



パネルディス
カッション

企業の海外進出に伴う 課税問題への対応

現在、日本企業のアジア進出が急速に進む中、様々な国際課税問題が起こっている。その背景には、進出先での税制の相違や租税条約の適用の違いなどの問題がある。そのような課題に対し、税務当局、研究者、会計人、企業担当者のパネリストが、それぞれの立場から具体的な課税問題と対応策等について意見交換した。

とき：平成23年6月16日(木)

背景説明—問題点の指摘

海外で課税問題が起こる背景と 四つの問題点の指摘

岡田 本日は各界で活躍されている四名にお集まりいただきました。国際課税分野におけるアジア進出企業を念頭に、直接投資特有の問題、直接投資以外の投資に係る問題、紛争解決・紛争予防の問題、条約上の規定による影響などについて議論したいと思います。

はじめに現在の国際課税問題の背景、日本企業の国際進出の状況について青山さんはどうお考えでしょうか。

青山 私からはまず、今、アジアのマーケットで関心を呼んでいる国際課税の問題の背景についてお話しします。

現在、グローバルビジネスの変容と国際課税制度との相互関係が深まってきています。その背景には、国際取引に占めるサービス化・IT化の進展による

取引内容の変化が見られます。従来のような棚卸資産中心の取引からサービスや技術、無形資産取引の重要性が増している状況です。

そして、アジアを中心とした新興国市場が発展してきています。「国際収支統計」（財務省、日本銀行）によると、我が国からの対外直接投資の動向として、日本の主要国・地域別対外直接投資収益率では、アメリカやヨーロッパを越えてアジアの方が利益を生み出している状況です。

将来、海外販売を行う計画や可能性がある分野を見てみましょう。「世界の消費市場・環境関連ビジネス市場に関するアンケート調査」（ジェトロ）の二〇〇九年の報告では、サービス業と製造業に分けて比べた場合、サービス業の方が海外進出をより見込んでいることが分かります。国別では中国、アメリカ、その後ろにアジアの国々が続き、ドイツ、フランス、イギリス、イタリアよりも上位にきています。企業は、今後三年間

出席者(敬称略・順不同)

■パネリスト

国税庁長官官房国際業務課長

筑波大学大学院教授

KPMG税理士法人パートナー

三井物産株式会社経理部税務統括室次長

行二 俊
慶 健
一 郎
山 嶋
青 高
関 隆

■コーディネーター

税理士法人プライスウォーターハウスクーパース顧問

岡田 至康

の販売重点国として、特にアジアを対象としていることが分かります。

次に、こういったグローバルビジネスの変遷が、国際課税制度にもたらしたインパクトについてご説明します。

まず、納税者(個人・法人)単位での異なる課題が生じています。現在、国際課税制度のトレンドとして「能動的な事業所得にやさしく、受動的な投資所得に厳しく」という方向性が明らかです。法人が事業活動を直接投資によって行うと、源泉地国での課税が一時的にかかります。世界的な税制改正では、海外子会社からの受取配当を非課税とするなど居住地国の課税を控える方向の改正が多く見られています。

それに対し、個人の富裕者が余裕資金を海外で運用する受動的な投資所得については、国際課税が厳しくなっています。

次に課税管轄圏により異なる課題があります。アジア市場を舞台として、一部にOECDモ

デル条約から乖離した国際課税ルールが存在していることも事実です。また、欧米市場を主たる対象としたOECDモデル条約型の租税条約については、その執行を担う人材が途上国では育っていないという課題があります。

このような状況を踏まえて、課税当局の協調の進展が進んでいます。OECD加盟国を中心に、先進国から途上国へノウハウの伝達、資料情報制度の整備や情報交換などが行われています。各国間の紛争解決に向けて、まずはアジア独特の環境を理解することが必要です。

岡田 実際に課税相談を受ける立場としては、どのような問題があるのでしょうか。

伏見 アジアを中心とした新興国進出企業にとって関心の高い問題を大分類すると二点あるのではないかと思います。

一つは、進出先の国での外国企業等への課税が拡大していること。例えば、移転価格課税、恒久的施設(PE)絡みの課税、

居住者・非居住者の取扱いに絡む課税、そのほか源泉課税の取扱いなど、いろいろな国際課税問題が発生し、それが拡大する傾向にあるという点。

もう一つの問題は、こうした課税によって生ずる日本と現地国での二重課税の問題を解消や防止するために行われる二国間の相互協議の問題。この相互協議が新興国との間では必ずしも円滑に進んでいないのではないかという点です。

