

Selected international taxation issues



IMF 財政局アドバイザー 中山 清

1. はじめに

スライドに入る前に、先ほどご紹介がありました、毎年恒例となっています財務省との共催のアジア諸国の税務当局の幹部を対象にした国際会議の概要を簡単に紹介させていただきます。今回は、初めての試みとして3日目の国際課税のセッションを、一般に公開し、租研やIFAの皆さまにもご参加いただきました。特に、今日もお越しになっておられるリクシルの鈴木様をはじめ、何人かの会員の方にはパネリストとして参加していただきまして、非常に有益な議論ができました。この場をお借りしまして、厚く御礼申し上げます。

今回は、国際課税の問題以外にタックスインセンティブ（租税優遇措置）の問題、税制、税務行政両面における税収増加策の在り方、富裕層課税の問題、それと税務行政でよく改革が行われているのですが、その改革の効果をいかに持続させるかという問題についても、アジア諸国の税務当局の幹部と面白い議論ができました。

本日は、私の方からは、国際課税の問題について、われわれが途上国等との仕事の中で実際

に考えていることを中心に、若干申し上げたいと思います。

1つは、先ほど Keen 次長の方からも法人税のスピルオーバーの問題が、途上国にとってむしろより大きな問題であるという説明をしましたが、それは途上国がこの BEPS の15のアクションアイテム全てに今すぐ取り掛かる必要があるのかどうかという問題とは、別に考える必要があるのだらうと思います。と申しますのは、例えば日本のような先進国であっても、この BEPS に取り上げられている項目を、税制改正なり税務行政で取り組んでいくということはなかなか簡単に行く問題ではありません。皆さんもご存じのように、途上国、特に4大会計事務所も入っていないような途上国の税務行政の実態でありますとか税制の現状というのは、まだまだ改善の余地があるといえますか、まず基本的なところから構築していかなければいけないという状況にあります。

今回の会議の機会を利用して、参加しているアジアの17カ国に対して、果たしてこの BEPS の各項目が彼らの税制改正、それに税務行政の改革の中において、どの程度の位置付け、緊急性を持っているかというアンケート調査を行いました。その内容について少し紹介させていただきますと思います。

現在、G20では、途上国にとっても BEPS の問題が重要であるので、例えば先ほどキーン次長から説明しましたように、ツールキットを作るとかいろいろな試みをしているのですが、どうやって BEPS の問題に途上国が取り組んでいくべきかについて、ある程度の指針を示しています。

2. G20 DWG ガイダンス

皆さんのお手元にある資料を基に、説明させていただきます。資料の4ページに書いてありますが、これは DWG (Development Working Group) という G20 の中の委員会が昨年発表し

たものです。途上国がどのように、BEPSや自動的な情報交換を進めていくべきかについて、ガイダンスを示しています。

アンダーラインをしている部分ですが、他の税務上の優先事項との順番をよく考えて取り組む必要がある、エフェクティブ・タックス・システムというのはいろいろな訳し方があるのだらうと思いますが、それをまず作っていくことが重要になるケースもあるであろうということを指摘しています。また、BEPSなどの成果をいかに途上国が享受できるかということについても、キャパシティの問題を考えなければならないとこのガイダンスの中にも書いてあります。ただ、途上国の方にとっては、G20の話の聞いていると、今すぐ移転価格税制を強化しなければいけないと考えるかもしれません。移転価格の税制を導入すること自体は、法律に書くこと自体は、それほど難しくありませんが、それをいかに適用していくかというのは全く別問題です。今、進行中の他の税制改革上、又は税務行政改革上の優先事項よりも、このBEPSの項目を最優先して考えているのではないかと、いう若干の危惧がわれわれにはありました。

しかし、アンケートしたところ、われわれの危惧は外れました。この6ページの表を見ていただきますと、上の棒グラフが優先順位で、下の方が収増につなげるという観点からどれだけ有効性があるか、関連性があるかということですが、参加者の意見の大勢は、BEPSももちろん重要ではあるが、他にも優先すべきことがあるということでした。まだ途上国では結構植民地時代の税制を引きずっているところもあり、根本的な税制改正が必要であるということです。税務行政の分野でももっと調査を強化しなければいけないとか、納税者サービスをもっと改善する必要がある、またいろいろな行政上の電子化なりオートメーションを進める必要があるということ、幹部たちは一応認識しているというのは興味深い結果でした。

