

帰属主義について思うこと

1 平成26年度国際課税に係る改正

平成26年度の国際課税における改正は、国際課税原則の見直しとして「総合主義から帰属主義へ変更」がその見出しになっている。この改正の至った要因の1つは、2010年に改訂されたOECDモデル租税条約7条の事業所得条項（以下「新7条」という。）において採用されたAOA（authorized OECD approach）アプローチという新たな考え方が出現したからである。

また、国際課税の領域では、OECDにより検討が進められている、「税源浸食と利益移転（BEPS：Base Erosion and Profit Shifting）」の略語であるBEPSと平成26年度改正が関連あるというむきもある。本稿では、帰属主義、AOAアプローチ、BEPSの3つの用語の来歴をたどることにする。

2 BEPSについて

この用語は、2014年2月号の本欄で取り上げているので、ここではその概要のみを簡記する。この用語が国際的に認知されたのは、2012年6月に開催された第7回G20メキシコ・ロスカボス・サミット首脳宣言において、租税分野における情報交換の強化等と共に、国際的な所得侵食と利益移転を防ぐ必要性を再確認した結果OECD租税委員会は、BEPSプロジェクトを開始したのである。当然この背景には、国際的に活動する企業が各国の税制の抜け道を利用した租税回避、低税率国等への利益の移転を行っていたことが報道されて注目を集めていたのである。

OECDは、2013年2月に、BEPSに対する現

状分析報告書として、「税源侵食と利益移転への対応（Addressing Base Erosion and Profit Shifting）」を公表し、2013年7月には、BEPS行動計画（Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting）を公表している。特に、この後者における行動計画では、2014年から2015年の間に、行動計画にある事項に関して一定の方向性が示されることになっている。このことから、今後数年間の国際課税は、このOECDの動向が中心になるものと思われるが、帰属主義への改正と直接の関係があるとはいえないのである。

3 AOAアプローチ

今次の改正の基礎資料としては、平成26年度税制改正大綱の（別紙2）とそれ以前に開催されてその資料等がネットにアップされている税制調査会資料、その分会ともいえる「帰属主義研究会」がある。帰属主義研究会に係る資料は、財務省主税局参事官「国際課税原則の総合主義（全所得主義）から帰属主義への見直し」（2013年10月）等にまとめられている。

OECDは、1963年のモデル租税条約草案における事業所得条項（以下「旧7条」という。）以来帰属主義を原則としてきているが、各国でその解釈や運用が統一されていなかったため、二重課税或いは二重非課税が生じたとして、この検討を行ったのである。そこで採用された考え方が、AOAアプローチであり、その成果が、新7条である。そして、AOAアプローチは具体的に、①PEの果たす機能及び事実関係に基づいて、外部取引、資産、リスク、資本をPEに帰属させ、②PEと本店等との内部取引を認

Topics of International Taxation

識し、③その内部取引が独立企業間価格で行われたものとして、PE帰属所得を算定する方法である。

AOAアプローチへの変遷をみるためには、OECDにより1995年以降公表されている移転価格課税のガイドライン (TPガイドライン)、2001年2月に公開された改訂草案PART I、II (銀行)、2003年3月に公開されたPART II (銀行) の改訂版及びPART III (グローバル・トレーディング) の草案、2005年7月公開のPART IV (保険) の草案を経て、2006年12月公開された「恒久的施設に対する所得の帰属に関する報告書 (Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments)」(以下「2006年報告書」という。)が、AOAアプローチ (authorized OECD approach)、内部取引、無償資本等に関する説明を付している。そして、これらの動きが新7条制定へと繋がるのである。

この2006年報告書については、拙著『Q&A 国際課税の基本問題』(財経詳報社 2008年)の95頁～115頁において検討を行っている。

正直言って、拙著の原稿を書いている時点において、このOECDにおける検討が、今回の税制改正に結びつくとは思ってもいなかった。一例をあげると、今次の改正でも取り上げられているが、PE帰属資本の額に関する2006年報告書では分かりにくかったという印象であった。

4 帰属主義

帰属主義については、本欄の隣でケース・スタディを執筆している高山政信税理士と私には、特別の感慨がある。それは、この用語が故小松芳明先生と結びつくからである。高山氏と私は、1989年に初版が発行された『逐条研究 日米租税条約』(小松芳明編著 税務経理協会)に関連して、小松先生から教えを受けたのである。この本は、当初小松先生を含めて同書の「はしがき」にある8名が分担執筆し、小松先生がこれをまとめる体裁で、雑誌に連載し、後に単行

本となり、1997年の第3版まで版を重ねたのであるが、第2版、第3版は、高山氏と私が米国の1986年税制改正等に関する事項を加筆したのである。

この著書は、旧日米租税条約の解説書として書かれたものであるが、この旧日米租税条約に関する同書の記述のうちに、「事業所得の課税について総合主義を帰属主義に改めたこと」という文章があり、この文章のうちに、「わが国の法人税法等の国内税法が依然として総合主義によっているのは問題である。」という小松先生の文章がある。

総合主義は、1962年の税制改正以降、わが国の非居住者課税の基本原則となったものであるが、旧日米租税条約改正時が1つのチャンスであったように思われるが、小松先生から当時の条約改正の状況等をお聞きした限りでは、条約改正が問題を抱えながら見切り発車状態であったこと等から推測して、国内法の改正まで当時の状況では手が回らなかったのではないかと思われる。

平成26年度の改正について、小松先生が御存命であればどのような感想をお持ちになるか聞いてみたいところである。旧日米租税条約においては、当時の米国の国内法と同租税条約には矛盾する点があったというのが私なりの理解であり、小松先生の見解とは異なったものである。立法する側としては、このような昔の話を持ち込んでも法律改正にプラスがないと思うのであろうが、長い期間を経て、総合主義が帰属主義に変更されたことは、日本の国際課税において大きな転換点であることに間違いはないのである。

中央大学商学部教授

矢内 一好