

# Australia's Progress in Implementing the BEPS Action Plan



シドニー大学教授 Graeme Cooper

はしがき 本稿は、平成29年7月12日に IFA 日本支部と租税研究協会との共催で行われたシドニー大学教授 Graeme Cooper 氏による講演をとりまとめたものである。当日は、講演後の会場参加者との質疑応答まで、共催セミナー全体の司会進行を IFA 日本支部事務局長の藤井保憲氏が務められた。なお、当日の配布資料については本文末尾にまとめて掲載している。

## はじめに

藤井先生、伊藤様、日本租税研究協会の皆様、IFA 日本支部の皆様、今回招いてくださりまして、ありがとうございます。今ご紹介いただきましたとおり、2015年2月に講演させていただきました。再度ご招待いただけて、心より御礼申し上げます。1回目は何かの間違いで私を呼んでしまったということがあり得るかなと思ったのですが、再度のご招待を受けて、心よりうれしく思っております。

本日の講演は4部構成で進めます。第1部は、BEPS プロジェクトを受けて、オーストラリアの国内法と条約法でどのような改正が行われているかについてです。オーストラリアの事例をご紹介することによりまして、BEPS プロジェクトに関して理解するのが各国政府にとってどのくらい困難かということをおわかりいただけたらと思います。皆様もよくご案内のとおり、

BEPS 提案に対する各国の対応は、必ずしも単純でわかりやすいものではありません。

第2部では、BEPS 防止措置実施のための多国間協定 (MLI) につき、オーストラリアの署名時の留保と選択についてお話しします。皆様も現在、日本国の留保と通告がどうなっているか、また、日本国が今まで結んできた租税条約に対してどういう影響が及ぶかを、鋭意検討されている最中でしょう。

第3部で、BEPS プロジェクトと矛盾ないし逆行するのではないかという印象も与えかねないようなオーストラリアの新たな租税政策について触れます。なぜその話をするかという、BEPS プロジェクトの最終成果物に対してこの政府が抱えている不満を示すことができるからです。

第4部で、BEPS プロジェクトが達成したことと達成できなかったことについて理論的にコメントします。私は大学教授ですので、職業柄、この点に触れないとこの講演を締めくくることができません。

以上が、これから話す4部構成の概要です。

## 1. オーストラリアの BEPS プロジェクトへの対応

### 1-1. 概要

まず第1部です。これまでオーストラリアは、言葉においても実践においても、積極的に

BEPS プロジェクトを支持してきた国である、という印象があると思います。

BEPS プロジェクトに関して、言葉では強く支持しているが、結局、実践となると何もするつもりがないのではないかと思わせるような国があるのは、皆様もご存じのところだと思います。あえて国名は控えます。オーストラリアはそういった国とは異なり、何かをやると言ったら実際にやります。そうすると、国際関係においてややナイーブな手法になってしまうこともあります。他の政府の場合、声高に支持していると宣伝しておきながら、現実にはあまり措置を実施しないことを巧妙にやっている国もあります。

3年ほど前から、オーストラリア政府は、BEPS 行動計画をサポートする上でこれこれの措置を実施するというを随時発表してきました。そうすることによって、実際に BEPS 行動計画を支持しているということに実体性をもたらそうとしたわけです。2015年10月に最終報告書が公表される前から、発表を行っていました。

以下、BEPS 行動計画に対するオーストラリアの対応の一部をご説明します。

## 1-2. 行動 1

まず行動 1、これは BEPS プロジェクトをよく象徴している行動項目だと思います。なぜなら、BEPS プロジェクトの中で、本当の意味できわめて難易度が高かったのはこれでしょう。

行動 1 は、グーグル、アップル、マイクロソフト、アマゾンといったようなデジタル経済のプレーヤーを対象としています。引き続き議論されている項目です。ですから、行動 1 の最終報告書は、何となくはつきりしない。結論がよく見えてこないということは、特に驚きではありませんでした。もちろん米国としては、IT 多国籍企業の源泉地国での課税所得が増加するような測定法を支持するわけがありません。

ひとつの解決法は、デジタル商品の遠隔供給に関して、消費税の課税範囲を拡大することで

した。アメリカもそれには反対できないわけです。オーストラリア政府がオーストラリアの消費者に課税するというので、それは供給者が米国にいたとしてもです。こうして、オーストラリア政府は、外国企業であって、オーストラリア国内に物理的施設を持たない企業から、オーストラリア国内の消費者がデジタル財を購入した場合において、それを GST の課税対象とすべく、GST の課税対象を拡大すると発表しました。その発表自体に特に驚くべき要素はありません。欧州やカナダでは既に行われていて、オーストラリアが少し遅れて発表したというだけです。そしてこれはあくまでも消費税に関する措置でありまして、所得税に関する措置ではありません。

