

2018年度 IFA 年次総会（ソウル大会）報告会

I [全体報告]

IFA 年次総会（ソウル大会）全体の概要

IFA 本部名誉会員・弁護士 宮武 敏夫

II [テーマ別報告]

議題1：一般的な性質と範囲を有する回避対抗手法の探求

一橋大学大学院法学研究科教授 吉村 政穂

III [テーマ別報告]

議題2：BEPS， 集団投資ビークル及びデジタル経済時代の源泉税

セミナーB：租税紛争解決の選択肢

税務大学校研究部教育官 山田 理恵子

セミナーE：IFA/OECD 共同セミナー

セミナーJ：「OECD ガイドラインに含まれる基本原則の観点からみた最近の国際的 VAT/GST の問題」

税務大学校研究部教授 落合 信之

はしがき

IFA 本部名誉会員・弁護士 宮武 敏夫

本稿は、平成30年12月18日（火）IFA 日本支部・日本租税研究協会の共催で行われた2018年度 IFA 年次総会（ソウル大会）報告会での上記各氏の報告をとりまとめたものである。なお、当日の報告は時間的な制約があったため、本誌掲載に当たり加筆をお願いしている。

本報告会では、藤井保憲氏（IFA 日本支部事務局長）の司会により、IFA 本部名誉会員である宮武敏夫弁護士からソウル大会の全体報告を頂戴した後、一橋大学大学院法学研究科の吉村政穂教授、税務大学校研究部の山田理恵子教育官、落合信之教授から、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。



1. 全体の概要

（宮武） IFA は、ご存じのように1938年に設立されました。オランダ法の下で設立したのですが、当時まだ第2次大戦前だったのです。1939年9月1日にドイツがポーランドに侵入することによって第2次大戦が始まったわけなの

ですが、その少し前にできました。ところが、1939年にはペーパーを出して議論した形跡があるのですが、どうも世界的な規模での大会というのはその後はずれまして、1947年にヘイグで第1回大会が行われました。そこから数えていきますと、ちょうど今年が72回目になるのです。だから、ソウル大会が第72回大会というのはうまく数字が合っているなと思います。

今までアジアで開かれた IFA 大会というのは、1997年のニューデリー、それから2007年の京都、それから2014年のムンバイです。4回目にソウルで今年開かれたということです。IFA 大会は各国支部に希望を募っているのですが、皆さん自分の国でやってくれというのが非常に多くて、そういう申請がたまってしまうんです。過去においてはヨーロッパで2回やると

ヨーロッパ外で1回というふうに配分していたのですが、この頃それがちょっと崩れていまして、1回ずつということが最近は起きています。別段厳密なルールがあるわけではないので、そういうような状況であります。

もう72回もやると、同じ場所でやるというのがあります。来年のロンドンというのは確か3回目ぐらいではないかと思います。前回私が出た記憶があるので、そのときでももう2回目だったような気がするのです。そういうことで、同じ場所で開かれるということがだんだん出てくるようになりました。

今回のソウルの大会では、大会のサブジェクトとして2つ、そしてセミナーとして10開催されました。下記が、そのあらましです。

72nd IFA Seoul Congress
(2018. 09. 02～2018. 09. 06)

1. Subjects

(1) Subject 1

Seeking Anti-avoidance Measures of General Nature and Scope
– GAAR and Other Anti-Avoidance Rules

(2) Subject 2

Withholding Tax in the Era of BEPS, CIVs and Digital Economy

2. Seminars

(1) Seminar A

Effectiveness of Anti-Avoidance Mechanism (Including Limitations of Benefits)

[BEPS Action 7 : Artificial Avoidance of PE Avoidance]

[BEPS Action12: Disclose Aggressive Tax Planning Arrangements]

(2) Seminar B

Alternatives to Resolving Tax Disputes – Evolving Experience and Possible Developments

[BEPS Action14: Dispute Resolution Mechanism]

(3) Seminar C

Limits of Tax Jurisdiction – Non-Traditional “Business Presence”

[BEPS Action 1 : Digital Economy]

(4) Seminar D

Recent Trends in Corporate Distributions

(5) Seminar E

IFA/OECD

(6) Seminar F

Tax Incentives to Attract Foreign Direct Investment without Eroding Tax Base

(7) Seminar G

IFA/EU

(8) Seminar H

Decent Developments in International Taxation

(9) Seminar I

Regional Government Officials' Seminar

(10) Seminar J

Recent International VAT/GST Issues from the Perspective of Basic Principles Included in the OECD's International VAT/GST Guidelines

サブジェクト1は要するにGAARその他のAnti-Avoidance Rulesです。最近GAARについてこれを採用する国が増えてきて議論されているのですが、GAARに限らず、例えばsubstance over formとかPPT (Principal Purpose Test) とかいろいろなルールがありますので、これをまとめてやろうということ。それからサブジェクト2は源泉徴収税です。これは、国際取引においては、源泉徴収税というのは税金を徴収する方法として盛んに用いられているわけなのですが、今回はBEPS, Collective Investment Vehicles, 或いはDigital Economyの関係で議論するという事です。

セミナーは、Aがサブジェクト1を受けた形になって、Anti-Avoidance MechanismのEffectivenessということなのですが、こうやってセミナーを見ていると、やはりBEPSプロジェクトで扱われているのと重複するところがちょこちょこ出てきます。これは、題目を掲げたときにわざわざBEPSに絡めて出したというよりも、BEPSのカバレッジが非常に広いものですから、何を選んでもかぶってくるというところがあるのではないかと考えています。例えばセミナーAについては、アクション7のArtificial Avoidance of PE Avoidance, それからアクション12のDisclose Aggressive Tax Planning Arrangementsというのも関係

してくると思います。それからセミナーBはDispute Resolution, これはアクション14に関連してくる問題です。それからセミナーCは、トラディショナルなBusiness PresenceといったらPEなのですが、Digital EconomyではPEの考えはもう捨てるべきではなかろうかという議論が出ています。そういう意味で、BEPSのアクション1のDigital Economyと関連しているという関係です。そして、セミナーEのIFA/OECDというのは非常に人気のあるプログラムでして、大体聴衆が他のセミナーに比べると倍以上というのが通例なのです。それから、セミナーFがTax IncentivesとEroding Tax Baseの関係を議論します。それからセミナーGがIFAとEUです。

それからセミナーHがDecent Developments in International Taxationです。これは内容に変遷がありまして、最初のころはその年或いはその前の年に起こった民間の取引で大きな取引で非常に税務面がユニークであるというのを取り上げて、大体実務家である弁護士が説明していたのです。だけど、非常に難しいのは、要するにそれを扱った人たちとしては守秘義務があるので、スピーカーになれないわけです。そういう大きな珍しいタックスのケースのプロジェクトがあったということは、周りの人は大体知っています。だけど、ただぼんやりと知っ

ているだけで解説できるわけではないのです。そういうことで、非常に人選に苦労したというのが過去にありました。今は、立法の動向だとか無難なものにだんだん中身が変わってきています。僕は、むしろ昔のようなそういう生きているケースを、しかも珍しいケースを説明してくれる方がいいのですが、やはりちょっと実践的に実行するのが難しいのではないかということです。しかし、依然として、これも OECD のセミナーに次いで人気のあるセミナーです。

それからセミナー I が政府のお役人のセミナーということです。これは日本からも協力していただきました。それで、国税庁の古川勇人さんに協力していただきました。それからセミナー J は、VAT の問題でした。

最後に2つ申し上げておくと、実はソウルへ行ってから日本支部の会員で夕食会をやろうとしたのです。ですが、この IFA 大会は夜もプログラムがあるのでなかなか時間が取れません。空いているのが水曜日だけなのです。それが9月5日です。ところが、皆さんそれぞれ個人的に予約があったりして集まるかどうかどうか自信がなかったのですが、青山慶二先生とか他の方に声を掛けてみたら「出れるよ」と言ってくれたものですから、勇気を出して声を掛けたら19名集まってくれました。ソウルの大きな法律事務所で Kim & Chang というところに友達がいるのですが、彼が韓国料理店でいいところを紹介してくれました。東京の韓国料理店では食べられないようなものを食べさせてもらったというような状況で、結構だったと思います。

2つ目は、今後の IFA の大会です。来年はロンドンでやります。さっき言ったように3回目ぐらいになります。そして2020年はカンクンです。これはメキシコのリゾートなのですが、これも2回目です。それから2011年ベルリン、これも2回目なのです。私は前回行ったことがあるので、覚えています。20年、30年、40年前だったら幾ら重複してもあまり大多数の人には関係ないと思いますので、これらの魅力ある都

市での IFA 大会にお出かけ下さい。2022年はケープタウンです。これは珍しいです。これは、私も2、3年前に実は国連の税務専門家委員会の移転価格小委員会の関係で行ったことがあるのですが、感銘を受けました。なかなかこういう機会がないとケープタウンに行くなんていうことはできませんので、今から準備して行かれたらいいと思います。

それでは、本日の報告者に、それぞれ、報告して頂きたいと思います。

一橋大学大学院法学研究科教授 吉村 政穂



2. 議題1「Seeking Anti-avoidance measures of general nature and scope-GAAR and other rules」

2-1 Opening Remark

(吉村) 私が参加しました議題1については、こちらの配布資料に基づいて報告いたします。タイトルは「一般的な性質と範囲を有する回避対抗手法の探求」と設定されています。租税回避や実質主義の問題については、これまで何度も IFA で取り上げられていますので、ゼネラルリポートでは、GAAR 或いはその他一般的な性格を有する否認の手法に関して、その前提となる問題領域にはあまり触れずに、それぞれの国でどういったルール設計がされているかといった点を分析し、分類することに重点が置か

れていました¹。本日も、そういった観点から当日の議論のご報告ができればと考えています。

2-2 Introduction and Analysis of GAAR

私のレジュメ1ページ目の下半分に、当日のスライドで用いられた図を貼り付けています。当日はスライドが85枚ほどの枚数で、かなり大部のスライドを基に報告が行われています。そのため、その全てをこちらで触れることはできませんので、日本人にとって、或いは日本にとって興味深い点に絞って取り上げさせていただきますければと思います。

制定法上のGAARについては、ここ10年ほど先進諸国でいろいろな動きがあるというところは皆さんご存じかと思いますが、こちらの図からは、多くの国で長い歴史を持っていることが見て取れます。先ほど述べましたように、ゼネラルリポーターの目標としては、こういった国々で導入されてきたルールを比較することで、より望ましいドラフティングの在り方を研究するという目的があり、分析が行われています。

2ページ目にゼネラルリポーターの1人であったローゼンブラッド氏による表を載せています。一般的な否認ルールに関して、主な問題領域として4つあることを示しています。その領域ごとに、国ごとのルールを厳密に比較していくという手法が取られています。左上のボックスで表しているのがルールの要件として採用されている主要な要素です。

