

5. BEPSプロジェクトとの関連

- (1) BEPSプロジェクトと租税の意義
- ・ BEPSプロジェクトでは伝統的な法人税を対象としBEPSへの対応とされる新しいタイプの税には触れていない
 - ・ 例として、インドの平衡税は条約の適用外としていますが実質的には所得に対する税
 - ・ また英国の利益迂回税は法人税ではないとしているが、所得に対する税に極めて類似

48

5. BEPSプロジェクトとの関連

- (2) 行動6(条約濫用の防止)と特別税制
- ・ 特別税制の受益者への軽減税率の不適用
 - ・ 金融やITといった特定の産業へ優遇を与える規定は好ましくない(特別償却やBEPS報告書に反するR&D控除やパテントボックス税制等)
 - ・ 条約相手国の税制のより詳細な分析の必要性
 - ・ 条約相手国が模範的な税制を持っていないが執行しない場合の対応(過少資本税制等)

49

5. BEPSプロジェクトとの関連

- (3) 二重非課税防止規定と租税の意義
- イ 二重非課税防止規定
- ・ 居住地国課税条項(subject-to-tax clauses)やスイッチオーバー条項(switch-over clauses)
 - ・ いずれの場合も対象とする租税を特定する必要
- ロ 居住地国課税条項に関する議論
- ・ 「課税」の意義の明確化が必要(英Weiser Decision)

50

6. 結論

- (1) ジェネラル・リポーター
- イ Factual 二重課税、二重非課税の発生要因
- ・ 「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
- ロ 解決案
- ・ 税制改正と調整
 - ・ 納税者有利の二重課税排除規定の解釈

51

6. 結論

- (2) パネル
- イ 問題意識
- ・ 国益主導の税制改正による租税条約とのミスマッチ
 - ・ 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
- ロ 提言
- ・ 各国はモデル条約第2条のフルバージョンを規定すべき
 - ・ 第2条と同条コメント、4条、23条との関連性の見直し
 - ・ 租税の定義に起因する二重課税/非課税事例の分析
 - ・ BEPSプロジェクトは、租税の意義を見直す必要性を示唆

52

OECDモデル条約第2条(対象税目)

1. この条約は、一方の締約国又は当該一方の締約国の地方政府若しくは地方公共団体のために課される所得及び財産に対する租税(課税方法を問わない。)について適用する。
2. 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(動産又は不動産の譲渡から生ずる収益に対する租税、企業が支払う買金又は給料の総額に対する租税及び財産の価格の増加に対する租税を含む。)は、所得及び財産に対する租税とされる。
3. この条約が適用される現行の租税は、特に、次のものとする。
 - a) (A国においては)……………
 - b) (B国においては)……………
4. この条約は、現行の租税に加えて又はこれに代わってこの条約の署名の日後に課される租税であって、現行の租税と同一であるもの又は実質的に類似するものについても、適用する。両締約国の権限のある当局は、各締約国の租税に関する法令について行われた重要な改正を相互に通知する。⁵³

セミナーH: 国際課税の最近の動向 "Recent development in international taxation"

54

報告項目

1. 租税条約関係
2. 源泉地課税関係
3. 国際的な影響を有する各国の動き

55

1. 租税条約関係

- (1) 新米国モデル条約(2016年2月17日公表)
 - ・ 条約濫用防止に重点
 - ・ 強制的拘束的仲裁規定の導入
 - ・ 条約濫用防止に関連しない変更
 - ・ 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
 - ・ 利子及び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

56

1. 租税条約関係

- (2) インド・モーリシャス条約議定書改訂(2016年5月)
 - イ 背景
両国の経済状況の変化と条約濫用(特にインド法人の株式に係るキャピタルゲイン)、国際課税における最近の進展(GAAR、BEPSプロジェクト)
 - ロ キャピタルゲイン
法人株式に係るキャピタルゲインにつき当該法人の居住地国の課税権(経過措置あり)

57

1. 租税条約関係

- (3) 株式間接譲渡に係る中国最初の判例
Zhexingzhongzidi No. 441(2015年12月15日付)
 - ・ 中国子会社を間接所有する法人株式のグループ内での譲渡事例(原告はケイマン法人)
 - ・ 中国源泉所得として課税
(公告2015年第7号:合理的商業目的基準を明記)
「間接所有する法人には事業実態がなく、経済活動が行われ価値が創出される場所は中国」
 - ・ 判決は中国当局の主張を支持

