

中央大学 会計人会 会報

発行所 中央大学会計人会

〒116-0003 東京都荒川区南千住5-25-14

税理士法人 荻野会計事務所内

<http://chudai-kaikeijin.jp>

発行人 会長 荻野弘康

国際税務今昔物語

中央大学商学部教授 矢内一好

最近、大きな書店の税務本のコーナーでは、国際税務関係の本が大きなスペースを占めています。それも、法人税、所得税関係の国際税務ばかりでなく、国際相続という本まで出るようになりました。税務関係の本で、最近幅を利かせるようになったのは、平成元年導入の消費税と国際税務ではないかと思っております。

私の現職は中央大学の教員ですが、中央大学大学院商学研究科修士課程を修了した後に、東京国税局に約15年間勤務しました。昭和50年から平成2年までの期間です。この時期に国税庁は、国際税務に従事する職員の要請ということで、国際租税セミナーという研修を開始しました。このセミナーは、一般コースが昭和53年から始まり、研修生が50名で3か月、一般コースから選抜された者を対象とした特別コースが15名で約半年というものでした。国際租税セミナーの前には、本科研修で国際租税班の研修があり、この本科研修を発展解消させたものが、国際租税セミナーでした。この国際租税セミナーの研修生になったのが昭和54年でこれが国際税務との出会い

です。

東京国税局退職後、私は大学の教員になりましたが、縁がありまして、平成9年から国税庁税務大学校の講師をしておりました。現在は、国際租税セミナーが改組されました国際科という研修コースで租税条約について講義をしております。現在の国際科研修生は、100名です。

この稿は、私自身が国際税務に出会った後約40年間にわたり見聞きした国際税務に関するお話をすることを目的としていますので、以下思いつくままに話を進めたいと思います。

まず最初に用語の問題ですが、本稿のタイトルにある国際税務は、international taxationの訳ですが、財務省、国税庁では、国際課税という訳語を使用しています。この相違は、課税する側と納税する側の感覚の相違ということになります。

1 日米租税条約

最初に、国際税務における一分野であります租税条約から始めますと、日本が最初に締結した租税条約は、日米租税条約です。署名日が、昭和29年4月16日で、発効日が昭和30年4月1日です。この条約締結の背景には、日本が第2次世界大戦を終結させて主権を取り戻した「サンフランシスコ講和条約」(昭和26年署名)の締結があったのです。この日

米租税条約以降、日本は、租税条約発効年でいいますと、昭和 32 年に対スウェーデン租税条約、昭和 34 年に対デンマーク租税条約、対パキスタン租税条約、対ノルウェー租税条約を締結しています。OECD(経済協力開発機構)がモデル租税条約草案を作成するのが、昭和 38 年ですので、それ以前に締結された租税条約は、モデル租税条約がない時代のまさに手さぐり状態であったといえます。

昭和 46 年に全文改正の署名がなされた改正日米租税条約は、その後約 30 年間にわたり適用されたのです。現行の日米租税条約は、第 3 次条約といえるもので、平成 15 年に全文改正の署名がなされて現在に至っています。

先に述べましたように、私が国税庁において国際税務の研修を受けていた時期は、改正日米租税条約の時代です。この改正日米租税条約の第 6 条に所得源泉規定がありまして、日本の租税条約にはない規定でした。その後長い間、どうしてこのような規定が設けられたのかという疑問がありました。数年前、租税条約の本を書く機会があり、昭和 20 年代の資料を探しました。現在でも刊行されている『租税研究』に、日米原条約締結時の話が掲載されていまして、なぜ、各種所得の所得源泉ルールを独立した条項にしたのかということが当時の担当者により語られておりました。その説明によると、当時(昭和 20 年代後半)の時期の交通、通信等の不使さを考慮して、租税条約締結後に疑義が生じる可能性のある事項について、あらかじめ租税条約に盛り込むことで後日の疑問を払拭しておく

