

2016年 IFA 年次総会 (マドリッド大会) 報告会



I [テーマ別報告]

議題 1 : 国際課税における紛争解決手続

セミナー A : 企業の税務担当者による BEPS 対応

国税庁長官官房国際業務課相互協議室課長補佐 鈴木直人

II [テーマ別報告]

議題 2 : 税の概念と国際的二重課税・二重非課税の排除

セミナー H : 国際課税の最近の動向

税務大学校研究部教授 井上博之

III [テーマ別報告]

セミナー D : IFA/EU

セミナー F : 裁判官セミナー

税務大学校研究部教育官 池田美保

はしがき

本稿は、平成28年12月14日(水) IFA 日本支部・日本租税研究協会の共催で行われた2016年度 IFA 年次総会(マドリッド大会)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、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会員からマドリッド大会の全体報告、本部 Executive Committee メンバーである宮崎裕子会員から直近の本部活動報告を頂戴した後、国税庁国際業務

課相互協議室の鈴木直人課長補佐，税務大学校研究部の井上博之教授，池田美保教育官から，議題1および2を含む主要テーマセッションについてご報告をいただいた。

税務大学校 研究部教授 井上 博之



税務大学校研究部の井上博之です。本日は年末のご多用のところ，このように大勢の方にご参加いただき，ありがとうございます。9月25日から29日にわたってスペインのマドリッドで開催されました，IFAの第70回総会について報告させていただきます。今年も大変な盛況で，2つの主要議題と10のセミナーが開催され，2,000名以上の参加者があったと聞いています。国税庁と税務大学校からは，国税庁相互協議室の鈴木直人，税務大学校研究部の池田美保，そして私の3名が参加しました。

日本からも大勢先生方が参加され，大会の模様を報告するには，我々よりも適任の方がいらっしゃると思いますが，今日はせっかくの機会を頂きましたので，主要議題の2つと，4つのセミナーについて分担して報告いたします。

なお，今回，時間の関係上紹介できなかったセミナーにつきましては，来年（2017年）発行予定の『税大ジャーナル』に，全てのセミナーの概要を掲載する予定ですので，ご覧いただきたいと思います。本日はよろしくお願いたします。

国税庁長官官房国際業務課相互協議室課長補佐

鈴木 直人



1 議題1 国際課税における紛争解決 手続

国税庁相互協議室総括担当補佐の鈴木と申します。私からは議題1とセミナーAの内容をご報告いたします。ご用意しているスライドは，IFA会合で当日使われたものを和訳し，本日の報告用にまとめたものです。

1-1 報告項目及び出席者

議題1の内容は大きく5つございます。まず国際課税の紛争解決手続について概観し，次に相互協議に焦点を絞って世界的な流れを見ております。それから3番目にBEPSアクション14，4番目に相互協議の仲裁について取り上げています。最後に，今後の相互協議を中心とした紛争解決分野の展望に関する討議の内容をご報告します。

当日のパネル参加者を簡単に紹介します。司会進行役がマイク・ダニラック氏，かつて米国の内国歳入庁（IRS）の幹部であった方です。ゼネラルレポーター役はスペインのカロリーナ・デル・カンポ氏です。この方は，スペインの税務当局で相互協議を主に担当していたとのこと。残りの主なメンバーは，リストの上から順番に，ドイツ当局のカーステン・フリュヒター氏，OECD事務局のアヒム・プロス氏，

オランダ当局のハリー・ルーベーン氏です。フリュヒター氏とルーベーン氏は、ドイツとオランダの当局でそれぞれ相互協議を担当している方たちです。

1-2 国際課税の紛争解決手段

まずはスライド#4をご覧ください。国際課税の紛争解決の全体図は、ステップ1、ステップ2と大きく2つに分けて書かれています。このステップ1と2の境目は税務調査です。ここでは、税務調査が入る前の段階で紛争を未然に防止しようということをご各パネリストが繰り返しコメントしておりました。特に大企業の方は国税当局との日常的なコミュニケーションの場がいろいろとあるはずなので、そういった機会を通じて日ごろから双方の目線を合わせておくということです。そうしたコミュニケーションを通じて、とても手間のかかる税務調査に入られないようにしましょう、もし入れられてもお互いの見解が大きく異ならないようにしましょう、というのが重要なポイントです。それからルーリング、移転価格分野の事前確認制度（APA）などをうまく利用しましょう、ということがステップ1として書かれています。

ステップ2の方は、実際に調査が入った後の紛争解決手段になります。調査の後には各国で訴訟の制度があり、2国間の相互協議とその延長線上の仲裁という形の解決方法も用意されています。こうした制度はたしかに存在しますが、納税者にとって時間的・金銭的な負担は軽視できないものです。

1-3 相互協議の現状

相互協議は、租税条約を結んだ国同士で行う当局間の協議であり、租税条約の規定に適合しない課税を排除するために実施します。その協議対象の多くは、我が国の場合ですと条約の第9条（特殊関連企業）に関するものです。協議の実施主体につきましては、両国の税務当局に限られております。納税者は協議の場に出るこ

とができません。相互協議はこうした枠組みの下で行われております。

スライド#6は、IFAが作成した資料をそのまま和訳したものです。上から順に、①協議には時間が掛かり過ぎる、②協議しても二重課税が解消されない例が増えている、③そもそも協議へのアクセスを拒否されてしまう例がある、④未解決のまま滞っている事案が増えている、⑤各国のCA（Competent Authority：権限のある当局）は今後もCbCレポートの導入などもあって協議の“津波”に襲われる、ということが列記されています。

こうした現状に対するパネリストのコメントをいくつか紹介いたします。オランダ当局のルーベーン氏は、相互協議は非常に時間が掛かり（Too long）、解決が難しい（Too difficult）ものが増えていると指摘しました。その理由としては、協議の合意に伴い、膨大な額の対応的調整（還付）が発生するので、これが協議の担当者にとって大変なプレッシャーになることを挙げています。それから、二重課税が解消されないケースが増えている実感があるとコメントしていました。ただ、アクセス拒否についてはあまりないのではないかと述べています。それに対して、ドイツ当局のフリュヒター氏は、アクセス拒否の事例はドイツで実際に見られると言及していました。また、調査の担当者が何らかのプレッシャーをかけることで納税者が相互協議を申し立てられないような状況があるのではないかと、個人的な見解を述べておりました。

続いて、相互協議の現状に関する統計データを簡単にご紹介します。スライド#7～10にある棒グラフは、OECDが公表しているデータをIFAの事務局が加工したものです。スライド#7は、全世界ベースの相互協議の発生件数です。2006年から2014年までの8年の間で2倍以上に発生件数が増えています。それに対して、スライド#8は処理件数を示しております。毎年1,000件程度で推移しておりまして、新規

発生ペースに追いついていない状況です。

次に各事案の平均処理期間を見ますと、統計上は24カ月前後で処理されていることになっております。

結果として、繰越事案（解決しないで残ってしまっている事案）が毎年増える一方という状況になっています。これも発生件数と同様、2006年から2014年にかけて2倍以上に増えております。実は、私たち日本の国税庁も同じような状況に直面しております。今後各国でBEPSアクションに基づく課税が増加するに従って、繰越事案がますます増えてしまうのではないかということを危惧しております。

続きまして、各国の相互協議の内容に関する紹介です。スライド#11のところでは、ドイツでは個人（年金関係）の事案が法人の事案よりも圧倒的に多いという説明がありました。オランダでは個人と法人の割合がおおよそ半分ずつだそうです。ちなみに、日本の場合は全事案のうち9割以上が法人の事案で、そのうち大多数が移転価格に関するものという状況です。それから、自国での課税の事案が多いのか、相手国の課税の事案が多いのかという点について、米国の場合は相手国での課税事案がかなり多いということが紹介されました。相互協議の内容は国によって大きく異なることが分かります。

相互協議の繰越件数を国別に見ますと、ドイツ、米国、フランス、ベルギー、スイス、カナダ、イタリア、これら上位7カ国だけで全事案の7割を占めているということです。更にその下の7カ国を足すと、全体の9割に達するという状況です。かなり特定の国に偏っています。ただ、今後はCbCレポートの導入など、全世界的にBEPS対応が進んでいくに従って、新興国・開発途上国関連の事案も増えていくことが予想されます。

1-4 BEPS アクション14

次のトピックはBEPSアクション14の概要です。アクション14は、主にOECDの相互協

議フォーラムという場で議論が行われております。相互協議フォーラムは、FTA (Forum on Tax Administration, 税務長官会議) の下に位置付けられております。FTA本会合の方には、46カ国・地域の税務当局の長官が参加しております。これらの会合では、政策論ではなく、執行面の議論を行っています。

