

国際課税に関する論点整理

はじめに

21 世紀に入り経済のグローバル化が更に進展する中で、貧困問題、環境問題など、地球規模の問題が認識されており、その対策の一つとして国際連帯税に注目が集まっている。また、近時、クロスボーダー取引や企業の海外進出形態の複雑化・多様化が益々進むなど、経済実態の変化が生じており、これに対応した国際課税のあり方が課題となっている。

国際連帯税については、フランスや韓国などいくつかの国では既に航空券連帯税が導入されている。このような国際的な動きを踏まえ、我が国においても、平成 22 年度税制改正大綱において、「地球規模の問題解決のために国際連帯税の検討を早急に進めます」とされたところである。

国際課税は、国内法と各国との租税条約ネットワークを法的な基礎として、国際的租税回避への対応等を通じて我が国の適切な課税権を確保しつつ、我が国経済の活性化のため投資交流を促進し、また、国際的な二重課税を調整するという役割を担っており、これまで、経済実態の変化を踏まえ、法的ルールについて、不断の見直しが進められてきている。

我が国の法制については、まず、平成 16 年に日米租税条約が大幅に改正され、両国間の健全な投資交流を一層促進する観点から、投資所得に対する源泉地国課税の大幅な軽減等が盛り込まれた。以来、これをモデルとして各国との租税条約交渉が積極的に推進されている。また、平成 21 年度税制改正においては、従来の間接外国税額控除制度に代えて外国子会社配当益金不算入制度を導入し、更に、平成 22 年度税制改正において外国子会社合算税制及び移転価格税制の見直し等を行うなど、経済取引のグローバル化や海外進出する企業の実需を踏まえた課題への対応が図られたところである。

他方、国際的なスタンダードに関しては、OECD（経済協力開発機構）を中心として、様々な面から国際課税ルールに関する精力的な議論が続けられてきているが、特に最近の動きとして、恒久的施設（PE: Permanent Establishment）に帰属する所得の算定方法の統一ルールに関して、本年 7 月に OECD モデル租税条約において重要な改定が行われた。また、本年 7 月に移転価格税制に関する OECD ガイドラインも大幅に改定されたが、今後、残された課題として無形資産の取扱いについて議論を開始することとされた。更に、税に関する情報交換に係る法制・執行の相互審査（ピア・レビュー）を行うため、「税の透明性と情報交換に関するグローバル・フォーラム」が昨年に拡大改組されたほか、税務行政執行共助のための欧州評議会・OECD による多国間条約が本年 3 月に改定されるなど、国際的な税務行政の執行協力に関する動きも活発化しているところである。

このような国際的な議論の動向等も踏まえつつ、今後の経済取引のグローバル化のさ

らなる深化に対応するため、国際課税の分野に関する中長期的な方向性を見据えて、国際連帯税を含む諸課題について、主として理論的・学術的な側面から、専門家委員会及び国際課税小委員会において議論を行ったところである。

具体的には、平成22年4月8日の税制調査会の議を経て、国際課税の分野に関する諸課題（国際連帯税を含む）に係る理論的・学術的な側面などについて検討を行うため、国際課税小委員会が専門家委員会の下に設置され、平成22年9月6日の第1回会合以降、5回の会合を重ねて精力的に議論を行った。その後、専門家委員会においても、国際課税小委員会における検討を踏まえ、議論を行った。

以下は、専門家委員会及び小委員会における議論の概要をまとめ、両委員会において国際課税の分野に関する諸課題（国際連帯税を含む）について提起された主な論点等を整理したものである。

なお、時間的制約のある中での議論であり、必ずしも関連する論点について網羅的に議論が行われたわけではない。また、個々の論点における各意見の順序や量については、当委員会として何らかの方向性を示すものではない。

I 国際連帯税を巡る国際的な動向の整理等¹⁾

(議論の概要)

- 国際連帯税についての明確な定義はないが、一般的には、国境を越える活動に課税し、税収を貧困問題、環境問題等の地球規模の問題への対策に充てるものとされており、代表例として航空券連帯税や通貨取引税が挙げられる。
- 航空券連帯税は、既にフランスや韓国等で導入されており、当該国を出発する航空便の旅客一人当たりにつき一定額で課されるものである。ただし、課税対象を国際便に限定するか否か、税率を航空機の座席クラス（エコノミークラス、ビジネスクラス等）や距離に応じるものとするか、税とするか否か等については、導入国によっても扱いが異なっている。なお、航空に対する課税に着目すると、主要国では、旅客数や航空料金等に応じた課税を行っており、税収の用途についても一般財源もあれば特定財源もある。

一方、通貨取引税としては、開発資金源調達及び投機的な為替取引抑制を目的として外国為替取引に課税を行うトービン税（例、税率 0.5%）や、主に開発資金源調達を目的として、外国為替取引に対し低率の課税（例、0.005%）を行う通貨取引開発税といったものが提案されている。ただし、現在のところ、このような税を課している国はない。
- 小委員会の議論においては、国際連帯税の意義及び国際的な動向、航空券連帯税及び通貨取引税に係る論点について、理論的・学術的な観点から議論が行われた。国際連帯税の趣旨については多くの委員が賛同したものの、航空券連帯税が航空産業に与える影響や通貨取引税が金融システムに与える影響について十分な検討を行うべきという指摘がなされたほか、課税方法・執行可能性や税収の用途等について様々な意見が出された。

【提起された主な論点等】

1. 国際連帯税に関する一連の動き

(国際連帯税を巡る国際的な動向について)

- 1990年代に金子宏東京大学名誉教授が提唱した国際人道税は、国際航空運賃に定率で課し、各種の紛争による飢餓や障害に苦しんでいる人々を救援するという人道支援のために、その税収を国際機関に直接拠出するもの。国際航空運賃に課税する根拠は、国際航空運賃に対しては付加価値税が課されておらず、国際航空と国内航空との間に課税の中立性が確保されていないことから、これを是正するというものであった。
- その後、2000年代に入り、貧困問題、環境問題など、地球規模の問題への関心が高

