

論 説

第 63 回 IFA 総会

—総会の主なテーマのポイントとセミナーE・Iのテーマを巡る議論—

税務大学校研究部教授

松 田 直 樹

◆SUMMARY◆

平成 21 年 8 月 31 日（月）から 9 月 3 日（木）にかけて、カナダのバンクーバーで第 63 回 IFA（国際租税協会）年次総会が開催され、本総会に税務大学校から松田教授、伴教授の 2 名が参加した。

本稿は、本総会に出席した筆者が、聴講した議題・セミナーに係るレクチャー・ディスカッションについての議論のポイント等を報告するとともに、必要に応じて若干の補足的・追加的な論考を行ったものである。

（税大ジャーナル編集部）

目 次

I	総会の議題とセミナー	124
II	聴講した議題・セミナーのポイント	125
III	セミナーEのテーマ（「一時的滞在者に対する特別措置」）の論点等	127
1	一時的滞在者に対する特別措置の具体例と得失	127
2	欧州における一時的滞在者に対する特別措置の位置づけ	128
3	一時的滞在者に対する特別措置と条約特典との関係	129
IV	セミナーIのテーマ（「底辺への競争—可動性の高い活動への課税」）の論点等	130
1	租税競争とOECDのスタンス	130
2	EUにおける動き	131
3	米国における動き	132

I 総会の議題とセミナー

第63回 IFA 年次総会の議題とセミナーで

採り上げられたテーマは下表の通り。筆者は、
下表の網掛けをした議題・セミナーに係るレ
クチャー・ディスカッションを聴講した。

	午 前		午 後	
8月31日(月)		議題Ⅰ：PEについて	イ	セミナーA：代替PEルール
			ロ	セミナーB：付加価値税におけるPE概念
9月1日(火)		議題Ⅱ：国際課税における外国為替の問題	イ	セミナーC：CFCルールの下で生じる外国為替の問題
			ロ	セミナーD：不動産へのポートフォリオ投資に対する課税
			ハ	セミナーE：一時的滞在者に対する特別措置
9月2日(水)		セミナーF：IFA/OECD、7条（事業利益）を巡る議論	イ	セミナーG：IFA/EU、源泉徴収税の終焉
			ロ	セミナーH：最近の国際租税政策
			ハ	セミナーI：底辺への競争—可能性の高い活動への課税
9月3日(木)	イ	セミナーJ：国際課税における最近の進展	イ	セミナーL：国境を跨いだ法人の移動
	ロ	セミナーK：租税分野における国際機関の今後の役割	ロ	セミナーM：ソフトウェアに係る支払に対する課税
			ハ	セミナーN：タックス・アムネスティー

以下のⅡ(「聴講した議題・セミナーのポイント」)では、上記の網掛けをした議題・セミナーのポイントを述べる。また、これらの議題・セミナーの内、特に筆者の興味を引いたテーマについては、Ⅲ(「セミナーEのテーマ(「一時的滞在者に対する特別措置」の論点等)及びⅣ(「セミナーIのテーマ(「底辺への競争—可動性の高い活動への課税」の論点等)において、その論点等を示すこととする。勿論、本稿で示すセミナーE及びIのテーマの論点等は、基本的には、これらのセミナーにおけるパネリストの説明や議論に則ったものであるが、本稿の構成・纏まりや紙面スペース等との関係上、筆者が脚色した部分や関連事項等の説明を組み込んだ部分などもあることに御留意願いたい¹⁾。

Ⅱ 聴講した議題・セミナーのポイント

議題Ⅰ：PEについて

→ 19世紀から21世紀にかけてPEの定義がどのように変化してきたのかを概観した後、現行のOECDモデル租税条約5条が定めるPEの定義がどのようにになっているのかについて説明が行われた。現行モデルで定義されているPEについても、その認定を巡っては少なからず議論が生じ得ることが、幾つかのケース・スタディー(①「地理的な一貫性」基準の充足如何が問題となるケース、②代理人PEの独立性の有無が問題となるケース及び③フランスのパリ行政裁判所が2007年2月2日に下したZimmer Ltd.事件(no. 05PA02361, BF05/2007)で問題となったPEのリスクが剥ぎ取られているようなケース)などを通じて確認された。

セミナーB：付加価値税におけるPE概念

→ PEやFE(Fixed Establishment)の概念は付加価値税の分野でも重要なポイン

トとなるものであるが、その統一的な定義が確立しているわけではない。例えば、欧州では、欧州司法裁判所が、幾つかの判決(Gunter Berkholz v. Finanzamt Hamburg 事件判決, Case C-168/84やARO Lease BV v. Inspecteur de Belastingdienst Grote Ondernemingen 事件判決, Case C-190/95)等においてFEの定義を示しており、一貫性と自律性というメルクマールを挙げているが、かかるメルクマールを重視するFEの定義は、EU加盟国の法人税法上の定義と必ずしも一致していないほか、欧州以外の国々におけるFEの定義とも微妙に異なっている。このような差異に起因して付加価値税の国際的二重課税・二重非課税の問題が生じ得ることが、EU、カナダ、豪州及びスイス等を例にとった幾つかのケース・スタディーを通じて確認された。

