

学会情報

IFA 第 67 回年次総会（コペンハーゲン大会）の様様

国際的情報交換及び BEPS を中心に

税務大学校研究部教育官
居波 邦泰

SUMMARY

平成 25 年 8 月 25 日から同月 30 日にかけて、デンマークのコペンハーゲンで第 67 回 IFA（国際租税協会）年次総会が開催された。本総会では、議題 1「グループ企業に係る国外受動所得に対する課税」及び議題 2「課税当局間の情報交換と国際協力」を主要テーマとし、さらに 10 のセミナーが設定され、計 12 のテーマについて、レクチャーやディスカッションが行われた。

本稿は、国際的情報交換と BEPS（税源浸食と利益移転）に関わるテーマを中心に、本総会に参加した税務大学校の居波教育官が担当したセッションについて、テーマのポイントや議論の様様等を報告するものである。

なお、居波教育官は、議題 2「課税当局間の情報交換と国際協力」の日本のランチレポーターとして IFA 日本支部より指名を受け、我が国の国際的情報交換に係るランチ（カントリー）レポートを作成し IFA 本部に提出しており、本レポートは IFA 本部発行・配付の cahiers（カイエ）Volume98b に収録されている。また、IFA 日本支部のホームページに、日本語でその概要が公表されている。

（平成 26 年 1 月 31 日税務大学校ホームページ掲載）

（税大ジャーナル編集部）

本内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、
税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解
を示すものではありません。

目 次

国際的情報交換に関するテーマ	182
- 1 「議題2：税務当局間の情報交換と国際協力」	182
1. ジェネラル・レポーターからの報告	182
2. グローバル・フォーラムにおける最近の取組状況	183
3. インターメディアリーの利用	185
4. 税務当局間のその他の協力形態	187
5. 国際的情報交換の法的問題と限界	187
6. 結論	188
- 2 「セミナーD：情報交換とEU法」	188
1. 背景	189
2. 法的枠組み	189
3. 情報交換の実務的な側面	189
4. 情報交換の問題点	190
5. 将来的な見通し	190
BEPSに関するテーマ	191
- 1 「セミナーF：税源浸食と利益移転（BEPS）」	191
1. BEPSに関する経緯等	191
2. G20に承認されたOECDのBEPS行動計画	193
3. まとめ	198
- 2 「セミナーC：国境を越える損失の利用」	199
1. イントロダクション	199
2. 対象とする損失の範囲及び定義	200
3. 租税制度面からの検討及び政策面からの検討	200
4. 国境を越える損失の利用可能性と制限	200
5. 国境を越える損失を利用した租税回避防止への対応	201
6. ビジネスにおけるタックス・プランニングの観点から	202
7. まとめ	205
その他のテーマ	205
- 1 「セミナーG：IFA 75周年記念セミナー 25年後の国際課税」	205
1. 背景等	205
2. トピック：タックス・ミックス（直接税と間接税の関係）	206
3. トピック：VAT（世界的なシステム統合の可否）	206
4. トピック：所得税（独立企業原則の存続）	206
5. トピック：新しいタイプの税制	207
6. トピック：税務当局と租税専門家	207
- 2 「セミナーJ：共通経費と付加価値税の税額控除許容性〔恒久的施設関係〕」	207
1. VAT/GSTのコンテキストにおける直接経費と共通経費の区分	208
2. 本店/支店構造における共通経費の取扱い	209

IFA〔International Fiscal Association：国際租税協会〕第 67 回年次総会（コペンハーゲン大会）は、平成 25 年 8 月 25 日～30 日にデンマークのコペンハーゲンで開催され、その参加者数は 2000 人弱と前年の米国でのボストン大会の半数程度であった。

今回のコペンハーゲン大会では以下の表に

示したように、メインの議題 2 つと A～J までの 10 セミナーの計 12 のテーマが取り上げられたわけであるが、本大会の特徴として、2012 年末頃から世界的な注目を浴び始めた「セミナー F:税源浸食と利益移転(BEPS)」の存在を指摘せずにはいられないところである。

セッション	テーマ	本稿の対象
議題 1 議題 2	グループ企業に係る国外受動所得に対する課税 税務当局間の情報交換と国際協力	
セミナー A	気候変動と国際課税	
セミナー B	国境を越える短期雇用	
セミナー C	国境を越える損失の利用	
セミナー D	情報交換と EU 法	
セミナー E	利益法と独立企業原則	
セミナー F	税源浸食と利益移転 (BEPS)	
セミナー G	IFA 75 周年記念セミナー - 25 年後の国際課税	
セミナー H	国際課税を巡る最近の状況	
セミナー I	様々な地方税と国際課税	
セミナー J	共通経費と付加価値税の税額控除許容性〔恒久的施設関係〕	

BEPS とは、「Base Erosion and Profit Shifting」の頭文字による略語であり、「税源浸食と利益移転」の訳語があてがわれているものであるが、その概念や射程として、国際的にも国内的にも明確な定義が置かれているわけではないものの、一般的に、「多国籍企業等が、グループ関連者間における国際取引により、その所得を高課税の法的管轄から無税又は低課税の法的管轄に移転させることで、国際的・二重非課税を生じさせるもの」と言えるのではないかと考えるところである。

BEPS は、2012 年 6 月の OECD 租税委員会本会合において、米国から「税源浸食と利益移転」が法人税収を著しく喪失させている点を憂慮しているとの問題提起がなされたことから、OECD において「BEPS プロジェクト」として開始されたものであり、2013 年 2 月

には、税源浸食に対する対応の方向性を示した OECD 報告書「税源浸食と利益移転への対応 (Addressing Base Erosion and Profit Shifting)」が公表され、6 月の OECD 租税委員会本会合において「税源浸食と利益移転に係る行動計画 (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting)」が承認されて、このなかで 15 のアクションプランが提言され、7 月の G20 財務大臣会合で公表されたところである。

本大会の各セッションでの議論においては、この OECD での BEPS への取組みが非常に大きく影響を与えており、BEPS は議題 1 及び 2 以上に重要性のあるテーマであった。

本稿においては、コペンハーゲン大会のテーマのうち、「国際的情報交換」及び「BEPS」に焦点を当てて、前者の観点から「議題 2：

税務当局間の情報交換と国際協力」及び「セミナーD：情報交換とEU法」を、後者の観点から「セミナーF：税源浸食と利益移転（BEPS）」及び「セミナーC：国境を越える損失の利用」について報告を行い、これらに「セミナーG：IFA 75周年記念セミナー - 25年後の国際課税」及び「セミナーJ：共通経費と付加価値税の税額控除許容性〔恒久的施設関係〕」を加えたものとした。以下に、これらセッションについてテーマのポイントを示した上で、この順に各議論の様相⁽¹⁾をお伝えする。

国際的情報交換に関するテーマ

- 1 「議題2：税務当局間の情報交換と国際協力」

(Subject 2: Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities)

[議長及び討論者等⁽²⁾]

Chair :

Ricardo Gomez - Barreda (Spain)

General Reporter :

Xavier Oberson (Switzerland)

Panel Members :

Monica Bhatia (OECD), Manal Corwin (USA), Bruno Gangemi (Italy), Natalia Quiñones Cruz (Colombia), Jennifer Roeleveld (South Africa)

Secretary :

Alara E. Yazicioglu (Switzerland)

[テーマのポイント]

- 2009年4月のロンドン・サミット以降において、国際的情報交換は大きく変化しており、その重要性はますます増している。我が国においては、単なる情報交換だけでなく、最近ではアジアを中心に情報交換出張が積極的に展開されている。

- OECDは、グローバル・フォーラムで、ピアレビューを推進し、結果を随時公表。我が国も2011年10月に公表済み。
- これからの国際的情報交換の在り方として、米国のFATCAやスイスの2国間源泉税協定が進められているところであり、今後は特に、FATCAをベースとして、自動的情報交換が推し進められていくのではと目されている。

(注)この議題2の日本のランチレポート(カントリーレポート)は、IFA日本支部からランチ・レポーターに指名された本稿の執筆者(居波邦泰)が作成・提出をしており、その概要についてはIFA日本支部のホームページにおいて日本語でご覧いただける。

1. ジェネラル・レポーターからの報告

議長からまずパネルやセクレタリーの紹介がなされた後、最初に、ジェネラル・レポーターから租税に係る国際的情報交換のこれまでの展開等について報告がなされた。

国際的情報交換は、1848年のフランス - ベルギー条約から始まり、OECDモデル条約26条において基準が成立したわけであるが、その後、2000年に、有害な租税競争の取組みの一部として「租税情報交換の透明性に係るグローバル・フォーラム」の創設がなされ、2002年には、租税に係る情報交換に特化したモデル条約である「モデルTIEA⁽³⁾」が公表された。

2005年には、情報交換に関してOECDモデル条約がアップデートされ、銀行秘密や所有持分に関する情報であることを理由に情報提供を断ることはできないこととされた。

2009年4月のロンドン・サミットの後にあって、G20からは次のような宣言がなされた：「我々は、タックス・ヘイブンを含む非協力的な国・地域に対する措置を実施する。我々

は、財政及び金融システムを保護するために制裁を行う用意がある。銀行機密の時代は終わった。」

OECD は、グローバル・フォーラムのフレームワークのなかで、情報交換の国際的基準を従わない法的管轄のリストを作成した。いわゆる、「ブラック」、「グレイ」及び「ホワイト」リストである。

2009年3月に「ビッグ・バン」が起きた。特に、スイス、オーストリア、ベルギー及びルクセンブルグは、OECD モデル条約 26 条の情報交換の基準を採用することに同意した。

その後の最近の主な展開としては、以下のこと等が挙げられた。

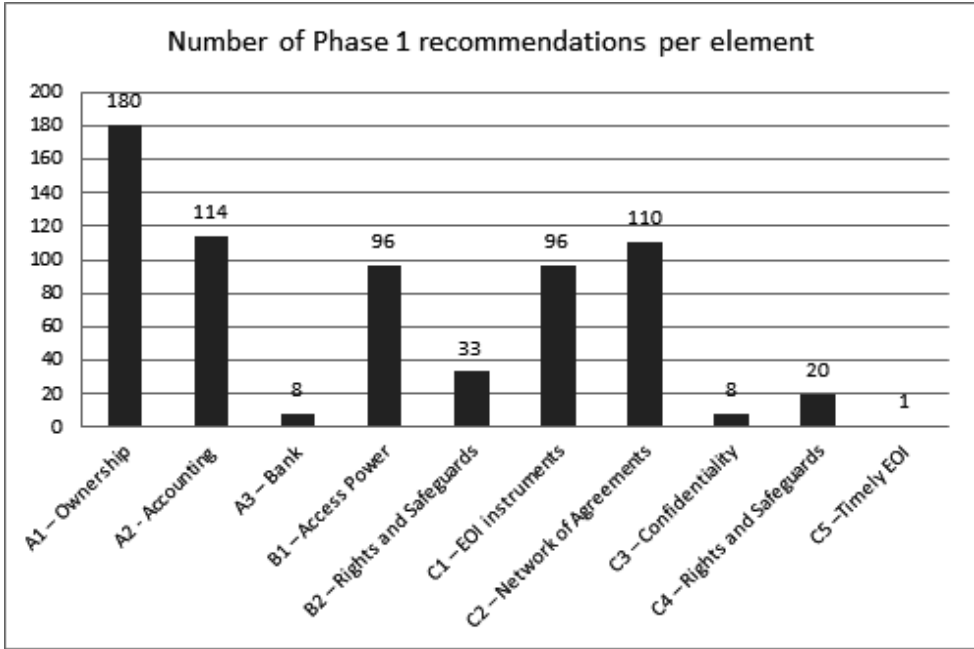
- TIEA の締結件数が、2008 年には世界中で 44 件であったのが、現在では 800 件を超えている。
- 2011 年 6 月に、EU / OECD の委員会で行政共助が修正され、すべての国にオープン化された。
- FATCA に対してモデル 及びモデル の IGA (Intergovernmental Approach) が署名された。
- 自動的情報交換の重要性が増してきており、OECD や G20 で新たな世界的標準(グローバル・スタンダード) が展開されている。
- OECD の BEPS は、拡大された透明性や情報交換に関するいくつかの行動計画を含んでいる。