7ページ以降の図は、一番薄い色が優先度が

高いものです。この15項目のアクションアイテムについて、それぞれどの程度の緊急性があるかということ、今回来てもらった国税庁長官クラス、それから主税局の幹部の人たちにアンケート調査をしたところ、3番目のアイテムですと全く優先度がないということになります。途上国では海外に進出している企業が少ないので、このCFCルールというのがそれほど関心事項ではないのは当然のことではあります。一方、4番の利子控除を使ったプロフィットシフティングでありますとかベースイロージョンの問題、それから次のページの8番から出てきます移転価格の問題等が、途上国にとってのアクションアイテムの中での優先事項ということになっています。

クイズというわけではないのですが、11ページはアメリカの大統領の演説ですが、この文書をざっとお読みになられて誰が言ったかということ、皆さんおわかりになりますでしょうか。アメリカなどでの会議で、この文書をご覧になったことがあるかもしれません。まさに現在の問題を説明しているように思われますが、実はこれはケネディ大統領が1963年に行った議会演説です。ここに書いてあることは今もほとんど該当しています。しかし、だからといってBEPSが同じような運命をたどるかというのは全く別の問題ですし、ある意味今回のG20の取り組みというのは歴史的にも画期的な取り組みですので、こういうステートメントがもはや引用できない状況になるのかもしれませんが、ご参考までに紹介させていただきました。

3. 東アフリカ共同体プロジェクト

Keen次長の方から、IMFがどういふふう途上国の税制面、税務行政面で助けているかという紹介をさせていただきました。その1つの例として、今、アフリカの東アフリカ共同体に対する租税条約に関する技術支援のプロジェクトについて紹介させていただきます。東アフリ

カ共同体は、ケニア、タンザニア、ウガンダ、ルワンダ、ブルンジの5カ国が構成しています。アジア地区ではASEANでありますとか南アジア共同体というのがありますが、東アフリカ共同体は、それよりもっと進んで、むしろEUスタイルの地域経済協力体を作ろうとしています。そのためには、優遇税制についての行動規範を作ったり、いわゆる excise や VAT についての一定のレンジの中に各国の税率が入るようにするとか、より進んだ税制統合を考えています。

その中で、われわれも国内税制面での統合を助けようとしているのですが、租税条約の面でもどういう工夫をしたらこの共同体の税制面での統合を推進できるかという観点から検討してきました。その結果、「joint treaty negotiation」、日本語に訳すと合同条約交渉というのでしょうか、そのプロジェクトが緒に就いたところがあります。これはどういうものかといいますと、マルチの条約の交渉ではなくて、2カ国間条約を、この東アフリカ共同体ですと5つの二国間条約を同時に単一の交渉チームが行います。

このバックグラウンドとしては、東アフリカ共同体のそれぞれの1つの国あたりは人口がせいぜい数千万人ですし、天然資源もあまりありませんので、先進国からすれば、それほど条約交渉相手国としては魅力的ではないということがあります。そういう国にとっては、租税条約のネットワークを広げようとしてもなかなかできません。そういうところが1つあります。それから、国内法よりも租税条約が優先しますので、国内法上で有害な税制競争を防ごうという統合の努力をしていますが、租税条約を各国が勝手に結びますと、そういう国内法上の統合の努力が損なわれるという問題もありまして、われわれが新しいプロジェクトを始めたところがあります。

4. メリット

そのメリットといたしましては、まず、効率的に条約を締結できますから、先進国が交渉のテーブルに着きやすくなるだろうということがあります。次に、われわれは決して個別の条約交渉に関与するわけではないのですが、小さい国が1国で大国と交渉するよりはグループで交渉した方がよりバーゲニングパワーが大きくなるだろうということがあります。それから、先ほど申し上げましたように、国内税制の統合について、それをより実効的なものにするのを支えることがあります。さらに、租税条約上のいろいろな相違点、それらは国内法上の相違点にも関連しますが、それらを使って行われる租税回避をできるだけ防ぐこととなります。最後に、合同のチームを作って一緒に交渉しますので、実際に合同交渉になるかどうかというのは、われわれのプロジェクトが終わった段階での閣僚会議での結論によるのですが、少なくとも準備作業として、チームでお互いの国の税制について一緒に勉強するということが、税務当局間の協力をさらに強化していく上での基礎になるのではないかとあります。5カ国の首脳たちもこれらのメリットを理解してわれわれに対してこのプロジェクトを要請しています。

