

2020年3月31日（火）  
東京財団政策研究所  
「デジタル経済と税制研究会」  
報告者：明治大学・大野雅人

## DAC 6：EUの義務的開示制度（MDR）

### （目次）

1. はじめに
2. 行政協力指令の改正経緯
3. MDR についての議論
4. DAC 6 の概要
5. DAC 6 に対する批判
6. その他の論点
7. （追記）コロナ禍による当初スケジュールの延期

### 1. はじめに

本報告では、2018年6月に発出された、義務的開示制度（MDR: Mandatory Disclosure Rules）と自動的情報交換に関するEU理事会指令2018/822を紹介する。

この理事会指令の正式名称は、「租税の分野における報告対象越境取決めに係る義務的自動的情報交換に関して指令2011/16/EUを修正する2018年5月25日付け理事会指令（EU）2018/822」<sup>1</sup>である。この指令は、2011年の理事会指令2011/16/EU<sup>2</sup>に潜在的租税回避スキームの義務的開示と義務的自動的情報交換に関する規定を追加するものである、租税の分野における加盟国の行政協力について定める理事会指令2011/16/EUの6度目の改正になることから、“the 6th update of the Directive on Administrative Cooperation”（行政協力指令の6番目の改正）を略して、多くの英語文献で「DAC 6」（又は「DAC-6」）と通称されている。

DAC 6は、理事会指令2011/16/EUに新たに第8ab条と付属文書IVを追加し、「報告対象越境取決め」（reportable cross-border arrangement）と呼ばれる潜在的租税回避スキームに該当するものについて、「仲介者」（intermediary）と呼ばれるプロモーター等に税務当局への報告義務を負わせ、これにより税務当局が得たスキームに関する情報は自動的情

---

<sup>1</sup> Council Directive (EU) 2018/822 of 25 May 2018 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements (OJ L 139, 5.6.2018, p. 1). なお、DAC 6の仮訳については、拙稿「DAC 6: EUの義務的開示制度 一納税者の権利保護及びEU一次法との交錯一」（租税研究2020年7月号掲載予定）を参照していただきたい。

<sup>2</sup> Council Directive 2011/16/EU of 15 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC (OJ L 64, 11.3.2011, p. 1).

報交換の枠組みにより加盟国の税務当局に提供される、という枠組みを構築するものである。つまり、租税回避スキームを組成するプロモーター等に、当該租税回避スキームについて税務当局に報告義務を負わせることが前提となっており、いわば、税務当局による究極の租税回避対抗措置ともいえるものである。なお、プロモーター等が、弁護士等に認められる「秘匿特権」(legal professional privilege) 等により報告義務を負わない場合には、当該スキームを購入又は利用する「関係納税者」(relevant taxpayer) が報告義務を負うこととなる。

「報告対象越境取決め」とされるのは、付属文書IVに規定される「徴標」(hallmarks) と呼ばれる条件に当てはまるものである。「徴標」は「A. 主要利益基準と結び付けられる一般的徴標」、「B. 主要利益基準と結び付けられる個別的徴標」、「C. 越境取引に関連する個別的徴標」、「D. 自動的情報交換と受益権に係る個別的徴標」、「E. 移転価格に係る個別的徴標」の5つのカテゴリーに分けられる。

DAC 6 は、「報告対象越境取決め」に関する情報についての加盟国間の情報交換を実施することによって、多国籍企業等に対する適正な課税を実現しようとするものである。本指令が各加盟国に義務付けるのは、国境をまたがる租税回避スキームについての自動的情報交換であるので、一国内で完結する租税回避スキームは本指令の対象とはなっていない。加盟国は、DAC 6 により、国境をまたがる租税回避スキームについての義務的開示制度(MDR) の導入と、同制度によって加盟国が入手したスキームについての情報交換の実施を義務付けられる。

加盟各国は、2019年12月31日までに本指令を国内法化する義務を負い、各国の国内法は2020年7月1日から適用される。

## 2. 行政協力指令の改正経緯

### (1) 指令 77/799/EEC

EU の租税に関する行政協力指令の歴史は古く、1977年12月19日に理事会指令 77/799/EEC「直接税の分野における加盟国の権限のある当局間における相互支援に関する1977年12月19日付け指令」<sup>3</sup>が制定されている。

#### 【制定時の指令 77/799/EEC の条文構成】

前文	第7条 守秘義務に関する条項
第1条 総則	第8条 情報交換の制限
第2条 要請に基づく情報交換	第9条 意見聴取
第3条 自動的情報交換	第10条 経験の共有
第4条 自発的情報交換	第11条 より広範な支援の提供
第5条 情報提供の期間制限	第12条 最終規則
第6条 関係国の担当者の協力	第13条 名宛人

<sup>3</sup> Council Directive 77/799/EEC of 19 December 1977 concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation (OJ L 336, 27.12.1977, p. 15).

