



## 国際税務における最近の諸問題

——電子商取引・BEPS条約・義務的開示制度——

矢内 一好

矢内 一好  
博士（会計学）  
東京都出身  
中央大学大学院商学研究科修士課程修了

### キーワード

電子商取引, ビットタックス, 米国インターネット凍結税, BEPS 行動計画15, BEPS 防止措置実施条約, 義務的開示制度

### I はじめに

本号の特集テーマ「税務が当面する内外の諸問題」について、特に国際税務に関連する分野では、各国の税制が異なること、タックスヘイブンという税負担のない又は軽い国等が存在すること等を所与の環境として、個人或いは企業等が巧みな租税回避を図る状況が続いてきた。各国の課税当局は、執行上の管轄権の壁に妨げられて、クロスボーダーの税務執行が難しい状態であったが、OECD（経済協力開発機構）等における理論的整備の進展とG20等における政治力圧力により、国際間の協力の領域が拡大している傾向である。

本稿は、多々ある税務の諸問題のうちから、未だに大きな進展を見ない電子商取引の税務、2017年6月に日本が参加署名したOECDによる「BEPS防止のための租税条約関連措置の実施に係る多国間条約」（以下「BEPS条約」とい

う。）が既存の租税条約に与える影響、そして、日本が中期的目標として導入を見込んでいる「義務的開示制度」の日本への導入における問題点という3つのテーマを取り上げて検討する。

### II 電子商取引の税務

#### 1 電子商取引税務の概論

経済産業省の実態調査<sup>(1)</sup>によれば、1998年と2015年を比較すると次のようになっている。

	B2B	B2C
1998年	9兆円	650億円
2016年	291兆円	15兆1,358億円
増加割合(約18年間)	約32倍	約232倍

電子商取引の歴史における転換点の1つは、1995年のウィンドウズ95の発売と考えると、1998年と2016年の比較は、電子商取引の創成期から現在までの市場規模の比較ということになる。

問題は、電子商取引の市場規模が拡大し国際化が進展する中で、税制はこれに対応してきたのかということである<sup>(2)</sup>。そこで、次に、1995年から現在までの電子商取引の税務の変遷をまとめることとする。

#### 2 電子商取引課税のターニングポイントその1（1994年～1997年）

日本は、ウィンドウズ95の発売前から電子商

1994年8月	日本	内閣に「高度情報通新社会推進本部」が設置。
1994年12月	スイス	ローマクラブ総会においてコーデルがビット・タックス提唱 <sup>(3)</sup> 。
1996年1月	EU	欧州の情報化社会建設のために検討結果開示（中間開示） <sup>(4)</sup> 。
1996年11月	米国	米国財務省が国際的電子商取引に関する開示書公表 <sup>(5)</sup> 。
1997年3月	EU	遠距離通信に対する VAT 課税原則を改正。
1997年7月	米国	米国政府が「国際的電子商取引の枠組み」という基本方針発表。
1997年7月	EU	ボン宣言において電子商取引に対する差別のない課税を提唱。
1997年11月	OECD	フィンランドのツルクで電子商取引に関する会議開催 <sup>(6)</sup> 。
1997年12月	米国・EU	電子商取引に関するサミットを開催し新税導入を見送る。

取引に関する取組を行っていたが、その後後発の米国がこの分野において日本を追い抜く形になる。上記は、1994年から1997年の間において、電子商取引関連で生じた主な出来事である。

この時期における特徴は、ビット・タックスの提唱とそれを支持する1996年1月のEU報告書の出現である。間接税の比重の大きいEU各国にとって、ビット・タックスは新税の有力候補となった。他方、米国のコンピュータ産業界はこの動向に危機感を持ち、1997年7月には、ホワイトハウスがインターネットに対して新たな課税等を行わず、電子商取引を促進することを基本政策とすることを明確にした。

このような対立の状況は、1997年7月に、EUが、ボン宣言により電子商取引に対する新たな課税を行わないことで加盟各国の合意が形成され、その合意に基づいて、EUは、1997年12月に米国とサミット会議を開催して、ビット・タックスの採用を見送っている。

このような動向の結果、電子商取引に対する課税は、現行税制等における原則及び概念を電子商取引に適用するという方向性が定まり、OECDは、1997年11月のツルク会議においては、この方向性における検討を開始したのである。

### 3 電子商取引課税のターニングポイントその2（1998年以降）

1998年以降の時期は、電子商取引に対する課税の方向性が定まったことにより、電子商取引の具体的な課税問題の取扱いの検討する時期に入ったといえる。したがって、検討対象は、総論部分から各論部分に入ったことになり、各国の利害の対立等も出現することになったが、1998年10月開催のOECD閣僚会議（オタワ会議）において、電子商取引への課税の国際的合意が形成されたのである。

1998年以降の動向のうち注目すべきは、1998年開催のOECD閣僚会議（オタワ会議）及びEUの動向である。

#### (1) EUの動向

EUは、1997年3月に遠距離通信に対するVAT（付加価値税）課税原則の改正を経て、この分野におけるVAT課税の問題を解決した。

そして、EUは、1998年10月にカナダのオタワにおいて開催されたOECD閣僚会議に向けて、電子商取引と間接税課税の論点を整理し、EUにおける電子商取引に対するVAT課税の改正を参加各国に根回しするために、1998年6月に「電子商取引と間接課税」という文書を作成している。このようなEUの活動が、1998年10月のOECD閣僚会議及びその後のOECDにおける電子商取引と消費税課税に反映され、電

