

BEPSによる国際課税制度下での
立証責任に対する一考察

居 波 邦 泰

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 育 官 〕

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

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

BEPS とは一般的に「多国籍企業等が、グループ関連者間における国際取引により、その所得を高課税の法的管轄から無税又は低課税の法的管轄に移転させることで、国際的²二重非課税を生じさせるもの」といわれるものであり、これに対する BEPS への取組みは、2012 年後半から OECD を中心として始まったもので、BEPS による国際的²二重非課税を防ごうとする国際的なプロジェクトである。

BEPS プロジェクトでは、2013 年 2 月に OECD から BEPS 報告書である「税源浸食と利益移転への対応（Addressing Base Erosion and Profit Shifting）」が公表され、このなかで「多くの BEPS の手法は合法であり、国際課税原則を見直す必要がある」とされた。これを受けて、2013 年 7 月に「税源浸食と利益移転に係る行動計画（Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting）」（以下「BEPS 行動計画」という。）が公表され、このなかで 15 の行動計画が示された。

この BEPS 行動計画では、2014 年 9 月を第一次、2015 年 9 月を第二次、2015 年 12 月を第三次として、その勧告等の期限を定めて検討が進められており、2014 年 9 月には、行動計画 2 [ハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメントの無効化]、行動計画 6 [租税条約濫用防止]、行動計画 8 [移転価格—無形資産]、行動計画 13 [移転価格—文書化及び CbC Reporting] 等に係る 7 つの第一次 [Deliverables] が公表され、これにより勧告等が示された。

2015 年 9 月には、行動計画 7 [恒久的施設 (PE) 認定の回避]、行動計画 4 [過大利子税制]、行動計画 3 [タックス・ヘイブン対策税制]、行動計画 12 [タックス・プランニングの報告義務の創設] 等の第二次 [Deliverables] の公表を予定している。

今後、OECD の勧告等を受けて、現行の国際課税原則に変更を加えること

も視野に入れて、国際課税の制度及び執行の改正がなされることが予想されるところであるが、本研究は、OECDからの勧告等を踏まえ、これまでの国際的・二重非課税である事案・取引等に対しては、どのような制度及び執行の改正を行うことで、国際的・二重非課税に対し課税が可能になるのか(つまり、国際的課税権を確保ができるか)について検討を行い、そのために必要とされる提言を行うものである。

2 研究の概要

(1) 国際的な立証責任の在り方について

イ 国際的な税務訴訟における立証責任の一般的な在り方

我が国における税務訴訟における立証責任の一般的な在り方としては、これまですべての立証責任を税務当局が負うことを一般的な在り方と行政側、実務家側、学者側と三者とも、認識されてきたきらいがあるが、これを国際的に各国の状況と比較・確認してみると、以下のような実態が覗えるところであり、決して我が国の在り方が国際的なスタンダードとは言い難い事実が明らかにされるとことである。

① 米国（一定の要件を満たす場合は納税者から税務当局に移行）

原則は、租税裁判所規則 142 条により、納税者が負うこととされているが、1998 年 IRS 改革法により、納税者が税務調査（資料収集等）に十分な協力を行う等、一定の要件を満たす場合は納税者から IRS への立証責任の転換が規定された。（内国歳入法 7491 条）

② 英国（一般的に納税者）

行政審判所における立証責任は、一般的に納税者にある（租税管理法 TMA1970, 判例）。

③ フランス（一般的に税務当局）

委員会（行政仲裁機関）における紛争について訴訟が提起された場合、行政庁が指摘した重大な不備についての立証責任は、常に税務当局にある。

- ④ ドイツ（税額増加については税務当局、税額軽減については納税者）
租税通則法（AO）88条コンメンタール
なお、親子会社間等の金融取引に関する移転価格ガイドラインを策定（2015年12月）
- ⑤ イタリア（一般的に提訴・上訴人で、納税者とされる）
- ⑥ カナダ（一般的に納税者）
自主申告制度の下で、税務当局の査定が間違っていることの立証責任は、納税者にある。ただし、罰則が課された場合におけるその根拠の事実の証明は、税務当局が負う。（判例 *Supreme Court of Canada in Johnston v. M.N.R.* (1948)3 DCT1182）
- ⑦ オーストラリア（一般的に納税者）
税務当局による過大な査定額又は誤った決定事項等に関し、納税者が不服を申し立てる場合等の立証責任は、納税者にある（1953年租税管理法 第14ZZK(b)）。

国際的な立証責任の在り方は、税務当局・納税者に分配されているとはいえ、上記の各国の税務訴訟における立証責任を見てみると、原則的には、納税者側に置かれることがより一般的な姿であると認められるところである。

2011年にヨーロッパで開催された EATLP Congress⁽¹⁾では、「租税法における立証責任」がそのテーマとして置かれたが、そのジェネラルレポートを見てみると、以下のことがわかるところである。

- EATLP Congress で認められた国際的にもっとも一般的であるとされる税務訴訟の立証責任の在り方は、「税務当局と納税者に分割されること」であると報告された。その意味が、ドイツの立証責任の在り方

(1) EATLP とは、European Association of Tax Law Professor の頭文字であり、この会合 (Congress) が毎年、ヨーロッパで開催されている。2011年開催のテーマが「The Burden of Proof in Tax Law」であった。

のように「税額増加については税務当局、税額軽減については納税者」であったとしても、やはり税務当局が一方的に負うとされる我が国の立証責任の在り方は、国際的に一般的ではないものと言える。

- EATLP Congressによると、立証責任の在り方の基本的な考え方は、「証拠に近い者が証明責任を負うべきである」ということである。

□ 納税者に立証責任を置く一般的理由

この「証拠に近い（確実に証拠を把握している）者が証明責任を負うべきである」ということは、訴訟における立証は、一方の訴訟当事者にとっての有利・不利という観点で捉えるものではなく、裁判官の的確な判断を可能にするためのものであり、司法に対する訴訟当事者に対する訴訟責任であるということである。

この観点からは、立証責任とは「もっとも証拠に近い（確実に証拠を把握している）者」が誠意をもって証明責任を負うものであるのであれば、税務訴訟において「もっとも証拠に近い者」は、「税務当局ではなく納税者」であることから、また、上記の国で見ると、米国や英国が立証責任を訴訟法規定等で納税者に負わしているが、このことから、国際的により一般的な税務訴訟における立証責任は納税者に置かれているようであり、我が国の税務当局に一方的に負わせるということは、論理的とは言えない取り扱いであると思われる。

ハ 最近の立証責任に係る動き

- 英国の迂回利益税（Diverted Profits Tax）の導入

迂回利益税は、英国に納めるべき税金を他国に迂回（diverted）させたとき、税務当局から主張された場合には、その25%を速やかに国庫に納付することを義務付けた税制であり、2015年4月から導入された罰則税である（英国はこれは法人税ではないと説明している）。ただし、迂回の実事がないことを立証すれば、納めた金額は、利子をつけて全額返還されるという制度である。

(2) 我が国の立証責任の現状等

イ 法律要件分類説（規範説）

規範説とは、ローゼンベルグの主張したところであり、わが国では倉田判事が代表的論者である。法律要件分類説という名称を使用したのは、兼子教授や岩松判事であり、内容的には法規不適用の法則を説く点で、規範説と同じである。法律要件分類説による証明責任の分配は、以下の通りである。

- ① 権利の発生を定める法条（権利根拠規定）の要件事実は、その権利を主張する者が証明責任を負う。
- ② いったん発生した権利関係の消滅を規定する法条（権利消滅規定）の要件事実については、権利を否認する者に証明責任がある。
- ③ 権利根拠規定に基づく法律効果の発生を障害する法条（権利障害規定）の要件事実は、その法律効果の発生を争う者に証明責任がある。
- ④ 以上の各場合につき、本文と但吾が組み合わされている法条では、本文に掲げられた事実が法規適用の前提要件であって、但書で除外された事実は不適用の要件となるから、後者の事実については、法条の適用を免れようとする相手方に証明責任がある。

ロ 個別具体説

- (イ) 法律の親定が明確に立証責任の分配を定めていればそれによる。
- (ロ) 法律の規定が明確でない場合は、(a)証拠との距離、(b)立証の難易、(c)蓋然性によって立証責任の分配を行う。ただし、以上による分配が信義則や実体法の立法趣旨に反する場合には修正され、信義則は実体法の立法趣旨に優先する、とされる。
- (ハ) 新堂教授は、(イ)当事者間の公平の観点と、回法親の立法趣旨、の二点を、分配を決定する基準とされ、前者については、国立証の難易、(ホ)証拠との距離、(ヘ)経験則の蓋然性、の三つの因子を挙げられる。

(3) 我が国の司法当局の国際課税に係る立証責任上への認識

イ 「所得税更正処分取消請求控訴事件 東京高等裁判所平成 24 年（行

コ) 第 421 号 (平成 25 年 5 月 29 日第 17 民事部判決)」での司法判断

「シンガポール税務当局から情報を収集したように、国には、外国との間の租税条約や租税協定によって、相手国の税務当局を通じて納税者の国外の子会社等の情報を収集する手段が用意されている。したがって、課税庁にとって、国外に所在する子会社等の実態を把握することが困難であるとはいえない。」

ロ この司法当局の認識の妥当性

この司法当局の認識については、以下の理由により、妥当な判断ではない。

- その前提として、「証拠との距離」を立証責任の判断に関して軽視していること
 - この理由には「納税者側の事情が主張立証の対象となることが多い（国の事情や純然たる第三者の事情が主張立証の対象となることは、通常は、想定されない。）」ことがその根拠とされているが、これは意味不明のように思われ、理解に苦しむところである。
- 特定の情報（例えば、銀行機密とした情報）へのアクセスが認められないことを相手国が決められること
- 租税条約 26 条に一般的に提供拒否が認められている項目として、以下の規定が置かれており、相手国の判断で提供拒否がなされること
 - 国内法令及び行政慣習に抵触する行政上の措置（相互主義）
 - 国内法令下又は行政の通常の運営で入手できない情報の提供（相互主義）
 - 営業上の・事業上の秘密、公開が公の秩序に反する情報の提供

(4) 我が国における BEPS による国際的二重非課税の事例等

イ 「日愛租税条約の利用による匿名組合事案」

匿名組合員であるアイルランド法人に対する匿名組合契約に係る利益分配金の支払（その 99% をバミューダ LPS に移転）について、日愛租税条約 23 条（「その他所得」への非課税）の適用により、源泉所得税を

納付していなかったもの

(争点等) 匿名組合員であるアイルランド法人は、日愛租税条約の特典を享受できるか

⇒ 第一審及び第二審 国側敗訴 (最高裁：上告不受理)

➤ 有効性が想定される BEPS 勧告：行動計画 6 [租税条約濫用の防止] での対応

ロ 「アドビ事案」

国際的事業再編により、日本子会社が親会社から仕入れて国内販売する方式から、親会社が海外から直接販売し、日本子会社がその支援をする方式に変更することにより、日本子会社の利益をその売上の 10%⇒1.5%としたもの

(争点等) 再販売取引と役務提供取引の比較可能性の有無。無形資産は争点にならず。

⇒ 第一審 国側勝訴、第二審 国側敗訴 (確定)

➤ 有効性が想定される BEPS 勧告：行動計画 8 [移転価格税制－無形資産] での対応

ハ 「アマゾン事案」

国内には「準備的・補助的」な倉庫しかなく PE は存在しないとして、通販事業からの所得の課税権は日本にないとし無申告。当局は 140 億円の決定処分 (銀行供託)。

(争点等) アマゾンの倉庫は「準備的・補助的」であり、PE への該当性はないのか。

⇒ アマゾン米国との相互協議を申請。その結果 140 億を大幅減額。(報道から)

➤ 有効性が想定される BEPS 勧告：行動計画 7 [PE 認定の人為的回避の防止] での対応

ニ 「コミッションエアによる所得移転」

シンガポール等の低課税国に統括会社を設立し、日本子会社等をコ

ミッションネアに転換して取引する（取引実態には変更なし）ことで、所得の大半を統括会社に移転。

（争点等）法形式は変更されるが、取引実態には変更がないため国際的にも問題視。

⇒ コミッションネアは PE に該当しないため源泉地国は課税できず。
（事案にならず）

➤ 有効性が想定される BEPS 勧告： 行動計画 7 [PE 認定の人為的回避の防止] での対応

ホ 「ハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメントに係る取引」

ハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメントとは、二国間の課税制度の相違を利用している取引（裁定取引）を利用した金融商品等で、合法的に国際的二重非課税を創出。

（争点等）国際的に合法的な取引であるが、これまで国際的にも問題視。

⇒ ハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメントは、合法的なため課税できず。（事案にならず）

➤ 有効性が想定される BEPS 勧告： 行動計画 2 [ハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメントの効果の無効化] での対応

○ なお、今回の BEPS への対応で、すべての国際的二重非課税が排除されるわけではない。

（5）BEPS に対する第一次 [Deliverables] に係る勧告等

OECD が 2014 年 9 月 16 日に公表した [Deliverables] のうち、勧告としての内容を持つ以下の 4 つについて、その内容を詳しくみた。

AP 2 [Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements]

AP 6 [Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances]

AP 8 [Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles]

AP 13 [Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting]

(6) BEPS に対する第二次〔Deliverables〕に係るドラフト等

OECD では、BEPS 行動計画に係る更なる取組みとして、第二次〔Deliverables〕の公表を2015年の秋(9月頃)に予定しており、それに向けて2014年10月から2015年5月までの間に、各行動計画に関して以下の10以上のディスカッション・ドラフトや第一次〔Deliverables〕の追加報告書等を公表してきており、これらについて系統立てて整理をし、それらの内容について確認をした。

《2015年9月の第二次〔Deliverables〕のディスカッション・ドラフト》

2014.10.31 公表	「BEPS ACTION 7: Preventing the Artificial Avoidance of PE Status」
2014.11.03 公表	「BEPS ACTION 10: Proposed Modifications to Chapter VII of the Transfer Pricing Guidelines Relating to Low Value-adding Intra-group Services」
2014.12.16 公表	「BEPS Action 10: Discussion Draft on the Transfer Pricing Aspect of Cross-Border Commodity Transactions」
2014.12.16 公表	「BEPS Action 10: Discussion Draft on the Use of Profit Splits in the Context of Global Value Chains」
2014.12.18 公表	「BEPS Action 4: Interest Deductions and Other Financial Payments」
2014.12.18 公表	「BEPS Action 14: Make Dispute Resolution Mechanisms More Effective」
2014.12.19 公表	「BEPS Actions 8, 9 and 10: Discussion Draft on Revisions to Chapter I of the Transfer Pricing Guidelines (Including Risk, Recharacterisation, and Special Measures)」
2015.03.31 公表	「BEPS Action 12: Mandatory Disclosure Rules」

2015.04.03 公表 「BEPS Action 3: Strengthening CFC Rules」
2015.04.29 公表 「BEPS Action 8: Revisions to Chapter VIII of the Transfer Pricing Guidelines on Cost Contribution Arrangements (CCAs) 」

(7) BEPS 勧告等への税制改正要望や執行の改善に係る提言

我が国における BEPS による国際的三重非課税の事例等として、以下のものを取り上げ、これらについて、国際的三重課税の防止等に効果があると見込まれる BEPS 勧告等を下記のように指摘をし、これらの勧告の内容から、将来的に我が国において正式に税制改正が行われる際に、税務執行の現場からの視点で必要となる又は望ましい改正要望及び執行上の改善について提言を行った。

我が国の BEPS による国際的三重非課税の事例等	有効と見込まれる OECD 勧告
<ul style="list-style-type: none"> ● 「日愛租税条約の利用による匿名組合事案」 ● 「アドビ事案」 	行動計画 6〔勧告〕 行動計画 8〔勧告〕、13〔勧告〕
<ul style="list-style-type: none"> ● 「アマゾン事案」 ● 「コミッションアの利用」 ● 「ハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメント」 	行動計画 7(ドラフト) 行動計画 7(ドラフト) 行動計画 2〔勧告〕

3 結論

(1) GAAR における立証責任

GAAR 事案についての立証上の問題としては、立証困難度の高さから税務当局にとって立証不可能であることも想定されていることもあり、その内心の意図の証明については、納税者に転換すべきかと考慮する。

(2) 上記事案等の立証上の問題点と解決策の想定

ここで課税取引スキームの具体的事例ごとに立証上の問題点とその解決策について、以下のように示す。

具体的事例ごとの立証責任上の問題点	その解決策案
①「日愛租税条約の利用による匿名組合事案」	
<p>本件スワップ契約の当事者が、アイランド法人やバミューダ LPS という我が国の調査権限外の事業体であり、調査法人の全面的な協力を得ることなしでは調査に必要な情報を得ることは困難である。</p>	<p>調査対象の日本法人に対して、事件の事実認定が可能なまでの情報提供義務等（調査協力義務を含む）を課し、それが履行されないときには、立証責任が転換されることとする。</p>
②「アドビ事案」	
<p>この取引は、国際的事業再編であり、外部の第三者からは取引内容や当事者の意図等を把握することが極めて困難であるという性質を帯びる取引であり（ドイツでは、まずは当事者に説明責任を負わしている。）、調査法人の全面的な協力を得ることなしでは調査に必要な情報を得ることは困難であること。</p>	<p>ドイツと同様に「移転パッケージ」について説明させ（情報提供義務等（調査協力義務を含む）を課す）、それが履行されないときには、立証責任が転換されることとする。情報提供義務等の履行の程度については、通常の税務調査に基づき、第一義的に税務当局に判定をさせる。</p>
③「アマゾン事案」	
<p>この事案の解決策として PE 除外への認定にそれが「準備的」なものであることを法定することが勧告されているが、「準備的」であるかどうかを立証することについては、その倉庫を</p>	<p>税務当局の通常調査により「準備的」でなく PE との判定に対し、納税者が強硬にこれは「準備的」であり、PE に該当しないと主張してきた場合には、立証責任が転換されるものと考</p>

<p>利用した取引から収益を計上しているかどうかで判断されると思われることから、これまでの通常調査により対応は可能だと考える。</p>	<p>える。しかし、この場合に、<u>納税者が何をどのように立証をすればよいのか</u>が問題となると思われる。</p>
<p>④「コミッションネアの利用」</p>	
<p>この場合の立証責任は、「コミッションネアが法的にプリンシパルを拘束しているかどうか」を証明することであるが、この場合にも、コミッションネア又はプリンシパルが海外の事業体であり、我が国の調査権外の事業体であるならば、調査法人の全面的な協力を得ることなしでは調査に必要な情報を得ることは困難であることになる。</p>	<p>この場合にも、調査対象の日本法人に対して、事件の事実認定が可能なまでの情報提供義務等（調査協力義務を含む）を課し、それが履行されないときには、立証責任が転換されることとする。情報提供義務等の履行の程度については、通常の税務調査に基づき、第一義的に税務当局に判定をさせる。</p>
<p>BEPS 事案への立証責任上の一般的問題点</p>	
<p>BEPS に関する事案は、通常、国際事案であり、我が国の調査権外の事業体が関与することが在り得ており、税務当局が立証不可能であることも想定されるところである。</p>	<p>その場合には、調査対象の日本法人に対して、事件の事実認定が可能なまでの情報提供義務等（調査協力義務を含む）を課し、それが履行されないときには、立証責任が転換されることとする。</p>
<p>GAAR 事案への立証責任上の一般的問題点</p>	
<p>GAAR(一般的租税回避否認規定)事案の場合には、納税者の内心の意図やそのスキームの経済的合理性に係る立証責任の困難度は一般的に高いも</p>	<p>納税者の内心の意図やそのスキームの経済的合理性に係る説明責任を納税者に課し、それが履行されないときには、立証責任が転換されることと</p>

<p>のとされており、この観点から、立証責任が一方的に税務当局側とされることで、税務当局が立証不可能であることも想定されるところである。ドイツでは GAAR が有効に機能してこなかった理由として聞くとところでもある。</p>	<p>する。そのスキームの経済的合理性に係る立証責任は、税務当局がスキームの引き直しをした場合（否認した場合）には、税務当局がその合理性を立証することになる。</p>
--	---

(3) 我が国での BEPS の体制下における立証責任論の在り方

我が国の立証責任の在り方としては、法律要件分類説：規範説を原則としてとりつつ、個別具体説で言う「証拠との距離」及び「立証の難易」の観点から、証拠に近い者が立証責任を負うことで、今後、立証責任については制度的な調整が図られるべきではないかと考える。

イ BEPS 事案（GAAR 事案を含む）への立証責任上の一般的問題点

- BEPS に関する事案は、通常、国際事案であり、我が国の調査権外の事業体が関与することが在り得ており、税務当局が立証不可能であることも想定されるところである。
- GAAR 事案についての立証上の問題としては、納税者の内心の意図やそのスキームの経済的合理性に係る立証の困難度は一般的にかなり高い。

ロ これへの対応策

- この場合には、調査対象の日本法人に対して、事件の事実認定が可能なまでの情報提供義務等（調査協力義務を含む）を課し、それが履行されないときには、立証責任が転換されることとする。
- 通則法等に情報提供が不十分な場合の推計課税ができる旨の規定をおくことで、立証責任を転換することも一案になるのではと思慮する。

目 次

はじめに	261
第1章 国際的な税務訴訟における立証責任の一般的な在り方	265
第1節 国際的な税務訴訟における立証責任の在り方について	265
1 国際的な税務訴訟における立証責任の一般的な在り方	265
① 米国	265
② 英国	265
③ フランス	265
④ ドイツ	265
⑤ イタリア	266
⑥ カナダ	266
⑦ オーストラリア	266
2 一般的に納税者に立証責任を置く理由	267
第2節 英国の Diverted Profits Tax の導入	267
1 迂回利益税の導入の背景	268
2 迂回利益税の概要	269
(1) 迂回利益税の概要	269
(2) 迂回利益税の法的性格	270
(3) 迂回利益税のトリガーになり得る3つの状況	270
(4) 迂回利益税の入口へのカテゴリー	271
(5) 迂回利益税と2つの条件(テスト)	272
〔事例1: PE 認定回避のケース(直接取引)〕	273
〔事例2: PE 認定回避のケース(間接取引)〕	275
〔事例3: セクション3のケース(低課税の取引又は低課税の事業体を含む取引)〕	277
5 迂回利益税とリキャラクタライゼーション	279

6	迂回利益税と事前確認制度（APA）	280
7	BEPS に関する立証責任の在り方	280
第2章 我が国における BEPS の課税取引スキーム事例		282
第1節 「日愛租税条約の利用による匿名組合事案」		284
1	事実の概要	284
	〔取引概要図〕	285
	【日愛租税条約の「その他所得」とは】	285
2	裁判所の判断	286
	〔第一審：平成 25 年 11 月 1 日 東京地裁判決 国側敗訴 （国側控訴）〕	286
	〔第二審：平成 26 年 10 月 29 日 東京高裁判決 国側敗訴 （国側上告⇒最高裁不受理）〕	286
	〔裁判所判断への私見〕	287
3	この事例の課税に参考となる外国の事例	287
	〔韓国最高裁判決に係る取引図〕	289
第2節 「アドビ事案」への課税に有効と思われる OECD 勧告と 立証責任		291
1	事実の概要	292
	〔取引概要図〕	293
	【争点】	293
2	裁判所の判断	294
	〔第一審：平成 19 年 12 月 7 日 東京地裁判決 国側勝訴 （納税者控訴）〕	294
	〔第二審：平成 20 年 10 月 30 日 東京高裁判決 国側敗訴（確定）〕	294
	〔裁判所判断への私見〕	294
3	この事例への課税に有効な OECD の〔Deliverables〕の勧告等	296
	（1）行動計画 8〔移転価格—無形資産〕の DCF 法による 独立企業間価格の算定	296

(2) 行動計画 13〔移転価格—文書化及び CbC Reporting〕の 新たな文書化	297
第3節 「アマゾン事案」とその課税に有効と思われる OECD 勧告	298
1 事実関係（新聞報道から）	298
(1) 相互協議の申請当時の新聞報道	298
〔2009年7月6日 日経新聞 朝刊 からの抜粋〕	298
【アマゾンに140億円追徴 国税局 処分不服と日米で協議】	299
〔2009年7月5日 朝日新聞 朝刊 からの抜粋〕	299
【アマゾンに140億円追徴 国税局日本事業分に課税— アマゾン側不服 二国間で協議】	300
〔上記記事からの取引想定図〕	301
(2) 相互協議の結果	301
2 この事例への課税に有効な OECD の〔Deliverables〕の勧告等	302
第4節 「コミッションネア利用」の所得の国外移転とその防止に有効な OECD 勧告	303
1 コミッションネア取引の概要 ⁰	303
(1) コミッションネア取引とは	303
〔取引図〕	304
(2) これまでのコミッションネアの PE 該当性の判例等	304
2 この取引への課税に有効な OECD の〔Deliverables〕の勧告等	306
3 コミッションネアの PE 化への取り扱いの変更と立証責任	306
〔OECD モデル条約 5 条 5 項の改正案〕	306
第5節 BEPS における課税取引スキーム事例と GAAR の立証責任	307
第3章 我が国の課税における立証責任の現状と国際課税に係る 司法当局の認識	308
第1節 我が国の課税における立証責任の現状	308
1 法律要件分類説（規範説）	308
2 利益考量説（個別具体説 ⁰ ）	309

3	各証明責任論の妥当性への考察	310
第2節	本裁判例における司法判断とその妥当性	311
1	本件の事案の概要	311
第3節	本裁判例の争点	312
1	①「実態基準」に関する当事者の主張の要旨	313
第4節	本判決に係る先行研究	334
第5節	我が国の司法当局の国際調査に係る認識の検討	335
1	国外に所在する子会社等の実態の把握について	335
	《妥当な判断ではないとする理由》	335
第4章	BEPSに対する〔Deliverables〕による勧告等と立証責任	339
第1節	AP 2〔ハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメントの効果の無効化〕	339
1	ハイブリッド・ミスマッチ・ドラフトからの主な変更点	340
(1)	ハイブリッド・ミスマッチ・ルールを分類を「ミスマッチの態様」をベースにしたものへ変更	340
(2)	ミスマッチ・ルールの対象範囲に係る定義の明確化	341
(3)	「ハイブリッド・ミスマッチ・ルールに係る〔勧告の概要〕の一覧表」の変更	344
2	本報告書のハイブリッド・ミスマッチ・ルールに係る勧告	347
(1)	D/NI（支払者所得控除+受取者益金不算入）に係る勧告	347
①	ハイブリッド金融商品に係る勧告	347
②	ハイブリッドによって無視される支払（Disregarded Payment）に係る勧告	351
③	リバース・ハイブリッド（Reverse Hybrid）に対する支払に係る勧告	353
(2)	D/D（異なる法的管轄での重複所得控除）に係る勧告	354
④	ハイブリッドによって二重控除可能な支払に係る勧告	355
⑤	二重居住者によって二重控除可能な支払に係る勧告	357

(3) Indirect D/NI (間接的な D/NI) に係る勧告	359
⑥ インポート・ミスマッチ・アレンジメントに係る勧告	359
(4) 執行と相互調整に係る勧告	360
3 「ハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメントの無効化」と 立証責任への影響について	361
第2節 AP 6 [租税条約濫用の防止]	362
1 租税条約濫用防止ドラフトからの主な変更点	362
(1) ドラフトからの主な加筆及び変更点	362
(2) 「主要目的テスト」の表記(英語)の変更	363
2 本報告書の OECD モデル租税条約の改訂案の構成 [BEPS に係る租税条約濫用の防止に関する本報告書の目次 (構成)]	363
3 「LOB 条項」及び「主要目的テスト」の導入	365
(1) 租税条約自体により規定された制限の回避に係る対応	365
4 租税条約濫用への国内税法での対応及び「セービング・ クローズ」の導入	375
5 「タイトル」及び「前文」の改訂	376
6 「序論」の改訂	378
7 「租税条約濫用防止」に係る制度改正と立証責任への影響に ついて	378
第3節 AP 8 [移転価格税制 ①無形資産]	379
1 OECD における無形資産に係る移転価格税制上の取組み	379
2 本報告書の OECD 移転価格ガイドライン第6章の未確定部分	380
(1) 本文における未確定部分	380
(2) 事例に係る主な変更点及び未確定部分	382
3 本報告書の OECD 移転価格ガイドライン第6章の概要 [本報告書の OECD 移転価格ガイドライン第6章の構成]	382
A. 無形資産の特定	382

B. 無形資産の所有及び無形資産の開発、改良、維持と保護に 関する取引	382
C. 無形資産の使用又は移転に関わる取引	382
D. 無形資産に関わる事例に係る独立企業条件の決定における補足 ガイダンス	382
付属文書 無形資産に対する特別の配慮に関する指針を説明する 事例（33 事例）	382
① A. 無形資産の特定	383
② B. 無形資産の所有及び無形資産の開発、改良、維持、保護 及び利用を伴う取引	383
③ C. 無形資産の使用及び移転を含む取引	383
④ D. 無形資産に関わる事例に係る独立企業条件の決定に おける補足ガイダンス	383
4 B 節の仮訳	384
5 付属文書「無形資産に対する特別の配慮」に関する事例 （33 事例の図解）	384
5 「無形資産に係る移転価格上の制度改正」と立証責任への影響に ついて	388
第 4 節 AP 13 [移転価格関連の文書化の再検討と CbC Reporting]	389
1 文書化と CbC Reporting ドラフトからの主な変更点	390
(1) 移転価格文書化のアプローチの三層構造化	390
(2) CbC Reporting の記載項目の大幅な変更	390
(3) CbC Reporting への「構成事業体リスト」の新規追加	391
2 本報告書の OECD 移転価格ガイドライン第 5 章の概要	391
(1) 第 5 章の構成	391
[本報告書の OECD 移転価格ガイドライン第 5 章の構成]	391
A. イントロダクション	391
B. 移転価格文書化の目的	391

C. 移転価格文書化の三層構造アプローチ	391
D. コンプライアンスに関する論点	391
E. 執行及び再検討	391
別添 1：マスターファイル	391
別添 2：ローカルファイル	391
別添 3：CbC Reporting - 納税地別の所得・税額・事業活動の 配分の概況	391
CbC Reporting - 納税地別の国籍企業グループの構成事業体の リスト	391
(2) 「B. 移転価格文書化の目的」の内容	392
(3) 「D. コンプライアンスに関する論点」の内容	392
(4) 「E. 執行及び再検討」について	394
3 マスターファイル・ローカルファイル・CbC Reporting の様式	395
(1) マスターファイル	395
別添 1 マスターファイル	396
別添 2 ローカルファイル	398
5 「移転価格関連の文書化の再検討と CbC Report」が立証責任 への影響について	403
第 5 節 BEPS に対する第二次 [Deliverables] に係るドラフト等	403
第 1 節 PE に関する行動計画に係るドラフト	406
行動計画 7：[恒久的施設 (PE) 認定の人為的回避の防止] に係る ドラフト	406
(1) PE ドラフトの構成	406
(2) コミッショネア契約及び類似の方策について	406
(3) 特例の活動に係る例外について	409
(4) 建設 PE における契約の分割について	410
(5) 保険の取扱いについて	411
行動計画 7：[恒久的施設 (PE) 認定の人為的回避の防止] に係る	

修正ドラフト	411
(1) 修正 PE ドラフトの構成	411
(2) コミッショナ契約及び類似の方策による PE 認定の人為的 回避について	412
(3) 特例の活動に係る例外による PE 認定の人為的回避について	413
(4) 関連者間における活動の細分化	413
(5) 建設 PE における契約の分割について	414
(6) 保険の取扱いについて	414
(7) 「PE 認定の人為的回避の防止に係る制度改正」の立証責任への 影響について	415
第2節 移転価格に関する行動計画に係るドラフト等	415
行動計画 10：IGS に関する移転価格ガイドライン第7章の改訂案に 係るドラフト	416
(1) IGS ドラフトの構成	417
(2) IGS が提供されたかの判定	418
(3) 独立企業間負担金の決定	419
(4) 低付加価値 IGS の定義	419
(5) 低付加価値 IGS の独立企業間負担金の簡易算定	420
行動計画 10：国境を超えるコモディティ取引の移転価格の側面に係る ドラフト	421
(1) コモディティ取引ドラフトの構成	421
(2) コモディティ取引への CUP 法の適用と相場価格の利用	422
(3) コモディティ取引のみなし値付け日	422
行動計画 10：グローバル・バリューチェーンにおける利益分割法の 使用に係るドラフト	422
(1) 9つのシナリオの概要と 32 の質問	423
行動計画 8、9 及び 10：[移転価格ガイドライン第1章の改訂案等] に係るドラフト	430

〔第Ⅰ部〕	430
(1) 移転価格ガイドライン第1章の改訂案の構成	430
(2) D.2. 商業上又は金融上の関係におけるリスクの特定	432
(3) D.4. 否認 (Non-recognition)	435
(4) 「移転価格ガイドライン第1章 D. 独立企業原則の適用の ためのガイドラインの改正」の立証責任への影響について	437
〔第Ⅱ部〕	438
(1) 「潜在的な特別な措置」の構成	438
(2) オプション1：評価困難な無形資産	438
(3) オプション2：独立投資家	439
(4) オプション3：過大資本	439
(5) オプション4：最小機能事業体	439
(6) オプション5：超過収益への適切課税の確保	440
(7) 「潜在的な特別な措置」の立証責任への影響について	441
行動計画8：〔費用分担取極に関する移転価格ガイドライン第8章の 改訂案〕に係るドラフト	441
(1) CCA ドラフトの構成	442
(2) CCA の取扱いに関する主な変更点等	442
(3) CCA の関連者間での構築及び文書化に関する勧告	443
(4) 「CCA」の立証責任への影響について	445
行動計画13：移転価格文書化と CbC Reporting の執行のための ガイドライン〔報告書〕	446
(1) CbC Reporting 追加ガイドラインの構成	446
(2) CbC Reporting 追加ガイドラインの追加的合意事項	446
(3) 「CbC Reporting の提出」の立証責任への影響について	447
第3節 利子控除に関する行動計画に係るドラフト等	448
行動計画4：〔利子等の損金算入を通じた税源浸食の制限〕に係る ドラフト	448

1	利子控除ドラフトの構成	448
2	グループの特性に基づく損金算入限度額の設定について	449
	(1) 「グループの特性に基づく損金算入制限」に対する OECD の スタンス	450
	(2) 「グループ全体テスト」	450
	(3) 「グループの特性に基づく損金算入制限」を行っている国	451
3	固定比率の設定に基づく損金算入限度額の設定について	452
	(1) 「固定比率の設定に基づく損金算入制限」に対する OECD の スタンス	452
	(2) グループ全体テストと固定比率テストの組合せ	453
第4節	外国子会社合算税制に関する行動計画に係るドラフト等	453
	行動計画 3 : [外国子会社合算税制 (CFC 税制) の強化] に係る ドラフト	453
1	CFC ドラフトの構成	454
2	CFC ドラフトでの勧告事項	454
	① 「CFC の定義」に係る勧告	454
	② 「課税対象の要件基準」に係る勧告	454
	③ 「管理支配の定義」に係る勧告	454
	④ 「所得の計算ルール」に係る勧告	455
	⑤ 「所得の帰属ルール」に係る勧告	455
	⑥ 「二重課税の防止又は排除ルール」に係る勧告	456
3	第5章「CFC 所得の定義」に関する検討	456
	(1) CFC ルールで取り扱う所得のタイプ	456
	(2) CFC 所得を定義する一般アプローチ	457
	(3) 「カテゴリー別アプローチ」による CFC 所得の定義	458
	(4) 「超過利潤アプローチ」による CFC 所得の定義	458
	(5) CFC ルールの適用は企業単位か又は取引単位か	459
4	「CFC の強化」の立証責任への影響について	459

第5節 その他の行動計画に係るドラフト等	460
1 行動計画5: IP レジームに係る「修正ネクサス・アプローチ」の 合意〔報告書〕	460
(1) IP レジーム報告書の構成	460
(2) A) 修正ネクサス・アプローチ概念的の問題	460
(3) B) タイミング、既得権条項及び報告に係る問題	461
2 行動計画12: 義務的ディスクロージャー・ルールに係るドラフト	461
(1) 義務的ディスクロージャー・ドラフトの構成	462
(2) 義務的ディスクロージャーの概観	463
(3) モデル義務的ディスクロージャー・ルールに係るオプション	463
第5章 BEPS 勧告に係る税制改正や執行改善と新たな国際課税原則と 立証責任	471
第1節 BEPS に関する我が国の税制改正	471
第2節 事例スキームに係る立証上の問題点と解決策の想定	471
1 我が国での BEPS の体制下における立証責任論の在り方	474
(1) BEPS 事案 (GAAR 事案を含む) への立証責任上の一般的 問題点	474
(2) これへの対応策	474
2 上記解決策に必要なと思われる立証責任の転換の基準に係る 提言事項	474
(1) 移転価格に関する場合の立証責任の転換の基準	475
(2) 「租税条約の濫用」の指摘がなされた場合の立証責任の転換の 基準	475
(3) BEPS が生じているとの指摘がなされた場合の立証責任の 転換の基準	476
結びに代えて	478

はじめに

税大論叢 79号に収録した「税源浸食と利益移転 (BEPS) に係る我が国の対応に関する考察 (I)」の論文においては、BEPS の行動計画 (以下「Action Plan : AP」とも表記する。) に基づき 2014 年 9 月が期限であるもののうち、以下の 5 つについて OECD から公表されたディスカッション・ドラフトの内容を取り扱った。

〔公表日〕	〔No〕	〔ディスカッション・ドラフトのタイトルの邦訳 (仮)〕
2013.7.30	AP 8	「無形資産の移転価格に関する修正ディスカッション・ドラフト」
2014.1.30	AP13	「移転価格文書化と CbC Reporting に関するディスカッション・ドラフト」
2014.3.14	AP 6	「不適切な状況における租税条約の特典付与の防止」
2014.3.19	AP 2	「ハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメントの効果の無効化」
2014.3.24	AP 1	「デジタル経済に係る課税上の課題への対応」

これらディスカッション・ドラフトについては、その後、2014 年 9 月 16 日に、正式な勧告内容等を含む〔Deliverables〕として、以下の 7 つの報告書〔Deliverables (成果物)〕の公表へと繋がっている。

〔第一次 Deliverables (成果物) のタイトル 一覧〕	
AP 1	〔Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy〕
AP 2	〔Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements〕
AP 5	〔Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance〕
AP 6	〔Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances〕

AP 8	[Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles]
AP13	[Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting]
AP15	[Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties]

本論文では、これら 2014 年 9 月 16 日公表の第一次 [Deliverables] のうち、その主要なものとして、内容に勧告事項を含んでいる AP 2、AP 6、AP 8 及び P13 の報告書を取り上げることとし、これら勧告が、今後、各国の国内税法に取り入れられることで、国際課税の原則が変更された BEPS 勧告に基づく国際課税制度の下に置いて、どのような立証責任が国際的に採用されていくのかについて注視し、新しい国際課税原則の下での我が国の立証責任についてどうあり得るべきかに考察を行い、望ましい立証責任の在り方について提言を行いたいとするものである。

そこで、まず、第 1 章において、国際的な税務訴訟における立証責任の在り方について、先進諸国の現状を概観し、我が国の立証責任と比較することから始めたいと考える。「国際的な税務訴訟における立証責任の在り方」として、比較する先進国は、米国、英国、フランス、ドイツ、イタリア、カナダ、オーストラリアを取り上げることとする。

加えて、国際的な大きな変容として、2015 年 4 月に英国が導入した「Diverted Profits Tax (迂回利益税)」について紹介し、BEPS の下での新しい税制として、国際的に BEPS の下では納税者に対して厳しい対応が迫られている実情を確認しておきたい。

第 2 章では、BEPS に対する理解を深めるために、これら BEPS による国際的二重非課税に関し、我が国の税務調査等において、具体的にどのような事例が存在しており、どのような課税上の問題点があるのかについて確認を行うこととしたい。

第 3 章においては「我が国の課税における立証責任の現状と司法当局の認識」

ということで、司法当局が裁判に置いて国際的な立証について判示した再任の裁判例を参照することで我が国の立証責任の現状の確認をすることとする。

第4章では、「BEPS に対する〔Deliverables〕に係る勧告等と立証責任」ということで、2014年9月16日公表の第一次〔Deliverables〕のうち、AP 2、AP 6、AP 8 及び P13 の報告書について詳しく確認をし、BEPS に対する〔Deliverables〕に係る勧告でどのように国際課税が変わり、そのことが立証責任にどのように影響を及ぼすかについて考察しておきたい。

また、第4章では、2015年9月公表の第二次〔Deliverables〕に向けて、2014年10月から公表が始まった10以上のディスカッション・ドラフトについて、〔PE〕、〔移転価格〕、〔利子控除〕、〔外国子会社合算税制〕及び〔その他〕に分類して内容を整理することで、2013年後半から2015年末までで一通りの公表がなされたOECDのBEPSの取組みをしっかりと確認しておくこととする。また、上記の〔Deliverables〕の勧告等の対処で第2章でみた事例について我が国において課税が可能になるのであるか考察しておきたい。

第5章では、「BEPS に関する税制改正と立証責任に係る提言」ということで、BEPS に関して我が国において具体的にどのような税制改正がなされることが予定されているか確認をしたうえで、これら改正を踏まえて立証責任に係る提言をすることとしたい。

本論文の最終章の第5章では、第3章でみた我が国の課税における立証責任の現状を踏まえ、第2章でみた我が国の国際的_{二重非課税}の具体的な事例に有効と思われるBEPS行動計画の勧告をベースに、将来的な我が国における国際課税に望ましい立証責任の在り方を検討し、税務執行の現場からの視点で必要となる又は望ましい改正要望及び執行上の改善について、具体的な提言を行うこととしたい。

それでは、まずは、第1章において、我が国の課税事案の立証責任の現状及び参考として税務調査等におけるBEPSによる国際的_{二重非課税}の事例等についてみていくこととする。

我が国においてBEPSの観点から問題があると認識されるスキーム等の取引

に対して、今回の OECD の BEPS に係る勧告が有効に機能し、我が国を含む各国の国内税法や租税条約の改正等を通じて、将来的に我が国の課税権が確保されることを強く望むところであり、そのためには、国際的には立証責任の扱いも各国でバラバラであるよりも、一定の統一的な取扱いがなされているべきであろうと考える。

そのためには、これらの国内税法や租税条約の改正が単に執行上で形式的になされるのではなく、実行力を持つものとして法的な制度化がなされなければならない。訴訟上の立証責任については、単にこれまでの我が国の一般的な在り方（税務当局が一方的に負う）に基づくのではなく、次章で確認をするが、国際的に標準的な取り扱いに基づくことが、望ましいと考える。

第1章 国際的な税務訴訟における立証責任の一般的な在り方

第1節 国際的な税務訴訟における立証責任の在り方について

1 国際的な税務訴訟における立証責任の一般的な在り方

我が国における税務訴訟における立証責任の一般的な在り方としては、これまですべての立証責任を税務当局が負うことを一般的な在り方と行政側、実務家側、学者側と三者とも、認識されてきたきらいがあるが、これを国際的に各国の状況と比較・確認してみると、以下のような実態が覗えるところであり、決して我が国の在り方が国際的なスタンダードとは言い難い事実が明らかにされるところである。

① 米国

(一定の要件を満たす場合は納税者から税務当局に移行)

原則は、租税裁判所規則 142 条により、納税者が負うこととされているが、1998 年 IRS 改革法により、納税者が税務調査（資料収集等）に十分な協力を行う等、一定の要件を満たす場合は納税者から IRS への立証責任の転換が規定された。（内国歳入法 7491 条）

② 英国

(一般的に納税者)

行政審判所における立証責任は、一般的に納税者にある（租税管理法 TMA1970, 判例）。

③ フランス

(一般的に税務当局)

委員会（行政仲裁機関）における紛争について訴訟が提起された場合、行政庁が指摘した重大な不備についての立証責任は、常に税務当局にある。

④ ドイツ

(税額増加については税務当局、税額軽減については納税者)

租税通則法 (AO) 88 条コンメンタール

なお、親子会社間等の金融取引に関する移転価格ガイドラインを策定
(2015 年 12 月)

⑤ イタリア

(一般的に提訴・上訴人で、納税者とされる。)

⑥ カナダ

(一般的に納税者)

自主申告制度の下で、税務当局の査定が間違っていることの立証責任は、納税者にある。ただし、罰則が課された場合におけるその根拠の事実の証明は、税務当局が負う。(判例 *Spreme Court of Canada in Johnston v. M.N.R.* (1948)3 DCT1182)

⑦ オーストラリア

(一般的に納税者)

納税当局による過大な査定額又は誤った決定事項等に関し、納税者が不服を申し立てる場合等の立証責任は、納税者にある(1953 年租税管理法 第 14ZZK(b))。

上記の各国の税務訴訟における立証責任を見てみると、国際的な立証責任の在り方は、納税者側に置かれることがより一般的な姿であると認められるところであり、2011 年にヨーロッパで開催された *EATLP Congress*⁽²⁾では、「租税法における立証責任」がそのテーマとして置かれたが、そのジェネラルレポートを見てみると、以下のことがわかるところである。

- *EATLP Congress* で認められた国際的にもっとも一般的であるとされる税務訴訟の立証責任の在り方は、「税務当局と納税者に分割されること」であり、これは上記の国ではドイツの立証責任の在り方と見え、

(2) *EATLP* とは、*European Association of Tax Law Professor* の頭文字であり、この会合 (*Congress*) が毎年、ヨーロッパで開催されている。2011 年開催のテーマが「*The Burden of Proof in Tax Law*」であった。

やはり税務当局が一方的に負うとされる我が国の立証責任の在り方は、国際的に一般的ではないものと言える。

- EATLP Congressによると、立証責任の在り方の基本的な考え方は、「証拠に近い者が証明責任を負うべきである」ということである。

2 一般的に納税者に立証責任を置く理由

この「証拠に近い（確実に証拠を把握している）者が証明責任を負うべきである」ということは、訴訟における立証は、一方の訴訟当事者にとっての有利・不利という観点で捉えるものではなく、裁判官の的確な判断を可能にするためのものであり、司法に対する訴訟当事者に対する訴訟責任であるということである。

この観点からは、立証責任とは「もっとも証拠に近い（確実に証拠を把握している）者」が誠意をもって証明責任を負うものであるのであれば、税務訴訟において「もっとも証拠に近い者」は、「税務当局ではなく納税者」であることから、また、上記の国で見ると、米国や英国が立証責任を訴訟法規定等で納税者に負わしているが、このことから、国際的により一般的な税務訴訟における立証責任は納税者に置かれているようであり、我が国の税務当局に一方的に負わせるということは、論理的とは言えない取り扱いであると思われる。

第2節 英国の Diverted Profits Tax の導入

BEPS の取組によって、新たな国際課税原則が形作られていくことと思慮するが、この新たな国際課税原則の下ではより高いコンプライアンスが納税者に要求されていくものと思われる。

その一例として、英国において 2015 年 4 月から「迂回利益税 (diverted profit tax)」の導入がなされたことがあげられると思われる。本章では、この英国が導入した迂回利益税についてみてみることにしたい。

1 迂回利益税の導入の背景

英国における迂回利益税の導入の背景としては、スターバックスの英国への納税状況があり得ると思われる。

スターバックスの英国への納税状況とは、2012年10月15日のロイター通信は、「Special Report: How Starbucks avoids UK Taxes」と題する記事⁽³⁾を世界中に配信した。その報道内容は、「Starbucksの英国子会社が1988年に進出し735の店舗が開設され、これまでに30億ポンド（48億ドル）以上の売上が計上されたが、支払われた法人税はたった15年間で860万ポンドの一回であり、この3年間では12億ポンドの売上がありながら利益は計上されず、法人税はまったく支払われなかった。比較として、McDonaldは36億ポンドの売上で8,000万ポンドの法人税を納め、Kentucky Fried Chickenは11億ポンドの売上で3,600万ポンドの法人税を納めていた。しかし、Starbucksは株主や投資家に対して、この12年にわたり英国での事業は「収益性のある（profitable）」との説明がなされていた」というものであった。

このロイター通信の報道により、英国では英国議会において、2012年11月12日にStarbucks、Amazon及びGoogleの多国籍企業3社への公聴会⁽⁴⁾が開催された。また、英国市民の間では、Starbucksへのボイコット運動が大きく広がった。

2012年12月6日に、Starbucksは、2013年及び2014年に英国に、利益の有無に拘わらず、「法の求めを越えて」法人税として各1,000万ポンドずつを、通常の納付税額に追加して支払うことを英国当局と合意したことを表明することで、この騒ぎの沈静化を図った。

これに対しては、「消費者にボイコットの動きが出ていることから、スター

(3) <http://uk.reuters.com/article/2012/10/15/uk-britain-starbucks-tax-idUKBRE89E0EW20121015>。

