

# AOTCA大阪会議 報告書

—平成27年10月15日(木)～16日(金)—

東京税理士会 国際部

2015年AOTCA大阪会議 プログラム

10月15日（木）会場：グランキューブ大阪

	時間	プログラム	備考
①	13:45-14:15	基調講演	林信光 前国税庁長官
②	14:15-15:00	特別講演「BEPS行動計画と租税条約」	パリ第二大学教授 ギイ・ジエスト氏
③	15:30-16:15	特別講演「モデル納税者憲章-最終報告」	M・ガブスキー氏、D・ラッセル 氏
④	16:15-17:30	特別講演「ルール・オブ・ローと日本の租税法」	金子宏教授
⑤	16:15-17:30	特別講演「日本の国際課税——BEPSプロジェクトはどこまで実現されるか」	中里実教授

10月16日（金）会場：グランキューブ大阪

	時間	プログラム	備考
⑥	8:30- 9:45	セッション①<テーマ：税務専門家による租税教育への取組み>	4団体
⑦	10:15-11:30	セッション②<テーマ：BEPS行動計画への対応～自国政府における対応、企業の見解>	4団体
⑧	11:30-12:15	特別講演「OECDのBEPSプロジェクトについて」	浅川雅嗣財務官 (OECD 租税委員会議長)

林 信光 前国税庁長官

皆さんへの質問は「我々は変わるべきか変わらざるべきか」である。

変貌する世界ということについては、特にグローバル化と情報化社会について述べる。これらは企業行動を変え、この結果、税制はこれらに適切に対処することが必要である。

### 1. グローバル化

- ・グローバル化では、人物、物及びサービスが国境を越えて移動する。
- ・企業はアグレッシブな税戦略を企てる。
- ・企業は外国に投資を行い、進出先の税務当局から理不尽な課税を受けることもある。
- ・このような二重課税もしくは二重非課税に対応するための BEPS プロジェクトはかなり進展している。
- ・課税当局はネットワーク強化し、租税条約に基づく情報交換を行うことにより相当なメリットを生じている。また、秘密口座の自動的情報交換も行っている。
- ・このような BEPS プロジェクトにより皆さんはプレッシャーを感じているかもしれないが、税務当局への期待が高いためプレッシャーを感じている。
- ・税務当局の関心の高い問題は二重課税への対処であり、相互協議手続きによりこの問題に取り組んでいる。APA 事案の増加、特にアジアとの APA 事案の増加が顕著である。
- ・国税庁では相互協議プロセスの迅速化に努めている。

### 2. デジタル化・情報化

- ・デジタル化・情報化はアジアで激しく、そのペースは欧州より速く進んでいる。
- ・欧州はユーロにより統一しているが、アジアはスマホを通じて統一している。
- ・インフォメーションサービスにより課税当局の仕事が難しくなるが、税務当局も情報技術を用いて対応している。
- ・日本では不幸なことにいままでプライバシーの問題があり納税者番号が難しかったが、ついに来年ナンバー制度導入される。これは、当局だけでなく国民にとっても医療システム等によるメリットがある。しかし、メリットばかりでなくリスクも高まる。国税庁は、情報漏洩、サイバーアタックを防がなければならない。

### 3. グローバル化とデジタル化・情報化

- ・これからさらにグローバル化・情報化が進むのであろうか。また、我々はそれを望むのか。
- ・グローバル化・情報化は、世界は金融危機まで伸び続けた。しかし、現在、長期的停滞、デフレからいまだ脱していない。
- ・また、経済成長がもたらした格差も生じており、これについて書かれたピケティの「21世紀の資本」はベストセラーとなっている。

- ・中央銀行は効果的な金融政策実施しているが実体経済では、中間層は豊かでない。
- ・富めるものがますます豊かになっており、この格差を防ぐために適正公平な課税が必要であり、各国当局は富裕層への課税の強化を行っている。
- ・富裕層に対し出国税を適用し、情報交換により国税庁の使命を果たすことが重要。
- ・国税庁の使命とは、納税者の課税義務の自主的な履行を図ることであり国税庁はこれを促進する。
- ・適正公平に税が課されているという信頼が日本を支えている。
- ・国税庁では事前に取扱、手続きを公表する等により課税ルールを示している。
- ・国税庁では、租税教育、情報提供を行っているが 56,000 人では限界があり、75,000 人の税理士は心強い存在である。税理士は税の専門化で独立した公平な立場にあり、納税義務の適正な履行は税理士でなければできない。納税者は税理士を利用して適正な納税を履行し、自己申告納税制度を支えている。
- ・国税庁は、公平で適切な課税をしなければならない。

#### 4. まとめ

- ・グローバル化して情報化した世界とのミスマッチに対応するには納税者の信頼が必要であり国税庁はこれに対応している。
- ・最初の質問「我々は変わるべきか変わらざるべきか」に戻ると答えは 国税庁は変わることも変わらないことも重要である。伝統を継承するだけでなく、新たなものを付け加えなければならない。伝統があるからこそ革新がある。

(報告：神谷副部長)

### プログラム2. 特別講演「B E P S 行動計画と租税条約」

パリ第二大学教授 ギイ・ジェスト 氏

(はじめに)

BEPS とは Base Erosion and Profit Shifting の略で、日本語では「税源浸食と利益移転」と訳されていて、最近の国際取引においてグローバル企業がグループ関連者間において、各国の課税制度の違いに目を付けて税率の高い国から、税率の安い国または無税の国へ所得を移転して納税額を減少させる行為をいう。

これらの行為は合法的であるが、税制度や租税条約の網の目をついた手法でグローバル企業の行き過ぎた行為に批判が集まっている。このことから2年前から租税条約と BEPS の問題が取り上げられ始め、AOTCA でも議論の中心となってきている。

このレポートはパリ第二大学名誉教授で税法学者である Guy Gest 氏の BEPS 行動計画と租税条約の特別講演をまとめたものである。

## 租税条約と OECD・G20 の反 BEPS 行動計画

### 1. BEPS を助長する租税条約の欠陥に対処することが必要

1920 年代に設計された租税条約の体制は現在において欠陥がある。それは二重課税の防止が専らの目的であったからで、グローバル化の進行によってさらに BEPS の温床となっている。そこで一段と踏み込んで、BEPS に対抗することを意図した租税条項を導入しなければならない。

### 2. 租税条約に係る行動計画

#### 租税条約濫用防止条項

#### (1) 一般的アプローチ

- ・ 租税回避・税源浸食の防止という目的を条約自体（タイトルや序文）に据える
- ・ 一般的かつ具体的な濫用防止ルールによって補完する必要がある。
- ・ 高い柔軟性

#### (2) 救済条項

・ クロスボーダーの状況において、国内の濫用防止法や法制定の原則を巧みに回避するために租税条約の恩恵を利用する行為に対抗するための条項

・ 自国の居住者に対する締結国の課税権を租税条約が制限しないことを確保する米国型の条項

- ・ 具体的に列挙されたものは除く

#### (3) 最低基準

##### ・ オプション A 包括的な特典制限 (LOB) 条項

米国型トリーティー・ショッピング防止条項 (LOB)。条約による保護は一定の居住者のみに与えられ、法的確実性・客観性があるが、非常に複雑化して全ての形態の濫用をとらえきれない。

##### ・ オプション B 主要目的テスト (PPT) ルール

租税条約の特典は、その取得が、その取決めや取引の主要目的の一つである場合認められない。これは非常に包括的なアプローチで非常に低い濫用防止の垣根であるが、善意の商業上の取決めに対する法的不果実性が高い。

