

# 国際課税の諸問題

三 浦 正 顕

## I. 国際課税問題の発生

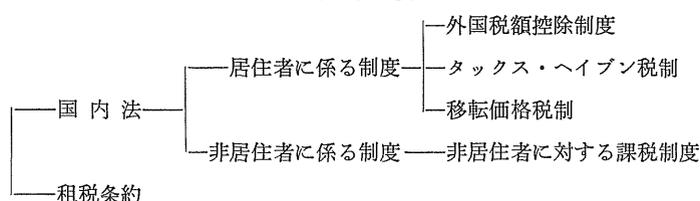
### 1. 国際取引に係る二重課税問題

A国の居住者の所得についてA国が源泉地である場合、A国の課税当局が課税することに文句の言いようがない。同じくB国に住んでいる人がB国に源泉のある所得を稼得した場合には、B国が課税することに何の疑いもない。ところが、B国に住んでいる人がA国で所得を得る。例えば、B国の居住者ということは、日本人がトルコのイスタンブール支店長として赴任し、2年なり3年なりして同人がトルコの居住者（居住者というのは入国管理法あるいは外為法とは別の税法上の概念である。）となった。ところが、同人は日本に預金なり株を持っており、日本で配当なり利子を受け取っている。トルコの支店長としてトルコで仕事をしてそこで支店長の給与をもらっている分には、日本も文句を言わないとしても、日本に源泉がある所得については日本が課税するというケースが生じる。また、例えば、アメリカ人が日本に6か月以下の短期に（この場合、税法上は日本の居住者ではない。）出張してきて仕事をしたとする。所得の源泉が日本にあるので日本はそれに課税しようという。いや、しかし、同人はアメリカの居住者だから、アメリ

表 1 居住地国課税と源泉地国課税の競合

居住地 源泉地	A 国 居 住 者	B 国 居 住 者
	A国源泉所得	A 国 に よ る 課 税
B国源泉所得	B国による源泉地国課税 A国による居住地国課税	B 国 に よ る 課 税

わが国の国際租税制度



かの IRS が課税するという話が出てくる。こういう問題を調整するのが租税条約である。

もし、両国の税法が課税主権を主張したままでは二重課税が生ずるかもしれない。これをどうやって排除するか。ひとつの方法は、租税条約だが、実は、租税条約がなくても二重課税は排除できる。日本は全ての国と租税条約を結んでいるわけではなく、現在 39 か国と条約を結んでいる。では、租税条約を結んでいない国との間で二重課税が生じているかといえば、必ずしもそうではない。なぜかというと、日本は日本の国内法あるいは相手国の国内法でもそれなりに二重課税を防ぐ方法があるからである。ところが、その保証はないので、確実に二重課税を排除するには二国間で租税条約を結ぶ必要があるわけである。ここで注意しなければならないのは、租税条約という以上、全ての税金について二重課税が排除されると思われがちだが、通常は、所得についての二重課税を排除する租税条約である。日本では所得税と法人税は別であるが、外国では法人所得税という言い方もあるように、租税条約の対象となる税目は、通常、法人税と所得税である。しかし、個々の租税条約について、この租税条約は何税をカバーするかということを確認することが必要である。いずれにしても所得の範囲に限られる。例えば、資産課税とか消費税とか他の税目については、通常、租税条約がこれらをかばうということはない。ただ、租税条約は二重課税の排除を目的としているところ、地価税、消費税がどうなっているかといえば、消費税は国境税調整が行われており、最終的な消費地で課税が行われ、二重課税が起きていないので、そもそも租税条約の対象になり得ない。資産税についても、例えば、固定資産税に相当するようなものは、どこの国がどういった形でとって他国は文句の言いようがないので、二重課税ということは生じない。二重課税がその税の性格上生じないものもあるわけである。

所得に関する二重課税排除の方法として国内法と租税条約があると先述したが、国内法でどうするかといえば、対居住者用には外国税額控除という制度がある。ある人の所得の一部分について外国で税金を払った。ところが、日本は総合課税主義で同人の全部の所得について課税する。それでは部分的に二重課税が生ずるので、同人の所得を日本で確定申告するときに日本国内の所得と外国で払った税金分に見合う所得を合計して全体の税金を日本で計算し、それから外国で払った分の外国税額を控除する。これによって二重課税が排除される、というのが外国税額控除である。

