

2015年 IFA 年次総会 (バーゼル大会) 報告会



I [テーマ別報告]

議題1 : 研究開発に係る優遇税制

セミナーA : パテントボックス

セミナーJ : 最近の国際課税の動向

税務大学校研究部主任教授 小川 廣明

II [テーマ別報告]

議題2 : 納税者の基本的権利の実際上の保護

セミナーK : 税務訴訟手続における納税者の権利保護

セミナーD : 情報交換手続における納税者の権利保護

税務大学校研究部教授 井上 博之

III [パネリスト報告]

議題2 : 納税者の基本的権利の実際上の保護

筑波大学大学院ビジネス科学研究科教授 大野 雅人

はしがき

本稿は、平成27年12月10日(木)にIFA日本支部・日本租税研究協会の共催で行われた2015年IFA年次総会(バーゼル大会)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、本大会に参加した小川廣明・税務大学校研究部主任教授、井上博之・同教授の両氏から、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があっ

た後、議題2のパネリストとして参加した大野雅人会員から、議題2のブランチ・レポーター及びパネリストとしての視点から報告があった。

〔テーマ別報告〕 議題1：研究開発に係る優遇税制，セミナーA・J

税務大学校研究部主任教授 小川 廣明



今回の大会には、税務大学校から2名、国税庁から1名の合計3名で全てのパネルに参加してきました。今日の報告会では、まず議題1と2をそれぞれ取り上げています。それに関連するセミナーについて、其々ご説明します。また最近の国際課税の動向を別途取り上げています。それではお手元の資料に沿って、内容について簡単にご説明します。

1. 議題1：研究開発に係る優遇税制

まず、議題1では研究開発の優遇税制というテーマが取り上げられています。研究開発の優遇税制につきましては、今回のBEPSの議論ももちろんありますが、大会の開催国がスイスでありまして、スイスは現状において優遇税制がないという状況があります。スイスには直接の意味でのインプット優遇税制というものはなく、アウトプット優遇税制を現在検討中であるという状況でして、パネリストとしてジェネラル・レポーターであるスイスの方が参加され、こういったテーマが取り上げられたのではない

かと考えています。

1-1. 研究開発に係る優遇税制

優遇税制の政策目的は研究開発促進ですが、研究開発が経済成長をする上で非常に重要なキーエレメントであるという前提で、国がこういったことに介入を行うということに合理性があり、正当化されるものであるという考え方に基づいています。EUは2020年までに研究開発投資をGDPの3%とするという目標も設定しているようですが、そのような状況の中で、多くの国は、現在、補助金ではなく、いわゆる優遇税制という形を選択しているという紹介がありました。

研究開発に係る優遇税制については、大きく2つに区分されます。1つは、インプット優遇税制と呼ばれているものです。これは、いわゆる費用を計上するときに、特別償却とか税額控除という形で優遇を行うものですが、OECDのネクサスの議論ではフロントエンドという言い方をしています。もう1つはアウトプット優遇税制という範疇に入るもので、いわゆるパテントボックスと呼ばれているものが代表例です。これは、OECDではバックエンドという言い方をしています。

このパテントボックス税制は最近EU各国で導入が進んでいまして、ベルギー、キプロス、フランス、ハンガリー、リヒテンシュタイン、ルクセンブルグ、マルタ、オランダ、ポルトガル、スペイン、英国が導入済みで、イタリアは2015年に導入を検討しています。アイルランド、スイスについても現在検討中であるという紹介がありました。ただ、スイスではカントン(州・準州)レベルでの導入が検討されているようです。

更に、こういった議論の背景として、多国籍企業がR&D、研究開発の機能をいろいろな国に分割して行っているということで、クロスボーダーなビジネスモデルの前提の上でこういった税制を考える必要があるということがあり

ます。

1-2. 各国レポートの総括

具体的なテーマの各国レポートの総括という紹介がまずありまして、そこで2つの重要なテーマを取り上げています。この2つのテーマについてこれから説明いたしますが、少しわかりにくい部分があるかもしれません。といいますのは、レポートのこの議論は税制をデザインする上で考えておくべきテーマということを前提に整理したものであるからですが、税制をデザインする上では、中立性、比例性という原則が非常に重要であるということです。

(1) 中立性

まず、最初の中立性についてですが、外的中立性と内的中立性をまず区別する必要があると説明しています。外的中立性というのは、いわゆる R&D を行う人とそれ以外の人の中での中立性のことで、当然ながら外的中立性というのは確保できませんので、これは仕方がないということですが、内的中立性、すなわち R&D を行う人の中での中立性は確保する必要があり、その区別がまずあります。

次に、どのように内的中立性を確保していくべきかについては、政策目的の観点で優遇税制の受益者に差別が生じないようにする必要があるということを言っています。これは抽象的ですが、そういった点を考えていく上で、各国は憲法上のいわゆる基本原則である公平原則等と国際標準、例えば条約とか EU の基本法といったものを前提に内的中立性を考えていく必要があるということになります。

優遇税制は、まずこの中立性のところで法人・パートナーシップ等の法的形態に拘らず適用できるものとする必要があります。それから、適用要件についても、政策目的について中立的である必要があります。例えば特許取得の有無で差を設けるべきなのかどうかといった観点での検討が行われるということです。この点は、

後ほど適格 IP の範囲というところで若干説明します。

当然ながら、居住者と非居住者に同じ取り扱いが行われる必要があるという観点での中立性についても求められます。

これらの中立性について各国レポートから各国の状況を見ますとかなりばらついてます。お手元の資料にもありますが、例えば優遇税制の対象者で見た場合、法人のみとする国（豪、ブラジル、英国等）もあります。また、パートナーシップ等も含めて、全ての法的形態を対象にするという国（カナダ、デンマーク、米、南ア等）もありますし、対象は全てだけれど、その優遇内容に差を設けているという国（イタリア、ベルギー、オランダ等）もあります。

また、居住者・非居住者間の中立性についても、国内 PE には一部適用するという形をとっているアルゼンチン、台湾、韓国のような国もあります。国内 PE への区別をしないという国は、EU 加盟国の他、多くの国はこのようになっています。これは、EU 加盟国は EU 基本法の前提があることと、後ほど租税条約24条の話を簡単にご説明しますが、その租税条約の基本的な前提等からこのような形になっていると考えられます。

(2) 比例性原則

もう1つ、比例性原則について説明がありました。R&D 優遇税制を考えていく上で、比例性原則との関係をどのように整理するのかということになりますが、比例性原則は EU においても非常に重要な原則として位置付けられていますので、この点についての検討が重要だということです。中立性から乖離するとしても、研究開発優遇税制の目的達成に必要な範囲内にとどめなければいけないということになります。

スピルオーバー効果というのは少しわかりにくいのですが、ポジティブなスピルオーバー効果も考えながら政策のデザインをする必要があるということを行いました。具体的な租税

政策との調整項目としては、取引の相手側で受ける優遇とこちら側の優遇との調整により、ダブルディッピングが起きないようにすることがあります。それから、インプットとアウトプット優遇との調整もあります。更に、補助金とその優遇税制を両方受ける可能性がありますので、その間の調整についての検討ということがあります。

さらに、研究開発をどのように定義するのかということについても説明がありました。研究開発については、一般的にはOECDの「Frascati Manual」というものがR&Dというのを定義していますが、そういったものですか、イノベーションの活動については「Oslo Manual」というものがあります。こういったものを各国は受け入れて研究開発というものの範囲を定義していますが、この点について幾つかの国は多少異なる制度設計をしています。

スライド6ページは、アウトソーシングの分野に関しまして、比例性原則をどう考えていくのかということを描いたものです。研究開発のアウトソーシングをEUメンバー国内で行う場合、前提はインプット優遇税制です、国内においては、EU国1の中において、その本人とアウトソーシング先についてインプット優遇税制をどちらに与えるかということがコントロールできるのですが、この例では本人に与えているのに対し、EUの前提、基本原則の下に立ちますと、アウトソーシングをEU国2の外注先に行った場合もインプット優遇税制を与える必要があるということになりますので、こういった前提がそもそもEUメンバー国の中にはあるということになります。

現在、OECDで最終的にまとめられました修正ネクサスアプローチでは、このアウトソーシング先について関連者である場合、アウトソーシング費用を認めないという形の制度設計を求めています。ただ、条件として適格支出の30%のアップリフトは認めるということで、増額は可能であるという形での修正ネクサスア

プローチが提示されています。

これらの点を各国で見えていきますと、やはり相当異なった状況があります。例えば先ほどの適格研究開発はどのように定義されるのかというところの違いの例ですが、基礎研究を含まないとしている米国のような例、それからサポート活動も含めるとしているカナダやブラジル等の例、それからイノベーション、先ほど「Oslo Manual」をご紹介しましたが、そこにイノベーションというものはどういったものとして位置付けられているかが整理されていますが、その目新しさという判断基準をどのようにするかというところで国により異なっています。どこに対して目新しいのかということですが、イギリスにおいては「世界」に対して目新しいこと、フランスの場合は「市場」、アメリカ等であれば「企業」にとって目新しいものであればいい等々、かなりの違いが現状あります。