- ・ オプション C PPT ルールと簡易な LOB 条項の組合せ

トリーティー・ショッピングのもっとも明白なケースに対処するための簡易な LOB 条項を設定する。これはシンプルだがそれでも複雑である。その他のケースは PPT ルールの下で対処する。だが、両条項はお互いに独立して機能するが、最も効果的かつ危険な条項の組合せでもある。

#### (4) 一連の具体的な濫用防止ルール

租税条約の多くは OECD 租税条約コンメンタリーからモデル租税条約に格上げされてきたが、次の濫用防止ルールを必要とする。

・ 双方居住者に適用される新たなタイ・ブレーカー・ルールとしての相互協議手続き

→ 主観性と二重課税のリスク

- ・ 租税条約上の最低配当源泉税率（適格保有）
  - 最低保有期間（365 日）が課せられる。
- ・ 不動産所在国のキャピタルゲイン課税権（不動産所有企業）
  - 譲渡前 365 日間の何時においても不動産を所有する適格企業が得た全利益に拡大適用する
- ・ ハイブリッド企業
  - ハイブリッド企業の所得につき、いずれの国もその居住者の所得とみなさない場合、租税条約上の特典は認められない。
- ・ 恒久的施設（PE）につき第三国が関与するケース
  - 租税条約の優遇措置を与える第三国にある PE へ資産を移転するケースへの対抗

#### 恒久的施設(PE) の定義拡大

Guy GEST 名誉教授は恒久的施設(PE) の定義拡大について、「世界中で起きているビジネス手法の変化を考慮すると明らかに再検証が必要であること、デジタルで世界が変わりつつあり、Source 国と居住国でバランスが取れない。」との観点から下記について論じた。

#### 1. 代理人 P E の基準緩和

(1) 外国企業の代理で行う代理人の行為に関する広範なアプローチ

(2) 代理人が取り扱う契約の種類に関する広範なアプローチ

Guy GEST 名誉教授は(2)を最も重要と考える。

#### 2. PE から除外される独立代理人の範囲を再構成

#### 3. PE 認定の例外となる特定活動の厳格化

(1) 例外となる準備的または補助的活動の厳格化

(2) 建設工事契約の分割に対抗するための累計ルール

#### 紛争解決メカニズムの強化

強固で広く支持される紛争解決メカニズムの必要

BEPS の提言実施に係る重要点

Guy GEST 名誉教授は政府側と企業側の重要点をあげ、BEPS の解釈が国ごとに違っては困ること、そのことによる意図しない二重課税が弱点であり、もっと強固な紛争解決メカニズムの構築が必要であると説いた。

さらに強固で広く支持される紛争解決メカニズムを構築する方法を「目的」、「コミットメントと提言」に集約しポイントを整理、紛争解決に係る最低基準を論じた上で推薦される一連のベスト・プラクティスにつき主な提言をしている。

そして結論として義務的拘束力のある MAP による仲裁が多くの企業が好む解決法であり、租税条約において上記仲裁策を提供することを 20ヶ国が確約しているが、最終報告にどのような仲裁アプローチかは詳細には書かれていないため更なる検討を要としている。では租税条約関連措置をどのように実施するかであるが、包括的な多国間協定

・コンセンサス・ベースのアプローチ

・法的改革

をあげ、できるだけ多くの国が参加すべきであり、技術的・法的ハードルにチャレンジし、規則・条約に上記をどのように取り込むかがポイントであるとした。

また包括的な多国間協定には実務的、法的課題・政治的課題があると論じた。

今後のアジェンダについて

BEPS 行動計画実施のための協議事項

2015年10月に最終レポート

今後の取組

－多国間協定とは別に新しい措置が2016年に最終決定される。

－2016年に最終決定され、多国間協定に組み込まれる新措置

－2017年までに多国間協定を完成

どの国が BEPS 行動計画を実施するのか

OECD/G20 メンバーによる実施

・多国間協定実施前

－2015年フランス-コロンビア租税条約(PPT 内で)

・多国間協定実施前を通じた実施

－最大の課題はコンセンサスの維持

－混乱状態が悪化するリスク

非 OECD/G20 メンバーによる実施

－発展途上国と BEPS

・発展途上国の BEPS プロジェクトへの参加と連携

・対話プロセス

・発展途上国による BEPS 行動計画の実施を支援するためのツールキットの完成

最後にまだまだやらなくてはいけないことが山積しているが、2年前に比較すると現在の状態は奇跡である。明日出席の浅川財務省財務官のイニシアチブでここまで来たことに感謝の意を表し講演を終了した。

(報告：江守副部長、伊澤委員)

### プログラム3. 特別講演「モデル納税者憲章－最終報告」

M・カデスキー氏、D・ラッセル氏

約3年前から着手され、間もなく公にリリースされる「モデル納税者憲章 (A MODEL TAXPAYER CHARTER)」は CFE (Confederation Fiscale Eurorppenne)、STEP (Society of Trust and Estate Practitioners)、そして AOTCA (Asia Oceania Tax Consultants' Association) からそれ

ぞれ参加した3名の委員会が中心となって作成されたが、その制作にかかわったマイケル・カデスキー氏(AOTCA 顧問、STEP)とデイビッド・ラッセル氏(AOTCA 名誉顧問、CFE)より発表が行われた。

この憲章の作成の目標は、租税当局には租税の徴収を優先することなく、税制の仕組みを明確かつ簡素にして納税者にわかりやすいものにするを促すと同時に、二重課税を防止しながら国際的なビジネスの発展に貢献することである。

まず我々は、納税者の権利について原点に戻り現状をまず理解するための研究資料の収集として、64か国に164の質問票を送付した。その結果、41か国から6,500を超える回答を得ることができた。これは納税者の声を一貫性のあるものにまとめ、50万人を超えるCFE、STEP、そしてAOTCAの会員であるタックスアドバイザーを代表する意見として各国政府に意見を提出するプロセスにおいて大変有意義な作業であった。我々は質問に対する各国の返答が、一覧で比較できるよう、マトリックス形式で内容をまとめ、2年前に37か国の税務大臣のほか、OECD、欧州議会、国連、IMF、世界銀行その他メディアに配布された200ページに及ぶ中間報告書の中に掲載したが、その反応は大変好評で、「不公平な税制は税収をもたらしても、政府にメリットはない。なぜなら、そのような税制は長続きしないからである。」という我々の主張を裏付けるものであった。

最終報告書の内容は既に完成しており、その理念の中核に位置するものとして「納税者の権利(税務当局への責任)10原則」と「納税者の義務(税務当局の権利)10原則」、合わせて20原則が掲げられている。税務アドバイザーの規定も拡大され、クライアントが法的な権利責任を果たすようにすると同時にコンプライアンスを確保していかなければならないとされている。この最終報告書は多言語に翻訳されたうえ、約200ページの書籍として出版すると同時に、ホームページ([www.taxpayercharter.com](http://www.taxpayercharter.com))上でも400ページにわたって掲載する予定である。

我々は、このモデル納税者憲章が 国際基準として導入され、納税者、税務アドバイザー、税務当局間の関係を向上し、税務アドバイザーの国際フォーラムで取り入れられ、税界に国際的な考えを広める役目を果たすことを、最終目標としている。

(報告：藤本委員、平山委員)

#### プログラム4. 特別講演「ルール・オブ・ローと日本の租税法」

金子 宏 教授

課税におけるルール・オブ・ローの最も重要な要素は、納税者は法律の根拠に基づくことなしには、租税の納付を要求されることはない、という「代表なければ課税なし」の原則である。歴史的には、税を課される者の同意がなければ課税を行うことができないとい

う原則は、1215年のマグナ・カルタにまで遡ることができる。イギリスでは、議会の発展に伴って、議会の同意なくして課税されるこなしという原則に変容し（1629年の権利の請願）最終的に1689年の権利章典によってこの原則が確立した。1789年のフランスの人権宣言もこの原則を採用した。代表なければ課税なしは、いうまでもなくボストン茶会事件のスローガンであった。次にわが国のルール・オブ・ローの歴史について振り返る。

