

IFA 第 67 回 年次総会（コペンハーゲン大会）の様相 【居波担当分】

第 2 議題 税務当局間の情報交換と国際協力
Subject 2: Exchange of information and cross-border cooperation
between tax authorities

〔テーマのポイント〕

- 2009 年 4 月のロンドン・サミット以降において、国際的情報交換は大きく変化しており、その重要性はますます増している。我が国においては、単なる情報交換だけでなく、最近ではアジアを中心に情報交換出張が積極的に展開されている。
- OECD は、グローバル・フォーラムで、ピアレビューを推進し、結果を随時公表。我が国も 2011 年 10 月に公表済み。
- これからの国際的情報交換の在り方として、米国の FATCA やスイスの 2 国間源泉税協定が進められているところであり、今後は特に、FATCA をベースとして、自動的情報交換が推し進められていくのではと目されている。

（注）議題 2 の日本のランチレポートについては、本報告の担当者（税大研究部：居波）が作成し提出したものであり、ご要望があれば日本語版のデータをお送りする。

1. ジェネラル・レポーターからの報告

2000 年に、有害な租税競争の取組みの一部として「租税情報交換の透明性に係るグローバル・フォーラム」の創設がなされ、2002 年には、情報交換に係るモデル条約である「モデル TIEA」が公表された。

2005 年には、情報交換に関して OECD モデル条約がアップデートされ、銀行秘密や所有持分に関する情報であることを理由に情報提供を断ることはできないこととされた。

2009 年 4 月のロンドン・サミットの後において、G20 からは次のような宣言がなされた：「我々は、タックス・ヘイブンを含む非協力的な国・地域に対する措置を実施する。我々は、財政及び金融システムを保護するために制裁を行う用意がある。銀行機密の時代は終わった。」

2009 年には、スイス、オーストリア、ベルギー及びルクセンブルグが、OECD モデル条約 26 条の情報交換の基準を採用することに同意した。

〔最近の主な展開〕

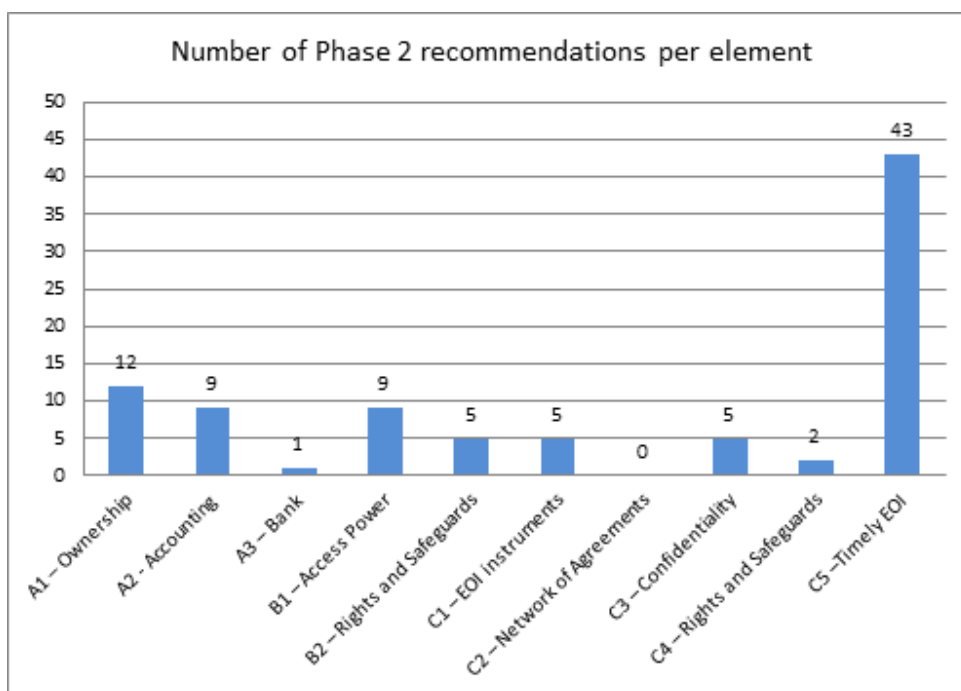
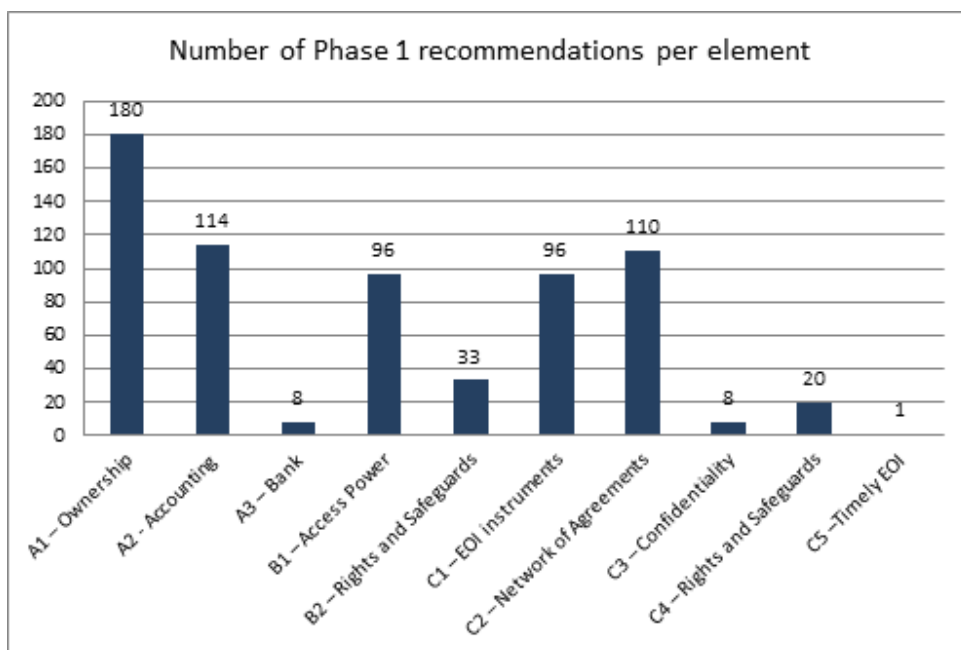
- TIEA の締結件数が、2008 年には世界中で 44 件であったのが、現在では 800 件を超えている。
- 2011 年 6 月に、EU/OECD の委員会で行政共助が修正され、すべての国にオープン化された。
- FATCA に対してモデル I 及びモデル II の IGA (Intergovernmental Approach) が署名された。自動的情報交換の重要性が増してきており、OECD や G20 で新たな世界的標準（グローバル・スタンダード）が展開されている。

- OECD の BEPS は、拡大された透明性や情報交換に関するいくつかの行動計画を含んでいる。

2. グローバル・フォーラムにおける最近の取組状況

OECD のグローバル・フォーラムにおける最近の取組状況としては、119 カ国が参加をし、ピアレビュー・プロセスとして 2 つのフレーズが置かれている。フレーズ 1 は法的な枠組みの監査であり、フレーズ 2 は実施状況の検証である。

フレーズ 1 において指摘された勧告については、次のグラフでわかるように「オーナーシップ」に関するものが 180 件と最も多いものとなっている。フレーズ 2 において指摘された勧告については、次のグラフでわかるように「適時な情報交換」に関するものが 43 件と最も多いものとなっている。



