

国際租税の潮流



弁護士 (IFA 名誉会員) 宮武 敏夫

はしがき 本稿は、平成26年3月5日のIFA日本支部総会に際して行われた掲題の講演をとりまとめたものである。取りまとめに際し相当の加筆を行って頂いた。

はじめに

(1) ご紹介いただきました、宮武です。IFA名誉会員となった機会を捉えて、記念の講演をしてくれないかという御要望を頂き、お話をすることになりました。IFA名誉会員の任命には、びっくりしましたが、名誉なことなので、有難くお受けした次第です。

今日は、「国際租税の潮流」という題目で、お話ししたいと思います。

はじめに、私が関係している国際的な租税研究団体を少しご紹介したいと思います。これらの団体への関与が、私の国際租税に関する知識の源になっているからです。

まず1番目が、もちろんIFAです。私はどうも、1970年に入会したようです。そのときには、日本支部はありませんでした。アメリカのタックスロイヤーの友人からIFAという会があると聞きました。私は税務専門になろうと思っていたところだったので、是非入りたいと思いました。

ところがご存じのように、入会には、2名の会員の推薦が要るのです。その友人にはも

ちろん推薦者になってもらいましたが、もう1人は、やはり日本からの会員になるのだから、日本人会員に推薦してもらわなくてはいけないだろうと考えました。しかし、メンバーには誰がいるのかがわからないのです。ところが、面白いことに、私が当時イソ弁をやっていた事務所のボスが一橋大学出身で、一橋大学の有名な井藤半弥先生という財政学の大御所と親しかったのです。それで聞いてもらったら、井藤半弥先生は、IFA会員で、もちろん推薦してあげましょうということになりました。

その後、1975年10月25日に、日本支部ができました。そのときは5人集まりました。Founding Membersと言えるかもしれません。金子宏先生と、大阪大学の財政学の木下和夫先生、大蔵省関税局長をやってアジア開銀の頭取になった佐藤光夫さん、同じく大蔵省の青木寅男さんと私の5人で集まりました。私の記憶に間違いがなければ、金子先生は、スタンリー・サリー教授からIFA日本支部をつくってはどうかと言われたと言っておられた記憶があります。そのときに、金子先生が会長で、日本支部が発足したということです。

入会した翌年の1971年から今年までで、IFA年次総会は44回やっていますが、かなり出席しました。その間、私はやむを得ず4~5回欠席したことがありますので、大体39回か40回出席しています。ですから、本部の

人をほとんど知っています。年1回の同窓会みたいな感じで、それぞれの国から出てくる人と、1年ごとに会って、「やあ、やあ」という状況で、非常に楽しく IFA 年次大会に出席させてもらいました。

- (2) IFA に関係すると、いろいろな伝手ができてきました。まず第1が、OECD Advisory Group on the Model Tax Convention です。これは1994年の IFA のトロント大会で、友人のカナダの教授から、今度このような会が始まるので日本から参加しないかと言われて、顔を出しました。OECD は、毎年のようにコメンタリーを改正します。オーガナイザーの Geoffrey Owens の説明によれば、それに対する客観的な批評が欲しいから、そういう批評のできる人をオーガナイズしてこの Advisory Group をつくるということでした。

日本からは私だけでしたが、最初の会議に出てみると、全部 IFA で親しくなった外国の友人ばかりなのです。それで、「そうか、僕は今まで世界の一流のタックスの専門家と付き合っていたのか。」と思いました。半分ぐらいは教授で、残りの半分が実務家です。毎年2回集まります。春は OECD の本部、秋は IFA 年次大会の前日の土曜日に1日集まって、コメンタリーのドラフトを読んでコメントします。この会は非常に面白くやっています。

OECD の功績は、OECD モデル租税条約とそのコメンタリー、及び移転価格ガイドラインの作成であると思いますが、OECD モデル条約及びコメンタリーの作成過程を知ることができたことは、私にとって大変勉強になりました。

- (3) その次に、United Nations' Committee of Experts in International Cooperation on Tax Matters です。この委員会の名前は、非常に長いのですが、私は国連税務専門家委員会と呼んでいます。これは、本当は、政府のお役人の委員会なのです。民間にいる私が何で入ってきたかという、2004年だったでし

ようか、突然私にオブザーバーとして出席しないかという招待状が来たのです。そのときは、訳もわからず、これは面白そうだということでした。

後でわかったのですが、当時は日本から誰も出てきていなかったのです。今は、相互協議室の剣持敏幸さんが正式メンバーで出席しておられますが、当時は、正式メンバーも含めて、誰も日本から出席していないので、民間の専門家でもいいから日本から出席してもらおうということだったようです。

この国連税務専門家委員会の年次大会は、毎年10月にジュネーブであります。ジュネーブには国際連盟時代の施設が残っていて、広い敷地に重厚なビルが建っています。そこでやるのです。この委員会は、25人の正式なメンバーがいます。これは、それぞれの政府からの推薦に基づいて、事務総長が任命します。日本は、今言った相互協議室にいる剣持敏幸さんが、正式メンバーで出ておられます。これは個人の資格で参加するので、政府の代表ではありません。そこが OECD とは違うのです。また、日本政府（財務省）のオブザーバーの方も出席されます。月曜から金曜までの5日間、約300人収容できる、大きな扇型の階段のある部屋でやります。1番上の窓ガラスを見ると、通訳がわれわれを見下ろしています。国連の公式用語は、中国語、アラビア語、英語、フランス語とスペイン語の5つです。ドイツ語と日本語は入っていません。国連は、いろいろな通訳を雇っていますが、9割は英語で話されますから、大部分は、通訳に依存することなくやれます。

毎年各国から、120人ぐらい集まります。25名の他にオブザーバーがいます。まず、政府のオブザーバーがいます。そして私どものように、ビジネスのオブザーバーがいます。それからもう1つは、NGO です。国連では NGO が非常に幅を利かせています。アカデミックの人も、OECD の事務局の人も来て

います。全部で約120人になります。

フリーディスカッションで、発言はみんな平等です。私も手を挙げています、ちゃんと当ててくれます。毎年4～5回発言しています。ただ、委員会の決定は、正式の25名の委員とする仕組みになっています。

そこには、小委員会（サブコミッティ）が幾つかつづられます。小委員会は、みんな自国に帰ってから作業をしています。年次大会は年1回だけですから、その間に、皆さんは、小委員会という形で仕事をしておられるという事です。

議題は、国連モデル条約の規定とコメントリーの修正、及び個別の問題についてです。例えば、サービスをどう扱うかなどについて、今小委員会が1つあります。それから発展途上国の援助です。要するに、税制をうまくつくって運営できるように、どのように援助するかという問題と、もう1つは、発展途上国に先進国が援助をする場合に、その援助に税金をかけるか、かけないかという問題など、発展途上国に焦点を絞った問題も議論します。

2004年に招待を頂いて、それから毎年10年間、招待して頂いて、続けさまに出ています。おかげさまで顔を知られるようになったので、そういう意味では非常に居心地が良いです。今後、できるだけ続けたいと思っています。2004年までは、2年に1度開催していた Ad Hoc Group だったのですが、2005年に組織変更になって毎年開催になり、Committee に名前が変わりました。

国連の専門家委員会の貢献は、モデル条約とそのコメントリーが1つと、もう1つは一昨年作った、移転価格の Practical Manual の2つではないかと思っています。その双方の作成過程を見ることができたのは、これまた、大変勉強になります。