## 1. 戦前の動向

日本で最初の近代的憲法（以下、明治憲法という。）は、明治天皇の統治下で1889年に制定された。明治憲法は三権分立を採用し、それによって欧州大陸諸国の「Rechtsstaatsidee」（ルール・オブ・ローと同様のアイディア）を採用した。明治憲法下では、オットーマイヤーの「Deutsches Verwaltungsrecht」などの公法に関するドイツの文献が日本の法学者によって広く読まれ、「Rechtssatzschaffende Kraft」、「Vorrang des Gesetzes」、「Vorbehalt des Gesetzes」のような概念はよく彼らに知られていた。

明治憲法は、租税について2つの条文を規定している。21条は、日本臣民は、法律の定めるところに従い、納税の義務を有するという規定であった。62条は、法律によらずに新たに租税を課し税率を変更することを禁じた規定である。これらの条文、特に62条は、明らかに「ルール・オブ・ロー」と「Rechtsstaatsidee」の西洋思想の表現であった。初代内閣総理大臣で枢密院議長の伊藤博文伯爵は、「新ニ租税ヲ課スルニ当テ議會ノ協賛ヲ必要トシ、之を政府ノ専行ニ任セサルハ、立憲制ノ一大美果トシテ直接ニ臣民ノ幸福ヲ保護スル者ナリ。」と明治憲法のコンメンタールに書いている。

学者も同様の意見を述べていた。たとえば、美濃部達吉は1923年に次のような趣旨のことを述べている。

「租税は法律で定める必要がある。このことは、憲法62条に明確に規定されている。

同条は、租税については、単に行政の定める規則に基づくのではなく、課税物件、課税基準、税立及び納税義務者を含めて法律で規定すべきことを要求している。行政の他の分野においては、法律によって定めるべき事項について法律が行政に委任することは珍しくないが、租税については、法律はそのような委任をすることなしに自ら規定するのが通常である。」

しかしながら、明治憲法下においては、裁判所は法律の合憲性審査権を有していなかったことから、明治憲法62条及び租税法律主義の原則の倫理的研究が大きな発展をみることはなかった。

## 2. 戦後の動向

事態が変わったのは第二次世界大戦後である。日本の現行憲法は、1946年に制定され、1947年に公布された。この憲法も、租税について2つの条文を規定している。30条は、国民は、法律の定めるところにより納税の義務を負うと規定しており、84条は、政府が法律又は法律の定める条件によることなく新たに租税を課し又は現行の租税を変更することを禁じている。これらの二つの条文は、上記の明治憲法の二つの条文と似ている。二つの憲法の根本的な違いは、現行憲法の下では、裁判所は一切の法律、命令、規則又は処分についての合憲性審査権を有しているという点にある（81条）。さらに、憲法41条は、国会は、

国権の最高機関であって、国の唯一の立法機関であると規定している。

ほどなく、納税者は裁判所で様々な租税法の規定の合憲性を争うようになった。

最も議論された争点の1つは、問題となる租税法の規定が憲法84条の要請を充足するものであるかであった。この点について、最高裁判所は、租税法律主義の原則は、納税義務、租税の賦課及び租税の徴収の要件は、立法機関によって立法される法律によって明確にされることを繰り返し傍論で示した。

因みに、独立の法分野としての租税法の教育研究は、日本では1950年代に発展した。これは、1949年から1950年のシャウブ使節団による「日本税制報告書」の、租税法は、大学の法学部の教科とされるべきであり、かつそのために租税法の講座を設けるべきであるという提言の直接的効果であった。

租税法律主義の原則は、異なっているが関連する2つの価値(values)に源流を持っており、それ故に、これらの2つの価値に同時に奉仕すべきであるとの結論を得た。その第一は、「代表なくして課税なし」という伝統的な憲法上の価値である。この価値により、租税法の立法においては、議会が最高機関とされるべきことが要求される。第二の価値は、課税における法的安定性と予測可能性(「Brechenbarkeit」)である。

租税における法的安定性と予測可能性は、アダム・スミスが『国富論』の中で「確実性」と呼んでいるものである。

これら2つの価値に関しては、基本的にドイツと英米の理論にしたがって、租税法律主義の原則を次の6つのサブ原則に分割した。

- (1) 課税要件(「Steuertatbestand」)と租税の賦課・徴収の手続きは、予め法律によって規定されなければならないとする原則(課税要件法定主義)。
- (2) 課税要件と租税の賦課・徴収の手続きは、明確に定められなければならないとする原則(課税要件明確主義)。
- (3) 遡及立法は禁止されるという原則(遡及立法禁止原則)。
- (4) 租税に関する法律は、厳格に執行されなければならないとする原則(合法性の原則)。
- (5) 適正手続き保障原則。及び
- (6) 納税者の権利は公正な訴訟制度により保護されなければならないとする原則(裁判所による納税者の権利の保護の原則)。

## サブ原則

つづいて、租税法律主義の各サブ原則の内容について触れている。

### 1. 課税要件法定主義

現行憲法の73条6号は、法律の規定を実施するために必要な規定は、法律による委任なしに行政の命令で定めることができると規定している。他方で、84条は、課税要件と租税の賦課・徴収の手続きは、法律によって規定されなければならないとしている。

### 2. 課税要件明確主義

この原則は、課税要件法定主義から導かれるものである。その理由は、仮に法律の規定が、課税当局に数量を与えてしまうほど曖昧であったならば、一般的・白紙的委任と同じ結果を引き起こすことになるからである。

### 3. 遡及立法禁止原則

租税法学者は、租税法の遡及立法は、納税者の不利益に働く場合には違憲であると 1960 年代中頃から主張し始めた。たとえば、私は 1966 年に次のように書いている。

『遡及立法の禁止』も租税法律主義の内容をなすと考えよ。過去の取引から生ずる租税債務の内容を納税義務者の利益に変更することは許されるとしても、これを事後の立法によってその不利益に変更することは許されないというべきであろう。』

### 4. 合法性の原則

租税法は強行法であるから、課税要件が発足されている限り、租税行政庁には租税の減免の自由はなく、また租税を徴収しない自由もなく、法律で定められたとおりの税額を徴収しなければならない。ドイツでは、これを合法性の原則 (Legalitätsprinzip) と呼ぶが、この原則は、日本においても戦前から一貫して判例によって承認されてきた。

### 5. 適正手続保障原則

課税手続きの整備と改善は、租税法におけるルール・オブ・ローの最も重要な要素の一つである。

### 6. 裁判所による納税者の権利の保護の原則

裁判所による納税者の権利の保護は、課税におけるルール・オブ・ローの不可欠の要素である。

現行憲法は、司法権はすべて最高裁判所以下の通常裁判所に属することを定めるとともに (76 条 1 項)、合わせて特別裁判所の設置を禁止して (同 2 項)、行政裁判所制度を廃止し、行政事件の訴訟はすべて通常裁判所の管轄に属することとした。これを受けて裁判所法 3 条は、裁判所は一切の法律上の争訟を裁判する旨を定めている。したがって、日本国憲法のもとでは、納税者は、違法な租税行政処分に対しては、常に通常裁判所に出訴し、その保護を求めることができる。

国税については、納税署長の処分の取消を求める訴訟については、原則として、税務署長に対する異議申立てと国税不服審判所 (National Tax Tribunal) の長に対する審査請求 (Appeals) の 2 段階の不服申立てを経ることが要求されている (国税通則法 115 条 1 項)。また、地方税については、処分の取消を求める訴訟は、異議申立て又は審査請求に対する決定又は裁決を経たのちでなければ、提起することができないこととされている (地方税法 19 条の 12)。