2015年に公表されたBEPSアクション14の最終報告書では、具体的なミニマム・スタンダード（各国が最低限遵守すべき内容）とベストプラクティス（義務ではないが実施が望まれる内容）が掲げられております。さらに、ピア・レビューの手法を導入し、各国間でお互いの制度や執行を監視し、コメントしあうことで現状を改善していこうという内容になっています。

相互協議に関する国際的な取組の成果物としては、2007年にOECDが公表した「実効的相互協議マニュアル」(MEMAP) というものがあります。実はアクション14の中身というのは、このMEMAPがベースになっています。ただ、1つ大きな違いがあるのは、今回ピア・レビューが導入されたという点です。以前はお互いの国の国内制度についてあまり口を出さないという暗黙のルールがあったのですが、最近、それが通用しなくなってきています。ピア・レビューを行い、お互いの国内制度や執行についても見ていこうという流れになってきました。これは非常に良いことだと個人的には考えております。

ちなみに、このピア・レビューの手続には、納税者の立場でも関与することが可能です。実名公表がルールになっておりますが、どなたでも、各国の相互協議を利用した経験についてコメントをする機会が与えられております。ご関心のある方は、ぜひOECDのホームページをチェックしてください。

1-5 仲裁

相互協議の仲裁について、歴史的な経緯から簡単にご紹介いたします。租税の世界の仲裁制

度は比較的歴史が浅いものです。コマーシャル・ローの世界ではかなり長い歴史がありますが、税の世界では、1989年締結の米独租税条約が初めて仲裁規定を導入したと言われております。ただ、そのときは両国当局が合意した場合にのみ仲裁に付託されるというボランティアな仲裁規定で、義務的な規定が導入されたのは、2006年署名の議定書により改正された米独条約が初めてのようです。

OECDモデル租税条約は2008年版から仲裁規定を導入しております。これを契機として、特に先進国同士の租税条約で仲裁規定が続々と導入されており、日本でも近年の租税条約に仲裁条項が入っております。また、OECDモデルの改正を追うような形で、国連モデルにも2011年から仲裁規定が導入されました。開発途上国型と言われている国連モデルにも仲裁規定が導入されましたので、今後、開発途上国の租税条約についても仲裁規定が増えてくるはずで、仲裁規定は、IFAの事務局によると、いま全世界で157存在していて、未発効のものも20ほどあるそうです。

相互協議というものは、租税条約の努力義務規定を基に行っており、仲裁規定の存在が推進力となって協議の進展が期待できるという点が仲裁規定導入の大きなメリットといえます。

スライド#16は、各国における仲裁条項の導入状況を示しています。オランダ、ドイツやイタリアといった欧州の国々を中心に導入が進んでいることが分かります。ここで、ドイツ当局のフリュヒター氏はドイツが仲裁の分野でパイオニアであるとコメントしました。また、実際にドイツが仲裁を行った経験があることも示唆していました。それに対して、オランダ当局のルーベーン氏が、オランダは仲裁の経験がゼロだと明言しておりました。そして、仲裁というのは最後の手段であり、けん制効果を期待したもの過ぎないという点を強調しておりました。

1-6 今後の展望

相互協議を取りまく環境が大きく変わっているという点についてはスライド#17にあるとおりです。ドイツ当局のフリュヒター氏は、企業活動や取引が複雑化する一方で、最近では大企業だけではなく中小企業も国際取引を行い、小規模な納税者までもが移転価格の対象になっているという点を指摘し、20年前と比べて比較対象の取引や企業を探すのがより一層難しくなっているというコメントをしておりました。

次に、こうした相互協議の現状を踏まえて、大きく3つ対処法が紹介されております。1点目が新たなリソースの投入、2点目が既存のリソースの効率的活用、3点目はそもそも相互協議に至らないように事案の発生を抑制しようということでした。

最初の点については、ドイツ当局のフリュヒター氏が、BEPSアクション14のおかげで（ドイツを含めた）各国でリソースの追加的な手当がなされている、とコメントをしておりました。OECD事務局のプロス氏は、今後のピア・レビューが各国でリソースを増やすための追い風となるのではないかと発言しました。

2点目の協議効率化の点について、相互協議の経験豊富な独蘭の二人からそれぞれコメントがありました。オランダ当局のルーベーン氏は、相互協議ではFace to Faceのミーティングをいちいちセットするなど旧態依然とした面があると指摘しました。さらに、納税者が相互協議の両当局に対して異なる対応を行うことで信頼関係を損なうケースがあるので、例えば相互協議の現場に納税者の方も一緒に座ってもらったらどうだろうか、両当局と納税者が同じテーブルに座って相互協議をした方がいいのではないか、と大胆な提案をしておりました。これはオランダ当局の公式見解ではなく、あくまでパネリストの個人的見解だと思います。ドイツ当局のフリュヒター氏は、たしかに相互協議はFace to Faceのミーティングが基本となっているが、当然、そこに至るまでの間には、E

メールやファクスを使いながら事前準備を効率的・効果的に行っている、という点を強調していました。ただ、相互協議案件は取り扱う金額が非常に大きいので、簡易なコミュニケーションだけでは解決できない面があります。そのような意味で、特に最後の譲歩をしたり、されたりという場面では、Face to Faceのミーティングが大変重要だという点も併せて強調しておりました。私も同感です。

3点目は、協議事案が大量発生する“津波”のような状況からいかに逃れるかということでした。まず当局側の姿勢として、重箱の隅をつつくような瑣末な指摘はやめましょうということをご各パネリストが指摘しました。それからセーフハーバー、例えば一定の規模を下回るような少額の取引ですとか、小規模な納税者の方については、一定の手続や書類添付を省略する、そういった簡素化措置が各国でどんどん導入されていますので、大変良い流れだという意見が出ております。

最後に、この議題1のまとめとして、オランダ当局のルーベン氏が、相互協議が増加する状況というのは大変悩ましいことではあるけれども、国内ルールを見直すための良い口実になったと発言しました。せっかく BEPS プロジェクトが実行の段階に移っている時期なので、関係者は積極的に当局へ意見を寄せて国内制度を変えていくべきではないか、ともコメントしております。OECD 事務局からは、問題解決に向けて重要なのは各国で共通の基準を設けることだと発言がありました。自分たちの仕事のアピールも兼ねているのかもしれませんが、グローバルな統一基準があることで各国の国内法制が収斂していくのではないかと指摘しつつ、このセッションを締めくくっておりました。

2 セミナー A 企業の税務担当者による BEPS 対応

セミナー A では、民間企業の税務担当者の

方々がパネリストとして集まり、納税者側の視点からの BEPS プロジェクトに関する意見交換をしております。議題1は BEPS のアクション14のみを対象に討論しましたが、こちらのセミナーは BEPS アクション1~15の全てを対象にしています。ただ、出席者の関心は1つに絞られておりまして、移転価格文書化（ドキュメンテーション）の新ルール、アクション13のCbCレポートに対する注目度が圧倒的に高い状況でした。

スライド#25は当セミナーのパネル参加者を列記しております。司会進行は米国の GE で長年、国際税務の実務をしていたピーター・バーンズ氏です。この方の司会の下、世界の多国籍企業5社から税務の担当者が参加しております。スウェーデンの自動車メーカー・ボルボ、デンマークの海運会社・マースク（Maersk）、米国の GE、ドイツのシーメンス、ブラジルの資源開発会社・ヴァーレ（Vale）です。ヴァーレは鉄鉱石の生産・販売の分野で世界最大のシェア（35%）を握っている巨大企業グループです。

2-1 企業経営陣にとっての BEPS

このセミナーは、企業の CEO-CFO にとっての BEPS とはいかなるものか、税務担当者がどのように状況を説明したらよいのか、という大変興味深い問い掛けの下で討論が行われました。各パネリストが指摘していたのが、ポスト BEPS の世界では租税に関するリスク（課税を受けるリスクや課税に関する悪評で被害を受けるリスク）のレベルが全体的に上昇している点を企業幹部によく説明すべきである、ということです。

シーメンスの方は、同社の経営陣の BEPS に対する関心が依然として低いことを嘆いていました。また、CbCレポートの導入に際して、これから関係者は膨大なリソースを必要とすることになるので、それ相応の予算を社内できちんと割り当ててもらうことが重要だというコメントをしております。ヴァーレの方は、CFO