驚くべきは、むしろ、オーストラリア政府が取った所得課税面での対応です。2015年にオーストラリア政府は、配布資料の中で Google tax と記したいわゆるグーグル税の導入を発表しました。これは、オーストラリアが有している一般的租税回避否認ルールを拡大するものです。

Google tax は、オーストラリアに PE を持たずして財やサービスを提供できるような取引を外国事業体が行った際に発動する措置です。オーストラリアの内国事業体が、外国所在の供給者の供給にかなりの部分依存しており、それがなくなると破綻するというような状況です。つまり、この措置が対象としている取引形態は、オーストラリア国内にプレゼンスを持たない外国事業体が、オーストラリア国内の下請け会社を現地の手足として利用することによって取引を成立させるというような取引です。

通常は、このオーストラリアの内国事業体は、費用に上乗せされる利益の部分はかなり薄利です。ですので、オーストラリアの納税者にはなるけれども、それほど収益性が高いわけではない。他方で、外国事業体である供給者は、収益率が極めて高いけれども、オーストラリア国内にプレゼンスを持っていません。グーグル税は、この外国事業体が、オーストラリア国内に PE

を持っていると見なすという措置です。その結果、オーストラリア政府としては、その外国事業体たる供給者の利益の一部に対して課税することを宣言したということになります。

では、このオーストラリアが発表した措置は、何を攻撃の標的としているのでしょうか。BEPSプロジェクトの失敗を攻撃標的としています。と申しますのは、BEPSプロジェクトの行動1におきまして、デジタル経済のプレーヤーである外国事業体の利益に対する課税方法に関して合意することができなかった。そこで、これを国内法上の一方的措置としてオーストラリア政府が導入したというわけです。

オーストラリア政府は、この措置は租税条約上のPEの閾値や、移転価格ガイドラインに反するけれども、しかし正当化されると主張しております。オーストラリア政府としての正当化の理由ですけれども、あくまでもこれは租税回避防止策であると主張しています。そして、オーストラリアが締結している租税条約の中に、オーストラリアが租税回避防止策を取ることを禁止するような条項は一切ないと主張しています。

行動1から得られる教訓は、BEPSプロジェクトの失敗を、オーストラリアを含めいろいろな国々が一方的措置を取ることによって克服しようとしているということです。この点については、のちほど付言します。

### 1-3. 行動2

行動2に移りましょう。ハイブリッド商品とハイブリッド事業体です。前回の講演でも同じ通訳の方にハイブリッド商品の話を訳していただきました。

英国とEUは、ハイブリッド商品に関する法案を既に可決しています。オーストラリアでも似たような試みが進められております。2015年に法律を制定すると政府は発表しましたが、まだその内容を公表していません。すでに2年以上、私はオーストラリア政府と協議して

おりまして、行動2の報告書について、どのようにして厳密な形で効力を付与するかということ論じてきました。

英国の法律は70ページ以上です。公表された暁には、オーストラリアの法律も、少なくともその2倍以上の厚さになるでしょう。行動2の報告書を実施することの複雑さを、わがオーストラリア政府は当初、過小評価していたようです。その結果、法案の公表が遅れています。

この間、銀行・保険業界で使われているある分類の商品を対象として、オーストラリア政府は行動を取りました。銀行業界で使われている商品の中で、追加的 Tier 1 資本性金融商品があり、通常、そのほとんどがハイブリッドなクロス・ボーダー商品です。そういった商品を対象として、オーストラリアの税制上の措置として2つの措置を取ることによって、そういった商品を無効化するということを発表しております。ただこれは、銀行・保険業界しか対象としていません。

このオーストラリアが発表した措置は、行動2の最終報告書で提言されているような設計には対応しておりません。それよりも非常に雑ばくで大胆な措置となっています。ご案内のとおり、行動2は、ピンポンのようなゲームになっています。ある国が行動を取る。その国が行動を取らないと次の国が行動を取る。そこが行動を取らないということになると、最初の国が行動を取るということです。

相手国において何が起きるか・起きないかによって調整を行うといった内容は、オーストラリア政府の提案には含まれていません。ですので、これは、行動2の報告書に記載されているピンポンのようなアプローチに関して効果的な解決が見られるまでの、暫定措置と位置付けられております。

なお、この行動2の後半は、条約上の慣行について付言しています。その部分に関しては、多国間協定に署名することにより、オーストラリアとしても導入するつもりです。

#### 1-4. 行動3, 4

3番と4番はまとめてお話しします。オーストラリア政府は、CFCルールと過少資本ルールに関しては変更するつもりが一切ありません。CFCルールに関する行動3の報告書の中には、現在オーストラリアのCFCルールに含まれていない内容が含まれています。また、行動4の最終報告書がアーニング・ストリップング・アプローチを使っているのに対して、オーストラリアの国内法はデット・エクイティ・アプローチを使っています。この2つの報告書との関係で、オーストラリア政府は、法律そのものは報告書と整合しないけれども、慣行は報告書と整合性があると主張しています。