国税通則法、関税法および地方税法が、不服申立前置主義を採用しているものは、①租税の賦課と徴収に関する処分が毎年、非常に多いため、裁判所の負担能力を超える訴訟の発生を防ぐためには、不服申立によってなるべく多くの事件を解決する必要があること、②租税事件が複雑な租税法規の解釈および事実の認定を内容とすることが多く、多分に専門的・技術的な性格をもっているため、まず行政不服申立ての段階で、十分な審理を行い、

争点を整理する必要があること、の 2 つ理由によるものである。要するに、不服申立前置主義の存在理由と目的は、そのすくスクリーニング機能にある。

租税法律主義の原則は、異なる関連する 2 つの価値に奉仕するものである。第一に、「代表なくして課税なし」という伝統的な憲法上の価値であり、第二に、課税における予測可能性と法的安定性（確実性）である。換言すると、第一の価値は租税における民主主義の実現に向けて働くものであることが期待され、第二の価値は恣意的な課税から人々を守ることを期待される。この二つの価値は歴史的に重要であり、将来においても重要であり続けるであろう。

第二の価値（課税における予測可能性と法的安定性の維持）については、以下の 2 つの問題の重要性を指揮。

①まず、日本においては、裁判所の判決の学説も、租税法の規定は原則として厳格かつ厳密に解釈されるべきであるという立場を取っている。租税法の規定において、取引に関する法令（民法、商法、会社法など）に使用されるのと同じ概念が用いられている場合には、原則としてこれらの取引にかかる法令におけるのと同様に解釈されるべきである。このような解釈手法は、課税における予測可能性と法的安定性を維持するのに役立つ。

②つぎに、米国および他のいくつかの国で使用されるアドバンス・ルーリング制度は、納税者の予測可能性と法的安定性を維持するのに有明かつ便利である。この制度を通じて納税者は、彼らが計画している取引の租税効果についての税務当局の見解を事前に知ることができる。

最後に、課税におけるルール・オブ・ローの更なる発展と確立のために、ルール・オブ・ローの重要性を強調しなければならない。租税立法と税務行政は、課税におけるルール・オブ・ローの重要性に力点を置くことによって徐々に改善されるであろう。したがって、課税におけるルール・オブ・ローの重要性を強調することは法律学者の使命である。彼らがそうし続けるならば、課税におけるルール・オブ・ローも徐々に発展し続けることが期待されよう。

（報告：山元委員）

## プログラム 5. 特別講演 「日本の国際課税－BEPS プロジェクトはとこまで実現されるか」

中里 実 教授

### 1. まえおき

まず、有名な絵画を例にとって話したい。ラファエロの絵「アテナイの学堂」において、プラトンは上を指しているのに対して、アリストテレスは手の平を下に向けた姿で描かれている。これは、プラトンが天上のアイデアの世界を志向しているのに対して、アリストテレスは地上の物質的な世界を志向しているという、両者の考え方の差を的確に表現している。天に向かってそびえたるゴシック建築は、物質を重視するアリストテレス的思想を表現したものである。代々のフランス王国の眠るパリ郊外のサン・ドゥニ

(Saint Denis) 教会の建物には、ゴシック時代の理念を端的に表現した” mens hebes ad verum per materialia surgit” という言葉が刻まれている。これは、ラテン語で、愚かなる心性(mens hebes)は、真理へと(ad verum)、物質的なものを通じて(per materialia)、到達する(surgit) という意味である。それは愚かな人間が、神の支配する真理へと到達するためには、地上の物質的なものを通ずる道しかないという、アリストテレス的な思想に基づくゴシックの精神を表現している。

このようにすべからく、客観的な事実を正確に把握することが第一歩である。BEPS(Base Erosion and Profit Shifting)についても同様である。

## 2. はじめに

現在 OECD で進行中の BEPS プロジェクトは、数年前から急速に作業が行われており、この秋に残りの行動計画が公表されることになっている。日本政府では、麻生太郎副総理の熱意と、それを受けた OECD 租税委員会の浅川雅嗣(あさかわ・まさつぐ)議長(財務省財務官)の活躍のおかげで、このような難しい国際的プロジェクトが、日本の積極的な関与の下に今秋にはまとまりつつあるという点で日本にとって画期的であったが、それは世界的にも意味の大きいものである。

本日は、主として理論的な観点から、BEPS プロジェクトの遂行を阻む可能性のある諸要素について検討してみたい。BEPS プロジェクトについては、OECD における議論が進行するたびに、各方面で、その中身についての紹介が熱心に行われているが、単に議論の中身の紹介を網羅的に行うだけでは心もとない。立法機関でも条約制定機関でもない国際機関が何かをしようとしても、できることは法的に限られているのではないかという推理が成り立つが、ここでは少し詳しく見ていきたい。

以下、BEPS プロジェクトの阻害要因となりうる四つの要因について個別に検討を加え(一、二、三、四)、その上でまとめをする。

### (1) 国家主権の縛り

国家主権の概念は、16 世紀にフランスのジャン・ボーダン(Jean Bodin)によって理論化されたものが、1648年のウェストファリア条約において実定法化されたものである。そこにおいては、30年戦争を終結させ神聖ローマ帝国を解体し、それぞれの国家の君主や領主が主権を有する主体として、自らの支配地域において新教か旧教かを選択できるというかたちで、法的に互いに平等な主権国家の併存状態という、現在にまでに至る国際法秩序が完成された。ローマ法のアナロジーの下、相互に平等な国家の関係を規律するのが一般国際法であり、国家間で締結されるのが条約である。

その結果、課税権も、その行使が国家主権の及ぶ範囲内に限定されることとなった。この国際法による課税管轄権の制限は、特に、執行管轄権について厳格である。課税庁は、外国の領域において調査・徴収を行うことが許されない。また、主権免税の原則が

貫徹され、いかなる国家も他の国家を納税義務者として課税することは許されない。同様に、外交特権に基づく非課税や、国際機関や国際機関職員に対しての非課税の扱いも認められている。

いかなる制度の下においても、非課税の人、組織は存在する。要するに BEPS プロジェクトをどのように協力に推し進めようとも、国際法の縛りの中で非課税とされる組織は存在するということなのである。これらの非課税とされる具体的な組織の名称はここでは差し控える。

他方、課税に関する主権国家間の利害対立（換言すれば、税源の奪い合い）が存在し、特に先進国と途上国の間の利害対立は深刻である。そのために、BEPS プロジェクトで議論された内容を実現しようとしても、それが現実に二国間租税条約のネットワークに反映されるには、長い年月がかかるという事実も無視できない。

## (2) 国際的経済秩序の縛り

次に、BEPS プロジェクトは国際的経済秩序の変革を目指す要素を含むが故に、現行秩序におけるステークホルダーの抵抗にあるかもしれない。そのような秩序の淵源が名誉革命である。現在の国際的経済秩序が成立したのが、同革命においてだからである。ここでは、名誉革命により形成され現代に至っている財政と金融の結びつきについて述べる。

名誉革命については、国家の財政と金融が密接な関係を保つかたちで、その後の国家秩序が形成された点が重要である。租税法律主義と同様に重要なのが、国の債務は議会の関与の下においてのみ認められるとする憲法上の原則であるが、これは名誉革命において、課税が議会の支配に服するとされた際に同時に認められた原則である。将来の税収を担保とするかたちで、国債の償還（課税を決める）議会が事実上保証することにより、国債が信頼されるかたちで発行されるようになり、財政と金融は密接な関係にたつことになった。