議題Ⅱ：国際課税における外国為替の問題

→ 外国為替損益に係る各国の税務上の取扱いには差異があることから、国際的な二重課税や二重非課税などの問題が生じ得る。このような問題が生じ得る幾つかのケース・スタディーが採り上げられ、これらのケース・スタディーには、ドイツ法人のイタリア支店が被った外国為替損失の税務上の控除をイタリア政府とドイツ政府のいずれも認めなかったことがドイツにおいて問題となったDeutsche Shell GmbH v. Finanzamt 事件を参考にしたものもあった。本事件に対して2008年2月28日に欧州司法裁判所が下した判決(Case C-293/06)は、このような取扱いはEC条約に抵触するという趣旨のものであったことなども踏まえ、外国為替損益の税務上の取扱いの適正化・明確化に資するような指針を示すことが必要ではないかという認識に立った議論が行われた。

セミナーE：一時的滞在者に対する特別措置

→ 少なからぬ国々が一時的滞在者に対する税務上の優遇措置を手当てしている。これらの措置は、様々な形態を採っているが、その得失・是非などを巡っては少なからず議論がある。例えば、高い技能を有する者を引き寄せることを主な目的として 2004 年に導入されたスペインの優遇措置(本措置の対象となっている著名なサッカー選手に因んでベッカム・レジームとも称されている。)のように、かなりの効果を上げているものがあるが、これらの優遇措置の大半は、一定の条件に該当する一時的滞在者に対して国家が支援を行うものであると解釈することもできるものであることから、特に欧州では、これらの優遇措置と国家補助を禁ずる EC 条約 87 条との関係が問題となり得るため、この問題が一つの大きな論点として議論された(論点の詳細については、以下の III 参照)。

セミナーF：IFA/OECD、7 条(事業利益)を巡る議論

→ 2008 年、OECD は、利益の PE への帰属についての OECD の考えを反映させたモデル条約 7 条に関するドラフトを新たに公表し、2010 年には、新たに改訂された 7 条が誕生する手順となっている。7 条の改訂の中心となるのは 3 項であり、本項は、PE を機能的に別個の事業体とみなすアプローチを採用する AOA に立脚する 9 条(特殊関連企業)2 項との整合性を確保するという方向で大幅に書き換えられることとなる。本セミナーでは、旧 7 条と新 7 条の下での考え方・規定振りの違いがどのような形で表れるのかを確認するため、法人とその国外 PE との間における費用や利払いの控除及び投資所得の配分のあり方を問題とするケース・スタディーが行われた。また、OECD での議論において進展が認めら

れたその他の最近の主なテーマとして、組織再編に係る移転価格の問題や集团的投資ビークルと租税条約特典との関係等についても説明が行われた。

セミナーI：底辺への競争—可能性の高い活動への課税

→ 近年、納税者の様々な取引等が税負担の差異に着目した動きを顕著に示すようになってきていることから、足の速い活動・所得に対してどのような課税を行うかは、従来以上に重要かつ困難な問題となっている。予てより、OECD は、足の速い所得が自国の課税ベースの対象外となることを回避するために行われる底辺への競争が様々な問題を惹起するとの認識の下、特に、「有害な租税競争」に該当する措置・レジームについては、その改廃を求める動きを示してきた。かかる動きについては、一部の非協力的な国・地域等の抵抗に合い、必ずしも十分な成果に繋がらなかった時期もあったが、最近では、注目すべき進展が認められる。税情報の透明性を高めるための動きは、近年、EU や米国でも活発化してきており、とりわけ、米国では、オバマ政権が、タックス・ヘイブンを利用した取引に係る透明性を高めるのに資する措置を新たに講じることの重要性を特に強調している(論点の詳細については、以下の IV 参照)。

セミナーJ：国際課税における最近の進展

→ 経済取引のグローバル化の目覚ましい進展を背景として、最近では、国際投資を促進する税制を構築する動きが活発化し、租税競争へと向かう動きにも拍車が掛かっているところであるが、自国の課税ベースを確保するという観点から、租税競争に対抗するための措置や国際的脱税・租税回避に対抗する措置を強化するという動きも少なからず見受けられる。前者を代表するのが法

人税率の引下げや可動性の高い所得に対する税負担の軽減という動きであり、後者を代表するのが移転価格問題や低税率国を利用した取引への対抗措置を強化するなどの動きである。このような双方向の動きに大きな影響を与えることとなったのが UBS 事件等であり、本事件等を契機として、国際的租税回避・脱税に対処するための体制整備は更に進展しようとしている。今後も、国際投資を促進する税制と税情報の透明性を促進する税制のあり方を巡る動向は、納税者と税務当局の双方にとって、益々、目が離せないものとなるとの議論があった。

セミナーL：国境を跨いだ法人の移動

→ 国境を跨ぐ法人の移動が活発化する中、どのような対応措置によって自国の課税権を確保するかという問題は、近年、益々、多くの国々の税務当局にとって、重要かつ困難な課題となってきている。対応措置としては、様々なものが考えられるが、例えば、コーポレート・インバージョン対策税制等を既に採用している米国では、一定の条件の下、管理地基準に基づいてオフショア・ファンドなどの外国法人を国内法人として課税する案を組み込んだタックス・ハイブزن乱用防止法なども提案されている。また、欧州では、最近、国境を跨ぐ居住地の移転を行う個人や法人の一定の資産に対してみなし譲渡課税を行う出国税(exit tax)を新たに採用する国もある。もともと、米国で示されている上記の提案や欧州の幾らかの国々で採用されている出国税にも問題がないわけではない。例えば、出国税については、その制度設計のあり方が EC 条約との関係上一定の制限を受けることが、欧州司法裁判所が下した Hughes de Lasteyrie 事件判決(Case C-9/02)や Cartesio 事件判決(Case C-210/06)等によって確認されているとの説明があった。

