

令和 2（2020）年度

「国際的二重課税排除の将来的展望-近年のユニラテラリズムを題材として」
“Future Prospects for Eliminating International Double Taxation: With a Focus on
Recent Unilateralism in Each Country”

一橋大学大学院国際企業戦略研究科
経営法務専攻 経営法務コース
博士後期課程
ID16L011
堀 治彦

目次

序文（問題の所在）	1
本稿の目的	3
本稿の構成	4
第1部 国際的二重課税排除の解釈	8
第1章 国際課税の現状	8
序	8
第1節 国際的二重課税の発生	8
第2節 国際的二重課税排除の手段	10
第3節 国際的二重課税に関する議論の変遷	12
第4節 国際的二重非課税という事象	14
第5節 企業理論の視点からの視座	17
第6節 新税の台頭～固有のポジション形成	18
第7節 小括	19
第2章 Unilateral Counter Measure と Digital Economy	22
序	22
第1節 英国 DPT	22
第1款 導入の経緯	22
第2款 英国 DPT の要件	23
第3款 英国 DPT に関する評価	25
第4款 小括	30
第2節 豪国 DPT	30
第1款 導入の経緯	31
第2款 豪国 DPT の要件	31
第3款 豪国 DPT に関する評価	32

第 4 款 小括.....	32
第 3 節 米国 BEAT	33
第 1 款 導入の経緯.....	33
第 2 款 米国 BEAT の要件.....	35
第 3 款 米国 BEAT に関する評価.....	36
第 4 款 小括.....	37
第 4 節 Digital Economy と Digital Tax.....	38
第 1 款 デジタル課税の外縁（1998 年のオタワ報告から今日まで）.....	39
第 2 款 Unilateral Counter Measure との相克.....	41
第 3 款 EU におけるデジタル課税.....	44
第 4 款 小括.....	46
第 5 節 小括.....	47
第 3 章 わが国における外国税額控除制度.....	54
序.....	54
第 1 節 わが国の外国税額控除制度.....	55
第 1 款 法人税法における外国税額控除制度の概観.....	55
第 2 節 わが国外国税額控除制度の変遷.....	58
第 1 款 制度創設～黎明期.....	58
第 2 款 適正化への潮流～グローバル化の台頭.....	60
第 3 款 グローバル化の進展から今日まで～その他の論点.....	62
第 3 節 判例・裁判例等の検討.....	65
第 1 款 最決第二小法廷平成 17 年 12 月 19 日判決（りそな銀行事件）.....	65
第 2 款 最決第一小法廷平成 21 年 12 月 3 日判決（ガーンジー島事件）.....	68
第 3 款 東京高判平成 28 年 7 月 14 日判決.....	70
第 4 款 大阪高判平成 24 年 7 月 20 日判決.....	72

第4節 小括	73
第4章 米国における外国税額控除制度	76
第1節 米国における外国税額控除制度	77
第1款 米国における外国税額控除制度の概観	77
第2節 米国における外国税額控除制度の変遷	79
第1款 制度創設～黎明期	79
第2款 好ましくない取引～控除限度額の手当てと複雑化	80
第3款 制度濫用に関する側面	84
第3節 小括	88
第1款 概観	88
第2款 制度濫用（豊富なタックスプランニング）との戦い	89
第3款 わが国制度対応への示唆	90
第2部 国際的二重課税排除と政策	98
第5章 租税条約と国際的二重課税	98
序	98
第1節 租税条約をめぐる今日的議論	99
第2節 租税条約の対象税目（2条）	101
第3節 二重課税排除方法（23条B）	106
第4節 無差別待遇（24条）	111
第5節 その他	118
第1款 相互協議の活用可能性	118
第2款 MLI	121
第6節 小括	122
第6章 わが国国際課税制度における試論	126
序	126

第1節 経済のデジタル化にかかる課税上の対応.....	126
第1款 Pillar 1	126
第2款 Pillar 2	128
第3款 小括.....	130
第2節 わが国国際課税制度における試論	132
第1款 国内法—主として外国税額控除制度における対応 (U-Model)	133
第2款 OECD モデル租税条約での対応 (M-Model)	134
第3款 MLI での対応 (M-Model)	135
第4款 二国間租税条約での対応(B-Model).....	136
第5款 その他マルチフレームワークにおける対応 (M-Model)	136
第3節 小括	137
結	142
【参考文献】	i
<外国語文献等>	i
<日本語文献等>	x
<判例・裁判例等>	xvii

序文（問題の所在）

経済のグローバル化という言葉を経験的な場面で目にする今日、私たちの社会一般においてもこの言葉は広く認識されていると理解できよう。OECD(2013)によれば、資本や労働の移動、低コストの生産拠点を指向する企業活動、貿易障壁の段階的な撤廃や情報通信分野を含むイノベーションの進展、リスク管理や知的財産権等、クロスボーダーでの経済活動に関するグローバル化の影響が様々な側面で確認されているとしている。一般論として、経済のグローバル化は、多くの国において、海外直接投資を増加させ、経済成長や雇用に寄与してきた¹。

租税の側面におけるグローバル化も著しい。一部の多国籍企業の過度な課税逃れに端を発した OECD/G20 による BEPS プロジェクトの立ち上げ²、かかる 15 の成果物³の公表。

¹ OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, Paris, p3,(OECD Publishing, 2013).

² *Id.*

³ OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report* [hereafter, Action1], OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, (OECD Publishing, Paris, 2015). OECD, *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report* [hereafter, Action2], OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris, (OECD Publishing, 2015). OECD, *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report* [hereafter, Action3], OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris,(OECD Publishing,2015). OECD, *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 -2015 Final Report* [hereafter, Action4], OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris, (OECD Publishing,2015). OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report* [hereafter, Action5], OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris, (OECD Publishing, 2015).OECD, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report* [hereafter, Action6], OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris, (OECD Publishing, 2015). OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report* [hereafter, Action7], OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris, (OECD Publishing, 2015). OECD, *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports* [hereafter, Action8-10], OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris, (OECD Publishing, 2015). OECD, *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report* [hereafter, Action11], OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris, (OECD Publishing,2015). OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report* [hereafter, Action12], OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris, (OECD Publishing, 2015).OECD, *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report* [hereafter, Action13], OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris,(OECD Publishing, 2015). OECD, *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report* [hereafter, Action14], OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris, (OECD Publishing,2015). OECD, *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 -2015 Final Report* [hereafter, Action15], OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris, (OECD Publishing, 2015).

とりわけ国際課税に関する議論が深化してなお久しく（この点については本稿第1章において述べる）、今日では、BEPSプロジェクトを避けて租税の側面におけるグローバル化を議論することは難しいだろう。一方で、OECD/G20によるBEPSプロジェクト以降、国際的な租税に関する国家間の合意枠組み（あるいは取組み）が進む中で、いくつかの国々がその合意枠組みとは異なった固有のポジションを展開する事例を確認することができる⁴。この固有のポジションを理解することが本稿の問題意識の大きな根幹となる。対応する例を少し紹介すると、イギリスのDiverted Profits Tax（本稿において以下：英国DPT）⁵やオーストラリアにおけるDiverted Profits Tax（本稿において以下：豪国DPT）⁶がその固有のポジションとなる。これらの制度を簡潔に述べると、多国籍企業のグローバルな事業活動に対して、それぞれの法域が課税を行うものである（詳細は本稿第2章において述べる）。各国が固有のポジションに基づいて課税を行うことは、グローバルな事業活動を行っている多国籍企業にとってきわめて関心の高い事項である。言い換えれば、批判もあり得るものだが⁷、各国の課税主権を強く批判することは、立法管轄権の視点等を交えた場合に難しさを伴う⁸。また、列挙した英国DPT及び豪国DPTはそれぞれの制度位置付けや議論の出发点が異なり、表面上の類似性はあると理解できるものの、その制度について同一のものにとらえることができるか、という論点もある。

英国DPTや豪国DPTの動きに加えて、今般の米国税制改革により導入されたBase Erosion and Anti-Abuse Tax（本稿において以下：BEAT）⁹も同様であり、さらにはDigital

⁴ 各国固有のポジションは本稿であげた租税にとどまらない。本稿で取り上げる以外の各国固有のポジションに関するものとして、例えば、青山慶二「新興国の台頭と国際租税法」金子宏監修『現代租税法講座第4巻国際課税』（日本評論社、2017）433-445頁等。なお、取り上げなかった租税については、本稿第1章以降において国際課税にかかる制度を概観した後、BEPSプロジェクトに至った経緯やかかるアウトリーチのなかで適宜取り上げる。

⁵ U.K. Finance Act 2015 Chapter11 part3 Diverted Profits Tax § 77—116, (2015). HM Treasury Finance (No.2) Bill 2015 Explanatory Notes (Mar, 2015). HMRC Diverted Profits Tax: Guidance,(Nov 2015).

⁶ Diverted Profits Tax Act 2017, (April 2017). Treasury Laws Amendment (Combating Multinational Tax Avoidance) Act 2017, (April 2017). ATO Draft Law Companion Guideline, LCG 2017/D7, (Feb 2018). ATO Draft Practical Compliance Guideline, PCG, 2018/D2, (Feb 2018).

⁷ 日本の産業界からの懸念という形では、国際課税連絡協議会「平成31年度税制改正要望」http://www.jftc.or.jp/proposals/2018/20180928_1.pdf (2018.10月最終閲覧)。同2頁において一般的な議論として、「「BEPS（税源浸食と利益移転）行動計画」は、税制の国際共通ルールの導入を目ざすものであるが、各国の裁量の余地は尚大きく、企業間で税負担の勝ち負けが解決されない可能性がある」と述べている。

⁸ 増井良啓「国際課税の制度設計」金子編・前掲注4）44頁。

⁹ An Act to provide for reconciliation pursuant to titles II and V of the concurrent resolution on the budget for fiscal year 2018, pp 173—181, (December, 2017) . PART VII—BASE EROSION AND ANTI-ABUSE TAX が、Sec.59A 以降に規定。

Economy の進展を踏まえて議論が行われている直接税に関する国際課税の問題¹⁰にも、各国固有のポジションに関する萌芽を確認することができよう。

先に述べたように、OECD/G20 が立ち上げた BEPS プロジェクトは、グローバル化した多国籍企業の過度な課税逃れが引き起こす国際的二重非課税に対応するためのものであった上、今も各国の協調行動が続いている。しかし、「グローバル企業は払うべき（価値が創造される）ところで税金を支払うべきとの観点から、国際課税原則を再構築〔実質性〕(Value Creation) すること」、「各国政府・グローバル企業の活動に関する透明性向上〔透明性〕(Tax Transparency)」、「企業の不確実性の排除〔予見可能性〕(Certainty)」など BEPS プロジェクトの掲げる基本的な原則¹¹が各国の課税権に固有のポジションとして影響を及ぼしていることもまた事実である。旧来、グローバル化した経済における租税に関する主なイシューは課税逃れが引き起こす国際的二重非課税ではなく、クロスボーダーの経済活動に対して各国が課税権を行使すること、言い換えれば、国際的二重課税をいかに排除（あるいは調整）するかであった。すなわち、固有のポジションは国際的二重課税を引き起こす可能性を伴い、かつグローバル化の進展に伴い深化した国際課税制度をより複雑化させていると位置付けることができる。

本稿の目的

そこで、本稿では、英国 DPT、豪国 DPT、BEAT 及び Digital Economy における直接税の議論を対象（以下本稿においてこれらを総称して “Unilateral Counter Measures”、Digital Economy に限定した場合に “Digital Tax” という¹²）として、当該税制の適用や検討されている議論の射程が及んだ場合に、国際的二重課税をどのように排除（あるいは調整も含むが本稿では便宜的に排除というフレーズで包含する）することができるかという視点から検討を行う。なお述べるのであれば、本稿で取り上げるように、国際的二重課税はグローバルな経済活動において排除が必要となり、排除ができない場合は経済活動が阻害

¹⁰ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris, (OECD Publishing, 2018).

¹¹ 政府税制調査会「国際課税を取り巻く経済環境の構造変化[平 28.9.29 総 3-1]」（2016年9月29日）13頁。

¹² Chloe Burnett et al., IFA2018 Seoul Seminar H “Recent Developments”, 2-6 September 2018, <https://www.ifa.nl/media/4672/2018slidessemh.pdf>, 10. (last visited July. 1, 2019) .同セミナーでは、Unilateral Counter Measureに通じる表現として、Unilateralism が使用された。これについては本稿第1章第6節において述べるが、本稿が取り上げる射程は Unilateralism という呼称とほぼ同種のものである。各国が今日的な国際課税のコンテキストにおいて、Unilateral な対応を採るという前提においては趣旨が異なるものではない。Digital Tax という用語に関して、本来的にはインド等で導入されている平衡税 (equalization levy) 等も含むが、本稿においては現在 OECD において共通の枠組みとして模索されている Digital Economy への対応全般を指し、既に国内法において導入されている租税に関して Unilateral Counter Measures に包含する。

されるものであるが、すべての国際的¹³二重課税がその対象となるわけではない。すなわち、基本的な手法である租税条約や、租税条約を受けた国内法である外国税額控除制度（または国外所得免除）によって国際的¹³二重課税排除が規定されている。例えば、わが国の国際的¹³二重課税排除にあたって、租税条約を受け国内法で規定されている外国税額控除制度の適用対象となるか否かで、国際的¹³二重課税排除の帰結が大きく左右され、法人税の分野においては、わが国の法人税に相当するものであることが要求される。また、二国間租税条約においても、雛形となるモデル租税条約を前提としたその範囲や理解が重要となる。つまり、既存の国際的¹³二重課税排除のフレームワークを踏まえた上で、**Unilateral Counter Measures**が国際的¹³二重課税排除の対象となるか否か、あるいはどのように理解するべきかが本稿におけるひとつの到達すべき点となる。また、本論から少し離れるが、このような租税を取り上げた他の理由に、日系企業が抱える海外での課税の取扱いについての不安感がある¹³。とりわけ、今日の国際課税はアップデートが多く、新たに各国固有のポジションが出てくるなかで、かかる課税上の取扱いには多くの関心が寄せられていた。

以上のことから、本稿は、各国固有のポジションである **Unilateral Counter Measures** を取り上げた上で、外国税額控除制度の観点からの検討、租税条約の観点からの検討等を行い、その適用対象範囲や制度設計についての理解を深める。その上で、国際的¹³二重課税に対処するための国際租税政策上のあり方を念頭におきつつ、若干の考察を行う。

本稿の構成

本稿の構成は大きく分けて2つの構成をとる。第1部では、国際的¹³二重課税に関する解釈に焦点を絞り考察を加える。解釈における手がかりとしてスコープをあてるのは、外国税額控除制度であり、これらに先行して、国際課税全般の制度や、**Unilateral Counter Measures** を取り上げる。第1部の該当部分は第1章から第4章までとなる。

まず、第1章において、国際課税の現状を概観する。序文においても述べたように、経済のグローバル化を受けた国際課税制度の深化がどのような道筋を辿ってきたのかを確認する。国際課税の分野は、国際的¹³二重課税の発生に対して、古くは国際連盟前後の時代から国際的¹³二重課税を排除する取組が集積しており、経済社会の変化に対応して様々な制度が講じられてきた。尤も、史的変遷を緻密に理解することが第1章の射程ではなく、今日的な議論へのつながりを概観することを主たる目的とする。とりわけ、OECD/G20によるBEPSプロジェクトと前後して確認されている国際的¹³二重非課税の諸問題に対応するための国際的な取組みによって、今日の各国固有のポジション形成や国際課税に関する議論が勃興した経緯を確認する。

¹³ 著者は職務上企業の税務担当者として接する機会が多かった。彼らの多くは海外での課税について、多くの問題に直面しており（関連して、国際課税連絡協議会・前掲注7）、日本租税研究協会・後掲注249）等）、本稿で取り上げている **Unilateral Counter Measures** は職務上接する機会が多かったものとなる。

第2章では、Unilateral Counter Measures についての検討を行う。多国間主義が高まるなか、各国固有のポジションとして Unilateral Counter Measures が散見される様になったことは既に述べた通りであるが、法人の所得に対して租税を課す法人税という枠組みにとどまらない種類の租税がある。然るに、各国固有のポジションとして導入された税制はどのようなものであるか、あるいは法人税と同じ土俵で考えるべきなのか。また、これらの租税は第3章および第4章において考察する外国税額控除制度をはじめとした国際的二重課税排除の観点からいかなる規律が及ぶものであるかを検討する。Digital Tax に関しては、いくつかの法域が制度として導入乃至は検討を行っている事例はあるものの、国際的な議論が決着していない側面がある。そのため、OECD/G20 等における Digital Economy の議論を中心にいかなる考え方や先行事例があるのかを整理する。

第3章では、わが国の外国税額控除制度に関する検討を加える。国際的二重課税を排除するための手段がいくつか存在するなかで、国家が全世界所得課税 (world-wide system) を採用した上で、国外で納付した外国所得税を国内における税額から控除する外国税額控除という制度があり、わが国では同制度を導入している。以上のことから、わが国国内法に関する視点での整理を試みる。とりわけ、第2章で取り上げた Unilateral Counter Measures について、既存の国内法上の解釈としてかかる租税が国際的二重課税排除の対象となるのか (あるいは対象とならなければどうすべきなのか) に重点をおく。他方で、国際的二重課税を排除 (あるいは調整) する手段は本章の検討にとどまらず、租税条約における考察も必要となるが、かかる考察は政策論との接合性の観点から、第2部第5章で検討を行う。

第4章においては、わが国の外国税額控除制度との比較法的検討を試みる観点から、米国における外国税額控除制度を取り上げ検討する。米国を取り上げる理由は、国際課税の制度において、わが国と類似の制度を保っていたことがあげられる。すなわち、今般の米国税制改革が行われるまでは、わが国と同様に全世界所得課税の方式を採用していた数少ない国であり、外国税額控除制度についても豊富な先行研究が蓄積されている。また、(米国の方が経済規模に関しては大きいものの) 経済規模においてもわが国と米国はその企業展開に問題意識を共有するところが大きいことがあげられる。尤も、今しがた述べたように米国は全世界所得課税の方式を採用して「いた」のであって、現在はその方針に転換が見受けられる (いわゆる領土内課税所得主義 (territoriality principle) を採用し国外所得を免除する方式への転換)。かかる評価については定性的なものがあるわけではないが、わが国と同様の制度を採っていた国の事例を参照することは、今後のわが国の租税政策の国際的側面を考察する上で意義のあるものと考えられる。

第2部では、国際的二重課税に関し、政策論に関する観点から考察を加える。第2部の該当部分は第5章から第6章までとなる。

第5章では、租税条約の検討を行う。各国の国内法で規律される外国税額控除制度とは別に国際的二重課税を排除するための手段の一つに租税条約があり、その議論形成は政策的側面を多分に含む。本稿の射程において検討を加えている Unilateral Counter Measures

が国際的二重課税排除の対象となる租税か、租税条約の規定に該当した場合の救済の手段はどのようなものがあるか（相互協議、ひいては仲裁を含む）、また **Unilateral** な対応は条約違反となるのか、少し射程を伸ばしたところで **Digital Tax** はどうあるべきか（直接税について規律を加える租税条約の射程であるのか）について考察を加える。具体的な検討対象となる租税条約は **OECD** モデル租税条約となる。本稿が検討対象とする **Unilateral Counter Measures** を制度として導入している国々は、基本的にわが国との二国間租税条約が締結されており、自国のモデル租税条約も活用している米国を除けば、**OECD** モデル租税条約を前提として考察を行うことは有益と考えるためである。なお、**OECD** モデル租税条約にとどまらず、新興国・途上国の租税条約の参照に使用されている国連モデル租税条約や、近年そのプレゼンスに注目が集まっている多国間の租税条約を部分的にオーバーレイさせる税源浸食及び利益移転を防止するための租税条約関連措置を実施するための多数国間条約（**Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting**：略称として **BEPS** 防止措置実施条約と呼称され、以下本稿においては **MLI** とする。）についても、どのような示唆をもたらすか若干の整理を行い、国際的二重課税について条約の視点からわが国の外国税額控除制度との関連を踏まえつつ検討を加える。

終章として第 6 章では、第 5 章までに行ってきた検討を前提に、（とりわけわが国における）国際的二重課税を排除するための国際課税の制度はどのようなものが望ましいかを検討する。例えば、**Unilateral Counter Measures** を租税政策上認容すべきか否かという論点に関連して、英国 **DPT** などの課税要件の源泉地国において納税を迂回している（言い換えれば租税を回避している）と判定された租税であるという要素や、その租税の性質などをわが国外国税額控除制度上どのように考慮すべきかという問題が生じ得る。仮に、わが国の外国税額控除制度の適用を受けられるとしても、かかる課税の性質を鑑みた場合に自国の課税権が失われる側面を考慮しなければならない課題が生じる。他方、租税条約についても、従来、国家間で生じる国際的二重課税を排除するため二国間で締結される租税条約であるが¹⁴、近年の **BEPS** プロジェクトの動向から¹⁵（あるいはその時代背景と相関を持ちつつ）租税条約自体が国際的二重課税を排除する目的に限らず、国際的二重非課税を排除する目

¹⁴ 租税条約の議論に関する基礎的文献について、増井良啓・宮崎裕子『国際租税法 第 3 版』（東京大学出版会、2017）147-149 頁の他、谷口勢津夫『租税条約論』（清文社、1999）等を参照している。

¹⁵ **OECD**, *supra* note 3.

的において条約の改定・新規締結¹⁶・多国間条約においてオーバーライド¹⁷が行われてきたが、今後、各国が固有のポジションとして導入を行っている Unilateral Counter Measures に対してどのような姿が望ましいのか課題が残る。

以上の課題を解消するために、主としてわが国の国内法としての外国税額控除制度及び租税政策はどのようなものが望ましいのか、あるいは租税条約がどのようにあるべきなのか、多国間の議論形成の枠組みにおいて検討が進んでいる事項を取り上げつつ、若干のアイデアを示す。

(*本稿は 2020 年 12 月 1 日時点における法令等を参照している。)

¹⁶ BEPS プロジェクト以後租税条約には二重非課税排除に関する文言が追加され、「所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための条約」とされていたものが、「所得に対する租税に関する二重課税の除去並びに脱税及び租税回避の防止のための条約」という文言が使用されるようになった。例えば、「所得に対する租税に関する二重課税の除去並びに脱税及び租税回避の防止のための日本国とチリ共和国との間の条約」(条約第 17 号及び外務省告示第 493 号)。

¹⁷ 「税源浸食及び利益移転を防止するための租税条約関連措置を実施するための多数国間条約」(略称：BEPS 防止措置実施条約)、2016 年 11 月 24 日採択、2017 年 6 月 7 日署名、2018 年 5 月 18 日国会承認、2018 年 9 月 26 日受諾書寄託、2018 年 9 月 28 日交付及び告示条約第 8 号及び外務省告示第 299 号、2019 年 1 月 1 日わが国において効力発生。解説に、中澤弘治「BEPS 防止措置実施条約について」租税研究第 820 号 (2018.2) 156—196 頁。なお、中澤の解説では、和文名称を「税源浸食及び利益移転を防止するための条約関連措置を実施するための多数国間条約」と仮訳をしている。

第1部 国際的二重課税排除の解釈

第1章 国際課税の現状

序

本章では、国際課税の現状を概観する。序文においても述べたように、経済のグローバル化を受け、国際課税の制度がどのような深化を辿ってきたのかを確認することが目的である。特に、今日の国際課税が直面している問題が、これまでの国際課税の制度との連続性のなかで、どのような位置付けを持つのかについて論じる。

まず、第1節では、国際課税において極めて基本的な事項である国際的二重課税の発生について述べる。次に、第2節において、国際的二重課税を排除するための手法について簡単な類型を紹介する。第3節においては、先行研究などに依拠した上で、国際的二重課税を中心に国際課税制度がどのような史的変遷を辿ってきたのかを確認する。第4節以降では、OECD/G20によるBEPSプロジェクトと時系列を前後して台頭してきた国際的二重非課税に関する議論を参照し、固有のポジションとして新税の台頭やOECD/G20におけるDigital Economyの議論を簡潔に紹介する。

第1節 国際的二重課税の発生

国際的な課税の問題に対する一般的な説明として、経済活動が未発達な段階では、人・財貨・資本及びサービスの移動が活発ではないため、国際的二重課税はそれほど大きな問題にならないが、それらが活発化した場合において、投資を含む内外の経済活動に対する各国の税制により課税権の競合が発生し、国際的二重課税の問題に直面することになる¹⁸。特に講学上重要な分野として位置付けられている（きた）のが、法人と個人に対する所得課税の分野であるとされている¹⁹。

例えば、納税者にとっては、双方の国において課税を受けることは好ましくなく、したがって経済活動の中立性を維持する観点²⁰から国際的二重課税の排除乃至は調整が一般的には必要となり、これらを達成できなければ国際的な経済活動の発展が阻害されることにな

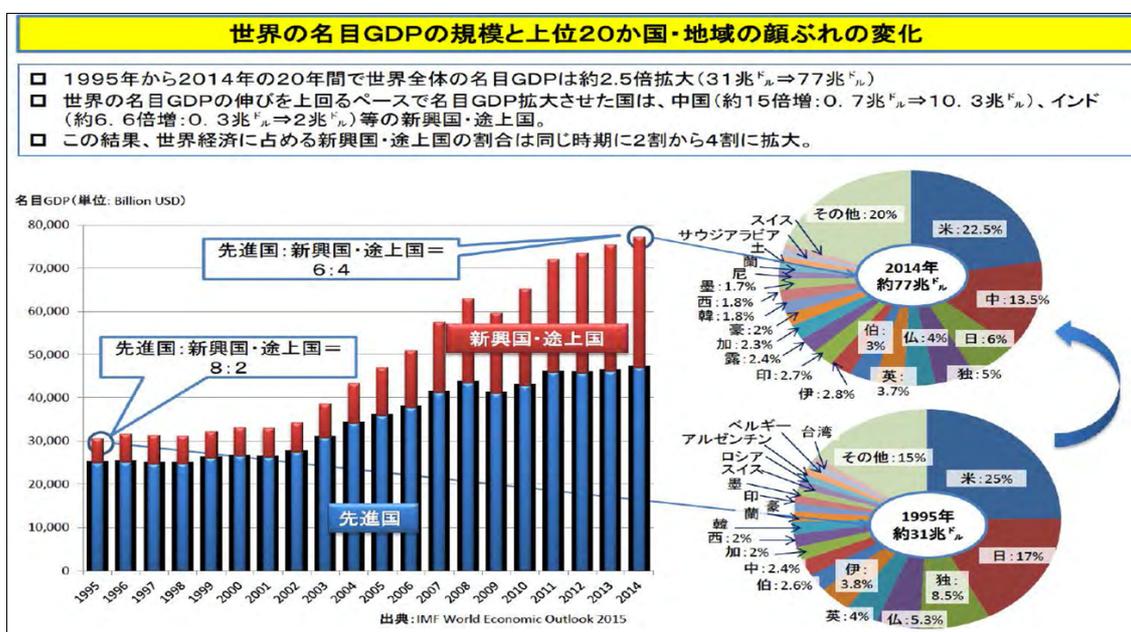
¹⁸ 金子宏「租税法第22版」（弘文堂，2017）516頁・525頁、青山慶二『現代税制の現状と課題 国際課税編』（新日本法規出版，2017）3頁。

¹⁹ 金子・前掲注18）516頁・525頁。

²⁰ どのような観点から中立性を求めるかについては、伝統的に議論がある。国家の租税政策としての基準は資本輸出中立性（Capital Export Neutrality：以下本稿において“CEN”という）や資本輸入中立性（Capital Import Neutrality：以下本稿において“CIN”という）の観点からの議論がある。なお、近年は特にその法人所得税の変容に対応すべく、資本所有中立性（Capital Ownership Neutrality：以下本稿において“CON”という）や国家中立性（National Neutrality：以下本稿において“NN”という）のアプローチもあり、必ずしも二項対立の様相を呈していない。増井・宮崎・前掲注14）147-150頁。また、第3章を先取りした形になるが、外国税額控除制度の判例・裁判例等をみた場合に「法人税における国際的二重課税排除についてはCENを前提」にしていることで本稿を構成する。

る²¹。納税者と同様に国家にとっても重要な課題となり、講学上の整理に則れば、国際的経済活動に対する課税を国際課税（International Taxation）といい、国際課税に関する法を（International Tax Law）と呼び、かかる分野の研究は 20 世紀の四半期以降に急速に重要性を増してきたと評価されている²²。

今日的な視点から述べれば、経済環境の構造変化という側面が国際的二重課税を考える上で非常に大きな側面を持つ。例えば、政府税制調査会（2016）の資料によれば²³、世界全体の名目 GDP は 1995 年から 2014 年の 20 年間で約 2.5 倍の 77 兆ドルに拡大したことを紹介した上で、その世界の名目 GDP を上回るペースで名目 GDP を拡大させた国として中国やインド等の新興国・途上国があることを紹介している。特に世界経済に占める新興国・途上国の割合は上記の 20 年間で 2 割から 4 割に拡大しており、国際的に経済活動に対する構造変化とプレイヤーの拡大を認識することができよう²⁴。



（出典：政府税制調査会「国際課税を取り巻く経済環境の構造変化」（平 28.9.29 総 3-1、3 頁）より転載）

²¹ 金子・前掲注 18) 525 頁。

²² 金子・前掲注 18) 515 頁。論者によっては異なる用語を使用していることもあるが、本稿では金子の文脈に則り、国際課税と国際租税法の用語について区別を行う。

²³ 政府税制調査会・前掲注 11) 3 頁。

²⁴ 政府税制調査会・前掲注 11) の資料は、平成 29 年度の外国子会社合算税制の改正にあたり、タックス・ヘイブン国をめぐる資金の流れを紹介するコンテキストで使用されていたが、GDP だけでなく、FDI の集積でも同趣旨の事実を理解することができる。例えば OECD, FDI stocks (indicator). doi: 10.1787/80eca1f9-en (last visited, August.28, 2017) を参照しても、新興国・途上国の拡大、世界全体の経済規模の拡大はおおむね同傾向である。

第2節 国際的二重課税排除の手段

国際租税法は、国際的二重課税の排除や国際的租税回避の防止という基本的な問題を解決するための手段として検討が行われてきた。本稿の問題意識を前提とした場合に、国際的二重課税を排除するための手段は、第5章で取り上げる租税条約に基づく対応と、第3章及び第4章で取り上げる租税条約の下で国内法に規定される外国税額控除制度（異なる対応として国外所得免除）に基づく対応である²⁵。

今日的な租税条約の意義は、投資交流の促進、締結国間の課税権の配分、国際的な二重課税の排除及び二重非課税の排除、相互協議や情報交換等にあげられる税務当局間の国際協力にあるとされている²⁶。

その租税条約に基づく国際的二重課税を排除するための基本的な手法には2つの方法があり、OECDモデル租税条約においても2つの方法を提示している²⁷。1つは国家が全世界所得課税（world-wide system）を採用した上で、国外で納付した外国所得税を国内における税額から控除する外国税額控除であり、もう1つは、領土内課税所得主義（territoriality principle）を採用し国外所得を免除する方式がある²⁸。

この手法のいずれかまたはその折衷方式を用いて国際的二重課税の排除が国際課税の枠組みで行われている。わが国は平成21年度税制改正において外国子会社配当益金不算入制度を導入した²⁹ことに伴い、全世界所得課税方式から折衷方式への移行をしているが、わが

²⁵ 赤松晃『国際課税の実務と理論-グローバル・エコノミーと租税法-』（税務研究会，2015）174頁。なお、租税条約及びわが国の外国税額控除制度についてはそれぞれ本稿第5章と第3章で詳述する。

²⁶ 赤松・前掲注25）175-176頁。一般に国際課税の文脈における二重課税は法的二重課税（一人の納税者に対して、同一の期間、同一の対象につき、2つまたはそれ以上の国の間において、同様の課税がなされること）を指し、OECDモデル租税条約は解決策を示してきた。本稿における検討として基本的に法的二重課税を念頭におくが、他方で存在する経済的二重課税があることを付言しておく。OECD *infra* note 27, p.9, 13.para 1, 3, 15.3.

²⁷ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, pp42-43, (OECD Publishing, 2017), Chapter V METHODS FOR ELIMINATION OF DOUBLE TAXATION ARTICLE 23 A EXEMPTION METHOD, ARTICLE 23 B CREDIT METHOD. 邦訳として、水野忠恒監訳『OECDモデル租税条約2017年版（所得と財産に対するモデル租税条約）』（日本租税研究協会，2019）。

²⁸ 金子・前掲注18）526頁、増井・宮崎・前掲注14）147-148頁。なお、金子はworld-wide systemにつき、全世界所得課税主義と訳し、territoriality principleにつき、領土内所得課税主義という言葉を用いている。増井・宮崎は全世界所得課税と領土内課税原則と呼称し、本稿においては、増井・宮崎の呼称を採用している。なお、全世界所得課税と領土内の境目を厳密に議論する事はShaviro(Shaviro, *infra* note 312.)が述べるように今日的ではないかもしれない。例えば、各国の国際租税政策の主流がハイブリッドになりつつあること(Weeghel et al., *infra* note 30.)を前提に、その中で比較できる類似の制度（現在の制度を比較できる参照ポイント（fixed reference points）を提供すること、）を提供することが重要と指摘する。Shaviroの主張は今日の国際課税の議論において重要かつ参照すべきものであると評価できる一方で、本稿が想定する国際的二重課税の排除を前提にした場合には最適解とならない可能性があることを付言しておく。

²⁹ 法人税法23条の2（平成21年3月31日法律第13号）。「内国法人が外国子会社（当

国は OECD モデル租税条約 23 条 B において提示されている全世界所得課税を採用した上で、国内法において外国税額控除制度を導入していることになる³⁰。

水野（2015）によれば、「外国税額控除制度とは、外国政府に対して支払った税額を自国の税額より控除することを認めるので、いわば、国の課税権の譲歩でもある。このような課税権の譲歩とは、国内法ないしは国際租税法における原則として根拠づけられるものであるのかどうかという点について議論されてよいと思われる」と外国税額控除制度の趣旨を説明したのち、租税条約上の源泉税率の制限や各種免税措置、一部の租税条約では外国税額控除の適用要件を緩和していることを指摘している³¹。

本稿第 5 章に先立ち、条約の法形式と条約と国内法の優先関係を述べると、まず、租税条約は条約法に関するウィーン条約（以下本稿において：ウィーン条約）第 2 条³²及び第 26 条³³の規律を受けており、第 2 条は「国の間において文書の形式により締結され、国際法によって、規律される国際的な合意をいう」とされ、第 26 条の遵守原則に基づき、締結国に対して権利及び義務を創設するものであるから、納税者に対する権利及び義務を原始的に

該内国法人が保有しているその株式又は出資の数又は金額がその発行済株式又は出資（その有する自己の株式又は出資を除く。）の総数又は総額の百分の二十五以上に相当する数又は金額となつていことその他の政令で定める要件を備えている外国法人をいう。以下この条において同じ。）から受ける前条第一項第一号に掲げる金額（以下この条において「剰余金の配当等の額」という。）がある場合には、当該剰余金の配当等の額から当該剰余金の配当等の額に係る費用の額に相当するものとして政令で定めるところにより計算した金額を控除した金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しない」解説として、財務省「平成 21 年税制改正の解説」（2009）424-432 頁 https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2009/explanation/index.html

（2019 年 1 月最終閲覧）。内国法人が保有する外国子会社の持株割合が、租税条約により異なっている場合は、条約が優先され、配当の 95%が益金不算入となり、残りは費用であるとして益金算入となっている。財務省「平成 21 年税制改正の解説」424 頁においては、同制度により、海外子会社が得た利益に対する課税は進出先国の課税で完結し、日本の親会社に配当しなくても日本では基本的に課税されない。そのため企業は、事業活動の場所や配当戦略を自由に決定できるとしている。導入の評価及び検討として、増井良啓「外国子会社配当益金不算入制度は何のためにあるか」村井正喜寿記念論文集『租税の複合法的構成』203-220 頁（清文社、2012）、青山・前掲注 18）85 頁以下。

³⁰ Stef Van Weeghel et al., IFA2018 Seoul Seminar E“IFA/OECD” 2-6 September 2018, <https://www.ifa.nl/media/4671/2018slidesseme.pdf> (last visited July. 1, 2019) .同 36 頁の議論によれば、今日全世界所得課税を維持している国は、OECD 加盟国 36 か国の内、わずか 5 か国（韓国、アイルランド、イスラエル、チリ、メキシコ。）であるとしている。先述したように、わが国外国子会社配当益金不算入制度（と、同様の類似の制度）を導入している国が多くを占め、（純粋な）全世界所得課税方式を採っている国とそうでない国との区分で議論を行っていた。類似の制度と述べたのは、わが国の外国子会社配当益金不算入制度は海外子会社からの配当が 95%益金不算入なのに対して、その比率が国によって異なるためである。

³¹ 水野忠恒『大系租税法』（中央経済社、2015）635 頁。水野は一般的には租税条約における外国税額控除は確認規定であるとの紹介を行っている。

³² 1981 年 7 月 20 日条約第 16 号。

³³ 同上。

創設するものとは考えられていない³⁴。

つまり、居住者・非居住者、国内取引・国際取引を問わず、課税要件を定めて納税者に納税義務や、還付申請の権利等を創設する役割は国内法に専属しているため、租税条約は国内法の定める義務の範囲等に、締約国の間で一定の制限を行う義務乃至はそれを相手国に要求する権利を創設するにすぎないと説明される³⁵。

次に、国内法と条約の優先関係であるが、租税条約に基づく課税権の制約が行われていた場合に、多くの国は先述のウィーン条約 26 条を憲法に反映した国際法優先主義を採用するため、国内法に優先する形となる³⁶。わが国における整理としては、まず、国際的二重課税排除のための租税条約があり、そのあとに国内法による外国税額控除制度が存在することになる³⁷。

第 3 節 国際的二重課税に関する議論の変遷

前節では国際的二重課税排除の方法について概観を行ったが、本節においては時代の局面に応じてどのように国際的二重課税に関する議論が行われていたのか、あるいは国際的二重課税がどのように発生していたのかの変遷を確認する。特に OECD/G20 による BEPS

³⁴ 青山・前掲注 18) 212—213 頁。

³⁵ 青山・前掲注 18) 213 頁。なお青山は続けて、租税条約の性格から、租税条約は居住者・内国法人に対する締約国の課税権行使を国内法の規律よりも弱めるものではないとするプリザベーション原則が導き出されるとしている。

³⁶ 同上。ただし、後法優先主義の国がある場合には、条約の内容が覆される「トリーティ・オーバーライド」のケースがあり、対応として日米租税条約 29 条などを指摘する。

³⁷ 租税条約が国内法に優先する論点を除けば、という意味において。国際課税における国内法の手当は、外国税額控除制度（本稿第 3 章を参照）にとどまらず、わが国の課税権の範囲に関する制度（明治 32 年）をはじめ、外国子会社合算税制（昭和 53 年）、移転価格税制（昭和 61 年）、過少資本税制（平成 4 年）、外国子会社配当益金不算入制度（平成 21 年）、過大利子支払税制（平成 25 年）、事業所得への帰属主義の導入（平成 27 年）がある。各国も国内法において同様の制度を導入しており、国際租税法においても各制度は重要な論点であるが、本稿においては、検討の射程として適宜参照する以外は取り上げない。*括弧内の年度は立法措置が図られた年を指す。

³⁸ 観念的に類型するならば、国際的二重課税排除はユニラテラル、バイラテラル、マルチラテラルに解決する方法があるだろう。ユニラテラルなものとは国内法の規律であり、本稿で論じるところの外国税額控除制度での対応となる。バイラテラルは二国間の租税条約であり、OECD モデル租税条約等をリファレンスに締結された二国間租税条約はこれに該当するだろう。マルチラテラルは少しその輪郭がぼやけるかもしれないが、多国間の議論によって合意形成された成果物やそれを議論するプラットフォームが該当する。例えば、マルチラテラルの手法によって出た成果として OECD モデル租税条約があり、それをバイラテラルの二国間租税条約に落とし込む。それとは別個にユニラテラルな国内法の政策によって外国税額控除制度等が規律される、という流れである。これは本稿が外国税額控除制度と、租税条約を射程として検討を行う背景の一つとなっている。もちろん取り上げた例のようにすべてが有機的に作用するわけではない。以上の枠組みを整理し論じたものとして、荒木知『国際課税の規範実現にかかるグローバル枠組み』（法令出版、2017）27 頁。

プロジェクトと前後した国際的³⁹二重非課税の発生を契機として起こりつつある国際的⁴⁰二重課税の問題に力点をおく。

まず、本章 1 節でも述べたように、国際的な経済活動が未発達な段階では国際的⁴¹二重課税の問題はそこまで念頭におかれたい。歴史的な背景を振り返れば、OECC 理事会が 1955 年に 2 月 25 日に二重課税に関する最初の勧告をした時点で、二重課税を排除するための対応は、既に進展しており、70 件の二国間条約が署名されていたとされる³⁹。

OECC 理事会の勧告以前から国際連盟が 1921 年から作業開始をしており、1928 年に二国間モデル条約として策定が行われた⁴⁰。これがベースとなり、1943 年のメキシコ・モデル条約や、1946 年のロンドン・モデル条約がリリースされ、若干の修正を伴いつつもその後数十年間にわたり、二国間条約締結・改訂のリファレンスとなった⁴¹。

尤も、統一的な原則や、定義、準則の調和が条約間ではとられておらず、条約の調和や統一的解釈の合意が望まれるようになった。それは、第二次世界大戦後の OECC 加盟国間の経済的相互依存関係や協力関係の進展に伴い、国際的⁴²二重課税を配乗する措置の重要性が高まったためであり、その条約のネットワークを拡大していく必要があったためである⁴²。

このような状況に対して、1956 年に租税委員会は条約草案を起案するための作業を開始日、1958 年から 1961 年にかけての 4 つの中間報告を公表した後に 1963 年に「所得と財産に関する二重課税条約草案」を公表⁴³し、以降の加盟国条約締結・改訂に際して条約草案に従うことを求めた⁴⁴。

その後、OECD 租税委員会は、1963 年の公表の草案を改訂し、1977 年に「所得と財産に対するモデル二重課税条約」を公表した⁴⁵。この折から、加盟国間での条約交渉の経験や、二国間条約の運用、加盟国の税制改正、国際課税の進展、国際的な水準での新たな経済活動領域や複雑な企業形態の発展等を考慮する必要があったとしている⁴⁶。1977 年の公表以後、

³⁹ OECD, *supra* notes 27, at 9-10 para4. 第二次世界大戦以前に遡れば、最も古い本格的な租税条約は 1899 年のプロシヤ・オーストリー条約といわれている。19 世紀末からヨーロッパ、とくにドイツ経済圏の拡大と共に条約の利用が拡大し、国際連盟の時代に本格化した。史的経緯に関連して、青山・前掲注 18) 217 頁。

⁴⁰ Mitchell B. Carroll, *Allocation of Business Income: The Draft Convention of the League of Nations*, 34 COLUM. L. REV. 473 (1934).

⁴¹ OECD, *supra* notes 27, at 9-10 para4.

⁴² *Id.*, at 10 para 5.

⁴³ OECD, *Draft Double Taxation Convention on Income and Capital*, Paris, 1963. なお、条約草案の日本語訳は水野・前掲注 27) 10 頁のものを使用。

⁴⁴ OECD, *supra* notes 27, at 10 para6.

⁴⁵ OECD, *Model Double Taxation Convention on Income and on Capital*, Paris, (1977).

⁴⁶ OECD, *supra* notes 27, at 10 para7.

