

学会情報

第 74 回 IFA（国際租税協会）年次総会の模様について

税務大学校 研究部 教授
小 杉 直 史
税務大学校 研究部 教育官
小 嶋 英 夫

◆SUMMARY◆

2022 年（令和 4 年）9 月 4 日（日）から 9 月 8 日（木）まで、ドイツ・ベルリンで第 74 回 IFA 年次総会（ベルリン大会）が開催された。

ベルリン大会では、議題 1「グループアプローチと個別事業体アプローチ」及び議題 2「ビッグデータと税」を主要議題とし、更に 10 のセミナーが設定され、テーマに沿った研究・討議が行われた。

今大会には税務大学校研究部から小杉直史教授及び小嶋英夫教育官が参加した。本稿は、この 2 名の参加者が聴講した議題・セミナーについて、議論のポイント等を報告するものである。

（税大ジャーナル編集部）

キーワード：グループアプローチ、ビッグデータ、テクノロジー、気候変動、一般的租税回避否認規定

本内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

目 次

はじめに	2
議題 1 : グループアプローチと個別事業体アプローチ	2
議題 2 : ビッグデータと税	12
セミナー A : 税制のつながり・外国税の取扱いと国内税制の関係	23
セミナー B : 税務責任者のセミナー、タックスプランニングに関する法人役員の責務 対 租税道義とコンプライアンス	24
セミナー C : 課税におけるテクノロジーの活用	29
セミナー D : 炭素と気候変動の税制	31
セミナー E : IFA/OECD 共同セミナー	36
セミナー F : 国際課税の最近の動向	38
セミナー G : OECD の BEPS に関する開発途上国の政策と経験	46
セミナー H : IFA/EU 共同セミナー	48
セミナー I : 付加価値税の中立性	55
セミナー J : 家族単位の課税ー富裕層個人の流動性	58

はじめに

第 74 回 IFA 年次総会は、2022 年 9 月 4 日（日）から 9 月 8 日（木）まで、ドイツ・ベルリンにおいて開催された。対面方式にて開催されるのは、2019 年にロンドンで開催された第 73 回総会以来 3 年ぶりであり、2,000 名を超える参加者があったと報告されている。本報告では、議題 1, 2 及びセッション A から J の順番に、総会でのディスカッションをまとめている。

議題 1 : グループアプローチと個別事業体アプローチ

(Subject1: Group approach and separate entity approach in domestic and international tax law)

General Reporters:

Johanna Hey (Germany)
Arne Schnitger (Germany)

Chair:

Janine Jeggings (United Kingdom)

Panel Members:

Matt Andrew (New Zealand)
Marlies De Ruyter (Netherlands)
Brigitte Muehlmann (USA)
Belma Obuoforibo (IBFD)
Jasna Vote (EU)

Secretary:

Jacco Bouman (Netherlands)

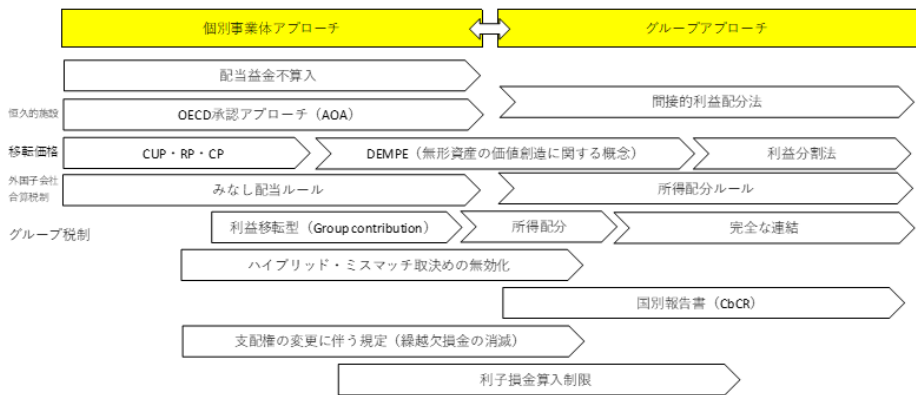
1 イントロダクション

課題 1 (Subject1) はグループアプローチと個別事業体アプローチについて報告された。Subject1 の議長は OECD (経済協力開発機構) の公的諮問機関である BIAC (Business at OECD) の執行委員でもある Janine Juggins 氏、ゼネラルレポーターはドイツのケルン大学の教授である Johanna Hey 氏及びドイツの PwC のパートナーである Dr. Arne Schnitger 氏の 2 名である。

導入部分では、主に次のことが解説された。今日、企業は複数の事業体からなるグループで構成されていることが多く、このことは大規模な多国籍企業だけでなく中小企業にも該当する。事業体がグループに属しているかに関わらず、個別事業体の原則に基づくアプローチが、租税条約の適用があるクロスボーダーの場面を含めて、従来から国際的に認められた法人課税の基準となっている。その一方で、単一の事業体が1つの経済単位を構成するグループの一部である場合には、多くの国においてグループ税制が適用されているほか、過去数十年にわたり、伝統的なグループ税制の枠外で特定の関連者に関するルールの整備が進み、CFC 税制、利子の損金算入制限などの税制が整備された。その理由としては、個別事業体課税は二重課税のリスクがある一方で、支配関係にあるグループ内での利益の戦略的配分を可能にするため、多国籍グループ

による税源侵食と利益移転 (BEPS) の要因であると考えられていることがある。このような背景の中で、個別事業体またはグループアプローチに関する問題については、より集約的なグループアプローチ・定式配分法といった方法が、より簡易で適切な結果をもたらすのではないかと、といったような議論が提起されてきたが、これらは従前のように抽象的な議論ではなく OECD の2本の柱、特にグローバル企業グループの利益の一部が売上を要素として定式に基づいて配分される第1の柱によって、非常に具体的なものとなり、ここでは個別事業体課税の原則が修正されるとともに、より集約的なアプローチが個別事業体アプローチとともに併存するということになる。以上の様な説明の後、今回のパネルではグループアプローチの短所などについても紹介された。

2 各種税制における2つのアプローチの説明

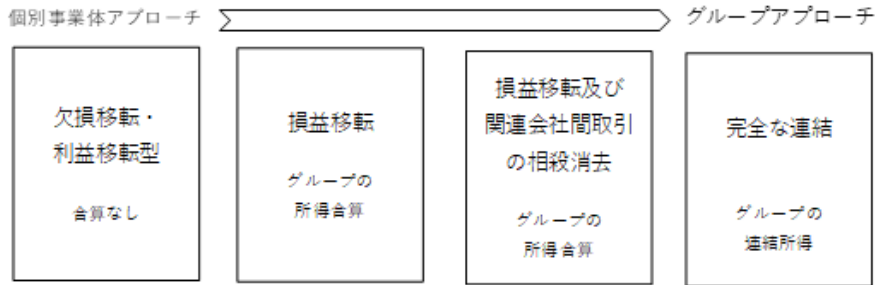


上の図は、各種の税制が、それぞれ個別事業体アプローチまたはグループアプローチのいずれの特徴を有しているか、という傾向を表したものである。左上の「配当益金不算入」については、法人課税の対象は個別事業体ごとに行われ、配当により生じる二重課税を防止することを目的としており個別事業体アプローチの特徴を有している典型的な制度であ

ると紹介された。また、図の中ほどに移転価格の記載があるが、この中で CUP、RP、CPなどは個別事業体アプローチの要素を多く有し、対照的に、利益分割法はグループアプローチの要素を多く有することが解説された。また、概して個別事業体アプローチからグループアプローチにどのように移行するのかといった議論が多い中、2010年に改正された

OECD モデル租税条約7条の事業所得に関する AOA (OECD 承認アプローチ) については、その流れとは全く逆であると説明された。AOA とは PE の果たず機能及び事実関係に基づいて外部取引、資産、リスク、資本を PE に帰属させ、PE と本店との内部取引を認

識し、その内部取引が独立企業間価格で行われたものとして PE に帰せられる所得を算定するアプローチのことを指す。AOA は以上の理由から個別事業体アプローチの性格をより強く帯びるものであり、近年の流れの中では珍しい例であると評価された。



次に、上の図はグループ税制の類型を表したものになる。グループ税制には様々な類型があるが、これらにおけるグループアプローチと個別事業体アプローチの区別というものは、明確に分けられるものではなく連続的なものということである。歴史的にグループ税制とは、グループ法人に対する課税の軽減、二重課税の回避、グループ法人間の損益通算を実現するために導入されたものであり、通常、納税者にとって有利な制度であるため、ほとんどのグループ税制においてその適用は任意とされてきた。グループ税制はこのスライドのように4つの異なる類型に大別され、まず一番右の方にグループアプローチの性格を最も強く有するものとして、完全な連結、そして2番目に、損益移転及び関連会社間取引相殺消去型、そして3番目に損益移転型、4番目に欠損移転型（グループリリーフ、黒字企業への損失移転）・利益移転型（グループコントリビューション、赤字企業への利益移転）に大別されるということである。完全な連結を採用している国は少数であり、例としてはオランダやオーストラリアが挙げられるということである。また、利益移転型は北欧の国で採用されている例があるが、個別事業体原則から僅かに逸脱しているに過ぎず、個

別の事業体が課税主体でありかつ納税義務を負っていることが特徴であるということである。また、大半の法人税制におけるグループ税制においては、財産の均一化というものは個別の利益移転に限定されており、利益の算定はまずグループ内の個別事業体のレベルで行われ、次にグループの各事業体の結果が親会社へ帰属し、親会社が主たる納税者となるが、一方で連結は行われることはないため、グループ税制の主な特徴はグループ間の損失の相殺にあるということである。また、重要な点としては通常各国のグループ税制の適用範囲は国境の外には及ばず、国外の事業体の損失との相殺は認められないということであり、欧州司法裁判所の判決において例外的な場合のみ国外の子会社の損失と親会社の利益の相殺を認めるとした判決にもその考え方が認められるということである。この判決は同じく subject1 の欧州委員会のパネリストからの報告においても紹介されたが、英国のグループリリーフ制度が親会社の所在地国である英国以外の EU 域内の他の加盟国に所在する子会社の損失を英国の親会社の利益と相殺することを認めていないことが欧州連合機能条約に定める設立の自由に反するとして争われたマークス・アンド・スペンサー判決の

ことを指している。この判決では、EU の無差別取扱いの原則、つまり自国の会社にも与える特典は他の EU 加盟国の会社にも与えなくてはならないという原則が問題となったが、それには限界があり、理由としては親会社の所在地国である加盟国は均衡のとれた課税権の配分を確実なものとし、租税回避を防止し損失の二重控除を防ぐ権利を有しているからであるということであった。この判決においては、EU 域内の他の加盟国に所在する子会社の損失は子会社の所在する国で損失繰越などによる損失の相殺が可能な場合には親会社の利益と相殺を認める必要はないが、その損失が最終のもの、つまり、欠損が当該所在地国で最終的に相殺できない場合において、親会社の所在地国で欠損の相殺を認められないのであれば、そのような差別的扱いは正当化されないと判示された。一方、国によっては例外もあり、欧州においてはデンマーク、イタリア、オーストリアが一定の条件の下で国外の事業体もグループ税制の一部となり国外の損失との相殺を認めている例があるということである。

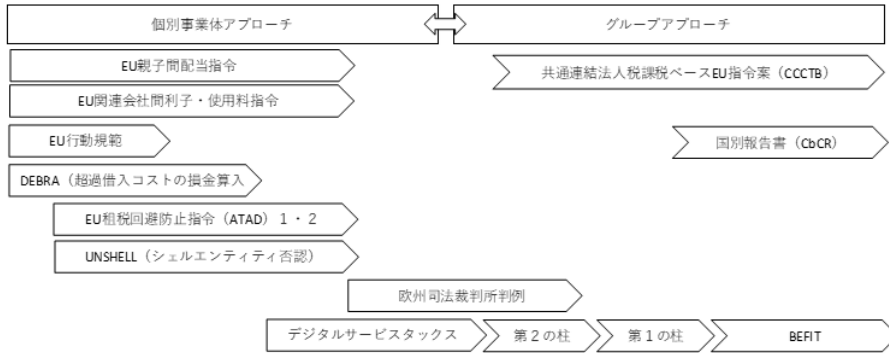
以上のようにグループ税制というのは歴史的にグループ法人間の損益通算などのために発展してきた経緯があるが、近年そのことに変化があり、BEPS に対抗するためのツールとしても議論が行われることになったという見解が示されていた。

例えば、EU においては 2011 年、2016 年に共通連結法人税課税ベース（通称 CCCTB）の導入が提案された。これは、EU 域内の企業グループについて、共通法人税課税標準という課税標準の計算に関するルールを導入し、EU レベルでの課税ベースを算定し、更に定式配分ルールを導入し、各加盟国に所得を配分するものになる。この CCCTB は当初の 2011 年の提案時には適用するか否かは企業の任意だったが、その後、BEPS に対抗するための議論が行われる中で、2016 年の再提案

時には一定の売上高を超過した会社に強制適用されるという内容に変化したという経緯があった。結局、CCCTB は 2011 年と 2016 年のいずれの提案も採択されず、現在も EU において新たな枠組みが模索されている。

次に、欧州委員会のパネリストから、第 2 の柱については一連のプロセスの出発点ではグループアプローチの要素を有し、その後、実効税率の算出などの途中の過程では個別事業体アプローチの性質を有し、最後のプロセスでは再びグループの要素を有するとの説明が行われた。つまり、第 2 の柱において、多国籍企業グループが対象となるか判断するために、連結総収入金額による判定を行うプロセスにおいては、グループアプローチの要素から始まり、途中の実効税率の計算や上乗せ税額の算出のプロセスは個別事業体アプローチの要素を有し、最後の段階で、つまり、所得合算ルール（IIR）または軽課税国所得ルール（UTPR）での上乗せ税額の適用の段階、つまりグループの全体でどこの国でどのように課税されるかという段階においては、再びグループアプローチの要素を有しているといったように、二つのアプローチの要素がそれぞれ用いられた設計になっていることが説明された。

3 欧州連合の観点



上の図は、EU（欧州連合）の主たる取り組みの両アプローチへの配分を示した図である。EUにおいては従来から加盟国間の法人税の調和に関してグループアプローチの性質を有する制度の提案が行われており、その代表的な例として前述した共通連結法人税課税ベース（CCCTB）があり、この図の右下にあるBEFITという制度もグループアプローチを有する取り組みと分類されている。

BEFITとは2021年5月に欧州委員会が発表した「EU域内での事業所得課税のための新しい枠組み」のことを指している。2011年及び2016年に提案されたCCCTBは採択されることはなかったが、欧州委員会はCCCTBに代えてBEFITの枠組みの中で定式配分の方法により法人税の課税権の配分などCCCTBが対処しようとしていた問題に対処しようとしており、BEFITの主たる目的はEU域内で事業活動を行う企業にとっての簡素化であり、BEFITの対象となる企業の範囲は、EU域内で活動するまたはEU域内に事業体を有するグループなど現在検討中ということである。また、BEFITというのは第1の柱のようなグローバルな定式配分を目指すものではなく、EU法はEU域内でのルールの調和を行うものであり実際には第三国との間の条約を覆すようなものではなくEU加盟国と第三国間の租税条約が適用されることは変わらないであろうということであった。また、

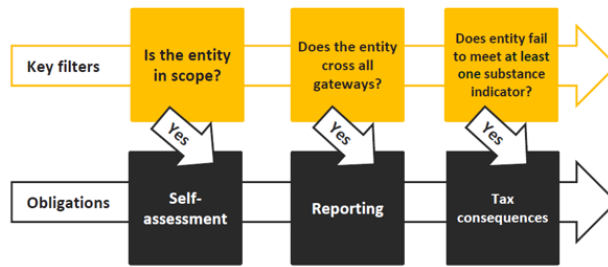
多国籍企業はEU域内でのみではなくグローバルに活動を行っている企業が殆どであり、この場合BEFITは移転価格税制が適用されるグローバルなシステムに対応することになり、多国籍企業のグループは、まず取引上のアプローチにより移転価格税制を適用することで各加盟国における利益を算出し、その後、第2段階としてEUレベルで利益を合算し、定式に従って加盟国に利益を配分するというアプローチを経ることになり、地域単位での統合と配分のために多国籍企業グループは双方のアプローチを共に適用することになるであろうということである。

BEFITについては現在もその具体的な内容は検討中ということだが、定式配分によるEU域内での移転価格の問題の減少によるコンプライアンスコストの削減、加盟国の税収の予測可能性の向上などがEUにおけるグループ税制の目標といったものと考えられている。

このほか、個別事業体アプローチの性質を有するとして、2021年12月に、所在地国において実体のない事業体を用いた租税回避を防止するために提案された新たなEU指令のATAD3（シェルエンティティに関するEU指令）が紹介された。現在でもこれについては議案が審議中である。

シェルエンティティ：フィルタリングの流れ

Unshell – Filtering Flow: How does it work?



- (1) 自己判定（ゲートウェイテスト）
- (2) 報告（EU域内の施設、銀行口座、役員・従業員など）
- (3) 効果（EU親子会社間配当指令、租税条約などの優遇措置の不適用）

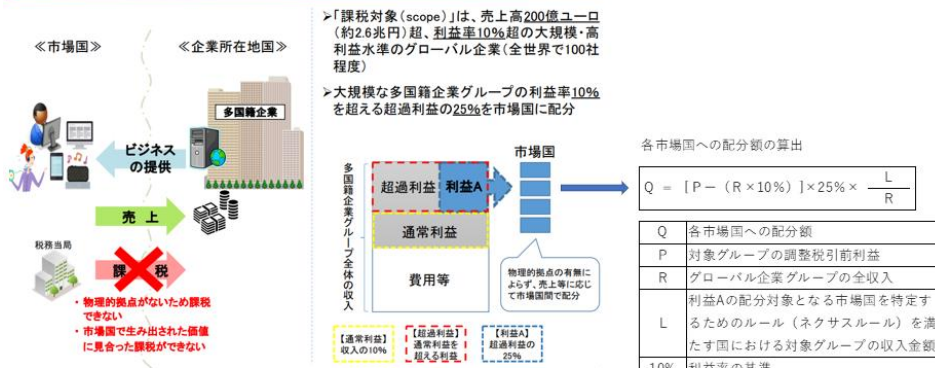
この具体的な制度の提案の内容であるが、まず、事業体が経済的実体を有しているか否かを判定するために自ら判定を行うことになる。この際に、通称ゲートウェイテストと呼ばれる3つの判定基準があり、「受動的所得がその所得の一定割合を占めるか否か」、「この受動的所得の一定割合が国境を超える事業から生じたものであるか否か」、「外部に経営管理がアウトソーシングされているか否か」の3つの判定を行う。これらの基準に該当する場合には、①EU域内での施設、②銀行口座、③EU域内の役員や従業員といった事業体の実体に関する事項を報告する義務が生じ、この報告に基づいて、事業体の経済的実体の有無が判断されることになる。原則、実体に関する①から③の3つの基準のうち少なくとも1つの基準を満たさない場合には、シェルエンティティと判定されることになる。但し、反証規定があり、基準を満たしておらずシェルエンティティと判定されたとしても、具体的な事実や状況を証明することで十分な実体を有しているとして反証することができる。しかし、結果的に反証できず、シェルエンティティに該当する場合には、源泉税の減免規定を定めるEU親子会社間配当指令や租税条約による優遇措置が不適用になるといった課税上の効果が生じることになる。

4 第1の柱における税の中立性

次に、第1の柱についての中立性に関する問題点について、ケーススタディを用いた説明が行われた。第1の柱の背景は、経済のデジタル化に伴い市場国に物理的拠点を置かずビジネスを行う企業の取引が急激に増加するにもかかわらず、従来の恒久的施設（PE）がなければ課税されないという国際課税の原則によれば市場国で課税できないことが問題となり、BEPS行動計画、更にOECD包摂的枠組みにより、国際的な議論が行われた結果、2021年10月に新たな国際課税のルール創設についての第1の柱と第2の柱からなる2本の柱に関する約140か国による国際的合意がなされた。第1の柱はこの様な経済のデジタル化による問題点を解決するために、新たな多国間条約を締結することにより、多国籍企業グループが物理的拠点を持たずに事業を行っている市場国に対しても課税権を配分する制度である。この課税の対象となるのは、全世界の売上高が200億ユーロ超かつ利益率10%超の大規模かつ高利益水準のグローバル企業グループであり、このグループの利益率10%を超える超過利益の25%（利益A）を市場国に物理的拠点の有無によらずに国ごとの売上等に応じて市場国で配分するというものになる。

第1の柱

第1の柱(市場国への新たな課税権の配分)



(左側の図: 第5回 税制調査会 (2021年11月12日) 財務省説明資料より)

この配分額の算出式は、この図に記載した様に、 $Q = [P - (R \times 10\%)] \times 25\% \times L / R$ となる。Qは利益Aの市場への配分額、Pは対象グループの調整税引前利益、Rは対象グループの全収入、Lは利益Aの配分対象となる市場国を特定するためのルール (ネクサスルール) を満たす国における対象グループの収入金額を表している。Pの対象グループの調

整税引前利益とは、対象グループの最終親会社の連結財務諸表上の利益を基にして一定の税務上の加減算の調整を行った上で過年度からの繰越損失を控除して算出される。なお、売上高の200億ユーロという閾値は条約発効の7年後に見直しを行い、円滑に制度が実施されている場合には100億ユーロに引き下げられる予定となっている。

利益Aの算出のプロセス

- ① 適用対象企業 (Scope) の決定
- ② ネクサス及びソースルール: 原則100万ユーロ以上 (GDP400億ユーロ未満の小規模な国は25万ユーロ以上) の売上がある市場国を、ネクサスを満たすとして、新しい課税権を付与
- ③ 課税ベースの決定: 連結損益計算書における対象グループの最終損益が出发点、調整税引前利益の算出のための調整、一定の損失の控除
- ④ 利益Aの配分
 - ・市場国に配分される金額Aの利益の合計額は、調整後税引前利益が対象グループの収入の10%を超える部分の25%。
 - ・対象グループの市場国での売上の割合に応じて、利益Aを配分
 - ・市場国がすでに対象グループの残余利益に対して課税権を有している場合、市場国に配分される利益Aから、その残余利益を減算 (マーケティング及び販売利益セーフハーバー (MDSH))
- ⑤ 利益Aに関する二重課税の排除

(OECD、利益Aに関するプログレスリポート及びファクトシートより)



次に、利益Aの算出のプロセスの中の利益Aを市場国に配分する過程、上の図の④の箇条書きの2番目までは前述の説明の通りだが、その後、マーケティング及び販売利益のセーフハーバー (Marketing and Distribution Safe Harbour : MDSH) の調整と利益Aに

関する二重課税の排除という過程がある。MDSHの調整とは、市場国が既に従来の移転価格課税を基とする課税の枠組みにより対象グループの残余利益に対して課税権を有している場合、第1の柱の枠組みの中で市場国に配分されるとして計算した利益Aの額から既

に課税権を有している残余利益として計算した額を減算する調整のことを意味している。つまり、既に市場国が残余利益に課税権を有している場合、利益 A によって市場国に更に利益を配分してしまうと、結果として二重に利益を配分してしまうということになるため、それを防ぐために減算調整を行うということになる。この MDSH の調整については、2019 年の第 1 の柱のブループリントにおいて示され、2022 年 7 月の OECD のプログレスレポートにおいて具体的な算出方法の案が公表された。

下の図は 2022 年 7 月の OECD のプログレスレポートにおいて提案されている方法について記載したものであり、図の左上に記載の式のように M が MDSH の調整額を意味しており、この中の(1)及び(2)及び右上の表の中の PEP の箇所について、M は二重計上排除の

対象となる市場国における利益（EP：elimination profit）から EP の一部という意味での PEP として算出した額を減算した額に Y% を乗じた額と、市場国への利益への配分額 Q のいずれか小さい方とされている。この PEP というのは、この表に記載したように、グループの全収入(R)×10%/グループ全体の人件費及び減価償却費（①：グループの RoDP の閾値、Elimination Threshold RoDP of the group）、または固定値である 40% の RoDP（②）の①または②のいずれか高い値を適切な RoDP として、この適切な RoDP と市場国の減価償却費及び人件費の合計額を乗じた額として算出される。PEP の意味合いとしては、市場国の残余利益以外の利益、つまりルーティン利益を意味しており、EP から PEP を減算した後の市場国の利益（PE-PEP）がその国の残余利益とされる。

MDSH の調整額の算出

$$M = \text{MIN}((EP - PEP) \times [Y\%], Q)$$

(OECD、利益Aに関するプログレスレポート 第6条5項・6項)

(プログレスレポート17頁の脚注3に、RoDPによる方式が個別の事例で適切ではない結果に繋がる可能性があるという懸念に対処するため、代替的な案を検討する作業が進行中であることが記載)