2. グローバル・フォーラムにおける最近の取組状況

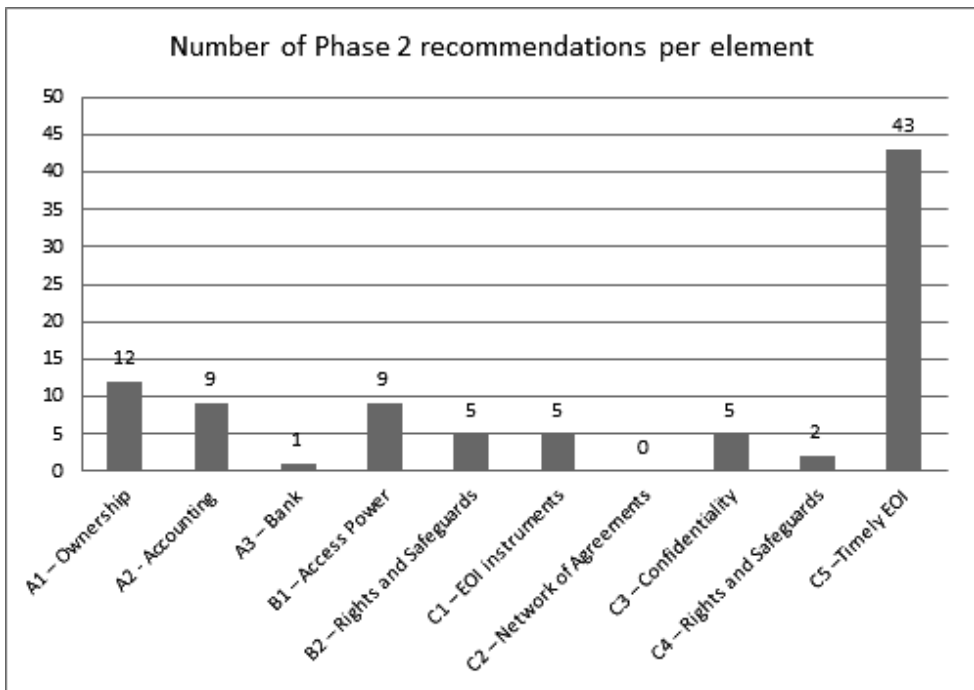
続いて、OECD の Bhatia から、グローバル・フォーラムにおける最近の取組状況についての報告がなされた。グローバル・フォーラムの基準としては、「要請に基づく情報交換への適切な対応」、「予見可能な関連性 (foreseeable relevance)⁽⁴⁾の場合」、「オーナーシップ、会計及び銀行情報を情報交換でカバー」、「すべての適切なパートナーとの情報交換」及び「納税者の機密保護」が挙げられており、119 カ国が参加をし、ピアレビュー・プロセスとして 2 つフレーズが置かれている。フレーズ 1 は「法的な枠組みの監査」であり、フレーズ 2 は「実施状況の検証」である。

フレーズ 1 において指摘された勧告については、次のグラフでわかるように「オーナーシップ」に関するものが 180 件と最も多いものとなっている。フレーズ 2 において指摘された勧告については、その次のグラフでわかるように「適時な情報交換」に関するものが 43 件と最も多いものとなっている。

フレーズ（制度構築）に対する勧告の件数



フレーズ（執行状況）に対する勧告の件数



要請に基づく情報交換の実務上のキーとしては、「予見可能な関連性 (foreseeable relevance)」、 「守秘義務 (Confidentiality)」、

「求められる説明 (Clarifications) の程度」、 「対応の適時性 (Timeliness)」及び「対応の質及び完全性 (Quality and

completeness)」が問題であることが指摘された。

最後に Bhatia は、自動的情報交換 (Automatic Exchange of Information ; AEOI) が、2013 年の G8 や G20 のコミュニケで取り上げられたことを説明し、この自動的情報交換の新たなスタンダードには、以下のことが挙げられるとした。

- 報告可能な個人や事業体のすべての金融口座情報を年 1 回ベースで自動的に情報交換する。
- すべての銀行及び金融機関をカバーする。
- パッシブな事業体をルック・スルーして、適切な支配者 (relevant controlling persons) を報告することの要請を含む。
- 情報の受領国は情報の機密性を確保するために、法的な枠組み並びに行政の能力及び手続を保有しなければならない。

この自動的情報交換のキーシューとして、互換的技術やソフトウェアの開発により機密性の保持やデータの誤用の防止が図られ、すべての国が情報交換環境から利益を得られるようにすること、また、途上国のためのキャパシティ・ビルディングや技術支援がなされることが必要であるとしている。

3. インターメディアリーの利用

(1) EU 貯蓄指令

Gangemi から EU 貯蓄指令についての説明がなされた。EU 貯蓄指令は、2005 年 6 月 1 日から発効しているものであり、これは国際的租税回避防止の観点から、EU 加盟国は、自国内に所在する支払代行者 (paying agents) が、他の EU 加盟国の居住者に対し一定の利子等の支払を行った場合には、当該支払代行者に対し、

当該他の EU 加盟国の居住者の氏名・住所・当該他の EU 加盟国の納税者番号 (納税者番号がない場合は、生年月日及び出生地) 支払代行者の名称・所在地、支払利子

等の金額等について、税務当局に情報申告を行う義務 (なお、これらの情報は、利子受領者の居住国の税務当局への自動的情報交換の対象となる) もしくは、

特別の源泉徴収を行う義務のいずれかを課す立法措置を講じる、こととしたものである。

通常、EU 加盟国は、国内法により の支払代行者に対し情報申告義務を課すこととしている。

Gangemi からは、この EU 貯蓄指令の欠点として、以下のこと等が指摘された。

- EU 貯蓄指令は個人への直接の利子支払のみを対象としたものであり、法人や契約を間に挟むことで容易に適用を回避できる。
- 「paying agents」の定義に「legal persons (法人)」が含まれない。
- 「interest」の所得概念に「innovative financial products」からの所得等が含まれていない。

(2) FATCA

Corwin から FATCA について、これまでの背景や経緯、具体的な機能、「政府間アプローチ (Intergovernmental Approach : IGA)」としてのモデル 及びモデル 、これからの情報交換のグローバル・スタンダードの在り方等について説明がなされた。

FATCA は、2010 年 3 月 18 日にオバマ大統領が、「外国口座税務コンプライアンス法 (Foreign Account Tax Compliance Act : FATCA)」に署名し成立したもので、米国の納税者が米国外に保有する金融資産に対し包括的な源泉徴収及び報告義務を課す法律として、2013 年 1 月 1 日以降の支払に適用されている。

これは、外国金融機関 (Foreign Financial Institutions : FFI) が受領する米国債券の利子、株式の配当及びそれらの譲渡対価 (売却代金及び元本) に、原則として米国で 30% の源泉徴収を課すというものであり、この源泉

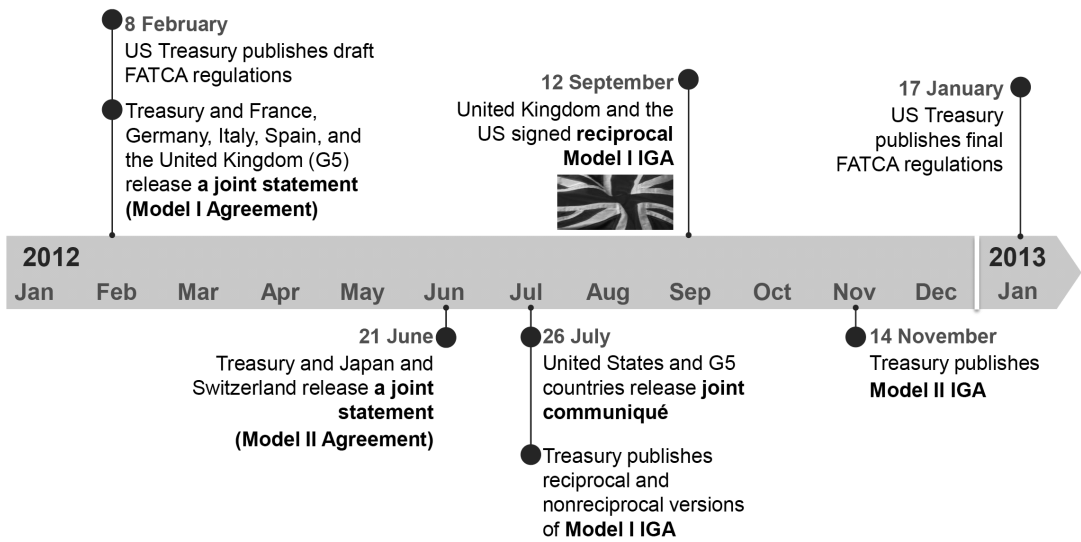
徴収を避けたいのであれば、外国金融機関は、その米国口座の有無をすべて確認し、その口座に係る情報を IRS に提出することに同意(「外国金融機関同意契約」を締結)することで、それが免除されるというものである。

これに対し、FATCA の実施には、各国の法的制約により外国金融機関が報告義務を履行できない場合があるという問題を指摘した上で、当該問題を克服し、外国金融機関の負担を軽減するものとして、米国との間で、2012年2月8日に欧州5カ国(英、仏、独、伊、西)がモデル を、2012年6月21日に日本及びスイスがモデル を締結した。

モデル は、外国金融機関が米国口座情報

を、IRS に直接報告する代わりに自国政府に対して報告し、当該政府が既存の租税条約に基づき米国に情報を提供するものであり、モデル は、外国金融機関は IRS に登録を行い、毎年、米国口座情報及び非協力口座の「総数」と「総額」を、IRS に直接報告するというものである。モデル については、非協力口座に係る追加情報を IRS が必要とするときは、租税条約の情報交換条項に基づき権限ある当局が遅滞なくこれを IRS に提供することとされている。

Corwin からは、下記のような時系列の図表を用いて、このような IGA の展開について説明がなされた。



その後、IGA は、米国財務省及び IRS と 50 を越える国々(例えば、ケイマン諸島、バハマ、バミューダ、ルクセンブルグ、シンガポール、中国、台湾、南アフリカ、オーストラリア、ニュージーランド等)との間で進められてきており、一定の成功と拡大を収めてきているとしている。

これからの情報交換のグローバル・スタンダードの在り方として、当初、モデル を締結した欧州5カ国(英、仏、独、伊、西)は

「マルチラテラルな情報交換」を試行的に行い展開していくことに米国と合意しており、メキシコがこれに加わることに合意している。また、G8、G20 及び EU が、FATCA を基盤とした情報交換を支援していくことの表明を行っている。

(3) ルービック・アグリーメント

ジェネラル・レポーターであるスイス人の Oberson が、ルービック・アグリーメントに

ついて説明を行おうとしたが、セッション前半の終了時間になっており 30 秒程度のコメントでの切り上げとなった。

ルービック・アグリーメントとは、スイスの自動的情報交換の代替手段であり、「二国間源泉税協定 (Bilateral Withholding Tax Agreements)」のことである。スイスは、このルービック・アグリーメントを、納税者のプライベートな領域 (taxpayer's private sphere) を高く尊重するものであるとしている。

現時点で、オーストリア、英国及びドイツが署名をしているが、ドイツについては議会で否決され批准はなされていない。ルービック・アグリーメントでは、スイスが納税者から源泉税を徴収してその一部を相手国に支払う代わりにその納税者の情報を提供しないものであることから、これを国際的情報交換の代替手段というには疑問を強く感じるところである。ドイツの議会がその批准を拒否したことは理解できるものと思慮するところである。

4. 税務当局間のその他の協力形態

Quiñones Cruz は、税務当局間のその他の協力形態として、2 国間 APA、行政共助、テクニカル・ワーキング・グループ、クロス・ボーダー・トレーニング等があるものの、最も重要なものとしては、「同時調査 (simultaneous audits)」と「合同調査 (joint audits)」が挙げられるとしている。

(1) 同時調査

同時調査は、複数の調査チームがそれぞれの国の税務当局のために一つになって、国境を越える取引に対して税務調査を実施するものである、全体での検討の後で、各々の税務当局はその国の法令に基づいて処理を行うものである。これは現行の法令の範囲内で可能な取組みかと思われる。

問題点としては、複数の国での相反する課

税処理により、潜在的に二重課税が生じる恐れがあるということと、納税者に輻輳的な負担を与える可能性があることである。

(2) 合同調査

合同調査は、複数の国の税務当局の調査官により一つの調査チームが構成され、国境を越える取引に対して税務調査を実施するものである。

問題点として、合同調査は法令に基づいた概念ではないことが挙げられ、外国の税務当局のプレゼンスに対して明確な国内法上の問題を有する国がいくつも存在することになる。また、調査費用についてコストシェアリング契約を締結する必要がある。

また、納税者の権利に関して、各国の税務当局が異なった課税処理を行ったときに、合同調査では二重課税を回避する義務は存在しているのか。加えて、異議申立や裁判所管轄はどうなるのか。

この他にも、合同調査については、手続面の問題や調査基準において検討すべき課題がある。

(3) BEPS の行動計画との調整

BEPS の行動計画のうち、アクションプランの 5、11、12、13 及び 15 との調整が必要であると思われ、今後の BEPS の検討に注意すべきである。

5. 国際的情報交換の法的問題と限界

(1) プライバシー権、銀行秘密、法律家特権、データ保護等

Roeleveld から、最初、国際的情報交換の法的問題と限界についての基本的な説明がなされた。Roeleveld は、プライバシー権、銀行秘密、法律家特権等に関して、十分な保護が与えられていないことを指摘した。特に、自動的情報交換がここ数年において飛躍的に増加してきており、今後も増加の一途を辿ると思われることから、これについては納税者に対して特別な注意を要するとしている。