(4) 英国議会のStarbucks、Amazon及びGoogleへの公聴会に加え、米国議会のMicrosoft、Hewlett-Packard及びAppleへの公聴会の詳しい内容は、第8章において取り扱う。

ボックスの税金支払を決断させた」と新聞記事⁽⁵⁾で評されているが、「この解決策はおかしい、英国の税法上でスターボックスの行為が違法であるならば、本来の税金を徴収すればよい」との声も聞かれた。

このようなスターボックスの英国での納税状況から、本来の税金として英国では迂回利益税の導入がなされたものと思われる。

2 迂回利益税の概要

英国で導入された迂回利益税の概要は以下のようなものである。

迂回利益税の概要を得るために、「英国の迂回利益税:ラウンド・ディスカッション “(The U.K.’s Diverted Profits Tax: A Roundtable Discussion)” という論文を参考にしたい。このラウンド・ディスカッションは、2015年4月1日から英国で施行された、迂回利益税 (diverted profits tax) の目的、実施、適用に関して、移転価格の主要なメンバー⁽⁶⁾で議論したものである⁽⁷⁾。

(1) 迂回利益税の概要

英国は2015年3月26日、英国国内での経済活動から創出されたものの、英国での課税を回避していると判断された企業利益に対して、その迂回利益に税率25%で課税する法律を制定した。この「迂回利益税 (Diverted Profits Tax)」は、2015年4月1日から適用されている。迂回利益税は、多国籍企業が英国から低税率 (英国法人税率20%の80%未満で、つまり

(5) 2012年12月18日付 日本経済新聞。

(6) Mat Mealey …… 国際租税サービスのナショナル・オフィスのリーダー
Simon Atherton … 英国 EY の移転価格及び経営モデル効率化のリーダー
Chris Sanger …… EY の世界的な租税政策のリーダー
Jenny Coletta …… EY の EMEIA 保険の移転価格のリーダー
Rob Thomas …… ワシントンの本拠とする EY の税務政策とグローバル・ネットワークのディレクター

(7) 本稿は、DPT に関する英国に対しての英語論文である “The U.K.’s Diverted Profits Tax: A Roundtable Discussion” を邦文で紹介したものである。これは、Rob Thomas 氏が司会をしたラウンド・ディスカッションの全文を邦訳したものというよりも、□ 書でのサブタイトルを、内容から今回の報告者が付け足すことで、本論文の内容をより理解しやすくしてあるものである。なお、迂回利益税の概説を、【英国の迂回利益税とは】の параグラフで行った。

16%未満)の国・地域にある外国関係会社へ人為的に利益を迂回させている場合に、新たに25%の迂回利益税を課すものである。これは、いわゆる「グーグル税」とも呼ばれ、2013年12月にはイタリアでも同様の「グーグル税」を認める法案が成立しているという。なお、新制度による徴収額が今後5年間で約10億ポンド(約1863億円)にのぼるものと、英国は期待を寄せている。

(2) 迂回利益税の法的性格

迂回利益税の合法性について、英国はどのように考えるのであろうか。英国は、租税条約及びEU法の双方の下で、合法性がありかつ実施可能であるかについて、以下のように考えている。我々がこの段階で言えることは、迂回利益税が、合法的でありかつ実施可能であるように立案されているということである。それは租税条約との矛盾を意図したもので、EU法へのオーバーライドは認める意図はないものと認識している。

迂回利益税は2015年4月1日から適用されるが、それには2つの課税要件条項がある。

1つめは、「恒久的施設(PE)を人為的に回避している場合」に課され、2つめは、「経済的実質(economic substance)がない事業体や取引を含む取引の場合」に課される。

迂回利益税は、リキャラクタライゼーションがなされた場合の、懲罰的金利と懲罰的課税標準での新たな罰則金の賦課である(したがって、法人所得税ではないとされている)。

(3) 迂回利益税のトリガーになり得る3つの状況

迂回利益税のトリガーになり得る状況として、3つのハイリスクな(否認がされる)状況が挙げられる。

第1に、英国の顧客との取引を有しており、その取引がPEを回避するようデザインされているのであれば、PEの租税回避取引である状況である。その状況では、他の閾値条件が満たされるとき、非居住者のみなしPEが英国で創設されたことになる。

第2に、独立企業原則に基づかない関連者間の取引価格が存在している状況である。どのように英国の中に非独立企業の移転価格取引があり得ているかは、明白ではない。

なぜなら、英国は、独立企業移転価格ルールを有しているが、迂回利益税の影響が2つの状況であり得るからである。1つは、迂回利益税ルールは、HMRCが課税通知を出すことを通して課されるので、このことはHMRCが移転価格ルールの彼らの解釈に基づいて取引が非独立企業であるとみなしているという結果である—それは納税者自身の自己申告とは違うかもしれない。もう1つは、間接的な取引—直接的に英国に触れない取引—である。

第3に、取引のリキャラクタライゼーション(再構成)である。これは、オフショアの資産又はリスクが、英国のネクススを有している場合である。適切な条件が満たされるのであれば、法令は取引の再構成をするために適用することができ、資産又はリスクがオンショアであると仮定され、それゆえ、英国での25パーセントの迂回利益税が課されることになるであろう。

(4) 迂回利益税の入口へのカテゴリー

1つめのカテゴリーは、多くの納税者が自身に潜在的に迂回利益税について法的義務があるという報告書を提出しなければならないであろうということである；それは制度へのエントリーのための広範囲なテストである。しかしながら、それらの納税者の多くが、おそらく非課税（nil assessment）⁽⁸⁾を得るであろう。

2つめのカテゴリーは、HMRCがその移転価格取引について不明瞭である納税者である。HMRCは、迂回利益税が彼らの状況に適用されるということ、その会社に通知する。これらの会社は課税されて、かなりの罰則

(8) “assessment”の訳語として「課税」としたが、これは賦課方式における（書面）調査からの用語ではないかと思われ、「査定」等が妥当かもしれないが、ここでは分かり易く「課税」としておく。

的課税額を支払わなければならないであろう。けれども、その後、その税額は、それらがそれらの契約に関する透明性を提供して、それらの移転価格を証明したとき還付されるであろう。

3つめのカテゴリーは、PE 認定の回避で、租税回避をする納税者である。それら納税者にとって、彼らは（20 パーセントでの）会社の所得税の負担内になるように、契約を再編成することによって、25 パーセントの迂回利益税の負担を回避することが可能である。

そして、迂回利益税の負担者になっても、それらの契約の再編成をせず、実際に罰則的な税率の租税を支払わなければならない納税者での最終のクラスが存在する。

（5）迂回利益税と2つの条件（テスト）

基本的に、迂回利益税は、英国の顧客に商品又はサービスを提供している英国の居住者でない会社に焦点を当てている。この場合、誰かが、それらの供給と関係して英国での活動を実行している。

そして、その活動に関し英国に PE がないことを確実にするよう意図されているとの仮定が、合理的であるかどうか調査しなければならない。重要なことは、活動を策定した方法を推し進めてきた、どのような商業的目的も無視される仮定がなされなければならない。

我々は、満たされなければならない2つのテストを有している。これらは双方を同時に満たすことができるものではある。

最初に「ミスマッチ条件」、そして、次に「租税回避条件」である。「ミスマッチ条件」は、基本的に、外国会社との間で、取引あるいは一連の取引を通しての租税効果的な裁定（80 パーセント）である。加えて、ミスマッチ条件は、不十分な経済的実質を有することが要求される。

「租税回避条件」は非常に単純である。それは基本的に「商品及びサービスを供給することに関連して、主たる目的の1つ又は主たる目的自体が、英国での法人税の負担を回避することであるか？」ということである。唯一のガイダンスとして、この租税回避の定義は、英国の租税法で一般的用

語のようなものであり、それは潜在的にかなり広範な概念である。

興味深いことに、英国はこれまでのところ経済的な価値はその事業体の従業員によって行使された機能のみによって計測されると言っている。それは、活動がアウトソースされ、それらが会社の指示の下ならば、役員と外部の従業員を含むことができる。それぞれのケースでは、不十分な経済的実質条件のどの部分が該当しているかについて、取引が租税控除を確保するよう意図されていると仮定することが合理的であるかどうかを確認しなければならない。

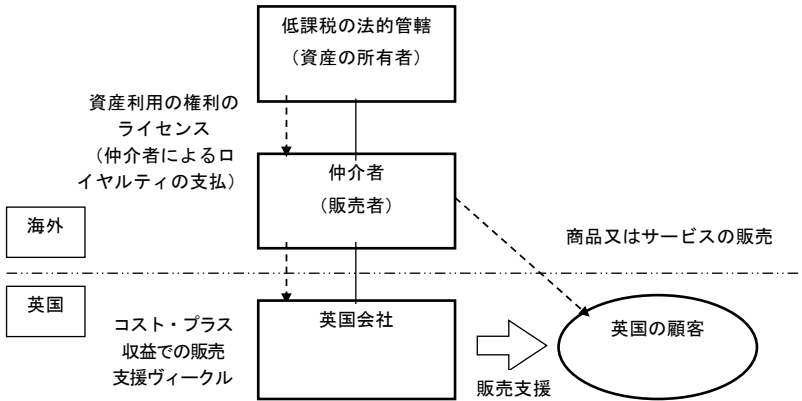
基本的に、もし、あなたが、80 パーセント以上の租税効果的な裁定を有しており、そして、ある段階のどこかで、不十分な経済的実質を有しているなら、あなたは完全に mismatch 条件を満たし、そして迂回利益税が適用されるであろう。

[事例 1 : PE 認定回避のケース (直接取引)]

【事例の概要】

英国の顧客に商品又はサービスを提供している、低課税の法的管轄と見られる場所の外国会社を考慮する。それは、英国の何者か— 商品又はサービスの提供に関連して活動を行っている、コスト・プラス収益での販売支援ヴィークルとして運営している英国の会社— を所有している。

(取引図)



【課税展開等】

最初、HMRCは、商業的な理由を無視して、活動がPEを回避するよう意図されていると仮定することが合理的かどうか訊いてくるだろう。このケースで、我々はミスマッチ条項を検討していない。それが、この取引上にもう1つの事業体、あるいは事業体のシリーズを必要としているからである。それゆえに、セクション2とは別のルートである租税回避条件を検討することにおいて、いつ、租税回避が主たる目的又は主たる目的の1つになるのが尋ねられる。

そこで、このような課税展開は、実際にはどのように適用されるであろうか？

このケースでは、オフショアの事業体は、迂回利益税について潜在的に法的義務があるということを告知しなければならないだろう。

課税 (assessment) は、PEに帰属する利益の最も良い推計であり、HMRCが信じるものであり、最も見込みが高い分配収益のある形態であろう。ミスマッチがないときは、課された利益のタックスベースを再計算しないし、さらに、リキャラクタライゼーション条項は適用されない。課税は、低課税の法的管轄にあるみなしPEに対し行われ、それゆえに低課税

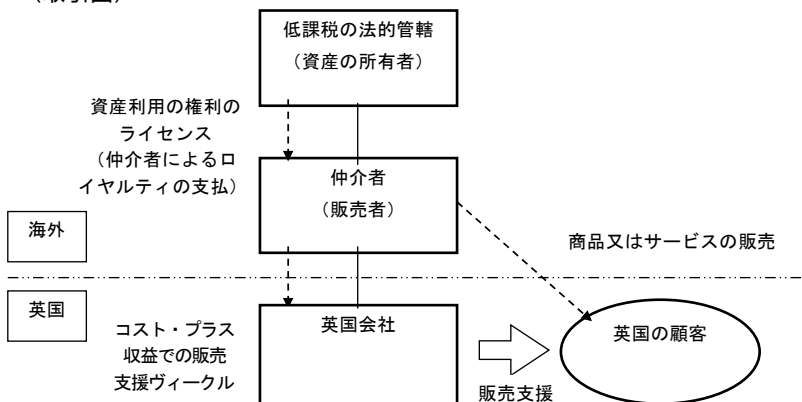
の法的管轄は常に最初は課税されるわけであるが、租税は義務を履行していない英国の会社から徴収されることができ、そのことは迂回利益税ルールのすべてを通じて普通のことである。

〔事例 2：PE 認定回避のケース（間接取引）〕

【事例の概要】

次の事例は、間接的なストラクチャーを説明するものであり、英国の PE を避けているテリトリー自体は、他のどこかに浸食されているベースである。資産を利用する権利のライセンスを与える低課税の資産所有者が、10 パーセントの実効税率で租税条約によって適格とされたテリトリーに本拠地を置く仲介者である販売者であることを考慮する。

（取引図）



仲介者である販売者は、英国の販売支援機能（販売支援ヴィークル）を有しており、それは販売者にサービスを供給するものであるが、しかし、英国の顧客と契約は締結しない。それゆえにそれはここでは PE ではない。仲介者が、英国の顧客に商品又はサービスを販売する。

【課税展開等】

迂回利益税の下で、仲介者である販売者（すなわち、10 パーセントの税

率国)の活動は英国の PE を回避するよう意図されているとの仮定をすることは合理的であるか?このケースにおいては、イエスである。

我々は租税回避の動機テストをしない。なぜなら、我々は、既にタックスミスマッチであると、つまり、10 パーセントから 10 パーセントの 80 パーセント未満の税率に下げて、仲介者で税源浸食をしているという重要な規定(低課税の法的管轄の仲介者に対するライセンスであること)を確認しているからである。

もし、ミスマッチ条件が該当すれば、不十分な実質条件はさらに検証される。ミスマッチを引き起こす取引は、低課税の法的管轄の仲介者へのロイヤルティ又はライセンスであり、それは単一の取引である。

我々は、租税特典(縮減)の利益が、取引の利益より少ないかどうかを、テストをしなければならない。もし、この閾値が満たされるのであれば、もう 1 つのテストがある:

低課税の法的管轄の従業員又は仲介者の従業員の貢献は、取引の租税特典より小さいものであったか?そのことは、ケース・バイ・ケース・ベースで評価されなければならないであろう。

ここでの事例の、この仕組みは興味深い。なぜなら、最初の事例は、本当の PE の租税回避であり、正にみなし PE を有していた事例である。ここでは、英国の仲介者のみなし PE を有しているものであり、低課税の法的管轄への税源浸食となる支払を調べなければならない。もし、HMRC が独立企業での支払に納得しないのであれば、課税の仕組みは、30 パーセントのロイヤルティを否認する。そうであれば、会社はその租税を支払わなければならないが、もし、移転価格が適切であったと証明するのであれば、その租税は、利子をつけて払い戻されるであろう。

仲介者を介在することにより、もっと悪い結果を得ることになる: より厳しい課税手続とリキャラクタライゼーションのリスクである。

〔事例 3：セクション 3 のケース（低課税の取引又は低課税の事業体を含む取引）〕

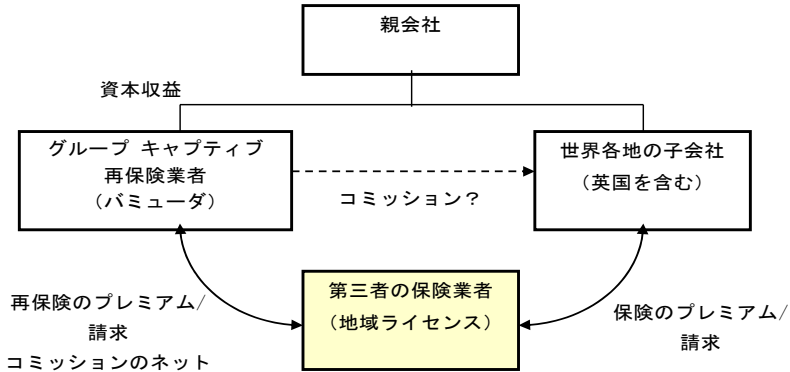
【事例の概要】

保険グループでないグループ内の保険取引を意味する、キャプティブ保険契約について考察しよう。事例 3 は、第三者の保険業者がついたキャプティブ保険契約であり、多くの非保険会社が、それらのグループ内にこれを有しているかもしれない。

キャプティブは、それが置かれたテリトリーでライセンスされそして規制される。しかし、それは、多くの場合、グループの残り会社と、第三者の保険業者を通して取引を行う。第三者の保険業者はグループが事業を実施するすべての場所で、基本的にライセンスを提供する。グループの子会社は、第三者の保険業者と保険契約を締結するが、第三者の保険業者は、ただライセンスとバランス・シートを提供しているのみで、そのリスクは基本的に後のキャプティブに再保険を掛けている。

このケースでは、英国の子会社は、保険料のプレミアムの支払について租税控除を要求するであろう。多くの場合、プレミアムは究極的に低課税の法的管轄で計上されるかもしれないし、それゆえに、80 パーセントテストが適合するかもしれない。この与えられた状況で、我々は不十分な実質性があるかどうか調査することが必要になる。

(取引図)



【課税展開等】

不十分な実質性テストの2つの局面について考えることにおいて、我々は契約の利益が効果的にその租税特典よりも大きいかどうか考慮(テスト)する必要がある。それは、保険のコンテキストにおいて、難しいテストである。

多くの場合、キャプティブの保険者の目的は資本についてより良い収益を取得し、そして、その資本を多様化し、事業全体としてリスクを統合することであろう。それは、GAAP 会計又は財務報告を通して計測することができる何かではない。リスクの保険統計の評価に関する、経済的な資本モデリングを通して、一般に計測される何かである。さらに、保険契約が、多くの場合には複数年であるとすれば、これは契約の最初に（保険契約者イベントの結果を知る便益なしで）計測されており、そして、契約の期間を通じて考慮されている傾向がある。

それで、より従来の実質性テストを検証しなければならない — 例えば、実質的にこのレベルの収益を生み出すのに、キャプティブの事業体に十分な従業員がいるのか。キャプティブのストラクチャーは、多くの場合、資本ベースを最適化するのを役立つものであり、比較的低いコストベースで、アウトソース・モデルのキャプティブの管理者と共に運用できるもの

である。

我々は、実質性テストが、迂回利益税の結果（加えて、OECD BEPS 行動 8-10 の提案）での、より重要な調査の下でなされることを期待できる。課税の仕組みは、前の事例で概説したのと同じである。これらのルールに該当すると思われるのであれば、HMRC に告知する必要がある、そして、課税の結果が出るまで、支払をしなければならないかもしれない。

この事例は、キャプティブのグループにとって、興味があるであろうし、そして、資本効率性の最適化のために、イントラグループのリスクに再保険を掛ける保険グループについてもそうであろう。

5 迂回利益税とリキャラクタライゼーション

租税回避の筋道の下で、迂回利益税は、基本的に進行期中の状況を根拠に回避された PE の利益に課税しようと努めるものである。

ミスマッチ条件は、さらに、リキャラクタライゼーション（再構成）を可能にする。それで、租税特典なしでは行われなかった又は強いられなかったであろう道筋に沿った条項がどこかにあるのであれば、HMRC は公正なそして合理的なベースでの置き換えを提案することができる。それは、非常に広範囲なものであり、そして、最初の時点では、我々が何か広範囲なものとして認識しているものである。そして我々は、まさしくどれほどそれが適用されることになるのか、今のところ不明確である。

既存の OECD ガイドラインでの事業のリキャラクタライゼーションが、HMRC の嫌悪する取引を処理する能力を、彼らに提供してこなかったものと思われることから、明らかにリキャラクタライゼーションは導入された。

しかしながら、最近の OECD BEPS の行動で 8-10（リスクとリキャラクタライゼーション）（2014 年の WTD245-25）のディスカッションドラフトが、より厳しいリキャラクタライゼーション条項を導入するようである。これは、最近において、OECD ガイドラインの中のケースでの条項であり、迂回利益税の提案との類似性があるものである。

6 迂回利益税と事前確認制度（APA）

納税者にとって最も安全な状況は、契約が HMRC に完全に透明であるならば、彼らは、フローのすべてを理解し、そして事前確認を提供するであろうということである。

1月8日のワークショップで、HMRC から、迂回利益税は事実に依存するので、迂回利益税のための認可手続（clearance procedure for DPT）はないであろうことを確認した。

納税者がとるべき最も安全なアプローチは完全なバリューチェーンの透明性を HMRC に提供して、そしてハイリスクのケースのために APA に同意することである。

既存の APA は、30 パーセントの損金不算入に影響しないものとなっている（移転価格は、正しいと仮定しての上で）が、必ずしも、実際の規定のリキャラクターライゼーション又は PE 回避が不必要ということではない。2015年4月1日以降、APA は迂回利益税のみの事案を対象としない。

7 BEPS に関する立証責任の在り方

この迂回利益税が法人税には当たらないとする英国の言い分が、今後、国際的に認められていくのかについては、それなりの時間を要すると考えるが、この新税の立証について、納税者が利益を英国から迂回していないことを証明すれば、納付した全税額に利子を付けて還付するという一方で、立証責任を納税者に負担させている（英国の税務訴訟の立証はもともと納税者にあるわけであり、この取扱いは英国で当然に受け入れられているようである）ことから、BEPS について適切な納税がなされているかの証明は納税者が負うべきであるという制度が英国で確認的に導入されたわけであり、同様の制度は、イタリアやオーストラリアも受け入れていることから、BEPS に関する国際的なスタンスとしては、その立証責任は納税者が負うものということで落ち着いていきそうな感じである。

このような国際的な動向からも、我が国に置いても BEPS に関しては立証

責任は納税者に負わすべきかと考慮する。

第2章 我が国における BEPS の課税取引スキーム事例

我が国において BEPS の観点から問題があると認識されるスキーム事例等の取引に対して、今回の OECD の BEPS に係る勧告が有効に機能し、我が国を含む各国の国内税法や租税条約の改正等を通じて、将来的に我が国の課税権が確保されることを強く望むところである。

そのためには、これらの国内税法や租税条約の改正が単に形式的になされるのではなく、実行力を持つものとして制度化がなされなければならない。そのためにもこれらの訴訟上の立証責任については、単にこれまでの我が国の一般的な在り方（税務当局が一方的に負う）に基づくのではなく、国際的に標準的な取り扱いに基づくことが、望ましいと考える。

つまり、BEPS に係る税制改正に対して、立証責任の観点からも実行力をもたせるような改正や執行上の改善が国際的な動向を確認したうえで行われる必要があるということである。そこで、ここで我が国においてこれまで BEPS の観点から問題があったと思われる事例について確認をしておくことは、BEPS に関する立証責任の的確な検討をすることに有益であると思われることから、以下に我が国における BEPS による国際的二重非課税関連の国際的調査事案等をいくつかみていくこととしたい。

第1節 我が国における BEPS による国際的二重非課税関連の国際的調査事案等

BEPS における課税取引スキームに係る GAAR 関連の税務訴訟の立証責任について考察する前に、我が国において、BEPS による国際的二重非課税と関連すると思われる調査事案等としては数多くあるとはいえないものの、国際的二重非課税を問題とした事案が全く存在しないというわけではないことから、まず、これらについて一定の検討（OECD からの勧告事項上の検討）を行うこ

とは、それらの立証責任の検討に有益であろうと思われる⁽⁹⁾。

なお、所得の国外流出を生じさせている「無形資産の海外移転」、「統括会社の留保金」、「関連企業間利子」等のほとんどの取引は、その条件の設定の仕方等によって、これまでの国際課税原則において合法的であり税務上の問題事案となっておらず、多国籍企業はそのような合法的な取引を通常行っているが、一部のものについては課税上見過せない問題があると指摘されてきたものがある。

ただし、これらが GAAR に該当するかは別次元の問題である我が国において BEPS による国際的二重非課税を生じさせている課税上見過せない問題があると指摘されてきた事例等としては、以下のものを取り上げることができると思う。

- 「日愛租税条約の利用による匿名組合事案」
- 「アドビ事案」
- 「アマゾン事案」
- 「コミッションアの利用」

なお、これらの取引について、これまでの法令では違法性が確定されていないこともあり、課税上の更正が完遂されたものは見受けられてはいないものの、BEPS の観点から問題なしとはされないものであると考えられ、今後は何らかの対処がなされていくのではないかと思慮するところである。

(9) ここでのこの「我が国における BEPS による国際的二重非課税が問題となった国際的調査事案等」は、税大論叢論文「税源浸食と利益移転 (BEPS) に係る我が国の対応に関する考察 (II)」(税大論争 83 号)での検討をベースにして作成したものである。

第1節 「日愛租税条約の利用による匿名組合事案」⁽¹⁰⁾

《ポイント》

匿名組合員であるアイルランド法人に対する匿名組合契約に係る利益分配金の支払（その99%をバミューダLPSに移転）について、日愛租税条約23条（「その他所得」への非課税）の適用により、源泉所得税を納付していなかったもの

（争点等）匿名組合員であるアイルランド法人は、日愛租税条約の特典を享受できるか

（結果等）→ 第一審及び第二審 国側敗訴（最高裁上告不受理）

1 事実の概要

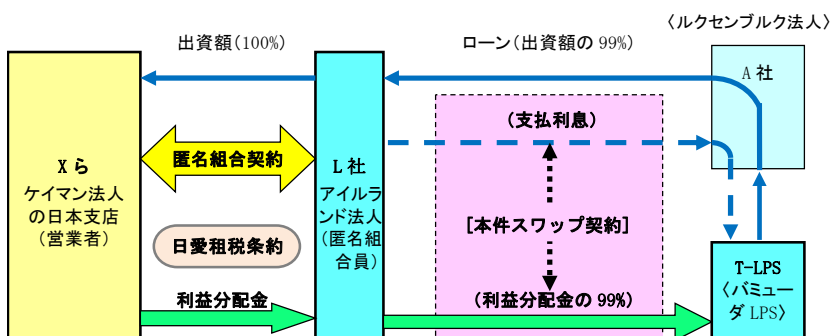
- ① Lグループによる投資スキームの取引において、匿名組合の営業者であるXら（原告会社）は、匿名組合員であるアイルランド法人L社に対して匿名組合契約に係る利益分配金を支払ったが、これについては、日愛租税条約23条の適用により、Xらは源泉徴収義務を負わないとして源泉所得税の納付を行っていなかった。
- ② L社に対して支払われた利益分配金の99%相当額は、バミューダのリミテッド・パートナーシップであるT-LPSに移転されるよう、あらかじめスワップ契約がL社とT-LPSとの間で締結されており、Xらの支払った利益分配金の99%相当額はL社を経由してT-LPSが保有することになる。
- ③ 国側は、これに対し、本件各利益分配金は本件各スワップ契約によりT-LPSに帰属しており、匿名組合契約に係る利益分配金はT-LPSの国内源泉所得に当たると認定し、平成19年3月27日付けで各月分の源泉所得税

(10) 今村隆「バミューダLPSの租税法上の『法人』該当性」(ZEIKEN-2015.5 No.181)及び「東京高裁 バミューダLPSへの利益分配金の源泉徴収で国の主張棄却 LPSへの利益移転がTK契約に基づく分配金とは認められない」(週刊 税務通信 No.3341)による。

の納税告知処分及び不納付加算税の賦課決定処分を行った。

- ④ これに対し Xら側は、平成 23 年 2 月 28 日に訴訟を提起し、平成 25 年 11 月 1 日に国側敗訴の判決が言い渡された。国側は一審判決を不服として、平成 25 年 11 月 14 日に東京高裁に控訴した。
- ⑤ 平成 26 年 10 月 29 日に、東京高裁は国側敗訴の判決を言い渡し、国側はこれを不服として、最高裁に上告受理申立てをしたが、28 年 6 月 10 日に上告不受理とされた。

〔取引概要図〕



【日愛租税条約の「その他所得」とは】

第 23 条 一方の締約国において生ずる他方の締約国の居住者の所得で前諸条に明文の規定がないものに対しては、当該他方の締約国においてのみ租税を課することができる。

- 本件では、一方の締約国＝日本、他方の締約国＝アイルランドである。
- 上記の条文の「前諸条に明文の規定」としては、以下のものがあげられる。

第7条「不動産所得」、第8条「事業利得」、第9条「国際運輸所得」、第11条「配当」、第12条「利子」、第13条「使用料」、第14条「譲渡収益」、第15条「自由職業所得」、第16条「給与所得」、第17条「役員報酬」、第18条「芸能人への報酬」、第19条「退職金」、第20条「政府職員への給与」、第21条「学生への送金」、第22条「教授等への給与等」

2 裁判所の判断

〔第一審：平成25年11月1日 東京地裁判決 国側敗訴（国側控訴）〕

Xらは、バミューダのT-LPSからアイルランドのL社に対する契約上の地位又は債権の一部の譲渡が実際にあったことを前提としてL社に対して本件各分配金の支払をしたものであるとする国側の主張が、Xらは、T-LPS社から日愛租税条約23条の規定の適用があることを前提として本件各租税条約届出書の作成及び提出がされていたことを踏まえ、T-LPS社に対して本件各匿名組合契約に定められた債務の履行として本件各分配金を含む利益の分配に係る支払をしたものであり、そのような客観的な事実を離れて国側の主張に足る証拠及び事情は見だし難く、国側の主張を認めることは困難であるというべきであり、本件各分配金に関してXらが源泉所得税の徴収の義務を負っていたものとは認め難いというべきである。

〔第二審：平成26年10月29日 東京高裁判決 国側敗訴（国側上告⇒最高裁不受理）〕

本件におけるスワップ契約に関する「取引確認書」の内容は、国側が主張した「バミューダLPS（T-LPS）は、匿名契約の出資持分の99%を負担した上で、利益分配金の99%を取得していること」とは合致せず、スワップ契約には「匿名組合における組合員としての地位等の譲渡等」に関してXらへの通知等がされた事実がないことから、XらがT-LPSに対して匿名組合契約に基づく利益分配金を支払ったとはいえないため、Xらは源泉徴収義務を負わない。

また、国側が、本件における契約関係は、日本での課税を免れることを目的にされたものであり、アイルランド法人（L 社）が取得した利益分配金に実体がないと租税条約の濫用の観点からの主張については、それを断定する証拠がないとした。

〔裁判所判断への私見〕

裁判所は、第一審及び第二審とも、本件におけるスワップ契約には「匿名組合における組合員としての地位等の譲渡等」の事実は確認できない（存在しない）ことから、「X らが T-LPS に対して匿名組合契約に基づく利益分配金を支払ったとはいえない」と判断して、国側の主張を却下しているわけである。

本件が日愛租税条約上の特典（日愛租税条約 23 条の適用）を意図したものであることから、当該契約書に「匿名組合における組合員としての地位等の譲渡」を規定しないのは当然であり、BEPS に係る取引に関しては、そのような法実質からの判断ではなく、経済実質（この場合、パミューダ LPS (T-LPS) が、匿名契約の出資持分の 99%を負担した上で、利益分配金の 99%を取得していること）を根拠として、判断すべきであると考えられる。

3 この事例の課税に参考となる外国の事例

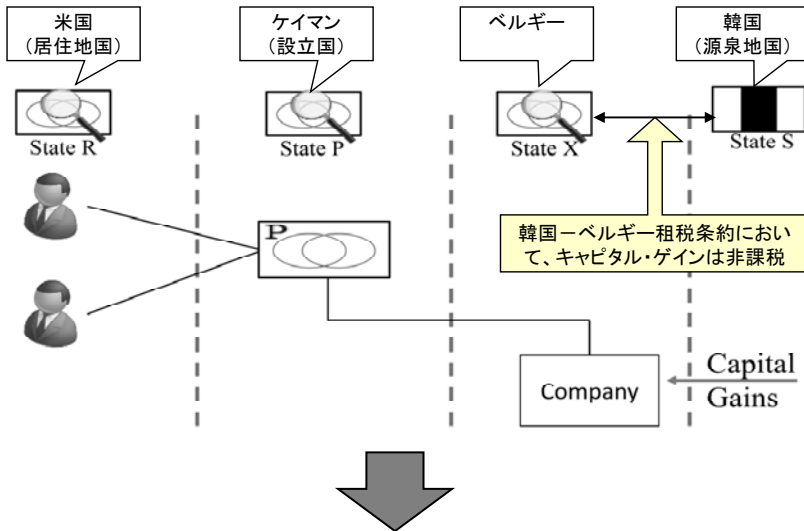
この事例の課税に参考となる事例として、韓国の 2012 年の最高裁判決をあげることができると思われる。これは、2014 年 10 月にインドのムンバイで開催された IFA も年次総会（以下「ムンバイ大会」という。）の議題 2「事業体の課税上の取扱いと租税条約適用」(Subject 2: Qualification of taxable entities and treaty protection) で、韓国のパネルの Jae Ho Lee 教授から紹介がなされた韓国の最高裁判決である。

事実関係は、下記の〔韓国最高裁判決の取引図〕の（事実関係）に示したとおり、米国（R 国）の居住者が、ケイマン（P 国）でパートナーシップを設立し、当該パートナーシップがベルギー（X 国）で法人を設立する。韓国

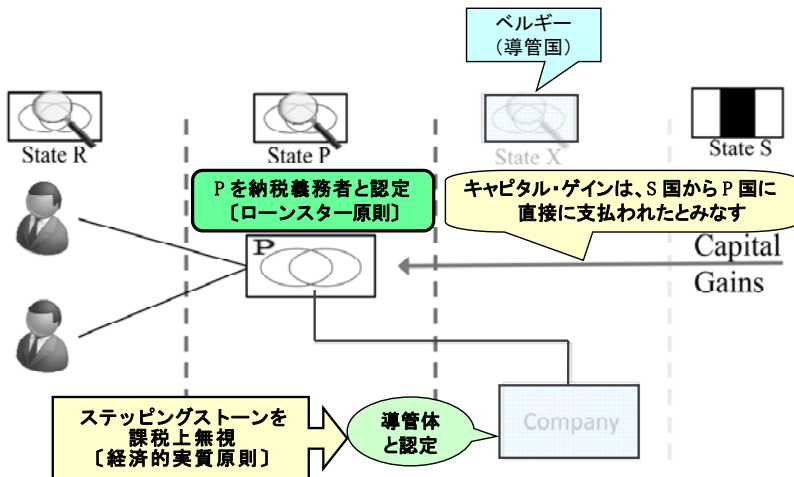
(S 国) からベルギー法人へキャピタル・ゲインが支払われたが、韓国－ベルギー租税条約ではキャピタル・ゲインは源泉地国で非課税のため、これに対し韓国では課税されないと原告（ケイマンのパートナーシップ）が主張したというものである。

[韓国最高裁判決に係る取引図]

(事実関係)



(韓国最高裁の判断)



これに対して、韓国の最高裁判所は、〔韓国最高裁判決の取引図〕の（最高裁判所の判断）に示したとおり、「経済的実質原則（Substance over form doctrine）」を用いて本件のベルギー法人は「導管体（conduit）」であるとし、キャピタル・ゲインがS国からP国に直接に支払われたとみなすことで、このような租税条約でステッピングストーンを利用した場合には、それを課税上無視できると韓国では法定されたことを適用し、最高裁は当該キャピタル・ゲインの支払に対し韓国－ベルギー租税条約の特典の適用はないと判断した。

加えてこの場合に、韓国からの送金を受け取るとされたケイマンのパートナーシップに対して租税条約の適用があるのか、米国に居住するそのパートナーに租税条約の適用があるのかについては、韓国ではキャピタル・ゲインの送金をパートナーシップが受け取る場合には、当該パートナーシップ不透明体（課税対象）とみなすと法定されたことを適用し、最高裁は、「OECDパートナーシップ報告書」のアプローチには従わず、ラング教授の「源泉地国アプローチ」を採用し、「所得帰属の判定は国内法上の問題である」と判断して、租税条約の適用は「ケイマン－韓国」間で行う（パートナーシップに対して租税条約の適用がなされる）との認定を行った。このパートナーシップを納税者と認定することを韓国では事案の対象者名を用いて「ローンスタ－原則」とも言うらしい。

したがって、上記の2つの国内法によって、韓国からケイマンの課税事業体へのキャピタル・ゲインの支払には、韓国で源泉徴収税が課されるとの判断がなされたわけである。

これはラング教授の提唱する「源泉地国アプローチ」ではあるが、導管国を排除してこれを適用していることから、パネルはこれを「修正源泉地国アプローチ」と呼称していた。

また、上記事件については、米－韓租税条約に、透明な事業体についての特別な条項があることで、米国のパートナーは保護されることになり、米国では国際的三重課税は発生しないようである。

2014年9月16日公表の〔Deliverables〕のうち、行動計画2〔ハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメントの効果の無効化〕の後半部分の「PART 2」では、租税条約の締約国間で「事業体の認定の抵触（conflicts of qualification）」がある場合の取扱いについて、これまでコメントリー上で示されていたものを若干修正してOECDモデル租税条約第1条2項に規定することを勧告しており、これに単純に従うのであれば、上記の事例では「米国のパートナー」が租税条約の適用対象者となり、「米-韓租税条約」が適用されるわけである。

しかし、行動計画6〔租税条約濫用の防止〕で勧告されている租税回避防止のための「セービング・クローズ」（OECDモデル条約1条3項）をこれに適用するのであれば、韓国でなされた上記の2つの国内法の適用が優先され、「ケイマンのパートナーシップ」が租税条約の適用対象者となり、ケイマンへのキャピタル・ゲインの支払の源泉徴収税を免除・軽減するような「ケイマン-韓租税条約」は存在しないので、当該キャピタル・ゲインの支払に対して韓国は源泉徴収税をこれからも課することができるものと考えられる。

第2節 「アドビ事案」への課税に有効と思われるOECD勧告と立証責任

《ポイント》

国際的事業再編により、日本子会社の海外仕入・国内販売方式から、海外親会社の直販+日本子会社の支援方式に変更し、日本の利益を売上を圧縮

（争点等）再販売取引と役務提供取引の比較可能性の有無。無形資産は争点にならず

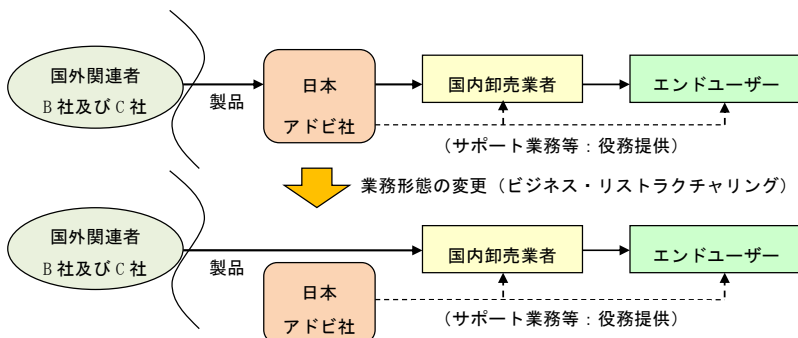
（結果等）→第一審 国側勝訴、第二審 国側敗訴（確定）

1 事実の概要

原告は、オランダ法人がその製造したソフトウェアに係る日本国内での輸入販売及びマーケティングや製品サポートに係る支援業務のために設立した日本子会社である。この原告とその国外関連親会社で移転価格税制において問題とされた国外関連取引は、以下のとおりである。

- ① 日本子会社（以下「日本アドビ社」という。）は、国外関連親会社からアドビ製品を仕入れて日本国内での販売を行い、それに伴うマーケティングや製品サポートに係る業務を行っていた法人である。
- ② 日本アドビ社は外国親会社（以下「B社及びC社」という。）の指示のもと、この業務形態を変更することとし、アドビ製品の販売はB社及びC社が直接に行い、日本アドビ社は日本におけるアドビ製品の販売支援、マーケティング、製品サポートといった支援業務（役務提供）のみを行うという業務委託契約をB社及びC社と行うことで、国際的事業再編を行った。
- ③ アドビ社はそれまで売上高の10%の利益を得ていたものが、この業務形態の変更により、B社及びC社から〔役務提供に要する実費コスト+日本での売上高の1.5%（利益分）〕を手数料収入として収受することとなり、利益率は以前と較べ10%⇒1.5%へと8.5%も減少することとなった。
- ④ 税務当局は、本件手数料収入につき移転価格税制の独立企業間価格に満たないものであるとして、アドビ社に対して更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を行った。

〔取引概要図〕



【争点】

本件事案においては、移転価格に関して以下の2つが争点として扱われた。

- ① 本件取引に関して「再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法」により独立企業間価格を算定したことの可否
- ② シークレット・コンパラの使用に係る違法性

このアドビ事案は、事業再編後におけるサポート業務等の「役務提供取引」を移転価格課税の対象としたものであるが、税務当局は「役務提供取引」ではこれと同様の比較対象取引が存在しなかったため、在庫リスクが存在しない受注販売方式の「再販売取引」を比較対象取引として選定することで、「再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法」により独立企業間価格の算定を行ったわけである。

原告は、税務当局の採用した移転価格の算定方法は、原告の「役務提供取引」に対し、非関連者の「役務提供＋棚卸資産の販売」という形態の取引を比較対象としたものであり、その機能に明確な差異があるにもかかわらず、差異の調整を行っていない致命的な欠陥があるとして、その違法性を強く主張した。

2 裁判所の判断

〔第一審：平成 19 年 12 月 7 日 東京地裁判決 国側勝訴（納税者控訴）〕

税務当局が適用した算定方法は、「アドビ製品の販売において原告が果たしている機能及び負担しているリスクが、受注販売方式を採る再販売取引において再販売者が果たしている機能及び負担しているリスクと類似していることに着目して、再販売価格基準法に準ずる方法として、本件比較対象取引の売上総利益率にアドビ製品の売上高を乗じたものを通常の手数料額（独立企業間価格）として算定するというものであり、そこに一定の合理性を認めることができる」として、原告の主張を退けた。

〔第二審：平成 20 年 10 月 30 日 東京高裁判決 国側敗訴（確定）〕

これに対し、控訴審判決では、「本件国外関連取引は、各業務委託契約に基づき、本件国外関連者に対する債務の履行として、卸売業者等に対して販売促進等のサービスを行うことを内容とするものであって、法的にも経済的実質においても役務提供取引と解することができるのに対し、本件比較対象取引は、本件比較対象法人が対象製品であるグラフィックソフトを仕入れてこれを販売するという再販売取引を中核とし、その販売促進のために顧客サポート等を行うのであって、納税者と本件比較対象法人とがその果たす機能において看過し難い差異がある」として、税務当局が選定した「再販売取引＋役務提供取引」を「役務提供取引」の比較対象取引とすることを認めず、税務当局の主張を退けた。

〔裁判所判断への私見〕

アドビ事案の争点は、国際的事業再編に伴う無形資産の移転に対する移転価格上の取扱い、つまり、国際的事業再編時において移転された無形資産の独立企業間価格の算定についてではなく、国際的事業再編後のアドビ製品の販売取引（アドビ社は役務提供のみを行う取引。以下「事業再編後取引」という。）の日本のアドビ社の利益が売上の 10% から 1.5% に圧縮さ

れたことに対し、事業再編後取引に係る独立企業間価格が問題とされたものである。

アドビ社側は、この事業再編後取引については日本のアドビ社にとって「役務提供取引」であるとした。これに対し、税務当局が比較対象取引としたのは、在庫リスクの存在しない「再販売取引+役務提供取引」で、この比較対象取引は在庫を保有しないものの製品の輸入取引をして、顧客サービスも行っているという業者の取引であった。

第一審は、この在庫リスクのない「再販売取引+役務提供取引」が、日本のアドビ社の事業再編後取引における「役務提供取引」と比較可能性が認められると税務当局の主張を支持したものの、第二審は、そのような比較可能性は認められないとして税務当局の主張を退けたのである。

これら第一審及び第二審の判断は、どちらが妥当なのであろうか？

個人的な見解ではあるが、当時は、国際的事業再編時において移転された無形資産の独立企業間価格については算定方法が確立しておらず、国際的事業再編には移転価格上でそのような無形資産の評価の問題があることの認識はなされていたものの、実際に具体的な独立企業間価格を算定することはできなかったと思われる。加えて、このアドビ社の国際的事業再編では、その前後において、日本のアドビ社の実質的な取引上の役割（機能）に大きな変更は認められなかったと思われ、この国際的事業再編は書類上の契約締結のみで日本で利益を圧縮するための取引であり、法実質は認められても経済実質は乏しいものであったのではないかとも思われる。

結局、国際的事業再編時の移転された無形資産の独立企業間価格が算定できないことから、事業再編後取引の独立企業間価格の算定のために比較対象取引を上記のように設定することで、売上の1.5%になった日本の利益の回復を図ろうとしたことは、よく理解できるところであるが、販売取引のリスクには、在庫リスクの他に保証リスクやマーケティング・リスク等があり、また、我が国の司法当局は経済実質より法実質を優先する傾向があることから、これら販売取引のリスクが海外の親会社に移転して

いないと法実質から立証することは困難である。

したがって、第二審が上記のように在庫リスクは存在しない「再販売取引」であるとしても比較対象取引としては問題があるとして、税務当局の主張を退ける判断を下したことに、妥当性がないとまで言えないと考えるところである。

3 この事例への課税に有効な OECD の [Deliverables] の勧告等

(1) 行動計画 8 [移転価格—無形資産] の DCF 法による独立企業間価格の算定

このアドビ事案への課税に有効な OECD の勧告等としては、無形資産の評価の具体的算定方法をその勧告内容として含んでいる行動計画 8 [移転価格—無形資産] があげられると考える。行動計画 8 の勧告の詳しい内容は第 2 章で述べるとして、無形資産の評価の具体的算定方法の概略は、無形資産の一括移転等に関して会計上の評価手法であるインカム・アプローチ、具体的には DCF 法 (Discount Cash Flow Method) を用いて、無形資産の将来稼得する価値を現在価値に割り引いて算出するというものである。

ただし、この会計上の無形資産の価値の評価手法である DCF 法を税務上利用するには、以下のような問題があるとされる。

- ① DCF 法は「将来の予測収益 (期待利益)」、「耐用年数」及び「現在割引率」に基づいて算出がなされることから、これらの数値等の置き方によっては、その結果が納税者ごとに大きく異なる。
- ② 「将来の予測収益」、「耐用年数」及び「現在割引率」については、経済的合理性があるとの納税者の認識の範囲内で設定されると思われることから、その後における実際に無形資産から稼得される収益が、当初の予測収益の数値と大きく乖離する可能性がある。

なお、制度的に DCF 法の導入を既に行っている国としては、米国とドイツがあげられるが、これらの国は、DCF 法による当初申告で用いた期待

利益から、実際の無形資産の稼得収益が乖離した場合（米国の制度では当初数値の 80%未満又は 120%超になった場合）に、所得相応性基準（Commensurate With Income Standard）が適用されることがあり、そのときには、〔定期的調整（Periodic adjustments）〕が行われることとされている。これは、納税者が国外流出させる無形資産について恣意的に低額評価をして租税回避をすることを防止することを意図しているものと考えられる。

このことから、DCF 法の導入については、次のような問題もあることが想定される。

③ DCF 法を独立企業間価格の算定手法として、移転価格税制に導入するのであれば、DCF 法の性質から判断して、同時に、所得相応性基準も導入すべきではないか。

この DCF 法の導入の際の所得相応性基準の導入については、OECD において、行動計画 8〔移転価格税制－無形資産〕の 2015 年 9 月公表の勧告報告書に向けての追加事項として検討が続けられている。

（2）行動計画 13〔移転価格－文書化及び CbC Reporting〕の新たな文書化

DCF 法の採用により無形資産の独立企業間価格の算定が可能になったとしても、税務当局がその算定をするためには企業側から必要となる文書等を入手する必要がある。

したがって、アドビ事案の課税に間接的に有効であると認められる勧告として、行動計画 13〔移転価格－文書化の見直し及び CbC Reporting〕を指摘することが考えられ、これにより、無形資産の独立企業間価格の算定のために必要な文書等を企業側から入手できるようにする必要がある。なお、CbC Reporting は、企業グループ内の国際的所得移転の蓋然性を図るために徴するものであり、具体的な移転価格調査への利用を意図したものではない。

第3節 「アマゾン事案」とその課税に有効と思われる OECD 勧告

《ポイント》

国内には「準備的・補助的」な倉庫しかなく PE は存在しないとして、通販事業からの所得の課税権は日本にないとし無申告。当局は 140 億円の決定処分（銀行供託）

（争点等）アマゾンの倉庫は「準備的・補助的」であり、PE への該当性はないのか

（結果等）→ アマゾンは、訴訟ではなく米国との相互協議を税務当局に申請
相互協議の結果、140 億を大幅減額（報道より）

1 事実関係（新聞報道から）

（1）相互協議の申請当時の新聞報道

アマゾン事案においては、納税者側である米国の「アマゾン・ドット・コム・インターナショナル・セールス」が、日本国内等で訴訟提起をせず、日米での相互協議を双方の税務当局に申請した。相互協議の内容（事実関係、相互協議結果等）は開示されないため、アマゾン事案の事実関係は報道機関からの情報に拠った。

事実関係として取り上げたのは、2009 年 7 月 6 日の日経新聞朝刊及び同 5 日の朝日新聞朝刊の記事であり、以下にその抜粋を掲記する。これらの記事における事実関係は新聞記者が見聞きした事実等であり、訴訟において確認されたいわば正式な事実関係でないことに留意されたい。