- (4) 国連税務専門家委員会の中で、Practical Manual 作成のための小委員会ができて、その中には何人かの民間人であるオブザーバー

が入り、私もその1人として、小委員会の正式メンバーで入りました。これは、実は、2008年にオランダのIBFDの本部で、国連の税務専門家委員会として移転価格について何をすべきかという議論をする会議があり、私もそこに呼ばれました。そのときにいろいろ議論した結果、発展途上国のための Practical Manual を作るのがいいのではないかという結論が出ました。翌年委員会でそれが提案され、正式に小委員会をつくることになりました。正式メンバー及びオブザーバーの中から、大体25人ぐらい任命されて、ここにおられる青山慶二先生も一緒に参加されました。

この Practical Manual 小委員会で非常に楽しかったのは、コーディネーターでノルウェーの財務省のお役人をやっている Stig Solund が旅行が好きらしく、小委員会のミーティングをあちこちで行いました。その国の財務省／国税庁と交渉して場所を確保し、メンバーがそれぞれ分担して作成したドラフトを持ち寄って議論しました。行くと必ず夜パーティがあり、現地の財務省／国税庁の人から歓迎されました。クアラルンプールとニューデリーと、東京では財務省と国税庁の両方にお世話になりました。それからヨハネスブルグです。ヨハネスブルグは、こういうことがないと行けません。それから上海です。そういうふうには5カ所で、それぞれ2～3日小委員会の会議をやりました。ヨハネスブルグは、チータを野生で放し飼いでいる所に小さな観覧車に乗って入っていったりと、非常に面白かったです。

そのようなことで、みんなで分担して Practical Manual の原稿を書きました。2012年10月に採択されて、United Nations: Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries という表題で、2013年に、国連から出版されています。国連のウェブサイトにものっています。

それで一応、去年終わったのです。ところ

が、まだサービスや無形財産について、もう少し掘り下げる必要があることと、見直しも必要であるとのことで、新たに Subcommittee on Article 9 : Transfer Pricing をつくることになりました。Article 9 というのは、国連モデル条約の Associated Enterprises の条項です。4月には、ニューヨークで小委員会の第1回の会合を開催し、Intra-group services, cost contribution arrangements 及び business restructuring について議論をし、各人の分担について決定しました。Stig が今回もコーディネーターです。

今の委員の任期が2013年から数えて4年間ですから、2017年まで小委員会があります。恐らく2017年には、Practical Manual の改訂版ができるのではないかと考えています。

今度の小委員会のメンバーは、新しい人が2分の1ぐらいいます。残りの2分の1ぐらいは、前のメンバーが入っているわけです。もうみんな顔なじみになっています。一緒にクアラルンプールやヨハネスブルグを旅行しているから、非常に親しくなるわけです。

(5) それから International Tax Group があります。これはプライベートな研究団体です。1973年のIFAのローザンヌ大会で、私に入会の声が掛かってきたのです。これは、もう亡くなっている、ニューヨークのタックスロイヤーの Sidney Roberts が中心になって、11ヶ国からのメンバーから成っており、その内訳はタックスロイヤーに、税法のプロフェッサーの人が3人入っています。

目的は、共同で国際租税の論文を書くことでやっています。実はここに今日出席されている井上康一先生も、メンバーで入っておられます。みんなで年2回集まっています。1回は、IFA年次大会が終わったすぐ後です。それ以外に冬か春にヨーロッパで会合をして、共同論文を作っています。今迄に20ぐらいの共同論文が出ています。British Tax Review や IBFD の Bulletin に載っています。皆さんから

非常にクオリティが高いと褒められています。

年2回集まると、非常に親しくなります。これはみんな自費参加ですから、それぞれ楽ではありませんが、出席率が非常にいいです。しかもそのメンバーはみんな一流ですから、非常に切磋琢磨されます。こちらも勉強しなければいけないので、非常に良い環境です。

(6) こういう団体に加入することも1つですが、国際的な租税の定期刊行物も非常に参考になります。もちろん英文です。私が読んでいるものだけでいいますと、Tax Notes International (記事と論文) があります。これはアメリカで出版されています。それから IBFD Bulletin for International Taxation (論文) です。これはオランダです。それから Intertax (論文) です。これもオランダです。それから International Tax Review (記事) はイギリスです。アメリカの Tax Management Transfer Pricing Report (記事と論文) も、移転価格の中では非常に良いです。私はこの5つをずっと読んでいます。

この他に、International Tax Law Reports (ITLR) という世界中の租税判決(主として最高裁判所判決)の英訳が掲載されている判例集があります。

実際の世の中の動きは記事でわかりますし、論文は結構参考になります。そういうことで、英文の税務雑誌は、非常に参考になるということです。

以上が、「はじめに」の話です。

1. 新しい国内の国際課税制度

私が「国際租税の潮流」としてお話しするのは、過去45年の動きです。1970年にIFAに入会した年を入れて数えると、今年でちょうど45年になるわけです。その間にどのようなことがあったかを、お話ししたいと思います。

まず、国内の国際課税制度です。

この45年の期間に、7つの新しい国際課税制

度が立法されています。この他にも、政令レベルで変更がいくつかありましたが（例えば、2005年の不動産関連法人や、2009年の独立代理人に関する政令規定の変更）、省略します。これらの7つの税制は、外国芸能法人課税制度を除き、いずれも他の国を真似ています。私は、真似ることを、悪いと思っていません。他の国のいい制度を取り入れて、自分のものにするのは、日本の特徴です。税制でもそれがあるということです。

ただ、国際租税については、日本だけではなく、その他の国も、他国の税制を真似ているのです。他の国も、良い税制があると皆真似ます。ですから、国際租税の税制としては、各国に非常に似通ったのが結構あるのです。

これは国際租税をやる上で、非常にいいことです。もちろん、細かいところを見ると違います。タックスヘイブン対策税制でも、アメリカは所得の性質で判断するので、日本のトリガー税率の制度とは、細かいところは違いますが、基本的に似たようなものをお互いが持っていることは、国際的な協調という面からいうと、私は結構なことだと思っています。

(1) タックスヘイブン対策税制（1978年）（租税特別措置法66条の6他）

1978年に、タックスヘイブン対策税制ができました。

タックスヘイブン対策税制は、基本的にはアメリカを真似たわけです。アメリカが1962年、カナダが1971年、ドイツが1972年につくりました。日本がその後の1978年です。日本はそんなに遅れていません。その後、フランスが1980年、イギリスが1984年、イタリアが2000年というように、タックスヘイブン対策税制をつくっています。主要国の国際的な動きの中では、日本は真ん中辺ぐらいです。現在、世界で約25カ国にタックスヘイブン対策税制（Controlled Foreign Corporation (CFC) 規定という。）が存在していると言われてます。

(2) 移転価格税制（1986年）（租税特別措置法の66条の4他）

移転価格税制は、1986年にできました。このとき既に同族会社の行為計算否認の制度があるので、それとの兼ね合いをどうするかの問題があったと思います。同族会社の行為計算否認は、関係会社間の取引ではなく、少数の株主に支配された会社が取引した場合、相手が非関連会社であっても対象になることが、移転価格とは違うところです。

かつ同族会社の行為計算否認は、対応的調整ができないのです。だから法人税法132条があるからいいといっても、実際に対応的調整ができないのではどうしようもありません。恐らく当時の大蔵省がいろいろ考えた結果、やはり移転価格は別途つくる必要があるという結論になったのだと思います。同族会社の行為計算否認もそのまま残っていますので、どちらを先に適用するかとなると、移転価格税制は、一般法に対する特別法なので、先に適用になると私は思っています。

(3) 過小資本税制（1992年）（租税特別措置法66条の5）

1992年に立法された過小資本税制も他国の制度を真似たものです。

厳密な意味での Thin Capitalization の規則といわゆる Earnings Stripping の規則があり、各国の過小資本税制は、細部では異なっています。例えば、資本と債務の比率を固定する場合と、その比率が独立企業原則の観点から妥当か否かの分析を認める場合とがあります。日本の過小資本税制は、双方を認めています。独立企業原則を採用している理由は、租税条約の差別待遇禁止規定（24条）に抵触しないためであると考えられます。