また、適格研究開発費用についてどこまで認めるのかということについて見ましても、フィンランドの場合は給与だけ、アメリカは給与、材料費、コンピュータ使用料も含まれる等、幾つかの国でこういったものの範囲についても違いがあります。

更に、インプット優遇税制についてですが、機能のアウトソーシングの場合、例えばコントラクト研究開発を対象外にするフィンランド等のような例、関連グループ内であるかどうかで区別するオーストリア、イギリス、フランス等の例、自己のためである限り認めるといったオーストラリア、ベルギー等の例があります。

1-3. 租税条約による制限

租税条約との関係ですが、租税条約はモデル条約等に24条として無差別取扱いの条項があります。この中でも3項、4項、5項がそれぞれPEに関する無差別、控除に関する無差別、出資に関する無差別を定めています。これらの無差別条項がR&Dの研究開発の優遇税制に関して問題になるかどうかということですが、通

常の場合ですと3項の取り扱いのところで問題になる例は少ないということです。ただ、4項は経費控除で、これは deduction についての無差別ですので、credit についての部分（税額控除）は対象にしていけないという制限があります。5項については、規定しない国もあるということで、まずそもそも24条を留保している国があります。オーストラリア、カナダ、ニュージーランド等は留保しています。当然ながら、カナダというのは1つの例ですが、カナダが支配している法人とかカナダの内国法人等にも優遇を供与するという例もあります。

日本とオーストラリアの「日豪条約」というのがありますが、実はこの条約はオーストラリアの中では非常に例外的な条約になってしまっていて、OECD モデルに準拠していますので、この条項がきちんと入っています。そういった例外もあるという紹介がありました。

1-4. EU 法による制限

次に重要な点として、EU 加盟国の場合は EU 法の制限という観点の問題があります。

1つは国家補助の規制ということです。EU 機能条約でいいますと107条1項のところをここに定めています。特定の産業等に優遇税制を与える場合には、EU 委員会（コミッション）の了解が必要になります。ただ、一般的な研究開発優遇税制はこのようなコミッションの了解は要らないということになります。

EU の政策目的に資する研究開発の優遇を加盟国が行う場合、他のメンバー国が、当然税率が低くなりますので、CFC 税制を適用しているのかという観点が1つあります。この点についてはパネルとしては否定的な意見を述べていました。

もう1つの点として、EU の共通統合法人税課税ベース、CCCTB と呼ばれていますが、の説明がありました。これは2011年に一度選択ベースの制度として提案されていたのですが、なかなか合意に至らず、これについて本年修正

の上で再提案されたということです。この再提案においては、一定の多国籍企業について強制適用を念頭にしたものとなっているようです。

この課税ベースの中には、研究開発の優遇税制に関する規定はありません。このような状況で、当然ながら各国は個別に優遇税制を持っていますので、各国の優遇税制をブロックする懸念があるのではないというふうな議論が行われていました。

1-5. 組織再編等に係る事例

最後に、組織再編の事例を2つ紹介していきまして、これはその中の1つです（スライド10ページ）。これは、幾つかのステップを踏んで最後に出来上がった形がこのような状況のときに、優遇税制の観点でどういう問題が起きるのかということを討議したものです。

この事例では、A 国の医薬品の製造販売会社 A 社という会社がありまして、この会社は多国籍企業ということで、世界中の関連会社で製造を行って世界中に販売するという再編前の姿がまずあります。その上で、研究開発を別の国で新たに行うとした場合、どのような問題を考えていく必要があるのかということで、パネルで議論がなされました。

その際に検討すべきものとしては、ごく一般的な話ですが、例えば対象を研究開発の全額とするのか、研究開発の増加額とするのか、その国において控除額の制限があるのか、ないのか、自らの研究開発について所有権やリスクコントロール等の要件があるのか、ないのか、委託研究開発を含むのか、含まないのか等があります。優遇税制のこれらの問題についてまず検討した上で、研究開発場所をどこの国において、その国が適切なのかどうかということを検討していくこととなるという紹介がありました。

次に、この事例では、B 社のグループを買収・統合し、何年か後に B 国に本社機能等を移転して、A 社というのは一種の IP の所有者だけになるという形で研究施設等も B 社のコ

ントロール下に統合していくという再編後の姿について、どういった点を考える必要があるのかという議論が行われました。

このA社の再編後の姿というのは、いわゆるキャッシュボックスに近い姿になります。その場合、後ほどのパテントボックスのところでも少し紹介しますが、トラッキングですとかトレーシングということが求められています。実際にこういった個別事例においてトラッキング、トレーシングを行うというのがいかに難しいかということパネルでは説明していた事例と言えます。

2. セミナー A：パテントボックス

引き続きまして、パテントボックスの部分をご紹介いたします。これはセミナー A というので、パテントボックスだけを取り上げて関連セミナーが行われています。

2-1. パテントボックスの概要

今回、OECDのBEPS行動5で議論された報告書がありますので、OECDの結論も含めたところで紹介していますが、まずはパテントボックスの適格所得はどのようなものを対象とすべきかという点です。

ロイヤルティ収入だけではなくて、そのキャピタルゲインを含めるべきなのかとか、製品の中に含まれている、エンベディッドという言い方をしますが、そういったロイヤルティも対象とするのかどうかという問題があります。それから、多くの国は所得控除方式を採用しているのですが、結果的な実効税率を紹介しますと、例えばマルタなどは0%、フランスですと15.5%、イギリスですと10%といった実効税率になっているという状況です。

適格納税者の範囲については、居住法人は当然ながら、国内PE、それから海外PEをどのように取り扱うのかというところの問題があります。修正ネクサスアプローチにおいては、海

外PEも、居住地国課税を条件としますが対象にしています。

次に、商業上の無形資産です。これはトレード・インタンジブルと呼ばれているものですが、いわゆるパテント等をどこまで対象とするのかという問題があります。

同じ問題ですが、マーケティング無形資産、マーケティング・インタンジブル（商標等）を対象にするのかどうかという問題もあります。修正ネクサスアプローチでは商標等は除外していますが、この点についても、実は各国で現状としては相当開きがあります。

2-2. 有害税制とパテントボックス

修正ネクサスアプローチについてですが、実際の計算としましては、IP所得に対して総支出に占める適格支出の割合ということで算定を行います。ここで総支出と呼んでいるものは、自分自身のR&Dに加えて、非関連者に対するアウトソース費用、この二つが適格支出になりますが、これにさらに取得費と関連者に対するアウトソース費用を加えたものとなります。ですから、全て支出であれば何でもいいというものではありません。

適格の対象外となるIP取得費用や関連者へのアウトソース費用についても、これを加味するために、これが修正と言われているゆえんですが、適格支出の30%をアップリフト（増額）することができるという条件になっています。

Forum on Harmful Tax Practices (FHTP)の検討事項とされていたこの3つの項目（研究開発費と適格所得のトラッキング・トレーシング、適格IP資産の定義、グランドファーザー・セーフガードルール）は、最終報告書ではこれはそれぞれ書かれていますので、この点についても紹介がなされています。2つ目の適格IP資産の定義についてですが、修正ネクサスアプローチにおいては、少し広い意味のパテントになりますが、パテントと、いわゆる著作権で保護されたソフトウェア、それからその他

ということで、その他のところの定義については説明が必要ですので、今日は省略します。

2-3. 租税条約の問題

租税条約の問題としまして、二重非課税の可能性ということがあります。といいますのは、源泉地国でロイヤルティ課税をしないというのがOECDモデル条約12条1項の基本的な立場ですが、そうなりますと、居住地国でパテントボックス税制を適用すると二重非課税となってしまうのではないかという問題意識です。同様の状況になってしまうのが、EUの利子・ロイヤルティ指令の1条に基づいた場合です。さらにBEPSの行動2（ハイブリッド・ミスマッチ）は、これは対象としていませんので、こういった状況が生じる可能性があります。

この問題に対する対処として紹介していましたが、EUのSubject to tax (switch over) 条項というものがありまして、そういった形でこの条件を付けておく方法があります。それから、実際に個別条約で規定する例として、例えばドイツ・オランダ条約の例が紹介されていました。

アメリカのモデル条約の改正案でも取り上げていますが、Special tax regime 条項というものがあります。これは後ほど簡単に紹介しますが、こういったものを入れることによってここで問題となる二重非課税が起きないようにできるということが紹介されました。

2-4. 実務上の問題

実務上の問題としまして、アウトソーシングについては、EUのインプット優遇税制については、パーソナルネクサス、いわゆる人的な範囲を設けておくということで、地理的な範囲で条件を設けるのではなくて、誰が研究主体であるのかという要件の話ですが、この要件が不要であるためダブルディッピングの可能性が出てくるという問題があります。