だけではなく、CEO に対しても BEPS の重要性を説明すべきだという点を強調していました。

2-2 BEPS における優先順位

いずれのパネリストも、BEPS アクションの中で最も影響が大きいのは、アクション13のCbC レポートへの対応であるとコメントしております。CbC レポートの作成費用はコンプライアンス・コストの中に含まれるようですが、こうしたコストの大幅な上昇について各パネリストが大変危惧しておりました。

CbC レポートに関する討論の中で特に印象に残ったのは、各企業の税務責任者であっても、いざCbC レポートを作成するという段階で、それがどのような結果になるか全くわからない、結果を見るのが楽しみだと発言していた点です。マドリードの会場でも笑いが起きていましたが、これはどうも本音のようです。私自身、今夏までパリの OECD 事務局に3年間出向し、世界の多国籍企業の方から色々とお話を伺う機会があったのですが、皆さん、やはり口をそろえて、CbC レポートのようなものは作ったことがないから、やってみないとどうなるかわからないということをおっしゃっていました。

それから、このCbC レポートについて、欧州ではこれを公表せよという声が高まっております。実際にEU 当局はその方向で動いています。その点に関するパネリストのコメントで面白いと感じたのは、企業の税務担当者はCbC レポートが一般市民に開示されるのは怖いことではない、しかし同業他社に内容を知られるのが嫌だ、とコメントしていたことです。CbC レポートとマスターファイルを通じて、BEPS の最大のテーマである価値創造 (Value Creation) の見取り図を表に出すようなことになってしまうのは困る、特に同業他社には見られたくない、ということをボルボの方は強調していました。

2-3 BEPS 実施段階での課題

BEPS プロジェクトは2015年の最終報告書という形でまとめられ、今は各国の国内法制を改正する段階にあります。そのような動きを当セミナーのパネリストの方々は歓迎するとコメントしております。そして、各国間のモニタリングやピア・レビューがうまく機能してほしいという切実な声があがっておりました。ただ、先ほども触れた価値創造の見方というものが結局 BEPS 最終レポートでも曖昧なままだという指摘もありました。例えば、企業の幹部が世界中を飛び回って活動している中で、どこで意思決定が行われたと見るのか、そのような非常に判断が難しいところについては、今回の報告書でも基準や結論が明確に書いてあるわけではありません。具体的な判断基準のない場面がまだまだたくさん存在するので今後も大変だ、というコメントが複数のパネリストから出ております。

2-4 BEPS がビジネスにもたらす変化

次に、BEPS が実際のビジネスにどのような変化をもたらすかということが討論されました。ここで特に印象的だったのは、これまで企業の CEO は対外投資や国外取引の拡大という形で他国へ進出する際に相手国の法人税の税率ばかりを見ているが、それでは駄目ということを経営担当者は指摘すべき、というコメントでした。表面的な税率ではなく、税務リスク全般、例えば二重課税になる可能性や、相互協議や事前確認がきちんと機能しているのか、そのようなことも含めて税務リスクを総合的に判断して投資や取引の判断材料にするべきだということをおっしゃってしまっており、私もその通りだと思いがら聞いておりました。

それから、今回、BEPS アクション8~10のところでもバリューチェーン分析というものが盛り込まれていますが、これにどう対処したらよいかイメージが湧かないというコメントがありました。元々、移転価格というものは「アート」だと言われてきましたが、このバリューチェー

ン分析は「新たなアート」(new art)ではないかと戸惑いの声があがっておりました。

2-5 今後の対応

今後、各国の政府と国際機関が力を合わせてルールの特明確化を進めていくわけですが、各パネリストともそういった動きを歓迎しており、ぜひ後押ししていきたいということをおっしゃっております。BEPSアクション14に対する期待についても、複数のパネリストが述べておりました。また、ポストBEPSの世界では、税務当局と納税者の間の率直なコミュニケーション、信頼関係の醸成が非常に重要になるということをおボルボの方が何度も繰り返し指摘しています。一部のメディアや政治からのプレッシャーもあるが、企業と税務当局の間で不信感が生じないようにすることが一番大事であると強調していました。

最後のスライド#31では、企業側から見たBEPS対応として特に重要な点を4つ掲げています。①当局との対話、②各国ルールの調和、③コンプライアンス費用(CbCレポートの作成等に要する費用)の確保、④税務担当者の方々のリーダーシップ、これら4点が大切だというメッセージでこのセミナーを締めくくっております。

税務大学校 研究部教授 井上 博之

3 議題2 税の概念と国際的二重課税・二重非課税の排除

私からは議題2と、セミナーH「国際課税の最近の動向」を報告いたします。

議題2は、スペインの大学教授、Martín Jiménez氏が議長を務め、フィンランドのMarjaana Helminen氏がジェネラル・リポーター、米国(Patricia Brown)とカナダ(Wei Cui)、ドイツ(Johanna Hey)、ブラジル(Luis

Eduardo Schoueri)の大学の先生方がパネルを構成しています。日本のランチ・レポーターは、筑波大学の本田先生が務められました。報告項目としては、導入、対象税目条項に係る議論、所得と財産に対する税の概念とOECDモデル条約第2条、第2条と他の条項、BEPSプロジェクトとの関係、結論となります。

3-1 導入

最初の導入では、問題意識と目的、更にどのようなケースを念頭に置いているのかという説明がありました。議長から、従来の租税の範疇(所得・財産・消費・相続・贈与・社会保障に対する租税)、これをセッションの中では牧場にある飼料のサイロに見立てていきましたが、その範疇に入らないような租税の出現によって、国際的二重課税、二重非課税の適切な排除が妨げられているのではないかとという問題意識が説明されました。このセッションでは国際的二重課税、二重非課税の排除を念頭に、条約が対象とする「租税」の意義を再考するという目的も説明されています。

まず、国内法の二重課税排除の制度に起因する租税に係る問題として、外国税額控除方式の採用国の例では、資産ベースの所得税である米国のNIIT(Net Investment Income Tax)の出現や、イギリスの石油関連税について外国税額控除の可否が争われた事例をあげました。

NIITは、いわゆるオバマケアの財源の1つで、特定の投資所得を得た個人、遺産、信託に対する税ですが、国によって異なる取り扱いがされているとしています。具体的な事例として、所得税からの控除を認めるオーストラリアと、認めないドイツの取扱を挙げています。

イギリスの石油関連税については、石油収入税が問題となったエクソン事件や、同じように超過利潤税が控除の対象になるかということが争われたPPL事件が事例として紹介されました。パネルからは、米国の判例の傾向として二重課税のリスクを考慮した判断、つまり控除の

対象とする外国税額の範囲をなるべく広く取る傾向があるという旨のコメントがありました。

また国際的²重非課税を巡る事例としては、国外所得を免除する際の相手国の課税状況が争点となったベルギーの Sidro 判決が紹介されています。これは、カナダのベルギー子会社の株式の売却益を巡るベルギー・カナダ租税条約の外国所得免除を巡る1970年のベルギーの判決で、免除の対象となる外国所得は、例え実際に相手国で税が免税措置等により支払われていなくとも、「通常の (Normal)」税制の適用を受けていれば足りる、としたものです。

3-2 対象税目条項 (OECD モデル条約第2条) に係る議論

対象税目条項に係る議論では、OECD モデル条約第2条の一部のみが規定されている租税条約に関連する問題が紹介されています。なお、モデル条約第2条は、スライドの53ページに付けていますので、適宜、ご参照ください。

モデル条約第2条1項は条約が適用される租税、2項は租税の定義が書かれていますが、実際の条約の対象税目条項の形態としては、1項と2項がなく、3項と4項のみとなっているものもあるということから議論は始まりました。そして、3項、4項のみの条約では、対象税目の非対称の事例、例えば、一方の締約国でカバーされ、もう一方の締約国ではカバーされないというような事例があるということが紹介されました。具体的には、地方政府等の租税について非対称となっている米・スウェーデン租税条約の例 (米：対象外・スウェーデン：対象)、それから、財産に対する税について非対称となっているブラジル・オーストリア租税条約の例 (ブラジル：所得に対する税のみ・オーストリア：財産に対する税も含む) が挙げられていました。

また、租税条約署名後に施行された税制に基づく課税の可否が争われた事例として、オーストラリアの判例 (Virgin Holdings SA vs. Com-

missioner [2008] FCA1503) が紹介されています。これはスイス法人によるオーストラリア法人株式のキャピタルゲインについて、租税条約の適用を争ったもので、争点は、①条約署名後に施行されたオーストラリアのキャピタルゲイン税制に基づきオーストラリアが課税できるか、②キャピタルゲインは事業所得か、すなわちスイス法人はオーストラリアに PE を有し当該キャピタルゲインが PE に帰属しない限り、オーストラリアで課税を受けることはないのか、というものでした。最終的に裁判所は納税者の主張を認容し、課税を取り消しましたが、パネルはスイス・オーストラリア租税条約の対象税目条項にモデル条約第2条2項があれば回避できた事例ではないかとコメントしています。