1998年 6月	EU	「電子商取引と間接課税」を作成公表。
1998年10月	米国	インターネット税凍結法 (Internet Tax Freedom Act) が成立。
1998年10月	OECD	カナダのオタワで OECD 閣僚会議開催。
2000年 6月	EU	特定のネット取引に対する域外企業に VAT 課税を提案。
2001年 2月	OECD	電子商取引に関連して、「恒久的施設への所得の帰属」、「間接税」及び「税務行政」を検討した草案を公表して一般からコメントを求めた。
2013年 7月	OECD	「BEPS 行動計画」(Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting) を公表。行動計画 1 が「電子商取引への課税」。
2015年10月	OECD	BEPS 最終開示書を公表。
2017年 9月	EU	エストニアの首都タリンにおいて EU 非公式首脳会議「デジタルサミット」が開催され、EU のユンケル欧州委員長は、米国の IT 大手企業への課税強化策を来年提案すると表明した。
2017年12月	EU	EU のタリン会議では、事務所、支店等が国内になくても所得があれば課税するという「電子上の PE (virtual permanent establishment)」の提言等がなされている。

子商取引に対する消費税の課税が緊急問題であるというコンセンサスを形成するに至ったのである。

その後、2000年 6 月に、EU は、特定のネット取引を行う EU 域外の企業に対して、VAT の納税義務を課すために EU 域内に登録することを求めた改正案を公表している。

## (2) OECD の動向

電子商取引の課税に関する OECD の動向を分析する場合、1998年10月開催のオタワ閣僚会議である。この会議の意義は、電子商取引課税の基本的な原則と枠組みが示され、具体的な問題は1999年 1 月に設立された OECD の専門家グループ (Technical Advisory Groups: TAGs) に引き継がれたことである。結果として、専門家グループによる新たな原則の確立等はなかったのであるが、このオタワ会議において示された課税原則がそのまま現在まで存続しているのである。

2013年 7 月の OECD による BEPS 行動計画 1 の「電子商取引への課税」において、革新的な原則を確立することができなかった。OECD は、現在電子商取引のビジネスモデルの分析を行い、2018年夏ごろまでには中間開示書を G20

に出す予定である。

## (3) 米国の動向

米国は、国内においては1998年10月にインターネット税凍結法 (以下「凍結法」という。) が成立し、3年間にわたりインターネットに対する新たな地方税の課税が凍結され、さらに、2000年になってこの凍結期間をさらに5年間延長する案が浮上したことにより、当分の間、国内においては、電子商取引の新税導入問題は鎮静化する方向である。

次頁は、米国における凍結法の変遷である。これは、州がインターネットに課税することを連邦法が阻止したものであるが、間接税として電子商取引に課税する 1 つのモデルケースといえよう。米国の場合、連邦の州に対する権限の行使は制限されているが、州際に関する事項は連邦法により規制できるが、凍結法はこの事例である。

凍結法は、会社が児童からの個人的情報を収集することを禁止する規定等を含む包括的な法律であり、インターネット税凍結に関する規定は、同法第1100条から第1104条及び第1201条から第1206条に置かれている。同法の最大の特徴は、1998年10月 1 日から2001年10月21日までの

① インターネット税凍結法 (The Internet Tax Freedom Act: P.L.105-277) 成立 (1998年10月1日から2001年10月1日まで適用)
② 凍結法延長法案 (The Internet Tax Nondiscrimination Act: P.L.107-75) が成立 (2003年11月1日まで延長)
③ 期限延長 (P.L.108-435) (2007年11月1日まで延長)
④ インターネット凍結法改正案 (The Internet Tax Freedom Act Amendment Act of 2007: P.L.113-164) が成立 (2014年11月1日まで延長)
⑤ (P.L.113-164) により2014年12月11日まで延長
⑥ The Consolidated and Further Continuing Appropriations Act (P.L.113-235) により2015年11月1日まで延長
⑦ (P.L.114-125) により, 2016年11月1日まで延長
⑧ Trade Facilitation and Trade Enforcement Act of 2015 (P.L.114-125) により適用期限の定めがなくなり, 永久に適用ということになった。

3年間にわたり, 州政府及び市町村等によるインターネットへの新税等の課税の凍結である。

同法により凍結対象となる税目は, インターネット・アクセス料に係る税, ネット取引に課される多重的あるいは差別的税である。したがって, 電子情報の量を課税標準とするビット・タックスは, 凍結の対象となる税目となる。

その後, 上記の表にあるように, 1998年に施行されて以来, 凍結法は期限の延長と改正が繰り返されて現在に至っている。

#### (4) 米国におけるオンライン小売業者に対する売上税等の課税

財政状態が逼迫している米国各州は, 州内から州外の企業にインターネット等により注文して州外から注文品が送られてくるネット・ショッピングに対して, 当該州外企業 (オンライン小売業者) に対して州の売上税等を課税することを目論んでいる。基本的に, 州外における販売は, 当該州における売上税が免税となり, この販売を注文した州外の者が使用税を支払うことになるが, このような納付が行われることが少ないのが現状のようである。結果として, 売上税を徴収納付している小売業者は, この税を徴収しないオンライン小売業者と比較して不公平であるという問題が生じたのである。この不

