

学会情報

第 75 回 IFA（国際租税協会）年次総会の模様について

税務大学校 研究部 教授
吉 野 なおみ
税務大学校 研究部 教育官
原 田 哲

◆SUMMARY◆

2023 年（令和 5 年）10 月 22 日（日）から 10 月 26 日（木）まで、メキシコ・カンクンで第 75 回 IFA 年次総会（カンクン大会）が開催された。

カンクン大会では、議題 1「企業損失の分配と移転（新しい利益移転の形か）」及び議題 2「国内税法及び国際税法における信義誠実原則」を主要議題とし、更に 10 のセミナーが設定され、テーマに沿った研究・討議が行われた。

今大会には、税務大学校研究部から吉野なおみ教授及び原田哲教育官が参加した。本稿は、この 2 名が聴講した議題・セミナーについて、議論のポイント等を報告するものである。

（令和 7 年 1 月 27 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

議題 1 : 企業損失の分配と移転 (新しい利益移転の形か)	198
議題 2 : 国内税法及び国際税法における信義誠実原則	204
セミナー A : PE 帰属所得の特性 (AOA と UN Model の比較)	209
セミナー B : 税制を活用した非財政的目標の達成	212
セミナー C : 税務仲裁セミナー (国際税務紛争における仲裁決定)	217
セミナー D : 税の競争の勝者は誰か?	221
セミナー E : IFA/OECD 共同セミナー	224
セミナー F : IFA/EU 共同セミナー	227
セミナー G : 租税条約における無差別条項	230
セミナー H : 国際課税における最近の動向	235
セミナー I : 法人課税における被雇用者の国際的な移動及びリモートワーク	240
セミナー J : 移転価格制度の論点 (問題点と解決の動向)	243

議題 1 : 企業損失の分配と移転 (新しい利益移転の形か)

(Subject1 : Sharing and Shifting of Corporate Losses - The New Profit Shifting?)

General Reporter:

René Matteotti(Switzerland)

Chair:

Sam Kaywood(USA)

Panel members:

Sylvia Dikmans(Netherlands)

Yushi Hegawa(Japan)

Carlos Orsolon(Brazil)

Jason Yen(USA)

Don Maher(USA)

José Carlos Silva(Mexico)

Juan Carlos Perez-Pena(Mexico)

1 概要

初めに、議長から、企業損失の分配と移転に係るテーマを取り上げた背景について、近年の国際税務に関する状況が3点説明された。1点目は、過去10年間の国際税務政策が2007年から2009年の金融財政危機の影響を受けたこと、2点目は、多国籍企業の活動と課税に係る国際ルールとの間の差異に対処するため2015年に立ち上げられたBEPSプロジェクトにより、税務政策がより制限的になったこと、3点目は、2019年からCOVID-19のパンデミックにより、多国籍企業に新たに多額の欠損金が発生し、多くの国で財政が悪化したことがあげられた。

続いて、多国籍企業は、グループ内で発生した損失について、タックスプランニングを最適化するためにグループ企業間で損失を移転する取決めを行ったが、各国税務当局がそれらに対抗するための様々なツールを導入してきたという実態があることが説明された。ツールとしての損金算入ルールは、企業の総利益主義と国家における税収の安定という相反する利害のバランスをとるという困難な課題に直面している。IFA の調査によれば、利害のバランスは各国で異なっており、ゼネラルレポーターからは、各国の立法者が考慮すべき要素には、租税法の中立性や実用性、国際競争力を高めるための配慮などが含まれると述べられた。

議題 1 では、ゼネラルレポートから得られた各国における損失の取扱いに加え、損失の利用について、現在は実行不可能な悪質な行為とその対応が紹介された。特に、損失が組み込まれた資産又は企業の他の管轄区域への移転、各国での損失の重複、資産を移転するための移転価格の利用、税の属性の更新等の取引が取り上げられ、それらが新しい利益移転の形であったかについて意見が述べられた。

議題の後半では、パネリストから、損失の利用と第 2 の柱に関連した課題について意見が述べられた。

2 ゼネラルレポートの概要

初めに、ゼネラルレポーターから、損失の取扱いについて 39 か国の報告の取りまとめの結果が報告された。なお、報告があった 39 か国のうち 24 か国は OECD 加盟国である。

(1) BEPS プロジェクトと損失の相殺

ゼネラルレポートによれば、BEPS プロジェクトに関して、損失の相殺に特化した具体的な行動はなかったが、ハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメントに関する行動は特に重要であると述べられた。報告された 39 か国の損失相殺ルールを見ると、繰越欠損金や繰戻欠損金について、期間や金額、繰戻ルール等限定されている国が多い。ゼネラルレポーターからは、多国籍企業が、実際の経済的損失をどこか他の管轄区域で使用することを望んでも、多くの場合、異なる管轄区域では損失の利用が調整されず、むしろ各国税務当局が管轄区域を越えて規制を適用しようとしていると報告された。

(2) グループ税制と損失相殺

グループ税制については、調査に参加した OECD 加盟国のうち 20 か国が導入していることが報告された。グループ内での損失相殺の可能性は、総利益主義と課税の中立を強化するものである。ただし、南米諸国でグループ税制を導入している国はなかった。各国税務当局は、グループ税制が損失の二重控除や多重控除、損失取引に関してもたらしリスクを認識しており、全てのグループ税制は、対応する濫用防止規則を定めている。また、中小企業はグループ税制の恩恵を受けることが著しく困難であることが判明しており、少なくとも中小企業については、繰戻し還付規定の導入又は現行法の緩和を検討する必要があると述べられた。

海外支店の損失相殺について、恒久的施設 (Permanent Establishment : PE) で発生した欠損金の二重利用は控除方式でも免除方式でもかなりの程度防止されていることが報告された。この理由の一つは、特に BEPS プロジェクトで推奨されたハイブリッド・ミスマッチ・ルールである。多くの国の税制は、PE の欠損金の濫用的な二重利用や多重利用をはるかに超えた規制となっており、各国からの報告では、自国における人為的な損失の相殺は濫用防止規則によっ

て効果的に防止されていると説明があった。

(3) ゼネラルレポート総括

ゼネラルレポートでは、企業の損失補填は利益移転の新たな形態なのかという刺激的な疑問に答えようとしている。各国からの報告を総括すると、現在の問題は、むしろ多くの国の損失制限規則が度を越えており、過大な課税を招いていることであると説明があった。ゼネラルレポートからは、2つの柱（第1の柱及び第2の柱）のプロジェクトは始まったばかりで、この分野には、まだ議論の余地があり、明確な解決には至っておらず、興味深い問題がたくさんあるが、このプロジェクトが実現すれば、ゲーム・チェンジャーになるかもしれないという期待が述べられた。

3 損失利用のケースの検討

(1) 損失輸入

損失輸入とは、損失資産を組み込んだ会社を他の管轄区域に移行すること、又は損失が組み込まれた資産を管轄区域外（おそらく低税率の管轄区域）から他の管轄区域の関連法人に移転し、その損失で他の所得を相殺することである。

パネリストよりオランダの例が紹介された。オランダでは、2012年までの免除方式は、他国の支店（PE）の損失はオランダの本店の所得との相殺が可能であり、支店がなくなった場合にも損失が考慮されるが、支店が再び利益を上げ始めるとその利益部分を取り戻す制度であった。オランダの2012年以降の免除方式では、課税標準の計算において他国の支店に帰属する損益自体が世界全体損益から除かれ、支店の損益は控除対象ではなくなったことが説明された。

(2) 損失重複

損失重複とは、例えば、ある管轄区域で損失を出し、その資産又は保有者を別の管轄区域に移してその損失を再び利用すること、また、損失が組み込まれた資産を持つ会社を、繰越ベースで株式を受け取る別の会社に抛出し、両方で損失を確定させることなど、損失の利用管轄地域や利用時期が異なる場合の二重控除である。

パネリストから、二つの管轄区域で同じ損失を利用する例が紹介された。米国で設立された法人がメキシコで実効的に経営されている場合、両国の国内法で二重居住者となるが、米メキシコ租税条約ではいずれの国の居住者としても取り扱われない。この場合、損失は相手国のルール次第であるものの、メキシコには連結制度がないため損失を利用でき、アメリカでも同じように利用できることになる。

しかし、米国で損失を出した会社が他の国へ移った場合、その損失は、メキシコ国外で発生していて要件を満たさないため、将来のメキシコの所得とは相殺できない。

つまり、米国の法人が連結申告で損失を使用しない限り、損失を二重に利用できないこととなり、二重連結欠損金に対処する規制があることになる。

パネリストからは、別の例が紹介された。ハイブリッド事業体による二重控除が発生する例として、リミテッドパートナーシップの取扱いのミスマッチがある。他国のパートナーシップを透明なものとして損失を認識する一方で、居住地国ではパートナーシップを不透明なものとして扱い、同国に存在するグループ会社の損益と相殺することにより、二重控除が発生する。

パートナーシップの損失の取扱いが支店の取扱いと似ているが、この仕組み全体がハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメントに該当する。これに対応する EU のルールでは、居住地国で損失控除が否定されない場合は、税務グループがある他国において控除を否定する必要がある、これがハイブリッド・ミスマッチ・防止ルールの基本であると説明があった。

(3) 国外支店 (PE)

国外支店 (PE) の損失の取扱いには、国によって様々なアプローチがある。国外支店 (PE) の損失をフロースルーし、国外支店 (PE) の所得に対する免除を申請する方法や、再度黒字になる前に国外支店 (PE) を法人に転換する方法があることが紹介された。ただし、国によっては支店損失の再取得ルールや出国税の制度もあるという説明が付け加えられた。

各パネリストから様々なアプローチが紹介された。例えば、ブラジルでは、海外支店であっても外国子会社とみなされ、利益の輸入はするが損失の輸入はしないルールであり、ブラジル法人税との相殺は認められないと説明された。

日本の場合は、全世界所得課税で同時に税額控除方式を採用しているため、日本の法人税では損失のフロースルーを全面的に認めていると説明された。

メキシコでは、損失のフロースルーが認められているが、法律に多くのことが書かれておらず妨げる規定もないため、外国法を現地企業の利益に対して適用することが認められる。更に、子会社や支店が再び利益を上げた場合に取り戻すクロウバック規定もないことが説明された。

スイスは国外所得免除方式であり、7年間の期限付きで再取得ルールが認められている。理論上は損失の二重控除となるが、支店が設置された他国がハイブリッド・ミスマッチ・防止ルールを適用している場合、他国は支店の利益に対する損失の控除を認めないことで二重控除を避けることができると説明された。

アメリカの場合、損失はフロースルーであり、海外支店の収益と損失は米国で考慮される。支店が法人化されれば再取得のルールもある。アメリカにはチェック・ザ・ボックスルールがあるため、支店の多くはハイブリッド事業体であり、簡単に法人化することが可能で損失を再取得することができる。その場合、それ以前の支店損失を取り戻す必要があると説明された。

(4) 損失/利益のミスマッチ

パネリストから、クロスボーダー・ローンの貸倒控除について、一時的なものと恒久的なものに分けて説明があった。

一時的なものの例として、債務免除所得を繰り延べるために、実際に債務を解消していないにもかかわらず、早期に受ける貸倒控除がある。クロスボーダー・ローンが不良債権化した場合、貸倒控除するためには債権回収のための最善の努力が必要となるが、最善の努力の内容は国によって異なる。例えばメキシコのルールでは実際に子会社を訴えるか強制執行する必要があるが、米国では、完全に無価値になる前に貸倒控除ができる。この場合であっても、米国の連結申告では同時処理ルールがあるため、タイミングのミスマッチは利用できないことが説明された。

恒久的なものの例として、ある管轄区域での貸倒控除の後、債務免除なしにローンを資産計上する可能性があげられた。オランダでは、第三者の債権者と同様に、債権放棄に伴う利益は要件を満たせば非課税となるが、繰越欠損金の規定により一定額以上は 50%しか使用できず、

免除された部分の税金を支払うリスクが残ることが説明された。

(5) 損失創出

グループ内組織再編成に伴い、損失が創出されて利用されるケースがパネリストから紹介された。日本で裁判になった例として、借入金のプッシュダウン取引が租税回避目的で行われた取引であるとして問題になったユニバーサルミュージック事件（日本）^①がある。

ユニバーサルミュージック事件では、非常に高い利益を上げているターゲット企業の買収にあたり、多額の資金調達により利息を支払うことで損失会社とし、買収後の合併によりその損失を取り込んだ取引が問題となった。取引時は日本に過大支払利子税制がなく、過小資本税制は適用基準に当たらなかったところ、組織再編成に税以外の事業目的が認められたことから、「本件借入は、経済的かつ実質的な見地において不自然・不合理なもの、すなわち経済的合理性を欠くものではない」として最高裁国側上告棄却（国側敗訴）となったことが説明された。

(6) 未使用純損失の収益化

パネリストから、グループ内組織再編成に伴い、未使用純損失を収益化する取引が行われた日本のヤフージャパン事件^②が紹介された。

ヤフージャパン事件では、ターゲットとなる法人の多額の未使用の繰越欠損金を利用するために、適格合併の要件を満たす目的で役員を兼務させた上で買収した後に合併を行い、欠損金を吸収した取引が問題となった。最高裁では「組織再編を利用して税負担を減少させる以外に合理的な理由があったとは言い難い」とされヤフー側の上告棄却となったことが説明された。

他のパネリストから、日本の裁判例以外の例が紹介された。ブラジルでは、損失の収益化が認められており、累積した損失に税率を適用することで、元本や利子、罰金の支払に相当する現金を受け取ることができることが説明された。また、アムネスティ特例として、税務当局が1か月から3か月の間、利息を減免したり、延滞元本の支払充当といった特例があることが述べられた。また、新ルールとして、金融取引税（IOF）/社会統合基金（PIS）/社会保険融資負担金（COFIN）を含む他の税金が行政裁判所で決定された場合に、決定された税金の支払に累積損失額を当てることが可能になったことが説明された。

その他の例として、米国では、繰越欠損金以外に何もない法人を売却することを妨げる規則があることが説明された。

4 第2の柱と損失

(1) 損失軽減のための繰延税金資産（Deferred Tax Accounting : DTA）の利用

伝統的な税制では、繰越欠損金の使用は将来の所得を相殺するために利用されるが、財務会計では、当期純利益から前年もしくは将来年度の純損失が減算されることはない。パネリストからは、GloBE ルール(Global Anti-Base Erosion Rules)は財務会計に依存しているため、繰越欠損金のための特別なルールが必要になるとコメントがあった。BEPS 包摂的枠組みでは繰越欠損金は良い政策であるという認識があり、基本的には繰越欠損金の使用を推奨している。あ

① 最一小判令和4年4月21日民集76巻4号480頁。

② 最一小判平成28年2月29日民集70巻2号242頁。

る管轄区域で欠損金がある場合は、税法上の繰越欠損金の規定に頼るのではなく、特定の調整（再計算、除外等）を条件として、繰延税金資産（DTA）に転換し、将来の繰延税金費用とすることが求められると説明があった。

パネリストからは、GloBE ルールにおける繰延税金資産の取扱いについて説明があった。法人税が課されない国であれば繰延税金資産を計上することがないため、第2の柱の特別なルールとして、GloBE ルール 4.5 では、GloBE 損失が発生した場合は、架空の繰延税金資産を計上し、将来年度の GloBE 純利益と相殺できることとしている。

繰延税金資産の再計算について、GloBE ルール 4.4.3 では、繰延税金資産が 15%未満のレートで記録された場合は 15%に再計算されることとしている。

評価性引当金について、GloBE ルール 4.4.1 では、繰延税金調整額の合計から評価性引当金又は会計認識調整の影響を除外することとしている。

(2) GloBE ルール移行前の繰延税金資産の取扱い

GloBE ルールへの移行に伴う繰延税金資産の取扱いについて説明があった。GloBE ルール 9.1.1 では、GloBE ルール移行前の繰延税金資産（DTA）と繰延税金負債（DTL）は、GloBE ルールの実効税率の計算で考慮されるが、GloBE ルールコメンタリーにおいて、その金額は多国籍企業の財務諸表の GloBE ルール 4.4 に基づく繰延税金調整額合計の 15%を超えないこととしている。

ただし、2021 年 11 月 30 日以降のグループ間取引で発生した繰延税金資産については、GloBE ルール 9.1.2 により、実効税率の計算に含まれないとしている。パネリストから、GloBE ルールコメンタリーには、GloBE ルール 9.1.2 による制限は、GloBE ルールへの移行による恒久的な差額損失の誘発を防ぐことを目的としていると述べられている旨の説明があった。また、GloBE ルール 9.1.3 では、2021 年 11 月 30 日以降の最初の GloBE ルールの課税年度までの間の資産譲渡取引については、譲渡主体の譲渡時の帳簿価額が繰延税金資産及び繰延税金負債の簿価となり、譲渡主体の企業が税金を支払った場合に限り、ルールに移行することとしている。

(3) グローバルにおける損失の配分

GloBE ルールでは、PE に帰属する GloBE 損益は、主要事業体の GloBE 損益から分離する免除システムとなっている。主要事業体が PE の損失を主要事業体の損失として扱う外国税額控除方式の管轄区域にある場合は、GloBE ルールにより主要事業体に繰り上げることが認められ、実効税率計算（Effective Tax Rate : ETR）の歪みは回避される。

