

学会情報

IFA 第 70 回年次総会（マドリッド大会）の様様

税務大学校 研究部 教 授 井 上 博 之
教 育 官 池 田 美 保
国税庁 相互協議室 課長補佐 鈴 木 直 人

◆SUMMARY◆

平成 28 年 9 月 25 日（日）から 9 月 29 日（木）にかけて、スペインのマドリッドで第 70 回 IFA 年次総会（マドリッド大会）が開催された。

マドリッド大会では、議題 1「国際課税における紛争解決手続」及び議題 2「税の概念と国際的二重課税・二重非課税の排除」を主要テーマとし、更に 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。これらのテーマには、現在実施段階に入っている OECD/G20 の BEPS（税源浸食と利益移転）プロジェクトに関連するもののほか、BEPS 以外の課税上の問題も多岐にわたり取り上げられ、様々な議論が活発に行われていた。

今大会には、税務大学校から井上博之教授及び池田美保教育官、国税庁相互協議室から鈴木直人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 71 回年次総会は、平成 29 年 8 月 27 日（日）から 9 月 1 日（金）までの日程でブラジル（リオデジャネイロ）で開催される予定である。

（平成 29 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、全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	76
「議題 1 : 国際課税における紛争解決手続」	76
「議題 2 : 税の概念と国際的二重課税・二重非課税の排除」	80
「セミナー A : 企業の税務担当者による BEPS プロジェクト対応」	85
「セミナー B : 不法行為への課税」	87
「セミナー C : 賢明な投資判断 (ラテンアメリカ諸国の優遇税制とその効果)」	96
「セミナー D : IFA/EU (EU の最近の動向)」	97
「セミナー E : IFA/OECD (税の透明性)」	107
「セミナー F : 裁判官セミナー」	115
「セミナー G : 電子経済と直接税・VAT」	125
「セミナー H : 国際課税の最近の動向」	128
「セミナー I : ベンチャーキャピタルに係る課税 (ファンド、マネージャー、投資ストラクチャー)」	133
「セミナー J : スポーツマン、スポーツ組織、スポーツイベントを巡る課税」	136

はじめに

IFA [International Fiscal Association] 第 70 回年次総会 (マドリッド大会) は、平成 28 年 9 月 25 日から 9 月 29 日にスペインのマドリッドで開催され、2,000 人以上の参加者が集った。

今回のマドリッド大会では、メインの議題二つと A から J までの 10 セミナーの計 12 のテーマ (前年は 14 テーマ) が取り上げられた。前年に引き続き OECD 等の国際的枠組みによる取組及びその現状が紹介される一方で、相互協議等、依然として国際的な足並みがそろわない領域や、今後より大きな問題へと発展する可能性がある EU の取組など、多様なテーマについて議論が行われた。

今回のマドリッド大会には税務大学校研究部から、井上博之教授、池田美保教育官、国税庁相互協議室から、鈴木直人課長補佐が参加し、以下の報告を分担作成したものである。

「議題 1 : 国際課税における紛争解決手続」

[Subject 1: Dispute resolution procedures in international tax matters]

〔議長及びパネル〕

Chair: Michael Danilack (Partner, PwC, USA)

General Reporter: Carolina Del Campo (Partner, KPMG, Spain)

Panel Members:

Karsten Flüchter (Head of Division, MAP/APA, Federal Central Tax Office, Germany)

Achim Pross (Head, the International Co-operation and Tax Administration Division, OECD)

Harry Roodbeen (Director for International Tax and Consumer Tax, Competent Authority for MAP, Ministry of Finance, the Netherlands)

Laura Turcan (WU Vienna, Austria)

〔テーマのポイント〕

- 国際課税の紛争解決のためには、税務調査に至る前の段階での対応が重要である。
- 相互協議の発生件数及び繰越件数は世界的に増加傾向にあり、多国間での取組などを通じて改善を図る必要がある。
- 相互協議を取り巻く環境の変化を踏まえて、①新たなリソースの投入、②既存のリソースの効率的活用、③新規事案の発生抑制といった対応が必要となる。

1. 国際課税の紛争解決手段

本議題のゼネラルレポートは、国際課税の紛争解決の流れを大きく二つに分けて俯瞰している。同レポートは納税者と税務当局との間の日常的コミュニケーションや国際的二重課税を防止するための諸手続（ルーリング、移転価格に係る事前確認手続）をステップ 1、税務調査とその後の調整手続（訴訟、相互協議、仲裁手続等）をステップ 2～3 と分類しており、税務調査前のステップ 1 で国際課税の紛争を防止又は早期解決することの重要性を強調した。この点についてはパネルから賛成意見が相次ぎ、特段の異論・反論は示されていない。

2. 相互協議の現状

(1) 相互協議の枠組み

国際課税の諸問題は各国における税務調査よりも前の段階で解決されることが望ましいが、現実には、二重課税を回避するために二国間の調整が必要となる場面がある。相互協議は、租税条約を締結した国との間で行う税務当局間の協議であり、租税条約の規定に適合しない課税を排除するために実施するものである。

OECD モデル租税条約第 25 条には相互協議の根拠規定が設けられており、多くの二国

間租税条約にも同様の規定が含まれている。相互協議の実施主体は自国と相手国の権限のある当局（Competent Authorities）であり、納税者とその代理人は協議の場に直接参加できない。協議に伴う事務的な手続の内容については国ごとに大きく異なっている。

(2) 相互協議を巡る諸問題

相互協議の現状については、①協議に時間が掛かりすぎる、②協議を行っても二重課税が解消されない例が増えている、③そもそも協議へのアクセスを拒否されてしまう例がある、④未解決のまま滞っている事案が増えている、⑤各国の権限のある当局は今後も CbC レポート（国別報告事項）の導入などにより協議の“津波”に襲われる、といった意見が議長から紹介された。

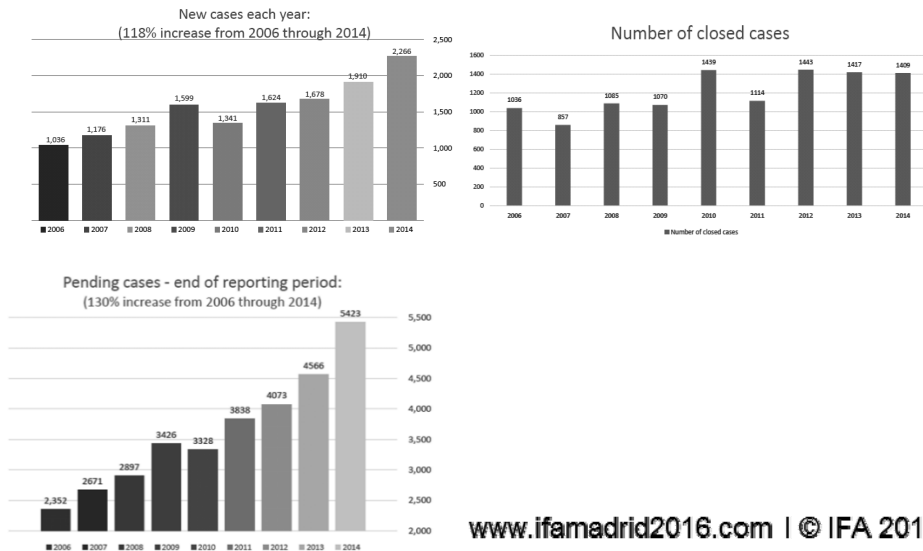
これに対して、パネルからは以下のような見解が示された。

- ・相互協議が合意に達すれば多額の対応的調整（還付）が発生するため、協議担当者は重圧を感じており、これが協議の長期化及び困難化につながっている。
- ・税務調査の担当者から何らかの圧力をかけることにより、納税者が相互協議へのアクセスを実質的に拒否されている場合がある。

(3) 相互協議の状況に関する統計

次頁のグラフは、課税事案に係る相互協議の OECD 公表データを IFA 事務局が加工したものである。全世界ベースの相互協議の発生件数に関しては、2006 年から 2014 年までの 8 年間で 2 倍以上に増加している（2006 年：1,036 件 → 2014 年：2,266 件）。それに対して、協議の処理件数は毎年 1,000～1,400 件程度で推移しており、新規発生ペースに追いついていない。結果として、未解決の繰越事案が毎年増加の一途をたどっており、発生件数と同様、2006 年から 2014 年にかけて 2 倍以上に増えている（2006 年：2,352 件 → 2014 年：5,423 件）。

[相互協議の発生件数、処理件数及び繰越件数の推移]



(4) 各国の相互協議事案の特徴

IFA 事務局の説明によれば、全世界の課税事案に係る相互協議のうち、全体の約 7 割は上位 7 か国（独、米、仏、白、瑞、加、伊）が占めており、約 9 割は上位 14 か国が占めている。

各国の相互協議事案の特徴について、議長及びパネルから以下の説明があった。

- ・ドイツでは、個人（年金関係）の事案が法人の事案よりも圧倒的に多い。
- ・オランダでは、個人事案と法人事案の割合がおおよそ半半ずつとなっている。
- ・米国では、自国課税の事案よりも相手国課税の事案の方が多い。

3. BEPS プロジェクト行動 14

2015 年 10 月に公表された BEPS (Base Erosion and Profit Shifting、税源侵食と利益移転) プロジェクトに係る最終報告書では 15 項目の行動計画を掲げており、その中の行動 14 として「相互協議の効果的実施」(Make Dispute Resolution Mechanisms More Effective) に関する勧告が示されている。同報告書では、具体的なミニマム・スタンダー

ド（各国が最低限遵守すべき内容）とベスト・プラクティス（義務ではないが実施が望まれる内容）が示され、さらにピアレビュー（相互審査）の手法が導入された。このピアレビューを通じて、各国間で互いの制度や執行を監視し、コメントし合いながら現状の改善を図ることとしている。

相互協議に関する国際的な取組の成果物としては、2007 年に OECD が公表した「実効的相互協議マニュアル」(MEMAP) が既に存在しており、実は BEPS プロジェクト行動 14 の内容の大半はこの MEMAP に掲げられたものである。これら二つの成果物の間で一つ大きな違いがあるのは、ピアレビューが導入されたという点である。ピアレビューの手続は、税務当局のみならず、納税者も関与することが可能である。実名公表を原則として、納税者や代理人（関与税理士）の立場から各国の相互協議を利用した経験についてコメントをする機会が与えられている。詳細については、OECD 事務局のホームページ (<http://www.oecd.org/tax/beps>) を参照していただきたい。

4. 仲裁手続

相互協議に係る仲裁手続は 1989 年締結の米独租税条約が初めて導入したと言われており、通商法の分野と比べて歴史が浅い。この世界初の仲裁規定は米独両国の当局が合意した場合にのみ仲裁に付託されるというボランティアな規定であり、義務的な規定が導入されたのは、2006 年署名の議定書により改正された米独条約が初めてだと言われている。

相互協議は租税条約の努力義務規定を基に行っており、仲裁規定の存在が推進力となって協議の進展が期待できるという点が仲裁規定導入の大きなメリットと考えられている。OECD モデル租税条約は 2008 年版から仲裁規定を導入した。これを契機として、特に先進国同士の租税条約で仲裁規定が続々と導入されており、日本でも近年の租税条約には仲裁条項が盛り込まれている。また、OECD モデルの改正を後追いする形で、国連モデル租税条約にも 2011 年から仲裁規定が導入された。開発途上国型と言われている国連モデルにも仲裁規定が導入されたことで、今後は開発途上国の租税条約についても仲裁規定の増加が予想される。

相互協議の仲裁手続に関連して、議長及びパネルから以下の意見が紹介された。

- ・これまで全世界で 157 の仲裁規定が存在しており、未発効のものも 20 ほどある。
- ・仲裁規定はオランダ、ドイツ、イタリア等の欧州諸国を中心に導入が進んでいる。
- ・オランダでは、これまでのところ仲裁手続の経験がない。仲裁手続は最後の手段であり、その存在自体から生ずる牽制効果に期待が寄せられている。

5. 今後の展望

近年、企業活動の多様化や取引の複雑化が進むなど、相互協議を取り巻く環境が大きく変化している。各国では、20～30 年前とは異なり、大企業だけではなく中小企業も国際取

引を行い、小規模な納税者までもが移転価格の対象になっている。こうした相互協議の現状を踏まえて、①新たなリソースの投入、②既存のリソースの効率的活用、③相互協議事案の発生を抑制、という三つの対応策が議長から示された。

これらの対応策について、パネルから以下の見解や提案が示されている。

- ・ BEPS プロジェクト行動 14 のおかげで各国政府ではリソースの追加的手当が既になされている。更に、今後のピアレビューが追い風になることが見込まれる。
- ・ 納税者が相互協議の両当局に対して異なる対応を行うことで信頼関係を損なう場合がある。両当局と納税者が同じテーブルに座って相互協議をした方がよいのではないか。
- ・ 相互協議は face to face の会合が基本となっているが、そこに至るまでの間には E メールやファックスを通じて事前準備を効率的・効果的に実施している。
- ・ 相互協議案件は取り扱う金額が非常に大きいので、簡易なコミュニケーションだけでは解決が困難な場合がある。最後の譲歩をしたり、されたりという段階では、face to face の会合が重要となる。
- ・ 相互協議事案の大量発生を防ぐため、当局側の姿勢として瑣末な指摘は控える必要がある。また、一定の規模を下回る少額取引や小規模な納税者に対する簡素化措置（セーフ・ハーバー）を各国が積極的に導入すべきである。
- ・ 相互協議事案の増加は大変悩ましいことだが、国内ルールを見直すための良い口実となり得る。関係者は当局へ積極的に意見を寄せて、国内制度の改善を図るべきである。
- ・ 急増する国際課税問題の解決に向けて重要なのは、各国で共通の基準を設けることである。全世界的な統一基準を設けて、今後も各国の国内法制が収斂するように取り組むべきである。

「議題2：税の概念と国際的二重課税・二重非課税の排除」

[Subject 2: The notion of tax and the elimination of international double taxation or double non-taxation]

〔議長及びパネル等〕

Chair : Adolfo Martín Jiménez (Spain)

General Reporter :

Marjaana Helminen (Finland)

Panel Members :

Patricia Brown (USA)

Wei Cui (Canada)

Johanna Hey (Germany)

Luis Eduardo Schoueri (Brazil)

Secretary : Ricardo Garcia Antón (Spain)

〔テーマのポイント〕

- 「税の概念」、「税の意義」について、OECDモデル条約第2条（「対象税目」条項）に係る様々な問題を通じて、国際的二重課税、二重非課税の排除の観点から議論した。
- 特定の税や課税が、外国税額控除や国外所得免税を規定した国内法や租税条約の適用対象外となる場合、租税条約上の義務に影響し、しばしば二重課税に係る紛争を生じさせるが、国際課税制度（租税条約や国際的二重課税排除のための国内法令）における「税」若しくは「所得と財産に対する税」の定義は必ずしも明確ではない。
- BEPS プロジェクトは国際的二重非課税への対応に重点を置いているが、結局のところ国際的二重非課税の存否は、少なくとも一つの国が所得や財産に課税するか否かや、関係国の税の相対的な類似性（comparability）にかかっているので、所得や財産に対する税の定義は二重非課税への対応にも直接的に関連する。

- この議題では、国内法や租税条約の対象とすることが議論となる、典型的な「所得や財産に対する税」の形を取らない「税」についての事例や判例を取り上げている。

1. イントロダクション

最初に問題意識と目的、更にどのようなケースを念頭に置いているのかという説明があった。従来の税の範疇（所得・財産・消費・相続・贈与・社会保障に対する税）をセッションの中では牧場にある飼料のサイロに見立て、議長からそのサイロ（範疇）に入らないような税の出現によって、国際的二重課税、二重非課税の適切な排除が妨げられているのではないかという問題意識が説明された。このセッションでは国際的二重課税、二重非課税の排除を念頭に、条約が対象とする「税」の意義を再考するという目的も説明された。

まず、国内法の二重課税排除制度における税に係る問題として、外国税額控除方式の採用国での、資産ベースの所得税である米国のNIIT（Net Investment Income Tax）の取扱いや、英国の石油関連税について外国税額控除の可否が争われた事例を取り上げた。

NIITは、いわゆるオバマケアの財源の一つで、特定の投資所得を得た個人、遺産、信託に対する税であるが、二重課税排除については国によって異なる取扱いがされているとしている。具体的な事例として、所得税からの控除を認めるオーストラリアと、認めないドイツの取扱いを挙げた。

英国の石油関連税については、石油収入税が問題となったエクソン事件や、同じように超過利潤税が控除の対象になるかということが争われたPPL事件といった米国の裁判例を紹介した。パネルからは、米国の判例の傾向として二重課税のリスクを考慮した判断、つまり控除の対象とする外国税の範囲となる

べく広く取る傾向があるという旨のコメントがあった。

また国際的二重非課税を巡る事例としては、国外所得を免除する際の相手国の課税状況が争点となったベルギーの *Sidro*⁽¹⁾判決が紹介された。これは、カナダのベルギー子会社の株式の売却益を巡るベルギー・カナダ租税条約の外国所得免除を巡る 1970 年のベルギーの判決で、免除の対象となる外国所得は、例えば実際に相手国で税が免税措置等により支払われていなくとも、「通常の(Normal)」税制の適用を受けていれば足りる、としたものである。

2. 対象税目条項 (OECD モデル条約第 2 条) に係る議論

対象税目条項に係る議論では、OECD モデル条約第 2 条の一部のみが規定されている租税条約に関連する問題が紹介された。

OECD モデル条約第 2 条は、1 項で条約が適用される税、2 項で税の定義、3 項で対象税目の列举、4 項で署名後の同一又は実質的に類似の税の適用について規定している。この 1 項、2 項は租税条約が対象とする税の一般規定と言えるが、実際の租税条約の対象税目条項では、1 項と 2 項がなく、3 項と 4 項のみとなっているものがあるということから議論は始まった。そして、3 項、4 項のみの条約では、対象税目の非対称の事例、例えば、一方の締約国でカバーされ、もう一方の締約国ではカバーされないというような事例があるということが紹介された。具体的には、地方府等税の税について非対称となっている米・スウェーデン租税条約の例 (米: 対象外、スウェーデン: 対象)、それから、財産に対する税について非対称となっているブラジル・オーストリア租税条約の例 (ブラジル: 所得に対する税のみ、オーストリア: 財産に対する税も含む) が挙げられている。

また、1 項、2 項がないために租税条約署

名後に施行された税制に基づく課税の可否が争われた事例として、オーストラリアの判例⁽²⁾が紹介された。これはスイス法人がオーストラリア法人株式を売却しキャピタルゲインを得た事例で、OECD モデル条約第 2 条 2 項があればキャピタルゲインに対する税は明確に租税条約の対象税目であるが、スイス・オーストラリア租税条約には OECD モデル条約第 2 条 2 項に当たる条項がなかったので、同条 4 項に当たる「現行の税と同一であるもの又は実質的に類似するもの」かどうか争われたものである。最終的に裁判所は、「類似する」として租税条約の適用を認め、納税者の主張を認容し、課税を取り消している。

次に OECD モデル条約第 2 条 3 項の意義について議論があった。3 項は租税条約の対象となる税目が列举される条項であるが、この列举について、原則としては OECD モデル条約第 2 条の 1 項、2 項があれば例示列举、なければ限定列举という解釈が示された。また 2 項に規定した、「総所得、総財産又は所得若しくは財産の要素に対するすべての租税」に当たるかどうか不明確な税も、締約国間の合意により、3 項に記載することにより明示的に租税条約の対象税目とすることは可能であるとした。

3. 所得と財産に対する税の概念と第 2 条

議長はまず OECD モデル条約には、税自体の定義がないことを指摘し、各国のブランチェレポートから共通する税の要素、要件として、法による強制性 (mandatory, compulsory or involuntary levies enforced by law)、政府等による賦課 (imposed by an organ of government)、対価性のない支払 (paid without anything received specifically in return for the payment) という三つが挙げられると説明した。この税の要素、要件については、ゼネラルレポートでは公共目的 (for public purposes) が四つ目の要素、要件とし

て入っていたが、このセッションでは特に触れられなかった。

そして、最近の傾向として、財政的な必要性による賦課、いわゆる特定財源税も増えており、その例として、**Earmarked taxes**（紐付き税）を挙げ、具体的なものとして、教育予算を補うために所得税に付加されるインドの **Education Cess** や、社会保険料の意味合いを持つ所得税であるアイルランドの **Universal Social Charge** を挙げた。パネルからは、これらの税は、それぞれの国で、所得に対する税と認識をされているということと、また特定の者の利得にならないということから、税としての性格は損なわれていないのではないかという見解が示されている。

次に特定の事例に見る税の概念を巡る問題として、特別賦課金の問題を取り上げた。これは税に類似しているものの、特定の基金の財源となり、また特定のグループや産業への賦課という点で、税とは異なるとの見解をパネルは示している。具体的な事例として、欧州銀行負担金 (**European Bank Levies**) や、金融危機責任料 (**Financial Crisis Responsibility Fee**)、ブラジルの“contributions”⁽³⁾ を挙げた。また、銀行税については、フランス、ドイツ、オランダ等と、それに特化した条約を締結し二重の賦課を排除している英国の実践についても触れている。

更に条約に明記されていなければ、通常はその対象とならないような宗教団体、超国家/国際団体 (**supranational/international organizations**) の賦課金について取り上げている。具体的には、教会税や、イスラム教の喜捨であるザカート (**Zakat**) など、実際に租税条約の対象となっている事例を紹介した。そして実際に教会税が税額控除の対象になるか否かが争われた事例として、ドイツの教会税は外国税額控除の対象となるとの判断がされたカナダの判例⁽⁴⁾も紹介した。

ザカートは、平成 25 年に締結した日本・

クウェート租税条約にも、クウェートの対象税目として第 2 条に規定されており、教会税についても日・デンマーク、日・フィンランド条約で、対象税目とされている。

また併せて、主たる税と直接的かつ不可分の関連性の有無により判断される利息や附帯税の問題についても触れ、パネルは **OECD** モデル条約コメンタリーが条約の対象にするか否かは両締約国次第という立場を採っている（パラ 3）ことを述べ、租税債務の額によって計算される利息は条約でカバーされるべきであるとした。また、ペナルティについては、租税債務には直接関係のない事項（例えば文書化義務の不履行等）に基づくものは対象外であるとの見解を示した。

次に、**OECD** モデル条約コメンタリーが、税とみなすことにネガティブな立場を採っている社会保障賦課金の問題について取り上げた。社会保障賦課金を明示的に対象税目から除外している国もある一方で、米・カナダ租税条約のように、米国の **Social Security taxes** を対象税目に含めている例や、社会保障費と所得税の併合 (**combining**) を模索している英国の例、それから単にファンドが社会保障に使われているということのみをもって、社会保障費とは言えないとの判断を裁判所が行っているフランスの例などが紹介され、その取扱いは条約によって統一されていない旨を指摘した。

またこのセッションでは触れなかったが、米国の医療保険制度改革法である **Affordable Care Act** に基づく賦課について、「少なくとも政府の歳入となるという税の基本的な特徴 (**the essential feature of any tax**) を有す」とした判例⁽⁵⁾が、米国のブランチレポートに紹介されている。

更に所得と財産に対する税の概念と問題について、条約に「所得」や「財産」の定義がないことを指摘した上で、特に財産に対する税についてはコメンタリーにも解説は少なく、

多くの租税条約で対象とされていない旨を述べた。財産に対する税については日本もオーストラリアや韓国とともに、第2条1項を留保している。そして議論となる事例としてベルギーの Net Asset Tax や金融機関に対する規模や総資産をベースとしたハンガリーの特別税などを取り上げ、条約の適用上問題となり得るとして紹介している。

所得に対する税と財産に対する税の区分が曖昧になってきている問題についても触れ、その例としてトネージタックス (Tonnage Tax) や、ミニマム資産税、中小企業に対する簡素化された複合課税といった、ハイブリッドな税の増加を取り上げている。このうちトネージタックスは、船舶のトン数に応じて計算されたみなし利益に対して課税する方式で、オランダをはじめとして欧州の主要海洋国ではほとんどが導入済みである。またこの最後の中小企業に対する簡素化した複合税というのは、実際にロシアで導入されているということであった。

以上を踏まえパネルから、新しい条約ネットワークの構築の前に、OECD モデル条約における明確な区分けが必要である旨のコメントがなされた。

最後に相続税、贈与税との関係に触れ、遺産等に対する税に係る租税条約が少ないこと、日本を含め所得と遺産等の双方を対象とする別個の租税条約を持つ国にとっては、区分はより重要であることを指摘した。更に、課税の対象が重複するといった点を踏まえ、所得に対する税と遺産等に対する税の明確な区分の必要性を述べた。また、相続税を所得に対する税に統合するというような、ドイツの相続税の所得税への統合案も紹介した。

小括として、議長は税の一般的な概念に係る問題について、租税類似の賦課金は租税条約により二重課税排除の責務を負う居住地国にとってより問題となる旨を指摘した。また、条約上の税が何を意味するのか、また、どの

ようなものを税に含めるのかというのは、結局のところ、締約国の意思を反映した条約上の規定上の問題に帰結するという旨のコメントをした。

4. 第2条と他の条項

OECDモデル条約第2条とモデル条約の他の条項との関係では、まず第4条の居住者条項との関係が議論された。第4条1項の「税」は原則として第2条で対象とされる「税」であるとした上で、第2条が規定する「税」のうちで、一部の「税」しか課税を受けていない者が、条約上の居住者と言えるのかどうかという問題を取り上げた。この問題については、ドイツの営業税しか課税を受けていないドイツのパートナーシップについて、独・印租税条約上の居住者か否かが判断されたインドの判例を紹介した。なおこの判例は Vogel の Double Taxation Conventions にも記載がある判例で、最終的に当該パートナーシップは租税条約上の居住者に当たると判断しているが、ドイツのパネルからは、ドイツの営業税の課税ベースはドイツの国内所得のみであるということから、インドの裁判所の認定誤りではないかという旨のコメントも出された。

次に OECD モデル条約第23条(二重課税排除方法条項)との関係に触れ、原則は第2条に規定する税が二重課税排除の対象であるものの、外国税額控除等による実際の二重課税排除は国内法の規定に従って実施されるために、第2条に規定する全ての税について、第23条が適用されない場合があるという問題を取り上げた。具体的な事例として、ドイツ・アルゼンチン租税条約で第2条では地方政府の税も条約の対象としているが、アルゼンチンの税についてドイツは、ドイツの所得税と法人税からしか控除せず、地方税からは控除しないという例を紹介した。またその一方で、税額控除のためだけに対象税目とされている税もあるとして、英国の石油収入税が

