Deloitte.
デロイト トーマツ

国際税務
QI/FATCA/CRS 関連情報

DAC6 について

2019 年 8 月 23 日

2011 年 2 月 15 日、欧州連合（European Union：以下「EU」）は、クロスボーダー取引や脱税に対する適正な課税のために、加盟国間での税務関連の情報交換を強化する指令（EU Council Directive A2011/16/EU on Administrative Cooperation：以下「DAC」）を出し、2018 年 5 月 25 日、これを修正する指令 DAC6（EU Council Directive 2018/822）が出された。

本指令では、報告対象となる国際間取引（Reportable Cross Border Arrangements：以下「RCBA」）について、一定の要件（以下「Hallmark」）が存在する場合に、EU の仲介人（以下「Intermediary」）又は関連する納税者（以下「Relevant Taxpayer」）は、EU 各国の税務当局に報告義務が課され、当該報告事項は、EU 各国の税務当局間で自動交換されることとなる。

EU における指令とは、一次法である基本条約を根拠に制定される法令で、加盟国の政府に対して直接的な法的拘束力を及ぼす。DAC6 に基づき、加盟国は、2019 年 12 月 31 日までに国内法を制定することが義務付けられ、一部の国では既に法令や法令案が公表されている。

Intermediary には、RCBA に関与する金融機関も含まれ、また、報告対象となる RCBA には、CRS（Common Reporting Standards）に基づく、自動的情報交換を回避する取引も含まれる。ここでは、DAC6 の内容を中心に、国ごとに公表されたガイダンスをもとに、その概要をまとめる。

1. 目的

EU 加盟国の税務当局が、自動的情報交換により、有害な税務スキームに関する情報をいち早く入手することにより、税務当局が適切なリスク評価や税務調査を実施し、税の抜け穴を防ぐことを目的とする。

潜在的にリスクの高い、国境をまたぐタックスプランニングについて、初期段階で報告義務を課すことによる租税回避の抑止効果についても期待されている。

2. RCBA と Hallmark

Hallmark が存在する国際間取引が、RCBA となる。Hallmark は、リスクの高い租税回避プランニングに関連すると想定される A ～E の 5 つのグループに分かれている。この中で、A, B, 及び C-1 b-i, c, d については、主たる便益テスト（Main Benefit Test）の対象となる。

主たる便益テストとは、全ての関連する事実と状況から客観的に判断し、主たる便益又は主たる便益の 1 つが、税務上の効果（Tax Advantage）を得ると考えられる場合に該当する。

Category A

A-1：Confidentiality（秘密性）
関連する納税者又は取引への参加者に、どのように当該取引が、税務上の効果を得ることができるかについて、他の Intermediary や税務当局に秘密にすることを要件としている場合に該当する。

A-2：Remuneration Related to Tax Advantage（税務上の効果に紐づく報酬）
Intermediary が、税務上の効果を得た場合に成功報酬を受ける場合や、結果として税務上の効果が得らなかった場合に、報酬の減免がある場合に該当する。

A-3: Standardised Documentation（標準化されたパッケージ商品）
実質的に標準化されたパッケージで、複数の関連する納税者に対して提供される場合に該当する。ただし、主たる便益テストが要件となるため、例えば ISA 等のサービスで、法令の要件に基づくものであれば、標準化されたパッケージで多数の納税者に提供されていたとしても、該当しない。

Category B

B-1: Loss Buying（損金の購入）
取引の参加者が、損金を有する企業を買収し、なんらかの不自然な取引により、当該企業の損金を使って、税額を減少させるような場合に該当する。

B-2: Income into Capital（通常所得の資本への変更）
通常所得を、資本や贈与、その他に変更するとこにより、税額を減少させるような場合に該当する。

B-3: Circular Transactions（迂回取引）
実体がない中間法人を設立し、資金を迂回させることにより損益を相殺したり、又は租税条約のメリットを得るような取引が該当する。

Category C

C-1: Deductible Cross Border Payment（国際間取引による損金の計上）
国際間で行われる複数の関連会社間取引において、以下のケースで、損金計上している場合に該当する。

a. 受取人の税務上の居住地国が無い場合
b. 受取人の税務上の居住地国が以下の場合
    i. 法人税を課さない、又は税率が 0%に近い
    ii. EU 加盟国により評価されたリストに含まれる国、又は OECD の非協力国に含まれる国
c. 受取人の税務上の居住地国により、当該支払が課税免除となる
d. 受取人の税務上の居住地国により、当該支払が優遇税制の対象となる

