

学会情報

IFA 第 69 回年次総会（バーゼル大会）の様様

税務大学校 研究部 主任教授 小川 廣 明
教 授 井上 博 之
国税庁 国際業務課 課長補佐 安井 欧 貴

◆SUMMARY◆

平成 27 年 8 月 30 日（日）から 9 月 3 日（木）にかけて、スイスのバーゼルで第 69 回 IFA 年次総会（バーゼル大会）が開催された。

バーゼル大会では、議題 1「研究開発に係る優遇税制」及び議題 2「納税者の基本的権利の実際上の保護」を主要テーマとし、さらに 12 のセミナーが設定され、計 14 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。これらのテーマには、前年に続き BEPS（税源浸食と利益移転）に関連するものや、税の透明性と情報交換に関するグローバルフォーラムなどの動きに関連したテーマが多く取り上げられた。

今大会には、税務大学校から小川主任教授及び井上教授、国税庁国際業務課から安井課長補佐が参加した。本稿は、この 3 名の参加者が聴講した議題・セミナーに係るレクチャーや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 70 回年次総会は、平成 28 年 9 月 25 日（日）から 30 日（金）までスペイン（マドリード）で開催される予定である。（平成 28 年 6 月 30 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

はじめに	128
「議題1：研究開発に係る優遇税制」	129
「議題2：納税者の基本的権利の実際上の保護」	137
「セミナーA：パテント・ボックス」	142
「セミナーB：海外派遣社員に係る課税」	145
「セミナーC：国際的役務提供と VAT」	152
「セミナーD：情報交換における納税者の実際上の保護」	157
「セミナーE：企業の国際的組織再編」	160
「セミナーF：租税回避への対応としての国家補助」	165
「セミナーG：BEPS 行動計画の進捗状況[IFA/OECD]」	171
「セミナーH：グローバルファミリーへの課税」	174
「セミナーI：資本参加免税の有効性」	181
「セミナーJ：最近の国際課税の動向」	183
「セミナーK：税務訴訟手続における納税者の実際上の保護」	189
「セミナーL：租税条約適用を巡るタイミング問題」	192

はじめに

IFA [International Fiscal Association] 第69回年次総会（バーゼル大会）は、平成27年8月30日～9月3日にスイスのバーゼルで開催され、世界最大の支部が主催したこともあり、その参加者数は2,500人以上と、従来以上に多くの参加者が集うものであった。

今回のバーゼル大会では、メインの議題2つとA～Lまでの12セミナーの計14のテーマ（前年は12テーマ）が取り上げられた。前年に続きBEPS（税源浸食と利益移転）に関連するものや、税の透明性と情報交換に関するグローバルフォーラムなどの動きに関連したテーマが多く取り上げられたが、参加者の関心事項は各国政府がどのように国際的合意を実施するかに移りつつあり、今後のビジネスに与える影響等の議論が多く見られた点が特徴的であった。

今回のバーゼル大会には税大研究部から、小川廣明主任教授、井上博之教授、国税庁国際業

務課から、安井欧貴課長補佐が参加し、以下の報告を分担作成したものである。

「議題 1：研究開発に係る優遇税制」
[Subject 1: Tax incentives on Research & Development]

[議長及び討論者等]

Chair : Stephen Shay (USA)

General Reporter :

Robert Danon (Switzerland)

Panel Members :

David Bradbury (OECD),
 Barbara Kessler (Switzerland),
 Raymond Luja (Netherlands),
 Belema Obuoforibo (IBFD),
 Maunel Tron (Mexico)

Secretary : Thierry Obrist (Switzerland)

[テーマのポイント]

- 研究開発優遇税制をインプット優遇税制とアウトプット優遇税制に区分した上で、優遇税制の採用に当たり検討すべき優遇の計算基礎、算定方法等について説明し、最近の Patent-Box 税制の各国の動向等を紹介した。
- 研究開発優遇税制で重要となる中立性、比例性原則について基本的な考え方を説明した上で、各国の状況を紹介します。各国の対応にはかなりのばらつきがあり、その結果としていくつかの問題も生じていることを指摘した。
- 研究開発優遇税制と租税条約の無差別条項の関係では大きな問題はないが、EU 法の制限の観点では協調と BEPS 問題の両立等の課題があることも指摘した。

1. 研究開発に係る優遇税制の政策目的

研究開発とイノベーションは一般的に経済成長のキーエレメントと見られており、特に EU では 2020 年までに研究開発への投資額が GDP の 3% 達成を重要な目標としている。国家が研究開発を促進するために介入することは正当化できるものと理解されており、現状では多くの国が直接の補助金でなく優遇税制を与えることを選んでいる。

このような優遇税制は通常、インプットイン

センティブとアウトプットインセンティブの二つに大別される。前者は研究開発の初期の段階で費用が生じた時に役割を担うものであり、税額控除、増額控除 (enhanced allowances, super-deductions)、加速度償却などがこれに該当する。これに対し、後者は一般的に Patent-Box として知られているが、適格な無形資産から生ずる所得に対し優遇した取扱いを認めることにより研究開発を促進しようとするものである。

EU では優遇税制が寛大なものになりつつある中で、研究開発促進のための優遇税制の必要性、優遇税制を採用する際に検討すべき点等についてまず説明が行われたが、このような議論の背景には、多国籍企業が研究開発の機能をいろいろな国に分割して行っており、クロスボーダーなビジネスモデルの前提の上でこれらの税制を考える必要があるということがある。

具体的に、優遇税制の採用に当たり検討すべき点としては、優遇の計算基礎 (研究開発費、給与、無形資産の取得費、無形資産の所得等を対象とするか等)、どのように算定するか (研究開発支出額の全額 (volume-based) とするか、増額部分 (incremental) とするか、金額制限を設けるか等)、どの分野を対象とするか (基礎研究、応用研究、ソフトウェア開発等)、優遇を受ける対象 (サイズ、法的主体、所在地等)、どのような優遇とするか (繰越し、繰戻し、現金還付等)、新しさとの関係 (企業、製品、国、世界等) などが例示された。

なお、Patent-Box 税制は最近 EU 各国で導入が進んでおり、ベルギー、キプロス、フランス、ハンガリー、リヒテンシュタイン、ルクセンブルグ、マルタ、オランダ、ポルトガル、スペイン、英国が導入済みで、イタリアは 2015 年に導入を検討中、アイルランド、スイスについても現在検討中であることが紹介された。

2. 各国レポートの総括

スイスのゼネラル・リポーターから、各国のブランチレポートをもとに次の点について説明が行われた。以下では各国のブランチレポートの取りまとめとして作成されたゼネラルレポートの記述も加味して紹介する。

(1) 中立性

研究開発優遇税制は特定の活動を助長するものであり、租税の中立性からは乖離することとなるが、適切な優遇税制をデザインする上では、どのような条件の下で中立性から乖離することとなるかを決定する必要がある。

一つのアプローチとしては、憲法上の制約から検討する考え方があり、この場合、基本的な憲法上の原則によって租税の中立性は表現される。具体的には、普遍性の原則は明確な基準による課税を求めるものであり、特定納税者の差別は禁止される。また、公平の原則は、水平的（同じ負担能力）、垂直的（高い負担能力）公平が求められる。更に、負担能力に応じた課税も求められるが、いずれの原則から見ても、研究開発優遇税制はこれらの原則を破るものとなる。しかしながら、この点については各国ともあまり大きな問題とは考えられておらず、財政目的以外の理由であるから問題ないとする国（アルゼンチン、イタリア）、公益にかなうものであるから問題ないとする国（フランス、ギリシャ、スロバキア、スペイン）、貢献能力の再配分は許容されるとする国（オランダ）もある。また、当該税制は合理性のある一般的な規定として制定すべきとする国もある（ウルグアイ、米国）一方、合憲性は優遇税制の有効性によるとする国（スペイン）なども見られる。

二つ目のアプローチは、政策減税等の特別規定を概念的に捉えるものとされる「租税支出（tax expenditure）」の観点から、研究開発優遇税制を検討するものがある。これは、税制の基本的な取扱いとしてのベンチマークからの乖離を検討するものであるが、ベンチマークについては国により異なっている。研究開発優遇税

制が中立でないとしても、内的な中立性（internal neutrality）と外的な中立性（external neutrality）を区別する必要があり、外的なもの（研究開発活動を行う納税者をしていない者に対し優遇すること）による乖離は不可避であり受け入れる必要があるが、内的な中立性（研究開発活動を行う者について同じ取扱いをすること）はこれを確保する必要があり、これにより比例性の原則にも沿うものとなる。

内的中立性については二つの観点から検討が必要となる。一つは便益を受ける者の間での中立性（その法的形態に関わらず全ての納税者が利用可能であること）、二つ目は居住者と非居住者との間での中立性である。

便益を受ける者の中立性については、その法的形態に関わらず全ての納税者が研究開発優遇税制を利用可能とする必要がある。これは制度設計に当たり、まったく同じ取扱いまでを求めものではなく、例えば、法人にはフラット税率、個人には累進税率を採用するといった違いはあり得る。この点で、各国の状況はばらついており、研究開発優遇税制を法人（companies）のみに適用する国（オーストラリア、ブラジル、英国）、全ての法的形態に適用する国（カナダ、デンマーク、ギリシャ、ハンガリー、インド、韓国、ポーランド、シンガポール、スロベニア、スペイン、米国、南アフリカ）、全ての納税者に適用するが全ての研究開発優遇税制とは限らない国（アルゼンチン、オーストリア、ベルギー、フィンランド、イタリア、オランダ）などがある。なお、南アフリカは現状では全ての納税者に研究開発優遇税制が適用されるが、法人だけに限定する改正案が提案されている。また、オランダでは自己雇用の個人のみがインプットインセンティブの対象であるが、法人はイノベーションボックスを利用することができるものとされている。類似の論点として、中小企業を優遇すべきかという点があるが、OECDの報告書^①も、多国籍企業はクロスボーダーなタックスプランニングが利用可能であり、研究開発に

対する租税優遇を多く受けているのに対し、これらを利用できない中小企業は不利であるとしており、いくつかの国では中小企業を優遇する制度を採用している（オーストリア、カナダ、フランス、オランダ、ノルウェー）。これに対し、最近 EU が公表した報告書²⁰では研究開発優遇税制は企業のサイズを基準とする制度とすべきでないとして反対の結論を出している。

次に、居住者と非居住者の中立性については、外国法人の国内 PE に対しては研究開発優遇税制の一部又は全てを適用しないと国（アルゼンチン、台湾、韓国）もあるが、大半の国は国内 PE を区別した制度とはしていない。これには二つの理由があるが、この税制は本来地域的な限定が求められるものであるものの、EU の基本的権利に合致しないことから、非 EU 国がこれらの制限を課しているにすぎず、EU 各国等は PE を同じ取扱いとする必要がある。更に、EU 法と租税条約第 24 条（無差別条項）3 項はいずれも源泉地国に対し PE へ同じ優遇措置を与えることを求めている。

(2) 比例性原則

研究開発税制は国内の基本的な税制から乖離せざるを得ないが、その場合、比例性原則に沿ったものである必要がある。比例性の原則は、法の一般原則であるが、EU 法上の原則でもある。特に、基本的な権利の制限は比例原則に即したものである必要があり、国家補助の問題の判断基準でもある。研究開発優遇税制をデザインする際は、その適合性について効果的に目的達成できるものであるかどうかを判定し、比例性原則のテストによって目的を達成するために必要とされる以上に乖離しているかどうかを検討する必要がある。

税制デザイン上の問題として、二つの問題を取り上げると、一つ目は研究開発活動とのネクサスの観点から地域で捉えるか人で捉えるかのアプローチの問題がある。適合的であるかどうかの基準は、研究開発優遇税制で促進しようとする活動と直接的なネクサスが必要であるが、

これを実現する方法として、研究開発優遇税制の便益を自国内で行われた研究開発活動に限定するアプローチがある。多くの非 EU 国は多少の差はあるがこの方法を採用しており、何らかの地理的制限を課している。これに対し、判例上、このような制限が基本的自由と反するとされている EU 各国は複雑な状況にある。欧州司法裁判所（ECJ）はインプットインセンティブについて判決を出しているが、同様の原則はアウトプットインセンティブ（パテント・ボックス）についてもあてはまることから、加盟国は EU 域内で行われる研究開発活動に対して自国の優遇税制を認める必要がある。このような問題の解決策としては、人的なネクサス要件を設けることが考えられ、パテント・ボックスに関連する修正ネクサス・アプローチで採用されたものである。修正ネクサス・アプローチは、クロスボーダーな局面では適格支出の 30% の増額はするものの、海外の関連企業にアウトソースした研究開発機能の費用を除外することから地理的制限を加えたような結果を生み出すこととなる。この場合、EU 法の観点から、除外は居住外注先と同様に非居住外注先にも適用されなければならない。一方で、修正ネクサス・アプローチのもとでは、メンバー国は非関連者に対するアウトソース費用を適格と扱うかどうかについて、国内と海外で区別しない限り自由であり、同一の納税者に生じたものである限り海外の支店等で生じた研究開発費用も加味される。

EU 法の下では、同一法人といえ他のメンバー国の支店で行われる適格活動は、研究開発優遇税制上問題が多い。多くの国、特にヨーロッパ各国（ベルギー、デンマーク、フィンランド、フランス、ハンガリー、ポルトガル等）は、それらの活動から生ずる所得を課税の対象とする場合に限り海外の研究開発費用を優遇の対象としている。他のメンバー国の PE を通じて行われる適格研究開発活動に対し、どちらの国が当該活動とその所得に対し優遇を与えるべきかについて、適合性の原則と EU 法に沿った解決策

としては、本店の居住地国が PE に帰属する所得を免税とし、研究開発活動を行う場所の所在地国が税の優遇措置を与えるものがある。この方式は、居住地国が税額控除方式を採用している場合には実現が難しく、国外所得免除方式の方が EU 法と適合的といえる。

二つ目の問題は、適格な研究開発の定義と適格な研究開発支出の問題である。この問題は以前からインプットインセンティブで問題とされてきたが、パテント・ボックスに対する修正ネクサス・アプローチを採用した際にも同様に問題となる。

研究開発の定義について、Frascati マニュアル (OECD 科学技術資料専門家部会) によると、研究開発は「クリエイティブな作業をシステムティックに行うもの」とされており、基礎研究、応用研究、実験的な開発を区別している。産業セクターの管理作業、パテント関連の法的作業、ルーティンなテスト、データ収集等は含まれていない。これに対し、イノベーションを定義した OECD の Oslo マニュアルによると、「イノベーション活動」を、製品イノベーション、プロセスイノベーション、マーケティングイノベーション、組織的なイノベーションに区分し、「目新しさ」をイノベーションの基本要素であるとしているが、租税政策の観点では「目新しさ」が適切とは限らない。各国はこの二つのマニュアルの定義を基本的に採用しているが、国により多少の相違が見られる。例えば、米国は基礎研究を含まないものとするのに対し、ブラジル、カナダはサポート活動を含めるとしている。「目新しさ」についても、国により基準が異なっており、英国は世界に対しての目新しさ、フランスは市場にとっての目新しさ、オランダ、米国は企業にとっての目新しさで十分としている。

また、適格な研究開発支出については、研究開発スタッフの給与、材料費等の当期の支出と研究開発目的で使用される機器、設備等の費用である資本的支出は通常区別されるが、委託研

究開発に関連する費用で委託者に求償されるものを、その委託者又は研究開発活動を行う受託者のいずれの段階で考慮すべきかという問題がある。

適格な研究開発支出の定義は国により異なっており、適格支出の定義について厳しく解する国もある。一般的に、研究開発職員の人件費は適格支出に含まれるが、フィンランドでは、研究開発職員の給与のみを対象とし、材料費等の他の当期支出と資本的支出は対象としていない。米国では、自社の研究費について研究開発税額控除の対象となるのは、人件費、材料費、コンピューターの使用料等に限定されている。これに対し、オーストラリアでは、コア又はサポート研究開発活動に生じた費用、利息、建築支出、有形減価償却資産の取得費用等も研究開発支出の対象とされ、オーストリアでも同様に建築費、ファイナンス費用等を対象としている。ハンガリー、ノルウェーでも固定資産の償却費、材料や棚卸資産の取得費を対象とし、フランスではパテントに関連する経費も対象とされている。

この点で、修正ネクサス・アプローチでも適格研究開発支出の定義は問題となるが、各国は独自の定義を採用可能とされている。従って、当期支出と資本的支出は対象となるが、修正ネクサス・アプローチでは利息、建築費用は除外されている。また、30%の増額はあるものの、取得した IP に関連する費用及び研究開発活動のアウトソーシングに関する費用は除外されている。

(3) インプット優遇税制の問題

研究開発機能を他の関連者等へアウトソースした場合、誰が税額控除等の優遇税制を享受できるかは、税制をデザインする際に解決すべき重要な問題である。政策の重点を、研究開発活動の所有・コントロール・財務リスクに置くのか、実際の研究開発活動に置くかによって結論が異なることとなる。アウトソースを委託した納税者に優遇税制を適用する方法とアウトソースを受託して実施した納税者に適用する方法が

あるが、修正ネクサス・アプローチでは後者の立場をとっている。

この点で、各国の立場は大きな開きがある。いくつかの国（例、フィンランド）では、受託研究開発に関連する費用は適格支出とされず、研究開発活動を行っている納税者が補てんを受けた費用も除外されており、インプット優遇税制はインハウスの研究開発に限定されている。これに対し、アウトソースに関連する費用は考慮するが、一定の限定を課し、関連グループ内のものであるかどうかで区分する国もある（オーストリア、カナダ、ポルトガル、フランス、英国）。例えば、オーストリアでは、グループ内の受託研究開発費用は税額控除の対象外とされ、対象となる非関連者に対するアウトソースも、金額に限度（年間 100 万ユーロまで）を設けている。米国の研究開発税額控除も同様のアプローチを採用しており、非関連者に対するアウトソース費用の 65%を対象とするが、グループ内のもは別のルールが適用されることとなっている。具体的には、研究開発税額控除計算上、グループ全体を一つの納税者として取り扱い、グループ全体の適格研究開発費用をグループ内で案分したのについて、実際に研究開発を行っている法人が税額控除をできるとするものである。

第三のグループの国では、研究開発活動をアウトソースした場合であっても、当該研究開発活動がその委託者のために行われるものである限り優遇税制の適用を認めている。例えば、オーストラリアでは「自分のため要件（on own behalf requirement）」が基準として採用されている。また、南アフリカでは、受託者が研究開発活動を行うものである場合には、委託費用も特別償却の対象としており、いくつかの欧州の国もこれらの考え方を採用している。スペインでは研究開発の委託費用についてそれが国内又はメンバー国内で行われるものであれば優遇税制の対象としており、ベルギーでは、国内での二重控除の排除のみ問題とされ、研究開発活

動を国内の他の法人へアウトソースした場合には二重控除は否認されるが、海外の法人からベルギー法人に請求された研究開発費用については投資控除、税額控除が可能であり、ハンガリーも類似の制度を採用している。これらの国では、逆に海外から研究開発活動について受託した場合についても優遇税制を適用できることとなっている。

上記の問題は、非 EU 国と EU メンバー国ではその影響が異なっている。非 EU 国では、政策選択の問題であり、国内においてはインプット優遇税制が二重に利用されないようにすることが課題となるが、海外へのアウトソースの場面では当該国が研究開発優遇税制の適用に地理的な限定を付すことで多くの場合問題は解決する。

これに対し、EU メンバー国では、採用するモデルによるが、結果として他のメンバー国での研究開発活動に援助を与えることとなり、更に、EU メンバー国は自国内で研究開発税制優遇を与えなければならないので、租税政策の調整が行われなかったために同じ活動に対し二度優遇を与えることとなっている。例えば、スペインの居住法人が研究開発機能を他のメンバー国の関連法人にアウトソースした場合、上記の原則と基本的な自由の原則をあてはめるとスペインは研究開発優遇税制を与えなければならないこととなる。更に、メンバー国は自国内での研究開発活動を促進するため関連法人に対しても優遇することとなるが、スペイン国内で同様の状況がある場合には、優遇措置の適用は一度に限られるため、国際間の取扱いは国内でのものより優遇する結果となっているなどの問題が生じている。

3. 研究開発に係る優遇税制の租税条約による制限

(1) 租税条約第 24 条

研究開発優遇税制の中立性の観点では、租税条約が求める無差別取扱いへの対応の問題があ

る。OECD モデル租税条約第 24 条 3 項は PE と国内企業との無差別、同 4 項は支払金の控除要件に関する無差別、同 5 項は外資であることに関する無差別を定めている。

OECD モデル租税条約第 24 条 3 項は源泉地国に PE へも同じ優遇措置を与えることを求めているが、PE に対し優遇税制の一部又は全てを適用しないとする特定の国（アルゼンチン、台湾、韓国等）を除き大半の国は PE を区別して適用することとしておらず、この点は大きな問題にならない。また 4 項については、税額控除は対象とならないことから、問題となる局面は限られる。これに対し、5 項は条約に規定がある場合には有効なものとなるが、カナダ等の特定の国は第 24 条を留保しており、カナダでは特定の法人（カナダ支配の法人）をターゲットにした研究開発優遇税制を有している。

(2) 無差別条項の留保

OECD モデル租税条約第 24 条の無差別条項は常に採用されるとは限らず、オーストラリア、ニュージーランド、カナダは留保の立場を表明している。具体的に、オーストラリアの例でこれを見ると、2011 年 7 月改正前（改正後は税額控除方式）は特別所得控除方式（enhanced deduction system）を採用し、オーストラリアで設立された法人に限定されていた。オーストラリアは一般的に無差別条項に反対しており、OECD モデル租税条約にも留保の立場を表明している。租税条約の規定例で見ても、研究開発は明示的に無差別条項から除かれており、最恵国待遇をいくつかの条約では認めているが、例外として、OECD モデル租税条約に従う日本との条約、セービングクローズはあるものの米国との条約がある。

4. 研究開発に係る優遇税制の EU 法による制限

(1) EU 域内の問題

EU 域内では、研究開発優遇税制の国による違いと基本的自由の原則について大きな問題は

生じていないが、各国が自国の優遇税制を、基本的自由を認める ECJ の考え方に基づいて域内に拡大しようとする局面で問題が生じている。この点を解決するためには、メンバー国は個人のネクサスに基づいたアプローチに移行し、実際に研究開発活動を行っている者が優遇税制を適用できるとする原則を採用する必要がある。その意味で、上記のとおり、いくつかのメンバー国は既にこの原則を採用している。この点については、2006 年の研究開発優遇に関する EU コミュニケーションでも触れられており、基本的自由の原則にも合致したものである。なお、パテント・ボックス税制に適用される修正ネクサス・アプローチの取扱いに合わせ、この原則は関連者間のアウトソース（30%の増額を条件）に少なくとも適用すべきである。

一方で、このような、国でなく個人に着目した取扱いといえども、自国の納税者自身が他のメンバー国で PE を通じて行う研究開発活動に対しては優遇税制を与える必要がある。この点については、最も適切な解決策として、研究開発活動が行われるメンバー国が優遇税制を与え、本店所在地国は支店の当該所得を免税とする方法がある。

(2) 国家補助規制と CFC 税制

EU メンバー国は、特定の産業等に優遇税制を与える場合、EU 機能条約第 107 条 1 項の国家補助規制を順守する必要がある。多くはインプット優遇税制に限られるが、ターゲットを限定した優遇税制は EU 委員会の了承が必要となる。これに対し、広範なパテント・ボックスのような一般的な優遇税制は承認の対象外とされている。

更に、EU の政策目的（Europe2020 等）に資するものとして研究開発優遇税制を認めた場合、他の EU メンバー国が税負担が低いとして CFC 税制を適用することができるかという問題もある。また、所得税の対象となる自営業者等について研究開発優遇税制の適用を保留しつつ、法人税の対象となるその競争相手に対し優

遇税制を適用することの是非も問題となるが、いずれも否定的に考えられている。

(3) CCCTB

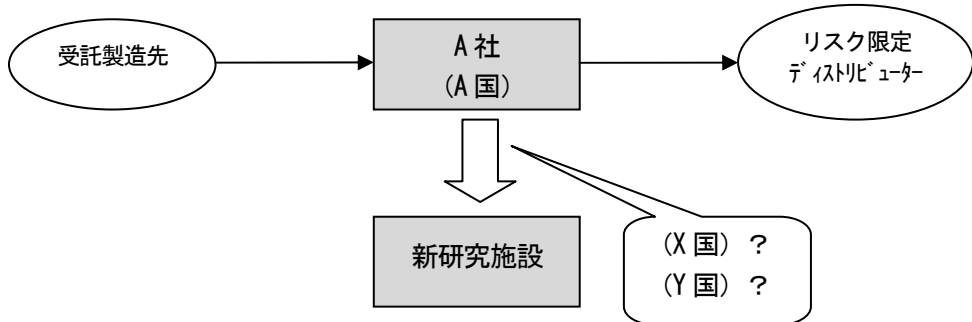
共通統合法人税課税ベース (Common Consolidated Corporate Tax Base) については、2011 年に提案されたものの合意に至らず議論が継続されていたが、税の透明化パッケージの一環として 2015 年 6 月に修正の上で再提案されている。CCCTB は研究開発優遇税制を規定しておらず、メンバー国が当該税制の中で独自に優遇措置部分を所得控除・税額控除することも認められていない。更に租税以外の優遇措置 (補助金等) について、当該税制上は利益として課税対象とされている。2011 年提案では当該

税制はオプション的なものであり、研究開発等の多い多国籍企業は離脱するであろうと考えられていたが、一定の多国籍企業に対し強制的な適用を検討している新たな CCCTB においては、各国の研究開発優遇税制をブロックすることとなる可能性がある。その意味で、オプションとすべきか、認め得る優遇税制をリスト化すべきか等の問題がある。