[2009 年 7 月 6 日 日経新聞 朝刊 からの抜粋]

【アマゾンに 140 億円追徴 国税局 処分不服と日米で協議】

インターネット小売り最大手の米アマゾン・ドット・コムに関連会社が、日本での事業を巡り東京国税局から 2005 年 12 月期までの 3 年間で計 140 億円程度の追徴税額処分を受けていたことが 5 日、分かった。アマゾン側は処分を不服とし、現在、日米当局間で協議中だ。

アマゾンの 08 年年次報告などによると、同社の関連会社は 03～05 年の所得に対し、日本の税務当局から加算税や延滞税を含め計約 1 億 1900 万ドル（05 年末時点で約 140 億円）を課税された。

関係者によると、課税されたのは「アマゾン・ドット・コム・インターナショナル・セールス」。同社は書籍などの日本での販売業務を「アマゾンジャパン」（東京・渋谷）に、物流業務を「アマゾンジャパン・ロジスティックス」（千葉県市川市）に委託。中枢機能は米側に集中し、顧客への販売代金を米側が受け取り、米国で納税している。

日米租税条約では、米企業が日本国内で支店など「恒久的施設（PE）」を持たない場合、日本で納税する必要はないが、国税局は市川市の物流センターが米本社の機能の一部で、PE にあたると認定。日本で得た所得を申告すべきだと指摘したとみられる。

アマゾンは年次報告で「指摘には根拠がなく異議を唱えている」としたうえで、「二重課税問題について日米の当局間で協議を継続している」などとしている。

〔2009 年 7 月 5 日 朝日新聞 朝刊 からの抜粋〕

【アマゾンに 140 億円追徴 国税局日本事業分に課税 — アマゾン側不服 二国間で協議】

課税されたのは、北米以外の各国の事業を統括する本社機能を持つ「アマゾン・ドット・コム・インターナショナル・セールス」（本社・米シアトル）。アマゾン側は米国に納税しており、日本側の指摘を不服として日米の二国間協議を申請。日米の税務当局間で現在、協議中という。日本法人「アマゾンジャパン」（東京都渋谷区）は「課税は不適切で、当局と議論を継続している」とコメントしている。

米国関連会社はアマゾンジャパンに販売業務を、「アマゾンジャパン・ロジスティックス」（千葉県市川市）に物流業務を、ともに委託して手数料（コミッション）を支払う一方、それ以外の大半の中核機能は米側に集中させていた。問屋（コミッションエア）商法の一つとみられる。日米の税率はほぼ同水準だが、契約や売り上げと共に納税先を米側に集中させることで結果的に納税額も低くできる。

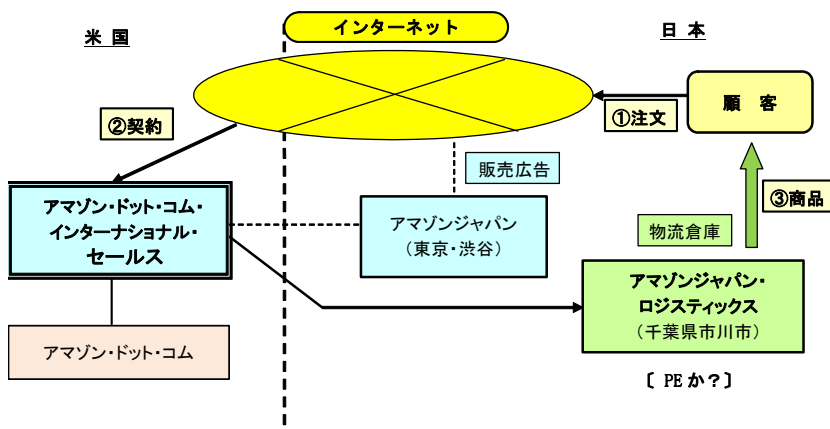
日米租税条約では、米企業が支店など「恒久的施設（PE）」を日本国内に持たない場合、日本に申告・納税する必要はない。アマゾンは市川市に物流センターがあり、仕入れた書籍などが置かれている。

こうした倉庫は PE に当たらない。しかし国税局は、米関連会社側のパソコンや機器類がセンター内に持ち込まれて使用されていた▽センター内の配置換えなどに米側の許可が必要だった▽同じ場所に本店を置く日本法人ロジスティックスの職員が、米側からメールなどで指示を受けていた▽物流業務以外に、委託されていない米側業務の一部を担っていた——などに注目。

センター内に PE が存在するとして、05 年 12 月期までの 3 年間に日本国内で発生した所得のうち、応分を日本で申告すべきだったと指摘した模様だ。

アマゾンの 08 年の年次報告書などによると追徴税額は無申告加算税と延滞税を含め約 1 億 1900 万ドル。当時の為替レートに換算すると 140 億円前後となる。

〔上記記事からの取引想定図〕



(2) 相互協議の結果

このアマゾン事案の相互協議の結果は、米国のアマゾン社 (AMAZON.COM, INC) の 2010 年 9 月 30 日の四半期報告書 Form 10-Q から確認できることは、「2010 年 9 月に終結した日米相互協議の結果、日本の税務当局は銀行供託金の大部分を解放した」⁽¹¹⁾というだけであり、それ以上のことは公表されていない。

(11) 原文は、「In September 2010, the Japanese tax authorities have released the majority the related bank guarantees.」である。

2 この事例への課税に有効な OECD の [Deliverables] の勧告等

アマゾン事案の相互協議結果の内容は公表されておらず、日本国内の倉庫の PE 認定がなされたかどうかは確認までとれないところであるが、我が国にとってアマゾングループの日本国内での販売事業に課税するためには、日本国内の倉庫を PE (恒久的施設 : permanent establishment の略) として認定することが望ましいことは確かである。

そこで、OECD の BEPS に係る勧告等のうち、まだドラフトではあるが行動計画 7 [PE 認定の人為的回避の防止] が有効であると思われ、このなかの「準備的・補助的」な倉庫に対する PE 認定を強化する勧告が有効であると考えられる。

ただし、実際に「準備的・補助的」という概念に、どのように PE 認定を強化するのかについては、条文上の規定の仕方の問題というよりも、事実認定における判断基準の問題になり得るものと思われる。したがって、どこまでの倉庫が PE と認定されるかの基準は、実際に各国の PE 制度が改正される時に判断されることではあるが、現時点で参考となるものとして、前述のアマゾン事案の 2009 年 7 月 5 日付の朝日新聞の朝刊に示されている東京国税局の PE 判定での以下の事実認定事項があげられるものと考えられる。

- 米関連会社側のパソコンや機器類がセンター内に持ち込まれて使用されていた
 - センター内の配置換えなどに米側の許可が必要だった
 - 同じ場所に本店を置く日本法人ロジスティックスの職員が、米側からメールなどで指示を受けていた
 - 物流業務以外に、委託されていない米側業務の一部を担っていた、等
- また、この報告書はドラフトであるが、将来的に「準備的・補助的」という概念が限定的なものとする制度改正がなされるときには、もし、国によりその基準が異なるのであれば、結果的に国際的三重課税を引き起こすことになりかねないので、倉庫の PE 認定に関する基準には国際的協調性をもって各国共通の基準が用いられる必要があるものと思慮する。

第4節 「コミッションエア利用」の所得の国外移転とその防止に 有効な OECD 勧告

《ポイント》

シンガポール等の低課税国に統括会社を設立し、日本子会社等をコミッションエアに転換して取引する（取引実態には変更なし）ことで、所得の大半を統括会社に移転

（争点等）法形式は変更されるが、取引実態には変更がないため国際的にも問題視

（結果等）→ コミッションエアは PE に該当しないため源泉地国は課税できず
結局、PE の観点からは、課税事案にできていない

1 コミッションエア取引の概要⁽¹²⁾

(1) コミッションエア取引とは

コミッションエア取引とは、一般的に、海外にプリンシパル（本人：統括会社等）を設定し、国内の販売子会社をコミッションエアにして、コミッションエア契約を締結させることで、国内の販売事業からの利益をコミッションエアからプリンシパルに移転させる取引である。

コミッションエアとは、「自己の名をもって本人（以下「プリンシパル」という。）のために物品の販売を業とする者」をいい、我が国の商法 551 条に規定される「問屋」に相当するものと考えられる。サプライチェーンの販売プロセスにおける代表的な販売形態としては、コミッションエア取引があげられる。

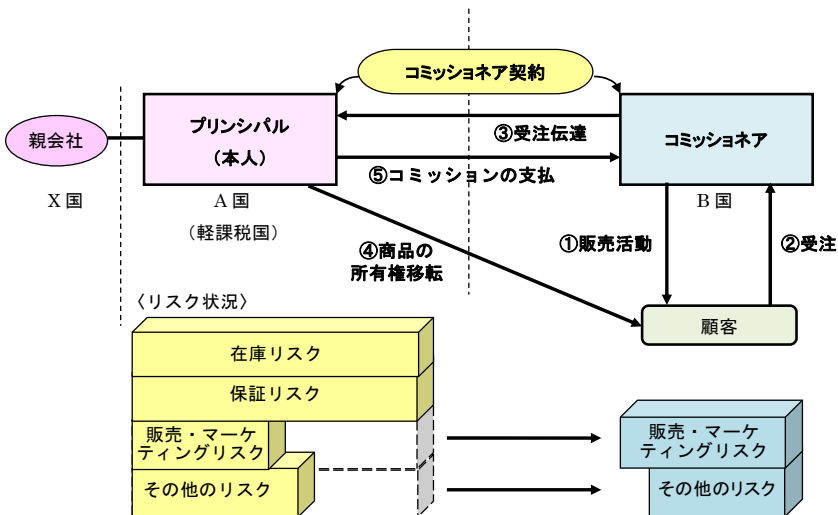
プリンシパルは、コミッションエアとコミッションエア契約（問屋契約）をし、コミッションエアは当該契約に基づき、自らの販売地域の顧客に当該プ

(12) 今井正輝「シリーズ国際税務 第3回 コスト削減のためのサプライチェーン再構築と国際税務」（新日本アーンストアンドヤング税理士法人）を参考に作成。

リンシパルのためでありながら自己の名前で商品の販売を行う。プリンシパルは、商品がコミッションネアにより販売されるまで、当該商品の所有権を有し、コミッションネアに顧客より注文がなされると、商品の所有権はプリンシパルから顧客に引き渡され、販売代金はすべてプリンシパルが取得することになる。コミッションネアは、その販売活動に対価としてのコミッションを、プリンシパルから取得することで収益を上げるわけである。

コミッションネアは、一定の販売・マーケティング活動を行うだけで、商品について所有権を有せず、債権回収業務も行わない。負担するリスクは販売・マーケティング活動に係る一定のリスクに限られ、これらの活動のみに機能を集約し、安定的に利益を計上することになる。一方、プリンシパルは、販売活動に係るリスクに加えて、在庫リスク、保証リスク等を負担するので、販売に係るほとんどの利益を集中的に享受することとなる。

〔取引図〕



(2) これまでのコミッションネアの PE 該当性の判例等

これまでのコミッションネアの PE 該当性については、EU 加盟国のいく

つかの最高裁判所、例えば、フランスの Zimmer 事件やノルウェーの Dell 事件等で、コミッションネアの PE 該当性を否定してきている。

これは、Zimmer 事件⁽¹³⁾においては、2010年3月31日にコンセイユ・デタ（国務院）の「コミッションネアが、プリンシパル（本人）を法的に拘束（binding）していないのであれば代理人 PE に該当しない」との判断によるものである。

Dell 事件では、2011年3月21日にオスロ高等裁判所が、プリンシパル（本人）はコミッションネアの第三者契約を確認せずにすべてを受け入れていたことから、「実質的にプリンシパルは拘束されていた」との判断を行ったが、2011年12月2日にノルウェー最高裁判所⁽¹⁴⁾は「法的にはプリンシパルは拘束されていない」ことから、「コミッションネアは代理人 PE に該当しない」との判断を下し、最高裁判所の段階で Zimmer 事件と一致する結論が得られたところである。

過去には「コミッションネアの PE 該当性」を認めた 2002 年のイタリアの Philip Morris 事件に係る最高裁判決があるが、この最高裁の判断に対しては世界中から納得がいかないとの意見が強く表明されていた。このイタリアの Philip Morris 事件を受けて、OECD ではコミッションネアは代理人 PE に該当しないとの考え方を長く示してきたところではある。

これらのことにより、コミッションネアの PE 該当性についての世界的な潮流としては、今回のドラフトの公表前の段階においては、国際課税原則は「法的にプリンシパルを拘束しないコミッションネアは代理人 PE に該当しない」ということになろう。

OECD は今回の行動計画 7 [PE 認定の人為的回避の防止] の検討の前に、2011年10月と2012年10月の2度、OECD モデル租税条約のコメントリーの改訂に向けて「OECD モデル租税条約：『恒久的施設』の定義

(13) 31 Mar. 2010, Société Zimmer Limited, Decisions Nos. 304715 and 308525.

(14) 2 Dec. 2011, Dell Products v. The State (Tax East), HR-2011-02245-A (Case No. 2011.755).

に関する改訂討議草案」等を公表して意見募集を行ったが、これらの取組みは行動計画 7 [PE 認定の人為的回避の防止] の検討に引き継がれたものと思われ、結局、のコメントリーの改訂にまで至ってはいなかった。

今回の行動計画 7 [PE 認定の人為的回避の防止] に係るドラフトは、この OECD のこれまでのスタンスを変えるものであり、PE 認定に関する大きな方向転換であるといえるものであると思われる。

2 この取引への課税に有効な OECD の [Deliverables] の勧告等

行動計画 7 [PE 認定の人為的回避の防止] は、コミッショネアを代理人 PE に認定することより国際的二重非課税を発生させなくするためのものであり、これはまだドラフトではあるが、コミッショネアの利用による所得の国外移転の防止に有効である OECD 勧告は、行動計画 7 [PE 認定の人為的回避の防止] である。

このドラフトに対しては、パブリック・コメントにおいて、会計士事務所等から強い異論が表明されており、勧告としてどのようなものになるのか慎重に見ていく必要がある。

3 コミッショネアの PE 化への取り扱いの変更と立証責任

コミッショネアの PE 化については、今後、OECD のモデル租税条約を以下のように改正することが予定されている。

[OECD モデル条約 5 条 5 項の改正案]

5 1 又は 2 の規定に関わらず又は 6 の規定が適用される場合を除くほか、一方の締約国内で企業に代わって行動する者が、その行動において繰り返して次のいずれかに該当する契約を締結する場合又は当該契約の重要な要素を交渉する場合には、当該企業は、その者が当該企業のために行うすべての活動について、当該一方の締約国内に恒久的施設を有するものとされる。ただし、その者の活動が 4 に規定する活動（事業を行う一

定の場所で行われたとしても、4の規定により、当該一定の場所が恒久的施設とされないもの)のみである場合は、この限りでない。

- a) 当該企業の名において締結する契約
- b) 当該企業が所有する又は使用権を有する財産に係る所有権の移転又は使用権の許諾のための契約
- c) 当該企業が役務を提供するための契約

この場合の立証事項は、コミッショナに該当する事業体の活動が、上記 a) から c) の契約を締結する場合又は当該契約の重要な要素を交渉する場合に該当するかどうかについてである。

第5節 BEPSにおける課税取引スキーム事例と GAAR の立証責任

上記のように見てきた BEPS における課税取引スキーム事例は、GAAR であると決めつけられるものではないので、これらのスキーム事例に係る立証責任を検討することは、直接には GAAR に係る立証責任の考察をすることにはならないであろう。ただし、その参考のための検討にはなろうと思慮する。

第3章 我が国の課税における立証責任の現状と 国際課税に係る司法当局の認識

前章では、我が国での具体的な BEPS のスキーム事例を確認をしたが、この中には既に訴訟に至っているものもあり、本章では我が国の課税における立証責任の現状として、その理論について以下に確認しておく。

第1節 我が国の課税における立証責任の現状

我が国における課税上の立証責任論として最も妥当性があるものとしてあげられるのは「法律要件分類説（規範説）」であり、これについて、青柳達朗「税務訴訟における証明責任論の再構」（税大論争 17）からその説明部分を以下に引用しておく。

1 法律要件分類説（規範説）

「規範説とは、ローゼンベルグの主張したところであり、わが国では倉田判事が代表的論者である。法律要件分類説という名称を使用したのは、兼子教授や岩松判事であり、内容的には法規不適用の法則を説く点で、規範説と同じである。法律要件分類説による証明責任の分配は、以下の通りである。

- ① 権利の発生を定める法条（権利根拠規定）の要件事実、その権利を主張する者が証明責任を負う。
- ② いったん発生した権利関係の消滅を規定する法条（権利消滅規定）の要件事実については、権利を否認する者に証明責任がある。
- ③ 権利根拠規定に基づく法律効果の発生を障害する法条（権利障害規定）の要件事実、その法律効果の発生を争う者に証明責任がある。
- ④ 以上の各場合につき、本文と但吾が組み合わせられている法条では、本文に掲げられた事実が法規適用の前提要件であって、但書で除外された事実は不適用の要件となるから、後者の事実については、法条の適用を免れよ

うとする相手方に証明責任がある。」⁽¹⁵⁾

この法律要件分類説（規範説）に係る最近のドイツでの取扱いをみても、EATLP Congress の 2011 年のドイツのナショナル・レポート⁽¹⁶⁾によると、2003 年以降、GGTC（German General Tax Code）90 条 3 項により、納税者が移転価格税制の文書化を履行していない又はそれが不十分であるならば、立証責任は納税者に転換されることとなっている⁽¹⁷⁾。これは、ドイツの立証責任が「証拠との距離」を意識していることの現れだと思われる。

加えて、我が国の課税における立証責任について、この「法律要件分類説（規範説）」の他には、「利益考量説（個別具体説⁽¹⁸⁾）」が挙げられるかと思われるが、これについて、青柳達朗「税務訴訟における証明責任論の再構」（税大論争 17）からその説明部分を引用しておく。

2 利益考量説⁽¹⁹⁾（個別具体説⁽²⁰⁾）

新説、反規範説とも呼ばれているこの説は、証明責任の分配を、法規の形式にとらわれず、より実質的な要因によって証明責任を分配しようとする。

(15) 青柳達朗「税務訴訟における証明責任論の再構」（税大論争 17）p334。

(16) この筆者はケルンで税法を教えている Roman Seer 氏である。

(17) THE BURDEN OF PROOF IN TAX LAW p137.

(18) 利益考量説というネーミングについては、何と何の利益を考量するのか判然としないとも思われ、これについては事案の事実について、その「証拠との距離」、「立証の難易」、「蓋然性」について個別具体的に判断して立証責任の分配を行う節であることから『個別具体説』とした方がよりの確ではないかと日大の今村教授からアドバイスをいただいたことから利益考量説は本論文上は具体個別節とのネーミングを利用しておくこととする。

(19) 前掲注(1)青柳 p334。

(20) 利益考量説というネーミングについては、何と何の利益を考量するのか判然としないとも思われ、これについては事案の事実について、その「証拠との距離」、「立証の難易」、「蓋然性」について個別具体的に判断して立証責任の分配を行う節であることから『個別具体説』とした方がよりの確ではないかと日大の今村教授からアドバイスをいただいたことから利益考量説は本論文上は具体個別節とのネーミングを利用しておくこととする。

- ① (イ) 法律の親定が明確に立証責任の分配を定めていればそれによる。
 (ロ) 法律の規定が明確でない場合は、(a)証拠との距離、(b)立証の難易、
 (c)蓋然性によって立証責任の分配を行う。ただし、以上による分配が
 信義則や実体法の立法趣旨に反する場合には修正され、信義則は実体
 法の立法趣旨に優先する、とされる。
- ② 新堂教授は、(イ)当事者間の公平の観点と、回法親の立法趣旨、の二点を、
 分配を決定する基準とされ、前者については、国立証の難易、(有)証拠との
 距離、(代)経験則の蓋然性、の三つの因子を挙げられる。
- ③ これらの説は、権利根拠規定と権利障害規定の実体法上の区別可能性を
 否定し、間接反証の考え方に否定的な見解を示すものである。

3 各証明責任論の妥当性への考察

「法律要件分類説（規範説）」、「利益考量説（個別具体説）」及び「行為責任的証明責任論」のうち、証明責任論として最も妥当であろうと思われるものは、やはり「法律要件分類説（規範説）」であるが、「利益考量説（個別具体説）」及び「行為責任的証明責任論」については、証明責任論の再構成を検討することに意義があるものと想定され、その意味で、「利益考量説（個別具体説）」及び「行為責任的証明責任論」にも妥当性が認められるものと思われる。

そこで、我が国の証明責任論に再構成の必要性があるかどうかについては、青柳氏が論文の中で以下のような整理をされている。

「証明責任についての各説とそれぞれの問題点について検討してきたが、従来の結果的証明責任論では訴訟外・訴訟過程における当事者の行為を規律できないことが明らかになった。そこで、行為責任という観点から証明責任を見直ししてみると、以下ようになる。

- (1) 証明責任とは、係争事実関係について自ら主導権をとり証拠提出等につき行為責任を尽さなければならないという不利益・負担である。すなわち、行為責任としての証明責任であり、証拠撞出行為（一切の立証活

動を含む)を中核としている。

- (2) 相手方当事者は、証明責任を負う一方当事者の証拠提出行為等に対して、積極的に応答して自己の支配領域内にある証拠等を提出する責任を負う(二次的証拠提出責任)。
- (3) 当事者の一方が、自己の行為責任を尽さなかった場合には、訴訟手続の具体的状況に応じた不利益を負担する。
- (4) 主観的挙証責任と行為責任的証明責任の分配については、第3権利根拠事由は権利主張者に、権利滅却事由及び権利障害事由は相手方に、証拠提出責任を課すのを原則とする。(1) M 及び(2)の証拠提出責任と二次的証拠提出責任は、その原則の場合である。しかし、その基準は、証拠との距離・立証の難易・蓋然性等の公平の基準及び実体法の趣旨により絶えず修正される。その場合には証拠提出責任と二次的証拠提出責任とは、入れ代わることになる。」

第2節 本裁判例における司法判断とその妥当性

国際課税における立証責任(海外に存する税務書類の入手)に対して、我が国の司法当局がどのような実態認識を持ち得ているかについては、「所得税更正処分取消請求事件 東京地方裁判所平成22年(行ウ)第725号(平成24年10月11日民事第2部判決)」及び同事件の原審に当たる「所得税更正処分取消請求控訴事件 東京高等裁判所平成24年(行コ)第421号(平成25年5月29日第17民事部判決)」での司法判断が参考になるものと思われる。以下についてとこれら高裁判決及び地裁判決の内容から我が国の司法当局の認識等を確認しておきたい。

1 本件の事案の概要

本件の事案の概要は、地裁判決によると、以下のようになる。

「本件は、処分行政庁が、原告に対して、シンガポール共和国(以下「シ

ンガポール」という。)において設立された CROWN FASTENER (S) PTE LTD (以下「CFS 社」という。)は、租税特別措置法(以下「措置法」という。)40条の4第1項(ただし、平成16年分及び平成17年分については平成17年法律第21号による改正前のもの、平成18年分については平成18年法律第10号による改正前のものをいう。以下同じ。)に規定する特定外国子会社等に該当し、同条の定める外国子会社合算税制の適用があるとして、CFS社の課税対象留保金額に相当する金額が原告の平成16年分ないし平成18年分(以下「本件各係争年分」という。)における雑所得の総収入金額にそれぞれ算入されることを前提に、原告の本件各係争年分の所得税について、いずれも更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分(以下、本件各係争年分の更正処分を「本件各更正処分」、本件各係争年分の過少申告加算税賦課決定処分を「本件各賦課決定処分」、本件各更正処分と本件各賦課決定処分を併せて「本件各処分」という。)を行ったところ、原告が、CFS社は措置法40条の4第4項(ただし、平成17年法律第21号による改正前は、同条3項。以下同じ。)所定の同条1項の外国子会社合算税制の適用除外のための要件を満たすため、本件各処分は違法な処分であるとしてそれらの取消しを求めた事案である。」

第3節 本裁判例の争点

本裁判例の争点を地裁判決より記すと、以下のようになる。

本件の争点は、①CFS社が措置法40条の4第4項所定の外国子会社合算税制の適用除外の各要件のうちの「特定外国子会社等が、その本店又は主たる事務所のある国又は地域において、その主たる事業を行うに必要と認められる事務所、店舗、工場その他の固定施設を有していること」(以下、この適用除外要件を「実体基準」という。)及び②「その特定外国子会社等が本店又は主たる事務所のある国又は地域において、その事業の管理、支配及び運営を自ら行っていること」(以下、この適用除外要件を「管理支配基準」という。)を

満たすか否かであり、これらに関して摘示すべき当事者の主張は、以下の「争点に関する当事者の主張の要旨」において記載されるとおりである。

1 ①「実態基準」に関する当事者の主張の要旨

(1) 被告主張の要旨

イ 実体基準の内容及び判断基準

措置法 40 条の 4 第 4 項柱書きは、特定外国子会社等が、その本店又は主たる事務所の所在する国又は地域において、その主たる事業を行うに必要と認められる事務所、店舗、工場その他の固定施設を有していることを適用除外要件としている（実体基準）。

適用除外要件として実体基準が規定されたのは、独立企業としての実体を備えているというためには、当然、主たる事業を行うに必要な事務所、店舗、工場その他の固定施設を有している必要があるとの考え方に基づくものであり、物的な側面から独立企業としての必要条件を明らかにしたものである。実体基準を満たすというためには、必ずしも固定資産を自ら所有していなければならないわけではなく、事業を行うに必要な事務所、店舗等を賃借している場合も含む。

ロ 本件における当てはめ

CFS 社各事業年度において CFS 社が所有していた固定資産は器具備品 40 条の（オフィス機器）のみであることから、シンガポールに事務所、店舗、工場その他の固定施設を所有していなかったことは明らかである。

また、CFS 社と IE 社との間の平成 17 年 8 月 1 日付け業務委託契約書（以下「平成 17 年業務委託契約書」という。）には、IE 社が提供するサービスの内容に関する定めはあるものの、CFS 社が IE 社から賃借する物件や具体的な賃料については何ら定めがない。CFS 社が IE 社内の一区画の賃借の対価を支払うこととしたのは CFS 社と IE 社との間の平成 19 年 7 月 1 日付け業務委託契約書（以下「平成 19 年業務委託契約書」

という。)からである。

したがって、CFS 社各事業年度において、CFS 社がシンガポールで事務所、店舗、工場その他の固定施設を賃借していたことを認めるに足りる的確な証拠はなく、むしろ、CFS 社各事業年度の CFS 社の財務諸表に事務所、店舗等を賃借するための賃借料の計上がないことからすれば、CFS 社各事業年度において、CFS 社が事務所、店舗等を賃借していた事実は認められないというべきである。

ハ 原告の主張に対する反論

(イ) 原告は、CFS 社が実体基準を満たしていたことの根拠として、CFS 社は CFS 社各事業年度において、IE 社から IE 社のレンタルオフィス内に机 1 台分のオフィススペース（机、椅子、棚、固定電話を含む。）を賃借し、CFS 社の営業担当者が営業活動を行うために当該オフィススペースを使用していたこと、当該オフィススペースの賃借料は、CFS 社が IE 社に支払っていた「業務委託料」名目の支払の中に含まれていた旨主張する。

しかしながら、上記イのとおり、CFS 社と IE 社との間の平成 17 年業務委託契約書に基づき CFS 社が IE 社から事務所等を賃借していた事実は認められない。平成 17 年業務委託契約書には、CFS 社が IE 社から賃借する物件や具体的な賃料について何ら定めがない一方、CFS 社各事業年度経過後に作成された平成 19 年業務委託契約書においては、CFS 社が、IE 社から、平成 17 年業務委託契約書において記載された業務管理サービスと同様の業務管理サービスを同額の対価で受けることとされ、その業務管理サービスに対する対価とは別に、CFS 社が、IE 社から、1 か月当たり 5 0 0 シンガポールドル（以下「SGD」という。）により建物内の一面を賃借する条項が設けられている（平成 19 年業務委託契約書・1 項）に照らせば、CFS 社各事業年度においては、業務管理サービスの対価に CFS 社の IE 社に対する賃料が含まれておらず、CFS 社が IE 社からオフィススペースを賃借していなかつ

たことが強く推認されるというべきである。

この点、原告は、CFS社とIE社との間の固定施設の賃貸借については、原告及びZ7の口頭による合意があり、平成17年業務委託契約書の文言は重視すべきではない旨主張する。しかしながら、CFS社とIE社との間の業務委託契約関係を明らかにするために契約書を作成するのであるから、仮に、CFS社が賃借した固定施設を継続して使用していたのであれば、契約書の中で、当該賃貸借契約において賃借する物件を特定し、賃料や賃貸借期間を明示して示さるべきである。にもかかわらず、平成17年業務委託契約書には、両者間の賃貸借契約の存在をうかがわせる条項がなく、両者の代表者である原告及びZ7が、いずれも平成17年業務委託契約書の内容を理解しないままに署名押印したというのはいかにも不自然である。

よって、CFS社が、CFS社各事業年度において、IE社からオフィススペースを賃借した事実は認められず、原告の上記主張は失当である。

- (ロ) 原告は、CFS社が実体基準を満たす根拠として、Z7がCFS社のオフィススペースと同フロアに執務室を有する点を挙げるが、CFS社がIE社の建物内においてオフィススペースを賃借していなかったことは上記(イ)で述べたとおりである。また、この点をおくとしても、原告がIE社内においてZ7が自由に利用可能であったとする執務室というのはIE社の社長室であるから、IE社の社長であるZ7が同社の社長室を利用するのは当然であって、当該事実をもって、CFS社が実体基準を満たすことの根拠となるものではない。
- (ハ) 原告は、CFS社がIE社のオフィススペースを賃借していたことを裏付ける事実として、CFS社に派遣された営業担当者がIE社内部のオフィススペースでCFS社の営業活動を行っていた旨主張する。

しかしながら、IE社とCFS社の間には人材派遣契約書は存在せず、平成17年業務委託契約書にも派遣人員数、派遣期間等の人材派遣に関

する項目は一切ないから、CFS 社に派遣された従業員がいたことを裏付ける的確な客観的証拠は一切ない。さらに、IE 社から CFS 社の営業担当者として派遣されていたとする IE 社の従業員である Z8（以下「Z8」という。）は、CFS 社の業務を行っていたとする席において、CFS 社とは全く関係がない IE 社の業務も行っていたこと、CFS 社が賃借していたとするスペースがある部屋には、IE 社のマネージャーが配置されているが、スペースの賃借会社の従業員が執務する部屋の中に IE 社のマネージャーが配置されているのは不自然であることに照らすと、Z8 は、CFS 社の派遣社員としてではなく、本件業務委託契約に基づき IE 社の業務として CFS 社の業務を行っており、Z8 の使用していた席は、そもそも賃借用のスペースではなく、IE 社の業務を行うために使用していた Z8 の専用の業務スペースとみるのが自然である。

したがって、Z8 から CFS 社の営業担当者とされる者が、IE 社内の一画において CFS 社の業務を行っていたことをもって、その一画を CFS 社が IE 社から賃借していたとみることはできない。

- (c) 原告は、CFS 社が IE 社からオフィススペースを賃借していた根拠として、CFS 社の看板が IE 社の入口に掲げられていたことを挙げる。

しかしながら、IE 社は CFS 社の通常業務について包括的に委託を受けていたのであるから、CFS 社の窓口として、IE 社の入口に CFS 社の看板を掲げるのは当然のことであり、原告の上記主張に係る事情は、必ずしも CFS 社が IE 社からオフィススペースを賃借していた事実を裏付けるものではない。

したがって、CFS 社の看板が IE 社の入口に掲げられていたことをもって、CFS 社が、IE 社からオフィススペースを賃借していたことの根拠とはならない。

- (d) 原告は、CFS 社が実体基準を満たす根拠として、CFS 社は MITSUI—SOKO (Singapore) Pte Ltd (以下「MITSUI SOKO」という。)のシンガポール国内にある倉庫内に事業上必要なスペースを賃借して

いた旨主張する。

しかしながら、原告が提出した倉庫の使用料等の請求書の「貨物内容」の「重量 寸法」欄には、CFS 社の荷物の重さと面積が記載されるというところ、上記書面の同欄は、いずれも零ないし空欄となっており、実際に当該倉庫に CFS 社の取引物品が保管されていたか疑わしいといわざるを得ない。

なお、仮に、CFS 社が上記倉庫を賃借していたとしても、CFS 社は、シンガポールにおいてその主たる事業を行うに必要な事務所を有していないのであるから、結局、CFS 社は、シンガポールにおいてその主たる事業を行うために必要と認められる程度の固定施設を有していたとはいえない。

ニ 以上によれば、CFS 社がシンガポールにおいて固定資産を所有していたと認められないことはもちろん、同社が店舗、事務所等を賃借していたと認めることもできないから、CFS 社各事業年度において実体基準は満たされていなかったというべきである。

(2) 原告主張の要旨

イ 実体基準の内容及び判断基準

実体基準の内容は認める。主たる事業を行うために必要となる固定施設の規模は、特定外国子会社等の業種業態によって異なり、問題となる特定外国子会社等ごとにその営む事業の内容から、その必要と認められる程度が判断されなければならない。また、特定外国子会社等は、かかる固定施設を有していさえすれば実体基準を満たすのであり、当該固定施設を使用する権原がいかなるものであるかは問われない。まして、特定外国子会社等がかかる固定施設を自ら所有又は賃借していることは要件とされていない。

本件では、CFS 社がシンガポール国内で、受注発注形態の小規模の卸売事業を営むために必要と認められる固定施設を有していたかどうか問題となる。

ロ 本件における当てはめ

(イ) CFS 社の主たる事業はねじ等の精密機械部品の卸売事業であるが、ASEAN 諸国を拠点とする日系企業からの注文を受けて日本 CF 社やその関連企業である EPT 社に発注を行う受注発注の形態で、限られた顧客を相手に小規模に営まれていた。このような受注発注の形態で行われる小規模な卸売事業を営むには、少数の従業員や役員の執務スペース、業務上必要となる帳簿類の保管スペース、取扱製品の一時保管スペースがあれば足りる。

(ロ) a CFS 社は、CFS 社各事業年度において、IE 社から IE 社のレンタルオフィス内に机 1 台分のオフィススペース（机、椅子、棚、固定電話を含む。）を賃借し、CFS 社が所有するパソコン 1 台及びモデムを設置し、CFS 社の営業担当者が営業活動を行うために使用していた。

なお、CIS 社から IE 社に対する「賃借料」名目での支払は行われず、CFS 社の CFS 社各事業年度に係る損益計算書上も、「賃借料」名目の計上は行われていないが、CFS 社が IE 社に対して支払っていた「業務委託料」名目の支払の中には、賃借料相当分も含まれていた。

b Z7 は、CFS 社のオフィススペースと同じフロアにある Z7 の専用の執務室を CFS 社の居住取締役としての職務の遂行のためにも使用し、CFS 社は、IE 社からオフィススペースと同じフロアにある共用会議室の提供を受け、来客時などに利用していた。

c CFS 社が IE 社のレンタルオフィス内にオフィススペースを賃借し、同所で営業していることを示すため、IE 社の入口には CFS 社の看板が掲げられていた。

d CFS 社は、MITSUI SOKO と契約し、MITSUI SOKO のシンガポール国内にある倉庫内に CFS 社が取り扱う精密機械部品の保管場所として必要なスペースを確保し、MITSUI SOKO の書類保管庫において CFS 社の古い帳簿書類を保管していた。

なお、CFS 社の新しい帳簿書類については、CFS 社が記帳等の経理

事務や営業事務等の周辺事務を業務委託していた IE 社のオフィススペース内の CFS 社用の棚に保管されていた。

e このように、CFS 社は、シンガポール国内に、受注発注の形態で行われる小規模の卸売事業を行うために必要かつ十分な固定施設を有しており、実体基準を満たしている。

ハ 被告の主張に対する反論

(イ) 被告は、CFS 社が IE 社から事務所等を賃借していた事実が認められない根拠として、平成 17 年業務委託契約書及び平成 19 年業務委託契約書の文言を指摘するがそれは誤りである。そもそも CFS 社と IE 社との業務委託契約は、CFS 社が設立された 2000 年（平成 12 年）2 月、原告（CFS 社を代表する取締役）と Z7（IE 社のマネージングディレクター）との間で、〔1〕 オフィススペースの賃貸借、〔2〕 周辺事務業務（経理・総務・営業事務）の業務委託、〔3〕 営業担当者の派遣を内容として口頭での合意により成立したものであり、その後も契約内容に変更はない。他方、平成 17 年業務委託契約書及び平成 19 年業務委託契約書は、いずれも CFS 社の設立から 5 年以上を経て、しかも IE 社がどの顧客に対しても使用できるように作成した定型フォームを利用したものにすぎないから、上記の各契約書の文言に拘泥すべきではない。

(ロ) 被告は、CFS 社が IE 社から事務所等を賃借していた事実が認められない根拠として、CFS 社各事業年度に係る CFS 社の財務諸表上、賃借料の計上がないことを指摘する。

しかしながら、賃料の支払の有無の判断においては、当事者が賃借の対価として金員の授受を行っていたか否かにより判断すべきであり、かかる金員が会計上のいかなる項目で処理されていたかに拘泥すべきではない。IE 社は、CFS 社各事業年度において、自己が提供するサービスの対価を積上げ方式で計算していなかったため内訳は明示されていないが、CFS 社から IE 社へ支払われた「業務委託料」には、オフィ

スペースの賃借料、周辺事務の業務委託料及び人材派遣料の 3 つの性質の支払が含まれていたものであり、CFS 社は、IE 社に対し、オフィススペースの賃借料を支払っていた。

- (イ) 被告は、IE 社が CFS 社から業務委託を受けていたのであるから、IE 社の入口に CFS 社の看板が掲げられているのはむしろ当然であり、CFS 社が IE 社からオフィススペースを賃借している事実を裏付ける事情とはいえない旨主張する。

しかしながら、IE 社の入口に看板が掲げられている会社は、IE 社からオフィススペースを賃借している会社のうち看板を掲げることを希望する会社のみであり、IE 社が業務委託を受けているだけの会社は含まれていないから、被告の主張は前提を欠く。

- (ロ) 被告は、CFS 社が MITSUI SOKO から倉庫を賃借していた事実が認められない根拠として、主として実際に CFS 社が請求を受けた際の請求書等を提出していないことを挙げるが、原告が書証として提出したものは、CFS 社が MITSUI SOKO から実際に受領した請求書の一部の写しである。

二 結果

以上のとおり、CFS 社は、その本店の所在するシンガポールにおいて、その主たる事業である卸売事業を営むために必要と認められる固定施設を有しており、CFS 社は実体基準を満たす。

2 ②「管理支配基準」に関する当事者の主張の要旨

(1) 被告主張の要旨

イ 管理支配基準の内容及び判断基準

措置法 40 条の 4 第 4 項柱書きは、その特定外国子会社等が本店又は主たる事務所の所在する国又は地域において、その事業の管理、支配及び運営を自ら行っていることを適用除外要件としている（管理支配基準）。

適用除外要件として管理支配基準が規定されたのは、独立企業として

の実体を備えているというためには、事業の管理、支配及び運営という企業の機能面に着目しても独立企業としての実体を備えている必要があるとの考え方に基づくものであり、機能的な側面から独立企業としての必要条件を明らかにしたものである。

管理支配基準を満たすか否かは、具体的には、取締役会が本店所在地で開かれている等特定外国子会社等が自ら事業の管理支配を行っているかどうかにより判断すべきであり、管理、支配及び運営を自ら行っているかどうかは、特定外国子会社等の株主総会及び取締役会の開催、役員としての職務執行、会計帳簿の作成及び保管等が行われている場所並びにその他の状況を勘案の上判定することとなる。なお、管理支配基準は、必要と認められる常勤役員及び従業員が存在していることを前提としている。そこで、以下各要素について検討する。

ロ 本件における当てはめ

(イ) 株主総会について

本件においては、CFS 社における株主は原告と Z7 の 2 名のみであり、原告が CFS 社の発行済株式総数の 99.9%を保有していること、シンガポール会社法上、株主総会の決議については、普通決議が出席株主の議決権総数の過半数、特別決議が出席株主の議決権総数の 4 分の 3 の賛成をそれぞれ要することからすれば、CFS 社の意思決定は、事実上、原告のみによって行われているといえることができる。本件において、管理支配基準を満たしているか否かを判定するに際しては、CFS 社の株主総会における意思決定権を掌握している原告が所在する場所において株主総会の意思決定が行われていたと解すべきである。そして、CFS 社各事業年度内の平成 16 年 6 月 30 日及び平成 17 年 6 月 30 日に開催された CFS 社の定時株主総会については、いずれもシンガポール国内において開催された旨の議事録が残されているものの、原告はいずれの日においてもシンガポールには滞在していないのであるから、管理支配基準の判断上、CFS 社の株主総会の意思決定はシンガポ

ールで行われたとは評価することはできない。

(ロ) 業務遂行上の重要事項の意思決定について

平成19年11月2日にされた本件各処分に係る税務調査（以下「本件調査」という。）における原告の回答内容からすれば、CFS社による平成17年8月に行われた日本CF社の第三者割当増資（以下「本件増資」という。）の引受けの可否については、原告はZ7に相談することなく単独で決定していたことが認められる。また、日本CF社は、CFS社の取締役において本件増資に係る引受けを承認する約2週間前に、臨時株主総会及び取締役会において、CFS社を本件増資の引受人とすることを決議していたという本件増資の事実経緯に照らせば、原告は、CFS社の取締役において本件増資の引受けを了承する前に、単独で本件増資を引き受けることを決定し、日本CF社に対し、あらかじめその旨を伝えていたものと考えられる。

なお、仮に、原告がZ7に対し本件増資の引受けの可否について相談をしていたとしても、Z7は、CFS社以外にも複数の会社の役員を兼務していたのであるから、原告を差し置いてCFS社の経営を左右するような事業上の重要事項についての決定権限を有していたと考えるのは不自然であり、CFS社の発行済株式総数の99.9%を保有する大株主であり、かつ、CFS社の取締役であるという原告の立場等に着目すれば、重要事項に関する最終的な決定は原告のみの意思に基づいてなされていたものとみるのが自然である。

以上によれば、原告は、本件増資の引受けというCFS社の事業上の重要事項の可否について単独で意思決定していたものと認められる。

(ハ) 役員構成及び職務執行の状況について

- a (a) 管理支配基準を満たすためには、その主たる事業を遂行するために必要と認められる常勤役員及び従業員の存在が必要となる。これは、特定外国子会社等が自ら管理、支配及び運営を行うには、当然、その主たる事業を遂行するため常勤役員と役員からの指示を

受け業務を行う従業員が存在していることが前提であると解されるからである。

(b) これを本件についてみると、CFS 社各事業年度において、原告は、日本 CF 社の常勤専務取締役も務めており、CFS 社各事業年度の大半の期間はシンガポール国外に滞在し、原告が CFS 社各事業年度においてシンガポールに滞在していた期間は合計 46 日間にすぎなかったから、原告は、CFS 社の通常業務について、ほとんど関与していなかったといえる。

他方で、Z7 は、CFS 社の通常業務を全般的に執行していながら、CFS 社から職務に応じた報酬を一切支払われていなかったところ、IE 社は CFS 社から包括的に業務を受託し、業務委託料を受領し、IE 社の執務室において CFS 社の業務を行っていたのであるから、Z7 は、実質的には、本件業務委託契約に基づき、IE 社が受託した CFS 社の業務を行っていたとみるのが自然である。しかも、シンガポールの会社法上、現地法人の取締役のうち少なくとも 1 名は居住者でなければならないとされており、Z7 が複数の法人の役員を兼務していることを併せ鑑みれば、Z7 は、本件業務委託契約に基づく IE 社の業務の一環として、CFS 社の取締役に就任し、CFS 社の通常業務を遂行していたものというべきである。

b 従業員及び業務遂行について

CFS 社には給与を支給されている従業員は存在せず、損益計算書上も給与の計上は認められない。また、IE 社と CFS 社の間には人材派遣契約書等の IE 社から CFS 社へ従業員を派遣していたことを裏付ける証拠はなく、平成 17 年業務委託契約書にも人材を派遣する旨の項目もない。

なお、原告が IE 社から CFS 社へ派遣していたと主張する IE 社の従業員の Z8 は、その勤務時間のうち 3 ないし 4 割程度の時間を IE 社の業務のために割り、残りの時間に IE 社の一面において CFS 社

の業務を行っていたのであり、平成 17 年業務委託契約書には IE 社へ包括的に CFS 社の業務等を委託する旨の記載があることや CFS 社が IE 社の代表番号を使用し、Z8 らが IE 社のメールアドレスを使用していたことを併せ考慮すれば、Z8 及びその後任である Z9（以下「Z9」という。）は、CFS 社から業務委託を受けた IE 社の社員として、本件業務委託契約に基づき、CFS 社の業務を遂行していたとみるのが自然である。

以上によれば、CFS 社各事業年度において、CFS 社にはその主たる事業を遂行するために必要な従業員が存在していたとみることはできない。

c CFS 社の固定施設の状況

CFS 社は、その本店所在地であるシンガポールに、その主たる事業である卸売業を行うに必要と認められる事務所を有していなかったため、物理的にもその事業の管理、支配及び運営を自ら行うことはできなかった。

ハ 原告の主張に対する反論

(イ) 原告は、株主総会については、その開催地が株主総会による意思決定の場所となるのであり、CFS 社各事業年度において開催された各定時株主総会は、シンガポールの会社法にのっとりて招集・開催され、議事録が作成されているとして、原告の参加の方法によって開催地がシンガポールであった事実は影響を受けない旨主張する。

しかしながら、管理支配基準を満たすか否かについては、議事録上の株主総会の開催地や、シンガポール会社法上、株主総会がどこで開催されたと解されるかによるのではなく、実際的意思決定がどこで行われたかによって判断すべきである。そして、シンガポール会社法上の株主総会決議に関する定めによれば、事実上、CFS 社の意思決定は、発行済株式総数の 99.9%を有する原告のみによって行われるといえる。したがって、本件において管理支配基準を満たすか否かを判定するに

際しては、原告がどこで意思決定を行ったかが考慮されるべきであり、原告の上記主張は失当である。

- (ロ) 原告は、CFS 社が管理支配基準を満たしていたことの根拠の一つとして、CFS 社各事業年度における顧客の訪問等の営業活動や顧客からのクレーム処理等日々の業務については、平成 15 年 1 月から平成 17 年 6 月までの期間は Z8 が、同月から平成 17 年 12 月までの期間は Z9 が、それぞれ IE 社から CFS 社に派遣されて遂行しており、Z8 に対しては、平成 15 年 1 月から平成 17 年 6 月の間、CFS 社従業員としての貢献に報いるため、CFS 社から IE 社に対して毎月 1,000SGD を「人材派遣料」として通常の支払に上乗せして支払っていたと主張する。

原告の上記主張のうち、IE 社から CFS 社に Z8 及び Z9 が派遣されていたとの主張については、CFS 社と IE 社の間には派遣期間、派遣就業時間等に関する条項を定めた派遣に係る契約は存在せず、当該事実を直接立証する証拠は存在しない。

また、Z8 は、IE 社の仕事にも勤務時間のうちの 3 ないし 4 割程度を割っていたのであり、平成 17 年業務委託契約書において、IE 社が CFS 社に対して提供するサービスの内容について包括的な記載があることを併せ考慮すれば、Z8 及び Z9 は、CFS 社が IE 社から人材派遣を受けた者としてではなく、CFS 社から業務委託を受けた IE 社の従業員として、本件業務委託契約に基づき、CFS 社の業務を遂行していたと考えるのが自然である。

なお、原告は、Z8 に対する人材派遣料を通常の支払に上乗せして支払っていたと主張する金員については、CFS 社の損益計算書においては「下請業者費用」(sub—contractors' fee)として計上されていることからすれば、CFS 社は業務委託料のうち IE 社が CFS 社の業務を遂行したことへの対価に相当する部分を別途計上したにすぎず、原告の上記主張に係る事情は、Z8 が CFS 社に派遣されていたことを基礎付ける事情たり得ないというべきである。

(ハ) 原告は、CFS 社各事業年度において、CFS 社の事業に重大な影響を与える可能性のある事項については、原告と Z7 が相談の上で決定していた旨主張する。

しかしながら、上記ロ (ロ) のとおり、原告は、本件増資の引受けについて、少なくともその可否については Z7 に相談することなく決定しており、仮に、原告が Z7 に対し本件増資の引受けの可否について相談をしていたとしても、本件増資の引受けの可否の最終決定は原告のみの意思に基づいてなされていたものとみるのが自然であるから、原告の主張には理由がない。