次に OECD モデル条約第2条3項の意義について議論がありました。3項は租税条約の対象となる税目が列挙される条項ですが、この列挙について、原則としては OECD モデル条約第2条の1項、2項があれば例示列挙、なければ限定列挙という解釈が示されています。また2項に規定した、「総所得、総財産又は所得若しくは財産の要素に対するすべての租税」に当たるかどうかグレーな租税も、締約国間の合意により、3項に記載することにより明示的に租税条約の対象税目とすることは可能であるとしています。

3-3 所得と財産に対する税の概念と第2条

次に議論は租税条約が対象としている所得に対する税、財産に対する税の概念と2条の問題に移りました。議長はまず OECD モデル条約には、租税自体の定義がないことを指摘し、各国のブランチ・レポートから共通する租税の要素、要件として、法による強制性 (mandatory, compulsory or involuntary levies enforced by law)、政府等による賦課 (imposed by an organ of government)、対価性のない支払 (paid without anything received specifically in return for the payment) という3つが挙げられ

ると説明しました。この租税の要素、要件については、ジェネラル・レポートでは公共目的（for public purposes）が4つ目の要素、要件として入っておりましたが、このセッションでは特に触れられませんでした。

そして、最近の傾向として、財政的な必要性による賦課、いわゆる特定財源税も増えており、その例として、この Earmarked taxes、これは紐付き税と訳しましたが、これを挙げ、具体的なものとして、教育予算を補うために所得税に付加されるインドの Education Cess や、社会保険料の意味合いを持つ所得税であるアイルランドの Universal Social Charge を挙げました。パネルからは、これらの税は、それぞれの国で、所得に対する税と認識をされているということと、また特定の者の利得にならないということから、租税としての性格は損なわれていないのではないかという見解が示されています。

次に特定の事例に見る租税の概念をめぐる問題として、特別賦課金の問題を取り上げています。これは租税に類似しているものの、特定の基金の財源となり、また特定のグループや産業への賦課という点で、租税とは異なるとの見解をパネルは示しています。具体的な事例として、欧州銀行負担金（European Bank Levies）や、金融危機責任料（Financial Crisis Responsibility Fee）ブラジルの”contributions”を挙げています。また、銀行税については、フランス、ドイツ、オランダ等と、それに特化した条約を締結し、二重の賦課を排除している英国の実践についても触れています。

更に条約に明記されていなければ、通常はその対象とならないような宗教団体、超国家／国際団体（supranational/international organizations）の賦課金について取り上げています。具体的には、教会税や、イスラム教の喜捨であるザカート（Zakat）など、実際に租税条約の対象となっている事例を紹介しています。

そして実際に教会税が税額控除の対象になるか否かが争われた事例として、ドイツの教会税

は外国税額控除の対象となるとの判断がされたカナダの判例（Kempe vs. The Queen [2001] 1 CTC2060（TCC））に触れました。

ザカートは、平成25年に締結した日本とクウェートの租税条約にも、クウェートの対象税目として2条に規定されていますし、教会税についても日・デンマーク、日・フィンランド条約で、対象税目とされています。

また併せて、主たる租税と直接的かつ不可分の関連性の有無により判断される利息や附帯税という問題についても触れ、パネルはOECDモデル条約コメンタリーが条約の対象にするか否かは両締約国次第という立場をとっている（パラ3）こと述べ、租税債務の額によって計算される利息は条約でカバーされるべきであるが、ペナルティについては、租税債務には直接関係のない事項（例えば文書化義務の不履行等）に基づくものは対象外であるとの見解を示しています。

次に、OECDモデル条約コメンタリーが、租税とみなすことにネガティブな社会保障賦課金の問題について取り上げました。社会保障賦課金を明示的に対象税目から除外している国もある一方で、米・カナダ租税条約のように、米国の Social Security taxes を対象税目に含めている例もあるということや、社会保障費と所得税の併合（combining）を模索している英国の例、それから単にファンドが、社会保障に使われているということのみをもって、社会保障費とは言えないとの判断を裁判所が行っているフランスの例などが紹介され、その取扱いは条約によって統一されていない旨を指摘しています。

またこのセッションでは触れられませんが、オバマケアと言われている米国の Affordable Care Act に基づく賦課について、「少なくとも政府の歳入となるという租税の基本的な特徴（the essential feature of any tax）を有す」とした判例が、米国のブランチ・レポートで紹介されています（Nat'l Fed. of Independent Business, et al v. Sebelius, 132S2566, 2579

(2012))。

更に所得と財産に対する税の概念と問題について、条約に「所得」や「財産」の定義がないことを指摘した上で、特に財産に対する税についてはコメンタリーにも解説は少なく、多くの租税条約で対象とされていない旨を指摘しています。財産に対する税については日本もオーストラリアや韓国とともに、2条1項を留保しているという状態です。そして議論となる事例としてベルギーの Net Asset Tax や金融機関に対する規模や総資産をベースとしたハンガリーの特別税などを取り上げ、条約の適用上問題となりうるとしています。

所得に対する税と財産に対する税の区分が曖昧になってきている問題についても触れ、その例としてトネージタックス (Tonnage Tax) や、ミニマム資産税、中小企業に対する簡素化された複合課税といった、ハイブリッドな税の増加を取り上げています。このうちトネージタックスは、船舶のトン数の応じた、みなし利益に対して課税する方式で、オランダをはじめとして欧州の主要海洋国ではほとんどが導入済みです。またこの最後の中小企業に対する簡素化した複合税というのは、実際にロシアで導入されているということでした。

以上を踏まえパネルからは、新しい条約ネットワークの構築の前に、OECD モデル条約における明確な区分けが必要である旨のコメントがされています。

最後に相続税、贈与税との関係に触れ、遺産等に対する税に係る租税条約が少ないこと、日本を含め所得と遺産等の双方を対象とする別個の租税条約を持つ国にとっては、区分はより重要であることを指摘しています。更に、課税の対象が重複するといった点を踏まえ、所得に対する税と遺産等に対する税の区分の必要性を述べています。また、相続税を所得に対する税に統合するというような、ドイツの相続税の所得税への統合案も紹介しています。

小括として、議長は租税の一般的な概念に係

る問題について租税類似の賦課金は居住地国にとってより問題となる旨を指摘しました。また、条約上の租税が何を意味するのか、また、どのようなものを租税に含めるのかというのは、結局のところ、締約国の意思を反映した条約上の規定上の問題に帰結するという旨のコメントをしています。

3-4 第2条と他の条項

OECD モデル条約第2条とモデル条約の他の条項との関係では、まず第4条の居住者条項との関係を議論しました。第4条1項の「税」は原則として第2条で対象とされる「税」であるとした上で、第2条が規定する「税」のうちで、一部の「税」しか課税を受けていない者が、条約上の居住者と言えるのかどうかという問題を取り上げました。この問題については、ドイツの営業税しか課税を受けていないドイツのパートナーシップについて、独・印租税条約上の居住者か否かが判断されたインドの判例を紹介しています。なおこの判例は Vogel の Double Taxation Conventions にも記載がある判例で、最終的に当該パートナーシップは租税条約上の居住者に当たると判断していますが、ドイツのパネルからは、ドイツの営業税の課税ベースはドイツの国内所得のみであるということから、インドの裁判所の認定誤りではないかという旨のコメントも出されていました。

次に OECD モデル条約第23条 (二重課税排除方法条項) との関係に触れ、原則は2条に規定する税が二重課税排除の対象ではあるものの、外国税額控除等による実際の二重課税排除は国内法の規定に従って実施されるために、2条に規定する全ての租税について、23条が適用されない場合があるという問題を取り上げました。具体的な事例として、ドイツ・アルゼンチン租税条約で2条では地方政府の税も条約の対象としているが、アルゼンチンの税についてドイツはドイツの所得税と法人税からしか控除せず、地方税からは控除しないという例を紹介しまし

た。またその一方で、税額控除のためだけに対象税目とされている税もあるとして、英国の石油収入税がイギリスとオランダの条約やイギリスとノルウェーの条約で対象とされているという例も紹介されていました。