ハイブリッド事業体に関して外国子会社（Controlled Foreign Company : CFC）合算制度に基づいて親会社が支払う税金は、一定の制限に従って外国子会社に押し下げられる。このような場合、外国子会社の GloBE 損益を親会社の GloBE 損益から分離する特別なルールはない。また、ハイブリッド事業体の損失を、親会社に押し上げるルールもない。

パネリストからは、親会社の国内損失を CFC の所得と相殺することは多くの国内税法で禁止されているとコメントがあった。

BEPS 包摂的枠組みでは、税金と所得の一致の原則について、いくつかのケースは分析中としていくつかの課題があげられた。繰越欠損金がある場合、国内の別の子会社との相殺により税金が転嫁されることと翌年繰り越され影響がなくなることは対照的と言えるか。米国親会社

に利益があり国外のハイブリッド事業体に損失があった場合、米国で損失を考慮し米国で法人税が減少し実効税率が低くなるように見えるが、将来米国で所得を得ることと国外のハイブリッド事業体で所得を得ることは対照的であるか。結局はタイミングの違いであるにもかかわらず、利益を得た年に実効税率として反映される問題があると説明があった。

(4) 株式投資包括選択

GloBE モデルルール 3.2.1(c)では、「除外される株式損益」が GloBE 損益から除外されることになっている。ただし、税金費用は除外所得に関連する場合に限って GloBE 損益の対象から除外されるため、非対称性があり、地方税目的では考慮されるが GloBE 目的では考慮されず、GloBE 実効税率の計算が過小評価される可能性がある（そして追加税が発生する可能性がある）と説明があった。

(5) ハイブリッド防止ルールと第2の柱の相互作用

2015年のBEPS行動計画2（ハイブリッド・ミスマッチ取極めの効果の無効化）^③の最終報告書では、控除と所得算入の効果を得るためには、所得算入が経常所得に対して行われる必要があるとしている。BEPS行動計画2をモデルとした国内税法で、受取配当や受取利子を控除か不算入とした場合に、支払国で控除を拒否するか所得合算するかについては、支払国に標準的なハイブリッド対策ルールがあれば控除は認められず、第2の柱による新たな課税がされることになる。この場合、受取国において、適格国内ミニマムトップアップ税（QDMTT）と呼ばれる第2の柱の課税が採用されているか、所得合算ルール（IIR）・軽課税支払ルール（UTPR）と呼ばれる第2の柱の課税の一つを利益に対して適用していた場合、法人税法上の損金算入は認められないが、第2の柱の税法上の損金算入が認められると説明があった。

議題2：国内税法及び国際税法における信義誠実原則

(Subject2: Good faith in domestic and international tax law)

Chair:

Hon. Marshall Rothstein(Canada)

Panel members:

Craig Elliffe(New Zealand)

Sjoerd Douma(Netherlands)

Vanessa Arruda Ferreira(IBFD)

Celine Braumann(Canada)

Luzius Cavelti(Switzerland)

Daniel Gutmann(France)

^③ Action 2: Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements、金融商品や事業体に関する複数国間における税務上の取扱いの差異（ハイブリッド・ミスマッチ）の効果を無効化するため、国内法上・租税条約上の措置を検討したもの。

Sachit Jolly(India)
Secretary
Ilana Ludwin(Canada)

1 概要

信義誠実原則は、国際法及び各国の国内法において認められる基本的な法理であり、特に国際法の領域において一貫性のある解釈が求められるが、各国の法体系の違いにより解釈が相違する場合があります、それが紛争等の原因となり得る。

本セミナーでは、信義誠実原則について、主に国際法における機能について考察がなされ、それが問題となる実例が解説された上で、さらに信義誠実原則を機能させるための提言がなされた。

2 ゼネラルレポートの概要

セミナー冒頭で、パネリストの Craig 氏及び Sjoerd 氏が、40 か国の信義誠実原則に係る比較分析を行ったゼネラルレポートについて説明した。レポートでは、全ての国の国内法で信義誠実原則が確認され、各国で異なる意味を持つ部分はあるものの、核となる部分では、共通の特徴が見られたと報告された。

各国の法体系の違いに係る分析に関し、シビル・ロー諸国⁽⁴⁾とコモン・ロー諸国⁽⁵⁾を比べると、一般的にシビル・ロー諸国において、信義誠実原則がより法体系に浸透していると述べられた。また、条約と国内法の関係について、一元論管轄⁽⁶⁾と二元論管轄⁽⁷⁾について説明があった。40 か国のうち、20 か国が一元論管轄、16 か国が二元論管轄、4 か国が両方の性質を持っており、二元論管轄では、事後に国内法により条約の効力を上書きする Treaty Override が起こり得ることが述べられた。

信義誠実原則の国際的側面に関する分析では、租税条約や条約法に関するウィーン条約（以下、「ウィーン条約法条約」という。）等を通じて、一貫性のある信義誠実原則の姿を見ることができると説明があった。一方で、信義誠実原則の見落とし及び Treaty Override に関する例が支部報告書に多数見られたと報告された。説明の中で、ウィーン条約法条約上、信義誠実原則に関わる重要規定として、26 条（合意は守られなければならない）、27 条（国内法と条約の遵守）及び 31 条（解釈に関する一般的な規則）について言及があった。また、国が条約に署名した後に、信義誠実原則に反する行動を取った場合、条約が効力を持つ前に信義誠実違反を問うことができる点で、18 条（条約の効力発生前に条約の趣旨及び目的を失わせてはならない義務）も非常に重要な規定であると説明があった。

⁽⁴⁾ 議会や政府が作る制定法が第一次の法源とされ、すべての法領域で尊重されるとする「成文法主義」が採用されている国。

⁽⁵⁾ 判例が第一次の法源とされ、裁判所により作られた判例に先例的拘束力が認められる国。

⁽⁶⁾ 条約が、直接国内法体系で効力を持つため、条約を国内で執行するための別途の立法手続きが不要である法管轄のこと。

⁽⁷⁾ 条約が国内で効力を持つために、別途国内法の立法が必要である法管轄のこと。

3 国際法における信義誠実原則

信義誠実原則は、税の分野だけでなく、国際法体系全体の基礎的な原則の一つであるとの前提の下、国際法における信義誠実原則について解説があった。

(1) 国際法の中での信義誠実の意味

国際法の中での信義誠実の意味について、1974年にオーストラリアとニュージーランドが、フランスに対して提起した核実験についての訴訟に関する国際司法裁判所（**International Court of Justice : ICJ**）の判決を用いて説明がなされた。判決において、ICJは、フランスが一方的に表明した約束（プロミス）が国際法において法的拘束力を持つため、フランスはそれを一方的に反故にすることはできないと述べた。パネリストの **Celine** 氏は、プロミスが、ICJで適用される成文法としての国際法の枠外にあるにもかかわらず、ICJは、信義誠実原則を基礎として、成文法を越えて、プロミスが法的拘束力を持つという判断をしたことが重要だと述べた。

また、国際司法裁判所や仲裁裁判所の判決等に現れる信義誠実の機能として、①法的期待の保護、②共通の利益の保護、③法の濫用防止、という三つの基本的な機能の説明があった。このうち、法の濫用防止に関し、パネリストの **Celine** 氏は、国が誠実であることの推定について説明した。法の濫用防止機能は、単に法を文言どおりに解釈することではなく、法の目的を守ることを要求するが、法を濫用しているかどうか判定する際に、その主体が濫用の意図を持っているかどうかは問題とならない。法の目的は社会の中で何かを達成するための総体的なものであるため、国はその法によって達成すべき何らかの目的を守っている、すなわち誠実の推定がなされるとのことであった。

(2) 信義誠実の拘束性

信義誠実の原則が一般的な法原則かどうか考える際に、各国国内法の中でそれがどのように機能しているのかの分析が必要であるが、ゼネラルレポートの調査結果から、全調査参加国の国内法において信義誠実原則が機能していることが認められるため、それが一般的な原則であると結論付けることができると述べられた。

そして、国内法上に信義誠実に関する規定がない場合も、国際法の下、条約に拘束されることは一般的かつ国際的な法の原則に服することであるため、結論として、全ての国は信義誠実原則に法的に拘束されると説明があった。

(3) 信義誠実原則の国への適用

信義誠実原則に関し、私人が国の行動を予測できる場合、国は私人の抱く法的な期待を保護しなければならないと説明があった。パネリストの **Vanessa** 氏は、国は誠実の推定によって保護されるが、納税者は必ずしも保護されないことを、OECDモデル租税条約 29 条（特典を受ける権利）の主要目的テスト（**Principal Purpose Test : PPT**）を例にとりて説明した。PPTにおいて、国は、納税者が行ったある取引の主要な目的が利益を得ることであると結論付けるのは簡単であり、納税者が誠実であるという推定は簡単に国によって覆され得ることが述べられた。その上で、信義誠実原則は、一見法の文言に従っているようで、実際は法に反している納税者の行動を非難するが、同様に国の行動を非難する役目も果たすべきだということが強調

された。信義誠実原則は国際公法の下で平等に適用されるべき原則のため、納税者と同様に国もそれに服するべきであると述べられた。

4 信義誠実違反が問題となった事例

(1) フランスのデジタルサービス・タックス (DST) 制度

現在、PE を持たない巨大デジタル企業の売上げに対して課税することを目的とした DST が世界中で見られるが、これらは租税条約の射程外の税であり、従来の枠組みでは課税できない PE を持たない外国法人の売上げに対して適用される。パネリストの Daniel 氏は、アメリカの国内法規定 (US Trade Act Section 301 規定^⑧) を用いて、フランスの DST が信義誠実原則違反となるかどうかを検討した。

米国通商代表部によるレポートは、フランスの DST が遡及的・越境的であり、また、所得ではなく売上げに対する課税であることが、所得を適切な課税ベースとする国際的な税の原則と一致しないと述べており、US Trade Act は、相手国が不合理・予測不能な行動を取ったとき、すなわち国際的な合意と異なる行動を取ったときに制裁を科すとしており、これは、まさに信義誠実原則違反のケースを照準にしていると述べられた。Daniel 氏は、フランスの DST による課税が US Trade Act にいう不合理・予測不可能な行動かどうかは、DST が租税条約の射程内の税か否か、具体的には、OECD モデル租税条約 2 条 4 項 (署名後の租税の改正等) の射程内に収まるかどうかにより判断すると述べた。これについて Daniel 氏は、OECD モデル租税条約は、その射程内に DST も含むと広く捉えるべきではないとの考えを述べた。

そのように考えると、DST は相手国にとって不合理・予測不可能として信義誠実原則違反となりそうだが、実際にそうなるのかどうかについて Daniel 氏は疑問を呈した。それは、DST が不合理・予測不可能なものかどうかは、それが法的な期待を裏切るか、この場合、国際的な共通認識に反しているかどうかで判定すべきだが、現在、世界中にどれだけ DST があるかを考えると、DST に対しある種の国際的な共通認識があると言うことが可能であり、一概に法的な期待を裏切るとはいえないということであった。Daniel 氏は、OECD は、はっきりと DST に反対する立場を採っているため、OECD モデル租税条約を基準にすると、DST は信義誠実違反であるという結論になりそうだが、果たして DST が OECD 租税条約の射程に収まるかどうかだけで、DST は国際的な共通認識に反していると言えるのであろうか、国のある行動が誠実でなかったと結論付けるのは非常に難しい、とコメントした。

(2) 条約の署名後、批准しなかった事例

ポルトガルが、フィンランドとの新租税条約へ署名したにもかかわらず、批准しなかった事例が紹介された。

旧ポルトガル・フィンランド租税条約では、年金収入は居住地国でのみ課税することができた。また、ポルトガル国内法の規定により、ポルトガルの納税者は、外国からの年金収入を課税されずに受け取ることができた。多くのフィンランドの年金受給者は、ポルトガルに移住することで、租税条約によりフィンランドから課税されず、また、フィンランドからの年金収入はポルトガル国内法により課税されないというメリットを享受していた。フィンランドでは、

^⑧ 不公正な貿易政策をする国に対し制裁措置を施し、譲歩させるための手続きを定める。

これに対し世論がネガティブに反応し、租税条約の改正に向けた議論が始まり、長い交渉の後、両国は、旧条約の年金受給者のメリットをブロックする新しい条約に 2016 年に署名した。フィンランドはすぐに批准したが、ポルトガルは批准せず、これに対しフィンランドが不満を表明したにもかかわらず、それでもなおポルトガルは、新条約を批准しなかった。その結果、フィンランドは旧租税条約を廃止することを決定し、両国間には租税条約がない状態となっている。

Vanessa 氏は、ウィーン条約法条約 18 条は、条約が効力を発揮する前段階で誠実に行動することを要求しているので、ポルトガルが条約を批准しないのは誠実ではなかったと述べた。

(3) 情報交換要請について信義誠実違反が問われた事例

情報交換要請について信義誠実違反が問われた 3 件の事案が紹介された。

1 件目は、フランスがスイスに対して行った情報交換要請が、信義誠実違反として退けられた事案である。2008 年に HSBC 銀行の IT 技術者であったエルベ・ファルチアーニが、スイス HSBC プライベートバンクの 10 万件以上の租税回避が疑われる顧客データを盗み、外国の政府に提供したという事件が起きた。フランスはこのデータを入手し、それを基にスイスに情報交換要請を行ったが、これに対しフランスの納税者が訴訟を提起した。争点は、フランスは盗まれた銀行データを基に情報交換要請をしない、という宣言をしていたにもかかわらず、ファルチアーニによって盗まれた銀行データを基に情報交換要請を行ったことであった。スイス最高裁は、フランスの宣言によって作り出された法的期待が信義誠実原則によって保護されているとして、この情報交換要請を退けた。

2 件目は、1 件目のケースと同様、ファルチアーニのリストを基に、インドがスイスへ情報交換要請を行った事案である。インドはフランスと違い、盗まれたデータを基に情報交換要請しないという宣言をしていなかった。スイス最高裁は、違法に入手されたデータを基に情報交換要請を行うのみでは不誠実とは言えないとし、インドの情報交換要請を認めた。最高裁は、情報交換要請が不誠実とされるためには違法に取得されたデータを基に情報交換しないという確証が必要であると判示した。

3 件目は、インドの納税者が、インド当局からスイスへの情報交換要請によって入手した情報について、犯罪捜査のために使われる蓋然性が高く、**Specialty Principle**（税務行政共助により入手した情報は、税務目的のみに使うべきだとする原則）に反するとして争った事案である。本件で、納税者は、新聞記事や学術論文、元最高裁判事の意見などを基に、この情報交換要請によって得られた情報が、犯罪捜査に使われる蓋然性を説明したが、スイス最高裁は、納税者の提出した証拠は、インド当局が **Specialty Principle** に違反すると推測するには不十分だとした。また、スイス最高裁は、情報交換要請の被要請国（スイス）は、要請国（インド）が契約上の義務に沿って行動することを信頼しなければならないと判示し、これは重大な疑義がある時にのみ覆ると判示した。

パネリストの Luzius 氏は、これらの判例に関連して、国の信義誠実の推定について、①国が誠実に行動していることは常に推定される、②この推定を覆す前提として法的な期待が形成されていることが必要、③法的な期待は明示又は暗黙の保証（一方又は双方の国による宣言等）により形成され得る、④この推定を覆すハードルは非常に高い、と述べた。

5 信義誠実の実行性を高めるための提言

信義誠実原則は、完全には機能しておらず、より実効性を高める必要があるとの前置きがあった上で、四つの提言がなされた。

第1の提言は、条約を解釈実行するに当たり、信義誠実の効力を増幅させるような条項を追加することであった。この点、イギリスがEUを脱退する際、イギリスとEUが合意した「貿易と協力に関する協定」の規定が参考になると述べられた。この規定は、ブレグジットの混乱の中、国内法により条約の効果を上書きしようとする試みを危険視して創設されたものである。同協定の3条及び4条にて、はっきりと信義誠実原則について述べており、協定を実行する際に誠実でなければならない、また、協定の目的達成に害をなすような行いをしてはならないと規定している。

第2の提言は、OECDモデル条約3条2項（租税条約に定義のない用語の解釈）のコメンタリーに、国内法の定義を作り替えることで行われる **Treaty Override** に対処することを付け加えることであった。これにより、裁判官他、条約の解釈を行う者にとって国内法が租税条約の結論を覆そうとするものかどうか、より判断しやすくなると述べられた。

第3の提言は、法の濫用に対する法的対処についてのコメンタリーを租税条約に追加することであり、国及び納税者双方にとって権利は濫用できないことを明らかにするよう、信義誠実原則の役割を明記するべきであるとのことであった。

最後に、第4の提言は、国内法を変更することで行われる **Treaty Override** が、OECDモデル租税条約2条4項に記載されている、権限ある当局が相互に通知する必要がある重要な改正に該当することをコメンタリーで明らかにすることであった。また、OECDモデル租税条約第1条（人的範囲）に関するコメンタリー⁹⁾に記載されている、条約締結後の条約相手国による国内法改正に対応するための規定案の記載を広げることが必要であることも述べられた。

セミナーA：PE 帰属所得の特性（AOA と UN Model の比較）

(Seminar A : Attribution of profits to Pes AOA vs UN Model)

Chair:

Richard Vann(Australia)

Panel members:

Stephane Austrey(France)

Diane Ring(USA)

Liselott Kana(Chile)

Siddharth Banwat(India)

Fernando Lujan(Mexico)

⁹⁾ 条約締結後の優遇措置の導入に対処する規定。条約相手国が国内税法の変更を行った場合の、その変更に対処するための規定案が定められている。

1 概要

PE 帰属所得の算定手法として、OECD 承認アプローチ (Authorized OECD Approach: AOA) が策定されてから 13 年が経過した。現在、AOA は、国連モデル租税条約で採用されておらず、また、OECD 加盟国においても採用しない国が多数見られ、必ずしもグローバルスタンダードとして、統一的な運用がなされていない。

本セミナーでは、主に AOA と国連モデル租税条約における PE 帰属所得算定手法を対比させ、各国における適用状況、租税条約の他の条項との関係、今後の展望等について議論がなされた。

2 AOA 及び国連モデル租税条約における PE 帰属所得計算

セミナー冒頭で、AOA 及び国連モデル租税条約における PE 帰属所得計算の説明がなされた。

(1) AOA

AOA は、2010 年改訂で OECD モデル租税条約 7 条（事業所得）に導入された PE 帰属所得の算定手法である。PE を本店とは独立した別個の企業とみなした上で、PE に帰属する所得を、PE が本店とは分離・独立した企業として行った場合に得る所得として算定する。所得の算出は、2 ステップで行われる。第 1 ステップでは、PE の果たす機能及び事実関係に基づいて、外部取引、資産、リスク、資本を PE に帰属させた上で、PE と本店等との内部取引（例えば、利子やロイヤルティの支払）を認識する。そして、第 2 ステップにて、その内部取引が独立企業間価格で行われたものとして取り扱った上で、PE に帰属すべき所得を算定する。

(2) 国連モデル租税条約

国連モデル租税条約は、2010 年改正前の OECD モデル租税条約 7 条の規定と同様の内容で PE 帰属所得の計算を行う。PE を本店から分離した企業と捉えるものの、AOA と異なり、PE と本店間の内部取引を認識せず、PE から本店への利子やロイヤルティの支払は PE の所得から控除されない⁽¹⁰⁾。

3 各国の AOA へのアプローチ

各国の AOA の導入状況や適用方法について概略的な説明がなされた。

(1) アメリカ

US モデル租税条約は AOA の採用に肯定的である。AOA を取り込んだ租税条約（ベルギー、ブルガリア、カナダ、ドイツ、アイスランド、日本、イギリス等）が多数見られるが、同時に AOA を採用していない旧租税条約も併存している。

(2) カナダ

アメリカ同様、AOA を採用しているが、AOA を取り込んだ租税条約は三つに留まり、他の租税条約では AOA を採用していない。

⁽¹⁰⁾ 2008 年版 OECD モデル租税条約 7 条 2 項、国連モデル租税条約 7 条 3 項。

(3) イギリス

2003年に国内法に AOA を取り込んでおり、19 の租税条約が 2010 年版の OECD モデル租税条約を基礎としている。イギリスは、国内法を基礎として、広く AOA を採用している。

(4) フランス

フランスは、国内法で AOA と親和性の高い Territorial Tax System⁽¹¹⁾を採用している点が特徴的であり、AOA では認識していないみなし配当等についても PE 帰属所得として認識する。しかしながら、多くのフランスの租税条約は AOA を基にしていない。

(5) 日本

2014年に国内法に AOA が導入された⁽¹²⁾が、2010 年版以前の OECD モデル租税条約を基礎とした租税条約に対しては、AOA を適用していない。

(6) AOA 留保国

OECD 非加盟国では、アルゼンチン、ブラジル、コロンビア、コスタリカ、アゼルバイジャン、ブルガリア、インドネシア、インド、中国、マレーシア、ルーマニア、ロシア、セルビア、シンガポール、南アフリカ、タイが、AOA 留保国として紹介された。また、OECD 加盟国においても全加盟国 38 か国中、チリ、メキシコ、ギリシャ、トルコ、ニュージーランド、オーストリア、スロバキア、ポルトガル、ラトビア、オーストラリアの 10 か国が AOA に対して留保を宣言しており、パネリストの Liselott 氏は、このことは興味深い事実であると述べていた。

4 租税条約の他の条項と AOA の関係

AOA を規定する OECD モデル租税条約 7 条と、それ以外の条項との関係について、ロイヤルティ⁽¹³⁾及び利子⁽¹⁴⁾について説明がなされた。

(1) ロイヤルティ

AOA 採用以前の OECD モデル租税条約は、本店と PE 間のロイヤルティ支払を、PE 帰属所得の算定対象として認識していなかった。これは、本店と PE は一つの組織体であり、本店と PE のどちらか一方がロイヤルティに係る権利を所有することはないという考えに依拠していた。AOA の下では、内部取引である本店と PE 間のロイヤルティ支払が認識されるものの、その認識されたロイヤルティの支払を源泉徴収の対象とすることは認められていない。UN モデル租税条約は、内部取引によるロイヤルティ支払を認識することを否定するが、これは、認識されたロイヤルティに対する源泉徴収が許されないのであれば、PE が支払ったロイヤルティの控除も許されるべきではないとの考えによる。

⁽¹¹⁾ 法人は、全世界所得ではなく、フランス内で稼得された所得のみに課税される。フランス国内法上、外国支店が稼得した所得はフランスで課税されない (General Tax Code article 209)。

⁽¹²⁾ 所得税法 161 条 1 項 1 号、法人税法 138 条 1 項 1 号、租税特別措置法 40 条の 3 の 3、同 66 条の 4 の 3。

⁽¹³⁾ OECD モデル租税条約 10 条。

⁽¹⁴⁾ OECD モデル租税条約 11 条。

(2) 利子

非金融業では、本店と PE 間の内部取引に係る利子の認識・控除は行われない。例外的に PE が利子を控除できる場合について、本店が組織外部から、PE の事業のために資金調達をして、その資金調達に関する利子を PE が負担する場合に限られる。ただし、銀行業については、本店と PE 間の内部取引に係る利子が認識される。この銀行業に対する特別な取扱い、既に 1963 年版の OECD モデル租税条約コメンタリーに記載があり、国連モデル租税条約も同様の規定を有している。

5 セミナー参加者による投票セッション

セミナー参加者に対して IFA アプリケーションを通じて質問がなされ、参加者による投票が行われた。

「AOA に対し、好意的であるか？」という質問に対しては、約 70% が好意的であり、約 30% が好意的ではないと回答した。また、「将来においても AOA は役割を果たし続けるか？」という質問に対しては、約 65% がそう思うと回答し、約 35% がそう思わないと回答した。

セミナー B : 税制を活用した非財政的目標の達成

(Seminar B : The use of tax systems to execute non-fiscal policy goals)

Chair:

Armando Lara Yaffar(Mexico)

Panel members:

Ubaldo González de Frutos(IADB)

Alice Pirlot(UK)

Flávio Rubinstein(Brazil)

Gary Sprague(USA)

1 概要

セミナー B は、議題 1 の関連セミナーである。COVID-19 のパンデミック以降に現れた税制や、各国の非財政的な政策目標の達成のための租税政策が、当初期待された結果をもたらしているか、また、税制がこれらの政策を正しく実施できるよう設計されているか、更に、第 2 の柱及び最近の動向と整合的であるか否かが検討され、税制や租税政策の適切な設計について議論が行われた。

2 環境税

環境税とは、OECD の統計用語集によれば、「環境に対する特定の悪影響が証明されている

物理的単位（またはその代替物）を課税標準とする税」⁽¹⁵⁾とされている。パネリストからは、税金の類型としては、エネルギー税、輸送税、汚染税、資源税に区分されることや、環境税の優遇措置もあることが説明された。

環境税は、政策手段として純粋な規制手段である以外に、経済面の様々な手段（税制・補助金等）としての一面を持っている。環境税は、理論的には環境保護や他の効率の悪い税の代替手段、歳入向上といった明白な根拠を持つが、環境目標の達成が不安定であれば政治的に受容できなくなるため、税金の使途を環境対策に指定するなどして、環境目標を達成できるように税を設計する必要がある。環境税は様々な形で設計されるが、それは単に税金を課す手段ではなく、排出量取引制度⁽¹⁶⁾などを含む市場ベースの手段にも依存しており、より受け入れられやすい行政上の実現可能性と環境効率から選択されるものである。

設計上の課税手法は、排出量に対する課税及び排出量に関連する商品に課税する方法がある。例として、炭素税とは、OECD の統計用語集によれば、「化石燃料の相対的な炭素含有量に基づいて、化石燃料の生産者に課される物品税である」⁽¹⁷⁾とされている。

3 棚ぼた税（超過利潤税）

棚ぼた税とは、経済状況に逆行した結果として生じる超過収益への追加課税である。超過収益とは、投資の機会費用を超える収益、つまり、リスクを考慮した通常の利益を上回る利益のことであり、その超過収益の中でも、棚ぼた利益は予期せぬ出来事による偶然的利益を意味する。

中世のイングランドでは、庶民は燃料のために木を伐採することが禁じられていたが、木から落ちた木材は棚ぼたで手に入れる権利を持っていた。棚ぼた税は、第一次世界大戦後にヨーロッパ諸国、カナダ、米国、ロシア、ニュージーランドで課せられるようになった。例として、1915 年にデンマークで導入された 1 回限りの税として、ドイツに食品を輸出する企業にのみ課された「グーラッシュ税」（シチュー税）が広く知られていた。第二次世界大戦後にはいくつかの国が石油会社に対して棚ぼた税を導入した。

棚ぼた税は、一時的もしくは一回限りの課税であり、特定のセクターにのみ課税されるものである。現在では、COVID-19 のパンデミック中とその余波で、いくつかの企業（大手製薬会社、IT、イーコマース等）が記録的な売上げとなっている。パネリストからは、棚ぼた税が課される可能性があるという指摘があった。更に、ウクライナ戦争によるエネルギー価格の高騰も、棚ぼた税が課されるのではないかと説明があった。

パネリストからは、棚ぼた税の現在の動向として、2022 年に国連グローバル危機対応グルー

⁽¹⁵⁾ OECD *Glossary of Statistical Terms* (19 Sept. 2008)、p180、「Environmental taxes」に次のとおり記載されている：「A tax whose tax base is a physical unit (or a proxy of it) that has a proven specific negative impact on the environment. Four subsets of environmental taxes are distinguished: energy taxes, transport taxes, pollution taxes and resources taxes.”

⁽¹⁶⁾ 脱炭素社会に向けて、企業などが二酸化炭素の排出量の削減分を「カーボン・クレジット」として取引市場で売買する制度。日本では 2026 年から開始される。

⁽¹⁷⁾ OECD *sapra note 15.p65*、「Carbon tax」に次のとおり記載されている：「A carbon tax is an instrument of environmental cost internationalisation. It is an excise tax on the producers of raw fossil fuels based on the relative carbon content of those fuels.”

ブが設置されており、公平な政策と持続可能なエネルギー解決策の財源として、棚ぼた税の賦課が挙げられていることが説明された。欧州各国政府も、財政悪化への対応や高利潤企業に対処するために棚ぼた税に注目しており、欧州全土で 30 以上の棚ぼた税が導入又は提案されていると説明があった。

欧州以外について、アルゼンチンでは、2022 年に棚ぼた税が導入された。コロンビアでは、2022 年に石油税が導入された。ブラジルでは、2022 年に石油・ガス会社を対象とした棚ぼた税の導入が検討されたが未導入である。ロシアでは、2023 年に大企業に対する 1 回限りの棚ぼた税の導入が検討された⁽¹⁸⁾。インドでは、原油に対する棚ぼた税があるとの説明があった。パネリストからは、税の不公平感を鎮め、国家の歳入不足に対処するために政治的に人気のあるツールであるとコメントがあった。

パネリストからは、棚ぼた税に関する政策上の議論として、棚ぼた税の特徴が次のとおり説明された。

棚ぼた税のプラスの特徴として、以下の 4 点が説明された。

- ・非常に高い公的財政ニーズをカバーするという財政政策目標となること
- ・超過収益は多国籍企業の支配的独占的地位に由来し市場支配力の集中が高まっていること
- ・公平性の観点から棚ぼた税は累進的で超過収益をより広範な社会に配分できること
- ・財政当局は予測可能な税収で多額の歳入を迅速に調達でき、不安定な物価水準を規制し望ましい政策支援に利用できること

棚ぼた税のマイナスの特徴として、以下の 6 点が説明された。

- ・企業にとって歪みをもたらし不確実性を高めること
- ・設備投資や国内生産を阻害する可能性があること
- ・企業の長期的な収益性や資本創出能力に釣り合わない可能性があること
- ・「通常」の恣意的な定義がされること
- ・特定の産業に不当な不利益をもたらし、意図しないターゲットに打撃を与える可能性があること
- ・税制競争や税源浸食の懸念があり国際的な調整の欠如が問題となる可能性があること

4 第 2 の柱

非財政的な政策目標達成のための租税制度について、第 2 の柱と整合的であるか否かに関する様々な視点がパネリストから挙げられた。

(1) 第 2 の柱の政策目標は財政的か非財政的か？

第 2 の柱については、法人税に関して「底辺への競争」を防ぐという目標が掲げられ、その目的は、利益移転と有害な税金競争に対処することであり、財政的であると述べられた。

(2) 目標の技術的な達成方法

第 2 の柱における目標最低税率は 15%であるが、明示された優先順位で上乗せ税を徴収する

⁽¹⁸⁾ ロシアにおける 1 回限りの「超過利潤税」は、2023 年 8 月 4 日に「超過利潤税法」として制定され、該当する納税者は、2024 年 1 月 25 日期限で納税することとなった。

ための多層的な仕組みになっている（QDMTT、IIR、UTPR）⁽¹⁹⁾ことが説明された。

(3) 根本的な矛盾

各国の租税主権と強制力のある国際基準の関係と同様に、第2の柱の本質的な効果は国税政策と反対の効果をもたらす。インセンティブには、税額引下げや控除、補助金が含まれるところ、税制にとって有害なものは何かという問題があるという意見が述べられた。

(4) 既存の国内税制上の優遇措置への影響

各国には、低い税率という国家政策と投資誘致目的の税率インセンティブを利用する産業開発政策があるが、同じインセンティブ対象でも、焦点を絞ったインセンティブの扱いは著しく異なることが説明された。

(5) 異なるタイプのインセンティブの取扱い

第2の柱のルールは、インセンティブが様々な影響を受ける可能性を示している。例えば、加速償却は影響を受けないが、給付金は収入として扱われるため、還付可能な税額控除と補助金は有利な立場となり、還付不可の税額控除は税金支出の減少として扱われるため不利な立場に置かれるという意見が述べられた。

(6) 結果の予測

第2の柱による従来の投資ハブの管轄区域における国内最低税の広範な採用で、投資拠点の

⁽¹⁹⁾ QDMTT、IIR、UTPR について、2021 年 10 月、OECD/G20 の BEPS 包摂的枠組みにおいて合意された BEPS2.0 に関する 2 つの柱のうち、第 2 の柱（Pillar2）として、グローバル・ミニマム課税が合意された。グローバル・ミニマム課税は、所得合算ルール（Income Inclusion Rule : IIR）、軽課税所得ルール（Under Taxed Profits Rule : UTPR）、適格国内ミニマムトップアップ課税（Qualified Domestic Minimum Top-up Tax : QDMTT）及び租税条約上の最低課税ルール（Subject to Tax Rule : STTR）で構成されている。これにより、年間総収入金額が 7.5 億ユーロ以上の多国籍企業は、一定の適用除外を除く所得について各国ごとに最低税率 15%以上で課税されることとなった。

日本においては、令和 5 年 3 月に公布された所得税法等の一部を改正する法律（令和 5 年法律第 3 号）において、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税等所得合算ルール（IIR）が創設された（法 4①、6 の 2、15 の 2、82～82 の 10 等）。このルールにより、令和 6 年 4 月 1 日以後開始事業年度より、軽課税国に所在する子会社等の税負担が国際的に合意された最低税率（15%）に至るまで、親会社の所在する国において上乗せ（トップアップ）課税が行われる。

他のルールである軽課税所得ルール（UTPR）及び国内ミニマム課税（QDMTT）は、令和 7 年度税制改正以降の法制化が検討されている。軽課税所得ルール（UTPR）は、軽課税国に所在する親会社の税負担が最低税率 15%を下回る場合には、その不足額について、子会社等の所在する国で課税するものであり、IIR による課税を補完する。国内ミニマムトップアップ課税（QDMTT）は、実効税率が最低税率 15%を下回る場合に 15%に至るまで上乗せ（トップアップ）課税が行われる。QDMTT による課税額は、IIR 又は UTPR の計算上控除される。

租税条約上の最低課税ルール（STTR）は、利子、使用料その他が関係会社へ支払われる場合、受領者の所在地国で 9%未満の名目税率で課税されるときは、支払者の所在地が発展途上国であれば、その所在地国において租税条約の恩典を否認して 9%までの追加課税を認める制度である。開発途上国とは、2019 年の世界銀行統計で国民総所得（Gross National Income : GNI）が US\$12,535 以下の国である。

インセンティブ慣行が見直されているが、これらの措置は政策目標に沿っているか疑問が残ると意見が述べられた。

(7) 有害な税制を減少させるための他の取組との比較

第2の柱では、有害な税制慣行と戦うため、OECD フォーラム、EU 国家援助税訴訟、BEPS 行動計画5「有害税制への対抗」(及びその他のいくつか)、EU 補助金指令などの取組がある。

これに対し、他の取組には、対象を絞った対策に効果があったのか、これから効果的になる可能性があるか、主な政策の結果が世界全体の税率を引き下げることになるか等を考慮する必要があるという意見が述べられた。

(8) 米国での適用 (または非適用)

米国ビジネス界は、米国議会の見解と異なっていることが説明された。例えば、①研究開発税額控除の制度は有害ではなく、国際基準から逸脱していないこと、②同じ国内活動に対して還付不可の税額控除より還付可能な税額控除や補助金を優先する政策的根拠がないこと、③ GILTI (米国外軽課税無形資産所得) 制度と帳簿最低税は第2の柱に準拠していないとする政策的根拠はないこと、④UTPR に基づく域外の第三国課税の考え方を新たな国際規範と見なすのは危険であることである。

(9) EU における第2の柱の適用

第2の柱について、EU では2023年12月31日までに適用することが求められていることが説明された。

(10) カーボンプライシングは新たな展開か?