英国とオランダの条約や英国とノルウェーの条約で対象とされているという例も紹介された。

また二重課税の排除の際には、排除する税が対称、つまり所得に対する税は所得に対する税から、財産に対する税は財産に対する税からという対称性が確保されるのが原則であるが、実際には対称性は完全には確保されていないということを指摘した。そしてその場合、源泉地国と居住地国の税の解釈の相違により、排除できない二重課税が生ずる可能性があるということを指摘した。この排除できない二重課税の排除のためには、居住地国において柔軟な解釈、租税条約の解釈と実務的な解決が必要であるということを指摘し、実際の例として、本来税額控除の対象とすることに問題のあるようなイタリアの地方税を、柔軟かつ実務的な方法により二重課税を排除した、米国の事例を紹介した。これはイタリアの地方所得税である IRAP について、本来は消費税に近いということで、米国では当初税額控除の対象としなかったが、利息と労務費を課税ベースから差し引くのであれば、米国側で控除するとして解決した事例だということであった。

最後に議長は、第 2 条と他の条項、第 4 条、第 23 条等の税について、comparability を確保すべきかということについては、より詳細な議論が必要であるということを述べて締めくくった。

5. BEPS プロジェクトとの関連

最後に BEPS プロジェクトとの関連に触れた。そもそも BEPS プロジェクトは伝統的な法人税を対象としており、BEPS への対応として登場した新しいタイプの税については触れられていない旨を指摘し、BEPS への対応とされる新しいタイプの税の例として、インドの Equalization Levy (平衡税) と英国の Diverted Profits Tax (利益迂回税) の問

題を議論した。

インドの平衡税は条約の適用外であるとインドは説明しているが、実際的には所得に対する税であり、租税条約の対象税目条項や事業所得条項との関係が不明である点を指摘した。

また英国の利益迂回税についても、英国は法人税ではないとしているが、所得に対する税に極めて類似しており、特に事業所得条項との関係が不透明であるという点を指摘している。

更に、特別税制の受益者への軽減税率を不適用とする行動 6 に触れ、金融や IT といった、特定の産業へ優遇を与えるような規定は好ましくないとし、条約相手国の税制の、より詳細な分析の必要性や、条約相手国が模範的な税制を持っていないながら執行していない場合の対応を検討する必要がある旨を述べた。

最後に二重非課税防止規定について、居住地国課税条項 (subject-to-tax clauses) (租税条約の適用を居住地国での課税を条件とする条項) にせよ、スイッチオーバー条項 (switch over clauses) (免税とする国外所得について源泉地国の税率が低い場合は免税とせず課税し、外国税額控除に切り替える条項) にせよ、実施する場合には対象とする税を明確に特定する必要があるとした。そして居住地国課税条項の適用に関して問題となる「課税」の意義については、英国の判例 Weiser Decision⁽⁶⁾を参照し、「課税」の意義の明確化がこの制度の執行上欠かせないとコメントした。Weiser Decision は 2012 年の英国の判例で、イスラエルの居住者が英国源泉の年金の英国での課税を巡って問題になった事例である。当該イスラエルの居住者はイスラエルに移住した元英国の居住者であるが、イスラエルで 10 年間の免税措置を受けており、実際に subject-to-tax となっていないため英国の課税が認容された事例である。なお、この判決では、“liable to tax”と”subject to tax”の違い

が明示され、後者の場合は実際の税金の納付までを意味するとされ、条約は後者であった。

6. 結論

最後にゼネラルレポーターの結論として、税に係る統一的な定義の欠如、「ハイブリッド」な税の発生、不明瞭な comparability、多様な租税政策や解釈が、Factual 二重課税、二重非課税の発生の要因となっているとして、解決案として、税制の新設又は改訂、協力の推進、納税者有利の二重課税排除規定の解釈といったものを挙げた。この Factual 二重課税、二重非課税については、特に定義はなかったが、源泉地国と居住地国での、税の異なる定義や認識により生ずる、二重課税、二重非課税と理解する。

また、パネルは結論として、国益主導の税制改正による租税条約とのミスマッチや、BEPS プロジェクトによる国内税制と租税条約との間の新たな緊張関係についての問題意識を述べた上で、各国は OECD モデル条約第2条のフルバージョンを規定すべきであること、第2条と同コメンタリー、第4条、第23条との関連性を見直すべきこと、税の定義に起因する二重課税、二重非課税の事例を更に分析する必要があることを提言した。最後に、BEPS プロジェクトは税の意義を見直す必要性を示唆しているということを述べ、セッションを終了した。

「セミナーA：企業の税務担当者による BEPS プロジェクト対応」

[Seminar A: Corporate tax officers respond to BEPS]

〔議長及びパネル等〕

Chair: Peter Barnes (Caplin & Drysdale, the United States)

Panel Members:

Jesper Barenfeld (AB Volvo, Sweden)

Clive Baxter (Maersk, Denmark)

Patrick Brown (General Electric, USA)

Christian Kaeser (Siemens, Germany)

Renata Ribeiro Kingston (Vale, Brazil)

Secretary: Elizabeth Gil Garcia (Spain)

〔テーマのポイント〕

- 企業の税務担当者は、ポスト BEPS の世界で租税に関するリスクのレベルが上昇している点を企業幹部によく説明すべきである。
- BEPS プロジェクトの中では、行動13（移転価格文書化の新ルール）が多国籍企業のビジネスに最も大きな影響を及ぼすと考えられている。
- BEPS 対応において特に重要なのは、①税務当局との対話、②各国ルールの調和、③コンプライアンス費用の確保、④税務担当者のリーダーシップの4点である。

1. 企業経営陣にとっての BEPS プロジェクト

セミナーAでは多国籍企業グループ5社の税務担当者が参加し、納税者側の視点からの BEPS プロジェクトに関する意見交換を行った。議長及びパネルの最大の関心事項は、BEPS プロジェクト行動13（Transfer pricing Documentation and Country-by-Country Reporting）である。討

論内容の多くは、移転価格文書化（特に CbC レポート及びマスタースファイル）の新ルールに関する企業側の見解や懸念であった。

討論の冒頭では、議長から「企業の最高経営責任者（CEO）及び最高財務責任者（CFO）にとっての BEPS とはいかなるものか」、「税務担当者が CEO 及び CFO に対してどのように状況を説明したらよいのか」との問い掛けがなされた。これに対して、パネルから以下の見解が示されている。

- ・ポスト BEPS の世界では租税に関するリスク（課税を受けるリスクや課税に関する悪評で被害を受けるリスク）のレベルが全体的に上昇している点を企業幹部によく説明すべきである。
- ・残念ながら、企業経営陣の BEPS プロジェクトに対する関心は依然として低い。CFO だけではなく、CEO に対しても BEPS プロジェクトの重要性を説明すべきである。
- ・CbC レポートの導入に際して、税務関係者は膨大なリソースを必要とすることになるので、相応の予算を社内で割り当ててもらう必要がある。

2. BEPS プロジェクト対応における優先順位

本セミナーでは、BEPS プロジェクトの中で行動 13 が最も大きな影響を及ぼすとの意見が続出し、CbC レポートの作成費用を含めたコンプライアンス・コストの大幅な上昇等について深刻な懸念が示された。更に、パネルの一部からは、現段階で CbC レポートの完成図を予想できておらず、未だに手探りの状態で準備を進めていることが明かされた。

次に、欧州において CbC レポートを公表すべきとの意見が根強くある点についても議論が行われた。パネルからは「CbC レポートが一般市民に開示されること自体は恐れる必要はないが、BEPS プロジェクトの最大のテーマである価値創造（Value Creation）の見

取図を同業他社に見られることには抵抗がある」との意見が述べられ、CbC レポートの公表を目指す動きに対する強い警戒感が示された。

3. BEPS プロジェクト実施段階での課題

議長及びパネルは、2015 年に BEPS プロジェクトの最終報告書がまとまり、各国の国内法制を改正する段階に移行している点を高く評価した。そして、各国間のモニタリングやピアレビューの仕組みが機能することを願うと期待感を示した。他方で、価値創造の見方が依然として曖昧なままとなっている点を危惧する声も上がっている。例えば、「企業幹部が世界中を飛び回って活動している中で、どこで意思決定が行われたと見るのか、そのような判断が難しい点については最終報告書でも基準や結論が明確に書いてあるわけではない」とパネルから指摘があり、価値創造に関して具体的な判断基準のない場面が実務上数多く存在することが示唆された。

4. BEPS プロジェクトがビジネスにもたらす変化

BEPS プロジェクトが実際のビジネスにどのような変化をもたらすかという点については、パネルから多様な意見が示された。それらの意見の中には、「これまで企業の CEO は対外投資や国外取引の拡大という形で他国へ進出する際に相手国の法人税の税率ばかりを見ているが、それだけでは不十分だということを経営担当者は指摘すべき」というものがある。表面的な税率だけではなく、税務リスク全般（例えば、二重課税になる可能性、相互協議や事前確認がきちんと機能しているのかといった点）を総合的に判断して投資や取引の判断材料にするべきだという点を指摘しており、パネル内で賛同の声が上がった。

また、BEPS プロジェクト行動 8 から 10 に盛り込まれた「バリューチェーン分析」の

概念になじみがない点を指摘し、同分析を行うことは実務上困難との見解が示された。

5. 今後の対応

セミナーAのまとめ部分では、各国政府と国際機関が力を合わせてルールの特明確化を進めている現状を歓迎し、肯定的に捉えている旨の発言が相次いだ。また、ポスト BEPS の世界で税務当局と納税者の間の率直なコミュニケーション、信頼関係の醸成がより一層重要になるという点についても指摘があった。

最後に、議長は企業側から見た BEPS プロジェクト対応の特に重要な点として、①税務当局との対話、②各国ルールの調和、③コンプライアンス費用 (CbC レポートの作成等に要する費用) の確保、④税務担当者のリーダーシップという4点を挙げている。

「セミナーB：不法行為への課税」 [Seminar B: Taxation of Illegal Activities]

【議長及びパネル等】

Chair : Colin Campbell (Canada)

Panel Members :

Peter Blessing (USA),
Mariana Eguiarte Morett (Mexico),
Jacques Malherbe (Belgium),
Andrea Parolini (Italy),
John Prebble (New Zealand)

Secretary : Kim Maguire (Canada)

【テーマのポイント】

● セミナーBでは、不法行為への課税をテーマとして、次の順序で議論が行われた。

- ① 一般的ルール：コモンローのアプローチ
- ② 一般的ルール：シビルローのアプローチ

③ 一般的ルール：EUにおけるVATの取扱い

④ 個別の論点

窃盗や詐欺による収入の取扱い
罰金、損害賠償金、賄賂の取扱い
犯罪収益の没収から生ずる問題
税法と刑法の関係

⑤ 租税条約関連の問題点

1. イントロダクション

パネルは、法律事務所のパートナーや大学教授等で構成されていた。

本セミナーにおいては、不法行為が「所得」や「消費」に関する課税にどのような影響を与えるかについて議論を進めるが、「所得」や「消費」の概念そのものについては踏み込まない旨の説明があった。

2. 一般的ルール：コモンローのアプローチ (パネル：John Prebble)

(1) 基本的考え方

コモンローの国における基本ルールを最初に示した事例である Minister of National Revenue (Canada) v Smith 事件において、当時禁止されていた酒の密売に係る収益に課税できるとの判決が下され、不法行為から生ずる所得には、合法的な行為から生ずる所得と同様に課税されることが示された。

(2) 米国のアプローチ

米国では、1913年の歳入法においては、「合法の (lawful)」所得に課税するとしていたが、1916年には「合法の」という言葉が削除された。

財産権を定める合衆国憲法修正第5条は、「何人も、正当な法の手続によらないで、生命、自由または財産を奪われることはない」と規定しているところ、1913年の歳入法は正当な手続によらないで財産を奪うものであるとして、違憲であるとして争った Brushaber v Union Pacific Railroad 240 U.S.1 (1916)

事件において、最高裁は、歳入法は違憲ではないとの判断を示した。また、*United States v Sullivan* 274 U.S. 259 (1927) 事件では、修正第5条の解釈により申告書の提出を拒否できるとして争ったが、退けられた。

なお、*Garner v United States* 424 U.S. 648 (1976) 事件は、税務申告で得たギャング収入に関する情報を刑事告訴の証拠として利用することが、修正第5条の禁止する自己負罪の強要に当たるとして争った事件であるが、最高裁は、自ら税務申告で罪を明らかにしているため、自己負罪の強要には当たらず、証拠として利用できるとの見解を示した。

(3) イスラム法のアプローチ

イスラム法では、不法行為は「ハラム(悪)」とされ、不法行為による収益は政府に没収される結果、税は発生しないという考え方を持っており、コモンローの考え方とも、シビルローの考え方とも異なる。

(4) 「元来違法な行為」と「違法な方法で行われる合法的な行為」の取扱い

麻薬の取引、強盗、誘拐などの「元来違法な行為」と、高利貸しや、住宅法に反する高額の賃貸、労働法に反する製造、駐車規則に反した配送などの「違法な方法で行われる合法的な行為」の間で取扱いが異なるかどうかという点について、多くの国では、これらの行為から生ずる収入について、課税するという同様のスタンスをとっている。また、控除についても、両者の間で基本的に差はなく、例えば不法行為等に起因する罰金については、いずれの行為に起因するものであっても控除できないとされている。

3. 一般的ルール：シビルローのアプローチ (ヨーロッパ)

(パネル：Jacques Malherbe)

(1) 基本的考え方(収益)

今回のテーマに関してシビルローの観点での文献は少ないが、「最適なルールは、非合法的

活動の純所得に課税することである⁽⁷⁾」という説と、「不法行為から生ずる収益は犯罪者の合法的な資産とならないため、いかなる不法行為の収益も課税できない」とする説がある。多くの国では、前者の考え方に従っており、不法収益に対しては、通常返還義務が課されるものの、一時的にはその収益の所有者となるため、不法行為から生ずる所得には課税される。

上述の考え方を示す事例⁽⁸⁾がある。ベルギー軍の大佐が外国に国家機密を漏えいし、金銭を収受した罪で20年の服役刑を科されたが、収受した金銭は、没収されると同時に雑所得として課税された。連帯して納税者となっていた妻が、夫は汚職によって得た金銭の所有者ではないため課税されないとして提訴したが、裁判所は、汚職による金銭も課税すべきという結論に至った。

(2) 所得区分

ベルギーでは、カフェが酒の無免許販売により得た収益が事業所得と判断された事例があり、不法な事業から得る収益は、通常事業所得とみなされる。しかし、公務員の汚職による収益や、売春が違法の国における、売春のための不動産賃貸による収益などは、全くの不法行為によるものであり、事業所得に該当するののかという疑問が生ずる。

ベルギーの判例⁽⁹⁾で、従業員が横領を行い罪に問われ、横領した金銭が報酬として課税されたが、最高裁で、当該金銭は勤労の対価ではなく、不法行為によるものであるため、報酬ではなく、他の所得区分であるとした事案がある。多くのシビルローの国では同様の取扱いを行うと考えられている。

フランスの租税一般法典(*Code général de impôts*)には、麻薬取引や偽造通貨製造など、一定の不法行為から生ずる収益は課税所得とみなされるという所得の推定規定が存在する⁽¹⁰⁾。

そのほか、フランスの行政控訴院の判例で、

銀行強盗をした被告の弁護士が、銀行強盗により奪った金銭は銀行からの借入金であり、所得ではないと主張したが、裁判所には受け入れられなかったという事例⁽¹¹⁾もある。

(3) 控除

犯罪者が被害者に支払う損害賠償金が控除可能かどうかについて、損害賠償金は専門的業務と関係なく、道徳的又は懲罰的な性質の私的な支払であるため控除はできないと判断した例があるが、この理論は非論理的であるとの批判がある。

また、破産管財人である弁護士が金銭を横領し罪に問われ、後に返済をしたが、返済した金銭が控除可能であるかが争われた事件⁽¹²⁾で、最高裁判所は、当該返済は、専門的業務の遂行上行われた不法行為の結果によるものであるため、控除可能であるとの見解を示した。

(4) イタリアの取扱い

(パネル：Andrea Parolini)

イタリアにおいては、不法行為による所得は所得分類システム (Schedular System) により分類化される。例えば、高利貸しは資本的所得 (income from capital) である。所得の分類が困難な賄賂の強要等は雑所得となる。ただし、課税年度内に差し押さえられた所得は、所得を得ていないものとして除かれる。

最高裁の判決で、税務当局が所得分類を誤った場合でも課税できるとした例がある。また、賄賂や専門家の資金の着服などは雑所得であるが、違法賭博は雑所得でなく、事業所得であるとされた。

控除については、所得が事業所得であれば、所得に関連する費用の控除は可能であるが、費用性の証明が困難となる可能性がある。

独占禁止法違反による罰金が控除可能であるかについては、下級審や学者は控除可能であるとの意見であったが、最高裁では、非競争の状態で行われる行為は事業ではないとし、罰金の懲罰的性格を維持すべきであるとした。

4. 一般的ルール：シビルローのアプローチ (ラテンアメリカ)

(パネル：Mariana Eguiarte Morett)

(1) 一般的な考え方

ラテンアメリカにおいても、不法行為への課税には賛成意見と反対意見があるが、多くの国では、全ての所得は、その出所にかかわらず課税すべきだという考え方を持っている。つまり、被害者への返済義務の有無にかかわらず、所得に課税される。では、不法行為から生ずる所得を得るために支払われた費用の控除についてはどうかというと、所得の出所にかかわらず課税するという原則に従えば、所得を得るための費用は控除可能とすべきである。また、所得税の目的が、純所得に課税するというものであれば控除は肯定されるべきである。

控除が所得を計算する際に付与される単なる権利であるとするれば、犯罪者の費用控除は否定されるべきであろう。例えば、メキシコにおいては、費用の控除には形式的な要件があり、費用の控除には電子インボイスが必要となる。犯罪関連の支払であればインボイスは発行されないであろう。

(2) 不法行為への課税に対する様々な考え方

不法行為への課税に対する賛成意見には、活動の合法性は課税条件とすべきではないとするものがある。これは、不法行為をする者の利益となるような税法は不公平であるという考え方による。また、税法は独立的であるべきであり、他の法制度とは別個に考えるべきであるとする考え方もある。税法は、倫理面や道義面でなく経済能力のみに着目していることから、他の法制度における考え方とは関係なく課税すべきという考え方である。更に、ラテンアメリカの多くの国の憲法で採用されている公平取扱の原則によれば、同程度の経済能力を持つ者には、その所得が合法的に取得されたか否かにかかわらず課税すべきとの考え方もある。

反対意見の根拠としては、不法行為に対する課税は道義的でないという考え方がある。国が否定する犯罪により国が利益を得るのはおかしいというものである。また、法制度は単一であり、税法の原則のほかに、民法の原則、刑法の原則などはあってはならないという意見も存在する。更に、犯罪者が犯罪から生ずる収益を申告しなければならないという事は、不法行為を行っていることを当局に告白することでもあり、自己負罪拒否特権 (self-incrimination principle) の原則に反するという考え方もある。これに対して、賛成派は、いずれにしても税務当局が調査を行い所得が犯罪由来のものであるか判断するのであるから、自己負罪特権は侵害されていないと主張する。

その他の反対派の意見として、富の実現 (enrichment) がないというものがある。例えば、詐欺や強盗、強奪などの資産に対する犯罪の場合、犯罪者は被害者に返還義務を持つが、犯罪者は経済能力があると言えるのか。また、返還義務がない場合はどうか、という疑問も生ずる。この疑問に対しては、犯罪であるかどうか、また、返還義務があるかどうかは問題とならないという考え方が一般的である。しかしながら、不法行為により取得した物品を政府が没収 (confiscation) した場合については、課税されると同時に、その所得を没収により失うことになることから、賛成派も反対派も課税は行わないという見解で一致している。

(3) ラテンアメリカ各国の取扱い

アルゼンチンでは、所得が不法行為に基づくものである場合は、控除を認めないとする規定が存在する。これは、犯罪者は税金を支払う義務はあるが控除する権利はないとする考え方である。

一方、アルゼンチンの判例には、税法は、経済的能力のみを基準とすべきであり、行為の合法性は課税とは無関係であるというもの

もある。

ブラジルにおいては、他にどのような制裁を受けているかにかかわらず、不法行為から生ずる所得には課税するとする規定が存在する。そして、犯罪で起訴されると同時に課税され、犯罪者が税金を払わない場合は、脱税という犯罪になる。

しかし、ブラジルには、没収と同時に輸入税の課税はできないとした判例がある。

チリ及びメキシコでは、その資金出所にかかわらず、全ての所得に課税する。

ペルーでは、「出所が正当化できない所得は、正当化できない資産の増加と解される。不法行為から生ずる所得は資産の増加を正当化するために使用されてはならない。」という条文があり、専門家の間でも解釈に議論があったが、裁判所は、本条文は、所得の出所が合法か非合法かどうかを考慮しないことを認めるものであり、全ての所得に課税すべきだとした。

ブラジルとチリには、租税犯罪には一事不再理 (double jeopardy) の原則は適用しないとした事例が存在する。チリでは、銀行の脱税事案が刑法上の犯罪として起訴され、ブラジルでは、麻薬取引業者が脱税でも起訴された。

5. 一般的ルール：EU の VAT

(パネル：Andrea Parolini)

(1) 一般的な考え方

EU においては、不法行為の課税に関して、特段の定めはない。学説は、課税事業者を定める VAT 指令第 9 条(1)の解釈により、不法行為に対しても課税するという立場を維持しているが、同条には違法な活動や合法的活動というような記述はない。

欧州連合司法裁判所 (The Court of Justice of the European Union、以下「CJEU」という。)では、これまで不法行為に係る課税事案をいくつか取扱ってきた。CJEU は、不法行為が「元来違法な行為」か「違法な方法で行

われる合法的な行為」かにより判断を分けており、「元来違法な行為」に対しては、通常尊重すべき「公正な競争条件」を考慮する必要はなく、結果 VAT は課されないとした。例えば、麻薬の取引などは元来違法な行為であるため、VAT は課されないとした判例⁽¹³⁾があり、違法な取引に対して税を課さないという、奇妙な結果となっている。

一方、オランダのコーヒーショップにおいてソフトドラッグを売買するためのテーブルのレンタル収益⁽¹⁴⁾、偽の香水の販売⁽¹⁵⁾、違法賭博⁽¹⁶⁾は、「広義において合法」であるため、VAT を課すと判断している。

(2) EU 加盟国の国内法の考え方

EU 加盟国の国内法にも、一般的に、不法行為の課税に関する特段の定めはないが、例外的にドイツとオーストリアでは、公の道德（public morality）について言及されている。

パネルは、公の道德というような概念は時の経過とともに変化するため、このような規定が法に置かれるとその解釈が大きく変化し得ると指摘した。

(3) VAT 指令の適用要件

VAT 指令の免税規定には、特定の条件を要するものがある。例えば、医療に関する免税規定は、医師でないと適用できないため、違法に医療行為をした場合は VAT 指令の条項に適合しないため課税される。

合法賭博は免税対象であるが、加盟国が守るべき規制制度に反する賭博に対しても VAT は課税されないとされている。しかし、オーストリアは課税すべきとの立場をとっている。

控除に関しては、不法行為であっても基本的にインボイスを保存するなどの要件を満たせば、指令に定められた（控除の）権利が否定されるわけではない。

CJEU の判例では、公売で建築許可を得るために賄賂を渡し、刑法上の罪に問われた会社社長が、裁判のための弁護士費用を控除し

たが、当該費用は個人の裁判に係るものであり事業に係るものではないとして控除を認めなかった事例がある⁽¹⁷⁾。

(4) EU 加盟国の国内裁判事例

オランダとフランスでは、違法に医療行為を行い VAT の免税規定に反するとして課税された事例がある。

多くの EU 加盟国では、売春自体は違法ではないが、売春のあっせんや搾取は禁じられており、売春のあっせんは「元来違法な行為」だとして VAT は課されないとも考えられるが、フランス・ボルドーの裁判所では、売春のあっせんが代理人の活動と同様であるため課税との判断を下している。

オランダにおいて、幻覚作用のあるキノコの販売は根本的に非合法であり VAT は課されないと考えられているが、このようなキノコの育成のための製品の販売は、同様の製品を販売する合法的な市場が存在するという理由で課税と判断されている。英国における筋肉増強剤の譲渡も同様の理由で課税と判断されており、フランスでは、違法な市場で販売する動物の飼育のための筋肉増強剤の販売が課税とされている。

いわゆる赤線地帯（red light district）における窓貸しは、たとえ不動産の賃貸と同様とはみなされなくても、通常のサービスとして、免税対象とはならないという事案もある。

(5) EU の関税法

EU の関税法 83 条には、医療目的や研究目的による麻酔薬や精神作用物質及び非合法的な偽造通貨を欧州連合内に輸入する場合は、関税はかからない旨が記載されている。パネルは、偽造通貨の輸入は法的に行われるとは考えにくい、あえて「非合法的（unlawful）」ものに限定しているのは、ルクセンブルクが偽造通貨の国際条約を批准していないため、明確に規定する趣旨があるのであろうと述べた。

6. 不法行為の概念的区分（パネル：John Prebble）

(1) 窃盗や詐欺による収入の取扱い

一般的に、コモンローの国においては、財産は移転せず、犯罪者は当該財産の受託者（trustee）となる。犯罪者が特定された場合、被害者は犯罪者に対してその財産の返還を求めることができる。シビルローには受託者の概念がないため、例えば銀行強盗の盗んだ金銭を借入と仮定するような何らかの仮定が必要となるが、基本的に返還する必要がある。このように、一般的にコモンローとシビルローの間で、所得は発生しないという点で違いはないが、シビルローにおいては、仮定の内容によっては所得となる可能性がある。

なお、米国では、法律はないが、2006年の個人所得税の申告書の手引き⁽¹⁸⁾に「財産を盗み、年内に正当な所有者に返還しない場合は、財産を公正な市場価格で所得として申告しなければならない」との記載がある。

また、コモンウェルスの考え方の一例としてニュージーランドでは、窃盗犯が受託者となるという考え方からすると、ある意味で犯罪者は（受託者として）法的権利を有しているが、正当な所有者とはならない。従って、盗んだ財産は、所有権が移転していないため、所得とならない。コモンローの厳格な規則に従うと、たとえ窃盗犯が盗んだ財産で生活をしていたとしても、原則としてその収入には課税されないこととなる。そこで、ニュージーランドの所得税法 CB32 には、「個人が、所有権等を主張することなく財産の所持又は管理をする場合、財産の市場価格と同額が所得となる」という規定が設けられている。

(2) 違法薬物売買における控除項目

控除に関する一般的ルールとして、所得の計算に当たり、仕入金額は控除可能である。一方、違法薬物の売買において、薬物の購入対価は控除できるのかという点については、所得に課税するため、控除も認めるのが一般

