

国際課税に関する最近の課題

藤 倉 基 晴

1. 国際課税を取り巻く環境の変化

わが国の国際課税について述べるに当たって、それを取り巻く環境の最近の変化について触れる必要がある。一言で言えば「国際化＝グローバル化と高度情報化の一層の進展」である。国際化の進展は、貿易額、海外との直接・間接投資額の推移をいちいち述べるまでもなく著しいものがある。ヒト・モノ・カネの国境を越える流れは、近時、わが国や新興市場国の経済の低迷等でやや鈍っている面はあるものの、基調的には今後とも拡大していくものと思われる。

こうした流れをさらに促進するものとして、日本版ビッグバンといわれている金融市場の一層の自由化が行われており、Free（市場原理が働く自由な市場）、Fair（透明で信頼できる市場）、Global（国際的で時代を先取りする市場）の三つの原則に基づき、金融システムの改革が進められている。そのさきがけとして、改正外為法が昨年4月から施行され、これに伴い国境を越える資金移動がますます活発化していくであろう。さらに、金融自由化を背景に近年、新しいタイプの金融派生商品、いわゆるデリバティブの開発が次々に行われ、その取引量も著しく増加してきている。しかもいわゆる24時間トレーディングとしてグローバルな規模で取引が行われている。

一方、通信技術の発達による企業の高度情報化の進展は、このような金融取引のみならずあらゆる商取引を電子的に行うことを可能にしてきており、いわゆる電子商取引を今後ますます普及させていくことが予想される。例えば、中小企業や個人であってもコンピューター・ネットワークを駆使して、世界を相手に商売を行えるようになる。このようなインターネットなどを介した電子商取引は国境のない世界であり、その発展は人々の生活をより豊かにする一方、国際課税等の税務を取り巻く環境にも大きな影響を与え得る。

2. 国際課税面の枠組み

国際課税といった場合、わが国にはどのような税制があるかであるが、①いわゆるタックス・

ハイブンを利用した租税回避に対するタックス・ハイブン税制，②海外の関係会社との取引を利用して海外に所得移転を図ることに対する移転価格税制，③資本金に比し関係会社からの借り入れが過大な場合に金利の損金算入を否認する過少資本税制，④外国法人の支店等に対する「恒久的施設（PE）」課税，⑤外国で受けた課税に対する国内で税額控除する外国税額控除制度，などがある。

また，二国間の租税条約も国際課税の枠組みを形成している。例えば，①一般に国際間で課税権が衝突する場合には，課税に当たっての源泉地主義（所得に対する課税をその所得の生じた国（源泉地）で行うというもの）と居住地主義（所得に対する課税を所得の源泉地にかかわらず，その所得を得た個人又は法人が居住する国で行うというもの）との違いによることが多いが，租税条約にはこのような原則の相違に関し，基本的な調整を図るための条約が規定されている。②租税条約には情報交換に関する規定が設けられており，各国税務当局が脱税防止などのため必要な情報を交換し得るようになっている。③条約締結国間で二重課税が生じた場合，両国の税務当局間で調整を行う規定もある。かかる協議を「相互協議」と呼んでおり，相互に協力して問題の解決に当たることが可能となっている。

なお，わが国は OECD 加盟国であり，租税条約も OECD モデル租税条約に従っている。そのため条約の解釈・運用に当たっては，同モデルのコメンタリーや OECD 租税委員会での議論が重要な指針とされている。

3. タックス・ハイブン等に対する対応

(1) タックス・ハイブン税制

経済がグローバル化する中，企業活動等が地理的に容易に移動するようになってきている。そうした企業の進出先には，例えば非常に税率が低かったり，投資促進のため種々の税制上の優遇措置を設けているところもある。わが国企業の中にも，このような優遇税制を巧みに利用し，グループ全体の租税負担を最少限に抑えるため，全世界規模でのタックス・プランニングを行っているところがあり，その形態も一層多様化してきている。こうした動きに対応する税制の一つとして，タックス・ハイブン税制がある。タックス・ハイブンとは一般的には無税あるいは軽課税国でしばしば厳格な銀行秘密保持規定を有する国を指す。わが国のタックス・ハイブン税制は，「特定外国子会社等（①内国法人の外国にある関係会社でその発行済株式等の 50%超を内国法人により直接又は間接に保有されている。②軽課税国—現在では所得に対する税率が 25%以下—に本店又は主たる事務所を有するもの）」の留保所得を，その会社の発行済株式等の 5%以上を保有する個々の内国法人の所得に，保有割合に応じて合算する税制である。タックス・ハイブンなどに利益を滞留させて，課税を逃れる途を絶つことを目的としている。なお最近，外国子会社

