

2013年度 IFA 年次総会 (コペンハーゲン大会) 報告会



I [テーマ別報告]

議題1 : グループ企業に係る国外受動所得に対する課税

セミナーB : 国境を越える短期雇用

セミナーG : さまざまな地方税と国際課税

税務大学校研究部教授 ^{かくだ} 角田 享介

II [テーマ別報告]

議題2 : 税務当局間の情報交換と国際協力

セミナーF : 税源浸食と利益移転 (BEPS)

セミナーC : 国境を超える損失の利用

税務大学校研究部教育官 居波 邦泰

III [パネリスト報告]

セミナーC : 国境を超える損失の利用

ジョーンズ・デイ法律事務所弁護士 井上 康一

IV [パネリスト報告]

セミナーE : 利益法と独立企業原則

一橋大学大学院国際企業戦略科准教授 吉村 政穂

V [IFA コペンハーゲン大会全体報告]

早稲田大学大学院会計研究科教授

(IFA 日本支部理事) 青山 慶二

はしがき 本稿は、平成25年12月3日(火) IFA 日本支部・日本租税研究協会の共催で行われた2013年度 IFA 年次総会 (コペンハーゲン大会) 報告会での上記各氏の報告をとりまと

めたものである。なお、当日の報告は時間的な制約があったため、本誌掲載に当たり加筆をお願いしている。

本報告会では、藤井保憲氏 (IFA 日本支部

事務局長)の司会により、本大会に参加した税務大学校研究部の角田享介教授、居波邦泰教育官の両氏から、議題1及び議題2を含む主要テーマのセッションについて報告いただいた後、セミナーCのパネリストとして参加された井上康一弁護士、セミナーEのパネリストとして参加された吉村政穂准教授から、これらのセッションについてパネリストとしての視点からの報告をしていただいた。

最後に、IFA日本支部理事であり本部PSC (Permanent Scientific Committee)メンバーである青山慶二教授からコペンハーゲン大会を総括したお話を頂戴した。

I テーマ別報告：

議題1，セミナーB及びG

税務大学校研究部教授 角田享介



税務大学校の角田と申します。本日はこのような貴重な機会を頂き、誠にありがとうございます。私の所属しております税務大学校では、組織目標の1つとしてIFAの活動に積極的に貢献するということを掲げておりまして、本日はその目標に資することができるよう、頑張っ
て発表を行いたいと思っておりますので、どうぞよろしくお願ひいたします。

総会におきましては、私はパネリストということではなくて、一参加者として参加いたしました。本日は、私の聴講した中で印象に残りました議題1，セミナーB，セミナーGに関してどのような内容の議論であったかについて報告させていただきたいと思ひます。

1. 議題1：グループ企業に係る国外受動所得に対する課税

1-1. テーマの背景

最初にメイン議題の1つめとして議論されました「グループ企業に係る国外受動所得に対する課税」に関してご報告申し上げます。国外受動所得に対する課税に関し、多くの国においてCFC税制が主要な課税制度として位置付けられています。日本においても外国子会社合算税制として導入されており、国際課税の分野において最も重要な制度の1つとされております。このような重要な税制であることから、過去のIFA年次総会においても、メイン議題、もしくはセミナーにおいて何度も取り上げられてきたテーマであり、メイン議題として近いところでは12年前の2001年の米国で開催された年次総会において取り上げられております。

それでは、本年の議題として、なぜCFC税制が再びテーマとして選択されることになったかについて考えましたときに、この12年間でCFC税制を取り巻く環境が大きく変化したということが挙げられると思ひます。本年の総会開催国であるデンマークが属するEU域内においては、特に様々な大きな変化があり、テーマ設定への強い誘因があったのではと推察されます。

また、EU以外の国々においても、この12年間に、国外受動所得への対応として新たにCFC税制を導入する国、既導入国においては

¹ Controlled Foreign Corporation legislation, 日本における「外国子会社合算税制」(租税特別措置法66条の6等)

CFC 税制の改正が行われる一方で、CFC 税制だけではなく、それ以外の制度を併せて導入することによって適切に対応していこうとする国が増加している状況があるようです。

さらには、2年前にメイン議題が設定された後に出てきた観点になりますが、この後のセミナーFでの報告で取り上げられますように、BEPSの行動計画の中で、行動3「CFC税制の強化」が掲げられていまして、2015年9月までを期限とした対応が求められているところです。

このような12年間の変化を背景に、本年のメイン議題1としてグループ企業に係る国外受動所得に対する課税に関して、CFC税制を中心として、それ以外の税制での対応を含めた議論が行われました。

1-2. CFC 税制の導入状況

メイン議題ですので、通例のように議題に關する各国の状況につき、38カ国のブランチ・レポーターからの各国報告書及びそれらを基にジェネラル・レポートが作成され、全ての報告書を取りまとめたIFAカイエ²が公表されてお

ます。総会では、ジェネラル・レポートの報告が行われました。

報告された38カ国中、現在CFC税制を導入しているのは22カ国という状況でした。ご参考までに、12年前のメイン議題に挙げたときは30カ国中15カ国の導入状況でした。前回との比較は、報告書が対象としている国が必ずしも一致しているわけではないこと、また、自国の制度がCFC税制に分類されるべきか等の判断が報告者により異なる場合がありますので、厳密な比較はできないものではあります。傾向としては確実にCFC導入国がこの期間に増加しているということが言えると思います。

参考1に各国のCFC税制の導入状況を示しております。国名の後ろの括弧内の数字がCFC税制導入年であり、括弧が付いていないのは未導入の国です。これを見ますと、アメリカが1962年に最初に導入したということはよく知られているところですが、日本もこの中では4番目の導入国ということと、CFC税制に関しては国際的にも歴史がある国だということと言えるかと思います。

参考1：各国のCFC税制の導入状況

米国(1962)	メキシコ(1997)	チェコ
カナダ(1972)	ニュージーランド(1998)	ポーランド
ドイツ(1972)	ブラジル(2001)	ロシア
日本(1978)	イタリア(2002)	セルビア
フランス(1980)	南アフリカ(2002)	ルクセンブルク
英国(1984)	イスラエル(2003)	インド
オーストラリア(1990)	ペルー(2012)	スイス
スウェーデン(1990)	アルゼンチン	ウクライナ
ノルウェー(1992)	オランダ	
スペイン(1994)	オーストリア	
デンマーク(1995)	ベルギー	
フィンランド(1995)	エストニア	()内は
ポルトガル(1995)	チリ	CFC税制導入年
韓国(1996)	台湾	
ハンガリー(1997)	コロンビア	

² See The taxation of foreign passive income for groups of companies, Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 98 a (2013), Sdu Uitgevers

1-3. CFC 税制の目的の変化

総会での議論においては、CFC 税制の目的が変化しているとの観点が強調されていました。もともと米国がCFC 税制を初めて導入したときは、課税の繰延対策を主要な目的として導入されたと言われていました。一方、現在では多くの国において課税の繰延対策よりも租税回避防止の目的が強調されるようになってきているとのことでした。特にその中でも、低税率国の活用の防止、居住地国からの所得移転の防止ということに主眼が置かれているようです。

課税の繰延対策だけが目的であれば、CFC 税制はテリトリアル（領土内課税主義）の国において原則的には必要ないということにもなるかと思いますが、租税回避防止が目的であるならば、テリトリアルの国においてもCFC 税制の必要性は十分に考えられることから、このような目的の変化が導入国の増加に結びついていると考えられます。

1-4. CFC 税制と租税条約

CFC 税制と租税条約との抵触に関する問題が、各国で取り上げられることが多くなったというのも、最近の大きな変化・動向の1つのようなものです。OECD モデル租税条約のコメンタリーにおいて、CFC 税制は条約の規定に抵触しないと認識されると記述³されていますが、CFC 税制は国内法で規定されるものであり、各国において様々な制度として存在しております。国によってはいろいろな考え方、制度があることから、一概に抵触しないとは言いきれないケースも出てきております。例えばフランスにおいては2002年のシュナイダー事件の判決において、フランスにおける当時のCFC 税制がスイスと

の間の租税条約の事業所得条項に違反するとの判断が示され、その後CFC 税制の改正が行われました。

また、日本においても、外国子会社合算税制が日本・シンガポール租税条約の事業所得条項の規定に抵触するかについて争われた事案がありました。我が国においては、抵触しないとの最高裁の判決⁴が出されましたが、世界的な潮流としてこのようなCFC 税制と租税条約の抵触という問題が議論されているところです。

1-5. CFC 税制と EU 法

EU 加盟国においてはEU 法とCFC 税制の抵触の問題についても議論されているところです。EU 域内においては、欧州連合の機能に関する条約（EU 条約）⁵において、いわゆる人・物・サービス・資本の4つの自由が保障され、EU 域内でそれらの移動を制限してはいけないという規定を設けています。イギリスでは、シュウェップス事件において、欧州裁判所から、（当時の）CFC 税制は国外の支配会社と国内の支配会社を差別しており、（当時の）EC 条約における会社設立の自由の行使を制約していると裁定され、イギリスではこの後にCFC 税制を改正しています。

その他のEU 加盟国においても、同様の観点に基づく議論・検討を通じてCFC 税制の改正が行われることとなり、これら改正の結果、EU 内ではCFC 税制のコンバージェンスが進んできたという意見があるそうです。一方で、その改正の内容はというと、EU 域内の支配会社に対してはCFC 税制を適用しないといったような、本来の税制の目的を縮小させる方向のコンバージェンスであって、果たしてそれで

³ OECD モデル租税条約コメンタリー 1 条パラ23, 7 条パラ14, 10 条パラ37

⁴ 最高裁平成21年10月29日第一小法廷判決（平成20年（行ヒ）第91号：法人税更正処分取消等請求事件）（民集63巻8号1881頁）

⁵ Treaty on the functioning of the European Union

CFC 税制が十分に機能しているかという観点では議論があるのではないかと思います。

1-6. CFC 税制と BEPS

最初に少し触れましたが、2年前にメイン議題が設定された後に出てきた観点として、BEPS の行動計画の中で CFC 税制の強化が掲げられました。これに対するパネリストの肯定的な意見としては、各国で共通性があまり見られなかった CFC 税制の制度が改善することになるのではないかと。また、課税ベースのより大きな保護となるのではないかとという意見がありました。一方で、否定的な意見として、そのルールに従わないフリーライダー的なゲームの外にいるプレイヤーによって、結局、それが骨抜きにされてしまうのではないかと。CFC 税制というのは国内法の問題なので、外からの監視が難しく、実効性が上がらないのではないかと。というものでした。

そして、議論の中で EU 加盟国からのパネリスト達が何度も言っていたので、私も強く印象に残っているのですが、EU 加盟国においては先ほどのような欧州裁判所の裁定が出たこともあって、CFC 税制の制度設計に制限がかからざるを得ない状況であり、もし設立の自由や資本移動の自由に抵触しないような CFC 税制の強化が構築できて、それが EU 条約において正当化できるのであれば、このような世界的なルール強化の動向は好ましいのだけれども、EU 加盟国においては CFC 税制を強化すると言っても、実際のところ相当難しい状況であると繰り返し強く主張しておりました。このように、EU の加盟国にとっては相当な制約がある状況であることから、BEPS の検討で CFC 税制の強化に関して一定の結論を出すのは相当に困難な作業ではないかと思っています。

1-7. CFC 税制以外のその他のアプローチ

EU 加盟国における CFC 税制の機能縮小などを含め、最近では、国外受動所得に対して CFC 税制だけでは十分な課税ができないという認識が各国で広がっているようであり、CFC 税制とそれ以外のアプローチを使って税制を組み合わせることで国外受動所得の課税に対応するという動向が進んでいるようです。

まずは、最近流行ともいえる一般的租税回避防止規定 (GAAR⁶) に関してですが、CFC 税制の導入国のほとんどが GAAR を導入しているとの発表がありました。ただ、日本では当然 GAAR は法制化されていませんが、今回のジェネラル・レポートをよくよく読みますと、法制化されている国だけでなく、判例等によって適用されたと判断される国についてもカウントに入れているということでした。今回のレポートでは、該当国名のリストが具体的に記述されてはおりませんので確実とは言えませんが、日本も導入国に分類されているのではないかと推察されます。そして、16カ国の CFC 税制の未導入国においても15カ国が GAAR を導入しているとのことです。つまり、今回の対象国のほとんどが GAAR を法制化ないし判例上認めている状況のようです。

続いて、過少資本税制又は利子控除制限税制に関してですが、22カ国の CFC 税制導入国のうち19カ国が導入しているようです。16カ国の CFC 税制の未導入国においても11カ国が導入しているようです。