その後、第 8A 条（通知）と第 8B 条（同時調査）が 2004 年 4 月 21 日の理事会指令 2004/56/EC<sup>4</sup>で追加された。

## (2) 指令 2011/16/EU

理事会指令 77/799/EEC を全部改正する形で、2011 年 2 月 15 日に、理事会指令 2011/16/EU が制定された。

### 【制定時の指令 2011/16/EU の条文構成】

<p><b>前文</b>（29 項）</p> <p><b>第 1 章 総則</b></p> <p>第 1 条 目的</p> <p>第 2 条 範囲</p> <p>第 3 条 定義</p> <p>第 4 条 組織</p> <p><b>第 2 章 情報交換</b></p> <p><b>第 1 節 要請に基づく情報交換</b></p> <p>第 5 条 要請に基づく情報交換の手続き</p> <p>第 6 条 行政上の照会</p> <p>第 7 条 期間制限</p> <p><b>第 2 節 義務的自動的情報交換</b></p> <p>第 8 条 義務的自動的情報交換の範囲及び条件</p> <p><b>第 3 節 自発的情報交換</b></p> <p>第 9 条 自発的情報交換の範囲及び条件</p> <p>第 10 条 期間制限</p> <p><b>第 3 章 行政上の協力のその他の形式</b></p> <p><b>第 1 節 行政上の事務所での立会いと行政上の照会への参加</b></p> <p>第 11 条 範囲及び条件</p> <p><b>第 2 節 同時調査</b></p> <p>第 12 条 同時調査</p> <p><b>第 3 節 行政上の通知</b></p> <p>第 13 条 通知の要請</p> <p><b>第 4 節 フィードバック</b></p> <p>第 14 条 条件</p>	<p><b>第 5 節 ベスト・プラクティスと経験の共有</b></p> <p>第 15 条 範囲及び条件</p> <p><b>第 4 章 行政上の協力のための条件</b></p> <p>第 16 条 情報及び書類の開示</p> <p>第 17 条 制限</p> <p>第 18 条 義務</p> <p>第 19 条 第三国に提供されるより広範な協力の適用の拡大</p> <p>第 20 条 標準様式及びコンピュータ化されたフォーマット</p> <p>第 21 条 実務上の取決め</p> <p>第 22 条 特別な義務</p> <p><b>第 5 章 委員会との関係</b></p> <p>第 23 条 評価</p> <p><b>第 6 章 第三国との関係</b></p> <p>第 24 条 第三国との情報交換</p> <p><b>第 7 章 最終規則</b></p> <p>第 25 条 データ保護</p> <p>第 26 条 委員会</p> <p>第 27 条 報告</p> <p>第 28 条 指令 77/799/EEC の廃止</p> <p>第 29 条 国内法化</p> <p>第 30 条 発効</p> <p>第 31 条 名宛人</p>
---	---

<sup>4</sup> Council Directive 2004/56/EC of 21 April 2004 amending Directive 77/799/EEC concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation, certain excise duties and taxation of insurance premiums (OJ L 127, 29.4.2004, p. 70).

指令 2011/16/EU は次のとおり、数次にわたり改正されている。

まず、2014 年の指令 2014/107/EU<sup>5</sup>が、OECD が導入した CRS (Common Reporting Standards) に対応するために、指令 2011/16/EU の第 8 条 (義務的自動的情報交換の範囲及び条件) に第 3a 項、第 7a 項を追加し、第 20 条と第 21 条に必要な修正を加え、附属文書 I 「金融口座情報の報告及びデュー・ディリジェンスについてのルール」(Reporting and Due Diligence Rules for Financial Account Information) と附属文書 II 「金融口座情報の報告及びデュー・ディリジェンスについての補足ルール」(Complementary Reporting and Due Diligence Rules for Financial Account Information) を追加した。

2015 年の指令 2015/2376<sup>6</sup>は、指令 2011/16/EU に、第 8a 条 (事前越境ルーリングと事前価格取決めに係る情報についての義務的自動的情報交換の範囲及び条件) と第 8b 条 (自動的情報交換に係る統計) を追加し、事前越境租税ルーリング (advance cross-border ruling) と移転価格に関する事前確認 (advance pricing arrangements) についての自動的情報交換を行うことを規定した。

2016 年の指令 2016/881<sup>7</sup>は、BEPS 最終報告書が提言した多国籍企業の国別報告書について義務的自動的情報交換の対象とするために、指令 2011/16/EU に第 8aa 条 (国別報告書に係る情報の義務的自動的情報交換の範囲及び条件) を追加するとともに、第 20 条 (標準様式及びコンピュータ化されたフォーマット) に第 6 項を追加し、更に附属文書 III 「多国籍企業グループの報告ルール」(Filing Rules for Groups of Multinational Enterprises) を追加した。

同じく 2016 年の指令 2016/2258<sup>8</sup>は、マネー・ロンダリング対策の強化のため、指令 2011/16/EU の第 22 条 (特別な義務) に第 1a 項を追加し、マネー・ロンダリングの防止等に関する欧州議会及び理事会指令 2015/849<sup>9</sup>の第 13 条、第 30 条、第 31 条及び第 41 条が規定する、金融機関が保有する書類・情報等についてのアクセス権を税務当局に与えた。

そして、2018 年に、DAC 6 と通称される指令 (EU) 2018/822 が 2018 年 5 月に制定され、租税回避スキームの義務的開示と自動的情報交換が行われることとなった。なお、DAC

---

<sup>5</sup> Council Directive 2014/107/EU of 9 December 2014 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation (OJ L 359, 16.12.2014, p. 1).