要請に基づく情報交換の実務上のキーとして、以下のことが問題であると指摘。

- 「予見可能な関連性 (foreseeable relevance) 」
- 「守秘義務 (Confidentiality) 」
- 「求められる説明 (Clarifications) の程度」
- 「対応の適時性 (Timeliness) 」及び
- 「対応の質及び完全性 (Quality and completeness) 」

最後に、自動的情報交換 (Automatic Exchange of Information ; AEOI) が、2013 年に開催された G8 や G20 のコミュニケで取り上げられたことを説明し、この自動的情報交換の新たなスタンダードには、以下のことが挙げられるとした。

- 報告可能な個人や事業体のすべての金融口座情報を、年 1 回ベースで自動的に情報交換。これは、すべての銀行及び金融機関をカバーする。
- パッシブな事業体をルック・スルーして、適切な支配者 (relevant controlling persons) を報告することの要請を含む。
- 情報の受領国は情報の機密性を確保するために、法的な枠組み並びに行政の能力及び手続を保有しなければならない。

3. インターメディアリー (仲介者) の利用

(1) FATCA

FATCA は、2010 年 3 月 18 日にオバマ大統領が、「外国口座税務コンプライアンス法 (Foreign Account Tax Compliance Act : FATCA) 」に署名し成立したもので、米国の納税者が米国外に保有する金融資産に対し包括的な源泉徴収又は報告義務を課す法律として、2013 年 1 月 1 日以降の支払に適用されている。

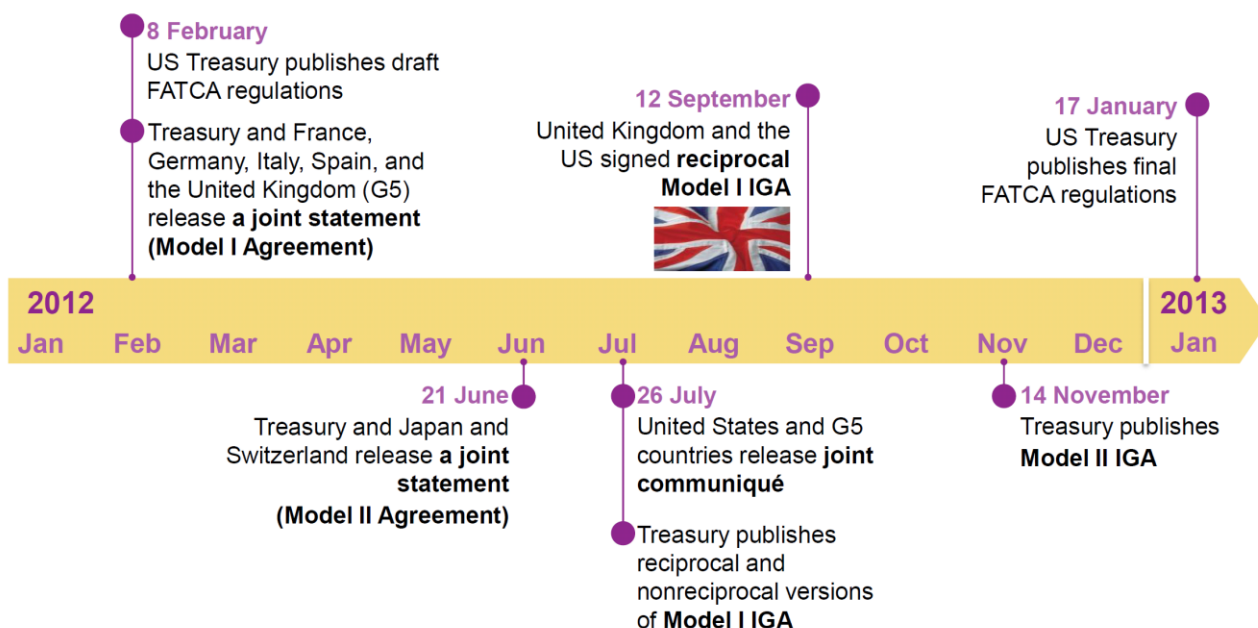
これは、外国金融機関 (Foreign Financial Institutions : FFI) が受領する米国債券の利子、株式の配当及びそれらの譲渡対価 (売却代金及び元本) に、原則として米国で 30% の源泉徴収を課すというもの。

この源泉徴収を避けたいのであれば、外国金融機関は、その米国民口座の有無をすべて確認し、その口座に係る情報を IRS に提出することに同意 (「外国金融機関同意契約」を締結) することで免除される。

これに対し、FATCA の実施には、各国の法的制約により外国金融機関が報告義務を履行できない場合があるという問題を指摘した上で、当該問題を克服し、外国金融機関の負担を軽減するものとして、米国との間で、2012 年 2 月 8 日に欧州 5 カ国 (英、仏、独、伊、西) がモデル I を、2012 年 6 月 21 日に日本及びスイスがモデル II を締結した。

モデル I は、外国金融機関が米国口座情報を、IRS に直接報告する代わりに自国政府に対して報告し、当該政府が既存の租税条約に基づき米国に情報を提供するものであり、モデル II は、外国金融機関は IRS に登録を行い、毎年、米国民口座情報及び非協力口座の「総数」と「総額」を、IRS に直接報告するというものである。モデル

IIについては、非協力口座に係る追加情報を IRS が必要とするときは、租税条約の情報交換条項に基づき権限ある当局が遅滞なくこれを IRS に提供することとされている。



(2) ルービック・アグリーメント

ルービック・アグリーメントとは、「二国間源泉税協定 (Bilateral Withholding Tax Agreements)」の用語が当てられており、スイスの自動的情報交換の代替手段である。これは、納税者のプライベートな領域 (taxpayer's private sphere) を高く尊重するものであるとしている。

現時点で、オーストリア、英国及びドイツが署名をしているが、ドイツについては議会で否決され批准はなされていない。

ルービック・アグリーメントでは、スイスが源泉税を徴収してそれを相手国に支払う代わりにその納税者の情報を提供しないものであることから、これを情報交換の代替手段というには疑問を強く感じる場所である。ドイツの議会がその批准を拒否したことは理解できるものと思慮する場所である。

4. 税務当局間のその他の協力形態

税務当局間のその他の協力形態で最も重要なものに、「同時調査 (simultaneous audits)」と「合同調査 (joint audits)」が挙げられる。

(1) 同時調査

同時調査は、複数の調査チームがそれぞれの国の税務当局のために一つになって、国境を越える取引に対して税務調査を実施するものであり、合同での検討の後では、各々の税務当局はその国の法令に基づいて処理を行うものである。これは現行の法令の範囲内で可能な取組みかと思われる。

問題点としては、複数の国での相反する課税処理により、潜在的に二重課税が生じる恐れがあるということと、納税者に輻輳的な負担を与えることである。

(2) 合同調査

合同調査は、複数の国の税務当局の調査官により一つの調査チームが構成され、国境を越える取引に対して税務調査を実施するものである。

問題点として、合同調査は法令に基づいた概念ではないことが挙げられ、外国の税務当局のプレゼンスに対して明確な国内法上の問題を有する国がいくつも存在する。また、調査費用についてコストシェアリング契約を締結する必要がある。

また、納税者の権利に関して、各国の税務当局が異なった課税処理を行ったときに、合同調査では二重課税を回避する義務は存在しているのか。加えて、異議申立や裁判所管轄はどうなるのか。