- (1) ①グループのRoDPの閾値（グループの全収入（R）の10%をグループ全体の人件費と減価償却費で除した値）または、②40%（RoDPの固定値）のいずれか高い値を、適切な減価償却費および人件費に対する利益の率（RoDP）とする。
 - (2) (1)で決定された適切なRoDPの率に市場国の減価償却費及び人件費の合計額を乗じた額を市場国の「残余利益以外の」利益（PEP）とする。
 - (3) (2)で算出された「残余利益以外の」利益（PEP）を二重計上除去の対象となる市場国における利益（Elimination Profit: EP）から減算後の市場国の利益（EP-PEP）を「その国の残余利益」とする。
 - (4) 現在提案されている案では、相殺割合[Y%]（Yは100%又は100%未満）の適用を想定。
 - (5) マーケティング及び販売利益セーフハーバーの調整額は市場国への配分額（Q）を上限とする。
 - (6) 残余利益を有する国は、二重計上除去の目的で、利益Aの配分額（Q）からMDSHの調整により残余利益を減算。
 - (7) MDSHの調整が適用される場合、調整額又は調整額の複数倍が市場国における利益（EP）から減算。
- ※ デミニマス条項：市場国における利益（EP）が一定の値（X百万ユーロ）以上の場合のみ適用

M	マーケティング及び販売利益セーフハーバーの調整額
EP	二重計上排除の対象となる市場国における利益
R	対象グループの全収入
PEP	(※適切なRoDPの算出・以下の高い方の値) $\frac{R \times 10\%}{\text{グループ全体の人件費と減価償却費}} \times \text{市場国の人件費及び減価償却費}$ 又は 40%
Y	相殺割合
MIN()	() 内のいずれか少ない額
Q	市場国への配分額

そして、この図の中の(4)について、プログレスレポートの案では、相殺割合[Y%]を乗じることが提案されており、Y%は 100%または 100%未満が想定されている。スライド中の(5)に記載の通り、MDSH の調整額は市場国へ配分された利益 A の額である Q が上限とされる。そして、(6)に記載の様に、残余利

益を有する国は二重計上除去の目的で、利益 A の配分額である Q からその国の残余利益を減算するということになる。なお、スライド中の(7)に記載の様に、この MDSH の調整が適用される場合は、調整額として算出した額またはその額の複数倍が市場国における利益（EP）から減算される案になっている。

第1の柱のプログレスレポートにおけるマーケティング及び販売利益セーフハーバー (MDSH) の検証

プログレスレポートにおいては、

- ・ ルーティンの利益の算出の出発点として、売上利益率を10%とする。
- ・ 人件費と減価償却費をルーティンの利益の合計を各国に配分する際のファクターとして利用

特定の市場国にルーティンの利益を配分する際の算出式

以下のいずれか高い方の額

- ・ (グループ全体の売上高×10%) / グループ全体の人件費と減価償却費
- 又は
- ・ 40%

(※ 残余利益は、対象グループの市場国における利益からルーティン利益を減算した額)

Testing the MDSH in the Progress Report

The Progress Report:

- uses a Return on Sale of 10% as a starting point of calculating the routine returns and
- introduces payroll and depreciation as a relevant factor in the allocation the total pool of routine profits between the different jurisdictions

Formula for allocating routine profits to a jurisdiction

The highest of:

- ((Group revenues x 10%) / Group Depreciation and Payroll)
- Or
- 40%

x jurisdiction's Payroll and Depreciation

FIGURE 10

} × 市場国における人件費と減価償却費の額

上の表は MDSH の調整額の算出の際の PEP、つまり残余利益以外の利益、つまりルーティン利益の算出についてパネリストからの発表で使用されたスライドである。特定の市場国または地域のルーティン利益は、先ほどの内容を違う表現を用いて表したものであるが、グループの売上高の10%をグループ全体のルーティン利益と見なし、その全体の額を人件費と減価償却費をファクターとして各市場国または地域に配分した額が特定の市場国または地域のルーティン利益となり、その上限はその市場国または地域における人件費と減価償却費の40%となる。MDSH についてはこの様な定型的な式が提案されているが、パネリストからはこの MDSH のシステム自体は利益の二重計上を防ぐということで第1の柱の制度趣旨に合致しているものの、現行のプログレスレポートにあるルーティン利益の算出の際の売上利益率の10%という数値は実務上考えられない程度に高い値であり、また、40%という固定値が定められた RoDP を用いる MDSH の調整方法を用いた場合には様々な問題が生じることが指摘された。例えば、この MDSH の調整方法を用いると、フルフレッジ販売会社またはルーティン販売会社などのビジネスモデルの違いによって、既に市場国にて課税されている残余利益の程

度は異なるにもかかわらず、MDSH の調整が正しく機能せず、配分される調整後の利益 A の額に、元々の残余利益の程度の差異が反映されず、例えば資本集約度が高い場合、フルフレッジ販売会社又はルーティン販売会社というビジネスモデルや機能の違いがあるにも関わらず、いずれにおいても結果として利益 A からの MDSH の減額調整が行われず、新たに利益 A が配分されるべきではない既に十分な残余利益を有するフルフレッジ販売会社が存在する国又は地域に利益 A が配分されてしまうなど、本来目的としていた役割を果たさず、おかしな結果に繋がってしまうといった問題が生じることが指摘された。

この他、パネリストからは、OECD のプログレスレポートの二重課税の排除の方式についての検証が行われた。

5 米国の視点

次に、米国の視点という題での米国の大学教授のパネリストからの報告があった。まず、パネリストからは最初に個別事業体アプローチとグループアプローチについては、多くを触れることはないと言及された上で、2017年に導入された税源浸食及び濫用防止税、通称「BEAT」及び2022年8月に成立した税制改正法案に基づき2023年から一定以上の規

模の大企業を対象に最低でも利益の 15%の税負担が課されることになる「法人代替ミニマム税」の説明が行われた。

6 低所得国の視点

次に「発展途上国の視点、低所得国と2本の柱」の題で、パネリストから途上国、特にアフリカ諸国の意見を代表するとして報告が行われた。まず、一般的な見解として、発展途上国が望んでいることは、各国に帰属する利益が実際にその国で課税されるべきであるということであり、グループアプローチそのものについては発展途上国の観点としては原則として異論はなく、また、いずれのアプローチを選択すべきということ自体は議論すべき対象ではなく、むしろ、グループアプローチの中で具体的に何が起り、デザインされようとしているのかということが問題となるとして、具体的には、2021年に合意された2本の柱の声明は市場国により多くの利益を配分するという点では有望なものであるが、特に第1の柱に関して2022年7月に公表されたプログレスレポートの中にはこの声明の基本的な期待を損なうような点が含まれているという見解が示された。また、新しいグローバルな枠組みを作る上で常に優先されるのは先進国の利益であり、今まで発展途上国の利益は必ずしも体系的に形作られてきたとは言えず、先進国の利益に付け加えられるようなものに過ぎなかったということが発展途上国の政策上の懸念であるが、政策設計のプロセスがこのように進むことは、先進国により高度なビジネスモデルや法制度が存在しているため仕方のない側面があるとした上で、重要なことはこのような状況においても、発展途上国の利益に関して政策立案者が考慮すべき領域が存在するという点であるという見解が示された。

また、具体的な問題点として、第1の柱に関しては、超過利益の市場国への配分割合で

ある25%は低すぎる割合であり、第1の柱よりも国連モデル租税条約12B条(自動的デジタルサービス)の規定に基づくその他の措置の方が発展途上国によって有利になる可能性があると言及された。また、第1の柱が導入された場合に締約国はデジタルサービスなどの現在導入されているユニラテラルな措置を廃止し、今後の類似の措置を導入することができないことが多国間条約に取り込まれることが予定されているが、類似の措置といった概念の定義は不明確であり、対象の範囲も分からない状態で廃止または今後の導入が認められないということには懸念が残り、コミットメントを行うのであれば、法的な文書としてではなく、政治的なコミットメントにすべきということが発展途上国の一般的な見解であろうとの発言があった。また、第1の柱における利益Aの金額から既に既存の課税の枠組みの中で市場国において課税されている利益を減算する仕組みであるMDSHの調整について、子会社から親会社に配当等を行う際に徴収される源泉所得税を考慮すべきとの意見が多国籍企業などから上がっていることに対して、市場国に配分する利益を減少させるものであり認められないとして、強い懸念が示された。

また、税の賦課徴収に関して、比較的簡易な方法である源泉徴収の発展途上国にとっての重要性が強調されたほか、市場国での販売活動に関する移転価格ルールの定式化についての利益Bによる簡易な移転価格税制など、グループアプローチに基づく制度よりもむしろ個別事業体アプローチに基づく税制の方が好ましいといった見解も示された。

7 定式所得配分

パネリストから、個別事業体の所得配分に伴う問題点として、無形資産やリスクに関連して利益の移転が容易であることや移転価格の操作の余地、国家間の税の競争、デジタル

経済への対応が困難であることなどの問題点について言及された上で、OECD、G20、包括的枠組みにより提示された解決方法は定式配分方式そのものではなく、部分的にグループアプローチを採り入れた2本の柱による解決方法であるが、定式配分方式自体が克服すべき問題点も多いといった趣旨で説明が行われた。

定式所得配分とは端的に言うとも企業または企業グループが得た所得を一定の要素を用いた計算式に基づいて異なる国または地域の間で配分する方法のことを指しており、この定式所得配分のグローバルなレベルでの適用の検討にあっては、米国の州法人税の制度が参考になるとして紹介され、米国の州の法人税に関しては、ユニタリータックス、合算された所得を配分する際の定式配分の計算式、定式配分法が初めて導入されたマサチューセッツ州における給与、売上、資産の3つの要素の均等の配分方式、州法人税の所得配分方式に関する統一法（UDITPA）などが説明された。

また、このほか、グローバル定式配分法の長所と短所などについて述べられたほか、第1の柱における税の中立性に関する MDSH や二重課税の排除の問題を引き合いにして、定式配分方式に伴う難しさについて改めて言及がされた。また、このような新しいグローバルな定式配分と管理の実施を行っていくためには、より多国間での議論と調整が必要であるとする意見があるといったことが紹介され、実際に第1の柱について現在行われているような多国間の枠組みでの議論を通して、将来的にはより適切な定式配分が考えられるようになるだろうが、グローバルな定式配分が克服すべき問題点が劇的に改善されるということは難しいのではないかと述べられた。

8 結論

課題1のパネルにおいては、様々なパネリ

ストからの異なるテーマで報告が行われたが、個別事業体及びグループアプローチという観点からの結論としては、2本の柱に代表されるような新しいシステムの構築においては、第1・第2の柱とともに部分的にグループアプローチの要素を含んでいるが、完全な連結グループ税制を目指すのではなく、第1の柱は市場国の課税権を増やすものに過ぎず、更に第2の柱は最低税率を定めたものに過ぎず、税率の差異を利用したようなスキームの可能性は残り、結果として今後も租税回避防止のための国家によるルールを導入は必要であるとした上で、第2の柱というのは個別事業体の原則に強く基づく一連の税法にまた新たなルールが加わったに過ぎないといったような見解も示された。また個別事業体アプローチからグループアプローチの税制への移行というのは今後も発展する余地はあるものの、個別事業体アプローチがグループアプローチに完全に取って代わられるようなことはないことは明らかであり、パネリストからは結論として双方のアプローチは当分の間共存し続けるとの見解が示された。

議題2：ビッグデータと税

(Subject2: Big data and tax, Domestic and international taxation of data driven business)

General Reporter:

Gary Sprague (USA)

Chair:

Wolfgang Schön (Germany)

Panel members:

Veronika Daurer (Austria)

Xenia Legendre (France)

Lionel Nobre (USA)

Reimar Pinkernell (Germany)

Andreas Sattler (Germany)

Yan Xu (Australia)

1 イン트로ダクション

IFA で今回初めて「ビッグデータ」が主要議題となったが、司会によると、BEPS 第1の柱、第2の柱、デジタルサービスタックス (DST) などの過去のデジタル課税の議論とは、直接の関連はないとのことである。IFA は、課税上将来問題になりそうなテーマをピックアップして議論をする場であるが、ビッグデータの課税関係についてはまだ漠然としているため、本セッションではあくまで現時点での議論の内容を整理して提供する、というスタンスであった。パネリストは、IT や知的財産法分野が専門である法律家や学術関係者を中心に構成されていた。

生のビッグデータ上には、一般的に著作権や知的財産権は存在しないとされているが、それは、データは単なる情報と同等であると見なされているからである。各国から提出されたブランチレポートによると、ほとんどの国では、データのプライバシーを規制するものを除いて、データそのものに適用される法的枠組みは存在しない。その一方で企業は、ビッグデータを活用して、その解析サービスやデータアクセス権の販売などから価値を創造して収益を得ているため、ビッグデータの存在は、経済取引と税制などの法的枠組みとの間に、何らかの不均衡を生じさせている可能性がある、との見解が示された。

本セッションでは、グローバル経済におけるビッグデータを利用したビジネスモデルについて4つの想定される事例を示し、それぞれの取引の性質や課税関係について、各国からのブランチレポートを基に整理が行われた。その理由について、ビッグデータは、いわゆる GAFA のような新興のインターネット企業に限らず、従来型の企業ビジネスにとっても大きな影響を与えるので、多面的な事例の分析が必要となるからである、との説明があった。

2 ゼネラルレポートの説明

ゼネラルレポートの見解によると、ビッグデータの課税に関する最も重要なポイントは、これまでのデジタル課税の議論と同様に、クロスボーダー取引における居住地国と市場国 (market states) との課税権の配分である。従来の課税枠組みでは、クロスボーダーで支払われるデータやノウハウの使用料、つまりロイヤルティーは支払い国側で源泉徴収課税され、その一方で、ロイヤルティーに該当しないサービス役務に対する手数料であれば、所得を得た側の居住地国にて課税される。事業所得については、恒久的施設 (PE) の存在についても検討が必要となる。

最近では、市場国の課税権を強化しようという考えが主流となり、デジタルサービスタックス (DST) や、インドが提唱している重要な経済的存在 (Substantial Economic Presence) による PE など、源泉地国課税の対象を拡大することが議論されているため、ビッグデータ取引との関連性が注目されている、とのことである。

ビッグデータのクロスボーダー取引における性質を見極めることは、租税条約や国内法のどの条文を適用するのか、という観点から重要である。その性質は各国の法制にもよるが、①サービスの提供、②資産の販売、③資産のリース、④無形資産の利用権のライセンス供与と、大きく4つに分けられる。つまり、手数料などの事業利益に該当するのか、ロイヤルティーなのか、若しくはノウハウの提供なのか、又は何らかの産業的・商業的な権利の利用なのか、技術サービスの提供なのか、自動的デジタルサービスの提供なのか、それらのどれに該当するのか、その性質を分析することが重要である、と言及された。

パネリストの議論は、そもそもデータとは何か、というテーマから始まった。顧客は、何らかのデータを「資産」として販売先から入手しているのか。そうであれば、それは無

形資産か、はたまた利用権なのか、著作権として保護されるべきものなのか。そしてこれらの議論は、BEPS 行動計画 8 の勧告に基づいて改定された OECD 移転価格ガイドラインの、評価困難な無形資産 (hard-to-value intangibles) にも関係してくる。

無形資産が譲渡された場合、それは部内目的 (internal purposes) に利用されるのか、それとも市場開拓 (market exploitation) にも使われるのか。また、資産の譲渡がなければ役務サービスの提供なのか、などについての検討は、ソフトウェアへの課税に関する過去の議論が参考になる、との見解が示された。つまり、ソフトウェアの複製品の購入・リースをしたユーザーが、単にその機能を使用しているだけではロイヤルティーは発生せず、ソフトウェアの権利を活用してユーザーが収益を得る商業的利用になると、これはロイヤルティーとなって源泉課税の対象となる可能性があるからであり、ビッグデータの課税でもこの考え方を取り入れている、と示された。

さらに、当事者は取引をどのように記録し、顧客は何に対して対価を支払っているか、などの基本的事項を確認することは、税務上の取り扱いを実務的に判断するために非常に重要である、との説明があった。

租税条約上のネクサス (課税根拠の確認) について、つまりデータ取引は、非居住者のサービス提供者に所得税を課税するネクサスを生み出すかどうかの検討もなされた。パネリストからは、ビッグデータを収集するセンサーやその他データ収集の機器や、何らかの設備を持って事業を行う一定の場所 (fixed place) があるかどうか、などの事例が示された。具体的には、サポートサービスを提供するデータセンターなどの設備の存在は PE として認定される可能性があり、活動が準備的・補助的かについての判断や、サービス提供者はこのような設備を自由に扱えるのか (at the disposal) についても検討する必要がある、

とのことである。

また、一方的 (unilateral) 課税制度である DST、又は重要な経済的存在の PE 課税など、特別な制度 (Special regimes) の対象となるのかについても議論がなされた。

データベースなどの資産の所有者の検討も重要であり、これはデータベースの利用権とも関係してくる。さらに、データベースや分析ツールの製作にかかった費用、例えば、ソフトウェアやアルゴリズムの開発、メンテナンス、データ収集などの作業に係るコストについては、資産計上の検討が必要となる点も示された。

パネリストたちは、移転価格課税を最も困難な問題 (the most challenging issue) と述べていた。ビッグデータ取引においては、データを編集し構造化する上での価値創造 (value creation) とは何か、という論点があり、スイスのブランチレポートが報告した移転価格上のリスク分析の指標である DEMPE が紹介された。これは OECD の BEPS プロジェクトでも採用されているが、価値の創造について、その機能を開発 (Development)、改良 (Enhancement)、維持 (Maintenance)、保護 (Protection)、そして活用 (Exploitation) の 5 つのフェーズに分ける考え方、とのことである。例えば、ビッグデータに関する戦略 (strategy) の決定や IT のインフラ整備は開発フェーズで、テストランつまり試運転は改良フェーズとなる。さらにデータの保存に関するアップデートは維持フェーズ、セキュリティ対策は保護フェーズ、データを収益化するためのライセンス化などについては活用フェーズとなる。ビッグデータを扱う企業における重要な資産とリスクや、移転価格上の関連者間取引の把握、移転価格課税における検証対象企業 (tested party) や適切な移転価格算定手法 (TPM) の選定なども、詳細な検討が必要となる、との見解が示された。

データは新たに発見された原油に例えられ

ることがよくあるが、パネリストによると、実はこれはあまり良い例えではない、とのことである。なぜなら、原油は1バレル(約160リットル)あれば確実に価値があるが、ビッグデータの場合はそうとは限らないからである。また、データの個々の数値自体にもほとんど価値がない、との意見であった。その理由として、データを集積して構造化するソフトウェアが開発され、そしてそこから何らかの成果や知見などを生み出すためにデータを使うアルゴリズムなどのプログラミングが組み合わされた結果、はじめてデータに価値が創造されることになる、との見解であった。

バーター取引についても検討がなされた。例えば、ウェブサイトを通じて事業者から無償で入手できるデータや、ウェブのパナー広告などを金銭の收受をせず相互に表示し合う場合などが具体例として示された。このような取引に対しては、対価性を認識してVATなどの課税をすることができるのか、という議論である。ここで重要な点として、データの供給とその対価性に直接のつながり(direct link)があるのか、対価性があつたとして、それを金銭価値で表せるのか、また所得税の課税対象と認識できるのは一体どのような場合なのか、などについて言及された。

3 ビッグデータを構成するデータの定義

IT・知財の専門家であるパネリストから説明がなされた。まず基本的な考え方として、電子的情報(information)は3つのレベル、つまり①構造(structure)、②構文(syntax)、③意味(semantics)、に分けられる。ここで①structureは単なる生データの集まりであり、知財法上はそれほど重要ではないが、その次のレベルの②syntaxは、ソースコードやオブジェクトコードなどで構文化され、機械が読むことができる(machine readable)データに置き換えられたもので、ソフトウェアやデータベースが該当してくる。パソコンを

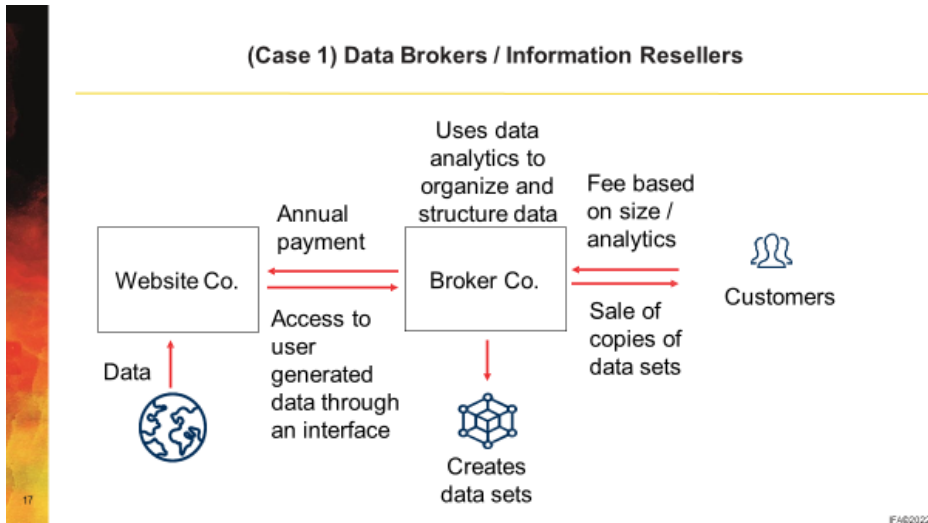
操作していると突然「syntax error」と表示されることがあるが、これはプログラム言語の「構文」的に不正な処理がなされた、という意味である。そして最後の③semanticsレベルでは、データの情報に意味が与えられ、知見(knowledge)となり、商業秘密やプライバシーとして保護されるべきレベルの情報となる。これがいわゆるsemantic data、つまり機械が読める知見となって、データに価値が創造される、と述べられた。

生データ(raw data)の価値創造の過程についても言及された。まず生データは、各種センサーやトラッキングツールなどから大量に収集されている。インターネットでウェブサイトを開覧しているときに「Cookieについて承認しますか」というメッセージが表示されることがよくあるが、このCookieがユーザー行動の生データを収集している典型例とのことである。こうして集まった生のビッグデータを、②syntax、つまり構文化して機械が読めるようにして、AIやディープラーニングなどのアルゴリズムが、もはや人間が手作業で行うことができない膨大なデータ処理を行い、③semanticsの知見レベルにまで昇華して価値が創造される、との説明がなされた。

4 ビッグデータの4つの事例

イ データブローカー

図1



セッション後半では、ビッグデータを活用した4つの取引事例を中心に議論がなされた。

図1は「データブローカー」、つまり情報の転売業者に関する事例である。この取引では、ウェブサイトから収集したビッグデータを分析・整理し、生データのセットとして顧客に提供して報酬を得ている。そしてこれらはクロスボーダー取引と仮定するので、国際課税の問題が生じる。

図1左の Website Co.は、いわゆるプラットフォームフォーマーで、非常に魅力的なウェブサイトを運営して世界中の人々がアクセスしている。真ん中の Broker Co.は、Website Co.と契約して年間利用料 (Annual payment) を支払い、顧客行動等に関する生ビッグデータを収集し、これを解析し構造化して作成したデータセットを、右側の海外の顧客が購入してダウンロードする。このとき支払われる金額は、ダウンロードするデータ量によって決められる。

まず、各当事者の租税条約上の課税関係について、パネリストの分析がなされた。Broker Co.から Website Co.へ支払われる年

間利用料は、ユーザーの行動に関する生データ提供に対するサービス対価としての手数料なので、OECD モデル条約7条1項の事業利益に該当し、Website Co.の管轄する国に課税権がある、との見解が示された。次に真ん中の Broker Co.については、顧客用のデータ分析業務と、データセットの利用権の譲渡の、2種類の取引を行っていると考えられる。まず、顧客用のデータ分析業務はサービスの提供なので、その所得は同様に OECD モデル条約7条1項の事業利益となる。その一方で、データセットの利用権の譲渡は、ノウハウや著作権が生じる可能性があるため、OECD モデル条約12条2項の使用料となるのではないかと、との見解が示された。つまり、債務者主義を採用している租税条約の場合は、支払者の居住地で源泉徴収課税の対象となる、という考え方である。⁽¹⁾

これについてパネリストの議論では、単なるデータセットの提供を、顧客行動の情報に関するノウハウの利用権として使用料課税できるという考え方に対して、やや否定的であり少数意見とみなされた。この取引について

は、著作権があるソフトウェアの「複製品」の販売と同様に考えて、事業利益とするのが多数派意見である、とのことであった。

次に、所得に課税する根拠、つまりネクサスの検討がなされた。これらのデータ取引に関する所得の源泉地は、Website Co. や Broker Co. などが得た所得が役務対価の手数料つまり事業利益であれば、原則としてそれらの居住地国以外には課税権はない、との結論であった。

一部のブランチレポートから、Broker Co. は何らかのインターフェースを使って Website Co. から情報収集しているのは、OECD モデル条約第 5 条 1 項の PE が Website Co. の国に存在することになるのではないか、という意見があったことが紹介された。しかし PE の認定には、何らかの物理的施設を Broker Co. がコントロールしている必要があり、インターフェースによるアクセスだけでは Broker Co. の PE とは認められない、との見解が示された。