¹⁾ 本章の記述の中で（※）が記載されている箇所については、第1回、第2回の国際課税小委員会会合において、ヒアリング対象者から出された意見の中で、国際課税小委員会で議論された内容と特に関連性が高いもの。

まるとともに、既存の ODA とは異なる革新的な資金調達手段が必要であるという考え方から、国際連帯税の導入に向けた議論が本格化。2006 年の「革新的開発資金メカニズムに関するパリ会議」においては、フランスの提唱で、13 ヶ国が航空券連帯税を導入する意向を表明するとともに、革新的開発資金に関するリーディング・グループが創設された。日本は 2008 年 9 月より参加、2010 年 6 月から議長国を務めている。

- 2009 年には、航空券連帯税の導入を表明した国は 28 ヶ国となり、このうち実際に航空券連帯税を導入しているのは 13 ヶ国となった（2009 年 7 月時点、フランス外務省調べ）。

（国際連帯税の意義について）

- 日本国憲法における国際協調主義の精神に照らしても、国際連帯税は有意義。（※）
- 経済がグローバル化する中で、税制には国際的公平・公正の観点も重要であることから、国際連帯税は今後の国際税制のあり方に良い影響を与え得るもの。また、日本の国際社会におけるプレゼンスを高めるためにも、執行等の難しさから様々な検討が必要な通貨取引税よりも、まずはいくつかの国で既に導入された航空券連帯税を導入すべき。

2. 航空券連帯税についての議論

（課税の根拠について）

- 国際航空に対して課税する場合の課税根拠としては、国内航空については消費税が課税される一方、国際航空は輸出取引と同様に消費税が免税となっており、国内航空と国際航空との間に消費課税の非中立性が存在することが挙げられる。
- 国境を越えた経済活動には航空のほかに海運や通信もあるなかで、なぜ国際航空のみに課税をするのか。

（課税方式について）

- 国際航空に課税する方式として、主に、付加価値税を課す方式と、個別消費税を課す方式が考えられる。その他、出国税として課税する方式、航空券の権利の取得・移転を対象に課税し流通税として構成する方式等、様々な方式が考えられる。
- また、税として負担を求めるよりも、手数料や利用料として負担を求める方が、現実的には導入を図りやすいのではないか。
- 付加価値税とした場合、現在免税となっている国際航空に対し国内航空と同率の課税が行われれば、消費課税の中立性の確保という点が明確となりうるが、国際的な税制の調和等が必要になる。なお、主要国においては、国際航空に係る付加価値税を免税としている。
- 個別消費税とした場合は、法人利用か個人利用かにかかわらず一律に課税され、ま

た、仕入税額控除もないため、比較的簡素な制度として構築することができる。

(税込及び税収の使途について)

- 既に航空券連帯税を導入している国においては、税収の多くがHIV・エイズ、結核、マラリア対策の医薬品供給のための国際組織であるUNITAIDに拠出されている²。
- 我が国において航空券連帯税を導入する場合、既存の予算措置を振り替えずに、その税収を貧困問題、温暖化対策等の地球規模の課題に対する新たな資金源として活用していくことが重要。
- 一方、なぜ国際航空の利用者が開発のための資金を負担するのかということについて整理が必要ではないか。
- 税収の使途を特定することについては、財政の硬直化の一因となる等の観点から一般的にはあまり望ましくないとされている。一方で、集めた税収の使途が明確であるという利点もあるのではないか。
- 税収の使途の特定方法として、我が国では近年廃止・縮小の方向である目的税や特別会計を新たにつくることは問題ではないか。

(航空産業等に与える影響について)

- 航空券連帯税は航空便利用者への転嫁が想定されているため、航空産業に対して大きな影響を与えることはないのではないかとされている。また、当該国を出発する国際便すべてが課税対象となるため、特定の航空会社にとって不利となる税ではない。(※)
- 航空会社の経営は、需要の変動に大きく影響を受けるため非常に不安定な分野である。また、航空券連帯税は、航空券連帯税が課される国にハブを置く特定の航空会社にとっては国際競争上不利となり、悪影響を与える。現在の日本の航空産業の状況を踏まえれば、航空券連帯税を受け入れるのは困難ではないか。(※)
- また、日本において、航空会社は着陸料、航行援助施設利用料などの使用料や航空機燃料税という形での負担がある。こういった公租公課全体を考える必要がある。(※)

(主要国の動きについて)

- 航空に対する課税としては、アメリカでは、1962年に国内便の航空運賃等に対して課税される航空乗客輸送税が、1997年にアメリカ発着の国際便に対して定額で課税される国際離着陸税が導入された。イギリスについては、1994年に目的地までの距離や座席に応じてイギリス発着の国内・国際便に課税する航空旅客税が導入された。フランスについては、1987年に目的地までの距離に応じてフランス発着の国内・国際便に課税する民間航空税が、さらに2006年には民間航空税に加えて国内・国際便に課税する航空券連帯税が導入された³。

² フランスの航空券連帯税の税収(2008年)は173百万ユーロ(199億円)である。

³ アメリカの航空乗客輸送税の税収(2008年度)は7,583億円、国際離着陸税の税収(2008年度)は2,128億円、イギリスの航空旅客税の税収(2009年度)は2,487億円、ドイツの航空税の税収(見積り)は1,150億円、フランスの

- このように、主要国においては既に付加価値税が免税となっている国際航空についても個別消費税が導入されている。
最近ではドイツが財政再建等を目的として2011年から、航空便の目的地までの距離に応じた国内・国際便への課税（航空税）の導入を予定している。
- また、韓国については、2007年に韓国出発の国際便の利用者から「国際貧困対策協力金」として一定額を徴収することとなった⁴。
- 諸外国の航空課税等の税収は、アメリカ、フランス及び韓国においてはその全部又は一部を特定財源にしている。一方、イギリスやドイツ（提案中）においては、一般財源としており、その用途は様々である。