5. 二つの事例

パネルから、研究部署の拡大・IP 再編に関する事例と研究開発所得に対する節税に関する事例の説明があった。

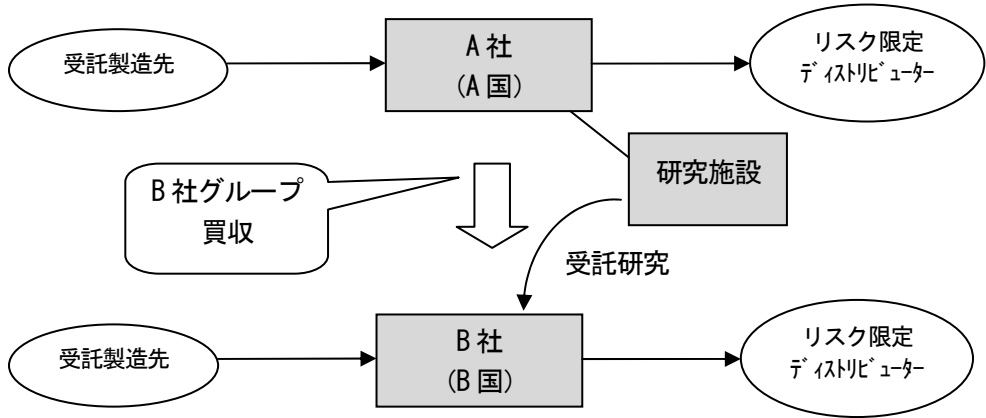
(1) 新たな研究施設と IP 再編



A 国の医薬品製造販売会社 A 社は、研究開発から販売マーケティングまでの全ての機能・リスクをコントロールし、IP を所有した上で世界中の関連会社へ製造を委託し、世界中の関連会社等を通じて製品を販売していた。A 社の所在地国である A 国は、低税率であるが研究開発優遇税制のない国であり、研究施設等も限られていた。A 社は事業の拡大に伴い、新たな委託研究施設を設置することとなり、研究施設等は限られるがコスト水準・税率が同じであり、研究開発税額控除のある X 国と、優れた病院、研究施設等がありコスト水準も同じであるが税率はるかに高い Y 国を検討することとなった。

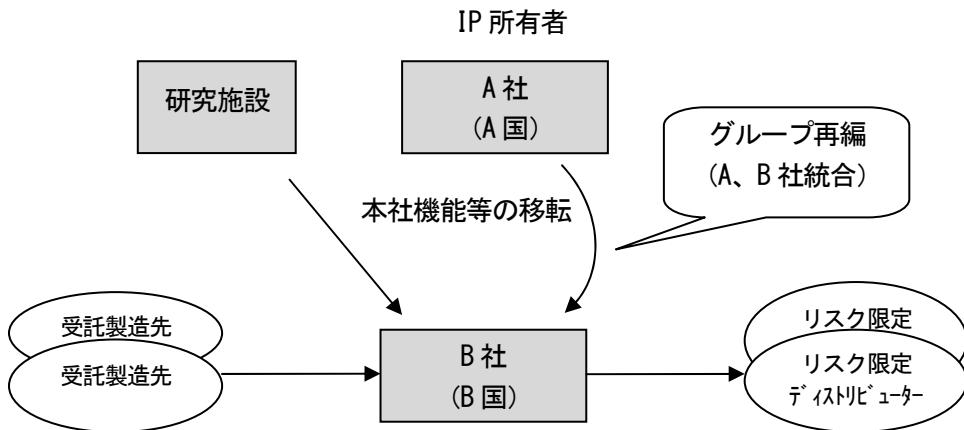
この場合、研究開発税額控除として検討すべき事項は、次のようなものがある。

- ・ 対象は、研究開発の全額 vs 増加額
- ・ 控除額の制限の有無
- ・ 自らの研究開発について所有権、リスクコントロール等の要件の有無
- ・ 委託研究開発を含むか



次に、A社は、B社のグループを買収・統合し、何年か後にB国に本社機能等を移転した。この事例では、A社はIPの所有者だけになり、研究施設等もB社のコントロール下で統合する

ものであるが、A社グループの再編後の姿について、どういった点を考える必要があるのかについて議論を行った。

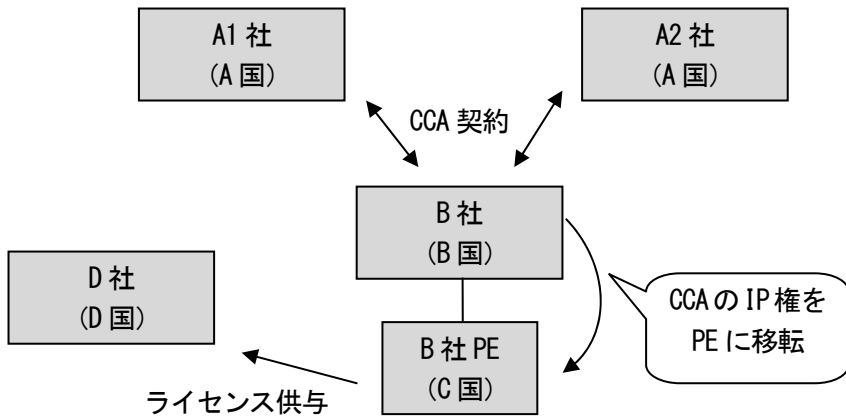


このA社の再編後の姿は、いわゆるキャッシュボックスに近い姿になる。その場合には、修正ネクサス・アプローチの取扱いとして、トラッキング、トレーシングが求められることとなるが、パネルからは、実際にこういった個別事例においてトラッキング、トレーシングを行うことがいかに難しいかが指摘された。

(2) 研究開発所得に対する節税

BEPS前に行われていた、次のような節税目的のIPストラクチャーについて、BEPS後どのような影響を受けるかについて、討議した。

この事例では、B社はB国からC国のPE所得について10%のみ本店に帰属するものと取り扱うとのルーリングを受け、B-D国の租税条約では10%の源泉課税となっていたBEPS前の状況に対し、BEPS後は、ルーリングが利用できないことに加え、B-D国の租税条約も適用されず、D国の源泉課税は40%となるものである。この事例もBEPSで問題とされた典型例と考えられるが、研究開発税制の観点では実際の活動地への研究開発活動のシフトが必要であることが指摘された。



6. まとめ

以上の議論をまとめ、研究開発政策は税制の問題に限定されるわけではないが、研究開発の優遇が、実際の研究開発活動の活発化や、「たなぼた」的な税収増減の回避に効果的なものとなるかどうか問題であること、ゼネラルレポートの結論は優遇が効果的であるためには中立性と比例性原則が重要であることの二点を強調した。

また、租税条約の無差別条項は優遇の観点では限られた効果しかないが中立政策をサポートするものであること、EU 法は研究開発活動を単一のマーケット内でサポートするものであるが、協調と BEPS 問題の両立が課題として残ることも指摘した。

更に、事例 1 は、合法的な事業再編に対し、「たなぼた」的な税収減とならないような、効果的な研究開発優遇税制をデザインする際の課題を浮かび上がらせ、事例 2 は、BEPS 前のプランニングはパテント・ボックス以上に寛容であったが、BEPS 後は、BEPS 対策が成功した場合、租税競争は、中間の導管法人所在地国から活動を行っている国にシフトするであろうことが明らかとなったことを説明し、討議を終えた。

「議題 2：納税者の基本的権利の実際上の保護」⁽³⁾

〔Subject 2: Practical Protection of Taxpayers' Fundamental Rights〕

〔議長及び討論者等〕

Chair : Michael Beusch (Switzerland)

General Reporters :

Philip Baker (United Kingdom),
Pasquale Pistone (Italy)

Panel Members :

Beric Croome (South Africa),
Masato Ohno (Japan),
Luis Eduardo Schoueri (Brazil)

Secretary : Susanne Raas (Switzerland)

〔テーマのポイント〕

- BEPS への対応として各国の税務当局の権限や執行が強化されつつある中で、納税者の権利保護への懸念が高まっていることを背景に、税務において最低限守られるべき水準（ミニマム・スタンダード）とベスト・プラクティスを、ゼネラル・リポーターが納税者の権利保護の観点から認識、決定し、実務上の対応を総括して議論した。
- ゼネラル・リポーターが対象とした税務手続は、①納税者の特定、申告書の発出、納税者とのコミュニケーション、②更正決定手続、③秘密保護、④通常の調査、⑤より厳しい調査、⑥税務争訟、⑦刑事罰と行

政罰、⑧徴収、⑨国際的な手続、⑩立法、⑪税務行政庁の実務指針とガイダンス、⑫納税者の権利保護のための枠組み、の 12 項目である。

- また、12 項目の中で特に重要な二つの項目については、税務争訟についてセミナー K で「税務訴訟手続における納税者の実際上の保護」として、更に国際的な手続についてセミナー D で「情報交換手続における納税者の実際上の保護」として別途議論している。
- 最後に総括として、今後 OECD の BEPS プロジェクトの進展とともに、課税当局の権限がより強化されることが予想されるが、それに伴いより効果的で適時の納税者の権利保護が求められるとし、また各国の取組をモニターする必要があるとの見解が示された。

1. イントロダクション

議長から税務における納税者の権利保護の重要性が述べられた後、ゼネラル・リポーターから納税者の権利保護についての各国のミニマム・スタンダードとベスト・プラクティスを明らかにする、というセッションの目的が述べられた。また、認識されたミニマム・スタンダード、ベスト・プラクティスは、①納税者の秘密情報の保護を含むプライバシーの権利、②公平な調査と公平な争訟を受ける権利、③差別的で恣意的な税法の適用や執行を受けない権利、④特に刑事罰について自己負罪（自らを罪に陥れること）を避ける権利、⑤税制や税務手続における法の支配の尊重、に係るものであることが説明された。

その後、各項目についてゼネラル・リポーターから報告があり、パネルメンバーがコメントを加えた。

2. 各税務手続における議論等

(1) 納税者の特定、申告書の発出、納税者との

コミュニケーション

主なミニマム・スタンダードは、セキュリティの強化、非差別的かつ自由で自主的なコーポレートガバナンス等の cooperative compliance への参加、障害者への支援であった。

主なベスト・プラクティスは、納税者の厳格な特定や源泉徴収をした第三者の誤りについて納税者は責任を負わない旨の明確化、というものが挙げられていた。

南アフリカのパネルメンバーから、IT を活用した納税者との連絡や情報の収集、分析は、税務当局にとって効率化やコンプライアンスコストの削減に途方もない貢献をする一方で、近代的な技術の活用はまた、データの紛失や不正、なりすましといった納税者の権利に対する潜在的なリスクも伴っており、納税者に個々の番号が付与される場合、当局の身元確認の前の納税者による開示を徹底するといったような、なりすましに対する対策が考慮されなければならない、とのコメントがあった。

(2) 更正決定手続

ゼネラル・リポーターは、近年直接税に関して多くの国で採用されている申告納税制度の下で行われる更正決定手続では、武器対等の原則 (equality of arms) に基づく公平性確保の観点から、税務当局と納税者の間の事実認定と法令解釈に係る問題の合意を促進させ、特に納税者に防御する機会を与えるとともに、その一方でより良い税務行政促進のため、納税者と税務当局との建設的な対話の義務を伴うことが望ましいとしている。実際に、41 カ国中 31 カ国で更正決定前の対話が確保されており、31 カ国中 30 カ国で納税者から対話を要請できるとされている。

スイスの事務局員から、多くの国でこのような対話に電子手続が活用されており、そこでは関連事項に当局と納税者の双方がアクセスできることから、両者が単純な事実に関する不一致等、解決がより簡単な事項についてリアルタイムに対応することができているとする報告が

あった。

ここでは、ミニマム・スタンダードは特に言及されず、武器対等の原則に基づく公平な更正決定を保障する建設的な対話の確保や、更正決定や単純な誤りの訂正を効率化する電子手続の活用が主なベスト・プラクティスとされた。

(3) 秘密保護

ここで保護されるべき秘密は納税者の秘密情報であり、ゼネラル・リポーターから納税者のプライバシーの権利保護のためには、税務当局に集積された膨大なデータに係る秘密保護の徹底が欠かせず、特に守秘についての法令化は全ての国が従うべき基本的なミニマム・スタンダードであるとの指摘があった。そのうえで、主なミニマム・スタンダードとして、守秘義務の法令化と違反に対する厳罰化、アクセス制限や定期的なアクセスチェック等をあげ、主なベスト・プラクティスとして、暗号化や効果的なファイアウォールの設置、シニアレベル職員による情報セキュリティの徹底、議会による監督などを挙げた。日本のパネルメンバーは、情報漏洩防止の取組として、内外ネットワークを完全に分離し暗号化も実施している国税庁の実践を紹介した。

ここでは納税者情報の秘密保持の例外として **naming and shaming** (悪質な納税者について納税者情報を開示、公開するもので、一種の見せしめ、さらしもの的な制度で、現在でも英仏韓国等で施行されている。)の是非が議論された。日本のパネルメンバーは、そのようなアプローチはプライバシーの侵害として日本では支持されないであろうことを指摘した。また、ブラジルのパネルメンバーからは、**naming and shaming** はブラジルでも行っていないが行政裁判は公開であり、そこでの決定も全て公開されており行政裁判の対象となる事案は会社名や対象税額も含め詳細にメディアによって報道されている旨コメントがあった。この **naming and shaming** に関してゼネラル・リポーターは、納税者の秘密情報保護の重大な違反であるとし、

実施される場合にはセーフガードの確保、更に裁判所の関与が必要であるとした。またこの議題の最後に、**naming and shaming** について賛成か反対かを聴衆に聞くフロアボート (挙手による意見表明) を実施し、この制度に重大な懸念を抱いているということを印象付けていた (なおフロアボートでは **naming and shaming** に賛成に挙手する人はほとんどいなかった。)

(4) 通常の調査

ゼネラル・リポーターは、比例原則 (**Proportionality**)、二重処罰の禁止 (**Ne bis in den**)、聴聞原則 (**Audi alteram partem**)、自己負罪拒否権 (**Nemo tenetur se detegere**) の4つを基本原則として、これらの遵守がミニマム・スタンダードであるとしている。更に、事前通知、収集情報の開示もミニマム・スタンダードとして挙げている。一方、主なベスト・プラクティスは、1課税年度1調査の原則、調査手続の公開、納税者からの調査要請、合理的な調査期間の設定等が挙げられている。納税者からの調査要請はフランスや韓国、スイスなどで実践されており、納税者から当局に対して自らの申告の正当性の確認要請ができると紹介している。

ここでは、基本原則が守られなかった場合の調査の有効性や第三者から情報を収集する場合の納税者への通知の要否というものが議論されていた。また、日本のパネルメンバーは、法令に定められた日本の調査手続等を説明した。

(5) より厳しい調査

ここでは、通常の調査とは異なる、特に **fact finding** において家屋の搜索や通信の傍受等、より侵襲的なテクニックが用いられるより強力な調査が税務当局によって実施されるケースを取り扱っている。黙秘権や裁判所の許可について述べられていることから、日本では租税犯則調査、いわゆる査察調査がこれに当たると考えられる。

主なミニマム・スタンダードは、自己負罪拒否権や黙秘権の付与、住居立入りの際の裁判所

の関与、帳簿書類押収時の理由と期間の明示、主なベスト・プラクティスは、事前通知、意見を述べる機会の付与、銀行情報へのアクセスに係る裁判所の関与、より侵害的な調査に係る司法当局の関与等であった。

主な議論として、より厳しい調査が実施される場合の悪質性との比例原則の確保といったことや、資料を押収する際の弁護士等の職務上の秘密の取扱いにも十分配慮する必要があるということがあった。

(6) 税務争訟

課税処分に対して納税者が取り得る行政上、司法上の救済は国によって様々であるとした上で、主なミニマム・スタンダードとして、不服申立前置の不採用、聴聞原則の保障を挙げている。異議審査や不服審査を経た後でなければ訴訟を提起することができないという不服申立前置は、納税者の公平な裁判を受ける権利に抵触するという点で、ゼネラル・リポーターはその不採用をミニマム・スタンダードと考えているとのことであった。また、ゼネラル・リポーターは、納税者のプライバシーの侵害にならないように、非公開での審理もミニマム・スタンダードに挙げている。一方、主なベスト・プラクティスは、争訟の2年以内の終結や税の納付を争訟の要件としない、また国家による争訟費用の負担というものを挙げている。例として、納税者が勝った場合については費用の100%を国が負担し、負けた場合についても50%を負担するというオランダの実践が紹介された。

なお、ここで議論された納税者のプライバシーと裁判の透明性については、別途セミナーKで「税務訴訟手続における納税者の実際上の保護」として議論している。

(7) 刑事罰と行政罰

罰則は通常、法に則ってノンコンプライアンスに課せられ、それを認識していたかどうかという要件が必要であるが、税については主観的な要素よりも納税義務の不履行という事実に対して課せられる。それでもなおゼネラル・リポ-

ーターは、当局の不明瞭なガイドラインによる合理的な期待をもった善意の納税者の誤りや、客観的に複数の解釈が可能なあいまいなルールによる誤りなど、意識しない誤りについては罰則を科さないというものをベスト・プラクティスとしてあげている。

ゼネラル・リポーターは、税に関して罰則とは追徴額に加算されて科せられる税金であり、比較的軽微な違反については行政罰を賦課し、より深刻な違反については刑事罰を賦課するという国が大勢を占めているとした上で、双方とも賦課されたり、追徴額よりも多い罰則が課せられたりする国があるとしている。そしてこういった事例は納税者の基本的権利の侵害につながる点で、ミニマム・スタンダードとして、比例原則及び二重処罰の禁止の確保をあげている。また、ベスト・プラクティスは、行政罰と刑事罰の双方が適用可能な場合のどちらか一方の賦課、更に自主開示の際のペナルティの軽減をあげている。

ここでの主な議論は、自主開示のみを目的とする罰則の強化の是非についてであり、ゼネラル・リポーターは、納税者が当局の見解に自らのポジションを近づける場合は罰則の軽減は望ましいとしながら、自主開示のみを目的に罰則を強化することは比例原則に抵触する可能性があり問題であるとしている。

(8) 徴収

租税の徴収は、税額が確定し当局が徴収権限を有していることから、当局と納税者との間にはより過激な対立が存在しやすいとした上で、ゼネラル・リポーターは納税者の最低限の生活の確保や猶予を求める権利、被災者に対する一時的な執行停止をミニマム・スタンダードとしている。また、ベスト・プラクティスとして、財産等の差押えにおける裁判所の許可をあげている。そして、最後の手段である納税者の財産等の差押えについて、比例原則の遵守と裁判所の関与の要否を議論し、裁判所の関与は納税者の権利保護のために必要であるとの見解を述べ

ている。また、震災等の被災者に対する日本の猶予制度の実践が紹介された。

(9) 国際的な手続

ゼネラル・リポーターは、一般的に国際的な手続では国内的な手続に比し納税者の権利保護が重視されていない傾向にあるとした上で、情報交換と相互協議を取り上げている。なお、情報交換についてはセミナーDにおいて「情報交換手続における納税者の実際上の保護」として議論している。

イ 情報交換

情報交換の重要性は近年益々高まっており、実施の際や交換された情報の守秘についてより納税者の権利保護が大切であるとした上で、詳細はセミナーDで議論するとした。

ロ 相互協議

相互協議は、納税者の参画が認められておらず、納税者の権利保護の点からは black hole となっているとした上で、納税者が自らの意見を述べる機会や協議の進捗について聞く機会の提供、更に相互協議の実施を求める権利の付与をミニマム・スタンダードとしている。そして、当局が相互協議を実施しないことに対する申立を納税者に認める権利の付与をベスト・プラクティスとし、デンマークの実践がそれに当たる可能性がある旨を述べている。

(10) 立法

ゼネラル・リポーターは、納税者の権利保護は執行だけではなく立法においても図られるべきであるとし、遡及立法の原則禁止をミニマム・スタンダードとした。また、その完全な禁止とパブリック・コンサルテーションの実施をベスト・プラクティスとしている。ここでは、税制や税法を改正する際の納税者の権利保護の確保が議論され、優れた取組として税制改正の際にその理由から改正後の検証までを行うというニュージーランドの実践が紹介されている。これはニュージーランドの5段階プロセスとい

うもので、①必要性や影響の可能性の事前説明、②改正案の検討、③改正案の公表、④改正税法の公表、⑤改正2年後の検証というプロセスが取られ、納税者の権利保護が図られているとのことであった。

(11) 税務行政の実務指針とガイダンス

ゼネラル・リポーターは納税者の権利保護のために、法令やガイダンスを含めた関連する全ての文献へのアクセスを納税者には可能とすべきであるとした上で、法令解釈、執行通達等の原則公開、匿名でのルーリングの公開をミニマム・スタンダードとしている（ベスト・プラクティスについては特に言及はなかった。）。そして、公開に際してのインターネット弱者への十分な配慮や当局の解釈変更の際の遡及適用の是非が議論された。また、ルーリングに関する他の議論としては、法的拘束力の有無や当局が発出しない場合の納税者の個別の申立ての可否というものがあつた。

(12) 納税者の権利保護のための枠組み

ゼネラル・リポーターは、納税者の権利保護のためには納税者権利章典の制定がミニマム・スタンダードであるとした。またベスト・プラクティスは、調査の際のパフレット等による納税者権利章典の納税者への周知、当局と独立した部局にあるオンブズマンの設置であつた。その上で、オンブズマン制度の税務行政への特化の有無、その独立性の程度、更には苦情処理に留まらないより高度な仲裁機能の有無についての議論を行った。

3. 結論

最後にゼネラル・リポーターは、BEPSプロジェクトにおいて、ルーリングに関する自発的情報交換の促進、タックスプランニングの義務的開示、多国籍企業グループの活動実態の報告制度など税の透明化が進展していくとともに、税務当局により強い権限が付与されていくことになり、それに伴いより適切で効果的な納税者の権利保護が必要であるということ強調した。

また、ミニマム・スタンダードやベスト・プラクティスといった認識された基準や実践について、納税者の効果的な権利保護の進展をチェックするためのモニタリンググループを IFA 内に立ち上げる旨を述べた。

「セミナーA：パテント・ボックス」 【Seminar A: Patent boxes】

【議長及び討論者等】

Chair : Maria Teresa Soler Roch (Spain)

Panel Members :

Paolo Arginelli (Italy),
Michiel van Kempen (Netherlands),
Cécile Brokelind (Sweden),
Achim Pross (OECD),
Robert Danon (Switzerland)

Secretary : Elizabeth Gil (Spain)

【テーマのポイント】

- パテント・ボックス制度は、イノベーションの促進と有害税制のまん延の防止を同時に達成する必要があり、その制度設計と執行に難しい問題を抱えている。
- パテント・ボックス制度の対象無形資産には取引上の無形資産 (trade intangibles) のみを対象とするものとマーケティング上の無形資産 (marketing intangibles) も対象に含めるものがあるが、取引上の無形資産の範囲は広く解し、特許のある無形資産 (patented intangible properties) に限られるべきではない。
- EU メンバー国にとっては、基本的自由 (fundamental freedoms) の原則と国家補助 (state aid) 禁止のルールがパテント・ボックスの制度設計に当たっての制約となり得る。
- BEPS プロジェクトにおいて適格とされたパテント・ボックス制度の適用により居住地国の課税が軽減される場合には、源泉地国において使用料は免税とされる必要がある。
- BEPS 適格のパテント・ボックス制度を

BEPS 対策の CFC 規制の対象から除外する必要がある。

1. イントロダクション

この 10 年間に、無形資産から生じる所得に対して課税を軽減する制度が複数国で導入された。その目的はイノベーションをもっと企業の利益になるようにして活発化させることで研究開発活動が社会に及ぼす好影響を増加させようというものだが、このような制度は不公平で差別的で租税回避や有害な税の競争を助長するものともなりかねない。

このため、パテント・ボックス制度は、イノベーションの促進と有害税制のまん延の防止を同時に達成する必要があり、その制度設計と執行に難しい問題を抱えている。この点に関し、BEPS 行動 5 に関する OECD や有害税制フォーラムの作業や欧州委員会による EU レベルのイニシアティブにより、最近、国際的に大きな動きがあった。

BEPS 行動 5 の結論として“ネクサス・アプローチ”を適用したパテント・ボックス制度の新基準が提案され、これが有害でないパテント・ボックス制度の範囲を決めるものとなる見込みであり、今後のパテント・ボックス制度はこのネクサス・アプローチ基準に適合したもののみとなる可能性がある。

2. パネル・ディスカッション

初めにイタリアのパネリストが、欧州で導入されているパテント・ボックス制度の分析を基に、その政策目的、特徴、政策面での論点を説明し、パテント・ボックス制度には、①対象所得、②適用実効税率、③対象納税者、④対象無形資産、⑤所得計算の 5 つの構成要素があることを指摘した上で、対象無形資産に関して、取引上の無形資産 (trade intangibles) のみを対象とするものとマーケティング上の無形資産 (marketing intangibles) も対象に含めるものがあることを説明した。この点に関して、オ

ランダのパネリストから、制度の目的が社会に好影響を及ぼす研究開発活動を促進させることであるため、取引上の無形資産の範囲は広く解し、特許のある無形資産 (patented intangible properties) に限られるべきではないとのコメントがあった。

引き続きイタリアのパネリストとオランダのパネリストから、対象所得の計算方法に関して、純所得 (net income) アプローチか総所得 (gross income) アプローチかの選択、純所得アプローチの場合、控除できる経費の範囲、過去に控除済みの費用を控除対象経費に含めるか、通常所得と対象所得の損益通算を認めるかといった論点の紹介があった。

次にスウェーデンのパネリストから、EU メンバー国にとっては、基本的自由 (fundamental freedoms) の原則 (特に、設立の自由 (freedom of establishment) と役務提供の自由 (freedom of provide services)) と国家補助 (state aid) 禁止のルールがパテント・ボックスの制度設計に当たっての制約となり得るとの説明があった。また、スウェーデンのパネリストは、パテント・ボックスの EU 法上の適合性が欧州司法裁判所 (ECJ) の場で判断されたことはないものの、

同裁判所のこれまでの判断から以下の一般的結論が導き出せると指摘した。

- ① 各国の税制で研究開発活動が行われる場所を一国内に制限することはできず、パテント・ボックス制度の対象所得を生み出す研究開発活動が行われる場所は EU の全域を対象とする必要がある。
- ② 国家補助ルールにおいて、一般法人税制の例外を設けて少数の企業を利することは EU 法に反するため、パテント・ボックスはオフショア企業を対象とすることはできず、また、国内の研究開発活動のみを支援することに使うことはできない。

また、OECD のパネリストから、パテント・ボックス制度の特典は納税者が負担した研究開発費に比例したものとする“ネクサス・アプローチ” が合意されたことなど、BEPS 行動 5 に関する有害税制フォーラムにおける作業の概要が紹介された。なお、ネクサス・アプローチにより、パテント・ボックス制度の対象となる無形資産から生じる所得は以下の部分となる。

納税者が直接支出した費用+非関連者への外注費用

$$\frac{\text{納税者が直接支出した費用+非関連者への外注費用}}{\text{納税者が直接支出した費用+非関連者への外注費用+取得費用+関連者への外注費用}}$$

