

IFA日本支部：2020年IFAバーチャルプログラム報告会

税務大学校研究部 教授 前田 章秀

税務大学校研究部 教育官 錦織 俊介



コメンテーター： 安井 欧貴

中村真由子

コーディネーター： 青山 慶二

はしがき 2021年3月26日に、「2020年IFAバーチャルプログラム報告会」が、前田章秀会員（税務大学校研究部教授）、錦織俊介会員（税務大学校研究部教育官）の発表を中心にWebで実施された。コメンテーターの安井欧貴、中村真由子会員によるコメントを契機に活発な質疑応答が行われ、更には、フロアからの積極的な参加もあった。

本誌は、その記録をまとめたものであり、併せて前田・錦織報告者の発表で使用された資料も末尾に掲載している。

（青山）2020年IFAバーチャルプログラムの報告会を始めさせていただきます。

今日の報告会の背景を簡単に説明します。ご案内のとおり、コロナ禍の下で2020年に予定されていたメキシコ・カンクンでのIFA年次総会は2022年に順延になり、昨年は年次総会が開かれない年ということになりました。メキシコ・カンクンの年次総会は2022年に順延になり、今年は秋にベルリンで年次総会が行われることとされました。ただ、従ってその後のケープタウンとリスボンの総会も、カンクンが後ろ倒しになったものですから1年ずつ遅れてそれぞれ23年、24年に繰延べになります。そういったことで昨年は年次総会が開かれなかつ

たわけですけれども、既に各国からントリーレポートを集めて、ゼネラルレポーターの下でIFAへの報告を取りまとめている段階でした。IFAの本部は、そういったことを踏まえて年次総会は開かないのだけれどもバーチャルプログラムということで、準備した成果物について発表する機会を設けたわけです。

そこで昨年11月16～25日の間に、バーチャルプログラムとして、通常のIFAの年次総会とはやり方が違って、時差も考えながら、1日のうちに2～3時間を区切って小分けにして開催されました。通常ですとMain Subjectにくっつけるセミナーというものが数多く開催されるわけですけれども、それらセミナーは省略されております。しかし、IFAの会員が楽しみにしている、IFA/OECD、IFA/EU、それからRecent Developmentといったものは、バーチャルプログラムの中でも取り扱われました。

今日は税務大学校の前田先生、錦織先生にその内容のうち、Subject 1とSubject 2のメインテーマに限ってご報告を頂くことになりました。各会員の方々には既にWebベースではそれ以外のIFA/OECDとかIFA/EUのいろいろな説明資料については閲覧できる状況になっておりますし、それをご覧になった方もおられると思いますが、本日の報告はその部分は省略

させていただきます。

今日はSubject 1, Subject 2について前田先生と錦織先生からそれぞれ報告を頂き、その後それぞれのSubjectについて日本からのコントリビューターレポートを担当していただきました中村会員と安井会員のそれぞれからコメントを頂きます。そして、そのコメントの後に、フロアの方々から質疑応答をお願いするという段取りで、90分の枠内で進める予定です。

まず前田先生からSubject 1についてのご報告をお願いします。

(注) 最新のIFA本部からの情報では、今秋に予定されていたベルリン年次総会(バーチャル)は2022年にリアル開催と変更され、その後の開催もそれぞれ1年順延される見込みである。

1. 議題1：条約ネットワークの再構築 (Subject 1：Reconstructing the treaty network)

(前田) 税務大学の前田と申します。本日はこのような貴重な機会を頂きありがとうございます。

本日の私の説明及び資料につきましては、昨年11月16日に開催されました、IFAバーチャル・イベントの議題1、Reconstructing the Treaty Networkのプレゼンテーション資料及びパネリスト等の発言内容の一部を私が翻訳又は解釈し、使用又は説明するものであります。

従いまして、必ずしもレポートやパネリストの発言の背景や趣旨を理解した上ではないこと、さらに、言葉の使用につきましては、誤りがあるかもしれない点、ご了承のほどよろしくお願いいたします。

また、私の意見にかかる部分につきましても個人としての発言であり所属する組織を代表したものでない点ご理解のほどよろしくお願いたします。

それでは、報告させていただきます。

【スライド2】

議題1の内容ですが、条約ネットワークにおけるBEPS行動及びBEPS防止措置実施条約、以後、MLIと略します、の影響について事前に、各国のIFA支部及び国際機関から提出されたレポート、並びにそれらをまとめたジェネラル・レポートに基づいて、当日は3時間を超える幅広い項目について、総勢11名によるリポーターやパネリストによる説明や議論が行われました。

本日は、その中から青色で書かれた項目について、少し紹介をさせて頂くといった形になる点ご了承願います。

1-1 前文(Preamble)の役割

【スライド3】

租税条約の前文の役割について、各国が締結している二国間租税条約には、大部分が二重課税の排除及び脱税の防止を規定、又は単に二重課税の排除を規定しています。

また、経済協力の拡大についても規定されている条約がいくつかあります。

一方で租税回避を防止する意図まで示している前文は少ない、との報告がありました。

BEPS行動6の最終報告書において、租税条約の目的が二重非課税の機会を生じさせ、これを利用するものでないことを明確化することをミニマムスタンダードとして勧告しましたが、この点に関して、BEPSプロジェクト前までは、「条約解釈における前文については、あまり大きな役割を果たさない」、といった各国からの報告がある中で、インドのパネリストから主要目的テストPPTや「条約漁りの機会を生じさせない」といった観点から事案の紹介がありました。

【スライド4】

有名な事件でご存じの方も多いかと思います。

この2003年の事件は、モーリシャスの居住者

による条約上の特典享受が、条約漁りであるか否かが争われたものです。

この裁判で、インド最高裁は、インド・モーリシャス条約の前文に目を向け、「相互の貿易と投資を促進するため」に関して、先進国は、条約漁りの機会を許容または促進し、開発途上国にとっては、外資は必要であり条約漁りの機会を外資を呼び込むための追加的機能、つまり条約ネットワークはしばしば外資を呼び込むために使われていると判示し、条約濫用防止規定が明示されていない条約では条約漁り防止機能を認めることはできないとしました。

なお、インドは、MLI6条の3、つまり、「経済関係の一層の発展を図ること及び租税に関する当事国間の協力を強化することを希望する」との文言を追加することまでは採用していません。インドの報告書によると、経済協力に触れている条約はあり、似ているが同じ意味ではない、また、「租税に関する当事国間の協力を強化する」ことを含む条約はないとのことでした。

カナダのレポーターは、インドの条約前文の文言について、MLI6条3を採用しない決定に、これまでの裁判所の解釈がおそらく影響を及ぼしたのでは、と言っていました。

1-2 統合条文 (Synthesised Texts)

【スライド5】

続きまして、統合条文に移ります。同じくインドのパネリストから興味深い話がありましたのでご紹介させていただきます。

統合条文は、納税者や当局等の関係者にMLIの適用関係等の情報をわかりやすく提供するために、多くの国では、OECDが提供するガイドンスに従って作成し公表しています。

しかしながら、公表すること自体は義務付けられていませんし、また、法的効力を有しないものとされています。

一方で、実務においては、関係者に今後も頼りにされることになると思われます。

いくつかの国では、両国が共通の理解のために、お互い相談し作成していると言っていました。問題は、何らかの不一致が発生した場合であり、また、統合条文が実際に頼りにすることができかどうかであると思います。

インドのパネリストは、MLIが、対象租税条約を修正する方法について曖昧さを残している。また、良いプラクティスは統合条文を公表する際、両国がお互い相談し合うことだろう、と言っていました。

実際に、統合条文の相違について3つ紹介があり、その中に日・印条約について指摘がありました。

2つ目ですが、MLI17条1、これは、対応的調整の規定ですが、インド側では、対象租税条約9条2に置き換える、とし、英語ではreplaceを使っていますが、一方、日本側では、MLI17条1の規定が、日・印条約に適用する、として、英語ではapplyを使用しています。明らかに不一致であると言っていました。次のスライドで実際の統合条文を見たいと思います。

【スライド6】

左側がインド、右側が日本の統合条文です。四角で囲まれたところ、インド側はreplace、日本側はapplyとなっています。

また、日本側を見て頂きたいのですが、日・印条約9条2項は、対応的調整をする条件として、協議の上、合意が必要となっています。しかしながらMLI17条1は、「必要があるときは、相互に協議する」とあり、必ずしも義務的な表現ではない、とインドのパネリストは指摘していました。

1-3 主要目的テスト (PPT)

【スライド7】

議題1のメインイシューの一つ、BEPS対抗措置で租税条約に関連したミニマムスタンダードの一つとして導入された主要目的テストPPTについてです。

ここでは、修正された租税条約にPPTがどの

ように解釈されるのか、従来の解釈と変わらないのか、また、国内法上の一般否認規定GAARやEU2016年の租税回避対策指令に含まれているEUGAARとの関係はどうなのか、といった論点があるかと思えます。

PPTを導入していなかった国、あるいは導入していてもほとんど適用することがなかった国にとっては、今回の導入は、状況を一変するかもしれないが、今後何が起きるか誰も本当はわからないとカナダのパネリストは言っていました。

ここでPPTと一般否認規定GAARについてのカナダの事例についてご紹介したいと思います。

【スライド8-9】

この事例はカナダ・ルクセンブルク条約を舞台にしたPPTやカナダの一般否認規定GAARの適用が争点となっている事件で、カナダ租税裁判所及び連邦裁判所で国が敗訴し、国が最高裁に上告、今年にも判決がでるのではとされています。

事実関係について簡単に説明します。次のスライドと合わせてご覧ください。

米国のAlta US LLCが保有するカナダの石油ガス子会社Alta Canada社の株式売却に関する事件です。

この株式については多額のキャピタルゲインが見込まれていました。当該株式を売却すれば、カナダ・米国条約によりカナダで課税されことになります。

親会社は、2012年4月に再編します。ルクセンブルクに子会社Alta Luxembourg社を設立、Alta US LLCは、保有するAlta Canada全株式を取得費と同額でAlta Luxembourg社に譲渡、一年少し経過した、2013年8月にAlta Luxembourg社は、全株式を第三者のChevron Canada社に売却し、3.8億ドルのキャピタルゲインが発生したというものです。

【スライド10】

カナダ・ルクセンブルク条約13条4をみてみ

ます。

譲渡収益については、源泉地国で課税できるとなっていますが、下線部分はその例外にあたる箇所であり、不動産には、事業が営まれた不動産を含まないとされ、納税者はこれを根拠に課税は不当であると訴えたわけです。なお、この譲渡収益は、ルクセンブルクでも国内法で課税されないことになっています。

当局は、裁判で他の主張に加え、13条4を適用してカナダの課税を免れる租税回避のためと主張し、GAARの適用も求めたわけです。

次のスライドでPPT及び1988年に導入されたカナダGAAR規定をみてみます。

【スライド11】

それぞれ比較して頂くと、GAARはPPTに非常に類似していることがわかるかと思えます。

PPT及びカナダGAARの3つ目の要素ですが、PPTでは条約の規定の趣旨及び目的object and purpose、カナダGAARでは規定の誤用及び濫用、misuse and abuseがポイントであり、カナダのリポーターはこの3つ目が、カナダGAARに関して法廷でよく争われる論点と言っていました。