(ニ) 原告は、Z8 及び Z9 は、同人らの使用者たる IE 社ではなく、CFS 社の取締役である原告及び Z7 の指揮命令に服していたのであるから、IE 社は、両名を CFS 社に派遣していたものである旨主張する。

しかしながら、Z8 及び Z9 は、本件業務委託契約に基づく IE 社の業務として CFS 社の業務を遂行していたのであるから、かかる業務について Z7 から指揮命令を受けていたとすれば、それは IE 社の取締役としての立場に基づく指揮命令であったと解すべきである。また、原告が CFS 社各事業年度においてほとんどシンガポールに滞在せず、IE 社に CFS 社の業務を包括的に委託し、CFS 社の通常業務にはほとんど関与していなかったことに照らせば、原告が CFS 社の通常業務について従業員を直接指揮命令することを予定する人材派遣契約を締結したとはおよそ考え難い。そうすると、仮に Z8 らが原告から指揮命令を受けることがあったとしても、それは業務委託者からの事実上の指揮命令であったと解すべきである。

したがって、Z8 らが CFS 社の取締役である原告及び Z7 の指揮命令に服していた旨の原告の上記主張は理由がないというべきである。

なお、仮に、CFS 社に IE 社の従業員が派遣されていたとしても、当該従業員と CFS 社との間に雇用関係は存在しないのであるから、いずれにしても CFS 社には、従業員は存在しなかったといえる。

ニ 以上によれば、CFS 社は、重要な意思決定機関である株主総会における意思決定がその本店所在地国において開催されているとはいえず、本来であればそこで行われるべき重要な意思決定については原告がシンガポール国外において行っていたこと、業務遂行上の重要事項については原告がシンガポール国外において意思決定を行っていたと認められること、原告及び Z7 の 2 名で決定すべき事項についても実質的に原告が決定していたと認められること、役員の職務についても原告は専らシンガポール国外において執行し、Z7 は業務委託を受けた IE 社の一員として CFS 社の日常業務を行っているにすぎないこと、CFS 社には常勤役員及び従業員が存在せず、同社の業務は業務委託先である IE 社の従業員が遂行していたと認められること、CFS 社はシンガポールに固定施設を有していないこと等を考慮すれば、CFS 社はその発行済株式総数の 99.9%を保有している原告の強い管理、支配の下に置かれており、シンガポールにおいて、独立した企業としてその事業の管理、支配及び運営を自ら行っていたとはいえないのであるから、CFS 社は CFS 社各事業年度において管理支配基準を満たしていない。

(2) 原告主張の要旨

イ 管理支配基準の内容及び判断基準

管理支配基準の内容は認める。管理支配基準の充足の有無の判定に際し、特定外国子会社等の重要な意思決定が行われた場所、役員としての職務執行、会計帳簿の作成及び保管等が行われている場所その他の状況が勘案されることは認めるが、その余は争う。上記に掲げた事項は、あくまで管理支配基準の充足の有無を判定する際に総合考慮される諸要素の例示にすぎず、上記の全ての行為が特定外国子会社等の本店所在地国等で行われることを要件としているわけではない。

ロ 本件における当てはめ

(イ) 株主総会について

CFS 社各事業年度において開催された定時株主総会はいずれもシン

ガポールにおいて、シンガポールの会社法にのっとりて招集・開催され、議事録が作成された。原告の参加の方法によって開催地がシンガポールであった事実は影響を受けない。上記定時株主総会においては、CFS 社各事業年度の決算の承認と、任期が満了した役員の再任が行われたが、CFS 社各事業年度には、上記の事項以外に特に株主総会による意思決定が必要となるような重要事項は生じなかった。

(d) 重要な意思決定について

CFS 社の定款上、シンガポールの会社法によって株主総会で決議することが要請されている事項以外については、全て取締役が決定する権限を有し、CFS 社には取締役会という機関は存在しない（CFS 社附属定款 75 条）。そして、シンガポールの会社法上、取締役による会議の招集手続等については特段の規定は存在せず、CFS 社の定款上、取締役が会議を開くこと自体は義務付けられていないから（CFS 社附属定款 81 条）、原告と Z7 が協議して決定を行えば、それが CFS 社の取締役の意思決定となり、両名による協議や決定が行われた場所が、その意思決定が行われた場所となる。CFS 社各事業年度において、本件増資の引受けに係る意思決定を始めとして、EPT 社の増資の引受けの可否や規模等 CFS 社の事業に重大な影響を与える可能性のある事項については、緊急の場合を除き、基本的には原告がシンガポールに赴き、2 人で会議や打合せを行って意思決定していた。

(h) Z7 による業務上の意思決定と業務遂行について

CFS 社における意思決定のうち、重要事項であっても各取締役に権限が委任されている事項については、それぞれの取締役が適宜決定を行っていた。そして、CFS 社のシンガポールの現地法令の遵守の確保、税務申告等に関する事項、CFS 社の経理や資金管理に関する事項、シンガポール国内における販売活動、IE 社から派遣された営業担当者の指揮監督その他の日常業務の執行に関する管理・運営等、CFS 社の業務上の意思決定の多くはシンガポール在住の CFS 社取締役である Z7

に委ねられ、その権限は実際に行使されていたが、このような Z7 による重要事項の決定及びその権限の行使は、いずれもシンガポールで行われており、原告のシンガポール滞在日数が限定されていても、CFS 社はシンガポールで何ら問題なく運営されていた。

(二) 日常業務の遂行について

CFS 社各事業年度における顧客の訪問等の営業活動や顧客からのクレーム処理等日々の業務については、IE 社から派遣された Z8 及び Z9 が CFS 社の従業員として行っていた。両名は、これらの日常業務を CFS 社が IE 社から賃借した IE 社のレンタルオフィスのオフィススペースで行っていたから、かかる日常業務の遂行場所がシンガポールであることはいうまでもない。

(ホ) 会計帳簿の作成・保管等

CFS 社の会計帳簿は、シンガポールにおいて作成され、古いものは MITSUI SOKO のシンガポール国内の書類保管庫に、新しいものは周辺事務業務を委託していた IE 社のオフィススペース内の CFS 社用の棚に保管されていた。

(ハ) 以上のとおり、CFS 社では、その重要な意思決定も日常的な業務の遂行も CFS 社の役員及び従業員によってシンガポールで行われており、会計帳簿の作成・保管等もシンガポールにおいて行われている。CFS 社は、その本店所在地国であるシンガポールにおいて独立した法人として、その事業の管理支配及び運営を自ら行っており、管理支配基準も満たす。

ハ 被告の主張に対する反論

(イ) 被告は、原告は、事実上、CFS 社の株主総会における意思決定権を掌握しているから、原告がどこで意思決定を行ったかが考慮されるべきであるところ、CFS 社各事業年度において、原告の意思決定は、専らシンガポール国外で行われていたとして管理支配基準を満たさない旨主張するが、被告の主張は、個々の株主と株主総会という会社の機

関を同視するものであり、失当といわざるを得ない。

- (ロ) 被告は、CFS社の事業上の重要事項については、Z7が決定権限を有しておらず、原告が1人で意思決定していたと考えるのが自然であると主張する。被告は、上記主張の理由として、原告がCFS社の発行済株式総数の99.9%を保有していること及びZ7がCFS社以外に7社の役員を兼務していることから、Z7が原告を差し置いて重要事項の決定権を有していたと考えるのは不自然であると主張するが、被告の根拠とする事情は、いずれも取締役としての権限分配や役割分担には関わりのないものであり理由がない。
- (ハ) 被告は、平成17年8月に行われた本件増資の引受けについて原告が単独で意思決定したと認められることを管理支配基準を満たさない根拠として主張する。

しかしながら、本件増資の引受けの可否はシンガポールの法制やCFS社のキャッシュフローの状態にも関わるため、それらを十分に把握していない原告が単独で決定することは不可能であった。本件調査時の聞き取り結果は、処分行政庁の内部文書にすぎず、原告の発言の全てが記録されたものではなく、その内容も不正確である。

本件増資の引受けに際しては、原告がシンガポールに赴いた際に、Z7との間で、CFS社が日本CF社の増資を引受けることについて基本的には合意したものの、その後、正式に日本CF社から本件増資の引受けの依頼があった際は、CFS社の財務を担当していたZ7が引受可能な金額の上限を判断して本件増資の引受額を決定したのであり、本件増資の引受けは、CFS社の取締役として原告とZ7が主としてシンガポールにおいて2人で話し合って決定したものである。

- (ニ) 被告は、Z7がIE社のマネージングディレクターとして、CFS社の通常業務について全般的な決定権限を有し、業務を遂行していたことを管理支配基準を満たさない根拠として主張し、その理由として、Z7がCFS社から取締役としての報酬を受け取っておらず、Z7がマネー

ジングディレクターを務める IE 社が平成 17 年業務委託契約書に基づいて CFS 社の業務を包括的に受託していることから、Z7 は平成 17 年業務委託契約書に基づく業務の遂行として IE 社の役員として CFS 社の通常業務を行い、その対価を得ていたと考えるのが自然であると主張する。

しかしながら、Z7 がマネージングディレクターを務めている IE 社が CFS 社から業務の委託を受けることと Z7 が個人として CFS 社の取締役役に就任することは別の問題であり、Z7 が CFS 社から個人として役員報酬を受け取るかどうかと IE 社が CFS 社から業務受託の対価を受け取ることとは無関係である。Z7 は、IE 社が業務委託を受けている会社のうち複数の会社の取締役役に就任しているが、Z7 が取締役役に就任するのは、Z7 が個人として当該会社の経営について責任が取れる会社に限られ、各会社の業績等により取締役としての報酬を受け取っている社と受け取っていない社がある。Z7 が CFS 社の取締役役に就任したのは、友人である原告に依頼されたためであり、CFS 社各事業年度において役員報酬を受領せずにその職務を遂行していたのは、CFS 社の業績がまだそれほど安定しておらず、同じ取締役である原告も報酬を受け取っていなかったからにすぎない。

(ホ) 被告は、Z8 及び Z9 は、IE 社から CFS 社に派遣されていたのではなく、CFS 社から業務委託を受けた IE 社の従業員として、CFS 社の業務を遂行しており、CFS 社には従業員が存在していなかったことを管理支配基準を満たさない根拠として主張する。被告は、上記主張の根拠として、〔1〕 CFS 社各事業年度に係る CFS 社の財務諸表上、従業員に対する給与は計上されておらず、原告が本件調査において給与を支給されている従業員がいないと答えたこと、〔2〕 派遣契約が文書化されておらず、平成 17 年業務委託契約書の文言が、CFS 社が IE 社に包括的な業務委託を行っているように読み得ること、〔3〕 CFS 社が IE 社の電話及び F A X 番号を使用しており、CFS 社の営業担当者の名

刺に記載されたメールアドレスが IE 社のものであること、〔4〕原告が本件調査において原告が CFS 社の業務について IE 社に丸投げであると答えたことを挙げるが、以下のとおり被告の主張する根拠はいずれも誤りである。

- a CFS 社の営業担当者は IE 社から人材派遣を受けた者であるから、CFS 社において営業担当者の給与は計上されておらず、CFS 社が直接給与を支払う従業員は存在しなかった。CFS 社のような小規模な会社にとっては、適切な人材を発掘することの困難さやコストの点からみれば、人材派遣を受けることが合理的な選択であったためである。CFS 社各事業年度において CFS 社から IE 社に対して支払われていた「業務委託料」には、従業員の派遣料が含まれており、CFS 社各事業年度のうち、平成 15 年 1 月から平成 17 年 6 月の間は、Z8 の CFS 社従業員としての貢献に報いるため、CFS 社は、IE 社に対し、「人材派遣料」を通常の「業務委託料」名目の支払に上乘せして支払い、上乘せ金額の全額が IE 社から Z8 に対して支払われていた。被告は、この「人材派遣料」が CFS 社の財務諸表上「sub—contractors' fee」として計上されていることを理由に、この「人材派遣料」は IE 社が CFS 社の業務を遂行したことへの対価に相当する部分を別途計上したにすぎないと主張するが、上記の「人材派遣料」は、IE 社ら CFS 社に対して「supply manpower」という名目の人材派遣料として請求されており、当該「人材派遣料」が IE 社から Z8 にそのまま支払われた事実を無視するものであり妥当でない。
- b CFS 社各事業年度において、Z8 及び Z9 が IE 社から CFS 社に派遣されていたか否かを、人材派遣に関する契約書が書面化されているか、平成 17 年業務委託契約書の文言から営業業務の委託が行われていたと読み得るかどうかで判断するのは誤りである。CFS 社が IE 社に業務委託していたのは周辺事務業務のみであり、営業活動は

委託していない。CFS社がIE社に委託していた周辺事務業務は、定型的な営業事務（インボイスや注文書の発行等の事務作業）等であり、かかる業務は、IE社の業務受託部門の従業員により機械的に処理されていたが、Z8やZ9が従事していた営業活動は、顧客の訪問、取引の獲得、仕入価格・販売価格の交渉等の営業活動や顧客からのクレーム処理等を裁量をもって行う業務であるから、業務の性質が異なる。そして、「業務処理請負」と「労働者派遣」とは、当該労働者を他人の指揮命令に服せしめるかどうかの点等で区別されるところ、本件の場合、周辺事務業務に従事するIE社の従業員は、IE社の中間管理職や場合によってIE社のマネージングディレクターとしてのZ7の指揮命令に服していたが、委託業務の委託元の取締役である原告による指揮命令には服さず、あくまでも「業務処理請負」であるのに対し、Z8及びZ9は、CFS社の営業活動に関し、IE社の指揮命令には服さず、CFS社の取締役としてのZ7及び原告の指揮命令に服していたのであるから、CFS社の営業を担当するため、IE社からCFS社に人材派遣されていたものである。

- c CFS社は、固有の電話及びFAX番号を保有せず、IE社の代表番号と同一の番号を使用していたが、顧客からIE社の代表番号に架かってきた電話は、オペレーターにより適切に営業担当者に転送されており、CFS社の営業担当者がIE社のメールアドレスを使用していたのは、コストや手間を考慮した単なる事務上の便宜のためにすぎず、顧客らは営業担当者をIE社の従業員ではなく、CFS社の営業担当者として理解していたから、これらの事情は、CFS社の営業担当者がCFS社の従業員でなかったことや、CFS社がIE社に業務を丸投げしていたことを示すものではない。
- d さらに、被告は、本件調査における聞き取り結果の記載をもって、原告がCFS社の業務についてIE社に丸投げであると答えたかのよう主張しているが、原告がそのような発言をしたことはなく、そ

もそも主張の前提を欠いている。

ニ CFS 社の株主総会がシンガポールにおいてシンガポールの会社法にのっとり開催されていたこと、CFS 社の重要な意思決定が CFS 社の取締役である Z7 と原告によって役割分担されながら行われており、業務上の意思決定の多くはシンガポール在住の取締役である Z7 が担っていたこと（したがって、原告のシンガポール滞在日数が限定されていても問題ないこと）、CFS 社の営業を含む日常業務は IE 社内の CFS 社の事務スペースで IE 社から CFS 社に派遣された Z8 及び Z9 が遂行していたこと、CFS 社の会計帳簿の作成・保管等もシンガポールで行われていたことを併せ考えれば、CFS 社は、シンガポール国内で、受注発注形態の小規模の卸売事業の管理、支配及び運営を自ら行っていたといえ、CFS 社が、CFS 社各事業年度において、管理支配基準を満たしていたことが認められる。

第4節 本判決に係る先行研究

本判決に係る先行研究としては、本庄資名古屋経済大学名誉教授の租税判例研究として「外国子会社合算税制の適用除外要件の充足の有無」⁽²¹⁾があり、このなかで、本判決について、「本判決のように、国外事実の主張立証責任を国のみになおせ証拠不足を理由にする事実認定のあり方は、日本の『税務行政の危機』を招くおそれがある。⁽²²⁾」との指摘が成されており、私も当にその通りであると賛同するところである。また、「米国のように企業に国外情報提出義務を課す法制を有しない我が国では、税務当局は申告納税制度の下で企業により外国情報が自発的に提供されることを期待する立場にある。まして適用除外要件は納税者にとって有利な要件事実であるから、木村弘之・国際税法 961 頁では、適用除外要件についての客観的立証責任は納税者の側に在ると述べている。」と

(21) 本庄翼ジュリスト 1427 号 127 頁 (2014.10)。

(22) 前掲注(6)本庄 130 ページ。

の御指摘通りに、納税者にとって有利な要件事実の立証責任については、当然に、納税者の側に在るべきである。

第5節 我が国の司法当局の国際調査に係る認識の検討

1 国外に所在する子会社等の実態の把握について

国外に所在する子会社等の実態の把握については、東京高裁判決に置いて、以下の指摘がなされている。

「国外に所在する子会社等の実態の把握についても、もともと、税金訴訟では、納税者側の事情が主張立証の対象となることが多い（国の事情や純然たる第三者の事情が主張立証の対象となることは、通常は、想定されない。）のであるから、主張立証責任を決めるに当たって、証拠への近さは、あまり重視すべきではないと考えられる。その上、本件において、控訴人が、「所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国政府とシンガポール共和国政府との間の協定」の情報交換を定めた条項（以下「本件情報交換条項」という。）に基づき、シンガポール税務当局から情報を収集したように、国には、外国との間の租税条約や租税協定によって、相手国の税務当局を通じて納税者の国外の子会社等の情報を収集する手段が用意されている。したがって、課税庁にとって、国外に所在する子会社等の実態を把握することが困難であるとはいいい難い。」

ここで裁判所は、「国には、外国との間の租税条約や租税協定によって、相手国の税務当局を通じて納税者の国外の子会社等の情報を収集する手段が用意されている」ことを理由にして「課税庁にとって、国外に所在する子会社等の実態を把握することが困難であるとはいいい難い」と判断を下しているが、これについては以下の理由により、妥当な判断ではないと考察する。

《妥当な判断ではないとする理由》

- ① 証拠との距離を立証責任の判断に関し、前提として、軽視していること

ここで、主張立証責任を決めるに当たって、「証拠への近さは、あまり重視すべきではない」との判断が示されている。この理由には「納税者側の事情が主張立証の対象となることが多い（国の事情や純然たる第三者の事情が主張立証の対象となることは、通常は、想定されない。）」ことがその根拠とされているが、これには理解に苦しむところであると考慮する。国際課税では、海外の関連者等から証拠を得ることが多いわけであるが、証拠との距離について適切な根拠もなしに軽視した判断は妥当なものとは言い難いと思われる。

なお、金子宏東大名誉教授の『租税法』には「課税要件事実に関する証拠との距離を考慮に入れると、（立証責任の）この原則には利益状況に応じて修正を加える必要がある。」との指摘がなされている。

② 特定の情報へのアクセスが認められないことを相手国家が任意に決められること

租税条約上に情報交換条項が規定されたとしても、国際的な強制的な義務（情報へのアクセス義務）が生じるかどうかはその国家の法制に負うところが大きい。例えば、スイスのような国ではこれまで情報交換条項により国内での金融機関の情報機密条項が優先されており⁽²³⁾、国際的情報交換がその制度によれば機密漏洩上の罰則が科される。したがって、事実上、自由な情報交換は在り得ていなかったといえる。2010年10月以降の新条約では、銀行機密にアクセス可能として情報交換の間口を広げているが、水死などではそのような条約は未だ一部に限られている。BEPSの国際原則のもとにおいても引き続きこのような取扱いがなされるかどうかは、その国の専権事項でありその国に任せられているといえる。租税条約による情報交換規定が現状に置いて必ずしも国際的に強制的な義務規定でまではなっていないところである⁽²⁴⁾。

(23) （脚注空欄）

(24) 2010年以降、OECDでは情報交換に関し、国家間で監視をしいその結果を報告するGlobal Forum相互審査（Peer Review）を進めており、各国ともこれに良い結

税務当局にとって、条約上の情報交換規定が存在していることで、立証に必要な情報のすべてにアクセスできるわけでない以上、高裁の判断の「課税庁にとって、国外に所在する子会社等の実態を把握することが困難であるとはいいい難い」とまで言い切るのは、妥当であるとはいいい難いものと思慮するところである。

③ ②の銀行機密の他の制限的な取扱いとして租税条約 26 条に一般的に認められている項目としては、同条 3 項に以下の規定が置かれていること。

- 国内法令及び行政慣習に抵触する行政上の措置（相互主義）
- 国内法令下又は行政の通常の運営で入手できない情報の提供（相互主義）
- 営業上の・事業上の秘密、公開が公の秩序に反する情報の提供

租税条約上の情報交換条項は、相手国において強制的な義務という条項ではなく、その国にとってできれば協力すべきこととして規定された努力義務条項といえるものである。したがって、上記のような情報についてはほとんど入手が困難なことがあるわけであり、このような情報にアクセスが一般的に困難になるような規定について、「課税庁にとって、国外に所在する子会社等の実態を把握することが困難であるとはいいい難い」と判断を下しているが、これについてはアクセスが一般的に困難になるような事項が相手国や納税者によって自由に検討されることから妥当な判断であるとはいいい難いと思われる。

結局、どのような情報を提供するかしないかは、相手国に委ねられており、租税条約の情報交換は強制的な義務規定までの拘束力は有してお

果を盛り込まないと情報交換をしない国として制裁を受けることになりかねないので、銀行秘密を理由に情報交換拒否は実際的にできないこととなっているが、最終的にはその国の判断であろう。

らず⁽²⁵⁾、タックスヘイブンのように納税者に有利な判断をしたい国・地域が相手の場合には、とても「課税庁にとって、国外に所在する子会社等の実態を把握することが困難であるとはいい難い」とは言えないところである。したがって、この司法当局の判断は事実を的確にとらえてなされているものとはいい難いと思われる。

(25) 情報提供をするかどうかは、相手国の一存である。その国がタックス・ヘイブンとして振る舞えば、必要な情報はほぼ入手困難になることなどは容易に想定できることである。

第4章 BEPS に対する〔Deliverables〕による勧告等と立証責任

前章では、我が国の BEPS による国際的三重非課税の事例等に対して、OECD の公表した第一次〔Deliverables〕等のうちどの勧告等が有効であるかの確認を行った。これら勧告内容から新しい国際課税原則の片鱗を覗うことができるのではと想定するところであるが、これら勧告について、我が国においても国内税法や租税条約の改正等を通じて制度等として導入を図っていく必要があり、それは実効性のある執行力を伴ったものでなければならないと考える。そこで、本章では、OECD が 2014 年 9 月 16 日に公表した〔Deliverables〕のうち、勧告としての内容を持つ以下の 4 つについて、その内容を確認することとし、今後の国際課税原則がどのように変化するか、それにより立証責任の難易度等はどのように変わるのかについて考察してみることにしたい⁽²⁶⁾。

AP 2 〔Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements〕

AP 6 〔Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances〕

AP 8 〔Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles〕

AP 13 〔Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting〕

第1節 AP 2 〔ハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメントの効果の無効化〕

2014 年 3 月 19 日に公表された「ハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメン

(26) 本章の BEPS に係る勧告内容の開設等は、居波邦泰「税源浸食と利益移転 (BEPS) に係る我が国の対応に関する考察 (Ⅰ)」税大論争 79 号及び居波邦泰「税源浸食と利益移転 (BEPS) に係る我が国の対応に関する考察 (Ⅱ)」税大論争 83 からの転用である。

トの効果の無効化（Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements）」のディスカッション・ドラフト（以下「ハイブリッド・ミスマッチ・ドラフト」という。）については、5月2日までパブリック・コメントが受け付けられ、5月15-16日にパブリック・コンサルテーションが実施され、ビジネス界等からの意見等により修正がなされたものが6月の租税委員会本会合で承認を受け、9月16日に〔2014 Deliverables〕の報告書として公表された。以下に、本報告書の勧告の内容（PART I）についてドラフトからの変更点に留意してみる。

1 ハイブリッド・ミスマッチ・ドラフトからの主な変更点

（1）ハイブリッド・ミスマッチ・ルールを「ミスマッチの態様」をベースにしたものへ変更

ドラフト時点では、ハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメントを、「ハイブリッド金融商品及び譲渡」、「ハイブリッド事業体支払」及び「リバース・ハイブリッド及びインポートド・ミスマッチ」という3つの「取引の類型」に分類し、これらの取引の類型ごとにハイブリッド・ミスマッチ・ルールを策定し、これをまとめた勧告案が公表された（後掲の「参考：ドラフト時点における勧告の概要」の一覧表を参照）。

本報告書では、ハイブリッド・ミスマッチ・ルールを取引の類型ごとではなく、「D/NI（支払者所得控除+受取者益金不算入）」、「D/D（異なる法的管轄での重複所得控除）」及び「Indirect D/NI（間接的な支払者所得控除+受取者益金不算入）」という3つの「ミスマッチの態様」に着目し、これをベースにしてハイブリッド・ミスマッチ・ルールが分類され整理し直された（後掲の「本報告書のハイブリッド・ミスマッチ・ルールに係る勧告の概要」の一覧表を参照）。

- D/NI: Deduction/No-inclusion（支払者所得控除+受取者益金不算入）

これは、ハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメントに係る支払に関して、支払者が所得控除を行ったうえで、受取者がそれをその益金に参

入しないことにより、国際的二重非課税を生じさせるもの〔⇒ 取引の類型：3つ〕

● D/D：Double Deduction（異なる法的管轄での重複所得控除）

これは、ハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメントに係る支払に関して、支払者及び受取者に係る複数の法的管轄で所得控除を可能にすることにより、国際的二重非課税を生じさせるもの〔⇒ 取引の類型：2つ〕

● Indirect D/NI：Indirect Deduction/No-inclusion（間接的なD/NI）

これは、ハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメントが、ひとたび、有効なハイブリッド・ミスマッチ・ルールが存在しない2つの法的管轄の間で締結されたのであれば、そのミスマッチの効果を第三の法的管轄に移転することは比較的単純なことである（通常の貸付やスワップ取引の利用による）ことから、これを問題視したもの〔⇒ 取引の類型：1つ〕

報告の完全性を堅持するためには、インボーテッド・ミスマッチ・アレンジメントの下でなされた支払に対する控除を、受取人の法的管轄での支払とハイブリッド控除が相殺される範囲で、支払者の法的管轄が否認することが必要であるとしている。

(2) ミスマッチ・ルールの対象範囲に係る定義の明確化

ドラフトでは検討中となっていた「対象範囲」について、「過度に範囲の広いハイブリッド・ミスマッチ・ルールは、その適用及び管理が困難である」として、全体的なバランスを実現させることを意図した「対象範囲」が6つのハイブリッド・ミスマッチ・ルールごとに置かれ、以下の用語について定義を行うことでその明確化が図られた。なお、ドラフトの時点で示されていた「ボトム・アップ・アプローチ」と「トップ・ダウン・アプローチ」については、過度に範囲の広いものは不適切であるとの理由で、「ボトム・アップ・アプローチ」が選択された。

① 「関係者」、「支配グループ」及び「共に行動する」の定義

「関係者 (Related Persons)」、「支配グループ (Control Group)」及び「共に行動する (Acting Together)」に関して以下のような定義が示

され、明確化が図られた。

- 原則的定義 (General Definition)
 - (a) 「関係者 (Related Persons)」であるとは、以下に該当する場合である。
 - それらの者が同じ支配グループに所属している場合
 - 相手方に 25%以上の投資をしている場合
 - 第三者がその双方に 25%以上の投資をしている場合
 - (b) 「2人の者が同じ支配グループ (Control Group) に所属している」とは、以下に該当する場合である。
 - それらの者が会計上の目的において連結していること
 - 一方の者が、他方の者を実質的に支配する者 (person with effective control of the second person) を規定している投資を行っている場合又は第三者が双方の者に対して実質的に支配する者を規定している投資を行っている場合
 - 一方の者が、他方の者に対して 50%以上の投資をしている場合又は双方の者に対して 50%以上の投資をしている場合
 - それらの者が OECD モデル租税条約第 9 条の下で連結企業とみなされる場合
 - (c) ある者が、他の者に対する投資を通して直接的又は間接的に、その者の議決権又はその者の出資利益の価値のパーセンテージを保有するのであれば、その者が他の者に対してのそのパーセンテージの投資を保有しているとみなされる。
 - 持分の統合 (Aggregation of interests)

関連者ルールの目的において、議決権又は出資利益に係る所有又は支配に関して他の者と共に行動をする者は、その者のすべての議決権及び出資利益を所有し又は支配しているとみなされる。
 - 共に行動をすること (Acting Together)

2人の者は、以下の場合において、議決権又は出資利益に係る所有又

は支配に関して共に行動をしているとみなされる。

- (a) それらの者が同じ家族のメンバーである場合
- (b) そのような権利又は利益に係る所有又は支配に関して、一方の者が他の者の要請に従って常に行動をする場合
- (c) それらの者が、そのような権利又は利益に係る所有又は支配に関して、重要な影響を与えるアレンジメントを締結している場合
- (d) そのような権利又は利益に係る所有又は支配が、同一の者又はグループにより支配されている場合

なお、集団投資ビークルである納税者に関しては、投資マネージャーが、投資マンデイトの条件及び投資がなされた状況から、2つのファンドが投資に関して共に行動をしていなかったことを、税務当局の了承まで立証することができるのであれば、それらのファンドによって保持される持分は、共同行動テストのこのサブパラグラフの下で統合されるべきではない。

② 「ストラクチャード・アレンジメント」の定義

「ストラクチャード・アレンジメント (structured arrangement)」に関しては、以下のような定義が示された。

● 原則的定義 (General Definition)

ストラクチャード・アレンジメントとは、そのハイブリッド・ミスマッチがアレンジメントの条件において価格設定がなされている場合、又は、アレンジメントの事実と状況（条件を含む。）が、ハイブリッド・ミスマッチを組成するよう意図されたことを示している場合におけるすべてのアレンジメントをいう。

● ストラクチャード・アレンジメントのための特定の事例

- (a) ハイブリッド・ミスマッチを作成するために設計される又はその計画の一部であるアレンジメント
- (b) ハイブリッド・ミスマッチを組成するために使用される、条件、手順又はトランザクションを含んでいるアレンジメント

- (c) 租税利点のいくつか又はすべてがハイブリッド・ミスマッチから生じている場合に、租税に有利な商品として、全部又は部分的に売り出されるアレンジメント
- (d) ハイブリッド・ミスマッチが生ずる法的管轄で納税者に主に売り出されるアレンジメント
- (e) ハイブリッド・ミスマッチが利用可能でなくなった場合に、その撤回を含め、そのアレンジメントの下で条件を変更する機能を含むアレンジメント
- (f) ハイブリッド・ミスマッチがなければ、マイナスの収益を生ずるであろうアレンジメント

● **納税者がストラクチャード・アレンジメントの関係者でないとされる
とき**

納税者も同じ支配グループのすべてのメンバーのいずれもが、合理的にハイブリッド・ミスマッチへの認識があるとは見込まれず、ハイブリッド・ミスマッチから得られる租税特典の価値を共有していないのであれば、納税者はストラクチャード・アレンジメントの関係者として扱われない。

(3) **「ハイブリッド・ミスマッチ・ルールに係る【勧告の概要】の一覧表」の変更**

ハイブリッド・ミスマッチ・ルールが「ミスマッチの態様」をベースに分類し直されたことから、これに合わせて「ハイブリッド・ミスマッチ・ルールに係る勧告の概要」の一覧表について、次頁のように大きく修正された。

【ハイブリッド・ミスマッチ・ルールに係る勧告の概要】

ミスマッチの態様	該当する取引	国内法の改正に係る特別な勧告	リンキング・ルールに係る勧告		
			第一義的対応	防御的対応	対象範囲
D/NI (支払者所得控除+受取者益金不算入)	① <u>ハイブリッド金融商品</u> (Hybrid Financial Instruments)	<ul style="list-style-type: none"> ● 所得控除された支払に対する配当免除の否認 ● ハイブリッド譲渡の支払に係る源泉徴収税の軽減の所得比例的な制限 	支払者の所得控除の否認	通常所得として算入	・「関連者(資本関係 25%以上等)」及び「ストラクチャード・アレンジメント」
	② <u>ハイブリッドによって無視される支払</u> (Disregarded Payment made by a Hybrid)	—	支払者の所得控除の否認	通常所得として算入	・「支配グループ(資本関係 50%以上等)」及び「ストラクチャード・アレンジメント」
	③ <u>リバース・ハイブリッドに対する支払</u> (Payment made to a Reverse Hybrid)	<ul style="list-style-type: none"> ● オフショア投資税制の改正 ● 仲介事業者の租税上の透明な取扱いの制限 ● リバース・ハイブリッドへの情報報告等の賦課 	支払者の所得控除の否認	—	・「支配グループ(資本関係 50%以上等)」及び「ストラクチャード・アレンジメント」
D/D (異なる法的管轄での重複所得控除)	④ <u>ハイブリッドによって控除可能な支払</u> (Deductible Payment made by a Hybrid)	—	親会社の所得控除の否認	支払者の所得控除の否認	<ul style="list-style-type: none"> ・ 第一義的対応に制限なし ・ 防御的対応は「支配グループ(資本関係 50%以上等)」及び「ストラクチャード・アレンジメント」
	⑤ <u>二重居住者によって控除可能な支払</u> (Deductible Payment made by Dual Resident)	—	居住者の所得控除の否認	—	<ul style="list-style-type: none"> ・ 第一義的対応に制限なし
Indirect D/NI (間接的な支払者所得控除+受取者益金不算入)	⑥ <u>インボーテッド・ミスマッチ・アレンジメント</u> (Imported Mismatches Arrangement)	—	支払者の所得控除の否認	—	<ul style="list-style-type: none"> ・ 「支配グループ(資本関係 50%以上等)のメンバー」及び「ストラクチャード・アレンジメント」

(注) ハイブリッド・ミスマッチ・ルールについては、ドラフト時の「Primary Response」という用語が、単に「Response」という用語に変更されたが、この訳語として「対応」とすると表が分かりづらくなると思われるので、ここでは「第一義的対応」の訳語をあてがっておく。以下同じ。

(参考：ドラフト時点における勧告の概要)

取引の種類	ハイブリッドの要素	ミスマッチの態様	国内法の改正に係る勧告	第一義的対応	防衛的対応	対象範囲
<u>ハイブリッド金融商品及び譲渡</u> (Hybrid financial instruments & Transfers)	金融商品の課税上の取扱いが異なることで、当該金融商品の下での支払が異なる性質を有することが起きている。	D/NI (支払者所得控除＋受取者益金不算入)	所得控除された支払に対しては配当免除を否認 源泉税の税額控除の相応な制限	支払者の法的管轄において損金算入を否認	受取者の法的管轄において所得として支払を益金に算入	(検討中)
<u>ハイブリッド事業体支払</u> (Hybrid entity payments)	事業体又はアレンジメントの課税上の取扱いが異なることで、2 つ又はそれ以上の法的管轄において、当該事業体又はアレンジメントの下での支払に異なる性質が付与されることが起きている。	D/NI (支払者所得控除＋受取者益金不算入)	—	支払者の法的管轄において損金算入を否認	受取者の法的管轄において所得として支払を益金に算入	関連者(示し合わせて行動をする者を含む)及びストラクチャード・アレンジメントに限定
		D/D (異なる法的管轄での重複所得控除)	—	投資家(受取者)の法的管轄において損金算入を否認	支払者の法的管轄において損金算入を否認	第一義的対応については、限定なし 防衛的対応では、関連者(示し合わせて行動をする者を含む)及びストラクチャード・アレンジメントに限定
<u>リバース・ハイブリッド</u> (Reverse hybrid)	事業体の課税上の取扱いが異なることで、支払について受取者の所得に算入されないことが起きている。	D/NI (支払者所得控除＋受取者益金不算入)	仲介者の法的管轄での税務申告及び情報報告の実施	投資家(受取者)に益金算入を要求 投資家が益金算入をしない場合には、仲介者の法的管轄が、その投資家の課税上の取扱いに合わせる	支払者の法的管轄において損金算入を否認	管理されたグループのメンバー(示し合わせて行動をする者を含む)及び濫用防止に限定
<u>インポートド・ミスマッチ</u> (Imported mismatch)	支払がハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメント下で生じた費用と相殺される。			アンチ・ハイブリッド・ルールの導入		

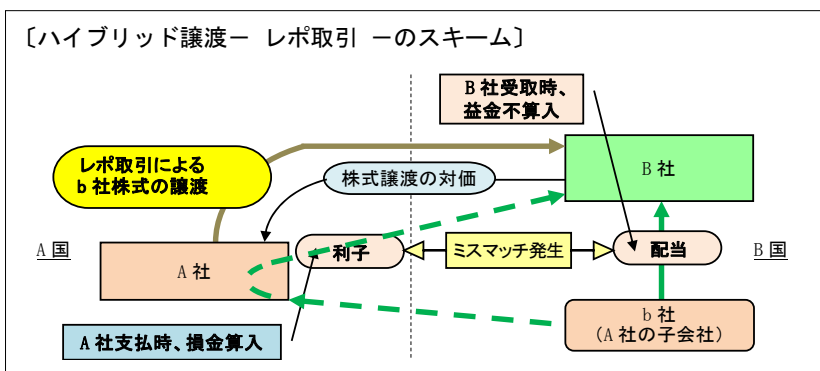
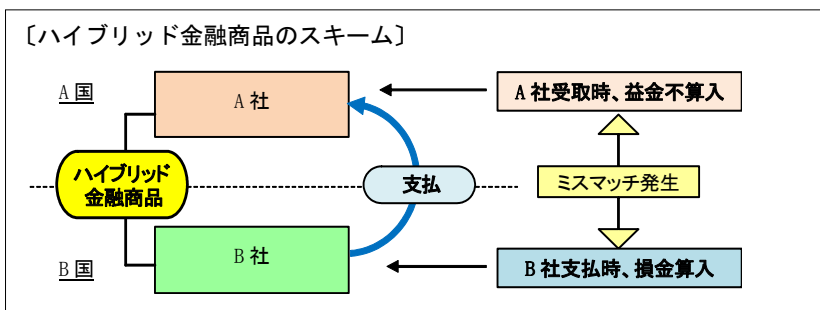
2 本報告書のハイブリッド・ミスマッチ・ルールに係る報告

本報告書においては、「D/NI（支払者所得控除＋受取者益金不算入）」、「D/D（異なる法的管轄での重複所得控除）」及び「Indirect D/NI（間接的な D/NI）」の態様別に、以下のような報告がなされた。

(1) D/NI（支払者所得控除＋受取者益金不算入）に係る報告

「D/NI（支払者所得控除＋受取者益金不算入）」については、①ハイブリッド金融商品、②ハイブリッドによって無視される支払、③リバース・ハイブリッドに対してなされる支払の3つに分けられた。

① ハイブリッド金融商品に係る報告



〔リンクング・ルールに関する勧告〕

金融商品（ハイブリッド譲渡を含む。）の下での支払者及び受取者に係る租税結果を調整するリンクング・ルールの採用を通して、金融商品の下で生ずるハイブリッド・ミスマッチの効果は無効化されるべきである。

リンクング・ルールの第一義的対応として、ハイブリッド金融商品の下でなされた支払に係る支払者の所得控除について否認すべきであるとし、支払者がミスマッチを排除するためのハイブリッド・ミスマッチ・ルールが適用されない法的管轄に存在する場合には、所得控除可能な支払を通常利益に含めることを要求する防衛的対応を採用することを勧告する。

● リンキング・ルール

(a) 第一義的対応 — 控除を否認

支払者の法的管轄は、そのような支払に係る控除を、D/NI 結果を生ずる範囲で否認する。

(b) 防衛的対応 — 支払を通常利益に含めるよう要求

支払者の法的管轄がミスマッチを無効にしないのであるならば、受取者の法的管轄は、そのような支払について、D/NI 結果を生ずる範囲で、通常利益に含めることを要求する。

(c) タイミングの差異

支払の認識のタイミングの差異については、納税者が当該支払を合理的な期間内に通常所得に算入することを税務当局の納得のいくよう立証できることを条件として、D/NI 結果を生ずるものとして取り扱わない。この立証の状況及び要件については、コメントリーに詳細なガイダンスが示される。

● ルールが適用される金融商品等

(a) 金融商品

金融商品は、受取者及び支払者の法的管轄の法の下で課税対象である負債、株式又はデリバティブのためのルールの下で課税がなされるすべての契約を含み、そして、すべてのハイブリッド譲渡を含む。さら

に、どのような契約でも、ある者が資金調達又は株式からの利得を考慮して他の者に資金を提供するのであれば、そのような資金調達あるいは株式利得の範囲で、それは金融商品として取り扱われるべきである。

(b) ハイブリッド譲渡

ハイブリッド譲渡は、納税者によって他の関係者と締結された、以下の場合のすべての資産譲渡契約であり、これには「レポ取引」が含まれる：

- ・ 納税者は資産の所有者であり、その資産に関する相手方の権利は納税者の義務として取り扱われる。
- ・ 相手方の法的管轄の法の下では、相手方は資産の所有者であり、その資産に関する納税者の権利は相手方の義務として取り扱われる。

これらの目的で、資産のオーナーシップには、納税者が資産に伴うキャッシュ・フローのベネフィシャル・オーナーとして課税をされるという結果を生むことになるルールが含まれる。

- **ルールはハイブリッド・ミスマッチが生ずる支払についてのみ適用**
- **ルールの対象範囲**

このルールの対象範囲としては、関連者で締結された金融商品についてのみ、又は、支払がスキーム化された契約の下でなされている場合、並びに、納税者がそのスキーム化された契約の関係者である場合に適用される。

- **ルールの適用除外**

(a) 支払者の法的管轄の法令に基づく控除の租税政策が、支払者と受取者の租税中立性を堅持することを目的とする制度

リンキング・ルールの第一義的対応は、次に掲げる場合には、設立地の法的管轄の法令に基づく特別な規制及び税務上の取扱いの対象となる「投資ビークル」による支払には適用すべきでない。

- (i) 投資ビークルの設立地の法的管轄の租税政策が、次のことを保証するために、金融商品に基づく支払の控除を認める場合
- ① 納税者がその投資所得について課税されない又は最小限の課税のみを受けること
 - ② 納税者によって発行された金融商品の保有者が、当該支払に対し当期の通常所得として課税されること
- (ii) 投資ビークルの設立地の法的管轄の規制及び税制が、以下の効果を有している場合
- 投資ビークルにより発行された金融商品が、それら金融商品の保有者に対して支払われ又は配分される投資所得に関して、納税者によるその取得又は受領後の合理的な期間内において、納税者の投資所得のすべて又は実質的にそのすべてを生じさせる効果
- (iii) 投資ビークルの設立地の法的管轄の租税政策が、以下のいずれにも該当する場合
- ① その支払の全額が、設立地の法的管轄で受取者である者の通常所得に算入されること
 - ② 設立地の法的管轄と受取者の法的管轄との租税条約に基づき、受取者の法的管轄の法令上受取者である者の通常所得からも除外されないこと
- (iv) 支払がストラクチャード・アレンジメントにより行われるものではない場合
- 適用除外が適用される状況及び適用除外の要件に関し、詳細なガイドランスをコメントリーで定める。ただし、リンキング・ルールの防御的対応は、このような投資ビークルにより行われる支払に対して、引き続き適用される。

〔国内法等の改正に係る特別な勧告〕

ハイブリッド金融商品の取り扱いに関して、国内法等の改正に係る特別な勧告としては、以下の改正を行う。

○ 控除可能な支払に対する配当控除の否認

金融商品の下で生ずる D/NI 結果を防止するために、経済的²二重課税に対する救済を提供する配当控除は、支払者によって控除可能である配当支払の範囲で国内法の下で認められるべきではない。

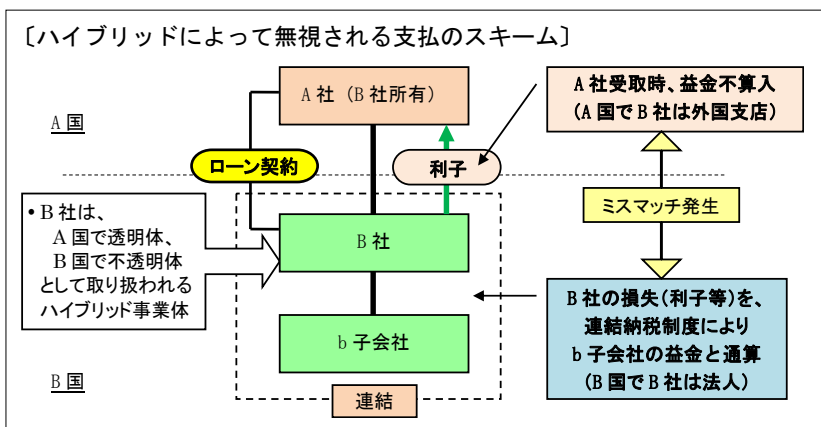
○ ハイブリッド譲渡の支払に係る源泉徴収税の軽減の所得比例的な制限

○ ハイブリッド譲渡の下で税額控除の複製を防止するために、ハイブリッド譲渡の下でなされる支払に対する源泉徴収税の軽減を与える法的管轄は、そのアレンジメントの下での納税者のネットの課税所得と比例させて、そのような軽減の特典を制限すべきである。

○ 適用範囲

これらの勧告の適用範囲に関しては、制限はない。

② ハイブリッドによって無視される支払 (Disregarded Payment) に係る勧告



〔リンクング・ルールに関する勧告のみ〕

支払者と受取者の間の租税結果を調整するリンクング・ルールの採用によって、無視されたハイブリッド支払の下で生ずるハイブリッド・ミスマッチの効果を無効にする。

リンクング・ルールの第一義的対応として、受取人の法的管轄で無視された支払となる支払に係る支払者の所得控除について否認すべきであると、支払者がハイブリッド・ミスマッチ・ルールの適用されない法的管轄に存在する場合には、無視された支払を通常利益に含めることを要求する防御的対応を採用することを勧告する。

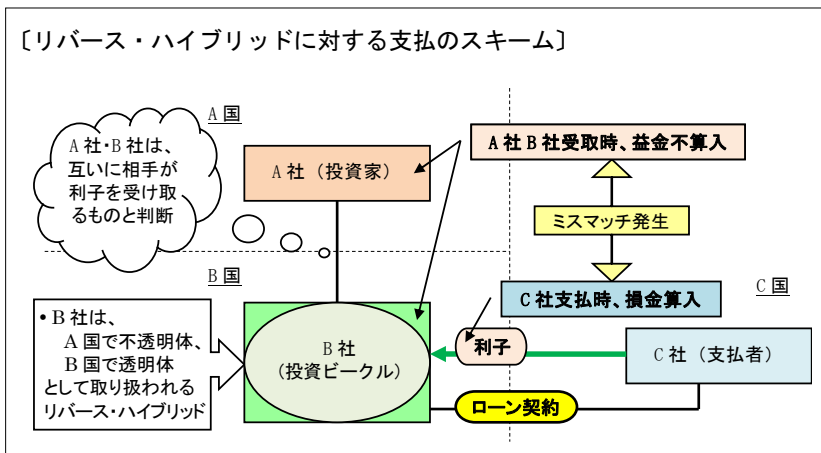
● リンキング・ルール

- (a) 第一義的対応 — 控除を否認
- (b) 防御的対応 — 支払を通常利益に含めるよう要求
- (c) ミスマッチは「二重益金算入所得 (dual inclusion income)」と相殺される控除額の範囲では生じない。「二重益金算入所得」とは、二重控除可能な支払 (deductible payment) 又は認識されない支払 (disregarded payment) に関して、ミスマッチが生ずる双方の国の法令に基づいて通常利益として算入されるすべての種類の所得のことをいう。
- (d) 二重益金算入所得を超過した控除額については、他の課税年度の二重益金算入所得と相殺できる

- ルールはハイブリッド支払者により無視される支払についてのみ適用
- ルールはハイブリッド・ミスマッチを生ずる支払についてのみ適用
- ルールの対象範囲

ミスマッチの関係者が同一の支配グループに存在している場合、又は、支払がストラクチャード・アレンジメントの下でなされ納税者がそのストラクチャード・アレンジメントの関係者である場合にのみ、このルールが適用される。

③ リバース・ハイブリッド（Reverse Hybrid）に対する支払に係る勧告



[リンクング・ルールに関する勧告（第一義的対応のみ）]

D/NI 結果を生ずる範囲でのリバース・ハイブリッドの支払に係る控除を否認するリンクング・ルールを採用することによって、そのような支払の下で生ずるハイブリッド・ミスマッチの効果を無効にする。

リバース・ハイブリッドになされた支払に係る支払者の控除を否認することを、第一義的対応として採用することのみを勧告するものである。防衛的対応は、国内法における特定の勧告に従うことで不必要となる。

● リンキング・ルール

(a) 第一義的対応のみ - 控除を否認

- ルールはリバース・ハイブリッドに対する支払についてのみ適用
- ルールはハイブリッド・ミスマッチを生ずる支払についてのみ適用
- ルールの対象範囲

支払者がハイブリッド・ミスマッチの関係者として同一の支配グループにいる場合、又は、支払がストラクチャード・アレンジメントの一部であり、その支払者がそのストラクチャード・アレンジメントの関係者である場合にのみ、このルールが適用される。