的な考え方である。

オーストラリアで、違法薬物の売買を行う者が売上金を盗まれた場合、その逸失した利益を売上から控除することができるかという争い⁽¹⁹⁾があった。通常、コモンローの考え方では、現金商売を行う者は盗難にあうリスクがあるので、その損失を控除することができるとしており、オーストラリアの高等裁判所では、基本ルールに従い控除できるとの判決を下した。しかし、国会はそれに反発し、法改正を行い、重大な罪で有罪となった場合、その罪に関連する費用は控除できないこととした。

パネルは、改正後の法は盗難による逸失利益だけでなく、仕入れを含む全ての費用の控除を認めないものとなっており、十分検討が行われていないのではないかと述べた。また、改正後の法は、「有罪となった場合」という条件があるため、有罪とならなかった場合は控除可能なのかという疑問が生じ、矛盾が残る形となっていると指摘した。

7. 罰金、損害賠償、賄賂～米国の考え方（パネル：Peter Blessing）

(1) 控除に関する米国法の規定

米国内の公務員に対して支払われる賄賂やキックバックは米国歳入法典（以下「IRC」という。）162(c)(1)により控除ができないと規定されている。外国公務員に対する賄賂やキックバックについては、海外腐敗行為連邦法（Foreign Corrupt Practices Act）に抵触した場合は同項により控除不可能となるが、外国の法も考慮に入れることとなっている。

上述の違法な支払は、米国の外国子会社合算税制における留保所得の計算においても同様に控除できないものとされている（IRC964(a)）。

IRC162(f)には罰金（fines and penalties）の規定があり、いかなる法でも、法の侵害により政府に支払う罰金は控除できないとされ

ているが、この「いかなる法」が外国法や州法も含むのか、また、支払先が政府以外の者であった場合はどう取扱うかについて明確ではない。

(2) 連邦主義

IRC280E には、連邦法又は州法で禁止されている規制薬物の売買に関して支払われた金額は控除できないと規定されている。しかし、コロラド州やワシントン州など、医療目的のマリファナの使用を合法化している州もある。連邦法と州法のどちらが優先するのかという点につき、米国歳入庁（Internal Revenue Service、以下「IRS」という。）は、書面照会（private letter ruling: PLR）において、たとえ州レベルで大麻の取引が合法であったとしても、連邦で禁止されている限りは、IRC501(c)(3)に定める免税事業者の要件は満たせないという見解を示している⁽²⁰⁾。

(3) 一般的法則

米国においては、一般的に補償金や和解金の支払が控除可能か否かは、当該支払に罰則的要素があるか否かで判断される。

例えば、納税者が業務上行った行為が刑法上の罪に問われ、司法取引により米国政府に賠償金の支払を行ったが、当該支払は米国政府が被った損失を補償するためであり、罰則的要素はないため控除可能とした例がある⁽²¹⁾。

別の判例では、大気浄化法（Clean Air Act）への抵触の有無について政府と交渉の末、和解に至り和解金を支払ったが、当該支払は罰金と同様の性格を有するとして控除できないとした⁽²²⁾。

なお、弁護士に対する費用は、不法行為に起因する費用であったとしても控除可能である。

(4) その他の事例

企業平均燃費基準（CAFÉ: Corporate Average Fuel Economy）で定められた基準に達することができなかった場合に支払う罰

金は IRC162(f)により控除できない⁽²³⁾。

2010 年のメキシコ湾原油流出事件により、英国の石油会社が水質保全法（Clean Water Act）及び油濁法（Oil Pollution Act）に抵触するとして巨額の罰金を科された。罰金には民事上の罰金も含まれるが、米国においては民事上の罰金も控除できない。

2008 年の世界金融危機により金融機関が FINRA（米国金融規制機構）に支払った金額について、IRS は、FINRA は米国政府の代行機関と見なされることから、控除不可能な罰金であるとの見解を示した⁽²⁴⁾。パネルは、この IRS の見解は議論を呼んでおり、訴訟になる可能性が高いと述べた。

独占禁止法に抵触しているとして支払われた民事の和解金が、独占禁止法に違反した売上だけではなく総売上を基に計算されている場合、刑事事件の対象となった売上以外の部分に関しては控除できる⁽²⁵⁾。

医療法人が虚偽請求取締法（False Claims Act）に反したとして刑事及び民事の罰金を科されたが、民事の罰金について控除可能とした金額が不当に多額であるとして争われた事件で、連邦巡回区控訴裁判所は納税者の訴えを認めた⁽²⁶⁾。和解金のうち、控除不可能である罰金と控除可能なその他の支払の割合をどうすべきかについては議論となっている。2015 年に非営利団体である PIRG（Public Interest Research Group）は、和解交渉を多く行う政府機関の和解金のうち、控除可能な金額と控除不可能な金額をリスト化して分析したレポートを作成し、ある政府機関は意図的に控除可能な金額を少なくしようとする傾向があるが、政府機関の中にはそのような交渉をほとんど行わない場合もあることを明らかにした。

8. 犯罪収益の没収 (confiscation)

～ヨーロッパの考え方

(パネル : Jacques Malherbe)

(1) ベルギー刑法の規定

ベルギーの刑法においては、没収は刑法上の罪により生じた経済的利益に適用され、資産及び経済的利益から生ずる所得が対象となると規定されている。利益が費消される又は消滅している場合は、利益と同等の金額が没収される。

(2) 事例

フランスの法人がガスのパイプラインの建設許可を得るために公務員に賄賂を渡した。対価として支払われたルクセンブルクへの送金、違法な利益として没収と同時に課税された。これが一事不再理の原理に反しないかが問題となったが、裁判所は、没収は罰則だが課税は罰則でなく、資金洗浄と無申告という異なる罪に対するものであるとして、一事不再理の原理には反しないという決定を下した。

刑法上の犯罪に対する判決後に、不納付などにより罰金を科された場合において、刑事罰と行政罰という異なる性質の制裁であることから、双方を課すことができるとした事例がある。パネルは、上述の事例は、欧州人権裁判所 (European Court of Human Rights) の判例法⁽²⁷⁾により禁じられている「実質的に同じ罪で二つの罰を課してはならない」という考え方に反していると指摘した。

(3) フランスの「異常な経営行為」理論

フランスには「異常な経営行為 (abnormal act of management)」理論という変わった理論があり、企業が異常な経営行為を行った場合、控除は認められないとされている。反対に、企業の利益のための行為に関する費用であれば、それが非合法的なものであっても控除可能となる。

建設許可を得るために、企業が市長に支払った金額が控除可能かどうか問題となった

事件において、フランスの最高裁判所は、当該行為は、所得をもたらしたとしても通常の業務とは到底言えるものではなく、最終的には会社の評判や資産に損害を与えるものであるため、控除はできないとした。

ソシエテ・ジェネラルの従業員がトレード業務で 40 億ユーロもの損失を出し、刑事上有罪となると同時に、損失全額を同法人に支払うよう命じられたが、控訴裁判所においては、刑事上有罪であるとの判決は変わらなかったものの、返済額が 100 万ユーロに大幅に減額された。パネルは、役員や従業員が横領行為を行った場合、代表者がその行為を知らなければ、たとえそれが怠慢であっても損失額は控除可能であるという事例⁽²⁸⁾を紹介し、本件においては、損失の原因が銀行の怠慢にもあると言われているが、損失の全額を控除することができるのか疑問であると述べた。

9. 刑法と税法の関係～メキシコの考え方

(パネル : Mariana Eguiarte Morett)

刑法上犯罪者は、犯罪に対する罰金 (fine) の支払をすると同時に、被害者を犯罪発生前の状態に戻すための返済 (restitution) を行う必要がある。一方、全ての所得は、その出所にかかわらず課税される。例えば、犯罪者が 100 ドル詐取し、30 ドル課税されたとする。犯罪者は刑法上罪に問われたが、手元には 70 ドルしか残っていない。被害者が保有していた財産は 100 ドルであるが、被害者は税金分 30 ドルの還付を受けることはできるのか。この点について、被害者が納税しているわけではないため、還付も受けられないと考えられている。

ラテンアメリカのほとんどの国では、犯罪者は、脱税とその基となる犯罪の双方で起訴される。メキシコでは、不法行為を行った者が税務調査を受けた場合、税務当局は被害額の返還請求を行う権限を有すると同時に、申

告漏れの税額、過少申告（無申告）加算税、利息の請求を行う権限を有する。通常、税務当局はいずれも請求しているようである。このような取扱い、被害者だけでなく、加害者に対しても不均衡な状態をもたらす結果となっている。

10. 租税条約関連の問題点（パネル：Peter Blessing）

(1) 租税条約の不法行為に関する規定

現在までに締結された条約で不法行為に言及したものはほとんどないが、旧ソ連・米国租税条約（1973年）には「この条約は、締約国において有効な法及び規則に従い、締約国内で行われた行為から生ずる所得への課税にのみ適用する」という条文が認められる。この条文は、源泉地国は当該活動が合法かどうか決定することができ、もし合法でない場合は条約の利益や、恐らく相互協議の申立ても認めないことができるということの意味する。そして、旧ソ連であった CIS 国家のうち、条約再交渉を行ったロシアとカザフスタン以外は条約のタイトルを変えたのみであるため、現在も条約中にこの文言がある。ただしパネルの知る限り、現在までこの条文を適用した例はないとのことである。

では、条約にはこのような文言が必要か、それともあいまいなままにするべきかという疑問が生ずるが、パネルは、国が合法かどうか判断し条約の利益を否定できるとすると、条約の濫用に似た状態が生ずるのではないかと述べた。また、これまで判例がないことから、不法行為にも条約は適用されているのであろうとの推測を述べた。

(2) 相互協議へのアクセス

OECD モデル租税条約の第 26 条（相互協議）関連のコメンタリーに 2008 年追加されたパラ 26 には、「取引が濫用とみなされる場合、罰則が科されるような重大な法律違反がある場合には、相互協議の対象としないこと

ができる」とあるが、BEPS プロジェクト行動 14 の最終報告書には、取引が濫用かどうかについて当局と納税者の間に齟齬が生じた場合は、相互協議の申立てを認めるべきとしている。パネルは、何を条約の濫用と考えるかについては様々な議論があるため、そのような議論は相互協議において行うべきとの考えによるものであろうと述べた。

(3) その他の問題

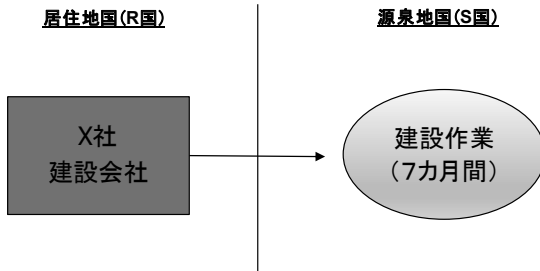
ある行為が、源泉地国では合法であるが居住地国では合法ではない場合については、OECD モデル租税条約第 3 条 2 項の解釈と同様に、課税権を持つ国の法律が適用されることになるのであろうと述べた。

ロシアの個人事業者が米国政府からの売上を除外し罪に問われたが、米国・ロシア租税条約のタイブレーカールール上、当該個人はロシアの居住者となり、米国の課税権が及ばなかった事例が紹介された。租税条約の目的は二国間の取引を推進するためであり、不法行為に対してまで条約の便益を与えるべきかどうかという問題はあるが、不法行為に対して条約の保護を与えないという明確なルールは存在しないようだと言った。

(4) ケーススタディ

（パネル：Andrea Parolini）

事案の内容は次のとおりである。R 国の X 社という建設会社が S 国で建設作業を 7 か月間行った。S 国で行われた建設作業は S 国の国内法において違法なものであった。X 社は R 国で課税される。源泉地国の国内法においては、建設作業が 6 か月を超える場合は PE となり課税できる。しかし、R 国・S 国租税条約においては建設作業が 12 か月を超えた場合に PE となる。このようなケースにおいて、源泉地国は X 社が条約の利益を享受することを否認することができるか。



米国のパネルは、判例がないので明確な回答はないが、その違法行為がどれだけ深刻な法令違反かにより、条約の恩典を享受できるか否かが決まるのではないかと述べた。そして、仮に条約の恩典が否定された場合、その行為が双方の国において違法であれば、一方の国において二重課税排除の機会が与えられず、二重課税の問題が発生する可能性があるとした。

イタリアのパネルは、本ケースにおいて、条約の特典を否定すべきではないと述べた。

メキシコのパネルは、R国がX社の違法性を認識していれば、条約の特典が否定され、S国にPEが存在することとなり、S国で課税されるため、R国の国内法により外国税額控除をすべきであり、反対に、R国がX社の違法性を認識していない場合は、外国税額控除は認められないであろうと述べた。

「セミナーC：賢明な投資判断（ラテンアメリカ諸国の優遇税制とその効果）」

〔Seminar C: Making intelligent investment decisions (tax incentives in Latin America and their effectiveness)〕

〔議長及びパネル等〕

Chair: Manuel E. Tron (Mexico)

Panel Members:

Alex Cordova Arce (Peru)

Daniel Armesto (Spain)

Armando Lara Yaffar (Chairman of the UN Tax Experts Committee, Mexico)

Jessica Power (Chile)

Secretary: Alberto Benshimol (Venezuela)

〔テーマのポイント〕

- 租税優遇政策の具体的効果を確認することは実務上困難である。
- 租税優遇政策の内容が頻繁に変更される点は大きな問題である。租税優遇政策により投資誘致を図るのであれば、確実性 (Certainty) を高めることが重要である。

1. 租税優遇政策の効果

本セミナーではラテンアメリカ諸国とスペインの実務家が討論を行い、ラテンアメリカ諸国の租税優遇政策の実例を取り上げながら、それらの効果について投資誘致国と投資家の双方の視点から検証を行った。

租税優遇政策には、法人税の減免措置、租税特別区の設置など様々な種類があり、各国における多様な政治的・政策的目的を実現するために実施されている。各国の投資家はこうした租税優遇政策から得られる便益とコストを考慮しながら投資の判断を行っているが、各施策の明示的な効果を確認することは実務上困難との見解がパネルから示された。各発言者は租税優遇政策による投資誘致の漠然とした効果を見出しつつも、具体的な効果測定にまでは至っていないと説明している。また、2009年に国際通貨基金 (IMF) が公表した報告書 (Alexander Klemm & Stefan Van Parys) において、直接投資に係る税負担減免措置は投資誘致及び経済成長に明示的な効果が認められないとの経験的実証がなされた点についても紹介された。

2. 投資家側の視点

租税優遇政策が実際の投資判断にいかに関与を及ぼしているかという点について、投資家側の見解が示された。ラテンアメリカ諸国への主要投資国であるスペインの投資家の視点から、租税優遇政策に係る透明性と安定性を確保する必要がある点などについて指摘があり、OECDにおける有害税制に関する過去の議論の内容（制度の透明性を確保することの重要性等）も併せて紹介された。

3. ラテンアメリカ諸国の経験

ラテンアメリカ諸国で実施された租税優遇政策の実例として、チリ、ペルー及びメキシコの各種施策が紹介された。いずれの国も、所得控除や税額控除のみならず、特定の産業（地下資源産業等）や低所得地域の振興を目的とした特別措置を組み合わせながら、政治的・政策的な意図を実現するための手段として租税優遇政策を活用している。各国において明確な効果検証を行っているわけではないものの、一部の成功事例（メキシコの租税優遇政策により中国の製造業拠点がメキシコへ一部移転した例）を紹介しながら、パネルの各発言者は自国の優遇政策に対して概ね肯定的な評価を示していた。

4. 租税優遇政策の問題点

本セミナーの最後には、租税優遇政策に関連した実務上の問題点について意見交換が行われた。パネルが最も問題視したのは、租税優遇政策の内容が頻繁に変更されてしまう点である。租税優遇政策により投資誘致を図るのであれば、各施策の確実性（Certainty）を保つことが重要であるとの指摘があった。

「セミナーD：IFA/EU（EUの最近の動向）」
〔Seminar D: IFA/EU: Recent EU Development〕

〔議長及びパネル等〕

Chair : Pasquale Pistone (Italy)

Panel Members :

Robert Danon (Switzerland),

Carol Dunahoo (USA),

Richard Lyal (European Commission),

Emmanuel Raingéard de la Blétière

(France)

Secretary : João Nogueira (Portugal)

〔テーマのポイント〕

- セミナーDではEUの租税分野における最近の動向として、①租税回避防止パッケージ（Anti-Tax Avoidance Package）及び②国家補助（State Aid）の二つをテーマに議論が行われた。

1. イントロダクション

イタリアの大学教授である議長からパネルの紹介が行われた。パネルは、大学教授、会計事務所のパートナーや弁護士、欧州委員会のメンバーで構成されていた。

2. 租税回避防止パッケージ（Anti-Tax Avoidance Package）

（Secretary : João Nogueira）

2016年1月に欧州委員会から発表された租税回避防止パッケージについて説明が行われた。本パッケージは、EUがこれまで講じてきた租税回避防止対策のなかで最も包括的であり、租税回避防止制度全体をより公正かつ効率的なものにするという目的の下に作られている。

(1) これまでの租税回避防止に対する取組

イ 租税詐欺（tax fraud）と脱税（tax

evasion) に対する行動計画 (2012 年 12 月)

- ロ 税の透明化パッケージ (2015 年 3 月)
- ハ 公平かつ効率的な課税に向けた「法人課税に関する行動計画」(2015 年 6 月)

(2) 租税回避防止パッケージの構成

租税回避防止パッケージの構成は以下のとおりである。これらのうち、租税回避防止指令案 (Anti Tax Avoidance Directive : ATAD) 及び CbC レポート自動的交換実施指令改正案 (Revised Administrative Cooperation Directive) は、2016 年 5 月に承認されている。

- イ 租税回避防止指令案
- ロ 租税条約濫用防止のための実施勧告 (Recommendation on Tax Treaties)
- ハ CbC レポート自動的交換実施指令改正案
- ニ 実効的な課税のための EU 外部戦略に関するフレームワーク (Communication on External Strategy)

(3) 租税回避防止指令の内容

- イ 1 条～3 条：一般的条項
- ロ 4 条：利子控除制限ルール
- ハ 5 条：出国税 (Exit Taxation)
- ニ 6 条：一般的租税回避防止規定 (GAAR)
- ホ 7 条～8 条：外国子会社合算税制 (CFC)
- ヘ 9 条：ハイブリッド・ミスマッチ
- ト 10 条～13 条：最終規定

(4) 租税回避防止パッケージと BEPS プロジェクトの関係 (議長 : Pasquale Pistone)

租税回避防止パッケージは、「EU における BEPS プロジェクト」とも言われている。セ

ミナーでは、租税回避防止パッケージと、BEPS プロジェクトの各行動計画を対比させる形で説明が行われた (下表参照)。比較すると、BEPS プロジェクトの全ての行動計画が網羅されているわけではない。また、EU レベルで導入されているものと各国国内法レベルで定められているものがある。EU レベルで導入されていても、指令 (Directive) として法的拘束力を持つものや、勧告 (Recommendation) にとどまり拘束力を持たないものがある。

BEPS プロジェクトでは取り上げられていない租税回避防止パッケージ独自の取組として、租税回避防止指令第 5 条の出国税及び第 3 条の最低レベルの保護 (minimum level of protection) について言及があった。第 3 条では、「本指令は、国内における法人課税ベースをより高レベルで保護するための、国内法レベルもしくは協定ベースの措置を妨げない」と規定している。議長は、このような規定を設けることは、本指令の目的である「公正な競争条件 (level playing field) の確保」の趣旨に合致しないのではないかと述べた。

一方、租税回避防止パッケージのうち、「実効的な課税のための EU 外部戦略に関するフレームワーク」は、「公正な競争条件」を、対第三国 (ここでは EU 加盟国以外のことを指す) との間でも目指そうとするものであるが、議長は目標を達成するのは困難であることを示唆した。また、欧州委員会が、日蘭租税条約の特典制限条項 (Limitation on Benefit:LOB) は他の加盟国の事業者等に不利な条件を課すことがあるとして、本条項の改正を求める決定を下したことに触れた。

BEPS プロジェクト	EU
行動 1 : 電子経済の課税上の課題への対処	未導入
行動 2 : ハイブリッド・ミスマッチの無効化	・ 租税回避防止指令 9 条で一部導入 ・ 2016 年 10 月に改正指令案提出 ・ 国家補助、行動規範 (Code of Conduct) グループの分野において議論の発展あり
行動 3 : 外国子会社合算税制の強化	・ 各国国内法 ・ 租税回避防止指令 7-8 条
行動 4 : 利子控除制限ルール	租税回避防止指令 4 条
BEPS プロジェクト	EU
行動 5 : 有害税制への対抗	・ EOI 指令の改正により、情報交換にルーリングを含むこととなった ・ 国家補助の分野で議論の発展あり ・ EU の基本的自由に関する判例あり ・ 行動規範グループによるモニタリング
行動 6 : 租税条約の濫用防止	・ 勧告 (Recommendation) 2016/271 ・ 租税回避防止指令 6 条 ・ 利子・ロイヤルティ指令改正予定
行動 7 : 恒久的施設 (PE) 認定の人為的回避の防止	・ 勧告 (Recommendation) 2016/271 ・ 租税回避防止指令 6 条 ・ 欧州連合司法裁判所の判例
行動 8-10 移転価格ルール	・ 国家補助の分野で議論の発展あり ・ 共同移転価格フォーラム (Joint Transfer Pricing Forum) で対応
行動 11 : BEPS の規模・経済的効果の分析方法の策定	未導入
行動 12 : 義務的開示制度	未導入
行動 13 : 多国籍企業の企業情報の文書化	CbC レポート自動的交換実施指令
行動 14 : 相互協議の効果的実施	未導入。ただし移転価格については EU 仲裁協定あり
行動 15 : 多国間協定の策定	勧告 (Recommendation) 及び租税回避防止指令

(5) 欧州連合司法裁判所の判例 (パネル : Richard Lyal)

EU 条約上の基本的自由と直接税の関係について、欧州連合司法裁判所 (Court of Justice of the European Union、以下「CJEU」という。) が取り扱った最初の代表

的ケースが「avoir fiscal」事件⁽²⁹⁾である。本事件は、他の加盟国に本店を置く保険会社がフランス国内に支店又は代理店を置く場合は税額控除を求めず、子会社形式の場合は認めていた事実が、欧州連合の機能に関する条約 (Treaty on the Functioning of European

Union : TFEU) 第 49 条の自由に設立形態を選択する「開業及び設立の自由」に反すると判示されたものである。これまで CJEU が取り扱った直接税の案件は、域内市場の機能確保と、国家の租税収入最大化の目的との間での均衡を模索したものと言える。一方で、BEPS プロジェクトは国家の枠組みを前提としており、国境を越えた共通市場を有する EU には適合しない場面がある。そのため、BEPS プロジェクトを理由に既存の EU 法の拡大解釈が行われる可能性があるのではないかと指摘されている。

Cadbury Schweppes 事件⁽³⁰⁾は、英国の Cadbury Schweppes 社が、アイルランドに子会社を有しており、当時の英国の CFC 税制によって英国で合算課税を受けたが、これが開業及び設立の自由に反するとされたものである。裁判では、子会社の設置が「真実の経済活動 (genuine economic activities)」を意図した現実の設立である場合には条約の保護に値するため、課税すべきでなく、「全面的に人為的 (wholly artificial)」な場合に限り課税は認められるとした。パネルは、この「真実の経済活動」が行われているかどうかの判断は、判例ではケースバイケースで判断されるべきとされているが、BEPS プロジェクトの行動 3 で認められるアプローチ（一定の条件を満たせば適用）とは異なると指摘した。

Eisenstadt 事件⁽³¹⁾では、CJEU は単一課税の原則 (single tax principle) を認めたことはないとの見解を示しているほか、国内法の違いによる二重課税は条約の保障する自由の観点からは問題ではないと判示した判例もあり、パネルは、これらが BEPS プロジェクトの考え方と矛盾すると指摘した。

(6) 租税回避防止パッケージと第三国の関係 (パネル : Robert Danon)

租税回避防止指令の序文 (recital) 11 には、「一般的租税回避防止規定は、国内、EU 域内、対第三国間で、国内とクロスボーダーに

おける適用範囲や結果が異ならないように统一的に適用しなければならない」とあるが、同指令 7 条の CFC 税制においては、加盟国間と対第三国との関係において異なる取扱いを認めており ((9) で詳述)、両者の間には矛盾が存在すると指摘された。また、このような異なる取扱いは、欧州連合条約第 5 条 4 項に定める比例性の原則 (proportionality principle) や、欧州連合の機能に関する条約第 63 条以降に定める資本移動の自由 (free movement of capital) の観点からも問題視されることを指摘した。更に、公正な税競争を掲げる自由貿易協定を結ぶ第三国との関係や、BEPS プロジェクトの目指す公正な競争条件とも両立し難いとした。更に、租税回避防止指令第 3 条の最低レベルの保護にも触れ、加盟国が指令に定める基準もより厳しい措置を定めた場合、既存の EU 法との整合性が確保できない可能性があるとして述べた。

(7) 租税回避防止パッケージと米国の関係 (パネル : Carol Dunahoo)

パネルは、米国が租税回避防止に関する取組を 100 年前から講じてきていると主張し、それぞれの取組について時系列で説明を行った。また、BEPS プロジェクトについても支援しているにもかかわらず、米国がいつそれを導入するのかと聞かれることについては疑問を感じていると述べた。

EU の租税回避防止指令や最近の取組については、EU が国別報告書の一般公開を提案していること (public CbC) を挙げ、OECD レベルや、EU がメンバーでもある G20 レベルで公開しないと合意しているにもかかわらずこのような提案がなされていることについて、政府の高官レベルが非常に懸念していることや、BEPS プロジェクトに含まれていない取組等が租税回避防止パッケージに含まれることについて、BEPS プロジェクトとの不一致や法の不確実性、法令遵守に係る負担の増加などが見込まれると述べた。

(8) 租税回避防止指令：個別の規定に関する問題（パネル：Emmanuel Raingéard de la Blétière）

租税回避防止指令第4条の利子控除制限ルールは、借入利子の損金算入金額を EBITDA の 30%以下に制限するというものであるが、各加盟国は、30%よりも低い上限を設けることを始め、多様なオプションが選択可能であり、加盟国間で異なる制度となり得ることが指摘された。また、加盟国が二重課税の排除方法として国外所得免除方式を採用しているか税額控除形式を採用しているかによって EBITDA の計算が異なる仕組みとなっており、CJEU が、かつて経済的二重課税の排除方式として上述の二つの方法を同等と認めたことに反するとした。そして、このように異なる取扱いを認めることが国家補助とみなされる可能性がある」と述べた。

租税回避防止指令第9条のハイブリッド・ミスマッチルールについては、租税回避防止指令と EU 親子会社指令との間で規定が異なる部分があるため、どちらが優先するのかという問題が生ずる。

同指令第6条の一般的租税回避防止規定については、「当該アレンジメントが、立法者の趣旨に反して税務上の恩典を得ることを主たる目的又は主たる目的の一つとして設定された場合」と規定されているが、「主たる目的」が何かについては CJEU の解釈を待つことになる。また、当該規定の対象に関する考え方が各加盟国と欧州委員会の間で異なる場合も想定でき、法の不確実性が存在すると述べた。

(9) 租税回避防止指令：CFC ルール（ケーススタディ）（パネル：Robert Danon）

租税回避防止指令7条の CFC ルールの抱える問題点について、ケーススタディの形で説明が行われた。

イ 親会社及び子会社がともに加盟国に所在するケース

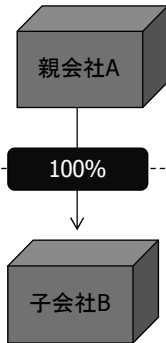
親会社及び子会社がともに加盟国に所在する場合、納税者が CFC ルールの適用除外を受けるには次の二つのケースが考えられる。

まず、租税回避防止指令7条2項(a)のパラ2に規定する適用除外要件「CFC が従業員、機材、資産、場所を基盤とする実体的な経済活動を行っている」に該当する場合である。この考え方は、(5)で紹介した Cadbury Schweppes 事件における「真実の経済活動」要件と一致している。

次に、同指令7条2項(b)は、「(CFC が、重要な人的機能を行使する親会社に支配されていないならば、この所得を生み出すための資産を有さない、または、そのためのリスクを負わない限りにおいて) 税務上の恩典を得ることを主たる目的とする真正でないアレンジメントから生ずる所得のうち、配当されない部分」は合算課税の対象となるとしており、子会社の機能を見て、取引が人為的にゆがめられていないかを検討する移転価格的なアプローチを行うこととしている。つまり、納税者は、「真実の経済活動」を行っていること、また、「真正でないアレンジメント」を行っていないと証明することによって、適用除外となることが可能である。

加盟国 1

加盟国 2



○オプション1

7条2項(a) パラ2 適用除外

CFCが従業員、機材、資産、場所を基盤とする実体的な活動を行っている場合は適用除外となる。

↑

Cadbury Schwepps事件の考え方を踏襲

「真実の経済活動(genuine economic activities)」

○オプション2

7条2項(b)

(CFCが、重要な人的機能行使する親会社に支配されていなければ、この所得を生み出すための資産を有さない、または、そのためのリスクを負わない限りにおいて)税務上の恩典を得ることを主たる目的とする真正でないアレンジメントから生ずる所得のうち、配当されない部分は親会社の課税所得に合算する必要がある。

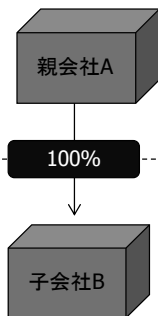
ロ 親会社が加盟国、子会社が第三国に所在するケース

親会社が加盟国に、子会社が第三国に所在するケースについて、納税者は、イで述べた二つの選択肢を同様に適用できる。ただし、7条2項(a)パラ2の適用除外の条文の後に、次のような文言がある。「CFCがEEA条約を締結している国以外の第三国に所在する場合は、加盟国は、前パラ(適

用除外)の適用を行わないことができる」すなわち、加盟国それぞれが、第三国に対してのみ、実体的活動を行っているかどうかという適用除外規定を適用しないことを認める規定である。パネルは、果たして、このような規定が域内市場保護のために真に必要なのか、必要であるならば、義務的規定にすべきではないか、という意見を述べた。

加盟国

第三国



○オプション1

7条2項(a) パラ2 適用除外可 しかし...