近年、カーボンプライシングを導入する国が増加しており、第2の柱の新たな展開であるかについて意見が述べられた。

多くの国では、カーボンプライシングの一つとして、炭素税が設計されていることが説明された。カーボンプライシングは、競争力の喪失やカーボン漏れ(規制の緩やかな国への生産拠点や投資先の移転)のリスクを伴うが、解決策として炭素国境調整メカニズム(Carbon Border Adjustment Mechanism : CBAM)を用いて輸入品への課金や輸出品への還付を行うなどの国境調整炭素税が課税されることとなった。EU では、2023年10月1日以降は移行期間として報告が課され、2026年1月1日から適用開始となる。これによりアルミニウム、セメント、電力、肥料、水素、鉄鋼の6分野で課徴金が発生(CBAM 証書を購入)することになる。ただし、このEU のイニシアチブは各国の最低炭素価格の採用に向けた国際交渉までは至っていない。

パネリストから、炭素価格設定については、グリーン第2の柱に繋がる可能性がある取組が二つあることが説明された。一つ目は炭素価格設定の多国間の解決策としてOECD の「炭素緩和アプローチに関する包摂的なフォーラム(Inclusive Forum on Carbon Mitigation Approaches : IFCMA)」での議論である。IFCMA は2023年9月1日時点で56のメンバーで構成されるOECD の包括的フォーラムである。IFCMA では、全世界におけるCO2削減対策の世界的な影響を改善することを支援するため、様々な炭素削減アプローチの有効性が評価検討されている。二つ目は、2021年にIMF から提案された炭素価格下限設定である。主要排出

国の炭素価格に下限を設け、2030 年まで段階的に引き上げていくことで、パリ協定のプロセスを強化し地球温暖化を 2℃以下に抑えることができるとしている。

5 発展のためのテコとしての税

SDGs や気候変動及び債務の持続可能性、COVID-19 からの回復、タックスキャパシティの成長と制度改善など多くの課題に対し、2024 年には FfD (Financing for Development : 開発資金フォーラム) の開催を目指している。パネリストから、タックスキャパシティの進歩について、2023 年 9 月に IMF の報告があり、低所得途上国 (Low-Income Developing Countries : LIDC) の GDP に対する平均税額は 1990 年代の 10.3%から 2020 年には 13.8%に上がったが、その後国家財政危機により伸びが鈍化していることが述べられた。今後は、現状の機構と経済構造であれば最大 6.7 ポイントの成長可能性と、制度改革により新興国並みのレベルになると更に 3.5 ポイントの伸びを見込んでいることが説明された。

OECD と G20 の包摂的枠組みとして、OECD の報告書である「開発途上国と国際課税に関する 2023 年のロードマップアップデート版⁽²⁰⁾」が紹介され、法人税の分野での優先事項の一つとして、第 2 の柱の実施、法人税以外にも、税と環境の枠組み、付加価値税 (VAT) /物品サービス税 (GST) における国際協力が課題となっていることが説明された。また、他の分野での優先事項として、国別報告書 (CbCR) への各国の取組が紹介された⁽²¹⁾。

一方、国連の課題としては、国際的な法人税改革、無駄な税制優遇措置への対応、サービスに対する課税、資産の間接的な移転、移転価格問題などが挙げられる。パネリストからは、こういった問題に対して、国連における包括性と有効性を実現するため、今後は、租税に係る多国間条約、国際税務協力の枠組みに関する条約、税務協力の枠組み作りのフォローアップが不可欠であることがコメントとして述べられた。

セミナー C : 税務仲裁セミナー (国際税務紛争における仲裁決定) (Seminar C : Tax adjudicators)

Chair:

Philippe Martin(France)

Panel members:

Juan Carlos Roa(Mexico)

⁽²⁰⁾ “G20/OECD Roadmap on Developing Countries and International Taxation Update 2023 -OECD Report to the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors” 参照。この OECD 報告書では、開発途上国が新しい国際課税ルールの恩恵を受けるための進捗状況と、更に支援できる点について最新情報が提供されている。

⁽²¹⁾ CbCR の最低基準を満たすためには、7 段階の進捗状況がある。CbCR の 7 段階の進捗状況についても次のとおり説明があった。①BEPS 包摂的枠組みへの署名 51 か国、②行動計画 13 (多国籍企業の企業情報の文書化) のピアレビュー 46 か国、③MAAC/DTA/TIEEA 署名批准 34 か国、④CbCR 法案可決 31 か国、⑤CbCR の MCAA 署名 17 か国、⑥AEOI 規格の機密性評価合格 11 か国、⑦二国間での有効化が 6 か国となっている。

Juliane Kokott(Court of Justice of the European Union)

Rita da Cunha(Portugal)

Noiana Marigo(USA)

1 概要

国際税務紛争解決について、裁判所（租税裁判所）、仲裁機関及び欧州連合司法裁判所の、各機関のシステム・機能等について類似点及び相違点の比較分析がなされた後、具体的な仲裁事例について解説がなされた。

2 機関の機能

(1) フランス行政裁判所

行政裁判所が税務訴訟を管轄しており、税務訴訟は、42 の一審裁判所、9 の控訴裁判所、最高裁判所が担当する。2022 年は、約 12,500 件の税務訴訟が一審裁判所に提起され、これは全体の訴訟件数の 5.4%を占めた。このうち、約 3,100 件が控訴され、控訴件数全体の 9.9%を占めた。最高裁への上告件数は、約 1,100 件であり、上告件数全体の 12.5%を占めた。

税務訴訟は、専任の判事が担当するが、その判事は、税務訴訟のみならず、他の行政訴訟も担当する。フランスは、職業裁判官制度を採用しており、判事は、試験及び委員会の指名を得て任命される、定年まで働き続けることのできる生涯キャリアである。

フランスはシビル・ロー管轄であり、判例は法的拘束力を持たないが、法の一貫性が重要視されており、最高裁では、毎週、判決の草案を考察する会合が催され、法的重要性に従って、事件がランク分けされる。また、法務総監が判例の一貫性を審査している。

訴訟当事者は、基本的に裁判所を介して書面でやり取りを行う。しかし、裁判所は口頭による当事者間のコミュニケーションを重視しており、難しい論点がある場合、当事者間でミーティングを開催し、議論を行う場合もある。

(2) メキシコ行政裁判所

フランス同様、行政裁判所が税務訴訟を管轄している。58 の地方裁判所があり、2022 年は、115,736 件の行政訴訟が提起された。パネリストの Juan Carlos Roa 氏によると、約 20%が税務訴訟であろうとのことであった。地方裁判所及び Superior Chamber が、一審裁判所であり、その後、控訴裁判所で審理された後、最高裁判所で審理が行われる。一審では、例えば国際課税に関する訴訟等、一定のケースは Superior Chamber によって審理される。判事は、大統領によって指名され、上院が承認する。地方裁判所判事の任期は、原則 10 年で、さらに 10 年間再任される場合がある。Superior Chamber の判事は 1 年から 15 年である。近年メキシコでは、判事の任命に関し、立候補による選挙制を導入すべきではないかという議論がある。

メキシコはシビル・ロー管轄であるが、判例に法的効力を認めるシステムがあり、判例の効力は法律に規定されている。訴訟当事者は、判決が判例に従っていないとして控訴する権利を持つ。判決により判例を覆すことは可能であり、特段必要な手続はない。

訴訟当事者は、原則的に書面でやり取りするが、2017 年に、当事者からのヒアリングを行う手続が導入された。

(3) 欧州連合司法裁判所 (Court of Justice of the European Union : CJEU)

CJEU は、通常の裁判所とは機能が異なり、EU 各国の裁判所からの、EU 法の特定の条項に関する解釈の照会への回答を任務としている。CJEU の判断は、照会を行った裁判所だけではなく、EU 内の全ての裁判所によって遵守されなければならない。原則、CJEU は通常事件の審理は行わないが、EU 加盟国間で係争中の事件で、二国間租税条約に基づき申立てがなされた場合は、CJEU が所掌することが可能である。なお、CJEU は、過去に一度だけ、オーストリア・ドイツ間の通常事件の審理を行った。

事件を担当する判事は、長官が指名する。審理の形態(判事の人数、口頭弁論を要するか等)は、総会で決定される。なお、対象の案件に関わる国の出身者は、判事に任命されない。

判事は、例えば、法学者、外交官、政治家といった異なったバックグラウンドを有している。パネリストの **Juliane** 氏は、全ての判事は、あらゆる法分野(労働法、環境法、競争法等)に関して審理を行うため、CJEU において、一貫性を確保するのは容易ではないと述べた。

当事者間の対話手続(Preliminary Reference Procedure)は、各国裁判所へ判決が送付される前に、書面又は口頭で行われる。CJEC の判決は EU 全体に影響を及ぼすため、該当事案の当事国のみならず、全 EU 加盟国がこの対話手続に参加することができる。

(4) ポルトガル Tax Tribunal

ポルトガルでは、税務訴訟の長期化(平均7年)に対応するため、仲裁裁判所と似たような機能を持つ **Tax Tribunal** が設立された。これは、通常の司法システム内の常設の機関ではなく、事件ごとに組織される。また、仲裁人は、公的機関からではなく、弁護士、実務専門家や大学教授等民間から選任される。

Tax Tribunal は、租税裁判所としての機能も持ち、その仲裁決定は、裁判所の判決と同様の効果を持つ。平均の審理期間は5か月であり、裁判所と比べ非常に短い。**Tax Tribunal** は、通常の裁判所と異なり、控訴する場合、事実認定を争うことが出来ず、法的な論点のみ争うことができる。

2022 年には、815 件の仲裁決定がなされ、245 件が控訴された。パネリストの **Rita** 氏は、控訴の成功率は12%と低く、これは、裁判所が **Tax Tribunal** の判断を尊重しており、このシステムが機能していることを示していると述べた。

仲裁人は、職業裁判官ではないが、任命されるためには、必要な学歴や、実務経験の要件を満たす必要がある。仲裁人の選任には二つのパターンがある。一つは、納税者が指名する方法であり、その場合、税務当局も仲裁人を選任し、協議または仲裁機関(**Centro de Arbitragem Administrativa : CAAD**)の指名により議長を決定する。二つ目は、納税者が仲裁人を指名しない方法であり、この場合 **CAAD** が、仲裁人資格者リストから抽選で、仲裁人を決定する。当事者は、決定された仲裁人の変更を申し立てることができる。仲裁人の人数は、争われる金額により変動する。なお、コスト負担の観点から、自ら仲裁人を選任する納税者は全体の5%程と少ないとのことであった。

(5) 投資協定仲裁

投資協定仲裁では、当事者である投資家自身が、仲裁人を選任することができる。仲裁人には国籍要件があり、当事者または相手国と同じ国籍の者は選任できない。これは、国内法に必

ずしも精通していない者により仲裁が行われることを意味しており、仲裁人の選任が仲裁の成否を分ける非常に重要なポイントとなっている。

ほとんどの投資協定は、投資家保護の観点から、国内裁判所への提訴と、投資仲裁の申立てを選択可能にしている。投資仲裁は、第二次世界大戦後、先進国が途上国への投資を活発化させた際、投資先での法令順守や法的安定性が不十分であったことから発展したシステムである。現在、世界には 2,000 を超える二国間投資協定及び約 170 の多国間投資協定がある。パネリストの Noiana 氏は、以前は、私人である投資家や企業が、国を訴える手段がなかったことを考えると、投資協定仲裁は革命的なコンセプトであると述べた。

投資協定による仲裁の持つ利点として、投資に関する争いは政治的な問題を含む場合があり、国内裁判所が中立的な判断を行わないかもしれないという投資家の不安を払拭できることが挙げられた。投資家は、自身で仲裁人を選任することが可能であり、議長の選任手続へ参加することもできる。ただし、仲裁決定に対し、控訴することは出来ない。

3 仲裁事例

(1) Burlington versus Ecuador case

2005 年 - 2006 年に石油価格が急騰した際に、エクアドル政府は、米国投資家の Burlington 社のエクアドル国内での石油事業に対して、99%の税率で課税することを決定した。これはエクアドル政府が Burlington 社とより良い条件の契約を結ぶための交渉材料として使われた。Burlington 社は、この課税を拒否し、課税の影響を避けるためにエクアドルにおける石油事業を停止したため、エクアドル政府は、石油事業場における事業を接収することで報復した。これに対し、Burlington 社は、米・エクアドル投資協定に基づく収用条項違反でエクアドル政府を提訴した。なお、米・エクアドル間の投資協定は税の項目に関し、カーブアウト条項を有していたため、Burlington 社は、税を用いた収用に該当する場合、争うことができない立場にあった。

仲裁裁判所は、99%の税率で課税がされてもなお、Burlington 社のキャッシュフローはプラスであったことを理由に、税を用いた収用に当たらず、カーブアウトの対象にならないと判断した。その上で、エクアドル政府が Burlington 社に再交渉をするよう圧力をかけ、その結果、実際に石油事業場を乗っ取ったことが、投資協定上の収用違反に当たると判断した。

(2) Carin versus India case

インド政府は、英国法人が海外子会社の株式を、インド子会社に 2006 年から 2007 年にかけて移転した際の株式譲渡益に対し、2012 年に改正されたオフショア間接譲渡課税の規定を遡及適用して課税したところ、英国法人から常設仲裁裁判所に提訴された。同裁判所は、法律の遡及適用は法的安定性の原則を根本から損なうものであり、法的予測可能性の保証に反する旨判示した。

セミナーD：税の競争の勝者は誰か？

(Seminar D : Who is winning the race?)

