

消費課税とヒューマン・キャピタル

京都大学大学院法学研究科教授

岡村 忠生

はじめに

➤ ヒューマン・キャピタルの捉え方

初めに、この報告の概略を述べます。本日の報告では、消費課税におけるヒューマン・キャピタルを形成し向上するための経済活動に対する適正な課税を検討します。その中では、ヒューマン・キャピタルの形成や実現への租税優遇措置のあり方にも触れたいと思います。また、報告の前提として、消費税の位置付けを確認する作業も行います。消費税は、個人消費に対する課税であること、言い換えれば、企業活動に対する課税ではないことを、制度の検討から明確にし、その上で、ヒューマン・キャピタルに対する課税の問題を考えていきます。この報告では、人の所得獲得能力をヒューマン・キャピタルと呼び、これを一種の資産と考えます。

資産については、昨年のこの租税研究大会で、所得課税の中で、ヒューマン・キャピタルを資産として把握し、キャピタル・ゲイン課税が行



われる可能性について報告しました¹。その中で、資産には、将来利益の見込み（その資産が将来生み出すと予測される利益の現在価値評価）と、その資産に投じられたコスト（歴史的価値）との2つの側面を持っていることを述べました。もちろん、資産を取得するときには、市場において独立当事者が取引をするわけですから、この2つの数値、つまり将来収益の見込みとその時に投下したコスト（原価）は、一致

1 岡村忠生「人と資産－キャピタル・ゲイン課税の可能性－」日本租税研究協会『税制抜本改革と国際課税等の潮流』（2012年）4頁。

しているわけです。しかしながら、時の経過に従って将来利益の見込みは変化しますので、歴史的原価と時価とは乖離することになります。この差額が、キャピタル・ゲイン／ロスになるわけです。ヒューマン・キャピタルについても、人の将来利益の現在価値は日々変動していきますので、キャピタル・ゲイン課税の可能性が理解していただけるでしょう。

もっとも、このような見方とは異なり、ヒューマン・キャピタルとは、人が生まれながらにして有するものであり、教育や研修といった誕生後の改善は、もう既に生まれたときに織り込み済みであるという考え方もあります。たとえば、高名な税財政の研究者である Louis Kaplow は、そのように考えていると思います²。

しかし、この報告では、そのような決定論ではなく、人が生まれた後に、費用を費やし努力をして、ヒューマン・キャピタル（所得獲得能力）を向上させていくと考えることにします。そして、3つのフェーズ、すなわち、形成（教育、研修）、実現（生産活動、所得獲得）、移転や喪失の3つの段階を考えていきます。

昨年は、個人ひとりひとりが自らの能力を錬磨し、向上させるための支出は、資産化という方向で所得課税に反映させるべきではないかとお話ししました。最近改正のあった特定支出控除にも触れ、専門職に就くための支出を考えると、その資格を得る前に支出が行われ、専門職の資格を取った後にそれが実現していくので、費用収益の時間的対応から、資産という概念が必要ではないかと申し上げました。

➤ 消費課税の影響

消費課税におけるヒューマン・キャピタルの扱いについては、4つの問題があります。

第1は、ヒューマン・キャピタルの形成のた

めの支出をする＜主体＞の問題です。これは、先に挙げた3つのフェーズのうちの形成段階に関する問題です。所得税では、給与所得者であっても、限られた範囲ですが、自己研鑽などのための支出を特定支出控除として控除する道が開かれています（所法57条の2）。これに対して、消費税では、給与所得者によるこのような支出は、事業者において課税の対象とされ、給与所得者において税額控除することはできません。しかし他方で、企業が被用者のために支出する研修費などは、課税仕入れとなり、課税売上げに対応して、その全部または一部を税額控除することができます。

企業の支出する研修費用などについては、所得税と法人税では、少なくとも理論的には、資産計上の要否が問題となります。将来の収益に結び付くようなヒューマン・キャピタルの形成費用は、将来の収益に対応して控除しなければならないはずだからです。これに対して、現在の消費税は、課税ベースをキャッシュ・フローで算定するので、資産計上のようなことは必要ありません。そうすると、企業にとっては、消費税における処理の方がやりやすいだろうと思われるます。

このように見ると、消費税は、ヒューマン・キャピタル形成のための支出をする主体に関して、給与所得者を雇用者よりも不利に扱っていると思われます。もちろん、この議論の背景には、自分のための教育や研修といったものが消費に当たるのか否か、という問題があります。この消費とは何かという問題は、後に議論をします。

第2は、実現における＜身分＞の問題です。これは、先に挙げた3つのフェーズのうちの実現（ヒューマン・キャピタルに基づく所得獲得）の段階に関する問題です。人的役務提供に

2 Louis Kaplow, Human Capital under an Ideal Income Tax, 80Va. L. Rev. 1477 (1994).

関して、消費税では、雇用のための費用、つまり支払賃金や給与といったものは、仕入税額控除の対象とならないことになっています。それがなぜかは、はっきりしません。しかし、どの国でもそうになっています。これに対して、請負のような外注費用になると、仕入税額控除の対象になります。そのため、これはよく言われることですが、アウトソーシングというのでしょうか、自らの被用者を辞めさせて外注に切り替えると節税になるわけです。また、機械を買う費用は税額控除できるけれど、人を雇う費用は税額控除できないので、人を減らして機械化をすれば節税になります。そうすると、この限りでは、雇用に対してバイアスがあることになります。正社員としてきちんと人を雇うことに対して、消費税にはバイアスがあるのではないかという問題がかねてより指摘されてきているわけです。

この問題の背景には、消費税が、課税事業者になることができる人と、そうならない人（消費者、給与所得者）、この2つを身分として区別をしていることが指摘できます。この点についても、後ほど検討を進めていきます。

第3は、形成と実現の＜時間差＞です。これら2つのフェーズのギャップから来る問題、課税時期の問題になります。身分の問題にも関係がありますが、消費税が資産という概念を持たず、実質的にはキャッシュ・フローによって課税を行っていることから、給与所得者や消費者であるときに支出したヒューマン・キャピタルの形成費用を、課税事業者となってから控除することができないという問題があるわけです。たとえば、専門職である弁護士や公認会計士、税理士になるための支出に伴う消費税額は、そうした資格を取得して獲得した収益に対応する消費税額から税額控除することができません。自己研修費用は、資格取得後であれば仕入税額控除の対象になりますが、取得前の支出は控除できないわけです。

しかし、なぜそうなのかは、自明ではありません。

せん。どこの国の多段階付加価値税（消費税、VAT（Value Added Tax）、GST（Goods and Services Tax））も、キャッシュ・フローまたは譲渡の時点で課税をし、資産という概念を持っていません。しかし、ここには検討の余地があります。実際、外国ではそういった検討がされている例があります。たとえば、住宅や耐久消費財に見られるように、支出の時点と消費が行われる時点が異なる、消費がずっと長期間にわたるものがあります。こうしたものの扱いについての検討の例を、後ほど紹介します。

第4は、ヒューマン・キャピタルの移転の問題です。たとえば、消費税法上、事業譲渡は課税売上げになりますが、事業譲渡に際してのれんが計上されることがあります。のれんとは、事業譲渡の対価のうち、個々の資産時価の合計額を超える金額をいいます。その内容は、ブランドやノウハウのような無形資産がまず考えられますが、さらに、被用者の人的組織、訓練を受けたチームといったものも存在します。人的組織をそのまま買取りたいから、事業譲渡という方法を取る場合がしばしば見られます。このときは課税売上げの中にヒューマン・キャピタルを譲渡する対価が含まれることになります。このようなヒューマン・キャピタルの形成には、当然、その人達を雇い続けるための給与の支払いが必要であったわけですが、それは課税仕入れの対象には含まれていません。そうすると、課税仕入れにならないけれども、事業譲渡でのれんとして認識され、課税売上げになって課税が及ぶ、ということが起こるわけです。

以上のように見て来ると、消費税は、ヒューマン・キャピタル（人の所得獲得能力）を不利に扱うバイアスがあると思われます。

➤ 適正課税、租税優遇

このバイアスを是正する方法として取りあえず思い付くのは、非課税（免税）、ゼロ税率、軽減税率といった手法になります。しかし、これらによって、バイアスを解消できるかどうか

といわれると、無理ではないかと思います。むしろ、ヒューマン・キャピタルを形成するための支出については、仕入税額控除の時期を繰り延べる、課税売上げに応じて遅らせるという制度を検討すべきであると思います。これは、所得課税における資産、すなわち、支出があってもまだ控除できない数値に相当するものです。消費税の世界にも、一種の資産を導入することになります。たとえば、弁護士になるための教育支出に係る消費税額を、支出時には資産のように認識し、弁護士になってからの収益にかかる消費税額から控除することになります。これは、素直な思い付きではないかと思います。

それからもう1つ、本日の報告では、十分な検討はできませんが、租税優遇（優遇措置）をどう考えていくかということも、消費税シフトの中では検討されるべきだろうと思います。これまでは、主に法人税において租税特別措置を与え、国の経済施策を実現してきたわけですが、今後、税源として消費税が重みを増し、法人税が後退していきますと、当然、法人税に関する租税特別措置の効き目は弱くなっていくわけです。そうすると、消費税における租税特別措置といったものとして考えなければならないと思います。

前置きが随分長くなりましたが、以上が序論です。

1 消費課税と人的役務

1-1 個人消費への課税

➤ 小売売上税から多段階付加価値税へ

まず、消費税課税とは何かを、確認したいと思います。問題は、消費とは何かということになりますが、消費の概念を正面からきちんと説明することは、容易ではありません。もちろん、消費は、サイモンズなどが提唱した包括的所得概念における所得＝消費＋貯蓄という恒等式から、所得－貯蓄として導けるはずですが、しかし、

そのような引き算ではなく、積極的に個人消費を定義することは、非常に難しいと思います。

制度の仕組みに目を向けましょう。消費課税は、日本を含む多くの国で、現在、多段階付加価値税として実施されていますが、歴史的には、小売売上税や蔵出し税が進化したものと考えられます。このときには、消費とは何かということの特に定義する必要はありませんでした。消費に対する課税という性質も、制度としては前面には出ていなかったといえるでしょう。

しかし、たとえば、自動車の販売を考えると、全く同じ車種が、自家用車として購入されることも事業用に購入されることもあります。鉛筆などの文房具もそうでしょう。小売売上税の課税対象となる資産を事業者が取得し、事業のために使ったとすると、消費者に対する課税ではなく、事業者に対する課税になります。その税負担が消費者に転嫁されるのであれば、消費者は、累積した税を負担することになります。いずれにしても、事業者が取得する資産に小売売上税が課されると、そうでない場合に比べて税負担が重くなり、税の中立性や公平な競争が損なわれます。

そうならないようにするには、事業を統合して課税を受ける機会を減らすことや、事業者への販売には小売売上税を課さないことが考えられます。しかし、前者は、税負担のために法人の合併などをする事となり、経済活動を歪曲します。また、そもそも事業者間の取引をなくすことはできません。後者についても、売主にとって、相手が消費者なのか事業者なのか、最近の言葉を使えば、B2C (Business to Consumer) か B2B (Business to Business) かを判断することは難しく、また、Mirrlees Review でも指摘されていますが、その区別をするインセンティブを持っていないと思われます。

そこで、VAT のような多段階付加価値税が入ってきたわけです。多段階付加価値税は、相手が事業者なのか消費者なのか、取引が B2B なのか B2C なのかを区別せず、全て売上げに

課税をしてしまうという仕組みを取ります。ただし、課税をしたという事実をインボイスによって相手に伝達し、相手が事業者であれば、その税額の税額控除を認める、すなわち、前段階控除（日本の消費税での仕入税額控除に相当）を行うシステムになっています。VATを課税したことを証明する書類として、インボイスが用いられてきているわけです。最初が多段階付加価値税は、フランスで1954年に導入され、著しい勢いで世界各国に広まりました。最も成功した租税だと思われます。

VATは、小売売上税であれば消費者への販売の段階で課していた税を、消費者に至る全ての段階の取引に対して課すものであり、小売売上税を事業者の間で分割したものです。VATにおいて、事業者間取引では、インボイスのやり取りによる牽制が作用します。すなわち、買主は、前段階で課税が行われたことを示すインボイスがないと前段階控除ができないこととされていますので、買主は売主に対して、インボイスの交付を求めます。インボイスを交付するために、売主はVATをきちんと納付することになります。事業者間でのこの牽制が働くので、制度としてうまくいくとされているのです。もちろん、インボイス、特に伝統的なペーパー・インボイスについては、いろいろな不正はあるのですが、インボイスの不正発行をしても、そこで脱税できるのは一段階だけです。その被害は小売売上税よりも少ないという利点があります。

VATが小売売上税を多段階化したものであることは、重要です。小売売上税が商品の購入という個人消費を対象にした租税であったように、VATも個人消費を対象とした租税です。企業に負担を求める租税ではありません。多段階付加価値税が消費者に対する租税であること

を、しっかり確認しておきたいと思います。

➤ 課税売上げと仕入税額控除のチェーン

資料2ページ中ほどに、ノーベル賞学者のJames Mirrlees氏らが著した「The Mirrlees Review」から、税率20%のVATにおける供給段階の<チェーン>という図を出しておきました³。この種の図はどこにでもあり、特にMirrlees Reviewにしかないといったものではありません。多段階付加価値税の仕組みが、よく分かります。Firm Aが対価100で商品をFirm Bに販売します。VATが20発生します。Firm Aには、課税仕入れはありません。Firm Bは、それを対価300で次のFirm Cに販売します。このときのVATは60です。そして、Firm Cは、対価500で消費者に販売します。VATは100です。

この図は、私たちにとっては、下半分の「Analysis of firms」というところから見た方が分かりやすいでしょう。左の列に、20, 60, 100の金額が見えます。次の中央の列には、それぞれの事業者がどれだけの仕入税額控除を請求するがあります。それは、前段階で課された税額ですね。そこで、それぞれの事業者が支払うべきVATは、一番右側の20, 40, 40になるというわけです。

興味深いのは、上半分にある「Analysis of transactions」です。最初のFirm AからFirm Bへの譲渡では、Firm Aに20のVATが課されるけれども、Firm Bがこれを税額控除するので、この第1の段階では、課税は結局なくなっていることが示されています。Firm BからFirm Cへの譲渡についても、同じように、Firm Bには60が課されるけれども、それはFirm Cで税額控除されるので、ここでも課税はありません。つまり、B2B（事業者間）取

3 James Mirrlees, et al., Tax by Design: the Mirrlees Review, (Oxford University Press, 2011) at 169.

引では税負担を生じさせないということです。課税が発生するのは、最後の消費者に譲渡をした段階であって、消費者がVATの税額控除を請求できないことによって、この課税が発生している、こういう説明をしているわけです。

この関係がVATのチェーンと呼ばれるものです。このチェーンをきちんとつないでいくということが、VATのような多段階付加価値税を、小売売上税と同じものにすることになります。ただ、その納税を事業者間で分割して行うことになるわけです。

このことは、日本の消費税でも同じであると思われますし、また、同じであるべきだと考えられます。消費税は、ご承知のように、個別物品税を統合して設けられたものです。その創設を定めた1988年（昭和63年）制定の税制改革法の第10条には、「消費に広く薄く負担を求める消費税を創設する。」と規定されています。消費税は、VATをモデルにしています。インボイスが導入されていないといった不完全さがありますし、この後述べる転嫁の問題はあります。しかし、法的な制度として見たときは、現行消費税が個人消費以外のもの、たとえば、一定の事業活動の指標（支払利子+支払賃金といったもの）に対する事業者への課税と捉えることは、全くの誤りです。

消費税の解釈論や立法論は、課税売上げと仕入税額控除のチェーンをきちんと確保する方向を目指すべきです。つまり、前段階の人が課税を受けているから、その分をその次の段階の人は税額控除できる、この連関を確立する、このチェーンを確保すべきであると思います。このことによって初めて、消費税は消費に対する税として成立し得るわけです。消費税が個人消費に対する租税であることを、本日のお話の大前提としたいと思います。

➤ 課税ベースの拡大

消費税がこのように個人消費を広く包摂する課税である、あるいは、そうなるべきだとする

と、現在の課税ベースが十分なものかどうかが問われることになります。VATにおいても、課税ベースの拡大の議論が行われています。

今申しました歴史的な経緯、すなわち、小売売上税というものを多段階化して、VATを作ったというこの経緯から、直感的には、小売売上税になじむようなものがまず課税の対象として浮かび上がります。消費者が購入する消費財がまず対象になるわけです。しかし、課税を多段階化する中で、小売売上税ではB2B（事業者間）取引には課税を考えなかったのですが、VATではB2B取引にも課税が及ぶので、消費財ではないようなものについても課税の網がかぶせられ、しかし同時にそれは税額控除の対象ともされてきた、という経緯があるわけです。

そうすると、多段階付加価値税では、消費財、物品だけではなくて、役務、サービスも、課税の対象になってきます。現在、日本を含むさまざまな国で、課税の対象から除外されているものとしては、利子などの金融取引、支払給与、医療費、教育費といったものが存在しています。問題は、なぜそうなのかという理由が必ずしも明らかではない、理論的には説明しにくいことです。

個人所得税では、理念として包括的所得概念があり、ただ執行上の便宜から、実現主義により含み損益は課税の対象にしない、帰属所得にも課税をしない、ということになっています。所得課税におけるこのような課税の制限は、包括的所得概念からは正当化できるものではありません。これに対して、消費税における消費の概念というものは、先ほども申しましたことから、議論の余地がまだ残されているように思います。たとえば、今申しましたMirrlees Reviewもそうですし、それから英国でもっと古い総合的な研究として1978年のミード報告書がありますけれども、ここでも金融や保険サービスといったものに対する課税が具体的に検討されています⁴。

これらの検討で常に意識されてきた問題は、

課税対象に入らなかったとき（非課税）の効果はどう出るかということです。「非課税」とは、一定の課税物件を課税の対象としないことだと講学上説明されています。消費税では、「非課税」とか「不課税」とか「免税」とか、いろいろとややこしい言葉が出てきて、このようなものを授業で説明する必要があるのか、疑問に思っているのですけれども、とにかく講学上の非課税、要するに課税の対象外にするということが起こってくると、先ほど申した課税のチェーンがつながらなくなります。

Mirrlees Review は、このチェーンが切れることを強く懸念し、非課税は VAT のロジックにとって anathema（のろい）であり、cancer（癌）であると述べています⁵。後者は、フランスで1954年に導入された VAT (Taxe sur la Valeur Ajoutée, TVA) の法案を作った Maurice Laureé (VAT の父) の言葉です。Mirrlees Review は、できる限りこのチェーンをつないでいく方向、金融・保険サービスなども VAT の対象にする方向を検討しています。

注意すべきことは、こうしたものを対象にすることは、B2B取引を VAT の負担の外に置くという意味を持つことです。逆に、(講学上の意味での) 非課税を設けることは、実質的に企業に VAT を負担させることになりかねません。どうということかと申しますと、たとえば金融サービスを行うためにも、さまざまな仕入れが必要ですが、その仕入れが非課税である金融サービスに対応していると、その部分の仕入税額控除ができなくなります。そうすると、前段階の VAT は、実質的にはその金融機関が負担するか、次の段階に転嫁されることになります。次の段階は事業者かもしれませんが、やはり仕

入税額控除はできませんので、税の累積が生じます。消費税における非課税は、決して実質的な税負担がないという意味ではない、としばしばいわれています。取引段階に非課税が挿入されてチェーンが切れてしまうと、税負担がどうなるかということについての制度的な説明ができなくなるのです。

1-2 直接課税と間接課税

1-2-1 消費課税と転嫁

いま、転嫁や実質的な意味での税負担ということを申しましたが、転嫁という言葉について、その意味をはっきりさせたいと思います。資料3ページの図は、やはりノーベル賞学者の Joseph E. Stiglitz が著した教科書から取ったものです⁶。同じ図は、他の多くの教科書にもあり、ご存じの方も多いと思います。

どういうことを表しているかという、供給曲線が左下から右上の方に引かれ、需要曲線が左上から右下に引かれており、最初、税のない世界で、 E_0 というところで需要と供給の均衡がありました。ここで、税が課されます。税は左側の幅として表されています。税がこの幅で課されると、売上高が減ります。値段が上がるので、課税前と同じ量は売れなくなるわけです。生産者の利益は減少するでしょう。したがって、税を導入したことによる不利益を誰が被るかという、消費者も被るし、生産者も被ることが分かります。どちらがどれだけ被るかは、需要・供給の関係に依拠することも分かります。つまり、需要曲線と供給曲線の角度、どれだけ水平または垂直に近いかによって、税の負担の割合が決まる、これは経済学では初歩的な議論です。

4 Meade, J., The Structure and Reform of Direct Taxation: Report of a Committee Chaired by Professor J.E.Meade for the Institute for Fiscal Studies, at 259-260 (London: George Allen & Unwin, 1978), available at <http://www.ifs.org.uk/publications/3433>.