また二重課税の排除の際には、原則は排除する税が対称、つまり所得に対する税は所得に対する税から、財産に対する税は財産に対する税からという対称性が確保されるのが原則ですが、実際には対称性は完全には確保されていないということを指摘しています。そしてその場合、源泉地国と居住地国の租税の解釈の相違により、排除できない二重課税が生じる可能性があるということを指摘しています。この排除できない二重課税の排除のためには、居住地国において柔軟な租税条約の解釈と実務的な解決が必要であるということを指摘し、実際の例として、本来税額控除の対象とすることに問題のあるようなイタリアの地方税を、柔軟かつ実務的な方法により二重課税を排除した、米国の事例を紹介しています。これはイタリアの地方所得税である IRAP について、本来は消費税に近いということで、米国では税額控除の対象としていませんでしたが、利息と労務費を課税ベースから差し引くのであれば、米国側で控除するとして解決した事例だということです。

最後に議長は、2条と他の条項、4条、23条等の租税について、comparabilityを確保すべきかということについては、より詳細な議論が必要であるということを述べて締めくくっています。

3-5 BEPS プロジェクトとの関連

最後に BEPS プロジェクトとの関連に触れました。そもそも BEPS プロジェクトは伝統的な法人税を対象としており、BEPS への対応として登場した新しいタイプの税については触れられていない旨を指摘し、BEPS への対応とされる新しいタイプの税の例として、インドの Equalization Levy (平衡税) と英国の利益迂

回税の問題点を議論しています。

インドの平衡税は条約の適用外であるとインドは説明していますが、実際的には所得に対する税であり、租税条約の対象税目条項や事業所得条項との関係が不明である点を指摘しています。

また英国の利益迂回税についても、英国は法人税ではないとしていますが、所得に対する税に極めて類似しており、特に事業所得条項との関係が不透明であるという点を指摘しています。なお、インドの平衡税は、次のセミナー H でも取り上げます。

更に、特別税制の受益者への軽減税率を不適用とする行動 6 に触れ、金融や IT といった、特定の産業へ優遇を与えるような規定は好ましくないとし、条約相手国の税制の、より詳細な分析の必要性や、条約相手国が模範的な税制を持っていないながら執行していない場合の対応を検討する必要がある旨を述べています。

最後に二重非課税防止規定について、居住地国課税条項 (subject-to-tax clauses) にせよ、スイッチオーバー条項 (switch over clauses) にせよ、実施する場合には対象とする租税を明確に特定する必要があるとしています。そして居住地国課税条項の適用に関して問題となる「課税」の意義については、イギリスの判例 Weiser Decision を参照し、「課税」の意義の明確化がこの制度の執行上欠かせないとコメントしています。この Weiser Decision は 2012 年のイギリスの判例で、イスラエルの居住者が英国源泉の年金の英国での課税を巡って問題になった事例です。当該イスラエルの居住者はイスラエルに移住した元イギリスの居住者ですが、イスラエルで 10 年間の免税措置を受けていたということで、実際に subject-to-tax になっていないということで、イギリスの課税が認容された事例です。なお、この判決では、“liable to tax” と “subject to tax” の違いが明示され、後者の場合実際の税金の納付までを意味するとされ、条約は後者でした。

3-6 結論

最後にジェネラル・リポーターの結論として、租税に係る統一的な定義の欠如、ハイブリッドな租税の発生、不明瞭な comparability、多様な租税政策や解釈が、Factual 二重課税、二重非課税の発生の要因となっているとして、解決案として、税制の新設又は改訂、協力の推進、納税者有利の二重課税排除規定の解釈といったものを挙げています。この Factual 二重課税、二重非課税については、特に定義はありませんでしたが、源泉地国と居住地国での、租税の異なる定義や認識により生じる、二重課税、二重非課税と理解しています。

また、パネルは結論として、国益主導の税制改正による租税条約とのミスマッチや、BEPS プロジェクトによる国内税制と租税条約との間の新たな緊張関係についての問題意識を述べた上で、各国は OECD モデル条約第 2 条のフルバージョンを規定すべきであること、第 2 条と同コメンタリー、4 条、23 条との関連性を見直すべきこと、租税の定義に起因する二重課税、二重非課税の事例をさらに分析する必要があることを提言しました。最後に、BEPS プロジェクトは租税の意義を見直す必要性を示唆しているということを述べ、セッションを終了しました。

議題 2 については以上です。

4 セミナーH 国際課税の最近の動向

続きまして、セミナー H の報告に入らせていただきます。セミナー H、国際課税の最近の動向は、フランスの Daniel Gutmann 氏が議長となり、中国 (Min Guo)、スイス (Xavier Oberson)、インド (Akhilesh Ranjan)、米国 (David Rosenbloom)、イギリス (Jonathan Schwarz) の参加者がパネルを構成しています。

このセミナーは租税条約関係、源泉地課税関係、それから国際的な影響を有する各国の動きという 3 つのパートに分かれています。

4-1 租税条約関係

租税条約関係の最初のトピックは、今年 (2016 年) の 2 月に公表された新しい米国モデル条約でした。新しい米国モデル条約は、二重非課税について触れた前文や、第三国 PE、特別税制、条約相手国の税制改正への対応等の条約濫用防止に重点を置いている点がまず説明されました。また、強制的拘束的な仲裁規定の導入も大きな特徴であるとして説明されました。それ以外の点として、二重居住法人への対応の厳格化、PE に係る対応的調整条項の新設、利子、使用料の追加ソースルール、仲裁に係る権限ある当局による適用除外にも触れています。パネルからは、配当所得の源泉地国免税が規定されていないことへの批判があり、また新モデル条約を反映した新条約の締結には、なお時間を要するであろうというコメントがありました。

次に 2016 年 5 月のインド・モーリシャス条約の議定書改訂が取り上げられています。旧インド・モーリシャス条約では、キャピタルゲインは居住地国のみでの課税とされていました。しかし、モーリシャスではキャピタルゲインについては免税だったために中間持株会社を使った課税逃れが横行したことや、またインドの GAAR 導入等国际課税を巡る最近の進展を背景として、改訂に至ったということです。改訂議定書では、経過措置付きで法人株式に係るキャピタルゲインについて当該法人の居住地国に課税権を認めています。

中国からは、株式間接譲渡に係る最初の判例ということで、Zhexingzhongzidi No. 441 (2015 年 12 月 15 日付) 事案が紹介されました。中国子会社を間接所有する法人株式についてのグループ内での譲渡事例で、中国源泉所得として課税されたものです。原告はケイマン法人だということです。最終的に、間接所有する法人に事業実態がなく、譲渡価格は中国子会社の価値によって決定されていること等から、経済活動が行われ、価値が創出される場所は中国であると判断され、課税が維持された事例です。

条約の解釈をめぐる判例として、南アフリカの職業ダイバーに係る所得の種類と課税の可否が争われた、英国のFowler事案（[2016] UKFTT234 (TC), 9 March 2016）が紹介されています。条約上の事業所得、給与所得の解釈を争点とし、最終的に事業所得という判断がされましたが、PEがなかったことから、当局の主張が却下されたという事例です。

情報交換を巡る判例としては、盗難データに基づく情報交換の可否が争われた事例と、グループリクエストに係る事例が取り上げられました。盗難データに関する判例は、フランスからの銀行情報の提供要請を拒否したスイスの事例（A-6843/2014）15Sep. 2015）と、新聞記事を端緒とした情報交換の是非が争われたオランダの事例（15/000085Feb. 2016）が紹介されています。スイスの事例については、現在、上告中ですが、オランダの事例については情報交換を認めるという判決が出ています。

情報交換を巡る判例としてもう一つはグループリクエストに係るものです。情報交換に係るグループリクエストは、一定のグループに属する複数の納税者で、個々に本人の特定ができないものに関する情報提供要請です。このグループリクエストに係るものとして、スイスの事例が取り上げられています。オランダからの銀行情報に係るグループリクエストについて、スイスの原審（（A-8400/2015）21 March 2015）は条約に反するとして情報提供を認めませんでした。最高裁は、条約上の規定は可能な限り広い情報交換を許容しているとし、最終的にオランダからの要請を認める判断をしています（同12 Sep. 2016）。

移転価格の関係では、米国とオーストラリアの2つの判例が取り上げられました。米国の判例（Altera事案（US Tax Court, 145T.C. No. 327 July 2015））は、費用分担契約の下での株式ベースの報酬に係る費用配分の要否が争点で、これは有名なザイリンクス事案と争点が非常に類似しています。現在上訴中です。

オーストラリアのChevron事案（Federal Court, [2015] FCA1092, 23 October 2015）は、米国関連者から無担保ローンの金利に係る独立企業間価格を争点としたもので、これも、現在、上訴中です。