<sup>6</sup> Council Directive (EU) 2015/2376 of 8 December 2015 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation (OJ L 332, 18.12.2015, p. 1).

<sup>7</sup> Council Directive (EU) 2016/881 of 25 May 2016 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation (OJ L 146, 3.6.2016, p. 8).

<sup>8</sup> Council Directive (EU) 2016/2258 December 2016 amending Directive 2011/16 as regards access to anti-money-laundering information by tax authorities (OJ L 342, 16.12.2016, p. 1).

<sup>9</sup> Directive (EU) 2015/849 of the European Parliament and of the Council of 20 May 2015 on the prevention of the use of the financial system for the purpose of money laundering or terrorist financing, amending Regulation (EU) No. 648/2012 of the European Parliament and of the Council, and repealing Directive 2005/60/EC of the European Parliament and of the Council and Commission Directive 2006/70/EC (OJ L 141, 5.6.2015, p. 73).

6 の制定に先立ち、2017 年 6 月 21 日付で理事会指令の提案（COM (2017) 335 final）<sup>10</sup> が公表されている。DAC 6 の概要については、後述「4」で述べる。

### 3. MDR についての議論

MDR は、EU が DAC 6 を制定する以前から、英国、米国等で既に導入されている<sup>11</sup>。OECD/G20 の 2015 年 BEPS 最終報告書の行動 12 報告書「義務的開示制度」も MDR につき提言を行っているが、概ね英国と米国の制度をモデルとした提言となっている<sup>12</sup>。

#### (1) 英国の義務的開示制度（DOTAS）

英国は、2004 年財政法 Part 7 により創設された、DOTAS（Disclosure of Tax Avoidance Schemes）と通称される MDR を持つ。租税便益（tax advantage）をもたらす租税取決め（tax arrangement）について、その租税便益が当該租税取決めの主たる利益（main benefit）又は主たる利益の一つ（one of the main benefits）であるか、一定の徴標（hallmarks）を持つものであるかなどにより、当該租税取決めが開示対象となるかどうか判断される。開示義務を負うのは、一義的にはプロモーター（promotor）であるが、一定の場合には納税者が開示義務を負う。EU の DAC 6 は、「租税便益」、「主たる利益」、「徴標」等、英国の DOTAS とほぼ同じ概念を用いており、英国の制度から強い影響を受けていることが見てとれる。

#### (2) 米国の義務的開示制度

米国は、濫用的タックスシェルター及び濫用的取引（abusive tax shelters and transaction）についての開示制度を持つ（IRC §§ 6111, 6112）。重要なアドバイザー（material advisor）とされる者が報告対象取引（reportable transaction）を行った場合には、当該者は、①当該取引の内容、②当該取引から得られると期待される潜在的租税利益（potential tax benefit）、③その他財務長官が規定する事項を報告しなければならない。開示義務違反に対する罰則（IRC §§ 6707, 6707A, 6708）は 2004 年に強化されている。

#### (3) BEPS 第 12 報告書「義務的開示制度」（Mandatory Disclosure Rules）

OECD/G20 の BEPS プロジェクトは、その第 12 報告書「義務的開示制度」で、各国に MDR の導入をベスト・プラクティスとして示し、立法化する場合のモデル法案を提示した。ただし、MDR の導入は minimum standard とはされていないため、MDR を導入す

---

<sup>10</sup> Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements (COM (2017) 335 final, 21.6.2017)

<sup>11</sup> 英国の義務的開示制度を紹介するものとして、川田剛「GAAR の補強策、代替策としての租税回避商品の開示、登録制度」フィナンシャルレビュー 126 号（2016）70 頁、83-86 頁、高橋里枝「英国の一般的否認規定と開示制度」税務事例 49 巻 2 号（2017）46 頁。米国の義務的開示制度を紹介するものとして、川田・前掲論文 79-83 頁。

<sup>12</sup> BEPS 第 12 報告書の概要を紹介するものとして、拙稿「ATP の義務的開示制度（MDR）」本庄資・編書『国際課税ルールの新しい理論と実務—ポスト BEPS の重要課題』（中央経済社、2017）373 頁。

るかどうかは各国の判断に委ねられている。

#### (4) 我が国における検討

MDR の導入は、我が国においても、政府税制調査会や与党税制改正大綱において、検討課題の一つとされている。

##### (a) 政府税制調査会の「『BEPS プロジェクト』の勧告を踏まえた国際課税のあり方に関する論点整理」(平成 28 年(2016 年)11 月)

###### 2. 個別の制度設計に当たっての留意点

###### (2) タックス・プランニングの義務的開示制度 (MDR : Mandatory Disclosure Rules)

義務的開示制度は、税務当局がタックス・プランニング・スキームによる潜在的な税務リスクを迅速に特定し、対応するために、その開発・販売者(及び必要な範囲で納税者)に一定の情報の税務当局への報告を義務付ける制度である。「BEPS プロジェクト」では、既に同趣旨の制度を導入している米国、英国、カナダ、アイルランド、南アフリカ、ポルトガル、イスラエル、韓国の経験を踏まえつつ、行き過ぎた濫用的なタックス・プランニング・スキームの開発・利用を抑止するとともに、当局による適時の政策的対応を可能とするといった目的・効果をもつ「ベスト・プラクティス」として、制度導入の検討が勧告された。