5 Mirrlees, supra note 3, at 175-176.

6 J. E. スティグリッツ著、藪下史郎訳『公共経済学〈下〉』（東洋経済新報社、1996年）383頁。

これをもって消費税は、全部を消費者に転嫁することができないといった議論が行われているわけですが、これは当たり前のことです。ある税を課せば、その分だけその商品の値段は上がるので、売れ行きは落ちます。そこで、生産者としては一番売れるポイントを求めていくと、新たな均衡点は、少し値段を下げたところになるだろうというわけです。

問題は、法律学の議論として、このような税の転嫁による事実上の負担を、どこまで考えるべきかになると思います。転嫁の問題は、個人所得税や賃金税などでも起こります。所得税や賃金税を徴収したときにも、やはり消費者の購買能力が落ちますから、生産者は、最大の利潤を得ようとする価格を下げざるを得ません。しかし、消費者に課された所得税を事業者が負担しているといった議論は、所得税の解釈論や立法論ではやらないと思います。もっと言うと、世帯主に対して所得税を課すと、世帯主だけが貧しくなるのではなく、効果はその家族みんなに波及すると思います。たとえば、一家の今夜のおかずの内容が悪くなるとか、そういうことで、実質的な転嫁というのは起こっているわけです。けれども、そういうことまでは法律学の議論としてはしていないと思います。刑罰であっても、その刑罰を科された本人だけでなく、家族などの周りの人々にさまざまな不利益を与えるわけですが、しかし、この人を刑務所に入れると家族がかわいそうだから執行猶予にするとか、そういうことはあまり考えないわけです。ですから、法律的な議論、制度論としては、転嫁の問題はあるところで遮蔽してしまわないと、議論が進まないだろうと思います。これは、法

人税の議論でもそうです。

消費税は、個人消費に対する税として設計されており、そのようなものとして施行されるべきですから、転嫁の議論は考慮の枠外に置くということで、議論を進めたいと思います。

1-2-2 消費への直接課税(Personal Expenditure Tax, PET)

➤ 所得税における消費への課税

次に、消費への直接課税について考えたいと思います。Personal Expenditure Tax (PET)と呼ばれているものです。基本的には、包括的所得概念から消費を捉える(消費=所得-貯蓄)ことになります。

日本では、消費に対する税は間接税だという固定観念があるのですが、アメリカやイギリスでは、直接税として消費課税がしばしば議論の対象とされてきました。有名なものとしては、Nicholas Kaldor という人が『総合消費税』という著述の中で検討をした税制があります⁷。ごく短期間、インドとスリランカで実施されたといわれています。前述の Meade 報告書も検討をしていますし⁸、William Andrews というハーバード大学の教授も、キャッシュ・フロー型個人消費税というものを提唱しています⁹。また、USA (Unlimited Savings Allowance) Tax という税制もアメリカでは提案されています¹⁰。

さらに、この後に述べる2段階消費課税というものも提案されています。The Flat Tax¹¹やX-Tax¹²がそれです。企業段階では比例税率のキャッシュ・フロー税を課しますが、VATとは異なり、賃金や支払給与については控除を認

7 ニコラス・カレドア著、時子山常三郎監訳『総合消費税』(東洋経済新報社、1963年)。

8 Meade, *supra* note 4, at 150-215.

9 William D. Andrews, A Consumption-Type or Cash Flow Personal Income Tax, 87 Harv. L. Rev. 1113 (1974).

10 Paul H. O'Neill & Robert A. Lutz, Unlimited Savings Allowance (USA) Tax System, 66 Tax Notes 1485 (1995).

11 Robert E. Hall & Alvin Rabushka, The Flat Tax (2d ed., Hoover Institutional Press 1995).

めます。その代わり、給与等を受け取った被用者に対して賃金税を課します。この賃金税では、基礎控除を与えたり、累進税率を適用したりするということができるという税です。

➤ 消費の概念

さて、消費の概念がいろいろと問題になると申しましたが、直接税においては、消費とは何かということが正面から問われることになります。たとえば、教育は消費かという問題があるわけです。教育が教育を受ける人だけに便益を与えているのかというと、これはそうではないだろう、さまざまな外部経済、いわゆるスピルオーバーの現象、つまり、その人もよくなるけれども、教育を受けることによってその周りもよくなるといったことがあるのだらうと思います。アメリカではクリントン政権下で、高等教育のための支出に対する税額控除や所得控除の制度が拡充されましたが¹³、租税優遇措置として捉えられ、その効果の点から批判があります¹⁴。消費と消費でないものを区別する非常に難しいと思います。

なお、先ほど、仕入税額控除が認められる課税事業者たる身分ということを申し上げましたが、よく考えると、事業者であっても、個人であれば消費をするので、消費者としての顔、側面を必ず持っています。つまり、税額控除が認められる課税事業者という身分を決めても、消費とは何かの問題は残るということです。課税事業者が物品やサービスを購入したとき、それが事業のために使われるのか、個人消費なのか

を、切り分けなければならないのです。

消費の範囲について、消費税は、所得税での切り分けを借用しています。所得税の世界では消費という言葉は使わず、家事費といいますが、この家事費の範囲（所法45条）を、消費税基本通達は利用しているのです（消基通11-1-1, 11-1-4, 11-1-5）。

たとえば、最近の有名な事件で、日本弁護士会副会長の立候補費用の必要経費控除を認めた東京高裁判決があります¹⁵。この事件の課税庁の主張を見ると、「これと連動して」（資料12ページ右側下線部）と書かれています。要するに、所得税で必要経費になれば消費税で仕入税額控除になるし、所得税で必要経費でなければ消費税でも課税仕入れとは認めないということです。さすがに裁判所は、仕入税額控除は前段階課税による税の累積を防ぐためという正しい判示をしています。所得税の基準が消費税に持ち込まれていることに注意すべきです。

ドイツ、ミュンヘンの事件の欧州裁判所の先決裁定も挙げています¹⁶。これは、自家用として購入した自動車を事業に使ったときに、事業のために使った分については仕入税額控除を認めて欲しいと納税者が請求し、ドイツの裁判所は、それは国内法に照らしてできないと判決したのですが、欧州裁判所は、税額控除を認めるべきだという納税者に有利な判定をした事件です。自家用車を事業のために使った割合は、大体6分の1ぐらいでした。それでも、その分の仕入税額控除を認めるべきだという裁定です。日本で同じことを請求すると、所得税法45条1

12 David F. Bradford, *Untangling the Income Tax*, (Harvard University Press, 1986) ; Robert Carroll & Alan D. Viard, *Progressive Consumption Taxation: The X Tax Revisited* (AEI Press, 2012).

13 Kerry A. Ryan, *Access Assured: Restoring Progressivity in the Tax and Spending Programs for Higher Education*, 38 Seton Hall L. Rev. 1, 8-9 (2008).

14 Deborah H. Schenk & Andrew L. Grossman, *The Failure of Tax Incentives for Education*, 61 Tax L. Rev. 295 (2008).

15 東京高判平成24年9月19日判時2170号20頁。

16 ECoJ11 July 1991, C-97/90 (Lennartz).

項1号の文言からは難しいのではないかと思います。ただし、青色申告をし、「取引の記録等に基づいて……業務の遂行上直接必要であったことが明らかにされる部分」（所令96条2号）を明らかにできれば認められそうですが、この事案では普通は難しいだろうと思います。

1-2-3 消費課税とは何か（経済学的定義）

➤ 現在の消費と将来の消費への課税の中立性

消費課税とは何かについては、経済学的な定義が行われてきました。課税が現在の消費と将来の消費との間で中立的であれば、消費課税であるという考え方です。資料4ページ中ほどにその例が示してあります。包括的所得概念が消費とは何かをしっかりと定義しておいてくれなかったのが、消費を正面から定義するとすると、こういった経済学的な議論が出てくるわけです。経済学では、法律学での包括的所得概念とは全然違う方向から、消費課税の定義をしようとしているわけです。

➤ 支出（キャッシュ・フロー）＝消費といえるか？

しかし、ここで法律学側から問題を提起すると、支出時点が消費の時だといえるかということがあります。中立性の議論は、支出時＝消費時であることを前提とし、支出時点で現在価値割引率によって割引計算をして中立性を論証しています。しかし、先ほど申した住宅や耐久消費財のような例、そして場合によってはヒューマン・キャピタルがまさにそうなのですが、このような長期的な効果がある支出については、大いに異論の余地があります。

包括的所得概念から、たとえば住宅による消費の中身は何かといわれると、帰属家賃になります。それは、時の経過とともに観念される資産の利用価値です。もちろん、住宅を購入する時点では、その現在価値を支払っているのが、キャッシュ・フローで考えれば、支出額が帰属家賃であるといえそうです。

しかし、問題は、住宅について保有期間中に生じるキャピタル・ゲイン／ロス（含み損益）です。キャピタル・ゲイン／ロスがなぜ生じるかといえば、言うまでもなく、将来の利用価値の現在価値が変わるからです。たとえば、住宅の近くに電車の駅ができたということになれば、住宅の値段が値上がりする。それは近くに駅があるので、その利用価値が高まっているわけですから、帰属家賃も増えます。

そうすると、もし実現すれば課税の対象となるキャピタル・ゲイン／ロスを、消費課税はどう考えるのか、何らかの修正をしなくていいのかが問われます。包括的所得概念から考えれば、帰属家賃が上がっているのだから、消費の量が増加し、当然、課税を増やすべきことになりますが、キャッシュ・フロー税ですと、そこところが抜け落ちてしまうことになります。

ヒューマン・キャピタルの耐用年数は、多分住宅よりも長いかもしれません。人の所得獲得能力が変化することを、消費課税がどう考えていくか、キャッシュ・フロー税として捨象してしまっているのかといったことが問題になってくるわけです。

➤ 税率の硬直化

それから、このような中立性の主張は、税率の硬直化を伴うという問題があります。つまり、税率を変えてしまうと、もう中立性は成り立ちません。累進課税もできませんし、基礎控除のような所得控除も、実質的な税率を動かすことになるので、できないことになります。さらに、給付付き税額控除や社会保障給付も、税と一体として考えると、やはり中立性を歪曲することになります。

また、経済学者たちの多くは、Tax Mixの議論、つまり、消費税、所得税、財産税などを適宜ミックスする議論をしますが、しかしミックスしてしまうと、中立性は成り立たないことになります。消費課税だけ中立性を確保しても、意味がないはずです。

➤ 中立性論の限界…勤労意欲 (work incentive) の歪曲

より重要なことは、この中立性の議論の限界です。すなわち、この中立性の議論が前提としているのは、この設例でもそうですが、勤労者が毎年同じだけの賃金を得る、同じだけの生産をするということにあります。しかしながら、勤労する人々には、勤労しないという選択肢もあるわけです。

しばしば、資産性所得は逃げ足が速い、勤労性所得というのはなかなか逃げないと言われますが、よく考えると、資産性所得が逃げようすると、これは外国に行かなければなりません。そして、逆に、資産（金融資産）は、お休みすることが許されていません。機関投資家が持っている資金などは、常に最大の収益を得るよう、いわば必死で働き続けなければならないわけです。

これに対して、勤労性所得が逃げようすると、これは非常に簡単です。別に外国まで行かなくても、お茶の間でテレビを見ていれば、課税対象となる所得を獲得しないことができます。包括的所得概念から考えれば、お茶の間でテレビを見ても、帰属所得が生じます。しかし、それには課税しないわけですから、勤労性所得も、こうして帰属所得の領域に入ってしまうことで、簡単に逃げ出せるわけです。

帰属所得を含む包括的課税ができないとすると、このような勤労性所得の逃避、言い換えれば、人々の勤労インセンティブに対する阻害をどう防止するかは、消費課税に課せられた大きな課題と考えられます。実際、たとえば、Mirrlees Review は、ご承知のように軽減課税とかゼロ税率をできるだけやめようと提唱していますが、しかし、勤労インセンティブが関係する消費、具体的には育児費用については、非

課税を認めてはどうかと言っているのです¹⁷。消費課税に限られないと思いますが、勤労インセンティブの問題がどれだけ大事かということを示していると思います。

消費税は逆進的である言われます。たしかに、所得を基準としてある条件で計算をすれば、所得税よりも逆進的になります。そして、逆進性を緩和するためには、給付付き税額控除や社会保障給付のような措置を充実すべきだという議論も有力です。しかし、これらの措置と勤労インセンティブとの関係には注意が必要だと思われます。アメリカの稼得所得税額控除 (Earned Income Tax Credit) では、税額控除が勤労に結び付けられていますので、参考にできそうです。もちろん、税制として逆進性を少なくできるのであれば、その努力はすべきだろうと思います。

1-2-4 賃金税と消費課税

➤ 消費課税と賃金税の等価性

次に、消費税と賃金税との等価性について、資料5ページ中ほどに例示による説明を載せています。これも、多くの公共経済学・財政学の教科書などで出てきている例です。毎年同額の賃金を獲得する勤労者を考え、そして相続や贈与によって利益を得ることがないという前提を置きますと、賃金税と消費税というものは同じようなものになることが示されています。

➤ 賃金税は、消費課税といえるか

ただし、もし、直接税としての消費税を考えるとのであれば、賃金だけが消費されるものではありませんから、賃金税だけでは無理です。金融取引（貯蓄と借入れ）を課税ベースに入れる必要があると思われます。もちろん、相続や贈与を考えないのであれば、貯蓄はそのための賃金

17 Mirrlees, supra note 3, at 161-162.

が獲得されたときに課税されているはずですし、借入れは返済のための資金を賃金として獲得したときに課税されますから、問題はないのかもしれない。

➤ 「賃金」の定義

また、ここでの「賃金」の意味については、すべての人的役務提供（勤労）の対価を含むものであり、所得税法上の給与所得には限定されるものではないと考えられます。もし、自営業者の勤労による所得が課税されないのであれば、そうした所得が消費された場合に、消費税と同じだとはいえなくなるからです。

➤ 投資所得非課税の範囲

ここまでの議論では、現在の消費と将来の消費が中立的であれば消費課税であり、消費課税と資産性所得非課税（賃金税）とは同じものだといえました。しかし、消費課税と同じになる資産性所得非課税は、通常利益を非課税にする場合だけです。経済的レントと呼ばれるような超過利潤が投資から生じたときは、これに課税をしておかないと消費課税と同じにはなりません。つまり、直接税型の場合、資産性所得のうち超過利潤から成る部分には、きっちり課税をする枠組みを作っておかないと、消費課税にはならないわけです。ここは、直接税としての消費課税を実現するためには難しいところです。

たとえば、通常利益率を1%とすると、通常利益率の投資100を行うと、101の収益が得られます。現在の消費（100）と将来の消費（101）の等価性は、通常利益率の投資について確保されるべきことになります。消費税率を20%とすると、政府は、投資時に20の税収を失い、回収時に20.2を得ることになります。注意すべきことは、消費課税では、政府がこの投資から税収を得ることはできないということです。なぜなら、通常利益率1%で割引いた税収20.2の現在価値は20になるからです。通常利益率1%による割引計算は、この投資を、消費の観点から、

投資がなかった場合と同じ結果とする（undo）ことができます。しかし、101を超える収益が得られる投資であれば、将来の税収の現在価値は20を超えるので、消費課税においても政府は税収を得るべきであり、そのような税制を作るべきことになります。

所得課税から消費課税に移行したとき、税の持つ再分配効果がどのように変化するかについて、超過利潤の存在は重要です。もし、富裕層の持つ資産の大部分が通常利益しか生み出さない投資や貯蓄に向けられているとすると、消費課税の下では通常利益は非課税になりますから、彼らは大きな利益を得ることになり、税の持つ再分配効果は弱められることになります。逆に超過利潤の部分が大きければ、それがきちんと課税される限りにおいて、再分配効果が維持できます。

直接税型の消費課税では、投資や貯蓄の金額を課税標準から控除します。たとえば100の賃金を得て、50の投資をすれば、その50は課税ベースから控除されます。50の控除をするということは、 $50 \times \text{税率}$ 、税率が20%であれば10になりますが、その10だけ税金が減るので、納税者としては、この出てきた10というものを、さらに投資に回すことができます。そうすると、所得課税では50しか投資ができなかったのに、個人消費課税になると、60の投資ができることになり、収益もその分増えます。もちろん、投資が回収されたときに税金もかかります。このように見ると、政府としては、この10を、納税者と共同で投資をしていると考えることができます。つまり、消費課税においては、政府は投資のパートナーとなるという理解をするわけです。

このことは、ヒューマン・キャピタルに関して重要です。教育や研修のための投資を実資産投資と同じように扱うのであれば、消費課税の世界では、政府はヒューマン・キャピタルへの投資を共同して行う、行うべきであるという議論が成り立ちます。自己研修費用を課税仕入れ

として扱うことは、政府と一緒に投資をしてくれていることになります。

ただし、ヒューマン・キャピタルへの投資には、リスクが伴います。先に、超過利潤には課税をしなければならないと述べましたが、リスクのある投資をどのように課税すべきかについては、経済学者の間で意見が分かれているようです¹⁸。

たとえば、100の投資を行い、50%の確率で10%の利益が、50%の確率で5%の損失が生じる場合を考えます。期待値は2.5になります。通常利益率を1%とすると、リスク・プレミアムは1.5%です。直接税型の消費課税の税率を20%とすると、政府は、投資時点で100の控除により20の税収を失い、回収時点で110の収益があれば22の税収、95では19の税収を得ます。このとき、1%の割引率を使って、成功する場合には $1.78 (22 / 1.01 - 20)$ 、失敗する場合には $-1.19 (19 / 1.01 - 20)$ の税収を得る(べきである)、あるいは、成功と失敗を平均した $0.3 (20.5 / 1.01 - 20)$ の税収を得る(べきである)という考え方が主張されています。

しかし、これに対して、通常利益率1%による現在価値計算はおかしいとする考え方があります。投資時点でリスクがある(結果が分からない)のであるから、1%による現在価値計算をしても投資をなかったこと(undo)にはできない、というのがその論拠です。そして、この考え方では、政府にとってこの投資の価値は、投資時点で実際に失われた税収20とする他なく、したがって、この投資から税収を得ることはできないことになります。超過利潤に対して課税すべきことは否定されませんが、超過利潤とは、リスクのないものに限られることになります。

いずれにしても、リスクの議論がヒューマン・キャピタルへの投資に対する課税に与える

影響について、検討を進める必要がありそうです。

1-2-5 間接税(消費税, VAT)における「消費」

さて、以上のように、経済学的な消費課税の定義ができるとしても、そこでの消費とは何か、というより、投資とは何かを決めることは、やはり困難です。

しかし、消費税やVATは、消費とは何かが問われる場面を、制度的に限定しています。これは、理論的なものではなく、法的紛争の回避を含めた執行上の便宜に基づくと思われます。ただ、その代償は発生しているように思います。すなわち、人的役務の提供、ヒューマン・キャピタルの実現が、課税において捨象されていないかということです。

➤ 間接税における課税要件論

従来、所得税を中心に課税要件論というものを経営者たちは議論してきました。しかし、消費税においては、担税者(個人消費者)や課税ベース(個人消費)が、法的な納税義務者や法的な課税物件とは一致していません。そうすると、解釈論や立法論において、こういったものをどう考えていくかが問題になります。

別の言い方をすれば、課税要件論における納税義務者と課税物件の議論が、担税者と納税義務者の不一致、実質的な課税ベースと課税物件の不一致から、余り役に立たなくなっているといえるかもしれません。これは、所得概念が繰り返し議論されてきた所得税とは異なる世界といえます。少なくとも租税政策論では、実質的な担税者である消費者と、課税ベースである個人消費を対象とする議論をすべきであると思います。

18 Carroll & Viard, supra note 12, at 51-52.

➤ 課税事業者の身分

とりわけ問題になるのは、課税事業者という身分です。前述のように、個人の課税事業者は個人の消費者でもあります。つまり、みんな消費をしなければ生きていけないので、消費者でもあるという2つの顔を持っているわけです。これに対して、課税事業者でない者は、免税事業者を含めて、消費者としての顔を持っているに過ぎません。

制度的に問題となるのは、課税事業者と、そうではない者との間を行ったり来たりしたときにどうなるかです。たとえば、課税事業者でない時に買ったものを、課税事業者になってから事業のために使い始めた場合に、それは仕入税額控除できるかが問題になります。理屈から考えれば、事業開始時におけるその資産の時価を仕入税額控除すべきはさすが、そういうことは、認められていません（消基通11-1-7）。

逆に、課税事業者であったときに仕入税額控除の対象にして購入した資産を、使わずに事業を廃止してしまったらどうなるでしょうか。消費税法は、自家消費のみなし譲渡の規定は置いていますが（消法4条4項）、消費をせずに置いていて、課税事業者でなくなった後に使い始めたら、少なくとも文言上は、みなし譲渡の規定は働かないはずです。課税事業者の身分を失っただけでは、この規定の要件に該当しないからです。

➤ 課税時期など

このような問題は、消費税の課税時期が「資産の譲渡等」の時点、実質的にはキャッシュ・フロー（ただし、金銭債権の発生を含む。）によって決められていることにも由来しています。実際、納税者の身分に変化がなくても、仕入税額控除の計算方法に影響する場合が考えられます。すなわち、仕入税額控除の原則的な計算方

法は、個別対応方式と考えられますが、個別対応方式により仕入に係る消費税額の全額を税額控除できるのは、「課税資産の譲渡等」にのみ要する課税仕入れ」（消法30条2項1号）とされています。そこで、ある資産を取得して後の年度に譲渡した場合、「課税資産の譲渡等」にのみ要する」という判断をどのようにするのが問われると思います。この規定通りに判断するのであれば、たとえば、仕入れた商品で仕入税額控除の対象となったものを、後の年度に無償譲渡や現物配当した場合、無償譲渡や現物配当は「課税資産の譲渡等」（消法2条1項8号）には該当しないので、遡及的に調整すべきではないかとも考えられます。

消費に対する課税では、課税時期も消費をした時点とするのが原則となるはずですが。たとえば住宅であれば、居住利益である帰属家賃が生まれた時に課税をすることになるはずですが。けれども、消費税法は、それを「資産の譲渡等」（消法4条1項）という事実への課税に置き換えています。このことから、不動産や耐久消費財について、前述のような問題が生じます。Mirrlees Review も、耐久消費財のような長期的に消費が起ってくるようなものは、問題となり得ることに言及しています¹⁹。

また、この後述べますが、米国法曹協会（American Bar Association, ABA）が、内国歳入法典を改正し、連邦税として多段階付加価値税を導入する法律案を策定したときには、住宅のような耐久消費財を消費者が購入し、後に再譲渡する場合について、再譲渡時に購入時の仕入に係る税額控除を認める、つまり、購入時の仕入税額控除を再譲渡時まで繰り延べる規定を入れています²⁰。所得課税での資産のような概念を導入しているわけです。

関連しますが、消費税法は、課税標準を「対価の額」（消法28条1項）としていることから、

19 Mirrlees, supra note 3, at 149.

無償譲渡については、「資産の譲渡等」があっても、課税が行われていません。しかし、できるだけ課税ベースを広げる方向からは、課税を及ぼすべきではないかと考えられます。法律には「収受すべき一切の金銭」（同項括弧書）と書かれているので、解釈により時価譲渡があったとして課税をする余地があるのかもしれませんが、やはり時価譲渡のみなし規定を置いた方が、はっきりするように思います。

もちろん、無償譲渡が事業者間で行われた場合については、前段階で課税されないの、次の段階では仕入税額控除ができない、したがって、無償譲渡課税をしなくてもかまわないはず（関連者間取引では消費税の税負担が移転する問題がありますが…）。しかし、これは課税のチェーンがきちんと繋がっていることを前提とする議論であり、日本の消費税では、前段階で課税をされていなくても次の段階では仕入税額控除ができるという、課税のチェーンの考え方からは容認できないことが残されているので、無償譲渡などの非正常取引への対処の必要があると思われます。

さらに、たとえば、課税事業者たる法人が仕入れた商品を現物分配すればどうなるでしょうか。現物分配は、課税売上げではありません。したがって、課税仕入れをした資産を株主に現物分配して、その株主が消費者であれば、ゼロ税率のようなことになりそうです。

1-2-6 執行上の負担

執行上の負担について、直接課税と間接課税を簡単に比較します。

VAT など間接税である多段階付加価値税で

は、課税事業者による申告とインボイスの授受が必要になります。インボイスは、課税のチェーンを確保するために必須なものと考えられてきました。虚偽のインボイスを受け取った場合にどうなるかといった問題があります。

これに対して、日本では、前段階で課税を受けていなくても仕入税額控除を認める制度となっており、帳簿および請求書の保存が求められています。この保存義務をどのように考えるかは、実体法上、なぜ仕入税額控除が認められるか、という仕入税額控除の制度趣旨に関連する問題であると思います²¹。

前述の PET など直接税型の消費課税では、所得税の申告と同様のものになります。もちろん、インボイスは必要ありません。

X Tax は、後述のように、事業者段階での課税と被用者段階の課税の2段階の課税を行う税制です。どちらもが、現在の所得課税と同様、申告納税によって行われます。

2 歪曲の是正

2-1 消費課税の今後

2-1-1 消費税の性質の確認

それでは、このような消費課税の中で、勤労インセンティブをできるだけ阻害しない消費課税はどのようなものか、ヒューマン・キャピタルの形成や実現を適正に捉える課税が、どうすれば実現できるかを考えていきたいと思います。

もう一度確認しておきたいことは、消費税の性質です。消費税は、あくまでも個人消費に対する租税であり、その実質的な担税者は消費者

20 Alan Schenk, reporter, Value Added Tax: A Model Statute And Commentary, A Report of the Committee on Value Added Tax of the American Bar Association Section of Taxation, at 77-78 (1989).