(2) 「盗まれた情報」の租税目的での利用

「盗まれた情報 (stolen information)」に対する税務当局及び裁判所の対応について、最近のヨーロッパでは、国際的情報交換を通して税務当局が得た「盗まれた情報」を利用したケースにいくつかの判決が下されており、Gangemi からは、2009 年のスイスの Falciani List 事件及び 2008 年のリヒテンシュタインの Vaduz List 事件の説明がなされ、ヨーロッパの裁判所の判断では、このような「汚れた (tainted)」情報の交換によって引き起こされる問題に幅広い範囲 (wide spectrum) の解釈が与えられているとした。

「汚れた」情報の交換に係る問題点として、以下のことが指摘された。

- 情報の受領国は、交換情報の利用等の前に、当該情報の違法性等に関して確認をする必要はあるのか。
- 情報の受領国は「盗まれた情報」に正当性を与えるべきか、それとも破棄すべきか。
- 「盗まれた情報」が受領国において正当性を持って利用されるのであれば、納税者は本来の違法性をもってその利用を妨げることの異議を申し立てられるか。
- 多くの場合、「盗まれた情報」には犯罪性が認められるが、納税者はその犯罪行為の司法解決前には租税条約や EU 指令の下での情報交換はできないことを主張できるのか。
- ウィーン条約 31 条は、国際条約は「誠実 (good faith)」の下で解釈及び実施されるべきであるとしているが、この条項は「盗まれた情報」の交換の正当性にどのような影響を与えるのか。

パネルは、これらに対する結論として、「*Fraus et jus numquam cohabitant!* (不正と正義は、決して共存はできないのだ!)」とのメッセージを会場に示した。

6. 結論

パワーポイントの当日資料は、129 ものスライドを用意しており、結局 30 近いスライドを残しての結論となってしまったが、パネルは、税務当局間の情報交換は国際的租税回避への効果的な対応のために必須であり、これからは「自動的情報交換」がグローバル・スタンダードになっていくのであろうとした。

しかし、一方で、納税者の権利の観点からのリスクについても指摘しなければならないとして、そのためにも、税務当局は交換情報に関してより高い「透明性」を確保していくべきであると結論づけた。また、BEPS の行動計画との調整が必要であるとして、今後の BEPS の検討に注意すべきであるとした。

- 2 「セミナー D : 情報交換と EU 法」
(Seminar D IFA/EU: Exchange of information and EU law)

[議長及び討論者等]

Chair :

Christian Comolet-Tirman (France)

Panel Members :

Heinz Jirousek (Austria), Urs Kapalle (Switzerland), Fabrizia Lapocorella (Italy), Michele Perolat (EU)

Secretary :

Michael Tell (Denmark)

[テーマのポイント]

- 欧州委員会は、2012 年 12 月 6 日にブリュッセルで「An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion(租税不正及び脱税に対する取組みを強化するためのアクションプラン)」を公表し、34 のアクションプランを加盟国に示した。
- この EU の 34 のアクションプランには、「税制分野の情報交換のための標準様

式の策定」,「国際的フォーラムにおける自動的情報交換の基準とEUのITツールの推進」,「自動的情報交換のためのコンピュータ化されたフォーマットの策定」,「欧州ポータル納税者番号(TIN on EUROPA)の推進」,「IT手段の合理化」等が掲げられており、EUにおいても、国際的情報交換の推進・整備が急務となっている状況にある。

1. 背景

議長から、国際的情報交換に関して、経済的な背景として、グローバルかつ非物質的な経済において情報はその重要性を増しており、政治的な分野では、政府も国民も情報を争って必要としていることが説明された。加えて、租税政策の観点からは、多くの納税者がいまや海外の金融仲介業者を利用しての租税回避スキームを利用しており、このようなオフショア租税回避はグローバルな問題となっていることから、税務当局間の効果的な協力が重要であるとして、その最も効果的な手段が国際的情報交換であるとした。

2. 法的枠組み

法的枠組みとしては、国際的情報交換の種類、国際的情報交換のツール、個人プライバシーやビジネス経営を保護するための法的な制約について説明がなされた。

国際的情報交換の種類については、要請に基づく情報交換(Exchange on request)、自発的情報交換(Spontaneous EOI)、自動的情報交換(Automatic EOI)について説明がなされた。

国際的情報交換のツールについては、以下のEUのツールについて説明がなされた。

- EU 貯蓄指令(Savings Directive 2003/48 of 3.6.2003) - 個人情報の収集
- VAT 規則(VAT Regulation 904/2010 of

7.10.2010) - 法人情報の収集

- 行政協力指令(Administrative Cooperation Directive 2011/16 of 15 February 2011) 2013年1月1日施行、自動的情報交換に関しては2015年1月1日施行) - 個人及び法人情報の収集
- リカバリー指令(Recovery Directive 2010/24 of 16 March 2010) - 個人及び法人情報の収集

EU域外からの情報の収集については、二国間条約の行政共助やOECD/EUの税務における行政共助(OECD/Council of Europe Convention on mutual administrative assistance in tax matters)によるものとした。

個人プライバシーやビジネス経営を保護するための法的な制約については、個人情報に関してはOECDモデル条約26条2項、法人情報に関しては同3項によるものとした。

3. 情報交換の実務的な側面

情報交換の実務的な側面として、情報を受領した税務当局にとって効果的な情報交換について説明がなされた。効果的な情報交換とは、受領した税務当局にとって、時機を得ており(provided in a timely fashion)、正確であり(precise)、全体的なものである(complete)であることである。

そのためにも、金融仲介業者(financial intermediaries: FIs)が重要な役割を果たすのであるとして、効果的なシステムのために、金融仲介業者には明確な指示書(clear instructions)を持たせるべきであるとした。そして、適切な配慮をもって誠実に行動をした(due diligence behaving in bona fide)金融仲介業者には制裁(sanctions)を与えるべきではないとした。収集された情報は、主として金融仲介業者において電子的に記録保管すべきであるとした。

4. 情報交換の問題点

情報交換の問題点として、情報を提供する税務当局の権利と義務、情報を受領する税務当局の権利と義務、金融仲介業者の義務について説明がなされた。

情報を提供する税務当局の権利と義務については、以下の4点について説明がなされた。

- 要請を受けた税務当局は、要請との「予測される関連性 (foreseeable relevance)」の欠如によって、どの程度まで情報を秘匿できるか。

「予測される関連性」は2012年のOECDモデル条約26条及び2010年のコメントリーの改正で明確化が図られている。要請のときに情報が関連的であるかについて合理的な可能性があるべきである。

- 要請を受けた税務当局は、その「通常の行政行為 (normal administrative practice)」によって、どの程度まで調査拒否により情報を秘匿できるか。

これらの制限は、国際的情報交換を妨害するものとして解してはならない (コメントリー-26条14パラ)。

- 税務当局は、EU加盟国の他の税務当局に与えるより広い情報へのアクセスを、その他の租税条約の相手国の税務当局に与えることができるか。

DAC19条:最恵国待遇 (Most Favoured Nation provision: MFN) の適用。

- 税務当局は「源泉税メカニズム」を利用することによって、自動的情報交換に係る実行的な代替手段を提供できるか。

スイスが2013年1月1日から、オーストリア (25%) 及び英国 (利子 48%、配当 40%、キャピタルゲイン 27%) と実施している。

情報を受領する税務当局の権利と義務については、「税務当局は優遇税制 (favourable tax measures) で得た情報を

国際的情報交換で提供できるか」について、パネルは「可能ではないか (positive)」との回答をしている。Haribo case (C-436/08 and C-437/08)

金融仲介業者の義務については、要請による情報交換については、金融仲介業者において常に提供可能というわけではないが、合理的なレベルで (at a reasonable level) 維持されていなければならない。自動的情報交換については、新しい報告制度の下で対応可能なレベルで提供されなければならない。

5. 将来的な見通し

将来的な見通しとして、パネルは「自動的情報交換」がこれからの新しい基準 (new norm) になるものかどうかについて議論をした。EUレベルでは、2012年12月6日の「EU行動計画」において「自動的情報交換」を強化していく必要性に重点を当てていること等が指摘された。全世界レベルでは、2013年7月のG8やG20で「自動的情報交換」について明確な展望が示されており、かつ、米国のFATCAがマルチラテラル・アプローチを展開していくスタートポイントであるとされたことが指摘された。

パネルは、金融情報においては「自動的情報交換」が基準となっていく可能性が高いものの、それ以外の情報については「要請による情報交換」は重要な役割を果たし、「自発的情報交換」も租税回避や脱税のケースにおいて主な役割を果たすものとした。

BEPS に関するテーマ

- 1 「セミナーF：税源浸食と利益移転 (BEPS)」

(Seminar F: IFA/OECD: Base erosion and profit shifting (BEPS))

[議長及び討論者等]

Chair :

Richard Vann (Australia)

Panel Members :

William H. Morris (United Kingdom), Paul Oosterhuis (USA), Pascal Saint-Amans (OECD), Mike Williams (United Kingdom)

Secretary :

Bob Michel (IBFD)

加をして、そのコメントを踏まえながら、6月に採択した15の行動計画についての議論が行われた。

[テーマのポイント]

- OECDでのBEPSの取組みは、2012年後半から開始されたものであるが、既に半年後の2013年2月にはBEPSの報告書として、「税源浸食と利益移転への対応 (Addressing Base Erosion and Profit Shifting)」が公表されるに至り、7月には「税源浸食と利益移転に係る行動計画 (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting)」(以下「BEPS行動計画」という。)で、15の行動計画が公表されている。
- BEPSの取組みに対しては、2012年のメキシコでのG20ロスカボス・サミットや2013年7月の英国のG8ロック・アーン・サミットで支持が表明され、その直後のモスクワG20財務大臣会合で「BEPS行動計画」について全面的な支持がなされるなど、BEPSは政治的な色彩を帯びたものとなっている。
- OECDの租税委員会の事務局長であるPascal Saint-Amansがパネルとして参

1. BEPSに関する経緯等

2013年のIFA/OECDセミナーのテーマは、最近のOECDの重要課題であり、7月にその行動計画が公表された「税源浸食と利益移転 (BEPS)」が取り上げられた。

冒頭で、BEPSに関するこれまでの経緯や議長及びパネルの国(英国、米国及びオーストラリア)におけるBEPSへの対応等についての説明がなされた。

(1) BEPSへの社会的関心と政治的圧力

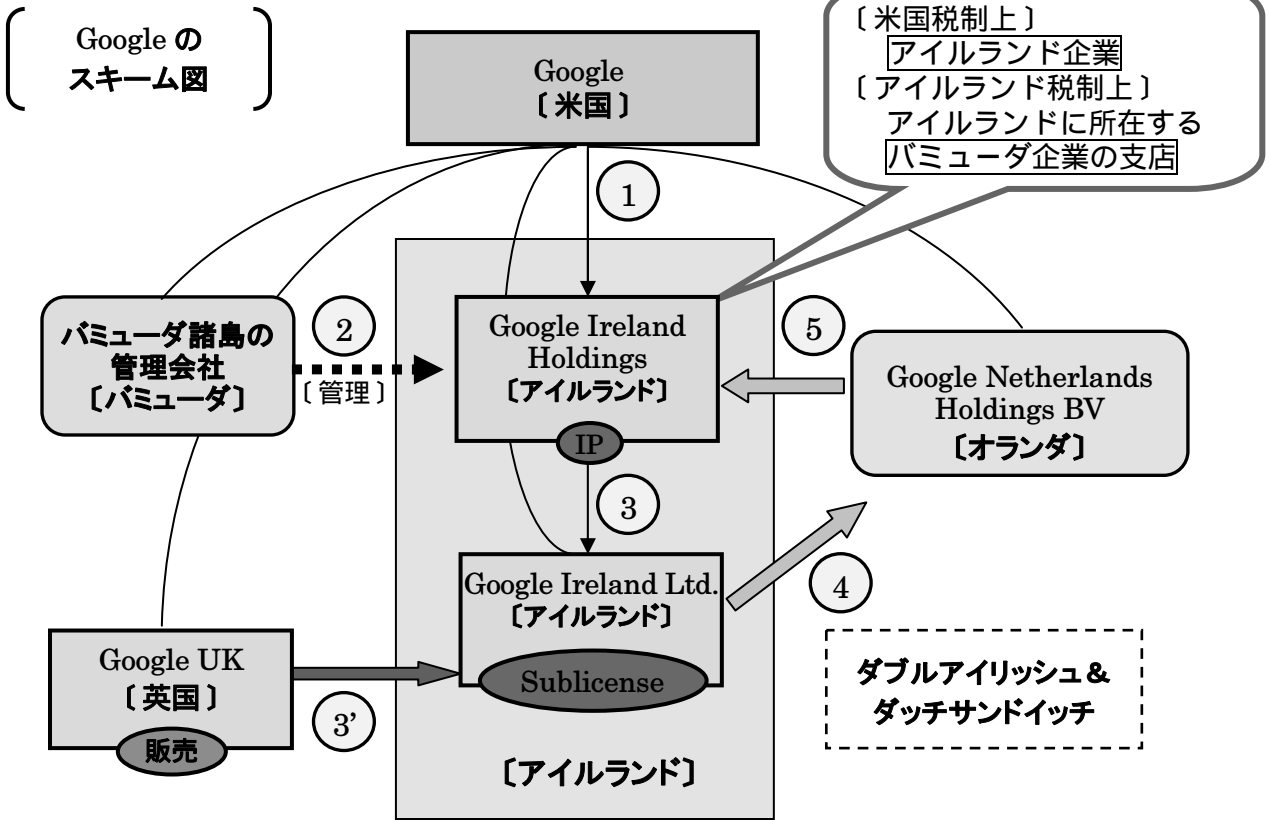
[執筆者補足]