【スライド12】

当局の主張は、関連する規定の目的に焦点を置きます。

2つ目の主張に含まれる条約漁りによる租税回避を防止するという目的については、当時まだBEPSプロジェクト前の段階での主張であったわけです。

裁判官は、当局の主張を退け、条約の規定の濫用はなかったと結論づけました。つまり、前文は、条約の一般的な目的を示しているが、条約の個別規定の適用に関して明確でなく、曖昧さを残していると判示しました。

【スライド13】

PPTの解釈上の問題は何か。いくつかあると思いますが、本件では、例えば、関連する規定、特にOECDモデルに含まれない13条4の例外のような規定の趣旨や目的をどのように決定

するのか、OECDコメンタリーは、本件解釈上の問題にどのような関連性があるのか、PPTは、Alta Luxembourg社のような持株会社にどのように適用されるのか、都合の良い条約を利用するために再編し投資した場合と、当初からルクセンブルクに存在し投資した場合とで異なった適用となるのか、といった点があります。

カナダのレポーターは、これらの点について最高裁で争点になるだろう、と言っていました。

PPTについては、その他、手続き面や立証責任等についても議論がありました。

1-4 紛争解決

【スライド14】

次にPPTとともにもう一つのメインである租税条約にミニマムスタンダードの勧告を反映した紛争解決、つまり、相互協議の効果的実施の説明に移ります。

BEPS行動14では、各国に紛争解決に係るミニマムスタンダードの策定、その迅速な実施へのコミットメント、及び参加国同士での強固なモニタリングメカニズムの確立を通じたミニマムスタンダードの効果的な実施の確保に関する合意によって自国のアプローチに重大な変更を加えること、に合意しています。

中身としては、紛争防止、相互協議への利用及びアクセス、事案の解決、相互協議合意の実施、といった主要な領域における法的及び執行の枠組みを改善するために、21のミニマムスタンダードの構成要素及び12のベストプラクティスからなっています。

これらの領域は、全て納税者に関係があり、納税者の期待でもあるとオランダのパネリストは言っていました。

【スライド15】

納税者は、より明確で透明性を持った手続きや予測でき、また期待される成果の範囲内であること、またタイムリーさを期待していると

言っていました。

ピアレビューに関しては、OECDのウェブサイト既に多くの国の情報が掲載され、多数の勧告がなされた報告書が公表されています。

しかし、これらの勧告内容は、履行義務という形で改善することが確約されているわけではないことに留意する必要がある、とオランダのパネリストは言っていました。

紛争解決の主要な論点の一つに仲裁が挙げられるかと思えます。

MLIでは、約30カ国が仲裁を選択し、未解決の問題に最終的な解決を確保する独立した仲裁パネルに付託する義務を負わせています。

一方で、開発途上国の多くは、現状、義務的拘束的な仲裁手続に懐疑的な見方をしているとの説明が国連のレポーターからありました。その点、米国のパネリストからは、納税者の視点から条約ネットワークの再構築について話をする場合、最も熱心な項目の1つがこの義務的拘束的な仲裁手続であるため、今後、多くの議論をする必要があると言っていました。

さらに、米国は、MLIの仲裁規定には、対象事案の範囲を各国に委ねている点に懸念をもっており、各国の裁量を一層少なくすることが効果を高めるとも言っていました。

【スライド16】

紛争解決のまとめとして、オランダのパネリストは、効果的な紛争解決として、ピアレビューを通じ、納税者にとって不確実性を解決するための更なる改善が必要であり、当局に対して問題に早く対処するためのコミットメントが必要であると言っていました。

また、義務的拘束的な仲裁手続は、引き続き重要な論点であり、途上国を中心に懐疑的な見方もあるが、検討できることはプレッシャーを減らすことであると言っていました。

さらに、紛争解決だけでなく、紛争予防策や協力的コンプライアンスの受け入れ拡大も必要であり、具体的には、納税者の観点からICAP、つまり国際コンプライアンス保証プロ

グラムを検討すること、また、ICAPだけでなく、例えばオランダ、英国、米国で提供されているコンプライアンスアプローチといった取り組みをユニヤバイで協働するといった点、メキシコのオンブズマン制度の利用のように他国では興味深い取り組みもある、との報告もありました。

1-5 租税条約締結データから見るBEPSプロジェクトの広範な影響

【スライド17】

最後に、最近の条約締結データから、BEPSプロジェクトの影響を見ていきます。

【スライド18】

まず、条約締結数の推移です。グラフは5年ごとに区切ったものです。

第二次世界大戦以降、二国間租税条約の締結数が増加傾向にあることがわかります。増加の割合が最も高い伸びを示しているのが、1990年から2010年にかけてであり、1年平均でみると110件程度が締結されている。金融危機があった2008年に大きな減少があり、直近10年間に1年で80件程度の締結数と、ピーク時と比較すると3割程度増加率が減少しているとのこと。

【スライド19】

このグラフは、2015年から2020年の五年間でどのような国が条約を締結したのかを表したものです。

左側が、世界銀行による所得区分で見た場合で、52%が高所得国と中所得国との間で条約が締結されています。右側は、OECD加盟国か非加盟国かの区分であり、全体の半数以上の53%がOECD非加盟国間で締結されています。

スライドの左側と右側とを結びつけると、OECD非加盟国の高所得国が直近5年間、積極的に条約ネットワークを拡大していると言えます。

では、次のグラフで具体的な国をみます。

【スライド20】

左側は、直近5年間での高所得国の上位国になります。

OECD非加盟国では、アラブ首長国連邦が最も多くなっています。

OECD加盟国では日本が最も多いですが、パネリストから特段のコメントはありませんでした。右側は、中所得国、低所得国の上位国になります。モロッコやエチオピアが多い。つまり、アフリカ諸国がネットワーク拡大に貢献している。中国も多いですが特段のコメントはありませんでした。

次は、どの租税条約モデルが普及しているのか。国連モデルの2つのキー要素で見えていきます。

【スライド21】

一つ目は、国連モデル5条3(b)のサービスPE条項です。円グラフ右側の3つ計52%に同条項が含まれています。また、全体の22%について、OECD加盟国と非加盟国間とで締結された条約にサービスPE条項が含まれています。

【スライド22】

次に、技術上の役務に対する料金です。2017年改訂で追加された国連モデル12A条ですが、2017年以降、計11%とそれほど多く採用されていないことがわかります。

【スライド23】

これら二つの条項が含まれている条約の割合についてですが、2017年の国連モデルの改訂によって、上昇トレンドがありました。2020年については、途中段階の数値とのことですが、新型コロナウイルスの影響もあり増えないだろうとのコメントがありました。

【スライド24】

最後に、MLIに署名していない米国について、アメリカのパネリストからは、その理由として、MLIの主要な規定が米国モデルや締結した条約に盛り込まれていること、米国の条約ポリシーと一致していること、また、我々のモデルがMLIの多くの規定の元祖(Progenitors)

であることと書いていました。

アメリカの条約規定及び交渉方針としては、スライドに書かれているとおりです。

アメリカは、租税回避の防止にPPTや簡易版LOBよりも詳細なLOBを設けていますが、これは、アメリカの判例法理としてLOBを支持していること、例えば、実質優先主義や段階取引主義、経済的実質主義を採用していること、さらには、アメリカは多国間交渉より二国間交渉で影響力を発揮することを好むといった説明がありました。

かけ足になりましたが、以上で私からの報告を終わらせて頂きます。ありがとうございます。

(青山) 前田先生、ありがとうございます。それでは、今の前田先生のご報告につきまして、わが国からこのテーマについてカンントリーレポートを執筆いただきました中村会員からコメントをお願いします。

(中村) カントリーレポートを執筆いたしました中村と申します。私からは、ブランチレポートを書いたときの感想ですとか、或いはブランチレポートを提出した後のアップデートなどをお話しさせていただければと考えております。

まず、日本のブランチレポートの中身についてなのですが、こちらにつきましては2年前の夏にご報告申し上げましたので¹詳細は割愛させていただきますけれども、わが国が選択したMLIの条項やその理由について説明を求められたほか、その後交渉している租税条約へどういった影響があったのかという点や、実務的な解釈の点、先ほども取り上げていただいたような前文やPPTの役割、或いはその紛争解決への影響について、わが国においてどういっ

たものが生じているのかということへの報告を求められていた次第でございます。

この点に関してなのですが、少し書きながら難しかったところは、わが国が選択した条項或いは留保した条項というのは公表されているとおりでありますけれども、具体的になぜその条項を選択したのか、留保したのかということの説明が必ずしもパブリックな形で全て出ているというわけではなく、主税局の参事官室の方の講演等で説明されていたり²、或いは国会で質疑応答がなされた条項もあったのですけれども、必ずしも全ての条項がパブリックに理由が説明されていたわけではございませんでした。ただし、MLIで選択した/選択しなかった条項の中身と既存の条約の条項やその後新規に締結された条約の条項との違い等を比較することによって比較的我が国の租税条約の傾向と方針を推察することが可能でしたので、そういったことをベースに記載させていただきました次第です。

あともう1つは、実務への影響という形で報告が求められた前文やPPTについての解釈で、特にこの点については非常に難しく感じました。というのも、前文(租税条約の目的)のみでは少し租税条約の適用を否定する根拠としては難しいという点は従前の裁判例でも出ていた部分はあったのですけれども、特にPPTについてはわが国において適用解釈の事例がなく、いろいろと実務的な難しさがあるのではないかということは議論されていた点なのですけれども、今後わが国においてどのように適用をされていくかということについては実務の集積を待つしかないのかなというところでございます。

ブランチレポート提出後のアップデートに関して申し上げますと、ブランチレポートの提出の時点ではわが国に存在する条約の数が61

¹ 2019年8月2日開催のIFA日本支部2020年カンクン大会ブランチレポーターによる研究準備状況報告会

² 中澤弘治「BEPS防止措置実施条約について」租税研究820号156頁

条約71適用国あって、そのうちの39条約をMLIの対象としてわが国が選択していたという状況だったのですけれども、現在41にまで増えております。わが国が、その71ある中で39しか選択していないのかという点について説明されている点としては、まず新しく締結した条約についてはMLIの内容を全て二国間条約の交渉によって盛り込んでいるので、そういったものは対象外にしているということで、先ほど2015~2020年の間に日本が21個も条約を締結しているという話がありましたけれども、そういった新規の締結や条約の改正の中でBEPS、MLIの内容が盛り込まれていたもので、そういったものはMLIの対象にされていないということでございます。

あともう1つ、不確実性の排除のために事前に相手方の通知の内容を必ず確認するという点で、向こう側がわが国を選択していないにもかかわらず、こちら側が選択することはなく、従って、わが国が租税条約を締結している国であっても相手方がMLIの署名国でなければ対象としていないということでございます。このことによって、多くの国が対象外となっていたのですけれども、これは裏を返すと、こういった国々が後にMLIに加盟してくればわが国もその通知の内容を見てMLIの対象にすることが今後あり得るということですので、それを受けて2020年にカタールとオマーンが新たにMLIの署名国になりましたので、それを受けてわが国もそれから間もなくカタールとオマーンをそれぞれMLIの対象とする租税条約として追加したという対応を行ってまいりました。