21 最判平成16年12月16日民集58巻9号2458頁は、「このような法的不利益（帳簿や請求書等を保存していなければ仕入税額控除が認められないこと）が特に定められたのは、資産の譲渡等が連鎖的に行われる中で、広く、かつ、薄く資産の譲渡等に課税するという消費税により適正な税収を確保するには、上記帳簿又は請求書等という確実な資料を保存させることが必要不可欠であると判断されたためであると考えられる。」と述べています。



であること、特殊な事業税や取引税ではないということです。消費税が消費者の個人消費を課税ベースとする税であることを基礎に据え、制度設計や解釈論をすべきだと思います。そして、その中で重要なのは、課税のチェーンを確保していくことです。つまり、前段階で課税があったから次の段階で事業者は仕入税額控除をするのだということです。仕入税額控除は、必要経費控除の税額控除版ではありません。この点で、所得税での家事費・家事関連費といったものを消費税に持ち込むことには、疑問があります。

2-1-2 課税ベース・納税義務者の拡大

➤ 非課税の縮小

課税ベースや納税義務者の拡大は、Mirrlees Review にも見られるように、国際的潮流となっているように思われます。試金石と考えられるのは、金融取引や金融機関に対する課税です。なかなか難しいところはあるのですが、前述の

ように、事業者間取引では税負担を発生させないことが原則ですから、金融機関に消費税の実質的な負担を負わせないために、むしろ金融サービスを消費税の枠内に取り込むことによって、消費者が消費税を負担するシステムをきちんと機能させることができると思われます。

資料7ページ中ほどに、Mirrlees Review における提案の図を記しました²²。例示されている取引は、銀行が1,000の預金を受け入れ、その中から500を貸し付けます。利子率は、預金が5%, 貸付けは15%で、金利スプレッドが10%あります。VATの税率は20%です。

一番左の列(1)と書いてある縦の欄は、キャッシュ・フローを書いてあります。1,000の預金が入り、50の利子を第2年度に支払います。第3年度には、2年目の利子の50と元金1,000を加えた1,050を預金者に支払います。

列(2)のところが、VATを課税したらどうなるかということで、素直なやり方とし

²² Mirrlees, supra note 3, at 206.

て、1,000の預金を受け入れるということは、これは1,000の何かを預金者に売ったというように考えます。「何か」という表現を Mirrlees Review はしており、何か売ったというように考えましょうということです。そうすると、200のVATが出てきます。2年目には、利子を支払っています。支払いなので仕入税額控除が認められ、10の税額控除があります。3年目は、1,050を支払っているのです、210の仕入税額控除があります。

貸出しについては、列(4)になります。1年目には500が出ていきますので、100の仕入税額控除があります。銀行は、500の何か(貸付債権)を買ったというわけです。2年目には、75の利子を得て、課税売上げになります。第3年も同じような計算をしています。

Mirrlees Review は、このようなキャッシュ・フロータイプのVATをまずは考えています。これは、ミード報告の(R+F)タイプのキャッシュ・フロー法人税を思い起こさせます²³。

もう1つの課税方法は、TCA (Tax Calculation Account)です。この方法は、キャッシュ・フローそのものをVATの対象にしてしまうのではなく、現在価値で評価をした上で課税をするものです。具体的には、リスクのない普通の現在価値割引率を考えます。この表では8%です。この8%と実際の金利の差とを課税の対象とします。表の列(3)を見てください。この例では、預金者について、通常利率8%と実際の利率5%との差である3%に、元金1,000を掛けた30が課税標準になります。そして、30にVATの税率20%を掛けた6という税額が出てくるわけです。元金は対象にしないが、利子は対象にするということになります。貸付けの方

は、列(6)になります。通常利率が8%、貸出利率が15%ですから、スプレッドが7%あります。元金 $500 \times 7\% = 35$ が、課税標準になります。20%のVAT税率を掛けて、 $35 \times 20\% = 7$ の税額が出ます。このようなTax Calculation Accountという方法も、既に1990年代に考案されている方法です²⁴。興味深いことは、一番下にあるPresent valueというところでの数値です。課税される金額は、VAT方式でもTCA方式でも同じものになります。

Mirrlees Review は、VAT方式を金融機関以外に導入することはできないとしつつ、TCA方式は一般企業の金融取引全般(売掛け、買掛け、借入れ)に使えと述べています。

いずれにしても、金融取引を課税の対象とし、非課税(対価が非課税で、対応する仕入れに税額控除が認められない取引)の領域を縮小すれば、金融機関は仕入税額控除の範囲を拡大することができます。

このようにして課税ベースを金融取引に拡大してゆくと、給与はどうかということが問題になります。原則論をすれば、人的役務提供は、雇用契約であろうが請負契約であろうが、その実質はサービスの提供(実取引)ですから、法形式に拘わらず課税の対象にすることが当然であろうと考えられます。課税の対象にしない理由は、執行上の便宜以外には、ないだろうと思われる。

➤ 免税となる者の範囲の縮小

課税ベースの拡大と並行して、免税事業者など免税となる者の範囲も、縮小が検討されるべきだと思われます。免税事業者については、免税点の引下げも考えられますが、同時に、仕入税額控除を適正化する、つまり、前段階の事業

23 Meade, *supra* note 4, at 233.

24 Satya Poddar & Morley English, Taxation of Financial Services under a Value-Added Tax: Applying the Cash-Flow Method', 50 National Tax J. 50, 89-111 (1997).

者が実際に課税を受けたときに限り、次の段階の事業者に仕入税額控除を認めるという、仕入税額控除の制度趣旨からは当然であり、EUのVATでは当たり前のことを、日本の消費税に導入することで、自発的な課税事業者への移行が促されると考えられます。

そのことを例で説明します。資料2ページの表で、Firm Bが免税事業者であるとしします。Firm Bは、Firm Aに支払った20のVATを税額控除できません。また、Firm Bが免税なので、Firm Cも仕入税額控除ができません。市場競争が働いているとすると、Firm BがFirm Cに請求できる対価は、240になります。なぜなら、Firm Cは、60の仕入税額控除ができないからです。そうすると、Firm Bは、240の売上げから120の仕入れを控除し、120の利益を得ることになります。これに対して、課税事業者を選択すると、300の売上げから100の仕入れを控除した200の利益があります。

このように見ると、仕入税額控除を適正化した場合、課税事業者の地位は、仕入税額控除を受けることのできる地位であり、納税者に有利に働くことの多い地位であることが分かります。VATにおいて、この地位は事業者の登録に基づいて与えられますが²⁵、課税庁が登録を解除する場合もあります²⁶。

2-1-3 課税時期

➤ キャッシュ・フロー課税

前述のように、消費税は、資産の譲渡等の時点、実際には、キャッシュ・フローに類する基準で課税をしています。しかし、それが必然的なものなのかどうかには、検討の余地がありま

す。消費に対する課税であるとする、消費時点で課税をすべきことになるはずです。

関連して、無償取引課税についても検討の余地があることを、既に述べました。課税時期をキャッシュ・フローで決めたとしても、課税範囲を現実に授受された対価の額に限定する必然性はないように思います。現物配当、現物寄附、低額譲渡などが問題となり、事業者間取引であれば、次の段階で仕入税額控除が減少するので、あまり弊害はないと思いますが、免税事業者や消費者との取引では、問題が生じそうに思います。

➤ 仕入税額控除の繰延べについてのABA提案

資料8ページ中ほどに、先ほど少し触れた仕入税額控除の繰延べについてのABA (American Bar Association)提案の図を掲載しました²⁷。アメリカは、やはり包括的所得概念、総合課税の考え方が強い国です。耐久消費財、特に住宅のような何十年もかかって消費が行われ、その間に時価が大きく変わるようなものについては、消費の内容が帰属家賃にあることが明確に意識されています。理念的には、消費課税として課税されるべきものは帰属家賃であるべきことが、スタートラインになっています。帰属家賃に対する消費課税では、消費者は、住宅を取得したときにその購入対価を仕入税額控除し、その後生じる帰属家賃を課税売上げとすべきことになります。なお、土地からも帰属所得は生じますので、課税の対象とすべきことになります。以下の記述では、住宅には土地を含みます。

ABA提案は、帰属家賃への課税は執行上難しいため、妥協をするとはっきり述べていま

25 EUの付加価値税指令 (COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 Nov. 2006 on the common system of value added tax) では、identification と呼ばれる手続が置かれ (Art. 213-216)、この手続で identification ナンバーが振られます (Art. 214)。インボイスには、買主と売主の identification ナンバーを記載しなければなりません (Art. 226(3), (4))。インボイスは、前段階控除のために必要です (Art. 178(a))。

26 Alan Schenk & Oliver Oldman, Value Added Tax (Cambridge, 2007) at 87.

27 Schenk, supra note 20, at 78; Schenk & Oldman, supra note 26, at 430.

す²⁸。どう妥協するかですが、まず、消費者が支払った住宅の購入対価を、将来の帰属家賃の現在価値とみなし、仕入税額控除を認めません。

問題となるのは、消費者がその住宅を再譲渡する場合です。ABA 提案では、一定の金額を超える対価を得た場合、消費者による譲渡も課税の対象とします。その理由は、アメリカでは住宅関連の消費が個人消費税全体の15%を占め、消費者による譲渡を非課税とすると市場を歪曲することにあります。

ここで興味深いのは、仕入税額控除をどうするかです。ABA 提案では、消費者による再譲渡の時点で、購入時の購入対価に係る仕入税額控除が認められます。つまり、仕入税額控除が繰り延べられているのです。資料の図に Deferral と書いているのは、そういう意味です。このような課税方法は、日本でも、不動産取引には登記があり、所得課税もありますから、執行可能だろうと思われます。

この税額控除の繰延べは、所得課税における資産概念に相当するものです。資産に計上することは、控除を遅らせることを意味するからです。この方法は、ヒューマン・キャピタルの形成費用に係る仕入税額控除を、対応する収益に係る税額から控除することを示唆していると思います。

2-2 解決の方向

最後に、以上の様々な考え方を取り入れながら、ヒューマン・キャピタルに対する消費課税のあるべき姿を、3つのフェーズについて探りたいと思います。

➤ 形成

ヒューマン・キャピタルの形成に関して考えられるのは、消費者や免税事業者における資産

化（仕入税額控除の繰延べ）です。資産化する範囲、言い換えれば、個人消費との区別の問題は、資産化と個別対応により、ある程度解決できそうに思います。たとえば、専門職課程のような教育については、個別対応が付けられると思います。もちろん、専門職課程を修了しても、その専門職に就けなければ、税額控除の余地はありません。

課税事業者については、ヒューマン・キャピタルの形成費用に係る消費税額は、現在と同様に即時に仕入税額控除をしますが、課税売上げとの対応は個別対応方式が現在では原則となっているので（消法30条の2項1号）、対応関係をどう考えるかが問題となります。場合によっては、資産計上して個別対応を考えていく方がいいのかもしれない。

さらに問題となるのは、このような措置の対象となる範囲です。消費とは何かが正面から問われるような問題が出てくるだろうと思います。きちんとした答えは出せませんが、先ほど触れたクリントン政権下での高度高等教育に関する租税上の措置といったものが参考になるだろうと思います。基本的には、大学や大学院に行くための費用全般がその対象になってくるだろうと思われます。

➤ 実現

実現のフェーズでは、給与所得者を課税事業者と同じように消費税の対象として扱うことが考えられます。つまり、雇用者は支払給与を仕入税額控除の対象とし、被用者は、消費税の納税義務を負うということです。ただし、具体的な執行としては、一種のリバース・チャージのような方法を取り、給与の支払者が給与所得者に関する消費税を徴収してしまうやり方を取ることができます。その場合、通常は、支払者の

28 Schenk, supra note 20, at 76.

仕入税額控除と打ち消し合うので、新たな税負担は生じないだろうと思います。

差が出るのは、現在の給与所得課税における特定支出控除のように、給与を得るための支出に係る消費税額の税額控除や、形成時点で繰り延べられた仕入税額控除が、実現時点で行われることです。

もっとも、このような制度は、消費税や多段階付加価値税からはかけ離れている、と批判を受けそうです。そこで、２段階消費課税の導入も考えたいと思います。２段階消費課税とは、事業に対するキャッシュ・フロー税と被用者に対する賃金税を組み合わせた税制で、アメリカで Flat Tax や X Tax として提案されています。**資料9**ページの図をご覧ください。

Firm A が機械を生産し、Firm B に100ドルで販売します。Firm B は、その機械を使って消費財を作り、消費者 Jones さんに60ドル、Smith さんに90ドル分販売します。また、Jones さんは Firm A の被用者として70ドルを稼ぎ、Smith さんは Firm B の被用者として40ドルを得ています。

小売売上税、VAT、２段階消費課税 (Flat Tax および X Tax)、PET (直接消費税) の課税の結果がどうなるかが書かれています。いずれの税でも、消費の総額150が課税ベースの金額になっていることに、まず注意して下さい。しかし、２段階消費課税は、PET と比較して、Jones と Smith の税負担が異なります。さらに、賃金税部分については累進課税や所得控除があります。ですから、少なくともその限りで消費時点の中立性という消費課税の性質を失い、一種の所得課税になっているとも見られます。けれども、Firm A と Firm B に課されたキャッシュ・フロー税は、消費者に転嫁することが予定されています。Firm A と Firm B が支払った合計40のキャッシュ・フロー税は、一種の間接消費税ですから、Jones と Smith がそれぞれの消費金額に応じた9対6で分割して負担することになります。つまり、Jones が24、Smith

が16です。最終的な負担は、Jones が94、Smith が56です。課税ベースの配分が、PET に比べて累進化していることが分かります。したがって、税制として再分配を行うのであれば、この方式には検討に値すると思われます。

執行上の負担については、**資料6**ページ下で比較していますが、X Tax では、消費者 (被用者) による申告が、所得税と比較して、相当程度簡素なものとなります。なお、所得税と法人税を廃止することを前提としています。

➤ 移転、喪失

ヒューマン・キャピタルの移転に関するひとつの論点は、消費税では、ヒューマン・キャピタルの価値が金融資産 (株式) に反映されて移転すれば非課税、実資産として移転すれば課税となることです。

先に事業譲渡の例を出しましたが、訓練された人の組織などのヒューマン・キャピタルは実資産として扱われており、課税の対象となります。これに対して、株式の買収や株式交換による企業の取得では、株式譲渡が課税の対象ではないので、対価に含まれるヒューマン・キャピタルの価値にも課税がありません。さらに、合併や分割による移転は、資産の譲渡等に該当しないと解されているようです。

株式を譲渡するか実資産を譲渡するかによって違いが出るのは、ヒューマン・キャピタルの移転に限られるものではありません。しかし、事業譲渡や組織再編成は、ヒューマン・キャピタルの取得を目的に行われることも多いと思われます。株式の譲渡を消費税の対象としていない理由は、株式を消費することが観念できないためと思われますが、株式が表章する資産などが課税の対象とされていることから、ギャップが生じる可能性があります。

喪失について、通達は、資産の廃棄、盗難、滅失が資産の譲渡等に該当しないとしています (消基通 5-2-13)。また、通達は、土地収用等の補償金を課税の対象とする施行令 (消令 2

条2項)について、その範囲を限定しています(消基通5-2-10)。これらからは、資産の譲渡等の範囲を狭く解する方向が見えます。ヒューマン・キャピタルが価値を失う場合についても、この方向でよいかどうかを検討する必要があります。なお、ヒューマン・キャピタルについては、譲渡と損害賠償との区別も問題となりえますが、ここでも、通達は譲渡の範囲を制限的に捉えています(消基通5-2-5)。

おわりに

➤ 消費課税を捉える目

最後に、消費税をどのように考えていくべきかということを述べます。多段階付加価値税は、しばしば Money Machine といわれてきました。税収確保の道具として見れば、打ち出の小槌のようなものだというわけです。税制を検討する上では、これをどのようにコントロールし、使いこなすかが大切です。

そのために、私は、Principle(原則)の議論、原則が何かをはっきりさせることが一番大切だと考えます。消費税の性質を明確にせず制度を論じること、法の文言だけを見て解釈することは、Money Machine に吞まれてしまう恐れがあります。

大切なことは、消費税が個人消費への課税であることを確認し、課税の理論と執行の便宜とを峻別すること、そして、課税が人々や社会に

及ぼす効果を、法律論としてどう受けとめるかにあると思います。

➤ ヒューマン・キャピタル

このような角度から、消費税の原則、つまり、消費税は個人消費を対象として消費者に負担を求める租税であるという原則に基づき、ヒューマン・キャピタルに対する消費課税のあり方を考えたのが本日の報告でした。報告の中では、消費とは何かという原理的な問題を追究すべきであると訴えたつもりです。

消費課税では、勤労や雇用、ヒューマン・キャピタル向上へのインセンティブを阻害しないこと、そうしたインセンティブを引き出してゆくことが、最も大切であると思います。報告では、仕入税額控除の繰延べや、給与所得者に対する消費税の課税、2段階消費課税などのアイデアを出しました。課税事業者であっても、個人であれば消費者としての顔を持っていますし、消費者もまた、起業して課税事業者になるかもしれません。本日は十分な検討が及びませんでした。人のライフサイクルを通じた税負担は、ヒューマン・キャピタルとの関係でも問題となります。ヒューマン・キャピタルの形成、実現、移転と喪失という各フェーズには、時間差がありますから、税額控除を繰延べる方法が、有力な手法となるものと思われます。

以上で、本日の報告を終わります。

資 料

消費課税とヒューマン・キャピタル

岡村 忠生（京都大学）

はじめに

- ヒューマン・キャピタルの捉え方
 - ・ 人の所得獲得能力
 - 一種の資産・・・将来の利益・過去の投資
 - 生得の資産？・・・Kaplow
 - ・ 3つのフェーズ
 - ① 形成（教育、研修）
 - ② 実現（生産活動）
 - ③ 移転、喪失（企業買収など）
- 消費課税の影響
 - ・ 形成のための支出主体
 - 自己研鑽と企業研修
 - 教育は消費か？
 - ・ 実現と身分
 - 雇用と請負（給与と外注費）
 - 事業者 or 消費者（＝給与所得者）？
 - ・ 形成と実現の時間差
 - キャッシュ・フロー課税
 - 消費＝支出？
 - ・ 移転
 - 企業買収で認識された暖簾に対する消費課税
 - 廃業とみなし譲渡（消法4条4項1号）
- 適正課税、租税優遇
 - ・ ヒューマン・キャピタルの適正な扱い
 - 非課税、ゼロ税率、軽減税率？
 - 資産化（税額控除繰延べ）？
 - ・ これまでの租税優遇を、消費税シフトの中でどうするか。
 - 雇用、研究開発、教育資金の一括贈与
 - 法人税の後退により、租税特別措置の効き目は弱くなる。

1 消費課税と人的役務

1-1 個人消費への課税

- 特定段階課税（小売売上税、蔵出し税）から、
多段階付加価値税（VAT）へ
 - 最終消費者（消費）への課税
 - 生産段階で税の重畳（を避けるための垂直統合）を防止
 - 生産者と消費者（B2BとB2C）との区別困難
 - インボイスによる前段階税額控除
 - 小売売上税を事業者が分割して納付
 - 事業者相互の牽連
 - 脱税による被害の減少
- 課税売上と仕入税額控除のチェーン

Table 7.1. A simple supply chain with 20% VAT

	VAT charged on sales	VAT reclaimed on input purchases	Net VAT liability
<i>Analysis of transactions</i>			
Sale from firm A to firm B for £100 ^a	£20	£20	£0
Sale from firm B to firm C for £300 ^a	£60	£60	£0
Sale from firm C to consumer for £500 ^a	£100	£0	£100
<i>Analysis of firms</i>			
Firm A	£20	£0	£20
Firm B	£60	£20	£40
Firm C	£100	£60	£40

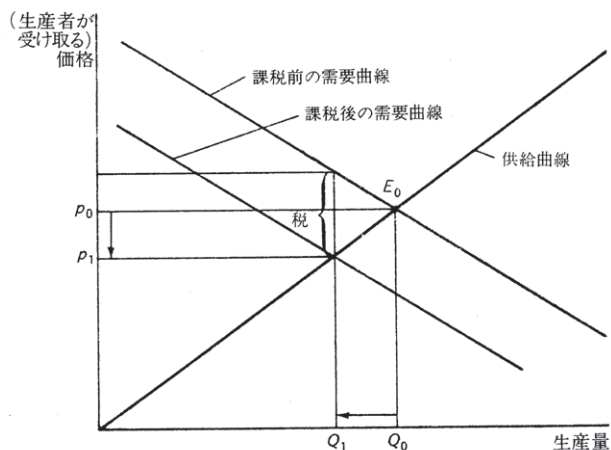
^a Price excluding VAT, which is shown separately in the next column.

出所：James Mirrlees, et al., Tax by Design: the Mirrlees Review, at 169 .