1992年からはルーズ・リーフ形式となり、定期的な改訂を行っている⁴⁷⁴⁸。

また、OECDモデル租税条約とは別の今日的枠組みとして、特に先進国と新興国・途上国の関係を念頭に置いた国連モデル租税条約が存在する。同条約は新興国・途上国、つまり源泉地国としての課税権の確保や執行インフラの支援を目的としてOECDモデル租税条約をベースに修正を加えたものと位置付けられている⁴⁹。その他、自国乃至は経済圏のポリシーを反映し条約交渉を行うために策定されたモデル条約もある⁵⁰。

第4節 国際的二重非課税という事象

経済のグローバル化の進展に伴うクロスボーダーでの経済活動に対する影響は、種々の側面から確認がされている。多くの国において、海外直接投資を増加させ、経済成長や雇用に寄与してきたことは既に序文等において述べた通りである⁵¹。

今日的な租税の側面における大きなインパクトは、一部の多国籍企業の過度な課税逃れに端を発した、OECD/G20のBEPSプロジェクトの立ち上げ、かかる成果物の公表に伴う国際課税に関する議論への関心の高まりと理解できる⁵²。これらは国際的二重非課税とも密接に関連を持ち、ついては、本節においてBEPSプロジェクトに関する紹介を簡潔に行う⁵³。

BEPSプロジェクトとは、企業が調達・生産・販売・管理等の拠点をグローバルに展開し、電子商取引が急増したグローバルなビジネスモデルの構造変化により、各国の税制や国際課税の制度が追いつかず、多国籍企業の活動実態とルールの間はずれが生じていたことに端を発する。同プロジェクトは、公正な競争条件（Level Playing Field）の確保という考え方の下、多国籍企業が各国の国際課税の制度のずれを利用することで、課税所得を人為的に操作し、過度な課税逃れ（Base Erosion and Profit Shifting）、を行わないように、国際課

⁴⁷ *Id.*, at 10-11 para 8. なお、同パラグラフではモデル租税条約を改定しつつづける圧力として、序文では国際取引が行われる手法にも根本的な変化が生じ、租税回避や遁脱の手法も高度化したと述べている。特に興味深いのは1980年代にOECD加盟国の経済が急速に国際化、自由化したことをあげており、これは、本章第1節において紹介した国際課税分野の研究が発展してきた時期と重なる。

⁴⁸ *Id.*, at 11 para 11.

⁴⁹ United Nations Department of Economic & Social Affairs, *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, New York, (2017). 国連モデル租税条約の評価については、小松芳明『租税条約の研究 新版』（有斐閣、1982）11頁等。

⁵⁰ 例えばU.S. Model Income Tax Convention, (Feb 17, 2016)や、Ver-hand-lungs-grund-la-ge für Dop-pel-be-steue-rungs-ab-kom-men im Be-reich der Steu-ern vom Ein-kom-men und Ver-mö-gen, (Aug 22, 2013) 等。自国のポリシーに関する論点については本稿第5章及び6章で後述。

⁵¹ OECD, *supra* note 1.

⁵² *Id.*

⁵³ 一般的説明は、政府税制調査会「財務省説明資料[平 29.11.1 総 14-1]」（2017年11月1日）による。

税ルール全体を見直し、ひいてはどの法域でも課税が行われない状態をなくし、企業行動の実態に即したものとするとともに、各国政府・多国籍企業の透明性を高めるためのプロジェクトとして立ち上がった⁵⁴。

経緯として、各国がリーマンショック後に財政状況を悪化させ、多くの国民負担が必要となるなか、多国籍企業の過度な課税逃れに対する批判が高まったことが背景にある。2012年6月には、OECD 租税委員会がプロジェクトを立ち上げ、2013年7月にはG20財務大臣からの要請も受けた BEPS 行動計画が公表された⁵⁵。2014年9月に第一弾報告書が公表⁵⁶され、2015年10月には最終報告書⁵⁷が公表された。これらはG20財務大臣及び、G20サミットにも報告⁵⁸され、合意事項を着実に実施するような強い政治的要請と共に、各国は国際課税の制度を再構築する作業に移った⁵⁹。

同時に、BEPS 最終報告書を受けた合意事項は OECD/G20にとどまらず、2016年6月に行われた京都会合において、BEPS 包摂的枠組み (Inclusive Framework on BEPS) が立ち上げられ、国際課税の制度の再構築作業に参加する国の増加が見受けられる⁶⁰。

⁵⁴ 同上。

⁵⁵ OECD, *supra* note 1. なお、この行動計画の実施にあたり、OECD 非加盟国の G20 メンバー8カ国(中国、インド、南アフリカ、ブラジル、ロシア、アルゼンチン、サウジアラビア、インドシア)も議論に参加していた。

⁵⁶ OECD, *Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, (OECD Publishing, 2014). OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, (OECD Publishing, 2014). OECD, *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, (OECD Publishing, 2014). OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, (OECD Publishing, 2014). OECD, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, (OECD Publishing, 2014). OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, (OECD Publishing, 2014). OECD, *Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, (OECD Publishing, 2014). OECD, *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, (OECD Publishing, 2014).

⁵⁷ OECD, *supra* note 3.

⁵⁸ G20 (金融・世界経済に関する首脳会合)「G20 アンタルヤ・サミット首脳宣言」パラ15(2015年11月)。

⁵⁹ 同上。

⁶⁰ OECD, *First meeting of the new inclusive framework to tackle Base Erosion and Profit Shifting marks a new era in international tax co-operation*, <http://www.oecd.org/ctp/first-meeting-of-the-new-inclusive-framework-to-tackle-base-erosion-and-profit-shifting-marks-a-new-era-in-international-tax-co-operation.htm> (last visited, October.8, 2018) 京都会合時における BEPS 包摂的枠組みに参加した国・地域の総数は 82 であったが、2018年10月時点で 117カ国・地域まで拡大している。なお、国際課税の議論において、BEPS プロジェクトの位置付けはインパクトの大きいものであるが、OECD は多国籍企業の課税逃れについて同プロジェクト発足以前

上述の通り、今日的な国際課税の動向のなかで、BEPS プロジェクトは重要な位置付けを占め、一部の多国籍企業が過度な課税逃れを行うことに端を発したものであったが、旧来の国際課税の議論において主要な論点となっていた国際的二重課税の排除等という目的から、国際的二重非課税の排除という目的へ議論が変化したと理解できよう。

国際的二重非課税は主として米系多国籍企業のタックス・プランニングにより引き起こされ、米国議会においても議論となった⁶¹。その他にも、英国では自国で納税を行っていない米系多国籍企業の不買運動にもつながっており、わが国政府税制調査会においても、BEPS プロジェクトと時系列を前後し、多国籍企業によるタックス・プランニングが議論となっていた⁶²。すなわち、米系多国籍企業が海外事業における納税額を最小化する戦略を採用し、米国本国ではなく海外において資本の蓄積を行っていたことにより、米国にとっては本国に資金が還流できない状態⁶³、他方で事業が実際に行われる国々にとっては、自国で適切な納税が行われない状態となり、政治的な争点となっていた。

国際的二重非課税のなかで代表的なスキームとしてあげられていたのは、**Double Irish with a Dutch Sandwich**（以下本稿において **DIDS**）である⁶⁴。これは、海外事業に関する無形資産由来の収益を低税率国に集積させるスキームの一つであった。具体的に述べると、まず米国の企業（本社）が無形資産を米国外に実質的に切り出し、アイルランド子会社 A でその無形資産由来のライセンス料を集積させる。当時のアイルランドの国内法上は法人の本店所在地は管理支配を行っているところで判定されていたため、低税率国のタックス・へ

からもいくつかの報告をリリースしていた。OECD, *Addressing Tax Risks Involving Bank Losses*, (OECD Publishing, 2010). OECD, *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*, (OECD Publishing, 2011). OECD, *Corporate Loss Utilization through Aggressive Tax Planning*, (OECD Publishing, 2011). OECD, *Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues*, (OECD Publishing, 2012). これらの変遷に関して、本庄資「陳腐化した国際課税原則を見直し新しい国際課税原則を構築する必要性—OECD の BEPS 対策の始動を中心として—」税大ジャーナル 21 号 (2013) 35 頁、本庄資『国際課税に関する重要な課税原則の再検討 上巻』（日本租税研究協会, 2015）、同『国際課税に関する重要な課税原則の再検討 中巻』（日本租税研究協会, 2016）同『国際課税に関する重要な課税原則の再検討 下巻』（日本租税研究協会, 2017）。

⁶¹ US Senate PSI, *Offshore Profit Shifting and the U.S Tax Code-Part1*, (2012.9.20). US Senate PSI, *Offshore Profit Shifting and the U.S Tax Code-Part2*, (2013.5.21).

⁶² 政府税制調査会「国際課税 DG 太田洋氏説明資料【平 25.10.24 際 D1-2】」（2013 年 10 月 24 日）。

⁶³ See *supra* note 9, Subpart B Chapter1. 米国はトランプ政権による税制改革により、本国への Foreign Derived Intangible Income（以下本稿において **FDII**）資金還流が促される税制が措置されている。なお、OECD のリリースによれば、還流は促されている一方で世界の投資フローを減らしているとの評価がある。OECD, *FDI IN FIGURES Global FDI outflows tumble 44% in the first quarter of 2018 due to US tax reform*, (July 2018) <http://www.oecd.org/investment/investment-policy/FDI-in-Figures-July-2018.pdf> (last visited October.8, 2018) .

⁶⁴ 政府税制調査会・前掲注 62)。

イブン国でアイルランド子会社 A の管理支配を行い、アイルランド子会社 A をタックス・ヘイブン居住の法人と設定し、課税を圧縮することが可能であった。さらに、アイルランド子会社 B に対してアイルランド子会社 A は海外事業のライセンスを供与し、アイルランド子会社 B がグローバル市場から利益を上げる形を採り、かかる利益をオランダ法人経由として源泉税がかからない形で、アイルランド子会社 A に還流し、海外事業の利益を集積させていた⁶⁵。

とりわけ、GAFA⁶⁶に代表される無形資産から多くの収益が生まれるビジネスモデルの企業によって活用され、国際課税ルールは変革が迫られることになった。

勿論、国際的な経済環境の変化への対応を租税が迫られたのは BEPS プロジェクトが初めてではない。前節においても、国際的二重課税を排除するための国際的な取組みを特に租税条約の側面から述べたが、タックス・ヘイブンや租税競争がその議論の俎上になった時代の対応⁶⁷や、リーマンショック以後、各国の歳入確保の観点から税務当局が税の透明性を担保するために行った情報交換強化等の対応がある⁶⁸。特にリーマンショック以降の対応はいくつかの点において、BEPS プロジェクトや今日の国際課税の議論と連続性を持つと評価することができよう。

第 5 節 企業理論の視点からの視座

ここで、多国籍企業がグローバルに企業活動を展開する理由について、企業理論からの視座を少しだけ加えておく。一般的な帰結として、多国籍企業は企業行動の一環としてグローバルな事業活動に最適な location を選択し、事業を展開していく。それは、企業の全社戦略に基づいて行われることもあるし、部分な判断（例えば、財務上の判断、経営戦略上の判

⁶⁵ 同上。

⁶⁶ Google, Apple, Facebook, Amazon を指してそう呼ばれる。世界のビジネスモデルに変革をもたらしていることから、租税の側面にとどまらず多面的な角度から議論が行われている。近時では、ベストセラーになった Scott Galloway 『The Four: The Hidden DNA of Amazon, Apple, Facebook and Google』 (Corgi, 2018) が話題である。邦訳として、渡会圭子訳 『the Four GAFA 四騎士が創り変えた世界』 (東洋経済新聞社, 2018)。

⁶⁷ OECD, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, (OECD Publishing, 1998). 邦訳として、水野忠恒監修高木由利子訳 『有害な税の競争：起こりつつある国際問題』 (日本租税研究協会, 1998)。

⁶⁸ 吉村政穂 「「税の透明性」は企業に何を求めるのか?——税務戦略に対する市場の評価」 民商法雑誌 153 巻 5 号 (2018) 632-651 頁。

断)で行われることもある⁶⁹。例えば、Romero(2016)⁷⁰は、国際租税法の研究において多国籍企業を企業理論の観点から、Knight(1921)とR.H. Coase(1937)⁷¹などを参照しつつ、多国籍企業の機能や“value drivers”について、部分的な見解が異なることが国際租税法の時間経過と相関している点を指摘し、その上で、OECDモデル租税条約5条(恒久的施設)、7条(事業所得)、9条(特殊関連企業)がその設計、解釈、施行などの重要な側面において、非整合的乃至非効果的であるとして、その問題意識に基づき、考察を行っている。Romero(2016)の研究において、特に強調される点として1990年代以降、多国籍企業の動態が変化した一つの側面として、エンタープライズ・リソース・プランニング(以下本稿においてERP)、ソフトウェアとインターネットの成長があるとしている。すなわち、今日の国際課税に対する視座として、企業は企業内での経営と業務の実質的な「統合」が可能となり、Coase(1937)で提唱されていた取引コスト削減、技術の向上により、企業が正式な法的実体と管轄区域を超えて、多国籍企業のGlobal Value Chainの機能及び成長が可能となり、今日の複雑化した国際課税の側面の一要素を構成していると理解できよう⁷²。

第6節 新税の台頭～固有のポジション形成

英国DPT及び豪国DPT等に関しては、本稿第2章において個別に取り上げるが、本節においては、国際課税の現状を確認する観点から各国の固有のポジションについて若干の確認を行う。

⁶⁹ 例えば、移転価格税制を題材にしたものだが、多国籍企業の課税問題については伝統的に議論があった。See, e.g., Steven N. Allen, et al., *Location savings - a US perspective*, INTERNATIONAL TRANSFER PRICING JOURNAL, Vol. 11, No 4, 158, (2004); K R Girish and Veena Parrikar, *Location savings depend on facts of the case*, INTERNATIONAL TAX REVIEW, 32, (2007). これらは、世界経済におけるグローバル化の増大が、多くの米系多国籍企業が特定のオペレーションを異なる課税法域に再配置(relocate)することにより、安価な利益を労働市場から得てきたとしたとし、その活動は1960年代から、行われていたとする。米国の判例においても、Compaq Corp. v. Comm’r, 78 T.C.M (CCH) 20, (1999) T.C. Memo 1999-220; 1999 Tax Ct. Memo LEXIS 254; 78 T.C.M. (CCH) 20; T.C.M. (RIA) 99220 企業活動を再配置することによる利益を認識している。ただし、米国の判例はマニュファクチュアリングコストに由来するシンプルな事例であり、本章第4節で紹介したDIDSのような無形資産が関連する場合と前提が異なる。邦文での紹介として、堀治彦「移転価格税制における諸問題: 米国 Location Savings の議論を中心として」税務会計研究 第28号(2017)187-192頁。

⁷⁰ Romero J.S. Tavares, *Multinational Firm Theory and International Tax Law: Seeking Coherence*, WORLD TAX JOURNAL, 243-276pp, (June, 2016).

⁷¹ R.H. Coase, *The Nature of the Firm*, 4 ECONOMICA 16, NEW SERIES, pp-386-405, (1937). Knight & Frank Hyneman, *Risk, uncertainty and profit*, HB601, K68, (1921). 尤も企業理論の側面からの視座は本稿の射程ではないことから紹介にとどめる。

⁷² Tavares, *supra note 70*, at pp257-258. 政府税制調査会・前掲注23)において述べているが、FDIは世界各地で増加している。また、Romeroは、多国籍企業はGVCを通じて資本の効率性を追求し、大きな移動性を獲得しているとしているとし、同じくFDIの繁栄についても言及している。

本章で述べている通り、BEPS プロジェクトが立ち上げられたのち、2015年に最終報告が行われた⁷³。最終報告のミニマムな合意事項に応じて各国が国内法の整備を行うなか、各国国内法に固有のポジションが展開されるようになった。これは、BEPS プロジェクトのきっかけとなった多国籍企業のグローバルな経済活動に対して、特に源泉地国が自国の課税権を保護する観点から、ミニマムな合意事項とは別個に国内法に導入を行ったと理解することができ、例えば、下記のように固有のポジションが確認できる。

国内法における対応類型	対応を行った国々
Gross Withholding Tax/ Equalization Levies	India, Italy, France, United Kingdom, European Union
PE Digital Presence	Austria, Indonesia, Thailand, Turkey, Israel, India, Slovak Republic
Service PE Concept	Saudi Arabia, India(case law),
Net digital “streaming / digital” taxes	Germany, Hungary
Diverted Profits Tax	Australia, United Kingdom, New Zealand
Other SAAR	Australia(MAAL), United States(BEAT, GILTI)

(IFA2018 Seoul Seminar H “Recent Developments”⁷⁴スライド 10 を元に著者作成)

これは、本稿が検討対象とする英国 DPT や豪国 DPT、今般の米国税制改革により導入された BEAT 及び Digital Tax も固有のポジション形成であると理解ができる。また、本稿における検討対象を総称し Unilateral Counter Measures として取り上げているが、固有のポジションは上記図表のほかの制度に留まらず、各国において多くのポジション形成が確認される⁷⁵。

第7節 小括

本章では、国際課税の現状について概観をした。総括すると、まず、人・財貨・資本及び

⁷³ OECD, *supra* note 3.

⁷⁴ Chloe Burnett et al., *supra* note 12. 国によって判例法として成立しているもの（インドにおける Service PE）や、立法提案が行われている状態（ニュージーランドにおける Diverted Profit Tax）のものもある。本稿において、本来的にはより網羅性をもって Unilateral Counter Measures に類型される租税を取り上げ、国際的二重課税に関する検討を行うことが肝要であったという指摘もあろうが、第2章第5節などで述べるように、取り上げなかった租税が Unilateral Counter Measures であったとしても、本来的に国際的二重課税排除を考える上でその理解が困難な租税は非常に限定的（端的に述べれば英国 DPT がその射程の中心）であるため、網羅的な検討は今後の課題としたい。

⁷⁵ 例えば、中国における移転価格税制の6号通達では Action8-10 における DEMPE 概念を拡張していると評価もできる。詳細な文献として、韓涛ほか「移転価格税制セミナー～新通達公告6号に基づく中国固有の BEPS 対応強化とその対応策～」租税研究第814号（2017）221-260頁。関連して、Jeff Yuan ほか「中国の新たな移転価格文書化要件とその対応策」租税研究第806号（2016）200-281頁。

サービスの移動が活発化した場合において、各国の税制により課税権の競合が生じ、納税者にとって国際的二重課税の問題に接することになる。国際的二重課税を排除するための手段は国際租税法、つまり租税条約と国内法（本稿の文脈で述べれば外国税額控除制度）によって手当が行われており、租税条約は 19 世紀末からヨーロッパ圏で締結され、特に第二次世界大戦後の OEEC 加盟国間の経済的相互依存関係や協力関係の進展に伴い、都度アップデートが行われてきた。わが国では、OECD モデル租税条約 23 条 B において提示されている全世界所得課税の変形である外国子会社配当益金不算入制度を採用した折衷方式を国際的二重課税排除の前提として採用し、併せて外国税額控除制度を採用している。

今日では、国際的な経済活動のすそ野が拡大し、世界経済の拡大にとどまらず、新興国・途上国のプレゼンスも拡大している。そのようななか、時系列を相関して多国籍企業による過度な課税逃れ、国際的二重非課税に焦点があてられた。国際的な経済活動については、企業理論の側面からも 1990 年代以降、ERP、ソフトウェアとインターネットの成長が指摘されている。これにより、企業内での経営と業務の実質的な「統合」が可能となり、取引コスト削減、技術の向上により、企業が正式な法実体と管轄区域を超えて成長したという観点もある。

国際的二重非課税に対処するため、多くの国・地域が参加した BEPS プロジェクトが進められているが、多国籍企業のグローバルな経済活動に対して、特に源泉地国の課税権の観点から BEPS プロジェクトのミニマムな合意事項以外にも、各国で固有のポジションと理解できる国内法の立法が行われている。これら固有のポジションは、DIDS というタックス・プランニングを例にあげたように、無形資産を活用した過度な課税逃れを行った多国籍企業の経済活動に対して、源泉地国が課税を行うために行った個別の措置と理解することができよう⁷⁶。係る観点からは、本稿が検討対象とする Unilateral Counter Measures もこの一連の潮流のひとつと理解することができる。

また、本稿序文においても述べたように、わが国産業界から国際的事業活動を行う上での問題意識が生じており⁷⁷、与党税制改正大綱⁷⁸においても、今後の国際課税のあり方につい

⁷⁶ 尤も、今日まで国際的二重課税が存在しなかったわけではない。古典的な事例で述べれば、石油などの資源採掘にかかる権利のロイヤリティに対する課税権の競合などがあげられよう。この事例をあげたのは、本稿の射程にある外国税額控除が居住地国において適用されるかという問題とも重なる。これは旧来までの課税権の文脈とは少し異なる動きであり、第 4 章において後述するように構造的には似ているかもしれない（換言すれば、古くて新しい問題ともいえる）が、著者の理解として史的 position は異なることを強調しておきたい。

⁷⁷ 国際課税連絡協議会・前掲注 7)。

⁷⁸ 自由民主党・公明党「平成 29 年度税制改正大綱」（2016）134—139 頁。また同大綱では「3 今後の国際課税のあり方に対する基本的な考え方の視点の一つ」として、「世界経済における存在感を高める新興国・途上国については、国際課税に係るルールメイキングへの関与を深めるとともに、自ら参加して決めたルールを確実に遵守することが重要であり、自国のみを利するのではなく、決められたルールを尊重する国際協調が実現することが重要であり、海外展開を試みる企業のビジネス展開上の不確実性が軽減されるとも

での基本的考え方として整理が行われており、複雑化・多様化が進んだ国際課税のフィールドに対応するわが国税制改正の姿勢が示され、国際課税に対する関心の高さを窺い知ることができる。

国際課税の現状を概観した上で、とりわけ本稿の問題意識と重なる部分は、BEPSプロジェクトと前後した各国における固有のポジションの勃興である。執行当局、納税者双方のプレイヤーが増大するなかで、多国籍企業による過度な課税逃れは政治的な 이슈を内包し、強力な推進力で国際的二重非課税に対応するべく国際課税の議論は進展した。その反面、本章冒頭で述べた通り、国際的な課税の本来的な問題である国際的二重課税についての議論が置き去りになったとも理解できよう。本稿において適宜触れる（た）ように、最新の国際課税の議論の中でも国際的二重課税にかかる検討は常に行われているが、検討における広範な議論形成（とその合意の困難さ）の過程が、国際的二重課税にとどまらない射程となり、各国固有のポジションをはじめとする複雑・多様な潮流となりつつある。

に、公平な競争条件が確保されるとして、他の国・地域による合意事項の着実かつ一貫した実施を促し、租税回避防止に向けた国際的な取組みの実効性向上をリードしていかなければならない」としている。他にも、「グローバル化が進んだ現代において、国際的なつながりを無視して経済は成り立たない。アベノミクスの取組みにより育ちつつある経済好循環の萌芽を持続的な成長へとつなげるためにも、日本企業による健全な海外展開は不可欠である。これを促進することで、海外成長市場の果実を日本国内の成長へ取り込んでいかなければならない、……（中略）……国際課税のあり方は、このような「海外の成長の日本経済への還元」及び「国際的な脱税、租税回避への対応」のいずれの課題にも極めて重要な影響を与える。国際課税は、経済のグローバル化や経済活動の複雑化・多様化が進む中で、経済発展に貢献する健全な企業活動を支援しつつ税源を守るという、国家の基盤に関わる課題である。したがって、今後、関連の税制改正に取り組むに当たっては、グローバル経済の構造変化や日本経済への位置づけ等を踏まえた基本方針を明確にした上で、整合的・戦略的に検討することが必要である」との表記もある。

第2章 Unilateral Counter Measure と Digital Economy

序

本章では、Unilateral Counter Measures について、各国の制度乃至は進行している議論を取り上げ、国際的二重課税排除を前提とした整理検討を行う。検討対象とするのは英国 DPT、豪国 DPT、BEAT 及び Digital Economy における Digital Tax に関する議論である。

わが国の国際的二重課税排除の観点から、それぞれ租税の適用要件や立法の背景、現地の評価等を踏まえ、検討を加えていくが、本章で取り上げる租税はそれぞれ同質のものではなく、異なる租税である点は留意が必要である。なお述べれば、Digital Tax に関しては一部の国の国内法で導入されたものの、本稿執筆時点でまだ最終的な国際枠組みにおける合意には至っていない⁷⁹。

あくまで、本章の射程は、今日的な国際課税の文脈で生まれつつある各国の国内法において導入される租税を、わが国の国際的二重課税をどのように排除するべきかという視点（排除の手段が、国内法における外国税額控除制度、租税条約もしくはその他の手段にかかわらず）に基づいて理解を行うことにあり、かかる射程から各租税について取り上げる。

本章の構成は第1節において英国 DPT を、第2節において豪国の DPT を取り上げる。第3節においては米国において導入された BEAT を取り上げ、それぞれ導入の背景や議論、適用要件を概観し、かかる制度への評価を行った上で小括を行う。第4節の Digital Tax に関してはその議論が進行中であることから、いかなる制度として Digital Economy における課税が検討されている（あるいは国内法に導入がされた）のかに焦点をあてる。

第1節 英国 DPT

第1款 導入の経緯

BEPS プロジェクトにおける最終報告書が 2015 年の 9 月に公表される少し前の同年 4 月 1 日に、英国 DPT は施行された⁸⁰。英国 DPT は BEPS プロジェクトの議論とも関連性が高いものであるが⁸¹、英国が導入した同制度は、おおむね OECD/G20 における BEPS プロジェクトを先取りしたものであった。本節第 2 款で要件を述べるが、Action7 の

⁷⁹ OECD, *supra* note 10.

⁸⁰ See *supra* note 5. Sol Picciotto, *The U.K.'s Diverted Profits Tax: An Admission of Defeat or a Pre-Emptive Strike?*, TAX NOTES INTERNATIONAL, 239-242pp, Jan 19, 2015. 加えて、Mat Mealey et al., *The U.K.'s Diverted Profits Tax: A Roundtable Discussion*, TAX NOTES INTERNATIONAL pp515-521, Feb 9, 2015. 文献の邦訳について、居波邦泰「英国の迂回利益税：ラウンド・ディスカッション “The U.K.'s Diverted Profits Tax: A Roundtable Discussion”」租税研究第 791 号（2015.9）274-284 頁。そのほかの邦文の研究として、緒方健太郎「BEPS プロジェクト等における租税回避否認をめぐる議論」ファイナンシャル・レビュー通巻第 126 号（2016.3）196-225 頁がある。また、英国 DPT をユニラテラルな対抗措置として論じたものとして、扶持本泰裕「ATP に対するユニラテラルな対抗措置とその弊害」本庄資編著『国際課税ルールの新しい理論と実務』（中央経済社, 2017）。

⁸¹ 緒方・前掲注 80) 224 頁。

PE(Permanent Establishment : 以下本稿において PE)に関する議論や、Action8-10 における移転価格税制の議論と密接な関係を持つ。尤も、英国は DPT を既存の制度における租税ではなく、新しい租税であるとの立場をとっている⁸²。

また、BEPS プロジェクトの主な目的として、国際的な課税逃れに対抗するべくグローバルな国際規範の検討が行われていたが、時間軸を前後して英国では、国際的な課税逃れを行っていた多国籍企業に対する不買運動が市民によって行われるなど、自国に納税をしない（あるいは通常の事業活動に対してほとんど納めていない）企業に対する批判があった⁸³。

第2款 英国 DPT の要件

英国 DPT は多国籍企業が英国内の経済活動から生み出している企業利益で、英国における課税を回避している（低税率の法域に利益を迂回させている）と判断された利益部分に対して 25%の課税を行うものである⁸⁴。まず、課税要件には下記の二つがある⁸⁵。

⁸² UK Parliament Volume 590 HC 7 January 2015, vol 590, col 100 WH [https://hansard.parliament.uk/Commons/2015-01-](https://hansard.parliament.uk/Commons/2015-01-07/debates/15010743000001/DivertedProfitsTax)

07/debates/15010743000001/DivertedProfitsTax (last visited September.30, 2019)における議論では、Nigel Mills が、二重課税を排除することを目的にした租税条約を念頭に英国 DPT について OECD モデル租税条約第 2 条 4 項に関する言及を行った上で、法人所得税に類似している旨を指摘している（当然ながら OECD モデル租税条約第 7 条に関する言及もしている）が、英国は租税条約の対象とならないポジションを示している。

⁸³ 居波・前掲注 80) 275 頁。Prior analysis, TAX NOTES INTERNATIONAL, p1515.June 24, 2013.

⁸⁴ 導入当初、英国の法人税率は 20%であった。低税率とは、法人税率の 80%未満（16%未満）の法域にある外国関係会社へ人為的に利益を迂回させている場合であった。なお、本稿執筆時点での英国の法人税率は 19%である。尤も、2015 年の導入当初の時点でもパテント・ボックスの適用（知的財産由来の収益に低税率をかける制度）を受けている場合は、その低税率の基準は 16%未満の据え置きであった。パテント・ボックス制度は本稿の射程から少し離れるが、本稿第 1 章等で述べたように国際的な租税回避を行っていた多国籍企業のスキームの中心には無形資産があった。そのため、パテント・ボックスの適用を受けている場合の企業の利益部分に対応する部分の税率を低くしてしまっただけでは平仄が合わない部分があったと考えられる。

⁸⁵ Finance Act 2015 c11 による条文構造は下記の通りであり、§ 116 まで続いている。

PART 3

DIVERTED PROFITS TAX

Introduction and overview

77 Introduction to the tax

- (1) A tax (to be known as “diverted profits tax”) is charged in accordance with this Part on taxable diverted profits arising to a company in an accounting period.
- (2) Taxable diverted profits arise to a company in an accounting period only if one or

一つは、PE を人為的に回避している場合である。例えば、納税者が英国の顧客と取引を行っており、かかる取引が PE を回避するように設計されている場合は、PE を人為的に回避している（租税回避取引）である状況とみられる。当該状況において、他の閾値（threshold）条件が満たされた場合、非居住者のみなし PE が英国内で創設される⁸⁶。

more of sections 80, 81 and 86 applies or apply in relation to the company for that period.

78 Overview of Part 3

(1) Sections 80 and 81 relate to cases involving entities or transactions which lack economic substance.

(2) In these cases—

(a) sections 82 to 85 deal with the calculation of taxable diverted profits (and ensure appropriate account is taken of any transfer pricing adjustments already made), and

(b) section 96 deals with the estimation of those profits when initially imposing a charge.

(3) Section 86 relates to cases where, despite activity being carried on in the United Kingdom, a company avoids carrying on its trade in the United Kingdom in circumstances where—

(a) provision is made or imposed which involves entities or transactions lacking economic substance, or

(b) there are tax avoidance arrangements.

(4) In these cases—

(a) sections 88 to 91 deal with the calculation of taxable diverted profits, and

(b) section 97 deals with the estimation of those profits when initially imposing a charge.

(5) There is an exception from section 86 for cases involving limited UK-related sales or expenses (see section 87).

(6) Key terms used in this Part are defined in sections 106 to 114.

(7) Other provisions in this Part—

ensure HMRC are notified of companies potentially within the scope of the tax (see section 92);

deal with the process for imposing a charge to diverted profits tax (see sections 93 to 97);

deal with payment of the tax and make provision about credits given for other tax paid on the same profits (see sections 98 to 100); and

provide for reviews of, and appeals against, decisions to impose a charge to diverted profits tax (see sections 101 and 102).

⁸⁶ *Id.*

もう一つは、経済的実質 (economic substance) がない事業体や経済実態のない取引を含むものの場合である。これは、独立企業間原則に基づかない関連者間取引とその価格が決定されていることに注目をしている。移転価格税制を有している英国において、英国 DPT は 2 つの状況を念頭においており、一つは、英国 DPT は HRMC が賦課を行うものであり、この場合納税者の認識と差異が生じる。もう一つは、英国に直接的に関連しない取引である。

第 3 款 英国 DPT に関する評価

英国 DPT に関しては、BEPS Action 7 及び 10 との関連が指摘されている。Action 7 では人為的な PE 回避への対抗が勧告されており、この点につき、英国 DPT の要件と重なる部分がある。英国 DPT においては、人為的な PE の回避のみを射程においているわけではなく、関連者間取引 (例えば英国における顧客との取引) を通じて所得を移転している場合も念頭におかれる。BEPS Action 7 の勧告においては、人為的に PE 回避を行っている場合にその PE の対象範囲を再考するものであるが、英国 DPT の要件においては、取引全体を見た場合に所得を移転していたとした場合に、みなし PE を創設するものであり、租税回避否認規定の側面が強いことが指摘されている⁸⁷。

また、Action 10 は移転価格税制における勧告であり、英国 DPT が関連者間取引により所得を移転している場合において要件となる点に類似点が垣間見えるものの、これも実態として租税回避否認規定の側面が強いと評価される⁸⁸。尤も、移転価格税制では関連者間取引における独立企業間価格が適切であるかを要件としているのに対して、英国 DPT は PE 回避の要件と同様に取引全体をみた場合に、その取引の妥当性 (所得を移転する意図のあったものであったか) において、否認を行い、取引の再構築を行うものである⁸⁹。

英国においても英国 DPT に関する見解は分かれているようで、HMRC の見解は先に述べたように EU との条約の関係や国際的な租税原則においても、差別的な取扱いはしておらず、違反には当たらないとする見解を保持し、あくまで租税回避的な行為であると認定された利益の部分に追加的に課する租税であるとしている⁹⁰。対応して、国際的二重課税排除

⁸⁷ 緒方・前掲注 80) 222-223 頁。

⁸⁸ 緒方・前掲注 80) 223 頁では、主として Aggressive Tax Planning (以下本稿において ATP) の観点から英国 DPT を取り上げている。緒方は、元来 BEPS プロジェクト自体が多国籍企業による過度な租税回避への対抗という視点から各国協調の枠組みに基づいてその作業を進めてきたことに対して、先に掲げたような共通点はあるものの異なるアプローチによる一方的な課税権の強化は課税権配分の争いが増え、二重課税のリスクが高まる可能性を指摘する。他方で、批判的な評価にとどまらず、BEPS プロジェクトと相互に補完的な関係にあるとの指摘も行っている。すなわち、BEPS プロジェクトによる国際協調に基づく国内法や租税条約のアップデートに対応して ATP に対するリスクを (とりわけ一国の国内法の対処手段として) 英国 DPT が補完しているとの指摘である。

⁸⁹ 緒方・前掲注 80) 223 頁。

⁹⁰ Bret, *infra* note 312 at pp1941. Lee, *infra* note 92. の他に、Kristen A. Parillo, *Multinationals Gear up for U.K. Diverted Profits Tax*, 880-886pp, TAX NOTES

の観点からは同制度の位置付けについて司法判断を待つ必要があるとの見解もあげられている⁹¹。

別個の視点からは、米国における Lee A. Sheppard の論考が関連してくる⁹²。Lee は英国 DPT を米国の外国税額控除の観点から考察を行っており、PE との関連性を指摘した上で、米国納税者が通常の条約の下で PE を持ち、その PE に対して課税が行われるとすれば、米国における外国税額控除制度の対象（となる適格性があるか）に該当する可能性を述べる⁹³。その上で、本稿第 4 章第 2 節で取り上げる外国税額控除制度及び判例（PPL case 等）を紹介し、外国税額控除可能な余地がある旨を述べる⁹⁴。また、プエルトリコにおける非居住者課税を例にあげ、米国における外国税額控除制度の対象となる旨を指摘し、国際的二重課税排除に関して比較的ポジティブな論陣を張っている⁹⁵。他方、米国に比して訴訟や事例に関

INTERNATIONAL, JUNE 8, (2015). Stephanie Soong Johnston, *U.K. Hears Stakeholder Concerns On Diverted Profits Tax*, 107-108pp, TAX NOTES INTERNATIONAL, JANUARY 12, (2015). Stephanie Soong Johnston, *U.K. May Issue Revised Diverted Profits Tax Legislation*, 197-198pp, JANUARY 19, (2015). Amanda Athanasiou, *Diverted Profits Tax Remains a Work In Progress*, 586-587pp, TAX NOTES INTERNATIONAL, FEBRUARY 16, (2015). Ryan Finley, *HMRC Updates Guidance on Diverted Profits Tax*, 815-816pp, TAX NOTES INTERNATIONAL, DECEMBER 7, (2015). Stephanie Soong Johnston, *U.S. 'Extremely Disappointed' in DPT And BEPS Output*, Stack Says, 1005-1006pp, TAX NOTES INTERNATIONAL, JUNE 15, (2015). Ryan Finley, *U.S. Undecided on Creditability of U.K. Diverted Profits Tax*, 419p, TAX NOTES INTERNATIONAL, NOVEMBER 2, (2015). Teri Sprackland, *Constitutional Court Strikes Down Diverted Profits Tax*, 56-57pp, TAX NOTES INTERNATIONAL, JANUARY 2, (2017).

⁹¹ Richard Slowinski 他「Tax and Transfer Pricing Developments : Europe, USA, India, Singapore, Malaysia & Indonesia」租税研究第 802 号（2016）420-442 頁。同 431 頁以下における英国 DPT に関する言及として、フロアからの指摘に対して、Russo 氏が応答した部分があげられる。同氏は、他国においても同種の議論があることに言及し、「制御不可能な状況に広がってきているという残念な状況で、各国が検討を始めるといっても、国際的なタックスプリンシプルとは不一致な内容で広がり始めているという問題はあります」とした上で、懸念を抱いていた。同様の視座として、MacLennan, *infra* note 96 や、本稿第 5 章第 6 節。

⁹² Lee A. Sheppard, *Does the U.K. Diverted Profits Tax Qualify for the FTC?*, TAX NOTES INTERNATIONAL, JAN 12, 2015, 113—118.

⁹³ Lee, *supra* note 92 at 115p.

⁹⁴ Lee, *supra* note 92 at 116p.

⁹⁵ Lee, *supra* note 92 at 117p. 2010 年に施行された法律で、非居住者がプエルトリコにおける関連者と取引した際に、いくつかの要素と配分に基づき再販収入の 50% を課税対象とするものであった。非居住者（とりわけ大きなビジネスを行っている）には a substitute excise tax を課していたが、これに代わる措置である。その上、IRC § 903 に基づく Notice 2011-29, 2011-16 IRB 663 を紹介しており、適格性は（米国にとっては）高いが、そもそも、米国政府がプエルトリコにおける経済活動を積極的にサポートしてい

して集積の少ないわが国においては、外国税額控除制度の適用要件を満たすかどうか検討材料に乏しい。

法人税とはことなる租税であり、租税条約上の差別的な取扱いにも該当しないとする英国のポジションを前提にした場合、英国 DPT は国際的二重課税排除の対象にならない可能性が出てくる。しかしながら、この国際的二重課税排除の対象に該当しない租税という点が、Unilateral Counter Measures を考察する上で重要な要素を内包している。後述するように、本章で取り上げる他の Unilateral Counter Measures は国際的二重課税排除の対象に該当する余地が可能性の多寡にかかわらず存在するが、英国 DPT はその該当する余地が（少なくとも英国政府のポジションを前提とした場合には）ない。そこで、英国 DPT に関して深い検討を加えている MacLennan (2016) の論考⁹⁶を取り上げる。

MacLennan (2016) の論考のなかでは、本節で取り上げた英国 DPT 導入の背景や要件を紹介しつつ、①英国 DPT の法的根拠とその検討、②英国と二国間租税条約を締結する相手国との条約上の関係、③EU との関係からの検討、などを交えつつ英国 DPT に関し批判的な検討を行なっている⁹⁷。英国 DPT は、PE を持たない外国企業に対し、非居住者のみなし PE を創設するものであることは既に述べた。そのほかの指摘としても、国際的二重課税排除の観点からは条約相手国との関係についても取り上げたが、MacLennan (2016) は、既存の英国 PE 規則を変更するのではなく、新しいフィクションを構成していることは、英国が自国の PE ポジションを再構築していないものの、既存の英国 PE 基準を補足するものであることを指摘し、みなし PE の基準が英国の条約義務と一致しているかについて疑問を投げかけている⁹⁸。

また、英国 DPT と共通する租税として、米国ユニタリータックスの事例を挙げている点

る背景を割り引いて考慮する必要がある。また、Lee の論考と前後して、Kristen A. Parillo, *Practitioner Describes U.S. Implications of British DPT*, TAX NOTES INTERNATIONAL, 811p JUNE, 1 (2015), Ryan Finley, *U.S. Undecided on Creditability of U.K. Diverted Profits Tax*, TAX NOTES INTERNATIONAL, 419p November, 2 (2015).において、実務的にも英国 DPT の外国税額控除適格性が議論されている模様が伺いしれる。

⁹⁶ MacLennan, S, *The Questionable Legality of the Diverted Profits Tax Under Double Taxation Conventions and EU Law Intertax*, vol 44, no. 12, 2016, pp.903-912,

⁹⁷ *Id.*, at 1p.

⁹⁸ *Id.*, at 3p. その他にも運用や執行の課題についても言及している。例えば、25%の課税については、納税者が英国法人税の課税対象となるようにすれば、英国の法人実効税率（19%）を享受できることから、そもそも英国 DPT の射程には入らないことなどをあげている。

は興味深い⁹⁹100。かつて、米国州税の文脈で起こった課税に関して、当時英国側が強い批判を加えていたことを例に挙げ、利益が回避されているとした課税管轄が、その法域で課税を行使するために税制を構築していることは自然な反応であり、英国 DPT が強い批判に直面することを指摘する¹⁰¹。

本稿第 2 部に先立ち、MacLennan (2016) の論考のなかでも、英国 DPT と租税条約上の義務との関連性は指摘されていたところであるが、英国が締結する租税条約はおおむね OECD モデル租税条約と同様の構造をとっており、対応する条文として第 5 条及び第 7 条がある。例えば、OECD モデル租税条約第 7 条 1 において、「一方の締約国の企業の利益に対しては、その企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内において事業を行わない限り、当該一方の締約国においてのみ租税を課することができる。一方の締約国の企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内において事業を行う場合には、2 の規定により当該恒久的施設に帰せられる利得に対しては、当該他方の締約国において租税を課することができる。」とあるが、MacLennan (2016) は、英国が締結する租税条約上の PE の定義は OECD の定義に類似しており、英国ノルウェー租税条約¹⁰²や、英国アイルランド租税条約¹⁰³などにおいて存在する天然資源のオフショア採取をめぐる文脈では、追加的な PE のフィクションがあるとしている¹⁰⁴。

その他にも、実務家等の批判的な意見などを取り上げているが、英国政府がかかる見解をとっている限りは、いかに批判があろうとも、政府のポジションが妥当とも整理はできる。ただし、OECD モデル租税条約第 2 条にあるように、「同一または実質的に類似している」

⁹⁹ 米国州税において、50%超の資本関係のある関連会社グループのうち、同一事業を行なっていると認められるグループを単一納税者として申告させる制度。米国各州がそれぞれに範囲を設定しており、機能的な統合、マネジメントの中央化、規模の経済力の存在などに着目し、州の間で行われる独立企業間取引を個別申告ではなく合算申告で捉え、所得を適切に分割する意図であったといわれている。PwC 税理士法人「平成 30 年度我が国内外の投資促進体制整備等調査(諸外国等における租税制度及び各国現地子会社等に対する課税問題に係る調査・研究事業) 経済産業省委託調査報告書」(2019)、50 頁。

これは、外国法人も課税対象になることがあったことから、議論が盛んに行われており、MacLennan の指摘以外でも、わが国でも独立企業原則の観点から、いくつかの文献が確認できる。例えば、藤井保憲「ユニタリー課税問題の現状と展望」租税研究第 391 号(1982) 94-102 頁等。

¹⁰⁰ MacLennan, *supra* note 96 at 4p.

¹⁰¹ *Id.*

¹⁰² CONVENTION BETWEEN IRELAND AND THE KINGDOM OF NORWAY FOR THE AVOIDANCE OF DOUBLE TAXATION AND THE PREVENTION OF FISCAL EVASION WITH RESPECT TO TAXES ON INCOME AND ON CAPITAL(1976).

¹⁰³ CONVENTION BETWEEN THE GOVERNMENT OF IRELAND AND THE GOVERNMENT OF THE UNITED KINGDOM FOR THE AVOIDANCE OF DOUBLE TAXATION AND THE PREVENTION OF FISCAL EVASION WITH RESPECT TO TAXES ON INCOME AND CAPITAL GAINS(2014).

¹⁰⁴ MacLennan, *supra* note 96 at 5p.

租税か否かにつき¹⁰⁵、MacLennan (2016) の論考は、Bricom v. Commissioners の事例¹⁰⁶を参照し、英国 DPT が法人税との共通点を模索する¹⁰⁷。

Bricom v. Commissioners は、英国 CFC 税制の規則¹⁰⁸をめぐる事例であり、PE を通じて英国で取引を行う英国非居住の企業である Bricom (オランダ法人) に対して、HMRC が CFC 税制の規則に基づき利益を帰属させたものである¹⁰⁹。英国 CFC 税制は、①英国外に居住し、②英国に居住する者によって管理されており、③ (納税者が) 居住する地域では軽課税となる、テストによって判定が行われる。問題となったのは、英国 CFC 税制の適用可否ではなく、規則に基づき、その CFC と判定された英国子会社に発生する課税対象利益や控除にかかる部分であった¹¹⁰。すなわち、英蘭租税条約に基づき、英国 CFC に帰属するとされる課税は法人税と「同一または実質的に類似して」いることから、課税はできないという主張である¹¹¹。

裁判所の判断としては、(英国において) 実際に発生した利益と、実際に発生した利益をみなす想定元本との評価を区別し、英国 CFC 税制における規則において帰属させた利益は「同一または実質的に類似して」おらず、英蘭租税条約上の問題は生じないとしている¹¹²。この点について、MacLennan (2016) は、多国籍企業の文脈において利益を区別することの意義に疑問を呈し、多国籍企業の利益算定がいかなる手法によって担保されるかの正確性の問題であると述べ、このような不十分な性質をもった裁判所の判断と同様のアプローチを英国 DPT に導入していることに懐疑的な評価を加えている¹¹³。また、英国 DPT は Finance Act 2015 において回避された PE に関して英国に利益が帰属するとしているが¹¹⁴、そのアプローチは Finance Act 2009 との連続性があることから、英国法人税において定義された基準に基づいていることを指摘し、法人税と同一又は実質的に類似していないと主

¹⁰⁵ MacLennan はかかる部分につき、英仏、英独、英米などの租税条約に規定がおかれている旨を指摘するが、これは日英租税条約 (条約第 11 号及び外務省告示第 546 号) 第 2 条も同様である。

¹⁰⁶ Bricom v. Commissioners of the Inland Revenue [1997] BTC 471.