以上の次第ですので、これからMLIの対象、租税条約が増えるかという点に関しては、こういったMLIの未署名国のうち、アメリカやブラジルなど「MLIに参加しないのだ」と言っている国はもう難しいのでしょうかけれども、MLIに入ろうかなという国が出てくれば増えてくることあるのかなというところでございます。

ただ、それよりもやはり最近では租税条約の締

結交渉というのが二国間条約でも割と進んでいる部分がございますので、発展途上国相手だとしても先ほどの技術上の役務に対する条約の関係などもあって少し新規締結や改正が進むのか難しい部分はあろうかと思われるのですけれども、そういった障害がなければ二国間の条約で改正していくということもあるのかなというところでございます。

最後に、先ほど出ていたインドと日本との統合条文の不一致に関して少しだけコメントさせていただければと思います。これについて、条約上の統合条文の違いによって解釈の混乱があるかという点については、これは完全にはないというのが私の結論なのです。なぜ統合条文が異なっているのかという点は、少なくとも私が見た限りだと日本側の統合条文の方が正しいのかなというふうに思っております。というのも、MLIの条文上、17条4項で、留保を付さない締約国というのはそれぞれ対象として置き換わる条項をそれぞれ寄託時に通告することになっているのです。17条4項では、そういった通告を行い、全ての当事国がその規定の通告を行った場合にはその規定というのは対象租税協定の規定に代わる (replace)、つまり、通告の内容が二国間で一致した場合にreplaceする。ただし、その他の場合には既存の租税条約の規定と両立しない限りにおいてMLIの規定が優先すると規定されているのです。つまり、それぞれの通告した条項が二国間で一致していれば、その通告の内容が一致しているのでそれはreplaceするのですけれども、そうではなく一致していない場合にはMLIの規定が両立しない限りにおいて優先する。後法優先ということなのですけれども、日本とインドの通知内容がどうなっているかというのを見ますと、日本についてはMLI17条を当然わが国は留保をしていなくて選択していますので、インドとの租税条約の規定を「これは対象になる」ということで通告しているわけですから、わが国としてはMLI17条の対応的調整の規定が適用になるという前提でイン

ドとの租税条約の条項を通知している。ところが、インド側の通告がどうなっているかと申し上げますと、インドは実はこのMLI17条の規定について一部留保をしていて、既に同じ条項を含んでいる条約には適用しないという留保を行っているのです。ただし、日本との租税条約については留保の対象として掲げていない。そういう通知の内容になっております。

ということなので、日本とインドでは実はその通知の内容は一致していないわけです。ただし、インドはわが国との租税条約の対応的調整の条項を留保していませんので、これは何を意味するかというと、インド側の意図としてもMLI17条を日本との租税条約については適用するし、わが国としてもインドとの関係においてMLI 17条の規定を適用する意図である。ただ、双方の通知内容が一致していないものですからMLI 17条4項の規定に従ってわが国はapplyするという表現を使っているということでございます。ただし、applyするとはいっても、いわゆる後法優先の原則に従っていますので、MLI 17条の方が優先するということだと理解しておりますし、わが国としてもMLIの規定をインドとの条約に適用するという理解だと思っております。以上になります。長くなりましたけれども、私からのコメントは以上とさせていただきます。

(青山) ありがとうございます。これまでの報告・コメントについてフロアの方からもご意見等があると思いますが、これは後でまとめて承りたいと思います。時間の都合で、次にSubject 2について錦織先生の方から報告を頂き、その後、安井会員からのコメントを頂いた上で、最後にまとめて2つのテーマについてフロアの方々からの質疑応答に応じて頂く段取りです。それでは、錦織先生、よろしく申し上げます。

2. 議題2：租税条約に基づく情報交換 (Subject 2 : Exchange of Information: issues, use and collaboration)

(錦織) 税務大学校の錦織と申します。ご報告の機会を頂きありがとうございます。

私からは、2つ目の議題、租税条約に基づく情報交換に関する議題で、Exchange of Information: issues, use and collaborationについてご報告させていただきます。

なお、今後、この租税条約に基づく情報交換を、単に「情報交換」と呼んで説明します。

【スライド2】

このセッションは2時間かけて行われ、5人のパネルメンバー、プラス、ゼネラルレポーター1人の計6人がそれぞれの立場から順に説明するといった流れで、あまり、ディスカッションというか、インタラクティブな部分はありませんでした。

それぞれのパネルメンバーが話した内容を、そのまま短くまとめて、順にお話させていただこうと思いますが、その前に、ごく簡単に情報交換の基礎的な部分だけ説明させていただきます。

【スライド3】

情報交換は、納税者の税に関する情報を当局間で交換するものですが、いくつかの形態があります。

要請に基づく情報交換は、伝統的な情報交換と違っていいものだと思いますが、特定の納税者に関して、要請する国が、「こういう情報をください」と相手国に要請して、相手国がそれに応じて情報を提供するというものです。

自発的情報交換は、相手国にとって有益だろうという情報を、要請無しに自発的に提供するものです。

自動的情報交換は、法定調書などから把握し

た情報を相手国へ一括して提供するもので、CRSに基づく金融機関口座情報の交換もこれに含まれます。

【スライド4】

次に、情報交換に関する最近の動きについても簡単に説明しておきます。

2008年に、リヒテンシュタインのLGT銀行事件やスイスのUBS事件などがありました。これらの事件が、その後の情報交換拡大の流れに大きな影響を与えています。

LGT銀行事件は、LGT銀行員がドイツの情報機関に顧客情報を売り渡し、それが巨額の脱税事件に発展したというものです。

UBS事件はUBSがアメリカ人の脱税をほう助しているとして、UBS行員が逮捕され、アメリカがスイスにアメリカ人口座の情報開示を求めた事件です。

その後2009年には、OECDモデル租税条約26条5項、これは銀行秘密を情報交換要請拒否の理由としてはならないという条項ですが、これを留保していた、スイスやリヒテンシュタインなどが留保を撤回しました。その年のG20では、「銀行秘密の時代は終わった」とも宣言されました。

2010年には、税の透明性と情報交換に関するグローバル・フォーラムによるピアレビューが開始されていて、これ以後、各国の情報交換が適切に行われているか、相互審査がなされています。

また、同じ2010年にはアメリカがFATCAを制定し、2013年から施行しています。

このアメリカのFATCAが引き金となり、OECDも2014年に金融機関口座情報の共通報告基準であるCRSを公表しました。

BEPS行動計画も情報交換に絡んでいます。行動5はルーリング、行動12はタックスプランニング、行動13は国別報告書について情報交換が関連しています。

そして、多くの国が2017年または2018年に、CRSに基づいた金融機関口座情報の自動的情報

交換を開始し、情報交換の量としては爆発的な増加が見られます。

それでは、これからバーチャルイベントの内容を報告します。

実際は、5人のパネルメンバーが順にお話された後、ゼネラルレポーターの方からの説明があったのですが、私の報告は、ゼネラルレポートについて最初に少しお話してから、残りの5人の方のプレゼン内容を順にお話させていただきます。時々、日本の情報も入れながら説明しますが、日本の情報以外は、基本的に、バーチャルイベントで話された情報に基づいています。ただ一部、バーチャルイベントのあった11月以降にOECD等から統計的な情報のアップデートがあったものについて、最新の数字に更新してお話する場合があります。

2-1 ゼネラルレポートの概要

【スライド5】

スライドはブランチレポートが提出された国のリストを表示しています。EUレポートも含めて、40のブランチレポートが提出され、これをまとめたゼネラルレポートが作成されています。

【スライド6】

ゼネラルレポートは5つのセクションで構成されていて、セクション1は、条約や多国間合意などの情報交換のフレームワークについて説明しています。セクション2は、EU域内の枠組みやFATCAについての説明、セクション3は情報交換に関連したいくつかの個別論点、例えば盗難情報の情報交換などについて書かれています。セクション4は暗号資産の情報交換について、セクション5はまとめという構成です。

ゼネラルレポートのまとめのところにも書かれていますが、当初は実際、情報交換が各国で機能しているか、効果的に行われているか、負担となっていないか、追加税収につながってい

るのかなどを調べたいと思っていたということですが、そういったことを評価するための公開データが不足していて、十分にできなかったということでした。

ゼネラルレポートの内容は、他のパネルメンバーの報告と被る部分もありますので、ここでは、セクション1の条約や多国間合意などの情報交換のフレームワークについてのみ説明し、他の方のプレゼン内容に移りたいと思います。

2-2 情報交換のフレームワーク

【スライド7】

情報交換のフレームワークとしては、スライドに挙げているようなものがありまして、順に説明しますと、

まず、二国間の租税条約、モデル租税条約では26条に情報交換の条項があります。

2つ目は、情報交換協定。これは、包括的な租税条約を結ぶ理由のないような国、いわゆるタックスヘイブンの情報交換に使われています。多くの情報交換協定が2009年から2013年の間に結ばれています。

3つ目は税務行政執行共助条約です。これは多国間の条約です。もともとは1988年に作られたものですが、2010年に修正され、参加国が一気に拡大しました。日本も2011年に署名していて、2020年12月時点で、141の国・地域が参加しています。情報交換以外にも徴収共助などもカバーしています。

情報交換はこれらの3つの条約を根拠に行われますが、具体的な交換手続きを決めるのが当局間合意Competent Authority Agreement, CAAです。

最近では多国間のマルチラテラルCAA, MCAAが結ばれる例がでてきました。それが、CRSに関するMCAAと、国別報告書に関するMCAAです。ブランチレポートが提出された、ほとんどの国・地域もMCAAを結んでいます。アメリカは例外です。CRSに関しては、アメリカはCRSに参加せずFATCAが執行されて

いますので、当然MCAAにも参加せず、個別にFATCAに関する政府間取り決めを結んでいます。国別報告書に関しても、MCAAに参加せず、国毎にCAAを結んでいます。

2-3 パネルメンバーのプレゼンテーション (要請に基づく情報交換のピアレビュー)

【スライド8】

それでは、これからパネルメンバーのプレゼンについて、順に報告させていただきます。かなり、かいつまんでということになりますが、ご了解ください。

最初のHuey Min Chia-Ternさんは、シンガポール国税当局のdeputy commissioner, 国際部門のトップをされている方です。2016年からは、要請に基づく情報交換のピアレビューグループのチェアもされている方です。Huey Minさんからは、要請に基づく情報交換について、ピアレビューの内容なども交えて説明がありました。

【スライド9】

まず、税の透明性と情報交換に関するグローバル・フォーラムの説明です。

グローバル・フォーラムは、税の透明性と情報交換を促進することを目的とした組織で、今年2月の時点で162の国・地域がメンバーとなっています。

グローバル・フォーラムは各国の実施状況をモニタリングし、またピアレビューにより各国の実施状況を審査し、実施が不十分な場合は、技術支援などによりメンバー国へのサポートも行っています。

ピアレビューには、要請に基づく情報交換のピアレビューと、自動的情報交換のピアレビューとありますが、今からの説明は、要請に基づく情報交換のピアレビューについてです。