- ・ 税務スキーム (scheme) または取引 (transaction)
- ・ 租税便益 (benefit or advantage)
- ・ 納税者の目的または意図

スキーム或いは取引について、租税便益を得ることを目的として、或いは租税便益がそこには存在している場合に、納税者の目的又は意図

を考慮して、一般的な否認ルールを作るといった大枠はほとんどの国で共通しています。そこで、その要件立てに当たって使われている文言を比較するという作業を行っています。

もう1つ右に目を移していただきますと、「ターゲティングメカニズム」とゼネラルリポーターが呼んでいる項目があります²。否認規定の適用に当たっては、悪い取引だ、財政にダメージを与える取引だといったそういった漠然とした審査ではなく、関係する規定がどのような意図の下で立法されたのか、当該規定の趣旨・目的を特定した上で、それとの関係において、例えば濫用と評価されるかという判断枠組みを採用している国が多く見られることを前提に、それをターゲティングメカニズムと認識しています。国により、議会の意図であったり、或いは立法の明白な政策であったり、または目的論的な解釈といった表れ方をしますが、関係規定との関係で一般的否認ルールの適用範囲を限定するようなメカニズムが存在することを取り上げています。

左下のボックスに行きまして、否認ルールの適用結果として、当然租税便益が否認されるということではありますが、国によっては事実の再構成といったことに踏み込んでいる国もあるかもしれません。そういった適用結果に関する横断的な分析がゼネラルレポートでは行われています。

また、規定の抵触といたしまして、一般的否認ルールがある一方で、個別的な否認規定が存在している場合、両者の関係をどのように整理するのかという問題が出てきます。また、今日の私の報告ではあまり取り上げませんが、国内GAARと条約上のGAAR、特にPPT（主要目的テスト）が導入されていますが、それとの関係をどのように整理するのかという問題です。

¹ Paulo Rosenblatt and Manuel E. Tron, "General Report," in International Fiscal Association, Anti-Avoidance Measures of General Nature and Scope - GAAR and Other Rules, Cahiers de droit fiscal international vol. 103 a (2018), 11-51.

² See Paulo Rosenblatt, General Anti-Avoidance Rules for Major Developing Countries (2015), 88.

また、国内法上 GAAR を導入、適用する際に納税者に保護措置を付与している国が多くありますので、そういったものも横断的に取り上げて分析しています。

このゼネラルリポート自体、わが国にとって非常に有益なものですので、お時間のある方はぜひご一読いただければと思います。パネルの進行としては、ゼネラルリポーターがこういった整理をした上で、パネリストの半分は実務家であり、また日本以外の国については一般的否認の制定法、或いは判例法レベルでの否認ルールがある国々ですから、それぞれの国で実際に否認ルールが適用された判決等の紹介が多く行われています。ただ、各国の否認ルールの適用の在り方として既に優れた紹介が日本にはありますので、本日の報告ではあまりそういった個別の事案には立ち入らないようにしようと考えています。

こういった主要な要素について、まず納税者の目的又は意図の要件化において、大きく分けると2つのアプローチがあると整理されています。1つは、主観的な要素に注目したアプローチで、納税者の精神状態に注目し、どういったことを考えていたかに注目する方法もあります。これに対して、客観的なアプローチとして、より客観的な要素から納税者の目的又は意図を認定していくアプローチがあるかと思えます。実際ほとんどの国において主観的なアプローチは取られず、客観的なアプローチ、すなわちその取引を行った理由、或いは目的、それと取引の効果や結果といった客観的な要素から、その納税者の目的又は意図を認定するというアプローチが採用されているかと思えます。

その際に用いられる文言ですが、英語に訳し

<p>GAARs</p> <ul style="list-style-type: none"> — 包括的な規定 — 基本的な再構築 (reconstruction) 	<p>SAAs</p> <ul style="list-style-type: none"> — 取引の正当性は受容 — 支出の否認または所得帰属による租税便益の否定 — 境界の設定または特別なテスト
---	---

GAAR と SAAR との違いはこちらに並べて

た上で並べるという作業が行われています。その要件として要求される納税者の目的又は意図が国によってかなりバラエティがあることが紹介されています。こちらを見ていただくと、上が狭く下が広いものということになっています。例えば sole purpose, exclusive purpose とかそういった書きぶりで要件が設定されている国もあれば、下の方にありますように, one of the purposes, 或いは a purpose といった形で、非常に緩い形でその目的を認定する例もあります。

次に、私が今回パネルに参加して面白いと感じましたのは、ターゲティングメカニズムと呼ばれるものです。関係規定の立法目的を参酌して否認規定の適用範囲を考えるというアプローチは、われわれの頭の中にある枠組みにも存在しているわけですが、それをターゲティングメカニズムと呼び、否認規定の適用範囲を制限する装置として機能している側面に注目するのは非常に面白いと思ったところです。後で紹介しますように、誰が立法趣旨や立法目的の特定を担うのかという点も含めて、発展可能性がある議論だと感じた次第です。もちろん立法目的についても、これもまた先ほどの納税者の目的又は意図と同じように、どういった形でそれが要件化されるのか、いかなる文言が採用されるのかにはバラエティがあります。Parliamentary intention とか或いは下の方にある Abuse of law とか、かなり一般的な形で立法趣旨への言及がある例もあります。

こうした整理を踏まえ、実際のパネルの議論で大きな割合を占めたのが、国内 GAAR と国内 SAAR との関係であり、例えばフランスでは既に多くの先例があることが紹介され、非常に有益な問題提起がなされていたところです。

います。具体的な問題局面としては、例えば過

少資本税制がSAARであると考えた場合、そこで設定された閾値の範囲内にいる限りはSAARの適用を回避できます。また、CFC税制に関しても、これは所得の帰属を変更するものであって、一般的な否認をするわけではないものの、それに類似した機能を発揮するわけでは

例えばSAARの適用がある場面において、GAARの適用は排除されるのかどうか。一般論として言えば、個別法は一般法を排除するという法格言もありますが、具体的な状況を考えてなかなか整理は難しいのが実情であり、明確に指針を提供することが望ましいことがまず指摘されています。特に納税者の安定性を考

えますと、より客観的で具体化されたSAARによって特定されている状況については、SAARが適用されるものと納税者は期待するだろうことが一般論として言えるかと思います。一方で、SAARを回避するためにデザインされたスキームに対してGAAR適用がないとは言い切れません。なかなかはっきりした、すっきりした答えは出ないわけですが、こういった考えの筋道を模索することは重要です。

その上で、SAARがカバーしている局面にもGAARが適用されるか否かに関して、実際の裁判例として、フランスでの議論が紹介されています。例えばこちら論点1、論点2というふうに整理されています。

論点1：納税者がSAARの適用を逃れている場合

・肯定する立場：もし当該回避が人為的なものであれば、SAARを回避すること自体が当該濫用的スキームの一部を構成している。

—French CFC (Conseil d'Etat, 18 May 2005, Nr 267087 Sagal)

—French Thin Cap provision (Conseil d'Etat, 21 July 2017, Nr 392908, Thermo Electro Holdings)

・仮にSAAR除外規定の結果として納税者が適用を逃れている場合はどうか？

論点2：SAARが当該スキームを阻害するであろう場合

・GAARは補助的なツールか？それとも課税庁が自由に選ぶことができる道具の1つか？

例えば納税者がSAARの適用を逃れている場合にGAARは適用できるのかというのが第1の局面であります。SAARの適用から外れているスキームについて、GAARは適用できるのかということです。これに対して論点2として示しているのは、SAARが適用されてそのスキームに対する税務上の効果を一定の範囲で否認できる状況であるにも拘らずGAARを適用することができるのか、重畳適用が可能な場面でSAARではなくGAARを適用することができるのかという問題です。こういったことが実際にフランスでは争われ、議論されているとの紹介であります。

論点1について、肯定する立場としては、もし当該回避が人為的なものである場合に、SAARを回避すること自体が濫用的スキーム

の一部を構成しているのであれば、GAARを適用することは認められるのではないかといった見解があるという話でした。実際にCFC税制や過少資本税制に関する判決があるそうです。

それに対してもう1つ出ていますが、仮にSAARの除外規定に該当した結果として適用を免れている場合には、果たしてそれでもGAARの適用があるのかといった問題で、特にここで結論は示されていないのですが、このように問題が分析できると整理されていました。

これに対して、重畳適用がある場合については、GAARが果たして補助的なツールなのか、最終手段として用意されているのか、それとも課税庁に与えられたツールボックスの中の道具の1つなのかという理解によって変わってくるころかと思えます。

また、最近この分野で研究されている方であれば、TAARという言葉が耳にされているかと思えます。今回、イギリスからフリードマン教授が参加されていて、TAARの例を挙げられていましたので、私も何となくそのTAARというものがイメージできるようになったように思いますので、こちらで紹介しています。例として挙げられたのが、キャピタルゲイン税法16条A項における損失計上の制限に関する規定です。キャピタルロスが生じた場合に、一定の場合には損失の計上、損失の取り込みを認めないと規定されているわけですが、こちらで太文字にしてありますように、税務上の利益を得るため、それがmain purpose, or one of the main purposesである場合には損失計上が制限されるといった規定ぶりになっています。適用範囲は限定されているものの、こういった一般的な要件を有するものがTAARと呼ばれているのでしょうか。こうした規定についても、main purposeであったりtax advantageといった表現が使われていますので、先ほどと共通の問題が出てくることになります。

ここから先の構成はExample of GAARというパートで、私も日本の例について触れたりしています。また、途上国においてもGAARを導入しようという機運は高まっていますが、必ずしもGAAR導入が現状に比して安定性を損なう結果にはなるわけではないと指摘したりサーチペーパーがかつてありました³。すなわち、特に途上国になりますと、GAARがあるうがなかろうが、かなり強引な課税が行われる一方、制定法上のGAAR導入を契機としてセーフガードが整備されたり、或いは適用要件が明確化されることによって法的安定性が高められる状況もあり得るということです。そういった論旨をこちらでご紹介いたしました。

2-3 Case Law on GAAR

また、こういった視点は、例えば4ページで掲げるイギリスのアーロンソン研究報告書でも示されていたところでした。イギリスにおいてGAAR制定が必要とされた理由の1つとして、租税回避、特に強引な租税回避に直面した裁判官は、拡張的な解釈(stretched interpretation)を取る可能性が出てくるということを描いています。裁判官が拡大解釈をして対処するよりも、GAARを導入することで不確実性が回避される余地があるという点が指摘されていました。

