# 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

国際課

税

租税研究 2017・3

税

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 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)発刊 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です。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おります。 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 に防止しましょうということを各パネリストが 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として書かれております。

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も述べています。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おります。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

発生のペースに追い付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して、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タリーな仲裁規定で、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す。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に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す。

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てがなされている、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

税

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 す。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 ダ当局のルーベーン氏が、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 ユメンテーション)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。マドリッ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して、実際にEU当局はその方向で動いてしまっています。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 いう形でまとまり、今は各国の国内法制を改正 する段階にありますが、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税務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いまして、私もその通りだと思いな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

税

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。日本のブランチ・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。

また国際的二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」に当たるかどうかがグレーな租税も、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ませんでしたが、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・リポートに紹介されています(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 味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

税

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、セミナー日の報告に入らせていただきます。セミナー日、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導入等国際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が、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 (Supreme Administrative Court, Frutas v Hortalizas Murcia SL, No. 368227, 7 Fec. 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%という高額のペナルティ 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と良好なバ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イシュー

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

税

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 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ところです。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拠り所とするかというとそうではなく、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した。

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 するというところでした。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クドナルド事件です。 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 ないというところです。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と主張しました。 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。

税

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タリー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 用しているコメンタリー32.6は、OECD モデ ル租税条約23条1項に関するコメンタリーです 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 で、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、このコメンタリーの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タリーを引用 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 ろな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 に関しては、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 の取り組みに関して、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 ことはできるのかということです。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いただくと、「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、正当な目的を追及し 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

税

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

税

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ますと、2012年も対象としていると言えるということです。

次に高額の給与所得者に給与を支払う雇用者が対象となりますが、高額の所得を有する個人事業者は対象とならないというところです。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件審理されており 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、高額の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、高額の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、何を課税べ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に乏しいので、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と、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 議長の結論

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に、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、税のような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。







国際課税における紛争解決手続

"Dispute Resolution Procedures in International Tax Matters"



# 報告項目

- 1. 国際課税の紛争解決
- 2. 相互協議の現状
- 3. BEPS Action 14
- 4. 仲裁
- 5. 今後の展望



# パネルのメンバー

- 司会進行
  - Mike Danilack Partner, PwC, United States
- ゼネラルレポータ-
- Carolina del Campo Partner, KPMG, Spain
- パネルメンバー
- M Karsten Flüchter Head of Division, MAP/APA, Federal Central Tax Office, Germany
- M Achim Pross Head, the International Co-operation and Tax Administration Division, OECD
- Name Harry Roodbeen Director for International Tax and Consumer Tax, Competent Authority for MAP, Ministry of Finance, the Netherlands
- M Laura Turcan WU Vienna, Austria





# 1. 国際課税の紛争解決

#### ステップ1

- ♦納税者と課税当局との間の協力的関係
- ⇒ルーリング、事前確認(APA)

# ステップ2

◆国内: 税務調査、訴訟 ◆二国間:相互協議、仲裁

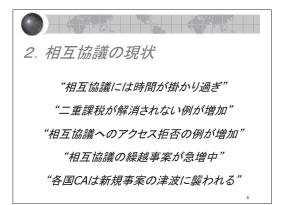


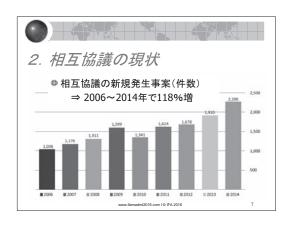
# 2. 相互協議の現状

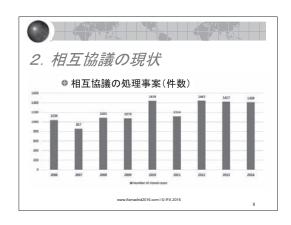
# ♥相互協議は・・・

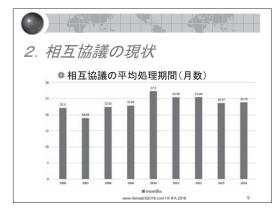
- ① 何に基づいて行うのか
- ② なぜ必要なのか
- ③ 誰が行うのか
- ④ どのように機能しているのか



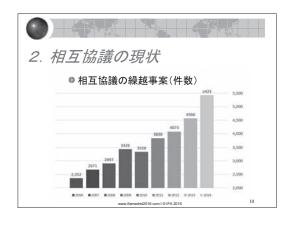


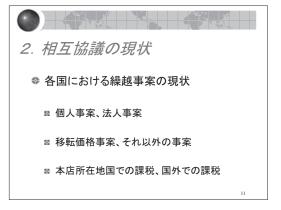














# 2. 相互協議の現状

- ◆ 各国における繰越事案の現状
  - 相互協議の繰越事案上位7か国(独・米・仏・ベルギー・スイス・加・伊)が、全事案の7割を 占める
  - 上位14か国が全事案の9割を占める

. .