3. 通貨取引税についての議論

（通貨取引税の類型及び課税の根拠について）

- 外国為替取引の過度な変動性への懸念から、投機の抑制を目的とし比較的高率で外国為替取引に課税するトービン税や、税率構造を2段階とし、外国為替相場が平常時には、低率で課税し安定的な税収を確保し、変動幅が大きくなった際には、高率で課税して投機を抑制するトービン・シュパーン税が提案されている。
- また、主に開発資金調達を目的として、外国為替取引に対し低率で課税する通貨取引開発税も提案されている。その中には、新しい国際機関がCLS（多通貨同時決済）銀行⁵を利用して、通貨決済ごとに0.005%等の低率で課税を行うというものがある。
- 通貨取引開発税は、グローバル経済の恩恵を受けているすべての主体が、「地球公共財」の「使用料」を負担すべきという考え方を基に、特に恩恵を受けており担税力のある金融セクターに課税するものである。（※）

（税収及び税収の用途について）

- 通貨取引税については、低率での課税でも多額の税収を見込むことができ、円、ドル、ポンド、ユーロの主要な取引通貨の現物取引に対し、0.005%の課税を行った場合、全世界で200億ドルから400億ドルの財源を調達できると推計されている⁶。
- 税収は、基本的に通貨取引量に依存するが、租税回避が起きれば通貨取引量に関わらず減少するという予想がある。なお、通貨取引量については、グローバル化の進展などに伴い引き続き増加するという見方、課税により減少するとの見方、景気動向等により変動するとの見方がある。
- 税収の用途については、開発資金として拠出するという考え方もある一方で、金融

民間航空税の税収（2009年）は444億円である。

⁴ 韓国の国際貧困対策協力金の総額（2008年）は150億ウォン（12億円）である。

⁵ CLS(Continuous linked settlement)銀行：銀行間の為替取引の決済リスク削減を目的に、2002年9月に設立された、ニューヨークを本拠地とする外国為替取引のための銀行。

⁶ 2010年6月のIMFの報告書「金融セクターによる公平かつ実質的な貢献」（以下IMF報告書）19ページ参照。

危機対応に充てるという考え方もある⁷。

(担税力について)

- トービン税は、投機的な通貨取引を抑制する観点から、担税力があると考えられる投機家を中心に税負担が転嫁されることを前提としているのに対し、通貨取引開発税はグローバル化の恩恵を受けている金融機関が税負担を行うことを前提としている。ただし、通貨取引への課税という性質から、通貨取引開発税についても、税負担の一部は顧客へ転嫁されるのではないか。
- 通貨取引税については、取引額や取引頻度が多い者に対して主に税負担が求められることとなるが、外国人が本国へ送金する場合等にも課税されることから、税負担を求められるのは必ずしも担税力がある者のみとは言えないのではないか。

(租税回避について)

- これまで通貨取引税が導入されたことはないが、世界規模で導入しなければ租税回避や特定の国に不利になる可能性があり効果的ではない⁸。各国が国際金融市場の競争をしている中、あえて日本だけが課税を行えば、日本の国際金融市場が地盤沈下する一因となる。
- フランス及びベルギーは、他のすべての EU 加盟国での実施等を条件として施行する旨の立法を行っているが、国際的に統一した税制を導入することについて、国家間で合意することは困難ではないか。

(投機抑制の効果及び変動性に与える影響について)

- 通貨取引に課税することによる投機抑制への効果については疑問が呈されており⁹、また投機を抑制したとしても、それにより為替相場の変動性が高まる可能性も指摘されている¹⁰。

(通貨取引開発税が経済に与える歪みについて)

- 通貨取引開発税は、比較的 low rate で課税を行うため、経済取引に歪みを生じさせないという意見がある一方で、例えば、米ドルを介在させた円→米ドル→韓国ウォンというような為替取引は、複数回課税されることとなるなど、経済取引に歪みをもたらす可能性が指摘されている¹¹。

⁷ IMF 報告書 19 ページ以降参照。

⁸ トービン税については、IMF 報告書や 2001 年 7 月の G7 財務大臣から各国首脳への報告書（以下 G7 財務大臣報告書）において、「金融取引は租税回避スキームに対して特に脆弱のようである」との指摘や、「抜け穴を生じさせる可能性が高いこととグローバルな執行が難しいことから、トービン税はキャピタルフローをより規制の少ない機関や地域に向かわせ、国際金融システムの不安定性を増大させる」との指摘がなされている。

⁹ G7 財務大臣報告書においては、「投機的な資本移動とその他の短期の貿易金融などを含む取引とを区別することは不可能である。それゆえ、トービン税は国際的なキャピタルフローに重大な歪みを生じさせ、資本形成率と成長率を低下させるだろう」との指摘や「大きな為替の評価減が予測されるなかで生じる突然の資本流出に対しては、重く課税したとしても、信頼に足る防御になりそうもない」との指摘がなされている。

¹⁰ G7 財務大臣報告書においては、国際為替取引へのトービン税は「市場の流動性を制約することによって、変動性を減少させるというよりもむしろ増大させるかもしれない」との指摘がなされている。

¹¹ IMF 報告書においては、「金融取引税は非常に広い課税ベースに非常に低率で課税するため、ほとんど歪みを生じさせないという議論は説得的ではない」との指摘がなされている。

- 財源確保を目的とした、通貨取引への低率での課税が、特定の経済活動に与える影響については議論が分かれるところであり、中立性の判断にはさらなる分析が待たれるところ。

(CLS 銀行を通じた通貨取引開発税に係る論点について)