「CFCがEEA条約に締結している国以外の第三国に所在する場合は、加盟国は、前パラ(適用除外)の適用を行わないことができる。」

→ 第三国との差別化を認める規定

○オプション2

7条2項(b) 同様に適用可

ハ CFC ルール：その他の問題点

(イ) 資本移動の自由との関係 (パネル：Emmanuel Raingéard de la Blétière)

本 CFC ルール上、特定外国子会社(CFC)となるためには、①直接又は間接に50%以上の議決権を有すること又は②直接又は間接に50%以上の資本を

有すること又は③当該事業体の50%以上の収益が帰属することが必要とされる(第7条1項(a))が、②又は③の場合は議決権が含まれることを要しない。パネルは、CFCとなるための要件に「決定的な影響(decisive influence)」を持たない場合が含まれるという点が、過去の

CJEU の判例の考え方に照らすと資本移動の自由の原則に抵触する可能性があるのではないかと述べた。

また、本 CFC ルールは、間接保有の場合、二つの加盟国が同一の CFC の同一の所得に課税し、二重課税控除の機会を与えない場合があるほか、多くの問題点があると指摘した。

(ロ) 既存の国内法との関係 (パネル : Robert Danon)

子会社が低税率の国または地域に設立されているが、当該国又は地域において税率を自由に増やすことができる場合がある。このような場合における CFC 税制の適用の可否について、これまでは加盟国間で適用する国とそうでない国が存在しており、取扱いが異なっている。そして、自由に税率を選択できる行為が、租税回避防止指令または各加盟国の国内法の一般的租税回避否認規定に抵触する可能性がある。

加盟国の国内法には適用除外要件を第三国に設立した子会社等にも適用できるとするものもあるが、第三国内における子会社の活動をどの程度認めるのかは、各加盟国間で異なっている。租税回避防止指令はこの点を定めていないため、結局は加盟国の国内法の検討をせざるを得ない。

例えば、CFC が無形資産から生ずる所得を有しており、親会社の所在する加盟国のパテントボックス税制により、無形資産から発生する所得が優遇税制の対象となっている場合、CFC 税制とパテントボックス税制のどちらが優先的に適用となるかによって、加盟国間の取扱いに差が生じてくる可能性がある。この点、EU ではパテントボックス税制におけるネクス・アプローチを適用しているが、CFC 税制の適用除外要件にはパテント

ボックス税制との関連性は触れられていないため、恐らく CFC 税制の対象となると考えられている。

Secretary は、親会社の所在地を加盟国のうち名目税率が低い又は実効税率を低くすることが可能な国に置くことによりタックスプランニングが可能であることを指摘した。

3. 国家補助 (State Aid)

(1) 国家補助とは (パネル : Richard Lyal)

国家補助は、欧州連合の機能に関する条約第 107 条を根拠条文としている。

欧州連合の機能に関する条約 第 107 条

1 本条約に別段の定めがある場合を除き、形式を問わず加盟国により供与される補助又は国家の資金により供与される補助であって、特定の事業者又は特定の商品の生産に便益を与えることにより競争を歪曲し又はそのおそれがあるものは、加盟国間の通商に影響を及ぼす限り、域内市場と対立しない。

つまり、国家補助に該当するには、以下の四つの要件を満たす必要がある。

イ 便益又は便宜とみなされる補助

金銭による補助金などはもちろんのこと、負担の軽減も含むと解されるため、税の優遇も含まれる (CJEU の判例⁽³²⁾より)。

ロ 特定の事業者又は特定の生産に便宜を図るもの (選別性 : Selectivity)

ハ 国家により、又は国家の資金を使って供与されるもの

国家には、地方政府や公企業も含まれる。

ニ 競争を歪める、又は加盟国間通商に影響を与えるもの

(2) 「選別性」テストの限界

CJEU は一般的に以下の 3 ステップで選別

的かどうかの判断を行っている。

- ①「通常」のルールの特定
- ②「通常」のルールからの逸脱
- ③「制度の性格又は一般的な枠組み」による正当性の可否

CJEUの過去の国家補助に関する判例を見ると、例えば、繊維業者に対して社会保険料を軽減し国家補助と認定されたケース⁽³³⁾や、銀行の合併や組織再編に伴い発生する所得税等を軽減し国家補助と認定されたケース⁽³⁴⁾など、一般的に歳入の増加を目的とする税のケースの場合は、通常のルールとの比較が容易に行えることから、上述の選別性のテストも行いやすい。しかしながら、国民の健康増進を目的とするたばこ税や、環境破壊に対応するための炭素税などの規制的な税の場合は、「通常」のルールの特定が難しいことから、選別性のテストが行えないことがある⁽³⁵⁾

規制的な税以外にも、選別性のテストが行えなかった例にジブラルタル事件⁽³⁶⁾がある。ジブラルタルは、オフショア法人を優遇する税制が国家補助に当たると指摘されたことを受け、改正税制案を欧州委員会に提出した。しかしながら、一見全ての法人を対象とするように見えるものの、改正前と同様に、実質オフショア法人には税の負担が生じないものであった。欧州委員会は、改正後の税制も国家補助に該当するという決定(Decision)を下したが、一般裁判所(General Court)は、選別性テストを行っていないとして、決定を取り消した。最終的に、本件はCJEUに控訴され、通常のルールとの比較は、実質的にオフショア法人に著しく選別的である法に対してまで行われる必要はなく、当該改正法は国家補助に当たると判断された。

最後に、パネルから、国家補助は、域内市場の公平な競争条件を維持するための規則であり、間接的にBEPSプロジェクトに反する結果を生み出すとしても、反BEPSプロジェクトの施策ではないというコメントがあった。

(3) 選別性と優遇税制

(パネル：Robert Danon)

一般的な優遇税制は、①歳入の増加とは異なる目的(例：産業技術の創出)を有し、②適用を受けるためには条件を満たす必要があるという、二つの特徴がある。一方、国家補助の選別性テストでは、①通常のルールと②通常のルールからの逸脱についてまず検討するが、優遇税制は歳入の増加を目的としない(non-fiscal purpose)ため、元来通常のルールから逸脱しているとも言える。この点について、最近の事案において法務官から提出された意見書⁽³⁷⁾では、「税制の趣旨により正当化されない限り、ある企業(undertakings)を有利に取り扱う全ての財政的施策は基本的に選別的である。そして、歳入の増加を目的としない税制は、税制の趣旨により正当化できない。」との見解が示されている。パネルは、この法務官の意見に対して、次のように議論を展開した。法務官の意見に従うとすると、例えば、試験研究費の税額控除などの一般的な優遇税制なども、国家補助となり、欧州連合の機能に関する条約第107条3項の適用除外に該当するかどうかについて欧州委員会の判断を仰ぐ必要があるのではないかと、また、加盟国が独自に税制を立案する権利を制限しているのではないかと、更に、加盟国の権利を制限することにより、第三国に対して不利な状況となるのではないかと。

(4) 欧州委員会のルーリング調査

(Secretary：João Nogueira)

欧州委員会は2013年に加盟国数か国のルーリングに対して国家補助の調査を開始し、2014年にはそれを全ての加盟国へ拡大している。

Secretaryは、本セミナー当日朝に発表されたベルギーの超過収益控除制度に係る欧州委員会の官報(official journal)について言及した。本ルーリング制度は、特定の多国籍企業に税の優遇措置を施すものとして違法な

国家補助であるとされたものであるが、この決定の中で独立企業間原則に反していると指摘されている。ただし、この独立企業間原則は、OECD モデル条約第 9 条や移転価格ガイドラインを根拠とするものではなく、欧州連合の機能に関する条約第 107 条に含まれる平等課税の一般原則のことであり、拘束力のないモデル条約やガイドラインと異なり、加盟国を拘束するものだとしている。Secretary は、107 条からどうやって独立企業間原則を読み取ることができるのかとの疑問を呈した。また、独立企業間原則から逸脱しただけで国家補助となるわけではなく、独立企業間原則から逸脱し、かつ選別的であり、制度の性格又は一般的な枠組みにより正当化されない場合に国家補助になるとの見解を示した。更に、今後 EU で導入を予定している共通連結法人税課税 (CCCTB) も、本決定の見解に照らすと国家補助に該当すると述べた。

(5) マクドナルド事件 (パネル : Emmanuel Raingéard de la Blétière)

本件は、2015 年の 12 月に調査が始まり、2016 年 7 月に意見公募を求める官報により見解が示されたところであるため、今後最終決定に当り欧州委員会の見解が変わる可能性もある。

イ 事件の内容

マクドナルドのルクセンブルクにおける事業体であるマクドナルドヨーロッパフランチャイズング社 (以下「ルクセンブルク法人」という。) は米国マクドナルドからフランチャイズに関する権利を取得した。当該権利は、ルクセンブルク法人から、ルクセンブルク法人の米国支店に割り当てられた。こうして、マクドナルドのブランド等を利用する権利に関するロイヤルティは、ヨーロッパやロシアのフランチャイズ店舗から、米国支店へと支払われることとなった。

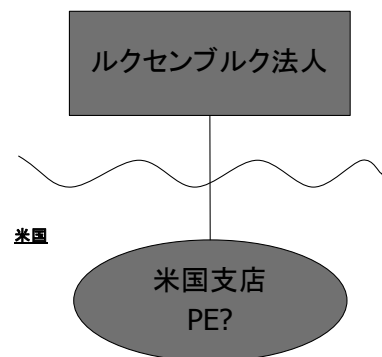
マクドナルドの税務アドバイザーは、次

のような内容でルクセンブルク税務当局にルーリングの申請を行った。

- ・ルクセンブルクの国内法の解釈上、米国支店はルクセンブルク法人の PE である。
- ・米国・ルクセンブルク条約は、二重課税排除方法として、国外所得免除方式をとっているため、米国支店 (PE) に帰属する所得はルクセンブルク法人では課税されない。
- ・米国の国内法の解釈上、当該米国支店は PE ではない。しかし、条約上、米国で実際に課税を受けているかどうかは要件とはなっておらず、ルクセンブルクの国内法において PE があると解釈できるということは、米国においても課税されると推定できるため、米国税務当局の PE 認定の有無にかかわらず、米国支店に帰属する所得はルクセンブルクにおいて課税されない。

ルクセンブルク税務当局が当該要請を認めた結果、ロイヤルティ収入については、2009 年から、米国でもルクセンブルクでも法人税を支払っていない、二重非課税になっており、ルクセンブルクが、当該ルーリングによって、自国の国内法及び租税条約を逸脱し、マクドナルドへ選別的な優遇を与えているかが問題となった。

ルクセンブルク



ロ 欧州委員会の見解

官報に記載された欧州委員会の見解は次のとおりである。

米国・ルクセンブルク条約第 25 条 2(a) の二重課税の排除に関する条項は、国外所得免除方式をとっている。しかしながら、OECD モデル租税条約コメンタリー（以下「コメンタリー」という。）32.6 には「源泉地国（米国）が条約の適用により所得に課税できないと考えている場合は、居住地国（ルクセンブルク）は、所得が源泉地国（米国）で課税されないと考えるべきである。」とある。

本ケースにおいて、米国が、米国支店は PE ではないため課税できないと考えている以上、ルクセンブルクは、租税条約を根拠に米国支店に帰属する所得を免除することはできない。

ハ パネルの見解

欧州委員会が引用しているコメンタリー 32.6 は、OECD モデル租税条約第 23 条 1 項の二重課税の排除に関する記述であり、租税条約の適用条項の抵触から生ずる二重非課税についてのものである。本件は租税条約の解釈の問題なので、事実認定や租税条約の解釈の違いによる二重非課税に関する規定である第 23 条 4 項の方が適切であるが、米国・ルクセンブルク条約には 4 項に該当する条文が存在しないため、欧州委員会は第 23 条 1 項の引用を行っていると考えられる。

また、コメンタリー 32.6 は、米国・ルクセンブルク条約が締結された 1996 年より後の 2000 年に追加されたものであり、条約締結時に存在しなかったコメンタリーが引用されている。

更に、先に検討したベルギー超過収益控除制度に係る決定では、OECD モデル条約は拘束力を持たないとしながら、本件においては否認の根拠としてコメンタリーの引用を行っている点にも矛盾がある。

(6) アップル事件（ゲストスピーカー：Philip Baker）

英国勅選弁護士の Philip Baker 氏は本件に関してアイルランド政府の法務チームのメンバーであるが、今回は個人の意見を述べると前置きしたうえで、セミナー当日において公になっている情報⁽³⁸⁾を基に事件の概要の説明を行った。

イ 事件の内容

米国アップル社は、アイルランドに二つの間接子会社である、Apple Operations Europe（以下「AOE 社」という。）と Apple Sales International（以下「ASI 社」という。）を設立した。両社は米国のアップル社に管理支配されており、管理支配地主義をとるアイルランドにおいては非居住法人（non resident company）であった。AOE 社及び ASI 社はともにアイルランド国内に支店を有し、AOE 社の支店は特定の製品の組み立て、ASI 社の支店は完成品の調達及び販売を行っていた。これら 2 社は米国アップル社と費用分担契約を締結し、米国アップル社の無形資産の一部を使用する権利を得た。欧州委員会の決定は主に ASI 社に発生する多額の収益に関して、アイルランドがアップル社に与えた優遇措置が違法な国家補助に該当するため、アップル社に対する調査が開始した 2013 年から 10 年遡及して課税すべきだとしたものである。

ロ Baker 氏の意見

Baker 氏は、決定の中で欧州委員会がアイルランドの 2 社が払うべきとされた金額が、両社や米国本社の機能を踏まえると過大な金額であることを示唆した。また、欧州委員会が国家補助に対するルールを策定するはるか昔に遡って課税することに疑問を呈し、これらの点を踏まえて欧州委員会の決定を読んでほしいと呼び掛けた。

(7) 国家補助：米国との関係（パネル：Carol Dunahoo）

欧州委員会が国家補助で問題とする対象は米国の巨大企業が多いことから、最近の国家補助の議論に対する米国の見解が紹介された。

アップル事件に対するティム・クック氏（アップル社 CEO）の「これは政治的な戯言だ」という発言が紹介されたほか、政治家等による厳しい欧州委員会批判がいくつか紹介された。米国において、国家補助に関する欧州委員会への批判は、両政党、両議会、ホワイトハウス、財務省、企業、アドバイザーに至るまで、稀に見る意見の一致が見られるとのことであった。

また、欧州委員会の行動は、米国企業が EU で課税されることにより米国において税額控除を行うことになるため、米国の課税ベースを攻撃するものであり、独立企業間原則を逸脱し、利益を過大に EU に配分しようとしているほか、独立企業間原則や国家補助規制の選別性に関する解釈や、過去の遡及徴収に関する方針を不当に遡及変更しようとしていると述べた。

欧州委員会の近年の国家補助への取組の本当の背景は何かという米国内の議論においては、多くの米国企業が低い実効税率を利用しており、競争的優位性を保っているとの考えが多いが、パネルは、ヨーロッパの大企業の方が低い実効税率を利用しているという研究結果⁽³⁹⁾を紹介した。ほかには、国際企業への所得課税を市場・消費地ベースの課税にしようとしているとか、高税率国である加盟国が EU 内の税競争を阻止するためであるとか、政治家が「公正な取り分に対する課税」を求める大衆に応えようとしているなどの意見があることが紹介された。

最後に、EU と米国間だけに限らず、次のような課題があると述べた。まず、法の支配に政治が介入しており、事態が複雑になっていること。次に、税の確実性の確保は申告納

税制度のために重要であり、遡及課税は不確実性を助長するものであること。不確実性は投資活動にも悪影響を与えること。単一原則である独立企業間原則を守ることが重要であること。そのほか、租税条約の要求する義務や国際機関で合意した事項について今後 EU が守れるかについて懸念を示した。

(8) まとめ

最後に議長から次のようなコメントがあった。欧州委員会が EU 域内の平等取扱いの保護を厳格に行うことで、加盟国の持つ課税権への影響が大きくなっており、現在 EU は過渡期にある。一方で、租税回避防止指令の CFC 税制に見られるような、加盟国と第三国の取扱いに差が生じ得る措置は、グローバルな意味で公平な競争条件を確保できるのかという問題がある。これらの問題は、最終的に CJEU の判断が下されるまで確定せず、企業は法の不確実性の下に置かれ、損失を被るおそれがあると述べた。

「セミナー E：IFA/OECD（税の透明性）」

〔Seminar E: IFA/OECD Seminar Tax Transparency〕

〔議長及びパネル等〕

Chair : Wolfgang Schön (Germany)

Panel Members :

Pascal Saint-Amans (OECD),

Achim Pross (OECD),

Maikel Evers (OECD),

Maria José Garde (Spain),

Akhilesh Ranjan (India),

Robert Stack (USA),

Melissa Geiger (UK) ,

Jorge Correa (Mexico)

Secretary : Peter Hongler (Switzerland)

〔テーマのポイント〕

- セミナー E では、税の透明性 (Tax Transparency) をテーマとして、OECD が現在行っている取組についての議論が行われた。
- 議論の対象となった項目は、包摂的枠組み (Inclusive Framework)、G20 ハイレベル租税シンポジウム、税に関する協働のためのプラットフォーム、税の透明性と情報交換に関するグローバル・フォーラム (以下「グローバル・フォーラム」という。) のピアレビュー、共通報告基準 (Common Reporting Standard: CRS)、国別報告事項 (Country by Country Report)、義務的開示制度 (Mandatory Disclosure Rule) 及び実質所有者情報 (Beneficial Ownership Information) である。

1. イントロダクション

(1) パネルの紹介

議長を務めるドイツの租税研究機関の所長からパネルの紹介が行われた。パネルは、OECD の租税センター局長の Pascal Saint-Amans 氏を含め OECD から 3 名、米国、インド及び開催国であるスペインの財務省からそれぞれ 1 名、企業代表として英国よりグラクソ・スミスクラインの税務担当者及びメキシコの法律事務所からそれぞれ 1 名で構成されていた。

(2) Pascal Saint-Amans 氏のスピーチ

Saint-Amans 氏のスピーチの概要は以下のとおりである。

2016 年 9 月に中国杭州で行われた G20 サミットに出席した。G20 に参加している世界のリーダー達は、BEPS プロジェクトの最終報告書が出てからしばらく時間が経過しているものの、今なお税への関心が非常に高く、政府のガバナンスに対する信頼を回復するには税が非常に重要なキーとなるという認識を

持っている。

OECD が G20 と協調して行っていく 3 本の柱となる取組のうち 1 本目の柱は、今回のセミナーのテーマとなっている税の透明性である。グローバル・フォーラムの枠組みで 135 か国が要請に基づく情報交換を行っており、各国の実施状況についてピアレビューが行われているほか、自動的情報交換については 101 か国もの国が参加することとなっている。また、国外に存在する財産の報告制度が各国で活用されて、これまで 50 万人が報告を行い、550 億ユーロを超える税が徴収されたことを G20 で報告した。

2 本目の柱は BEPS プロジェクトである。2016 年 6 月末に京都で開催された包摂的枠組みの第 1 回会合には 85 か国が参加していたが、2017 年 1 月末までに開催される第 2 回目の会合には 100 か国程度の参加が見込まれている。包摂的枠組みにおいては、BEPS プロジェクト最終報告書に定められた四つのミニマム・スタンダード (①行動 5 有害税制への対抗、②行動 6 租税条約の濫用防止、③行動 13 多国籍企業の企業情報の文書化、④行動 14 相互協議の効果的実施) の遵守が求められており、参加国の履行状況については、ピアレビューを行うこととしている。ミニマム・スタンダードの一つである国別報告書の情報交換については、一般に公開する (public CbC) べきかどうかという議論があるが、OECD のアプローチはあくまで一般公開はせず、税務当局間での情報交換というベースのものであり、これに合意している以上、メンバー国は OECD のアプローチを守ってほしい。

3 本目の柱は租税政策である。各国共通の租税政策を今後策定していく予定である。本日のテーマである税の確実性の確保は、租税政策の一つの目標であり、非常に重要なトピックである。

2. 包摂的枠組み

Saint-Amans 氏のスピーチの後は、議長が質問を行い、パネルが回答するという Q&A 方式で議論が進められた。最初のテーマは「包摂的枠組み」についてである。

議長の質問：包摂的枠組みは、例えば合意事項が拘束力を持つような意思決定機関なのか、それとも非公式な会合なのか。また、参加国（特に開発途上国）の増加に伴い、合意を得ることが困難になりそうなテーマはあるか。

Saint-Amans 氏：包摂的枠組みは、BEPS プロジェクトに関する租税委員会（Committee on Fiscal Affairs : CFA）であり、意思決定機関である。参加国は、対等の立場で参加し、議論を行っていくことになる。我々は、包摂的枠組みは、施策の実施だけでなく、基準設定も含めた意思決定機関だと考えている。参加国が多くなるに従い、合意は当然難しくなるが、話し合いは続けていかなければならない。

米国のパネル：BEPS プロジェクトの取組は開発途上国と OECD/G20 加盟国がどのように交渉を進めるかを模索せずには継続できないであろう。例えば OECD ガイドラインの独立企業間原則など、これまで決定された OECD スタンダードを採用していない参加国と合意に達するは難しいのではないかと。また、合意に達したとしても、合意した事項がどこまで拘束力を持つのかという問題もある。開発途上国も含めて共に進んで行けるよう考えなければならない。

議長の質問：包摂的枠組みが、BEPS プロジェクトにとどまらず、他の国際的な租税政策決定のための恒久的な機関となり得るか。また、現在、BEPS プロジェクト以外に包摂的枠組みにおいて話し合えるような問題はあるか。

Saint-Amans 氏：まずは BEPS プロジェクトがうまくいく必要があるが、他の政策についても話し合える有益な恒久的機関となることを望んでいる。例えば、租税条約の分野は、

一般的に二国間で話し合う問題が多いが、多国間で話し合う方が良い問題もあり、このような問題は、多数国が参加する枠組みが適切である場合もあるだろう。VAT に関するグローバル・フォーラムは、今後特に電子経済等について話し合うには良い枠組みである。また、租税政策なども、今後多国間における話し合いを持つ価値がある分野と言えるかもしれない。

メキシコのパネル：租税委員会という場における、OECD と発展途上国で構成された 100 か国もの正式な集まりは初めてのものであり、素晴らしいものだと思っているし、恒久的機関となることは可能かつ望ましいことだと考えている。公正な競争条件（level playing field）を目指していくことは、政府のみならず、企業にとっても良いことだと考える。

インドのパネル：BEPS 以外にも問題は存在するし、BEPS プロジェクトの執行途中にも様々な問題が出てくるだろう。将来的に包摂的枠組みがそのような問題を取り上げると考えている。

米国のパネル：今後の展開を見る必要があるが、個人的には、この包摂的枠組みの中で BEPS プロジェクト以外のことを議論することはないと考えている。

3. G20 ハイレベル租税シンポジウム

2016 年 6 月に中国の成都で行われた G20 ハイレベル租税シンポジウムについての質疑応答が行われた。本シンポジウムは、世界経済が、強固で、持続可能かつバランスのとれた成長をするためには租税政策が重要な役割を担うという認識のもとで、IMF と OECD が協働して成長志向の租税政策を打ち出すことを目指している。

議長の質問：G20 ハイレベル租税シンポジウムに期待できるのは何か。今後、租税政策を講ずるに当たり G20 の役割は何か。

Saint-Amans 氏：G20 の目的は世界経済の持

続的發展であり、税はその一部であるため、G20 は今後も一般的な租税政策に関わり続けるだろう。IMF と協働することにより、具体的な施策が提案できると考えている。税の確実性が一つのテーマとなる。