¹⁰⁷ MacLennan, *supra* note 96 at 7p.

¹⁰⁸ s.747(1) Income and Corporation Taxes Act 1988.

¹⁰⁹ See *supra* note 106.

¹¹⁰ *Id.*

¹¹¹ *Id.*

¹¹² *Id.*

¹¹³ MacLennan, *supra* note 96 at 9p. 加えて、s.747(4) Income and Corporation Taxes Act 1988 が「配分された利益額に対して適切な税率で法人税に等しい金額」を規定し、同 s.747(6)が「その期間の会社の総利益の金額であり、それらの利益に対して利用可能な控除を考慮した後に法人税が課される金額」と CFC に帰属する利益を定義している。

¹¹⁴ See *supra* note 85.

張することは難しいのではないかと述べる¹¹⁵。結びとして、Cadbury Schweppes の事例¹¹⁶を例にとり、英国 DPT は、租税回避を唯一の目的とし、経済的実態を欠いている取決めにのみ課税ができるとする ECJ の事例にも反すると指摘し、英国 DPT の課税対象となる取引には少なくともある程度の経済的実態があることを述べている¹¹⁷¹¹⁸。

第4款 小括

英国 DPT については、移転価格税制や PE の人為的回避との関連性が指摘されるものの、その租税の性質については、英国政府のポジションを前提にすれば、新しい形の租税であるという一旦の整理ができよう。とりわけ、英国においては、政治的なイシューとして租税回避的な納税者への対抗に関する圧力が強かったところあげられ、かかる観点から課税権の確保を試みていると理解することができ、司法判断が下されれば別の結論が出る可能性があるものの、英国 DPT は法人税にカテゴライズされる種類の租税であるとは言えないという英国政府のポジションが確認できる。

他方で、英国 DPT をめぐる見解には議論の余地があり、国際的二重課税排除を考察する上で重要な検討材料を提供している。

第2節 豪国 DPT

オーストラリア政府は、2017年7月1日以降開始する事業年度より、Diverted Profits Tax を導入した¹¹⁹。背景にはATO (Australian Tax Office) に強力な権利を与え、多国籍企業がオーストラリアで獲得した利益に対して適切な納税が行われているか確認し、ATO に協力的ではない、納税者の取り締まりを強化することを目的としている¹²⁰。豪国 DPT については、英国 DPT の考え方と比較した場合、納税者の不十分な経済実態などに着目した点においては共通点があるものの、取引の再構築は移転価格税制における価格調整によって行われるため、英国 DPT と異なり新税という位置付けではないと考えられる。

¹¹⁵ MacLennan, *supra* note 96 at 10p. MacLennan は続けて、それでも、HMRC は既存の英国法人税とは異なるとの主張を崩さないうえ、英国 DPT との違いは英国が租税条約の義務に関して問題となる、課税のトリガーとなる管轄基準にあるとしている。

¹¹⁶ Case C-196/04 Cadbury Schweppes [2006] ECR I-8031.

¹¹⁷ MacLennan, *supra* notes 96 at 15p.

¹¹⁸ See *supra* note 85. 実際には、ある程度の売上のある企業が英国 DPT の対象となり、その基準に達しない場合には適用除外が設けられている。

¹¹⁹ See *supra* note 6. 及び 大庭正之ほか「オーストラリア 2016/2017 年度連邦予算案の解説」国際税務 Vol.36 No8 (2016) 99 頁。

¹²⁰ 概要にかかる邦文の紹介として、吉岡伸朗ほか「オーストラリア 2017/2018 年度連邦予算案の解説 (税制部分) 及び直近のオーストラリア税務動向」国際税務 Vol.37 No8 (2017.8) 76-79 頁。及び、PwC Provocative thought

<https://www.pwc.com.au/tax/assets/federal-budget/2016-federal-budget-analysis-japanese.pdf>(2017.12 現在)。

第1款 導入の経緯

豪国連邦政府の財政は構造的な赤字を抱えており、長期的な経済成長の観点から包括的な税制改革が必要となっていた¹²¹。2016-2017年度の連邦予算案では、個人や法人にかかる所得課税において、その改正が提案されており、そのなかで、OECD/G20のBEPSプロジェクトの議論の影響を受けた税制整合性パッケージとして豪国DPTを導入することとなった。

第2款 豪国DPTの要件

豪国DPTは2017年7月1日以降の課税事業年度から適用が開始されており、本節第1款で述べたように英国DPTとの共通点が確認できる。その適用にあたっては前節第2款において取り上げた英国DPTの適用要件の二つのうち、i) PEを人為的に回避している場合、ii) 経済的実質(economic substance)がない事業体や経済実態のない取引を含むものの場合のうち、ii)に該当するものが適用対象となる¹²²。また、i)の要件については、外国多国籍企業に対する租税回避防止策(Multinational Anti-Avoidance Law: 以下本稿においてMAAL)の中に同様の規定がおかれている¹²³。

豪国のDPTは国外関連者を関与させたアレンジメントを通して、豪国外に利益を移転させる会社を対象とし、移転された利益が豪国で適用される税率の80%よりも低い税率の国で課税される場合かつ、国外関連者とのアレンジメントが経済的実態を欠く場合に課され、豪国DPTは通常の法人税率より高い40%の税率である¹²⁴。

対象となる納税者は豪国の国内企業で年間の売上が10億豪ドル以上の会社又は、多国籍

¹²¹ 大庭・前掲注119) 97頁。

¹²² See *supra* note 6. 導入にあたっては、英国DPTの規定をモデルにしており、かかる評価については大庭・前掲注119) 99頁。

¹²³ 大庭正之ほか「オーストラリア2015/2016年度連邦予算案の解説」国際税務研究会国際税務 Vol.35 No8 (2015) 108-109頁。MAALについては、1936年所得税法Part4Aに規定されている一般的租税回避防止の改正である。豪国に課税拠点を持たないようにアレンジをしている外国多国籍企業を対象としたものであり、大庭(2015)109頁の説明によれば、約30社がその対象となり、罰金は不足税額と同額である。

¹²⁴ 大庭・前掲注119) 99頁。本稿では便宜的に現在のオーストラリアのヘッドラインレートである30.0%を前提にする。オーストラリア政府による法人税率の引き下げは現在進行形で続いているものの、この場合、24.0%未満の法域で課税が行われることが前提となる。これは前節で述べた英国の実効税率の前提よりも適用対象の法域が多くなることになる。オーストラリア政府は、2016-2027事業年度にわたって法人税率の引き下げを行っており、最終的には25.0%になる見込みである。事業年度2016-2023までは総収入金額に応じて27.5%の法人税率となっており、年度が進むごとにその総収入金額が大きくなっていくことになる。例えば、2016-2017事業年度の27.5%の法人税率の対象となる企業の総収入金額は10,000,000豪ドル未満であるが、2022-2023事業年度の対象となる総収入金額は1,000,000,000豪ドル未満である。なお、翌年度以降はすべての企業が対象となり、段階的な減税が行われ、最終的には2026-27事業年度で25%になるとされている。Australian Taxation Office [https://www.ato.gov.au/rates/company-tax/\(last visited, August.8, 2018\)](https://www.ato.gov.au/rates/company-tax/(last%20visited,%20August.8,%202018)).

企業で年間の売上が 10 億豪ドル以上の豪国に PE を有する会社である¹²⁵。特に着目すべき部分は経済的実質を欠く場合におけるテストであり、経済的実質を欠く場合というのは、ATO が入手できる情報を基に、アレンジメントが納税額の減額を意図しているかどうかで判断され、税金以外の数値化できる金銭的な利益が減額され得る税額を超える場合であるとされている¹²⁶。

第 3 款 豪国 DPT に関する評価

豪国 DPT に関しては、冒頭述べたように、英国 DPT と比較した場合一部共通点があるものの、まったくの新税という位置付けではないと理解できよう。加えて、MAAL も含めた改正事項は Income Tax Assessment Act 1936 及び Income Tax Assessment Act 1997 の改正となる。また、国際的二重課税排除の観点からみても、豪国 DPT は移転価格税制の枠内における課税であるという前提に立てば、一義的には整理の行いやすい課税と理解することができる¹²⁷。

本稿でも取り上げてきたように、国際的合意に基づく多国籍企業の過度な課税逃れに対抗する手段として、豪国の改正は行われてきたと理解することができよう。すなわち、経済的実質において当局の課税が困難な事情があり、かかる対応の一つとして移転価格税制の改正があり、独自のユニラテラルな対抗措置となっているが、前節で取り上げた英国 DPT と比べた場合においては、その租税の性質自体が議論となる局面は多くない¹²⁸。

第 4 款 小括

繰り返し述べているように、豪国 DPT は移転価格税制での規定であり、新税ではないと整理ができよう。そのなかで、豪国としても国際的な課税逃れに対応しようとしてきた背景が指摘できる。すなわち、豪国 DPT が対象としているものは、移転価格税制における議論の特に無形資産についての再構成（リキャラクターライゼーション）であり、国際的な課税逃れを行ってきた多国籍企業が取り上げられた BEPS プロジェクトの勧告に着目をしている。

¹²⁵ 大庭・前掲注 119) 99 頁。

¹²⁶ 同上。

¹²⁷ 移転価格税制の観点からオーストラリアの裁判例を取り上げたものとして、今村隆「移転価格税制と OECD 新ガイドライン—各国の裁判例を分析して（第 2 回）」租税研究第 824 号（2018）102—121 頁があげられる。今村は、SNF Pty v. Comm'r of Taxation, (2011) FCAFC（納税者勝訴）、SNF(Australia)Pty Ltd v. FCT, (2010) FCA（納税者勝訴）、Chevron Australia Holdings Pty LTD v. Comm'r of Taxation (2017) FCAFC 62.を取り上げ、検討を加えている。また、今村の指摘によれば、オーストラリアではかかる裁判例がわずか 3 件しかないとする。

¹²⁸ 背景の一つとして、豪国が G20 の 2014 年議長国として、BEPS プロジェクトをリードしてきたこともあげられよう。

PE の人為的回避を MAAL として別個規定したことも密接な関連を持つが、あくまで英国 DPT と異なり、既存の移転価格税制の範囲で取引をキャプチャーしているため、その範囲は本章第 5 章で取り上げる租税条約において考察が必要となる。租税条約に関連して、わが国と豪国間の税務当局における相互協議のフローによる救済が射程となると考えられるが、一般的に相互協議はその紛争解決までのかなりの期間を要する¹²⁹。

第 3 節 米国 BEAT

本節では、BEAT について取り上げる¹³⁰。TCJA2017 において導入された制度として関心が高いが、本稿の目的のように国際的二重課税排除の観点からみた場合も、念頭におかれるべき租税の一つであり¹³¹、とりわけ、わが国納税者、とりわけ企業の事業展開を鑑みれば、(英国や豪国も事業展開の規模は大きいものの)米国の新たな租税の動向についてはきわめて関心の高い事項である。

なお、TCJA2017 に関しては、同じ TCJA2017 において導入された制度である FDII 及び GILTI も重要な位置付けとなるが¹³²、適宜取り上げる。最後に、米国にとって BEAT は新税という位置付けである。これは本節第 2 款において述べる。

第 1 款 導入の経緯

2017 年 12 月 22 日、トランプ大統領の Tax Cuts and Jobs Act¹³³への署名によりアメリ

¹²⁹ 近年、国際的な租税の枠組みが進展し、OECD/G20 の BEPS プロジェクトにおいても相互協議については勧告が行われている。相互協議が申し立てられ、解決するまでの期間は短縮化傾向にあると評価できるものの、それでも納税者にとってはかなりの期間となっている。OECD, *supra* note 3 at Action14. 秦幹雄「平成 30 事務年度「最近の相互協議の状況について」」租税研究第 835 号 (2019) 265-296 頁。

¹³⁰ See *supra* note 9.

¹³¹ トランプ税制改革 (Tax Cuts and Jobs Acts 2017 : 以下本稿において TCJA2017)。わが国においても TCJA2017 に関する注目は高く、いくつかの記事があげられる。太田・後掲注 260) のほか、山岸哲也ほか「米国トランプ・共和党政権による抜本的税制改革」租税研究第 822 号 (2018) 257-315 頁、Richard L. Slowinski ほか「US and UK Tax and Transfer Pricing Developments Affecting Japan-based Multinational Companies」租税研究第 815 号 (2017) 130-155 頁、Richard L. Slowinski 「Implications of New US Tax Law and Transfer Pricing Developments」租税研究第 833 号 (2018) 179-200 頁、Richard L. Slowinski 「Implications of New US Tax Law and Transfer Pricing Developments」租税研究第 833 号 (2019) 402-419 頁、Richard L. Slowinski & Christopher Hanna 「US Tax and Transfer Pricing Developments」租税研究第 839 号 (2019) 126-150 頁。

¹³² 米国系企業の無形資産に関する海外子会社留保を軽課で本国に還流させることを目的とした制度として Foreign Derived Intangible Income (以下本稿において FDII)、他方で、無形資産に関連した海外子会社留保へ 8-15.5%の税率で一回限りの Toll Charge (強制みなし配当課税) を行う制度として、Global Intangible Low-Taxed Income (以下本稿において GILTI) がある。

¹³³ See *supra* note 9. 山岸・前掲注 131) 257-258 頁でも取り上げられているが、簡潔に

は約 30 年ぶりの大幅な税制改革が行われた。改革の趣旨としては、米国企業の国際的競争力の強化、米国への投資の促進、国内雇用の創出があげられ、法人税率の引き下げや、テリトリアル（領土主義）への移行が行われた。また、わが国と同じように外国子会社配当免税も一部導入されている。トランプ政権が誕生したのは 2016 年 11 月のことであったが、TCJA2017 の成立まではいくつかの経緯があった。まず 2014 年に税制改正法案が提案され¹³⁴、その後 2016 年の夏に公表された共和党提案（ブループリント）¹³⁵、トランプ大統領の選挙公約¹³⁶、税制改正に関するアウトライン¹³⁷を経て、最終的な決着である 2017 年 12 月まで時間を要することになった¹³⁸。背景として、それぞれ民主党と共和党の調整がつかず、その他の政策課題に時間がかかったためとされているが、いずれの提案においても TCJA2017 における主要な項目に関連した制度が掲げられていた¹³⁹。そのようななか、本稿が検討対象とする BEAT は Tax Cuts and Jobs Act の Sec.59A 以下に規定される運びとなった。

本稿第 1 章においても述べているところであるが、米国においても米系多国籍企業（米国の場合は米系に限ったコンテキストではないという意見もあるだろうが）が、使用料（ロイヤリティ）、サービスフィー、利子などを国外関連者に支払うことで、米国法人での課税所得を最小化し、国際的な課税逃れをしていたことに対して制度面の対応を図った背景がある¹⁴⁰。本章において検討した英国及び豪国と前提が異なるのは、テリトリアルへの移行に

述べれば、トランプ大統領による税制改正のアイデアは政権誕生前から共和党及び民主党、産業界において議論が積み重ねられていたものであった。すなわち、オバマ前政権の時代から構想自体は存在していたものの、議会のねじれ現象等により実現はしなかったものが、政権交代により実現した形になる。

¹³⁴ H.R. 1, – Tax Reform Act of 2014, 113th Congress, 2nd Session (December 10, 2014).

¹³⁵ House Republicans, A Better Way : Our Vision for a Confident America (June 24, 2016).

¹³⁶ Donald Trump, Tax Reform That Will Make America Great Again, (September. 14, 2016).

¹³⁷ 2017 Tax Reform for Economic Growth and American Jobs, (April 26, 2016).

(Distributed in a White House press briefing by National Economic Council Chair Gary Cohn and Treasury Secretary Steve Mnuchin).

¹³⁸ 山岸・前掲注 131) 258 頁。

¹³⁹ かかる経緯については、PwC 税理士法人・前掲注 99) 61 頁以下が詳しい。つまり、国際的な課税逃れ、OECD/G20 における BEPS プロジェクトの対応と発想は同じであるが、米国の国際的競争力を高めるという視点は、米国で事業を行っている米国企業と米国外の企業を比べた場合に、米国外の企業は国外関連者に種々の支払いのアレンジメントを行うことで、課税所得を最小化できる。しかし、米国の企業はできない。すなわち、この競争条件をフラットにするという意図から、BEAT による追加課税を行うということである。ブループリント公表以降、国境調整税 (Border Adjustment Tax) から、物品税

(Excise Tax) まで、同じような発想がとられてきたという評価もできる。なお、公共財政の観点からはマイケル・キーン「Destination-based cash flow tax」租税研究第 815 号 (2017) 136–168 頁が詳しく、そのほかの論考として、青山慶二「法人税制と国境調整税」租税研究第 817 号 (2017) 184–204 頁等。

¹⁴⁰ PwC 税理士法人・前掲注 139) 58 頁以下。

に伴い、海外子会社に留保していた利益を本国へ還流させる対応も合わせて規律されていることであり¹⁴¹、とりわけ米国は、G20/OECDのBEPSプロジェクトにおいてあげられた租税回避を行う企業を多く抱える居住地国であるということが、他国と前提を異としている¹⁴²。

第2款 米国 BEAT の要件

BEAT は米国法人から国外関連者に一定の支払いをしている場合かつ米国の課税所得が圧縮されているとされた場合（税源浸食がされているとした場合）に、追加で発生する税である。税源浸食されているとした場合の税を税源浸食的支払いといい、課税所得に税源浸食支払いから生じる損金算入額を足し戻し、一定の税率がかかる。税率は、2018年度は5%がかかり、2019年以降は10%、2026年以降は12.5%がかかることとなっている。

適用対象法人は i) 米国法人、ii) 米国に支店や PE があり申告納税をしている外国法人が対象となり¹⁴³、RIC や REIT や S 法人は除かれ、適用除外の要件が設けられている。例

¹⁴¹ OECD, FDI IN FIGURES, (April 2018) によれば、2017年の世界全体の海外直接投資が18%減少したとしている。米国の税制改革（FDIIの導入）に伴う海外子会社留保の還流が後押しをしており、トレンドは2018年も続くであろうと述べている。
<http://www.oecd.org/daf/inv/investment-policy/FDI-in-Figures-April-2018.pdf> (last visited August. 18, 2018) .

¹⁴² PwC 税理士法人・前掲注139) 58頁以下。

¹⁴³ See *supra* note 9.

An Act to provide for reconciliation pursuant to titles II and V of the concurrent resolution on the budget for fiscal year 2018. (12.2017) 173–181pp, PART VII—BASE EROSION AND ANTI-ABUSE TAX

BEAT proposed regulations(Dec.13, 2018)の要点は下記の通り。

- Generally viewed as reasonable guidance, with some taxpayer helpful points
- Overlay on exiting law: position BEAT as an overlay on existing law regarding, e.g., COGS, netting
- SCM: clarify that inclusion of a mark-up does not subject entire charge to BEAT – only the mark-up is subject to BEAT
- Aggregate group: clarify treatment of non-US parties
- De minimis banking and securities dealing: indicate that de minimis banking should not subject aggregate group to BEAT
- Non-cash payments: elaborate on treatment of non-cash payments(e.g., non-US inbound contributions)
- Total loss-absorbent capacity: allow an exception for interest paid on to fix those TLACs
- Statutory overhang: statute has defects and regulations do not attempt to fix those problems

例えば 50%超の資本関係グループで、過去 3 年間の平均年間総収入が 5 億ドル未満の場合はその対象となる。もう一つの要件は、税源浸食支払いの計算過程において生じる税源を浸食しているとされる割合が 3%未満の場合（銀行業は 2%未満）は適用対象外となる¹⁴⁴。

また、税源浸食支払いの計算の範囲であるが、米国の課税所得の計算を前提に構成をしている。すなわち、下記の Deductions に該当する範囲が、税源浸食支払いの範囲に該当し、Gross Income を算定する過程の Cost of Goods Sold は含まれない¹⁴⁵。

Gross Income（総所得）-Deductions（損金算入）= Taxable Income（課税所得）

Revenue（総収入）-Cost of Goods Sold（売上原価）= Gross Income（総所得）

この場合、わが国（納税者）にとってどのような課税上の影響が想定されるだろうか。例えば、米国子会社が日本の親会社に対して、税源浸食支払いがあるケースにおいて、BEAT の課税要件を満たし、同制度が適用される可能性があるだろう。

第 3 款 米国 BEAT に関する評価

マイケル（2017）、山岸（2018）、リチャード（2018）、経済産業省委託調査等の TCJA2017 に関する租税実務家やエコノミスト等の文献を概観したときに、基本的に共通した問題意識をみることができ、本節第 1 款で取り上げた税制改革の背景があげられる。とりわけ BEAT に関しては Level Playing Field という考え方の下、米国企業と米国外の企業との間の競争環境を公平にするという視点を内包していた。これは、米国企業が所得移転を行った場合に、米国の CFC 税制の適用があるのに対して、米国外の企業が所得移転を行った場合には適用されない可能性があることから、競争条件を公平にしつつ、FDII や GILTI によって国外に所得を留保していた納税者（BEPS プロジェクトが念頭においた過度な租税回避行為を行っていた企業）には、米国に所得をホールドさせる仕組みを構築したのである¹⁴⁶。とはいえ、本節冒頭で述べたように、米国外の納税者はその BEAT の適用対象となる可能性が出てきたことから、わが国納税者においても懸念が生まれることになる。

また、従前米国において具備されていた代替ミニマム税（Alternative Minimum Tax: 本稿において以下 AMT）¹⁴⁷との兼ね合いをどのように評価するのかという論点がある。これ

・ No exceptions for arm's length payments(e.g., APA transactions), high- tax transactions, etc.

¹⁴⁴ See *supra* note 143.

¹⁴⁵ 米国においては Cost of Goods Sold（例：商品の仕入れ等）は Gross Income の減算（reduction）であり、課税所得計算における Deduction ではないとされているためである。See *supra* note 143.

¹⁴⁶ TCJA2017 に係る好意的な評価として、Daniel N. Shaviro, *The New Non-Territorial U.S. International Tax System*, TAX NOTES INTERNATIONAL, JULY 2, (2018) [hereafter, Shaviro2018a] ; *The New Non-Territorial U.S. International Tax System Part 2*, TAX NOTES INTERNATIONAL, JULY 9, (2018) [hereafter, Shaviro2018b].

¹⁴⁷ MICHAEL J. GRAETZ, FEDERAL INCOME TAXATION FIFTH EDITION, p767, (Thomson West, 2005).

については、BEATは全くの新税であるというものの、TCJA2017によって廃止されたAMTにその位置付けは近いと評価をされている¹⁴⁸。

第4款 小括

BEATは本節第2款で述べたように、その税源浸食支払いとなる前提に米国の課税所得の算定過程を用いている。そのため、本稿第3章第3節で取り上げるわが国の裁判例の射程から理解すれば、わが国外国税額控除制度の対象となる外国法人税とすることが一義的にはできる余地がある（条約上の論点は本稿第5章参照）。ただし、外国税額控除制度の射程であると理解できたとしても、英国DPTと同じように米国において税源を浸食していると判断された性質の税をわが国外国税額控除制度の対象とするかは議論があろう。あくまで、米国にとって租税回避的であると判断されたものと理解するか、わが国でもその種の租税を将来的な租税政策のなかで控除を認めないとするかの視点はあり得るし、英国DPTと前提が異なり、その位置付けが撤廃されたAMTに近いとするならば、外国税額控除制度の対象となる余地もある。

尤も、わが国の外国税額控除制度の適用局面を考慮した場合に、租税を回避しているという意義を除けば米国BEATは二つの場合を考えることができるだろう。一つはインカムベースドでBEATの計算が行われた場合、もう一つは金融セクターを念頭にBEATの計算が行われた場合である。前者の場合はインカムベースドで税額計算が行われるため、わが国の外国税額控除制度の適用対象の射程に入ると理解するのが自然である。問題は後者の場合であり、旧来わが国の国内法では支店利益税を外国税額控除制度の対象としていなかった背景から適用対象とならない可能性がある¹⁴⁹。とりわけ、BEATの対象となるわが国納税者は金融セクターが置く支店が主な射程となる蓋然性が高く、一般的にBEATの対象とならない、通常の事業を行っている場合のわが国納税者は該当しないと考えられるものの、わが国国内法の適用局面に限定した場合、国際的二重課税の救済が難しくなる。尤も、本支店間の利子の場合は租税条約での対処が考えられる¹⁵⁰。

¹⁴⁸ 山岸・前掲注131) 258頁。AMTは課税所得に一定の調整を加えた額に対して、20%の税率を適用したAMTを計算し、通常の税額と比較して大きい金額が最終的な税額となる。課税事業年度にAMTが最終税額となった場合翌年以降繰り越され、通常税額が発生した場合は差額を税額控除ができる制度となっていたが、今般の税制改革により撤廃され、経過措置へと移行している。

¹⁴⁹ Branch Profit Taxを指し、Sec.884(a)以下に規定され、配当に相当する額(dividend equivalent amount)に対して源泉課税(30%)が行われるものであったが、この場合に日米租税条約の下で税率が適用されることから、条約上は一定の手当が行われていたと理解できる。これを取り上げたものとして、山崎昇「米国における外国法人の支店課税に関する一考察」税大論叢第29号(1997)267-325頁がある。

¹⁵⁰ 米国の執行の観点から、BEATについては租税条約に抵触するか否かで見解が分かれる。条約の修正を必要とするものとして、H.David Rosenbloom and Fadi Shaheen, *The BEAT and the Treaties*, TAX NOTES INTERNATIONAL, Oct.1,2018,p.53. 対応して条約修正の必要はないとする主張として、Reuven S. Avi-Yonah and Bret Wells, *The BEAT*

補論として、BEAT 関連の規則は 2018 年 12 月の提案¹⁵¹を経て、最終規則が 2019 年 12 月に公表に至っている¹⁵²。とりわけ、2019 年の最終規則は新たな規則が盛り込まれ、税源浸食支払いの算定する際の損金部分について、特定の課税事業年度に実際に損金算入をしたかどうかを納税者がある程度選択できる余地が生まれている¹⁵³。さらにその後、COVID-19 の影響により、The CARES Act が公表され¹⁵⁴、例えば、NOL(Net Operating Loss)の使用制限が緩和されており、納税者のプランニング次第では BEAT の算定にも影響が（部分的には）出てくる可能性がある。

第 4 節 Digital Economy と Digital Tax

Unilateral Counter Measures の文脈において、なぜ、Digital Economy に注目が集まるのか。背景としてあげられるのは、本稿第 1 章において取り上げた国際的二重非課税の問題との関連性にある。

多国籍企業の過度な課税逃れに端を発した国際的二重非課税に対抗するため、国際的なコンセンサスの下で進行した BEPS プロジェクトが 15 のアクションプランを最終報告において公表したことは既に述べた通りである。このようななか、Action1 の Digital Economy の問題について、間接税にはある程度の結論をみたものの、直接税である法人課税の部分については 2020 年まで作業を継続することに合意がなされており¹⁵⁵、時間軸を前後して各国の税制に Digital Economy を射程とした Unilateral Counter Measures が散見されるようになった。とりわけ、今日のプラットホーム経済を構築し、プレゼンスを保っている企業の多くは GAF A に代表される米系多国籍企業であり、これまで本稿で述べてきたようにこれら Tech 企業は物理的な拠点を持たない場合があることから、既存の法人税制の枠組みでは対応が困難なフィールドであった¹⁵⁶。

and Treaty Overrides : A Brief Response to Rosenbloom and Shaheen, TAX NOTES INTERNATIONAL, Oct.22,2018, p.383.これらの論考を取り上げたものとして、本田光宏「【海外論文紹介】BEAT と租税条約について」租税研究第 838 号 (2019) 247-256 頁。なお、わが国の令和 2 年度税制改正において、外国税額控除制度に一部手当が行われ、BEAT に関する課税関係が整理されている。この点については、第 3 章第 4 節で述べている。

¹⁵¹ Internal Revenue Service, 26 CFR Part 1 REG-104259-18, <https://www.irs.gov/pub/irs-drop/reg-104259-18.pdf>(last visited, June.15, 2020).

¹⁵² Internal Revenue Service, 26 CFR 84 FR 66968, <https://www.federalregister.gov/documents/2019/12/06/2019-25744/base-erosion-and-anti-abuse-tax>(last visited, June.15, 2020).

¹⁵³ L.Slowinski 他「US Tax and Transfer Pricing Developments」租税研究第 844 号 193-194 頁 (2020)。

¹⁵⁴ The CARES Act Works for All Americans, <https://home.treasury.gov/policy-issues/cares>(last visited, June.15, 2020).

¹⁵⁵ OECD Action1, *supra* note 3.

¹⁵⁶ 今日では、中国系の Tech 企業もプレゼンスを高めつつあり、BATH (バイドゥ、アリババ、テンセント、ファーウェイ) という呼称も使用される。日本経済新聞電子版「中国

次に、各国の Unilateral Counter Measure と一部問題意識が重なるが、その創出された所得の配分自体が既存の税制のフレームワークで合意に至っていない分野が Digital Economy であり、その意味において、Digital Economy の分野における国際的なコンセンサスに基づく検討事項も、Unilateral Counter Measures として各国の国内法において措置される可能性を内包している¹⁵⁷。かかる背景から、本節においては国際課税におけるデジタル課税の議論を概観したのち、現在進行形で行われている議論を取り上げる。また、EU において先行している Digital Service Tax の議論もあわせて取り上げる。

第 1 款 デジタル課税の外縁¹⁵⁸（1998 年のオタワ報告から今日まで）

Digital Economy に対する租税の国際的議論が最初にスタートしたのは、1998 年のオタワフレームワークとされている¹⁵⁹。拡大し続ける電子商取引へ対応するため、「中立性・公

「BATH」は「GAFA」の模倣にあらず」2019年9月14日。他方で、著者の預かり知る限りでは、中国系企業の国際的租税回避の問題は執筆時点では散見されない。吉村・後掲注158）235頁では、Pierre Collin & Nicolas Colin, Task Force on Taxation of the Digital Economy, Report to the Minister for the Economy and Finance, the Minister for Industrial Recovery, the Minister Delegate for the Budget and the Minister Delegate for Small and Medium-Sized Enterprises, Innovation and the Digital Economy (2013) .について取り上げた上で、「デジタル経済の性格とダイナミクスは、戦後これまで何度かあったブームとは異なっている」と述べている。すなわち、ユーザー参加により利益を得るビジネスモデルは従来の企業の理論を踏み越えていること、本節第2款において取り上げるユーザー参加モデルの考え方が2013年の報告書の時点で確認されるとした。

¹⁵⁷ Georg Kofler & Julia Sinnig, *Equalization Taxes and the EU's 'Digital Services Tax'*, 101-146pp, CHAPTER 6, Edited by Werner Haslehner et al, *Tax and the Digital Economy Challenges and Proposals for Reform*, (Wolters Kluwer, 2019).

¹⁵⁸ 概略的な論考として、青山慶二「デジタル経済の課税に関する国際動向」租税研究第823号(2018)397-405頁、吉村政穂「デジタル課税の議論がもたらす国際課税の変革」租税研究第836号(2019)233-260頁。佐藤良「デジタル経済の課税をめぐる動向〔第2版〕」調査と情報1064号(2019)1-13頁。

¹⁵⁹ OECD, *A Borderless World: Realising the Potential of Global Electronic Commerce*, Report on the OECD Ministerial Conference, 7-9 October 1998, Ottawa, Canada. OECD, *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*, a report by the Committee on Fiscal Affairs of the OECD, (1998). OECD, *The Economic and Social Impact of Electronic Commerce: Preliminary Findings and Resreach Agenda*, 24 August 1998, DSTI/ICCP(98)15/PART5, (1998)<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/236588526334.pdf?expires=1570599533&id=id&accname=guest&checksum=C402FA1FF82FDEA26B6FB882B29DC6B6>(last visited, September. 4, 2019). OECD, *Electronic Commerce: Tax Collection Mechanisms*, DAF/FE/CFA/WP9/EC/WD(99)4/REV2, (1999). OECD, *Report on Tax and e-Commerce Technology*, Technical Advisory Group, Paris, OECD, (2000). OECD, *Report by the Consumption Tax, Technical Advisory Group*, Paris, OECD, (2000). OECD, *The Application of the Permanent Establishment Definition in the context of Electronic Commerce: Revised Draft*, Tax notes International, 20(13 March) 1199p, (2000). OECD, *E-Commerce: Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions*, a report by the Committee on Fiscal Affairs, (2000). OECD, *Consumption Tax Aspects of Electronic*

立性・確実性・簡易性・有効性・公平性」という 6 つのキーワードによる合意の下、i) 伝統的取引に適用される課税原則は電子商取引にも適用がされること、ii) 現行の課税ルールはこれらの課税原則を十分に執行し得るものであること、iii) 現行の課税原則の執行を指向する限りにおいて、新しい課税措置は排除されるものではないこと、すなわち、原則の枠内であれば、当時各国が対応していた施策以外もオプションとしてあり得るということ、以上の 3 つが、オタワフレームワークで示された結論であった¹⁶⁰。

その後の動向として、所得課税と消費課税のあり方が検討されていくことになる。消費課税は、2003 年のガイドラインの公表により、クロスボーダーの BtoB 取引は受取側のビジネスの所在地が消費地かつ課税地であり、BtoC 取引については、消費者の所在地が消費地であるとの整理が行われた¹⁶¹。他方、所得課税は OECD の Technical Advisory Group が検討を深く行っていくこととなり、Technical Advisory Group は租税条約と所得課税の適合性等を審査していたとされるが、Technical Advisory Group の最終的な結論として、ある国が、財貨・サービスの供給市場を提供しているという事実のみでは、そこから得られる所得の一部につき、課税権を与えられるわけではないとした¹⁶²。すなわち PE なければ課税なしの原則を維持していたが、今日的な Digital Economy の議論に関する問題意識を認識していなかったわけではなく、インターネットが普及することによる経済の推進は資本輸入国にとって税収減のリスクがあるという指摘はこの時代からされていたとされる¹⁶³。

Commerce, a report from Working Party No.9 on Consumption Taxes to the Committee on Fiscal Affairs, (2001). OECD, The Impact of the Communications Revolution on the Application of “Place of Effective Management” as a Tie Breaker Rule, OECD, (2001). OECD, Taxation and Electronic Commerce, Paris, OECD, (2001). OECD, The Application of Consumption Taxes to the International Trade in Services and Intangibles: Progress Report and Draft Principles, Informal Working Group of Working Party 9 of the Committee of Fiscal Affairs, OECD Centre for Tax Policy and Administration, (2005).これらの課題に対して、国内では渡辺智之「インターネットと課税システム」(東洋経済新報社, 2001)、浅妻章如「恒久的施設を始めとする課税権配分基準の考察—所謂電子商取引課税を見据えて—」国家学会雑誌 115 巻 3・4 号 (2002) 321-382 頁などの先行研究がある。

¹⁶⁰ 青山・前掲注 158) 397-398 頁。

¹⁶¹ 青山・前掲注 158) 398 頁。消費課税については、当時は徴収方法等に関する深い検討が行われていなかった。その後、2015 年の BEPS Action1 において徴収方法の国際的合意が確認され、日本においても国内法の改正が行われた(所得税法等の一部を改正する法律平成 27 年法律第 9 号による、電気通信利用役務の提供に係る内外判定基準の見直し、リバーチャージ方式の導入、国外事業者から受けた消費税向け電気通信利用役務の提供に係る仕入税額控除の制限、登録国外事業者制度の創設等)。

¹⁶² OECD, *Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? Final Report*, OECD Centre for Tax Policy Administration, (OECD Publishing, 2005)。

¹⁶³ 青山・前掲注 158) 398 頁。なお青山氏は当時行政官として、Technical Advisory Group に参加していた。

第2款 Unilateral Counter Measure との相克

その後、OECD/G20によるBEPSプロジェクトAction1により再びDigital Economyへの焦点があてられることになる。消費課税についての議論が行われると同時に、法人に対する所得課税をどのように対応するかという議論が行われた。Action1は、i) PE例外規定の見直し、ii) 企業が収集したデータ価値に着目した課税、iii) 電子商取引の決済に着目した課税、という視点を再度検討する運びとなった¹⁶⁴。Action1の共通理解として、①今日的にDigital Economyは独立した経済分野ではなく、経済そのものの主要な部分となっており、従前の電子商取引の議論とは異なり、Digital Economyのみを切り分けて個別に対応を行うことの困難性があること、②かかる経済全体の動きに対して、抜本的な国際規範を確立し、グローバルな合意とすることの困難性、があげられた。また、その他のAction(3、7、8-10)と合わせて旧来からの国際課税の議論を引き継いだ包括的な合意がされた¹⁶⁵。

その後、Action1はInclusive Framework on BEPSの中で継続して議論を行うことになり、2018年3月にその中間報告が行われ¹⁶⁶、その後、経済の電子化に伴う課税上の課題に対するコンセンサスに基づく解決策の策定に向けた作業計画が公表¹⁶⁷、2019年のG20蔵相・中央銀行総裁会合¹⁶⁸、及びG20首脳会合¹⁶⁹にて承認された。この作業計画においては、Digital Economyに対して、2つの柱(Pillar1, 2)からなる解決策を検討し、2020年1月に解決策の制度の大枠について合意の上、2020年末をターゲットに最終報告書を取りまとめ、公表する予定となっている。本款に関連して検討が行われているのは、1つ目の柱(Pillar1)であり、概ね3つのグループに分類することができるとしている¹⁷⁰。

¹⁶⁴ OECD Action1, *supra* note 3.

¹⁶⁵ 青山・前掲注158) 399頁。青山氏の言葉を引用すれば、保守的な対応に留まったという理解もできよう。なお青山氏は、オタワフレームワークからTechnical Advisory Groupの議論の途中まで氏のキャリアの中で国際的な議論にコミットしてきた背景がある。

¹⁶⁶ OECD, *supra* note 10. 佐藤・前掲注135) 1頁の指摘にもある通り、2018年以降のOECD文書は「Digital Economy」という呼称を用いておらず、「the Digitalisation of the Economy」という用語が使用されている。なお、本稿においては、便宜的に「Digital Economy」で統一することにする。

¹⁶⁷ OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy–Policy Note, (2019) .

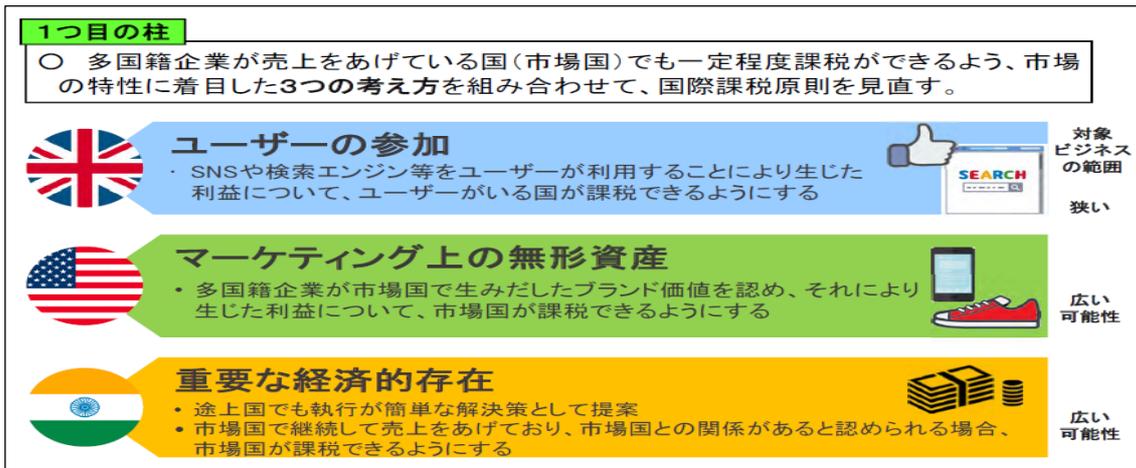
¹⁶⁸ 財務省「20か国財務大臣・中央銀行総裁会議声明(仮訳)(2019年6月8-9日 於: 福岡)」(2019年6月9日)

https://www.mof.go.jp/international_policy/convention/g20/communique.htm(last visited, October. 10, 2019).

¹⁶⁹ 外務省「G20大阪首脳宣言」(2019年6月29日)

https://www.g20.org/jp/documents/final_g20_osaka_leaders_declaration.html (last visited, October.10, 2019).

¹⁷⁰ OECD, *supra* note 10 at Para 387.



政府税制調査会「[総 23-1]国際課税について」(2019年6月12日) <https://www.cao.go.jp/zeicho/gijiroku/zeicho/2019/1zen23kai1.pdf> (last visited, Oct. 10, 2019) . 資料 33 頁より転載。

1 つ目のグループに代表される英国等のグループは、「ユーザーの参加」に着目した考え方に重点を置いている。特定の高度にデジタル化されたビジネス・モデル(highly digitalised businesses)にしばしば見受けられる「データとユーザー参加」への依存は、利益が課税される場所と価値が創造される場所の不一致に至る可能性があるという見解で一致しており、このグループの見解は、この不一致は特定のタックスプランニングによって生まれるものではなく、一部の高度にデジタル化されたビジネス・モデルの新たな特徴、つまりオンライン・プラットフォームを通じた積極的なユーザー参加と、ビジネスに対して創造する価値(ユーザーが生み出す価値)によるものであるとしている¹⁷¹。税制が特定の高度にデジタル化されたビジネスにおける価値創造のプロセスへのこの貢献を認識できていないということは、既存のネクサスと利益配分のルールが、課税される場所と価値が創造される場所の不一致を生み出すことを意味し、これらの国は、このような課題は現在のところ特定のビジネス・モデルに限られており、該当するビジネス・モデルについては詳細に分析が必要となるものの、利益配分とネクサスに関するルールの再検討を含む電子経済への対応に焦点を当てた国際課税ルールの変更を通じて対処される可能性があるとの立場をとっている¹⁷²。

1 つ目のグループはユーザーが創造する価値によって生じる課題を除いて、既存の国際課税ルールを支持しており、デジタル化及び国境を越えたビジネスの運営方法が、国際課税原則に問題を生じさせるものであり、大幅な変更が必要だとは考えておらず¹⁷³、特に、このグループのほとんどの国々は、外国企業の物品やサービスがそのまま提供されるマーケットを持つ国が、その物品やサービスの提供の規模にかかわらず、課税目的でのネクサスを生み出すのに十分な関係を有しているとはしておらず、これらの国々は、むしろ、長く続く既存

¹⁷¹ OECD, *supra* note 10 at Para 389.

¹⁷² *Id.*

¹⁷³ OECD, *supra* note 10 at Para 390.

のルール（利益と価値創造の合致等）にしたがって、利益はこれまでのように、所得を生み出す要素が存在する場所でのみ課税されるべきであるとしている¹⁷⁴。

2つ目のグループは、アメリカに代表されるグループであり「マーケティング上の無形資産」に着目した課税の考え方を取るグループである。このグループの国々は、デジタル化が呈する課題の性質や規模について異なる見解を持ち、経済のデジタル革新、より一般的にはグローバル化に関連付けられる傾向は、事業所得に対する既存の国際課税ルールの継続的な有効性に課題を呈するという見解である¹⁷⁵。重要なことは、このグループの国は、これらの課題が、高度にデジタル化されたビジネス・モデルに限定的されたものとは考えていない点である¹⁷⁶。

これらの国々の一部は、最低限の所得しか帰属しない恒久的施設を有する、又は恒久的施設を有さない企業が、デジタル化により、源泉地国の経済（大量の販売、市場ごとの投資を通じて、等）に大きく関与することが可能となることを懸念している¹⁷⁷。これらの国によれば、変化し続けるグローバル経済は、現在の国際課税ルールの基礎となる2つの基本概念の妥当性を脅かす¹⁷⁸。まずは、そのような経済は、物的に実体を欠く可動性のある無形資産に依存していることから、利益配分の問題が生じ、経済活動を行う上での物理的な存在の必要性が低くなっていることは、既存の恒久的施設の定義（「固定されたビジネスの場所」等）が事業所得を課税する管轄地の決定においてどの程度現在も妥当な基準であるのか、という点を脅かすことから、ネクサスの問題を生じるとしている¹⁷⁹。

2つ目のグループの国々のすべてではないが、いくつかの国々は、「ユーザーの参加」がユーザーの管轄地における事業による価値創造とみなされるべきという提言についても明確に拒絶している¹⁸⁰。この見解によれば、ユーザーのデータ及びユーザーの貢献は、他のビジネスのサプライチェーンにおける独立した第三者から得られる当該ビジネスへのインプットと同様にみなされるべきであるとしている¹⁸¹。

3つ目のグループは、インド等の新興国に代表され、「重要な経済的存在」に着目した課税の考え方を推進するグループである。これらのグループによれば、BEPS最終報告書は、「二重非課税」の懸念におおむね対処していると考えているが、これらの国々は、すべてのBEPS対策の影響を十分に吟味するには時期尚早であることも強調している¹⁸²。これらの国々は既存の国際課税ルールに概ね満足しており、現時点で国際課税ルールの大幅な改訂が必要とは考えておらず、このグループのいくつかの国々では、「ユーザー参加」がユーザ

¹⁷⁴ *Id.*

¹⁷⁵ OECD, *supra* note 10 at Para 391.