#### 1-5. 行動5

行動5に関して、オーストラリアとしてはそれほど多くの変更を必要としません。欧州各国と異なって、パテント・ボックス制度をオーストラリアは導入しておりません。また、オーストラリアの財務省は、政治家が税制上の優遇措置を導入したいと思っても、それを阻むことに過去から成功してきた経緯があります。ですので、行動5の最終報告書のそれに該当する部分に関しては、あまりオーストラリアにとって重要性はありません。

ただ、行動5の最終報告書の第2部に関しては、オーストラリアも実施する予定です。他国の租税当局とタックス・ルーリングを情報交換します。オーストラリア国税庁のホームページには、他国の租税当局との間での情報交換について、詳しく説明されています。

ご存じだと思いますけれども、今年の2月に、OECDがピアレビューをどのようにやっていくかを説明する Terms of reference を公表しました。オーストラリア国税庁の従来のやり方は、OECDの提案内容と一致しており、それを遵守しているようです。

#### 1-6. 行動6

行動6は、条約の濫用防止です。これに関しては、最終報告書が公表される前に、既にオーストラリア政府としては勧告を導入することを決定しました。

例えば豪独間の条約において、行動6において提言されているPPT（主要目的テスト）などが含まれていました。そして、オーストラリアとしましては、多国間協定の署名にあたり、相手国が同意する限りにおいては簡易版LOBを選択しております。このように、行動6の勧告に関して、実行することに積極的な姿勢をオーストラリア政府は示しております。

#### 1-7. 行動7

行動7はPE認定の人為的回避の防止ですが、これについても同様です。これも豪独間の条約に含まれています。

#### 1-8. 行動8、9、10

移転価格に関しては、国内法が意図的にOECDの移転価格ガイドラインに連動しております。国内法の文言の中で、OECDの移転価格ガイドラインがうたっている手続、そしてその手続によってもたらされる結果と一致するように、国内法の適用をせよということを裁判官らに指示しています。

でも、パリで開催される会議に出席し損なって、もしかしたらそこで種々の変更について議論されるのではないかということについては、慎重になっています。そのため、国内法の規定で、2010年時点の移転価格ガイドラインと整合性がある解釈をせよと明文化されています。あえてそうしているのは、オーストラリア政府が満足しないような予想外のガイドラインの変更に対して自らを守るためです。

現在、国内法のアップデートの作業が進められています。オーストラリアの国内法を、OECDのBEPSプロジェクト行動8、9、10の報告書が発表された後の修正を加えた形での

ガイドラインと解釈が一致するように適用するという文言に変更されています。

このように、オーストラリア政府は、一方でOECDのBEPSプロジェクトに対するオーストラリアの熱意を示すと同時に、他方でこれからOECDでどのような変化が起こるかということに対する慎重な姿勢を示しています。

#### 1-9. 行動11

行動11は、面白い項目です。本当に問題があるのかないのかよくわからないということを基本的に物語っています。各国に対して実際に国内でBEPSが起きているかということについてデータを出してほしいということと呼び掛けています。そもそも税源浸食に対抗するための提言であるのに、その中の1つの行動として「おたくの国で実際に税源浸食が起きているかどうか調べてください」という勧告を入れていることには、奇妙な印象を受けます。行動11の報告書に関しては、オーストラリア政府の対応はなしです。

この中で、先月、オーストラリア国税庁長官が議会証言をした内容について、皆様と共有したいと思います。豪国税庁は、タックス・ギャップの推計という大掛かりなプロジェクトを進めています。タックス・ギャップとは、実際に徴収された税の額と、本来であれば徴収されるべきであると課税当局が試算する額との差異のことを指します。その長官の証言の中で、差異が大きい、それに寄与度が一番大きい要素は、企業社員が職場に着ていく制服だと言っています。ですので、OECDがオーストラリア国税庁に対してBEPSが実際に起きているという証拠を出せと言っているのに対し、要求されているものを国税庁は提供できていません。

#### 1-10. 行動12

行動12は、日本の実務家もよくご存じの問題です。タックス・アドバイザーを、いわば内部情報提供者にしてしまうということです。タッ

クス・アドバイザーが、クライアントが行う一定の取引を政府に対して義務的に開示するという内容です。

これが課税当局にとって魅力的であるというのは、そのとおりです。結局、オフィスから一歩も出ないでそういう情報が入ってくるわけですから、もう難しい税務調査などやらなくていいわけです。たとえ疑念の度合いが軽微であったとしても、疑いのある取引に関しては全部持ってこいとアドバイザーに言う。それだけで済むわけです。

似たような制度は、英国、カナダ、アメリカにあります。ただ、タックス・アドバイザーのやっていることにどこまで突っ込んで侵入してくるかという、その度合いは各国の法律によって差異があります。オーストラリア政府としては、かなり力を入れてこれを進めようとしておりまして、かなり深く突っ込んで開示を要求するような法律にしようとしています。そうすると、非常に多くの取引がその対象となるでしょう。