最近、国際的な流行となっている過大支払利子税制と重複する面が生じています。日本では、2012年の改正で、過小資本税制によって計算された金額が、過大支払利子税制によって計

算された金額を下回る場合には、過小資本税制の規定を適用しないこととされました。これに対し、オランダでは、2012年に他法人資本取得の際の過剰債務の控除制限を立法した後、2013年にそれと重複する過小資本税制を廃止するに至っています。

(4) 外国芸能法人課税制度 (1992年) (租税特別措置法42条他)

芸能人課税は、租税条約の中で特異な地位を占めています。すなわち、恒久的施設がなくても課税できるようになっています (OECDモデル租税条約17条)。ところが、一部の租税条約では、法人の場合には、恒久的施設がなければ課税できないこととなっていたため、1992年に、そのような外国の免税芸能法人等について、源泉徴収税を課することのできる立法が制定されました (租税特別措置法42条、租税条約実施特別法3条)。

そして、当該免税芸能法人等からの直接の請求によって還付するものとし、その際、免税芸能法人等が芸能人、職業運動家個人への対価支払について源泉徴収義務の履行することを交換条件として還付する仕組みができました。

(5) 外国子会社配当益金不算入制度導入と間接外国税額制度の廃止 (2009年) (法人税法23条の2他)

外国子会社配当益金不算入も他国をまねています。アメリカが1年に限ってこれをやりましたし、イギリスは2007年からこの制度がプロポーズされていました。実際につくったのは日本と同じ年ですが、提案は日本より先に出ていました。

アメリカとイギリスと日本は、いずれもWorld-wide Taxation制度の国です。Territorial Taxationの制度の国では、昔からあった制度です。ドイツ、フランス、デンマーク、スウェーデンは、以前から外国子会社の配当益金不算入制度があったのです。

(6) 過大支払利子税制 (2012年) (租税特別措置法66条の5の2他)

そして最近では、過大支払利子税制です。これも2~3年前からあちこちの国で、関連会社に支払った利子を一部否認する制度が立法されてきていました。これもまた、他の国をまねたと言えると思います。

(7) 恒久的施設帰属所得 (2013年) (租税特別措置法66条の4の2、67条の18他)

恒久的施設帰属所得についての取扱いが大幅に変更されることとなりました。国内税法上の総合主義を帰属主義に変更することは、租税条約上の取扱いに合わせるだけのことで、OECDが2008年に発表した「恒久的施設の利得帰属に関する報告書」に示されたAuthorized OECD Approach (「AOA」)を国内税法において採用することとなり、恒久的施設に関する課税原則が大幅に改正されることとなりました。すなわち、(1)内部取引損益の認識、(2)恒久的施設に帰属する資本の認識と支払利子の制限、(3)単純購入非課税原則の廃止、(4)文書化の要求、(5)外国税額控除の認容が新たに立法されることとなりました。大幅な改正であるために、2016年4月1日から開始する事業年度に適用されることになっています。

2. 米国の税制

米国のチェック・ザ・ボックス (Check-the-Box) は1997年に制定されました。実はこの前には、キントナールール (Kintner Rule) と呼ばれる法人とパートナーシップを区別する規則 (Treasury Reg. 1.1361-2(a)(1)) がありました。即ち、①アソシエツの存在、②事業を遂行し利益を分配する目的、③生命の継続性、④経営の集中、⑤有限責任、⑥持分の自由譲渡性の6要件のうち5要件を充足すれば法人として課税され、4要件以下しか充足しない場合には、パススルー課税になるという規則で

した。この規則の名前は、この規則を打ち立てた判決を下した裁判官の名前からきているようです。

実はそれで私の商売が潤っていたという側面があります。アメリカの会社が日本で子会社をつくると、最初の何年間は損失が出ます。ところがアメリカの親会社は、大もうけしているわけです。そうすると、日本の損失を、大もうけしている親会社の利益から控除したいということになります。有限会社であれば、今言った6要件のうちの2つを満たさないことが可能だったのです。満たさないことについて日本のタックスロイヤーのオピニオンが要るので、それを書いてくれというのが私の所に来るのです。これは、一旦わかってしまうと、楽な商売で、いいなと思ったのです。ところがチェック・ザ・ボックスができてしまって、この仕事がなくなりました。

チェック・ザ・ボックスは、最初は外国の子会社の損失を親会社に吸収するのが大きな役割だったのですが、その後非常に広範囲に利用されるようになりました。外税控除とCFCになくはならない、タックスプランニングのツールになってしまっています。チェック・ザ・ボックスは、アメリカの多国籍企業のクライアントと話をすると、必ずどこかで使っています。しかもその目的が今いろいろと広がってしまっているのです、非常に有用なタックスプランニングツールのようなのです。

それからもう1つは、Corporate Migrationです。最近あまり話題になっていませんが、会社の移住です。日本法人がデラウェアにDomesticateすると、デラウェア法人になって二重国籍になります。やはり同じように日本の損失は、デラウェアの子会社として連結の申告をして消す手があります。ただ、今は費用をダブルに使うのを、アメリカの税法で禁じられたので、このCorporate Migrationは、だんだん少なくなっているようです。

3. 日本の租税条約

今までで一番エポックメイキングだったのは、2003年11月6日署名の日米租税条約の全面改正です。これは、浅川雅嗣さんが、国際租税課長として、陣頭指揮をとられました。

他にも変更点がありますが、下記の5つの大きな変更がありました。

- ① 配当源泉税 親子会社間免除 (10条3項)
- ② 利子源泉税 金融機関免除 (11条3項)
- ③ 使用料源泉税免除 (12条1項)
- ④ Hybrid Entity の取扱 (4条6項)
- ⑤ Limitation on Benefits (「LOB」) (特典条項) (22条)

これが、その後に改訂された日英条約、日仏条約、日豪条約、日ニュージーランド条約、日オランダ条約、日スイス条約等に影響しています。これは5つが全部というよりも、5つのうちの幾つかが影響する形です。この日米租税条約の改正は、非常にエポックメイキングで、他の租税条約に影響がありました。

4. OECD の租税条約に関連する主たる報告書

OECDにはCenter for Tax Policy and Administration (「CTPA」)という事務局があります。これがまさにOECDのタックスの事務局で、OECDの租税委員会を助けています。OECDから、実にいろいろな報告書が出ています。そのうちの租税条約に関連するものを拾い、下記に掲げます。

- (i) The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnership (20 January 1999)
- (ii) Treaty Characterization Issues Arising from E-Commerce (7 November 2002)
- (iii) Issues Arising Under Article 5 (Perma-

ment Establishment) of the Model Convention (7 November 2002)

(Revised Proposals concerning the Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) (19 October 2012))

- (iv) Restricting the Entitlement to Treaty Benefits (7 November 2002)
- (v) Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes (30 January 2007)
- (vi) Application and Interpretation of Article 24 (Non-Discrimination) (20 June 2008)
- (vii) ① Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments (17 July 2008)
- ② 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments (22 July 2010)
- (viii) The Granting of Treaty Benefits with respect to the Income of Collective Investment Vehicles (23 April 2010)
- (ix) OECD Model Convention: Revised Proposals Concerning the Meaning of “Beneficial Owner” in Articles 10, 11 and 13 (19 October 2012)

1番目が、パートナーシップ報告書です。これはかなり有名な報告書です。日米条約の4条6項に影響を与えたものです。2番目がE-Commerceです。BEPSにおいては、Digital Economyと呼び方が変わってきています。恒久的施設とIncome Characterization Issue, 更にはVAT課税の問題があります。