興味深いところではスイッチオーバー条項 (switch-over clause) の活用がありました。この制度は、名称こそ同一の場合であっても、実際には CFC 税制以上に国によって制度の内容が異なっているため、一般的な説明が難しいのですが、基本的なしくみとしては、国外所得が低税率に服している場合は、国外所得免除方

⁶ General Anti-Avoidance Rule

式から外国税額控除方式に転換させるというものです。CFC 税制を導入していない国がその代替の税制として導入する制度として知られていまして、CFC 税制と類似した機能を持つ一方、実際に配当があるまでは課税の繰り延べを認めるといった点が、CFC 税制との大きな差異となっています。16カ国の CFC 税制の未導入国において、5カ国が導入しているようです。また、CFC 税制を導入している国においても併せてスイッチオーバー条項を導入している国として、デンマーク、フィンランド、フランス、ドイツ、イタリア、ノルウェーの欧州の6カ国があります。これら国の制度はCFC 税制の未導入国のものと若干異なっているようであり、テリトリアルの国においてCFC 税制の対象から外れてしまう低税率国に所在する恒久的施設の国外所得を課税の網にとらえるといった企图があるようです。

それ以外にも、低税率国・地域への国境を越えた支払いに関する控除の否認制度を導入している国（ブラジル、フランス、イタリア、スペイン）、低税率国・地域への支払いに対して高率な源泉徴収税率を適用している国（ブラジル、デンマーク、メキシコ）、挙証責任の転換を制度化している国（フランス、ポルトガル）など各種様々なアプローチを使って税制を組み合わせることで国外受動所得の適正な課税に対応しているようです。

1-8. CFC を未導入国の対応

16カ国の CFC 税制の未導入国においても、国によって様々な考え方があり、チリや台湾などは資本輸入に影響がある税制は置かないと考えているようです。

一方、アルゼンチンはCFC 税制の未導入国に分類されているものの、ほとんどCFC 税制と類似した制度である IFT (International Fiscal Transparency) という税制を導入しています。どうして IFT がCFC 税制に分類されないかという点、CFC の頭文字である “Con-

trolled” の要件がないという理由のようです。むしろコントロールの要件がないので、CFC 税制よりも厳しい課税制度を導入しているともいえます。

オランダも投資立国ですので、CFC 税制のような投資にマイナスのイメージを持たせる税制を持つのは好ましくないという考えがあるようです。しかしながら、法人税法第13条 a として国外受動所得に対する租税回避の防止規定を設けています。ただし、オランダの場合には、このような制度を設けてはいるけれども、実際にそれが適用されていることはほとんどないのではないかと説明されていました。

1-9. 議題1のまとめ

各議題、セミナーにおいては、通常は議論の最後にまとめや提案のようなものを示して終了することが多いのですが、今回の議題1に関しては、BEPS において今まさに議論が動いているためなのか、まとめ等を特に示すことなく、今回は前回から12年たって再びCFC 税制を議論したので、次回は2025年にCFC 税制を再び取り上げて議論しようという形で議論が閉められました。

2. セミナーB：国境を越える短期雇用

2-1. テーマの背景

続きまして、セミナーBで議論されました「国境を越える短期雇用」に関してご報告申し上げます。この国境を越える短期雇用に対する課税の国際的なルールとして、OECD モデル租税条約15条2項に短期滞在者免税を規定した条項があり、これは183日ルールという名称で有名な取扱いではないかと思えます。この条文の解釈として、20年前の1992年版 OECD モデル租税条約コメントリーで、短期滞在者免税規定を悪用する国際労働者派遣(international hiring-out of labour) のケースに対処するための

パラグラフが設けられました。

日本は海に囲まれており、また、言語のハードルも高いことから、国際労働者派遣のケースというのは陸続きの欧州等の問題であり、1992年版の改訂は、日本では大きな論点としては扱われていなかったのではないかと思います。一方、2010年版コメントリーで、同条項に関するパラグラフが大きく刷新されたのですが、この背景には、経済のグローバル化、多国籍企業の国境を越えた経済活動の発展に伴い、租税目的ではない取引における免税適用問題が多く発生するようになったことがあるようです。現在の日本においても、グローバル化、多国籍企業化に伴う租税目的ではない人の出入りは確実に進行しており、国境を越える短期雇用の問題が日本においても実際に生じている、もしくは、今後生じてくる可能性があるのではないかと、この観点から、私自身は非常にこのテーマに注目しております。

2-2. 「雇用者」の解釈

15条2項の一番の議論のポイントは、条文上の“雇用者”の解釈にあると言っても過言ではないと思います。他の国に労働者を派遣する場合、実際に労働者を雇用している者が、その労働者を他国に183日以内で派遣し、その雇用者から給料が支払われる場合、通常は他国において短期滞在者免税の規定が適用されます。実際にはこの規定を問題なく適用できる労働者の正常な派遣が多いのですが、中には、単に租税回避目的で、短期滞在者免税の規定を悪用した派遣スキームを活用している例もあるようです。そのような規定を濫用するケースに対処するために、20年前のコメントリーでは、国際労働者派遣のケースにおいて、雇用者の解釈として、経済的雇用者の考えに基づいて対処することを盛り込みました。これは、条文上の雇用者の解釈として、形式的な雇用者ではなく、勤務に対して権限を有し、関連する責任とリスクを負う者を真の雇用者とするものです。つまり、

他国において、派遣された労働者に対する経済的な真の雇用者がいると判断される場合には、その者が条文上の雇用者と解釈され、短期滞在者免税の規定が適用できないということになります。

このような取扱いに関して、国際的労働者派遣のケースのみ対象となるのか、さらには濫用の場合のみ対象となるのか等、コメントリーのパラグラフだけでは解釈が難しく、実際に英国やデンマークでは濫用以外でも適用され、オランダやドイツでは濫用の場合にのみ適用されるなど、各国で異なった対応がとられるなどしたことに加え、先ほど述べたように、経済のグローバル化により、租税目的ではない取引における免税適用問題が発生していたことから、更に明確な解釈の基準が必要となったようです。そこで、2010年版のモデル条約のコメントリー改定で、大幅にパラグラフが追加されることになりました。

この新しいコメントリーでは、雇用者の解釈は、源泉地国の国内法令で判断されるものであるが、経済的雇用者の考えに基づくのであれば、労働と遂行される事業との不可分性、労働に対する権限及び監督等の要素が重要としています。さらにその場合、国際的労働者派遣のケースのみが対象となるのではなく、また、濫用以外の場合にも適用がありうることが明示されました。総会では、新たにコメントリーに盛り込まれた事例を紹介しながら、経済的雇用者の解釈について議論されました。例えば、コンピューターの訓練提供会社が研修講師を海外のA社に訓練提供目的で派遣するとしても、研修講師の労働とA社が遂行する事業との不可分性はないことから、雇用者はコンピューターの訓練提供会社となり、15条2項の枠内の労働であれば短期滞在者免税の規定が適用されることとなります⁷。

一方で、全世界に展開する多国籍のホテルチェーンのように、一時的に労働力が足りない関係会社に職員を派遣し合うようなケースは、例

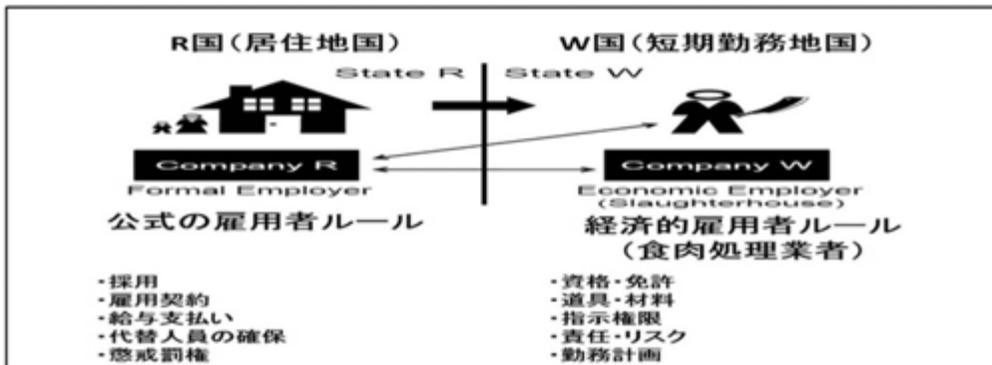
えば英語圏のグループホテル A 社から、語学力が堪能なフロント職員を非英語圏のグループホテル B 社のフロント業務に従事させるため 5 カ月間派遣するといった場合は、たとえホテル A 社が給料を払っていたとしても、派遣者の労働とホテル B 社の業務に不可分性がある

ことから、ホテル B 社が経済的雇用者と解釈され、短期滞在者免税の規定を適用することはできなくなります⁸。

このような具体的な事例が⁹、2010年版コメントリーには多数盛り込まれ、以前よりも具体的に解釈できるようになっております。

2-3. パネリストからの提案

参考 2：パネリストが提示したケーススタディー



パネリストから、W 国の食肉処理業者に労働者を派遣する参考 2 のケーススタディーが示され、実際には国によって R 国のように経済的雇用者ルールを採用していない国もあり、両国のルールが異なる場合の調整、また、コメントリー⁹では真の雇用者を判断するための要素として、労働者への指示・監督権限、給与支払い、道具・材料の提供、採用権限、雇用契約、懲戒罰権、勤務計画策定など、様々な要素を挙げていますが、これらの要素をお互いの会社が同程度有している場合も多く、実際には判断するのが難しいケースも依然として多いという意見が示されました。

パネリストからは、コメントリーにさらに詳細な事例を追加すべきという提案と、事例を追

加しても追いつかないので、そもそもの条約の条文自体が時代に合わなくなっているのでは、そこを改正する必要があるのではないかの提案がありました。

また、たとえ派遣先の国において経済的雇用者と判断されたとしても、ごく短期間の勤務だけで免税不適用とするのではあまりにも実務としては煩雑なので、ある程度の基準を設けるべきだと提案しています。実際に、英国では 60 日未満の実質的な滞在は該当しない、オランダでは 60 労働日以下は該当しない、ドイツでは 3 か月超の企業内グループへの派遣の場合には該当するなど、一定のデミニミス規定を設けている国があるようです。一方、開催国のデンマークは国際労働者派遣に限定しているのですが、1

⁷ OECD モデル租税条約コメントリー15条パラ 8.16, 8.17

⁸ OECD モデル租税条約コメントリー15条パラ 8.20, 8.21

⁹ OECD モデル租税条約コメントリー15条パラ 8.14

日の労働から課税を行うという法改正を実施したばかりのようです。このあたりは国によって、様々な取扱いがなされているようであり、かつ、コメンタリー改訂と共に、免税規定を厳格に解釈ないし法改正を行う国が増加しているようですので、日本の会社から職員を派遣するケースの場合には、たとえ183日以内でも、これまで以上に免税規定の適用の可否に気をつける必要があるかと思われます。

3. セミナー G：さまざまな地方税と国際課税

3-1. テーマの背景

最後に、セミナー G で議論されました「さまざまな地方税と国際課税」に関してご報告申し上げます。日本を含む世界各国で、中央政府だけでなく、地方政府においても行政サービスの拡充が求められ、それに対処するための歳入の増加が必要とされている現状のようです。そうすると、以前と比べて地方税の負担額が増大することにより、何らかの国際課税の問題が生じることはないのか。これまで、国際課税といえば国税を対象に議論がされていたが、本当に地方税に関して問題はないのか。このような観点から、今回のテーマを取り上げてみよう、少し実験的な議論のような雰囲気でした。

私自身も面白い観点と思ったのですが、実際には、地方税の場合は各国の制度が国税以上に相違があり、さらに同じ国の中でも地方ごとに制度が異なっているなど、結果として、なかなか共通の土俵で議論をすることが難しいテーマであることが強く感じられました。今回の議論では、「本来の地方税とは、地方政府が自治権を有し、課税する決定権を有し、課税ベースを選択でき、税務行政の執行を行い、徴収した税収を確保できるもの」と定義したことから、連邦制の国を対象とした議論が行われました。ま

ずは、パネリスト自身が居住する連邦制国家の地方税制度の説明が行われたのですが、連邦制の国は州によっても大幅に制度が違うことあるので、それぞれの国の地方税制度の一般的な概要を説明するだけで相当数の時間を要してしまい、議論が深まるというところまではいかなかったのが現状でした。

