

# 2018年 AOTCA ウランバートル会議レポート

## I 概要

2018年 AOTCA ウランバートル会議は、モンゴル税理士会（MACTC）がホスト団体を務め、9月12日から14日にかけてウランバートル市にあるシャングリラホテル・ウランバートルにて開催された。同会議には、加盟団体及び地元関係者約570人が出席、日本からは国際部構成員等約40人が参加した。

12日の午後、AOTCA 加盟団体の代表者が出席する定時総会が開催され、2019年事業計画及び予算等の審議のほか、役員の変更等が行われ、2期4年にわたり会長としてAOTCAを牽引してきた池田隼啓日税連顧問が退任し、会長代理であったユーニー・ペレス氏（フィリピン税務協会）が女性で初めて会長に就任した。事務総長、財務担当役員、専門委員会委員長は留任し、池田日税連顧問はAOTCA 名誉顧問に選任された。

13日に開催されたインターナショナルタックス・カンファレンスでは、「BEPS後の新たな一般的な租税回避否認規定（GAAR）の実施に向けて」をメインテーマとし、日税連国際税務情報研究会の中里実会長が「GAARの歴史と理論、BEPS後の新たな展開」をテーマとするセッションにおいて、GAARの法制化の危険な側面についてプレゼンテーションを行った。また、田尻吉正 AOTCA 事務総長が、国際税務情報研究会による AOTCA 加盟団体を対象として行った税務専門家制度の概要に関するアンケートの調査結果について報告した。

### 《AOTCA 関係者プログラム》

月日	時間	プログラム	スピーカー/参加者
9/12 (水)	09:00-10:00	グローバル・タックスアドバイザー・プラットフォーム会議	AOTCA 会長及び役員
	10:00-10:30	記者会見	AOTCA 会長及び MACTC 会長
	09:00-11:00	専門委員会	AOTCA 専門委員
	10:00-11:00	監事会	監事、財務部長、事務局
	11:00-12:30	役員会	AOTCA 役員
	14:00-17:00	定時総会	AOTCA 会長及び加盟団体代表者
	19:00-22:00	VIP レセプション	AOTCA 会長及び加盟団体代表者
9/13 (木)	08:30-17:20	インターナショナル・タックス・カンファレンス	
	19:00-22:00	ガラ・ディナー	

### 《インターナショナルタックス・カンファレンスプログラム》

月日	時間	プログラム/スピーカー
9/13 (木)	07:30	受付開始
	08:30	オープニング・セレモニー
	08:45	来賓挨拶 財務大臣 Mr. Khurelbaatar Chimid
	09:00	開会挨拶 AOTCA 会長 池田隼啓
	09:15	講演「モンゴルの税制の発展と改革」モンゴル税理士会会長 アルタンザヤ・グンセン

09:30-10:50	<p><b>パネル 1: GAAR の歴史と理論、BEPS 後の新たな展開</b></p> <p>モデレーター: モンゴル国税庁総務部長 Enkhjavkhlan Tseyen</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・「GAAR の歴史と BEPS との関係」西オーストラリア大学教授 リチャード・クレバー</li> <li>・「GAAR の法制化の危険な側面: 戦前ドイツの事例」東京大学大学院教授 中里 実</li> <li>・「GAARs~実務家の見解」香港税務学会 デビッド・スミス</li> <li>・「西アフリカにおける GAARs~歴史、理論、BEPS 後の展開」 西アフリカ租税協会連合(WAUTI)会長 ニイ・アイ・アリーテイ</li> </ul>
10:50-11:10	コーヒーブレイク
11:10-12:45	<p><b>パネル 2: GAAR: 居住国及び源泉国の相違点</b></p> <p>モデレーター: 国家戦略研究所 CEO Munkhsoyol Baatarjav</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・「GAAR、デジタルエコノミーにおける法的精神と非課税所得」 イタリア・リンクキャンパス大学教授、CFE 会長 ピエルジョルジョ・バレンテ</li> <li>・「中国の GAAR 概要」中国注冊税務師協会 ウェンディ・グオ</li> <li>・「モンゴルの税制改革」モンゴル財務省租税政策課長 Telmuun Byambaragchaa</li> <li>・「インドネシアにおける GAAR の発展」インドネシア税理士会 ラストン・タンブナン</li> <li>・「ベトナムにおける GAAR の発展」ベトナム税理士会 ファン・ブウ・ホン</li> </ul>
12:45-14:00	ランチ
14:00-15:20	<p><b>パネル 3: GAAR と納税者の権利</b></p> <p>モデレーター: AOTCA 名誉顧問 トーマス・リー</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・「納税者の権利を支える税務専門家」CFE 顧問、AOTCA 顧問 ジリ・ニコバール</li> <li>・「台湾における BEPS と GAAR の発展」台湾記帳及報税代理業務人公会全国連合会 ステファン・ファン</li> <li>・「マレーシアにおける GAARs と納税者の権利」マレーシア勅許租税協会チョウ・チー・イエン</li> <li>・「GAAR~オーストラリアの現状」オーストラリア全国会計士協会 トニー・グレコ</li> </ul>
15:20-15:40	コーヒーブレイク
15:40-17:00	<p><b>パネル 4: 租税回避対策事例と GAAR の発展</b></p> <p>モデレーター: モンゴル税理士会 Khishignemekh Regzedmaa</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・「香港における GAAR と移転価格税制」香港公認会計師公会 アンソニー・タム</li> <li>・「モンゴルにおける GAAR の発展」モンゴル税理士会 Tungalagmaa Khuajin</li> <li>・「シンガポールにおける租税回避規定」シンガポール税理士会 チュン・シム・シュウ・ムン</li> <li>・「フィリピンの税制改革と GAAR の発展」AOTCA 会長代理 ユーニー・マリー・ペレス</li> </ul>
17:00-17:15	「AOTCA 加盟各国における税務専門家制度に関する調査について」AOTCA 事務総長 田尻吉正
17:15-17:20	閉会挨拶 ウランバートル会議実行委員長 アマバヤスガラン・タミール

以下、国際部委員による各セッションの報告を掲載する。

## II セッション報告

### 特別講演「モンゴルの税制の発展と改革」

| 3

#### モンゴル税理士会会長 アルタンザヤ・グンセン

##### I. はじめに

ホスト団体であるモンゴル税理士会、アルタンザヤ・グンセン会長より、本日のカンファレンスの開催において、尽力いただいた多くの方々への感謝の挨拶がなされた後、幾つかの統計情報等に係る報告が行われた。

##### II. モンゴル経済に関する重要な指標

モンゴルの GDP は世界で 115 位に位置し、投資家保護の点に関しては 26 位に、また、事業環境の点においては 36 位に位置する。また、海外からの直接投資については、鉱業関係投資が多くのウエートを占める。

##### III. モンゴルの略史と税制

モンゴルの歴史は、209 年の匈奴帝国に始まり 1206 年のチンギス・ハンによるモンゴル帝国の建国にいたる。古代より多くの税制があったが、このモンゴル帝国における税制がモンゴルの税制のスタートといえる。

研究によれば、モンゴル税制は以下の 5 つのフェーズに分類される。

1. 1690 年までのモンゴル帝国時の税制、2. 1690～1910 年の満州族清朝支配下の税制、3. 1910～1920 年のボグト・ハーン大モンゴル国時の税制、4. 1920～1990 年の社会主義体制下の税制、5. 1990 年以降の民主主義体制下の税制である。

このうちモンゴル帝国以後の税制について説明する。

##### IV. モンゴル税制 3 つの段階の変化

モンゴル税制の変化については、1. 伝統的経済下の税制、2. 社会主義中央計画経済下の税制、3. 民主主義市場経済下の税制に分けられる。重要なパラメータとして、この 3 つの段階における税制の変化は、経済に大きく寄与したが、各段階の共通点としては、税の徴収が強制的かつ義務であることであった。

市場経済転換後の税制改革により、現在の税制の基盤となるものができあがった。1991 年に市場経済に移行し、新しい税制環境が整えられた。政府は、国の富を築くという点に目標を置いて新しい近代的な税制の確立のために抜本的な改革を行った。1992 年に新しい税制の導入が行われ、5 つの基本的な税制の柱を創設した。これが、近代税制の基盤となった。

徴税においては、申告納税制度をとり、既に 10 年以上が経過している。その中において、税理士制度も重要性を増していった。

##### V. 財政にかかる幾つかの要素

GDP については、数年前までは大きな伸びを示していたが、ここ数年はその伸びが大きく低下している。また、租税負担率については 20%後半から前半の状況が 2015 年まで続いたが、2016 年以降は 19%台で推移している。

各税目の収入については、直接税中心として推移してきたが、2000 年頃より間接税の比重が直接税よりも大きくなってきている。また、直接税における法人税、個人所得税の比率に

において法人税の比率がかなり低下してきている。

## VI. モンゴルにおける税制改革と発展の重要な側面

モンゴルでは 2012～2016 年に大きく税制改革を行い、その後も新たな税制改革が継続している。2015 年には、付加価値税が再検討されるとともに、国会において承認され、2016 年より施行された。新しい税法についての、大きな改革であった。それぞれの税制改革は、1. 税制を公平にすること、2. 国際的標準に合致する税制とすること、3. 様々なモンゴルへの投資環境を良好にすること、4. 納税者にとって良い環境とすることが目的である。

(報告：尾崎秀明委員)

## パネル 1 GAAR の歴史と理論、BEPS 後の新たな展開

○モデレーター：モンゴル国税庁総務部長 Enkhjavkhlan Tseyen  
○スピーカー：西オーストラリア大学教授 リチャード・クレバー  
東京大学大学院教授 中里実  
香港税務学会 デビッド・スミス  
WAUTI 会長 ニイ・アイ・アリーティ

### 1-1 GAAR の歴史と BEPS との関係

リチャード・クレバー（西オーストラリア大学教授）

#### I. はじめに

AOTCA ウランバートル会議の開催に感謝するとともに、最初のスピーカーとして、このセッションの導入部を担当するにあたり、幾つかポイントを押さえておきたい。

#### II. GAAR の歴史

GAAR (General Anti-Avoidance Rule : 一般的租税回避否認規定) は、1879 年にニュージーランドにおいて、固定資産税に関して初めて適用された。所得税への適用は 1891 年である。また、1913 年から 1918 年にかけて、多くの欧米諸国において所得税に対し GAAR が導入されることになった。オーストラリアはすでに 50 年以上も GAAR を適用しているが、その間、多くの問題に直面した経験を基に、GAAR の改正を 1981 年に実施している。

オーストラリアの先例がモデルとなり、カナダや南アフリカ、やがて、イギリスやアメリカも GAAR を採用するようになった。それらの諸国が提言を重ねていくにつれ、GAAR は普及することとなった。

その後、リーマンショックが世界的な金融危機を引き起こすことになり、OECD が様々な提言を行なった。また、BEPS の影響も注視せざるを得ない状態となった。この 5～10 年ほどで、さらに GAAR を採用する国が増加してきている。



### III. GAAR とは何か

GAAR には考え得る限りの様々なバリエーションがあるが、形式や言語が異なっても多くの GAAR には幾つかの共通点がある。それは、租税回避を阻止するのが重要な目的であることと、租税回避の手法を収入金額の最小化、控除額増大化、税額控除増大化、課税時期の変更等とすることである。

### IV. GAAR の適用事例

GAAR の適用事例として有名なものとしては、カナダにおける Canada Trustco Mortgage (CT) 社の事例がある。

裁判所が、ある取引について GAAR の適用を認めるか否かは、その取引が、租税回避を目的とした取引であるか、通常では想定されないようなスキーム、又は、通常行われる合理的な取引とはかけ離れたスキームによる取引の結果として租税回避が成立しているかを検討して判断される。

CT 社から融資を受けようとした Transamerica Leasing (TLI) 社は、加速償却を利用できるほどの利益がなかったため、所有する全車両を CT 社に売却しリースバックするスキームを組んだ。カナダの税務当局は、この取引を CT 社によるファイナンス・リースではなく TLI 社に対する融資であるとみなし、GAAR を適用して CT 社の償却費を否認した。それに対し、カナダ連邦最高裁は、この事案における GAAR の適用を否認した。

あらゆる想定しうるケースを前提として税法を構築するのが理想であるが、想定外の取引が行われる場合が必ず起こる。そのような場合、税務当局の GAAR の適用を認めるか、あるいは、法そのものの改正をすべきなのかについては、検討が必要である。

### V. GAAR の利点と問題点

全ての取引、全ての可能性を網羅的に想定することは不可能である。GAAR のデメリットは、全ての納税者に対して適用できるものではないため、不公平であるということである。同じ取引をした場合に、高額な税負担をする会社もあれば、税負担を免れる会社もあり得る。適切に機能したとしても、特定事例にのみ適用されるということが、GAAR の抱える問題である。

さらに、最も重要なのは、濫用可能性、つまり税務当局が租税法規によらずに、GAAR を適用して自由に課税することができてしまうという点である。それを防ぐため、イギリスやオーストラリアでは GAAR の検討委員会を設置している。GAAR の適用については、検討委員会での承認を必須要件とすることにより、法の支配に関する懸念に対応し、公平性を担保しているのである。

### VI. GAAR と国際課税

GAAR は国際的な取引においてどう適用されるのかという問題がある。具体的に問題となるのは、GAAR と国際条約等との関連性である。

例えば、租税条約が、非居住者との取引におけるキャピタル・ゲインの課税権に関して、源泉国の納税者と非居住者との取引であるときと、この取引に別の非居住者が介在するときとで源泉国の課税当局が異なる課税権を与えられている場合がある。このような場合に、後者の取引についても GAAR を適用して前者と同様に源泉国が課税権を行使することが可能かという問題である。

租税条約よりも GAAR を優先して適用できるかどうかに関しては、まだ結論が出ていない。あらゆる国の間で GAAR が法定されているわけではないからである。

アジアでは、数か国が非居住者に対して租税条約に優先して GAAR を適用している例がある。しかし、それらの国の課税当局は非居住者に対して課税することができず、租税条約の適用を

受けない居住者である納税者に対して課税しているのが実情である。また、このような課税を受けた納税者がその適用に対して訴訟提起した例はない。しかし、政府が、各取引が国内取引だからという理由で、租税条約を適用しない場合があることが法的に正しいかどうかはまだ明らかではない。

## VII. モンゴルにおける GAAR

最後に、モンゴルの事例について言及する。モンゴルは GAAR を法制化しようとしているが、その際に留意すべき点がある。モンゴルは IMF モデルを検討しているが、IMF モデルは、所得課税をベースにしている。所得課税における「租税便益(tax benefit)」は、VAT にそのまま適用できるものではない。しかし、VAT が、モンゴルにおいては最も重要な税である。

そもそも適用するモデルが違うことを考慮し、法制化にあたってはある程度の修正が必要である。したがって、どの部分で GAAR を使うかを検討しなければならない。

(報告：丸岡美穂委員)

### 1-2 GAAR の法制化の危険な側面：戦前ドイツの事例

中里実 (東京大学大学院教授)

パリ・ルーブル美術館のニケ「サモトラケの翼のある勝利の女神像」は常なる勝利を象徴している。これは、租税回避者が長期的に常に勝利していることに似ている。

税負担を軽減しようとする企業の技術と能力、特に租税回避スキームを開発しようとする行為には、実に驚くべきものがある。だからこそ、租税回避を図る納税者をニケ、すなわち「サモトラケの翼のある女神」に例えたのである。

タックスシェルターの蔓延が、(イ) 政府収入の損失、(ロ) 公共財提供の低下、(ハ) 私的政府の出現、(ニ) 私的政府による革命という流れになることは、歴史が物語っている。