インドの新しいコンセプトである「重要な経済的存在 (Significant Economic Presence : SEP) による PE 認定」についても紹介された。これは伝統的なネクサス、つまり課税根拠を必要としておらず、まさに、デジタルサービス税の概念をインドの所得税制に取り込もうとするものであるが、現時点ではまだ施行されていないとのことである。パネリストによると、これは所得税制の枠組みにおけるパラダイムシフトになる可能性がある、との言及があった。

次に、会計上の経費処理と資産計上についての検討がなされた。パネリストによると、Broker Co. がデータセットを自ら作成するコストについては、多くの国の税制では資産計上する必要がなく即時損金算入が可能とのことである。しかし、これを顧客側から考えると、このデータベースに 1 年以上の耐用年数があれば、原則的には資産計上して減価償却

をする検討が必要となるのではないかと、この意見があった。しかし実務的には、データベースの価値はすぐに古くなってしまうので、多くの場合は即時費用処理できると考えられるのではないかと、この結論であった。

次に、間接税である VAT や GST 課税の検討がなされた。Website Co. と Broker Co. の間のクロスボーダー取引について、VAT は仕向地主義であるため、サービス輸出側つまり Website Co. の売上は輸出免税となる。つまり、輸入側である Broker Co. の国で VAT が課されることになる、との説明であった。

国によっては、商品の販売かサービスの提供かによって VAT の税率が異なるので、その検討も必要ではないかと、この意見があった。多くのブランチレポートでは、この事例の取引はサービスの提供と認識しており、商品の販売には該当しない、としている。しかし、例えばデータセットを USB や DVD 等に格納して販売をした場合は、商品の販売になる可能性がある、との見解も示された。

デジタルサービス税 (DST) についても議論がなされた。DST は 2018 年に欧州委員会 (European Commission) にて提唱され、いくつかの国で法制化されているが、本事例のようなビッグデータ取引にも DST 課税がなされる可能性がある、との説明があった。

パネリストによると、課税対象となる取引は限られており、典型的なのはターゲティング広告である。ウェブサイト閲覧中に、なぜか自分が過去に検索したものや関心がある広告ばかり表示されるのは周知のとおりである。オンライン仲介サービス、つまりソーシャルメディアやオンラインマーケットプレイスなど、そしてオンラインデータ送信、つまりクラウドサービスなども、DST 対象取引に該当する、との説明がなされた。

ここで図 1 の事例では、Website Co. のデータのアクセス権の Broker Co. への販売と、Broker Co. による構造化したデータセットの

顧客への販売の、2つの取引があるが、これらが DST の課税対象に該当するかどうかについて議論がなされた。パネリストの意見は「課税対象のように見える」であったが、その場合は、結果的にどの国が課税することが

できるのか、との疑問も呈していた。また、既に法制化されている DST については、BEPS 第 1 の柱の成立後の影響について、各国がどのように対応するのか注目すべきである、との見解が示された。

ロ データフィード

図 2

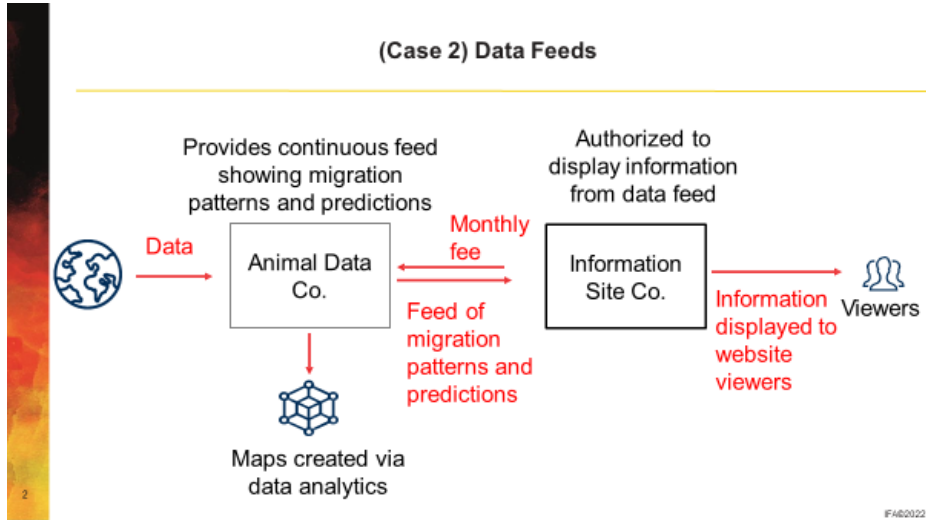


図 2 は「データフィード」取引の事例である。これは、ウェブサイトから収集したビッグデータを顧客の要望に応じて加工し構造化・最適化して、情報サイト会社がウェブで提供する取引である。図 1 の事例と似ているが、異なるのは生データの提供ではなく、生データが新たに価値を生み出した知見 (knowledge) となり、さらに知的財産や無形資産となって、著作権や営業秘密にも該当する可能性があるのがポイントである。

図 2 の左側の Animal Data Co. は世界における動物の移住に関するデータを販売する会社である。データ作成のためには、動物の餌の状況、天敵の存在する範囲、さらには天候や気候の影響など、大量のビッグデータ情報を収集する必要があり、これをデータマイニング作業という。そして、これらのビッグデータを統計学やパターン分析の手法を使って、

動物の群れの時間ごとの動きを予測したマッピングを作成する。

パネリストからは、先ほどの図 1 と比べて、データを収集する Animal Data Co. レベルで既にビッグデータの解析が行われ、新たな学術的価値や知見が創造されている、という点が大きき違いである、との説明がなされた。

この予測マッピングのデータベースは、情報提供サイトである Information Site Co. に販売され、Animal Data Co. に毎月のデータフィー (利用料) が支払われるが、このような取引をデータフィードと呼ぶ。Information Site Co. は多くの魅力的なウェブ・コンテンツを提供しており、そこに多くの視聴者 (Viewers) が必要な情報を探しに来るので、広告収入が得られる、と考えられる。

これらの前提条件を踏まえて、図 1 と同じような課税の分析・検討が行われた。(重複す

る部分が多いので、図1と異なる点を中心に本稿には記載する。)

まず、OECDモデル条約を基に取引の性質や課税関係の分析がなされた。

Animal Data Co.はデータマイニング作業、つまり大量のビッグデータに対して統計やパターン分析を行って、学術的価値のある知見を加えた予測マップを作成して、Information Site Co.にデータフィードを行っている。このデータには当然著作権があり、また商業秘密が含まれる場合もある。この予測マップの利用権取引については、OECDモデル条約13条のキャピタルゲイン（譲渡所得）に該当するのか検討したブランチェレポートがあったことが紹介された。しかし、Animal Data Co.が自ら価値を創造したデータベースは、それに多くのユーザーがアクセスして利用料を稼げる「飯のタネ」なので、所有権を完全に譲渡することはあり得ないのでないか、との意見がパネリストから示された。従って、Information Site Co.はデータベースにアクセス権があるだけの非独占的な利用権といえるので、モデル条約13条の譲渡所得には該当しない、との結論であった。

また、リース料取引を検討したブランチェレポートも紹介されたが、パネリストによると、本件のようなデータ取引は、リースというよりは著作権の使用料に該当する、との見解が示された。つまりロイヤルティー課税となり、支払側であるInformation Site Co.の居住地で源泉徴収の対象となる可能性がある。ただし、この取引をサービスの提供と考えた場合は、OECDモデル条約7条の事業利益となりAnimal Data Co.の居住地で課税される、との意見も示された。

国連モデル租税条約の適用についての議論もなされた。具体的には、12A条に規定されている技術サービスや、12B条に規定された新しい概念である自動的デジタルサービス（Automated Digital Service：ADS）につい

て検討がなされた。これはサービスプロバイダーの人手をほとんど必要としない（minimal human involvement）電子的ネットワーク取引の対価とされている。データフィード取引がこれに該当すれば、Information Site Co.の国で源泉徴収の対象となる可能性がある、との見解が示された。

バーター取引のVAT課税についても検討がなされた。例えば、本事例のAnimal Data Co.が営利を追求しないNGO団体であったと仮定する。Animal Data Co.はNGOのため、無償でデータを提供し、Information Site Co.はその代わりとして、自身のウェブサイト上でAnimal Data Co.のデータベースへのアクセスリンクに関する情報提供を行う。つまり無償でAnimal Data Co.の活動を広告宣伝する役務を提供するわけである。さらに、視聴者（viewer）がAnimal Data Co.のデータに関心を持ってアクセスしているという統計情報についてもInformation Site Co.からAnimal Data Co.へ無償で提供される。このような情報の役務提供は、NGOのAnimal Data Co.がスポンサーを募集するのに非常に役立つはずである。

このような役務提供取引は、お互いに金銭的な対価の収受は発生しないが、パネリストによると、バーター取引の検討が必要ではないか、とのことである。つまり、適切な対価の額を計算してVATが課税される可能性についても、検討する必要があるとの意見が示された。しかしその一方で、データの対価には市場価格があるわけではなく、またデータのライフサイクルは非常に短いので、すぐに価値がなくなってしまうのではないか、との議論もなされた。従って通常の資産評価とは異なり、データの価値を正しく評価・計算して課税することは非常に困難を伴う、との見解が示された。

本事例のDST課税についても検討がなされたが、DSTは通常、不特定多数のユーザー

をターゲットとしている取引であることがポイントとなる。その意味で Animal Data Co. から Information Site Co. へのデータ送信は

DST の対象外と考えられる、との結論であった。

ハ パフォーマンスデータ分析

図 3

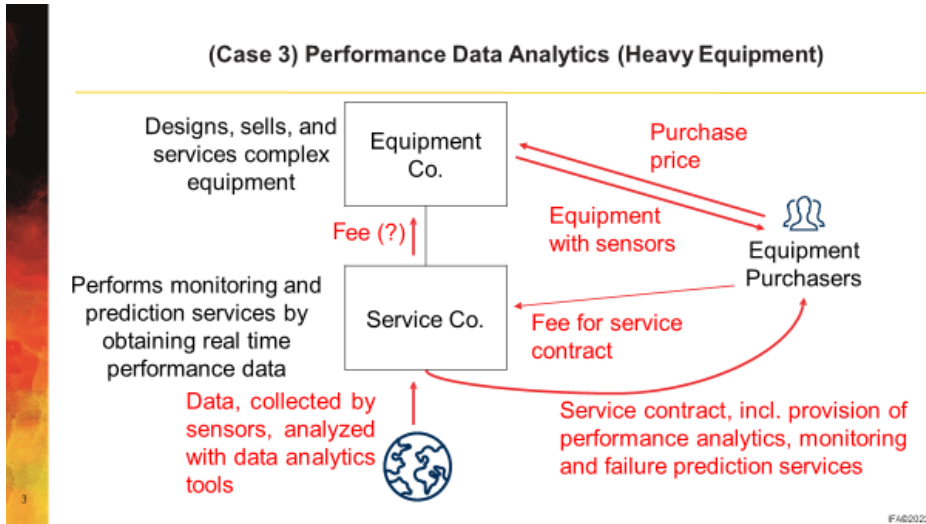


図 3 は、「パフォーマンスデータ分析」の事例である。

図 1、図 2 の事例と大きく異なる点は、ウェブサイトではなく、センサー等の装置からビッグデータを収集していることである。

図 3 の取引では、まず、右側のユーザーが Equipment Co. から重機 (Heavy Equipment) を購入する。そして、その重機にはセンサー装置が取り付けられていて、そこからリアルタイムのパフォーマンスデータが得られるようになっており、このパフォーマンスデータがビッグデータとなる。これを分析するのがデータ専門会社の Service Co. となり、ユーザーと保守サービス契約を結び、重機のパフォーマンスをモニターしてメンテナンスに関する情報を提供している。何らかの問題が見つかれば Equipment Co. を通じて、ユーザーに対して「〇〇部品の交換が必要です」などの連絡が入るといった仕組みである。

まず取引の性質や課税関係について、

OECD モデル条約を基に分析がなされた。パネリストによると、ユーザーから Service Co. への保守契約による支払い取引には、無形資産の権利等の概念はありえないので、役務提供つまりサービスの対価となり、OECD モデル条約 7 条 1 項の事業利益といえる。つまり、Service Co. の居住地国の課税と結論づけた。Service Co. は自身の分析ツールによって、無料で収集した顧客のパフォーマンスに関するビッグデータを分析して、パフォーマンス・モニターや修理予測のサービス提供を行っており、ほとんどのブランチェポートでは、この取引は OECD モデル条約の 7 条 1 項の事業利益になるとしていることが紹介された。なお、図 2 のデータフィード取引では、国連条約 12B 条の自動的デジタルサービス (ADS) の適用について検討がなされたが、パネリストによると、図 3 の事例のようなビジネスは対象外とのことである。(2)

次に、ネクサス、つまり課税根拠について

検討がなされた。一つの論点として、重機に取り付けられたセンサーがビッグデータを収集しているが、そのセンサーが Service Co. の PE を構成して重機が存在する国で課税できるのではないか、との意見については、ほとんどのブランチレポートが「PE には該当しない」と結論していることが紹介された。その理由として、Service Co. にはセンサーの所有権がなく管理もしていないので、自由に取り外したり機能をオフにしたりすることができず、機器は単にデータを送っているだけなので、準備及び補助的な活動といえるからである。

ただし、Service Co. の物理的なサーバーやデータセンターがどこかの国に設置されている場合は、その国の法制に従って PE の検討が必要になるとの見解も示された。サーバーやデータセンターの機能が非常に重要と考えられれば、設置国にて PE と認定される可能性がある。しかしその場合でも、何をもって事業利益とするのが難しく、国内源泉所得

の計算は困難となる可能性が高い、との見解が示された。ここで注意すべき点として、このようなサーバーやデータセンターに人員の配置は関係ないことが言及された。つまり、人的資源が存在しない PE の概念があり得る、との説明がなされた。

一部の国のブランチレポートでは、本取引には国連モデル条約 12A 条の技術サービス条項が適用され、ロイヤルティーとして源泉徴収課税できる可能性を示していたことが紹介された。しかしパネリストからは、ロイヤルティーの支払者は重機を保有する各ユーザーであり、それぞれの支払いに源泉徴収課税をするのは、実務的に無理がある、との考えが示された。

DST についても検討がなされたが、パネリストは対象外と結論づけた。図3の取引のデータは、機具に取り付けられたセンサーから自動的に収集されるものであり、データを利用する多数のユーザーという概念からは離れているからである。

ニ コンサルティングデータ分析

図4

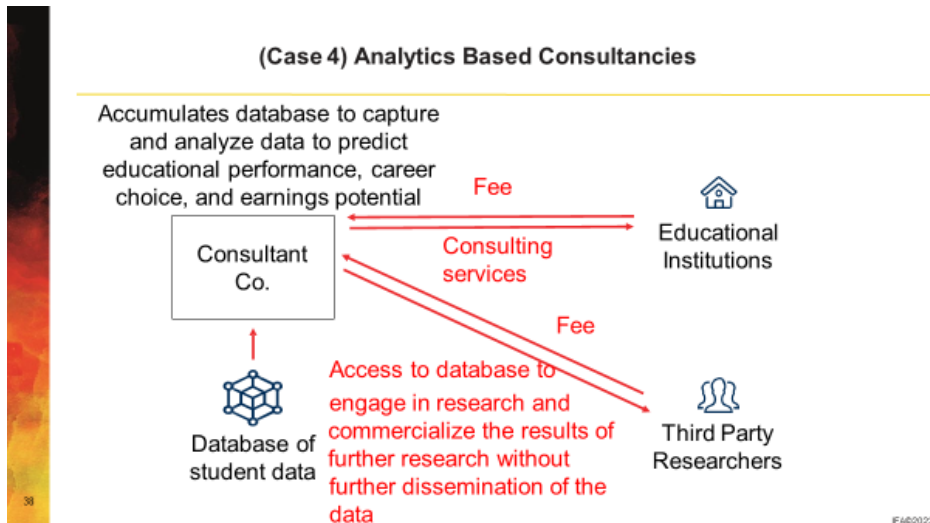


図4は、最後の事例である「コンサルティングデータ分析」である。

左側の Consultant Co.は、教育コンサルタント会社である。データベースから学生の個人データを収集して蓄積しており、このビッグデータを分析して、学生に関する成績、進路選択、将来の収入などを予測して構造化した新たなデータベースを作成し、この情報を基に、右上の教育機関から対価を得てコンサルティングサービスを提供する。また、データベースへのアクセス権を右下の研究者等の顧客に提供して対価を受け取る。

集めるデータは、学生の社会経済活動などに関する情報で、家庭環境や親の経済力、育った地域、卒業までの学歴や生徒としての活動内容などである。これらは個人情報に該当するので、どこまで詳細な情報が入手可能なかは、ケースバイケースである。

つまり、ビッグデータが個人情報であり、商業目的ではなく主に研究目的の利用というのがこれまでの3つの事例と異なる重要なポイントである、との説明がなされた。個人情報は保護されるべきものなので、コピーして拡散させることはできないし、それ自体に無形資産としての価値は存在しない。

パネリストはまず、この取引や支払いの性質を、OECDモデル条約を基に検討を行った。教育機関へのコンサルタントサービスは、データを基に単にアドバイスをしているだけで、ノウハウの利用権等の提供はないといえる。したがって、これはアドバイスの役務に対する受取手数料であり、OECDモデル条約7条の事業利益に該当して Consultant Co.の居住国での課税となる、との見解が示された。ただし、国連モデル条約を採用している国など、技術サービスの提供を源泉地課税（source-based taxation）としている場合は、教育機関の居住国が源泉課税する可能性がある、との意見もあった。

図の右下の、研究者のデータベースへのア

クセス権についても、同じく受取手数料の事業利益と考えられるが、パネリストからは2つの論点を示された。一つ目は、データベースへのアクセス権のライセンスが与えられることから、OECDモデル条約12条1項のロイヤルティー条項を根拠として、使用料として源泉徴収課税ができるのではないかと、との考えを示しているブランチレポートが紹介された。しかし、データベースを利用するエンドユーザーの研究者は、データを商業目的で使用するわけではないので、パネリストの考えではロイヤルティー条項は適用されないと結論づけた。これが、前の図2の事例と大きく異なる点である。

2つ目の論点として、データのアクセス権はノウハウの移転を伴うから、譲渡所得に該当するのではないかと、というブランチレポートも紹介された。しかし、研究者が得るデータは単に情報をまとめた結果に過ぎず、ノウハウ移転の概念には該当しない、との考えがパネリストより示された。

VATについても検討がなされたが、本事例はクロスボーダー取引におけるデジタルサービスの B2B と B2C の徴収方法の問題、との説明がなされた。つまり、B2B はリバースチャージ、B2C は外国事業者の登録で対応する、という意味である。パネリストの分析では、EU では大学は通常 VAT 事業者として登録されるので、Consultant Co.と教育機関側の取引が B2B の課税取引となり、教育機関側の input VAT つまり支払った VAT は控除・還付の対象 (recovery) となる。なお国によっては、教育機関は免税となり VAT 事業者とは認められず、その場合は控除や還付の対象外となることが言及された。図4の事例における研究者との取引は B2C となり、研究者は通常は VAT 事業者とはならないので、支払われた VAT は控除対象とはならない、との見解が示された。

DST についても検討がなされた。パネリス

トによると、教育機関へのコンサルタントサービスは、取引の内容によってはデータ送信の収益に DST が課される可能性がある、との説明がなされた。しかしその一方で、研究者との取引の場合は、既存のデータベースへのアクセス権を単に提供しているだけでデータ送信とはいえないので、DST の対象外である、との見解が示された。

5 まとめ

本セッションにおける議論内容をまとめると、以下のとおりである。

図1のデータブローカー(情報転売業)は、ウェブサイトから収集したビッグデータを分析・整理し、生データのセットとして海外の顧客に提供して収益を得ている。生のビッグデータをまとめたデータセットの販売や、データ分析業務については、サービスの提供となり、事業所得で居住地国課税となる。その一方でデータセット利用権の譲渡は、ノウハウ使用料として支払い国で源泉課税される可能性があるが、多数派意見は、ソフトウェア複製品の販売と同様とみなして、事業所得となり居住地国課税としている。

図2のデータフィードは、ウェブサイトから収集したビッグデータを顧客の要望に応じて構造化・最適化し、付加価値があるデータベースとして提供し収益を得ている。図1のデータブローカーとは異なり、生データの提供ではなくビッグデータを加工・編集して価値を創造し、知財や無形資産となるので著作権が生じる。従って譲渡は行わずにライセンス料、つまりロイヤルティー取引となり、支払国で源泉課税される。ただし単なるサービスの提供と判断されれば、事業所得で居住地国課税となる。

図3のパフォーマンスデータ分析は、消費者が購入した機器に設置されたセンサーから得られるリアルタイムのパフォーマンスデータを分析し、パフォーマンスのモニター情報

や機器の保守情報を顧客に提供して収益を得ている。図2とは異なりビッグデータは単なる各顧客のパフォーマンス・モニターのため、それ自体に価値はないので著作権は生じず使用料とはならない。また、データベースそのものを譲渡するわけではないので譲渡所得にも該当せず、受取手数料収入の事業所得として居住地国課税となる。

図4のコンサルティングデータ分析は、コンサルタント会社が収集し蓄積した事例を整理してデータベース化し、アクセス権を研究者等の顧客に提供して収益を得る取引である。図1から3の事例とは異なり、ビッグデータは個人情報のため譲渡することはできず、商業目的のノウハウ提供もないので使用料にも該当しない。したがって受取手数料収入として事業所得の居住地国課税となる。

セミナーA: 税制のつながり-外国税の取扱いと国内税制の関係

(Seminar A: The linking of tax systems- dependence of domestic taxation on foreign tax treatment)

Chair:

Madeleine Simonek (Switzerland)

Panel members:

Daniel Fehling (Germany)

Elizabeth Gil Garcia (Spain)

John Peterson (OECD)

Kimberly Blanchard (USA)

Mark Brabazon (Australia)

1 概要

国際課税の分野では、国内と海外の税制が異なることから、二重課税が発生する可能性があるとともに、二重非課税(税の真空地帯)を利用した国際的租税回避も生じる余地がある。これらの問題から、国内と海外の税制の関連性(linking)について議論がなされた。

二重課税には2つの種類があり、同一の納税者に対して複数回課税がなされることを法的二重課税 (juridical double taxation)、同一の所得に対して複数回課税がなされることを経済的 二重課税 (economic double taxation) という。二重課税を防止するためには、単一国 (unilateral) か二国間 (bilateral) による対応手段がある。単一国の手段には外国税額控除方式と国外所得免除方式がある。また、二国間による対応手段の代表例が、租税条約である。

二重非課税への対応が BEPS 議論の始まりであるが、これは国家の主権 (sovereignty) と対立することになる。つまり、政策的に課税を免除している国の主権を制限してよいのか、という問題である。二重非課税とはいっても、納税者によって意図的に回避されたものとは限らないからである。

代表的なのはハイブリッド・ミスマッチである。国の制度の違いによっては、配当は支払国にて損金計上されながら受取国では益金不算入となる場合があり、結果的に二重非課税が生じてしまう。この問題は、BEPS 行動計画 2 Report (2015 年)、EU 租税回避防止指令 ATAD 1 (2016 年)、ATAD 2 (2017 年)、OECD Branch Mismatch Report (2017 年) にて検討されてきた。

2 当局の対応

多国籍企業が低課税国に子会社等を設置して、グローバルに租税回避を行う問題へ対応するため、CFC 税制が発展してきた。さらに、BEPS の第 2 の柱では、国内法で措置する Globe (Global Anti-Base Erosion Rule : グローバルミニマム課税ルール) と、租税条約の改定で導入する STTR (Subject to Tax Rule : 租税条約の特典否認ルール) が議論されている。Globe には、軽課税国の子会社等の所得を親会社の所得に合算課税する IIR (Income Inclusion Rule : 所得合算ルール)

と、IIR が機能しない場合に子会社側で課税する UTPR (Undertaxed Payment Rule : 軽課税支払ルール) がある。また、米国独自のアプローチとして、GILTI (Global Intangible Low-taxed Income : 米国外軽課税無形資産所得合算課税制度) や BEAT (Base Erosion and Anti-abuse Tax : 税源浸食濫用防止税) などがある。

本セッションではさらに、国際的税務争訟における挙証責任について議論がなされた。原則として、増額課税の場合は税務当局側、減額の場合は納税者側に挙証責任があるとの考えが示された。

税務当局が適正に課税するためには正しい事実認定をする必要があるが、クロスボーダー取引においては、当局側にとってその認定は非常に困難を伴うため、納税者側に一層の協力義務が求められる。それでも必要な情報が得られない場合は、租税条約に基づく情報交換制度を積極的に活用すべきである、との見解が示された。

セミナーB : 税務責任者のセミナー、タックスプランニングに関する法人役員の責務 対租税道義とコンプライアンス
[Tax Directors Seminar – Corporate officers’ duties to tax planning vs. tax morality and compliance]