その点を確認した上で、GAARに関するCase Lawの役割として、Case Lawが存在しない方がGAARがGAARとして機能する可能性があることをフリードマン教授は指摘しています。その理由としては、GAARの適用範囲が不明確であることにより、納税者に対する抑止効果といえますか、不確実性を回避するという効果が大きくなる可能性を指摘したものです。例えばアイルランドは、制定法上はGAARがあるものの、その裁判例は非常に少ないそうです。イギリスも、導入してからまだ適用された裁判例等はないという状況です。

また、フリードマン教授は過去の研究でも裁判官が世論に影響されるということを描かれていますので、結局判例ルールであろうが制定法上のGAARであろうが、いずれについても一般市民の感覚から裁判官が自由でいられるわけではない点を指摘しています。

2-4 Taxpayer's Safeguards

時間の関係もありますので、4ページの下段のTaxpayer's Safeguardsに飛びます。GAARが適用される際には、納税者に対する保護措置が導入されている例が多くあるようです。ゼ

³ Cesare Silvani (青山慶二訳)「途上国における一般的租税回避否認規定(GAAR)」租税研究776号(2014年)225頁。

ネラルリポートで整理されたものを、配布資料の4～5ページに並べています。例えば、4ページの1ポツ目ですと、GAARの適用外となる取引を明らかにする、いわゆるホワイトリストを公表する手法が採用されているといった具合です。

ほかにも、GAARによる適用の不確実性を回避・緩和するために、ガイドラインやルーリングの提供といった手法で対処するケースがあります。その中でも、各国の実践において、個別的行うか、一般的な指針として提供するか、またそれが拘束的なものであるか、又は非拘束的なものであるかといった点でいろいろとバリエーションがあるという整理が行われています。

次に「集権化」と書きましたのは、処分庁内部のGAAR適用プロセスとして、現場の調査官の判断でGAARを適用するのではなく、本部の一定の職位の者が判断するような形で、手続の集権化が果たされているケースがあるということです。GAAR適用に係る判断の整合性や統一性、或いは専門性に基じた判断を確保するといったことが期待できるかと思えます。

さらに、配布資料では、イギリスとオーストラリアの比較表を当日スライドから訳出していますが、独立した助言機関、委員会又は顧問を設置することもあります。また、早い段階で司法が審査を行うという国もありますし、裁判時の証明責任の局面で保護措置を提供しているケースもあるということです。このほか、非常に面白いところでは罰金、或いはペナルティについて、GAARについて異なった取り扱いをしている国もあるようです。

5ページのBirchcliff Energy 事件⁴というのは、私が興味を持って当日の報告で紹介したもので、カナダにおける租税裁判所の判決であります。カナダは制定法上のGAARを持っている国ですが、そのGAARの適用に当たっては、

①個別の規定の立法趣旨を明らかにした上で、
②当該取引がその趣旨・目的を濫用するものになっているかという2段階のステップを踏んで適用の可否が決められることになっています。そして、この1段階目の個別規定に関する具体的な立法趣旨の特定というのが重要になってくるわけです。Birchcliff 事件では、課税庁が、当初は取引が仮装 (sham) であるとの前提で処分を行ったのですが、訴訟段階でGAARを適用すると主張を改め、処分の理由を差し替えた事案です。

カナダ租税裁判所は、GAAR適用においては納税者がその処分の根拠となったポリシーを知っていることが重要であるという点を指摘した上で、課税庁がその処分の根拠となったポリシーを処分段階でディスクローズしていなければ処分は違法と評価されるという判断を示しました。裁判所は、GAAR適用の1段階目である個別規定の趣旨・目的の特定について、処分段階で明らかにされて初めて当該処分を争うかどうかを納税者が判断できるのだと強調していますが、GAAR適用の透明性を確保する仕組みとして、非常に興味深い判断だと考えています。

配布資料5ページのGAAR適用の結果については、国ごとにそれほど違いがあるわけではありません。ただ、例えばペナルティ賦課に当たってGAAR適用部分には減免を認めたりとか、或いは否認の結果として補償的な調整 (Compensating adjustments) が必要であったりとか、適用の人的範囲をどうするかといった議論があることがゼネラルリポーターから報告されています。

2-5 Consequences of GAAR Application

以上の通り、GAARについてはそれなりに長い歴史があり、また導入している国も多くな

⁴ Birchcliff Energy Ltd. v. The Queen, 2012-1087 (IT) G.

っている状況で、今回ゼネラルリポーターが試みたように、各国の採用している文言や効果に関する具体的な論点を横断的に比較する手法が有効になってきているように思います。その上で、課税庁と納税者とのバランスを均衡させる、よりよいドラフティングを探求するというアプローチでした。また、司法においても、裁判官がいわゆる財政上の国益、或いは世論といったものに左右され得ることを正面から認識しつつ、どういったGAAR ルールの仕組み方であれば、その不確実性が適切な状態に抑えられるのかといった点にパネルのポイントがあったように思います。

こうした議論の発展を迎えつつあることが強く印象に残った点という感想で、私の報告を締めさせていただければと思います。どうもありがとうございました。

税務大学校研究部教育官 山田 理恵子



3. 議題2「Withholding Tax in the era of BEPS, CIVs and the Digital Economy」

(山田) 税務大学校の山田と申します。どうぞよろしくお願いたします。私からは、まず最初に議題2、そして続けてセミナーBについてご報告させていただきます。

議題2のテーマは、「BEPS、集団投資ビークル及びデジタル経済時代の源泉税」です。IFA

80年の歴史の中で、源泉税が主要議題として採用されたのは今年が初めてとのことでした。この議題2全体を通じての統一的な結論というものは特段ありませんでしたが、源泉税の原理的な問題を見直しつつ、現状の源泉税の在り方についての問題提起を行うような内容でした。セミナー自体は約2時間程度ありましたが、本日は主要と思われるところを20分ほどでご報告させていただきたいと思います。

スライド3が議題2のパネルメンバーです。議長は、英国財務省の租税簡素化室のポールモートン (Paul Morton) 氏です。パネルメンバーは4名で、ベーカー&マッケンジー US のギャリー・スプラグ (Gary Sprague) 氏、欧州委員会のバレル・ムターリエ (Valère Moutarlier) 氏、米国マイクロソフト社のビル・サンプル (Bill Sample) 氏、そしてカナダのロースクール教授のジンヤン・リー (Jinyan Li) 氏の4名でした。また、ゼネラルリポーターとしてソウル大学教授チャンヒ・リー (Changhee Lee) 氏とジヒュン・ユン (Jihyun Yoon) 氏も討議に参加されました。

3-1 ゼネラルレポートの概要

まず初めに、ゼネラルリポーターからゼネラルレポートの概要について説明がありました。まず源泉税の制度を国内と国際に分けて説明があったのですが、それによれば、国内制度における源泉税といいますのは、過去、行政の利便性のために幅広く利用されてきた歴史があります。また、源泉税適用の範囲というのは国ごとに大きく異なっており、それは各国の所得税制度の違いによるところが大きいものです。

他方で、国際課税における源泉税は、時として所得や資本の流れを阻害するハードルと見なされつつも、PEと並び、源泉地の課税ベースを守る重要なツールとして発展してきました。また、今日のデジタル経済に対する課税に際しては、従来のような物理的拠点としてのPEよりも、源泉税や新たな税を用いるべきではない

かというような議論もあります。

3-2 カナダにおける源泉税

次に、パネルのリー氏から、カナダにおける非居住者に対する源泉税制度についての説明がありました。ポイントとして強調されていたのは、カナダの源泉所得税が、最終納税義務、つまり総額課税の源泉税と、暫定税、いわゆる仮払税としての源泉税の2つの機能に分けられるという点です。各IFA支部からの報告に基づけば、多くの国々で同様の区分が採用されているようです。この他に、リー氏からはカナダにおける源泉税の歴史や源泉地の概念について、割と時間をかけた説明がありましたが、リー氏が特に焦点を当てていましたのは、最終納税義務を有する源泉税というのは、すなわち純額ベースの課税の代替となるものであること、また、ソースルールは時代とともに進化しており、源泉税は今後新たなタイプの源泉所得にも対応していくことができるであろうということでした。

3-3 源泉税への原理アプローチ

次に、源泉税への原理アプローチとして、源泉税が純所得課税（net income taxation）の代替となり得るかについて議論されました。その際検討されるべきポイントとして、3点挙げられています。1点目は、現状用いられている総額ベースの課税では、総所得に占める純所得の割合が高くなってしまうということです。この点は、特にロイヤルティや賃料で問題になるとスプラグ氏は述べています。2点目は、源泉地（ソース）の見極めが必要なことです。3点目は、支払者から徴収するという源泉税の性質についてです。この3点目につきましては、行政の利便性という観点から議論されることが多いですが、納税者が課税国の司法手続きに服さなくていいのかといったような論点の指摘もありました。

続いて、源泉税と同じように、支払総額に課

される各種税目の紹介がされました。

3-4 OECD/EU/UK

次に、各組織、国におけるデジタル経済及び源泉税への対応状況です。

まずはOECDですが、OECDからは、2015年に公表されたBEPS最終報告書の行動1に続き、今年の3月にデジタル経済に関する中間報告書が公表されています。しかしながら、議長をはじめとするパネルの印象は、当該中間報告書における源泉税に対する議論は不十分であるというものでした。

他方で、サンプル氏はこの中間報告書の中で源泉税が広く議論されていないことには驚きはないとして、総額ベースの課税というのはそれが一見低い税率であっても課税権の配分を根本的に変えるため、OECD内でコンセンサスを得るのは難しいだろうとコメントしました。ここに記載している、政策立案者が心配していた「厄介な問題」というのは、サンプル氏が言う課税権の配分を指していると思われます。

それとは対照的に、国連が2017年にアップデートした最新のモデル租税条約12Aについても言及がありました。これは、技術サービスを提供する非居住者への支払いに対する源泉地国課税を認めただけですが、この技術サービスに対する源泉税というのは、OECDモデル租税条約にはない規定です。課税範囲の拡大につながるなどの議論はあるようでしたが、新たな道筋としてこの12Aが注目されているということです。

次は、EUです。ムターリエ氏から、EUのデジタル経済に対する取り組みやその理念について説明がありました。このスライド18の図はIFAのスライドをそのまま和訳したのですが、EUの問題意識を表しています。ご承知の方が多くと思いますが、これらの問題に対処するために、欧州委員会は今年3月に新たな提案を行っています。提案は下のかっこに記載しましたが、1つ目は重要なデジタルプレゼンスに

関するもの、もう1つがデジタルサービス税に関するものです。

最近の報道では、これらの提案について、加盟国間でのコンセンサスを得るのが難しい状況であるといったことも言われていますが、ムターリエ氏によれば、この2018年3月に行われた課税提案は、EU市民主導の議論に促されたものであり、現在、EU政策における政治的機運の中心にあるということでした。