- 新しい国際機関が、CLS 銀行を通じて課税を行う場合には、アメリカの民間銀行である CLS 銀行に徴税を義務付けることが法的・現実的に可能か、国家以外の主体が徴税することが国家主権の侵害に該当する可能性はないのかという問題がある。また、国際機関に直接納税するとした場合、納税者の権利救済に関する争いが生じた場合の管轄権をはじめ、司法手続き等をどう整備するか検討の必要がある。
- CLS 銀行を介した外国為替取引は全体の約 6 割であり、従来から CLS 銀行を利用していない金融機関には課税されない、また、企業グループ内で複数の取引をまとめて決済を行う、いわゆるネッティングを行うことで、租税回避が可能になるという問題がある。
- CLS 銀行の利用が抑制される結果、市場全体として CLS 銀行設立の本来の目的に反し、銀行間の外国為替取引の決済リスク（いわゆるヘルシュタット・リスク）が高まり、銀行間の短期資金市場へも悪影響を及ぼす可能性がある。また、CLS 銀行を利用しない取引が増えることで、課税ベースが縮小する可能性もある。

Ⅱ 国際課税に関する中長期的な課題

1. 企業活動の国際化等を踏まえた国際課税のあり方

(議論の概要)

- 経済のグローバル化が深化する中での国際課税のあり方を検討するに当たっては、課税管轄権からの離脱を防ぐ措置 (strong fences policy) と、広く門戸を開いて通商の拡大を図る措置 (open doors policy) との間で適切なバランスをとりつつ、国際的経済活動を阻害しない形で、税収の適切な確保を目指す必要がある。

【提起された主な論点等】

(総論)

- 我が国の国際課税に対する姿勢を概観すると、昭和 37 年度税制改正で現行制度の基礎が整備された当初は、通商立国のために open doors policy を志向していた。しかし、その後、低成長期に入るところから、open doors policy を基本としつつも、課税権確保のため、外国子会社合算税制や移転価格税制といった strong fences policy の措置を整備したともいえる。

(1990 年代以降の国際的な流れと国際課税原則に関する課題)

- 1990 年代以降の大きな流れとして、①非居住者によるポートフォリオ投資所得について源泉地国免税措置の恒久化、②直接投資に係る能動的 (アクティブな) 所得について独立企業原則による税源分配の国際標準化、③「有害な租税競争」に対して透明性と情報交換の確保に焦点を当てること、が挙げられる。
- ポートフォリオ投資により外国で稼得される所得を捕捉するのは容易でなく、個人居住者に関する全世界所得課税を適正に執行するためには、租税条約ネットワークの拡充とともに、外国資産報告制度など、手続面での強化が必要である。なお、個人居住者による外国投資ファンドを利用したポートフォリオ投資に係る課税繰延べへの対応措置を導入している国もある。
- 我が国は、内国法人の事業所得について、居住地国で全世界所得課税を行うこととしているが、この従来原則についてどのように考えるか。
- 従来、世界経済全体の厚生を重視して資本輸出中立性 (CEN: Capital Export Neutrality) を図ることを標準とする枠組みの中で国際課税制度が考えられてきたが、最近はこの理論状況が流動化しつつあり、一国のみの厚生を追求する論者も増えてきている。また、資本所有中立性 (CON: Capital Ownership Neutrality) という新しい考え方も提唱されている。
- 直接投資に係る能動的所得について、独立企業原則を今後とも長期的に維持できるかどうかについては理論的に見ると議論の余地があり得る。当面は独立企業原則に則

ることになるだろうが、より多くの税収と新しい国際経済秩序を求めて、経済新興国などから当該基準に異議を唱える動きが強まる可能性もある。

- 特に法人課税について、国家間の厳しい租税競争がある中で、税収調達力をどのようにして確保するかという課題があるが、国際社会の現状は、透明性と情報交換のための枠組み作りにとどまっている。更に進んで、実体面の効果的な対策がとられるためには、BRICs や ASEAN といった経済新興国との連携も必要となるのではないか。
- 過去、我が国は、破綻した金融機関の再上場に関連して、事業譲渡類似株式に対する源泉地国としての課税権を留保してきている。この取扱いについて、国際基準に合致していないという指摘もある。一方、国が支援するなどして事業活動に実質的にアクティブに関わっている場合には、その国が課税権を主張することには十分合理的な理由がある。したがって、事業譲渡類似株式の課税を求める理論的裏づけはあると考えられる。

(国際課税に関する平成 21 年度、22 年度税制改正の評価等)

- 平成 21 年度税制改正による外国子会社配当益金不算入制度の導入や、平成 22 年度税制改正による外国子会社合算税制の改革（事業持株会社や物流統括会社を適用除外とする一方で、アクティブとパッシブの所得という考え方を導入）は、我が国企業が投資先の国で他国からの企業とイコール・フットイングで競争できる環境を整備するとともに、課税の適正化を図るという意味で、今後の国際課税の方向性として適切であった。ただし、平成 21 年度改正の結果、日本に外国子会社からの配当還流が増えればよいが、日本企業は内部資金を持っており、また、外国で稼得した所得を外国での投資に回す場合もあるので、必ずしも追加的に配当還流が増えるとは限らない。
- 企業にとっては、再投資政策、配当のタイミング、居住地、資金調達形式等につき多くの選択肢がある。そうした中で、税制改正により一定の改善はあるかもしれないが、その効果は限定的かもしれず、税制改正の評価については検証を待つべきである。
- 平成 21 年度、22 年度改正に続く次のステップとして、無形資産の課税上の評価の扱いや、独立企業間価格に基づく移転価格税制の強化によってどこまで国外所得移転に対応できるのか、外国子会社合算税制以外の課税の局面においても、アクティブな所得とパッシブな所得といった所得の分類に応じて課税の原則をそもそも変える方がよいのか、について今後検討していくべき。その際、海外進出企業の実態に基づき所得移転の状況を分析することは有益である。
- 平成 21 年度改正から更に進めて、今後仮に外国子会社株式の譲渡損益や外国支店の稼得する所得について減免税すべきかを検討する場合には、課税ベース縮小による減収の可能性、外国支店で計上された赤字の取扱い、外国支店への所得の付替えのリスク等につき総合的に考量すべき。

(国際協力)

- 我が国は、OECD における国際課税ルール策定に積極的に貢献してきているが、我が国企業の進出先であるアジア地域において国際課税分野における協力を深め、二重

課税リスクを軽減するためにも、国際基準と整合性のとれた税制や執行に向けてリーダーシップを発揮すべき。

2. 非居住者及び外国法人の課税ベース―帰属主義への見直し―のあり方

(議論の概要)

