

研究主幹に聞く 国際租税研究会

グローバル時代における
国際課税制度のあり方について提言

筑波大学大学院ビジネス科学研究科教授

青山慶二氏



経済がグローバル化したことに伴い、国際課税制度の重要性は益々増えています。21世紀政策研究所の国際租税研究会では、①無形資産を巡る国際取引にかかる税務上の課題と②非居住者・外国法人への課税に係る国内法の改正についての研究に、2年単位で取り組んでいます。7月21日、同研究会の青山慶二研究主幹に聞きました。

——国際租税研究の重要性はどういった点にあるのでしょうか。

企業のトップにとっても国際租税の問題は重要なものとなっています。なぜなら、今やわが国企業にとって国境を越える取引により得る利益が企業収益の中核を占める事態となっており、グローバルな税負担を斟酌した経営を行うことが不可欠となっているからです。むしろ国内で完結している方が特別なケースです。そのような状況の中で、各国の法人税制や租税条約は、グローバルビジネスに対して手かせ足かせとなることなく、社会的なインフラとして適切に奉仕することが重要です。もっとも、残念ながら現状では各国の課税権が別個であるために、税制のハーモニゼーションが必ずしもうまくいっていません。そこで、各国の企業は、政府に働きかけて現状を改善していく必要があります。このような状況の中で、当研究会が日本企業の経験を踏まえて情報発信をしていくことの重要性は増えています。

——当研究会は、現状の改善に当たって具体的にはどのよ

うなアプローチをとりますか。

当研究会では、日本を代表する多国籍企業が持ち寄った問題事例の解決策を検討しています。たとえば、日本企業は、無形資産の課税に関してアジアのマーケットにおいてかなり特殊な問題に直面しています。当研究会の大きなメリットは、各国ごとに最も実効的な紛争解決方法は何かを考え、処方箋を検討できることです。また、当研究会は、OECDでの国際課税に関するルール作りについてBIACを通じて、日本企業の意見を反映させる努力をしています。また、国内法ベースでの改正提言も行っていますし、条約交渉を担当する財務省に対しても政策提言をしています。

——本年度の具体的な研究内容についてうかがいます。現在の無形資産を巡る国際取引に係る税務上の課題はどこにあるのでしょうか。

企業は、従来、研究開発した無形資産を本拠地に集積し、そこから世界の工場や配送センターに生産物を発送していました。しかし、経済がグローバル化した現在、地域ごとのニーズに合わせるべく、無形資産は、各地域に特化する形で国境を越え使用許諾されています。ところが、国家間で法人税制がハーモニゼーションされていない上に、租税条約においてもコンセンサスがとられていないため、無形資産の課税を巡り紛争となっています。

(次頁に続く)

What's new

7月27日▶

シンポジウム「自治体の経営の自立と『地域金融主義』の確立に向けて」を開催しました。

8月25日▶

「原子力発電、再生可能エネルギー等に関するデータ集」を公表しました。

10月6日▶

シンポジウム「税制抜本改革と地方税・財政のあり方」を開催する予定です。

10月18日▶

青木昌彦スタンフォード大学名誉教授特別講演会「新しい日本の会社経済に向けて—実学としての比較制度分析」を開催する予定です。

【シンポジウム等
開催予定】

——具体的にはどのような紛争が生じていますか。

典型的には2つの事例があります。1つ目は、無形資産と無形資産との間のせめぎ合いともいべき紛争です。たとえば、ある企業グループが製造についての無形資産と、販売現地でのマーケティングについての無形資産を保有しているとします。この場合に、収益を、製造についての無形資産とマーケティングについての無形資産との間でどのように分割するのかを巡り紛争となっています。2つ目は、より根源的な問題となりますが、国によって、無形資産の捉え方が違うために発生する紛争です。先進国間では、OECDベースで何が無形資産であるかにつき、ある程度コンセンサスがとられています。しかし、発展途上国との間では必ずしもコンセンサスはとられていません。そのため、たとえば、先進国が発展途上国へ専門家を派遣して技術を導入した場合、先進国側では単なる人的役務の提供に伴う課税が行われると捉えるのに対し、発展途上国側では無形資産の供与に伴う課税が行われると捉えて、紛争となるのです。

——発展途上国での課税処分を覆すことは難しいのでしょうか。

発展途上国における税制では、納税者に対し過大な立証責任を課す場合が目立ちます。当局は、納税者が無形資産を供与していないことをパーフェクトに立証しない限り、納税者の主張を認めず、みなし課税によって、当然、無形資産が供与されたものとして一定の推計課税を行うことが多くあります。日本企業は、こうした当局の判断を覆すことに苦勞しています。また、概して執行ベースで事実認定に関する調査が不十分であるため、事実認定上の決め手がなく、裁判において勝訴することは困難となっています。さらに、これは先進国にも当てはまることですが、司法救済にはかなりの時間がかかるという問題もあります。