このタックス・アドバイザーにこういう義務を課するという法律の内容は、まだ公表されておりません。なぜなら、タックス・アドバイザーの団体が、これに強く反対するキャンペーンを行っているからです。

#### 1-11. 行動13

オーストラリアは、国別報告書の自動的情報交換のための権限ある当局の多国間合意に署名しました。そして、OECD基準にのっとった形で国別報告書を国内法に落とし込んでいます。

しかしながら、オーストラリアにおいて要求される現地の資料は、他の国々で作成されるローカルファイルとは異なることになります。ですので、マスターファイル、カンントリーファイル、ローカルファイルという3種類のファイルの概観と大枠が全て共通していなくてはならないという要件は満たされないことになります。これは、オーストラリアに限ったことではなく、

いろいろな国で顕在化する事象ではないかと思われる。ローカルファイルに関しては共通した単一のモデルにはならない可能性が高いところではある。

#### 1-12. 行動14

紛争処理に関して、オーストラリアは全ての租税条約において相互協議と対应的調整を盛り込んでおりますので、既に行動14に関してはオーストラリアは対応済みです。

ただし、今回、租税条約上の紛争処理に関して拘束力のある仲裁を受け入れるという選択を行いました。これは、行動14の最低基準ではなく、各国が任意で導入するオプションとしての位置付けでした。オーストラリアはこれまで歴史的に、租税紛争における仲裁の実効性に関して懐疑的な見方が主流だったので、拘束力のある仲裁を受け入れたことは驚きです。

#### 1-13. 行動15

6月の署名式でBEPS防止措置実施のための多国間協定（MLI）に調印しました。この多国間協定は、非常に大きな成果です。そこにお座りの増井教授がOECDの非公式専門家会合の一員であったことは十分認識しております。私の方からは、この珍獣に対してオーストラリアがどういう対応をしたかということについて、次にお話しします。

## 2. 多国間協定に対するオーストラリアの姿勢

### 2-1. 概要

現在、オーストラリアは44カ国と2国間租税条約を結んでいます。そのうちの43を対象租税協定としました。ただ、1個だけ、ドイツとの2国間租税条約は、対象に含めませんでした。なぜなら、豪独条約においては、多国間協定（MLI）によって行うべき修正が既になされてきたからです。そして、わが国が次に締結する

2国間租税条約は、イスラエルと結ぶ予定ですが、こちらも対象租税協定にはならないと予想されます。ですから、MLIは、歴史的な重要性を持つ文書という位置付けになり、継続的に効力を持つということにはならないと思われま

す。オーストラリアと2国間租税条約を結んでいる相手国のうち、9カ国がMLIに署名しませんでした。アメリカは、アメリカであるが故に署名しませんでした。パプアニューギニアは、理解できないから署名しませんでした。別にこれは、パプアニューギニアに対して無礼なことを言っているわけではなく、世の中には全く理解できないと言っている人が大勢います。ノルウェーは、ノルウェーの政治体制及び憲法との関係で署名しませんでした。

条約相手国の一部は、それらの国々とオーストラリアが結んでいる2国間租税条約をMLIの対象租税協定としませんでした。例えば、オーストラリアは韓国との租税条約をノミネートしたけれども、韓国はオーストラリアとの租税条約をノミネートしませんでした。

です。44結んでいる条約のうちMLIの影響を受けるのは、30ぐらいです。これらの租税条約との関係で、オーストラリアは、MLIの2つの条項の全体につき留保を付しました。条項の全体につき留保しているのは、PEに関する2つの条項についてだけです。

PEに関する条項を受け入れなかった理由ですけれども、私の理解するところでは、オーストラリア政府としては、条約相手国の国内でどこまでPEを認定するかに関して、かなり野心的な解釈をするようになってきている国が多いことを懸念しているからです。よく知られているとおり、オーストラリア経済は天然資源の輸出に大きく依存しています。例えば、オーストラリア企業の代表者が外国に行ったときに、その外国当局が、「あなたはわが国の国内PEです」と主張するのではないかとすることをオーストラリア政府としては懸念しています。

それは、サプライヤー企業が顧客先のところに必ず出向いて取引を成立させるというような文化的な見方に依拠しているようです。ですので、国有航空会社で座席を占拠して、一歩でも相手の領土に踏み入れたら、それをPEと見なすのではないかといったような相手国のPE探しの熱心さに対する懸念故に、PE関係の2つの条項に関しては全面的に留保しています。

