

The impact of BEPS on tax treaties

ウィーン経済大学教授 ミヒャエル・ラング
(Prof. Dr. Michael Lang)



はしがき 本稿は、平成27年1月14日に IFA 日本支部と日本租税研究協会との共催で行われたウィーン経済大学教授 Michael Lang 氏による「The impact of BEPS on tax treaties」と題する講演をとりまとめたものである。当日は、講演後の会場参加者との質疑応答まで、共催セミナー全体の司会進行を IFA 日本支部事務局長の藤井保憲氏（東亜大学通信制大学院教授）が務められた。なお、当日の配布資料については本文末尾にまとめて掲載している。

1. はじめに

身に余るご紹介をいただきまして、ありがとうございました。私とチームをこの懇談会にお招きいただきまして、ありがとうございます。本日は、このような BEPS の話をする機会を得まして、大変光栄でうれしく思っています。

2. OECD が行ったこと

BEPS に関しましては、国際課税の分野で関わりを持っている人であれば、OECD 内外で最も重要な議論になっているため、もはや完全におなじみの話題になっているかと思えます。われわれ租税専門の法律家としては、世界が変わった非常に興味深い、ある意味で楽しみな時代にあると言えると思います。これまで例えば

移転価格のようなテクニカルな話、租税の話などが主要紙の一面に載るようなことはめつたになかったかと思いますが、これほど話題になっているという意味で、われわれにとっても時代が変わり注目を浴びているような状況です。各国の国民、あるいは報道、マスコミ機関からの圧力などもありまして、政府としてもこの問題に対応しなければいけないという圧力が強くなっていました。そのような背景があり、OECD としてはまず議論のリード役を果たすという決意をし、さらにせつかくこのような勢いが高まっているので、さまざまなイニシアチブを実施に移そうという状況になっています。

といいましても、OECD がこういうことを検討したのは、今に始まったことではありません。以前からかなりさまざまなイニシアチブや検討、アイデアは存在してはいたのですが、これまでは実施しようというサポートがそれほどありませんでした。アイデアがあったとしても、引き出しあるいはファイルに仕舞ったままであったものが、今、こういう状況と環境になってきたので、OECD としても今もう1回引き出しからテーブルの上に出して実施することができると考えたようです。ということで、この問題が政治的なアジェンダに顕著に大きく載ってきました。

BEPS といいましても、非常に多くの側面、次元が含まれた議論となっています。例えば、一部のものについては国内法、国内規則を調整

する、もしくは調和化するというような話もありますが、今日はその話をするのではなく、租税条約に絡むところだけにフォーカスを当てます。

租税条約といえば、OECD 自体のフォーカスが変わったことを感じています。従前であれば、モデル条約が存在していて、その内容のアップデートが2～3年に1回のようなタイミングで起こっていましたが、主にコメントリーの書き換えになっていました。OECD としては非常に慎重にコメントリーの変更・書き換えに、フォーカスを絞ってきたと思います。しかし今では、このモデル条約そのものにフォーカスが強く当たっていると思っています。しかも、そのモデル条約の中でも、かなり重要な条文にフォーカスを当てているということです。

従前は、モデル条約の内容を変更するといひましても、OECD は非常に慎重、もしくはなかなか変えないという態度がありました。妥当な理由があつてのことでした。あまり頻繁にモデル条約の内容を変えてしまうと、2カ国間の条約上の実務を通じて全ての変更が実施・運用に移されるまで20年も30年もかかってしまう。2カ国同士がそれぞれ再交渉したり条約の中身を改正したりするという意味で、あまりにも移行期間が長くかかるという懸念がありました。移行期間が長くかかり過ぎるという課題を乗り越えるために、OECD としては、条約の変更の方法自体、新しい方法で行おうとしています。OECD の想定では、今年のうちには条文の中身、実施と実態について合意が得られるであろうということを想定していて、その後は何らかの多国間の枠組み、条約等を想定することによって、各2カ国間の条約がモデル条約の新しいバージョンに適合できるように、調整を可能とするという方法を考えています。もしこれが実現できれば、全ての変更が2～3年の移行期間で済むのではないかと想定していて、この方法は非常にイノベティブで大胆、野心的ですが、うまくいくかどうかはまだ誰も

分かりません。

条文の中身に入っていきます。15のアクションプランが提案されていますが、全部が租税条約に関連するわけではありません。本日は関連するアクションプランの1、2、6について話をします。

3. BEPS 行動計画1 電子経済

OECD の提案の中には、非常にうまく細かく書ききれているところもありますし、曖昧な部分もありますが、まず、曖昧なままであるところで、しかも議論の中心になっている最も心臓部とも言えるモデル条約第5条について話します。これについては、もうマスコミ報道等を通じ散々公開の場で議論されています。例えば、アマゾン、グーグル、アップル、スターバックスや大規模な多国籍企業が議論の中心になっていました。デジタル経済で活動している企業にとりまして、ある国でマーケットプレゼンスが非常に大きかったとしても、現行の原則の下ではPEにならないということで、課税がされていないという議論です。