——このような状況を改善していくには具体的にはどのような方策が必要でしょうか。

大きく分けて2つ考えられます。1つ目は、発展途上国に対しても、OECDモデル租税条約^(注1)が採用する課税原則の適用をねばり強く要請することです。政府を通じて働きかけていくことはもちろん、納税者も当局との折衝において採用を主張していくことが重要です。2つ目は、新しい紛争解決のスキームを構築することです。特に、OECDモデル租税条約で新たに導入された仲裁制度の活用を追求すべきです。すなわち、条約改定交渉で仲裁条項を新設した上で、適切な仲裁人を選定し、仲裁によって当

事者が納得する結論を探るべきです。

——無形資産に係る移転価格税制^(注2)が研究の中心となっています。議論のポイントはどこでしょうか。

無形資産に帰属する所得の算定方法に関しては、各国に共通した理解がありませんが、アメリカやドイツには、先行する制度として所得相応性基準があります。これは、関連企業間での無形資産取引について、事後的に無形資産の生み出す利益を検証し、無形資産に帰属する所得を再計算するというアプローチです。しかし、納税者側は、取引当事者間では後から見直して値付けをすることは極めて稀であることから、所得相応性基準では取引の実態に合っていないとして拒否反応を示しています。今後、所得相応性基準をどのように評価するかが大きなテーマとなると思います。

——もう一つの研究テーマである、非居住者・外国法人への課税に係る国内法改正の概要を教えてください。

日本は、国内法において総合主義というスタンスをとっています。総合主義とは、非居住者・外国法人に対する課税に関して、日本にPE（恒久的施設）^(注3)がある限り、日本での国内源泉所得については、すべてPEの下で課税するというものです。しかし、総合主義は、残念ながら、2010年に改定されたOECDモデル租税条約新7条が定める帰属主義^(注4)とは大きく異なる基本方針です。そのため、OECDモデル租税条約に合わせて国内法も帰属主義とすべきだという意見が内外で強くなり、改正の議論の契機となりました。

——改正による実務上の影響はどういった点にでるでしょうか。

帰属主義を内容とする条約を締結している国との間では、条約が国内法に優先するため、これまでも帰属主義に基づく課税が行われていました。今回の改正により、条約未締結国に対しても、帰属主義に基づいて課税することができます。また、国内法と条約との乖離を解消することもできます。さらに、納税者の立場からすれば、予測可能性が高まる点が重要です。企業は、グローバルビジネスにおいて、それぞれの地域にあるユニットごとに会計を整備して所得計算やパフォーマンスの評価をしており、本店・支店ごとに管理をしているのが通常です。帰属主義の下では本店・支店ごとに貢献に応じた課税がなされるため、企業の管理方法とパラレルとなり、一般的には予測可能性が高まると期待されます。

—このテーマについての研究のポイントをお聞かせください。

帰属主義を国内法や条約の条文に具体化していく上では、ソース・ルール（国内源泉所得の範囲を定める条項）や費用配分規定などが焦点となります。既にOECDモデル租税条約7条の改定を踏まえ、日米条約の改定交渉が開始しています。そうしますと、条約ベースと国内法ベースの両方でタイムリーな提言をしていく必要があります。当研究会では、2年間をかけて、立法の枠組みについて提言をしていきたいと考えています。

インタビューを終えて

お話をうかがって、今日における国際課税制度の重要性や問題点を深く理解することができました。国際租税研究会の会合では、各国税制の比較や企業委員からの事例紹介等を踏まえ、充実した議論が行われています。本年度は、2年単位での研究の中で、中間報告書を発表致しますので、ご期待ください。（研究員 内林尚久）

注1 OECDモデル租税条約

国際的な二重課税につき統一的基準を提示することを主な目的として、OECDの加盟国間やモデル租税条約の政策に賛同する非加盟国との間等において、租税条約を新たに締結したり、改定したりする場合に参考とされる雛型のこと。

注2 移転価格税制

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となる。)、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の取引価格【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。なお、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。

注3 PE

支店・営業所など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がない限り、課税を受けることはない。

注4 帰属主義

非居住者・外国法人に対する課税に関して、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。

Survey

「グローバルJAPAN特別委員会」税・財政・社会保障に関する海外現地調査を実施

「グローバルJAPAN特別委員会」では、2050年におけるグローバルな経済社会の姿を念頭に置いたわが国のとるべき総合戦略を取りまとめるべく、研究活動を進めています。これまで分野別のサブコミッティにおいて、ヒアリングおよび意見交換を精力的に実施し、延べ36名もの各界有識者から数多くの貴重なご示唆を頂戴しています。

8月下旬には、研究を統括する丹呉泰健主査、税・財政・社会保障分野のサブコミッティの研究主幹である土居丈朗慶應義塾大学教授を中心に、イギリス・デンマークの政府機関、研究機関、企業団体などを訪問

しました。イギリスではキャメロン政権の歳出削減に向けた取組みの実態、政権交代時における政官の関係、デンマークでは歴史の中で育まれたコンセンサス形成型の社会制度、高齢化の下でも持続可能な仕組みが内包されている年金制度など、日本の税・財政・社会保障の長期戦略を検討する上で、大変興味深い実情を聞くことができました。