4-2 源泉地課税関係

源泉地課税関係では、インドのデジタルサービスに係る税制改正と、サービスPEに係る判例が取り上げられました。

インドのデジタルサービスに係る税制改正は、すなわち平衡税（Equalization Levy）の導入です。インドはBEPSプロジェクトの行動計画1に沿ったものとしてその適切性を主張しています。B2Bの特定のデジタルサービスを対象とし、現段階ではオンライン広告のみが対象で、国外の支払いに対して、6%の源泉課税を行うというものです。対象取引や税率については今後変更する可能性が示唆されています。インドは、平衡税は法人税や個人所得税ではなく、租税条約の対象外としていますが、二重課税や租税条約との関係がまだ十分に整理されていないことへの懸念がパネルから呈されていました。

サービスPEに係る判例は、南アフリカのもの（AB LLC and BD Holdings LLC事案 [2015] ZATC 2, 15 May 2015）とインドのもの（Linklaters LLP事案（ITA No. 4896/Mumbai/2003, 15 July 2010））、更に、フランスのもの（Supreme Administrative Court, Frutas y Hortalizas Murcia SL, No. 368227, 7 Feb. 2015）の3つが取り上げられています。南アフリカの事案については、米・南アフリカ租税条約のサービスPE規定の解釈を争点とし、米国企業の従業員が南アフリカで顧客から提供された会議室で役務提供を行い、それがPEに当たるかどうかということで争われた事案です。裁判所は役務提供日数を勘案してサービスPEを認定し、更に税額の100%という高額のパナルティを命じています。インドのサービスPEの判例もこれに類似しており、インドの顧客に法律業

務を提供していた英国の法律事務所に対する PE 課税事案です。当該従業者はインドに事務所を持たず、パートナーや従業員がインドを訪れて法律業務を提供していましたが、その業務が90日を超えているということで PE 認定され、維持されています。

最後にフランスの事案ですが、無申告だったスペインの法人に対し、PE 課税と税額の80%というペナルティを賦課した事案です。主な争点は、ペナルティの取り扱いでした。裁判所は、最終的に PE 無申告事案におけるペナルティの賦課を意図的な隠蔽のみに制限すべきと判断し、本件では、スペインでのコンプライアンスの状況（当該法人は問題となる所得についてスペインで申告済み）も斟酌すべきとし、ペナルティについては減額しています。

4-3 国際的な影響を有する各国の動き

最後になりますが、国際的な影響を有する各国の動きということで、4つ挙げています。英国の EU 離脱、インドの GAAR、米国の過少資本税制に関する新規則、スイスの法人税改革です。

英国の EU 離脱につきましては、その影響、それから租税条約等における代替の可能性について議論した後で、スイスのパネルがスイスの経験について述べました。これも非常に興味深かったのですが、スイスは EU の枠外で EU との良好な関係を保っています。長い歴史を経て、EU と良好なパイの関係を構築しているということで、40年間に140もの協約や条約を結んでいるという経験の紹介がありました。

インドの GAAR は2017年4月から施行されますが、3,000万ルピーの GAAR の発動閾値や宥恕期間の設定、GAAR の発動のための承認パネルを介した三段階手続きといった概要の説明がありました。

米国の過少資本税制に関する新規則案につきましては4月に草案が発出され、このセミナーが行われた当時、米国で最もホットな 이슈

であると紹介されましたが、このセミナーの後10月に最終規則化されています。一定の融資について取引を再構築するという権限を IRS に付与するということや、文書化ルール等の概要の説明がありました。

スイスの法人税改革につきましては、特別な州税の廃止や、ネクサスアプローチによるパテントボックス税制等 OECD と共存できる優遇税制の導入、それから通常の州税の税率の軽減等の説明がありました。

非常に駆け足になりましたが、以上がセミナー H の報告となります。ご清聴ありがとうございました。

税務大学校 研究部教育官 池田 美保



5 セミナー D IFA/EU

税務大学校で教育官をしております、池田と申します。よろしくお願いたします。私の方からは、メインの議題以外に行われたセミナーの中から、セミナー D の IFA/EU の一部と、F の裁判官セミナーの一部についてご紹介させていただきます。

まずセミナー D は IFA/EU ということで、最近の EU の動向について紹介されております。

セミナー D の議論は、大きく2つあります。1つ目は租税回避防止パッケージで、BEPS 最終報告書の流れを受けて欧州委員会が発表したものです。2つ目のトピックは、State Aid (国家補助) です。現在、欧州委員会は、かなり積

極的に加盟国のルーリングが State Aid に該当するかどうかの審査をしております。アップルのケースなどは報道でも大きく取り上げられたので、皆さん、ご存じかと思います。今回は、時間の関係で、この2つのトピックのうち、State Aid について紹介させていただきたいと思います。

5-1 State Aid とは

State Aid は、「欧州連合の機能に関する条約」の107条を根拠条文としております。State Aid と認定されるには、次の4つの要件を満たす必要があります。1つめが、便益又は便宜とみなされる補助とされるものであることです。2番目に、特定の事業者又は特定の生産に便宜を図るものであることです。3番目に、国家により、又は国家の資金を使って供与されるものであることです。4番目に、競争をゆがめる、又は加盟国間通商に影響を与えるものであることです。

ここで言う「国家」は、加盟国の連邦政府のみでなく、地方政府や公の企業も含まれると解されております。また「補助」の形態については、形態のいかんを問わないと考えられており、補助金などの金銭の給付に限らず、負担の軽減なども含みます。そのため、税の優遇なども含まれるとされております。特定の事業者、又は特定の生産に便宜を図るものであるかどうかについては、通常、「選別性テスト」と言いまして、3つのステップで判断されるとされております。まず1番目に、通常のルールがどのようなになっているかを検討し、2番目に、その問題となる制度が、通常のルールから逸脱するものであるかを判断します。そして最後に、通常のルールから逸脱するものであったとしても、その税制の性格や一般的な枠組みを考慮して、正当性が認められるかについて検討します。

5-2 「選別性テスト」の限界

今、申し上げた、選別性のテストについて考

えたときに、例えば、特定の業種に対して社会保険料を軽減したり、銀行の合併と組織再編という行為に対して税を軽減したりすることは、その特定の事業者や特定の行為に対する税を軽減するわけで、通常の場合との比較がしやすく、選別性のテストも比較的しやすいと言えます。これは一般的な税法の目的である税収増を目的とする税には、通常当てはまると考えられております。しかしながら一方で、イギリスの砂利税に関するケースがあります。砂利税は、一般的に、砂利の商業的な利用に対して課税されるのですが、一定の砂利に関しては免除されておりました。これが State Aid ではないかという議論になったのですが、このような税収増を目的とする税ではなく、環境保護などの社会政策上導入された税というものは、「通常のルール」というものがそもそも定義しにくいということで、選別性のテストも難しいと言われております。結局、この件につきまして、欧州委員会は、一定の砂利の利用を免税とすることが立法趣旨である環境保護の目的に見合わないのであれば、その措置は正当化されないという決定を下しており、通常のルールについては議論を行っておりません。

今、お話しした例以外にも、選別性のテストが適用できない事案が発生しております。その例として、ジブラルタル事件というものを紹介します。ジブラルタルではもともと、オフショア法人を優遇する税制が、国家補助であると指摘されておりました。そこで法人税制改正案が欧州委員会に提出されたのですが、実質は、その改正前と同様に、オフショア法人には結果的に税の負担がほとんど生じないようなつくりになっておりました。欧州委員会では、改正後の税制もやはり国家補助であるという結論を下したのですが、その決定に対して、選別性のテストが行われていないということで、一般裁判所で決定がいったん取り消されてしまいました。この改正案は、一応全ての法人を対象につくられていたので、選別性のテストで求められる通

常のルールとの比較ができなかったというのが理由のようです。結局、この事案は、欧州司法裁判所に上告されて、結論としては、選別性テストは、一見全ての法人を対象とするようにあえてつくられているような場合まで行なう必要はなく、実質的にオフショア法人に対して、著しくこの法は選別的であるとして、やはり State Aid に当たると判断されました。

5-3 国家補助 (State Aid) と独立企業間原則

次は、ベルギーの超過収益控除制度についてです。こちらは、今年の1月に特定の多国籍企業に税の優遇措置を施すものとして、違法な State Aid であるという決定が下されました。その決定の中で注目されたのは、独立企業間原則に反するルーリングが State Aid に該当する可能性があるということです。ただ、欧州委員会の言う独立企業間原則が、OECD モデル条約の9条や移転価格ガイドラインを抛り所とするかというところではなく、ここで言う独立企業間原則は、107条の中に含まれる一般的な課税の公平の原則のことであるということです。