以上を踏まえて、今後、本制度の日本での導入を検討するに当たっては、特に以下の点に留意すべきである。まず、開示対象取引の基準設定に当たっては、制度目的を効果的に達成しつつ、過剰な事務負担等をプロモーター及び納税者に与えないよう、何らかの客観的な基準を用いて開示対象となるスキームを特定することが必要である。また、既存の情報開示制度との役割分担を最適化するとともに、開示の対象範囲や罰則等について、他国の制度から大きく乖離しないようにすることも重要である。なお、本件は、現状日本に存在しない新たな制度であることから、制度を導入する場合には、執行状況やその効果を適切に把握し制度のさらなる改善に活かしていくことが必要である。

(下線は報告者)

##### (b) 自由民主党・公明党 平成 29 年度税制改正大綱(平成 28 年(2016 年)12 月 8 日)

###### 第三 検討事項

【補論】今後の国際課税のあり方についての基本的考え方

###### 4 個別の制度改革に当たっての視点

###### (2) 今後の取組み

###### ② 中期的に取り組むべき事項

今後、「移転価格税制」についても、知的財産等の無形資産を、税負担を軽減する目的で海外へと移転する行為等に対応すべく、「BEPS プロジェクト」で勧告された「所得相応性基準」の導入を含め、必要な見直しを検討する。また、「過大支払利子税制」についても、「BEPS プロジェクト」の勧告を踏まえた見直しを検討する。更に、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

情報の報告を義務付ける「義務的開示制度」について、「BEPS プロジェクト」の最終報告書、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。  
(下線は報告者)

### (c) 政府税制調査会「経済社会の構造変化を踏まえた令和時代の税制のあり方」 (令和元年(2019年)9月)

#### 第二 令和時代の税制のあり方

#### 4. デジタル時代における納税環境の整備と適正・公平な課税の実現

##### (3) 適正・公平な課税の実現

……一方、富裕層による海外投資や多国籍企業による事業活動等に対する適正な課税を確保するためには、実際に税務調査を実施し、複雑な取引の実態を解明することが不可欠である。この点、日本の税務調査は、従来、納税者の理解と協力を得て、その承諾の下に行うことが基本とされており、また、裁判上、課税処分の上記責任は一般的に課税庁側にあることとされている。このような枠組みの下で、納税者が自己に不利益な情報を故意に秘匿することにより税負担を免れることがあれば、誠実に納税を行っている国民からの税制への信頼を損ないかねず、放置してはならない。

特に国外において行われた取引等に係る情報については、執行管轄権の制約上、税務当局が直接現地に赴いて事実関係を確認することが困難であることから、納税者に一定の説明責任を求めるなど、適正な情報開示を促すための仕組み等について検討する必要がある。また、富裕層や多国籍企業等による複雑なタックスプランニングについては、BEPS プロジェクトでベストプラクティスとして取り上げられた義務的開示制度(MDR: Mandatory Disclosure Rules)など、諸外国の取組等も参考にしつつ、税務当局が的確に把握できるような仕組みの構築に向けて、検討を行っていくことが重要である。

こうした国外取引やタックスプランニングに限らず、税務当局が課税関係の判断に必要な情報を求めるための制度や、その運用のあり方については、経済社会や税制自体の変化も踏まえつつ、不断の見直しを行っていかなければならない。……

(下線は報告者)

## 4. DAC 6 の概要

### (1) DAC 6 の概観

#### (a) EU 指令としての DAC 6

DAC 6 は EU の理事会指令 (Council Directive) である。EU の指令 (Directive) は、直接に加盟国国民に法的効果を及ぼすものではなく、加盟各国が指令の趣旨に従って各国で立法作業を行い、各国の法令が当該各国の政府と国民との関係を規律することとなる。DAC 6 については、加盟各国は、2019 年 12 月 31 日までに各国での立法措置を行い (DAC 6 の 2 条 1 項 1 パラグラフ)、2020 年 7 月 1 日から適用することとされている (同 2 パラグラフ)。

## (b) DAC 6 の対象税目

DAC 6 は、VAT を含む間接税には適用されない（指令 2011/16/EU 自体が、VAT を含む間接税を適用対象外としている。指令 2011/16/EU の 2 条 2 項）。

## (c) DAC 6 の構成

DAC 6 は、第 1 条から第 4 条までの 4 つの条文から成る。

DAC 6 の第 1 条は、指令 2011/16/EU を改正する条文であり（我が国の各年度の改正税法の 1 つ条が 1 つの税法の改正を規定するのと同じ）、第 1 条各項は指令 2011/16/EU の各条を次のように改正する。

DAC 6 第 1 条	指令 2011/16/EU の改正箇所
第 1 項	第 3 条（定義）の改正
第 2 項	第 8ab 条（報告対象越境取決めに係る情報の義務的自動的情報交換の範囲と条件）の新設
第 3 項	第 20 条（標準様式とコンピュータ処理のフォーマット）第 5 項の改正
第 4 項	第 21 条（実務上の取決め）第 5 項の改正
第 5 項	第 23 条（評価）第 3 項の改正
第 6 項	第 25a 条（ペナルティー）の改正
第 7 項	附属文書IV「徴標」の追加