- 課税ベースの拡大
 - ・ 役務提供を原則として包摂
 - 金融取引、給与、医療、教育などを除外
 - 金融や保険のサービス部分への課税の方向
 - 拡大と除外の理由は？
 - ・ 除外（非課税）の効果
 - 前段階で課されている税の負担
 - 給与所得を得るための費用に含まれる消費税額
 - 教育機関や医療機関が支払う消費税

1-2 直接課税と間接課税

1-2-1 消費課税と転嫁



出所：Joseph E. Stiglitz（訳・藪下史郎）『公共経済学〈下〉』

- ・ 法律学の議論として、税の経済的負担をどこまで考えるべきか？
個人所得税（賃金税）でも、購買力の減少（所得効果）により、生産者の不利益は生じる。
直接税でも、税負担は対象納税義務者以外の者にも「帰着」

1-2-2 消費への直接課税(Personal Expenditure Tax, PET)

➤ 所得税における消費への課税

- ・ 包括的所得概念（消費 = 所得 - 貯蓄）からの消費課税
貯蓄（投資）控除型キャッシュ・フロー所得税
Kaldor, Andrews,
USA(Unlimited Savings Allowance) Tax
現行所得課税の消費課税への接近
特別償却などの租税特別措置
研究開発費などの即時控除
- ・ 企業へのキャッシュ・フロー税と賃金税のセット
The Flat Tax, X-Tax
企業には R（Real, 実資産）ベースのキャッシュ・フロー税
支払給与は控除
被用者には賃金税（資産性所得非課税）
基礎控除や累進課税ができる。

➤ 消費の概念

・ 所得税の苦悶

消費とは何かが正面から問われる。

必要経費と家事費

高度高等教育への配慮（米国での様々な措置）

・ 消費税における所得税法の借用

消基通 11-1-1、11-1-4、11-1-5

日弁連副会長立候補費用事件

東京高判平成 24 年 9 月 19 日判時 2170 号 20 頁

欧州司法裁判所先決裁定 ECoJ 11 July 1991, C-97/90 (Lennartz)

自家用車の事業目的使用（ドイツ）

1-2-3 消費課税とは何か（経済学的定義）

➤ 現在の消費と将来の消費への課税が中立であれば、消費課税

所得課税の税率を $3/10$ （100 の所得を獲得した場合、その中から 30 を税として支払う）、消費課税の税率を $3/7$ （70 の消費をした場合、それとは別に 30 の税を支払う）とする。

第 1 年度はじめに 100 の給与を獲得する納税者が、給与を直ちに費消した場合、所得課税でも消費課税でも、第 1 年度に 30 の課税があり、使えるのは 70。

利子率 10% で貯金し、第 2 年度のはじめに使う場合、所得課税では 70 を貯金し、利子が 7、それに対する課税が 2.1 あるから、使えるのは 74.9。消費課税では、100 全部を貯金することができ、利子 10 が加わって 110 となる。そこから 77 を使い、33 の税を支払う。

1 年後の消費の現在価値を、利子率に等しい割引率 10% を使って計算すると、所得課税では $74.9/1.1=68.1$ であるが、消費課税では $77/1.1=70$ となり、課税は、消費のタイミングに対して中立的となる。

➤ 支出（キャッシュ・フロー）＝消費といえるか？

・ 不動産（土地を含む）では、帰属家賃を消費

保有期間中にキャピタル・ゲイン（ロス）が発生

➤ 税率の硬直化

・ 中立性確保のためには、税率は変えられない。

・ 超過累進税率は使えない。ただし、人によって異なる税率を設定しても、この中立性は崩れない。

・ 基礎控除、給付付き税額控除、社会保障給付による歪曲？

・ Tax Mix（所得税や財産税との組合せ）は？

➤ 中立性論の限界・・・勤労意欲 (work incentive) の歪曲

・ 消費課税が確保する中立性は、消費のタイミングのみ。

しかし、働くかどうかの選択には歪曲が生じる。

勤労の「逃げ足」も速い！

消費課税の（逆進性以外の）最大の問題点（特に中所得層）

Mirrlees Review も、育児施設などへの軽減税率は認める。

- ・ 給付による逆進性緩和と勤労意欲の阻害

税制の逆進性を、社会保障給付で是正できるか？

給付付き税額控除ならどうか？

1-2-4 賃金税と消費課税

- 消費課税と賃金税（投資（資産性）所得非課税）の等価性

毎年 100 の賃金を得る労働者が、賃金を直ちに消費する場合、賃金税でも消費税でも、税負担は同じ 30 である。

第 1 年度の賃金を利回り 10% で投資し、第 2 年度に受け取ると、賃金税では、第 1 年度に 30 の課税があり、70 が貯蓄され、第 2 年度に 77（その年の課税後賃金 70 と合わせて 147）が消費される。消費税では、第 1 年度は非課税、100 が貯蓄され 110（第 2 年度の賃金と合わせて 210）となり、63 の課税を受けて、やはり 147 が消費される。

- 賃金税は、消費課税といえるか。
賃金だけが消費されるのではないから、賃金税だけでは無理。金融取引（貯蓄と借入れ）を課税ベースに入れる必要がある。
- 「賃金」の定義
すべての人的役務提供（勤労）の対価を含むはず。
- 投資所得非課税の範囲
非課税となるのは通常利益に限られる。超過利益には課税
投資リスクの考え方
即時控除では、政府は自動的に共同投資者となる。
- 人（人的資源）への投資は？
上の例で、賃金を自己研修に充て、第 2 年度に 210 の賃金を獲得すればどうか。
独立事業者であれば、自己研修費用は課税仕入れ？

1-2-5 間接税（消費税、VAT）における「消費」

消費とは何か、が問われる場面を、制度的に限定している。

人的役務提供（勤労）は、そのせいで捨象されていないか。

- 間接税における課税要件論
担税者と納税義務者の不一致
課税ベースと課税物件の不一致

所得概念が繰り返し議論されてきた所得税とは異世界
租税政策論での扱い

- 課税事業者の身分
 - しかし、実態としては、個人の事業者は消費者でもある。
 - 課税事業者でない者（人的課税除外）は、消費者のみ？
 - 開業（消基通11-1-7）、廃業（消法4条4項）
- 課税時期
 - ・ 消費に対する課税は、消費をした時点で課税するのが原則
 - 売上に対する課税への置換え
 - 譲渡（引渡）または役務提供時点での課税
 - ・ 無償取引（非）課税では、キャッシュ・フロー？
 - ・ 不動産などの耐久消費財
 - A B A (American Bar Association)の消費課税提案
 - 非課税事業者による譲渡にも VAT を課し、
 - 譲渡時点で仕入税額控除（課税繰延べ）
 - Mirrlees Review も、問題に言及
- 対象外取引
 - ・ 資産の譲渡等（消法4条1項、2条1項8号）以外
 - ・ 実定法上の非課税（消法6条）
- 課税仕入れ
 - 消費者や免税事業者からの仕入れ
 - 仕入税額控除の否定（前段階で課税されていないから）
 - 日本は仕入税額控除を認める。
 - ただし、賃金（給与所得）は除外。

1-2-6 執行上の負担

- VAT
 - ・ 課税事業者による申告とインボイス
 - （日本では、申告と帳簿及び請求書の保存）
- PET
 - ・ 事業者と消費者による申告
- X Tax（後述）
 - ・ 事業者による申告と源泉徴収

2 歪曲の是正

2-1 消費課税の今後

2-1-1 消費税の性質の確認

- 個人消費に対する課税
 - ・ 課税ベースは個人消費、担税者は消費者
特殊な事業者税や取引税ではない。
- 課税のチェーン
 - なぜ、仕入税額控除をするのか。
前段階課税があるから。
必要経費があるから、ではない。

2-1-2 課税ベース・納税義務者の拡大

- 非課税の縮小
 - ・ 金融、保険、ギャンブルへの課税
サービスに対する課税
F（金融、Finance）+ R（実物、Real）ベース課税との類似

Table 8.2. Cash-flow and TCA approaches with a 20% tax rate and an 8% 'pure' interest rate

	Deposit (5% interest rate)			Loan (15% interest rate)			Overall		
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)
	Cash inflow	VAT	TCA	Cash inflow	VAT	TCA	Cash inflow	VAT	TCA
Year 1	£1,000	£200	–	(£500)	(£100)	–	£500	£100	–
Year 2	(£50)	(£10)	£6	£75	£15	£7	£25	£5	£13
Year 3	(£1,050)	(£210)	£6	£575	£115	£7	(£475)	(£95)	£13
Present value	£53.50	£10.70	£10.70	£62.41	£12.48	£12.48	£115.91	£23.18	£23.18

Notes: Negative numbers in parentheses. Present value = Year 1 value + (Year 2 value / 1.08) + (Year 3 value / 1.08²).

出所：James Mirrlees, et al., Tax by Design: the Mirrlees Review, at 206.

- ・ 給与は？
人的役務提供は、契約の法形式に拘わらず、実物取引
- 免税となる者の範囲の縮小
仕入税額控除を適正化すれば、免税事業者は課税事業者より不利になることがある。
→ 課税事業者の選択と課税庁による確認行為
- ・ 給与所得者は？

2-1-3 課税時期

➤ キャッシュ・フロー課税

キャッシュ・フロー課税は、多段階付加価値税の必然？

原則は、消費時に課税をすべき

なお、無償取引課税は不要か？

現物配当、現物寄附、低額譲渡の扱い

免税事業者や消費者との取引

課税時期の問題が、課税ベースを浸食

➤ 仕入税額控除の繰延べについての A B A 提案

V A T への資産概念の導入

	<i>For business use (including rental)</i>		<i>For residential or other nonbusiness use</i>	
	Output tax	Input credit	Output tax	Input credit
Sale of land	Yes	Yes	Yes	Deferral
Sale of improve's	Yes	Yes	Yes	Deferral
Rental – land or improvements	Yes	Yes	Yes	No

出所：Alan Schenk & Oliver Oldman, Value Added Tax (Cambridge, 2007) at 430.

2-2 解決の方向

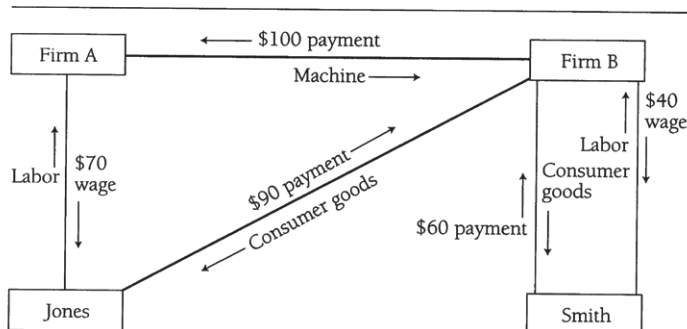
➤ 形成

- ・ 消費者、免税事業者における資産化（仕入税額控除の繰延べ）
- ・ 課税事業者における仕入税額控除
課税売上との対応？
- ・ 範囲（個人消費との区別）

➤ 実現

- ・ 給与の仕入税額控除
リバース・チャージが可能。V A T では、打ち消し合う。
- ・ 2段階消費課税（Flat Tax, X Tax）
事業に対するキャッシュ・フロー税
被用者に対する賃金税

FIGURE 2-1
FOUR WAYS TO TAX CONSUMPTION



\$150 TOTAL CONSUMPTION

Retail Sales Tax: B \$150

VAT: A \$100, B \$50

Flat Tax/X Tax: A \$30, B \$10, Jones \$70, Smith \$40

PET: Jones \$90, Smith \$60

SOURCE: Example drawn from Viard (2011a).

出所：Robert Carroll & Alan D. Viard, Progressive Consumption Taxation (AEI, 2012) at 23.

➤ 移転、喪失

- 消費課税における移転対価への課税
 - 金融資産に生じれば非課税、実資産であれば課税？
 - ヒューマン・キャピタルは？
 - 組織再編成（合併、分割、株式交換など）

おわりに

➤ 消費課税を捉える目

Money Machine を、どのようにコントロールするか。

Principle が必要

個人消費への課税

課税の理論と執行の便宜との峻別

納税義務者、課税物件といった課税要件論（規範論）には限界

課税が人々や社会に及ぼす効果を、どう受けとめるか。

➤ ヒューマン・キャピタル

勤労、雇用、所得獲得能力向上へのインセンティブ

人のライフサイクルを通じた公平さ

参 照

消費税法

(課税の対象)

第4条 国内において事業者が行った資産の譲渡等には、この法律により、消費税を課する。

2 保税地域から引き取られる外国貨物には、この法律により、消費税を課する。

3 資産の譲渡等が国内において行われたかどうかの判定は、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める場所が国内にあるかどうかにより行うものとする。

一 資産の譲渡又は貸付けである場合 当該譲渡又は貸付けが行われる時において当該資産が所在していた場所(当該資産が船舶、航空機、鉱業権、特許権、著作権、国債証券、株券その他の政令で定めるものである場合には、政令で定める場所)

二 役務の提供である場合 当該役務の提供が行われた場所(当該役務の提供が運輸、通信その他国内及び国内以外の地域にわたって行われるものである場合その他の政令で定めるものである場合には、政令で定める場所)

4 次に掲げる行為は、事業として対価を得て行われた資産の譲渡とみなす。

一 個人事業者が棚卸資産又は棚卸資産以外

の資産で事業の用に供していたものを家事のために消費し、又は使用した場合における当該消費又は使用

二 法人が資産をその役員(法人税法第二条第十五号(定義)に規定する役員をいう。)に対して贈与した場合における当該贈与

5 保税地域において外国貨物が消費され、又は使用された場合には、その消費又は使用をした者がその消費又は使用の時に当該外国貨物をその保税地域から引き取るものとみなす。ただし、当該外国貨物が課税貨物の原料又は材料として消費され、又は使用された場合その他政令で定める場合は、この限りでない。

6 前三項に定めるもののほか、課税の対象の細目に関し必要な事項は、政令で定める。

(納税義務者)

第5条 事業者は、国内において行つた課税資産の譲渡等につき、この法律により、消費税を納める義務がある。

2 外国貨物を保税地域から引き取る者は、課税貨物につき、この法律により、消費税を納める義務がある。

所得税法

(家事関連費等の必要経費不算入等)

第四十五条 居住者が支出し又は納付する次に掲げるものの額は、その者の不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額又は雑所得の金額の計算上、必要経費に算入しな

い。

一 家事上の経費及びこれに関連する経費で政令で定めるもの

・・・

所得税法施行令

(家事関連費)

第九十六条 法第四十五条第一項第一号(必要経費とされない家事関連費)に規定する政令で定める経費は、次に掲げる経費以外の経費とする。

一 家事上の経費に関連する経費の主たる部分が不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務の遂行上必要であり、かつ、その必要である部分を明らかに区分する

ことができる場合における当該部分に相当する経費

二 前号に掲げるもののほか、青色申告書を提出することにつき税務署長の承認を受けている居住者に係る家事上の経費に関連する経費のうち、取引の記録等に基づいて、不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき業務の遂行上直接必要であつたことが明らかにされる部分の金額に相当する経費

消費税基本通達

(課税仕入れ)

11-1-1 課税仕入れとは、事業者が、事業として資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務

の提供を受けることをいうから、個人事業者が家事消費又は家事使用をするために資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供を受けることは、

事業として行われるものではないから、課税仕入れに該当しないことに留意する。

(家事共有資産の取得)

11-1-4 個人事業者が資産を事業と家事の用途に共通して消費し、又は使用するものとして取得した場合、その家事消費又は家事使用に係る部分は課税仕入れに該当しないことに留意する。この場合において、当該資産の取得に係る課税仕入れに係る支払対価の額は、当該資産の消費又は使用の実態に基づく使用率、使用面積割合等の合理的な基準により計算するものとする。

なお、個人事業者が、課税仕入れに係る資産を一時的に家事使用しても、当該家事使用について法第4条第4項第1号((みなし譲渡))の規定の適用はないのであるから留意する。

(水道光熱費等の取扱い)

11-1-5 個人事業者が支出する水道光熱費等の支払対価の額のうち課税仕入れに係る支払対価の額に該当するのは、所法令第96条各号((家事関連費))に掲げる経費に係る部分に限られるのであるから留意する。

(新規に開業をした事業者の仕入税額控除)

11-1-7 法第30条((仕入れに係る消費税額の控除))の規定の適用があるのは、課税事業者に限られるのであるから、新たに事業を開始した個人事業者(法第9条の2第1項((前年又は前事業年度等における課税売上高による納税義務の免除の特例))、法第10条((相続があった場合の納税義務の免除の特例))の規定の適用を受ける者を除く。))又は新たに設立した法人(法第9条の2第1項、法第11条((合併があった場合の納税義務の免除の特例))、第12条((分割等があった場合の納税義務の免除の特例))又は第12条の2第1項((基準期間がない法人の納税義務の免除の特例))の規定の適用を受ける者を除く。))は、法第9条第4項((小規模事業者に係る納税義務の免除の不適用))の規定により課税事業者を選択しない限り、課税仕入れ等の税額を控除することはできないのであるから留意する。

(出張旅費、宿泊費、日当等)

11-2-1 役員又は使用人(以下「使用人等」という。))が勤務する場所を離れてその職務を遂行するため旅行をし、若しくは転任に伴う転居のための旅行をした場合又は就職若しくは退職をした者若しくは死亡による退職をした者の遺族(以下11-2-1において「退職者等」という。))がこれらに伴う転居のための旅行をした場合に、事業者がその使用人等又はその退職者等に支給する出張旅費、宿泊費、日当等のうち、その旅行について通

常必要であると認められる部分の金額は、課税仕入れに係る支払対価に該当するものとして取り扱う。

(注)

1 「その旅行について通常必要であると認められる部分の金額」の範囲については、所基通9-3((非課税とされる旅費の範囲))の例により判定する。

2 海外出張のために支給する旅費、宿泊費及び日当等は、原則として課税仕入れに係る支払対価に該当しない。

(通勤手当)

11-2-2 事業者が使用人等で通勤者である者に支給する通勤手当(定期券等の支給など現物による支給を含む。))のうち、当該通勤者がその通勤に必要な交通機関の利用又は交通用具の使用のために支出する費用に充てるものとした場合に、その通勤に通常必要であると認められる部分の金額は、課税仕入れに係る支払対価に該当するものとして取り扱う。

(現物給付する資産の取得)

11-2-3 事業者が使用人等に金銭以外の資産を給付する場合の当該資産の取得が課税仕入れに該当するかどうかは、その取得が事業としての資産の譲受けであるかどうかを基礎として判定するものであり、その給付が使用人等の給与として所得税の課税の対象とされるかどうかにかかわらないのであるから留意する。

(会費、組合費等)

11-2-6 事業者がその同業者団体、組合等に対して支払った会費又は組合費等(以下11-2-6において「会費等」という。))について、当該同業者団体、組合等において、5-5-3((会費、組合費等))により、団体としての通常の業務運営のために経常的に要する費用を賄い、それによって団体の存立を図るものとして資産の譲渡等の対価に該当しないとしているときは、当該会費等は課税仕入れに係る支払対価に該当しないのであるから留意する。

5-5-4((入会金))に掲げる同業者団体、組合等に支払う入会金についても、同様とする。

(減失等した資産に係る仕入税額控除)

11-2-11 課税仕入れ等に係る資産が事故等により減失し、若しくは亡失した場合又は盗難にあった場合などのように、結果的に資産の譲渡等を行うことができなくなった場合であっても、当該課税仕入れ等について法第30条((仕入れに係る消費税額の控除))の

規定が適用されるのであるから留意する。

(課税資産の譲渡等)にのみ要するものの意義)

11—2—12 法30条第2項第1号((個別対応方式による仕入税額控除))に規定する課税資産の譲渡等)にのみ要するもの(以下「課税資産の譲渡等」にのみ要するもの」という。)とは、課税資産の譲渡等を行うためにのみ必要な課税仕入れ等をいい、例えば、次に掲げるものの課税仕入れ等がこれに該当する。

なお、当該課税仕入れ等を行った課税期間において当該課税仕入れ等に対応する課税資産の譲渡等があったかどうかは問わないことに留意する。

- (1) そのまま他に譲渡される課税資産
- (2) 課税資産の製造用にのみ消費し、又は使用される原材料、容器、包紙、機械及び装置、工具、器具、備品等
- (3) 課税資産に係る倉庫料、運送費、広告宣伝費、支払手数料又は支払加工賃等

東京高判平成24年9月19日(判時2170号20頁)

(2) 争点(2)(本件各消費税関係支出が消費税法2条1項12号の課税仕入れに該当するかどうか。)について

(被告の主張)

ア 課税事業者は、原則として、その課税期間における課税標準額に対する消費税額から、課税仕入れ等の税額を控除することとされている(消費税法30条1項)ところ、「課税仕入れ」とは、事業者が事業として他の者から資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供(給与等を対価とする役務の提供を除く。)を受けることをいう(同法2条1項12号)のであるが、個人事業者が家事消費又は家事使用をするために資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供を受けることは、事業として行われるものではないから、課税仕入れに該当しないこととされている(消費税法基本通達11—1—1参照)。また、個人事業者が、資産を事業と家事の用途に共通して消費し、又は使用するものとして取得した場合は、その家事消費又は家事使用に係る部分は課税仕入れに該当しないものとされ(消費税法基本通達11—1—4参照)、個人事業者が支出する水道光熱費等の支払対価の額のうち課税仕入れに係る支払対価の額に該当するのは、所得税法施行令96条各号に掲げる経費(所得税法上の必要経費)に係る部分に限られるものとされている(消費税法基本通達11—1—5参照)。

イ 上記アのとおり、水道光熱費等の一般対応の必要経費が課税仕入れに該当するためには、所得税法上の必要経費であることが必要とされているところ、前記争点(1)に係る被告の主張のとおり、本件各支出は、所得税法37条1項に規定する「所得を生ずべき

業務について生じた費用」として当該事業との関連性又は事業の遂行上の必要性が認められず、家事費又は家事関連費として原告の事業所得の計算上必要経費に算入できないと認められるのであるから、これと運動して本件各消費税関係支出も消費税法上の課税仕入れに該当しないことは明らかである。

(原告の主張)

争う。

第3 当裁判所の判断

・・・

2 争点(2)(本件各消費税関係支出が消費税法2条1項12号の課税仕入れに該当するかどうか。)について

・・・

ところで、同号にいう「課税仕入れ」とは、事業者が、事業として他の者から資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供(所得税法28条1項に規定する給与等を対価とする役務の提供を除く。)を受けることをいうところ、このような仕入税額の控除が認められているのは、税負担の累積を防止するためであると解されるから、「課税仕入れ」に該当するのは、消費税額の課税標準である課税資産の譲渡等の対価の額(消費税法28条1項)、すなわち、事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供(同法2条9号)の対価の額を生じることとなる事業と関連するものでなければならないというべきである。そして、このような観点に立てば、所得税法上の一般対応の必要経費に算入できないものについては、「課税仕入れ」に該当しないというのが相当である。