国際的にBEPSが社会的関心を集めるに至った経緯としては、2007年以降の国際的な金融危機(financial crisis)が起こり、そのための税収不足に対して、多国籍企業が国際的にほとんど課税を受けていないことがネットを中心に報道されたことが挙げられる。

この例示としては、2010年10月21日付のBloombergの「Googleの巨額な租税回避に係る記事」で、米国カリフォルニア州のGoogleが、2007年~2009年の3年間で、米国外事業収益のほとんどをアイルランド(2社)及びオランダ(1社)の関連会社を通すこと(ダブルアイリッシュ&ダッチサンドイッチ・スキーム)で、最終的に無税の法的管轄である英領バミューダに移転させることで31億ドルを節税し、Googleは海外所得に関する実効法人税率を2.4%にできていることが、インターネット等で公表され、世界中に知れ渡ったことが挙げられる。

なお、Googleの「ダブルアイリッシュ&ダッチサンドイッチ・スキーム」を2012年に開催された英国議会の公聴会からの内容で図示すると、以下のように描ける。

[ダブルアイリッシュ&ダッチサンドイッチのスキーム図]



(2012年開催の英国議会公聴会の内容をベースに作成)

この「ダブルアイリッシュ&ダッチサンドイッチ」のスキームでの重要なポイントとしては、

- 米国とアイルランドで法人の居住地の判定基準が異なっていること
- EU加盟国同士の租税条約においてはロイヤルティ支払に源泉税が徴収されないこと
- オランダは国内税法でロイヤルティ支払に源泉税を徴収しないこと
- 米国のチェック・ザ・ボックス・ルール等を利用すれば、CFC税制に抵触しないこと
- 米国のGoogleとアイルランドのGoogle Ireland Holdingsとのコストシェアリング契約等の取引については、IRSとのAPAが成立していること

を組み合わせることで、国際的二重非課税を

合法的に形成させることが可能であり、これにより米国からの所得の国外流出(税源浸食)を完成させることができるということである。

このような多国籍企業の BEPS スキームの利用に対する社会的関心の高まりを受けて、政治的圧力として、このように多国籍企業への課税ができない国際課税ルールは「時代遅れ(out-dated)」であり「ルールを改訂し現代的にする必要性(Need to update and modernise the rules)」があるという認識が高まってきたことが伺われる。

(2) これまでの各国の BEPS への対応

英国

Morris から、英国の BEPS に係る背景としては財政事情が極めて耐乏状態(austerity)であり、BEPS に対するこれ

までの対応として、2012年11月に英国議会が Google、Starbucks、Amazon を召喚して公聴会が行われていることの説明がなされた。

公聴会の結果としては、Amazon の例でいうと、この米国からのインバウンドの多国籍企業は、英国での販売活動をルクセンブルグからの販売契約とすることで、また、そのルクセンブルグにロイヤルティを支払うことで、英国の課税ベースを剥がして (stripping) いたわけである。

米国

Oosterhuis から、米国では、外国の多国籍企業のインバウンドではなく、米国の多国籍企業のアウトバウンドの経済活動における「無所属 (nowhere)」又は「無国籍 (stateless)」所得に焦点を当てており、それを取り扱った学术论文や 2012年9月及び 2013年5月に米国議会が Microsoft、Hewlett-Packard 及び Apple を召喚して公聴会が行われたことの説明がなされた。

この「税源浸食 (Base erosion)」については、現在、米国の税制改正のコンテキストにおいて討議が継続されているわけである。

オーストラリア

議長から、オーストラリアは、2013年の予算法案において BEPS の理念の下で、過少資本税制の Thin cap 割合の 3:1 から 1.5:1 への引下げやオフショア・バンキング税制の強化など、一連の法案の審議がなされていることの説明がなされた。オーストラリアは、2014年の G20 のホスト国である。

2. G20に承認されたOECDのBEPS行動計画

議長から G20 に承認された OECD の BEPS 行動計画について、次表を用いて概略の説明がなされ (補足として仮訳表を付記しておく) これらについては以下のグルーピングがなされた。各アクションプラン (以下「AP」という。) の議論については、このグループごとに行われた。

- デジタル経済に係る検討課題への
取組み (AP 1)
- (BEPS への課税に係る) 国際的な
統一性の確立 (AP 2 - 5)
- 国際的課税基準の見直し (AP 6 - 10)
- 透明性と実施手法 (AP 11 - 15)

Issue	Action	Output	Deadline
1 Digital economy	Address challenges	Report	9/14
2 Arbitrage	Neutralise	Model/domestic law	9/14
3 CFCs	Strengthen regimes	Domestic law	9/15
4 Interest deductions	Limit base erosion	Domestic law/TPG	9/15 12/15
5 Harmful tax practices	Counter more effectively	Identify OECD/non-OECD/revise criteria	9/14 9/15 12/15
6 Treaty abuse	Prevent	Model/domestic law	9/14
7 PE	Prevent avoidance	Model	9/15
8-10 Transfer pricing	Place of activity	TPG/Model	9/14 9/15
11-13 Transparency	Disclosure, data analysis	Recommendations/TPG	9/14 9/15
14 Dispute resolution	Make effective	Model	9/15
15 Multilateral treaty	Identify issues, then draft	New tax treaty	9/14 9/15

OECD 租税委員会 BEPS 行動計画（仮訳表）

AP 1 電子商取引課税

電子商取引により、他国から遠隔で販売、サービス提供等の経済活動ができることに鑑みて、電子商取引に対する直接税・間接税のあり方を検討する報告書を作成（2014 年 9 月）。

AP 2 ハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメントの効果の否認

ハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメントの効果を無効化又は否認するモデル租税条約及び国内法の規定を策定（2014 年 9 月）。

AP 3 外国子会社合算税制（CFC 税制）の強化

外国子会社合算税制に関し、各国が最低限導入すべき国内法の基準に係る勧告を策定（2015 年 9 月）。

AP 4 利子等の損金算入を通じた税源浸食の制限

支払利子等の損金算入を制限する措置の設計に関して、各国が最低限導入すべき国内法の基準に係る勧告を策定（2015 年 9 月）。また、親子会社間等の金融取引に関する移転価格ガイドラインを策定（2015 年 12 月）。

AP 5 有害税制への対抗

OECD の定義する「有害税制」について、

透明性や実質的活動等に焦点をおいた現在の枠組みを十分に活かして、加盟国の優遇税制を審査（2014 年 9 月）。

現在の枠組みに基づき OECD 非加盟国も関与させる（2015 年 9 月）。

現在の枠組みの改定・追加を検討（2015 年 12 月）。

AP 6 租税条約濫用の防止

条約締約国でない第三国の個人・法人等が不当に租税条約の特典を享受する濫用を防止するためのモデル条約規定及び国内法に関する勧告を策定（2014 年 9 月）。

AP 7 恒久的施設（PE）認定の人為的回避の防止

人為的に恒久的施設の認定を免れることを防止するために、租税条約の恒久的施設（PE：Permanent Establishment）の定義を変更（2015 年 9 月）。

AP 8 移転価格税制〔無形資産〕

親子会社間等で、特許等の無形資産を移転することで生じる BEPS を防止する国内法に関する移転価格ガイドラインを策定（2014 年 9 月）。また、価格付けが困難な無形資産の移転に関する特別ルールを策定（2015 年 9 月）。

AP 9 移転価格税制〔リスクと資本〕

親子会社間等のリスクの移転又は資本の過剰な配分による BEPS を防止する国内法に関する移転価格ガイドラインを策定（2015 年 9 月）。

AP 10 移転価格税制〔他の租税回避の可能性が高い取引〕

非関連者との間では非常に稀にしか発生しない取引や管理報酬の支払を関与させることで生じる BEPS を防止する国内法に関する移転価格ガイドラインを策定（2015 年 9 月）。

AP 11 BEPS の規模や経済的効果の指標の集約・分析

BEPS の規模や経済的効果の指標を OECD に集約し分析する方法を策定（2015 年 9 月）。

AP 12 タックス・プランニングの報告義務

タックス・プランニングを政府に報告する国内法上の義務規定に係る勧告を策定（2015年9月）

AP 13 移転価格関連の文書化の再検討

移転価格税制の文書化に関する規定を策定。多国籍企業に対し、国ごとの所得、経済活動、納税額の配分に関する情報を、共通様式に従って各国政府に報告させる（2014年9月）

AP 14 相互協議の効果的実施

国際税務の紛争を国家間の相互協議や仲裁により効果的に解決する方法を策定（2015年9月）

AP 15 多国間協定の開発

BEPS 対策措置を効率的に実現させるための多国間協定の開発に関する国際法の課題を分析（2014年9月）。その後、多国間協定案を開発（2015年12月）

(1) デジタル経済に係る検討課題への取組み
AP 1 のみで構成される「デジタル経済に係る検討課題への取組み」については、その期限が2014年9月に設定されたものである。

これについて Morris から法人税の観点からの問題点として、これまで財やサービスの輸出についてはその顧客の国では課税されてきていないこと、PE に関しては、輸出と国外直接投資（foreign direct investment：FDI）の境界を明確に意図して認定してきていること、財やサービスの輸出に対してその顧客の国で課税することは、劇的にシステムを変化させること等が指摘された。

この取組みの結果に関しては、Oosterhuis から、デジタル経済のすべてが同じものではなく、デジタル商品のみを顧客の国で課税することが本当に妥当なのか、これまでの有形資産やサービスからデジタル商品を区分することはどうなのかとの指摘がなされたが、引き続きビジネスのデジタル化は増大していくとの方向性が示された。

(2) (BEPS への課税に係る) 国際的な統一性の確立

「国際的な統一性の確立」は AP 2 - 5 の 4 つから構成されており、これらについては、

以下の説明がなされた。

イ AP 2 の「裁定取引（arbitrage）の無効化」については、その期限が2014年9月に設定されたものである。

議長から、ハイブリッド事業体（透明事業体及び不透明事業体）及びハイブリッド証券（債券及び株式）の取扱いの違いにより、国際的三重控除（double dipping）が生じているが、これは国家間の政策の相違による予期しない結果（accidental outcome）であるとの説明がなされた。これに対し、Saint-Amans からは、裁定取引の無効化に関する技術的な解決策については、これまで OECD で検討を行い開発されてきている⁽⁶⁾が、ここ数年とは異なり最近においては、これら技術的な解決策の導入に係る国際的に共有された政治的な意志があることの認識が示された。

ロ AP 3 の「タックス・ヘイブン対策（CFC）税制の強化」については、その期限が2015年9月に設定されたものである。

Williams から、CFC 税制に関しては、多国籍企業の源泉地国又は居住地国のどちらの課税ベースの浸食の問題なのか、多国籍企業のホームカントリーが全世界所得課税方式なのか領土主義課税方式（国外所得

免除方式)なのかの問題があり、また、移転価格税制の確かさのレベルに依存していることがあり、その取扱いが難しいことが指摘された。加えて、CFC 税制を強化すれば、企業の国外移転やそれに対応した企業行動を引き起こすことも指摘された。

CFC 税制の問題点としては、米国のチェック・ザ・ボックス・ルール⁽⁶⁾、対象所得を引き下げる「不当所得 (bad income)」の認定の困難性、多国籍企業の所有権の広範囲な分散(どの国が不当所得に課税すべきか)が指摘され、CFC 税制の強化の可能性に関しては、Oosterhuis から、源泉地国に有利な CFC 税制の世界的な調節 (Alignment) については、居住地国が快く受け入れるとは考えられず、引き続き懐疑的な見通しであるとの認識が示された。

最後に、Morris から、EU 法に関する CFC 税制に係る懸念について言及がなされた。

八 AP 4 の「利子控除による税源浸食の制限」については、その期限が 2015 年 9 月及び 12 月に設定されたものである。

Morris から、これは、源泉地国における利子控除と受領国での受取利子の無税又は低課税の組合せに対して、多国籍企業はグループ内の融資を容易にコントロールすることにより起きる問題であり、利子支払に係る移転価格税制が問題を困難にしているとの説明がなされた。