上記のうちで最も重要なのが、MDR の内容を実質的に規定する第 8ab 条、第 8ab 条に用いられている文言を定義する第 3 条、そして報告の条件を規定する附属文書IVである。この内容について、後述(2)以下で述べる。

DAC 6 の第 2 条は、各加盟国が DAC 6 の内容を 2019 年 12 月 31 日までに国内法化しなければならないこと（1 項）、制定された国内法は 2020 年 7 月 1 日から適用されるべきこと（同）、当該国内法には DAC 6 が引用されるべきこと（同）、当該国内法は委員会に報告されるべきこと（2 項）が規定されている。第 3 条は DAC 6 の発効日を EU 官報の発効日（=2018 年 6 月 5 日）の翌日から起算して 20 日目とする規定である。第 4 条は DAC 6 の名宛人が加盟各国であることを示す規定である。

## (d) DAC 6 の枠組み

DAC 6 は、(i) 一定の要件を満たす潜在的租税回避スキームを「報告対象越境取決め」(reportable cross-border arrangement) と名づけ、(ii) 「報告対象越境取決め」の設計者・販売者等を「仲介者」(intermediary) として、彼らに「報告対象越境取決め」についての税務当局への報告義務を課し、(iii) 何らかの理由で（例えば、秘匿特権を有していたり、EU 域外の居住者であることにより）「仲介者」に税務当局への報告義務を負わせることができない場合には、「報告対象越境取決め」を利用する「関係納税者」(relevant taxpayer) に報告義務を課し、(iv) 上記 (ii) 又は (iii) によって税務当局に報告された「報告対象越境取決め」について、加盟各国が自動的情報交換によって情報を共有する、という枠組みを構築するものである。

上記 (ii) については指令 2011/16/EU の第 8ab 条第 1 項から第 5 項（以下、特に断らな



い限り、条文は DAC 6 による改正後の指令 2011/16/EU の条文を示す。) が、(iii) については同条第 6 項から第 12 項が、(iv) については同条第 13 項から第 18 項が、それぞれ規定している。

「報告対象越境取決め」の定義は第 3 条第 19 号に置かれ、「報告対象越境取決め」となるかどうかは、附属文書 IV に定める「徴標」(hallmarks) に該当するかどうかで決まる。

## (2) 報告対象越境取決め

「報告対象越境取決め」(reportable cross-border arrangement) とは、第 3 条第 18 号に規定する「越境取決め」(cross-border arrangement) のうち、附属文書 IV に定める「徴標」に該当するものである (3 条 19 号)。

「越境取決め」とは、複数の加盟国にわたる、又は加盟国と第三国とにわたる取決めであって、当該取決めの参加者(当事者)の居住地国が複数にわたっているもの(3 条 18 号 1 パラグラフ(a))、又は、当該取決めの参加者の一又はそれ以上が、同時に複数の管轄の居住者であったり(同(b))、居住地以外の管轄で恒久的施設を有して当該取決めに係る事業活動を行っていたり(同(c))、若しくは居住地以外の管轄で恒久的施設を持たずに事業を行っているものをいう(同(d))。また、当該取決めが自動的情報交換又は実質的所有権(beneficial ownership)の特定において影響を及ぼす可能性がある場合も「越境取決め」となる(同(e))。

「取決め」(an arrangement)には、「一連の取決め」(a series of arrangements)が含まれる。また、「取決め」は、一以上のステップ(step)又は部分(part)から成ることがある(3 条 18 号 2 パラグラフ)。

「徴標」(hallmarks)とは、租税回避の潜在的リスクの存在を示す越境取決めの性質又は特徴であり、附属文書 IV に掲げられている。

## (3) 「徴標」(hallmarks)と「主要利益基準」(main benefit test)

「越境取決め」のうち、附属文書 IV に掲げられた「徴標」を持つものが「報告対象越境取決め」となる。附属文書 IV の「徴標」は A から E までの 5 つのカテゴリーに分類されている。カテゴリー A では「包括的徴標」(generic hallmarks)と呼ばれる一般的な特徴が掲げられており、カテゴリー B から E まででは「個別的徴標」(specific hallmarks)と呼ばれる特徴が、それぞれのスキームの種類に応じて掲げられている。

このうち、カテゴリー A、カテゴリー B 並びにカテゴリー C 第 1 項(b)(i)、(c)及び(d)の徴標を持つ「越境取決め」は、それが「主要利益基準」(main benefit test)を満たす場合にのみ、「報告対象越境取決め」となる。「主要利益基準」は、「すべての関連する事実と状況を考慮した上で、ある者がある取引から得ることが合理的に期待できる主要な利益又は主要な利益の一つ(the main benefit or one of the main benefits)が租税便益(tax advantage)を得ることであることが証明できる」場合に満たされる(附属文書 IV の PART 1、第 2 パラグラフ)。

### 【参考：原文】

That test will be satisfied if it can be established that the main benefit or one of the main benefits
---

which, having regard to all relevant facts and circumstances,  
a person may reasonably expect to derive from an arrangement  
is the obtaining of a tax advantage.