Chair:

Natalia Quiñones Cruz(Colombia)

Panel members:

Michelle de Niese(Australia)

Andrea Laura Riccardi Sacchi(Uruguay)

Itai Grinberg(USA)

Achim Pross(OECD)

1 BEPS プロジェクトと実施状況

G20 各国は、2013 年に「税源浸食と利益移転 (BEPS)」との戦いに乗り出した。BEPS は、税金の支払いを避けるためにミスマッチやギャップを利用する多国籍企業のタックスプランニングである。2015 年以降は BEPS が税収の約 10%であることが確定的となり、多くの国にとっての現実問題である。

パネリストより、BEPS プロジェクトの概要が説明された。BEPS プロジェクトは、全ての行動計画を同様に実施するのではなく、強制的な開示ルール of 制度策定のように「実施することが望ましい (ベストプラクティス)」行動計画と、有害税制の排除のように「最低限対応すべき (ミニマム・スタンダード)」行動計画⁽²²⁾に分けられるという説明があった。しかし、多くの国では該当する問題がなければ採用しないため、ほとんどの発展途上国、つまり低所得国と中所得国には制度さえない。そういった国々は、自国が抱える問題がどれかを見極め、それに対する適切な解決策を見出すためには賢明である必要があるという意見が述べられた。

パネリストから、例として、BEPS 行動計画 6 (租税条約の濫用防止) が挙げられた。BEPS 行動計画 6 は、モンゴルの要請に応じて策定された。小規模な国は、租税条約を変更する力が低く、行動計画 6 は発展途上国のために存在する。署名国のうち 40 か国は発展途上国であることも報告された。

一方、第 1 の柱は、ミスマッチやギャップを利用しないことから BEPS の問題ではないとコメントがあった。また、第 2 の柱が利益移転に与える影響としては、利益移転を完全に排除するには至らないが、意図された利益移転を減らすという点では大きな一歩を踏み出すことができているとコメントがあった。その影響は年間最大 2,000 億ドルであり、典型的な低中所得の国であれば、何もせず恩恵を受けることができる。第 2 の柱により法人税で最大 7.5%を稼ぐことができ、第 1 の柱の利益 B⁽²³⁾の影響として、推定で現在の移転価格紛争の 30~70%がカバーされていると考えられ、多くの典型的な発展途上国にとって有益であるとの説明があった。

⁽²²⁾ BEPS プロジェクトの 4 つのミニマム・スタンダードは、①行動計画 5 (有害税制への対抗)、②行動計画 6 (租税条約の濫用防止)、③行動計画 13 (多国籍企業の企業情報の文書化：国別報告書)、及び④行動計画 14 (相互協議の効果的実施：紛争解決メカニズム) である。

⁽²³⁾ 利益 B は、OECD 包摂的枠組みにおける「第 1 の柱」に関連する概念であり、基礎的なマーケティング・販売活動に対する一定の利益を意味する。利益配分自体を簡素化するルールであり、執行能力の低い国 (low capacity countries) における独立企業原則の適用を簡素化・合理化することが目的である。

2 BEPS の問題は解決されたのか

(1) 適用のミスマッチと税競争

BEPS への取組により、「アグレッシブな」タックスプランニングと「ノンアグレッシブな」タックスプランニングの両方が減少したことが報告された。パネリストによれば、大規模な上場企業グループの BEPS 成功には上場企業ならではの透明性が不可欠であったが、非上場企業グループのタックスプランニングは未だ健在かもしれないことが述べられた。また、グローバルな BEPS（アグレッシブな税制のミスマッチの利用）と国内の BEPS（アグレッシブな税制上の優遇措置の利用）で見ると、後者は有害であり依然として残っていると述べられた。

グローバルミニマムタックスが間もなく施行され、平等な競争条件が与えられる。発展途上国は、他の発展途上国との税競争がインバウンド投資の誘致を妨げるということもなく課税ベースを維持できる。パネリストによれば、これはどの国にとっても「勝利」といえるが、最大の勝利ではなく妥協であるとの意見が述べられた。さらに、税制のミスマッチは今後も存在し続け、税制上の優遇措置も存続すると思われる旨のコメントがあった。

また、パネリストから、BEPS への取組と監視継続の責任は誰にあるかという課題があり、国か州か企業か、税制の改善のために協力し続けるべきであるという意見が述べられた。

(2) 独立企業間価格の機動性、新技術、持続性

独立企業間価格の性質について、パネリストから説明があった。企業にとって独立企業原則は新しい現象ではなく、無形資産やアイデア（ブロックチェーン、デジタル遊牧民等）は移動可能であり簡単に転送共有できるものである。移転価格規則や DEMPE 機能⁽²⁴⁾は理論的には純粋だが管理は難しいものであり、発展途上国の税務当局はこの課題に対処するのに苦労している。パネリストからは、OECD の無形資産ガイダンスを通じて課題に対処し、当該税務当局の能力を構築し、「情報共有と協働のための合同国際タスクフォース（Joint International Taskforce on Sheared Intelligence and Collaboration : JITSIC）」や OECD 税務長官会議（Forum on Tax Administration : FTA）等のような場でベストプラクティスを共有していくことが提言された。

3 開発途上国及び新興国の BEPS への対応

(1) 開発途上国にとっての BEPS 対策の利点と課題

開発途上国は、これまで BEPS 対策を導入してきた企業にとって異質なグループに当たる。2015 年の BEPS 最終報告書の実施は、現在、141 か国がその一部として最低限対応すべき措置（ミニマム・スタンダード：行動計画 5、6、13、14）を採用することを約束している。BEPS2.0 については、BEPS 包摂的枠組みへの参入に対する努力が必要であるが、開発途上国にとって、いくつか課題があることが指摘された。一つ目は、租税回避防止ルールが急増していること、

⁽²⁴⁾ DEMPE 機能は、BEPS プロジェクトで提案されたものであり、無形資産の開発（Development）、改良（Enhancement）、維持（Maintenance）、保護（Protection）、活用（Exploitation）という機能を果たし、関連するリスクを負っている者が無形資産からの高いリターンを享受すべきであるという移転価格上の考え方である。この背景には、無形資産開発資金の提供者と実質的な創造者が一致せず BEPS に繋がっているという指摘があった。

二つ目は、租税回避防止ルールには複雑性と不確実性があること、三つ目は、CbCR等の情報へのアクセス不足があること、四つ目は、第2の柱への対応能力開発を要することである。

その他、パネリストの問題意識が説明された。発展途上国では、国内及び加盟国間での効率的な連携と利益配分ルールの設計が喫緊の課題であり、グローバル化され、デジタル化された経済における源泉ベースの課税について、第1の柱の実施への流れとの関係が懸念された。この問題意識は、国連モデル租税条約に第12条B（自動化されたデジタルサービスから生ずる所得）が導入されたことでも明らかであるとの意見が述べられた。

(2) 税競争

税競争がBEPSの基本要素である場合、インセンティブに関連して何が考え得るかについてパネリストの視点が次のとおり述べられた。

- ① 税競争は、発展途上国にとってもはや「税の要素」にはならないか
- ② 先進国と発展途上国の間の税競争は非難に値するか、どのレベルでの競争なのか
- ③ 税の優遇措置はすべて無駄なのか
- ④ 発展途上国が還付可能な税額控除を認めることは可能か
- ⑤ QDMTTはオプションなのか、安定条項なのか
- ⑥ 発展途上国はGloBEルール以降もFDI（海外直接投資）にとって魅力的な国なのか

4 BEPS プロジェクトの複雑性

各国政府や企業はBEPSプロジェクトの複雑さにどのように対処しているかについて、パネリストから以下のコメントが述べられた。

- ・コンプライアンスコストの見積りは非常に楽観的である。
- ・ESG投資（Environment, Social, Governance）、金融、公的CbCR、自主規定、公的データベースなど、様々な制度の全てが税の透明性を目的としているが、これらの項目は、啓蒙というよりは混乱を招くリスクがある。
- ・税務当局と政府は現状直面している歳入リスクについて透明性を保つ必要がある。

また、BEPSと戦うためのコンプライアンスコストが高いという懸念について、パネリストからの説明及び意見が次のとおり述べられた。

- ・コンプライアンスコストは、リソースの誤配分ではなく、必要悪（最低限の収益の補償）として許容される。
- ・オーストラリアの大企業のコンプライアンス統計と収益増加の比較は他の法域では再現されない。
- ・大企業への回帰の政治的な利便性が相当ある。
- ・BEPSの対象の残り、つまり売上高10億ドル未満のBEPSを定義する必要があるのではないか。
- ・問題の規模と解決策が明らかになるまで追求することは困難である。
- ・解決策として同じBEPSの仕組みを適用するべきであるとは思えない。

セミナーE : IFA/OECD 共同セミナー
(Seminar E : IFA/OECD)

Chair:

Porus Kaka(India)

Panel members:

Manal Corwin(OECD)

Achim Pross(OECD)

Stef van Weeghel(Netherlands)

Liselott Kana(Chile/UN)

Armando Lara Yaffar(Mexico)

Nicole Krenger(Switzerland)

Tom Rosser(USA)

1 OECD の活動概要

セミナー冒頭に、2023 年 4 月 3 日に OECD 租税政策・管理センター局長に就任した Manal Corwin 氏（オンラインで参加）から、OECD の最近の活動実績について、説明がなされた。

まず、基準・モデルの策定分野では、OECD モデル租税条約、移転価格、BEPS1.0、BEPS2.0 にてパフォーマンスを発揮した旨述べられた。税務行政分野では、Tax Administration 3.0⁽²⁵⁾ の発表の他、税犯罪に対処するための Tax Academy Centre（ローマ、ナイロビ、ブエノスアイレス、東京の 4 都市のほか、デリーに設置中）について言及があった。直接税以外に関する活動として、SDGs に配慮した税と環境の分野における、炭素排出量削減のためのフォーラムについて述べられた。

政策決定のための統計データ提供の分野では、160 か国を対象とした法人税統計、122 か国を対象とした歳入統計、71 か国を対象とした温室効果ガス排出統計が紹介された。銀行秘密の終了に向けた情報交換の取組については、2009 年以降、歳入が 1,260 億ユーロ増え、このうち、410 億ユーロが発展途上国の歳入であったとの成果が報告された。また、E コマースのための VAT ガイドラインの策定の取組が紹介された。これは、多くの発展途上国を含む 90 か国で批准されており、多額の歳入増に貢献していると述べられた。

BEPS プロジェクトについては、既に 101 か国が署名しており、約 1,900 の二国間租税条約をカバーする、BEPS 防止措置実施条約（Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion And Profit Shifting : BEPS MLI）について言及があった。

現在、OECD が進めている 2 つの柱からなるアプローチについても言及があり、第 1 の柱について、2023 年 10 月 11 日に、多国間条約のテキスト及び付属資料が公表されたことが述べられた。これは、安定的・統一的な税制執行に向けての重要な進展であり、①市場間の調和の取れた課税権の再配分、②課税権の再配分の結果生じる二重課税の抑制、③DST 及びそれと同様の手段による課税の撤廃を通じた紛争予防、税務執行の安定化、④国際課税システムの安定

⁽²⁵⁾ 税務行政におけるデジタルトランスフォーメーションをテーマとする報告書。

化、⑤発展途上国への課税権の配分、の五つの目的を持つことが示された。第2の柱については、毎年 2,000 億ドルの歳入増が見込まれており、既に7か国が法人税法に組み込んだほか、約 55 か国が導入準備を行っていることが述べられた。また、第2の柱における租税条約上の最低課税ルール（Subject to Tax Rule : STTR）の多国間条約への署名が2023年10月2日に開始されたことに言及があった。

2 第1の柱

(1) 第1の柱・利益A⁽²⁶⁾を実施するための多国間条約（Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One : MLC）の公表

OECD 租税政策・管理センター副局長 Akim 氏は、2019年に2つの柱からなるアプローチをポリシーノートで発表してから、利益AについてのMLCテキストを公表するまで、実に4年を要したが、IFCMAの全メンバーの満場一致でこのテキストが公表され、いくつかの国・地域の立場の違いが脚注内に記載されているものの、それは非常に限られており、メンバー間の内容に関する合意のレベルは非常に高いと述べた。また、議長の Porus 氏は、MLCの序文について、物理的な存在から離れた全く新しい課税の権利を生み出している点、紛争解決について特徴的な方法を導入している点、DSTからの撤退に言及している点、の3点が重要であるとコメントした。

(2) MLCの構造

MLCの全体の構造について、Akim氏から説明があった。MLCは、5段階で適用される。

第1段階で、条約の適用対象かどうかの判定を行う。対象期間における調整収入が200億ユーロを超過し、税引前利益率が10%を超える場合、その多国籍企業グループは、適用対象となる。この段階には、その他、多国籍企業の特定のセグメントが適用範囲内となり得る規則（Exceptional segmentation rule）、特定の産業への適用除外（Limited exclusions）といったルールがある。

次に、第2段階では、利益が配分される市場国・地域を認識するが、所得のカテゴリに応じてどの市場国源泉の利益かを判定する規則（Revenue sourcing rules）、利益を再配分する市場国を判定する基準（Nexus）がある。第1段階及び第2段階で、どの多国籍企業が対象となり、その利益がどの市場国へ再配分されるかが決定される。

第3段階では、市場国に再配分する利益が計算される。再配分される利益の総額は、利益率10%を超える事業利益の25%となる。第2段階で認識した市場国に利益が再配分される。市場国が既に対象の利益に課税している場合、二重計上が生じるため、再配分利益が減額される。

そして、第4段階で、二重課税の排除が行われるが、ここは、IFCMAにおいて何度も議論された点であり、複雑な仕組みとなっていると説明があった。二重課税を解消する義務を負う国の割り当てが行われるが、この段階で重要な点は、多国籍企業が一定のケースでは、税務当局と緩和措置についての合意を結ぶことができる点であると述べられた。

⁽²⁶⁾ 利益Aは、OECD包摂的枠組みにおける「第1の柱」の、市場国への新たな課税権の配分に関するルールである。対象は、売上高200億ユーロ超、利益率10%超の大規模・高利益水準のグローバル企業であり、その利益率10%を超える超過利益の25%を市場国に配分する。

第5段階は、申告・納税の段階であるが、企業は、リード税務当局（多くの場合、最終親会社の所在地国の税務当局）に利益 A 申告書を提出する。申告書は、リード税務当局が、関係国・地域に配付する。

(3) MLC の効力発生について

多国籍企業の利益等を基準に、各国に合計 999 点のポイントを割り当て、条約参加国に割り当てられたポイントの合計が 600 点以上となった場合、条約が効力を生じる。999 点のうち 486 点が米国に割り当てられることとなるため、MLC 発効の成否は、米国の参加如何にかかっていると述べられた。

3 第2の柱

(1) GloBE ルールと QDMTT

2023 年 7 月に、運営指針 (Administrative Guidance) 及び GloBE 情報申告書 (GloBE Information Return) が公表された。また、今後、ルールの統一的運用のためのピアレビューや、それを受けたさらなる運営指針の公表が予定されていると述べられた。

GloBE ルールの税収に対するインパクトについて、Akim 氏から説明があった。第1の柱は、課税権の配分に関わる規定であり、新たな税収を生み出す規定ではないが、第2の柱は、実効レートの 15% が存在するため、税収増に貢献する規定である。第2の柱が歳入へ与える影響として、2020 年のデータを基にした試算では、2,000 億ドルの税収増が見込まれており、その3分の1は、利益移転の減少からもたらされる点が重要であると述べられた。なお、低・中所得の国々における企業の利益の約 30% は、15% に満たない実効税率の対象となり、実質ベースの所得を除外した後であっても、その 7.5% が GloBE ルールの射程に入るとのことであった。この点に関し、Manal 氏は、GloBE ルールによる歳入増の側面にも増して重要な点が、税率の中立化を通じて、企業の低税率国への投資を抑制する点であると付け加えた。

(2) STTR

2023 年 10 月に、IFCMA は、STTR を実施するための多国間協定 (Multilateral Convention to Facilitate the Implementation of the Pillar Two Subject to Tax Rule: STTR MLI) に関する交渉が完了したことを公表し、各国・地域からの署名受付けが開始されたことを公表した。

STTR は、発展途上国によるリクエストがある場合、導入が義務付けられ、二国間租税条約ないし STTR MLI により導入する必要がある。

国連租税委員会の共同代表である Liselott 氏からは、2023 年 3 月に承認され、次版の国連モデル租税条約に加えられる予定の UN STTR について言及があった。UN STTR は、ミニマムレートを定めておらず、OECD の STTR と比較すると、条約当事者間の交渉の余地を残しており、途上国により有利な結果をもたらす可能性があるとのことであった。

セミナー F : IFA/EU 共同セミナー
(Seminar F : IFA/EU)

Chair:

Georg Kofler(Austria)

Panel members:

Benjamin Angel(EU)

Pia Dorfmueller(Germany)

María José Garde(EU)

Eric Kemmeren(Netherlands)

Juliane Kokott(CJEU)

Błażej Kuźniacki(Poland)

1 概要

EU 法に関連して、各パネリストから、欧州委員会の法人税に係る議題（BEFIT、アンシェールや行動規範）、源泉徴収税制（FASTER）のほか欧州司法裁判所の最近の判例が解説された。

2 焦点 1（本社税、移転価格、BEFIT）

EU 域内市場におけるビジネスに対する税務上の課題への三つの取組が紹介された。

一つ目の中小企業向け本社税（Head Office Tax : HOT）は、EU 内の 27 か国において中小企業の国境を越えた事業展開を促進するために EU が提案した制度である。HOT により、中小企業が EU 内の他の加盟国に PE を開設した場合、本社所在地国の税制で納税し PE の国に送金されるため、事務負担の軽減と税務コンプライアンスコストが削減され、確実性も担保できると解説された。

二つ目の移転価格は、EU 法に OECD 移転価格ガイドラインと整合的な独立企業原則が導入され、さらなる簡素化が見込まれることが説明された。導入理由は、訴訟と二重課税の増加及び高い複雑性とコンプライアンスに掛かる費用負担増であり、2018 年に計 1,991 件であった相互協議（Mutual Agreement Procedures : MAP）について 2030 年には 2 倍の 3,679 件が見込まれるという数値をもって説明された。

三つ目の BEFIT（Business in Europe : Framework for Income Taxation）は、EU 加盟国圏内でクロスボーダー取引を行う企業に対し、法人税の管理負担を軽減する制度として 2023 年 9 月に提案された。大企業グループの法人税ベースを計算する EU 全体の共通システムを導入し、集計された利益はグループ企業間で再配分され、居住地国の法人税率に従って課税される。このことにより、二重課税リスクも軽減され、企業が単一市場を最大限に活用することができる。この制度は、経済のデジタル化に対する OECD と G20 の「2つの柱（BEPS 包摂的枠組みにおける第 1 の柱及び第 2 の柱）」からなるソリューションから着想を得ており、第 1 の柱から課税ベースの配分と移転価格設定の簡素化の考え方を取り入れ、第 2 の柱から課税の範囲と課税ベースの計算の考え方を取り入れている。このフレームワークは、第 2 の柱の対象となる EU 加盟国のグループ企業に適用され（世界の年間合計売上が 7 億 5,000 万ユーロ以上）、それ以外の EU のグループ企業（規模が小さい）にはオプション適用となると説明された。

3 焦点2（シェル事業体の悪用防止、実体とアンシェル指令）

シェル事業体の悪用防止に係る取組についてパネリストから説明があった。シェル事業体は、経済活動を殆ど行わない企業のことであり、しばしば積極的なタックスプランニングや租税回避の手段として利用される。2021年12月のアンシェル指令案は、税務目的でのシェル事業体の悪用を防止するためのルールであり、実体の指標を満たさない企業はダミー事業体とみなされ、条約やEU指令に基づき受けられる特定の税制上の優遇措置が否定される可能性があるとの説明があった。