こうした課税の拡大や相互協議の難しさの原因としては、四つあると考えています。

まず、皆さんが考えるように新興国の税務当局サイドの問題があります。この点については、おそらく本日のパネリストの皆さんからいろいろのご紹介があると思いますので詳しくは触

れないことにします。同様に大きな原因として指摘しなければならぬことが現地子会社等の納税者の問題。もちろん、故意に現地での課税を回避しているケースは余り多くはないと思いますが、①現地の取扱いについての情報不足、②税



国税庁長官官房国際業務課長 伏見俊行氏

務対応のできる人材が現地にはない、③親会社も現地任せで親会社側の責任に起因する問題など、納税者サイドの問題も多々あると聞きます。こうした問題は外には出ない、一方で相手当局への不満や批判は外部へ広がっていく、そのため、必然的に悪いのは相手当局ということになるわけです。

そのほか、現地当局と納税者のコミュニケーション不足という点があります。総じて言えば、日本企業は真面目で誠実で外国当局からの評判は悪くありません。しかし、シャイでできるだけ外国国税務当局とは近づきたくないという意識が強いようで、そのため、企業と当局の情報や意思の疎通がなく、結果として無用な調査や課税、さらに二国間の相互協議が発生する。そして現地当局への不満・批判が増幅し、一方現地当局も企業への不信任を強め、さらなる課税の強化へ向かうという、負のスパイラルを生じるとも多々いわれています。

最後に、当局間の問題があります。これはお陰さまで日本とアジア新興国との関係は最近では良い方向に向かっており、信頼関係は深まってきていることをお伝えしておきたいと思えます。いずれにしても、こうした四つの原因について、日本の当局としてもその解消のために尽力していきたいと考えていますが、

納税者の皆さんにもこうした問題や原因についての理解をしていただき、その改善のためにできることを行っていたいだきたいと思えます。

直接投資に特有の問題

PEが認定されなければ事業所得に課税されない

岡田 次に、具体的な直接投資に関する問題について伺います。多数のクライアントの海外進出に関わる立場でいらっしゃる高嶋さんからご説明いただきます。

高嶋 国際課税の大原則としてPEがなければ事業所得に課税はありません。日本の企業が国境を越えて行う輸出取引などは、固定的な場所がないとみなされ、原則として事業所得に課税されません。いったん認定されると課税対象となるPEには、一般的な租税条約においては、事業を行う

一定の場所
建設PE、
契約締結代
理人PE規
定されてい
ます(図1)。

今後、国際
的にソフト
取引が増え
ることが予
想され、このPE認定の有無が
ますます重要になっていきます。

各種PEの内容について説明
します。国際課税のスタンダー
ドとして、OECDモデル条約、
国連モデル条約がある訳ですが、
それには、建設PEの規定があ
ります。工事現場があることを
条件として、非居住者である工
事請負者が自由に処分できる一
定の場所を有しているか否かに
拘わらず、建設期間が一定の期
間を超えると、建設PEとして
課税されます。

さらに、サービスPEがあり
ます。これは国連モデル条約に
規定されていて、使用人等を通
じてサービスを提供した場合、



KPMG税理士法人パートナー
高嶋健一氏

そのサービスが同一プロジェク
トまたは関連プロジェクトにつ
き、いずれかの十二カ月間のう
ち六カ月を超えてその国に滞在
しているとサービスPEと認定
されます。OECDモデル条約
のコメントリーにも、国連モデ
ル条約を受けてサービスPEの
導入を加盟国に許容する記述が
されています。

次に、代理人PEとしてOE
CDモデル条約には契約締結代
理人があります。これは、「非
居住者のためにその事業に関し
て、これを常習的に行使する者」
です。ただし、独立の地位を有
する者は除かれています。

一方、国連モデル条約には契
約締結代理人と、在庫保有代理
人があります。在庫保有代理人
は、「非居住者のために顧客の
通常の要求に応ずる程度の数量
の資産を保管し、かつ、当該資
産を顧客の要求に応じて引き渡
す者」です。

新興国の条約には、これら二
つの代理人認定の他に、注文取
得代理人もPEとされ、よく問
題になります。これは、

「もっぱら又は主とし
て一の非居住者のため
に常習的に、その事業
に関し契約を締結する
ための注文の取得、協
議その他の行為のうち
重要な部分をする者」
のことを指します。契
約締結代理人に至らな
くても、本人のために
契約の重要な部分の交
渉や紹介などをするだ
けで注文取得代理人認
定されてしまうケース
があるものと考えられ
ます。

営業活動の進展度に応じて 異なる課税問題が発生

岡田 それでは、関さんから
企業の担当者として実際に直面
している課税問題について、業
界・企業全体から見たお話を伺
いたいと思います。

関 商社をはじめ日本企業の
海外進出は、現地営業活動の進
展度に応じ、一般的には駐在員

図1: PE(恒久的施設)とは?