狙いがあったということです。くどいようですが、これは原条約の話で、昭和 46 年の改正後も、この所得源泉ルールの規定は引き継がれたのです。

この話には続きがありまして、改正日米租税条約の第 6 条(所得源泉ルール)第 8 項に帰属主義が規定されました。日本の所得税法及び法人税法には、国内源泉所得の規定の次に、所得源泉置き換え規定があります(所法 162、法法 139)。この所得源泉置き換え規定は、租税条約に所得源泉に関する異なる定めがあるときは、その規定に置き換えて国内法を適用するというものです。この所得源泉置き換え規定は、昭和 37 年度の税制改正により創設された規定ですが、この規定創設の意図は、当時、国内法では課税できないが、租税条約の規定の適用ならば課税できるという事実があり、その事案に対する課税のために設けられたというものでした。この話は、当時の立法に携わった者から直接お聞きしたのでたぶん間違いはないものとも思われます。

話が横道にそれましたが、改正日米租税条約の帰属主義が所得源泉置き換え規定の適用を受けて国内法に影響するのかがというのが、昭和 54 年の研修時における議論の対象でした。この問題は、改正日米租税条約が現条約に改正されたことでうやむやになりましたが、平成 26 年度税制改正に含まれた国際課税の見直し(総合主義から帰属主義へ)で、再度、帰属主義の問題が再浮上しました。この平成 26 年度改正の帰属主義への見直しは、平成 22 年頃から、税制調査会において検討されていますが、このような昔

の話は出ていなかったようです。

将来、どのような事態になるのか予測できませんが、外国法人の帰属主義に関する訴訟が起こり、原告或いは被告の主張において、そもそも、「帰属主義とは何か」という議論が生じるまで、このような昔の話は封印されるものと思います。

2 日台租税取決め

租税条約に関して、もう1つ話題があります。それは、平成27年11月に公益財団法人交流協会（日本側）と亜東関係協会（台湾側）との間で「所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための公益財団法人交流協会と亜東関係協会との間の取決め」（以下「日台租税取決め」とします。）に署名し、同年12月に同取決めの規定が公開されたことです。日本ではその実施に向けて平成28年度税制改正において国内法の整備として、「外国人等の国際運輸業に係る所得に対する相互主義による所得税等の非課税に関する法律」の一部改正をすることになりました。

この日台租税取決めの締結は、ある種の驚きと、日台間には、頭のよい人がいるというのが印象でした。日台間に租税条約が締結されてこなかった理由は、昭和47年9月の日中国交正常化です。これにより日本と台湾は国交を断絶したのです。当時のことを記憶している人は、田中角栄総理、大平正芳外務大臣が北京の空港に降り立ち、飛行機のタラップの上でしばらく四方を眺めていたニュースを見たと思います。このために、日本にとって有力な貿易相手であった台湾との

間で長い間租税条約が締結されないままできたのです。

しかし、日台間の国交断絶後においても非政府間の実務関係を維持するため、昭和47年12月に、日本と台湾双方で在外事務所を設けることに合意して、日本は公益財団法人交流協会を、そして台湾は亜東関係協会を設立して「財団法人交流協会と亜東関係協会との間の在外事務所相互設置に関する取決め」を作成しました。日本は台湾と租税条約を締結すると政治的に難しい事態になるために、表面的には民間団体間において租税取決めが締結され、それを受けて、国内法を改正して、実質的に租税条約が締結されたのと同じ効果を持つようにしたのです。

台湾は現在25カ国と租税条約を締結しています。日中間の政治情勢が微妙ということもありますが、日本と台湾は巧妙な方法で実質的な租税条約を締結したことになります。

3 外国税額控除

日本が国内法において外国税額控除が創設されたのは、昭和28年の税制改正で、控除限度額は国別控除限度額方式であり、直接税額控除のみが認められたのです。外国税額控除は、同一の所得に対して、外国と日本において二重課税状態になることを排除するための規定です。

そもそも、昭和28年は、朝鮮戦争が停戦して、戦後の日本経済が少し立ち直りかけたという時期になります。当時外貨が稼げだのは、一部の商社等その範囲は、限られていたはずですが、昭和40年代の高度経済成長期を経て、日本企業