居住者に対する国際租税制度の二つ目として、タックス・ヘイブン税制がある。タックス・ヘイブン（租税回避国）では税金を非常に低くしている。そういう国に日本の会社が子会社をペーパーカンパニーとして作り、その会社を通じて利益を得、低率の税金しか払わず、残りは内部留保して配当しない。日本の親会社に本来配当され、日本でその配当に課税されるはずなのに、内部留保が延々と続き日本では全く課税できない。これがもし、脱税目的だということが明らかで、ペーパーカンパニーであったり、仕事は実際やっているが別な人がやっているとかいうケースの場合は、内部留保分も親会社に配当されたものとみなして、日本で法人税を課税するという

のがタックス・ヘイブン税制である。ただし、もし後で、合算課税の対象となった所得に対してタックス・ヘイブンの国が法人税を課した場合には、日本で外国税額控除がなされ、また、同じく合算課税の対象となった所得を原資として配当がなされた場合には、課税済留保所得金額が日本で損金算入される。つまり、いわば二重課税を先にしておいて、後で二重課税にならない手だてをするという制度である。

居住者に対する国際租税制度の三つ目として、トランスファー・プライシング、即ち、移転価格税制がある。これは国内法で全部手当をされており、いずれも対居住者、日本でいえば日本の居住者に対する税制だが、トランスファー・プライシングというのは課税権の強行から生じる二重課税ではなく、関連者間の取引について、どちらの取引当事者がいくら所得を得るのが適当か否かという話で、後で述べるが、性格が違う二重課税である。二重課税といっても、こういうものはリーガルな二重課税ではなくて、経済的二重課税という言い方で区別されている。

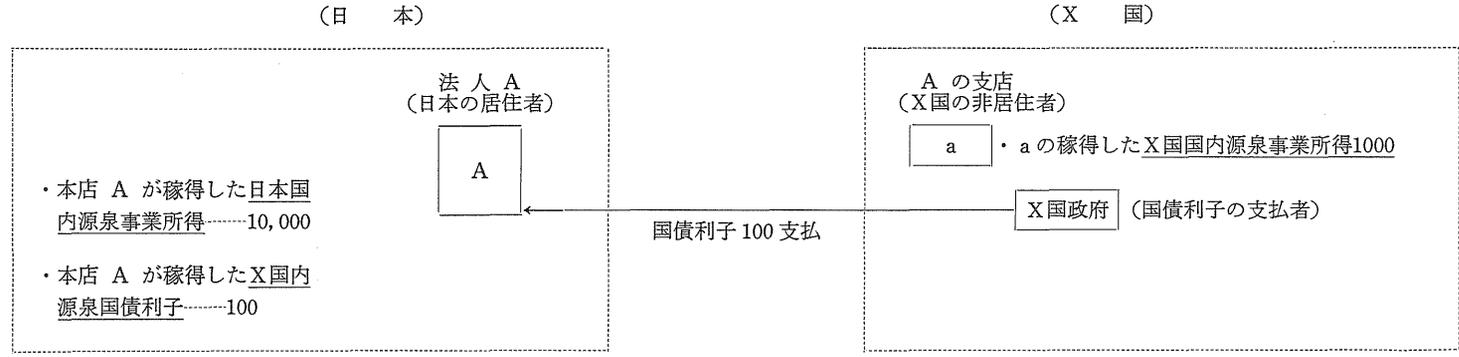
## 2. 租税条約

租税条約は二国間で所得に関する二重課税を排除するためにあるわけで、通常、自国の非居住者について制限する形で二重課税を排除する。ただ、例外的に、租税条約で居住者についても自国の課税権を制限するというケースもある。一例を述べると、日本に来た外国の留学生が生計のために受け取っておる給付については、日本の政府は課税しない。その学生も1年以上日本に住んでいると日本の居住者になる。その日本の居住者が、もし、一定の所得があるとすれば、日本の国税庁は課税できるが課税しない。これは租税条約によって居住者に対する課税を制限する非常に少ない例である。ただ、一般的には租税条約というものは非居住者に対する自国の課税権を制限し、よって二重課税を排除するものである。