【スライド10】

ピアレビューは、2010年から始まり、2016年までに第1ラウンドが終了しています。現在は、第2ラウンドのピアレビューが行われてい

ます。

ピアレビューは、メンバー国から職員が派遣されて行われ、30の国で構成されるピアレビューグループにより承認されます。審査は、各国の法規制と執行について、3つの分野、情報の入手可能性、情報へのアクセス、実際の情報交換について行われます。

つまり、必要な情報が入手できる状態にあって、当局がちゃんとアクセスできて、それを他国に情報交換提供できるようになっているのかということ審査します。現在の第2ラウンドは約半分が終わっていて、80%超が、compliant準拠している、かlargely compliantおおむね準拠していると評価されています。

【スライド11】

ただし、いくつかの課題も挙げられています。例えば、第2ラウンドで新たな審査項目となった、受益者情報、Beneficial ownership情報、の入手可能性については、改善が必要な国が多く見られました。また、情報提供の質とスピードも課題です。改善のためには、税務当局間の緊密な協力が大事です。要請する国は、要請内容を明確にしなければなりません。そして、要請された国は、適正なプロセスを構築し、タイムリーな情報交換のための十分なリソースを割り当てる必要があります。

ピアレビューの今後についてですが、当初は、第2ラウンドは2024年に終了予定でしたが、パンデミックで少し遅れが見られるため、もう少し時間がかかるかもしれないとのこと。そして、第2ラウンド終了後どうするかという議論も行われています。現在のピアレビューは、効果の高いものですが、非常に厳密なもので、多くのリソースを割いています。第2ラウンド終了後には、少しスリム化し、簡素なモニタリングプロセスにすることも考えられています。

2-4 パネルメンバーのプレゼンテーション (スイスの裁判例)

【スライド12】

次は、スイスの大学教授Xavier Obersonさんのプレゼンです。要請に基づく情報交換について、スイス国内の判例を取り上げ、実務上の課題を説明されました。

スイスは、UBS事件などをきっかけに、多くの国から情報交換要請があり、情報交換に関する沢山の裁判例がある数少ない国の1つです。情報交換が実施される中での、いくつかの概念が取り上げられ、それに関する裁判例が紹介されました。

【スライド13】

まずは、予測可能な関連性、foreseeable relevanceについてです。

日本語の条約文では、「関連」と訳されていますので、私の説明も単に「関連性」と呼んで説明させていただきます。これは、租税条約の26条1項に記載されているもので、まずは、要請する国が明らかにしなければならないものです。

裁判例によれば、最低限、情報が税の執行等に関連する合理的な可能性がみられることが必要とされています。言い換えると、基本的には、この概念はかなり広く捉えられています。ただし、その要請が情報漁り、fishing expeditionと認められる場合は例外であり、情報交換要請が拒否されます。

では、情報漁りとそうでないものの境界はどこにあるのかというのが問題になりますが、これは必ずしも明確ではありません。

【スライド14】

この関連性に関する最高裁の判例がいくつか紹介されました。

まず、2015年の居住者競合のケースです。フランスから情報交換要請があったものですが、この対象者はスイスの居住者でもあるし、要請国フランスとしてもフランスの居住者の可能性があるといった場合で、例え、最終的にはスイ

スのみの居住者であったとしても、フランスは情報交換要請ができるのかというケースです。スイスとしては、この要請は関連性が無いので、なぜならフランスの居住者ではないからです、と言えるかもしれません。

下級審は要請を拒否する判断をしましたが、最高裁は、要請を認めました。居住者競合のケースでは、要請国側、この場合フランスが、対象者がフランス居住者であると主張できる要素があれば、租税条約の、タイブレーカールール適用のために必要な情報などを、入手できるべきであると判断しています。

次、移転価格税制に関する情報交換要請についても話がありました。これについては、2つの最高裁ケースがあり、基本的に移転価格課税情報は関連性があると判断されています。

1つのケースでは、フランス居住者が保有しているスイス法人の経済実体について、事務所の床面積や従業員の名前まで、関連性があるとされました。

もう1つのケースでは、フランス・スイスの会社間の利益配分ルールが関連性があるとされました。

こういった情報、財務諸表や帳簿情報等よりももっと、企業の内部情報に関わってくるものですが、行き過ぎではないかという見方もあります。

次は、納税者の特定という問題です。要請する国は、どの程度、対象の納税者を明確にしなければいけないのかということです。

これは、要請する国は、納税者の名前までは特定できていないが、他の情報を特定できている場合があるということで、例えばクレジットカード番号や銀行口座番号は分かっているという場合です。この分野では、グループリクエストやバルクリクエストという概念が出てきていますが、これらについてお話しします。

【スライド15】

グループリクエストとは、要請国の国税当局が、名前の分からない特定の納税者グループを

把握した場合に、そのグループに、要請国の納税を回避したり、その他の義務を免れようとする規則的、反復的な一定の行動パターンが認められる場合の情報交換要請をいいます。

このグループリクエストは、2012年のOECDコメンタリーで、情報漁りではないと明確に示されました。グループリクエストに関し、スイスでリーディングケースとなっているのが、2016年に最高裁が下した判断です。オランダから納税者氏名を特定しないままで、銀行口座情報の情報交換要請があった事案で、グループリクエストとして、要請が認められています。このケースでは、情報漁りではないグループリクエストと認められるためには3つの条件が必要とされました。それは、1つ目は、要請国からそのグループの詳細な説明があること、2つ目は、関係する法令と要請の動機について説明されていること、3つ目は、要請する情報が妥当な（adequateな）ものであると明らかにされていることです。

次は、バルクリクエストの概念です。バルクリクエストは、グループリクエストと違い、最高裁によれば、個別リクエストの集合であるとされています。個別のリクエストとして適切であれば、情報交換が認められることとなります。個別のリクエストですから、納税者が個々に特定されている必要がありますが、それは名前だけでなく、例えばクレジットカード番号などでもよいということです。そうすると、グループリクエストとの区別は、必ずしも明確ではありませんが、グループリクエストの条件を満たさなくても、バルクリクエストと認められれば、情報交換ができるということもあります。

【スライド16】

Obersonさんのプレゼンでは、非常に多くの概念と裁判例の紹介があったのですが、時間の制限もありますので、あと一つだけ、LGT銀行事件などが起こってから論点となっている、盗難情報の情報交換について、触れて終わりに

したいと思います。

盗難情報の情報交換については、ゼネラルレポーターのTatianaさんも説明されていて、まずTatianaさんが使ったスライドで基本的なパターンを説明します。

まず情報源の国に所在する金融機関の従業員が情報を盗み出します。そして、情報入手国は、脱税通報制度を通じたり、お金を払って情報を買取ったりして直接情報を入手するか、メディア経由で情報を入手します。その後、自発的情報交換により、第三国に関連情報が提供され、ここでは情報受領国と表示してある国ですが、その情報受領国は、受領した情報に基づき、情報源の国に詳細な情報の提供を要請するというパターンです。

盗難情報の情報交換は、情報源の国、例えばスイスやルクセンブルグは、盗難情報であるということを理由に情報交換を拒絶するケースもあります。

スイスの最高裁は、2017年に連続して2つの判断を下していて、1つは、犯罪行為が国外で行われたものであったため、情報交換を適正とし、その3週間後、別のケースでは、犯罪がスイス国内で行われたものであったため、要請は不適と判断しています。Obersonさん個人的には、犯罪の地理的位置で、情報交換の適不適が判断されるのにはあまり納得しないとお話されていました。

2-5 パネルメンバーのプレゼンテーション (自動的情報交換・自発的情報交換)

【スライド17】

次は、Maria Jose Gardeというスペインの方のプレゼンです。Mariaさんは、スペイン国税当局のDeputy Director Generalで、国際部門のトップをされている方です。2017年からは、グローバル・フォーラムのチェアもされています。

Mariaさんからは、自発的情報交換と自動的情報交換、つまり、要請に基づかない情報交換

についてお話がありました。

【スライド18】

なんといってもこの分野での最近の大きな変化といえば、CRSです。多くの国が2017年または2018年にCRSによる情報交換を始めました。現在約100の国・地域にまで拡大しています。

統計的な情報として、図のようなグラフが紹介されました。これによれば、2019年には、世界の税務当局は8,400万のオフショア銀行口座情報を得たことになり、金額にして、10兆ユーロ、日本円で約1,300兆円の情報を得たということになります。

このCRSは、情報交換により税務当局が膨大な情報を得るという直接的な影響に加え、間接的な影響ももたらしています。ケイマン諸島、バーミューダ、シンガポール、香港など50弱の国・地域を国際金融センターと呼びますが、それらの国々の口座残高はここ10年間で急激に減少しており、自動的情報交換の影響が大きいとOECDは分析しています。

CRSはまた、自発的情報開示プログラム、voluntary disclosure programの成功ももたらしました。これは、いくつかの国が行っているもの、期限を区切って行っている国も多いですが、納税者が自主的に過去の誤りや不正を申告すれば、加算税や刑事告発が免除されるというものです。タックスアムネ스티と呼ぶ国もあります。この、自発的情報開示プログラムは、過去10年間で、約950億ユーロ、日本円で約12兆円の追加税収を生んでいます。

こういった意味でも、「CRSはゲームチェンジャーである」と表現されます。

CRSが、ゲームチェンジャーであることは間違いないと思いますが、もちろん課題もあります。制度導入しただけではなく、適切に執行されなければなりませんので、各国の確実な実施のため、グローバル・フォーラムがピアレビューを行っています。金融機関口座情報の自動的情報交換に関するピアレビューについては、2020年末にレポートが公表されています。

これは、各国の法規制がスタンダードを満たしているかどうか評価しているものです。現在は、効果的な「執行」が行われているかについてのピアレビューが開始されていて、2022年にレポートが公表される予定になっています。

CRSに基づく自動的情報交換は、始まったばかりです。今後の課題としては、報告逃れに関する弱点等への対応、受領した情報の効果的な活用、暗号資産などへの拡大の検討などがあります。

【スライド19】

CRS以外の自動的情報交換、自発的情報交換については、ルーリング、国別報告書、義務的情報開示の話がありました。これらはすべて、BEPS行動計画にも関連するものですが、特にEUメンバー国に関しては、DACにより、より強化された自動的情報交換がされています。

ルーリングは、BEPS行動5に関連するものです。日本ですと、ユニラテラルのAPAを自発的情報交換で提供しています。

2020年12月に公表されたBEPS行動5のレポートによれば、2019年末までに世界中で約20,000のルーリングが把握され、それについて36,000の情報交換がされています。

ルーリングの情報交換の効果についてですが、当然、受領した情報を税務調査に生かすということもありますが、このルーリングの情報交換により、各国のルーリング発出方針が変化するという効果も大きいです。

次、国別報告書の自動的情報交換ですが、これまでに89の国・地域が多国間合意MCAAにサインしていて、10,000もの情報交換が行われています。これにより各国当局は、これまで分からなかった多国籍企業の全体像を把握することが可能となり、税に関する透明性の向上に大きく貢献しているものです。