公平感の除去と財政収入の増加が今回の課税の背景にあるといえる。

このインターネット等を使用するオンライン小売業者と従来型の店舗による販売の格差を是正するために, 多州間における売上税と使用税の執行と徴収に関する合意が2002年11月12日に合意されている<sup>(7)</sup>。

多州間における州税に係る課税についての判決には, 1992年 Quill 社最高裁判決<sup>(8)</sup>がある。デラウェア州法人である Quill 社は, イリノイ州, カリフォルニア州及びジョージア州に事務所, 倉庫等を有し, 事務機器の通信販売を行う会社である。ノースダコタ州には, 使用人及び商品を置いていないが, 多くの顧客 (約3,000人) を持ち, 多額の売上 (年間約100万ドル) をあげていた。顧客は, 同社のカタログ等を見て注文し, 商品は州外から運ばれた。ノースダコタ州は, 1987年に使用税における小売商の定義を改正し, 州内において継続して計画的に注文取得を行う者 (12か月の間に3回以上の広告を行うこと。) をこの小売商に含めた。

最高裁判決は, 適正手続条項よりも通商条項を重視し, 通商条項の要件である実質的連結環 (substantial nexus) である物理的連結環が存在しないと判断して同社勝訴とした。

この判決が出された1992年は、インターネットの普及する前の時期であり、後述するネット・ショッピングが対象となったのではないが、その取引形態は、本事案の事実関係とネット・ショッピングの特徴について重なる部分があることから、この判決が現在も引用されるのである。

#### 4 電子商取引課税の問題点

電子商取引に関して、自国内で所得を得る外国居住者の課税要件として、OECDは、事業を行う一定の場所を示す恒久的施設（PE）の有無にこだわって検討を行ってきた。しかし、電子商取引の特徴は、取引場所を特定できないこと、PEという物理的な存在を必要としないこと等であり、所得源泉地国をサービスの提供地ではなく、その使用地とする考え方が一般化した結果、所得の生じた国における課税要件に、従来からのPEの有無ではない、新たな課税要件が求められているのである。

その意味では、2017年12月にEUから公表された事務所、支店等が国内になくても所得があれば課税するという「電子上のPE」の提言は、革新的な課税原則とまでは言えないが、従来の

ものと比較すると、半歩前進という印象である。

電子商取引課税についての最初の選択肢は、直接税と間接税のいずれで課税するのかという点である。本稿で述べたビット・タックスが間接税の例であるが、直接税の課税原則を改正せずに従来そのままとする一方、間接税の比重を増やすという選択肢も考慮すべきと考える。次の段階で、直接税或いは間接税のいずれかとなった場合、直接税であれば、PEを課税要件としない新しい課税原則の検討、間接税であれば、新税の検討等が必要になる。ただし、間接税の新税については、IT関連企業等が課税をする国から課税のない国に国外移転をする可能性があり、理論的には可能であっても、実際の導入は難しいといえる<sup>(9)</sup>。

## II BEPS 条約

### 1 BEPS 条約の概要

#### (1) BEPS 条約の署名

以下は、BEPS 条約の沿革である。

#### (2) BEPS 条約の意義

BEPS 条約は全39条から構成された多国間条約である。その特徴となる点は以下のとおりである。その目的は租税回避に対して既存の租税

2013年7月	BEPS 行動計画第15項目に「多国間条約の開発」が規定
2014年9月16日	国際法等との調整に関する開示
2014年11月	OECD 租税委員会マンデート原案を協議
2015年1月	OECD 租税委員会マンデート案了承
2015年2月6日	「多国間条約の開発に係るマンデート」公表
2015年2月9日・10日	トルコ・イスタンブールで開催されて G20財務大臣・中央銀行総裁会議において多国間条約の枠組みが支持された。
2015年5月27日	多国間条約作成作業開始
2015年10月5日	BEPS 行動計画15項目の最終開示書公表
2016年5月31日	多国間条約に係る検討案公表
2016年11月24日	(参加国による条文の採択) 多国間条約及びその解説書が公表
2016年12月31日	署名のためにすべての関心のある国に開放された。
2017年6月7日	67か国と香港が参加署名

条約の規定を強化することである。

- ① 各国が締結している租税条約について、BEPS（課税浸食と利益移転）防止措置が不備の場合、多国間条約がその不備を修正する。
- ② 現行の既存の租税条約を個別に改正することではなく、多国間条約は、BEPS防止措置を既存の租税条約に効率的に実施する。
- ③ BEPS防止措置は、BEPS行動計画2、6、7、14に記載されたものである。
- ④ 適用対象とする既存の租税条約は選択可能である。
- ⑤ BEPS防止措置のうちのどの条項を既存の租税条約に適用するのかについて制限はあるものの選択可能である。