この他にも、合同調査については、手続面の問題や調査基準において検討すべき課題がある。

5. 情報交換の法的問題と限界

(1) プライバシー権、銀行秘密、法律家特権、データ保護等

最初、情報交換の法的問題と限界についての基本的な説明がなされた。そのうえで、プライバシー権、銀行秘密、法律家特権等に関して、十分な保護が与えられていないことが指摘された。特に、自動的情報交換がここ数年において飛躍的に増加してきており、今後も増加の一途を辿ると思われることから、これについては納税者に対して特別な注意を要するとしている。

(2) 「盗まれた情報」の租税目的での利用

「盗まれた情報 (stolen information)」に対する税務当局及び裁判所の対応について、最近のヨーロッパでは、情報交換を通して税務当局が得た「盗まれた情報」を利用したケースにいくつかの判決が下されており、Gangemi からは、2009 年のスイスの Falciani List 事件及び 2008 年のリヒテンシュタインの Vaduz List 事件の説明がなされ、ヨーロッパの裁判所の判断では、このような「汚れた (tainted)」情報の交換によって引き起こされる問題に幅広い範囲 (wide spectrum) の解釈が与えられているとした。

「汚れた」情報の交換に係る問題点として、以下のことが指摘された。

- 情報の受領国は、交換情報の利用等の前に、当該情報の違法性等に関して確認をする必要はあるのか。
- 情報の受領国は「盗まれた情報」に正当性を与えるべきか、それとも破棄すべきか。
- 「盗まれた情報」が受領国において正当性を持って利用されるのであれば、納税者は本来の違法性をもってその利用を妨げることの異議を申し立てられるか。
- 多くの場合、「盗まれた情報」には犯罪性が認められるが、納税者はその犯罪行為の司法解決前には租税条約や EU 指令の下での情報交換はできないことを主張できるのか。

- ウィーン条約 31 条は、国際条約は「誠実 (good faith)」の下で解釈及び実施されるべきであるとしているが、この条項は「盗まれた情報」の交換の正当性にどのような影響を与えるのか。

パネルは、これらに対する結論として、「*Fraus et jus numquam cohabitant!* (不正と正義は、決して共存はできないのだ!）」とのメッセージを会場に示した。

6. 結論

パネルは、情報交換は国際的租税回避への効果的な対応のために必須であり、これからは「自動的情報交換」がグローバル・スタンダードになっていくのであろうとした。

しかし、一方で、納税者の権利の観点からのリスクについても指摘しなければならないとして、そのためにも、税務当局は交換情報に関してより高い「透明性」を確保していくべきであると結論付けた。

また、BEPS の行動計画との調整が必要であるとして、今後の BEPS の検討に注意すべきであるとした。

セミナー F 税源浸食と利益移転 (BEPS)

2013 Seminar F: IFA/OECD: Base erosion and profit shifting (BEPS)

[テーマのポイント]

- OECD での BEPS の取組みは、2012 年後半から開始されたものであるが、既に半年後の 2013 年 2 月には BEPS の報告書として、「税源浸食と利益移転への対応 (Addressing Base Erosion and Profit Shifting)」が公表されるに至り、7 月には「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。)で、15 の行動計画が公表されている。
- BEPS の取組みに対しては、2012 年のメキシコでの G20 ロスカボス・サミットや 2013 年の英国の G8 ロック・アーン・サミットで支持が表明されており、7 月のモスクワでの G20 財務大臣会合では「BEPS 行動計画」について全面的な支持がなされ、BEPS は政治的な色彩を帯びたものとなっている。
- 本セッションでは、OECD の租税委員会の事務局長である Pascal Saint-Amans がパネルとして参加をして、そのコメントを踏まえながら、6 月に採択した 15 の行動計画についての議論が行われた。

1. BEPS への社会的関心と政治的圧力

BEPS が国際的に社会的関心を集めるに至った経緯としては、2007 年以降の国際的な金融危機 (financial crisis) が挙げられ、これに対して、多国籍企業が国際的にほとんど課税を受けていないことの報道がネットを中心になされたことが挙げられる。

この例示としては、2010 年 10 月 21 日付の Bloomberg の「Google の巨額な租税回避に係る記事」で、米国カリフォルニア州の Google が、2007 年～2009 年の 3 年間で、米国外事業収益のほとんどをアイルランド (2 社) 及びオランダ (1 社) の関連会社を通すこと (ダブルアイリッシュ&ダッチサンドイッチ・スキーム) で、最終的に無税の法的管轄である英領バミューダに移転させることで 31 億ドルを節税し、Google は海外所得に関する実効法人税率を 2.4%にできていることが、インターネット等で公表され、世界中に知れ渡ったことが挙げられる。

このような BEPS に対する社会的関心の高まりを受けて、政治的圧力として、このような多国籍企業への課税ができない国際課税ルールは「時代遅れ (out-dated)」であり「ルールを改訂し現代的にする必要性 (Need to update and modernise the rules)」があるという政治的圧力が高まってきたとしている。

2. G20 に承認された OECD の BEPS 行動計画

議長から G20 に承認された OECD の BEPS 行動計画の概略について、以下の表に基づいて説明がなされた。

Issue	Action	Output	Deadline
1 Digital economy	Address challenges	Report	9/14
2 Arbitrage	Neutralise	Model/domestic law	9/14
3 CFCs	Strengthen regimes	Domestic law	9/15
4 Interest deductions	Limit base erosion	Domestic law/TPG	9/15 12/15
5 Harmful tax practices	Counter more effectively	Identify OECD/non-OECD/revise criteria	9/14 9/15 12/15
6 Treaty abuse	Prevent	Model/domestic law	9/14
7 PE	Prevent avoidance	Model	9/15
8-10 Transfer pricing	Place of activity	TPG/Model	9/14 9/15
11-13 Transparency	Disclosure, data analysis	Recommendations/TPG	9/14 9/15
14 Dispute resolution	Make effective	Model	9/15
15 Multilateral treaty	Identify issues, then draft	New tax treaty	9/14 9/15

11

OECD 租税委員会 BEPS 行動計画（概要）

（参事官室作成版）

行動 1 電子商取引課税

電子商取引により、他国から遠隔で販売、サービス提供等の経済活動ができることに鑑みて、電子商取引に対する直接税・間接税のあり方を検討する報告書を作成（2014年9月）。

行動 2 ハイブリッド・ミスマッチ・アグリーメントの効果の否認

ハイブリッド・ミスマッチ・アグリーメントの効果は無効化又は否認するモデル租税条約及び国内法の規定を策定（2014年9月）。

行動 3 外国子会社合算税制（CFC税制）の強化

外国子会社合算税制に関し、各国が最低限導入すべき国内法の基準に係る勧告を策定（2015年9月）。

行動 4 利子等の損金算入を通じた税源浸食の制限

支払利子等の損金算入を制限する措置の設計に関して、各国が最低限導入すべき国内法の基準に係る勧告を策定（2015年9月）。また、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）。

行動 5 有害税制への対抗

OECD の定義する「有害税制」について、

- ① 透明性や実質的活動等に焦点をおいた現在の枠組みを十分に活かして、加盟国の優遇税制を審査（2014年9月）。
- ② 現在の枠組みに基づき OECD 非加盟国も関与させる（2015年9月）。
- ③ 現在の枠組みの改定・追加を検討（2015年12月）。

行動 6 租税条約濫用の防止

条約締約国でない第三国の個人・法人等が不当に租税条約の特典を享受する濫用を防止するためのモデル条約規定及び国内法に関する勧告を策定（2014年9月）。

行動 7 恒久的施設 (PE) 認定の人為的回避の防止

人為的に恒久的施設の認定を免れることを防止するために、租税条約の恒久的施設 (PE : Permanent Establishment) の定義を変更 (2015 年 9 月)。