¹⁷⁶ *Id.*

¹⁷⁷ OECD, *supra* note 10 at Para 392.

¹⁷⁸ *Id.*

¹⁷⁹ *Id.*

¹⁸⁰ OECD, *supra* note 10 at Para 393.

¹⁸¹ *Id.*

¹⁸² OECD, *supra* note 10 at Para 394.

一の管轄地における価値創造に貢献するという点で意見の食い違いがある一方、同グループにはこれらの問題はさらに検討が必要であると考えている他の国々もあるとしている¹⁸³。

この OECD が 2018 に公表した中間報告では、これらの問題には、非常に複雑な技術的問題を生じるだけでなく、高度にデジタル化されたビジネス・モデル、より一般的にはデジタル化を要因として国際課税ルールの変更を加えるべきかどうか、加える場合に、どの程度の変更を加えるべきかについて、包摂的枠組の 110 を超える参加国間の見解は異なっているとおり、他方で、デジタル技術の継続的な進化と、これらの変化が経済全体における価値創造にどう影響を与えているのかについてさらに検討し、監視する必要性については広く認識されているとしている¹⁸⁴。一方で、「物理的拠点を伴わない規模の拡大」や、無形資産に対する過度の依存が税制に与える影響について、各国間で意見の一致に至っていないとおり、さらに、高度にデジタル化されたビジネス・モデルに存在する「データとユーザー参加」は、すべてのそのようなビジネス・モデルに存在するものではないと認識されているが、それらが企業の価値創造に貢献するものとみなされるべきかどうか、そしてどの程度までみなされるべきかについて、現時点ではコンセンサスが得られておらず、したがってそれらが国際課税ルールの変更を必要とするかどうかについて意見の一致はないことをあげている¹⁸⁵。

例えば、かかる議論を先行して、国内法への導入を図っている法域、提案が検討されている法域もあるが、本稿第 1 節から第 3 節で述べたような純粋な租税回避への対抗という趣旨だけでなく、既存の国際課税原則の規範では自国に所得課税を観念できないという視点も多分に含んだものになる。後述する **Digital Service Tax** のように、所得課税という文脈ではなく、売上高の 3% という外形的な要件を設ける法域もあるが、この場合、国際的議論が形成する所得課税の射程に収まるか否かが問題となってくる。

第 3 款 EU におけるデジタル課税

時系列を前後して、デジタル課税のフィールドでは EU における提案と一部の国内法における導入が見受けられるようになった。これらの動向は本稿が検討する **Unilateral Counter Measures** の類型として捉えることが可能であり、本款においては、EU の動向を取り上げる。

OECD の **Digital Economy** に関する中間報告¹⁸⁶と時期を前後して、欧州委員会は、**Digital**

¹⁸³ *Id.*

¹⁸⁴ OECD, *supra* note 10 at Para 387.

¹⁸⁵ *Id.* Pillar1 に関する議論は、本稿執筆時点でも進行している。次款との連続性を鑑みた上で、一定の範囲を述べたが、以降の議論の進展については、OECD, *supra* note 167. や、OECD, Public consultation document Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One, 9 October 2019. 等を参照されたい。なお、本稿の検討に密接に関わってくること、さらなるアップデートが行われたことから第 6 章においても再度このフィールドを取り上げる。

¹⁸⁶ OECD, *supra* note 10.

Economy に関する指令案を公表している¹⁸⁷¹⁸⁸。1つ目は、重要な経済的存在に対する法人課税に関するもので、新たなネクサスを導入することによる EU における課税権の確保である。いまひとつは、Digital Service Tax に関する提案である。これらの提案は相互に補完関係にあり、新たなネクサスの導入まで暫定的に Digital Service Tax を EU 各国に認めるものであったが、両提案ともに、最終的に加盟国すべての合意が得られず、OECD の枠組みにおける解決をめざす方針が示されている¹⁸⁹。

他方で、合意は得られなかったものの、EU の一部の国においては、Unilateral Counter Measures¹⁹⁰ の一つとして Digital Service Tax の国内法への導入検討乃至は導入が行われており、英国¹⁹¹、フランス¹⁹²、イタリア¹⁹³などがあげられる。これらの国々で検討されている Digital Service Tax は対象企業やその課税対象や時期については若干異なるものの、所得課税という文脈から離れ、売上高の数パーセントに対して課税を行うことに共通点がある。

例えば、英国の Digital Service Tax はデジタルサービスを提供するグループ会社に適用

¹⁸⁷ EC, Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence, (March. 21.2018), https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_significant_digital_presence_21032018_en.pdf (last visited, September. 30, 2019) .

¹⁸⁸ EC, Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, (March. 21.2018), https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_en.pdf (last visited, September. 30, 2019) .

¹⁸⁹ Council of the European Union, “OUTCOME OF THE COUNCIL MEETING Economic and Financial Affairs,” 7368/19, 2019.3.12, p.6, <https://www.consilium.europa.eu/media/38978/st07368-en19-vf.pdf> (last visited, September. 30, 2019) . 重要な経済的存在にかかる EU の議論形成の論考として、岡田至康「EU におけるデジタル課税に係る中長期的提案—デジタルプレゼンス及びデジタル CCCTB に係る理事会指令案—」租税研究第 832 号 (2019) 291–317 頁。Eric Robert, The 2018 OECD Interim Report, 1-8pp, CHAPTER 1, Edited by Werner Haslehner et al, Tax and the Digital Economy Challenges and Proposals for Reform, (Wolters Kluwer, 2019).

¹⁹⁰ 佐藤・前掲注 158) 10 頁の指摘に記述によれば、OECD, *supra* note 10 at 134p.を引いた、個別対応の類型として、①PE の範囲拡張、②源泉徴収税、③売上税、④巨大な多国籍企業を対象とする特定制度をあげており、これらは本稿が射程とする Unilateral Counter Measures とほぼ同じ射程であることがあげられよう。

¹⁹¹ UK, Digital services tax: consultation, (November 7, 2018.), <https://www.gov.uk/government/consultations/digital-services-tax-consultation> (last visited, September.30, 2019).

¹⁹² Google, Apple, Facebook, Amazon et les autres géants du numérique seront taxés dès 2019. Les Gafa seront soumis à l'impôt en France dès le 1er janvier 2019, a assuré Bruno Le Maire,” 2018.12.18. Gouvernement.fr website, <https://www.gouvernement.fr/google-apple-facebook-amazon-et-les-autres-geants-du-numerique-seront-taxes-des-2019>, (last visited, September.30, 2019).

¹⁹³ Legge 30 dicembre 2018, n.145, art.1 commi 35-52.

され、デジタルサービスに関連する収益が年間の閾値を超える場合に、申告書を提出し納税義務を負うこととなっている¹⁹⁴。また、デジタルサービス活動の定義として、ソーシャルメディアサービス、インターネット検索エンジン、オンラインマーケットプレイスを上げ、年間収益の閾値は課税対象デジタルサービスからの全世界収益が 5 億ポンドあること、英国ユーザーに起因する当該収益が 2,500 万ポンドを超えることをあげ、満たない部分は控除され、スタートアップ、とりわけアーリーステージのセクターは対象とならない可能性が高い¹⁹⁵。このようなことから、当初 EU によって提案された考え方であるデジタルサービス活動や関連した基準等を導入国の国内法に確認することができる。

第 4 款 小括

元来 EU はその共同体の性格からもわかるように、国際課税における議論において先行した、あるいはパラレルなプレゼンスを発揮してきた¹⁹⁶。Digital Economy の議論においても、Digital Single Market という欧州委員会の主要政策課題¹⁹⁷の下に、EU 圏におけるデジタルの解放を目的として戦略を展開していた。欧州委員会の認識としても、Digital Economy がビジネスモデルを変革しつつあり、同時に租税制度に対するインパクトがあることを前提に国際課税に関する諸問題についても言及をしていた¹⁹⁸。とりわけ課税の領域については、公平で効率的な課税を確保するための解決策について、既存の国際課税の枠組みの限界に言及をし、物理的拠点を持たない企業によって行われるビジネスモデルに対する課題を認識していたこと、及び課税の問題は Digital Economy の分野に限定されず、潜在的には様々なセクターに影響があるとしている点は、OECD の認識とも共通するところ

¹⁹⁴ See *supra* note 187, 188, 191. HMRC, Policy Paper Digital Services Tax, Published 11 March 2020, <https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-digital-services-tax/digital-services-tax>(last visited, June.15, 2020).

¹⁹⁵ *Id.* なお、控除額を超える部分に対する税率は 2%。そのほか、越境取引に関する規定や、代替計算規定もある。

¹⁹⁶ EU の国際課税の議論における取組に関しては、本庄資『オフショア・タックス・ヘイブンをめぐる国際課税』（日本租税研究協会、2013）や本庄・前掲注 60）等が詳細に紹介を行っている。

¹⁹⁷ EC, Brussels, 21.9.2017, COM (2017) 547 final.かかる日本語の紹介文献として青山慶二「【海外論文紹介】デジタル経済の課税についての EU の取組とビジネスの反応」租税研究第 824 号（2018）122-136 頁。

¹⁹⁸ EC, *supra* note 197.

である¹⁹⁹200201。

あくまで、本款で強調しておきたい点として、Unilateral な課税権の行使の結果、EU においても Unilateral Counter Measures の勃興が確認できるということである。

第 5 節 小括

本章において取り上げた Unilateral Counter Measures は、本稿第 1 章で述べた国際課税の変容を前提に、国家がそれぞれの国内法の下で課税権の行使（乃至は拡張）を試みているものである。本章で取り上げたこれらの租税は、今日的な国際課税のコンテキストから一義的に取り上げた事例であるが、係る事例に限らず、国際課税の様々な局面において様々な課税権の行使が行われ得る（対応する事例として本稿第 1 章第 6 節において取り上げた図表を参照）。豪国 DPT や BEAT は移転価格税制や法人税制の枠組みで手当が行われているが、英国 DPT や EU における Digital Service Tax のように、わが国の外国税額控除制度が念頭におく外国法人税という定義に該当しない枠組みで制度上の手当が行われている（行われる可能性がある）ものも散見された²⁰²。

¹⁹⁹ *Id.* 及び、OECD, *supra* note 10.

²⁰⁰ また、ネクサスをめぐる議論として、米国における州売上税の観点から *South Dakota v. Wayfair, Inc., et al.*, *South Dakota Sixth Judicial Circuit Court*, No.32, Civ. 16—000092 (March 6, 2017) ; *Federal Supreme Court*, No. 17—494 (June 21, 2018) の事例が着目されている。旧来、*Quill Corp. v. North Dakota*, 504 U.S. 298 (1992) 等の米国の裁判例において *physical presence* が州売上税の課税を行うに当たって必要とされていたことに対して、これを必須ではないとする判断が行われた。かかる判断が今日的な *Digital Economy* における課税のあり方との関連性において議論されている。例えば邦文における研究として、浅妻章如「*Quill* から *Wayfair* へ：電子商取引課税」租税研究第 828 号 (2018) 187-205 頁。

²⁰¹ DST にかかるその他評価として、Cui, Wei, *The Superiority of the Digital Services Tax over Significant Digital Presence Proposals* (July 26, 2019). Forthcoming, *National Tax Journal*. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3427313> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3427313>. Cui, Wei, *The Digital Services Tax: A Conceptual Defense* (April 22, 2019). *Tax Law Review*, Forthcoming. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3273641> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3273641> Cui, Wei and Hashimzade, Nigar, *The Digital Services Tax as a Tax on Location-Specific Rent* (January 23, 2019). CESifo Working Paper Series No. 7737. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3321393> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3321393>. なお、Cui, Wei の論考を取り上げた者として、岡村忠生「デジタル経済の進展と国際租税の今後」『第 71 回 租税研究大会記録』（公社）日本租税研究協会（2019）183—230 頁。

²⁰² その他に、インドで導入された平衡税（*Equalization Levy*）がある。同税制は既存のインドの所得課税を規律する所得税法（*Income Tax Act 1961*）には盛り込まれず、*Finance Act 2016* で新規に規定されており、国際的²二重課税排除の観点からは租税条約の適用可否にも問題が及ぶ。平衡税は、特定のサービスを行う（オンライン広告、デジタル広告用の

これは、次章以降において取り上げる外国税額控除制度や租税条約の観点からみても、「所得を課税標準とする租税」に対応する既存の国際的²⁰³二重課税排除の枠組みからみた場合において、その射程とすることの困難性を内包している。

他方で、Unilateral Counter Measures は今日の国際課税の潮流のなかで所得課税を本質的に定義しようとするものと理解することができる。第1章第7節でも、国際的²⁰⁴二重非課税のコンテクストの中で、各国は自国の課税権から逃れていく租税をそれぞれ捉えようと試みていることは既に述べた。これは、英国 DPT に見受けられる法人税の枠組みから外れ、租税条約の対象とならないポジション形成や、売上高や特定のセクターを課税対象とした Digital Tax のような種類の租税もある。また、価値の創造 (value creation) の徹底という観点から、自国の課税権の利益の帰属を主張するものもある。結果的に所得課税、既存の法人税制の枠組みに収まらなかったとしても、その射程はグローバルに経済活動を行う法人の利益を捉えようとしている。

ここで、Unilateral Counter Measures に関する類型や課題の整理を試みる手がかりとして、OECD から公表された BEPS Action1Final²⁰⁵やその後の Digital Economy に関する中間報告 (以下本節で 2018 中間報告という)²⁰⁶で示された点について付言しておく。本稿において、各国固有のポジションは BEPS プロジェクトと前後してその萌芽が見受けられたことを既に指摘したが、多国籍企業による過度な課税逃れは、源泉地国での納税がほとんど行われていない側面をもつことにも触れた。その中で、大きな意義を持つのが本章で取り上げた Digital Economy である。

先述のように、BPES Action1Final では、直接税に関するより広範な問題の検討は BEPS プロジェクトの項目によって対応が可能となった問題の範囲を超えるものとして指摘され²⁰⁵、その選択肢の検討が行われている²⁰⁶。電子経済に関する作業部会によって検討されたのは、①PE 認定除外の改正、②現行の PE の閾値の代替案、③一定種類のデジタル取引に対する源泉徴収税による課税、④Excise Tax やその他の賦課 (平衡税など) の導入である

スペース提供等) 外国法人、インドで事業を行う居住者または PE を有する非居住者からのサービス対価に対して 6%の源泉税として課税・徴収が行われる。背景にインターネット普及によるインドでのデジタル媒体を用いたオンライン広告が増加し、国外から運営をしている Tech 系企業への課税が満足に行えなかったことがある。その中で、Action1 では (租税条約上の義務を尊重することを前提に) 税源浸食に対抗する追加的な予防手段として国内税法の規定を盛り込むことができるとされていた。またインドは平衡税を導入した最初の国であり、すべての国が同様の措置を講じれば、Digital Economy に対応することができるという議論はありうるが、OECD, *supra* note 10.でも述べられているように議論は収斂しておらず、これもユニラテラルな対抗措置の一つであると理解できる。

²⁰³ OECD, *supra* note 3 Action1.

²⁰⁴ OECD, *supra* note 10.

²⁰⁵ 渡辺智之「経済のデジタル化と BEPS プロジェクト」2019 年度 国際税務対策事業 日本機械輸出組合 国際税務研究会 研究論文、3 頁 (2020)。

²⁰⁶ OECD, *supra* note 3 Action1, para340 以下。

207。

①に関連して、作業部会の最初の結論の一つは、OECD モデル租税条約第 5 条 4 に規定されている PE 除外の改正が、BEPS 又は広範な課税上の課題を生じたか否かにかかわらず、BEPS Action7 の文脈において考慮されるべきということであった²⁰⁸。伝統的なビジネスモデルのコンテキストにおいて、これまで準備的又は補助的であったいくつかの PE における経済活動が、Digital Economy においてはビジネスのコアな機能になっている事実によるもので、市場法域における課税の欠如が、受領者又は最終親会社の国における租税を減らす又は排除するものとむすびついているという指摘である²⁰⁹。そのなかで、BEPS Action7 において、OECD モデル租税条約第 5 条 4 の改正について合意が行われている²¹⁰。その上で、かかる条約関連の措置は、二国間租税条約を改正する多国間協定の締結を通じて、現行の租税条約ネットワークを全体を効率的にアップデートすることが期待されている²¹¹。これは、本稿第 2 部第 5 章において取り上げる MLI においてその成果が結実しつつある²¹²。

②、③、④に挙げた選択肢については、個別又はその組み合わせによって適用することを容認する方向で整理が行われている²¹³。つまり、Digital Economy に関する対応として、PE での課税や源泉税、平衡税、新たなネクサスによって、課税を行うという選択肢の適用については、一般に外国企業がある国から当該国に物理的な存在をもたずに利益をあげ、バリューチェーンにおける国内ユーザーの貢献を利用する場合に国々が課税できることを可能にするとしている²¹⁴。もっとも、①以外の選択肢については国家間で合意が得られたわけではなく、勧告までは至っていない²¹⁵。その上で、既存の租税条約の義務を履行することを条件として、BEPS に対する追加的なセーフガードとして、これらの選択肢のいずれかを国内法又は二国間条約に導入することができるとしている²¹⁶。特に国際的な合意が得られ、解決策が実行に移されるまでのタイムラグがある場合には、短期的にこれらのアプローチをとることがありえるとしている²¹⁷。

²⁰⁷ OECD, *supra* note 3 Action1, para342.

²⁰⁸ OECD, *supra* note 3 Action1, para343. BEPS Action7 は PE 認定に関する勧告である。

²⁰⁹ *Id.*

²¹⁰ OECD, *supra* note 3 Action1, para344. 同パラグラフでは、オンライン販売などのビジネスを例に挙げ、多国籍企業の進出先市場法域で使用されている巨大倉庫などは PE 認定除外を受ける権利がないことに言及している。

²¹¹ *Id.*

²¹² 前掲注 17)。ただし、MLI の性質上、PE 認定の人為的回避について合意がとれている国家間でしか、既存の租税条約のアップデートは行われなことから、利害が一致しない国家間の交渉は二国間条約交渉となる。

²¹³ OECD, *supra* note 3 Action1, para345.

²¹⁴ *Id.*

²¹⁵ OECD, *supra* note 3 Action1, para357.

²¹⁶ *Id.*

²¹⁷ *Id.* なお、同パラは続けて、国内法の措置として採用するには、その措置について詳細な追加的説明を行い、明確化を図ることや、既存の国際的な法的コミットメントとの一貫

また、2018 中間報告では、暫定的措置の導入(本稿で述べるところの Digital Tax)に関する 6 つの方策を示している²¹⁸。2018 中間報告は BEPS Action 1 Final とも整合的であり、コミュニケでも採択されている。その 6 つとは、①国際的義務の遵守、②一時的措置となること、③(課税される)対象が限定的となること、④過重な課税の最小化、⑤スタートアップ、ビジネス創造、小規模ビジネスに対する影響の最小化、⑥コスト及び複雑性の最小化である²¹⁹。

この暫定的措置の導入に先立ち、国際的な解決策の発展、合意、実施までには、時間を要すること²²⁰。複数の国では、課題解決に迅速な行動を求める声があることをあげ、登録された電子サービスの供給者による管轄地内での一定の電子サービスの提供への支払額の総計に適用される物品税の形式の暫定的措置を検討していることにふれている²²¹。典型的には、その地域において市場での重大な存在であるものの、物理的な存在は小さく、無形財資産、データ、ユーザー参加及びネットワーク効果に大きく依存したビジネス・モデルを持つデジタル化されたビジネスに関係するものであるとしている²²²。

その上で、多くの国が暫定的措置がいかに設計されるかに関わりなく反対していること、必要性やメリットについては、コンセンサスが得られていないことを述べ、下記のようなリスクや不利な結果が生じうることを紹介している²²³。

性を確保することが必要であり、二国間条約の義務と一貫性についても言及している。これについては、2018 中間報告も同様である。

²¹⁸ OECD, *supra* note 10, para 412.

²¹⁹ *Id.*

²²⁰ OECD, *supra* note 10, para 406.

²²¹ *Id.*

²²² *Id.* 政策的な含意については、第 2 部にて後述。

²²³ OECD, *supra* note 10, para 407. 同パラグラフにおいて、反対する国々は「物理的拠点を伴わない規模の拡大」、無形資産への大きな依存、あるいは「ユーザーによる貢献」といった特徴が、暫定的措置を課す根拠となることに同意していないことも紹介されている。なお、para 408 において暫定的措置導入に賛成する国の考え方を次のように紹介している。賛成国は発生し得る課題を認識しているが、一定のビジネスから支払われる税が、その国で創造されたと考えられる価値と比例していることを担保するための行動への強い要請があり、また、議論のための時間は既にとられたとしている。これらの国は共通して、プラットフォームの内容、ネットワーク効果の構築及び彼らの活動や持続的な関与を通じたデータ提供への貢献という点において、ユーザー参加が一定のデジタルビジネスの価値のキードライバーとなっていると考えている。彼らは、税目的において、このようなビジネスの利益がどのように各国に割り当てられるかについて、価値のドライバーを考慮しつつ、国際課税ルールが改正される必要があると考えている。そして、そのような改正がなければ、公平性、持続性及びシステムの一般市民からの許容性の観点から課題となる、課税対象となる利益と価値創造との間のミスマッチがあると考えている。そのような理由や、コンセンサススペースの解決策に合意し、実施するためにかかる期間の認識から、そのような国々は、コンセンサススペースのグローバルな解決策を保留しつつ、自国において創造されたものの、認識されていないと考えられている価値への補償のために設計された、より緊急の行動(例えば、一定の電子サービスの提供への課税を通じて)を検討する必要があると考えている。それらの国は、一定の電子サービスに課される税に関連する課

・投資、技術革新及び成長へ与える影響

該当部分では、暫定的措置は、投資意欲を減少させ、成長への悪影響という結果を伴うことで資本へのコストを増加させる。デジタル産業だけに適用される措置は、そのような税の対象となる、又は間接的に影響を受けるビジネスの技術革新への投資を減少させる危険がある。その効果は投資の資金調達にも関係しているが、中小企業の免除のような適切な制約無しでは、売上高を基礎とする税は、赤字、又は限定的な利益しかないスタートアップや成長中の企業を事実上不利な立場におくこととなり、新規参入への障壁を作り、既存の企業による支配を強固にすることで、成熟した収益性のある既存企業に競争上の利益を与えている。

・経済厚生への影響

該当部分では、売上高を基礎とする税に関する更なる課題は、これが投入費用に対する税と同等であるという点である。これは、企業の投入費用の選択をゆがめ、そのことによって生産そのものがゆがめられる可能性があることを示唆する。言い換えると、そのような税が導入された場合、生産が減少するか、同等の生産水準を維持するためにより多くのリソースが必要となる。結果として、経済の厚生全体と生産性に悪影響があるかもしれない。影響の大きさは代替物の弾力性により、より対象を限定した措置であればあるほど小さくなるとしている。

・消費者と事業者への課税の潜在的な経済的影響

該当部分では、売り手と買い手の価格感応性及び市場構造次第では、課税の影響の全部又は一部は、商品やサービスのより高い価格という形式で消費者に対して転嫁される。消費者の価格感応性が低く、市場の競争性が高いほど、税の負担は消費者に転嫁されやすくなる。これは、準備不足の消費者は特定のサービスを購入することをやめる、あるいは他の税の少ないサービスへシフトすることができないため、そのような納税者らへの税の影響が大きいことを示唆している。B to B でのサービス提供の場合、価格感応性が同じだとすると、このような税は、課税対象ではない他の生産者にとって、投入費用におけるより高いコストという結果になる。自身はそのような税の対象外である電子的サービスを提供しているにもかかわらず、そのようなサービスのユーザーとして、小規模ビジネスにも影響を与えることになるかもしれないことを指摘している。

・過重課税の可能性

題を認識しているが、これらの課題は、行動しなかった場合の政策的課題と比較検討される必要があり、少なくとも不利な結果のいくつかは措置の設計を通じて緩和することができると考えている。例えば、暫定的措置の下での過重課税のリスクの範囲は、税の対象、税率、閾値、電子サービスへの支出が控除可能な事業上の費用を構成し得るかどうか、税の対象以外での税や支出に関する措置を含む様々な要素によるかもしれない。同様に、コンプライアンスと執行コストも、他の税の申告・徴収メカニズム（消費者への国境を越えたサービスの提供に対する VAT のためのものなど）との整合性や他国が導入している類似する制度との整合性を担保することによって最小化できる。

該当部分では、国際的な義務を遵守するため、ある国は、居住者と非居住者の双方に暫定的措置を適用し、その他の税からの税額控除も制限することを求められるかもしれない。このことは過重課税の問題（例えば、ある電子サービスへの支払が暫定的措置と法人税の双方の対象となる）を発生させ、現行ルール下で仕向地において所得税が課されていないクロスボーダー電子サービスの提供を対象とした税を導入するという、根本的な説明に反する。経済的二重課税は、ある事業者に対して提供された課税対象となる電子サービスを、その取引以降のサービスの供給取引に取り込む場合、連鎖的に発生しうることを指摘している。

・暫定的措置として課税をすることの潜在的困難性

該当部分では、税は一度導入されると、多くの場合廃止することが困難であり、暫定的措置を発展、実施するために必要な時間を考慮すれば、限定された期間のみ適用されるかもしれない完全に新しいルールと、関連する執行手続を導入する価値があるかどうかの疑問を想起させることを指摘している。

・コンプライアンス及び執行コスト

該当部分では、暫定的措置は、特にその措置が一時的なものであると意図されている場合、その措置によって増加する税収に実質的に関係しうるコンプライアンス及び執行コストを増加させるかもしれない。これらのコンプライアンスコストは、各国独自の異なる措置を採用する国が広がるほど高まる。課税する国は、非居住者によって提出された申告書や納税の正確性の調査や確認の困難さにも直面するかもしれないとしている。

立ち戻って、①の国際的義務の遵守については、ある国が導入するいかなる新税であっても、既存の国際的義務を遵守するものでなければならぬことを述べている²²⁴。その上で、各国は全ての既存の条約の文言を検討し、それらがどの程度暫定的措置に影響を与えるか判断する必要があるとしている²²⁵。また、これらの義務は二国間租税条約に限らず、WTO や EU 及び、EEA のような地域の政治的経済的組織に由来する義務、貿易協定に基づく義務も含んでいるとしている²²⁶。その上で、これらの制約は、暫定的措置の設計に重大な制限を与えるかもしれないことにふれ、特に二国間租税条約は課税しようとする国の所得への課税を妨げるかもしれず、貿易協定などの国際的義務は居住者、非居住者双方への課税を求めることによってさらなる制限となる可能性を指摘している²²⁷。

以上のことをふまえたときに、本稿が検討する **Unilateral Counter Measures** は **Digital Economy** の射程が及んでいる **Digital Tax** の部分と、射程が及んでいない部分に分けることが可能であり、**Digital Tax** の部分については、切り分けた検討が必要となろう。

すなわち、**Unilateral Counter Measures** が一義的には国際的二重課税排除の対象（例えば、わが国国内法における外国税額控除制度の対象となる外国法人税）に該当しないもので

²²⁴ OECD, *supra* note 10, para 413.

²²⁵ *Id.*

²²⁶ *Id.*

²²⁷ OECD, *supra* note 10, para 414.

あったとしても²²⁸、本来的な議論として、その対象範囲を検討する余地があるかもしれないが、本稿において後述するように、その多くは多国間の枠組みによって解消される見込みが高いうえ、解消された場合に暫定的措置は取り下げられることになる²²⁹。また、BEPS Action1Final や 2018 中間報告においても、Digital Tax にかかる部分や、本稿第 1 章で取り上げたそのほかの租税などは、一応は許容されるものであったし、Digital Service Tax のような課税要件をもつ Digital Tax は、国際的な議論形成の帰結を待つ必要があるものの、既存の所得課税を前提にした国際的二重課税排除の枠組みから一旦切り離して考える必要があるだろう。すなわち、本稿が検討する Unilateral Counter Measures の中核として据えられるべきなのは、豪国 DPT や BEAT の様に既存の法人税制の枠組み（で理解でき得る種類）の租税との区別で議論をすることが難しい、英国 DPT のような租税となろう。

そこで、次章及び第 4 章において国際的二重課税を排除するための国内法として定められている外国税額控除制度について検討を行う。

²²⁸ 万が一、これらの租税が日本の外国税額控除制度が規定する外国法人税に該当するとされたとしても、現地で租税回避性の強いものに対して課される種類の租税である側面をどのように受け止めるべきかの問題は残る。また、本稿第 3 章第 3 節で取り上げる日本の外国税額控除制度めぐる判例が示す同制度の趣旨と照らし合わせても判然としない。ただし、各国の Unilateral Counter Measures は、変容する国際課税の潮流に対応した課税権を確保するための税制改革の結果生じた租税制度の規律であることは確かであろう。

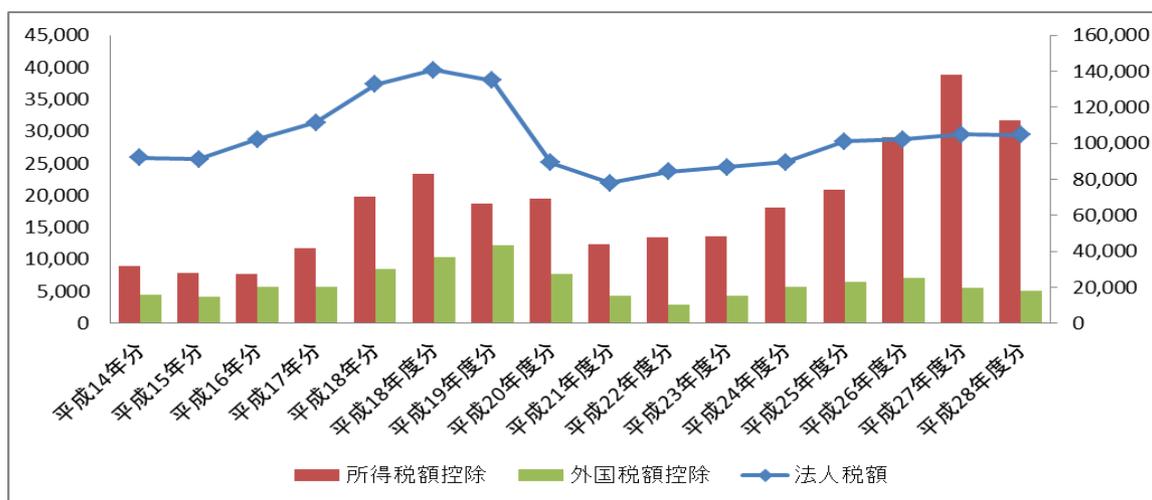
²²⁹ やや結論を先取りする形になるが、OECD, *infra* note 555 では、これらのフィールド、特に Amount A の利益部分に関する課税は、国際的二重課税排除のための外国税額控除制度か国外所得免除により解消が図られるとしている。

第3章 わが国における外国税額控除制度

序

国際的²³⁰二重課税を排除するための外国税額控除制度は、わが国法人税額における控除適用額に限っても、平成28年度分で5,104億円となっている²³⁰。これは、近年のベースと比較すれば、平成19年度分の1兆2,266億円に比べると控除適用額は減少しているものの、間接外国税額控除が廃止され、外国子会社配当益金不算入制度が導入された平成22年度以降²³¹にその適用額は回復しており、わが国法人税制におけるプレゼンスは大きい²³¹。

(参考)「法人税額及び各種税額控除額の累年比較」



(国税庁 長官官房 企画課 平成24年度分・平成28年度分 会社標本調査—税務統計から見た法人企業の実態—(2014)・(2018) 各第10表より著者作成)

そこで、本章及び次章は、今日のグローバル化した国際課税の議論の中で、各国が導入しつつある **Unilateral Counter Measures** により課税が行われた場合において、国内法の観点からどのように国際的²³²二重課税を排除すべきか、わが国及び米国の外国税額控除制度²³²に関する検討を行う。同一の所得について複数の国の課税権が競合した結果生じるものが国際的²³²二重課税であり、その排除方法は、外国所得免除方式と、居住地において納付すべき税額から、源泉地国で納付した税額を控除する外国税額控除方式の二つ乃至はその折衷方

²³⁰ 国税庁 長官官房 企画課 『平成28年度分 会社標本調査—税務統計から見た法人企業の実態—「第10表法人税額及び各種控除税額の累年比較」(2018)。

²³¹ 同上。尤も、その外国税額控除の金額の多寡は法人税額の計算とある程度相関しているため、法人税額が多かった年度は自然と外国税額控除額は大きく、法人税額全体の割合における外国税額控除の割合は平成28年ベースで約5%となる。また、平成18年分及び、平成18年年度分とあるのは、平成18年以降年度単位での集計が始まったためである。

²³² 法人税法69条。なお、個人所得税における外国税額控除制度は所得税法95条において法人税法69条と同趣旨の規定がおかれているが、本稿は法人所得課税における外国税額控除制度を念頭に検討を行っているため、個別の検討は行っていない。米国の外国税額控除制度については次章を参照。

式がある²³³。わが国では全世界所得課税を採用した上で、国内法において導入している外国税額控除制度が国際的二重課税排除の一翼を担うことになる。言い換えれば現地で課税が行われた場合において、租税条約を別にすれば外国税額控除制度の適用対象となるか否かを検討することが国際的二重課税排除の観点から重要と理解することができ、わが国納税者の経済活動の予見可能性にもつながる。

そのため、本章第1節において、わが国外国税額控除制度を概観し、同制度がどのようにして適用要件を定め、控除計算を行っているかの制度理解を図る。第2節において、わが国外国税額控除制度の沿革を確認する。第3節においては、外国税額控除制度の規定をめぐって判断が行われた判例・裁判例等を取り上げどのような判示が下されたのかを理解し、第4節の小括においてわが国外国税額控除制度に関する評価を試みる。

第1節 わが国の外国税額控除制度

第1款 法人税法における外国税額控除制度の概観

わが国の外国税額控除の類型を概観すれば、直接外国税額控除、間接外国税額控除²³⁴、み

²³³ OECD, *supra* note 27 at pp42-43. において、二つの手法 (ARTICLE 23 A EXEMPTION METHOD, ARTICLE 23 B CREDIT METHOD) が提示されている。なお、折衷方式は全世界所得課税をとった上で、海外子会社等が得た利益に対する配当に対して減免を与える制度 “Dividend Exemption Tax System” (わが国では外国子会社配当益金不算入制度：法人税法 23 条の 2) を採ることを指す。なお、Stef Van Weeghel et al., *supra* note 30 at p36 の議論によれば、(折衷方式ではない) 全世界所得課税方式を採用している国はわずか 5 か国 (韓国、アイルランド、イスラエル、チリ、メキシコ。) であるとしている。

²³⁴ 例えば、渡辺淑夫『最新外国税額控除 (三訂版) —国際的二重課税の理論と実務—』22 頁 (同文館出版, 2008)。ただし、間接外国税額控除は後述のとおり、平成 21 (2009) 年に導入された外国子会社配当益金不算入制度 (法人税法 23 条の 2) に置き換えられている。赤松・前掲注 25) 282 頁は、「平成 21 年度の税制改正に関する答申 (平成 20 年 11 月税制調査会)」を引いた上で、外国子会社配当益金不算入制度の評価をその目的である資金の還流による国内投資の確実な実施を制度的に担保していないこと、立地競争力があり、かつ税率の低い東アジアの諸国に日本の製造機能を子会社形態で移転することで企業グループの税負担の最小化が達成できる構造となっているため、国内経済の空洞化を促進する懸念があることを指摘し、「日本の国際課税制度の理論の再検討に基づく法整備とはいえず、その実質は経済対策としての政策税制と評価すべき」とするが、渡辺 (2008) の間接外国税額控除の整理に従えば、「……外国税額の間接税額控除というのは、わが国企業が子会社を設立してこれを通じて事業活動を行い、その子会社に課税された外国税額のうちその受領した配当に対応する部分の金額について、親会社であるわが国企業がみずから納付したものとみなして外国税額控除の適用を受けることを認める制度」であり、「……これは、海外進出の形態の違い、すなわち外国に支店などを設置してみずから事業を行う場合と現地子会社を通じて事業活動を行う場合とで実質税負担にいちじるしいアンバランスが生じないようにすることを目的」としているものであるから、赤松が述べるように法人税法 23 条の 2 の改正を実質的な (と述べるものの) 政策税制と評価するかは、(外国税額控除制度が国際的二重課税を排除する目的として国内法で規律が行われている前提に立てば) 議論があるように考える。

なし外国税額控除（タックス・スペアリング・クレジット）²³⁵、その他、外国子会社合算税制における税額控除²³⁶、コーポレート・インバージョン対策税制における外国税額控除²³⁷などがあげられるが、本稿の検討射程に沿ったものとしては、直接外国税額控除における外国税額控除や外国子会社合算税制における税額控除が射程となる。直接外国税額控除はわが国企業が外国にある支店等で生じた事業所得等の現地で課された租税について自らが納税者となり納付する外国税額を控除するものであり、外国税額控除制度の基本的な形である²³⁸ことから検討対象となり、外国子会社合算税制における税額控除はその位置付けはやや特殊とされるが、今般の米国税制改正により、わが国納税者が活発な経済活動を行う米国が外国子会社合算税制の適用対象となり得る可能性が出てきたこと、次に米国においてもユニラテラルな税のポジションが生じ、外国子会社合算税制における取り扱いを考慮する必要が生まれてきたことによる。尤も、主たる検討事項は行われた課税がわが国の外国税額控除の対象となるか否かを検討するものであるから、とりわけ直接外国税額控除の条文構造を参照する。

現行のわが国の外国税額控除制度は法人税法第 69 条 1 項において「内国法人が各事業年度において外国法人税（外国の法令により課される法人税に相当する税で政令で定めるものをいう。以下この項及び第十三項において同じ。）を納付することとなる場合には、……（中略）……その外国法人税の額……（中略）……を当該事業年度の所得に対する法人税の額から控除する」とし、直接外国税額控除を定めている²³⁹。

²³⁵ 渡辺・前掲注 234) 12-13 頁。途上国の経済開発援助を目的に租税条約に規定されるもので、源泉地国において、課税の軽減または減免が行われた税額について本国で課税が行われたものとみなして外国税額控除を認める制度である。企業が途上国への進出インセンティブとして機能していた時代もあったが、近年の租税条約の改訂においては廃止傾向にあり、現在わが国との二国間租税条約として残っているものでは、「所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国とフィリピン共和国との間の条約」（条約第 14 号及び外務省告示第 592 号）等がある。

²³⁶ 租税特別措置法 66 条の 7 において、法人税法 69 条 1 項に規定する外国法人税を準用し、税額控除が規定されている。

²³⁷ 租税特別措置法 66 条の 9 の 3、自国に本拠を置く多国籍企業グループが外国に法人を設立し、この外国法人がその企業グループの最終的な親会社になるようにする組織再編成等の処理をいい、かかる制度にも規定が導入されているが、本稿の検討対象ではない。cf: 山崎昇「コーポレート・インバージョン（外国親会社の設立）と国際税務―クロスボーダーの三角合併解禁に伴う国際的租税回避の懸念―」税大論叢 54 号（2007 年 7 月）。

²³⁸ 渡辺・前掲注 234) 22 頁。

²³⁹ また、法人税法 69 条 1 項は同項において「……当該事業年度の所得の金額につき第六十六条第一項から第三項まで（各事業年度の所得に対する法人税の税率）の規定を適用して計算した金額のうち当該事業年度の国外所得金額（国外源泉所得に係る所得のみについて各事業年度の所得に対する法人税を課するものとした場合に課税標準となるべき当該事業年度の所得の金額に相当するものとして政令で定める金額をいう。）に対応するものとして政令で定めるところにより計算した金額（以下この条において「控除限度額」という。）を限度として」控除できる限度額を定めている。

連結納税の場合は法人税法 81 条の 15。なお、地方税についての税額控除は地方税法 12

わが国において外国税額控除の適用を受けるにあたって、すべての外国で納付した税金がその対象となるわけではない。法人税法 69 条 1 項が述べる外国法人税の額は「(その所得に対する負担が高率な部分として政令で定める外国法人税の額、内国法人の通常行われる取引と認められないものとして政令で定める取引に基因して生じた所得に対して課される外国法人税の額、内国法人の法人税に関する法令の規定により法人税が課されないこととなる金額を課税標準として外国法人税に関する法令により課されるものとして政令で定める外国法人税の額その他政令で定める外国法人税の額を除く。以下この条において「控除対象外国法人税の額」という。)」と規定され、法人税法施行令 141 条 1 項において、「外国の法令により課される法人税に相当する税で政令で定めるものは、外国の法令に基づき外国又はその地方公共団体により法人の所得を課税標準として課される税」と定義し、対象となる外国法人税は所得に対して課されるもので、所得を課税標準とするものに限定されている。同令 2 項において含まれるもの、同令 3 項において含まれないものを列挙しており、下記の通りとなっている²⁴⁰。

2 外国又はその地方公共団体により課される次に掲げる税は、外国法人税に含まれるものとする。

- 一 超過利潤税その他法人の所得の特定の部分を課税標準として課される税
- 二 法人の所得又はその特定の部分を課税標準として課される税の附加税
- 三 法人の所得を課税標準として課される税と同一の税目に属する税で、法人の特定の所得につき、徴税上の便宜のため、所得に代えて収入金額その他これに準ずるものを課税標準として課されるもの
- 四 法人の特定の所得につき、所得を課税標準とする税に代え、法人の収入金額その他これに準ずるものを課税標準として課される税

3 外国又はその地方公共団体により課される次に掲げる税は、外国法人税に含まれないものとする。

- 一 税を納付する者が、当該税の納付後、任意にその金額の全部又は一部の還付を請求することができる税
- 二 税の納付が猶予される期間を、その税の納付をすることとなる者が任意に定めることができる税

条に規定されているが、本稿は国税に限定して検討を行う。

²⁴⁰ なお、所得税法 95 条 1 項は個人所得課税における外国税額控除であるため、外国法人税を「外国所得税」として外国の法令に基づき外国又はその地方公共団体により個人の所得を課税標準として課される税としている。所得税法施行令 221 条 1 項、所得税基本通達 95-6、95-7、95-14、95-15、国税庁 タックスアンサー No.1240 居住者に係る外国税額控除 (<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/1240.htm> 2018 年 12 月 26 日最終閲覧) 等も同様の記述である。渡辺・前掲注 234) 44 頁では所得について、「……収益が費用及び損失を上回る場合のその差額、すなわち純所得(net income)のことであって、企業会計上の純利益(net profit)と同様の概念である」としている。

三 複数の税率の中から税の納付をすることとなる者と外国若しくはその地方公共団体又はこれらの者により税率の合意をする権限を付与された者との合意により税率が決定された税（当該複数の税率のうち最も低い税率（当該最も低い税率が当該合意がないものとした場合に適用されるべき税率を上回る場合には当該適用されるべき税率）を上回る部分に限る。）

四 外国法人税に附帯して課される附帯税に相当する税その他これに類する税

以上がわが国の外国税額控除の基本的な外観である。国税庁の通達においても、取り扱いは多く示されているものの、本稿が検討対象とする **Unilateral Counter Measures** に対する外国税額控除制度の対応についての特段の手当は行われていない²⁴¹。これは、次節及び第 3 節で述べるように、言い換えれば対応を検討する必要がなかったものであり、こと **Unilateral Counter Measures** に関しては近年の国際課税における議論であることがうかがえる。