この比率は、無形資産の取得費用や関連者への外注費用を考慮して、分子の 30%まで引き上げることができ、有害税制フォーラムが、現在、BEPS 行動 5 に関して、(i) 研究開発費や対象所得を遡って把握することを求めるかどうか、(ii) 対象無形資産の定義、(iii) 適用除外やセーフガードに関するルールの三つの論点を検討しているとの説明があった。

次に議長 (スペイン) により、OECD モデルの租税条約を持つ居住地国がパテント・ボック

ス制度を有する場合について、使用料所得の二重非課税や過小課税のリスクが分析された。同様の問題は利子と使用料に関する 49/2003 指令を適用する場合にも生じるが、この点に関しては、2015 年 5 月に公表されたモデル租税条約案において米国が適用したアプローチ、すなわち、受益者が居住地国で特別な税制の適用を受ける場合は使用料は源泉地国で課税されるべきとしつつ、実質的活動の基準を満たすものは特別な税制から除外するというアプローチが望ま

しいとされた。この実質的活動の基準は OECD の BEPS 行動 5 において検討されているようであるため、BEPS プロジェクトにおいて適格とされたパテント・ボックス制度の適用により居住地国の課税が軽減される場合には、源泉地国において使用料は免税とされる必要がある。最後に、議長（スペイン）は、パテント・ボックス制度が経済的・二重非課税につながるリスクについて、パテント・ボックスはハイブリッド・ミスマッチを生じさせるものではないため BEPS 行動 2 に関する OECD の作業はこの問題を扱っていないことを指摘した。

その後、OECD のパネリストとスイスのパネリストにより議論はネクサス・アプローチと BEPS 行動 5 に戻り、まず、ネクサス・アプローチの目的は移転価格税制における所得配分と区別されるべきであることが強調され、続いて、以下の技術的な論点が議論された。

- 対象所得の上限を決める上での外注した活動の関連性
- 対象無形資産の適切な定義
- EU における条件下、及び、そのような制約がない場合における BEPS プロジェクト上適格なパテント・ボックス制度のその他の適用方法の可能性

スイスのパネリストは、外注に関して二重取りのリスクを強調し、対象無形資産の定義については、特許のある無形資産のみとする狭義のアプローチは、特許には至らないが社会に好影響をもたらす研究開発を行う納税者に対する不平等な取扱いを招き、創造的な中小企業にとって問題となると述べた。

次に、パネル・ディスカッションにおいて、パテント・ボックス制度と CFC 税制の相関関係から生じる問題点が議論された。まず、オランダのパネリストが、EU 域内において、パテント・ボックス制度の適用による軽減課税に対して CFC ルールが反作用を起こす可能性を分析した。彼は、子会社が自らの研究開発活動により創出された無形資産から生じる所得について

のパテント・ボックス制度上の特典を受ける場合、EU メンバー国が CFC 税制を適用することは設立の自由に反し、子会社が、自ら研究開発活動を行わず、無形資産の管理をする場合でも、少なくとも子会社が施設、従事者、財務を管理し、関連するリスクを負担する限りは、同様であると結論付けた。

次に、外国の PE がパテント・ボックス制度の特典を享受するケースが分析され、ECJ の判例には不明な点もあり判断にばらつきがあることや、いくつかの判決は、PE 所在国における税の軽減を無効化するために居住地国は所得控除方式から税額控除方式へ切り替えることができるとの結論をサポートしていることが指摘された。

また、イタリアのパネリストは、BEPS 行動 3 と 5 の効果的な協調が必要であり、BEPS を無効にすると同時に研究開発によるイノベーションを促進することが多国間での検討課題となっている現在の国際税務の枠組みにおいて、首尾一貫した政策として、BEPS 適格のパテント・ボックス制度を BEPS 対策の CFC 規制の対象から除外する必要があることを強調した。こうすることにより、アウトプットに係る税のインセンティブにより研究開発を促進しようという BEPS 行動 5 においてポジティブに評価されている政策が他国のユニラテラルなアクションにより阻害されることを防ぐことができるとし、BEPS 行動 3 の最終報告において何らかの措置が手当てされることを示唆した。

最後に、議長（スペイン）とスウェーデンのパネリストが、ネクサス・アプローチを EU 法に照らし、ネクサス・アプローチは基本的に非領域課税の考え方に基づくものがあるため、実質的に適格的であると結論付けるとともに、将来的に以下の点を明らかにする必要があると指摘した。

- i) 研究開発活動を行う外国の PE のケースにネクサス・アプローチを適用する場合の効果
- ii) 利子と使用料に関する 49/2003 指令との調

整

- iii) 共通法人課税標準 (CCTB) に関する指令の規定ぶりと各国のпатент・ボックス制度の相互関係
- iv) EU の国家補助ルールとの抵触を避けるためのネクスス・アプローチにおける対象無形資産の定義

「セミナーB: 海外派遣社員に係る課税」 [Seminar B: Global Taxation of Global Employees]

【議長及び討論者等】

Chair : Carol Tello (USA),

Panel Members :

Olivier Dauchez (France),

Michael Hildebrandt (Switzerland),

Pilar Molina (Spain),

Martin Reinhold (Germany)

Secretary : Tatiana Falcão Octaviano (Brazil)

【テーマのポイント】

- 海外へ派遣される多国籍企業 (MNE) の役員や社員 (派遣社員 (expatriate)) に係る課税問題について、ケースを設定して優遇制度や報酬等の各国の取扱いを議論した。
- 最初に派遣社員の税務上の特徴について触れ、次に派遣元となる国 (home country) での課税問題、派遣先国 (host country) での課税問題、短期派遣に係る課税問題を議論し、最後に現実的な対応案を述べている。
- 主な議論は、①居住地国の決定、②派遣社員に係る優遇制度や出国税への対応、③各種手当に係る課税上の取扱いであった。
- 現実的な対応として、グローバルサービス子会社の活用、兼業契約書や出向契約書の策定の徹底という案が示された。

1. イントロダクション

議長の挨拶後、議論において念頭に置くケースとして以下の説明があった。

国外に多数の子会社を有し定期的に本社から

海外子会社に役員を派遣している MNE の従業員 X が、A 国子会社の CEO として派遣される。また、X は B 国子会社の管理のための役務提供を年 60 日程度行う。

2. 税務上の派遣社員の特徴

(1) 居住者となる国の決定

パネルメンバーは、派遣先国で派遣社員が居住者になりその結果として総合課税されるか否かという点が、税の観点からは重要であるとした。想定したケースでは、X が A 国の居住者となるのか否かという問題である。居住地の決定は事実認定によるが、経済的、家族的繋がり、移動の態様などにより困難な場合がある。加えて条約の範囲内か純粋に国内法の問題となるかにより結論は異なる。これに関して排他的に国内源泉所得を課税する国の居住者となる派遣社員と、個人の所得に課税しない国 (サウジアラビア等) の居住者になる社員のケースを議論し、税負担がない (「課税を受けるべきものとされる者」とならない) として租税条約の適用外になるケースもあるとした。

(2) 派遣先国での優遇制度と出国税

派遣社員を受け入れる派遣先国によっては、一定期間居住者課税を免除する制度や一定の所得を免税する制度、また出国税を持つ国がある。パネルメンバーは、フランス、スペイン、スイスの優遇制度 (セミナーB 別添1⁴⁾)、及び米国、フランス、スペイン、ドイツの出国税の概要 (セミナーB 別添2⁵⁾) を紹介した。

(3) まとめ

最後に議長がケースについて、①X は派遣先国の居住者か否か、②派遣元国には派遣先国で支払われる賃金について特別な税控除があるか、③契約時ボーナス (signing bonuses) はどこでどのように課税されるのか、④派遣元国で出国税があるか、⑤X は外国に移転する前に何をする必要があるのであるのか、⑥X が市民課税を採用する国 (米国等) の国籍を持つか、といった考慮すべき重要な事項を総括した。

3. 派遣元国での税務 (Home Country Taxation)

(1) 課税モデル

パネルメンバーは、派遣元国での税務を考慮する場合、その国がどういった課税モデルを採用しているかが重要であるとした。課税モデルには市民権に基づく全世界課税と、居住に基づく全世界課税の二つのモデルがあり、市民権に基づく全世界課税を採用している国では、国外の源泉地国で課税が行われた際、外国税額控除の適用等について潜在的な課税問題を孕んでいることに注意すべきであるとした。

(2) 各種報酬の取扱いと留意すべき点

パネルメンバーは続いて、派遣社員への各種支払について一般的な課税上の取扱いを述べた。取り上げられた支払は、報酬（支払いの方法は問わず）、FRINGE BENEFIT、税相当分の給与のグロスアップ、移転費用等のコストの償還、賞与、契約時ボーナス (signing bonuses)、退職手当 (severance pay)、競業禁止契約金 (covenant not to compete)、雇用契約解除手当 (cancellation of an employment contract)、

未確定繰延報酬給与 (unfunded deferred compensation)、株式報酬 (ストックオプション、制限株式 (restricted stock))、である。ここでは、異なる場所での複数年の勤務に対して支払われる退職金の課税についても触れた。

最後に、社会保障費の二重課税 (二重支払) を防止するための totalization agreement の有効性についてコメントし終了した。米国は 24 の社会保障協定を締結している旨のコメントがあった。

4. 派遣先国での税務 (Host Country Taxation)

派遣先国で派遣社員が受取る各種支払について、スイス、ドイツ、フランス、スペインの取扱いを議論した。

(1) 報酬

パネルメンバーは、派遣社員が受け取る全ての報酬等は、自身が受け取るものや自身の代わりに受け取られるものについても名称を問わず課税対象であり、各国の国内法の規定上、差はあまりない旨コメントした。

【課税対象となる報酬】⁽⁶⁾

Switzerland	Germany	France	Spain
All amounts paid to, or on behalf of, an employee are considered taxable income in his/her hands.	All types of remuneration and benefits derived from employment for the execution of work	Total of all compensation paid by an employer to or on benefit of the employee	All types of remuneration and benefits received by an employee for services rendered

(2) コスト償還(cost reimbursement)

パネルメンバーは、コストの種類や派遣社員のタイプ、居住期間による各国の税法における違いを指摘するとともに、コスト償還により派遣社員に利益が出ないようにすること、非課税とならない場合はグロスアップの必要が生じ、さらなるコストが発生することを留意点として挙げた。

(3) フリンジベネフィット

一般的な取扱いと社用車の個人使用の取扱いのそれぞれについて各国の取扱いを説明し、各種ベネフィットに対する課税上の取扱いは国によって異なるため統一的な取扱いはできないとし、租税条約によって居住地国のみでの課税とするか、源泉地国に起因する所得に対する居住地国の課税の制限が望ましいとした。

【フリンジベネフィットの一般的な取扱い（社用車の個人使用を除く）】⁽⁷⁾

Switzerland	Germany	France	Spain
In general: All benefits in kind qualify as employment income at their market value.	Benefits in kind received from employment are income from employment and normally valued at market price.	General Fringe benefits are taxable as employment income, generally at their actual value.	Benefits in kind are taxable and normally valued at market price.

【社用車の個人使用に係るフリンジベネフィットの取扱い】⁽⁸⁾

Switzerland	Germany	France	Spain
Taxable benefit .	Taxable benefit .	Taxable benefit.	Taxable benefit.
The taxable amount:	Taxable amount is defined as:	Taxable amount is defined as:	Taxable amount is defined as:
Either “logbook-method” related cost per km	Either “logbook-method” related cost per km	9% / 12% of acquisition cost (if private fuel paid by employer)	Benefit is equal to the cost of the employer
Equal to 0,8% of the acquisition price (excl. VAT)	or	or	or
or	„1%-regulation (1% of dealers list price on first registration p.m.. For commuting 0,03% of the list price x km distance home – office needs to be added).	20% on annual basis	20% of the acquisition cost of the car
cash purchase price (excl. VAT) in case of a leasing contract per month.			or
			new cars of its market value as on an annual basis.

(4) 株式報酬

パネルメンバーは株式報酬についても各国の課税上の取扱いに差があるものの、付与された

日の最低価格での課税や居住地国のみでの課税を租税条約に明記すべきとした。

【株式報酬課税】⁽⁹⁾

Switzerland	Germany	France	Spain
<p>Taxable benefit is the market price (no legal provision; usually closing price of the day) at the moment of receipt.</p> <p>Restricted shares are taxed at reduced base of 6% for each year of restriction (up to 10 years).</p> <p>Shares without restriction are taxable upon acquisition according to market value/ price.</p>	<p>Taxable benefit is the market value (calculated at the lowest quotation of the day) at the moment of receipt.</p> <p>Additional exemptions are available under special regulations (Capital formation law).</p>	<p>Non-qualified RSUs are taxable at delivery of the shares. Taxable benefit is the market value (opening price of the day) at the moment of receipt.</p>	<p>Taxable benefit is the market value (calculated as closing price of the day) at the moment of receipt.</p> <p>The grant of company shares can be exempt up to an annual limit of EUR 12.000 provided certain requirements are met.</p>

【ストックオプション課税】⁽¹⁰⁾

Switzerland	Germany	France	Spain
<p>Stock Options are taxed at exercise.</p> <p>Taxable benefit is the difference between market price (no legal provision; usually closing price of the day) and exercise price.</p>	<p>Stock Options are either taxed at exercise or sale.</p> <p>In case the option is exercised the taxable benefit is the difference between the exercise price and the market value of the underlying share (calculated according to the lowest quotation of the day) at the moment of receipt.</p>	<p>SOP are taxable at sale of the share.</p> <p>Acquisition gain (rebate up to 5%) taxed as employment income.</p> <p>Free shares are taxed (full gain) as capital gain.</p>	<p>As a general rule Stock Options are taxed when the option is exercised.</p> <p>The taxable benefit is the difference between the fair market value (usually closing price at the day) and the exercise price and subject to income tax as employment income at ordinary progressive rates provided that the options are non-transferable.</p> <p>Certain tax allowances and reductions might be available.</p>

(5) 勤務に結び付かない手当、支払の取扱い

最後にパネルメンバーは、「一方の締約国の居住者が勤務について取得する報酬等については、勤務が他方の締約国内において行われな限り一方の締約国においてのみ課税される」ことを規定した OECD モデル租税条約第 15 条第 1 項に関連して、一方の締約国の居住者が勤務について取得する報酬等でどちらの国の勤務にも結び付かない手当の課税上の取扱いについて触れた。例として、自宅待機手当 (garden leave)、会社が行う株式投資、無期限帰休手当、不法な契約解除による損害、解雇手当など、そして似た性格を持つものとして競業禁止契約手当や有給休暇の買取り、病気休暇手当を挙げた。そして OECD モデル租税条約コメントリーも参照し、これらの手当や支払は源泉地国における役務提供はないので、居住地国のみでの課税になるとした。

5. 短期派遣

OECD モデル租税条約第 15 条の短期滞在者免税条項適用のための個々の要件 (日数、報酬の支払者、PE の負担) について、150 日間の役務提供のためにスイスに派遣されたスペインの会社の従業員 X を例に議論した。特に OECD モデル租税条約に規定がない「雇用者 (employer)」について、「経済的な雇用者 (economic employer)」という、指揮命令系統や全体の事業における役割等から判断する概念を説明した。その上で、法的な雇用者と経済的な雇用者が異なる場合は、「雇用者」要件の判断は役務提供地国であるとした。そして本件で X が提供する役務がスイス法人の事業の一部であり、スイス法人の指揮命令を受けている場合、スイス法人が経済的な雇用者に当たるとして、条約上の短期滞在者免税の適用はないとした⁽¹¹⁾。

6. 結論

派遣社員を巡る様々な税務上の問題への現実

的な対応として、パネルメンバーは三つの案を提示した。

(1) グローバルサービス子会社の活用

適切な租税管轄に単独の雇用会社を設立することにより、雇用者の統一、年金や各種手当の課税への統一的な対応、米国と米国以外の従業員について別個の年金プランの付与といったことが可能となる。

(2) 兼業契約書の策定

派遣先とは異なる国で業務を行う場合、その業務内容や報酬等の条件を明確にするための契約書の策定を徹底する。

(3) 出向契約書の策定

策定により雇用者の変更を明確にするとともに、派遣先の会社は年金等の社会保障関係事務を滞りなく開始することができる。また、派遣先の会社は前雇用者に対して償還すべき費用を償還し、それについて税務上の控除を受けることができる。更に PE 認定を避ける目的も叶うとした。

【セミナーB 別添1】派遣社員に係る優遇制度

+ Special Tax Regimes for Impatriates ¹

	France		Spain		Switzerland	
	General Impatriate Regime	Special Impatriate Regime	Prior to 01/01/2016	Effective 01/01/2016	Prior to 01/01/2016	Effective 01/01/2016
<i>Who qualifies?</i>						
<i>Not a tax resident in</i>	Prior 5 years	Prior 5 years	Prior 10 years	N/A		
<i>Contract (secondment/expatriate)</i>	Secondment, or local	Secondment to French Headquarter / Logistics center of multinational group	Secondment, or local	Secondment, or local (with re-employment clause in home-country contract)		
<i>Other</i>	N/A	Assignment ≤ 6 years	Individuals are taxed as non-residents (regime needs to be applied within 6 months of arrival)	Assignment ≤ 5 years	Assignment ≤ 5 years; only senior executives and specialists with special professional qualifications	
<i>What are the main tax benefits?</i>						
<i>Tax exemption on:</i>	Certain assignment allowances Assignment allowances (actual or notionally valued at 30% of total rem.) and remuneration for foreign workdays (max. 50% of total remuneration) or Assignment allowances and max. 20 % of rem. connected with foreign workdays	Certain assignment allowances Tax equalization Additional housing costs	Income from non-Spanish sources; (But all work income is considered to be obtained in Spain!)	Certain assignment allowances, or a monthly CHF 1,500/month lump-sum deduction	Certain expatriate costs upon proof; Lump-sum deduction (if home abroad is permanently maintained); Expatriate's private schooling fees if public school in native language is not available	
<i>Preferential tax rates:</i> <small>1. - Germany does not have any special tax regimes for impatriates</small>	N/A	N/A	24% (on a max. of EUR 600,000, exceeding amount: 47%)			N/A

【セミナーB 別添2】 出国税の概要

+ Exit Tax Consequences

Exit tax consequences: ¹	USA	France	Spain	Germany
Who is subject to exit tax? – An expatriate who terminates tax residency or relinquishes citizenship/ green card (USA) and on departure date:				
<i>Was a tax resident for at least...., and has:</i>	8 of the last 15 years (green card holders)	6 of the last 10 years	10 of the last 15 years	10 years
<i>Assets >, or</i>	Worldwide assets > \$2M, or net income tax > \$160K	Securities > €800K, or capital interest > 50%	Securities > €4M, or capital interest > 25%	Securities > 1%
<i>Other</i>	Fails to certify U.S. tax compliance	N/A	N/A	N/A
What are the main exit tax consequences?				
<i>Immediate tax on the unrealized gain of: ²</i>	Worldwide assets, (Gain > \$690K)	Investments above	Investments above	Investments above
<i>Tax rate:</i>	Varies depending on character of income	Capital gains tax rate	Capital gains tax rate	Capital gains tax rate
<i>Deferral of tax if: ³</i>	Guarantee and interest	Within EU or EEA, or guarantee	Within EU or EEA, or work reasons	Within EU or EEA, or guarantee and installments
<i>Retention period:</i>	None	15 years	10 years	5 or 10 years and return
<i>Other:</i>	Special regime for deferred compensation: eligible – excluded, non-eligible – no deferral	Social security, Reporting requirements	Reporting requirements	Extended limited liability, Reporting requirements
<i>Subsequent sale (DTT): ⁴</i>	Exit state	Exit state	Exit state	Exit state

1 – Switzerland does not levy exit tax on individuals.
 2 - Subject to specific country exclusions, e.g. in the U.S., eligible deferred compensation, certain tax deferred accounts and non-grantor trusts are not subject to exit tax
 3 – Deferral of tax to a EEA member state with which there is an effective exchange of tax information agreement is not subject to the guarantee and interest requirement
 4 – Subject to the specific Double Tax Treaty (DTT), an “exit tax” provision reserving the right of the former Resident state to deferred exit tax may apply

「セミナーC：国際的役務提供と VAT」
〔Seminar C: Cross-border supply of services and VAT/GST〕

〔議長及び討論者等〕

Chair : Philip Robinson (Switzerland)

Panel Members :

Piet Battiau (OECD),
 Thomas Ecker (Austria),
 Rita de la Feria (Germany),
 Karl-Heinz Haydl (BIAC)

Secretary : Clara Bodemann (Switzerland)

〔テーマのポイント〕

- OECD の VAT ガイドラインの論点の中から、サービス等の事業者間 (B-to-B) 取引及び対消費者 (B-to-C) 取引に係る課税地の判定の問題について、いくつかの事例を取り上げて討議した。
- ガイドラインは、顧客又は消費者の住所を下に、消費地国へ課税権を配分しており、当事者間のビジネスアグリーメントに基づいてその点を判断することとしているが、この点の具体的な適用方法等について説明が行われた。
- ガイドラインはソフトローであるが、当局の協調関係を前提に各国がこの考え方を共有することで二重課税、二重非課税を回避することが可能となる。

1. VAT ガイドライン

セミナーCは、国境を越えたサービス提供について、VAT/GST の二重課税、二重非課税を回避するため、これらのサービスをどこで、どのように課税するかについて、OECD が進めている付加価値税ガイドライン⁽¹²⁾ (VAT/GST Guideline) の論点について、以下の事例を取り上げて討議した。電子的サービス拡大と国際化の進展により、従来の VAT のルールはこれらに対応するようには作られておらず、物の提供がないことによる多くの問題が提起されていた。このため、OECD は、国境を越えたサービ

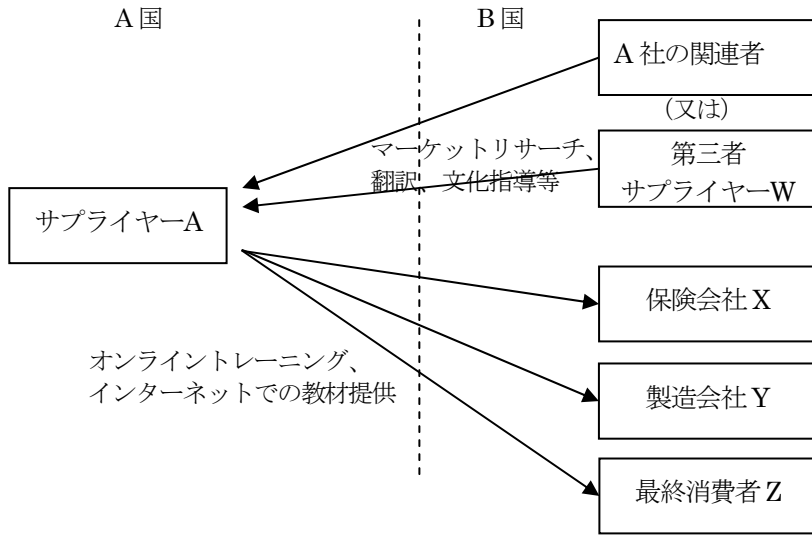
ス提供に対し、2014 年 4 月に中立性の原則、サービス等の事業者間 (B-to-B) 取引に係る課税地の判定等のガイドラインを公表し、2014 年 12 月にはサービス等の対消費者 (B-to-C) 取引等についてもガイドライン案として公表しているものである。

このガイドラインは、各国の VAT システムに対しガイダンスを提供するものであるが、OECD のパネリストからは、各国の VAT を整合的なものとする OECD の作業が始まってからすでに 10 年が経過したものの、今後も完全に終了することはないとのコメントもあった。

2. 討議事例

(1) デジタル役務提供

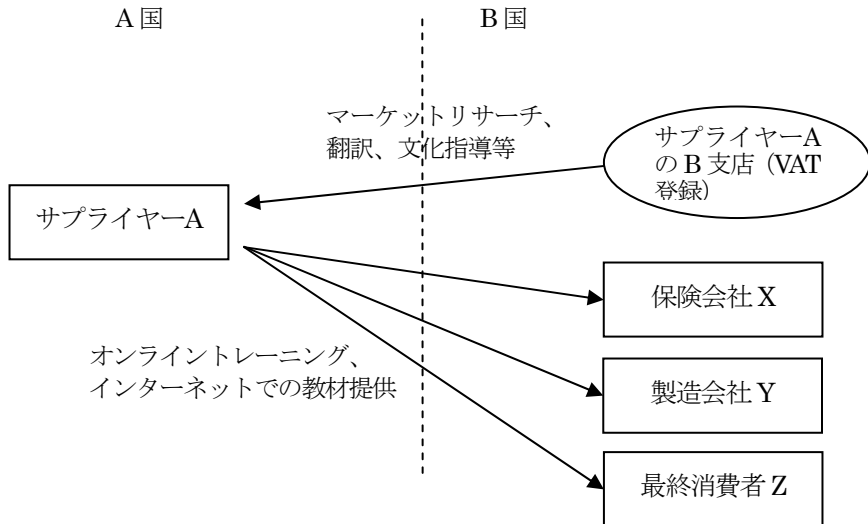
A 国のサプライヤーA は、B 国の関連者又は第三者からマーケットリサーチ、翻訳等の役務提供を受けたうえで、同じく B 国に所在する保険会社、製造会社、最終消費者へオンライントレーニング等を行う事例である。



(2) 本支店間を含むデジタル役務提供

上記の事例と同じ前提条件で、B国の関連者又は第三者ではなくサプライヤーAのB国支店

から同じ役務提供を受けた場合、取扱いが異なるかどうかである。



上記の二つのケーススタディは電子的なサービスをクロスボーダーで提供する場合の課税権に関するものである。

ガイドラインは、仕向地主義の適用にあたり

VAT が取引に中立的であることを求めており、最終消費者が消費を行う場所での課税を定めているが、サービスの提供者は提供を行う前にその判断を行わなければならないことから、消費

又は使用の場所に関する一定の代理基準 (proxy) を使用することとしており、いくつかの基準の使用を奨励している。具体的には、B-to-B については、その顧客の恒久的な住所、B-to-C であれば消費者の通常の住所を有する国へ課税権を配分すること等を定めている。本件ケーススタディについても、このガイドラインの考え方に基づいて、各取引に関するビジネスアグリーメントに沿って VAT の課税地の判断が行われることとなる。本件では、サプライヤーA の役務の仕入については A 国、役務の提供取引については B 国が課税地となるが、事例 2 の支店の取扱いについて、ガイドラインはニュートラル (外部から購入する役務提供等については直接法又は内部アレンジメントに基づくリチャージ法により使用場所を判定することとしているが、内部役務提供等については何も述べていない) であり、各国の取扱いに委ねていることから、本支店間の取引を認識する場合には、認識に基づいて VAT が課されるが、認識しない場合には VAT もそれに従うこととなる。