それから3番目が、恒久的施設の定義です。今2つ目のものがプロポーザルの段階で、いずれファイナルが出ると思います。4番目が、Treaty Benefitsの制限です。この点についてはアメリカがLOB (Limitation on Benefits) で先行していて、OECDが後追いしている感じでした。

5番目が相互協議です。ここで仲裁が入ってきたということです。6番目が、差別待遇禁止です。これはヨーロッパでは非常に大きな問題ですが、日本では差別待遇禁止はあまり問題になっていません。

7番目は、恒久的施設の帰属所得です。これは重要な報告書です。この報告書は、AOA (Authorized OECD Approach) が示されていて、今回の日本税法の改正に影響を与えています。この報告書の作成過程で、オランダのライデン大学でOECDの検討会が開催された時に、中山清さんと私が、日本から参加したのも、懐かしい思い出です。これは2008年版と2010年版があります。両者の違いは、2010年版では、7条の規定本文の変更が反映されている点です。8番目は、集団投資ビークル(CIVs)についての報告書です。最後が、Beneficial Ownershipです。これらはいずれも租税条約に関連する、重要な項目です。

5. OECD条約及びそのコメントリーの改定

1977年にOECDのモデル租税条約及びそのコメントリーが出ましたが、この45年の間に、その後いろいろと改正されました。OECDコメントリーの小冊子のページ数を見てみると、今では1977年のコメントリーの倍を超えたページ数があります。OECDのコメントリーの小冊子も、だんだん分厚くなってきています。1977年以降に追加されたコメントリーは色々あります。

今は1条のコメントリーに、パートナーシップが議論されています。これは先ほどの報告が反映されています。それからCIVs, そして条約の濫用です。OECDは「濫用」という用語ではなく、「improper use」という用語を使っています。

4条は居住者の定義です。その概念に、liable to taxというのが1977年からあります。それに

ついでのコメンタリーを新たに付け加えたということです。それから5条のPEの概念も、コメンタリーがかなり変わりました。7条のPE帰属所得のコメンタリーも非常に変わりました。

10条, 11条, 12条のコメンタリーの, Beneficial Ownershipの説明が詳しくなりました。14条の独立人的役務は削除されました。24条の無差別待遇のコメンタリーも変わりました。

25条の相互協議手続も, 5項に仲裁規定が追加されたのは大きな変更ですが, コメンタリーそのものが変わりました。現実には, 下記の日本の租税条約の相互協議手続事項に仲裁規定が入っています。

- ①日香港租税協定 (2011年8月発効)
- ②日蘭租税条約 (2011年12月発効)
- ③日ポルトガル租税条約 (2013年7月発効)
- ④日ニュージーランド租税条約 (2013年10月発効)
- ⑤日米租税条約 (2013年1月署名, 未発効)

26条の情報交換規定及びコメンタリーも変わりました。OECDのモデル条約の情報交換規定の26条が改正になったのが2005年です。その中で, 明確にされた要件が3つあります。税務調査のために必要であれば情報を求められるという文言が, foreseeably relevantであればともう少し広がったのです。それから重要なのが, bank secrecyを無視して認めないことと, 国内の徴税のために必要でなくても, 情報は提供しなくては行けないというのが相違点です。

6. 情報交換規定

情報交換については, 下記に掲げるいろいろなOECD報告書が出ています。

- (i) OECD Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes (Updated : 23 January 2006)

- ① Module 1 on Exchange of Information on Request
- ② Module 2 on Spontaneous Exchange of

Information

- ③ Module 3 on Automatic (or Routine) Exchange of Information
 - ④ Module 4 on Industry-wide Exchange of Information
 - ⑤ Module 5 on Conducting Simultaneous Tax Examinations
 - ⑥ Module 6 on Conducting Tax Examinations Abroad.
 - ⑦ Module 7 on Country Profiles regarding Information Exchange
 - ⑧ Module 8 on Information Exchange Instruments and Models
 - ⑨ Module 9 on Joint Audits: The Forum on Tax Administration Joint Audits Participants Guide
- (ii) FTA: Joint Audit Report (15-16 September 2010)
 - (iii) Automatic Exchange of Information: What It Is, How It Works, Benefits, What Remains To Be Done (23 July 2012)
 - (iv) Keeping It Safe: OECD Guide on the Protection of Confidentiality of Information Exchanged for Tax Purposes (23 July 2012)
 - (v) Automatic Exchange of Information: The Next Step (Updated : 16 January 2014)
 - (vi) Automatic Exchange of Financial Account Information: Background Information Brief (Updated : 13 February 2014)
 - (vii) Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information: Common Reporting Standard (13 February 2014)

OECDのマニュアルは, Moduleが1から9まであります。Module 1から8までは2006年に出たのですが, Module 9は, Forum on Tax Administration (「FTA」)が2010年に出しています。

FTAは, (ii) Joint Audit Reportも出しています。それから, (iii) Automatic Exchange

of Information は、自動的情報交換の考えを紹介しています。(iv) Keeping It Safe は、情報交換における秘密の保持の点です。Automatic Exchange of Information については、(v)、(vi) 及び (vii) と報告書ができています。

2014年5月6日、OECD加盟国34カ国を含む47カ国及びEUは、パリにおいて、OECD租税委員会が同年1月17日に決定した上記(vii) Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information: Common Reporting Standard に基づき、Declaration on Automatic Exchange of Information in Tax Matters に同意し、Automatic Exchange of Information が主流になりました。

情報交換について OECD の出した報告書は沢山ありますが、全部ここに出しておきましたので、情報交換に関する参考として、ご覧になるといいと思います。

日本の租税条約の改正で、対スイスと対オランダの租税条約に情報交換規定が入りました。昔は、対スイスと対オランダの租税条約には情報交換規定がなかったのです。2003年に日米条約が改正になったときに、租税条約の利点がいろいろ出てきました。オランダは早速、その利点を自分の条約にも入れてくれと要求し、日本側は、それなら情報交換規定を入れなさいと、そこで話し合いができたのではないかと思います。オランダは一部改正で先に入っていましたが、それが全面改正で、2012年に入ってきています。スイスは2012年の改正で、初めて入っています。今は日本の租税条約では、情報交換規定のないものはありません。

情報交換規定の延長線上の問題として、TIEA があります。TIEA は、情報交換協定 (Tax Information Exchange Agreement) です。OECD が2002年に情報交換協定のモデルを出して、日本が今情報交換協定をこれらの国と持っているということです。日本は下記の国々と情報交換協定を締結するに至っています。

(1) Bermuda, (2) Bahamas, (3) Isle of

Man, (4) Cayman Islands, (5) Liechtenstein, (6) Samoa, (7) Jersey, (8) Guernsey, (9) Oman (未発効), (10) British Virgin Islands (基本合意) 及び(11) Macao

タックスヘイブンで一番人気があるというか、よく使われているのは、ケイマン諸島とブリティッシュ・バージン諸島の2つです。2つともこの中に入っています。主な所はカバーできているのではないかと思います。

以上は、OECD モデル租税条約関係です。

7. OECD の移転価格ガイドライン

OECD のもう一つの大きな貢献である移転価格のガイドラインが、最初の1995年に出たときは、全部の章がそろっていなかったのです。その後には足りない部分を足して、一部修正もして、充実してきました。今は Intangibles (無形資産) の第6章が修正の対象になっています。2014年1月30日に、Documentation 及び Country-to-Country Reporting についても、ドラフトレポートの発表がありました。