これら2つの留保以外について、既存の二国間条約で十分に目的や役割、実効性を確保できるのではないかという観点から留保しているものもあります。

例えば、豪日租税条約には、透明な事業体の扱いにつき規定があります。ですので、オーストラリアとしては、豪日条約のそれらの規定に関しては、オーストラリアがMLIに署名したとしても、MLIが優先されるわけではないということを確認しております。なぜそうしたかということ、既存のこの2国間条約の規定の文言の方が、MLIの文言よりも洗練されているし、適切であって、MLIに優先されたくないからです。ですので、もし日本の財務省が2国間租税条約の文言よりもMLIバージョンの方が望ましかったのでそちらにしたかったと思っていたとすれば、申し訳ないと思いますけれども、これに関してはオーストラリア政府は拒否権を発動しました。でも、これは実務家の皆様には評価していただけたと思います。豪日条約を読んで、改めてMLIを読んで、どの部分がMLIの影響を受けるか受けないかについて迷わなくて済むからです。

MLIによって修正される既存の二国間租税条約の規定に関するオーストラリアの通告リストは、かなり長いものです。これから、われわれとしては、各2国間租税条約の相手国も、オーストラリアが通告したのと同じ条項を通告しているかについて、比較を行っていかなくてはなりません。それは大変な作業です。昨日OECDが、これをやってくれるはずの自動化システムを開発するという事を発表しており

ますけれども、私がこの世から去る前にそれが実現することを願っています。

すでに、今日お集まりの皆様の中にも、どの規定がMLIによって影響を受けるかについて、日本が2国間条約を結んでいるすべての相手国の通告リストと、日本の通告リストとを比較している方がいらっしゃるかと思います。修正された後の統合版をどこかの出版社が出してくださればいいなとは思いますが、それを期待するにしてもかなり時間を要するでしょう。

## 2-2. 第3条

配布資料に、いくつかのMLIの条項を列挙しております。ご覧になると、パターンがあることがおわかりになると思います。

例えば第3条に関しては、オーストラリアはこれを選択します。ただし、豪日租税条約と豪仏租税条約の規定の方が、これよりも勝っていると思われるので、その2つの条約の規定に関しては留保する。ただし、メキシコ、NZ、米国との条約の規定に関しては、MLI3条がこれらを修正することに同意しています。

## 2-3. 第4条

4条は、二重居住事業体についてです。オーストラリア政府は、行動2と6の勧告、つまり自動的タイ・ブレイカーなしという内容を受け入れると発表しております。ですので、二重居住事業体に関しては、双方の権限ある当局がどちらか一方の国の居住者とみなすことに合意したときにおいてのみ、条約の特典が付与されることとなります。相手国も同じ条項に関して通告すれば、結局、既存の30本の2国間租税条約においてタイ・ブレイカーの条項が修正されるということになりますけれども、まだそれがどうなるかということとははっきりしていません。

行動6に関しては、多国間協定の前文を受け入れております。これはミニマム・スタンダードです。オーストラリアは、加えまして、これもミニマム・スタンダードであったところの主

要目的テストを受け入れました。また、簡易版の特典制限規定に関しては、オーストラリアは受け入れるということにはしてはいますが、権限のある当局による救済を付けてということになっています。

#### 2-4. 第8条, 第9条, 第10条, 第11条

8条, 9条, 10条は, 主に, 租税回避ルールに関する条項です。8条, 9条に関しては, 特に問題になる内容はないと見なして, これは受け入れました。ただ, 10条に関しては問題があり, 条項の全体を留保しました。

11条はセービング条項です。これはオーストラリアの今までの条約政策の一環として取り入れているものではありませんけれども, アメリカは, その政策の中に取り入れてきました。オーストラリアとしては, 今後の条約方針の中でセービング条項を入れるということを決定しています。これは, オーストラリア政府が取る行動としては, 若干珍しい。今までオーストラリアの税務当局は, 租税条約の第9条を根拠として移転価格の調整ができると主張してきました。つまり, 非居住事業体だけではなく, 居住事業体に対して9条を適用するという主張です。今回, セービング条項の導入によりまして, 居住事業体には適用されないということになりますと, 今まで行ってきたオーストラリア政府の主張, つまり, 独立した権限としてそれに依拠して移転価格調整ができるのだという根拠が弱体化してしまいます。セービング条項を受け入れるという判断をしたオーストラリア政府は, もしかしたらそこまで深く考え抜いていなかったのかもしれない。

#### 2-5. 第12条, 第13条, 第14条, 第15条, 第16条, 第17条

12条は選択しません。理由は先ほど説明したとおりです。13, 14, 15は, 全く議論になっておらず, 単なる租税回避対策の変更です。16, 17に関しても, 全ての条約において規定が

ありますので, 全く物議になっていません。

#### 2-6. 仲裁

おそらくオーストラリアの決定の中で一番大きな驚きであったのが, 義務的な拘束力ある仲裁を受け入れたことではないでしょうか。今までオーストラリアは, 租税上の紛争に関して, オーストラリア裁判所ではない仲裁委員会に主権を奪われてしまうことに関して懐疑的な意見を持っていました。しかし今回, MLIのパート6を受け入れると決定しましたので, 30の条約相手国が同意したならば, 義務的な拘束力ある仲裁になるということです。