- 我が国は、外国法人に対する課税に関し、国内法においていわゆる「総合主義」を長年採用している一方、租税条約においては「帰属主義」を採用しており、いわば二元体制が並存している。帰属主義を明記した今回の OECD モデル租税条約の改定は、今後の我が国を含めた OECD 加盟国の条約締結・改正交渉に直接影響を及ぼすだけでなく、国内法を総合主義から帰属主義に見直す契機を与えている。なお、帰属主義に改める場合には、あわせて、適正な課税を確保するために必要な法整備についても検討する必要がある。

【提起された主な論点等】

(総論)

- 帰属主義の有効な機能を担保する「3つの前提条件」、すなわち、①PE の概念についての議論の進展、②移転価格に関する独立企業原則の理論及び適用ガイダンスの精緻化、③独立企業原則を支えるインフラとしての分離会計主義の制度的枠組みの進展や税務上のドキュメンテーション・ルールの整備・実施、は充足されてきたといえる。
- 今回、OECD モデル租税条約第 7 条で規定された OECD 承認アプローチ (AOA : Authorized OECD Approach) は、現行の移転価格ガイドラインで強化・再構築が行われた独立企業原則の考え方と整合的である。

(新 OECD モデル租税条約の Authorized OECD アプローチに対応した国内法の改正の方向性)

- 国内法を帰属主義 (AOA) に合致させる改正を行うべきであり、その際に見直すべき基本的な項目としては、現行の総合主義、内部取引の認識とそれに伴う損益の認識、及び単純購入非課税の原則が挙げられる。
- 現行の総合主義の背景には、非居住者・外国法人も、国内に PE を有して国内で事業を行う以上、その国内源泉所得に対する課税の方法は総合課税 (純所得課税) の対象とすべきとの考え方がある。しかしながら、この考え方は、外国法人が我が国に子会社を設けて進出してくる場合には、当該外国法人が直接得る国内源泉所得に対しては我が国子会社が PE として機能している場合に限り総合課税する一方で、外国法人が我が国に支店形態で進出してくる場合には当該外国法人のすべての国内源泉所得を総合課税することになり、課税上のバランスを欠いているのではないか。外国法人が我が国に支店形態で進出してくる場合と子会社形態で進出してくる場合との課税の整

合性の観点からは、国内 PE に帰属している所得に限って内国法人並みの純所得課税を行う、との帰属主義（AOA）の考え方が基本的な方向となるのではないか。

- タックスヘイブンに本拠を置き、我が国で PE を通じて大部分の取引を行う納税者との関係では、PE に広範な吸引力（Force of Attraction）を認める総合主義に基づく現行国内法の方が、我が国の課税権を適切に確保できると評価する見方もある。しかし、総合主義から帰属主義へ見直す場合には、租税回避リスクについては、必要に応じて外国子会社合算税制なども含めた法整備や、情報交換制度の拡充と税制の透明化の促進によって対応すればよいのではないか。
- 帰属主義の下では、もともと PE の貢献で稼得していた事業所得を外国本店の直取引に変換するタックス・プランニングにより、我が国課税ベースを潜脱するリスクが増大することに鑑みると、総合主義の持つ吸引力効果を一部残存させて、これら事業所得の潜脱を図るタックス・プランニングに備える考え方もあるかもしれない。しかし、その場合には、あくまで AOA の下での例外的な租税回避否認規定として位置付けるべき。
- 我が国にとって経済的重要性を有する外国とはほとんどの場合租税条約を締結しており、条約締結国に本店を置く企業の PE については、条約に基づき既に帰属主義が適用されているので、国内法を帰属主義に改めることの経済的な効果は、法律を実態に合わせる程度の限定的なものではないか。ただし、各国間で AOA で足並みを揃えることで、二重課税リスクや二重非課税リスクが確実に緩和されることが見込まれる。

（二重課税の調整）

- 帰属主義に基づく PE 課税を徹底すると、これまで課税対象ではなかった PE 帰属の国外所得についても課税対象となるため、PE に対し帰属主義に基づく課税を行った場合の外国で課税された所得についての外国税額控除の供与といった、現行法制の下では生じ得ない二重課税への対応について検討が必要となる。
- PE に帰属する事業所得について我が国と外国のソースルールが AOA に基づいていれば、我が国国内 PE に帰属する国外所得に関しては、二重課税の起こる可能性は小さくなるはず。今後、両締約国間で AOA に基づくソースルールへの改訂にタイムラグがある場合や、AOA に基づく帰属主義について解釈が異なる場合などに二重課税のリスクが残るが、これらの場合には基本的に相互協議で二重課税の解消を図れば足りるのではないか。
- 本邦法人の本店と外国にある PE との間の内部取引につき、帰属主義により PE に課された外国税額について、当該法人全体として所得がまだ実現していない場合、どのように二重課税の解消を図るかという問題がある。これについては、外国税額控除のタイミングの問題として検討して対応すれば良いのではないか。

3. 所得課税以外の分野の国際課税ルール

- 現在の国際課税ルールは所得課税中心であるが、それ以外の消費税や相続税などにも国際的側面がある。例えば、クロスボーダーのサービス提供取引についてどの国がいかなる基準で付加価値税を課すべきかといった問題は、今後の国際課税における中長期的な課題の一つである。我が国は、OECD での共通の基準の策定に向け、国際的なルール形成をリードすべきであり、合わせて、国内税制上も執行可能な体制を整えるための方策を検討すべき。

4. 国際的租税回避の防止に向けた今後の課題

国際的租税回避のリスクに対応するため、各国とも実体法と手続法の両面で対策を高じてきている中、我が国においては、実体法的対応として、外国子会社合算税制や移転価格税制などを制定し、手続法的対応として、国外送金等に係る調書の提出を義務付けるとともに、外国税務当局との情報交換を推進する等の制度整備を進めてきたところである。