に株式配当等の請求権のない株式を大量に発行させ、これを現地の名義上の株主に保有させることにより、実質的な株式を有する内国法人の株式保有割合を形式的に引き下げて合算課税を免れようとする動きが見られるようになった。このため平成10年度の税制改正でこのような株式を除いて「特定外国子会社等」の算定をする改正が行われている。

(2) 外為法改正に伴う措置

上記の金融ビッグ・バンの一環としての昨年4月外為法が改正され、海外に預金口座を開設したり、その預金口座を通じて貿易代金の決済や株式・債券等への投資などが自由にできるようになった。それに伴って、個人、中小法人を含め高利回りでの資金運用が期待できる海外への投資が増加することも想定される。特にオフショア市場との取引については、脱税や租税回避に結びつく可能性があることから、タックスヘイブン地域との資金の動きが注目される。このような国境を越える資金の移動を捕捉するため、外為法改正に合わせ、「国外送金等調書提出制度」が創設され、200万円（約17千ドル）を超える国外送金及び国外からの送金等の受領について、金融機関や郵便局に対して原則税務署への調書の提出を義務づけることとなった。本制度に基づき提出される調書は毎月20万枚程度とのことであるが、海外との資金の出入りの把握に大いに役立つ道具となると思われる。

(3) 行き過ぎた租税競争への対応

資本が国境を自由に越えるようになるに伴い、金融サービス産業などの特に容易に地理的移動が可能な「足の速い資本」を誘致するため、行き過ぎた税制上の優遇措置を講じる、租税競争が起きつつある。こうした競争は、税率の引き下げや課税ベースの見直しなどの各国の税制改革の牽引車となりうる反面、競争がいきすぎると、各国の課税基盤を著しく損なうことになる。国家として一定の税収が必要な以上、足の速い資本からの税収の減少を補うために、「足の遅い経済活動（勤労、消費等）」に相対的に税負担をシフトさせざるを得なくなる。また、国際的な資本移動・経済活動の歪曲化も招きかねない。かかる租税競争にはタックス・ヘイブンのように所得課税を一般的に軽減・免除することも含まれるが、足の速い資本など特定の産業・取引を対象とした租税優遇措置をとる場合もある。また、税制のみならず極端な銀行秘密遵守法制など適正な課税を阻害するような制度も税の競争の一形態となっている。

このような税の競争に対しては一国だけでは対応が困難であることから、国際協調が不可欠である。かかる問題意識を背景として、OECD租税委員会で本件について検討が行われ、その結果、「有害な租税競争の抑制」報告書がまとめられ、昨年4月のOECD閣僚理事会で承認された。同報告書はまず、有害な租税競争をもたらすような税制等を規定し、これら有害税制へ対抗する19の勧告を行うと共にそれに付随するガイドラインを示している。勧告としては、国内法上も

しくは租税条約上の措置の補強（タックス・ヘイブン対抗税制の導入・強化等）や各国の協調的な執行（タックス・ヘイブンに関する各国間の情報交換の強化、関係国の税務行政の改善についての国際協力等）が盛られている。ガイドラインとしては、有害な措置の新規導入の制限、既存の有害な措置の縮減・廃止、加盟国のかかる措置についての相互レビューが含まれている。これを受けて、租税委員会の下に設置された「税の競争フォーラム」でタックス・ヘイブンのリスト作りなどの報告書のフォローアップ作業が開始されている。こうした努力により、有害な競争に歯止めがかかることが期待されている。

4. 移転価格課税、事前確認

(1) わが国の移転価格税制と OECD ガイドライン

企業活動の国際化は海外の関係会社との取引を一層活発にしている。こうした関係会社間の取引価格をどう設定するかにより、利益がどちらの会社につくか変わってくる。移転価格税制とは、法人が子会社等の国外関係会社との間で資産の販売、資産の購入、サービスの提供などの取引を行った場合に、当該法人が国外関係会社から支払いを受ける対価の額が独立企業間であればとられたであろう価格（独立企業間価格）より低いとき、又は、支払う対価の額が独立企業間価格より高いときは、その法人の法人税の算定に当たって、当該国外関連取引は独立企業間価格で行われたものとして、計算を行うものである。言い換えれば、移転価格税制は、企業が国外にある親会社、子会社といった関連企業との間の取引価格を操作することを通じて所得を海外に移転させることに対処するための税制である。わが国では、昭和 61 年度税制改正で移転価格税制が導入された。