それから、IP資産をどう定義するかという

ところで、パテント等に限定するのが今の考え方ですが、そうすると研究開発がパテントに結び付かないものの、収益を得ている納税者と取り扱いで不均衡が生じるということを書いていました。

EUの域外と域内の取扱いの違いということですが、メンバー国は修正ネクサスアプローチを支出主体ベースで適用するのですが、非EUメンバー国は同じアプローチを支出の場所ベースで適用することができます。EU域外で、非メンバー国であればそういう税制を採用できませんが、こういったことで異なった取り扱いとなってしまうという問題です。これは、アウトプット優遇税制だけではなくて、インプット優遇税制にも同じ問題があるということです。

CFC税制との関係では、パテントボックスの適用利益について、親会社へCFC税制を適用すると、EU法上は問題があり、EUの設立の自由原則に反するという説明がありました。海外のPEがパテントボックスの適用利益を受ける場合に、EU法上問題があるかどうかというところは不明確です。いずれにせよこういった問題を考えると、BEPSの行動3（CFC税制）と行動5（有害税制への対抗）との協調が必要なのではないかということを書いていました。ここまでが議題1に関連したところになります。

3. セミナーJ：最近の国際課税の動向

次に、最近の国際課税の動向というセミナーがありましたので、これを簡単に取り上げます。

3-1. 外国パートナーシップ等を巡る判決

国際課税の動向の中では、幾つかのテーマについての説明がありました。最初に、パートナーシップについて幾つかの判決が出ていましたので、主要な判決についての紹介なり、ディスカッションがありました。

最初に取り上げますが、フランスの最高裁

で2014年11月に出了たアルテミス事件ですが、事件の内容としては、アメリカのジェネラル・パートナーシップが間に入る関係にあつて、フランス側で資本参加免税を適用することができるかどうかというもので、これが争点になっています。

最終的な判決としては、参加免税は適用されないという最高裁の判決が出ています。フランスでは、パートナーシップは課税主体とされているようですが、所在する国の税のキャラクター化をそのまま受け入れるとする1999年のフランス最高裁の判決があるようで、そういったものと異なる取り扱いとして、フランスで議論が続いていると述べていました。

最高裁は、次のような判断を行っています。まず、問題となった法人の全てのキャラクター化と設立・運営を規定する外国の規定を検討した上で、フランスの民事法と比較することが示されました。本件はフランスのパートナーシップと同じものと判断できるので、法人税の課税主体とはされていないもの（本件パートナーシップ）は参加免税の適用はされないと判断されました。

実は、フランスとアメリカの租税条約の7条はPEの条項ですが、ここに4項という特別な規定があります。この規定に何を書いているか、スライド19ページの参考のところに若干書いています。パートナーシップについては、パートナー段階でこのように判断を行う（パートナーシップにより実現された所得等は所得区分も含めパートナーが実現したものと取り扱う）ということを行っています。ただ、この条文は課税権の配分を目的としたものであつて、参加免税の根拠にはならないという判断を行ったという説明がありました。

次に、イギリスの今年の7月に出了たアンソン事件についての紹介がありました。これは、デラウェアのLLCのメンバーだったアンソンという人が、利益の送金を受けたものです。ちなみに、このアンソンさんは居住者ですが、ノ

ンドミサイルということで、イギリスにおいてはUK源泉所得と送金が行われた海外源泉所得が課税対象ということですので、この利益の送金を行つてしまつて、その送金を受けた利益についてLLCの法人税が外税控除の対象になるかどうかというのがこの争点です。判決が外税控除を認めたということと非常に議論を呼んだということのようです。

アメリカのLLCは法人とするイギリスの税務当局の従来の立場と異なる判決であるとして議論を呼んだのですが、税務当局は9月の末に、本件は個別の事実関係に基づく事件であるとして、従来の立場を変えないということとホームページで公表しています。

この判断は、最高裁において第一審判所の事実認定を検討した結果、当該LLC契約において所得がパートナーに対して自動的に付与されるという認定を行つてしまつて、これが是認できるというふう判断されたもののようです。

本件LLCを透明な事業体と判断し、LLCのメンバーはLLCの利益が生じた時点でその持ち分を有するとして、米国との租税条約の二重課税排除規定の要件を満たすとしたようですが、これはどうもスコットランドのパートナーシップを参考に判断したのではないかというようにパネリストは言っていました。

3-2. 迂回利益税等

次に、イギリスで2015年、今年の4月に実施されましたDPT (Diverted Profit Tax) について簡単に紹介がありました。イギリスは今、法人税率が20%ということで、この税率が段階的に下がっていきますが、このDPTにおいては25%の課税を行うという個別法に基づく課税になっています。ターゲット取引はこの2つの取引 (PE 課税回避目的のアレンジメント、経済的実体のない取引) で、課税対象になるものはこのような者 (居住法人、非居住法人のPE、PEを有しない非居住法人) が課税対象になります。適用除外は、小規模法人ですとかローン

取引のようなものは除外になります。納税者の通知義務とか課税通知後30日以内の納付というものを定めているという紹介がありました。

もう1つ、オーストラリアがGAAR（一般的租税回避否認規定）に改正を加えていますので、これについて関連する改正の紹介がありました。これは今年の5月に、ITAA 177条というのがいわゆるGAARの規定になりますが、ここの追加条項としてDA条を追加したということで、Exposure Draftが出ています。この改正は、他の方法でDPTと同様の効果を期待しているのだという紹介でした。

この要件として、非居住者がオーストラリア居住者にサプライを行って、その活動により生ずる所得がPEに帰属しない取引について、租税回避を目的にデザインされたスキームと想定し、租税上の便益を得ることが主目的かどうかを判定していくということです。取引は10億ドル以上の全世界収入の場合に対象にしていくということです。それから、当該非居住者が低税率国に関連している場合、これらの要件を充足すればGAARを適用するという条文構造になっています。

これにつきましては、12月に豪議会を通過していますので、法律が成立したようです。

3-3. 受益者を巡る判決

もう1つ、受益者 (beneficial owner) を巡るスイス最高裁の判決 (Danish bank 事件, 2015年5月) の紹介もありました。この事件については、実は今年の5月にラード教授が講演をなさっていますが、その中でもこの判決については触れられていますので、その説明が租税研究の7月号に載っており、それも参照していただくとどういった話なのかというのがもう少し詳しく書かれています。

この事件では、トータル・リターン・スワップをデンマークの銀行が取引先（カウンターパート）と結んでいたという取引がまずあります。その取引をヘッジするために、スイスの株

式を購入したということです。これは完全なヘッジ取引だったということなのですが、そこでスイスとデンマークの租税条約は、この配当について居住地国のみ課税という条項になっていますので、デンマーク銀行は還付の請求を行いました。ちなみに、スイスは、実は源泉税率が35%ということで非常に高率になっています。

この事件は、トータル・リターン・スワップに関連する配当の受益者を裁判所がどう判断するのかということで注目を集めていたようですが、下級審は逆の判断をしています。これが最高裁で最終的に条約の受益者と認めなかったという事件です。OECDモデル条約が2014年に受益者について改正された経緯もありますが、それとの関係でも少し判断が異なっているということで議論を呼んでいたようです。

具体的にどのように最高裁が判断しているかということですが、判断の前提として、実はこの事件の取引当時の条約は、1973年の条約がベースになっています。この条約においては、受益者の条項はありませんでした。受益者条項というのが1977年のモデル条約改正の中に出てきますので、もともとはなかったということです。その点については、規定していないとしても、条約の便益を得るための要件になるのだという判断をしています。次に、当該銀行が契約によって取引相手方に配当金を送金する事実上の義務があり、配当の受け取りはスワップ契約の結果と認定した上で、配当の流れについて当該銀行は完全なヘッジによってリスクを負っていないという事実関係を踏まえると条約上の受益者とは認められないという判断をしています。

3-4. 法人の実体要件

もう1つ、別のテーマとしまして、実体要件の改正ということでオランダの話です。2014年1月以降は、金融サービス会社、これは具体的には70%以上を金融収益としている場合に金融サービス会社になりますが、持株活動は除かれます。このような会社は、税務当局に実体要件

充足の有無を報告する必要があるという改正です。

従来の要件がもともとありましたが、情報交換のために強化されたものと言われています。

実体要件には、さまざまな要件がありますが、代表的なものを挙げますと、取締役会のメンバーの50%超がオランダ居住者で、十分な能力等があって、取引を適切に実行できるスタッフを有すること、それから、金融・ライセンス・リース等に関して十分なリスクを負うとともに機能とリスクに見合った資本を有することなどです。