の海外進出は増加したのです。

日本における外国税額控除に関する沿革における大きな出来事の1つは、昭和59年元旦の読売新聞一面の「大手七大商社法人税0」という記事でした。外国税額控除の制度の特徴として、国外所得が多く、かつ、その所得に外国税額が課されていれば、日本における納付税額は減少するのです。

このような動きを受けて、昭和63年度に外国税額控除が改正されました。この改正は、非課税国外所得の2分の1除外（平成4年度改正により3分の2に改正されました。）、国外所得に対するシーリングの設定、高率外国税額控除の高率対応部分を控除対象外国法人税から除外、利子の高率外国源泉税の高率部分を控除対象外国法人税から除外、控除余裕額及び控除限度額の繰越期間を5年から3年に圧縮等の改正が行われました。

外国税額控除に関しては、平成17年12月に最高裁が、大手銀行における控除余裕額を利用した事案について、これを制度の濫用と判断して国側勝訴の判決を出しています。

なお、外国税額控除は、平成21年度の税制改正において、国外所得免除方式を採用して間接税額控除に代えて、外国子会社配当益金不算入制度を創設しています。

4 タックスヘイブン対策税制

タックスヘイブン対策税制は、昭和53年に創設された税制ですが、これまで多くの租税回避事案に遭遇しているといえます。外国税額控除の項で述べた翌年の読売新聞元旦の一面と記憶していま

すが、有名な日本の会社が、オランダに子会社を設立し、タックスヘイブン子会社を孫会社にする仕組みを作り、タックスヘイブン子会社からオランダへ配当をすることで租税回避を図る事例が紹介されました。これを契機として、昭和60年度税制改正において、タックスヘイブン子会社からの支払配当控除の制限が規定されました。

この改正は、税務調査を担当した調査官が、税制改正をしないと対応できないということで、税制改正の要望を上申したことが原因と聞いています。

もともとこの税制が導入された原因は、パナマ等に船籍を移す便宜置籍船問題が発端でした。日本の船会社が船の船籍をパナマ等に移したことで、パナマ法人等に留保された所得の課税が問題になったのです。国税局の調査では、パナマ法人等の法人格の否認等、種々の解釈をして対応したのですが、既存の「実質所得者課税の原則」等では対応が難しいことから、昭和53年に制度が創設されたのです。

現在では、タックスヘイブン対策税制を解説した本は多数ありますが、立法者が作成した本は、昭和54年に刊行された解説書（高橋元監修『タックス・ヘイブン対策税制の解説』、清文社）があるのみです。タックスヘイブン対策税制の本質については、この本に明確な記述がないことから、同税制の本質について意見が分かれています。

また、最近では、留保所得の合算対象となる特定外国子会社等の判定に、トリガー税率を定めて判定していますが、

タックスヘイブン以外の先進諸国も法人税率を引き下げていることから、この税制の骨格部分を今後も維持するのか、変えるのかという岐路に現在あります。

私の個人的な感想ですが、先に述べた帰属主義もそうですし、タックスヘイブン対策税制についても同様ですが、立法当局にその制度の本質のような詰めた検討を求めるのは酷な感じがします。立法はある種の対応的な処理であることから、その適用範囲等が広範な場合、本質論を検討する余裕がないと考えれば、制度の本質については、司法の場を借りて判断を積み重ねる以外にないように思われます。

5 移転価格税制

日本がこの税制を導入したのは、昭和61年です。約30年前になります。当時、米国は対日貿易で大きな赤字という状態で、昭和60年には円高誘導のプラザ合意が行われています。このような状態で、米国で活動していた日系子会社等は、米国において移転価格税制の適用を受けていました。当時、日本は、製品の低価販売等について寄付金課税の適用しかなかったことから、日本も諸外国（特に米国）と同様の税制ということで、この税制が導入されたのです。

導入当初は、米国資本の損害保険会社、清涼飲料会社等を対象として税務調査が行われてきましたが、その後、次第に内国法人を対象とするようになりました。最近の移転価格税制の適用結果について、国税庁発表の資料では、調査による非違金額が以前よりも少額となる傾向にあるようです。