この点について、ビジネスの立場から、ドイツのパネリストは、二重課税に関連する主な問題は、提供地のルールに解釈の相違があることであると指摘した。更に、ガイドラインが、税務当局から求められた場合、サービスの提供者に顧客情報に関する資料提出を求めていることについても、意欲をそぐものとして否定的な見解を述べた。

また、パネルでは、所得課税の PE 概念を消費課税の FE 概念 (fixed establishment) に合わせる可能性について議論が行われた。所得税と消費税でこの点の基準が異なっており、消費税では FE は当該国で役務提供が行われているに十分と考える際の基準の役割を果たしている。ガイドラインは最終的には消費者に対する課税が問題となり、課税地の観点ではこの違いはあまり重要ではないが、B-to-B の場合には、FE であるかどうか重要となる。これについて、

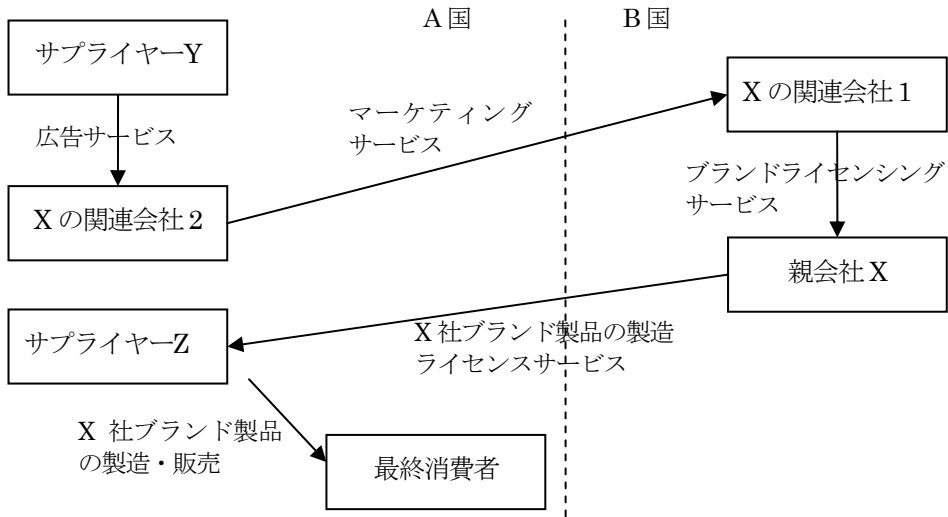
英国のパネリストは、所得課税の背後にあるロジックは異なっているが、二つの税は最終的には同じ目的に対するものであり、一つのコンセプトを持つことに意義があり、最もシンプルなシステムも可能である点を指摘した。しかしながら、当局が PE を FE と考えた場合、多くの場合に VAT が回収不能となることが想定され、二重課税を生み出しかねず、実務的な対応としては、現在の VAT の原則を維持すべきで、将来的に二つの概念の整合性を検討すべきとしている。

オーストリアのパネリストは、税務当局の立場から、これらの指摘に対し、税務当局にとって三つの課題があることを説明した。一つは、適正な課税環境を確保しフェアな歳入の配分を得るようなルールを作ること、二つ目は、課税当局の責務であるが、コンプライアンス確保のための措置をすること、最後は最も重要であるが、その状況をチェックするという課題である。このような状況に対し、全ての国は同じポートに乗っており、各国とも情報交換と税収の確保に向けた高いインセンティブを持っていることを補足した。

(3) 広告サービス

事例3は、クロスボーダーでの広告サービスの提供に関するものであり、適正な国に課税権を配分するため、契約上のフローを検討した上で、仕向地主義に従って課税判断を行う必要があることが説明された。

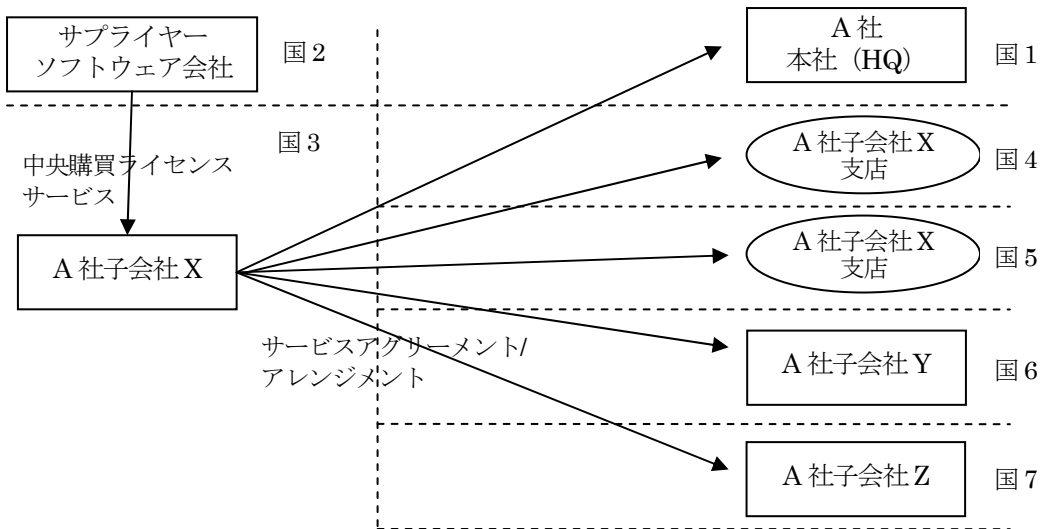
なお、英国のパネリストから、EUのミニワンストップショップ（Mini One-Stop Shop: MOSS）について、基本的にはコンプライアンスのポイントを1か所にするアイデアであることが紹介された。



(4) 集中購買

事例4はセントラル購入、事例5はグローバ

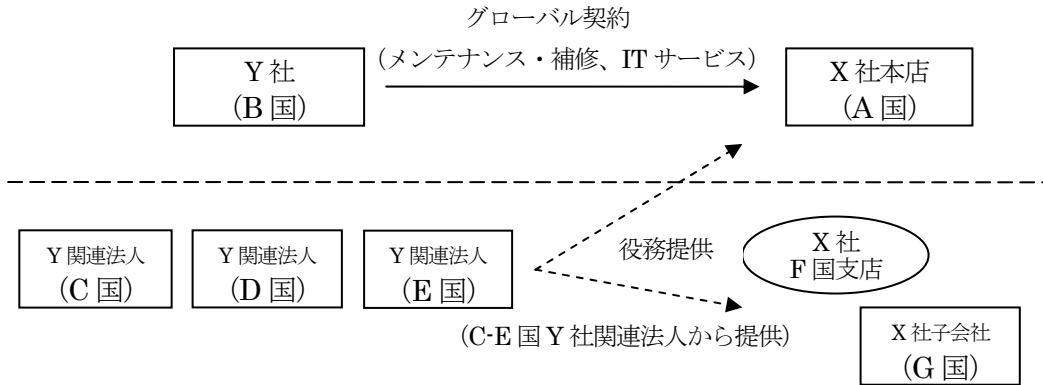
ル契約（本社同士でグループ全体の役務提供を契約するもの）に関するものである。



(5) グローバル契約

事例 4 及び 5 についても、関連企業間であれ法人間のビジネスアグリーメントに基づいて課税地の判断を行うことは他の事例と同じであるが、本支店間の役務提供について、ガイドラインは二つのオプションとして、直接法とリチャージ法を提示している。直接法は、役務提供等が直接支店に対し行われたと考え、支店が当該提供に対する VAT を申告するものであり、リチャージ法は、役務提供等に関

する内部合意（アレンジメント）に基づく本支店間のリチャージ（費用配賦）を VAT の上で認識し、支店が申告を行うものである。この場合、外部ライセンス等を基にリチャージされたものについて VAT が課税されることとなるが、いずれのオプションもコンプライアンスの問題が生じ得るとの指摘があった。

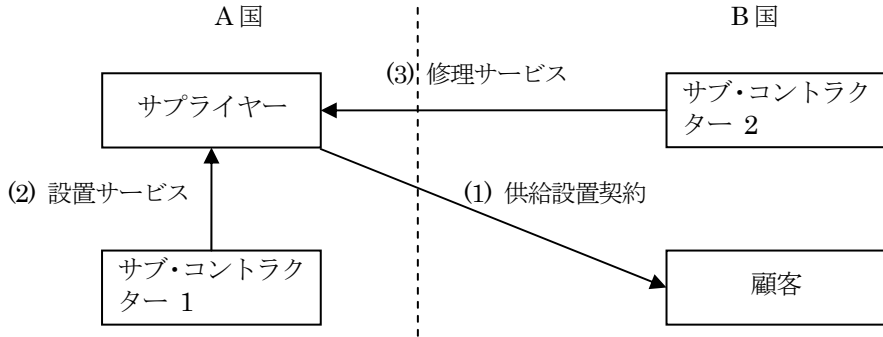


(6) 海外外注を伴う供給・据付け契約

事例 6 は、クロスボーダーでの下請契約における供給・インストール契約に関するものである。サプライヤーは A 国に所在するガスタービン製造会社であるが、B 国の電力会社である顧客にガスタービンを販売し、タービンの設置の際に A 国の下請け会社 1 を利用し、契約上定められたタービンの製品保証修理を行う際には B 国の下請け会社 2 を利用する事例である。ガスタービンは不動産 (immovable property) に該当するとの前提で、ガイドラインの不動産に関する特例を説明したものである。

ガイドラインは、通常の役務提供等に関する顧客の所在地における課税ルールの例外として、不動産等に関するものについては当該不動産の所在地国の課税権を認めている。この事例につ

いても、ガスタービンの設置国である B 国の課税権に服することとなるが、その際の納税義務者としての登録等、執行上の課題もあることが説明された。



3. まとめ

最後に、パネルでは、ガイドラインを実施する上で、上記のいくつかの問題解決の可能性について議論した。紛争解決については、オーストリアのパネリストから、各国がお互いに問題解決にむけて話し合い VAT の MAP を制度化することは考えられるが、法的な根拠として国内法が必要であることと、結果を拘束するような義務的な仲裁は不可能であるとの説明があった。これは、所得税の場合と異なり、配分ルールに関して仲裁人は根拠を持っていないことと、ガイドラインがソフトローであり、仲裁の根拠とすることはできないためである。

また、OECD のパネリストから、ソフトローは課税当局が経験した共通の問題に対する解決策を提供できるものであり、OECD としてはこのガイドラインを世界各国に広げたいと考えているとの説明があった。共通の原則を導入することで、システムを機能させるために問題点を共有することが可能となるが、ガイドラインの実施はこの点で各国を助けるものとなる旨を指摘した。

英国のパネリストは、租税の改革が現状バイアスと楽観主義バイアスにさらされており、これらのバイアスのために、MOSS は大きな成功とまではいえないものの、適度な成功であり、今後も変革を促すとともに、その結果が機能するように実施することを奨励する必要があると述べた。

更に、オーストリアのパネリストからは、今後も VAT の議論は必要であり、OECD はそのためのいい環境であること、現在の変化の時代には当局の協調的な関係が必要であるとの指摘があった。

最後に、ドイツのパネリストから、ビジネスは OECD を実施の面でサポートできるが、VAT はシンプルで、柔軟、比例的なものであることが鍵となること、VAT の協調関係が税務当局によって直接税目的で利用されるべきでなく、そのような利用は登録とコンプライアンスの意欲を妨げるものとなると指摘し、議論を終えた。

「セミナーD：情報交換における納税者の実際上の保護」

【Seminar D: Practical Protection of Taxpayers in the Exchange of Information】

〔議長及び討論者等〕

Chair : Jennifer Roeleveld (South Africa)

General Reporters :

Philip Baker (United Kingdom)

Panel Members :

Monica Bhatia (OECD Global Forum),

Ernst Czakert (Germany),

Addy Mazz (Uruguay),

Xavier Oberson (Switzerland)

Secretary : Craig West (South Africa)

Intervention from : Alan Granwell (USA)

〔テーマのポイント〕

- 税務において最低限守られるべき水準（ミニマム・スタンダード）とベスト・プラクティスについて実務上の対応を総括して議論した議題2「納税者の基本的権利の実際上の保護」の各項目のうち、「国際的な手続」に関して情報交換における納税者の権利保護に特化して議論されたセミナーである。
- 要請に基づく情報交換と自動的情報交換について、それぞれにおける納税者の権利保護を議論した。
- 要請に基づく情報交換については、実施について納税者の通知の要否を含めた情報交換手続への納税者の参加の可否、交換された情報に係る納税者のプライバシーの保護について裁判例を参照して議論した。また、違法な手段で収集された情報に基づく情報交換の是非についても触れている。
- 自動的情報交換については、要請に基づく情報交換とは異なる権利保護が必要であるとし、事前に対象となる情報の詳細の納税者への適時な通知が求められるとした。

1. イントロダクション

ゼネラル・リポーターは、一般的に国際的な手続では国内的な手続に比し納税者の権利保護が重視されていない傾向にあるとした。

2. 要請に基づく情報交換

(1) 「知らされる権利」

最初の議論は、要請に基づく情報交換の納税者の知らされる権利についてであった。当局は納税者に知らせることにより納税者が争訟を提起し、それによって情報交換が遅延したり効果がなくなったりするとしているが、パネルメンバーは納税者のプロセスへの参加が認められないとすれば、不公平であるとした。

また、別のパネルメンバーは、情報交換への納税者の参加について、二つの異なる理論があるとした。一つは情報交換についての伝統的な考え方であり、情報交換は税務行政上の情報収集プロセスであるとするもので、これによれば、納税者は知らされたり、情報交換に影響を及ぼしたりする権利はないとした。第二の理論は、情報交換を納税者が影響を与えることができる独立した行政手続と考えるものであった。

(2) Sabou 事件

ここで最初の裁判例として、欧州司法裁判所の Sabou 事件が参照された。これは執行共助に係る欧州委員会指令に基づく情報交換であり、一般の租税条約に基づく情報交換ではないが、情報交換の解釈について議論された裁判例である。具体的には、チェコのサッカー選手の所得税申告調査に関してチェコが実施した情報交換について、納税者が参加できるのかどうかということについて、裁判所が判断を下している。結果的に裁判所は、納税者の求める三つの権利、①情報交換を実施する際に通知を受ける権利、②要請文書の作成に関与する権利、③実際に情報交換のための調査に参加する権利をいずれも否定している。裁判所は、欧州委員会指令は情報交換手続を定めたものにすぎず、納税者に権利を与えるものではないという判断をしている。

パネルメンバーからは、情報交換を調査段階と税務行政決定の議論段階に分け、納税者の知らされる権利や参加する権利は、後者の段階において認められるといった意見や、情報交換は税務行政上のファクトファインディングの一部であり、判決は情報交換は補助的な手続という考え方に沿ったものであり、正しいとの意見が出た。また、納税者の知らされる権利や参加する権利が認められない状況では、武器対等の原則が考慮されないことを述べ、判決により納税者の地位を強める機会を逃したとする意見もあった。

OECD からは納税者の権利やセーフガードは守られなければならない、これは進んだ国際的

なスタンダードと認識されているとの見解が述べられた。また、租税回避に対する取組は、永遠ではないにせよ納税者の国内法上の権利やセーフガードを停止させていることを認識しているとした。そして、納税者の知らされる権利を認めない理由として、情報交換について法的な措置を納税者が行い、長期の不毛な論争の結果、要請国にとってもはや必要のない情報になる懸念を述べた。

(3) 情報交換に係るスイスの判例

二つのスイス連邦行政裁判所の判決例が参照された。

第一の判決（スイス連邦行政裁判所 2014 年 10 月 7 日判決、A-1606/2014）は、オランダの税務当局からスイスの税務当局への情報交換要請が発端となった事案である。セミナーDのスライドによれば、スイス法人であるA社・B社と、オランダの居住者C・オランダ法人D社との関係について、オランダ当局がスイス当局に、CとD社はA社・B社の株主なのか、直接又は間接のオーナーといえるのか、B社からCとD社に現金による支払いがあったか等を照会し、スイス税務当局がA社・B社に情報提供命令を出したが、これに対しA社、B社、C及びD社が原告となり、スイス税務当局を被告として、命令の取消を求めて出訴したという事案ということであった。オランダ当局の要請が関連性（foreseeable relevance）の基準を満たすかどうか（fishing expedition に当たるかどうか）が争点となったようで、請求は一部認容、一部棄却されている。

第二の判決（スイス連邦行政裁判所 2014 年 12 月 8 日判決、A-3294/2014）は、フランスの税務当局からスイスの税務当局に、スイスの居住者であるXとYの銀行口座情報の提供を求めたことが発端になっている。この事件でも、XとYが原告となり、スイス税務当局を被告として、情報提供命令の取消を求めた。この事件では、原告の請求が認容され、処分が取り消されているが、それは関連性（foreseeable relevance）

の有無についてフランスの税務当局による十分な説明がないなどの理由によるものようである。

いずれも、租税条約上の情報交換においてスイスは、他国からの情報要請の内容が fishing expeditions、いわゆる証拠漁りと考えられるものや、法令の規定の運用若しくは執行との関連性が明確でないものについては、情報を提供しないという判断を裁判所が行った事例として紹介された⁽¹³⁾。

(4) アロエ・ベラ事件

最後に取り上げられた裁判例は、アメリカのアロエ・ベラ事件であった。日米租税条約に基づく情報交換によって交換された情報が不正確であって、また日本で報道機関へのリークがあったとして、米国の納税者が米国政府に損害賠償を求めた事例である。この裁判例を参照し、情報交換により交換された情報の秘密保護、それから守秘に問題のある要請国に情報提供することを留保することの可否等を議論している。

パネルメンバーからは、租税裁判所による情報交換依頼の適切な評価は、そもそも納税者は情報交換について知ることができない以上ミニマム・スタンダードである、といった意見や、アロエ・ベラ事件は情報交換における事後的な賠償が如何に効果がないものかを示す良い事例だ、というものや、納税者は知らされる権利を通じて手続に対して最初に疑問を呈する権利を有する、といった意見があった。

(5) ミニマム・スタンダードとベスト・プラクティス

ゼネラル・リポーターが決定した情報交換における納税者の権利保護についてのミニマム・スタンダードは、納税者への通知、第三者が有する情報を対象とする場合の裁判所の関与、高い水準のデータ保護について十分な確証を提供できない要請国に対する情報提供の留保であった。

また、ベスト・プラクティスは、納税者に有利となる情報の積極的な交換、交換された情報

への納税者のアクセス、また不法に入手した情報に基づく情報交換の拒絶、それから要請国への守秘の確約要請であった。守秘について確証が得られない要請国に対する情報提供の留保は、ドイツで実践されているとのことであった。またフィンランドは要請国に情報提供前の守秘に関する保障を求めるという実践をしているとのことであった。

最後に、不法に入手した情報に基づく情報交換要請について、条約法に関するウィーン条約にある誠実原則(“good faith” principle)に反するのではないかという議論があった。

3. 自動的情報交換

自動的情報交換は、多数の納税者の膨大なデータを交換するというその性質から、要請に基づく情報交換とは異なる納税者の権利保護が必要だということから議論は始まった。そして、自動的情報交換によって交換される大量の情報の取扱いについて、個人及び財務データのセキュリティに関する様々な国内法上の同じ基準が、国際的なシナリオにおいても適用されなければならないとした。

自動的情報交換を実施する場合には、まず納税者に自動的情報交換の対象となる情報を知らせることが必要とした上で、ただ知らせるのではなく、納税者のデータ保護に関する権利行使のために十分な時間を与えて知らせることがベスト・プラクティスであるとした。

パネルメンバーからは、自動的情報交換による情報は要請に基づく情報とは性質が異なるため、情報漏洩が全く起こらないシステムを作ることとは不可能であるとの意見や、情報漏洩にさらされていることが知られているシステムの妥当性について疑問を呈する意見があった。

4. その他

最後に、FATCA (外国口座税務コンプライアンス法) についての最近の米国の発見と進展について触れられ、IRS は大量の情報から必要な

ものを選別することの困難と關っており、現在のところ国内のコンプライアンスと外国の金融機関からもたらされる情報とのマッチングが大きな問題となっているとした。

「セミナーE：企業の国際的組織再編」 [Seminar E: Cross Border Merger of Companies]

〔議長及び討論者等〕

Chair : Pascal Hinny (Switzerland)

Panel Members :

Lydia Challen (UK),
Christian Kaeser (Germany),
Peter Ni (China),
David Saltzman (USA),
Paul Sleurink (Netherlands)

Secretary : Arnoud Martin (Switzerland)

〔テーマのポイント〕

- 租税目的に加え、経済的な目的によるクロスボーダーでの M&A が増加している現状と、伝統的なタックスプランニング上の問題として、株主段階、法人段階、マネージメントのそれぞれの問題についての紹介があった。
- BEPS を含む OECD・EU の動きにより国際的な企業再編にも一定の影響があること、米国のインバージョン規則の改正として、従来対象外であった New Non-US Parent 持分 60 - 80%の旧株主について課税強化が行われていること、間接譲渡を直接譲渡とみなすとする、中国の間接株式譲渡規則等について紹介があった。
- 関連し、理想的な持株会社設立国は、アイルランド、オランダ、スイス、英国であることも説明された。

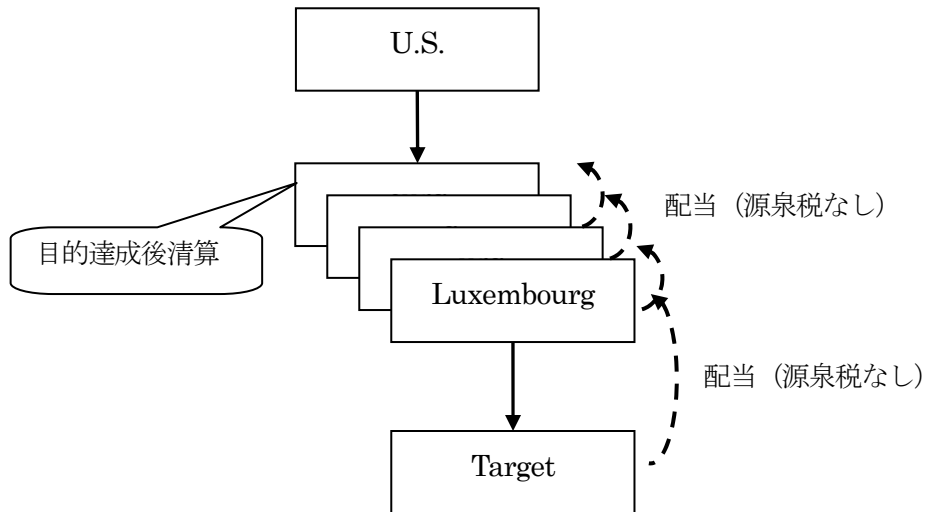
1. クロスボーダー再編の最近の動向

国際的な M&A の件数が増加している状況とその理由について、租税上の目的を有するものに加え、租税以外の目的によるものがあることが説明された。租税以外の目的としては、過剰

な流動性の利用、規制を回避するためのルールショッピング、純粋に経済的な目的による合併等がある。これに対し、租税上の目的としては、アーニングストリップング・CFC 税制の回避やキャピタルゲインの非課税、源泉税の軽減等による租税の最適化を図るためにクロスボーダーでの M&A を検討するものである。例としては、

米国法人が出資先との間に複数のルクセンブルクビークルを介在させ、源泉税等の回避を図るものなどが紹介された。

ルクセンブルクの居住ビークルの使用例



2. 伝統的なタックスプランニング上の問題

フランスとスイスにそれぞれ上場している 2 社がクロスボーダー合併を行う場合を例に、以下の基本的な論点について説明を行った。この場合、伝統的な組成方法としては、準合併 (quasi)、三角合併、合併 (statutory merger) があるが、その際に次のようなタックスプランニングに関連する問題があることが紹介された。

(1) 株主段階

株式又は現金との交換として税務上取り扱われるかどうか問題であり、更に、譲渡所得に対する課税と取引後の配当の課税最適化がタックスプランニングで考慮すべき事項となる。

(2) 法人段階

株主段階より重要であるが、ターゲット法人にとっては、余剰資金の処分、損失の繰越しの

可能性、譲渡所得に対する課税などをチェックする必要がある。取得法人にとっては、譲渡所得課税ももちろんであるが、取引費用が控除可能であるかどうか、ターゲット法人からの所得に対する税務上の取扱いが問題となる。

(3) マネージメントの問題

合併に関連して、人事管理の面では、ストックオプションの取扱い、ターミネーション支払、歓迎・留任ボーナス等が問題となる。

3. BEPS を含む OECD の動きに伴う影響

OECD の BEPS への取組に関連し、オランダのパネリストから、BEPS プロジェクトでは非関連者間の M&A 取引が問題とされている訳ではないが、ターゲット法人の利益を租税回避するための人為的な資金構造、源泉税を軽減す

るための持株会社の利用、インバージョンの中で二重居住者となる持株法人の設立等については BEPS アクションプランで取り上げられていることが紹介された。

対策)の概要について説明があり、二つの問題、「Hopscotch」ローンと CFC を「De-control」する取引について説明があった。

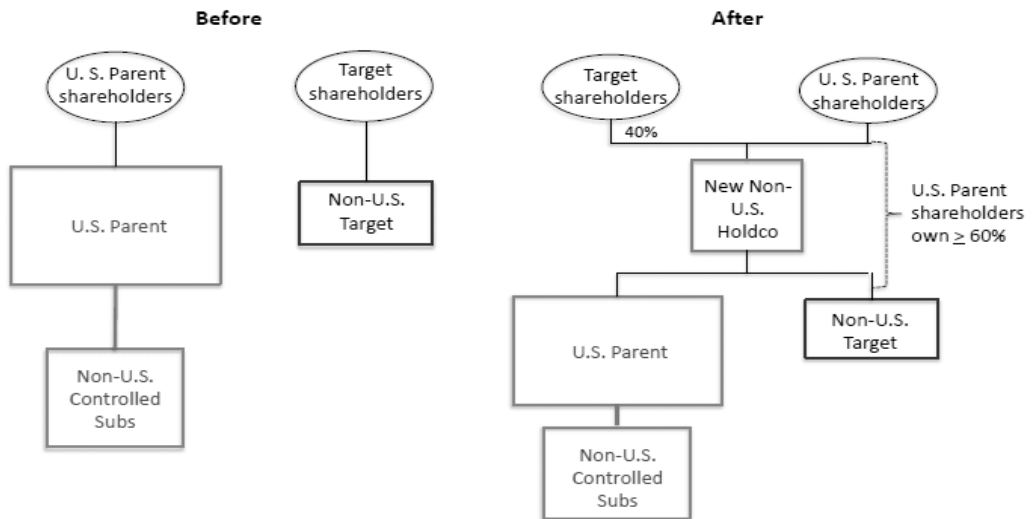
4. 米国のインバージョン規則

米国のパネリストから、米国のインバージョン規則（米国企業が外国企業との合併等により税率の低い外国に本社を移転することに対する

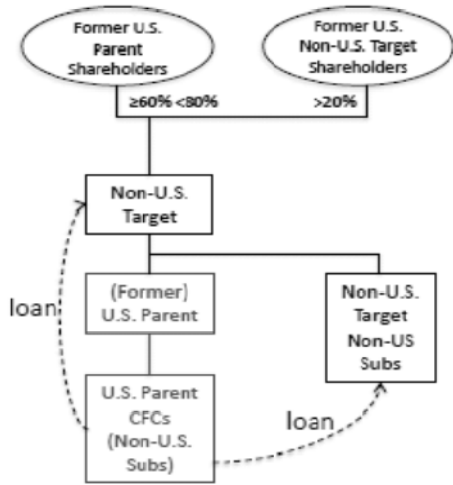
米国インバージョン規則の概要

米国親会社の旧株主の保有割合	米国課税上の取扱い
New Non-U.S. Parent の 80% 以上保有	米国課税上、New Non-U.S. Parent は米国法人と取り扱われる（所在地国で実体のある業務を行う場合を除く）
New Non-U.S. Parent の 60% 以上 80%未滿保有	New Non-U.S. Parent は米国法人と取り扱われることはないが、Notice2014-52 (Hopscotch と CFC の De-control 等への対策) の適用あり
New Non-U.S. Parent の 60% 未滿保有	インバージョン規則、Notice2014-52 いずれも適用外