(3) BEPS条約の対象租税条約

日本が本条約の適用対象として選択している租税条約の相手国・地域（35か国・地域）は次のとおりである。

アイルランド	イスラエル	イタリア
インド	インドネシア	英国
オーストラリア	オランダ	カナダ
韓国	クウェート	サウジアラビア
シンガポール	スウェーデン	スロバキア
チェコ	中国	ドイツ
トルコ	ニュージーランド	ノルウェー
パキスタン	ハンガリー	フィジー
フィンランド	フランス	ブルガリア
ポーランド	ポルトガル	香港
マレーシア	南アフリカ	メキシコ
ルクセンブルク	ルーマニア	

上記の対象租税条約のうち、サウジアラビアは多国間条約の未参加国である。日本と租税条約はあるが、BEPS条約の対象としなかった租税条約は次のとおりである。

アゼルバイジャン	アラブ首長国連邦	アルメニア
ウクライナ	ウズベキスタン	エジプト
オーストリア	オマーン	カザフスタン
カタール	キルギス	ザンビア
ジョージア	スイス	スペイン
スリランカ	タイ	台湾
タジキスタン	チリ	デンマーク
トルクメニスタン	バングラディシュ	フィリピン
ブラジル	ブルネイ	米国
ベトナム	ベラルーシ	ベルギー
モルドバ	ロシア	

2 BEPS条約の適用と役割

今後の日本における租税条約の適用は次の3つの形態に分かれることになる。

- ① 既存の租税条約 + BEPS条約（対象租税条約に選定された国等の場合）
- ② 既存の租税条約（日本がBEPS条約の対象としなかった租税条約の場合）
- ③ 日本と租税条約がない国等の場合

BEPS条約の規定については、この遵守すべき最小限度の基準としてのミニマムスタンダードと各国の選択が認められるベスト・プラクティス（選択可能項目）がある。多国間条約と上記の2つの概念の適用は次のとおりである。

ミニマムスタンダード（遵守すべき最小限度の基準）	行動計画6（租税条約の濫用防止）（第6条、7条） 行動計画14（相互協議の効果的实施）
ベスト・プラクティス等（選択可能項目）	行動計画2（ハイブリット・ミスマッチ第3条～第5条） 行動計画6（租税条約の濫用防止第8条～第11条） 行動計画14（相互協議の効果的实施）

3 BEPS条約適用後の展開

(1) 国の租税条約政策

財務省が平成29年6月28日に公表した「BEPS

防止措置実施条約の適用に関する我が国の選択の概要（暫定版）」によると、次の3つの項目に関して国が選択したことになる。

- ① 日本が適用対象として選択している租税条約の相手国・地域（35か国）
- ② 日本が適用することを選択している多国間条約の規定（12項目）
- ③ 日本が適用しないことを選択している多国間条約の規定（5項目）

第1に、既存の租税条約では、条約相手国を選定してどのような内容の規定を条約に盛り込むかということが国の選択であったが、次のことが新たな国の責務となる。

#### イ 外務省の専管事項

上記の項目については、財務省の持つ情報だけでは判断するのが難しい、いわゆる「外務省の専管事項」といわれる条約相手国の租税を含む情報分析が必要であろう。この件に関して、外務省と財務省が条約相手国に対してどのような評価を下したのかという点は外務に公表されていない。

#### ロ 財務省の専管事項

上記(1)に掲げた②或いは③は、財務省が判断する事項であるが、条約相手国が適用を選択するか否かについては、日本側の読みが必要になる。

#### (2) 企業側の判断事項

##### イ 外国へ進出済みの企業等

選択対象とした租税条約相手国にすでに進出をしている企業等にとって、BEPS条約が適用になると、既存の租税条約が修正される可能性がある。この場合、条約相手国においてBEPS条約の影響で進出先の国で課税を受ける可能性がある。

##### ロ 海外進出を計画している企業等

BEPS条約が適用された後に適用対象となることを選択した租税条約相手国に進出を検討する場合、OECDのHPに掲載された通告等を事前にチェックする必要がある。そして、条約相

手国において租税回避等として課税を受けない取引等の仕組みを考慮すべきである。

#### ハ 日本へ投資する外国法人等

日本へ投資する外国法人等の場合、改正時期が新しい租税条約は、対象租税条約として選択されていない。問題は、米国がBEPS条約の適用対象条約相手国になってことである。これまで、租税条約に関連した租税回避事案としては、匿名組合を利用したものがあったが、日本の新しい租税条約では、「匿名組合条項」が規定されると共に、国内法も改正されているので、問題は解消に向かったといえるが、それ以外にも、外国のファンドが複雑な取引経路を作り出して日本において租税回避を行う可能性がある。

#### (3) BEPS条約の対象としなかった租税条約

前記1(3)に掲げたBEPS条約の対象としなかった租税条約の国には、米国、ロシア等が含まれている。米国は、BEPS条約不参加であり、ロシアは参加署名をしているが、日本が対象租税条約に選択しなかった国である。ロシア側も日本との租税条約を対象租税条約とはしていない。以下は、この二国を例としてBEPS条約の適用関係を検討する。

まず、ロシアとの関係であるが、日本とロシアは旧日ソ租税条約が適用となっていたが、2017年9月7日に新租税条約が署名されたことから、BEPS行動計画の内容をこの新租税条約に反映しているとして、両国間で対象租税条約とはしなかったものと思われる。

米国の場合は、トランプ大統領の意向もあり、多国間条約には参加せず、二国間で問題を解決するというポリシーの下でBEPS条約に参加していない。このことは、米国の締結している租税条約が、BEPS条約により修正されることがないことを意味することから、既存の米国租税条約が租税回避について強化される可能性はないことになる。