〔国内法等の改正に係る特別な勧告〕

リバース・ハイブリッド及びインポーテッド・ミスマッチに関し、国内法及び制度について、以下の改正を行う。

○ CFC 制度あるいは他のオフショア投資制度の改善

各々の法的管轄が、リバース・ハイブリッドへの支払に関して D/NI 結果を生ずることを防止するために、オフショア投資制度を導入又は改善すべきである。同様に、各々の法的管轄が、インポーテッド・ミスマッチ・アレンジメントに関して、オフショア投資制度を導入又は改善することを考慮すべきである。

○ 非居住者の投資家の課税上透明の取扱いの制限

リバース・ハイブリッドの所得が、設立の法的管轄の法の下で、課税に服することになっておらず、かつ、リバース・ハイブリッドと同一の支配グループの非居住者の投資家の未収収益が、投資家の法的管轄の法の下で、課税に服することになっていないのであれば、リバース・ハイブリッドは、その設立の法的管轄で、居住者である納税者として取り扱われるべきである。

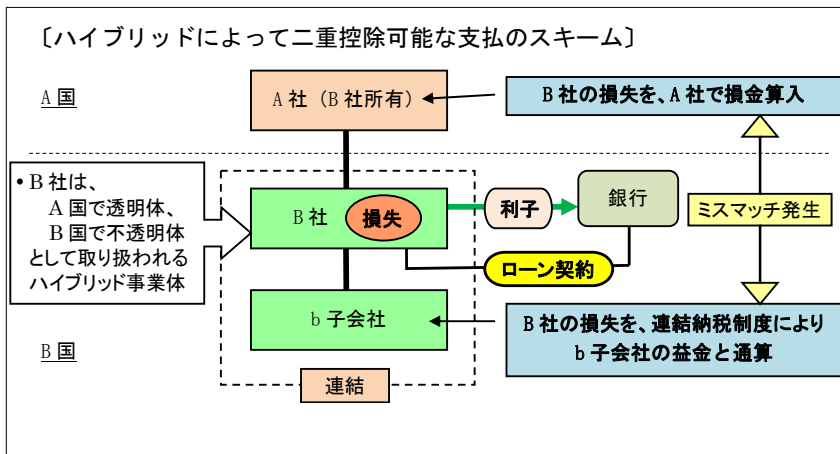
○ 仲介事業者への情報申告制度に係る取扱い

非居住者の投資家及び税務当局が、リバース・ハイブリッドによって稼得された所得と収益及び非居住者の投資家の未収収益を決定するための能力を向上させるために、設立の法的管轄が、リバース・ハイブリッドに適切な税務申告あるいは情報申告の要件を課すべき場合の状況に関して、さらなる詳細な取扱いがコメントリーで提供される。

(2) **D/D (異なる法的管轄での重複所得控除) に係る勧告**

「D/D (異なる法的管轄での重複所得控除)」については、④ハイブリッドによって (二重) 控除可能な支払 (Deductible Payment made by a Hybrid)、⑤二重居住者によって (二重) 控除可能な支払 (Deductible Payment made by Dual Resident) の 2 つに分けられた。

④ ハイブリッドによって二重控除可能な支払に係る勧告



[リンキング・ルールに関する勧告]

支払者及び親会社の法的管轄での租税結果を調整するリンキング・ルールの採用によって、そのような DD ストラクチャーの下で生ずるハイブリッド・ミスマッチの効果が無効にされるべきである。ハイブリッド・ミスマッチ・ルールは、支払者の法的管轄でハイブリッドの支払者によってなされた控除可能な支払と、親会社の法的管轄を生じたそれに対応する「重複控除」とを識別することによって、ストラクチャーのハイブリッドの要素を分離するものである。

リンキング・ルールの第一義的対応は、要求者の二重益金算入所得（双方の法的管轄の法の下での租税目的を考慮してもたらされる所得）を超える範囲では、重複控除を親会社の法的管轄で主張することができないということである。もし、第一義的対応が適用されないのであれば、二重益金算入でない所得に対して控除をする支払からの利得を、ハイブリッドの支払者が要求することを防止するために、支払者の法的管轄で防御的ルールが適用される。

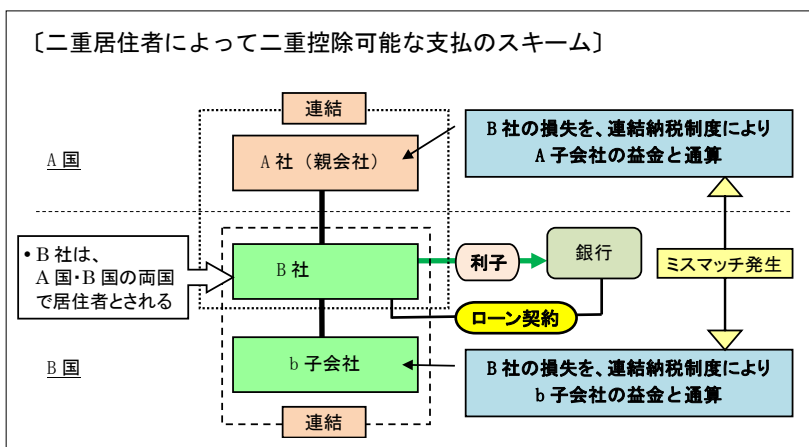
- リンキング・ルール

- (a) 第一義的対応 — 親会社の法的管轄での控除を否認
親会社の法的管轄は、そのような支払に対する重複控除を、DD 結果が生ずる範囲で否認する。
- (b) 防御的対応 — 支払者の法的管轄で控除を否認
親会社の法的管轄がミスマッチを無効にしないのであれば、支払者の法的管轄は、そのような支払に対する控除を、DD 結果が生ずる範囲で否認する。
- (c) ミスマッチは二重益金算入所得と相殺される控除額の範囲では生じない
- (d) 超過控除の取扱い
- (i) 二重益金算入所得を超過した控除額（超過控除）は、他の課税年度の二重益金算入所得と相殺できる。
- (ii) 取り残された損失を防ぐために、超過控除は、当該控除が他の法的管轄においてその法の下で、どのような者の所得に対しても相殺されることがないことを、納税者が立証することができる範囲で、税務当局の承認の下において、控除が許される。
- **ルールが適用される支払**
支払者の法的管轄の法の下で控除可能な支払に関してハイブリッド支払者として取り扱われる者は、以下の場合に該当する者である：
 - (a) 支払者が支払者の法的管轄の居住者でなく、かつ、支払者が居住者である法的管轄（親会社の法的管轄）の法の下で、支払がその支払者（あるいは関連者）にとって重複控除を引き起こすものである場合；あるいは
 - (b) 支払者が支払者の法的管轄の居住者であり、かつ、他の法的管轄（親会社の法的管轄）の法の下で、支払がその支払者（あるいは関連者）の投資家にとって重複控除を引き起こすものである場合。
 - **ルールはリバース・ハイブリッドに対する支払についてのみ適用**
 - **ルールはハイブリッド・ミスマッチを生ずる支払についてのみ適用**

● ルールの対象範囲

- (a) 第一義的対応に関しては対象範囲に制限はない。
- (b) 防御的対応は、ハイブリッド・ミスマッチの関係者が同一の支配グループにいる場合、又は、ストラクチャード・アレンジメントの下でミスマッチが生じており、納税者がそのストラクチャード・アレンジメントの関係者である場合にのみ適用される。

⑤ 二重居住者によって二重控除可能な支払に係る勧告



[リンキング・ルールに関する勧告（第一義的対応のみ）]

勧告されたハイブリッド・ミスマッチ・ルールは、支払者の法的管轄で二重居住者によってなされた控除可能な支払を識別することによって、そのストラクチャーにおけるハイブリッド要素及び支払者が居住者である他の法的管轄で生み出されたその対応する「重複控除」を分離する。

リンキング・ルールの第一義的対応は、支払者の二重益金算入所得（双方の法的管轄の法の下での租税目的を考慮してもたらされる所得）を超える範囲では、重複控除を支払者の法的管轄で主張することができないというものである。なお、双方の法的管轄が第一義的対応を適用するときは、防御的対応は必要とされない。

- **リンキング・ルール**

- (a) 第一義的対応のみ — 居住地の法的管轄での控除を否認

- それぞれの居住者の法的管轄は、DD 結果が生ずる範囲で、そのような支払に対する控除を否認する。

- (b) このルールは二重益金算入所得と相殺される範囲においては不適用

- (c) 超過控除の取扱い

- (i) 二重益金算入所得の額を超えるどのような控除（超過控除）も、他の課税年度の二重益金算入所得と相殺できる。

- (ii) 取り残される損失を防ぐために、超過控除は、当該控除が他の法的管轄においてその法の下で、二重益金算入所得でないどのような所得に対しても相殺されることがないことを、納税者が立証することができる範囲で、税務当局の承認の下において、控除が許される。

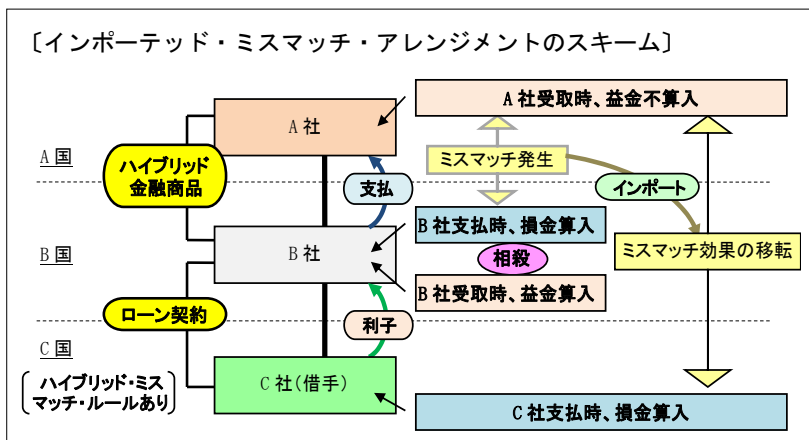
- **ルールは二重居住者になされる控除可能な支払についてのみ適用**

- **二重居住者とは、2 つ以上の法的管轄の法の下で租税目的により、複数の法的管轄の居住者となった納税者のことである。**

- **ルールはハイブリッド・ミスマッチを生ずる支払についてのみ適用**

(3) Indirect D/NI (間接的な D/NI) に係る勧告

⑥ インポートド・ミスマッチ・アレンジメントに係る勧告



〔リンクング・ルールに関する勧告〕

このレポートは、勧告の完全性を高めるために、ミスマッチが間接的な D/NI 結果を生ずる範囲で、インポートド・ミスマッチ・アレンジメントの支払の控除を否認するリンクング・ルールの採用を勧告する。これについては、一義的対応の採用を勧告するのみである。

● リンキング・ルール

(a) 第一義的対応のみ — 控除を否認

支払者の法的管轄は、インポートド・ミスマッチ・アレンジメントの下でなされた支払に対する控除を、受取人の法的管轄での支払とハイブリッド控除が相殺される範囲で否認する。

● ルールはインポートド・ミスマッチ・アレンジメントによる控除との相殺される支払についてのみ適用

(a) ハイブリッド控除とは、以下の控除をいう。

- (i) ハイブリッド・ミスマッチで生じる金融商品の下での支払
- (ii) ハイブリッド・ミスマッチで生じるハイブリッド支払者により無

視された支払

- (iii) ハイブリッド・ミスマッチで生じるリバース・ハイブリッドに対してなされた支払
- (iv) ハイブリッド・ミスマッチで生じる二重控除の引き金となるハイブリッドの支払者あるいは二重居住者によってなされた支払
- (v) インポーテッド・ミスマッチ・アレンジメントの下で、控除に対してそのような支払から所得を相殺する者に対してなされた支払

● **ルールの対象範囲**

このルールは、納税者がインポーテッド・ミスマッチ・アレンジメントの関係者として同一の支配グループにいる場合、又は、ストラクチャード・アレンジメントの下で支払がなされており、納税者がそのストラクチャード・アレンジメントの関係者である場合に適用される。

(4) **執行と相互調整に係る勧告**

- 執行と相互調整に係る勧告として、ハイブリッド・ミスマッチ・ルールは、以下の効果が最大になるよう国内法において立案されなくてはならないとしている。
 - (a) ルールは、法的管轄の法による租税特典ではなく、ミスマッチをターゲットにすべき
 - (b) ルールは、総体的な (comprehensive) ものであるべき
 - (c) ルールは、自動的に (automatically) 適用されるべき
 - (d) ルールは、相互調整 (co-ordination) により、二重課税を防止できるものであるべき
 - (e) ルールは、現行の国内法の下での混乱を最小限にすべき
 - (f) ルールは、明確性があり透明性があるべき
 - (g) ルールは、それぞれの法的管轄の法を調整することで十分にフレキシビリティが与えられるべき
 - (h) ルールは、納税者にとって実行可能 (workable) なもので、コンプ

ライアンス・コストを最小にするものであるべき

(i) ルールは、税務当局の行政負担を最小にするものであるべき

- 加えて、それぞれの法的管轄は、これらの勧告を一貫性を持って効果的に執行し適用することを確実にするために、共通のガイダンスを策定、勧告の効果的かつ統合的な実施の検討、ハイブリッド・ミスマッチに係る国際的情報交換などに共同して取り組むべきであるとしている。

3 「ハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメントの無効化」と立証責任への影響について

このハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメントの無効化の勧告が立証責任に与える影響等を考察すると、以下のことが言えるのではないかと思慮する。

- ハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメントの詳しいスキームについて納税者から提供されないと、これにより二重非課税が生じているのかについて判断不能に成り易い。ミスマッチ・ルールの対象範囲に該当する関連者及びその判断根拠等の情報について、納税者から開示してもらう必用もあると思われる。
- 相手国にいくら納税をしているかについて、納税者から報告してもらう必要がある。
- これら情報に基づいて、税務当局は当該スキームにハイブリッド・ミスマッチ上の問題が在るかどうかについて判断が可能になるものと思われる。
- 日本国外の情報については、納税者の協力次第で困難度の程度がかなり変わるとと思われる。
- インポートド・ミスマッチについては、国が複数存在し立証の難易度が高いため、納税者に有利な証明として立証責任は納税者に負担させるべきかと思慮するところである。

第2節 AP6〔租税条約濫用の防止〕

BEPSに係る租税条約濫用の防止に関しては、2014年3月14日に「不適切な状況における租税条約の特典付与の防止（Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances）」（以下「租税条約濫用防止ドラフト」という。）が公表された。その内容は、BEPSの観点からの修正が加えられたOECDモデル租税条約及びコメントリーの改訂案が提示されたものであった。

これについては、4月9日までパブリック・コメントが受け付けられ、4月14-15日にパブリック・コンサルテーションが実施された後に、ビジネス界からの意見等により修正がなされたものが6月の租税委員会本会合で承認され、9月16日に〔2014 Deliverable〕の報告書として公表された。以下に、租税条約濫用防止ドラフトからの主な変更点を確認したうえで、本報告書の内容を確認する。

1 租税条約濫用防止ドラフトからの主な変更点

租税条約濫用防止ドラフトは、BEPSの観点からのOECDモデル租税条約及びコメントリーの改訂案であり、本報告書においてもそれはそのまま踏襲されたものとなっている。

租税条約濫用防止に関するOECDモデル租税条約及びコメントリーの改訂に係るコンセプトについては、ドラフト時点から大きな変更はなされておらず、ドラフトの改定案に対してかなりの加筆がなされたものの提言となっている。以下に、まず、加筆部分及び若干の変更点について示す。

（1）ドラフトからの主な加筆及び変更点

- ① 冒頭に「エグゼクティブ・サマリー」を加筆
- ② 特典資格条項（Entitlement to Benefits）として「LOB条項」と「主要目的テスト（PPT：Principal Purpose Test）」の双方を導入する必要性を加筆

- ③ 「LOB 条項」に、可能であれば「集団投資ビークル (collective investment vehicle)」に関する規定を置くことを提示
- ④ 「LOB 条項」に関する用語説明として、「集団投資ビークル (collective investment vehicle)」、「二重国籍企業アレンジメント (dual listed company arrangement)」等の追加
- ⑤ 「LOB 条項」のコメントリーを新たに追加 (A4 で 20 頁余り)
- ⑥ 「主要目的テスト (PPT)」のコメントリーの事例として「Example E」を新設
- ⑦ 「主要目的テスト (PPT)」のコメントリーの利用説明に「導管アレンジメント (conduit arrangement)」を追加
- ⑧ 「第三国に設立された恒久的施設 (PE) の濫用防止ルール」に関する条項及びコメントリーのドラフトの提示
- ⑨ 「条約特典を利用した国内税法の濫用」に関する「租税回避防止規定」のコメントリー文章の追加
- ⑩ 「条約特典を利用した国内税法の濫用」に関して「出国税 (Departure or exit taxes)」について加筆

(2) 「主要目的テスト」の表記 (英語) の変更

ドラフト段階では、「主要目的テスト」は「Main Purpose Test」の用語が用いられていたが、本報告書では、「Principal Purpose Test」の用語が用いられることとされた。単に「主要目的」と表記される場合も、すべて「main purpose」から「principal purpose」に置き換えられた。

これは、「main purpose」では、一つしか存在しないのではないかとの指摘に対して、ここでの「主要目的」には複数の目的が当たることがあり得ることを明確に示すために、「principal purpose」の用語に差し替えられたといわれている。

2 本報告書の OECD モデル租税条約の改訂案の構成

本報告書もドラフトと同様に、〔AP6 租税条約濫用の防止〕に係る BEPS

への取組みは、以下の3つ領域においてなされるものとしている。

- ① 不適切な状況における租税条約の特典の付与を防止するための、
OECD モデル租税条約の改訂及び国内ルールの設定に係る勧告
- ② 租税条約が国際的二重非課税の生成のために利用されることを意図した
ものではないことの明確化
- ③ 一般的に各国が他の国との租税条約の締結を決定する前に考慮すべき
タックス・ポリシーの特定

なお、このことが明確に認識できるように、目次のなかで以下のように、これらの領域をA、B、Cの項目の名称として用いている。

〔BEPSに係る租税条約濫用の防止に関する本報告書の目次（構成）〕

- ・ イントロダクション
- ・ A. 不適切な状況における租税条約の特典の付与を防止するための条約規定及び／又は国内ルール
 - ・ 1. 租税条約自体により規定された制限の回避の場合
 - ・ a) トリーティ・ショッピング（Treaty shopping）
 - ・ i) 特典制限条項（Limitation-on-benefit provision）
 - ・ ii) アレンジメントの主要な目的の一つが条約特典を享受する場合のルール
 - ・ b) 条約による制限の回避を意図したその他の状況
 - ・ i) 契約の分割（Splitting-up of contracts）
 - ・ ii) 労働者のハイアリング・アウトのケース（Hiring-out of labour case）
 - ・ iii) 配当の性格付けを回避する意図の取引
 - ・ iv) 配当の移転取引
 - ・ v) 第13条第4項の適用を回避するための取引

- ・ vi) 個人以外の二重居住者の条約上の居住地を決めるタイブレーカー・ルール
- ・ vii) 第三国に設立された恒久的施設 (PE) の濫用防止ルール
- ・ 2. 条約特典を利用した国内税法の濫用の場合
- ・ B. 租税条約が国際的二重非課税の生成のために利用されることを意図しないことを明確にすること
- ・ C. 一般的に各国が他の国との租税条約の締結を決定する前に考慮すべきタックス・ポリシーを特定すること

以下に、上記の目次をベースとして、BEPS の観点からの OECD モデル租税条約及びコメントリーの改訂に係る勧告の主要なポイントについてみる。

3 「LOB 条項」及び「主要目的テスト」の導入

A の「条約特典の濫用的付与を防止するための対応」としては、本報告書においても「租税条約自体による場合」と「国内税法による場合」に分けて、以下の改訂案が提言された。

(1) 租税条約自体により規定された制限の回避に係る対応

租税条約自体により規定された制限の回避 (to circumvent limitations provided by the treaty itself) に係る対応に関しては、「トリイティ・ショッピングへの対策」及び「制限の回避を意図したその他の状況への対策」に分けて、OECD モデル条約やコメントリーについて以下の改訂案が提示された。

イ トリイティ・ショッピングに係る対策

(イ) 「LOB 条項」の導入

トリイティ・ショッピング (Treaty shopping) は訳語として「条約漁り」の表現が用いられることが多いが、BEPS に係るこれへの対策

案としては、まずは、OECD モデル租税条約に「特典制限条項 (Limitation-on-benefit Provision)」（「LOB 条項」という。）を導入することが提言された。

LOB 条項は、1977 年に米国モデル条約で初めて導入されたものであるが、今回の租税条約の濫用による BEPS へ対応の一つとして、この LOB 条項を OECD モデル条約に導入することが提案されたわけであり、以下に仮訳を示す。

(以下、ドラフトからの変更部分にアンダーラインを付記。項目の前後入替は含めず。)

第 X 条

特典資格条項 (Entitlement to Benefits)

1. 本条に別段の定めがある場合を除き、締約国の居住者が、特典を与えられる時点において、この第 2 項で定める「適格者 (qualified person)」に当たらない者である場合は、さもなければこの条約により与えられた特典(第 4 条第 3 項、第 9 条第 2 項又は第 25 条を除く。) を享受する資格を有しないものとする。
2. 一方の締約国の居住者がこの条約により特典が与えられる時点において以下に該当する者である場合は、その時点において当該居住者は適格者である。
 - a) 個人
 - b) 締約国若しくはその地方政府又は地方公共団体、若しくはその国によって完全に所有される者、政府機関又は地方政府機関
 - c) 法人又はその他の事業体のうち、その時点を含む課税年度を完全に通して、以下のいずれかに該当するもの
 - i) その主たる種類の株式（及び不均一分配株式）が 1 又は 2 以上の公認有価証券取引所で通常の取引がなされており、かつ、以下の A 又は

B のいずれかを満たしていること

A) その主たる種類の株式（又は持分。以下同じ。）について、当該法人又は事業体が居住者である締約国に設立された 1 又は 2 以上の公認有価証券取引所で主たる取引がなされていること

B) 当該法人又は事業体の管理及びコントロールの主たる場所が、当該法人又は事業体が居住者である締約国内にあること

ii) 当該法人又は事業体の総議決権及び株式価額の総額の 50% 以上（及び不均一分配株式の 50% 以上）が、直接又は間接に、間接所有に関しては、それぞれの中間所有者がどちらかの締約国の居住者であるならば、このサブパラグラフの i) の規定の下で特典資格がある 5 社以下の法人又は事業体に所有されていること

d) 以下の要件を満たす個人以外の者

i) [それぞれの締約国で設立された関連する NPO (relevant non-profit organisation) を記載]

ii) 年金又はその他の同様な利益の運用又は支払のために設立された者で、その受益権の 50% 超がどちらかの締約国の個人居住者によって所有される者

iii) この項の ii) に該当する者の利益運用のためにファンド投資するために設立され運用されている者で、その者のすべての所得が、実質的にこれらの者の利益のためになされる投資からのものであること

e) 以下の要件を満たす個人以外の者

i) その時点を含む課税年度の半分以上の期間において、一方の締約国の居住者であり、かつ、この項の a)、b)、c) の i) 又は d) の下でのこの条約の特典を享受する資格を有する者が、その者の株式又は総議決権及び株式価額の総額の 50% 以上（及び不均一分配株式の 50% 以上）を、直接又は間接に所有していること（間接所有に関しては、それぞれの中間所有者が一方の締約国の居住者であること）

ii) その者の居住地国である締約国において認定された、その時点を含む課税年度におけるその者の総所得の50%未満が、いずれの締約国の居住者でない者で、この項の a)、b)、c)のi) 又は d)の下でのこの条約の特典を享受する資格を有する者に、その者の居住地国である締約国において、この条約の対象となる租税目的で所得控除がなされる支払の形で、直接又は間接に支払われ又は稼得されていること(ただし、役務提供又は有形資産のための通常の事業での独立企業原則に基づく支払は含まない。)

f) [集団投資ビークル (collective investment vehicle) に関する可能な規定]

3. a) 一方の締約国の居住者が、当該締約国において能動的な事業の活動に従事しており、かつ、他の締約国からの所得が、当該営業又は事業に関連している又は付随している場合には、その居住者が適格者であるかどうかにかかわらず、他方の締約国で稼得された所得に関して、この条約の特典を享受する資格を有する。ただし、当該営業又は事業の活動が、居住者の自己勘定のための投資又はその運用に係る活動(商業銀行、保険会社及び証券会社が各々行う、銀行又は[締約国がそのような取扱いを承認した銀行類似の金融機関を記載]の業務、保険業務若しくは証券業務を除く。)である場合は、この限りではない。
- b) 一方の締約国の居住者が、他方の締約国でその居住者によりなされた営業又は事業活動から所得を稼得する場合、又は、他方の締約国で関連企業から生じた所得を稼得する場合に、上記 a)の要件は、一方の締約国の居住者によりなされた営業又は事業活動に、他方の締約国で当該居住者又は関連者によってなされた営業又は事業活動との関連で実質性が存在する場合にのみ、当該所得について満たされるものとする。事業活動にこの項の目的で実質性があるかどうかは、すべての事実及び状況に基づいて判断される。

c) この項の適用のために、ある者の関連者によりなされた活動は、その者によりなされた活動とみなされるべきである。ある者が、相手方の受益権の 50%以上（又は、法人の場合にはその法人の総議決権及び株式価額の総額又はその法人の株式受益権の 50%以上）を所有する場合、若しくは、第三者が、両者の受益権の 50%以上（又は、法人の場合にはその法人の総議決権及び株式価額の総額又はその法人の株式受益権の 50%以上）を所有する場合には、ある者は相手方と関連するものとする。どのような場合においても、関連するすべての事実と状況の下で、ある者が、相手方を支配している又は両者が同一の者から支配を受けている場合には、当該相手方と関連しているものとして扱われる。

4. 一方の締約国の居住者である法人が特典を与えられる時点において、以下の要件を満たす場合にも、この条約により与えられる特典を享受する資格を有するものとする。

a) 株式又は総議決権及び株式価額の総額の 95%以上（及び不均一分配株式の 50%以上）が、同等受益者（equivalent beneficiary）である（間接所有に関しては、それぞれの中間所有者自体が同等受益者である）7人以下の者により、直接又は間接に所有されていること

b) その居住地国である締約国において認定された、その時点を含む課税年度におけるその法人の総所得の 50%未満が、その法人の居住地国である締約国において、この条約の対象となる租税目的で所得控除がなされる支払の形で、同等受益者でない者に直接又は間接に支払われ又は稼得されていること（ただし、役務提供又は有形資産のための通常の事業での独立企業原則に基づく支払は含まない。）]

5. 一方の締約国の居住者が、この条項の前項までの規定の下で、この条約のすべての特典について享受する資格を有しない場合であっても、その締約国の権限ある当局（competent authority : CA）が、その居住者の要請に

対して関連する事実と状況の検討を行ったうえで、その居住者の設立、取得又は維持並びにその事業活動が、この条約の特典を得ることをその主たる目的の一つとしていないものと判断したのであれば、資格がないその居住者に特典を享受しようとする当該権限ある当局は、それにもかかわらず、これらの特典又は特定の所得又は資本に関する特典を享受される資格があるとして、その居住者を取扱うものとする。締約国の権限ある当局は、他方の居住者によってこの項の下でなされた要請を拒否する前に、その他方の権限ある当局と協議するものとする。

6. この条項の上記の規定の適用のために、下記の用語は以下の意味とする。
(以下、略)

上記の LOB 条項の案文は、第 3 項に「能動的事業活動基準」を、第 5 項に「権限ある当局による認定」を規定したものとなっている。

「能動的事業活動基準」とは、一方の締約国の居住者が適格居住者基準を満たすことができない場合であっても、居住地国において行う積極的な営業又は事業に関する一定の所得について条約の特典を受けることができるとする規定である⁽²⁷⁾。

「権限ある当局による認定」とは、能動的事業活動基準によっても居住者が条約の特典を受ける資格を得ることができない場合に、権限ある当局が認定をすることで、すべての条約特典又は一定の特典について、資格を付与することができることを認める「特典付与条項」ともいえる規定である⁽²⁸⁾。

LOB 条項については、これまで OECD モデル条約第 1 条(人的範囲)に関するコメンタリーのパラ 20 に、例として一つの雛型が示されていた。上記の案文とこの雛型とを比較すると同様のものである。また、

(27) 本庄資『新日米租税条約 解釈研究 基礎研究』78 頁。

(28) 本庄・前掲注(27)、83 頁。

これと我が国で初めて（包括的）LOB 条項を導入した 2004 年発効の新日米租税条約とを比較すると、源泉徴収に係る規定が新日米租税条約の LOB 条項にある点に違いがみられるものの、本報告書の案文も LOB 条項の規定として基本的なものであると思われる。

したがって、BEPS に係る租税条約への取組みとして、OECD モデル条約への LOB 条項の導入が提言されたことは、これまでの租税条約における取扱いを大きく変えるものと言えるものではなく、租税条約の濫用に対するよりの確な対応に向けて、これまで先進的な租税条約で既に採用されてきた居住者の取扱いが、OECD モデル条約に正式に導入される運びとなったのであり、個人的には、いわばこれは既定路線上の改訂だと認識するところである。

また、本報告書では、この LOB 条項の条文に対して詳細なコメントリー（A4 で 20 頁余り）が加筆されている。

(ロ) 「主要目的テスト」の導入

トリートイ・ショッピングに対する LOB 条項の導入に加え、アレンジメントの「主要な目的の一つ」が条約特典を享受する場合のルールとして、上記の「特典資格条項（Entitlement to Benefits）」の第 7 項に、「主要目的テスト（Principal Purpose Test）」を導入することが提言された。以下にその仮訳を示す。

7. この条約の他の規定にかかわらず、関連するすべての事実と状況の観点からみて、特典を得ることが、直接的又は間接的に、結果として特典を得たアレンジメントや取引における主要な目的の一つであると結論づけることが合理的である場合には、これらの状況において当該特典を付与することが、この条約の関連条項の目的に合致していることが証明されないのであるならば、この条約の特典は、所得の種類ごと又は資本に対して付与されないものとする。

このように「主要目的テスト」とは、たとえ前項までの LOB 条項の規定で適格者に該当していたとしても、アレンジメントや取引が、条約特典を享受することを「主要な目的の一つ (one of the principal purposes)」としているのであれば、当該特典を付与しないとする規定である。なお、本報告書では、前述のとおり、この「主要な」の用語（英語）については、「main」から「principal」への置き換えがなされている。

この主要目的テストは、我が国の租税条約では、2006 年の新日英租税条約、2007 年の新日仏租税条約、2008 年の新日豪租税条約等で取り入れられており、先進的な取組みのひとつであるとしても、BEPS に対する創設的な対応とまでは言えないと思われる。

上記の規定のなかでは、主要目的テストの要件は「主要な目的の一つ (one of the principal purposes)」に該当することであり、これが具体的にどのようなケースであるのかについては、A～E の事例が示されている。

(ハ) 最低限必要な措置としての勧告

上記の LOB 条項と主要目的テスト (PPT) に関しては、関係各国において最低限採用すべき措置として、以下のいずれかを租税条約に規定することが勧告された。

- ① LOB 条項と主要目的テスト (PPT) の両方
- ② 主要目的テスト (PPT) のみ
- ③ LOB 条項と、租税条約上又は国内法上に導管取引防止規定〔限定的 PPT〕

ロ その他の特典制限の回避を意図した状況への対策

特典制限の回避を意図したその他の状況としては、本報告書においても、以下の 7 つのケースが取り上げられている。

- ① 契約の分割 (Splitting-up of contracts)
- ② 労働者のハイアリング・アウトのケース (Hiring-out of labour case)
- ③ 配当の性格付けを回避する意図の取引
- ④ 配当の移転取引
- ⑤ 第 13 条第 4 項の適用を回避するための取引
- ⑥ 個人以外の二重居住者の条約上の居住地を決めるタイブレーカー・ルール
- ⑦ 第三国に設立された恒久的施設 (PE) の濫用防止ルール

- ① 契約の分割については、第 5 条第 3 項に係るコメントリーのパラグラフ 18 にある 12 カ月基準を、企業が契約をグループ企業でいくつか分割することで回避していることを指摘している。これについては、当該国における租税回避防止規定での対応の指摘もあるが、今後、[AP7 PE 認定の人為的回避の防止] において取り扱われることになる。
- ② 労働者のハイアリング・アウトのケースについては、第 15 条第 2 項による源泉地国の租税制度からの所得控除に係る特典の不適切な取得によるもので、これについては既に第 15 条に係るコメントリーでガイダンスが与えられている。
- ③ 配当の性格付けを回避する意図の取引については、[AP2 ハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメントの無効化] で取り扱われることになる。
- ④ 配当の移転取引については、租税条約は配当に対して軽減税率を適用することで、租税負担の軽減を図っているわけであるが、これに関しては、第 10 条に係るコメントリーのパラ 16 及びパラ 17 でその濫用について指摘が行われている。この濫用を防止するため、「最低持株期間 (minimum shareholding period)」の設定の提言がなされている。

- ⑤ 第 13 条第 4 項の適用を回避するための取引については、これは価値の 50%超が不動産である株式（不動産化体株式）の場合には、その不動産の所在地である締約国が当該株式に係る譲渡益に課税することができることを規定したものである。これについては、第 13 条に係るコメンタリーのパラグラフ 28.5 で、濫用防止の観点から、株式以外の事業体（パートナーシップや信託など）の持分についても適用があることにされており、第 13 条第 4 項を改訂することが合意されている。

しかし、50%超という基準を回避するために、株式やその他の持分の譲渡がなされることがあり、これが濫用を招いていることが把握されているが、これについても第 13 条第 4 項を改訂することが合意されている。

- ⑥ 個人以外の二重居住者の条約上の居住地を決めるタイブレーカー・ルールについては、現在、法人に関しては「その者の事業の実質的管理の場所が所在する締約国の居住者とみなす」との規定がなされているが、濫用防止の観点から、これを第 4 条第 3 項に係るコメンタリーのパラグラフ 24.1 にある代替案に置き換えることが提言された。

この代替案では、二重居住者である法人等について、個人以外の二重居住者に係る両締約国は、実質的管理の場所、設立地、その他の関連する要因を考慮して、条約の適用に係る居住地を合意により決定するよう努めなければならないが、かかる合意が存在しない場合には、当該者は、条約の定める一切の租税の軽減又は免除を享受する資格を有しないこととされている。

- ⑦ 第三国に設立された恒久的施設 (PE) の濫用防止ルールについては、第 24 条に係るコメンタリーのパラグラフ 71 の後段で、PE の居住地で国外所得が免税となる場合に国際的²二重非課税が生じることになり、これは濫用とみることができるとして問題であることの指摘がなされている。

このような濫用的な PE の利用には、租税条約上で個別的濫用防止規定 (Specific Anti-Abuse Provision) が必要であるとして、国際的
二重非課税を防ぐため、それについての条約の案文及びそのコメント
リーについて提言がなされている。

4 租税条約濫用への国内税法での対応及び「セービング・クローズ」の導入

租税回避に対する対応としては、条約上の問題だけでは不十分であり、国内法の改正も要求される。ここでの主たる目的は、「租税条約は、条約特典を得ることにより租税回避を行う取引を防止しようとする国内税法の個別規定の適用を妨げるというものではないことを明確にする」ということである。問題点として、本報告書においても、以下の議論が指摘された。

- 一般的租税回避防止規定 (GAAR) の適用への妨げ〔租税条約の諸規定〕
- 外国子会社合算税制 (CFC 税制) への妨げ〔第 7 条及び／又は第 10 条第 5 項〕
- 過少資本税制の適用への妨げ〔第 24 条第 4 項及び第 5 項〕
- 居住者事業体への制限的連結納税制度の適用への妨げ〔第 24 条第 5 項〕
- 出口税又は出国税への妨げ〔第 13 条第 5 項〕
- 配当をキャピタルゲインに転換して非課税にする取引への配当ストリップング・ルール等の適用の妨げ〔第 13 条第 5 項〕
- グランタートラストルール等の所得の国内割当ルールの適用の妨げ〔第 13 条第 5 項〕

これらのいくつかについては、既にコメントリーで取り扱っているものである。また、第 1 条に係るコメントリーのパラグラフ 22.1 において、租税条約の規定と国内否認規定との関係については、以下の解釈が示された。

「実質主義、経済的実質及び GAAR を含む国内否認規定は、いかなる事実関係が租税債務を生じさせているかを決定するための国内税法によって定め

られた基本的な国内課税ルールの一部である。これらの国内否認規定は租税条約を対象とするものではなく、それによって影響を受けるものではない。したがって、一般論として、そのような国内否認規定と租税条約の規定の間には抵触は存しないであろう。例えば、そのような国内否認規定の適用によって、所得の性質の再決定や所得を真に稼得した納税者の再決定が行われる限りにおいて、租税条約の規定は、これら再決定の修正を考慮に入れて適用することができる。」

本報告書においても、このような租税条約の規定と国内否認規定との関係を、租税条約上で明らかにするために、OECD モデル租税条約に、米国の租税条約の特徴の一つとしてよく知られている「セービング・クローズ (Saving Clause)」の取扱いを、第 1 条第 3 項として導入することを提言している。以下にその仮訳を示す。

第 1 条

3. この租税条約は、第 7 条第 3 項、第 9 条第 2 項、第 19 条、第 20 条、第 23 条、第 24 条、第 25 条及び第 28 条の規定の下で付与される特典を除き、一方の締約国によるその居住者への課税に影響を及ぼすものではない。

「セービング・クローズ」とは、両締約国のそれぞれの居住者に対する課税をそれぞれの締約国の国内法どおりに確保しようとする規定である。ただし、これには、通常、国際的二重課税の排除の観点から適用除外規定が置かれており、上記の案文でも、「第 7 条第 3 項、第 9 条第 2 項、第 19 条、第 20 条、第 23 条、第 24 条、第 25 条及び第 28 条」が適用除外となっている。

5 「タイトル」及び「前文」の改訂

B の「租税条約が国際的二重非課税を意図しないことの明確化」については、本報告書において変更はなく、OECD モデル租税条約の「タイトル」及び「前文」について、以下のように改訂することを提言している。

所得及び資本に対する租税に関する二重課税の回避並びに
脱税及び租税回避の防止のための A 国と B 国との間の条約

条約の前文⁽²⁹⁾

A 国と B 国は、

経済関係の将来的発展及び租税に関する協力関係の強化を希求するものとし、

二重非課税の機会を生じさせず、かつ、脱税又は租税回避（第三国の居住者の間接利益のためにこの条約により付与される特典を得る目的でのトリートイ・ショッピング・アレンジメントを含む。）により租税を減少させることなしに、所得及び資本に対する租税に関する二重課税を回避するための条約を締結することを意図し、

以下の事項について、合意するものとする。

〔合意内容を記述〕

加えて、その「序論」の冒頭パラグラフ 2 について「これらの国々は、長きに亘り、脱税や租税回避を防止することを目的として、課税事項に係る協力関係を、特に、情報交換や徴収共助を通じて発展させることの必要性を認識してきている。」との文章を加筆することが示され、続けて、モデル条約の名称についてのパラグラフ 16 に、16.1 及び 16.2 として、今回の OECD の BEPS 行動計画に係る取組みに関する加筆がなされている。

なお、ここでは、我が国には GAAR が存在していないことを、個人的には指摘しておきたいものとする。

(29) 現状では、「条約の前文」に案文は示されておらず、空白であり、「条約の前文は、両締約国の憲法上の手続に従って起案されるものとする。」という脚注が付されているだけである。

6 「序論」の改訂

Cの「一般的に租税条約の締結を決定する前に考慮すべきタックス・ポリシーの特定」についても、本報告書において変更はなされていない。

OECDモデル条約の「序論」に新たに「C 租税条約を締結するかどうか又は既存の条約を改正するかどうかの判断に重要なタックス・ポリシーに係る考慮事項」として、パラグラフ 15.1～15.6 の追加を行い、ここで、「租税条約を締結する両締約国は、自国の居住者の置かれたクロスボーダーの状況において、現実に二重課税のリスクが存在している程度について評価すべきである（二重課税のかなり多くは、国内法により解決されている）」ことや、「条約を締結する相手国が、行政共助や情報交換を効果的に実施できる能力を有しているのか又は進んで行うのか」などが、考慮すべきタックス・ポリシーとして提言された。

7 「租税条約濫用防止」に係る制度改正と立証責任への影響について

「租税条約濫用防止」に係る制度改正の勧告として、すべての租税条約に「LOB条項」か「主要目的テスト」のどちらかがされることによる立証責任に与える影響を考察すると、以下のことが言えるのではないかと思慮する。

- 「LOB条項」の導入については、この取り扱いに（LOBの要件を満たしているかどうかについて）疑義があるようでは租税条約上の特典が賦与されないことにもなりかねないことから、その提出時に納税者は必要となる情報の提供についての確な対応が要求されるかと思われる。税務当局は特典の賦与と引き換えに十分に必要となる情報を納税者から入手すべきかと思われるが、「LOB条項」の手続きの時点で必要となる情報のすべてを限定できるのか、そのような情報を提出させる手続きが通常の手続き上で可能か疑問の凝るところでもある。
- 「主要目的テスト」の導入については、これは租税条約上のGAARという性格を持っている条項であり、立証の難易度がかなり高いものではないかと思われるところである。したがって、「主要目的テスト」に

については、実行性の観点及び納税者に有利な主張の観点から当初から納税者に立証責任を負担させるべきではないかと思慮するところである。

第3節 AP8〔移転価格税制 ①無形資産〕

OECDの「BEPS行動計画」では、移転価格税制への取組みに関しては、〔AP8 ①無形資産〕、〔AP9 ②リスクと資本〕及び〔AP10 ③他の租税回避の可能性が高い取引〕と、3つに分けて取り組むこととされているが、このうち、2014年9月に期限が置かれているのは〔AP8 ①無形資産〕の基本的部分である。

1 OECDにおける無形資産に係る移転価格税制上の取組み

OECDの無形資産の取組みはWP6で執り行われてきたものではあるが、これまでの経緯としては、WP6では、2010年にOECD移転価格ガイドラインに「第9章 事業再編に係る移転価格の側面」を追加改訂した直後から「第6章 無形資産に対する特別の配慮」の改訂作業に移行し、2012年6月6日には、当初予定より1年半前倒しで「OECD移転価格ガイドライン第6章及び関連条項の改訂に関するディスカッション・ドラフト（Discussion Draft Revision of the Special Consideration for Intangibles in Chapter VI of the OECD Transfer Pricing Guidelines and Related Provisions;以下「無形資産初期ドラフト」という。）」が公表された。

このディスカッション・ドラフトは、正式にOECDの租税委員会でドラフトとして承認されたものではなく、暫定ドラフト（interim draft）であるとの説明が冒頭でなされている。OECDは2012年9月14日まで、パブリック・コメントをビジネス・コミュニティ等から広く受け付け、その結果について、同年11月に開催されたOECDの公開討論会で活発にディスカッションがなされたところである。

これらのパブリック・コメントを受けた上で、「BEPS行動計画」の公表が

らわずか約 10 日後の 2013 年 7 月 30 日に、正式なディスカッション・ドラフトである「無形資産の移転価格に関する修正ディスカッション・ドラフト (Revised Discussion Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangible) (以下「無形資産修正ドラフト」という。) の公表が行われた。このなかで、OECD 移転価格ガイドライン第 6 章の改訂案が示され、再度パブリック・コメント等の受けが行われたわけである。

このように、OECD の無形資産に係る移転価格への取組みについては、BEPS の議論がなされ始めた 2013 年 6 月以前から WP 6 で継続してなされてきたものであり、今回の WP 6 の BEPS の取組みは、上記のこれまでの無形資産に係る移転価格への取組みとオーバーラップするように進められてきた。

この「無形資産修正ドラフト」が [AP8 ①無形資産] のディスカッション・ドラフトに当たり、これに対するパブリック・コメント及び関係国の対応を経て、2014 年 6 月に租税委員会本会合において OECD 移転価格ガイドライン第 6 章の改訂案が承認され、9 月 16 日に [2014 Deliverable] の報告書として公表された。しかし、今回の承認では、そのすべてが確定されたわけではない。その一部については、[AP8 ①無形資産] の「価格付けが困難な無形資産の移転に関する特別ルールを策定 (2015 年 9 月期限)」に該当する部分であるとして、2015 年 9 月まで引き続き検討することとされている。以下に、まず、未確定部分の指摘をしておく。

2 本報告書の OECD 移転価格ガイドライン第 6 章の未確定部分

(1) 本文における未確定部分

① 「無形資産に係る収益の帰属等」に関する部分 (B 節の全体)

改訂された OECD 移転価格ガイドライン第 6 章の本文は、後述のとおり、A から D までの節で構成されているが、このうち「B. 無形資産の所有及び無形資産の開発、改良、維持、保護及び利用を伴う取引」(これは「無形資産に係る収益の帰属等」の在り方について取扱いを示した

ものである。)については、B 節ごと全体が未確定部分とされた。

無形資産に対する収益の帰属等を取り扱った本節については、関係各国の意見調整も現段階で十分でないところであり、パブリック・コメントを参考にして引き続き検討がなされることとされた。

移転価格上の無形資産に対する収益の帰属等は、BEPS の防止の観点から最も重要な部分である。未確定とされた本節の改訂案については、いくらかの変更が加えられているが、現段階においては、「経済的実質に基づいて経済実体のあるところに収益が配分されるべき」というスタンスは堅持されているようであり、2015 年 9 月に向けてこれがどのように維持されていくかについて、BEPS の取組みの有効性の観点から十分に注視していくべきものである。現状の内容を確認していただくため、B 節についてはその仮訳を後掲する。

② 「利益分割法の適用」に関する部分

利益分割法の適用については、「ある状況において、無形資産又は無形資産の権利の移転に対して信頼性が高い比較可能な非関連者取引を把握することができない場合に、取引利益分割法は、そのような移転のための独立企業条件を決定するために利用することができる」との考えが示されており、「十分に無形資産又は無形資産の権利の移転に関する問題に適用可能である」とされているが、現実に利益分割法が有効であるかを含めて引き続き検討を行うこととされた。

③ 「取引時点で評価が極めて困難である場合の独立企業原則」に関する部分

今回の改訂 OECD 移転価格ガイドライン第 6 章では、無形資産の一括譲渡等に係る独立企業間価格の算定に対して、会計上の評価手法である DCF 法を移転価格税制上に導入することとされたわけであるが、この会計上の評価手法には、取引時点で評価が極めて困難であることがあり得るといった問題点を内包しており、これに対しては、当に「価格付けが困難な無形資産の移転に関する特別ルールを策定」することが必要に

なるものである。

具体的には、米国やドイツで既に導入がなされている「所得相応性基準」をどう考えるのか、また、これについては「後知恵」の問題があるとも指摘がなされており、早期の検討が待たれるものである。

(2) 事例に係る主な変更点及び未確定部分

上記の未確定部分と連動する形で、付属文書としての 33 の事例については、まず「無形資産に係る利益の帰属等」に関して、事例 1 から事例 7 までが、ドラフト時の事例 1 から事例 3 までと差し替えられ、これらはファイナライズが見送られた。その他にも、現時点では確定に時期尚早としてファイナライズが見送られたものが 6 事例ある。これら事例については確定されたものも含めて、現時点での 33 の事例のすべての図解を作成し後掲しておく。

3 本報告書の OECD 移転価格ガイドライン第 6 章の概要

2014 年 9 月における OECD 移転価格ガイドライン第 6 章は、無形資産修正ドラフトのときと同じで以下のように、本文が A から D の 4 節に、付属文書として事例を加えた構成となっている。付属文書である事例については、27 事例から 33 事例に増えているが、新設された 9 事例のうち 7 事例はファイナライズされていない。以下に、本文の A から D の概要を示す。

[本報告書の OECD 移転価格ガイドライン第 6 章の構成]

- A. 無形資産の特定
- B. 無形資産の所有及び無形資産の開発、改良、維持と保護に関する取引
- C. 無形資産の使用又は移転に関わる取引
- D. 無形資産に関わる事例に係る独立企業条件の決定における補足ガイダンス
 付属文書 無形資産に対する特別の配慮に関する指針を説明する事例 (33 事例)

① A. 無形資産の特定

無形資産の特定（Identifying Intangibles）については、「狭すぎるあるいは広すぎる無形資産という用語の定義は、結果として移転価格分析において困難を生じさせる可能性がある」として、『無形資産』という用語は、有形資産や金融資産ではなく、商業活動に使用するにあたり所有又は支配することができ、比較可能な状況で非関連者間による取引において発生した場合に、その使用又は移転によって報酬が生ずるもの」という幅の広い概念としての定義が置かれた。