■事業を行う一定の場所

- 支店、出張所、その他の事業所・事務所
- 工場、倉庫業者の倉庫
- 天然資源の採取場所(鉱山・採石場等)
- その他

■12箇月超の建設工事現場、建設・据付工事

■(従属)契約締結代理人

事務所、支店や工事事務所、さらには現地法人の設立という進出形態をとるケースが多く見られます。私はこのことから、現地で起こる課税問題は、進出形態や現地営業活動の進展度により異なる」と認識しています。

当社が、駐在員事務所として活動してきたインド事務所は、七〇年代からPE認定されています。その理由は、駐在員事務所が準備的、補助的な活動に該当しないというものです。

我々はこれに対し異議申し立てを行い、CIT(A)（不服審）では敗訴するも、その上のITAT（税務裁判所）では勝訴。そして、現地当局による高裁への控訴ということが繰り返して行われていきます。

二〇〇〇年代半ばには、事務所への立ち入り調査が行われた結果、



三井物産株式会社経理部税務統括室次長
関 隆一郎氏

改めてPE認定され、みなし計算に基づき多額の賦課決定がなされています。当社は再度、CIT(A)やITAT、相互協議の申し立てを行い対応しています。

一方、インドで上訴しようとすると、本税の一〇〇%から、三〇〇%のペナルティが当局より課せられることがあります。こうなると、訴訟を継続すること自体に困難を伴います。

PE課税では、租税条約第五条に基づくPEを構築しているか、第七条に基づき事業所得の計算が適切に行われているかがポイントになりますが、最終的に、当社のケースでは「調査で

押収された書類ではPEを構築すると結論づけることはできない」というITATの判決を得ることができました。

インドの駐在員事務所を閉鎖した後、新たに現地法人を設立しました。それに伴い、今度は「注文取得を行う現地法人は、収入の大部分が親会社からの口銭が占め、独立代理人とは認められない」との理由で代理人PE認定がなされました。

これに対し、我々は現地法人は親会社の注文取得代理人ではないこと、仮に注文取得代理人だとしても、モルガン・スタンレー社に対する最高裁の判決をあげて、「現地法人に独立企業間価格で支払いを行っているため、PEに帰属する追加的な所得はない」と反論しています。

一方当局側はOECD承認アプローチに言及し「インド現地法人と代理人PEは異なる納税者であるから、PEに帰属するべき機能、資産、リスクを勘案して代理人PEに帰属する所得を計算すべき」としましたが、

最終的に当社主張が認められました。

さて、代理人PE課税が行われたインドの現地法人ですが、今度は関連者間取引を巡る課税問題として、移転価格課税が問題になっています。

当社では、殆どの現地法人でベリール比率（粗利÷営業経費）を利益水準指標とするTNMM（取引単位営業利益法）を用いて、当社の行う仲介業務に最も近いサービスプロバイダーを比較対象企業として、独立企業間価格の検証を行っています。

ところが、いくつかの現地商社では、最近の移転価格調査において「インド現地法人が、サプライチェーンマネジメント、人的資産、ロケーションセービングに係る無形資産を有する」と当局に指摘を受けています。

現在、OECD等での議論を受け、無形資産に対する当局の関心が高まっているようですが、納税者が超過収益力や無形資産を有することの分析や事実認定については、不十分なようです。

最終的に当局は「インド現地法人が無形資産を有し、比較対象企業によってコストの範囲が異なるため、ベリール比率ではなく売上高営業利益率を用いるべき」としています。

これらはまだ執行レベルの課税であり国内救済手続きや相互協議で解決を目指しますが、無形資産を初めとする移転価格税制に係る国内法・執行の整備、当局の理解を期待しています。