また、対象租税条約として選択した国の場合、租税条約相手国がBEPS条約の規定の選択

で両国間が同じ規定を選択しているかどうかにより適用関係が変わることになる。

#### 4 BEPS 条約の今後の展開

租税条約における多国間条約は、税務行政執行共助条約<sup>10)</sup>ミニマムスタンダード等を反映することになろう。

第2は、BEPS 条約がミニマムスタンダード以外に多くの選択を認めていることから、各国の利害の対立が一定の方向に収斂するには多少の時間を要することになろう。

### Ⅲ 義務的開示制度の導入

#### 1 義務的開示制度の概要

義務的開示制度 (Mandatory Disclosure Rules: 以下「MDR」とする。) は、租税回避対策の一環として、課税当局に対して事前に所定のタックスプランニングを開示することを、その計画を立案した者或いはその利用者に課すもので、すでに米国をはじめとして数か国では、この制度が実施されている。

日本では、OECD による BEPS 行動計画12が取り上げられたこと、それを受けて、平成29年度税制改正大綱において、日本への導入を検討することが明記され、政府税制調査会の平成29年10月16日「国際課税」の資料では、「中期的に取り組むべき事項」に MDR が次のように掲げられている。

国税当局が租税回避スキームによる税務リスクを迅速に特定し、法制面・執行面で適切に対応できるよう、その開発・販売者あるいは利用者に税務当局へのスキーム情報の開示を義務付ける「義務的開示制度」について、「BEPS プロジェクト」の最終開示書、諸外国の制度や運用実態及び租税法律主義に基づくわが国の税法体系との関係等も踏まえ、わが国での制度導入の可否を検討する。その際、国税当局が効果的かつ適時に必要な情報を入手するための最適な既存・新規制度の組み合わせも検討する。

#### 2 MDR が必要な理由

国内における租税回避対策として、タックスプランニングを考案したプロモーター或いはその利用者である納税義務者から納税申告をする前に、その内容等を課税当局に開示する義務を負わせることで、MDR を既に導入している国は、税務調査をする前に、タックスプランニングの内容を知ること、その対応策として立法等の措置等を講じることができると、プロモーター或いは納税義務者に対して、タックスプランニングによる租税回避を抑止する効果がある。

このように、プロモーター或いは納税義務者にタックスプランニングの開示を課した背景には、情報収集或いは事後調査という従前からある課税当局の権限だけでは適正な課税を行うための対応ができなくなったという事情がある。

#### 3 MDR の変遷

MDR を導入した国及び BEPS 行動計画の変遷は次のとおりである。

上記の表に掲げた変遷からも判るように、タックスシェルターによる租税回避に直面した米国が、MDR を導入したのを皮切りに、多くの国が同様の制度を導入している。上記の表にはない、韓国、イスラエルも同制度を導入している。また、この変遷の流れから OECD による BEPS 行動計画12が、すでに導入している国の MDR をベースにして最終開示書を作成しており、日本は、最終開示書12の公表を受けて導入を検討していることが分かる。



1984年	米国	MDR 導入。2004年に規定を大幅改正。
1989年	カナダ	タックスシェルター対策として MDR を導入している。そして、2013年には、租税回避取引開示法制（Reporting of Tax Avoidance Transactions）が2013年に立法されている。
2003年	南アフリカ	MDR を2003年に導入し、2008年に改正。
2004年	英国	MDR を導入し、2006年と2011年に抜本的な改正をしている。
2008年	ポルトガル	MDR を導入
2011年	アイルランド	MDR 導入
2012年	OECD	BEPS プロジェクト開始
2015年10月	OECD	BEPS 最終開示書12（義務的開示制度に関する勧告）
2017年12月	日本	平成30年度税制改正大綱で中期的目標に掲げられた。

#### 4 MDR の与えるインパクト

MDRは課税当局と納税義務者側双方にインパクトを与える制度である。

##### (1) 課税当局

課税当局が受けるインパクトとしては次のようなことがある。

第1に、課税当局にとって、MDRによって開示されたタックスプランニングについて、開示内容を検証した結果を開示者に折り返しで開示する必要がない。このことは、開示する納税義務者側からすると、事後調査があった場合、開示済みのタックスプランニングを否認される可能性が残るということである。

第2に、開示されたタックスプランニングが課税当局としては是認できない内容であるが、それを否認する根拠となる条文等がない場合に備えて、包括的な一般否認規定を創設することの検討が必要となる。同族会社の行為計算等の規定がある日本のような場合、既存の条文とどのように整合性を保って一般否認規定を導入するのかという問題が残ることになる。

第3に、仮にMDRを導入する場合、国税庁はこれを取り扱う組織を、税務署、国税局、国税庁のラインで立ち上げる必要がある。そして、開示された内容をどのように税務調査等に反映させるのかというフィードバックの問題も

生じることになる。

##### (2) 開示義務者

第1に、MDRの開示義務者であるプロモーター或いは納税義務者にとって、最も関心のある事項は、どのようなタックスプランニングに対して開示義務が生じるのかということである。これについては、BEPS最終開示書12が、開示すべき基準について言及していることから後述する。