米国のパネル：G20 で各国の財務大臣が議論を行った後に作られるコミュニケは非常に重要な文書である。

インドのパネル：G20 はこれまでも、そしてこれからも租税政策の分野で主要な役割を担っていくだろう。

議長の質問：企業の立場から、税の不確実性（tax uncertainty）の削減のために必要と思われる政策にはどのようなものが考えられるか。

英国のパネル：企業の立場からも税の確実性が増すことは大変喜ばしい。我々の懸念事項としては、相互協議事案が増えていることから紛争解決の分野は特に優先してほしい。また、紛争解決には知識を備えた人材育成が必要となる。

メキシコのパネル：税の確実性がコミュニケに載るということは国際社会が対応することなので良いことである。OECD には大変だと思うが1年程度で成果物を出してほしい。

4. 税に関する協働のためのプラットフォーム

議長の質問：G20 は、OECD、国連、IMF、世界銀行により設立された「税に関する協働のためのプラットフォーム」を承認したが、どのような進展が期待できるか。

Saint-Amans 氏：国内資金動員（Domestic

resource mobilization）は国連の持続可能な開発目標（sustainable development goal）の一つであり、重要である。これらの国際機関で建設的な議論が交わされると考えている。

5. グローバル・フォーラムのピアレビュー

2017 年 1 月からグローバル・フォーラムの議長を務めることとなったスペインのパネルから、現在のグローバル・フォーラムの状況について説明が行われた。

グローバル・フォーラムは、2000 年代前半に有害税制フォーラム（Forum on harmful tax practices）から派生して設立され、2009 年に組織再編が行われた。現在 135 の国・地域が参加している。税の情報交換に関する国際基準を実施させるために、情報交換に関するピアレビューを行っているが、セミナー日現在、法制面については 123 の国・地域、執行面については 101 の国・地域のピアレビューが終了している。このうちの 80% は「遵守（compliant）」または「概ね遵守（largely compliant）」と評価され、「遵守していない（non-compliant）」と評価された国はなかった。これは多くの国が国際基準に沿った制度にしようと努力した結果であり、大きな成果だと考えられている。

審査基準は、必要に応じ改正しており、実質的所有者情報へのアクセスや要請及び回答の質などを含めたものとなっている。

6. 税の透明性に関する法的枠組み

税の透明性に関する法的枠組みは以下のとおりである。

法的枠組み	内容
OECD モデル租税条約 26 条	要請に基づく情報交換
情報交換協定（2002 年）	要請に基づく情報交換 自動的情報交換（2015 年～）

税務行政執行共助条約（1988 年/2010 年改正） 104 か国が調印	要請に基づく情報交換 自動的情報交換（6 条）
共通報告基準（2014 年）	金融口座情報の自動的情報交換
BEPS プロジェクト行動 5 有害税制への対抗	ルーリングの情報交換
BEPS プロジェクト行動 13 国別報告事項	国別報告事項の自動的情報交換
金融活動作業部会（Financial Action Task Force : FATF）	実質的所有者情報

7. 共通報告基準

2014 年に、OECD 租税委員会は金融口座情報の自動的情報交換のための共通報告基準（以下「CRS」という。）を承認した。CRS は税務行政執行共助条約の 6 条を根拠としたマルチ CA 合意により実施される。（セミナー日）現在において、100 か国を超える国が CRS に従って自動的情報交換を行うことを表明している。

議長の質問：税務当局は CRS の執行準備ができているのか。データ保護は万全か。納税者の権利をどう考えるか。

OECD のパネル：この仕組みを作るに当たっては、どのような情報が税務当局の役に立つかという観点で取り組んだ。情報の質を高めるために、納税者番号を情報に含めることとし、税務当局のマッチング作業をより効果的に行えるようにした。また、参加国間のピアレビューも行うこととしている。更に、税務当局間のパイプラインとなる共通システム（Common transmission）を構築し、CRS のみでなく、国別報告事項の交換も共通システム上で行えることとなっている。税務当局の準備は、かなり高いレベルでできていると考えている。また、セキュリティについては、共通システムが一つの回答となるが、マルチ CA 合意に基づき、情報交換を行う国の間でデータ保護に関する特定の取決めを結ぶことも可能である。

インドのパネル：国内法の整備はできていると思うが、大量に入ってくる情報を効果的に

活用し、かつデータセキュリティを常時確保できるようなシステムの構築については、まだ準備段階である。

メキシコのパネル：CRS には法的枠組みだけでなく、実用面の基準までも含まれていることは良い点であるが、情報セキュリティについてはまだ懸念を持っている。どの国とは言わないが、ある特定の国のデータは漏えいする危険性があると考えている。

議長：納税者が訴訟を起こして、税務当局が技術的にも法的にも秘密保持ができない限り、情報は提出しないと主張するかもしれない。

8. 国別報告事項

OECD のパネルから、国別報告事項の自動的情報交換について説明が行われた。国別報告事項の自動的情報交換は BEPS プロジェクトのミニマム・スタンダードの一つであり、実効性を確保するために各国相互のピアレビューも行われることになっている。

パネルは、制度の概要について一通り説明を行った中で、国別報告事項の公開について言及した。国別報告事項だけを公開したとしても、マスターファイルやローカルファイルの情報が欠けていることから、一部の情報から導き出される結論は間違っている可能性が高いと指摘した。また、情報の機密性は二国間租税条約に基づき保証されるものであり、情報の適正使用の要請はモデル法令、マルチ CA 合意及び行動 13 の最終報告書にも含まれるものであることに触れ、これらの点を遵守

しているかどうかはピアレビューの対象となると述べた。

議長の質問：これまでに、40以上の国・地域がマルチ CA 合意に署名し、OECD がモデル法令等を含めて提供した「導入パッケージ」に基づき各国の国内法も整備されているが、移転価格文書化や国別報告事項に関する法整備において各国に大きな違いはあるか。

英国のパネル：国別報告事項は各国ともおおむね統一されているように思うが、ローカルファイルやマスターファイルは国によって内容が異なるところがあり、対応に困っている。特にローカルファイルは、各国で要求される内容が異なるため、企業で統一様式を作成することができず、現地のアドバイザーに内容を確認してもらっているのが現状である。

インドのパネル：各国とも国別報告事項は、BEPS プロジェクトの主要な施策の重要なステップであることを認識しており、丁寧に作られたモデル法令もあるため、取組状況に大きな差はないと思っている。ただし、ローカルファイルに関しては、例えばインドはマーケティング無形資産についての情報を得たいとしているなど、国によって必要だと考える情報に違いがあるため、内容が異なる可能性はある。しかし、各国は法令遵守には非常に気を配っている。

議長の質問：①企業との関係で、②他の税務当局との関係で、③情報の有効利用の関係で、税務当局にとって、国別報告事項の導入に当たり問題となっている事項はあるか。

スペインのパネル：法制面は整っている。また、互いに理解を深めるため、企業との対話は十分行っている。情報の有効利用に関しては、リスク査定に必要な情報が何であるかを検討しているところである。

議長の質問：国別報告事項は収入が7億5千万ユーロを超える多国籍企業に提出義務があり、これに該当する企業は2017年から提出しなければならないこととされているが、企

業にとって一番のコンプライアンス・コストは何か。本報告義務によって、企業側がグループ内の企業再編を行うことはあるか。

英国のパネル：システム費用や、数字の突き合わせの確認事務など確かにコストはかかるが、自らのビジネスを理解するいい機会だとも感じている。また、自社に関して言えば、企業再編はない。

議長の質問：コンプライアンス・コストも大事だが、情報の秘匿性も重要である。OECD では、これまで情報の秘匿性を非常に重要視している。国別報告事項の秘匿性に関して、税務当局、税務アドバイザー、企業から見た問題はあるか。

メキシコのパネル：税務当局が情報を守るためのツールは与えられていると思うが、多くの国がモデル法令に従わず、規則も導入していない現状を考えると、各国がどのように運用していくのかは分からない。各国の状況はピアレビューで明らかになるのだろう。

スペインのパネル：秘匿性に関しては、二国間租税条約やマルチ CA 合意により高いレベルで保証されている。これまでも、グローバル・フォーラムにおいて各国における情報の秘匿性についてはピアレビューを行ったことがあるので、どの国と情報交換を行うかを決定する際の参考となるであろう。

議長の質問：国別報告事項から得られることができる情報には、各国における収入、税引前利益、従業員数、有形資産等が含まれている一方で、金融資産、無形資産、リスク負担の場所に関する情報は含まれていない。収入や、給与や、資産項目に基づく定式所得配賦方式による課税のリスクはないのか。マルチ CA 合意 5 条 2 項には「国別報告事項に含まれる情報は、ハイレベルの移転価格、BEPS 関連リスク、経済・統計分析に使用される。機能や比較可能性の分析に基づく個々の取引や価格の詳細な移転価格分析には使用しない。国別報告事項で使用された情報はそれ自体で

移転価格の決定的な証拠とはならず、国別報告事項を根拠に移転価格調整が行われることはない」とある。これで安心と言えるのか。

インドのパネル：マルチ CA 合意には、国別報告事項が移転価格調整に直接使われることが記載されており、意図は明確であるが、未だに定式所得配賦への不安が存在するのは確かである。私は、各国は独立企業間原則を遵守しているので、単純な定式所得配賦はないと思う。一方で、懸念されるのは、利益分割法の使用が増えるのではないかとということである。現在作成されている利益分割法のガイダンスは、実用的で役に立つものでなければならない。

メキシコのパネル：各国の税務当局自身が定式所得配賦を行わないための仕組みを作る必要がある。例えば、相互協議を歳入を測る指標と考えている国もある。（定式所得配賦を行ってはいけないという）政策の意図は明確だが、執行がどのように行われるかは難しい。国別報告事項の公開がヨーロッパで実行されると、一般の人々から、定式所得配分へのプレッシャーが生ずるのではないかと感じている。

議長の質問：では、安易な定式所得配分が行われなかったとした場合、税務当局は受け取った情報をどう活用したらいいのか。マルチ CA 合意 5 条 2 項には次のようにも規定されている。「上記にかかわらず、国別報告事項に基づいて、多国籍企業に調査時に更なる質問を行うことは可能であり、その結果、企業の所得に調整を行うことができる。」税務当局は、企業に追加の書類提出を求めるのか。**OECD モデル条約 26 条**に基づく個別の情報交換依頼は行われるのか。他国・地域ヘルパーリングの情報提供を求めるか。複数の税務当局による合同調査や同時調査は行われるのか。**スペインのパネル：**残念ながら答えは Yes である。まずは国内企業に情報の提出を依頼し、不足がある場合は他国の税務当局に情報提供

を依頼することになる。

米国のパネル：受領した情報はハイレベルの税務分析に使用されるものであり、税務当局は通常の調査権限をもってその情報を利用できる。条約等に基づく情報提供依頼を行う際は、要請国においてその情報が課税との「予見可能な関連性 (foreseeably relevant)」があるかについて検討を行う必要がある。

議長の質問：2016 年 4 月に、欧州委員会は国別報告事項の一般公開に係る指令について提案を行った。この提案は欧州議会や多くの加盟国から賛同を得ている。法的には論争があるが、特定多数決⁽⁴⁰⁾の賛成で可決されることになっている。更に、2016 年 9 月に、英国国会は、英国政府が企業に対して国別報告事項及び税務戦略を一般公開することを命ずることができる法令を通過させた。これらの動きは、国別報告事項の秘匿性に関する OECD の政策をどの程度害しているか。

OECD のパネル：国別報告事項は、マスターファイルやローカルファイルとともに構成されるパッケージの一部である。そして、国別報告事項が税務当局のハイレベル分析のためのものであることは、マルチ CA 合意にも規定されており、趣旨は明確である。もし、これら三つのうちの一つだけが公開されると、税務当局が行ってはいけないこと、つまり、一つの情報のみで安易な結論を出すことを、一般の人々にさせることになってしまう。また、企業から、国別報告事項には機密情報が含まれる可能性があると聞いている。**OECD** は機密性を非常に重要視しており、機密性を守るための手段を色々と講じている。更に、公開されることによって、二重課税が促進されてしまうリスクもある。2020 年にピアレビューが行われる際に、国別報告事項の公開に対して対策を講じるかどうか検討し始めるかもしれない。

米国のパネル：最も懸念しているのは、EU は G20 の一員であり、BEPS プロジェクトの

行動計画を承認していることである。EU の加盟国の多くは OECD 加盟国でもある。

英国のパネル：企業は国別報告事項の公開に対しては非常に懸念している。国際的に公平な競争条件の下で事業を行いたいと思っているが、公開によって、事務の増加や、マスコミに対応する時間など負担がかかる国があることが想定される。英国では以前スターバックスの不買運動があった。一般の人々やマスコミが公開された情報によって判断を行うというリスクがある。

Saint-Amans 氏：ヨーロッパにおける国別報告事項の公開は、多くの加盟国が懐疑を表明しているため、実現しないと考えている。

議長：国別報告事項の公開により、企業だけでなく、税務当局にもプレッシャーがかかる。情報が公の厳しい目にさらされることになる、国家間の合意に達することが難しくなってくるだろう。

9. 義務的開示制度

OECD のパネルから、BEPS プロジェクト行動 12 の義務的開示制度について説明が行われた。本制度は、一定の要件に該当するスキームや取引を納税者やプロモーターに開示させるもので、最終報告書は、各国が自国の制度を構築する際に推奨されるオプションを提供している。

パネルは、JITSIC (Joint International Taskforce on Shared Intelligence and Collaboration) が過去に行っていた租税回避スキームの収集が BEPS プロジェクト行動 2 から 4 に結び付いたように、本制度により把握された情報が将来の国際基準を左右する可能性を示唆した。

議長の質問：義務的開示制度は米国や英国を含む数か国で既に導入されており、EU やドイツでは導入を検討している。各国は、本制度の導入により得た情報を調査で使いたいのか、将来にわたって法の抜け穴をふさごう

としているのか、あるいは、単に租税回避を行おうとしている納税者への抑止力としての効果を期待しているのか。

スペインのパネル：残念ながらスペインでは義務的開示制度については当局内部で議論を行っているところである。制度自体は肯定的に捉えているが、現状ではまだ準備段階である。

インドのパネル：個人的な見解ではあるが、インドでは近年、税の確実性の改善を政策の一つとしており、本制度はインドの政策に合致したものであると思う。インドでは一般的租税回避否認規定を導入予定であるが、本制度は一般的租税回避否認規定を補完する役割も持っている。

10. 実質所有者情報

OECD のパネルから、現在 OECD が取り組んでいる実質所有者情報の情報交換に係る作業について説明が行われた。2016 年 4 月、G20 は、金融作業部会及びグローバル・フォーラムに対して、実質所有者情報の情報交換を含む透明性の国際基準に関して改善案を示すよう要請し、現在両者が協働して検討が行われているところである。グローバル・フォーラムの行うピアレビューにおいては、法的所有者だけでなく実質所有者情報の取得がどの程度可能なのか審査するほか、金融作業部会の定める実質所有者の基準が必要かどうかとも検討することとしている。

パネルは、EU の第 4 次マネーロンダリング指令は実質所有者情報の登録制度を定めるとともに、税務当局を含む権限ある当局が当該情報を入手できることが規定されていることに触れた。2009 年にグローバル・フォーラムが発足し、7 年しか経過していないにもかかわらず、現在 CRS や FATCA に加え、真の受益者情報の情報交換まで検討されていることを考えると、今後情報を全て開示できないようなビジネスモデルは成立しなくなるだろう

うと述べた。

議長の質問：金融作業部会の作成した実質所有者に係るフレームワークは、税の観点でも役に立つか。

米国のパネル：金融作業部会の作った基準が税の観点でも有効性があるかどうかは今後の検討すべき問題である。

議長の質問：ヨーロッパでは、マネーロンダリング指令により、実質所有者情報の加盟国による中央管理が義務付けられている。税の観点でこのような制度は必要か。

スペインのパネル：実質所有者情報の中央管理については、現時点ではアンチマネーロンダリング当局のための情報である。指令の改正案では、これらの情報に税務当局がアクセスできるようになっているので、近い将来必要性についての議論ができるようになるだろう。

議長の質問：実質所有者情報の中央管理が執行されると、次のステップは相互リンク（interlinked registry）による自動的情報交換であるが、これについてどう考えるか。

メキシコのパネル：FATCA や CRS の導入の際にもかなりの時間を要したことを考えると、相互リンクも簡単に話が進むとは思えない。まずは実質所有者の定義を確定してから、情報交換について考えるべきである。

議長の質問：英国、フランス、オランダでは実質所有者情報の公開登録の導入に向けて動いているが、これはいい考えと言えるのだろうか。

Saint-Amans 氏：当然いい考えではない。税務当局が信頼できる実質所有者情報を効果的に利用することができるようになるには、まだすべきことが多い。

11. まとめ

最後に、Saint-Amans 氏が、本セミナーの開催について IFA に謝辞を述べた後、税の確実性について、近日中に質問票を発出するの

で、税の確実性を確保するために何が必要かについて意見を聞かせてほしいと聴衆に呼び掛けた。

「セミナーF：裁判官セミナー」

〔Seminar F: Judges Panel〕

〔議長及びパネル等〕

Chair : Advocate-General Peter Wattel
(Netherlands)

Panel Members :

Judge Jennifer Davies (Australia),
Judge Dennis Davis (South Africa),
Judge Rudolf Mellinghoff (Germany),
Judge Robert Spano (France)

Secretary : Tjebbe Gerverdinck
(Netherlands)

〔テーマのポイント〕

- 裁判所による税法の違憲審査権の存否及び範囲をテーマとし、四つのケーススタディを用いて議論が行われた。
- オーストラリア及び南アフリカ（コモンロー）、ドイツ（シビルロー）、欧州人権裁判所の裁判官が、それぞれの国または管轄における取扱いについて見解を述べた。
- 特にコモンローとシビルローの考え方が対照的である点が興味深いとされた。

1. イントロダクション

（議長：Peter Wattel）

議長を務めるオランダの最高裁判所の法務官から、パネルの紹介が行われた。パネルは、オーストラリアの連邦裁判所の裁判官、欧州人権裁判所の裁判官、ドイツの連邦税務裁判

所の長官、南アフリカの連邦控訴裁判所の裁判官で構成されていた。

2. 違憲性の判断に係る裁判所の権限について

議長はパネルに対して「裁判所は、合憲性の欠如若しくは人権条約に反することを理由として、税法を適用しない、又は無効とすることができるか。」という質問を行った。各国の回答は以下のとおりである。

(1) オーストラリアの回答

合憲性の欠如を理由として、税法を無効とすることはできるが、人権に反するという理由では無効にできない。

オーストラリア憲法には、人権保障規定はなく、オーストラリアの税法には納税者の基本的権利や自由の保護を定めたものは存在しない。納税者に本来備わる権利はコモンロー（判例法）上に含まれると考えられている。その権利の一つは、税務当局の行為に対し裁判所に訴えることができる権利である。

オーストラリア憲法は、国会に課税に関する法を制定する権利を付与している。そのため、国会の制定した法が課税に関する法であるかという観点で違憲性を問うことはできる。課税に関する法と言うには、①その税法が恣意的な課税を許すものでない（non-arbitrary）こと、②課税庁の処分等に対して裁判所に訴えることができること（contestability）、③納税義務を課していること（liability to tax）が必要となる。

(2) ドイツの回答

ドイツの憲法裁判所は（セミナー当日に）65周年を迎えた。憲法裁判所では、過去20万件もの違憲審査を行っており、そのうち4,000件から5,000件が税法に関するものである。このうち、違憲と判断されたものはわずか2%程度にとどまるが、ドイツの憲法裁判所では税に関する多数の案件を取り扱っている。

(3) 南アフリカの回答

南アフリカ憲法に定められた平等原則に反するとして、裁判所は税法を違憲とすることが可能である。分かりやすい例では、女性が既婚か未婚かで異なる課税をしたりすることは平等原則に反すると考えられている。また、南アフリカの憲法には裁判所に訴える権利（access to court）が定められている。ただし、南アフリカにおける憲法の歴史はまだ20年と浅いため、具体的な判断は裁判例を待つことになる。

(4) 欧州人権裁判所の回答

議長は、欧州人権裁判所のパネルに対しては「差別的な取扱いを受けたり、財産権を侵害されたりした場合、欧州人権裁判所に税の案件を提訴することができるか。」という質問を行った。

欧州人権裁判所は、加盟国47か国をカバーしているが、税制に関する財産権の解釈については、基本的に加盟国に広い評価の余地（margin of appreciation）を与えている。また、欧州人権条約上の財産権の侵害があると認定するためには、問題の税法に合理的な根拠（reasonable foundation）が欠けている必要があるが、通常税制は合理的な根拠があると考えられている。そのため、税に関する案件を扱うかという問いについては、取り扱わないわけではないが、財産権の侵害と認定するには厳しい基準を満たす必要がある。

3. ケース1：遡及的濫用防止規定（パネル：Robert Spano）

【ケース1の内容】

- ・ A国のA銀行は、B国との二国間租税条約を利用した租税回避スキームを数千人の高額所得個人事業者に対して販売していた。
- ・ 購入した事業者は、スキームの利用により、所得をB国に移転させることにより、A国における実効税率を45%から4%に

軽減することができた。B国では、信託の利用によりほとんど課税は発生しない。

- ・ A国の税務当局は、濫用を理由に条約の適用を認めず、スキームを否認し、納税者に対して課税処理を行った。
- ・ 納税者は、行政的な異議申立てを経て、裁判所へ本課税処理の取消しを求める訴えを起こした。
- ・ 裁判の係争中に、A国の立法府において、スキームを当該スキームの販売を開始した5年前まで遡って否認できる法案を立法した。
- ・ 裁判所は、遡及法案に基づき課税案件を課税当局有利に判断した。

(1) 欧州人権裁判所の考え方

イ 欧州人権条約 議定書第1条（財産の保護）

欧州人権条約の議定書第1条には、「全ての自然人又は法人は、その財産を平和的に享受する。何人も、公益のために、かつ、法律及び国際法の一般原則で定める条件に従う場合を除くほか、その財産を奪われない。ただし、前の規定は、国が一般的権利に基づいて財産の使用を規制するため、又は税その他の拠出若しくは罰金の支払を確保するために必要とみなす法律を実施する権利を決して妨げるものではない。」と定める。そのため、税法は、一般的に議定書1条ただし書の保護下にあると言える。

ロ 欧州人権裁判所の一般的な検討過程

本ケースのような事案において、欧州人権裁判所は一般的に次の順序で検討を行う。

(i) ステップ1：「財産」の保有の有無

申立人が、議定書1条に規定する「財産」を保有しているか。なお、欧州人権条約上の財産は、現存する財産又は資産のほか、正当な期待（legitimate expectation）を主張し得るような「請求

権」も含まれており、広く解されている。

(ii) ステップ2：財産に対する介入の有無
通常、税制は財産権に対する介入であると解される。

(iii) ステップ3：ステップ2の介入は合法的（lawful）か

(iv) ステップ4：法は正当な目的（legitimate aim）を追及しているか
通常、税制は公益の下に正当な目的を追求していると考えられている。

(v) ステップ5：比例性（proportionality）の検討

一般的利益の要請と個人の基本的権利保護の要請の間において、公正なバランスがあるかについて検討を行う。

ハ ヒューイトソン事件⁽⁴¹⁾

本ケースは、2015年に欧州人権裁判所で判決が下されたヒューイトソン事件をモデルとしている。ヒューイトソン事件の審理は基本的に前述の検討過程に従っており、次のような内容となっている。

(i) ステップ1：財産の保有の有無

決定では、本申立てが明らかに正当な理由がない（manifestly ill-founded）という理由で財産の保有については検討されなかったが、パネルは、この点を検討しないのは疑問だと述べた。

(ii) ステップ2：財産に対する介入の有無
納税者は過去に取得した所得に対して課税されるため、改正遡及法は財産権に対する介入があると推定する。

(iii) ステップ3：ステップ2の介入は合法的か

言及なし

(iv) ステップ4：法は正当な目的を追及しているか

税制に関して、国家は広い評価の余地（wide margin of appreciation）を有し、合理的根拠が欠けている場合を除き、立法者の判断は尊重される。

本件においては、「租税条約が、通常支払われるべき所得税の課税を免れるために使用されてはならないというのは、財政政策における合法的かつ重要な目的である。更に、このようなスキームを使用しない納税者の競争力を維持するためにも、所得税回避を可能とする租税条約の濫用を防ぐことは、社会の一般的要請である」と判示された。

(ホ) ステップ 5：比例性の検討

まず、遡及法は、それ自体議定書 1 条を侵害するものではないとされた。続いて、一般的利益の要請と個人の基本的権利保護の要請の間において、公正なバランスが保たれているかについては、以下の理由により公正なバランスは侵害されていないと判断された。

- A スキームの利用者数 (2,500 人) や税収減 (1 億ポンド) を考慮すれば、当該遡及法の制定は、国会の裁量権の範囲内にある。
- B 高度に作為的なスキームに対し、事前の影響測定や訴訟は不要である。
- C 課税当局は、スキームが信頼できると言及したことはなく、むしろ逆にスキームは無効であると納税者を説得していたという事実があった。
- D 国会が全ての納税者を公平に取り扱う措置を講ずることは納税者にとって予測可能であった。

(2) 南アフリカの考え方

南アフリカでは、このようなケースは一般的租税回避否認規定 (GAAR) により検討し、もし一般的租税回避否認規定の適用ができなかった場合は、経済的実質主義 (Substance Doctrine) で判断するだろうと述べた。パネルは、ヒューイトソン事件の英国控訴院における判決において「(控訴人は) 英国の所得税を免れるためだけにスキームを利用しているため、国が経済的社会的な事情を勘案して遡

及改正税法を制定することは国の裁量の範囲内である」と判示された点を挙げ、南アフリカも同様の考え方であろうと述べた。

(3) ドイツの考え方

ドイツにおいては、一般的租税回避否認規定による検討は可能であるが、税法に従い義務を履行していると認められる場合、行為の否認は難しいと考えられる。

遡及法に関しては、国民の法に対する信頼の確保の観点から、ドイツは否定的な立場をとっており、あくまで将来に向かった立法のみが認められる。そのため、たとえスキームが一般的租税回避否認規定に反していると判断された場合でも、遡及法によって過去に遡って課税することは困難である。

4. ケース 2：財政赤字回復のための遡及法 (パネル：Jennifer Davies)