各カテゴリーにおける徴標の具体的な内容は次のとおりである。

カテゴリー	徴 標
A 主要利益基準と結び付けられる包括的徴標	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 税務当局等への不開示条件が付されている取決め</li> <li>2. 仲介者が租税便益の額等に基づき固定された手数料を受け取る取決め</li> <li>3. 標準化された文書等による取決め</li> </ol>
B 主要利益基準と結び付けられる個別的徴標	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 租税債務の軽減を目的とした、欠損金を有する会社の買収と、当該会社の事業の廃止等</li> <li>2. 所得の、低税率が適用される、又は税が免除される、他の収入カテゴリーへの転換</li> <li>3. 中間事業体を関与させて行う循環取引</li> </ol>
C 越境取引に関連する個別的徴標	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 関連企業間で行われる、控除可能な越境支払いを含む取決めのうち、次に掲げるもの。 <ol style="list-style-type: none"> <li>(a) 受領者が、どの租税管轄においても税法上の居住者でないもの</li> <li>(b) 受領者が一の租税管轄の居住者である場合であっても、次に掲げる条件の一にあてはまるもの <ol style="list-style-type: none"> <li>(i) 当該租税管轄が法人税を課しておらず、又はゼロ若しくはほとんどゼロの税率で法人税を課していること</li> <li>(ii) 当該租税管轄が加盟国又はOECDにおいて非協力的と評価されていること</li> </ol> </li> <li>(c) 当該支払いについて、受領者が居住地において税の免除を受けていること</li> <li>(d) 当該支払いについて、受領者が居住地国において選択的な税制による利益を受けていること</li> </ol> </li> <li>2. 減価償却費の控除が二以上の管轄で生じているもの</li> <li>3. 二重課税からの救済が、二以上の管轄で請求されているもの</li> <li>4. 資産の移転を含む取決めにおいて、当該資産の価値について重要な差異があるもの</li> </ol>
D 自動的情報交換と受益権に係る個別的徴標	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 自動的情報交換を回避するための取決め</li> <li>2. 実質的な経済的活動を行わない事業体等を用いる取決め</li> </ol>
E 移転価格に係る個別的徴標	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 一国によるセーフ・ハーバー・ルールを含む取決め</li> </ol>

	<p>2. 評価困難な無形資産 (hard-to-value intangible) の移転を含む取決め</p> <p>3. 移転の有無によって当事者の一方の利払金利前税引前利益 (EBIT) が 50%を下回ることとなる取決め</p>
--	--

#### (4) 仲介者による報告

「徴標」と「主要利益基準」によって「報告対象越境取決め」とされた取決めについては、税務当局への報告が行われなければならない。一義的にこの報告義務を負うのが「仲介者」(intermediary) と呼ばれる者であり、英国の MDR の「プロモーター」に相当する。なお、仲介者が報告義務を負わない場合には、当該報告対象越境取決めを利用する納税者が報告義務を負うこととなる (後述(5)参照)。

##### (a) 仲介者の定義

「仲介者」とは、「報告対象越境取決め」を設計し、販売し、組織し、又はその実行を可能にし、若しくはその実行を管理する者 (個人、法人を問わない) で (3 条 21 号 1 パラグラフ)、加盟国の居住者であること、加盟国に恒久的施設を有すること、加盟国で設立されていることなどの追加的要件 (3 条 21 号 3 パラグラフ(a)~(d)) を満たすものである。

##### (b) 仲介者の報告義務

仲介者は、報告対象越境取決めが実行できるようになった日又は報告対象越境取決めの実行の第一のステップが実行された時の、最も早い時点から 30 日以内に、加盟国に報告しなければならない (8ab 条 1 項)。

##### (c) 報告先の加盟国

仲介者は、加盟国に報告対象越境取決めについて報告しなければならないが、複数の加盟国に報告義務がある場合には、一の加盟国にだけ報告すれば足りる。報告先の加盟国は、原則として、仲介者の居住地国である加盟国である (8ab 条 3 項(a))。仲介者が加盟国の居住者でない場合には、恒久的施設の所在地国 (8ab 条 3 項(b))、設立・管理地国 (8ab 条 3 項(c))、又は登録地国 (8ab 条 3 項(d)) に報告することとなる。仲介者にとって第 8ab 条第 3 項(a)~(d)のどれにも該当する加盟国がない場合には、当該仲介者は報告義務を負わず、納税者に報告義務が課される。仲介者が、加盟国の国内法の下で秘匿特権 (legal professional privilege) を認められている場合には、当該加盟国は当該仲介者に報告義務を負わさないことができるが、その場合は、他の仲介者又は納税者が報告義務を負うこととなる (8ab 条 5 項、6 項)。

#### (5) 納税者による報告

仲介者がいない場合、又は仲介者が報告義務を負わない場合には、「関係納税者」(relevant taxpayer) が報告義務を負うこととなる (8ab 条 6 項)。「関係納税者」とは、報告対象越境取決めを利用できる者 (to whom a reportable cross-border arrangement is made available for implementation)、報告対象越境取決めを実行する用意がある (who is ready to implement) 者、又は報告対象越境取決めの第一ステップを既に実行した (who has implemented the first step of such arrangement) 者をいう (3 条 22 号)。