ここで、租税条約の効果の代表例として、「一般の事業所得課税（日本の居住者に対する日本及びX国の課税）」という配付資料について説明する。日本に法人Aがあり、これは日本の居住者になっている。X国をアメリカとし支店をaとする。本店Aは（支店aではなく）アメリカの国債を持っており、その利子が日本法人Aの本店に入ってくる。日本法人Aは、日本で稼いだ日本国内源泉所得が10,000、それにこの国債利子が100。この居住者たるAというのが、本来日本の法人なのか、あるいは外国の法人なのかは問わない。税法上は日本の居住者たる法人となっている。

さて、日本での課税対象となる国内源泉所得は10,000、これに加えて、日本国外源泉所得は二つあって、支店aの事業所得1,000、アメリカの国債利子100。即ち、合計11,000が全世界所得である。日本は全世界所得に対して課税するという総合課税なので、法人税を率を50%と仮定すれば、5,550が算出税額となる。一方、アメリカの方でも支店aに課税していると、ケース1、すなわち、租税条約がなければ、アメリカは総合主義により支店aに帰属しない所得、すなわち、

表 2 一般の事業所得課税（日本の居住者に対する日本及びX国の課税）



(日本での課税)

①日本国内源泉事業所得	10,000
②日本国外源泉所得：	
・支店 a の事業所得 (a の所得)	1,000
・X国債利子 (A の所得)	100
③合計 (A に対する日本の全世界課税所得)	11,100
④算出税額	5,500
⑤外国税額控除限度額	520
(一定の算式により計算する)	
⑥差引き納付法人税額	5,030
⑦外国税額控除額	
☆ (ケース 1)	520 (30 は二重課税が残る)
☆ ( " 2)	510 (二重課税は排除される)

(X国での課税)

(ケース 1) 条約がない場合 (総合主義が適用される)

1 総合課税に服するもの	
① X国内源泉事業所得 (a の所得)	1,000
☆② X国債利子 (A の所得)	100
	1,000
	(税額) 550
2 源泉分離課税に終わるもの	なし
(ケース 2) 条約がある場合 (帰属主義が適用される)	
1 総合課税に服するもの	
・ X国内源泉事業所得 (a の所得) のみ	1,000
	(税額) 500
2 源泉分離課税に服するもの	
☆・ X国債利子 (A の所得)	100
	(税額) 10
	(税額計) 510

本店Aが直接アメリカから稼得する所得も支店aの所得に含めて課税する。この結果、国内源泉所得1,000と100の両方に課税することになる。つまり、アメリカが源泉地主義で、税率を50%と仮定すると550の課税が行われる。国債利子について源泉徴収される場合は、総合申告の際、550という税額から源泉徴収分を控除する。ケース2で、租税条約ありとすると帰属主義が適用される。帰属主義というのは支店に帰属する所得しか課税しないということである。本件では結局、1,000の部分だけなので税額は500となる。さて、国債は本店Aが持っているものだが、源泉地としてアメリカは源泉分離課税を行う。この部分は100に対して税額は10%。これは日米間で租税条約に基づき制限税率（非居住者に対して利子に源泉課税するときは、高い税率を課さないで低い税率にする。）10%が適用されるとすると、税額の合計は510となる。次に、⑤で外国税額控除の額が520と書いてあるのは、外国に高い税率を課している国があってそういう国で高く払った税金を全て日本で外国税額控除の対象とすると、日本で取れるべきものが取れなくなることが起こるので、外国税額控除には制限額を設けてある。この限度額は全世界で合計した所得で算出した日本の法人税額掛ける全世界所得分の国外所得の比例部分である。本件では、これで計算したら、仮に520ということになった。すると、差引納付法人税額は5,030になる。

さて、租税条約がないケース1では、520しか外国税額控除されないので、30の二重課税が残る。アメリカは総合主義により国債の利払いのところにも50%の税金をとっており、これが外国税額控除でカバーしきれない原因となっている。ところが、租税条約があると、国債利払いについては源泉徴収で10%だけの制限税率が適用され、課税は10にとどまっているので、その分税金が減って合計510となり、日本の外国税額控除限度額520の中に納まって510全部について外国税額控除が受けられる。租税条約の効果は、例えばこういうものであって、租税条約がなくても二重課税は排除されるが、それは場合によっては完全ではない。租税条約があれば二重課税の排除の度合いがより高まる。