Chair :

Prof. Dr. Wilhelm Haarmann (Germany)

Panel Members :

Alan McLean (UK)

Prof. Dr. Christine Osterloh-Konrad (Germany)

Grace Perez Navarro (OECD)

Gustavo Cavalieri (Argentina)

Secretary :

Ezgi Arık (Netherlands)

1 導入

議長から、本セミナーは、「税務責任者のセミナー、タックスプランニングに関する法人役員の責務 対 租税道義とコンプライアンス」について、法の支配、民主主義、ESG（環境・社会・企業統治）や企業レベルでの法の世界等の点から議論が行われることが述べられた。

2 税法と租税道義

税法と租税道義に関して大学教授のパネリストから以下の見解が示された。近年、租税の分野において、税に関する責任ある行動のための道徳的な規定が増えており、ESG 経営における税務情報の開示の問題など、租税道義に関する議論や取組みが行われている。タックスプランニングについての義務的開示や欧州連合における国別報告書 (CbCR) の開示の義務化もそのような大きな流れの中の一つである。そもそも、道徳が一般に評価規範であるのに対し、法律は議会により制定され、法的拘束力を有し国家による強制力を有するものであり、単に不道徳であるのみで罰せられることは許されない。道徳が本質的に主観的なものである一方、法律は社会の基本的ルールを客観的に示すものであり、民主主義国家では議会により法律が制定されることで規範が客観的なものとなる。道徳や法に関する議論が可能になることで、多様な背景や信念を持つ人々が不利益を恐れずに意見を表明し話し合うことが可能になるが、これは法律の機能として不可欠なプロセスである。国民の批判や憤りがあつた場合、民主主義国家では法律制定の手続きを経て、国家は特定の行為を非難できるようになるが、非難が議会の審議を経ずに行われる場合、タックスプランニングについて言えば、企業の税務情報開示義務の法律を国が作り、国民の道徳的非難を利用して企業に特定のタックスプランニングの遂行を断念させることは、税法の改正に必要

な民主的手続きを自ら回避するものである。国家が直接的に租税回避行為を規制し、場合によっては法執行機関の訴追の対象とするのではなく、積極的なタックスプランニングに対抗するために、当局が世論や妬みを利用し、国民の道徳的非難を利用して間接的に規制することは許されず、このような手段は道徳と法の境界線を曖昧にし、近代自由主義の観点からは危険で重大な結果に繋がる。また、他のパネリストからは、道徳と合法性の区別は、一般的租税回避否認規定 (GAAR) における一般的な構成と共通するものがあり、各国の一般的租税回避否認規定の中に合理性や適切性といった概念が採り入れられているが、これらの概念は価値判断であり、潜在的には道徳的な判断にもなりうるとして、一般的租税回避否認規定における道徳と合法性の区別に関する疑問が呈された。

3 OECD の見解

OECD のパネリストの見解の概要は以下の通り。多国籍企業に対しては、取締役会、投資家、顧客等の様々な者が、その意思決定に対して影響力を有しており、多国籍企業の自発的納税意欲というものは、複雑な問題である。多国籍企業の自発的納税意欲について考える際に問題となるのは、法律を適用する際に選択肢が複数ある場合、どのように法律を順守するかということである。2011 年版 OECD 多国籍企業ガイドライン^③は税務を含めた様々な分野に関する多国籍企業の適切な責任ある企業行動について定め、企業に行動を促すことを目的としている。その中では、多国籍企業が事業を行う国の税法や規制の「文言と精神の両方」を遵守すべきであるとされており、法の精神の遵守については、「立法府の意図に従うこと」を意味すると定めており、企業が税務コンプライアンスなどを重要な要素として扱うべきことや、企業の取締役会が税法や風評リスクを理解するための戦

略を持つことを求めるものである。当該ガイドラインの解説では、法律の精神の見極めのための立法経緯の確認の重要性が強調されている。法律が基本であるが、国際課税においては規定が不明確で様々な解釈や選択肢が存在する場合があります、税務における責任ある企業活動、BEPS 行動計画などの各種のガイドライン、第2の柱のグローバルミニマムタックス、自発的なコンプライアンスの奨励、2022年に公表された税務当局と大企業との信頼関係の構築に関する OECD の報告書「Tax Morale II」も考慮すべきである。

その上で、同パネリストからは、「Tax Morale II」の作成にあたって OECD は各国でヒアリングや調査を行ったが、その結果、税務当局が企業により提出された情報を信頼しておらず、一方で多国籍企業は税務当局が法に従って適切な方法で情報を使用することを信用していないといった状況が認められた。この傾向には地域的な差異が認められ、アフリカや中南米とは異なり、アジアの OECD 加盟国では、多国籍企業の事業活動が税務当局から肯定的に捉えられる傾向があると述べられた。

以上の OECD のパネリストの見解に対して、パネリストの中からは、「法解釈においては法の精神とは何かという議論が生じるのは言うまでもないが、納税者が法律の文言を遵守しているが、他方で法の精神を遵守していないとされる場合に、どうすべきか疑問であり、法律の文言に拠れば納税は不要だが、一方で法の精神によれば納税すべきとされる場合に、企業が納税することで税務担当者の会社に対する背任罪を構成するリスク、つまり、法の精神に配慮することが法律違反になり得る。」という意見も述べられた。また、「タックスプランニングにより法の精神に反する税務メリットが生じる可能性がある場合に、そのタックスプランニングを行ってはならない。」との考え方には問題があるとし、法律の

精神については様々な議論があり、容易に確認できず、裁判所の中でも様々な意見が存在し、税務当局や立法者であっても税制の背後にある精神の見極めは容易ではないといった意見もパネリストから述べられた。

4 法人課税におけるタックスプランニングの必要性

次に、税務専門家のパネリストから、以下の様な見解が示された。租税道義とタックスプランニングは矛盾するものではなく、事業に関わる者はタックスプランニングを行う職責を負い、タックスプランニングは過度な解釈や誤解等により租税道義の観点から非難されることがあるが、同時に事業に携わる者には経営責任があり、税の負担を検討することは義務であり、タックスプランニングそれ自体を行わないことは全く解決策にはならない。利害関係者によって道義に対する考え方は異なり、一定の共通の理解を得るといった試みは意味があるだろうが、社会や政治は常に変化し続けるものであり、税法の精神というものが仮にあったとしても、常に陳腐化していく。本件を考える上での重要なことは、「法律の定めに基づくことなくして租税を課されない。」という原則であることに議論の余地はなく、このことが税の安定性のために唯一必要とされ、道義といったものはその後に議論されるものであり、そうでなければ法律が存在する意味はない。

5 大企業の見方

次に、多国籍企業の税務責任者のパネリストから以下の見解が示された。企業の税務責任者は業務の中で常に決断及び選択の状況に直面するが、法律による明確な答えが得られない場合は多く、その際には税務責任者自ら判断することになり、したがって、価値判断や質的判断が必要とされ、自ずから道義の領域に入ることになるため、税務責任者は道義

の問題から逃れることはできない。一方で、税法は行動の全ての根幹であり、適法性の概念を通して税務責任者は物事を見るべきである。税務責任者には、事業環境や経営と税法との相互の関係から不確実性や複数の選択肢が生じることを認識した上での決定やその際の道義的判断の感覚が問われるが、その際に重要なことは責任ある税務戦略を有しているか否かであり、責任ある税務戦略を有していることにより、複数の選択肢を慎重に検討して事業の長期的持続可能性と社会への影響という視点を持ちながら事業を行うことができ、利害関係者に対して選択や決定の透明性を確保することができる。税務戦略は企業ごとに大きく異なり、長年の経験、歴史、事業の性質、政府・従業員・顧客との関係などの要因に左右され、取締役会の姿勢にも大きく影響を受ける。また、責任あるタックスプランニングについては、①法律、②株主の期待、③他の利害関係者との信頼関係構築の3点を考慮する必要がある。また、株主の期待に関しては、いわゆる ESG（環境、社会、ガバナンス）投資家と呼ばれる一部の投資家以外の一般の投資家も ESG の観点から質の悪いタックスプランニングのリスクを懸念するようになっている。また、税務当局との間での透明性は信頼関係構築の基礎となり、相互の信頼関係は企業にとっても確実性を高め、長期的な税務当局との間の信頼の向上とより良い税務上の結果に繋がる。

この見解に対して、大学教授のパネリストからは、株主からの利益最大化、OECD や当局からの法の精神の遵守と一定のタックスプランニングを行わないといった様々な角度からの異なる要求に関して、どのように行動すべきかといった質問が行われた。

この質問に対しては、世界の様々な地域では状況も異なり容易ではないが、信頼や透明性といった原則に従い、個々の取引が税務戦略に沿っているかを判断することが企業の税

務責任者の責務と考えているとの回答があった。

6 企業の規模や影響を受ける国よっての差異

次に、税務専門家のパネリストから以下の見解が表明された。EU において売上高7億5,000万ユーロ超の多国籍企業グループの国別報告書の開示義務が導入されることを例に挙げ、情報開示義務は、相当大規模な企業グループのみを対象としているが、基準値を下回る企業グループが行っているタックスプランニングが比較的アグレッシブではないといったことについては甚だ疑問であり、大規模なグループと小規模なグループとの間の取扱いに差異があってはならない。また、中小規模の企業は、公共のメディアの注目を集めることは少ないため、風評リスクは多国籍企業と比較して低く、多国籍企業と中小企業で置かれている立場は異なるが、税務対策や道義への対応は異なるべきではない。税の透明性というものは税務当局と納税者との間の透明性のことを指しており、メディアとの間の透明性が議論の対象になるべきではない。大企業と中小企業との間で道義の基準といったものに差異があるべきではなく、一部の企業や個人だけ対象外であるということもあってはならない。また、各国の税務コンプライアンスに対する考え方は歴史的や社会的な背景の違いもあり、それぞれ異なり、道義といったものについてはあらゆる国にとって共通の理解があるものではなく、また、租税以外の要因からタックスプランニングに対する当局の取扱いが異なるということにも留意する必要がある。

7 低税率国への投資

次に、多国籍企業の税務責任者のパネリストから以下の見解が表明された。各国政府は、各々の状況に応じた税制の枠組みを構築し、

税率引下げや優遇措置による対内投資の誘致に関して主権を有する。企業によって事業戦略や税務戦略の違いから対応は多様であるが、多くの多国籍企業は投資家や NGO などからのタックスヘイブンにおける活動等に関する批判等を考慮して、風評リスクを避けるためタックスヘイブンでの企業活動を行わないと表明している。

また、大学教授のパネリストからは以下のように述べられた。あらゆる国は自国の税率を定める権限を有しているが、他国にも自国の課税ベースを守るための主権があり、長年の間、低税率は有害税制に該当するかという議論があり、今でもコンセンサスは得られていない。第2の柱によるグローバルミニマムタックスには、アグレッシブなタックスプランニングによる低税率国への人為な利益移転を無効化するという目的が含まれているが、第2の柱が実施された場合にどのような影響があるのか継続して注視する必要がある。

8 合法、適法なタックスプランニング

次に、大学教授のパネリストから以下の見解が表明された。タックスプランニングそれ自体は違法ではないが、過度にアグレッシブまたは悪質な場合に租税回避行為の性質を帯びるとする主張がある。アグレッシブなタックスプランニングの明確な定義はないが、法律の文言と法律の精神との乖離は、タックスプランニングの特徴とされ、租税回避の問題とは既存の税のルールに当てはまらないようなケースにどう対処するかということが本質である。規則の適用の結果とその目的との不一致は、規則一般に内在するものであり、実体的な税法の修正によって租税回避の問題を完全に排除できる訳ではないことを認識することが重要である。完璧な税法を起草することはそもそも不可能であり、どの程度誤った結果が出るのか、租税回避が可能か否かは、特定の法制度が意思決定者にルールからの乖

離を許容する状況にあるか否かにより決まる。また、法の支配に基づくシステムにおいて租税回避の問題を完全に解決し得た例は、未だ無く、将来的なその可能性も無い。つまり、立法者の意図に反して税制上のメリットを生み出すようなタックスプランニングが成功する可能性は常に存在するということが出発点であり、例え、税制の観点からは好ましくなく、その抜け穴を塞ぐために立法者が踏み込むべき問題かもしれないが、その抜け穴を利用する納税者には違法性はなく、納税者のタックスプランニングを間接的に抑止することは法の観点から正当ではない。

これに対して、OECD のパネリストから、納税者には法の遵守が求められ、立法者は可能な限り明確に法律を定めることが期待される一方で、必然的に一定の曖昧さが残ることは避けられないが、その際には法律の精神に目を向けて、立法経緯から立法の意図を読み取ることが重要だと述べられた。

9 次なる一歩

最後に、OECD のパネリストから、今後の展望について述べられた。OECD は各国の税務当局と協力して、納税者と税務当局間の信頼の向上やコミュニケーションを改善のための調査を行っているが、納税者からは、税務当局から情報の提出を求められる理由が理解できないという意見が多く、その様な状況を未然に防ぐために、改善の取組みを考えているということである。また、OECD は、現在、2011 年版多国籍企業ガイドラインの更新作業をしており、改定後のガイドラインの中では、コーポレートガバナンスの原則や企業の社会的責任に関する記載が増えるであろうとした上で、自発的納税意欲が向上しなければ、税務当局と納税者との間の信頼関係が欠如し、その結果として税務当局は更に多くの情報を納税者に対して求めることになるであろうとして、OECD としては、自発的納税意欲の向

上や、税務当局と納税者との信頼関係や情報共有の改善を通じて、よりよい関係の構築のための取組を進めたいと考えているといったことが述べられた。

セミナーC：課税におけるテクノロジーの活用
(Seminar C: Use of technology in taxation)

Chair:

Christian Dorenkamp (Germany)

Panel members:

Svitlana Buriak (Ukraine)

Marcelo Natale (Brazil)

Charlène Herbain (EU)

Achim Pross (OECD)

Pragy Sahay Saksena (India)

Robert Thomson (Australia)

1 ブラジルの現状

ブラジルのデロイト会計事務所に所属するパネリストから、2005年に導入して以降、現在まで発展し続けているブラジルの E-Invoice 制度について説明がなされた。E-Invoice 制度は、付加価値税である VAT だけでなく Income taxes つまり法人税や所得税の計算にも適用されている。ブラジルの税法では、確定申告書に会計帳簿の添付も求めているので、申告書のボリュームは 5,000 ページを超える場合もあり、電子媒体の導入は必然であった。この E-Invoice 制度によって事業者にデジタル会計帳簿システムが整備されているので、事業者は取引の都度リアルタイムで、ブラジル税務当局へ電子的に取引情報を提出することが可能となっている。したがってブラジル税務当局は、取引の相手方よりも早くそのインボイスを入手できている、との説明があった。

税務当局のインボイス受領量は、2019 年からわずか 2 年間で 58% も増加しており、2021

年は 4,000 億枚の E-Invoice を受領している。これは 1 日当たり 10 億枚のインボイスを電子的に受け取っている計算になる。

ブラジル税務当局はこれだけのデータを蓄積して分析しているので、企業側よりも当局側の方が、その企業の会計や税務の中身について熟知していることが多いとのことである。これは、当局職員ではなく民間のデロイトのパネリストから言及されていたので、本当の話と思われる。

このような現状では何が一番重要なのかというと、やはり人材 (people) とのことであった。税務当局や会計事務所、また企業のそれぞれにとって、データの処理や活用ができる IT 専門家の確保や育成が、喫緊の課題となっている。

2 インドの現状

インド税務当局からのパネリストから説明があり、インドでは、E-Platform による税務調査、つまり、フェイスレス (非対面型) のオンライン税務調査を、ほぼ 100% の調査事案で実施している、と紹介された。つまり、税務調査のほとんどの事案を、納税者と全く接触せずに行っていることになるが、この事実は、セッション司会のドイツ人も大変驚いていた。

2018 年からの試行を経て 2020 年に本格的に導入されたこのシステムでは、調査対象の選定からして AI を通じて行い、調査時の納税者とのコミュニケーションや、調査終了後の不服申し立てまでもが、E-Platform のシステムを通じて行われている。税務調査の展開上、どうしても現物の確認が必要な場合や納税者と対面する必要がある場合は、ウェブ会議システムを使って面会するので、この場合でも納税者と調査官が直接会う場面はない。

まず E-Platform システムに電子申告のデータがインプットされ、アセスメントユニットがデータにアクセスしてリスク分析を行い、

AI を使って調査対象が選定される。これに調査担当、技術担当、審理担当、さらに調査対象である納税者までが一緒にこの E-Platform システムにアクセスして、税務調査手続きが進行していく。納税者は調査官から要請された情報を E-Platform システムにアップロードして、それを調査官たちが精査して非違事項があるか確認することになる。

インド当局のパネリストによると、非対面のオンライン方式税務調査を導入したことにより、従前に比べて調査事務が非常に効率的になり、納税者に対する透明性を高めて、説明責任を果たすことができるようになった、とのことである。具体的には、税務署の管轄の違いによる事務の繁閑がなくなり、オンラインのため調査事案を均等にリソース配分できるようになった。また、ベテラン調査官による調査支援も、多くの事案において容易に行うことができるようになったことが紹介された。

3 未来の税務調査とデジタル化の課題

OECD 主導の「未来の税務調査に関する分析」によると、テクノロジーの進化により、税務調査は一層デジタル化してバーチャルになっていくと想定され、新型コロナウイルスの流行もそれを後押しする結果となった。世界中の税務当局の約 8 割がコンプライアンス改善のためにビッグデータを活用しており、約半分の税務当局が脱税リスクの分析に AI を活用している、という統計データが紹介された。

しかし、その一方でデジタル化にはリスクもある。オランダ税務当局が 2013 年に導入した、児童手当の不正受給者を検知するためのシステムは、アルゴリズムのプログラミングが誤っていたため、何千人もの生活を破綻させたとされている。オランダ税務当局は不正受給者を検知するプログラムに、人種や民族に応じてハイリスクに認定するような差別

的なアルゴリズムを導入しており、結果的にこのシステムからハイリスクの不正受給者と認定された者は、児童手当や他の社会保障の支給が打ち切られたり、中には 10 万ユーロ（約 1,200 万円）を超える不正受給の追徴を受けたりする者がいた。

身に覚えがない不正なので当然不服申し立てをするが、犯罪者としての烙印を押され、長年にわたる税務当局との争いに疲れてしまい、失業して家庭崩壊に至った者も多かった。つまり彼らは、税務当局の誤った AI システムのアルゴリズムによって社会生活を破綻させられてしまったのである。

システムがハイリスクと認定する理由についてはブラックボックス化されており、調査担当職員もよくわかっていなかったそうである。つまりこのスキャンダルの原因は、システムに対する適切なセーフガードやチェック & バランスの監視機能が存在しなかったことにある。また、オランダ税務当局も、せっかく導入したアルゴリズムによるシステムの効率性を示す必要性があったためか、システムの誤りを認めるのに消極的であったともいわれている。

本件スキャンダルが発覚した後、オランダのルッテ首相第 3 次内閣は責任を取って、2021 年 1 月に総辞職した。そしてこのスキャンダルは、アルゴリズムや AI による意思決定を導入している欧州の全ての税務当局に警告を与えることになった。

4 まとめ

セッションの最後に、税のデジタル化に関する 8 つのゴールデンルールが示された。

- 1 「国際的な協調と標準化」。グローバルなデータ交換を可能にしないといけない。
- 2 「同じデータの報告は一度のみ」。納税者がさまざまな政府機関や外国当局に対して同じデータを何度も報告する必

要がないようにしなくてはならない。

- 3 「処理の自動化」。デジタル化によって税務当局の処理を極力自動化するように整備することが必要である。
- 4 「適切な報告」。データは税務当局にとって必要なものだけが報告されるべきである。
- 5 「税務当局と納税者の共同作業」。税務当局側だけで改革するのではなくユーザーの視点を取り入れることが大切である。
- 6 「テクノロジー技術の中立性の確保」。テクノロジーに関しては税務当局側だけではなく、民間側の選択も取り入れることが大切である。
- 7 「デジタル方式のコミュニケーションと交流」。コロナ禍において重要性が再認識された。
- 8 「データのプライバシーとセキュリティ」。納税者から提供されたデータやプライバシーは不正アクセスから保護されなくてはならない。

セミナーD：炭素と気候変動の税制 (Carbon and Climate Change Taxation)

Chair: Tatiana Falcão (Brazil)

Panelists:

Marta Villar (USP-CEU, Spain)

Anna Theeuwes (ICC)

Kurt Van Dender (OECD)

David Duff (UBC, Canada)

Ian Parry (IMF)

David Boubilil (EC)

Secretary: Doris Canen (Brazil)

1 イントロダクション

IFA ベルリン大会においては、炭素税や排出枠取引などの気候変動対策のための税制や各種の制度が取り上げられた。年次の IFA の

大会において、環境や気候変動に関するテーマが取り上げられるのは、2013年のコペンハーゲン大会以来9年ぶりであるということである。

2 気候変動の定義

スペインの大学教授のパネリストから気候変動の税制に関する背景や制度の定義がまず紹介された。前提として、2015年12月フランス・パリで開催された気候変動枠組条約締結国会議(通称COP21)で合意されたパリ協定が紹介された。また、パネルでは、気候変動・環境・エネルギー・税制は互いに関連する問題であり、規制を行うだけでは十分ではなく、炭素価格や炭素税は、炭素の排出量削減に向け、効果的に生産のシフトと消費の選択の変化をもたらすとして、その重要性が冒頭に強調された。そして、同時に炭素税の税収源としての側面も言及された。パリ協定は気候変動枠組条約に加盟する全196カ国全てが参加する画期的な協定であり、締結に至るまでは、1992年にリオデジャネイロの国連環境開発会議(地球サミット)で気候変動枠組条約(UNFCCC)が採択され、1997年の第3回気候変動枠組条約締結国会議(COP3)で採択された京都議定書では先進国を対象として具体的な温室効果ガスの削減の達成目標が掲げられたが、大排出国である米国や中国の不参加もあり、結果的に目標達成が困難になった。その後、産業革命前からの世界の平均気温上昇を2度未満に抑え、平均気温上昇1.5度未満を目標とするパリ協定が締結された歴史的経緯が紹介された。

環境政策については、直接規制的なアプローチ、市場ベースのアプローチ、環境意識の向上などの様々な政策手段があるが、いずれか一つの手段により全ての問題を解決できるわけではなく、複雑化する環境問題に対応するためには、様々な政策手段を効果的に組み合わせる実施することが重要であると述べら

れた。

市場ベースの手法とは、生産活動や消費活動の外部費用をサービスや製品にかかる税や料金に反映させるか、環境サービスを利用するための指標を取引するための市場の構築を促すことにより、外部性による市場の失敗を解決しようとする手法であり⁴⁾、その理論的根拠として、外部費用の内部化を唱え、排出者が費用を負担するピグー税の考え方や、排出量の削減及び市場での排出権の売買を提唱したキャップ・アンド・トレードの考え方の2つの理論的支柱が紹介された。

次に、環境税 (Environmental tax) についての OECD の定義が紹介された。この定義によれば、環境税とは「環境に特定の悪影響を及ぼすことが証明されているものの物理的な単位またはその尺度を課税標準とする税」であるとされており、続いて、「租税の構造が環境保護の目的を達成するために特別に設計されている場合に限り環境税とされる。」という欧州司法裁判所の考え方⁵⁾が紹介された。

また、欧州の排出権取引制度 (EU - ETS) に関して、「経済学的な観点からの排出権取引制度の論理とは、環境に関する一定の結果を達成するために必要となる温室効果ガス排出量の削減を最も低いコストで実現することにあるとし、割り当てられた排出枠を市場で売買可能にすることによって、市場の参加者が、当初割り当てられた排出枠よりも温室効果ガスを削減し、余った分を、排出枠よりも多く温暖化ガスを排出した他の市場の参加者に売却を促すことが意図されている。」とした欧州司法裁判所の判例を引用した上で同制度⁶⁾の説明が行われた。次に、OECD の実効炭素価格 (Effective tax rate) についての説明が行われた。実効炭素価格とは、排出量取引制度の価格 (Emission Permit price)、炭素税 (Carbon tax)、エネルギー税 (Fuel excise tax) の合算値のことを指し、OECD が実効炭素価格のデータ提供を通じて、炭素起源の

二酸化炭素排出に対する各国の水準を明らかにすることで、各国の削減への努力を促すことを目的としていることが紹介された。

3 炭素価格

炭素価格については、スペインの大学教授のパネリストから、各国でどのような政策手段が採られているかについての説明が行われた。続いて、議長の Tatiana Falcão 氏から炭素価格 (カーボンプライシング) について、明確な定義について各国の政府間で必ずしもコンセンサスが取れているという訳ではないということであり、炭素価格を引き上げる要素には、明示的炭素価格 (排出権取引による排出枠価格及び炭素税の合計) 及びエネルギー税などの暗示的炭素価格が挙げられ、一方、炭素価格を引き下げる要素としては補助金、税制上の優遇措置などが挙げられた。