そのうえで、無形資産の実例として、「特許」、「ノウハウ及び企業秘密」、「商標、商号及びブランド」、「契約上の権利及び政府の免許」、「ライセンス、その他の制限された無形資産の権利」、「のれん及び継続企業の価値」、「グループシナジー」及び「市場固有の特徴」について、移転価格上の概念が示された。

② B. 無形資産の所有及び無形資産の開発、改良、維持、保護及び利用を伴う取引

前述したとおり、未確定部分として引き続き検討がなされることとされたB節については、次節においてその全文の仮訳を示す。

③ C. 無形資産の使用及び移転を含む取引

移転価格税制上における無形資産の取扱いでは、無形資産を特定すること、無形資産の所有者を識別することに加えて、無形資産の移転に伴う関連者間取引の特定と適切な性格づけを移転価格分析の開始時に検討する必要があるとして、無形資産に係る取引を「無形資産又は無形資産の権利の移転」及び「棚卸資産取引又は役務提供取引に関連して無形資産の使用に関わる取引」に区分し、これはそれぞれの取扱いについて示したものとなっている。

④ D. 無形資産に関わる事例に係る独立企業条件の決定における補足ガイダンス

無形資産の独立企業間価格の算定に係る補足ガイダンスとして、このな

かで「評価テクニックの使用」が取り扱われ、DCF法を使用に関して会計上の評価の使用に当たっては、「健全な会計目的のために、会社の貸借対照表に反映された資産価値の評価の前提には、保守的な前提や推定が反映されることがある。このような会計に固有の保守主義は、移転価格上は狭すぎる無形資産の定義につながる場合があり、必ずしも独立企業原則と合致しない評価アプローチにつながることもある。」との指摘をし、そのうえで、将来の予測キャッシュ・フローの割引価値を見積もる評価テクニックについては、「このアプローチに基づくと、評価はとりわけ、財務予測、成長率、割引率、無形資産の耐用年数、取引の税効果に対して、現実的で信頼性の高い定義を行わなければならない。さらに、適切であれば、最終価値の考慮も必要である」とした。

なお、「利益分割法の利用」及び「取引時点で評価が極めて困難である場合の独立企業原則」の部分については、前述したとおり、未確定部分として引き続き検討がなされることとされた。

4 B節の仮訳

未確定とされたB節については、その仮訳については若干分量が多いためここでの掲載は割愛するが、その内容を確認したい人は、「税源浸食と利益移転（BEPS）に係る我が国の対応に関する考察」論叢論文 83号 255頁にその仮訳があるので参照されたい。

5 付属文書「無形資産に対する特別の配慮」に関する事例（33事例の図解）

本報告書のOECD移転価格ガイドライン第6章には、付属文書として33事例が添付された。以下の33事例について、ドラフトからの追加・変更がわかるようにした図解については、「税源浸食と利益移転（BEPS）に係る我が国の対応に関する考察」論叢論文 83号 280頁～306頁に示したので、それを参照していただきたい。（紙面の都合上、事例1についてのみ、参考としてここで示す。）

OECD 移転価格ガイドライン第 6 章に係る 33 事例 一覧

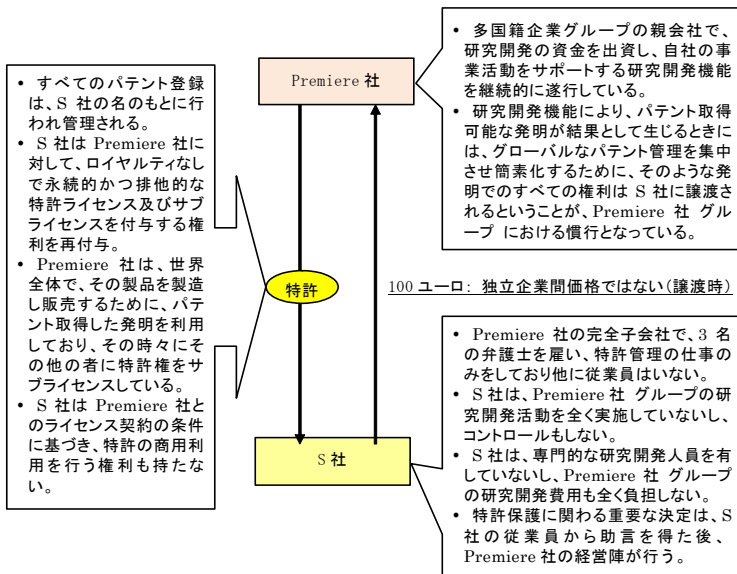
〔事例 1〕 無形資産の法的所有①ー契約の真実の性質	〔旧事例 1 を改変〕	〈未確定〉
〔事例 2〕 無形資産の法的所有②ーロイヤルティの帰属	〔旧事例 2 を改変〕	〈未確定〉
〔事例 3〕 無形資産の法的所有③ー売却益の帰属	〔旧事例 3〕	〈未確定〉
〔事例 4〕 無形資産の法的所有④ーパテント管理と収益の帰属	〔新設〕	〈未確定〉
〔事例 5〕 無形資産の法的所有⑤ーパテント管理と損失リスク	〔新設〕	〈未確定〉
〔事例 6〕 無形資産の法的所有⑥ーパテント価値の高騰	〔新設〕	〈未確定〉
〔事例 7〕 無形資産の法的所有⑦ー開発費用負担と収益の帰属	〔新設〕	〈未確定〉
〔事例 8〕 無形資産に関連するリスク	〔旧事例 4 を修正〕	〈確定〉
〔事例 9〕 販売用無形資産ーマーケティング戦略①	〔旧事例 5〕	〈確定〉
〔事例 10〕 販売用無形資産ーマーケティング戦略②	〔旧事例 6〕	〈確定〉
〔事例 11〕 販売用無形資産ーマーケティング戦略③	〔旧事例 7〕	〈確定〉
〔事例 12〕 販売用無形資産ーマーケティング戦略④	〔旧事例 8〕	〈確定〉
〔事例 13〕 販売用無形資産ー商標へのロイヤルティ支払	〔旧事例 9〕	〈確定〉
〔事例 14〕 製造用無形資産ー商標加工に係るロイヤルティ支払	〔旧事例 10〕	〈確定〉
〔事例 15〕 研究開発ー多国籍企業の研究開発の分担①	〔旧事例 11〕	〈確定〉
〔事例 16〕 研究開発ー多国籍企業の研究開発の分担②	〔旧事例 12 を修正〕	〈未確定〉
〔事例 17〕 研究開発ー研究開発無形資産の一括譲渡	〔旧事例 13〕	〈未確定〉
〔事例 18〕 研究開発ー製薬会社の研究開発無形資産の譲渡	〔旧事例 14〕	〈未確定〉
〔事例 19〕 製造特許等の使用許諾契約	〔旧事例 15〕	〈確定〉
〔事例 20〕 販売用無形資産の移転	〔新設〕	〈確定〉
〔事例 21〕 国際的事業再編時における無形資産の再配分	〔旧事例 16 を改変〕	〈確定〉
〔事例 22〕 販売統括会社への無形資産からの所得の帰属	〔旧事例 17〕	〈確定〉
〔事例 23〕 企業買収時における無形資産の価値の配分	〔新設〕	〈確定〉
〔事例 24〕 研究開発会社を取得した場合の国際的事業再編	〔旧事例 18〕	〈確定〉
〔事例 25〕 関連会社へのソフトウェア開発支援	〔旧事例 19〕	〈確定〉
〔事例 26〕 関連会社への訴訟支援	〔旧事例 20〕	〈確定〉

〔事例 27〕 企業買収により取得した無形資産の関連会社への付与	〔旧事例 21〕	〈確定〉
〔事例 28〕 国際的事業再編—グループ間における特許の集約	〔旧事例 22〕	〈確定〉
〔事例 29〕 国際的事業再編—委託製造業者への転換	〔旧事例 23〕	〈確定〉
〔事例 30〕 国際的事業再編—独立企業間価格の決定	〔旧事例 24 を改変〕	〈確定〉
〔事例 31〕 「後知恵」の不適切な使用	〔旧事例 25〕	〈未確定〉
〔事例 32〕 予期せぬ事象による正当な移転価格の変更	〔旧事例 26〕	〈未確定〉
〔事例 33〕 価格調整条項	〔旧事例 27〕	〈未確定〉

- 上記の事例タイトルは理解の一助として作者が創作したものであり、原文には存在しない。

〔事例1〕無形資産の法的所有①—契約の真実の性質〔旧事例1を改変〕

〈未確定〉



〔結論：Premiere社とS社の契約の性質〕

- その契約の下で、Premiere社は特許管理サービス以外の無形資産の開発、改良、維持、保護及び利用に関連してすべての機能を使用する。
- Premiere社は、無形資産の開発と利用に関連したすべての資産を提供して使用しており、そして、すべて又は十分に無形資産に関連したリスクの全部を負っている。
- Premiere社には、無形資産の利用から得られた収益の大部分を得る権利があるべきである。税務当局は、Premiere社とS社の間の契約の真実の性質を決定することによって、適切な移転価格の解決にたどり着くことができるであろう。
- その事実によって、S社の権利の名目上の譲渡と、Premiere社に戻される完全な利用権利の同時の許諾が、これらを総合すれば、Premiere社とS社の間には、実質的に「特許管理サービス契約」が反映されていると判断されるであろう。
- 特許管理サービスのための独立企業間価格が決定され、そして、Premiere社は、多国籍企業グループによる特許の利用から得られた収益の支配権を保有しているか又は割り当てられるであろう。



Premiere社とS社の契約の真実の性質は
「特許管理サービス契約」である

5 「無形資産に係る移転価格上の制度改正」と立証責任への影響について

「無形資産に係る移転価格上の制度改正」が立証責任に与える影響を考察すると、以下のことが言えるのではないかと思慮する。

- 移転価格で争点になるのは、「独立企業間価格の算定」についてである。特に無形資産については、評価困難な場合が多く、比較対象取引が存在しない場合も想定される。BEPS 上で問題となる「無形資産の一括移転」については、まさに算定困難であり、今後、DCF 法が導入されたとしても、その評価の根拠について実際に取引に関わっていない者が容易に提示できるものではない。したがって、これこそ証拠との距離が最も近い納税者にその根拠を提示してもらう必要があることは明らかであろう。ドイツでも、まずは、納税者に移転パッケージに何が入っているのか明らかにさせ、その評価額を明示させており、我が国においても、最低限、この手続きは必要であろうと思慮される。
- OECD は「所得相応性基準」を各国において導入することを勧告しているらしいが、この「所得相応性基準」について立証するためには、無形資産が移転された関連者がそれにより、実際にいくら利益を計上できたのかを把握する必要があり、その把握が CbC Reportin 等から入手できないのであれば、これは「無形資産の一括移転」に係る DCF 法に関する立証と同等か国外関連者情報でもあり、それ以上に難易度が高いものと思慮される。「所得相応性基準」を導入するのであれば、国外関連者に係る無形資産に係る所得獲得額に係る情報について入手できる報告制度が必要である。
- また、国外関連者に係る無形資産に係る所得獲得額に係る情報に関して、グループ企業間で、無形資産の開発、改良、維持、保護及び利用をどの程度各企業が成したかについての情報を得られないと、所得獲得額に係る情報に正確性を与えられないことになることから、これらについても情報提供させる報告制度も必要になる。
- 33 の事例内容から立証責任への影響を検討するに、国外関連者に係

る次のような情報を具体的に把握しないとそれら事例に係る立証責任を果たすことは困難であると思われるが、国外で質問検査権のない税務当局にとってこれらの具体的な情報の十分な把握は困難である。租税条約の情報交換ではそこまでの具体的な情報の把握は難しいと思われる。

- 国外関連者の役員や従業員の勤務実態や貢献度；ほぼすべての事例
- 国際的事業再編の事例ではその具体的内容；事例 21、事例 28～30 等
- 商標の経済価値；事例 5～10
- 国外関連者の研究開発活動又はマーケティング活動の実態；事例 9～16

第 4 節 AP 13 [移転価格関連の文書化の再検討と CbC Reporting]

移転価格税制に関しては、[AP13 移転価格関連の文書化の再検討] でも取り上げられており、これは、OECD 移転価格ガイドラインの「第 5 章 文書化」の改訂を意図したものである。

2014 年 1 月 30 日に公表された「移転価格文書化と CbC Reporting に関するディスカッション・ドラフト (Discussion Draft on Transfer Pricing Documentation and CbC Reporting ; 以下「文書化と CbC Reporting ドラフト」という。)」は、移転価格文書化の様式として「マスターファイル」と「ローカルファイル」を規定し、マスターファイルの一部として「Country-by-Country Reporting (以下「CbC Reporting」という。)」を位置づけることで、世の中に初めて「CbC Reporting」を移転価格文書化に組み込む内容として公表がなされた。

この「CbC Reporting」の移転価格文書化への導入とその様式案の公表は、ビジネス界に対して大きなインパクトを与え、我が国においては経団連がこの導入に対しかなり否定的な意見書の提出を行ったところである。

その後、OECDは4月2日にインターネットで行った「OECD Live Webcast」で、このドラフトの様式案等に対する修正事項の公表を行い、ビジネス界からの意見に一定の理解を示したうえで、6月の租税委員会本会合では、その修正事項に沿ったOECD移転価格ガイドライン第5章の改訂案について、まだ継続的な検討の必要性があるとしながら承認が行われ、9月16日に「2014 Deliverable」の報告書として公表がなされた。

以下に、文書化とCbC Reportingドラフトからの主な変更点を確認したうえで、本報告書の内容について確認を行う。

1 文書化とCbC Reportingドラフトからの主な変更点

(1) 移転価格文書化のアプローチの三層構造化

ドラフトでは、移転価格文書化のアプローチとして、①企業グループ全体に共通する基本情報を含む「マスターファイル」及び②ローカル企業の重要な取引に特化して記載される「ローカルファイル」の「二層構造」が示され、③国ごとの所得配分、税額及び経済活動指標に関する情報などを含む「CbC Reporting」は、マスターファイルの一部として位置づけられ、独立した個別の文書としては取り扱われていなかった。

本報告書では、「CbC Reporting」をマスターファイルから独立させ、「三層構造」が採用されることとされた。

(2) CbC Reportingの記載項目の大幅な変更

ビジネス界に多大なるインパクトを与えたCbC Reportingへの記載項目については、前述したとおり「OECD Live Webcast」でその修正事項が公表されていた。

本報告書のCbC Reportingの様式では、「OECD Live Webcast」でその修正事項に沿って、記載単位が、国ごとの「構成事業体」単位から「国」単位に改められ、かつ、記載項目もかなり限定され、多国籍企業への負担をかなり抑えたものとされた。

(3) CbC Reporting への「構成事業体リスト」の新規追加

「構成事業体」単位での CbC Reporting の作成は見送られたが、多国籍企業グループ内の構成事業体に係る情報については、新たに「CbC Reporting の集計に含まれる多国籍企業グループの構成事業体リスト」を作成し追加添付することとされた。

2 本報告書の OECD 移転価格ガイドライン第 5 章の概要

(1) 第 5 章の構成

本報告書での OECD 移転価格ガイドライン第 5 章の構成は、ドラフトとほぼ同様であり、以下の A～E の 5 つの節に、「マスターファイル」、「ローカルファイル」及び「CbC Reporting」の 3 つの様式を添付書類とする構成が取られた。

本報告書の内容をこの構成に基づいて、以下に示す。なお、ドラフトからの変更部分にはアンダーラインを付記する(項目の前後入替は含めず)。

〔本報告書の OECD 移転価格ガイドライン第 5 章の構成〕

- A. イントロダクション
- B. 移転価格文書化の目的
- C. 移転価格文書化の三層構造アプローチ
- D. コンプライアンスに関する論点
- E. 執行及び再検討

別添 1：マスターファイル

別添 2：ローカルファイル

別添 3：CbC Reporting - 納税地別の所得・税額・事業活動の配分の概況
CbC Reporting - 納税地別の国籍企業グループの構成事業体のリスト

(2) 「B. 移転価格文書化の目的」の内容

移転価格文書化の目的として、以下の3つが挙げられている。

- ① 関連者間取引に係る価格やその他の条件を設定するときや、そのような取引からの所得を税務申告で報告するときに、納税者が適切に移転価格に必要な検討をすることを確かなものとする
- ② 移転価格に係るリスクの評価を実行するために必要な情報を税務当局に与えること
- ③ 税務当局がその法的管轄における税制に従って適切に完全な移転価格調査を実行するために必要となる情報を、税務当局に与えること

(3) 「D. コンプライアンスに関する論点」の内容

コンプライアンスに関する論点として、以下の事項について解説がなされている。

同時文書化

納税者は、移転価格の設定前にその価格が適切であるか検討をすべきであり、税務申告書を提出するときにその取引結果から独立企業原則について確認すべきである。

納税者は文書化で、過大なコストや負担を強いられるべきではなく、税務当局は納税者のコストや負担についてバランスを取ることを要請される。

文書の作成・申告時期

移転価格文書の提出時期は各国で異なるが、ローカルファイルは、対象事業年度の税務申告時までには作成されていることが望ましい。

マスターファイルは、グループの「究極の親会社 (ultimate parent)」の申告期限までに再検討され、必要に応じて更新されることが望ましい。

CbC Reporting の作成時期は、構成事業体からの財務情報等の入手のタイミングに鑑みて、「究極の親会社 (ultimate parent)」の事業年度終了日から 1年間期限が延長される。

重要性

すべての国外関連者取引に、完全な文書化を要求するほどの重要性があるわけではない。移転価格文書化においては、明確な重要性の閾値（threshold）の設定が求められる。

重要性基準は、商業上の実務において一般的に理解され受け入れられる客観的な基準とされるべきである。中小企業の文書化については、大企業に比して軽減されることが、コストと負担のバランスから必要である。

CbC Reporting については、多国籍企業グループが事業を行う納税地での企業活動の規模に関係なく、税務上の納税地のすべてが記載されるべきである。

文書の保存期間

納税者はその所在地国の国内法で求められる法定期間を超えて文書を保存する義務を課されるわけではない。税務当局は、法定期間の経過年分の文書の情報については、入手が制限されることに留意すべきである。

文書の更新頻度

原則として、マスターファイル及びローカルファイルは、毎年更新されなければならない。しかし、負担軽減の観点から、ローカルファイルの一部は3年ごとの更新が認められることとされた。

使用言語

移転価格文書に使用される言語は、各国の国内法に拠ることとする。各国は、文書化の有用性を損ねないのであれば、汎用的な言語での提出を認めることが推奨される。

なお、税務当局は、納税者の負担を考慮しつつ、マスターファイルの必要部分の翻訳を依頼できる。

罰則

各国はこれまでに移転価格文書化の効果的な運用を確保するため、その不遵守のコストが高くつくように罰則を設定している。しかし、多国

籍企業が入手できない情報の不提出に対して、罰則を課さない配慮が必要である。

他のグループメンバーが、移転価格に関する責任を有しているという主張は、文書不作成の理由とはならず、文書不作成に関する罰則を回避できる理由にもならない。

移転価格文書化に合理的な努力を行った納税者に過大な罰則を科すことは不公平である。また、十分な文書化を行っている納税者に対して、罰則減免や税務当局側に立証責任を転換するというインセンティブを与える国もある。

守秘

税務当局は、営業上の秘密、技術上の秘密、その他の秘密について、情報の不開示を保証しなければならない。訴訟手続きにおいてそれらの開示が求められた場合にも、守秘を保証すべきであり、必要な部分に限り開示をするに留めるべきである。

OECD の「Keeping it safe」が、情報交換により交換された情報の守秘を確保するためのルールや実務に関する指針を提供している。

(4) 「E. 執行及び再検討」について

提出方法及び税務当局間の情報の共有方法に関して、ローカルファイルについては現地の税務当局に提出することで見解の一致をみているが、マスターファイル及び CbC Reporting については、いくつかの提出方法等の見解が存在しており、現段階では一致に至ってはいない。

WP6 では、この問題に対し、以下のことを考慮に入れて分析を進める予定である。

- 商業上センシティブな情報の守秘の重要性
- 税務当局のための透明性に資する適時に利用できる情報入手の重要性
- すべての関係国に情報が継続的に報告される重要性
- 多国籍企業についてすべての関係国が共通の理解を有することを担保する重要性 等

また、WP6 では、本報告書の第 5 章の文書化のメカニズムが新規の施策であり、検証はなされていないことから、再検討が必要になると考えており、2020 年末までに BEPS プロジェクト加盟国で再検討の実施を予定している。このなかで、構成事業体ベースでの報告やグループ内取引（利子・ロイヤルティ・役務提供）情報の必要性についても再検討が予定されている。

3 マスターファイル・ローカルファイル・CbC Reporting の様式

以下に、本報告書の「マスターファイル」、「ローカルファイル」及び「CbC Reporting」の様式を示す。「CbC Reporting」は、2 つの様式に分割されたものとなっており、比較参考のため、ドラフトで公表された CbC Reporting の様式を最後に付記しておく。

(1) マスターファイル

マスターファイルは、原則、多国籍企業の経済的、法的、財務上及び税務上のコンテキストにおける移転価格の実務上のハイレベルな情報を提供することを目的としているものであり、グループのあらゆるすべての無形資産リストを提供させるなどの、目的に合わない必要以上に負担をかける網羅的な詳細情報の提供を意図としたものではない。

重要な取決や無形資産等のリストなど、多国籍企業グループ全体の事業や方針のハイレベルな概観を税務当局に提供するものがマスターファイルであり、賢明な事業上の判断によって提供する情報を決定する必要がある。 マスターファイルは、必要に応じ、事業分野ごとに作成を行う。

マスターファイルにおいて、大きな変更点として「事業分野ごとの高報酬従業員上位 25 名の肩書き及び国名（注：個人名は不要）」が削除されたことがあげられる。

別添 1 マスターファイル

組織のストラクチャー

- 多国籍企業の法的及びオーナーシップ(所有関係)のストラクチャー並びに関連事業体の所在地を図示したチャート

多国籍企業の事業に係る記述

多国籍企業の主な事業分野ごとに作成

- 多国籍企業の事業概況の記述には以下の事項を含む
 - 事業収益の重要なドライバー(推進力を与えるもの)
 - 売上規模 5 位以上の及びグループ売上 5%超の製品及び/又は役務提供のサプライチェーンに係る記述。これには図示したチャート又はダイアグラムが必要とされる。
 - 研究開発以外の多国籍企業のグループメンバー間の重要な役務提供契約のリスト及び簡易な記述。重要な役務提供を行う主要拠点の機能及び役務提供コストの配分並びにその対価の決定に係る移転価格ポリシー含む。
 - 上記の主要な製品及び役務提供の主なマーケットの地理的な記述
 - グループ内の個々の事業体による価値創造への主な貢献を記載した機能分析、すなわち、重要である実行された重要である機能、仮定されたリスク並びに使用された重要な資産の簡易な記述
 - 事業年度内に生じた事業再編取引、事業買収及び事業売却の記述

多国籍企業の無形資産

- 多国籍企業の無形資産に係る開発・所有・利用に関する包括的戦略の概要(主な研究開発施設の所在地と研究開発に係るマネージメントの場所を含む)
- 多国籍企業グループが法的に所有する移転価格上において重要な無形資産のリスト
- 無形資産に関する重要な関連者間の契約のリスト(費用分担契約、主な調査業務契約、ライセンス契約を含む)

- 研究開発と無形資産に係るグループの移転価格ポリシーの概要
- 当該事業年度内における関連企業間の無形資産の重要な持分の譲渡に係る概要(事業体、所在地国及び譲渡対価を含む)

多国籍企業のグループ内金融活動

- グループの資金調達方法の概要(非関連の貸付者との重要な資金調達契約と識別して作成する)
- グループの金融機能の中心的な役割を果たす多国籍企業内のメンバーの特定(当該事業体が設立された国の施行法及び実質管理地の情報を含む)
- 関連者間の金融取引に係るグループの一般的な移転価格ポリシーの概要

多国籍企業の財務状況と納税状況

- 当該事業年度の多国籍企業の連結財務諸表、なければ、財務状況報告、規則、内部管理、税務その他を目的とした書類
- 多国籍企業グループに適用されるユニラテラル APA 及びその他の所得配分に関するルーリングのリストと簡単な説明
- 直近 2 年間の未解決又は解決済の移転価格に関する争点のリストと簡単な説明

(2) ローカルファイル

ローカルファイルには、グループ内取引の詳細として、個々の関連者間取引に関する移転価格分析に関連する情報に焦点を当てたものであり、そのような情報には、特定取引に関しての財務情報、比較可能性分析、最適な移転価格算定方法の選定及び適用に係る情報などが含まれる。ローカルファイルの情報が、マスターファイルの情報と輻輳する場合には、相互参照することが認められる。

別添2 ローカルファイル

ローカル事業体

- ローカル事業体の事業ストラクチャー、組織図及びローカル事業報告を受ける者に係る記述並びにその者が主たる事務所を有している国
- 当事業年度又は直近の事業年度において、ローカル事業体が国際的事業再編又は無形資産の移転に参加又は関与したかを示したうえで、ローカル事業体が行った事業及び事業戦略の詳細な記述
- 主要な競合他社

関連者間取引

ローカル事業体が参加した関連者取引の重要なカテゴリーごとに、以下の情報について作成

- 重要な関連者間取引 (例えば、製造サービスの調達、物品購入、役務提供、資金調達、金融及び事業補償、無形資産に係るライセンス等) とその実施状況 (例えば、事業活動、多国籍グループ間の金融活動、費用分担契約等) の記述
- ローカル事業体を含む関連者間取引 (製品、役務提供、ロイヤルティ、利子等) のカテゴリーごとの支払額及び受取額の総計を、外国の支払者及び受取者の納税地で示したもの
- 文書化されている関連者間取引のカテゴリーごとの関連者の特定と関連者間の関係
- ローカル事業体によって締結された重要なグループ企業間契約の写し
- 文書化された関連者間取引のカテゴリーごとの納税者と関連者の詳細な比較可能性分析及び機能分析 (前年比較を含む)
- 関連者取引のカテゴリーに関して最適な移転価格算定手法及びその手法を選定した理由を表示
- 該当者がある場合には、どの関連者を検証対象者としたのか、その選定の理由を表示
- 移転価格手法を適用する際になされた重要な仮定の要約

- 必要に応じて、複数年にわたり分析を実施する理由の説明
- もしあるのであれば、選定された比較対象（内部又は外部）取引のリストと説明並びに移転価格分析において依拠した独立企業の関連財務指標の情報（比較対象取引の選定方法及びそのような情報源の記述を含む）
- 実施された比較対象取引への差異調整の記述及び差異調整が検証対象者になされたのか比較可能非関連取引になされたのか、それともその双方になされたのかを記載
- 当該取引が、選定された移転価格算定手法の適用に基づき独立企業原則に則って実施されたと結論づける根拠を記載
- 移転価格手法の適用する際に用いられた財務情報の概要
- 上記の国外関連者取引に関係はしているがローカル事業体の納税地では関係しない、既存のユニラテラル APA 及びバイラテラル／マルチラテラル APA 並びにその他のタックス・ルーリングの写し

財務状況情報

- ローカル事業体の当該事業年度の年次報告財務諸表（もし、監査済の財務諸表があればそれを提出し、なければ未監査の財務諸表を提出する）
- 移転価格算定方法の適用に用いられた財務データが、どのように年次報告財務諸表に結びつけられるのかを示す情報及び配分表
- 分析に用いた比較対象取引に係る関連財務データの概要及びそのデータを得た情報源

(3) CbC Reporting

CbC Reporting は、ハイレベルの移転価格リスク評価や他の BEPS に関連するリスク評価等には有用であるが、これは移転価格分析に代わるものではなく、これを個々の取引や価格について完全な機能分析を行う又は完全な比較対象分析を行うものとして、CbC Reporting 様式の情報により、移転価格が適切かどうかを結論づける証拠を構成するものとはなり得ないものであろう。また、これは全世界定式配分に基づく価格調整に使用され

るべきではない。

ドラフトからの主な変更点で前述したが、CbC Reporting については大きく変更され、様式は次の2つに分割された。

- 「納税地別の所得・納税額・経済活動の配分の概況」
 - 「納税地別の集計に含まれる多国籍企業グループの構成事業体リスト」
- 「納税地別の所得・納税額・経済活動の配分の概況」の記載項目は、「関連者・非関連者別の総収入金額」、「税引前所得」、「税額（納付税額ベース・発生税額ベース）」、「資本金」、「利益余剰金」、「従業員数」、「有形資産額（現金等を除く）」となっており、ドラフトで要求されていた「税額（所在地国納付・他国納付別）」、「源泉徴収税額」、「グループ内取引（利子・ロイヤルティ・役務提供）に関する支払額・收受額」については、本報告書では見送られた。
- 「納税地別の集計に含まれる多国籍企業グループの構成事業体リスト」の記載項目は、国ごとの「居住性を有する構成事業体」、「居住地が異なる場合の設立地」、「主要事業の内容」となっている。「主要事業の内容」は、当該構成事業体のグループ内での役割が推定できるものとなっている。

これら様式について、以下に原文を付した仮訳を示す（なお、公表された様式は、英語表記のため、表の上部に左から順に項目が並べてあるが、ここでは日本語表記のため、表の左側に上から順に項目を並べて表記する。つまり、縦軸と横軸を入れ替えて表記する。）。

持株保有 Holding shares or Other equity instrument							
休眠会社 Dormant							
その他 Other							

5 「移転価格関連の文書化の再検討と CbC Report」が立証責任への影響について

「移転価格関連の文書化の再検討と CbC Report」が立証責任に与える影響を考察すると、以下のことが言えるのではないかと思慮する。

- これらが事実に基づいた報告がなされているかどうかの立証については、法律等で提出が義務付けられたものに虚偽の報告を行うことは信義則上あってはならないことであり、それは立証以前の問題と思われる。したがって、提出された報告書の真偽については、当然に納税者にそれが事実に基づいていることを保証する義務を負っているものとして、その意味での立証責任は納税者が負っているものと思慮する。ただし、その報告に事実と相違していることを税務当局として指摘するのであれば、その指摘には主張立証が課されるのではないかと思われ、これが納税者の立証責任に先立つことにはなろう。

第5節 BEPS に対する第二次 [Deliverables] に係るドラフト等

前節までに、2014年9月16日にOECDから公表された第一次 [Deliverables] のうち、勧告としての内容を持つ4つについて、その内容を詳しくみてみた。OECDでは、その後のBEPS行動計画に係る取組みとして、第二次 [Deliverables] の公表を2015年の秋に行い、それに向けて2014年10月から2015年5月までの間に、各行動計画に関して以下の10以上のディスカッション・ドラフトが公表されてきている。

《2015年9月の第二次〔Deliverables〕のディスカッション・ドラフト》

- 2014.10.31 公表 「BEPS ACTION 7: Preventing the Artificial Avoidance of PE Status」
- 2014.11.03 公表 「BEPS ACTION 10: Proposed Modifications to Chapter VII of the Transfer Pricing Guidelines Relating to Low Value-adding Intra-group Services」
- 2014.11.21 公表 「Follow Up Work on BEPS Action 6: Preventing Treaty Abuse」
- 2014.12.16 公表 「BEPS Action 10: Discussion Draft on the Transfer Pricing Aspect of Cross-Border Commodity Transactions」
- 2014.12.16 公表 「BEPS Action 10: Discussion Draft on the Use of Profit Splits in the Context of Global Value Chains」
- 2014.12.18 公表 「BEPS Action 4: Interest Deductions and Other Financial Payments」
- 2014.12.18 公表 「BEPS Action 14: Make Dispute Resolution Mechanisms More Effective」
- 2014.12.19 公表 「BEPS Actions 8, 9 and 10: Discussion Draft on Revisions to Chapter I of the Transfer Pricing Guidelines (Including Risk, Recharacterisation, and Special Measures)」
- 2015.03.31 公表 「BEPS Action 12: Mandatory Disclosure Rules」
- 2015.04.03 公表 「BEPS Action 3: Strengthening CFC Rules」
- 2015.04.16 公表 「BEPS Action 11: Improving the Analysis of BEPS」
- 2015.04.29 公表 「BEPS Action 8: Revisions to Chapter VIII of the Transfer Pricing Guidelines on Cost Contribution Arrangements (CCAs) 」

これらドラフトに対する膨大な数のパブリック・コメントが、我が国の経団連や日本貿易会を含む、全世界の経済団体や主要な会計事務所から提出され、第二次〔Deliverables〕についてはこれらのパブリック・コメントを踏まえて検討が進められおり、このなかで、以下については、パブリック・コンサルテーション・ミーティングを経て、「修正ディスカッション・ドラフト (revised discussion draft)」が公表された。

《修正ディスカッション・ドラフト》

2015.05.15 公表 「BEPS Action 7: Revised discussion draft - Preventing the Artificial Avoidance of PE Status」

2015.05.22 公表 「BEPS Action 6: Prevent Treaty Abuse」 (第一次の追加ドラフト)

加えて、OECD は、2014 年 9 月の第一次〔Deliverables〕に関して、次の 3 つの追加報告書の公表を行っている。

《2014 年 9 月の第一次〔Deliverables〕の追加報告書》

2015.02.06 公表 「Action 5: Agreement on Modified Nexus Approach for IP Regimes」

2015.02.06 公表 「Action 13: Guidance on the Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting」

2015.02.06 公表 「Action 15: A Mandate for the Development of a Multilateral Instrument on Tax Treaty Measures to Tackle BEPS」

それではこれらドラフト等の内容について、以下に確認を行う⁽³⁰⁾。

(30) ここでは、「BEPS Action 11: Improving the Analysis of BEPS」、「Follow Up Work on BEPS Action 6: Preventing Treaty Abuse」及び「BEPS Action 6: Prevent

第1節 PEに関する行動計画に係るドラフト

行動計画7：〔恒久的施設（PE）認定の人為的回避の防止〕に係るドラフト

行動計画7〔恒久的施設（PE）認定の人為的回避の防止〕に係るドラフト（以下「PEドラフト」という。）については、第二次〔Deliverables〕のドラフトのなかで最も早い2014年10月31日に公表された。これに対しては2015年1月9日までパブリック・コメントが受け付けられた。我が国からも、経団連や日本貿易会からコメントが提出された。本ドラフトの内容は、以下のようになっている。

（1）PEドラフトの構成

PEドラフトは、現在の経済活動で可能となっている人為的なPE認定の回避行動を制限するために、そのような行為の類型を認識して、以下のような構成で作成がなされている。

「PEドラフト」

- A コミッショネア契約及び類似の方策によるPE認定の人為的回避
- B 特例の活動に係る例外によるPE認定の人為的回避
 - 1 例外が準備的又は補助的な活動に限定されていないこと
 - 2 4項a)及びb)における「引渡し（delivery）」という用語
 - 3 「調達オフィス」という例外
 - 4 関連者間における活動の細分化
- C 契約の分割
- D 保険
- E PEへの利益の帰属と移転価格との相互関係

（2）コミッショネア契約及び類似の方策について

PEドラフトは、現行の独立代理人及び従属代理人に関するルールを変

Treaty Abuse」については取り扱つかわなかった。

更することで、コミッショナ契約及び類似の方策により PE 認定を回避することを制限し、これらを PE に取り込むことを意図して、これまでのルールの厳格化して、5 条 5 項の改正案として 4 つの代替的選択肢を示している。

4 つの代替的選択肢のポイントを示すと、まずは、選択肢 A から選択肢 D の 4 案に共通なものとして、「独立 (independence)」についての要求水準を高めよということが指摘されている。これに加えて、用語の置き換えとしては、以下の案が選択肢 A から選択肢 D に示されている。

選択肢 A— 5 条 5 項の「契約を締結する (conclude contracts)」を「契約の締結に結びつく方法で特定の者と関わる (engages with specific persons in a way that results in the conclusion of contracts)」に置き換える。

選択肢 B— 5 条 5 項の「契約を締結する (conclude contracts)」を「契約の締結する又は契約の重要な要素の交渉をする (concludes contracts, or negotiates the material elements of contracts)」に置き換える。

選択肢 C— 5 条 5 項の「その企業の名義での契約をする (conclude contracts)」を「その者とその企業との間の法的関係に基づいて、その企業の代理としてリスクをもって契約する (contracts which, by virtue of the legal relationship between that person and the enterprise, are on the account and risk of the enterprise)」に置き換える。「契約を締結する (conclude contracts)」を「契約の締結に結びつく方法で特定の者と関わる (engages with specific persons in a way that results in the conclusion of contracts)」に置き換える。

選択肢 D— 5 条 5 項の「その企業の名義での契約をする (conclude contracts)」を「その者とその企業との間の法的関係に基づいて、その企業の代理としてリスクをもって契約する (contracts

which, by virtue of the legal relationship between that person and the enterprise, are on the account and risk of the enterprise)」に置き換える。「契約を締結する (conclude contracts)」を「契約の締結する又は契約の重要な要素の交渉をする (concludes contracts, or negotiates the material elements of contracts)」に置き換える。

用語の置換えとして、選択肢 A と選択肢 C は 5 条 5 項の「契約を締結する」を「契約の締結に結びつく方法で特定の者と関わる」に置き換えており、選択肢 B と選択肢 D は「契約の締結する又は契約の重要な要素の交渉をする」に置き換えている。

選択肢 A と選択肢 C の置換えでは、仲介者 (intermediary) の活動が「契約に締結に結びつく」のであればその者は代理人 PE になり得るわけであり、選択肢 B と選択肢 D の置換えでは、仲介者が「契約の重要な要素の交渉」をしているのであればその者は代理人 PE になり得るとしているわけであり、後者より前者の方が仲介者を PE として取り込める範囲が広いように思える。一方で、後者のいう「契約の重要な要素」が具体的などのようなものなのか、その内容を確定する必要性が感じられるところである。

また、選択肢 C と選択肢 D では、「その企業の名義での契約をする」を「その者とその企業との間の法的関係に基づいて、その企業の代理としてリスクをもって契約する」に置き換えている。

これは、契約が代理及びリスク負担をするもので、「その法的関係に基づいて (by virtue of the legal relationship)」なされることで、仲介者が代理人 PE となる得ることを明示したものであり、仲介者と外国企業との法律関係に重点をおいたものである。

これらの代替的選択肢のうちどのようなものが最終的に選択されるのかは、パブリック・コメント等を経て、第二次 [Deliverables] として勧告

されるのであろうが、この PE ドラフトでは、以下のことが指摘されている。

「政策の問題として、仲介者がある国で実行する活動が、外国企業により実施される通常の契約の締結をもたらすことを意図しているのであれば、その企業はその国において、その仲介者がこれらの活動を独立した事業の過程で実行していないのなら、課税対象としての十分な関連性 (sufficient taxable nexus) を持つとすべきである。」

(3) 特例の活動に係る例外について

イ 準備的又は補助的な活動

これは、5条4項の PE に含まれないとした a) から f) の活動について、「準備的又は補助的 (preparatory or auxiliary)」であるものは、現行の e) 及び f) のみに限られるのではないとしたものであり、選択肢 E において、a) から f) のすべての項目について「準備的又は補助的 (preparatory or auxiliary)」が適用される案が示された。

ロ 「引渡し (delivery)」という用語

この「引渡し (delivery)」という用語は、5条4項の a) 及び b) に用いられているが、最近の巨大な配送センター等の施設を考慮して、選択肢 E に示された 5条4項のすべての項目に「準備的又は補助的」を適用しないのであれば、「引渡し (delivery)」という用語を削除するとした案が選択肢 F として示された。

ハ 「調達オフィス」という例外

これは、上記に加えて、5条4項のすべての項目に「準備的又は補助的」を適用しないのであれば、d) から「商品又は在庫品を調達する (purchasing goods or merchandise)」を削除するとした案を選択肢 G として示したものであり、加えて、その代替案として、d) 全体を削除する (これにより「情報の収集」が削除される) 案が選択肢 H として示された。

二 関連者間における活動の細分化

これは、事業を細分化（fragmentation）することで、その活動を「準備的又は補助的」なものにすることによる PE 認定の人為的な回避への対応策である。

これについては、5 条に新たに 4.1 項として以下の内容の規定を置くことが、選択肢 I として示された。

「4.1 企業によって使用され又は保持され、事業を行う一定の場所で、同一企業又は関連企業が同一の締約国の同一の場所又はその他の場所で事業活動を実行し、以下の a) 又は b) の場合には、4 項（適用除外）の規定はその場所には適用されない。

- a) その場所又は他の場所が、この条項の規定の下で、その企業又は関連企業にとって恒久的施設を構成している場合、若しくは、
- b) 同一の場所でその 2 つの企業によって、又は、2 つの場所で同一企業もしくは関連企業によって実行される事業活動が、緊密な事業工程（cohesive business operation）の一部となる補完的な機能（complementary functions）を構成する場合」

また、この b) に、その活動が「準備的又は補助的」でないという要件を加えた次の案が選択肢 J として示された。

「b) 同一の場所でその 2 つの企業によって、又は、2 つの場所で同一企業もしくは関連企業によって実行される事業活動が、緊密な事業工程の一部となる補完的な機能を構成するのであれば、同一の場所でその 2 つの企業によって、又は、2 つの場所で同一企業もしくは関連企業によって実行される事業活動の結合の成果としての全体としての活動が、準備的又は補助的な特性を持つものではない場合」

（4）建設 PE における契約の分割について

これは、5 条 3 項の建設 PE について、12 箇月という期間を超えないように、関連企業間で契約を分割することで PE 認定を人為的に回避することへの対応策として、これら関連企業の活動期間を 12 箇月の計算上で加

算する案が、選択肢 K として示された。

また、契約の分割への対処策として、BEPS 行動計画 6 の租税条約濫用の防止のなかの一般的濫用防止規定である「主要目的テスト (Principal Purposes Test)」を適用する案が、選択肢 L として示された。

(5) 保険の取扱いについて

これは、保険については PE を要せずに大規模な事業展開が可能であることから、保険について PE の特別ルールとして、「保険会社がある国で保険料を収受する場合」又は「当該国に存するリスクについて保険を引き受ける場合」には PE があるとする案が、選択肢 M として示され、これに対し、保険について PE の特別ルールを置かず、この PE ドラフトの選択肢 A から選択肢 D に示された代理人 PE の条項 (5 条 5 項及び 6 項) を適用する案が、選択肢 N として示された。

行動計画 7: [恒久的施設 (PE) 認定の人為的回避の防止] に係る修正ドラフト

PE ドラフトについては、2015 年 1 月 9 日までパブリック・コメントが受け付けられた後、同年 1 月 21 日にパブリック・コンサルテーション・ミーティングが開催され、ここでの議論を踏まえて、PE ドラフトを修正した新しいディスカッション・ドラフト (以下「修正 PE ドラフト」という。) が同年 5 月 15 日に公表された。これについては、同年 6 月 12 日まで再度のパブリック・コメントが受け付けられる。

以下に、修正 PE ドラフトについてポイントを絞ってその内容を確認する。

(1) 修正 PE ドラフトの構成

修正 PE ドラフトは、以下のように構成されている。

「修正 PE ドラフト」

- A コミッショナ契約及び類似の方策による PE 認定の人為的回避
- B 特例の活動に係る例外による PE 認定の人為的回避
 - 1 5 条 4 項に含まれる活動のリスト
 - 2 関連者間における活動の細分化

- C 契約の分割
- D 保険
- E PE への利益の帰属と移転価格との相互関係

目次として大きな変更がみられるものではないが、前回の PE ドラフトで示された選択肢 A～選択肢 N について、パブリック・コンサルテーションを経て、これらのうちどれが選択等されたのかを以下にみتينすることで、行動計画 7〔恒久的施設 (PE) 認定の人為的回避の防止〕のこの時点での方向性を確認したい。

(2) コミッショネア契約及び類似の方策による PE 認定の人為的回避について

コミッショネアについては、前回の PE ドラフトでは選択肢 A～選択肢 D が示されたが、パブリック・コメントの結果、修正 PE ドラフトでは「選択肢 B」が他の選択肢より望ましいとして選定された。

選択肢 B は、〔5 条 5 項の「契約を締結する (conclude contracts)」を「契約の締結する又は契約の重要な要素の交渉をする (concludes contracts, or negotiates the material elements of contracts)」に置き換える〕というものである。

選択肢 B に従うと、OECD モデル条約 5 条 5 項及び 6 項は、以下のよう
に改正される。

【選択肢 B】

〔OECD モデル条約 5 条 5 項の改正案 (仮訳)〕

- 5 1 又は 2 の規定に関わらず又は 6 の規定が適用される場合を除くほか、一方の締約国内で企業に代わって行動する者が、その行動において繰り返して次のいずれかに該当する契約を締結する場合又は当該契約の重要な要素を交渉する場合には、当該企業は、その者が当該企業のために行うすべての活動について、当該一方の締約国内に恒久的施設を有するものとされる。ただし、その者の活動が 4 に規定する活動 (事

業を行う一定の場所で行われたとしても、4の規定により、当該一定の場所が恒久的施設とされないもの)のみである場合は、この限りでない。

- a) 当該企業の名において締結する契約
- b) 当該企業が所有する又は使用権を有する財産に係る所有権の移転又は使用権の許諾のための契約
- c) 当該企業が役務を提供するための契約

6 一方の締約国内で他方の締約国の企業に代わって行動する者が、当該一方の締約国内で、複数の者の独立代理人として事業を行っており、かつ、その業務を通常の方法で行う場合には、5の規定は適用しない。ただし、専属的に又はほとんど専属的に一の企業又は関連企業に代わって行動する者は、この6の規定の適用上、それらの企業の独立代理人とはされない。

(3) 特例の活動に係る例外による PE 認定の人為的回避について

特例の活動に係る5条4項に関して、前回のPEドラフトでは選択肢E～選択肢Hが示されており、パブリック・コメントでこれらすべてについて強烈な異議が提出されたが、修正PEドラフトでは「選択肢E」が他の選択肢より望ましいとして選定された。

選択肢Eは、特例の活動に係るa)からf)のすべての項目について「準備的又は補助的 (preparatory or auxiliary)」が適用されるというものである。

(4) 関連者間における活動の細分化

関連者間における活動の細分化 (fragmentation) については、前回のPEドラフトでは選択肢I及び選択肢Jが示されており、パブリック・コメントでこれらのどちらについても強烈な異議が提出されたが、WP1で細分化否認規定 (anti-fragmentation rule) の導入について再検討を行った結果、修正PEドラフトでは「選択肢J」がより望ましいとして選定された。

選択肢 J は、5 条に新たに 4.1 項として、その b) に、活動が「準備的又は補助的」でないという要件を加えた、以下の内容の規定を置いたものである。

「4.1 企業によって使用され又は保持され、事業を行う一定の場所で、同一企業又は関連企業が同一の締約国の同一の場所又はその他の場所で事業活動を実行し、以下の a) 又は b) の場合には、4 項（適用除外）の規定はその場所には適用されない。

- a) その場所又は他の場所が、この条項の規定の下で、その企業又は関連企業にとって恒久的施設を構成している場合、若しくは、
- b) 同一の場所でその 2 つの企業によって、又は、2 つの場所で同一企業もしくは関連企業によって実行される事業活動が、緊密な事業工程の一部となる補完的な機能を構成するのであれば、同一の場所でその 2 つの企業によって、又は、2 つの場所で同一企業もしくは関連企業によって実行される事業活動の結合の成果としての全体としての活動が、準備的又は補助的な特性を持つものではない場合」

(5) 建設 PE における契約の分割について

建設 PE における契約の分割については、前回の PE ドラフトでは選択肢 K 及び選択肢 L が示されており、パブリック・コメントでこれらのどちらについても異議が提出されたが、一方で望ましいとしたコメントでは明らかに「選択肢 L」が多数を占めたので、修正 PE ドラフトではこれが選ばれた。

選択肢 L は、契約の分割への対処策として、BEPS 行動計画 6 の租税条約濫用の防止のなかの一般的濫用防止規定である「主要目的テスト (Principal Purposes Test)」を適用するものである。

(6) 保険の取扱いについて

保険の取扱いについては、前回の PE ドラフトでは選択肢 M 及び選択肢 N が示されており、パブリック・コメントでこれらのどちらについても異議が提出されたが、修正 PE ドラフトでは「選択肢 N」が望ましいとされ

た。

選択肢 N は、保険について PE の特別ルールを置かないというもので、代理人 PE の条項（5 条 5 項及び 6 項）を適用するというものである。

（7）「PE 認定の人為的回避の防止に係る制度改革」の立証責任への影響について

「PE 認定の人為的回避の防止に係る制度改革」が立証責任に与える影響を考察すると、以下のことが言えるのではないかと思慮する。

- PE 認定の人為的回避が問題になる場合は、その事業体等は国内に存在していることが想定され、一般的に BEPS で問題になる海外の関連事業体という位置づけとはかなり異なると思われる。つまり、質問検査権が通常の国内調査同様に使えるのであれば、立証責任上の困難度はさも上がってはいないと思われる。調査対象の納税者の調査協力度は高くないかもしれないが、これまでも非協力団体等への調査は長年積み重ねてきていることから、対応困難だとまでは言い難いと思慮される。当該物件が倉庫である場合などは、実地見分や利益の計上具合等から PE の判定は可能であると思われる。それでも納税者が PE 認定に不服があるのであれば、その立証は納税者に実務上転換されるものと思われる。