C-2:Depreciation（減価償却）
同一の資産について、複数の国において減価償却費の損金算入を行っている場合に該当する。

C-3: Relief from Double Taxation（二重の損金算入）
同一の所得又は資産について複数の国で損金算入を行っている場合に該当する。

C-4:Transfer of Asset（資産の移動）
資産を移動し、当該資産に関しての支払額が、二国において大きな相違がある場合に該当する。

Category D（CRS に関連）

D-1: Undermining Reporting Obligations（報告義務回避）
CRS に基づく報告義務を回避する場合に該当し、以下がその例となる。

a. CRS の金融口座に該当しないが、実質的に同様の口座、商品、投資を使用する
b. 金融口座又は資産を、関連する納税者の居住地国と CRS に基づく自動交換が行われない管轄区に移す
c. 所得又は資産を自動的情報交換の対象ではない、商品又は支払に変更する
d. 金融機関、金融口座、又は資産を、移動又は変換し、自動的情報交換の対象とならないものとする
e. 自動的情報交換の対象とならない法的組織、商品又は仕組みを利用する
f. AML（アンチ・マネー・ロンダリング）についての法令整備や、事業体の透明性についての法令が未整備の管轄区を利用することにより、金融機関の本人確認手続がもとめられないようなアレンジを行う

例えば、プロモーターが、顧客に対して、CRS 報告を回避するために、CRS の対象国から、非対象国へ資産を移すように勧めた場合には、報告対象となるので留意されたい。

D-2: Obscuring Beneficial Ownership（不明瞭な受益所有権）
以下の要件を満たす者を介在させる取引が対象となる。

a. 適切な職員、施設、資産等に基づく実体がない
b. 受益所有権者の居住地国と異なる管轄区において、設立、管理等がされている
c. 受益所有権者が特定不能である

例えば、事業会社の株式が、受益所有権者非公表の名義人に保有されている場合や、受益所有権者の確認が不要な管轄区の事業体が使用されている場合にも該当する。

Category E（移転価格に関連）

E-1：Unilateral Safe Harbours（一方のみのセーフハーバールールの適用）
OECD 移転価格ガイドライン（OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations）に反する取引について報告を求めるもので、E-1 では、グループ間のクロスボーダー取引においては、公正な価格での取引が原則とされることから、取引の一方の当事者が何らかのセーフハーバールールを適用している場合に該当する。

E-2：Hard-to-Value Intangible（価格設定が困難な無形資産）
関連会社間で、価格設定が困難な無形資産又は権利の移動があった場合に該当する。

E-3：Cross-Border Transfer（国際間の移転）
グループ内で国際間の機能、リスク、資産の移転があった場合で、予想される移転後 3 年間の EBIT（支払金利前税引前利益）が、移動がなかった場合の EBIT の 50%未満である場合に該当する。

3. Intermediary

Intermediary には、RCBA の設計、売り込み、整理、又は実施する Promoter と、それらのサポートを行う Service Provider の 2 つのタイプがある。Service Provider は、自身が RCBA に関与していたことを知らない、又は合理的に見て知り得なかったため、Intermediary に該当しないと抗弁が可能とされる。

Intermediary は以下のいずれかに該当する者に限定されている。

a. EU 加盟国の税法上の居住者である
b. EU 加盟国に PE を持ち、その PE を通じて対象となる取引についてのサービスが提供された
c. EU 加盟国において設立され、又は EU 加盟国の法に規制されている
d. EU 加盟国における法律、税務、又はコンサルティングサービスに関する協会に登録している

したがって、日本の金融機関が、直接欧州の居住者に、RCBA に該当するサービスを行っていたとしても、一般的には、Intermediary に該当しない。ただし、欧州の現地法人、支店等が関与している場合には、Intermediary となる場合があるので留意されたい。

4. Relevant Taxpayer

関連する納税者は、EU 加盟国の居住者又は EU 加盟国の課税を受ける者であることは必ずしも必要とされていない。取引を実施した、又は実施を開始することが必要ではなく、単に、取引が実施可能である、又は取引の実施準備ができる状況であればよい

関連する納税者に報告義務が課されるのは、RCBA について報告義務を負う Intermediary がいない、又は Intermediary が、法律専門職特権によって、報告が免除されている場合に限定される

5. 報告義務

報告事項

a. 仲介人及び関連する納税者の識別情報（氏名、出生日、出生地、居住地、納税者番号等）
b. Hallmarks の詳細
c. 取引の詳細
d. 取引の第一ステップの実施日又は実施予定日
e. 取引の基盤となる法令の詳細
f. 取引の価値
g. 関連する納税者の居住地国及び取引に関連する管轄区
h. 取引により影響を受ける EU 加盟国居住者の識別情報

報告期限

Intermediary
a. RCBA について取引の第一ステップ実施日から 30 日以内
b. 2018 年 6 月 25 日以降 2020 年 6 月 30 日までに第一ステップが実施された RCBA の報告期限は、2020 年 8 月 31 日

Relevant Taxpayer
a. 関連する納税者が、RCBA に関与した各課税年度又は税務年度について、報告義務を負う

6. Penalty

EU 加盟国は、国内法を制定するが、実効性あるものとするため、また、租税回避行為の抑止効果を見据え、相応の厳しい罰則規定を設けることが求められている。

7. 各国の対応状況

現時点における、各国の対応状況は、以下のとおり。

国	法令	ガイダンス
オーストリア	ドラフト	未公表
ドイツ	ドラフト	未公表
イタリア	ドラフト	未公表
ポーランド	2019 年 1 月施行済	公表済み
ポルトガル	ドラフト	未公表
スウェーデン	ドラフト	未公表
イギリス	ドラフト	ドラフト

