

論 説

第 64 回 IFA（国際租税協会）年次総会

税務大学校研究部教授
保井久理子
税務大学校研究部教授
小島信子

◆SUMMARY◆

平成 22 年 8 月 29 日（日）から 9 月 3 日（金）にかけて、イタリアのローマで第 64 回 IFA（国際租税協会）年次総会が開催され、本総会で行なわれたセミナーに税務大学校から保井教授、小島教授の 2 名が参加した。

本稿は、本総会に出席した 2 名の教授が、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議論のポイント等を報告するものである。

なお、次回第 65 回年次総会は、「国境を越える事業再編」及び「事業所得に係る二重課税排除のための実務上の主要論点」を主要テーマとして、平成 23 年 9 月 11 日（日）から 9 月 16 日（金）までパリで開催される。

（税大ジャーナル編集部）

目 次

はじめに	2
議題1 租税条約と租税回避：租税回避否認の適用	2
議題2 課税事象としての「死」及びその国際的な影響	6
セミナーA：子会社と恒久的施設	8
セミナーB：タックスアドバイスの秘匿特権 (privilege)	10
セミナーC：租税条約における信託所得の取扱い	12
セミナーD：VAT グループ納税制度	14
セミナーE：IFA/OECD：レッドカード17?	15
セミナーF：タックス・ヘイブン	17
セミナーG：M&Aに係る租税補償 (tax indemnities)	19
セミナーH：国際課税における最近の動向	20
セミナーI：徴収共助	22
セミナーJ：IFA/EU 国家補助	24

はじめに

第64回 IFA 年次総会の議題及びセミナーで採り上げられたテーマは下表の通りである。本報告は、基本的に配付された資料及びセミナーでの議論を基に構成したが、

紙面の都合上割愛した部分もあることをご了承ください(括弧内は執筆者)。

なお、今回の議論の概要は、IFA YEARBOOK 2010 に掲載される。

	午前	午後
8月30日 (月)	議題Ⅰ：租税条約と租税回避：租税回避否認規定の適用 (保井)	セミナーA：子会社と恒久的施設 (保井)
		セミナーB：タックスアドバイスの秘匿特権 (小島)
8月31日 (火)	議題Ⅱ：課税事象としての「死」及びその国際的な影響 (小島)	セミナーC：租税条約における信託所得の取扱い (小島)
		セミナーD：VAT グループ納税制度 (保井)
9月1日 (水)	セミナーE：IFA/OECD：レッドカード17? (小島)	セミナーF：タックス・ヘイブン (保井)
		セミナーG：M&Aにおける租税補償 (小島)
9月2日 (木)	セミナーH：国際課税における最近の動向 (保井)	セミナーI：徴収共助 (小島)
		セミナーJ：IFA/EU 国家補助 (保井)

議題1 租税条約と租税回避：租税回避否認規定の適用

概要

議題1では、ジェネラル・レポートの内容を確認した後、プレゼンテーションを大

きく2つに分け、前半に①国内法における租税回避否認規定と租税条約につき、包括的否認規定と個別否認規定の関係及びそれらと租税条約との関係について^①、後半に②租税条約の濫用と条約漁り、特に租税条

約の濫用に係る国内法の対応及び租税条約の解釈について議論が行われた。

1 ジェネラル・レポート⁽²⁾

国内法における租税回避否認規定と租税条約の関係については、2003年以降のOECDモデル租税条約1条コメントリに一部の国から所見が述べられているものの、一般的に国内法における租税回避否認規定は租税条約に抵触しないという見解が示された⁽³⁾。各国のブランチ・レポートによると、国内法における包括的否認規定や判決により認められた法理（実質優先の原則(substance-over-form)等）は租税条約に抵触しないという立場が一般的に採られているが、国内法における個別否認規定の適用については、そのような見解が示されるケースは多くはない。

租税条約の濫用については、国内法の濫用⁽⁴⁾ではなく租税条約自体の濫用ととらえても⁽⁵⁾、条約の特典を与える必要はないという結論において変わりはない⁽⁶⁾。しかし、国際法の「合意は守らなければならない」の原則(pacta sunt servanda)によるアプローチを採るか、それとも、経済的実質主義(economic substance)や租税回避の動機、法の濫用の法理(abuse of law/fraus legis)によるアプローチを採るかにより、異なった判断が下されている。

各国のブランチ・レポートによると、租税条約の規定が、国内法における包括的否認規定の適用を明示的に保障するものはほとんどない一方、一般的ではないが国内法における個別否認規定の適用を保障するものは一部ある。租税条約自体に包括的否認規定を有するものはほとんどないが、租税条約の多くは個別否認規定を有している。受益者概念については継続して議論されている。租税条約の包括的特典濫用防止規定であるLOB(limitation on benefit)条項⁽⁷⁾を有する条約については、米国等を除き、

現時点では限られている。

2 国内法における租税回避否認規定と租税条約

国内法における租税回避否認規定には、まず包括的否認規定として、実質優先の原則(substance-over-form)、経済的実質主義、法の濫用の法理等が挙げられ、個別否認規定としては、出国税、CFC税制、過少資本税制、再構築(re-characterization)、みなし規定(fictions)等が挙げられる。

国連モデル租税条約コメントリは、OECDモデル租税条約と異なり、個別否認規定について国内法の定義を参照するとしており、明確で法的確実性がある上、納税者の権利を認めている。また、不当な利用の具体的な事例を挙げている。

租税回避否認規定について具体的に検討するに当たり、次のとおり、ケーススタディを行った。

(1) 事例1—CFC税制—

各国のCFC税制について、立法方法の観点と課税対象の観点から各々分類された。立法方法として透視(look-through)アプローチとみなし配当アプローチの分類が、課税対象として低税率国・地域に焦点を絞る方法と汚れた所得(tainted income)に着目する方法の分類が紹介された⁽⁸⁾。

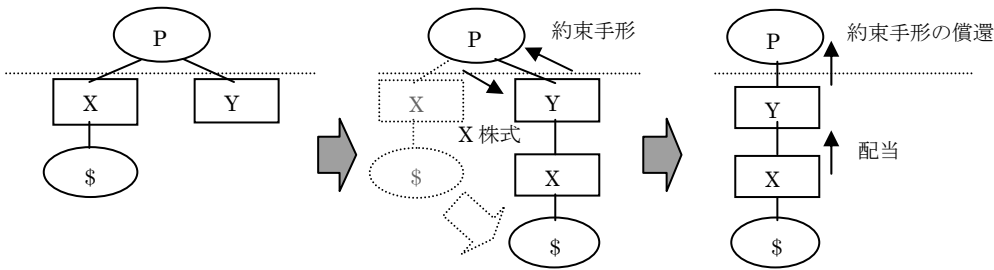
また、租税条約との整合性については、これまでの様々な裁判例等が分析され、次の5つに分類された。①法律上国外所得を事業所得とみなすのであれば、「PEなければ課税なし」の原則に基づきOECDモデル租税条約7条に抵触するとされたケース（仏国）⁽⁹⁾（但し、Glaxo事件（日本）では、外国法人の所得は課税できないが親会社である日本法人の所得は課税できると判示されている。）、②合算所得は租税条約の対象外とされたケース（英国）⁽¹⁰⁾及びOECDモデル租税条約コメントリに依拠した判断が下されたケース（フィンランド）

(11)、③みなし配当の規定であるがトリーティー・オーバーライドの可能性のあるものの許容される範囲であるとされるケース（スウェーデン）⁽¹²⁾、④87 条約のうち 4 つを除く全ての条約において特別にトリーティー・オーバーライドを認める規定を持つケース（カナダ）、⑤合算所得は汚れた所得からのみなし配当であるとするケース

（米国）である。

フランスは、Schneider 事件で国側敗訴との判決が出された後、法律上合算所得をみなし配当とする税制改正を行った。フランスでは、トリーティー・オーバーライドは憲法違反となるが、国内法における所得擬制はそもそも条約の趣旨に適合しているのか、という指摘がなされた。

(2) 事例 2－課税対象となる配当所得を回避する事例－



株主 P が、組織再編を行い、留保所得のある外国子会社 X の株式を他の外国子会社 Y の約束手形と交換し、その後 Y の子会社となった X は Y に配当し、Y は当該配当で P に対し約束手形を償還し、結果的に P が配当に対する課税を回避するという事例が取り上げられた。なお、手形の償還は非課税である。

この件について、次の 4 つの課税上の取扱いが紹介された。①米国では、税法上、P が X を Y に出資し Y の株式が発行されたとみなし、約束手形により当該みなし発行株式の買戻しが行われたとし、当該買戻しを配当として取り扱う。したがって、Y の利益剰余金つまりは X の利益剰余金を限度に配当所得として課税の対象となる。なお、この個別否認規定は、租税条約の対象外と考えられているため、租税条約に抵触しない。②カナダでは、包括的否認規定の適用により同様の結論が導けるという付言があったが、①と同様に個別否認規定が適用された⁽¹³⁾。③オランダでは、国内法の法

の濫用の法理が適用されるが、そのような包括的否認規定は租税条約相手国の予測可能性を無視しないのかという指摘もなされた。④インドでは、2011 年の税制改正において租税条約に適合した包括的否認規定を導入する予定である。

しかし、これらの各国の対応に対して、次の点が指摘された。①OECD モデル租税条約 10 条 3 項⁽¹⁴⁾及び 3 条 2 項⁽¹⁵⁾における国内法についての参照の影響をどう考えるのか、②個別否認規定が既に適用されている場合包括的否認規定の適用は不可能なのか。

また、パネルでは次のようなコメントがなされた。OECD モデル租税条約 3 条 2 項との関係については、包括的否認規定において濫用の条約上の定義が存在する場合に限り、包括的否認規定は利用できるだろう。包括的否認規定は、定義されるものではなく、むしろ事実認定の問題である。一方、個別否認規定は、事実認定ではなく、むしろ事実を理論的に税務の観点からどのよう

にみなして説明できるか (fictitious presentation of facts for tax purpose) ということである。包括的否認規定も個別否認規定も、その概念 (definition of concepts) 以上に税制の執行を意味する。

3 租税条約の濫用と条約漁り

国連モデル租税条約コメンタリ (2001年版) は、OECD モデル租税条約コメンタリと同じ指針を示している。しかし、条約の濫用を評価する際に個人の意思を検討することは許されず、納税者の主目的を客観的に判断することが要求されている。なお、租税条約相手国による租税条約の濫用、例えば、投資促進等のために導入された優遇税制の納税者による利用は、ここでは除かれている。

これに対し、インドは、国連モデル租税条約コメンタリの考え方を採用していない。インドでは、Azadi Bachao Andolan 事件において⁽¹⁶⁾、①タックスプランニングは法的枠組みの範疇であれば合法的であること、②条約漁りは必ずしも違法というわけではないこと、③条約の濫用は途上国では税制上の優遇措置として認められること、④税務当局が結論を不適切だとみなすのであれば条約の改定が必要であること、が判示された。

一方、租税条約の特典に関する米国の見解は、その条約の交渉相手国の居住者のみのためにあるというものである。

(1) 条約漁りの合法性に関する賛否

条約漁りの合法性に関する賛否については、次の点が紹介された。①すべての仕組みが人為的 (artificial) で実体がないわけではない vs 不正で条約の目的に反する。②いくつかの利権は一方的であり、条約交渉で決められた利権のバランスは必ずしも公平ではない vs 条約の相互主義の侵害と利権のバランスを変更させる。③何かしらのつながり (nexus) が要求されるのは反対であ

る vs 経済的所属原則 (principle of economic allegiance) に反する。④条約交渉の議論は有効であり相互主義及び協力を達成することは容易である vs 条約交渉の阻害要因となる。⑤歳入減の証拠はなく、資本と技術の流入による歳入増もある vs 好ましくない歳入減が生じる。このような条約漁りに関する重要で相対する議論は、同様の交渉力及び同様の投資流出入のある比較可能な国同士の条約においてのみ妥当である。

(2) 濫用に対する対策

条約の濫用は国内法による租税回避否認規定により対応するという国が多い。米国においては、条約の解釈に関する判例により認められた法理 (business purpose doctrine) だけでなく、英米法の文理解釈や目的論的解釈が存在する。それに加えて、導管ルール、CFC ルール等、多くの個別否認規定がある。カナダにおいては、裁判所は、租税条約相手国の解釈が明らかに誤っていない限りにおいて、共通の制度においては相互の共通の解釈を見つけようとしている。また、前述のように、ほとんどの租税条約においてトリリーティー・オーバーライドを認めている。フランスでは、受益者の概念について、租税条約の規定上所得が「支払われた」者と制限しているが、裁判所においては、租税条約に個別に規定されることが期待されている。オランダ最高裁も、過去の見解とは異なるが、フランスと同様の見解を示している。

受益者の概念を濫用防止目的に利用する国は多い。フランスでは、受益者の概念は代理人や仲介者には及ばないとしている。さらに適用を広げる場合は、税務当局は個別の規定ごとに濫用の存在を証明しなくてはならない。