第 2 節 移転価格に関する行動計画に係るドラフト等

移転価格に関する行動計画は一つではなく、行動計画 8 [無形資産]、行動計画 9 [リスクと資本]、行動計画 10 [他の租税回避の可能性が高い取引] 及び行動計画 13 [移転価格関連の文書化の再検討] と多岐にわたり、これらの第 2 次 [Deliverables] に係るディスカッション・ドラフトも複数存在し、再掲となるが、次の 5 冊が公表されている。

- 2014.11.03 公表 「BEPS ACTION 10: Proposed Modifications to Chapter VII of the Transfer Pricing Guidelines Relating to Low Value-adding Intra-group Services」
- 2014.12.16 公表 「BEPS Action 10: Discussion Draft on the Transfer Pricing Aspect of Cross-Border Commodity Transactions」
- 2014.12.16 公表 「BEPS Action 10: Discussion Draft on the Use of Profit Splits in the Context of Global Value Chains」
- 2014.12.19 公表 「BEPS Actions 8, 9 and 10: Discussion Draft on Revisions to Chapter I of the Transfer Pricing Guidelines (Including Risk, Recharacterisation, and Special Measures)」
- 2015.04.29 公表 「BEPS Action 8: Revisions to Chapter VIII of the Transfer Pricing Guidelines on Cost Contribution Arrangements (CCAs)」

このうち、2014年12月16日までに公表された3冊のドラフトが、行動計画10：〔他の租税回避の可能性が高い取引〕の具体的な対象取引として取り上げられた3つの取引形態である。それらの取引は、①低付加価値 IGS (low value-adding intra-group services)、②国境を超えるコモディティ取引 (cross-border commodity transactions)、③グローバル・バリューチェーン (global value chains) に係るものとなっている。

2014年12月19日の公表ドラフトは、行動計画8、9及び10に関わるものとして、リスク・再構築 (recharacterisation) 等に関してOECDの移転価格ガイドライン第1章の改訂案を示し、これに特別措置の案を加えたものである。

2015年4月29日の公表ドラフトは、同ガイドライン第8章の費用分担取極 (CCA) の改訂案を示したものである。以下に、これらの概要を確認しておく。

行動計画10：IGSに関する移転価格ガイドライン第7章の改訂案に係るドラフト

2014年11月3日公表の「IGSに関する移転価格ガイドライン第7章の改訂

案に係るドラフト（以下「IGS ドラフト」という。）は、低付加価値 IGS に関して、移転価格ガイドライン第 7 章の改訂案を提示したドラフトである。

（1）IGS ドラフトの構成

この IGS ドラフトは、以下の構成で全 61 のパラグラフ（7.1～7.61）の文章案が公表されたものである。

「IGS ドラフト」

A イン트로ダクション

B 主要問題

B.1 IGS が提供されたかの判定

B.1.1 ベネフィット・テスト

B.1.2 株主活動

B.1.3 重複

B.1.4 付随的ベネフィット

B.1.5 集中化されたサービス

B.1.6 報酬の形態

B.2 独立企業間負担金の決定

B.2.1 総論

B.2.2 IGS の負担金に係る実際の契約の識別

B.2.3 独立企業間対価の計算

C IGS の例示

D 低付加価値 IGS

D.1 低付加価値 IGS の定義

D.2 低付加価値 IGS の独立企業間負担金の簡易算定

D.2.1 コストプールの決定

D.2.2 低付加価値 IGS コストの配分

D.2.3 利益マークアップ

D.2.4 低付加価値サービスへの負担金

D.2.5 低付加価値 IGS へのベネフィット・テストの適用

D.3 文書化と報告

(2) IGS が提供されたかの判定

IGS が提供されたかの判定は、「ベネフィット・テスト (benefit test)」によって判定されるとされ、これは、独立企業原則の下で、「比較可能な状況下において、独立企業が進んでその活動に対し支払をしたかどうか又はその活動を社内において自ら行ったかどうかを考慮して判断することができる」とされている。この分析は、「実際の事実と状況 (actual facts and circumstances)」によって明確に判断されるものとされている。

株主活動 (shareholder activities) とは、株主としての資格で行われる活動であり、この種の活動は IGS には該当しないものと考えられ、この役務の受領者に対し負担金を徴収ことは正当化されないであろう。株主活動の例としては、以下のものが上げられる。

- ① 親会社自体の法的構造に係るコスト (親会社の株主総会、株式発行、株式上場、監査委員のコスト等)
- ② 親会社の報告義務に係るコスト (財務報告、監査報告等)
- ③ 親会社の資本参加取得に係るコスト (投資家関連コスト等)
- ④ 親会社の税法関連のコンプライアンス・コスト
- ⑤ 他国籍企業全体のコーポレートガバナンス・コスト

集中化されたサービス (centralised services) とは、親会社又はグループサービスセンターが行うグループに利用させるグループ内活動であるが、この種の活動は IGS であると考えられる。具体的には、以下の活動が上げられる。

- ① 管理サービス (administrative services) — 企画、調整、予算管理、財務アドバイス、会計、監査、法務、資金調達、コンピュータサービス、
- ② 財務サービス—キャッシュフローの監督、増資、ローン契約、利子

や為替レートの管理、リファイナンス、

- ③ 各分野における支援サービス—生産、購入、販売、マーケティング、
- ④ 人事サービス—採用、訓練

報酬の形態 (form of the remuneration) については、役務提供の内容によってどのような支払形態が用いられているかについて留意すべきである。

(3) 独立企業間負担金の決定

IGS が提供されたと判定されたのであれば、その役務提供に対する独立企業間負担金 (arm's length charge) を決定することになるわけであるが、提供された役務内容や支払根拠が明瞭に特定される IGS については、比較的容易に算定することが可能と思われ、この算定方法を「直接チャージ法 (direct charge methods)」という。

しかし、実際には直接チャージ法を多国籍企業に適用することは非常に困難であるので、多国籍企業が用いられる方法として、ある程度の推計や見積もりを用いた「コスト配分法 (cost allocation and apportionment methods)」が上げられ、これを「間接チャージ法 (indirect charge methods)」といい、これは、健全な会計原則に従って、役務の受領者にとって現実的で合理的な予測できるベネフィットに相応した負担金の算定又はコストの配分ができるものでなければならない。

(4) 低付加価値 IGS の定義

「低付加価値 IGS (low value-adding intra-group services)」とは、多国籍企業グループ内の 1 つ以上の企業が、他のグループメンバーである企業のために行う以下の要件に合う役務である。

- 補助的な性質をもって行われるもの
- その多国籍企業グループのコアビジネスの一部ではないもの
- ユニークで価値のある無形資産の利用を必要としないもので、ユニークで価値のある無形資産を創造することに結びつかないもの
- 実質的又は重要なリスクの引受けや管理をすることを含まず、重要な

リスクを創り上げることにならないもの

低付加価値 IGS に該当しない活動として、以下のものが上げられている。

- ① 多国籍企業のコアビジネスを構成するサービス
- ② 研究及び開発
- ③ 製造及び生産
- ④ 販売、マーケティング及び流通活動
- ⑤ 金融取引
- ⑥ 天然資源の採掘、探査又は加工
- ⑦ 保険及び再保険
- ⑧ 企業の上級経営者へのサービス

一方で、低付加価値 IGS に該当する活動として、以下のものが上げられている。

- ① 会計及び監査
- ② 未収金及び未払金の処理及び管理
- ③ 人事管理
- ④ 事業指標の監察等
- ⑤ 情報技術サービス
- ⑥ 広報活動へのサポート
- ⑦ 法的サービス
- ⑧ 税務サービス
- ⑨ 事務管理に係る一般的サービス

(5) 低付加価値 IGS の独立企業間負担金の簡易算定

低付加価値 IGS の独立企業間負担金の算定は、簡易的に以下の手順で行うものとしている。

- 第1ステップとして、コストプールを算定するために、多国籍グループ内で生じた低付加価値 IGS に係るすべてのコストを計算して合算する。
- 第2ステップとして、グループ内のある企業が他の1つの企業のみ

行った役務に係るコストを第1ステップの合算額から控除して、コストプールの金額を確定する。

- 第3ステップとして、確定されたコストプールの金額をグループメンバーに配分する。

ここで重要なのは、「配分キー (allocation key)」の決定であるが、これは一貫性のため、同じ配分キーが同種の低付加価値 IGS のすべての役務受領者への配分の決定に用いられるべきである。

次に、「利益マークアップ (profit mark-up)」をすべてのコストに適用 (第2ステップで控除したコストにも適用) して、その額を算定する。マークアップは、関連コストの2%以上5%以下とする。

上記により、低付加価値 IGS の独立企業間負担金の額は、①第2ステップで控除したコスト及びその利益マークアップと、③第3ステップで配分されたコスト及びその利益マークアップとの合計額である。

行動計画 10： 国境を超えるコモディティ取引の移転価格の側面に係るドラフト

2014年12月16日公表の「国境を超えるコモディティ取引の移転価格の側面に係るドラフト (以下「コモディティ取引ドラフト」という。)」は、国境を超えるコモディティ取引に関する移転価格上の取扱い(独立企業原則の適用等)を示したドラフトである。

(1) コモディティ取引ドラフトの構成

このコモディティ取引ドラフトは、以下の構成となっている。

「コモディティ取引ドラフト」

- I インTRODクシヨン
- II 移転価格ガイドライン第2章への追加案
 - A コモディティ取引へのCUP法の適用と相場価格の利用
 - B コモディティ取引のみなし値付け日
 - C 相場価格への比較対象調整に係る追加的ガイダンス

(2) コモディティ取引への CUP 法の適用と相場価格の利用

「コモディティ (commodity)」とは、筆者としては、「各国の商品取引所で値決めがされる商品」のことであると認識するところである⁽³¹⁾。このコモディティについては、ラテンアメリカ地域の一部の国でユニラテラルに第 6 の方法を用いている例がみられることから、コモディティ取引の移転価格上の取扱いについて、移転価格ガイドライン第 2 章に次の内容のガイダンスを追加することとされた。

- 特殊関連企業間のコモディティ取引の適正な移転価格方法は、CUP 法である。
- コモディティ取引への CUP 法を適用するときには、商品取引所の相場価格 (quoted prices) を利用できる。
- コモディティに関して、物理的特性と品質が類似していることが必要であり、関連取引の契約条件 (取引数量や引渡しの時期と条件等) を考慮すべきである。

(3) コモディティ取引のみなし値付け日

コモディティ取引は、契約日と商品引渡日との間に相当の期間があり得ることから、その間に相場が変動することがあり得る。そのため、ガイダンス案は、コモディティ取引で特殊関連企業が現実に合意した値付け日について信頼できる証拠がない場合にはコモディティ取引の「みなし値付け日 (deemed pricing date)」の利用を提案している。ガイダンス案は、船積船荷証券等の書類によって証明される出荷日を値付け日とみなしている。

行動計画 10: グローバル・バリューチェーンにおける利益分割法の使用に係るドラフト

2014 年 12 月 16 日公表の「グローバル・バリューチェーンにおける利益分割法の使用に係るドラフト (以下「利益分割法ドラフト」という。)」は、グローバル・バリューチェーンにおける利益分割法の使用について、以下の 10 の

(31) 「商品取引所」の英訳は、「commodity exchange」ともいう。

テーマに関して 9 つのシナリオ（想定事例）が用意され、これらをベースに 32 の質問が投げかけられており、これは、これまでの他のドラフトとはかなり異なる様相のものとなっている。

「グローバル・バリューチェーンにおける利益分割法の使用に係る 9 つのシナリオ」

- ① 機能とリスクの高度な統合 (high integration of functions and risks)
- ② 多面的ビジネスモデル (multisided business models)
- ③ ユニークで価値のある貢献 (Unique and valuable contributions)
- ④ リスクの統合と共有 (integration and sharing of risks)
- ⑤ 機能の断片化 (fragmentation)
- ⑥ 比較対象取引の欠如 (lack of comparables)
- ⑦ 課税と価値創造の一致 (aligning taxation with value creation)
- ⑧ 評価困難な無形資産 (hard-to-value intangibles)
- ⑨ 予想と大きく乖離した結果の取扱い (dealing with ex ante / ex post results)
- ⑩ 損失の取扱い (Dealing with losses)

(1) 9 つのシナリオの概要と 32 の質問

そこで、以下にこれら 9 つのシナリオの概要⁽³²⁾と 32 の質問を示す。

① 機能とリスクの高度な統合 (high integration of functions and risks)

(シナリオ 1)

欧州において、多国籍企業グループ内で、複数の企業が OEM (Original Equipment Manufacturing : 相手先ブランド名製造) を行って、共同で事業方針の決定や完成品・部品の供給等を行っている事例であり、シナジー効果により個別企業の時より大きな利益を得ている。

質問 1 : 取引単位利益分割法 (transactional profit split method)

(32) ここで示すシナリオは、あくまでも概要であるので、その全容については原文を確認されたい。

は、この事例で有用か。

質問 2： 算定手法を取引単位利益分割法にするか、その他の方法にするかの決定のためには、どのような側面が詳細に必要か。

質問 3： バリューチェーンに特有な機能とリスクの高度な統合やリスクシェアリングを取り扱うのに、取引単位利益分割法は他の方法より有用か。

質問 4： 取引単位利益分割法のバリューチェーンへの適切な適用のためには、どのようなガイダンスが必要か。

② 多面的ビジネスモデル (multisided business models)

(シナリオ 2)

多国籍企業グループが、インターネットサービスを世界の顧客に提供しており、グループ内の複数の企業が機能を分担して、現地子会社が現地の顧客のニーズに合った広告サービスを提供するなど、多面的に統合されたデジタル経済によりビジネスを展開している。

質問 5： 取引単位利益分割法は、この事例で有用か。

質問 6： 最適手法を取引単位利益分割法にするか、その他の方法にするかの判断のためには、どのような情報が詳細に必要なのか。

③ ユニークで価値のある貢献 (Unique and valuable contributions)

(シナリオ 3)

多国籍企業グループのある製造企業は高度技術を有した産業用装置の製造業者であり、グローバルな商標権を有し世界中のグループ企業に広範なガイダンスを与えている。また、同じグループの販売企業はその産業用装置を非関連者に販売し、かなり高いマーケティング能力やサポート機能機能を有して、顧客から高く評価されている。この販売企業の活動は単なるルーティン的な業務ではなく、グループにとって競争上の有利性を産む重要な源泉となっている。

質問 7： 「ユニークで価値のある」を定義する方法は、取引単位利益分割法において「ユニークで価値のある貢献」を判定するときに有効か。

質問 8： 算定手法を取引単位利益分割法にするか、その他の方法にするかの決定のためには、どのような側面が詳細に必要か。

質問 9： 上記の販売企業の報酬を決める信頼できる独立企業間価格を得られる方法は何か。取引単位利益分割法は、どのように適用すべきか。

質問 10： 取引単位利益分割法をこの事例に用いるメリット・デメリットは何か。

④ リスクの統合と共有 (integration and sharing of risks)

(シナリオ 4)

多国籍企業グループのある企業は洗練された医療装置を製造し、非関連者に販売しており、グループ企業 2 社に重要部分を外注する。これら 3 社は、各々経営を行っており、当該製品からの報酬は、契約上利益シェアベースで多国籍企業グループによって決定される。

質問 11： どのような状況であれば、取引単位利益分割法はリスクシェアリングに関し、適切なアプローチになり得るのか。

質問 12： 片側検証の方法 (one-sided method) は、より信頼できる結果を得られるか。

質問 13： 最適手法を取引単位利益分割法にするか、その他の方法にするかの判断のためには、どのような情報が詳細に必要なのか。

⑤ 機能の断片化 (fragmentation)

機能の断片化により、比較可能な非関連者が把握することが困難になることがあり得る。この場合、潜在的な比較対象に基づき取引単位利益分割アプローチによる結果を支持することは可能であろう。これに関し、

2014年9月に公表された「移転価格ガイドライン第6章の改訂案」では、一つの関連者が無形資産の法的所有権を有し、もう一つの関連者が開発、改良、維持、保護、利用の機能を行行使し、更に他の関連者が資金提供をするときに、取引単位利益分割法の利用が適当であることについて述べている。

質問14： 2014年9月に公表された「移転価格ガイドライン第6章の改訂案」のように改正されるべきか。

質問15： 取引単位利益分割法は、断片化した機能に対し信頼できる解決策になるのか。

質問16： 最適手法を取引単位利益分割法にするか、その他の方法にするかの判断のためには、機能の断片化についてどのような情報が詳細に必要なのか。

⑥ 比較対象取引の欠如 (lack of comparables)

(シナリオ5)

数カ国で事務用品を供給している多国籍企業グループがあり、各地の事業会社の機能は、(i)現地顧客への販売、(ii)大顧客に対してはその各地の組織のために購入という条件に合わせて受注を行い、そして、(iii)他のグループ会社から回ってきた受注を履行することである。すべての注文は、各地で合意された条件に従ってインボイスにされる。各事業会社のビジネスは、純粋な現地ビジネスと地域ビジネスのミックスである。

質問17： この事例では、どのように比較対象取引を見つけるのか。
このような多国籍グループの活動に係る独立企業間報酬の決定に適切な方法は何か。

質問18： 前述のシナリオ3では、どのように比較対象取引を見つけるのか。

質問19： 最適手法を取引単位利益分割法にするか、その他の方法にするかの判断のためには、シナリオ5ではどのような情報

が詳細に必要なになるのか。

片側検証の方法 (one-sided method) で信頼できる比較対象取引が把握できない場合には、取引単位利益分割アプローチのコンセプトが有用性を提供することがあり得る。

質問 20： どのような状況において、このようなアプローチが適切であるのか。

質問 21： より一般的に、どのような状況において、取引単位利益分割法が他の移転価格の方法をサポートするのに有効か。そのために、どのようなガイドラインが有用か。

⑦ 課税と価値創造の一致 (aligning taxation with value creation)

BEPS 行動計画は、経済実質に一致した課税を 3 本の柱の 1 本としていますが、行動計画 10 は、「ルールは、高度に統合されたグループの価値創造を、もっと強調するように見直されるべきである」ことを指摘している。

取引単位利益分割法は、この「利益と価値創造」とのより密接な一致を達成できる方法の一つとみられている。実際のところ、取引単位利益分割法は、一般的に、多国籍企業グループの価値創造の方法を判断する機能分析の結果に基づく、一つ以上の配分キー又は利益分割の要素を利用することで適用される。移転価格ガイドラインは、配分キーと価値創造には「強い相関関係 (strong correlation)」があるべきであるとしている。しかし、取引単位利益分割法において、配分キーを客観的証拠により検証することは困難である。

ここでは、移転価格結果が確実に価値創造と一致するために、利益分割の要素の客観性の進展についてフォーカスすることとする。

シナリオ 1 では、OEM での活動が取り上げられているが、OEM に係る残余利益は、生産力 (production capacity) ・労働力 (headcount) ・生産価値 (value of production) の 3 要素に基づいて分割され、生産力

は資本、労働力は従業員数、生産価値は産出量で認識される。

質問 22： 移転価格ガイドラインは、特定の取引の価値創造を反映する要素の認識に役立つために、どのように改正されるべきか。特定の産業やセクターの価値創造を反映するような特定の要素はあるか。

質問 23： 要素の判断のためにどのようなガイダンスが必要か。

(シナリオ 6)

多国籍企業グループの A 社は、グループ全体の販売戦略を決定及びコントロールをし、B 社は、グループ全体の製造戦略を決定しコントロールしている。多国籍グループは、グループ内の商業・財務分析を行い、潜在的な比較対象を考慮し、これら 2 社のシステム利益の分割について移転価格方法を採用する。A 社と B 社のシステム利益の分配は、グループの重要な価値ドライバー (group' s key value drivers) への各々の貢献により決定される。

質問 24： 利益分割の要素の信頼性を向上させるために、機能分析の結果を補足又は改良するための、どのようなアプローチが用いられるか。

質問 25： 多国籍企業がグローバル・バリューチェーンの統合するときの状況に適用できる複数要素の利益分割分析を、信頼性を持って行う枠組みを作り上げることは可能か。その考えられる要素は何か。何に重点を置き、そのような分析が適切になるのはいつか。

⑧ 評価困難な無形資産 (hard-to-value intangibles)

部分的に開発される無形資産の評価に取引単位利益分割法への適用などで、関係者に帰属するコストに基づいて取引単位利益分割アプローチを用いることは、そのようなコストと帰属する価値とはほとんど関係がないことから、信頼できないものである。

質問 26: 評価困難な無形資産を含む取引への独立企業結果の決定において、取引単位利益分割アプローチのどのような観点が関連するか。

⑨ 予想と大きく乖離した結果の取扱い (dealing with ex ante / ex post results)

(シナリオ 7)

関連企業 2 社が新製品の開発を共同で行うことに合意したが、このプロジェクトは期待収益を生じないリスクを有しており、重大なコストリスクがあるものの、利益損失の配分を 3 : 7 で行うことで合意する。

質問 27: 予測できない結果を取り扱うことに、取引単位利益分割法はどのように適用されるのか。

(シナリオ 8)

親会社は、子会社に医薬品の特許権を与え、子会社はこの医薬品の販売を担当する。親会社は、その後の開発を子会社と共に行い、そのリスク加重コストは、親会社と子会社で 8 : 2 の割合で分担する。取引単位利益分割法は、ロイヤルティの計算で利用されている。

質問 28: ロイヤルティの計算又は他の価格設定の状況において、ここでの取引単位利益分割法の適用は有用か。そのメリット及びデメリットは何か。

⑩ 損失の取扱い (Dealing with losses)

(シナリオ 9)

銀行グループの 3 行が、統合されたモデルで、ストラクチャード・ファイナンスのトレーディングを行っており、各行は 3 つの時間帯の 1 つで営業をする。このビジネスの利益は、異なる加重を用いた複数要素の利益分割法を用いて 3 行で分割される。最大の要素は、トレーダーに支払われる報酬である。このビジネスは、ある期間において利益より損失が多く生じており、損失が発生する要素について調整原則を組み入れている。

る。

質問 29： 合算後が赤字の場合と黒字の場合で適用される利益分割の要素が変更されることは、独立企業原則上で適切であるといえるか。

質問 30： 独立企業原則の下で、合算利益の配分を受ける者が、合算損失を受けないという状況があり得るのか。

最後に上記の質問に加えて、以下の質問がなされている。

質問 31： 移転価格ガイドラインは、パラグラフ 2.114 で、取引単位利益分割法の適用において実務上困難である点を指摘しているが、これらの困難は依然残るのか。他の困難が生じるのか。これら困難をどのように取り扱うのか。

質問 32： 最後に、本ドラフトでカバーできていない、取引単位利益分割法の適用に関するさらなる問題はるか。

行動計画 8、9 及び 10： [移転価格ガイドライン第 1 章の改訂案等] に係るドラフト

2014 年 12 月 19 日公表の「移転価格ガイドライン第 1 章の改訂案等に係るドラフト（以下「リスク・再構築・特別措置ドラフト」という。）」は、2 部構成となっており、第 I 部は、移転価格ガイドライン第 1 章 D 節の改訂案を示して、主として「リスク」と「否認」に関して新たな取扱いを示すものとなっている。第 II 部は、移転価格課税における BEPS に関する「潜在的な特別な措置 (potential special measures)」として、5 つのオプションが示されたものとなっている。以下、これらの内容をみってみる。

【第 I 部】

(1) 移転価格ガイドライン第 1 章の改訂案の構成

第 I 部である移転価格ガイドライン第 1 章の改訂案は、「D. 独立企業原則の適用のためのガイドライン」を以下のように改訂するものとなっており、その改訂の程度は [] 内で示す。

「移転価格ガイドライン第 1 章 D. 独立企業原則の適用のためのガイドライン」

- D.1. 商業上又は金融上の関係の特定〔冒頭ほぼ新設〕
 - D.1.1. 機能分析〔ほぼ新設〕
 - D.1.2. 資産又は役務の特徴〔ほぼ変更なし〕
 - D.1.3. 経済状況〔ほぼ変更なし〕
 - D.1.4. 事業戦略〔ほぼ変更なし〕
- D.2. 商業上又は金融上の関係におけるリスクの特定〔この節全体ほぼ新設〕
 - D.2.1. リスクの性質及び源泉
 - D.2.2. 契約上のリスク配分
 - D.2.3. リスクの引受けの態様
 - D.2.4. リスクの潜在的な影響
 - D.2.5. リスク管理
 - D.2.6. 実際の行動
 - D.2.7. 移転価格の結果
- D.3. 解釈〔この節全体ほぼ新設〕
- D.4. 否認（Non-recognition）〔この節全体ほぼ新設〕
 - D.4.1. 否認が必要である理由
 - D.4.2. 非関連者間の契約における基礎的な経済上の帰属の概念と商業上の合理性
 - D.4.3. 否認の結果
- D.5. 特別な配慮〔この節変更なし〕
 - D.5.1. 損失
 - D.5.2. 政策の効果
 - D.5.3. 関税評価の利用
- D.6. ロケーション・セービングと他の市場特性〔この節変更なし〕
 - D.6.1. ロケーション・セービング
 - D.6.2. 他の市場特性
- D.7. 集合労働力〔この節変更なし〕
- D.8. 多国籍企業グループのシナジー〔この節変更なし〕

上記 D 節の目次において、「D.2. 商業上又は金融上の関係におけるリス

クの特定」及び「D.4. 否認」は新設項目となっており、今回の主たる改訂内容である。以下にこれらについてその内容を確認しておく。

(2) D.2. 商業上又は金融上の関係におけるリスクの特定

リスクは経済活動に内在するものであり、商業上又は金融上で含まれるリスクを識別することは、移転価格分析の非常に重要な部分であるとし、リスクは移転価格分析に困難な問題を引き起こすとしている。

リスクの配分の識別において、関連者が実際にどのようにリスクを取り扱ったかに配慮すべきであるとし、独立企業原則においては、一般的に、関連者間でより多くのリスクをコントロールしている者が、より多くのリスクの配分を受けているとすることが合理的であると解される。

本ドラフトでは、リスク分析を以下の枠組みによって理解するとしている。

- リスクの性質及び源（nature and sources）を考慮する際の、関連者に関する商業上又は金融上に含まれる特定のリスクとは何か。
- それら特定のリスクは、どのように契約上の取極めにおいて配分されているか。
- それら特定のリスクの潜在的な影響とは何か。
- それぞれのリスクは多国籍企業グループのメンバーによって、実際にどのように取り扱われているか。
- 関連者は、契約上で (a)リスクの生じる経営活動の実施、(b)リスクの管理又は(c) リスクの評価、モニター及び緩和のうち、どれを引き受けているのか。
- 実際にどのような取引が行われたのか。その契約上の取極めは、リスク配分、リスク関連の経営活動、及び関連者の行動に沿ったリスク管理に関連するものなのか。

① D.2.1. リスクの性質及び源泉

本ドラフトでは、リスクには多様な定義が存在するが、移転価格のコンテキストではリスクを事業の目的に対する不確実性の効果としてみ

なすことが適切であるとしている。リスクは様々な方法で分類されるが、移転価格分析で適当である枠組みとしては、リスクを生じさせる不確実性の源泉を検討することであるとして、以下のリストが示されている。

- a) 戦略リスク又はマーケットプレイス・リスク
- b) インフラ・リスク又は経営リスク
- c) 金融リスク
- d) 取引リスク
- e) ハザード・リスク

② D.2.2. 契約上のリスク配分

本ドラフトでは、第9章のパラ9.13をベースにして、書面での契約書のリスク配分が、関連者の行動の反映としての取引の現実の実態と一致しているかどうかを、各々のケースで検証しなければならないとし、それが一致しなければ、関連者の行動が実際のリスク配分の最高の証拠になるとしている。

③ D.2.3. リスクの引受けの態様

コアリスク (core risks) の引受けは、多国籍企業グループの経営機能に根差した (rooted in) ものであり、そのリスク結果が実現化した関連者に限定されるものとは限らないとしている。

④ D.2.4. リスクの潜在的な影響

リスクや不確実性がどのように移転価格に影響を与えるかの重大さの判断は、多国籍企業による価値の創造の規模、多国籍企業に利益を得させ続ける活動、多国籍企業グループ内の特定の事業体の役割といった、幅広い機能分析によるとされる。

重要なことは、事業リスクはその販売者から移転されないということであるが、それらリスクの影響は、他の関連者の機能や能力により強化されたり緩和されたりするものであるということである。

⑤ D.2.5. リスク管理

リスク管理は、リスクを取り除くことではなく、(利益を生ずる) 機会

に関連するリスクを評価し、リスクを緩和する適切な戦略を決定することであるとし、リスク管理は、以下の3つの要素から構成されるとしている。

- (i) 意思決定機能（decision-making function）の実際の行使に合わせて、リスクの伴う機会を実行するか諦めるかを判断する能力
- (ii) 意思決定機能の実際の行使に合わせて、機会に関連するリスクに対処するか、するならばどのようになるかを判断する能力
- (iii) 意思決定機能の実際の行使に合わせて、リスク結果に効果を与える手段をとる能力、つまり、リスクを軽減する能力

リスク管理の行使は、関連企業間の独立企業間価格の決定に重大な効果を有しており、契約の取極めで採用された価格取極めが、リスク管理の個々の寄与度を決定すると結論づけるべきではない。

⑥ D.2.6. 実際の行動

本ドラフトは、関連者間のリスクの引受けについて、それ自体で、関連者が移転価格目的でリスク配分を行うべきであるとの判断をするものではないとしている。

関連者の機能が、事業活動に関連するリスクに対して、関連者を直面させて緩和させていることを検証し、それに合わせて、リスクが事業においてどのようにコントロールされているかを確認することが適切である。

多国籍企業グループのメンバーにおける移転価格目的での適切なリスク配分の決定については、事業機会に関連したリスクを管理するグループ内における能力と機能が、どこに存在しているかを考慮に入れるべきである。

⑦ D.2.7. 移転価格の結果

多くの状況において、リスク管理は他の移転の中に、つまり、商品やサービスの市場価格に暗黙のうちに含まれており、結果的に組み込まれているので、リスク管理のための個別の補償は必要とされないであろう。

このような状況で、リスク分析は比較対象性の判定に役立つ。潜在的な比較対象取引が把握されたときに、それらが同じレベルのリスクやリスク管理を含んでいるかを判定することは有益である。

(3) D.4. 否認 (Non-recognition)

ここでは、関連者間において的確だと説明された取引 (**transaction between the parties as accurately delineated**) が、移転価格目的上で無視される (**disregarded**) という状況について取り扱われている。そして、取引が、関連者間の契約において基礎的な経済上の帰属 (**fundamental economic attributes**) を有していないときに、なぜ、「否認 (Non-recognition)」することが必要であるのかについての理由が述べられており、そして、否認の基準について判断されている。「否認」という用語は、「再構築 (**recharacterisation**)」という用語と同じ意味を意図している用語であるとされている。

否認は、議論を引き起こしやすく、二重課税の源となりやすいことから、取引の実際の性質を判断して、関連者間において的確だと説明された取引に独立企業原則を適用することに尽力することが推奨され、独立企業間価格を決定することが困難だからといって、簡単に否認を用いてはいけないこととされている。

① D.4.1. 否認が必要である理由

納税者の行った取引の否認について、税務当局の主たる関心を生じさせる基本的理由は、否認をしなければ、独立企業の帰属になっていない取引について価格づけすることに関し、移転価格原則の下で移転価格分析をすることになってしまうことである。

多国籍企業は、個別の法的事業体の数、それらの資本構成、資産の法的所有権及び契約上の取極めを含む、取引が生じる環境 (**environment**) をコントロールすることができ、多国籍企業が創った環境の結果から取引は生じるので、この環境だけでは移転価格目的で利益がどこで生じたのかを判断すべきではない。代わりに、結果的な取引が独立企業の帰属

であるかどうかで判断すべきである。

もし、非関連者間の取引の基礎的な経済上の帰属を有していない取引の価格づけに、独立企業原則が適用されるのであれば、独立企業原則を適用することが害されるということになる⁽³³⁾。

② D.4.2. 非関連者間の契約における基礎的な経済上の帰属の概念と商業上の合理性

非関連者間の契約における基礎的な経済上の帰属の概念は、1995年及び2010年のバージョンの移転価格ガイドラインにおける否認の議論の根拠とされた「経済的合理性基準 (test of commercial rationality)」の概念より広い定義を与えられている。

経済的合理性基準は、実際の契約が、独立当事者 (independent parties) の商業的に合理的な方法での行動によって採用されるであろうものと異なっているかどうかを考慮することを要求しているが、関連者は独立当事者によって採用されるものと異なる契約を締結することから、経済的合理性基準を適用することは困難なことになる。

経済的合理性基準は、満たされなければならない2つのテスト (two legs : 根拠) を有すると解される。それらは、①商業上の合理性 (commercial rationality) の有無と、②実際の採用ストラクチャーが適切な移転価格の決定の妨げとなっていないかどうかである。

2つのテストでは、価格を見つけられたときには、その価格の決定が適切なプロセスによることを結果として強調することで、当該契約が商業的に不合理でないという、根拠のない主張 (assertion) に導くことがある。

取引が移転価格目的で認容されるためには、その取引は、非関連者間の契約における基礎的な経済上の帰属を示さなくてはならない。それを

(33) この原文は、「The application of the arm's length principle is hampered if it is being applied to price an arrangement which does not have the fundamental economic attributes of arrangements between unrelated parties.」である。

示した取引は、その各々の関連者に対して、それらの商業上又は金融上のポジションを強化又は保護することの合理的な期待を与えるであろう。

この基準の適用に際しては、1 つ以上の関連者に対し、それらの商業上又は金融上のポジションを強化又は保護する機会（*opportunity to enhance or protect their commercial or financial positions*）が選択肢として提供されているかどうかを、それを選択しない場合も含めて、その存在について検討することが重要になる。また、多国籍企業グループが、全体として、税引前に悪化しているかどうかを検討することも、重要な指摘事項となる。

③ D.4.3. 否認の結果

納税者のストラクチャーと移転価格目的で置き換えられるストラクチャーは、関連者に商業上又は金融上のポジションを強化又は保護する機会を与える代替的取引によって決定されるべきである。

置き換えられたストラクチャーは、非関連者間の契約における基礎的な経済上の帰属によって説明されるものであるべきであり、かつ、類似の状況にある独立当事者の商業上の現実にできる限り近く適合するものであるべきである。

(4) 「移転価格ガイドライン第 1 章 D. 独立企業原則の適用のためのガイドラインの改正」の立証責任への影響について

「移転価格ガイドライン第 1 章 D. 独立企業原則の適用のためのガイドラインの改正」が立証責任に与える影響を考察すると、以下のことが言えるのではないかと思慮する。

- 移転価格ガイドライン第 1 章 D. 独立企業原則の適用のためのガイドラインでは、その D.4. で「否認（Non-recognition）」を扱った内容となっており、その立証については各国に任されているようである。これまで国内において「一般的租税回避否認規定（GAAR）」が存在してきていない我が国においては、取引自体を認めない否認の立証につ

いて十分な慣れとかは得てきていないものと思われ、その立証の困難度は低くはない（高い）と創造される。

- **・BEPS** による国際課税制度の下では、**GAAR** が存在して当然であるとの認識が持たれるところであるが、**GAAR** の存在に対しては適切な立証責任の分配が、的確な **GAAR** の執行のためには必須であると考ええる。税務当局に一方的に立証責任を負わせるのであれば、**GAAR** の執行は困難化するのではと畏れるところである。その意味においても、立証責任の適切な按分がなされるべきである。

〔第Ⅱ部〕

（１）「潜在的な特別な措置」の構成

第Ⅱ部の「潜在的な特別な措置」は、下記の５つのオプションで構成されている。

「潜在的な特別な措置」

オプション１： 評価困難な無形資産（Hard-to-value intangibles：HTVI）

オプション２： 独立投資家（Independent investor）

オプション３： 過大資本（Thick capitalisation）

オプション４： 最小機能事業体（Minimal functional entity）

オプション５： 超過収益への適切課税の確保

（Ensuring appropriate taxation of excess returns）

（２）オプション１： 評価困難な無形資産

BEPS の行動計画 8 は、評価困難な無形資産の移転に関し、特別な措置を要求している。

これには、①信頼できる比較可能取引がなく、②評価の仮定が憶測である、③納税者と税務当局に大きな情報の非対称性があり、関係者間の価格の妥当性を立証することは困難。

これについては、価格調整メカニズムを推定し、実際の結果に基づいて

再計算する（所得相応性基準）を認めることが提案されている。

(3) オプション2：独立投資家

このオプションの対象は、豊富な資本と資産を有する会社（capital-rich, asset-owning company）が、その資産からの収益を獲得しているグループ内の他の会社に依存しているという状況である。このオプションは、これらの会社のどちらに対して、独立投資家は投資を行うのかを判断基準にしたものである。

これは、独立投資家に「より合理的な投資機会を提供している（providing the more rational investment opportunity to an independent investor）」会社に対して、資本拠出はなされるであろうことを前提として、そのような会社（資産からの収益を獲得しているグループ内の他の会社）に対して利益配分がなされることを提案したものである。

このオプションでは、豊富な資本と資産を有する会社には、利益が配分されなくなる可能性がある。

(4) オプション3：過大資本

このオプションは、事前に決められた資本比率を越える過大資本を適用することで、その超過資本額について、みなし利子控除を適用して豊富な資本と資産を有する会社の利益を減額する一方で、超過資本額を提供した会社についてみなし利子所得（deemed interest income）として利益を増大させるものである。このオプションで重要なのは過大資本のレベルの決定である。

(5) オプション4：最小機能事業体

このオプションは、関連者間取引、特に、重要な事業リスクや無形資産の移転取引において、取引の一方が最小機能（minimal functions）しか有していない場合に適用される。

最小機能では、非関連者間の取引に通常存在する「基本的な経済上の帰属（fundamental economic attribute）」が欠落していることが、所得帰属が認められない根本的な原因となっているものである。

機能性の判定基準は、以下のとおり。

〔質的基準 (Qualitative attributes)〕

- この事業体は、資産の利用及びリスクの管理により価値創造をする機能的能力を欠いており、主として、資産の利用及びリスクの管理については、グループ内の他の会社との契約上のフレームワークに依存している。

〔量的基準 (Quantitative attributes)〕

- 実質的にこの事業体は、主として、ルーティン機能の行使しかしておらず、わずかな従業員しか有していない。
- この事業体の所得の大部分は、グループ会社との契約によるものである。
- この事業体の資産の価値は、その所得を超えているかそのほとんどであり、過大資本比率に基づいて帰属している。

〔再配分の方法〕

最小機能事業体の所得は、再配分する必要がある。再配分の方法としては、次のものが検討されている。

- ① 事前に決められた要因に基づいた「義務的利益分割法 (mandatory profit split)」
- ② 最小機能事業体でない親会社への再配分
- ③ 機能的能力を提供している会社 (複数のときは寄与度等で分割) への再配分

(6) オプション5：超過収益への適切課税の確保

このオプションは、米国から提案されているものであり、移転価格ガイドライン第1章のD節の改訂案でも提案されている。これは、CFC ルールの形式を用いた第一ルール (primary rule) と、国際的₂重非課税を防止する第二ルール (secondary rule) からなる。

第一ルールは、CFC がある法的管轄 (所在地国) で超過利得を得ており、その所在地国の直近3年間のCFCの平均実効税率 (average effective tax

rate) が、ある閾値%を下回ったときに適用される。第一ルールが適用されれば、その超過利得は、親会社の法的管轄において閾値%で課税をされる。

超過利得については、無形資産やリスクに関連するターゲットとなる所得として定義をする必要がある。

第二ルールは、親会社の法的管轄が第一ルールを適用しない場合に、第一ルールでの超過利得に対する課税権を、国際的二重非課税の排除のため、事前にルールを決めておくことで、他の法的管轄に配分する。

(7) 「潜在的な特別な措置」の立証責任への影響について

「潜在的な特別な措置」が立証責任に与える影響を考察すると、以下のことが言えるのではないかと思慮する。

- 「潜在的な特別な措置」のうち、評価困難な無形資産 (Hard-to-value intangibles: HTVI) に係る所得相応性基準が導入されるのであれば、これについては、国外関連者が移転された無形資産からどのようにどのぐらいの所得を稼得しているのかについての十分な資料等の提出がなければ、その執行は困難を極めるであろうことは、容易に想定されるところである。
- したがって、所得相応性規準についてはその算定根拠となる資料の提出について制度的に義務化を行い、その履行が不十分であるときは立証責任を転換する取扱いが制度化されないと、この制度を導入しても執行ができなくなるものと強く思慮するところである。

行動計画 8: [費用分担取極に関する移転価格ガイドライン第 8 章の改訂案] に係るドラフト

「費用分担取極 (Cost Contribution Arrangements : CCA) に関する移転価格ガイドライン第 8 章の改訂案 (以下「CCA ドラフト」という。)」は、他のドラフトよりかなり遅れて 2015 年 4 月 29 日に公表された。移転価格ガイドライン第 8 章は費用分担取極を取り扱ったものであるが、本ドラフトについては、

5月29日までパブリック・コメントの提出があり、パブリック・コンサルテーションは7月6・7に予定されている。以下に、この概要をみってみる。

(1) CCA ドラフトの構成

CCA ドラフトは、移転価格ガイドライン第8章の改訂案で、以下の構成となっている。

「第8章 費用分担取極 (Cost Contribution Arrangements : CCA)」

- A. イントロダクション
- B. CCA の概念
 - B.1 総論
 - B.2 他の章との関係
 - B.3 CCA の類型
- C. 独立企業原則の適用
 - C.1 総論
 - C.2 参加者の決定
 - C.3 CCA からの期待便益
 - C.4 各参加者の貢献の価値
 - C.5 支払の精算
 - C.6 CCA の条件の部分的又は全体の無視
 - C.7 貢献の税務上の取扱いと支払の精算
- D. CCA への参加、脱退、解散
- E. CCA の構築及び文書化に係る勧告

(2) CCA の取扱いに関する主な変更点等

〔CCA の概念について〕

- 本ドラフトでは、CCA の概念を「無形資産、有形資産若しくは役務に関して、開発、製造又は取得をすることに係る貢献やリスク (contributions and risks) を共同で分担するための、事業企業間の

契約上の取極め」と定めている。

- 独立企業原則に従って、CCA のすべての貢献のそれぞれの参加者の相応的な分担は、その契約の下で受け取ることを期待されるすべての便益の参加者の相応的な配分に整合的でなければならない。
- CCA は 2 つのタイプに分類でき、1 つは、無形資産及び有形資産を共同で、開発、強化、維持、保護又は利用 (development, enhancement, maintenance, protection or exploitation) を確立するもの(これを「開発 CCA」という。)である。もう 1 つは、役務を取得するもの(これを「サービス CCA」という。)である。

〔独立企業原則の適用について〕

- CCA にとって参加者の「相互便益 (mutual benefit)」の概念は基本的なものであることから、当事者が CCA の活動から利益を得ることに合理的な期待を持っていないのであれば、その者は参加者とはみなされないであろう。
- 特に、CCA の参加者は、リスクを負担する方法 (risk-bearing opportunity) を選択して決定をする能力を有しているべきである。参加者は、CCA の下でリスクに対してどのように対処するか、評価するか、監視するか、そして、リスク結果に影響を及ぼすアウトソースの手段を管理するかについて判断しなければならない。リスクを負担しない者は、参加者とは認められない。

(3) CCA の関連者間での構築及び文書化に関する勧告

- 関連者間で CCA を構築するのであれば、以下の条件を満たすことを勧告
 - a) 参加者は、CCA 活動自体からの相互的で相応的な便益を期待できる企業であること
 - b) 契約では、それぞれの参加者の CCA 活動の結果の利益の性質及び範囲が、期待された個々の便益のシェアと同様に特定されること
 - c) CCA の貢献以上の支払は存在しないこと。つまり、CCA により得ら

れる、無形資産、有形資産又は役務に係る利益について、適切な支払の精算 (balancing payments) やバイ - イン支払がなされていること

- d) 参加者の貢献の価値は、このガイドラインに従って判断されること。必要であれば、支払の精算に関し、契約からの期待便益の相応的なシェアと整合的な貢献の相応的なシェアに拠っているか確認がなされるべき
- e) 契約は、参加者間の期待便益の適切なシェアの変更を反映する合理的な期間の後での、支払の精算及び／又は貢献の配分の変更を、あらかじめ要求していること
- f) 調整 (adjustments) が (バイ - イン支払及びバイ - アウト支払を含めて)、参加者の入会や脱退、CCA の解散のときなど、必要なときに行われること

○ CCA の最初の期間に関して、以下の情報が重要であり有用であることを勧告

- a) 参加者のリスト
- b) CCA 活動に関連する又は当該活動の結果を利用することが期待される、他のすべての関連者のリスト
- c) CCA によってカバーされる活動の範囲及び特定のプロジェクト、並びに、どうやって CCA 活動を運営し管理するのか
- d) 契約の期間
- e) 参加者の相応的な期待便益のシェアを計測する方法、及び、その決定に用いられたすべての見積り
- f) 将来便益 (そのような無形資産) の利用が期待できるとした方法
- g) 各々の参加者の初期貢献の形式及び価値、どのように初期及び進行中の貢献の価値を判定したのかの詳細な記述、並びに、どのような会計原則が、支出や貢献の価値を判定するときに、すべての参加者に整合的に適用されるのかの詳細な記述
- h) 責任やタスクの予期された配分、これら責任やタスクを運営し管理す

るメカニズム、特に、CCA 活動で用いられた無形資産及び有形資産の開発、強化、維持、保護又は利用に関するもの

- i) 参加者がその CCA に入会又は脱退するときの手続
- j) 支払の精算に係る規定又は経済状況の変化に反映した契約期間の調整に係る規定

○ CCA のその後の期間に関して、以下の情報が重要であり有用であることを勧告

- a) 契約の変更（例えば、期間、参加者、従事する活動）、及び、そのような変更の結果
- b) 実際の結果での CCA 活動の期待便益の決定のために用いられる見積もりの比較
- c) CCA 活動の実行から生じた年ごとの支出、CCA の期間に行われた各々の参加者の貢献の形式及び価値、及び、どのように貢献の価値を決定したのかの詳細な記述

(4) 「CCA」の立証責任への影響について

「CCA」が立証責任に与える影響を考察すると、以下のことが言えるのではないかと思慮する。

- 「CCA」が我が国において一般化していくのであれば、その実施については申告事項とすべきと考える。そのうえで、上記のようにその情報の提出義務を課すべきである。でなければ、税務上問題があるバイ・イン取引がなされたとしても、その主張立証ですら、税務当局にとって困難を極めるものと思われる。「CCA」がなされたのであれば、所得相応性基準と同様の取扱いが必要になると考えるところである。
- したがって、「CCA」についてはその算定根拠となる資料の提出について制度的に義務化を行い、その履行が不十分であるときは立証責任を転換する取扱いが制度化されないと、この制度についても的確な執行ができなくなるものと強く思慮するところである。

行動計画 13：移転価格文書化と CbC Reporting の執行のためのガイドライン
〔報告書〕

2015年2月6日に「移転価格文書化と CbC Reporting の執行のためのガイドライン（以下「CbC Reporting 追加ガイドライン」という。）」が公表された。

これは、2014年9月16日に公表された〔2014 Deliverable〕の1つである「行動計画 13 移転価格関連の文書化の再検討 と CbC Reporting」に関して、継続検討とされた事項についてその追加的合意内容を報告する補完報告書といえるものである。以下にこの内容を確認しておく。

（1）CbC Reporting 追加ガイドラインの構成

CbC Reporting 追加ガイドラインは、移転価格ガイドライン第8章の改訂案となっており、以下の構成となっている。

「CbC Reporting 追加ガイドライン」

- ① いつ CbC Reporting は開始されるのか？
- ② どのような多国籍企業グループが CbC Reporting を提出するのか？
- ③ CbC Report の取得及び利用のために必要となる条件は？
- ④ CbC Report を交換するための政府間のフレームワークは？

（2）CbC Reporting 追加ガイドラインの追加的合意事項

- ① いつ CbC Reporting は開始されるのか？
 - CbC Report については、2016年1月1日以降に開始する事業年度から提出を求めるという勧告がなされた。
 - 国・地域によっては国内法制化に時間を要すること等から、最初の CbC Report の提出時期は、その12カ月後となる2018年中の時点で報告が求められ、2016年1月1日以降に開始する事業年度分の報告が行われることとされた。
- ② どのような多国籍企業グループが CbC Reporting を提出するのか？
 - 直前の事業年度における年間の連結ベースの売上高が7億5000万