日本においては、西暦 645 年「大化の改新」で随王朝及び唐王朝の租庸調が導入された。租庸調制度の下では貴族は税を免除されていた。貴族は農地を非課税の荘園として所有できるため、武士は新たに開墾した農地を貴族に寄進し、見返りとして管理料を受け取った。これは古代におけるタックスシェルターの事例といえる。荘園は実際には武士が支配しており、帰属に対する管理料の支払いはあまりなかった。武士が勢力を強める一方、京都の朝廷は衰退していった結果、西暦 1192 年、鎌倉幕府が成立した。

古代中国においては、塩税があった。最適課税理論によると、必需品への課税は市場の決定を歪めないため効率的な税収を見込めるとする。しかしながら人々は塩税を免れるため、塩の入手方法を変える努力をした結果、巨大なブラックマーケットが発達することになり、そこから塩密売人集団が生まれた。結果的には、彼らが政府を転覆させることとなった (907 年)。

ドイツにおいては、第一次世界大戦後、復興のために歳入を増やす目的で 1919 年ライヒ租税法が制定された。同法では経済的観察法 (実質優先主義) が採用された。これは税法規の解釈にあたっては、その目的、経済的意義、及び諸事情の変遷を考慮しなければならないとするものである。同法第 5 条第 1 項は「民法の形式及び形成可能性を濫用することにより、納税義務を回避又は減少することはできない」と規定し、典型的な GAAR といえる。

また、1933 年のナチス政権成立後、1934 年に租税調整法が制定され、第 1 条は、「(1) 租税法



規は国家社会主義思想にしたがって解釈されるべきである。(2) 国民の信条、租税法規の目的及び経済的重要性並びに諸事情の変遷が考慮されなければならない。(3) 事実調査においても上記が適用される。」と述べる。

この条文は、ナチス時代における税務当局に都合が良い恣意的な税法規解釈の究極的基盤となった。これに基づき連邦最高租税裁判所は、納税者にわずかな租税上の利益をもたらした取引にまで GAAR の適用を認めるといった踏み込んだ判決を下した。

このように、GAAR には運用面で危険性がつきまとうことを否定できない。

(報告：小倉毅副部長)

### 1-3 GAAR～実務家の見解

デビッド・スミス (香港税務学会)

#### I. GAAR の最近の発展—最新の動向

近年、世界的な傾向として GAAR (一般的租税回避否認規定) の導入が世界的に広がっている。EU では、GAAR の導入等に関する勧告 (欧州委員会 2012 年 12 月 6 日) が出されている。また、2013 年にイギリスにおいて GAAR が導入された<sup>1</sup>。

さらに、2012 年のイギリスでのスターバックス事件に始まる、G8、G20 諸国におけるアマゾン、グーグル、アップル、フェイスブック等の国際的租税回避に対する非難が起き、課税も行われている。

このような状況を受けて、世界的に GAAR の導入及びその適用強化の動きが広まっているようである。



#### II. GAAR 適用増加に対する懸念

大規模多国籍企業による国際的租税回避策は、外見上 (あるいは実定法上において) は、合法であるが、それによって各国の税収が失われているのも事実である。課税の公平の見地からすれば大きな問題であり、既存の税法で対処できない場合においては、GAAR を適用する合理性があるといえるかもしれない。しかし、GAAR の適用は、租税法律主義に基づく納税者による法の予見可能性の見地からは、問題があるということも可能であろう。

GAAR の適用における問題点としては、その他に、その影響力が大きいこと、租税法律主義の下における税務当局の裁量権の拡大につながりやすいこと等があげられる。したがって、GAAR の適用は、一般的な法の趣旨や適用を超えたアグレッシブなタックスプランニングによる租税回避に対する「最後の手段 (Last Resort)」として適用されるべきであろう。GAAR が一般的な税法解釈に優先すべきものであってはならない。

租税回避目的のアグレッシブなタックスプランニングと税法の立法、解釈及び適用との競争は終わりがなく果てしなく続く性質がある。しかし、租税回避否認のために GAAR を適用する場合の諸制度や法の濫用に関する範囲の明確化に関しては、矛盾する面がある。すなわち、事前に範囲が明確化されなければ納税者の予見可能性が妨げられ、租税法律主義に反するといえるが、逆に、事前に示された範囲の隙間を狙った新たなタックスプランニングが可能になるといえるからである。また、GAAR の適用範囲に関する不確実性の増大により、納税者と税務当局との間の争訟は増加することになる。

<sup>1</sup> 先進国で GAAR が導入されていないのは日本だけである。

### III. GAAR に求められること

税務当局が税務執行において公正性を保つことと、納税者である企業が税務において相応の確実性と透明性を保つこととのバランスが求められる。

また、必ずしも、全ての国の税制が GAAR を必要とするとは考えられない。なぜなら、各国の税制がそれぞれ異なるため、ある国で GAAR を適用しなければ課税できないような場合であっても、他の国ではその国の税法規定によって課税できる場合があるからである。

二重課税防止のための条約は重要であるが、アグレッシブなタックスプランニングの手段として使われやすいので、トリーティー・ショッピング (Treaty Shopping)<sup>2</sup>には、適切に対処しなければならない。

また、GAAR の適用においては、その適用が他の法令の適用よりも相応しいのかについての検討が必要である。

さらに、GAAR の適用においては、税務当局の恣意性を排除するために立証責任の所在を明確にするとともに、争訟以外に第三者機関による裁定を行えるような制度整備が必要であろう。このような整備により納税者の不安を軽減することができる。

(報告：浅利昌克委員)

## 1-4 西アフリカにおける GAARs～歴史、理論、BEPS 後の展開

ニイ・アイ・アリーティ (西アフリカ租税協会連合 (WAUTI) 会長)

### I. 脱税と租税回避

脱税 (Tax Evasion) は税法の下で法的に支払い義務のある税金の支払いを、納税者が不正に又は法を犯して回避しようとする場合に生じる。また、租税回避 (Tax Avoidance) は、適用される税法の規定の範囲内でありながら、課税額が最も少なくなるように事案を故意に調整することにより、納税者が課税額を減少させるための方法である。

### II. 租税回避

「濫用的租税回避」(Aggressive tax planning) は、現行税法の範囲内で課税額が最も少なくなるように、税制の細かい規定を利用したり、税負担を減少させる目的で2つ以上の税制のミスマッチを利用したりすることである。各国は国内の税基盤を保護し、自国からの利益移転を防止する努力を強化し続けている。各国は、濫用的租税回避や類似の租税回避手法による歳入減の対策として、種々の措置を講じ租税回避防止規則を定めている。

### III. 濫用的租税回避対策

濫用的租税回避対策としては次のようなものがある。

1. 租税回避に対する司法原則
2. 個別的租税回避否認規定 (SAAR)
3. 一般的租税回避否認規定 (GAAR)
4. 明確かつ簡潔な税制と効果的な執行

GAAR は、一般的に国の税務当局に権限を付与して、租税便益 (tax benefit) を得ること以外に、商業的実態や商業的対価が一切ないと税務当局が判断する取引又は調整に携わる納税者が、

<sup>2</sup> 本来、各種租税条約の適用対象とならない第三国の居住者が、条約の特典を享受する目的で当該条約の一方の締約国に法人を設立すること等によりその国の居住者になりすまし、租税回避行為を行うことをいう。条約漁りとも呼ばれる。



租税便益を得ることを否定する法的規制である。

GAAR は SAAR と異なり、全ての種類の取引や調整、全ての種類の納税者、全ての種類の税金、全ての支払及び収入に適用されることを意図している。

#### IV. GAAR の必要性

個別的租税回避否認規定 (SAAR) は、本質的に列挙的なものであり特定の法律、取引、調整を対象とするものであるがゆえに、複雑で作為的かつ濫用的な租税回避に効果的に対応するには、一般的には不十分であるとみなされる。それに対し、GAAR は SAAR が効果的に対処できない濫用的スキームに対応できる。

#### V. 西アフリカ (ガーナ) における GAAR

ガーナにおいては、他のアフリカ諸国と同様、OECD の BEPS プロジェクトが開始される以前から、GAAR は所得税法の一部となっている。

その主たる目的は租税当局に権限を付与し、作為的又は仮装とみなされる取引又は調整を否認し、納税者の納税義務を調整し、そのような取引又は調整から発生した租税便益を排除することである。

ガーナにおいては、内国歳入庁長官が対象納税者の税負担につき合理的と判断する額に調整し、取引から直接若しくは間接的に、又はその取引を含む一連の取引によって得られる租税便益を否認し GAAR を適用することができる。

(報告：小倉毅副部長)

### 1-5 パネルディスカッション

各パネリストによるプレゼンテーション後のディスカッションの内容を紹介する。

- モデレーター：モンゴル国税庁租税政策課課長 エンクジャブクラン・ツェヤエン課長
- パネリスト：西オーストラリア大学教授 リチャード・クレバー  
東京大学大学院教授 中里 実  
PwC 香港シニアアドバイザー デビッド・スミス

- モデレーター

これから、パネルディスカッションを始めます。スピーカーのみなさんから GAAR の制度上の問題点、歴史的な背景を話していただきました。税務当局が GAAR を剣として使おうとする場合があるということ、中里教授からの人々の感情や行動を考えることが大切であり、最悪なのは争うことであるというお話、スミスさんからは実務家の観点からのお話をお聞きしました。

2018年9月、私はソウルでの International Fiscal Association の会議に参加しました。そのトピックの1つが GAAR でした。100か国以上、1,000人以上の人により GAAR について議論がなされました。GAAR を納税者の視点から議論し、不合理な適用から納税者の権利保護をどう確保するかが検討されました。税務当局による GAAR の一方的な適用は、税務当局と納税者との間に争いが生まれることにつながるのです。

私は、現在、課税当局におりますが、本日は、モデレーターとして話をしています。GAAR



の歴史と理論、納税者の見解、GAAR のデメリット等については様々な意見、見解がおりだと思えます。そこで私からプレゼンターの方に質問をしたいと思えます。

クレバー教授、GAAR を盾として使うという話がありましたが、もう少し詳しく事例を紹介していただけませんか。

- クレバー教授

オーストラリアや他の国でも、高等裁判所、最高裁判所が GAAR の適用を認めた例があります。また、各国の税務当局が GAAR を適用した例も沢山あります。

納税者は、税務当局や GAAR を想定しない状態で取引をします。例えば、グループ内法人間で損失の移転を行うとか、創出した価値を既存の会社から新しい会社に移転するとか、税法の想定外の取引を行うというようなことです。税務当局は、それらの効果を減殺するために GAAR を適用するわけです。

GAAR は、利益を享受した納税者にのみ適用できます。しかし、一般の納税者は自分に GAAR の適用があるのか、あるいは、ある投資が GAAR の対象となるのか解りません。そこに税法上の不確実性が生じます。

オーストラリアにおいては、課税当局が GAAR 適用について訴訟でその処分が認められた場合であっても、その後で税法自体を修正しています。税法の問題点を修正するわけです。言い換えると、GAAR だけでは問題解決にならないということです。

また、GAAR を全ての納税者に対して適用することは不可能です。GAAR は特定の事例について、特定の納税者に対してのみ適用可能なものです。普遍的に適用するためには新たな租税法規が必要です。

- モデレーター

中里教授に質問です。ドイツの例を報告されましたが、日本は独自の GAAR を導入するのでしょうか。現在、アマゾンや IBM 等の外資が入ってきていますが、クロスボーダー取引に課税する際に何か新たな方法を考えるのでしょうか。

- 中里教授

私は、政府税制調査会会長ですから、公的な見解は言えません。しかし、私見ですが、今のところ GAAR の国内法への導入や、特定事例への適用はありません。

コモンローの国、つまり、判例法の国では (GAAR を採用することが) いいかもしれません。しかし、大陸法の国においては、行政権が非常に強く、GAAR の導入は好まれないのではないかと考えます。

事前のメールのやり取りで、一般的否認規定を置くかどうか、また個別的否認規定を置くかどうかと質問されましたが、段階的に適用範囲を絞った個別否認規定 (TAAR, Target Anti Avoidance Rule) を蓄積していく方が、より納税者にとって受け入れやすいのではないかと考えています。長期的に見た場合、GAAR が与えられると税務当局がアグレッシブなタックスプランニングのスキームに対する研究をしなくなるのではないかと思うのです。逆に、TAAR の適用については、税務当局がきちんと研究するでしょうから、こちらの方がいいと考えています。

- モデレーター

TAAR という用語が中里教授から出てきましたが、GAAR、SAAR と併せ、TAAR という用語が、今後、イギリスや日本で登場してくるのではないかと思います。

スミスさん、香港はアジアで初めて GAAR の条項を導入しましたが、香港で早期 (1986 年) に導入した理由と、GAAR の法規制によってどういった動きがあったかについてお話しいただけますか。

- スミス氏

香港が GAAR を導入した理由は、実務的に必要であったからです。アカデミックな理論的

理由があったのではありません。香港とオーストラリアでは並行的に動いた面もあります。どちらにも GAAR はありましたが、裁判所において否認され、あまり効果を出さなかったという経緯があります。したがって、もっと強力な否認規定が必要だと考えられたのです。

オーストラリアにおける一般的否認規定の適用範囲に関しては、かつて、狭く解釈されてきました。1970～1980 年代、裁判所は納税者に有利な解釈をしていたのです。税務当局に否認されて裁判になった場合は、ほとんど納税者が勝訴しました。そうした経緯から、オーストラリアでは包括的な GAAR が法定化され、香港もこれにならうことになったのです。

GAAR が規定されても運用面では広い解釈ができるため、逆に対応、解釈に困る面が出てきました。最初の適用例では納税者が勝訴しています。その後の裁判例でも、ほとんど納税者が勝訴しています。しかし、その後、課税当局の勝訴例が出てくると、それを先例として、税務当局がさらに強力に GAAR の適用を行うようになってきました。結果的に、税務当局は、自由に使えるツールを持ったと考えるようになり、このツールを用いて処分をし、裁判での勝訴を期待するようになったのです。

- モデレーター

会場からの質問はありませんか。

- 会場からの質問者①

スミスさんへの質問です。全ての国で GAAR が必要というわけではないという話をされましたが、その点について詳しくお話いただけますか。確かに、GAAR により税法上の不確実な状況が生じるとは思いますが、特に、どのような国に GAAR は必要ないとお考えなのでしょうか。

- スミス氏

税法を適用する上で、司法上の解釈を行う国、例えば、イギリス、アメリカ、オーストラリア、それ以外の欧州の国ですが、これらでは、課税処分に納税者が同意しない場合は、裁判に持ち込まれることとなります。裁判所において法が解釈適用され、判決が下されます。このような国では、裁判所自体が税法の解釈では判断をできない場合、あるいは事例が法の趣旨に反するにもかかわらず、納税者に有利な結論が出てしまうような場合には GAAR が必要であると思います。

しかし、制度として裁判所で税務争訟が解決されないところ、すなわち、税務における紛争において税務当局の主張が常に通ってしまうような国においては、税務当局における実務的観点から必ずしも GAAR の適用は、必要性がないと考えます。むしろ、多くのアジア諸国においては、全く税務訴訟がないこと自体が問題であると思います。

- モデレーター

他にありませんか。

- 会場からの質問者②

GAAR は、税理士にとっては解決策を提供しなければならないという意味で仕事面では良いかも知れません。しかし、GAAR による不確定要素の増加は、納税者にとって、良くないですね。税制は、あらかじめ納税者の予測可能性が保障されるべきですから、納税者全員に公平で明確なルールが望ましいと思います。

- モデレーター

クレバー教授、お願いします。

- クレバー教授

全ての納税者に対して、公平性や租税回避について同じように判断することは難しいと考えます。税制は国民一般に適用されるものなので、現実的には、全ての人に公平な法律や法律の解釈、執行は難しいです。