ただし、国別報告書の導入には、時間がかかる国もあり、完全導入に至っていない国もあります。

最後、義務的情報開示、BEPS行動12に関連

するものです。EUですと、DAC6で、クロスボーダーのタックスプランニングが自動的情報交換の対象となっています。

以上説明したように、情報交換により、非常に多くの情報が税務当局に集まってくるようになっていきます。そこで、最後に強調されていたのは、今後の大きな課題は、やはり、その得られた情報をどう効率的に活用できるか、ITの活用、データ分析ですとか、そういったものもさらに重要になってくるとおっしゃっていました。

【スライド20】

4人目のパネルは、Marnin Michaelsさんというアメリカの法律家の方です。FATCAのお話を中心に、アメリカ特有のお話も多かったのですが、ここでは省略させていただきます。

その中で、一点、今後FATCAが無くなってCRSに統合される可能性について言及があったので、そこだけ申し上げますと、現状アメリカ財務省は、FATCAは上手く執行できているという認識なので、特に変更するインセンティブはないであろうということでした。ただ、もっと大きな、例えば、貿易交渉のなかでそういった話が出てくる可能性はあるかもしれないというのがMichaelsさんの予想です。

2-6 パネルメンバーのプレゼンテーション (EUの税務協力)

【スライド21】

5人目のパネルはReinhard Biebleさんという方で、欧州委員会のdirect tax policy and cooperationユニットのヘッドをされている方です。情報交換も含めたメンバー国間の税務協力を担当されています。

EUのお話をされたわけですが、EU域内の話は、それが成功した場合、それをモデルケースにそのままEU外でも行われるということはよくあることですので、簡単に報告をさせていただきます。

【スライド22】

EUでは、域内の情報交換に関して、2011年に出した税務行政協力指令、通称DACを幾度も改正し、自動的に交換する情報の種類を追加してきています。

現在は、2020.7月に公表したDAC7の案について作業中とのことです。DAC7ではデジタルプラットフォームを利用したビジネスについて、プラットフォーマーから得られた情報が自動的に情報交換されることとなります。

また、その後のDAC8では、暗号資産に関する自動的情報交換が検討されています。

【スライド23】

情報交換以外でのEU内の国家間協力についても話がありました。例えば、次のようなものです。一つずつ簡単に触れていきます。他国への職員派遣は、あまり多くの例はないですが、実例はあります。当然、職員が他国で行えることというのは多くの制限がかかります。しかし、有効な方法ではあり、拡大・改善ができると考えているそうです。

同時管理、simultaneous controlは、特定の納税者に対し、関係国が同時に管理下に置いて、連携して調査などを行うもので、すでに行われているものですが、これも数を増やしていきたいとのことです。

同時管理は、あくまで、各当局がそれぞれの自国内で調査等を行うものですが、この発展形といえるのが次の合同調査、joint auditです。これを行うには、法整備や当局間の合意などが必要になってくると思いますが、この合同調査も今後増やしていきたいとのことです。

次に挙げている、TADEUS (Tax Administration EU Summit) は、税務に関する課題を相談するフォーラムで、定期的に開かれています。

次の協調的コンプライアンスプログラムは、納税者のボランティアベースで、複数国が参加し、合意形成するというものです。OECDのICAP (International Compliance Assurance

Program) というのがありますが、これは、大企業向けなのですが、EUでは、中小企業向けのプログラム導入も検討されているそうです。

以上で、各パネルメンバーのプレゼンについての報告を終わりますが、最後、この議題のチェアのChristophさんからは、情報交換には多くの課題や論点があり、今後も既存の制度はモニタリングされ、改善されていかなければならないということが明確になったというコメントがありました。

以上で、私の報告を終了します。

(青山) 錦織先生、ありがとうございます。それでは、このテーマについてわが国のブランチレポーターを担当されました国税庁の安井会員からコメントをお願いします。

(安井) 安井でございます。手短かに2、3点だけコメントさせていただきたいと思います。まず、ブランチレポートを作成する際にゼネラルレポーターから指示されていたのが、情報交換の効果を、交換件数や交換対象国数ではなく、金額、つまり情報交換によって幾ら税収が増加したかとか、脱税やマネロンがどのくらい減ったかということ報告して欲しいということでした。とは言え、日本ではそのような情報はありませんし、新たに分析をするということもできませんでしたので、なかなか直接的な回答を報告することはできず、他国のレポートはどののだろうかと気になっておりました。結論としては、やはりどこの国でも情報交換の効果を金額で評価することは難しい、データがないというのが実情ということかと思えます。

一方で、改めて思うのは、EOIの効果を「幾ら増収につながったか」とか「幾ら脱税が減ったか」という指標で評価したいという気持ちもわかるのですが、情報交換の効果とは、どちらかと言うと副次的な効果と捉えられているけん制効果とか抑止的な効果といったものが、むしろ

ろ一義的な効果として認識されるべきではないのかなという思いがいたします。自動的情報交換のスライドにあったとおり、金融センターの口座数が激減しているとか、voluntary disclosure programが成功したといったことが(voluntary disclosure programの効果は金額での評価もされていますが)、情報交換の効果としてやはり重視されるべきものなのではないかと感じます。

それから、スイスのパネリストが裁判例を幾つも報告してくれたようですが、スイスを擁するが故とっていいのでしょうか、やはりヨーロッパは、EOIの分野が非常に進んでいることを改めて認識させられます。このことは、国際課税の執行について、国際的な協力、すなわちその大きな要素を占める情報交換(EOI)が重要になっている現在、また、将来的には一層不可欠なものとなっていくであろうことと併せ考えると、現在、そして今後の、国際課税のあらゆる取り組みやその基礎となる考え方に関するEUのプレゼンスが非常に高まっているということであるとも言えると思います。EOIについてはOECDのグローバルフォーラムにおいて全世界的な関与の下で取り組んでいるわけですが、それ以前に半歩も一歩も二歩も先行する形でEUの議論が進んでいて、それがOECDの場に逆に影響を及ぼすということが起きていて、今後もこの傾向は強まる一方なのではないのかなという思いがいたします。

それから、最後に、ちょっと大きな捉え方になりますが、EOIがこの10~15年で発展してきたことが本当に国際課税の姿を大きく変えてきたと思います。そして、EOIの発展とともに形成されてきた、(グローバルフォーラムによる)モニタリングやピアレビュー、加えて途上国に対するキャパシティービルディングといった制度・仕組みが、パッケージとして今後の国際課税の多くの場面で応用されていくことになるのだらうと感じています。簡単ですが、私のコメントは以上です。

質疑応答

(青山) ありがとうございます。2つのテーマについて中身の濃い発表と、コメントターの貴重なコメントを頂戴しました。それでは、これから発表者に対してでも結構ですし、コメントターに対してでも結構です。フロアの方から質問のある方は手を挙げていただければと思います。駒宮会員どうぞ。

(駒宮会員) 今日はどうも簡潔なご説明、ご二人ともありがとうございます。IFAに出席しないでこういう要領のいい説明を聞いて大変得をした気分がいたしました。

情報交換について質問します。CRSという制度は大変素晴らしい制度だと思うのですが、その一方でそれに参加しないことによってかえって資金が集まるみたいな、つまり、非協力であることによって利益を得てしまうような国が出てきてしまう可能性もあるわけです。そういうことに対する対応策というものはどのように考えておられるのかというのが1点目の質問です。

2点目の質問は、オンリクエストの情報交換でやはりキーとなるのは、どれだけ迅速に情報請求に応えられるかという、所要時間・所要日数の短縮だと思います。それについて、各国で調査した結果、リクエストがあった後に請求した税務調査官の元に請求した情報が得られるまでに各国どのぐらいの期間がかかっているのかという情報のやりとりはあったのでしょうか。その2点についてお願いします。

(錦織) 私からは実際にイベントのときにそういう話があったかということをまずご説明します。そういった話は、なかったというのが答えになってしまいますね。

(青山) 1つ目は、むしろ安井コメントター

ターの方にお答えいただいた方がいかもしれません。

(安井) 私も具体的な情報は持ち合わせていないのですが、ただいずれにしても、CRSのループホールになる国があってはいけないという認識は共有されていて、この点に関する問題意識とその対応ということも、OECDのグローバルフォーラムにおける取組の一つとなっているということかと思えます。

実際のリクエストがどれくらいの期間で返ってくるかということについても、グローバルフォーラムにおけるピアレビューの項目の一つであり、実際にかかっている期間に関する情報までフォローできていないのですが、迅速な回答に対するピアプレッシャーがかかっているということは言えるのだらうと思えます。

(青山) ありがとうございます。

第1番目のSubjectについては、日本とインドの間の条約についての具体的なやりとりがあって、それについてコメンテーターからも懇切丁寧な説明を頂きました。このあたりについても、もし何かご質問があれば提起していただければと思いますが、いかがでしょうか。Q&Aで匿名で提起されている質問の中でお答えいただいたほうがよさそうなものを紹介します。17条1についてインド側でreplaceするとし、日本側でapplyするとしていることについての違いはいかなるものですかとの質問です。先ほどの議論のやりとりについて確認してほしいとの質問ですが、いかがでしょうか。

(中村) すみません。中村の方から答えさせていただければと思います。

先ほどコメントさせていただいた内容も含まれているのかなと思いつつも、replaceというと、MLIの条文が完全に置き換えるということで、適用するということだと両方の規定が残存するのだけれども、それと両立しない限り

において後法優先の原則によって後法、つまりMLIの方が優先して適用されるということになるのではないかなと思っております。本件につきましては、MLIの規定がいずれにせよ適用されるといったような解釈・運用になるのではないかなというふうに考えております。

(青山) ありがとうございます。それから、もう1つは、Q&Aの中の質問として、手続き保護や個人情報保護についてパネルでは話題になりませんでしたかというのがあります。守秘義務等の関係での議論はどの程度あったのかということですが、これについては錦織先生、いかがでしょうか。

(錦織) まず、スイスのパネリストの方からは、かなり広範な裁判例紹介がありました。スライドの中に、その項目もあったのですが、だいぶ時間が押した関係もあってちょっと触れる程度で終わった印象ですね。スイスはこの分野に関していろいろ裁判例があるなということで、なかなか面白い話でした。その点(手続き保護や個人情報保護について)は触れられなかったわけではないのですが、詳細なお話というのはなかったです。

(青山) ありがとうございます。他のQ&Aの質問については、大体先ほどのご説明の中で取り扱われたものが多いのですが、例えば中国からレポートが出ないのですかというのがありますが、これは情報交換の方だと思えます。

(錦織) 多分私のスライドの中にリストがあったので、それに対するものだと思うのですが。私はなぜ(出ていない)ということろまでは把握していません。

(青山) わかりました。あとの質問としては、DACからプレグジットでイギリスは出るのかという質問もあります。これは、EUから外れ

ればDACからも外れるということを示唆した質問だと思いますけれども、何かコメントはございますか。

(錦織) これは多分そうなると思いますし、実際私の知っている範囲ですけれど、既にDAC 6から外れるというような話があったと思います。義務的情報開示のところで確か、そういった話が既にニュースとかで、検索すればきっと引っかかるのではないかと思います。