国際課税を巡る現状と課題



●参加者（五十音順）

早稲田大学大学院会計研究科教授
東レ株式会社経理部税務担当部長（租研理事）
財務省主税局参事官
一橋大学大学院国際企業戦略科准教授

青山 慶二
栗原 正明
日置 重人
吉村 政穂

司会 早稲田大学大学院ファイナンス研究科教授

渡辺 裕泰

討論中に言及されている資料は、巻末「資料編65頁～94頁」に掲載されています。

はじめに

(渡辺) それでは、パネルディスカッション「国際課税をめぐる現状と課題」を始めさせていただきます。パネリストの方は今ご紹介のございました、こちらの4人の方々でございます。パネリストの方々はそれぞれ組織に所属されているわけですが、本日はその組織の意見というよりは個人としての資格でご発言いただきたいと思っておりますので、その点よろしくお願いいたします。従いまして、ここではお名前を肩書きなしのさん付けで呼ばさせていただきますので、この点もどうぞよろしくお願い申し上げます。

本日のパネルディスカッションは全体が2部構成になっております。第1部は「最近の国際課税の動向と課題」についてでございます。国際課税の世界ではここ数年大きな税制改正が続きました。

平成21年に外国子会社からの配当について間接外国税額控除を廃止し、受取配当益金不算入制度に改正しました。平成22年には外国子会社合算税制について資産性所得というものが新しく加わったこと、それから、23年には移転価格についてベストメソッドルールが入ったこと、それから、24年には過大支払利子税制という所得に対して利子の支払いが多い場合に損金算入を認めない制度が入ったことというなかなか大きな改正が引き続き行われました。

今年については正直言うと大きな改正と言えるほどのものはございませんが、幾つかの改正が行われておりまして、後ほどご紹介があるかと思います。ベリー比の導入とか、結構面白いものも入っております。

それから、税制改正の話題としましては、今年の改正もさることながら、今後どういう改正を行うかということが大問題になってきております。以前から問題になっておりました総合主義から帰属主義への変更という国際課税原則の



見直しがまさに差し迫った課題になってきております。そういうことで今日は総合課税から帰属主義になるとどういうことになるのかということが恐らくかなり話題になるのではないかと思います。これらの内容、それから、パネリストの方が日ごろから疑問に思っておられることについて議論させていただきたいと思っております。

第2部は「国際協力に向けたトピックス」でございます。約10年前に日米租税条約が改定になりまして以来、財務省の主税局はすごい勢いで租税条約の改定交渉、それから、新しい国との締結交渉をやっております。また、タックスヘイブン等々との情報交換協定もどんどん進めておられます。このような租税条約ネットワークが今後どういうふうに拡充されていくのかという点が1つの話題かと思います。

また、他方で、OECD等では多国籍企業による極端な租税回避が問題になっております。新聞等でもスターバックスとか、アマゾンとか、アップルとか、グーグルとかが問題になっていることは皆さんも既によくご存じのとおりでございます。BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) と呼ばれておりますが、これらにつきまして第2部で議論をしていきたいと存じます。

それでは、早速第1部の「最近の国際課税の動向と課題」につきましてディスカッションを始めさせていただきます。最初に日置さんから

ご説明をいただきまして、その後、青山さん、吉村さん、栗原さんからご意見、ご質問を頂戴し、さらに日置さんからお三方の質問等にお答えをいただくという順番で進めさせていただきたいと思います。

それでは、日置さん、よろしくお願いいたします。



I. 最近の国際課税の動向と課題

1. 国際課税の現状

（日置）ただ今ご紹介にあずかりました主税局参事官の日置と申します。今年で参事官として2年目ということで、去年もこの講演に参加させていただきました。

それでは、早速ですが、お手元の資料をご覧ください。前半は比較的駆け足でご説明させていただいて、帰属主義の話と BEPS の話に時間をたくさんかけたいと思っています。

〔国際課税の基本的考え方〕

それでは、国際課税資料1をご覧ください。図の下方に天秤がありますが、国際課税の基本的な考え方の柱のうちの最初の2つ、わが国の適切な課税権の確保とわが国経済の活性化を、一見矛盾するような2つの目標ですが、バランスを取っていくことが重要であるということを示しています。

〔国内法に定める国際課税〕

国際課税資料2です。先ほど渡辺さんからのご説明がございましたが、わが国の国際課税については、年を追うごとにいろいろな制度を導入してきております。これらの制度の導入にあたっての基本的な3つの視点を挙げております。

1つ目に経済活動の実態の変化への対応、2つ目に税の公平性・中立性の確保／租税回避行為への対応、3つ目に確実な執行の確保・手続の整備です。国際課税としても経済活動を妨げないような中立性を重視していこうということ

です。

〔わが国の課税権の範囲〕

国際課税資料3は、わが国の課税権の範囲を図示しています。居住者・内国法人については全世界所得課税をすることとしており、非居住者・外国法人については国内源泉所得のみに課税をすることとしています。

〔個人納税者の区分と課税所得の範囲〕

国際課税資料4は、個人納税者の区分と課税所得の範囲を図示しています。

〔法人納税者の区分と課税所得の範囲〕

国際課税資料5は、法人納税者の区分と課税所得の範囲を図示しています。

〔外国税額控除制度の概要〕

国際課税資料6は、外国税額控除です。外国税額控除というのは国際的な二重課税の排除を行うものであり、外国で納付した税額を、国外所得に対してわが国で納付すべき所得税・法人税額の範囲で、控除することを認める制度です。これは国際課税資料1にもありましたように国際課税の基本的な考え方として重要なものです。

平成21年度税制改正において、渡辺さんからも先ほどご説明がありましたように、間接外国税額控除制度を廃止して、外国子会社配当益金不算入制度を導入しております。

〔外国子会社からの受取配当に関する二重課税調整措置の見直し（平成21年度改正）〕

国際課税資料7は、間接外国税額控除制度を外国子会社配当益金不算入制度に入れ替えた

いうことで、外国子会社からの配当所得について課税を行わないこととなりました。ここに書いてありますように、外国子会社が、税制に左右されずに国内への配当支払いの時期やその額を決められるようになったということが言えるかと思います。

〔外国子会社合算税制について〕

続きまして、国際課税資料8は、CFC、外国子会社合算税制です。これは、わが国の内国法人が税負担の著しく低い外国子会社等を通じて国際取引を行うことによって、直接に取引をした場合よりも著しく税負担を軽減し、わが国の課税を免れるという事態に対応する税制です。

〔外国子会社合算税制の概要〕

国際課税資料9は、外国子会社合算税制の概要を示しております。基本的には3層構造の制度となっております。1つ目は、トリガー税率による、すなわち税負担割合が20%以下の国又は地域に所在する外国関係会社にのみ適用されるというスクリーニングです。2つ目は、個別の企業について適用除外となるかどうかの判定を行います。ここに4つの適用除外基準が書かれています。そして、3つ目は、適用除外の判定をされても資産性所得は合算するということになっています。

〔移転価格税制について〕

国際課税資料10の移転価格税制というのは、海外への所得の移転を防止するため、海外にある関連企業との取引が通常の価格で行われたこととして所得を計算し直して課税をする制度です。

〔過少資本税制の仕組み〕

続きまして、国際課税資料11は、過少資本税制です。配当は損金算入できませんが、利子は損金算入できるということを利用して、借入による資金調達を増やして利子の支払いを多くすることによって所得を圧縮し、税負担を軽減することが想定されます。これを防止するため、資本に対する一定の割合を超える利子の支払いについて損金算入を認めないこととした制度で

ございます。

〔関連者間の利子を利用した租税回避への対応〕

このように利子の損金性を利用した租税回避に対応する制度、すなわち利子の損金算入についての制限をかける制度を、国際課税資料12の右下に示しております。利率が過大であるということについては移転価格税制が適用されます。資本に比して負債が過大である場合は、先ほど申しました過少資本税制が適用になります。

これに加えて、24年度改正において、先ほど渡辺さんからご紹介のありました過大支払利子税制が導入されました。これはフローに対応する利子損金算入の制限です。

〔過大支払利子税制について〕

国際課税資料13は、過大支払利子税制の仕組みを図示したものです。先ほど申しましたように所得に対応する損金算入を制限する制度です。

2. 平成25年度税制改正の概要

〔国際課税関係の主な平成25年度税制改正事項〕

国際課税資料14は、国際課税関係の主な25年度改正事項です。主に4つ挙げておりまして、1つ目は、振替社債利子の非課税制度の恒久化等です。2つ目は、外国子会社合算税制、CFC税制に係る外国税額控除の改正です。3つ目が、移転価格税制におけるベリー比の導入です。4つ目につきましては、条約の適用手続きの簡素化が行われました。国際課税資料15以下でそれぞれをご説明したいと思います。

〔社債利子の非課税制度の恒久化等〕

国際課税資料15です。振替国債、振替地方債の非課税制度については、既に恒久化がなされております。振替社債については22年から25年までの期限付きの非課税措置だったのですが、今回の改正において振替社債利子の非課税措置の適用期限を撤廃しております。

イスラム債とレベニュー債の2つについては、市場のニーズないしは政策の効果を見極める必

要があるということで、それぞれの制度が導入されたのが、イスラム債が23年度、レベニュー債が24年度改正ですが、適用期限を平成28年3月31日までと3年間延長の措置をとっています。

わが国の社債市場への投資を一層促進することとわが国の企業の資金調達の円滑化を図るということが目的です。

〔外国子会社合算税制に係る外国税額控除の見直し〕

続きまして、国際課税資料16は、CFC税制の改正です。多少ややこしいので、丁寧にご説明します。

まずは、日本企業が無税国Xに外国子会社A社を持っています。A社の支店がY国にあります。Y国は、税率が50%の国です。X国にあるA社とY国にある支店は同一の会社ということで点線で囲まれています。A社とA社の支店で所得は100あります。そのうち、20がA社で、80がA社の支店で稼いでいます。税率は、Y国では50%ですので、税は40ということで、A社の全体の所得100のうち税が40かかっています。

改正前は、日本企業の外国税額控除について、どのような考え方をしていたかといいますと、無税国にある会社が稼いでいる所得については非課税国外所得として考えていたということなので、A社は無税国にあるため、外税控除の限度額が設定されません。式を見ていただきますと、国外所得がゼロになっております。全世界所得はX国の20とY国の80との合計100ですが、国外所得の計算はゼロとなってしまうことから、外税控除の枠がないということで、日本で払っている25.5から外税控除がされないことになっておりました。合算所得に対する税負担は65.5です。

そこで、改正後はどのようなになったかといいますと、100の合算所得のうちの40は外国で課税を受けているということで、外税控除の限度額の設定では、国外所得100を認識します。下の式のところで網掛けのところが、ゼロから

100に変更されておりますけれども、これによって25.5が外税控除の限度額として設定されて、日本で支払った25.5が外税控除を受けるということになります。合算所得に対する税負担は、Y国での税40のみということになります。

〔移転価格税制による独立企業間価格算定におけるベリー比の追加〕

続きまして、国際課税資料17は、移転価格税制の算定方法の追加です。ここにございますように、独立企業間価格の算定方法には基本三法とその他の方法があります。その他の方法の中に取引単位営業利益法（TNMM）がありますが、この方法を用いて独立企業間価格を算定する際に使用する利益水準指標は、改正前は売上高営業利益率と総費用営業利益率の2つでしたが、これらにベリー比と呼ばれている営業費用売上総利益率を追加しました。

ベリー比というのは営業費用に対する売上総利益の比率をいいます。主に問屋等の販売仲介業者の行うサービスのよう、その利益が営業費用に比例するようなビジネスの利益率を検証するのに有効な方法と考えられております。既にOECDのガイドラインで利用が認められており、諸外国でもこのようなベリー比を導入しているということで、これを追加することとしました。

〔上場株式等の配当等に係る租税条約適用手続きの簡素化〕

国際課税資料18は、上場株式の配当等に係る条約適用の手続きの簡素化についてです。改正前の手続きにおいては、上場株式の配当を受ける際に条約の適用を受けたいというときは、支払いを受ける配当の銘柄ごとに氏名等の配当に関する事項等を記載した届出書を提出しなければなりませんでした。

図の下の方にございますように、改正後はこの条約届出書を2部構成というか、2つに分けて、特例届出書については氏名、条約の名称などの保有銘柄が変動しても変わらない情報を記載して、別途、銘柄ごとに限度税率、支払者名

称など、株式に関する情報を出すことになりました。しかも、これを電子化して所轄税務署に提出するということで、金融機関の事務負担の軽減につながるということです。

3. 今後の課題

〔平成25年度税制改正大綱（抄）〕

続きまして、国際課税資料19は、平成25年度の自民党・公明党の税制改正大綱の記述です。ここには、総合主義に基づく従来の国内法の規定をOECD承認アプローチ（Authorized OECD Approach）、いわゆるAOAの考えに沿って帰属主義に基づくものに変えていくことを具体的に検討していく旨が書かれております。これを受けて、わが方としても鋭意検討をすすめております。

〔総合主義と帰属主義の違い〕

国際課税資料20は、総合主義と帰属主義の違いについてです。今の総合主義がどのように帰属主義に変わるかということを図示したものです。図の左側をご覧ください。外国法人の本店が日本に支店を持っており、外国法人として括られているということです。そこで、どのような所得がどこに帰属しているのかということです。

日本の総合主義に基づく申告の対象範囲ということで、支店が稼いでいる国内事業所得は申告対象であり、本店が支店に帰属しない国内源泉所得も、支店が日本にあるということで、申告対象になっております。それに対して、支店が第三国で所得を得るような場合については、課税対象外となっています。

では、今回どのような改正を検討しているかというと、考え方としては、支店に帰属する所得について支店課税をしていくということです。支店が稼いでいる国内所得は引き続き申告対象となるわけですが、申告対象ではなかった第三国源泉の所得も、支店に帰属をしているということで、申告対象に入ってきます。

逆に、本店が日本で稼いでいた国内源泉所得

につきましては日本のPE、支店に帰属はしないということで、申告の対象外になります。これは、この国内源泉所得について源泉課税はされますが、申告課税の対象外になるという意味です。わかりやすく言うと、支店に帰属する所得を取り込む一方、支店に帰属していない本店が稼ぐような国内源泉については申告の対象外にするということを図示しています。

条約上は現在帰属主義が原則となっております。そして、内部取引は現在左側の図のように認識をしていません。今度、帰属主義に変更するということで、これはOECDのモデル条約新7条に基づくことになりますが、内部取引を認識していくということです。

このように、基本的な考え方としては、本店と支店を独立企業として擬制するというような形で内部取引をアームズ・レングス・プライス（独立企業間価格）に基づき、ちゃんと認識しようということです。

〔総合主義と帰属主義の違いの具体的なイメージ〕

国際課税資料21は、国際課税資料20を詳細にしたものですので、説明を省略させていただきます。

〔外国法人及び非居住者に対する課税原則を帰属主義に見直す場合の考え方の骨子（案）〕

国際課税資料22をご覧ください。帰属主義の考え方の骨子です。(2)については、国内源泉について課税をするということが基本的な考え方ですが、恒久的施設（PE：Permanent Establishment）に帰属する所得を国内源泉として位置付けます。つまり、第三国で稼いだPEに帰属する所得についても国内源泉として位置付けるということです。

(3)のPEに帰属しない国内源泉所得、先ほど申しましたように本店が稼いでいるような国内源泉所得については、PE帰属所得とは別にするという事です。PEを有さない外国法人が取得する国内源泉所得と同様の課税をするということです。

(4)についてですが、PE 帰属所得の算定についてです。先ほども申しましたように、①は、支店を本店から分離・独立した企業、子会社と擬制した場合に得られる所得とするということです。②ですが、内部取引を認識するということです。③ PE を独立した企業として擬制した際に必要とされる程度の資本を PE に配賦することとします。

これに伴いまして過少資本税制について見直しを行い、これに吸収するということです。ただし、過大支払利子税制については残そうと考えております。

そして、(5)二重課税の調整についてです。①は、外国法人の PE 帰属所得の話であり、外国で稼いだ所得についても申告対象ということになりますので、その所得についての外国税額控除制度を創設するということを考えております。

②ですが、内国法人等が国外に PE を持っている場合に、その帰属所得に対する外税控除ということも考える必要があるのではないかと考えております。結局のところ、内国法人等については、わが国の課税額は全世界所得課税をしている以上、課税額は変わらないですが、改正後は内部取引を認識するということで、国外の PE が稼ぐ所得の計算が変わりますので、それに基づいて外税控除をしていくことが必要かと認識しております。

〔帰属主義に見直すことの意義〕

国際課税資料23です。帰属主義への見直しについて、どのような意義があるかということが書かれております。1つは、OECD が作った共通のルールに従うということで、それぞれの国の所得の認識がそろってくるということです。PE 所在地国と本店所在地国の所得の認識がそろいますので二重課税の排除ないしは二重非課税の空白を減らすことにつながってきます。また、先ほども申しましたように、OECD 租税条約は、帰属主義に基づく規定となっていますので、租税条約と国内法の整合性が図られます。

〔対比表（総合主義・帰属主義）〕

国際課税資料24です。総合主義から AOA に沿った帰属主義に変わった場合に、その帰属主義の中で旧モデル7条と新モデル7条が適用されることになります。現存の条約は基本的に旧モデル7条を規定しております。今後新モデル7条に改正していくということですが、帰属主義の下で旧モデル7条と新モデル7条は何が違うのかが対比されています。

主なものとして、4段目にある本支店間の内部取引があります。先ほど申しましたように、総合主義の場合では内部取引は認識しないということなのですが、旧モデル7条をよく見ていただくと、内部取引損益の認識を容認しております。新7条では内部取引を認識することが必要となるのですが、旧モデル7条でも認識はできるのです。ただし、括弧書きにございますように、旧モデル7条では、無形資産の内部使用料と一般事業会社の内部利子は認識しないのですが、新モデル7条ではこの2つも含め内部取引損益全般を認識することになります。これを認識しなければいけないか、そうでないかに違いがあります。

もう1つは、単純購入のものについては旧モデル7条でも非課税ということですが、新モデル7条では独立企業間価格で考えるので、単純購入にかかる所得についても認識することになります。括弧書きにございますように、購入代理活動に対する受取手数料のようなものは、所得としてはわずかであるかもしれませんが、認識していく必要があるということです。

旧モデル7条と新モデル7条が並存することになりますけれども、国内法が新モデル7条に沿った改正をするということで、相手国が旧7条でも、その AOA に沿った考え方の認識をしていれば、先ほど申しましたような二重課税や二重非課税の部分は縮小していくと考えております。

〔総合主義（全所得主義）と帰属主義の課税方式の違い（所得の種類別）〕

国際課税資料25は、総合主義と帰属主義の課税方式の違いについて、所得の種類別に何が変わるかを図示しております。左側が総合主義の場合、右側が帰属主義の場合になっていますが、一番の違いは、PE ありの欄がPE 帰属所得を対象にネット所得課税（国内事業所得）と書かれている縦の部分が上から下まで一貫通貫になっているところと、

これは、PE に帰属する所得については国内源泉所得として課税するというので、従来国外源泉所得とされている注3、注4のようなものについても、課税することになります。具体的には、外国債券について受け取る利子で、支店に帰属するものについては、支店帰属所得として課税することになります。

そして、本店が稼いでいるような所得、例えばわが国で株式を譲渡したときの譲渡益などは、現行ではPE があれば課税をすることとなり、左側（総合主義）の図では「PE あり」の部分が全部黒塗りになっています。右側（帰属主義）の図を見ていただきますと、これらの所得はPE に非帰属ということで、課税対象外として、例えば注5に当たる部分というのは白抜きになっています。

〔内部取引の認識〕

続きまして、国際課税資料26です。どのようなものが内部取引の対象にする必要があるのかということですが、ここに3つほど条件を書かせていただいています。

1つ目は、独立企業間であれば、対価のやり取りがあったであろう取引と同等のものです。したがって、単なる帳簿での資産の付け替えみたいなものは含まれません。2つ目は、現実のかつ認識可能な事象であるということです。3つ目は、経済的に重要なものであるということです。このようなものが内部取引として認識されます。

〔帰属主義へ移行した場合の内国法人のための外国税額控除のイメージ〕

先ほど、国際課税資料22（外国法人及び非居住者に対する課税原則を帰属主義に見直す場合の考え方の骨子）のところで、外国税額控除について内国法人の国外PE 所得の計算方式が変わるという話をしましたが、国際課税資料27は、その具体的な内容を図示しています。

1つ目は、国外支店の帰属所得を国外源泉所得として認識することです。下図にございますように、従来国外支店が日本国内において利子や配当を稼いでいた場合は、国内源泉所得だったのですが、これを国外源泉所得として認識します。

そして、前ページで申しましたように、内部取引損益を認識するので、これを加えて計算した部分が国外支店帰属所得となるということです。また、従来どおり国外支店が稼いでいる所得、ないしは本店が直接国外から稼ぐ所得というものも国外源泉所得として認識していくということです。

第1部について、私からの説明は以上でございます。

（渡辺） 日置さん、どうもありがとうございます。相当大量なものを大変要領よくご説明いただき、感謝申し上げます。特に総合主義から帰属主義への移行というこれから大問題になります話につきまして、一般的には皆さんはご存じだと思いますけれども、今日はその中でも特に旧7条に基づくとうどうなるのか。新7条に基づくとうどうなるのか。その違いは何かというようなことまできちんとご説明いただきまして大変ありがとうございました。

それでは、パネラーの方から順次ご意見、ご質問を伺いたいと存じます。最初に青山さんからお願いいたします。



Ⅱ．最近の国際課税の動向と課題 への意見

（青山） 日置さん、大変詳しい総合主義から帰属主義への変更についてのご説明をありがとうございました。私からは今回の改正のポイントについて若干のコメントさせていただき、質問をさせていただきたいと思います。

〔25年度改正及び今後の課題 - 国内法への帰属主義の導入について〕

まず OECD モデル条約改定を反映いたしました国内法の帰属主義への転換は、移転価格税制に適用される独立企業原則を可能な限り外国法人の PE の課税にも適用しようとするものですので、多国籍企業のグローバルビジネスの多様化に対して国際租税ルールの一貫性と透明性を高めるという効果を持つ適切な税制改正と考えます。これは非居住者、外国法人によるインバウンド投資にとっての予測可能性を高めるといった効果があると思います。ただし、次の3点の課題を有していると考えます。

〔過渡期における対応〕

1つ目は、今回の国内法改正と合わせて先ほどおっしゃった AOA に沿った新7条の条約改定が行われるわけですが、両者のタイミングのずれによって過渡期における執行コストの負担が増すのではないかという意味での懸念です。

すなわち AOA に沿った既存条約の改正や新規の締結には何といっても時間がかかると思います。もし国内法改正が済んでしまいますと、当分の間は、国内法と条約とも AOA ベースで帰属主義が適用できる相手国という1つ目のカテゴリーと、条約は相変わらず旧7条の下での制限的帰属主義の対象となるけれども、国内法は変わっているという状況のという2つ目のカテゴリー、そして、3つ目は、条約が未締結の国で、国内法による AOA ベースの帰属主義のみが適用されるものという3つのケースが想定されます。