すなわち、現在のような財政金融秩序が真の意味で成立したのは、17 世紀後半のイギリスの名誉革命(1688 年～1689 年)においてなのである。名誉革命の世界史的な意義は、現在にまで至る財政金融秩序の基本が作り出した点にある。名誉革命によって作り出された国家体制を、財政軍事国家と呼ぶ。

名誉革命以降、イギリス国債を買った者は、議会の力により、将来税収でもって国債の償還がなされるという約束の下に、イギリス国債を買うことができる。その結果、イギリス国債のデフォルトリスクは著しく低くなり、低金利で資金調達することができるようになり、イギリスは植民地戦争の資金の効率的調達に成功した。

このように、金融制度と財政制度が効率的に仕組みられたイギリスにおいて経済発展が達成されたという新制度派経済学の経済史的な分析があり、これが 1993 年にノーベル経済学賞を取ったダグラス・ノースの考え方である。

そこで 300 年以上の伝統を有する国際経済秩序を揺るがすような改革を、一国際機関のプロジェクトにおいて実現することには限界があるという推理が成り立つ。

## (3) 文化団体等の存在

ここにおいては、現行の課税制度の下で非課税の恩典を享受している組織体の取扱いが問題となりうる。世の中には、様々な非営利組織が存在し、文化、教育、学術、スポーツ、環境、宗教、等々の活動を行っている。

宗教については、International Religious Freedom という原則があり、宗教団体に対する課税を行うことはできない。そうした中で、最近、バチカンとアメリカとの間で、銀行情報のアメリカへの提供に関する FATCA 関連の取り決めがなされたことは大変ショッキングな注目すべき出来事である。

スポーツ大会を行っている組織も、国内法非課税の扱いを受けている場合がある。これは合法的な非課税扱いであり、その原則を簡単には変更できない。そうした中で、最近、FIFA について、役員の不祥事に関する報道があった。FIFA 役員が仮に不正に金銭を授受したとすれば、脱税も介在しようから、これは課税の問題であるということになる。アメリカの当局は、様々な場所に調査を及ぼしているのではないか。最近では FIFA の監査を担当している会計事務所に対しても疑惑の目が向けられているとの、ニューヨークタイムズの報道も見られるので、事件はさらに拡大するかもしれない。参加者の中にも同会計事務所勤務されている方もいると思われるので個別名称は差し控える。

中には慈善等の目的を掲げながら、実際には別の目的のために行動している組織等もあるかもしれない、各国の捜査、調査がなされているかもしれない。疑いの目だけで見るのはあまりいいことではないが、不正を野放しにするというわけにはいかないところに、OECD の置かれた厳しい状況があるように思われる。

#### (4) BEPS プロジェクトは国際的租税回避対策として有効か

国際的租税回避について考える際には、専門家集団や企業の活動に注目する必要がある。国際的な課税逃れスキームの開発、販売等を業としている専門家集団や、あるいは、現に国際的課税逃れを行っている企業が、BEPS について、さまざまなプロフェッショナルな組織が、OECD でなされている議論についての情報を企業に提供し、BEPS プロジェクト自体が、プロフェッショナル集団について新たなビジネスになるということも起こり得よう。

実際に BEPS プロジェクトそれ自体の実現可能性がどの程度高いか、OECD の強いイニシアティブがどこまで貫徹されるかは、ふたを開けてみないとわからない。また、実現可能性は、個々の行動計画によっても異なるであろう。例えば移転価格について、事後的調整を内容とする所得相応性基準 (commensurate with income principle) のようなものがある程度取り入れられることは比較的ありそうである。

BEPS プロジェクトの中で、日本の憂慮されているのは、タックスヘイブン対策税制に関するプロジェクトであろう。日本では、タックスヘイブン対策税制を、エンティティ・アプローチから (tainted income のみを合算対象とする) インカム・アプローチにすることに対して、経済団体等が強く批判している。しかし、BEPS プロジェクトの結果、ごく例外的にインカム・アプローチが取り入れられることはあるかも知れない。

BEPS 行動計画の中で、とりあえず企業にとって、最も重要性が高いのは、行動 12 の「義務的情報開示ルール」ではないかと思われる。この手続は関連のところで、今後、企業に対して、一層の縛りがかかってくることはありうるのではないか。

他方、日本国内で BEPS プロジェクトの与えた影響として大きいのは、国内法の整備が行われたことであろう。税制調査会の中に、国際課税のディスカッショングループが置かれ、外国法人の日本支店に対する課税方式が帰属主義(attributable income principle ≡ effectively connected income principle)に改められたのは BEPS プロジェクトと切り離しては考えられない。日本の消費者や事業者が、外国法人から音楽等のネットコンテンツをダウンロードした場合、消費税がかからないという問題に対して打ち出された対策も BEPS プロジェクトなしには考えられない。

BEPS プロジェクトのもう一つの大きな意味は、どの会社がどのように課税を逃れていたかという点について、その具体的な課税逃れと共に公にされたという点である。たとえば Google が Double Irish with a Dutch Sandwich をどのように使っていたかという点、あるいは、Amazon が各国の顧客に対する販売をルクセンブルグ法人との契約であるとして、顧客の居住地に存在するのは支店ではなく倉庫なので PE (Permanent Establishment) は存在しないから法人税を払う義務はないとしてきた点等が国民に対して明らかにされた。スターバックスが Swiss Trading Company の仕組みを使って法人課税を圧縮して意義率等で顰蹙を買ったことも報道等で明らかにされた。

このように、国民の納得しない行動をとると、企業は実名をさらされるかもしれない、合法だから何をやってもいいということではなく、レピュテーションリスクが大きくなるかもしれないということが一般に認知された。その結果、例えば Amazon の PE の問題について、少なくともイギリスやドイツには、支店等を設けることによって、法人税の納税に応じる形に動きつつある等の変化が現実には生じている。

### 3. 総括

結局、BEPS プロジェクトも、ウェストファリア条約・名誉革命以降の国家と企業・市場との関係についての現行の基本構造の存在を前提としており、それを打ち壊すまでのパワーはないという推理が成り立つ。ただし、中国の台頭によって、ウェストファリア条約体制・名誉革命経済体制に対して揺らぎが生じ、国際法秩序や国際的経済秩序が、少しずつ変えられつつあるという考え方も成立し得るかもしれないが、現代史の話であり、その渦中にある我々にはわからない。

ルイ・ボナパルトのクーデターのときに、カール・マルクスが、それをほぼ同時的に分析して発表して論文として「ルイ・ボナパルトのブリュメール 18 日」がある。ここでは、マルクスの優れたジャーナリスト的能力が示されている。しかし、マルクスではない我々には、今何が起こっているか、それが将来どのような影響を及ぼすかということに関して、軽々しく結論は出せない。

すると、主権国家の併存状態と、財政と金融が密接に関連した資本主義という、ウェストファリア条約・名誉革命以降の世界的な国際法秩序、国際的経済秩序が、しばらくは続くであろうというのが、常識的な推理なのではないか。すなわち、OECD が租税の観点のみから、世界秩序をどこまで変更できるかという視点から BEPS 問題を考えると、一国際機関がはじめたプロジェクトがそこまでのインパクトがあると考えるのは、むしろ不自然ではないか。おそらく、OECD も、そこに参加している世界の課税当局も、過大な期待はしていないが、しかしできることはしていくという現実的な姿勢で臨んでいるの

ではないか。ただ、多くは期待しないとしても、今後したいことのリストは全部、プロジェクトとして発表されている。だから、発表されたプロジェクトの中には、実現可能性の高いものと将来に委ねられたものとの両方が混在しているという状況把握が正しいのではないか。

長い時間をかけて出来上がった国際的な秩序を急に改革できるとは思わないし、また、政府がどこまで市場を支配する力を国際的な場面で持つかということについても疑問はある。しかし、先進国の政府が共同で始めた以上、一定程度のインパクトを実務に対して及ぼすであろう故、BEPS については、これを軽視しすぎてもいけないし、心配しすぎてもいけないというのが、常識的な反応ではないかと考える。