EU取り組みの全体像を現しましたのがスライド9です。ムターリエ氏の説明では、デジタル経済における課税の問題を包括的に解決する手段として重要なデジタルプレゼンス指令案があり、この指令の条約への反映を勧告するデジタルプレゼンス勧告案があります。これらは将来的に修正された共通連結法人課税基準(CCCTB)に統合することが予定されています。これは、いわゆるEU単一市場アプローチを前提とした施策であり、各国が独自のデジタル取引課税を導入することから生じる問題を解消することが一番の目的であるとムターリエ氏は述べました。また、問題を暫定的に解決する手段として、デジタルサービス税にかかる指令案があり、本セミナーにおきましては源泉税との関係から、主にこのデジタルサービス税に焦点が当てられました。

デジタルサービス税の課税対象となるデジタルサービスは、スライド10の図の白い丸の3つの事業活動で、これらはユーザーが価値創造に強く関与していると考えられているものです。そして、こちらの図には記載がありませんが、これらのサービスの売り上げに対して3%の税率をかけるのがデジタルサービス税です。

そして、課税対象として想定されているのは、スライド11のような2つの基準を満たした大規模法人です。

ここでムターリエ氏から強調されていたのは、デジタルサービス税がイコール源泉税ではないということです。その理由として、次の3点が挙げられました。まず、デジタルサービ

ス税が、特定の取引の総収入に対する課税であり、使用地国から納税者の居住地国への支払い自体にはリンクしていないということです。次に、本税が源泉税のような税額還付の対象とはならず、代わりに納税者居住地国の法人所得ベースから控除することができるということです。この点については、調べたところによりますと、提案では費用とすることが期待されているというような書きぶりになっています。そして最後に、本税は居住地国における最終納税債務にはならない、つまり暫定的な税であるということです。

なお、包括的解決策である、重要なデジタルプレゼンスに関する指令案の概要はスライド13の図のとおりですが、ここでは省略させていただきます。

これらのEUの取り組み、特にデジタルサービス税に対するパネルからの主なコメントをご紹介いたします。スプラーグ氏は、デジタルサービス税が損失を生じている企業にも課される上、3%も純所得ではなく売り上げに対するものであるとした上で、これは物品税に近いものであると述べました。また、サンプル氏は、EUがデジタル経済課税への取り組みに大きく貢献したことは称賛しつつも、たとえ3%であったとしても、総収入ベースの課税はいずれ顧客への転嫁を生じるであろうとの懸念を示しました。これは、デジタルサービス売り上げに対応する経費が大きくなった場合に、税負担が純所得課税よりも重くなりがちであるということだと思います。

次は、英国です。議長のモートン氏から、今年の3月に英国財務省が公表しました、法人税とデジタル経済に関するポジションペーパーについて紹介がありました。これは、2017年度の秋季予算案の中で発表されたポジションの更新版という扱いであり、改めて法人税とデジタル経済についての英国政府の見解が示されたものです。ここでは、ユーザーの参加による価値を反映した課税の枠組みを構築する必要があるこ

となどが述べられています。さらに、そのような枠組みの構築がない場合には、暫定的措置について、EUやOECDなどの国際機関と協調しながら検討していくべきとしています。

なお、先日英国がEUに先行し2020年4月から独自のデジタル課税に踏み切るとの発表がございましたが、残念ながらIFA総会の時点ではその点については触れられていませんでした。また、本ポジションペーパーには源泉税という言葉は全く出てきておらず、モートン氏からは、源泉税がデジタル経済問題の解決策として広く見なされていないようだというコメントがありました。

次に、スプラーク氏からは、源泉税を課すことの政策的論拠について説明がありました。ここでは事業所得に総額ベースの課税を行ったときの経済的歪曲性が問題視されておりまして、源泉税を総額ベース課税からうまく切り離して純所得課税に近づけることができるのかという見地から、その方策について説明がなされました。

そして源泉地の概念的な話がこの辺りで続いた後、総収入ベース課税の歪曲性を改善するために取り得る方策として4点ほど挙げられました。スライド17の下のところですが、1つ目は申告により事後的に精算する方法です。2つ目は、PEに帰属する利益の範囲をより純所得課税に近いものとなるよう、PEの閾値を変更する方法です。3つ目は、変動源泉税率を用いる方法です。これは既に広くいろいろな国で用いられている方法だと思います。4つ目の企業の収益性に依り源泉税率を変えろという点につきましては、スプラーク氏も現実的にこのような事例が提供されているという具体例は思い付かないとしました。

ケーススタディに入る前に、IFAのアプリを使ったライブ投票がありました。このIFAアプリというのは、今回の総会で初めて取り入れた手法のようです。ここでの問いは、「源泉税はデジタル経済に関する課題の解決策となり

うるか？」という今回のセミナーの主題ともいうべきものであり、回答の選択肢としてスライド18の3つがあったのですが、実際の回答としては「No」が多いものの、見事に分散していたのが印象的でしたので、ここでご紹介させていただきます。

3-5 ケーススタディ

後半はケーススタディです。5つのケースが用意されまして、いずれも一般的に問題となるであろう想定取引に基づき、議論がなされました。時間の都合で簡単なご紹介になりますが、ご了承ください。

まずケース1ですが、本ケースはデジタル取引課税における物理的PEの必要性を問う基本的な内容でした。このケースはライブを投票して終わりましたので、先へ進みます。

続いてケース2は、物理的PEがない場合の国境を越えた役務提供に対する課税についてです。ここでは、サービスの性質や所得の源泉地を確認することなど、検討すべき事項としている点も挙げられたのですが、1点、PEの閾値の緩和という点に関して、スプラーク氏がOECDモデル租税条約コメンタリーに代替的PEとして規定されている、いわゆるサービスPEについて言及しました。彼は、本件のような物理的PEを有さないサービス取引には、サービスPEを認定することにより、より純所得課税に近い課税を可能とするのではないかとここでコメントしています。

次にケース3ですが、こちらは投資の連鎖に対する源泉税をどのように回収するかということをお問うものでしたが、ここで初めて本議題2のテーマの1つであります集団投資ビークルCIVについて言及がありました。議長のモートン氏は、この点につき、銀行業界で用いられている個別の銀行間の資金取引に情報を添付する技術というのが、源泉税を投資家にタグ付けすることを可能にするだろうと述べました。他方で、スプラーク氏からは、仮想通貨の基盤技

術であるブロックチェーン技術を用いることで、同様のトラッキングが可能になるのではないかという提案がありました。

ケース4はクラウドコンピューティングです。IFA支部からのレポートによれば、クラウドコンピューティング課税に対する明確で具体的なガイドラインを導入している国というのはまだ非常に少なく、いずれの国も既存のルールで対応しているようです。そのため、クラウドコンピューティング課税には、所得の性質や源泉地に関する多くの問題が生じる可能性があると考えられています。租税条約適用の場面では、クラウドコンピューティングはサービスの一種と考えられますが、物理的PEがないことが一般的ですので、源泉税の関与というのはほとんどないというのが現状のようです。

クラウドコンピューティング課税にはさまざまな論点がありますが、本ケースにおける問いは、クラウドサービスから生じる売上に源泉税を課すことの是非でした。スプラーク氏は、顧客企業の所在地国に源泉税の課税を正当だと説明できる政策上の根拠があるかどうか疑問であるとしました。そして、クラウドサービスの提供が既存のビジネスモデルとは異なるという点を指摘し、私の聞き取った範囲では、総収入ベースに源泉税を課すことはこのビジネスには馴染まないというのがスプラーク氏の意見のようでした。

サンプル氏は、源泉地を決定するに当たり、サービスを可能にする技術の提供と技術サービスの提供というのは区別して考えなければならぬとコメントしました。また、サンプル氏もクラウドサービスに源泉税を課すことには否定的でした。その理由としては、クラウドサービスには技術サポートを伴わないルーティンサービスの傾向があり、かつ、とても低い価格で消費者にサービスが提供されていることが挙げられました。

リー氏は、サービス提供の有無を判断するためには、サービスが提供された場所ではなく、

顧客所在地国に対する効果というのを考慮する必要があると主張しました。

最後のケース5は、源泉徴収義務者が誤った税率により源泉徴収を行ったことが発覚した場合、ペナルティの対象とされるのかという問題です。本件は、時間がなく簡単な紹介で終わったのですが、ゼネラルリポーターのユン氏から、韓国最高裁の判例が紹介されました。そこでは、源泉徴収義務者が事実情報の収集に善管注意義務を果たし善処していれば、同義務者は厳格な責任を免れるという判断が示されているとのことでした。

3-6 源泉税再考、終わりに

まとめの項目6につきましても、残念ながら時間の都合で説明及び議論が省略されました。最後に、再度ライブ投票がありまして、こちらは源泉税の将来的な在り方について問うものでしたが、圧倒的に多くの聴衆が源泉税制度を純所得課税に近づけるべきという回答に票を投じ、本セミナーは終了いたしました。

駆け足になりましたが、以上で議題2についてのご報告を終わらせていただきます。

4. セミナーB「租税紛争解決の選択肢」

続きまして、9月3日の午後に開催されましたセミナーBに移ります。セミナーBは、Dispute resolutionがテーマです。タイトルは租税紛争解決の「選択肢」もしくは「代替手段」といった感じかと思います。

セミナーBは、4人のパネリストが順番にスライド2の1~4の内容をプレゼンテーションし、随時他のパネリストがコメントをする形で進行しました。こちらも約2時間のセミナーでしたが、本日は主要なところを15分程度でご報告させていただきます。

スライド3がセミナーBのパネルメンバーです。議長は米国のクイグレイ（Quigley）氏

です。パネルメンバーは4人で、インドのブタニ (Butani) 氏、韓国のリー (Lee) 氏、オランダのドウマ (Douma) 氏、英国のナイアス (Nias) 氏という構成でした。

4-1 最近の紛争解決事件

まず初めに、インドのブタニ氏から、最近の紛争解決における問題についての指摘がありました。スライド4に挙げたのはブタニ氏の懸念の主なものですが、まずは新たなビジネスモデルの増加と、それに伴う各国内法の複雑化が新たな租税紛争を生み出しているという懸念が示されました。特に各国がBEPSの脅威に突き動かされて租税回避防止ルールを強化していること、そしてそのルール適用の厳格性が各国において異なっていることが紛争の大きな要因の1つとして挙げられました。また、既存の紛争解決メカニズムである行政審判所や相互協議 (MAP) が、十分に紛争を処理し切れていないという現状があります。さらに、紛争の未然防止策である移転価格の事前確認制度 (APA) の未処理件数増加が各国で顕著となっていることも、ここで紹介されました。

その他にも、ブタニ氏はBEPS行動14、これはMAPの効果的実施についてのアクションですが、この行動14のMAPへの影響についても言及しました。現在行動14に関しましては、ミニмумスタンダードに係るピアレビュープロセスが実施されているところですが、先進的な税制を持たない途上国にはどのように対応していくのか、また数値を報告させるということが手続きの効率化にどのようにつながるのかなどといった懸念がここでは示されました。