ユーロ未満の多国籍企業グループは、適用除外とされる。

- この基準により、CbC Reporting の提出を求められるのは、多国籍企業グループの 10%程度である。

③ CbC Report の取得及び利用のために必要となる条件は？

- BEPS プロジェクト参加国は、次の条件に合意した。

〔守秘について〕

各国・地域は、CbC Report の機密情報に関し法的保護法を設け、その執行を行う。これらの保護措置は、情報を開示者への情報の利用制限、公序良俗原則等を含む。

〔一貫性について〕

各国・地域は、本国居住者である多国籍企業グループの究極の親会社が CbC Report を作成・提出する法的義務を設けることに、最善の努力を払うべきである。

〔適正利用について〕

各国・地域は、CbC Report の情報を適切に使用すべきである。特に、CbC Report はハイレベルの移転価格リスクの評価に用いることをコミットする。

④ CbC Report を交換するための政府間のフレームワークは？

- 原則として、多国籍企業グループの究極の親会社は、その居住地国で、CbC Report を求められ、CbC Report は、権限ある当局（CA）の取極めと、国際的合意（自動的情報交換を可能にする二国間租税条約、税務行政執行共助条約又は情報交換協定等が締結されている）に基づき、自動情報交換がなされる。

(3) 「CbC Reporting の提出」の立証責任への影響について

「CbC Reporting の提出」が立証責任に与える影響を考察すると、以下のことが言えるのではないかと思慮する。

- CbC Reporting の様式の記載項目を見てみると、各国の事業体ごとの収入額が確認できるようになっており、その事業体がどこの納税地

(国)にいくら納税したのかも分かることになるようである。このような CbC Reporting は、当初、英国がその導入を強力に推進していたことを考慮すると、英国が導入した「迂回利益税」の存在が大きいのではないかと思慮するところである。この CbC Reporting から租税の迂回的事实を把握しようとしているのではないかと想像するところである⁽³⁴⁾。「迂回利益税」は、前述したとおり、税務当局から、租税の迂回を主張されたら、納税者はその 25% を迂回利益税として納付することとなり、その事実がないことを納税者が立証すれば納付した金額に利子を付して返金されることとなっている)。この迂回利益税が、国際的に拡大していくのであれば、CbC Reporting の情報交換と相まって、納税者への負担が増すことになるものと思慮する。

第3節 利子控除に関する行動計画に係るドラフト等

行動計画 4 : [利子等の損金算入を通じた税源浸食の制限]に係るドラフト

行動計画 4 [利子等の損金算入を通じた税源浸食の制限]に係るドラフト(以下「利子控除ドラフト」という。)については、2014年12月18日に公表された。これに対しては、2015年2月6日までパブリック・コメントが受け付けられ、我が国からも、経団連や日本貿易会からコメントが提出された。利子控除ドラフトの内容は、以下のようになっている。

1 利子控除ドラフトの構成

利子控除ドラフトは、以下のような構成で作成されている。

(34) このことについて、そのようなことが英国に置いて在り得ていないのかバーカーマッケンジーの弁護士の租研講演で会場で質問をしたところ、その可能性はあるとの回答をいただいた。

「利子控除ドラフト」

- I. イントロダクション
- II. 政策的な考慮
- III. 利子費用の利用した BEPS に対応する既存のアプローチ
- IV. 利子とは何であり、経済的に利子と等しいものは何か
- V. 誰にルールが適用されるのか
- VI. 何にルールが適用されるのか
- VII. 小規模事業体は適用除外かそれとも除外基準を設定か
- VIII. グループの特性に基づく損金算入限度額を置くべきか
- IX. 固定比率の設定に基づく損金算入限度額を置くべきか
- X. 複数のアプローチが適用されるべきか
- XI. ターゲットルール（標的を定めた規則）の役割
- XII. 非控除利子の取扱いと二重課税
- XIII. 特別なセクターのグループに対する配慮
- XIV. BEPS 行動計画の他の分野との相互関係

本ドラフトのなかで特に重要だと思われるのは、利子控除に関して損金算入限度額を置くことについて 2 つの方法を検討していることであり、その 1 つが「グループの特性に基づく損金算入限度額」であり、もう 1 つが「固定比率の設定に基づく損金算入限度額」である。

2 グループの特性に基づく損金算入限度額の設定について

ドラフトでは、「グループの特性に基づく損金算入限度額」について、以下の A から H までの 8 項目にわたり検討を加えており、後述の「固定比率の設定に基づく損金算入限度額」に較べてかなり詳細な検討となっていることから、OECD としては、利子に関する損金算入限度額制度として、前者の方がより望ましいとの判断をしているように思われる。

「グループの特性に基づく損金算入限度額」

- A BEPS に対応するアプローチとしてのグループ全体テスト (Group-wide tests)
- B グループ全体テストのオプション： 利子配分ルール及びグループ比率ルール
- C どの事業体を利子限度グループに含めるのか？
- D どのようにグループの第三者ネット利子費用を判定するべきか？
- E どのように経済活動を測るべきか？
- F どのように会計と税務のミスマッチを取り扱うべきか？
- G どのようにキャッシュ・プーリング・アレンジメントを取り扱うべきか？
- H どのように関連者等のリスクを取り扱うべきか？

(1) 「グループの特性に基づく損金算入制限」に対する OECD のスタンス

「グループの特性に基づく損金算入制限」は、「グループ全体テスト (Group-wide tests)」を行うことによりなされる。「グループ全体テスト」とは、事業体の世界全体のグループでの実際のポジションから判断して、その控除可能な利子費用額を制限する (Group-wide rules limit an entity's deductible interest expense with reference to the actual position of its worldwide group.) ことであり、OECD は、「グループ全体テストは、利子を利用した BEPS に対する対応策として、理論的に最も効果的な潜在能力を有している (Group-wide tests in theory have the greatest potential to tackle base erosion and profit shifting using interest.)」と述べており、グループの特性に基づく損金算入限度額を設定することによる BEPS への対応について強い期待を示しているようである。

(2) 「グループ全体テスト」

「グループ全体テスト」として、「利子配分ルール」及び「グループ比率ルール」の 2 つのタイプのテストがあるとされる。これらについては、以下のような説明がなされている。

- 「利子配分ルール (world-wide interest allocation rule)」とは、経済活動 (利益又は資産価値) の量に基づいて、グループ事業体間でのワールドワイドの第三者ネット利子費用の配分を行うものである⁽³⁵⁾。
- 「グループ比率ルール (group ratio rule)」とは、事業体のワールドワイドなグループの金融比率に等しくなるように、(利益又は資産価値へのネット利子のような) 事業体の適切な金融比率を比較する (ことに基づいて利子費用の配分を行う) ものである⁽³⁶⁾。

ドラフトでは、結果的には、これら2つのルールは類似したものであり、どちらも個別企業ごとに利子費用の損金算入限度額を算出するものとなっており、これらはほぼ同様の結論をもたらすものであると説明している。

(3) 「グループの特性に基づく損金算入制限」を行っている国

「グループの特性に基づく損金算入制限」を行っている国としては、英国の「ワールドワイド・デット・キャップ」が上げることができる。これは、2009年から英国が「外国子会社配当益金不算入制度」を導入したことに合わせて、2010年から当該制度の濫用を防ぐために、利子費用の損金算入制限制度を導入したものである。

具体的には、英国の多国籍企業における英国外からの過大な借入の実施等による外国子会社配当益金不算入制度の濫用を防止するためのものであり、全世界レベルでのグループの金融費用の総額と、グループ間及び外部とのそれぞれの純金融費用の合計額とを比較し、後者が前者を超過した金額について損金不算入額とするものとなっている。

この「ワールドワイド・デット・キャップ」は、利子費用の損金算入限

(35) この原文は、「a group-wide interest allocation rule which operates by allocating a worldwide group's net third party interest expense between group entities in accordance with a measure of economic activity (such as earnings or asset values)」である。

(36) この原文は、「a group ratio rule which compares a relevant financial ratio of an entity (such as net interest to earnings or net interest to asset values), with the equivalent financial ratio of the entity's worldwide group.」である。

度額を当該企業の実績数値から個別に算出する制度であり、グループの特性に基づく損金算入制限制度であるといえる。

3 固定比率の設定に基づく損金算入限度額の設定について

ドラフトでは、「固定比率の設定に基づく損金算入限度額」について、以下の A から D までの 4 項目にわたり検討を加えている。

「固定比率の設定に基づく損金算入限度額」

- A BEPS を取り扱うアプローチとしての固定比率ルール
- B 資産又は利益のレベルと利子控除との関連性
- C 既存のルールにおける固定比率のレベル
- D 関連者等にみられるリスクの取扱い

(1) 「固定比率の設定に基づく損金算入制限」に対する OECD のスタンス

「固定比率の設定に基づく損金算入制限」は、国（税務当局）が基準として「固定比率」を定めて、当該企業の収益等をベースとしてその比率までの額の利子の利子費用の控除を認めるもの（以下「固定比率テスト」という。）である。このベースとする数値には、会計上のものより税務上のものが用いられている。具体的には、「EBITDA」と表記されるもので、これは「ネットの支払利子、税金、減価償却費の控除前の利益」（Earning Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization の頭文字）のことであり、これは、既にドイツ、フランス、イタリア、米国等で用いられているものである。

固定比率テストでは、この税務申告上の数値の何割というような額を、利子費用の損金算入限度額にできることから、比較的運用がしやすく納税者に追加的なコンプライアンス・コストを負担させることは少ないものであるとされているが、本ドラフトでは、これはいくつかの国⁽³⁷⁾で運用され

(37) 本ドラフトでは、フィンランド（EBITD の 25%）、ドイツ（EBITDA の 30%）、ギリシア（EBITDA の 30%）、イタリア（EBITDA の 30%）、ノルウェイ（EBITDA

ているものの、それらの設定された比率の数値が高すぎ、BEPSを有効に防止することにはなっていないものと主張されているところである。

したがって、OECDは、固定比率テストによる損金算入限度額の設定では、個別企業ごとの調整ができず、各国の実態から数値が高く設定されている実態があることから、固定比率テストによるBEPSへの対応では十分なものにはなっていないとみているようである。

(2) グループ全体テストと固定比率テストの組合せ

そこで、OECDは、前述のグループ全体テストと固定比率テストとを組み合せ、複合的アプローチとして運用することも有効な対応ではないかとの検討を行っている。具体的には、利子費用が少額な企業では固定比率テストを利用することを可能とし、利子費用が多額な債務の大きな企業グループにおいてはより複雑なグループ全体テストを適用するというものである。

第4節 外国子会社合算税制に関する行動計画に係るドラフト等

行動計画3：[外国子会社合算税制（CFC税制）の強化]に係るドラフト

行動計画3〔外国子会社合算税制（CFC税制）の強化〕に係るドラフト（以下「CFCドラフト」という。）については、2015年4月3日に公表された。これに対しては、2015年5月12日までパブリック・コメントが受け付けられ、我が国からも、経団連や日本貿易会からコメントが提出された。CFCドラフトの内容は、以下のようになっている。

の30%)、ポルトガル (EBITDAの30%)、スペイン (調整利益の30%)、米国 (調整 EBITDAの50%) について確認をしている。

1 CFC ドラフトの構成

- 第1章 政策的考察
- 第2章 CFC の定義
- 第3章 課税対象の要件基準
- 第4章 管理支配の定義
- 第5章 CFC 所得の定義
- 第6章 所得計算のルール
- 第7章 所得帰属のルール
- 第8章 二重課税の防止又は排除ルール

2 CFC ドラフトでの勧告事項

上記の第2章から第8章については、第5章「CFC 所得の定義」を除き、すべて本ドラフト段階で勧告が示されている。以下にそれらを見てみる。

① 「CFC の定義」に係る勧告

CFC ルールの適用対象となる事業体について、パートナーシップ、信託、恒久的施設 (PE) が CFC に所有されるか、親の法的管轄においてそれらの所有者から分離された課税対象の事業体として取り扱われる場合においては CFC に含めるということで、範囲に入る対象事業体を幅広く定義する。さらなる勧告として、異なる法的管轄で異なる取り扱いがなされることにより CFC ルールを回避することを防ぐために、改善されたハイブリッド・ミスマッチ・ルールを含む。

② 「課税対象の要件基準」に係る勧告

低課税要件について、税率の計算は実効税率に基づくこととする。その低税率要件では、その国における CFC ルールに適用する税率よりかなり低い税率を用いるべきである。

③ 「管理支配の定義」に係る勧告

管理支配の定義では、2 つの異なった判定を要する：(i)必要とされる管

理支配のタイプについての判定と、(ii)その管理支配のレベルについての判定である。

管理支配のタイプについての判定は、CFC ルールが少なくとも法的な及び経済的な両方の管理支配テストを適用すべきであるということであり、それで、どちらかの管理支配に係るテスト結果が満たされる必要がある。さらに、国によっては、同様の効果を得られるデファクトテストが含まれるであろう。

管理支配のレベルについての判定では、CFC は、居住者が最小限として、直接に又は間接に、50%超の決議権を保有することで、管理支配されるべきであるということである。

④ 「所得の計算ルール」に係る勧告

CFC 所得の計算については、2つの異なった判断を要する：(i)親の法的管轄のルールが適用されるべきであることと、そして、(ii)CFC 所得を計算するための特定のルールが必要であるかどうかということである。

⑤ 「所得の帰属ルール」に係る勧告

所得の帰属については、5つのステップとなる：(i)どの納税者が帰属所得を持つべきかを判断する、(ii)どれぐらいの所得が帰属されるべきかを判断する、(iii)いつ所得が納税者の申告に含まれるべきかを判断する、(iv)どのように所得が取り扱われるべきかを判断する、そして(v)どの税率をその所得に適用すべきかを判断する。

これらのステップのための勧告は、次のとおりである：

- (i)については、帰属の基準 (attribution threshold) は、最低支配基準に結びつけられるべきである。
- (ii)については、帰属所得の額は、それぞれの株主又は支配的な者が、それらの所有権の割合と、所有権又は影響力のある実際の期間の両方を参照することによって計算されるべきである。
- (iii)及び(iv)については、法的管轄が、所得がいつ納税者の申告に含まれるべきで、そして、どのように取り扱われるべきということ

決定することで、CFC ルールは、既存の国内法と整合性のある方法によって、運用されるものであるということである。

- (v)については、親の法的管轄の税率を所得に適用するということがある。

⑥ 「二重課税の防止又は排除ルール」に係る勧告

法的管轄は、二重課税が生ずるかもしれないという、主として、少なくとも3つの状況を懸念する：(i)帰属したCFC所得が、同様に外国の法人税の適用を受ける状況、(ii)CFCルールが、2つ以上の法的管轄で、同じCFC所得に適用される状況、そして(iii)CFCルールの下で既にその居住者株主に帰属された又は居住者株主がCFCの株を処分する所得から、CFCが実際に配当を配分する状況である。

最初の2つの状況に対処する勧告は、中間の会社に課されたCFC税を含めて、実際に支払われた外国税額の控除を認めるべきである。3つ目の状況に対処する勧告は、CFCの所得が、前もって、CFC課税の適用を受けていたのであれば、配当やCFC株の処分の収益への課税を免除すべきである。しかし、そのような配当や収益の的確な取扱いは、個別の法的管轄に任せることができ、それにより、規定が国内法と整合性を持つことができる。

3 第5章「CFC所得の定義」に関する検討

「CFC所得の定義」については、本ドラフト段階では勧告に至るまでの合意が得られてはいないようで、ここでは、採用される可能性のあるアプローチ等が示された。以下に、それらについてみる。

(1) CFCルールで取り扱う所得のタイプ

CFCドラフトでは、CFC所得に、持株会社であるCFCの稼得した所得、金融及び銀行サービスを提供するCFCの稼得した所得、販売のインボイス業務に従事するCFCの稼得した所得、IP資産からの所得、デジタル商品及びサービスからの所得、キャプティブの保険及び再保険からの所得を、

正確に定義できなければならないとしたうえで、CFC 所得の算定においては、全所得方式 (full-inclusion systems) と一部所得方式 (partial-inclusion systems) があり、後者の算定において、少なくとも以下の所得がその対象として取り扱われなければならないとしている。

- 配当 (Dividends)
- 利子及びその他の金融所得 (Interest and other financing income)
- 保険収入 (Insurance income)
- 販売又は役務提供所得 (Sales and services income)
- ロイヤルティ及び IP 所得 (Royalties and other IP income)

(2) CFC 所得を定義する一般アプローチ

一部所得方式における CFC 所得の定義としては、その一般アプローチとして、「移動性が高く」かつ／又は「パッシブ」所得が対象になる。これには、少なくとも、利子、ロイヤルティ及び配当が含まれ、アクティブな取引やビジネスから稼得される「アクティブ」所得は含まれないこととしている。

このような「形式基準分析 (form-based analysis)」による CFC 所得の定義だけでは、BEPS を防止する観点から十分に的確ではないことから、その補完として、CFC の実態的な活動から判断する「実態分析 (substance analysis)」が検討されている。

実態分析としては、①実質貢献分析 (substantial contribution analysis)、②存続可能独立企業分析 (viable independent entity analysis)、③従業員及び施設分析 (employees and establishment analysis) が、そのオプションとして上げられている。

- 実質貢献分析とは、CFC の稼得所得に CFC の従業員が実質的な貢献をしたかどうかを判定するために、事実及び状況分析を適用する閾値テスト (threshold test) である。
- 存続可能独立企業分析とは、CFC が特定の資産を所有し、特定のリスクを引き受けている事業体であるかを判定するために、グループ内

の事業体が行ったすべての重要な機能を検分するテストである。

- 従業員及び施設分析とは、CFC 所得を稼得するに必要な事業活動が CFC の法的管轄に配置されているかどうかを判定するためのより機械的な方法として、従業員の数及び施設の量を用いるテストである。

(3) 「カテゴリー別アプローチ」による CFC 所得の定義

これは CFC 所得であるかの判定を、前述の配当、利子及びその他の金融所得、保険収入、販売、役務提供、ロイヤルティ、IP 所得などの所得のカテゴリーごとに行っていくものであり、すべての所得をカテゴリー分類して、カテゴリーごとに実態分析を行うことになる。カテゴリー別アプローチ (Categorical approach) の良し悪しは、用いられる実態分析の内容如何に拠っているものといえる。

(4) 「超過利潤アプローチ」による CFC 所得の定義

CFC 所得を定義する他のアプローチとしてより簡便で機械的なアプローチなものに、「超過利潤アプローチ (excess profits approach)」が上げられており、これは、IP 等の無形資産を取り扱うのに有用なものとされている。

超過利潤アプローチでは、CFC に対する「通常所得 (normal return)」を算出し、これを超える所得はすべて CFC 所得であるとされる。

通常所得は、「(通常) 利益率 (rate of return)」と「適格資本 (eligible equity)」を用いて、次の式で算出される。

通常所得 (normal return) =

(通常) 利益率 (rate of return) × 適格資本 (eligible equity)

通常の利子率は、資本投資の観点から、「無リスク利子 (risk-free rate of return)」に、資本投資に関連するリスクを反映した「プレミアム (premium)」を加えたものになるにべきである。「無リスク利子」は親会社の数年間の国債の利子率の平均であり、「プレミアム」は各国で平均的に

3%～7%といった値になっている。

経済分析によると、利益率は、「無リスク利子」（数年間の国債の利率の平均）＋「プレミアム」（3%～7%）で、それは 8%～10%といった値であるが、これは国・地域によって異なることになる。

適格資本は、超過利潤アプローチが、低課税の法的管轄で行使された実際の機能に関連して用いられた資産の通常利益から（超過利潤を）除外することを意図しているのであれば、それは、IP 資産を含む、取引や事業のアクティブな活動に用いられた資産に投下された資本だけにすべきであるとしている。

（5）CFC ルールの適用は企業単位か又は取引単位か

CFC ルールの適用の単位については、「企業単位アプローチ（entity approach）」と「取引単位アプローチ（transactional approach）」が述べられているが、本ドラフトでは、後者の方がより正確に所得の帰属について分析が可能であるとして、ベストプラクティスとしては、取引単位アプローチであるとしている。

4 「CFC の強化」の立証責任への影響について

「CFC の強化」が立証責任に与える影響を考察すると、以下のことが言えるのではないかと思慮する。

- 「CFC の強化」の勧告により我が国のタックス・ヘイブン対策税制が大幅に改正される可能性は高くないと考えるが、我が国の司法当局が、平成 22 年（行ウ）第 725 号（平成 24 年 10 月 11 日民事第 2 部判決）」のような判断を繰り返すのであれば「CFC の強化」について問題なしとは言い難いものと思われる。
- したがって、適用除外要件の立証については、納税者にとって有利な証明事項であるので、その立証は納税者に転換されるべきであると考え。

第5節 その他の行動計画に係るドラフト等

1 **行動計画5：IP レジームに係る「修正ネクサス・アプローチ」の合意〔報告書〕**

2015年2月6日に「IP レジームに係る『修正ネクサス・アプローチ』の合意〔報告書〕（以下「IP レジーム報告書」という。）」が公表された。

これは、2014年9月16日に公表された〔2014 Deliverable〕の1つである「行動計画5 透明性と実質性を考慮に入れた有害税制へのより効果的な対応（Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance）」に関して、IP レジームについての追加的な合意を報告する補完報告書といえるものである。

この合意は、ドイツと英国によってOECDの2014年11月に開催された有害税制フォーラム（Forum on Harmed Tax Practices：FHTP）に提出された共同提案であり、IP レジームについて修正ネクサス・アプローチ（Modified Nexus Approach）を採用することに関し、OECDとG20からの合意を取り付けたものである。

以下にこの内容を確認しておく。

（1）IP レジーム報告書の構成

IP レジーム報告書は、説明部分がA4で3頁のみの報告書であり、その構成は以下ようになっている。

「IP レジーム報告書」

- A) 修正ネクサス・アプローチ—概念的問題
- B) タイミング、既得権条項及び報告に係る問題

（2）A) 修正ネクサス・アプローチ—概念的問題

① ネクサス・アプローチとは

行動計画5の報告書での公開のときに、一般的に受け入れられた修正ネクサス・アプローチに、適格支出（qualifying expenditure）のレベル、

既得権条項 (grandfathering provisions)、支出の追跡 (tracking and tracing of expenditure) に関して、更なる修正を必要としたものである。

② アップリフト (Up-lift) とは

修正ネクサス・アプローチでは、適格支出の定義から、関係会社への外注費と取得費を除外することとされているが、この除外による影響を減少させるために、実際の支出額を上限として、適格支出を増加（これを「アップリフト」という。）できることとされており、その増加割合を30%までとされた。

(3) B) タイミング、既得権条項及び報告に係る問題

① 新しい参加者への既存のレジームの閉鎖

本報告書では、これまでの既存の IP レジームは、2016年6月30日以降は、新しい参加者を受け入れないことを指示している。新しい IP レジームは、2015年内に必要な法改正を開始しなければならない。

② 既存のレジームの廃止期限

既存のレジームの参加者の利益を保護するため、各国が「既得権条項」を導入することが認められる。「既得権条項」は、既存のレジームの「廃止期限」まで効果を有する。「廃止期限」は、2021年6月30日である。

③ 2015年6月までに完了しておくこと

各国は、2015年6月までに、修正ネクサス・アプローチの下での報告要件、追加的なセーフガード、適格 IP 資産の定義に係るガイドラインの策定を済ませておく必要がある。

2 **行動計画 12：義務的ディスクロージャー・ルールに係るドラフト**

行動計画 12 [義務的ディスクロージャー・ルール] に係るドラフト（以下「ディスクロージャー・ドラフト」という。）については、2015年3月31日に公表された。これに対しては、2015年5月11日までパブリック・コメントが受け付けられ、我が国からも、経団連や日本貿易会からコメントが提出された。ディスクロージャー・ドラフトの内容は、以下のようになっている。

る。

(1) 義務的ディスクロージャー・ドラフトの構成

この義務的ディスクロージャー・ドラフトは、以下の構成となっている。

「義務的ディスクロージャー・ドラフト」

I イン트로ダクション

- A 行動計画 12
- B この問題の作業日程
- C 本報告書のカバーすること

II 義務的ディスクロージャーの概観

- A 目的
- B 義務的ディスクロージャーの基本的要素
- C 設計原則
- D 他のディスクロージャー制度との比較
- E 他のディスクロージャーとコンプライアンスツールとの調整
- F 義務的ディスクロージャーの効果

III モデル義務的ディスクロージャー・ルールに係るオプション

- A 報告対象者
- B 報告対象情報
- C ホールマーク (Hallmarks)
- D 報告時期
- E プロモーター及びユーザーに課される他の義務
- F コンプライアンスの有無の結果
- G 手続/税務当局マター

IV 国際的タックススキーム

- A 既存のディスクロージャー・ルールの適用
- B 国際的タックススキームへのディスクロージャー・レジームの立法に係る代替案の推奨
- C 事例

以下に、本ドラフトの重要なポイントについてみる。

(2) 義務的ディスクロージャーの概観

① 目的

義務的ディスクロージャーの目的は、早期にタックス・プランニング・スキームに関する情報を提供することであり、そのスキームのプロモーター及びユーザーを識別することである。加えて、他の主たる目的は、租税回避スキーム（avoidance schemes）への抑止的效果である。

② 設計の原則的な考え方

- (i) 義務的ディスクロージャー・ルールは、明確で理解しやすくなければいけない。
- (ii) 義務的ディスクロージャー・ルールは、納税者への追加的コンプライアンス・コストと税務当局により得られる便益のバランスが取れていなければいけない。
- (iii) 義務的ディスクロージャー・ルールは、政策目的の意図を達成すること及び重要なスキームを正確に把握することに効果的なものでなければいけない。
- (iv) 義務的ディスクロージャーの下での情報の収集は効果的になされなければいけない。

③ 義務的ディスクロージャーの効果

- (i) 早期の情報の入手が可能である。
- (ii) 租税回避スキーム、プロモーター及びユーザーの把握力が向上する。
- (iii) 租税回避スキームへの抑止的效果が期待できる。

(3) モデル義務的ディスクロージャー・ルールに係るオプション

本ドラフトでは、義務的ディスクロージャー・ルールの設計は、誰が、何の情報を、何時報告するのかを設定するわけであるが、これは、各国において最も適した要件が選択されるとしている。

① 2つのモデル義務的ディスクロージャー・ルール

既存の義務的ディスクロージャー・ルールとしては、以下の2つがあ

るとしている。

- 取引ベース・アプローチ — これは、米国の制度で、税務当局が報告すべきスキーム (reportable scheme : このスキームの特徴のことを「ホールマーク (Hallmarks : 顕著な特徴の意)」と呼んでいる。) を選定し、これを含む取引から利益を得ている納税者及びその取引を提供しているプロモーター等の双方から報告させる制度である。
- プロモーターベース・アプローチ — これは、英国及びアイルランドの制度で、タックス・プランニング・スキームのプロモーターの役割に大きな比重を置いたものであり、報告すべきスキームのタイプ (ホールマーク) についても考慮するものである。

以下、これら 2 つのアプローチを参考にして「報告対象者」、「報告対象情報」、「ホールマーク」、「提出時期」等に関して、次のようなオプションが示された。

② 報告対象者に係るオプション

報告対象者に係るオプションとしては、次の 2 つが示された。

〔報告対象者に係るオプション〕

オプション A : プロモーター及び納税者の双方が個別に報告義務を負う。

オプション B : プロモーター又は納税者のどちらかが報告義務を負う。なお、プロモーターが国内にしないとき又は存在しないときには、納税者が報告義務を負う。

また、「プロモーター」の定義として、英国・アイルランド、米国、カナダ、南アフリカにおける定義が示され、これらの共通項から以下の案が示された。

〔プロモーターの定義（案）〕

「プロモーター」とは、報告すべきスキームの設計、販売、企画又は管理（designing, marketing, organising or managing）に責任を有する者又は従事する者である。

この定義には、報告すべきスキームの設計、販売、企画又は管理に関して、重要な援助、支援又は助言（material aid, assistance or advice）を与える者を含むことができる。

③ 報告対象情報の範囲を決めるオプション

(i) 閾値テスト（Threshold requirement）

既存の義務的ディスクロージャー・レジームの中には、ホールマークに該当する取引でも「閾値テスト」を置いて報告免除としている国がある。最も一般的な「閾値テスト」は、「主要便益テスト（main benefit test）」である。このテストは、取引の主要な便益が租税利益を得ることにあつたかどうかである。

しかしながら、「主要便益テスト」は、ディスクロージャーにとって比較的の高い閾値を設定する（つまり、ほとんどディスクロージャーされなくなる）ことから、税務当局の関心がある租税回避スキームがディスクロージャーされなくなり、ある国の経験では、不公正を引き起こすことになる。

(ii) 義務的ディスクロージャーの範囲の決定に係る2つのアプローチ

義務的ディスクロージャーの範囲の決定のアプローチ等については、上記の分析を踏まえ、以下の2つのアプローチ及び1つの代替的又は追加的基準が考えられる。

● オプションA： シングル・ステップ・アプローチ

これは、米国が採用しているもので、閾値を設定せず、したがって報告件数がかかりのものになることから、ホールマークごとに個別基準を設けて件数の抑制をしている。

- オプション B： マルチ・ステップ・アプローチ 又は 閾値アプローチ

これは、英国、アイルランド、カナダ、ポルトガルが採用しているもので、閾値を設定してホールマークごとの個別基準を設けないものである。

- 代替的又は追加的基準： デミニミス・フィルター（金額基準）

これは、上記のアプローチと代替的又は追加的に利用する基準として、ある少額な金額より小さな取引は、対称範囲から削除するというものである。

④ ホールマーク

ホールマークは、税務当局が関心のあるスキームの特徴を判別するツールとして用いられるものである。ホールマークは、「一般的ホールマーク (generic hallmarks)」と「個別的ホールマーク (specific hallmarks)」に大別されるが、前者は、新しくかつ革新的なタックス・プランニング・スキームの把握をするために用いることが有効と思われ、後者は、既知の租税回避スキームにターゲットを当てて用いることが有効とされている。以下に、ホールマークの分類ごとの説明をみよ。

(i) 「一般的ホールマーク (generic hallmarks)」

守秘義務 (Confidentiality)

これは、プロモーター又はアドバイザーがスキームの租税に関する組成等について、クライアントに守秘義務をかけている取引である。

守秘義務に係る義務的ディスクロージャー・レジームの規定として、米国、カナダ、英国・アイルランドのものが示されており、これらから守秘義務としてのホールマークの要件が以下のようにまとめられている。

【守秘義務としてのホールマーク】

- スキーム又は取引が、守秘義務の条件の下で納税者に提供されるものである。

- その取引の租税の取扱い、租税構造又はその結果としての租税便益のディスクロージャーの制限を、納税者に課している。
- この制限を課すことで、タックス・アドバイザーの戦略が守られ、将来における同じスキーム又は取引の利用を可能にしている。

プレミアムフィー又は成功報酬 (Premium fee or contingent fee)

これは、クライアントがその助言に対して支払った金額が、そのスキームの下で得た租税便益の価額に依存している取引である。つまり、租税便益の金額が多いほど、その対価の額が大きいということになる。

[プレミアムフィー又は成功報酬]

- スキーム又は取引による納税者のフィーが、期待される租税便益の金額で直接に決まる又はリンクして決まるものである。
- 期待された租税便益が達せられなかったときは、納税者のフィーの額に影響する。

この他、一般的ホールマークとしては、租税便益を得ることに失敗したときにその補償等を受ける「契約補償 (Contractual protection)」や、取引が既に大量商品化されているスキームである「スタンダード化租税商品 (Standardised tax products)」(これは別名「大量販売スキーム (mass-marketed schemes)」や「プラグ&プレイ・スキーム (plug and play' schemes : 購入後直ぐ使用可の意)」とも呼ばれている。)が、本ドラフトでは取り上げられている。

(ii) 「個別的ホールマーク (specific hallmarks)」

これに該当するものとして、各国における以下のスキームが取り上げられている。

- 損出スキーム (Loss schemes) - 米国、英国、アイルランド、カナダ、ポルトガル
- リースバック取引 (Leasing arrangements) - 英国

- 従業員信託スキーム (Employment scheme) - アイルランド
- 所得区分変更スキーム (Converting income schemes) - アイルランド、ポルトガル
- 低税率事業体利用スキーム (Schemes involving entities located in low-tax jurisdictions) - ポルトガル
- ハイブリッド取引 (Arrangements involving hybrid instruments) - 南アフリカ
- 税務会計と企業会計の重要な差の利用取引 (Transactions with significant book-tax differences) - 米国
- 濫用的租税回避としてリスト化された取引 (Listed transactions) - 米国
- 租税回避スキームとして関心のある取引 (Transactions of interest) - 米国

この他、損失取引 (loss transaction) については、本ドラフトでは、これに係る義務的ディスクロージャー・レジームの規定として、米国、英国、アイルランドのものを示めして、これらから損失取引としてのホールマークの要件が以下のようにまとめられている。

[損失取引としてのホールマーク]

納税者が損失を生じさせる又は取得する。

当該損失を他の者に移転させ、その者の他の所得と相殺し、租税負担を軽減する。

つまり、ある者の直近の租税負担が加速度的に減殺される。

又は、プロモートされたスキームや取引の一部となり、複数の者によって他の所得の租税負担を軽減するのに利用される。

(iii) ホールマークに係る勧告

- 各国は、シングル・ステップ・アプローチ又はマルチ・ステップ・

アプローチ（閾値アプローチ）をその裁量で選択した上で、義務的ディスクロージャー・レジームを導入すること

- 義務的ディスクロージャー・レジームには、一般的ホールマークと個別的ホールマークの双方を含めること
- 一般的ホールマークには、守秘義務及びプレミアムフィーの2つのホールマークを入れ込むこと
- 個別的ホールマークには、個々の国の特有のリスクや問題を反映させ、その国の政策やプライオリティを考慮すること
- 各国において、デミニミス・フィルターを採用して、ディスクロージャーの件数を制限するかはその国の自由である

⑤ 報告時期

(i) 報告時期に係るオプション

報告時期に係るオプションとしては、次の2つが示された。

[報告時期に係るオプション]

- オプション A: スキームの利用可能性にリンクさせた報告時期を設定する。
- オプション B: ユーザーのスキームの利用にリンクさせた報告時期を設定する。

(ii) 報告時期に係る勧告

- プロモーターが報告義務を有しているのであれば、報告時期はスキームの利用可能性にリンクさせるべきである。
- 報告のタイムスケールは、スキームに素早く反応し、そして、納税者の行動に影響を与える税務当局の能力を最大にすることを目的とすべきである。
- このことは、一旦、スキームが利用可能となったなら、報告のタイムラインを短くセッティングすることにより達成されるであろう。

- 納税者が報告をしなければならぬのであれば、スキームの利用可能性よりも、納税者の実施をトリガーとして報告されるべきである。
- 加えて、納税者のみが報告するのであれば、報告のタイムスケールは、スキームに対して素早く行動をする税務当局の能力を最大にするために、短くすべきである。

第5章 BEPS 勧告に係る税制改正や執行改善と新たな国際課税原則と立証責任

第1節 BEPS に関する我が国の税制改正

第2章で、我が国における BEPS による国際的三重非課税のスキーム事例等として、以下のものを取り上げた。これらについて、国際的三重課税の防止等に効果があると見込まれる BEPS 勧告について、それらの具体的内容については前章で確認を行った。

我が国の BEPS による国際的三重非課税の事例等	有効と見込まれる OECD 勧告
● 「日愛租税条約の利用による匿名組合事案」	行動計画 6 [勧告]
● 「アドビ事案」	行動計画 8 [勧告]、13 [勧告]
● 「アマゾン事案」	行動計画 7 [勧告]
● 「コミッションネアの利用」	行動計画 7 [勧告]
● 「ハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメント」	行動計画 2 [勧告]

本章では、上記勧告における国内法令改正等が改正された後の国際課税原則について整理し、その下における立証責任についてその難易度や証拠との距離について考察し、望ましい提言事項について検討しておこうと思う。

第2節 事例スキームに係る立証上の問題点と解決策の想定

ここで上記事例スキームごとに立証上の問題点とその解決策について、以下の表のように示す。

具体的事例ごとの立証責任上の問題点	その解決策の想定案
①「日愛租税条約の利用による匿名組合事案」	
<p>本件スワップ契約の当事者が、アイルランド法人やバミューダ LPS という我が国の調査権限外の事業体であり、調査法人の全面的な協力を得ることなしでは調査に必要な情報を得ることは困難である。</p>	<p>調査対象の日本法人に対して、事件の事実認定が可能なまでの情報提供義務等（調査協力義務を含む）を課し、それが履行されないときには、立証責任が転換されることとする。</p>
②「アドビ事案」	
<p>この取引は、国際的事業再編であり、外部の第三者からは取引内容や当事者の意図等を把握することが極めて困難であるという性質を帯びる取引であり（ドイツでは、まずは当事者に説明責任を負わしている。）、調査法人の全面的な協力を得ることなしでは調査に必要な情報を得ることは困難であること。</p>	<p>ドイツと同様に「移転パッケージ」について説明させ（情報提供義務等（調査協力義務を含む）を課す）、それが履行されないときには、立証責任が転換されることとする。情報提供義務等の履行の程度については、通常の税務調査に基づき、第一義的に税務当局に判定をさせる。</p>
③「アマゾン事案」	
<p>この事案の解決策として PE 除外への認定にそれが「準備的」なものであることを法定することが勧告されているが、「準備的」であるかどうかを立証することについては、その倉庫を利用した取引から収益を計上しているかどうかで判断されると思われることから、これまでの通常調査により対応は可能だと考える。</p>	<p>税務当局の通常調査により「準備的」でなく PE との判定に対し、納税者が強硬にこれは「準備的」であり、PE に該当しないと主張してきた場合には、立証責任が転換されるものと考えられる。しかし、この場合に、<u>納税者が何をどのように立証をすればよいのか</u>が問題となると思われる。</p>

④「コミッショネアの利用」	
<p>この場合の立証責任は、「コミッショネアが法的にプリンシパルを拘束しているかどうか」を証明することであるが、この場合にも、コミッショネア又はプリンシパルが海外の事業体であり、我が国の調査権外の事業体であるならば、調査法人の全面的な協力を得ることなしでは調査に必要な情報を得ることは困難であることになる。</p>	<p>この場合にも、調査対象の日本法人に対して、事件の事実認定が可能なまでの情報提供義務等（調査協力義務を含む）を課し、それが履行されないときには、立証責任が転換されることとする。情報提供義務等の履行の程度については、通常の税務調査に基づき、第一義的に税務当局に判定をさせる。</p>
BEPS 事案への立証責任上の一般的問題点	
<p>BEPS に関する事案は、通常、国際事案であり、我が国の調査権外の事業体が関与することが在り得ており、税務当局が立証不可能であることも想定される場所である。</p>	<p>その場合には、調査対象の日本法人に対して、事件の事実認定が可能なまでの情報提供義務等（調査協力義務を含む）を課し、それが履行されないときには、立証責任が転換されることとする。</p>
GAAR 事案への立証責任上の一般的問題点	
<p>GAAR(一般的租税回避否認規定)事案の場合には、納税者の内心の意図やそのスキームの経済的合理性に係る立証責任の困難度は一般的に高いものとされており、この観点から、立証責任が一方的に税務当局側とされることで、税務当局が立証不可能であることも想定されるところである。ドイツでは GAAR が有効に機能してこなかった理由として聞くところでもある。</p>	<p>納税者の内心の意図やそのスキームの経済的合理性に係る説明責任を納税者に課し、それが履行されないときには、立証責任が転換されることとする。そのスキームの経済的合理性に係る立証責任は、税務当局がスキームの引き直しをした場合（否認した場合）には、税務当局がその合理性を立証することになる。</p>

1 我が国での BEPS の体制下における立証責任論の在り方

我が国の立証責任の在り方としては、法律要件分類説：規範説を原則としてとりつつ、個別具体説で言う「証拠との距離」及び「立証の難易」の観点から、証拠に近い者が立証責任を負うことで、今後、立証責任については制度的な調整が図られるべきではないかと考える。

(1) BEPS 事案 (GAAR 事案を含む) への立証責任上の一般的問題点

- BEPS に関する事案は、通常、国際事案であり、我が国の調査権外の事業者が関与することが在り得ており、税務当局が立証不可能であることも想定されるところである。
- GAAR 事案についての立証上の問題としては、納税者の内心の意図やそのスキームの経済的合理性に係る立証の困難度は一般的にかなり高い。

(2) これへの対応策

- この場合には、調査対象の日本法人に対して、事件の事実認定が可能なまでの情報提供義務等（調査協力義務を含む）を課し、それが履行されないときには、立証責任が転換されることとする。また、タックス・ヘイブン対策税制の適用除外要件等の納税者に有利な証明事項については、それを根拠に立証責任は納税者に転換されるべきである。
- 通則法等に情報提供が不十分な場合の推計課税ができる旨の規定をおくことで、立証責任を転換することも一つの方法になるのではと思慮する。

2 上記解決策に必要と思われる立証責任の転換の基準に係る提言事項

BEPS の体制下における立証責任論に係る問題点とその解決策について上記の一覧表に掲げたが、この中でのポイントとして、立証責任の転換のためには、「どういった場合にそれがなされることになるのかの具体的基準」について、ここで簡単に示せるものではないが、何らかの考えを示しとくのであれば、以下のようなアイデア（提言）を示すことは可能ではないかと思慮す

るところである。

(1) 移転価格に関する場合の立証責任の転換の基準

BEPS の体制下における立証責任の転換については、問題となる取引が移転価格に関するものである場合は、訴訟等で争点となるのは、主に「独立企業間価格の算定」についてであり、これについての立証が成されれば問題解決となることが一般的である。したがって、移転価格事案の場合には、特に、評価困難な無形資産の「独立企業間価格の算定」が争点になっている場合、例えば、価値ある無形資産の一括移転などについては、申告時にその算定について根拠となる情報の提出を制度的に義務とし、これが履行されないときに、立証責任が転換されるというような規定がおかれることで、これを立証責任の転換の基準とすることを提言したい。

立証責任の転換の基準に係るアイデア（提言）①

BEPS の体制下における立証責任の転換については、問題となる取引が移転価格に関するものである場合は、申告時にその「独立企業間価格の算定」について根拠となる具体的情報の提出を制度的な義務とし、これが履行されないときに、立証責任が転換されることとしてはどうか。

(2) 「租税条約の濫用」の指摘がなされた場合の立証責任の転換の基準

取引について「租税条約の濫用」の指摘がなされた場合については、今後は、当該取引についてそれが「主要目的テスト（PPT）」を満たす（取引の合理性が証明される）ことが納税者に要求されることから、取引について「租税条約の濫用」の指摘がなされた場合（税務当局がその主張立証をした場合）には、納税者に「主要目的テスト（PPT）」を満たすことの立証責任が生じるものと思われる。したがって、納税者が「主要目的テスト（PPT）」を満たすこと（取引の合理性）の証明及び「LOB 条項」を満たすことの証明を果たさないならば、立証責任は転換されることとし、これを「租税条約の濫用」の立証責任の転換の基準とすることを提言した

い。

主要目的テストは、前述のとおり、「租税特典を受けることが、当該取引の主要な目的の一つである場合に当該特典の付与を認めない」とするもので、いわば「租税条約上の一般的租税回避否認規定」とも言われており、これは、客観的な執行が可能な LOB 条項とは違い、何が主要な目的であるのかを合理的に判断することは主観的なものであるとの解釈がなされており、この観点から立証責任の難易度を高くするものと思われる。

このことについては、主要目的テストの判断に関して、納税者側からは、「どのような場合に租税特典を受けることが主要な目的の一つとなるのか」とか、特に「主たる経済目的が合理的に存在するのであれば、租税特典を受けることは主要な目的とはならないと解してもよいのか」との疑問等があるとの声を聞くところである。

一般的には、租税回避を考慮した国際的な経済取引を行う場合であっても、当該取引に経済目的が全く存在しないということは想定しづらいのではないと思われるが、仮に、合理的な経済目的が存在していれば、すべての場合に租税特典が利用可能であるというのでは、BEPS の観点からの問題（国際的に適切な所得の帰属等）はそのまま温存されてしまうのではないかと思慮する。

立証責任の転換の基準に係るアイデア（提言）②

取引について「租税条約の濫用」の指摘がなされた場合（税務当局がその指摘（主張立証）をした場合）については、納税者が「主要目的テスト（PPT）」及び「LOB 条項」を満たしていることの情報を提供することを義務化し、これをしないならば、立証責任は転換されることとしてはどうか。

（3）BEPS が生じているとの指摘がなされた場合の立証責任の転換の基準

取引について BEPS が生じているとの指摘がなされた場合（税務当局がその指摘（主張立証）をした場合）については、その取引について BEPS

の事実がないことを明らかにする情報を提出することを義務化し、これが履行されない場合には、立証責任は転換されることとし、これを「BEPSが生じている場合」の立証責任の転換の基準とすることを提言したい。これは、英国が導入した迂回利益税の賦課を撤回するときの要件を参考にしたものである。

立証責任の転換の基準に係るアイデア（提言）③

取引について BEPS が生じているとの指摘がなされた場合（税務当局がその指摘（主張立証）をした場合）については、その取引について BEPS の事実がないことを明らかにする情報を提出することを義務化し、これが履行されない場合には、立証責任は転換されることとし、これを「BEPSが生じている場合」の立証責任は転換される規準としてはどうか。

結びに代えて

OECD の BEPS の取組みについては、2015 年の秋には第二次 [Deliverables] が公表されたわけであり、今回の OECD の BEPS プロジェクトは一応の一段落を迎えたわけである。

しかし、BEPS の取組みについては、これらが各国においてどのように制度化されていくのかというところにその成否がかかっているものであり、その前提としては、BEPS 報告書⁽³⁸⁾では、「一部の国が協調せずに、基準を満たさない場合、負の外部効果や底辺への競争を生じさせる」と述べており、BEPS の効果的な対応のためには国際的な協調が一部の抜け駆けを認めることなく必要であるとしている。BEPS の効果的な対応のために必要な国際的な協調のためには、参加各国に与えられる国際課税に係る原則がほぼ同様なものであることが望ましいと考えられ、それは挙証責任等の訴訟環境についても言えることであると思われる。

したがって、立証責任が税務当局のみに負わされるという我が国の在り様は、BEPS の国際課税制度下において異様であるとも思われるところである。

英国をみると、2015 年 4 月 1 日から「迂回利益税 (Diverted Profits Tax)」が施行されている。これは、英国での課税を回避していると判断された企業利益に対して、その迂回利益に税率 25% で課税する法律であり、いわゆる「グーグル税」とも呼ばれ、これは法人税ではなく、いわば罰則的課税金といえるもので、租税条約の対象にはならない⁽³⁹⁾ものとしており、納税者が迂回の事実がないことを立証すれば課税はされず、納付した金額も利息を付して返金されるものである。

BEPS の国際課税制度の下では、このような課税がなされることが一般化す

(38) 2013 年 2 月に公表された OECD の報告書「税源浸食と利益移転への対応 (Addressing Base Erosion and Profit Shifting)」であり、税源浸食に対する対応の方向性を示した報告書である。

(39) したがって、迂回利益税はユニラテラルに課されるだけであり、相互協議とかの対象にはならない。

る（同様の制度をイタリア・オーストラリアが導入をしたらしいし、英国は導入を他国に勧めている。）のであれば、納税者に立証を負わせることがより一般化していきそうである。証拠との距離の観点から、また、納税者に有利な事象については、納税者が立証するのが当然だと考える。本庄資教授が指摘されたように、「木村弘之・国際税法 961 頁では、適用除外要件についての客観的立証責任は納税者の側に在る」とされた通りであり、納税者にとって有利な要件事実の立証責任については、当然に、納税者の側に在るべきである。

2016 年以降は、BEPS の勧告によって、世界中で本格的に制度改正等がなされるわけであり、我が国においても、既に BEPS に係る税制改正は始まっており、加えて、BEPS に係る租税条約の改正も始まるはずである。

このような状況で、我が国においても国際課税に係る立証責任は納税者の証拠提出状況によって、必要に応じ転換されるような制度改正がなされるべきであると思慮するところである。

また、BEPS の取組みについては引き続き研究が必要な分野であり、BEPS に関わる研究は形を変えても継続して行っていく必要があるものとする。

最後に、本論文については、税務理論の論文というよりも、税務当局側に籍をおく者の税務希望論文といった色彩の強い論文かも知れない。我が国の場合、理論的に又は国際的にどうであろうと、税務当局側の立場でその権限を強める主張をすることは認められないとの雰囲気を感じるころであるが、立証責任についての本論文の言わんとするところは、いわば常識論的な見解を示したものであるのではないかと考えるところである。本論文に置いて、国際的にも当然在るべきことをということが理解されることを切に願うところである。