OECD 移転価格ガイドラインの1995年後の追加改正をリストにしますと下記のとおりです。

- (i) Chapters VI (Intangibles) + VII (Intra-Group Services) 1997年
- (ii) Chapter VIII (Cost Contribution Agreements) 1997年
- (iii) Annexes (TP Disputes) 1997年 & 1999年
- (iv) Chapter IV 2008年
- (v) Foreword & Preface 2009年
- (vi) Chapter I-III revision 2010年
- (vii) Chapter IX (Business Restructuring) 2010年
- (viii) Foreword, Preface, Glossary, Chapters IV-VIII update 2010年
- (ix) Chapter VI (Intangibles) (改訂中)

OECD 移転価格ガイドラインの改正作業は後に述べる BEPS プロジェクトとも関連しま

すが、現在進行中の Intangibles と Documentation 及び Country-to-Country Reporting の報告書が完成すると、OECD 移転価格ガイドラインの改正は一応終了します。

また、OECDは、2014年3月11日に、Transfer Pricing Comparability Data and Developing Countries のドラフトを公表しました。これは、G8が、途上国が比較対象の品質と入手可能性 (availability) に問題があるとの懸念を示して、その対策を示唆したことに基づいて作成されたものです。

更に、OECD Global Forum on Transfer Pricing は、2013年4月30日に、Draft HandBook on Transfer Pricing Risk Assessment を公表しており、受領したコメントを考慮して、最終版が公表される予定です。

8. 国連モデル条約

次に、国連税務専門家委員会の活動について説明します。

国連のモデル条約は、1979年にできました。その改正は、1回目1999年に、2回目2011年になされています。現在は、人的役務その他の小委員会が活動していて、国連モデル条約の個々の問題について検討をしています。

国連の Practical Manual for Developing Countries も2012年に最終的に作成発表されました。今度新たに小委員会が動き出して、2017年迄には Practical Manual の改定がなされるであろうと思います。

9. 税務行政執行共助条約

税務行政執行共助条約は2013年の12月23日現在で64カ国が加盟しています。これは1988年に成立しました。当初はあまり注目されませんでした。5カ国加盟しないと、発効しない仕組みになっていました。締結国が5カ国集まるのに、7年かかっているのです。ところが最近は

次から次へと参加して、ものすごい数になっています。2010年の改正で、OECDの加盟国以外も参加しやすくなったということもあります。日本もこれに参加しました。

ただ気を付けなくてはいけないのは、アメリカは執行共助の条項の適用を留保しています。この条約は、加盟他国の税金徴収を代わって執行する規定も入っていて、日本は全面的にそれを受け入れていますが、アメリカは情報交換ならいいけれど、執行共助はしないということで、全面的には加わっていません。アメリカのポリシーは、2国間租税条約で代行執行をやっているということ、2国間の租税条約で執行代行の手当をしていきます。だから、相手国を選べるわけです。アメリカはそのようにやっているようです。なお、アメリカは、書類の送達についても留保しており、また、他の加盟国の地方税についての協力も留保しています。

10. Harmful Tax Competition

これは、1998年にOECDの報告書が出ています。これは本庄資先生が詳しいのですが、タックスヘイブンを目の敵にして、やっつけようということで、威勢良く始まったわけです。

タックスヘイブンのメルクマールとして、(1)税金が無いかほとんど無いに近い、(2)情報交換に欠陥がある、(3)透明性に欠陥がある、(4)設立された会社の事業の実質がないというこの4点を掲げて、タックスヘイブンに迫っていったのです。

これにはどうも、カリブ海諸国との関係で、アメリカがあまり積極的に協力しなかったようです。OECDもその辺を察知して、2001年に4つのうち1と4を落としました。情報交換を効率的にやるのと、Transparencyを推進することで、Harmful Tax Competitionのプロジェクトが進むことができたという背景があります。

実はこのTax Competitionはタックスヘイブンだけではなくて、他の国もやっているわけです。例えばヨーロッパのコーディネーション

センターやリージョナルヘッドクォーター、イギリスのпатентボックスもその1つとして数えられています。タックスヘイブン以外の国による Tax Competition があり、これに対する対策は今のところ何もありません。だから、ある意味では、Tax Competition が進行中であるという状況です。これは、後に述べる BEPS でも、採りあげられています。

11. 法人税の法定実効税率

法人税の実効税率は日本でも最近騒がしくなってきました。問題は、まず、実効税率とは何ぞやという、定義の問題があります。これは決して簡単ではありません。難しいです。日本租税協会が設立される際の模範とされた、アメリカの National Tax Association という組織の1979年の年次大会で、サリー教授が司会者になって、実効税率 (Effective Tax Rates) のシンポジウムがあり、この実効税率を議論しているのです。そこでの議論は、GAAP (会計原則) に従った Net Profits に対する税金が実効税率だということだったようです。そうすると、税法にはいろいろな特典があるので、会社によって実効税率が違ってくるのです。

これに対し、今一般に使われている実効税率を、私は法定実効税率と言っています。その国の税法によって Taxable Income (課税所得) とされたものに対するパーセントです。税法に書いてある税率をただ横に比較するだけで、中身は実質的に必ずしも同じではないということがあります。しかし、比較しやすい方法としては、法定の実効税率でいくよりしょうがないのです。何が実効税率かと詳しくやっていると、どこかにはまり込んでしまって抜け出せなくなるので、実効税率は法定の実効税率で、あまり細かいことは言わないでいくということだと思います。

最近、法定実効税率を下げるのが盛んに議論されています。その目的の第1は、外資導入です。外資企業が事業拠点を選ぶときに、日本

の国際的に高い法人税が阻害要因になってはいないかという危惧です。外資導入を図るには、税金が安いだけでは来ません。やはり経済的に何かの魅力がないと、来ないわけです。また、企業が拠点を選ぶには色々な要因があり、法人税だけが要因にはなりません。しかしながら、他の要因がほぼ同じであれば、法人税が高いということは致命的な原因になるかもしれません。2、3日前にJETROの会長が日経新聞で、実効税率は近隣の国と比較されることがあるので、下げておいた方がいいと言い、企業がその国に行くときの第1次試験の要件なので、税金が高いと第1次試験に落ちてしまって、第2次試験に進めないと表現していました。確かに外資にフレンドリーな環境をつくる意味では非常に重要です。

外資も日本で稼いだら、日本の子会社の法人税を払います。幾つかの国では、日本を含めて、租税条約上、子会社の国外の親会社に支払う配当の源泉税が零になっており、親会社の国では、外国子会社から受取る配当は益金不算入になっており、外資企業にとって、結局日本の子会社が払う税金が問題になります。なので、それを下げておかないといけないのではないかということです。特に、日本企業が国外に生産基地を設けることで、国内の産業がだんだん空洞化しつつありますから、外資を引っ張り込んでくるのはやはり重要ではないかと思ひますし、空洞化そのものを止めることも必要です。結局は、日本の雇用の問題に繋がります。

それから、第2の目的は、日本企業の国際的競争力強化です。昔、法人税が競争力に影響しないのではないかという疑問が提示されたので、学者間で非常に議論されたことがあります。その議論の結論は、法人税は競争力に影響し、高いと競争力が減じるという結論になったと理解しています。なので、やはり日本企業の国際的競争力を上げる意味でも重要です。