Williams から、各国におけるこの問題を取り扱っている基本的な対応手段として、英国のワールドワイド・デット・キャップ⁽⁷⁾、ドイツの利子に対する EBITDA 割合⁽⁸⁾、移転価格税制の独立企業原則に基づく利子の取扱い等について説明がなされ、Morris からは、これらの対応手段が、現状において有効性を有しているとの見解が示された。

二 AP 5 の「有害な税制 (harmful tax practices) へのより効果的な対応」につい

ては、その期限が 2014 年 9 月、2015 年 9 月及び 12 月に設定されたものである。

Williams は、公正な租税競争と有害な税制との対比をした上で、法人税収が減少し続けていることは法人税制の終焉を予測しているようであるが、しかし、法人税制は存続し続けるものであるとの見解を示した。

Saint-Amans から、1998 年の OECD の「有害な租税競争」報告書について説明があり、今回の BEPS の AP 5 は、「リング・フェンシング」及び「低課税」の基準を超えること、実体的な活動を要件とすること、特定の所得タイプで税率を軽減すること、総体的な (holistic) アプローチを採用すること、税制のルールを自発的に変更することにより、1998 年に実施された Key factors を改良 (revamp) するものであるとした。具体的なポイントとして、「革新的経済 (innovation economy)」に関連するパテント・ボックスや R&D 控除の増強、並びにオフショア・ファイナンス税制について指摘がなされた。

(3) 国際的課税基準の見直し

「国際的課税基準の見直し」は AP 6 - 10 の 5 つから構成されており、特に、AP 8 - 10 の 3 つは移転価格税制に関するものを細分化したものとなっている。これらについては、以下の説明がなされた。

イ AP 6 の「租税条約の濫用の防止」は、その期限が 2014 年 9 月に設定されたものである。

Saint-Amans から、租税条約は、源泉地国の課税権と居住地国の課税権の競合による国際的・二重課税の問題を取り扱ったものであることの説明がなされた。

Oosterhuis からは、米国の経験として、LOB (limitation on benefit) 条項について、導管 (conduits) である事業体の利用や、無税又は低課税の居住地国課税に関する説明がなされた。

議長からは、租税条約の濫用に対して、一般的濫用防止規定(GAAR)をOECDモデル租税条約に含めることの可能性について、指標的な原則(guiding principle)をコメンタリーからモデル条約の条項に移すことになる、濫用防止目的をベースとして条約を解釈することのプレッシャーからは開放されることになる、執行の可否等について指摘がなされた。

加えて、議長は、明確な条約の濫用防止基準のない条約は、租税条約がないと同じだとし、最近においては濫用防止への対応として条約の適用を終わらせる国が増えており、国内法での条約特典の制限により濫用に取り組んでいることを説明した。その上で、国内法での条約特典の制限では、国際的三重課税のリスクが高まるとした。

ただ、上記の議論に対しては、租税条約の濫用に当たらない場合でも BEPS が生じることがあり得る(優遇税制の利用により先進国で実効税率が2~3%になっている関連会社へ、租税条約の特典により非課税で所得を移転させる場合など)ので、BEPSの観点からの租税条約の検討としては部分的ではないかと思慮するところである。

□ AP7の「PE認定の回避の防止」は、その期限が2015年9月に設定されたものである。

議長から、「OECDモデル条約5条の解釈と適用」のディスカッション・ドラフトについて説明がなされ、BEPSのAP7が要求していることは、コミッショナア契約の濫用、特定の活動の適用除外、代理人PEに対する利益の帰属に関してであり、ディスカッション・ドラフトより広範囲であることの指摘がなされた。

コミッショナア契約の濫用については、経済的には販売活動を担う海外子会社と同じ内容の契約であるにも拘わらず、別の法的管轄へ所得を移転させることが、

BEPS上は問題視されるものである。

特定の活動の適用除外については、モデル条約5条4項には、準備的又は補助的な活動に係る適用除外規定が置かれているが、多国籍企業は事業の人為的な分断化を行い、PE認定を回避している。

代理人PEに対する利益の帰属については、プリンシパルかその他の子会社かで、同一のサービスに異なった価格を使用している。

Morrisは、PEの問題はビジネスの非常にセンシティブな問題であり、これらについては対処することは可能であろうが、企業の行動に対して影響を与えるものであると注意を喚起した。

ハ AP8-10の「無形資産、リスク等の観点における移転価格税制の見直し」は、個々には、AP8「無形資産」、AP9「リスクと資本」、AP10「その他のリスクの高い取引」についてであり、これらの期限は、AP8に関するOECD移転価格ガイドライン第6章の改訂については2014年9月に、それ以外については2015年9月に設定されたものである。

Williamsから、最近のOECDの無形資産に関する移転価格税制の領域における重要な取組みに関して説明があり、キーとなる問題は、独立企業原則がどこで機能し、どこで苦戦するかだとの指摘がなされた。苦戦としては、無形資産プロジェクトの検討、資本を処理できるルールの不存在、事業再編取引が挙げられた。また、Williamsは、OECDモデル条約7条と9条との緊張関係(tensions)にも言及をし、国外関連者が子会社であるのか、支店であるのかで、多国籍企業の行動に影響を与えているとした。

AP8-10の可能性のある結果としては、Oosterhuisは、独立企業原則が洗練されること(refinements)として、活動ベース、

利益分割法、比較可能性、適用の簡素化について検討がなされることが指摘された。しかし、資本やリスクに対する独立企業原則の適用の限界にも言及した。

加えて、Morris は、「最近における独立企業原則をベースとした移転価格税制には破綻が見えてきており、定式配分方式 (formulas) が、完全な解決策としてではないが、必要となっている」⁹⁾ことを指摘した。

議長は、「国際的な統一性の確立」に係るまとめとして、これら AP 6 - 10 の 5 つは、この数十年に亘って研究されてきた OECD の核たる問題であるとし、これらすべての国際基準が国際的な条約の中で具体化されるであろうとした。

(4) 透明性と実施手法

「透明性と実施手法」は AP 11 - 15 の 5 つから構成されており、透明性については情報の収集・分析及び納税者からの報告に関するものとして AP 11 - 13 の 3 つに細分化されている。これらについては、以下の説明がなされた。

イ AP 11 - 13 の「透明性に係る情報の収集及び分析等」は、個々には、AP 11「BEPS データの収集・分析のための方法及び行動の策定」、AP 12「濫用的な租税回避計画の報告」、AP 13「移転価格関連の文書化の再検討」についてであり、前者 2 つの期限は 2015 年 9 月に設定され、後者 1 つの期限は 2014 年 9 月に設定されたものである。

Morris から、透明性の確保は国ごとの方法で実施されており、多くの国が重要な情報のすべてを得ているものの、途上国では十分でない状況にあることが説明された。

Williams からは、英国で実施されている「レポーティング・ツール」について説明がなされた。これは、多国籍企業が、どこの法的管轄でいくら収益を計上し、どこの法的管轄でいくら納税をしているかを税務

当局に報告させるものである。これは、税務当局にとって、どこに人的資源等を投入するかを判断する「リスク評価ツール」として機能するものであろう。Williams は、このようなハイレベルの多国籍企業の報告様式は、G8 や G20 で支持されたものであるとの説明を行った。Saint-Amans からは、BEPS 現象に関するデータの収集の重要性が述べられた。

ロ AP 14 の「相互協議の効果的な実施」については、その期限が 2015 年 9 月に設定されたものである。

Morris から、ビジネスにとって、国際的二重課税のすばやい解決はより高い安心感を与えるとの指摘がなされ、このことは、MAP (mutual agreement procedure) をより効果的なものにするを要求するものであり、拘束力のある仲裁により裏付けられなければならないと述べられた。

ハ AP 15 の「多国間協定の開発」については、その期限が 2014 年 9 月及び 2015 年 12 月に設定されたものである。

議長から、多国間協定では、スタンドアロンの国際協定又は既存の租税条約での多国間修正での様式を採用するであろうとの指摘がなされた。議長は、そのような手段の開発のプロセスが、コンセンサスを形成するためのツールとして重要であるとの指摘を行った。

3. まとめ

最後に、各パネルから、今後の BEPS への予測等についてコメントがなされた。

Morris からは、今回の BEPS の行動計画の期限がかなりタイトであることは、政治的な圧力によるものであろうということと、BEPS の取組みの成功のためには、関係するすべての者が参加をして意見を提供することが、絶対に必要であり、特に、ビジネスからの意見が重要であるとした。また、本人が委

員長を務める BIAC が調整役を務められるようにすべきであるとした。

Oosterhuis は、米国の 2014 年の議会選挙及び 2016 年の大統領選挙の後の税制改正について言及をし、そのときまでに、BEPS の取組みが進むことを期待したいとした。BEPS の取組みと米国の税制改正は相互に影響し合うとした。

議長である Vann からは、経済のメインストリームが法人税制の終焉を予言してきたことを指摘した上で、BEPS が、既存のルールの適切な調整及びいくつかの新たなルールの開発により、法人税制が生き残れる可能性を担うものであることが述べられた。

Williams からは、行動計画の結果におけるビジネスの重要性について言及がなされた。行動計画の期限は厳しいが、おそらくその多くが実行されるとした。ただし、オール・オア・ナッシングとなる AP 15 の多国間主義は現実的でないとした。

最後に、Saint-Amans は、行動計画は明確な方向性とガバナンスの変更を示しているという事実に言及し、これにビジネスを含有することが重要であることに同意した。厳しい期限設定については、現状の政治的コンセンサスとパブリック・リソースの効果的な活用により、効果的でスピーディーな変革のプロセスを必要としていることに言及した。

- 2 「セミナー C：国境を越える損失の利用」

(Seminar C: Cross-border loss utilization)

〔議長及び討論者等〕

Chair :

Jürgen Lüdicke (Germany)

Panel Members :

Jürg B. Altorfer (Switzerland),

Gauthier Blanluet (France), Daniela

Hohenwarter-Mayr (Austria),

井上康一 (Japan), Steve Suarez (Canada)

Secretary :

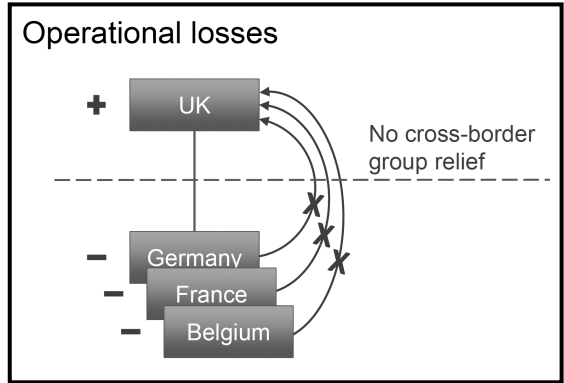
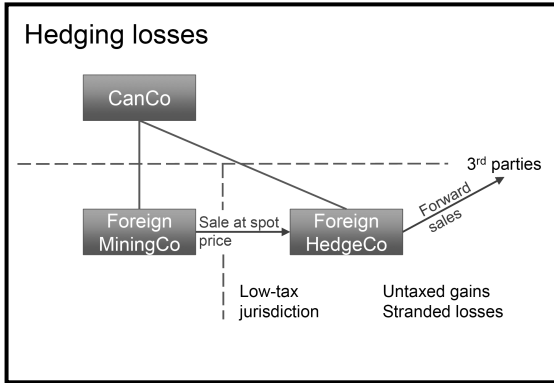
Carolin Lange- Hueckstaedt (Germany)

〔テーマのポイント〕

- 国境を越える損失については、現実のビジネス活動のなかで事業損失として生じるものであり、国境を越える損失の利用可能性と制限について、グループ企業の適正な事業活動の観点から前向きに検討がなされるべきものである。
- 本セッションでは、そのような観点から、国境を越える損失について検討がなされたものであり、特に、EU においては国内損失の利用と国境を越える損失の利用の差別的な取扱いを原則として禁止している。
- 一方で、国境を越える損失については、ハイブリッド・ミスマッチを利用して人為的に国際的・二重非課税（損失の二重利用の問題）を生じさせるなど租税回避の問題が伺われ、BEPS 行動計画の対象として検討されるべきものであると考えられる。

1. イントロダクション

最初に議長から、このセッションのテーマが、1979 年の第 33 回 IFA コペンハーゲン総会で取り扱われたことの説明がなされた後、Suarez と Blanluet から、実際の経済活動において国境を越える損失が生じる基本的な状況として、「Hedging losses」と「Operational losses」について下図に基づき簡単な説明がなされた。



「Hedging losses」については、関連会社が採掘した鉱産物を現物価格 (spot price) で購入して第三者に先物価格 (forward price) で販売している低課税国に設立された Foreign HedgeCo で生じるヘッジ損失を親会社 CanCo に取り込むことに関するものであり、「Operational losses」については、英国の Marks & Spencer 事件を取り上げたものであるが、EU 域内の海外子会社の営業損失を英国の親会社に取り込むことに関するものであった。