行動 8 移転価格税制 [①無形資産]

親子会社間等で、特許等の無形資産を移転することで生じる BEPS を防止する国内法に関する移転価格ガイドラインを策定 (2014 年 9 月)。また、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)。

行動 9 移転価格税制 [②リスクと資本]

親子会社間等のリスクの移転又は資本の過剰な配分による BEPS を防止する国内法に関する移転価格ガイドラインを策定 (2015 年 9 月)。

行動 10 移転価格税制 [③他の租税回避の可能性が高い取引]

非関連者との間では非常に稀にしか発生しない取引や管理報酬の支払いを関与させることで生じる BEPS を防止する国内法に関する移転価格ガイドラインを策定 (2015 年 9 月)。

行動 11 BEPS の規模や経済的効果の指標の集約・分析

BEPS の規模や経済的効果の指標を OECD に集約し分析する方法を策定 (2015 年 9 月)。

行動 12 タックス・プランニングの報告義務

タックス・プランニングを政府に報告する国内法上の義務規定に係る勧告を策定 (2015 年 9 月)。

行動 13 移転価格関連の文書化の再検討

移転価格税制の文書化に関する規定を策定。多国籍企業に対し、国ごとの所得、経済活動、納税額の配分に関する情報を、共通様式に従って各国政府に報告させる (2014 年 9 月)。

行動 14 相互協議の効果的実施

国際税務の紛争を国家間の相互協議や仲裁により効果的に解決する方法を策定 (2015 年 9 月)。

行動 15 多国間協定の開発

BEPS 対策措置を効率的に実現させるための多国間協定の開発に関する国際法の課題を分析 (2014 年 9 月)。その後、多国間協定案を開発 (2015 年 12 月)。

これらの行動計画については以下のようにグルーピングがなされ、グループごとに行動計画についての説明がなされた。

- | | |
|-----------------------------|--------------|
| ① デジタル経済に係る検討課題への取組み | (行動計画 1) |
| ② (BEPS への課税に係る) 国際的な統一性の確立 | (行動計画 2-5) |
| ③ 国際的課税基準の見直し | (行動計画 6-10) |
| ④ 透明性と実施手法 | (行動計画 11-15) |

(1) デジタル経済に係る検討課題への取組み

行動計画 1 のみで構成される「デジタル経済に係る検討課題への取組み」については、その期限が 2014 年 9 月に設定されたものである。

これに係る問題点としては、①これまで財やサービスの輸出についてはその顧客の国では課税されてきていないこと、②PE に関しては、輸出と国外直接投資 (foreign

direct investment : FDI) の境界を明確に意図して認定してきていること、③財やサービスの輸出に対してその顧客の国で課税することは、劇的にシステムを変化させること等が指摘された。

この取組みの結果に関しては、デジタル経済のすべてが同じものではなく、デジタル商品のみを顧客の国で課税することが本当に妥当なのか、これまでの有形資産やサービスからデジタル商品を区分することはどうなのかとの指摘がなされたが、引き続きビジネスのデジタル化は増大していくとの方向性が示された。

(2) (BEPS への課税に係る) 国際的な統一性の確立

「国際的な統一性の確立」は、行動計画 2-5 の 4 つから構成されており、これらについては、以下のように説明がなされた。

イ 行動計画 2 の「裁定取引 (arbitrage) の無効化」については、その期限が 2014 年 9 月に設定されたものである。

議長から、ハイブリッド事業体 (透明事業体及び不透明事業体) 及びハイブリッド証券 (債券及び株式) の取扱いの違いにより、国際的二重控除 (double dipping) が生じているが、これは国家間の政策の相違による予期しない結果 (accidental outcome) であるとの説明がなされた。

これに対し、Saint-Amans からは、裁定取引の無効化に関する技術的な解決策については、これまで OECD で検討を行い開発されてきているが、ここ数年とは異なり最近においては、これら技術的な解決策の導入に係る国際的に共有された政治的な意志があることの認識が示された。

ロ 行動計画 3 の「タックス・ヘイブン対策 (CFC) 税制の強化」については、その期限が 2015 年 9 月に設定されたものである。

CFC 税制に関しては、多国籍企業の源泉地国又は居住地国のどちらの課税ベースの浸食の問題なのか、多国籍企業のホームカントリーが全世界所得課税方式なのか領土主義課税方式 (国外所得免除方式) なのかの問題があり、また、移転価格税制の確かさのレベルに依存していることがあり、その取扱いが難しいことが指摘された。加えて、CFC 税制を強化すれば、企業の国外移転やそれに対応した企業行動を引き起こすことも指摘された。

CFC 税制の問題点としては、米国のチェック・ザ・ボックス制度、対象所得を引き下げる「不当所得 (bad income)」の認定の困難性、多国籍企業の所有権の広範囲な分散 (どの国が不当所得に課税すべきか) が指摘され、CFC 税制の強化の可能性に関しては、源泉地国に有利な CFC 税制の世界的な調節 (Alignment) については、居住地国が快く受け入れるとは考えられず、引き続き懐疑的な見通しであるとの認識が示された。

ハ 行動計画 4 の「利子控除による税源浸食の制限」については、その期限が 2015 年 9 月又は 12 月に設定されたものである。

これは、源泉地国における利子控除と受領国での受取利子の無税又は低課税の組合せに対して、多国籍企業はグループ内の融資を容易にコントロールできることに

より起きる問題であり、利子支払に係る移転価格税制が問題を困難にしているとの説明がなされた。

各国におけるこの問題を取り扱っている基本的な対応手段として、英国のワールドワイド・デット・キャップ、ドイツの利子に対する EBITDA 割合、移転価格税制の独立企業原則に基づく利子の取扱い等について説明がなされ、これらの対応手段が、現状において有効性を有しているとの見解が示された。

ニ 行動計画 5 の「有害な税制 (harmful tax practices) へのより効果的な対応」については、その期限が 2015 年 9 月又は 12 月に設定されたものである。

パネルの一人は、公正な租税競争と有害な税制との対比をした上で、法人税収が減少し続けていることは法人税制の終焉を予測しているようであるが、しかし、法人税制は存続し続けるものであるとの見解を示した。

Saint-Amans から、1998 年の OECD の「有害な租税競争」報告書について説明があり、今回の BEPS の行動計画は、①「リング・フェンシング」及び「低課税」の基準を超えること、②実体的な活動を要件とすること、③特定の所得タイプで税率を軽減すること、④総体的な (holistic) アプローチを採用すること、⑤税制のルールを自発的に変更することにより、1998 年に実施された Key factors を改良 (revamp) するものであるとした。具体的なポイントとして、「革新的経済 (innovation economy)」に関連するパテント・ボックスや R&D 控除の増強、並びにオフショア・ファイナンス税制について指摘がなされた。

(3) 国際的課税基準の見直し

「国際的課税基準の見直し」は、行動計画 6-10 の 5 つから構成されており、特に、行動計画 8-10 の 3 つは移転価格税制に関するものを細分化したものとなっている。これらについては、以下のように説明がなされた。

イ 行動計画 6 の「租税条約の濫用の防止」については、その期限が 2014 年 9 月に設定されたものである。

Saint-Amans から、租税条約は、源泉地国の課税権と居住地国の課税権の競合による国際的二重課税の問題を取り扱ったものであることの説明がなされた。

米国の経験としては、LOB (limitation on benefit provisions) 条項について、導管 (conduits) である事業体の利用や無税又は低課税の居住地課税に関する説明がなされた。