受益者に関する判決は一律ではない。問題の会社が導管法人ではないと判示された

ケースもあれば⁽¹⁷⁾、導管法人の地位は客観的事実と状況（資産、従業員、実体のある事業活動、back-to-back 取引⁽¹⁸⁾の有無、課税対象(subject to tax)の有無）により判断される場合もある⁽¹⁹⁾。

4 結語

非常に類似したケースについて、同じ国においても全く異なった判断が裁判所により下される場合がある。このような状況の理由として次の点が挙げられた。①事実認定の違い、②司法の方法論の違い、③条約に本来備わっている濫用防止ルールや受益者の概念等、根本的な問題に対する考え方の違い、④前述のインドの判例等、租税回避や条約漁りに対する租税条約締結国の方針の違い、⑤OECD コメンタリの特定の見解の遡及適用を積極的に依拠するか否かの違い、である。

議題 2 課税事象としての「死」及びその国際的な影響

概要

議題 2 では、相続税及び贈与税、あるいは「死」を基因として課されるその他の租税（以下「相続税等」という。）の適用上、国際的に生じる問題が議論された。討議は、ジェネラル・レポート⁽²⁰⁾⁽²¹⁾を基に各国の相続税等の基礎となる「死」あるいは「相続」「贈与」等に関する私法上の形態について概観した後、私法上の形態と租税法上の規定の関連性（nexus）及び各国の制度の相違により二重課税等が生じる状況を確認した。これを踏まえ、租税条約あるいは各国の二重課税排除規定、及びケーススタディを通して二重課税防止策が効果を発揮しているかについて検討し、最後にまとめとして、個人としてあるいは国としての解決策が示された⁽²²⁾。

1 「死」に係る租税：比較法的調査及び傾向

「死」に係る私法は、資産、権利及び負債が死亡により故人（the deceased）からその相続人へ直接承継（direct transmission）する大陸法と、資産、権利及び負債は遺産そのものとして法的主体を構成し、これを代表者である遺言執行人が清算後、純資産を相続人に承継する間接承継（indirect transmission）の原則を採用する英米法に大別される。国境を越える相続においては、まずどの（どこの国の）私法が適用されるかという問題が生じる⁽²³⁾。そして、この私法の分類により基本的な課税関係すなわち課税対象者、課税事象発生のタイミング及び遺産から発生する所得の所有者が異なってくる。

「死」に基因する課税を行わない国、「死」に基因する租税として、相続税（inheritance tax）あるいは遺産税（estate tax）を課す国がある。相続税と遺産税の相違については、後者の場合、課税事象は単なる資産の移転であり、課税対象者は故人であるのに対し、前者は相続した受益者の富裕性（enrichment）をその課税事象とし、課税対象者は受益者である相続人となる。租税に付された名称がその実体と異なっている例があるため、各国により課される租税の名称だけではなく、その性質にも注目することが重要である。

税収に比べ行政コストがかかる、行政規則上の複雑性、政策等の理由により、いくつかの国においては、相続税等が廃止されている⁽²⁴⁾。また、遺産税から相続税への転換、あるいはより広範な免除制度による課税ベースの縮小等が行われている。各国の2008年の相続税収入の租税収入に対する割合は1%未満の国が大多数を占める。

2 相続税等：Nexus

相続税等に関しては、調査対象となった

国のうち属地主義 (territorial system) を採用するベネズエラを除き、すべて全世界主義 (worldwide system) を採用している。いくつかの国では、「居所 (residence)」と「住所 (domicile) ⁽²⁵⁾」という言葉異なるものとして用いている。課税は、多くの国において故人との関連により生ずるが、日本は相続人との関連で課税を認識する。また、この双方との関連で認識する国もある。ここで、フランスの国内法に基づく相続税等の取扱いについての説明⁽²⁶⁾及び、特殊な関連性の例として、①不動産が故人の管理下 (at the disposal of the deceased) にある場合には全世界所得課税が行われるとするドイツの例、及び②「対象となる国籍離脱者」⁽²⁷⁾から米国市民が資産を受領する場合に贈与税あるいは相続税の対象とするという米国の 2801 承継税規則が示された。このような居住者や財産の所在地等の概念の相違は二重課税を生じさせる。

3 租税条約

遺産、相続及び贈与税に係る OECD モデル租税条約⁽²⁸⁾及び同コメンタリは 1982 年に制定されたが、世界における相続税等に係る二重課税排除のための租税条約 (以下「相続税条約」という。) は 100 に満たない。各国が相続税条約を特定して締結しない理由として、相続税等の税収の低さ、国内的な二重課税排除規定が選好されること、及び税制の相違などが挙げられた。

フランスは、最も広範な相続税条約ネットワークを擁しているが、相続税条約は「must」ではないとの見解が示された。その理由として、国内法による二重課税排除規定が有効であるだけでなく、フランスの所得税に係る租税条約 (所得税条約) における無差別条項及び情報交換規定が相続税にも適用されることを挙げ、所得税条約に相続税を含めるための条約の再交渉は価値があるとの説明があった。ベルギーからも

所得税条約に相続税等を含めることの効果が主張された。

それでは、相続税等を所得税条約の対象とすることは可能だろうか。例えば、所得税条約上の源泉地 (不動産、恒久的施設、その他の資産) の概念は相続税条約と同様であり、二重課税の排除についても相続税条約と同様の規定がある。また、所得税条約の無差別条項及び情報交換条項は、対象税目を所得税等に限っていないために、相続税等も含まれていると考えられる。

一方、2008 年モデル租税条約 (所得税条約) において、「死」に言及しているのは 13 条コメンタリのみである⁽²⁹⁾。そこで、所得税条約上遺産 (estate) は「者」あるいは「居住者」とみなされるのかについて検討した。所得税条約 3 条 1 項 a) は、「者」を、個人、法人及びその他の団体と規定している⁽³⁰⁾。殆どの国では、遺産は法人格を有しないので法人には該当しない。OECD (所得税モデル) 条約上、「者」は非常に広い概念であるため、その場合でも「その他の団体」に当たるか否かを検討する必要があるだろう。

次に「居住者」についてであるが、例えばフィンランドでは国内法上遺産は「居住者」と規定されているため、同国と締結された租税条約には同様に扱われているものがある。遺産が居住者である場合、その「居住地」は、故人の所在国とするフィンランド、あるいは受益者の所在地とする米国などがあり、このような場合には双方居住者の問題が生じる。しかし、個人以外に適用されるべきモデル所得税条約 4 条 3 項のタイ・ブレイカールール (実質的経営の場所) は、一方の締約国で遺産が居住者とみなされ、他方の締約国では相続人が居住者とみなされる場合には適用できない。このような例について、1957 年モデル所得税条約草案 4 条 3 項が、前者 (遺産

の所在地国)に課税権を振り分けていたことは興味深い⁽³¹⁾。そこでは、双方居住者という概念を超えて、二重課税排除のための課税権の配分を行っていた。最後に、故人の所得がその死後他国の居住者である受益者に支払われた場合、故人のみが課税対象者と考えられるときには、租税条約は適用されないだろうが、故人と受益者の双方が課税対象者と考えられるときには、租税条約上の検討(所得の源泉、適用条項(21条又は7条)、受益者の概念等)が必要となるだろう。

4 ケーススタディ

パネルでは国際的二重課税が発生する状況及びこれを排除する租税条約の役割が示された。ここでは二つの例のみ挙げておく。

(1) 仏-ベルギー(相続税 vs 相続税)

フランス国内法では、フランスに所在する資産(不動産、有形動産、証券、負債)はフランスで課税されるが、二重課税排除の対象とはならない。フランス居住者が受領したベルギーに所在する資産はフランスで課税され、二重課税排除の適用がある(ベルギー居住者が受領したベルギー資産はフランスでは課税対象外)。租税条約により、フランスに所在する資産のうち、フランスは証券及び負債を課税対象外とし、ベルギーは有形動産についての外国税額控除を認める等により、二重課税が排除されている。

(2) 加-豪(所得税/キャピタルゲイン課税 vs 所得税/キャピタルゲイン課税)

豪州の国籍を持ち、豪州に不動産を有するカナダの居住者(故人)の課税関係は、豪州が当該不動産に係る利得への課税権を有するが、租税条約上、豪州は課税を行わず、カナダにおけるみなし譲渡課税は、全世界の資産の(みなし)譲渡から生ずる所得が対象となる(外国税額に対する控除がある)。この結果、カナダ

のみなし譲渡課税の下で、カナダによって徴収されたキャピタルゲインに係る所得税は、豪州では課税されない。

5 結語

術語が国により異なった意味を有する可能性を考慮する必要があるとの注意喚起がなされた。そのうえで、相続・贈与税の適用関係の検討については、まず、どの法律が適用されるかを検討する必要がある。例えば夫婦財産制度(matrimonial property regime)、承継法及び信託法の適用可能性を判断することが重要である。

個人の観点からの解決策として、移住、市民権取得、資産の所在地を考慮すべきであろうこと、国の観点からの解決策としては、国際私法原則の調和、遺産及び相続(及び贈与)税モデル条約の改訂、相続税条約の締結又は所得税条約への関連条項の挿入、国家間の情報交換及びEU域内における国境を越える相続税に係る障害への対応が挙げられた。

セミナーA: 子会社と恒久的施設^{(32) (33)}

概要

OECDモデル租税条約5条7項⁽³⁴⁾は、親子会社間の支配関係のみによって恒久的施設(PE)が認定されるわけではないとしている。そこで、セミナーでは、PEの定義及び子会社がPEと認定される要素について、ケーススタディを通して検討された。また、PE課税は、①PEの認定、②PEの帰属利得の算定、の2段階を踏む。セミナーにおいては、PE認定された子会社の帰属利得の計算についても言及がなされた。

1 OECDモデル租税条約

子会社は、OECDモデル租税条約5条7項の規定により、親会社の支配のみによってはPEとはされないが、同条1項又は5項に規定される要件を満たせば(同条3項、4項及び6項の規定が適用される場合を除

く)、PE と認定される。PE 認定において議論が多いのは、①子会社が委託販売業者のうち、法的には在庫の所有権を有するストリップト・ディストリビューター(stripped distributors)あるいはいかなる在庫も保有しないコミッションネア(commissionaire)である場合、②親会社の社員が子会社に出向している場合、③子会社が委託加工生産業者のうち、在庫保有リスクを負担しないツール・マニュファクチャラーである場合、④親会社と子会社の経営者が同じ場合等である。

2 ケーススタディ

(1) Zimmer 事件：フランス⁽³⁵⁾

本件は、大陸法におけるコミッションネア契約に係る事件であり、概要は次のとおりである。

イギリスに所在する医療機器・器械製造会社 ZL 社は、フランスに所在する子会社 ZS を従来のバイ・セル(Buy/Sell)型販売業者から間接代理型のリスク機能が制限された事業体であるコミッションネアに変更し⁽³⁶⁾、ZS 社が自らの名で ZL 社のために ZL 社のリスクで ZL 社製品を販売するコミッションネア契約を ZS 社と結んだ。なお、顧客との取引においては、本人(principal)である ZL 社は匿名性を有していた。フランス課税当局は ZS 社を ZL 社の PE と認定した。フランス商法においてコミッションネアは本人を直接拘束しないとされているが⁽³⁷⁾、下級審(Paris Administrative Court of Appeal)は、事実認定として ZS 社は ZL 社が関わる取引に関して ZL 社を拘束する力を有しているため PE に該当すると判示した。これに対し、国務院(the Supreme Court)は、フランス商法に基づき、ZS 社が顧客と交わす契約は顧客に対して ZL 社を拘束するものではないとして、下級審の判決を覆した。

本件において、国務院は、課税当局や下

級審が採った経済的アプローチ(economic approach)ではなく、法律的方法アプローチ(legal approach)を採ったといえる。

(2) InverWorld 事件：米国⁽³⁸⁾

本件は、米国子会社のサービスを利用する外国法人について、米国における一定の見解を示す事件であり、概要は次のとおりである。

メキシコに所在する証券会社 IM 社のケイマン子会社 IL 社は、IL 社の米国子会社 II 社と役務提供契約を締結し、II 社は IL 社の顧客の資産の投資又は貸与や投資に関する調査・分析等を行うこととなった。なお、当該契約には、II 社が独立した受託業者として取り扱われ、また II 社は IL 社を拘束する権限を有しないことが定められていた。租税裁判所は、II 社は IL 社のために顧客と契約を締結する特別の権利を行使できるため、II 社は従属代理人 PE の役割を果たし、IL 社は米国での営業又は事業に従事していると判示した⁽³⁹⁾。

IRS は、本件に基づき、2009 年 legal advice memorandum を発表した。これによると、米国代理人が外国法人のために活動を行えば、たとえ米国代理人が当該外国法人の名で契約を締結しなくとも、外国法人は米国代理人の活動を通じて米国での営業又は事業を行っていることとなる。