【ケース 2 の内容】

- ・ EU の安定・成長政策に基づき財政赤字を 3%未満にするため、EU 加盟国 C では様々な財政緊縮政策を実施した。
- ・ 2013 年 9 月に、政府は財政赤字回復を目的とした「特別雇用者税」を 2014 年 1 月から適用すると発表した。
- ・ 特別雇用者税は、雇用者が被用者に支払う給与に対して課され、被用者 1 名につき、15 万ユーロを超えた部分に課税される。
- ・ 通常の給与に係る源泉徴収税率の最高税率は 50%である。
- ・ 本税制は、2013 年に支払われた給与から適用される。
- ・ 本税制の適用となる雇用者（プロサッカーチーム、金融機関、IT 企業等）は約 1 万人（社）、給与所得者は約 2.5 万人である。
- ・ 納税者は雇用者であり、被用者に納税義務を転嫁することはできない。

(1) オーストラリアの考え方

ケース2は実際にオーストラリアで導入された税法を基に作られたものである。パネルは、以下の点を挙げ、本ケースが憲法上又は条約の法的確実性、財産権の保護及び無差別原則の観点で問題とならないかについて検討すると述べた。

- イ 2013年9月に導入が発表されたにもかかわらず、2013年に支払われた給与全額が対象となっていること。
- ロ 2013年の給与には、2013年度当初に支払われた賞与も含まれるが、賞与の計算は通常その前年の実績に基づいて計算される。
- ハ 高額の所得を有する個人事業者は対象とならない。

オーストラリアには、基本的人権を定める権利章典はなく、財産権の保護を定める憲法上の権利も存在しない。オーストラリアでは、本ケースの税法は有効であり、人権上の問題は税法の有効性には影響を及ぼさない。差別の問題も発生しない。国会は本ケースのような遡及的な影響を持つ税法を立法する権限があり、法の確実性の問題は税法の有効性には影響を与えない。

このケースの基となったオーストラリアの税法は高額所得者に対する一時的な法であったが、法が失効する見込みはない。

オーストラリアで2011年に制定された人権法第8条3項には、国会議員が法案を提出する際に、その法案が人権に反していないことを評価した文書を提出する必要があると規定されている。しかし、一方で、5項には、3項の規定を守らなかったとしても、法の有効性や執行に影響はないと記載されており、実際の評価文書には、「本法案は、担税能力の高い者に負担可能であり、国家財政赤字の修復のために必要かつ合理的な措置である」と記載されている。そのため、人権法は、立法者に人権違反がないか一旦考えさせるけんせい

的効果しか有しないと考えられる。

議長は、「コモンローの国では、国民は、税が気に入らなければ、次の選挙で別の政党を選ばなければならない。(税法を無効とすることは) 国会の仕事ということですね。」と述べた。

(2) ドイツの考え方

ドイツでは、憲法裁判所が税のケースについても大きな影響を持つが、国会も裁判所も憲法に拘束されるため、どちらが優越することはない。本ケースに対して、ドイツでは①平等取扱いの原則、②財産権の侵害、③遡及性の三つの観点から検討を行う。

イ 平等取扱いの原則

本件において、課税ベースは従業員への給与であるが、納税義務者は雇用者であり、従業員への税の転嫁は認められない。高額な給与所得者を雇用していることは、雇用者に担税力があることを意味しないことから、本ケースにおいては、高額な給与所得者を雇用している者とそうでない者は不平等に取り扱われていると言える。財政赤字であるという立法趣旨により不平等な取扱いを正当化することはできない。税は支払能力のある者に負担させるべきである。

ロ 財産権の侵害

ドイツにおいて、財産権は、財産の使用が所有者の利益となることを保証するため、過剰な税制は違憲と判断される。課税が過剰かどうかの判断については、税率と課税ベースを考慮して個別に判断されると解されており、税率が一定の率を超えるからといって直ちに違憲と判断されるわけではない。本ケースにおいては、税率や課税ベースなどの前提がはっきりしないため、財産権の侵害となるかどうかは判断できない。

ハ 遡及性

本ケースにおける遡及は、全ての納税者を対象に、年の途中で税率を上げるものであり、ドイツにおいてこれまで認められて

いない、平等原則に反する遡及法とは異なるため、違憲とは判断されない。

(3) 欧州人権裁判所の考え方

欧州人権裁判所では、原則として、個別の案件を、自国における救済手段が尽くされた後に取り扱うため、法が欧州人権条約に反しているかという抽象的な審理は行わない。

一般的に、税法が財政赤字の回復を目的としていることは、欧州人権条約上、一般的な公益であると考えられている。

また、2014年からの施行に対し2013年の事実が関連していることから、遡及性があるという前提で審理を進めるとすると、比例性の原則をより厳格に検討するということになる。つまり、遡及法によって個人の事業や財産に受けた損害と一般的な利益との公正なバランスについて検討することになるのである。

5. 財産権の侵害となる課税の限界

議長が、パネルに対して、「財産権の侵害となる所得課税について、絶対的又は相対的な限界はあるか、Yes 又は No で答えてください」という質問を行った。各パネルの回答は次のとおりである。

(1) 欧州人権裁判所の回答

答えは Yes である。欧州人権裁判所では、ハンガリーの公務員に対する退職金への課税（累進税率 98%、実効税率 50%～60%）について、税率と課税ベースの構成から財産権の剥奪とみなされると判断したケース⁽⁴²⁾がある。税率が高くなるほど、政府がその課税を正当化する理由付けの必要性は高くなる。

(2) オーストラリアの回答

条件付きの No である。課税に関する本物の法であれば、限界はない。例えば、税法でなく国による資産の取得とみなされるのであれば、その法が無効となる余地はあると思われる。オーストラリアにはこの質問に回答できるような判例法はない。

(3) ドイツの回答

答えは非常に簡単で、Yes である。ドイツにおいては、ある裁判例によって税法は財産権の保護の下にあると判示されている。財産権への抵触についての検討に関して、ドイツではかつて五公五民原則（Halbteilungsgrundsatz）⁽⁴³⁾が唱えられたことがあったが、現在は税率のみで判断するのではなく、税率と課税ベース双方を検討することと解されている。また、財産権は、財産の使用は、国家より所有者に益することを保証するとされるため、国家が所有者より利益を得ていると判断される場合は課税の限界と言える。

議長が、アメリカの経済学者のラフファが、税率を 50%未満か 50%にすると税収は上がるが、50%を超えて税率を上げ続けると、税収はむしろ下がっていくということを提唱したラフファ曲線について、ドイツの憲法裁判所は読んだことがあるだろうかと尋ねたが、ドイツのパネルは、むしろ立法者側に読んでほしいと答えた。

(5) 南アフリカの回答

答えは条件付きの Yes である。南アフリカにはドイツのような裁判例はなく、財産権に対する考え方が確立されていない。憲法で禁止されている「財産権の恣意的剥奪（arbitrary deprivation of property）」に該当するかどうか及び比例性の原則に反しないかが検討要素となる。パネルは、これまで裁判例がないということは、コモンウェルスの国では、このようなケースは裁判官でなく政治家が判断すべきとする風潮があるのではないかと述べた。

(5) ドイツのコメント

（裁判所が国を動かすべきかとの問いに対して）裁判所は行政、立法府を統制するが、国を動かすべきではない。ドイツは過去ユダヤ人に対して税法を用いて財産の没収を行ったことがあり、税法の扱いには慎重である。

また、裁判所は、具体的な訴えに応じて、事実を勘案するのであり、自ら特定の法を違憲とすることはない。また、裁判では政治的な議論は行わず、法に照らして議論を行い、判決を書く。違憲と判決を下すには裁判官の 3 分の 2 の賛成を要し、立法府も納得するような内容である必要がある。また、ドイツの憲法裁判所の裁判官は終身でなく、一定の任期がある。

6. 国家財政と税

議長はパネルに「国家財政の事情が判決に影響を与えるか。」という質問を投げかけた。

各パネルの回答は次のとおりである。

(1) 欧州人権裁判所の回答

答えは No である。欧州人権裁判所において、国家財政の問題は国家の裁量下にあるので、裁判所は比例性の原則に従い、個人の権利と公共の利益の公正なバランスがとれているかの判断を行う。先に紹介したハンガリーの裁判例においても、最終的に財産権の侵害としたものの、政府が財政事情を勘案した点には触れていない。

(2) オーストラリアの回答

答えは No である。税法の違憲性を考慮する際に国家財政の検討は行わない。国家財政の問題は法の有効性に影響を与えない。違憲と判断された場合は、直ちに効力が発生する。

(3) ドイツの回答

答えは No である。ドイツでは、財源の 3 分の 1 を占める VAT を違憲と判断した。ただし、直ちに法を無効とすることは難しいので、立法者に対し法を改正する期間を数年間付与する判決を出すことが多い。新しい法が成立した時に旧法は無効となる。

(4) 南アフリカの回答

答えは No である。南アフリカも、ドイツと同様、裁判所の判断で、立法者に数年の期間を与え法改正させることができる。

7. ケース 3：事業用資産のみに与えられる贈与税、相続税の免税措置（パネル：Rudolf Mellinghoff）

【ケース 3 の内容】

- ・ D 国では、個人の贈与税及び相続税として一律 40%の税金を課している。
- ・ 事業用資産の流動性の問題（受贈者や相続人が納税のために事業を清算する）を防ぐために、「債務返済スキーム」が考案された。
- ・ 受贈者や相続人が、納税により事業の継続性が危険にさらされることとなった場合、その事業用資産に関する納税は、利息なしの 10 年間の分割払にできるという内容である。
- ・ 「事業用資産」はパッシブ運用を除き、稼働中の事業に係る全ての資産・負債及び稼働中の企業に対する 5%以上の持分を意味するが、「稼働中」の意義は明確には規定されていない。
- ・ 受益者は最低 3 年間事業を継続する必要があり、継続不可になった時点で残額を納税しなければならない。
- ・ 事業主で構成される事業団体等の圧力により「債務返済スキーム」は「債務取消スキーム」となり、受贈又は相続した事業用資産の 2 万ユーロまでは 50%免税となり、2 万ユーロを超えた金額には従来のスキームと同様分割払が可能となった。
- ・ 改正後のスキームの趣旨は、改正前と同様（事業用資産の流動性の問題）である。
- ・ 政府評議会は、事業用資産の流動性の問題に対応するには、改正前のスキームで足りると反論した。
- ・ 2 年後、免税幅を 2 万ユーロから 3 万ユーロ、かつ免税率を 50%から 90%とする議員立法法案が提出された。
- ・ 政府評議会は、もはや免税にする理由はなく、流動性の問題も存在しないと反論

した。

- ・ 政府は議員立法そのものには反対意見を述べず、財政非差別の原則により、既に免税のレベルは 2 万ユーロ、50%が限度であるとの見解を示した。
- ・ 事業用資産以外の承継者は、事業用資産と同様の免税措置を主張し、彼らに対する相続税課税に反対している。

□ ドイツの考え方

イ 付託の適法性

一般的に、法の違憲性の判断は個別事案に対して行うものであり、本ケースのように、免税措置を受けられない者が、免税措置を受ける者と同様の措置を受けるべきであると主張することはできない。これを受け入れられるとすると、全ての納税者が、全ての免税措置に対して訴え出ることが可能になるからである。ただし、免税対象となる対象が非常に広範囲又は関連性なく定義されており、税法の構造そのものが影響を受け、税法全体が違憲になるような場合は、個別事案でなくても違憲審査は可能である。

また、ドイツ憲法第 3 条には法の下の平等が定められており、第 3 条に関連することであれば誰でも提訴は可能である。

ロ 「差別」事案に係る審理手順

まず、税法の目的を確認する。次に、税法の対象となっている納税者グループの特性を検討する。税法上区別された理由は、合憲的である必要がある。続いて、立法者の裁量の余地について考える。課税ベースの定義や税率に関しては、立法者に大幅な裁量の余地が与えられる。しかしながら、課税ベースの定義や税率から逸脱 (derogation) する点については、立法者の裁量の余地は狭く、逸脱の根拠が必要となる。

ハ 憲法裁判所の決定

本ケースは、実際にドイツで起こった事件 (BVerfG v. 17.12.2014-1 BvL21/12) を基にして作成している。憲法裁判所は、事業用資産に対する免税措置は、立法者の裁量の範囲内にあり、事業の継続のために必要性が認められれば、全額免税でも合憲であるとの考えを示した。しかしながら、本件は、租税回避スキームに利用される余地を残しており、受贈者や相続人を優遇し、免税措置の目的を超えるものであるため、違憲であると判断された。また、大企業の承継に関しては、裁判所は、免税とするための具体的経済的必要性を要するとした。

憲法裁判所の違憲判断は、国会が改正法を成立させるまで効力を有する。本件について、裁判所は、2016 年の 6 月 30 日までに改正するよう国会に要請していたが、国会はこの期限を守ることができなかった。この場合の法の取扱いについて、相続税法が無効であるという意見も、改正法が成立するまで有効であるとの意見もあるが、裁判所もその立場を明らかにしていない。

(2) オーストラリアの考え方

ケース 3 の税法は有効である。特定のグループの人々への差別的取扱いは、違憲性の問題とはならない。たとえ違憲と判断された場合でも、その効果は違憲の決定を下した日から発生するが、国会には何の通知も行われなない。国会が即座に対応することもあるが、違憲と判断された内容により異なる。

更に、オーストラリアにおいては、違憲と判断された法律が直ちに改正されず、後に遡及的効果を持つ法律を通過させたとしても、違憲性の問題は発生しないだろう。

(3) 欧州人権裁判所の考え方

欧州人権裁判所では、本ケースのような問題は議定書 1 条の財産権の保護と、14 条の差別の禁止に係る条項により判断する。そして、検討に当たってはドイツと同様、免税措置の性

質と範囲、立法者の目的が重要となる。しかし、優遇措置を受けている人々が、違憲性の疑わしい区別 (suspect distinctions) ⁽⁴⁴⁾ の影響を受けていない場合、つまり、本ケースのような場合は、欧州人権条約上では問題とはならない。

欧州人権裁判所では、現在不利な取扱いを受けているのではなく、将来優遇措置を受けられないことを訴えたケースを取り扱ったことがあるが⁽⁴⁵⁾、そこで裁判所は違憲性の疑わしい区別が存在するかどうか判断できるとする余地を示した。

Burden 事件とは、二人の老姉妹である Burden 氏が、自らの生家で生涯一緒に生活していたが、夫婦又は内縁関係にある者が受けることができる相続税の免税措置を受けられないとして訴えた事件である。

判決では、欧州人権条約 14 条の下に差別か否か判断するためには、比較対象となる両者が同様の条件下にいることを要しており、その観点から判断すると、姉妹関係は夫婦又は内縁関係とは同類ではないことから、差別的とは判断されないとした。

対比的な事件として、P.M v UK⁽⁴⁶⁾がある。離婚した父が養育費を支払った場合は所得税法上控除可能であるにもかかわらず、未婚の父がパートナーと別れた後に支払う養育費が控除できないため訴えた事件であるが、裁判所は、離婚した場合のみが控除の対象となる正当な理由がないとして、当該訴えを認めている。

- ・ 自然人は、所有する純資産（所有資産から負債を引いたもの）の 4% の利益を得るとみなされる。
- ・ 最初の 2 万ユーロの純資産は免税であり、概念的な収益は 30% で課税される。
- ・ 事実上、2 万ユーロを超える純資産に 1.2% の税率で課税されることになる。
- ・ 導入当初は、政府の国債が 6% の金利であったため、個人の資産保有者は、重大なリスクを負担せずに最低 4% の利益は実現できるであろうという考えであった。
- ・ 2007 年に、世界的金融危機が起こり、普通預金の金利は 0.75% まで下落した。
- ・ 米国連邦銀行やヨーロッパ中央銀行の金融戦略により、多くの OECD 加盟国の国債の金利はゼロ若しくはマイナス金利となった。
- ・ 不動産価格や株価は 2007 年以降急落し、多額のキャピタル・ロスを生んだが、最近ようやく回復の兆しが見えている。
- ・ インフレ率は 0 にはならなかったものの、非常に低く現在は 0.2% である。
- ・ 以上の結果、低リスク預金や国債へ投資を行う者の税引後所得はマイナス 0.21%、インフレを考慮すると 0.41% となり、実効税率は、名目上は約 130%、実質は約 175% となった。
- ・ 国家は、財政赤字や国家の借金が未だに多額であることから、本制度の変更は予定していない。

8. ケース 4：反駁不能な概念的課税（パネル：Dennis Davis）

【ケース 4 の内容】

- ・ 租税回避防止、行政コストの削減及び安定した税收確保のために、2001 年、F 国は受動的な資本的収入への概念的課税を導入した。

(1) 南アフリカの考え方

Shuttleworth 事件⁽⁴⁷⁾において、憲法裁判所は、「税負担を課したり、公金を使用したりするのは、立法府に委託された権限である」旨判示した。また、「法の主要な目的が行為を規制することではなく、歳入を増やすことであれば、その課金は税である」とした。

また、First National Bank 事件⁽⁴⁸⁾において、憲法裁判所は、「税は憲法上の財産権の保護を受ける剥奪（deprivation）や没収（expropriation）とはみなされない」との考えを示した。これに対してパネルは、もし、剥奪が十分な根拠に基づかない場合はどう扱うのか。本ケースのような、低リスクの投資者が受け取るリターンよりも高い税を課される場合はその税は十分な根拠に基づくと言えるのかと問題提起を行った。

パネルは、本ケースでまず考えなければならないのは、これが所得税なのか、資産税（wealth tax）なのかということであるとした。もし所得税だとしたら、所得税は受領していない金額にまで課税するのか。また、そこに金銭的価値は存在するのかという問題が生ずる。たとえ金銭的価値が存在するとしても、課税が資産の没収とみなされないのかという問題もある。

Tennant 事件⁽⁴⁹⁾において、裁判所は、「金銭価値の実体が換金可能であれば、その実体は、課税の対象となる金銭といえる」という考えを示した。

本ケースを所得税のケースと考えるならば、4%も利益を得ていないのに 4%の課税を受けるのは恣意的であると主張でき、法を無効とする余地もあると述べた。一方で、これが資産税であった場合は、その税率に異議を唱える根拠に乏しく、財産の没収とは言えないのではないかと述べた。いずれにしても、現在の南アフリカの法制上、このようなケースの判断は難しいとのことであった。

(2) 欧州人権裁判所の考え方

課税ベースの設計は、一般的に立法者に委ねられている。また、立法者が国債の利率から課税ベースを定めたことに関しても、欧州人権条約上問題はないと考える。

また、先に述べたように、欧州人権裁判所においては、個別事案を取り扱うので、実際に納税者に損失が発生して、立法者の当初の

予測に反しているという事実が必要となる。そして、もし、納税者が、欧州人権条約上の観点からも深刻な影響を受けていると主張するならば、裁判所は比例性の原則に照らし検討することになる。

(3) 議長のコメント

本制度を正当化する背景には、納税者が普通預金や国債での運用を強制されておらず、株式や不動産にも投資することができ、長期的な観点では 4%は妥当な数字だということがあるのだろう。

(4) ドイツのコメント

本ケースにおいては、金融市場において低金利の状況が長期間続いているので、立法者が何らかの対応をするべきであろう。しかし、一定期間立法者が何も対処を行わない場合は、裁判所が、立法者の不作為を違憲だと言わなければならないだろう。

9. まとめ

議長は、これまでの議論を踏まえ、コモンローとシビルローの考え方を以下のように比較した。

コモンローの国では、エレファントテストを行う。つまり、もし、コモンローの国では、税のように見え、税のような匂いがするなら、それは税である。

一方で、シビルローの国では、公の利益と、個人の利益の公正なバランスがあるべきだとの考えに基づくアプローチが行われる。

議長は、もし、自分が納税者ならば、シビルローの国に住み、政治家であれば、コモンローの国に住むと述べ、このセミナーを締めくくった。

「セミナーG：電子経済と直接税・VAT」
[Seminar G: VAT and Direct Taxation of Digital Economy]

〔議長及び討論者等〕

Chair : Rita De La Feria (UK/Portugal)

Panel Members :

Joachim Englisch (Germany)

Chalène Herbain (Luxembourg)

Rick Krever (Australia)

Edoardo Traverse (Belgium)

Secretary : Fabricio Costa R. Campos
 (Brazil)

〔テーマのポイント〕

- VAT と法人税を中心に電子経済活動に関する課税の実践を、電子経済への課税（概要と課題）、課税権の配分、徴収問題の三つのセクションに分け、取り扱っている。
- 電子経済への課税では、導入として電子経済の特徴やビジネスモデルを説明した。
- 課税権の配分では、ケーススタディを交えて電子経済の進展に伴う課税ベースの侵食の問題を取り扱った。
- 徴収問題では、電子経済への課税に伴う徴収上の問題を取り上げ、各国の異なる執行が国際的な協力を阻害し、紛争を生らせている事例を説明した。

1. イントロダクション

本セミナーでは、VAT と法人税を中心に電子経済活動に関する課税の実践を取り扱っている。BEPS プロジェクト行動1「電子経済への対応」でも、電子経済を巡る課税上の様々な問題を取り上げているが、ここでは電子経済への課税（概要と課題）、課税権の配分、徴収問題の三つのセクションに分け、行動1に比し、より一般的なトピックを幅広く取り上

げている。いくつかのトピックについては聴衆に賛成か反対かを問い、聴衆は用意された赤と緑のカードを使って個々の意思を表明するといったことも行った。

2. 電子経済への課税（概要と課題）

電子経済の特徴的な事象として、以下を挙げた。

- (1) デジタル製品
- (2) ウェブサイトの広告収入
- (3) コンピュータシステム（プラットフォーム）を経由してのみ提供されるサービス
- (4) プラットフォームを経由して取引されるデジタル製品ではない一般の商品
- (5) IP コンポーネント
- (6) プラットフォームを利用した集中管理

その上で、電子経済という用語は幅広い意味を持ち、新しいビジネスモデルをカバーし経済の一端を担っているとした。

3. 課税権の配分

電子経済の進展による課税ベースへの侵食に対処する際の問題について、法人税と VAT の観点から議論した。またパネルは、新しいビジネスモデルには既存の制度を当てはめるだけではなく、新しい制度も開発する必要があるとし、電子経済における新しいビジネスモデルの例として二つのケースを取り上げた。

(1) 電子経済における法人税と VAT の執行上の問題

パネルは、法人税の観点として最終親会社の租税管轄地若しくは R&D 管轄地における課税権の侵食の問題を指摘し、また VAT の観点としてサプライチェーンを使ったインプットタックスの回避の問題を指摘した。そして両者に共通する問題として、市場管轄地における課税権の侵食と、データ収集やネットワークの構築による価値創造、新しいビジネスモデルの税務上の取扱いに関する納税者の法的安定性の欠如を挙げた。

(2) ケーススタディ1: クラウドファンディング

あるアーティストについてのプラットフォームを利用したオンラインクラウドファンディングの例をケーススタディとして取り上げた。

- イ 出資者はプラットフォームを利用したクラウドファンディングに 100 を支払う。
- ロ オンラインクラウドファンディングはコミッションとして 5 を得る。
- ハ アーティストは差し引き 95 を得て、楽曲を製作する。
- ニ 出資者は報酬として当該アーティストの楽曲をオンラインでアクセスできる権利を得る。
- ホ 出資者が得る権利の価値は 25 とする。

このようなケースでは、オンラインクラウドファンディングが得るコミッションを除くと、そもそも課税の問題は発生するのか、発生するとしたら誰に、どのタイミングで、どのような税を課すのか、またそれぞれ国が異なった場合どのような対応が必要かが議論になるとした。

(3) ケーススタディ2: ビットコイン

消費者が交換プラットフォーム上でビットコインを購入し、電子財布に貯蓄した上で電子カードを保存し、その後同じプラットフォームでビットコインを販売するというケースが示された。このケースについて、以下の VAT に関する問題について議論した。

- イ ビットコインの購入に係る控除の取扱い (EU)
- ロ プラットフォームからチャージされる手数料の控除の可否 (控除される銀行手数料との比較)
- ハ ビットコインによって支払われた場合のモノの価値評価
- ニ ビットコインの再販売に対するリバースチャージの可否
- ホ ビットコインを他の電子通貨と交換した時の取扱い

(4) 税制改正の原動力と OECD/G20 の対応

イ 税制改正の原動力

電子経済の進展に伴う法人税、VAT の税制改正の原動力として、法人税については、メディアの注目、財政上の必要性、多国籍企業グループに対する風当たり、現状維持とともに世界的な影響力を保持しようと影響力を強める OECD 及びその加盟国からの要請を挙げた。また VAT については、VAT の世界的な広がり、国際取引と電子商取引の拡大、中小企業の活躍の場の確保、税収の確保を挙げた。

ロ OECD/G20 の対応

一方、OECD/G20 による国際的な対応として、法人税については保守的なアプローチによる既存の制度の周辺的な改変 (CFC、IP ボックス、移転価格リスク分配) を推奨するにとどまり、根本的な改正についてはコンセンサスが得られていない旨を指摘した。その反面 VAT については、コンプライアンスと徴収の課題を置き去りにしつつも、大胆な改正により新しい制度を妥協せずに採用することを推奨している。

(5) VAT モデル条約

最初にパネルは VAT モデル条約の要否を聴衆に訪ねた。結果は半々であった。

VAT モデル条約が必要でないと考えられる理由として、VAT に関する基本原則は既に国際的な合意を得ていること、VAT についても所得に対する租税条約で情報交換が可能であること、OECD VAT ガイドラインのテンプレートが既にあることなどを説明した。しかしその一方で、コンプライアンスのための VAT に係る情報交換の実施はなく、また VAT に係る OECD ガイドラインもないため、消費地に関するルールを定めた異なる各国の国内法によって二重課税が生じている旨を指摘した。

その後、再び VAT モデル条約の要否を聴衆に聞いたところ、回答は大半が Yes であった。

(6) 居住地と VAT

パネルは、居住地は所得税と同様、VAT の納税義務に影響するか、という二つ目の質問を聴衆に投げかけた。大多数の聴衆の答えは、影響しない、すなわち VAT の納税義務は居住地ではない他の基準によって決定される、であった。

パネルは、居住地と税法の適用について議論し、法人税の観点からは、居住地は結びつきの要因として全世界所得課税の主要な基準であり、条約の適用を決め、受動的、能動的所得のほとんどのカテゴリーに対する課税権を配分するが、その決定は法人の設立地等正式なクライテリアに基づくため、経済的な実質とは切り離され、所得課税上居住地を移動させる強いインセンティブが生ずるとした。一方 VAT の納税義務は、消費地で発生し（仕向地主義）、居住地は課税取引の供給地決定の代用として使われるかもしれないが（EU 内のデジタルサービスは、消費者の居住地で課税）、VAT の納税義務のために居住地を移動させるインセンティブは法人税より少ないとした。

(7) 恒久的施設 (PE) と固定的施設

電子上の“presence”の問題について、法人税の恒久的施設と、VAT の固定的施設との比較分析を行った。パネルからは、VAT の観点から固定的施設は消費地での課税のための代用 (proxy) であるとのコメントがあった。