そうしますと、これは経過的なものかもしれませんが、納税者や執行当局のコンプライアンスコストは高まります。迅速な条約改定等が必要と思われますけれども、当局はこの点についてどのように対応されるお考えなのかということ、まず、お聞きしたいと思います。

なお、この点については、先ほど今回の国内法改正が実現すれば二重非課税などが解消されて、2国間で事業所得の按分に整合性が出てくるというお話でしたけれども、AOA 原則に対して留保している国連モデルに基づく租税条約のポリシーを主張している国もごございます。そのような国との間では条文上同じ文言が使われていたとしても、先ほどご説明がありましたように、その条約の解釈の理解が当然違ってまいります。そうすると、本件ギャップの解消については相当な困難が伴うと思われます。

〔無形資産への対応〕

2つ目は、AOA に基づく PE 帰属所得の算定ルールについてです。先ほどのご説明にもありましたとおり、内部取引の認識や PE への資本配賦などを踏まえて、技術的に精緻化された独立企業原則の適用が予測されますけれども、その分、現在無形資産取引への独立企業原則の適用で苦勞している移転価格税制が抱えている問題点と共通する課題を本・支店間においても抱えることにもなろうと思います。納税者にとってみますと、そのような状況を想定すると、

単に法改正のみならず、具体的な解釈・適用をどうするのかということについての適切なガイダンスをより必要とするのではないかと予測されます。

そこで、ここでは移転価格でも議論されるところですけれども、いわゆる比例原則に基づいて例えば一定規模以下のケースでは AOA の厳格適用を免除するといったようなある意味適切に設計されたセーフハーバーの活用などのソフトロー面での工夫も必要ではないかと考えられますけれども、この点についていかがお考えでしょうか。

この問題をうまく解決しないと、今回外国支店にも独立企業原則が広がり、かつその矛盾が大きくなった場合、いわゆる定式配分方式導入論への拍車をむしろ促進してしまうという可能性もあると思いますので、そのような問題意識でお尋ねします。

〔国外 PE の外税控除について〕

3つ目は、新制度の課税要件の解釈に関する課題の中から、本邦法人にかかわる最後にご説明のありました二重課税解消方法としての新たな外税控除についての問題点です。外国法人への帰属主義の適用と内国法人の国外所得の扱い、基本的には理論的にシンメトリックであるべきですけれども、内国法人から見ると目的の相違がございます。要は、二重課税を解消するため、どうしたらいいのかということです。

それを達成するためのアンバランスな事務コスト等をもし内国法人に要求するということになりますと、それも先ほど申し上げた比例原則との関係でいかがなものかと思います。そうしますと、例えば従来行われていました費用配賦方法の維持などによってある程度コンプライアンスコストに考慮した制度設計も望まれると思いますけれども、この点はいかがお考えかということです。

また、みなし内部取引で認識された利得の中には、まだ第三者取引によって企業としては最終的に所得が実現していないものが多くなると



予測されますので、外税控除とのタイミングのずれが従来以上に問題化しようかと思えます。控除枠等の繰延期間の延長の必要性はいかがでしょうか。

以上の点についてお伺いしたいと思います。

（渡辺） 青山さん、どうもありがとうございます。それでは次に吉村さん、よろしくお願いいたします。

〔外国子会社合算税制について〕

（吉村） 私はまず外国子会社合算税制についてお伺いしたいと思います。国際課税資料16でご説明いただきましたように、平成25年度税制改正におきましては、無税国に外国子会社等が所在する場合の取り扱いについて若干修正があった程度であり、外国子会社合算税制についてあまり大きな改正はなかったと認識しております。

しかしながら、最近の報道等を見ておりますと、産業界をはじめとして、イギリス等の法人税引き下げに対応したトリガー税制の見直しをしてほしいといった要望や M&A によって取得した後の猶予期間を設定してほしいといった要望が出ているように思います。このように、ここ数年外国子会社合算税制に関しましては、産業界を中心として適用を緩和する方向での要

望が目に付くようになりました。

その一方で、今回の討論の後半で取り上げますけれども、BEPSと呼ばれるように、国際社会におきましては外国子会社合算税制の国際的な調和ないし強化という議論が行われているところです。日本としては両方の議論を見ながら今後の方向を決めていくことになるかと思えますけれども、当面の課題に対してどのような態度で臨んでいくのかということを差し支えない範囲でお教えいただければ幸いです。

〔帰属主義への変更について〕

次は帰属主義についてお伺いしたいと思えます。国際課税資料23にありますように、今回の帰属主義への変更は、PE課税について、OECDとしての統一アプローチを採用するプロジェクトが出発点となっていました。ご説明にありましたとおり、加盟国におけるPE課税の調和を実現することによって二重課税、又は課税の空白を排除するという大きな目的があると認識しております。

しかしながら、今回の改正立案作業にあたっている担当者の方々が大変なご苦勞をされたように、OECDのPEレポートにおいて複数の選択肢が提示されていたり、或いはレポートにおいては触れられていなかった論点というものが多く存在しています。これらの論点に各国が個別に判断して対応するということが生じますと、結局は加盟国間のPE課税には細かい相違が残ることになるのではないかと思います。かつての状況に比べれば、もちろん大きな進歩ではありますけれども、その次のステップとして、残った相違点を調和するような努力が予定されているのかどうか。又はそれを作り出す方向での議論が行われているのかということをお教えいただければと思います。

とりわけ日本はOECD加盟国の中で最も早く帰属主義への変更を実現する立法作業に取り組んでいる国の一つではないかと思いますので、その経験を伝えるなど、日本の仕組みを発信していくといったいい機会ではないかと考えてお

ります。

最後は質問というよりもお願いなのですがけれども、帰属主義への変更につきまして、その理念として本・支店間での内部取引にアームズレングス原則を及ぼすということは非常にわかりやすいのですが、青山先生からもご指摘がありましたように、実際の制度の適用・運用に当たっては多くの問題があるように思います。

例えば無償資本の配賦や、内部取引の認識を前提に比較対象取引をどのように選定するかということと考えますと、一般の移転価格税制の適用の場面と同じぐらい、或いはそれ以上に納税者の負担が大きくなるように感じます。そこで、青山先生と重なることですが、新旧条約の移行期を含めまして、企業の予測可能性に配慮した制度設計・運用になることを期待しております。

私からは以上です。

(渡辺) 吉村さん、どうもありがとうございます。それでは最後に栗原さん、よろしくお願いいたします。

(栗原) 東レの栗原でございます。私は実務的な観点から、移転価格税制のベリー比、APA手続き、そして、帰属主義について質問をしたいと思えます。

〔ベリー比の使用方法について〕

1つ目はベリー比の使用方法についてです。ベリー比は先ほどのご説明にございましたように、粗利益割る営業費用という算式で求められますので、計算は至って簡単で、わかりやすい指標であると言えます。仲介業者に向いている指標なので、私どもの会社でも海外子会社の移転価格のリスク評価に使用しております。平成25年度改正でTNMMの利益指標の1つとして追加されましたが、よく用いられております売上高営業利益率とどのように使い分けられるの



かご教示ください。

わかりやすい指標であるがゆえに適切でない場合でも使用されるリスクもございまして、あらかじめ適用範囲をお示しいただくことで納税者の利便性を高めることができると思います。

〔ベリー比の適正水準の開示〕

2つ目はベリー比の適正水準の開示です。仲介業と言いましても、貿易実務のみを行う単純な仕入れ再販の商社からマーケットインタンジブルを保有するような会社までさまざまです。マーケットインタンジブルが絡まない、もしくはあっても影響が極めて小さい仲介業の場合はベリー比の数値はあまり変動せずに、把握しやすいのではないかと考えています。

一方、移転価格の文書化作業につきましては、最初は専門家に委託をいたしますが、2回目以降は納税者自身で行う内製化を行い、文書化コストを削減したいと考えている企業は多いと思います。この内製化にベリー比が適しているのではないかと考えております。2回目以降はデータベース会社等から提供されるデータを活用して、専門家に頼らなくても文書化できれば、より多くの関連取引について文書化ができて、税務コンプライアンスも向上すると考えています。

他国における使用例なども参考にして、当局から適正なベリー比について参考情報をお示しいただけると助かります。むろんケースに応じて、ベリー比の具体的な数値をお示しいただけ

ることがベストですが、困難とされますので、参考となる情報でも構いませんので、適当な時期に国税庁が出されている参考事例集などに加える形で構いませんから、ぜひお願いしたいと思います。

〔APA手続きの簡素化について〕

3つ目は改正事項と直接関係ございませんが、APA手続きについてです。移転価格の2国間APA手続きについては、事前相談、申請、審査、相手国との相互協議と手続きが多く、APAが成立するまでにかなりの時間を要しております。納税者側の作業量及びコストも相当の規模に上り、日本側と現地側の双方で発生します。日本と現地の双方で起用する税理士法人のプロフェッショナルな方々のコストもかなりの金額に上りますが、内部コストの方が大きいように感じております。

日本側のコストも、きっちりとした国税局の審査を受けておりますので、相当の規模に上っておりますが、海外子会社サイドを見ますと、派遣している日本人が他の業務をこなしながら、現地の移転価格担当部局とのやり取りの他に日本と現地の連絡調整なども受け持っております。

日本と現地国でAPAをやっていると、言葉の壁、考え方の差というのがございまして、なかなか思ったとおりに進まないのが現実です。現地の工数不足をカバーするために、日本の担当者ができる限り作業を負担しているというのが実情だと思いますが、このような負担に耐えられないためにAPA申請を断念している企業も多いと思います。

また、審査、相互協議における作業量がどの程度になるのか、申請段階で把握し切れないことも不安材料のひとつかもしれません。取引金額の大きさ、リスクの評価状況によって手続きが簡便なものになれば、コストが小さくなり、より多くの企業が利用できるようになると思います。むろん相手国における手続きがありますので、日本側のみ合理化でよいというわけではありませんが、ぜひご検討いただきたいと思

います。

〔一時的に PE を持つケースについて〕

最後に、帰属主義についてコメントいたします。先ほどのご説明でよくわかりましたが、冷静に考えてみると、自社にどの程度影響があるのかよくわからないというのが多くの方のご理解ではないかと思います。私もそのとおりですが、日本企業では、先ほどの資料ですと、海外支店、又は海外 PE を持つ会社以外はあまり関係しないように感じられました。皆さんはいかがでしょうか。日本企業が海外に PE を持つ場合について教えていただきたいと思います。

日本企業が海外に PE を持つ場合、日本の外国税額控除の限度額計算に影響があると思います。海外に PE を持つケースとして海外支店以外には、1. ビジネスの都合で一時的に PE を持つケース、2. 現地の税務調査で PE が認定されてしまうケースがございます。どちらも一時的に PE を持つケースです。今回の変更は一時的なものにも適用されるのかご教示ください。

特に2の現地の税務調査のケースは企業にとっては予定していないものですから、文書化手続きをしていないことも考えられます。海外支店を持つような継続的なケースと先に示した一時的なケースについて同列に扱うのは若干無理があるように感じております。文書化、内部取引、本社費の配賦など、一時的なケースについては簡便な方法をお認めいただきたいと思います。

また、施行までの準備期間を十分取っていた、施行後も1～2年は移行期間として書類の保存等についてはお手柔らかなご対応をお願いいたします。以上でございます。

〔渡辺〕 栗原さん、どうもありがとうございます。ありがとうございました。

ご質問の中で、ベリー比の採用についてのご質問がありました。ベリー比というのはアメリカのプリンストン大学のチャールズ・ベリー教

授が提唱された比率で、それでベリー比という名前が付いているわけです。個人的なことで大変恐縮なのですが、私が大昔にプリンストン大学に留学したときの指導教官がこのベリー教授だったので、ベリー比の名前が出るたびに不愉快な思いがいたします。

それでは、日置さん、今のお三方からのご質問に対してお答えをよろしくお願い申し上げます。

〔日置〕 それでは、3人の方々からのご質問についてお答えさせていただきます。

〔過渡期における対応〕

まず青山さんからのご質問で、1つ目に国内法の帰属主義への見直しに伴う条約改正の方針についてのご質問がありました。ご指摘のとおり、条約をどんどん改正していかなければならないため、積極的に条約改正を各国に今後働きかけていく必要があるかと思っています。ご指摘のとおり、AOA の考え方について留保しているような国もありますので、全ての条約でAOAを規定するということは難しいと考えております。

旧条約の締結国の中でも、先ほどAOAの考え方を容認している国があるという説明をさせていただきましたが、それに基づいて内部取引を認識しているという場合もありますので、わが国の国内法制が変わることによって旧7条で容認されていた部分については内部取引を認識することになり、新モデル7条の考え方と一致するという面もあります。したがって、それにより、二重課税や二重非課税の範囲が狭まるだろうと考えております。いずれにしろ、条約改正に向けて、努力していくことが必要と考えております。

〔無形資産への対応〕

続きまして、2つ目のご質問として、帰属主義への見直しにおける無形資産への対応についてです。無形資産への対応というのは、OECD

の議論においても長年苦勞してきたところですが、AOA の考え方に基づく PE 帰属所得の算定においても移転価格と共通の問題が確かにあるのかなと思います。

第2部でご説明しますが、BEPS プロジェクトの中でも無形資産の取り扱いについて、議論が行われる予定です。こうした議論を踏まえながら、今後検討していく方針です。

〔国外 PE の外税控除について〕

続きまして、3つ目のご質問の帰属主義への見直しにかかるコンプライアンスコストについて、及び外国税額控除の繰延期間を延長する必要性があるのではないかについてです。

確かにコンプライアンスコストが高まるということは、十分に考慮して検討していく必要があります。特に内国法人に対する AOA の適用は、国外 PE の外税控除の限度額の計算においてのみ必要となりますので、十分に実務に配慮した制度設計が必要であると思います。

本店配賦経費については従来どおりの取扱いにしていこうと考えておりますし、無償資本の配賦についても、一般事業会社は金融機関よりも比較的簡易な算定手法を使えるようにしようと考えております。条約上の要請に合致する範囲内で、できる限りコンプライアンスコストを下げるよう検討していきたいと思います。

外国税額控除枠の繰延期間の延長については現時点では考えていませんが、国内法の帰属主義への見直しに際し、実務の状況をよく踏まえ、今後も不断の見直しをしていく方針です。

〔外国子会社合算税制について〕

吉村さんから外国子会社合算税制（CFC 税制）についての今後の見通しについてご質問がありました。渡辺さんからは、CFC 税制の適用を緩くしてほしい産業界の要望がある一報で、BEPS の問題により厳しくしていこうとする動きがあるという話もございました。

我々としては、多くの国で CFC 税制の導入が必ずしもきちんと BEPS に対抗できるものとしてなされているわけではないという認識で

おりますし、それを受けて、BEPS プロジェクトの中でも取り上げられています。基本的に BEPS での議論を国際的にしていくということですので、どの程度のバランスが必要なのかということも踏まえながら、CFC 税制については検討していくことが必要ではないかと考えています。

〔帰属主義への変更について〕

続きまして、AOA の1つの目的、PE 課税の調和について、ご質問いただきました。また、次のステップとして、残った相違点を調和、フォローアップしていくのかということで、また、そのような各国の立法をレビューする機会があるかというご質問がありました。

ご指摘いただいたように、PE レポートでは、どこまで無償資本の配賦方法などを決めていくのかということについて各国のポリシーに委ねられている部分がございます。従って、ご指摘があったように、相違点があることにより多少の認識の違いが生じて、二重課税が生じるようなことはあり得ます。その際は、原則として、相互協議に基づいて解決を図っていくことが必要になると考えております。

また、OECD の場では、AOA について各国がどういう立法をしたのかということについてレビューすることは、今のところは考えていないと認識しています。AOA の導入について、日本がどれだけ各国のお手本になるかは今後の努力次第ですが、各国がそのような制度を導入することにより、世界的に見て、二重課税や二重非課税のリスクが軽減されていくことを期待しています。

〔ベリー比について〕

続きまして、栗原さんからのご質問です。1つ目に移転価格税制のベリー比の使用方法について、ご質問がございました。ベリー比は、先ほども申しました販売仲介業者の行う販売サービスのよう、機能とリスクが比較的限定的で、その利益が営業費用に比例するような活動に係る利益率を検証する場合に有用な利益水準指標

と考えております。

例えば仲介業者ないしは単純な役務提供者者を検証する場合のように、使用した資産や引き受けたりスクを考慮して、国外関連取引に係る棚卸資産の買い手又は売り手が果たした機能の価値が、営業費用との間に関係があると認められ、販売された製品の価値によって重要な影響を受けておらず、売上との間に関係がないと認められ、営業費用に反映されない機能を有していないと認められる場合に、有効な方法であると言えるかと思います。

これに係る国税庁の指針については、平成25年6月28日付で事務運営指針「移転価格事務運営要領の制定について」が改正されておりますので、そちらをご覧ください。

〔APA 手続きの簡素化について〕

続きまして、APA の簡素化について、ご意見をいただきました。ご参考までに説明させていただきますと、事前確認を行う場合には「相互協議を伴う事前確認」と「相互協議を伴わないわが国のみでの事前確認」という2つの選択肢があります。

仮に外国当局から移転価格税制の発動を受けるリスクが小さいと考える場合には、わが国のみでの事前確認の申出、つまり相互協議を伴わない事前確認の申出を行う選択肢もあります。この場合には、移転価格税制を外国に発動される課税リスクはありますが、相互協議を伴う事前確認に比べて、処理期間も短く、書類作成のための事務や費用等が軽減されます。

〔一時的に PE を持つケースについて〕

最後に、一時的に PE を持つケースについて、AOA の適用はあるのかというご質問がありました。仮に、内国法人が国外 PE を認識していなかった拠点が海外にあって、その現地の税務調査によって PE 認定課税を受けてしまった場合、これが租税条約上認められた課税であるときは、直ちに文書化がなされなくても、外国税額控除は受けられます。ただし、その場合であっても、国税当局は文書化された内容を尊重す

ることが大原則ですので、より正確な外国税額控除を算定する上でも、できる限り早く文書を作っていただくことが望ましいと考えております。

なお、施行時期については、産業界の要望も踏まえながら、今後検討していきたいと考えております。

私からは以上でございます。

（渡辺） 日置さん、どうもありがとうございます。第1部は総合主義から帰属主義への移行というかなり理論的であり、かつ難しい問題から移転価格の文書化というような相当実務的な問題まで幅広く議論ができたように思います。

それでは以上で第1部を終わらせていただきまして、第2部の国際協力に向けたトピックスに入らせていただきます。最初に日置さんの方から租税条約ネットワークの現状、BEPS の議論にどう対応していくのか等につきまして、ご説明をお願い申し上げます。

Ⅲ. 国際協力に向けたトピックスについて

1. わが国の租税条約ネットワークの拡充等

〔租税条約の概要〕

（日置） 国際課税資料28には、租税条約の主な内容を書いています。OECD のモデル条約が大体30条ほどで構成されていますが、わが国の租税条約は、基本的にこれに沿った形です。それぞれの国の条約において、似たような条文が並んでいます。

主な内容としまして、2つの柱があり、1つ目は二重課税の排除です。2つ目は、脱税ないしは租税回避への対応です。

〔わが国の租税条約ネットワーク〕

国際課税資料29は、現在のわが国の租税条約

ネットワークです。8月末現在で、59条約が、70カ国・地域との間で適用されています。59と70の数字が合っていないのは、旧ソ連、ないしは旧チェコスロバキアの条約を継承している国がそれぞれ複数あるためです。

〔租税条約交渉の現状〕

続きまして、国際課税資料30は、最近の租税条約の交渉状況です。平成16年の日米租税条約の全面改正は、実は4年間かけて作業をしたわけですが、この条約の締結を皮切りに、最近では数多くの条約が新規に締結又は改正されています。

資料中に※印が付いている条約がありますが、これは後ほど説明いたします情報交換を中心とする条約です。いわゆるタックスヘイブンといわれる国・地域を中心に、加速度的に締結しています。

〔日米租税条約の一部改正〕

国際課税資料31です。先ほど申しましたように、平成16年に日米租税条約を全面的に改正しましたが、今般、その一部の改正を行いまして、本年1月24日に署名されました。

改正の内容は下にあるように、配当の免税要件である持ち株割合が50%超から50%以上、保有期間が12カ月以上から6カ月以上と緩和され、利子については原則免税にすることで、源泉地国免税が拡大されました。

2と3にありますように、仲裁制度の導入や徴収共助の拡充も行われ、執行面の協調も図られています。

〔最近の日本の租税条約締結本数の推移（基本合意）〕

国際課税資料32です。先ほど申しましたように、加速度的に租税条約が締結されてきています。1つの理由は、やはり日米租税条約を結んだときに、日本の条約ポリシーが一新されたことがあります。ポリシーが原則として源泉地国課税を抑制していく方向に変わったことを踏まえ、先ほど申しました情報交換を中心とする条約も含めて、拡充を図っているところです。

〔徴収共助について〕

国際課税資料33です。徴収共助は、租税債権を徴収する際に執行管轄権の制約がある中で、お互いの租税債権を、お互いの税務当局が協力して徴収する仕組みです。OECDにおいては、徴収共助に関して多国間（マルチラテラル）の条約があり、「税務行政執行共助条約」と呼んでいます。わが国も2011年に署名し、かつ、国内法の措置を24年度改正で行ったところです。税務行政執行共助条約は、国会において本年（2013年）6月に承認され、本年10月1日に発効する予定です。

徴収共助は、この絵の③のように、徴収ができないところに納税者が財産を移転したものを、B国の当局に徴収、送金してもらうイメージです。

〔税務行政執行共助条約の概要〕

国際課税資料34は、税務行政執行共助条約の概要です。税務当局間の協力の内容については主に3つです。情報交換、徴収共助、文書送達があります。先ほど説明したとおり、一昨年の11月に署名をして、来月発効します。

この条約に署名をしている国は急速に増えています。現在56カ国が署名をしています。昨年、私が、この場で同じ説明したときには署名国は38カ国でしたので、いかに急速に税務行政執行共助条約が拡大しているかがわかると思います。

2. OECD等における国際的な議論の動向

1) OECDの組織等

〔租税委員会の組織と活動の概要（2013年7月時点）〕

続きまして、国際課税資料35は、OECD租税委員会の組織についてです。この後、BEPS等を説明しますので、組織を概括しておきたいと思います。まずOECD租税委員会の中心にあるのは、租税委員会です。ここの議長は、財務省の総括審議官である浅川です。