2. 対象とする損失の範囲及び定義

Altorfer から、本セッションにおいては、対象とする損失の範囲を「法人の損失」とし、これに、評価損、清算損失及び人為的損失 (artificial losses) を含めるが、損失控除や損失分配の問題 (allocation issues) は含めないことが説明された。

また、Hohenwarter-Mayr から、対象とする損失の概念としては、これを「Own losses (親会社自体の損失)」と「Other entities' losses (海外子会社の損失)」に分割するとした。

井上弁護士からは、国境を越える損失と全世界所得課税方式及び領土主義課税方式との関係について、全世界所得課税方式では国境を越える損失を含めるが、領土主義課税方式では含めないことが説明された。

3. 租税制度面からの検討及び政策面からの検討

Altorfer から、租税制度面からの検討として「総所得 (total income)」の原則 (企業の開始から終了までの総所得を超える課税がなされるべきではない) が説明され、しかし、現実にはこの原則は貫徹されておらず、損失の利用には制限があるとして、損失の繰越控除には法的な制限があること、創業費用や事業再編費用の繰越控除を制限する法域があることが説明された。

政策面からの検討については、国境を越える損失の利用に関するルールの進展に関して、複数のパネルから、事業決定への影響、損失のすべての将来利益との相殺の可否、タックス・プランニングや租税回避スキームの防止等について述べられた後、Hohenwarter-Mayr から、EU においては、国境を越える損失を規律するのは、EU の基本的自由 (EU fundamental freedom) の「設立の自由 (freedom of establishment)」であるとした。さらに、Blanluet は、EU 委員会が、原則として、国内における損失の利用に比して、国境を越える損失利用を制限することを禁じていることを付け加えた。

4. 国境を越える損失の利用可能性と制限

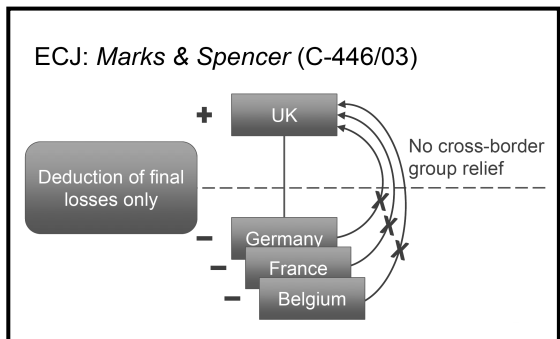
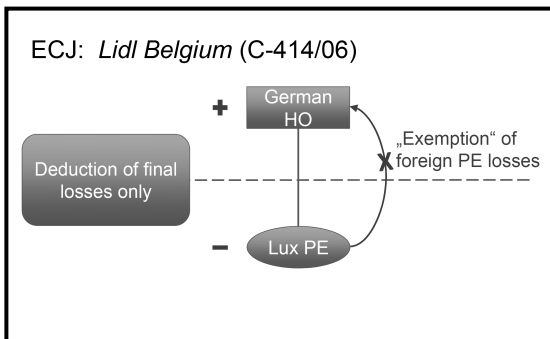
議長から、Own losses について、PE (支店) のケースを用いて、国外所得免除方式の下で、海外 PE の損失を本店の利益と通算で

きなればグループ全体の課税額が増えることの説明がなされた。

Hohenwarter-Mayr から、EU における PE の損失に係る ECJ 判決として「Lidl Belgium 事件(Case C-414/06)」が紹介され、ドイツ・ルクセンブルク租税条約により、海外 PE の営業損失のドイツでの控除は認められないが、この条約上の損失の取扱いについて、ルクセンブルクの PE は PE 所在地国での損失利用が可能であり、実際にすべて利用していることから、これは EU 法の「設立の自由」に反

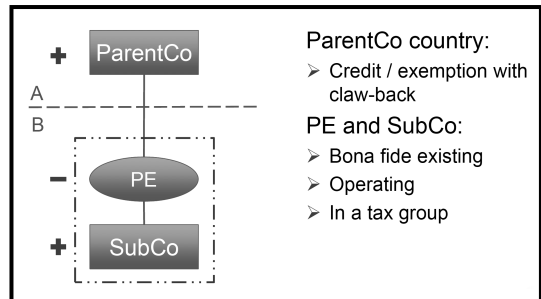
しないとの判断がなされた。

Other entities' losses については、ECJ 判決として「Marks & Spencer 事件 (Case C-446/03)」⁽¹⁰⁾が紹介され、これは、ドイツ、フランス、ベルギーの子会社の営業損失（清算損）を、英国の親会社が所得から控除したものを英国の税務当局が否認したもので、子会社がその所在地国で損失利用の可能性がないことを根拠に、ECJ はこの親子間の損益通算を認める判断を下している。



Blanluet と Hohenwarter-Mayr から、フランスとオーストリアの国際的連結制度について説明があり、フランスでは、納税者に国際的連結制度の選択を認めていたが、これは 2011 年に廃止されており、オーストリアでは、これは連結制度ではないと断った上で、海外子会社（直接の子会社に限る）の損失のみの帰属を認める制度があるとのことであった。

Dual consolidated loss rules



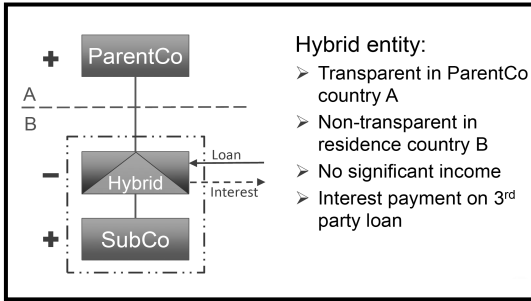
5 . 国境を越える損失を利用した租税回避防止への対応

国境を越える損失を利用した租税回避防止について、OECD の「Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning」報告書において、「損益の国外移転」、「損失繰越規制の回避」、「人為的損失の創出」及び「複数国での同一損失控除」に係る検討がなされているとの説明がなされた後、具体例として、以下の 2 つの租税回避スキームが示された。

「二重連結損失ルール」と称された左図のスキームでは、A 国の親会社の海外 PE の損失を当該親会社と B 国の子会社の双方で所得から控除するというものである。

このスキームでは、B 国の PE も子会社も事業実体があるものであり、B 国にこれらをまとめて申告納税ができるグループ（連結）税制があるときに組成できるものである。

Hybrid entities



「ハイブリッド事業体」を利用した左図のスキームでは、B国に設立したハイブリッド事業体について、親会社のA国ではこれが「透明」であると認定され、B国では「不透明」とであると認定される（しかも、B国の税制によりハイブリッド事業体とその子会社の損益が通算される）ことで、ハイブリッド事業体の損失をA国の親会社とB国の子会社の双方で所得から控除するというものである。

さらに、Suarez から、カナダの損失を利用した租税回避スキームに対する防止ルールについて説明がなされた。加えて、Suarez からは、損失を利用した租税回避スキームとして、

カナダと米国の関連者間取引により人為的な利子費用を計上した「Mark Resources (93 DTC 1004)」が紹介された。

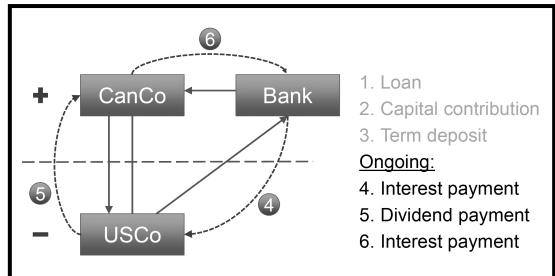
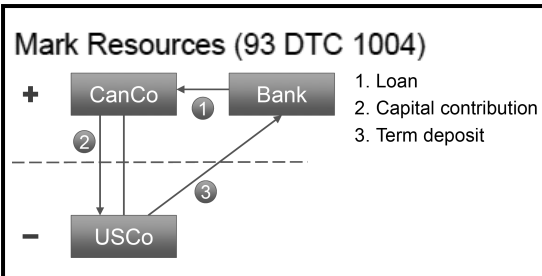
この「Mark Resources (93 DTC 1004)」のスキームは、

カナダ親会社（黒字）が銀行から借入をし、
 これで米国子会社（赤字）に追加出資をして、
 米国子会社はその出資金をカナダの当該銀行に預ける。

そうすると、

銀行から米国子会社に預金利子が支払われるが赤字なので課税は生じず、
 この預金利子が米国子会社からカナダ親会社の配当支払に当てられ、
 カナダ親会社はこれで銀行への利子支払（人為的損失）をし、その額を所得から控除する

というものであった。これに対し、裁判所は、カナダ親会社の支払利子の損金算入を否認した。



6. ビジネスにおけるタックス・プランニングの観点から

次に、パネルは、ビジネスにおけるタックス・プランニングの観点から国境を越える損失を捉えて、以下のファイナンス・スキーム及び事業再編スキームについてディベートが行われた。タックス・プランニングの説明が、Blanluet(及び)及び Suarez(、

及び)からなされ、井上弁護士からは、我が国の視点からの見解が述べられた。

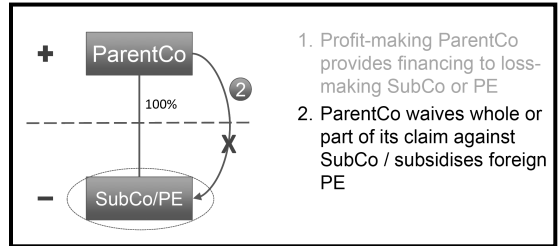
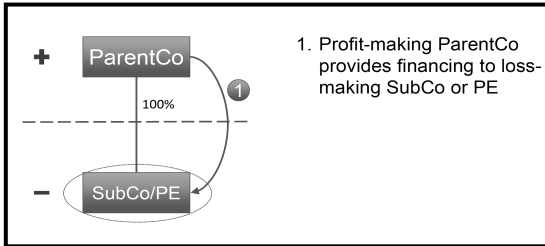
Debt waivers and subsidies (債権放棄による子会社等の支援)

このスキームは、利益を計上している親会社が、損失を計上している海外子会社又は海外 PE (支店) に融資を行う。その後、

親会社は当該子会社又は PE（支店）を支援するために、その債権の全部又は一部について放棄して、その債権放棄した金額を親会社の費用に計上するというものである。

なお、このようなスキームについては、我

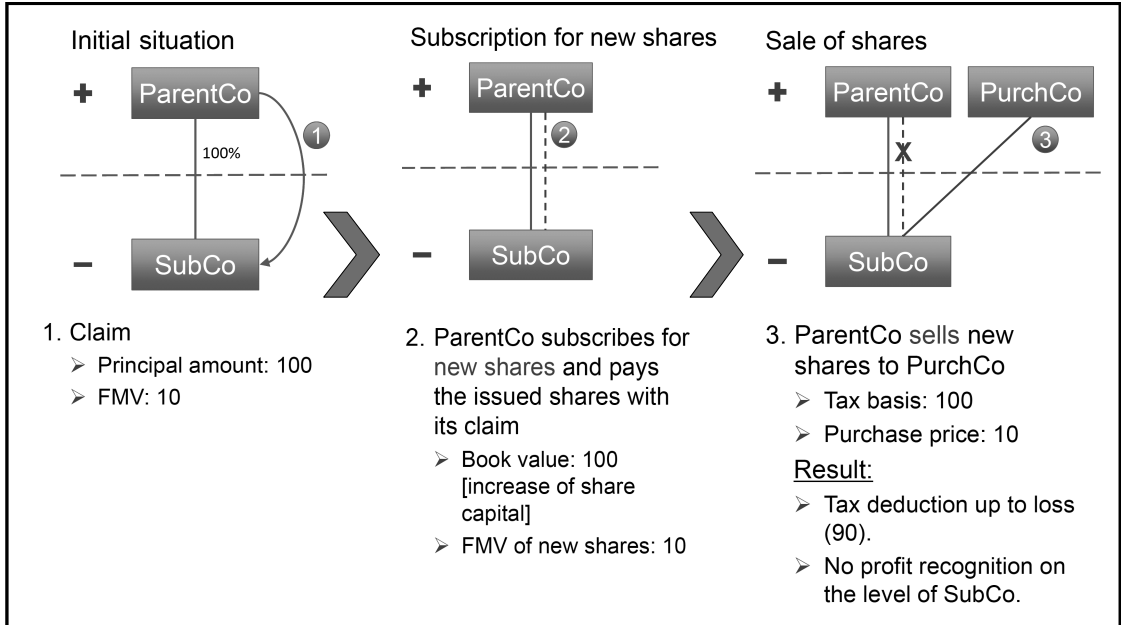
が国においては親会社から海外子会社に対する寄附金として認識され、損金に計上できるかについては法人税基本通達 9 - 4 - 1 及び 9 - 4 - 2 並びに移転価格税制により、個々に判断がなされることになる。