(報告：小出委員)

#### プログラム6. セッション①「テーマ：税務専門家による租税教育への取組み」

今回のパネルセッションでは、以下の4つの点①租税教育の考え方と目的 ②租税教育を推進する政府および組織の方針 ③政府とその関連機関の協力 ④租税教育の将来について、をトピックとして4か国の税務専門家がプレゼンテーションを行った。

### 1. インドネシア

#### (1) 当プレゼンテーションの範囲

当プレゼンテーションは、インドネシアの一般市民、学生、(将来の世代である)若者向けの租税教育に焦点を当てる。現在、インドネシアの人口は、人口密度が高く2億5千万人以上であり、税収は国家予算の重要な要素となっている。租税教育により、一般市民の税務コンプライアンス促進が期待されており、自己申告制度が機能することが重要であり、最善の方法と考えている。納税に全ての国民が参加することが重要で、全国民が税収確保に貢献しなければならない。インドネシアでは、1983年に自己申告制度が導入され、それが最も効果的な制度だと考えられている。

#### (2) 租税教育の目的

租税教育の目的は5つある。

- ①税についての意識を高める。
- ②税へのコンプライアンスを向上させる。
- ③税の有用性について教育し、国民に納税義務を認識させる。
- ④納税義務をどのように果たすのかを国民に十分理解させる。
- ⑤税の文化を醸成し、将来の世代へのタックス・リテラシーを改善させ、発展させていく。

#### (3) 租税教育の促進における政府の方針

(1)大学生に税法について教える。

大学の社会政治学部の財政の科目で理論が教えられている。

(2)主要な大学におけるタックス・センターの創設・支援。

主要な大学内で税務セミナーを開催し、職業訓練プログラムを導入していて、理論より実践的内容となっている。

こうした租税教育の促進において、ITCA（インドネシア税理士会）の取り組みとしては、大学と連携して、税に対する資料の提供や、講師派遣を行い、税に関するセミナーを開催し、継続的専門能力開発プログラムを実施している。

#### （４）政府と ITCA の連携

税の専門家として ITCA より税の情報を国民に提供し、政府は税の専門家の行動を監視することによって税の犯罪防止につなげていく。

#### （５）租税教育の将来展望

税のコンプライアンスは、次第にインドネシアの文化に組み込まれて行く。そのためには革新的な税行政が必要。政府は、まだ納税者の権利に十分な注意を払っているとは言えない。ITCA の提案も、まだ十分に引き上げられていない。政府と ITCA の協力を通じて、また継続的な教育を通じて、今後税への意識を高め、自己申告制度を強化して行かなければならない。

## 2. 日本

税理士が行う社会貢献事業としての租税教育について

### （１）租税教育におけるキーワード

租税教室で子供たちに伝えるべきキーワードとしては、納税の義務、租税法律主義、申告納税制度の理念の３点がある。

### （２）租税教育の必要性

・学校教育における租税教育の脆弱さ

日本の教科書には、税についての記載がほとんどなく、国民は税を学ぶ機会を持っていない。

・申告納税制度と年末調整

日本では給与所得者の大半が、確定申告をしていない。多くの国民が申告納税する機会を持っていない。また、確定申告を行わないため、税に対する無知、無関心が広がっている。そのため、健全な納税者意識の醸成が必要とされ、租税教育の必要性が叫ばれるようになった。

### （３）租税教育の始まり

1950年、国税庁で高校生用の租税教育用補助教材を作成。以後、税務署職員を主に小学校、中学校へ派遣する形の租税教室が行われる。1995年頃からは、税理士が学校に出向いて租税教室を行うようになる。2003年、日本税理士会連合会が租税教育を重点施策とする。2014年には税理士法が改正され、租税教育が税理士会の行う事業となる。

### （４）租税教育の目的

租税教育の目的は、租税に関する意義、役割、機能、仕組み等の租税制度を知るとともに、申告納税制度の理念や納税者の権利及び義務を理解し、社会の構成員としての正しい判断力と健全な納税者意識を持つ国民を育成することであり、併せて国民に対

し税理士制度を正しく周知することである。

(5) 租税教室以外の税理士会の活動

講義用テキスト等の作成（障害のある国民も等しく教育を受けるための盲人用テキストの作成等）。

一般大学での寄付講座開設費用の拠出等。

(6) 今後の課題

一高等学校、大学における租税教育の充実。

一学習指導要領の改正、教科書の改訂。

一租税教育を担う教員の養成。

### 3. 韓国

(1) はじめに

韓国の租税教育では、国民は誠実に納税しなければならないという社会的意識を醸成し、模範的な納税者を優遇することによって正しく納税する文化を広め、子供などの若年層に対して早い段階から租税教育を実施することによって正しい納税意識を持たせる、ということを目的としている。

韓国の税務士会では、税務相談センターやインターネットで年間を通じて無料相談を行っており、またそれに加えて年2回の無料相談週間を設けている。更にオンラインタックス講座を年間を通じ無料で開設している。

今回は韓国における「子供向け租税教育の現状」および「一般向け納税意識の向上について」にフォーカスして説明する。

(2) 子供向け租税教育

子供の租税教育センターとして2002年に設立された「タックスミュージアム」を活用、また税務署において「タックススクール」を実施している。さらに遠隔地などに対しても訪問型の「タックスミュージアム」および「タックススクール」を実施している。

その他、税務職員の仕事を疑似体験できる「子供の税務職員体験プログラム」の実施や、「若者向け税に関する文学・芸術コンテスト」の開催、「長官と話そう」「税金クイズ」などのイベントを開催している。

さらに国税庁のホームページに子供向けページを開設し、アニメーションなどを使って税金について分かりやすいイラストで紹介するコンテンツも用意している。

(3) 一般向け納税意識の向上について

一般向け租税教育の主な目的は、正しい納税を評価し、誠実に納税するという納税者意識の醸成である。

模範的な納税者に対して、「納税者の日」という記念イベントの中で、模範的な納税者を優遇するイベントを開催し「名誉税務署長」に任命している。また模範的な納税者およびその家族に対してオープンコンサートを開催している。

その他、ブログやSNS（ツイッター、フェイスブック、カカオストーリーなどでアカウントを開設）、電子掲示板、ニュースレターを通じて、常に税の重要性に関するメッ

ページを発信している。

#### 4. ベトナム

ベトナムにおける租税教育は、先にプレゼンした各国に比べ、まだまだ発展途上にあると言える。今回は主にベトナム税理士会が行っている社会貢献活動とも言える租税教育について説明する。

その活動とは主に納税者としての個人および企業に対して、そして学生に対して行っている活動についてである。

納税者に対しては、租税に関する対話の場を設け、税制の解釈やそのバックグラウンドにある政策の目的等について分かりやすく説明し適正な申告および納税を促し、逆に納税者の関心や要望がどのようなものかヒアリングしている。

学生に対しては、さまざまな大学に出向き、税務専門家としての知識や経験を活かして租税教育を実施し、学生に対して納税者意識の向上、延いては租税関係の職に就きたいと考える学生のサポートをしている。

また改正などで税制が新しくなる際には、その税制の意義や背景を納税者に対して分かりやすく説明する場を設けている。

その他の様々な疑問や質問を受けるため、インターネットを通じて広く質問を受け付けるという活動も行っている。

(報告：浪川委員、北田委員)

### プログラム7. セッション②「テーマ：BEPS行動計画への対応 ～自国政府における対応、企業の見解」

10月16日午後の最初のセッションでは、BEPS行動計画への対応として中国、シンガポール及び香港の税務専門家から発表があり、AOTCAの取り組みとして、AOTCA専門委員会におけるBEPSプロジェクトへの対応についての説明があった。