以上が私のスライドであります。あと1点あります。最近の傾向として、情報交換を推進していく過程で興味深い現象が出てきています。まだ一般化できる状態ではないのですが、小さい国では、自動的な情報交換、アメリカのFATCA、あるいは、マネーロンダリング対策のための規制が厳しくなっていて、そのためのコンプライアンスコストが非常に大きくなり、その結果、小さな国の銀行がアメリカとのコレス契約をやめてしまうとか、アメリカとの取引を縮小していくという現象が出てきています。それを de-risking というようです。情報交換

を進めていくという政策目的自体は非常に意義のあることですし、IMFも協力しているのですが、今の調子で進んでいきますと、それが果たして、特に小さな国の経済に対してどういう影響を及ぼしていくか、われわれも注意して見なければいけないと個人的に思っています。

途上国、特にカリブ海の国には大きなインパクトがある可能性があります。ご存知の方も多いかと思いますが、カリブ海で昔タックスヘイブンと言われたところはせいぜい人口が10万人ぐらいで、税務当局は関税も主税局も全部合わせて100人もいないというところが大半です。そこが果たして情報交換をきちんとやっていけるのか。もちろん、国際機関もいろいろな形で助けていくのですが、民間のコンプライアンスコストの観点、それと行政コストの観点から、途上国がどのようにすれば情報交換を進めていくことができるのか検討していく必要があるのではないかと個人的に考えております。

質疑応答

(Q1) Keen先生に質問があります。A thoughtと書かれたスライドの29番です。実質(サブスタンス)テストを取ると人為的にサブスタンスを持ってくるので、よりひずみが出てきます。というのは、そのことはスライド30の「Residual formulary profit split」にも同様に当てはまらないのでしょうか。

(Keen) 2つ歪曲があると思います。まずは税率が低いということで、租税回避の機会を活用できる場合についてです。もちろん実効税率の影響は違ってくると思いますが、まずそれで最初の歪曲があります。あと本当の意味での歪曲は別にあります。大きな多国籍企業について、例えばある国で少なくとも200人従業員がいれば、20億ドルの税を節約できるということになったら、毎日フェイスブックを見て遊んでもいいから200人の人だけ置いておくと

うこともできます。ある国での活動に応じて残余利益を分配するのであれば、企業としてもインセンティブがあるかもしれません。それを理由として、ある特定の活動のある場所で行おうとするかもしれません。

提案では売り上げベースがよく言われていますが、従業員や資本よりも売り上げの方がいじりにくいだろうという考えがあります。個人的にはその方が安心なのかどうかはわからないのですが、大体そういう理由で売り上げが選ばれるようです。

(Q1) ありがとうございます。

(Keen) ご存じかもしれませんが、アメリカでのフォーミュラ・アポーションメントについてもより多くの州が、資本や人員数だけではなくて売り上げの方に移行しています。

(Q2) スピルオーバーについて、もう少しわかりやすく説明をお願いしたい。

中山さんのスライドのケネディ大統領の言葉と今現在との対比について、あとは、17ページのスライドでリアルと書いてあるのは、実際の実質を伴う投資という意味でしょうか。なぜスピルオーバーが先進国よりも途上国にとってより大きな影響があるのでしょうか。

(Keen) 言葉の定義ですが、そもそもIMFではスピルオーバーという言葉をよく使います。ある国の政策が他の国にどういう影響を及ぼすかということで、以前にもまして懸念が強くなっているからです。ある国の政策が他の国にどういう影響を及ぼすかという意味で、波及的な影響ということです。経済学で言えば、外部性(externality)と同じです。ある国が意思決定したときに、その意思決定に参画しない、関与しない人たちにどういう影響が出るかという一般的な波及の問題があって、今回のプレゼンの中では、ある特定のタイプのものを見ています。