他方、近年の経済・資本取引のグローバル化の進展に伴い、特に先進国企業において超過収益の源泉として無形資産の持つ意味が高まりつつある中で、事業再編等の際に無形資産の移転を通じて国際的な租税回避が行われるリスクが高まっている。

また、課税を逃れるために、複雑な金融商品等が開発され、これを利用して国外へ資産を移転させる例が見受けられる。これに対抗するため、外国に保有する資産の報告制度や、租税回避のリスクの高い取引に関する報告制度など資料情報の収集手法の強化・多様化が各国で検討されるとともに、外国との間で租税債権の徴収を含む執行上の共助を行う必要性も高まっているところである。

このような状況に鑑み、国際的な租税回避の防止に向けた今後の課題として、無形資産の扱い、徴収共助及び外国資産に関する報告制度等のあり方について多角的に論点の整理が行われる必要がある。

4-1. 無形資産の取扱い

(議論の概要)

- 多国籍企業のグループが、リスク限定的販売会社や契約製造会社への転換などの形を利用した事業再編を通じて、税負担を軽減するタックス・プランニングが広く行われるようになってきている。OECD では、このような事業再編の問題へ対応するため、移転価格税制の観点から、関連者間での機能やリスクの配分についての独立企業原則との関係が議論され、移転価格ガイドラインの第9章としてとりまとめられた。
- 今回の OECD 移転価格ガイドラインの改定の中では、無形資産の扱いは見直されなかったが、今後、無形資産の範囲、及び無形資産の評価・課税の方法の観点から OECD において議論が行われる予定である。
- 多国籍企業グループが事業再編を通じて無形資産を軽課税国に移転することで税負

担の軽減を図るタックス・プランニングの例が米国などで顕著となりつつある。我が国においても同様の問題が生じるリスクが高まっており、今後の OECD などにおける国際的議論の進展や経済活動の実態なども見極めつつ、無形資産の移転に係る国際課税のあり方について中期的課題として検討していく必要がある。

【提起された主な論点等】

(米国及びドイツで導入された「所得相応性基準」)

- 米国の多国籍企業の中には、本社の機能や知的財産権を法人税率の低い国に設立した子会社に移した上、全世界における同社の特許権等の使用料がこの子会社に来るようにすることで、米国の高い表面税率を免れ、その子会社から世界各地へ再投資するというタックス・プランニングを行い、グループ全体で多額の法人税負担を軽減する例が見られる。

米国においては、無形資産の移転後に当該無形資産から発生する実際の所得により無形資産の対価を評価する方法として、1986年に「所得相応性基準」が導入されている。導入の当時、我が国や欧州諸国等は当該基準に批判的であったが、ドイツにおいては、2008年に税制抜本改革を行った際、法人税率の引下げとあわせて課税ベースを拡大するに当たって、事業再編による所得の国外流出に対する移転価格税制の強化のため「所得相応性基準」が導入された。事業再編により機能が国外に移転され、事業再編時の評価とその後の収益との間に差異が生じた場合には、移転後10年間は調整額を計算して申告することとされている。

- ドイツの「所得相応性基準」は事業再編に伴い国外に「機能が移転」した場合に適用されるが、企業側からは、「機能の移転」という概念が漠然とし過ぎているという批判がある。また、ドイツ国内で十分な利益が上がらないために規模を縮小して国外に移転する場合でも、それを無形資産の移転の形で捉え、「退出税」を課することに対して批判があるようである。
- 現在の OECD 移転価格ガイドラインは、「所得相応性基準」に基づく移転価格の調整について、後知恵を使用するものとして慎重な記述となっているが、これは多くの加盟国の立場を反映しているとみられる。
- 無形資産の時価評価は容易でない。独立企業者間であれば、買い手の見積もるキャッシュフローに基づく現在価値が、売り手のそれより高いからこそ無形資産が譲渡される。「所得相応性基準」は、いわば買い手側のキャッシュフローに基づき売り手に対して課税するものであり、論理的に無理があるのではないか。
- この点については、無形資産の売買価格に関し、売り手と買い手で各々異なる allowance (許容範囲)があるように、無形資産の取引価格についても、独立企業間価格で算定する際に、ピンポイントで一つに定めるのではなく、ある程度の幅を持って位置づけることが可能なはず。「所得相応性基準」の議論は、課税権の行使をどこまで広げるかの問題である。課税権を確保しつつ適正な経済活動も阻害しないよう、民主

的なプロセスの中で妥当な制度を整備していくということではないか。

- 超過収益の源泉である無形資産を海外に移転させる企業に対して、どこまで移転価格税制で所得移転を防止できるのか。事後的に利益が大きく出たからといって、税務上、価格の設定し直しまでさせるのか。そうであれば、無形資産の移転後に、逆に損失が生じた場合に、どう扱うのか。

(我が国に対する示唆)

- 日本の大企業においても、今後、益々外国人の持ち株比率が高まっていく中で、米国流の事業再編を利用したタックス・プランニングを活用すべきという株主の圧力が強まってくるおそれがあるが、その前に、抜け穴があれば塞ぐ必要があるのではないか。
- 我が国においても、インバウンド（対内投資）及びアウトバウンド（対外投資）の両面において、事業再編に伴う無形資産の移転に伴う所得移転のリスクが高まりつつある。例えば、我が国の企業についても、アジアなど低税率国に設立した統括会社などに経営ノウハウなど無形資産を移転することで、我が国の税負担を軽減するプランニングのリスクが高まってきている。今後、例えば、我が国において、法人税率の引下げとあわせて課税ベースの拡大が検討される際などの機会を捉えて、OECD における今後の国際的な議論の進展や経済活動の実態なども見極めつつ、超過収益の源泉である無形資産を海外に移転させるような事業再編に対して課税のあり方を検討してはどうか。
- もともと米国には、含み益がある資産を国外に持ち出すと、「トールチャージ」（通行料）を課す制度があり、ドイツにも同様の制度が存在する。そうした制度がある国では、「所得相応性基準」を導入しやすいかもしれないが、それが無い我が国などでは状況が異なる。M&A で含み益のある資産を外国に持ち出す場合については、現物出資の際に時価評価することになったので、部分的に手当てされたが、それでも不十分な面があるのではないか。
- 国際課税に関しては、移転価格の観点からきちんと見なければならないという面と、海外における健全な事業活動を適正に評価しなければならないという面がある。両者のバランスを適切にとる必要がある。
- 事業再編などの際の契約の変更等について適切な文書化を求めるなど、無形資産に関して移転価格税制が執行できるための制度的なインフラに関する検討が必要となろう。