(駒宮) MLIの将来性ということについてお尋ねしたいと思います。これは多分IFAでも議論がなかったかと思うのですが、MLIというのは確かに既存の租税条約を一気に改正するという点では非常に良い道具であることは間違いないですが、その反面やはりそれぞれの租税条約の適用内容が二国間租税条約+MLIを参照しないとけないということで、非常に見づらい・使いづらい状況になっているのです。今の存在している租税条約もいつかは改定の時期が来るはずですので、二国間租税条約を改定するという事になればMLIに含まれている内容も当然そこに取り込まれてくることになるので、それが取り込まれた段階でMLIの指定国から改定後の租税条約相手国は外すという形でいくのか。つまり、二国間租税条約+MLIという二段階構成が、何年かかるかわかりませんが、今後徐々に解消していく方向で考えられているのか、それとも二段階構成がほぼ永遠に続くという前提で特に改正交渉も行わない、或いは改正交渉があったとしてもMLIはMLIとしてそのまま残して、対象国からは外すということはしないというふうに考えられているのか。その辺は、日本もありますけれども、各国はどのように考えておられるかということについて何か感触があれば教えていただければ助かります。

(前田) すみません。そこの先生からのご質

問の点なのですが、かなり私も関心があるところではあるのですが、実際のこのバーチャルのイベントの際にはそういった議論がなされなかったと理解をしています。ちょっと申し訳ないですけども、このような回答でしかできません。申し訳ないです。

(青山) ありがとうございます。私もちょっと見たところですけども、ゼネラルレポーターのまとめの中では、MLIは暫定的なものでこれから消えていこうというふうなまとめ方をしていたように思います。

(駒宮) ありがとうございます。

(青山) 時間もそろそろ参りましたので、このあたりで今日のご発表とそれに対する質疑応答を終わらせていただきたいと思います。

本日は、発表されました税大のお二方の先生、そしてランチレポーターのお二方、本当にありがとうございました。

【スライド1】

2020年IFAバーチャルプログラム報告会

議題1：条約ネットワークの再構築

Reconstructing the Treaty Network

税務大学校 前田章秀

1

【スライド2】

議題1の内容

租税条約ネットワークにおけるBEPS行動及びMLI(BEPS防止措置実施条約)の影響を再検討

報告書 (Cahiers)

- ✓ 租税条約ネットワークにおけるBEPS行動及びMLIの影響
- ✓ MLIの実施

発表資料の内容(2020年11月16日)

- ✓ BEPSミニマムスタンダードと選択規定
- ✓ BEPS重要項目に対するBEPSプロジェクト前の対応
 - 前文、条約漁り、ハイブリッド・ミスマッチ、個別濫用規定、PE認定の回避、紛争解決
- ✓ UN、OECD及びEUからの報告
- ✓ MLI及びBEPSによる対象租税条約への影響
- ✓ MLIの実施(統合条文他)
- ✓ PPTとGAAR(事例含む)
- ✓ 紛争解決
- ✓ 租税条約締結に関する分析資料

2

【スライド3】

前文(Preamble)の役割

◆BEPSプロジェクト前に締結された租税条約

- ・二重課税の排除及び脱税の防止(大部分)
- ・経済協力の拡大
- ・租税回避の防止の意図を示しているものは少ない

◆BEPS行動6の最終報告書

- ・二重非課税の機会を生じさせ、これを利用するものでない

⇒ 条約解釈における前文の役割
(PPT、条約漁りの機会を生じさせない)

3

【スライド4】

前文(Preamble)の役割

◆Azadi Banchao Andolan(2003年)事件(インド・モーリシャス条約)

インド最高裁

(前文)「相互の貿易と投資を促進するため(for the encouragement of mutual trade and investment)」

→(先進国) 条約漁りを許容又は促進する(tolerate or encourage treaty shopping)

→(開発途上国) 外資は必要であり、条約漁りの機会を外資を呼び込むための追加的要素

※ 条約ネットワークはしばしば外資を呼び込むために使われる

◆インドはMLI6条3を選択していない

「経済関係の一層の発展を図ること、及び租税に関する当事国間の協力を強化すること」

4

統合条文(Synthesised Texts)

- ◆ 公表は義務付けられていない
- ◆ 法的効力を有しないが納税者は頼りする
- ◆ 権限ある当局間で進められるべき
共通の理解のため
- ◆ 関連する対象租税協定やMLIの条文が優先
相違は将来の紛争への前触れ
- ◆ 統合条文の広範囲にわたる相違
 - I. シンガポールの統合条文は、前文が新しい文言に削除及び置き換えられている (deleted and replaced) が、インドでは新しい文言が前文に含んでいる (included)
 - II. 日本との条約におけるインド版では、MLI17条1が対象租税条約の9条2項に置き換える (replace) としているが、日本側ではMLI17条1が条約について適用される (apply) としている(次頁参照)。
 - III. インドと英国の統合条文には、PPT規則の11条6項(配当)、12条11項(利子)及び13条9項(ロイヤルティ及び技術上の役務に対する料金)への適用に関して「一國間の異なる理解事項 (different understanding)」として表示している。

統合条文(Synthesised Texts)

(日印条約9条:左がインド側、右が日本側)

ARTICLE 9

1. Where

(a) an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or

(b) the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State,

and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.

2. Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that Contracting State - and taxes accordingly - profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other Contracting State and where the competent authorities of the Contracting States agree, upon consultation, that all or part of the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned Contracting State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other Contracting State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Convention.

The following paragraph 1 of Article 17 of the MLI replaces paragraph 1 of Article 9 of the Convention.

Article 17 - Corresponding Adjustments

1. Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that Contracting State - and taxes accordingly - profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other Contracting State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned Contracting State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other Contracting State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of the Convention and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.

出典:インド国税庁 (Income Tax Department) ウェブサイトより作成

Article 9

2. Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that Contracting State - and taxes accordingly - profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other Contracting State and where the competent authorities of the Contracting States agree, upon consultation, that all or part of the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned Contracting State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other Contracting State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those agreed profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Convention.

The following paragraph 1 of Article 17 of the MLI applies to the Convention.

Article 17 - Corresponding Adjustments

1. Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that Contracting State - and taxes accordingly - profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other Contracting State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned Contracting State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other Contracting State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of the Convention and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.

出典:財務省ウェブサイトより作成

【スライド7】

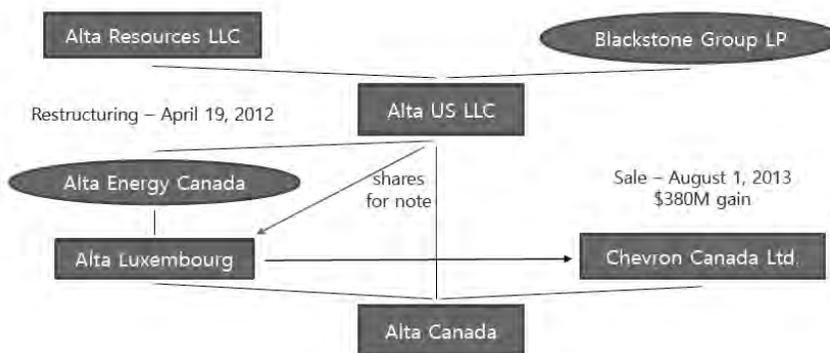
主要目的テスト(PPT)

- ◆ 一般的濫用防止条項
MLIにおける最も重要なBEPS対抗措置の一つ
(ミニмумスタンダード)
- ◆ 主な論点
 - PPTの解釈
(導入済の国とそうでない国)
 - 国内法上の一般否認規定(GAAR)、EUGAARとの関係
 - 国内の執行
- ◆ カナダの事例

7

【スライド8】

PPTとカナダGAAR (カナダの事例)



出典: IFA Virtual Event, 16-25 Nov. 2020, "Subject 1: Reconstructing the treaty network" (P43)

8

PPTとカナダGAAR（カナダの事例）

◆背景・事実関係

- ・カナダ子会社(Alta Canada社)を通じたカナダの石油・ガスセクターへの投資に関する事件
- ・Alta US LLCがAlta Canada社の全株式を保有(多額の含み益。売却は米国・カナダ租税条約によりカナダで課税)
- ・2012年4月再編し、カナダのパートナーシップ(Alta Energy Canada社)を介して設立したルクセンブルク子会社(Alta Luxembourg社)にAlta Canada社の株式を譲渡
- ・2013年8月ルクセンブルク子会社は全ての株式をChevron Canada社に売却し、3.8億ドルのキャピタルゲインを得る
- ・カナダ・ルクセンブルク条約では、事業が営まれた不動産から価値が構成される株式の譲渡はカナダで課税できない(居住地国の排他的課税権)

◆処分と訴え

- ・当局は、Alta Canada社の株式売却が、カナダ所在不動産から生じている国内源泉所得として課税
- ・納税者はカナダ・ルクセンブルク条約(13条4)を根拠に課税できないとして提訴
- ・当局は、裁判で他の主張に加え、一般的租税回避否認規定(GAAR)の適用を求めた

9

(参考)カナダ・ルクセンブルク条約 13条4(譲渡所得)

Canada – Luxembourg Tax Treaty, Article 13(4)

Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of:

- (a) shares (other than shares listed on an approved stock exchange in the other Contracting State) forming part of a substantial interest in the capital stock of a company the value of which is derived principally from immovable property situated in that other State; or
- (b) an interest in a partnership, trust or estate, the value of which is derived principally from immovable property situated in that other State,

may be taxed in that other State. For the purposes of this paragraph, the term "immovable property" does not include property (other than rental property) in which the business of the company, partnership, trust or estate was carried on; and a substantial interest exists when the resident and persons related thereto own 10 per cent or more of the shares of any class or the capital stock of a company.