PE については第5条で定義してありまして、事業を行う一定の場所という表現が使われていますが、例外もあるということで、5条のパラグラフ4にそれが書いてあります。例えば付随的な、あるいは準備補助的な事業ということが書いてありますが、このパラグラフ4について多くの政府が濫用されているという懸念を持っています。つまり、非常に能動的・積極的な事業活動が存在していたとしても、課税ができない現状があるということです。これについては、パラグラフ4を全部削除してしまうという提案もあります。つまり例外リストはもうなくすということですが、これはかなり抜本的、かなり革新的な変更となるので、これは実施に移されないのではないかと私は思っています。

ただ、現実的に考えて、何らかの変更はなされるであろうということです。その場合には、

本当に補助的・付随的・準備的な作業のみに限定するというように例外部分を縮めるのではないかと思われます。

第5条のパラグラフ4の変更の話はそもそも行動計画1、すなわちデジタル経済に関連するアクションとして出ています。そこで念頭に置かなければいけないのは、行動計画1というのは、租税条約だけに係わるものではなく、また直接税だけではなく、間接税にも関わってくるということです。ひょっとしたら、OECD自身の議論が間接税の方に重心をシフトするかもしれせん。

4. BEPS 行動計画2 ハイブリッド ミスマッチの効果の無効化

次の話が、行動計画2の一部に関連するところです。ハイブリッドミスマッチ取り決めの影響を無効にする、もしくは失わせたいということです。世界各地に数多くのタックスプランニングが実施されているということ、OECDは認識してしまっていて、国内法と条約でミスマッチがあったりすると、特定の取引、取り決め、構造などにおいて、二重非課税の状態になってしまうということで、その影響を排除したいのです。

特に、所得を複数の納税者に配分する際のコンフリクト問題について、OECDは懸念してしまっていて、既に90年代からOECDとしてはこの問題に取り組んでいました。90年代にさまざまな作業を行った結果、1999年にパートナーシップレポートが出てしまっていて、その段階で既にたくさんの変更が提案されていました。

90年代の活動と、その結果、1999年にパートナーシップのレポートが出たということで、2000年にそれがコメントリーに入りました。所得のアロケーションの問題について解決する場合に、ある一方の締約国ではパートナーシップは課税対象となっている、他方の国においては、ルックスルーの扱いをしているというとき

については、実質受益者の居住する国家の方が優先するというので、源泉国よりも居住国の方が優先することになりました。

その段階では、OECDとしても、モデル条約そのものの変更までは行わず、コメントリーだけを変えるということにしていました。しかし、コメントリーと条約を比較すれば、コメントリーの方はそれほど法的な拘束力を持たないということがあります。この15年間の実務と経験を振り返ってみますと、各国、あるいは各国の裁判所、司法のこのコメントリーに対する受け止め方については、反応が違うところがありまして、OECDとして自ら出したパートナーシップレポートとコメントリーに入った考え方が、一部の国あるいは司法当局から受け入れられていないと認めざるを得ません。とりわけドイツの連邦財政裁判所の判決では、OECDのパートナーシップのレポートほぼ全てとっていいほど受け付けず、コメントリーについては、法的な根拠とはならず、条約の変更が必要であるという考えが出されました。

こういう経過がありましたが、OECDとしては、今こそコメントリーだけではなく、モデル条約の中身そのものを変えるタイミングがようやく来たかと判断して、BEPSの中の行動計画2について、昔のパートナーシップレポートに含まれていたアイデアをあらためて提案して、モデル租税条約第1条のパラグラフ2に入れようという提案があります。

OECDの考えとしては、必ずしも受け入れられてこなかったパートナーシップレポートについて、これに法的根拠を与えるということです。もう一つは、パートナーシップレポートの中に書かれていたアイデアについて、パートナーシップ以外の形態の事業についても適用するというを考えています。当時、最初にそのレポートが出た段階では、パートナーシップの問題のみの解決策ということでフォーカスが当たっていましたが、今般の提案としては、パートナーシップ以外、例えばトラストなどの

形態のものについても、所得配分の問題として提案しています。

しかし、リスクの可能性もあります。OECDとしては、法的根拠を自らの考えに従って与えたいということで、いわば明白ではなかったのを明白にしようという意図があるかもしれませんが、一方で、各国の裁判所が異なる判断を下す可能性があります。その場合に、一部の裁判所の考えとして、パートナーシップに関する条文がなかった昔の条約と、それが入ってきた新しい条約とを完全に区別して適用するかもしれませんが。その場合には、全ての租税条約に関して、パートナーシップリポートに入っていたOECDの考え・解釈が全部無効になってしまう、意味がなくなってしまうという本質的なリスクが伴います。