その後、PE と固定的施設との相違について聴衆に問い、課税権の配分という目的の類似性等から両社は同じものとみられる一方で、VAT が消費地へ課税権を配分するのに対し PE は所在地国に課税権を配分する点が異なるとした。

消費地と供給地の決定の問題が争点となった以下の判例に触れた。

- カナダのアルバータの小さな町の AV 女優が、自分自身を撮影し自らのウェブサイト動画にアップし、米国居住者に視聴さ

せた事例 (Down's place 2006 FCA 349 Canada)

- 米国のデートサイトが、ドイツの顧客にリンクを提供した事例 (XI R29/15 Germany)
- ハンガリーの会社が外国の「女優」と顧客を結ぶウェブサイトのマデイラに設置した事例 (WebMindLicenses Kft Case C-419/14 EU)
- 英国会社のスウェーデンの固定的施設に IT サービスを提供する米国の会社の事例 (Skandia C-7/13 EU)

(8) 将来的な課税権の配分

イ 市場管轄国への課税権の配分強化

法人税については BEPS プロジェクトの結果、PE の概念にマイナーな修正がされたものの、AOA による PE への利益配賦は市場管轄国に非常に少ない利益しか配賦しない。ただし、移転価格の適切な執行により、異なる利益配賦が可能となるかもしれないとパネルはコメントした。

一方 VAT については、B2C 取引へのみなし消費地での課税や、B2B 取引に係るリバースチャージ方式等により、市場管轄国の課税強化が図られつつある点を指摘した。

ロ 源泉地課税、仕向地主義

VAT と法人税の関係について、電子経済に対応させるための VAT の改正は、法人税に影響するかという点を議論した。法人税は居住地と源泉地主義に基づいており、より強い源泉地主義も正当化しやすい。しかし、国際的な電子経済の世界では、どこが源泉地かという疑問が生ずる。その一方で、VAT の仕向地主義は源泉地主義と同じくらい合理的であり、適用も容易であるとした。議長からは、販売地に基づく利益に関する課税権の配賦が提唱された。

4. 徴収問題

ここでは、経済の電子化の結果として表れ

る執行の困難性を議論した。

税の徴収に関して議長は、法人税（租税条約の徴収共助や相互行政共助条約等）と VAT（ワンストップショップ制度）の双方で、より強い政府間行政共助が行われつつあることを述べ、第三者による税の徴収の可能性について議論した。法人税に関しては源泉徴収制度のように新しいものではない。一方、VATについては新しい制度であるものの、既に数か国で導入されているとした。最後に、プラットフォームに VAT を徴収させる方法についても議論した。

「セミナー H：国際課税の最近の動向」

〔Seminar H: Recent Development in International Taxation〕

〔議長及びパネル等〕

Chair : Daniel Gutmann (France)

Panel Members :

Min Guo (China)

Xavier Oberson (Switzerland)

Akhilesh Ranjan (India)

David Rosenbloom (USA)

Jonathan Schwarz (UK)

Secretary : Bob Michel (Belgium)

〔テーマのポイント〕

- 最近の国際課税に係るトピックを、①租税条約関係、②源泉地課税関係、③国際的な影響を有する各国の動きの三つのパートに分けて紹介した。
- 租税条約関係では、新米国モデル租税条約、インド・モーリシャス租税条約議定書の改訂、中国の株式間接譲渡事案に係る判例、情報交換、移転価格に係る判例

等が紹介された。

- 源泉地課税関係では、インドのデジタルサービスに係る税制改正、サービス PE に係る判例が紹介された。
- 国際的な影響を有する各国の動きでは、英国の EU 離脱、インドの GAAR、米国の過少資本税制に関する新規則、スイスの法人税改革が取り上げられた。

1. イントロダクション

議長から、このセミナーでは他のセミナーでは取り上げられなかった最近の国際課税に係るトピックを、租税条約関係、源泉地課税関係、国際的な影響を有する各国の動きという三つのパートに分けて取り上げる旨、発言があった。

2. 租税条約関係

(1) 新しい米国モデル条約(2016年2月公表)

新しい米国モデル条約について、二重非課税に触れた前文や、第三国 PE、特別税制、条約相手国の税制改正への対応等の条約濫用防止に重点を置いている点が説明された。また、強制的拘束的な仲裁規定の導入も大きな特徴であるとされた。それ以外の点として、二重居住法人への対応の厳格化、PE に係る対応的調整条項の新設、利子、使用料の追加ソースルール、権限ある当局による仲裁の適用除外にも触れた。パネルからは、配当所得の源泉地国免税が規定されていないことへの批判があり、また新モデル条約を反映した新条約の締結には、なお時間を要する旨のコメントがあった。

(2) インド・モーリシャス条約の議定書改訂(2016年5月)

トリートティーショッピングに対応するための改正である。旧インド・モーリシャス条約では、キャピタルゲインは居住地国のみでの課税とされていた。しかし、モーリシャスで

はキャピタルゲインについては免税だったために中間持株会社を使った課税逃れが横行したことや、またインドの GAAR 導入等国際課税を巡る最近の進展を背景として、改訂に至った。改訂議定書では、経過措置付きで法人株式に係るキャピタルゲインについて当該法人の居住地国に課税権を認めている。この後インドは同様の改訂を、キプロスやシンガポールとの租税条約についても行っている。

(3) 中国の株式間接譲渡に係る初めての判例 イ 間接譲渡に係る制度の概要

中間持株会社を通じて行う中国子会社株式の譲渡益への課税について、合理的な商業目的基準を導入し、それを有しない企業構成の濫用とみなされる場合、直接取引に再構築して外国子会社に課税するという 2015 年 2 月 3 日付の「公告 2015 年第 7 号」の概要が説明された。課税は、株式の買い手に中国課税財産の 10%の源泉徴収

義務を課すことにより行われ、7 日以内の納付が義務付けられている。無申告の不納付については高率のペナルティが課される（外国売手（納税者）は「中国人民銀行人民元ローン金利+5%」の金利（申告していれば+5%はなし）、外国買手（源泉徴収義務者）は不納付税額の 50%から 300%の罰金（申告していれば軽減若しくは免除）。また、外国の売手、買手、株式を間接譲渡される中国子会社に契約締結後 30 日以内の自主報告義務を課し、更に譲渡後 2 年間の中間持株会社の年次報告書の保存も規定している。それに加え、税務当局から取引当事者、アレンジャー等関係者に対して資料提出を要請する強制報告制度も設けられている。

ロ 公表された間接譲渡に係る課税事例（訴訟になっていないもの）⁽⁵⁰⁾

■ Published tax audit cases (no tax litigation)

Case	Release year	Indirectly transferred Chinese company	Intermediary holding	Tax liability (million USD)
1	2008	Chongqing	Singapore	0.15
2	2010	Yangzhou, Jiangsu	HK	26.2
3	2011	Shantou, Guangdong	BVI	1.09
4	2011	Guiyang, Guizhou	BVI	4.77
5	2011	Ningbo, Zhejiang	BVI	0.64
6	2011	Kunshan, Jiangsu	Mauritius	6.67
7	2011	Shenzhen, Guangdong	HK	2.07
8	2011	Various subsidiaries in different locations	Cayman Island	46.36
9	2012	Qidong, Jiangsu	BVI	45.3
10	2012	Jincheng, Shanxi	HK	61.06
11	2012	Kunshan, Jiangsu	Not disclosed	0.97
12	2012	Shenyang, Liaoning	Mauritius	4.89
13	2012	Meihekou, Jilin	BVI	46.67
14	2012	Nanjing, Jiangsu	BVI	10.3
15	2013	Taizhou, Jiangsu	HK	14.89
16	2014	Qidong, Jiangsu	BVI	4.54
17	2014	Haidian, Beijing	Cayman Island	70.90
18	2015	Xianyang, Shanxi	BVI	2.39
19	2015	Huairou, Beijing	Singapore	4.13
20	2015	Zhengzhou, Henan	Cayman Island	1.86

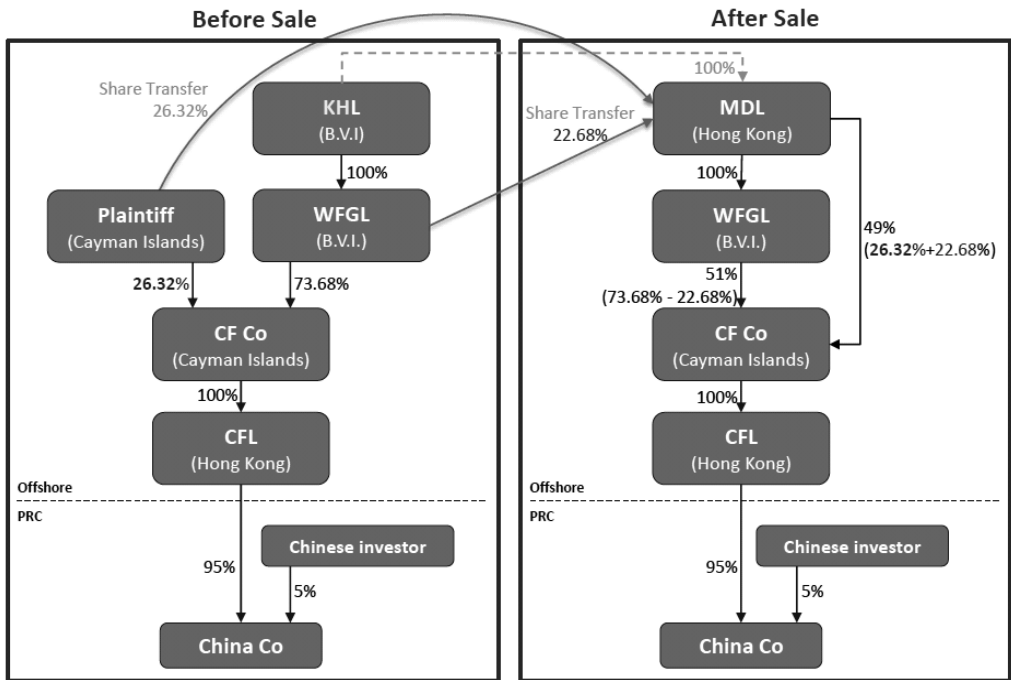
www.ifamadrid2016.com | © IFA 2016

21

ハ Zhexingzhongzidi No.441 (2015 年 12 月 15 日付) 事案

中国初の株式間接譲渡に係る判例ということで紹介された。中国子会社を間接所有

する法人株式についてのグループ内での譲渡事例で、中国源泉所得として課税されたものである。取引図⁽⁵¹⁾は以下の通り。



原告はケイマン法人である。最終的に、間接所有する法人（CF Co、CFL）に事業実態がなく、譲渡価格は中国子会社（China Co）の価値によって決定されていること等から、経済活動が行われ、価値が創造される場所は中国であると判断され、課税が維持された事例である。

(4) 英国のFowler 事案 ([2016] UKFTT 234 (TC), 9 March 2016)

条約の解釈を巡る判例として、南アフリカの職業ダイバーに係る所得の種類と課税の可否が争われた事案である。条約上の事業所得、給与所得の解釈を争点とし、最終的に事業所得という判断がされたが、PE がなかったことから、当局の主張が却下されたという事例である。

(5) 情報交換を巡る案例

情報交換を巡る判例としては、盗難データに基づく情報交換の可否が争われた事例と、グループリクエストに係る事例が取り上げられた。

イ 盗難データに関する判例

フランスからの銀行情報の提供要請を拒否したスイスの事例（(A-6843/2014) 15 Sep. 2015）と、新聞記事を端緒とした情報交換の是非が争われたオランダの事例（15/00008 5 Feb. 2016）が紹介された。

スイスの事例は、スイス居住者に係るフランスからの銀行情報の情報提供要請に対して、要請はスイスから違法に流出した情報に基づくものであり、ウィーン条約法条約上の「誠実」原則に反するとして拒否したもの。現在最高裁で審理中である。

オランダの事例は、EU 相互共助協定に基づく情報交換でリヒテンシュタインのファンドに関与するオランダ人の情報を要請したものである。発端は当該ファンドの濫用を報じたドイツの新聞記事であり、その後ドイツ当局から提供された盗難銀行情報に基づきオランダがリヒテンシュタインに情報要請を行った。盗難銀行情報の交換は「証拠漁り」とであると納税者は主張し、

ドイツの新聞記事を端緒にオランダ当局がドイツ当局から得た盗難情報の是非、特に「法令の下又は通常の運営において入手できる情報」か否かが問題となった。最高裁はドイツからの盗難情報は「自発的情報交換」と認定し、情報交換を認めるという判決が出ている。

ロ グループリクエストに係る判例

情報交換に係るグループリクエストは、一定のグループに属する複数の納税者で、個々に本人の特定ができないものに関する情報提供要請である。このグループリクエストに係るものとして、スイスの事例が取り上げられている。オランダからの銀行情報に係るグループリクエストについて、スイスの原審（(A-8400/2015) 21 March 2015）は、納税者を特定しない情報交換要請は「証拠漁り」であり条約に反するとして情報提供を認めなかったが、最高裁は、条約は可能な限り広い情報交換を許容しているとし、最終的にオランダからの要請を認める判断をしている（同 12 Sep. 2016）。

(6) 移転価格の関係

米国とオーストラリアの二つの判例が取り上げられた。

イ 米国 Altera 事案（US Tax Court, 145 T.C. No. 3 27 July 2015）

費用分担契約の下でのストックオプション等の株式ベースの報酬に係る費用配分の要否を争点としたものであり、ザイリンクス事案⁽⁵²⁾と類似している。原審は、課税に当たって第三者の取引事例の提示がなく、IRS が課税の根拠とした財務省規則がパブコメに未対応等の理由で恣意的であるとして、課税を取り消している。現在上訴中である。

ロ オーストラリアの Chevron 事案（Federal Court, [2015] FCA 1092, 23 October 2015）

米国関連者からの無担保ローンの金利に

係る独立企業間価格を争点としたものである。原審では支払金利につき、独立企業間価格ではないとした ATO の課税を支持している。争点自体は比較的単純であるが膨大な資料と多数の証人による検証に長期間を要している模様である。これも、現在上訴中である。

2. 源泉地課税関係

源泉地課税関係では、インドのデジタルサービスに係る税制改正と、サービス PE に係る判例が取り上げられた。

(1) インドのデジタルサービスに係る税制改正

インドのデジタルサービスに係る税制改正は、すなわち平衡税（Equalization Levy）の導入である。

イ 平衡税の概要

インドは BEPS プロジェクトの行動 1 に沿ったものとしてその適切性を主張している。B2B の特定のデジタルサービスを対象とし、現段階ではオンライン広告のみが対象で、国外の支払に対して、6%の源泉課税を行うというものである。対象取引や税率については今後変更する可能性が示唆されている。国外のサービス提供者は PE 課税か平衡税かを選択する。

ロ 問題点等

インドは、平衡税は法人税や個人所得税ではなく、租税条約の対象外としているが、二重課税や租税条約との関係がまだ十分に整理されていないことへの懸念がパネルから呈されていた。

(2) サービス PE に係る判例

サービス PE に係る判例は、南アフリカのものとインドのもの、更に、フランスのものの三つが取り上げられている。

イ 南アフリカの AB LLC and BD Holdings LLC 事案（[2015] ZATC2, 15 May 2015）

米・南アフリカ租税条約のサービス PE 規定の解釈を争点とし、米国企業の従業員

が南アフリカで顧客から提供された会議室で役務提供を行い、それが PE に当たるかどうかということで争われた事案である。裁判所は提供場所や役務提供日数等を勘案してサービス PE を認定した上、更に税額の 100% という高額のペナルティを命じている。

ロ インドの Linklaters LLP 事案 (ITA No. 4896/ Mumbai/2003, 15 July 2010)

上記イの判例と類似しており、印・英租税条約のサービス PE 規定の解釈を争点とした、インドの顧客に法律業務を提供していた英国の法律事務所に対する PE 課税事案である。当該従業者はインドに事務所を持たず、パートナーや従業員がインドを訪れて法律業務を提供していたが、その業務が 90 日を超えているということで PE 認定され、維持されている。

ハ フランスの事案 (Supreme Administrative Court, Frutas y Hortalizas Murcia SL, No. 368227, 7 Feb. 2015)

無申告だったスペインの法人に対し、PE 課税と税額の 80% というペナルティを賦課したものである。主な争点は、ペナルティの取り扱いであった。裁判所は、最終的に PE 無申告事案におけるペナルティの賦課は意図的な隠蔽のみに制限すべきであり、本件では、スペインにおける当該法人のコンプライアンスの状況（当該法人は問題となる所得についてスペインで申告済み）を斟酌すべきとし、ペナルティについては減額している。

3. 国際的な影響を有する各国の動き

最後に国際的な影響を有する各国の動きとして、四つ挙げている。英国の EU 離脱、インドの GAAR、米国の過少資本税制に関する新規則、スイスの法人税改革である。

(1) 英国の EU 離脱

EU 条約 50 条による英国の EU 離脱につい

ては、EU 内での基本的な自由と便益（親子会社指令等）の喪失と、規制（国家補助等）からの脱却といった影響や、租税条約による代替について説明された。スイスのパネルから、長い歴史を経て EU とのバイの関係を構築（EU 及び加盟国とのバイの条約、協定）している自国の経験の紹介があった。

(2) インドの GAAR

インドの GAAR は 2017 年 4 月から施行され、3,000 万ルピーの GAAR の発動閾値や有恕期間の設定、GAAR の発動のための承認パネルを介した三段階手続きといった概要の説明があった。

(3) 米国の過少資本税制に関する改訂

米国の過少資本税制に関する新規則案については 4 月に草案が発出され、このセミナーが行われた当時、米国で最もホットな 이슈であると紹介されたが、このセミナーの後 10 月に最終規則化されている。一定の融資について取引を再構築するという権限を IRS に付与するということや、文書化ルール等の概要の説明があった。

(4) スイスの法人税改革

スイスの法人税改革については、特別な州税の廃止や、ネクサス・アプローチによるパテントボックス税制等 OECD と共存できる優遇税制の導入、通常の州税の税率の軽減等の説明があった。

「セミナーⅠ：ベンチャーキャピタルに係る課税（ファンド、マネージャー、投資ストラクチャー）」

[Seminar I: Taxation of Venture Capital: Funds, Managers and investment structure]

〔議長及びパネル等〕

Chair : Sonia Velasco (Spain)

Panel Members :

Niall Bohan (EU)

Damien Crossley (UK)

Philip Kerfs (OECD)

Meir Linzen (Israel)

Raul Papotti (Italy)

Federico Saruggia (Italy)

Secretary : Cristina Mayo Rodríguez (Spain)

〔テーマのポイント〕

- ベンチャーキャピタルとプライベートエクイティを中心としたオルタナティブ投資に関して、EU を中心とした最近の動向や業界の反応、BEPS プロジェクトの影響等を議論した。
- EU 内のオルタナティブ投資に関しては、2014 年 7 月に適用開始された「オルタナティブ投資ファンド・マネージャー指令 (Alternative Investment Fund Managers Directive (AIFMD))」により、オルタナティブ投資ファンドを扱う会社は様々な規制を受けている。
- また BEPS プロジェクトの実施によっても、ハイブリッドエンティティを使った投資や租税条約の特典の利用制限、PE 認定リスクの増加等、オルタナティブ投資は少なからぬ影響を受けていることが指摘された。

1. イントロダクション

議長はパネルメンバーを紹介し、主に、ベンチャーキャピタルとプライベートエクイティについて、EU 内の規制や OECD/G20 BEPS プロジェクトの影響について主に考察するとした議論の論点を説明した。

2. オルタナティブ投資に対する EU のポリシーフレームワーク

オルタナティブ投資に関する EU ポリシーは、雇用を促進し、経済を発展させることを目的としている。金融危機後、銀行からの融資による資金調達が簡単ではなくなったため、オルタナティブ投資の必要性が増し、この流れがベンチャーキャピタルやプライベートエクイティを、より手軽で有用なものとしている。一般的に、欧州のベンチャーキャピタルは、米国のものとは比べ額や取引回数も少なく（米国の約 1/6）、低調でファンド自体も小さく、投資家のリターンも少ないといった特徴があるとした。

そして EU のファンドのうち、EVCF (European Venture Capital Funds) と EUSEF (European Social Entrepreneurship Funds) について触れた。両者はともに EU の新しく革新的な中小企業やソーシャルセクターへの投資促進を目的とし、登録することにより取得できる EU パスポートに基づき EU 域内でのマーケティングが可能となっているとした。また、投資対象は運用資産の 70%以上を「適格投資（未上場の中小企業等）」に投資することとなっていること、株式、類似株式、社債等様々な投資手段が使用できること、プロの投資家に加えプロでない投資家（10 万ユーロ以上を投資し、リスクの認識を書面にした者）にも門戸を開いていること等のファンドの特徴も説明された。更に、AIFMD により認定された者による販売、管理、手続の簡素化等のための改正も、現在 EU 内で検討されていることも併せて紹介された。

3. AIFMD についての業界の反応

パネルは、オフショアのオルタナティブ投資ファンドマネージャー(AIFM)の観点から、AIFMD の影響について以下の見解を述べた。

- (1) 投資家の投資ビークルについての関心は、一般的に規制の有無や規制の種類ではなく、リターンにしかない。
- (2) かなりの数の投資家が私募制度でカバーされているので、部分的には AIFMD の対象になるが、私募制度は現在のところ EU 市場では大きな問題となっていない。
- (3) 報酬ルールの適用や資本充足に関しては、まだ不確定な要素がある。

また別のパネルは、イタリアのマーケットについて、外国の投資家が少なく、国内指向であるとし、イタリアのマーケットを活性化させるためには、革新性を奨励し、特に小さなファンドのスタートアップ期の保障が必要であるとした。

4. BEPS プロジェクトとその影響

(1) EU の観点

EU の租税回避防止パッケージ (Anti-tax Avoidance Package) と OECD BEPS プロジェクトの租税回避への対抗策は、オルタナティブ投資に影響を与えているとした。特に BEPS プロジェクトは集团的投資ビークルや集団投資ビークル以外のビークル (non-CIVs) に影響するとし、BEPS プロジェクトの履行により予想されるネガティブな効果に対する業界の懸念は、共通のアプローチを発展させることによって対応するしかなく、欧州委員会もその進展を注視しているとした。

(2) 関連する BEPS プロジェクト

主にオルタナティブ投資に関係するのは、行動 2 (ハイブリッド・ミスマッチの無効化)、行動 4 (利子控除制限)、行動 6 (条約の濫用防止)、行動 7 (PE 認定の人為的回避の防止) である。しかし BEPS プロジェクトは、投資

家の税の中立性を妨げようとするものではなく、ハイブリッドエンティティを使用して課税ベースを侵食したり、不適切な状況で租税条約の追加的な特典を与えたりする取決めにファンドが組成する可能性を制限するものである、という大枠の目的を再確認した。

(3) PE 認定リスク

PE と認定される事象の変更案は、例えばファンドが情報収集のために現地で「アドバイザー会社」を設立し情報収集や人事管理を行っている場合等の状況で、ファンドに影響するとした。また、とりわけ PE がないということを実証するためには、ローカルと外国のマネージャーとの役割分担、所有構造、現地アドバイザーの決定権の強さ、を明確にすることが重要であるとした。この点についてイタリアの税務当局は (No. 21/2014 指令に含まれるコメントとして) ガイダンスを発遣しているが、そこでは PE 認定のためには事実と状況の明確な分析が必要であることが強調されているとした。

(4) 行動 6 に係る業界の反応

条約特典条項 (LOB) 条項や主目的テスト (PPT) 条項の導入がレバレッジバイアウト (LBO) ファンドにもたらされる影響を議論した。影響のほとんどは、内部収益率 (IRR) に基づき計算され、収益の主要な部分を占める出口 (exit) で認識される利益へのものであること、また、行動 6 を実施する場合には、non-CIVs への条約上の特典の可否への回答が必要である点が指摘された。また、ファンドは投資家にとって魅力的であるべきであり、投資家を直接投資よりも悪い状況に陥らせてはならないが、行動 6 の実施は中間会社への条約の特典を制限し、ほとんどの投資家が直接投資をすれば条約の特典を受けられる権利に影響するという懸念が指摘された。

(5) OECD による non-CIV ファンドへの対応

主目的テストに関する主な懸念は、導入国での法的不安定性であり、これに対する解決

は、non-CIVs に焦点を当てた明解な事例をコメンタリーに入れることとした。また、簡易な LOB は実質的に non-CIVs には影響しないが、条約の特典を付与される者をどのように認識するかという実務上の問題があり、この点につき、「条約特典とコンプライアンスエンフォースメント (TRACE)」グループが検討している旨を述べた。また、詳細な LOB 規定は多国間協定に含まれていないが、米国がほとんどで導入していることから、non-CIV へのネガティブな影響に対応するための変更については、OECD はプレッシャーを受けていないとした。

(6) 行動 2 及び行動 4 の影響

行動 2 と行動 4 による影響について、二つの行動の相互作用により、ハイブリッドエンティティを使った投資の可能性が制限されるであろうとした。ただしこの点は、全ての投資家が当該ストラクチャーから利益を得るわけではないこと、継続所有はより高い税率や源泉徴収のリスクにさらされること、目標の二次的な変更はコストや手間がかかること等の問題があり、議論されているとした。

(7) 源泉徴収に関する問題

源泉徴収に関しては、手続きが煩雑、還付に要する期間がまちまちである等の問題があり、投資を妨げている点を指摘した。またこれに対しては、EU と OECD レベルでより簡素な手続を行えるよう努力しており、加盟国による更なる検討がなされるとした。

(8) その他

コーポレートベンチャーキャピタル (CVCs) とベンチャーキャピタルの相違 (モチベーションや期待結果や出口戦略の違い等)、イタリアの投資ファンド課税制度等を紹介した。

5. 英国とイタリアにおけるマネージャー報酬への課税

(1) 英国におけるマネージャー報酬への課税

制度については、投資管理サービスに対する報酬への課税を補完する 2015 年 4 月 6 日に導入された Disguised Investment Management Fee (DIMF) Rules、2015 年 7 月 8 日に導入された Carried Interest Rules (28%のミニマム分離課税)、及び 2016 年 4 月 6 日に導入された Income based Carried Interest Rules (特定の Carried Interest を DIMF として課税する制度) を紹介した。

- (2) イタリアでは、ポートフォリオへの参加による所得は資産所得若しくは雑所得と取り扱われていることや、Carried Interest について給与所得か雑所得かを明らかにせず、累進課税の対象となる所得であるとした最高裁の判例 (No. 9635/2014) が紹介された。
- (3) 最後に、Carried Interest は業界で最も大事な報酬であるにもかかわらず、税務上の取扱いが不安定で不明確なものとなっている点を指摘した。