出典：IFA Virtual Event, 16-25 Nov. 2020, "Subject 1: Reconstructing the treaty network" (P45)

10

【スライド11】

PPTとカナダGAAR（カナダの事例）

PPT

- 直接又は間接に条約の特典を得る仕組み又は取引
- 特典を受けることが仕組み又は取引の主たる目的の一つであったと判断することが合理的
- 特典を与えることが条約の関連する規定の目的に適合しない

カナダGAAR

- GAARがなければ税制上の特典を得る取引
- 取引が税制上の特典を受けるため以外の目的で主に行われた又は仕組みめたと合理的にみなすことができない
- 取引が個別規定の誤用(misuse)又は全体として解釈した場合に濫用(abuse)であると合理的にみなすことができる

11

【スライド12】

PPTとカナダGAAR（カナダの事例）

◆誤用又は濫用(misuse and abuse)

（当局の主張）

- 取引が条約13条4(第三国の居住者によってではなく、互いの居住者による投資を促進)、1条(一方又は双方の居住者にのみ適用)及び4条(居住者の定義)の目的に矛盾
- 取引が二重課税を排除する、二重非課税の機会を生じさせないとの条約全体の目的に矛盾

（裁判所）

- 明確な合理性を特定できない
- 二重課税を排除する目的は条約の規定から明確でない

12

【スライド13】

PPTの解釈上の問題

- 関連する規定、特にOECDモデルに含まれない13条4の例外のような規定の趣旨や目的をどのように決定するか
- OECDコメンタリー(後続のコメンタリー含む)は、本件解釈上の問題にどのような関連性があるのか
- PPTは、Alta Luxembourg社のような持株会社にどのように適用されるのか。都合の良い条約を利用するために再編し、投資した場合と、当初から存在し投資した場合とで異なった適用となるのか

13

【スライド14】

紛争解決

BEPS行動14(相互協議の効果的实施)

- ◆ 紛争解決に係るミニマムスタンダードの迅速な実施
- ◆ 強固なモニタリングメカニズム(ピアレビュー)
- ◆ 自国のアプローチに重大な変更を加える

- ◆ 21のミニマムスタンダード構成要素と12のベストプラクティス(法的及び執行の枠組みを評価)
 - 紛争防止
 - 相互協議への利用及びアクセス
 - 事案の解決
 - 合意の実施

14

【スライド15】

紛争解決

◆納税者の期待は？

- ・より明確、透明性、予測可能性、適時

◆ピアレビュー

- ・100か国以上実施
- ・1500の勧告
- 最善の努力義務 つまり拘束されないし履行義務もない

◆義務的拘束的仲裁(MLI)

- ・約 30か国が選択
- ・多様な仲裁方法の存在
- ・開発途上国の懐疑的な見方
- ・米国の見解
(MLIの仲裁範囲に関する裁量に懸念、二国間交渉重視、ベースボール方式)

15

【スライド16】

紛争解決

◆効果的な紛争解決

- ・ピアレビュー
- ・義務的拘束的仲裁

◆今後の道筋

- ・相互協議に対するさらなる改善(タイミング及び結果)
- ・義務的拘束的仲裁に向けたさらなる前進
- ・紛争防止策及び協力的コンプライアンスの受け入れの拡大
(例:ルーリング、APA、ICAP(国際コンプライアンス保証プログラム))

16

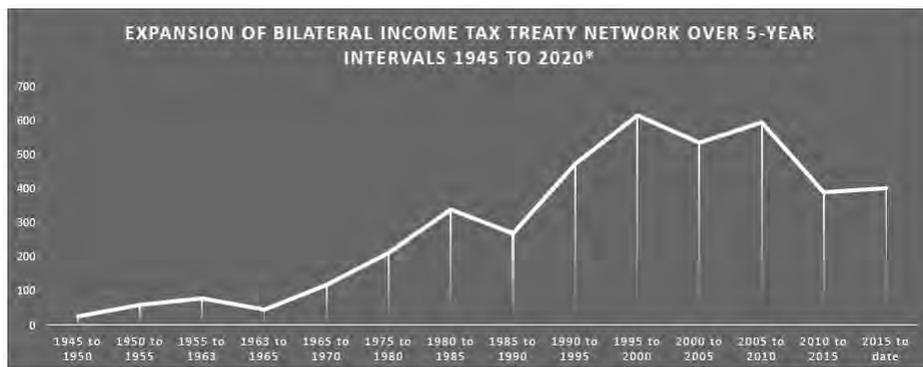
【スライド17】

租税条約締結データからみるBEPSプロジェクトの広範な影響

17

【スライド18】

租税条約締結数の推移

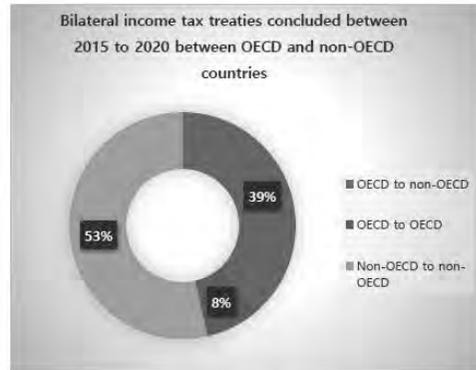
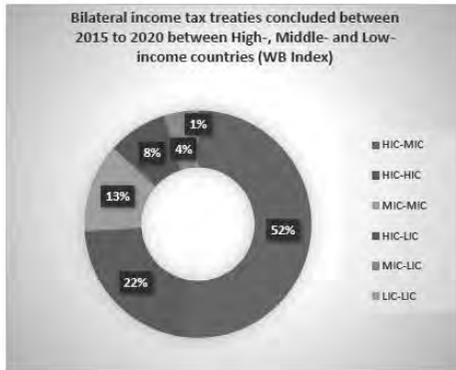


出典: IFA Virtual Event, 16-25 Nov. 2020, "Subject 1: Reconstructing the treaty network" (P.70)

18

【スライド19】

租税条約の締結国

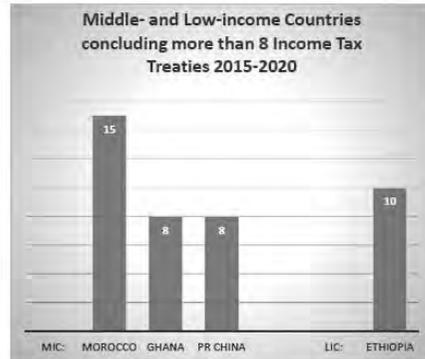
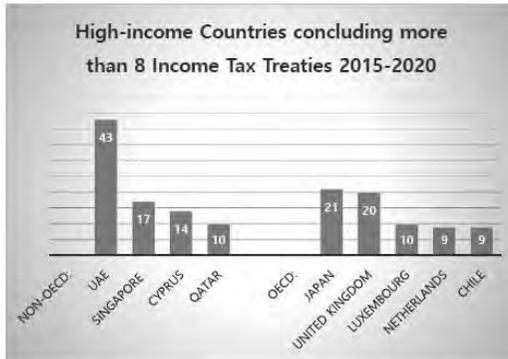


出典：IFA Virtual Event, 16-25 Nov. 2020, "Subject 1: Reconstructing the treaty network" (P.71)

19

【スライド20】

租税条約の締結数上位国

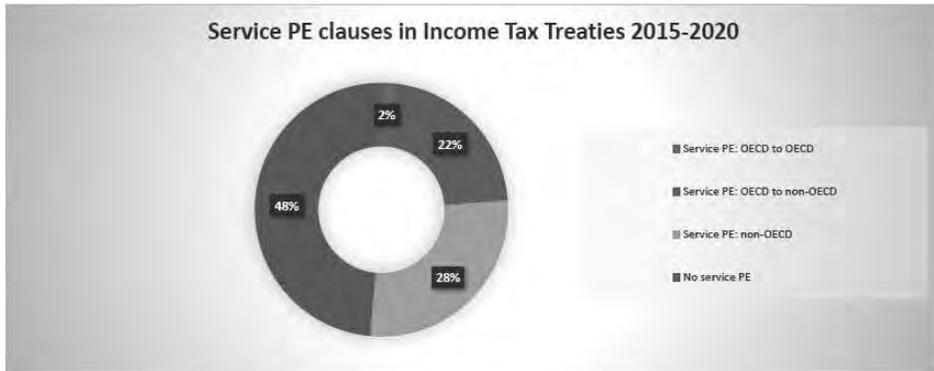


出典：IFA Virtual Event, 16-25 Nov. 2020, "Subject 1: Reconstructing the treaty network" (P.72)

20

【スライド21】

租税条約に含まれるサービスPE条項



出典: IFA Virtual Event, 16-25 Nov. 2020, "Subject 1: Reconstructing the treaty network" (P.73)

21

【スライド22】

租税条約に含まれる技術上の役務に対する料金条項

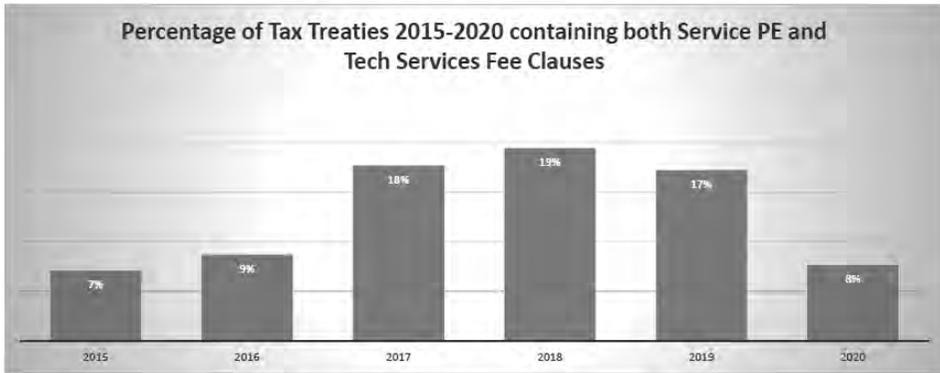


出典: IFA Virtual Event, 16-25 Nov. 2020, "Subject 1: Reconstructing the treaty network" (P.74)

22

【スライド23】

サービスPE及び技術上の役務に対する料金が含まれている租税条約



出典: IFA Virtual Event, 16-25 Nov. 2020, "Subject 1: Reconstructing the treaty network" (P.75)

23

【スライド24】

MLIに署名していない国(米国)

- ◆ MLIの主要な規定が、米国モデルや締結済の条約に盛り込まれている
- ◆ 条約規定及び交渉方針
 - 課税上存在しない団体
 - 双方居住者に該当する団体
 - 詳細なLOB
 - 配当の軽減税率適用のための継続保有要件
 - 第三国所在PE
 - セービング・クローズ
 - 相互協議手続
- ◆ PPTや簡易版LOBより詳細なLOB
- ◆ 米国の判例法理としてのLOB(例:「実質優先 (substance over form)」及び「段階取引 (step transaction)」)
- ◆ MLIの仲裁規定はその対象事案の範囲に裁量を与えている
- ◆ 米国は二国間の交渉影響力(Negotiating leverage)を好む

24

【スライド1】

2020年IFAバーチャルプログラム報告会

議題2: 租税条約に基づく情報交換

Exchange of Information: issues, use and collaboration

税務大学校 錦織俊介

1

【スライド2】

租税条約に基づく情報交換 (EOI)

Chair

- Christoph Schelling (Switzerland)

General Co-Reporter

- Tatiana Falcão (Brazil)

Secretary

- Nereida Jäggi (Switzerland)

Panel Members

- Huey Min Chia-Tern (Singapore)
- Xavier Oberson (Switzerland)
- Maria José Garde (Spain)
- Marnin Michaels (USA)
- Reinhard Biebel (EU)

(IFA Virtual Event 16-25 November 2020, Webinar on Subject 2)

2

【スライド3】

租税条約に基づく情報交換(EOI)

- 1 **要請に基づく情報交換** (EOIR: Exchange of Information on Request)
個別の納税者に対する調査において、国内で入手できる情報だけでは事実関係を十分に解明できない場合に、必要な情報の収集・提供を外国税務当局に要請するもの。
- 2 **自発的情報交換** (SEOI: Spontaneous Exchange of Information)
国際協力等の観点から、自国の納税者に対する調査等の際に入手した情報で外国税務当局にとって有益と認められる情報を自発的に提供するもの。
- 3 **自動的情報交換** (AEOI: Automatic Exchange of Information)
法定調書から把握した非居住者等への支払等(利子、配当、不動産賃貸料、無形資産の使用料、給与・報酬、株式の譲受対価等)についての情報を、支払国の税務当局から受領国の税務当局へ一括して送付するもの。

(情報交換の各形態の説明は、国税庁ホームページから引用)