さて、租税条約は二重課税の排除、あるいは自分の国の非居住者に対する課税権を制限するといったような規定を含むが、この他に重大な点の一つがある。それは移転価格税制である。移転価格税制というのは、本来自国の法人に対する課税方法の一部分である。つまり、国内法である。ところが、二国間の租税条約でA国とB国がそれぞれ移転価格税制を執行できるという規定を租税条約の中に入れてある。規定していなくても、それぞれの国の国内法で移転価格税制は執行できるのだが、なぜ、租税条約で規定しているかといえば、租税条約はその条文に反する課税が行われた場合には、その条約にかなった課税が行われるよう解決するために、それぞれの条約当事国の課税当局が努力するべきであると規定していることによる。移転価格税制（トランスファー・プライシング）についても租税条約に規定があって、相手国が条約に違反した課税を行った場合には、正しい課税が行われるように協議するということが規定されている。租税条約にはこのような相互協議条項があって、条約の規定に違反した課税が行われたケースを解決する道が開

かれている。

なお、租税条約の重要な規定に情報交換がある。これには三種類あって、一番目は自動的に非居住者に給与とか利払いしたものの法定調書を非居住者の居住地国の課税当局に送る自動的情報交換である。二番目に個別的情報交換である。これは条約相手国から来た照会に対して回答する。つまり、受け身で相手の課税当局に対して情報を提供する。三番目に自発的情報交換。これは相手国から頼まれてはいないが、もしかすれば相手国にとっても役立つかもしれない情報を自発的に相手国の課税当局に送ってやるというものである。こうして、日本と租税条約のある外国の課税当局間では情報交換が行われている。これも租税条約の効果である。

では、租税条約を結んだ以上は全てスムーズに何の問題もないかといえば、必ずしもそうでない。何故かといえば、結局、お互いの税法についてはよく分からないところがあったり、あるいは、現実には相手国の税の執行について予想に反することがあるからである。例えば、所得の源泉地についてもどこが源泉地であるかよく分からなかったりする。単純に間違っている場合もあるが、微妙なところで争いになったりすることもある。面白い例には、「PEなければ課税なし」という言葉がある。PEというのは恒久的施設のことだが、形のあるもので、端的に言えば、外国法人の支店はPEである。PEであるかないかというのは、それぞれの租税条約に規定されているが、実際には、あの程度ではPEと言えるか言えないかと揉めることがある。何故揉めるかという、PEがあるとPEを置いている国で総合課税がなされる。PEがあれば非居住者としても、PEである以上は課税されてしまう。オフィスがあるけれどもPEではないということになると課税されない。PEと認定するかしないかによって、PE又はPEらしきものが所在する国が課税できるか否かが決まるわけである。このように、租税条約の条文で二国間の課税権の境目がはっきりしても、個別のケースではいろいろと協議しなくてはいけない。そこで相互協議という制度が登場する。この相互協議をするために、それぞれの国のコンペtent・オーソリティー(C/A)を通じて相互に協議をし、個別の事案の解決に当たるということになる。C/Aは本来ならばそれぞれの国の国税庁長官であるが、代理をたてることが多く、日本のC/Aは国際担当国税審議官である。情報交換も同じくC/Aの名の下に行われている。

## II. 移転価格税制

### 1. 制度の概要

国外の親会社や子会社等が独立企業間価格と異なる価格で取引することにより、国内法人の所得が減少する場合に適用される制度である。これは、昭和61年4月1日以後に開始する事業年度から日本で適用されている。ポイントは法人の国外取引であって、個人とか国内取引には適用がない。この税制は多くの外国の移転価格税制とバランスを取るために作られた。ある取引価格を

表 3 移 転 価 格 税 制

1. 制度の概要	
基本三法	{ CUP法 RP法 CP法
根拠法 (例)	{ 日本……………租特法 § 66—5 米国……………内国歳入法 § 482
2. 相互協議	
根拠法 (例)	日米租税条約 § 25
3. 移転価格課税の現状と今後の課題	
キィ・ワード：米国内国歳入法 § 482 財務省規則案 OECD租税委員会タクスフォーース	