OECDの提案については、ほとんど新しい内容はないといいますが、その95%は既にアメリカの条約の下で実務では行われているものです。例えばハイブリッドに関するものについては、もう典型的と言えるほど広く存在し、使われているものです。なので、先ほども言いましたが、BEPSについては今になって突然出てきた新しいアイデアではないということです。条約に関連するBEPSの部分だけを取ったとしても、9割方アメリカの実務から取ってきたものです。ということで、アメリカの条約の下で実務の経験が豊富な人にとっては、これからこれがもし適用された場合には、実務上非常に有利だということになります。

一方で、BEPSを実施に移すことによって、全世界の利益になる、全世界の正義のためだと考えてしまうのもちょっとナイーブすぎるかなというところもあります。私が見たところでは、やはりOECDの加盟国の中でも、影響力がある特定の大国が自国の利害を考えていると私は思います。

条文の提案として、所得について、ある企業もしくは取り決めを経由して、もしくはそこから発生する所得があったとして、部分的あるいは

は全体としていずれかの締約国の税制の下で非課税であるという扱いであった場合には、これは居住地国の居住者の所得として見なされますが、そのときには、その所得が居住地国の課税の目的上、居住者の所得とされる場合に限定すると書いてあります。この点について、なぜこの場合には所得だけに限定しているのかという問題があります。そもそもモデル条約自体がインカム&キャピタルということで、資産についても含めているのに、なぜ今回の提案のハイブリッドミスマッチについてはインカムだけに限定しているのかということです。ここで、疑いとして、どうしてもアメリカの条約を丸写ししているだけではないかと考えざるを得ません。アメリカの例ですと、資産と資本は含まれていないので、アメリカのルールをそのまま持ってきたので所得だけになってしまっているのではないのでしょうか。そうすると、既存のOECDのモデル条約の概念と整合しないのではないかという疑惑があるので、もし本来こういうルールを本当に作るのであれば、所得だけではなく、動産あるいは資本等も含めるべきです。

また、今回、「課税上の透明性(fiscally transparent)」という表現が初めてこういうところに入ってきました。もしこれがそのまま施行に移されると、法的な表現となってきます。確かにわれわれの実務は、日常的にこれまで透明・非透明、課税対象だ、そうではないという表現はしてきたかもしれませんが、もしこれが本当にこのOECDの文言に入ってくるとすれば、最終的には各国の裁判所が部分的に、全体的に透明かそうではないかということの意味を解釈しなければならなくなります。しかし、しばしば透明か、透明ではないかということについては明白ではないことが発生しているはずで、世の中全てに当てはまることで、必ずしも白黒つけられないことがあります。どうしても中間のグレーゾーンというものは、どんな問題でもかなりあるものであります。随分前のジャン・ピエール・ル・ゴール先生のパートナーシップ

に関するゼネラルリポートが思い出されますが、結局、実質としてはパートナーについての扱いは、各国法域ではばらつきがあります。そこで、どのようなエンティティが透明であって、透明ではないという線引きをどうするのかという難しい課題があります。

アメリカのモデル、もしくはアメリカの条約に基づいた考えになっていると言いましたが、小さな違いがあります。今回の提案では、部分的もしくは全体として「fiscally transparent」と書いてあります。アメリカについては、部分的もしくは全体としてというところがなく、「fiscally transparent」という表現のみ書いてありますので、もし、こういう違いを残したまま引き写すということにすると、解釈の問題が出てくるという本質的なリスクがあると私は思っています。

5. BEPS 行動計画6 租税条約の濫用防止

条約に関連する部分としては、今回の提案の中では行動計画6が一番大きな部分かと思えます。適切ではない場合については特典は認めないという内容で、三つのタイプのイニシアチブが含まれています。

まずは、モデル条約の中の条文やリコメンデーションに関して、国内ルールについてのデザインにおいて、想定されていない、あるいは適切ではない場合には条約の特典は付与しないことにすると書いてあります。

その次に、租税条約というのはそもそも二重非課税を生み出すことを想定したものではないということを明確にするということです。ただし、タイトル・前文を変えたとしても、これが法的にそれだけ力があるだろうかとは疑問に思っています。例えば、モデル条約の前文の中で「OECDのモデル条約としては、そもそも二重非課税をもたらすことは想定していません」と書いたとします。しかし、よくよく条文

を見て特に変更しないところ、例えばエグゼンションメソッド等についてのところを見いきますと、結局は二重非課税に終わってしまうというリスクが存在しています。日本にはあまり関係ないかもしれませんが、同じくモデル条約20条の学生のところについても、結局は二重非課税になってしまうというリスクはどうしても残ります。そうすると、前文もしくはタイトルの表現を少し変えたとして、「二重非課税にすることを想定していません」と言っても、裁判所にとってもあまり説得力はないのではないかと個人的には思っています。

三つ目の項目については、非常に興味深いと思います。かなり考え抜かれた慎重な書きぶりになっていまして、一般的に各国とも他方の国と条約の締結をする前に、相手国についてこういうことを検討しなければいけないというようなことを定めておくを書いてあります。いわば、これから条約のパートナーとして相手の国が適格であるかどうかを考える際に、一種の確認するための基準・要件を考えておいて、それを満たしているかどうか確認せよということになると思います。しかし今のところはアイデアとして出ているだけであって、OECDがこれをさらにもっと細かくアピールする、もしくは説明するということはないでしょう。