第 2 節 わが国外国税額控除制度の変遷

本節ではわが国外国税額控除制度の変遷を概観する、同制度は昭和 28（1953）年に創設された制度であるが、本節では 3 つの term に分類を試みる。第 1 款では制度創設からその拡充が図られてきた時代、第 2 款では国際化等の背景に伴い制度適正化が図られた時代、第 3 款では第 2 款で国際化が図られて以降、今日に至るまでの変遷とその他で取り上げなかった論点を述べる。

第 1 款 制度創設～黎明期

わが国の外国税額控除制度は昭和 28 年度に創設され²⁴²、当時は直接控除制度のみであり、間接控除制度はなく、控除対象も国税に限定され、地方税は対象になっていなかった。控除の方法も各国毎に控除限度額計算を行い（彼我流用の防止を目的として）、かかる

²⁴¹ 例えば、法人税法基本通達（外国法人税額に増額等があった場合）16-3-26 をあげれば、**Unilateral Counter Measures** のような租税が、この外国法人税額に増額等があった場合に該当する可能性が考えられるが、この場合、増加した部分を含めて再計算し、修正申告又は更正により増額した部分は修正申告等があった事業年度において外国税額控除の対象となるとしている。尤も、新税が既存の税額を課税標準として追加的に課される場合の租税の位置付けについては特段の取扱いが講じられているわけではない。小原一博『法人税基本通達逐条解説第 8 版』（税務研究会、2016）1464-1465 頁。

²⁴² 昭和 28 年 8 月 1 日法律第 174 号、当時は法人税法 10 条の 3 第 1 項として規定。対応するものとして、法人税法施行規則 23 条の 4 がある。

²⁴³ 渡辺・前掲注 234) 25 頁。

²⁴⁴ 本稿は昭和 28 年度税制改正によって導入された外国税額控除制度を取り上げているが、それ以前の国内法における国際的・二重課税排除の仕組みについては、瀧圭吾「歴史的・文脈の中の外国税額控除制度」金子編・前掲注 4) 240 頁以下を参照されたい。

範囲内で外国税額の控除を認めるにとどめる国別限度方式が採られ、外国税額控除が適用される事業年度については、外国法人税額が確定する日を問わず、国外所得に関する外国法人税の課税上の計算期日の末日を含む事業年度の法人税から控除するものとしていた。

抜本的な整備が図られたのが、昭和 37 年の改正²⁴⁵であるといわれている。昭和 28 年時の国別限度方式に加えて、一括限度方式が認められることになった²⁴⁶。外国税額を納付した国を問わず一括限度額の範囲において控除が可能であることが特長であったが、赤字が生じた国とそうでない国がある場合は国別限度方式が有利であったし、この当時は選択適用となっていた。もう一つの大きな改正は間接控除制度を導入したことにある。外国子会社の形で国外事業を行う場合に配当に課された源泉所得税は控除が可能であったが、配当原資である外国子会社の所得について課された外国法人税は控除がされなかったため、二重課税が生じ、支店形態での進出と公平さを欠いていた。そのようなことから、一定の要件を設け外国子会社から配当を受けた場合の配当原資について外国子会社が納付した外国法人税を居住地国の親会社がみずから納付したものとみなして外国税額控除を認めることになった。

また、国税のみに限定されていた外国税額控除であったが、地方税においても認められた²⁴⁷。外国の国税に限定されていた控除の対象となる租税が、外国税の範囲明確化にともない、外国の地方税も対象に入るようになり、国税から地方税の順番に、多段階で柔軟に控除が可能となるように設計された。

最後の主たる改正点は、税額の確定時に控除を行うとした点である。昭和 37 年改正以前は国外所得の発生段階で納付すべき外国税額を予測計算して控除を行い、過不足が生じた場合は事後の修正を行うという手続であった。

昭和 38 年度改正²⁴⁸は、昭和 37 年度改正によって整備された外国税額控除制度を補う改正であり、改正点は次の通りである。一つは、控除手続の簡素化である。外国税額の控除と控除限度額の計算を外国税額が課された年度に行うことになった。さらに、控除限度余裕額の繰越使用と、控除限度超過額の繰越控除が認められ、なお今日の外国税額控除制度の外縁を形作っている。前年度改正では外国税額の課税年度（国外所得の発生年度）に遡って控除限度額の計算を行う必要があり、日本の課税事業年度と外国税額がかかった現地の課税事業年度の調整が各国ごとに要求され、外国税額の確定が国外所得の発生後相当期間を経過して行われることが多い現状（*当時²⁴⁹）では計算が煩雑であるから手続きの緩和を図った

²⁴⁵ 昭和 37 年 3 月 31 日法律第 45 号。

²⁴⁶ 国内の納税者の所得税額を国外所得と国内所得の比率で按分を行い、一括して控除限度額を計算する手法である。

²⁴⁷ 個人事業税や法人事業税に関して述べるものとして、渕・前掲注 244) 234 頁。

²⁴⁸ 昭和 38 年 3 月 31 日法律第 67 号。

²⁴⁹ なお述べるのであれば、今日でも外国税額控除制度に限らず、国際課税の分野では現地の課税事業年度と日本の課税事業年度のギャップの問題は少なからずあるようにも思える。例えば、日本租税研究協会「平成 30 年度租研会員の税制改正意見集」（2018 年 9 月）39 頁。http://www.soken.or.jp/p_report/deta/h30kaiin_ikensyu.pdf（2019 年 3 月 30

というものである。もう一つは、一括限度額方式への統一である。ただし、赤字が生じた国がある場合は当該国を除外するなど、税額の出た国のみで国外所得を計算するという弾力的な運用であった。

昭和 38 年の改正以降、一括限度額方式の維持を図ってきた外国税額控除制度であるが、実体としては細かい部分で国別計算が必要になる局面が多かった。しかし、昭和 38 年以來の制度の基本的な考え方として、すべての所得を国内と国外に分け、国外所得と外国税額はそれぞれプールして控除計算をする趣旨があったため、制度簡素化を目的に昭和 46 年改正が行われている²⁵⁰。

一つは、外国税額控除対象から除外されていた外国税額の対象範囲を広げたことがあげられる。わが国と外国との間の条約に基づいて締結された契約の履行によって生じた所得及び租税特別措置法に規定する技術等海外取引による所得で特別控除額に対応する部分について外国で課された外国税額などがあげられる²⁵¹。

もう一つは、欠損国の除外を企業の選択に委ねるとしたことにある。本改正前までは、欠損国を除外し、黒字国のみで国外所得を計算する手法がとられていた。この場合に、企業は収入金額や経費の国別配賦計算を求められていたものの、配賦計算の結果外国税額控除の金額が減少したとしても実務上の簡便さの観点から、国外所得を全世界単位で合算することが可能になった²⁵²。

また、法人税制のない国の所得は国外所得から除かれていたが、国別計算が選択制になったことや、法人税制のない国がほぼ見受けられないことから、同制度については廃止された²⁵³。

第 2 款 適正化への潮流～グローバル化の台頭

昭和 53 年度改正はタックス・ヘイブン対策税制（外国子会社合算税制）²⁵⁴が導入されたことに伴う対応であった。既知の通り、わが国、つまり居住地国の企業が軽課税国²⁵⁵等の外国子会社などに、利益を留保している場合に、一定の要件の下で居住地国に合算課税を行うものであるが、少額でも現地で課税が行われている場合の配慮として、外国税額控除の配慮が加えられたものである。つまり、合算制度の一環として、合算課税対象の子会社が納付した外国税額がある場合に、その外国税額のうち合算課税される所得について課された税額の部分については、間接外国税額控除に近い考え方で、外国税額控除適用が認められること

日最終閲覧)。

²⁵⁰ 昭和 46 年 3 月 31 日法律第 19 号、なお、法人税法の全文改正が行われており、現行の条文構造は昭和 40 年 3 月 31 日法律第 34 号のものになる。

²⁵¹ 同上。

²⁵² 同上。

²⁵³ 同上。

²⁵⁴ 当時は、「内国法人の特定外国子会社等の所得に係る課税の特例」（昭和 53 年 3 月 31 日法律第 31 号として）として創設。

²⁵⁵ 同上。当時のタックス・ヘイブン対策税制は軽課税国を指定していた（ブラックリスト方式）が、現行制度ではその態様は異なる。

になっている²⁵⁶。

渡辺（2008）の評価によれば、「昭和 37 年度以降の外国税額控除制度の改正は、どちらかといえば制度の有効利用の促進を基調として推移してきたのである」としているが、昭和 58 年度改正²⁵⁷は国際化に伴う課税環境の変化が、制度自体の再点検を要請していた²⁵⁸259。

主要な改正点は①欠損国の除外計算の特例の廃止、②棚卸資産の販売による所得の源泉地判定について、帰属主義の導入、③引当金・準備金の任意配賦の特例の廃止、④国外所得金額の計算上損金の合理的配賦計算を要する規定の創設である。①については、昭和 38 年改正において導入された一括限度額方式の下で国別限度額を維持する目的であったものであるが、（国内所得に対する税額にまで食い込んで控除することを認めない建前である）通常の税額控除方式とは理論的統一が図れないこと、課税上の弊害がある²⁶⁰。ということからの廃止となる。②については、商談をした場所、契約をした場所、引渡しを行った場所のいずれかが国外であればすべて国外所得として計算が可能であった。今日的な帰属主義の議論を前提とすれば驚きを隠せないが、改正後は国外の事業所を通じて販売したもののみを国外所得とすることが原則となった。③については、法人税法（乃至は租税特別措置法）の引当金・準備金の限度額を下回る繰入れの場合に、国内・国外の繰入れの順序が選択制であったものであるが、合理的な配賦計算が要請されるようになった。④も、③の趣旨に近い合理的な配賦計算に関するものである。従前は配賦計算につき合理性を欠く事例が多く、的確な運用を期待して、制度改正が行われ、同時に通達改正も行われ具体的な計算基準が示されている²⁶¹。

昭和 63 年を迎えると国際化の進展に留まらず、わが国の財政再建の必要性が高まっていた²⁶²。外国税額控除制度は各先進国とのバランスを図ることや合理化が目的とされた。主な

²⁵⁶ これは、外国税額控除制度の条文規定ではなく、タックス・ヘイブン対策税制の条文に規定されている。現行の外国子会社合算税制においてもその中に規律が行われている。渡辺・前掲注 234) 23 頁の指摘によれば、タックス・ヘイブン対策税制について「間接控除制度に類似するシステムにより、外国税額控除の適用を認めることとした」とあるが、外国税額控除制度はその後の外国子会社配当益金不算入制度の導入に伴い、間接税額控除制度を事実上撤廃している。すなわち、外国税額控除制度が念頭においていた間接外国税額控除の考え方は、すなわち、外国税額控除制度が念頭においていた間接外国税額控除の考え方は、外国子会社合算税制の規定の中にも残っていたが、平成 29 年度税制改正の外国子会社合算税制においても廃止された。

²⁵⁷ 昭和 58 年 3 月 31 日法律第 60 号。

²⁵⁸ 渡辺・前掲注 234) 34 頁。

²⁵⁹ 例えば、中村隆英ほか『昭和財政史—昭和 49～63 年度』（財務総合政策研究所，2005）225 頁以下において、第二次石油危機以後の経済状況についての説明がある。

²⁶⁰ 渡辺・前掲注 234) において指摘は行われていなかったが、外国税額控除制度導入時の政府が念頭においていた納税者の国外経済活動に対する手当を丁寧に執り行う背景から、比較的国際化を遂げた昭和 58 年は、その経済環境の前提が異なることは考慮できよう。

²⁶¹ 渡辺・前掲注 234) 35 頁では確認的規定と評価している。

²⁶² 昭和 63 年 12 月 30 日法律第 109 号。昭和 63 年の税制抜本改革について、税制調査会

改正内容として、①実効税率 50%超の外国法人税は、50%超過分額を税額控除の対象にしないシーリングルールが設けられたこと、②外税控除の算定のベースになる国外所得金額につき、現地の非課税所得の二分の一を含めないことにし、控除限度額の縮減を図ったこと、③外税控除の算定のベースになる国外所得金額について、全体所得金額額の 90%（現在は 95%）にリミットを設定したこと、④控除余裕額または控除限度超過外国税額について、繰越期間が 5 年から 3 年に短縮されたこと、⑤間接税額控除対象の外国子会社につき、持株会社や特定外国子会社（現在の外国関係会社）の除外規定が削除され、間接税額控除は拡大（後に撤廃）されたことである。①については、一括限度額方式（日本以外の所得をすべて通算して控除限度額を計算する）の採用がされていたが、低税率国の余裕枠を流用して、高税率国の外国法人税を控除する事が可能であったため、現地の不当な課税を企業が容認してしまうケースがあったようである。そのため、歳入の喪失を防ぐ目的から当時のわが国の実効税率と同水準であった 50%のキャップを設けた。②については、一括限度額方式の徹底という趣旨から、課税・非課税にかかわらず、国外所得金額に含めることにしていた。尤も、非課税の国外所得は二重課税を調整する必要がないため、取り除くのが本来的な意義であったが、タックス・ヘイブン対策税制とのバランスとの観点から二分の一のみを国外所得として認めることになった。③について、従前の規定では、（事業の形態や企業の事業活動の結果によっては）全体所得がすべて国外所得となり、外国税額控除制度の適用の結果、わが国での納税が生じないケースが見受けられた。そのため、居住地国本社の貢献を 10%生じたとみなすことになった²⁶³。④の点は先進国の類似の制度が 3 年以内であり、その制度の平仄をそろえたところが大きい²⁶⁴。

現行の外国子会社合算税制の創設が昭和 53 年に行われ、国際課税制度には多面的な対応が見受けられるようになった。また、昭和 58 年改正から、外国税額控除制度自体の運用や規律に合理性や具体性を求められるようになり、昭和 63 年ではその方向に一段とアクセルがかかった。従前の運用方法から潮目が変わったと理解することができよう²⁶⁵。

第 3 款 グローバル化の進展から今日まで～その他の論点

平成 13 年になると、前節で述べた外国税額控除制度のトレンドとは少し異なる改正²⁶⁶が

「昭和 63 年度の税制改正に関する答申」（1985 年 12 月 8 日）1 頁における「一 基本的考え方」にて、その問題意識が確認できる。

²⁶³ 日本租税研究協会・前掲注 249) 55 頁。尤も、この措置については今日でも企業からの反発が強い。

²⁶⁴ 日本租税研究協会・前掲注 249) 39 頁。制度改善を目的として行われたものであるが、産業界からは従前の 5 年の繰越期間等に戻す要望が控除限度額の上限と併せて多くある。

²⁶⁵ なお、昭和 61 年には移転価格税制（昭和 61 年 3 月 31 日法律第 13 号）が、少しのちの改正として過小資本税制（平成 4 年 3 月 31 日法律第 31 号）がわが国国際課税制度の中に導入されている。

²⁶⁶ 平成 13 年 3 月 30 日法律第 6 号、併せて、政府税制調査会「わが国税制の現状と課題

見受けられるようになる。対象となる外国法人税の範囲に一定の制限が加わり、通常行われると認められない取引については外国税額控除から除外することとされた²⁶⁷。

また、外国税額控除制度にかかる改正ではないが²⁶⁸、本稿で取り上げる意義があるものとして、平成 21 年度税制改正により導入された外国子会社配当益金不算入制度²⁶⁹がある。同制度は内国法人が 25%以上の株式保有関係にある外国子会社から受領する受取配当を益金不算入するものであり、平成 21 年度改正までは、繰り返し述べてきたように外国税額控除制度における間接外国税額控除により、二重課税に対する対応が図られていた。青山(2017)の整理によれば、「わが国が投資者の居住地国として、国境を越える取引について、発生する二重課税を救済するために定める税法上の措置」として、外国税額控除制度と、外国子会社配当益金不算入制度を一般原則として位置付けている。とりわけ、本稿の検討射程(外国税額控除制度)に沿うと、外国子会社配当益金不算入制の導入は、「従来の間接外国税額控除制度が企業利益の国内還流を阻害するという意味で、配当政策に中立的に作用していなかった」という課題への対応を図ったことになる。

財務省編集の解説は「国際的な二重課税の方式について、現在の全世界所得課税及び外国税額控除制度の枠組みを基本的に維持したうえで、我が国企業の外国子会社が海外市場で稼得した利益の国内還流に向けた環境整備として、当該利益を必要な時期に必要な金額だけ戻すという配当政策に対する税制の中立性の観点に加え、適切な二重課税の排除を維持しつつ、制度を簡素化する観点も踏まえ、間接外国税額控除制度に代えて、親会社が外国子会社から受け取る配当を親会社の益金不算入とする制度(外国子会社配当益金不算入制度)を導入することとしました」としている²⁷⁰。以降、間接外国税額控除制度から同制度へ置き換わったことから、外国税額控除の適用額にも変化が見受けられたのは本章冒頭においても述べた通りである。

—21 世紀に向けた国民の参加と選択—(2000 年 7 月) 346 頁において、「控除対象となる外国税の範囲について、二重課税の排除という制度の趣旨を踏まえて明確化することが求められる」との文言が盛り込まれていた。また、組織再編税制が導入された年でもあり、被合併法人や分割法人への控除余裕額や控除限度超過額の引継ぎなども措置されている。

²⁶⁷ 関連して、いわゆる「外国税額控除余裕枠りそな銀行事件」最決第二平成 17 年 12 月 19 日民集 59 卷 10 号 2964 頁、下級審につき、大阪高判平成 15 年 5 月 14 日判民集 59 卷 10 号 3165 頁、大阪地判平成 13 年 12 月 14 日民集 59 卷 2993 頁。次節において述べる。渡辺・前掲注 234) 39 頁の評価によれば、「……近年、我が国の外国税額控除が持つ弾力性や簡便性を奇貨として、ややもすると国際的な二重課税の調整という制度本来の目的を逸脱した租税回避的な方向に利用される傾向が見られる」とし、「いわゆる外国税額控除の枠(ワク) 売りを狙った不自然不合理な金融取引」をあげていたことから、上記判例と関連した改正であったことがうかがえる。

²⁶⁸ 二重課税の排除という観点から外国税額控除制度と同じコンテキストで述べられている場合も多い。青山・前掲注 18) 85 頁以下や、赤松・前掲注 25) 280 頁等。

²⁶⁹ 前掲注 29)。

²⁷⁰ 同上。

また、平成 26 年度税制改正²⁷¹においては帰属主義導入が行われ、内国法人のみが制度の提供を受けることができた外国税額控除制度に、AOA²⁷²の下で外国法人もその対象範囲に定められることになった²⁷³。

その他、取り上げなかった改正を除けば²⁷⁴、外国税額控除制度は昭和 28 年の創設以来今日まで進展を遂げてきたが、本節 2 款で述べたような制度の適正化の潮流以降においても、本稿の検討対象となる税制改正はそこまで多く見受けられなかった。着目したい点として、平成 13 年度税制改正が関連した議論としてあげられ、次節で取り上げるように外国税額控除制度を濫用した判例において、その議論の深化が進むことになる。

²⁷¹ 平成 26 年 3 月 31 日法律第 10 号。

²⁷² Authorized OECD Approach は、内部取引についても外部取引と同様に独立企業原則を適用するアプローチのことであり、2004 年に OECD によって承認され、OECD モデル租税条約 7 条が改正された。同 7 条の事業所得は源泉地国の課税権を PE 帰属利得に限定しており、その利得は独立企業原則によって算定し、販間費等の控除を認めているが、同一法人間の本支店間や支店間の内部取引にも独立企業原則を適用することを承認したものである。一般的説明として、増井・宮崎・前掲注 14) 39 頁。

²⁷³ かかる説明として、青山・前掲注 18) 43—45 頁。特に念頭におかれるのは、わが国に PE を置く外国法人の控除対象法人税額について、控除限度額の範囲内で外国法人が有するわが国 PE の帰属所得に対する法人税の額から控除するもので（法人税法 144 条の 2）、内国法人を対象としたものではない。控除限度額計算や繰越制度などは概ね既存の外国税額控除制度と同様である。なお青山（2017）が指摘するのは、外国法人課税を規定するソースルール（法人税法 138 条）は国外所得の範囲を画するルールとしての役割を持ち、法人税法 69 条の外国税額控除と強く結びついていることを指摘する。帰属主義に伴いソースルールが改正されたことで、内国法人と内国法人が有する PE との間の二重課税の調整においても、AOA に基づく課税権配分が行われることを前提としているため、法人税法 69 条 4 項において、国外源泉所得を積極的に定義している。

²⁷⁴ 例えば、湾岸戦争に対応する財源のための予算措置として、法人臨時特別税が創設された平成 3 年度税制改正や、昭和 49 年度税制改正において導入された会社臨時特別税、平成 4 年度税制改正において導入された法人特別税、近年でも、平成 27 年をもってその期間を終了した“東日本大震災からの復興のための施策を実施するための必要な財源の確保に関する特別措置法”（平成 23 年法律第 117 号）において創設された復興特別法人税等と外国税額控除制度との関係がある。これらの税は、法人税額から控除しきれない外国税額について、地方税から控除するに先立ち、法人臨時特別税額から控除することが可能であったこと、同税の外国税額の控除については、繰越限度超過外国税額の繰越控除や控除余裕額の繰越使用の適用は認められなかった。すなわち、外国税額控除制度が念頭におく法人税や地方税の射程に近く、つまり、課税標準の算定にあたり法人税が基礎となること、かつ国税であるということが、控除の順序を決めており、また、それぞれの租税が時限立法であることから、期を繰越すことを認めていないというものである。

²⁷⁵ 平成 29 年度税制改正においても外国税額控除制度は改正されているが（平成 29 年 3 月 31 日法律第 4 号）、これは、資料添付要件にかかる改正である。後掲注 227) で述べているが、わが国における外国税額控除をめぐる裁判例や裁決事例のなかで見受けられたものとして資料添付の有無により外国税額控除の適用を受けることができる場合や、そうでない場合の事例があった。財務省「平成 29 年度税制改正の解説」（2017）765 頁

https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2017/explanation/index.html（2019 年 3 月最終閲覧）。

第3節 判例・裁判例等の検討

本節ではわが国の外国税額控除制度等をめぐって訴訟になった事例を確認する。わが国における事例についてはそこまで多くは存在していないものの²⁷⁶、グローバル化に伴い、納税者の経済活動が多様になりつつあるなかで、いくつかの判例・裁判例が見受けられるようになってきた。その中で、制度の趣旨・目的に関する判断や、外国税額控除制度の対象となる外国法人税についての判断が下されている。

第1款 最決第二小法廷平成17年12月19日判決（りそな銀行事件）

はじめに、わが国において外国税額控除に意義に関する判断が行われた最決第二小法廷

²⁷⁶ 厳密に述べれば、外国税額控除とそれに関わる法令等に関する判例・裁判例・裁決例は比較的存するが、本稿が問題意識としている外国法人税の該当性や制度趣旨に関する判断はそこまで多く存在していないという趣旨である。法人税法上の外国税額控除制度に係る部分に焦点を絞っていることから、所得税法上の外国税額控除制度をめぐると判例・裁判例は取り上げていないが、所得税法も取り上げた研究として、*渕・前掲注244*)があり、同228頁において、紹介されている事例においては、法人税法とは異なる趣旨の判示が下されていると理解できるものがある。例えば、名古屋高判平成25年5月16日税務訴訟資料250号、263号12215順号（下級審につき、名古屋地判平成24年11月29日税務訴訟資料262号順号12100）では、「所得税法の規定や外国税額の控除の制度趣旨等に照らすと、恩恵的措置である外国税額控除の適用を受けようとする者」と述べている。同様のものとして、大阪地判平成22年7月29日税務訴訟資料260号順号11488では、「制度による課税の軽減は、国がその主権の一部をなす課税権について一方的に譲歩する、いわば恩恵的措置として解される」とあり、東京地判平成16年7月14日税務訴訟資料254号順号9697なども同様。また、東京地判平成25年11月19日判時2219号33頁、税務訴訟資料250号、263号12336順号では、「我が国の所得税法は、非永住者以外の居住者につき、国内及び国外から生ずるすべての所得について所得税を課するものとしていることから、当該居住者の国外所得について国外において課税される場合には、我が国の課税との間でいわゆる国際的二重課税の問題が生じるところ、同法は、我が国の国際的競争力の維持発展を図るという政策的要請の下に、国際的二重課税を防止し、海外取引に対する課税の公平と税制の中立性を維持することを目的として、外国所得税の額を一定の限度で我が国の所得税の額から直接控除することを認める外国税額控除の制度を採用したものと解される」と述べている。尤も、平成25年東京地判は「所得税法95条5項は、同条1項の外国税額控除の規定につき、確定申告書に同項の規定による控除を受けるべき金額及びその計算に関する明細の記載等がある場合に限り、適用するものと定めているところ、これは、外国税額控除制度において控除限度額が設けられているとともに、控除余裕額又は控除限度超過額の翌年以降の繰越使用が認められていることから、外国税額控除の規定の適用には確定申告の段階で外国税額控除を受けること及びその計算関係等を明示することを要するものとすることによって、税額の計算の安定を確保し、もって租税法律関係の明確化を図る趣旨であると解される」と述べており、本稿で取り上げている法人税の判示とはコンテキストが異なると理解することもできる。尤も、*渕・前掲注244*)も触れているが、これらは外国税額控除の趣旨が所得税法95条7項の宥恕規定（平成23年12月改正によって廃止）適用をめぐるとのものである。

平成 17 年 12 月 19 日判決²⁷⁷を取り上げる²⁷⁸

銀行業を営む被上告人が、外国税額の控除について定める法人税法 69 条の規定に基づく事故の外国税額控除の余裕枠を第三者に利用させ、その利用の対価を得ることを目的として、外国においてわが国との関係で二重課税を生じさせる取引を行い、外国法人税を納付した上で、国内において納付すべき法人税の額から外国法人税の額を控除して申告をし、課税庁が法人税の更正及び過少申告加算税の賦課決定をしたため、最高裁まで判断が争われた事案である。

ニュージーランドで設立された法人 D 社が、投資家から集めた資金をクック諸島に持ち込みニュージーランドドル建てユーロ債の購入に利用するにあたり、運用益に課される法人税を軽減するため、ニュージーランドより法人税率の低いクック諸島において、E 社を設立した。また、投資家からの投資に対してクック諸島で源泉税が課されることを回避するため当該源泉税が課されないクック諸島法人で、D 社が株式を 28% 保有する F 社に資金をいったん取得させ、F 社を経由して E 社が運用を行っていた。このとき、F 社から E 社に対して直接資金を貸し付けた場合、クック諸島の税制では E 社から F 社に支払われる利息に対して 15% の割合の源泉税が課されることになるため、被上告人と F 社、及び E 社の間で、被上告人の外国税額控除の余裕枠を利用して源泉税負担を軽減するため、ローン契約及び預金契約を結び、実行されていた²⁷⁹。

この契約により、F 社はクック諸島において源泉税の支払いを免れ、被上告人は手数料を上回る額のクック諸島での源泉税を負担するが、わが国において本来納付されるべき税額のうち外国税額控除の対象となるものは納付されないにもかかわらず、外国税額控除の適用を受け、最終的に利益を得ることができた²⁸⁰。

本稿で注目したい部分は、法人税法 69 条に定める外国税額控除制度の趣旨である。判決は「法人税法 69 条の定める外国税額控除の制度は、内国法人が外国法人税を納付すること

²⁷⁷ 最決・前掲注 267)、評釈として、吉村政穂「判批」判評・572 号 (2006) 184 頁、関連して、今村隆「最近の租税裁判における司法判断の傾向--外国税額控除事件最高裁判決を手掛りとして」税理 49 卷 7 号 (2006) 2-11 頁、駒宮史博「最近の判例・裁決に見る外国税額控除制度適用上の留意点について」租税研究第 667 号 (2005) 130-153 頁等。係争事業年度は平成 3 年から平成 5 年までの 3 事業年度にわたる部分であり、本款における外国税額控除の規定はいずれも係争事業年度当時のものである。

²⁷⁸ 本事案は租税回避の否認として先行研究等では論じられるもの多い。これは、国が、「正当な事業目的の原理 (proper business purpose doctrine)」を適用し租税法規 (税負担軽減規定) を限定解釈し、租税回避行為の否認と同じ結果を導き出そうとする行為であり、本事案もその要素を内包しているという議論もある。See Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465(1935), 国内の先行研究につき、金子宏「租税法と私法—借用概念及び租税回避について」『租税法理論の形成と解明 上巻』(有斐閣, 2010*初出につき 1978) 385 頁、405-409 頁、岡村忠生「「グレゴリー事件再考—事業目的と段階取引—税務大学校論叢 40 周年記念論文集」(2008) 83-133 頁。

²⁷⁹ 最決・前掲注 267)。

²⁸⁰ 最決・前掲注 267)。

となる場合に、一定の限度で、その外国法人税の額を我が国の法人税の額から控除するという制度である。これは、同一の所得に対する国際的二重課税を排斥し、かつ、事業活動に対する税制の中立性を確保しようとする政策目的に基づく制度である」と述べた上で²⁸¹、「ところが、本件取引は、全体としてみれば、本来は外国法人が負担すべき外国法人税について我が国の銀行である被上告人が対価を得て引き受け、その負担を自己の外国税額控除の余裕枠を利用して国内で納付すべき法人税額を減らすことによって免れ、最終的に利益を得ようとするものであるということが出来る。これは、我が国の外国税額控除制度をその本来の趣旨目的から著しく逸脱する態様で利用して納税を免れ、我が国において納付されるべき法人税額を減少させた上、この免れた税額を原資とする利益を取引関係者が享受するために、取引自体によっては外国法人税を負担すれば損失が生ずるだけであるという本件取引をあえて行うというものであって、我が国ひいては我が国の納税者の負担の下に取引関係者の利益を図るものというほかない。そうすると、本件取引に基づいて生じた所得に対する外国法人税を法人税法 69 条の定める外国税額控除の対象とすることは、外国税額控除制度を濫用するものであり、さらには、税負担の公平を著しく害するものとして許されないとすべきである」と判示している²⁸²。

まず、本判決は外国税額控除制度について、「同一の所得に対する国際的二重課税を排斥し、かつ、事業活動に対する税制の中立性を確保しようとする政策目的に基づく制度」と判断を示し、国際的二重課税を排斥する趣旨並びに、事業活動に対する税制の中立性を確保する政策目的²⁸³を述べる。少なくとも、後述するガンジー島事件のように、納付することとなった外国法人税自体が外国税額控除制度の対象か否かとしたものではなく、取引全体をみた場合に、自己の外国税額控除の余裕枠を利用して国内で納付すべき、法人税額を減らすことによって最終的に利益を得ようとするものであるとした上で、「外国税額控除制度の濫用は我が国制度の趣旨目的に応じた場合受け入れられない」として、納税者がわが国の外国税額控除制度を濫用したとしている。あくまで、わが国の制度の適用にあたって濫用か否かという点であり、源泉税については外国税額控除が可能であった。

少なくとも、同一の所得に対する国際的二重課税を排斥するという外国税額控除制度の趣旨は、本稿第 1 章で述べた OECD モデル租税条約の国際的二重課税排除の国内法における対応方法として成立しており、その上で、法人税法 69 条及び関係法令が規定するわが国の法人税に相当する税として、同一の所得であることを求めている。すなわち、外国法人税が外国税額控除制度の対象となるとしても、その本来の目的を著しく逸脱した形と判断される場合には制度自体の適用を受けることができないと一義的には理解することができようが、何が濫用であるかという点については、そのメルクマール自体の不明瞭を伴う。

²⁸¹ 最決・前掲注 267)。

²⁸² 最決・前掲注 267)。

²⁸³ 渚・前掲注 244) 228 頁、後段の政策目的については事業活動に対する税制の中立性を確保しようとする政策目的であり、租税優遇措置のような政策目的ではないと指摘する。

例えば、吉村（2006）は、借入れによる資金調達で債権投資を行った場合に、その投資行為が外国税額控除を濫用するものだと断ずることはできない旨を指摘し²⁸⁴、「租税属性の移転が正当な事業目的を有する取引として評価されるか、控除余裕枠そのものを対象とする取引、またはこれと同視できる取引」であるか否かであるとしている²⁸⁵。

第2款 最決第一小法廷平成21年12月3日判決（ガーンジー島事件）

外国税額控除制度の観点から考察されることは多くないものの、外国税額控除制度が規定する外国法人税に関する判断が行われた事例として、最決第一小法廷平成21年12月3日判決を取り上げる²⁸⁶²⁸⁷。

この事例は、ガーンジー島²⁸⁸に本店を有し、再保険業を営む法人であるA社の発行済株式のすべてを保有している被上告人に対し、A社が租税特別措置法66条の第1項²⁸⁹所定の特定外国子会社等に該当するとして、同項に規定する課税対象留保金額に相当する金額を控訴人の所得の金額の計算上、益金の額に算入して更正処分が行われたため、処分を不服と

²⁸⁴ 吉村・前掲注277) 186頁。

²⁸⁵ 吉村・前掲注277) 187頁。同様の指摘として、浅妻章如「UK Windfall Tax のアメリカにおける外税控除適格性その他の外税控除をめぐる裁判例と議論」租税研究759号（2013）96-123頁。第4章でもふれているが、この点から濫用防止規定についてのわが国研究者の関心も高いところである。また、本件の原審下級審判決及び下級審判決は取引について、事業目的のない不自然な取引ではないとしている。

²⁸⁶ いわゆる「ガーンジー島事件」最決第一平成21年12月3日4民集63巻10号2283頁、下級審につき、東京高判平成19年10月25日民事集63巻10号2426頁、東京地判平成18年9月5日民集63巻10号2364頁。評釈に渋谷雅弘「判批」ジュリ1402号110～111頁（2010）、岡村忠生「判批」ジュリ臨時増刊1440号（2012）207～208頁、倉地康弘「判批」ジュリ1414号（2011）223～235頁等。

²⁸⁷ なお、外国法人税という観点から考察が行われたものとして、小野村敬子「法人税法69条における外国法人税の範囲の検討：最高裁判決を踏まえた法解釈枠組みの明確化」租税資料館賞受賞論文集（2014）233-327頁、IFA, *infra* note 423 at 449-470pp等がある。

²⁸⁸ 正式名称は、グレート・ブリテン及び北部アイルランド連合王国領チャンネル諸島ガーンジー（以下本稿において：ガーンジー島）。

²⁸⁹ 外国子会社合算税制、いわゆるタックス・ヘイブン対策税制であるが、わが国ではOECD/G20の勧告を受け平成29年に大幅な改正が行われている（平成29年3月31日法律第4号）。本款の参照条文はすべて当該係争年度（平成11年から同14年まで）の条文を記している。租税特別措置法66条の6第1項は、同項各号に掲げる内国法人に係る同上2項1号所定の外国関係会社（外国法人で、その発行済株式総数のうちに内国法人が有する直接及び間接保有の株式の数の合計の占める割合が100分の50を超えるもの等をいう。）のうち、本店又は主たる事務所の所在する国又は地域におけるその所得に対して課される税の負担が本邦における法人の所得に対して課される税の負担に比して著しく低いものとして政令で定める外国関係会社に該当するもの（特定外国子会社等）が、各事業年度においてその未処分所得の金額から留保したものとして所定の調整を加えた金額（適用対象留保金額）を有する場合には、その金額のうち内国法人の有する株式等に対応するものとして、所定の方法により計算した金額（課税対象留保金額）に相当する金額は、その内国法人の収益の額とみなして、その各事業年度に対応するその内国法人の事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入すると規定していた。

した控訴人が本件各処分取消しを求めた事案であるが、とりわけ、ガーンジー島においては、税率を選択できる法人に対する租税（以下、本稿においてデザイナーズレート）が導入されており、納付することとなる租税の税率につき、その税率をガーンジー当局と納税者との間で決定することが可能であった²⁹⁰。

当時の租税特別措置法施行令 39 条の 14 第 1 項が租税特別措置法 66 条の第 1 項の規定を受け、同 1 号において、法人の所得に対して課される税が存在しない国又は地域に本店又は主たる事務所を有する外国関係会社を掲げ、同 2 号において、その各事業年度の所得に対して課される租税の額が当該所得の金額の 100 分の 25 以下である外国関係会社をあげており、デザイナーズレートにより外国関係会社に該当しないような税率を設定することが可能であった²⁹¹。同 2 号の外国関係会社に該当するかどうかの判定について、租税特別措置法施行令 39 条の 14 第 2 項は、法人税法 69 条 1 項に掲げる外国法人税を基準として行い、その外国法人税の意義については、法人税法施行令 141 条 1 項から 3 項までに規定されていたことから、A 社が外国関係会社に該当するかの判断と併せて、A 社がガーンジー島において租税として納付したものが外国法人税に該当するかの判断が「選択の結果課された本件外国税は、ガーンジーがその課税権に基づき法令の定める一定の要件に該当するすべての者に課した金銭給付であるとの性格を有することを否定することはできない」として、「外国法人税について基本的な定義をしているのは同条 1 項であるが、これが形式的な定義にとどまるため、同条 2 項及び 3 項において実質的にみて法人税に相当する税及び相当するとはいえない税を具体的に掲げ、これにより、同条 1 項にいう外国法人税の範囲を明確にしようとしているものと解される」と外国法人税に関する言及を行った上で、「ガーンジーの法令に基づきガーンジーにより本件子会社の所得を課税標準として課された税であり、そもそも租税に当てはまらないものということはできず、また、外国法人税に含まれないものとされている法人税法施行令 141 条 3 項 1 号又は 2 号に規定する税にも、これらに類する税にも当たらず、法人税に相当する税ではないということも困難であるから、外国法人税に該当することを否定することはできない」として²⁹²、本件において、ガーンジー島において租税として納付したものは外国法人税であるとの判断が行われた。

また、デザイナーズレートについて、まず「租税」であるといえるか否か、次に「外国法人税」に該当するかどうかの 2 点について判断が下された事例であり、「本件外国税は、ガーンジーの法令に基づきガーンジーにより本件子会社の所得を課税標準として課された税であり、そもそも租税にあてはまらないということとはできず、また、外国法人税に含まれないものとされている法人税法施行令 141 条 3 項 1 号又は 2 号（*当時）に規定する税にも、これらに類する税にも当たらず、法人税相当する税ではないということも困難であること

²⁹⁰ 最決・前掲注 286)。

²⁹¹ 最決・前掲注 286)。

²⁹² 最決・前掲注 286)。

から、外国法人税に該当することを否定することはできない」との判時が行われている²⁹³。

尤も、現行の法人税法施行令 141 条 3 項 3 号においては改正が行われ、デザイナーズレポートの外国税額控除適用については制限が加えられており、法人税法施行令 141 条が含まないとする外国法人税に該当していなくても、それに類する税にもあたらないとしても、即座に外国法人税該当性を否定ができないという理解に立てば、外国税額控除の適用対象とならないようにするためには、(租税条約の観点からをさしあたり除けば) 法人税法施行令 141 条に明示的に適用対象とする規定を盛り込まなければならなかった。

本稿の射程である国際的二重課税排除の観点から、わが国外国税額控除に関して手がかりを得るのであれば、本判決において、法人税法施行令 141 条について法人税の所得を課税標準としていることを前提にすれば、同制度に規定される、類する税にあたらないとしても、即座に外国法人税に該当性を導き出すことは困難とも理解できるが、本質的な示唆への連続性は見出せない。

第 3 款 東京高判平成 28 年 7 月 14 日判決

次に、外国税額控除制度自体が争点となったもので、東京高判平成 28 年 7 月 14 日判決²⁹⁴があげられる。

これは、原告が、その保有する中国企業の出資持分を台湾所在の企業に売却して得た譲渡益に対して中国において課される企業所得税の額に相当する額を法人税法 69 条 1 項によって法人税の額から控除して確定申告をしたところ、税務署長がこれを認めず、更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分をしたことから、被告である国に対し、本件各処分の取消しを求めた件につき、原告の請求をいずれも棄却した原判決に対する控訴審において、原告の控訴が棄却された事例である²⁹⁵。

控訴人が、その保有する中華人民共和国（以下「中国」という。）の企業の出資持分を台湾所在の企業に売却し、これによって得た譲渡益に対して中国において課されることとなる企業所得税（以下「本件中国企業所得税」という。）の額に相当する額（以下「本件中国

²⁹³ 最決・前掲注 286)。本判決を引用している後の裁判例として、東京高判平成 27 年 2 月 25 日訟月 61 卷 8 号 1627 頁、東京地判平成 26 年 6 月 27 日平成 23 年（行ウ）370 号）訟月 61 卷 8 号 1660 頁がある。最高裁平成 21 年 10 月 29 日第一小法廷判決を引用した控訴人（納税者）の主張に、控訴人が主張したすべての課税の問題が解消されない限り外国子会社合算税制それ自体に対する合理性を肯定できないというものがあつたが、（最決第一平成 21 年 12 月 3 日判決が）「二重課税を調整するための規定として具体的に掲げられているのは措置法 66 条の 7 第 1 項のみであり、同判決はそのような前提に立つものでないと解される」として主張を退けており、確定申告手続における「控除を受けるべき金額及びその計算に関する明細の記載」及び「控除対象外国法人税の額を課されたことを証する書類その他財務省令で定める書類の添付」を充足していなかったことがあげられる。

²⁹⁴ 東京高判平成 28 年 7 月 14 日判例集未登載平成 27 年（行コ）381 号、<第一審>東京地判平成 27 年 10 月 8 日税務訴訟資料（250 号～）265 号 12732 順号。

²⁹⁵ 東京高判・前掲注 294)。

企業所得税額」という。)を法人税法(平成23年法律第114号による改正前のもの。以下、特に断りない限り、「法人税法」という場合は同改正前のものを指す。)69条1項に定める外国税額の控除の規定により平成22年3月1日から平成23年2月28日までの事業年度(以下「本件事業年度」という。)の法人税の額から控除して確定申告をしたところ、D税務署長(処分行政庁)が、本件中国企業所得税は本件事業年度においては同項規定の外国法人税に該当しないから、同項を適用することはできないとして、更正処分(以下「本件更正処分」という。)及び過少申告加算税賦課決定処分(以下「本件賦課決定処分」といい、本件更正処分と併せて「本件各処分」という。)をしたことに対し、控訴人が、本件各処分の取消しを求めた。原審は、本件事業年度において法人税法69条1項によって本件中国企業所得税額を控除することはできないから本件各処分はいずれも適法であるとして控訴人の請求をいずれも棄却したので、控訴人が控訴したが、控訴棄却で、納税者敗訴に終わっている²⁹⁶。

争点自体は本稿が射程とする外国法人税それ自体にかかるものではなかったが、地裁判決は最決第二小法廷平成17年12月19日判決を参照し、「外国税額控除の制度は、我が国の企業の海外における経済活動の振興を図るという政策的要請の下に、国際的²⁹⁷二重課税を防止し、海外取引に対する課税の公平と税制の中立性を維持することを目的として設けられた制度」とした上で、「〈1〉納税義務が成立し、〈2〉控除税額が計算でき、〈3〉中国の税務登記がされ外国と日本の両国から課税を免れることが困難になるという事情があれば足りる旨」を主張した納税者に対して、租税債務の成立についての判示がされている²⁹⁷。

納税者は「外国法人税を「納付することとなる」のは外国法人税に係る租税債務が確定した場合に限られず、租税債務が成立して、課税要件である事実が明白で、税額の計算が容易であるときで足り、また、仮に確定を要するとしても、本件中国企業所得税は本件事業年度において確定したとして、外国税額控除が認められる旨」を主張したが、「外国税額控除の対象となる外国法人税の納付すべき租税債務が確定したことをいうのであるから、控除申告時に外国税額が確定していない限り、同項を適用する要件を欠くといわざるを得ない。控訴人は、二重の課税という弊害を防止するには遡及控除が認められる必要があると主張するが、外国税額が確定する日の属する事業年度において外国税額控除の申告をすれば外国において課される外国法人税について控除を受けられ、二重に税額を負担させないという法の目的は達成され得る」との判断が行われた²⁹⁸。

本判決も、最決第二小法廷平成17年12月19日判決を参照し、外国税額控除制度の意義が示されている。また、租税債務の確定と「納付することとなる」の意義について判示が行われているが、これは控除申告時に外国税額が確定していることについての言及である。仮に、外国法人税に該当する **Unilateral Counter Measures** により課税が行われた場合であって

²⁹⁶ 東京高判・前掲注294)。

²⁹⁷ 東京高判・前掲注294)。

²⁹⁸ 東京高判・前掲注294)。

も、判示にもあるよう、外国法人税の納付すべき租税債務が控除申告時に確定していれば、その事業年度において外国税額控除が受けられることから、二重に税額を負担させないという法の目的は達成されると理解できる。また、控除額の繰越期間が翌年以降 3 年設けられていることから、国際的二重課税排除を行う手だてもあり得る。尤も、繰越控除限度額が設けられており、期間も 3 年と設定されていることから課税された外国法人税についてすべてが控除されない可能性は残る²⁹⁹³⁰⁰。