58

1. 租税条約関係

- (4) 条約の解釈を巡る判例
英国 Fowler 事案([2016]UKFTT 234(TC), 9 March 2016)判決
 - ・ 英国の大陸棚で作業する南アの職業ダイバーを巡る課税事案
 - ・ 条約上の事業所得、給与所得の解釈を争点
 - ・ 最終的に事業所得と判断したうえでPEの不存在を理由に当局の主張を棄却

59

1. 租税条約関係

(5) 情報交換を巡る判例

- イ 盗難データに基づく情報交換
 - ・ スイス連邦行政裁判所判決 (A-6843/2014) 15 Sep. 2015(上告中)
フランスからの銀行情報の情報提供要請を拒否
 - ・ オランダ最高裁判所判決 (15/00008 5 Feb. 2016)
盗難銀行情報の交換は自発的情報交換であり「証拠漁り」ではないとの認定

60

1. 租税条約関係

(5) 情報交換を巡る判例(続き)

- ロ グループリクエスト
 - ・ スイス連邦行政裁判所判決 (A-8400/2015) 21 March 2015(原審)
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条約に反するとして情報提供を認めず
 - ・ スイス最高裁判所判決 (12 Sep. 2016)(上告審)
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て、オランダからの要請を認める

61

1. 租税条約関係

(6) 移転価格に係る判例

- イ 米国Altera事案(US Tax Court, 145 T.C. No. 3 27 July 2015) (上訴中)
 - ・ 費用分担契約の下でのストックオプション等株式ベースの報酬に係る費用配分の要否を争点
- ロ オーストラリアChevron事案(Federal Court, [2015] FCA 1092, 23 October 2015) (上訴中)
 - ・ 米国関連者からの無担保ローンの金利に係る独立企業間価格を争点

62

2. 源泉地課税関係

(1) インドのデジタルサービスに係る税制改正 (平衡税(Equalization Levy))

- イ 概要等
 - ・ B2Bの特定のデジタルサービスを対象
 - ・ サービス提供者はPE課税か平衡税かの選択
 - ・ 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(現段階では)
- ロ 問題点等
 - ・ 二重課税や租税条約等との関係が未整理

63

2. 源泉地課税関係

(2) サービスPEに係る判例

- イ 南アAB LLC and BD Holdings LLC 事案 [2015] ZATC2, 15 May 2015
米国企業の従業員が南アの顧客の会議室で役務提供(PE認定及び利益配布等の問題)
- ロ インドLinklaters LLP事案(ITA No. 4896/Mumbai/2003, 15 July 2010)
 - ・ 固定的施設の有無に拘わらず特定の役務の提供が90日以上あればPE認定(支店等は基本原則の例示、サービスPEはその延長)

64

2. 源泉地課税関係

(2) サービスPEに係る判例(続き)

- ハ フランスSupreme Administrative Court, Frutas y Hortalizas Murcia SL, No. 368227, 7 Feb. 2015
 - ・ PE無申告事案におけるペナルティの賦課を意図的な隠ぺいのみ制限
 - ・ 本件では納税者はスペインで申告しておりスペインでのコンプライアンスの状況も斟酌すべきとの判断

65

3. 国際的な影響を有する各国の動き

- (1) Brexit
意義やその影響、租税条約や他の条約による代替の可能性、スイスの経験
- (2) インドのGAAR(2017年4月1日からの施行)
30百万ルピーのGAAR発動閾値や宥恕期間の設定、発動のための承認パネルを介した三段階手続
- (3) 米国の過少資本税制(IRC385)に関する新規則
一定の融資について取引を再構築(融資を出資とみなす)する権限をIRSに付与と文書化ルール
- (4) スイスの法人税改革
特別な州税制度廃止やOECDと協調する優遇税制の導入

66

セミナーD: IFA/EU 最近のEUの動向 "Recent EU Developments"

67

議論の内容

1. 租税回避防止パッケージ
(Anti-Tax Avoidance Package)
2. 国家補助
(State Aid)