(3) Rolls Royce 事件：インド⁽⁴⁰⁾

本件は、OECD 非加盟国のインドにおける PE 認定についての考え方を示す事件であり、概要は次のとおりである。

英国法人 RR 社のインド子会社 RRIL 社は、インドにおけるマーケティング・サービスを RR 社に提供していた。不服審判所(Tribunal)は、英印租税条約 5 条における PE 認定の閾値を満たすか否かを検討し、RRIL 社の実質的な活動により従属代理人 PE の存在を認定した。

英印租税条約は、5 条 6 項において

OECD モデル租税条約 5 条 7 項と同一の文言による規定を有するが⁽⁴¹⁾、本件では、PE 認定において、親子間の支配関係のみによるのではなく、英印租税条約 5 条における PE 認定の閾値に従って検討されたという点で、OECD モデル租税条約 5 条 7 項の解釈にも適合しているといえる。

(4) Philip Morris 事件：イタリア⁽⁴²⁾

本件は、OECD モデル租税条約コメントリに影響を与えた事件であり、概要は次のとおりである。

米国法人 PM 社は全世界的にタバコ製品の製造販売を行う多国籍企業であり、そのイタリア子会社 I 社は、国外グループ企業に対し役務提供を行っていた。イタリア最高裁は、この役務提供により、I 社は国外グループ企業の Multiple PE としての役割を果たし、国外グループ企業と第三者との間の契約締結段階における I 社の参加は国外グループ企業の従属代理人 PE となると認定した。

本件は国際的にも大きな議論を巻き起こし、OECD モデル租税条約 5 条コメントリが 2005 年に改訂され、パラ 41.1 及び 42 において多国籍企業の子会社が直ちに他のグループ企業に対する代理人 PE となるわけではないと明言された。

3 国連モデル租税条約

現行の国連モデル租税条約（2001 年版）5 条 8 項及び同項コメントリと OECD モデル租税条約 5 条 7 項及び同項コメントリを比較すると、条文については文言が同一であるが、コメントリについては、OECD コメントリが前述の Philip Morris 事件の判決による影響から改訂されたのに対し、現行の国連コメントリには変更が加えられていない。しかし、2011 年改訂予定の国連コメントリ案においては、OECD コメントリの関連パラ 41.1 及び 42 が引用されている⁽⁴³⁾。

4 PE の帰属利得⁽⁴⁴⁾

外国法人に対する課税については、OECD モデル租税条約 7 条 1 項は、PE に帰せられる部分に限っており、帰属主義を採っている。これに対し、国連モデル租税条約 7 条 1 項⁽⁴⁵⁾は、PE を直接介さない活動により発生する国内源泉所得についても課税対象としており、PE に限定的な吸引力(limited force of attraction)を認めている⁽⁴⁶⁾。

PE の帰属利得の算定方法については、2010 年の改定により OECD モデル租税条約 7 条 2 項に OECD 承認アプローチ(AOA)が導入された⁽⁴⁷⁾。国連モデル租税条約においては、7 条 2 項及び 3 項が PE の帰属利得の算定について規定しているが、この OECD モデル租税条約の AOA 導入に対し、国連コメントリ 2011 年改訂案においては、7 条 3 項に規定する PE の費用計算に当たり名目上の本支店間の費用（利子、使用料等）の控除を一般的に認めないとする考え方と対応していないため AOA を採用しないとしている⁽⁴⁸⁾。

セミナーB: タックスアドバイスの秘匿特権 (privilege)

概要

タックスアドバイスに認められる秘匿特権は、専門家の助言を受ける個人の権利(その守秘を含む。)と、法の規定する租税の適正公平な課税という公的な要請とのバランスが問題となる。多くの国において、弁護士－依頼人間の秘匿特権 (solicitor-client privilege) が認められているが、租税計画及び税務調査等において会計士が行う助言は秘匿特権に該当するかという問題がある。本セミナーでは、各国の秘匿特権の定義及び範囲を示し、コンプライアンスとの関係、及び欧州法・国際法とクロスボーダー問題について検討を行った。問題に対する回答

は各国により区々となる。

1 秘匿特権の範囲⁴⁹⁾

タックスアドバイザーに係る秘匿特権の範囲及びその制限は国内法の問題であるため、パネリスト各国の秘匿特権の範囲が示された。フランスでは、法的な秘匿特権（法律家により受領あるいは提供されるすべての情報に係る一般的な法律家の専門的秘蔵（professional secrecy））のみ認められている。イタリアでは、顧客から受領したすべての情報に関するすべての専門家に適用される一般的な守秘義務と、刑事訴訟手続上の弁護士－依頼人間の秘匿特権（solicitor-client privilege）が認められている。ドイツには、明示的に法律家、社内法律家、公認租税アドバイザー及び会計士並びに宣誓会計士を対象とする一般的な「専門家」の秘匿特権がある。この秘匿特権の範囲は、主要な目的がタックスアドバイザーを含む法的な助言又はサービスを得る場合に、顧客との間で行われる通信において専門家が知るところとなったすべての事項である。米国では、弁護士－依頼人間の秘匿特権（attorney-client privilege）及び訴訟準備目的で作成された文書等への一定の非開示の保護を与えるワーク・プロダクトの法理（work product doctrine）のほかに、「連邦税実務家の秘匿特権」が、連邦が権限を与えた租税実務家と納税者との間の通信に適用され、納税者と連邦税実務家との間の通信は、弁護士－依頼人間で認められる秘匿特権の対象と同様であると認められる場合には、秘匿特権の対象となる。しかし、連邦税実務家の秘匿特権にかかる制限は弁護士－依頼人間の秘匿特権にかかる制限よりも広く、例えば、タックスシェルターへの参加勧誘には適用されない。豪州は、法的な（税務上の）助言又は法的なサービスを得る目的で顧客と弁護士（特別な状況においては社内弁護士を含む。）との間で行

われるすべての通信について、法的な専門家の秘匿特権が認められる。これは、訴訟において法律家あるいは顧客と第三者との間で行われる通信にも拡大される。また、豪州国税庁（ATO）により認められた会計士に適用されるより一般的な税務助言者の秘匿特権がある（「会計士特権」）。

2 秘匿特権に係る問題

(1) 国内法の問題

秘匿特権に係る問題として代表的なのが、その範囲及び放棄に該当するか否かの判断である。

端的に言えば、税理士等のアドバイザーの意見は、一般に弁護士との通信に認められる秘匿特権に該当するか、訴訟ではなく調査対象となる財務諸表の作成に関して秘匿特権が認められるか、あるいはどのような場合にそれが放棄されたと考えられるか、という問題が提起される。

(2) EUにおける問題

EU加盟国のR国（秘匿特権は法律家及び会計士による助言に適用される。）の居住者である法人が、EU加盟国であるS国子会社（法的見解だけが秘匿特権の対象となる。）が絡む租税計画を検討している場合において、S国における秘匿特権に係る法律はR国の企業のEUにおける基本的自由と抵触するか、あるいは秘匿特権は欧州人権条約上の自由権に該当するか。

(3) 国際的な観点からの問題

R国の居住者である多国籍企業がS国所在の子会社を用いる租税計画を検討しており、R国及びS国における租税計画に係る意見を秘匿特権の対象としたい。R国とS国の租税条約はOECDモデル租税条約（2008）に従っている。子会社に提供されたS国の弁護士意見が子会社から親会社に提供された場合、S国における秘匿特権の放棄となるか。

また、R国所在の多国籍会計事務所に雇

用されている S 国の公認会計士は、S 国の子会社に対して秘匿特権の対象となる意見を提供できるか。当該意見が R 国に存在する場合、S 国の税務当局は租税条約に基づき R 国の権限ある当局に当該意見の提供を要請することができるか。

親会社が R 国において調査対象となる連結財務諸表（そこには、S 国子会社のために作成した租税計画に係る潜在的な租税リスクに関する引当てが含まれている。）を準備していた場合、調査用の作成資料は R 国及び／又は S 国において秘匿特権の対象となるか、あるいは S 国の税務当局は、租税条約に基づき R 国の権限のある当局に当該資料を要請できるか、という問題が生じる。

これらの問題は、近年非常に注目されている。作成資料は予測される課税上のリスクと、成功の可能性についての納税者の見解を詳細に示す場合がある。米国 IRS 長官は、2010 年 1 月、大規模納税者に対し、不確定なタックスポジションとそれに係る金額を申告書の提出時に報告させる制度を提案した⁽⁵⁰⁾。それでは、例えば S 国の子会社とその財務諸表を作成し、そこに S 国における不確定な課税ポジションへの引当て（R 国の親会社の課税ポジションに影響する可能性がある。）が含まれている場合、R 国の税務当局は OECD モデル条約に従う両国の租税条約に基づき、S 国に関連書類の写しを入手するよう要請できるだろうか⁽⁵¹⁾。

3 結論

議長から、国内法上の秘匿特権の取扱いは国により異なっており、将来においては税務当局間の協力及び情報交換がますます増大すると考えられるため、秘匿特権の範囲は非常に重要となるだろうとの結論が示された。

セミナーC:租税条約における信託所得の取扱い

概要

セミナーは、信託の一般的な内容を概観した後、租税条約上信託が「者」「締約国の居住者」及び「受益者 (beneficial owner)」として取り扱われる場合について整理した。そして、信託所得の帰属を決定する国内税法の規定がどのように租税条約の適用に影響し、二重課税あるいは二重非課税を生じさせるのかを検討した。

1 はじめに

租税条約における信託所得の取扱いは新しいテーマではないが、信託に係る特定の条項は米国モデル条約⁽⁵²⁾にしかない。1999 年 OECD パートナシップ報告書⁽⁵³⁾は、当該報告書で示されている原則は一般的に信託に適用できるとしているものの、信託の課税制度について特に述べたものは現在まで発表されていない。なお、2010 年 OECD の集団投資ビークルに係る報告書（「CIV 報告書」）⁽⁵⁴⁾は当該事項についていくつかの追加的なガイダンスを提供している。

2 信託の概念

信託契約の下では、委託者 (settlor) が資産を受託者 (trustee) に移転した後の受託者と受益者の間の関係を定義する。裁量信託 (discretionary trust) においては、固定信託 (fixed trust) と異なり、受託者は所得及び／又は資産を自らが選択した信託の受益者 (beneficiaries) へ配分する総合的な決定権を有している。一方で、委託者は、当該信託を取り消す権利と同様、受託者に移転された所得あるいは資産に対する何らかの管理権を保持し続けている場合がある。信託所得に適用される税制は、英米法間でも大幅に異なっている。信託所得について、その受託者あるいは信託の受益者 (beneficiaries) に課税する国もあれ

ば、信託／受託者及び信託の受益者 (beneficiaries) の双方に課税した上で二重課税を排除する国もある。また、信託所得は通常委託者に帰属するものとして委託者に課税する国もあるが、多くの場合、これは租税回避防止規定として規定されている。信託は、その順応性により租税計画に様々な機会を提供している。

3 租税条約上の取扱い―「者」としての信託

租税条約は一般に締約国における「居住者である者」に適用される。したがって、信託が OECD モデル租税条約 3 条 (1) に規定する「者」として適格であるか否かを確定する必要がある。「者」の一般的解釈によれば、信託は「者」として取り扱われるべきである。この結論は 2010 年の OECD 集团的投資ビークルに関する報告書でも支持されている⁽⁵⁵⁾。

4 居住性の判定―タイ・ブレイカールール

それでは、信託は OECD モデル租税条約 4 条に規定する「居住者」とみなされるか。

国内法上の取扱いについて言えば、いくつかの国では受託者の居住地国がどこであるかには関係なく、信託の特定の国との関連性 (例えば主たる経営、管理等) が不可欠の基準とされる。また、信託の居住性の決定に当たり、受託者の居住地をより強調する国もあるが、これは受託者個人の居住地なのか、あるいは受託者が関係を持っているという資格としての居住地なのかという問題を提起する。OECD モデル租税条約 4 条の「課税対象となること」を信託に適用する場合、いくつかの信託 (例えば米国のグラントータラスト⁽⁵⁶⁾) 又は信託が信託の受益者 (beneficiaries) に所得を分配する範囲において課税対象とされていないものなど) はこの条件を満たさない可能性があるとの指摘がなされた。

信託に係る居住地規定は国により区々であり双方居住者の問題を提起するために、条約上のタイ・ブレイカールールを信託に適用する必要性が生じる。個人に対するタイ・ブレイカールールは個人的及び家族状況を取り扱っているために信託にはなじまないとして、信託には「個人以外の者」に対するタイ・ブレイカールールである実質的経営の場所を適用するのが妥当との意見が示された。信託の実質的経営の場所を決定する要素として、投資の決定、配分の決定、あるいはその管理 (帳簿作成、申告書の作成等) が行われている場所のいずれかを考えるべきか、あるいはこれと受託者の居住地国が異なる場合どのように考えるべきかが議論された。最近の英国の Smallwood 事件⁽⁵⁷⁾は、信託の実質的な経営の場所は常にその受託者が居住している締約国に所在しているわけではないことを示している。