実体要件を満たさない場合、情報交換を行いますというものになっています。

この要件は、実は ATR や APA の要件とも重なっています。そういった意味で、こういった要件を満たさないとそういったものも受けられないという取り扱いになり、手続が明確になっているようです。

3-5. 米国モデル条約改正案

最後に、モデル条約です。これはアメリカのモデル条約の改正案で、それなりに注目を集めていますので今回取り上げていまして、モデル条約の改正案の内容が簡単に紹介されました。

主に BEPS 行動計画 6 のところで条約の濫用についての報告書がありますが、改正条項の多くは其中で規定されているものをアメリカも取り入れたものになっています。具体的には、例えば、条約の不適用ということで、条約締約国が低率課税を行う第三国 PE の所得について条約を適用しないという改正案は、BEPS 行動計画 6 が提言しています。行動計画 6 と若干条件が少し違うところがありますが、基本的にはそれを受けたものです。

特別な優遇措置 (Special tax regimes) についても、先ほどご紹介いたしました、アメリカではこのような改正案が出ています。軽減される利子等を条約の特典の対象外にするというものになっていまして、これも行動計画 6 の改

正案の中にやはり出ていますので、この改正もそれを受けたものという形になっています。

締結後に国内法が改正された場合への対応として、条約が締結された後に国内法を改正して税率が一定額を下回った場合、利子等の条項は失効するのだという新たな規定を設けようとしています、これはアメリカ独自の話です。

それから LOB 条項の修正も、これはやはり行動計画 6 を受けたものになっていますので、グループでの税源浸食テストですとか派生便益ルールのようなものを OECD の動きに合わせて入れようとしているという話になります。

インバージョン取引によって居住地を変更した場合、その後10年間は親会社との間で生ずる利子等は対象外にするという話はアメリカ独自の話で、最近インバージョン取引について課税強化の法案等も出ていまして、マスコミ等でも個別の会社についてインバージョンによる租税回避ではないかという議論も行われており、そういったものと軌を一にする動きであろうと思われれます。

私からの報告は以上です。ご清聴ありがとうございました。

〔テーマ別報告〕 議題 2：納税者の基本的権利の実際上の保護、セミナー D・K

税務大学校研究部教授 井上 博之



議題 2 「納税者の基本的権利の実際上の保

護」を報告します。なお、この議題につきましても、こちらにおられる大野先生が日本のブランチ・レポーターとして、また会議当日はパネリストの1人として参加されておられます。従いまして、私からこの議題について報告させていただくというのははなはだ僭越なことではありますが、何とぞご容赦いただきたいと思いません。

以下、この議題の概要について、関連するセミナーも含めましてひととおり報告します。その後、補足やコメントなどを大野先生から頂ければ幸いです。よろしく願いいたします。

1. 概要

報告項目として、まずこの議題の概要と目的をお話しし、この議題で議論された各項目、これは全部で12項目ありますが、それぞれについて報告し、最後に結論とされた内容をお話ししたいと思います。

この議題は、英国の Philip Baker 弁護士とイタリアの Pasquale Pistone 教授のお2人がジェネラル・レポーターとして取りまとめています。そして、パネルでは、スイス連邦行政裁判所の裁判官 Michael Beusch 氏が議長となり、Pistone 教授、南アフリカとブラジルとスイスからの3人、そして申し上げたとおりここにおられる大野先生がパネリストとなり議論しています。

あらかじめ設定された12の項目につき各国のブランチ・レポーターがジェネラル・レポーターに報告し、納税者の権利保護の観点から、税務において最低限守られるべき水準（ミニмум・スタンダード）とベスト・プラクティスを、ジェネラル・レポーターが認識、決定し、実務上の対応を総括して議論しています。また、12項目の中で特に重要な項目については、別途のセミナーでさらに議論しています。

なお、ここで取り上げられたミニмум・スタンダードとベスト・プラクティスは、2人のジ

ェネラル・レポーターの方が各国の実践等から認識、決定したものです。従いまして、私のような税務の執行に携わる者にとっては、ミニмум・スタンダードやベスト・プラクティスとすることについて多少なりとも違和感を覚えるようなものがありますが、ここは報告の場ですので報告者としてそのまま報告いたします。

ジェネラル・レポーターが設定した項目は、次の12項目です。①納税者の特定、申告書の発出、納税者とのコミュニケーション、②更正決定手続、③秘密保護、④通常の調査、⑤より厳しい調査、⑥税務争訟、⑦刑事罰と行政罰、⑧徴収、⑨国際的な手続、⑩立法、⑪税務行政庁の実務指針とガイダンス、⑫納税者の権利保護のための枠組み、です。

別途セミナーでフォローした項目は、税務争訟についてセミナー K で「税務訴訟手続における納税者の権利保護」として、さらに国際的な手続についてセミナー D で「情報交換における納税者の権利保護」として議論しています。

2. 目的

この議題の目的は、納税者の権利保護の観点から、特に次の5つの事項についてミニмум・スタンダードとベスト・プラクティスを発表するというものでした。それは、①納税者の秘密情報の保護を含むプライバシーの権利、②公平な調査、公平な争訟を受ける権利、③差別的で恣意的な税法の適用や執行を受けない権利、④特に刑事罰に関して自己負罪を避ける権利、⑤税制や税務手続における法の支配の尊重、です。

3. 各項目での主な議論

以下、各項目の主なミニмум・スタンダードとベスト・プラクティス、そこで行われた主な議論を報告します。

3-1. 納税者の特定, 申告書の発出, 納税者とのコミュニケーション

主なミニマム・スタンダードは、セキュリティの強化、それから非差別的かつ自由で自主的なコーポレートガバナンス等の cooperative compliance への参加、それから障害者への支援です。

主なベスト・プラクティスは、納税者の厳格な特定や源泉徴収をした第三者の誤りについて納税者は責任を負わない旨の明確化、というのが挙げられていました。

ここでの主な議論は、納税者情報の電子化に伴って利便性が非常に向上した反面、情報漏えいのリスクやなりすましが増えているので、その対策をどうやってしっかりやっていくのかということでした。

3-2. 更正決定手続

ここでのミニマム・スタンダードは特に言及せず、ベスト・プラクティスについてのみ触られています。特に equality of arms 原則に基づく納税者と税務当局との対話の保障ということがベスト・プラクティスとして挙げられています。この equality of arms, 武器対等の原則は国際人権法に関する議論で出てくる言葉のようですが、公正な裁判を受ける権利に密接に関連し当事者間の公平を要請するものと解されます。

ここでの主な議論は、事実認定や法令解釈を巡る問題の速やかな解決のための納税者からの建設的な対話の要請の重要性についてでした。

3-3. 秘密保護

ここで保護されるべき秘密は、納税者の秘密情報ということになります。

主なミニマム・スタンダードは、守秘義務の法令化と違反に対する厳罰化、それからアクセス制限や定期的なアクセスチェック、タックスアドバイザーへの開示です。

主なベスト・プラクティスは、暗号化や効果

的なファイヤウォールの設置、シニアレベル職員による情報セキュリティの徹底、それから議会による監督などです。

ここでは納税者情報の秘密保持の例外として悪質な納税者に係る naming and shaming の是非が議論されました。この naming and shaming というのはあまり聞き慣れない言葉ですが、悪質な滞納者等の納税者情報を開示、公開するもので、一種の見せしめ、さらしもの的な制度を指すようです。実際に現在のところ、イギリスやフランス、それから韓国で実施されているということでした。

これに関して、ジェネラル・レポーターは、納税者の秘密情報保護の重大な違反であるとし、実施される場合にはセーフガードの確保、さらに裁判所の関与が必要であると言っています。また、この議題の最後に、naming and shaming について賛成か反対かを聴衆に聞くフロアボード（挙手による意見表明）まで実施し、この制度に重大な懸念を抱いているということ的印象付けています。ちなみに、フロアボードの結果はご想像のとおり、賛成に挙手する人はほとんどいらっしゃいませんでした。

3-4. 通常の調査

ジェネラル・レポーターは、比例原則、二重処罰の禁止、聴聞原則、自己負罪拒否権の4つを基本原則として、これらの遵守がミニマム・スタンダードであるとしています。さらに、事前通知、収集情報の開示というものも挙げています。

主なベスト・プラクティスは、1課税年度1調査の原則、調査手続の公開、納税者からの調査要請、合理的な調査期間の設定ということが挙げられています。納税者からの調査要請は、フランスや韓国、スイスなどで実践されており、納税者から当局に対して自分のところを調査して申告の正当性を確認してくれということができると紹介されていました。

ここでは、基本原則が守られなかった場合の

調査の有効性や第三者から情報を収集する場合の納税者への通知の要否というものが議論されています。

3-5. より厳しい調査

次はより厳しい調査 more intensive audit です。通常の調査に対してより厳しい調査ということになると、日本では国税局の資料調査課の調査というものが個人的には頭に浮かぶのですが、ここでは黙秘権や裁判所の許可について述べられていることから、日本では租税犯則調査、いわゆる査察調査がこれに当たると考えています。