仲介者が存在はしているが、当該仲介者が報告義務を負わない場合には、当該仲介者から「関係納税者」にその旨の通知がされ、「関係納税者」が報告義務を負うこととなる。仲

介者が存在していない場合も、「関係納税者」が報告義務を負うこととなる（8ab 条 6 項）。

報告義務を負う「関係納税者」は、報告対象越境取決めが利用できるようになった日、その実行について準備が整った日、又は第一ステップが行われた日から起算して 30 日以内の報告が求められる（8ab 条 7 項第 1 パラグラフ(a)）。

報告義務を負う「関係納税者」は、原則として、自らが居住者である加盟国に報告することになる（8ab 条 7 項 2 パラグラフ(a)）。「関係納税者」が加盟国の居住者でない場合には、「関係納税者」が当該取決めから利益を得る恒久的施設の所在地国（同(b)）、「関係納税者」が所得を受け取り、若しくは利益を得ている加盟国（同(c)）、又は「関係納税者」が活動を行っている加盟国（同(d)）のうち、最初に該当する加盟国に報告することとなる。

「関係納税者」が、第 7 項の規定によっても複数の加盟国に報告する義務がある場合には、「関係納税者」は、同じ情報が他の加盟国に既に報告されていることが証明できるときは、報告義務を免れる（8ab 条 8 項）。

## **(6) 加盟国間の自動的情報交換**

報告対象越境取決めについての情報が報告された加盟国の権限のある当局は、自動的情報交換の方法により、第 8ab 条第 14 項に規定する情報を、他のすべての加盟国の権限のある当局に提供しなければならない（8ab 条 13 項）。これは加盟国の義務であるので、「義務的自動的情報交換」（mandatory automatic exchange of information）とされる。第 8ab 条第 14 項に規定する情報は、①仲介者と関係納税者の氏名・名称、生年月日・出生地（個人の場合）、住所、納税者番号、②当該越境取決めを報告対象越境取決めと特徴付ける徴標（hallmarks）の詳細、③当該報告対象越境取決めの内容、④当該報告対象越境取決めが実行された日、⑤関連国内法令、⑥当該報告対象越境取決めの価額、⑦関係する加盟国、⑧その他の影響を受けるおそれのある者・加盟国、である（8ab 条 14 項(a)~(h)）。

## **(7) 税務当局の無反応**

税務当局が報告対象越境取決めに対して反応しなかった（仲介者や関係納税者に照会を行わなかったり、仲介者や関係納税者を調査の対象としなかった）という事実は、当該取決めの有効性や税務上の取扱いが受け入れられたことを示すものではない（8ab 条 15 項）。

## **(8) ペナルティー**

加盟国は、第 8ab 条に関する国内法への違反に対するペナルティーを定めなければならない（DAC 6 による改正後の 27 条 1 項）。ペナルティーは、効果的、比例的、制止的（effective, proportionate and dissuasive）であることが求められる。

## **(9) DAC 6 に基づく報告スケジュール<sup>13</sup>**

加盟各国は 2019 年 12 月 31 日までに DAC 6 を国内法化する義務を負い、各国の国内法は 2020 年 7 月 1 日から適用される。仲介者は、DAC 6 が発効した日（EU 官報掲載が 6 月 5 日であるので、発効は 2018 年 6 月 25 日）から 2020 年 7 月 1 日までの間に第一の

---

<sup>13</sup> 欧州における新型コロナウイルス（COVID-19）の感染拡大により、このスケジュールは後ろ倒しされることとなった。後述 7 参照。

ステップが実行された報告対象越境取決めについての情報を、2020年8月31日までに税務当局に提出しなければならない(8ab条12項、DAC6の2条)。当該提出された情報については、2020年10月31日までに、加盟国の税務当局間で第1回の自動的情報交換が行われる(8ab条18項)。その後の自動的情報交換は、情報が提出された四半期の末日から1か月以内に(すなわち、各年の4月末、7月末、10月末、1月末に)行われることとなる(8ab条18項)。

## 5. DAC 6 に対する批判：EU 特有の法制に関するもの

DAC 6 については、EU 諸国において次のような批判がある<sup>14</sup>。以下、メモ的に記す。

### (1) EU に MDR を制定する権限があるか

そもそも EU に MDR を制定する権限があるかどうかという問いかけがある<sup>15</sup>。EU には、加盟国から授権された事項についての規則等の制定権限はあるが、それ以外の権限については加盟国が主権を維持しており、MDR については EU が規制すべき事項ではない、というものである。EU 親子会社指令(2011/96)や利子・使用料指令(2003/49)は、資本移動の自由を実現するために制定されており、CCCTB についての指令提案も、EU 域内の企業の課税対象所得の計算ルールを統一しようとするものであるが、BEPS 後の EU の立法は、租税回避行為への対抗策に重点が置かれ、ATAD(租税回避対抗指令)<sup>16</sup>や DAC 6 で重視されているのは各加盟国の税収の確保であり、域内市場の統一という趣旨からははずれているという主張である。

### (2) TFEU の基本的自由(Fundamental Freedoms) との関係

DAC 6 は、国内だけで完結する租税回避スキームは対象とせず、「越境取決め」(cross-border arrangement)のみを自動的情報交換の対象とする。このため、TFEU 第56条の「役務提供の自由」と TFEU 第49条の「設立(営業)の自由」との抵触の問題が生じることとなる<sup>17</sup>。