また、租税条約の濫用に対して、一般的濫用防止規定 (GAAR) を OECD モデル租税条約に含めることの可能性について、指標的な原則 (guiding principle) をコメンタリーからモデル条約の条項に移すことになる、濫用防止目的をベースとして条約を解釈することのプレッシャーからは開放されることになる、執行の可否等について指摘がなされた。

ロ 行動計画 7 の「PE 認定の回避の防止」については、その期限が 2015 年 9 月に設定されたものである。

最初に「OECD モデル条約 5 条の解釈と適用」のディスカッション・ドラフトについて説明がなされ、BEPS の行動計画が要求していることは、①コミッショナア契約の濫用、②特定の活動の適用除外、③代理人 PE に対する利益の帰属に関してであり、ディスカッション・ドラフトより広範囲であることの指摘がなされた。

PE の問題はビジネスの非常にセンシティブな問題であり、これらについては対処することは可能であろうが、企業の行動に対して影響を与えるものであると注意を喚起した。

ハ 行動計画 8-10 の「無形資産、リスク等の観点における移転価格税制の見直し」については、個別には、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「その他のリスクの高い取引」となっており、これらの期限はすべて 2015 年 9 月に設定されたものである。

最近の OECD の無形資産に関する移転価格税制の領域における重要な取組みに関して説明があり、キーとなる問題は、独立企業原則がどこで機能し、どこで苦戦するかだとの指摘がなされた。苦戦としては、無形資産プロジェクトの検討、資本を処理できるルールの不存在、事業再編取引が挙げられた。

また、OECD モデル条約 7 条と 9 条との緊張関係 (tensions) にも言及をし、国外関連者が子会社であるのか、支店であるのかで、多国籍企業の行動に影響を与えているとした。

行動計画 8-10 の可能性のある結果としては、独立企業原則が洗練されること (refinements) として、活動ベース、利益分割法、比較可能性、適用の簡素化について検討がなされることが指摘された。しかし、資本やリスクに対する独立企業原則の適用の限界にも言及した。

最近における独立企業原則をベースとした移転価格税制には破綻が見えてきており、定式配分方式 (formulas) が、完全な解決策としてではないが、必要となっていることの指摘をした。

(4) 透明性と実施手法

「透明性と実施手法」は、行動計画 11-15 の 5 つから構成されており、透明性については情報の収集・分析及び納税者からの報告に関するものとして行動計画 11-13 の 3 つに細分化されている。これらについては、以下のように説明がなされた。

イ 行動計画 11-13 の「透明性に係る情報の収集及び分析等」については、個別には、行動計画 11「BEPS データの収集・分析のための方法及び行動の策定」、行動計画 12「濫用的な租税回避計画の報告」、行動計画 13「移転価格関連の文書化の再検討」となっており、前者 2 つの期限は 2015 年 9 月に設定され、後者 1 つの期限は 2014 年 9 月に設定されたものである。

透明性の確保は国ごとの方法で実施されており、多くの国が重要な情報のすべてを得ているものの、途上国では十分でない状況にあることが説明された。

英国で実施されている「レポーティング・ツール」については、多国籍企業が、どこの法的管轄でいくら収益を計上し、どこの法的管轄でいくら納税をしているか

を税務当局に報告させるものであるとし、これは、税務当局にとって、どこに人的資源等を投入するかを判断する「リスク評価ツール」として機能するものであらうとされた。このようなハイレベルの多国籍企業の報告様式は、G8 や G20 で支持されたものであるとの説明があり、Saint-Amans からは、BEPS 現象に関するデータの収集の重要性が述べられた。

ロ 行動計画 14 の「相互協議の効果的な実施」については、その期限が 2015 年 9 月に設定されたものである。

ビジネスにとって、国際的²二重課税のすばやい解決はより高い安心感を与えるとの指摘がなされ、このことは、MAP (mutual agreement procedure) をより効果的なものにすることを要求するものであり、このことは拘束力のある仲裁により裏付けられなければならないと述べられた。

ハ 行動計画 15 の「多国間協定の開発」については、その期限が 2014 年 9 月又は 2015 年 12 月に設定されたものである。

多国間協定では、スタンドアローンの国際協定又は既存の租税条約での多国間修正での様式を採用するであらうとの指摘がなされた。そのような手段の開発のプロセスが、コンセンサスを形成するためのツールとして重要であるとの指摘がなされた。

3. まとめ

最後に、各パネルから、今後の BEPS への予測等についてコメントがなされた。

Morris からは、今回の BEPS の行動計画の期限がかなりタイトであることは、政治的な圧力によるものであらうということと、BEPS の取組みの成功のためには、関係するすべての者が参加をし意見を提供することが、絶対に必要であり、特に、ビジネスからの意見が重要であるとした。また、BIAC が調整役を務めるようにすべきであるとした。

Oosterhuis は、米国の 2014 年の議会選挙及び 2016 年の大統領選挙の後の税制改正について言及をし、そのときまでに、BEPS の取組みが進むことを期待したいとした。BEPS の取組みと米国の税制改正は相互に影響し合うとした。

議長である Vann からは、経済のメインストリームが法人税制の終焉を予言してきたことを指摘した上で、BEPS が、既存のルール of 適切な調整及びいくつかの新たなルールの開発により、法人税制が生き残れる可能性を担うものであることが述べられた。

Williams からは、行動計画の結果におけるビジネスの重要性について言及がなされた。行動計画の期限は厳しいが、おそらくその多くが実行されるとした。ただし、オール・オア・ナッシングとなる多国間主義は現実的でないとした。

最後に、Saint-Amans は、行動計画は明確な方向性とガバナンスの変更を示しているという事実に言及し、これにビジネスを含有することが重要であることに同意した。厳しい期限設定については、現状の政治的コンセンサスとパブリック・リソースの効果的な活用により、効果的でスピーディーな変革のプロセスを必要としていることに言及した。

セミナー C 国境を越える損失の利用
2013 Seminar C: Cross-border loss utilization

[テーマのポイント]

- 国境を越える損失については、現実のビジネス活動のなかで事業損失として生じるものであり、国境を越える損失の利用可能性と制限について、グループ企業の適正な事業活動の観点から前向きに検討がなされるべきものである。
- 本セッションでは、そのような観点から、国境を越える損失について検討がなされたものであり、特に、EU においては国内損失の利用と国境を超える損失の利用の差別的な取扱いを原則として禁止している。
- 一方で、国境を越える損失については、ハイブリッド・ミスマッチを利用して人為的に国際的二重非課税(損失の二重利用の問題)を生じさせるなど租税回避の問題が伺われ、BEPS 行動計画の対象として検討されるべきものであると考えられる。

1. 対象とする損失の範囲及び定義

国境を越える損失の利用について、本セッションにおいて対象とする損失の範囲を「法人の損失」とし、これに、評価損、清算損失及び人為的損失 (artificial losses) を含めるが、損失控除や損失分配の問題 (allocation issues) は含めないことが説明された。また、対象とする損失の概念としては、これを「Own losses (親会社自体の損失)」と「Other entities' losses (海外子会社の損失)」に分割するとした。

井上弁護士からは、国境を越える損失と全世界所得課税方式及び領土主義課税方式との関係について、全世界所得課税方式では国境を越える損失を含めるが、領土主義課税方式では含めないことが説明された。