これが意味するところは、107条はEU加盟国を拘束するものである一方、OECD ガイドラインは拘束力がないので、107条に含まれている独立企業間原則は加盟国国家の税制も拘束するということです。では、その独立企業間原則に反するルーリングが、即 State Aid になるかと言うと、パネリストいわく、そうではなく、独立企業間原則から逸脱し、かつその逸脱が「制度の性格又は一般的な枠組み」によって正当化されず、選別的と判断された場合には State Aid になり得るということでした。

5-4 マグドナルド事件

こちらは現在進行中のマグドナルド事件です。この事案については、現在、欧州委員会の見解が発表されておりますが、最終決定ではないので、今後、委員会の見解が変わる可能性がある

ことをご承知おきいただきたいと思います。

事案の内容は次のとおりです。まずルクセンブルクにマクドナルドヨーロッパという法人があります。この法人は、米国のマクドナルドからフランチャイズに関する権利を取得して、フランチャイズ店舗からマクドナルドのブランド等を利用する権利に対するロイヤルティーを受け取っております。このフランチャイズの権利は、マクドナルドの米国支店に一部割り当てられており、ロイヤルティーはヨーロッパやロシアのフランチャイズ店舗から米国支店に支払われております。

マクドナルドの税務アドバイザーがどのようなことを主張したかということ、まずルクセンブルクの国内法の解釈上、米国支店はルクセンブルク法人の PE である。一方で、米ルクセンブルク条約により、米国の PE に帰属する所得は、ルクセンブルクにおいては免除される。これは二重課税排除方式として、国外所得免除方式をとっているからです。一番問題となったのは、米国の国内法の解釈上、この支店は PE とならないということです。税務アドバイザーは、ルクセンブルクの国内法で PE があると解釈できるということは、米国でも課税されると考えることができるし、実際に課税されていることは条約上の要件となっていないので、米国当局が PE と認識しているかどうかにかかわらず、所得を免除することができることを主張しました。ルクセンブルク当局は、この要請を認めた結果、このロイヤルティー収入については、2009年から米国でもルクセンブルクでも、法人税を支払っていない、二重非課税となっていることが判明したという事案です。

では、欧州委員会の見解を詳しく見ていきたいと思います。まず、米ルクセンブルク租税条約25条2(a)が二重課税の排除に関する条項なのですが、先ほど申し上げましたように、国外免除所得方式をとっておりますので、「ルクセンブルクは、当該 PE 所得が米国で課税される場合は、当該所得の免除をすべき」となります。

その「課税される場合」というところを、マクドナルドのアドバイザーは、米国で課税すべきと判断されたり、実際に課税されている必要はないと主張したのですけれども、欧州委員会はOECDモデル租税条約のコメントリー32.6を引用して、それを否定しました。

32.6には、このように書かれております。「源泉地国（この事例の場合は米国）が、条約を適用することにより、所得に課税できないと考えている場合は、居住地国（この事例の場合はルクセンブルク）は、所得が源泉地国で課税されないと考えられるべきである。」そして、米国が、PEがないから課税できないと考えている以上は、ルクセンブルクは、米国のPE所得の免除はできないという結論に至りました。

この欧州委員会の見解に対して、パネリストの見解は次のとおりです。まず欧州委員会が引用しているコメントリー32.6は、OECDモデル租税条約23条1項に関するコメントリーですが、こちらは租税条約の適用条項の抵触から生じる二重非課税を対象としております。例えば、ある譲渡所得を、一方ではモデル条約の13条5項の株式の譲渡として取り扱い、他方では13条1項の事業用資産の譲渡と取り扱う場合などが、その例に当たります。但し、今回の場合は、租税条約の解釈の問題ですので、租税条約の解釈の違いによる二重非課税を対象にしているモデル条約23条4項の方が適切ではないかという話になります。但し、23条4項に該当する条項は、米ルクセンブルク条約にはないということ、23条1項を使っているということです。果たしてこれがいいのかという問題が1つあります。

更に、このコメントリーの32.6は実は、米ルクセンブルク条約が締結された後に追加されたものということで、条約締結時に存在しなかったものを引用していいのかという議論もあります。また、先ほどベルギーの超過利益制度のお話をさせていただきましたけれども、そちらではOECDモデル条約は、拘束力はないとはっ

きりと述べられている一方で、こちらの報告書には、否認する根拠としてコメントリーを引用していますので、整合性がないではないかという話もあるということです。

5-5 アップル事件

アップル事件について、スライド11には欧州委員会のプレスリリース資料からの図を貼り付けております。中身を紹介しようかと思ったのですが、時間の関係上、細かい話は割愛します。要は、どこでも課税されていない利益が莫大にあることに対して、欧州委員会が、アイルランド当局が過去10年間にわたり遡及して追徴課税すべきであると言う決定を下したもので、その額も130億ユーロという、莫大な額であったという事案です。

先ほど、青山先生の方からもお話がありましたけれども、アップル事件を含め、欧州委員会の最近のState Aidに関する決定に関しては、米国の巨大企業を相手にしているものが多いので、米国との摩擦についてよく取り上げられております。

5-6 米国との関係

スライド12とスライド13には、米国との関係ということで、アップル事件に対してですとか、国家補助そのものに対する、米国のリアクションを紹介しております。ほぼ全て否定的なものとなっておりますが、これらについてはいろいろところで報道されておりますので、説明は省略させていただきます。

5-7 まとめ

最後に、議長から、次のようなコメントがありました。加盟国の課税権に対する欧州委員会の決定が、年々厳しくなっている中で、新しい時代にどのように対応するか、加盟国は考えていかなければならないということでした。またEUは、「EU域内の公平な競争条件(level playing field)」を保とうとしているのですが、果

たしてそれが「グローバルなレベルでの公平な競争条件」も同時に達成し得るものであるのか疑問があると述べました。更に State Aid に關しては、欧州司法裁判所の判決が出るまでは、処分が確定しないものであり、企業はそれまで、法の不確実性の下に置かれることになるので、そこに懸念を持っているということでした。この IFA/EU セミナーでは、EU の取り組みに關して、あまり肯定的な意見が聞かれなかったことが、印象的でした。

6 セミナー F 裁判官セミナー

次にセミナー F の裁判官セミナーについてお話をさせていただきます。議長がオランダの最高裁判所の法務官で、そのほかのパネルは、オーストラリア、ドイツ、南アフリカ、欧州人権裁判所の裁判官が出席しておりました。

6-1 セミナーテーマ

裁判官セミナーのテーマは、「税法に対して、裁判所の権限はどこまで及ぶか」というものです。例えば、財産権を侵害する税法や恣意的な区別をする税法、若しくは遡及的な税法があった場合、裁判所はその税法を適用しないことができるのか、またその税法を違憲であるということではできるのかということでした。セミナーでは4つのケーススタディを通じて議論が行われましたが、今回は時間の関係で2つだけ紹介させていただきます。

6-2 ケース 1 遡及的濫用防止規定

ケース 1 は次のような内容です。A 国の A 銀行は、B 国との二国間租税条約を利用した租税回避スキームを個人事業者に対して販売していました。そのスキームとは、そのスキームの利用により、実効税率が45%から4%に減少するというものでした。課税当局はこのスキームを否認し、納税者に対して課税処理を行いました。納税者は、この課税処理に対して、裁判所

に課税の可否の判断を求める訴えを起こしました。課税事案がまだ係争中の中、国会はスキームの効果を5年間遡及して否認できる法律を可決、採択しました。裁判所はこの法案を根拠に、係争中の課税事案を課税当局有利に判断、つまり課税処理を肯定した、という事案です。

6-3 欧州人権条約 議定書第 1 条 (財産の保護)

このケースに対しては、まず欧州人権裁判所の見解が述べられました。欧州人権条約の議定書第 1 条には、財産権についての定めがありまして、ケース 1 は、その 1 条に定める、財産権の侵害に当たるのかという観点で判断されるということです。1 条のただし書きをご覧くださいと、「但し、前の規定 (即ち財産権) は、税その他の拠出、若しくは罰金の支払いを確保するために、必要とみなす法律を実施する権利を、決して妨げるものではない」と規定しております。そのため、税法は一般的に、この 1 条の後段の保護の下にあると言えます。