インバージョン取引の例



Notice2014-52 が制限する Hopscotch Loan



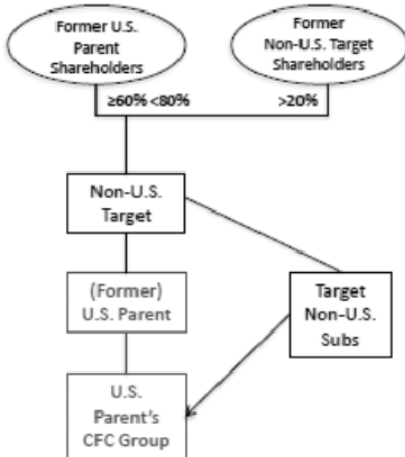
従来、インバージョン後に米国の CFC 法人が親会社等へ貸付を行った場合には米国資産への投資に該当せず、配当とみなされない



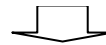
(Notice2014-52)

これらのローンを米国資産への投資と取扱うこととし、配当とみなすこととした

Notice2014-52 が制限する CFC の De-Control



インバージョン後に外国法人グループの外国事業資産を CFC に出資し、米国の持分を希薄化 (50% 未満) することで CFC の対象外とすることが可能



(Notice2014-52)

これらの出資を旧米国親会社への投資とみなす (CFC の対象外とならない)

5. EU の動きに伴う影響

英国のパネリストから、M&A 取引の EU の論点について、EU メンバー国内で行われる吸収、新設合併の事例について説明が行われた。また、M&A 取引は国家補助の問題とは考えら

れていないが、特定の取引、例えば、クロスボーダーでのロールオーバーベース (簿価引継ぎ) に基づく合併、時価ベース (時価認識) の合併等は、それらの観点から検討が行われることとなるとの説明があった。

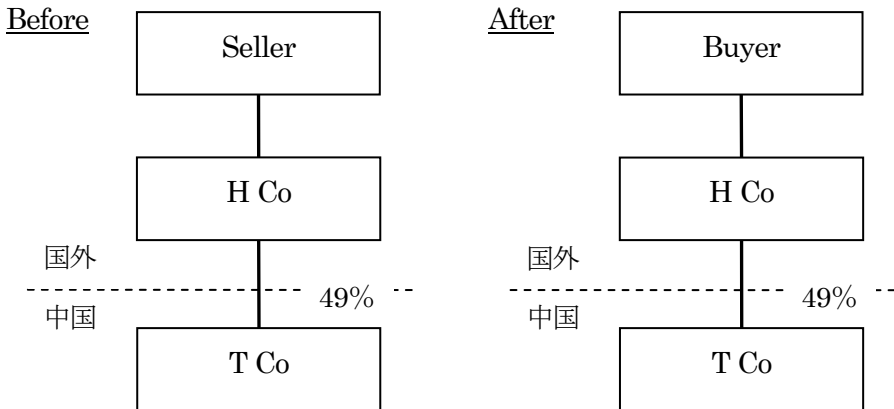
6. 中国の株式間接譲渡規則

中国のパネリストから、中国が M&A ストラクチャーによるタックスプランニングに対応するために中国の GAAR (一般的租税回避否認規定) として間接譲渡規則⁽¹⁴⁾を導入したことについて説明があった。当該規則は、「reasonable business purpose」テストに適合しない場合、間接譲渡は直接譲渡とみなされ 10%の課税が行われるとするものであるが、当該テストは実務的には「economic substance」テストと解釈されていることが紹介された。また、租税条約が適用されるもの等を対象外とするセーフハーバー規則と執行のメカニズム等(買主の源泉徴収義務、両当事者に対する情報申告、インセンティブと税額の 50%から 300%の高率なペナルティ) について説明があった。

以下の Jiangdu 事件では、中国税務当局は、中国法人の直接の株主である H Co について実

体がないことを理由に間接譲渡を否認し、売主から買主に対する直接譲渡として 10%の課税を行ったことが紹介された。

Jiangdu 事件



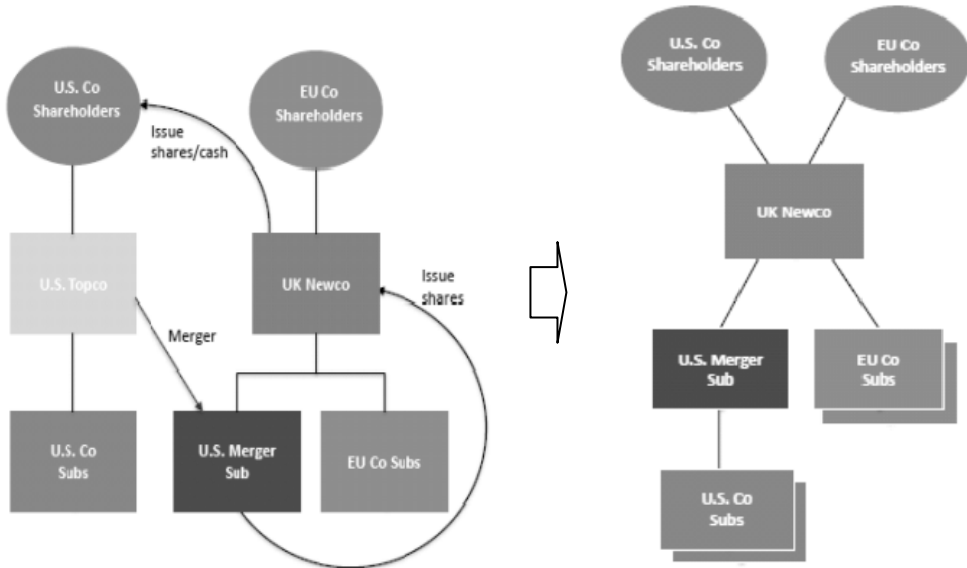
7. 最近の事例

各国のパネリストから次のような主要なクロスボーダー合併等について説明が行われた。

米国と EU の法人を含む合併、米国のインバウンドの買収、中国のインバウンドとアウトバ

ウンドの取引、米国・オランダ・UK 間のトライアングラーな事例等についても紹介があった。

米国と EU 法人を含む合併の例



8. 理想的な持株会社の設立地

究極の持株会社の所在地として理想的な国はアイルランド、オランダ、スイス、英国であることが紹介され、その判断の要因は次のようなものであることが説明された。

税率が低い、配当に対する源泉税の課税がない、キャピタルゲインが非課税、GAAR (CFC 税制、移転価格税制、過少資本税制等) がない、EU メンバー国、租税条約ネットワーク、事業環境と政治環境が良好 等

「セミナーF：租税回避への対応としての国家補助」

[Seminar F: IFA/EU: State aid review as a means to combat aggressive tax planning]

〔議長及び討論者等〕

Chair : Luc De Broe (Belgium)

Panel Members :

- Conor Quigley (UK),
- Karl Soukup (EU),
- Rita Szudoczky (Hungary),
- Isabel Verlinden (Belgium),

Secretary : Joris Luts (Belgium)

〔テーマのポイント〕

- 欧州連合条約とともに EU の根拠条約とされる「欧州連合の機能に関する条約 (Treaty on the Functioning of the European Union : TFEU)」は、その 107 条で自由な競争を阻害する国家による補助 (State Aid) を禁止し、認定された国家補助について加盟国は、それが無い元の状態

に回復 (recovery) する義務を負っている。

- 多国籍企業のアグレッシブな租税回避の顕在化に伴い、欧州委員会 (EC) は租税回避に対抗するアクションプランを定め、加盟各国が施行しているパテント・ボックスとAPAについての情報提供をEU各国に求めている。
- 本セミナーでパネルメンバーは、国家補助禁止ルールについてアグレッシブなタックスプランニングに対抗する一手段としての側面から、①国家補助とアグレッシブなタックスプランニング、②回復に関する問題、③スイスからの報告の三つに分けてプレゼンテーションを行い、国家補助が問題となる税制や税務行政について議論した。

1. イントロダクション

議長による紹介後、パネルメンバーがEU法によって禁止されている国家補助の要件、各国の租税管轄権との問題、国家補助に係る手続について説明した。

(1) 国家補助の要件

EU法によって禁止されている国家補助の要件は、①経済的便益であること、②国家により国家を財源としていること、③競争を歪め域内の取引に影響を与えるものであること、④特定の行為やモノを選択的に対象とする便益 (選択的便益) であることであり、全ての要件が満たされればECによって国家補助とみなされる可能性がある。

(2) 租税管轄権と国家補助規制

EU加盟国はその主権が及ぶ範囲で自由に国内税制や歳入、政策目標を策定できる反面、自国の税制が加盟国間の取引に与える影響を考慮しなければならず、国家補助の禁止は各国の政策の実現に優先する。この点に関しては、加盟国の租税に係る権能はEU法の範囲内で執行されるという旨の欧州裁判所の判例法が確立している。

(3) 国家補助手続

国家補助の疑いのある制度に対して、ECは意見提出の機会を加盟国に与え、検討後国家補助に当たると判断した場合、回復のために廃止や修正を求める決定を行う。ECの決定に不服がある場合、加盟国は一般の裁判所を経て最終的にEU司法裁判所での判断を求めることとなる。

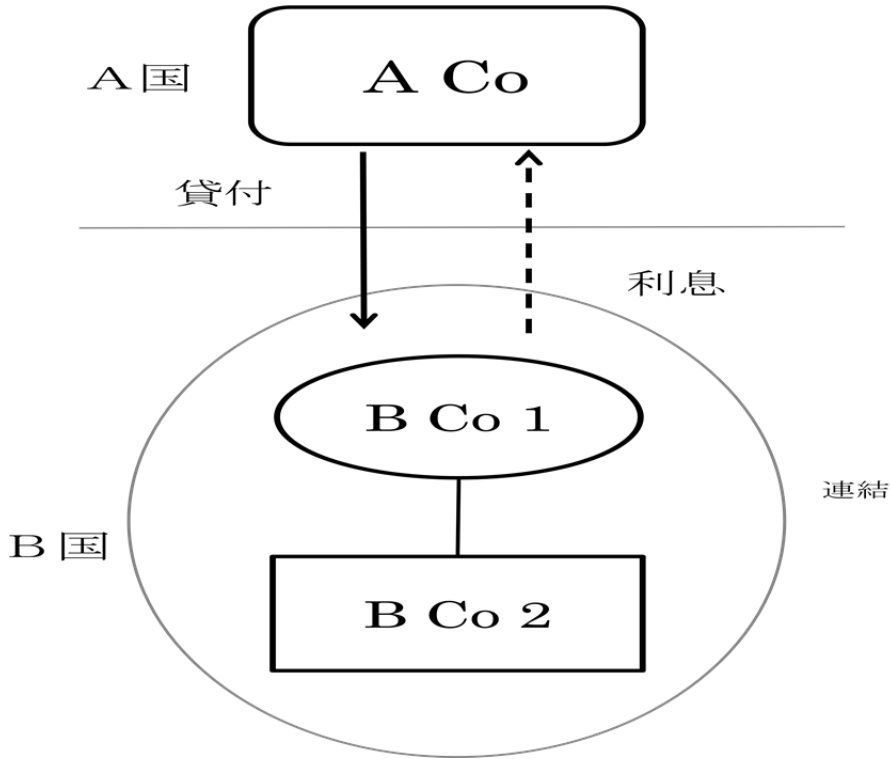
2. 国家補助とアグレッシブなタックスプランニング

加盟国の租税措置の一部が国家補助禁止規定に抵触しているとした1997年の「企業課税のための行動要綱」策定以来、ECは国家補助と企業のアグレッシブなタックスプランニングの分野で精力的に活動しており、2012年から国家補助の調査を開始している。パネルメンバーは、国家補助の問題は税制と税務の執行、の二つに分類されるとした。

(1) 国家補助が問題となる税制

パネルメンバーは国家補助認定のための要件である経済的便益と選択的便益について、比較法を使ったその認定には議論が生じやすいと指摘したうえで、最近の事案で示された選択的便益基準の概要を述べた。特に、スペインのGoodwill償却制度に関する一般裁判所の二つの重要なケース (Banco Santander (T-399/11)・Autogrill, (T-219/10)) で一般裁判所は選択的とみなす基準を狭め、国家補助の潜在的で新しい判例の道を示したとした (ただしこれらのケースはEU司法裁判所で係争中)。その上で、国家補助の疑いのある税制として、ハイブリッドエンティティ、グループインタレストボックス、濫用防止規定、移転価格を使ったタックスプランニングについて議論した。

イ ハイブリッドエンティティ



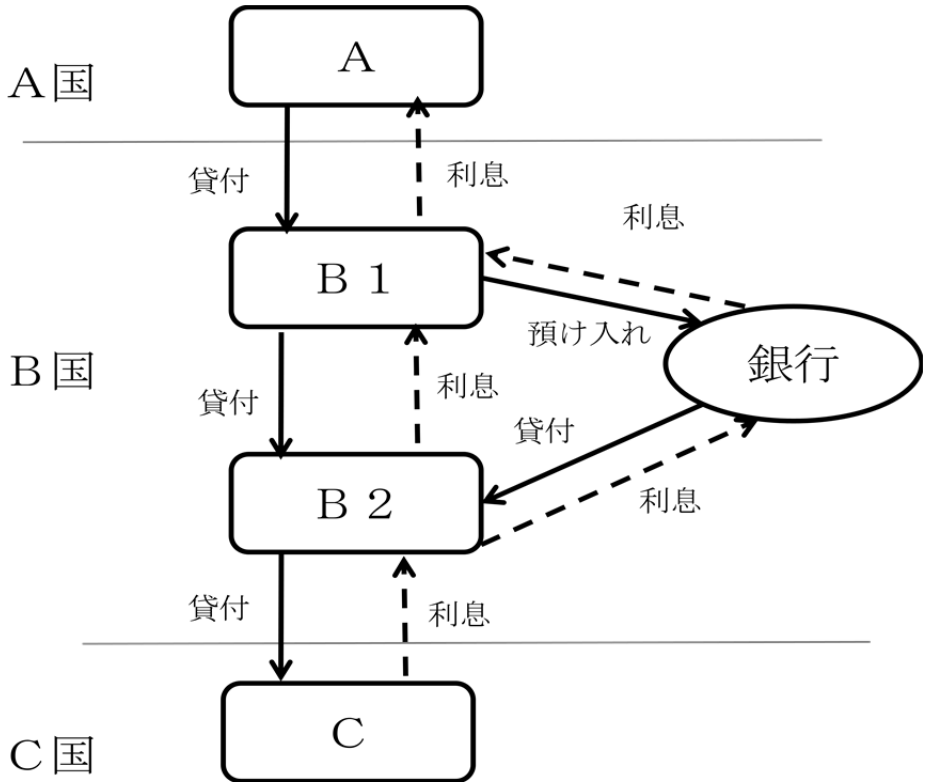
A国では税務上B Co 1はA Coの支店として取り扱われ、受取利息は認識されない。一方、B国ではB Co 1はエンティティとして認識され、支払利息は連結決算によりB Co 2の所得と相殺される。

議長は有益な取扱いが単に二つの国の税制の相違によるものである場合、そのような税制は差別的取扱いとは見なさず、すなわち国家補助ではないとした。

- ・ 経済的便益の検討
A Coは受取利息の課税を逃れる。
B Co1とB Co2は、支払利息を利益から差し引くことができる。
- ・ 選択的便益の検討
A国とB国間の国際取引にのみ経済的便益が生ずる。
A国とB国の単なる制度の差による便益であれば「選択的」かどうかは疑問。

上記のようなクロスボーダーストラクチャーは、税額控除方式か免除方式かの違いに関係のない通常の国内ストラクチャーと比較して利益を得ているものの、

ロ グループインタレストボックス
(Group interest box)



A国の税率は20%、B国の税率は25%であるが、グループ内取引については5%の税率が適用される。また、C国の税率は30%とする。

- ・ 経済的便益と選択的便益
グループでは25%の課税を5%に減少させることができる。
グループ会社内の国際取引にのみ経済的便益が生ずる。
- ・ ECの決定
課税はグループ単位ではなくエンティティ単位で行われるため、国家補助に該当せず。

ハ 濫用防止規定

パネルメンバーは、EU加盟国は国家補助禁止義務によって直接税の分野における濫用防止を義務的に発動しなければならないかという問題について触れた。これ

に関しては主権の問題であり、3M Italia事案でも加盟国にその義務はないとの決定があったとした。また濫用者に対する罰則は選択的ではあるが濫用防止のために正当化されるとし、むしろ放置することが選択的になり得るとした（Commission Draft Notice §184）。更に議長は義務的発動についてはネガティブであったが、国内の濫用防止規定をどのように国家補助の禁止に触れないように執行するかについてはガイダンスの策定が必要であるとした。

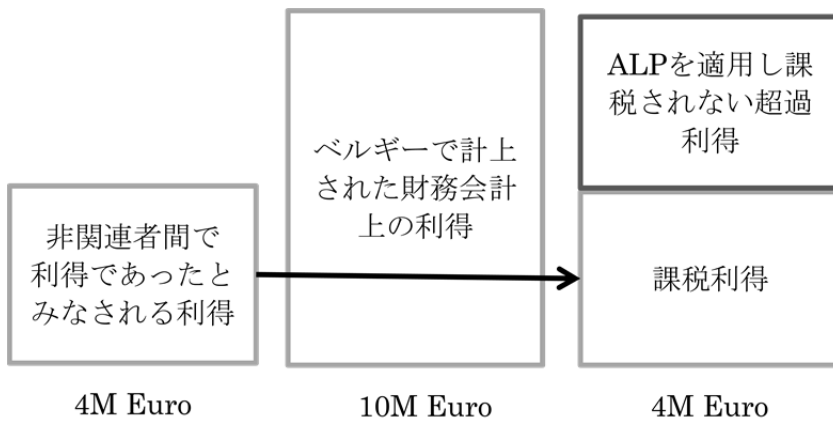
ニ 移転価格

移転価格についても、加盟国の制定義務の有無について議論した。パネルメンバーは、加盟国は市場の状況を反映し、国家補助の禁止に抵触しないような独立企業原

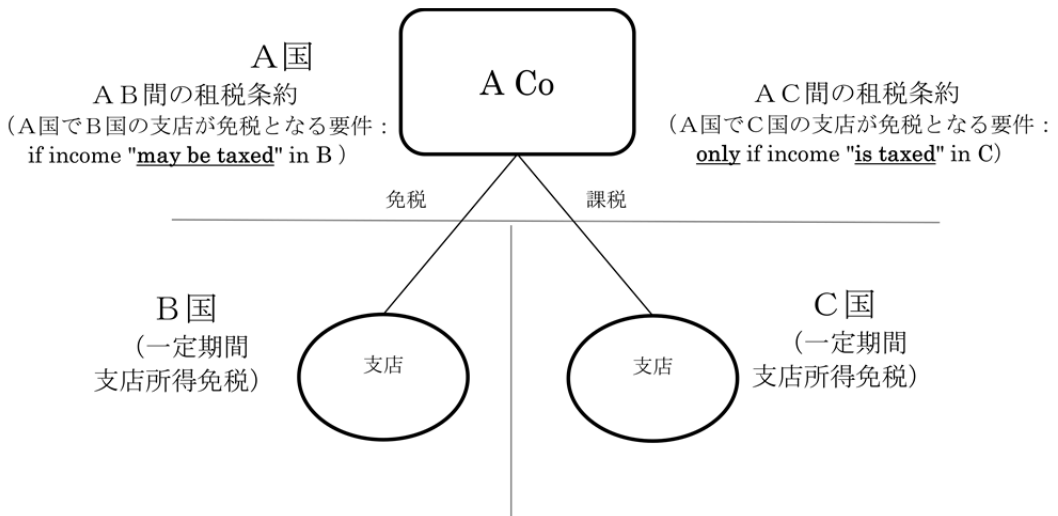
則を適用すべきであるとした。更に、OECD 移転価格ガイドラインは重要であるが、独立企業原則はガイドラインが創造するようなものではなく、国家補助禁止条項はガイドラインに完全に従うことを加盟国に求めてはいないとした。その後、パネルメンバーは、ベルギーの超過収益控除

制度 (Excess Profit Deduction Regime) (いわゆる独立企業間価格を使ったネガティブ調整) について議論し、最終的に国家補助ルールには反しないとした。また別のパネルメンバーは、「Prudent independent market operator」の概念に触れた。

【ベルギーの超過収益控除制度】



ホ 条約に基づく二重非課税



最後に税制を通じた国家補助について、パネルメンバーは二重非課税による潜在的な国家補助について、税金がかからない二つの非メンバー国（B国C国）に支店を有するメンバー国（A国）居住の法人に係るケーススタディを行った。A国とB国との間の租税条約により、B国の支店の所得は免除されるが、A国とC国の間の租税条約では課税となる。したがって、異なる租税条約によりB国かC国かで異なる課税が行われることとなる。この点に関してパネルメンバーは、租税条約は二国間条約であり条約上無差別であれば、条約によって異なる取扱いがあったとしても国家補助の対象となる選択的な取扱いとすべきではないとした。

(2) 国家補助が問題となる税務行政

パネルメンバーは税務の執行を通じた国家補助について、タックスルーリングや特定の措置、認容を通じた全ての選択的な権限行使が国家補助に当たる可能性があるとし懸念を呈した。

イ タックスルーリング

タックスルーリングについて、単なる税法の解釈ルーリング（interpretative ruling）であり、税法に則らない「有害なルーリング（derogatory ruling）」ではなければ、国家補助の問題は生じないとした。ただし、税法の規定が曖昧である場合、有害なルーリングと単なる解釈ルーリングとの線引きは難しくなるとした。

ロ ECが問題とした執行

パネルメンバーは、①交渉によって決まった課税ベース、②移転価格分析の欠如、③不適切な比較可能性分析若しくは比較可能分析自体の欠如、④不適切な移転価格算定方法の採用、⑤問題のあるレンジの採用、⑥残余利益としてのロイヤルティ、⑦期間の未設定、についてECが国家補助への懸念を呈している旨述べた。

ハ APAと選択的便益

移転価格の実務家からのコメントとして、

①レンジの使用、②検証対象法人の的確な決定、③機能・リスク分析を通じた移転価格算定方法の採用、④OECD移転価格ガイドラインの”dynamic”な解釈、が選択的便益と認定されることから逃れるために必要であると紹介した。そして、一つの移転価格は現実的でなくレンジの使用の必要性を強調した。

3. 回復に関する問題

禁止された国家補助については、回復が求められる。パネルメンバーは、回復に関する手続規則に触れた後、回復が免除されるEU法の一般原則の保護について述べた。EU法の一般原則は、比例原則、法的な明確性、法的予見性の保護、まったくの不可能性、であり、この原則が保護されれば回復は免除されるとした。また他の問題として、享受した経済的な利益を普通の状態に戻すために必要である回復額の算定の問題について触れ、回復額は実際に支払った税額と国家補助がなければ支払わなければならない税額との差額であり、付する利息も計算されなければならないとした。

4. スイスの事例

最後に、EUに非加盟のスイスとEUとの関係での国家補助禁止についてスイスが発表した。法制度の背景説明、特に競争を歪める国家補助について規定したEU-スイス自由貿易協定第23条の1についての説明後、TFEUで禁止された国家補助との相違を説明した。国家補助とアグレッシブなタックスプランニングの問題については、2014年10月14日付のスイス-EUステートメントにより、議論は国家補助から有害な税競争へと変わってきているとした。

5. まとめ

議長は、国家補助禁止ルールは元々市場の歪みを排除するためのものであるため、それ自体をアグレッシブなタックスプランニングへの対抗手段と理解すべきではないとしつつ、その一

方で BEPS プロジェクトの結果とそれに続く EU レベルでの税制改正の影響を今後受けることになるであろうと総括した。

「セミナーG：BEPS 行動計画の進捗状況[IFA/OECD]」
〔Seminar G: IFA/OECD〕

〔議長及び討論者等〕

Chair : Wolfgang Schön (Germany)

Panel Members :

- Krister Andersson (Sweden),
- Marlies De Ruiter (OECD),
- Ron Durand (Canada),
- Liselott Kana (UN),
- Robert Stack (USA)

Secretary : Peter Hongler (Switzerland)

〔テーマのポイント〕

- BEPS プロジェクトの現状等を説明し、そのインパクト等について討議した。
- 移転価格問題、中でも価値創造に応じた課税について、リスクの問題、CbC 報告書等を討議した。
- 更に、cash box 事例への対応として BEPS 行動アイテムを複数実施する必要性等についても討議した。

1. BEPS の現状について

司会者から、BEPS プロジェクトの現状の概要と 2015 年 deliverables (2015 年 10 月 5 日に公表) の状況について説明が行われた。その中で、BEPS は現状の国際的な源泉及び居住者ルールを変更するものではなく、企業利益の二重非課税を防止し、value creation に応じた課税への修正を行うものであると指摘するとともに、BEPS プロジェクトでの統一的なドキュメンテーションとルーリング等の情報交換を通じた国際的な透明性の重要性が強調された。