ブタニ氏の次の懸念というのは、義務的仲裁 (Mandatory Arbitration) です。OECDモデル租税条約25条に導入されている仲裁条項は、権限ある当局の交渉に期限を設け、納税者からの要請があれば強制的に仲裁に付託されるといういわゆる義務的仲裁と呼ばれるものですが、ブタニ氏の言葉を借りますと、義務的仲裁を万

国共通のミニмумスタンダードにしようとするOECDの野望がさらなる租税紛争を招くとのことでした。

彼の義務的裁への懸念としましては、まずコストや人材、キャパシティビルディングといった技術的問題があります。これらは主に途上国における問題として提起されました。そして、公平性や透明性といった実務的問題、さらに国家主権の問題があります。これは、租税について第三者たる仲裁人の拘束的判断に委ねることが、国家主権の侵害に当たるのではないかという議論です。さらに、仲裁の合憲性、納税者権利保護との関係においても、検討すべき課題があるとの指摘がありました。

他方で、ブタニ氏は、仲裁の役割というのはあくまでもMAPの補完であると考えており、2011年版の国連モデル租税条約の25条にうたわれていますような非拘束的仲裁の導入について、再度検討することが望ましいとしています。また、BEPS行動15に基づく多国間協定、いわゆるMLIですが、こちらでも義務的仲裁が採用されていますが、ブタニ氏はMLIにおける義務的仲裁というのはOECDモデルよりもフレキシブルなもので、MAPの補完としての機能が期待できると述べています。

4-2 韓国における裁判外紛争解決

次に、リー氏からは、韓国における裁判外紛争解決の状況が紹介されました。ここでは、韓国のユニークな租税紛争解決手段としまして、In-Court Mediation、裁判所内調停と訳しましたが、こちらの説明がありました。これは裁判官が法廷で認められた事実や対話に基づき、税務当局と納税者に対し勧告を行うものです。勧告は強制力を持たないものの、税務当局は裁判官の勧告を最大限尊重するということです。当局にとっても適法性や公正性に関する判断面の負担というのが少なくなるというメリットがあるようです。両当事者が裁判官の勧告を受け入れますと、まず訴訟等が撤回され、それに伴い

課税も修正されます。リー氏によりますと、この手法は裁判と比較し、時間と費用の節約になる点でメリットが大きいということでした。

しかしながら、韓国において、租税紛争が審判や裁判といったプロセスなしに解決されることはほとんどないようです。なぜなら、国内統一基準の下に行われる行政処分の公正性を高く評価するという儒教思想が強いからである、という説明がありました。リー氏はこれを「公的機関における文化的障壁」と呼んでいました。現在韓国内で活動している議長のクイグレー氏も、この点については強く同調しています。

そして、韓国では二国間条約、MLI共に仲裁条項がまだ1件も採用されていないということがここで明らかにされました。その理由としては、条約に仲裁プロセスを導入することが韓国の憲法原理に合致しているかについて、まだ十分な検討がされていないということ、また、実体のある手続法の整備が不十分であるということ、さらには国内法に対し精通した仲裁人を選任するという方法が確立していないことなどが挙げられました。そしてリー氏はプレゼンテーションの最後に、個人的見解であるとしつつも、MAPをより効果的に運用するアイデアを示しました。それは、MAPが一定期間を過ぎても合意に至らない場合、仲裁を自動的に開始することや、非拘束調停プロセスを導入するといった内容の提案でした。

4-3 相互協議の有効性を支えるメカニズム

次に、オランダのドウマ氏から、MAPの有効性を支えるメカニズムとして幾つかの制度の説明がありました。まずはピアレビューです。

BEPS行動14のミニマムスタンダードの実施状況の確認のため、各国間のピアレビューが2016年12月から開始されていますが、ここではパネルの出身国の審査結果が簡単に紹介されました。多少の改善勧告はあったものの、いずれの国も肯定的なレビュー結果を得ており、MAPは効果的に実施されていると言えるよう

だということでした。パネルの皆さんのピアレビューの成果に対する印象というのはおおむね好意的でして、各国のMAP手続きの透明性が高まれば、企業も自らの事案の置かれている状況を把握できるようになるとのメリットが指摘されました。

他方で、インドのブタニ氏からは、あくまでも個人的見解としつつも、ピアレビューにはMAPの見せ掛けをよくするシュガーコーティング効果があるとのコメントがありました。

次に、オランダ国内などで用いられている事前タックスルーリング(ATR)について説明がありました。オランダでは、ATRが不確実性や租税紛争を回避するための確かな手段と考えられており、確認結果は両当事者を拘束します。ドウマ氏はATRが効果的に運用されるためのポイントとし、ATRが真の不確実性があるときのみ利用されるべきであること、また、両当事者間に完全な信頼と透明性があることを挙げました。特にクロスボーダー取引に関しては、税務当局と納税者の過剰な友好関係が他国の不信感を招き、新たな紛争の引き金となる可能性があるため、より高い信頼性と透明性が必要とのことです。そして、ATRをより信頼あるものとするために、OECDやEUで採られている施策についても、簡単な紹介がありました。ATRというのは、ダブルタクゼーションではなく、シングルタクゼーションを達成するためのルーツというのがドウマ氏の意見でした。

次にドウマ氏から紹介があったのが専門家による決定です。一般的にはExpert Determinationで専門家による決定と訳されているのだと思いますが、これはOECDモデル租税条約のコメンタリーにも記載がある手法です。専門家の意見を拘束力ある決定と見るのか、助言的意見と見るのかについては議論があるようですが、ドウマ氏は個人的に幾つかのケースをもう経験しており、この専門家による決定というのは紛争解決に対してポジティブに働くというのが彼

の意見でした。残念ながら具体的な事例の紹介というのはここではありませんでしたが、この手法は主に技術的な問題を解決する際などに役に立つようです。

4-4 租税紛争解決メカニズム各論

最後は英国のナイアス氏による、その他の租税紛争解決メカニズムに関する説明です。ナイアス氏は、全体を通じまして紛争解決を総合的（Holistic）にマネジメントすることの重要性を説いていました。

まず紹介がありましたのが、補完的紛争解決（Supplementary Dispute Resolution：SDR）です。私の理解では、このSDR自体が紛争解決の具体的手段というわけではないと思うのですが、MAPを補完する紛争解決メカニズムを総称するものとして、OECDなどにより提唱されてきた概念であると思われます。ナイアス氏は、SDRの促進に対する国際機関からの幅広いサポートについて紹介しました。OECDの取り組みにつきましてはスライドに記載のとおりですが、他方国連におきましても中立的第三者を活用した非拘束的紛争解決メカニズムNBDRの策定や、それに基づいた2017年国連モデル租税条約の改定などを行っています。OECDと国連の違いは、国連モデル租税条約25条のMAP条項に含まれる仲裁手続きが選択性であるということです。また、国連では紛争解決に関するハンドブックについても作成中とのことでした。ここでナイアス氏は、紛争解決分野における国連の活動の重要性が高まっていることを強調していました。

次に紹介がありましたのは、協働的紛争解決（Collaborative Dispute Resolution：CDR）です。英国歳入関税庁では、紛争解決のファーストオプションとして、納税者と税務当局間のCDRを推奨しています。ナイアス氏の問題意識として、MAPが納税者の問題を扱っているにもかかわらず当局間だけの議論となりがちであるということがあります。より納税者が主体

的に議論に関わっていく方法として、彼はこのCDRの導入を提案していました。

ナイアス氏が紹介しましたCDRの主な特徴というのが、CDRが非拘束的なプロセスであり、納税者と当局、あるいは納税代理人が全てにわたり主体的に関与すること、またCDRでは議論の発生する超初期段階から多角的に解決策を模索するベストプラクティス手法が採用されていることなどがあります。具体的手法としては、タイムテーブルやデシジョンツリーといったものを策定し、また外部専門家なども活用しながら合意の形成に至るといことです。

英国におきましては、毎年700件超のCDRの活用例があるとのこと。また、歳入関税庁が公表している活用結果のフィードバックにより、どのようなケースでCDRが活用されているかということを確認することもできます。そして、たとえCDRで問題が解決しなくても、訴訟に向けての準備がより効率的に進められるというメリットがあります。

CDRの技術的なメリットとしましては、費用と時間の節約、訴訟や仲裁を減らすこと、そして紛争解決の効率性向上といった点が挙げられました。効率性向上と申しますのは、例えば協働的な対話により、よりフォーカスすべき論点が見えてくるといったような意味です。

そしてナイアス氏は、国内紛争で効を奏してきたCDRを、国境を越える租税紛争に対し活用することについても提案しました。ナイアス氏のMAPに対する最大の懸念は、移転価格などの問題が発覚してから相互協議が開始されるまでの期間であり、MAP GAPと彼は呼んでいましたが、この空白期間に対しどのように対応していくかというところにあります。彼は、CDRを適用することでMAP GAP期間においてもより効率的に話し合いを進めることができると説いていました。

以上が各パネルからの説明の概要です。時間の関係で大変駆け足になりましたが、これでセミナーBの報告を終わります。どうもありが

とうございました。

税務大学校研究部教授 落合 信之



5. セミナー E 「IFA/OECD 共同セミナー」

(落合) 税務大学校の落合でございます。本日は、どうぞよろしくお願いたします。私からご報告申し上げますのは、IFA と OECD の共同セミナーであるセミナー E と VAT 及び GST をテーマとしたセミナー J の 2 テーマでございます。ご報告する内容のボリュームがかなり多く、時間も限られていますので、かなり駆け足なご報告になってしまうかと思いますが、ご容赦ください。また、本日私からご提供させていただいたスライド資料は、セミナー当日に使用されたスライドを抜粋し、若干体裁を変えて日本語訳にしたものですので、ご承知おきください。

それでは、まずセミナー E から始めたいと思います。

セミナー E は、IFA と OECD の共同セミナーということで毎年開催されており、本年は「OECD の最新情報」、それから「米国税制改革の影響」、そして「デジタル化に関する税務上の問題点」の 3 つのテーマについて行われました。

スライド 3 がパネルメンバーになります。議長はオランダの Stef Van Weeghel 氏で、パネ

リストはご覧のとおり OECD、フランス、米国、インドから参加しています。OECD の最新情報については、OECD の租税政策行政センターのサンタマン局長、それから米国の税制改革の影響については米国 PwC のオルソン氏、デジタル化に関する税務上の問題については OECD の租税政策統計部門のヘッドのブラッドベリー氏が説明を行いました。