第 4 款 大阪高判平成 24 年 7 月 20 日判決

最後に大阪高判平成 24 年 7 月 20 日判決³⁰¹を取り上げる。これも主として外国子会社合算税制（の適用除外要件の可否）について争われたものであるが、併せて外国税額控除の可否も争われている。

外国税額控除に該当する部分については、「控訴人が台湾において平成 15 年 5 月 19 日に開催された同社の株主総会において、〈1〉同年 3 月 21 日董事会（我が国の取締役会に相当する。）決議に係る当期利益の資本組入れに伴う新株（略）株、〈2〉資本準備金の資本組入れに伴う新株（略）株及び〈3〉従業員分配金の資本組入れに伴う新株（略）株の合計（略）株の新株を発行し、旧来の株主に対し、持株数（略）株につき（略）株を無償で割り当てるとともに資本準備金の資本組入れに係る（略）株を交付し、結局持株数（略）株につき合計（略）株を無償で付与することなどを内容とする増資を行う旨決議し、原告は、原告の平成 16 年 3 月期中に、（略）から、上記決議に基づき無償で同社の新株の発行を受けた」部分であり³⁰²、当期利益の資本組入れに伴う新株を原告に付与するに当たり、台湾の所得税法に基づき、その支払総額を（略）台湾ドルとして、これに 20%の源泉徴収税率を乗じた源泉徴収税額（略）台湾ドル（円換算額は（略）円。以下「本件源泉税」といい、その額を「本件源泉税額」という。）を原告から徴収し、台湾の税務当局に納付し、かかる源泉税の外国税額控除の可否が争われていた³⁰³。

「原告は、台湾において、配当可能利益の資本組入れ及び株式の追加発行についてこれが

²⁹⁹ 東京高判・前掲注 294)。なお、納税者も現地での出資持分譲渡に伴う納税義務の成立時期については苦心していたことが判決文からうかがい知ることができる。

³⁰⁰ 本章においてわが国の外国税額控除制度をみてきたことからわかるように、繰越期間は現行の制度よりも長く設定されていた上、日本租税研究協会・前掲注 249) にもあるように控除限度額や繰越期間に関する企業からの改正要望はいまだ根強い。また、繰越期間を 3 年から 5 年に戻すことを含めた緩和に関する論考として、赤松晃「外国税額控除制度における控除限度額管理の再検討—日米新租税条約と我が国の方向」租税研究第 671 号 (2005) 154-155 頁。

³⁰¹ 大阪高判平成 24 年 7 月 20 日税務訴訟資料 (250 号～) 262 号 12006 順号、〈第一審〉大阪地判平成 23 年 6 月 24 日税務訴訟資料 (250 号～) 261 号 11703 順号、評釈として、木山泰嗣「判批」税経通信 68 巻 8 号 (2013) 169～172 頁、松永容明「判批」月刊税務事例 45 巻 11 号 (2013) 22～27 頁。

³⁰² 大阪高判・前掲注 301)。

³⁰³ 大阪高判・前掲注 301)。

利益配当に当たることを前提として課税がされている一方で、当該株主が株式を譲渡する際には、譲渡価格は、配当可能利益の資本組入れによる株式の価値の増加を前提として決定されることになる。ところが、我が国においては、当該株式の譲渡益に対して課税をする際、上記配当可能利益の資本組入れによる株式の価値の増加を考慮しないのであるから、本件源泉税と原告が有する（略）の株式の譲渡益に対する我が国における課税は、外形的には異なる課税標準に対する課税であるとしても、実質的に、部分的にはあるが、同一の利益に対して二重に課税がされることになるとして、これを防止するため、本件源泉税につき外国税額控除の対象とすべきである旨主張する³⁰⁴、「確かに、我が国において配当可能利益の資本組入れを利益の実現とは見ない以上、これがその時点における株式の潜在的なキャピタルゲインの一部を示すものとして、後に株式が譲渡された場合の譲渡益と関連性を有するものであることは認められる。しかしながら、上記資本組入れ額に示される潜在的なキャピタルゲインは、原則として株式発行時から上記組入れ時までの株式のキャピタルゲインの一部を示すものであって、株式の取得時から譲渡時までのキャピタルゲインを示す譲渡益と一致するものではなく、同一の利益といえるものではない。さらに、本件源泉税は、上記資本組入れ及び株式発行を利益配当と見て、その利益に課税するものであって、上記のような配当利益は、後に株式が譲渡された場合の譲渡益を構成するものではなく、譲渡益により実現される利益でもないものであって、これらを実質的に同一の所得に対する課税ということではできず、原告の上記主張は採用することができない」とした上で³⁰⁵、「同一の所得に対する国際的・二重課税を排斥するという外国税額控除制度の趣旨及び「外国の法令に基づき課される法人税に相当する税」という文言にかんがみれば、法人税法 69 条 1 項の「法人税に相当する税」とは、わが国の法人税に相当する税のことを意味すると解される」とした³⁰⁶。

また、「法人税法施行令 141 条 1 項にいう「法人の所得を課税標準として課される税」の意義については、わが国の法人税からみて二重課税となる性質の外国税に限定されるべきであり、同項所定の「法人の所得」とは、わが国の法人税に相当する税の課税標準となるものでなければならぬと解するのが相当である」から、「新株発行の方式による利益配当につき課税された本件源泉税は、「法人の所得を課税標準として課される税」に該当するものではないというべきであり、外国税額控除の対象となる控除外国税には当たらないと解するのが相当である」と判断を下している³⁰⁷。

第 4 節 小括

わが国の外国税額控除制度の変遷を戦後から概観したところで、控除可能額や適用要件、

³⁰⁴ 大阪高判・前掲注 301)。

³⁰⁵ 大阪高判・前掲注 301)。

³⁰⁶ 大阪高判・前掲注 301)。

³⁰⁷ 大阪高判・前掲注 301)。

期間を含めて比較的緩やかな制度であったものが、少しずつ、今日的な制度の外縁を形成してきたと理解できる。とりわけ、わが国の納税者が軽課税国等の外国子会社を利用し利益を留保する場合の対応としてタックス・ヘイブン対策税制（外国子会社合算税制）が導入された折から、国際化に伴う課税環境の変化という名目のもとで適正化が行われてきた。

判例・裁判例については、その国際化に伴う課税環境の変化に応答するように係争事案が起こるようになった。濫用との接近をきっかけとした最決第二小法廷平成 17 年 12 月 19 日判決において、「同一の所得に対する国際的二重課税を排斥し、かつ、事業活動に対する税制の中立性を確保しようとする政策目的に基づく制度」である旨が示され、法人税法における外国税額控除制度の趣旨・目的として本稿が取り上げた他の裁判例も同趣旨の判示を下している。また、同制度の対象となる外国法人税については、その租税債務が成立していることを前提に、同一の所得に対する国際的二重課税を排斥するという外国税額控除制度の趣旨を受けた上で、法人税法 69 条 1 項の「法人税に相当する税」を、わが国の法人税に相当する税として、法人税法施行令 141 条 1 項にいう「法人の所得を課税標準として課される税」の意義については、わが国の法人税からみて二重課税となる性質の外国税に限定されるべきであり、同項所定の「法人の所得」を、わが国の法人税に相当する税の課税標準とする判断が行われていることから、最決第一小法廷平成 21 年 12 月 3 日判決のような事例を除けば、厳格な対応関係を要求していることが伺える。

他方で、最決第二小法廷平成 17 年 12 月 19 日判決が外国税額控除制度の濫用をした場合に、「税負担の公平を著しく害するものとして許されない」としていることから、（厳格なメルクマールは示されていないものの）制度濫用についても厳しい判示が行われている。

本稿が問題関心を寄せる **Unilateral Counter Measures** により課税が行われた場合に、各国の租税が控除対象外国法人税に該当するかについては、その課税要件がわが国の法人税に相当するもので、二重課税となる性質のものであり、かつ法人税に相当する税の課税標準でなければならない、すなわち、税の同質性が要求されると理解することが可能である。この場合に、外国法人税の該当性について個別の検討が要求されることになる。換言すれば、わが国の納税者が国際化に伴い直面する（しつつある）問題と整理することもできよう。また、**Unilateral Counter Measure** 自体が法人税に相当する課税標準でない場合もあり、例えば、本稿第 2 章において取り上げた、**Digital Tax** の分野で EU の一部の国が暫定的に導入している租税（**Digital Service Tax** 等）³⁰⁸に関して言えば、売上ベースを基準にしているものについては、外国法人税の対象とならない可能性が高い。

また、税の同質性がない時の判断は難しいが、手がかりとして例えば、わが国における令和 2 年度税制改正における政令での対応があげられよう。本稿でも取り上げた **BEAT** を念頭においた改正であり、かかる取扱いについては一定の明確化が図られた³⁰⁹。

³⁰⁸ Chloe Burnett et al., *supra* note 12.

³⁰⁹ 令和 2 年度税制改正では、外国税額控除制度の見直しが行われている。所得税法等の一部を改正する法律（令和 2 年法律第 8 号）の施行に伴う関係省令の改正（令和 2 年 3 月

同改正では、法人税法施行令 142 条の 2 に、外国法人税の額を外国税額控除の対象から除外するものが加えられている。同 4 項以下の改正によれば、外国法人等の所得について、これを内国法人の所得とみなして当該内国法人に対して課される外国法人税の額、内国法人の国外事業所等において、当該国外事業所等から本店等又は他の者に対する支払金額がないものとした場合に得られる所得につき課される外国法人税の額が除外されており、具体的には BEAT の所得をベースにしていない計算部分に係る課税が排除されるだろう。翻せば所得をベースに計算が行われた BEAT は外国税額控除の適用を受けられると理解できることになる。以上のことから、わが国の外国税額控除制度も経済社会の変容をまったく受け止めていないわけではない。

本改正は外国税額控除制度を前提とした対応ではあるが、既存の法解釈を前提としつつも、着実な対応であると評価できる。すなわち、かかる対応によって各国制度のアップデートを捕捉することは、ドラスティックな解決までは至らないものの、税の同質性という外国税額控除制度における規範を重視しつつも、制度の制約的限界を踏まえた現実的解決策として理解することができる³¹⁰。然るに、国際的二重課税にかかる将来的展望に対して外国税額控除制度における対応を試みることは、幾ばくかの時間軸（短期であっても、中長期であったとしても）に相関性を持った処方箋の一つとして妥当である。制約的限界を伴うものの、かかる観点からも、引き続き国際的二重課税への対応が行われることを期待したい。また、既存の国際的二重課税排除の手法の史的な集積は、混迷した国際課税の潮流に対応する国々が再度依拠すべき一つの参照点ともなる。

次章では、わが国における国際的二重課税排除の可能性を模索することにつき、より深い検討を行うことを目的として、次章において米国における外国税額控除制度を取り上げる。

31 日公布)。

³¹⁰ なお、それでも税の同質性の射程を大きく外れた種類の租税については、評価の賛否はさておき、より政策的な推進力に基づいた対応が多分に求められることになろう。

第4章 米国における外国税額控除制度

本章においては、わが国の外国税額控除制度との比較法的検討を図る観点から、米国における外国税額控除制度とかかる裁判例を検討する。米国の同制度を取り上げるのは、国際課税において、わが国と類似の制度を保有していたこと（全世界所得課税の方式を採用していた）が主な理由としてあげられる³¹¹。また、後述するように米国においては、外国税額控除制度をめぐる判例や議論形成及びそれらに関する先行研究が豊富である³¹²。

概ねの構成は本稿第3章と同じ構成をとる。まず、第1節において、米国の外国税額控除制度を概観しつつ、第2節において米国における外国税額控除制度の変遷について述べていくが、本稿第3章第2節及び第3節で述べた内容を一つの節の中に収めている。これは、既述の通り、米国は判例法の集積がわが国に比べて多く、豊富な議会等での議論形成と共にその制度を形作ってきたことから、かかる制度の変遷は切り分けずに理解したいという発想である³¹³。最後に、第3節小括において、米国の外国税額控除制度に関する評価を

³¹¹ 今般の TCJA2017 によって、全世界所得課税の方向性に修正が入った。米国が領土内課税原則に移行したという評価について、太田洋「トランプ税制改革と我が国企業への影響」租税研究第 833 号 (2019) 256 頁以下は、271-272 頁において「純粋な意味でのテリトリアル課税方式に移行したとはやはりいえません」と評価を加えている。これは、制度として、海外配当益金不算入が入ったとしても、間接税額控除等が一部残っている事や、米国法人の支店が国外源泉所得を稼得する場合には全世界所得課税が行われることに基づく指摘であるが、本稿では便宜的にテリトリアル方式と評価することにする。

³¹² なお、米国の外国税額控除制度を概観するにあたっては、次の文献を参照している。Bret Wells, *The Foreign Tax Credit War*, 2016 BYU L. REV. 1895,1900 (2017). Available at: <https://digitalcommons.law.byu.edu/lawreview/vol2016/iss6/10>(last visited, June.6, 2019); MICHAEL J. GRAETZ, FOUNDATIONS OF INTERNATIONAL INCOME TAXATION, (Foundation Press, 2003) ; Stanley S. Surrey, *The United States Taxation of Foreign Income*, 1 J.L. & ECON. 72, 73 n.3. (1959); Elisabeth Owens, *The Foreign Tax Credit: A Study Of The Credit For Foreign Taxes Under United States Income Tax Law*, 43-46 (1961); Kimberly Clausing and Daniel N. Shaviro, *A Burden-Neutral Shift from Foreign Tax Creditability to Deductibility?*, TAX L. REV. 431, 64 (2011). ; Michael J. Graetz & Michael M. O' Hear, *The "Original Intent" of U.S. International Taxation*, 46 DUKE L.J., 1021, 1038-39 n.71 (1997). ; Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave, *Inter-national equity*, MODERN FISCAL ISSUES: ESSAYS IN HONOUR OF CARL S. SHOUP, 63-85 (1972): なお、関連するわが国の先行研究として、古賀敬作「外国税額控除に関する回想的考察 (Michael" Rube" Redfield 准教授退職記念号)」大阪経大論集 65 巻 6 号 (2015) 117-137 頁、水野忠恒「国際租税法の基礎的考察」小嶋和司博士東北大学退職記念『憲法と行政法』(良書普及会, 1985) 733 頁、吉村政穂「ハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメントによる外国税の納税義務と所得の分離」租税研究第 767 号 (2013) 340-353 頁。

³¹³ 当然ながら、わが国の法律・政省令・通達等の形成過程と米国の IRC 及び revenue procedure や notice 等の形成過程は構造的に異なることには留意が必要であろう。

加える。

第 1 節 米国における外国税額控除制度

第 1 款 米国における外国税額控除制度の概観

まず、米国の外国税額控除制度について概観する。米国の外国税額控除制度は内国歳入法 (Internal Revenue Code:以下本項において IRC) § 901 において規定が行われ、本章第 2 節においても述べるように 1918 年に創設された³¹⁴。下記が現行の IRC § 901 の一部となる。

SUBPART A – Foreign Tax Credit(§ 901)

(a) Allowance of credit

If the taxpayer chooses to have the benefits of this subpart, the tax imposed by this chapter shall, subject to the limitation of section 904, be credited with the amounts provided in the applicable paragraph of subsection (b) plus, in the case of a corporation, the taxes deemed to have been paid under section 960. Such choice for any taxable year may be made or changed at any time before the expiration of the period prescribed for making a claim for credit or refund of the tax imposed by this chapter for such taxable year. The credit shall not be allowed against any tax treated as a tax not imposed by this chapter under section 26(b).

(b) Amount allowed Subject to the limitation of section 904, the following amounts shall be allowed as the credit under subsection (a):

(1) Citizens and domestic corporations

In the case of a citizen of the United States and of a domestic corporation, the amount of any income, war profits, and excess profits taxes paid or accrued during the taxable year to any foreign country or to any possession of the United States; and

納税者（この場合米国法人）は自己の全世界所得が米国で課税対象となり、一定の制限の下、外国で支払った、または、発生した外国税（所得税 (Income Tax) ・ 戦争利益税(War Profit Tax)³¹⁵ ・ 超過利益税 (Excess Profit Tax) その他これらに類するもので基本的に各期

³¹⁴ U.S. Code Title 26 Subtitle A Chapter 1, 26 U.S. Code Subchapter N - Tax Based on Income From Sources Within or Without the United States. SUBPART A - Foreign Tax Credit(§ 901). なお、間接税額控除については § 902 に規定。前後して American Jobs Creation Act of 2004 が成立し、外国税額控除制度は一部簡素化が図られたが、取扱いにつき八田陽子編「米国税務の実務ガイド」(税務研究会, 2005) を参照している。

³¹⁵ 戦争利益税 (War Profits Tax) については、超過利潤税のサブカテゴリという議論がある。See .E.g., KENNETH JAMES CURRAN, EXCESS PROFITS TAXATION, at 2 (AM. COUNCIL ON PUB. AFFS. 1943).

に発生する所得に対して課される税) に関して外国税額控除を行うことが可能であり、外国または米国属領 (U.S. Possession) で支払った、または、発生した (あるいは、そのようにみなされる) 外国税に対して、IRC § 901 により税額控除を行うか、IRC § 164(a) 及び § 275(a) により、それらを損金算入するかを選択することができる³¹⁶。

わが国の法人税法における外国税額控除制度でもそうであったが、内国歳入法では (も) 外国税額控除の対象となる外国税を詳細に定めているわけではなく、財務省規則等に依っている局面が多い。まず、対象となる租税は「強制的な支払 (compulsory payment)」であること、「通時的に (over time) 当該納税者の外国税に係る責任を排除するすべての有効かつ実質的な救済 (remedies) 尽くしていること」要求し³¹⁷³¹⁸、「外国税の主たる性質が米国税法に基づく所得税と考えることができる」場合においてのみ税額控除の対象となると定め³¹⁹、その上で、要件テストを課している³²⁰。その要件は権限ある政府によって賦課される租税で、基本的に下記の 3 要件 (Realization, Gross Receipt, Net Income) のすべてを満たす必要がある³²¹³²²。

1 Realization (実現要件)

外国税が以下のいずれかであること：

- ① 米国税法上所得が実現したものと認識されるものに課される税金
- ② 過去に納税者に与えられた税金の損金算入・税額控除・引当金等の戻入れとして認識する所得に課される税金

³¹⁶ 八田・前掲注 314) 198-199 頁。 税額控除と損金算入について同一課税年度での両方への振り分けは不可であり、損金算入は現行の日本の法人税法でも同様の制度となっている。外国税額控除を申請する方法が損金算入に比べて有利なのは日本と同様であるが、欠損法人である等の理由で控除余裕額に余裕がない場合等は、繰越欠損金の繰越期間との関係で損金算入を選択する可能性もある。

³¹⁷ Treas. Reg. § 1.901-2(e) (5)(i) 係る部分の日本語訳は吉村・前掲注 312) 341-342 頁を参照した。また、吉村は同書において米国の外国税額控除における法律上の納税者ルール (Technical taxpayer rule) Treas. Reg. § 1.901-2(f) (1) の判断枠組みにつき論考を加えている。

³¹⁸ この視点からの研究として、増井良啓「複数国による源泉地課税の競合— Procter & Gamble 事件を素材として」税務事例研究 120 号 (2011) 35 頁が紹介する Procter & Gamble Co. et al. v. United States (No. 1 : 08-cv-00608) , 2010 U.S. Dist. LEXIS 83747 (District Court for the Southern District of Ohio, July 06, 2010) があり、日韓の源泉課税を受けたアメリカ企業が日本での救済手段を尽くしていなかった事例である。

³¹⁹ Treas. Reg. § 1.901-2(a)(1) (ii) 「主たる性質 (predominant character)」と、3 要件テストが本章において重要な位置付けを占めることになり、前者については「主要な性質」と訳される場合もあるが、本稿においては、主たる性質とする。

³²⁰ T.D. 7739, Treas. Reg. § 4.901-2(c), 45 Fed. Reg. 75,647 (Nov. 17, 1980).

³²¹ *Id.* 及び八田・前掲注 314) 200 頁。八田も指摘しているが、外国税が 3 要件を満たしても、当該外国税の還付が合理的に確実である場合や、外国税が政府補助金と直接結びついている場合、及び具体的な経済的便益の対価としての外国税の支払いである場合等は、当該外国税を税額控除の対象とすることはできない。

③所得実現前ではあるが資産の含み益や譲渡・加工・輸出時に実質的に所得実現がなされることを前提として課される税金

④利益剰余金のみなし配当に課される税金

2 Gross Receipt (総収益要件)

外国税が実質的に以下のいずれかに基づいて課されること：

①総収益 (Gross Receipt)

②市場価格を超えない範囲で算定された総収益

3 Net Income (純所得要件)

外国税の課税標準が、総収益から資本的支出を含む費用の合理的な原則の下で減算することによって求められること。

第2節 米国における外国税額控除制度の変遷

第1款 制度創設～黎明期

前節で述べたように、米国の外国税額控除制度は1918年の内国歳入法において導入され、今も IRC § 901 に規定がおかれている³²³。導入の背景としては、国際的二重課税の問題に直面していた米国の納税者のため導入され³²⁴、外国で支払われた所得(any income)及び超過収益(excess profits)に対して支払った税額と等しい額を総所得(gross income)から控除されることとなった³²⁵³²⁶。米国の外国税額控除制度に関して³²⁷は、「特定の高税率の諸外国において課税がおこなわれる場合、米国の市民に課される米国の税金に加えて、非常に深刻な負担」がかかる³²⁸。「(外国税額控除は)二重課税という悪を軽減するために設計」されて

³²³ See *supra* note 314.

³²⁴ Revenue Bill of 1918, H. R. Rep. 767, Committee on Ways and Means, 65th Congress 2nd Sessions, 11(1918). ただし、Hearings Before the House Comm. on Ways and Means 15 (1918)によれば、外国税額控除制度を廃止する声もあったが、米国財務省は手法の妥当性を論じた。なお、二重課税を排除し、貿易を促進するためには、納税者の所得に対応して控除を与える必要があることにつき、J. S. SEIDMAN, SEIDMAN'S LEGISLATIVE HISTORY OF FEDERAL INCOME TAX LAWS at 373 (1938).

³²⁵ 導入以前は損金算入方式をとっており、控除を受ける資格は納税者にはなかった。See Revenue Acts of 1913, 1916, 1917.後述するように、損金算入方式を今一度提唱する議論もある。

³²⁶ 同時代の議論として、League of Nations Econ. & Fiscal Comm., *Report on Double Taxation to the Financial Committee of the League of Nations*, League of Nations Doc. E.F.S. 73 F. 19 at 51 (1923).

³²⁷ 後掲注 328) から 332) までに掲げた事例は主旨目的については所得税に限らず、超過利潤税に関する判示も含んでいる。

³²⁸ *Biddle v. Comm'r*, 302, U.S. 573, 579 (1938) 「[w]ith the corresponding high rates imposed by certain foreign countries that taxes levied in such countries in addition to the taxes levied in the United States upon citizens of the United States place a very sever burden upon such citizens」なお、*Biddle v. Commissioner*, の事例では Technical taxpayer rule についての判断が行われており、論考として、吉村・前掲注 312)。

いる³²⁹。「外国税額控除の目的は二重課税を回避すること」にある³³⁰。「立法政策過程から鑑みて外国税額控除は国内の親法人の所得を二重課税から保護する意図を明確に」示している³³¹。「(外国税額控除制度の) 第一の目的は二重課税を防ぐことであり、第二の目的は米国の貿易促進」にある³³²といった、関連する判例において判断が下されてきた。

また、*Comm'r v. Am. Metal Co.* (1955) の中では、外国法ではなく米国法が適用目的に広く使用されるべきであり、外国の課税が所得税であるかどうかという問題に関する米国の外国税額控除の諸規則について「純利益が課税されることを試みられ、そのように課税された場合、「帰属所得」に課される税金は米国の外国税額控除の対象となる可能性がある」と判示しており³³³、議会においても、「外国税額控除は、もともと、米国で事業を営んでいたか海外で事業を行っていたかにかかわらず、米国納税者の間で税負担の均一性を生み出すように意図された」という記録がある³³⁴。

基本的な整理として、外国税額控除制度は、自国の居住者の観点から二重課税を回避(居住地国法人の所得を保護することも含む) すること、一部の裁判例からは米国の貿易を促進する側面があった。また、後述するように、わが国の外国税額控除制度と比較した場合において、(あくまで対象となる租税に対する解釈の幅について) 寛容度の高いと評価する余地のある今日的な制度への連続性を持つ源流になっている。

第2款 好ましくない取引～控除限度額の手当てと複雑化

第1款の結びで述べたように、米国における外国税額控除の仕組みが常に寛容であったわけではなく、その制度自体は財務省や内国歳入庁(以下本稿において IRS) の苦心の側面が常にあった。すなわち、米国における同制度導入から、前款で参照した時代と前後して好ましくない取引で発生した過剰な外国税額控除のクロスクレジットの問題(the problem of cross-crediting excess foreign tax credits generated in objectionable transactions) に対

³²⁹ *Burnet v. Chicago Portrait Co.*, 285 U.S. 1, 7. (1932). 「to mitigate the evil of double taxation」.

³³⁰ *Am. Chicle Co. v. United States*, 316 U.S. 450, 452 (1942). 「the purpose [of the foreign tax credit] is to avoid double taxation」.

³³¹ *United States v. Goodyear Tire & Rubber*, 493 U.S. 132, 139 (1989) 「The [legislative] history of the indirect credit clearly demonstrates that the credit was intended to protect a domestic parent from double taxation of its income.」.

³³² *Comm'r v. Am. Metal Co.*, 221 F.2d 134, 137 (2d Cir. 1955). 「The primary objective of [the foreign tax credit regime] is to prevent double taxation and a secondary objective is to encourage American foreign trade.」.

³³³ *Id.*

³³⁴ H. R. 1337, 83RD CONG., 2D SESS. at 76 (1954) 「The [foreign tax credit] provision was originally designed to produce uniformity of tax burden among United States taxpayers, irrespective of whether they were engaged in business in the United States or engaged in business abroad」.

する米国の政府の対応が迫られるようになった。

例えば、ハイチで課された租税で、土地と建物の賃貸価値 (rental value) に一定の係数 (五掛け) を乗じた上で算出される事業所得に課されるものであったが、米国の外国税額控除の対象とされた事例などがあり、過剰な外国税額控除が認められてしまう事例が散見された³³⁵。尤も、かかる論点については、制度濫用の観点よりは、制度手当上の問題によるものであり、国際的二重課税を排除するための全体的な評価については、米国は複数の対応を図ってきた。以降、議会は過剰な外国税額控除に対応するために範囲に関する規制と控除制限に関する規制を設けるようになっていく³³⁶。米国課税権の観点から外国税額控除制限が加えられたのは 1921 年以降に導入された IRC § 904 においてであり、それまでは使用制限がなかった³³⁷。このうち、全体計算か国別計算においていずれか小さい外国税額を使用することを要求する改正が 1932 年に行われ³³⁸、全体制限の撤廃 (全体計算) と国別限度方式の導入へつながっていく³³⁹。国別限度額又は全体計算いずれかのオプションを選択する改正となった³⁴⁰。その後の 1976 年には、国別限度方式が廃止され、1921 年当初の全体計算による方式に戻るようになる³⁴¹。

それから約 10 年後の 1986 年、今日の米国外国税額控除制度に近い形となる改正が行われ、全体計算に伴う制限に加え、所得の種類に対応したバスケット方式が導入される。また、大規模な税制改革といわれる 1986 年の税制改正において説明されているところによれば³⁴²、米国議会は、特定の状況においてその目的が歪められる時にはクロスクレジットは認め

³³⁵ Hatmaker v. Comm'r, 15 B.T.A. 1044 (1929); Rev. Rul. 53-272, 193-2 C.B. 56. 類似的な観点から、砂糖の生産量×砂糖の平均価格×みなし費用 (60%) により算出されたキューバで課される税 (推定) についても外国税額控除の信頼性があるとされた。(Rev. Rul. 56-658, 1956-2 C.B. 501) . その他、Burke Bros. v. Comm'r, 20 B.T.A. 1657 (1930). インドにおける goat skins に関する課税において、仕向地の平均価格との差額に基づいて計算されていたものであったが、輸送費がその計算過程上控除されており、「過剰な」外国税額控除となったものや、Keen v. Comm'r, 15 B.T.A. 1243 (1929) の事例では、当時の米国の外国税額控除の対象となる米国非居住者かつフランス居住者の推定所得に対する所得税が過大であったが、外税控除対象とされたものがあるがいずれも基本的な問題意識は同じである。

³³⁶ クロスクレジットに関しては、Owens, *supra* note 312 が詳しい。

³³⁷ REVENUE ACT OF 1921, CH 136, §222 (A) (5) , 238 (A) , 904 (A) , 42 STAT.

³³⁸ Revenue Act of 1932, CH. 209, § 131(B), 47 STAT. 169, 211.

³³⁹ IRC§904.

³⁴⁰ CH. PUB. L. NO. 86-780, § 1(A), 74 STAT. 1010. (1960).

³⁴¹ Tax Reform Act of 1976, CH. PUB. L. NO. 94-455, § 1031, § 904, 90 STAT. 1610, 1620-24. (1976).

³⁴² Tax Reform Act of 1986, CH. PUB. L. NO. 99-514, § 1201, § 904(d), 100 STAT. 2085, 2520-28, (1986). バスケット方式は 2004 年税制改正にて簡素化 (American Jobs Creation Act, PUB. L. NO. 108-357, 118 STAT, 1418 (2004)). 所得類型については、American Jobs Creation Act of 2004 改正以後簡素化がされ、改正前の 9 種類の所得類型から Passive Category Income ①2004 改正前の非積極的所得②Domestic International Sales Corporation: DISC からの配当③Foreign Sales Corporation: FSC からの配当④外国貿易収益に属する課税所得金融業 (銀行・保険・ファイナンス・その他類似の事業を営

られないという見解を採り、米国居住者が外国税率を平準化し、国外所得に対する米国で納めるべき租税を減らすことが望ましくないとしていた³⁴³。

これにつき、外国税額控除の限度額を規定している IRC § 904(a),(d)の視点から見た場合に、次のようにまとめることができると Bret (2017) は評価している³⁴⁴。米国の外国税額控除制度は必要な場合を除き、ネットでの国際的二重課税排除と、米国内の源泉所得に対する課税管轄権の確保と、(出発点が domestic source income に対応した foreign source income で外国税額控除による二重課税排除を考慮するものであったため) 低税率の受動的所得に分類される外国源泉所得からの不適切な税額控除利用を防ぐ観点である。議会は 1975 年以來不快な取引により発生した米国の税額控除 (U.S. foreign tax credits generated in objectionable transactions) に対応するために、クロスクレジットや特定の取引から生じた外国税額への対応を試みてきたが、結果として米国の外国税額控除制度が複雑になったと評価を行っている³⁴⁵³⁴⁶。

少し議論から逸れるが、その後議会は外国税額控除制度の枠組みではなく、IRC § 7701(o)における経済的実質法理 (economic substance doctrine) に基づく包括的濫用防止規定を導入することになり³⁴⁷、後述の外国税額控除を濫用した米国納税者との事例でも議論が行われている³⁴⁸。すなわち、IRC § 901 において外国税額控除制度を濫用する納税者に対応するのではなく、より広範な濫用防止規定として対応することにしたのである。これにより、納税者が外国税額控除の適用を受けるにあたって、実質的な事業目的を満たしていること

むもの) から生じる所得はそれを主たる活動とする場合に General Category Income とみなされ、米国の課税上所得を構成しないものと、General Category Income に分類された。

³⁴³ Bret, *supra* note 312 at 1904.

³⁴⁴ *Id.*

³⁴⁵ *Id.* Bret は「驚異的な複雑さのビザンチン構造 (a byzantine structure of staggering complexity)」という表現を用いているが、これは東ローマ帝国の変遷になぞらえたものであるうか。

³⁴⁶ Joint Comm. on Taxation, 99th Cong., General Explanation of The Tax Reform Act of 1986 at 862 (Comm. Print 1986). “Congress recognized that, in certain situations, cross-crediting should not be permitted when it would distort the purpose of the foreign tax credit limitation. Congress believed that, in some cases, the ability of U.S. persons to average foreign tax rates for foreign tax credit limitation purposes and thereby reduce or eliminate the residual U.S. tax on their foreign income had undesirable consequences.”

³⁴⁷ Patient Protection and Affordable Care Act of 2010, PUB. L. NO. 111-148, § 1409(a).

³⁴⁸ Staff of Joint Comm. on Taxation, 111th Cong, Description of Revenue Provisions Contained in The President’s Fiscal 2010 Budget Proposal Part Two: Business Tax Provisions, at 36 (2009). わが国においても、岡村忠生「米国の新しい包括的濫用防止規定について」『第 62 回租税研究大会記録』(2010) 138 頁以下、浅妻章如「STARS

(structured trust advantaged repackaged securities) transaction : 信託等を用いた一連の仕組まれた取引について 外税控除・費用控除・所得源泉等が争われた事例」租税研究第 787 号 (2015) 311-325 頁等で研究が行われている。

を（§ 901 の要件とは別に）IRC § 7701(o)が要求している³⁴⁹。他にも、IRC § 7701(o)(2)(A)は納税者の租税上の利益を構成するに当たり非税務上の利益（会計上の利益と置き換えてもよいだろう）の見込みが十分であることを要求し、税務上の利益との比較参照しており、繰り返しになるが、これは外国税額控除（の適用を受ける納税者の）適格性に関係してくる³⁵⁰。

IRC § 7701(o)をめぐる経済的実質法理の議論は米国における学術的注目は高いが、少なくとも議会における税制改正に関する説明文書によれば、「同法を適用する際に、取引を集約、分解又はその他の方法で再評価する裁判所の能力を変えるものではない」との評価をし³⁵¹、Bret（2017）はIRC7701 § (o)を合理的に予想される税引前利益を計算することから、過剰な外国税額控除、外国税額控除濫用を規制する原則的なアプローチであるとし、今日的なIRC § 901は（米国の）納税者にとっても先ほどの評価に加えて複雑さと不安定さがあるとしている³⁵²³⁵³。Bret（2017）は続けて、不必要な国際的二重課税リスク事例が、米国の主要な貿易相手国の政策決定と段階的なずれが生じていることから、居住地国課税を原則とする米国である限り外国税額控除制度が十分に機能するような形とするべきだとしているが³⁵⁴、少なくとも「多国籍企業が不必要な二重課税リスクに直面する状況とそれを外国税額控除制度の改善で対応するべきである」という主張は、TCJA2017 以後の米国を前提とした上で、わが国も同様の視点を持つことができよう³⁵⁵。

³⁴⁹ 厳密にはIRC § 7701(o)(5)(D)に規定。米国財務省が事前にそれに伴う財務省規則を発行することを要求することについては§ 7701(o)(2)(B)。

³⁵⁰ IRC § 7701 関係の議論については、Staff of Joint Comm. on Taxation, 111th Cong, Technical Explanation of The Revenue Provisions of The Reconciliation Act Of 2010.

³⁵¹ Staff of Joint Comm. on Taxation, 111th Cong., Technical Explanation of The Revenue Provisions of The “Reconciliation Act Of 2010,” As Amended, in Combination with The “Patient Protection and Affordable Care Act”, at 153 (2010). IRSも概ね同様の見解 In Notice 2010-65, 2010-40 I.R.B. 411. 岡村・前掲注 348) 138 頁や浅妻・前掲注 348) 325 頁でも取り上げられていたものに関連する判例として、ACM P’ship v. Comm’r, 157 F.3d 231, 256 n. 48 (3d Cir. 1998), James v. Comm’r, 899 F.2d 905, 910 (10th Cir. 1990), Karr v. Comm’r, 924 F.2d 1018, 1023 (11th Cir. 1991), Long Term Capital Holdings v. United States 330 F. Supp. 2d 122 (D. Conn. 2004), aff’d, 150 F. App’x 40 (2d Cir. 2005). 28.

³⁵² Bret, *supra* note 312 at 1906.

³⁵³ *Id.* また、下院でも「(外国税額控除制度は)米国の納税者が疑義のない取引において外国所得税（本稿の射程に鑑みれば外国法人税を）を負担している状況で、米国多国籍企業に不必要な国際的二重課税リスクを生み出している」としている。Statement of Dirk J. J. Suringa Before the House Committee on Ways & Means on the Need for Comprehensive Tax Reform to Help American Companies Compete in the Global Market and Create Jobs for American Workers (May 12, 2011), available at 2011 WTD 93-35, Tax Doc. 2011-10286.

³⁵⁴ *Id.*

³⁵⁵ *Id.*

第3款 制度濫用に関する側面

本款では、制度濫用と外国税額控除制度が対応してきた経緯を述べる。前款で述べた以外に、制度が複雑化（乃至は厳格化）するポイントとして米国においてあげられるのは、天然資源採掘産業に関する国際的二重課税の問題であった。1960年から1970年代にかけて米国の資源メジャーは、進出先国固有の資源開発に関するロイヤリティの請求に代えて、資源に関する税を課すことにより外国税額控除制度の適用を米国において受けていた³⁵⁶。

米国議会は“artificial(人為的)”、“excessive(過剰)”な外国税額控除を懸念しており、結果として1975年に制定されたIRC § 907により、1982年に海外における石油や天然ガス由来の課税に対する外国税額控除に関する規定がさらに加わることになる³⁵⁷³⁵⁸。

これらの問題について公聴記録によれば、1950年代に米国政府の同意を得た対外援助プログラム（foreign aid program）という性質があるとしている³⁵⁹。

また、直接援助が（事実上）不可能であった国家を助けるための制度が後に悪用されたという評価が下されており、これはわが国におけるみなし間接税額控除の議論と似たような整理ができる³⁶⁰。尤も、米国においては、租税であるか、単なるロイヤリティであるのかの認識における困難さに直面しており、議会においても議論があったことが窺い知れる³⁶¹³⁶²。

³⁵⁶ 石油や天然ガスが念頭におかれる。例えばサウジアラビアでの租税があり、原油1バレルあたりの公示価格割合相当の課税が課税可能な所得税であるとして課税が行われた。

³⁵⁷ Tax Reduction Act of 1975, Pub. L. No. 94-12, §601, 89 Stat. 26. 32. See Rev. Rul. 55-296, 1955-1 C.B. 386.

³⁵⁸ Tax Equity and Fiscal Responsibility Act of 1982, Pub. L. No. 97-248, § 211, 96 Stat. 324. 1982年改正は天然資源由来の現地でかかる課税による外国控除税額が米国の最高税率を超えないようにする制限であった。Congress' response Rul. 68-552, 1968-2 C.B. 306では、リビアにおける課税（上記サウジアラビアと同種のもの）は信頼できる租税とされていたが、IRSによって取り消されている。Rev. Rul. 78-63, 1978-1 C.B. 228.

³⁵⁹ A report by the United States General Accounting Office asserted that Rev. Rul. 55-296) ; Hearings on Foreign Tax Credits Claimed by U.S. Petroleum Companies before a Subcomm. of the H. Comm. on Gov't Operations, 95th Cong. 2 (1977) , H.R. REP. NO. 93-1502, at 61 (1974), Hearings on “Windfall” Excess Profits Tax Before the House Comm. on Ways and Means, 93rd Cong. 151 (1974), COMPTROLLER GENERAL, GEN. ACCOUNTING OFF., EMD-80-86, THE FOREIGN TAX CREDIT AND U.S. ENERGY POLICY 40 (1980).

³⁶⁰ 本稿第3章2節を参照。

³⁶¹ Kingson, Charles I. Kingson, *The Coherence of International Taxation*, 81 COLUM. L. REV. 1151, 1153, (1981). H.R., 91st Cong. 89, 107, 110 (1969). H.R., 121 Cong. Rec. 7490 (1975). 34. Tax Reduction Act of 1975, Pub. L. No. 94-12, § 601, 89 Stat. 26. 35. Tax Equity and Fiscal Responsibility Act of 1982, Pub. L. No. 97-248, § 211, 96 Stat. 324.

³⁶² なお、先述したように2006年から§ 904(d)の所得類型（*バスケット自体は§ 904(a),(b)）が簡略化されたことによりクロスクレジットの問題に対応しようとした（結果、天然資源セクター以外は簡略化の恩恵を受ける）が、§ 907は同じタイミングで改正が行われず、2008年にガスや石油由来の複合カテゴリーが整備されるのを待つことになる。尤も、§ 907が廃止されたわけではなく、Regulation section 1.901-2Aのターゲットを限定させる条項によって対処されているという状況にある。Bret, *supra* note 312 at

天然資源関連の課税に関する改正が行われてもなお、財務省や IRS は IRC § 901 の適用を念頭においていたようである。それが、1980 年に発出された暫定規則であり³⁶³、“米国の外国税額控除制度となる租税は、対象となる租税が米国の所得税と同等 (equivalent) である場合” とする基準が明確化された。

すなわち、本章第 1 節で述べたところの外国税額控除の対象となるためには形式的な 3 つの要件、総収入テスト(the gross receipts test)、実現テスト(the realization test)、純利益テスト(the net income test)を満たす必要が生まれた。

この暫定規則の導入により、旧来から問題視されていた天然資源関連の課税について控除が認められない状況が生まれることになる³⁶⁴。過去の判例を鑑みても、外国の租税が米国の租税の制度と“実質的に同等(substantially equivalent)”である場合に外国税額控除を認める事例があったものの³⁶⁵、1983 年の最終規則では、暫定規則における形式的な 3 つの要件テストに加え、“主たる性質(predominant character)”が、米国の所得税である場合に限り、外国で課された租税が外国税額控除の対象となるという見解を示した³⁶⁶³⁶⁷³⁶⁸。この天然資源産業にとっての外国税額控除の指針を示した 1980 年の暫定規則や 1983 年の最終規則に関して、財務省や IRS の努力が伺えるところである³⁶⁹。

また、新しい IRC § 901 の下で発行された規制³⁷⁰では、事業と概況テスト (facts and circumstances) により、天然資源産業由来の租税を米国の法人所得税の控除可能な部分と対応させた。尤も、かかる対応により係争事案が完全になくなったわけではなく、米国の外

1912 によれば、法律の各条文が有機的に機能しえない状況を生んでいるといい、後述の暫定規則 (1980) や最終規則 (1983) と § 907 の規制強化提案はそれぞれ独立した取組みであったことが理解できるとしている。外国の石油所得やガス採掘所得、外国の石油関連所得の制限を規定する § 907 関連に関する詳細な分析に関しては、Crowder & Caren Shein, *Energy Improvement and Extension Act of 2008—Throwing a Rope to the Ailing Financial Industry Tightens the Noose on Big Oil*, 38 TAX MGMT. INT'L J. 85 (2009); Javed A. Khokar, *TEFRA Enacts Stricter Rules to Govern Taxation of Foreign Oil and Gas Income*, 83 TAX MGMT. INT'L J. 85 (1983) に詳しい。

³⁶³ T.D. 7739, Treas. Reg. § 4.901-2(c), *See supra* note 320.

³⁶⁴ 例えば、Phillips Petroleum Co. v. Comm'r, 104 T.C. 256, 285 (1995), T.D. 7739, Treas. Reg. § 4.901-2(d), 45 Fed. Reg. 75,647 (Nov. 17, 1980).

³⁶⁵ New York & Honduras Rosario Mining Co. v. Comm'r, 168 F.2d 745, 747 (2d Cir. 1948), rev'g. and remanding 8 T.C. 1232 (1947).

³⁶⁶ Fed. Reg. 14,641 (Apr. 5, 1983).

³⁶⁷ 見解として、Kevin D. Dolan, *General Standards of Creditability Under §§ 901 and 903 Final Regulations—New Words, Old Concepts*, 13 TAX MGMT. INT'L J. 167, 168 (1984). 「外国の法律が米国の税法に準拠しなければならない程度に関して、これらの一般的な基準の間 (先例法における支配的な性質に対して実質的に同等であるかの基準) に違いがあるかどうかを推測できるだけである」と述べている。

³⁶⁸ Kevin D. Dolan, *Foreign Tax Credit Regulations as They Affect Petroleum Income—Post Mortem and Analysis*, 83 TAX MGMT. INT'L J. 3, 7–8 (1983).

³⁶⁹ Hearing on Foreign Tax Credit for Oil and Gas Extraction Taxes before the House Comm. on Ways & Means, 96th Cong. at 10–11 (1979).

³⁷⁰ Treasury Regulation §1.901-2A(1)(ii), (c).