3

【スライド4】

租税条約に基づく情報交換(EOI)

- 2008 LGT銀行事件、UBS事件
- 2009 スイス、リヒテンシュタイン等がモデル租税条約26条5項に対する留保撤回
「銀行秘密の時代は終わった」(G20)
- 2010 グローバル・フォーラムによるピアレビュー(相互審査)開始
米国 FATCA(外国口座税務コンプライアンス法)制定(2013年施行)
- 2014 OECD 金融機関口座情報のCRS(共通報告基準)公表
- 2015 BEPS行動計画最終報告書
行動5(ルーリング)、行動12(タックスプランニング)、行動13(国別報告書)
- 2017、2018 CRSによる情報交換開始

4

【スライド5】

ゼネラルレポートの概要

ブランチレポート提出国・地域 (40)

アルゼンチン	オーストラリア	オーストリア	ベルギー	ブラジル
カナダ	台湾	コロンビア	チェコ	デンマーク
フィンランド	フランス	ドイツ	ギリシャ	インド
イスラエル	イタリア	日本	韓国	リヒテンシュタイン
ルクセンブルグ	モリシヤス	メキシコ	オランダ	ニューージーランド
ナイジェリア	ノルウェー	ペルー	ポーランド	ポルトガル
ロシア	南アフリカ	スウェーデン	スペイン	スイス
トルコ	イギリス	アメリカ	ウルグアイ	EU

5

【スライド6】

ゼネラルレポートの概要

1 情報交換のフレームワーク(全世界)

Instruments and processes of international application

2 情報交換のフレームワーク(地域)

Instruments and processes of regional application

3 情報交換に関連した論点

Select issues on the handling of tax information subjected to EOI

4 暗号資産の情報交換

Impacts of virtual currencies on the established EOI frameworks

5 まとめ

Conclusion

6

【スライド7】

ゼネラルレポートの概要

情報交換実施のフレームワーク

- ・租税条約26条 (DTC: Double Tax Convention)
- ・情報交換協定 (TIEA: Tax Information Exchange Agreement)
- ・税務行政執行共助条約 (Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters)
- ・当局多国間合意(CRS) (MCAA/CRS: Multilateral Competent Authority Agreement/CRS)
- ・当局多国間合意(国別報告書) (MCAA/CbC: Multilateral Competent Authority Agreement/CbC)
- ・政府間取決め(FATCA) (IGA: Intergovernmental agreement/FATCA)

7

【スライド8】

要請に基づく情報交換(EOIR)

Chair

- ・ Christoph Schelling (Switzerland)

General Co-Reporter

- ・ Tatiana Falcão (Brazil)

Secretary

- ・ Nereida Jäggi (Switzerland)

Panel Members

- ・ Huey Min Chia-Tern (Singapore)
- ・ Xavier Oberson (Switzerland)
- ・ Maria José Garde (Spain)
- ・ Marnin Michaels (USA)
- ・ Reinhard Biebel (EU)

(IFA Virtual Event 16-25 November 2020, Webinar on Subject 2)

8

【スライド9】

要請に基づく情報交換 (EOIR)

税の透明性と情報交換に関するグローバル・フォーラム

(Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes)

目的: 税の透明性と情報交換に関する国際基準の実施

- ・モニタリング
- ・ピアレビュー(相互審査)
- ・メンバー国へのサポート

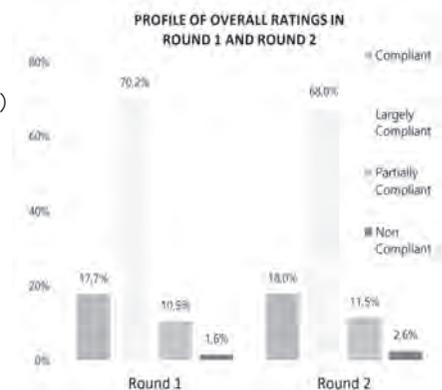
9

【スライド10】

要請に基づく情報交換 (EOIR)

ピアレビューの審査項目

- ・情報の入手可能性 (Availability of Information)
- ・情報へのアクセス (Access to Information)
- ・情報交換 (Exchanging Information)



(IFA Virtual Event 16-25 November 2020, Webinar on Subject 2)
10

【スライド11】

要請に基づく情報交換 (EOIR)

ピアレビュー第2ラウンドでの課題

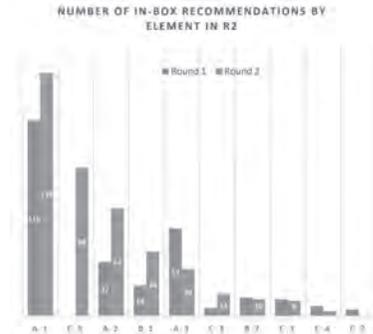
A1: 所有者情報と身元情報(受益者情報含む)の入手可能性

Availability of ownership and identity information

(including beneficial ownership)

C5: 情報交換の質とタイムリーさ

Quality and timeliness of information



(IFA Virtual Event 16-25 November 2020, Webinar on Subject 2)

11

【スライド12】

要請に基づく情報交換 (EOIR)

Chair

- Christoph Schelling (Switzerland)

General Co-Reporter

- Tatiana Falcão (Brazil)

Secretary

- Nereida Jäggi (Switzerland)

Panel Members

- Huey Min Chia-Tern (Singapore)
- Xavier Oberson (Switzerland)
- Maria José Garde (Spain)
- Marnin Michaels (USA)
- Reinhard Biebel (EU)

(IFA Virtual Event 16-25 November 2020, Webinar on Subject 2)

12

【スライド13】

要請に基づく情報交換 (EOIR)

Foreseeable relevance

(予測可能な関連性)

《OECDモデル租税条約 26条1項》

両締約国の権限のある当局は、この条約の規定の実施又は両締約国（中略）が課するすべての種類の租税に関する両締約国の法令（中略）の規定の運用若しくは執行に関連する (foreseeably relevant) 情報を交換する。（以下省略）

13

【スライド14】

要請に基づく情報交換 (EOIR)

Foreseeable relevance

居住者競合 (SFSC, ATF 142 II 161)

移転価格 (SFSC, ATF 142 II 69)

(SFSC, ATF 143 II 185)

納税者の特定

グループリクエスト、バルクリクエスト

14

【スライド15】

要請に基づく情報交換 (EOIR)

グループリクエスト:

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者
(納税者グループ)に関する情報提供要請

(租税条約等に基づく相手国等との情報交換及び送達共助手続について(事務運営指針))

(SFSC, ATF 143 II 136)

バルクリクエスト:

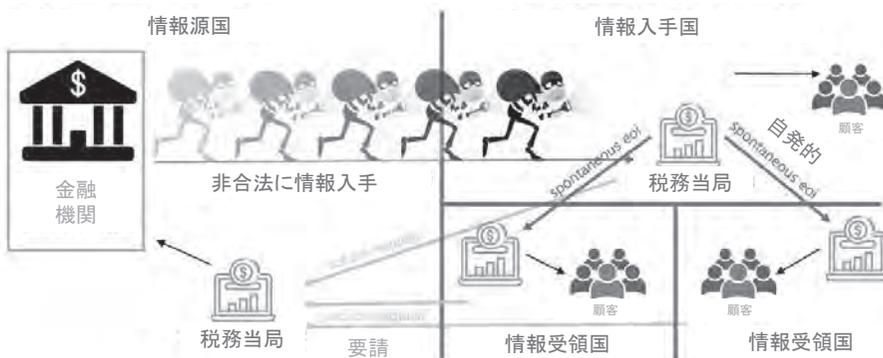
個別の情報提供要請の集合

(SFSC, ATF 143 II 628) (SFSC, ATF 146 II 150)

15

【スライド16】

要請に基づく情報交換 (EOIR)



(IFA Virtual Event 16-25 November 2020, Webinar on Subject 2)

16

【スライド17】

自動的情報交換(AEOI)/ 自発的情報交換(SEOI)

Chair

- Christoph Schelling (Switzerland)

General Co-Reporter

- Tatiana Falcão (Brazil)

Secretary

- Nereida Jäggi (Switzerland)

Panel Members

- Huey Min Chia-Tern (Singapore)
- Xavier Oberson (Switzerland)
- Maria José Garde (Spain)
- Marnin Michaels (USA)
- Reinhard Biebel (EU)

(IFA Virtual Event 16-25 November 2020, Webinar on Subject 2)

17

【スライド18】

自動的情報交換(AEOI)

CRS(共通報告基準)による自動的情報交換の状況

	国・地域の数 exchanging jurisdictions	情報交換関係の数 exchange relationships	口座の数(百万) accounts (million)	資産の額(兆ユーロ) assets (EUR trillion)
2019	97	6,100	84	10
2018	96	4,500	47	4.9
2017	48	2,600	11	1.1

(IFA Virtual Event 16-25 November 2020, Webinar on Subject 2)

自動的情報交換の影響

- 国際金融センター(International Financial Centers)の口座残高減少
- 自主開示プログラム(Voluntary Disclosure Program)による追加税収

18

【スライド19】

自動的情報交換(AEOI)/ 自発的情報交換(SEOI)

- ・ルーリングの情報交換(BEPS行動5、DAC3)
- ・国別報告書(BEPS行動13、DAC4)
- ・義務的情報開示(BEPS行動12、DAC6)

19

【スライド20】

自動的情報交換(AEOI)/ 自発的情報交換(SEOI)

Chair

- ・ Christoph Schelling (Switzerland)

General Co-Reporter

- ・ Tatiana Falcão (Brazil)

Secretary

- ・ Nereida Jäggi (Switzerland)

Panel Members

- ・ Huey Min Chia-Tern (Singapore)
- ・ Xavier Oberson (Switzerland)
- ・ Maria José Garde (Spain)
- ・ Marnin Michaels (USA)
- ・ Reinhard Biebel (EU)

(IFA Virtual Event 16-25 November 2020, Webinar on Subject 2)

20

【スライド21】

自動的情報交換(AEOI)/ 自発的情報交換(SEOI)

Chair

- Christoph Schelling (Switzerland)

General Co-Reporter

- Tatiana Falcão (Brazil)

Secretary

- Nereida Jäggi (Switzerland)

Panel Members

- Huey Min Chia-Tern (Singapore)
- Xavier Oberson (Switzerland)
- Maria José Garde (Spain)
- Marnin Michaels (USA)
- Reinhard Biebel (EU)

(IFA Virtual Event 16-25 November 2020, Webinar on Subject 2)

21

【スライド22】

自動的情報交換(AEOI)

税務行政協力指令 (DAC: Directive on Administrative Cooperation)

2011 DAC1 給与収入等5種類の所得

2014 DAC2 金融機関口座情報

2015 DAC3 ルーリング

2016 DAC4 国別報告書

2018 DAC6 タックスプランニング情報(BEPS行動12)

予定 DAC7 デジタルプラットフォーム(2020.7に提案が公表)

予定 DAC8 暗号資産

22

情報交換以外の税務協力

- 他国への派遣 (Presence in administrative offices)
- 同時管理 (Simultaneous controls)
- 合同調査 (Joint audits)
- TADEUS (Tax Administration EU Summit)
- 協調的コンプライアンスプログラム (Cooperative compliance)