また、課税の背景には日本の商社という業態が、現地の執行当局にきちんと理解されていない側面もあり、企業側がそのギャップを埋めていくことも必要だと思います。

青山 私からは、アジア進出で想定される課税問題として、我が国の課税当局との間で、親

会社が直面する課税リスクについて補足しておきます。

現在、我が国の課税ベースの浸食が想定される場合の各種税制の適用が行われています。課税ベースの浸食とは、例えば、実体のない子会社をタックスヘ



筑波大学大学院教授
青山慶二氏

イブン国に作り利益を移転させるケースです。

このような課題に対し、税制の整備が進んでいます。平成二十二年一度税制改正の外国子会社合算税制において、受動的な投資所得については、適用除外基準を満たしても合算課税をすることになりました。厳しい国際課税のルールが我が国でも実現したのです。現地における課税

問題と併せて本社サイドでも、我が国の課税ベースの浸食に対する税制について念頭におかなければいけません。

次に、アジアにおける外国法人課税の法的構造についてご説明します。それは、次の三つに集約されます。

一つ目は広いPEの範囲です。インドは注文取得代理人と在庫保有代理人の両方を認めていますし、建設工事等についても国連モデル条約に即しています。

二つ目は、OECDモデル条約第七条の改正に対する消極的な対応です。国連モデル条約の審議の過程では「新興国と先進国の

間の条約に、AOA (Authorized OECD Approach) のいわゆる機能的分離企業アプローチの考えは適用しない」という意見が強くなっています。例えば国連

モデルでは、本支店間取引におけるみなし使用料の否認や本店経費の配分にあたっての限定的解釈、慣行に基づく所得の本支店間の配分を認めることなど従来の第七条を維持することとし、

OECDの主張するAOAの厳格な適用に関しては留保をしています。

三つ目に、関連する人的役務提供について、国内法・条約で拡大された源泉地国課税権の問題があります。自由職業所得条項は、OECDモデル条約では廃止されましたが、国連モデル条約にはまだあります。インドやパキスタンの条約にあるような技術的役務提供については、どこでサービスが提供されても支払者の居住地国に源泉地としての課税権を認める条約が存在することも事実なのです。

新興国の現実的な対応に留意し 問題へ対応することも必要

岡田 このような様々な問題に、日本の税務当局はどのように対応していますか。

伏見 今新興国の税務当局の問題がいろいろと紹介されましたので少々補足させていたきたいと思います。

確かに、新興国では課税権の

確保、税収の確保という意識が強くどうしても国際ルールとは少々離れたナショナルリズム的な動きが出る場合が多く、また組織や職員の資質も十分でない場合もあり、さらに中央の方針と現場の取扱いが異なるといったいろいろな問題もあることは否定できません。

しかし、なぜ彼らはナショナルリズムの強い対応をするのかという背景の分析を、先進国である我々は案外怠っているように思います。

例えば、移転価格課税を取り上げても、新興国の税務当局は、最近ではOECDのルールを尊重する意識を持っていますし、十分勉強もしています。しかし、課税権の確保に軸足を置く。彼らは、本音として、最後は別の気持ちを持っているのではないかと思うわけです。欧米諸国は、移転価格ルール、独立企業間価格原則（ALP原則）といった方法論から外れた新興国の取扱いはけしからんと糾弾しますが、彼らにとっての一番の関心事項

は、進出企業がTP原則に従って行動しているかどうかではなく、外国企業や外国人がその国で活躍している限りそれに見合う利益と税収を現地に十分落としていくか、これが最も重要なポイントになっているように思っています。TPのALP原則に従っているかどうかは一つの基準、参考、あるいは後付の理屈にすぎないと考えている場合が多いのではないかと。最後は自国にとって進出企業がその国での営業活動に見合った適切な貢献、納税をしているかどうか、これが本質の議論になるのではないかと思うわけです。この理屈も一つの理屈であり、分らないでもない。かつて日本も途上国として経験してきた道でもあるからです。

私はOECDルールの重要性、必要性を否定しているわけではありません。むしろ新興国においても国際ルールは守られるべきであると考えます。ただし、現実論として、新興国に進出する場合、いわゆる国際ルールは万能のルールではないこと、現

地当局の本音は何かを知り、進出先国の言い分を十分に理解し、適切に対応することの必要性を補足しておきたかったのです。要するに、新興国では国際ルールという理想論や方法論を遵守すれば十分な対応と考えるのではなく、現実的な対応にも十分に留意する必要があるということをお伝えしておきたいと思えます。