5 帰属の抵触問題

帰属の抵触問題は、租税条約上の配分規定との関係でしばしば問題となっており、信託から生じたあるいは分配された所得に対する複数国課税をもたらしている。帰属抵触問題を避けるために、配分規定に含まれている「derived by」と「paid to」という用語を文理解釈すべきであるとの意見が出された。これらの用語は、「所得の個人的な帰属」、すなわち、条約上の所得 (課税対象) と納税者 (課税主体) との関連を意味している。

帰属の抵触問題は、OECD モデル租税条約 1 条コメンタリパラ 6.3 の「源泉地国は、自国の管轄権内で生じた所得の項目が、居住者としてこの条約の特典を請求する者の管轄内においてどのように扱われているかを斟酌すべきであるとの原則」に従うことにより回避できる。しかしながら、居住地―居住地間の帰属の抵触問題は、租税条約上の相互協議により解決されるしかない。

6 信託と受益権 (beneficial ownership)

パネルはさらに、信託は所得の「受益者 (beneficial owner)」としての適格性を有するか否かを検討した。受益者 (beneficial owner) 概念にはかなりの幅があることが指摘され、その文脈上の意味として、受領者が当該所得に係る経済的な管理能力をどの程度有するかを検討すべきとの意見が出された。このアプローチによると、当該所得に対する受託者 (trustee) の管理の程度により、いくつかの信託は受益者 (beneficial owner) としての要請を満たすだろう。例えば、固定信託は受益者 (beneficial owner) として適格ではないが、裁量信託は受託者が裁量権を有することから、受益者 (beneficial owner) としてほぼ間違いなく適格であろう。CIV 報告書は、このアプローチを支持していると思われる⁽⁵⁸⁾。

7 租税政策上の考慮点

また、受益権 (beneficial ownership) 概念に関し租税政策上考慮すべき点について、所得の受益者 (beneficial owner) の判断のための基準、すなわち、信託又は会社が受領者である場合、受領者が当該管轄地における居住者として条約上の特典を受けるに足る株主又は信託の受益者 (beneficiaries) としての所得を有しているか否かを検討することが提言された。このアプローチはすべてのケースを解決するわけではないが、特典が否定される場合には租税回避を防止できる。しかしながら、複雑なシナリオにおいてはこの基準を更に改良する必要があるとされた (例えば信託の受益者 (beneficiaries) の持分が確定されていない場合、又は信託の受益者 (beneficiaries) がいくつかの管轄地にまたがっている場合など)。

セミナーD: VAT グループ納税制度

概要

VAT(value added tax: 付加価値税)グループ納税制度について、制度の概要や所得のグループ納税制度との相違点及び他のグループ制度について紹介された。

1 EUのVATグループ納税制度の概要

EUでVATグループ納税制度が導入されたのは、①行政上の簡易化、②グループ内取引におけるキャッシュフローの問題の排除、③回収不能の前段階税(input tax)⁽⁵⁹⁾の除去又は縮小、④租税回避への対応によるものであった。EU加盟国は、VATグループ納税制度の導入を選択でき、27の加盟国のうち17か国が導入している。

VATグループ納税制度では、VATについて、グループのメンバーはまとめて単体とみなされる。そして、通常、全てのメンバーに対して一つのVAT登録又はIDが与えられる。グループ内供給に係るVATについては、その取引が無視され、税額も税額控除も発生しない。グループ外の第三者との取引はグループ単体との取引とみなされる。VATに関する経理や支払義務は統括され、グループのメンバーはVATの連帯納税者となり、税務訴訟はグループの代表法人により行われることとなる。

VATグループ納税制度におけるグループの形成は、グループ内における金融面、経済面、組織面のつながりに基づいて行われる。各EU加盟国のVATグループ納税制度におけるグルーピングは、株式や資本のコントロールを基にしているものが主であり、50%から100%まで様々である。各国で異なった制度が導入されているため、欧州委員会はVATグループ納税制度についてVAT指令を2009年に発遣している。それによると、グルーピングの対象は課税事業者に限られ、金融機関など特別な者だけを対象としてはいけない。また、グループ

形成は EU 加盟国のその国内に設立された事業者同士のみで可能であり、国を跨ぐグルーピングは様々な問題が生じることから禁止されている⁽⁶⁰⁾。そして、メンバーは多数のグループに属することはできない。グループ自体が、通常の VAT 上の納税者が持つ権利を持つ。

2 EU の VAT グループ納税制度と所得のグループ納税制度

VAT グループ納税制度と所得のグループ納税制度の相違点は、①VAT は消費者が税負担を負うが所得税は納税者が税負担を負うこと、②VAT は取引毎に適用されるが所得税は一定の期間における経済活動の評価基準として純利益に適用されること、③VAT は取引が行われる領域と事業者のつながりに関係なく課されるが所得税は全世界に適用され居住者と非居住者に異なった方法で課されること、である。グループの形成方法としては、①全てのメンバーをあたかも一事業体のように法的に取り扱う方法、②すべてのメンバーの課税ベースを統合する方法、③各々のメンバーが独自の課税標準及び税額を計算しそれらの租税債務を統合する方法、が挙げられ、所得のグループ納税制度では、これらの方法全てが利用されるが、VAT では①の方法のみが可能となっている。所得のグループ納税制度と VAT グループ納税制度におけるグルーピングの方法を一つの同一のものとするものは、構造上の複雑さや会計上及び税法上の大きな変化に対する実務を考慮すると、望ましくないと指摘された。

3 他のグループ制度

南アフリカには、VAT グループ納税制度はない一方、海外支店が個別に会計管理をしており恒久的に海外に設置されているのであれば、それを分離する(de-grouping)ことが認められている。この場合、海外支店は、別個の納税義務者として取り扱われ、

国内支店と海外支店間の取引は課税対象となる。

さらに、他の制度として、①リバースチャージシステム(納税義務の移転)⁽⁶¹⁾、②国境を超える状況では適用が困難であるが、関連法人間の純租税債務(net tax liability)の移転等が紹介された。

4 結語

現在、EU の VAT 税制については、徹底的に調査を行う時期にきており、欧州委員会では、抜本的な改革に取り組んでいる。EU 域内における役務提供地の原則は、発生地原則や仕向地原則に関する議論に左右されやすい。控除や特例、国際的サービスについても見直す必要があるとの指摘がなされた。欧州委員会が提出した政策提案書(Green Paper)は、2010 年までにコンサルテーションにかけられる予定である。

セミナーE: IFA/OECD: レッドカード17? 概要

このセミナーは二部構成で、前半は OECD の取組についての説明、後半では OECD モデル租税条約第 17 条(芸能人及び運動家)及び同条コメントに関する意見交換が行われた。

1 OECD の国際課税に関する取り組み

OECD 財務行政ポリシーセンター長の Jeffrey Owens 氏から、公正な方法で租税負担を分担することを目指しつつ、競争力を失うことなく税収を確保する必要性から全世界的な税制改正が議論されていること、Mary Bennett 氏及び Andrew Dawson 氏から、OECD モデル租税条約及び移転価格ガイドラインに係る最近の改正事項が紹介された。

2 レッドカード17? —租税条約第 17 条に係る意見

芸能人及び職業運動家(以下「芸能人等」)が行う活動から得られる所得に対してはそ

の活動を行う国が課税できる、と規定する OECD モデル租税条約 17 条からは、実務上様々な問題が生じている。OECD は 2010 年 4 月 23 日、これらの問題を取り扱うディスカッションドラフトを公表した⁽⁶²⁾。ここでは、芸能人及び職業運動家の定義、賞金の取扱い、活動の定義、様々な国で行われた活動に対する源泉及び配分の基準、及びいくつかの特別な支払形態に対する取扱いに言及しており、これらの検討を踏まえたコメントの改訂を提案している。

本議論は、本条が示す特別な取扱いにより生じる実務上の様々な問題への更なる対応が、政策上正当化されるべきか、という疑問に基づいている。

特に OECD と各国とで見解が相違するのは、①チーム、一座又はオーケストラに対する課税及び②主要な国際トーナメントに係る報道権についてである。前者について、OECD は、これらが「法的主体」として構成されているのであれば、17 条 2 項において「法的主体に対するパフォーマンスから得られる利益要素は課税対象となる」と考え、例えば改訂案パラ 11.5 は、「運動家若しくは芸能人の個人的活動に関して得られる所得はこれらの 2 つのパラグラフ (1 項及び 2 項) の適用を通して 2 回課税されるべきではない」、「例えば 2 項が一方の締約国が芸能人のスターカンパニーが当該国において芸能人が行う活動に関して当該法人が受領した支払に課税することを認め、1 項が、当該国が当該法人が芸能人に対して支払う当該活動に合理的に帰属する報酬の一部に課税することを認めている場合、重要な検討事項となる。」と述べている。

これに対して、米国、カナダ及びスイスは 17 条 2 項に留保を付し⁽⁶³⁾、スターカンパニーに対する 17 条 2 項の適用を制限している。スイスは、ジャズあるいはロックバンドのプロモーターに対して課税を行っ

たが、サッカーチームにも同じルールが適用されるかどうかは明らかではないとする。また、オランダは、条約相手国に対し、免除方式から税額控除方式に変更することを提案している。その結果、短期契約によるグループとして活動を行う非居住者はオランダで課税されずに居住地国においてのみ課税され、オランダの居住者はオランダで活動を行う場合にのみ課税されることになる。

国際トーナメントに係る報道権について、OECD は、支払が第三者に対して行われた場合、当該支払はパフォーマンスとは関係なく 17 条の適用対象とはならないとする。これに対し、ドイツは、イベントの実況中継に対する対価として行われる支払は、1 項の下で活動を行う芸能人等が行う個人的活動によって取得する所得、あるいは 2 項の下で (実況中継の権利の利用により生ずる) 芸能人等以外の者 (第三者) に帰属する所得であるとする。しかし、多くの国において、大きなスポーツ組織によって規定される条件によってすべての課税ルールは脇に置かれているのが現状である。

このような状況において、17 条に係る主たる問題は、特定のトーナメントのための芸能人及び運動家の活動から特定のサービスを選び出していることであり (PE のない源泉に対する課税)、基本的な疑問は、これらのサービスが特別に取り扱われるべきなのかという点である。

源泉地国は当該所得の一部への課税を主張するが、これは低所得の芸能人等を困難な状況に陥れるとして、パネルメンバーの一部からは、17 条の適用対象を一定の状況を超えるすべての形式の個別の公的なエンターテイメントとし、源泉地国における特定の課税方法を防止するために、スターカンパニーに対する 17 条の適用を制限すべきであるとの提案がなされた。

セミナーF：タックス・ヘイブン

概要

OECDは、有害な税の競争に対する取組みにおいて、実効性のある情報交換や税制・税務行政における透明性が欠如している国・地域をタックス・ヘイブンとして⁽⁶⁴⁾、租税目的の情報交換に関する活動を行っており、さらに2008年G8声明や2009年G20声明による国際的圧力もあり、2009年前後より租税情報交換協定(TIEA)又は二重課税租税条約(DTC)の署名件数が急速に増加した⁽⁶⁵⁾。このような状況を背景に、セミナーでは、主に情報交換規定の解釈と適用について議論が行われた。

1 「関連する(foreseeably relevant)情報」⁽⁶⁶⁾と証拠漁り(fishing expeditions)

情報交換に関するOECDモデル租税条約26条に関し、特に1項の「関連する(foreseeably relevant)情報」及び証拠漁り(fishing expeditions)について議論された。

OECDモデル租税条約26条1項は、租税問題に関連する情報を交換することを規定しており、2005年の改定により、「関連する(foreseeably relevant)情報」という文言が「必要な(necessary)情報」という文言から変更された⁽⁶⁷⁾。この「関連する(foreseeably relevant)」との基準について⁽⁶⁸⁾、26条に関するコメントのパラ5は、租税問題に関する情報交換を最も広範囲に規定するよう意図されており、それと同時に、任意に「証拠漁り」を行ったり特定の納税者の租税問題と関連しているとは思われない情報を要求したりしないことを明らかにする意図があるとしている。しかし、この解釈について、①仏語版の「vraisemblable perinent」は英語版の「foreseeably relevant」と同義であるのか、②この解釈は26条1項の文言「関連する(foreseeably relevant)」に忠実に対応しているのか、③この解釈を裁判所は支持する

のか、といった指摘がなされた。

前述のとおり、26条に関するコメントのパラ5によると「関連する(foreseeably relevant)」との基準においては、証拠漁りは許されない⁽⁶⁹⁾。そこで、証拠漁りとはどのような場合を指すのかにつき議論が行われた。証拠漁りについては、26条の条文自体には言及がないが、コメントにおいては、定義はないものの解釈の一助となる文言として、「調査対象の納税者の租税問題と関連しているとは思われない情報」がある。この記載の論理的根拠としては、おそらく、情報の関連性の確保のほか、被要請国に対する全ての事実に関する調査の委託を避けることがあると考えられるが、証拠漁りの意味についてはやはり不明瞭であるとの指摘がなされた。