第2に、開示義務が生じた場合、誰が開示義務者になるのかという点、開示期限は何時かという点、開示義務を怠った場合の罰則にはどのようなものがあるのかという点等が問題となる。

#### 5 MDR 導入前の税務行政

以下、(1)から(3)までは現在、課税当局が入手できる税務情報に関するものである。

##### (1) 調書制度の拡充

MDRを導入していない日本では、以下のような各種の調書制度等の整備が進んでいる。

##### (2) 出国税の創設

平成27年度の税制改正において、国外転出をする場合の譲渡所得等の特例、いわゆる出国税が富裕層の税逃れ対策強化の一環として創設した。

平成10年 4月施行	国外送金等調書	平成21年4月よりその適用対象金額が200万円超から100万円超に引き下げられた。
平成24年	国外財産調書	平成26年1月から施行され、対象は、その年の12月31日においてその価額の合計額が5,000万円を超える国外財産を保有する居住者（非永住者を除く。）である。
平成26年	国外証券移管等調書	適用は平成27年1月1日以後である。
平成27年	財産債務調書	対象者は、その年分の総所得金額及び山林所得金額の合計額が2,000万円を超え、かつ、その年の12月31日においてその価額の合計額が3億円以上の財産又は1億円以上の国外転出特例対象財産を有する者である。

### イ 出国税の納税義務者

この制度における納税義務者は居住者のうち、国外転出後に日本における居住形態が非居住者となる者である。この税は、次の①及び②に掲げる要件を満たす居住者について、適用する。

- ① 国外転出時における国外転出特例対象財産の合計額が1億円以上である者
- ② 国外転出の日前10年以内に、国内に住所又は居所を有していた期間として一定の期間の合計が5年超である者

したがって、居住者のうちの非永住者は納税義務者から除かれることになる。

### ロ 課税対象

所得税法に規定する有価証券若しくは匿名組合契約の出資の持分（以下「有価証券等」という。）又は決済をしていないデリバティブ取引、信用取引若しくは発行日取引（以下「未決済デリバティブ取引等」という。）を有する場合には、当該国外転出の時に、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額により当該有価証券等の譲渡又は当該未決済デリバティブ取引等の決済をしたものとみなして、事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額を計算する。

- (3) 租税条約等に基づく情報交換制度の整備

### イ 租税条約による情報交換

国税庁が公表した「平成28事務年度における租税条約等に基づく情報交換実績の概要」に記

載された租税条約により交換される情報の形態は、① 要請に基づく情報交換、② 自発的情報交換、③ 自動的情報交換である。

①の要請に基づく情報交換の件数は、国税庁発が473件、外国の税務当局発が415件で、この情報は、それぞれの税務当局が相手国に要請をした結果もたらされる情報である。②の自発的情報交換の件数は、国税庁発が272件、外国の税務当局発が549件とそれほど多くはない。③の自動的情報交換は、国税庁発が約531,000件、外国の税務当局発が約205,000件で、この自動的情報交換による情報は、利子、配当、不動産賃借料、無形資産の使用料、給与・報酬、株式の譲受対価等に関する情報が主である。

ロ タックスヘイブンとの間の情報交換協定  
日本は、2017年末現在、以下11の国・地域と情報交換協定を締結している。

- ① 2010年2月1日：バミューダ租税協定署名（2010年8月1日発効）
- ② 2011年1月27日：バハマ情報交換協定署名（2011年8月25日発効）2017年（平成29年）2月9日（改正署名）
- ③ 2011年2月7日：ケイマン諸島租税協定署名（2011年11月13日発効）
- ④ 2011年6月21日：マン島情報交換協定署名（2011年9月1日発効）
- ⑤ 2011年12月2日：ジャージー租税協定署名（2013年8月1日発効）
- ⑥ 2011年12月6日：ガンジー租税協定署名

名（2013年7月25日発効）

- ⑦ 2012年7月6日：リヒテンシュタイン情報交換協定署名（2012年12月29日発効）
- ⑧ 2013年6月4日：サモア独立国情報交換協定署名（2013年7月6日発効）
- ⑨ 2014年3月13日：マカオ租税情報交換協定署名（2014年5月22日発効）
- ⑩ 2014年6月18日：英領バージン諸島租税情報交換協定署名（2014年10月11日発効）
- ⑪ 2016年8月26日 パナマ共和国との租税情報交換協定が署名（2017年2月13日発効）

この情報交換協定は、上述の租税条約による情報交換と異なり、「要請に基づく情報交換」が基本であることから、日本側から情報提供を要請することが条件となる。例えば、2017年に報道されたバミューダの法律事務所等から漏えいした税務情報である「パラダイス文書」の場合、日本とバミューダは上記①の租税協定が2010年に署名されているにも拘らず、日本に情報提供がされてこなかったことから、情報交換協定の機能が不十分であることが分かるのである。

なお、上記の情報交換協定のうち、バハマとは2017年2月9日に議定書により改正され、OECDによる金融口座の自動的情報交換の条項を導入している。今後、他の情報交換協定がバハマと同様に改正されるのであれば、情報交換の範囲が拡大することになる。