2. 租税制度面からの検討及び政策面からの検討

租税制度面からの検討として「総所得 (total income)」の原則 (企業の開始から終了までの総所得を超える課税がなされるべきではない) が説明され、しかし、現実にはこの原則は貫徹されておらず、損失の利用には制限があるとして、損失の繰越控除には法的な制限があること、創業費用や事業再編費用の繰越控除を制限する法域があることが説明された。

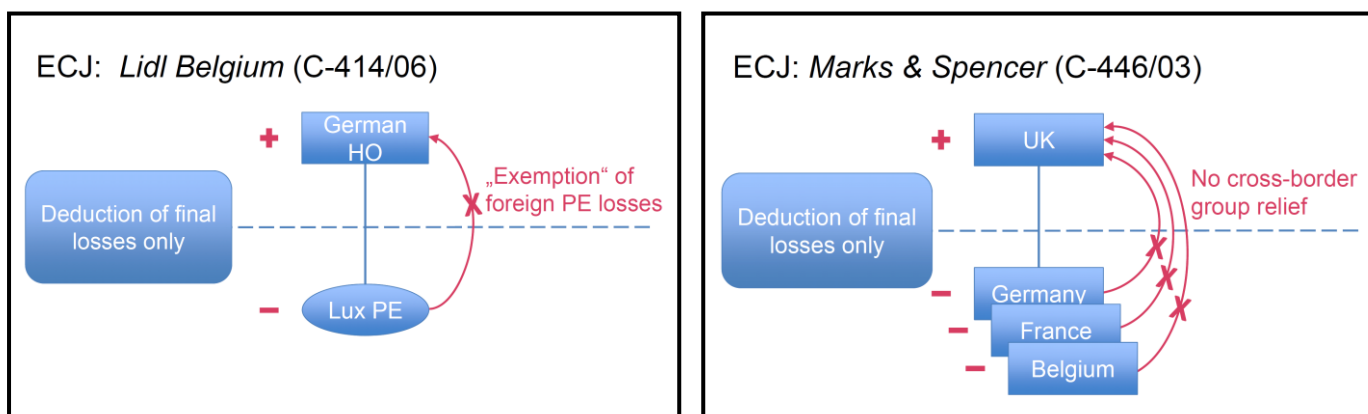
政策面からの検討については、国境を越える損失の利用に関するルールの進展に関して、複数のパネルから、事業決定への影響、損失のすべての将来利益との相殺の可否、タックス・プランニングや租税回避スキームの防止等について述べられた後、EU においては、国境を越える損失を規律するのは、EU の基本的自由 (EU fundamental freedom) の「設立の自由 (freedom of establishment)」であるとした。さらに、EU 委員会が、原則として、国内における損失の利用に比して、国境を越える損失利用を制限することを禁じていることが付け加えられた。

3. 国境を越える損失の利用可能性と制限

Own losses について、PE（支店）のケースを用いて、国外所得免除方式の下で、海外 PE の損失を本店の利益と通算できなければグループ全体の課税額が増えることの説明がなされた。

EU における PE の損失の ECJ の判決として「Lidl Belgium (Case C-414/06)」が紹介され、ドイツルクセンブルク租税条約により、海外 PE の営業損失のドイツでの控除は認められないが、この条約上の損失の取扱いについて、ルクセンブルクの PE は PE 所在地国での損失利用が可能であり、実際にすべて利用していることから、これは EU 法の「設立の自由」に反しないとの判断がなされた。

Other entities' losses については、ECJ の判決として「Marks & Spencer (Case C-446/03)」が紹介され、これは、ドイツ、フランス、ベルギーの子会社の営業損失を、英国の親会社が所得から控除したものを英国の税務当局が否認したもので、子会社がその所在地国で損失利用の可能性がないことを根拠に、ECJ はこの親子間の損益通算を認める判断を下している。

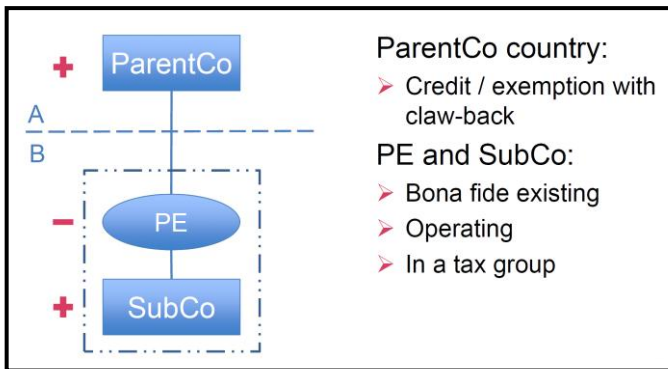


加えて、フランスとオーストリアの国際的連結制度について説明があり、フランスでは、納税者に国際的連結制度の選択を認めていたが、これは 2011 年に廃止されており、オーストリアでは、これは連結制度ではないと断った上で、海外子会社（直接の子会社に限る）の損失のみの帰属を認める制度があるとのことであった。

4. 国境を越える損失を利用した租税回避防止への対応

国境を越える損失を利用した租税回避防止について、OECD 「Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning」報告書において、「損益の国外移転」、「損失繰越規制の回避」、「人為的損失の創出」及び「複数国での同一損失控除」に係る検討がなされているとの説明がなされた後、具体例として、以下の 2 つの租税回避スキームが示された。

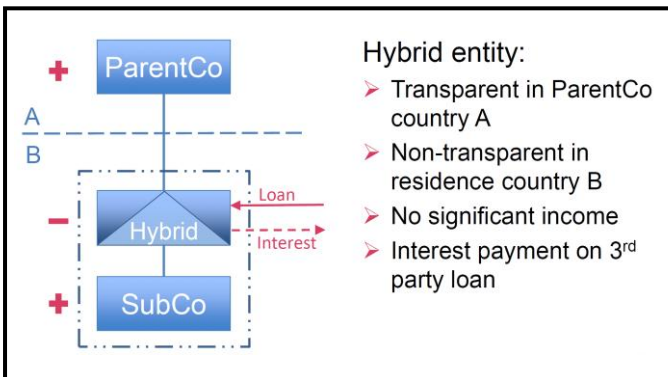
① Dual consolidated loss rules



「二重連結損失ルール」と称された左図のスキームでは、A 国の親会社の海外 PE の損失を当該親会社と B 国の子会社の双方で所得から控除するというものである。

このスキームでは、B 国の PE も子会社も事業実体があるものであり、B 国にこれらをまとめて申告納税ができるグループ（連結）税制があるときに組成できるものである。

② Hybrid entities



「ハイブリッド事業体」を利用した左図のスキームでは、B 国に設立したハイブリッド事業体について、親会社の A 国ではこれが「透明」とであると認定され、B 国では「不透明」とであると認定される（しかも、B 国の税制によりハイブリッド事業体とその子会社の損益が通算される）ことで、ハイブリッド事業体の損失を A 国の親会社と B 国の子会社の双方で所得から控除するというものである。

さらに、カナダの損失を利用した租税回避スキーム防止ルールについて説明がなされ、加えて、損失を利用した租税回避スキームとして、カナダと米国の関連者間取引により人為的な利子費用を計上した「Mark Resources (93 DTC 1004)」が紹介された。