セミナーにおいては、具体的に、銀行口座に係る情報に関しX国からY国への次のような情報の提供要請がなされた場合を想定して検討が行われた。①すべてのX国居住者がすべてのY国銀行で開設しているすべての口座情報、②特定のX国居住者がすべてのY国銀行で開設しているすべての口座情報、③すべてのX国居住者が特定のY国銀行で開設しているすべての口座情報、④特定のX国居住者が特定のY国銀行で開設しているすべての口座情報、⑤特定のX国居住者が特定のY国銀行で開設している特定の口座情報。このうち、①は証拠漁りに該当し、④及び⑤は情報交換手続きに従っていれば証拠漁りにはならないと考えられるが⁽⁷⁰⁾、②及び③は判断が難しく、特に②は過度の要請と判断されるかもしれないとの見解が示された。

また、③については、さらに次のような状況であるとどのように判断すべきか検討された。X国が、100名以上の特定のX国居住者がY国A銀行に保有する隠し口座に関する情報を入手し、さらに、他に何千

ものX国居住者が当該A銀行に保有しているのではないかと疑念を抱いている場合、③のような情報提供の要請を行えるのか。これについて、Y国は、提供要請する情報の集まりは「解明可能な人の集まり又は部類(ascertainable group or category of persons)」に当たるから証拠漁りではないと主張するかもしれないが⁽⁷¹⁾、このような要請が証拠漁りに該当するのかは難しい問題であると指摘された。

2 租税条約における情報交換規定: スイス

OECDは、自国の課税上の利益や租税目的の銀行機密にかかわらず全税目において要請に基づく情報交換を可能とすることを国際基準としている。スイスは、2009年3月より、銀行機密を理由に情報交換を拒否できない規定を租税条約に導入するべく、各国と順次改正等を行っている。そこで、改正されたスイスの租税条約における調査対象の納税者の特定の基準⁽⁷²⁾について具体的に検討された。例えばスイス-フランス租税条約では、氏名及び住所、そしてもし入手できるのであれば他の事項についての情報を提供することが求められており、またスイス-アメリカ租税条約では、「調査対象の納税者を特定できるに足る情報(特に氏名、分かる範囲で住所及び他の事項)」を提供することが求められている。情報を所有する第三者の特定については、スイス-フランス租税条約においては、可能な範囲で氏名及び住所について提供することが求められており、スイス-アメリカ租税条約においては、氏名と分かる範囲で住所についての情報が求められている。なお、提供要請できる情報は、租税条約の効力発生效后の年に関するものが対象となる⁽⁷³⁾。

UBS事件⁽⁷⁴⁾を背景に、IRSは、長年にわたるオフショア口座の自主的開示制度について、①更なる罰則強化とともに更なる情報を要求する、②在外金融機関やアドバイ

ザーに対抗するための新たな部署(Offshore Identification Unit)を設立する、などの見直しを行っており、今後もUBS事件において行われたような情報提供要請が起きる可能性はあると指摘された。

3 納税者の権利

非合法に取得した情報について、HSBCから顧客情報が盗難されフランス当局に渡った事件では、スイス議会がスイス政府に対し盗難情報による情報提供要請は受け入れない旨の宣言をさせ、フランスもこれについて合意した。

4 今後の見通しと問題点

OECDグローバル・フォーラムの2009年メキシコ会合では、グローバル・フォーラムを再構築し参加国・地域を増やした。そして、実効性のある情報交換を実現するために、相互審査を実施するためにピア・レビュー・グループ(peer review group)が創設された。また、情報交換に係る合意交渉が迅速に行われ、発展途上国が新しい協力的な税務環境から便益を得られるような仕組みについて検討された。ピア・レビューは、情報交換規定そのものから実際の執行状況に焦点が向けられ、単なる数合わせの遊び(a numbers game)ではなく、情報交換規定の質や条約締約国との関係などに目を向けるようになっており、きちんとした透明性のある公正なピア・レビューを通して実効性のある情報交換の障害となるものを明らかにすることが目指されている。

また、情報交換の枠組みにより、税務当局間で情報やベスト・プラクティスを共用している。例えば国際タックスシェルター情報センター(JITSIC)では⁽⁷⁵⁾、各国からJITSICに派遣された職員による迅速な情報交換等を通じて租税回避スキームが把握され、各国の対抗策の補強が行われている。国際機関の役割も、情報交換においては、さらに重要になってくるとの指摘がなされ

た。協力(cooperation)から合同調査を通じた国際的税務リスクの管理における協調(coordination)への移行が OECD 税務長官会合(FTA)でも言われており⁽⁷⁶⁾、実際の執行に焦点が向けられている。国際協力強化への取組みとして、FTA やグローバル・フォーラムでの取組み、二国間から多国間への移行、ベスト・プラクティス及び有益な情報の共有が図られている。

一方で、居住地国が源泉地国としてのタックス・ヘイブンに対し一方的に情報を求めるという偏り、自動的情報交換の効率性、守秘義務等も情報交換の課題として挙げられた。

セミナーG：M&A に係る租税補償 (tax indemnities)

概要

このセミナーでは、国際的な M&A を行うに当たり、対象企業の租税ポジションにどのように対処すべきかが議論された。

1 背景

課税リスクに対する対処方法として、①リスクを受け入れ、管理する、②リスクを排除する、③ストラクチャーを変える、④事実 (fact) を変えるという主として4つのオプションがある。また、誰が何をどのように、誰に売却するかにより、その選択は変わってくるだろう。

2 補償の形態及び範囲

株式譲渡型 M&A の場合、買主が、対象会社が有する資産及び負債のすべて、すなわち、当事者が認識していない債務や、対象会社の税務上のポジションも当然に承継する。最終契約において、売主の表明保証違反についての補償義務を定めることによって、デューディリジェンスにおいて未開示であったリスクの一部を売主に負担させることが比較的一般的である⁽⁷⁷⁾。

パネルでは、租税に関する補償及び瑕疵

担保 (tax warranties) の重要性が強調された。完全な補償を得ることが理想であるが、そうでない場合には、何らかの代替手段により限定的なリスクで補償を手に入れることが望ましい。代替手段には、契約書上の表明及び瑕疵担保、広範にわたる価値評価、課税当局の事前承認、あるいは、リスクを明確化するために株式買収ではなく資産買収として取引を組成すること等が考えられる。税の補償に関しては、一般的な期間制限を修正するか、契約作成時には独立した条項として取り扱われることが望ましい。

なお、補償の権利行使可能性に関する懸念、特に売手が補償として支払を行うかという問題が指摘された。

3 個別問題

移転税は、国外で契約する、複数の契約に分割する等の方法により回避可能である。また、VAT に関して言えば、当該取引がゴーイングコンサーンの移転であり、VAT の対象範囲に含まれないことを示す事前のルーリングを得ることが一般的に推奨されている。

また、対象子会社の過去の取引に関する補償の重要性が指摘された (過去に合併や分割が行われている場合等)。可能であれば、対象子会社の負債を売手に負担させる、あるいは課税ポジションについて課税当局から事前の合意を得る等の手当てが望ましい。また、売手が受けていた繰越欠損金控除が、買手がその前提とされる資産を売却することによって受けられなくなる可能性もある等留意が必要である。

グループからの離脱に関して、グループ内移転であれば課税対象とはならなかった資産の移転も、グループからの離脱により課税対象となる場合等留意が必要である。

ここで、中国及びインドに係る課税問題が取り上げられた。すなわち、香港企業が

保有する中国子会社の売却によって生じる中国での課税問題として、売却に係る中国の源泉課税、「受益者」テストの適用的適用の影響、香港企業の売却の場合（すなわち中国企業の間接的な移転）、香港企業が事業目的又は経済実態を有するための要件、制限に係る法規が膨大なために中国の売手は長期の補償に力を入れざるをえないこと、及び預り金に対する源泉税の問題等が挙げられた。

インドについては、Vodafone 事件⁽⁷⁸⁾が紹介された。インドでは、買手は、租税債務等を履行していない、売手の納税に係る「代理人」であるあるいは租税を生じさせる売手の事業の「後継者」とであるとみなされる等のリスクがある点、及びこれらのリスクは取引後7年間維持される点が指摘された。これらを管理するための提案として、源泉徴収リスクが生じないように取引を組成する、租税保険（英国では3%~12%の保険料の租税保険がある。売手が保険料を負担する。）、税務当局との事前ルーリング、租税債務の共同預託等が挙げられた。

4 商業上の取引と貸借対照表の関係; 対象となる租税資産

租税補償の発効は、通常決算日となる。租税が納付されたか引き当てられたかを判断するベンチマークは、最新の法定決算書あるいは完了日の貸借対照表で示される。しかし、この場合にも租税の範囲及びその負担者について検討する必要があるだろう。

株式価値の評価に係る伝統的アプローチは、「株式価値=キャッシュフリー又は債務フリー価値（帳簿閉鎖後獲得されたキャッシュ又は債務調整後のキャッシュ）」とするものであるが、これは一般に契約が連結ベースで行われるのに対し、調整は単体法人毎に行う必要があるという問題がある。これに対し、獲得前の貸借対照表に基づき、金銭の流出がないと売手から保証を得る

「Locked Box」アプローチは、獲得後の調整を最小に抑えることができるという長所がある。

このほか、繰延税金の引当て、偶発的又は現在の租税に対する引当て、及び記録されていない偶発的な租税について考慮が必要である。株式買収の場合、買手がすべての租税リスクを得るが、資産買収の場合には、売手がこれに係る租税リスクを有している。

5 コンプライアンスと Contest Right

補償を負担する責任を有する当事者は通常、紛争を管理する者でもある。紛争への対処には、情報へのアクセスが重要である。また、移転価格課税などの紛争はその解決のために相互協議の申立てが必要であるため、これを管理する条項が必要である旨指摘された。

コンプライアンスについて考慮すべき問題は、申告を行うのに最も適切な者が誰か、売手は担当スタッフを残しているか等であるが、情報へのアクセスを維持しておくことが重要である。

セミナーH：国際課税における最近の動向概要

国際課税に関する最近の動向について、特に、多国籍企業のコンプライアンスに関する各国の取組み等のほか、国外における株式譲渡に対するキャピタルゲイン課税について議論が行われた。

1 コンプライアンスに関する取組み

税務当局は、税制の確実性、一貫性、効率性の向上のために、多国籍企業に対し透明性と自主的なコンプライアンスを高い水準で求めるようになってきている。セミナーでは、納税者の自主的な開示の水準を高めるために行っている各国の様々な取組みが紹介された。

米国では、2010年、財政難を背景に、大

企業を対象に不確実な税務申告ポジション（申告における所得計算に当たっての考え方）の開示を義務付ける制度が提案された⁽⁷⁹⁾。FIN48「法人税の不確実性に関する会計処理」では、財務諸表上、法人が採った移転価格問題等の税務ポジションについて IRS に認められない可能性があるなど課税上の取扱いが不確実なものについては、追徴される可能性のある税額等を財務諸表で認識する必要がある。このような法人が自ら想定する税務リスクについて、IRS は、簡潔な説明等の開示を義務付ける制度を 2011 年以後適用する予定である。

英国では、2004 年から、租税回避スキームの利用に関する開示制度⁽⁸⁰⁾が実施されている。これは、税務当局が対応するスキームを特定する効果的な手段であるが、租税回避否認規定の増設につながりかねないとの指摘もなされた。

2 税務当局と納税者の関係

英国では、大企業と申告前に当該企業の税務リスクについて対話を行う新たなアプローチが導入されている。最近のケースでは、税務当局が特定した税務リスクと当該企業が特定したそれとが、80%同じであったとの報告がなされた。この新たなアプローチは、納税者にとっても、税務当局に自らの経営を理解してもらう機会となっており、受け入れられている。

米国議会は、2010 年、判決により認められた法理である経済的実質主義(economic substance doctrine)を明文化し、それに伴う罰則を整備・強化した⁽⁸¹⁾。罰則については、経済的実質が欠ける場合は、20%のペナルティが課せられ、さらにその場合において当該取引の開示もなければ 40%のペナルティが課せられる。そして、弁護士等の専門家のオピニオン・レター等による相当の根拠(substantial authority)や合理的理由(reasonable cause)などによる罰則の

軽減免除規定の適用は完全に排除されている。

3 移転価格税制における無形資産

無形資産の移転に対し各国で様々な取組みがなされている。オバマ政権の予算案では、米国で開発され軽課税国の CFC に移転した無形資産の超過利益をサブパート F 所得として課税する改正案が提出されている。この無形資産の超過利益を繰延所得の一形態としてみるのには、独立企業原則の考え方に抵触するのではないかといった意見も出された。