EU域内のペーパーカンパニーが税制上の優遇措置を受けられないようになるこの指令案は2024年1月発効を目指していたが、延期される可能性があるとのコメントがあった。

ここにおける実体とは、税金の概念としてよく知られたものであり、居住性、移転価格、受益権、目的テストなどの租税回避防止条項（GAAR、SAAR）、一般的な租税回避防止ルール（GAAR）、税源浸食、CFC税制など様々な要素があると説明があった。

4 焦点3（源泉徴収FASTERの導入）

源泉徴収の迅速化に向けたFASTER制度の導入について解説があった。2023年6月19日、「超過源泉税のより迅速かつ確実な救済に関する指令」の提案が公表された。適用範囲は上場株式及び債券であり、源泉所得税軽減制度と迅速な還付制度を導入することにより、EUにおける源泉徴収の救済手続をより効率的で確実にするものである。発効予定は2027年1月1日である。

FASTER実施には三つの主要な構成要素として、①デジタル居住証明書（eTRC）の発行、②金融仲介業者の登録と報告義務、③二つのFASTER源泉徴収の救済手続がある。

現状、源泉所得税の還付手続には長時間を要していたが、FASTERになれば、eTRCを利用し、登録金融仲介業者が効率的に手続を行う。支払時点で適切な源泉税率を適用するか、国内税率で納付後に迅速に手続が行われ、50日以内に還付される。

5 焦点4（第2の柱の実施）

第2の柱指令は、EU加盟国において2023年12月31日を期限として実施の進行中であることが報告された。また、欧州委員会はこのプロセスを支援しているとコメントがあった。

6 焦点5（EU法と（投資）仲裁）

(1) EU法と投資協定の関連性と今後

EUにおける税金関連の紛争解決について説明があった。過去25年間における税金関連の紛争は、2000年代以降、国際投資協定（International Investment Agreements：IIAs）に基づく投資家対国家の紛争解決（Investor - State - Dispute - Settlement：ISDS）が劇的に増加している。

ISDSでは、投資受入国の協定違反によって投資家が受けた損害を金銭等により賠償する手続を定めている。ISDSは国家権力の濫用に対抗するための最も強力な法的手段であり、納税者である投資家を保護することができる。

EUでは、2023年1月12日から外国補助金規制（Foreign Subsidies Regulation：FSR）が発効し、M&A取引や公共調達手続の事前届出義務が課されることとなった。

パネリストからは、第2の柱はIIAsを無視しているという意見が述べられた。EU司法裁判所（Court of Justice of European Union：CJEU）には、EU法をどのように解釈するかを問う権利はない。このため、投資裁判によるEU法の解釈は危険に晒されているということである。

アンシェル指令についてもコメントがあり、租税条約に基づく二重課税の排除がシェル事業体には適用されず、IIAsと同等の目的を有する他の投資保護及び促進目的の協定も同様とされた。

(2) EU法の視点

EU法の視点について、判例やEU条約等における解釈が時系列で紹介された。2018年から2022年にかけて、EU司法裁判所の見解は、EU域内の二国間投資協定（Bilateral Investment Treaties：BITs）やエネルギー協定（Energy Charter Treaty：ECT）内の紛争解決ISDSはEUと互換性がないとしていた（Achmea ケース⁽²⁷⁾及び Komstroy ケース⁽²⁸⁾）。

2020年にEUは4か国（オーストリア、アイルランド、スウェーデン、フィンランド）を除く多くの加盟国がEU域内のIIAsを終了し、2023年7月には、欧州委員会はEUのエネルギー協定からの協調的撤退を提案したことが報告された。

(3) 国際法の視点

国際法の構造から、EU法がIIAsを置き換えることができるかについては、仲裁裁判所は「ノー」と結論している。EU法には優位性がないとされている。

7 焦点6（基本法と税制：国家援助（FIAT、エンジー））

欧州委員会は不公平な税制競争を排除しようとしているが、国内税法の解釈と欧州委員会の解釈の違いを示す裁判事例が示された。2023年9月には大企業に対するEU共通の所得課税の枠組み（BEFIT）に関する指令案が発表されており、議論がさらに難しくなるとパネリストから指摘があった。

(1) FIAT ケース

2022年8月11日のEU裁判所大法廷は、2015年10月21日に欧州委員会が「ルクセンブルクがFIATに与えた法定通貨課税の優遇措置は違法な国家援助であるため措置をなくすべきである」と決定したことについて、税務当局が「欧州委員会の裁定は「選択的優位性」がOECD基準から逸脱している」としたところ、ルクセンブルク税法が正当ではない参照をしている（国内税法がOECD基準を参照している）と結論した。

⁽²⁷⁾ C-284/16 6 March 2018 the European Court of Justice (ECJ) が、二つのEU加盟国間の国際投資協定（IIAs）の仲裁条項がEU法と矛盾していることを認定したケースである。

⁽²⁸⁾ C-741/19 2 September 2021, the Grand Chamber of the Court of Justice of the European Union (CJEU)、Komstroy ケースは、EU司法裁判所の判決で、電力供給契約から生じる債権の取得はエネルギー協定（ECT）の投資にはならないとしたものである。この判決はEU加盟国に関するものではないが、欧州司法裁判所はAchmea判決について補足的な説明としてECTなどの多国間条約に含まれる投資家と国家の仲裁条項はEU域内の紛争をカバーしないと結論付けた。

(2) ENGIE ケース

2018 年 6 月、欧州委員会は、ルクセンブルグが ENGIE に対して与えた免除は子会社への課税に対応して親会社で免除されるべきところ、国内税法の規定の解釈を逸脱して ENGIE グループに選択的優位性を与えたことが人為的であり、違法な国家援助であると認定した。本件は EU 憲法裁判所に移行中である。

8 焦点 7（事業課税に関する EU 行動規範の改訂）

パネリストから、EU 行動規範の改訂について説明があった。EU 行動規範は有害税制を抑制するよう設計された政治的影響が大きなソフト法である。2022 年の改訂で税制上の優遇措置だけでなく、二重非課税や優遇措置の二重又は多重利用に繋がる可能性のある「一般適用の税制上の特徴」を含む範囲を拡大したことが述べられた。

セミナー G：租税条約における無差別条項 (Seminar G：Non-discrimination)

Chair:

Alexander Rust(Austria)

Panel members:

Miranda Stewart(Australia)

Xaver Ditz(Germany)

Angelo Nikolakakis(Canada)

Fadi Shaheen(USA)

Secretary

Marcelo Moura(Austria)

1 概要

OECD モデル租税条約 24 条（無差別条項）について、ケーススタディにより概要が示された後、実際に問題となった事例についての解説がなされた。また、第 2 の柱の導入後生じ得る問題についても検討がなされた。

2 無差別条項の類型

第 1 項（国籍無差別）、第 3 項（恒久的施設無差別）、第 4 項（支払無差別）、第 5 項（資本無差別）、第 6 項（対象税目）についてそれぞれ内容の説明があった。

第 1 項は、国籍に基づく差別を禁止している。具体例として、ドイツ国内に、ドイツ国籍の居住者とオーストリア国籍の居住者がいる場合、ドイツ国籍の納税者のみが税の特典を受けている場合に同項違反となるケースが挙げられた。

第 3 項は、自国内に租税条約相手国の企業が PE を有する場合、その PE に対して、同様の活動を行う自国企業と比べて、不利な課税をすることはできないことを規定している。

第 4 項は、費用控除に関する無差別を規定しており、一方の条約締約国の企業が非居住者に

支払った利子、使用料その他の支払金について、当該企業の課税対象所得の決定に当たり、居住者に支払った場合と同様の条件で控除できることを規定している。

第5項は、資本に関する無差別を規定しており、資本の全部又は一部が他方の締約国の一又は二以上の居住者により直接又は間接に所有され又は支配されている自国企業に対して、不利な取扱いをすることを禁じている。

第6項は、第2条（対象税目）の規定にかかわらず、無差別条項の規定は、全ての税について適用されることを規定している。

3 無差別条項の射程

(1) EU法との関係

国籍無差別の規定の射程について、EU法との関係が問題となったドイツ連邦財政税裁判所の判決が紹介された⁽²⁹⁾。本件は、オランダに居住するアメリカ国籍のオペラシンガーが、ドイツのオペラハウスに出演した際の出演料に対し、ドイツ税務当局が課税（源泉徴収）したケースである。このオペラシンガーは、後にドイツでの仕事に係る費用を控除するために、ドイツで確定申告を行ったが、ドイツ当局は、EU/EEA市民かつ、EU/EEAに居住しているという条件を満たす場合のみ確定申告ができるとして、この申告を退けた。オペラシンガーは、アメリカ・ドイツ租税条約の国籍無差別条項に違反するとしてこれを争った。

ドイツ連邦財政裁判所は、国籍無差別条項に当たるか否かの判断においては、実際の状況のみならず、法的な状況も考慮すべきとし、本件では、確定申告による費用の控除は、基本的にはEU法に基づき、EU市民に認められるものであるから、アメリカ国籍であるオペラシンガーに対しては、国籍無差別条項違反は認められないと判示した。

(2) バックパッカー課税

本件では、イギリス国籍のバックパッカーが、ワーキングホリデー制度によりオーストラリアに約2年間滞在した際、収入の15%に課税される、免税点のないバックパッカー税を課された。納税者は、オーストラリア国籍保持者は、20,000オーストラリアドルが免税点であることから、免税点のないバックパッカー課税の規定が、イギリス・オーストラリア租税条約の国籍無差別条項に違反しているとして争った。

オーストラリア課税当局は、この課税は、対象者のビザのステータス（ワーキングホリデービザ）に起因するもので、国籍を基にした差別ではないと主張したが、高等裁判所は、ビザのステータスの違いはまさに国籍の違いから生じる問題であるとし、本件が国籍無差別条項に違反すると判断した。

(3) グループ税制（ドイツ）

グループ税制と無差別条項に関して、OECDモデル条約24条に関するコメンタリーパラグラフ77は、資本無差別規定は、国内法人に認められるグループ税制上のメリットを、外国法人にも認めることを要求するものではないとしている。

⁽²⁹⁾ German Federal Tax Court 3.September 2020, IR 80/16。

この点に関し、ドイツの判例⁽³⁰⁾が紹介された。同判例は、OECD モデル租税条約の立場と異なるスタンスを採用した。

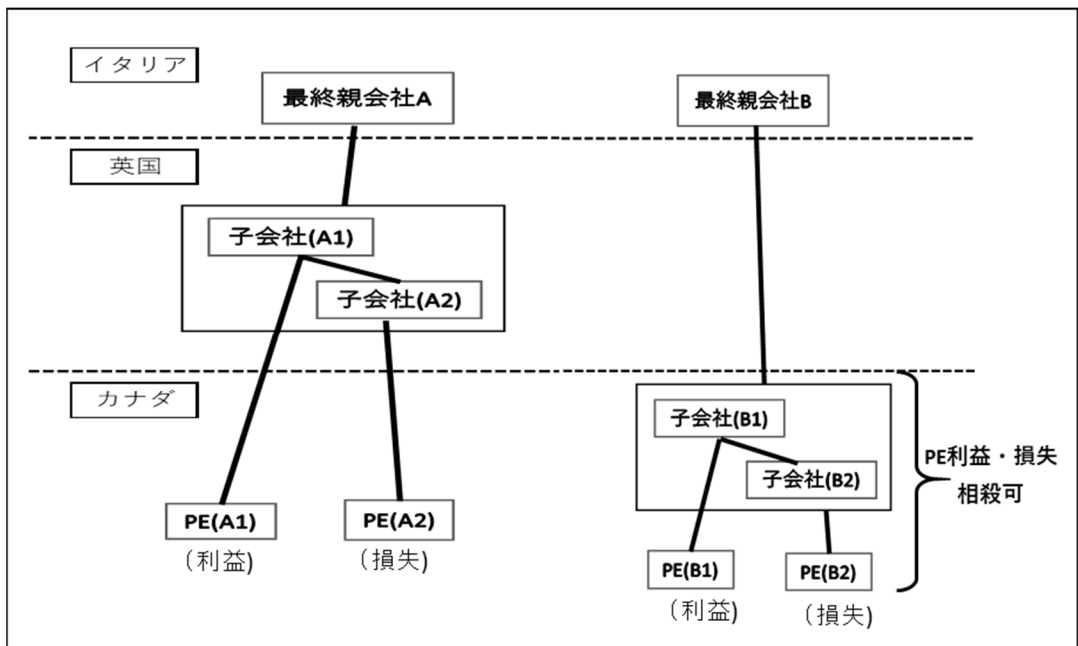
本件の外国親会社は、ドイツに 100%子会社 A を設立し、子会社 A は、さらに 100%子会社をドイツに設立した。さらに、外国親会社は、ドイツ国内にマネージメントを行うための PE を設立していた。ドイツの法律では、グループ税制の適用を受けるためには、登録地及び稼働地がドイツ国内であることが必要であるが、外国親会社の PE の登録地は、外国親会社の所在地となるため、グループ税制の適用が認められていなかった。外国親会社は、子会社の損失を、PE に配分される親会社の利益と相殺することを意図し、PE を含むグループ全体でドイツのグループ税制の適用を受けることができないことが、資本無差別条項違反だとして争った。

裁判所は、①外国親会社は、ドイツ子会社の 100%株式を所有しているため、グループ税制の支配要件は満たしている、②外国親会社が仮にドイツ国内に所在しているとしたら、グループ税制の適用は認められると述べ、納税者の主張を認めた。

この結果、ドイツではグループ税制に係る法律が改正され、マネージメントを行う PE がグループ税制の適用範囲に含まれることとなった。

(4) グループ税制 (カナダ)

図 1



カナダは、グループ法人に係る無差別条項の適用について、上記ドイツの判例と異なる判断をした。

本件では、カナダで PE(A1)を通じて事業を行っている、イタリアに最終親会社のある多国籍企業(A)の英国子会社(A1)が、PE(A2)を通じてカナダで事業を行っている別の英国子会社

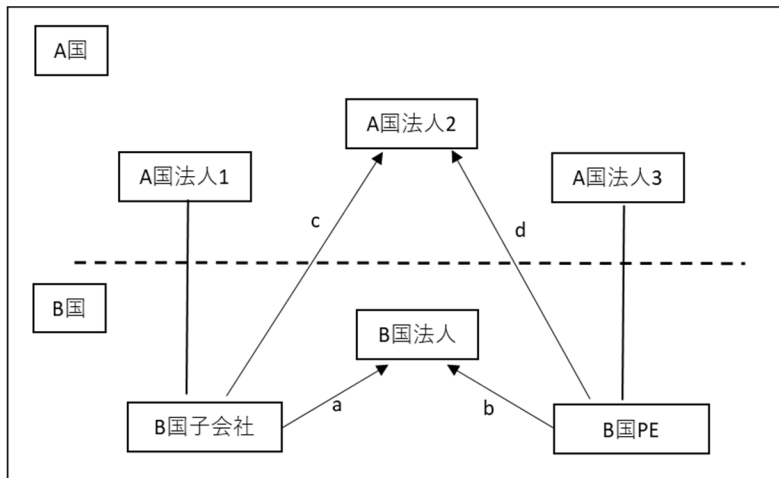
⁽³⁰⁾ German Federal Tax Court by 29 January 2003, IR 6/99 and 9 February 2011, IR 54,55/10.