3-2. 租税条約における地方税

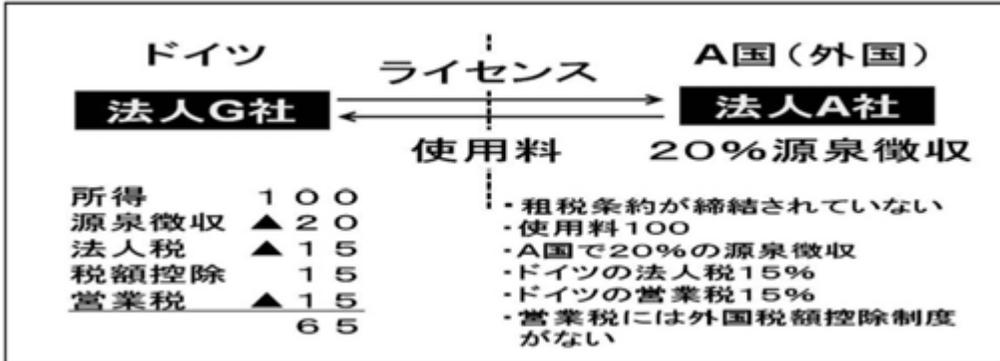
OECD 租税モデル条約は、国際課税における二重課税の解消を図るため、理想としては、国税だけでなく地方税もできる限り多く含め、適用範囲を広げることが企図されているのですが、現実としては、カナダ、チリ、米国などが地方税の適用を留保しているなど、租税条約によって地方税の二重課税が除去されることは難しい現状があります。

一方、興味深かったのは、連邦制の州は本来的には国と同様の位置づけなので、実際にカナダのケベック州とフランスのように地方政府と中央政府が租税条約を結んでいる例もあるそうです。ただ、これは歴史的経緯による例外のようであり、国際的二重課税解消のために、地方政府が他国の中央政府と租税条約を結ぶことは現実的でなく、解決策にはなりえないだろうという議論でした。

3-3. ドイツの営業税（地方税）のケース

地方税において、国際課税の二重課税が生じてしまう例として、ドイツの営業税について紹介がありました。ドイツの営業税は、国税の法人税と同様に法人所得を課税物件とする地方税です。大枠での説明になりますが、ドイツは法人税の税率を15%に引き下げたことは有名であり、一見すると低税率国のようにも思われますが、州によって異なるものの地方税である営業税の税率が、ほぼ15%前後ですので、法人所得に対する税率は約30%と言われております。

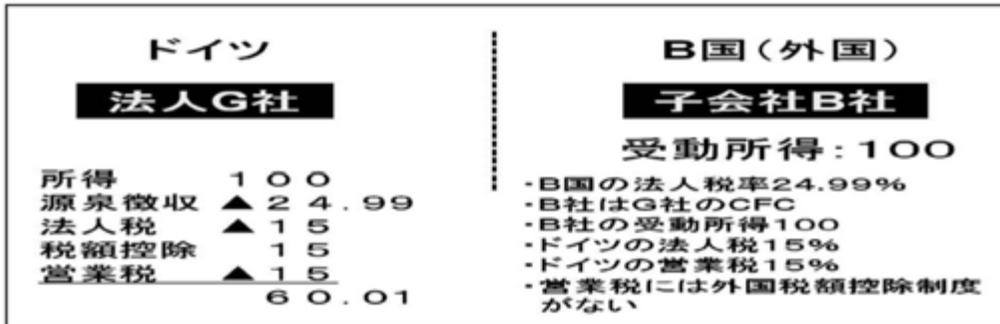
参考3：ドイツの営業税（地方税）のケース1



まずは参考3のケースのように、ドイツ法人が外国の法人に与えたライセンスの使用料100を受け取り、租税条約が締結されていないとして相手国で20%の源泉徴収がされたとする、営業税には外国税額控除制度がありませんので、

手元に残る金額は65となります。これは、税率30%であれば本来は70手元に残るはずですが、地方税部分での二重課税が5生じていることとなります。

参考4：ドイツの営業税（地方税）のケース2



さらに、参考4のケースのように、CFC税制が適用される国外子会社の受動所得100が課税される場合は、相手国の法人税率をドイツのCFC税制が適用される上限ギリギリの24.99%とした場合、手元に残るのは60となり、相当大的な地方税の二重課税が生じることとなります。

約が控除を強制することもないが、国内において一定のルールが働き、二重課税が軽減される場合がある。スイスでは条約上、州の税に対しても控除が適用されるが、会社が州税を何らかの要因で支払っていない場合には、3分の1だけが控除される。米国では地方税において税額控除はされないが、おそらく費用控除は認められると思われるとの見解がそれぞれ示されました。

そして、参考3と同様なケースでパネリストの各国ではどのように取り扱われるかについて一般論の意見が示されました。アルゼンチンでは一般的に地方税からの控除は認められない。カナダでは地方税からの控除は認められず、条

3-4. パネリストからの提案

パネリストからは、地方税の国際的・二重課税の解消のためには、地方税と国税との今後一層の調和の動きを期待すること、国際課税の議論では公平な税の分配の議論が求められており、地方税においてもそのような税の分配の公平の議論を考える必要があること、地方税においても国際的な租税回避の問題は重要になっているので今後更なる検討が必要である旨の提案がありました。

今回の総会では、地方税と国際課税の論点として、二重課税に焦点を当てた議論が進められましたが、残念ながら十分に議論を深めることはできなかったように感じられました。しかしながら、日本においても道州制や地方分権の拡大等の議論が続いていますので、地方の課税自主権が更に拡大したときに何らかの国際課税の問題が生じるのかという観点など地方税と国際課税との関係は論点の設定次第では有意義かつ新しい議論が展開される可能性を秘めたテーマであるようにも思えました。

以上で私の報告を終了させていただきます。ありがとうございました。

II テーマ別報告：

議題2，セミナーF及びC

税務大学校研究部教育官 居波邦泰



税務大学校研究部の居波でございます。本日は、IFA日本支部でIFA第67回年次総会（コペンハーゲン大会）の報告会ということで、私からは「議題2 税務当局間の情報交換と国際協力(Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities)」, 「セミナーC 国境を越える損失の利用(Cross-border loss utilization)」及び「セミナーF 税源浸食と利益移転(Base erosion and profit shifting; BEPS)」について、ご報告のためにパワーポイント資料とA4で20頁ほどの詳しい説明資料（以下「A4資料」という。）を準備させていただきました¹⁰。

ただ、セミナーCにつきましては、コペンハーゲン大会でそのパネルとしてご参加されました弁護士の井上先生が、このあと私の報告に続いてご報告をされますので、私からは「議題2 税務当局間の情報交換と国際協力」と「セミナーF 税源浸食と利益移転 (BEPS)」につ

¹⁰ 本報告での議題2，セミナーC及びFの模様については、報告担当者の記録、当日のパワーポイント資料及び各セッション後にウェブサイトで公表された次のIBFD記者らによるレポートの内容を参考に作成を行ったものである。議題2-Laura Pakarinen (IBFD Senior Research Associate), セミナーC-Andrei Cracea (IBFD Senior Research Associate), セミナーF-Bob Michel (IBFD Research Fellow)。

いてご説明を行い、「セミナーC 国境を越える損失の利用」については、私の方からは資料をご用意するのみとし、井上先生からご説明をしていただくということをお願いをしました。なお、セミナーCの資料につきましては、あらかじめ井上先生にご覧になっていただき、その内容等についてご了解をいただいております。

〔以下の説明では、議題2及びセミナーFについては、当日の口頭説明に配付したA4資料からの補足・加筆を行ったものとし、セミナーCについては、当日配付したA4資料をそのまま掲載することとする。〕

1. 議題2：税務当局間の情報交換と国際協力

最初に、税務当局間の情報交換に係るポイントとして、以下のことを指摘しておきます。

- 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。

このように、税務当局間の情報交換については、2009年以降において飛躍的にその重要性を増してきているところでもあります。

1-1. ジェネラル・レポーターからの報告

セッションでは、議長からまずパネル等の参加者の紹介がなされた後、最初に、ジェネラル・レポーターから租税に係る国際的情報交換のこれまでの展開等について報告がなされ、そのなかの2000年以降の国際的情報交換の主な展開としては、以下のことが指摘されていました。

- 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、租税に係る情報交換に特化したモデル条約である「モデルTIEA¹¹」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。
- 国際的情報交換の転機となった2009年4月のロンドン・サミットの後に、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。」
- そして、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。

加えて、ジェネラル・レポーターから、最近の主な展開として、以下のことの説明がされました。

- 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。

¹¹ TIEAとは「Tax Information Exchange Agreement」の略であり、「租税情報交換協定」と訳される。TIEAは、租税情報交換に特化した2国間での租税協定である。

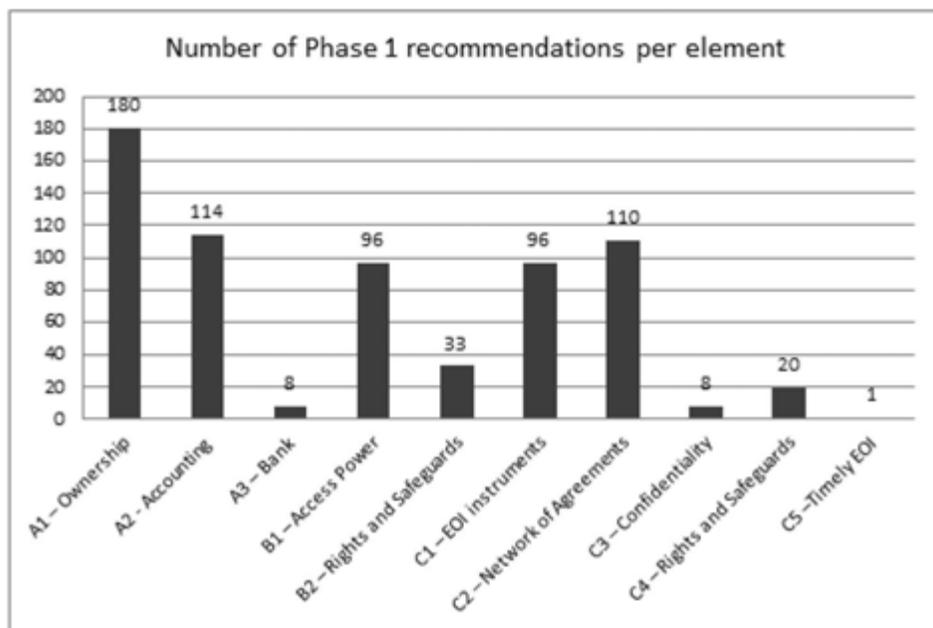
- 2011年6月に、EU/OECDの委員会で行政共助が修正され、すべての国にオープン化された。
- FATCAに対してモデルⅠ及びモデルⅡのIGA (Intergovernmental Approach) が署名された。
- 自動的情報交換の重要性が増してきており、OECDやG20で新たな世界的標準(グローバル・スタンダード)が展開されている。
- OECDのBEPSは、拡大された透明性及び情報交換に関するいくつかの行動計画を含んでいる。

1-2. グローバル・フォーラムにおける最近の取組状況

続いて、OECDのパネルから、グローバル・フォーラムにおける最近の取組状況についての報告がなされました。

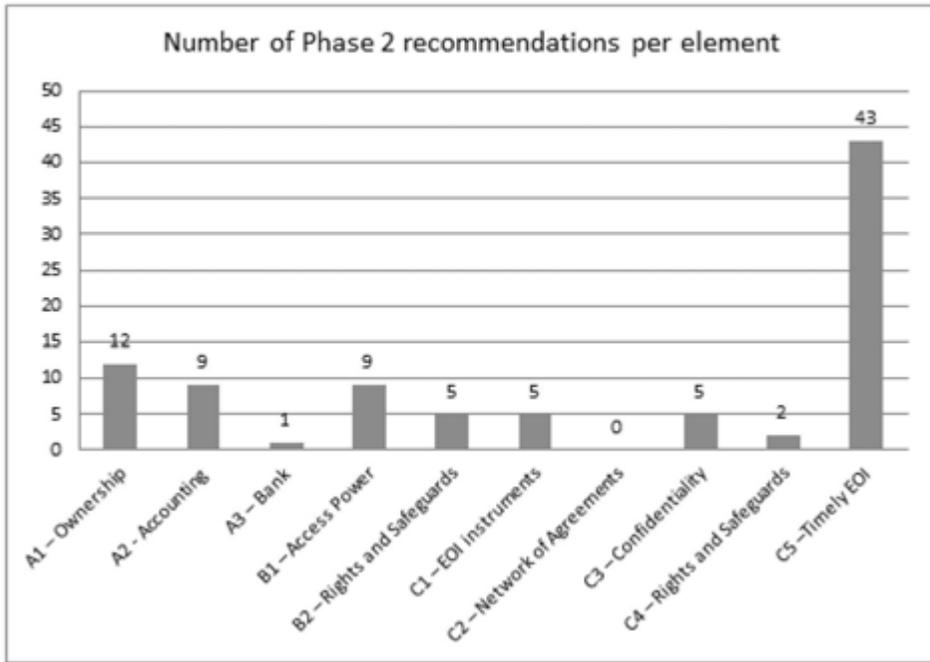
このグローバル・フォーラムの基準としては、「要請に基づく情報交換への適切な対応」、「予見可能な関連性 (foreseeable relevance)¹²の場合」、「オーナーシップ、会計及び銀行情報を情報交換でカバー」、「すべての適切なパートナーとの情報交換」及び「納税者の機密保護」が挙げられており、これに119カ国が参加をし、ピアレビュー・プロセスとして2つのフレーズが置かれています。フレーズ1は法的な枠組みの監査であり、フレーズ2は実施状況の検証であります。