68

国家補助(State Aid)とは(1)

欧州連合の機能に関する条約(TFEU)

107条 本条約に別段の定めがある場合を除き、形式を問わず加盟国により供与される補助又は国家の資金により供与される補助であって、特定の事業者又は特定の商品の生産に便益を与えることにより競争を歪曲し又はそのおそれがあるものは、加盟国間の通商に影響を及ぼす限り、域内市場と両立しない。

【要件】

- ① 便益または便宜とみなされる補助
- ② 特定の事業者又は特定の生産に便宜を図る
(選別性: selectivity)
- ③ 国家により、または国家の資金を使って供与される
- ④ 競争をゆがめる、又は加盟国間通商に影響を与える

69

国家補助(State Aid)とは(2)

- 「国家」の定義・・・地方政府や公企業も含む
- 「補助」の形態・・・「形態のいかんを問わない」
優遇税制も含まれる
- 「選別性」テスト(3ステップ)
 - ① 通常のルールの検討
 - ② 通常のルールから逸脱しているか
 - ③ 「制度の性格又は一般的な枠組み」による正当化の可否

70

国家補助(State Aid) - 「選別性テスト」の限界(1)

税収増を目的とする税:

- ・ 特定の業種に対して社会保険料を軽減
(C-173/73 Italy vs Commission)
- ・ 銀行の合併と組織再編について税を軽減
(C-66/02 Italy)

規制的な税:

- ・ 英国砂利税事件
(C-487/06 British Aggregates)
 - 環境保護の観点かつ砂利の再使用を促進する観点から導入
 - 一定の砂利には不適用
 - 砂利税を負担する必要のない者を優遇しているか?

71

国家補助(State Aid)―「選別性テスト」の限界(2)

【ジブラルタル事件(C-106/09、107/09)】

- ・ ジブラルタルの法人税制の改正が対象
 - 見全ての法人を対象にしているようであるが、いくつかの制度の組合せによって改正後も改正前と同様の法的効果を生じ、オフショア法人の税負担が著しく軽減するもの
- ・ 欧州委員会により国家補助と決定が下された
- ・ 一般裁判所(General Court)で「選別性」テストの不在が問題となる
- ・ 欧州司法裁判所では、「選別性」テストを行わなくても優遇の事実が効果として生じているため国家補助と認定

72

国家補助(State Aid)と独立企業間原則

【ベルギー超過利益制度】

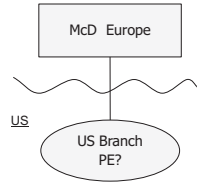
欧州委員会の決定：国家補助に該当

決定の中で独立企業間原則について言及
「TFEU107条の検討にあたり、独立企業間原則は107条の構成要素となる」
「委員会が適用する独立企業間原則は、OECDモデル9条や移転価格ガイドラインに因るものではない」
「(独立企業間原則は)107条の解釈に含まれる“一般的な課税の公平の原則”である」
「(OECDモデルや移転価格ガイドラインと異なり)加盟国を拘束する」

73

マクドナルド事件(1)

Lux



US

二重非課税事案

マクドナルドの税務アドバイザーの見解
・ ルクセンブルクの国内法の解釈上、米国にルクセンブルク法人のPEあり
・ 米-ルクセンブルク条約23条により米国のPEに帰属する所得はルクセンブルクにおいて免除される(国外所得免除方式)
・ 米国内法の解釈上、米国支店はPEとはならない
・ 23条の適用は、PEが米国当局に認識されているか否かを問わない

ルクセンブルク当局は、上述の見解を認めた(ルーリング)

ルクセンブルク当局は、自国の国内法及び租税条約を逸脱し、マクドナルドへ選別的な優遇を与えているか?