(A2)を吸収合併したケースである（図1参照）。子会社(A1)は、子会社(A2)が PE(A2)を通じて有していた損失を合併により取得したとして、PE(A1)の利益と相殺したが、カナダ課税当局は、グループ法人の PE 間の利益と損失の相殺は、カナダ所得税法によりカナダ法人にのみ適用され、英国法人である A1 は相殺を行うことができないと判示した。

仮にイタリアに最終親会社のある多国籍企業(B)の子会社が、英国ではなくカナダに存在し、子会社(B1)が子会社(B2)を吸収合併した場合、子会社 B1 は、PE(B1)及び PE(B2)間の利益と損失を相殺することができるため、英国子会社(A1)は、このカナダ所得税法の規定は、租税条約の無差別条項に反するとして争ったが、裁判所は、本件は、カナダに所在する外国法人と比べて、子会社(A1)が差別的な取扱いをしているかどうかによって判断すべきとし、カナダに所在する外国法人もまた、本ケースでの PE 間の利益と損失の相殺を認められないため、無差別条項違反とならないとした。また、恒久的施設無差別については、国内法人に認められるグループ税制上のメリットを、外国法人にも認めることを要求するものではないと、OECD モデル条約と同様の立場を採用し、本件で無差別条項違反は認められないとした。

(5) 恒久的施設無差別と支払無差別が同時に問題となる場合

図 2



恒久的施設無差別及び支払無差別が同時に適用される場合に生じ得る問題について、架空のケースを基に検討がなされた（図2参照）。このケースでは、B国税法が、内国法人ないし PE が、居住者（内国法人）へ支払を行う場合（a、bの支払）は控除可能だが、非居住者（外国法人）へ支払を行う場合（c、dの支払）は控除を認めていないという想定の下、説明がなされた。

イ 恒久的施設無差別違反の検討

B国では、内国法人（B国子会社）及び PE（B国 PE）ともに、居住者への支払（a、b）は控除が認められており、非居住者への支払（c、d）の控除は認められていない。B国 PE は、B国子会社と比べて不利な扱いを受けていないため、恒久的施設無差別条項違反とはならない。

ロ 支払無差別違反の検討

B国では、内国法人による居住者への支払(a)と、非居住者への支払(c)とで、控除が認め

られるか否かに差異があり、B 国子会社から A 国法人 2 への支払(c)に対し控除を認めないことは、支払無差別条項違反となる。

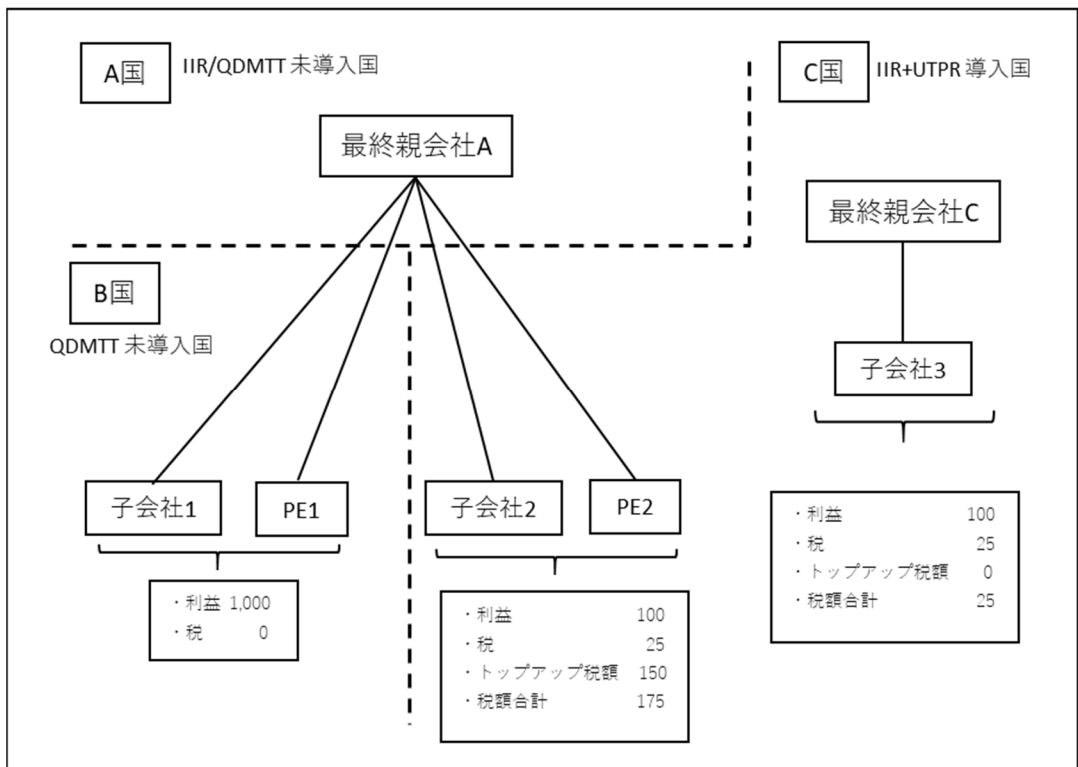
その結果、B 国子会社から A 国法人 2 への支払(c)は控除が認められるべきであるが、一方、支払無差別条項の射程は、あくまで内国法人による支払であり、B 国 PE による支払(d)をもカバーするものではない。

この結果、B 国子会社と B 国 PE の扱いに差異をもたらし、B 国 PE を不利に扱う結果となるため、結果的に、恒久的施設無差別条項違反の状態が生じる。

4 UTPR と無差別条項

UTPR と無差別条項が関係するケースについて、図 3 を基に解説がされた。

図 3



本ケースで、IIR 及び QDMTT 未導入国である A 国に所在する最終親会社 A は、QDMTT 未導入国である B 国に子会社 1 及び PE1 を、IIR 及び UTPR 導入国である C 国に子会社 2 及び PE2 を有している。B 国は無税国であり、子会社 1・PE1 の利益 1,000 に対する課税額は 0 である。A 国は、IIR 未導入国であるため、これに対し A 国において課税は行われない。

C 国における子会社 2・PE2 の利益 100 に対する課税額は 25 である。C 国は、唯一の UTPR 導入国であるため、UTPR トップアップ税額 150 (B 国利益 1,000×15%) が割り当てられた結果、子会社 2・PE2 に係る課税額は 175 となる。

ここで、C 国に所在する最終親会社 C 及び子会社 3 は、UTPR 課税に服さないが、これにより、無差別条項違反の状態が生じないかについて検討がなされた。

(1) 資本無差別条項との関係

子会社 2 と子会社 3 を比較した場合、子会社 2 のみが UTPR 課税を受けるため、最終親会社が外国法人である場合と内国法人である場合とで、課税上の差異が生じることとなるため、資本無差別条項違反となる。

(2) 恒久的施設無差別条項との関係

パネリストの Angel 氏は、本件で恒久的施設無差別条項について検討する際には、アプローチの違いにより異なる結論が導かれ得ることを説明した。PE2 を子会社 2 と比較した場合、両方が UTPR 課税を受けるため、恒久的施設無差別条項違反は生じない。

ただし、(1)で検討したように、資本無差別条項違反の結果、子会社 2 が UTPR 課税を受けるべきではないということまで加味すると、同様の状況で、子会社 2 と PE2 のうち、PE2 のみが UTPR 課税を受けることとなり、資本無差別条項違反となる。そして、この無差別条項自体には、このケースでどのように判断すべきかについての細則が設けられていない。

OECD コメンタリーは、2.4.2(47)にて、UTPR における調整は、国内法、租税条約上の義務を含む国際的な義務に調和するものでなければならないとしている。これは、UTPR が租税条約上の無差別条項や投資協定の条項と対立し得ることを、OECD が認識していることを示しており、各国が UTPR を法制化する際には、租税条約により課税が制限される可能性を加味し、慎重に立法作業を行う必要があると述べられた。

セミナー H : 国際課税における最近の動向

(Seminar H : Recent Developments in international taxation)

Chair:

Jonathan Schwarz (UK)

Panel members: Theme1

Silvia Boiardi(Italy)

Lizelotte De Maeyer(Belgium)

Sunita Doobay(Canada)

Michaela Engel(Germany)

Frédéric Teper(France)

Panel members: Theme2

Andreas Bullen(Norway)

Peter Connors(USA)

Kuntal Dave(India)

Rébecca Dorasamy(Switzerland)

Remedios García Gómez de Zamora(Spain)

Charlotte Kiès(Netherlands)

Ryan Killoran(South Africa)

Christopher Steeves(Canada)

Wojciech Sztuba(Poland)

Nora Morales Rodriguez(Mexico)

1 概要

本セミナーでは、世界の国際税務に影響を与える最新かつ最も重要な問題に係る司法判断が取り上げられた。国際税務問題に関するトピックとして、納税者の権利と税務における人権に係る司法判断の紹介があった。

2 納税者の権利と税務における人権

(1) Halet 対ルクセンブルグ⁽³¹⁾ (欧州人権裁判所大法廷 2023 年 2 月 14 日)

本事例は、企業の脱税取引を暴露した内部告発者が有罪であるかが争われたケースである。

Halet 氏が勤務先の納税申告書のコピーをジャーナリストに提供したところ、内容が公表されるなどして、雇用主から窃盗と顧客の秘密保持違反で刑事告訴されたものである。

ルクセンブルク高等裁判所は、当該文書の公表が勤務先に損害を与え、風評被害と顧客の信頼の損失を引き起こしたとし、有罪判決を支持した。情報の公開による公共の利益よりも損害の方が大きかったと認定されたのだが、大法廷の多数派は、公共の利益は不正行為にとどまらず問題ある行為にも及ぶとし、雇用主による解雇、起訴、有罪判決及び罰金は、内部告発者の表現の自由に委縮効果をもたらしたとされた。

(2) L.B.対ハンガリー⁽³²⁾ (欧州裁判所 2023 年 3 月 9 日)

個人の私生活を尊重する権利と公的機関の干渉とのバランスに係る判例が紹介された。

ハンガリー税務当局が、ウェブサイト上の滞納者リストで納税者の住所と氏名を公開したところ、あるオンラインメディアが滞納者の全国地図を作成した。

欧州人権条約 8 条では、全ての人は、自分の私生活や家族の生活、家庭を尊重する権利を有し、権利の行使には、法律に従い国の経済的幸福のために民主主義社会において必要な場合を除いて、公的機関による干渉があってはならないとされている。私生活への公的機関の干渉は私生活の妨害に相当するが、正当な目的、すなわち納税に関する規律の改善とそれに伴う国家の繁栄を守ることと、第三者への情報提供によって納税義務者に関する第三者の特定の利益を保護するなどとのバランスが求められる。

(3) Societe Natixis 対欧州委員会⁽³³⁾

欧州人権条約に定められている財産請求権に係る判例が紹介された。

フランス法では一定の条件下で外国税額控除が認められない。欧州人権条約の議定書第 1 条では、全ての自然人又は法人は、自分の所有物を平和的に享受する権利を有するとされており、税額控除を相殺することは、欧州人権条約第 14 条及びその議定書第 1 条の意味における財産

⁽³¹⁾ European Court of Human Rights *Halet v. Luxembourg* (application no.21884/18) (14 February 2023)

⁽³²⁾ European Court of Human Rights, *L.B. v. Hungary* (application no.36345/16)

⁽³³⁾ France: Conseil d'Etat, 8 March 2023, Nr 456349, *Société Natixis*

請求権であるかについて争われた。

フランス最高裁判所では、正当な請求は議定書第1条の規定の意味の範囲内で財産とみなされなければならないが、確実な請求が存在しない場合、外国税額控除は議定書第1条の意味の範囲内での財産とみなさず、フランス国内法に基づいて税額控除を繰り越す権利がない場合は、還付請求ができないことを確認した。

(4) ベルギー税務弁護士協会ほか対 *Vlaamse Regering*⁽³⁴⁾ (欧州司法裁判所 CJEU)

行政協力に関する EU 指令では、仲介者は、積極的な税務計画となる可能性のあるクロスボーダー取決めの詳細を税務当局に報告する必要がある。これは EU においては、OECD/G20 BEPS 行動計画 12 に影響があり、積極的な税務計画の開示義務を指す。EU 憲章第7条に違反するかという問題については、目的の達成のための開示は厳密に必要ではないが、関連者又は法的特権に拘束されないその他の仲介者に対する報告義務により、税務当局への報告対象となるクロスボーダー取決めの情報の確実な提供が行われることが述べられた。

(5) *Gwendolyn Louise Deegan* 対カナダ司法長官⁽³⁵⁾

本事例は、米国外の居住者が米国国籍であることにより、口座情報を米国に開示することは人権を侵害しているかに係る事例である。

カナダの居住者の2人は、カナダ生まれで米国国民であった。どちらの者も米国とは実際に継続的な繋がりを持っていなかった。

米国国民は全世界所得課税である。一方、FATCA を発効させるため、カナダの法律ではカナダの金融機関に対して、米国顧客に関する口座情報を提出することを義務付けており、カナダはこの情報を米国に開示することが求められている。カナダの権利と自由憲章では、法の前及び法の下での平等で、差別なく平等な保護及び利益を受ける権利を有するとされる。カナダ連邦控訴裁判所は、差し押さえを必要とする公共の利益より影響を受ける人のプライバシーの利益が優先されるかについて、FATCA の主な目的は、カナダの金融機関とその顧客及びカナダ経済全体に対する影響の回避であるとしており、パネリストからは、広く受け入れられている税法の運用における国際協力の一例であるとの見解が述べられた。

3 その他国際的に重要な最近のケース

(1) クラウドコンピューティングの国際課税

カナダとインドの裁判所が、最近、国境を越えたクラウドコンピューティングの取決めに關する税務上の取扱いを判断した裁判例の紹介があった。

イ カナダブリティッシュコロンビア州最高裁判所のケース⁽³⁶⁾ (2023 年)

カナダでは、サポートサービスとクラウドコンピューティング及び専用通信サービスが

⁽³⁴⁾ Court of Justice of the European Union, *Orde van Vlaamse Balies, IG, Belgian Association of Tax Lawyers, CD, JU V. Vlaamse Regering* (Case C-694/20)

⁽³⁵⁾ Supreme Court of Canada/ Federal Court of Appeal, *Deegan and Highton v. Canada* (Attorney General), 2022FCA 158

⁽³⁶⁾ Supreme Court of *British Columbia Hootsuite, Inc. v. British Columbia (Finance)*, 2023 BCSC 358

州内で使用するソフトウェア・プログラムに該当するとし、ブリティッシュコロンビア州の売上税を課したケースが争われた。

最高裁判所は、取引の本質的な性質が税務上の決定的な要因になるとして事実認定を行い、納税者が勝訴した。サポートサービスは技術的知識の購入であり、コンソール（ソフトウェア）は導管であること、クラウドコンピューティングは設備サービスであること、クラウドコンピューティングへ直接接続するリンクは米国に限定されていると認定した。コンピューティング料金は、ソフトウェアが使用される場合はロイヤルティであるか否かの認定に影響を与える可能性がある。居住地国におけるクラウドコンピューティング料金は、条約に基づく事業利益として非課税になるという見解を支持する結果となった。

ロ インド所得税不服審判所のケース⁽³⁷⁾（2023年）

インドのケースは、世界中の顧客に「標準的かつ自動化された」クラウドコンピューティングサービスを提供している中で、インドの顧客から受け取ったクラウドサービス料金が、国内法及び印米条約に基づき、ロイヤルティ又は技術サービス料金（FTS）であるとしてインドで課税対象となったものが争われた事例である。

インド所得税不服審判所は、条約定義のロイヤルティの重要な要素は「技術的な知識、経験、スキル、ノウハウまたはプロセスを利用可能にする」ことであるとし、受信者がサービスプロバイダーに依存せずに技術サービスを独自に「利用可能」な場合は技術サービスであるが、カスタマーサポートサービスは付随的及び補助的なサポートのみが提供され、技術や知識の移転がないため、「利用可能」にならず技術サービスではないとした。

(2) 管理された外国法人及び類似の法人

サッカー選手の国際的な移籍に関連して発生した二つのケース及びサッカー選手の移籍以外の二つのケースがパネリストから紹介された。

イ サッカー選手の国際移籍のケース⁽³⁸⁾（2023年）

オランダ最高裁判所は、オランダで支払われたサッカー選手の報酬の一部をブリッジングファンドへ支払い、イギリス移籍後に、ファンドから年金として受け取るというスキームに対して、スポーツ所得であると判断した。

ロ イギリスの第一段階裁判所のケース⁽³⁹⁾（2023年）

イギリスのケースでは、バルトガル人サッカー選手の移籍に伴い、イタリアチームとのサービスを提供する契約に基づいてイギリスのエージェントが受け取った手数料及び選手との代理人契約に基づき受け取った手数料がイギリスの VAT の対象とされたことについて、VAT 指令に基づき事実認定を行い、当該手数料はイタリアチームに提供されたサービス及び移籍を目的として選手に提供された仲介サービス手数料に相当し、イギリスにおける課税取引ではないと結論された。

⁽³⁷⁾ Income Tax Appellate Tribunal, *Amazon Web Services, Inc. v. Assistant Commissioner of Income Tax* (ITA. Nos 522 and 523/Del/2023)

⁽³⁸⁾ Supreme Court (Hoge Raad der Nederland) Case No, 21/04113 (14April 2023)

⁽³⁹⁾ *First-tier Tribunal Sports Invest UK Limited v. HMRC* (2023) UKFTT 376(TC)

ハ 南アフリカ最高裁判所控訴のケース⁽⁴⁰⁾ (2023 年 2 月)

南アフリカ税務当局は、南アフリカ法人の支配下の外国法人及び類似の法人について、アイルランド関連法人の所得を CFC ルールにより南アフリカ法人の所得に合算すべきとした。CFC ルールでは、外国事務所 (FBE) に帰属する所得は除外されるところ、当該外国事務所は事業の主要業務を遂行する固定的な場所である必要がある。アイルランド関連法人は従業員が 4 名で、マネジメントサービスやトレーディング機能を他の関連法人に外注し主要業務を遂行するための適切な人員が配置されていなかった。最高裁判所は事実認定によりアイルランド法人の主要業務は投資であり、業務のアウトソーシングによる事業管理への変更はビジネスモデルの選択であり、主要業務が変わることはないと認定した。

ニ 米国最高裁判所のケース⁽⁴¹⁾ (2023 年)

米国のケースは、インド法人の株主である個人に対し、累積利益の持分相当額を課税したことに対する返金訴訟である。米国最高裁判所は、所得税課税には「実現」が必要であるところ、実現なしに発動される規則が問題となり、合法性が争われた。訴訟は却下され続け、米国控訴裁判所も拒絶したところ、米国最高裁判所は判決を再検討する裁定としたことが報告された。

(3) 技術サービスとロイヤルティ

租税条約における事業利益、技術サービス料、ロイヤルティの区別が重要になってきているとして、ノルウェーとスペインの判例がパネリストから紹介された。

イ ノルウェー税務控訴委員会⁽⁴²⁾ (2022 年)