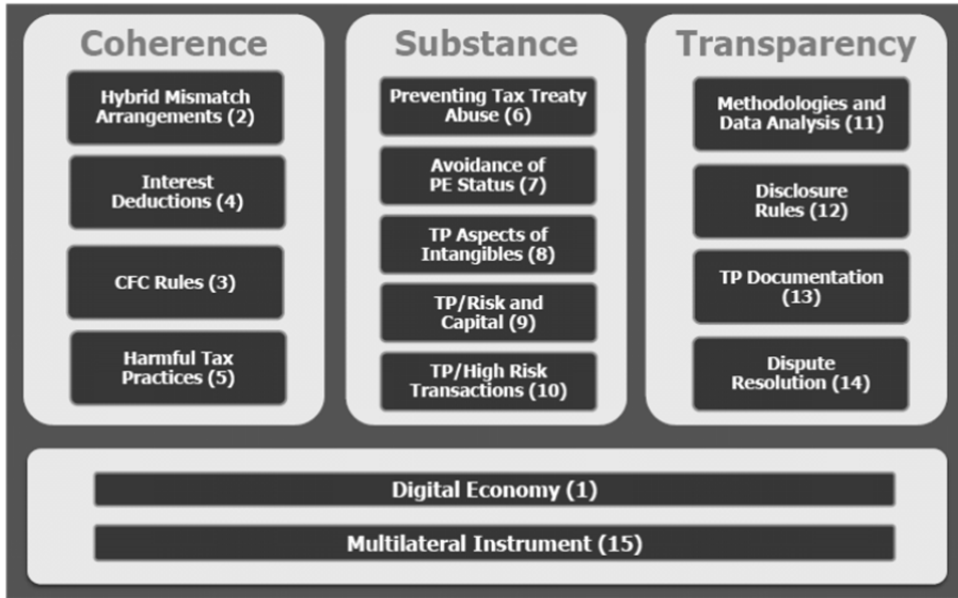
2. BEPS をより広い視点から見ると

国際取引に対する課税のインパクトとここ 10 年の世界的な課税ベースの浸食が拡大した

点を歴史的に振り返り、税源浸食と利益移転に対抗するための現在の国際的なコンセンサスの重要性を説明した上で、パネルでは、BEPS のどの問題が最も大きなインパクトがあるかについて討議が行われた。米国のパネリストから、ルーリングと CbC 報告書の情報交換を通じた BEPS プロジェクトの透明性へのインパクトと移転価格問題へのインパクトがあるとの指摘があった一方、途上国の立場から、UN のパネリストからは、途上国にとって BEPS プロジェクトが世界中の税源浸食の問題に目を向けさせてくれたものと考えらるべきであるとの意見があった。

BEPS が源泉地と居住地国課税の境界を変更することになるかどうかについては、結果的に居住地から源泉地課税へ変更されるものがあり得るとの意見や行動 7 は源泉地課税の拡大につながるかもしれないとの意見等が見られた。

更に、BEPS プロジェクトの終結を受け、その実施局面が注目される中、パネルでもその際の関心事項について討議したが、対抗措置が簡単なものとなるのが途上国にとって必要であるとの意見や、更なる効率的な紛争解決システム採用のためには各国が十分な資金を提供することが重要である等の意見も見られた。



3. 価値創造 (value creation) に応じた課税

OECD のパネリストから、CbC 報告制度の主要な三つの柱である、マスターファイル、ローカルファイル、CbC 報告書について説明が行われた。説明では、value creation に応じた課税について、移転価格分析におけるリスクの配分に焦点を当て、契約上のリスクの配分が実際の企業の行動に合ったものとなっているかどうか、リスクがそれをコントロールし負担する能力を有する者に配分されているかどうかを決定することの重要性が強調された。更に、PE 課税に関連する BEPS プロジェクトの成果、BEPS の対抗手段の相互の関係等についても触れた上で、移転価格、利子控除、条約濫用、PE 課税、有害税制、多国間協定で今後予定されているフォローアップ作業の概要についても説明した。

以上の説明を前提に、パネルでは、value creation に応じた課税の問題について討議した。この点については、国際租税法は課税と value creation を一致させることをゴールとしてきたが、その解釈は不正確さを生み、BEPS 対抗措置が実施されても同じと考えられるとの意見も見られた。

更に、行動7のPEの定義の変更については、現状の判例法 (Zimmer、Roche、Dell 事件等) を例に、現在の PE の定義は不正確さを生んでいるとの指摘もある一方、BEPS プロジェクトがこの点について必ずしも明確さを高める必要はないとの意見も見られた。

4. キャッシュボックス (cash box) への対応

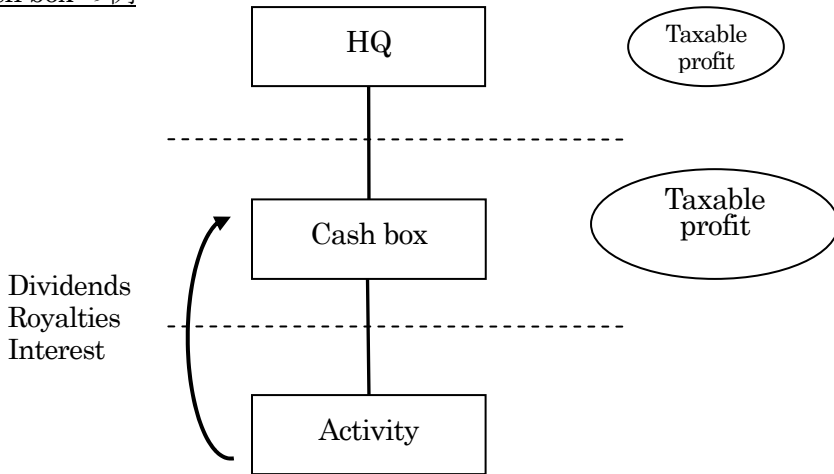
キャッシュボックスの事例は、いくつかの BEPS 行動アイテムを組み合わせ、BEPS プロジェクトのインパクトをより全体的に議論するためのものであることが OECD のパネリストから説明された。具体的には、本社機能を有する法人が他の国で事業を行っている法人を所有する際に、直接株式を所有するのではなく、資金供給を行うキャッシュボックスとしての中間法人を介するものである。この事例に基づいて、移転価格の問題、特にキャッシュボックス法人が有形、無形資産のリスクをコントロールしているかどうか、更に、同法人が事業会社へ提供する資金の金融上のリスクを実際にコントロールしているかどうかについて判断することが最も重要であるとの説明があった。

説明の中では、事例の中の移転価格の側面に言及し、キャッシュボックス法人が有形・無形資産が関連するリスクをコントロールしているか、いとすればどのようにコントロールしているかという点を判定することがカギとなること、更に、キャッシュボックス法人が事業会社への資金供給における財務上のリスクを実際にコントロールしているかどうかを判定することも重要となることを強調した。更に、キャッシュボックス構造においては条約の濫用の問題も重要であることから、BEPS 行動 6 に沿ったミニマム・スタンダードである次の三つのものを説明した。

- ① Limitation on Benefit (LOB) と Principal Purpose Test (PPT) 、又は
- ② PPT のみ、又は
- ③ Anti-conduit rule で補足した LOB

キャッシュボックスは資産の価値に貢献するものでなく、しばしば低税率又は無税の国へ設立され又は優遇措置の便益を享受していたものであり、全ての BEPS 対策を総合することで value creation に応じた課税を実現することができるとの指摘があった。

Cash box の例

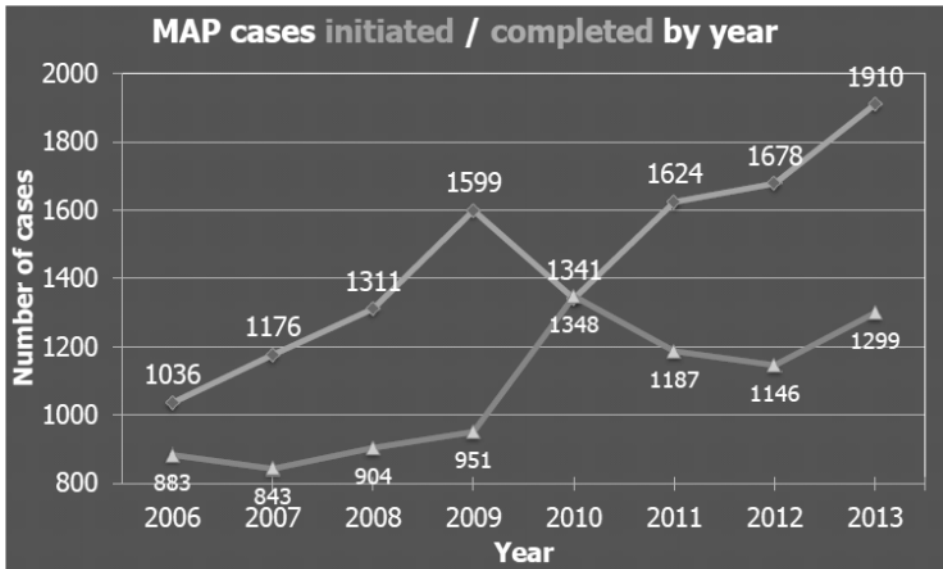


次に、行動 6 のミニマム・スタンダードが源泉税の実務の変更につながるかどうかについて討議した。米国のパネリストから、米国のポジションと米国がなぜ PPT の導入に賛同できないかの理由は実務に多大な不確実性をもたらしかねないと考えている点にあることが説明された。この点については、税源浸食を回避するための方策を採用するかどうかは、例えば、当該国で無形資産が創造されているかどうか等の各国の考え方によるとの意見も見られた。

更に、行動 12 の開示義務について、開示が

国際的に担うべき役割については、理論的には開示義務の要件を強化することは同意できるものの、実務的には多くの問題と不確実性を引き起こすことになるとの意見も見られた。

最後に、以下のように相互協議件数が飛躍的に増加している状況を前提に、現在の条約実務を越えた紛争解決が必要である点について討議し、効果的な紛争解決メカニズムを望む国はそれが当該国への投資を増やすことができるとする議論が重要であるとした。



5. BEPS の実施とその影響

最後に、多くの BEPS 対策を実施することについて議論が行われた。多国間協定について、その必要性とそれが現実的なオプションであるかどうかについては、多国間協定は BEPS プロジェクトの重要なものであり、BEPS プロジェクトの条約の対策を効率的に実施することを可能とするものであると結論付けた。

更に、米国が多国間協定への参加が見込まれていない⁽¹⁵⁾ことについては、米国のパネリストから、BEPS の条約対策の多くのものは条約の実務として米国が実施済みであるためであるとの説明があった。

BEPS プロジェクトが国際課税システムの一貫性を高めるものとなるかどうかは、今後数カ月間の成果と議論によるとして討議をまとめた。

「セミナーH：グローバルファミリーへの課税」

[Seminar H: Taxation of global families]

〔議長及び討論者等〕

Chair : Stephen Bowman (Canada)

Panel Members :

Eric Ginter (France),
Sushil Lakhani (India),
Dianne Mehany (USA),
Michael Pfaar (Singapore),

Secretary : Claudia Suter (Switzerland)

〔テーマのポイント〕

- 国際結婚等により構成員が様々な国籍を有する富裕層の家族（グローバルファミリー）に係る税務上の問題について、主にアドバイザーの立場から仮定のグローバルファミリーの例を念頭に、幅広い影響を与える国際課税の最近の動向と進展を含めて議論した。
- セミナーは、①グローバルファミリーの特徴、②税法上の問題、③実体的な問題、④コンプライアンスと情報交換、から構成され、最後にグローバルファミリーは様々な課税リスクにさらされており、また多くの情報提供義務がグローバルファミリーやそのアドバイザーにとって負担となっていると総括した。

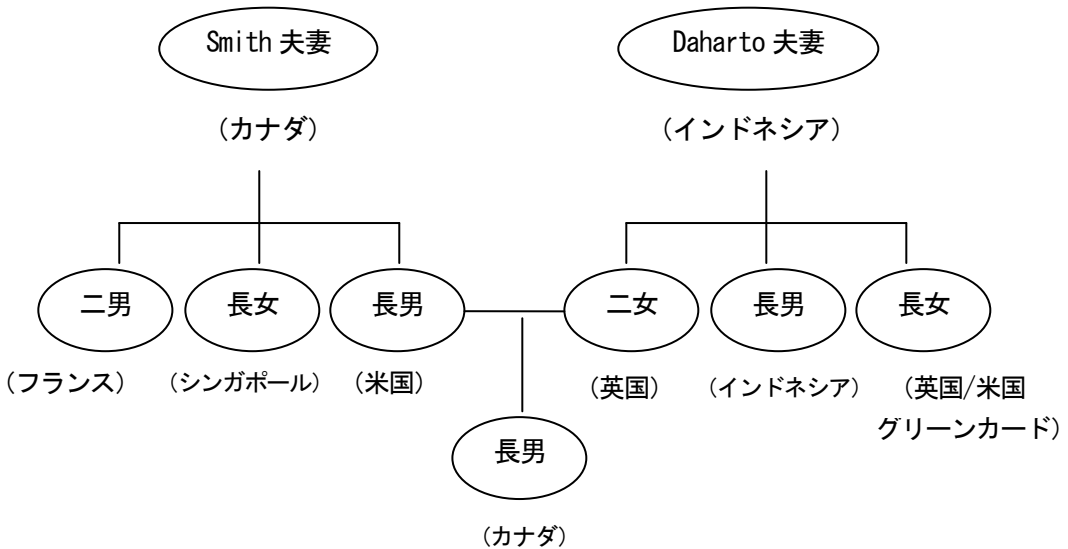
1. イントロダクション

議長による歓迎の挨拶と紹介に続き、異なる国のメンバーにより構成されるグローバルファミリーの説明と、納税者の移動特性、居住性、現実的な問題、CFC ルール等の法的な問題について概略を説明した。その上で、税のコンプラ

イアンスについて、グローバルファミリー側を代表して実務家が直面する情報収集の困難性について触れた。

2. グローバルファミリー

(1) グローバルファミリーの例



(2) グローバルファミリーの特徴

パネルメンバーは以下をグローバルファミリーの特徴とした。

- イ 家族の構成員が様々な国の租税管轄権に服し、所得や資産が租税管轄権を越えて広範囲に存在する。
- ロ 意思決定が複雑で、税に関連する事象(例えば死亡)は制御できず予期できない。また、税は財政的、政治的、社会的、感情的そして生物学的な要因に左右される。

(3) パネルメンバーの問いかげ

パネルメンバーから以下の4つの質問とコメントが述べられた。

- イ グローバルファミリーが最も懸念する問題は何か。

アジアでは次世代への富と事業の継承がトップである。

- ロ 政府や税務当局にとっての主な問題は何か。

税務当局は情報交換により条約相手国から多くの情報を受け取っており、より多くの個人の全世界の資産を把握することが可能となっている。ただし、当局には受け取った情報を活用できるリソースがない。

- ハ グローバルファミリーのアドバイザーとして、一番気にかけている問題は何か。

実務家はコンプライアンスをより意識しなければならない。

- ニ 向かうべき方向はどこか。

企業に対する課税は広く議論されているが、グローバルファミリーも BEPS のようなイニシアティブに影響される。グローバルファミリーのプランニングは長い時間をかけて行われるので、急激な変更は困難である。その一方で一旦構築しても、グローバルファミリー内の変化や税制の変更に対応しなければならないという問題がある。

(4) アドバイザーの留意点

パネルメンバーからインドネシアの個人課税税制について、課税原則から CFC、アムネスティに及ぶまで説明があった。その後、グローバルファミリーを担当するアドバイザーは以下に留意し、最適な解決方法を提案すべきとした。

- イ クライアントの資産及びその所在地の把握。アドバイザーは、クライアントの期待とクライアントが重視するものとのギャップの橋渡しをしなければならない。
- ロ クライアントが法的、税務的な問題を認識しているかの確認。
- ハ クライアントの目標の把握。
- ニ 全ての目標にどのように対処するか、意思決定方法の確認。
- ホ クライアントの優先順位の確認（効率的な保有、資産防衛、限られた開示、法制度の改正のリスク、法的柔軟性、ロケーション）。

3. 税法上の問題

(1) 居住地

パネルメンバーは居住地が最も重要で、それを巡って数々の問題が生じることを指摘した。クライアントやその家族が異なった場所に居住する場合、居住地を決定するために異なる当局が関わることから、個人にとっては極めて複雑な問題となりかねない。更に所得税と相続税は居住地国によって異なる規則が存在する場合があり、国内法はしばしば租税条約によって修正される。またグローバルファミリーは様々なメ

ンバーの異なる居住地を創造し、中でも信託の居住地は個人の居住地よりも更に複雑となる。そのため、受託者の居住地や管理支配地、調停人、譲渡者、寄贈者、受益者の居住地を含む無数のテストがある。

(2) 信託

次にパネルメンバーは信託の税務上の取扱いについて触れた。特異な税法を持つ国では、調停人、譲渡者、寄贈者、受益者、一人以上の記載人、オンショア、オフショアを問わず信託そのものを認めないところもある。条約が広く適用され、信託を人 (persons) と認識する新しい条約もある。

(3) インドの制度

最後に富裕層のタックスプランニングの一つのツールとなっている国内法の概念の例として、パネルメンバーはインドのヒンズー不分割家族制度 (Hindu Undivided Family: HUF) (男子直系の家族による課税単位) を紹介した。HUF は一番年長の男子が意思決定を行う家族の集合体で、HUF 自体が課税単位となり、各メンバーへのインド国内での課税はない。実質的管理地が居住地になるが、意思決定を行う年長者がインド国外に居住する場合や、インド国外に居住するメンバーへ収益を分配する際に各国の取扱いが異なり問題が発生している。

4. 実体的な問題

実体的な問題として、パネルメンバーはシンガポールにおける中間持株会社の居住証明を当局から取得する際の新たな要件 (シンガポールでの設立に関する理由書の提出) と、部外情報によって発覚した無申告の国外信託への課税に係るインドの判例 (Shiri Mohan Manoj Ahupelia & Ors: ITA No.3544/45/46/MUM/2011) について説明した。その後、各国の CFC 税制及び相続税がグローバルファミリーに与える影響について述べた。

(1) CFC 税制

パネルメンバーは、CFC 税制はインドのよう

に税制自体を持たない国もあれば、スイスのように CFC 税制自体はあるが個人への適用がない国もあるとした。またその適用も、行動基準、税率基準、国外株主基準と様々であり、グローバルファミリーメンバーが居住地を変更する際には注意が必要とした。そして個人に対する CFC 税制として、フランスと米国 (サブパート F) の規定を説明した。

(2) 相続税

パネルメンバーは相続税の一般原則、既存の相続税執行国の例、最近の動向、相続に関する EU 指令、国外不動産の課税態様、タックスプランニングについて議論した。

イ 一般原則

- ・ 居住者は全世界所得について課税を受ける。
- ・ 非居住者は遺産の所在国においてその遺産についてのみ課税を受ける。
- ・ 外国税額控除による二重課税の回避。
- ・ 自国の相続人が受け取った非居住者の遺産について課税する国もある。
- ・ 死亡前一定期間内に行われた寄付について相続税の計算上考慮される場合もある。

ロ 既存の相続税執行国の例

- ・ 韓国: 実効税率が 10%-50% の相続税。
- ・ 日本: 居住地や国籍による贈与税課税。実効税率は 10%-50%。
- ・ 米国: 所得税よりも居住性の定義が狭い。


ハ 最近の動向

- ・ タイ: 2016 年 2 月 1 日に約 5% の税率による相続税を導入。執行ガイドラインは作成中。
- ・ 中国: 贈与税並びに相続税の導入を検討中であるが詳細は不明。

ニ 相続に関する EU 指令 (2015 年 8 月 17 日 (art.22 with the EU))

- ・ 従来、相続は死亡時の居住地国の法に従うとされていた。
- ・ 新しい EU 指令は、死亡時若しくは選択時の国籍がある国の法律を全体として選択することを認めた。
- ・ この新しい指令は各国の税制の執行に影響を与えるものではないとしているが、居住地国と国籍国で二重課税が生じる懸念がある。

ホ 国外不動産の所有形態による課税態様例⁽¹⁶⁾

Taxation in			
Residence country at death		Situs country: France ■ ■	
		Ownership	
		Direct	Indirect
Canada:	YES (CGT with DTA relief)	YES	YES
India:	NO	YES (no DTA)	YES (no DTA)
Singapore:	NO	YES (no DTA)	YES (no DTA)
Switzerland:	NO (direct) / YES (indirect)	Past: YES Current: YES (no DTA)	Past: NO Current: YES (no DTA)
United States:	YES	YES (Art. 5 DTA)	YES (Art. 5 DTA)

Art. 5 DTA F/US: immovable property defined according to situs country law
 Art. 12 DTA F/US: tax credit granted by US equal to taxes paid in France

ヘ 相続税のタックスプランニング

- ・ 関係国の贈与税、相続税及び条約を考慮し、二重課税を避ける。
- ・ 相続税による多額のキャッシュアウトを原因とする大型家族事業の清算を回避するための利用できる税額控除の検討(ただし事業と従業員の規模に注意)。
- ・ 家族財団や信託、パートナーシップへの資産の移動という古典的なプランニングも要検討(ただしイスラム教国で発生するような mitigate probate 問題が発生する)。
- ・ 負債に対する市場価格での潜在的移転 (potential transfer at FMV against debt)。

5. コンプライアンスと情報交換

パネルメンバーは、グローバルファミリーに関して留意すべきコンプライアンス義務と情報交換について議論した。

(1) コンプライアンス義務

パネルメンバーから、米国の租税に関するコンプライアンスとしての報告義務には、FBAR (Foreign Bank and Financial Accounts : 外国銀行・金融口座報告書) や FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act : 外国口座税務コンプライアンス法) のような資産ベースのものと、CFC やオフショアトラストのような一定のエンティティや行為をベースとするものがあるとした上で、米国の状況を中心にコンプライアンス義務と情報交換について報告した。その中で、インドにも FBAR に似た制度があることがコメントされた。

(2) 情報交換

情報交換に関しては、FATCA、CRS (Common Reporting Standard : OECD 共通報告基準) 相互共助のための EU 指令について議論した。

イ 自動的情報交換

HSBC スイス支店の従業員が盗んだ約

600 人分のインド人口座保有者情報をフランスがインドに提供した件に関して、盗まれた情報を当局間で交換することの是非について問題を提起した。

ロ FATCA

更に自動的情報交換の一つとしての FATCA による情報交換について、パネルメンバーは、米国が情報の自動クロスチェックができるマッチングシステムを開発したことにより、システムはうまくいっていると説明した。しかしながら、IRS が米国人以外の情報を条約相手国に提供するか否かについて懸念があり、もしないのであれば米国は「秘密ヘイブン (“secrecy haven”）」のレッテルを貼られるであろうことが述べられた。

ハ CRS

不参加を表明している米国に関して懸念を示しつつ、2015 年 5 月時点のアジア各国の状況をアップデートした (セミナー H 別添 1、2⁽¹⁷⁾)。

ニ 相互共助のための EU 指令

2011 年の EU 指令(2011/16)は 2014 年に改正され(2014/107)、自動的情報交換の対象範囲が拡大されている。また、2015 年 5 月に出されたアンチマネロン及びテロ金融指令 (Anti-money Laundering And Terrorist Financing Directive) についても触れた。

ホ アムネスティ

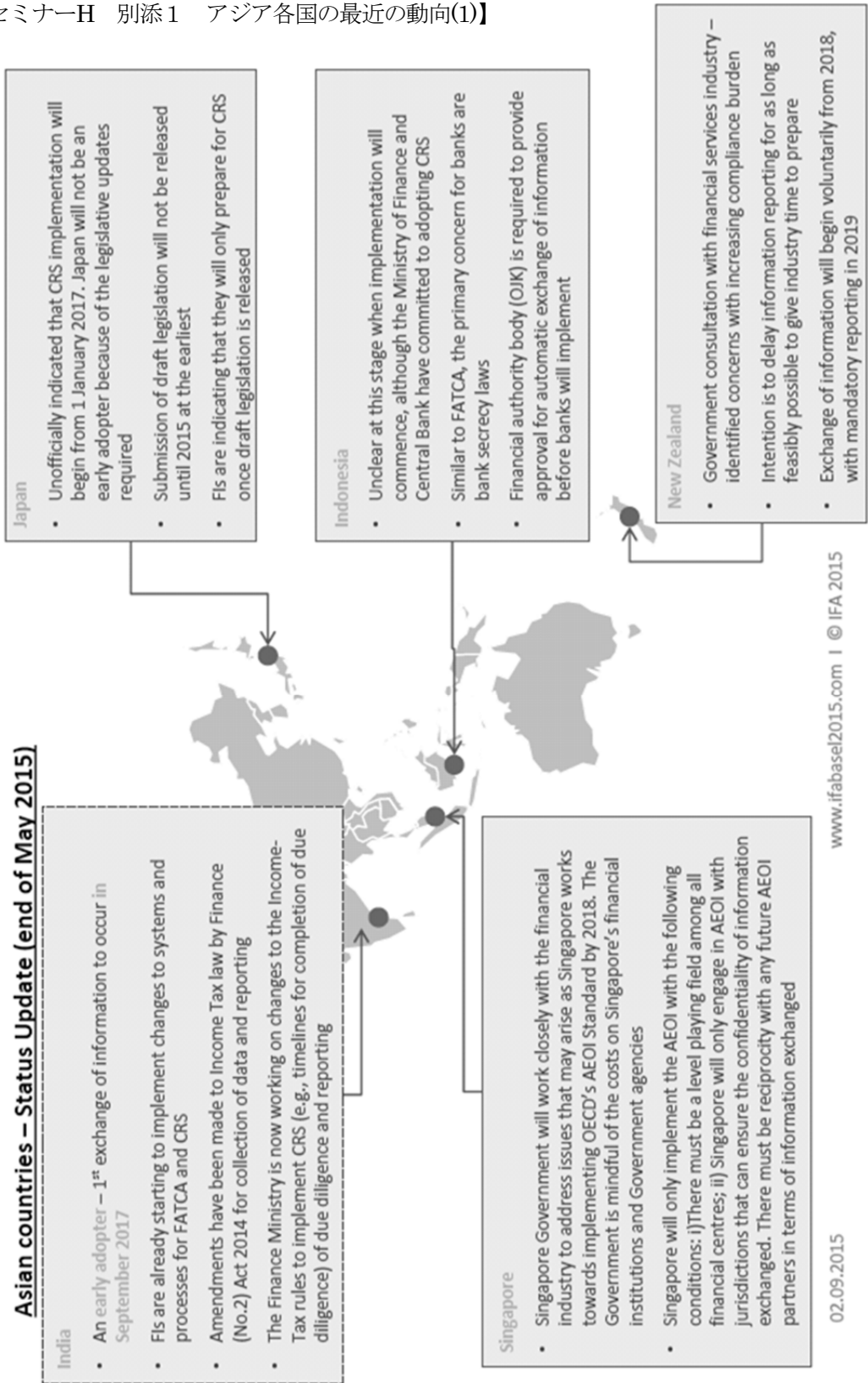
インドで 2015 年 9 月 30 日まで行われていた未開示国外資産についてのアムネスティと、米国の自主開示制度について紹介があった。