5-1 OECD の最新情報

それではまず、OECD の最新情報についてご報告いたします。最初に、2 回目の BEPS に関する包摂的枠組みの進展状況に係るレポートが、2018 年 7 月にリリースされたことについて紹介がありました。そのレポートの内容のミニマムスタンダードに関連した事項を中心に、今回説明が行われました。

(1) BEPS の実施状況

最初に、BEPS 行動 5 の有害税制への対抗について、スライド 5 で示している図で説明がありました。175 の税制について検討した結果、3 件が有害、1 件が潜在的有害であると認められましたが、作業は全体的に順調に推移しているとのコメントがありました。

次に、行動 6 の条約濫用防止についてです。行動 6 条約濫用防止については、ピアレビューの進捗状況、今後の予定に関する説明がありました。スライド 6 のフロー図のとおり、既に各国の自己評価が終了し、2019 年 1 月に開催される OECD 租税委員会に提出される報告書のための作業を実施しているとの説明がありました。サンタマン局長によれば、最終報告書は特に MLI (BEPS 防止措置実施条約) との関連を含めた行動 6 の傾向を記述したものになるとの発言がありました。

次に、BEPS 行動 13、国別報告書についてです。これについても、2018 年 5 月に最初のピアレビュー報告書が発行されています。この報告書は、包摂的枠組みに参加している 95 の国と地

域をカバーしており、これらの国と地域において国別報告書は広く実施されているとの説明がありました。サンタマン局長からは「It is happening.」と冗談めかした発言があり、国別報告書は予想以上に世界中で実施されていることを強調していました。

詳しい内容についてもう少し見ますと、スライド8の図、向かって左側にある国別報告書の提出については、3ポツ目に記載があるとおり、現在約70の地域で国別報告書の提出を義務化しており、また、右側の国別の報告書の交換については2018年6月に最初の情報交換が実施され、情報交換が活発に行われているとの説明でありました。

サンタマン局長は、OECDは国別報告書の実施についてアシストを続けており、特に情報交換については情報の秘匿性を保護する機能を備えた情報メカニズムのノウハウをOECDが持っていて、それを利用して行っているとのコメントがありました。

(2) 税の確実性

続きまして、税の確実性についてでございます。行動14の紛争解決の効果的実施についてですが、その前にスライド9の図で紛争防止、紛争解決に係る税の確実性の全体像について、説明がありました。

相互協議の統計の概観については、スライド10のとおりでございます。右の方に取扱件数の歯車がありますが、取扱件数はその半分以上が移転価格事案で、また報告のあった地域の約半数において事案の棚卸が減少しているとしています。この数字について、サンタマン局長は、各国とも仕掛事案を懸命に減少させようという意図が伺え、これは、各国税務当局、特に中国の例を挙げていましたが、税務当局がMAPの実施に関するピアレビューを考慮して、MAPに対するリソースを注入した結果であるとの見解が示されました。

続きまして、ICAP（国際コンプライアンス

保証プログラム）の説明がありました。ICAPは、多国籍企業と税務当局の間の開放的で友好的な多国間のための自主的なプログラムです。移転価格の多国間のリスク査定及びPEの問題が含まれており、多国籍企業と税務当局双方に確実性の増大を提供するとの説明がありました。サンタマン氏は、ICAPについて、「ICAPはOECDの新たな実験であり、試験的なプロジェクトである税務当局同士の前例のない連携で、新しい手段を通じて税の確実性をもたらすプラットフォームになる。」と述べていました。しかし、インド税務当局のランジャン氏は、「税の確実性は望ましい目標であるが、ICAPと多国間APAとの違いがあるのかということに疑問があり、国内法と租税条約を用いた紛争への取組みの方がベターである。」という見解を示していました。

続きまして、ICAPの潜在的ベネフィットについてでございますが、スライド12のとおり4つほど挙げています。これもサンタマン局長のコメントになりますが、「ICAPは多国籍企業と税務当局の税の確実性を増大させるために、両者の協力体制を促進させることが狙いであり、正式なプロセスに従って行われる事前確認制度APAよりも現実的に両者が税の確実性のための合意に達する自発的協力を行うという点で、むしろ実用性のある制度である。」と述べ、ICAPを推奨する見解を改めて示していました。

(3) BEPS防止措置実施条約（MLI）の最近の状況

MLIの最近の状況はスライド13のとおりですが、サンタマン局長からは、この進展状況について非常に満足しているとのコメントがあり、また、条約濫用防止規定においては、主要目的テスト（PPT）を重視しており、ピアレビューにおいてもPPTの実施にフォーカスしたものとなっているとのコメントがありました。

スライド14は、MLIの効力の発生状況についてのものでございます。これは記載のとおり

なので省略させていただきます。

スライド15は、MLIの仲裁についての記述です。28の国と地域がMLIの仲裁を選択しており、今後も多くの国がMLIの仲裁に参加することを期待しているとのこと。

(4) 情報交換

次に、情報交換について、特にCRS、共通報告基準の回避取引に関する取組みについて説明がありました。具体的にはCRSのための義務的情報開示ルールについてでございます。

具体的なCRSに係る開示義務のルールは、スライド17のとおりです。どんなスキームが開示を求められるのか、誰がそれらのスキームを開示する義務があるのかについて、記載のとおりですが、それを取りまとめたものが次のスライド18になります。

このスライドは、CRSの義務的情報開示ルールのキーとなる要素をまとめたものです。この図のとおり、情報の一義的な報告義務は仲介者にあります。仲介者は、OECDのルールによれば、図のとおりプロモーターとサービス・プロバイダーに分かれて定義されており、これらの仲介者が取決め等に関する設計又はサービスの提供をした場合には、開示義務が生じることとなります。そして、仲介者が報告義務の範囲外にある場合又は顧客情報秘匿特権が適用される場合には、顧客又は利用者に開示義務が生じる仕組みとなっています。

(5) 各国の税制改正

OECDの最新情報の最後は、各国の税制改正についてです。まず、OECDの毎年発行している税制改正の報告書の紹介がありました。

最近の各国の税制改正の概要について、スライド20のとおり、各税目別に取りまとめられています。細かい内容は省略させていただきます。以上でOECDの最新情報についてのご説明を終了させていただきます。

5-2 米国税制改革の影響

(1) 米国税制改革の概要

続きまして、今度は米国の税制改革の影響についてでございます。まず、今回の税制改革の概要について説明があり、スライド21のとおり主な改正内容として、法人税率の大幅な引下げ、そしてOECDが推奨した税源浸食に係るベストプラクティスを取り入れたテリトリアル課税に移行したことなどについて、説明がありました。

スライド22のグラフは米国の連邦法人税率と平均の州税率を足した実効税率を比較したグラフです。米国では、税制改正前からは13.15%の大幅な減少であり、OECD諸国の平均値に近い税率まで引き下げられたことがこのグラフからわかります。

スライド23は、OECDの加盟国のうちの配当免除方式の状況を示した図になります。米国税制改正後は配当免除方式を採用していない国は、ご覧の5カ国のみとなっています。

続きまして、米国の税政策に影響を与える論点について、説明がありました。「党派心 (Partisanship)」、それから「国際競争」、「連邦財政赤字」、「複雑さ」、それから「外国政府の行動」、以上5つの論点が影響されると考えられています。

(2) 米国税制改革の技術的側面

米国税制改革の技術的な側面として、主な税制改革の具体的な内容について説明がありました。時間の関係もございまして、ポイントのみお話しさせていただきます。

まず、資本参加免税については、全世界所得課税からテリトリアル課税への歴史的な転換であるとして、その特徴は、まず、外国子会社受取配当が日本と違って100%益金不算入となることです。それからハイブリッドの性質を有する外国子会社からの配当の非適用、また、厳格な税源浸食防止の方策と同時に導入されたことなどが挙げられています。

次に、GILTI（グローバル軽課税無形資産所得）についてです。GILTIは、米国親会社グループの外国子会社の無形資産所得に適用されるミニマム税であり、少なくとも海外での実効税率13.125%までは課税されないような設計になっています。特徴的なことは、無形資産所得の算定に当たっては、直接無形資産所得を算出するのではなく、有形固定資産の10%、スライド26の図の方ではみなし動産リターンとなっていますが、それを超える所得を無形資産所得とみなしている点でございます。

次に、もう1つのミニマム税でありますBEAT（税源浸食濫用防止規定）についてです。BEATは、外国関連法人等に控除可能な支払いによって法人の米国租税債務を減少させることを制限する意図の下に創設された、ミニマム税です。BEATは収入が5億米ドル超で税源浸食割合が3%の米国内及び米国外に本店を配置する法人が適用対象で、これらの法人を同等に扱うことによって、公平な条件にすることを目的としています。

BEATの計算方法をざっくりとご説明いたしますと、通常の課税所得に、外国関連法人に支払う税源浸食支払である税源浸食恩典額をオンして修正後の課税所得金額を算出し、それにBEAT適用税率の10%を掛けた暫定修正後法人税を算出します。その暫定修正後法人税と通常の法人税額を比べて、通常の法人税額を超える部分について、税源浸食ミニマム税として納税することとなっています。

次に、FDII、外国源泉あるいは外国由来無形資産所得の控除についてです。有形固定資産の10%を超過する所得として定義付けられた外国源泉無形資産所得FDIIの控除は、GILTI課税の軽減を意図した無形資産所得の補正であるとされています。先ほどのGILTIは、米国企業が海外の低課税国に無形資産を子会社などに保有させて、多額の収益を海外にため込むことを規制するものであったのとは反対に、米国法人が海外の無形資産を保有するなどして海外か

ら超過収益を得ている場合には、その分は控除しましょうという優遇措置であると言えます。

利子控除制限とハイブリット取引における非適格関連者間支払いの損金不算入制度は、時間の関係もございますので、省略させていただきます。

(3) 米国税制改革の安定性の考察

ここ（スライド31）では4点の考察の項目が挙げられ、1の政治的安定性では議会での法案の投票状況から、今回の税制改革が党派運動であったことを指摘しています。また、2の経済的安定性では、主要な改正規定が恒久法かそれとも時限法かを比較し、時限法の割合が多いことを指摘するなど、安定性を欠く要素が多いとの説明がありました。

(4) 世界的背景における税制改革

次に世界的な税制改革ということで、まず単独主義的な税制が各国で導入されている状況について、スライド32を用いて説明がありました。デジタルエコノミーなどに関する国際的なルールが混沌としている中で、各国はこのような単独主義的な税制改革を実施しており、米国の税制改革もその1つと位置付けられると思います。

ここで一旦議論のポイントを整理して、スライド33に記載のとおり、米国の税制改革について、「租税条約における無差別条項を侵害するか」、それから「WTO違反ではないか」、また「ALPはどうか」などの問題点を挙げています。これらの課題は、今もまだ専門家の間で意見が分かれているところであり、このセミナーでも結論付けるお話ではありませんでしたが、これらの課題に関する考え方、ポイントについて、説明・討議がありました。