4-2. 国際課税における手続法の課題

(議論の概要)

- 経済取引のグローバル化により、納税者が課税の執行逃れのために資産を国外に移転するリスクが高まっている。これに対応するためには、国外資産に関する報告制度

や、租税回避のリスクに対応した取引報告制度など様々な資料情報収集の手続整備が必要であり、また、外国との間で租税債権につき徴収の共助を行うことのできる仕組みを整える必要がある。今後、このような国際課税に関する手続法について、納税者の権利保護の確保を踏まえながら適正な納税義務の履行を確保するという基本的な視点に基づき、見直しを検討すべきである。

【提起された主な論点等】

(総論)

- 従来から、執行管轄権は自国の領域内に限られると考えられてきた。他方で、外国法人や非居住者については国内源泉所得のみに課税し、恒久的施設がある場合には申告納付を求めることとしつつ、それ以外の場合には源泉徴収により課税関係が終了するという取扱いになっているため、結局、執行管轄権が及ばない範囲で課税の徴収を行う必要がない仕組みがとられていたといえる。

しかし、最近の技術の進展により、源泉地国において多額の所得を得て納税義務に服すべき者が、源泉地国に十分な資産を持っていない状況で、どのように徴税すべきかという問題が生じ得る。また、納税者が課税の執行逃れのために資産を国外に移転してしまうおそれもある。そのため、国外資産に関する報告制度の整備や、外国との間で租税債権の徴収の共助を行うことのできる仕組みなどが必要となる。

(1) 徴収共助について

(我が国を取り巻く現状)

- 我が国は、徴収共助に関して、少なくとも欧州諸国と比較して制度整備が遅れているといえるかもしれないが、欧州とは地理的環境や歴史的経緯などが異なる面もあるので、国際的な状況や他国の対応などを見ながら検討を進めていくべき。
- 日米租税条約第 27 条に徴収共助の規定があるが、適用範囲が租税条約の濫用の場合に限られており、更に努力規定にすぎないことから、相当限定的なものとなっている。
- 二国間条約アプローチでは、比較的短期間に共助ネットワークを整備することは困難である。最近、欧州評議会・OECD 税務執行共助条約といった、①情報交換、②徴収共助、③文書送達に関する税務執行共助に係る多国間条約に、より多くの国が参加するようになっており、我が国も税務執行に関する多国間協力のアプローチを検討の対象とすべき。

(外国判決の承認・執行と租税条約に基づく徴収共助の関係、自国民の取扱い等)

- 課税は公権力の行使であるという点を重視すると、民事執行における外国法判決の承認執行手続を通じて外国の租税債権を執行するという考え方は採り難い。しかし、租税債権に権力的な要素があることは否定できないとしても、基本的に一般の私債権と同じ性質を有しているが、その上に特殊な性質が付加されているという考え方も採り得る。外国の租税債権を我が国で徴収する場面で、租税債権の性質をどのように考

えるかについては、様々な議論の余地があり得る。

- 英米法における「レベニュー・ルール」は、「裁判所が外国の租税債権を執行しない原則」を定めていると従来から言われてきたが、その意味や、英米以外でも妥当なのかについては様々な議論がある。また、徴収共助が対象とする納税義務者の範囲に、自国民を含むのかという論点もある。これらの議論を踏まえても、我が国が徴収共助をしてはならないとまではいえない。
- 「レベニュー・ルール」自体は国際法の原則としては合理的であるが、他方で、条約を締結するような信頼できる相手国との関係では、「レベニュー・ルール」を緩和して、徴収共助などで協力することも可能であると理解すればよいのではないか。
- 「レベニュー・ルール」というのは、元来、植民地政策において、権利保護の水準の低い相手国から税金を逃れてきた自国民を守るために作られたルールであったという側面もあったのではないか。今はそういう時代ではないので、基本的には、それぞれの国において適正な手続で正当に制定された租税については、対象が自国民であっても、徴収共助に協力していくべきである。
- 裁判所と行政庁のどちらが徴収共助を執行すべきかについては、一長一短がある。裁判所が行った方がよいという考え方もあり得るが、外国の租税債権のうちどれを執行するかを決めるのは政策的な面があるので、基本的には行政庁が執行する方が妥当であるという見解が多いのではないか。

(徴収共助の対象となる租税債権の範囲、納税者等の権利保護)

- 徴収共助は、憲法の定める租税法律主義の観点から法制上許されないというわけではない。しかし、徴収共助に関する執行手続を検討するに当たっては、納税者の権利保護を確保する観点から、憲法上の適正手続の要請に配慮する必要がある。
- 現行法制上、協力する相手国、対象税目や共助の範囲については租税条約で規定しているが、租税条約実施特例法第 11 条には「国税の徴収の例により徴収する」とのみ規定されている。憲法上求められる適正手続の観点から、国内法の規定ぶりをより充実させるべきではないか。
- 納税者の権利に一定の配慮が必要であるとしても、刑事手続とパラレルに考えなくてはいけないとまではいえないのではないか。例えば、徴収共助が対象とする租税債権の範囲について、刑事法の分野の「犯罪人引渡し」や「没収共助」がいわゆる双方可罰性を求めている例にならって、租税の徴収共助でも同じ考え方を採るべきとする考え方もあろうが、いわゆる公序良俗に反する要請を拒否できる仕組みとされていれば、それに加えて、双方可罰性と同じような要件を求める必要はないのではないか。
- 租税にも様々な種類があり、あらゆる国のあらゆる租税とされるものについて共助要請を受け入れるのはやや危険ではないか。相手国と、租税の種類も考慮に入れながら判断して共助要請に応じるべき。多国間の枠組みにおいても、共助の対象となる租税の種類について、ある程度合理的な範囲に限定される可能性が高いのではないか。