しかし、税法がどのように適用されるかについて、立法時には解らないものもあります。

納税者は、あらかじめ解るルールがあれば、それに基づいて行動することになるでしょう。GAAR よりも明確な規定があることにより、納税者の本来の動機が何か、取引はどうか、どう判断されるべきか等について、全員に適用されるルールがあるのが望ましいと考えます。

また、他のパネリストから、コモンローの国とそれ以外で違いがあるという意見がありましたが、私は、そう考えません。イギリスとアイルランドの最高裁判所においては、コモンローと制定法とを組み合わせていると思うからです。他のヨーロッパ諸国も同様だと考えます。

(報告：小倉毅副部長)

## パ 初 2 「GAAR：居住国及び源泉国の相違点」

- モデレーター：国家戦略研究所 CEO Munkhsoyol Baatarjav
- スピーカー：CFE 会長 ピエルジョルジョ・バレンテ  
中国注冊税務師協会 ウェンディ・グオ  
モンゴル財務省租税政策課長 Telmuun Byambaragchaa  
インドネシア税理士会 ラストン・タンブナン  
ベトナム税理士会 ファン・ブウ・ホン

### 2-1 GAAR、デジタルエコノミーにおける法的精神と非課税所得

ピエルジョルジョ・バレンテ (CFE 会長、イタリア・リンクキャンパス大学教授)

#### I. はじめに

グローバリゼーション、デジタル化、各国税制の違いが結果として法人税の課税回避を招くようになった。これに対して OECD や EU などは統合的な取組に効果的に透明性を確保しようとしている。これには国単位の取組と多国間の取組とがある。

#### II. GAAR と租税回避

##### 1. IMF による GAAR の定義

GAAR は、通常の税法の条項と条文解釈には準拠しているものの、容認できない節税慣行を無効化する目的で税務当局が最後の手段として依拠する規定である。GAAR は、通常であれば合法ではあるが納税者による税法の悪用、濫用によって、税法の趣旨に反する方法で実施される行為を無効化することを狙いとしている。

##### 2. 租税回避についての認識と GAAR の使命

租税回避という用語は、それぞれの人によって解釈が異なる。GAAR に課された使命は相当に複雑で、GAAR 作成に係る立法関係者の職務は非常に難しいものである。

#### III. 租税回避と脱税

##### 1. 租税回避

租税回避とは合法的な範囲における租税負担の減額を目指すものである。租税回避が、常に成功するとは限らないが、合法的な行為であるのに対し、脱税は常に違法である。

##### 2. 脱税

脱税とは、税務当局に報告すべき全ての事実関係を報告しないことによる租税負担の減額で

ある。脱税事案に関しては、刑事罰が適用される。

### 3. 脱税の認定基準

法の趣旨に反すること、実質よりも形式を重視していること、そして、法律の形式的な解釈のみを採用し、その背後にある立法趣旨を無視していることなどが要素として考えられる。

税法条文が膨大になり、複雑化するにつれて、脱税に利用されかねない隙間や抜け穴も増加する。また、税法規定の不確定性も脱税の誘因となりうる。

## IV. 法の精神と OECD のガイドライン

### 1. OECD のガイドライン

OECD の多国籍企業向けガイドラインでは事業を行っている国の法律の条文及びその精神を遵守することを推奨している。加えて、ガイドラインは、企業に対して、「税務ガバナンスと税務コンプライアンス監督体制をより広範なリスクマネジメント体制の基幹要素として取り扱うべきである。特に、企業の取締役会は、税務に関連する財務、監督、世評リスクを明確にし、その評価を保障する税務リスクマネジメント戦略を採用しなければならない。」と勧告している。

### 2. 法の精神の遵守

OECD のガイドラインは、法の精神の遵守について、立法の趣旨を把握して守ることであるとし、企業はそのような解釈に基づいて税法上要求される金額を超えた金額を納税する義務はないとする。

税務における法の精神が強調されていることの背景には、税源浸食と利益移転（BEPS）に対する世界的な厳しい取締があるようである

### 3. 多国籍企業が法の精神を遵守するための条件

立法者には、立法の意図を決定するために合理的な手段を用いること、具体的には、一般的目的、具体的内容、経緯が明らかにされた立法が求められる。他方、多国籍企業は、条文の文言及び立法過程に照らし、法の趣旨に沿って租税法規の解釈を行わなければならない。

## V. グローバルな相互依存関係

1. グローバル経済における各種主体（当事者とその事業）間の相互依存が、それらの新たな国家からの独立を可能にしてきている。
2. 国家・納税者間の対立の図式が生まれる。主に国家と多国籍企業（厳密には国家を超えた企業）間の対立である。
3. 規則（規制）に内在する属地性は、規制対象となる各種関係のグローバルな性格と直接的に対立する。
4. 現在、議論が進行中の主要なテーマは、①各国の領域から遮断されている「非居住者所得」と、②課税を免れている「無国籍所得」の2つである。
5. 4 に掲げたような種類の所得は、現行税制における問題の主因であり、既に対策済みであるか、（短期的又は中期的な）対策の検討対象となっている。

## VI. 租税回避法人所得

1. 無国籍所得は、①距離の喪失から派生し、②グローバル経済が産出した、境界のないグローバル化の副産物と思われる。

物性を喪失したマネーの非物質的フローは、その則物的かつ物質的な側面とは全く対照的な現れ方をする。マネーの物質化を強制する抑制条件は既に消滅している。

したがって、無国籍所得の枠組みは、租税における法域や立法府が、従来、関知、監督してきた範囲をはるかに超えている

2. 無国籍所得の概念を一言でいうなら、多国籍企業がその所得と租税における法域とを結びつける要素として機能する空取引又は仮想取引を通じて稼得する所得である。また、プロバイダーの身元確認を許容しないデジタル（サイバー）取引を通じた所得である。これらの所得は、透明な覆いで隠すことが可能な融通無碍の所得を意味する。

## VII. EU 租税回避防止対策指令（The Anti-Tax Avoidance Directive、ATAD）

1. EU 指令における GAAR は、以下のように規定されている。
  - ① 企業の租税負担を算出する上で加盟国政府は、適用税法の目的を無効化する租税便益の取得を主目的、又は主目的の一つとして設定され、事実関係、関係事由に照らして真正でない単一又は複数のアレンジメント（仕組み）については無視するものとする。
  - ② ①において、単一又は複数のアレンジメントは、経済的現実を反映した妥当な商業上の理由に基づいて設定されていない限り、真正でないものとみなされる。
  - ③ ①に準じて単一又は複数のアレンジメントが無視された場合、納税債務は当該国の税法に準拠して算定されるものとする。
2. EU 指令の性格

このルールは EU では既知のもので、欧州司法裁判所（ECJ）における長年の判例集積を集約したものであり、ECJ の 2 大判例としては、Halifax 事件と Cadbury Schweppes 事件がある。

他方で、加盟国による自国内での GAAR 導入義務が制定されたことは新たな展開である。

（報告：浅見哲委員）

## 2-2 中国のGAAR概要

ウェンディ・グオ（中国注册税务师協会）

### I. 中国における GAAR の概要

1. 中国における GAAR 制度
  - ① 2008 年：GAAR 導入（法人所得税(CIT)法とその実施規則(2008 年))
  - ② 2009 年：特別税調整の実施措置(2009 年 2 号通知)
    - a) 租税回避の範囲の明確化
    - b) GAAR 運営ガイドライン導入
  - ③ 2009 年：税務上の非居住者企業（Non-TRE）の持分譲渡所得に対する CIT 課税について(2009 年 698 号通知)
    - a) 間接持分譲渡による租税回避の防止を目的とした GAAR の発動
  - ④ 2014 年：GAAR に関する運営措置（2014 年 32 号指令）
    - a) GAAR 実施に関する包括的ガイダンス
  - ⑤ 2015 年：非居住者企業（Non-TRE）の間接財産譲渡に係わる法人所得税の諸問題（2015 年 7 号公告(PN7)）
    - a) 租税回避として認定対象となる間接持分譲渡についての条件の明確化
    - b) 課税ベース確保との保全と外資による直接投資（FDI）誘致との均衡化
  - ⑥ 2017 年：非居住者企業（Non-TRE）に対する法人所得税の源泉徴収（2017 年 37 号公告（PN37））
    - a) 源泉地における法人所得税源泉徴収に関する規則の一層の明確化



## 2. GAAR 適用における主要原則及び措置

GAAR は、個別租税回避防止規則（SAAR）及び租税条約の規定を全て適用した上で、まだ不十分な場合のみ発動されるものであり、GAAR の適用は最終手段（Last Resort）であるべきである。したがって、GAAR 適用までの原則及び手順を以下のように考える。

- ① 租税回避の特徴
  - a) 租税便益が唯一の主要な目的であること
  - b) 形式的コンプライアンスは整っているが、相当の経済的実質を伴わない調整による租税便益を求めていること
  - c) 一般的な租税回避防止調査の対象分野：税優遇措置の濫用、租税条約の濫用、法人形態の濫用、タックスヘイブンを經由した調整、合理的な事業目的を伴わないその他の調整があること
- ② 事業目的及び経済的実質
  - a) 税務当局は、特定の調整が合理的な事業目的と相応の経済的実質の両方を伴うか否かを判定すべく、当該調整について「実質主義の原則」にしたがって以下の項目を調査する。
  - b) 調査項目とは、形式と実質、契約締結時と契約実行時の違い、アレンジメントの意図、各段階・各部分間の関係、関係者の財政状況の変化、税務上の結果をいう。
- ③ 調整
  - a) 調整全体又は一部についての再判断
  - b) 取引全体の否認
- ④ 関連する所得、控除、優遇税制又は外国税額控除等についての再判断

## 3. GAAR 適用手続

税務当局は下記①～④の手続きを9か月以内に実施すべきである。

- ① 適用可能性のある対象案件の選択
  - a) GAAR 調査開始前に国家税務総局（SAT）の承認が必要である。
- ② 調査
  - b) 「税務調査通知」、「税務関連問題通知」を送付する。
  - c) 立証責任は調査対象企業が負う。  
\* 企業側に60日以内の証拠提出義務あり。
  - d) 関連当事者及びスキームの策定者は調査協力義務を負う。
- ③ 事案の結論
  - a) 税額修正については、国家税務総局の承認を得なければならない。
- ④ 紛争処理
  - a) 法的救済措置が可能である。
  - b) GAAR 修正の結果、国内二重課税となった場合は、国家税務総局が調整責任を負う。
  - c) 外国税務当局とは定められた相互協議手順による協議を行う。

## 4. GAAR の現状

現在、中国でより多くの法律、規則において GAAR の要素が取り入れ始められている。また、新たに多くの法律、規制の導入の検討が行われつつある。

中国における GAAR が直面する課題としては、GAAR 適用手続が不透明であることと、GAAR 適用に関する統一基準の欠如とがある。なお、現在の GAAR は、クロスボーダー取引に係る法人所得税事案を主な対象としているが、主な事案は間接持分譲渡取引である。

## 5. 今後の動向

- ① 将来的な GAAR の重点方針
  - a) 事例の選定：潜在的な GAAR 事案を特定し、それらを上級税務当局へどのように報

告するか。

b) 特別委員会（専門委員会）：特別委員会（専門委員会）の設立の必要性があるか。設立した場合の人材、責任、関与のタイミング等をどうするか。法的拘束力を持つ裁定を出せるようにすべきか。

c) 立証責任：関係者間での立証責任の配分をどうするか。

d) 租税条約と GAAR：どちらが優先的に適用されるか。

② 間接持分譲渡以外の GAAR 規則にもセーフハーバー・ルール<sup>3</sup>を導入するか否か。

③ 2018 年中国個人所得税（IIT）修正法案

修正法案には、a) 合理的な事業目的を伴わない関連当事者取引、b) タックスヘイブンにある外国子会社を利用した租税回避アレンジメントを対象とする GAAR 条項が盛り込まれている。

## II. 間接持分譲渡

### 1. PN 7 号（7 号公告）について

#### ① 背景

PN698 号の適用時における不確定要素があり、合理的な事業目的の判定も難しく、フィードバック・メカニズムの不足のため、規定の改訂も限界があった。

#### ② 目標

「税源浸食と利益移転（BEPS）」プロジェクトを反映し、行政の効率性と税収のバランスを図るとともに、中国の課税ベース確保と外資による直接投資との均衡を図る。

#### ③ アプローチ

セーフハーバー規定、租税条約、ビジネス目的に基づき課税額を自己申告する。

#### ④ 手続

株式移転において譲渡者、譲受者（源泉徴収義務者）が取引を自己申告・納付したもののについて、税務当局が調査を行う。

### 2. 適用範囲

非居住者事業体が中国居住者企業の持分、その他の中国国内財産について、合理的な商業目的を伴わない法人所得税回避のためのスキームの実施を通じて間接譲渡を行う場合、その間接譲渡は、所得税法第 47 条に準拠してその中国居住者企業の持分及びその他の中国国内財産の直接譲渡として認定され課税される。

### 3. 合理的な事業目的の一般判定基準

合理的な事業目的があるかについては、以下の要素について検討し判断される。

- ① 譲渡対象となる海外企業の持分価値のうち中国に帰属する部分
- ② 譲渡対象となる海外企業の資産価値・所得のうち中国に帰属する部分
- ③ 業務履行及びリスク負担
- ④ 株主、事業、事業体制が現行の状態となった時期
- ⑤ 中国国内課税対象財産の間接投資又は譲渡の直接投資又は直接譲渡による代替可能性
- ⑥ 間接持分譲渡に係わる海外所得税の納付の有無
- ⑦ 租税条約保護に対する適格性

### 4. セーフハーバー規定

以下の要件全てに該当する間接譲渡については、合理的な事業目的を伴う間接譲渡と判定される。

- ① 直接若しくは間接所有権又は共同所有権の 80% 超（外国企業の価値の 50% 超が中国国内不動産に帰属する場合は 100%）の譲渡であること

<sup>3</sup> 制定法の規定が概括的な場合に規則等に抵触しないための安全ルール（ガイドライン）をいう。



- ② 100%の持分譲渡（上場企業の株式を除く。）
  - ③ その間接持分譲渡が、今後の間接譲渡による利益に対する中国の法人所得税の減額要因とならないこと
5. 間接持分移転の状況
- 2008年以降63件の間接持分移転の事案が公表された。キャピタル・ゲインについての法人所得税課税額は、67億4,000万元超に上っている。1件当たりの最高課税額は12億元であった。

（報告：有銘寛之委員）

## 2-3 モンゴルの税制改革

Telmuun Byambaragchaa（モンゴル財務省租税政策課長）

### I. 税制改革の柱

1. 投資の促進と事業環境の向上
2. 納税者の権利保護
3. 国際水準のベストプラクティス適用
4. 税の透明性確保
5. 税務行政の強化
6. 抜け道を塞ぐこと・不確実性を排除すること

### II. 税制改革関連法改正

#### 1. 納税者支援

税法に遵って税務申告と納税の義務を果たしている納税者は、コンプライアンスのコストを引き下げることが可能である。それに対し、租税回避及び脱税行為によって市場において不正な行為を行う高リスク納税者については、漏れることなく税金の賦課・徴収をすべきである。

#### 2. 税制改革関連法案

一般税法の改正、法人所得税法の改正、個人所得税法の改正、付加価値税法の修正、その他の補完的法律の制定が予定されている。

#### 3. 税制改革ロードマップ

2017年10月に法案が確定し、2018年2月23日に法案が公表された。2018年3月以後、国民各層のコメントを取りまとめた上で法案が最終確定し、モンゴル経済フォーラムにおける法案提示後、2018年4月の閣議を経て、2018年6月に議会へ提出された。