続いて、OECD のパネリストからは、2021年の OECD のレポート (Carbon Pricing in Times of COVID-19) を参考に、G20 諸国の温室効果ガス排出量は世界全体の約 80%を占めるとした上で 2018 年から 2021 年の期間の G20 諸国の炭素価格についての分析結果が紹介された。同期間には化石燃料起源の温室効果ガスの排出量の内、実効炭素価格 (明示的炭素価格 (=炭素税+排出枠の価格) とエネルギー税の合計) が課された割合が 37%から 49%に上昇していること、特にこの実効炭素価格の適用割合の上昇の要因は電力部門が同期間に 31%から 64%に上昇したことが大きく寄与していること、道路輸送部門では同期間に割合は上昇していないものの実効炭素価格の適用割合は 94%の高い水準であることなどが紹介された。また、明示的炭素価格は同期間に G20 諸国全体では平均して2倍に上昇しているが、各国の上昇率には大きくばらつきがあることが指摘された。

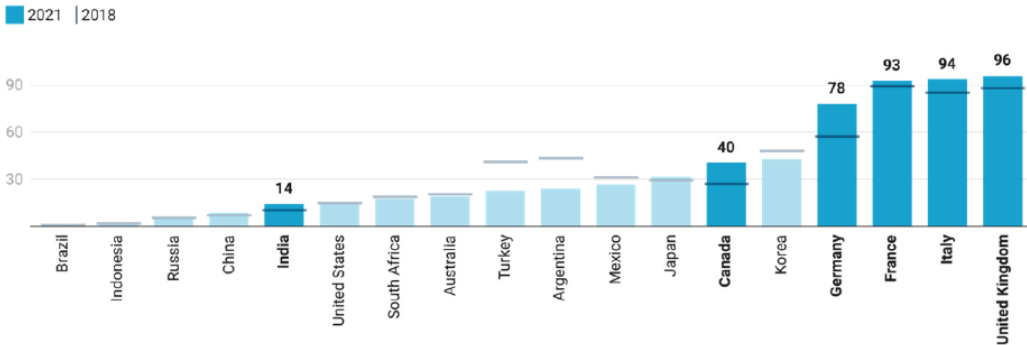
実効炭素価格の平均価格は G20 で最高値は英国で 96 EUR/tCO₂、イタリアは 94

EUR/tCO₂、韓国は 43 EUR/tCO₂、日本は 32 EUR/tCO₂、インドは 14 EUR/tCO₂、ブ

ラジルは 1 EUR/tCO₂ など、各国によって差が大きいことも指摘された。

Overall carbon prices increasingly diverge across G20 countries

Average effective carbon rate, by country, EUR/tCO₂



次に、国際通貨基金（IMF）のパネリストから、産業分野別の気候変動のための補強的な措置としてフィーバイト（Feebates）が紹介された。フィーバイトとは、化石燃料への課金「フィー（fee）」と炭素排出量が少ない場合に還付を行う「リベート（rebate）」の合成語であり、外部費用を、市場の参加者に転嫁するために用いられるシステムである。例えば、自動車など輸送又はエネルギーの分野における購入者の行動の変容を促すために、環境に負荷の高い炭素排出量の多い新車の購入に追加的な負担を課し、その負担分を低排出ガスの新車購入者への補助に充てることにより、気候変動による公共財に対する費用を温暖化の原因となる行動を行う者に負担させ、結果として環境負荷が高い製品に代えて環境負荷が低い製品が選択されることを促し、温暖化ガス排出量の削減へ寄与することを目的としている。フィーバイトの利点として、①排出量削減のための行動の促進、②排出量規制と比較して費用対効果が高いこと、③補助金と異なり財政支出がないこと、④炭素価格と異なり一般的な家計や企業への負担が少な

いこと、⑤他の規制とともに用いることができることが挙げられた。また、フィーバイトは環境負荷が低い電気自動車等の新車の購入に際して各国において適用されている例があるが、特に新車販売台数に占める電気自動車の割合が高い国（2020年）として、北欧のノルウェー（75%）、アイスランド（52%）、スウェーデン（32%）が挙げられ、その他、オランダ（25%）などの西欧の国が多いとする調査結果⁷⁾が紹介された。

4 カナダにおける炭素価格に関する試み

次に、カナダの大学教授のパネリストから、カナダにおける炭素価格に関する政策や現状について以下の説明があった。カナダは連邦（国）と州の二層構造であり、各州政府が州法により温暖化対策に関する規制を決定し、連邦政府が連邦法により最低水準維持のための役割を果たしている。各州によって取り組みの程度は異なり、連邦と州との間の調整が必要なことや、連邦政府と一部の州政府との間の政策上の対立が一部に存在する。

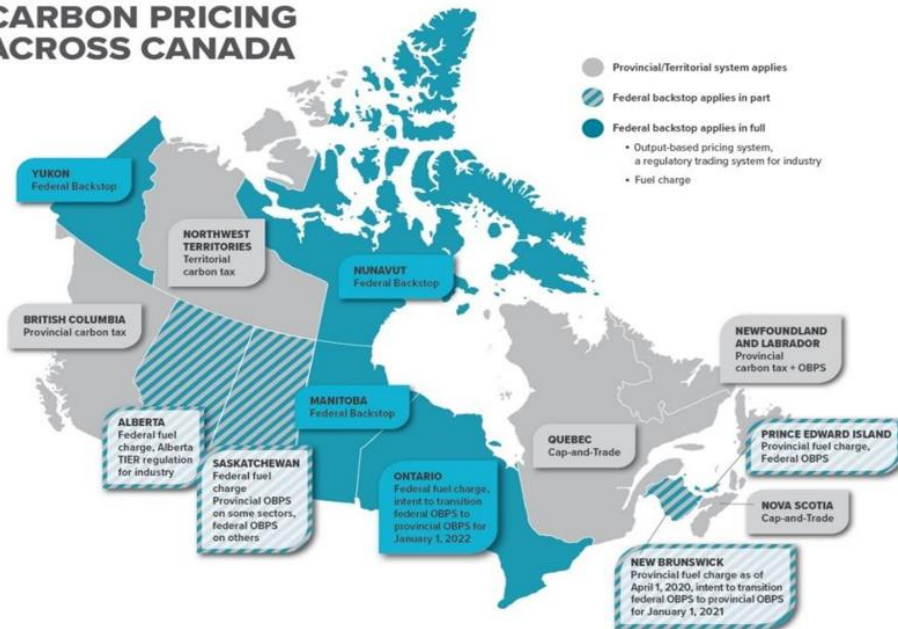
カナダの炭素価格に関するシステムは、①

炭素価格、②排出権枠取引、③大口排出者向けの排出量に基づく排出枠取引（OBPS）の3つのシステムから成り立っており、OBPSとは、事業者による温室効果ガス排出の削減の促進のための使用されなかった排出枠の取引であり、制度設計にあたっては、炭素価格が相対的に低い国に生産拠点が移転することによる競争上の問題から保護し競争力を維持できるように設計されている。カナダでは1990年から2020年の30年間で、温暖化ガスの排出量は10%弱程度増加しているが、GDPあたりの温暖化ガス排出量は40%程度減少している。また、同国では、各州で温暖化ガス排出量に大きく差があり、中西部に位置し石油が産出されるアルバータ州が最も多く、続いて大都市のトロント市が所在する東部のオンタリオ州が続いている。国内各州の温暖化対策の制度は前述の通り、それぞれ異なり、太平洋沿岸のブリティッシュ・コロンビア州では炭素税、東部のケベック州とオンタリオ州では排出枠取引制度、中西部のアルバータ州では両者を併用する方式などに区分される。

カナダでは2018年に連邦法である温暖化ガス汚染価格法（Greenhouse Gas Pollution Pricing Act）が施行され、国家レベルでの気候変動に対する具体的政策が示されている。この温暖化ガス排出価格法の内容は、①炭素税の導入及び、②排出枠取引制度（Output based pricing system：一定の排出量を超える対象産業の排出者を対象）の2つに分けられ、消費者に対しては炭素税を課し、産業界に対しては排出枠取引制度を用い、化石燃料の削減を促す仕組みを構築している。

温暖化ガス排出法は連邦法であり、全国に適用されるが、環境の分野は連邦と州政府が共同の管轄となっており、同様の制度が州法により定められている場合は各州の法律が優先適用され州が炭素税を賦課徴収し、州法の定めがない場合、国が連邦の炭素税を課すことになる。この結果、州法の炭素税の規定がない州や、炭素税に反対している州でも連邦の炭素税が課された。これらの州は連邦政府に対して、連邦の炭素税の合憲性を問題として訴訟を提起したが、最高裁において連邦の炭素税は合憲であると判断された。

CARBON PRICING ACROSS CANADA



5 国境炭素調整

次に、欧州委員会のパネリストにより、国境炭素調整 (Border Carbon Adjustment) が採り上げられた。国境炭素調整とは、ある国や地域において国または地域内の気候変動対策を推進する際に、気候変動対策が不十分な他国からの輸入品に対し、その製品の炭素排出量に応じて輸入時に国境で負担を求め、自国や域内からの輸出品に対しては輸出時に国境で温暖化対策の負担分の還付を行う制度のことを指す。国境炭素調整の目的は、炭素価格が相対的に低い国に生産拠点が移転することによる競争上の問題や、それによって世界全体の二酸化炭素排出量が増加することを防ぐこと、つまりカーボンリーケージ (Carbon leakage) を防ぐことが目的とされる。

欧州連合においては、キャップ・アンド・トレード方式である温室効果ガス排出権取引市場である EU 排出権取引制度 (EU-ETS) が 2005 年に導入されており、温室効果ガスの排出総量の制限を目的とし、排出枠の取引を可能としている。EU 排出権取引制度は、発電所、石油精製、製鉄、セメント、大型ボイラー等のエネルギー多消費施設をその対象としており、2021 年には海運、道路輸送、建物 (暖房を利用する住宅など) もその対象に加えられている。排出権取引制度のほか、炭素税等の各種の温暖化対策によって国内の炭素価格が上昇することによる生産コストの上昇をもたらす生産拠点の国外への移転であるカーボンリーケージを防ぐ目的で、2021 年 7 月に欧州委員会から炭素国境調整措置 (通称、CBAM : Carbon Border Adjustment Measure) の案が公表された。CBAM は具体的には、輸入者に対して EU 域内への輸入品に含まれる炭素量に応じた賦課金を CBAM 証書の購入という形で課すものである。CBAM は、EU-ETS と適合した制度を有するノルウェーやスイス等の一部の国々を除く EU 域外の全ての国を対象としており、対象

とする産業はカーボンリーケージのリスクが高いエネルギー集約型かつ貿易量が多い (energy-intensive and trade-exposed : EITE) 産業とされ、第一段階ではセメント、鉄鋼、アルミ、肥料、電力が対象とされている。

次に、国際通貨基金 (IMF) のパネリストから、IMF から 2021 年の G20 財務大臣中央銀行総裁会議において提案された国際的な最低炭素価格取決め (ICPF : International Carbon Price Floor arrangement) の案が紹介された。パリ協定の「世界の平均気温上昇を産業革命以前に比べて 2℃より十分低く保ち、1.5℃に抑えるというパリ協定の目標の達成のためには、10 年間で温暖化ガスの排出量を 4 分の 1 から 2 分の 1 に削減する必要がある、このためには、より積極的に削減のための行動を行う必要がある、この実現には 195 か国が参加するパリ協定の枠組みだけでは間に合わず、追加的な手段による補強が必要であるとし、ICPF の提案では効率的でわかりやすい指標としての世界中で炭素価格の下限 (global minimum carbon prices) を設定し、まずは大排出国である中国、欧州連合、インド、米国やその他の G20 諸国に対して炭素価格の下限以上の価格を課すことで、貿易や経済、財政への影響を抑えつつ気候問題対策を進めることが可能であるとの説明があった。

6 産業界からの炭素価格や関連する問題への観点

次に、国際商工会議所のパネリストより炭素価格と産業界の観点から以下の報告があった。炭素及び気候変動に関する税制の産業界にとっての重要性は増々高まっており、気候変動に関連する税制上の問題は主に、①外部不経済 (経済活動が第三者に対して悪影響を及ぼすこと) の内部化に関する税 (例 : 炭素税、排出権取引の売買に関する付加価値税など)、②外部経済 (経済活動の便益が第三者に

及ぶこと)の内部化に関する税(例:税制上の優遇措置など)、③外部環境の変化による前提条件と税制の変更(例:CBAMなどの新しいタイプの制度)が挙げられ、従来は主にエネルギー集約型の産業の分野に関する問題であったが、二酸化炭素排出量の増加とエネルギー価格の上昇から、より広い産業分野に関連する問題に変わってきていると述べられた。

また、インターナル・カーボンプライシング(以下「内部炭素価格」という。)について取り上げられた。内部炭素価格とは、温暖化対策、炭素排出量削減の推進を目的に、企業が独自に内部的な目標として設定、使用する炭素価格のことであり、主に企業の省エネ推進へのインセンティブや投資判断のために活用される。内部炭素価格の使用は通常企業の任意であるが、エネルギー産業や素材産業などを始め、多くの産業の分野で用いられるようになっており、主に欧州、米国、日本で使用が進んでいるとのことである。

また、2017年から炭素課税に関して国連租税委員会の小委員会が設けられ、最初の小委員会により、炭素税に関する手引き書(HANDBOOK ON CARBON TAXATION)が公開されており、第2回目の小委員会において、カーボンオフセット、国境炭素調整、他の税制との関連性、温室効果ガスの排出削減量などをクレジットとして発行し取引可能にしたカーボンクレジットなどについての様々な作業が行われているということが述べられた。

**セミナーE: IFA/OECD 共同セミナー
(Seminar E: IFA/OECD)**

Chair:

Porus Kaka (India)

Panel members:

Pascal Saint-Amans (OECD)

Achim Pross (OECD)

Ruth Mason (USA)

Gael Perraud (France)

Huey Min Chia-Tern (Singapore)

Lisa Wadlin (USA)

Peter Shaw (UK)

Manal Corwin (USA)

1 概要

OECD の Pascal Saint-Amans 氏(以下 Pascal) から、BEPS 第1の柱の実施の背景に関する説明がなされた。

伝統的な移転価格課税の手法では、自由に場所を移すことができる IP の問題に対処することができず、市場国の課税権も守れなかった。そこで、ユニタリータックスの考えを導入し市場国へ利益Aを配分することにしたのである。同時に、税の安定性(Tax Certainty)を確保するために、課税権争いの仲裁方法も考慮する必要があった。利益Bは、利益Aのように200億ユーロの売上と10%以上の利益がある多国籍大企業に限定せず、簡易な移転価格課税の方法で幅広い企業に適用されることになる。第1の柱の利益Aを実施するためには多国間条約の締結が必要となり、これは既存の租税条約に制限を与えることになるが、そのルール作りに関して各方面から700ページを超える建設的なコメントが寄せられた。現在 OECD では、それらを検討して反映させる作業を行っている。

次に OECD の Achim Pross 氏から説明があり、Pascal の15年に渡る貢献に感謝するとともに、第1, 2の柱の作業中に Pascal という重要な柱を失うことへの哀しみが示された。

第1の柱の機能は、簡単に言えば10%を超える利益の25%を市場国へ配分することだが、第一に市場国として適切な所得源泉地となるのはどの国か、という問題があり、例えば取引の仲介業者の所在国は市場国に該当しない。第二に、既に残余利益がある市場国に

は配分しないという原則だが、これをどのように確認するのか、という問題が残る。

二重課税に関する質問を多く受けるが、この新たな枠組みでは、ある国から利益をはがして市場国へ付け替えるだけなので、二重課税は発生しない。既存の税制との関係については、単に新たなルールを追加するだけなのか、それとも根本的に現行税制をその内部から作り直すのか、という議論がある。

無形資産は、移転価格課税における価値創造において重要な役割を果たすが、独立企業間原則を非常に難しくしている。

新たな枠組みは、デジタルサービス税（DST）や追加源泉所得税などの、一方的な処置への対抗という意味でも重要である。これらは二重課税を引き起こしてしまうからである。

初めから一貫して主張しているのは、新たな枠組みでは、特定の産業だけを対象に囲い込むことはできない、ということである。また、短期的に合意ができたとしても、長期的な税制の安定が求められるので、新制度にはサステナビリティが必要である。

現行の税制は、経済が物質的存在（physical presence）に基づいていた時代のものであり、デジタル経済にはそぐわなくなった。価値創造をする IP はどこにでも移動可能であり、また評価も困難である。

多国間条約は、実効性を保てる最低限の数（critical mass）の国々によって批准されなければならない。これは大きな課題である。市場国への残余利益の配分という作業も、各国が統一的に行う必要があり困難を伴う。今後は、義務的な仕組みである「税の安定性」に関するパブリックコンサルテーションが行われるが、制度を持続的に安定されるために非常に重要である。異なる価値観と経済体制を持つ国が共同の作業をするので、仮にこれが上手くいかなかった場合、それぞれの国が単独で行う努力では、決してデジタル経済に対

する課税問題を解決することはできない。自国の課税権確保のために、既に新たな制度を取り入れている国を納得させるのは非常に難しく、紛争時の仲裁制度も必要である。ただし仲裁できたとしても、紛争解決に 10 年以上もかかっているは何の意味もない。

DST などは氷山の一角に過ぎず、税務調査の執行体制や、条約に対する考え方も各国で異なっている中、先進国、途上国、新興国、金融センター国、小規模国、低税率国などが一堂に会し、一緒に持続可能な共通のソリューションを見出し、わずか 1 年で多国間条約をドラフトして、全ての国と政治的に合意しなくてはならないという、途方もない困難な作業なのである。

第 1 の柱を成功させるための 3 つのポイントは、①DST のような一方的措置の拡散を防ぐこと、②税の安定性を実現し紛争防止メカニズムを構築すること、③長期的に安定した持続可能な制度とすること、であり、シンプルで予測可能な制度でなくてはならない。ただし制度を過度にシンプルにすると、正確性に影響が出る恐れがある、という意見もある。

公平な条件（level playing field）は本当に実現できるのだろうか。例えば多くの残余利益があつて市場国ではない国が、第 1 の柱の配分枠組みに同意するだろうか。そのような国を参加させるためには、同調圧力（peer pressure）が必要である。現在公表されている文書は、単なる OECD 事務局の資料ではなく、多くの国の意見を取り込んで長い時間をかけて練り上げてきたものであり、賛成とか反対とかを簡単に示してよいものではない。

第 2 の柱のポイントは、全ての国が一貫性を持ってお互い対立せずに国内法を整備することである。全員が敗者となる Race to the bottom の租税競争を排除することを目的とした、BEPS プロジェクトの最後の総仕上げである。

BEPS 行動計画 5 は優遇税制のみを対象と
していたので、効果が限定的であった。企業
側だけでなく国家の側の税に対するモラルに
も問題があったのである。

Pascal は、新たな課税の主権 (Sovereignty)
を与えることが、投資を誘致したい国家の主
権と矛盾することを、税の逆説 (Tax paradox)
と呼んだ。この問題は、米国がグローバル無
形資産低課税所得 (GILTI) 合算課税制度を
導入してから、ようやく終息に向かったとい
える。なお、二国間租税条約を締結する際は、
ある程度の主権を双方が放棄しなくてはなら
ないことは、周知の事実である。

2 各国の状況

スイスは、最低税率を自国で確保するため
憲法改正が必要となった。

シンガポールのパネリストからは、第 2 の
柱の導入が投資へネガティブなインパクトを
与えるのではないか、という意見に対して反
論がなされた。そもそも小国であるシンガポ
ールの経済は低税率やタックス・インセンテ
ィブの恩恵だけで潤ってきたわけではなく、
IP 保護制度や優秀な技術者などのデジタル
経済に対応した素晴らしいインフラがあるか
ら投資を誘致できているのである、との強気
のコメントであった。

米国のパネリストからは、既存の GILTI 税
制と第 2 の柱の計算方式との調整の課題が
残っているが^⑩、各国が参加することにより
多国籍企業にプレッシャーを与えることがで
きる、との言及があった。

3 Pascal 局長の最後の挨拶

OECD 租税政策・税務行政センター局長を
1 か月後 (2022 年 10 月末) に退職するにあ
たり、最後に Pascal 局長から以下のスピーチ
がなされ、満場の喝采を浴びてセッションは
終了した。

「OECD に入局した 2007 年当時は、税のト

ピックに政治家達は全く興味を示さなかった。
しかし今では、税が政治に限らずあらゆる分
野において関心の的となっていることに、非
常に感慨深いものがある。銀行秘密の終焉や、
年間 1 億件もの銀行口座情報が各国で自動的
情報交換されるようになることなど、一体誰
が予測できたであろうか。税の透明化
(Transparency) を大きく進めることができ
た事に対して誇りを持っている。BEPS は新
たなフェーズに入ったが、自分の退職後も、
皆が一致協力して成功させてくれることを
願っている。」

セミナー F : 国際課税の最近の動向

[Recent Developments in international taxation]

Chair:

Jonathan Schwarz, (United Kingdom)

Panel:

Ariadna Artopoulos (Argentina)

John Lennard (Canada)

Doelie Lessing (South Africa)

Kristiina Äimä (Finland)

Stine Andersen (Denmark)

Malte Bergmann (Germany)

Chloe Burnett SC (Australia)

Jisun Choi (United Kingdom)

Ambroise Lecoœur (France)

Verônica Melo de Souza (Brazil)

Dieudonné Nzafashwanayo (Rwanda)

Luis M. Viñuales (Spain)

Secretary:

Tetyana Zhuravska (Ukraine)

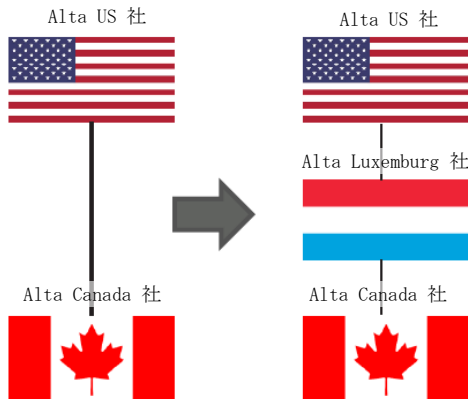
1 イントロダクション

本セミナーは大きく前半と後半に分けられ、
前半では租税条約に明示的な法的根拠がない
場合の国内法の一般否認規定 (GAAR) を適
用した判例が紹介された。後半においては、

近年の各国での注目の判例が取り上げられた。その中では、在宅勤務や源泉地での準備的・補助的活動の判断による恒久的施設の不存在の判断（フィンランド）、情報報告義務と EU 法に定める基本的自由（イタリア）、無差別取扱い（オーストラリア）、租税条約上の特典を受ける権利（フランス）等に関する判例が紹介された。

2 一般的租税回避否認規定が争点となった訴訟（カナダ税務当局対 Alta Luxembourg 社）

最初に、カナダ税務当局による一般的租税回避否認規定が争点となった訴訟に関するカナダの公認会計士のパネリストからの報告を取り上げる。本件の事案においては、まず、2011年4月に米国デラウェア州の LLC (Alta US 社) が、カナダの石油ガス開発会社 (Alta Canada 社) を設立した。その後、Alta US 社は将来的な税負担の軽減のために、グループの組織再編を行うこととし、2012年4月に Alta Canada 社の株式を Alta Luxembourg 社に譲渡した。この譲渡の時点は、石油が産出される前であったため、Alta Canada 社の価値は上昇しておらず、株式譲渡益は計上されなかった。その後、2013年に Alta Luxembourg 社は Alta Canada 社の株式を第三者に譲渡し、その際に相当の利益が計上された。



株式譲渡の際に Alta Luxembourg 社はカナダ・ルクセンブルク租税条約 13 条 4 項に基づいて、Alta Canada 社の株式は不動産の所在地国であるカナダではなく、居住地国であるルクセンブルクに課税権があるとし、ルクセンブルクでは株式の譲渡益は非課税であることから課税されないと判断した。これに対して、カナダの税務当局は不動産がカナダに所在し、Alta Canada 社の株式の 50%以上がそのカナダの不動産から構成されていることからカナダに課税権があり、一方、事業が遂行されているとは認められないとして否認し、除外規定は適用されないとして課税処分を行った。

焦点となったカナダ・ルクセンブルク租税条約 13 条 4 項は、不動産化体株式に関する規定を定めており、一方の締約国の居住者が、主に他方の締約国に所在する不動産から生じる価値が法人の資本の実質的株式を構成している場合のその株式（上場株式を除く）の譲渡によって稼得する収益については、当該他方締約国において租税を課することができることを定めている。この規定の適用上、不動産には、当該法人の事業が遂行されている場合の財産は含まないこととされており、Alta Canada 社は、譲渡した株式は不動産化体株式には該当するが、法人の事業が遂行されているためカナダでは課税されないと判断した。

本件課税処分については、カナダ税務当局は、仮に形式上では当該不動産化株式による譲渡収益が、法人の事業が行われているという理由でカナダでは課税されない場合に該当したとしても、一般的租税回避否認規定に基づき否認されると主張した。