〈フレーズⅠ (制度構築) に対する勧告の件数〉



¹² OECDモデル条約26条1項の「予見可能な関連性 (foreseeable relevance)」の要件は、「情報漁り」を排除する趣旨で置かれたものであるが、どこまでが関連なのかその範囲が問題にある。

〈フレーズ II（執行状況）に対する勧告の件数〉



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」が把握できる制度になっているかに関するものが180件と最も多いものとなっており、フレーズ 2 において指摘された勧告については、その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おり、これについては我が国も勧告を受けているところであります。

また、OECD のパネルからは、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の指摘がなされていました。

- ▶ 「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)」

- ▶ 「対応の質及び完全性 (Quality and completeness)」

最後に、OECD のパネルは、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ていました。

- 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。

1-3. インターメディアリー(仲介者)の利用

次に、国際的情報交換における重要なファクターとして。インターメディアリー(仲介者)の利用があることが指摘され、これについては、「EU貯蓄指令」、「FATCA」及び「ルービック・アグリーメント」が取り上げられていました。ここでは、「FATCA」と「ルービック・アグリーメント」についてみておきます。

(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ものです。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です。

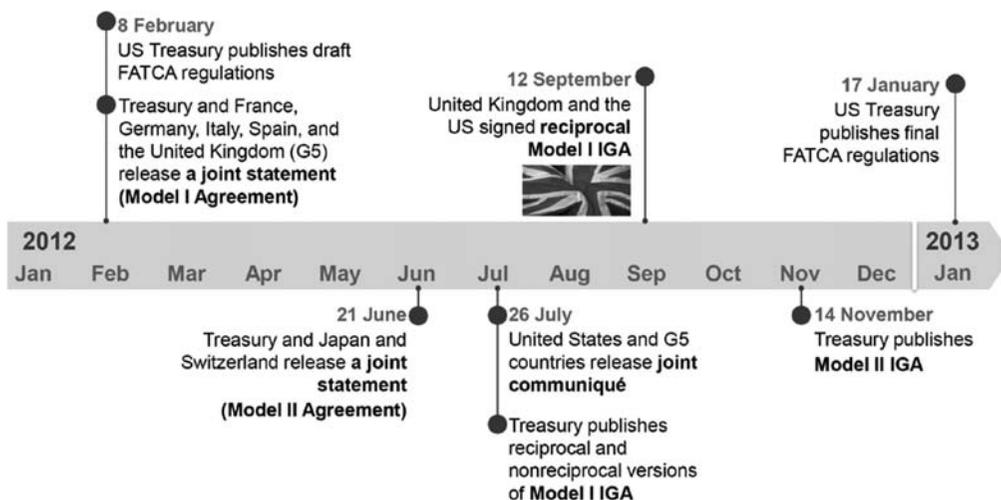
この源泉徴収を避けたいのであれば、外国金融機関は、その米国民口座の有無をすべて確認

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とになります。

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、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、米国との間で締約しております。

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ります。

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ます。



(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、スイスの自動的情報交換の代替手段である「二国間源泉税協定 (Bilateral Withholding Tax Agreements)」のことであり、これは、スイスが納税者から源泉税を徴収してその一部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こととするもので、スイスはこれを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ます。

現時点で、オーストリア、英国及びドイツが署名をしておりますが、ドイツについては議会で否決され批准はなされておられません。

ルービック・アグリーメントでは、徴収した源泉税の一部と引き換えに情報を提供しないものであることから、これを国際的情報交換の代替手段というには疑問を強く感じることであり、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ところであります。

1-4. 税務当局間のその他の協力形態

また、情報交換に関連する税務当局間のその他の協力形態として、その最も重要なものに「同時調査 (simultaneous audits)」と「合同調査 (joint audits)」が挙げられていました。

(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丸となって、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、全体での検討の後で、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、これは現行の法令の範囲内で可能な取組みかと思われれます。

その問題点としては、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可能性があることであります。

(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ります。

その問題点として、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ことになります。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ります。

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について、明確な回答が存在してはいません。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ことが指摘されておりました。

1-5. 国際的情報交換の法的問題と限界

最後に、国際的情報交換の法的問題と限界として、納税者保護の観点から、プライバシー権、銀行秘密、法律家特権、データ保護等や、「盗まれた情報」の租税目的での利用について議論がなされました。

(1) プライバシー権、銀行秘密、法律家特権、データ保護等

最初に、国際的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ました。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、現状では十分な保護が与えられていないことが強く指摘されておりました。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ことが指摘されておりました。

② 「盗まれた情報」の租税目的での利用

「盗まれた情報 (stolen information)」については、その税務当局及び裁判所の対応に関して、最近のヨーロッパでは、国際的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、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の説明がなされました。

「汚れた」情報の交換に係る問題点として、以下のことの指摘がなされました。

- 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ていました。

1-6. 結論

パネルは、税務当局間の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の予測をした上で、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、税務当局は国際的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づけました。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ました。

2. セミナー F：税源浸食と利益移転 (BEPS)

最初に、税源浸食と利益移転 (BEPS) に係るポイントとして、以下のことを指摘しておきます。

- 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のアクションプランが公表されている。
- 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 氏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のアクションプランについての議論が行われた。

このように、税源浸食と利益移転（BEPS）は、今回のコペンハーゲン大会の主たるテーマである議題1及び議題2を超える主要課題として2012年後半から急浮上してきたものであり、政治上においてもG8やG20で大きく取り上げられるなど、国際課税原則の見直しを視野に入れた重要な課題となってきたものであります。

税源浸食と利益移転（BEPS）は、議題1や議題2を含め、今回のコペンハーゲン大会のほとんどのセッションで議論されており、今後の国際課税の検討に重要な影響を与えるものとして、OECD 行動計画のアクションプランの個々の成行きを注視していくべきだと考えます。

2-1. BEPS への社会的関心と政治的圧力

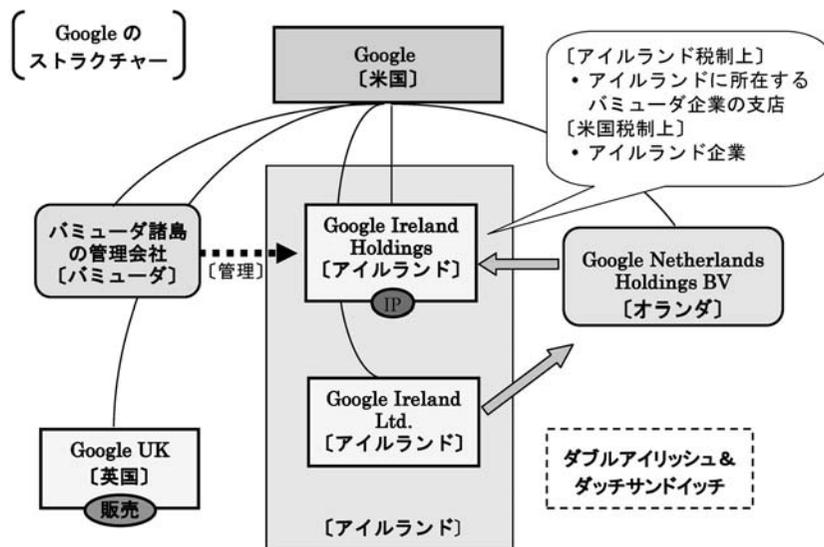
〔報告者補足〕

最初に、報告者から BEPS が国際的に社会的関心を集めるに至った経緯について補足説明

をしておきます。これについて、まずは2007年以降の国際的な金融危機（financial crisis）が起こり、そのための税収不足に対して、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がネットを中心に報道されたことが挙げられます。

この例としては、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（これは「ダブルアイリッシュ&ダッチサンドイッチ・スキーム」と呼ばれる）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ます。

なお、Google の「ダブルアイリッシュ&ダッチサンドイッチ・スキーム」を2012年に開催された英国議会の公聴会からの内容で図示しますと、以下のように描けます。



(出典：2012年開催の英国議会公聴会の内容をベースに作成)

この「ダブルアイリッシュ&ダッチサンドイッチ」のスキームでの重要なポイントとしては、

- ①米国とアイルランドで法人の居住地の判定基準が異なっていること
- ②EU加盟国同士の租税条約においてはロイヤルティ支払に源泉税が徴収されないこと
- ③オランダは国内税法でロイヤルティ支払に源泉税を徴収しないこと
- ④米国のチェック・ザ・ボックス・ルール等を利用すれば、CFC税制に抵触しないこと
- ⑤米国のGoogleとアイスランドのGoogle Ireland Holdingsとのコストシェアリング契約等の取引については、IRSとのAPAが成立していること

を組み合わせることで、国際的二重非課税を合法的に形成させることが可能であり、これにより米国からの所得の国外流出（税源浸食）を

完成させることができるということでもあります。

このような多国籍企業のBEPSスキームの利用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、このように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)」があるという認識が高まってきたということになります。

2-2. 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行動計画の概略及び個々のアクションプラン（以下「AP」という。）について、以下の表に基づいて説明がなされました。

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

これらについては以下のグルーピングがなされ、このグループごとにまとめて各アクションプランについて説明がなされました。以下にこのグルーピングに沿って各APをみていきます。

- ①デジタル経済に係る検討課題への取組み (AP1)
- ② (BEPSへの課税に係る) 国際的な統一性

の確立 (AP2-5)

- ③国際的課税基準の見直し (AP6-10)
- ④透明性と実施手法 (AP11-15)

なお、上記の表だけでは、OECD行動計画の個々のAPを認識していただきづらいと思いますので、以下に仮訳によるBEPS行動計画の一覧表を示しておきます。

OECD 租税委員会 BEPS 行動計画（概要）¹³

AP 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）。

AP 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）。

AP 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）。

AP 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）。

AP 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）。

AP 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）。

AP 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）。

AP 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）。

AP 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）。

¹³ BEPS 行動計画の仮翻については、日本租税研究協会『税源浸食と利益移転（BEPS）行動計画』（2013.12）による。

AP 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）。

AP 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）。

AP 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）。

AP 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）。

AP 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）。

AP 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）。

(1) デジタル経済に係る検討課題への取組み

AP1 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月に設定されました。

パネルからは、デジタル経済について法人税の観点からの問題点として、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、② PE 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ました。そして、この取組みの結果に関して、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かとの指摘がなされたうえで、将来的には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ました。

(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 AP2 - 5 の 4 つから構成されており、これらについては以下の説明がなされました。

イ AP2 の「裁定取引 (arbitrage) の無効化」については、その期限が2014年9月に設定されました。

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、これに対し、Saint-Amans 氏からは、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¹⁴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ました。

ロ AP3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月に設定されました。

パネルから 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ました。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ました。

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ました。

ハ AP4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月に設定されました。

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ました。

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¹⁵、ドイツの利子に対する EBITDA 割合¹⁶、移転価格税制の独立企業原則に基づく利子の取扱い等

¹⁴ OECD は、2012年3月に「Hybrid Mismatch Arrangements—Tax Policy and Compliance Issues」と題する報告書を公表しており、このなかで、ハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメントのタックス・スキームとして、①二重控除スキーム (Double deduction schemes)、②所得控除/益金不算入スキーム (Deduction / no inclusion schemes)、③外国税額控除の生成 (Foreign tax credit generators) について取り上げ、これらへの対応の検討を行っている。

¹⁵ 英国は2009年から「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「ワールドワイド・デット・キャップ (Worldwide Debt Cap)」という利子の損金算入制限制度を導入。これは、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。

¹⁶ ドイツは、2008年に利子の損金算入制限制度として「利子控除制限枠 (Zinsschranke)」が設けられ、それまでの過少資本税制は廃止。「利子控除制限枠 (EBITDA)」とは、「支払利子の金額」が同一事業年度の「受取利子の金額」を超える部分の「超過ネット支払利子」の金額について、「基準利益額」の30%に相当する金額までは控除できるが、これを超える金額については控除できないとする制度のことをいう。なお、「基準利益額」とは、「ネット支払利子、税金、減価償却費の控除前の利益」(Earning Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization: 頭文字で「EBITDA」) のことである。