租税委員会には、下部組織として、いろいろ

な組織がぶら下がっています。ワーキングパーティ（作業部会）と呼ばれていますが、1, 2, 6, 9, 10, 11があります。このうちワーキングパーティ11が、今回 BEPS のプロジェクトを踏まえて新設されたものです。

他に BEPS のプロジェクトとして新設されたものが、資料の中で、ワーキングパーティ11の左側にある、電子経済タスクフォースです。これは電子商取引、後ほど説明する行動1を検討する組織です。

その下にあるのは、BEPS 多国間協定非公式グループです。BEPS 対抗措置の策定が実現した場面において、2 国間条約を2 国間で修正するのではなく、多国間条約を結んで、一挙に2 国間条約を置き換えようという議論があります。このようなことを検討するグループとして、多国間協定非公式グループを新設しております。

後ほど説明する税の透明性、情報交換に関するグローバル・フォーラムでは、わが国がピア・レビュー・グループの副議長を務めています。

また、行動5の検討を行うための有害税制フォーラムの議長を私が務めております。

〔グーグルの租税回避に関するイギリス下院決算委員会報告書（2013年6月）〕

続きまして、国際課税資料36は、グーグルを巡る、イギリス下院の報告書の概要です。グーグルの租税回避が、イギリスの議会で議論になっております。詳細の内容については、資料をご覧ください。

〔多国籍企業の租税回避が国際的な批判を浴びている（報道ベース）〕

国際課税資料37にありますように、報道ベースではありますが、スターバックス、アマゾン、アップルが国際的な批判を浴びております。特に今回 G8, G20で、かなり租税の議論がされました。政治的な面ですが、多国籍企業であるスターバックスが税金を払っていないということで、不買運動が展開され、キャメロン首相が税の問題を取り上げるきっかけになりました。

他にもアップル、アマゾン等々が、議会に呼び出される事態になっています。

2) BEPS への対応

〔税源浸食と利益移転（BEPS）行動計画〕

続きまして、国際課税資料38ですが、BEPS 行動計画がどういうものかを、説明していきたいと思います。

このような BEPS（税源浸食と利益移転）の議論が加速した理由の1つとして、リーマンショック後に各国の財政状況が悪くなり、国民に負担を求めた、いわゆる増税の中で、グローバル企業が税制の隙間や抜け穴を利用して、節税対策をしているのはおかしいのではないかという議論が盛り上がりを見せました。

OECD においては、先ほど説明した租税委員会が、実を言うと G8, G20の議論が盛り上がる前の、昨年の年末ぐらいから議論を開始していました。その議論については、7月19日に BEPS 行動計画として報告が出されています。そして G20諸国から、全面的な支持を得ているところです。

このプロジェクトの重要な点は、「OECD/G20BEPS プロジェクト」を設けた点であります。そのメンバーには、OECD に加盟していない G20のメンバー、中国、インド、ロシア、アルゼンチン、ブラジル、インドネシア、サウジアラビア、南アフリカの8カ国が含まれています。

このような国々も平等に意見が言える「OECD/G20BEPS プロジェクト」が、ややもすると OECD と国連が対立しているような状況を克服して議論を進めていく場であると言えます。

このようなプロジェクトを進めていくことに伴いまして、行動計画の各項目は1年から2年半の検討を経て、各国に対して税制の調和を図る方策を勧告することとなっています。

〔OECD 租税委員会 BEPS 行動計画(概要)〕

国際課税資料39, 40には、15の行動計画（アクションプラン）の内容が、簡単に書かれてい

ます。本日は行動計画の1, 3, 4, 6, 8の電子商取引課税, CFC税制の普及, 利子等の損金算入制限, 条約濫用の防止及び無形資産の移転価格税制について, 説明したいと考えております。

〔行動1 電子商取引への課題の在り方を検討〕

それでは国際課税資料41の行動1, 電子商取引の課税の在り方の検討について説明します。これがどのようなケースかと申しますと, L国という軽課税国, ないしはタックスヘイブンにL社があります。A国に顧客がおり, 電子商取引で音楽や書籍の電子コンテンツを購入し, L社に代金の支払いをします。L社に所得が生じてもタックスヘイブン, 軽課税国なので, L国で課税はありません。A国は, 支店等の恒久的施設(PE: Permanent Establishment)がある場合に課税ができます。OECDの考え方によれば, 電子商取引においては, サーバーがあれば, それはPEとなります。

A国内にサーバーがあればA国も課税できますが, L社がA国内にサーバーは置いてない場合, A国での課税はできません。したがって, A国でもL国でも課税ができない現象になります。ここでは二重非課税が生じ, A国では税源浸食が生じているということでございます。

A国の課税権を確保するために, 3つほど案があります。1つ目は, PEの定義を変えようというものです。例えばサーバーではなくて, ウェブサイトをPEにしてしまいます。ウェブサイトは, いわばバーチャルショップのような形でいろいろ宣伝もしているので, そういうものをPEとしてはどうかという案です。

しかし, ウェブサイトでどれだけの所得を稼いでいるのか, リスクや機能を分析して考えていきますと, より多くのビジネス機能はL社にあります。マーケティングや, 商品をどのように手に入れているかなどを分析すると, なかなかウェブサイトには所得が帰属しません。したがって, 2つ目の案として, 売上のような外形

的な基準で, 課税していくことが考えられます。

3つ目は電子商取引で, 仮に消費課税を行っている場合, この消費課税にA国の所得課税分を消費税として上乗せする考え方です。

OECDにおいては, このような3つの考え方を中心に, 議論をしていくことが考えられます。

〔行動3 外国子会社合算税制の普及〕

続きまして, 国際課税資料42の行動3の, 外国子会社合算税制(CFC)の強化です。軽課税国にあるC社が, A社とB社の所在するA国とB国のどちらの国のCFC税制の適用を受けるかが問題となります。

A国の方はCFC税制が厳しく, B国は緩い場合, C社は, CFC税制の緩いB国をビジネス拠点に選びます。事業自体がA国からB国に移ってしまいます。CFC税制を世界的に同じようなレベルにしていくことによって, こうしたビジネスの流出に伴う税源浸食を防いでいくことを, 行動計画3では謳っています。

〔行動4 利子損金算入制限措置の普及〕

次に, 同じような話ではありますが, 国際課税資料43の行動4は, 利子の損金算入制限措置の普及です。利子の損金算入が制限されて, 利益の圧縮ができない国がAです。利子損金算入の制限が緩い, ないしは制限がなく利益の圧縮ができる国がBです。この場合, B国に同じように事業が流出してしまいます。行動3と同じように, 事業流出に伴って税源についても浸食されてしまうので, 損金算入制限措置についても同様のものを導入していきましょうというものです。

〔行動6 租税条約の濫用防止規定の普及〕

続きまして, 国際課税資料44の行動6, 租税条約の濫用防止規定の普及です。

わが国の租税条約の濫用防止規定については, 本格的には日米租税条約(平成16年)の全面改正の際に規定されました。濫用防止規定とは, どのようなものかと言うと, A国とB国の間に租税条約があります。A国の企業からB国

の会社に、配当、利子、使用料等の所得が支払われます。本来であれば、A国とB国の間の租税条約が適用されて、これらの所得が軽減税率の適用を受けます。しかしながら、よくよく見てみると、B国にある会社はペーパーカンパニーであり、このような所得を実際に受けている会社は、C国に所在し、C国とA国との間に租税条約がありません。ペーパーカンパニーによって、A-B条約を濫用して軽減税率の適用を受けているということです。

したがって、このように条約の適用を受けるような所得について、濫用防止規定は、実体のない法人格を使っているような場合には条約を適用しない、恩典を与えないこととするものであり、これを各国の租税条約に普及させていくことが行動6です。

〔行動8 無形資産の移転価格ルールの策定〕

国際課税資料45の行動8は、無形資産を移転させることによって発生する、BEPSの例です。無形資産、特許やブランドなどを、A社が、ある時点で、軽減税率国にあるL社に移転します。

子会社L社が孫会社との間で、ライセンス契約を結びます。B国にある孫会社は、ロイヤリティをL社に払うことで、L社においては超過利潤が留保されます。

B国では使用料に源泉課税されてないとしますと、B国でも課税がなされません。さらに、A国については、無形資産の移転の段階で所得が発生することがありますが、その後の特許料等が入ってきませんので、A社には利益が行きません。したがって、A国にて税源浸食が起きています。このようなBEPSに対して、どのように対抗するかですが、無形資産の移転に係る国際的なルールが不明確です。そもそも何が無形資産なのかという無形資産の範囲の問題と移転のタイミングの問題です。移転をした後に特許がどんどん成長してしまうようなケースのときに、いつ特許が移転したのかを考えます。

また、特許のコンパラブルをどのように見つけて、独立企業間価格を算定するのかという問題です。そもそも特許というのは独自のものですから、コンパラブルをどのように見つけるのかは、難しい問題です。

この事例は、A国、L国、B国で課税をしていない、いわば三重非課税のケースです。

先ほど申しました無形資産の考えを整理していくことは、A国の居住地国としての課税権を確保することです。もう1つの考え方は、L社に蓄積している超過利潤を合算課税します。CFC税制をきちっと発動することが、居住地国としての課税権の確保なのだと考えております。居住地国の課税権の確保というのは、OECDの今までの考え方に、非常に整合的なものだと思います。

ただし、今回BEPSの議論で問題になるのは、二重非課税の排除です。仮に居住地国で課税権の確保ができないような場合について、B国で、例えばロイヤリティに対する源泉課税をするというような考え方もできるかと思っています。

〔BEPSの考え方について〕

情報交換の話に移る前に、BEPSの考え方について触れたいと思います。

1つは、多国籍企業の節税というのは、企業は利益最大化を図るから当然ではないかという意見があるかと思っています。このような考え方は恐らくアングロサクソンの、かつ自由主義の経済、資本主義の世界では当然のことなのかもしれないと考えております。

ただし企業は、経済活動を単独でやっているわけではありません。国家が税を徴収して提供しているインフラや治安、衛生状態、ないしは教育を受けさせることによって育った人材が行う研究開発のレベルなど、いろいろなものを企業は享受しています。BEPSの議論の根幹になっているのは、企業は経済活動を行った場所で納税をすべきということです。

それはどういうことかと言いますと、多国籍

企業は、先ほど言ったようなインフラ等をフリーライドして利益を得ることができます。国内に残された中小企業、ないしは国際的に活動できない消費者など、国境の外に行けない人たちがコストを払って、多国籍企業がコストを払わないのはおかしいのではないかと、考えの根底にあるかと思っています。

ここで1つ考えなくてはいけないと思っているものは、税はモラルで払うものではないということです。BIAC（経済産業諮問委員会）という、国際的なビジネスの団体があります。その会長が、私たちに言っていたことは、税はルールであって、BEPSの議論では、ルール作りをしてほしいということです。確かに現在G8、G20について政治的な議論がかなりヒートアップしていますが、感情論等に流されることなくやっていく必要があるのではないかと考えております。

結果的に税制というのは透明性が高く、予見可能性がある制度でなければ、企業は恐らく安心して活動できないと思います。企業活動は富の源泉ですので、税はなるべく経済活動に悪影響を与えないように、制度設計していくことが大事かと考えています。

2つ目ですが、去年この場で私が関税と税の世界の違いに関して、少しご説明したかと思えます。この1年間OECD等々の議論に参加して感じたことですが、確かに貿易の世界は関税率の引き下げがWin-Win状態をもたらすのに対し、税の世界は比較の問題ですが、税源の奪い合いと言えるかと思えます。

関税は関口のWTOから議論が始まって、バイのFTAに移行していきました。税の世界は、有利なルールをOECDが作って、そのバイのルールを世界に広めていったという要素があるかと思えます。

その観察に、上乗せして感じていることがあります。それは先ほども税の関口、税務行政執行共助条約についてご説明しましたが、執行面の協力は広まっています。執行共助条約につい

ては38カ国から56カ国に、1年間で急速に増えました。また、情報交換に関するグローバル・フォーラムの加盟国は、2009年以来120カ国になっており、加速度的に税の世界でも、執行面での協力が進んでいると言えると思います。今回のBEPSという議論においては、制度面の調和を図るものと認識しています。

関税の問題においても、環境問題についても、似たような世界だと思いますが、南北問題が起きまして、WTOでもなかなか議論がまとまらず、バイに移行していつてしまいました。今回、税制における制度面での調和というのは、大きなチャレンジだと認識しています。

先ほど申しましたOECD/G20BEPSプロジェクトは、いよいよ税の世界でもOECDと国連の考えを集約すべきタイミングになるかと、いわば南北問題も乗り越えていくような場であると考えています。

OECD租税委員会の会合でも、G20のOECD非加盟国はOECDメンバーと同じ資格で参加することになっていますので、このような協力を図っていくことは可能だと思っていますし、我々もそれに向けて努力をしなければいけないと考えております。

以上BEPSの考え方について、述べさせていただきました。

3) 情報交換を巡る最近の動向

〔租税回避を巡る国際的議論の経緯〕

それでは国際課税資料46にお戻りください。ここから以降は、情報交換を中心に説明します。

情報交換の議論が高まったのは、タックスヘイブンを巡る議論がきっかけです。1998年では、ここにあります4つがタックスヘイブンの判定基準だったのですが、2001年に見直しがあり、タックスヘイブンとは無税、ないしは名目的な課税をしているという基準で考えるのではなく、実効的な情報交換の欠如、ないしは税制の透明性の欠如の2点を中心に考えることになりました。

2005年には OECD モデル租税条約の情報交換の規定の強化として、銀行機密を否定する規定、それから自国に課税利益がない場合にも情報を収集して提供しなければならないとする規定を追加する改定がなされています。

リーマンショックを受けて、2009年の G20 ロンドン・サミットにおいて情報交換を推進していき、非協力国には対抗措置を取ることが謳われました。これを受けて、OECD では税の透明性と情報交換に関するグローバル・フォーラムを拡大・改組することで、税の透明性と情報交換を推進していくこととなりました。

〔OECD事務局が公表している実効的な税の情報交換基準に関する各国の実施状況リスト〕

このように、租税条約の情報交換規定に関してどんどん改正していこうという議論をしてきたわけですが、国際課税資料47にその議論の成果を掲げております。

2009年時点で、情報交換規定が入っている租税条約が12未満の国が38カ国でした。実効的な税の情報交換基準にコミットもしていない国が4つで、合わせて42でしたが、最新（2012年5月）のリストには、この基準にコミットをしていない国はなくなり、実施が十分でない国も、3つしかありません。ということで、いかに急速に情報交換について、制度を含めた取組みを各国がしているかということです。

〔OECD モデル 租 税 条 約 第26条（2005年改訂）〕

続きまして国際課税資料48ですが、先ほど言いました OECD モデル租税条約第26条の改正として、追加されたパラ4、パラ5を挙げております。

〔グローバル・フォーラムについて〕

続きまして、国際課税資料49でございます。グローバル・フォーラムで行われている内容になります。

グローバル・フォーラムでは情報交換を推進していくために、各国がどのような情報交換をしているかを、制度面と執行面で審査していま

す。

制度面は Phase 1、執行面は Phase 2 で、審査が行われてきているところです。

〔ピア・レビュー報告書の評価（G7諸国）〕

国際課税資料50は、Phase 1 において各国がどのような評価を受けたかということでございます。この表から分かりますように、必ずしも全ての国がマルをもらっているわけではありません。イギリスに至ってはバツをもらったりもしています。わが国については、全て合格点を頂いているということです。

下の方にありますように、Phase 1 の審査で問題があった国が、14カ国ほどございます。これらの国は Phase 1 でもう少し努力をしないと、Phase 2 に移行できないということとなっております。旧タックスヘイブンが、ずらっと並んでいます。

Phase 2 につきましては、11月に一挙に50カ国の審査の結果が発表される予定であり、わが国もその50カ国の中に入っております。

〔米国の外国口座コンプライアンス法（Foreign Account Tax Compliance Act）の概要〕

国際課税資料51は FATCA と呼ばれている、米国の外国口座コンプライアンス法です。この法律は、アメリカ人が外国で持っている口座の情報を、アメリカの IRS が確保しようというものです。今年の1月から施行されています。

国際課税資料52をご覧ください。外国にある金融機関が、IRS と FFI 契約を結びます。契約を結ばない場合には、アメリカ源泉の所得に対して、懲罰的な源泉課税30%が課されます。

FFI 契約とはどのような契約かと申しますと、外国金融機関が、アメリカ人の情報について、情報提供に同意する協力米国人口座については口座保有者の名称や残高、利子・配当の受取総額等を IRS に提供し、情報提供に不同意の非協力口座については30%の源泉徴収をし、ないしは口座の閉鎖をするというものです。

〔日本の米 FATCA への対応〕

この FATCA に、日本側はどのように対応

してきたのが、国際課税資料53に書かれております。

日本の金融機関は、金融庁が出す要請文を守って、アメリカ人の協力口座についてIRSに情報を提供します。一方、非協力口座については、資料にありますように口座残高の総額と総件数を提供します。IRSはその情報に基づいて日本の国税庁に、非協力口座の情報を細かく教えてくださいという情報提供要請をし、国税庁は条約に基づく要請に応える形で、金融機関から情報を得ます。

そして、国税庁は6カ月以内に情報をIRSに提供します。

こうすることで、日本の金融機関はFFI契約の締結を免除されます。具体的には、非協力口座の30%の源泉徴収義務や口座閉鎖義務は免除されることになります。

〔欧州5カ国（英独仏伊西）の米FATCAへの対応〕

国際課税資料54のようなFATCAの対応を国際的に行うことが、アメリカを中心に行われてきました。

FATCAの情報交換網の議論をきっかけとして、欧州5カ国は必ずしもアメリカとの間だけではなく、このような情報交換を各国の間でも広げていこうということになりました。既に欧州5カ国以外で欧州12カ国と、さらに加えてメキシコやノルウェーも、自動的に情報を交換するような作業をしようという議論に及んでいます（国際課税資料55）。

〔自動的情報交換〕

このような議論はG8、G20で急速に進展しています。今回G20のサンクトペテルブルク・サミットでも、自動的情報交換の議論が加速度的に進んでいます。

私からの説明は以上です。

（渡辺） 日置さん、どうもありがとうございました。今話題のBEPSにつきまして、日置

さんご自身がどうお考えになるか、OECDの会議等にご参加になった上での感想もお話しいただき、大変ありがたく思います。

それではお三方から順次ご意見、ご質問を頂きたいと思います。最初に青山さん、よろしくお願いいたします。

Ⅳ. 国際協力に向けたトピックスへの意見

（青山） 日置さん、詳しいご説明をありがとうございました。そしてこの間、飛躍的に租税条約について主税局が精力的に取り組んでおられることのみならず、OECDで日置さんや浅川さんがリーダーシップの中に直接入って、国際的なルール作りに関わっておられることを伺って、大変心強く思いました。

私の方からは、BEPSについて幾つかコメントを申し上げたいと思います。

〔BEPSプロジェクトを巡る課題について〕

今回のBEPSプロジェクトは、過去のOECD租税委員会が取り組んだどのプロジェクトと比べてもカバー領域が極めて広く、かつ各国の国内法制に深く関わるテーマであり、その射程を含めて多国籍企業や国際税務専門家の関心の的となっております。

そこで、まずプロジェクトの目的面での確認をさせていただきたいと思います。恐らくきっかけは先ほどのご説明でもありましたように、多国籍企業の度を越した租税計画に対して、本社所在地国（主としてアメリカ）のみならず、子会社所在地国（欧州のイギリス等）も、それぞれ課税ベースを浸食されているとの問題意識で、政治的なイニシャチブで、課税ルールの全面的見直しを視野に入れたプロジェクトにまで拡大したと見られます。

国別の課税主権に基づく国内法面での協調も視野に入れたものであり、その射程が関心と呼んでいました。先ほどご説明いただいた今回の

15項目は、電子商取引についての包括的な問題提起は含まれていますが、その他は移転価格問題については数項目、或いはハイブリッド・ミスマッチ、それから CFC 税制など、従来から既に問題視されて、OECD でも取り組んでおられた項目をパッケージしたものです。

もしこれらをうまく適切な提言で取りまとめができれば、BEPS の趣旨である不当な国際租税計画から、各国課税ベースを守る有効な方策になると期待されると思います。すなわち先ほどのご説明がありましたように、不当な二重非課税等のリスクを解消することになろうと思います。

〔租税回避規定について〕

ただし、以下の2点の懸念がございます。1つは、従来 OECD の場で国内法制に切り込むのは、ある意味アンタッチャブルでありました。特に法人課税を巡る従来の課税主権、課税高権の尊重という線引きがございます。これとの関係で、例えば一般的な租税回避否認規定が検討対象から外されている点について、どのような議論が行われ、今後どのような議論が予測されるのか1点目でございます。

なお、私自身の個人的な考えでございますが、多国籍企業の経営戦略上、長年にわたって各国法制がある意味事実上信任を与えてきた制度に、国際的な協調の力でもって切り込もうとする場合には、何と言っても予測可能性の確保という問題もございますので、不当な租税計画に適正にターゲットを絞った提言にとどめるべきであって、ある意味比例原則を越えた、健全な多国籍企業の過去の蓄積や将来の行動に悪影響を及ぼすような措置は、控える必要があるのではないかと考えます。この点は、移転価格等のテーマに関する既存のプロジェクトの中でも、基本的に踏襲されてきたと思われます。いずれにしても納税者は、恐らく BEPS 提言がもたらす新たなコンプライアンスコストに対して、最も関心を寄せているのではないかと考えられます。

〔新興国を含めての議論について〕

2点目は、先ほどのご説明にありましたように、G20ベースにまで広がった参加者で、国際的な新たな協調を生み出すという試みでございます。それができてこそ、初めて国際的な、例えば制度間の隙間を埋めた、適正な協調が実現されると思います。

これは先ほどの1番目の議論でも少し申し上げさせていただきましたが、現在のグローバル税務の環境の下では、国連モデルと OECD モデルに、必ずしも調和の方向へのベクトルが働いていると言えない環境が残されています。

そうしますと、そのような広いメンバーを対象にした合意を得るためのプロセスは、現実には多大な困難が予測されると思います。BEPS の場のみならず、例えば新興国が自らのルールを作ろうとしている国連モデルの改定の場合に対して、OECD の側から働き掛けをしたり、或いはそういった国が国内法ベースでどういった改正をして、多国籍企業に対応しようとしているかについてのモニタリングや問い掛けも必要になってくるかと思われます。この点について、どのようにお考えでしょうか。

〔自動的情報交換への取組みの方針について〕

最後に、情報交換についてのお尋ねです。先ほどの FATCA の進展は、まさにいわゆる自動的情報交換に本格的に取り組もうというポリシーを、ヨーロッパの取組みなどから教えていただきました。