本プロジェクトでは9月以降も検討を重ね、2012年中央の報告書取りまとめに向けて活動してまいります。

（主任研究員 石附賢実）

Survey

政党政治プロジェクトにて、欧米の有識者より日本の政治の課題についてのヒアリングを実施

政党政治プロジェクトでは、研究主幹の曾根泰教慶應義塾大学教授ほか2名の委員が、8月下旬より9月上旬にかけて欧米の有識者より、日本政治の課題や各国の政治情勢などについてヒアリングをおこないました。

主な訪問先は、Sven Steinmo 欧州大学院教授、Mike Mochizuki ジョージワシントン大学教授、Jitinder Kohli 米国進歩センター上級研究員、Sheila Smith 外交問題評議会上級研究員、Michael Green 戦略国際問題研究所日本部長、Thomas E. Mann プルッキング

ス研究所上級研究員、Marie Soderberg 欧州日本研究所所長などです。ちょうど内閣移行期であったため、総じて日本の政治動向に関する関心は高く、また米国政治のねじれ以上の膠着状態、英国の行政システムの実態などから日本政治への有効な示唆も得られました。詳細については、後に予定しているシンポジウム等で報告させていただくとともに、これからまとめる提言書に反映させていきたいと思っております。

（主任研究員 黒田達也）

7月27日、経団連会館において、第82回シンポジウム「自治体の経営の自立と『地域金融主義』の確立に向けて」を開催しました。当研究所では、3年前から、公的部門の「生産性」向上という観点から自治体経営のあり方を検討してきましたが、今回のシンポジウムはこれまでの検討の成果を踏まえ、地方行財政ならびに地域再生に関し、政策議論を深めることをねらいとしたものでした。

まず、森田理事長が開会あいさつで、「自治体財政の逼迫は、国民生活に密接な行政サービスの維持に大きな不安を投げかけている。自治体はこれまで主に事業予算や人件費の削減などフロー面の改革に取り組んできたが、これからは膨大な資産の有効活用や資金調達方法などストック面の改革も必要とされる」と問題提起し、今回の研究を始めた背景を紹介しました。

続いて、大庫直樹研究副主幹（プライスウォーターハウスクーパーズ常務執行役員）が「自治体ファイナンス革新を通じた金融システム活性化の可能性」と題して第一部報告を行い、「銀行の貸し出しは1990年代半ば以降低迷している。しかも、企業収益が低い年ほど貸出残高が大きくなるなど、リスクに合わない状況にある」と現状を分析したうえで、「自治体の資金調達市場は銀行の中小企業貸出規模より大きい。しかしながら、地方債のほとんどが10年債中心で固定金利であるなど、1～2年単位の預金中心に資金調達している銀行が地方債を積極的に購入する動機は弱い。もし資金調達手段の多様化などにより合理的な市場として開放されれば、銀行にとっても大きな成長余地となるはず」と指摘しました。

第二部では、上山信一研究主幹（慶應義塾大学教授）と大庫副主幹から「これからの自治体の経営の自立と改革」と題して報告があり、それに対して池尾和人慶應義塾大学教授、尾崎昌利三井不動産グループ上席執行役員、佐藤主光一橋大学大学院教授がコメンテーターとして意見を述べました。

報告では、「これまでの自治体の経営改革は、赤字減らし、税金の使い方の改善、そして借金返済、の3つが中心だったが、もはやこれらだけでは限界にきている」として、「非営利サービスである行政を赤字・黒字だけで議論すると判断を誤る。赤字減らしではなく、生産性の向上という考え



方に切り替えることが必要だ」、「日本の大都市の資産規模は市民1人当たりでみて欧米と比較して2～3倍と大きく、巨大企業にも匹敵する。そこで、税金の使い方だけではなく、すでに保有する膨大な資産（土地や不動産など）の有効活用が必要だ」、そして「借金返済ではなく、どうすれば資金を安く借りるのか、あるいは不必要なものは借りない工夫が必要である」との考え方を示しました。その上で、「資産の稼働率の向上や価値の維持を図る、地元の個人や金融機関から直接資金調達しやすい制度を構築する、CFO（最高財務責任者）機能の導入による統合的な財務体制を確立する、など資産負債の双方を視野に入れた財務戦略を導入することが生産性の向上に不可欠である」などの具体的な提言が行われました。

これに対し、コメンテーターから、「各自治体が財務センスを磨き、適切な地方債政策をとるのは確かに望ましい。しかし現状では、種々の面で国の手当てがあり自治体に行動を促す誘因が欠如している。自治体にも権限に見合った責任を負わせる制度（例えば破綻制度など）が必要だ」（池尾氏）、「自治体も総合的な戦略のもとに、保有する不動産の流動化や有効活用を図るべきである。そのため、税制を含め投資家に誘因を与えることも必要である」（尾崎氏）、「資産は負担ではなく『宝の山』になる可能性があり、そのためにも公と民の異文化交流の促進が必要である。護送船団方式から一国多制度に転換し、財政的に自立できる自治体から自立すべきである。」（佐藤氏）、などのコメントがなされるなど、活発な議論が展開されました。

なお、シンポジウムの詳細については、後日、21世紀政策研究所新書として刊行予定です。

（主任研究員 佐々木孝明）