国税額控除制度は依然として天然資源産業に関する租税に悩まされることになる³⁷¹。

Treasury Regulation §1.901-2A は、“主たる性質(predominant character)”により、米国での外国税額控除の適格性を所得税の性質に求める手法を講じていくことになる³⁷²。

米国における外国税額控除の適格性についてはその後、PPL Corp の裁判例においてさらなる局面を迎えることになる³⁷³。PPL のケースはその持分関係こそ複雑なものであるが、英国で民間に売却された国有企業の株式を間接的に保有していた納税者に課された UK Windfall Tax³⁷⁴が IRC § 901 における外国税額控除制度の対象となる租税か否かが争われた事例である。

この事案でも、判例法上確立している Treasury Regulations § 1.901-2 が拘束力を持つとした IRC § 901(b)(1)の解釈がテーマになり、アメリカでの所得税における“predominant character (主たる性質)”に基づいて、3要件テストを満たしている必要があることが必要とされた。Bret (2017) はこれを「formalistic predominant character standard に対するダメージ」と評価しているように、旧来まで文言に依拠して外国税額控除の適格を判断してきたところに、実際には UK Windfall Tax の超過利潤税としての性質を形式的に満たしていない(3要件テストの gross receipt 要件を満たさなかった)としても、実質的に超過利潤税であることを意図している、即ち実質的な観点から、“predominant character (主たる性質)”を判断する際に、文言に依拠すべきという課税当局の主張を退けるものを判例法

³⁷¹ 例えば、英国の石油税は控除可能であるとされた事例 (Exxon Corp. v. Comm’r, 113 T.C. 338 (1999))、カナダオンタリオ州の鉱山税が控除可能であるとされた事例

(Texasgulf, Inc. v. Comm’r, 107 T.C. 51 (1996), aff’d, 172 F.3d 209 (2d Cir. 1999))、ノルウェーの石油に係る付加税は控除可能であるとされた事例 (Phillips Petroleum Co. v. Comm’r, 104 T.C. 256 (1995))、そのため、議会では外国税額控除の適用を受ける仕組み (dual capacity standard*天然資源由来の租税について米国の視点から見た場合において二重に控除が可能であること) を修正する意見が出ていた。

³⁷² See supra note 320, 363.

³⁷³ PPL Corp. & Subsidiaries v. Comm’r, 135 T. C. 304 (2010) ; reversed by 665 F.3d 60 (3d Cir. 2011) ,PPL Corp., 135 T.C. at 340–41. 89. PPL Corp. v. Comm’r, 665 F.3d 60 (3d Cir. 2011).これが predominant character に関するもの。最終的な判断につき、PPL Corp. v. Comm’r, 133 S. Ct. 571 (2013).前者二つは浅妻・前掲注 285) が詳細に論じている。関連して、Indopco v. Comm’r, 503 U.S. 79 (1992). 116. Brief for Respondent at 30–31, Indopco v. Comm’r, 503 U.S. 79 (1991) (No. 90-1278)も、predominant character に関する判断が下されている。

³⁷⁴ 135 T. C. 304 at 307. なお、下記の算式は浅妻・前掲注 285) 100 頁による紹介。Tax = 23% × [(365 × (P/D) × 9) - FV] P/D = average profit per day over a statutorily defined “initial period” P = total profit over the “initial period” D = length of the initial period in days “profit-making value” = 365 × (P/D) 9 = price-to-earnings ratios [PER] , for all companies ratio = “approximates to the lowest average sectoral price-to-earnings ratio of the companies liable to the tax” FV = “flotation value” 683 F. 3d 233 における課税についてもほぼ同様のようである。

から導き出した³⁷⁵376。

同事例を取り上げた浅妻（2013）の研究の中で興味深い点として、第三巡回控訴審が形式優先主義（form over substance methodology）であると述べ、「*notional amount…過去に石油採掘価値の105%に基づく外国税額控除が否認されたが、実際の gross receipt から計算し始める確認であり、想定額と実際の受領額の区別が Treasury Regulation § 1.901.2

（Creditable Foreign taxes must be based on either actual income or an imputed value not intended to reach more than actual gross receipts.）の核心で」あるとして³⁷⁷、外国税額控除政策は、二重課税回避という外国でも共有されている試みに由来するところ、自国の税額を増やすために実際の所得ではなく「人為的もしくは擬制的所得に課税するよう仕向けられた」imputed income に対する課税の可能性に言及し、gross receipts 要件が soaking up（吸い上げ）を防ぐためのものであるという控訴審の見解を取り上げている³⁷⁸。

その上で、控訴審は「擬制所得のすべてが gross receipts 要件を満たさなくなるわけではない」ことを取り上げており、Treasury Regulation § 1.901-2 (b) (3) (i) は「市場価値を超える額をもたらすことがないように計算された」実際の受取総額もしくは擬制受取総額は gross receipts 要件を満たすとしている³⁷⁹。

その他の外国税額控除制度の側面をあげると、IRC § 909 の創設があげられる。これは、外国税法上法的責任を負う者を特定し、米国における外国税額控除制度を機能させる判例法上確立した枠組み（Technical taxpayer rule）であった簡便な制度に対して³⁸⁰、ハイブリッド・エンティティを利用した外国税額控除制度の濫用が行われたことに対する抑制措置として、米国税法上所得が課税される時点と、外国で課された税負担をマッチングさせるような制度である³⁸¹。従来、外国税法上所得を稼いだ者が外国税の支払いをしたものとして実務上の処理が行われていたところに、より厳密なマッチングを要求する制度導入にも、米国の外国税額控除制度の複雑化を確認することができるだろう。

³⁷⁵ Bret, *supra* note 312 at 1919. なお、本稿の問題意識と重なるものとして浅妻・前掲注 285) は 98 頁において、26CFR § 1.901.2(a)をあげ、「本法で言えば、法人税法施行令 141 条 2 項 1 号「超過利潤税その他法人の所得の特定の部分を課税標準として課される税」に関する解釈論・立法論について」と言及をしている。尤も、当該裁判は超過利潤税（excess profit）での外国税額控除ができるか否かである。

³⁷⁶ PPL formalistic predominant character standard に関する議論、関係するものとして Entergy Corp. & Affiliated Subsidiaries v. Comm’r, T.C. Memo. 2010-197; affirmed by 683 F.3d 233 (5th Cir. 2012) で外国税額控除適格性を認容している。

³⁷⁷ 浅妻・前掲注 285) 105 頁。

³⁷⁸ 浅妻・前掲注 285) 105 頁。

³⁷⁹ See *supra* note 373.

³⁸⁰ 吉村・前掲注 312)349–350 頁。

³⁸¹ 吉村・前掲注 312)349–350 頁、Treas. Reg. § 1.901-2(f) (1).

第3節 小括

第1款 概観

本章では米国の外国税額控除制度を取り上げてきたが、最近まで全世界所得課税の下で制度運用が行われてきた米国においても、租税条約を別にすればわが国と同様に国際的
二重課税を解消するため外国税額控除制度を使用する局面に頼る。米国の外国税額控除制度もその制度の黎明期には広範に外国税額控除を認めてきていたところから、その範囲を縮小する（適正化）傾向にあったが、その過程は納税者に対する財務省や IRS の苦慮の連続であり、結果として複雑化した法的構造を内包することになったと理解できよう。

ここで、租税政策の観点から米国の国際課税の議論においてしばし参照される Daniel N. Shaviro の研究を取り上げておきたい³⁸²。端的に述べれば、国際課税の枠組みの下で（自国の国際租税政策が）①自国のみの経済厚生が最大化させるべきか、②自国及び自国と租税条約を締結している国のみの経済厚生を最大化させるのか、③全世界の経済厚生を最大化させるべきなのか、という前提によって国際的
二重課税を排除するための施策が異なるという主張である。すなわち、CEN や CIN に依拠した全世界所得課税や領土内課税原則のロジックを前提とするのではなく、二つの margin の違いを認識すべきだとしている。一つは、米国居住者が国外に行く投資に対する課税を全世界所得課税で行うか、領土主義で行うか。二つ目に外国税額については Marginal Reimbursement Rate (MRR) をどのように設定するかを提唱した上で、全世界所得課税による税額控除ではなく、領土内課税原則による損金算入の方が望ましいとした³⁸³。Shaviro (2011) の主張について、究極的には（外国税額控除は不要であり損金算入とすればよいとまで述べる主張）
一国主義を前提とした国際租税政策における一つの理想的な提案として理解できる部分は確かにある。しかしながら、グローバル経済において全体均衡が達成し得るかという（また、どのスケールで均衡が達成され得るかという射程も含めた）点は経済学の知見の深化が望まれるところである。

TCJA2017 以後、米国の国際課税制度は Shaviro が提唱した制度に近い形で改正が行われているものの、外国税額控除制度は維持された状態にある³⁸⁴。なお、2018年11月28日

³⁸² 本稿第1章で取り上げたように、国際的
二重課税を排除する方式として全世界所得方式と、領土内課税原則の二つがあり、2017年のトランプ税制改革まで全世界所得方式を採ってきた米国においても激しい論争があった。そのなかで、領土内課税原則への移行も含めた理論的検討を行った研究者の一人が Daniel N. Shaviro だった。Shaviro, *supra* note 146 Shaviro2018 a&b, *supra* note 312 のほか、Daniel N. Shaviro Fixing U.S. International Taxation OXFORD UNIVERSITY PRBSS (2014) . Shaviro の研究を取り上げるものとして、浅妻・前掲注 285) 113 頁以下や、増井良啓「Shaviro 教授の国際課税論を読む」租税研究 747 号 (2012) 157-168 頁、池田義典「新しい非テリトリアル
の米国国際課税制度」租税研究第 835 号 (2019) 317-342 頁等。また、対応する論陣を張った研究者として Avi-Yonah らがいる。

³⁸³ Shaviro, *supra* note 312. 国外投資については、外国子会社における課税の繰延 (deferral) の問題も併せて検討する必要があるが、一応別個の問題として整理できるとしている。

³⁸⁴ Shaviro, *supra* note 146 (2018a&b) の二つは、比較的 TCJA に好意的な評価を下し

に公表された規則草案³⁸⁵が、TCJA2017による外国税額控除制度の制度を大幅に改定するものであり、示されたガイダンスは、外国税額控除制度の控除限度額算定時の外国源泉所得への費用の配布・按分方法（テリトリアルへの移行による影響）、GILTIの外国税額控除制度の控除限度額算定時の外国源泉所得への費用の配布・按分方法、外国税額控除制度の控除限度額算定時のFDIIの取り扱い、控除対象繰越外国税額の支店バスケット方式への移行選択可、各課税事業年度の外国法人税の各バスケットへの配賦方法、配当とみなし配当に対応する法人税のグロスアップ計算方法、のアップデートが示されているが、本稿が検討する「何が外国税額控除制度の対象となる外国法人税であるか」という射程に影響するものではなく、むしろ、帰属主義と外国子会社配当益金不算入を導入したわが国の制度により近づいたと理解する余地もある。

他方で、国際的二重課税に関し一国主義を前提とした部分的な対応が図られる場合に、租税政策上バイラテラルな処方箋の手段の一つではある上、本稿で取り上げたように、米国においても関連した税制改革が確認できる。

しかるに、外国税額控除制度自体は国内法として規律されていることから、自国の政府が租税政策上（戦略上と言い換えてもいいかもしれない）とり得る手段ではある。尤も、本稿が念頭におく国際的二重課税排除の観点からは、一国の国内法での国際的二重課税の排除にとどまらず、ハーモナイズの側面から国際的二重課税に対処することが望ましく、先に述べた経済学の側面からのより深い検討が望まれ、かかる手段が最適解たり得ない。

あえて述べるのであれば、このような主張に関連して、米国の租税政策が、本稿で取り上げた米国外国税額控除制度における国際的二重課税排除の手続的側面を強調していると理解することもできよう。加えて、石油資源などに関連した米国における国際的二重課税を取り上げたが、米国自体の政府間コミュニケーションにおけるバーゲニング・パワー、ともすれば課税権を争う姿勢も相まって、一国における国際的二重課税排除の一側面を作り上げている。

第2款 制度濫用（豊富なタックスプランニング）との戦い

また、米国の外国税額控除制度の歴史と複雑化は（どの起点で切り取るかによるものの）、濫用との戦いだったとみることもできる。とりわけ、本章2節2款及び3款で取り上げたように、天然資源産業から生じる現地国で課された租税は、その控除額が過大に計上される問題があったし、厳格な（あるいは複雑な）適用要件を手当したとしても、外国税額控除制度の対象となる場合が見受けられた。時代背景に対応する理由はそれぞれ異なるものの、本稿第3章第2節で取り上げたわが国の外国税額控除の適正化と（多少時代は前後するものの）共通点を確認することができる。それは、（こと法人所得税を念頭においているため）グローバル化に伴う居住地国企業の経済活動が活発になったことがあげられ、とりわけ米

ている。

³⁸⁵ Regulation 105600-18.

国においてはグローバル化に伴い多国籍企業が海外進出を行い、多様なタックス・プランニングを行う余地が国際課税の分野においても拡大した。

少なくとも、タックス・プランニングの余地が広がったことにより、外国税額控除制度の濫用が行われたことに対する米国の課税については、かなり強い対応を図ってきたことが確認できると同時に³⁸⁶、非常に複雑な制度構造となった。

米国の外国税額控除制度をみた場合に、種々の前提条件はおかれているものの、「外国税の主たる性質が米国税法に基づく所得税と考えることが」できる場合に税額控除の対象となる点については、わが国の外国税額控除制度が要求する「我が国の法人税に相当する税」と共通の視点を垣間見ることができ、財務省規則に詳細をゆだねている点も同様である。異なる点として、わが国の外国税額控除制度が「法人の所得を課税標準として課される税」として具備され、さらに法人税法施行令 141 条 2 項に列挙しているのに対して、本章で紹介した 3 つの要件テスト (Realization, Gross Receipt, Net Income) を課している。

裁判例においては、諸外国で受けた課税につき、PPL Corp のような判断が行われた場合には外国税額控除制度による国際的二重課税排除が達成されることもあるだろうが³⁸⁷、日本の裁判例がそのように機能するかを導き出すことは難しい。

他方で、米国でも Unilateral Counter Measures のような新税をどう理解するかという悩みは共通であり、日本以上に外国税額控除への対抗・対応措置が複雑であり、結果、BEPS 以後に生まれつつある Unilateral Counter Measures に対する対応がうまくいかない可能性がある³⁸⁸。

第 3 款 わが国制度対応への示唆

種々の側面から複雑化してきた米国の外国税額控除制度であるが、ここで強調したいのは、米国はタックス・プランニングと訴訟が多く、わが国は米国に比して（特に国際的二重

³⁸⁶ 吉村・前掲注 312)350 頁以下では、Erika W. Nijenhuis and John D. McDonald, *Foreign Tax Law: Its Relevance in Resolving U.S. Tax Law Issues*, 91 TAXES 39(2013). を参照した上で、「ここまで複雑な思考過程を前提とする濫用防止規定は存在していません。そこで、アメリカの議会又は財務省にとって、外国税額控除制度というものが特殊な意味を持っているのだらうと彼らは指摘しています。外国税額控除を濫用すること、すなわち所得として未だアメリカが課税できない状態であるにも拘らず、外国税負担だけをアメリカに持ち込んで税額控除に用いる裁定行動は、納税者に二重の便益を与えるものだという判断があるのではないかと考察しています。まだアメリカとして課税し得る状態に至っていないため、課税の繰延べが生じる一方で、外国税負担をアメリカ国内に持ち込むことによって、アメリカに納付する税を減らすという二重の便益を与えるものになっている。この意味で、通常の租税裁定行動（タックス・アービトラージ）に比べて、悪質な面があると議会が考えたのではないかと（§ 909 の導入に関する評価の文脈で）紹介を行っている。

³⁸⁷ 尤も、浅妻・前掲注 285) は従来の外国税額控除は納税者に寛容すぎるから、負担中立的な損金算入方式への移行を考えてみてはどうか、という観点から Shaviro, *supra* note 312 の議論に接近するものであるが、これについては本稿第 6 章において後述。

³⁸⁸ 例えば、英国 DPT を念頭にした論考として、Lee, *supra* note 92.

課税を救済する枠組みとして用意されている) 外国税額控除が濫用される事例は少ない³⁸⁹。すなわち、外国税をわが国において救済するべく、外国税額控除を適用する局面において、わが国の外国税額控除制度の適用要件が限定的であるとの前提に立てば、本章で述べた米国の外国税額控除制度の適用枠組みを参照する主張もあるかもしれないが、論拠に乏しい。わが国における外国税額控除制度の議論の深化が望まれるところであるが、わが国の近年の研究はとりわけ制度濫用の側面から取り上げられることが多い³⁹⁰。

³⁸⁹ 最決・前掲注 267)。この事案に関しても納税者が純粋な日系資本ではなかった。尤も、わが国の納税者であることに変わりはないのであるから、差別的な取り扱いを主張するものではない。

³⁹⁰ 近年外国税額控除制度に関するわが国の研究は浅妻・前掲注 285) や岡村・前掲注 348) らが経済的実質法理(二分枝テスト)(岡村・浅妻はこのように呼称)を日本で立法化するべきか?という問いかけの下で論考を加えている。そのほか、岡村忠生「税負担回避の意図と二分枝テスト」税法学 543 号(2000)3 頁、同「グレゴリー判決再考—事業目的と段階取引—」『税務大学校論叢 40 周年記念論文集』(2008)。特に浅妻・前掲注 285) は岡村・前掲注 348) や Bret, *supra* note 312 とコンテキストとは異なるものの、IRC7701 条(o)への言及を行い、日本においても租税回避への対抗としての経済的実質法理(二分枝テスト)に関する議論を提起している。尤も、本章 3 章第 4 節で整理した日本の外国税額控除制度の法的構造や趣旨、吉村・前掲注 312) が述べている評価を前提にすると、経済的実質法理(二分枝テスト)をすなわち日本で導入するという議論は少し射程が遠いように考えられる。仮に米国法を参照するとしても、さらなる議論の深化が望まれるところである。また、浅妻・前掲注 285) 118 頁以下では、経済的実質法理について、最決平成 17 年 12 月 19 日に関する言及を行っている。これは中里説(中里実『タックスシミュレーター』(有斐閣,2002)236 頁)の述べるところの *economic substance doctrine*(経済的実質法理)での外国税額控除を濫用する行為に対する否認を(私法上の構成は別の議論として)法人税法 69 条の解釈で対応すべきであり、米国では類似の濫用に対する規定 Notice 98-5 にあった(後に Notice 2004-19 で撤回されたもの)こととの関連を取り上げている。その上で、最決平成 17 年 12 月 19 日の判決文はわが国における外国税額控除の濫用についてのメルクマールについての示唆が乏しいことを指摘(浅妻は意図的にそのような作文がされていたと推察する)し、濫用に関する基準の明確化が納税者・行政当局共に望まれる旨を述べる。なお、浅妻も引用しているように吉村・前掲注 277) 186-187 頁が、「債券投資を目的として、八%の利子負担で資金を調達した上、これを税引前利回りが一〇%の外国債券に投資したとする。当該債券の利子に対する外国政府の源泉徴収税率が三〇%であった場合に、両者を一体視し、外国税を負担した後のキャッシュ・ベース利回りが七%にとどまることを理由として、右取引が外国税額控除を濫用するものだとは断ずることはできまい」とした上で、「外国税を負担した後に損失が出るという事実を取り上げたことを以って、経済的実質テストに相当する法理の採用を示唆すると読むことは困

他方で、米国の外国税額控除制度において取り上げた 3 要件テストをわが国外国税額控除制度が参照するという発想もあろうが、この場合現行の法人税法施行令 141 条 2 項、3 項に関する検討が必要となろう。例えば、本稿第 3 章で挙げたように、法人税法施行令 141 条 2 項は外国又はその地方公共団体により課される次に掲げる税は、外国法人税に含まれるものとする租税として、①超過利潤税その他法人の所得の特定の部分を課税標準として課される税、②法人の所得又はその特定の部分を課税標準として課される税の附加税、③法人の所得を課税標準として課される税と同一の税目に属する税で、法人の特定の所得につき、徴税上の便宜のため、所得に代えて収入金額その他これに準ずるものを課税標準として課されるもの、④法人の特定の所得につき、所得を課税標準とする税に代え、法人の収入金額その他これに準ずるものを課税標準として課される税をあげており、その射程が劇的に変わるものではないと理解できる。

Unilateral Counter Measures の要件については、本稿第 2 章で取り上げたが、本稿が取り上げる **Unilateral Counter Measures** の一部はその要件において、外国税額控除制度の対象となる外国法人税に該当している種類の租税は国際的二重課税排除の対象と理解する余地もあろう。他方で、英国 DPT のような租税については、やはり現実に課税が行われ、外国税額控除の適用を受けることができるかの事例が集積しないことには、国際的二重課税の帰結を見出すことは困難であろうし、**Digital Service Tax** のような課税要件の租税については、わが国外国税額控除制度という枠組みにおいては、解釈としてその射程に収めることは難しいと理解するのが妥当である。実際の租税実務においても、明示的な指針が示されるか、係争事案になってみなければ判然としない。少なくとも、第 3 章及び本章で取り上げた外国税額控除制度は、日米双方において、条文上精緻にその範囲を規律していると理解するのが妥当であろう。それでも判然としない、かつ、今までになかった国際課税のコンテキストから生まれた租税である **Unilateral Counter Measures** は、国際的二重課税排除の側面からみた場合に制度の手当や検討が十分に行われていないと理解するのが妥当であろうし、仮に国際的二重課税排除が達成されないとしても、通達や **FAQ** などの適用関係にかかる予見可能性の向上は望まれるところである。

なお付言するに、米国は、**OECD モデル租税条約 7 条コメンタリー**において 7 条 (2) の適用による二重課税の救済方法を明らかにすることを希望している。納税者が米国の権限ある当局に対して、当該二重課税が、他の取引による外国税額控除限度額の彼我流用というアメリカ合衆国の国内法のメカニズムの適用によって解消されない状況にあることを立証

難」であり、「租税属性の移転が（正当な）事業目的を有する取引として評価される」か、「控除余裕枠そのものを対象とする取引、またはこれと同視できる取引」の許否という枠組みで論じていることに賛同している。これに関しては著者も同意するところであるが、予測可能性の観点から述べれば、濫用に対する基準は納税者・行政当局共に望まれるところである。

できた場合、アメリカ合衆国は、かかる追加的な二重課税に対して救済を行うとしており、米国の外国税額控除制度における国際的二重課税排除のフレームワークと整合的である³⁹¹。転じて、例えば米国の外国税額控除制度の「強制的な支払 (compulsory payment)」であること、「通時的に(over time)当該納税者の外国税に係る責任を排除するすべての有効かつ実質的な救済(remedies)尽くしていること」要求していることを前提にした PPL v. Comm'r のように、納税者の努力による実質的な救済が尽くされているか否かで居住地国が国際的二重課税排除を救済するかの分水嶺を設ける発想はあり得る。この場合に、租税政策上、国際的二重課税排除に関する一方的な課税権の喪失に歯止めがかかり、(一方で納税者が現地で救済の手段を尽くすコストとの見合いを考慮する必要があるものの) 制度上は中立的な対応が図られることが期待できる。ついては、租税の射程を少し外れるが、天然資源採掘産業に関する国際的二重課税の問題をめぐる外国税額控除制度のコンテキストは、政治的な対立も多分にあることを付言しておく。

例えば、本章第 2 節第 3 款で触れた事例のように、議会でその適用について議論が起きていたことは既に述べた通りである³⁹²。結果として米国納税者が外国税額控除の適用を受けることができたものの、本来受動的な制度である外国税額控除制度が国家の視点から見た場合に政策的な視座を包含していたことがわかる。元来、課税権の配分自体が政治的な対立に対応するものであるとすれば、然りであるが、政治的イシューとオーバーラップしつつ、

³⁹¹ OECD, *supra* note 27, at 196, para 82. かかる米国のポジションが言及するのは、7 条コメンタリーパラ 27 及び 65 である。

「27. パラグラフ 2 の冒頭の文言と、「各締約国における」という表現は、パラグラフ 2 の適用が、恒久的施設の所在する締約国がパラグラフ 1 の最終文に従って課税する対象の利得を認定することを目的とするだけでなく、他方の締約国によって第 2 3A 条及び第 2 3B 条に対しても適用されることを示している。一方の締約国の企業が、他方の締約国に所在する恒久的施設を通じて事業を行う場合、前者の締約国は、恒久的施設である利得を免税とする (第 2 3A 条) か、または、係る利得に対して他方の締約国が課する租税についての税額控除を付与する (第 2 3B 条) かのいずれかを行わなければならない。したがって、これら双方の条項に基づき、当該締約国は、二重課税を回避するべく、恒久的施設に帰属する利得を決定しなければならず、当該目的のためにパラグラフ 2 の規定を遵守することが求められる」

「65. パラグラフ 3 は、調整によって生じる利得に対する二重課税を排除するのに必要な範囲に限って適用される。例えば、恒久的施設の所在する締約国が、恒久的施設と企業の他の部門との取引の価格が独立企業原則に適合していなかったという事実を反映させるべく、納税者が恒久的施設に帰属させた利得を調整する場合を想定しよう。また、当該他方の締約国が、納税者の用いる価格が独立企業間価格に反していることに同意している場合を想定されたい。そうした場合、パラグラフ 2 及び第 2 3A 条または第 2 3B 条とを組み合わせることで、他方の締約国に対して、二重課税の救済を提供することを目的に、独立企業間価格を反映させる調整済みの利得について、恒久的施設に帰属させることを求めることになろう。このような場合、パラグラフ 3 は、正しい独立企業間価格が何であるべきかについて締約国が異なる解釈を採用している範囲においてのみ、関連性を有することとなる」

³⁹² See *supra* note 371.

現地で二重課税を受けた場合に、外国税額控除制度が手続上の救済とつながる事象は興味深い。

政治的な対立という観点では、近年、Apple が EU 圏において State Aid（国家補助）認定を受け、対応して米国側が反論の書簡を出した事例も、政治的な課税権の対立という点において一定の共通項が見受けられる³⁹³。ただし、純粋に天然資源などをめぐる国と国のシンプルな課税権の対立構造とは異なり、BEPS 由来の議論は参加する法域や納税者の経済活動の複雑さなど多面性を含めた構造となっており、議論の出発点が異なると評価できる反面、史的な連続性を垣間見ることができようが、この点については政治学的角度からの分析や深化が望まれるところである。

立ち戻って、外国税額控除制度は基本的にパッシブなものであるが、このように、時としてアグレッシブな側面を垣間見ることがある。米国自体は国際的な課税の議論や取り組みに関して、基本的には協調路線をとっている（と、少なくとも著者は評価している）ことが多いが、自国の税収に影響が及ぶと、協調路線から外れた行動がしばしば見受けられる。転じて、米国外国税額控除制度の手続的側面の特色としても発現していると評価することもできよう。

米国外国税額控除制度の議論を概観した上で、わが国外国税額控除制度への示唆として、手続的な側面から国際的二重課税の排除について参照し得る点はある。Unilateral Counter Measures への対応として、例えば、Unilateral Counter Measures による課税を受けた場合に、わが国納税者が租税条約を焦点に現地の当局と争ってくるということを想定する（関連する視点として第 5 章第 5 節）。この場合に現地の当局に争う法的インフラがあれば、居住地国の納税者の控除を認めない一つの基準となろうし、それに伴って企業が投資を控える帰結になれば、相手国への牽制ともなろう。他方で、相手国で法的インフラが整っていない場合や、法的インフラが具備されていても機能していないことも想定されよう。前者の場合は、Unilateral Counter Measures のような制度に基づく課税を行使すること自体が難しく、後者の場合は、手続的な協議から離れた源泉地国の課税であり、別の（いうなれば無理筋の課税という）位相であると整理ができよう。あくまで、米国外国税額控除制度を参照した場合の手続的側面として救済を入れるというのは一つ的手段たり得ようし、税の同質性という観点を別にすれば、わが国においても解決策として検討し得る余地がある。よって、わが国納税者にとっての二重課税が解消されない場合に、米国外国税額控除制度を参照す

³⁹³ EUROPEAN COMMISSION, Brussels, 11.06.2014, C(2014) 3606 final. 対応した米国側の書簡として例えば、Letter from Myron A. Brilliant, executive vice president and head of international affairs, Chamber of Commerce of the United States of America, to Margrethe Vestager, commissioner for competition, European Commission (Dec. 5, 2014). かかる紹介記事として、Nicholas J. DeNovio et al, *State Aid: What It Is, and How It May Affect Multinationals and Tax Departments* European Commission's actions against member states bear close scrutiny, Tax Executive, April 6, 2016. <https://taxexecutive.org/state-aid-what-it-is-and-how-it-may-affect-multinationals-and-tax-departments/> (last visited, May. 20, 2020).

ることは、わが国において国際的³⁹⁴二重課税を考慮するときの選択肢となる³⁹⁴。ただし、第6章で後述する様に、あくまでマルチレイヤーにより国際的³⁹⁴二重課税排除を理念とする本稿の中では、一国のみで対応する場合の次善の選択肢となろう。なお述べれば、国際課税における議論の中で、各国との強調を重視するわが国の租税政策の方針を前提にすると、政治的なイシューを多分に孕み、米国の租税政策上執り行われる対応が、すなわちわが国で成立するかについてはある程度推し量ることができよう。

また、本稿執筆も佳境に入るなかで、2020年9月29日にIRSから外国税額控除に関する新たな規則が提案された³⁹⁵。米国において規則提案が行われることは珍しいものではないが、本稿の検討射程に大きく関連する提案であり、米国の実務家のニュースリリースでは大きな反響となっている³⁹⁶。以上のことから、最新のIRSの規則提案について、若干ではあるが、本稿の検討を補足する観点から取り上げる。

新たに提案された規則は、主として12の項目に関する見直しであるが、そのなかで、外国税額控除の対象となる外国所得税の定義を再考するものが盛り込まれている³⁹⁷。本稿でも述べたように、米国の外国税額控除制度は§901などにおいて、その外国税額控除の対象となる租税や要件を定め、控除を認めているが、今回提案された規則は、その対象となる租税についての定義見直しが提案されている。その提案によれば、外国で納めた租税が米国、外国税額控除の対象となるためには“伝統的な国際規範 (traditional international norms)”に準拠したものであることを要求する修正が出されている³⁹⁸。これは、諸外国の税法の発達に伴い、IRSが外国税額控除の対象となる租税について信頼を求め、外国税法が外国と納税者の活動、資本またはその他の資産の投資との間に十分な関係があることを要求する必要が出てきたとしている³⁹⁹。そのため、提案では、“管轄ネクサス要件(jurisdictional nexus

³⁹⁴ なお、国家補助という視点もあろうが、BEPSでフォーカスされた米系多国籍企業とは異なり、わが国多国籍企業が課税の局面で国家補助に接する機会がどこまであるかについては判断が難しい。

³⁹⁵ REG-101657-20.

³⁹⁶ Grant Thornton *Proposed regs would alter aspects of FTC landscape*, October 12, 2020 <https://www.grantthornton.com/library/alerts/tax/2020/Flash/proposed-regs-would-alter-aspects-FTC-landscape>(Last Visited Nov.11, 2020).

³⁹⁷ *See supra* note 395. それ以外は、§245A(d)に基づく不許可の対象となる外国所得税の決定、§250において国内外内外の石油及びガスの採掘収入と電子的に供給されるサービスの決定、§367(b)に基づく規制に対する§902廃止の影響、§951に基づくSubpartFの取扱い、§951Aに基づくGILTIの取扱い、§1293に基づく取扱い、§861に基づく支払利息制限や配分に関する取扱、保険業に関する§818(f)の費用配分の取扱い、“disregarded payments”を含む外国所得税の配分、期中の所有権譲渡や組織再編に関する取扱い、CARES Actの下で許可されている2018年より前の課税事業年度繰越欠損金繰戻に関する規則、§904に関する定義、外国税額控除に関するタイミング、など非常に多岐にわたる改正提案が行われている。

³⁹⁸ *Id.*

³⁹⁹ *See supra* note 396.

requirement)”を設定している⁴⁰⁰。米国における外国税額控除の対象となる租税となるためには、IRC 及び関連ガイダンスに反映され、関連企業間での利益配分や、非居住者の事業利益配分などに関して国際的な基準に準拠していることを要求していることから、結果的に本稿で取り上げた Digital Service Tax のような租税は外国税額控除の対象とならない可能性が指摘されている⁴⁰¹。当該部分以外でも大幅なアップデートが予想されており、納税者や実務家としては、制度の複雑さや、外国税額控除の適用について大きな関心が寄せられている。他方で、IRS は Digital Service Tax に限定したものではないと述べる⁴⁰²。あくまで、提出されている規則（特に Nexus に関連した部分）は、Unilateral Measures の傾向が高まっていたことに関する対応であるとしている⁴⁰³。

これらについて、どのように評価をするべきであろうか。提案段階であるものの、本章で述べてきた米国制度にとっては非常にインパクトの大きいものであり、Unilateral Measures を国際的二重課税排除の対象にしないという政策方針は、同様に外国税額控除制度を備える国・法域にも影響を与えよう。尤も提案のなかでも、本稿のなかでも述べているように、OECD などの国際的議論において合意が図られれば、外国税額控除（及び国外所得免除）制度は再検討をする必要に迫られることから⁴⁰⁴、既存の国内法に関するコンテキストにおいては、外国税額控除の対象となる税の信頼度を高めたと理解すべきであろうか。

実務家の議論では、上記提案に先立ち、NEW YORK STATE BAR ASSOCIATION が米国外国税額控除制度の取扱いについて、2015 年 11 月にレポートを公開している⁴⁰⁵。これは、英国 DPT などを例にとり、米国外国税額控除制度の対象とならない可能性がある他国の租税が勃興していることを受けたものであった。本章と一部同じ視座を持つところも多くあるが、同レポートにおいては、米国財務省や IRS は他国が導入しつつある所得を課税標準としない租税についても、外国税の控除が可能かどうかについて明示的にガイダンスを提供する必要があるとしている⁴⁰⁶。特に、米国が課税管轄について伝統的な繋がりが前提条件として税の信頼度を要求し、狭く厳格な要件に基づいて規律するのではなく、柔軟性や簡便性の下で、外国税額控除が可能となることを推奨している⁴⁰⁷。

⁴⁰⁰ See *supra* note 395.

⁴⁰¹ See *supra* note 396.

⁴⁰² ANNAGABRIELLA COLÓN, *Digital Taxes Not Focus of FTC Nexus Rule*, *Treasury Official Says*, TAX NOTES INTERNATIONAL: NEWS STORIES, 11/16/2020.

⁴⁰³ *Id.* その上で、英国 DPT のような Unilateral Measures に関する外国税額控除の対象となるかの信頼度について、複数の政権に跨がって考えられてきたものであることが記事では紹介されている。

⁴⁰⁴ See *supra* note 395. 本稿第 6 章 1 節。

⁴⁰⁵ NEW YORK STATE BAR ASSOCIATION, REPORT ON ISSUES RELATING TO THE DEFINITION OF A CREDITABLE TAX FOR PURPOSES OF SECTIONS 901 AND 903 OF THE CODE, Report No. 1332, NOVEMBER 24, 2015.

<https://nysba.org/NYSBA/Sections/Tax/Tax%20Section%20Reports/Tax%20Reports%202015/1332%20Report.pdf> (Last visited Dec. 1, 2020).

⁴⁰⁶ NEW YORK STATE BAR ASSOCIATION, *supra* note 405 at 2.

⁴⁰⁷ *Id.* 同レポートの中では、英国 DPT も含め、外国税額控除が可能であるとみなされる

同レポートは、実務家の観点からみた外国税額控除に関する一視座であり、その後の IRS 提案と突合した場合には異なる帰結になる（可能性がある）。ただし、外国税額控除にあたっての視点としては双方共に、外国税の定義を明確にする必要があること、対象とするためには税の信頼度が重要であることを挙げていることは示唆に富むものである。

第 3 章及び本章では、国内法における外国税額控除制度の観点から考察を行った。尤も、国際的二重課税排除について、解釈に係る議論では導き出せなかった部分は多くある。外国税額控除制度はあくまで、一国の国内法における国際的二重課税排除の制度であり、国際的二重課税排除を試みようにも、その要件や解釈、規範形成の集積を様々な角度からみても、**Unilateral Counter Measures** のように、国際課税の潮流のなかで次々と生まれる固有のポジションには、その一国のみでの対応の難しさを垣間見ることができた。また、本稿の射程である **Unilateral Counter Measures** は今日的な国際的議論の形成過程である政策的側面と常に隣り合わせであったことから、第 2 部では政策論のコンテキストにおける国際的二重課税について検討を行う。

べきだと主張する。外国が納税者の居住地、居住地、居住地または事業の遂行、または国内の源泉からの収入の実現に基づいて租税を課す場合に、十分なつながりが存在することを提供する必要があり、米国財務省や IRS に要求するガイダンスでは、特定の国のプレゼンスまたはビジネスの概念、地域のプレゼンスまたはビジネスに起因する収入、および一般的な収入の特徴づけと調達の概念が、財務省規則などに反映されているものと大幅に異なる可能性があることを明示的に認めることを推奨している。その上で、一例として、納税者と共に経済活動に従事する関連当事者がその国に存在する結果として、その国に存在するものとして扱うことを例にあげており、当該部分はまさに英国 DPT を含めた **Unilateral Counter Measures** に関するスコープであろう。もともと、これらの基準をみたくない種類の租税は、米国外国税額控除の観点からは当然に控除ができないと理解すべきであるとも述べる。

第 2 部 国際的二重課税排除と政策

第 5 章 租税条約と国際的二重課税

序

わが国の外国税額控除制度については本章第 3 章及び第 4 章において検討を行ったが、本章では租税条約を取り上げ、本稿の検討射程となる租税は条約の射程（二重課税排除の対象）か、あるいは、租税条約の二重課税排除の規定に該当した場合の救済の手段はどのようなものがあるかを検討する。

序論及び第 1 部第 1 章等で租税条約に関する言及を行ったが、国際的二重課税を外国税額控除方式により対処するか国外所得免除方式によるかは、各国の租税政策によるものであり、わが国の場合は、租税条約に先立ち国内法において外国税額控除を規定していることは既に述べた通りである⁴⁰⁸。租税条約は広義において、税に関する国家間の合意を呼称するといわれているが⁴⁰⁹、典型的にみれば締約国間での所得別課税権の配分規定を中心に無差別原則や情報交換、執行協力等の義務を加えたものが一般的に租税条約と呼ばれる⁴¹⁰。その他に情報交換協定があり、特にタックス・ヘイブンの国・地域を相手国として、情報交換等に目的を特化した合意である。その他にあげられるのは、多国間条約であり、例えば税務行政執行共助条約⁴¹¹ や BEPS プロジェクトを受けた MLI⁴¹²などがあげられる。第 1 部第 2 章では各国の **Unilateral Counter Measures** を取り上げ、第 3 章及び第 4 章において外国税額控除制度の観点から本稿その新税について国内法における国際的二重課税排除の対応可能性を検討し、解釈を試みたものの、一国の国内法における外国税額控除制度の国際的二重課税への対応には不透明さが残った。

そこで、第 2 部として、本章では、本稿第 1 章で述べたように、**Unilateral Counter Measures** に対応する国際的二重課税排を検討するにあたっていま一つの重要な視座として租税条約に関する検討を行う⁴¹³。検討にあたっては、各国が参照する租税条約の規範とな

⁴⁰⁸ わが国では、日米所得税条約の締結以降条約を締結するごとに個別に法律を制定していたものを昭和 44 年 6 月に統一的な法律として施行された「実特法：租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例に関する法律」が租税条約と国内法との関係において解釈上の疑義が生じる際の受け皿である。増井良啓「租税条約の解釈と国内法—文理解釈の基本に立ち戻って」『第 62 回租税研究大会記録』（日本租税研究協会、2010）4-15 頁。

⁴⁰⁹ 青山・前掲注 18) 212 頁。

⁴¹⁰ 同上。

⁴¹¹ 「租税に関する相互行政支援に関する条約及び租税に関する相互行政支援に関する条約を改正する議定書」（略称：税務行政執行共助条約）、1986 年 1 月 25 日採択（条約）、2010 年 5 月 27 日採択（改正議定書）、2011 年 11 月 3 日署名、2013 年 6 月 17 日国会承認、2013 年 6 月 28 日受諾書寄託、2013 年 7 月 3 日公布及び告示（条約第 4 号第 5 号及び外務省告示第 232 号）、2013 年 10 月 1 日効力発生。

⁴¹² 前掲注 17)。

⁴¹³ 既存の研究においては、間接税額控除制度、とくにみなし間接外国税額控除制度等を前提にわが国の外国税額控除制度を検討するものがあつた。中尾武彦「外国税額控除と租

るモデル租税条約には代表的なものとして OECD モデル租税条約と国連モデル租税条約⁴¹⁴があげられるが、本稿においては先進国の議論形成として OECD モデル租税条約を取り上げる⁴¹⁵。

第 1 節 租税条約をめぐる今日的議論

わが国は、1954 年に米国と日米租税条約を締結して以降、2019 年 11 月現在 132 カ国・地域と 75 の条約のネットワークを構築している⁴¹⁶。

そのなかで、税務執行共助条約や情報交換協定を除いた二重課税の除去並びに脱税及び租税回避の防止を主たる内容とする条約は、日台民間租税取決めを含めば、63 本、73 カ国・地域となり、これらの条約・租税取決めが、本稿（本章で）の検討対象と重なる⁴¹⁷。

また、租税条約は経済投資交流を促進する観点から、課税関係の安定や国際的二重課税の排除を目的としたものであるが、実際にグローバルに事業活動を行っているわが国日系企業の問題意識においても、対応するポイントが確認できる⁴¹⁸。典型的な課税問題に関する論点は納税者から継続して税制改正要望が行われているものの⁴¹⁹、近時の要望論点としては、

税条約」『日税研論集 18 号：経済の国際化と税制』（日本税務研究センター、1992）5—72 頁。尤も、本稿第 3 章において述べたように、その後わが国において外国子会社配当益金不算入が導入され、みなし間接外国税額控除制度のプレゼンスも低下している。他方かかる論文内の控除限度額の計算や、外国税額控除の方式に関する検討は今日的議論にも通ずるものであることを付言しておく。

⁴¹⁴ United Nations, *supra* note 49. UN モデル租税条約は、とりわけ新興国のリファレンスに供するように設計されおり、当初は本稿においても検討対象とする予定であったが、割愛する。かかる背景として、今般の国際課税制度の潮流を鑑みた場合に OECD モデル租税条約との連携が見受けられること、また、本稿の検討射程においてはそこまで大きな差異がないことが一義的にはあげられる。それ以外の条約として例えば、米国モデル租税条約、EU モデル租税条約やその他の地域連合におけるモデル租税条約も存在する。米国モデルや EU モデルはその議論が活発である。これらを取り上げるものとして、本庄・前掲注 173) や青山慶二「【海外論文紹介】US モデル条約の改正」租税研究第 801 号 (2016) 424—436 頁。

⁴¹⁵ なお、OECD モデル租税条約の日本語訳にあたっては、水野・前掲注 27) を適宜参照した。

⁴¹⁶ 財務省「我が国の租税条約ネットワーク」

https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/182.pdf (2019 年 11 月 1 日現在)。条約等の数と国・地域が一致しない理由としては、財務省の説明にもあるように、多数国間条約や、旧ソ連・旧チェコスロバキアの条約の複数国への継承があるためである。

⁴¹⁷ *Id.* 台湾については、公益財団法人交流会（現：公益財団法人日本台湾交流会）と亜東関係協会（現：台湾日本関係協会）との間の民間租税取決め及びその内容を日本国内で実施するための法令によって、全体として租税条約に相当する枠組みを構築していると位置付けられているが、本稿では便宜上同じ枠組みとする。

⁴¹⁸ 国際課税連絡協議会・前掲注・7) 13 頁。

⁴¹⁹ 同上。例えば、譲渡所得にかかる源泉地国課税や、PE に関する諸問題、投資所得や、Intra Group Services に対する源泉徴収の問題など。

BEPS プロジェクト以降における潜在的な国際的二重課税への対応が盛り込まれ、PE 概念の拡張等に懸念が生まれている⁴²⁰。また、これらを解決する条約上の対応方法として相互協議の重要性や、対応的調整の実施規定や仲裁規定⁴²¹を盛り込む旨の意見表明が行われ、新規の条約締結に留まらない範囲での要望が行われており⁴²²、とりわけ **Unilateral Counter Measures** に対する懸念は強いことが理解できる。

本章で取り上げる OECD モデル租税条約の射程は、租税条約における対象税目を規定する第 2 条、二重課税排除方法を規定する 23 条、課税上の差別の除去する無差別待遇を規定した 24 条を中心として取り上げる。これは、IFA の 2016 年レポートである “**The notion of tax and the elimination of international double taxation or double non-taxation**” のスコープによる⁴²³。同レポートは BEPS プロジェクトとある程度関連した時間軸において議

⁴²⁰ 国際課税連絡協議会・前掲注・7) 13—14 頁。

⁴²¹ 相互協議については、租税条約締結国間で生じた課税の問題について、権限ある当局（例えば国税庁）間における交渉により解決を図るものであり、対応的調整はとりわけ移転価格税制における二重課税排除の手続きの一つであり、仲裁条項はかかる交渉が難航した場合において適用される規定となる。国際的二重課税を排除する観点から相互協議は一つの有効な手法であり、本稿において後述する。本稿の検討と関連するところの二国間租税条約において、例えば日英租税条約（「所得及び譲渡収益に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国とグレートブリテン及び北アイルランド連合王国との間の条約」2006年2月2日署名、10月12日発効、平成18年条約第11号。同条約を改正するための議定書が2013年12月18日署名、2014年11月13日発効となっている。（本稿において日英租税条約という。））及び日豪租税条約（「所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国とオーストラリアとの間の条約」2008年1月31日署名、2008年12月3日発効、平成20年条約第11号。（本稿において日豪租税条約という））があり、日英租税条約に関しては、対応的調整の実施規定と仲裁規定が既に導入されており、日豪租税条約は対応的調整が規定されているものの、仲裁規定は規定されていない。日豪租税条約については、日豪共に OECD 加盟国であり MLI に署名をしている。日本国が MLI の対象とする国地域に豪国が含まれており、かつ MLI 第 18 条の「仲裁」が日豪共にマッチングされている。そのため、二国間の改定を待つことなく、仲裁規定は導入されることになる。日英についても MLI の仲裁事項について日本とマッチングしており、その他の項目でも日豪のマッチングといくつか共通点がある（前掲注・17) 第 6 条、第 7 条等）。

⁴²² 国際課税連絡協議会・前掲注・7) 14 頁。

⁴²³ IFA, *The notion of tax and the elimination of international double taxation or double non-taxation*, CAHIERS DE DROIT FISCAL INTERNATIONAL, Vol101b, (International Fiscal Association, 2016). 関連して、Cesare Silvani, IFA Research Paper: *The Notion of Tax in Tax Treaties*, IFA Research Paper, (International Fiscal Association, 2013). 国際的二重課税（当該レポートは二重非課税も射程においていた）に関して、租税の意義について各国の専門家による検討が行われ、その上で、租税条約の規定の適用対象となる租税の範囲についての検討が行われている。*同じコンテキストで EU 法の有用性にも言及が行われていたが、本稿の射程には入っていない。**なお、わが国の Branch Report (pp449-469) に関して本田光宏氏が執筆。

論が行われている。2016年レポートの **General Report** を執筆した Helminen のスコープによれば、租税条約における租税の範囲を理解することで、国際的二重課税（二重非課税を含む）を排除できないケースを認識するものであった⁴²⁴。なお、**General Report**（あるいは他の **Branch Report**）が指摘するように、国内法（本稿の問題意識に従えば外国税額控除制度）が租税条約における租税の範囲、租税条約が機能しない場合の国際的二重課税（二重非課税を含む）を補完するものという問題意識を内包していた⁴²⁵。例えば、OECD モデル租税条約 2 条（4）の事例を例にとり、比較可能性の観点からの指摘を加える。単純に同じ名前の租税が導入されたということではなく、同一又は実質的に類似していることが重要であり、各租税の特徴を分析する必要があるとしているうえ、本稿の射程である英国 DPT についても考察が行われている⁴²⁶。

以上、これらのスコープを参照することで、国際的二重課税に関する租税条約上の手がかりを得ることを目的とする⁴²⁷。

第 2 節 租税条約の対象税目（2 条）

国際課税の議論において租税条約からの視座は様々な角度から行われていると理解できる。OECD モデル租税条約 2 条の「対象となる租税（Tax Covered）」⁴²⁸は基本的かつ重要

⁴²⁴ IFA, *supra* note 423 at 19-75.