例えば、日本の法人税のベースがアメリカの税率によってどのような影響を受けているかということです。影響には、2つの種類があるのではないのでしょうか。例えば、アメリカでの税率が下がった場合には、日本企業にとっては日本、アメリカ以外のところで投資するよりもアメリカで投資をした方が利益につながるのではないかという考え方があります。また、「リアル」と書いてあるところについては、何か実質を伴った投資、例えば、工場を持つとかという具体的な経済活動があるということです。それを何と対比しているのかというと、単なる利益の移転ということで、紙の上だけの取引のような実態を伴わないようなものです。例えば、タックスプランニングだけが理由としてアメリカの税率が下がったのであれば、アメリカの子会社が、日本の親会社に貸し付けを行うようなことです。途上国の方がなぜ先進国以上に影響がありそうだということについては非常に重要な質問ではあるのですが、私も明確な答えを持っているわけではありません。

1つ解釈としては、さまざまな租税回避について途上国の方が対応する能力が弱いからかもしれません。課税所得を他の低税率国、軽課税国に持って行ってしまおうというような多国籍企業の行動に対して、途上国の方が身を守る術がありません。非常に重要な質問ながら、答えが完全にわかっていないという意味では、さらにわれわれも検討する必要があると思っています。

(中山) 谷先生の方が詳しいのではないかと思いますのですが、ケネディ大統領が1963年にこういう演説を議会でした後、アメリカはいろいろな国際課税制度を導入し強化していますが、それと同時に、ご存じのようにチェック・ザ・ボックス・ルールが入って、当初考えたのとは全然違った方向で使われ出しました。それは今や廃止の難しい状況ですし、ご存じのようにCFCルールも臨時的に取った除外措置が半ば恒久化してしまっているということもあります。

ですから、状況としては、私の個人的な意見ではありますが、ほとんど変わっていないというか、一部は悪化しているのではないかという認識をしています。

(Q3) 中山さんに1つお伺いします。お話の中で自動的情報交換に小さな国は対応できないといったようなお話を頂いたかと思うのですが、FATCAが始まって多くの国はアメリカと租税条約みたいなものもしくは協定を結んで、懲罰的課税を受けないで済むような仕組みとつくったかと思います。途上国の中には、それには対応できていない国も多くあるかと思います。途上国のスタンスとしては、懲罰的課税をされてもいいと考えているのか、それとも対応したいのだけれどもまだとてもではないけれどできていないと考えたらいいのか、どのように考えたらいいのでしょうか。

(中山) 私も断片的な情報しか持ち合せていませんが、ご指摘のとおり、ほとんどの小さな国もIGA (Intergovernmental Agreement) をIRSと締結しています

。ただ、IGAを締結しても、実際に情報を提供するためには、特にIT投資が必要です。システムを作るために民間の金融機関も投資しなければいけませんし、政府も、特に所得税がない国がそのための税務行政上のITシステムをつくるためには、そのノウハウ、専門知識も必要ですしコストも必要です。だからといって、懲罰的 (punitive) な源泉課税を受けてもいいというふうに開き直っているのか、諦めたのかどうかは判りません。中には、そういうところもあるかもしれません。先ほど申し上げましたように、そもそもアメリカとの取引をやめることもやむを得ざる選択肢として取っている銀行が出てきています。それが、特に小さな国ですと、経済に影響を及ぼすのではないかというのが、最近の報道でも散見されるところです。

(Q4) どうもありがとうございました。キーン次長に2つ質問させていただければと思います。

1つは、25ページ以下の「A Different Architecture?」のところで非常に興味深いアプローチを紹介していただきました。26ページ目の「worldwide taxation without deferral?」は、この考え方は現在のオバマ大統領政権が提案しているようなアプローチと近いと思いますが、実際アメリカではこの考え方はどういうふうを受け止められているのでしょうか。これが1つ目の質問です。