そして、そのための対応策が冒頭に申し上げた四つの原因とそれに対する対応ということだと考えています。もちろん当局の問題点の改善を支援していくことは必須です。一方的な投資受入国の場合には、自国税収の確保という姿勢を強く持つ傾向になるでしょう。しかし、いずれ新興国も経済発展を遂げ、先進諸国と同じ環境で経済も税務も取り扱うときが来ますので、そのときのために、先進国が作り上げた国際ルールを今から受け入れてもらう努力、浸透させていく苦労は不可欠です。

同時に納税者の対応、納税者

と当局とのコミュニケーション作り、そして当局間の信頼関係の拡大を進め、新興国特有の問題への対応を図っていくことが必要であると考えられるわけです。

紛争防止(救済手段)

岡田 企業側の源泉地国課税の対応についてはいかがでしょうか。

関 源泉地国課税が起きた時には、納税者の対応として国内において粘り強く救済手続きに訴えることが基本になります。

インドの移転価格税制については、CIT(A)が十分機能しておらず、より公平な審査機関としてDRP(紛争処理パネル)が設けられています。当社で起こった移転価格課税事案についてもDRPに持ち込んでおり、どこまで公平な判断をされるか注視しています。また、いったん課税が起るとその後は長い道のりになるため、事前確認手続きの活用も必要かも知れ

ません。

相互協議については、新興国や非OECD加盟国との協議による合意実績はまだ多く積み重ねられていないようであり、相手国が国内争訟で敗訴するまで妥協しないケースもあるなど困難に直面することもあります。

それでも企業側としては、国内争訟というカードを持ちながら相手国にプレッシャーを与えることができるため、相互協議は有効と考えています。但し、インドネシアのように国内手続きと並行して相互協議が行えない国もあるため、どちらでいくか慎重な判断も求められる場合もあります。

かつて当社では、現地で移転価格課税が行われたとき、相互協議を経て事前確認（APPA）を締結し、二重課税が排除されたという、非常に良い事例があります。このことから、インドのような国で移転価格課税が起った場合、最終的には二国間の事前確認を結ぶことが一番良いと考えます。

文書化を進めることが紛争防止につながる

岡田 これまでの内容を踏まえて、日本の紛争予防、紛争解決の実態について教えてください。

伏見 説明にありましたように、二重課税の救済手段としては、制度的には、各国との租税条約での国家間の課税権の調整や、国内法での外国税額控除制度による調整など、申告段階での二重課税救済のための取扱い、課税が行われた場合、国内救済手段としての不服申立て等の手続や税務当局間の相互協議などでの救済があります。これらのうち、国税庁では各国当局との間での相互協議を積極的に進めており、相互協議件数は年々拡大しています。

相互協議の中では、移転価格関係が全体の九割以上を占めています。特に、移転価格課税を未然に防止するための事前確認がその大多数を占めています。また、相互協議の地域としては、最近ではアジアの新興国とのも

が増えています。

日本の国税庁としても、拡大する相互協議に対応するため、担当職員の数も大幅に増やすほか、組織としても拡充を図っており、引き続き、移転価格の事前確認をはじめとした相互協議の積極的な実施に努めていきたいと考えています。

一方で、冒頭に申し上げたように、相互協議も二重課税解消のために万能と言うわけにはいきません。本来、事前確認の相互協議は別として、課税後の相互協議は少ないことが望ましく、相互協議を必要としない環境を作るための対応を当局としても重点を置いていく必要があると考えています。

同時に、納税者の皆様にもこうした問題の発生を未然に防止する事前の対応に力を入れていただきたいと思います。課税に基づく相互協議をできるだけ必要としない状況にしていきたい。これはアジア各国共通の思いであるをお伝えしておきます。納税者の皆様をお願いしたい対

応としては、例えば、進出先新興国で現地関連会社に税のコンプライアンスの向上、適切な申告納税をしていただくことが第一、そして日本の親会社にも現地任せにせず一体となって現地の税務対応をしていただくこと、さらに現地当局とのコミュニケーション作りを努めていただくこと、こういった点をお願いしたいと思います。

岡田 私も、紛争予防において事前確認を行うことは極めて有効な方法だと思えます。そして結果的には文書化をしていくことが紛争予防につながります。先進国だけではなく、途上国からも文書化に対する要求は高まっています。

例えば、中国は二〇〇八年に新移転価格ガイドラインを作り、その中で文書化が規定されています。関連者の取引が独立企業原則を満たしていることを各会社が生かすことができると整理保存しなれないといけないという規定が入ってきているのです。