特殊な関係にない企業間で成立する取引価格、即ち、独立企業間価格と比較した場合に、その取引により受ける対価の額が少ないか、あるいは、支払う対価の方が多い場合、つまり、利益（所得）が少ない場合、国外関連企業に所得が移転されていて自国の課税当局に入るべき税収が減る。それはおかしい。第三者と取引したのであればこうであったという価格に引き戻して所得を計算するというのが移転価格税制の基本となっている。詳しく述べれば、独立企業間価格には三つの算定方法があり、加えて、その他の方法もある。独立企業間価格とはアームスレングス・プライスの翻訳だが、これは、もともと腕の長さ（アームスレングス）くらい離れておれば他人なんだ、従って、独立企業間の取引になるということを表すものである。アームスレングス・プライスをどうやって算定するかについては、国際的に1979年の OECD レポート以来確立されたものとして三つがある。

まず、独立価格比準法（CUP法）。これは非関連の人と取引をした場合の価格をいう。もちろん、同種の取引でなくてはならない。二番目が再販売価格基準法（RP法）。例えば、日本のメーカーが原価100の製品をアメリカの子会社たる販売会社に150で売って、アメリカのマーケットプライスが180とする。このアメリカの日本のメーカーの子会社には30しか利益はあがらない。ところが、類似のものを全然特殊な関係のない独立した日本の企業からは130で仕入れることができるとする。マーケットプライスが180だから50の利益がある。すると、アメリカのIRSにしてみれば、本来50の利益があるはずで、それに見合ったアメリカの法人税をIRSに払うべきところ、子会社なるがゆえに高く買って、利益を圧縮してアメリカに払う法人税を減らしている。したがって、50という利益を得られるように、180から50を引いたもの、即ち130が仕入価格であるとみなして利益を計算し課税する。

この逆に、足し算の原理が三番目の原価基準法（CP法）である。この三つの方法が基礎的な三法だが、一番目の独立価格比準法には利益の概念が入っていない。なぜかと言えば、同種のものの第三者間取引そのものを比較対象とするので、利益がいくらかは表面には出てこない。とこ

ろが、RP法とCP法の方は、同業者が類似のものを取引するケースと同じような利益がでるものにしろというものである。

いずれにしても、以上の基本三法のアプローチは個々の取引を見ているわけである。

この他に、四番目に「その他の方法」とあり、その第一が「基本三法に準ずる方法」である。これはほとんど、CUP, RP, CP であるが、若干、比較対象取引や比較対象企業に正確性を欠くとはいえ、ほぼ CUP, RP, CP といえるというようなものである。「その他の方法」の第二は政令に書いてあって、具体的には、プロフィット・スプリットである。例えば、単純にAとBという関連者が合計で150の利益をあげている。しかし、この企業グループが150の利益を上げるに至った経緯として、Aのコストとして300、Bは50しか150の利益に貢献していないと仮定する。この場合、150を50/350で1/7しかBには利益がないといったような考え方がプロフィット・スプリットである。

なお、何が移転価格であるかということについて、日本の国税当局が移転価格税制を執行するときには、以上の基本三法とその他の方法でしかできない。

ところが、法人税に限らず、普通の移転価格税制以外のほぼ全ての税法は、現実に行われた取引を先ず認定し、その現実に起こった取引に税法を適用し課税する。移転価格税制は、全くそれとは違って、納税者の取引は分かっていたが、本来のあるべき取引は別であるはずだ。何の特殊な関係もない独立の企業間で取引をすれば、取引価格は100円ではなくて200円であったはずだ。課税当局としては、独立企業間価格の算定方法のうちのいずれかの方法で判断して課税する。これに対し企業側に不服があれば、国税不服審判所に行き、あるいは訴訟で争うことになる。アメリカ側にも同じように、移転価格税制の所得計算の方法があり、IRSが日本の子会社に対して移転価格税制を執行して、その会社が納得しないと、司法救済手段とは別に、租税条約にある相互協議条項によって、日米租税条約第11条に反した課税が行われたということで同第24条によって相互協議に持ち込める。