意見聴取には、経済界、投資家・国際機関、一般市民、NGO、学識経験者ら4,790人が参加した。

2018年7～12月にかけて附則案策定、国内各層への周知・研修が行われ、2019年1月1日施行予定である。

### III. 投資の促進と事業環境の向上

1. 税制の簡素化 売上額が5,000万トゥグルグ（MNT）未満の納税者、並びにVAT非課税業者の場合、年に一度の申告により総売上額の1%の税額を支払う方式を選択できる<sup>4</sup>。
2. 所得税申告回数の削減 所得が60億MNT未満の納税者は四半期毎でなく、半期毎に所

<sup>4</sup> VATの標準税率は、10%（軽減税率あり。）であり、2015年12月31日以前の事業者登録基準は、1,000万MNT以上とされていた。なお、VATインボイスには、くじがついている。

得申告を行う方式を選択できる。

3. 二重課税の排除 モンゴル居住納税者に外国税額控除を認める。
4. 控除可能支出拡大 控除可能支出の個別項目指定方式を廃止し、認定基準を満たす全支出を控除可能とする。
5. 償却期間の短縮 建物の減価償却期間を 40 年から 25 年に短縮する。
6. 源泉所得税率引下げ 公開株式・債券の配当及び利子に係る源泉所得税率を 20%から 5%に引き下げる。
7. 課税仕入れ対象資産の拡大 設備投資に係る VAT を仕入税額控除の対象とする。
8. 金融所得に係る源泉所得税率引下げ 銀行の金融資産所得に係る源泉所得税率を 10%から 5%に引き下げる。

#### IV. 納税者の権利保護

1. 納税者による所得申告上の記載ミス防止 所得税申告上の単純記載ミスが発見された場合、納税者に通知し、2 日間の訂正期間内に訂正することを認める。
2. 所得申告における申告誤りの訂正 所得税申告における申告誤りについては 1 年以内限り訂正を認める。
3. 滞納税の納付への対応 納税者（企業を含む。）の経営状況が困難な場合、滞納税の納付期限を 24 か月まで延長することを可能とする。
4. 過大納付税額の還付
5. 税務調査官の責任強化

#### V. 国際水準のベストプラクティス導入

1. BEPS における最低基準の導入
2. 税の透明性及び税務目的の情報交換に関するグローバル・フォーラム標準に基づく自動及び個別要請に応じた国際的税務情報交換制度の導入
3. 恒久的施設に関する条文の近代化
4. 過大支払利子税制の導入
5. 簡素化された CFC 税制（外国子会社合算税制）の導入

#### VI. 税制の透明化

1. EU 行動規範上で要件とされる基準の遵守
2. 税の透明性及び税務目的の情報交換に関するグローバル・フォーラム標準の導入
3. 150 か国との情報交換を可能とする法制環境の整備と維持
4. 関連当事者データベースの整備
5. 移転価格に関する国別報告書、マスターファイル、ローカルファイルの報告義務の導入

#### VII. 税務行政能力の強化

1. 税務リスクマネジメント促進と第三者情報収集 税務当局は銀行、その他金融機関の情報に対するアクセスが可能となる。
2. 滞納税金の徴収の増加対策 簡素化された GAAR の導入、高リスク滞納税金の事前徴収、第二次納税義務の導入を行う。
3. 税務紛争手続の改善 税務紛争解決手続が 1 段階から 2 段階となった。また、滞納税金の 10%は争訟前に納付することとなる。

## I. はじめに

一般的租税回避否認規定（GAAR）は、不当な租税便益税（tax benefit）を得ることを（唯一又は主要な）目的としてなされた取引又は一連の取引について、税務当局がその性格の見直しを行うことを認める国内規定である。このような規定は多くの国の税制に見られ、税法に盛り込まれた明文の規定として、あるいは、その国の裁判官により国内の判例法として形成された法の濫用に関する一般原則として存在する<sup>5</sup>。

現在、インドネシアには、法制化された一般的租税回避否認規定（GAAR）も租税回避否認の法理もないが、個別的租税回避否認規定（SAAR）は存在している。



## II. インドネシアにおける個別的租税回避否認規定（SAAR）

## 1. 過少資本税制

## ① 概要

財務大臣は、本法に基づき税額計算上の負債資本比率に関する規則を発行する権限を有する（所得税法第 18 条第 1 項）。

財務大臣規則 169 号（PMK.010/2015）は、過少資本について以下のように述べている。

- a) 負債資本比率の上限を 4 : 1 とする。
- b) 負債額と資本額との確定には、平均月末残高を用いる。
- c) 負債とは、短期及び長期負債並びに有利子営業債務をいう。
- d) 資本には、財務諸表に記載の金額に無利息関連会社借入金を加算するものとする。
- e) 負債資本比率 4 : 1 を超える負債の借入費用を否認する。
  - i. 資本がゼロ又はマイナスとなっている納税者は、所得税計算の上において、全ての借入コストが否認される。
  - ii. 借入コストとは、利息、負債に関連する割引及びプレミアム、借入金に関連する付随的な費用、ファイナンス・リースにおける金融費用、保証料及び外貨借入から発生する為替差損益をいう。

## ② 過少資本税制の適用対象

負債資本比率 4 : 1 の要件は、インドネシア国内で設立された、又は国内に住所を有する全ての納税者に適用される。ただし、個別の規則に従う事業者（銀行、金融機関、保険及び再保険会社、負債資本比率に関する規定を明示的に含む生産分与契約及び事業契約又は鉱業契約が適用される鉱物、石油、ガス会社、法人所得税の納税義務者である会社、インフラ企業）には適用されない。

## 2. 移転価格税制

## ① 概要

国税庁長官は、課税所得の計算の目的上、収入金額及び控除額を関連者間で再配分し、関連者に対する負債を資本とみなして、独立企業間の取引と同等になるように調整する権限を有する。また、独立企業間原則による独立企業間価格の算定は、独立価格比準法、再

<sup>5</sup> Raffaele Russo, *Fundamentals of International Tax Planning* (2007)

販売価格基準法、原価基準法、利益分割法、又は、取引単位営業利益法を用いなければならない（所得税法第 18 条第 3 項）。

独立企業間原則の適用にあたっては、以下の要件が必要である（国税庁長官規則 No. PER-43/PJ/2010）。

- a) 比較可能性分析を行い、比較可能性を明らかにすること
- b) 最も適切な移転価格算定法を決定すること
- c) 比較可能性分析の結果により検証された移転価格算定方法に基づいて、独立企業間原則を適用すること
- d) 独立企業間価格又は利益を決定するために用いた各手順を記録すること

② 海外関連会社に関する文書（財務大臣規則 No. 213/PMK.03/2016）

関連会社取引に関して以下の 3 文書の作成義務が定められた。

- a) 関連者間取引に関する次の 3 つの文書の作成義務グループに関する全般的な情報を記載したマスターファイル（MF）
- b) インドネシア国内の事業に関する個別の情報を記載したローカルファイル（LF）
- c) グループ各社の詳細な財務情報及びその他の情報を記載した国別報告書（CbCR）

上記 3 文書の提出義務のある納税者は、2016 年度の法人税確定申告より、各会計年度末から 4 か月以内に MF/LF を作成し（CbCR は 12 か月以内）、提出の準備ができたことを宣言しなければならない。また、納税者は、年次法人税確定申告書に MF/LF の要約を添付し、翌年度の確定申告書に CbCR を添付しなければならない。

③ 海外関連会社文書提出要件

- a) MF 及び LF は、納税者が 1 会計年度に以下のいずれかの基準に該当した場合に義務付けられる。
  - i. 前年度に関連者間取引があり、会社の総収入が 500 億ルピア（約 372 万米ドル）を超える場合
  - ii. 前年度の関連者間の有形資産取引（商品、材料、その他）が 200 億ルピア（約 148 万米ドル）を超える場合
  - iii. 前年度の関連者間の無形資産取引（利息、ロイヤルティ、サービス、その他の関連取引）が 50 億ルピア（約 37 万 2,000 米ドル）を超える場合
  - iv. インドネシアの法人税率（現行 25%）より法人税率が低い国に所在する関連者と金額を問わず関連者間取引がある場合
- b) CbCR は、納税者が 1 会計年度に以下のいずれかの要件に該当した場合に義務付けられる。
  - i. インドネシアのグループ企業に適用される連結グループ収入が 11 兆ルピア（約 8 億 1,400 万米ドル）を超える親会社である場合
  - ii. 外国親会社の子会社で、CbCR の提出を求められていない場合
  - iii. インドネシアと情報交換協定を結んでいない国に所在する場合
  - iv. インドネシアの税務署が CbCR を入手できない場合

3. 外国子会社（CFC）税制

① 概要

財務大臣は、インドネシアに所在する納税者が以下のいずれかの要件に該当する非上場の外国事業体への資本参加により得た配当金について、それを所得に合算する時期を決定する権限を有する（所得税法第 18 条第 2 項）。

- a) 発行済み株式の 50%以上をインドネシアの企業又は個人が保有している場合
- b) 発行済み株式の 50%以上を複数のインドネシア企業が共同で保有している場合

- ② 外国子会社からの配当の取扱い（財務大臣規則 No. 107 /MK.03/2017）
- a) 外国子会社の株式を有するインドネシアの株主は、各年度の外国子会社の利益配分について、実際の配当として株主に分配されない部分についてはみなし配当として、インドネシアの所得税を支払わなければならない。
  - b) 実際の配当額が前年度のみなし配当額を上回った場合、差額は、実際の配当が支払われた年度に課税される。
- ③ 外国子会社の所有権に関する基準
- 外国子会社には間接所有を含み、以下のものは、外国子会社とされる。また、所有権の重層化により子会社に複数の段階がある場合は、各段階で 50%基準が適用される。
- a) 1 又は複数のインドネシア納税者が直接所有及び（又は）間接所有する 1 又は複数の外国子会社
  - b) インドネシア納税者が直接所有及び（又は）間接所有する 1 又は複数の外国子会社
- ④ 配当とみなされるもの
- 外国子会社は、法人所得税申告の提出期限から 4 か月後、又は外国子会社の所在国に年次申告義務若しくは申告期限がない場合は、外国子会社の会計年度末から 7 か月後に、株主に配当を行ったとみなされる。
- ⑤ 外国税額控除
- インドネシア納税者が直接所有する外国子会社から実際に受け取った配当に対する支払済み外国所得税を、その外国所得税を支払った、又は源泉徴収された会計年度に控除することを認める。ただし、控除額は、以下のいずれかの額のうち最も少ないものに限る。
- a) 該当する租税協定の条項に従って配当に適用される税率に基づいて支払われる外国所得税額
  - b) 配当額に対する支払済み又は未払いの外国所得税額
  - c) 配当に対する支払った又は支払うべき配当（過年度分のみなし配当を含む。）に係るインドネシア所得税の総額に、株主のインドネシアにおける課税対象所得の総額（配当及びみなし配当を含む。）に対する配当及びみなし配当の割合を、乗じることにより計算された額

#### 4. 租税条約濫用防止規定

- ① 居住者証明（Certificate of Domicile）
- 2017 年 8 月 1 日より、非居住納税者に対する新たな居住者証明が適用されることになった。（国税総局長規則 No. PER-10/PJ/2017）。居住者証明は、従来通り、金融機関向けのもの、非金融機関向けのもの 2 種類であり、有効期間 12 か月である。
- 非金融機関向け居住者証明は、抜本的に修正され、居住実態を確認する様々な設問が追加された。さらに、非居住納税者がインドネシアにおける配当、利息、ロイヤルティを受領している場合には、新たに受益者であるかどうかの審査をクリアしなければならなくなった。
- ② 居住者証明書に導入された新たな審査項目
- a) 調整又は取引の主要な目的の 1 つは、二重課税防止条約の目標及び目的に反するものであり、条約に基づく恩恵を得ることであるか。
  - b) 外国事業体の設立には、本質的な経済的動機又は他の正当な理由があるか。
  - c) 当該事業体は、インドネシアにおいて所得を生じる資産以外に、事業を行うために十分な資産を有するか。
  - d) 当該事業体は、インドネシアにおいて生じる配当、利息、ロイヤルティを受領する以外の事業活動を行っているか。
- ③ 受益者が配当、利息、又はロイヤルティを受領する場合

受益者企業の段階においてインドネシアにおける所得が課税対象であるという要件が廃止され、以下の4つの審査項目が追加された。

- a) 当該事業体は、代理人、ノミニー (Nominee) <sup>6</sup>、又は導管事業体として機能しているか。
- b) 当該事業体は、所得、資産、又は所得を生じる権利に対する支配権又は処分権を有するか。
- c) 当該事業体は、自己の資産、資本及び (又は) 負債に対するリスクを負うか。
- d) 当該事業体は、受領した所得を第三国の居住者に譲渡することを当該事業体に義務付ける契約を結んでいないか。

#### 5. 多段階取引防止規定

- ① 納税者が特定目的会社 (SPC) を通して他の事業体から株式又は資産を購入する際、その納税者が SPC の関連会社で、取引価格が公正でない場合、その納税者は取引を行う実質的当事者と見なされうる (所得税法第 18 条(3b))。
- ② 以下のような導管会社又は SPC の株式の売却又は譲渡は、インドネシアにおいて設立された (又は所在する) 事業体又はインドネシアにおける恒久的施設の株式の売却又は譲渡と見なされうる (所得税法第 18 条(3c))。
  - a) タックスヘイブンにおいて設立された (又は所在する) もの
  - b) インドネシアにおいて設立された企業 (又は所在する恒久的施設) の関係会社であるもの
- ③ 個人である居住者が非居住事業体の関連者である雇用者から受け取った所得の金額が、雇用者とその支払を関連者に支払う経費又は他の支出として移転した場合は、税務当局はその所得額を調整することができる (所得税法第 18 条(3d))。

(報告：浅見哲委員)

## 2-5 ベトナムにおけるGAARの発展

### ファン・ブウ・ホン (ベトナム税理士会)

#### I. はじめに

ベトナムにおける税収に占める個人所得税の割合が 17%強であるのに対し、先進国は 10%程度である。法人税収が相対的に低い点については、一因として海外からの直接投資があっても課税権がなく、国内に利益が還流しないことが問題であると考えられる。



#### II. GAAR の導入第一段階としての二重課税防止条約対策

##### 1. 条約による利益の濫用

財務省通達 2013 年 205 号により二重課税防止条約の適用に伴う国内規定が定められ、以下のような場合は、条約による利益の濫用であるとされる。

- ① 主目的が条約上の便益を得るための不正な協定
- ② 受益者が条約上の居住者でない、又は実質的に所得を享受していない場合における条約による利益
- ③ 実質優先原則 (Substance over Form) により判断された実質的所有者の得る利益

<sup>6</sup> ノミニー制度とは、法人の役員や株主を第三者名義で登記できる制度のことをいい、オフショア法人では、ノミニー制度を利用した法人登記が可能である。

## 2. 実質優先原則の判断基準

実質的所有者の判断は、以下の基準による。

- ① 対象者が利益受領後 12 か月以内に、第三国居住者に対してその利益を配分する場合
- ② 対象者が資産からの収入を得る権利以外に、実体のある事業を所有していない場合
- ③ 対象者が受け取る収入が、その資産、事業規模、従業員数に比して過大である場合
- ④ 対象者が資産、収入及び（又は）将来の収入に関する権利についての監督権がない若しくは小さい場合、又は負担するリスクがない若しくは小さい場合
- ⑤ 対象者が連続的な融資、技術提供契約を有している場合
- ⑥ 対象者が低税率（10%以下）又は非課税国の居住者である場合
- ⑦ 対象者が二重課税防止条約による利益を享受することのみを目的とした特定目的事業体、又は仲介的法人として設立されている場合

## 3. 導入後の現状

条約による利益否定を主な理由として様々な紛争が起きている。理由としては、規定の曖昧さと税務当局の主観的な運用、立証責任の所在が不明であること、税務当局による高圧的な解釈があげられる。