それではまず、BEATと米国モデル租税条約24条4項の支払無差別との関係についてです。BEATは、控除（支払）自体を否認する制度ではないとして支払無差別に抵触しないという見解ですが、経済的な分析を行うと、実質的に

は支払を否認していることとなるかもしれない。そして、仮に BEAT が控除を否認する制度であるとした場合には、独立企業原則の検討によって、支払無差別に抵触しているかどうか検討する余地がまだ残されているが、BEAT が独立企業分析を採用していないので、これにより支払無差別に抵触しないかどうかの判断を行うことに合理性があるのか等の問題点が指摘されました。

続きまして、BEAT と米国モデル租税条約 24 条 5 項の資本無差別との関係についてです。これについては、BEAT が米国法人から米国以外の関連企業に対する支払に適用されるのであるから、米国モデル租税条約 24 条 5 項を侵害していると思われるとの見解が示されました。しかし、米国の有識者などは BEAT 所得を受領する法人は究極の親会社が米国法人であると想定されること、また BEAT は差別を意図するものではなく、米国の税基盤を守ることを意図した制度であるとの意見も紹介されました。このセミナーのパネリストたちは、概ね条約の無差別条項に反するとの見解であるようでしたが、特にフランスパリ第 1 大学のグッドマン氏は、BEAT に無差別的な効果があることは明白であるときっぱりと述べていました。

次に、WTO の規則との関係でございます。ここはポイントだけお話しさせていただきます。GATT（関税及び貿易に関する一般協定）や、SMC Agreement（補助金及び相殺措置に関する協定）は、「物」の貿易に対する規則であること、また SMC Agreement で禁止されている補助金は非常に特殊なケースであること、それから FDII が補助金の定義に合致するのかなど、WTO 規則に違反しているかどうかについては十分な検討が必要であるとの見解が示されました。

続きまして、BEAT と ALP の関係についてでございます。これについては、パネリストから興味深い意見が出ましたので、ご紹介させていただきます。

まずサンタマン局長からは、「BEAT は現在の ALP に問題があるとの見解が反映されたものであり、このことは、多国間の領域や BEPS に多大な影響を与えるだろう。そしてその影響は政策立案者たちによって、まだ完全に把握されていない地震（earthquake）のようなものである。」と述べられました。

それから、インドのランジャン氏は、「ALP 基準は非常に大きい闇の中にあり、米国税制改革は世界で一番大きい経済が ALP の有効性を信じていないことを明らかにしてしまった。」と述べ、米国のオルソン氏からも「米国の政治家は、ALP が国の税ベースを守れるか、確信していない。」との意見が出されました。そしてチェアのウィーゲル氏から、「最近の国際課税は信じられないほど複雑な景観を呈しているが、ALP については今後 ALP にリップサービスをするのか、それともフォーミュラな利益調整に帰結するのか？」という質問が出され、それに対してサンタマン氏は「われわれには実効性のあるシステムが必要である。この問題については、ヨーロッパの国々においてさえ意見が分かれており、緊急事態であることを認識している。何かを見つける必要がある。どのように課税権を配分するのか、また、どのようにネクサスを定義づけるかという議論が行われるだろう。」と述べ、最後に、「ALP についてはどうなるか全くわからない。世界で最も大きな経済大国である米国は、ALP を信頼できない方に 1 票を投じた。コンセンサスはカオスよりもまだましである。」と述べて、このテーマを終了しました。

5-3 デジタル化に関する税務上の問題点

(1) OECD 中間報告（2018年）と最近の動向

続きまして、セミナー E の最後のテーマ、デジタル化に関する税務上の問題点についてです。最初に、OECD 中間報告書と最近の動向について説明がありました。

ブラッドベリー氏が、まず高度にデジタル化

したビジネスモデルの一般的特徴について、3点を挙げています。これはスライド40に記載のとおりです。

次に、デジタルエコノミーに関する国際所得課税制度のキーとなる概念として、皆さんご存じのとおり、NexusとProfit Allocationを挙げています。

次に、デジタル化から生じる課題に対する各国の異なる見解について、ブラッドベリー氏は3つのカテゴリーに分類されるとして、第1グループはデジタルエコノミーによって引き起こされる課税上の問題に対処するためには、ターゲットの変化のみが必要であるとする見解。第2グループは、これらの課税上の課題は高度なデジタルビジネスモデルに限定的なもの、あるいは特別なものではないとする見解。そして第3グループは、BEPSの取組みを評価するには時期尚早であり、税制に重大な変化をもたらしたくないとする見解です。

次に、キー概念の見直しについては、経済活動と価値創造を根拠とした利益調整の原則に関して、経済のデジタル化の影響を検討し、2019年にアップデートを提供し、2020年までに合意に向けて実施するスケジュールの説明がございました。

続きまして、報告書に書かれている暫定措置についてですが、すみません、時間もございませんので、スライド44は省略させていただきます。

それから、デジタル化は国際課税ルール以外にも広範に税制に影響を与えていることを指摘しています。この内容は、スライド45のとおりです。

スライド46は、先ほどご説明した報告書のスケジュールでございますので、省略させていただきます。

(2) デジタル化と将来の議論

今後の議論の方向性についてはスライド47に記載のとおりですが、ここで少しパネリストの

意見を紹介させていただきますと、OECDのブラッドベリー氏からは、「キーとなる進展はこの議論に積極的に参加しようという米国の意欲である。注目すべきは、米国の議論に対する貢献が無形資産市場と利益配分のための他の手段にますます集中してきていることである。」と述べて、さらにブラッドベリー氏は「2020年にリリースされる最終報告書については、本当に楽観的である。皆検討すべき課題を持っている。EUはEUの中で2、3の見解を持っており、米国もまたBEATやGILTIのようなBEPSの米国のバージョンを持って試みている。」と述べています。

それから、インドのランジャン氏は、「われわれはNexusという幅広い概念に向かって動かなければならないし、ALPに拘束されないProfit Allocationルールに向かわなければならない。」と述べ、最近の傾向として、「各国は課税権の再配分の問題について話し合うことに対して、よりオープンになってきている。これらの進展は国際課税を考える上で前向きな動きになってきていることを明らかに示している。われわれが重要な経済的実質の概念やNexusの基盤を形作ることができる何らかの概念に関するコンセンサスに到達するであろう。」と述べました。

最後、サンタマン局長は、「まずProfit Allocationについて議論し、それから固有の国において与えられた課税権を保持する源泉地国において、Nexusを構築することを試みる。これは大変大きな変化である。」と述べられて、このセミナーを終了いたしました。

6. セミナーJ「OECDガイドラインに含まれる基本原則の観点からみた最近の国際的VAT/GSTの問題」

セミナーJは、結論から言うと、スライド15のまとめのところに書いてありますとおり、と

にかくビジネス界もアドバイザーも立法者も税務当局も、OECDのガイドラインに沿ってVAT/GSTに対応することを強く推奨するというので、セミナーは終了しています。

時間となりましたので、スライド7、8、9だけ説明させていただきます。VAT/GSTのガイドラインは非常に重要だということで、OECDのパチュア氏から説明があり、スライド7ではVAT/GSTのガイドラインは「soft law」であり、モデル租税条約や移転価格のガイドラインなどのOECDの他のガイドラインと同様、法的拘束力を持たないし、国内法に関する詳細な規定はありません。

しかし、スライド8のとおり、ガイドラインはVATの政策に関する国際的協調の強力な手段であり、OECDの他のガイドライン同様、多国間レベルでも国内レベルでも双方に影響し、中国やインドにおけるように、全世界において最も総合的なVAT/GSTの改革を実施することに役立っているとの説明がありました。

そして、最後にまとめみたいな形で、「ガイドラインはより一貫性を持たせるための初期段階における必要性にすぎないのか？」という問いに対しては、スライド9のとおり、パチュア氏は、「今後の計画は国外供給者からVATを徴収するためのメカニズムに関連する実施パッケージを作ること、そしてデジタルプラットフォームやシェアリング及びギグ・エコノミーの取り扱いといったプレッシャーに係る分野に関する新しいガイドラインを発表し、国際的な行政協調メカニズムを起動させる。それには、VATに関する情報交換も含まれる。これは終わりではなく、始まりでさえない。しかし、多分始まりの終わりを迎えているところである。」とのコメントがありました。

あとは事例紹介等ですが時間がなくなりましたので、一応これで終わりにしたいと思います。

※ 以下、時間の関係で説明ができなかった部分についての補足説明。

6-補足1. 役務と無形資産の提供－仕向地主義に関する事例

(1) 事例1：集中仕入れ 例) ソフトウェア、ITサービス (スライド10)

事例1は、グローバル・アグリーメントに基づくリチャージアレンジメントの事例。C国の供給者Cが、A国の法人A（本店）とソフトウェア等に関するサービスについて、グローバル・アグリーメントを締結。供給者Cは、法人A、法人Aの子会社B、法人Aの支店Cにサービスを提供する。この場合、仕向地原則では課税の場所が顧客の場所となるので、それぞれのサービスについて、すべての国において課税権が発生する。この場合、法人A（本店）は、供給者Cとグローバル・アグリーメントにより、一括でサービスを購入しているもので、法人A（本店）は、リチャージアレンジメントにより、子会社B、支店Cに費用の内部的な配賦を行うことによって、正確なVATの取扱いを実行することとなるとの説明があった。

(2) 事例2：動産に関する検査、修理の特殊な場合 (スライド11)

次の事例2はリファンドに関する事例。A国に所在する供給者Aは、B国に所在する法人B及びC国に所在する法人Cに、検査、修理のサービスを提供する。供給者Aと法人Cの間では、欠陥のある部品・機械を送付し、検査・修理が終了すると、供給者Aから法人Cへ、当該部品・機械を送付する。一方、供給者Aと法人Bの間では、送付された部品・機械を検査した結果、修理不能で、B国には返送されず、A国において当該部品・機械を廃棄することとなった。

この場合、一般的に、AとCの間の取引は、欠陥品を輸出入する際、A国において、VATについては課税されない手続が取れるが、AとBの間の取引は、欠陥品をA国において廃棄してしまうので、VAT免除手続きがとれず、A国及びB国にVATの課税権が発生してし

まう。

したがって、AとBの取引のような場合には、仕向地主義原則に従って、A国においてVATに関して何らかのリファンドを行えるシステムがないと、中立性の原則が適用されないかもしれない、との問題点を指摘した。

6-補足2. VAT/GSTの徴収方法（B2Cにおける非居住供給者に関するスキーム）（スライド13）

(1) 供給者を通じた徴収メカニズム

このメカニズムは、一般に、国内においては実効性があるといわれているが、供給者が海外に所在する場合には、執行に困難が伴う。また、海外の供給者に登録・徴収義務を負わせることは、特に中小企業者にとっては大きな負担となる。そこで、OECDのガイドラインでは、EUで導入されているMOSS（Mini One Stop Shop）のような「簡易化された登録及びコンプライアンス制度」を推奨している。