ただし, オーストラリアの発表の内容として, いくつか興味深い点が指摘されています。もしその紛争案件が既に裁判所の決定を付与されている場合, あるいは, 裁判所に既に持ち込まれている場合には, 仲裁を求める権利は発生しません。ですから, もし仲裁を妨げたいとオーストラリア当局が思ったならば, 同じ紛争に関して訴訟手続を始めればいだけのことです。それで, その仲裁が即時に自動停止となります。

また, MLIにおいては, 一当事者が守秘義務を破った場合においては, 仲裁を即時停止するという任意的オプションが提供されています。オーストラリアは, そのオプションを選びましたので, もしオーストラリア当局が仲裁を妨害したいのであれば, プレスリリースを発表すればそれで済みます。

さらに, この義務的な拘束力ある仲裁の適用対象から, オーストラリアのGAARをめぐる紛争を除外するという留保を付しています。ですので, もし仲裁を妨害したいということであれば, MLI28条に基づくこの留保を利用することにより, オーストラリアのGAARを侵害していると主張すれば足ります。

このようなことをすれば簡単に当局は仲裁を妨害できるというお話を申し上げているのはなぜか。それは, オーストラリアの課税当局がこの提案に決して満足していないからです。もち

ろん、意図的に仲裁を妨害しようという決定をオーストラリア課税当局が下す蓋然性は極めて低いとは思いますが、もし不利に仲裁が進んでいると思ったならば、こういうことをすれば手軽に妨害できる手段があるということを目指したかったのです。

### 3. BEPS プロジェクトに逆行するオーストラリア税制

第3部に移ります。1部、2部に比べて、ずっと短く済みますのでご安心ください。

配布資料は、2015年及び2016年に公表された2つの国内法措置に言及しています。これは、イギリスの迂回利益税 (diverted profit tax) の2つの部分と類似性があります。最初の2015年の法律は、オーストラリアにPEを置くことを回避する試みに対応した措置です。2016年の法律は、海外での利益計上を防止するための策です。

この2つの措置が制定された理由は、OECDが行動1に関して意味のある結論をもたらすことができなかつたことに対する不満の結果です。また、移転価格税制の伝承 (lore) に対するそもそもの不満を反映しています。つまり、資金の融資といったきわめて単純な取引についてすらアームズ・レングス原則を適用するのが困難だという不満です。

NZで最近発表されたディスカッション・ペーパーの中で、納税者が政府よりも上手を取ってアームズ・レングス原則を守っているという証拠を提出できているということに関する不満が描写されています。NZ政府は、納税者が用いた価格が独立企業間価格であるということを立証できてしまっており、政府に勝っているのです、それが政府にとって不公平だと述べているのです。

本来であれば、独立企業間価格であることを立証できた納税者には、メダルを与えて表彰すべきだと思われるのに、NZではそうならないし、

オーストラリアでもそうならない。なぜかということ、結局、独立企業間価格がどの水準かということに厳密にわかっている人がいないからです。納税者もわからない。課税当局もわからない。誰もわからないからです。こうして、NZの提案は、セーフ・ハーバーを設ける、やや恣意的ではあってもわかりやすく遵守しやすいようなルールを設けるということを提案しています。

行動4の報告書の第1バージョンも似たようなアプローチであったといえます。グループ外部に対する利子費用に関して、フォーミュラリー・アポーションメントをOECDは提案しました。しかしそれは、最終報告書の段階では生き残りませんでした。なぜならば、グローバル・フォーミュラリー・アポーションメントというのは、地球上の全人類の苦難であるということが、みんなわかっているからです。

きちんと機能し、実行可能・運用可能・理解可能な措置をOECDが開発できるまでは、各国がGoogle taxのような一方的措置を取り続けると予想します。オーストラリアのこの2つの措置は、OECDの問題解決する能力の欠如と移転価格ガイドラインの愚かさの帰結であり、それに対する一方的反応だと考えます。

### 4. BEPS プロジェクトに対するコメント

最後に、教授という職業故に申し上げざるを得ない点です。締めくくりとして、いくつかコメントします。

1点目です。私のかかなりねじれたユーモアからすると、OECDという1つの組織の中で、一方において法人税を維持しようという勢力がありながら、他方において法人税は世の中にある最も効率性の低い税金だから全面的に撤廃すべきだと報告書に書こうとする勢力があるように思います。OECDの一部が、将来はネットフリックスとストーリーミングだと言いつつ、

他方の一部が、ソニーウォークマンだと言っているような気がします。

2点目です。そもそもこういうことが始まったきっかけは、所得は稼がれたところで課税するのだ、そういう仕組みであるべきだという考え方からです。そこで、本日お集まりの皆様、難題を提起したいと思います。BEPSの報告書の中で、どこで所得が発生して稼がれているかということをやって決定するのだという決定の仕方が説明されている箇所を、具体的に指摘できる方はいらっしゃるでしょうか。もしいらっしゃるならば、手を挙げてくだされば、表彰したいと思います。