Ⅲ セミナーEのテーマ(「一時的滞在者に対する特別措置」)の論点等⁽²⁾

1 一時的滞在者に対する特別措置の具体例と得失

最近、世界を転々とすることによって税の支払いを免れるという話も耳にするが、確かに、一時的滞在者は、税務執行面での困難性という理由からだけでなく、税制面においても優遇されている場合が少なくない。一時的滞在者に対する税制上の優遇措置や特別措置は、その居住地国で税法上手当てされているケースと一時的な滞在を行う国の税法において手当てされているケースがある。例えば、我が国の場合も、居住者であっても非永住者に該当する者については、所得税法 161 条が定める国内源泉所得及びこれ以外の所得で国内において支払われ、又は国外から送金されたものが課税対象とされるにとどまることから、居住者であっても、非永住者の場合、その所得に係る我が国での税負担については、課税所得の範囲及び適用税率の累進性との関係から、我が国の非永住者でない居住者が得る同額の所得に対する税負担よりも低いものとなることが多いと考えられる⁽³⁾。

これに対し、居住地国が、国外に一時的に滞在する居住者に提供する優遇措置の代表例としては、豪州の所得税法 § 23AG(Foreign Service Period That Commenced Before 1 July 1987 Or Straddles More Than One Income Year: Determination Of Period Of Foreign Service)が挙げられる。本規定の下では、豪州の居住者が国外で 91 日間以上サービスを提供して雇用所得を得る場合、かかる所得が国外で課税対象とされている限り、原則として、国外での滞在日数に応じて、豪州の所得税法上、その全部又は一部が課税免除の対象となることとされていた⁽⁴⁾。2009 年には、本規定を原則として廃止する措置が講じられ、その結果、豪州の居住者の国外での

雇用所得も豪州で課税され、国外で支払った所得税は外国税額控除されることとなったため、殆ど全ての一時的な国外滞在者は税負担増を余儀なくされることとなるが、豪州が認めた国際支援プログラムや国防に従事する一時的滞在者の国外での雇用所得については、引き続き、豪州での課税免除の取扱いが適用される⁶⁾。

上記のような例も見受けられるが、本セミナーでは一時的滞在外を受け入れる国が提供する税務上の特別措置に目が向けられ、かかる特別措置が、①一定の条件の下、一時的滞在外者の一定の所得(国外源泉所得や国内源泉所得の一部等)を課税対象から除外しているケース(オーストラリア、スウェーデン等)、②低い税率の適用を認めているケース(スペイン等)、③一定の費用(住居費、引越費用、教育関係費用等)の控除を認めているケース(スイス等)などに区分された。カナダの「移住者信託」(Immigrant trust)課税制度も、上記①のケースに該当する特別措置の一例であり、本制度の下では、カナダに移住する者が信託に有する一定金額以上の国外投資所得・資産等が、一定の条件の下、一定の期間に限り、カナダでの全世界所得課税の対象外とされている⁶⁾。

一時的滞在外者を対象とする特別措置の中には、高い技能を有する者を獲得することを主な目的としているものもあり、実際、嘗てないほど多くの高い技能を有する専門家が、国外へ移住するという動きを示すようになってきているが⁷⁾、税務上当てされた特別措置の中にも、かかる動きをかなり促進する効果を上げているケースが認められる。例えば、スペインでも、2004年、高い技能を有する者を一時的滞在外者として国内に招き入れることを目的とした税務上の特別措置が手当てされている。本件措置の適用対象となる一時的滞在外者の場合、全世界所得課税の下で最高43%の税率が適用されることとなるスペインの居

住者の場合と異なり、スペインでの国内源泉所得のみが課税対象となり、しかも、適用されるのが24%の均一税率という優遇的な取扱いを受けることができるが、既に150人を超えるサッカー選手を含む1500人以上の者が、かかる取扱いを付与する本件措置の適用を受けていると言われている⁸⁾。

上記のように、高い技能を有する者を獲得するための特別措置がかなりの効果を上げている例もあるが、これらの特別措置を講じることについては、その得失や是非を巡って賛否両論がある。例えば、このような特別措置については、通常、その対象となる一時的滞在外者の特殊性・補完性を強調して正当化できるとの見方をする向きもあるが⁹⁾、かかる措置の目的と効果の乖離、公平性の問題及び国内の労働市場への悪影響等を問題視する向きもある¹⁰⁾。高い技能を有する者を獲得するための特別措置も様々であり、その是非を一概に判断することは困難であるが、確かに、これらの税務上の特別措置の中には、各国の税制上の取扱いが異なっていることや、特別措置が必ずしも意図していないような形で利用されることなどに起因して、その目的と効果において相当程度の乖離が生じているケースもあると考えられる¹¹⁾。

2 欧州における一時的滞在外者に対する特別措置の位置づけ

一時的滞在外者に対する税務上の特別措置については、WTOの「補助金及び相殺措置に関する協定」(Agreement on Subsidies and Countervailing Measures, ASCM)の第2部3条が禁じている補助金に該当するのではないかとの問題があるが¹²⁾、これらの特別措置がEU加盟国で手当てされている場合には、EC条約等との関係も問題となり得る。すなわち、かかる特別措置は、無差別取扱いを定めるEC条約上の条項(12条等)との関係についても検討をすべき余地があるが、とりわ