主なミニマム・スタンダードは、自己負罪拒否権や黙秘権の付与、それから住居立ち入りの際の裁判所の関与、帳簿書類押収時の理由と期間の明示です。

主なベスト・プラクティスは、事前通知、意見を述べる機会の付与、銀行情報へのアクセスに係る裁判所の関与、より侵害的な調査に係る司法当局の関与です。このより侵害的な調査というのは、例えば盗聴や通信の傍受というものが例に挙がっています。

主な議論として、より厳しい調査が実施される場合の悪質性と比例原則の確保といったことや、さらに、資料を押収する際の弁護士等の職務上の秘密の取り扱いにも十分配慮する必要があるということがありました。

3-6. 税務争訟

主なミニマム・スタンダードには、不服申立前置の不採用、聴聞原則の保障、公開の法廷での審理の回避ということが挙がっています。異議審査や不服審査を経た後でなければ訴訟を提起することができないというこの不服申立前置は、納税者の公平な裁判を受ける権利に抵触するというので、ジェネラル・レポーターは不服申立前置の不採用をミニマム・スタンダードと考えているようです。また、ジェネラル・レポーターは、納税者のプライバシーの侵害にな

らないように、非公開での審理というものもミニマム・スタンダードに挙げています。

主なベスト・プラクティスは、争訟の2年以内の終結や税の納付を争訟の要件としない、また国家による争訟費用の負担というものを挙げています。例として、オランダでは納税者が勝った場合については費用の100%を国が負担し、負けた場合についても50%を負担するという実践を行っているそうです。

ここでの議論として、納税者のプライバシーと裁判の透明性について、別途セミナー K で税務訴訟手続における納税者の権利保護を議論していますので、ここでセミナー K の概要を説明します。

セミナー K 「税務訴訟手続における納税者の権利保護」

セミナー K はオーストラリアの裁判官が議長を務め、パネルのメンバーもフランス、ドイツ、インド、カナダ、マルタのいずれも税務訴訟を担当する裁判官から構成され、いわゆる judges seminar として開催されています。

内容は、税務訴訟における納税者の権利保護について、①事前聴聞手続に関するカナダとフランスの実践、②税務訴訟における専門家の貢献、さらに③模擬裁判を行い、議論しています。

主な議論は、税務訴訟における専門家の貢献では、税務訴訟における訴訟当事者からの専門家要請の可否です。さらに、模擬裁判において、いわゆるシークレット・コンパラブルを使用した移転価格課税に係る税務訴訟における秘密情報の開示の是非が議論されています。具体的には、当該情報を非開示することが納税者の公平な調査、裁判を受ける権利、防御する権利の侵害に当たるか否かというところがポイントとなっていました。

模擬裁判においては、課税に使用した秘密情報についての開示というものが争点になりますが、全体的な意見としましては、いずれにしても裁判における納税者の防御権の行使のために、

例えば税務代理人のみに開示するとか、匿名化した上で開示するとか、もしくはインハウスでのみ開示するという限定的な開示が少なくとも必要であろうという意見が大勢を占めていました。以上がセミナー K の概要です。

3-7. 刑事罰と行政罰

議題 2 に戻ります。7 つ目は刑事罰と行政罰です。

ミニマム・スタンダードは、比例原則及び二重処罰の禁止の確保です。

ベスト・プラクティスは、行政罰と刑事罰の双方が適用可能な場合のどちらか一方の賦課、さらに自主開示の際のペナルティの軽減です。

主な議論は、自主開示のみを目的とする罰則の強化の是非ということで、ジェネラル・レポーターは、納税者が当局の見解に自らのポジションを近づける場合は罰則の軽減は望ましいとしながら、自主開示のみを目的に罰則を強化することは比例原則に抵触する可能性があり問題であるとしています。

3-8. 徴収

ここでのミニマム・スタンダードは納税者の最低限の生活の確保や猶予を求める権利、被災者に対する一時的な執行停止です。

ベスト・プラクティスは、財産等の差押えにおける裁判所の許可です。

主な議論は、最後の手段である財産等の差押えについての裁判所の関与の可否でした。日本では財産等の差押えに裁判所の関与は必要とじていませんが、ジェネラル・レポーターの見解では必要だろうということでした。

3-9. 国際的な手続

国際的な手続として具体的に挙げられたのは、相互協議と情報交換です。

まず相互協議のミニマム・スタンダードは、納税者が自らの意見を述べる機会や、協議の進展について聞く機会の提供、さらに相互協議の

実施を求める権利の付与です。

ベスト・プラクティスは、当局が相互協議を実施しないことに対する申立てを納税者に認める可能性です。この点につきましては、デンマークでその可能性があるとのことでした。

情報交換につきましては別途セミナー D で議論していますので、セミナー D について説明します。

セミナー D 「情報交換における納税者の権利保護」

セミナー D では、「情報交換における納税者の権利保護」ということで、南アフリカの大学の先生が議長を務め、パネルは、議題 2 のジェネラル・レポーターの 1 人である英国の Philip Baker 弁護士、OECD の職員、ドイツ財務省の職員、それからウルグアイ、スイス、南アフリカの大学の先生で構成され、要請に基づく情報交換と自動的情報交換について、それぞれにおける納税者の権利保護を議論しています。

要請に基づく情報交換では、実施について納税者の通知の可否を含めた情報交換手続への納税者の参加の可否、交換された情報に係る納税者のプライバシーの保護、さらに違法な手段で収集された情報に基づく情報交換の是非について、裁判例を参照して議論しています。

最初の裁判例は、欧州連合司法裁判所の Sabou 事件です。これは執行共助に係る欧州委員会指令に基づく情報交換ということで、一般の租税条約に基づく情報交換ではないのですが、欧州委員会の指令に基づく情報交換の解釈について議論された裁判例です。具体的には、チェコのサッカー選手の所得税申告調査に関してチェコが実施した情報交換について、納税者が参加できるのかどうかということについて、裁判所が判断を下しています。結果的に裁判所は、納税者の求める 3 つの権利をいずれも否定しています。その 3 つの権利というのは、第一に情報交換を実施する際に通知を受ける権利、第二に要請文書の作成に関与する権利、第三に実際

に情報交換のための調査に参加する権利です。裁判所は、欧州委員会指令というのは情報交換手続を定めたものにすぎず、納税者に権利を与えるものではないという判断をしています。

次はスイス連邦行政裁判所の判決例です。2つあり、1つはオランダの納税者とスイスの会社の関係についての情報交換要請、もう1つはフランスからのスイス居住者の銀行情報に係る情報交換要請でした。いずれも、租税条約上の情報交換においてスイスは、他国からの情報要請の内容が、fishing expeditions、いわゆる証拠漁りと考えられるもの、又は法令の規定の運用もしくは執行との関連性が明確でないものについては、情報を提供しないという判断を裁判所が行った事例として紹介されました。

最後に取り上げられた裁判例は、アメリカのアロエ・ベラ事件です。日米租税条約に基づく情報交換によって交換された情報が不正確であって、また日本で報道機関へのリークがあったとして、米国の納税者が米国政府に損害賠償を求めた事例です。この裁判例を参照し、情報交換により交換された情報の秘密保護、それから守秘に問題のある要請国に情報提供することを留保することの可否等を議論しています。

情報交換における納税者の権利保護についてのミニマム・スタンダードは、納税者への通知、第三者が有する情報を対象とする場合の裁判所の関与、高い水準のデータ保護について十分な確証を提供できない要請国に対する情報提供の留保でした。

また、ベスト・プラクティスは、納税者に有利となる情報の積極的な交換、交換された情報への納税者のアクセス、また不法に入手した情報に基づく情報交換の拒絶、それから要請国への守秘の確約要請でした。守秘について確証が得られない要請国に対する情報提供の留保は、ドイツで実践されているとのことでした。またフィンランドは要請国に情報提供前の守秘に関する保障を求めるという実践をしているそうです。

さらに、最近よく問題となる不法に入手した情報に基づく情報交換要請については、条約法に関するウィーン条約にある誠実原則（“good faith” principle）に反するのではないかという議論がされました。以上が、要請に基づく情報交換についてです。

最後に自動的情報交換についても触れられています。自動的情報交換は、多数の納税者の膨大なデータを交換するというその性質から、要請に基づく情報交換とは異なる納税者の権利保護が必要だということから始まりました。そして、自動的情報交換を実施する場合には、まず納税者に自動的情報交換の対象となる情報を知らせることが必要とした上で、ただ知らせるのではなく、納税者のデータ保護に関する権利行使のために十分な時間を与えて知らせることがベスト・プラクティスであるとしています。