ところで、注意を喚起したいことは、所得税・法人税には、仮装隠蔽等の場合、重加算税があるが、移転価格税制はそれと全く異なり、脱税を意図するか否かを問わないということである。

アメリカの場合、税法は米国内国歳入法という法律一本しかなく、移転価格税制に関する条文は同第482条で極めて簡単な条文である。しかし、その下に財務省規則があり、この財務省規則で詳しく規定されている。

日本の制度について付言すると、国税調査官が移転価格の調査を行う際、これは移転価格だけに着目して調査することもあれば、一般の法人税の調査に入って、その時に移転価格税制の対象となる取引があることに気がつくこともあるが、調査官の資料要求に対し、調査先の企業が資料提供に応じなかった場合には、国税当局が推計課税することができるという規定もある。

## 2. 相互協議

IRS が日系の米国企業に移転価格課税を執行する。これに不満な企業は相互協議に持ち込む。相互協議とはそもそも何かについては前述した。相互協議に持ち込まれると、課税の方法論の適否や具体的数字について議論される。例えば、所得ベースで移転価格が100億円相当（実際にはアメリカでの課税なのでドルベース）だったというものが、相互協議の結果80億円になる。ここまで日本側が下げさせても80億円相当分は払うことに違いない。

ところで、移転価格税制の場合は、二重課税といっても法律的二重課税ではなく、経済的二重課税である。これはアメリカにある日本の子会社たる本件の会社にとっては二重課税はない。ところが、取引に関して80の増差があったことは事実である。では、どこに二重課税があるかというところ、この取引に関する所得は既に日本の国税庁が親会社に課税している。ある一つの取引に、これに対して子会社のほうに利益があったと見るか、親会社の方に利益があったと見るかによって、相互協議で決着・合意しない以上は二重課税になる。

さて、80億はアメリカの子会社に移転価格があったと合意した。IRS は日本の子会社に80億課税するが、日本は既に当該部分に関し親会社に課税済みなので、この80億を還付しなければならない。還付をするということは国税の話であるが、法人税を80億円還付すれば、法人税での課税所得を課税ベースとする地方税の方も減額更正しなければならない。ところで、移転価格税制の執行が何故揉めるかといえば、何が本当に比較対象可能な取引か、何が正しいか、という問題が非常に難しいからである。最近でこそ、日本の会社も IRS が移転価格課税を執行するということが分かって、注意深くやっているけれども、これまではそんなことが念頭になく、ある日突然、移転価格課税をされて戸惑うということが多かった。業界にとって、これまでの最大の課税は為替とR&Dではなかったか。円高になって、日本の輸出産業が大変な打撃を受けた。然るに、為替の困難さを乗り切り、あるいは、技術開発の面でも世界に伍している今日、今一番問題になっているのが、税制、なにかんづく、移転価格税制である。全く予想しない時に、数年前の課税年度について移転価格を執行されてはたまったものではない。

なお、当然のことだが、日本も法人及び外資系企業に対して移転価格税制を執行しており、IRS 等の外国の当局から相互協議を申し込まれるケースも生じている。

## 3. 移転価格課税の現状と今後の課題

米国は内国歳入法第482条に関する財務省規則について、1992年1月に改正案を発表した。大変問題の多い規則案で、アームスレングス・プライスの算定方法として、OECD の1979年レポート、1984年改訂版等で国際的に確立した方法があるのに対して、新たにCPI（比較対象利益幅：Comparable Profit Interval）を導入した。CPI というのは幅の広い概念であり、これまで全く

認められていないものである。私は OECD 租税委員会の副議長を努めているが、同委員会本会で日本代表としての私の提案によりタスク・フォースを作り、規則案に対して OECD として米国に注文を付ける作業に着手したのである。一国の国内法たる米国内国歳入法第 482 条に文句を言うタスク・フォースを OECD 内に作ったというのは前例が無いのではないか。厳しい議論の末、去年の12月に対米国財務長官宛勧告案を出し、それを受けた形で今年の1月に暫定規則案が出た。米国もかなり OECD の勧告を聞いてくれたが、難しい点もたくさん残っている。基本的には、幅という概念がむしろ拡大されて残っているという点である。

今後とも、アメリカの動向には十分注意していきたい。