カナダの一般的租税回避否認規定では、①取引から生じる租税上の便益が存在するか？、②取引が租税回避行為に該当するか？、③その租税回避取引は濫用であるのか？（課税上の便益をもたらす条項の目的を解釈し、租税回避取引が規定の趣旨目的に反するものであ

るかを判断するための事実の分析)の3つのプロセスを通して、一般的租税回避否認規定の適用の可否を判断することになる。本件の判決においては、①は同租税条約13条に基づく免税であり、②については、本件組織再編の目的は主に租税上の便益の獲得以外の誠実なものとは認められず、③については、最終審の中でも意見が分かれることになった。

具体的には、最終審において、9名中6名が一般的租税回避否認規定の適用は認められないと判示した。この判決の多数意見では、カナダ・ルクセンブルク租税条約の1条(人的範囲)と4条(居住性)に関して、「締約国の居住者がその当該国での包括的な納税義務を負う可能性がある場合に条約上の便益を行使できるようにすることがその目的である。」「ルクセンブルグ法では、企業は本店所在地または管理支配地が所在する国の居住者として扱われる。」「カナダとルクセンブルグがこの規定と異なる意図を有していた場合、その意図は明示的に示されていたはずである(一部のルクセンブルグ持株会社に対する条約の利益を否定する28条3項などの例がある。)」とされた上で、その目的は、居住国との十分な実質的な経済的関連性を有する居住者に対して条約上の便益を与えないことではないとされた。

また、同じく多数意見においては、不動産化体株式について定めるカナダ・ルクセンブルク租税条約13条4項の趣旨はルクセンブルグ居住者が、カナダにて事業を行う際に使用する不動産により主にその価値が生じる株式に対する源泉地国のカナダでの譲渡収益に対する課税の免除により、外国からの投資を促進することであり、カナダ・ルクセンブルク租税条約にOECDモデル条約13条の譲渡収益の条文とは異なる規定を設けることによってカナダが外国からの投資による経済的メリットと引き換えに、特定の取引についてルクセンブルグ居住者への課税権を放棄した

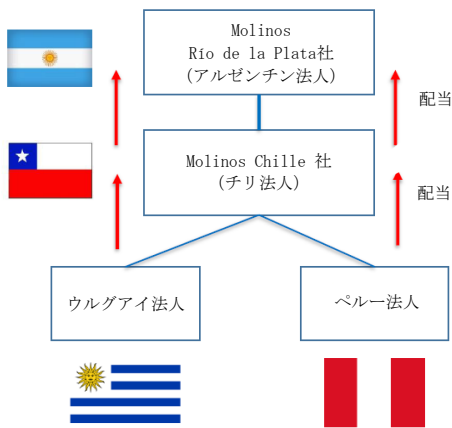
こと、ルクセンブルグの導管会社を利用したタックスプランニングは有名で、条約の締結時点で既に知られており、条約への特典制限条項を追加するなどして不動産化体株式への課税の除外規定の適用を制限することが可能であったにも関わらず、敢えて対策が行われなかったことが指摘された。その上で、多数意見においては、一般的租税回避否認規定は、何が「正しい」または「間違っている」のかといった価値判断や、租税法がどうあるべきかについての理論を前提としてはならないとされた。

一方で、少数意見は一般的租税回避否認規定の適用を肯定している。少数意見では、①租税条約の目的は納税者の所得に最も近い経済的な繋がりを持つ国に課税権を配分すべきこと、②同条約13条4項はルクセンブルグに対して、事業で使用されるカナダに所在する不動産から稼得されたルクセンブルグ居住者の間接的な利益への課税権を与えている。不動産それ自体ではなく、事業活動が財産価値を左右することから、ルクセンブルグが納税者の所得とのより緊密な経済的繋がりを有していると考えられる、③本件ではAlta Luxembourg社はルクセンブルクとの真の経済的繋がりを全く有しない単なる導管である、④カナダとルクセンブルグの共通の意図は、両国との真の繋がりを有せず、便益を直接稼得することが認められない第三国の居住者が、ルクセンブルグ税制から間接的に便益を稼得する手段を提供することではなかったはずといったことが挙げられた。

3 一般的租税回避否認規定が争点となった訴訟(アルゼンチン税務当局対Molinos Río de la Plata社)

次に、アルゼンチンのパネリストの弁護士より、一般的租税回避否認規定が争点となったアルゼンチン最高裁「モリノス・リオ・デラ・プラタ事件」の判決が取り上げられた。

本判決の対象となった事案では、アルゼンチン法人である **Río de la Plata 社**（以下「アルゼンチン法人」という。）がチリに子会社（以下「チリ法人」という。）を有しており、また、当該チリ法人がウルグアイとペルーにそれぞれ子会社を有しており、ウルグアイとペルーの法人がそれぞれ配当の支払をチリ法人に行い、チリ法人がアルゼンチン法人に対して配当の支払いを行った。アルゼンチン・チリ租税条約は南米の複数の国でかつて用いられていたアンデスモデル条約を模範としており、源泉国への排他的な課税権を認めていた。また、チリでは、持株会社制度に基づき、受取配当を国内法上非課税としており、結果的に二重非課税が生じていた。



これに対して、アルゼンチンの税務当局は、チリ法人は単なる導管会社であり、チリ法人が受け取った配当が直ちにアルゼンチン法人に配当されているという事実を捉え、経済的実質を考慮した上で、当該取引は法的形式の濫用であるとして、二重非課税を防止するため、アルゼンチン国内法の一般的租税回避否認規定を適用した。

一方、納税者は、①一般的租税回避否認規定は条約に明示的に含まれておらず、条約は国内法より上位であることから、国内法の一般的租税回避否認規定の適用は妨げられ適用されない、②チリが条約により与えられた課

税権を放棄したとしても、アルゼンチンが独自の課税権を行使することはできない、③両税務当局の過去のルーリングにおいては、チリ法人への租税条約の規定の適用が認められていた、④当該一般的租税回避否認規定による課税が行われた当時のアルゼンチン・チリ租税条約の規定は 2012 年に失効しており、アルゼンチンが課税権を有していなかったことを暗黙的に認めるものであるといった理由を挙げた上で、チリ法人の設立の目的は国際的な事業の拡大であり、税務上の便益を享受するためではなく、条約の規定の濫用はないと主張した。

第一審において、チリ法人は受益者には該当せず、チリ法人とその子会社との間に実質的な経済的つながりがなく、条約は、税負担を軽減するために利用することはできるが、租税負担をゼロにすることはできないとして、条約の規定の濫用が認められると判断し、国内法の一般的租税回避否認規定が適用されると判断された。

第二審においては、チリ法人の唯一の目的は、租税条約に基づく便益を享受することであり、チリ法人は単なる導管法人であり、納税者の条約解釈は条約法に関するウィーン条約の信義則の原則⁹⁾に反しており、条約の規定の濫用が認められることになり、条約自体には濫用防止条項がないため、国内法の一般的租税回避否認規定が適用可能と判断された。

最高裁の判決では多数意見と少数意見に分かれたが、多数意見では、「租税条約の配当の源泉地国での免税の規定は、二重課税排除の目的でのみ理解、適用されるべきである。本件の二重非課税は信義則により解釈することができる実質的な範囲を超えており、アルゼンチン国内法の一般的租税回避否認規定は経済的実質と納税者が選択した法的形式との間に明白な不一致がある場合、法的形式を無視し、適用されたであろう私法上の法形式の下で求められた実際の経済的状況を考慮するこ

とを認めている。」との判断が示された。

4 恒久的施設に関するフィンランド最高裁判決

フィンランドの税務専門家のパネリストから、2021年12月のフィンランド最高行政裁判所の判決（KHO2021：171）が取り上げられた。本判決は、フィンランドにおける恒久的施設（PE）の存在を認めた下級審（フィンランド行政裁判所）の決定を覆す判決である。本事案においては、フィンランドにおける外国法人（オーストラリアを本拠地とする製薬医療系産業の企業グループのスウェーデンのグループ法人、以下「スウェーデン法人」という。）がフィンランドに3名の従業員を有しており、その従業員の業務は、スウェーデン法人の医薬品を医師や他の医薬関連の専門家に会ってプレゼンテーションすることであり、その目的は、スウェーデン法人の製品や関連する研究結果に関する情報を提供することにより、フィンランド国内においてスウェーデン法人の製品の知名度を高めることであった。

当該従業員は、スウェーデン法人のために行動していたが、契約の締結権、受注権、スウェーデン法人が定めた製品の販売価格やその他の契約条件について交渉する権限を有していなかった。また、フィンランド国内に、スウェーデン法人の事務所はなく、当該従業員は2009年から自宅で勤務し、備品の一部を自宅に置いていた。当該従業員は、スウェーデンの北欧担当のセールスマネージャーにその業務活動の内容を報告しており、フィンランド市場への販売はすべて第三者である販売者を通して管理されていた。

フィンランド税務当局は、本事案について、従業員は2009年から自宅での勤務（IFAの説明では、「リモートワーク」と表現）を行っており、また、従業員がスウェーデン法人の事業経営の本質的部分のプロモーションを行っている判断し、恒久的施設（PE）がフ

ィンランド国内に認められるとし、下級審である行政裁判所もこの点において同様の判断を下した。ここでの法的な問題点は、フィンランドでの活動が、恒久的施設を構成しないとされる準備的または補助的な活動とみなされるか否かであった。OECDモデル租税条約（2014年）コンメンタールによると、例えば、広告は通常、補助的なものとみなされる。したがって、フィンランドでの活動の性質は、それに従えば、補助的なものであった。しかし、OECDモデル租税条約コンメンタール5条関係パラ24（2014年）によると、準備的又は補助的な活動とそれ以外の活動の判断の基準は、企業活動の全体にとって本質的かつ重要な部分を形成しているか否かであり、どのような場合でも、企業全体の一般的な目的を有する事業は準備的又は補助的な活動とはみなされないとされている。つまり、通常は準備的又は補助的と考えられる活動であっても、それが企業全体の一般的な目的を有する事業は恒久的施設を構成する可能性があることになる。

下級審の判決においては、フィンランドでの活動は、いくつかの点において補助的で準備的な性質を有するものの、フィンランドの従業員は製品の販売促進に積極的に従事しており、これは会社の事業経営の本質的かつ重要な部分である販売と密接に関係していると判断しているとして恒久的施設の存在が認められた。

一方、最終審であるフィンランド最高行政裁判所は、①製品のプレゼンテーションは事業経営の本質的かつ重要な部分の一部とは見なされない、②スウェーデン法人は、フィンランドにおける製品のプレゼンテーションから直接的に収益を稼得している訳ではない、③従業員はスウェーデン法人のために契約の締結などの法的に拘束力のある行為を行う権限を有していない、④フィンランドにおける活動は租税条約5条の意味における準備的又

は補助的な行為にあたりと判断し、恒久的施設は存在しないと判断し、下級審の判断とは異なる判断を下した。

5 無差別取扱いに関するオーストラリア高裁判決(オーストラリア税務当局対 Addy 氏)

オーストラリアの弁護士のパネリストから、無差別取扱いに関するオーストラリアの訴訟が紹介された。当該訴訟は、オーストラリアでバックパッカービザを取得して、2年間のワーキングホリデーを利用して就労しているイギリス人でありオーストラリア居住者であるアディ氏が現地で給与所得を得ており、その際の給与所得に適用される税法の規定が一般的なオーストラリアの給与所得者と異なり、非課税基準額が不適用で税率も同一ではなく、結果としてアディ氏は同様の仕事を行い同様の所得を得ているオーストラリア居住者よりも税負担が大きいという事実が争いの対象になった。豪英租税条約 25 条 1 項は OECD モデル租税条約 24 条の無差別条項と同様に、「一方の締約国の国民は、他方の締約国において、租税又はこれに関連する要件であって、特に居住者であるか否かに関し同様の状況にある当該他方の締約国の国民に課されており、もしくは課されることがある租税もしくはこれに関連する要件以外のもの又はこれらよりも重いものを課されることは無い。」と規定している。

アディ氏は、いわゆるこの「バックパッカー税」についてのオーストラリア国内法は租税条約の無差別条項に抵触するとして訴訟を提起し、第一審においては同氏の主張は認められなかったが、第二審である高等裁判所の判決において、①自らの国籍が理由でアディ氏の税負担が大きくなり、②「オーストラリア国民はワーキングホリデービザを持つことが出来ないという理由で、豪英租税条約 25 条 1 項の無差別取扱いが求めている様な比較は不可能であり同条の適用はない。」との課税庁

の主張は退けられた。外国籍に基づくビザでの滞在ステータスは、豪英租税条約 25 条 1 項で保護されるべき特性であり、租税条約における「同様の状況」という文言は、保護される特徴及び保護される特徴から生じる結果を除く、課税に関連する全ての点を意味するとして、結果的にアディ氏はオーストラリア国民と同一の課税を受けるべきと判示された。

6 イタリアにおける短期宿泊仲介事業者の情報提供義務に関する欧州司法裁判所の判断 (Airbnb Ireland and Airbnb Payments UK (CJEU case C-83/21))

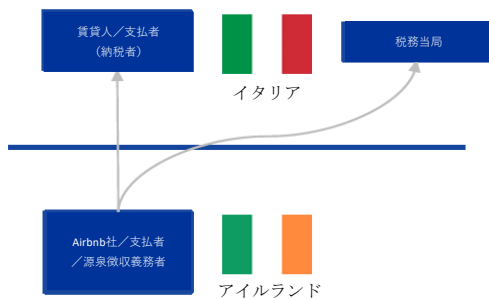
デンマークの税務専門家のパネリストから、イタリアにおける短期宿泊仲介事業者の情報提供義務に関する欧州司法裁判所の判断が紹介された。イタリアでは、短期不動産賃貸契約から生じる所得に源泉税による課税を選択した場合に 21%の税率が課せられる。短期不動産賃貸及びその家賃の支払いを仲介する事業者はその支払の際に所得税を源泉徴収し、契約に関する情報を税務当局に報告する義務があるほか、イタリア国内に恒久的施設を有しない場合には、イタリア国内に税務代理人を任命しなければならないこととされている。

短期不動産の仲介サービスをオンライン上で提供する Airbnb 社は、当該源泉徴収及び報告義務が EU 機能条約 56 条に定めるサービス提供の自由 (EU 域内国に設立された事業者が他の加盟国においてサービス提供を行う自由の制限を禁止する規定) を侵害していると主張し、同制度の無効を求め、同時に国外のオンライン仲介事業者が代理人を指定しなければならない義務は基本的自由を不相応に制限していると主張して訴訟を提起した。イタリアの裁判所の要請に対して、欧州司法裁判所は、以下の通り判断を下した。

EU 機能条約 56 条に規定されているサービス提供の自由は、税制についても加盟国を拘束するが、争いの対象となっているイタリ

アの税制はイタリア国内で活動を行う全ての事業者に対して適用され、その税制の目的はサービス提供に関する条件を規制することではなく、サービス提供の自由に対する制限に関しては確実性に欠け、かつ間接的である。また、税務当局へ情報を提供する義務により追加的な負担が生じるとしても、報告される情報は電子的に保存、送信されることからその負担は低いと思われ、また源泉徴収義務はその唯一の効果が当該サービスに関して追加コストを生み出すことであり、加盟国間及加盟国内でのサービスの提供に与える影響が同一であることから、サービス提供の自由の行使を禁止、阻害するとみなすことはできないと考えられる。

他方で、代理人の任命義務はイタリア国内の事業者には課されないものであり、税務代人の任命を求めることにより、代理人に支払う報酬や手続きの負担が発生し、事業者の不動産仲介サービスの提供に対する妨げとなりうるため、代理人の任命義務はEU機能条約に定めるサービス提供の自由に対する制限とみなされる。



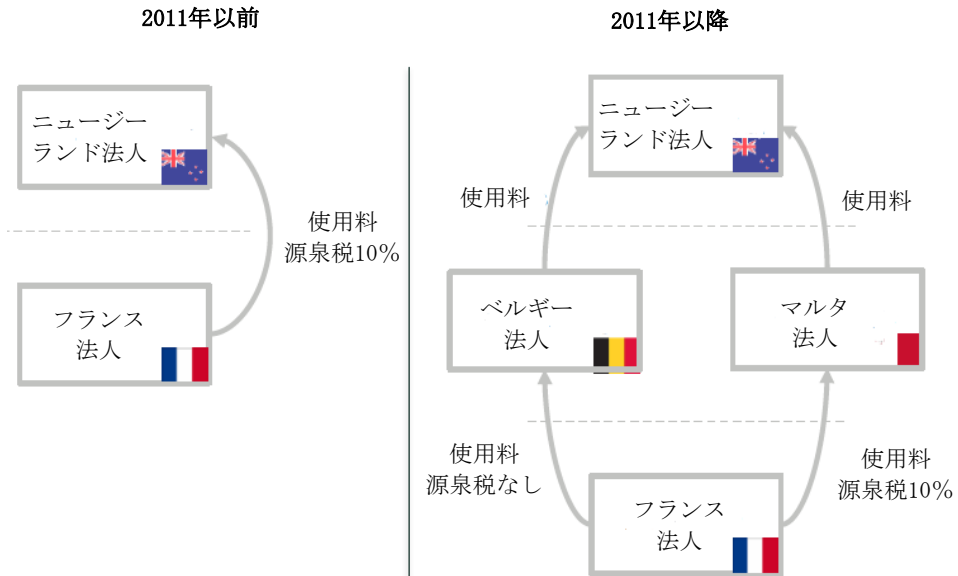
7 使用料の受益者に関するフランス最高裁判決 (France: n 444451 Sté Planet, 20th May 2022 スペイン税務当局対 Colgate Palmolive España 社)

フランスのパネリストから、フランス最高裁判所が租税条約上の使用料の受益者について判断した 2022 年 5 月 20 日の判決が紹介された。本判決では、第三国に設立された法

人が介在する場合であっても、フランスと受益者の居住地国との間で適用される租税条約が適用されると判断された。本事例では、2011 年以前、フランス法人からニュージーランド法人に直接使用料が支払われ、10%の税率の源泉税が課税されていたが、2011 年以降は使用料が第三国に設立された法人を介して支払われ、使用料の支払いについて源泉税が課税されない部分が生じており、フランス税務当局がベルギー法人に支払われた 2011 年以降の使用料に対する源泉税の免税を否認した事案である。なお、2011 年以降も従前からのライセンス契約は有効であった。本件について、フランス最高裁判決は、以下の様に判断した。

使用料を受領者が受益者では無く、第三国に設立された事業体が支払に介在する場合であっても、フランスと受益者の所在地国であるニュージーランドとの間の租税条約を適用することが可能であり、仏ニュージーランド租税条約 12 条 2 項に基づく 10%の源泉税率が適用されるとした。そして、このことは租税条約の条文の以下の文言の広範かつ経済的な解釈 (①~④) から導かれるとした。

①「真の」受益者のために二重課税を排除するという租税条約の目的、②租税条約 12 条 1 項の「一方の締約国内において生じ、他方の締約国の居住者に支払われる使用料は、当該他の国で租税を課することができる。」の「居住者に支払われる」とは、受益者の居住地国との条約の適用を妨げるものではないと考えられること、③租税条約 12 条 2 項「ただし、一方の締約国で生じる使用料に対しては、当該一方の締約国の法令に従って、租税を課することができる。ただし、その租税の額は、当該使用料の受領者が受益者である場合には、当該使用料の額の 10%を超えないものとする。」の文言では、受領者が「受益者」とされていること、④租税条約 12 条 1 項及び 2 項は同様に解釈されるべきであること。

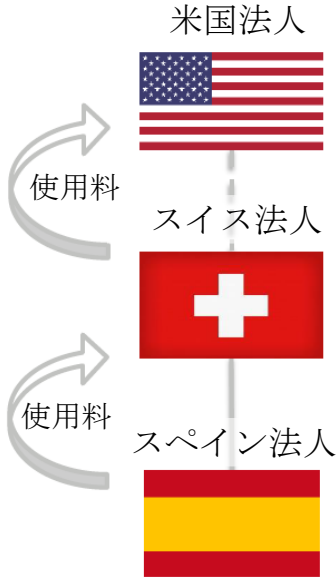


8 使用料の受益者に関するスペイン最高裁判決（スペイン税務当局対 Colgate Palmolive España 社）

スペインの弁護士のパネリストからスペイン最高裁判所が受益者の要件について判断した 2020 年 9 月 23 日の判決が紹介された。

本件では、歯磨き粉などの消費財を扱う多国籍企業グループのスペイン法人が、関連法人であるスイス法人に使用料を支払い、この際には租税条約で定める 5% の税率が適用され、スイス法人が更に米国の関連法人に使用料を支払ったという取引が問題となった。スペイン国内法による外国法人に対する使用料の支払いの源泉税率は本件の対象期間によって 24% または 25% であった。スペイン・スイス租税条約によれば、使用料の規定（同条約 12 条）には受益者の要件はなく、議定書にも盛り込まれていない。なお、スペイン・米国租税条約では、使用料に対する源泉税率は 10% である。スペイン税務当局は、スイス法人は使用料の受益者ではないとして、国内法による源泉税率を適用して課税処分を行った。本件について、スペイン法人から訴訟が提起された。

本件において、スペイン最高裁は、スペイン・スイス条約 12 条の使用料の規定に基づき、スイス法人は受益者でないが、租税条約の規定を適用して 5% の税率での源泉課税を認めた。判断の理由として、使用料に関する条項に受益者の要件を盛り込まないという両締約国の明確な意図があったことを挙げ、したがって、条約の動的解釈の対象にはならないと判断し、1977 年及び 1995 年の受益所有権に関する OECD のコンメンタールを考慮し条約の動的解釈に基づき受益所有権を有することを必要とするとした控訴審判決とは異なる判断を行い、下級審が受益所有権を根拠として米国スペイン租税条約の 10% の税率さえも適用を否認したことを批判した。また、動的解釈と不明確な法律の規定を解釈するための OECD コンメンタールのような「ソフトロー」の価値を認めたが、条約締結時の両締約国の意思が優先され、OECD コンメンタールは法源ではないとして、当該判決では、受益者の要件について、租税条約に明示されていない文言に暗黙のうちに含まれていると理解することはできないと判断された。



セミナーG：OECDのBEPSに関する開発途上国の政策と経験

(Seminar G: Developing countries, their policies and their experiences in regard to the OECD BEPS process)

Chair:

Miranda Stewart (Australia)

Panelists:

Michael Lennard (UN)

Annet Oguttu (South Africa)

Lolade Ososami (Nigeria)

Martin Hearson (UK)

Juan David Velasco (Colombia)

Melani Astuti (Indonesia)

Secretary:

Prasanna Nidumolu (Australia)

1 導入

本セミナーにおいては、BEPS 行動計画及び2本の柱に関する開発途上国の政策と経験について、政府関係者、税務実務家、研究機関、国連などのパネリストから報告が行われた。

2 途上国における BEPS

「アフリカ諸国にとっての BEPS1.0」との題で、南アフリカの大学教授のパネリストから報告があった。報告においては、BEPSは世界的な懸念事項ではあるが、その懸念は全ての国において同一ではなく、先進国の税源を侵食するスキームはその全てがアフリカ諸国に影響を及ぼすものではないとした上で、アフリカ諸国を含む発展途上国にとって優先度の高い懸念事項などについて説明が行われたほか、OECDなどの国際機関が国境なき税務調査官 (TIWB) のような取り組みを通じて、キャパシティービルディングの支援を進めてきたことは法人税の税収に大きく依存する傾向があるアフリカ諸国にとって BEPS 対策の実施に資するものであったことなどが述べられた。

3 アジアにおける BEPS

インドネシアの財務省のパネリストから、アジア諸国における BEPS 行動計画の実施状況などについて説明が行われた。インドネシア、韓国、日本、マレーシア、中国、インドなどの多くアジア諸国が BEPS 行動計画を実施しているが、一方で、行動計画3のCFC税制や、行動計画12のタックスプランニングの義務的開示は未導入の国が多いといったこと、アジアにおけるもっとも重要な BEPS 行動計画としては、ミニマムスタンダード以外には行動計画8から10の移転価格と価値創造の一致が挙げられ、移転価格税制についてはアジア諸国において積極的に取り入れられていること、情報交換の重要性などについて述べられた。また、今後の可能性といった観点では、BEPS 防止措置条約の締結国が増えていること、キャパシティービルディング(組織が目的達成に必要な能力を構築・向上させていくこと)のための国際機関からの支援、アジア諸国やその他の国との協力のプラットフォームが挙げられた。

4 BEPS と国際的な税法の動向

次に、国連のパネリストから、国連租税委員会の役割の重要性や、その活動内容について説明があった。また、同氏からは、従来から先進国は共通の利害に関して協力することに長けているが、現在では途上国も同様に国連租税委員会や OECD の包摂的枠組みの中で途上国共通の利益の実現のために協力して行動することが多くなっており、一例として 2017 年に導入された国連モデル租税条約 12A 条のテクニカル・サービス・フィーが挙げられた。発展途上国によって署名された租税条約に、国連モデル租税条約 12A 条のテクニカル・サービス・フィーと同様の条文が含まれる条約が全体として増加傾向にあるということである。このことに関連して、以前コロンビアは 12A 条と同様の条項を同国が締結する条約に積極的に取り入れていたが、OECD への加盟後は減らす傾向にあるということや、インドネシアはアラブ首長国連邦との間で近年締結した租税条約の中に 12A 条と同様の条項を盛り込むことに成功し、今後同国はより多くの条約に 12A 条と同様の条項を盛り込みたいと考えているといったことが各パネリストから述べられた。