6. ベンチャーキャピタルとプライベートエクイティに係る税と他のインセンティブ

- (1) イスラエルにおけるベンチャーキャピタル・プライベートエクイティについて、以下の課税上の取扱いやインセンティブを説明した。
 - ・ 外国の投資家はベンチャーキャピタルについて投資額の少なくとも 75%を発行済株式とすることを条件として免税。プライベートエクイティについては、キャピタルゲインは免税であるが配当と利子については課税。
 - ・ イスラエルの機関投資家は、ベンチャーキャピタル、プライベートエクイティとも全て免税。
 - ・ 外国のメンバーによる Carried Interest については、イスラエルに関連する投資部分についてのみ 15%の課税。

- ・ ハイテク会社には、法人税率の引き下げ、R&D 経費の特別控除、事業再編の柔軟な税控除など様々なインセンティブ。
- ・ スタートアップ企業には、政府による税以外優遇措置（ヘッジや補助金等）。

(2) 最後に、ベンチャーキャピタルとプライベートエクイティへのインセンティブに関する EU の取組として、資本市場同盟（Capital Markets Union）の最近の動向に触れた。特に、中小企業とスタートアップ企業を支援するベンチャーキャピタルとビジネスエンジェルへの税務上のインセンティブについて、既存の制度を見直し、EU 加盟国及び EU 以外の国（豪、加、日、南ア、韓、瑞、トルコ、米）の実践からのベスト・プラクティスを提案する試みが続いている旨が説明された。そして、2017 年 6 月までに、中小企業へのベンチャーキャピタルとビジネスエンジェル投資について、その枠組みや課税制度、ベンチマーク等が結果として出されることが期待されるとしてセミナーを終了した。

「セミナー J: スポーツマン、スポーツ組織、スポーツイベントを巡る課税」

[Seminar J: Taxation of sportspersons, sports organizations and sports events]

【議長及びパネル等】

Chair : Hans Kogels (Netherlands)

Panel Members :

Anna Gunn (Netherlands),

Daniel Sandler (Canada),

Jacques Sasseville (OECD),

Xavier Oberson (Switzerland)

Secretary : Alvaro Antón (Spain)

【テーマのポイント】

- 国際スポーツ組織や国際スポーツ大会は放映権等で多額の利益を得ているが、イベント主催国は、通常、国際スポーツ組織やその関連会社に対して大幅な免税措置を与えている。
- 国際スポーツ組織が多く拠点を置くスイスにおける国際スポーツ組織の税法上の取扱い
- 国際スポーツ組織への免税措置と国家補助との関係
- 運動家の所得に対する課税について定めた OECD/国連モデル租税条約第 17 条の意義

1. イントロダクション

議長を務めるオランダの大学教授から、会計事務所のパートナーや OECD の職員等で構成されたパネルの紹介があった。

2. 国際スポーツ組織に対する課税

（パネル：Xavier Oberson）

(1) 国際スポーツ組織の拠点

一般的に、国際スポーツ組織は、スポーツ大会を開催する権利を保有するメインの組織の下に開催地域の様々な組織が連なるピラミッド型の組織になっている。スイスには 46 の国際スポーツ組織があり、代表的な国際スポーツ組織である国際サッカー連盟（以下「FIFA」という。）、国際オリンピック委員会（以下「IOC」という。）、欧州サッカー連盟（以下「UEFA」という。）もスイスを本拠地としている。スイスの次に多いのはモナコで、五つの国際スポーツ組織が拠点を置いている。その他に、英国やアイルランドにもいくつかの国際スポーツ組織が拠点を置いている。

(2) 居住地国における取扱い

スイスにおいて、国際スポーツ組織はスイス民法上の協会（association）の形をとることが多い。スイス民法上、協会は法人格を持

つ。国際公法上は、議論はあるものの、法人格を持たないというのが多数説である。

スイス税法上、協会の収益は、スイス連邦及び州（カントン）において課税される。実務的には、州が州税及び連邦税を徴収し、連邦税分を連邦に支払う形をとっている。スイス居住法人は、全世界所得（外国法人、国外PE、国外不動産に帰属する所得を除く。）に課税される。しかしながら、スイスの税法においては「公共サービス目的」または「慈善目的」を持つ法人は免税という規定があり、ほとんどの国際スポーツ組織は免税となっている。1994年に発遣された通達には、免税となる要件として、①法人であること、②法人が、その目的のみのために活動を行うこと（独占性）、③資金が法人の目的のためだけに使用され、撤回不可能であること、④実質的に合法的な目的を追及していることが挙げられている。これらの要件を満たすと税務当局が認定すれば、ルーリングという形で免税措置を受けることが可能となるが、毎年連邦と州の会計監査を受け、免税要件に適合しているか確認を受ける必要がある。

国際スポーツ組織の子会社も、会社ごとに免税要件を満たす必要があり、要件を満たせば、免税措置を受けることができる。

上述の税法による免税措置の他にも連邦主催地国法（Federal Host State Law）により免税措置を受けることが可能であるが、現在のところこの規定を適用している国際スポーツ組織は存在しない。

連邦参事会が国際スポーツ組織に対する課税について調査を行ったことを受け、スイスの税務当局は2008年に、国際スポーツ組織に対する課税に関する見解を通達で発表した。本通達は、スイス居住の国際スポーツ組織のうち、IOCの関連法人については、直接税が免税となるとしたものである。つまり、少なくともIOCについては免税であるが、その範囲は直接税のみであり、VATは含まない。ま

た、免税の範囲は、国際スポーツ組織のみとし、従業員や取締役会のメンバー、役員等は対象とならないとした。

モナコやアイルランドにおいてもスイスと同様の税の優遇措置を受けることができる。

国際クリケット評議会（International Cricket Council）や国際テニス連盟（International Tennis Federation）は、バハマの居住者であるが、協会ではなく有限会社の形態をとっている。

パネルの一人から、免税措置を受ける非営利団体は多く存在しており、国際スポーツ組織の活動が真にスポーツの振興のためであり、個人が利益を得ているのでなければ問題はないのではないかと意見があった。別のパネルは、個人に利益が還流していないことが大切であるが、国際スポーツ組織の公表の決算書などから、その事実を読み取ることができるかどうかは疑問であると述べた。

(3) 租税条約上の取扱い

租税条約の恩典を享受するためには、条約上の「居住者」要件を満たす必要がある。スイスが締結する二国間租税条約の多くは、OECDモデル租税条約第4条を採用している。第4条は、「一方の締約国の居住者とは、当該一方の締約国の法令の下において、住所、居所、事業の管理の場所その他これらに類する基準により当該一方の締約国において課税を受けるべきものとされる者をいう。」と規定する。従って、事業体は、スイスの国内法により、無制限納税者である必要がある。

スイス当局は、スイスの国際スポーツ組織は法人であり、スイス居住者として課税の対象となっており、免税措置を受けることができることにより、条約の特典を否定されるものではないとの見解を示している。この考え方はOECDモデル租税条約のコメンタリーにも記載があり、例えば米国・スイス条約のようにこの考え方を採用している条約もあるが、全ての国に支持されているわけではない。

(4) 主催国における課税

国際スポーツ組織は、放送権、スポンサーシップ、ロイヤルティ、チケット売上など、様々な所得を得る権利を有する。その経済的な力は非常に大きく、主催国の選考過程において交渉により税の優遇措置を受けることが多い。国際スポーツ組織による税の優遇措置の要求は、国際スポーツ組織自身のみでなく、その子会社や主催国における組織委員会などにも及ぶ。

国際スポーツ組織は主催国にとっては非居住者であるため、PE を通じて活動を行っていれば主催国で課税となるが、通常は、主催国に国際スポーツ組織の子会社でも支店でもない組織委員会が設立されることが多いので、PE の問題は発生しない。しかしながら、例えば、インターネットを介して行われるチケット販売に関するデジタル PE の所在などについては今後問題となる可能性がある。

なお、現地で設立された組織委員会は主催国の法人税の対象となる。

(5) 国際スポーツ組織がスイスに集中する理由

国際スポーツ組織がスイスに集中している理由は二つある。一つ目の理由は中立性である。第一次世界大戦中に IOC の本部を移転する際、中立国であるスイスが選ばれ、IOC はスイスのヴォー州に拠点を置いた。その他の国際スポーツ組織が IOC に続いたため、多くの国際スポーツ組織はヴォー州に集中している。二つ目の理由は、協会について定めるスイスの民法が簡単であったからである。

(6) ナショナル・フットボール・リーグ (NFL) の課税

米国のナショナル・フットボール・リーグ（以下「NFL」という。）はアメリカのプロアメリカンフットボールリーグであり、国際スポーツ組織ではないが、1960 年代より米国内国歳入法典（IRC）501(c)(6)により連邦所得税を免除されており、問題となっていた。

2013 年に共和党の議員が、NFL の目的は

スポーツの振興ではなくブランドの開発だとして、NFL への免税措置の撤廃を訴え、2015 年に NFL は、長きにわたった免税措置を自発的に放棄すると発表した。

パネルは、NFL はこれによりこれまで公表する必要があった役員報酬の額を公表する必要がなくなるというメリットがあり、また、NFL の収益のほとんどは NFL のメンバーであるチームに還流され、チームにおいて課税されるため、NFL 自体の税負担はほとんどないことを指摘し、実質的に透明性の低下につながったことを批判した。

3. 国家補助 (State Aid) とスポーツ

(パネル : Anna Gunn)

(1) 国家補助の根拠規定

欧州連合の機能に関する条約第 107 条に規定される国家補助制度の主要な目的は、域内における特定の事業体 (undertaking) への便益供与を制限し、加盟国間の公正な競争を確保することである。同条第 1 項には、国家補助は、①便益又は便宜とみなされる補助であり、②特定の事業者若しくは特定の生産に便宜を図るもので、③国家により、又は国家の資金を使って供与され、④競争を歪める、又は加盟国間通商に影響を与えるものと定義されている。同条 2 項には、国家補助のうち、域内市場の競争を阻害せず、違法な国家補助ではない例として、自然災害等により生じた損害を補填するための補助などが挙げられている。同条 3 項には、便益が反競争的效果を上回る場合に欧州委員会により供与が容認され得る具体的な補助について規定されており、(c)号の「特定の経済活動の発展、特定の経済領域の発展を補助する補助」は、スポーツ組織に関連があるとされている。欧州委員会は、第 107 条 1 項に該当する国家補助の存在が認められた場合、同条 2 項または 3 項の下で適用免除となるか審査することができる (欧州連合の機能に関する条約第 108 条)。

欧州連合の機能に関する条約のほか、欧州委員会は国家補助に関する手続に関する規則 (regulation) やガイドンス等を発行しており、判例法も多数存在する。

(2) スポーツ組織に対する税の優遇の取扱い

一般的に、選別的な免税制度・税額控除制度・低税率、タックス・アムネ스티 (租税特赦)、特別税制、ルーリングは、企業体に選別的な便益を与える税制とされる可能性がある。

一方、欧州連合の機能に関する条約第 165 条には、「欧州連合は、ヨーロッパのスポーツの振興に努める」旨規定されており、スポーツの振興は、欧州連合の目的の一つとされている。

ある判例は、スポーツ活動に関する事業であっても、要件を満たせば違法な国家補助に該当するため、禁止されている国家補助に該当するかどうかは、欧州委員会による適用免除の審査を受ける必要があるとしている。また、補助の対象となる「経済活動」の概念は広く解されており、利益追求の目的の有無は国家補助の認定を左右しないとされている。

(3) 国家補助とスポーツに関する三つの事例

一つ目のケースは、2014 年にフランスの租税一般法典に定められたスポーツ組織に対する免税措置である。本税制は、UEFA が EURO2016 の開催に伴い、税の免除をフランスに求めたことにより導入に至ったものである。内容は、スポーツ組織が所定の要件を満たせば複数の税が免除になるものであり、UEFA に対する選別的な要素が見られるものの、フランスは欧州委員会に国家補助の適用免除の審査の依頼をしていなかった。2016 年に、欧州議会の議員から欧州委員会に対して、当該法令は明らかに公正な競争を歪めるものであるが、欧州委員会の審査は予定されているかとの質問状が送られ、欧州委員会は、調査が必要かどうかまだ検討中であると回答している。

二つ目のケースは、税に関するものではないが、UEFA が EURO2016 を開催するに当たり、フランス政府がフランス国内の 9 か所のスタジアムの建設や修復への資金供与を行った件である。欧州委員会は、当該施策は国家補助に該当するものの、EU 域内の競争を不当に歪めることなく、第 165 条に定めるスポーツの振興に寄与するとして、禁止されている国家補助に該当しないとの決定を下した。

最後のケースは、スペインが特定のサッカーチームにのみ 20 年にわたって軽減税率の適用を認めていたものである。本措置に対して、国家補助に該当するとして、他のサッカーチームが 2009 年に欧州委員会に不服を申し立てていたが、欧州委員会は 2016 年によりやく禁止されている国家補助に該当し、特定のサッカーチームは国庫へ返還を行う必要があるとの決定を下した。本ケースは、欧州委員会がなかなか調査に着手せず、申立人が欧州オンブズマンへ訴えるという過程を経てようやく決定に至っており、調査の遅れが政治的な圧力によるものではないかという憶測を生んでいた。とはいえ、スポーツ活動に対する決定としては画期的であり、パネルは興味深い事例であると述べた。

(4) 国際スポーツ組織の抱える問題点

スイスのパネルは、FIFA や IOC 等は協会であり、株主を持たず、公開市場に上場せず、配当なども行っていないこと、収益のほとんどは下部組織に移転されていることから、国家補助の検討に当たり利益追求企業とは区別すべきではないかと述べた。オランダのパネルは、これに対し、株主の存在や法人格の違いは、国家補助の検討に当たり問題とはならないと述べた。

オランダのパネルは、更に、FIFA の汚職を例に挙げ、国際スポーツ組織が異なる法人格を持つ多くの子会社により構成されており、金の流れなどの全体像が不透明であることは、国家補助の観点からも問題であると述べた。

Secretary は、国際スポーツ組織が行う放映権の販売などは、スポーツの振興ではなく、放映権の販売を行う国際スポーツ組織への免税措置は国家補助に該当すると述べた。

4. スポーツ選手への課税

(パネル：Jacques Sasseville)

(1) OECD モデル租税条約第 17 条 1 項の歴史

OECD モデル租税条約第 17 条 1 項は、俳優、音楽家その他の芸能人又は運動家として行う個人的活動によって取得する所得に対しては源泉地国課税を行うことを定める。本条の基となる条項が最初に取り入れられた条約は、1939 年 3 月に署名され、1940 年から施行された米国・スウェーデン条約である。本条約では、第 11 条(a)において「自由職業者の業務を含め、労働または人的サービスに対する報酬に対しては、サービスが提供された締約国のみにて課税する」と源泉地国課税の原則を定め、同条(b)の例外において、課税年度において滞在期間が 180 日を超えず、かつ滞在国の居住企業から給与等を受領している場合、又は滞在期間が 90 日を超えず、かつ報酬が 3,000 ドルを超えない場合は、源泉地国課税の対象から除くとしている。更に、同条(d)で、例外の例外として、「当該例外規定は、俳優、アーティスト、音楽家、プロの運動家には当てはまらない」と定めており、俳優やプロの運動家等は例外なく源泉地国課税であることが規定されている。現在の第 17 条 1 項は、この基となる条約の内容からあまり変化していない。

パネルは、スウェーデン出身の女優であるイングリッド・バーグマンが 1939 年に米国の事務所との契約更新を行わなかった理由は、新条約の内容が与える影響を見極めるためではないか、また、米国の条約交渉者がこの条文にこだわった理由は、彼女のような俳優がいたからではないかと推測を述べた。

(2) OECD モデル租税条約第 17 条 2 項の歴史

現在の OECD モデル租税条約 17 条 2 項は、個人的活動に関する所得が俳優や音楽家や運動家以外の者に帰属する場合においても源泉地国課税を認めるものである。パネルは、OECD モデル租税条約が最初に制定された 1963 年に含まれていなかった本条項が後に加えられた理由については、インゲマル・ヨハンソン事件 (1964 年判決) が影響しているのではないかと述べた。ヨハンソン氏はスウェーデン出身のボクサーで、一時期米国で活動していたが、報酬はヨハンソン氏の個人事務所であるスイス法人が管理することとなっていた。当時の米国・スイス条約では、ヨハンソン氏がスイス居住者であり、かつスイス法人から報酬を受け取っていれば、短期滞在者免税が受けられることとなっており、ヨハンソン氏は自身が短期滞在者免税の要件を満たすため、米国で課税されないと主張した。しかしながら、裁判所は、租税条約の原則はサービス提供地における課税であり、上述の短期滞在者免税規定は、締約国間における従業員等の派遣を促進する趣旨から設けられた例外であることを述べ、ヨハンソン氏の事例は、当該例外規定を適用する根拠に乏しいことから、原則に従い米国で課税すべきと結論付けたものである。

本判決が下された同年に、日本が OECD に加盟し、当時の第 17 条を留保し、PE の有無にかかわらず、芸能人や運動家等の活動を提供する企業にも同様に源泉地国課税を行いたい旨を表明した。その後、OECD の租税委員会において、スイスとスウェーデンからヨハンソン事件のような事例が存在することについて言及されたことを受け、1977 年に OECD モデル租税条約は現在の第 17 条 2 項の内容に類似したものに改正された。

米国は当初、本項に留保を付し、ヨハンソン事件のような、企業が芸能人等の専属の事務所であるような場合 (star company) のみ、

企業に対する所得にも源泉地国課税を行うべきだとした。現在の米国モデル租税条約では、契約上、企業がサービスの提供を行う人物を自由に選択できる場合は、第 17 条 2 項の適用はなく、反対に、契約上特定の個人のサービスの提供が明確になっている場合は、その者に帰属する所得は第 17 条 2 項が適用となることとしている。

米国モデル租税条約第 17 条にはこのほかにもデミニマス規則というものがあり、課税年度における役務提供の対価が 30,000 米ドル相当以下の場合に第 17 条 1 項の適用を行わないものとしている。OECD においても 2014 年の米国モデル租税条約の改正において、オプションとして当該規則を導入しているが、限度額は 15,000IMF 特別引出権（課税年度の開始日における金額）となっている。

2014 年に OECD モデル租税条約コメンタリーへ追加されたその他のオプションとして、チームの構成員が取得する報酬について、構成員の居住地国において国外所得免税制度が採用され、当該報酬について源泉地国において免税とされている場合には、外国税額控除方式に切り替えるか、二次的な課税権を規定することにより、二重非課税を排除すべきとしたことが紹介された。

(3) OECD モデル租税条約第 17 条の解釈

(パネル : Daniel Sandler)

従来 OECD モデル租税条約においては運動家に *athlete* という単語を使っていたが、1992 年の改正により *sportsman* に、更に 2014 年に性差別的な要素のない *sportsperson* に改正された。パネルは、*athlete* と *sportsperson* の違いが不明確であることを指摘しつつ、OECD モデル租税条約コメンタリーにおいて、運動家は、伝統的なスポーツ選手だけでなく、ゴルファーや、騎手、カーレーサー等広く捉えるべきしていると述べた。

第 17 条の対象となる所得について、従業

員として受け取る給与や賞与は対象となるが、数か国で役務を提供している場合、何を基準として、どこにどれだけの所得を分配するかどうかが問題となる。また、個人的活動の対価として得る報酬や報奨金は対象となるが、スポンサー契約に基づくスポンサー料は、その報酬の性質が肖像権等に対するロイヤリティなのか、ロゴやユニフォーム等を身につけるサービスに対する対価なのかについても議論となる。

5. 国際スポーツ大会における免税措置

(1) 免税措置の範囲や形式

国際スポーツ組織は、大会主催地国で大会を行う代わりに、源泉地国課税の免除を要求している。免税の範囲は大会により異なるが、国際スポーツ組織そのものだけでなく、その子会社、従業員、参加選手に対する免税措置も要求している。免税措置は、法改正、特定の大会に対する免税措置の導入によることが多いが、交渉した結果行政上の特権 (*concession*) を与えられる場合もある。

(2) その他の国際スポーツ大会

英国連邦に所属する約 70 の国・地域が参加するコモンウェルスゲームズについては、免税措置は与えられていなかったが、2014 年の英国グラスゴー大会においては、免税措置が与えられた。これは 2012 年に開催されたロンドン五輪の免税措置を準用したものだと考えられているが、2015 年に英国で開催されたラグビーワールドカップでは免税措置の適用はなかった。2010 年のカナダ・バンクーバーオリンピックにおいては特別法が導入されたが、2015 年トロントで開催された南北アメリカ大陸の約 40 か国が参加するパンアメリカン競技大会において特別法は適用されなかった。

(3) OECD モデル租税条約第 17 条の必要性

会場内の聴衆から、2014 年の OECD モデル租税条約の改正の際に、第 17 条の削除に

について議論があまり行われなかったことが残念だったとの感想が述べられた。また、大規模国際スポーツ大会の主催国における免税措置が二重非課税につながる可能性があることが指摘された。例として 2014 年にブラジルで開催された FIFA ワールドカップが挙げられ、ブラジルが締結している租税条約のうち少なくとも五つの条約が国外所得免除方式を採用していることが紹介された。このような場合、統一的な運用による解決は難しい。

米国のモデル租税条約に適用されているデミニマス規則や 17 条 2 項の限定適用などの例外規定について、OECD モデル租税条約の本文中に組み込むべきではないかとの意見があり、OECD のパネルは、これまでも検討してきたが、今後も引き続き検討の余地があると述べた。

最後に、別の聴衆から、IOC や FIFA 等は第 17 条を適用しておらず、結果として大会参加者は公平な競争条件の下に置かれることを述べ、第 17 条は廃止すべきであるとの意見があった。

-
- (1) Court of Cassation, 15, September 1970, Pas., 1971, 1,37
 - (2) Virgin Holdings SA vs. Commissioner [2008] FCA1503
 - (3) 例として特別財源負担金 (CIDE)
 - (4) Kempe vs. The Queen [2001] 1 CTC 2060 (TCC)
 - (5) Nat'l Fed. of Independent Business, et al v. Sebelius, 132S 2566, 2579 (2012)
 - (6) Weiser v Revenue and Customs Commissioner [2012] UKFTT 501 (TC); (2012) 15 ITLR 157- First Tier Tax Tribunal.
 - (7) Prof. Boris I. Bittker (Yale Law School): "Taxing Income from Unlawful Activities"(1974)
 - (8) Brussels, 12.10.2000, TFR, 2001, p.61
 - (9) Cass., 28.04.2016
 - (10) CGI, art. 1649quarter
 - (11) CAA Nancy, 11.04.1996

-
- (12) Cass., 14.12.2007, RGCF, 2008 p.397
 - (13) Senta Einberger v. Hauptzollamt Freiburg, Case 240/81, W.J.R. Mol, Haule v. Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, Leeuwarden, Case 269/86, Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat, Amsterdam v. Inspecteur der Omzetbelasting, Amsterdam, Case 289/86
 - (14) Staatssecretaris van Financiën v. Coffeshop 'Siberië' vof, Case C-158/98
 - (15) Case C-3/97 (Goodwin+Unstedt)
 - (16) Karlheinz Fischer v. Finanzamt Donaueschingen, Case C-283/95
 - (17) Finanzamt Köln-Nord v. Wolfram Becker, Case C-104/12
 - (18) USA IRS Publication #17 Your Federal Income Tax for Individuals 2006 Catalog Number 10311G
 - (19) Commissioner of Taxation v. La Rosa CAFC125, 2003
 - (20) PLR 201615018
 - (21) PLR 201528026
 - (22) IRS アドバイス意見書 : Technical Advice Memorandum (TAM) 200629030
 - (23) FSA1459(1994)
 - (24) CCA: Chief Counsel Advice 201623006
 - (25) PLR 201124004
 - (26) Fresenius Medical Care Holdings Inc. (1st Cir. 2014)
 - (27) 10.02.2009 Zolotoukhine v Russia, Ghent, 3 March 2015
 - (28) CE, 5.10.2007
 - (29) Case 270/83
 - (30) Cadbury Schweppes plc v. Commissioners of Inland Revenue, ECJ, Case 196/04
 - (31) Case 589/13
 - (32) Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg v High Authority, Case 30/59, Adria-Wien Pipeline, C-143/99
 - (33) Italy v Commission of the European Communities, C-173-73
 - (34) Italian Republic v. Commission of European Communities, C-66/02
 - (35) 選別性のテストが行われなかった事例として

British Aggregates v. Commission of the European Communities, C-487/06

(36) Commission v. Government of Gibraltar C-106/09, C-107/09

(37) AG Wathelet, C-20/15

(38) Opening Decision of 11th June 2014 (OJ C 369, 17.10.2014, p.22)、Press release of 30th Aug 2016 (IP/16/2923)、Explanatory memorandum for members of the Irish Parliament

(39) European Centre for International Political Economy, ECIPE Occasional Paper, 4/2014, by Hosuk Lee-Makiyama and Bert Vershelde, at page 6 (based on company annual reports 2009-2013, Ycharts.com)

(40) 議案の採択には加盟国数の 55% (15 か国) 以上と EU 人口の 65%以上の二重の要件を満たす必要がある。

(41) Huitson v the UK(dec.) 13 January 2015, no.50131/12

(42) N.K.M. v. Hungary, ECtHR, 2013

(43) 1995 年にドイツの連邦憲法裁判所が、財産税の総負担の上限が財産収益の 50%にとどまるものでなければならないと判示したもの。

(44) 違憲性の疑わしい区別(suspect distinction)の例として性別・人種・宗教等が挙げられる。一方で、違憲性の違憲性の疑わしさの少ない区別(less suspect distinction)としては、法人／自然人・居住者／非居住者等がある。

(45) Burden & Burden v. UK, no.13378/05, 29 April 2008

(46) P.M v UK, no.6638/03, 15 September 2005

(47) SA Reserve Bank v Shuttleworth 2015(5) SA 146(CC)

(48) First National Bank of SA Ltd t/a Wesbank v Commissioner of South African Revenue Services and another 2001(3) SA 310(CC)

(49) Tennant v Smith(Surveyor of taxes) [1892] AC150(HL) per Lord Halsbury LC

(50) IFA Madrid SEMINAR H Slide 21

(51) IFA Madrid SEMINAR H Slide 22

(52) ザイリンクス事案については、神山弘行「ザイリンクス事件米国連邦第 9 巡回控訴裁判所裁決」中里実＝太田洋＝弘中聡浩＝宮塚久編著『移転価格税制のフロンティア』(有斐閣、2011) 308 頁、居波邦泰「米国のコスト・シェアリング契約に係

る移転価格訴訟の考察－ザイリンクス事案及びベリタス事案－」税大ジャーナル 16 号 191 頁 (2011, <http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/backnumber/journal/16/pdf/08.pdf>) ほか。