(2) 取引仲介者を通じた徴収メカニズム

ビジネスモデルとテクノロジーの発展に伴って、特にデジタルサプライチェーンにおいては、取引仲介者が海外の供給者に代わってVATを徴収する役割を果たせる潜在的可能性が大きいといわれている。取引仲介者を通じた徴収メカニズムをどのように構築できるのか、という具

体的な点については、OECDにおいて別のレポートが作成される予定。

(3) 自動的徴収メカニズム

今後の技術の発展とビジネスモデルの進展に応じて、重要なものとなる潜在性があるとされており、バチュア氏は、「この徴収方法は非常に複雑なものであるが、OECDでは、検討を続けている」とのコメントがあった。

6-補足3. 非居住供給者のコンプライアンス制度（事例5，スライド14）

このスライドの図は、先ほど「供給者を通じた徴収メカニズム」で少し説明した、B2Cの場合におけるOECDが推奨する「簡素化された登録」による徴収メカニズムですが、海外の供給者にとって使いやすいものとなるよう、手続等の簡素化が求められる一方、ある程度のコンプライアンスを保つ必要がある。

簡素化した場合の問題としては、①B2B取引になるのか、B2C取引になるのかという、顧客のステータスの確認方法、②顧客の「通常の居住地」の決定が挙げられる。また、デジタルエコノミーに関して、①デジタルサービスの定義の困難性や②新たなIT技術の登場への対応などの問題点が指摘された。

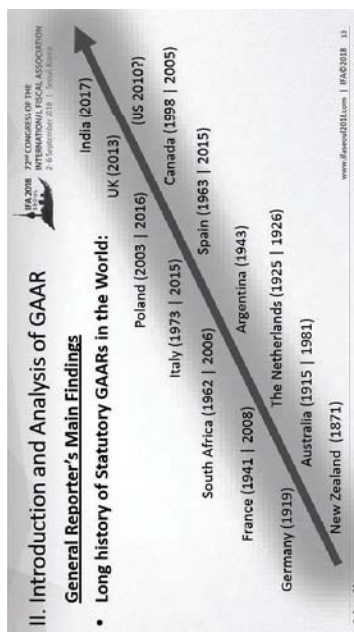
一橋大学・教授
吉村政徳

- Chair: Sai Ree Yun (Korea)
- General Reporter: Manuel Tron (Mexico) and Paulo Rosenblatt (Brazil)
- Panelists:
 - Judith Freedman (UK)
 - Craig Elliffe (New Zealand)
 - Masao Yoshimura (Japan)
 - Georg Kofler (EU/Austria)
 - Danielle Rolles (US)
 - Philippe Martin (France)
- Secretary: Young Ran (Christine) Kim (Korea)

I. Opening Remark

II. Introduction and Analysis of GAAR

General Reporter's Main Findings



主論点

<p>主要な要素： <ul style="list-style-type: none"> • 税務スキーム (scheme) または取引 (transaction) • 租税便益 (benefit or advantage) • 納税者の目的または意図 </p>	<p>ターゲティング装置 (立法目的)： <ul style="list-style-type: none"> • 議会の意図 • 立法の明白な政策 • 目的論的解釈 </p>
<p>適用結果： <ul style="list-style-type: none"> • 租税便益の否認 • 事実の再構成 (re-characterisation) </p>	<p>規定の基軸： <ul style="list-style-type: none"> • GAAR v. SAARs • 国内 GAAR v. 条約 GAAR • 納税者の保護措置 (safeguards) </p>

出所：Rosenblatt(2018)

○ 納税者の目的または意図

主観的アプローチ：納税者の精神状態 (state of mind)

客観的アプローチ：理由、目的、効果、結果

SCOPE
narrow: a 'sole purpose', 'the exclusive purpose', or 'the purpose';
intermediate: 'principal', 'one of the principal', 'main', 'one of the main', 'significant', 'primary', 'paramount', 'predominant', 'dominant', 'ruling', 'prevailing', 'decisive', or 'most influential' purpose, or
broad: 'one of the purposes', 'a purpose', 'not merely incidental' or 'not a secondary purpose', 'relevant' or 'substantial' purpose.

○ ターゲティング装置 (立法目的)

(参考) Parliamentary intention | Choice principle | Parliamentary Contemplation test | Economic burden test | Teleological interpretation | Scheme and purpose | Object, spirit or purpose | Textual, contextual and purposive approach | Misuse and abuse | Abuse of law | Abuse of legal forms | *Fraus legis*

○ 国内 GAAR v. 国内 SAARs

- GAARs
- 包括的な規定
 - 基本的な再構築 (reconstruction)
- SAARs
- 取引の正当性は受容
 - 支出の否認または所得帰属による租税便益の否定
 - 境界の設定または特別なテスト

例えば、

過少資本税制で認められた範囲にとどまる限り、SAAR の適用を回避できる。

CFC ルールはタックスヘイブロンに対する投資を巻き戻すことはできないが、CFC 株主に所

得を帰属させる

(小括)

- GAARの適用が優先されるか否かについて明確な指針を提供することが望ましい
- 安定性のため、より客観的で特定されたSAARによって特定された状況については、SAARが適用されるものと期待するだろう
- しかしながら、SAARを回避するためにデザインされたスキームには、GAAR適用のリスクがあるだろう。

Practical Implications of Interactions between GAAR, SAAR and Int'l GAARs

GAARは、SAARがカバーしている局面にも適用されるだろうか？

論点1：納税者がSAARの適用を逃れている場合

- 肯定する立場：もし当該回避が人為的なものであれば、SAARを回避すること自体が当該蓋用的スキームの一部を構成している。

- French CFC (Conseil d'Etat, 18 May 2005, Nr 267087 Sagal)
- French Thin Cap provision (Conseil d'Etat, 21 July 2017, Nr 392908, Thermo Electro Holdings)

- 仮にSAAR除外規定の結果として納税者が適用を逃れている場合はどうか？

論点2：SAARが当該スキームを阻害するであろう場合

- GAARは補助的なツールか？それとも課税庁が自由に選ぶことができる道具の1つか？

TAAARs (Targeted Anti-Avoidance Rules)

例えば、Section 16A TCGAにおける損失計上の制限

'a) it accrues to the person directly or indirectly in consequence of, or otherwise in connection with, any **arrangements** and,

b) the **main purpose, or one of the main purposes**, of the arrangements is to secure a **tax advantage**.'

Example of GAAR

OECD

2000年代に入ってからからの導入・強化

UN

UNはGAAR導入を後押ししている

"these methods [SAARs, judicial doctrines and robust enforcement efforts], even when

3

combined, have often proved inadequate to deal effectively with abusive tax avoidance."

(2017 Handbook)

GAAR導入が現状に比して法的安定性を損なうものになるか？

- GAARによって租税回避ルールの明確性が強化されるか、または損なわれるか？
- GAARによって、より厳格な行政上の手順を要求されるかどうか？

例) 中国、インド、EU、英国…

III. Case Law on GAAR

GAAR: Improving Interpretation of Specific Legislation

UK Aronson Study (2011) led to UK statutory GAAR to improve case law consistency.

GAARの必要性について：

"There was also unanimous agreement (from representative organisations) that aggressive tax avoidance schemes encouraged judges to give a stretched interpretation to the relevant statutory provisions. The degree of willingness to do so varied from judge to judge, and also reflected the degree of disapproval with which the judge regarded the particular transaction. This produced considerable uncertainty."

Role of GAAR Case Law

- GAARは、判例が存在しない場合によりよく作用する可能性がある
- 不確実性は抑止的価値を有し得る—Ireland (そしてUK?)
- 判例ルールおよび制定法上のGAARいずれについても世論の影響は大きい
- 「嗅覚」テスト ('smell' test) の危険性は制定法GAARまたは判例ルールのいずれにおいてより大きいのか？
- 抑止と安定性のバランス

Courts' Deference to Tax Authorities in GAAR Cases

- 司法寛譲 (Judicial deference) /裁判所はいかなる範囲で国益 (national interests) に影響されるか？
- 以下のような複雑な考慮事由が存在する：
 - 国益 (財政)
 - 納税者保護
 - 租税回避者に対する反感

IV. Taxpayer's Safeguards

4

Most Common Types of Safeguards:

- 制定法上保護される、または免除される取引のリスト(“safe harbors”)
- 金銭的価値
- 指針、ルーリングおよび保証(個別または一般的、拘束的または非拘束的)
- 集権化(Centralization)(整合性、統一性および専門性/上位者)
- 独立した助言機関、委員会または顧問
- 司法審査
- 証明責任
- 罰金の比例性および犯罪化(criminalization)からの保護
- 遡及立法からの保護措置(更正期間)
- その他の保護: プライバシー、機密性および保秘; 情報へのアクセス権; 過剰な課税(double taxation)からの保護

GAAR Panel: UK/Australian Comparison

Australia

- 事業者、専門家および上級課税庁職員によるパネル(課税庁職員の不在)
- 特定の権限を有する制定法上の機関
- 合理性についてのみ判断。非拘束的だが斟酌が義務付けられる。
- 決定の公表および公表指針の承認。しかし保証は与えられない
- HMRC からは非司法的な手続と主張されているが…?
- 他の立法的手続に組み込まれている

UK

- 任命された専門家によるパネル(課税庁職員の不在)
- 特定の権限を有する制定法上の機関
- 合理性についてのみ判断。非拘束的だが斟酌が義務付けられる。
- 決定の公表および公表指針の承認。しかし保証は与えられない
- HMRC からは非司法的な手続と主張されているが…?
- 他の立法的手続に組み込まれている

- ルーリングの利用可能性

- *Birchcliff Energy Ltd. v. The Queen, 2012-1087 (IT)G (Canada)*

当初、仮処分という認定に基づいてなされた処分について、訴訟段階で課税庁は GAAR 適用に理由を差し替えた。

Tax Court は次のような判断を示した:

“in a GAAR challenge why should a taxpayer not know what Policy the assessment was based on…”

“I order that the Respondent [tax authorities] disclose what Policy the assessor relied upon in making the assessment as a material fact.”

V. Consequences of GAAR Application

- 抑止と反作用
 - 租税便益の否認(共通) → 全部または一部
 - GAAR 効果:
 - 税法適用に限定
 - 当該取決めの(私)法的な形式には影響を与えない
 - 再構成、再分類、再構築または再査定
 - 不足額に係る利子、経済的制裁、刑事罰
 - 補償調整 (Compensating adjustments)
 - 範囲: 納税者、関係当事者、援助者 (accommodating parties)
- GAAR 違反に対する制裁の可能性

VI. Conclusion and Recommendation