それから2つ目は、29ページの方です。先ほどの増井先生の質問と近いのですが、現在の税法ではサブスタンステストに重点を置いて進められていると思いますが、ここではできる限りALPの考え方を実現するためのサブスタンステストではないかと思っています。将来的にはフォーミュラスプリットだというお考えだと思いますが、現在のBEPSプロジェクトで進められているサブスタンステストというのは、ALPを実現させようというアイデアなのではないかと思っていますが、そこはどういうふうに関係するのかというのを教えてもらえればと思います。

(Keen) まずアメリカでのさまざまな提案とそれに対する受け止め方に関しまして、いろいろな意見があります。二大政党もそれぞれ意見を出しているのですが、意見はそれほど違わないように思います。だからといって、何か事が起こるのか、変わっていくのかということについては、かなり疑いもあります。

一部の人は、先ほどの提案については一定のメリットがあると思っているのではないのでしょうか。ただ、これからの時代は、企業の居住国が福利厚生という意味で全く意味がなくなるのではないかという考え方もあります。確かにBEPSにおけるALPの役割としては、舞台の中央にあるというか、これはもう反対ができ

ないと思いますが、いかなる価格でも取りあえずALPだと言えるのだということは、ここ数年間、思っています。いろいろ言われていますが、本当にどれだけの力があるのかはわかりません。ただ、50/50がALPだといったときに、ではどうするのかということですが、

(司会) アンケート調査で、開発途上国の皆さん、参加国の皆さんがいろいろプライオリティーの置き方を論議したものがあります。図を見ればわかると思うのですが、中山さんが感じた特徴みたいなものがあれば、ご説明いただけたらいいかと思っています。

(中山) スライドでご紹介したこと以外にも、参加国に対して幾つか質問をしています。その中で、途上国は依然として租税優遇措置を使って外国企業の投資を呼び込もうとしており、それがまだ依然として主要な政策目標なのですが、それにこのBEPSの結果がどういうふうに影響すると彼らは考えているのかということを知りました。

そもそもBEPSの結果がどうなるのかにもよるわけですが、大多数の参加国の考え方としては、企業にとっても、それから先進国にとっても途上国にとっても合意できるようなルールが実現すれば、それはむしろ投資にとっては透明性が増すわけですし、予見可能性も増えるわけですから、それはいい影響をもたらすのではないかということでした。ただ、一部の国からは、課税強化というのは外国企業の誘致とは明らかに相反するという指摘もありました。

途上国の中では、こういうBEPSがさらに進んでいくと、租税優遇措置というものも禁止されてしまうのではないかという危惧を持っているところがあります。もちろん租税優遇措置でありますとか有害税制というのは、1990年代後半にG7が始めた有害税制競争イニシアチブの最初の時期には、実際そういう制度をやめさせてしまおう、従わない国には制裁措置をしよう

という機運が一時期高まっていたが、皆さんもご存じのように、2001年にアメリカの政権が変わったのと同時期に、そういう機運が一気に低くなりまして、専ら情報交換の分野に転換していきました。

今、G20がやろうとしていることは同じ轍を踏むことではなくて、優遇措置を全面的にやめてしまえということではなくて、ある程度合理的なものに縮小していく指針を国際機関間で考えたかどうかということで、その作業が今年のG20で要望として出され、現在、Keen次長が中心になって、そのペーパーをまとめています。いずれにせよ、数カ月以内に、トルコが今議長国であります。そのG20の会合でKeen次長が中心になってまとめた租税優遇措置のあるべき論のペーパーというのも公表されていくことになるのだと思います。途上国の人たちの懸念には、そういうペーパーが対応していくということをご紹介させていただきます。

(Q5) 31ページに関して、途上国にとってのタックスミックスのことをお伺いします。VATとlower labor taxの組み合わせと、destination-based corporate taxを比べると、キャパシティというかその執行能力などいろいろなことを考え合わせて、途上国にとっては何か違いがあるのか、何かこれがいいということはあるのでしょうか。

(Keen) おっしゃったとおり大事な点で、低所得国にはこれはうまくいかないかもしれません。例えば、先進国なら給与税を引き下げることができるかもしれません。そもそも、こういう低所得国ではそういう給与税がありません。それで補助もできないのであれば、現実には使えません。という意味で、本当に深刻な問題です。