74

マクドナルド事件(2)

欧州委員会の見解

米ル租税条約25条2項(a)により、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である」

OECDモデル租税条約コメンタリ(32.6)

米国が、条約の適用により所得に課税できないと考えている場合は、ルクセンブルクは、所得が米国で課税されないと考えるべきである。

米国はPEなし＝米国で課税できないと考えている

ルクセンブルクは、25条2項(a)の適用(所得の免除)はできない

75

マクドナルド事件(3)

パネリストの見解

- ・ 欧州委員会が参照したOECDモデル条約コメンタリ32.6(OECDモデル租税条約23条1項 二重課税の排除関連)は国内法の規定が異なるために起こる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いる
- ・ 一方、23条4項は事実関係又は租税条約の規定に関する解釈の違いから生ずる二重非課税を対象としている
- ・ 23条4項が適切だが米-ルクセンブルク条約には23条4項に該当する規定なし
- ・ 23条1項を適用するとしても、引用しているコメンタリ32.6は米-ルクセンブルク条約締結後に追加されたもの

76

アップル事件(1)



※ 欧州委員会プレスリリース資料より

77

アップル事件(2) - 米国との関係

- ・ (欧州委員会の決定は)政治的なたわ言であり、アップルはターゲットにされている。払わなくていいと言っている政府に対して過去に遡って払えと言われることは、今までにないことである。(アップル最高経営責任者 ティム クック)
- ・ 米国の税基盤に手を伸ばし、米国の課税対象となるべき所得に課税しようとしている(ルー財務長官)
- ・ ひどい決定だ。ある企業に対し、何年も経った後に今更巨額の追徴税を突き付けて制裁を科すことがまかり通れば、大西洋をはさむ両地域の雇用創出に向けて間違ったメッセージを送るのは間違いない。多くのヨーロッパ諸国の税制からも逸脱するものだ(ライアン下院議長)

78

国家補助(State Aid)- 米国との関係

米国の見解

- ・ 稀にみる意見の一致・・・両政党、両議会、財務省、企業、税務アドバイザー
- ・ アメリカ企業をわざと狙っている
- ・ 米国の税基盤を侵食し、独立企業間価格に反して過大にEUIに分配しようとしている
- ・ 負担された税額は米国で税額控除を要求されるだろう
- ・ 独立企業間原則と国家補助規制の解釈を遡及して変更し、遡って追徴するもの
- ・ 米国の全世界課税制度を狙った、領土主義課税制度圏からの節操のない行動
- ・ 低い実効税率を利用しているのは米国企業ばかりではない

本当の脅威は何か

- ・ 高税率の加盟国がEUI内の税競争を抑えようとしているのではないのか？
- ・ 経済大国の国際法人課税を市場ベース、消費ベースの課税に変えたいという願望？
- ・ 企業に対して「公正な取り分に対する課税」を主張して政治家が人気を得ようとしている？
- ・ 欧州委員会が「共通連結法人課税を推し進めたいから？
- ・ 第三国との貿易課題？

79

国家補助(State Aid)-まとめ

- ・ 欧州委員会の加盟国の課税権に対する決定が厳しくなっている
- ・ EUはグローバルなレベルでの「公平な競争条件(level playing field)」を達成することができるのか？
- ・ 欧州委員会の決定は欧州司法裁判所の判決が出るまでは確定しない→法の不確実性

80

セミナーF: 裁判官セミナー "Judges Panel"

国際
課税

81

議論: 税法に対して裁判所の権限はどこまで及ぶか

- 財産権を侵害する税法、恣意的な区別を行う税法、遡及的な税法
- 課税に憲法上の限界はあるか(過大な課税)
Halbteilungsgrundsatz(五公五民原則)
- 違憲性を判断する際に国家財政の事情は判断する余地があるか
- 税法の合憲性の判断に、どのような要素が考慮されるか
(例) 違憲性の疑わしい区別(性別、人種、宗教・・・)
疑わしさの少ない区別(法人/自然人、居住者/非居住者・・・)

82

ケース1: 遡及的濫用防止規定

- A国のA銀行が、B国との二国間租税条約を利用した租税回避スキーム(スキームの効果により実効税率が45%から4%に減少)を個人事業者に対して販売
- 課税当局は当該スキームを否認し、納税者に対して課税処理
- 課税案件の係争中に、国会は、スキームの効果5年間遡及して否認できる法律を立法
- 裁判所は、課税案件を遡及法案に基づき課税当局有利に判断

83

欧州人権条約 議定書第1条(財産の保護)

すべての自然人又は法人は、その財産を平和的に享受する。何人も、公益のために、かつ、法律及び国際法の一般原則で定める条件に従う場合を除くほか、その財産を奪われぬ。

ただし、前の規定は、国が一般的権利に基づいて財産の使用を規制するため、又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。