こうした税制は、OECD 加盟国はもとより、それ以外の国にも導入されつつあり、移転価格問題に対しては、各国の課税当局が強い関心を有しているといえる。しかしながら、移転価格課税は「何が独立企業間であればとられた価格か」という大変難しい問題を抱えており、また、同一の取引から生じる所得に対して取引の両当事国で課税することから、必然的に多国籍企業グループ内に二重課税を引き起こす。従って、「独立企業間価格」を中心とする移転価格課税に対する国際的なコンセンサスを形成することが重要となる。OECD 租税委員会は、多国籍企業に関する移転価格やその関連の税務上の問題について、二重課税を防止し、移転価格税制の公正な適用を確保するという観点から、1979 年以降これまでいくつかのガイドラインを公表してきた。最新のものとしては、「新移転価格ガイドライン（1995 年レポート）」がある。これらのガイドライン自体は法的な拘束力をもつものではないが、OECD に加盟している二十数カ国の合意の上で取りまとめられた文書であり、各国の当局はこれを尊重すべき立場であるという意味で、事実上の国際規範として機能している。新ガイドラインの特色としては当時の米国の移転価格法制の

改正の動きに一種の歯止めをかける狙いをもっていたこと、各国の現場のニーズに応じていけるよう、順次新たなガイドラインが追加できるような体裁になっていること（95年に主要部分が完成した後、「無形資産」、「サービス」、「費用分担取り決め」の章が順次追加されている）、各国の執行状況をモニタリングしていくことが重要視されていることなどが挙げられよう。

わが国の移転価格税制も移転価格ガイドラインの内容と整合的なものとなっている。

例えば、わが国の移転価格税制上、独立企業間価格の算定方法については、まず、独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法のいわゆる取引毎の価格に着目した伝統的な取引基準法を適用することとしている。この伝統的な取引基準法を用いることができない場合に、いわばラストリゾートとして「利益」に着目した、利益分割法等その他の方法を用いることができるとされている。

(2) 事前確認 (APA)

わが国の移転価格税制の特徴としては、納税者の予測可能性を確保する観点から、移転価格についての事前確認制度を世界に先駆けて導入したということが挙げられる。

事前確認制度とは、独立企業間価格の算定方法及びその算定のための資料等について、納税者が申し出、課税当局がその内容を合理的と認めた場合に「確認」を行い、納税者が確認を受けた内容に基づいて取引を行っている限り、移転価格課税上問題にしないというものである。納税者にとり、確認を得ることにより移転価格課税を避けるという大きなメリットのある制度だが、自国の税務当局のみから独立企業間価格の算定方法の確認を得るだけでなく、取引の相手方である国外関連者がその国の当局に申請して、両国間で協議を行い、二国間での確認が得られれば、納税者の予測可能性はさらに高まる。OECD ガイドラインにおいても、この二国間事前確認 (BAPA) が望ましいとされていることなどから、わが国としても、積極的に二国間事前確認 (BAPA) を推進している。

5. 相互協議

租税条約の下で、条約の規定に適合しない二重課税の排除又は軽減のために、条約上の「権限ある当局」間で協議を行うことを「相互協議」と呼んでいる。わが国が締結した租税条約全てに相互協議が規定されており、また、わが国の権限ある当局とは大蔵大臣（またはその指定する者）である。この相互協議は、企業活動の国際化に伴いますます重要になってきている。過去10年間相互協議申立件数は増加してきており、また、相手国も多様化しつつある。即ち、最近ではアメリカのみならず、ヨーロッパやアジアの国々との相互協議も増加しており、OECD加盟国以外の国とも協議を行うようになってきている。

移転価格課税は、前述のように、価格操作を通じた一方の国から他方の国への所得移転を否認するものであり、一方の国が移転価格課税を行うと、他方の国で当該取引による所得に対して既に課税されていることから必然的に二重課税状態が生じる。このため関係国で相互協議を行い、二重課税を解消する努力を払うことになる（一方の国の移転価格課税に対して、他方の国が相互協議の合意に基づき自国の課税を減額することを「対応的調整」と呼んでいる）。こうした移転価格課税の性格から相互協議のうち、この移転価格関係がかなりの割合を占める。これに加え、恒久的施設（PE）の認定に関する問題（外国法人については、国内にPEがなければ課税されないことから、ある施設がPEに当たるかどうか、ある所得がそのPEに帰属するものかなど）や使用料などの源泉課税問題等も依然として発生しており、相互協議の重要な議題となっている。