Sale of shares（新規発行株式の譲渡による損失の計上）

このスキームは、利益を計上している親会社が、損失を計上している海外子会社に対して、簿価が 100 で、公正市場価格（FMV）が 10 の債権を有している。親会社が、当該子会社に対し新株を発行させ、その支払に

当該債権を当てる。新株の簿価が 100 で FMV が 10 である。親会社は、この新株を FMV の 10 で譲渡することで、簿価との差額 90 を譲渡損失として計上するというものである。これは、海外子会社において利益は認識されないことを前提とする。



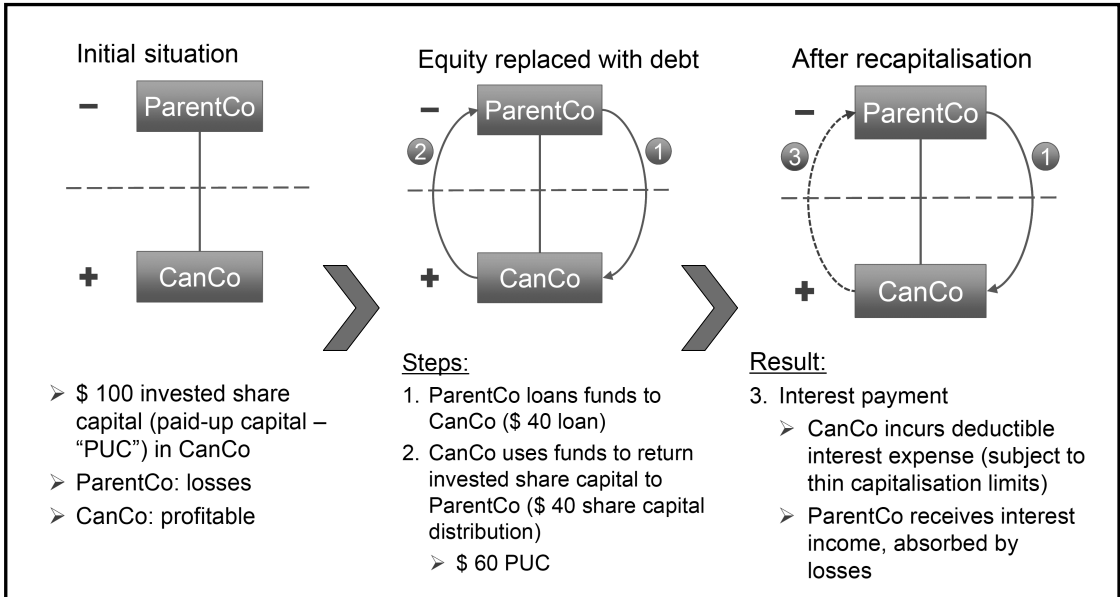
Recapitalization（資本の再構成）

このスキームは、初期状態として、親会社が損失を計上しており、一方、海外子会社が利益を計上している。親会社は、子会社の 100

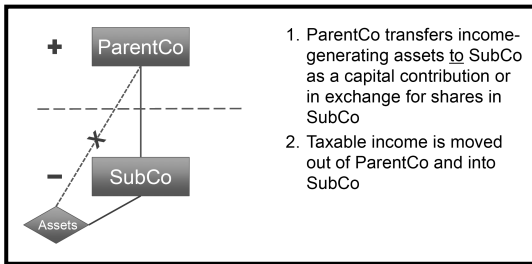
ドルの株式資本（払込済株式）を保有している。親会社が子会社に 40 ドルの融資を行い、子会社はその融資資金と同額を親会社に投資株式資本の払戻しとして支払う。親会社

の払込済株式は 60 ドルとなる。資本の再構成の結果、子会社は親会社に利子支払を行い、この利子費用を所得から控除する（ただ

し、過少資本税制の制限に従うものとする）、親会社は、受取利子によりその損失を減少させることができるというものである。



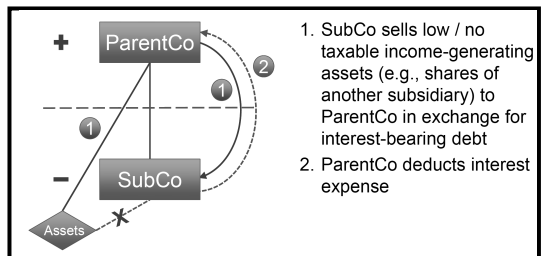
Transfer of income generating assets(資産から生ずる所得の移転)



このスキームは、収益を計上している親会社から損失を計上している海外子会社に、資本拠出等として、所得を生じる資産を移転させるものである。

これにより、課税所得が親会社から海外子会社に移転することになるわけであり、BEPS の観点から移転価格上の問題等が検討されるべきものと思慮する。

Sale of low/no income-generating assets (所得がほとんど又は全く生じない資産の譲渡)



このスキームは、損失を計上している子会社が、収益を計上している海外親会社に、所得がほとんど又は全く生じない資産を利付負債と引き換えに譲渡するものである。

その結果、海外親会社は利子費用を所得から控除することができ、子会社は受取利子と所得とを通算することができることとなる。

7. まとめ

最後に、最近の BEPS 報告書について、Blanluet から、国際課税の議論の焦点が、「国際的²二重課税の排除」から「国際的²二重控除への対応（損失の二重利用を含むアグレッシブ・タックス・プランニング）」にシフトしてきていることが述べられた。世界的な金融危機が、多国籍企業の損失の利用に、より大きな圧力を加えてきているとされた。

他方で、多国籍企業は、国境を越える損失の正当な利用を含め、税引後の利益の拡大を図ることが指摘された。

議長は、国境を越える損失の利用のルールは、国際課税において引き続き検討すべき問題であり、ビジネスの観点からのその必要性及びプランニングのための法的確実性と、濫用を回避しようとする公共の利益とで、望ましいバランスを達成していかなければならないと、このセッションを結論づけた。

その他のテーマ

- 1 「セミナーG：IFA 75 周年記念セミナー
- 25 年後の国際課税」

(Seminar G: Jubilee Seminar 75th anniversary of IFA – “How will the tax system look in 25 years”)

〔議長及び討論者等〕

Chair :

Michael Lang (Austria)

- ヨーロッパ担当

Panel Members :

Wei Cui (Canada, 中国系)

- アジア担当

Keith Engel (South Africa)

- アフリカ担当

Liselott Kana (Chile)

- 南アメリカ担当

Rick Krever (Australia)

- オセアニア担当

J. Scott Wilkie (Canada)

- 北アメリカ担当

Secretary : Li Na (Austria)

〔テーマのポイント〕

- このセッションは、IFA の 75 周年を記念したセミナーであり、世界をヨーロッパ、北アメリカ、南アメリカ、アフリカ、アジア及びオセアニアの 6 地域に分割して、それぞれその代表のパネルを置いて、25 年後、つまり IFA の 100 周年の時点での国際課税について予測をしようという嗜好のセッションである。
- 25 年後の予測をするテーマとしては、「直接税と間接税の優劣」、「VAT の世界的統合の可能性」、「独立企業原則の存続性」などに加えて、「新たな税制の可能性」についても議論がなされた。
- アジアの代表のパネルには、カナダ在住の中国人が選ばれていた。

1. 背景等

租税制度は、この 75 年の間において世界で絶え間なく変化を続けているものであり、今後も大きな変化をみせていくのかもしれない。

そのような租税制度の変化に対して、このセッションは、IFA が 100 周年を迎える 25 年後の世界の課税制度について、世界全体を、ヨーロッパ、北アメリカ、南アメリカ、アジア、オセアニア、アフリカの 6 地域に分割し、各パネルにそれぞれの地域を代表させ、5 つのトピックについて予測しようとしたものである。予測の対象とした 5 つのトピックとしては以下のものが挙げられ、それぞれに質問が設定されていた。

トピック : タックス・ミックス
(直接税と間接税の関係)

トピック : VAT (世界的なシステム
統合の可否)

トピック : 所得税 (独立企業原則の存続)

トピック : 新しいタイプの税制

トピック : 税務当局と租税専門家

セッションの進行は、それぞれのトピックの最初に2名のスピーカーがトピックの質問に対して対照的な2つの意見を述べ、これを受けて各地域担当のパネルがその地域における予測や見識等を展開し、最後にトピックごとの結論として、会場にどちらの意見に賛同するかについて挙手を求めるというものであった。

2. トピック : タックス・ミックス(直接税と間接税の関係)

直接税と間接税の関係を取り上げたトピックの質問は、「25年の間に直接税から間接税へ移行することは必然ではないか」というものであった。

これに対して、各地域担当のパネルからの説明では、北アメリカやオセアニアは間接税への移行は見受けられないが、ヨーロッパ、南アメリカ及びアフリカの多くの国(南アフリカを除く)では直接税より間接税の重要性が既に高くなっており、アジアでは日本が高齢化社会を迎え直接税を支払う人口が減少していくことから、今後において間接税を重視していくであろうことの指摘がなされた。

また、租税競争や投資家からの圧力により、法人税制は衰退してきているのが現状であるとしたが、一方的に直接税が後退していかない理由として以下のことの指摘がなされた。

- 直接税の税率が引き下げられても、通常それに合わせて課税ベースの拡大もなされることから、必ずしも税収の減少という結果を招いているわけではない。
- 個人富裕層への税率の引上げは、納税者の

大半を占める一般民衆から支持を得やすいこと。

- VAT(消費税)には逆進性が認められるところであり、VATの税率の引上げは低所得者層の生活に大きな影響を与えることから、政治的な理由により実施されづらいこと。

結論として、会場の意見は半々であり、直接税が間接税に移行することが必然的であるということにはならなかった。

3. トピック : VAT(世界的なシステム統合の可否)

VATシステムの方向性を取り上げたトピックの質問は、「25年の間にVATシステムは世界的に単一税率でより幅広い課税ベースのものに統合されていくか」というものであった。

これに対して、各地域担当のパネルからの説明では、米国は連邦ベース消費税を導入していないが、その他の地域で現時点においてVAT(消費税)が原則単一税率であり非課税対象が狭いのは、日本、カナダ、オーストラリア、チリ及び南アフリカである。EUは、域内でのVATのハーモナイゼーションが進んではいるが、統合にはまだ遠く、EU加盟国ごとに異なる税率が適用され、それぞれの国で非課税対象が設定されている状況にある。EUは引き続きVATシステムの統合を進めていきたいとしている。

結論として、会場の意見の99%が、VATシステムは現状のままでも多様性が存続するということであった。

4. トピック : 所得税(独立企業原則の存続)

所得税に関して独立企業原則を取り上げたトピックの質問は、「25年後においても独立企業原則は存続しているのか。いとすれば、どのような形態のものか」というものであった。

これに対して、各地域担当のパネルからの説明では、すべての地域において、OECDの独立企業原則を引き続き支持をする旨の説明がなされたが、アジアにおいてはまだ移転価格税制の経験が少ない国が多く、ポジションを明確には発言することができないとされた。定式配分方式 (formulary apportionment) については、米国の州間、ブラジル、EUでのCCCTB案 (proposed Directive on the Common Consolidated Corporate Tax Base) で用いられており、完全に否定するものとはされなかったが、CCCTB案については今後どのようなようになるのかは不透明であるとされた。

結論として、会場の意見は、独立企業原則が名目的に残るとするものと、引き続き移転価格を算定するための唯一の手段であるとするものが半々に分かれるというものであった。

5. トピック : 新しいタイプの税制

トピックの質問は、現状の経済状況に鑑み「次の25年において新しいタイプの税制が考案されるであろうか」というものであった。

これに対して、各地域担当のパネルからの説明では、EUでは11の加盟国が、新たな「金融取引税 (financial transaction tax : FTT)」を導入することに合意をしていることがまず紹介された。加えて、EUでは環境税の重要性が増していることやCCCTBも新しい法人税システムであることが紹介された。アジアでは、新たな鉱物資源税 (natural resource taxes) の重要性が、特に中国において増すであろうとの説明がなされた。北アメリカやオセアニアでは、新たな税制の導入は予定されていないということであった。

結論として、会場の意見は、重要性が認められる新たな税制が創設されるというものに70%程度の賛同が見受けられるものであった。

6. トピック : 税務当局と租税専門家

トピックの質問は、「次の25年において税務当局と租税専門家の関係はよりオープンで協力的なものになるであろうか。タックス・アドバイザー (税理士) の役割はどのようになるのか。デファクトな国際的税務当局というものはあり得るのか」というものであった。

これに対して、各地域担当のパネルからの説明では、ほぼすべての地域を通して、税務当局との協力的なパートナーシップとしてのアプローチが既に見受けられるところであり、今後もその方向での対応が取られるであろうとされた。加えて、税務当局は、租税回避防止のための法制や納税者のアグレッシブ・タックス・プランニングが増加することにより、濫用的租税回避や脱税への調査等への取組みにより重点を置くことになるであろうとした。