## 6 MDRの日本導入のポイント

### (1) MDRの必須要件

MDR導入に際してはいくつかの必須要件がある。

- ① 開示義務者は誰になるのか。
- ② どのような基準に合致した場合に開示すべき取引等になるのか。
- ③ 開示する時期はいつか
- ④ 開示義務に関する罰則
- ⑤ 国内取引等の場合とクロスボーダー取引

等の場合、2種類のMDRが必要か。

BEPS12の最終報告書（以下「最終報告書」という。）は、すでにMDRを導入している国の同制度をベースに、今度導入する国に要件の選択ができるような勧告内容である。また、最終報告書ではGAAR導入について述べていないが、2016年10月の税制調査会の会議資料において、GAARを導入することで、租税回避行為に対して直ちに対処することができ、MDRの抑止効果を高めると記述されている<sup>(11)</sup>。

### (2) 最終報告書の勧告等の概要

日本がMDRを導入する場合、基本的に、最終報告書の勧告を重視した形になろう。以下は、2016年10月の税制調査会の会議資料からの抜粋である<sup>(12)</sup>。

#### イ MDRの目的

潜在的に行き過ぎた又は濫用的な租税回避スキームをリスク評価のために早期に情報取得し、租税回避スキームやその利用者及びプロモーターの適時の特定、租税回避スキームの牽制・抑止が挙げられている。

#### ロ 開示対象の範囲

開示対象の範囲として、主として2つの事前テスト（threshold requirement）があり、報告基準を適用する前に、基準適用のための事前テストがある。このテストは、スキームの主たる便益が税負担の軽減という租税回避の特徴を有する取引がどうかを決めるものである。このテストを実施しているのは、英国、アイルランド、カナダである。

#### ハ 開示基準

開示義務者にとって、潜在的に行き過ぎた又は濫用的な租税回避スキームとして課税当局に対して開示する義務が生じる開示すべき取引等と判定するののかという問題が、MDRにおける中心的な事項であるが、導入している国により基準が異なっている。

#### (イ) 一般基準（generic hallmarks）

一般基準は、どのスキームにも共通する以下

の基準である。

- ① 顧客に守秘義務を課した基準(confidentiality)
  - ② 税務上の便益に連動して成功報酬が払われるもの (premium fee)
- (ロ) 特定基準 (specific hallmarks)
- 以下は各国の特定基準の例である (最終報告書：パラ120～130)。
- ① 損失を利用するスキーム (米国, 英国, カナダ, アイルランド, ポルトガル)
  - ② リース取引 (英国)
  - ③ 雇用者便益スキーム (アイルランド)
  - ④ 軽課税国所在の事業体を利用するスキーム (ポルトガル)
  - ⑤ ハイブリット事業体を利用した仕組取引 (南ア)
  - ⑥ 税務と会計の多額の差異を利用した取引 (米国)
  - ⑦ 指定取引 (米国)
  - ⑧ 課税当局が注目する取引 (米国)

なお、特定基準には最低金額基準 (デミニマス基準) の採用が可能である。

## ニ 開示義務者

開示義務者は、スキームを企画し販売しているプロモーターとそれを利用している納税義務者で、双方の場合とプロモーターが原則の場合がある。

### ホ 開示時期及びスキーム利用者の特定

#### (イ) プロモーターが開示義務者の場合

開示時期は、スキームが利用可能になった所定の期間内であり、利用者の特定方法は、スキーム参照番号及び顧客リスト或いは顧客リストである。

#### (ロ) 納税義務者が開示義務者の場合

開示時期は、スキームを実行してから所定の期間内であり、利用者の特定方法は、スキーム参照番号である。

### ヘ 罰則

報告義務を怠った場合の罰金については、以

下の形態がある (最終報告書パラ182)。

- ① スキームの報告を怠った場合
- ② 顧客リストの報告を怠った場合
- ③ スキームの参照番号を付すこと怠った場合
- ④ スキームの報告を怠った場合

なお金銭以外の罰則としては、カナダの場合、スキームの効果を停止させ、納税義務者がスキームから生じる便益を否認される。

### ト 開示すべき情報

プロモーター及び利用した納税義務者の詳細、スキームの詳細、該当する開示基準、予測される税務上の利益、プロモーターが所有する顧客リスト等が開示すべき情報である。

### チ クロスボーダースキームの場合

(international tax avoidance：以下「ITA」という。) に対する対策が充分でないことも原因と考えられるが、最終報告書第1章と第2章に記述のある国内編と比較して第3章の国際的租税スキーム対策は、課題が残っているといえよう。

### (イ) 開示すべきスキームの定義

問題点は、ITA に対して MDR を適用する場合、開示すべきスキームの判定基準について、国内とクロスボーダースキームの区別がないが、いくつかの国は、クロスボーダースキーム用の基準を設定している (最終報告書パラ226)。

例えば、特定基準であるリース取引、所得変換取引は、開示対象国に税務リスクを生じるITA に最も有効であり、国内及び国際の双方に適用される。米国、南アフリカ、ポルトガルも特定基準の適用を進めている (最終報告書パラ231)。

### (ロ) 開示義務者の決定

開示対象となる国は、ITA と結びつきの強い国が対象となり、MDR は、国内の納税義務者と彼らへのアドバイザーである (最終報告書パラ233)。

(ハ) クロスボーダーによる租税回避を照合するための新基準

クロスボーダーのスキームを目標とする直接的な方法は、課税当局に BEPS を焦点とした基準を発展させることである。クロスボーダーのスキームについては、BEPS 行動計画にある、ハイブリッド・ミスマッチ、トリティーション・スキーム等が含まれる（最終報告書パラ239）。