6. まとめ

最後に、グローバルファミリーは常に各国の異なる税制と税務行政の脅威の下にあり、また様々な報告義務によりその負担は増えている旨のコメントがあった。

【セミナーH 別添1 アジア各国の最近の動向(1)】

Asian countries – Status Update (end of May 2015)

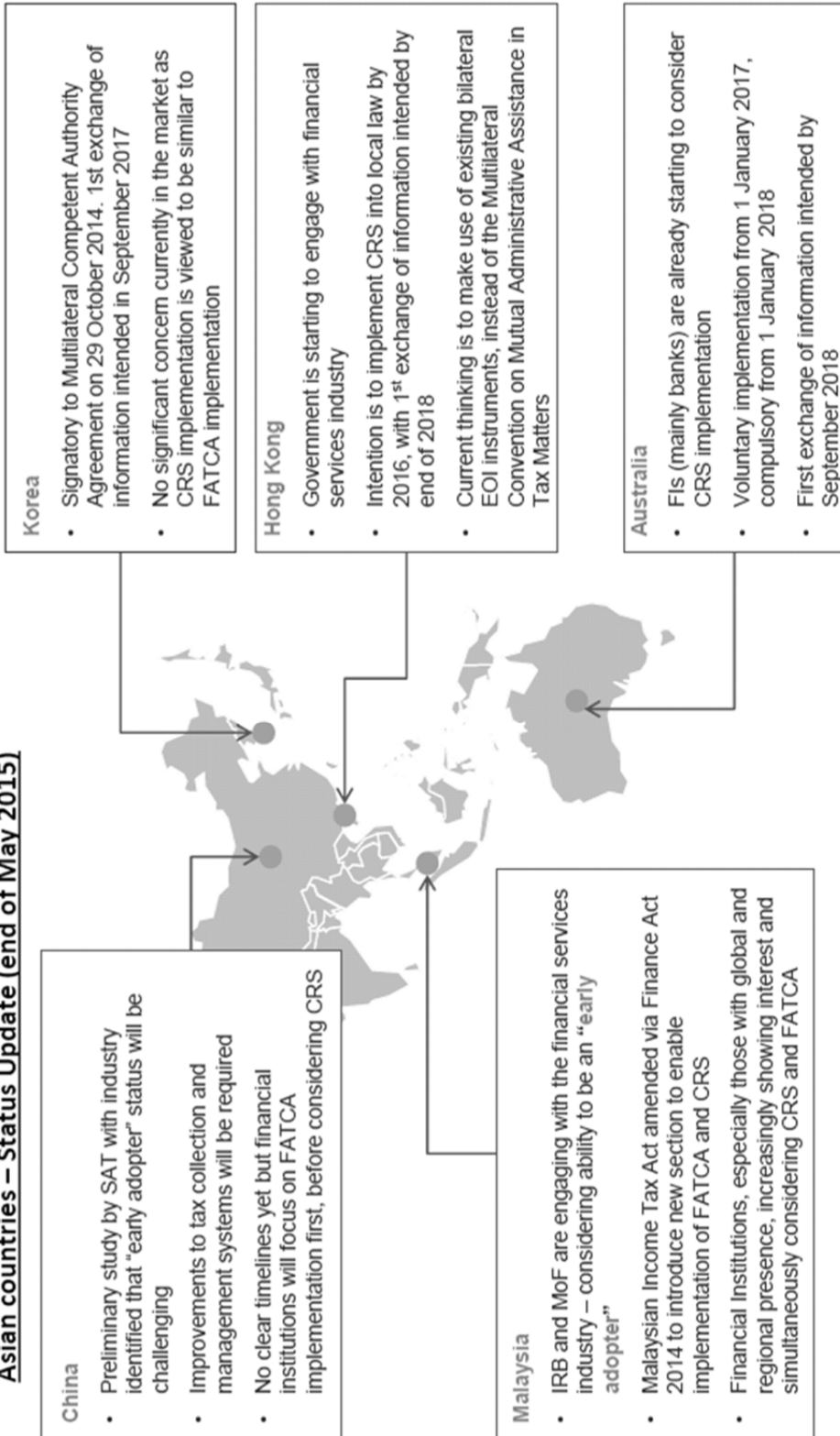


www.ifabasel2015.com | © IFA 2015

02.09.2015

【セミナーH 別添2 アジア各国の最近の動向(2)】

Asian countries – Status Update (end of May 2015)



「セミナーI：資本参加免税の有効性」
〔Seminar I: Effectiveness of participation exemption〕

〔議長及び討論者等〕

Chair : Georg Kofler (Austria)

Panel Members :

Gauthier Blanluet (France),
 Eric Kemmeren (Netherlands),
 Ruth Mason (USA),
 Toshio Miyatake (Japan)

Secretary : Florian Regli (Switzerland)

〔テーマのポイント〕

- EU 諸国の大半は、経済的・二重課税排除のため資本参加免税を採用しているが、適用範囲、適用条件等でいくつかの課題があり、代表的な問題について討議した。
- また、資本参加免税を適用する際の適用額の算定に対する費用控除等の制限、計上のタイミング等についてもいくつかの問題を提起した。

1. コアな問題

セミナーI は、近年の国外所得免除方式の復活機運を背景に、資本参加免税の有効性について討議を行ったものである。討議に先立ち、資本参加免税が有効であるかどうかについて会場の意見を聞いたが、参加者の大半は「Yes」との回答（会場で事前配布された「Yes」「No」のカードでセミナー参加者が意見を表明）であった。

(1) 資本参加免税の目的

資本参加免税の前提となる二重課税について三つの種類（国内の経済的・二重課税、法的二重課税、国際的な経済的・二重課税）があることを説明し、資本参加免税の目的は、経済的な二重課税を回避することであるとした上で、EU 加盟 28 カ国中 27 カ国は親子会社指令に基づき資本参加免税を採用していることが紹介された。資本参加免税の他の目標としては、競争力、利益の本国送金、経済の活性化等があるが、この

点について、日本のパネリストから、間接税額控除が既にある中で、日本が資本参加免税を導入した主な理由は、経済的・二重課税の排除ではなく、それぞれの子会社に留保された外国の利益の問題に日本が直面していたこと等が理由であることが説明された。米国のパネリストも、米国は海外に留保された所得の問題に関する改革案を留保している状況に対し、英国は、コンプライアンスの負担を軽減する必要もあるが、シンプルさを含め、これらの理由から、間接税額控除から資本参加免税に移行していることを指摘した。

次に、資本参加免税又は間接税額控除を採用する上でのいくつかの中立性の問題について紹介し、政策立案者は、税が投資地の選択と競争条件にどのような影響を与えるかを考えた上で、資本輸出中立性（capital export neutrality）、国家中立性（national neutrality）、資本輸入中立性（capital import neutrality）、資本所有権中立性（capital ownership neutrality）、国家所有中立性（national ownership neutrality）の中で、どの中立性を重視するかを決める必要があることを説明した。

ここで、資本参加免税が税の特権であるとみなされるべきであるかどうかについて、会場の意見を聞いたところ、参加者の 95%は「No」との回答であった。

(2) 資本参加免税の範囲

オランダのパネリストから資本参加免税の範囲について次のような概要の説明が行われた。範囲としては、通常、比較的包括的であるが、利益の分配については、みなし配当やタイミングに関連する問題等、全てがクリアなわけではないことが指摘された。また、範囲の問題はキャピタルゲイン課税の場面で生じているが、首尾一貫したシステムとする観点で見た場合、資本輸入中立性と価値が生み出された国で課税すべきであるとする原則から考えれば、キャピタルゲインは資本参加免税の範囲の中に入れられるべきであることが指摘された。更に、親子

会社指令はキャピタルゲインを対象としていないが、この点ではEUは一步議論を進めるべきであり、特定の価格調整や通貨リスク金融商品(instruments)は同様にこの範囲に含めるべきであると述べた。

ここで、資本参加免税はキャピタルゲインに適用すべきであるかどうかについて、会場の意見を聞いたところ、参加者のほぼ全員が「Yes」との回答であった。

(3) 適用条件

オランダのパネリストから、資本参加免税の適用条件(最低持株割合、保有期間等)と制限を確認した上で、それらが穏当なものであるかどうか評価する必要があることが説明された。この点については、実際の最低基準が持株割合5%とか10%と低い状況に対し、企業グループ内の分配と位置付け続けることができるのかとの指摘もあった。

(4) 国内及び国際の局面

国内と国際の局面に対しては、資本参加免税の適用が異なるシステムとなっているが、これは差別の面で問題が生ずることとなることから、いくつかの国(オーストラリア、オーストリア、フランス、ドイツ、日本、ルクセンブルク、英国、米国)について、国内の取扱いと国際間の取扱いに区分し、各国の状況について説明が行われた。これらの例が示すように、国内的な取扱いの評価が必ずしも国際的な取扱いを明確化するものとならないことが指摘された。

2. 資本参加免税制度への制限と例外

最初に、費用控除に関する制限について議論が行われたが、この点で通常問題となるのは利子控除である。オランダのパネリストからは、資産取引後の利子の配賦を例に、所得が免除とされている国で利子の損金算入を認めることが穏当なアプローチと言えるかどうか疑問があるとの指摘があった。

パネルはその後、費用控除の制限に関して、デューデリジェンス費用及び為替損失がどのよ

うに取り扱われるかを議論し、経費の配分及び配賦、一括ソリューションとタイミングの問題にも触れた。更に、この論点の事例として、欧州司法裁判所の二つの事件、Bosal (Case C-168/01)⁽¹⁸⁾、Groupe Steria (Case C-386/14)⁽¹⁹⁾について、いずれも設立自由の原則に反するとして費用控除の制限が否定されたものとして紹介があった。

次に、減価償却費控除の制限について議論したが、親子会社指令第4条(3)は当該控除を「子会社の利益分配による損失」に制限していることについては、中立性の原則だけでなく、一貫性の問題としても当該要件を課すべきでないとの指摘があった。

また、タイミングの問題については、親子会社指令によれば、配分の時点で判断することとなるが、実務的には複雑な状況が起り得るため、例えば、配分後の保有期間要件を充足することにより、会社は遡及的に便益を得ることが可能となるなどの問題点が紹介された。

次に、親会社が、同じ源泉地国の別の子会社から配当及び利子をそれぞれ受け取る場合の、外国税額控除の問題に触れ、国別の控除限度額ではなく、項目別の控除限度額国が多く国で支持されていることが紹介された。

更に、欧州司法裁判所の事件、Cobelfret (Case C-138/07)⁽²⁰⁾などを例に、親会社が損失の状況に対する資本参加免税の適用について議論し、このような場合には資本参加免税の適用に影響を与える可能性がある結論付けた。

フランスのパネリストは、フランスの3%のdistribution taxの概要を説明し、当該税は効果的に配当に係る課税繰延べを可能としているという意味で、資本参加免税が最終ではないと述べた。

その他の事項として、資本参加免税から税額控除へのスイッチオーバー条項についても議論したが、このような規定の適用はHaribo and Saliene (C-436/08)事件に例が見られることが紹介された。この点で、オーストリアは、非

加盟国による一定の配当に対しスイッチオーバー条項を適用していることが説明された。間接税額控除と資本参加免税は同等の手段であることから、差別とはみなされないが、パネルでは、間接税額控除の計算において考慮されるべき課税標準について問題が提起された。オランダのパネリストは、中立性と同一の取扱いを確保するためには、親会社の税のルールで課税標準を再計算する必要があることを指摘した。

以上をまとめ、パネルは、BEPSの行動2の観点でハイブリッド金融商品とこの分野への義務的な課税について議論したが、オランダのパネリストからは、子会社段階での控除否認を解決策とすべきでなく、この点がBEPSの議論で欠けているが、税は価値の創造された場所で課税されるべきであるとする意見も見られた。

3. まとめ

最後に、パネルでは、資本参加免税の前提となる競争的な目標をどのようにバランスをとるか、間接税額控除は競争条件として不利と言えるか、資本参加免税が構造的に必要又は権利と言えるか、OECD及びEUは正しい方向に向いているか、資本参加免税の有効性は増しているか等について各パネリストのコメントを紹介し、セミナーを終えた。

「セミナーJ：最近の国際課税の動向」

〔Seminar J: Recent developments in international taxation〕

〔議長及び討論者等〕

Chair : Daniel Gutmann (France)

Panel Members :

Herman Bouma (USA),
 Jean Blaise Eckert (Switzerland),
 John Lorito (Canada),
 Arne Schnitger (Germany),
 Chris Taylor (Australia),
 Mike Williams (UK),
 Bartjan Zoetmulder (Netherlands)

Secretary : Luzi Cavelti (Switzerland)

〔テーマのポイント〕

- 外国パートナーシップ等の取扱いを巡るフランス、英国の最高裁判決を紹介するとともに、ドイツ、カナダではどのように取り扱われるかについて討議した。
- 英国の迂回利益税、同様の効果を狙ったオーストラリアのGAARの改正について紹介するとともに、スイスの条約上の受益者の規定を巡る最高裁の事例についても討議した。
- オランダ、ドイツの法人の実体要件の改正、米国のモデル租税条約の改正について説明した。

1. 外国パートナーシップ等の取扱いを巡る判決動向

外国パートナーシップ等の租税条約の適用を巡り、フランス、英国の最高裁判決が紹介された。この問題は古い問題であるが、1999年のOECDパートナーシップ・レポートの整理が行われたにも関わらず、未だに各国の取扱いにばらつきが見られ、判例も混んとしていることから、最近の判例を取り上げたもので、事例としてはフランス及び英国の判例を取り上げ、この問題がドイツ、カナダではどのように取り扱われるかについて討議された。

(1) フランスの事例

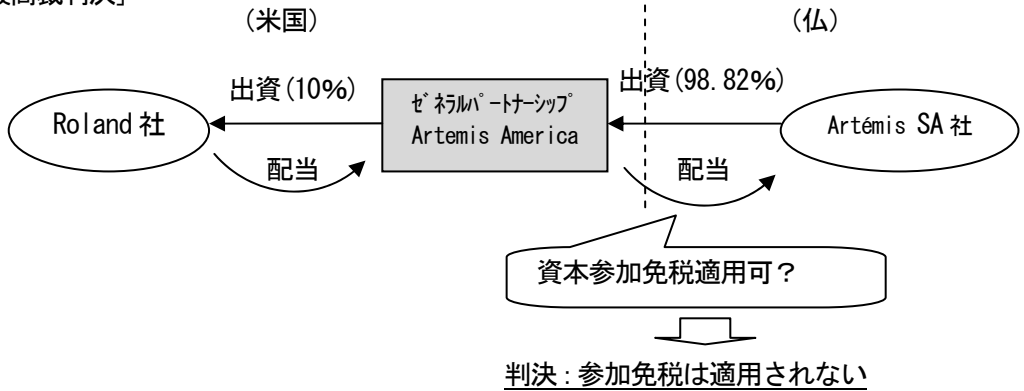
最初のフランスの事例 (Artémis 事件、最高裁判決) は、2014年11月に出了ものであるが、従来の判断を変えたものとして注目されたものである。判例の前に、フランスのパートナーシップに対する一般的な取扱いに触れると、フランスでは、課税上、パートナーシップは「半透明 (translucid)」と扱われ、パートナーシップ所得に対する税はパートナー段階で納税されるものの、課税所得の算定、申告はパートナーシップが行う必要があることとされており、課税主体 (taxable subject) とされ、パートナーからも独立したものとして、租税条約上も居住者⁽²⁾となる。更に、自らの選択又は税法の規定によ

り、パススルーでなく法人と取り扱われるものも多いとされている。このようなフランス税法の状況下で、外国のパートナーシップをどのように取り扱うかについては、最近まで、1999年の最高裁判決⁽²²⁾が先例となっており、パートナーシップの所在する外国の租税区分 (tax characterization) の取扱いをそのまま受け入れるというものであり、所在地国が透明とするならフランスでも透明と取り扱うとするものであったが、今回の判決はその逆の結論を出した

ものとなったため、その後も議論が続いていることが紹介された。

本件の事実関係は以下の図のとおりであるが、フランス法人 Artémis SA は米国デラウェア州のゼネラルパートナーシップ (GP) Artemis アメリカの持分を 98.82% 所有しており、当該 GP を通じて Roland の株式 10% を所有するという関係にあり、Roland が GP Artemis アメリカを経由してフランス法人 Artémis SA に配当の支払いを行ったものである。

[仏最高裁判決]



本件の争点は、フランス法人である Artémis SA が受領した配当について資本参加免税の適用ができるかどうかであるが、裁判所は、国内法をまず当てはめ、次に条約の適用により国内法の判断が変わるかどうかについて検討した。

判決は、国内法の当てはめの問題について、介在する法人 (パートナーシップ) が透明と認められるかどうかによらず、当該パートナーシップが透明と認められるものであれば分配は Roland から Artémis SA にされたものとなり資本参加免税が認められるが、非透明の場合、配当支払法人を直接所有していないので資本参加免税の適用は認められないこととなると述べた。

判決は、外国の法人が関与する取引の税務上

の取扱いについては、当該外国法人の全ての性質 (characteristics) と当該法人の設立・運営を規定する当該外国の規定を検討した上で、まず、フランスのどの法人のタイプに最も近いかを決定する必要があるとし、その上で、フランス法に基づいて当該取引に租税法の規定が適用されるとした。判決は、本件 GP について、デラウェア州法に基づきパートナーとは別個の法的人格を有するとされていることから、米国で租税上完全に透明な取扱いとされているとしても、そのようなパートナーシップはフランスのパートナーシップと同じものと同じものを見ることができるとして半透明と判断されるとした。資本参加免税は株式を所有する法人の所得に対してのみ一定の条件の下に認められるものであるとす

る、フランス税法の規定に基づき、フランスのパートナーシップは法人税の課税の主体とはされていないことから資本参加免税は適用されず、本件パートナーシップを通じて所有する株式の配当に対しては資本参加免税の適用はないとの判断を示した。

次に、租税条約の適用について、判決は、米仏租税条約第7条（PE条項）の目的が課税権の配分にあること、第7条4項⁽²³⁾の規定も米国パートナーシップで実現された所得の課税権の配分にその目的があり、米国法人から米国パートナーシップへの配当は、当該パートナーシップのパートナーがフランス法人であることからすると、フランスのパートナーに分配された配当と見ることができ、フランスで課税できるものであるとした。しかしながら、フランス税法の適用上は、租税条約第7条の規定により直接パートナーに分配された配当と見ることにはならないとして、納税者の主張を退けた。

以上が Artémis 事件であるが、本件判決の論点を明確化する意味で、実務的に事例の多い LLC を取り上げ、本件判決の結論が変わるかどうかにあつての説明があつた。この点について、中間に介在する法人が GP でなく LLC であつた場合、どのように判断することになるかであるが、LLC の法的性質の判断に当たり、LLC のパートナーは有限責任であることから LLC はフランスの有限責任会社と比較されなければならない、そうであれば LLC は租税上非透明 (opaque) と判断されることとなる。従つて、米国法人から米国 LLC へ支払われた配当はフランスでは何ら課税の対象とならない。また、LLC から分配された配当は米国では課税されず、フランスにおいても資本参加免税が適用されることになるとの意見が紹介された。

次に、ドイツのパネリストから、Artémis 事件について、ドイツではどのように取り扱われることとなるかについて説明があつた。ドイツの分析はストレートなものであり、先ず、透明又は非透明の税務上の判定については、いくつ

かの法的な基準、株式や負債の譲渡可能性等に基つて判断されるとし、本件判決と同じ状況でドイツ法人が配当を受けた場合、透明と他国が見る限りドイツでは租税条約の資本参加免税の適用はないが、ドイツ国内法の適用として、法人所得税の受取配当益金不算入 (dividend exemption) は支払法人が納税者であるかどうかに関わらず適用されるので、当該配当は課税の対象とならない。また、GP が LLC に変わった場合にどうなるかについては、LLC はドイツ税法ではカンパニーとされるが、当該 LLC は条約上の居住者に該当しないことから租税条約の資本参加免税の適用はないが、国内法の適用としては、同様に、法人所得税の受取配当益金不算入 (dividend exemption) は適用され、当該配当は課税の対象とならないというものである。

更に、カナダのパネリストから、Artémis 事件について、カナダでどのように取り扱われるかについても説明があつた。カナダも事業体 (entity) の区分について同じアプローチにより、パートナーはパートナーシップ資産の所有持分を有するものではないとして租税ルールを適用されることから、以前は、カナダの CFC ルールでは、カナダ法人がパートナーシップを通じて所有する外国法人は外国関連法人に該当せず、益金不算入とならず当該外国法人から受け取る配当は全てカナダで課税されることとされていた。これに対し、カナダの CFC ルールが 1999 年に改正され、パートナーシップを通じて所有する外国法人について、みなし所有の規定が導入され、これにより、このような形で (GP を通じて) 受け取る配当は益金不算入となるが、パートナーシップでなく LLC から受け取る場合にも、カナダ租税法上は法人からの配当であるから益金不算入となるというものである。

(2) 英国の事例

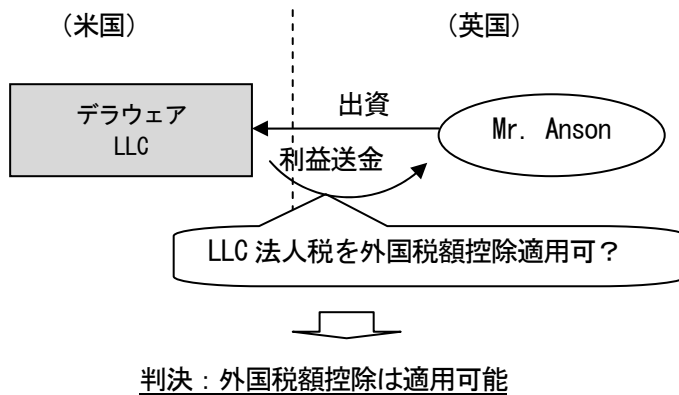
英国の事例 (Anson 事件、最高裁判決) は、2015 年 7 月 1 日に判決の出たものであるが、

アメリカの LLC を法人とする英国税務当局の従来の立場と異なる判決であるとして議論を呼んだものとして紹介されたものである。この点について、英国税務当局は、2015 年 9 月末に本件は個別の事実関係に基づく事件であるとして、従来の立場を変えない旨をホームページで公表している。

本件の事実関係は、以下の図のとおりであるが、アンソン氏は英国の居住者となるものの恒常的に住んでおらず (non domiciled)、英国の

国内源泉所得と送金が行われた海外源泉所得が課税対象とされる中、同氏は、米国デラウェアの LLC にメンバーとして出資しており、LLC の米国での課税後の利益について英国に送金を受け、申告において米国で課された LLC の税額について外税控除を行ったものである。英国税務当局は LLC が課税主体であることを理由に外税控除を否認したものであり、本件の争点は、非透明な事業体からの配当が税額控除できるかどうかという点である。

[英国最高裁判決]



英国の場合も海外の事業体に対する検討方法はフランスの事例と同じであり、現地の法律を検討しその事実関係を英国のものと比べることとなるが、英国の場合、パートナーシップは透明であり半透明でないという違いがあることが紹介された。

本件の、第一審判所 (fact finding tribunal) の事実認定は、LLC の利益はパートナーシップに帰属せず、直接メンバーであるアンソン氏に帰属するとした。これに対し、上級審判所ではこの判定を覆したが、最高裁判決は、第一審判所の事実認定を採用したものである。

判決は、第一審判所の実事認定を検討し、本件 LLC 契約は所得がパートナーに対して自動的に付与されるとの認定を是認した上で、本件

LLC を透明な事業体と判断し、LLC のメンバーは LLC の利益が生じた時点でその持分を有するとして、英米租税条約第 23 条の二重課税排除規定の要件を満たすとし、外税控除の適用を是認した。本件 LLC 契約の判断については、スコットランドパートナーシップを参考に判定したようであるとの指摘がパネリストから行われた。イングランドパートナーシップは事業の主体で、パートナーは事業主体でなく、単に資金を引き出せる (draw money) だけであり有限責任 (limited liability) であるのに対し、スコットランドパートナーシップはこれが可能である。イングランドのパートナーシップは透明であるが、スコットランドのパートナーシップは資産の所有ができる法的主体であり、同時に

パートナーに利益が帰属するものとされており、違いがある点の指摘があった。

次に、カナダのパネリストから、Anson 事件について、カナダでどのように取り扱われるかについて説明があった。カナダは LLC を非透明なものとして法人と取り扱うことから、当該所得の分配については、LLC が得た事業所得については米国で課税が行われたものとして、カナダでの課税が行われる。この場合、カナダ税務当局のテクニカル・エクスプラネーションによると、個人が米国の LLC を通じて得た所得に対して課された税についてはカナダで全額を外国税額控除することはできないとしているが、米国で課された税の所得源泉は LLC の事業所得であるのに対し、カナダでは LLC の株式にその源泉があると見ていることをその理由として挙げている。なお、カナダ・米国租税条約第 24 条（二重課税排除条項）について、カナダの税務当局は、米国で同じ所得に課された租税についてカナダで二重課税の排除を行うものであり、この状況には適用されないと考えている。

2. 迂回利益税

イギリスで 2015 年 4 月に導入、実施された迂回利益税（Diverted Profits Tax, DPT）⁽²⁴⁾ についてその内容の簡単な紹介があった。イギリスは現在、法人税率が 20% であるが、この税率を、2017 年 19%、2020 年 18% と段階的に下げることとされており、DPT はこの法人税とは別に 25% の課税を行うという個別法に基づく課税とされている。ターゲット取引は PE 課税回避目的のアレンジメント（第 86 条）と経済的実体のない取引（第 80、81 条）の二つの取引であり、課税対象者は居住法人（第 80 条）、非居住法人の PE（第 81 条）、PE を有しない非居住法人（第 86 条）とされている。また、小規模法人、ローン取引等は適用除外とされている。更に、手続として、納税者の通知義務（第 92 条）、課税通知後 30 日以内の納付等が定められている。