## III. GAAR 導入の前段階としての SAAR

実質優先原則が控除適格性へも拡大され、グループ内サービス費用は、営業的・金銭的・経済的価値がない場合、又はベトナムでの納税者の事業活動に直接使用されない場合は、所得税の計算上、控除対象外とみなされる（2017年政令第29号）。

具体的には、関連当事者が納税者の事業に関連するいかなる事業活動にも従事していない場合等において、以下に該当するときである。

1. 関連当事者が納税者に提供される資産、商品・サービスに関して、権利を持たない、又は責任を負わないとき
2. 関連当事者が事業活動に従事しているものの、その取引価額が、関連当事者の資産、従業員数、業務内容と比較して適正でないときとみなされるとき
3. 関連当事者が所得税を課税されない国・地域で設立されており、納税当事者の事業活動に対して収益を生み出すことも、付加価値を提供することもないとき

## IV. 税務行政手続法改正案（2020年施行予定）

### 1. 実質優先原則の導入

実質優先原則を税額確定における基本原則とし、グループ内取引だけではなく全ての取引に適用する。取引が「経済的」実質を伴わず、空取引として行われている場合は、税務当局が納税申告を否認して税額を計算し課税することができることとする。

### 2. 納税者や税務コンサルタントへの影響

GAAR が導入されることは、納税者や税務コンサルタントに以下のような影響を与えることになる。

- ① 取引の「経済的実質」を証明するための追加的な証拠を用意すること
- ② ビジネス・商業上の理由が真正なものか否かについて、税務当局との間でより厳しい調査と紛争が予想されること
- ③ 真の国外在住当事者であることを証明する文書・証拠収集の必要性
- ④ 国内法と二重課税防止条約との間で GAAR に関する相互作用の検討
- ⑤ 関連当事者取引においては、独立企業間価格基準を確立すること

GAAR はベトナムでは新しい展開であるが、国際的な慣行と BEPS 原則に則り急速に浸透している。また、GAAR は二重課税防止協定における条約による利益濫用防止措置を出発点

として、急速に国内諸規則に拡大適用されている。

国際的な慣行との整合性により重点を置いている一方で、GAAR の拡大適用は税務当局がより「高圧的」になること、それによって今後紛争件数が増えることが予想される。

(報告：有銘寛之委員)

### パ 3 「GAAR と納税者の権利」

○モデレーター：AOTCA 名誉顧問 トーマス・リー

○スピーカー：CFE 顧問 ジリ・ニコバル

台湾記帳及報税代理業務人公会全国連合会 ステファン・ファン

マレーシア勅許租税協会 チョウ・チー・イェン

オーストラリア全国会計士協会 トニー・グレコ

#### 3-1 納税者の権利を支える税務専門家

ジリ・ニコバル (CFE 顧問、AOTCA 顧問)

##### I. BEPS が納税者の権利に与える影響

2015 年の BEPS 行動計画の最終報告書の後、OECD 加盟国、非加盟国において、節税に対する法規制が強化された。税務当局の力が強化され、特に、納税者の行為が税法の趣旨と矛盾しない場合において、納税者の意図評価に対する税務当局による主観的な審理課程の重要性が増している。

租税は他と同様にビジネスコストであるが、法律によって定められている点において他のコストと異なる。また、全ての賢明な事業者は、そのコストを低減させようとする。しかし、経済活動を行う企業が行う租税コストをできるだけ低く維持する節税は、しばしば税法上の論議的となっている。

##### II. 納税者の権利を保障する税務専門家

納税者は、新しい税法について把握すること、税務当局の新しいアプローチを理解すること及び現行税法の新たな解釈について知ることがより容易にできなければならない。重大な経営的決定をする前に、税金に関して生じる可能性のあるリスク評価の必要性が大きくなっている。例えば、節税は経営判断の主要な動機とはなり得ないが、合理的経営判断により、他に優先して節税を選んだ場合、その職務リスクがどれほど大きいものとなるかが問われるのである。

この過程全体にわたり、税務専門家の高い能力によるサポートがなければ、納税者は未知のリスクに対して脆弱な立場に置かれてしまうことになる。

##### III. 欧州における税務専門家組織

EU 加盟 27 カ国のうち、税務専門家を規制する特定の立法機関が存在する国は、オーストリア、クロアチア、チェコ共和国、ドイツ、ポーランド、ルーマニア、スロバキアである。また、税務専門家数は、右図の通りであり、ドイツの 90,000 人からクロアチアの 100 人





までの差がある。

税務専門家に関して、ベルギー、フランス及びイタリアには、一定の規制が存在するが、他の諸国では規制がなく、任意のメンバーによる自治組織によって監督されている。ただし、これらの組織では、税務専門家が一定の条件を満たすことを義務付けている。

チェコ共和国、スロバキア及びポーランドの税務専門家に対する専門職規制及び法律は、ドイツの影響を受けたものである。ドイツの規制と比べると、チェコの専門職規制は、制限が少なく、手数料規制、税務専門家の専門外事業活動制限及び広告に関する制限がないことに特徴がある。

#### IV. チェコにおける税務専門家

##### 1. チェコの税務専門家に関する法規 (Tax Advisory Services and the Chamber of Tax Advisers of the Czech Republic Act)

チェコでは、税務専門家法第 11 条(d)、(e)に自主規制規定が定められ、同法 6 条及び 9 条に特別法が規定されている。

税務専門家法は、1993 年に施行され、現在、税務専門家は 4,600 名である。なお、人口は 1,050 万人、弁護士は 12,000 人である。

自主規制規定に基づき、税務専門家協会 (The Chamber of Tax Advisers of the Czech Republic) が会則、選挙規定、懲戒規定を公布する。また、税務専門家協会が内閣の承認を得た上で試験規則を公布する。

特別法により、税務専門家は秘密保持義務を有することが規定されている。税務専門家の秘密保持義務を解除できるのは、刑事訴訟の目的であっても、クライアントのみである。なお、資金洗浄防止法 (Anti-Money Laundering Act) に定められる義務の遂行は秘密保持義務違反とはみなされない。

租税行政法 (Tax Administrative Code) 136 条は、税務専門家のための特別な制度を定めており、税務専門家が納税者の代理として税務を行う場合、納税申告書の提出期限が 3 か月延長される。また、資金洗浄防止法は、税務専門家協会が、資金洗浄防止法の分野において、税務専門家の監督当局となるとしている。税務専門家協会は、資金洗浄防止法の遵守を保証し、資金洗浄防止法の下での税務専門家の義務の遂行を監督することになる。

##### 2. チェコの税務専門家規制の基本原則

税務専門家は、法律により法務専門家と定義され、税金、課徴金、手数料及びその他の支払、並びに税金に直接関係する事柄に関する法律扶助、財務及び経済上のアドバイスの提供を行う (法 1 条)。

チェコの法律によると、税務専門家とは、税務専門家協会が管理する税務専門家名簿に登録した者をいう。税務専門家が税務専門家協会会員となることは必須条件である。税務専門家協会は、税務専門家法人の登録も行う。税務専門家法人も、税務手続きにおいて税務専門家と同等の立場となり、また、税務専門家としての専門職規則に従わなければならない。

##### 3. チェコの税務専門家の権利と義務

税務専門家は、クライアントが有する権利と利益を保護する権限と義務を有する。また、税務専門家は誠実かつ良心的に行動し、自己の信条とクライアントの指示に従って、常にあらゆる法的手段を利用し、クライアントの利益になると思われる全ての方法を用いる義務を有している。その活動において、税務専門家は、法律、その他の一般的な拘束力を持つ法規、クライアントの指示による制限にのみ拘束される。

税務専門家は、税務専門家サービスの提供に関連して知り得た全ての情報の秘密を保持しなければならない。また、税務専門家は、提供した税務アドバイザリー・サービスに関連してクライアントが引き起こした損害について責任を負う。

税務専門家の基本的な義務には、専門職業人損害賠償責任保険への加入義務が含まれる。

## V. 税務専門家の使命（CFE<sup>7</sup>による提言（2016年6月16日））

1. 税務専門家は、クライアントが税法の下での義務を遵守できるようクライアントを支援し、クライアントが税金に関する自身の権利を完全に活用できるようにする責任を有する。また、税務専門家の支援を受ける納税者は、税務に関して、税金の正確な申告をするために必要な協力を行わなければならない。
2. 税務専門家は、クライアントが十分な情報を得た上で意思決定できるようにしなければならない。税務専門家は、クライアントから、合法ではあるが税務当局からアグレッシブとみなされる可能性があり、クライアントがマイナスの影響や誹謗中傷を受ける可能性があるアレンジメントに参加するよう依頼された場合、クライアントにこれらのリスクを説明しなければならない。なお、最終決定はクライアントに委ねられる。
3. 税務専門家とクライアントの協力において重要なことは、信頼と信用に基づいた関係の構築である。クライアントと税務専門家との信頼関係は不可欠である。
4. 税務専門家の専門職特権の範囲は、弁護士の専門職特権と似ているが、特権を利用して、税務当局による納税者情報へのアクセスを妨害してはならない。
5. 税務専門家は、クライアントの立場に立って、クライアントの法的義務の履行を支援し、クライアントが技術革新に関する新たな課題に直面したときには、クライアントをサポートしなければならない。最終的な意思決定はクライアントが行うことになる。
6. 税務専門家は、関係する全ての利害関係者と積極的にコミュニケーションを取らなければならない。税務専門家は、自らが信じる原則を守らなければならないが、同時に、変化し続ける税務環境に適応できるようにしなければならない。

（報告：瀬山美恵委員）

### 3-2 台湾におけるBEPSとGAARの発展

#### ステファン・ファン（台湾記帳及報税代理業務人公会全国連合会）

#### I. 台湾における BEPS 及び法人税に関する規制変更

1. 台湾においては2011年より、会社資本対関連者負債の比率が一定の割合を超過した場合、超過利息を経費又は損失として認めない規定ができた。なお、金融機関は、過少資本税制の適用除外とされる。
2. 負債・資本比率基準は3:1であり、過少資本に該当する場合、3:1の比率を超過する支払利息は経費又は損失として認められない。しかし、この規定は税務当局が確認できないため適用漏れも生じている。
3. 台湾では、基準に該当する多国籍企業には、国別報告書、マスターファイル、ローカルファイルの提出を求めている。
4. 国別報告書の提出基準は2017会計年度から年間収益7億5,000万ユーロ、マスターファイルの提出基準は30億台湾ドル（1億米ドル）の収益又は15億台湾ドル（5,000万米ドル）の国外関連取引となっている。
5. BEPS対策として外国子会社合算税制（Controlled Foreign Company Regime）と実質管理地基準（Place of Effective Management Regime）が2016年に制定されているが未だ施行されていない。

<sup>7</sup> CFE（CFE Tax Advisers Europe）は、ブリュッセルに本部を置く1959年設立の欧州税務専門家連合会である。ヨーロッパ24か国の30協会で構成され、200,000人以上の税務専門家を代表している。CFEは、ヨーロッパの他の研究機関と協力してヨーロッパにおける税法の協調と発展に寄与するとともに職業税務専門家を管理及び保護する各国税法の調和を推進している。

## II. BEPS 及び越境電子商取引

1. 国内消費者に対するデジタルサービスの販売や台湾に恒久的施設 (PE) を有さないが、国内消費者に対する電子サービスの越境販売を行う外国企業に対し、2017年5月1日より簡易 VAT (付加価値税) 制度が適用されている。
2. 越境電子商取引プラットフォームが VAT 納税義務者であり、デジタルサービスに対する VAT を納税する義務を有することとなった。

登録の基準は、年間売上高 48 万台湾ドル (16,000 米ドル) であり、2018年8月末までに条約のある 32 か国の 88 社が登録されている。Netflix (オランダ)、Agoda (シンガポール)、E-bay (中国)、Google Asia (シンガポール)、Expedia (シンガポール)、Valve (アメリカ)、Apple Distribution (アイルランド)、Amazon (アメリカ、ルクセンブルク、日本)、Alibaba (シンガポール)、Uber (ニュージーランド)、Facebook (アイルランド)、Airbnb (アイルランド) といった大手電子商取引事業者は全て登録済みである。

VAT 納税義務者は、全ての B2C 取引において VAT インボイスを発行しなければならない。2017年における B2C 取引の電子インボイスの総数は 70 億件に上っている。2019年1月1日より、越境電子商取引についても消費者に対する電子インボイス発行が義務化される。

3. B2C インボイスには、識別番号が記載されており、VAT くじが導入されている。VAT 税収の 3% をくじの財源に充当し、賞金額は 200 台湾ドルから 1,000 万台湾ドル (6 ユーロから 30 万ユーロ) である。

また、電子インボイスを発行する事業者は、顧客にくじについて告知する義務があり、それを怠った場合は、賠償責任を負う。



## III. 台湾における GAAR

1. 台湾において 2009 年以前は、「実質優先原則 (Substance over Form)」を認める憲法解釈が税務に適用される法原理とされていた。
2. 2009 年の国税徴収法 (Tax Collection Act) 制定以後、「実質優先原則」の適用については、具体的な適用条件が定められ、その適用にあたっては税務当局が立証責任を負うこととなった (同法 12-1 条)。
3. 2017 年に施行された納税者権利保護法 (Taxpayers' Right Protection Act) 第 7 条は、GAAR (実質優先原則) の適用についてさらに制限をしている。同条は、税法解釈及び税務調査における実質優先原則の意義を再確認し、租税回避の要素について、法的形式の濫用、異常な取引により、経済的利益を得ているのにもかかわらず、納税義務を免れることと定義した。
4. 2013 年から 2016 年までの課税期間において Uber BV (オランダ) は、台湾に設立した子会社 Uber 台湾の協力を得て、台湾の消費者に対する輸送サービスを実施しているとみなされた事例がある。

Uber 台湾は、「ドライバーの採用、マーケティング、広報など、いわゆる『非中核 (non-core) 業務』のみを提供していただけた」と主張したが、税務当局は実質優先原則を適用し、Uber 台湾が VAT の納税義務を負うとした。

Uber 台湾は一審で敗訴したものの最高裁判所において追徴課税が取り消された。

最高裁判所は、Uber のアレンジメントが租税回避 (恒久的施設の設立を作為的に回避す

るもの) であることは認められたものの、納税者権利保護法に規定する脱税の概念に該当するものとして取り扱われるべきではないと判断した。

5. 英領ヴァージン諸島に100%出資のペーパーカンパニーを設立し、三角取引を行った事例において脱税処罰の対象となったものもある。

台湾では、「実際の管理場所」税制 (Place of Effective Management Regime、PEM) は、まだ適用されていないにもかかわらず、税務当局は、PEM 税制により GAAR を適用した。仮に PEM 税制が適用可能であったとしても、この事例では、原則として脱税とみなされることはないと考えられる点は問題である。

6. 台湾では、GAAR の適用により、税務当局は、税法が定める多くの要件を無視することができ、タックスプランニングにおける法的リスクが大いに高まっている。これを回避するためには、事業を目立たないようにすること、新しいシステムを導入する際には法的リスクの可能性を十分に意識すること等の対策が重要である。そして、法的リスクの可能性が懸念される場合は、事前に税務当局に相談することが望ましいと考えられる。

(報告：佐藤亮治委員)

### 3-3 マレーシアにおけるGAARsと納税者の権利

チヨウ・チー・イェン (マレーシア勅許租税協会)