け、「本条約に定めている場合を除き、加盟国が付与する補助や国の富が、如何なる形態であれ、一定の物品の製造や活動を助けることによって競争を歪める又は歪める虞がある場合には、それが加盟国間の商取引に影響する限りにおいて、共通の市場と両立しない」と定める EC 条約 87 条 1 項に抵触し⁽¹³⁾、「国家補助」(State Aid)に該当するのではないかとの疑問が生じる。

確かに、2001 年 5 月 23 日に欧州委員会が理事会、議会及び経済社会評議会に示した報告書 (Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee, COM(2001)260 final)の 3.2.3 では、高い技能を有する者を引き寄せることを目的としている税務上の特別措置は、国家補助に該当しないと結論づけられてはいるが、本報告書でも、多くの加盟国が、このような特別措置は、本来、経済財政閣僚理事会 (Council of Economics and Finance Ministers)が 1997 年 12 月 1 日に採用した「事業課税に係る行動規範」(Code of Conduct for Business Taxation, Official Journal C 002, 06/01/1998 P.0001-0006)で問題視すべきものであると主張しているほか、有害なものとなる可能性があるとの認識の下、低い技能の労働者の税負担を軽減するという欧州委員会の政策に合致しないとの見解が示されているのも事実である⁽¹⁴⁾。

一時的滞在者に対する税務上の特別措置が EC 条約 87 条 1 項に抵触するのではないかという疑問は、2001 年 11 月 8 日に欧州司法裁判所が下した *Adria-Wien Pipeline and Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* 事件判決 (Case C-143/99) (Rec.2001,p. I-8365)の趣旨を踏まえると更に強まる⁽¹⁵⁾。本事件では、オーストリアのエネルギー税に係る特別措置 (“Law on the rebate of energy taxes” と英訳されている。)が、商品の製造

を行う納税者に限定して適用され、パイプラインの建設を行う本件の納税者には適用されなかったことから、かかる措置が国家補助に該当し、旧 EC 条約 92 条(現行の 87 条)に抵触するか否かが問題となり、欧州司法裁判所は、「支援という概念は、補助金という概念に比べ、より一般的であり、明確な利益だけでなく、・・・それゆえに厳密な意味で補助金ではないが、同様な性質・効果を有するものも包含する」とした上で⁽¹⁶⁾、本件措置は国家補助に該当すると判示している。

3 一時的滞在者に対する特別措置と条約特典との関係

一時的滞在者に対する税務上の特別措置は、一時的滞在者への租税条約上の特典の適用の可否という問題も惹起するが、この問題については、OECD モデル条約 4 条 1 項が、「本条約の適用上、「一方の締約国の居住者」とは、当該一方の締約国の法令上、住所、居所、事業の管理の場所、その他これらに類する基準により当該一方の締約国において課税を受けるべきものとされる者である・・・」と定めていることから、基本的には、かかる基準等に則って条約特典の適用の可否を判断するのが合理的なアプローチであると考えられる。もっとも、このようなアプローチに依拠する場合でも、「課税を受けるべきものとされる」 (“subject to tax”) という文言の解釈が問題となり得るが、かかる文言については、1995 年に下されたカナダの有名な *Crown Forest Industries Ltd. et al v. The Queen* 事件最高裁判決 (95 DTC 5389) で示された解釈が参考となるとの意見もある⁽¹⁷⁾。

上記の *Crown Forest* 事件では、バハマで設立され、米国に唯一の事務所を有し、米国で支配管理されている法人 A が、カナダ法人 B から受け取る賃貸料に対し、米加租税条約 4 条が定める軽減された源泉税率が適用されるか否かが問題となった。当時、同条は、

OECD モデル条約 4 条に則り、「一方の締約国の居住者とは、当該一方の締約国の法令の下において、住所、居所、事業の管理の場所、設立地又は同様なその他の基準・・・により、当該一方の締約国で課税を受けるべき（“be liable to tax”）とされる者をいう」と定めていたが、カナダの最高裁は、その全世界所得が米国で課税の対象となっているわけではない法人 A については、米国で「包括的な租税義務」（“as comprehensive a tax liability as is imposed”）を負っていないことから、米加租税条約上、居住者には該当しないと判示して、1993 年 11 月 8 日に下された控訴審判決（164 N.R.222）を破棄している⁽¹⁸⁾。

確かに、その後も、カナダでは、2000 年 9 月 11 日に下された Neil Barry McFadyen v. Her Majesty the Queen 事件租税裁判所判決（Doc. No.97-2037-IT-G）において、上記の Crown Forest 事件最高裁判決の解釈・見解を踏襲する判断が下されている。本事件では、関係する課税年度において、カナダと日本で生活をし、双方の国において資産・所得を有していた納税者 C（日本で勤務する外交官の配偶者）が、日加租税条約 4 条との関係上、日本の居住者に該当するか否かが問題となり、上記の Crown Forest 事件最高裁判決の場合と同様に、納税者 C が、日本において「包括的な租税義務」を負っているか否かが争点となった。本事件判決において、租税裁判所は、納税者 C が、非永住者の課税について送金主義を採用している日本の所得税法の下、日本で「包括的な租税義務」を負っていたことを示す必要があるが、税務当局から発行された居住証明書は、納税者 C が「包括的な租税義務」を負っていたことを立証するものとしては不十分であると判示している⁽¹⁹⁾。