84

思考過程

ステップ1:「財産」の保有

-「財産」は、現存する財産、又は資産であり、「正当な期待 (legitimate expectation)」を主張しうるような「請求権」も含まれる

ステップ2:財産権に対する介入の有無

ステップ3:ステップ2の介入は合法的か

ステップ4:法は、正当な目的を達成しているか

ステップ5:比例性 (proportionality)

-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」はあるか

85

ヒューイトソン事件(1)

ステップ1:検討されず

ステップ2:介入の存在であると推定

ステップ3:言及されず

ステップ4:条約加盟国は、特に税法の立案・執行に際し、幅広い評価の余地 (wide margin of appreciation) があり、裁判所は、合理的な根拠が欠けている場合を除き、立法者の判断を尊重する
本件において、立法者の趣旨は二国間租税条約 濫用防止→財政政策の合法的かつ重要な目的であると判断

86

ヒューイトソン事件(2)

ステップ5

・ 遡及法は、それ自体議定書1条に反するものではない

・ 以下の理由により、「公正な均衡」は侵害されていない

(1)スキームの利用者数や税収減を考慮して制定された遡及法は、国会の裁量権の範囲内にある。

(2)作為的なスキームに対し、事前の影響測定や訴訟手続きは不要である

(3)課税当局は、スキームが信頼できると言及したことはない

(4)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

87

○ 南アフリカ

- ・ 一般的租税回避否認規定 (GAAR) に対応
- ・ GAARでの対応ができない場合は経済的実質主義 (Substance Doctrine) により判断

○ ドイツ

- ・ 税法に従い義務を履行している限り合法
- ・ GAARによって租税回避と判断する余地はあり
- ・ 遡及法によって課税はできない

8

ケース2: 財政赤字回復のための遡及法

◆ 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」の導入を発表

◆ 2014年1月から適用開始

◆ 雇用者が被用者に支払う給与に対し課され、被用者1名につき、15万ユーロを超えた部分に課税

◆ 2013年に支払われた給与から適用

◆ 納税義務者は雇用者であり、被用者に納税義務を転嫁できない

89

問題点

- 2013年9月に導入が発表されたにも関わらず、2013年に支払われた給与全額から対象
- 2013年の給与には、2013年度当初に支払われた賞与も含まれるが、賞与の計算はその前年の実績に基づき計算
- 高額の所得を有する個人事業者は対象とならない
- この税法は、憲法上、又は法的安定性や財産権の保護、無差別原則を定める条約上問題はないか

90

○ オーストラリア

- ・ 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ない
- ・ 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、文書で提出する必要がある(人権法8条(3))
- ・ ただし、8(3)に違反した場合においても、法の有効性や執行に影響はない。(人権法8条(5))
- ・ 実際の評価書「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」

91

○ ドイツ

1 平等取扱いの原則

- ・ 税法の趣旨に照らすと、高額の給与と所得者を雇用している者が差別されている
- ・ 高額の給与と所得者の雇用者は全て担税力があるとは限らない
- ・ 財政赤字であるという立法理由は正当化できない
- ・ 実際に所得の高い被用者に課税すべき

92

○ ドイツ(2)

2 財産権

- ・ 財産権は、財産の使用は所有者の利益となることを保証している一過剰な課税は違憲となる
- ・ 課税が過剰であるか否かは、税率のみでなく、課税ベースがどのように構成されているかの検討も必要
- ・ 50%を超える税率が直ちに違憲となるわけではない

3 遡及性

- ・ 全ての納税者を対象にして、年の途中において税率を上げるとは、禁止されている遡及性には該当しない

93

○ 欧州人権裁判所

- ・ 通常は個別の事案を取扱うため、法の違憲性という抽象的な審議は行わない
- ・ 財政赤字の回復を目的としていることは一般的な利益の範囲内である
- ・ 財政赤字の回復(一般的な利益)と遡及法において個人の権利の侵害の間に公正な均衡があるかどうかが比例性の原則の判断材料となる。

94

○ 議長の結論

コモン・ロー: エレファント・テスト

"If it looks like a tax, smells like a tax, then it's a tax."

シビル・ロー: 公正な均衡(fair balance)



15