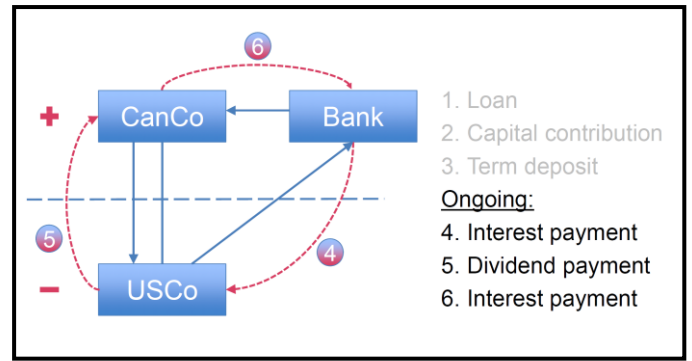
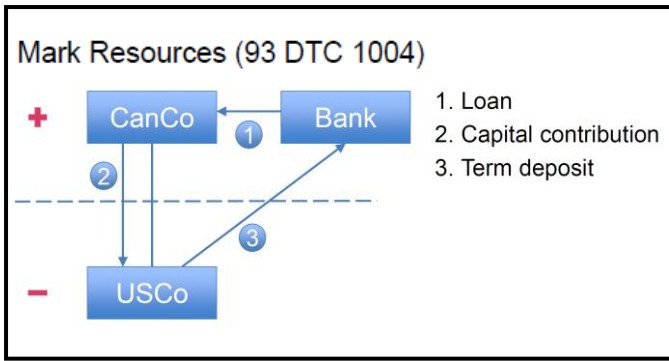
この「Mark Resources (93 DTC 1004)」のスキームは、

- ① カナダ親会社（黒字）が銀行から借入をし、
- ② これで米国子会社（赤字）に追加出資をして、
- ③ 米国子会社はその出資金をカナダの当該銀行に預ける。

そうすると、

- ④ 銀行から米国子会社に預金利子が支払われるが赤字なので課税は生じず、
- ⑤ この預金利子が米国子会社からカナダ親会社の配当支払に当てられ、
- ⑥ カナダ親会社はこれで銀行への利子支払（人為的損失）をし、その額を所得から控除する

というものであった。これに対し、裁判所は、カナダ親会社の支払利子の損金算入を否認した。



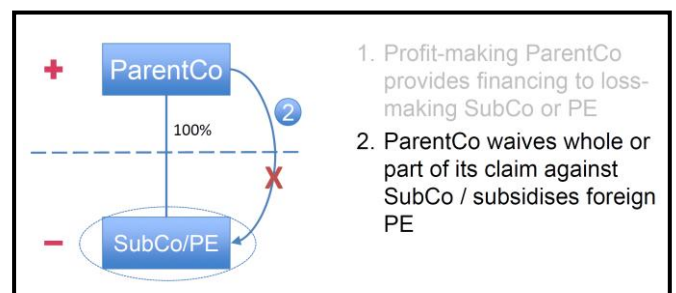
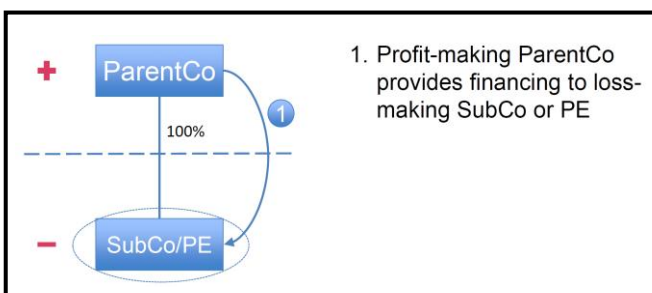
5. ビジネスにおけるタックス・プランニングの観点から

次に、パネルは、ビジネスにおけるタックス・プランニングの観点から国境を越える損失を捉えて、以下のファイナンス・スキーム及び事業再編スキームについてディベートが行われた。タックス・プランニングの説明が、フランスの弁護士（①及び②）及びカナダの弁護士（③、④及び⑤）からなされ、井上弁護士からは、我が国の視点からの見解が述べられた。

① Debt waivers and subsidies（債権放棄による子会社等の支援）

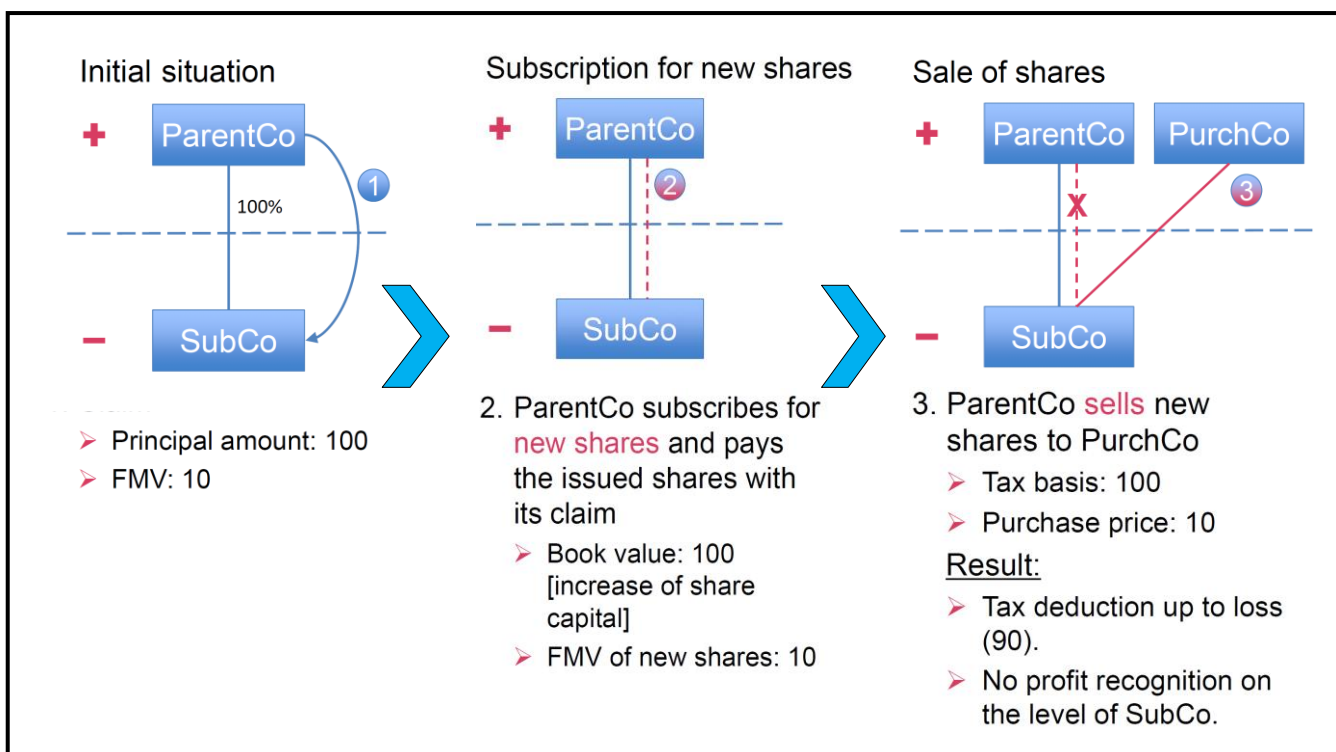
このスキームは、①利益を計上している親会社が、損失を計上している海外子会社又は海外 PE（支店）に融資を行う。②その後、親会社は当該子会社又は PE（支店）を支援するために、その債権の全部又は一部について放棄して、その債権放棄した金額を親会社の費用に計上するというものである。

なお、このようなスキームについては、我が国においては親会社から海外子会社に対する寄附金として認識され、損金に計上できるかについては法人税基本通達 9-4-1 及び 9-4-2 並びに移転価格税制により、個々に判断がなされることになる。