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ました。

ニ AP5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月に設定されました。

パネルの一人から、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が示されました。

Saint-Amans 氏から、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AP5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ました。

(3) 国際的課税基準の見直し

「国際的課税基準の見直し」はAP6-10の5つから構成されており、特に、AP8-10の3つは移転価格税制に関するものを細分化したのものとなっています。これらについては、以下の説明がなされました。

イ AP6の「租税条約の濫用の防止」は、その期限が2014年9月に設定されました。Saint-Amans 氏から、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

よる国際的三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ました。

米国のパネルから、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国課税に関する米国の経験についての説明がなされ、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の指摘がなされました。

ロ AP7の「PE認定の回避の防止」は、その期限が2015年9月に設定されました。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AP7が要求していることは、①コミッションネア契約の濫用、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ました。

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の注意喚起がなされました。

ハ AP8-10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」は、個々には、AP8「無形資産」、AP9「リスクと資本」、AP10「その他のリスクの高い取引」についてであり、これらの期限はすべて2015年9月に設定されました。

まず、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する説明があり、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ました。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ました。

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されました。

AP8-10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ました。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がなされました。

OECD 諮問委員会（BIAC）の委員長である Morris 氏からは、「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」ことの指摘がなされました。

（4）透明性と実施手法

「透明性と実施手法」は AP11-15 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、AP11-13 の 3 つに細分化されています。これらについては、以下の説明がなされました。

イ AP11-13 の「透明性に係る情報の収集及び分析等」は、個々には、AP11「BEPS データの収集・分析のための方法及び行動の策定」、AP12「濫用的な租税回避計画の報告」、AP13「移転価格関連の文書化の再検討」についてであり、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 月に設定されました。

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ました。

英国で実施されている「レポートイング・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ろうとなされました。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 氏からは、BEPS 現象に関するデータの収集の重要性が述べられました。

ロ AP14 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 月に設定されました。

ビジネスにとって、国際的三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を要求するものであり、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ました。

ハ AP15 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 月に設定されました。

多国間協定では、スタンドアロ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ろうとの指摘がなされました。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ました。

2-3. 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ました。

Morris 氏からは、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ろうということ、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て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の指摘がなされました。また、本人が委員長を務める BIAC が調整役を務めるようにすべきであるとしました。

Oosterhuis 氏は、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ました。BEPS の取組みと米国の税制改正は相互に影響し合うとしました。

議長である Vann 氏からは、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、既存のルールの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ました。

Williams 氏からは、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ました。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の見解を述べた上で、ただし、オール・オア・ナッシングとなる AP15 の多国間主義は現実的でないとしました。

最後に、Saint-Amans 氏は、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ました。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て、本セッションが締めくくられました。

3. セミナー C：国境を越える損失の利用

(セミナー C は私からは資料提供のみとしたので、当日提供した A4 資料を以下に掲載)

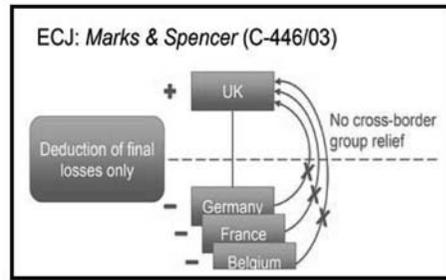
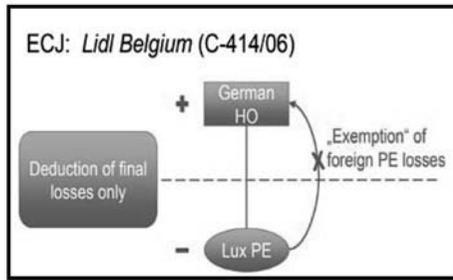
[テーマのポイント]

- ・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越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三重非課税（損失の三重利用の問題）を生じさせるなど租税回避の問題が何われ、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。

3-1. 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。

3-2. 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。

3-3. 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。

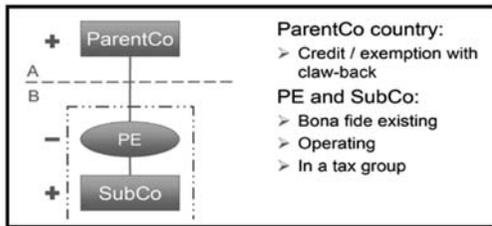
Other entities' losses については、ECJの判決として「Marks & Spencer (Case C-446/03)」が紹介され、これは、ドイツ、フランス、ベルギーの子会社の営業損失を、英国の親会社が所得から控除したものを英国の税務当局が否認したもので、子会社がその所在地国で損失利用の可能性がないことを根拠に、ECJはこの親子間の損益通算を認める判断を下している。

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。

3-4. 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。

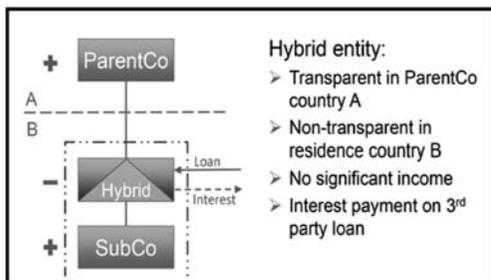
① Dual consolidated loss rules



「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



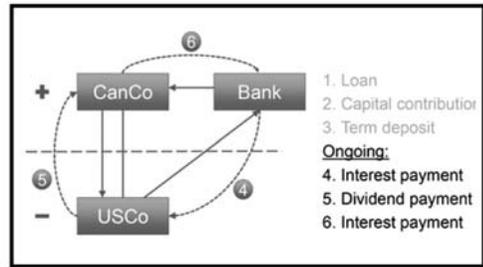
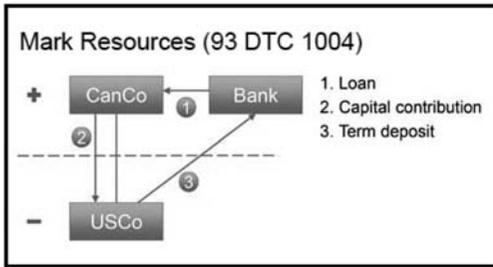
「ハイブリッド事業体」を利用した左図のスキームでは、B国に設立したハイブリッド事業体について、親会社のA国ではこれが「透明」であると認定され、B国では「不透明」であると認定される（しかも、B国の税制によりハイブリッド事業体とその子会社の損益が通算される）ことで、ハイブリッド事業体の損失をA国の親会社とB国の子会社の双方で所得から控除するというものである。

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 (93DTC 1004)」が紹介された。

この「Mark Resources (93DTC1004)」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。



3-5. 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。

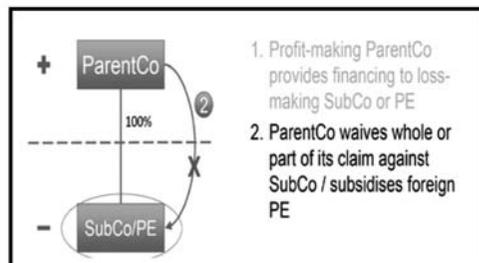
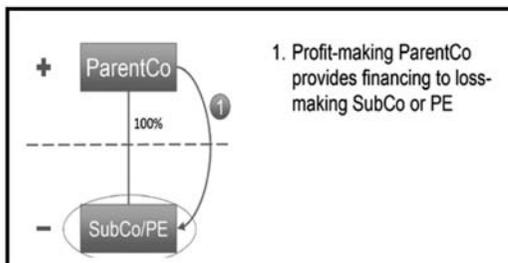
① Debt waivers and subsidies（債権放棄による子会社等の支援）

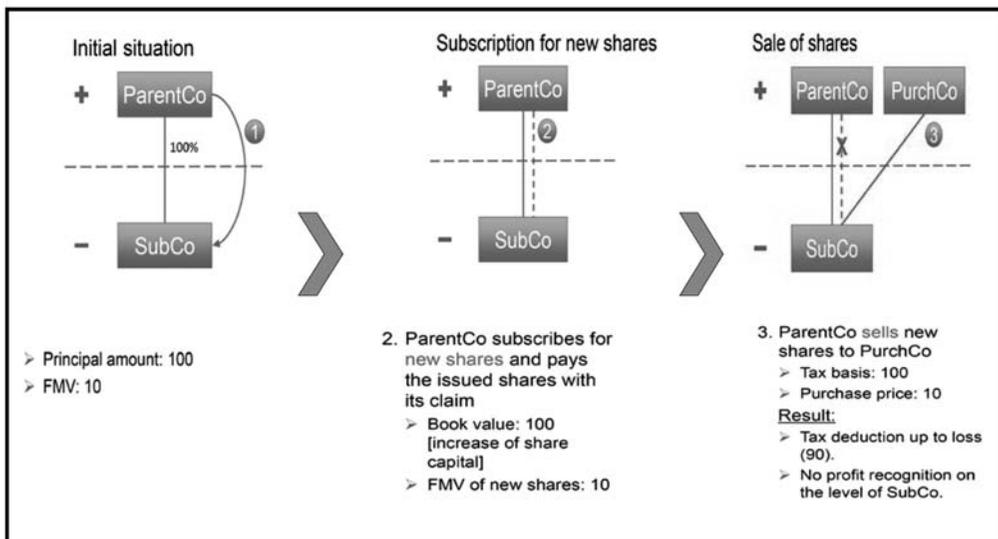
このスキームは、①利益を計上している親会社だが、損失を計上している海外子会社又は海外PE（支店）に融資を行う。②その後、親会社は当該子会社又はPE（支店）を支援するために、その債権の全部又は一部について放棄して、その債権放棄した金額を親会社の費用に計上す

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だが、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。

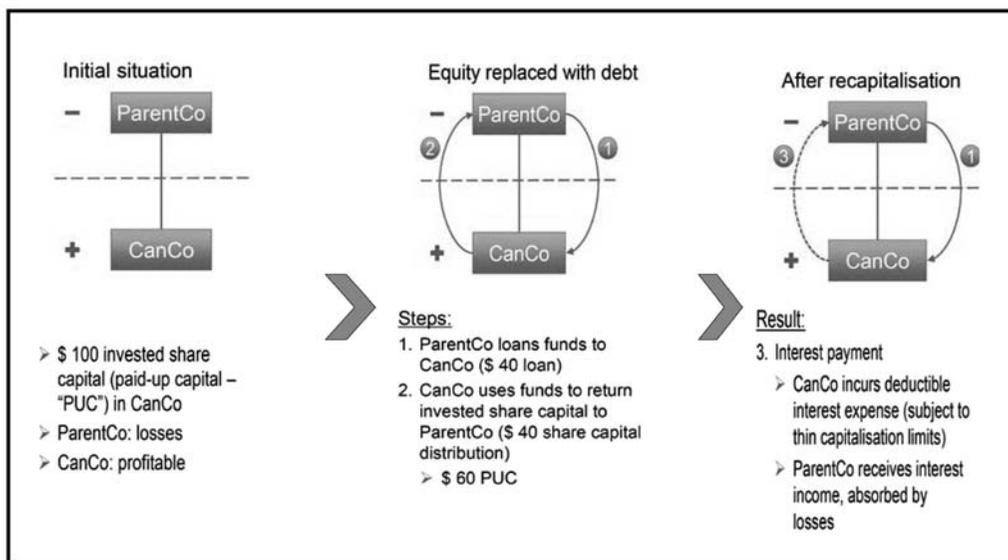




③ Recapitalization (資本の再構成)

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

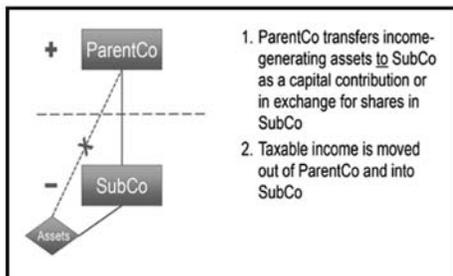
の払戻しとして支払う。親会社の払込済株式は60ドルとなる。③資本の再構成の結果、子会社は親会社に利子支払を行い、この利子費用を所得から控除する（ただし、過少資本税制の制限に従うものとする）。親会社は、受取利子によりその損失を減少させることができるというものである。



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

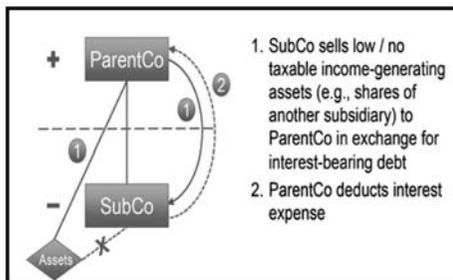
このスキームは、収益を計上している親会社から損失を計上している海外子会社に、資本拠出等として、所得を生じる資産を移転させるものである。