#### 1 BEPS行動計画13の中国における影響

中国注册税務師協会 ソン・ウェイ 氏

中国における影響について、4つのポイント示し発表に入った。

ポイントの前にバックグラウンドとして、中国税務当局の見解に関して触れ、同局はBEPS行動計画に対する「容認できない15の行動」を提言しており、新しい国際租税ルールが中国の課税権にマイナスの影響を及ぼさないよう国際的観点及び国内的観点からの関与等を示唆した。

ポイント1 BEPS行動計画13：移転価格関連の文書化と国別報告書

これには、移転価格文書化に係る新基準と、移転価格文書化へ向けたマスターファイル、

ローカルファイル、国別報告書の 3 段階のアプローチが含まれており、文書化へのテンプレートとしてその詳細が述べられた。

#### ポイント 2 多国籍企業における BEPS 行動計画 13 の影響

具体的な影響として、より多くの情報開示要請によるコンプライアンス費用の負担増加、新法規の及ぼす影響等について税務当局へのフィードバック、文書化の変遷に伴う租税環境の変化等を挙げた。

#### ポイント 3 BEPS 行動計画 13 に関する税務専門家の見解

税務専門家は、新たなビジネスチャンスを向かえており、中国での移転価格関連法規改正に積極的に関することが可能である、とした。

#### ポイント 4 中国における BEPS 行動計画 13 の将来的な実施

今後の対応として、中国国家税務総局は常に BEPS 行動計画の策定に関与しており、2009 年に公布された特別納税調整実施弁法（国税発〔2009〕2 号）の改正作業に入り 2015 年度後半の発布を目指しているとの報告がされた。

特別納税調整実施弁法とは、移転価格調整、コストシェアリング、過少資本税制等の特別納税調整事項について詳細に規定したものであり、中国における移転価格税制の主たる指針とされている。

改正が予定されているポイントは以下の通りである。

- ・ BEPS 行動計画 13 に基づき、マスターファイル、ローカルファイル、国別報告書を含めた移転価格関連文書の準備に係る新たな要件
- ・ 無形資産及びサービスに係る関連当事者間取引の詳細な分析に関する要件
- ・ 海外多国籍企業のマスターファイル及び国別報告書の簡易な収集方法

## 2 BEPS 行動計画：政府と業界の観点

シンガポール税理士会役員 ラサ・マシュー 氏

シンガポール政府は、基本的スタンスとして「BEPS 行動計画を支持し、利益を生み出す実体経済活動が行われる国で課税すべき」との考え方をとっている。しかしながら、2013 年 BEPS プロジェクト開始当初は、法人税・個人税の低い税率と多くの税優遇措置により、タックスヘイブン国としてブラックリストに入れられたが、政府は反租税回避規定や移転価格規定等を整備し BEPS 問題対応のためのガイドラインを策定したとの報告がされた。

#### ステップ 1 2015 年シンガポール移転価格文書化ガイドライン

シンガポールでは、初のガイドラインの発行から 9 年、アームズ・レングス原則の規定から 6 年が経過した。この間、シンガポール内国歳入庁（IRAS）は移転価格調査を実施し、2015 年 1 月に移転価格ガイドラインの改定をした。移転価格に対する IRAS の意識の高まりは、世界的な税環境に合ったものである。

改定内容として、一定額以上の内部取引のあるシンガポール納税者に対する移転価格同時文書化および移転価格文書化の頻度、文書化の種類、文書化の範囲、移転価格文書を作

成しない場合の影響及び移転価格の調整について触れるとともに、APA（事前確認制度）・MAP（相互協議）プロセスへのガイダンス統合とビジネスにおける今後の展開について言及した。APA 及び MAP に係るガイダンスでは、IRAS は正式な APA の申請及び MAP の請求には移転価格文書が必須であると明確にしている。移転価格文書がない場合、IRAS は納税者の APA または MAP の申請を支援しない可能性がある。

#### ステップ 2 シンガポール移転価格論点及び APA に関するアップデート

移転価格に関する論点では、大量の関係者間取引や「移転価格」の調整項目といった移転価格が問題となる要因に着目し、IRAS による移転価格調査が、確定申告書のレビュー時の質問項目の中の 1 つとして、あるいは移転価格コンサルテーション（TPC）プロセスとしてなされた。その際、取引の種類別による焦点を絞り込んで行われた。

また、移転価格リスクの管理ツールとして APA が活用され、日本・中国・豪州等の 9 カ国と二国間 APA が完了し、今後新たにドイツ・インドネシア等 5 カ国との実施が予定されるなど、着実に増加している状況が報告された。

### 3 BEPS 行動計画－香港における政府及び産業界の見解

香港税務学会 ジェレミー・チョイ 氏  
香港会計師協会 アンソニー・タム 氏

先ず、ジェレミー・チョイ氏から政府の観点からの発表がされた。

香港における現状として①法人税率が 16.5%と低いこと、②租税制度が簡素化され、香港の所得のみが課税対象とされていることから、香港政府としては BEPS の導入についてあまり影響が高くない旨の説明があった。

そして、香港における主要課題を、①租税条約の濫用防止、②情報交換制度（EoI）、③有害な税慣習、④移転価格税制の 4 つの分野に分け、事例別に報告がされた。

#### (1) 租税条約の濫用防止

ケース 1 では、香港とインドネシアにおける租税条約の適用について、香港の持株会社が香港居住者証明（HKTRC）を申請できるか、インドネシア国内での一般租税回避防止規則の適用といった課題についての説明があった。ケース 2 として、香港における租税条約の下での優遇措置の主張について、IP を保有するスペイン企業がルクセンブルク企業に IP ライセンスをし、ルクセンブルク企業が香港企業に準 IP ライセンスをする取引について、ルクセンブルク企業を実質的保有者と見るか導管企業と見るか、ロイヤルティに係る税優遇措置を否定するため国内向け租税回避防止規則を適用できるかという課題について説明があった。

#### (2) 情報交換制度（EoI）

香港では、1995 年の情報交換モデルの使用により諸外国から条約締結を拒否されたため、香港における情報交換制度（EoI）の促進に向けて、2018 年 9 月までに自動的情報交換制度（AEoI）を導入予定である。

#### (3) 有害な税慣習

2015 年 6 月 17 日に EU が公表した非協力的管轄区 30 に入れられた香港政府は、地道な交渉と努力により協力的管轄区に入ることができ、AEoI の早期実施や優遇措置の限定化、

不明瞭またはリング・フェンス的優遇税制の廃止など、今後も積極的に二重課税防止条約の締結と情報交換ルールを適用していく。

#### (4) 移転価格

政府見解として、移転価格に係る法体系と移転価格関連の文書化から、香港における現行の移転価格税制についての発表があった。

移転価格に係る法体系としては、特定または包括的な移転価格に係る法律は無いが、国内租税法と矛盾しない限り OECD の移転価格ガイドラインに従う。また移転価格関連の文書化は義務ではなく推奨であり、移転価格関連の文書化テンプレートのうち、国別報告書のみ導入することを検討中である。

次いで、アンソニー・タム氏から産業界の見解についての発表がされた。

産業界の見解として、香港企業は貿易を主としており、諸外国で仕入れた商品の保管のため倉庫も点在する。サプライチェーンビジネスとして、BEPS 行動計画 7 の PE の取り扱い、同 9・10 (移転価格税制) の上流企業の優遇によるサプライチェーンの価値の貢献の無視、同 13 の移転価格文書化の必要性等について報告があった。