二つ目の項目について、タイトルと前文を変更するという話は先ほどいたしました。アメリカだけではなく、他の国の条約の実務の中で、既に存在している考え方であって、日本についてもご経験があるということは私も承知してまいりまして、こういう条文をモデル条約にも入れていこうという考え方です。つまり、より全般的、一般的な濫用防止規定も入れていくということです。一方では特典制限条項(LOB)に加えて、より全般的な濫用防止規定を入れるという考え方です。

LOBの条文については、OECDとしてはどこに入れるのが一番いいのか、まだ場所としては決めかねています。ただし、はっきりしてい

ることは、アメリカの条約に入っている LOB とほぼ一致する内容となると思われます。

6. LOB

LOB の条文の適用の範囲に関しては、分配・配分のルールは入っていますし、またメソッドについても入っています。だからといって、全ての条文に適用されるわけではありません。例えばモデル条約の MAP に関する 25 条については対象外になります。

LOB については、皆さんもご自身の条約の下でご経験があるのでおなじみだとは思いますが、アロケーションルールもしくはそのメソッドの条文について、特典を享受するためには、一定の適格性がなければなりません。それについて、適格性の基準が必要です。どういう人が適格であるべきでしょうか。個人は、一般的には適格が認められるでしょう。OECD として解決されていないのが、集団的な投資ビークルです。また、国家、国有企業について、一般的には適格があるという考え方は理解できるのですが、国あるいは国有企業が絡んでいるのであれば、濫用のリスクはないという考え方に対して、EU の観点から言えば、難しい点があります。EU では、国家補償に関する条文がありますので、ある特定の企業が特典を享受するためには、EU として承認をしなければいけません。その承認についても、かなり条件を満たしておかなければいけません。国家もしくは国有企業は、常に条約の特典を享受することができるが、そうではない民間のところについては、常に特典を享受できるわけではないとなれば、国家・国有企業が特恵的特別な扱いを受けるということになり、EU の公企業に対する優遇の禁止に抵触します。

多くの部分が、アメリカのモデル条約に似た内容になっています。例えば株式を上場しているという場合には、一般的に濫用のリスクもないので適格であるという考え方ですが、これも

また EU の法律によれば問題となり得るということ。どの証券取引所ということを書くのかということです。もし一方の締約国の取引所に限定した場合には、自国の市場について優先する、もしくは特恵的な地位を与えて、他国の取引所を差別するという扱いだと見なされる可能性もあって、その場合にも EU のルールに抵触します。

それに加えて、慈善団体、年金基金についても条文ができる予定です。アメリカのモデル条約に存在しているとおり、実質所有権、あるいは課税ベースの浸食の問題についても入ってきます。

さらに、事業を能動的・積極的に行っているかどうかです。そういう活動がある場合には、適格であるという考え方です。また、デリバティブなベネフィットについては、今現在議論が行われています。なぜかといえば、EU の法律の下ではこれは要求されるかもしれませんが、アメリカとしては懐疑的であるという意見の違いがあります。また、裁量的な救済、すなわち一種の猶予を認めるということについては、全ての条件を満たさなくても特典を認めるという考え方で、主たる目的が租税負担を最小化するための取引であるのではないということが明白な場合には特典を認めるということです。

つまり、OECD としては二つの方向で対応しようとしています。一つには、LOB という非常に具体的特定の内容に関する条文で、非常に具体的・個別的な要求を書き込んだものと、もう一つがかなり全般的な一般的な濫用防止の条文です。

7. Art X Par 7 についての OECD の提案

この提案については、珍しくアメリカ由来のものではないという数少ない内容のうちの一つです。アメリカのものではないということもあって、アメリカとしてはかなり懐疑的な立場を

取っているのです。この提案が採用されるかどうか分かりません。ただ、これまで公開されている文書等を見れば分かりますが、少なくとも今の時点のOECDの考え方としては、加盟国に対して特典制限プラス一般的な濫用防止の両方を要求しなくてもいいのではないかと考えています。最低限、どちらか一つが入っていればよいのではないかと考えているように思われます。そうすれば、アメリカのような立場の国についてもより受け入れやすくなるだろうという考えです。恐らくアメリカは自らが締結する条約の下で、GAAR（一般濫用防止規定）のようなものは入れないでしょう。

なぜかといいますと、実際にこのようなことがアメリカであったからです。イタリアとの条約にGAARの条文が入っていました。しかし、調印で否決されて、批准されないままに終わってしまったという実績があるからです。