IV セミナー I のテーマ（「底辺への競争—可動性の高い活動への課税」）の論点等⁽²⁰⁾

1 租税競争と OECD のスタンス

可動性の高い事業活動を行っている代表的な業態としては、運送業や金融業などが挙げられるが、近年では、これらの業態に限らず、多くの製造業やサービス業なども、国際的な事業展開を活発化させるという動きを見せるようになってきている。個人レベルでも、スポーツマンや芸能人に限らず、多くの職業に属する人々が、様々な国々において、従来以上に多額の所得を稼得しているが、最近では、国際的な投資ファンド等が運用する資産額も顕著に増加しているという事実も認められる。これらの納税者や事業体は、利益・コストの多寡や金融機関の情報秘匿レベルなどに敏感に反応して、その活動先や資産の運用先等を決定することから、これらの活動や資産を自国に引き寄せる上で有利となる税務上の措置を講じる国も少なくなく、底辺への競争が少なからず繰り広げられているというのが実状である。

様々な形で行われている租税競争の全てが問題視されるべきであるというわけではないであろうが、有害な租税競争を阻止する必要があるという見方は強い。OECD 租税委員会でも、有害な租税競争の弊害等について議論がされ、税収、公平性及び中立性などの観点から問題があるとの認識の下⁽²¹⁾、1998 年の報告書（Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue）では、タックス・ヘイブンに該当するか否かに係る判断基準が示されたほか⁽²²⁾、①金融・サービス等の活動から生じる所得に対して無税又は低税率で課税していること、②税の優遇措置の対象が国外からの進出企業に限定され、国内市場での取引から遮断（ring-fencing）されていること、③税の優遇措置の運用について透明性が欠如していること、④有効な情報交換が欠如して

いることのいずれに当てはまる場合には、有害税制を有していると判断されるとの基準が示されている。

また、上記報告書は、加盟国に対するガイドラインとして、①国内法上は、タックス・ヘイブンに対抗するための措置(とりわけ、CFCルール、外国投資ファンドに対する課税ルール等)の採用・強化や資本参加免除制度の適用の制限などを行うこと⁽²³⁾、②租税条約上は、タックス・ヘイブン等の有害税制に関する情報交換の強化などを行うこと、③有害税制を有する国については、有害税制リストの作成・既存の有害税制の縮小・廃止を行うことなどを勧告している。さらに、2000年には、フォローアップ・レポート(Harmful Tax Competition: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices)が公表され、本レポートでは、21カ国の47の措置が「潜在的に有害なレジーム」(“potentially abusive regime”)としてリスト・アップされ、また、35の国・地域がタックス・ヘイブンに該当するとの見解が示されている⁽²⁴⁾。

上記の一連の報告書で示された見解・方針を受けて、多くの OECD 加盟国が、本報告書で問題視されている税制のチェック・見直しなどを行うという動きを示す中、2006年に公表された報告書(The OECD's Project on Harmful Tax Practices: 2006 Update on Progress in Member Countries)では、上記の2000年のフォローアップ・レポートで「潜在的に有害なレジーム」に該当するとしてリスト・アップされた47の措置の内、13の措置については「潜在的に有害なレジーム」に該当しないことが判明したほか、18の措置については、その廃止が行われ、また、14の措置については、「潜在的に有害なレジーム」に該当しないように改正がされたとの発表がされている。

上記のような動き・進展が認められたものの、タックス・ヘイブンとの戦いにおいては、

OECD は必ずしも十分な優位を確保することができず、その目標も、凡そ税情報交換の実現に絞ることを余儀なくされたという経緯がある⁽²⁵⁾。しかし、それでも、情報交換規定の整備という点では、ここ数年間に大きな進展があった。2009年のOECD報告書(Tax Cooperation 2009: Towards a Level Playing Field)でも述べられている通り、オーストリア、ベルギー、ルクセンブルグ及びスイスが、OECDモデル条約26条が定める情報交換規定に対する反対を撤回し、また、アンドラ公国、リヒテンシュタイン公国及びモナコ公国が「非協力的なタックス・ヘイブン」から外れたことにより、全ての国・地域が透明性の確保と実効性のある情報交換を行うことに合意するに至っている。グリア(Angel Gurría)OECD事務総長も、「これらの進展があったことにより、もはや、銀行秘密や情報交換に関する障壁を濫用することによる所得や資産の隠匿はできなくなったことを意味する」と述べている⁽²⁶⁾。

2 EUにおける動き

有害な租税競争を牽制・排除するという動きは、近年、特にEUで顕著であり、とりわけ、1997年、欧州理事会が「EUにおける有害な租税競争に対抗するためのパッケージ」を採択している点が注目される⁽²⁷⁾。本パッケージは、①「(法人課税のための)行動規範」(Resolution of the Council and the Representatives of the Governments of the Member States, Meeting with the Council of 1 December 1997 on a code of conduct for business taxation” , OJ, C2, 6/1/1998)、②「貯蓄・利子課税指令」(Directive to ensure a minimum of effective taxation of interest income from cross-border investment of savings that is paid to individuals within EU)、③「利子・ロイヤルティ指令」(Directive to eliminate withholding taxes on

payments of interest and royalties made between associated companies of different Member States)から構成されるものである。