従来わが国は、個別的情報交換を中心に情報交換をするのだという長い伝統がありました。このような FATCA への取組みを契機として、相手となる対象国をどのような範囲で見ても含めて、自動的情報交換へどのようなスタンスや方針で取り組んでいかれるかについて、お伺いしたいと思います。以上です。

(渡辺) 青山さん、どうもありがとうございます。それでは次に吉村さん、よろしくお願

いたします。

(吉村) 今後数年間は、国際課税の世界における議論はBEPS一色になると思われます。これから議論が本格化するにあたり、OECDの中での日本の役割ということに関してもご説明いただき、大変参考になりました。

私からBEPSにつきまして、まずは全体的な感想を申し上げた上で、個別の行動計画について幾つか質問させていただきたいと思います。

〔BEPSと日本企業との関わりについて〕

まずBEPSプロジェクトに掲げられている行動は、これまでOECDが現行の国際課税制度における課題に対処する方策を検討してきた延長線上にあると理解しております。

しかしながらその一方で、G8及びG20においてBEPSプロジェクトが広く政治的な支持を得た要因としましては、国際課税資料37でご紹介いただきましたように、アメリカに本社を置くIT企業等による濫用的なタックスプランニングが、メディア等で大きく報道されたことが影響しているのは否めないところかと思えます。アメリカの多国籍企業に比べて、これまでタックスプランニングに消極的であったと言われていた日本企業の中には、巻き込まれてしまったと否定的に感じているところも多いのではないかと思います。また、多国籍企業は適切な納税をしていないとのイメージが先行して、いたずらに規制が強化されるのも、制度設計としては望ましくないと考えております。

こうした危惧をあらためて強調しますのは、G20の中にはBEPSを源泉地国課税強化のプロジェクトと理解しているように見える新興国も存在しているからです。わが国企業が進出先においてBEPSを名目とした過剰な課税を受ける危険性も高まってくるように思っております。

もっとも一部の濫用的なタックスプランニングが可能な国、ないしは制度を利用し得る企業のみが競争上有利になっている状況は、好まし

くありません。ですから、今回OECDのBEPSプロジェクトには、大いに期待するところです。

〔BEPSの検証について〕

そこで、関連して行動11についてお尋ねしたいと思います。

行動11におきましては、BEPSの規模や経済的効果の指標を政府からOECDに集約し、分析する方法を策定すると掲げられております。先ほどの問題意識との関係ですと、具体的にどのような形でBEPSの検証がなされるのか興味があります。

また、スケジュール上は、検証よりも他の個別の行動計画が先を走るように思われますので、検証の成果が具体的にどのように利用されるのかに関心を持っています。これは今後、ひょっとしたら予定等変わるかもしれませんが、現時点でどのような成果の利用が想定されているのか、教えていただければと思います。

〔過剰な課税につながる懸念について〕

また、BEPSの問題提起につきましては、各国ばらばらの対応を取ることで生じる混沌（caos）を回避するのが動機の1つであるという、OECDの方の発言を耳にしたこともあります。これは確かにもっともな話です。先ほどのご説明の中でも言及がありましたように、国際社会が調和の取れた解決を目指すことにBEPSの意義があるとすれば、各国で足りない部分を整理すると同時に、過剰な課税をもたらす逸脱も好ましくないと評価されるように思います。

青山先生からもご指摘がありましたが、多国籍企業を送り出す国と、受け入れている国、とりわけ新興国との間で、利害が大きく対立すると予想される行動計画が多く存在しております。BEPSプロジェクトというフォーラムが新たに設定されることによって、今後どのような動きがあるのか。例えば国際的に合意された租税基準（internationally agreed tax standard）のさらなる実質化であったり、過剰な課税を含めて

国際基準から逸脱する税制をレビューし、調和を高めていく作業も期待してよいのかをお伺いできればと思います。

【電子商取引について】

次に、具体的な行動についてお尋ねします。行動1におきましては、電子商取引によって他国から遠隔で販売、サービス提供等の経済活動ができることに鑑みて、電子商取引に対する直接税・間接税の在り方を検討する報告書を作成することとなっています。すなわち、もっぱら国際的な法人税の配分基準に関係する他の行動と異なり、間接税も含んでいるところが目を引くと思います。

デジタル経済につきましては、先ほどのご説明の中でありましたような、いわゆるバーチャルPEといった新たなPE概念を観念する主張もあり、アメリカがこれに強く反対しているとも聞きます。率直に申し上げて、現行の枠組みを離れ、近い将来に合意に達することも見込めないように思います。

しかしながら、間接税の効率的徴収がBEPSプロジェクトの中で検討されることになると、今後の国際的な電子商取引を巡るビジネス環境にも、広く影響を与えるのではないかと考えております。日本でも既に電子商取引に関する消費税の取り扱いについて、研究会が立ち上げられていましたし、国内的な関心も高いと思います。

ご説明の中で、OECDにおいて電子経済タスクフォースが新設されたという図がありました（国際課税資料35）。また、予定されている行動1の実現期限が、2014年9月となっております。まずはデジタルエコノミーのビジネスモデル分析や、課税上の問題を指摘する報告書の公表にとどまることになっていますが、来年9月以降、電子商取引についての課税上の枠組みがまさに議論されていくのか、将来的な見通しについて差し支えない範囲で構いませんので、教えていただければありがたいと思います。

【外国子会社合算税制の強化の見通しについて】

その次に、行動3についてです。行動3は、外国子会社合算税制の強化であります。EU加盟国につきましては、EU条約に定められた自由規定に抵触する規制措置を設けることが難しいと認識しております。

思い付くところとしましては、キャドバリー・シュウェップス事件におきまして、EU条約で保障された設立の自由とイギリスの外国子会社合算税制との関係が争われました。欧州司法裁判所は、その当時のイギリスの外国子会社合算税制が、EU条約に違反するという判断を下しました（Cadbury-Schweppes plc and CSO Ltd. v. Commissioners of Inland Revenue (C-196/04)）。すなわち租税回避を目的とする立法によって、EU条約上定められた自由を制限するためには、「完全に人為的な取決め（wholly artificial arrangements）」を対象を限定していなければならないとの先例が存在しています。

その結果として、仮にEUが行動3で設定された基準を国内的に実施しようとした場合には、まずEUで議論しなければ先に進めないことになるのではないかと思います。そうすると、行動3に基づいて制度の具体的な内容まで踏み込んだ基準を示しても、全ての加盟国が実施することは非常に難しく、EU条約の制約を抱えた国々が存在している限りは、現在の世界と異なった状態へ移行するのは難しいのではないかと危惧しているところです。

一方でアメリカではCFC税制を含めて、海外利益へ課税することが積極的に議論されますので、そういった利害の対立が予想されるかと思えます。

そこでお伺いしたい点としては、行動3において予定される勧告の水準、具体性はどの程度のものを想定されているか、差し支えない範囲でお教えいただければと思います。

【移転価格税制の文書化について】

最後の点は感想というか心配ですが、行動13



についてです。行動13は、移転価格税制の文書化に関する規定を策定することになっています。多国籍企業に対し国ごとの所得、経済活動、納税額の配分に関する情報を、共通様式に従って各国政府に報告させることになっています。

この行動13につきましては、文書化が共通化されることによって、納税者の負担が軽減することを目的にしたものと認識しています。さらに文書化制度に関する白書（OECD, White Paper on Transfer Pricing Documentation（30 July 2013））も7月末にOECDから公表されまして、現行の文書化制度を改善する方向として、マスターファイルと国別ファイルという、2段階ストラクチャーが提示されているところがあります。

簡単に内容を紹介しますと、税務当局が重要な移転価格リスクの存在を把握するため、多国籍企業の①グループ情報、②事業説明、③無形資産情報、④グループ企業間の金融活動情報、および⑤財務状態と納税状況の情報、を備えたマスターファイルと、重要な取引に関連する特

定の移転価格分析に重点が置かれた、国別ファイルへと現在の文書化制度を整理し、各国が協調していく方向が示されています。このアプローチの下では、国別ファイルは、マスターファイルを補完し、個別取引の独立企業性を確認するために必要だと位置付けられています。

白書によれば、多国籍企業に求められる透明性向上と、各国の移転価格文書の合理化で、バランスを取っていくことが示されております。また、多国籍企業のグローバルバリューチェーンが発展していく中で、事業の全体像を把握する必要性が高まっていることが最近特に指摘されておりますので、こうした動きは自然の流れかと思います。わが国でもかねてより議論があるところですが、国際的な調和を図りながら、文書化制度がさらに改善されていくのではないかと見えています。

しかしながら一方で心配している点と申しますのは、先ほどBEPSの行動13に関連して述べましたように、国ごとの納税状況等に関するカンントリー・バイ・カンントリー・リポートが重

視されています。これは用途としては、納税者及び課税当局によるリスクアセスメントに用いるとされまして、特定の取引に係る移転価格関係には直結しない資料だと考えられます。

確かにある程度均質な国同士であれば、それほど心配する必要はないかもしれません。ですが、例えば市場を重視する国であれば、ある多国籍企業の自国内での売上に注目して、当該企業の自国に対する納税額が少ないかどうかを判断するでしょう。逆に労働を重視する国であれば自国内の従業員数等に注目して、納税額の多寡を判断し移転価格にチャレンジすることが考えられます。こうして国ごとに異なった要素を過度に重視する傾向が生まれてしまうと、企業にとっては紛争が増えることになるのではないかと危惧されるところです。

言い換えれば、リスクアセスメントとして用いられる合理性は理解できますが、結果として定式配分法に近い運用を行う国も出てくるのではないかという不安です。また、EUにおきましては、多国籍企業の透明性が殊更強調されているように感じます。例えば金融機関（G-SIIs および O-SIIs）の国別納税状況レポートを公表する方向で、制度改正（Capital Requirements Directive IV（CRD IV））が行われていることも耳にします。

制度がまだ動いていない、具体化していない段階であれこれ心配しても仕方ありませんが、文書化、或いは企業に求められる透明性について、今後どのような議論があるのかが気になっています。

私からは以上です。

（渡辺） 吉村さん、どうもありがとうございます。それでは最後に栗原さん、よろしくお願いたします。

〔海外子会社の配当に係る源泉税の免税化について〕

（栗原） 海外子会社配当金に係る源泉税と、BEPS についてコメントします。

海外子会社の配当金については皆さんご存じのように、平成21年度から95%益金不算入となっています。日本の所得状況を気にせず配当できるということで、非常に良い制度だと私は考えています。

間接税額控除制度の頃は、親会社の外国税額控除限度額に余裕枠があるかどうかで対応が異なりました。欠損に陥った場合や、欠損から回復しそうな場合、向こう数年間の所得をにらみながら、税額控除でいくか、損金算入でいくか、判断を迫られました。現在は計算上5%部分が課税されていますが、配当金を送金する際に、現地で源泉徴収される税金が、相対的に大きなコストとなっています。

租税条約の改訂時に、免税化を進めていただいていると思います。先進国との間では免税化がかなり進んでおりますが、新興国との条約では、依然源泉税が残っております。相手国のあることなので、簡単にはいかないことは理解しておりますが、ご方針、進捗状況をご教示いただきたいと思います。

〔BEPS 議論における認められない行為の特定について〕

次は、BEPS についてです。私がメーカーの人間なので、少しメーカー寄りのコメントになることをお許しください。

これまでの報道を見ますと、先ほどの資料にもございましたが、外国のごく限られた多国籍企業の事例であり、租研の会員企業で、特に今日おいでの皆様には、あまり関係しないように感じられます。

また、ブランドの許諾やIT関連の無形資産の場合はあり得るかもしれませんが、通常のメーカーの場合は日本で技術開発を行い、日本を含めて適切な地域を選定して、製造技術の実施許諾をしております。製造地域が増えて多様

化することで新たな需要が生まれて、必要な技術が明らかになってまいります。技術が生み出す収入を原資のひとつとして、次の技術開発、又は既存技術の改良を行っております。そのサイクルを繰り返して多くのメーカーがこれまで技術力を高めてきたと思います。今後もその考えは変わらないと思っています。政府にもその考えをご理解いただいて、研究開発促進税制などでご支援いただいていると理解しております。

無論資金が足りなくなれば、留保した利益から配当させれば良いという考えもあるかもしれませんが、収入は軽課税国、費用は日本負担という仕組みでは、企業自身が管理しにくいですし、また研究開発促進税制などの政府のご支援を得られなくなってしまいます。税金のためだけにそのような仕組みを選択することは、日本では考えにくいのではないのでしょうか。

BEPSの問題提起後、専門家の方からは、これは脱法行為ではなく、合法的なスキームであることをお聞きしました。いろいろなご意見があると思いますが、合法であれば何をやっても良いというわけではないという当たり前のことが、今回あらためて確認できた次第です。

ただし、今回やり玉に挙げられた多国籍企業をかばうわけではございませんが、利益追求集団である民間企業が、法律が認める範囲の中で税金を節約しようとする行為は、これもまた当たり前のことでございます。言葉は難しいですが、節度ある範囲の中で、税金の節約に最大限努めるべきであると考えております。

そのためにも、税務当局におかれましては各国当局と連携を取られ、民間企業がしてはいけない範囲、線引きをお願いしたいと思っています。ただ、各国との連携は重要ではありますが、網を掛けることを優先するあまり、包括的否認規定のようなご対応は、避けていただきたいと思っています。

ご説明にございましたように、全てこれからのご対応と思われそうですが、現時点でのお考えをお聞かせいただきたいと思っています。以上です。

(渡辺) 栗原さん、どうもありがとうございました。

お三方からいろいろなご意見が出ました。BEPSにはいろいろな国が関わるけれど、果たしてどのような方向に行くのかという基本問題や電子商取引、CFCといったBEPSの個別問題はどうか、更には移転価格の文書化や海外子会社の配当金の源泉税の問題等々、いろいろ出ました。

ただ今のお三方のご意見、ご質問について、日置さんどうぞご発言をお願いいたします。

〔租税回避規定について〕

(日置) それではご質問にお答えいたします。最初に青山さんから、包括的租税回避否認規定についてのご質問がありました。

この包括的租税回避否認規定は「GAAR(ガー)」(General Anti-Avoidance Rule)と呼ばれています。この規定についての議論は、OECDでも各国の規定を付き合わせて、どのようなやり方をしているのか、盛んに研究しているところです。

BEPSの行動計画の5項目を見ていただきましたが、GAARは直接の検討対象とはされておりません。そういうことで、議論は別途BEPSと離れて行われていることと認識しておりますので、議論は続いていくと思いますが、BEPSとしては議論しないという整理になっております。

〔新興国を含めての議論について〕

続きまして、新興国などを交えて議論すると、いろいろ困難な局面が生じるのではないかとのご指摘を頂きました。確かに先ほど南北問題という形で、WTOや環境問題でそのような問題があることを申しました。

今回、居住地国課税、源泉地国課税のバランスという観点で、対立するリスクがないとは言えません。ですが、今回G20のメンバーが、

OECDにおいて加盟国と対等な立場で議論ができ、かつ、OECD/G20BEPSプロジェクトということで、かなり結束力、求心力を持って議論をする体制ができたのではないかと感じております。

また、BEPSプロジェクトをこのように進めていこうということで、一定の合意を得たことは、画期的なことだと思っております。今回、新興国であるインド、中国、ロシア等が、グローバル経済活動に乗り出していく上でのルール作りに参加しますが、彼らの参加がないと、きちっとしたルール作りができないとも思います。従って、チャレンジングではありますが、今後努力をしていく必要があると考えております。

〔自動的情報交換への取組みの方針について〕

続きまして、自動的情報交換の取組みの方針についてのご質問がありました。

わが国も従来から自動的情報交換を行っており、昨年も数十万件の情報を提供し、受け取ったということでございます。しかしながら、今までの情報交換というのは、基本的に、わが国は自らの課税のために、法定調書で入手した情報を交換していただだけです。

今回 FATCA 等々を契機に議論が行われている情報交換は、非居住者関係の情報を自動的情報交換のために金融機関から集め、それを関係国に送るということです。先ほどもご紹介しました欧州5カ国の FATCA の対応を基盤として、米国との間に限らず、各国間でも情報交換をしていこうというものです。

従いまして、今後各国においてこのような自動的情報交換の対応をしていくことかと思えます。このような対応をしていく際に、国民の方々や金融機関の事務的な負担に配慮する必要があります。OECDにおいても、その方策について議論して、対応策を模索しているところ です。

このような取組みは、BEPSとともにG8、G20でも支持をされていますので、わが国とし

ても積極的に取り組んで、国際的な租税回避を防止するための、グローバルな情報交換のネットワークに参画して参りたいと思っております。

〔BEPSの検証について〕

続きまして、吉村さんからのご質問にお答えしたいと思います。最初に BEPS の検証、行動11についてのご質問がありました。

行動11というのは BEPS の規模が、BEPS の個別のプロジェクトがどのような経済的な影響を与えるかを検討していくアクションプランと認識しています。

具体的には、2種類の例があります。マクロのデータで、例えば直接投資の額や、国際収支のデータなどの分析とともに、個別のアクションがどのような影響を与えるか、ミクロレベルのデータで、税務申告書とか財務報告書などを活用して、それぞれの行動計画について分析をしていこうというものです。

どのような手法を取っていくかは今後議論するということですが、目的としては先ほど申しましたように、価値を創造する経済活動が行われている場所と、税が納付されている所との乖離が、どのような形で広がっているのかを分析していきます。これはマクロ的な分析でございます。また、個別のアクションがどのような影響を与えるかというミクロ的な観点で、議論が行われると考えています。

OECDのみならず、スπιルオーバーと呼ばれておりますが、BEPSのマクロ経済に与える影響の広がりについては、IMFも関心を持って参画しようとしているように聞いております。

〔過剰な課税につながる懸念について〕

続きまして、青山先生と似たご質問でございましたが、新興国の独自の判断が過剰な課税につながっていくのではないかと、それを抑制できるのかどうか、BEPSプロジェクトへの期待感のような形でのご質問がありました。

先ほどの繰り返しになりますが、今回はやはり BEPS プロジェクトを進めていこうということで、G20メンバーが一致団結したと認識し

ております。したがって、このプロジェクトを着実に推進していくことが、必要だと思っております。

新興国に限らず途上国との連携については、OECD の場では税と開発に関するタスクフォースや、対外経済プログラム（グローバル・リレーションズ・プログラム）等もごございます。付加価値税に関するグローバル・フォーラム等や情報交換に関するグローバル・フォーラムを通じて OECD 非加盟国との連携も図って、アウトリーチ活動を充実させていくことも、併せて議論しているところです。特に G8 の議論などでも、このようなアウトリーチ活動の重要性は強調されているところとの認識です。

そして、各国の実施状況のレビューについてですが、BEPS の計画におきましては、まずは現在15の行動計画を実施することを目標としており、各国の実施状況をレビューする仕組みについては、まだ議論なされておられません。

〔電子商取引について〕

続きまして、行動1、電子商取引についての日本における今後の議論のスケジュールについてです。

今後の電子商取引の議論のあり方については、OECD の場において、タスクフォースを新設し、この中で議論を行っていくこととしています。先ほど私の説明の中でも触れましたが、ここでは消費税についても取り上げます。消費税を議論している WP9 のグループとの連携も図って、議論をしていくことになっています。

わが国としても新たに設けられた場での国際的な議論を踏まえつつ、しかるべきタイミングで、税制調査会等の場において議論を深めていくことになろうかと思えます。

〔外国子会社合算税制の強化の見通しについて〕

続きまして、行動3の外国子会社合算税制の強化について、今後の見通しのご質問がありました。

多くの国で CFC 税制が導入されていますが、必ずしも BEPS に対応できるような包括的な

方法では設計されていないことから、BEPS 行動計画では CFC 税制の設計に関する勧告を策定することとしています。先ほども言いましたように、CFC 税制をそろえていく発想で、行動3に入っております。

具体的な議論は、今後行っていくということではありますが、制度としてばらつきがないように、税制として実効性を持てるような形で勧告が策定されていくのではないかと考えております。

〔海外子会社の配当に係る源泉税の免税化について〕

続きまして、栗原さんのご質問にお答えしたいと思います。配当益金不算入制度を導入したけれど、現地の源泉課税はまだ残っていることの問題点です。

わが国としては、租税条約で定める投資所得に対する限度税率につきましては、2003年に署名されました日米租税条約以降、それぞれの条約交渉で引き下げる努力を行っているところです。先ほど説明いたしましたように、日米租税条約では配当の免税要件を緩和したり、利子の免税を導入したりしております。

基本的に限度税率を引き下げる努力をしているところですが、ご指摘のとおり途上国との間の議論は、なかなか難しいところもあります。やはり交渉事ということもあり、必ずしもわが国の思うように交渉が終わっていないのが現状ですが、我々としては、なるべく免税を目指しているところです。

〔BEPS の議論における認められない行為の特定と包括的租税回避否認規定について〕

次に BEPS の議論において、民間企業がしてはいけない範囲の線引き及び包括的否認規定（GAAR）の考え方について、ご質問がありました。

先ほど申しましたように、BEPS におきましては民間企業の意見を BIAC という経済産業諮問委員会からいろいろ聞いて、それを踏まえて議論を進めているところです。

ご指摘がありましたGAARにつきましては、先ほど申しましたように議論はしていますが、BEPS 行動計画には含まれておりませんので、BEPS として議論することはないと思っております。

いずれにしろ、BEPS 行動計画を今後実施していくことにつきましては、いろいろな関係者の意見を聞きながら、透明性が高く、かつ、包括的な協議プロセスをつくりながら、議論を進めていきたいと考えています。

私から以上でございます。

(渡辺) 日置さん、どうもありがとうございます。BEPS につきましてはいろいろな企業、いろいろな国が、いろいろな思いで眺めていますので、恐らくいろいろな議論が出てくるのではないかと思います。それにつきまして、短い時間ではありますが、ディスカッションできて良かったと思っております。

以上で第2部を終わらせていただきたいと思います。

おわりに

(渡辺) 本日主税局から頂きました資料は、新しいものが随分入っておりますので、いろいろな所でお使いいただけるのではないかと考えております。

本日ご参加のパネリストの皆様にはそれぞれのご体験、ご見識に基づきまして、貴重かつ活発なご意見、ご質問を頂きまして、誠にありがとうございました。

国際課税の世界は、すごい勢いで動いております。少し目を離すと、一体どうなっているか訳がわからなくなってしまうので、これからも皆様と一緒に、遅れないように注目をしてまいりたいと存じます。

それでは以上をもちまして、本日のパネルディスカッション「国際課税を巡る現状と課題」を終わりにさせていただきたいと思っております。ご協力、大変ありがとうございました。