3点目です。BEPSの行動のアイテムは、毎週私が日常的にやっている買い物リストの中の全ての項目を含んでいます。租税条約の第5条における準備的・補助的の意義と、国別報告書の間に、共通項はありません。OECDは、各国の政府の目的に適合するルールを作ろうとしていません。もう準備的・補助的の意義といった問題はもう時代おくれでありまして、本当の問題はコーポレート・インバージョンや資産の間接移転などに移っているわけです。結局、各国政府の懸念事項にOECDが配慮していないという印象です。

4点目です。OECDのBEPS行動は、そもそもこのプロジェクトが始まるきっかけとなった根源的な問題を解決できていないということに、失敗の原因があります。そもそもグーグルやマイクロソフト、アマゾン、スターバックス、アップルなどの法人税回避に世の中が注目するようになったからこのプロジェクトが始まったのに、これらの問題が一切解決されていません。租税史において、このBEPS行動は、興味ある逸話としては残るかもしれないし、雑音は発したといえるかもしれないけれども、意味ある変革を世界にもたらすとは思えません。将来は、OECDによって枠組みが規定されるのではなく、包摂的な枠組みの下で、BEPSプロジェクトが達成できなかったことを達成できるように

なってほしいと思うところです。

ご清聴ありがとうございました。

## 質疑応答

(Q1) オーストラリア政府の対応に関して、包括的な説明をどうもありがとうございました。行動の1番、デジタル経済について1点だけ質問があります。オーストラリア政府は大胆にも、いわゆるみなしPEに対して課税すると主張していますけれども、それを正当化する根拠となる国際的な慣行、或いはルールというのはどこにあるのでしょうか。

(Cooper) もし今の質問に対して私の回答が厳密な回答になっていないということであれば、そのように指摘してください。この点についてのベストな考え方は、描写されているところのビジネスモデルを見るということだと思います。ビジネスモデルは、全てのオーストラリアでの営業活動を制限的リスクサプライヤーにするということになっています。そのように、オーストラリアのサプライヤーのリスクを制限的としておきながら、実は、外国事業者がその製品をきちんと供給できるかという、その外国事業者の能力がかなりの部分、このオーストラリアのサプライヤーにかかっています。そういうビジネスモデルに対するオーストラリア政府の懸念に関しては、理解できると思われます。

今のご質問の本質的な部分は、非居住事業者に対して課税する実務的な側面だと思います。オーストラリアの法律は、オーストラリア国税庁は外国事業者に対して、より大きな割合の所得の部分に対する課税権を主張することを許しています。外国事業者が、「わが社はオーストラリア国内にPEを持ちません。ですので、わが社の計上している事業利益に対して、おたくは課税権を持ちません」と主張したならば、この法律の設計者たちは、「ではオーストラリア側で租税回避防止ルールを発動する」と主張す

るということを念頭に入れていたのだと思います。

OECDモデル租税条約に関するコメントリーの序文において、かなり長々とした文章がこれに関して書かれており、そもそも租税条約は、租税回避防止措置を無効化するために作られるはずではないと主張しています。国連モデルに対するコメントリーの中では、そのことがもっとはっきりとした形で書かれております。ですから、外国事業者の居住地が条約相手国の場合は、オーストラリア当局としては、これを租税回避防止措置と呼ぶから、PE 閾値に関する条約の規定を無効化できると主張できていると思っています。

次のオーストラリア政府による応答は、おそらく今年年末あたりになるのではないかと予想されます。その内容としては、主要目的テストによって、あなたに対しては条約特典を拒絶する権限がわれわれに与えられているのだと主張する内容になりましょう。将来的にはそういうふうには主張することになるということなのですが、その事業体の居住国が条約国でない場合においては、もう国内法の適用だけの問題だけになります。

(Q2) 今の質問に関連してなのですが、条約の相手国の場合に限定してです。オーストラリア政府の方針としては、こういう場合、結果的に二重課税になる可能性があると思うのですが、その場合には、相互協議には応じないという姿勢なのでしょうか。まだスタンスははっきりしていないのでしょうか。

(Cooper) 二重課税になるかどうかに関して、その可能性はあります。その場合のオーストラリア側の主張は、相手国が税額控除をその事業体に対して居住国として与えるべきであるということにおそらくなるでしょう。決して条約に違反して課税したわけではなく、われわれは条約を放棄するわけではない。けれども、さ

らに、そもそもこの取引に租税条約は適用されないということも、おそらくオーストラリア政府は主張するだろうと思われれます。

もちろん、そうすると、相手国は不満でしょう。だから、相互協議になるかもしれない。そうしたら、協議が始まるは始まるけれども、成功裏にそれが解決するかというと、それは私としては疑わしいと思われれます。だからこそ、義務的な拘束力のある仲裁を受け入れたことが、非常に大きな驚きであったところです。