#### I. マレーシア内国歳入庁の租税回避に対する考え方

1. 法解釈上合法であっても、納税額を意図的に減らすために抜け道を探す行為は、法の趣旨に反するため、コンプライアンス違反とみなされる。例えば、独立企業間原則に反する取引、税法条文の悪用、商業実体の欠如、虚偽の目的等である。
2. 一般的な租税回避スキームとしては以下のものがある。
  - ① 税額軽減規定の不正利用、悪用、濫用
    - a) マレーシアにおいても事業実体の有無が非常に重要視される。
  - ② 法の隙間、抜け道の利用
  - ③ 会社更生、金融商品、独立企業間原則に反する移転価格などを含む会社の損失の利用
  - ④ 2か国以上にわたる取引を行う企業間での課税措置の違いを利用した mismatch・アレンジメント
  - ⑤ 不自然な資産又は取引 (配当税額控除等の税法上の優遇措置を利用するためだけの取引)
  - ⑥ 租税回避のためのオフショア・スキーム
3. 租税回避スキームから生じる税制優遇としては、以下のものがある。
  - ① 利益又はキャピタル・ゲインに対する課税軽減措置の適用
  - ② 税金の払戻又は還付を受けること
  - ③ 課税対象金額又は申告税額の無申告又は過少申告
  - ④ 課税時期の繰延
  - ⑤ 控除又は税額計算の要件である義務の不履行

#### II. マレーシアにおける一般的租税回避否認規定 (GAAR) と個別租税回避否認規定 (SAAR)

1. マレーシアでは、所得税法においてのみ GAAR について規定されている。1967年所得税法第140条(1)項は、内国歳入庁長官が、取引が直接的又は間接的に、次の結果をもたらすと信じるに足る理由がある場合には、一般的租税回避否認規定の適用を認められるとしている。
  - ① 税負担の変更
  - ② 生じる納税義務の免除

- ③ 課される義務又は債務の回避
  - ④ この法律の執行の妨害又は防止
2. マレーシアの個別的租税回避否認規定 (SAAR)
- ① 連結納税制度は、居住会社の利益及び資産の 70%基準を満たす場合に適用できる (所得税法 44 条 A)。
  - ② 移転価格税制に関しては、内国歳入長官は、一定の取引に関して、価格を調整、利益を否認する権限を有する (所得税法 140 条 A)。移転価格税制は、2009 年から導入されており、OECD 加盟国ではないが、OECD のものに沿ったガイドラインもある。
  - ③ 役員に対する融資又は前払いに関しては、認定利息を計上しなければならない (所得税法 140 条 B)。また、関連当事者に対する支払利息のうち 20%を超える部分は控除できない。
  - ④ 非居住会社による一定の取引に関する税務当局の一定の権限も定められている (所得税法 141 条)。
3. 租税回避と節税
- 租税回避は許されないが、節税は認められる。しかし、両者の間に明確な境界線はない。租税回避は税金軽減目的主導型であり事業の正当性に欠ける。それに対し、節税は、事業主導型であり、事業的に正当化されており、ビジネス手法としても認められているものであり、二次的又は偶発的結果として税金軽減となるものである。そこで、GAAR 及び SAAR により、租税回避を防止している。

### III. 判例紹介

1. Sabah Berjaya Sdn Bhd v KPHDN (1999)は、マレーシア子会社である Sabah 社が持株主である Berjaya Sabah 財団に配当を支払う代わりに寄付を行った事例である。  
判決は、「納税者が収入を減らすこと、又は支出を発生させることにより、課税所得が減少し、所得税も減免されている。しかし、税金の控除を受けるために業務上の調整をすることは所得税法の下で容認されており、租税回避には当たらない。」として納税者の主張を認めた。
2. Port Dickson Power Bhd v KPHDN (2012 年) は、株主から株式ではなく、債券によって資金調達をした事例である。  
判決は、「納税者が未払利息を支払うために借入をしなければならなかったという理由だけで、利息の支払いが正当ではないということにはならない。内国歳入庁長官は、疑惑に基づくだけでなく、納税者が租税回避につながる行為を行ったと信じるに足る理由を示さなければならない。また、取引が不正であったと立証する立証責任は内国歳入長官にある。」として納税者の主張を認めた。
3. Ensco Gerudi Sdn Bhd v KPHDN は、源泉税の減免のためにラブアン島の特定目的事業体にリースレンタル料の支払いを行った事案である。  
判決は、「納税者は、最も良い税制優遇措置を受けるために取引を構成する自由を有している。この取引は、国際的な貿易と金融の中心地としてラブアン島を発展させるために積極的に租税優遇措置値を提供している政府の意図と法の趣旨の範囲内にある。」として納税者の主張を認めた。
4. マレーシアでは、GAAR についての細則もガイドラインもまだないので判例に基づくしかないのが現状であるというのが結論である。

(報告：瀬山美恵委員)

## I. はじめに

オーストラリアの法人税率は比較的高く、現在、売上 5,000 万豪ドル未満の法人の税率は 27.5% であるが、それ以外の大法人の税率は 30% である。これらの税率は 2027 年までに、25% にまで引下げる法案が成立しているが、それでも諸外国の法人税率よりも高いことから、租税回避スキームが発生しやすい状況であるといえる。

このプレゼンテーションの報告においては、オーストラリアの一般的租税回避否認規定のほか、近年の多国籍大企業に対する租税回避規制の概要を述べ、関連規定の最近の動きについて説明する。

## II. 租税回避否認規定

### 1. 一般的租税回避否認規定（Part IVA）

#### ① Part IVA の概要

Part IVA<sup>8</sup> と呼ばれるオーストラリアの租税回避否認規定は 1981 年に施行されて以来 37 年の歴史を持つが、2013 年の改正において「租税便益（tax benefit）」の定義が改められた。

租税便益とは、そのスキームが実行されず、他の形式を採って同様の目的が達成されたとすると、どのような結果が生じていたかという仮説を基に導かれるものである。しかし、この改正後の租税便益規定の取扱いが問題になった裁判例はまだ存在しない。

このような租税回避否認規定については、特に先の改正後においては解釈・適用のうえで非常に不確実性を伴う。税務当局はこの規定を用いて課税処分を行うことには慎重を期し、それが最終手段（Last Resort）であると認識すべきである。

#### ② 法令の規定内容

Part IVA を適用するためには、(a)納税者が租税回避スキームに参加していること、(b)納税者が租税便益を受けていること、(c)8 つの異なる要素<sup>9</sup>から総合的かつ客観的に見てそれが主として租税便益を受けるためのスキームであったと認められること、(d)作為的であり不自然なスキームであることという条件が全てそろわなければならない。

ひとたび Part IVA が適用されれば、税務当局はその納税者の租税便益を否定し、必要な調整を加え、罰金を科すことができる。

しかしながら、Part IVA は合法的に節税の機会を利用しようとする納税者の通常の商取引に対して適用されるものではない。この規定は、あくまで 8 つの客観的要素に照らして、租税便益を得ることが、そのスキームに参加した唯一の又は主要な目的であったか否かの確認をすることを要求している。

#### ③ 専門委員会の設置

Part IVA の適用には非常に慎重な検討を要するため、税務当局は個別事案に対する Part IVA の適用の可否を検討する GAAR 専門委員会（GAAR Panel）を立ち上げている。この GAAR 専門委員会は、Part IVA の適用に関して独立した立場から税務当局に助言を行なっている。

### 2. 多国籍企業に対する迂回利益税（Diverted Profit Tax）

<sup>8</sup> Income Tax Assessment Act 1936 のパート IV の A として、177A 条以下に定められているオーストラリアの一般的租税回避否認規定である。

<sup>9</sup> Part IVA: によれば 8 つの要素とは、①そのスキーム実行の態様、②そのスキームの構造と実態、③そのスキームが開始された時期と継続期間、④Part IVA が適用されなかった場合に生じる結果、⑤そのスキームによりその納税者の財務状況に生じた又は生じうる変化の内容、⑥そのスキームによりその納税者に関係する一定の者（親族や事業関係者等）の財務状況に生じた又は生じうる変化の内容、⑦そのスキームによりその納税者又は⑥にいう関係者にもたらされるその他の結果、⑧その納税者と⑥にいう者の関係の性質、をいう。（Australian Taxation Office, “PART IVA: The General Anti-Avoidance Rule For Income Tax”, 2005, pp1）

迂回利益税制は大規模グローバル企業（Significant Global Entities）<sup>10</sup>を対象に、その納税義務が、オーストラリアにおける事業活動の経済的実態を適正に反映するものとするを目的に、2017年7月1日に施行された税制である。この迂回利益税制では、関連する事業体を通じて、作画的な手段によりオーストラリアで生ずべき利益が海外に迂回されることを防止し、大規模グローバル企業に対しオーストラリアにおける法令順守と納税義務の履行を促すことを目的としている。

### 3. 多国籍企業に対する租税回避否認規定（Multinational Anti-Avoidance Law/MAAL）

上記税制のほか、大規模グローバル企業の作画的かつ不自然な手段によるオーストラリア内を源泉とする所得に対する課税の回避行為を防止するため、新たに多国籍企業向け租税回避否認規定が2015年12月11日より施行されている。この規定は、大規模グローバル企業がオーストラリア内の恒久的施設を通じてではなく、オーストラリアの国内関連企業を通じて商品又はサービスの供給活動を行っており、その主目的がオーストラリアにおける租税便益を受けることである場合に適用されるものである。

この規定を適用することにより、税務当局は上記のような手段により得られたこれらの企業の租税便益を否定し、その回避された税額を徴収するとともに、通常より多額の罰金（過少税額の最大100%）を科すことも可能となる。

## III. 関連規定の最近の動向

### 1. 国家間の相互情報提供（Country-by-Country Reporting）

オーストラリアにおいては、移転価格税制上の文書化と国家間相互情報提供を定めたOECDのBEPS行動計画13に従い、これらの条項を国内法に導入している。国家間相互情報提供制度により、税務当局は多国籍企業の経営実態をよりの確に把握し、移転価格リスクをより正確に認識することで、効率的な調査活動を行うことができる。

### 2. ハイブリッド・ミスマッチルール

オーストラリア政府はこのほどOECDのBEPS行動計画2で示されたハイブリッド・ミスマッチルールを実行するための法案を定めた。この法案は、オーストラリアの所得税の課税対象となる事業体が、国家間の税制の差異を利用した二重非課税等の便益を作画的に得ることを防止することを目的としている。

### 3. 過少資本税制（Thin Capitalization）の変更

多国籍企業を対象とした過少資本税制についても幾つかの改正を行っている。具体的には当該税制の適用上、資産の価額を対象企業の貸借対照表上の資産の価値に合わせることにし、関連企業の範囲を従来の50%超保有から10%超保有に拡大している。

## IV. 租税紛争に対する姿勢の変化

この数年の間、オーストラリア国税庁（Australian Taxation Office/ATO）は2013年に就任したクリス・ジョーダン（Chris Jordan）現長官のリーダーシップの下、従来の支配的な法令順守モデル（predominantly compliance model）を変更し、優れたマネジメントに基づく納税者に配慮した（client-centric）運用方式の導入を進めてきた。この目的は、税務争訟を減らし、税務当局と納税者双方にとって時間と金銭の節減をもたらすことにある。

税務当局はこうしたアプローチに基づき、税務専門家が当局内の紛争解決機関をより多く利用することを目指し、実際にそれは特に小規模企業に関する税務紛争の減少と解決に多大な成功を収め

<sup>10</sup> 大規模グローバル企業とは、年商10億オーストラリアドル以上の多国籍企業の本社又は連結子会社をいい、国外で活動する国内企業（オーストラリアに本店を置く企業）及び国内で活動する国外企業（海外に本店を置く企業）の両方を含むとされる（Australian Taxation Officeのウェブサイト〈<https://www.ato.gov.au/General/New-legislation/In-detail/Direct-taxes/Income-tax-for-businesses/Diverted-pr-ofits-tax/>〉）。

ている。

このような紛争解決機関がもたらす合意による決着は、しばしば税務当局と納税者間における和解あるいは法的事実認定の譲歩を伴うこととなる。このことには、案件ごとの和解や譲歩の内容が公表されないことにより生ずる透明性の欠如という問題点もあるが、その機関を介した和解・合意による争訟の回避が可能となるため、双方にとっての時間、手数と費用の節減という効果を生むことが最大の利点である。

## V. 報告者の所見

GAAR は日本の税制には未だ存在せず、その導入の是非が今後も検討されていくものと思われるが、その議論に当たっては古くから GAAR が法律として存在するオーストラリアの経験は重要な参考情報となるはずである。しかし、今回の説明を聞く限り、PartIVA については、特に租税回避スキームの実行により得られた租税便益を具体的にどのように認識し計算するのか、またそのスキームを実行した主目的が租税回避にあるか否かをどのように判定するのかなど、未だ重要な不安定要素が残されているように見える<sup>11</sup>。また、迂回利益税（DPT）と多国籍企業向け租税回避否認規定（MAAL）については導入からの経過期間が長くないことから、その機能と効果の検討に当たっては、今後これら規定の適用上どのような争点生まれ、どのような裁判が行われるかを注視していく必要があるだろう。

プレゼンテーションの最後に説明があった租税紛争に対する姿勢の変化については、特にオーストラリア国税庁内に設置されたという紛争解決機関が、租税争訟の減少にどの程度貢献しているのか興味深いところである。このような税務行政の動きのうち、特に納税者に配慮した運用方式の導入については、オーストラリア国立大学のブレイスウェイト（John Braithwaite）教授の提唱した応答的規制（responsive regulation）理論<sup>12</sup>に基づく部分が大きいものと思われる。こうした税務当局と納税者との相互理解と協調関係の構築を目指す姿勢が、実際に納税者の自発的コンプライアンス思考の向上に役立っているとすれば、日本においても税務行政のあり方を再検討するうえで、オーストラリアの税務行政改革の帰結するところは重要な研究対象であると考えられる。

注) この報告書の題名と内容 1 から 4 まではプレゼンテーション用に配布された資料と、当日のプレゼンターの口頭説明に基づき報告者が作成したものである。V と脚注は、報告者が追加した。

（報告：金山知明委員）

<sup>11</sup> この点について酒井貴子「オーストラリア所得税法における一般的租税回避否認規定」税法学 577 号（2017 年 5 月）117～118 頁

<sup>12</sup> 応答的規制理論とは、通常、人は法を順守するものと前提し、被規制者に対して最初は協力と説得の姿勢により接触し、法を順守しない者に対して徐々に厳しい手段に引き上げていく方法を採用することで自主的法令順守思考を高めることができるという論理である。このような手段は特に税務行政において納税者の自発的コンプライアンスの水準を高める目的でオーストラリアにおいて実践されている。Judith Freedman, “Responsive regulation, risk, and rules: Applying the theory to tax practice”, *UBC Law Review*, Vol. 44, No. 3, p. 627, 2012、宮崎綾望「現代税務行政の課題と理論—オーストラリアにおける応答的規制理論を中心に—」同志社法学 67 巻 2 号（2015）144 頁、148 頁



○モデレーター：モンゴル税理士会 Khishignemekh Regzedmaa

○スピーカー：香港公認会計師公会 アンソニー・タム

モンゴル税理士会 Tungalagmaa Khuajin

シンガポール税理士会 チュン・シム・シュウ・ムン

AOTCA 会長代理 ユーニー・マリー・ペレス

#### 4-1 香港におけるGAARと移転価格税制

アンソニー・タム（香港公認会計師公会）

##### I. 国際的タックスプランニングに対抗する主な租税回避否認規定

国際的タックスプランニングに対抗する租税回避否認規定の主な種類について、2016年にOECDの経済部チームが各国にアンケートなどを行い、租税回避否認規定を作成した。ここでは、①移転価格税制、②過少資本税制、③外国子会社（CFC）税制、④一般的租税回避否認規定（GAAR）、⑤源泉徴収税制（利息、配当、ロイヤルティ、サービス対価に係るもの）の5つのカテゴリーが示されている。