また、移転価格に係る事前確認（APA）に関する相互協議の申し立て件数も、近年増加しており、今後移転価格課税事案の件数を上回って増加していく可能性がある。

相互協議においては、各国の税制、国内事情、経済的発展段階、文化等の違いもあり、合意に至るまでには時間を要することもやむを得ない面がある。しかし、条約に適合しない二重課税はできる限り排除する必要があるため、相手国との間で早期に合意に達するべくできるだけだけの努力が払われており、例えば、ある特定の国との間で多くの事案を抱えている場合には、年に3、4回程定期的に直接会合が持たれている。こうした努力と、条約締結相手国の協力的な態度によって、多くの事案が解決されてきている。

なお、相互協議の特徴として留意すべき点がある。相互協議の主たる目的は課税の適否そのものを争う国内法の救済手段（異議申立て、審査請求、訴訟）とは異なり、二重課税等の条約に適合しない課税を解消するためのものである。条約上、国内救済手続きと並行して相互協議の申立てができるが、課税処分が問題なのであれば、即ち課税処分が取り消されることを望むのであれば国内法上の救済手続きをまず考慮すべきといえる。相互協議の主たる目的からいって、合意の結果として原処分が全部又は一部維持されることになり、納税者の期待に沿わない場合もありうるからである。

6. 金融派生商品の取引に対する対応

金融派生商品の課税も国際課税の重要な側面である。非常に複雑な仕組みを持つものも多く、収益・費用がどの年度において発生したのかという所得の帰属年度、収益・費用がどの国で発生したとみるのかという所得の帰属地、そしてどのような所得とみなされるのかという所得の種類の問題が生じる。

こうしたデリバティブの課税に関して、昨年10月、取引参加者に課税面の予測可能性を与え

る一方、デリバティブを利用した租税回避的な取引に対しては、迅速かつ的確な課税を行う観点から法人税の統一的な取扱いを定めた通達が出された。具体的には、わが国では金融商品の評価方法として、銀行及び証券会社を除き、一般的には取得原価法や低価法が採用されており、時価評価を採用している国と課税所得の発生時点は異なる。デリバティブ取引は任意のキャッシュフローを創設できるという性格上期間損益の操作が可能であるという課税上の問題があることを踏まえ、この通達では先物取引、スワップ取引、オプション取引等デリバティブ取引等に係る損益の帰属年度等についての取扱原則を定めている。

近時、このような金融派生商品を用いて企業グループを通じたいわゆるグローバルトレーディング（24時間取引）により取引を行っている金融機関が多くなってきている。グローバルトレーディングでは、一つの取引を行う各機能（例えば、セールス、トレーダー、市場リスク管理といった機能）が、国境をまたいで多国間に存在し（本店、支店等）、それらの機能が統合されて取引が行われるため、トレーディングで得た利益をそれぞれの機能を担う各拠点にどの様に配分すべきか税務上問題となる。取引の形態によっては自国の納税者のみに着目しただけでは適正な課税が困難となる場合があり、そのため、各国の課税当局間の連携が重要となる。最近では、グローバルトレーディングに関し多国間（又は二国間）の事前確認を活用し、将来の課税問題を未然に防ごうと考える納税者が増加してきている。各国ともこうした納税者の動きに対して積極的に取り組んでいる。

7. 電子商取引

(1) OECD を中心とする最近の動き

インターネットの普及に伴う電子商取引の急速な発展は、経済構造や企業組織のあり方に対して大きな影響を与えるのみならず、税務執行上新たな問題を惹起し、従来の課税ルールにも大きなインパクトを与える可能性がある。例えば、電子商取引でビジネスを始めるためには資本もそれほど必要なく、その意味で参入が容易でまた撤退も容易である。そのため取引の主体を把握することが困難となるおそれがある。特に、電子商取引では、相手の本名、住所を知ることなく、あるいはそれが正しいかどうか確かめることもなくインターネット上のアドレス等で取引できる。商取引を安定的に行うために、また一方が消費者の場合は消費者保護のためにも本人確認や取引が真正なものかどうかの確認が必要になる。こうした点は税務上も大きな課題となることはいうまでもない。さらに、海外の業者がわが国に支店等の拠点を持つことなくインターネットを通じてわが国と取引を行った場合、その所得に課税できるか、サーバーがわが国にあればそれを恒久施設（PE）と見なすことができるかといった租税条約上の問題も生じる。このような問題を検討するに当たっては、国境のない取引であることから国際的に共通のアプローチが必要であり、