このルールについては、複数の意味で面白い点があります。まずアメリカが持っているものとは違う考え方ということです。だからこそ、アメリカがどういう対応をするか、反応をするかについて、興味深いところです。また、全世界のトレンドを見てみますと、国内法でGAAR（一般濫用防止規定）を導入しているところがたくさんあります。例えばイギリスでも導入しました。イギリスの法文化にとっては、これは非常に大きな変更、転換だ、という言い方ができます。インドでも現在議論が進行中です。EUにおいても、一般濫用防止についてのルール導入が推進されており、これが世界のトレンドといえます。

この提案されている条文については、さまざまな分野で議論となっているものがあるのですが、幾つかだけここにピックアップしてみました。

まず、この条約の下での特典という書き方がしてあるので、国内規則に基づくものではなく、条約のみであるということが明確です。

次に、ある国と他方の国との間である条約に

のみこのルールが含まれる場合には両国間で複数の条約が存在しているときに、自動的にその両国間の全ての条約で適用されるのではなく、あくまでもこのルールが含まれる条約に基づいてということです。

他にも興味深いのが、モデル条約第24条の、無差別取り扱いに関する条文についてです。これもいわば鍵かっこ付きの一種の特典ではありますが。これがArt X par 7で適格となるかですが、私としてはそうなるのではないかと思います。メソッドの方法あるいはそれ以外ではなかったとしても、この条文で特典を享受することが可能になるからです。

モデル条約第25条の相互協議に関する条文に何か影響があるかどうかですが、個人的にはないと思います。ある納税者がMAPを申請することについて、拒絶されるべきではないと考えるからです。そもそも、なぜMAPがあるかと言えば、条約の適用についてコンフリクトが発生しているからです。それを、権限ある当局間で協議して解決できるようにするべきであるという意図であって、もしそれ自体のアクセスを拒絶してしまうことになると、モデル条約第25条で提供しようと思った法的な保護・保全が失われてしまうということになり、それはもともとの意図とは考えられないからです。

Art X par 7について、「ベネフィット」という言葉が使われていますが、この意味が何であるかを明確にする必要があります。1カ国での扱いを見るのか、もしくは両国の国においての扱いを見るのかということです。どういう意味かといいますと、例えばある納税者・企業がアロケーションルールに基づいて源泉税が低いところで適用されたい、カバーが欲しいと考えていたとします。その場合に、ある1カ国、すなわち片方だけを見た場合には確かに特典ということになるかもしれませんが、全体として、つまり両方の国を見ると、最終的には特典・メリットがないかもしれません。ある一つの一方の国では源泉税が低いのですが、しかし他方の

国において外国税額控除方式を適用するという事になれば、最終的な租税負担としては変わりがないことになってしまいます。そのような観点から、ベネフィットの意味は一体何なのか、1カ国を見るのか、それとも両方の国を見るのか、この考え方のどちらを取るかによって結果が非常に大きく変わってきます。

ほとんどの一般濫用防止規定と同様ですが、Art X par 7についてはどうしても主観的な内容が入ってしまっています。納税者の意図が関連性を持ってしまって、非常に困難な点だと思えます。納税者の意図や目的についての明白な証拠を示すのは困難で、当然納税者の意図を考える際に、状況等は鑑みるとしても、ではその考え方の証拠は何であるかということを実証することは難しい、もしくは不可能な場合もあります。

Art X のパラグラフの中に手続き的なルールも含まれていて、当局の立場からは、ここに「Reasonable to conclude (合理的に結論付けることができれば)」という書き方になっています。つまり、立証責任については当局から納税者の方にいわば移しているという感じであって、納税者が特典を得るためだけの意図であったということについて、そう結論付けることが合理的であれば、もうそれで十分だということです。つまり、政府側の負担について軽減しているということになっています。合理的に結論付けることができるという文言はかなり幅広い表現です。

納税者の意図について、その規定の仕方はいろいろとありますが、EUの加盟国の一部の中でも、そのような規定は既に存在しています。それぞれの目的について「唯一の」とか「本質的な」「核心的な」とか「中心的な」とかいろいろな表現がされているのですが、今ここで提案されているものは、「one of the principal purposes」、つまり「中心的な目的のうちの一つが」というものです。つまり特典を得ることが、複数ある主な目的の一つであればよ

いということです。

個人的には、これは非常に問題がある書きぶりだと思っています。納税者がどういう意図と目的でその取引を行ったのかということ、証拠で示すことは非常に難しいです。しかも、主たる目的を見極めるということは、主たるものではない二次的それ以下の目的と区別しなければいけないということも非常に難しいです。また、複数の主たる目的が存在する場合に、それもばらばらに区別をつけなければいけません。そうした中で、複数ある主たる目的のうちの一つが特典を得るためであった場合という表現になっており、非常に問題があると思います。

ヨーロッパとOECDのモデル条約で何が違うかといえば、ヨーロッパの場合には欧州司法裁判所という共通の裁判所があるので、そこで最終の解釈と判決を下すことができます。しかし、モデル条約でこういうことになってしまうと、例えば世界租税裁判所のようなものが存在していないので、各国の裁判所ごとの解釈になってしまうということです。世界各国の判例を概観しますと、国家の独立性は当然であるとしても、どうしても自国の制度を優先するというバイアスが見えてしまいます。全部の国と言わないけれども、かなりの国においては、疑わしき場合には自国のためにということで、自国の税収・歳入に有利な方に傾くのではないかというのが私の研究の結果ですので、こういうルールがこのまま適用されると、非常に問題が大きくて、適用範囲が広くなりすぎるというリスクがあると、私は思います。