5 第 1 の柱と SEP

BEPS2.0 などデジタル課税に関連するテーマが取り上げられた。インドネシアの財務省のパネリストから、第 1 の柱については市場国において歳入の増加が期待される一方で配分されるのは超過利益のわずか 25% で非常に少なく、従ってデジタル経済に関する税制上の課題を部分的にしか解決しないという見解のほか、残余利益の二重課税排除のための仕組みとして提案されたマーケティング及び販売利益のセーフハーバー (MDSH) の調整について、配分すべき利益 A から減算すべき既に市場国において課税されている利益の中に、源泉地国での源泉課税を考慮すべきと

いう意見があがっていることを念頭に、当初の制度設計の趣旨に反して途上国の税収を減収させる可能性があるとして強い懸念が示された。

ナイジェリアの実務家のパネリストからは、2021 年 10 月に 2 本の柱の合意について、BEPS 包摂的枠組み 140 か国のうち 4 カ国 (ケニア、ナイジェリアなど) が不賛成だったが、背景として、ナイジェリアにおいては 2 本の柱の対象となるのはわずか 6 社のみといった様に、新たな課税による効果は限定的であり税収はむしろ減少すると見込まれていることが背景にあると報告された。また、同氏からは、ナイジェリアの国内法に導入されている重要な経済的存在 (SEP) について報告が行われた。

このほか、インドネシアの財務省のパネリストからは、インドネシアの 2 本の柱に関する考え方について述べられ、電子的取引を介したサービスや無形資産の取引についての付加価値税の課税が 2020 年 7 月から施行され、大きな税収源となっていることや、実施予定の「SEP の概念に基づく電子取引税」が紹介された。

国連の職員のパネリストから、国連モデル租税条約 12B 条について、同条は途上国によって原案が作られ、2021 年に導入された規定であり、自動的デジタルサービスからの所得を対象として源泉地国での課税を認める規定であることや、発展途上国においては税の徴収の執行が比較的簡易な源泉徴収による方法への支持が強いことなどが説明された。また、国連租税委員会のデジタル小委員会は今後より一層、テクニカル・サービス・フィー (12A 条) や自動的デジタルサービス (12B 条) と同様の規定が各国間の租税条約に採用されるように活動し、同時にこの課税のための閾値としての物理的存在の要件に関する問題についても注目しているということであった。

セミナーH (IFA/EU 共同セミナー)
[IFA/EU Seminar]

Chair :

Georg Kofler (Austria)

Panel :

Nadia Altenburg (Germany)

Benjamin Angel (TAXUD)

Susi Baerentzen (Denmark)

Alessandro Bucchieri (Italy)

Juliane Kokott (Luxembourg)

Bastien Lignereux (France)

Adolfo Martín Jiménez (Spain)

Secretary :

Valentin Bendlinger (Austria)

1 欧州委員会の直接税に関する取組みの概要

欧州連合税務関税総局⁽¹⁰⁾のパネリストから、欧州連合 (EU) における近年の直接税に関する以下の様な取り組みが紹介された。

(1) SAFE⁽¹¹⁾

2022 年 7 月 6 日に公表された欧州連合における「脱税やアグレッシブなタックスプランニングを助長するイネイブラーの役割に取組むための理事会指令の提案」が紹介された。当該提案は、EU 域外において、EU 加盟国での税務に関する取決めやスキームの設計、販売や作成の支援を行う者（以下「イネイブラー」という。）による脱税やアグレッシブなタックスプランニングを助長する行為を禁止するための新たな措置に関する提案である。

この提案には、禁止対象のアグレッシブなタックスプランニングの形態を定義するための明確かつ客観的な基準、具体的には以下の内容が含まれる。①法令順守のための手続きの実施（イネイブラーが脱税やアグレッシブなタックスプランニングを容易とする国外での取決めの作成の支援の禁止。自らが扱っている取決めやスキームが脱税やアグレッシブ

なタックスプランニングに繋がるか否かをチェックするためのテストの実施。法令順守のための手続きの記録の保存義務など）、②脱税やアグレッシブなタックスプランニングを容易とする行為の禁止と、法令遵守の手続き及びイネイブラーの EU 域内での登録の併用（①の規定に加え、EU 域内の納税者又は居住者に税務相談やサービスを提供するイネイブラーには、EU 加盟国での登録が必要とされる。登録されたイネイブラーだけが、EU の納税者又は居住者に税務上のアドバイスやサービスの提供が許される。法令違反があった場合、イネイブラーの登録は取消しされる。）、③イネイブラーの行動規範（行動規範を遵守し、脱税やアグレッシブなタックスプランニングを容易にしないことの義務付け）。更に、以上の①～③のいずれの措置を設けるかに関わらず、EU 域外への投資に関する透明性を高め、脱税やアグレッシブなタックスプランニングに対抗するため、EU 域内の納税者（個人と法人の両方）に対し、EU 域外にある非上場企業への 25%以上の出資等、その他の手段による支配関係を、年次の税務申告書で申告することを求める新たな措置を策定することを可能とする。この提案は、イネイブラーによって助長される脱税やアグレッシブなタックスプランニングを抑止し、加盟国の税収を増加させ、中長期的に健全で持続可能な財政に繋がることを目指し、最終的には EU 域内の課税の公平性の向上に結び付くことを目的としている。

(2) DAC7

続いて、デジタルプラットフォーム事業者による報告義務を定める欧州行政共助指令（Council Directive 2011/16/EU）の改正、通称「DAC7」について、以下の説明が行われた。

2021 年 3 月 22 日に、税の透明性を高めるための新たな措置として、2023 年 1 月 1 日以降、デジタルプラットフォームを運営する事業者（以下「運営者」という。）に対して、自

社のデジタルプラットフォームに出店する販売者の収益等の情報を税務当局へ報告する義務を課し、EU 加盟国の税務当局間で当該情報について自動的情報交換を行う制度について定める EU 指令が可決された。

新たに報告義務を負う運営者には、EU 加盟国内に居住、設立、管理又は恒久的施設を有す EU 域内の運営者及び EU 加盟国内に実体はないが、EU 加盟国の売り手の関連する活動や EU 加盟国内の不動産賃貸を行っているなど、EU とネクサスを有する EU 域外のプラットフォームも含まれる。この報告義務の対象となる事業は、Uber Eats などの個人向けサービス、電動スクーターのライドシェアリングサービスなどを含めたあらゆる交通手段の貸出、eBay などのオンライン市場における商品販売、Airbnb などの短期宿泊仲介事業を含めた不動産賃貸などであり、初回の情報交換については、加盟国が 2023 年度分の情報を 2024 年 2 月末日までに交換することが規定されている。

なお、DAC7 に基づき加盟国間で自動的情報交換される情報は直接税の目的のみならず、付加価値税の適正な執行のために利用することも明示的に認められている⁽¹²⁾。

また、DAC7 にはデジタルプラットフォーム事業者による報告義務について定められているだけではなく、EU 加盟国の税務当局間の協力の強化についても新たな規定が盛り込まれている。具体的には DAC7 により、欧州行政共助指令 (2011/16/EU) 5a 条が新設され、同条で情報交換についての「予見可能な関連性」の原則の明確な定義が新たに規定された。同条 1 項では「要請を行う当局がその国内法に従って、要請する情報が一又は複数の納税者（氏名その他の事項により特定されているかどうかを問わない）の税に関する事項に関連する合理的な可能性があり、かつ、調査のために正当なものであると認められるときは、要請する情報は予見可能な関連性を

有する。」と規定されている。また、EU 域内の複数の税務当局が共同で実施する税務調査（Join audits）に関する新設規定である同指令 12a 条についても言及され、2024 年 1 月から施行されることが説明された。この共同税務調査については、同セミナーの後の部分においても説明があったが、近年、特に OECD や EU の移転価格フォーラムにおいて多くの作業が行われており、EU では、複数の国が共同税務調査を開始しており、二重課税の発生を防いでいるといった一定の評価がなされているが、共同税務調査の件数は相互協議の件数と比較すると少なく、未だ共同税務調査の利用が限定的である理由として、共同税務調査の実施方法についての十分に明確な法的枠組みが存在しないといった背景があり、DAC7 による改正はこの様な状況の改善や共同税務調査のための法的枠組みの構築を目的としている。直接税に関する EU 内の共同税務調査の法的根拠は、行政共助指令及び加盟国における実施のための国内法であり、従来から外国の税務当局の職員は実地の税務調査に参加し質問検査することを認められており、複数の加盟国の税務調査官からなる調査チームが他の加盟国に所在する納税者の事業所等を税務調査することがこれまでも可能であった。しかし、この共同税務調査の法的不確実性の高さや当局の能力上の問題が理由で、共同税務調査が実際に行われた件数は未だ少なく、法的不確実性の例として、行政共助指令に基づく共同税務調査が情報交換の一形態であるのか、それとも行政協力的手段であるのかについて解釈が分かれており、その結果、実地の税務調査において外国の税務調査官が行使する公権力の法的性質も不明確であり、適用される手続法に関する明確さが欠如していることが挙げられた。このような状態を改善するために、DAC7 の 1 条に、共同税務調査についての定義が初めて明示され、「2 つ以上の加盟国の管轄当局が共同で実施

し、これらの加盟国の管轄当局と共通又は補完的な利害関係を有する1人又は複数の人物に関連する行政調査」として定義された。また、「共同して実施される調査という表現」、及び行政共助指令 12a 条の「その他の行政協力の形態」についての新しい規定（II a 章）の導入により、共同税務調査が単に情報交換の一形態でないことが明らかにされた。共同税務調査は、独立した協力手段であり、したがって、各税務当局が共同税務調査中に取得した情報を参加している他の管轄当局と交換することは必要ないことが明示された。さらに、行政共助指令 12a 条は、共同税務調査の開始等の手続についてのより明確な法的枠組みを示している。これまで共同税務調査の法的根拠として用いられてきた EU 行政共助指令 11 条が改正され、電気通信手段を使用して外国の税務当局の職員が遠隔から税務調査に参加することが可能になった。また、他の加盟国の税務当局の職員による独自の一定の調査は、自国の手続き上の規定が遵守される限り認めなければならないとされている。また、納税者から管轄当局に対する共同税務調査の実施要請の規定は定められておらず、共同税務調査の開始には加盟国の管轄当局による他の加盟国の管轄当局に向けた要請（行政共助指令 12a 条 2 項）が必要であり、要請を受けた管轄当局は 60 日以内に回答しなければならないとされている。この他、同パネリストから共同税務調査と納税者の権利に関する報告などが行われた。

(3) DAC8

続いて、EU 行政共助指令（DAC）の第 8 回目の改正（DAC8）の提案が予定されていることが紹介された。この DAC8 は、暗号資産サービスプロバイダーの報告義務と税務当局間の自動的情報交換について定めるものである。DAC8 の提案は、EU における暗号資産の市場に関する規則（MiCA）、資金移動規制、

2022 年 3 月に OECD から公表されている暗号資産に係る情報交換制度の枠組み（Crypto-Asset Reporting Framework: CARF）に係るパブリックコメントの文書の内容に沿うものであり、適用範囲に関しては、EU 域内のサービスプロバイダー及び EU にネクサスを持つ EU 域外国のサービスプロバイダーを対象とする。また、ペイメントトークン、資産参照型トークン⁽¹³⁾、エクイティトークン、非代替性トークン等を報告対象の資産とする。報告義務を有する「暗号資産サービスプロバイダー（CASP）」とは、第三者に対して暗号資産サービスの提供を職業上又は事業として行う者とされ、対象の暗号資産サービスとは、①暗号資産と法定通貨との交換、②単一又は複数の暗号資産間の交換、③暗号資産の譲渡を指す。また、予定される DAC の改正として、OECD による共通報告基準（CRS）の改訂に伴う自動的情報交換に関する DAC2 の更新、加盟国における DAC の執行に適用される法令遵守措置の枠組みの明確化、潜在的な抜け穴をカバーし、情報活用を強化するためのアップデートなどが予定されていることが紹介された。

2 焦点 1：グローバルな税制改革と法人税改革

ここでは、第 2 の柱の EU 指令案の目的と現状、OECD モデルとの相違点と、新たな EU 指令案である DEBRA などが紹介された。ここでは、DEBRA などそのうちの幾つかについて取り上げる。

(1) 法人税に対する DEBRA 提案と影響

オーストリアのパネリストから、欧州委員会から 2022 年 5 月に公表された、「資金調達における負債への偏りを軽減することを目的としたエクイティファイナンスについての損金算入制度の創設」についての新たな EU 指令「Debt equity bias reduction allowance（DEBRA）」の案が紹介された。

負債による資金調達においては借入利子を損金算入できる一方、株主への配当は通常損金算入されないため、企業にとって有利な負債による資金調達に偏りが生じる原因となっており、DEBRAは、このような偏りをなくすために、企業が資本を増加させる際に、想定利子費用として算出した額の損金算入を認め、これにより、デットファイナンスとエクイティファイナンスの間の条件を平準化し、企業がよりバランスのとれた資金調達手段を検討することを促すことを制度の目的としている。DEBRAのEU指令案の4条、5条に資本に係る損金算入の規定があり、資本金額を増加した場合、その後10年間継続して資本に係る損金算入が認められるとされている。

資本にかかる損金算入限度額は、損金算入額の算出ベース(A)に、みなし利子率(B)を乗じて算出される。

損金算入限度額の算出ベースは、当期末の純資本額から前期末の純資本額を減算して算出する。純資本(C)は、資本(D)から関連会社への出資額(E)と自己株式の税務上の調整を加減算して算出される。みなし利子率はリスクフリーの利子率にリスクプレミアムを加算したものである。この際のリスクプレミアムは1%、中小企業の場合は1.5%とされている。損金算入限度額はEBITDAの30%を上限とするが、仮に損金算入額が納税者の課税所得を超え、損金算入することが出来なかった場合は、その差額は繰越の対象となる。

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{資本に係る} \\ \text{損金算入限度額} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{損金算入額の} \\ \text{算出ベース} \\ \hline \text{A} \\ \hline \end{array} \times \begin{array}{|c|} \hline \text{みなし利子率} \\ \text{(\%)} \\ \hline \text{B} \\ \hline \end{array}$$

(A) 損金算入額の算出ベース

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{損金算入限度額の} \\ \text{算出ベース} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{当期末の} \\ \text{純資本} \\ \hline \end{array} - \begin{array}{|c|} \hline \text{前期末の} \\ \text{純資本} \\ \hline \end{array}$$

(B) みなし利子率

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{みなし利子率} \\ \text{(\%)} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{リスクフリー} \\ \text{利子率} \\ \hline \end{array} + \begin{array}{|c|} \hline \text{リスク} \\ \text{プレミアム} \\ \hline \end{array}$$

リスクプレミアム=1% (中小企業は1.5%)

※ 純資本の算出

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{純資本} \\ \hline \text{C} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{資本} \\ \hline \text{D} \\ \hline \end{array} - \begin{array}{|c|} \hline \text{関連会社への出資} \\ \hline \text{E} \\ \hline \end{array} - \begin{array}{|c|} \hline \text{自己株式の} \\ \text{税務上の簿価} \\ \hline \text{F} \\ \hline \end{array}$$

このように、みなし利子の損金算入を認める一方で、DEBRAは負債に係る利子の損金算入の制限について、追加的な制限を規定している(指令案6条)。この制限により、損金算入額は純支払利子額(支払利子-受取利子)の85%までに限定される。欧州租税回避防止指令(ATAD)4条に支払利子の損金算入制限の規定があり、上限をEBITDAの30%としているが、DEBRA指令案6条によれば、純支払利子額の85%またはEBITDAの30%

のいずれか低い方の額が損金算入限度額となり、その差額は繰越または繰戻しされるものとされることとなる。

(2) 一般的な政策問題: EUの対内的及び対外的な権限

EUの対内的な権限については、EU機能条約115条に、欧州理事会が全会一致で、域内市場の確立又は機能に直接影響を与えるような加盟国の法律、規則又は行政規則を調和させるために指令を発することができること

が定められている。当初、租税に関する EU 指令は、EU 親子間配当指令など、主に二重課税の排除や EU 域内市場の事業活動への障壁を取り除く目的のために制定された。その後、EU 租税回避防止指令（通称、「ATAD」）により導入された利子損金算入制限、CFC 税制、ハイブリッドスキーム対策などの各種の規定は、課税の公平に対する信頼を取り戻し、国家の税に関する主権の効果的な行使を可能とするといった目的で導入されたものであり、従前の二重課税の排除等の目的とは異なるものであった。更に、第 2 の柱の導入のための EU 指令案は、企業の公平な税負担を目的として最低税率を定めるものであるなど、従前の考え方からの変化は大きいことが説明された。また、EU 域外の国との租税条約を締結する権限である対外的権限について説明があり、対外的権限については特に近年の 2 本の柱の議論の中で、「EU として多国間条約に参加するのか」、又は「加盟国単位で条約を締結することが出来るのか」といった議論があり、興味深いテーマになっていると説明された。また、EU がより多くの対内的な権限を有するほど、より多くの外部的な権限を有するようになり、結果として、個々の EU 加盟国は国際的な条約を締結する権限を失う可能性がある」と述べられた。

3 焦点 2：租税回避への対抗策の未来

(1) EU 内部告発者指令と租税回避

デンマークの税務専門家のパネリストから、「EU 法の違反を報告する者の保護に関する 2019 年 10 月 23 日の欧州議会及び理事会の指令 (EU) 2019/1937」、通称「EU 内部告発者指令」が取り上げられた。同パネリストによれば、同指令は税務のみを目的として導入された指令ではないが、その適用範囲は広く、結果として税務にも大きな影響を与えているということである。内部告発者が EU 法違反又は濫用行為があったと合理的に予想できる

という要件が満たされる場合に、適用される法律の目的又は趣旨に反する税務メリット（有利なスキームなど）を報告した場合、例えば、従業員がそのような内部告発を行った場合に、雇用契約上の責任を免れることができるといった効果を有する。この点については、従来、EU 域内各国間で権利保護の基準が大きく異なっていたため、共通の基準が必要となり、当該指令は 2019 年 11 月が可決・発効した。一方、加盟国の当該指令の国内法化の期限は 2021 年 12 月であったが、当該指令の国内法化は、2022 年 9 月現在、EU 加盟国全 26 か国のうち、14 か国に留まっているとのことである。

(2) 事業課税に関する EU の行動規範と税務面で非協力的な国又は地域のリスト

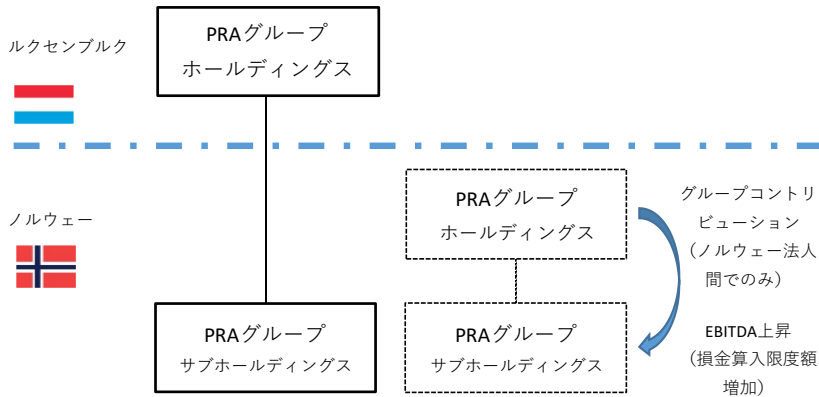
続いて、事業課税⁽¹⁴⁾に関する EU の行動規範が 1998 年に制定されて以来、初となる改訂作業が約 2 年前から進められていることに関して、フランスのパネリストから以下のように説明があった。この改訂作業は加盟国が有害な税制上の優遇措置を導入しないことを約束するという観点から行われている。必ずしも有害と思われていないような一般的な税制においても「優遇」となりうる措置があることが知られるようになり、行動規範の改訂の必要性が認識されたことが背景にある。EU 行動規範の改訂は 2022 年 11 月に開催された EU 加盟国の経済・財務相の閣僚理事会である ECOFIN において合意された。また、同パネリストからは、EU の非協力国又は地域のリストについての報告が行われた。EU では脱税及び租税回避対策を目的に税の適切なガバナンスメカニズム、公正な課税及び国際的な税の透明性の推進・強化に取り組んでおり、その取り組みの一環として、税の透明性・公平性や税源浸食と利益移転を防止するための国際基準の実施に関する基準の遵守のために必要な改革を実施する約束を果たしていない EU 域外国又は地域を「ブラックリスト」と

して、税制を改善する約束をしているがグッドガバナンスの基準の全てを満たしておらず、十分な取り組みを行っていない国又は地域を「グレーリスト」として公表している。EU は、この非協力国又は地域のリストに関して、国外源泉所得免除（FSIE：Foreign-Source Income Exemption）の制度を設けている EU 域外国（香港、コスタリカなど）において実質的経済活動を営んでいない企業が国外からの受動的所得について課税されず二重非課税が発生していることを問題視し、有害規定の廃止や有効な対策を採らない国又は地域などをブラックリスト又はグレーリストに加えているが、この FSIE に関して、EU が継続して EU 域外国との対話を続けていることがパネリストから述べられた。

(3) 判例:PRA Group Europe (E-3/21)

続いて、議長から、欧州自由貿易連合（EFTA）裁判所の 2022 年 6 月 2 日付の判決（E-3/21、PRA Group Europe AS）が紹介された。当該事案では、グループの持ち株会社のルクセンブルク法人（PRA グループホールディングス）の子法人であるノルウェー法人（PRA グループサブホールディングス）が、持株会社に対して借入金に係る利子の支払いを行っている。利子の損金算入限度額はノルウェー国内法に基づき EBITDA の 30%とされている。ここで、ノルウェー国内のグルー

プ法人の間においては、利益移転（グループコントリビューション）の制度により EBITDA を増加させ、利子の損金算入限度額の引上げが可能である一方、国外のグループ法人との間では同様の手段による支払利子損金算入額の増加が不可能であることが、加盟国の居住者に与えられる事業設立の自由を他の加盟国の居住者にも与えなくてはならないという欧州経済領域⁽¹⁵⁾（EEA）協定に定める設立の自由の原則に反しているか否かということが争われた。EFTA 裁判所の判決においては、①支払利子損金算入制限とグループコントリビューションという 2 つの制度を利用することにより利子損金算入限度額を引き上げて税負担を軽減させることが可能である国内にグループ法人を有するノルウェー法人に対して、ノルウェー国内にグループ法人を有さないノルウェー法人は同様の税負担の引下げを行うことができず、差別的な状況に置かれていること、②本件はノルウェー国内における利子損金算入についての事案であり、課税権の配分の観点からの正当な根拠もなく、また、完全に作為的なスキームのみを対象とする欧州租税回避指令（ATAD）の規定を鑑みても租税回避・脱税対策に基づく正当な理由がなく、したがって、ノルウェー国内法は欧州経済領域（EEA）協定 31 条に適合していないと判断された。



支払金利損金算入制限：EBITDAの30%

4 焦点3：行政協力とコンプライアンス

(1) 国別報告書 (CbCR) の開示

EU では国別報告書の開示に関する指令が2021年12月に発効しており、加盟国は当該指令を国内法化することが求められている。これによれば、当該指令に基づく国内法は2024年6月以降に施行され、当該国内法に基づき、EU域内の加盟国に本店所在地があり、直近2事業年度いずれも7億5,000万ユーロ超の連結売上高を計上している複数の国で活動を行うEU域内国の多国籍企業及び、同様の連結売上高の基準を満たし最終親会社がEU域外の第三国に所在する多国籍企業は、EU域内での活動に係る情報（最終親会社の名称、会計年度、使用通貨、事業活動の内容など）を記載した国別報告書を所定の機関に報告し、5年間閲覧に供することが義務付けられることになる。この国別報告書の開示について、イタリアの企業のパネリストは、既に国別報告書の税務当局に提出自体は始まっていることから企業にとっての新たな負担は少ないとした上で、定性的な情報を充実させず、最小限の情報しか開示しないのであれば、その企業の税に対する考え方を理解させることはできず、国別報告書の作成の際には、法人税のみならず、他の税目についても開示を行うことが透明性の観点からも重要であり、企業は負担ではなく、チャンスとして捉えるべきであるとのコメントがあった。

(2) 罰則と比例性

続いて、スペインの大学教授のパネリストから、情報申告の提出義務違反に関する罰則の比例性について、欧州委員会とスペイン政府との間の訴訟に関する欧州司法裁判所の2022年1月の判断(C-788/19)が紹介された。