3-10. 立法

議題2に戻ります。10番目は立法です。

ここでのミニマム・スタンダードは遡及立法の原則禁止です。

ベスト・プラクティスは、遡及立法の完全な禁止、さらにパブリック・コンサルテーションの実施というものです。

主な議論は、税制や税法を改正する際の納税者の権利保護の確保でした。優れた取り組みとして、税制改正の際にその改正の理由から改正後の検証までを行うというニュージーランドの実践が紹介されていました。これはニュージーランドの5段階プロセスというもので、①必要性や影響の可能性の事前説明、②改正案の検討、③改正案の公表、④改正税法の公表、⑤改正2年後の検証というプロセスが取られ、納税者の権利保護が図られているとのことでした。

3-11. 税務行政庁の実務方針とガイダンス

ここでは法令解釈、執行通達等の原則公開、匿名でのルーリングの公開というのがミニマム・スタンダードです。

ベスト・プラクティスについては特に言及はありませんでした。

主な議論は、公開に際してのインターネットリテラシーの考慮、つまりインターネットが使えない者に対しても十分な配慮が必要だということ、解釈を変更した際の遡及適用の是非でした。ルーリングに関する他の議論として、ルーリングの法的拘束力の有無や、当局が発出しない場合の納税者の個別の申立ての可否がありました。

3-12. 納税者の権利保護のための枠組み

ミニマム・スタンダードは、納税者権利章典の制定でした。

ベスト・プラクティスは、調査の際のパンフレット等による納税者権利章典の納税者への周知、当局と独立した部局にあるオンブズマンの設置でした。

主な議論は、オンブズマン制度の税務行政へ特化、その独立性の程度、さらには苦情処理にとどまらないより高度な仲裁機能の有無でした。

4. 結論

結論としてジェネラル・レポーターは、BEPSプロジェクトにおいて、ルーリングに関する自発的情報交換の促進、タックスプランニングの義務的開示、多国籍企業グループの活動実態の報告制度など、税の透明化が非常に進展していくとともに、税務当局により強い権限が付与されていくことになり、それに伴いより適切で効果的な納税者の権利保護が必要であるということを強調していました。

また最後に、ミニマム・スタンダードやベスト・プラクティスといった認識された基準や実践について、納税者の効果的な権利保護の進展をチェックするためのモニタリンググループをIFA内に立ち上げると述べていました。

以上が私からの議題2の報告になります。この後、大野先生から補足、コメント等を頂けれ

ばと思います。ご清聴ありがとうございました。

〔パネリスト報告〕議題2：納税者の基本的権利の実際上の保護

筑波大学大学院ビジネス科学研究科教授

大野 雅人



筑波大学の大野です。議題2のブランチ・レポートを仲谷栄一郎会員（弁護士）と一緒に作成した際には、IFA日本支部の中間報告会（2014年7月）で会員の皆様方から貴重なご意見やアドバイスを頂戴し、ありがとうございました。おかげさまで2014年10月にブランチ・レポートをIFAに提出いたしました。そして、今年（2015年）の夏のバーゼル大会で議題2のパネルにパネリストとして参加して参りました。

議題2のパネル等の模様については、先ほど井上教授から詳細なご報告があったとおりですが、パネルに参加して幕間を少し見てきた者として若干の感想と意見を述べたいと思います。特に資料は用意しておりません。なお、議題2のジェネラル・レポートと各国支部のブランチ・レポートをとりまとめたIFAの紀要

（*Cahiers de droit fiscal international*, Volume 100B, 2015）の概要については、租税研究2016年1月号に掲載予定の拙稿「海外論文紹介：納税者の基本的権利の実際上の保護」で紹介しておりますので、そちらもご参照いただければ幸いです。

1. 議題2の趣旨

まず、議題2の趣旨についてです。議題2の標題には、“practical protection”と“fundamental rights”という言葉が入っていますが、これには、「法律に規定されている権利を議論するのではなく、法律に規定されているかどうかに関わらない基本的な権利について、それが実際上どのように保護されているのかを調べる」という、議題2のジェネラル・レポーター（総括報告者）である Philip Baker 弁護士（英）と Pasquale Pistone 教授（伊）の意図が込められています。

私たち各国支部のブランチ・レポーターは、ジェネラル・レポーターから、「法律に規定されていない基本的な権利というものがあるかどうかについては議論無用で、そういうものがあるという前提でブランチ・レポートをまとめてほしい」という指示を受けました。

また、ジェネラル・レポーターは、議題2の趣旨・目的について、「政府や税務当局を批判することではなく、各国の優れたプラクティスを集積して、これはどの国でも最低限実現すべきというミニマム・スタンダードと、できればここまで実現したいというベスト・プラクティスを抽出することである」として、そのことを意識してブランチ・レポートを書くようにとられました。

しかし、「自国の優れたプラクティスを書け」言われても、他国と比較してみないと何が優れたプラクティスなのかよくわからないというのが各国のブランチ・レポーターたちの悩みでした。各国を比較できるのは2人のジェネラル・レポーターだけですので、ジェネラル・レポーターが各国のブランチ・レポーターから2度にわたってドラフトの提出を求めて、そして個々のブランチ・レポーターに「この点をもう少し詳しく書いてほしい」などと個別の指示を出し、さらに2014年の夏頃に各国のブランチ・

レポーターに82項目の質問表を送って、イエス又はノーで回答させ、横並びを図る、という手順でジェネラル・レポートがまとめられたところでした。82項目の質問表に対する各国ブランチ・レポーターの回答は、印刷版の紀要

（*Cahiers*, Volume 100B）には載っていませんが、IFAのウェブサイトに掲示されているバージョンのジェネラル・レポートでは見ることができます。

ジェネラル・レポートがまとめた「ミニマム・スタンダード」と「ベスト・プラクティス」の概要については、先ほど井上教授からご報告があったところですが、先に述べた、租税研究2016年1月号の私の「海外論文紹介」でも、主な項目について主要国の状況を紹介しています。

2. パネル

議題2のパネルでは、ジェネラル・レポーターの1人である Pistone 氏がパネリストとして参加し、12の項目について、まず Pistone 氏が総括的なコメントをした後、パネリスト（ブラジル、日本、南アフリカ、スイス）がそれぞれ各国の良いプラクティスを紹介するという形で進められました。各パネリストがどの項目について話すかは、パネルの Beusch 議長（スイス連邦行政裁判所裁判官）の指示で数か月ほど前に割り振られまして、私からは、①国税庁の納税者情報流出防止システム（内部ネットワークと外部ネットワークとの切離し、内部情報の暗号化等）、②税務の専門家としての税理士（約74,500人）の存在と2011年12月の国税通則法改正後の税務調査手続、③徴収と猶予の手続、④法令・通達・統計データ等の公開とアドバンス・ルーリングの概要（回答された全事案の匿名による公開、納税者から申し出があった場合の最長1年間の非公開等）、⑤納税者保護・苦情処理の仕組みとしての納税者支援官の存在、の5項目について発表をいたしました。

なお、事前の打合せで、各国が淡々といひこ

とだけを説明してると場が盛り上がらないので、“Naming and shaming”についてだけは問題だというスタンスで議論しようということになりました。1500人ほどの聴衆がいるので、ジェネラル・レポーターや議長の立場としては、聴衆を引き付ける、盛り上げるということも大事な役目になるのだと思います。そして、パネルでは、「皆さん、“Naming and shaming”は続けるべきだと思いますか、やめるべきだと思いますか（“Go” or “Stop”？）」ということで聴衆に賛否が問われて、先ほど井上教授からご紹介いただいたように、聴衆のほとんど全員が反対の方に手を挙げました。

“Naming and shaming”については、パネルでは国は名指しされませんでした。ジェネラル・レポートでは韓国が挙げられていますので、韓国の制度を簡単にご紹介したいと思います。7億ウォン（約7,000万円）以上の滞納者について、個人の滞納者の場合にはその氏名、年齢、住所、滞納税額、税目、納付期限等が公表されます。法人が滞納している場合には、その法人の名称、事業内容、所在地、滞納税額、税目、納付期限や代表者の氏名、年齢、住所等が公表されることになります。ただし、事前に韓国国税庁内の審査委員会に諮問されて、さらに公表対象とされる滞納者たちにも事前の連絡があって、不服のある納税者については聴聞手続も行われていますので、一定のセーフガードは確保されています。

3. ジェネラル・レポートのアプローチ

次に、ジェネラル・レポートのアプローチについて、若干私見を述べたいと思います。

議題2のジェネラル・レポートもパネルも、“Naming and shaming”を例外として、各国のプラクティスを批判するのではなくて、各国の良いプラクティスを紹介して、「ミニмум・スタンダード」と「ベスト・プラクティス」を抽出するという方針で臨んだということは、先ほ

ど申し上げたとおりです。その結果、納税者を保護すればするほどそれは良いことだというトーンでジェネラル・レポートが書かれて、パネルでもそのようなトーンで紹介されました。