税の分野において、EU 法や加盟国の法とこれらの基本的自由との抵触が生じる場合には、①課税権のバランスのとれた配分、②効果的な税務調査の確保、③租税回避又は脱税への対抗措置という正当化事由が必要となり、また、問題とされるスキームが「完全に人

---

<sup>14</sup> DAC 6 に対して批判的な観点から論じる英語論文として、Nevia Čičin-Šain, “New Mandatory Disclosure Rules for Tax Intermediaries and Tax Payers in the European Union – Another ‘Bite’ into the Rights of the Taxpayer?” *World Tax Journal*, 2019 (Volume 11), No. 1. p. 77; Daniel W. Blum and Andeas Langer, “At a Crossroads: Mandatory Disclosure under DAC 6 and EU Primary Law,” Part 1, *European Taxation*, June 2019, p. 282; Part 2, *European Taxation*, July 2019, p. 313. これらの論文の紹介として、拙稿「DAC 6: EU の義務的開示制度 – 納税者の権利保護及び EU 一次法との交錯 –」(租税研究 2020 年 7 月号掲載予定)。

<sup>15</sup> 前掲注 14 の Blum and Langer 論文。

<sup>16</sup> Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market (OJ L 193, 19.7.2016, p. 1).

<sup>17</sup> 前掲注 14 の Blum and Langer 論文。

為的な取決め」(wholly artificial arrangement) であるかどうかも検討されるが、DAC 6 にはこれらの正当化自由等はないのではないかという主張である。

### (3) 個人情報の保護との関係

DAC 6 の下で、仲介者(条件によっては関係納税者)の特定及び仲介者が提供したサービスの内容が税務当局に報告されることの問題、また、税務当局に提出される情報が広範に過ぎないかとの指摘が、EU 基本権憲章 7 条・8 条、欧州人権条約 8 条、GDPR(一般データ保護規則)等との関係で議論されている<sup>18</sup>。

### (4) 営業活動の自由との関係

違法ではない、合法的な租税回避スキームの情報につき、税務当局に報告を求めることが、EU 基本権憲章 16 条に照らして問題はないか<sup>19</sup>。

### (5) 自己負罪の禁止との関係

MDR が欧州人権条約 6 条や EU 基本権憲章 48 条等に定める自己負罪の禁止に違反するかどうか議論されている。一般的に、MDR により報告対象となるのが合法的な租税回避スキームであり、また、税務調査の結果として刑事罰が科される件数は比較的少ないことを考慮すると、DAC 6 が自己負罪特権に違反するとはいえないとされる<sup>20</sup>。しかしながら、例外的に、MDR により違法な「脱税スキーム」が報告され、当該「脱税スキーム」による脱税に対して刑事罰が科されるおそれがあることが指摘されている<sup>21</sup>。

## 6. その他の論点

MDR の我が国での導入に当たっては、上記 5 の(3)~(5)の他、次のような点の検討が必要と思われる。

- ① 報告義務者の範囲を適切に特定すること(報告義務者の範囲を明確にするとともに、一つのスキームについて報告義務者の重複をできるだけ避けること)。
- ② 報告対象となる取引の範囲をできるだけ明確に特定すること(範囲が曖昧であると報告者の負担が大となり、また、納税者と税務当局間の紛争が多発する)。
- ③ 報告対象となる取引の範囲を適切に設定すること(報告対象があまりに膨大な量となると税務当局で処理し切れない。他方で、租税回避スキームが報告対象とならなければ、制度の実効性が確保できない)。
- ④ 課税庁の分析体制の充実。
- ⑤ 開示義務違反に対する効果的なペナルティー(刑事罰、行政的ペナルティー)のあり方。

MDR が英、米、EU で実施されるということは、同制度が世界標準になりつつあること

---

<sup>18</sup> 前掲注 14 の Čičin-Šain 論文は、EU の GDPR (General Data Protection Regulation) 等との関係では DAC 6 は問題ないと結論付ける。

<sup>19</sup> 前掲注 14 の Blum and Langer 論文。

<sup>20</sup> 前掲注 14 の Blum and Langer 論文。

<sup>21</sup> 前掲注 14 の Čičin-Šain 論文。

を示している。我が国においても、MDRの有効性・必要性につき、英国、米国、及びDAC 6実施後のEUの例から検証していくことが必要であろう。

## 7. (追記) コロナ禍による当初スケジュールの延期

欧州における新型コロナウイルス(COVID-19)の感染拡大に伴い、2020年5月8日付けで、DAC 6関係の報告期限の延長についての指令提案(COM(2020)197 final)が公表されている。これが承認されれば、(i) 2018年6月25日から2020年6月30日までの間に実施された報告対象越境取決めの報告期限(8ab条12項)は「2020年8月31日」から「2020年11月30日」に、(ii) 新たに実施される報告対象越境取決めについての税務当局への最初の報告期限(8ab条1項、7項)は「2020年7月1日から30日以内」から「2020年10月1日から30日以内」に、(iii) 第1回の情報交換の期限(8ab条18項)は「2020年10月31日」から「2021年1月31日」に、それぞれ変更されることになる(約3か月の後ろ倒しとなる)<sup>22</sup>。

---

<sup>22</sup> 本研究は科研費(課題番号18K01239)の助成を受けて行ったものである。また、研究会において貴重なコメントをいただいた参加者の方々に感謝する。