企業としては海外の動きにつ

いて、十分に検討する必要が
あります。日本でも移転価格調査
の際は事実上文書化が求められ、
それが結果として紛争予防につな
がっている事例もあるようです。

また、紛争解決に対しては、
仲裁の事例もあります。実際は
まだほんの数件ですが、世界で
約一〇〇の条約の中に規定され
ていて、日本は最近オランダな
どとの条約に仲裁規定を入れて
います。これができることと二重課
税が必ず解消されることになり
ます。このような新たな動きも
でてきているということです。

直接投資以外の海外進 出に係る課税問題

関 私からは、事業会社への
投資に関連する課税問題として
グループ内役務提供（IGS）
についてお話しします。

現在当社においては、本社機
能に対する対価を海外子会社か
らしっかりと徴収する取り組みを
進めています。これは基本的に

移転価格事務運営指針や、OE
CD 移転価格ガイドラインに準
拠し、子会社にとって経済的、
商業的に価値ある役務提供を特
定した上で、ワークロードに基
づくコストを徴収するものです。

しかし、新興国を中心とした
現地の執行現場ではOECDの
考え方がなかなか理解されず、
損金性が問題となるケースがあ
ります。これに対して企業側は
便益が実際に生じていることや、
対価の算定根拠等の立証書類を
整理することによって対応して
います。しかし、中には執行が
厳しいなどの理由で徴収が困難
になるケースもあるようです。

例えば中国においては、本社の
マネジメントフィーの名目では
損金算入を認めません。ですから
サービスマンフィーとして、役務を証
憑等で具体的に特定するよう気
を付けています。それから、PE
を構築するとみなされ源泉税が
課されないよう、中国本土でサー
ビスを提供しないことを契約で
明確にするよう留意しています。
ブラジルでは、一〇〇のグル

ープ内役務提供の対価支払いに
対しPIS（COFINS（消費課税）
やサービス税等の合計二七の課
税が支払者に発生します。そし
て、十五の源泉税も課されます。
これら全ての源泉地国における
課税を勘案すると一〇〇の役務
提供の対価徴収によって、現地
で合計四二の税負担が発生しま
す。さらに損金算入できないと
なると、まさに役務提供の対価
を徴収することは間尺に合わな
くなりかねません。

我々としては新興国の執行現
場で、OECD 移転価格ガイド
ラインのグループ内役務提供の
考え方が浸透し、役務提供の内
容次第では損金算入を認めても
らえることを望みます。しかし、
当面は証憑で算定根拠や便益を
示すなど、企業側で対応するし
かないとも思っています。

国際機関との協調による 情報交換が進んでいる

青山 次に、個人の国境を越
えた取引の課税問題に入ります。

この分野で今一番目立つのが富
裕者の国境を越えた所得、資産
形成活動です。このような活動
の背景には、海外での資産運用
の収益性が高いことや税のメリ
ットを得ることなどがあるよう
です。しかし、それに対して、
投資家個人を無制限納税義務者
と規定する国の課税当局は、当
然関心を持っています。

OECDが対象とする富裕層
の定義として「純資産一〇〇万
ドル基準」があります。富裕層
に含まれる人たちは、納税者に
占めるシェアがアメリカでは全
体の一%の人数で、所得税収
四〇%を占め、イギリスでは全
体の〇・五%の人数で、所得税
収一七%を支えています。この
ような富裕層が国境を越えて租
税回避した場合の影響はとても
大きいと言えるでしょう。

昨今の経済不況の中で、富裕
者の国際的な投資の不鮮明なあ
り方が、国際金融危機を加速し
たのではないかという反省がで
ています。その背景には、オフ
ショア資産運用の拡大に伴うプ

ライブートバンキング・ビジネスの拡大や、相続税対策を狙った税務専門家による課税リスクを軽視したアドバイスがあるのではないかと、指摘されています。

次に、欧米の不正事件の摘発事例をご紹介します。アメリカ等では、節税商品として売り出されたタックスシエルトの存在が確認されています。これにより三十年以上にわたる、課税当局による取り締まりが続きました。

また、二〇〇八年にはリヒテンシュタインスキヤンダルが起りました。リヒテンシュタインのライブートバンクの従業員が、顧客情報のCD・ROMをドイツの捜査当局に売り出したのです。それをきっかけにドイツ経済界の有力者の多くが租税回避スキームに加わっていたことが判明しました。同様の事件として、アメリカの課税当局が摘発した事例として、スイスの銀行が関係したUBS事件などもあります。