香港では、このうち①移転価格税制と④一般的租税回避否認規定（GAAR）の2つだけが実施されている。

##### II. 移転価格税制

###### 1. OECD ガイドラインにおける移転価格税制

OECD ガイドラインは、独立企業間原則を採用している。

また、移転価格税制の文書化に関する新ルールが策定され、国別報告書（CbCR）、マスターファイル、ローカルファイルの三層構造でのアプローチが提唱された。これらは、どこで利益が生まれているかを明確にするためのものである。

独立企業間原則は、OECD モデル租税条約 9 条において「商業上又は資金上の関係において、『関連企業』双方の間に、独立した企業の間には設けられる条件と同等の条件が求められ、異なる条件が設定又は課されている場合は、その条件により一方の企業の利益が減少した額をその企業の利益に算入して租税を課することができる。」と定義されている。

最新の 2017 年 OECD ガイドラインにおいては、独立企業間価格は、会社間取引に関する個々の事業体が遂行する機能、リスク負担、利用資産を反映すべきであるとしている。

機能とは、特定の取引に関して個々の事業体が遂行している活動をいう。リスクとは、企業が得る利益に反映しうる各種のリスク（市場リスク、在庫リスク、信用リスク、為替リスク）である。そして、資産とは、価値として反映されるべき無形資産である。

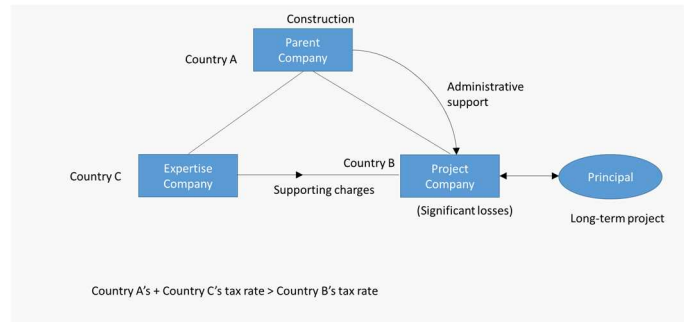
OECD ガイドラインでは、その他の留意点として、譲渡される資産や無形資産又はサービスの特性、契約条件や取引の説明、地理的範囲及びレベル、また、契約そのものだけでなく、実際に何が起きているのかも確認しなければいけないとしている。例えば、日本の市場とフランスの市場では文化等の違いもあり、比較することができず、流通業者か小売業者かによっても分けて対応する必要があるからである。また、新たな市場に参入する場合には、価格を低く設定するような事業戦略も考慮する必要がある。

移転価格税制において常に問題になるのは、データ入手の困難性であり、データの入手可能性が確保されなければならない。

そして、DEMPE<sup>13</sup>機能が各地域で働いているかという問題がある。さらに、例えば、中国では DEMPE 機能に P (プロモーション) が加わり、DEMPE+P 機能になるというように各地域の市場の特性が考慮されるということもある。

B 国で契約が交わされているが、実際は親会社のある A 国で交渉が行われて、C 国にある専門会社から知識や技術が提供されている例 (図参照) について説明する。なお、B 国の税率は、A 国の税率と C 国の税率との合計よりも低い。

B 国のプロジェクト会社では多額の損失が計上されているが、実際に契約に関わっているのはプロジェクト会社のある B 国ではなく、親会社のある A 国であるという場合には、契約内容をよく確認する必要があり、実際に何がどこで起きているのかの確認も必要である。すなわち、プロジェクト会社に本当に損失が生じているのかを確認しなければならないことになる。



### III. GAAR

1. 一般的租税回避否認規定 (GAAR) の主な特徴として次の項目が挙げられる。
  - (1) 取引又はサービス取引の定義
  - (2) 租税便益の定義
  - (3) 目的テスト
  - (4) 除外又は軽減規程
  - (5) 経済的実体の役割
  - (6) 租税上の効果の決定
  - (7) GAAR と租税条約との関係
2. そして各国の GAAR に次のような共通の特徴が挙げられる。
  - (1) スキーム又はアレンジメントの特定
  - (2) スキームに伴う租税便益又は優遇税制の定量化
  - (3) 企業がスキームにより租税便益や優遇税制を得ているか否かを判断する目的テスト
  - (4) 悪用又は濫用若しくは不相当な適用等と GAAR における差異

### IV. 香港における GAAR

香港における GAAR は次のとおりである。

- (1) 内国歳入法第 61 条
  - ① 作為的又は架空取引
  - ② 取引の無視による是正措置
- (2) 内国歳入法第 61 条(a)
  - ① 租税便益の獲得を目的としてなされた取引を対象
  - ② 7 項目のテスト
  - ③ 内国歳入庁による取引の合理的に想定された取引への置き換え
- (3) 個別的租税回避否認規定 (内国歳入法典第 9 条 a)
  - ① サービス会社を利用した給与所得税回避スキームを対象とするもの

<sup>13</sup> DEMPE とは、「開発(Development)、改良(Enhancement)、維持(Maintenance)、保護(Protection) 及び活用(Exploitation)」の 5 要素をいう。

## V. 裁判例

### 1. CIR v Tai Hing Cotton Mill (Development) Limited

Tai Hing 社が、子会社に 10 億 8,400 万香港ドル (HKD) での土地の移転を行ったにもかかわらず税金を支払わなかったところ、裁判所はこれを認めなかった。

裁判所は、当事者の取引は独立企業間取引ではないとし、その目的は、「納税者の利益の大部分を、本状況下において妥当な金額に見せかけ、税を払わずに Tai Hing に移転すること」ことであり、「その条件と当事者間の関係を見れば、『唯一又は主要な目的』は租税回避であるとの要件が満足されることは明白である。」と判断した。

その結果、独立企業間価格である 8 億 HKD を用いて Tai Hing への課税額が決定された。

### 2. Ngai Lik Electronics Co. Ltd. v. Commissioner

完成品のマーケティング及び販売をしている納税者 N 社と開発支援をしている完成品製造業者（香港非居住者）からの仕入価格が適正かが争われた事案である。

裁判所は、租税回避が主要な目的だったかについて検討した。取引の記録が注文及び納入終了のみだったこと、完成品の価格が年度末に決定されたこと、毎年度の価格設定アレンジメント実施後に課税対象利益が減少したことを問題であると指摘した。

そして、裁判所は独立企業間価格による課税所得の算定を求め、独立企業間価格算定に関しては、内国歳入庁長官と内国歳入委員会（Board of Inland Revenue）<sup>14</sup>との協議に付託した。

## VI. 香港における現行の移転価格税制

香港における最新の移転価格税制法案は、2018 年 7 月 18 日に可決された。BEPS 行動計画 13(移転価格文書化)が採択され、この中では独立企業間原則が支持され、知的財産権による所得に関するみなし規定（DEMPE 機能）も採用されている。

（報告：茂木浩委員）

## 4-2 モンゴルにおけるGAARの発展

### Tungalagmaa Khuajin (モンゴル税理士会)

### I. はじめに

モンゴルでは、社会主義を完全に放棄した 1992 年に近代的税制が導入された。2018 年に税法改正案について国民各層からコメントを募り、2019 年に税制改革を行う予定である。GAAR に関しては、税制改革において導入が見込まれている。

### II. 鉱業権の間接譲渡に関するケーススタディ

#### 1. 事案の概要

英領ヴァージン諸島において登記された外国投資家 A 社は、モンゴルにおける鉱業権の実質所有者である。A 社は同じく非モンゴル投資家である C 社に、鉱業権の所有持分 100% を売却した。譲渡は鉱業権の保有企業である B 社株式売却の形式で実行された。

#### 2. 争点と問題点

この取引は鉱業権の売却が、キャピタル・ゲイン課税が免除される株式売却の形態で仕組まれたものである。それに対し、鉱業権を売却した場合は収入に対して 30%の税率を適用して課税される。

<sup>14</sup> 内国歳入法第 3 条に規定される財務長官を委員長、内国歳入庁副長官を事務局長とする内国歳入庁とから独立した税務に関する諮問機関である。

### III. モンゴルの税法規定

モンゴルの税法には、株式譲渡に対するキャピタル・ゲイン課税の規定がない。また、GAARのような一般的否認規定もない。この状況で、株式譲渡の形態をとった鉱業権の譲渡益に対する課税ができないという問題が出てくる。

このように、モンゴルでは、社会主義経済からの移行後、未だ税法規定の整備が十分ではなく多くの問題点がある。これを解決して行くために税制改革が必要である。

なお、モンゴル法では、脱税は、以下のように刑法において規定されている。

多額の課税所得、財産、又は利益を発生させた職務、若しくは役務の提供の秘匿を通じた「意図的な租税遁脱」、それらの課税所得、財産、又は利益の意図的な過少申告、住所の変更は…相当の罰金（制裁内容列挙）を科せられるものとする（刑法第166条）。

### IV. 税制改革案の一環として提案された GAAR 規則導入

#### 1. 概要

みなし課税、非課税事業、税務上の利益について、法律の条文による明確な規定を設ける。調整可能取引であるか、補償の有無といった主要目的の検証を行う。全ての利害関係人の関与がない場合に適用する。罰則体系は、一般税法に準ずる。また、5年間の遡及効が適用される。

#### 2. 導入にあたっての問題点

GAARは他の法令が適用できない場合の最終手段であるが、GAARに関する知識、スキル、経験が不足しており、運用には困難を伴うと考えられる。また、GAARの導入にあたっては、代替的紛争解決手段の確保が必要であるが、事業目的の紛争解決手段も整備されていない。

さらに、GAARについての最終判断を下すGAAR委員会が本来必要とされるが、そのような委員会の設置は行われておらず、税務当局がGAAR適用の可否についての重要な判断基準である事業目的の判定を行うことになる。しかし、税務当局の判断に対する第三者機関による評価のシステムが存在しないといった問題点がある。

### V. おわりに

モンゴル経済は、鉱業資源に大きく依存しており、鉱業資源の国際価格や需要の変動に大きく左右される。また、社会主義体制から脱却した後の税法全般の整備も十分とはいえない。GAARの導入を図るよりも、税法体系を整備し、かつ、円滑な税務行政を執行する制度構築が必要な段階であるように感じられた。

（報告：中西良彦委員）

### 4-3 シンガポールにおける租税回避規定

チュン・シム・シュウ・ムン（シンガポール税理士会）

#### I. はじめに

シンガポールにおける租税回避防止規定（シンガポール所得税法（SITA）第33条）について、1988年改正後の規定について概観し、同規定が適用された裁判例を紹介する。

#### II. シンガポール所得税法第33条

### 1. 1988年1月29日改正前の規定

歳入庁長官は、課税額の減額若しくは将来の減額をもたらすいかなる取引であっても、それが不自然若しくは虚偽のものであると考えた場合、又はいかなる譲渡であっても、それが実質を伴わないものであると考えた場合、当該取引又は譲渡を否認し、それらの者に対して当該否認に基づく課税額の再計算を行うことができる（同法 33 条(1)）。

上記の「譲渡」には信託、譲渡証書、誓約、契約、アレンジメントが含まれる（同法 33 条(2)）。

### 2. 1988年1月29日以後の規定

#### ① 租税回避否認規定適用 3 要件の明確化

歳入庁長官は、いかなるアレンジメントについても、直接的又は間接的に下記の要件に該当すると判定した場合は、②の租税回避否認規定を適用することができる（修正同法 33 条(1)）とされ、課税権限が明確に規定された。

- a) 本来納付すべき税額又は他の者が本来納付すべき税額を変更する行為
- b) その者の所得税法に定める納税義務又は申告義務を免れる行為
- c) その者の所得税法に定める税額又は本来課されるべき税額を減額、又は回避する行為

#### ② 歳入庁長官の権限

歳入庁長官は、アレンジメントについて、他の観点又は目的における実体的効果を留保し、そのアレンジメントを否認すること、又は修正し適正と考えられる調整をすることができる。これには、その者がそのアレンジメントにより、享受する又は享受しうる税務上の利益を相殺するための利益の計算、再計算又は税額賦課が含まれる。

#### ③ アレンジメントの具体的な定義

第 33 条において「アレンジメント」は各種のスキーム、信託、譲渡証書、誓約、契約、譲渡、取引を意味し、当該アレンジメントの実施に至る全ての過程が含まれる。

なお、真正の商業的な理由に基づいて実行されたアレンジメントであって、その主たる目的に租税回避・税額軽減が含まれていないものは適用除外とされる（同法 33 条(3)）。

## III. 改正所得税法第 33 条が適用された裁判例

### 1. 事案の概要

所得税法第 33 条が、改正後 25 年目に初めて適用された事案において裁判所が判断した事例が *Comptroller of Income Tax v AQQ and another*（[2014] SGCA 15）である。

- ① AQQ はマレーシア証券取引所上場のマレーシア企業 B によって、2003 年 5 月シンガポールで設立された
- ② AQQ は 2003 年 8 月、シンガポールにおける B グループの企業再編を目的として、B グループ傘下の企業数社を子会社として取得した。
- ③ 上記子会社取得のための資金調達を目的として、AQQ は N 銀行シンガポール支店（N シンガポール）との間に、B グループ企業・N シンガポール・N 銀行モーリシャス支店間の資金循環フローを前提とした精緻な資金調達アレンジメントを設定した。
- ④ 上記資金調達アレンジメントの下で、AQQ は 2 億 2,500 万シンガポール・ドル (SGD) の元本について N シンガポールへの金利支払い義務を負った（年利 8.85%）。この AQQ に対する債権は全て AQQ からの資金供与によりその子会社 C 社及び D 社に譲渡され、D 社は、N 銀行シンガポールに 2 億 SGD を投資してその配当を受け取るスキームが組まれた。
- ⑤ 2004 年度から 2007 年度まで AQQ はシンガポールの各子会社から配当を受け取っていた。この配当は当時の全額インピュテーション・システム<sup>15</sup>（法人税株主帰属方式）の

<sup>15</sup> 法人税と所得税との二重課税を排除するため、法人所得を株主に帰属させ、所得税の課税対象とし、同時に法人

下での控除を伴っていた。AQQ は配当収入について納税義務を負っており、N シンガポールに支払う金利の利息費用について控除して申告していた<sup>16</sup>。この結果、配当収入に係わる帰属税額控除分について多額の還付税が発生していた。

- ⑥ 歳入庁長官は B グループの企業再編は租税回避を目的としており、税額控除を享受するための方策に基づく作為的な行為であったとの見解に基づいて第 33 条を適用した。
- ⑦ 歳入庁長官は 2004 年度から 2006 年度までの期間について追加税額決定通知、2007 年度について税額決定通知を発行し<sup>17</sup>、上記配当収入と利息費用の両方を否認した。その結果納付税額が発生することとなり、それまでに AQQ に対して支払われた還付税は回収された。

## 2. 判決

判決は、配当収入と利息費用の両方を否認した。他方、歳入庁長官が第 33 条(1)に基づく手続上の権限行使が公正かつ妥当でなかったとして、従前 AQQ に対して支払われた還付税の回収を目的として発行された 2004 年度から 2006 年度までの期間に係る追加税額通知は不当に発行されたものであるとの理由で原処分を取り消した。

## IV. 租税回避アレンジメントが争点となった裁判例

### 1. 租税回避アレンジメントの例示

シンガポール内国歳入庁 (IRAS) は、第 33 条(1)の趣旨に照らして租税回避の目的と効果を狙いとした租税回避アレンジメントについて以下の 4 つを例示している。

- ① キャッシュフローの循環
- ② 税務上の利益の享受のみを目的として複数の法人が設立されていること
- ③ 税務上の利益の享受のみを目的として事業法人の形態が変更されていること
- ④ 経済的実態に適合しない収入の帰属が見られること