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。



3-6. 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、国境を越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。

Ⅲ パネリスト報告：セミナーC

ジョーンズ・デイ法律事務所弁護士 井上康一



弁護士の井上と申します。セミナーCのCross-border loss utilizationというパネルに参加してきましたので、それについてごく簡単にご報告します。セミナーCの内容については、居波先生に作っていただいた詳細なA4資料（本報告書Ⅱ3.参照）がありますので、それを適宜ご参照ください。

1. パネル・メンバー

まずパネル・メンバーは、以下のとおりで、ドイツ人がchairで、ヨーロッパ中心で、しかも実務家重視の布陣でした。

【パネリスト】

Jürgen Lüdicke, Germany, chair (実務家)

Carolin Lange-Höckst, Germany, secr.
(実務家)

Jürg B. Altorfer, Switzerland (行政・立法)

Koichi Inoue, Japan (実務家)

Daniela Hohenwarter-Mayr, Austria (学者)

Steve Suarez, Canada (実務家)

Gauthier Blanluet, France (実務家)

2. 特に印象に残ったこと

特に印象に残ったことを裏話的にお話ししますと、chairがドイツ人だったということもあって、非常に周到な準備作業が行われたことをまず挙げることができます。事前に4回にわたって電話会議をしまして、スライドの作成、追加修正はもちろんのこと、Eメールでも意見交換をし、最終的には発言内容をほぼ台本化するような形で、0.5分刻みの進行予定表が作成されました。前日は1日中リハーサルだったのですが、1回目のリハーサルで2時間40分ぐらいかかったもので、40分をどうにかして削らなければならず、台本が相当圧縮されました。2回目のリハーサルは2時間15分ぐらいだったので、さらに再調整を加え、本番は本当にジャスト2時間で収めるという神業的な時間配分となりました。

上記に加え、実際にパネリストとして準備作業と本番に参加することを通じて、強く感じたことが2つあります。1つは基本概念を共有しているから比較ができ、共通の話ができるのだということです。それはPEであったり、外国税額控除の話であったり、CFCの話であったりするのですけれども、そうした基本概念を共有していることによって、「国境を越える損失の利用」というテーマに絡む様々な論点を、各国の税制を踏まえつつ一緒に議論することができるのです。他方でもっと強く感じたのは、税制の多様性です。1つだけ例を挙げますと、オーストリアから学者のパネリストが参加していましたが、彼女がオーストリアの国際連結制度を少し紹介しました。それは国際連結といっても、損失だけの通算を認めるもので、しかも海外の直接の子会社の損失のみを通算するというので、孫会社以下の損失の通算は認めない制度です。しかも、損失の二重取りは許さないもので、いろいろな取り戻しのルールがあるということでした。この制度は、2004年のEUの東

欧への拡大の結果、納税者に有利な隣国の税制にオーストリアが対抗すべきであるということを一因として、グループ税制を直接の海外子会社の損失に拡張するという形で導入されたものようです。このような特異な制度があること自体が新鮮な驚きでした。

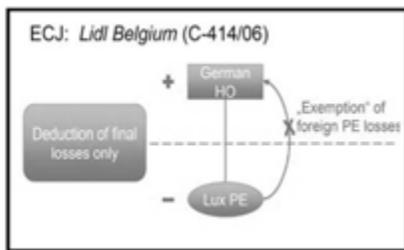
3. セミナーの議題

セミナーの議題は、下図のとおりです。

【セミナーの議題】

- * 議論の対象の特定
- * 政策上の考慮
- * 損失の利用の可能性と制限の諸相
- * 特別な租税回避ルール
- * タックス・プランニングの観点
- * 総括

まず対象となる損失の範囲と定義をして¹⁷,

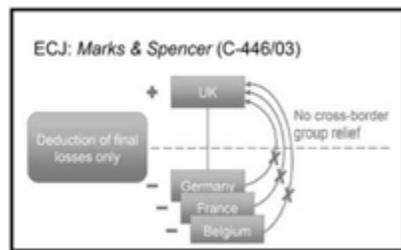


それから、ポリシーの話¹⁸をし、実際にどういう形で損失の利用可能性と制限の話が出てくるのかということを紹介した上で、BEPSの話も絡めて租税回避への対抗策に言及しました。最後に特徴的だったのは、タックス・プランニングの観点から具体的な事例を題材に議論をしたことです。パネリストとして、ドイツ、フランス、カナダおよび日本の実務家が入っていたので、自分の国ではこういう形で国境を越えた損失の利用が可能だということを題材として出し、それが別の国で果たしてワークするかどうかということと一緒に検討しました。

4. 興味深い論点

時間の制約から、2つ内容にわたる論点を紹介します。1つはEU法特有の問題であり、もう1つはタックス・プランニングの検討例です。

(1) ECJの裁判例



¹⁷ 議論の対象を特定するために、他国で生じた損失の法人による利用（損失分配の問題は含まない）に限ることと、法人自身の損失（own losses）と他の企業体の損失（another entity's losses）を区別して議論することが確認されました。

¹⁸ ポリシーの話としては、スイスにおける“principle of total income”の考え方（企業は、設立から清算に至るまでの純所得合計額を超えて課税されるべきではないという原則）が紹介されましたが、実際には、各国の税制上の制限や、法的・事業上の要請からくる海外進出形態からの制約があるため、同原則が実現されない旨の説明がありました。その上で、様々な政策上の考慮に関する議論として、①国境を越えた企業活動に伴うビジネス上のリスクが高いことを考慮し、過度に損失の利用を制限すべきではないという主張、②納税者の予測可能性を確保するためにも、安易な一般的な租税回避防止ルールの適用は問題である旨の指摘、③損失利用に関する本国と進出先国の税制のミスマッチをどのように調整するかが問題であるという指摘、④“principle of total income”に沿った損失の利用は、アグレッシブなタックス・プランニングに当たらず、規制されるべきではないという考え方の披歴等がありました。

上記は、ECJの2つの判決で、左がLidl Belgiumのケースです。この事案は、ドイツ法人がルクセンブルクにPEを有していた事案です。右がMarks & Spencerで、英国の親会社が、ドイツ、フランス、ベルギーに子会社を有していた事案です。

左のLidl Belgiumのケースでは、ルクセンブルクのPEで生じた損失をドイツで使えるかどうかということが問題になりました。他方、Marks & Spencerでは、海外子会社で生じた損失を親会社である英国法人が取り込めるかどうか争われました。これらの判決を理解する

には、ローマ条約に基づく「基本的自由 (Fundamental freedoms)」の要請と、そこから派生する「設立の自由 (Freedom of establishment)」の要請を理解する必要があります。EU企業は他の加盟国での子会社、支店又は代理人を通じた活動の自由を保障されるので、不平等な税制によってかかる自由を制限してはならないというのが、「設立の自由」の要請です。

Lidl Belgiumのケースを見たときに、私が最も疑問に感じたのは、そもそも比較自体が正しいのかという点です。下記の表をご覧ください。

(参考)ドイツにおける課税上の取扱いの比較

国内PEの場合(国内法)	国内PEの利益は合算	国内PEの損失は通算
海外PEの場合(租税条約)	海外PEの利益は免税	海外PEの損失は利用不可

まず、国内PEの場合には国内PEの利益を合算するとともに、国内PEの損失も当然通算します。これに対して、ドイツでは、ドイツ・ルクセンブルク租税条約の適用により、海外PEの利益は免税になります。その代わりに、PEの損失も利用不可ということで、平仄が合っているように思えます。「設立の自由」の要請の基礎に公平の原則があり、同一の状況にあれば同一に扱うし、異なる状況にあれば異なるように扱うというのが公平の原則だとすると、これはまさに同原則の適用の結果、平仄が合っていると、EU外の者からは見えるのです。しかし、EU法の下では、もっと厳格に考えるようです。すなわち、優越する公益上の理由による正当化が可能かどうかということと目的達成のための規制の必要十分性を満たしているかどうかという2つの観点から、公平性を判断し、「設立の

自由」の要請が満たされているかどうかを検討するようです。

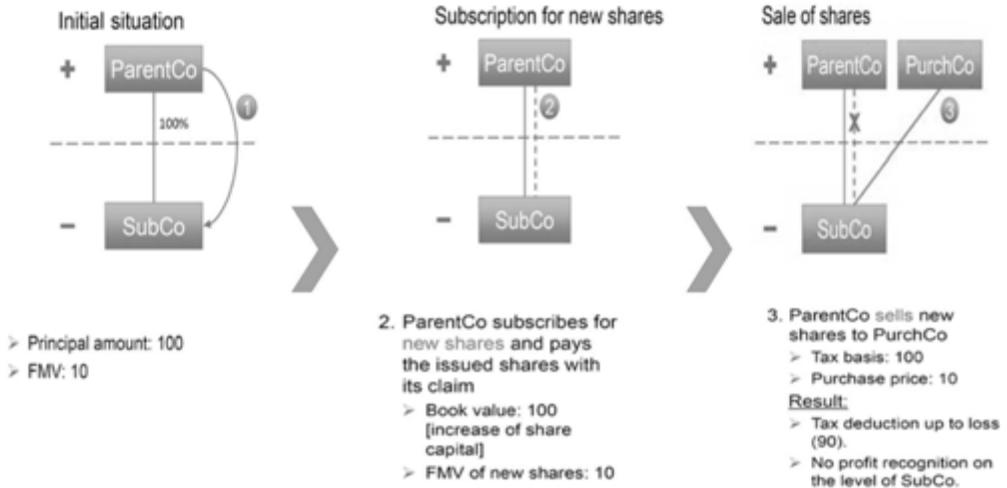
結論としては、Lidl Belgiumのケースでは、PE所在地国であるルクセンブルクで損失が実際に利用可能だったために、納税者の主張は退けられました。これに対してMarks & Spencerのケースは、海外子会社自身による損失の利用可能性がなかった事案であるため、「設立の自由」の要請に反するという点で、こちらは納税者が勝っています。

(2) タックス・プランニングの検討の一例

セミナーでは、タックス・プランニングの例をいくつか挙げて一緒に検討しましたが、1つだけ例(新規発行株式の譲渡による損失の計上)を挙げます。以下の前提事実と図表をご覧ください。

《前提事実》

利益を計上している外国法人（P社）が、損失を計上している海外の100%子会社（S社）に対して、簿価100（時価10）の債権を保有



これはフランスの実務家が出した設例ですが、P社が親会社で、SubCoが海外子会社で、親会社に利益がたまり、海外子会社に損失がたまっていることを前提としています。親会社が子会社に対して有している債権の簿価が100で、時価が10だとしますと、債権を日本流に言えば現物出資して株式に代えた上で第三者または関係会社に譲渡するというのがプランニングの内容です。

下記の図でまとめましたとおり、海外子会社の所在地国がフランスの場合には、これがワー

クするようです。仮に日本に子会社があると仮定しますと、これはいわゆるデット・エクイティ・スワップ（DES）に当たるため、時価で債権を譲渡したことになり、子会社レベルで債権債務が混同によって消滅しますので、そこで益金が発生してしまうということになってワークしないと思われます（法人税法施行令119条1項2号、法人税基本通達2-3-14）。このように国によってあるプランニングがワークしたり、しなかったりするのが興味深い点でした。

取引行為	フランス税法の適用	日本税法の適用
P社は、S社に債権を現物出資（DES）	<ul style="list-style-type: none"> ▪ P社は簿価100(時価10)のS社株式を取得 ▪ S社は課税関係なし 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ P社は簿価10(時価10)のS社株式を取得、90の債権譲渡損を実現(ただし、寄附金の問題が生じ得る¹⁹⁾) ▪ S社に90の益金発生
P社は、関連会社にS社株式を10で売却	<ul style="list-style-type: none"> ▪ P社は90の株式譲渡損を実現 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ P社には課税関係なし

5. まとめ

様々な議論がなされたわけですが、最後のまとめは、結構月並みな話になってしまいます。結局、ビジネスの観点からすれば、国境を越える損失を利用するというには正当な利益があるのが通常です。そのような納税者の利益と他方でアーティフィシヤルな損失を作り、租税を回避するという濫用行為に対しては、それを防止することに公共の利益があるわけです。それらのバランスを取りながら考えることが重要だという締めくくりがなされました。

あえて1つ私見を付け加えると、私が知っている限り、日本企業はアグレッシブなタックス・プランニングをするというよりはずっと保守的です。このため、日本企業の立場を考えると、過度の規制や明確でないルールによって思わぬ課税を受けるリスクを逆に心配しているという点を付け加えました。