私の意見では、オーストラリア政府は、国際的な総意に反するような一方的措置を設けている状況に見えます。でも、それはイギリスもやっていることです。既にイギリスで存在するような措置が、GAAR 中の2カ所において記載されているのです。

(Q3) 同じところですが、関連して、エンフォースメントについてお聞かせください。PEでないものをPEとして課税をするということですから、どういうふうにしてそれを執行していくのか、何かアイデアが既にあるのか、それとも現行のやり方でも十分可能であると考えているのか、エンフォースメントについてお尋ねいたします。

(Cooper) はるか昔だったならば、自国内に資産を持たない外国の事業体から徴収するというのは、確率としては限定的だったかもしれませんが。しかしながら、多国間税務執行共助条約が締結されてから状況が変わりました。そういった事案におきましても、租税が徴収不能になる確率はかなり削減されました。今、約100カ国が多国間税務執行共助条約を締結しております。ですから、相手国に、わが国に代わって税を徴収してくださいということを拒否する国というのは、そう多く残っていません。

いずれにせよ、その外国事業体に対して支払いを行っているのはオーストラリア国民なので、ただキャッシュフローを途中で食い止

めれば済むことだと思います。

(Q3) ありがとうございます。1点だけ、後者はアグリーですが、前者の方は、これはユニラテラルでやるとおっしゃっているのにも拘わらず、ユニラテラルなルールでと言いながら、エンフォースメントについてはマルチラテラルの条約を使いたいというふうに理解してよろしいでしょうか。

(Cooper) 一方的な措置でもって、相手国に対して、相手国の事業体に対して納税を請求できると思っている。これは条約と整合性がないとは思っていますけれども、オーストラリア政府としては、それは条約との整合性があるというふうに主張して、そういったことをやりたいと言っているわけです。一方、徴収に関してはまた別の、税務行政執行共助の別の条約に定められていることであります。

1点だけ付け加えておきます。多国間税務執行共助条約においては、もし、主張しているところの税の徴収が国際規範及び国際慣行と整合性のないものと判断された場合において、相手国は必ずしも支援する必要はないということが規定されています。それに依拠して、相手国は、もうわが国はそのような義務はないのだと主張もできます。あるいは、「ああ、そうですか。では未決ファイルの一番下の方に入れておきますので、何年か後に、もしかしたらやるかもしれないけれども、まだそれを歳入として頼って歳出を決めないでくださいね」と言うこともできるわけです。

(Q4) パートIV Aに非常に興味を持っていて、以前から判例など研究していますが、ぜひ教えていただきたいのは、今回、グーグルタックスということで、パートIV Aを一部改正したわけですが、このBEPSとの関係で、パートIV Aがどういう役割を果たすか、或いは役割があるのかどうか。例えば行動2や4や

6の関係で、従来のパートIV Aの役割があるのかどうか。そのあたり何かお考えがあるのか、或いはオーストラリアで何かそういう議論がなされているのか、ぜひ教えてください。行動2とか4とか6との関係で、GAARの適用、BEPSへの対応の立法と併せて、従来のパートIV Aもやはり役割を持っていると考えられているのかどうかです。

(Cooper) 非常にオーストラリアの租税回避ルールにお詳しいようですが、わが国政府当局が、先生のクライアントに対して何か取った行動があったから詳しくなったのではないことを心より願う次第です。

おっしゃるとおりで、長きにわたって、このオーストラリアのGAARがありますので、あえてハイブリッド禁止規則を設ける必要があるかの議論が行われてきました。既存の租税回避防止ルールでもって、そもそもその商品がクロス・ボーダー・ハイブリッドとして設計された場合は、それを対象とする、捕捉できるような建て付けになっているからです。

ただ、問題は、回避された租税がオーストラリアのものか、外国のものか、どうやって決めるかということであり、オーストラリアのルールでは、オーストラリア税が回避されたのであれば、その取引をオーストラリア当局が標的とすることができるとなっております。

一方、行動の2、4、6というのは、その根拠、発端が異なっておりまして、外国税を削減するということが意図となっております。ですので、もしかしたら、それでやったとしても、オーストラリアに入ってくる税収にはほとんど影響がない、皆無なのかもしれません。そうすると、もしかしたらそういう取引は、GAARの適用対象とならないかもしれないということになります。

実際に、パートIV Aをクロス・ボーダー・ハイブリッド、つまり行動2の対象となるようなもの、そして、条約漁りのストラクチャーを

持っているようなものに適用した経験も過去にあります。両方とも政府側の敗北でした。今後、政府としては、この一般的な租税回避防止

規則は適用可能なのだということを主張するかもしれませんが、今までに実際提起された2件では政府側が負けています。