また、民間との協力も重要となる。OECDの租税委員会は国際課税の専門家の立場から、電子商取引がこれまでの税制及び税務行政に与える影響等の検討を行い、その結果を「電子商取引：課税の基本的枠組み」という報告書にまとめた。右報告書は昨年10月、カナダのオタワで開催されたOECD電子商取引閣僚級会議において承認され、現在、同委員会を中心に報告書に盛り込まれた課題を民間や非加盟国の協力を得ながら検討を開始つつある。

(2) 租税委員会報告書(98.10)の概要

同報告書では、納税者サービス、電子商取引に適用される一般課税原則、一般課税原則の適用における問題点と今後の課題、オタワ会議以降のプロセスについて述べられている。

① 納税者サービス

報告書はまず電子商取引技術の納税者サービスへの利用を強調している。即ち、電子商取引の技術は、納税者サービスを改善するためにも役立つとし、納税者にとり必要な情報の提供、税の賦課・申告・納税・還付などが電子商取引にかかる技術利用の具体例として挙げられている。

② 電子商取引に適用される一般課税原則

電子商取引に適用される一般課税原則については、まず、中立・効率・公平・簡素等の伝統的な課税原則は、電子商取引についても適用されることとされた。例えば、電子商取引と伝統的取引との間で中立的かつ公平な課税が行われるべきで、ビジネスの決定は、課税に関する考慮ではなく経済的考慮で動機づけられるべきであるとなっている(中立性)。納税者及び税務当局にとっての課税に伴うコストは最小化されるべきであり(効率性)、また、課税ルールは簡潔でわかり易いものであるべきであり(簡索性)、さらに課税制度は経済の変化に柔軟に対応すべきである(柔軟性)としている。

現段階では、既存の課税のルールによってこれらの原則を実現できると考えられるが、新しい執行上または法制上の措置や既存の措置の変更については、既存の原則の適用の助けとなることを意図し、電子商取引に対する差別的取扱いを意図するものでない限り、妨げられるものではないことが述べられている。

③ 一般課税原則の適用における問題点と今後の課題

一般課税原則を電子商取引に適用する場合における問題点と今後の課題については、概要次のように述べている。

第一に、税務当局は、電子商取引にかかる納税者の特定と税務執行に必要な情報を収集する能力の確保をすべきであり、今後、国際的に整合的な電子署名による本人確認や記録保持・情報ア

クセスの仕組みについて検討していくべきである。

第二に、税の管理・徴収のための適切なシステムが確保されるべきであり、また、各国間の税の徴収協力の国際的な枠組みを発展させるべきである。

第三に、国境を越える取引に関する消費税は、消費地で課税されるべきであり、今後、「消費地」の定義や課税方法等についての検討を各国間で行っていくべきである。また、消費税の課税上、デジタル化された物品の供給は「物品」の供給として取り扱われるべきではない。

第四に、OECD モデル条約や移転価格ガイドラインに規定される国際課税原則の電子商取引への適用方法の検討や、執行協力の在り方に関する検討等につき、国際協力を推進していくべきである。

第五に、税務当局としても、電子商取引に関する様々な標準・プロトコルの形成に注目していくとともに、必要に応じて適切に参加していくべきである。

④ オタワ会議後のプロセス

オタワ会議においては、報告書のフォローアップとして、民間との意見交換を継続するとともに、OECD 加盟国以外の国々とも接触しつつ、租税委員会における作業計画を進展させることとされた。

(3) フォローアップの展望

上記報告書は検討の基本的枠組みを定めたものであり、今後その内容を具体化していく必要がある。このため、租税委員会は各作業部会の下に、非加盟国・民間も入ったテクニカル・アドバイス・グループを作り、国境を越えるデジタル化された商品（ソフトウェアのインターネットを通じた売買等）の対価の支払の租税条約上の取り扱い、電子商取引が条約上の事業所得概念に与える影響、消費税の執行・政策面の問題点、本人確認等に伴う税務執行上の技術的問題点などの点について検討を行っていく予定となっている。

8. おわりに

以上述べてきたように、国際課税分野は実に幅広いテーマを抱えている。これは各国とも同じ状況で、こうした課題に対しては人材育成や組織の整備も含め積極的対応を行おうとしている。また、国際協力も重要度をますます増してきており、OECD などの国際的フォーラムでの協力や二国間の情報交換、知的支援などがさらに発展していくものと思われる。

（執筆者は現在国税庁国税審議官であり、内容は個人の見解によるものである。）