無形資産の移転への対応として、別のアプローチを採る国もある。それは、国内に無形資産を留めておくために、自国が魅力的な候補地となるように税制を構築するものである。英国では、パテント BOX(patent box)制度が提案されている。これは、この規定が制定された後に法人が登録する特許については、2013 年 4 月以降生じる所得に対する法人税率を 10%とする制度である。同様の制度は、オランダ、ベルギー、ルクセンブルグにもあり、またフランスでは、特許から生じる所得につき 15%減税される。

4 開発途上国

開発途上国は移転価格に関連する問題を抱えており、国連はそれに対応するため現在移転価格税制マニュアルの作成に取り組んでいる。近年、国際課税に係るコンプライアンスの取組み(international tax compliance agenda)は、開発支援の取組み(development aid agenda)と一緒に進むようになり、開発途上国が、支援に頼ることなく、自国の税収で財源を賄うことが喫緊の課題であると認識されている。

5 国外における株式譲渡に対するキャピタルゲイン課税(Extra-territorial taxation)

国内源泉所得は、源泉地国所在の原資産

から派生しているものであるとして、非居住者法人の一定の株式譲渡から生じるキャピタルゲインも国内源泉所得に含むとする考え方を採る国々が現れている。

インドでは、Vodafone 事件がその事例として挙げられるが⁽⁸²⁾、このような課税は国外において国内投資に対する厳しい阻害要因となると指摘されている。インドのパネリストは、Vodafone ケースにおける株式譲渡は、単なる非居住者の株式の譲渡取引ではなく、インドにおける様々な権益も当該譲渡取引において移転するものであって、インド所得税法ではこのような利得は課税されると説明した。また、中国では、SAT Circular#698 を 2009 年 12 月に公表し、同様の制度が 2008 年 1 月から遡及適用されている。また、カザフスタンにおいても、2005 年に同様の制度が導入されている。

しかし、英国のパネリストにより、このような課税が新しい潮流になるとしたら、このような制度は、将来、徹底的な議論が行われた後においてのみ、導入されるべきであるとの見解が示された。

セミナー I : 徴収共助

概要

国境を越える取引に係る租税を徴収するためには、税務当局は情報を収集し納税を執行するためのルールを解釈する必要がある。本セミナーでは、「レベニュールール(外国租税債権不執行の原則)」、OECD モデル租税条約 27 条、EU 徴収指令(委員会指令 2008/55/EC⁽⁸³⁾ : 改訂指令 2010/24/EU⁽⁸⁴⁾)、欧州評議会・OECD 税務執行共助条約⁽⁸⁵⁾等について議論された⁽⁸⁶⁾。

1 導入

国際的な徴収共助の例は、A 国に未納租税債務を有する A 国の居住者が居住地を B 国に移転した場合、A 国(要請国)が B 国(被要請国)に租税の徴収を要請するとい

うものである。

その主要な概念及び法的手段の原則は、すべての租税について、課税対象となる資産を保有又は管理している個人又は個人の集団が対象とされる(納税者の居住地又は国籍により制限されないが、死亡した者の場合には遺産の価値に制限される)。租税債務は争われるものではなく、要請は執行許可文書(instrument permitting enforcement)により行われ、被要請国における同様の租税に対する手続(又は他の適切な手続)が適用され、合意がない限り特権は与えられない。また、被要請国は徴収する義務を負い(深刻な社会・経済状況、古い租税債務又は少額の場合を除く)、租税を送金する(利子、費用、行政罰、手数料及び課徴金等を含む)。共助の形態には、情報交換、通知及び管理委員会方式を含む徴収支援もある。

徴収共助の主たる効果は、税務当局の国内権限が実質的に行使される法域の拡大である。

2 一般的なレベニュールール

「レベニュールール」とは、一般的に、外国の租税債務は国内の歳入当局及び裁判所において執行されないとする原則であり、米国、豪州、イタリア、フランス等複数の国において広く認識されている。この原則の合理性は、他国の租税、資源の問題、法的根拠の欠如及び実務に係る判断を下すことはできないことに根拠付けられる。そして、この原則は国際租税法の発展に「各国は徴収できるものに課税できる」という影響を与え、結果として各国は居住者に対しては全世界所得課税、非居住者については国内源泉所得又は資本課税を行うこととなった。

レベニュールールの例外として、①国際倒産に係る承認支援、②遺産管財人による外国租税の支払、③マネーロンダリング規

制を含む犯罪行為に係るクロスボーダー支援⁽⁸⁷⁾、及び④国家が相互に支援に合意した場合、すなわち徴収共助が挙げられる。

3 租税条約上の徴収共助の概念 (OECD モデル租税条約 27 条)⁽⁸⁸⁾

徴収共助条項はさほど多くの国の租税条約に含まれていない。また、EU においては、徴収指令及びその他の方法⁽⁸⁹⁾が OECD モデル租税条約 27 条の意義を薄れさせている。

オランダはすべての租税条約に徴収共助条項を含める方針であるが、条約交渉を行った幾つかの国は、単に実務上このような支援を提供できない、あるいは規定の複雑さ(「新」規則 2010/24/EU により部分的に解決されたと思われる。)、複雑な手続、要請を取り扱う期間、言葉の壁等により、本条項を租税条約に含めることに消極的との言及があった。欧州においては要請の件数は多いが、その効果はさほど高くない。

オランダでは、租税債務を支払うことなく同国を出国した移住者(農民)に対し、出国先の国に、オランダの税務当局が農民に直接コンタクトし彼らを訪問することを認めてもらった上で、農民に当局の訪問を告げるレターを送付したところ、ほどなく殆どの納税者が未納税額を納付したという経験があるという。この、他国の関与を必要としない「直接アプローチ」は成功したが、この方法は、租税徴収に係る合法性及び行動規範の必要性という観点からは疑問視される。

4 EU 指令における共助

EU の徴収指令は農業債務及び関税に関する委員会指令 76/308/EEC に遡る。その後対象が拡大され、委員会指令 2008/55/EC となった。その実務上の取扱い、特に加盟国間で様々な手続の適用可能性に関する問題について、最近の ECJ 事件である *Milsn Kyrian v Celni urad Tabor* (C-233/08,

January 14, 2010)⁽⁹⁰⁾が議論された。本件で、ECJ は、指令 76/308/EEC の 12 条 (3) は、被要請当局の所在する加盟国の裁判所は原則として、執行許可文書の執行可能性を審査する権限を有しないと解釈されるべきであるが、当該加盟国の裁判所が、執行許可文書の宛名のような執行方法の有効性及び適正性に対する申立てを審問する場合、当該裁判所は当該方法が当該加盟国の法規則に従って正当に行われているかを審査する権限を有しているとした。また、指令 76/308 に従って導入された共助制度において、適正な執行のためには、執行許可文書の宛名は被要請当局が所在する加盟国の公用語で記載されるべきであるとされた。

「新」指令 2010/24/EU は、対象範囲の拡大、執行許可文書の統一化、通知及び予防措置、電子通信を使用するための標準様式及び義務等を定めており、2012 年 1 月 1 日から施行される。

5 多国間税務執行共助条約

1988 年 1 月 25 日に署名され 1995 年に施行された多国間税務執行共助条約は情報交換、文書送達及び徴収共助を規定しているが、2009 年 G20 の声明を受けて、2010 年 5 月、国際的に合意された透明性の水準及び情報交換と整合性を持たせ、本条約への加入は非 OECD 加盟国及び非 EU 加盟国も可能とされる等プロトコルが改定されている。また、2011 年 2 月にパリで開催された 20 カ国財務大臣・中央銀行総裁会議声明は、「国・地域に対し、税務行政執行共助条約に署名することを考慮するよう奨励する。」と述べ、我が国も同条約への署名が検討されている⁽⁹¹⁾。なお、本条約には 2011 年 3 月末現在 23 カ国が署名している⁽⁹²⁾。

6 結語

例えば通知の遅延により納税者が何年も後になって気づいていなかった租税債務に直面する場合には、納税者は現在の居住地

国の租税債務と旧居住地国の租税債務の双方に対処しなければならない可能性等、潜在的なリスクと納税者の権利保護の必要性が強調された。EU 指令や多国間税務執行共助条約による徴収共助の執行は、安全装置を外すものである。

「レベニュールール」から徴収共助原則への移行は、国際租税法においていくつかの重要な結果をもたらすかもしれない（例えば「効果理論」による非居住者の国外源泉所得への課税や、非居住者に対する源泉徴収の撤廃等）。そこでは、課税対象法域に係る明確なルールを策定する必要があるだろう。

最後に、将来に向けていくつかの点が指摘された。

- 資本及び人の移動に伴い、徴収共助要請件数(及びその金額)は増加するだろう。
- 納税者に対する安全装置を構築する必要がある：不確実性を回避し、手続は公表されるべきであり、また、要請の法的根拠は明確に示されるべきである。
- 徴収手続(手段及び形式)の簡素化及び納税者の最低限の保護も重要である。

セミナーJ: IFA/EU 国家補助

概要

EU 加盟国は、欧州委員会が認めたもの以外は、企業に対する国家補助(state aid)が認められていない。租税優遇措置(tax benefits)もこの国家補助に当たるとされる場合があり、EU 加盟国は不当な優遇税制を撤廃するよう求められている。不当な優遇税制と判断されれば、納税者側では、納税額が再計算されることがあるが、納税者の予測可能性はほとんどない。セミナーでは、サルディニア事件等⁽⁹³⁾のケーススタディを通じて、不当な優遇税制について検討された。

1 国家補助禁止規定等

国家補助禁止規定である欧州連合の機能に関する条約(TFEU: Treaty on the Functioning of the EU)107条(EC条約87条)は、一定のものを除き、特定の企業又は特定の生産に対する国家補助を禁止している。本条は、国家補助は加盟国により与えられる便益であり、それにより加盟国間の競争を歪める恐れがあるとしている。また、TFEU108条(EC条約88条)は、国家補助の創設又は変更に関する計画は、欧州委員会に通知され条約適合性の決定が下されるまでは実施することはできないとしている。したがって、租税優遇措置が国家補助に該当し、当該租税優遇措置が欧州委員会に通知されていない場合は、当該租税優遇措置は適用できないこととなる。

また、TFEU56条(サービス提供の自由)は、域内で自由にサービスを提供すること、またサービスを国籍に基づく差別なしに受けることを保障している。本条により、EU加盟国においては、例えば参入障壁の要因となる法的・行政的な規制など、差別的な取扱い(discrimination)が禁止されることとなる。セミナーでは、国家補助禁止規定とTFEU56条が同時に適用される可能性もあり、その場合、両者の判断結果が常に一致するとは限らないとの指摘もなされた。

米国では、米国連邦憲法の規定(the Commerce Clause of the US Constitution)により、州が企業による州を跨ぐ取引(州際通商(interstate commerce))について規制することは禁じられている。この規定によると、各州が規定する優遇税制は、州内の経済活動を優遇しつつ、州外の経済活動に負担を強いることになるため、州際通商を阻害する差別的な税制に該当するとされる場合もあることになる。

WTOにおいても、様々な障壁の撤廃が

図られている。しかし、特にサービスの分野については、財の分野に比べて、まだ議論の途上にある。

2 手続

EU においては、ある国の優遇税制を享受している事業者の競争事業者は、その国又は EU の手続きに則り、保護を受けることができる。EU に対する手続きについては、当該競争事業者の申し立てに基づいて、欧州委員会が調査を行うこととなる。

3 ケーススタディ

セミナーで紹介されたケーススタディのうち、サルディニア事件の概要は次の通りである。

イタリアのサルディニア自治州は、非居住者の航空会社の航空機だけに対し、同自治州のストップオーバーに対する税を課していた。なお、イタリアの他の自治州では同様の制度はなかった。これに対して ECJ は、居住者と非居住者に対し差別的取扱いをするものとして不当であるとの判断を下した。

セミナーでは、仮に、イタリアの全ての自治州が航空機のストップオーバーに対して課税し、サルディニア自治州だけが観光事業の振興のためにそのような制度を採らない場合には、どのように考えればよいかについても議論が行われた。このケースは、自治州の措置が持つ地域的選択性 (regional selectivity) の問題⁽⁹⁾を提起する。つまり、不均衡な分権移譲を行う EU 加盟国において、その自治州に「真の自律性 (true autonomy)」がある場合、この問題は提起される。「真の自律性」については、Azores 事件や Gibraltar 事件などにおいて、憲法上の自律性、手続的自律性、経済的自立性の観点から判断されている。

(9) 我が国における租税回避否認規定と租税条

約の関係や国内法と租税条約の関係について研究しているものとして、本庄資「国際的租税回避防止ルールの必要性と租税条約」本庄資編著『租税条約の理論と実務』160 頁(清文社、2008)や本庄資「租税条約と国内法等との関係」本庄資編著『租税条約の理論と実務』216 頁(清文社、2008)等が挙げられる。