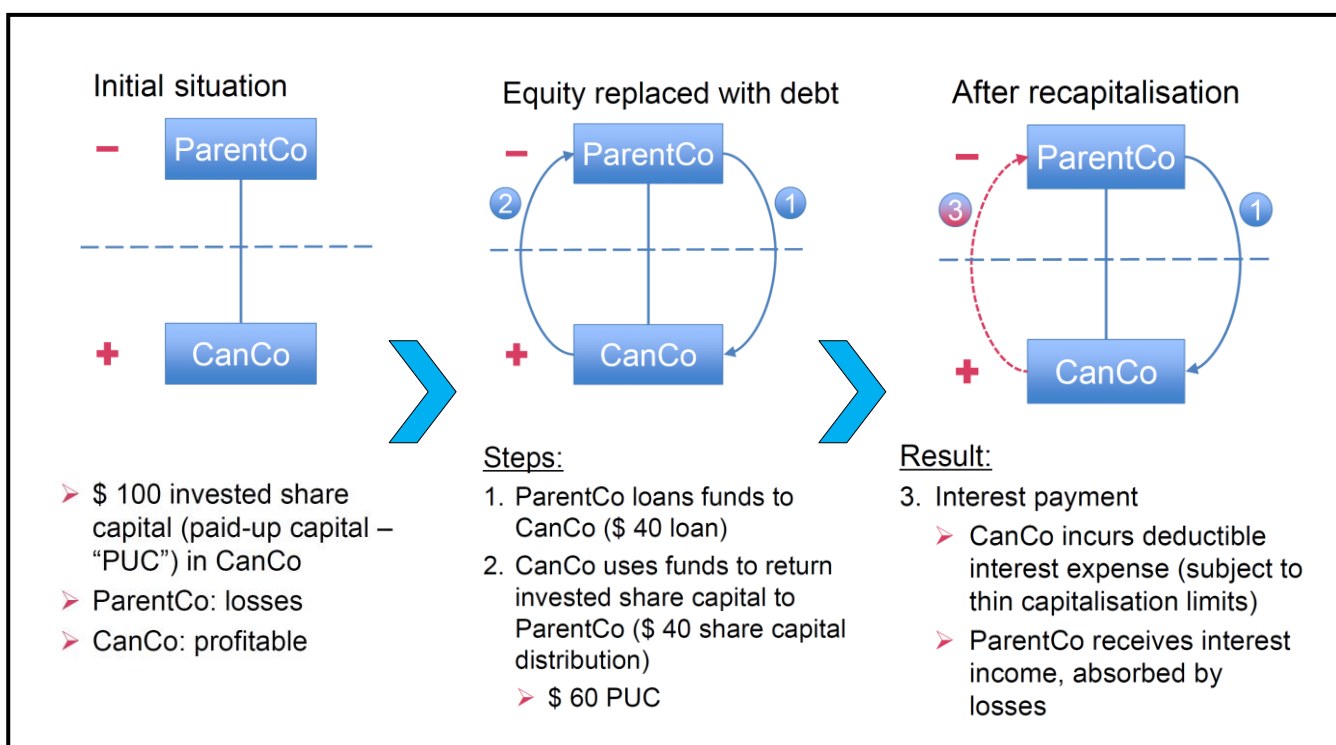
② Sale of shares（新規発行株式の譲渡による損失の計上）

このスキームは、①利益を計上している親会社が、損失を計上している海外子会社に対して、簿価が 100 で、公正市場価格（FMV）が 10 の債権を有している。②親会社が、当該子会社に対し新株を発行させ、その支払に当該債権を当てる。新株の簿価が 100 で FMV が 10 である。③親会社は、この新株を FMV の 10 で譲渡することで、簿価との差額 90 を譲渡損失として計上するというものである。これは、海外子会社において利益は認識されないことを前提とする。



③ Recapitalization (資本の再構成)

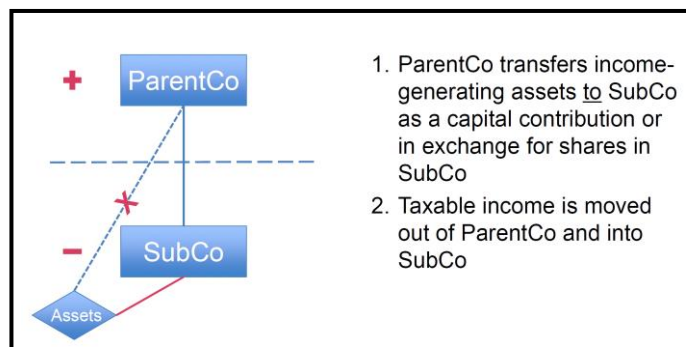
このスキームは、初期状態として、親会社が損失を計上しており、一方、海外子会社が利益を計上している。親会社は、子会社の 100 ドルの株式資本（払込済株式）を保有している。①親会社が子会社に 40 ドルの融資を行い、子会社はその融資資金と同額を親会社に投資株式資本の払戻しとして支払う。親会社の払込済株式は 60 ドルとなる。③資本の再構成の結果、子会社は親会社に利子支払を行い、この利子費用を所得から控除する（ただし、過少資本税制の制限に従うものとする）。親会社は、受取利子によりその損失を減少させることができるというものである。



④ Transfer of income generating assets (資産から生ずる所得の移転)

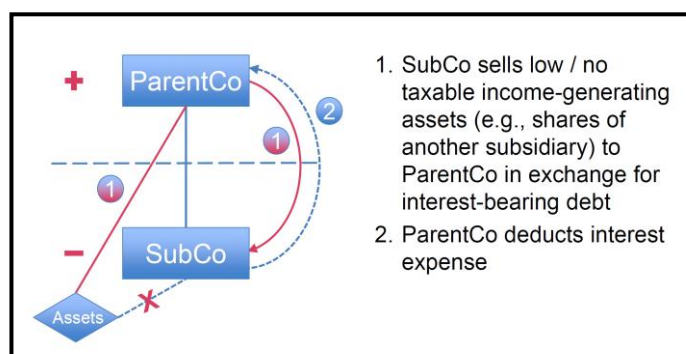
このスキームは、収益を計上している親会社から損失を計上している海外子会社に、資本拠出等として、所得を生じる資産を移転させるものである。

これにより、課税所得が親会社から海外子会社に移転することになるわけであり、BEPS の観点から移転価格上の問題等が検討されるべきものと思慮する。



⑤ Sale of low/no income-generating assets (所得がほとんど又は全く生じない資産の譲渡)

このスキームは、損失を計上している子会社が、収益を計上している海外親会社に、所得がほとんど又は全く生じない資産を利付負債と引き換えに譲渡するものである。その結果、海外親会社は利子費用を所得から控除することができ、子会社は受取利子と所得とを通算することができることとなる。



6. まとめ

最後に、最近の BEPS 報告書について、国際課税の議論の焦点が、「国際的二重課税の排除」から「国際的二重控除への対応（損失の二重利用を含むアグレッシブ・タックス・プランニング）」にシフトしてきていることが述べられた。世界的な金融危機が、多国籍企業の損失の利用により大きな圧力を加えてきているとされた。

他方で、多国籍企業は、国境を超える損失の正当な利用を含め、税引後の利益の拡大を図ることが指摘された。

議長は、国境を超える損失の利用のルールは、国際課税において引き続き検討すべき問題であり、ビジネスの観点からのその必要性及びプランニングのための法的確実性と、濫用を回避しようとする公共の利益とで、望ましいバランスを達成していかなければならないと、このセッションを結論づけた。