2013年以降、スペインの法律では、国外に保有しているスペイン国内の個人及び法人は一定の様式を用いた情報申告の義務が課されているが、当該義務を怠った場合、過去に取得し、関連する納税義務が時効により消滅し

た資産であっても、その資産に係る所得は、時効前の最も古い課税年度の課税の対象となる不当な所得とみなされ、資産価値に対応する税を追加で納税しなければならない。また、この場合、追加納税額の150%の金額の比例的罰金が、定額の罰金と同時に適用される可能性があり、国外に保有する資産の価値よりも高額な罰金が発生する可能性があった。

欧州司法裁判所の判決では、①スペイン居住者が国外の資産を特定の様式で申告する義務は、資産の所在場所による異なる取り扱いを認めるものであり、EUにおける資本の移動の自由を規定するEU機能条約63条に違反し、②脱税・租税回避の防止といった公益上の優先性を超えるものであり、③比例性の観点から、税務当局が既に時効が満了した期間についても課税可能で罰則を科し得ることは法的確実性の上での問題があり、150%の比例的な罰金は上限額の定めがなく、定額の罰金と併科される可能性もあり不相当に重く、③定額の罰金は他の申告等の義務違反による罰則と比して差別的に重いと判断された。その上で、同判決では、スペインの国内法においては、資産が国内に所在する場合には情報申告義務がないにもかかわらず、国外に資産が所在する場合には情報申告義務が課されていることについて、義務不履行の場合の罰則が定められており、スペイン居住者が他のEU加盟国への投資の機会を制限される可能性が高く、EUの資本の移動の自由に対する制限に該当すると判断された。

5 焦点4：エネルギーとグリーン課税についての論点

(1) 現在の動向の紹介

続いて、デンマークの税務専門家のパネリストから、エネルギーや環境税制とその他の税制との間の問題点やその動向が紹介された。同パネリストからは、気候中立を達成し、再生エネルギーなどのグリーンなエネルギーへ

の転換や化石燃料の使用の廃止が急務であるが、地球温暖化対策のために必要となる投資の特徴として、長期的、長い耐用年数、ハイリスク、先行投資が大きく税制の安定性が必要であると述べられた。

(2) 支払利子の損金算入制限

次に、法人税制における支払利子損金不算入の規定と環境の観点からの報告が行われた。本稿において前述したEU指令案(DEBRA)では、負債に係る支払利子が損金算入される一方、出資による資金調達に伴う配当の支払は損金算入されないことによる税負担の差があることから、企業の投資判断において負債による資金調達への偏りを緩和することを目的して支払利子損金算入制限の規定を設けているが、同制度は大規模かつ長期的な再生可能エネルギーのプロジェクトの必要性を考慮した上で構築されたものではなく、EU 租税回避防止指令(ATAD)においても、既に支払利子の損金算入限度額を定める規定が存在することを挙げた上で、金融市場の利用の制限や、借入による資金調達に対する制限によるコストの増加や、投資資金の回収と新規プロジェクトへの再投資が阻害される可能性を挙げ、地球温暖化対策の技術開発や投資は高リスクであり、エクイティファイナンスによる出資だけでは十分に投資を行うことはできないとして、デットファイナンスに関する支払利子の損金算入制限が有する問題点が指摘された。

(3) グリーン移行のための間接税と物品税の重要性

続いて、フランスのパネリストから環境税制と付加価値税についての最近の取組について、以下の通り説明が行われた。付加価値税の軽減税率に関するEU指令(2022/542/EU)では、家庭用及び公共建築物用の太陽光発電システムのパネル、電動自転車を含む自転車の売買が軽減税率の対象となる一方で、環境負荷の高い化石燃料・薪木が2030年に、

化学肥料・殺虫剤が2032年に軽減税率の対象から外れることが公表された。

また、2021年7月、欧州委員会から提案されたエネルギー税指令の改正案が紹介された。当該改正の目的は、クリーン技術の促進、時代遅れの免税措置(EU域内の航空運輸及び水運、鉱業などの免税)の廃止、及び化石燃料の使用を事実上奨励している軽減税率の撤廃により、エネルギーを多く必要とする製品やサービスへの課税をEUのエネルギー・気候政策と整合させることにあると述べられた。

セミナー I : 付加価値税の中立性

[The neutrality principle in VAT -practical issues]

Chair :

Joachim Englisch (Germany)

Panel Members :

Rosemary Anderson (Canada)

Rita De La Feria (UK)

Charlène Herbain (EU)

Tomasz Michalik (Poland)

Secretary :

Lily Zechner (Austria)

1 概要

最初に、議長から、OECDの2016年の付加価値税ガイドライン(International VAT/GST Guidelines)において、付加価値税の中立性について以下の通り、説明が行われた。中立性には2つの側面があり、「法律の明示の規定がある場合を除き、事業者は付加価値税の負担を負うべきではなく、付加価値税の規則は事業者の意思決定に主要な影響を及ぼすべきではない。」という内部中立性と、「ある国の課税上の負担について、外国の事業者と国内の事業者について有利・不利の差異が生じてはならず、外国の事業者に対して特定の要件が求められる場合であっても、不均衡又は不適切なコンプライアンス上の負担を生じ

させるべきではない。」という外部中立性の二つの原則が存在する。続いて、付加価値税の中立性については欧州司法裁判所の判例法において認められていることやカナダ GST 法における基本原則として認められていることが解説された。一方で、実務上は、①政策上の理由からの付加価値税の制度の複雑性、②プラットフォームの出現などによる新しい経済取引の存在、③不適切な行政手続き、④付加価値税の不正還付対策、⑤還付に関するルールの相違などの様々な要因によって、現実的には付加価値税の中立性には制限や支障が生じており、これらが本セミナーにおいて議論の対象となることが述べられた。

2 制度の複雑性

付加価値税の中立性の阻害要因としての付加価値税制度の複雑性について各パネリストから説明が行われた。まず、公認会計士であるカナダのパネリストから、根本的な問題として付加価値税の構造上、中立性には限界があることが指摘され、問題になりやすい例として、持株会社、税率などが挙げられた。

次に、英国の大学教授のパネリストから、軽減税率を採用する国が増えているが、一般的に付加価値税の導入時期が早い国では、税率の種類が多く、中国やインドなどの例外を除いて 1980 年以降の比較的近年に付加価値税が導入された国々では税率の種類が少ない傾向にあると述べられた。また、軽減税率による中立性の欠如の例として、ポテトチップス、電子書籍、生理用品のタンポン等が挙げられた。そのうちの一つを例に挙げると、ドイツではタンポンは付加価値税の軽減税率の対象ではないが、そのことについては一部の世論は批判的であり、一方、書籍は軽減税率の対象であるが、ある会社が生理用品について書かれた「タンポンブック」という題名の書籍を本の中にタンポンを付録として入れて制作・販売したところ、この商品は書籍とし

て軽減税率が適用されたことが紹介された。この例の様に、複数の税率が存在することによる制度の複雑さが、適用税率の判断のための税務専門家への相談料の支払いなどの納税者のコンプライアンスコストが増加する要因となっており、税務行政には、行政コストの増加、租税回避のリスクの増加の原因にもなり、中立性を損なう結果に繋がると述べられた。

次に、ポーランドの税務専門家のパネリストからはポーランド税務当局の「拘束力のある税率情報 (BIS : Binding Rates Information)」の制度が紹介された。当該制度は、事業者の要請に応じて、特定の商品やサービスに適用されるべき付加価値税率を税務当局が事前に確認するルーリングの制度であり、確認された税率は税務当局に対して拘束力を有するため、納税者の負担軽減等に繋がることが説明された。

続いて、英国の大学教授のパネリストから、複数税率による中立性への歪みが生じる問題があるにも関わらず、複数税率が採用され続ける理由としては、政治的な要因が大きく、特に社会保障が充実していない国では、軽減税率が低所得者層支援の目的で導入されることが多く、一度複数税率が導入されると、複数税率を廃止して単一税率に戻る可能性は、低所得者層支援という性質から、殆ど想定できないと述べられた。

3 古いルールと新しい世界との出会い: プラットフォーム経済

シェアリングエコノミーの発展やオンラインでの商品及びサービスの取引の急速な拡大に伴い、これらを介した事業者の無申告や脱税等が大きな問題となり、法令を遵守して付加価値税を正しく申告・納税している事業者と不正な事業者との間での競争上の不均衡が生じていると述べられた。このような問題に対処するための対策の一例として、プラット

フォーム等のオンライン取引市場の運営者や EU 域内への輸入品の遠隔販売を促進する事業者を付加価値税の納税義務者とみなす制度が挙げられたほか、欧州連合において複数の加盟国の付加価値税の申告及び納税を簡便に行うためのワンストップショップ (OSS) 制度⁽¹⁶⁾が言及された。また、新しい制度を導入する上では新たな中立性への阻害事由が発生しないように注意する必要があると述べられた。

4 過大な形式主義

カナダにおいては、国外事業者が無形資産取引や電子的役務の取引を国内の消費者に行う場合に、通常の付加価値税 (GST) の登録及び申告に代えて、国外事業者がオンライン上で事業者登録届出及び付加価値税申告を行うことを可能とする簡易登録制度が設けられているが、当該制度を通じた仕入税額控除は認められておらず、中立性の観点から問題があると指摘された。

5 不正還付や脱税などの犯罪対策との関係

付加価値税の不正還付や脱税などの犯罪への対策は様々な国々で課題となっており、各国で対策が行われているが、法令遵守のためのコストの過度な発生や、過度な形式主義により付加価値税法上の中立性が損なわれている例があると指摘された。

特に、事業者が、自らが行った取引の前後の段階の取引において他の者が付加価値税の脱税等に関与していることを知っていた、または知り得たであろう場合には、自らが脱税等を実行していない者であったとしても、その事業者において付加価値税の前段階控除の権利行使や免税などが否認されるといった欧州司法裁判所の判例や EU 加盟国における税法改正に対して懸念が示された。

次にポーランドにおいて導入されている付加価値税のスプリット (分割) 納付制度が以

下の様に紹介された。スプリット納付制度とは、買主が本体価格と付加価値税相当額を分けた上で、付加価値税相当額を付加価値税の目的で作成された売主の特定の口座に振り込み、この特定の口座は原則として納税者は自由に使うことができず、他の事業者から商品またはサービスを購入した際の付加価値税相当額の支払いの目的及び納税の目的にのみ使用可能である制度であり、税務当局が納税者の会計処理と納税を確認することを容易にし、付加価値税の不納付を困難にすることなどを目的としている。ポーランドでは、同制度の適用は義務ではなく任意であるが、高額な取引を行う事業者による付加価値税詐欺のリスクがある場合には特に有効と考えられている。一方で、事業者にとっては、キャッシュフロー上の負担が大きくなることになることが指摘された。

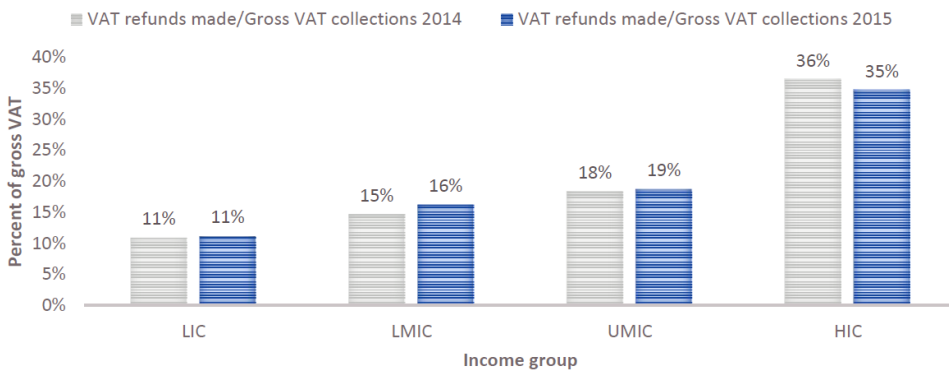
6 各国の付加価値税の還付制度

英国の大学教授のパネリストから、各国の付加価値税の還付の仕組みについて述べられた。まず、IMF の資料⁽¹⁷⁾を基に、国によって還付の仕組みは大きく異なり、①即時還付型 (日本、ドイツ、英国、豪州など。納税者は各課税期間経過後に速やかに還付申告可能)、②限定繰越制度 (イタリア、スペイン、インドネシアなど。納税者は、一定期間経過後にのみ還付申告が可能)、③無期限繰越方式 (還付申告を行うことはできず、控除税額が納付税額を上回った場合の差額は繰越して翌期の税額計算に際して考慮される。輸出企業や特定の仕入税額控除などの例外あり) の3つの方式に分類されることが説明され、即時還付以外の方式を採用している国も多く、中立性の観点から問題であると述べられた。高所得国になればなるほど、徴収された付加価値税に占める還付される付加価値税の割合は高くなり、この割合は 2014 年及び 2015 年は、それぞれ、低所得国 (LIC) は 11%・11%、低中所

得国 (LMIC) は 16%・16%、中高所得国 (UMIC) は 18%・19%、高所得国 (HIC) は 35%・34%であると述べられた。また、高所得国であっても即時還付を行わないなどの制限を設けている国があるが、理由としては税務当局の不正還付のリスクに対する懸念が挙げられ、税務当局のキャパシティが低くなるにしたがって、この傾向は高くなるが、低所得国や中所得国においては、不正の有無を

確認するための人員がそもそも不足しているケースが目立ち、還付に各種の制限がかかる要因となっていると述べられた。一方、特に発展途上国にとって外国からの投資の重要性は高く、付加価値税の還付制度が適切に機能しなければ、投資環境の魅力が低下し、多国籍企業による直接投資など、国外からの投資が減少するなどのデメリットが生じ得ることが指摘された。

Level of VAT Refunds by Country Income Group (2014-15)



Source: IMF, 2022

セミナーJ：家族単位の課税—富裕層個人の流動性
(Seminar J: Taxation of families; mobility of individuals)

Chair:

Stéphanie AUFERIL (France)

Panel members:

Maria Ines ASSIS (Portugal)

Seth ENTIN (USA)

Inbal FAIBISH WASSMER (Israel)

Nicola SACCARDO (Italy)

Mark SUMMERS (UK)

Claudia SUTER (Switzerland)

Stéphanie SEBBAGH (France)

1 概要

グローバルに活躍する富裕層に対しては、どの国がどのように課税できるのであろうか。タックスヘイブンに住民登録を移す者がいれば、特別な優遇制度で富裕層とその家族を自国へ招こうとする国もある。こうして税の游牧民 (tax nomads) や永遠の旅行者 (permanent traveler) が出現する。

居住者は全世界所得課税となり、非居住者は国内源泉所得にのみ課税されるため、居住者か非居住者かの判断は非常に重要である。しかし、国によってその規定ぶりは異なり、日数基準 (183 日以上滞在) や、経済的 (居宅・家族等) 結びつき基準など、判断条件は様々かつ複雑である。

課税期間も国によって異なり、暦年の国もあれば、英国のように特殊な年度⁽¹⁸⁾を採用する国もあるため、居住と非居住の期間計算には調整が必要となる。居住者が海外に短期滞在して所得を得る場合、その期間のみ非居住者扱いにして国外源泉所得に課税しない *split year treatment*⁽¹⁹⁾を採用している国もある。

OECD モデル条約第 1 条では、条約は「締約国の居住者に適用される」としており、居住者に該当すれば条約上の軽減税率等の恩典を享受できることになる。したがって「居住者」の定義が非常に重要となり、第 4 条 1 項にて「一方の国の国内法において住所等の基準により課税を受けるもの」と規定している。つまり国内法にて居住者に該当すれば、条約上も居住者となるのである。

ただし、同条では「一方の締約国内に源泉のある所得のみについて納税義務を負う者は条約上の居住者に含まれない」とのただし書き規定が続く。例えば外国法人が、締約国内にある支店に帰属する国内源泉所得のみ課税される場合などは、その支店がある締約国では当該外国法人は条約上の居住者に含まれないことを明示している。つまりこのような外国法人や非居住者は、条約上は居住者として保護されず恩典は受けられない。

第 4 条 1 項にて国内法により居住者を決定するという事は、両締約国の国内法が異なる場合、双方居住者や、どの国の居住者にも該当しない者が生じる可能性があることを示している。したがって 4 条 2 項にて *tie-breaker rule* による居住地国の振り分けプロセスが示され、それでも居住地国を決定できない場合には、最終的に権限ある当局の協議によって解決するとしている。

米国は特殊な「市民権課税」制度を採用しており、米国内に居住していなくても米国市民であれば世界中のどこにいても課税され、グリーンカード（米国永住権）を保有する外

国人も同じ扱いとなる。したがって双方居住者が生じる可能性が高いが、多くは租税条約の規定で調整されている。⁽²⁰⁾

短期滞在者免税規定における 183 日ルールの日数のカウントは、暦年単位か、連続する 12 か月間で判定するのか、各条約によって規定が異なるので注意が必要である。

租税条約の特典を受けるために税務当局が発行する居住者証明書については、国によって証明する期間が異なる点や、証明発行後の居住地の移動には対応できない、という問題がある。世界中に拠点を持つ富裕層の金融情報については、CRS が導入されたことにより、どの国で銀行口座を開こうとも居住地国とされる国へ情報が集められるようになったのは、所得把握の観点から非常に有益である。

居住地国を変更する富裕層に対しては、出国時に保有資産の含み益に課税する出国税が有効である。しかし EU 域内においては、出国税は EU 法の「移動の自由」に反するのではないかと、との批判がある。また移転先の国で保有資産を売却した場合、取得価額を出国税課税後の評価額にステップアップするシステムや、出国税を外国税額控除できる制度が存在しないと、キャピタルゲインの二重課税が生じてしまう懸念がある。

最も困難な問題は、富裕層が自身や家族の資金運用のために利用する外国信託である。海外に存在する信託そのものを把握することが難しい上、把握できたとしても信託には多くの種類があり、その法的性格について英米法体系や大陸法体系によって各国の取扱いが異なり、課税もそれに影響される。また、運用益や配当についての課税主体は、信託本体なのか、パススルーして最終受益者になるのか、などの検討も要する。将来的に譲渡された場合のキャピタルゲイン課税や、委託者が死亡し相続された場合の資産課税についても、その把握について困難が伴う。

外国信託に対して各国が異なる課税アプロ

一ちを採用している中、富裕層は税務上の利益を最も享受できる形で、自由に居住地国を変更しているのである。

2 各国の優遇税制（富裕層を自国居住者として招く目的）

(1) 英国

英国内に駐在する外国人が英国居住者に該当しても、永住する意思がない非永住者として送金ベース課税を選択したものは、国外源泉所得については英国へ送金されるまで課税が繰り延べられる。

(2) イスラエル

移住するユダヤ人で当局が許可した者については、10年間の国外源泉所得とCFCの課税を免除する。これは、海外で活躍する優秀なユダヤ人とその資産を自国へ呼び戻すための施策である。

(3) スイス

スイスで労働所得を得ていない富裕層の外国人を居住者として迎え入れ、全世界所得ではなくスイス国内での支出や生活費を基に税額を決定する、一括税という制度がある。

(4) イタリア

海外の富裕層がイタリアに居住地を移してから15年間、国外源泉所得に対して一律10万ユーロ（約1,400万円）の税額とする、フラットタックス制度を導入している。スイスの一括税との違いは、イタリアで労働所得を得ている者も対象となることである。

(5) ポルトガル

国内法と租税条約の双方の規定上、新たにポルトガル居住者となってから10年間、国外源泉所得に対して10%、付加価値の高い業務の国内源泉所得に対しては20%のフラット税率制度を導入している。

(6) フランス

新たに仏企業に勤務し居住者となる者（それまで海外企業に勤務していたフランス人を含む）に対し、最長8年間給与収入の50%控

除などの所得税優遇制度がある。

3 訴訟事例

居住性については、優遇税制と二国間租税条約の適用が複雑に絡み合い、訴訟において争点となる場合が多い。居住者証明が有効となるかどうかもケースバイケースである。居住性にかかる税務争訟の判決も判断が分かれており、以下の二事例は正反対の結論となっている。

(1) Regazzacci case（仏最高裁 2012年）

英国で送金ベース課税の優遇制度を享受する非永住者が、フランス企業から配当所得を得る場合、英仏租税条約による軽減税率をフランスからの配当所得の源泉課税に適用可能か争われた事例で、フランス最高裁は、英国居住者として条約軽減税率を適用可能と判示した。

(2) Tiziano Ferro case（伊最高裁 2020年）

イタリア最高裁は同様の事例に対して、送金ベース課税の優遇制度を享受する非永住者については英国の居住者と認めず、英伊租税条約は適用できないと判示し、(1)とは正反対の判決となっている。

- (1) OECD モデル条約 12 条では使用料について源泉地国「免税」としているが、多くの租税条約は債務者主義を採用していることから、パネリストは使用料について源泉地国課税と言及したと考えられる。
- (2) 2021 年国連モデル条約 12B 条の ADS 定義は以下のとおり。
 -第 5 項 any service provided on the Internet or another electronic network, in either case requiring minimal human involvement from the service provider.
 -第 6 項 [ADS] includes especially: (a) online advertising services; (b) supply of user data; (c) online search engines; (d) online intermediation platform services; (e) social media platforms; (f) digital content services; (g) online gaming; (h) cloud computing services; and (i) standardized online teaching services.
- (3) OECD Guidelines for Multinational Enterprises 2011 EDITION
- (4) OECD, 2007 年 Business and the environment Policy Incentives and Corporate Response
- (5) (CJEU, Transportes Jordi Besora , C 82/12, 2014, para. 42)
- (6) アメリカ航空運送協会、C- 366/10, 2011 パラ 40
- (7) International Energy Agency “Global EV outlook 2021”
- (8) 2023 年 2 月に OECD が公表した第 2 の柱の技術的・行政的ガイダンスに対して、米国財務省は歓迎の意を示している。
<https://home.treasury.gov/news/press-releases/jy1243>
- (9) ウィーン条約法条約 31 条（解釈に関する一般的な規則）条約は、文脈によりかつその趣旨及び目的に照らして与えられる用語の通常の意味に従い、誠実に解釈するものとする（1 項）。
- (10) Directorate-General Taxation and Customs Union
- (11) Proposal for a Council Directive to tackle the role of enablers that facilitate tax evasion and aggressive tax planning’ in the European Union (Securing the Activity Framework of Enablers - SAFE)
- (12) EU 指令(EU)2021/514 前文 8 項
- (13) スターブルコインのうち、「複数の法定通貨」、「商品」、「暗号資産」のいずれかの価値を参照するもの。
- (14) 事業課税に関する EU の行動規範は、事業課税における有害な税の競争の抑制を目的として 1998 年に制定され、加盟国への拘束力はなく、努力義務とされている。
- (15) 欧州経済領域（European Economic Area、略称：EEA）とは、欧州自由貿易連合（EFTA）加盟国が欧州連合（EU）に加盟することなく、EU の域内市場に参加可能とするために、EFTA と EU との間の協定に基づいて構築された枠組みである。
- (16) OSS（One Stop Shop）制度は、複数の EU 加盟国の顧客に資産の譲渡や役務を提供する事業者のための簡素化された付加価値税の申告・納付のための制度である。従来、EU 域内の複数の加盟国において、資産の譲渡等を行う事業者は、顧客が所在する EU 域内の各国でそれぞれ付加価値税法上の登録を行い、各国で申告を行わなければならない。一方、OSS 制度においては、一定の要件の下で、EU 域内の複数の加盟国の顧客に対する資産の譲渡等について、EU 域内のある一國で OSS の付加価値税の申告及び納税を行う選択をすることが可能であり、その場合、事業者は当該申告に係る資産の譲渡等については、各国で各々異なる複数の付加価値税の申告を行うことなく、OSS でまとめて付加価値税の申告及び納税を行うことができることになる。なお、OSS 制度には、非 EU ワンストップショップ制度、EU ワンストップショップ制度に加えて、輸入ワンストップショップ制度が存在する。OSS 制度は事業者の付加価値税法のコンプライアンスを簡素化し、クロスボーダーの取引をより簡便かつ効率的にすることを目的として従前からあった MOSS（Mini One Stop Shop）制度を拡大する形で 2021 年 7 月に導入された。
- (17) How to Manage Value-Added Tax Refunds (IMF, 2021)
- (18) 英国所得税制度は 4 月 6 日から翌年 4 月 5 日という中途半端な課税期間を採用しているが、中世にグレゴリオ暦を導入した際に課税期間を調整せず 365 日を維持したため、課税年度の開始日がずれたのが原因。

-
- ⁽¹⁹⁾ 租税条約の短期滞在者免税が適用されない場合、居住国では全世界所得課税した上で、短期滞在国での二重課税分を外国税額控除することになるが、**split year treatment**を採用することにより、短期滞在国での国外源泉所得を居住地国は課税しなくてよいので、手続きを簡略化できる。
- ⁽²⁰⁾ 米国市民またはグリーンカード保有者が日本の居住者に該当する場合は、日米租税条約第4条2項(a)が適用され、米国の居住者とはならない。