タックス・アドバイザーに関しては、将来的に不確実性や法的責任リスクが増大することで、税法の複雑性が増すことに対処するためにも、専門性がより重要になるとした。

結論として、会場の意見は、税務当局と租税専門家の関係がより協力的になるということに80%程度の賛同がなされるものであった。

- 2 「セミナーJ : 共通経費と付加価値税の税額控除許容性〔恒久的施設関係〕」

(Seminar J: Overhead and VAT deductibility (re PE))

〔議長及び討論者等〕

Chair :

Dennis Ramsdahl Jensen (Denmark)

Panel Members :

Alex Cordova Arce (Peru), Rita De La Feria (United Kingdom), Joachim Englisch (Germany), Pierre-Marie

Glauser (Switzerland)
 Secretary :
 Karina Kim Egholm Elgaard
 (Denmark)

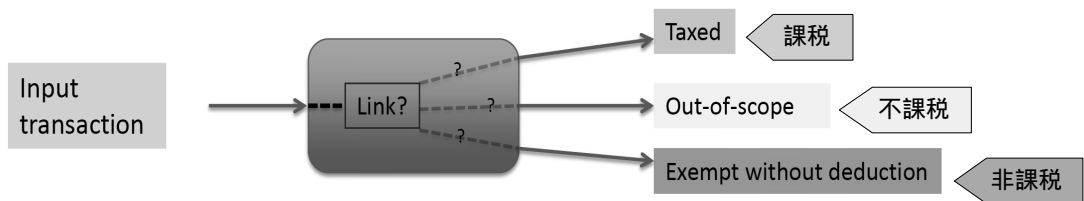
〔テーマのポイント〕

- VAT の仕入税額控除については、売上取引との関連性により「課税」、「非課税」、「不課税」に区分され、これら売上との関連性が明確なものについては「直接経費 (direct costs)」としてその取扱いが明確であるが、その関連性が横断的なものは「共通経費 (overhead costs)」として、どこまでの仕入税額控除が可能であるのかという問題がある。
- 本セッションは、この共通経費に関しては、広く控除性を認めるべきであるというパネルの見解に沿って展開がなされているほか、本店 / 支店構造における共通経費の取扱いについて議論がなされたものである。

本セッションでは、(1) VAT/GST のコンテキストにおける直接経費 (direct costs) と共通経費 (overhead costs) の区分、(2) 本店 / 支店構造における共通経費の取扱いの 2 部構成で、共通経費と付加価値税の税額控除許容性について議論がなされた。

1. VAT/GST のコンテキストにおける直接経費と共通経費の区分

VAT/GST のコンテキストにおける直接経費と共通経費の区分は、売上取引と直接的な関連性 (direct link) が確立するかにかかっており、直接経費は、特に、課税売上取引との明確な関連性が見出せるかで判断されるが、共通経費は、課税売上・非課税売上・不課税売上と明確な関連性は見出せずこれらに共通する経費ということで仕入税額控除の範囲の問題が生ずるものである。なお、共通経費には、仕入取引に係る VAT (以下「仕入 VAT」という。)に対する部分的な税額控除の権利が与えられるものとされる。



(1) 按分ルール

直接経費と共通経費の区分は、仕入 VAT を按分する可能な手段 (possible method) となり得るものである。

按分ルール (apportionment rule) が必要である理由は、それが非課税の適用及び不課税の取扱いの必然的な結果であるからであり、仕入 VAT を控除可能な仕入税額と控除不能な仕入税額に按分する必要があるわけである。

按分ルールは、(売上に対応した) 比例配分方式 (pro-rata methods) と、(仕入

に対応した) 直接帰属方式 (direct attribution methods) に区分することができる。

さらに、比例配分方式は、-A 当年度売上方式と -B 前年度売上方式 (これがスタンダード) に区分され、直接帰属方式は、-A 使用実績 (機能) アプローチ、-B 費用按分アプローチ、-C その他の方式に区分することができる。

EU では、VAT Directive 2006/112 及び ECJ の判決により、加盟国に対して、直接帰属方式であればどの方式でも選択ができるこ

ととしている。

De La Feria からは、按分ルールについて、VAT の原則の観点から、非課税の場合には直接帰属方式を適用して按分がなされるべきであるが、一方で、不課税の場合は、すべてのビジネスコストが控除されるべきであるとの個人的見解が述べられた⁽¹¹⁾。

(2) ルック・スルー・アプローチ

ルック・スルー・アプローチとは、共通経費に関してその関連性が課税と非課税 / 不課税とでミックスされたケースにおいて、仕入 VAT の判定を行うために直接帰属方式が選択された場合に用いることが妥当とされるものである。

これは、非課税 / 不課税の行為への直接的な関連性を無視 (ignore) し、課税対象である事業行為への共通的な関連性又は当該取引により追求された最終的な事業目的に対して、より深く判定の根拠を置こうとするものである。

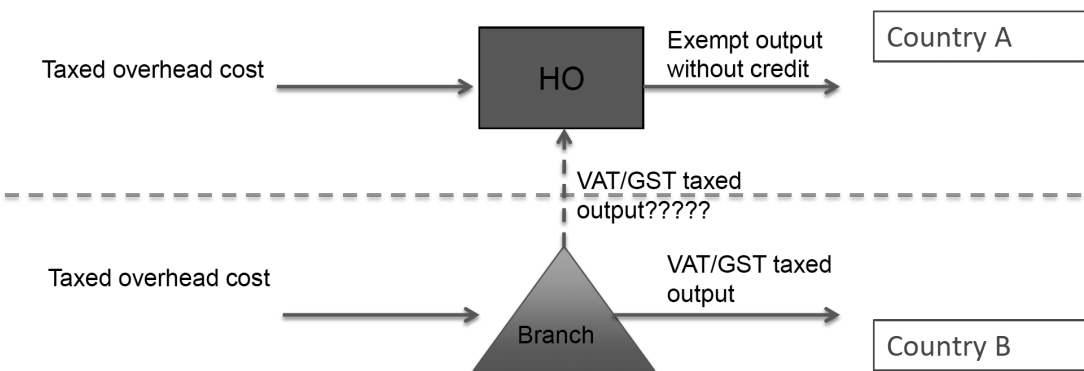
ルック・スルー・アプローチの効果としては、親子間会社における VAT の中立性を潜在

的に強化することになり、多くのケースでは、「非課税 / 不課税の行為との直接的な関連性が認められる共通経費」を、「みなし共通経費」として取扱いすることで、これらに対して仕入税額控除を認めるという変更 (re-characterized) がなされることになる。

EU の経験からのこのルック・スルー・アプローチに係る批判的な見解として、適用の範囲が不明瞭である、みなし共通経費の帰属の基準が曖昧である、一部のルック・スルー・アプローチは法令の意図を無視している事実が見受けられることが指摘されており、現状では、EU においてもこのアプローチに対する判断は分かれるところである。

2. 本店 / 支店構造における共通経費の取扱い

本店 / 支店構造における VAT/GST の取扱いへのアプローチは、「シングル・エンティティ・アプローチ」と「セパレート・エンティティ・アプローチ」の2つのカテゴリーに分割される。



シングル・エンティティ・アプローチは、上記の本店 (HO) と支店 (Branch) を VAT の課税上で一体のものとして認識して、これらの間の取引について VAT 目的上は無視をする (disregard) というものである。これは EU 域内で加盟国において用いられているも

のであるが、結果として、二重非課税を引き起こす可能性があるものである。

セパレート・エンティティ・アプローチは、上記の本店と支店を VAT の課税上で別々のものとして認識して、これらの間の取引について VAT 目的上で認識するというものであ

る。国際的にはこのセパレート・エンティティ・アプローチが用いられることが多い。この場合には、原則として、二重課税や二重不課税は生じないことになる可能性が高い。

なお、ラテンアメリカのいくつかの国では、本店の国と支店の国とで対応に差異があり、二重課税を引き起こしていることが認められる。

本店 / 支店構造における VAT/GST の取扱については、パネルによって、以下のケーススタディについて、シングル・エンティティ・アプローチ及びセパレート・エンティティ・アプローチにおける検討がなされ、最後に会場から質問等が聴取されて、これに回答することでまとめがなされた。

- 本店が EU 加盟国に設立され、支店がスイスに設置されたケース
- 本店がスイスに設置され、支店が EU 域内に置かれたケース
- 本店と支店がラテンアメリカの異なる国に設置されたケース
- 本店がラテンアメリカに設立され、支店がスイスに設置されたケース：この場合、本店は支店の活動に関連する共通経費にインボイスを再発行しており、支店は非課税の保険サービスの提供を行っている。

(1) 議題 2、セミナー C、D、F、G、J の模様の作成は、報告担当者の記録、当日のパワーポイント資料及び各セッション後にウェブサイトで公表された以下の IBFD 記者らによるレポートの内容を参考に行った。

議題 2 - Laura Pakarinen (IBFD Senior Research Associate) セミナー C 及びセミナー D - Andrei Cracea (IBFD Senior Research Associate)、セミナー F - Bob Michel (IBFD Research Fellow)、セミナー G 及びセミナー J - Aleksandra Bal (IBFD Senior Research

Associate and Editor of the Bulletin for International Taxation)

- (2) 本報告書では、原則として敬称は略する。
- (3) TIEA とは「Tax Information Exchange Agreement」の略であり、「租税情報交換協定」と訳される。TIEA は、租税情報交換に特化した 2 国間での租税協定である。
- (4) OECD モデル条約 26 条 1 項の「予見可能な関連性 (foreseeable relevance)」の要件は、「情報漁り」を排除する趣旨で置かれたものであるが、どこまでが関連なのかその範囲が問題にある。
- (5) OECD は、2012 年 3 月に「Hybrid Mismatch Arrangements - Tax Policy and Compliance Issues」と題する報告書を公表しており、このなかで、ハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメントのタックス・スキームとして、二重控除スキーム (Double deduction schemes)、所得控除 / 益金不算入スキーム (Deduction / no inclusion schemes) 外国税額控除の生成 (Foreign tax credit generators) について取り上げ、これらへの対応の検討を行っている。
- (6) 「ダブルアイリッシュ & ダッチサンドイッチ・スキーム」において、アイルランドの関連会社の所得に関し米国の CFC 税制が適用されないのは、「チェック・ザ・ボックス・ルール」及び 2005 年に導入された「ルックスルー・ルール」によって適用除外となるからであり、2012 年秋以降に Microsoft や Apple 等を招致して開催された米国議会の公聴会においても、これらのルールについて改正すべきであるとの勧告がなされている (実際に改正されるかについては、米国議会下院の多数党が共和党であることから困難であろうと思われる。)
- (7) 英国は 2009 年から「外国子会社配当益金不算入制度」を導入したことに併せて、2010 年から「ワールドワイド・デット・キャップ (Worldwide Debt Cap)」という利子の損金算入制限制度を導入。これは、英国の多国籍企業における英国外からの過大な借入の実施等による外国子会社配当益金不算入制度の濫用を防止するためのものであり、全世界レベルでのグループの金融費用の総額と、グループ間及び外部とのそれぞれの純金融費用の合計額とを比較し、後者が前者を超過した金額について損金不算入額とするもの。

- (8) ドイツは、2008年に利子の損金算入制限制度として「利子控除制限枠 (Zinsschranke)」が設けられ、それまでの過少資本税制は廃止。「利子控除制限枠 (EBITDA)」とは、「支払利子の金額」が同一事業年度の「受取利子の金額」を超える部分の「超過ネット支払利子」の金額について、「基準利益額」の30%に相当する金額までは控除できるが、これを超える金額については控除できないとする制度のことをいう。なお、「基準利益額」とは、「ネット支払利子、税金、減価償却費の控除前の利益」(Earning Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization ; 頭文字で「EBITDA」)のことである。
- (9) IFAの総会において、OECD 諮問委員会 (Business and Industry Advisory Committee to the OECD:BIAC)の委員長である William H. Morris 氏から、このような独立企業原則の限界及び補完的な定式配分方式のコンセプトの利用が指摘されたことについて、今後の BEPS の取組の検討において十分に注目していくべき事項であると思慮する。
- (10) 詳しくは、英国の Marks & Spencer 事件 (Marks & Spencer Plc v. Halsey, ECJ C-446/03, at para. 41-55 (SPC00352)) で、ECJ は、非居住者である子会社は、EU加盟国において損失を利用するためのすべての検討を尽くしたものの、損失を利用しきれなかったこと、子会社の状況等を考えると、今後当該損失を利用する可能性がないことから、英国のEU域内子会社等で生じた損失の英国での利用を禁じている英国の税制は「関連する目的を達するために必要な限度を超えている」との判断を下した。川田剛・ホワイト&ケース外国法事務弁護士事務所『ケースブック 海外重要租税判例』(財経詳報社) 392頁。
- (11) この De La Feria からの「不課税の場合について、すべてのビジネスコストが控除されるべきである」との個人的見解については、消費課税の原則的な考え方から容認することが困難なのではないかと思慮するところである。