日本の法定実効税率は、復興特別法人税を外すと35.64%です。ところが世界の平均は30%

を切っていて、皆さん大体25%ぐらいだと言っ
ています。下記の法定実効税率の表は、OECD
のデータベースから引っ張ってきました¹。そ

れぞれの国の法定実効税率です。地方税も入っ
ています。

Country	Central government corporate income tax rate	Adjusted central government corporate income tax rate	Sub-central government corporate income tax rate	Combined corporate income tax rate
Australia	30.0	30.0		30.0
Austria	25.0	25.0		25.0
Belgium	33.99 (33.0)	34.0		34.0
Canada	15.0	15.0	11.3	26.1
Chile	20.0	20.0		20.0
Czech Republic	19.0	19.0		19.0
Denmark	25.0	25.0		25.0 [24.5%]
Estonia	21.0	21.0		21.0
Finland	24.5	24.5		24.5
France	34.4	34.4		34.4
Germany	15.825 (15.0)	15.825	14.4	30.2
Greece	26.0	26.0		26.0
Hungary	19.0	19.0		19.0
Iceland	20.0	20.0		20.0
Ireland	12.5	12.5		12.5
Israel	25.0	25.0	0.0	25.0
Italy	27.5	27.5		27.5
Japan	28.05(25.5)	26.2	10.8	37.0
Korea	22.0	22.0	2.2	24.2
Luxembourg	22.47 (21.0)	22.5	6.8	29.2
Mexico	30.0	30.0		30.0
Netherlands	25.0	25.0		25.0
New Zealand	28.0	28.0		28.0
Norway	28.0	28.0		28.0 [27.0%]
Poland	19.0	19.0		19.0
Portugal	25.0 [23%]	30.0	1.5	31.5 [29.5%]
Slovak Republic	23.0	23.0		23.0
Slovenia	17.0	17.0		17.0
Spain	30.0	30.0		30.0
Sweden	22.0	22.0		22.0
Switzerland	8.5	6.7	14.4	21.1
Turkey	20.0	20.0		20.0
United Kingdom	23.0	23.0		23.0 [21.0%]
United States	35.0	32.8	6.3	39.1

(Source: OECD)

番外

Hong Kong	16.5%
Singapore	17.0%

1 http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/tax-database.htm#C_CorporateCapital

この中に日本が入っていますが、最後の欄がなぜ37.0%なのかわかりません。復興特別法人税を入れると、38.01%と言われていたので、それとも異なり、この37.0%だけは根拠がわかりませんが、それ以外は大体正しいと思います。

私が角括弧で足しているのは、OECDが発表した後に税率が下がった国です。例えばデンマークは、さらに0.5%下げました。ノルウェーが1%、ポルトガルが2%下げています。イギリスは23%に下げたのですが、2014年の4月1日から21%になりました。イギリスは、地方の所得課税がないので、かなり低い税率ということです。

この中に入っていないのは、香港とシンガポールです。番外として挙げておきました。

実効税率の問題は、日本のタックスヘイブン対策税制のトリガー税率にも関連してきます。今のトリガー税率は高いから、もっと下げるべきではないかという批判が出ています。

この表を見るとわかりますが、法定実効率は、アメリカが一番高いのです。その次が日本で、更にフランスとなっています。

アメリカは、今のオバマ政権のプロポーザルでは35%を28%まで下げて、製造業については25%というのを打ち出しています。2014年3月にWays and Means CommitteeのチェアマンのDave Campが、5年かけて25%まで下げるといふ改正案を出しています。ですから、どちらになるかはわかりませんが、向こうは連邦議会の力が強いのですから、Dave Campが優勢かもしれません。下がることは間違いありません。そうすると、日本が世界で一番高いことになると思います。

12. 新しい傾向

最近の国際租税の新しい傾向について述べたいと思います。FATCAは、最近の新しい傾向です。更に、最近の傾向として、BEPS, Double non-taxationとE commerce, GAAR, 新

興国の隆盛を話したいと思います。

12-1. FATCA

まず、FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act) です。これが最初に出てきたときは、外国の金融機関に30%の源泉徴収税を脅しに使う、自分の国のタックスペイヤーのアカウントを、知らせろというのは、アメリカ政府は何て身勝手なのかと思いました。

ところがあれよあれよという間に、他の国の政府によって受け入れられました。特にIntergovernmental Agreement (IGA) が次々と締結されました。日本はモデル2なので日本政府の関与はありませんが、イギリスはモデル1なのです。イギリス政府は、自分がイギリスの金融機関から情報を集めて、それをアメリカのIRSに渡す契約をしたのです。

それが、今度は、Automatic Exchange of Financial Informationにつながってくるのです。そういう方向へ流れてしまったのです。最初はひどい制度が出てきたと私は思ったのですが、世界中にうまく溶け込んでいって、あれよあれよという間に、新しい傾向の主流になっているということです。

注として言っておきたいのは、Rubik Agreementがあります。このFinancial Information開示の狙いの相手は、スイスの銀行ですが、スイスの政府も自国の金融機関を守るために、背後で動きました。

Rubik Agreementは、アカウントの所有者を明かす必要はないけれど、代わりに、アカウントの所有者である相手国の納税者から源泉徴収税を取って、それを相手国に渡す制度です。例えば、イギリス政府とスイス政府が合意をしています。スイスの銀行の秘密保持を守るのが背後にあるので、要するに源泉徴収税を、口座保有者から取って渡すから勘弁してくださいということです。それを、スイスは、イギリスとオーストリアとの間で締結しました。

ドイツとも合意しましたが、ドイツの連邦議

会は承認を拒否し、宙に浮いています。恐らく Rubik Agreement は、これ以上発展しないと 思います。今 Automatic Exchange of Information の方向で走り出していますから、そちらの方でいく気がします。

12-2. 租税回避-BEPS

OECD の租税委員会は、昔から租税回避に関心をもっていました。遡ると、OECD が1977年に Tax Avoidance and Evasion の Working Party をつくりました。何が Avoidance で、何が Evasion かを研究し、1980年にその報告書を出しています。もしも学者で、国際租税回避を勉強しようという人がいたら、ぜひこれを読むべきです。しかも短いのです。各国の報告書が後ろに付いていますが、それを外せば本文で17ページぐらいです。

彼らは一生懸命、真面目に議論しています。しかも単なる机上の空論に走らず、実務がどうなっているかを注意しながら述べているので、面白い報告書です。その結論は、両方の定義には完全な解答はありません。ただし Evasion についてはそれぞれの国が同じようなもので、相違はありません。許容されない租税回避については、やはり裁判所の支持に依頼せざるを得ないということです。日本も、裁判所がある程度救ってくれているところがあります。

しかし裁判所に依存するといっても、税務当局の考えと裁判所の考えが、必ずしも同一ではありません。そうすると、立法的な解釈として、GAAR と SAAR に解決を求めるということになります。GAAR は General Anti-Avoidance Rule で、SAAR は Specific Anti-Avoidance Rule です。ただ、SAAR は、Avoidance の行為が発生してから動かざるを得ないので、後追いになってしまうという欠陥があると述べています。そしてループホールを使うのは、何ら合法的で問題はないという意見があるけれど、それには反対であるというのを最後に述べています。私が当時上記の OECD 報告書を手に入れ

て、面白いと思いました。

OECD は、2013年に、BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) について報告書 (下記⑨) とアクションプラン (下記⑩) を出しましたが、その前から、BEPS に関連する OECD の報告書が幾つも出てきています。それらの OECD の報告書を、時間的順序で、下記に掲げます。これらの報告書 (下記②乃至⑧及び⑩) が積み重ねられて、2013年の BEPS に繋がったと見えています。

- ① A Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs: "Tax Evasion and Avoidance" (1980) (Working Party on Tax Avoidance and Evasion 1977)
- ② Study into the Role of Tax Intermediaries (Fourth OECD Forum on Tax Administration, Cape Town, South Africa) (10-11 January 2008)
- ③ Engaging with High Net Worth Individuals on Tax Compliance (Fifth OECD Forum on Tax Administration, Paris, France) (28-29 May 2009)
- ④ Building Transparent Tax Compliance by Banks (2009)
- ⑤ Addressing Tax Risks Involving Bank Losses (2010)
- ⑥ Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure (1 February 2011)
- ⑦ Corporate Loss Utilization through Aggressive Tax Planning (30 August 2011)
- ⑧ Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues (5 March 2012)
- ⑨ Addressing Base Erosion and Profit Shifting (12 February 2013)
- ⑩ Aggressive Tax Planning based on After-Tax Hedging (13 March 2013)
- ⑪ Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (19 July 2013)