なお、イギリスでは、EU 離脱のいかんにかかわらず、DAC6 に対応する意向を表明している。

おわりに

EU 各国は、2019 年 12 月末までに法令の制定が行われ、仲介に該当する金融機関や、税務アドバイザー法務アドバイザーも対応が必要となる。本ニュースレターでは、現時点で公表されている情報をベースに一般情報としてご案内しているもので、基本的には各国法令を確認の上、適切な対応が必要となる。EU 各国では、DAC6 に基づき法令を制定するが、各国には一定の裁量が認められており、全ての国が全く同じ対応とはならないことに留意されたい。

■ Any tax advice included in this written or electronic communication was not intended or written to be used, and it cannot be used by the taxpayer, for the purpose of avoiding any penalties that may be imposed by any governmental taxing authority or agency.

過去のニュースレター

過去に発行されたニュースレターは、下記のウェブサイトをご覧ください。
www.deloitte.com/jp/tax/nl/us

問い合わせ

米国税務及び QI/FATCA、OECD CRS に関するお問い合わせは、下記の担当者までご連絡ください。

デロイト トーマツ税理士法人 東京事務所 US デスク		
パートナー	前田　幸作	kosaku.maeda@tohmatsu.co.jp
シニアマネジャー	秋葉　奈緒子	naoko.akiba@tohmatsu.co.jp
シニアマネジャー	Yeh Ching-Feng (Vincent)	ching-feng.yeh@tohmatsu.co.jp
マネジャー	渡邊　美穂子	mihoko.watanabe@tohmatsu.co.jp
マネジャー	近藤　祐美	yumi.kondo@tohmatsu.co.jp
シニアアソシエイト	高島　憲一	kenichi.takashima@tohmatsu.co.jp
所在地	〒100-8362 東京都千代田区丸の内三丁目 2 番 3 号 丸の内二重橋ビルディング	
Tel	03-6213-3800（代）	
email	tax.cs@tohmatsu.co.jp	
会社概要	www.deloitte.com/jp/tax	
税務サービス	www.deloitte.com/jp/tax-services	

デロイト トーマツ グループは、日本におけるデロイト アジア パシフィック リミテッドおよびデロイトネットワークのメンバーであるデロイト トーマツ合同会社並びにそのグループ法人（有限責任監査法人トーマツ、デロイトトーマツ コンサルティング合同会社、デロイトトーマツ ファイナンシャルアドバイザリー合同会社、デロイト トーマツ税理士法人、DT 弁護士法人およびデロイト トーマツ コーポレート ソリューション合同会社を含む）の総称です。デロイト トーマツ グループは、日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスクアドバイザリー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリー、税務、法務等を提供しています。また、国内約 40 都市に 1 万名以上の専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイトトーマツ グループ Web サイト（www.deloitte.com/jp）をご覧ください。

Deloitte（デロイト）とは、デロイト トウシュ トーマツ リミテッド（“DTTL”）ならびにそのグローバルネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびそれらの関係法人のひとつまたは複数を指します。DTTL（または“Deloitte Global”）および各メンバーファーム並びにそれらの関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL はクライアントへのサービス提供を行いません。詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。デロイト アジア パシフィック リミテッドは DTTL のメンバーファームであり、保証有限責任会社です。デロイト アジア パシフィック リミテッドのメンバーおよびそれらの関係法人は、オーストラリア、ブルネイ、カンボジア、東ティモール、ミクロネシア連邦、グアム、インドネシア、日本、ラオス、マレーシア、モンゴル、ミャンマー、ニュージーランド、パラオ、パプアニューギニア、シンガポール、タイ、マーシャル諸島、北マリアナ諸島、中国（香港およびマカオを含む）、フィリピンおよびベトナムでサービスを提供しており、これらの各国および地域における運営はそれぞれ法的に独立した別個の組織体により行われています。

Deloitte（デロイト）は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリー、リスクアドバイザリー、税務およびこれらに関連する第一級のサービスを全世界で行っています。150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ Fortune Global 500® の 8 割の企業に対してサービス提供をしています。“Making an impact that matters”を自らの使命とするデロイトの約 286,000 名の専門家については、（www.deloitte.com）をご覧ください。

本資料に記載されている内容の著作権はすべてデロイト トウシュ トーマツ リミテッド、そのメンバーファームまたはこれらの関連会社（デロイト トーマツ税理士法人を含むがこれに限らない、以下「デロイトネットワーク」と総称します）に帰属します。著作権法により、デロイトネットワークに無断で転載、複製等をすることはできません。

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての現時点における一般的な解釈について述べたものです。デロイトネットワークは、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う前に、必ず資格のある専門家のアドバイスを受ける必要があります。また本資料中における意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイトネットワークの公式見解ではありません。デロイトネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2019. For information, contact Deloitte Tohmatsu Tax Co.

IS 669126 / ISO 27001