ほとんどのGAARと同じですが、先ほどの主観的な要件に加えて、いわば客観的ともいえるような要件もあります。仮に納税者の意図がある特典を享受するためであったとしても、GAARを適用しません。その特典を付与することが、この条約のルールに基づいて行われた場合、これを合理的に説明できるかどうかは、立証の問題となります。この場合には例外を認めるということであれば、「合理的に結論付け

ることができる」ではなく、きちんと確認・立証できなければいけないということで、ここでも立証責任にかかってきます。確かに条約の趣旨を強調しなければいけないことは当然ではありますが、文言というのは、それ自体が目的ではなく、解釈の出発点でしかないわけです。そのため、GAARによって逆にミスリードしてしまうのではないのでしょうか。納税者の意図が特典を享受するものときのみ、この趣旨を考えなければいけないと勘違いされてしまう可能性があります。

規定の文言にも問題があります。その法的な影響に問題が出てくると思います。確かに納税者としては、あるベネフィットを享受したかったという意図があるけれど、ここに書かれている文言が「not be granted (付与されない)」で終わってしまっていて、このルールを適用しないのであれば、では別のどのルールを適用するのかということまで書かれていません。

例えば、納税者が株主であったとして、配当を受ける場合、モデル条約第10条が適用されます。しかし、その取引の形態として、融資を提供していた場合に、モデル条約第11条を使った方が源泉税が低いとします。それをもし濫用であるとみなして特典を認めないということになった場合に、10条を適用できるのか、できないのかが分かりません。例えば11条の下で源泉税が0%になり、10条を使った場合には15%、しかし国内の方では源泉税率は25%であった場合に、11条を認めないからといって25%という結末になってしまう可能性があります。文言どおり適用するとそうになってしまうわけです。しかし私はそれは妥当性を欠くと思います。そういう場合であれば、せめて10条で源泉税率は15%に留めるべきであると思いますが、そこがクリアではありません。

もうここまで話をしますと、Art X par 7については、私は非常に疑いを持っており、一般的な濫用防止についても納得していないということは分かっていたかだと思います。なぜ

かと言いますと、このままであれば、当局としても、そして究極的には司法判断を下す裁判所として、かなり裁量的に判断を下してしまう余地が大きすぎると思うからです。そこにリスクが存在します。裁判所のリスクというよりは、最終的には一人一人の裁判官、判事の力量にも関わってくるわけであって、本来適用すべき条文をしっかりと使うことができない、もしくはそういう能力を持たない、もしくは自信を持たない裁判官であれば、濫用防止の方を容易に選んでしまうという可能性があります。もう既に亡くなった有名なドイツの連邦財政裁判所の判事が「無能な、あるいはあまり優秀ではない裁判官あるいは法律専門家だけが、このような濫用防止規定を必要としている。正しい判断能力を持った法律専門家であれば、本質的な法律の目的等に鑑みて、きちんと判決を下すことができるはずだ」と言っていました。本当にリスクとしては法的なカルチャー自体が壊されてしまうリスクがあると私も思います。

8. その他の措置

OECDとして、現状において問題はあると認識しながらもいろいろと検討した結果、あえてモデル条約は今では変更しないと結論付けている分野もあります。例えば契約の分割についてよく建設現場等で使われる方法で、モデル条約第5条のパラグラフ3の問題です。グループ内の企業間で契約を分割するということはよく使われている戦略であって、これも濫用防止に含めるかどうかの検討はあったのですが、最終的にはその部分の条約は変えないということで裁判所が解釈するべきであるということです。こういうふうには、問題があるのだけれども、あえて変えないというところもあります。

一方で、変更すると決めているところもあります。配当に対する源泉税についてです。皆さんもご存じのように、ポートフォリオ配当について最大15%、それとは別に主要なシェアホル

ダーということであれば5%という区別があり、この区別はそのまま残すということにしていますが、主要なシェアホルダーであるその期間について、低い源泉税率を得るためだけに、その期限ぎりぎりまで保有しておくだけという場合について、さらに要件を厳しくするという考え方があり、例えば丸々1年間、365日にするなどの検討がされています。

モデル条約第13条の paragraph 4 についても、問題があります。13条自体はキャピタルゲインで、paragraph 4 についてはルックスルーに関する規定であって、主に資産の50%以上が不動産で、その不動産が他国に存在しているような場合です。その場合には、その不動産が所在している国において、キャピタルゲインは課税対象とされます。一種のルックスルーの条文ですが、ここで問題なのは、瞬間的に、もしくはある特定の日だけでも、その資産の構造を変えて、株式譲渡のタイミングにおいて、この13条 paragraph 4 の適用を回避することができてしまうことです。そのために、タイミングについてはもう少し縛りかける文言を追加しようかという検討があり、例えばその瞬間やある特定の1日ではなく、1年以内の中で状況を満たすのであれば対象となるというような書きぶりを考えています。