ノルウェーのケースは、租税条約に基づく外国税額控除に関する問題で、ロイヤルティと役務提供の対価の境界に係るものである。

ノルウェーの船舶設計者が中国にある船の設計修正等を行い課税されたが、ノルウェーで外国税額控除をするにはロイヤルティでなければできないところ、船舶設計者が行った修正はノウハウを使用した技術は移転していないとされ、中国が条約違反で課税したと判断したものである。

ロ スペイン国立裁判所⁽⁴³⁾ (2023 年)

スペインのケースでは、スペイン税務当局は、イギリスのレンタカーソフトウェア使用の対価をロイヤルティと認定して課税したが、ソフトウェアに関連する支払いの判断の主な要素はソフトウェアの適応性であるところ、ソフトウェアに含まれる特定のデータ構造の改変の権利の有無が判断された。OECD のコメンタリーでは、ソフトウェアを改変すると使用料の支払いが生じるとされているが、本件は使用者にその改変を行う権利がないためロイヤルティに該当するとされた。

⁽⁴⁰⁾ Supreme Court of Appeal *CSARS v Coronation Investment Management SA (Pty) Ltd* (1269/2021) [2023] ZASCA 10 (07 February 2023)

⁽⁴¹⁾ Court of Appeals *Moore v. United States*, No.C19-1539-JCC (unpublished, W.D. Wash. 2020), *aff'd*, 36 F.4th 930 (9th Cir. 2022)

⁽⁴²⁾ Tax Appeal Board, Large Department – Decision -SKNS1–2022– 9

⁽⁴³⁾ National Court *Herts de España*, SL SAN 1918/2023 – ECLI:ES:AN:2023:1918, of 29 March 2023

(4) 外国税額控除

租税条約は二重課税を排除するためのものであるが、納税者の居住地国における外国税の取扱いに関して問題となるケースが増加していることについて、二つのケースが紹介された。

イ ポーランド最高行政裁判所のケース⁽⁴⁴⁾ (2023 年)

ポーランド国内の税率の上限は 19%であり、外国税額控除を行う場合、米国からの配当は条約上 15%が上限であると解釈し、4%は国内税として計算したところ、最高裁判所は、税額控除は条約に関係なく機能することから、米国の源泉所得税率 30%を適用し、国内税率は 0%であるとしたケースである。

ロ スイス連邦裁判所のケース⁽⁴⁵⁾ (2022 年)

フランスの不動産保有ビークルについて、どの課税が優先されるかが問題となった。フランス国内税法とスイス国内税法では、法人格の取扱いが異なるため資産保有に対する課税方法が異なるところ、仏瑞条約では源泉地国課税が優先される。スイス連邦裁判所は、条約上では源泉地国課税が優先されることを確認し、条約に従い資産価値が基準額に不足しフランスで実質的な課税が発生しないと認定し、結果としてスイスでは条約に基づいた免除はないとした。

セミナー I : 法人課税における被雇用者の国際的な移動及びリモートワーク

(Seminar I : International Mobility and Remote Work - Corporate Tax Implications)

Chair:

Ana claudia Utumi(Brazil)

Panel members:

Sandra Benedetto(Chile)

Karine Halimi-Guez(France)

Victor Jaramillo(USA)

Belema Obuoforibo(IBFD)

Frank Potgens(IBFD)

Tom Rosser(USA)

Juan Carlos Perez-Pena(Mexico)

Secretary

Doris Canen(Brazil)

1 概要

本セミナーでは、リモートワークの普及により多様化する雇用形態を、既存の租税条約がカバーできていないことを前提に、リモートワークを類型化し、租税条約上どのように取り扱う

⁽⁴⁴⁾ Supreme Administrative Court (Naczelny Sad Administracyjny) in Warsaw (II FSK 1171/22) 28 February 2023

⁽⁴⁵⁾ Federal Supreme Court 2C_365・2021、StR 2023, 299 (13December 2022)

れるかについて解説がされた上で、雇用サイドである企業の立場から意見が述べられたほか、今後対応すべき課題が示された。

2 OECD モデル租税条約上のリモートワークの課税関係

(1) OECD モデル租税条約 15 条

OECD モデル租税条約 15 条（給与所得）は、企業・労働者間の雇用に関する規定であるが、同条では企業と労働者が同一国の居住者であることを前提としている。同条のベースとなる考え方は、企業が、労働者へ支払った給与に関し控除を受ける場合、その企業の居住地国が、その給与に課税する資格がある、というものである。

パネリストの **Belema** 氏は、この考え方は、リモートワークを考慮に入れておらず、労働者の勤務地国の射程が非常に狭いと述べた。

(2) ケーススタディ

企業の労働者がリモートワークを行う場合の、OECD モデル租税条約の適用について、次のケースを用いて説明された。

イ Case 1

企業と異なる国に居住する労働者が、その居住地国でリモートワークを行う場合

ロ Case 1 (a)

当初、企業と同一国に居住していた労働者が、他国に移転し、そこでリモートワークを行う場合

ハ Case 1 (b)

企業と労働者が同一国の居住者であり、労働者が他国で一定期間のリモートワークを行う場合

ニ Case 1 (c)

企業が他国に居住するフリーランサーと業務委託契約を結ぶ場合

ホ Case 1 (d)

企業が短期間で滞在先を転々としながらバーチャル上で仕事を行う、いわゆるデジタルノマドと雇用契約を締結し、その者が他国滞在先でリモートワークを行う場合

ヘ Case 2

B 国企業が B 国内で雇用した従業員が、A 国の企業のために B 国内でリモートワークで勤務する場合

ト Case 3

企業が、他国の労働者グループ（多数の労働者）と雇用契約を結んでおり、Home Office PE の認定が問題となる場合

(3) ケーススタディの課税関係

各ケースにおける課税関係について、パネリストの **Sandra** 氏から説明があった。

イ Case 1

OECD モデル租税条約 15 条の規定により、労働者の居住地国で課税される。企業の所在地国が労働者の給与に課税しようとしないう限り、二重課税は生じない。

ロ Case 1 (a)

労働者の他国での勤務期間が長く、勤務地国の居住者となる場合は、イと同様の結論だが、勤務期間が短く居住者とならない場合は、企業所在地国及び労働者勤務地国双方が課税するケースが生じ得る。その場合、企業所在地国において二重課税防止措置（外国税額控除）が必要となる。このケースでは、労働者の居住地国の決定が困難なケースがあり得ると述べられた。

ハ Case 1 (b)

ロと同様であり、労働者が勤務地国の居住者とならない場合、企業所在地国のみが課税するが、勤務期間が長くなった場合、OECD モデル租税条約 15 条により、勤務地国が課税し得る。

ニ Case 1 (c)

他国のフリーランサーと契約する場合、雇用契約の問題ではないため OECD モデル租税条約 15 条は適用されず、OECD モデル租税条約 7 条（事業所得）ないし 12 条（使用料）、国連モデル租税条約 14 条（自由職業所得）の適用可能性がある。

ホ Case 1 (d)

デジタルノマドである労働者は、居住地国が特定できないため、その結果、租税条約を適用することができず、課税できないと考えられる。

ヘ Case 2

雇用者と労働者が同じ B 国の居住者であるケースであり、A 国企業と B 国企業間で、労働者の給料の負担をどのように定めているかが重要となる。A 国企業が従業員の給与を負担し、従業員と雇用関係があると判断できる場合、OECD モデル租税条約 15 条が適用され得る。

ト Case 3

パネリストの Frank 氏から、Home Office PE について説明があった。他国で勤務する従業員の自宅の PE 認定（Home office PE）については、①その PE が企業の処理によるものか、②Home office での活動が継続して行われているかに関係している。①に関し、企業が PE に関して報酬等を支出している場合に PE になり得るが、これは広く捉えることができ、労働者の自宅のインターネット設備に対して支出する場合も含み得る。また、企業と労働者の契約で、企業が無償で労働者の自宅を使用できるとしている場合も、PE を構成する可能性があり得る。②に関し、OECD モデル租税条約 5 条（恒久的施設の定義）に関するコメンタリーパラグラフ 18 は、Home office が企業の事業を実施することを目的として継続的に使用されることを必要とする。なお、企業が勤務場所を他に提供しているにも関わらず、あえて労働者の自宅を勤務場所を選ぶような場合は、Home Office PE を構成しない。

3 企業の立場から

(1) Tax Executives Institute(TEI) survey

リモートワークに関する、TEI の調査では、調査参加企業の 63.7%が恒常的なリモートワークが認められないことを理由に、求人を辞退された経験を持つと回答している。また、多国籍企業は、従業員の雇用に関し、法令を遵守したいと考えているが、複雑な PE 認定がリスクで

あると捉えているとの結果が出たと説明された。

企業（Booking.com）所属のパネリストである Karine 氏は、従業員の雇用に関し、企業側も透明性を求めており、タックスプランニングをする意図は持っておらず、PE 認定に関し何らかのセーフハーバーが設けられることが理想的であると述べた。

(2) 透明性確保のための提案

国境を越えた雇用の透明性を高めるための、企業サイドからの提案として、国境を越えて働くリモートワーカーのファイルを多国籍企業の所在地国に提出し、情報交換制度によって各国が情報を共有する制度が提案された。

4 今後の課題

OECD のパネリストである Juan 氏は、リモートワークの問題は、多国間による解決が必要であり、OECD において、多くの国の代表者によって議論されるのが望ましく、1 点目として、Home Office PE についてさらに明確化すること、2 点目として、OECD モデル租税条約 15 条の見直しが必要かどうか検討することが必要であると述べた。

5 GloBE ルールでの考慮

パネリストの Juan 氏は、GloBE ルールにおけるリモートワークへの考慮について説明した。

GloBE ルールにおける実質ベースの所得除外額算定では、国境を越えて勤務を行う従業員について考慮がなされている。2023 年 6 月に発表された”The Administrative Guidance”は、次のように規定している。従業員が雇用主である関連会社の居住地国で勤務した期間の割合が①50%を超える場合、その従業員に支払った給与は、100%関連会社の費用として割り当てられ、②50%以下の場合、その勤務期間の割合に応じた費用が、関連会社の費用として割り当てられる。なお、対象の多国籍企業が、この計算過程を負担が大きいと考える場合、給与を考慮に入れず、実質ベースの所得除外額を計算することもできる。

セミナー J：移転価格制度の論点（問題点と解決の動向）

(Seminar J : Transfer pricing controversial topics - problems and solutions)

Chair:

Monique van Herksen(Netherlands)

Panel members:

Mukesh Butani(India)

Stefan Greil(Germany)

Eric Lesprit(France)

Marc Levey(USA)

Ricardo Rendón(Mexico)

Mayra Lucas(OECD)

1 概要

セミナーJでは、実務家、政府関係、OECDの代表者により、移転価格に関する問題点及び紛争解決の動向が議論された。

2 調査や裁判に見られる傾向（無形資産関連）

(1) 判例紹介

移転価格に関する紛争について、無形資産に係る判例が紹介され、特にマーケティング無形資産に対する独立企業間の所得の配分の問題点に係る判例が取り上げられた。

例として、コカ・コーラ社が国外関連者にライセンスした知的財産の報酬について、外国代理店の報酬とマーケティング無形資産をめぐる2022年の判決⁽⁴⁶⁾が紹介された。

他の判例としては、広告、マーケティング、販売促進に係る独立企業間の報酬について、インドではしばしば紛争に発展しており、マーケティング費用がブランド構築費用に該当するかについて、2016年のホイールプール社、2014年のLGエレクトロニクス社、2015年のソニーエリクソン及び2015年のマルチスズキ社などの判例が紹介された。また、メキシコでの判例として、2019年のドリンクスディストリビューター社や2013年のテレフォンカンパニー社の判例が紹介された。

(2) 調査や裁判に見られる傾向

無形資産は評価が難しく、評価方法についてもDCF法などが適用されてきたが、マーケティング無形資産に関する紛争の減少は期待できない。無形資産の評価上の課題として、予測と結果の評価、移転価格算定方法（残余利益分割法となることが多いが適切か）、ベンチマークのほか、事後の調整をどのように回避するかという課題があることが説明された。今後は、第2の柱の影響が予測不可能であるところ、紛争解決又は紛争回避が阻害されるメカニズムに対処する必要があるとパネリストから意見が述べられた。

3 紛争解決に見られる傾向

(1) 統計的数値からの説明

パネリストから、移転価格の独立企業原則について、多くの相反する解釈があることが紛争の増加につながっているとして、OECDが公表した統計的数値が紹介された。事前確認（Advance Pricing Arrangements : APA）件数、管轄区域別件数などの具体的数値からAPA制度が機能しているか、どの国が導入しているかなどが確認できるという説明があった。

上記のほか、ケース解決までの平均時間（2019～2021年）、解決手法のカテゴリごとの解決割合（2019～2023年）の移転価格案件とそれ以外の案件の比較、案件発生数や終了数及び在庫数の推移（2019～2021年）、2021年に終了した相互協議（MAP）ケース事由別内訳が紹介された。これらの数値によれば、移転価格の紛争解決には長期間を要することが明らかであり、

⁽⁴⁶⁾ コカ・コーラ事件は、巨額の価格調整とそれ以前の年度に関するクロージングアグリーメントで合意された移転価格アプローチとの関係が主な論点であった。納税者が事前確認アグリーメント期間終了後も継続適用していたところ、IRSは、これを独立企業間価格とは見做されなくなったとし、独立企業間価格を見直したものである。

また終了件数 7,742 件に占める移転価格ケースの割合も 44%と多いことが示された。終了したケースの約 60%が合意による解決であることも紹介された。パネリストから、移転価格案件については、解決までの期間を 24 か月以内とするためには改善の余地があるとのコメントがあった。

(2) MAP へのアクセスと機能

OECD の統計的数値から、MAP は依然として高い解決機能を有していることが紹介された。

(3) 紛争防止のためのツール

移転価格で二重課税になることなく確実に納税し、紛争防止につながる手段が紹介され、そのツールを利用することが推奨された。ツールとは、①移転価格文書化、②納税者との協調的コンプライアンス、③国際的な同時監査又は共同調査、④リスク評価、⑤事前確認である。パネリストからは、各ツールについて、移転価格文書化については標準化が十分ではないことや、コンプライアンスリスク評価や共同監査については OECD レベルで話し合うべきであるといった課題があるとのコメントがあった。

(4) 税紛争に起因する付随的な損害

税紛争が起これば、過去年度や将来年度への影響、年次報告、引当金や FIN48⁽⁴⁷⁾ に基づく不確実性に関する会計処理報告、集団訴訟、ペナルティなど幅広い影響がある。

また、パネリストからの説明では、OECD から公表された ICAP（国際的コンプライアンス確認プログラム）に言及があった。ICAP は多国籍企業グループからの希望により、複数の国・地域の税務当局が協調して、移転価格文書に基づいてリスク評価を行う取組であるが、新興国はこの取組への参加に消極的であるとコメントがあった。

パネリストから、この 1 年で APA を導入する国・地域が増加したことが報告された。2023 年 2 月、OECD から「多国間の MAP および APA の処理に関するマニュアル」(MoMA) が発表され、一般的な MAP と APA の処理に関する情報を入手できるようになったことも述べられた。EU 移転価格指令では、OECD 移転価格ガイドラインを EU 法に組み込むことが望まれるとコメントがあった。これには、紛争防止の観点で特に興味深い規定が二つあり、一つは、EU 移転価格指令では、納税者の請求により対応的調整を加盟国が保証することが意図されており、手続は 180 日以内に受諾又は拒否の理由を示さなければならないことである。もう一つは、この提案には移転価格に関する簡略化されたアプローチが盛り込まれており、流通業と製造業のリスク評価の枠組みとして低リスク、中リスク、高リスクの三段階評価によるリスク評価が盛り込まれていることであると説明があった。

パネリストからの意見として、現在、協議当事国は様々な方法で紛争解決に取り組もうとしており、様々な視点で異なる方法を効率的な解決策だとしているが、解決策に伴う付随的な損

⁽⁴⁷⁾ 米国財務会計基準審議会（FASB）の解釈指針第 48 号「法人所得税の不確実性に関する会計処理」により、課税上の取扱いが不確実な項目を財務諸表上で認識する取扱いである。移転価格税制の適用により、追徴税額が生じる可能性があれば、これを税金費用として見積もり、財務諸表に計上しなければならない。

害の調整を考慮していないと説明があった。そのため、実務においては、解決に至るまでは当局同士の議論の方法からどの規定を考慮すべきか、合意しても他にも話し合うべきことがあるという事実を知っておく必要があるとコメントがあった。

4 動向予測

税紛争の今後の動向予測として、パネリストからは、移転価格問題の継続と、新たに「利益 B」、「利益 A」、「第2の柱」及び「サステナビリティ・ESG（環境・社会・ガバナンス）の取組への投資」というテーマが挙げられた。

そのうちいくつかのテーマについて、パネリストからコメントが述べられた。移転価格問題については、簡素化し紛争を減らしたいのであれば二国間ベースで協議すればよいのではないかという点、また、利益 A に関しては利益 A による新たな利益移転が公平なのか不公平なのかを移転価格としてどのように受け止めるか考察する必要がある点、更に、第2の柱に関しては、独立企業原則の適用について議論すれば紛争の基となる規制をクリアすることになるのではないかという点が述べられた。