上記に掲げた OECD 報告書を簡単に説明しましょう。

②は Tax Intermediaries を対象にしています。彼らが Tax Avoidance をプロモートしているということです。それから③は、お金持ちが税金を逃れようとしているということです。④と⑤は、銀行が租税回避に果している役割を述べています。⑥と⑦は、Aggressive Tax Planning について述べています。⑧はハイブリッドのミスマッチアレンジメントです。ハイブリッドというのは、主体としてのハイブリッドと、Financial Instruments のハイブリッドとがあります。⑨の Base Erosion と Profit Shifting についての報告書が出た後も、⑩ヘッジングによるアグレッシブプランニングの報告書が出ています。そして⑪が Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting です。これが今話題になっているわけです。この中で、15のアクションが目標として挙げられています。

今度の OECD の BEPS プロジェクトで特筆すべきことは、各国が今迄に樹立した租税制度（国内税法及び租税条約）は、不十分であるかもしれない。従って、改革の必要があるという考えに基づいていることです。単に租税を回避する納税者を批難するのではなく、自らを振り返って租税制度を改革していこうとする態度は正しいと思われます。

上記のアクションプラン発表の後に下記の報告書ドラフトが公表されています。

(1) Action 13

Public Consultation: Discussion Draft on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting (30 January 2014)

(2) Action 6

Public Discussion Draft: BEPS Action 6: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances (14 March 2014)

(3) Action 2

(i) Public Discussion Draft: BEPS Action 2 Neutralise the Effects of Hybrid Mis-

match Arrangements (Treaty Issues)

(ii) Public Discussion Draft: BEPS Action 2: Neutralise the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements (Recommendations for Domestic Laws)

(4) Action 1

Public Discussion Draft: BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy (24 March 2014)

上記の(1)Action13は、移転価格ガイドラインと BEPS の両方に関係してきます。これに述べられている Documentation の中心は、世界全体のオペレーションについてのマスターファイルと各国のローカルファイルを作ろうということです。今までの移転価格の Documentation は、ローカルファイルなのです。ところが多国籍企業の場合は、世界的な規模でやっています。全体がわからないと駄目だということで、マスターファイルを出させようということです。そしてマスターファイルは英語で、ローカルファイルはその国の言葉でいいと書いています。

Country-by-Country Reporting は、NGO が盛んに主張していました。要するに、所得をあげた国で税金を払わないで、税金が安い、実際のビジネスがない所で税金を払っているのが、Country-by-Country Reporting で見極めることができるということです。このディスカッションドラフトでは、テンプレートを用意しています。テンプレートについてはいろいろと批判がありますが、まだディスカッションドラフトの段階なので、変わると思います。そういう点で注目されるものです。

率直に言って、私は、BEPS の問題は、非常に政治問題化してしまっていると思います。G8 と G20 の場で問題にされているだけでなく、アメリカでは、2012年から2013年にかけて、連邦議会の上院の公聴会で、有名企業による租税回避が問題とされ、英国では、2013年に House of Commons の公聴会で、同様に問題にされま

した。このように政治問題化していますが、地道な努力も必要です。OECDの租税委員会、関連のワーキングパーティ及びCTPA事務局の皆様は大変忙しく、一生懸命作業している最中です。

BEPSの内容は皆さんご存じだと思うので省略しますが、2015年12月までに15のアクションプランをどのようにやっていくかです。今年9月と来年9月、来年12月の3つの段階に分けて、15のアクションプランを出すことを、下記のように、OECDは約束しています。ですからこの2年間は非常に忙しいということです。

(1) 2014年9月迄

- (i) Action 1 (Digital Economy)
- (ii) Action 2 (Hybrid Mismatch Arrangements)
- (iii) Action 5 (有害な税の競争) (OECD加盟国対象)
- (iv) Action 6 (租税条約の濫用)
- (v) Action 8 (移転価格ルール)
- (vi) Action13 (移転価格ドキュメンテーション見直し)
- (vii) Action15 (BEPSプロジェクトで展開された対策実施のための多国間協定)

(2) 2015年9月迄

- (i) Action 3 (CFCルール強化)
- (ii) Action 4 (利子その他の金融上の支払の控除制限) (国内ルールについての推薦)
- (iii) Action 5 (有害な税の競争) (OECD非加盟国対象)
- (iv) Action 7 (PEの人為的回避)
- (v) Action 9 & 10 (移転価格のリスクと資本及び高リスク取引)
- (vi) Action11 (BEPSの資料の蒐集と分析方法)
- (vii) Action12 (Aggressive Tax Planning)
- (viii) Action14 (紛争解決のための租税条約上の措置)

(3) 2015年12月迄

- (i) Action 4 (利子その他の金融上の支払の

控除制限) (移転価格ルールの変更推薦)

- (ii) Action 5 (有害な税の競争) (現存するルールの変更)
- (iii) Action15 (多国間協定の発展) (多国間協定の展開)

また、OECDは、ドラフトを作るときに、パブリックオピニオンのコメントを求めるわけですが、そのスケジュールがOECDのウェブサイトで公表されています。これにはパブリックコンサルテーションも含めています。こういう予定で皆さんの意見を聞くということです。書くのは時間がかかるので大変ですが、関心のある方は、その定められた期間内にオピニオンを送るといいと思います。

BEPSの報告書が2015年12月までに出るわけですが、出て終わりではありません。出て始まるのです。それが事の始まりなのです。だから問題は、それからどうするかです。OECDでCTPAの事務局長をやっているPascal Saint-Amansは、各国が協調してやらなければ駄目だ、単独でやっては効果がないと言っています。何で、BEPSプロジェクトを、こんなに急いでやっているかという、時間が長くなると、それぞれの国が勝手にやってしまうからです。そうすると効果が薄いので、やはりみんなが一緒に団結してやらなければいけない。だから急ぐのだと言っています。現に、オーストラリアは、一部自国単独で始めています。私も、各国が協力して、同じ方向で進んでいくようにしないと、効果がないと思います。

12-3. Double taxation と Double non-taxation

BEPSプロジェクトの中で、Double non-taxationが弊害として強調されています。

Pascalは、Double taxationとDouble non-taxationを並列して述べています。OECDはモデル条約でDouble taxationをなくすために、一生懸命やってきて成功した。しかしながらその成功の結果、Double non-taxationが出てき

たと言っています。私は Double non-taxation は OECD の努力とは関係なしに、前からあったと思っていますが、Pascal はそういう言い方をしています。

OECD の努力のお陰で国際的 二重課税が減少しているという功績は認めますが、そのために二重非課税が増えたということはないと思います。むしろ、タックス・プランニングが進歩したために二重非課税を活用する機会が増えてきたということであろうと思います。そうはいつでも、二重非課税の機会が、絶対数として多いという訳ではないと思います。

12-4. Electric Commerce-Digital Economy

Electric Commerce についての問題が再燃しています。一度 Electric Commerce は問題になったのです。問題点は、Income Tax では PE と Characterization, 更に、VAT の徴収があるわけです。

そのときは、PE はサーバーがある所に存在するということで話が落ち着きました。Characterization は OECD の報告書が出ています。ところがそれはどうも不十分なので、もう 1 度見直そうということではないかと思います。

それから、VAT の徴収も大きな問題です。新聞報道によると、日本では来年あたりに外国のインターネット販売のオペレーターに登録させて、消費税を払わせようという動きがあるようです。アメリカでは、州の売上税で同じような問題が今起きています。これは今後どう動くかという問題だと思います。