上記①の「行動規範」では、加盟国の税務上の措置の中には、有害な優遇税制に該当する可能性があるものが少なからず存在しているほか⁽²⁸⁾、(a)国家機関が企業や商品に対して選択的に付与するものであり、なおかつ、(b)競争を歪めて加盟国間の通商にも影響を与えるものであるとの要件に該当する措置については、国家補助を禁じる EC 条約 87 条 1 項に抵触する疑いがあるとの見解が示されている。かかる見解を踏まえて、欧州委員会は、1998 年、直接税に係る国家補助禁止規定の適用に関する告示を発した上で⁽²⁹⁾、2001 年から 2003 年にかけて、EC 条約 87 条との抵触が疑われる 15 の税務上の措置について調査を行ったという経緯がある。欧州委員会は、本調査に基づいて、ベルギーのコーディネーション・センター、オランダの国際金融活動及びアイルランドの国外所得スキーム等が EC 条約 87 条に抵触するとの決定を下している⁽³⁰⁾。

上記②の「貯蓄・利子課税指令」では、加盟国 A の居住者である個人が加盟国 B の金融機関等に有する貯金などに起因して利子所得を得る場合、金融機関等は、加盟国 B の選択に従い、①当該利子所得に係る情報を加盟国 A に提供する方式か、②当該利子所得に対して源泉税を徴収する方式を採用することが求められる(「共存方式」、「coexistence model」と称される)。本指令は、2005 年に発効した①方式を原則とする「貯蓄税指令」(Savings Tax Directive, 2003/48/EC)の基礎を成すものである⁽³¹⁾。上記③の「利子・ロイヤルティ指令」は、国境を跨いで支払われるグループ企業間の利子とロイヤルティに対する源泉税の適用を排除するという方向性を有するものであることから、これらの所得に対する加盟国間の源泉税負担の差異を無くす方向に作用

し、これらの所得に対する源泉地国の優遇措置の意義を低下させる機能をも果たすこととなる。

3 米国における動き

高い法人税率を維持している米国では、多国籍企業の国際的競争力を高めるための税制改革が必要であるとの考えの下、大統領諮問委員会報告書(2005年)や合同租税委員会報告書(2005年)等では、領土主義課税方式への移行案などが提唱されているが、自国の課税権を確保することが特に肝要であるとの考えの下、課税ベースの侵食や底辺への競争に繋がるような措置については、その改廃を行うべきであるとの主張も見受けられる。このような主張は、例えば、ランゲル(Charles B. Rangel)下院歳入委員会議長の「2007年減税及び改革法」案やレビン(Carl Levin)議員やコールマン(Norm Coleman)議員等が上院に提出した「タックス・ヘイブン乱用防止法」案などに表れているが、オバマ大統領も、低税率国への雇用・所得が移転しているという最近の傾向を特に問題視し、このような国外への所得等の移転を牽制・阻止するための対抗措置を講じることを優先するとのスタンスを示している。

確かに、近年、米国では、低税率国への所得移転が深刻化している。米国の移転価格税制である内国歳入法 § 482 については、納税者に重い立証責任を負わせ、また、所得相応性基準をも採用したものであり、その調整機能の大きさは一連の裁判例からも確認できるが、費用分担契約では、実績値ではなく予想値に基づいて費用分担割合が決定されるため、低税率国の子会社で開発された無形資産が将来的に大きな利益をもたらす結果となっても、かかる結果を踏まえた後知恵によって利益の多くを開発の基盤となる無形資産を提供した米国の親会社に帰属させるよう調整することには、一定の限界があると考えられることか

ら⁽³²⁾、リング教授も指摘しているように、費用分担契約は難しい問題を惹起することとなるが⁽³³⁾、この問題に対処するために、2008年財務省臨時規則 § 1.482-7T では、投資家モデルに立脚して利益の帰属を行うという強硬なアプローチが採用されている⁽³⁴⁾。

オバマ大統領が 2010 年予算案で示している対抗措置も、国外への所得移転や国際的な脱税・租税回避等を阻止することを狙ったものが多い。例えば、税収面で特に大きな効果が期待されているチェック・ザ・ボックス制度の改正案では、米国法人が、低税率国である A 国に設立した米国の税法上課税対象とならない「無視される外国事業体」(*foreign disregarded entity*) a から、高い税負担を課する B 国に設立した b に対して貸付けを行わせることによって、事業体 b の税負担を軽減させるとともに、外国事業体 a が得た利子が米国のタックス・ヘイブン対策税制であるサブパート F 条項の適用対象外となっているなどの現状が認められることを問題視し、外国事業体が税務上「無視される外国事業体」として取り扱われるための要件を厳格化することによって、低税率国への所得移転を防止することが意図されている⁽³⁵⁾。

オバマ大統領案には、上記の改正案のほかにも、①米国の多国籍企業の国外での活動に係る費用の米国での控除とかかる活動による利益に対する米国での課税のタイミングの違い(課税繰延べルール)を利用することに制限を加える案、②現行の移転価格税制上の取扱いが必ずしも明確に定められていない法人の営業権(*goodwill*)や継続価値(*going concern value*)等を過少評価して国外への所得移転が行われることを防止するために、これらの資産を無形資産の定義に含めるとともに、最良の利用状況の下での最高価値で無形資産を評価することを原則とすることを明確化する案、④米国源泉の投資所得を得る国外居住者の利便性等に配慮した QI(*Qualified*

Intermediary)制度を濫用して米国での税負担を回避することを防止するため、制度適用に係る基準の厳格化・源泉税の適用対象の拡大を行う案などが組み込まれている⁽³⁶⁾。