更に、英国の DPT に類するものとして、オーストラリアの GAAR（一般的租税回避否認規定）の改正案の紹介があった。オーストラリアは、2015 年 5 月に、いわゆる GAAR の規定である所得税賦課法第 177 条の追加条項として DA 条を追加するとする、Exposure Draft を出したが、この改正は、他の方法で DPT と同様の効果を期待しているとの説明があった。

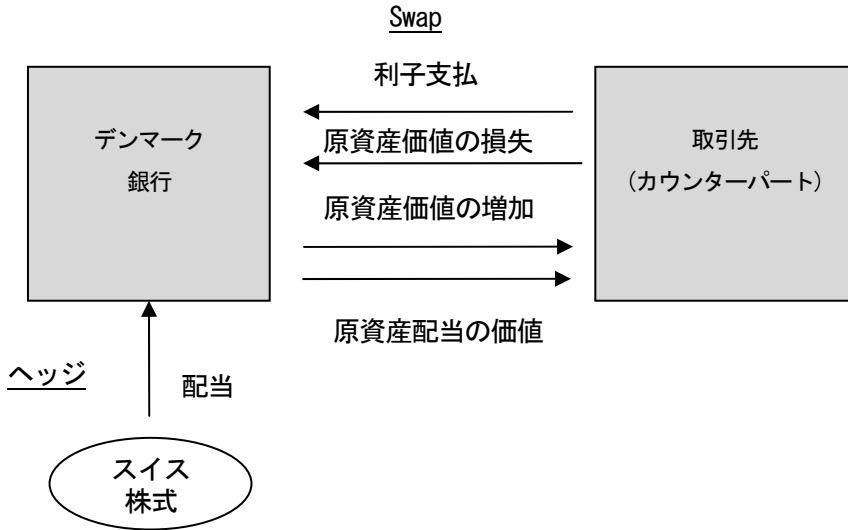
この規定の適用要件は、非居住者がオーストラリア居住者にサプライを行い、その活動により生ずる所得が PE に帰属しない取引について、租税回避を目的にデザインされたスキームと想定し、租税上の便益を得ることが主目的かどうかを判定していくとするものである。対象の取引は 10 億ドル以上の全世界収入の場合であり、当該非居住者が低税率国に関連している場合に、以上の要件が充足されれば GAAR を適用することとされている。

3. 受益者 (beneficial owner)

スイス最高裁で審議されている、トータル・リターン・スワップが租税条約上の受益者の適用対象となるかどうかを巡る事件（判決文未済）について、2015 年 5 月 5 日の評議（deliberation）の紹介があった。

本件の事実関係は以下のとおりであるが、トータル・リターン・スワップをデンマークの銀行が取引先（カウンターパート）と結んでいたという取引がまずあり、その取引をヘッジするために、同銀行がスイスの株式を購入したというものである。スイスとデンマークの租税条約は、この株式の配当について居住地国のみでの課税を規定しており、この規定に基づき当該銀行は還付の請求（スイスでの源泉税率は 35%）を行ったが、スイス税務当局は条約上の受益者に当たらないとして還付を認めなかったものである。

[スイス最高裁判決]



この事件は、トータル・リターン・スワップに関連する配当の受益者を裁判所がどう判断するのかということで注目を集めたものであるが、下級審の判断を覆し、スイス最高裁は条約の受益者と認めなかったものである。本件の判断は2014年のOECDモデル租税条約の受益者に関する改正と多少異なったものであり、議論を呼んでいる旨の紹介があった。

判決は、取引当時適用されていた条約である1973年条約で受益者条項（受益者条項は1977年のOECDモデル租税条約改正の中で規定されたもの）がない点について、規定していないとしても、条約の便益を得るための要件になるという判断を示した。その上で、当該銀行が契約によって取引相手方に配当金を送金する事実上の義務があり、配当金の受取はスワップ契約の結果であると認定した。配当金の流れについて、当該銀行は完全なヘッジによってリスクを負っていないという事実関係を踏まえ、条約上の受益者とは認められないという判断をしたものである。

4. 法人の実体要件

(1) オランダの実体要件の改正

オランダは、2013年12月18日（適用は2014年1月1日以降）、金融サービス会社（70%以上を金融収益としている場合に該当するが、持株活動は除かれる。）の実体要件について、租税条約、国内法の不適切な利用に対処するため、従前の2004年の法令を修正するレギュレーションを公表した。金融サービス会社は、税務当局に実体要件充足の有無を報告する必要があるとするものであるが、従来の要件を情報交換のために強化するものとなっている。ここで、実体要件としては、取締役会のメンバーの50%超がオランダ居住者で、十分な能力等があり、取引を適切に実行できるスタッフを有すること、金融・ライセンス・リース等に関して十分なリスクを負うとともに機能とリスクに見合った資本を有することなどが規定されているが、金融サービス会社の実体要件を満たさない場合、条約相手国に自動的に関連情報が提供されることとなった。

更に、2014年6月12日、APA、ATRを適用する際の指針が修正され、実体要件を満たさない場合にはこれらの適用が受けられないなど、手続が明確化され、監視・監督の強化が図られている。

(2) ドイツの実体要件

ドイツでの実体要件としては、一般的な行為計算否認規定 (GARR) により、純粋なレターボックス法人は否認されることとされている。インバウンドの場合には、トリーティショッピング対策ルール、アウトバウンドの場合には CFC ルールによる活動テストとキャドバリー・シュウェップス動機テストがこれに当たるものとされている。

具体例で当てはめて見ると、ドイツ親会社が EU 加盟国で製造を行い (能動的利益 50)、他の EU 加盟国の子会社が管理活動と利子を受領し (能動的利益 50)、当該製造会社から配当 (受動的利益 50) を受ける場合、ドイツでは租税条約の乱用部分が 33% (受動的利益の割合) となり、源泉税として課されるものは 8.33% (25% × 33%) となる。

5. 米国モデル租税条約の改正

米国のパネリストから 2015 年 5 月 20 日に公表された米国モデル租税条約の改正案について概要の説明が行われた。改正案では、次の 5 つの事項について改正が提案されているが、主に BEPS 行動計画 6 の条約の濫用についての報告書を受け、その中で規定されているものを取り入れたものとなっている。なお、パネリストからは、租税条約の目的は、「二重課税の排除」ではなく「課税の調整」であること、そのために、相互主義に基づいて、相手国の居住者の自国で生じた所得に対し課税をしないこととしているのであり、相手国がどのような課税を行うかは関知しないもので、その点を関知することとなると租税条約が極端に難しく、政策目的もなくなるとの説明もあった。

- ① 第 1 条に 7 項を追加し、条約締約国が低税率課税を行う第三国に所在する PE から得る所得等については条約の適用対象としない。
- ② 特別な優遇措置 (special tax regimes) の定義規定を設け、優遇措置により軽減を受ける利子、ロイヤルティ、その他所得について、

二重非課税等を排除するため、条約の特典を与えないとする項を各規定に追加する。

- ③ 条約締約国が、条約を締結後に国内法を変更し税率が一定額 (15%) を下回る場合等には、配当、利子、ロイヤルティ、その他所得条項は失効とする新たな規定 (第 28 条) を設ける。
- ④ 現行の LOB 条項 (第 22 条) に、グループベースでの税源浸食テストの適用への修正、派生便益 (derivative benefits) ルールの追加等を行う。
- ⑤ インバージョン取引で課税上の居住地を変更した米国納税者に対し、10 年間、親会社との間で生ずる米国源泉の利子、配当、ロイヤルティ、その他所得について租税条約の特典を与えないとする項を各規定に追加する。

「セミナーK：税務訴訟手続における納税者の実際上の保護」

[Seminar K: Practical Protection of Taxpayers in the Tax Litigation Process]

〔議長及び討論者等〕

Chair : Justice Tony Pagone (Australia)

Panel Members :

Justice Emmanuelle Cortot-Boucher (France),

Justice Klaus-Dieter Drüen (Germany),

Justice Vineet Kothari (India),

Justice Gerald Rip (Canada),

Robert Attard (Malta)

Moot Trial Counsel :

Philip Baker (UK),

Robert Attard (Malta),

Peter Connors (USA)

Secretary : Filip Debelva (Belgium)

〔テーマのポイント〕

- セミナーK は、議題 2 「納税者の基本的権利の実際上の保護」での議論を引き継ぎ、オーストラリアの裁判官が議長を務め、パネルメンバーもフランス、ドイツ、インド、カナダ、マルタのいずれも税務訴訟を担当する裁判官から構成さ

れ、いわゆる judges seminar として開催された。

- 税務訴訟における納税者の権利保護について、税務訴訟を担当する裁判官が各国の公判前事前協議の状況と専門家の貢献について報告し、最後にシークレットコンパブルを用いた移転価格課税事例について模擬裁判を行った。
- 税務訴訟における専門家の貢献では、税務訴訟における訴訟当事者からの専門家要請の可否について議論した。
- 模擬裁判では、当局が課税に用いたコンパブルを納税者に開示できるか否かが焦点となり、様々な見解が示されたが、納税者の権利保護のためには、判事室内での開示（インカメラ）や第三者である専門家のみへの開示等、限定的ではあるが何らかの形での開示は必要であるとの意見が多数を占めた。

1. イントロダクション

本セミナーは、①税務訴訟における効果的な納税者の権利保護、②税務訴訟における専門家の貢献、③模擬裁判、の三つのパートから構成されている。また、法手続や税務当局と納税者の関係に影響を与える実質的な問題に慣れ親しんでいる各国の裁判官が議長やパネルメンバーとなり、異なる法的枠組みと異なる法的背景から税務訴訟における納税者保護について様々な見解が出された。

2. 税務訴訟における効果的な納税者の権利保護

ここでは、税務訴訟における効果的な納税者の権利保護を可能にする手続について、各国の実践が報告された。

(1) カナダの公判前調停手続

カナダの裁判官から、公判前に行われる調停手続について報告された。

イ カナダでは、証拠開示ルールが納税者の

情報アクセス権利に大きな役割を果たしており、往々にして和解による解決が図られているのが現状である。

ロ 調停手続の過程で、担当裁判官は原告と被告の双方が見解の一致に達するように提案と対案を仲介するが、合意に至った事項を最終的に説明するのは訴訟代理人である。

ハ 特定のケースでは、法解釈についての判例が重要だとして税務当局が和解を希望しない場合もあるが、税法に基づかない合意は排除され全ての和解は法に直接基づいている。

(2) フランスの税務争訟の特徴

フランスの裁判官からは、フランスにおける税務争訟の特徴について報告があった。

イ フランスでは税務訴訟手続は明文化され、裁判官は職権で訴訟手続を行うことができる。

ロ 異議申立前置主義を採っており、ほとんどの税務争訟が行政手続により解決される。最終的に裁判となる事例は全体の0.5%にすぎない（2013年では340万件の申立に対して裁判所の関与は1.8万件。）。

ハ もし税務争訟が行政手続で解決されなければ、裁判官が訴訟における仲裁人（arbitrator）を超えた規制者（regulator）として、必要な書類や調査について全般的な訴訟指揮をとる。

ニ 納税者の権利保護は明文化された法の要請以上に図られることはなく、そのレベルは裁判官ではなく立法者によって決められる。

3. 税務訴訟手続における専門家の貢献

ここでは、訴訟手続における専門家の貢献について、裁判の一環である事前開示手続での専門家の利用と、納税者の防御権の行使としての専門家の利用の両面から議論している。主な論点は、訴訟における専門家の利用は訴訟当事者

が求め得る若しくは進言し得ることができるのか、若しくは裁判官の要請によってのみ得られるものなのか、また利用の拘束性はどの程度あるのかということである。訴訟当事者自らの利益のための利用と、裁判官を支援するためのより広い制度的な利益のための利用とに区別して議論され、ドイツとインドの裁判官がそれぞれの国の実践を報告した。

(1) ドイツでの実践

- イ ドイツでは専門家の意見は裁判官を拘束しないので、専門家の利用は裁判官の証拠に対する自由な評価と考慮の原則を妨げない。
- ロ 実際に不動産等の評価に関して、頻繁に専門家を利用している。特に、特定のケースでは、監査意見のように法制度が直接、専門家の貢献を要請する場合もある。
- ハ また、納税者も自らの見解を裏付けるために専門家を利用することが認められている。更に裁判の当事者は、専門家が特定の知識の欠如や部分的な理解しかないとして異議を申し立てることもできる。

(2) インドでの実践

- イ 推論的な意見は証拠として採用されず、

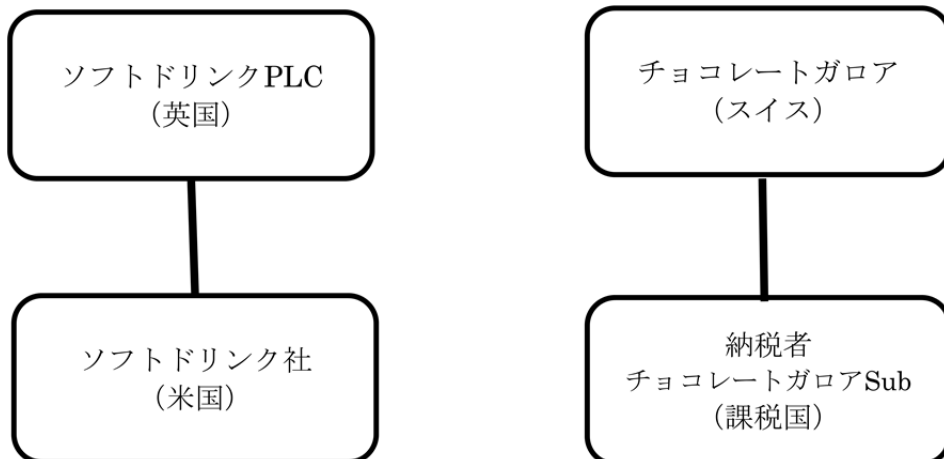
専門家からの支援と専門家による証拠は明確に分けられている。

- ロ 裁判所が外国法や科学、芸術等に係る一定の見解を形成する際に採用する。十分な知識を有する人物の意見は関連する事実 (relevant facts) であり、そういった意見を提供できる人物が裁判での証拠を提供できる専門家である。
- ハ 専門家の見解を証拠として採用した判例も多数あるが、インドでもドイツの手続と同様、裁判官は専門家による見解や証拠によって拘束されず、独立した意見を形成する権限を維持する。
- ニ 国際課税に関する専門家が少なく、事案の解決に時間がかかっているのが現状である。

4. 模擬裁判

ここでは税務当局が課税に使用したデータの守秘と税務争訟における「武器対等の原則 (equality of arms)」を争点とする模擬裁判を行っている。裁判官は納税者の権利保護を、どのようにして、そしてどこまで図るかという難しい問題を議論した。

(1) 事案の概要



イ 課税庁は、チョコレートガロア Sub (納税者) について、スイス親会社へ独立第三者価格を上回るロイヤルティを支払っているとして移転価格課税を行った。

ロ 課税庁は、当該移転価格課税に当たり、調査の過程で入手した第三者である英国のソフトドリンク PLC とその米国子会社ソフトドリンク社との間のロイヤルティ取引⁽²⁵⁾の情報を使用した。課税庁が使用した情報には、ソフトドリンク PLC が部内で行った様々な検討、専門家による分析やアドバイスといった特別なノウハウや取引上の秘密情報が含まれている。

ハ 納税者は課税取消訴訟を提起するに当たり、課税庁が課税に使用した全ての情報の開示を求めた。

ニ また自らの情報が納税者の課税に使用されたことを知ったソフトドリンク PLC は、当該情報は秘密情報であり、非開示を裁判所に求めた。

ホ 課税庁は当該情報について、納税者には開示しないことを条件に、判事の私室 (in camera) でリーガルアドバイザーにのみ開示することを求めた。

(2) その後、異なる法制度を持つ裁判官が、それぞれの自国の法原則により見解を述べた。

イ 議長 (オーストラリア) は、納税者の権利保護のためにリーガルアドバイザーにのみ開示すべきとした。

ロ フランスの裁判官は、納税者と代理人を区別しないという自国の取扱いを述べた上で、開示する書類や情報のうち特に重要な情報については平均値等を記載すべきとした。

ハ インドの裁判官も第三者が損害を被らないようにある程度コード化した情報を開示すべきとした。

ニ ドイツの裁判官は、ドイツの制度では情報の守秘は維持しなければならず、より大きなデータベースを使って匿名化するこ

とにより納税者の権利保護とのバランスを図っているとした。

ホ カナダの裁判官は、立証責任は納税者にあるとしながら、納税者があらゆる情報にアクセスできる権利は不可侵であるとした。

へ また、OECD 移転価格ガイドライン 3.36 を引用し一定の条件で開示できることが認められる例や、類似の事案として 2011 年 1 月のフランスの判例と 2013 年 10 月のスペインの判例が紹介された。

(3) まとめ

全体として、課税に使用された第三者の情報は、何らかの形で条件付きで開示されるべきという意見が大勢を占め、最終的に首席裁判官 (の役割の裁判官) が納税者に開示しないことを条件に納税者の代理人にのみ開示すべきという判断をして終了した。

「セミナー L: 租税条約適用を巡るタイミング問題」

〔Seminar L: Timing Issues in the Application of Tax Treaties〕

〔議長及び討論者等〕

Chair : Josef Schuch (Austria)

Panel Members :

Laila Benchekroun (Morocco),

Jacques Sasseville (OECD),

Mario Tenore (Italy),

Joanna Wheeler (University of Amsterdam, IBFD)

Secretary : Jérôme Bürgisser (Switzerland)

〔テーマのポイント〕

租税条約適用のタイミングに係る以下の問題について、ケーススタディにより議論した。

- 発生した年度を跨いで支払があった PE 所得
- 租税条約の解釈を目的とする締約国の国内法に係る反致 (renvoi) の問題
- 「条約に適合しない課税」救済のため

の期間制限

- OECD モデル租税条約第 25 条、26 条、27 条の temporal application
- 出国税適用後の納税者の二重課税の問題

1. ケーススタディ 1

ケーススタディ 1 では、PE を巡る delayed taxation に係る問題を議論した。特に、一方の締約国にあった他方の締約国の企業の PE が、PE に帰属する利益を受け取る前に閉鎖された際の課税事例を取り上げ、パネルメンバーは一方の締約国の課税の可能性について議論した。また、ストックオプションに係る課税のタイミングの問題と PE 閉鎖に係る課税のタイミングの問題とを比較した。

最終的に二つの原則が述べられた。一つは、租税条約によって配分された課税権をどのように、またいつ行使されるのかは国内法の問題であるとするものであり、もう一つは、方法や時期はあくまでも個々の条約の規定によって決められるとするものである。前者が多数派で後者は少数派であった。

2. ケーススタディ 2

ケーススタディ 2 では、租税条約の解釈を目的とする締約国の国内法への反致 (renvoi) について、参照される国内法は静的 (条約署名時の解釈に固定) か動的 (適用時の解釈によるとして固定しない) かといった問題を扱っている。特に、OECD モデル租税条約第 6 条 2 項 (『『不動産』とは、当該財産が存在する締約国の法令における不動産の意義を有するものとする。』) における国内法の反致について議論した。パネルメンバーは、文脈によって他に解釈できる場合を除き、条約適用時に有効な国内法によるとの原則を述べ、この考え方は OECD モデル租税条約第 3 条 2 項とも整合するとした。

3. ケーススタディ 3

ケーススタディ 3 では、移転価格課税に係る対応的調整についての問題を議論した。特に、国内法上の対応的調整の期間制限経過後に相互協議の合意がなされた場合の問題を取り上げている。OECD モデル租税条約第 25 条 2 項及び EU 仲裁条約第 6 条には、「成立したすべての合意は、両締約国の法令上のいかなる期間制限にもかかわらず、実施されなければならない。」旨の規定があるが、この規定と異なる文言が規定されている条約において問題となる。また、OECD モデル租税条約第 9 条 2 項 (対応的調整) の規定はない条約においても問題となる。この問題は、多くの場合、第 25 条のコメンタリー (パラ 11、12) が述べているように、OECD モデル租税条約ベース条約の第 25 条 1 項により解決されている。

関連する問題として、多くの国が第 25 条 2 項の対応的調整を期間制限なく無制限に実施することは好ましく思っていないため、課税期間に期間制限を設ける代替的なアプローチがなされていることに触れた (BEPS アクションプラン 14 ディスカッションドラフト)。

最後に、OECD モデル租税条約では第 7 条 3 項、9 条 2 項、23 条に基づく救済について期間制限を設けていないとパネルメンバーは結論した。

4. ケーススタディ 4

ケーススタディ 4 では、OECD モデル租税条約ベース条約における第 25 条、26 条、27 条の temporal application の問題を議論した。パネルメンバーは、条約が効力を発する年分以前の期間への相互協議、情報交換、徴収共助の適用について事例を参照した。

最後にパネルメンバーは、条約や議定書に別段の規定がない限り、条約が対象とする租税に関する temporal application について問題が生ずる場合には、それを規定する文言を条約締結時に挿入すべきであり、temporal application

はそれに従うとした。

5. ケーススタディ 5

ケーススタディ 5 では、出国国で出国税を課税された納税者が、その後居住地国が変わり同様の所得や資産について新たな居住地国で再度課税を受ける場合の問題について議論した。パネルメンバーは、ストックオプション課税に係る OECD モデル租税条約コメンタリーと条約適用の実践を参照した。

最終的にパネルメンバーは、居住地課税が異なる時期に行われた場合の二重課税について OECD モデル租税条約は救済の手段を持たず、その一方で両締約国とも源泉地課税を行ったとは考えることはできないと結論した。そして、居住期間に発生した所得の一部を課税した場合の居住地課税に関する救済をどちらか一方の国に認めるように OECD モデル租税条約を変更すべきか否かについて問題を提起し、セミナーを終了した。

⁽¹⁾ OECD は New Sources of Growth: Knowledge-Based Capital –Key Analysis and Policy Conclusions (SYNTHESIS REPORT) を 2013 年に公表し、イノベーションに対する政策提言を行っている。

⁽²⁾ EU は A Study on R&D Tax Incentives (FINAL REPORT) を 2014 年 11 月 28 日に公表し、EU 以外も含めた各国の研究開発優遇税制の状況の分析を行っている。

⁽³⁾ なお、本議題についてゼネラル・リポーターとブランチ・レポーターが取りまとめた論文を、日本のブランチ・レポーターの一人で総会当日はパネルメンバーとして議論に参加した筑波大学大学院ビジネス科学研究科の大野雅人教授が、租税研究 2016 年 1 月号に「納税者の基本的権利の実際の保護(IFA 2015 年総会の議題 2 –“The practical protection of taxpayers’ fundamental rights”, Cahiers de droit fiscal international, Vol. 100B)」として紹介している。そこでは、ゼネラル・リポーターが認識した全てのミニマム・

スタンダードとベスト・プラクティスが記載されている。

⁽⁴⁾ IFA2015 Basel Seminar B: Global Taxation of Global Employees, Slide 8.

⁽⁵⁾ 前掲 Slide 9.

⁽⁶⁾ 前掲 Slide 29.

⁽⁷⁾ 前掲 Slide 33.

⁽⁸⁾ 前掲 Slide 34.

⁽⁹⁾ 前掲 Slide 36.

⁽¹⁰⁾ 前掲 Slide 37.

⁽¹¹⁾ OECD モデル条約第 15 条のコメンタリー-8.22 に同様の事例が記載されている。

⁽¹²⁾ ガイドラインは 2015 年 11 月 6 日に OECD 付加価値税グローバルフォーラムで承認され最終版として公表された。

⁽¹³⁾ なお、この二つの判決は、IFA のウェブサイトにて、2015 年バーゼル大会のセミナー D 関連の文書として全文が掲示されている（第一の判決はドイツ語、第二の判決はフランス語）。また、どちらの判決にも、議題 2 のパネルで議長を務めた Beusch 氏が、裁判官の 1 人として関与している。

⁽¹⁴⁾ Circular 698(2009) 及び Announcement 7(2015)が対応する規則とされる。

⁽¹⁵⁾ 2016 年 1 月時点では、米国は多国間協定の議論に参加している。

⁽¹⁶⁾ IFA2015 Basel Seminar H:Taxation of Global Families, Slide35.

⁽¹⁷⁾ 前掲 Slide48, 49.

⁽¹⁸⁾ 2003 年 9 月 18 日、オランダ親会社が負担する子会社のファイナンス費用について、オランダ国内子会社は費用控除が認められるが、他の EU メンバー国に所在する子会社は費用控除が認められないとするオランダ国内法の規定は、設立自由の原則に反するとする判断を行った。

⁽¹⁹⁾ 2015 年 9 月 2 日、みなし費用として受取配当の 5%を益金算入する（他の EU メンバー国に所在する子会社から受け取る配当はこのような取扱いとなる）一方、国内を対象とする連結申告（tax consolidated group）では受取配当を全額益金不算入とするフランス国内法の規定は、設立自由の原則に反するとする判断を行った。

⁽²⁰⁾ 2009 年 2 月 12 日、受取配当の 95%を益金不算入とする取扱いは所得金額を限度（親会社が配当受領前で損失の場合、受取配当金を利益計上し

でも限度額が95%未満となる)とするベルギー国内法の規定は、配当非課税を定めるEU親子会社指令に反するとする判断を行った。

- ⁽²¹⁾ 日仏租税条約も特別の規定(第4条5項)を置き、租税を課される者がフランスの事業体(パートナーシップ等)で納税を構成員が行うものについても居住者に含まれることとしている。
- ⁽²²⁾ Diebold 事件(フランス最高裁、1999年10月13日判決)。フランス法人がオランダのパートナーシップに支払った使用料について源泉地国免税とする仏蘭租税条約のロイヤルティ条項が適用されるかどうかを争点とする事件。フランス当局は、当該パートナーシップはオランダの課税主体でなく条約上の居住者と認められないこと、本件使用料の70%はその後スイスの関連法人に支払われているなど受益者と認められないとして条約の適用を否認したが、最高裁は、本件所得は株主(オランダ BV)に直接支払われたものとみなせるとし、条約の不当な利用の根拠は認められないとして条約の適用を認めた。
- ⁽²³⁾ 米仏租税条約は第7条4項でパートナーシップについて特別な規定を置き、パートナーシップにより実現された所得等は所得区分も含めパートナーが実現したものと取り扱う旨を定めている。
- ⁽²⁴⁾ Finance Act 2015、Part3 として立法化された。
- ⁽²⁵⁾ この英米間の取引が比較対象性を有するかについてはここでは議論しない。