簡単ですが、私からの報告は以上です。

Ⅳ パネリスト報告：セミナーE

一橋大学大学院准教授 吉村政穂



ただ今ご紹介にあずかりました一橋大学の吉村です。私が参加しましたパネルはセミナーEでした。こちらはProfit methods and the arm's length principleと題して、利益法と独立企業間原則がテーマとされました。

1. パネリスト

パネリストは、各国、各地域から選出されていますが、おおむね実務家を中心となっています。後に紹介しますようにOECDの方針とい

¹⁹ 合理的な再建計画の要件を満たさないDESにおいては、債権譲渡損の一部または全部が寄附金として取り扱われる可能性があります(法人税基本通達2-3-14参照)。

うのが大きな影響を持っていますので、OECDの担当者が現在の取り組みを説明するパートと各国の経験を紹介するパートという構成になっています²⁰。

また、このパネリストのうちイタリアから参加された Gianni De Robertis 氏が、エコノミストとして、経済学的な観点からの分析を行うことになっていました。

Isabel Verlinden (ベルギー, PwC) [座長]
Marlies De Ruiter (OECD)
David Canale (アメリカ, Ernst & Young)
Gianni De Robertis (イタリア, KStudio Associato (KPMG))
Wang Xiaoyue (中国, SAT)
吉村 政穂 (日本, 一橋大学)

2. 趣旨・目的

こちらに掲げましたのは、プログラムに出された文章を簡単に訳したものです。企画が公表され、確定されたのが今年の IFA の大会の前後になるかと思いますが、背景としては2010年の OECD 移転価格ガイドライン改定によって「最も適切な方法」基準への転換がなされたタイミングということになります。これによって利益法が最後の手段という位置付けではなくなったことを直接のきっかけとしています。

OECD ガイドラインの2010年改定によって「最も適切な方法 (most appropriate method)」基準に転換し、位置付けとして、利益法が最後の手段ではなくなった。しか

しながら、これは世界の移転価格税制の運用、実務又は判決等を参照した場合には驚くべきことではなく、これらの経験をより深く検討する必要がある。特に、利益法を用いるに際してのメリットおよびデメリット、またベスト・プラクティスを考えることが目的である。

しかしながら、実態としては世界各国において利益法の適用事例は多く存在していますので、それらを取り上げること、検討することによって利益法を用いる際のメリット、デメリット、また、ベスト・プラクティスを追究するのがパネルの目的でした。

もっとも、座長 (Isabel Verlinden 氏) から問題の所在が説明されるにあたり、プログラムが確定された今年の IFA の時点からパネルの当日までの間に多くの動きがあったことが改めて取り上げられました。先ほど居波さんから紹介がありましたように BEPS プロジェクトが大きく動いたことが影響してきますし、移転価格に限っても無形資産に関するディスカッション・ドラフトの改定がなされて、最終版が7月末に出されました。また、あわせて移転価格税制の文書化に関する白書が公表されたというように、非常に動きが早い分野であったということです。

また、全体的な問題意識として、独立企業間原則について「Yes but…」と評するスライドの言葉が象徴的ですが、出発点、或いは共通理解として独立企業間原則が規範的な価値を持っていることを前提としつつも、それに一定の限界があることを強く意識したものとなっています。その上で、BEPS プロジェクトと同様、特別な措置を検討する必要があるか否かという問題認識が示されていたところです。

²⁰ 当日用いられたスライドについては、IFA2013のウェブサイトからダウンロードできる。<<http://www.ifacopenhagen2013.com/hand-outs>>

3. 当日のパネリスト報告

(1) OECDの動向 (Marlies De Ruyter氏)

これを踏まえて、OECDでどういった議論がなされているかが紹介されました。こちらにつきましては、既に居波さんのご紹介(セミナーF)で示されていたところですが、昨年の7月以来、BEPSへの取り組みが急速に進められてきました。

BEPSプロジェクトがクローズ・アップされた時点では、独立企業間原則それ自体への批判というか、独立企業間原則の限界がBEPSの原因だというトーンでの批判が多かったのですが、結局のところ、BEPSの問題は移転価格のみによって引き起こされるものではなく、関連する利子費用控除の問題であったりとか、或いはCFCの問題であったりとか、そういった包括的な対策のパッケージを必要とするプロジェクトとして取り扱われるようになったということが紹介されました。そのため、2012年の時点からこのパネルの議論の位置付け自体も少し変わってしまったのです。

OECDの報告書等でも繰り返されていますが、この報告の中で独立企業間原則に関する評価が整理されています。簡単に言えば、独立企業間原則には強みがあるけれども、一方で欠点があるということになろうかと思えます。強みとしては、無形資産等については限界が指摘されているものの、大部分の企業間取引に対しては実際に適切に機能しているということが指摘できます。特に、第三者の行動を参照することによる客観性、及び(独立企業間取引との)課税上の競争中立性を実現できる点が挙げられています。

しかし一方で、近年クローズアップされているのは弱点の方です。グループ間取引であることに由来する問題として、例えばグループによって一定の事業が遂行されると、そのことに伴うシナジーをどのように分配するかという論点

があります。また、グループ間では、独立した企業間では成し得ないような柔軟な取引が行われることとなりますので、そういったアレンジメントに対してどう対応するかという問題が出てきます。また、独立企業間原則の適用にあたって、比較対象取引の欠如といった問題が指摘されています。

これはセミナーFの紹介と重なるところですが、OECDの立場としては、このような限界を前提とした上で特別な措置による対応が必要だと考えています。ここで挙げられた論点は移転価格のみで対応すべき問題ではなく、こういった問題群があり、それに対応するのがBEPSプロジェクトだということです。

いずれにせよ、OECDが強調しているのは、価値の創出(value creation)に応じた利益帰属を実現するのが移転価格分析のあるべき姿だということかと思えます。先ほども紹介したように7月末に移転価格文書化に関する白書が出され、直接の目的はリスク・アセスメントを目的とすることになっていますが、value creationと移転価格分析を結び付けることが目的として掲げられ、カンントリー・バイ・カンントリーレポーティング(国別報告)を含んだ文書化の整備をあわせたパッケージとして推し進めていくこととなります。

こういったOECDの動きが2012年から急速に進んでいますので、今後さらなる展開が予想されますが、こういったOECDの動きを見た上で、各国において利益法が具体的にどう適用されているか、また、どういった課題が存在しているかを紹介するパートがこの後に続きました。

(2) 各国パネリストからの報告

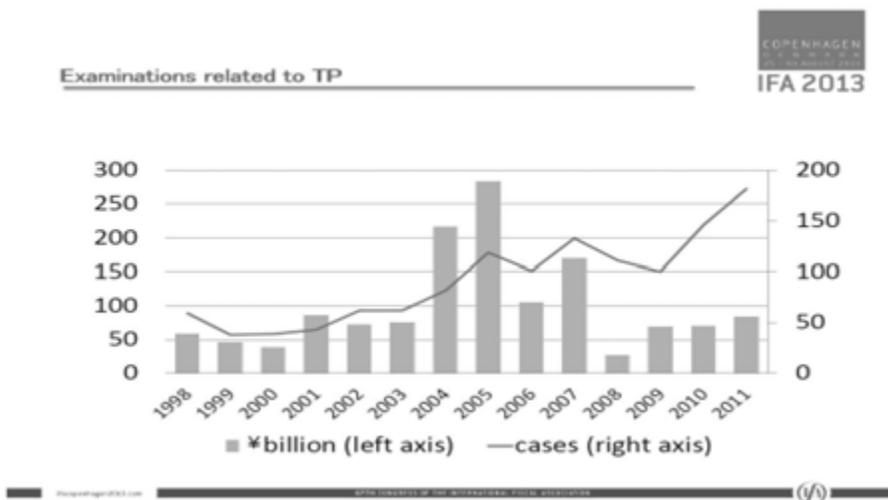
こちらで各国の紹介をするパネリストとして割り当てられていたのがアメリカ(David Canale氏)、日本(吉村)と中国(Wang Xiaoyue氏)です。アメリカにつきましては、皆さまもご承知のとおり、無形資産に関する移転価格の算定方法として収益基準法(income method)

を持っています。加えて、この収益基準法については無形資産に関する OECD のディスカッション・ドラフトにおきましても（適用可能な方法として）一定の配慮がなされていますので、既に適用の先例がある国として、アメリカの経験が紹介されたということになるかと思えます。その際に指摘された課題は主観性の点です。収益基準法は経営上の予測に基づいた価格の算定を行いますので、しばしば（過度に）楽観的な経営計画に依拠することになり得るといった点が指摘されていました。

事前に定められた報告順では、この後に中国が控えていました。皆さまご承知の通り、中国の課税当局はロケーション・セービング等を取り上げて、分割要因として OECD の議論とは異質なものを持ち込むべきだという議論をすることがわかっていました。そこで、日本のパネリストとしてどういった紹介をすべきかを少し

考えたのですが、ちょうど2003年、2004年に国税庁が利益法を適用し、移転価格税制の執行に積極的であった時期がありました。その際に利益分割法が適用された事案については、その後さまざまな反響を引き起こしましたので、その経験を紹介するという点に主眼を置きました。

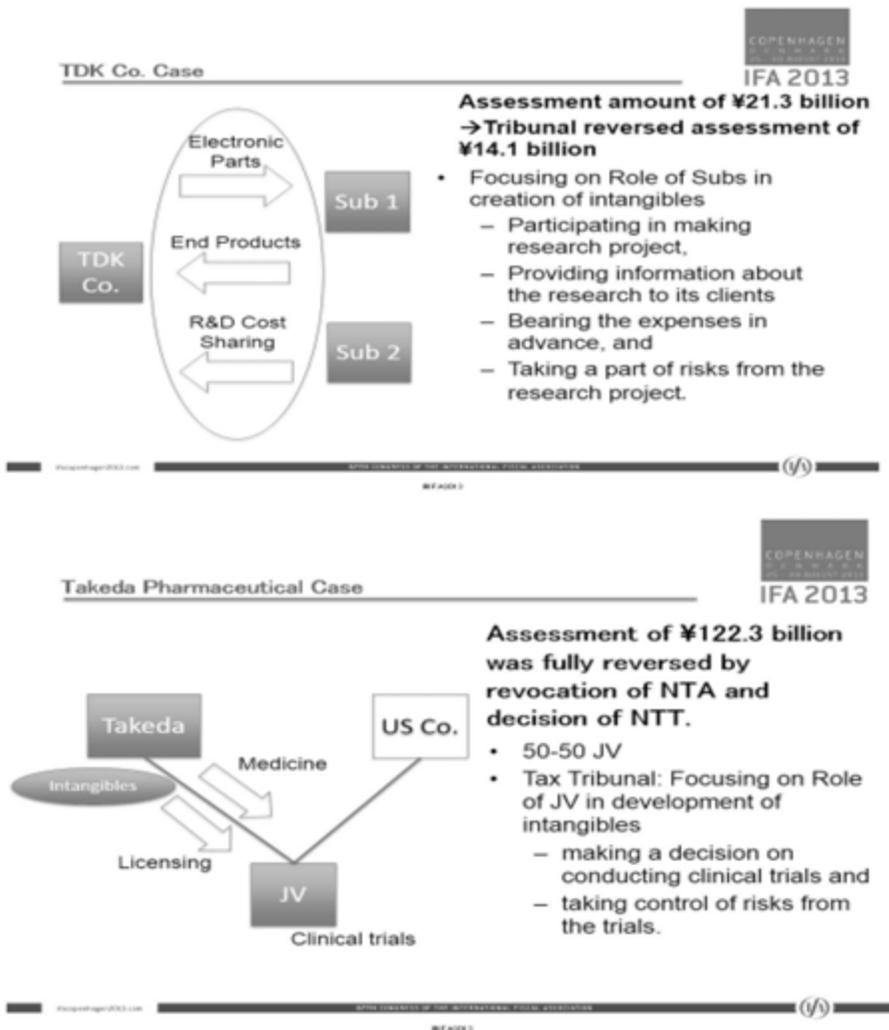
日本の移転価格税制の歴史については皆さまおなじみですから割愛して、スライドの3枚目（下掲）に、更正処分による（所得）増差額を足し上げたもの（左軸）と更正処分の件数（右軸）を示しています。棒グラフが所得の増差額を足し上げたものであり、線グラフの方が処分件数です。2004、2005年の事務年度において、急激な処分額の増加があったことは皆さまご記憶のところかと思えます。この際の背景として、2000年ごろから日本企業の外部移転、海外移転（offshoring/outsourcing）が急速に進んだことを指摘しました。