6-4 思考過程

今読みました、議定書第 1 条に反するかどうかを判断するための、一般的な思考過程について説明いたします。まず、申立人は、議定書第 1 条に規定するような、「財産」を保有しているか。欧州人権条約上の財産は、正当な期待を主張し得るような「請求権」も含まれると言われており、非常に広く解釈されております。ステップ 2 でその財産権に対する介入があったかどうかの判断を行います。通常は税制は現存する財産権に対する介入であると解されております。ステップ 3 では介入があったとされた場合、その介入が合法的かの判断を行います。ステップ 4 では、問題の税法が、正当な目的を迫及しているかを検討します。通常税制は、公益の下に正当な目的を追求していると考えられております。最も重要なポイントはステップ 5 の比例性の検討です。一般的利益の要請と、個人の基

本的権利益保護の要請の間において、公正なバランスがあるかというところです。

6-5 ヒューイトソン事件

この事例は実はイギリスで実際にありましたヒューイトソン事件という事件をモチーフにしております。実際の審理は、基本的に前のページの思考過程に従って行われておりますが、ステップ1の「財産の保有」については、この申し立てが、「明らかに根拠不十分である」という理由で検討はされませんでした。次にステップ2の財産権に対する介入の有無ですが、判決では、「介入の存在があると推定して進める」となっていました。ステップ3について、判決の中では、特に触れられませんでした。ステップ4は「正当な目的の追及」の有無についてですが、条約加盟国は、特に税に関しては、幅広い評価の余地があり、裁判所は合理的な根拠に乏しい場合を除き、立法者の判断を尊重するという原則を述べた上で、本件においては、遡及法の立法趣旨は二国間租税条約の濫用防止であり、二国間租税条約の防止は、政策上合法的かつ重要な目的であると判断されました。

最後に一番重要な比例性原則の検討なのですが、まず遡及法であること自体が、議定書第1条に反しているとは言えないと述べられました。次に、一般的利益の要請と、個人の権利保護の要請との間における「公正な均衡」の有無については、以下の4つの理由により、公正な均衡は侵害されていないと述べられました。まずスキームの利用者数や税収減を考慮して遡及法を制定するのは、国会の裁量権の範囲内にある。次に今回のケースのような、作為的なスキームに対し、事前の影響測定や、判例をつくるためのテスト訴訟などは不要である。更に、課税当局は、スキームが有効とは1度も言っておらず、むしろ逆にスキームは無効であると納税者を説得していた事実があった。最後に、国会が全ての納税者を公平に取り扱う措置を講ずることは、納税者にとって予測可能であった。これらの審

理の結果、本申し立ては、明白に根拠を欠いているという理由で却下されました。

この事案に対して、他の国ではどのような考え方をするかというと、南アフリカのパネリストは、南アフリカでは、このような事例は、まずGAARで検討し、もしGAARでの対応ができなかった場合には、経済的実質主義により判断すると述べました。つまり申立人が、イギリスの租税を免れるだけのために、このスキームを利用しているかどうかにより、遡及法の効果を判断するということでした。結論については、あまりはっきりとは述べませんでした。

一方でドイツではどのような取り扱いをするかと申しますと、原則として税法に従い義務を履行していると認められる限り、その行為の否認は、原則、難しいということでした。ただ、ドイツにも一応GAARはありますので、スキームがGAARに反していないかどうかという検討は行うことができますし、GAARによる否認、課税は可能だということです。但し、遡及効に関しては、ドイツではこれまでも遡及効を持つ法律には否定的な立場をとっておりまして、遡及法は納税者の法に対する信頼を確保できないことになるということで、あくまで将来に向かった立法のみが認められることになるということです。そのため、たとえスキームがGAARに反していると判断された場合であっても、遡及法による課税は難しいということになります。

6-6 ケース2 財政赤字回復のための遡及法

内容を申し上げます。2013年9月に、政府は財政赤字回復を目的とした「特別雇用者税」を2014年1月より適用すると発表しました。この特別雇用者税とは、雇用者が従業員に支払う給与に対して課されるもので、その給与が従業員1名に対して、15万ユーロを越えた部分に対して課税されるものです。税額の計算は2013年に支払われた給与から行われ、納税義務者は雇用者で、従業員に納税義務の転嫁は行えないとい

う事例です。

6-7 問題点

このケースの問題点は、次のとおりです。この税法の適用は2014年1月からですが、税額の計算が2013年に支払われた給与全額が対象ということで、細かく言うと、賞与の計算期間も含めると、2012年も対象としていると言えるということです。

次に高額な給与所得者に給与を支払う雇用者が対象となりますが、高額な所得を有する個人事業者は対象とならないということです。果たして、この法律が、憲法上、若しくは条約上問題はないかというケースです。

6-8 オーストラリア

このケースは、実際にオーストラリアで導入された税法を基にしているということです。オーストラリアのパネリストによれば、オーストラリアには、基本的人権を定める権利章典はなく、財産権の保護を定める憲法上の権利も存在しないということでした。2011年に制定された人権法8条3項には、国会議員は法案を提出する際に、その法案が人権に反していないことを評価した文書を提出する必要があると記載されているのですが、一方で、8条5項に、8条3項を守らなかったとしても法の有効性や執行に影響はないと書かれています。そのため、あくまでもこの規定は、立法者にいったん人権違反はないか考えさせるためのけん制的効果しか持たないということです。実際の評価書には「本法案は担税能力の高い者に負担可能であり、国家財政赤字の修復のために必要かつ合理的な措置である」と書かれてあるということです。従いまして、このような遡及法も有効であり、法的安定性や差別という問題は発生しないということになります。

6-9 ドイツ

一方、ドイツではどのように取り扱われるの

かと申しますと、ドイツでは憲法裁判所が強い権限を持っておりまして、税法の違憲性についても、これまで4,000~5,000件審理されています。そのうち違憲だと判断されているのは、わずか2%だということです。このケースについて、ドイツでは3つの問題点が挙げられます。1つ目が平等取扱いの原則、2つ目が財産権の侵害、3つ目が遡及性です。1つ目の平等取扱いの原則について、まず検討しますと、このケースにおいては、納税義務者は雇用者であり、従業員への税の転嫁が認められません。ですが、当然ながら、高額な給与所得者を雇用しているからといって、雇用者に担税力があるとは限りません。そのため、高額な給与所得者を雇用していない者と雇用している者とは、本ケースにおいて不平等に取り扱われると言えますので、財政赤字を修復するという目的のために、このような不平等な取り扱いをすることは許されないと判断されます。

2つ目の論点である、財産権の侵害についてです。ドイツにおいて、財産の使用は所有者の利益となることが保証されており、過剰な税制は違憲と判断されます。但し、過剰かどうかを、税率のみで判断するのではなく、何を課税ベースとしているかも考慮されます。そのため、例えば税率が50%を超えているという事実のみによっては違憲とは判断されません。このケースでは、税率や課税ベースなど前提となる事実乏しいので、財産権の侵害となるかについては、パネリストははっきりとは言及しておりませんでした。

遡及性についてですが、今回のケースにおいては、年の中途において、問題となる税法の納税者全てを対象に課税を行うものであるため、ドイツでこれまで否定されている遡及法とは異なるタイプであるので、違憲であるとは判断されないということでした。そのため、これら3つの問題点の中では、最初の平等取扱いの原則においてのみ問題があると認められるということでした。

6-10 欧州人権裁判所

このケースを欧州人権裁判所でどのように取り扱うかという点、まず前提として、通常は個別の事案を取り扱うので、法の違憲性という抽象的な審議は行わない。ただ、財政赤字の回復を目的としているということは、欧州人権条約上、一般的な利益の範囲内であると言える。結局は、その財政赤字の回復（一般的な利益）と遡及法による個人の権利の侵害の間に、公正な均衡があるかどうか、比例性の原則が一番の判断材料となるという話でした。

6-11 議長の結果

今回、コモン・ローの国から、オーストラリアと南アフリカ、シビル・ローの国からドイツが参加していたのですけれども、議長は最後にこの両者を比較して、このような結論を出していました。コモン・ローの国では、エレファン

ト・テストを行うということです。このエレファント・テストというのは、アメリカやイギリスでよく使われる類推方法で、その対象物の特徴から、よくわからないものを特定するとき、象のように見えて、象のように歩いて、象のように鳴けば、それは多分象であると言うらしいのですけれども、それをもじって、コモン・ローの国では、税のように見えて、税のようににおいがすれば税であると結論付けておりました。一方でシビル・ローの国では、一般的利益と個人の利益の間の公正な均衡で判断されると言われておりました。

更に議長は、「私がもし納税者ならば、シビル・ローの国に住む。もし私が政治家ならば、コモン・ローの国に住む」と話していました。以上で、駆け足で恐縮ですが、私の説明を終了させていただきます。ありがとうございました。