- 実際に徴収共助の制度を作る際には、どのような租税を対象とするのかについて、ある程度他の国の出方を加味しながら考えるべき。常識的には、所得税や法人税といった基幹税が対象となるはずだが、国によって租税の種類が異なるので、被要請国側で対応するものがまったくないような租税の債権については、共助は難しいのではないか。
- 徴収共助の対象となる納税者が争う機会を確保する必要があるが、どのような内容について、どの国（要請国又は被要請国）の訴訟で争わせるかという問題がある。被要請国で要請国の租税債権の内容まで争うことを認めるのは考えにくい。
- 徴収共助の手続は、基本的に国税債権と同様でよいと考えるが、現行の租税条約実施特例法が徴収の順位を国税債権と同順位としている点について、外国租税債権の位置づけが強すぎるとの学説上の批判がある。今後、徴収共助に関する規定を整備する際には、外国租税債権に優先権を認めないことなども含めて、検討を行うべきである。

（２）国外資産等に関する報告制度について

- 執行逃れの目的で外国に資産を移す問題に対応するため、米国では、資産の国外移転に係る報告義務を課している。我が国でも、国外送金等に係る調書の提出が法律上義務付けられているが、その他にも国外資産に関する報告制度や、租税回避のリスクに対応した取引報告制度といった資料情報収集の手続を整備するなど、様々な制度を講ずることが考えられる。

用語集

独立企業原則 (Arm's Length Principle)

- 独立企業原則とは、移転価格税制等において独立企業間価格を決定するために使用すべき国際的な基準であり、独立企業間であれば得られたであろう条件に基づき独立企業間価格を算定すべきであるという原則をいう。

移転価格税制 (Transfer Pricing Taxation Legislation)

- 移転価格税制とは、移転価格を通じた所得の海外移転を防止し（企業が海外の関連企業との取引価格（移転価格）を操作することで一方の利益を他方に移転することが可能）、独立企業原則に則した我が国の課税権の確保を行うため、海外の関連企業との取引が通常取引価格（独立企業間価格）で行われたものとみなして所得を計算し、課税する制度である。

恒久的施設 (PE : Permanent Establishment)

- 恒久的施設 (PE) とは、事業を行う一定の場所であって企業がその事業の全部又は一部を行っている場所をいう。外国企業の国内における事業所得に関し、国内に当該外国企業の PE が無い限り、課税を受けることはないとされる（「PE なければ課税なし」）。

OECD 承認アプローチ (AOA: Authorized OECD Approach)

- OECD 承認アプローチとは、支店について独立企業としての擬制をより厳格に行った上で、PE 帰属所得の計算を行う方法である。具体的には、①PE の機能・事実分析に基づいて、資産の経済的所有権、リスクや資本の帰属を考慮しつつ、同一企業内の内部取引を認識し、②その内部取引が独立企業間価格で行われるものとして計算される所得を PE 帰属所得とする。

欧州評議会・OECD 税務執行共助条約 (The Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters)

- 欧州評議会・OECD 税務執行共助条約とは、①情報交換、②徴収共助、③文書送達共助に関する税務行政執行共助のため、1988 年に成立した多国間条約である。2010 年 3 月に情報交換に関する国際基準 (OECD 基準) を満たすよう、改定がなされた (21 カ国が参加 (2010 年 5 月末))。

総合主義

- 総合主義とは、非居住者・外国法人に対する課税に関して、国内に恒久的施設 (PE) があれば、すべての国内源泉所得について課税を行うべきという考え方をいう。総合主義は、PE に帰属しない国内源泉所得についても、すべて課税の対象とするため、吸引力 (Force of Attraction) を有するともいう。

帰属主義

- 帰属主義とは、非居住者・外国法人に対する課税に関して、恒久的施設（PE）に帰せられる所得（国内において行う事業から生ずるか否かを問わない）についてのみ課税を行うべきという考え方をいう。

資本輸出中立性（CEN： Capital Export Neutrality）

- 資本輸出中立性（CEN）とは、居住地国（資本輸出国）の視点からみて、居住者が投資を国内で行うか国外で行うかの選択について、税制が中立的であることをいう。CEN の下での国際的二重課税の排除措置としては、外国税額控除方式が親和的とされる。

資本輸入中立性（CIN： Capital Import Neutrality）

- 資本輸入中立性（CIN）とは、源泉地国（資本輸入国）の視点からみて、外国からの投資と国内からの投資とが等しく課税されることをいう。CIN の下での国際的二重課税の排除措置としては、国外所得免除方式が親和的とされる。

資本所有の中立性（CON: Capital Ownership Neutrality）

- 資本所有の中立性（CON）とは、資本（工場等）をどの国の企業が所有するかについて、税制が中立的であることをいう。①すべての国が外国税額控除方式を採用するか、又は、②すべての国が国外所得免除方式を採用するかのいずれかであれば、CON が達成されるとされる。CEN や CIN が資本の移動に着目した考え方であるのに対し、CON は、資本の所有者について着目した考え方である。CON は、ある国の資本がその当該資本を最も効率的に活用できる企業・経営者によって所有されることで世界経済の効率性が改善されるという考え方を前提とする。

単純購入非課税の原則

- 単純購入非課税の原則とは、PE が企業のために物品又は商品の単なる購入を行ったことを理由としては、いかなる利得も、当該 PE に帰せられることはないという原則をいう。我が国も同原則を採用している（所得税法施行令第 279 条第 2 項）。国内支店において外国にある本店のために購入のみが行われ、製造等の付加価値を付加する行為がなされていない場合には、その購入された物が国外で販売された際に、その販売地において所得を計上するという考え方に基づく。