ジェネラル・レポートを読んでいると、ブランチ・レポート作成の時点でジェネラル・レポーターが言っていた“fundamental rights”というのは、比例原則や二重処罰の禁止や聴聞原則や自己負罪拒否権などを想定していたのだろうと思えます。ただ、私は、納税者を保護すればするほどそれが良いプラクティスであると言えるような簡単なものではなくて、納税者の権利保護は、適正・公平な課税の実現の要請とのバランス、すなわち税務当局との調査権限等とのバランスの中で考えていかなければならない問題だと思います。また、税務行政庁や裁判所の行政コストをどこまでかけられるか、それが必要なコストかどうかという問題でもあります。さらに、税制の背景として各国の法制度全般のバックグラウンドもありますので、「この制度が一番進んでいる」と簡単に割り切りができるものではないのだらうと思います。

例えば、ジェネラル・レポートは、一般の税務調査においても納税者が沈黙する権利は保護されるべきであるとか、税務調査手続に問題があれば課税処分は無効とされるべきであるとか、自己負罪拒否の観点から納税者の証言は刑事手続においても証拠として用いるべきではないとか、裁判所の令状による搜索の実施に当たっては事前に納税者に通知されるべきであるとか、銀行口座へのアクセスや滞納者の財産の差押えには裁判所の事前の許可が必要とされるべきであるとか、刑事罰と行政罰の併科（課）を行うべきでないなどのかなり過激な提言を、「ミニмум・スタンダード」あるいは「ベスト・プラクティス」として行っています。情報交換についても、情報交換が行われる場合には納税者に事前通知をして納税者からの差止め請求を認めるべきだとか、不正に取得された情報（例えば銀行員が盗み出した銀行の顧客の口座情報）が

端緒になって調査が行われるような場合には、そういう情報交換要請には情報は提供されるべきではない、などの項目が並んでいます。

しかし、例えば、滞納者の財産の差押えについて言えば、税務当局がかなり過酷な差押えをやって、納税者が生きていけないほど身ぐるみ剥いでしまうようなことがあれば、そんなことが起きないように裁判所の事前許可を必要とする法制ができるかもしれませんが、税務当局が比較的穏やかな執行をしている国であれば、裁判所の事前許可を必要とする法制は必要ないわけです。そのような歴史的経緯とバランスを踏まえて各国の制度はできているのだらうと思います。また、白地に絵を描くわけではないので、例えば、納税者自身の証言を証拠として使うなどと言われても、それは刑事手続全般の問題となりますから、法制の基本が異なる国でそんなことが簡単に実現できるとも思えませんし、実現を目指すべきこととも思えません。刑事法の原則である二重処罰の禁止や自己負罪拒否権を錦の御旗に掲げて租税に関する制度改革を提言することにはかなり無理があると思います。

さらに、極端に納税者を保護すれば、そのような保護の対象となり得るのは脱税や租税回避をしている一部の富裕な納税者でしかなく、そのような納税者から政府が適正な租税をとれなくなれば、結局は普通の正直な納税者の負担が増加することになるかもしれず、それが正しい政策判断なのかどうか、かなり心配になるところではあります。しかし、ジェネラル・レポーターとしては、あえて大胆な問題提起をしているということなのかもしれません。

4. セミナー D とアロエ事件

次に、セミナー D のパネルについて申し上げます。セミナー D のパネルには、議題 2 のジェネラル・レポーターの一人である Baker 氏がパネリストとして参加して、議題 2 のパネルと違って、OECD・税務当局のスタン

スを擁護する側とこれに反対する側とはっきりと分かれて白熱の議論が行われ、その意味では大変に盛り上がったパネルでした。

そのセミナー D の中頃で、最近の判決のひとつとして、アロエ事件(アリゾナ連邦地裁2015年2月10日判決)が紹介されました。アリゾナ連邦地裁が、「日本の税務当局がメディアに情報をリークした」という事実認定をしているのですが、他国をみても類似の判決が他にないこともあって、この判決が繰り返し海外で取り上げられて日本の税務行政のイメージが傷つくのではと心配しています。アリゾナ地裁がそう判断した理由としては、何か明白な証拠があるということではなく、日本のメディアが「関係者」という語を使うときは「政府」を意味するのだという証言があるとか、事件を報道した各社はいずれも国税庁記者クラブのメンバーであるということなどから、裁判官の心証が形成されたものです。損害賠償金額は、原告の請求が5200万ドル(現在の為替レートで約50億円)だったのですが、認められた損害賠償額は3,000ドル(約30万円)ですから、金額としては大きくはないのですが、金額の問題ではなくて、今後、言いがかりをつけられないかということです。

ジェネラル・レポートでは、情報交換における納税者の権利保護の「ミニマム・スタンダード」として、「もしもある国が、納税者情報の保護について高度の規範を保っていることを示す独立した確実な証拠を提供できないのであれば、そのような要請国は情報を受領する資格がないものとされるべき」という1項があり、セミナー D でも紹介されています。この項目については、セミナー D に出るまでは他人事と思っていたのですが、他人事でなくなると困るということでした。

5. まとめ

最後に若干の感想ですが、納税者の権利保護

についてこのような議論が行われることは大変有意義であろうと思います。私たちも異なる視点から納税者の権利保護について考えることができますし、このような議論を通じて途上国でも納税者の権利保護が図られれば、我が国から外国に進出している企業にとってもメリットがあります。

他方で、刑事法上の諸原則（二重処罰の禁止、自己負罪拒否等）を租税手続に応用するというジェネラル・レポートのアプローチには、やや無理があるように思えます。

また、井上教授からもお話しがありましたが、ジェネラル・レポーターの問題意識は、「BEPSで国家間の協力が進められているけれども、情報交換等が進めば進むほど納税者の権利侵害の可能性も大きくなるので、納税者の権利保護の仕組みを整えていく必要がある。しかし、納税者の権利保護についてはBEPSで取り上げられておらず、BEPSで積み残された課題となっている。」というものです。IFAのKata会長も年次総会の開会式の挨拶でそのような趣旨の発言をしていました。そういう意味では、議題2はBEPSと密接に関係しています。

議題2のパネルの最後で、Pistone氏が「IFAで納税者の権利保護についてのモニタリング・グループを立ち上げたい」と言ったことも井上教授のご報告のとおりですが、私もこれについての特段の動きは承知しておりません。

私からの報告は以上です。

質疑応答

(Q1) どうもご苦労さまでした。私も前に経験がありますが、国際会議の場でイングリッシュそのものが大体わかりにくいです。その中でメモを取られてまとめたのだということで、これは大変なことだと思いました。

それで、中身で、簡単なところでパネラーのコメントを頂ければ十分です。はじめに、小川先生のスライドの18~19ページですが、フラン

スではパートナーシップは課税主体であると、こういう国があるのかなと思いました。趣旨そのものは、パートナーシップが進出国において課税主体、租税主体ということだろうと思いますが、これで税法上の取り扱いを受ける場合には、それをそのままフランスにおいて適用していくというフランスの最高裁判決が重大であるということです。今回は、法人税の課税主体とはされていないものは参加免税は適用されない、これは言っていることはわからないでもないのですが、パートナーシップに関しての取り扱い方だけ1つコメントを頂きたいと思います。

それから、井上先生のスライド20ページのスイスの判例で、fishing expeditions というのが出てきましたが、このfishing expeditions というのはどういう意味なのでしょう。

(小川) 最初の質問の方です。スライド18ページの囲みの説明（パートナーシップが課税主体である等）は、パネルのチェアをしていたフランスのパネリストが説明したものをそのとおり引用しています。パートナーシップは、フランスでは原則として課税主体という位置付けにはなっているようです¹。もちろんフランスも、パートナーシップと一言で言っても幾つか分類があるようですので、原則はそうなのだけれど、判決では、本件パートナーシップが課税のエンティティではあるが、法人税の課税主体とはされていない（法人と取り扱うのでなく、法人パートナー段階で納税）ということ、法人税の課税の主体であれば参加免税に該当するものの、本件は該当しないという判断であると説明をしていました。フランスにおけるパートナーシップが少しわかりにくい部分がありますので、説明としてはわかりにくい説明になるかと思いますが、そのような説明を受けたということです。

(井上) fishing expeditions は証拠漁り、つまり特段の目的なしに情報を発見するためにや

みくもに行われる調査と理解しています。

(Q2) 小川先生のスライド27ページのところをお伺いしたいのですが、これはアメリカのモデル租税条約の改正がBEPSのプロジェクトの影響を受けたのか、そうではなくてアメリカのやりたいことがBEPSの条約絡みのところに影響したのか、どちらなのでしょう。

(小川) この改正項目の中の割合を見ますと、影響を受けているというようにも見えるのですが、当然違っているところがあります。同じ項目を取り上げていながら、アメリカの立場で改正案を出しているということを考えますと、本来は独自の動きをしているのだらうと思いますが、その独自の動きの中でBEPSの動きも加味したのではないかなと推測します。