### 2. 事案の概要

租税回避アレンジメントが争点となった事案として GBF v CIT [2016] SGITBR 1 がある。

- ① 開業医である納税者 X は、夫人と共同で整形・美容整形ビジネスを目的とした G 社を設立した。X と夫人が G 社の取締役、株主であり、X が唯一の勤務医であった。
- ② 2008 年 3 月、G 社株式は B 社に売却されたが、X が G 社の唯一の勤務医であることは同じであった。
- ③ 2008 年 7 月、X は、D 社及び E 社 (X と夫人が両社の 100%株主) とパートナーシップ C を設立し、新たなアレンジメントにより「医師報酬」は、G 社から C に支払われていた。

### 3. ITBR (所得税レビュー委員会) の決定

アレンジメントの主たる本質的目的の一つが租税回避であることから、第 33 条(3)(b)の例外措置に依拠することはできない。歳入庁長官が納税当事者による組織再編アレンジメントを否認したことは妥当な措置であった。

### 4. 結論

税務分野における最新の動向について e-Tax Guides<sup>18</sup>は、「一般的租税回避否認規定 (GAAR) が今後の歳入庁の課題として確実に認識されており、その適用範囲は判例などに見られる非常

税としてすでに支払った部分については、所得税の前払いとみなして税額控除を認める制度である。

<sup>16</sup> AQQ の N 銀行シンガポールに対する借入金利息の支払いは債権譲渡によって実際には子会社 C 及び D 社に対して行われていた。

<sup>17</sup> 追加税額決定通知 (Notice of Additional Assessment) は、シンガポール歳入庁が税額を修正し、追加で所得税を納税する必要がある場合に送られてくる通知書である。税額決定通知書 (Notice of Assessment) は、通常の申告後に送付される通知書である。

<sup>18</sup> e-Tax Guides は、シンガポール歳入庁 (Inland Revenue Authority of Singapore) の HP 上の税務情報サービスである。

に複雑な財務アレンジメントに限定されるものではない。」としている。また、絶えず変化する租税環境の中で「税源浸食と利益移転」(BEPS) 行動計画を掲げる OECD 諸国と BEPS 関連諸機関において、二重課税防止協定条約の便宜的濫用を防止することを目的とした濫用防止ルールの採用が進んでいる。

## V. おわりに

GAAR の国際的な比較論においては、GAAR 適用可否以前に各国の租税法制に違いがあることを認識することが重要であろう。裁判例 (Ⅲ) では、シンガポールが当時採用していた完全インプテーション・システムを利用した租税回避スキームであることの特異性を認識することが重要である。また、裁判例 (Ⅳ) に関しては、日本であれば同族会社の行為計算否認規定が適用されるものである。

しかし、前提となる租税法制の違いを超えてシンガポールの GAAR に関する規定 (所得税法第 33 条) や裁判例に関しては、学ぶべき点があると考えられる。その 1 つは、租税回避と判断する 3 要件を法律で明らかにし、さらに、適用対象となるアレンジメントに関して例示を公表していることである。

これは、納税者における予見可能性という点において評価すべきであろう。また、裁判例 (Ⅲ) において、事実認定に対する法令解釈において課税当局の主張を認めたものの税務当局の手続的違法をもってその処分の有効性を認めなかったことは注目に値すると考える。

(報告：中西良彦委員)

## 4-4 フィリピンの税制改革と GAAR の発展

ユニー・マリー・ペレス (AOTCA 会長代理)

### I. はじめに

フィリピンには租税回避否認に関する明確な統一規定はない。ここでは、最近の情勢として一連の税制改革法について説明する。

2018 年 1 月から施行されている「加速的・内包的成長のための税制改革法 (Tax Reform for Acceleration and Inclusion/ TRAIN)」は、累進性に配慮し、納税者に公平な減税をもたらすとともに税収を確保する目的で行われる一連の税制改革の最初のものである。

### II. フィリピンの税制改革

#### 1. 税制改革の目的

- ① 租税政策改革により、より公正、簡素、かつ効率的な税制を創出し、低い税率と広い課税ベースを実現して、投資、雇用創出、貧困削減を促進する。
- ② 税務行政改革を、内国歳入庁 (BIR) 及び関税局 (BOC) で実施する。
- ③ 予算改革により、支出、透明性、効率性を改善し、貯蓄を推進する。

#### 2. 2017 年税制改革法 (TRAIN 1) による主要改正

- ① 所得階層の調整及び個人所得税率の引下げ
- ② 相続税率及び贈与税率の引下げ
- ③ VAT 制度の拡大
- ④ 印紙税、キャピタル・ゲイン税、株式取引税、自動車、タバコ、鉱業産品に対する物品税の税率引上げ
- ⑤ 美容手術及び砂糖飲料に対する新たな物品税の導入

- ⑥ 燃料標示 (fuel marketing) 制度の導入
- ⑦ 罰則の強化
- ⑧ 書式及び申告手続の簡素化

### 3. 税制改革第2弾 (TRAIN2)

- ① 現在の法人所得税率 30%を 20%に引き下げ  
2019年より毎年1%ずつ引き下げ、最終的には法人所得税率を20%とする。
- ② 租税優遇措置の統合
- ③ 租税回避対応の向上
  - a) 租税回避に関する長官の権限を明確化
  - b) 関連者間取引に関する長官の権限を拡大

## III. フィリピンの移転価格税制

### 1. 現行法制の概要

2013年に、関連者間取引における収入及び課税所得を適切に決定するためのガイドラインが公布された(歳入規則 No. 2-2013)。OECD原則を採用しているが、法律による裏付けはない。

最高裁判所は、内国歳入庁長官 vs. Filinvest Development Corporation 判決(2011年7月19日)において、「当事者間の契約に利息の支払いが定められていない場合、内国歳入庁長官は、帰属利息を計算する権限を有さない。」と判断した。

なお、内国歳入法典第50条は、「2以上の組織、事業又は企業(フィリピン国内外を問わない。)を所有又は直接若しくは間接に同一の利害関係者により所有される場合における所得及び控除の配分について、「租税回避を防止するため、又は当該組織、事業、若しくは企業の所得を明確に反映するために、当該分配、割当、又は配分が必要であると長官が判断した場合、内国歳入長官は、関連者間で総所得又は控除を分配、割当、又は配分する権限を有する。」と規定している。

内国歳入庁長官は、所得(控除)の分配等に関しては計算し直すことができるが、認定利息の算定に関しては、法律の規定がなく、その権限がないということである。

### 2. 内国歳入庁長官の権限拡大案 (TRAIN2)

#### ① 適用対象

同一の利害関係者によって所有又は支配される事業体について、以下の場合において、内国歳入庁長官は、関連者間で総所得又は控除を分配、割当、配分、又は帰属計算する権限を有する。

- i. 租税回避を防止するため、又は当該組織、事業若しくは企業の所得を明確に反映するため
- ii. 当該分配、割当、配分、又は帰属計算が必要であると長官が判断した場合

#### ② 所得の再計算

取引又はアレンジメントが、租税回避の目的又はその効果がある場合において、通常の事業又は家族間の取引に帰することができる他の目的又は効果があるか否かにかかわらず、租税回避の目的又は効果が単に偶発的なものではない場合、内国歳入庁長官は、以下の権限を有する。

- i. 所得及び控除の帰属計算をすること
- ii. このような取引又はアレンジメントを所得税法上、無視し、無効とみなすこと
- iii. このようなアレンジメントにより影響を受ける者がそのアレンジメントに起因、



又は関連して得た税便益を取り消すために、

iv. 長官が適正と考える方法でその者の課税所得を修正すること

③ 租税回避の意義

- a) 所得税の発生を直接的又は間接的に変更すること
- b) ある者の所得税の納税義務、又は将来起こりうる若しくは見込まれる所得税の納税義務を直接又は間接的に軽減すること
- c) 所得税の納税義務又は将来起こりうるもしくは見込まれる所得税の納税義務を直接又は間接的に回避、延期、又は軽減すること

④ 租税回避が存在する場合の要件

- a) 取引又はアレンジメントが租税上の便益又は利益を得ることに動機付けられたものであること
- b) 商業的実体又は経済的効果がないこと
- c) 租税法の規定を当該取引又はアレンジメントに対して使用することが、税法の趣旨に反するものだと考えられること

⑤ 判例

最高裁判所は、取引が「正当な事業目的よりも税負担の軽減の見地から行われた場合、脱税取引を構成する。」との判断を下している（内国歳入庁長官 vs. Estate of Benigno P. Toda, Jr., (G.R. No. 147188, 2004年9月14日)。

#### IV. TRAIN2 租税優遇措置改革

##### 1. 租税優遇措置改革の一般原則

- ① 実際の投資、雇用創出、輸出、地方開発、研究開発を明確に達成するもの以外の租税優遇措置を取り消す実績主義
- ② 課税漏れや税の歪みを最小化するため、戦略的投資優先計画に定めるとおり、租税優遇措置は、外部に大きく積極的な活動を行うものに対象を絞ること
- ③ 租税優遇措置に、適用期限条項を設置
- ④ 租税優遇措置の監視、報告による透明性確保

##### 2. 租税優遇措置の合理化方針

- ① 全ての投資促進機関に適用される一元化した租税優遇措置
- ② 事業活動の二重登録の排除
- ③ 所得税優遇措置の新規投資・活動のみに対する付与
- ④ 事業拡大は収益性を示しており、事業拡大に対する租税優遇措置は不要
- ⑤ 事業拡大に対する租税優遇措置は、資本設備の関税免除のみに限定

#### V. 石油製品の標示義務化

フィリピンにおいて精製、製造、又は輸入された石油製品で、租税公課の支払い義務があるものについては、その租税公課が支払われたことを標示したもののだけの販売を認める<sup>19</sup>。

標示作成義務者は、フィリピン国内で石油製品を所有又は輸入する者、企業、若しくは納税者、又は石油製品の販売委託をされる者である。違反行為と罰則が規定された。

#### VI. 新たな罰則規定その他の改正

##### 1. 新たな罰則規定

<sup>19</sup> フィリピン内国歳入庁 HP によると、2016年における燃料税の課税漏れは268.7億フィリピン・ペソに上り、本来の税収の半分以上になるとされている。

<https://www.doe.gov.ph/energist/fuel-marking-scheme-implementation-seen-2019>

- ① BIR の電子販売報告システムへのデータ送信をしなかった場合は、年間総売上高の 1% の罰金
  - ② 売上圧縮手段の購入、使用、保有、販売若しくは販売申出、設置、移転、更新、アップグレード、保持、又は維持をした者は、50 万ペソから 1,000 万ペソ以上の罰金、又は 2 年から 4 年の実刑
  - ③ 不正なレシート又はインボイスの発行の罰則対象化
2. 電子レシートの使用
- TRAIN 発効から 5 年以内に、財又はサービスの輸出者、電子商取引事業者、高額納税者は、紙のレシート又はインボイスに代えて、電子レシート又はインボイスを発行するようにならなければならない。
3. 銀行秘密保護法

銀行秘密保護法第 2 条は、銀行又は金融機関におけるいかなる性質の預金も全て「絶対的な機密性を有し、いかなる者又は政府の職員若しくは部局も、これを調査することはできない。」と規定している。

マネーロンダリング防止法が改正され、インターネット上及び船上の賭博場を含むカジノについては、顧客の身元確認及び記録の義務を遂行し、500 万ペソを超える全てのカジノの現金取引を報告することが義務付けられる。

金融機関が保有する納税者情報を内国歳入庁長官が調査・収集する権限を強化し、①外国税務当局との税務情報交換義務に基づく特定の納税者及び②脱税事件における管轄裁判所の命令に基づく納税者を対象に含める税法改正を提案（下院法案 4774 号）が行われている。

（報告：中西良彦委員）

## 発表 「AOTCA 加盟各国における税務専門家制度に関する調査について」

AOTCA 事務総長 田尻 吉正

### I. はじめに

2015 年に AOTCA 大阪会議が開催された際、アジア・オセアニア地域の税務専門家制度の現状を把握し国際的比較研究を行う目的で 19 の加盟団体に対して、以下の 3 つのトピックについてアンケート調査を実施した。今回、この結果を英語でまとめ、モンゴル・ウランバートル会議にて AOTCA 事務総長として報告した。

### II. 各国の税務専門家制度の根拠法令について

トピックの第一は、「各国の税務専門家制度の根拠法令について」である。

税務専門家に関する特別な職業法が整備されている国は、日本（税理士法）、韓国（税務士法）、豪（税務代理士法）、台湾（記帳士法）の 4 国である。ベトナムは職業法ではないが国税に関する法律で整備されており（ベトナム税務管理法）、インドネシア（財務大臣令）、パキスタン（所得税法省令）は法省令で整備されている。

アンケート回答は無かったが、中国では租税徴収管理法、モンゴルでは税務相談業務に関する法律という根拠法令があるということであり、その他の国々は法令によらない民間資格としての位置づけであった。

### III. 税務専門家としての業務範囲について

第二のトピックは、「税務専門家としての業務範囲について」である。

ほとんどの国では、税務代理・税務書類の作成・税務相談などがその主要業務範囲であり、会計業務・社会保険関係業務は税務業務に付随して行われているケースが多い。

#### IV. 各加盟団体に所属する会員数について

三番目のトピックは、「各加盟団体に所属する会員数（2015年6月現在）について」である。

数の多いのは、1. 日本（75,146人）、2. 香港（38,926人）、3. オーストラリア（15,000人）であり、少ない国は、1. ベトナム（788人）、2. シンガポール（2,200人）、3. インドネシア（4,169人）であった。なお、回答は無かったが中国登録税務師会は100,000人、モンゴルは930人ということである。

#### V. おわりに

総括すると、各国の税務専門家制度の更なる発展のためには、根拠法となる職業法の制定、その社会的な地位の保証、税務専門家の資質向上により、税務専門家が、各国の経済や税制の発展と変化に適時かつ適切に対応することが可能となることにより、税務専門家に対する社会のニーズが高まるものと考えられる。

これらのニーズに対応することにより税務専門家に対する社会的評価が高まり、若くて優秀な人材が税務専門家を目指し、ひいては各加盟団体の会員数増加に繋がるものと確信する。

現在、我が国では中小企業経営者の高齢化と後継者不足を要因とする事業承継の困難化が問題となってきたが、このような中小企業の存続・継続を税制面でも支える必要があり、税務専門家に期待されるところは増大してきている。また、近未来のAI化の進展とともに、税務行政のあり方や税務専門家の業務のあり方もこれまでにない変化が予測されている。AOTCAでは、これら2点について、次回の韓国のAOTCA釜山会議に向け、更なるアンケート調査を実施したい旨を報告した。

（報告：田尻吉正特命委員）

## 日本税理士会連合会 国際部

部長	前原 明弘	(名古屋会)
副部長	小倉 毅	(近畿会)
副部長	松岡 宣明	(四国会)
委員	浅見 哲	(東京会)
委員	茂木 浩	(千葉県会)
委員	大西 勉	(関東信越会)
委員	浅利 昌克	(北海道会)
委員	丸岡 美穂	(東北会)
委員	尾崎 秀明	(名古屋会)
委員	中西 良彦	(北陸会)
委員	金山 知明	(中国会)
委員	佐藤 亮治	(九州北部会)
委員	瀬山 美恵	(南九州会)
委員	有銘 寛之	(沖縄会)
特命委員	田尻 吉正	(東京会)
担当副会長	太田 直樹	(東海会)
専務理事	瀬上 富雄	(東京会)

### AOTCAウランバトル会議 2018 レポート

—発行日— 2019年5月31日

—発行人— 日本税理士会連合会 国際部

〒132-0034 東京都品川区大崎1-11-8

日本税理士会館 8階

TEL 03-5435-0931 FAX 03-5435-0941

<http://www.nichizeiren.or.jp>