普通は OECD がドラフトを書いた上でオピニオンを求めるのですが、これに関してはドラフトを書かないで、最初から意見を言ってくれと、手ぶらでお願いしています。そして集まっ

たコメントを、ウェブサイトに載せています。OECD の報告書が今年の 9 月に予定されているということです。

12-5. GAAR

私は率直に言って、日本では、GAAR (General Anti Avoidance Rule) があってもなくても大体同じだと思っています。ですが、GAAR が決め手だと言う人もいますので、GAAR の採用の状況を調べてみたところ、下記のようになっています。²

(1) GAAR 採用についての各国の動向

- (i) Australia (1981),
- (ii) Belgium (1993) (replaced by general anti-abuse provision²⁰¹²)
- (iii) Brazil (2001),
- (iv) Canada (1988),
- (v) China (2008),
- (vi) Germany (2008),
- (vii) Hong Kong (1986),
- (viii) India (2013) (2016年 4月 1日施行予定),
- (ix) Ireland (1989),
- (x) Netherlands (Statutory GAAR-1930s, Judicial GAAR ? 1987),
- (xi) New Zealand (1974),
- (xii) Poland (2006),
- (xiii) Singapore (1988),
- (xiv) South Africa (2006)
- (xv) South Korea (No GAAR, but codified substance over form principle (1960s) and economic substance principle (2007),
- (xvi) U. K. (proposed) (Aaronson Report) (various jurisprudence based on Ramsay v. IRC (1981)),

² PwC: General anti-avoidance rules: What are the key elements to a balanced approach? (www.pwc.com/taxcontroversy) June 4, 2012.

但し、Belgium については、Quaghebeur, More Guidance on Belgium's General Antiabuse Rule, TAX NOTES INTERNATIONAL, Sept. 10, 2012p. 1039

(xvii) U. S. (No GAAR, but economic substance doctrine codified in 2011)

(Source: PwC)

(2) 日本の場合

日本で一番有名なのが、法人税法132条の同族会社の行為計算否認です。これはまさにSAARですが、かなり広いと思います。

132条は、法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、計算をし直すことができると言っています。これはまさにAnti-Avoidanceですが、この文章だけでは客観的な基準が何らないのです。

私は、これをどういう理由で合憲にしたのかに関心がありました。だいぶ古いのですが、昭和53年4月21日の判決で、最高裁がこれは合憲だと言っているのです。ところがこれを読んでみると、原審が判示するような客観的、合理的基準に従って同族会社の行為計算を否認すべき権限を税務署長に与えられているものと解することができる言っています。

原審（札幌高等裁判所昭和51年1月13日判決）はどう言っているのかと思って見ると、純粋経済人の行為として不合理、不自然なものが認められるか否かを基準として判定するべきものと解されると、だから合理的な基準があるということです。率直に言って、それ迄の判決における裁判所の解釈を入れればそうなるかもしれませんが、条文だけ見ればこんなことは出てこないのです。考えてみると、同族会社の計算否認の規定は1923年にできているのです。ですから昭和51年（1976年）までの間に、大変な歳月が経っています。その間に裁判例がたくさん出ているわけです。それで今言った「純粋経済人」の基準は、裁判上かなり確立されてきていることになるわけです。ですから、条文がどう言っているかではなく、裁判所がどう解釈してきたかが決め手になっています。私は、同族会社の行為計算否認規定の妥当性は、(1)適用対象

を少数者による支配のある会社に限定していることと、(2)裁判所が独自の具体的適用基準（純粋経済人の行為として不合理・不自然な行為計算）を加えていることにあると考えています。

むしろ、日本で将来GAARの規定を設けるとどうなるか。132条の言うように「法人税の負担を不当に軽減する」と抽象的に規定するのでは、憲法84条違反だと思います。裁判所が言っている「純粋経済人の行為として不合理、不自然な行為又は計算」と規定するのは、具体的になってくるのでいいでしょう。

もう1つは、タックスプランニングをやる時は、必ず税法規定を使うわけですから、その税法規定を濫用した場合には、それを認めませんという規定は可能であると思います。最高裁判所は、例の大和銀行事件の、クックアイランドを巻き込んだ外国税額控除の余裕額の利用は、外国税額控除制度の濫用だと言っています（最高裁判所平成17年12月19日判決）。税法規定を濫用した場合は駄目だという言い方は合憲であると思います。

それから、ドイツ法の形成可能性の濫用、或いはフランス法の濫用（Abus de droit）も、日本立法の参考になります。

12-6. 新興国の隆盛

最近、経済の世界で新興国の隆盛が言われています。租税の世界でも、新興国の隆盛が目につきます。

(a)株式の間接譲渡

例えば、インドの法人の親会社がタックスヘイブンにおいて、親会社の株を譲渡しました。インドの法人は所有者が変わらないわけですが、国外の親会社の株式を譲渡したから課税して訴訟沙汰になったのが、Vodafoneのケースです。インドの最高裁（Vodafone International Holdings BV v. Union of India and another 14ITLR 431 (2012)）は課税できないと言ったのですが、国会が1962年の所得税法制定時にさかのぼって認めるという立法をしたので、裁判で問題にな

り、似たような判決が出てきました (M/s. Sanofi Pasteur Holdings SA v. The Department of Revenue, Ministry of Finance and others (The High Court of Judicature, Andhra Pradesh at Hyderabad) 15ITLR549 (2013))。高裁の段階で税務当局が負けていますが、最高裁でどうなるかです。

中国では、同じ課税問題が発生していますが、裁判沙汰にはならないのです。税務雑誌の記事を見ていると、これで税金を取られたというのがよく出てきますが、誰も裁判で争っていません。それだけインドとの差があまりにも大きく、裁判所の客観性があまり信用されていないのだと思います。

Vodafone のケースで、私共はリーガルオピニオン (鑑定意見) をインドの最高裁に出しました。最高裁の口頭弁論は、文字どおり口頭弁論で、裁判長は口頭で聞くし、弁護士が口頭で答えます。それを2~3日やって、翌週また2~3日とやるのです。

この裁判では、裁判長が、ある英文の税務雑誌の論文を読んでいて、日本の税法の下では認められているようだが、と口頭で意見を述べたので、私共にお鉢がまわってきました。その英文の論文を、私も読みましたが、アメリカ人が書いています。率直に言って、われわれ日本人の目から見ると、問題のある論文です。

その裁判長の意見を聞いて、Vodafone は日本のタックスロイヤーから意見を求めなければいけないということで、アドバイザーをしている私の友人のバリスタに相談したために、彼か

ら至急オピニオンを出してもらえないかと email が来ました。内容を聞いて、出せるということになり、2週間ぐらいかかったでしょうか。井上康一弁護士と2人で一生懸命書いて、急いで送りました。果たして裁判長が読んでくれたかどうかはわかりませんが、そのようなこともありました。

(b) 移転価格税制

最後に、移転価格です。最近、発展途上国は移転価格税制を次から次へと採用してきました。中でも注意をしなければいけないのはブラジルと中国、インド、南アフリカです。というのは、かなり独自の见解でやるところがあります。例えばブラジルは Fixed Margins という制度を持っていますし、中国は Market Premium を考えますと言っています。国連の Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries の第10章で、新興国のブラジル、中国、インド及び南アフリカの移転価格税制の適用について、それぞれの税務当局が意見を述べていますので参考になると思います。

インドのシェル・インディアのケースは、インドの子会社が海外の親会社に割り当てた株式の価格が低いので、その差額をローンとみなし、ローンの利子も取りました。右頬と左頬の両方びんたです。移転価格税制をそのように使って税金を取ることがありました。これらの国の移転価格は、注意しなければいけないと思っています。

時間も来ましたので、以上で終わります。御清聴有難うございました。