- (2) Stef van Weeghel, "General Report, Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions" cahiers de droit fiscal international 95a (20010) International Fiscal Association 2010 Roma Congress. ジェネラル・レポートは、44 カ国のブランチ・レポートを概括するものとなっており、前半部分で国内法の租税回避否認規定に関し 包括的否認規定、個別否認規定、それらと租税条約の関係、租税条約それ自体の濫用に対する国内法又は租税条約の解釈に拠る対処について、後半部分で租税条約における包括的否認規定及び個別否認規定に関し 国内法の租税回避否認規定の適用を認める租税条約の規定、租税条約における包括的否認規定、租税条約における個別否認規定、国内法における租税回避否認規定と租税条約における租税回避否認規定の関係について、各国の法制度を概観している。
- (3) 1 条コメンタリ、パラ 9.2、22、22.1 及び 23
- (4) 1 条コメンタリ、パラ 9.2
- (5) 1 条コメンタリ、パラ 9.3
- (6) 1 条コメンタリ、パラ 9.4
- (7) 日米租税条約では、第 22 条が LOB 条項に当たる。
- (8) 青山慶二「CFC 税制はどこでも同一の内容か; 所得帰属方法のインパクト」租税研究 735 号 233 頁(2011)で紹介されている海外論文は、各国の CFC 税制を所得の帰属を根拠づけるアプローチから分類している。
- (9) Schneider Electric, France 2002
- (10) Bricom Holdings, United Kingdom, 1997
- (11) A Oyj Adp, Finland 2002
- (12) RA 2008 ref.24
- (13) RMM Canadian Enterprises, Canada, 1998
- (14) この条において、「配当」とは、株式、受益株式、鉱業株式、発起人株式その他利得の分配を受ける権利 (信用に係る債権を除く。) から生ずる所得及びその他持分から生ずる所得であって分配を行う法人が居住者とされる締約国の租税に関する法令上株式から生ずる所得と同様に取り扱われるものをいう。
- (15) 条約上定義されていない用語の解釈のための一般的指針

- (16) Azadi Bachao Andolan v. Union of India, SC2003
- (17) Prevost, Canada. Transportasi Gas, Indonesia. KSPG Netherlands BV, Netherlands.
- (18) Back-to-back 取引は、取引を連続して行うことにより、間に立つ者がそのまま取次ぎのような立場となる取引。
- (19) Notice 601, China.
- (20) Guglielmo Maisto, "Death as a taxable event and its international ramifications" cahiers de droit fiscal international 95b (2009) International Fiscal Association 2010 Roma Congress.これは EU を含む 44 カ国のブランチ・レポートの総括レポートである。パネルで言及される様々な国の制度は、主としてこのブランチ・レポートに拠っている。我が国のブランチ・レポートは宮本十至子氏が執筆されている。
- (21) 各国の相続税制度に関する邦文資料として、首藤重幸他『世界における相続税法の現状』日税研論集 Vol 56 (2004) 等がある。
- (22) 我が国の相続税条約については、赤松晃「米国モデル相続税条約の示唆—遺産取得方式の純化と国際課税の側面—」租税研究 711 号 158 頁 (2009)、及び小林尚志「相続・贈与に係る国際的二重課税—外国税額控除の在り方を中心として—」税大論叢 59 号 705 頁 (2008) 等参照。
- (23) この点については、2009 年欧州委員会より相続規則に関する提言がなされている。英国、豪州及びスペイン等の例のように、同一の国内においても異なった私法が適用されることもある。
- (24) カナダでは遺産税が廃止されたが、故人は死亡の日に市場価格で資産を売却したものとみなされ、このみなし売却益に対して課税が行われる。
- (25) 一高龍司「カナダ及びオーストラリアにおける遺産・相続税の廃止と死亡時譲渡所得化税制度」52 頁及び 91 頁の注(26)参照。高野幸大「イギリスにおける相続税・贈与税の現状」109 頁、110 頁は「domicile」に「本居」の訳語を当てている (いずれも首藤ほか・前掲注(21)掲載)。
- (26) フランスに住所を有しない故人についてはフランスの受領者に対しフランス所在の資産のみが課税対象とされていたが、1999 年改正により、死亡時点及び死亡以前 10 年のうち少なくとも 6 年間フランスに住所を有する遺産取得者については全世界所得ベース (受領したすべての資産) に対して課税を行い、フランスに所在しない資産については外国税額控除を行うこととし、その他の受領者についてはフランスに所在する資産に限り課税対象とすることとされた。なおこの税制改正に伴い、2006 年に締結された仏独条約では、ドイツに所在する資産についても課税対象となる旨改訂されている旨説明があった。
- (27) 「対象となる国籍離脱者」は、米国市民及び過去 15 年のうち 8 年以上グリーンカードを保有していたグリーンカード保有者をいう。
- (28) 邦訳は横浜国際租税法研究会「1982 年 OECD モデル相続税条約」租税研究 619 号 97 頁 (2001) 参照。
- (29) OECD モデル相続税条約 13 条 (譲渡収益に対する課税) に関するコメントリパラ 5「『財産の譲渡』という文言は、とりわけ財産の売却や交換や一部譲渡、収用、法人に対する現物出資、権利の売却、贈与、さらには死亡を原因とする財産の移転から生ずる譲渡収益でさえ含まれるべく用いられている。」川端康之監訳『OECD モデル相続税条約 2008 年版』200 頁 (日本租税研究協会、2009)。
- (30) 我が国は米国 (議定書 2) 及びカナダ (議定書 1) との租税 (所得税) 条約において「遺産」を「者」に含めている。また、日タイ租税条約 3 条 1 項 (e) では、タイについてはタイの税法に基づいて課税単位として取り扱われる未分割遺産及び死亡者を含むとされている。
- (31) "If an estate of deceased person in course of administration is liable to taxation independently in one country and at the same time there is an heir liable to taxation in another country in respect of the income and capital of the estate, or in respect of part thereof, the right to tax shall belong to the first mentioned country."と示される。
- (32) 第 63 回 IFA 総会では、議題 のテーマとして各種の恒久的施設(PE)の認定が取り上げられたほか、代替的 PE 規定についてもセミナーのテーマの 1 つとなった。これらの議論の概要については、伴忠彦「第 63 回 IFA 総会における PE 認定を巡る議論」税大ジャーナル 13 号 137 頁(2010)参照。また、第 60 回 IFA 総会では、議題 のテーマとして PE への利益の帰属が取り上げられた。ここでは AOA を中心に議論され、その概要については、増井良啓「第 60 回 IFA 大会の報告—PE に帰属する利得を中心として—」租税研究 688 号 137~149 頁(2007)及び松田直樹「第 60 回 IFA 総会」税大ジャーナル 4 号 142~146 頁(2006)参照。

- (33) 青山慶二「恒久的施設の範囲」本庄資編著『租税条約の理論と実務』263頁(清文社、2008)において、親子会社間におけるPE認定について研究されている。また、青山慶二「多国籍企業の事業再編と独立企業原則」租税研究695号111頁(2007)が、事業再編後の事業体へのPE課税についても研究している。
- (34) 一方の締約国の居住者である法人が、他方の締約国の居住者である法人若しくは他方の締約国内において事業(恒久的施設を通じて行われるものであるか否かを問わない。)を行う法人を支配し、又はこれらに支配されているという事実のみによっては、いずれの一方の法人も、他方の法人の恒久的施設とされない。
- (35) CAA Paris, 2 February 2007, no.05PA02361, Zimmer Ltd. また、伴・前掲注(32)143~145頁及び高嶋健一「第4章 事業再編に係る恒久的施設の論点—代理人PEを中心として」青山慶二他『わが国企業を巡る国際租税制度の現状と今後—中間報告2010年2月』39~40頁(21世紀政策研究所、2010)<http://www.21ppi.org/pdf/thesis/100316.pdf>が、本件を紹介している。
- (36) 従来のバイ・セル型取引とコミッションエアによる販売を説明するものとして、ブリュッセル・センター「欧州における企業組織再編成(EU)」JETROユーロトレンド9月号9~13頁(2001)が挙げられる。
- (37) 大陸法(civil law)においては、代理は直接代理と間接代理(コミッションエア)に分けられ、直接代理は本人の名で顧客との契約を締結するが、間接代理は自らの名で契約を締結するため直接本人を拘束せずその代理行為の経済的効果を本人に移転するものと考えられているが、英米法(common law)における代理は、直接代理と間接代理の区別がないため本人の名で契約を締結したか否かは主要な論点とはならず、代理人の行った行為が本人を拘束するか否かが代理行為の判断基準となる(高嶋・前掲注(35)34頁)。また、このような大陸法と英米法における代理の概念の相違とコミッションエアに対するPE認定の考え方については、伴・前掲注(31)143頁が紹介している。
- (38) Inverworld Inc. et al vs. Commissioner (TC Memo 1996-301(1996)). また、川田剛監修「米国での事業遂行に在米子会社のサービスを利用する外国法人—Inverworld事案(代理人PE)—」税務事例 Vol.37 No.11、56~58頁が、本件を紹介している。
- (39) 本件課税当時、米国はケイマン及びメキシコと租税条約を締結しておらず、本件は、米国内法に基づくものであった。
- (40) Rolls Royce PLC v DDIT, (2008) 113 TTJ(Del)446. また、高嶋・前掲注(35)40~41頁が、本件を紹介している。
- (41) なお、本条における「支配(control)」については、英印租税条約5条7項により定義されている。
- (42) Ministry of Finance vs. Philip Morris Germany GmbH, Italian Supreme Court, 2002.3.7, decisions 3367, 3368. また、土屋重義「恒久的施設概念についての考察」税大ジャーナル7号49~50頁(2008)及び松下滋春「代理人PEに関する考察」税大論叢45号422~436頁(2004)が、本件について考察している。
- (43) http://www.un.org/esa/ffd/tax/fourthsession/EC18_2008_CRP10.pdf
- (44) OECDモデル租税条約と国連モデル租税条約を比較研究しているものとして、青山慶二「OECDと国連のモデル租税条約の比較」租税研究730号242頁(2010)が挙げられ、ここではPEの概念や帰属利得の算定方法についても言及されている。
- (45) 一方の国の企業が他方の国内にある恒久的施設を通じて当該他方の国内で事業を行う場合には、その企業の利得のうち、当該恒久的施設、当該恒久的施設を通じて販売する物品若しくは商品と同一又は類似の物品若しくは商品の当該他方の国内における販売、当該恒久的施設を通じて行う事業活動と同一又は類似のその他の事業活動で当該他方の国内で行われるもの、に帰せられる部分に対してのみ、当該他方の国において租税を課すことができる。
- (46) 国連モデル租税条約7条コメントリ、パラ4及び7
- (47) AOAは、PEを機能的に別個の企業と擬制し、本支店間の内部取引にも精緻な独立企業原則に基づき機能・資産・リスクを考慮してPEに帰属する経済的な想定利得を算定するものである。
- (48) E/2009/45, パラ27乃至36
- (49) 各国の秘匿特権については、松田直樹『租税回避行為の解明』(ぎょうせい、2009)参照(法務職特権として記述されている)。
- (50) Announcement2010-9, 2010年9月24日、条件を緩和してAnnouncement2010-75として最終化された。これに係る別表はForm1120である。税務ポジションに対するワークペーパーについては同アナウンスメン