(Q3) 議題1の方の先ほどの質問とも関連しますが、スライド18ページです。1999年の最高裁判決はどのような案件だったのか、もしわかれば教えてください。

(小川) 私もこのように聞いたものですから、メモを起こしましてこれをお伝えしたところですが、後日、自分でこれをあらためて調べたのですが、何分フランスの判決なものですから、フランス語で捜すことが難しいこともあり、昨年のセミナーの議題2がパートナーシップの問題を取り上げていましたので(OECDのパートナーシップ・レポートからかなり時間がたったものの、各国の取扱い等についていろいろ問題があるという問題提起から議論が行われたもの)、フランスのブランチレポートを確認してみました。これではないかなと思われる判決²

はあったものの、ストレートにそういう説明をしていないものですから、結論から申し上げますと、このパネリストのこの説明は多分実務でそう理解しているのだと思いますが、具体的なこのような取り扱いという説明ぶりの判決を見つけられませんでした。

(Q4) 議題2のスライドの20ページでスイスの連邦行政裁判所の2つの裁判例が紹介されていますが、もしそれぞれの内容がわかっているならばご教示いただければと思います。

(井上) 第一の判決(スイス連邦行政裁判所2014年10月7日判決、A-1606/2014)は、オランダの税務当局からスイスの税務当局への情報交換要請が発端となった事案です。セミナーDのスライドによれば、スイス法人であるA社・B社と、オランダの居住者C・オランダ法人D社との関係について、オランダ当局がスイス当局に、CとD社はA社・B社の株主なのか、直接又は間接のオーナーといえるのか、B社からCとD社に現金による支払いがあったかなど、いろいろな事項を照会してきて、スイス税務当局がA社・B社に情報提供命令を出したのですが、これに対しA社、B社、C及びD社が原告となり、スイス税務当局を被告として、命令の取消を求めて出訴したという事案のようです。オランダ当局の要請が関連性(foreseeable relevance)の基準を満たすかどうか(fishing expeditionに当たるかどうか)が争点となったようで、請求は一部認容、一部棄却されています。

第二の判決(スイス連邦行政裁判所2014年12月8日判決、A-3294/2014)は、フランスの

¹ フランスでは、課税上、パートナーシップは「半透明」と扱われ、パートナーシップ所得に対する税はパートナー段階で納税されるものの、課税所得の算定、申告はパートナーシップが行う必要があることとされており、課税主体と取り扱われている。更に、自らの選択又は税法の規定により、パススルーでなく法人と取り扱われるものも多いとされている。このため、日仏租税条約も特別の規定(第4条5項)を置き、租税を課される者がフランスの事業体(パートナーシップ等)で納税を構成員が行うものについても居住者に含まれることとしている。

税務当局からスイスの税務当局に、スイスの居住者である X と Y の銀行口座情報の提供を求めたことが発端になっています。この事件でも、X と Y が原告となり、スイス税務当局を被告として、情報提供命令の取消を求めました。この事件では、原告の請求が認容され、処分が取り消されていますが、それは、関連性 (foreseeable relevance) の有無についてフランスの税務当局による十分な説明がないなどの理由によるものようです。

なお、この2つの判決は、IFA のウェブサイト²に、2015年バーゼル大会のセミナー D 関連の文書として、全文が掲載されています (第一の判決はドイツ語、第二の判決はフランス語)。また、どちらの判決にも、議題2のパネルで議長を務めた Beusch 氏が、裁判官の1人として関与しています。

(Q5) 議題1の、スライド5ページのところです。租税条約との調整ということで、「取引相手側の優遇との調整 (ダブルディッピング)」と書いてありましたが、これはインプット優遇税制に関してのものなのでしょうか。

それと、次のポツはインプットとアウトプット優遇との調整ということですが、これはもう少し具体的に言うところのような調整を考えているのか、お伺いできればと思います。

(小川) まず後者の方ですが、インプットとアウトプットの優遇税制についての調整は、国をまたいだ場合に非常に難しいということが前提だろうと思います。1国の中であれば当然、インプット優遇税制とアウトプット優遇税制が

あった場合その調整を図ることができますが、国をまたいだ場合、インプット優遇税制とアウトプット優遇税制の調整は難しく、更にタイムラグがあるということで、インプット優遇税制は、経費は費用の支出時ですが、アウトプット優遇税制はそもそも成功した IP が対象になるということがあり、利益が生まれられないものはその対象にもならないということもあります。パテントの場合特にそうなのですが、タイムラグと国をまたぐという観点で、こういったことを本来調整する必要があるという問題提起だと思います。この調整の話は、税制をデザインする際にこういった点を検討する必要があるのだという紹介があったものです。

ダブルディッピングの話ですが、これもやはり国をまたいだ時に、後に出てくる絵 (スライド6ページ) ではいわゆるインプット優遇税制の間でのダブルディッピングが起き得る可能性があるということで、特に EU 域内の場合ですと、どちらも優遇税制を提供しないと EU 法の原則に反するということがあるようです。基本的にはこういった問題を調整しようとする場合に一番簡単な各国が行っている方法は、地理的制限を設けて、そのボーダー、国の地理的制限の下に優遇税制を提供することを各国がお互いに行えば、そこが調整できるのですが、EU においてはそれができないということが問題なのだろうと思います。

(Q6) 議題2の関連で、アロエ事件を踏まえて、日本と情報交換することは問題だというような話があったのでしょうか。

² Diebold 事件 (フランス最高裁、1999年10月13日判決)。フランス法人がオランダのパートナーシップに支払った使用料について源泉地国免税とする仏蘭租税条約のロイヤリティ条項が適用されるかどうかを争点とする事件。フランス当局は、当該パートナーシップはオランダの課税主体でなく条約上の居住者と認められないこと、本件使用料の70%はその後スイスの関連法人に支払われているなど受益者と認められないとして条約の適用を否認したが、最高裁は、本件所得は株主 (オランダ BV) に直接支払われたものとみなせるとし、条約の不当な利用の根拠は認められないとして条約の適用を認めた。

(大野) 議題2のパネルでは、情報交換の問題はセミナーDのパネルで議論されるということが紹介されただけでした。午後のセミナーDのパネルでアロエ事件のかなり詳細な紹介があった後に、納税者に対する損害賠償の問題とか、納税者に情報交換の差止めを求める権利を与えるべきとか、情報をリークしないことをしっかり立証できない国に対しては情報交換を行うべきでないなどの議論が行われたので、パネルで日本が名指しされて何か言われたということではないのですが、聴衆の頭の中では、これらの議論とアロエ事件とは結び付いてしまったと思います。

なお、情報交換の問題については、OECDを代表してパネリストとして参加していたMonica Bhatiaさんが、「そういう懸念も納税者側にあることは理解するので、政府相互間でピアレビューを行っている」ということを説明しました。この説明に対し、Baker氏が、「私の義理の姉は90歳だけれども、まだ車を運転している。車を運転して大丈夫なのかと心配なのだけれども、それについて彼女の主治医は『問題ない』と言っている。しかし、実はその主治医は義理の姉より年上なのだ。そんな医者言う『問題ない』が信用できるだろうか。私が言いたいことは、事故を起こすことなく運転できることをきちんと証明しない限り、道路を運転するなということだ。」と発言し、爆笑する聴衆から拍手を浴びていました。税務当局間でのピアレビューなど信用できないという主張です。そんなところから、IFAの中でモニタリング・グループを立ち上げようということに話が

つながっていったのかもしれませんが。

(Q7) 先ほど小川先生から地理的制限の件のご説明があったと思うのですが、研究開発費の控除を認めるかどうかで、国外で行ったR&Dについてアウトソースの場合が多いと思うのですが、認める国と認めない国がありまして、その関連する議論としてダブルディッピングの懸念を置いた上での制限ですとか、EUの設立時の関係の制限なんかがあるかと思うのですが、それ以外に制度のある国の中で行われたR&Dしかその控除に対応しないのかどうかという点について、何か政策的な考慮や関連した議論が行われていたら教えていただければと思います。

(小川) パネルとしてはあまりその議論はなされなかったように思ったのですが、このパネルの議論の前提としてジェネラル・レポートが出ていますので、ジェネラル・レポートの中では今おっしゃった観点もある程度整理したレポートになっているように思います。ジェネラル・レポートをご一読いただければと思います。

今回の紹介は、基本的にはパネルのディスカッションの内容を主に紹介したものですから、基本はパネルで使っているプレゼンテーションの資料をある程度集約して作っています。ジェネラル・レポートの方がもう少しまとまっています。そういった観点で、特にアウトソーシングの問題がやはり非常に重要な問題かと思えますので、そういったところも1つの節³を設けて説明しております。

³ ジェネラル・レポート3章 (R&D input tax incentive) の中の3.2節 (Outsourcing of R&D functions) 参照。