# 3. BEPS Action 14

- ◆ MAPフォーラムの開催
  - 2013年にFTAの下で立ち上げ (FTAは46か国・地域の長官が参加)
  - 政策論ではなく執行面での議論

13



# 3. BEPS Action 14

- 参 BEPS Action 14 最終報告書(2015年)
  - ミニマム スタンダード
  - 🗷 ベスト プラクティス
  - 相互監視(Peer Monitoring)

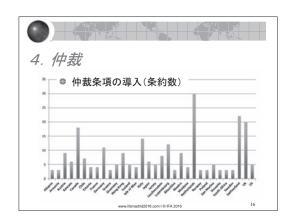
14



# 4. 仲裁

- ◆ 租税条約における仲裁条項の導入
- ⇒ 仲裁の例
- ◆ 仲裁条項の導入による影響
- ⇒ 今後の見通し

15





# 5. 今後の展望

- - 国際取引の広域化・複雑化?
  - 課税当局は移転価格課税など国際課税にま すます傾斜?
  - 全世界的な財政危機のため、課税当局は新 たな税収源を探求?

税



# 5. 今後の展望

- 協議件数の増加への3つの対処法
  - ① 新たなリソースを投入
  - ② 既存のリソースをより効率的に活用
  - ③ 協議事案の発生を抑制

18



# 5. 今後の展望

- ① 追加的なリソースの投入は可能/必要か?
  - 🛮 リソースの種類、投入先
  - ☑ 人件費、旅費
  - 政府内における実務上の制約
  - 誰がコミットできるのか
  - 多数国間の枠組み

19



# 5. 今後の展望

- ② 相互協議の効率化は可能か?
  - ■相互協議の参加者
  - ■協議の方法(通信手段等)
  - ■マルチの枠組み(MAPフォーラム)

20



# 5. 今後の展望

- ③ 相互協議事案の"津波"から逃れられるか?
  - ■重箱の隅をつつかない
  - セーフハーバー、事前確認、共同調査などにより 相互協議の発生を抑制

21





# 5. 今後の展望

- ◇相互協議の量的拡大への対応(まとめ)
  - 各国税務当局は相互協議の量的拡大に対応するための権限を与えられているか
  - 租税条約上の紛争解決手段は適切に活用 されているか

22



# セミナーA:

企業の税務担当者によるBEPS対応 "Corporate tax officers respond to BEPS"



# 報告項目

- 1. 企業経営陣にとってのBEPS
- 2. BEPS対応における優先順位
- 3. BEPS実施段階での課題
- 4. BEPSがビジネスにもたらす変化
- 5. 今後の対応

..



# パネルのメンバー

- 司会進行役
  - Peter Barnes (Caplin & Drysdale)
- ⇒ パネルメンバー
  - Jesper Barenfeld (AB Volvo)
  - Clive Baxter (Maersk)
  - Patrick Brown (General Electric)
  - Christian Kaeser (Siemens)
  - Renata Riebeiro (Vale)

25



# 1. 企業経営陣にとってのBEPS

- ◆ 企業の税務担当者は、CEO・CFOなどの 経営陣に対して、BEPSをいかに説明する のか?
- ◆ BEPS行動計画の中で、最も優先順位が 高い事項は何か?

26



# 2. BEPS対応における優先順位

- 参 移転価格文書化、特にCbCレポート(Country-by-country reporting)への強い関心・懸念
  - データ収集の難しさ
  - タックスプランニングへの影響
  - CbCレポートの公表
- ♥ マスターファイル、ローカルファイルへの対応

27



# 3. BEPS実施段階での課題

- ◆ BEPS後、各国レベルにおける法制上・執行上の変化は?
- ⇒ BEPSは国際的な調和をもたらすか?
- 価値創造(Value Creation)の場所をどのように見るか?(例: 意思決定、無形資産、人材、市場…)

.



# 4. BEPSがビジネスにもたらす変化

- ⇒ BEPSが企業内にもたらした変化は?
- ◆ CEO、CFOなど税の専門家でないリーダー とどのような情報共有を図っていくか?
- ◆ 企業のタックスプランニングにもたらす変化は?
- 税務アドバイザーに対して何を期待するか?