-
- ① 本総会の各議題・セミナーの発表者及び発表内容の概要を忠実かつ簡潔に纏めた報告については、「IFA の第 63 回バンクーバー年次総会(討議の概要)」租税研究第 723 号(平成 22 年) 186～203 頁参照。
- ② 本テーマを担当した司会者は、Frederic Zimmer 教授(ノルウェー)であり、パネリストは、Alexandre Faltin 氏(スイス)、Ricardo Gomez-Barreda 氏(スペイン)、Wilhelm Haarmann(ドイツ)、増井良啓教授(日本)である。本稿で示した本テーマに係る各国の制度等のポイントの説明は、基本的には、其々の国のパネリストによって行われた。
- ③ 非居住者の場合には、所得税法 164 条 1 項に掲げる国内源泉所得は総合課税、同条 2 項に掲げる国内源泉所得は分離課税となるため、国内源泉所得額が少ない場合には、分離課税の下での税率の方が高くなり、同額の所得を得る居住者よりも、我が国での税負担が高くなるケースが生じ得る。
- ④ 但し、§ 23AG(4)の下、課税免除となる国外所得額は、納税者のその他の所得に対する豪州の所得税率を決定する上で考慮に入れられる。本セミナーで豪州の所得税法 § 23AG への言及がされたわけではないが、本セミナーのテーマとの関係上、本規定も興味深いものとなっている。本規定に基づく取扱いの詳細については、Taxation Ruling No. IT 2441(<http://www.law.aato.gov.au/atolaw/view.htm?locid=ITR/IT2441/NAT/ATO> [平成 21 年 9 月 24 日])参照。
- ⑤ 財務省は、本規定の改正によって、2 万人ほどの個人の国外所得が免除対象外となり、平均して 1 万 1 千豪ドルの税負担増が生じると見積もっている。この点については、http://www.aph.gov.au/Senate/committee/economics_ctte/tlab_budget_measures_09/submissions/sub21.pdf [平成 21 年 9 月 24 日])参照。
- ⑥ 「移住者信託」課税制度も、当初は、高い技能を有する者に該当するような多国籍企業の経営者等に適用することが意図されていた。本制度の

詳細については、Temporary Transfers to Canada –Plan to Exclude Investment Income from Taxation(http://www.serbinski.com/Amincanada/Immigration_Trusts/body_immigration_trusts.html [平成 21 年 9 月 9 日])、Gena Katz, Immigrant Trusts(http://www.advisor.ca/images/other/.../as_1004b_immigrati_ontrusts.pdf [平成 21 年 9 月 9 日])参照。

- (7) この点の詳細については、OECD の調査結果を示した Policy Brief: International Mobility of the Highly Skilled (<http://www.oecd.org/dataoecd/9/20/1950028.pdf> [平成 21 年 9 月 9 日])参照。
- (8) 本件措置の適用を受けた有名な英国のサッカー選手に因んで、本件措置は、「ベッカム法(レジーム) (“Beckham Law(Regime) ”)とも称されているが、2010 年 1 月には、大幅に変更されるようである。この点の詳細については、Sonia Velasco and Monica Garcia Perrote, Government Considering Cap on ‘Beckham Law’, Tax Notes International, Vol.56, No.8(2009)pp.574-575 参照。
- (9) 増井良啓教授は、一時的滞在者と居住者には顕著な相違点(コミュニケーション能力等の差異)があること、社会的福利の増進が期待できること、労働市場への影響が一時的であることなどの点を強調している。
- (10) ハーマン教授が、これらの点を問題視している。
- (11) 本セミナーでは、関係国におけるストック・オプションの課税のタイミングの違いや年金に対する税負担の顕著な差異などが存在していれば、一部の特別措置はタックス・プランニングの格好の対象となるとの指摘がされたが、カナダの「移住者信託」課税制度の場合も、制度の適用を数年受けた後にカナダに移住しないこととする者などによって不当に利用されているとの問題がある。この問題を指摘しているものとして、*supra* “Temporary Transfers to Canada - Plan to Exclude Investment Income from Taxation”参照。
- (12) ASCM 第 2 部 3 条では、禁止の対象となる補助金は、農業に関する協定に定める場合を除くほか、法令上または事実上、輸出が行われることに基づいて交付されるものや、輸入物品よりも、国産物品を優先して使用することに基づいて交付

されるものであるとされており、パネリストは、一時的滞在者に対する特別措置は商取引に直接かつ大きな関係を有するものではないことから、ASCM 違反ではないという見方をしているようである。

- (13) EC 条約 87 条の原文は、“Save as otherwise provided in this Treaty, any aid granted by a Member State or through State resources in any form whatsoever which distorts or threatens to distort competition by favoring certain undertakings or the production of certain goods shall, insofar as it affects trade between Member States, be incompatible with the common market.”である。
- (14) 本報告書は、eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0260:FIN:EN:PDF ([平成 21 年 9 月 10 日])から入手可能である。
- (15) これらの点などを踏まえた上で、ハーマン教授は、一時的滞在者に対する税務上の特別措置は、EC 条約 87 条が定める国家補助に該当すると解すべきであると主張している。
- (16) 本判決の当該部分(パラ 38)の原文は、“The concept of aid is more general than that of a subsidy. It embraces not only positive benefits, but also measures which, without therefore being subsidies in the strict meaning of the word, are similar in character and have the same effect.”である。
- (17) かかる意見を示したのが増井教授である。
- (18) 「課税を受けるべきとされる」という文言の解釈を巡る議論や Crown Forest 事件最高裁判決のポイント等については、松田直樹「二重非課税を巡る問題(中)」国際税務 Vol.24, No.12 (平成 16 年) 68~75 頁参照。
- (19) 本事件判決の控訴審である連邦控訴裁判所判決(2002 FCA 496)も、租税裁判所の判断に大きな誤りはなく、納税者 C は、日加租税条約 4 条との関係上、カナダの居住者であり、日本の居住者ではないと判示している。
- (20) 本セミナーの司会者は、Steve Suarez 氏(カナダ)、パネリストは、Jean-Emmanuel Duliere(欧州委員会)、Andrea Paroli 氏(イタリア)、Casey M.V. Plunket(ニュージーランド)、Lucie Vorlickova(チェコ)、Diane Ring 教授(米国)である。本テーマに関する本稿の内容は、本