モデル条約第4条 paragraph 3 に関して、これも変更が行われる可能性が高い分野です。二重居住の納税者に関して、タイプレーカーのルールが存在しています。その場合には、実質的なマネジメントが存在している国が優先されます。しかし、OECDとしてはそのような二重居住の状況である企業は、過去にタックスプランニングにそれを意図的に使った例も多いため、かなり批判的に見ていて、OECDとしてはこの点を是正したいと考えています。

各国の当局に対して、自動的に二重居住の者に特典を認めるのではなく、個別に確認してから与えるというふうに変えたいと考えています。つまり、相互協議にかけなければならないとい

うことです。権限ある当局として、よりしっかりと精査した上で付与する、つまり、予防的な効果が期待されています。それによって、政府の観点からすれば、濫用のリスクをもっと小さくしたいと考えているのです。

さまざまな提案が出ていますが、コメントリーを変えるのではなく、条約そのものを変えるということにフォーカスが移っているということが一つのポイントです。ただ、私が見たところ、バランスの取れた提案内容になっているとは思えません。当局側のしかるべき懸念に取り組もうとしているということは分かるのですが、納税者のための提案というのはたった一つしか見当たりません。相互協議の手順を改善するというのと仲裁についての改善というだけなのですが、そのたった一つについても、熱意が加盟国の中にはほとんどありません。来週、ウィーンにおいてOECDとともにこの仲裁に関する条文に関する会議を行いますが、影響力がある重要な加盟国からは、相互協議の改善に向けての強い意思は示されていないので、納税者のための改善のためのエネルギーが発揮されていません。

時間的に急がなければいけないという大変なプレッシャーがありまして、この活動は1年半続いてきて、OECDとしては秋までにまとめたいと言っています。ということは、本当にあと数カ月しかありません。確かにプロセスは透明ではあります。確かにドラフトは公開されていて、学術関係者や企業に対してパブリックコメントの機会は提供されていたけれど、いかにせん期間が短すぎました。というところで、関係者がきちんと十分に精査できなかったというリスクがかなり存在しています。もしかしたら、こういう変更が実施されて、それからしばらくたった後に、問題が多々あるといきなり気が付いてしまうということもあるかもしれません。

そもそもなぜBEPSの議論が始まったかと言えば、この税の世界がもっとフェアであるべきだということがスタートポイントだったわけ

です。つまり、各国間の課税権をもっと公平に分かち合いましょうということです。すなわち、税の世界では正義を高めていきましょうということだったのですが、提案されている文言を見てみますと、そもそもあまりにも複雑すぎて、適用上、非常に困難なことになります。そうすると、このようなルールに苦しめられない、もしくは、うまく対応できるのは、専門家たちに十分にお金を払うことのできる数限られた納税者だけになってしまうでしょう。これでは本当に正義を達成することにならないのです。私がこの点を問題視していることに、ご理解いただけたでしょうか。

少し長くなりましたが、もし何かご意見等があればお願いします。

質疑応答

(Q1) EUの多くの国々では、多国籍企業を誘致するために、かなりアグレッシブにインセンティブを企業に提供しているところがありますが、EUのBEPSに対する反応はおおむねどうでしょうか。

(ラング) 非常に大事なご質問、ありがとうございました。確かにヨーロッパの域内では、各国間の競争が激化していて、いわばどん底に向かっての競争というような低いところに流れるという状況にもなっていて、多国籍企業に対してのインセンティブはたくさん存在しています。でも、ヨーロッパの主要国だけではなく、アメリカもそうだと思います。アメリカ、そしてヨーロッパの主要な国々がそういうことをやってきたから、今、OECDとG20がこの問題に取り組む必要が出てくるわけで、彼らがそもそも問題を作りました。BEPSでいう変更をしたとしても、全世界にとって正義をよくすることになるかどうか疑問です。最終的には、大きい強い国が自分の利益を守ることになり、小さい国の方がもっと苦しむと思います。

例えば、銀行機密について、数年前に対策が取られたときに、OECDは非常に強く、問題の解決に向かって勝つことができました。つまり、私の出身のオーストリアやスイスなど比較的小さい国に対して、大変厳しい圧力をかけてきて、変更することができました。ところがそのときの状況と、今、このBEPSの議論とされている二重非課税の問題については、OECDの態度に違いがあると思います。具体的にはパテントボックスについても、非常に重要なインセンティブではありまして、イギリスも魅力的な体制を持っています。これについて、移行期間を長くしてなるべく自分の制度を使い続けることができるようにという考えが見え見えなのです。銀行機密の撤廃のときには、移行期間なんていうものは全くありませんでした。ということで、イギリスのように影響力があって、大きな国であれば、自国の利害が危険にさらされていることになれば、変えなければいけなくなったとしても、移行期間を例えば長くするとかするでしょう。