(ニ) オフショア所得を含む仕組み取引の定義の拡大

国際取引の開示義務のあるスキームは、仕組み取引が国外所得を含む場合、国内納税義務者を含む仕組み取引を対象とする。この場合、国内納税義務者は、例え、彼らが国外所得に直接関わっていない場合であっても、開示義務がある。仮に、直接関係のある納税義務者に限った場合、企画者は仲介者（intermediaries）を利用して、国内の報告要件を回避するために同一取引を行うからである。しかしながら、開示の対象国は、その国で税収減を引き起こす仕組み取引でなければ、国際的仕組み取引の報告を求めないのである。従って、国外所得をもたらす仕組み取引は、開示対象国に重大な税収減をもたらす取引或いは支払いの場合に報告を要することになる（最終報告書パラ242）。

(3) 日本への MDR の導入

平成29年度税制改正大綱において MDR が移転価格税制、過大支払利子税制と並んで中期的に取り組むべき事項として、掲げられたことを受けて、平成30年度税制改正大綱では、「BEPS プロジェクト」における勧告や諸外国の制度・運用実態等を踏まえて検討を進めるとしている。

ただし、平成29年の政府税制調査会の2016年10月25日付の会議資料に記載のあった GAAR が、2017年10月16日付の政府税制調査会の会議資料には見当たらないことから、場合によっては、最初に MDR を導入し、様子を見て GAAR を導入する二段階導入が想定されるのである。

MDR の内容については、最終報告書の勧告を踏まえて日本が選択することになろうが、最終報告書の欠陥は、クロスボーダースキームに対する基準等の整備に遅れがあることである。これは、今後の課題ということになろう。

- 注(1) 経済産業省は、「平成28年度我が国経済社会の情報化・サービス化に係る基盤整備（電子商取引に関する市場調査）」「平成10年度電子商取引に関する市場規模・実態調査」の比較。
- (2) 電子商取引については、筆者は2冊の共著を上梓している。①『インターネット・電子商取引の法務と税務』（共著：根田正樹、矢内一好、青木武典、小倉秀夫）ぎょうせい 1999年8月。②『電子申告～わが国の導入に向けて～』（共著：根田正樹、柳裕治、矢内一好、山口斉昭、水野正）ぎょうせい 2001年2月。
- (3) ビット・タックスは、情報の単位であるビットを課税標準とする税であり、情報化社会において情報、通信等により新しい分野の生産性が向上し、その生産性向上に伴い生じる富に対して課税するという一種の間接税である。Arthur Cordell, “New Taxes for a New Economy”, *Government Information in Canada Vol. 2 No. 4* (spring, 1996), (<http://library2.usask.ca/gic/v2n4/cordell/cordell.html>) (アクセス2017年12月25日)。
- (4) 1996年1月に専門家グループによる「欧州の情報化社会建設への中間開示書 (High Level Group of Experts, “Building the European Information Society for Us All”)」1997年4月に最終開示書 (High Level Group of Experts, “Building the European Information Society for Us All – Final Policy Report of High Level Group of Experts”)。
- (5) U.S. Treasury Office of Tax Policy “Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce”
- (6) OECD, “Electronic Commerce : The Challenges to Tax Authorities and Taxpayers”
- (7) Streamlined Sales and Use Tax Agreement (2002年) [www.streamlinedsalestax.org/index.php?page=faqs](http://www.streamlinedsalestax.org/index.php?page=faqs) (アクセス, 2013年9月17日)
- (8) Quill Corp. v. North Dakota, 504 U.S. 298 (1992).
- (9) ビットコインに関連する事件として、2014年2月に MT. GOX 社が合計85万 BTC (当時のレ

ートで約480億円相当)と現金約28億円が消失したとして経営破たんした。

- (10) 税務行政執行共助条約 (Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters) は、OECD 及び欧州評議会により検討され作成されたもので、1986年7月に OECD 租税委員会、1987年4月に欧州評議会閣僚会議において条約案が採択された。その後、1987年6月に欧州評議会閣僚会議、1987年10月に OECD 理事会で署名のために開放することが合意され、1988年1月25日に OECD 加盟国及び欧州評議会加盟国に署名のために開放されている。日本は、1988年の開放後、当初は参加に意欲示したが、外国の参加の動向が思わしくない等の理由から、消極的な姿勢に転じ、

約20年余が経過したのである。共助条約の主な役割は、① 同時税務調査及び他国の税務調査への参加を含む情報交換、② 保全措置を含む租税債権徴収における協力、③ 文書の送達、である。

- (11) 2016年10月25日開催の税制調査会会議資料〔総5-4〕財務省説明資料2/2) 17頁では、「一般的租税回避否認規定」について言及しているが、2017年10月16日開催の税制調査会会議資料〔総12-5〕では、「一般的租税回避否認規定」の説明はない。
- (12) 2016年10月25日開催の税制調査会会議資料〔総5-4〕財務省説明資料2/2) 14-17頁と2017年10月16日開催の税制調査会会議資料〔総12-5〕の26-28頁は同じ資料である。