現在、一連の課税を巡る事件を経過して、富裕者の国境を越えた

所得資産形成活動が、居住地域の課税権を侵害しているのではないかという指摘がされています。そして、この問題は世界的に共有されるようになりました。

OECDグローバルフォーラムでは、租税回避に対するイニシアティブが活発化したことも契機となつていきます。本件ではさらに、他の国際機関との協調が広がり、OECDベースだけではなくIMFや国連の場で情報交換の必要性が議論されています。

国内法上の税制対応では、受動的な所得からの損失控除制限規定を創設しましたが、最近では多様な事業体の中で、相続対策として海外の信託などを利用し、節税策を図るものもあるようです。また、課税の取り扱いの差を利用した、継続的所得(親子・配当)とキャピタルゲインの間の所得変換操作への対応という問題もでていきます。

税制対応で最も重要なのは、出国税、事業譲渡類似株式、不動産化体株式の問題だと思えます。出国税という形で、特に富

裕者の移動に伴う課税源の確保を図る国が増えてきました。それと併せて、オフショアと銀行口座への情報アクセスの拡大も進んでいます。

伏見 海外でのいろいろな税務問題、そしてこうした税務問題についての外国税務当局との協力関係については、是非お伝えしておきたい点があります。

それはオフショア取引、海外取引を利用した租税回避や課税漏れに対して、日本を含めた世界の各国・地域の税務当局が税務調査情報の交換を積極的に進めているということです。特に、二〇〇九年四月のロンドンG20金融サミット以来、国際的な税の正義を実現するためのネットワークが急速に拡大しています。我が国も各国、地域との情報交換のネットワークを最近急速に拡大しつつあり、例えば、スイス、香港といった国、地域とも情報交換が可能になる方向でも、五九の国や地域と情報交換が可能になっていますが、今

後はその相手が一層増えていくというわけです。

さらに、ネットワークが拡大しているだけでなく、日本の国税庁では情報交換を実質的にも大いに活用しており、その内容も充実が図られています。例えば、今年に入ってから、アジアの各国との間では、各国の調査官が直接会い税務上問題のある取引についての情報の交換、検討、研究を行うというFace to Faceによる情報交換を積極的に進めています。この会合は、正に海を越えて調査官同士が連携調査を行っているという中身の濃いものになっており、国際的連携調査と言えるものになっていきます。韓国とも、中国とも、東南アジアの国々とも頻繁にこうした実務協力を実施しています。また、国際タックスシエルト情報センター(JITSIIC、ロンドン及びワシントン)には、主要国(日、米、英、加、豪、中、韓、仏、独)が参加し、国際的租税回避に関する情報の交換、検討などを行っており、日本も

積極的に参加しています。

適正公平な課税の実現のために、ここまで当局間の税務協力が進んでいることを知っていただきたいと思います。

租税条約における取り決めの影響

OECDや国連の解釈を確認し各国のポジションを見極める

岡田 国
際課税にお
ける租税条
約上の規定
において問
題となるポ
イントはな
んでしょう
か。

高嶋 租

税条約が実際の課税上どのような働きか、PEを例にとつてご説明します。OECDモデル条約、国連モデル条約ともに独立企業原則は同じです。OECD



顧問 株式会社プライスウォーターハウスクーパース 税理士 岡田至康氏

モデル条約ではAOAを採用している、機能・事実分析をし、その上で移転価格ガイドラインにより移転価格を決定します。すなわち、PEを完全に独立した企業体として捉えて、内部利子・内部使用料を本店間でも控除していくことになっています。OECDモデル条約ではダブルタックスペイヤー・アプローチを採用することも明らかにしており、代理人とは別に代理している本人のPEを認定する

ことになっています。また、代理人に適正な報酬を支払っていることと、本人のPEに帰属させる所得の問題は別であるという立場でもあります。

一方、国連モデル条約は、内部利子・内部使用料は原則として認めません。経費の控除については原則として実額になります。他の第三者から購入・提供を受ける資産・サービスと同様のものは、利益部分のマークアップを考慮して控除額を決定することができるとされています。