#### 4 BEPS 行動計画～AOTCA の取組み

AOTCA 専門委員長 ギル・レビー 氏

AOTCA 専門副委員長 ケン・シュゴット 氏

先ず委員長のギル・レビー氏が冒頭、リアルティントン所在の B&H 社がシンガポールにマーケティングセンターを設立し租税回避行為を行った事例を基に、オーストラリアで BEPS 行動計画が導入されたきっかけについての説明があった。税率の高いオーストラリアでは、今後効率化を図るか税率を引き下げるかを課題として、BEPS 行動計画への対応の重要性を説いた。本題である AOTCA 専門委員会の活動報告に入った。

##### (1) BEPS の検討

当初の BEPS プロジェクトがヨーロッパ型であったため、アジア・オセアニアの意見として以下の点を申し入れた。

イ. BEPS 行動計画 7 (恒久的施設認定の人為的回避の防止) : PE の取扱いについて

ロ. 同 14 : アジア・オセアニアで同意しているのは、オーストラリア、日本、ニュージーランドだけである

ハ. 同 4 (利子等の損金算入を通じた税源侵食の制限) : マレーシアでは利子について効率的な課税がされていない

その結果、CFE と AOTCA の共同意見書を提出するに至った。

##### (2) AOTCA メンバーに対する BEPS に関する調査

次いで副委員長のケン・シュゴット氏から、OECD メンバーに対し AOTCA として不安があること・意見があることを伝え認識されている。メンバー各国が BEPS をどのようにとらえているか、多国籍企業への影響、実行された際の納税者・タックスアドバイザーへの影響を基に、AOTCA の意見として調査内容をまとめたドラフトを作成した。調査の目的として、プロジェクトの影響を調べること、OECD の推奨が AOTCA メンバーにどう影響するかがあった。今後は、2015 年 10 月 5 日に公表された OECD 最終報告書を踏まえ、2016 年 2 月に調査結果を委員会に報告する予定である。

### (3) 今後の課題

専門委員会として2016年2月に調査結果報告をするが、次は実行に移るためOECDのBEPS行動計画を各所轄にて行うこととなる旨の報告がされた。

(報告者：平塚委員、飯田委員)

#### プログラム8. 特別講演「OECDのBEPSプロジェクトについて」

浅川雅嗣 財務官 (OECD租税委員会 議長)

「OECDのBEPSプロジェクト」と題して、OECD CTA (Committee on Fiscal Affairs) : 租税委員会) 議長 (財務省財務官) の浅川雅嗣氏の講演が行われた。OECD

(Organisation for Economic Co-operation and Development : 経済協力開発機構) の最高意思決定機関は理事会であり、その下に租財政・金融を含み経済社会政策のほぼ全てをカバーする各委員会がぶら下がっている。その中でも、租税委員会は、国際租税世界で国際標準を決定していく場所であり、浅川氏は、日本人として初めて、2011年6月より租税委員会の議長を務めている。

浅川氏の講演は、BEPSプロジェクトに関して、その発足から現在までの状況を報告するものであった。重ねての説明になるが、BEPSとは、「Base Erosion and Profit Shifting (税源浸食と利益移転)」の頭文字を略したものである。浅川氏のレジюмеを参考にすると、大きく以下の経緯を辿っている。

- 2013年2月 OECDにおいて、BEPSに関する現状分析報告書「Addressing BEPS」を承認
- 2013年7月 「BEPS行動計画 (Action Plan on BEPS)」を公表
- 2014年9月 G20 (オーストラリア・ケアンズ) において報告書 (Interim Reports) を提出
- 2015年10月 G20 (ペルー・リマ) にて、報告書 (Final Reports) を提出

BEPS行動計画は、2012年6月に、OECD租税委員会において立ち上がったプロジェクトである。OECDは、歴史的には、国境をまたがる投資について、二重課税を防止するための共通基準の策定を中心に、税分野における活動を行ってきた。それが、2008年9月以降のリーマンショック後、財政状態を悪化させた各国がより多くの国民負担を求める中で、グローバル企業がBEPSにより税負担を軽減しているという問題意識が生まれた。従来の二重課税の防止ではなく、二重非課税の排除の視点である。

2013年7月に公表されたBEPS行動計画は、同年9月に行われたG20サミット (ロシア・サンクトペテルブルク) において、全面的な支持を取り付けている。浅川氏のレジюмеには、BEPSプロジェクトの特徴として、包括性 (Inclusiveness) と透

明性 (Transparency) が挙げられているが、浅川氏も、包括性として、G20 との共同プロジェクトであることを強調する。最初の方で、タイトルにある「OECD の」は誤りであり、「OECD/G20 の」が正しいことを繰り返していた。実際、OECD 非加盟の G20 メンバー 8 カ国 (アルゼンチン、ブラジル、中国、インド、インドネシア、ロシア、サウジアラビア及び南アフリカ) 及び OECD (コロンビア及びラトビア) が OECD 加盟国と同様に意見を述べ、意思決定に参加できる Associate として参画している。

膨大な作業を経て提出された行動計画は、浅川氏のレジюмеによれば、大きく、以下の 5 つに分類される (「表 1 BEPS 行動計画要約」参照)。

- Bridging the gaps between tax sovereignties with new coordination tools (新しい調整道具による課税権の橋渡し)  
… 行動計画 2 ～ 5
- Reinforcing existing international standards (現存する国際標準の強化)  
… 行動計画 6 ～ 10
- Improving transparency (透明性の向上)  
… 行動計画 5、11 ～ 13
- Balancing the approach (交渉の均衡)  
… 行動計画 14
- The overarching themes of the digital economy (電子商取引の包括的な課題)  
… 行動計画 1

最終報告書の報告を受けて、行動計画に係る施策立案の段階は完了し、具体化作業に入っていくことになる。浅川氏は、その過程においては、導入 (Implementation)、監視 (monitoring)、技術的な補足作業 (Technical follow-up work) が同程度に重要な項目である、としている。

我が国を例に取れば、これらの行動計画のうち、国境を超える電子商取引の消費税課税の見直し (行動計画 1)、海外子会社の損金算入配当に関する日本親法人での配当金益金不算入制度の見直し (行動計画 2) は、平成 27 年度税制改正において、既に手当がなされており、移転価格税制に関する書類の文書化 (行動計画 13) は平成 28 年度税制改正において実施される予定である。

(報告者：新井委員)

【表1－BEPS 行動計画要約】

No	Action	A	B	C	D	E
1	Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy- 電子商取引課税					X
2	Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements - ハイブリッド・ミスマッチの効果の無効化	X				
3	Designing Effective Controlled Foreign Company Rules -外国子会社合算税制の強化	X				
4	Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments -利子等の損金算入を通じた税源浸食の制限	X				
5	Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance -有害税制への対応	X		X		
6	Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances -租税条約濫用防止		X			
7	Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status -恒久的施設（PE）認定の人為的回避の防止		X			
8	Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation – Intangibles -移転価格税制（無形資産）		X			
9	Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation – Risks and Capital -移転価格税制（リスク及び資本）		X			
10	Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation – Other High-Risk Transactions -移転価格税制（他の租税回避の可能性が高い取引）		X			
11	Measuring and Monitoring BEPS - BEPS の規模や経済的効果指標の集約及び分析方法の策定			X		
12	Mandatory Disclosure Rules - タックス・プランニングの報告義務			X		
13	Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting -移転価格関連の文書化の再検討			X		
14	Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective -相互協議の効果的实施				X	
15	Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties - 多国間協定の開発					

- A. Bridging the gaps between tax sovereignties with new coordination tools (新しい調整道具による課税権の橋渡し)
- B. Reinforcing existing international standards (現存する国際標準の強化)
- C. Improving transparency (透明性の向上)
- D. Balancing the approach (交渉の均衡)
- E. The overarching themes of the digital economy (電子商取引の包括的な課題)