- ト Policy of restraint 参照。
- (51) OECD モデル租税条約の取扱いについては、モデル租税条約 26 条コメンタリパラ 19.3 及び 19.4、モデル情報交換協定 7 条 3 項及び同コメンタリパラ 84 乃至 90 参照。また、OECD 「租税目的のための情報交換規定の実施に関する OECD マニュアル」(2006、<http://www.nta.go.jp/sonota/kokusai/oced/press/06.htm> より 2011 年 2 月 16 日アクセス) 参照。我が国の租税条約では、情報交換規定に関連して、弁護士等の秘匿特権に触れているものがある(例: 日仏租税条約改正議定書 20: 1995 年議定書 13B、日豪租税条約議定書 23 等)。
- (52) 米国モデル租税条約 3 条 1 項 a) は、**“the term “person” includes an individual, an estate, a trust, a partnership, a company, and any other body of persons;”**と規定している。
- (53) 邦訳は古賀明監修『OECD モデル租税条約のパートナーシップへの適用』(日本租税研究協会、2000)。
- (54) **“The granting of treaty benefits with respect to the income of collective investment vehicles (adopted by the OECD Committee on Fiscal Affairs on 23 April 2010).”** これを受けて OECD モデル租税条約 1 条コメンタリパラ 6.8~6.39 が改訂されている。なお、CIV 報告書の概要及び背景については IFA 日本支部事務局「IFA 東北アジア 3 国(中日韓) 租税会議の報告」租税研究 731 号 262~270 頁(2010)、中村賢次、岡田至康「OECD 諮問委員会(BIAC)を巡る最近の状況—集団投資ビークル(CIV)に係る OECD モデル条約第 1 条のコメンタリーの改定等—」国際税務 Vol.30, No.12 (2010) 参照。
- (55) 前掲注(54)CIV 報告書パラ 26 は、CIV が信託により組成されている場合は明白ではないとしながらも、英米法国の国内法において信託は一般に者として取扱われ、組成国において納税者あるいは居住者として扱われる国においては、租税条約上も者として扱うべきであるとし、また、大陸法国のように信託の概念が国内法上認識されていない場合でも条約交渉において者を含めるようその範囲を修正するだろうと述べている。
- (56) グランタートラスト・ルールについては本庄資『アメリカ法人税制』387 頁(日本租税研究協会、2010) 参照。
- (57) 課税事象(キャピタルゲイン)が発生した時点で、英国—モーリシャス条約において、信託及び受託者が英国もしくはモーリシャスのどちらの居住者になるかが争われ、当該信託の意思決定は受託者の居住地国であるモーリシャスではなく、英国で行われていたと判断された。UK Court Appeal, [2010]EWCA Civ 778 参照。
- (58) 前掲注(54)CIV 報告書パラ 33 参照。
- (59) VAT 登録会社は、通常、物品・役務の購入時に支払った VAT (input tax: 前段階税)を、物品・役務の提供により課される VAT (output tax: 売上税)から控除でき、このため、付加価値分のみが課税されることとなるが、非課税売上の多い銀行や保険事業等は input tax を控除できないため、その分回収不能のコストとなる。
- (60) オーストラリアでは、国境を越えたグループ形成は問題ないとされている。
- (61) 本来、役務提供者が役務受益者所在地国の VAT を納付するべきであるが、この納税義務が役務提供者から役務受益者に移転される制度。
- (62) OECD “Discussion Draft on the Application on Article 17 (Artistes and sportsmen) of the OECD Model Tax Convention” <http://www.oecd.org/dataoecd/31/15/45058969.pdf> 参照。なおこれに対するコメントは、http://www.oecd.org/document/48/0,3343,en_2649_33747_45783920_1_1_1_1,00.html にて閲覧可能である。
- (63) 川端・前掲注(29) 229 頁。
- (64) OECD, The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report(2001)。
- (65) 租税目的の情報交換に関する OECD の取組みと最近の急速な進展については、増井良啓「タックス・ヘイブンの租税情報交換条約(TIEA)」税大ジャーナル 11 号 11 頁(2009) 及び中島隆仁「OECD のタックス・ヘイブン対策」税大ジャーナル 14 号 141 頁(2010) 参照。
- (66) 川端・前掲注(29) 36 頁、351~352 頁は「foreseeably relevant」に「関連する」の訳語を当てている。
- (67) この変更について 26 条に関するコメンタリのパラ 4.1 は、「本条になされた変更の多くは、その実質を改めることは意図されておらず、その適正な解釈に関する疑義を取り除くためになされたものである。例えば、第 1 項における「必要な(necessary)」から「関連する(foreseeably relevant)」への変更及び「運用若しくは執行に(to the administration or enforcement)」という文言の挿入は、租税問題に係る情報に関するモデル協定(Model

Agreement on Exchange of Information on Tax Matters)との整合性を得るためになされたのであり、当該規定の効果を改めることは意図していない。」と説明している。なお、租税問題に係る情報に関するモデル協定 5 条 5 項は「The competent authority of the applicant Party shall provide the following information to the competent authority of the requested Party when making a request for information under the Agreement to demonstrate the foreseeable relevance of the information to the request: (a) the identity of the person under examination or investigation; ... (e) to the extent known, the name and address of any person believed to be in possession of the requested information; ...」と規定している。情報の関連性については、第一次的には情報提供の要請国が判断するものの最終的には被要請国が判断することとなるため、租税問題に係る情報に関するモデル協定は、租税問題に関する広範囲な情報交換が可能となるようなこのような文言を使用して策定されたと考えられる。

- (68) 「関連する(foresseeably relevant)情報」の適合性については、第一次的には情報提供の要請国が判断するものの、最終的には被要請国が判断することとなる。
- (69) 「関連する(foresseeably relevant)情報」については、「ある納税者の租税問題と関連している」情報を指すことから、まず納税者を特定し、その課税問題をある程度明らかにしなくてはならない。したがって、課税問題はある程度明らかであり蓋然性はある程度あるが、納税者を特定できないという状況において、証拠漁りが問題となり、具体的には、UBS 事件における米国の情報提供要請のようなケース等、特に銀行情報の提供要請の場面において、それが証拠漁りとなるのかが問題となると考えられる。
- (70) パネリストはこのように判断しているが、見解が異なる国もあるだろう。
- (71) 条約締約国が租税条約を適用する場合、条約で定義されていない用語の解釈については、文脈により別に解釈すべき場合を除き、それぞれの国内法を参照して条約上の用語を解釈することとされている。そこで参考として、各国における税務当局の情報収集権限の範囲について国内における規定及びその解釈をみると、例えば、米国では、サモンズを発出しその執行を裁判所に求めることができる権限を付与されているが、そのマニュアル

(International Revenue Manual (IRM) Part25. Special Topics の 25.5 Summons Handbook (http://www.irs.gov/irm/part25/irm_25-005))においては、サモンズの対象とする情報は「調査に関連する又は調査資料かもしれないもの(may be relevant or material to the Service's investigation)」である必要があると規定(25.5.4.1)しており、また証拠漁りを行うためにサモンズを利用できないと規定(25.5.7.4.2)した上で、サモンズの執行について必要な裁判所の承認の要件の一つとして、「解明可能な人の集まり又は部類(ascertainable group or category of persons)」の調査に関連する必要があると規定(25.5.7.5(2)B)していることから、サモンズの対象となる情報は調査に関連するかもしれないものも含まれ、また、納税者の特定についても解明可能な程度のものも含まれると考えられる。

- (72) 2006 年に策定された「租税目的のための情報交換規定の実施に関する OECD マニュアル」では、情報提供の要請の際は、原則として、納税者の氏名、生年月日(個人の場合)、配偶者の有無(関連する場合)、納税者番号及び住所(もし分かればメールアドレス)を要請書に記載することとされている。
- (73) フランスは、2010 年 1 月 1 日。アメリカは、26 条 5 項に該当する場合は 2009 年 9 月 23 日から始まる期間で、その他の場合は、2010 年 1 月 1 日からの情報となる。
- (74) UBS 元幹部が米国人富裕層に対し資産隠しや秘密口座開設による脱税を助助したとの供述を行ったことにより、2008 年 7 月米国は UBS へ顧客情報の提出についてサモンズを発出した。IRS は、UBS に対する起訴に対し 2009 年 2 月 UBS が罰金の支払いと一部顧客情報の提出に合意したことにより、約 250 人分の顧客情報を入手することとなったが、2008 年 7 月に発出したサモンズの強制を求め更に 52,000 人の顧客情報を提出するよう要求。2009 年 8 月スイス—アメリカ政府間で、租税条約上の情報交換規定に則り個人が特定できる約 4,450 件の口座に関する情報をスイス政府が提供することなどを合意し、IRS は情報提供を要請した。2010 年 1 月、スイス連邦行政裁判所は、2009 年 8 月の合意が銀行機密に関する情報交換の範囲について拡大解釈しているとの一部の顧客の上訴を支持した。2010 年 3 月同合意を一部修正し、6 月スイス議会はこれを承認した。2010 年 7 月、スイス

- 連邦行政裁判所は、2010年3月に修正された2009年8月の合意に従って情報交換を実施することに対する上訴を棄却した。なお、2009年8月に情報提供を条件に一時中断の措置が取られていたサモンズについて、2010年11月IRSは取り下げている。
- (75) 2004年に設立されたJITSICワシントンのほか、2007年JITSICロンドンも開設され、日本からも職員を派遣している。
<http://www.nta.go.jp/sonota/kokusai/kokusai-sonota/jitsic.htm>
- (76) 第6回OECD税務長官会議(FTA)総括声明(2010年9月16日於：トルコ・イスタンブール)
<http://www.nta.go.jp/sonota/kokusai/oced/press/pdf/100916.pdf>
- (77) 東京青山・青木・狛法律事務所編『クロスボーダーM&Aの実務』18頁(中央経済社、2008)。
- (78) オランダ法人であるVodafone社が、インド法人で携帯電話事業を行うHEL社の株式の67%を保有するケイマン法人CGP社の株式を、同じくケイマン法人であるHTIL社から取得する取引について、本取引は単なる株式の売買ではなく、HEL社に対する支配権やインドにおける事業を行う様々な権利が移転する取引であり、インドとの十分な地域的な結びつきがあるとして、インドにはHTILに生じた譲渡益に対する課税権があり、Vodafone社は源泉徴収をすべきとされた。課税処分を支持する2008年12月3日付の高裁の判決を不服として納税者は最高裁に上訴し、最高裁の指示により示された管轄権の問題についての税務当局の決定を納税者は不服として再度高裁に提訴した。2010年9月8日、ボンベイ高等裁判所から課税を支持する判決が下された。本件を紹介する邦文資料として、「クロスボーダーM&Aへの影響が注目されるインド税務裁判例」(アンダーソン・毛利・友常法律事務所Japan Tax Newsletter 2010年10月www.amt-law.com/pdf/bulletins4_pdf/101020.pdf)、「インド《高等裁判所がVodafoneの取引について判決一詳報》」国際税務Vol.30 No.11、10頁(2010)及び手塚崇史「インド・ボダフォン事件判決の日本への影響 - クロスボーダーM&Aとの関係」国際税務Vol.31, No.2(2011)。
- (79) 前掲注(50)参照。
- (80) 英国における開示制度については、松田直樹『租税回避行為の解明』138~150頁(ぎょうせい、2009)に詳しい。
- (81) この規定については、岡村忠生「米国の新

- しい包括的濫用防止規定について」日本租税研究協会『税制改革の課題と国際課税の潮流【(社)日本租税研究協会第62回租税研究大会記録2010】』138頁(2010)に詳しい。
- (82) 前掲注(78)参照。
- (83) “Commission Decision of 20 December 2007, concerning a financial contribution from the Community towards a survey on the prevalence of Salmonella spp. And Methicillin-resistant Staphylococcus aureus in herds of breeding pigs to the carried out in the Member States”
- (84) “Council Directive 2010/24/EU of 16 March 2010, concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures”
- (85) The joint Council of Europe/OECD “Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters”
- (86) なお、徴収共助に係る邦文資料として、吉村政穂「徴収共助の許容性に関する法的視点 - レベニューールールの分析を素材として -」ファイナンシャル・レビュー94巻57頁(2009)、森浩明「国際間の徴収共助一条約上の徴収共助条項の考察を中心として」税大論叢44号353頁(2004)等参照。
- (87) Pasquantino and others vs US (US Supreme Court N. 03-725, 26 April 2005) 参照。
- (88) OECDモデル租税条約27条は包括的徴収共助条項を示しているが、同条コメントパラ2では租税条約の特典を受ける権利のない者に共助を限定する、限定的な徴収共助について述べている。我が国が締結している租税条約上の徴収共助条項はこの限定的な条項である。
- (89) ベネルクス条約及び北欧執行共助条約等がある。森・前掲注(86)405~418頁参照。
- (90) 本件は、ドイツがチェコに徴収共助を要請した事案である。ドイツからの納税通知書の宛先住所には同名の者が3名おり(申立者の父、申立者及びその息子)、その納税者を特定できないため本通知は不十分であり、また同文書はドイツ語で書かれていたために理解不能であった旨主張された。
- (91) 平成23年度税制改正大綱は、「外国との間で租税徴収の共助を行うための仕組みについては、欧州評議会・OECD税務行政執行共助条約などの国際的な取り組み等を踏まえつつ、具体的な検討を行います。」としていたところ(『平成23年度税制改正大綱』113頁(2010))、平成23年5月9日付日本経済新聞朝刊は、「多

国間徴税日本も参加」として、政府が税務行政執行共助条約へ参加する方向で検討に入ったと伝えている。

⁽⁹²⁾ アゼルバイジャン、ベルギー、ポーランド、カナダ、ドイツ、デンマーク、フィンランド、アイスランド、イタリア、フランス、オランダ、ノルウェー、スウェーデン、ウクライナ、英国、米国、韓国、メキシコ、ポルトガル、スロヴェニア、スペイン、グルジア、モルドバ。

⁽⁹³⁾ ECJ Sardinia 事件(C-169/08)、ECJ Azores 事件(C-88/03)、GC Gibraltar 事件(T-211/04, T-215/04)、US Cuno 事件が紹介された。Azores 事件に関する海外論文を紹介しているものとして、吉村政穂「EU 国家補助禁止規定とアゾレス自治州事件」租税研究 732 号 191 頁(2010)が挙げられる。

⁽⁹⁴⁾ 吉村・前掲注(93)194~195 頁に詳しい。