実際にPEが認定されると、事業所得を源泉地国で課税されるのはもちろんのこと、PEに帰属する利子、使用料、その他役務サービス料が事業所得として課税されます。これは、理論的には必ずしも納税者にとって不利なことではなく、今までグロス源泉税課税されていたものが、原則としてPEの事業所得としてネット課税になるということとなります。PEに帰属する従業員等の給与所得について、源泉徴収義務が生じることや、個人の申告義務が発生する場合もあることなどにも気を付けなければいけません。

次にサービスPEの事例をご紹介します。例えば、自動車メ

ーカーではモデルチェンジの都度新たな技術の許諾を行い、ノウハウの供与と同時に技術者を派遣します。日本の自動車メーカーは、モデルチェンジを恒常的に行っているため、多数のプロジェクトに従事していて、個別のプロジェクトでは一八三日を超えないのですが、合計で一八三日を超えて技術者を派遣していることがあります。しかしこれが源泉地国では同一のプロジェクトとみなされ、サービスPEに認定されてしまうことがあるのです。これは一つのプロジェクトをどのように見るか、という問題となります。

中国の駐在員PEの問題もあります。本社が派遣している駐在員が、その給与の一部又は全部を本社払いとしているような場合、本社に対する報告を行うような業務を行っているだけで、「本社のためにサービスPEを行っている、すなわちサービスPEがある」と疑いを受ける場合があるようです。

一方、インドの課税現場はと

もかくとして、インドの裁判所は理論的です。インドのサービSP E（モルガン・スタンレー社）のケースでは、サービSP Eを本社のために行っていた場合、スチュワードシップ・サービSP E（モニタリング等の保護者が行うようなサービSP E、株主業務と類似しているサービSP E）を行うことについてはP Eを構成しないとしていきます。これはO E C Dの解釈と類似しています。

O E C Dや国連の解釈を確認し、その国がどういうポジションをとっているか見極めることが非常に大事だと思います。そのような各国ごとの「癖」を見極めることが必要ではないでしょうか。

関 今、高嶋さんからもお話がありました。私からは中国出向者に係るサービSP Eに対する企業側の対応についてお話しします。

我々は、今現地における雇用契約書等の整理を進めているところ。親会社として子会社全般の経営管理を行う部分は排除できません。しかし、当

然現地には独立企業として一義的な指揮権、リスク負担等がありますので、それに従いドキュメンテーションを整備して対応することが重要だと思います。

一方、租税条約にサービSP E規定がないに越したことはありませんが、規定がある場合は、その範囲などをきっちり租税条約や議定書等で明確化していただきたいと願っております。

おわりに

リスクとコストの大きさを検討し その最小化を常に考える

伏見 今後のお願いとして二点紹介させていただきます。

一つは、調査・課税・徴収といった申告後の事後対応と、適正申告を期待するための申告前の事前対応について、どちらにどのような力を入れていくかという点です。特に、一度問題が生じた場合にはその解決が難しい新興国をはじめとした外国と

の国際課税問題については、問題が発生しないように事前の対応に力を入れることこそ問題解決の本質であると個人的には考えます。移転価格課税も、課税後の相互協議も必要としない環境整備に、税務当局も納税者も、あるいは税の専門家の皆さんも関心を持ち、力を入れていただきたいと思います。具体的には、

① 現地での税務対応能力の向上
② 親会社への信頼できる税務の専門家の活用
③ 現地当局の方針、取扱いの理解
④ 海外取引、海外での活動に当たって税を念頭に置いた対応を徹底させていく。

⑤ 文書化対応、事前確認（A P A）、事前相談、事前照会など、現地での説明責任が果たせるよう事前対応の充実を図ることも必要です。

もう一点、国際税務は、当局にとっても、納税者にとっても、大きなリスクと大きなコスト負

担をもたらすものです。そのリスクとコストをいかにして小さくしていくかが永遠の課題になると思います。調査、課税、相互協議、争訟となった場合のリスク（課税負担、企業評価）とコスト（税負担、事務負担、費用負担）の大きさは納税者にとつてどれだけのものかお分かりかと思ひます。

一方で、税務当局にとつても大きなリスク（課税漏れ、当局への信頼喪失）とコスト（事務負担、徴税費用）を伴うものです。納税者も当局も、こうしたリスクとコストの負担をいかにして最小化していくかを常に考えていく必要があると考えます。この二点がこれからの課題になると考えます。

岡田 ご指摘いただいたとおり、問題解決には、納税者だけではなく、税務当局のご協力も非常に重要だと思います。国際課税はこれからますます目が離せない分野であり、今後とも注視していきたいと思ひます。

（構成／TKC出版 益子美咲）