税



# 5. 今後の対応

- ◆ OECDと各国政府は、BEPS対応をより成功させるために何ができるか
- ♥ いま必要なガイダンスは何か
- ◆ OECD、課税当局、税務アドバイザー、IFA に期待するものはそれぞれ何か

30



# 5. 今後の対応

- 重要なのは・・・
  - 課税当局との対話(dialogue)
  - 各国ルールの調和(harmony)
  - コンプライアンス費用の確保
  - 税務担当者のリーダーシップ

31



# 議題2:

税の概念と国際的二重課税・ 二重非課税の排除

"The notion of tax and the elimination of international double taxation or double non-taxation"

# 報告項目

- 1. 導入
- 2. 対象税目条項(OECDモデル条約第2条) に係る議論
- 3. 所得と財産に対する税の概念と第2条
- 4. 第2条と他の条項
- 5. BEPSプロジェクトとの関連
- 6. 結論

33





# 1*. 導入*

- (1) 問題意識と目的
  - ・従来の範疇(所得・財産・消費・相続・贈与・社会保障に対する租税)に入らない租税の出現により国際的二重課税及び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いう問題意識
  - 国際的二重課税、二重非課税を念頭に 条約が対象とする「租税」の意義を再考。

0

# 1. 導入

- (2) 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
  - ・ 外国税額控除方式採用国では二重課税の問題(例:資産ベースの所得税(米のNIIT等)や英の石油関連税)
  - 国外所得免除方式採用国では二重非課税の問題(例:ベルギーのSidro判決)



# 2. 対象税目条項(OECDモデル条約第2 条)に係る議論

- (1) 対象税目条項の形態
  - イ 第1項(条約が適用される租税)から第4項(署名 後の同一又は実質的に類似の租税の適用)まで 規定している条約(モデル条約準拠)
  - ロ 第1項、第2項(租税の定義)がなく、第3項(対象 税目の列挙)、第4項のみを規定したもの
    - 対象税目の非対称事例
    - ・対象税目を巡る豪判例 (Virgin Holdings SA vs. Commissioner [2008]FCA1503)



# 2. 対象税目条項(OECDモデル条約第 2条)に係る議論

- (2) OECDモデル条約第2条3項の意義
  - イ 限定列挙か例示列挙か 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
  - ロ 2項でカバーされない租税についても3項 で列挙することは可能

37



### 3. 所得と財産に対する税の概念と第2条

- (1) 租税の概念
  - イ モデル条約には租税自体の定義なし
  - ロ 国内法に見られる租税の要件
    - 法による強制性
    - 政府等による賦課
    - 対価性のない支払
  - ハ 財政的な必要性による賦課 紐付税(Earmarked taxes)("Education Cess" "Universal Social Charge")



### 3. 所得と財産に対する税の概念と第2条

- (2) 特定の事例に見る租税の概念を巡る問題
  - イ 特別賦課金(Special Levies)

租税に類似するが

- ①特定の基金の財源となる、②特定のグループ や産業への賦課という点で租税と異なる
- 例:欧州銀行負担金(European Bank Levies)/ 金融危機責任料(Financial Crisis Responsibility Fee)
  - :ブラジルの"contributions"

39



### 3. 所得と財産に対する税の概念と第2条

- (2) 特定の事例に見る租税の概念を巡る問題(続き)
  - ロ 宗教団体、超国家/国際団体の賦課金
  - ・ 明記されていなければ租税条約対象外
  - ザカート(Zakat)(イスラム教の喜捨)(クウェート の租税条約の一部で対象税目に含む)
  - 教会税(デンマーク、フィンランド、スウェーデン等の租税条約に記載)
  - ハ 利息及び附帯税
  - 二 社会保障賦課金



### 3. 所得と財産に対する税の概念と第2条

- (3) 所得や財産に対する税の概念
  - 条約に「所得」や「「財産」の定義はない
  - 議論となる事例
    - 事例1 ベルギーのNet Asset Tax
    - 事例2 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

課税



# 3. 所得と財産に対する税の概念と第2条

- (4) 所得に対する税と財産に対する税の区分
  - ハイブリッド税の増加
  - 例:・トン税(財産に対する税/所得に対する税)
    - ・ ミニマム資産税(財産に対する税/法人税)
    - ・ 資産を課税ベースとする概算課税
    - ・ 中小企業に対する簡素化した複合課税(消費税等間接税を含む)