セミナーで言及されている資料 (OECD 報告書等) のポイントを再確認することによって本テーマの論点を示すことを試みた部分を多く含む。

- (21) 本報告書は、有害な租税競争は、他国の課税ベースの侵食、可動性の低い課税ベース(勤労所得や消費等)に対する相対的重課、資本移転・経済活動の歪曲などの問題を惹起すると指摘しているが、本セミナーのパネリストは、少なくとも EU 諸国における法人税率の引下げ傾向は、法人税収の対 GDP 比で見ると必ずしも低下していないことを示すデータがあることに鑑み、税収を犠牲にして底辺への競争が行われているわけではないが、利益の移転がかなり行われているとの判断をしている。
- (22) 本基準の下では、金融・サービス等の活動から生じる所得に対して無税又は名目的な課税しか行っていないのに加え、(a)税の優遇措置の運用における透明性が欠如していること、(b)有効な情報交換が欠如していること、(c)実質的経済活動が存在していないことのいずれかに当てはまる場合には、タックス・ヘイブンに該当することとなる。
- (23) 過少資本税制や源泉税の賦課なども効果的な対抗措置となり得る可能性を秘めているほか、タックス・ヘイブンや有害な租税競争に該当する税制が関係している場合の移転価格税制や居住地ルールのあり方なども再検討する余地があるとの指針も示されている。
- (24) タックス・ヘイブンの中でも、有害な措置を撤廃する約束をしない場合、「非協力的なタックス・ヘイブン」としてリスト・アップされているが、2001年に公表された OECD の進捗状況に関するレポートでは、非協力的なタックス・ヘイブンであるか否かの判断は、「透明性の欠如」と「有効な情報交換の欠如」の二つの基準に則って判断するとの方針が示されている。
- (25) かかる経緯や OECD とタックス・ヘイブンとの議論のこれまでの趨勢などについては、J.C. Sharman, Havens in a Storm, Cornell University Press(2006)及び本書に対する意見 (増井良啓「Havens in a storm を読むー「有害な税の競争」をめぐる言説の競争」租税研究第 720 号(平成 21 年)264~277 頁)参照。
- (26) この点については、David D. Stewart, OECD Report Highlights Progress on Information Exchange, Tax Notes International, Vol.55,

No.10(2009)pp.808-809 参照。

- (27) 正式なタイトルは、“Communication from the Commission to the Council and the European Parliament – A package to tackle harmful tax competition in the European Union”, COM (97)564 final である。
- (28) 1998 年に設立された行為規範検討部会 (Primarolo group)は、66 の優遇措置が有害であるとの判断を下している。
- (29) 本告示は、“Commission Notice on the Application of the State Aid Rules to Measures relating to Direct Business Taxation”(98/C 384/03)のことである。
- (30) 実際に調査対象となった加盟国の税務上の優遇措置については、国家補助禁止規定と有害な租税競争 (EU) (<http://www.jetro.go.jp/world/europe/eu/reports/05000458> [平成 21 年 9 月 18 日]) 参照。2003 年に EC 条約 87 条に抵触すると決定された措置の概要については、Final Negative State Aid Decisions on Special Tax Schemes in Belgium, the Netherlands and Ireland(<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/03/242> [平成 21 年 9 月 18 日])参照。
- (31) 「貯蓄税指令」のポイント・意義については、拙書『租税回避行為の解明』ぎょうせい(平成 21 年)327 頁参照。
- (32) OECD 移転価格ガイドラインのパラ 6.32 も、「... 税務当局は、例えば、後知恵を使用することなく、合理的に予測できる全ての状況を勘案した上で、関連する企業が適切な予想をしたのかを調査することができる」と定めている。本セミナーでは、カナダの税務当局も、費用分担契約を利用した所得の国外移転に頭を悩ませているとのコメントがあった。
- (33) この点の詳細については、松田直樹「外国子会社配当益金不算入制度創設の含意ー移転価格と租税回避への影響に関する考察を中心として」租税大学校論叢 63 号(平成 21 年)92~104 頁参照。
- (34) これらの点の詳細については、松田・前掲「外国子会社配当益金不算入制度創設の含意」99~102 頁参照。
- (35) 2010 年 2 月、オバマ大統領は、本改正案に代り、別の改正案を提案している。詳細については、Kristen A. Parillo and David D. Stewart,

Obama's Budget Drops Check-the-Box Repeal,
Tax Notes International, Vol.57, No.6 (2002)
pp.488-490 参照。

⁽³⁶⁾ オバマ大統領案の詳細については、グリーンブックと称される財務省の説明文書(General Explanations of the Administration's Fiscal Year 2010 Revenue Proposals) (<http://www.ustreas.gov/offices/tax-policy/library/grnbk09.pdf> [平成 21 年 9 月 24 日])参照。