その上で、こうした課税当局の積極性の結果として何が起こったのかということを紹介しました。経済産業省における移転価格税制研究会の設置（2006年11月）及び中間報告書の公表（2007年9月）や、こうした場を通じて集約された民間企業の意見とのやりとりの上で、国税庁による移転価格事務運営要領の改正や参考事例集の新設といったガイドラインの充実が図られたことを紹介しています。また、増員をして、

事前確認手続に積極的に取り組んでいることも関連しています。

具体的な事件としては裁判例になりますが、TDK事件と武田薬品工業事件をそれぞれ取り上げました。いずれの事件も、結果として、研究すなわち無形資産の形成に親会社が果たした役割を過大に評価していたことを理由として処分が取り消されたものだと紹介しました。



そして、日本企業の海外における M&A が増加し、グローバル・バリュー・チェーンがさらに発展していること、海外子会社への無形資産の移転が進んでいること、及び2007年には外国子会社配当益金不算入制度に移行しているため、子会社への利益移転の誘因は強くなっていることを指摘しました。この状況下で、最適方法ルールへの転換（2011年度改正）が行われましたので、国税庁は利益法の適用可能性をより大きく考えているだろうという予想をしました。その一方で、国税庁は新興国・発展途上国との論争を意識して、独立企業間原則の範囲内（“within” ALP）であることを強調していることにも言及しました。

結語として、利益法はより質的な（qualitative）アプローチとして、ケース・バイ・ケースの考慮が求められると言われていますが、納税者と課税当局との「対話」を通じて、（事前確認手続をはじめとする）ルール及び運用体制の改善を進めることが重要であると述べました。また、納税者と課税当局及び課税当局間の対話を促進するために独立企業間原則を出発点とすることには意義があると指摘しました。

なお、武田薬品工業事件については、アメリカとの間で相互協議も行われましたが、ちょうど Canale 氏が Ernst & Young の前に IRS に勤務し、相互協議も担当していたということもあり、一般論として、各国間の移転価格税制の適用による二重課税の危険性について座長が質問をしました。

アメリカでは50-50のジョイントベンチャーに関しては“controlled transactions”が認識されないというのが一般的な考え方としてあり、日本の移転価格税制の適用範囲とアメリカの移転価格税制の適用範囲が異なるという問題が相互協議決裂の原因となったわけです。利益分割法等を用いて各国の課税当局が積極的に処分を行っていくことになれば、必然的に各国の制度間の違い又は分割要因の認識の差に基づく二重課税の懸念は高まるといった指摘が可能かと思

います。

この後、中国のパネル報告でしたが、報告者がトラブルに巻き込まれてしまったため当日は時間どおりの報告ができませんでした。一般的な制度紹介にとどまり、独立企業間原則又は利益法に対する中国の見方、とりわけロケーション・セービング等に関する主張についてはあまり取り上げられなかったのが残念なところですが、中国としても、ロケーション・セービングはあくまでも比較可能性の問題だとする言及がありました。

③ 利益法の将来（Gianni De Robertis 氏）

その後、エコノミストという立場から、変わりつつある環境の中での利益法という報告がありました。相互協議等のレポートを見ますと、数字の上では利益分割法はどの国を見ても適用事例として多く存在していますが、彼は利益分割法の将来には懐疑的でした。1つの理由は主観的要素が強いという点です。結果として非常に適用が困難であることを指摘していました。その上で彼の見立てとして、利益分割法の適用にあたって分割要因がより客観化されることによって定式配賦に近づくといった方向性、又は適用局面を限定した上で利益分割法を使うといった形に収束していくのではないかという見通しを述べていたことが印象に残りました。

4. まとめ

① 独立企業間原則は依然として主導的な原則

しかしながら、比較対象取引の欠如や多国籍企業の垂直的統合といった状況に対処するためには、独立企業間原則の範囲内であれ、または超えるものであれ、特別な措置が開発される必要があるかもしれない。

② バリュー・チェーンの考慮、国別報告

片側検証・両側検証の差異、利益分割法及び収益基準法の多用による複雑化の可能性

複雑な取引に対しては質的なアプローチ、単

純な取引に対しては機械的アプローチ（例、セーフ・ハーバー）という使分けが必要である。

③ 二重課税への懸念

質的なアプローチが多用されることによる二重課税の懸念に対しては、協力的コンプライアンス及び効率的な相互協議手続によって対処していく必要がある。

結語として座長がまとめたものが以上の3点です。第1に、独立企業間原則は依然として主導的な原則であるという点をパネリストが共通して認識しているわけですが、特別な措置による対応が必要な場面というものが存在しているかもしれない。これはOECDの報告書でも言われていることかと思えます。

また第2には、実際に利益分割法等を適用して処分が行われることになると、課税当局と納税者間、また課税当局間の対立として、考慮すべき要因が非常に複雑化してきますので、その分紛争も増えていくだろうという予想です。複雑な取引に対するこういった非常に質的なアプローチと単純な取引に対する機械的アプローチとを使い分けていくことが必要であると述べています。また、第3の二重課税の懸念に対しては、協力的コンプライアンスの活用や効率的な相互協議手続によって対処していく必要があることが確認されています。

私の報告でも何度か出てきましたが、BEPSプロジェクトの一部として移転価格の問題が位置付けられてしまったこともあって、どうしても議論の主役がそちらに奪われてしまった感がありますけれども、当日のセミナーの状況はこのようなものでした。以上です。

V IFAコペンハーゲン大会全体報告

早稲田大学大学院教授（IFA日本支部理事）

青山慶二



ただ今ご紹介いただきましたPSCに出席させていただいている青山です。それぞれのパネルに参加された皆さま方からの詳しいご説明があった後ですので、私をご紹介がありましたように全体の動向、そして、これからのIFAでの議論のテーマ等について説明させていただきたいと思えます。よろしくお願ひします。

まず申し上げなければいけないのは、既にご発表された方々、特にパネリストとして参加されました井上会員、そして、吉村会員、さらにはカンントリーレポートで貢献されました居波会員もそうですし、岡本会員、これらの方々がわが国からの素晴らしい内容を発信していただいで、IFAの現場においてもわが国支部の存在感を高めたということをご報告申し上げたいと思ひます。

1. 新しい執行部の発足

今年はIFAの全体の組織の中で大きな変更がありました。これはむしろ今日そちらにおられますエグゼクティブ・コミッティの宮崎会員の方からご説明していただいた方がよろしいのかもしれませんが、ついでですので、私からコメントさせていただきます。

プレジデントをなさっていたメキシコの Tron さんが退任され、インドの Porus Kaka さんがプレジデントに就任されました。更に、長い間 PSC の議長として IFA での討議議題等について大変強いリーダーシップと聡明な見識で貢献されてきたカナダの Couzin さんからオランダの Weeghel さんに PSC の議長が交代するという節目にもなりました。いずれの後任の方々も既に従来から IFA に大きな貢献をされてきた方ですし、大変な意欲を持ってそれぞれ今回の交代に当たっての意見表明をされています。これからの IFA の活動がますます発展する方向に向けての素晴らしい人事交代であったと私は個人的に思いました。

2. BEPS プロジェクトとタイアップしたセミナー設定

2つ目のポイントは、既に今日ご発表の中でも触れられていますけれども、ほとんどの今回のセミナー等が BEPS にどこかのところでつながっているという話題でした。従って、議論の途中で BEPS との関連が常に議論されたということです。

そういった宿命もあったこともありまして、OECD、EU 等、こういった問題に既に取り組んでいる機関からの情報発信がベースになって議論が展開していったというのが1つの特徴だったと思います。もう既に最近では IFA における OECD や EU との連携というのは、常設のそれぞれセミナーができていたこともあって、恒常化していたわけですが、今年は特にその色彩が強かったわけです。先ほどのご発表の中でも OECD の租税委員会事務局長の Saint-Amans さんのお話とか、BIAC のトップである Morris さんの紹介等がありましたけれども、国際的な機関を背景にしたパネリストとしての発言がかなり議論をリードしていたというのが1つあります。

それから、地域に配慮したパネリスト起用で

すけれども、これはもう既に近年パネリストを構成するときに PSC の中でいつも議論されていたことです。地域的なバランスをきちっと図るということです。それぞれの地域ごとに抱えている国際課税の問題関心というものがいろいろバラエティに富んでいるので、それらを反映した議論になるようにすべきだということでした。

特に今年は、今日の紹介の中では触れられませんでしたでしたが、セミナー G というのがありました。セミナー G は IFA の75周年の特別セミナーという触れ込みで開かれたものです。今までに75年たつて、これから25年たつと、IFA はトータルで100年ということになりますけれども、これからの25年間で国際課税がどう変わっていくのかというテーマで、それぞれの地域代表のパネリストに登場していただいて、それぞれの地域でどのような変化があるのかという形での議論展開になりました。

非常に大きなテーマですので、先ほど吉村会員のご説明のあった arm's length principle がこの25年間生き残れるのかどうかというテーマも含まれておりました。更に、BRICs に見られるような新興国の貢献によって国際課税のルールにどのような変化がもたらされるのかといったような非常に大きな議論の切り口も提示されたわけです。その中でアジア、アフリカ、ラテンアメリカ、北米、オセアニアから1名ずつパネリストが出席し、chair をウィーン経済経営大学の Lang 教授が担当しました。

その中でそれぞれの地域でどういう発展があるのかの見通しが発表されました。このパネルではアジアの代表を中国のパネリストが代表されたわけですが、中国のパネリストは適切にわが国の税制も踏まえたアジア諸国の税制の見通しについてコメントをしていました。これはまた後ほど申し上げますけれども、次のテーマになりますが、地域活動の奨励ということとつながっていくと思います。



3. 地域活動の奨励

地域活動の奨励という点ですけれども、今回の IFA の会合の中でも、来年の前半に行われるラテンアメリカ等の IFA Regional Congress が例として取上げられました。まさに全世界のコンGRESSのリージョナル版ということです。開催の形態も多くそれぞれのリージョナルのメンバーが集まるような形のコンGRESSですが、ラテンアメリカと東ヨーロッパで開催されるということが紹介されました。

東ヨーロッパはプラハで来年2月に、チェコ支部とポーランド支部の共催という形ですけれども、VATと移転価格等をテーマに行われます。これはそういう意味では東ヨーロッパでは恐らく初めての本格的なものだと思われませんが、ラテンアメリカは既に6回目になるということで、ボリビアで行われるということです。しかもリージョナルなプレジデントも選任されてい

て、現在はチリの Kana さんがなさっているわけですが、無形資産や鉱物資源課税をテーマに実施されるということが紹介されました。

そして、今回全世界のプレジデントになった Kaka さんがインドの出身ということですので、彼はアジア地域におけるリージョナルな活動もこれらに匹敵するように活発化しなければいけないという強い問題意識を持っておられます。

そのようなことで、既に日本支部の方にも藤井事務局長が中心になって窓口になっておられると思いますけれども、そのような新しい展開についての働き掛けが強化されると思います。もう既にその一端として増井会員等が東南アジアでの国際的な活動に参加されていると伺っています。そういったことで、全体としてアジア支部の存在感が拡大してきていると言えると思います。

4. 今後の IFA Congress の議題等

最後に、これからの IFA Congress の議題について簡単に説明させていただきたいと思います。来年のムンバイのテーマは一言で申し上げますと、新興国を中心とした途上国が問題意識を持っているテーマが凝縮されている kongress ではなかろうかと思えます。

1 番の Cross-border outsourcing issues はまさに外注方式で途上国がそういう業務を受け持ったときに国際課税のルールがどう働くのかといったことです。セミナーのトピックスでも、UN matter, UN と OECD の違い等を本格的に議論しようではないかというテーマが含まれています。更に Indirect transfers of assets ですが、これはインドで有名な判決が出ていますけれども、間接的な株式の譲渡が源泉地国にとってどのように課税権を行使できるのかという観点でのむしろインド側からの問題設定ということになろうと思えます。加えて、The taxable

residence of companies というテーマも同じコンテキストでの重要なテーマになろうと思えます。

ムンバイの来年のテーマを簡単に申し上げましたけれども、基本的にそれぞれの主催国が、議論のテーマについてのかなりの発言権を持っています。その次は2015年のバーゼルです。その次は2016年のマドリードの kongress で、現在はまだペンディングの部分もありますが、候補に上がっているテーマがいくつかあります。これらはこれから具体的に決まっていくこととなります。

最後になりますけれども、これからムンバイ、バーゼル、そして、マドリードと続いていくところで、わが国としますと当然のことながらカントリーレポートを提出するわけですが、それに合わせて、今日ご出席されましたパネリストとして活躍された方々と同じように日本からのパネリストとしての貢献が強く求められることになろうと思えます。ぜひとも会員の皆さま方の積極的なご参加もお願いしたいと思います。以上で、ご報告を終わらせていただきます。