移転価格税制に関する最近のトピックスの1つは、日本法人のアジア所在の子会社が現地で移転価格税制の課税を受けるため、日本とその国との相互協議の合意が難しい場合もあり、間に挟まった企業グループは国際的・二重課税に悩まされる事態も増えているということです。

もう1つのトピックスは、OECDによるBEPS活動計画にある移転価格税制の文書化という問題です。このBEPSの意味は、「税源浸食と利益移転」ということで、OECDの活動は、多国籍に事業活動を展開する企業の多くが、所得の生じた国で租税を払わず、それを回避しているため、これを防止するための活動です。BEPS活動計画は15の項目ありますが、移転価格文書化の再検討は、項目13です。

わが国は、平成28年度税制改正において、BEPS項目13の勧告に従って国内法を整備しました。平成28年度税制改正に掲げられている3種類の文書とはつぎのものです。

- ① 国別報告事項
- ② 事業概況報告書(マスターファイル)
- ③ ローカルファイル

したがって、移転価格税制の文書化が国内法として規定されたことで、各報告の作成・提出・保管等の義務が法人に生じることになりました。結論としては、移転価格税制は、海外に子会社を有する内国法人にとって、チェックを要する税制といえます。

6 富裕層の税務

各種の調査ごとに結果にバラつきはありますが、日本が、富裕層(100万ドル

資産保有者)といわれる人々の数で、米国、中国に次いで3位で、もう1ランク上の超富裕層といわれる金融資産30億円以上の保有者の数では、東京がロンドンと世界一を争う位置にあるようです。このような状況下において、わが国はある種の富裕層囲い込みともいえる制度の整備を図っています。以下列挙すると次のとおりです。

- ① 国外送金等調書（平成10年4月1日施行）
- ② 国外財産調書（平成24年度）
- ③ 相続税の基礎控除額の引下げと最高税率の引き上げ（平成25年度）
- ④ 国外証券移管等調書制度（平成26年度）
- ⑤ 財産債務調書（平成27年度）
- ⑥ いわゆる出国税（平成27年度）

税制以外では、改正マイナンバー法等により、預貯金の状況が課税当局に把握し易い状況になったのです。

また、これと関連して、相続税制のない国で日本と関係の深い国としては、オーストラリア、ケイマン諸島（有名なタックスヘイブン）、中国、グアム、インド、インドネシア、マレーシア、ニュージーランド、タイ、マカオ、香港、シンガポール等があります。

簡単にいいますと、台湾は遺産税の税率が一律10%ですし、韓国も相続税の課税はありますが、アジア諸国のうち、日本だけが富裕層課税を強化しているのが現状です。

上記の状況は、日本の富裕層が海外に移転する可能性を含んでいるということです。別の点は、日本の富裕層が、海外

に資産を保有している割合が増加しているということです。

この他の事項としては、日本とスイスは、平成28年1月29日に金融口座情報の自動交換制度に関する共同声明に署名しました。この制度は、OECDが、平成26年2月13日に公表した「共通報告基準（Common Reporting Standard：CRS）」に基づき、両国が国内法を改正したことによるものです。平成27年12月に公表されたOECDによる金融口座情報自動交換制度の参加国リストで、97か国がこれに参加を表明しています。国により実施の開始が異なりますが、平成29年或いは平成30年には、海外の金融機関の口座情報が国税庁に届くことになります。

日本は、平成27年度税制改正により、日本の金融機関に対し非居住者の口座情報の報告を求める制度が整備され、平成30年が初回の情報交換初年度となります。この金融口座情報の自動交換制度は、国外財産調書に記載すべき海外の銀行口座等について、海外から情報が提供されるようになるということです。今や、銀行は、預金者の預金等の情報を守ることがなくなりつつあるといってもいいでしょう。

以上、思いつくままに国際税務関係の事柄を述べてきましたが、今後は、税務執行の国際的協力と各国の利害の対立という相反する現象が生じるように思われます。