42



# 3. 所得と財産に対する税の概念と第2条

- (5) 相続税、贈与税との関係
  - ・ 遺産に対する税に係る租税条約が少ない
  - ・ 所得と遺産の双方を対象とする租税条約を 持つ国にとっては区分はより重要
  - ・ 所得に対する税との重複(相続税を所得に 対する税に統合する事例)

43



### 3. 所得と財産に対する税の概念と第2条

- (6) 租税の一般的な概念について
  - ・ 租税類似の賦課金は居住地国に問題
  - ・ 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」に含めるのかは、 基本的には規定上の問題であり、締約国の 意思を反映

44



### 4. 第2条と他の条項

- (1) 第4条(居住者条項)との関係
  - 「この条約の適用上、「一方の締約国の居住者」とは、…当該一方の締約国において**課税**を受けるべきものとされる者…をいう。」
  - ・第4条第1項にいう「税」と第2条に規定する「税」 第2条で規定する税のうち一部の税(営業税)しか 課税されていないドイツのパートナーシップについ て、独印条約上の居住者と認定したインドの判例

ſ



### 4. 第2条と他の条項

- (2) 第23条(二重課税排除方法条項)との関係
  - ・ 原則は2条に規定する税が二重課税排除の対象
  - ・ただし、国内法の規定に従って実施されるため、2 条に規定するすべての租税について23条が適用さ れない場合がある
  - 一部の税からの控除のみを認める場合もある (独アルゼンチンの例)
  - 税額控除のためだけに対象税目とされる税もある (英オランダの例)



### 4. 第2条と他の条項

- (3) 二重課税排除の際の問題
  - イ 原則は排除する税が対称(ただし、対称性は不 完全)
  - ロ 源泉地国と居住地国の租税の解釈の相違による 二重課税の懸念
  - ハ 居住地国の柔軟な解釈と実務的な解決の必要 (イタリア地方税IRAPに係る米の対応例)
- 「租税」に係るcomparabilityについては、より詳細な議論が必要



# 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
  - ・ 例として、インドの平衡税は条約の適用外として いる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



## 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がら執 行しない場合の対応(過少資本税制等)



#### 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)



#### 6. 結論

- (1) ジェネラル・リポーター
  - イ Factual 二重課税、二重非課税の発生の要因
    - ・「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
  - 口 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



### 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
  - 口 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条と同条コメンタリー、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



# 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、企業が支払う賃金又は給 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の後に課される租稅であって、現行の租稅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、漁用する。両務約国の権限のある当局は、各締約国の租稅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

税





# 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 ...



# 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



# 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



# 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



# 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



# 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



# 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)
  - 口 問題点等
    - 二重課税や租税条約等との関係が未整理



# 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)



# 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 Fec. 2015
  - ・ PE無申告事案におけるペナルティの賦課を意図 的な隠ぺいのみに制限
  - ・ 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

税



# 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



# セミナーD: IFA/EU

最近のEUの動向

"Recent EU Developments"



# 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)



#### 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 が出当により戻すられる。 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。

- 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



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



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
- --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?



#### 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
- →一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

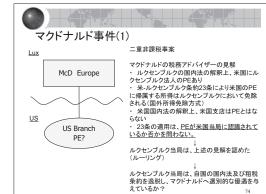
【ベルギー超過利益制度】

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(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<u>適用条項の抵触</u>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<u>事実関係又は租税条約の規定に関する解釈の違い</u>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







#### 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)



# 国家補助(State Aid)- 米国との関係

- ※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
- アメリカ企業をわさと狙っている 米国の税基盤を侵食し、独立企業間価格に反して過大にEU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

- 本当の背景は何か

  ・ 高税率の加盟国がEU内の税競争を抑えようとしているのではないか?

  ・ 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
- 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?



#### 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



# セミナーF:

# 裁判官セミナー

"Judges Panel"

際 課 稅



#### 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…)



#### ケース1: 遡及的濫用防止規定

- Φ 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 税伽理
- 課税案件の係争中に、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



#### 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、その財産を奪われない。

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。

8.4



#### 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、正当な目的を追及しているか

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



# 〇 南アフリカ

- · 一般的租税回避否認規定(GAAR)で対応
- 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

#### O 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



#### 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
- 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

課税



#### 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

gn.



#### 〇 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



#### 〇 ドイツ

#### 1 平等取扱いの原則

- ・ 税法の趣旨に照らすと、高額の給与所得者を雇用している 者が差別されている
- ・ 高額の給与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



#### O 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→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

#### 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ことは、禁止されている遡及性には該当しない

93



# 〇 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。



# 〇 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)