今、問題としては、議論が政治問題化されているというところにあります。結局は、大国が自分の利益を守ることになってしまうおそれがあります。であるからこそ、非常に私としては疑いを持ってしまっています。唯一期待が持てるのであれば、EUとおっしゃってくださったのでEUレベルのルールできちんと対応ができるかもしれないし、欧州委員会として一部のベネフィットが結局はステートエイドで禁じられているのではないかということをきちんと見極めようとしています。こういう観点では、ECは中立的なプレーヤーなので、この点はメリットだと思います。

あとは、ECJの裁判所があるので、ここもとりでになってくることを期待しています。どのようなルールが国家の補助に該当して認められないのか、あるいは何が認められるのかということを、ECJが判断してくれればと期待しています。そうすると、政治問題化された議論

ではなく、本当に法律的な議論になると思うので、lawyerである私としては、裁判官を信じてもっと議論を納得して聞くことができると思っています。そうしませんと、単なる弱肉強食の世界になってしまいます。

(Q2) 今日は触れられなかったのですが、アクション7のthe artificial avoidance of PE status, について、モデル条約第5条の代理人PEの定義をドラスチックに変えようという試みがOECDのディスカッションドラフトにあります。この点についてどう考えられますか。

(ラング) 時間がなかったので全ての提案の話はできなかったのですが、おっしゃったとおりで、代理人PEの定義の部分については、OECDが今言っていることについては、きちんと踏み込んだ内容になっていないというのが私の考え方で、この部分については、私もかなり批判的に見えています。宮武先生、ベバレッジ・ジョーンズなど皆さんが非常に頑張ってくださっていて、この第5条のパラグラフ5と6について調査していただいているにもかかわらず、既に解釈の問題はたくさん存在しています。もともとは、このルールの根っこは英米法にあり、一部ドイツの法制度に由来しているわけですが、あまりにも複雑すぎます。そのために、OECDとしては変更が必要だと考えていますが、これだけ微妙な難しい問題であるにもかかわらず、またここでも短期間で片付けてしまおうとしているので、多分これは既存の解釈の問題を解決することにはならなくて、新たな解釈の問題を生み出すだけだと私は思っています。

(Q3) 資料14ページの主たる目的、中心的・核心的な目的について説明された内容と同じ懸念を持っているのですが、OECDの条文の中で立証責任はどの当事者であるかということは、明確になると思えますか。

(ラング) この濫用防止については、非常に任意裁量的なルールとなっていて、最終的に立証責任を負担しなければならなくなった当事者が負けということになると思います。非常に興味深いのは、手順に関する文言が既に組み込まれているということです。このような手続きをみると、当局としてはより厳しく適用することができます。当局としては、何も証拠を挙げることなく、納税者の主たる目的の1つが特典を得ることだと結論付けることが合理的であるというだけでよいことになるのです。一方で、もし納税者が例外規定で有利な対応を受けたいと思うのであれば立証しなければならず、条約の趣旨にかなっているかどうか、より強い証明を納税者だけが求められています。納税者に有利な扱いをするときには、厳格な立証が要求されて、当局が主張するときにはそうではないという、非対称性があります。

ということで、立証責任について納税者に極めて厳しいということです。課税当局は裁量的に運用できるということです。この二つを組み合わせると不確実性が非常に高くなって、しかも当局が裁量的な扱いをする余地が大きくなってしまって、ひいては最終判断を下す裁判所においても裁量的な判断を下す余地が大きくなるだけだと私は思います。

(Q3) 合理的なビジネスパーソンだとして、同じビジネスの目的を達成するために2つの選択肢があって、一方の方は税の負担が大きくて、他方はそこまで税の負担が大きくないときに、ビジネスパーソン立場として、合理的な判断として税負担が小さい方を選んだということは、受け入れられないのかどうかということです。

(ラング) おっしゃるとおりで、濫用防止の条文についての核心的な問題がそこにあるわけであって、ビジネスパーソンとして同じ結末になるけれども2つの代替的なルートがあるのであれば、どちらを取るかというのは、会社の人

間にとっては自明であるということです。かつ、会社法の下でもなるべく費用を最小化するルートを取るという義務があるわけです。しかし、この条文については、まさにそういう状態をカバーするために検討されている文章ではありません。

しかし、そこで例外の場合があつて、もし証拠があり、税負担が軽い方を選択した場合であったとしても、法律の趣旨に適合であるということが示せればよいということも出てくるわけ

です。私個人としては、そうなってくるとそもそもが濫用防止の規定を適用する余地はなくなってきて、むしろその方が望ましいのではないかとは思いますが。濫用防止規定をおくということについては、もともと正しいやり方ではないとは思っています。であるからこそ、解釈でなるべく適用範囲を狭めていけばというのが私の立場であつて、裁判所もそういう判断をしてくれることを期待していますが、どうなるか分かりません。