⁴²⁵ *Id.*

⁴²⁶ *Id.*

⁴²⁷ 本稿が取り上げる **Unilateral Counter Measures** を前提にした場合に、本来的には PE を規定する OECD モデル 5 条や事業利得に関する 7 条、移転価格を規定する 9 条も検討することが望ましいという指摘もあり得るが、これらは、本稿第 2 章第 4 節及び第 6 章第 1 節で取り上げた（る）**Digital Tax** の議論を踏まえた場合に、関連する条項はコンセンサスペースドによるマルチの解消をターゲットとしているため端においた。また、Silvani, *supra* note 423 は、IFA の 2016 年レポートと（ケーススタディ等を除けば）同様の問題意識を持っている。

⁴²⁸ 参考までに、対応する国連モデル租税条約第 2 条は下記の通り。

Article 2

TAXES COVERED

1. This Convention shall apply to taxes on income and on capital imposed on behalf of a Contracting State or of its political subdivisions or local authorities, irrespective of the manner in which they are levied.

2. There shall be regarded as taxes on income and on capital all taxes imposed on total income, on total capital, or on elements of income or of capital, including taxes on gains from the alienation of movable or immovable property, taxes on the total amounts of wages or salaries paid by enterprises, as well as taxes on capital appreciation.

3. The existing taxes to which the Convention shall apply are in particular:

(a) (in State A):

な論点の一つであり⁴²⁹、基本的な構造はそれぞれ下記の通りである。

<p>OECD モデル租税条約 article 2</p> <p>TAXES COVERED</p> <p>1. This Convention shall apply to taxes on income and on capital imposed on behalf of a Contracting State or of its political subdivisions or local authorities, irrespective of the manner in which they are levied.</p> <p>2. There shall be regarded as taxes on income and on capital all taxes imposed on total income, on total capital, or on elements of income or of capital, including taxes on gains from the alienation of movable or immovable property, taxes on the total amounts of wages or salaries paid by enterprises, as well as taxes on capital appreciation.</p> <p>3. The existing taxes to which the Convention shall apply are in particular:</p> <p>a) (in State A):</p> <p>b) (in State B):</p> <p>4. The Convention shall apply also to any identical or substantially similar taxes that are imposed after the date of signature of the Convention in addition to, or in place of, the existing taxes. The</p>	<p>第 2 条</p> <p>(対象税目)</p> <p>1. この条約は、一方の締約国又は当該一方の締約国の地方政府若しくは地方公共団体のために課される所得及び財産に対する租税（課税方法を問わない。）について適用する。</p> <p>2. 総所得、総財産又は所得若しくは財産の要素に対するすべての租税（動産又は不動産の譲渡から生ずる収益に対する租税、企業が支払う賃金又は給料の総額に対する租税及び財産の価格の増加に対する租税を含む。）は、所得及び財産に対する租税とされる。</p> <p>3. この条約が適用される現行の租税は、特に、次のものとする。</p> <p>a) (A国においては) :</p> <p>...</p> <p>b) (B国においては) :</p> <p>4. この条約は、現行の租税に加えて又はこれに代わってこの条約の署名の日の後に課される租税であって、現行の租税と同一であるもの又は実質的に類似するものについても、適用する。両締約国の権限のある当局は、各締約国の租税に関する法令</p>
--	---

(b) (in State B):

4. The Convention shall apply also to any identical or substantially similar taxes which are imposed after the date of signature of the Convention in addition to, or in place of, the existing taxes. The competent authorities of the Contracting States shall notify each other of significant changes made to their tax law.

⁴²⁹ IFA, *supra* note 423. Roland Ismer and Alexander Blank, in Reimer & Rust (eds), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4th edn (2015).

<p>competent authorities of the Contracting States shall notify each other of any significant changes that have been made in their taxation laws.</p>	<p>について行われた重要な改正を相互に通知する。</p>
---	-------------------------------

OECD モデル租税条約におけるコメンタリーによれば、第 2 条は条約が対象とする租税に関して、用語及び専門用語を受け入れやすく、正確にし、条約の締約国の租税を特定することにある。また、(1) から (3) までにおいて締約国の国内法との調和を図りながら、政府または地方公共団体によって課される租税を可能な限り多く含めることにより、条約の適用範囲を広げること、国内法の修正による条約のアップデートを行う必要性を取り除くことを意図しており、租税条約の署名後に課される租税で、現行の租税と同一又は実質的に類似するものについては、(2) の規定に基づいて、租税条約の改定をせずに、租税条約の対象税目となる仕組みとなっている⁴³⁰⁴³¹⁴³²。

⁴³⁰ IFA *supra* note 423, at 456.

⁴³¹ 検討の射程外だが、Political Subdivisions への制限について、Roland Ismer and Alexander Blank, *supra* note 429, at 155.

⁴³² 歴史的な観点から、Edut, T., *Article 2 from a Historical Perspective: How Old Materials Can Cast New Light on Taxes Covered by Double Taxation Conventions*, in: Ecker & Ressler (eds), *History of Tax Treaties, The Relevance of the OECD Documents for the interpretation of Tax: Treaties* (Linde, 2011) at 115.

しかしながら、本条(1)は所得⁴³³に対する租税のみが対象税目と定義している⁴³⁴。尤も、2条(1)にかかるコメンタリーでは、曖昧であるという趣旨から直接税(direct taxes)という用語を用いておらず、税務当局によって課される租税の種類については、直接の賦課、源泉からするのか、付加税なのか追加税の形式か、加算税で課すのかなどは重要でないとしているが⁴³⁵、(3)のコメンタリーにより、原則として、条約の対象となる租税を完全に列挙することに関する言及があることから、わが国の条約例では、対象税目を明確にするために双方の締約国の対象となるすべての税目を列挙していることから、列挙されていない租税は租税条約の対象外となる⁴³⁶。

(2)に関するコメンタリーが、所得及び財産に対する租税の定義を行っており、所得総額に対する租税及び所得の要素に対する租税、財産総額に対する租税及び財産の要素に対する租税から構成され、動産または不動産の譲渡により生ずる利得及び収益に対する租税並びに財産価値の増加に対する租税を含むとしており、最後に、この定義は、賃金または給料の総額に対して課される租税(「賃金税」、ドイツの「Lohnsummensteuer」、フランスの

⁴³³ Roland Ismer and Alexander Blank, *supra* note 429, at 159.では、“the provision does not define the term “income”. In the public finance literature, income is understood as the money value of the net accretion of one's economic power during a certain period of time according to the internationally recognized Haig-Simons-Schanz Concept. under the wide concept, income encompasses all usage benefits and increase in capital including inheritances and donations. the concept may not be sufficiently precise for an operational legal term. Nevertheless, it forms a core common concept of the term income.”と述べ、2条(2)の規定は「income」という用語を定義しておらず、Haig-Simons-Schanz Concept(純資産増加説)をパブリックファイナンスの文献から言及し、一定期間における経済力の純増の金銭的価値として理解されていることを紹介している。この広い概念の下で、収入にはすべての使用上の利益と、相続や寄付を含む資本の増加が含まれるとするのならば、2条(2)は、運用上の法的用語に対して十分に正確でない場合があるのにもかかわらず、核となる共通概念を形成していると指摘。この場合、Taxes Coveredは広くなりかねず、3条(2)との関連で、各国国内法によって規定された部分が自律的に解釈されると述べている。なお続けて、6条から21条までのallocationルールはそのためのガイダンスであり、7条と13条及び15条がincluding excess profits or windfalls as well as salaries and wagesを含む、としている。すなわち、あくまでモデルであることから究極的には二国間租税条約に委ねられることになる。Simonsの純資産増加説につき、Haig, R.M., *The Concept of Income: Economic and Legal Aspects*, in: Haig (cd.), *The Federal Income '111X* (1921) at 7; Schanz, G. von, 'Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze', *FinArd* 1. 1 (1896); Simons, H., *Personal Income Taxation: The Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy* (1938) at 49 et seq.

⁴³⁴ IFA *supra* note 423, at 453. わが国ではtaxes on capitalはないと考えられている。このことから、財産に対する租税に適用される部分について、その立場を留保しており、同様の国として、オーストラリア及び大韓民国がある。

⁴³⁵ Roland Ismer and Alexander Blank, *supra* note 429, at 159.では、「架空の収入」(つまり、経済力に純増がなかった状況)が租税条約の目的の収入として適格であるかどうかについて議論があることを言及している。

⁴³⁶ Michael Lang, *Introduction to the Law of Double Taxation Convention*, 2nd, (IBFD, 2013) p.88.

「taxe sur les salaires」)にも及ぶとしている⁴³⁷。また、同じく(2)に関するコメントリーにおいて、明示されていないものの、本税に附帯するあらゆる課徴金(加算税、費用、利子税、罰金等)を賦課徴収することができることは明白であるとしている。

本稿において重要と考えられるのは、「しかしながら、ほとんどの加盟国は第2条において扱われている租税に附帯する利子税や加算税はそれ自体第2条の適用範囲に含まれると考えないため、これらの国はその様な利子税または加算税を源泉国による課税の限界または二重課税を排除するための居住国の課税も含めた源泉国または居住地国の課税権に係るすべての条約規定が適用可能な支払金として扱わない。それにもかかわらず、第25条のもとでの相互協議に従って課税が撤回または減額された場合には、そのような課税に附帯する利子税または行政罰も、それが相互協議のもとで軽減される課税に直接関連を有する範囲(すなわち、納税義務)で、撤回または減額されるべきである。例えばこれは、追加の課徴金が内在する納税債務の額に関して計算され、権限ある当局がその内在する納税債務のすべてまたは一部が租税条約の規定に一致していないと認めたような場合に該当する」という部分であることから、わが国の租税条約が対象とする租税であれば、いかなる租税の形であれ、第25条における相互協議による国際的二重課税排除の手続きを受けることが可能であると考えることができよう⁴³⁸。

尤も、「本条は、「普通税(ordinary taxes)」にも「特別税(extraordinary taxes)」にも言及していない。通常、モデル条約に特別税を含めることは正当化し得ると考えられるが、経験によれば、そのような租税は極めて特別の状況において課されるのが一般的である、ということがいえる。さらに、そのような租税を定義することは困難である。それらは、その賦課、課税の方法、税率、対象等、さまざまな理由で特別であるといえよう。このことがいえるならば、特別税はこの条に含めない方が好ましいように思われる。しかし、一切の条約から特別税を排除することは意図されていないため、普通税についても言及されてこなかったのである。したがって、締約国は、条約の適用対象を普通税だけに限定することも、特別税に対して拡張することも、特別の規定を設けることさえ自由である」としていることから、その対象となる租税の範囲については(とりわけ二国間条約では)二国間の署名により効力を持つ範囲にとどまると理解することができる⁴³⁹。

また、(4)において相手方の締約国の租税法にかかる重要な変更の告知が条約締約国によって確実に履行されることを意図している。それぞれのモデル条約は基本的にほぼ同様の構造をとっており、(4)末尾の表現が若干異なる。尤も、(4)に関してはOECDモデル租税条約においてnon-OECD Countriesの固有のポジションの表現は織り込まれていない。ただし、興味深い点は(4)におけるコメントリーの部分である。コメントリーパラ7は、

⁴³⁷ 社会保障費、または賦課と受給する個々の便益との間に直接的な関連のあるその他のすべての費用は、「賃金の総額に対する租税」とはみなされないとしている。

⁴³⁸ Roland Ismer and Alexander Blank, *supra* note 429, at 146.

⁴³⁹ OECD, *supra* note 27, at 92, para 5. Roland Ismer and Alexander Blank, *supra* note 429 at p146.

2 条 (3) を受け、条約の署名の日より後に当該締約国によって課される一切の同一または実質的に類似の租税に対しても適用される、と定めている⁴⁴⁰。また、コメンタリーパラ 8 は、自国の租税法に関する重要な改正、例えば、新たな租税または代替的な租税の詳細を相手国に通知する義務を負うとしている⁴⁴¹。さらに、加盟国は、新しい規則または司法判決のような、重要な進展についても、他方の国に通信することが奨励されており、多くの国がすでにこの実務に従っており、さらに、この条約のもとでの当該国の義務に影響を与えるその他の法令の重要な改正を対象とすべく、通知の要件を拡大することも自由であるとされ、本規定の後段を次の文によって置き換えることができるとしている⁴⁴²。

両締約国の権限ある当局は、自国の租税法またはこの条約のもとでの当該国の義務に影響を与えるその他の法令について行われた重要な改正を相互に通知するものとする。

例えば、日英租税条約にも 2 条 (4) と同様の文言が盛り込まれており、日本の二国間条約ポリシーが二重課税排除の対象を完全列挙としているが、本稿で取り上げてきたように、英国 DPT は租税条約の対象外という英国のポジションにより、国際的二重課税排除の対象にはなっていない⁴⁴³。

なお、コメンタリーにおいては、本稿が検討する射程に関連した各国の留保事項はない⁴⁴⁴。あえて述べるのであれば、OECD モデル租税条約第 2 条の理解を前提に、二国間租税条約を締結していく場合に、Unilateral Counter Measures を執行する国々は、留保事項において自国のポジションを有するべきではないか。その限りでないのであれば、Unilateral Counter Measures は本条の対象範囲と解する余地もあるようにみえる。同様に 25 条における相互協議についても、例えばポルトガルのように、利子税と罰金は租税条約の対象とされる租税ではないため、相互協議手続きにおいて取り扱われるべきではないという見解を持ち、両締約国の権限のある当局は、各締約国の租税に関する法令について行われた重要な改正を相互に通知することに関しても支持をしていないが⁴⁴⁵、25 条や 2 条 (4) についても、その対象範囲から外したいのであれば、自国のポジションを明らかにするべきであろう。

第 3 節 二重課税排除方法 (23 条 B⁴⁴⁶)

Chapter V	第 5 章
-----------	-------

⁴⁴⁰ OECD, *supra* note 27, at 93, para 7.

⁴⁴¹ OECD, *supra* note 27, at 93, para 8.

⁴⁴² *Id.*

⁴⁴³ すなわち、日英租税条約において当該条項が機能していないということではないだろう。なお、英国の二国間租税条約では当該条項が盛り込まれていない (少し古い) 事例もある。E.g., DTC between the UK and Israel (1967). DTC between the UK and Luxembourg (1967).

⁴⁴⁴ OECD, *supra* note 27.

⁴⁴⁵ OECD, *supra* note 27, at 93, para 9.

⁴⁴⁶ 第 23 条 A の国外所得免除方式はわが国では採用していないため取り上げないが、条文は下記の通り。

<p>METHODS FOR ELIMINATION OF DOUBLE TAXATION</p> <p>ARTICLE 23 B</p> <p>CREDIT METHOD</p> <p>1. Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which may be taxed in the other Contracting State in accordance with the provisions of this Convention (except to the extent that these provisions allow taxation by that other State solely because the income is also income derived by a resident of that State or because the capital is also capital</p>	<p>二重課税排除方法</p> <p>第23条B</p> <p>税額控除方式</p> <p>1. 締結国の居住者が、本条約の規定に従って（ただし、所得が当該国の居住者に生じた所得であるという理由のみで他方の締結国に課税を認める範囲を除き）、他方の締結国において課税される所得を生じるか財産を有する場合、最初に言及した締結国は次の控除ができる。</p>
---	---

ARTICLE 23 A EXEMPTION METHOD

1. Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which may be taxed in the other Contracting State in accordance with the provisions of this Convention (except to the extent that these provisions allow taxation by that other State solely because the income is also income derived by a resident of that State or because the capital is also capital owned by a resident of that State), the firstmentioned State shall, subject to the provisions of paragraphs 2 and 3, exempt such income or capital from tax.
2. Where a resident of a Contracting State derives items of income which may be taxed in the other Contracting State in accordance with the provisions of Articles 10 and 11 (except to the extent that these provisions allow taxation by that other State solely because the income is also income derived by a resident of that State), the firstmentioned State shall allow as a deduction from the tax on the income of that resident an amount equal to the tax paid in that other State. Such deduction shall not, however, exceed that part of the tax, as computed before the deduction is given, which is attributable to such items of income derived from that other State.
3. Where in accordance with any provision of the Convention income derived or capital owned by a resident of a Contracting State is exempt from tax in that State, such State may nevertheless, in calculating the amount of tax on the remaining income or capital of such resident, take into account the exempted income or capital.
4. The provisions of paragraph 1 shall not apply to income derived or capital owned by a resident of a Contracting State where the other Contracting State applies the provisions of this Convention to exempt such income or capital from tax or applies the provisions of paragraph 2 of Article 10 or 11 to such income.

<p>owned by a resident of that State), the firstmentioned State shall allow:</p> <p>a) as a deduction from the tax on the income of that resident, an amount equal to the income tax paid in that other State;</p> <p>b) as a deduction from the tax on the capital of that resident, an amount equal to the capital tax paid in that other State. Such deduction in either case shall not, however, exceed that part of the income tax or capital tax, as computed before the deduction is given, which is attributable, as the case may be, to the income or the capital which may be taxed in that other State.</p> <p>2. Where in accordance with any provision of the Convention income derived or capital owned by a resident of a Contracting State is exempt from tax in that State, such State may nevertheless, in calculating the amount of tax on the remaining income or capital of such resident, take into account the exempted income or capital.</p>	<p>a) 当該居住者の所得への課税からの控除として、他方の締結国において支払われた所得税に等しい金額</p> <p>b) 当該居住者の財産への課税からの控除として、他方の締結国において支払われた財産税に等しい金額しかし、どちらの場合もその控除額は、控除前に計算された所得税または財産税のうち他方の締結国において課税されうる所得または財産に対応する部分を超えないものとする。</p> <p>2. 本条約の規定に従って、締結国の居住者に生じる所得又はその者が有する財産がその締結国において税を免除される場合、その締結国は当該居住者のその他の所得または財産への税額計算上、免税とされた所得または財産を考慮に入れることができる。</p>
---	---

本節では、OECD モデル租税条約において二重課税排除の手法を提示している 23 条⁴⁴⁷を取り上げる。本条文においては条約の締結国が二重課税を排除する手法について述べており、その中で、本章第 1 章において述べた国外所得免除方式と税額控除方式が提示され、わが国においても採用されている外国税額控除は上記の通りとなっている。本条文に関して、コメンタリーでは所得税を前提に説明が行われているが、財産税についても等しく原則が適用されることになっている⁴⁴⁸。

外国税額控除を規定している第 23 条 B は税額控除方式を基礎として、普通税額控除方式をとっているとしている。つまり、居住地国は、その居住者の所得または財産への自国の税金から、他方の締結国から生じた所得またはそこに有する財産につき他の締結国において

⁴⁴⁷ Rust, *supra* note 429, at 1585.

⁴⁴⁸ OECD, *supra* note 27, at 382, para 12.

支払われる税金に等しい額を控除することを認めるが、控除は自国の税金の適切な割合に限られるとしている⁴⁴⁹。これは、例えば日米租税条約において「日本国以外の国において納付される租税を日本国の租税から控除することに関する日本国の法令の規定に従い」とある⁴⁵⁰。国内法の規定に依拠するか否かという解釈上の論点は一応あるものの、「日本国の法令に従い」とあることから、租税条約に規定しておらず、税額控除や手続的側面は国内法に委ねていると理解することができよう⁴⁵¹。所得に対する租税とされている対象税目は、二重課税の排除条項と整合的であることから、国内法をみだりに拡張することは（外国税額控除制度を緩める）整合性を損なうことになる可能性がある。その効果については、国外所得免除と比べた場合に税額控除方式は居住地国が源泉地国で納めた税額以上には控除を与えないことが重要であり、わが国において控除限度額に制限が設けられていることは本章第3章において述べた通りである。すなわち、国際的二重課税の対応の一つとして外国税額控除制度の範囲を拡張することは容易ではないことが理解できる⁴⁵²。

尤も、外国税額控除制度における控除額の繰越期間を現行の3年から伸ばすことについては、改善の余地がある。これは、コメンタリーが、所得または財産の特定の項目に源泉地国が課税してもよいとする本条約の規定は、そのような税金がかかるときについては制限を設けておらず、本条約規定に従って源泉地国が所得または財産の項目に課税するような場合に救済が付与されることを求めており、源泉地国による課税時期のいかに拘らず、救済が与えられなければならないことになる⁴⁵³。したがって、源泉地国による課税が先行する年度でも後行する年度であっても、居住地国はそのような所得または財産項目に税額控除方式または免除方式によって二重課税の救済を付与しなければならない⁴⁵⁴。

また、コメンタリーは23条A及び23条Bの両条文は、本条約の規定に従って所得または財産の項目に源泉地国が課税するような場合、免除方式あるいは控除方式を通じて救済が与えられることを要求し、居住地国は、本条約が源泉地国で所得または財産の項目に課税することを認めている場合、それらにつき免除方式または控除方式を適用する義務を有

⁴⁴⁹ OECD, *supra* note 27, at 398, para 57.

⁴⁵⁰ 「所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国政府とアメリカ合衆国政府との間の条約を改正する議定書」2004年条約第2号及び外務省告示第113号。改正議定書につき、2013年1月25日署名、2019年8月30日発効。

⁴⁵¹ 増井良啓「外国子会社配当益金不算入制度の導入と租税条約」『国際商取引に伴う法的諸問題（16・完）』財団法人トラスト60（2010）107頁。

⁴⁵² OECD, *supra* note 27, at 385, para 24. それでも、わが国の外国税額控除限度額範囲内においてその範囲の修正を行う余地はあるかもしれない。

⁴⁵³ OECD, *supra* note 27, at 390, para 32.8.

⁴⁵⁴ *Id.* 関連して OECD, *supra* note 27, at 399, para 61. において、税額控除が与えられる種類の外国税額は、他方の締結国において本条約に則って実際に支払われた税金であり、税金が徴収年度の所得に基づいて計算されず、前年度所得または過年度の2年平均所得に基づくような場合問題が生じるとし、所得計算が異なる、現在の税率に変更が生じるなどの理由よりまた他の問題が生じることを指摘。続けて、そのような問題を本条約の明文で解決することは難しいとしている。

するとしている⁴⁵⁵。続けて、両条文で使われている「本条約の規定に従って所得または財産の項目に他方の締結国が課税することができる」という文章の解釈につき、本条約の規定上、居住地国と源泉地国が同じ所得または財産項目を異なる分類とする場合への対応において殊に重要であることを強調し⁴⁵⁶、その局面において様々な状況が検討されなければならないことをあげている⁴⁵⁷。これは、源泉地国と居住地国間で国内法における取扱が異なることにより、所得または財産の特定の項目につき、源泉地国が本条約の規定を適用するが、居住地国が所得または財産の同じ項目に適用するのとその条文が異なる場合、源泉地国が解釈、適用する本条約の規定によって所得が課税されていることによる⁴⁵⁸。この場合、国内法における差異に起因する種別認定の抵触であるとしても、両条文は二重課税からの救済を居住国が与えることを求めているが⁴⁵⁹、23条A及び23条Bは、源泉地国がある所得項目に、居住地国が適用されると考えるものとは異なる本条約の規定を適用して自国の税金を課税する場合のあらゆるケースで、居住地国が二重課税を排除することを要求するものではないとしている⁴⁶⁰。

外国税額控除に関する基本的な原則は、23条Bに定められているものの、その計算や運用細則は定めておらず、これは本条約に一貫した傾向であり、経験上多くの問題が起きているとしている⁴⁶¹。多くの締結国では外国税額控除に関する細則が国内法に存在し、ゆえに、多くの条約が、締結国の国内法を参照するようになっており、そのような国内規定が23条Bにある原則に影響するものではないと規定している⁴⁶²。

⁴⁵⁵ OECD, *supra* note 27, at 388, para 32.1.

⁴⁵⁶ OECD, *supra* note 27, at 388, para 32.2.

⁴⁵⁷ OECD, *supra* note 27, at 388, para 32.3.

⁴⁵⁸ *Id.*

⁴⁵⁹ *Id.* Rust, *supra* note 429, at 1554. においても同様の説明が行われている。

⁴⁶⁰ OECD, *supra* note 27, at 389, para 32.5. 同パラグラフ内では、13条(2)を適用するため局面でパートナーシップを例にあげ、源泉地国は、固定的な事業所を通じて事業を行ったと考えるが、源泉地国において固定的な事業所を持っていなかったと居住地国が考える場合、源泉地国は本条約に基づいて所得に課税しているのかどうかについて実際に論争があると指摘し、13条(2)を適用するにあたり、源泉地国が「事業用資産を構成する一部」という文を居住地国の解釈によるとその意味にあたらぬ特定の資産を含んでいるように解釈する場合、同じことが言え、そのような事実の解釈上の差異、あるいは本条約規定の解釈上の差異から生じる抵触は、上述の認定の抵触とは区別されなければならないとしている。生じる相違は本条約条文の異なる解釈が基礎となったのではなく、国内法の異なる条文に基づくものであり、源泉地国の課税が事実の間違った解釈乃至本条約の間違った解釈であると居住地国が考えることを根拠に、条約が源泉地国の税金に適用されているなら、居住地国は、源泉地国が本条約規定に従って課税していないと理由を申立てることができる。両国は、この類型の抵触解決のため第25条の条文、特に25条(3)を用いるべきであり、そうでなければ二重課税が救済されないという。

⁴⁶¹ OECD, *supra* note 27, at 398-390, para 60.

⁴⁶² *Id.* コメントリーは続けて、締結国の国内法で税額控除方式が用いられていない場合、その国は必要であれば他方の締結国の権限ある当局と相互協議を経た上で第23条B適用のためのルール(25条(3))を設けるべきであるとしている。

基本的な構造は UN モデルも同様であるが、相互に二重課税を Model Income Tax Treaty の下で排除することに合意事項があるにもかかわらず、(二国間租税条約とはいえ) Unilateral Counter Measures を執行するのは矛盾しているようにも見受けられる。なお、OECD モデル租税条約 23 条 B は “Credit Method” と述べているが、US モデル租税条約は対応する部分につき “Relief from Double Taxation” と述べており、若干頭出しの表現と中身が異なっており、“Relief” という表現は OECD モデル租税条約の条文中でも使用されていない⁴⁶³。

また、本節の本来的な論点として、国家間で締結される二重課税の排除手法は各国で統一されることが理論的には望ましいことは、既に本稿第 1 章においても取り上げ、コメントリーでも同様に言及されているが⁴⁶⁴、統一についてはあまり現実的ではない。本節では 23 条 B を取り上げてきたが、23 条 B が提示する外国税額控除は国内法によってその措置がそれぞれ異なり、外国税額控除自体も各国によって対応の実際は異なる⁴⁶⁵。

第 4 節 無差別待遇 (24 条)

<p>ARTICLE 24 NON-DISCRIMINATION</p> <p>1. Nationals of a Contracting State shall not be subjected in the other Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith, which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which nationals of that other State in the same circumstances, in particular with respect to residence, are or may be subjected. This provision shall, notwithstanding the provisions of Article 1, also apply to persons who are not residents of one or both of the Contracting States.</p> <p>2. Stateless persons who are residents of a</p>	<p>第 2 4 条無差別待遇</p> <p>1. 一方の締約国の国民は、他方の締約国において、租税又はこれに関連する要件であつて、特に居住者であるか否かに関して同様の状況にある当該他方の締約国の国民に課されており、若しくは課されることがある租税若しくはこれに関連する要件以外のもの又はこれらよりも重いものを課されることはない。この 1 の規定は、第 1 条の規定にかかわらず、いずれの締約国の居住者でもない者にも、適用する。</p> <p>2. 一方の締約国の居住者である無国籍者</p>
--	---

⁴⁶³ United States, UNITED STATES MODEL INCOME TAX CONVENTION, 52p, (2016). とはいえ、コメントリーでは使用されていることから、本文はあえて避けている可能性はあるかもしれないが、救済という理解の意義を考慮することは無益かもしれないが、Rust, *supra* note 429, at 1640-1642 以下で、US の救済範囲の違いに関するスコープを述べ、居住者及び市民にのみ与えている背景はうかがい知れる。

⁴⁶⁴ OECD, *supra* note 27, at 386, para 28.

⁴⁶⁵ Rust, *supra* note 429, at 1615-1616.

<p>Contracting State shall not be subjected in either Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith, which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which nationals of the State concerned in the same circumstances, in particular with respect to residence, are or may be subjected.</p> <p>3. The taxation on a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State shall not be less favourably levied in that other State than the taxation levied on enterprises of that other State carrying on the same activities. This provision shall not be construed as obliging a Contracting State to grant to residents of the other Contracting State any personal allowances, reliefs and reductions for taxation purposes on account of civil status or family responsibilities which it grants to its own residents.</p> <p>4. Except where the provisions of paragraph 1 of Article 9, paragraph 6 of Article 11, or paragraph 4 of Article 12, apply, interest, royalties and other disbursements paid by an enterprise of a Contracting State to a resident of the other Contracting State shall, for the purpose of determining the taxable profits of such enterprise, be deductible under the same conditions as if they had been paid to a resident of the first-mentioned State. Similarly, any debts of an enterprise of a</p>	<p>は、いずれの締約国においても、租税又はこれに関連する要件であって、特に居住者であるか否かに関して同様の状況にある当該締約国の国民に課されており、若しくは課されることがある租税若しくはこれに関連する要件以外のもの又はこれらよりも重いものを課されることはない。</p> <p>3. 一方の締約国の企業が他方の締約国内に有する恒久的施設に対する租税は、当該他方の締約国において、同様の活動を行う当該他方の締約国の企業に対して課される租税よりも不利に課されることはない。この3の規定は、一方の締約国に対し、家族の状況又は家族を扶養するための負担を理由として当該一方の締約国の居住者に認める租税上の人的控除、救済及び軽減を他方の締約国の居住者に認めることを義務付けるものと解してはならない。</p> <p>4. 第9条1、第11条6又は第12条4の規定が適用される場合を除くほか、一方の締約国の企業が他方の締約国の居住者に支払った利子、使用料その他の支払金については、当該一方の締約国の企業の課税対象利得の決定に当たり、当該一方の締約国の居住者に支払われたとした場合における条件と同様の条件で控除するものとする。また、一方の締約国の企業の他方の締約国の居住者に対する債務については、当該企業の課税対象財産の決定に当たって、当該一方の締約国の居住者に対する債務である</p>
--	--

<p>Contracting State to a resident of the other Contracting State shall, for the purpose of determining the taxable capital of such enterprise, be deductible under the same conditions as if they had been contracted to a resident of the first-mentioned State.</p> <p>5. Enterprises of a Contracting State, the capital of which is wholly or partly owned or controlled, directly or indirectly, by one or more residents of the other Contracting State, shall not be subjected in the first-mentioned State to any taxation or any requirement connected therewith which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which other similar enterprises of the first mentioned State are or may be subjected.</p> <p>6. The provisions of this Article shall, notwithstanding the provisions of Article 2, apply to taxes of every kind and description.</p>	<p>とした場合における条件と同様の条件で控除するものとする。</p> <p>5. 一方の締約国の企業であってその資本の全部又は一部が他方の締約国の一又は二以上の居住者により直接又は間接に所有され、又は支配されているものは、当該一方の締約国において、租税又はこれに関連する要件であって、当該一方の締約国の類似の他の企業に課されており、若しくは課されることがある租税若しくはこれに関連する要件以外のもの又はこれらよりも重いものを課されることはない。</p> <p>6. 第2条の規定にかかわらず、この条の規定は、すべての種類の租税に適用する。</p>
---	--

本条文により、相手国での差別的な課税が広く禁止されている⁴⁶⁶。とりわけ本稿の検討において述べれば、二重課税排除の観点から重要なポイントの一つであり、わが国の最近の条約例では、本章 2 節において述べた対象となる租税の範囲にとどまらず、すべての種類の租税に拡大しているものもある⁴⁶⁷。“The notion of tax and the elimination of international double taxation or double non-taxation”の country report によれば、すべての種類の租税は、租税の法的定義に基づいて判断され、各国の租税の定義は多種多様であり、税込と他の歳入との相違点、相違点である、資金調達目的、非対価性、一般性、権力性、金銭給付等の特性が、わが国としての租税の判断基準と位置付けられると評価されている⁴⁶⁸。

⁴⁶⁶ Rust, *supra* note 429, at p1657. 無差別原則を取り上げたわが国の研究として、坂巻綾望「国際課税と国際通商—無差別原則を中心に—」一橋大学大学院法学研究科博士論文（平成 23 年 3 月）。

⁴⁶⁷ IFA, *supra* note 423. at 465p.

⁴⁶⁸ *Id.* また、収用や国有化についても言及があり、不当な課税措置として規制されるが、残念ながら本稿の射程には該当しないだろう。

コメンタリーは総論として、単純な国籍差別を禁止している。例えば非居住者に関する居住地に基づく異なる待遇は国籍差別ではないとされている。また、最恵国待遇を要求するものでもないとしている⁴⁶⁹。24条(1)は単純に国籍差別の禁止、「同様の状況にある」も納税者の課税上の地位を意味しており、例えば、国民又は国民の一部に対し、国民でない者よりも包括的な租税負担をさせている場合にあてはまるが、このような待遇が、(1)項の規定に違反しない限り、当該国の国民でない者は、包括的納税義務又は制限的納税義務が関係する当該国の国内租税法の他の規定(例えば、人的控除の付与)の適用上、当該国の国民と同様の状況にあると主張することはできないとされている⁴⁷⁰。さらに、24条(1)の規定が意図的に否定の形で規定はされているものの、これは、一方の締約国の国民は、他方の締約国において、租税又はこれに関連する要件であって、同様の状況にある他方の締約国の国民に課されており若しくは課されることがある租税若しくはこれに関連する要件以外のもの又はこれらよりも重いものを課されることはないと規定することにより、(1)の規定は、国民と同一の待遇を与えることを両締約国に命ずると同様の強制力を持っている。ただし、本条の主な目的は、一方の締約国に対し、他方の締約国の国民に対して差別することを禁ずることにあるから、一方の締約国が、外国人に対し、外国人であることを理由として又は二重課税条約における特別な規定⁴⁷¹に従うことを理由として、自国民の利用することができない譲歩又は便宜を与えることを妨げるものではない。24条(1)の規定は、その文言どおり、これを禁止していない。とされている⁴⁷²。

このような見解により、「租税若しくはこれに関連する要件以外のもの又はこれらよりも重いものを課されることはない」という文言は、同様の状況にある国民と外国人に租税が課せられる場合、課税標準及び評価の方法の両方に関し同一の形式でなければならず、税率が同一でなければならず、さらに、その課税に関する手続(申告書、納付、所定の回数等)が国民よりも外国人にとってより負担の重いものであってはならないということの意味する⁴⁷³。

なお国民の定義に関する記述がコメンタリーにあり⁴⁷⁴、この定義によれば、会社のような法的主体の場合、「一方の締約国の国民」とは「当該一方の締約国の法令によりその地位を与えられた」法的主体を意味するとされている⁴⁷⁵。会社は、通常、設立又は登録された国の法令によりその地位を与えられる。しかしながら、設立又は登録は、多くの国の法令のもとで、4条によりその会社の居住地を決定するための基準又は基準の一つでもある。24条(1)の規定は、国籍に基づく異なる待遇を防止しており、「特に居住者であるか否かに関し同様

⁴⁶⁹ OECD, *supra* note 27, at 407, para 1,2.

⁴⁷⁰ OECD, *supra* note 27, at 409, para9.

⁴⁷¹ OECD, *supra* note 27, at 410, para14.とりわけ、恒久的施設の利得が7条に従って課税されることを求める要件を念頭においている。

⁴⁷² *Id.*

⁴⁷³ OECD, *supra* note 27, at 410, para15.

⁴⁷⁴ OECD, *supra* note 27, at 410, para16,17.

⁴⁷⁵ *Id.*

の状況にある」者又は団体についてのみ適用されるため、それゆえ、24条(1)の規定の適用上、国籍にのみ基づく異なる待遇と異なる状況に基づく異なる待遇とを区別することが重要である。前述したように、24条(1)の規定は国籍に基づく差別のみを禁止しており、他のあらゆる関係要素(団体の居住地を含む)が同様であることを必要としている⁴⁷⁶。居住者と非居住者とで異なる待遇を与えることは、国内租税制度及び租税条約の極めて重要な特徴であるとし、この条約の他の条項(その大部分は居住者と非居住者とで異なる待遇を与えている)の文脈において24条を解釈すれば、この条約の適用上(4条のもとで)同一の国の居住者ではない二つの会社は、通常、24条(1)の規定の適用上、同様の状況にあるといえないことが明白であるとしている⁴⁷⁷。

コメンタリーでは、24条(3)の恒久的施設に関する説明をしているが、コメンタリーの説明を参照しても、**Unilateral Counter Measures**を排除することは一義的には難しく、英国DPTのような制度も違反にならないと解釈する余地があろう⁴⁷⁸。

また、24条の中で述べられている平等待遇原則に関し、平等待遇原則の内容を明確かつ完全に定義することが困難であることは明らかであり、このことにより、この原則の多くの含意について広範な意見の不一致が引き起こされてきたとしている⁴⁷⁹。この困難の主な原因は、恒久的施設の現実の性質、すなわち、それは他の国に本店を有する企業と別個の法実体ではなく、その一部にすぎないという性質に由来すると考えられ、国内企業は、単一の実体であり、その活動のすべてが(それらが租税についてもたらず影響とともに)本店所在地で完全に把握され得るため、恒久的施設の状況は国内企業の状況と異なっている⁴⁸⁰。

租税の賦課徴収のいくつかの局面における無差別待遇についてはコメンタリーパラ40以下で検討されており、税額の確定や恒久的施設が保有する株式に係る配当に対する特別な待遇、租税の構造と税率、恒久的施設が受領する配当、利子及び使用料に対する源泉徴収税

⁴⁷⁶ *Id.*

⁴⁷⁷ *Id.*

⁴⁷⁸ OECD, *supra* note 27, at 414, para33 以下。すなわちパラ 33 によれば、「厳格に言えば、3の規定が終わらせようとしている種類の差別は、国籍に基づく差別ではなく、企業の実際の所在地に基づく差別である。したがって、3の規定は、他方の締約国に恒久的施設を有する一方の締約国の居住者すべてに対し、区別なく、また、国籍にかかわらず、適用される」としているが、パラ 34 において、「まず、次の点を明確にしておくことが必要であるように思われる。すなわち、3の規定第1文の文言は、実際上の理由により、非居住者と居住者に異なる課税をすることは、非居住者に居住者よりも重い租税を課することにならない限り、差別に当たらないと解されるべきである」として、「この規定が否定形で定められている点において、重要なことは結果だけであり、課税の態様を租税が課せられる具体的状況に適合させることは、許される。例えば、3の規定は、恒久的施設に帰せられる利得を決定するためにのみ適用される特定の仕組みを適用することを妨げない」としている。救済できないのであれば、英国DPT(をはじめとする **Unilateral Counter Measures**)と同様の効果を持つ法律を国内法に具備してしまえばよいのではないか。関連した解決策として、本稿第6章第2節を参照。

⁴⁷⁹ OECD, *supra* note 27, at 415, para39.

⁴⁸⁰ *Id.*

などが述べられているが、外国税額控除の部分につき取り上げる。該当する部分は下記の二つであり、一つは、関連する文脈において、国外所得が恒久的施設に帰せられる利得に含まれる場合に、国内法令のもとで居住者企業に対し外国税額控除が与えられるときは、同じ原則により、恒久的施設に対しても、かかる国外所得に係る外国税額について税額控除を与えることが適切である、という部分である⁴⁸¹。いま一つは、他方の締約国（B国）の企業の恒久的施設が一方の締約国（A国）に所在する場合で、第三国（C国）で課せられた租税の税額控除が条約の規定によってのみ与えられるときは、第三国と締結された租税条約に含まれる税額控除の恩恵を恒久的施設にも及ぼすかどうかという、より一般的な問題が生ずる。恒久的施設それ自体は法人格を持たないため、これらの租税条約の恩恵を受ける資格を有しないが、この問題は、恒久的施設に対する課税に関係している、と指摘する部分であり、言及されているのは、他方の締約国の居住者企業の恒久的施設が第三国から配当又は利子を受領する場合に、恒久的施設が所在する一方の締約国は、当該第三国から取戻すことができない租税について税額控除を認めるべきか否か、また、どの程度税額控除を認めるべきかという問題についてであり、配当及び利子に関する個別の事案としてトライアンギュラー・ケースを念頭においているもの、二国間交渉において解決が可能であると述べている⁴⁸²。

とりわけ本節において重要と考えられるのは、24条（5）にかかるコメンタリーパラ 76以下の部分である。

24条（5）の規定は、その資本の全部又は一部が他方の締約国の一又は二以上の居住者によって直接又は間接に所有され又は支配されている企業に対し不利な待遇を与えることを禁止している⁴⁸³。当該規定が禁止する差別は、資本を所有され又は支配されている企業に対する課税に関するもので、資本を所有し又は支配している者に対する課税に関するものではないとされている⁴⁸⁴。規定の目的として、同じ国に居住する納税者間の等しい待遇を確保することであり、外国資本に対し、パートナー又は株主の手中において、国内資本に適用される待遇と同一の待遇を与えることではないことを指している⁴⁸⁵。

また、24条（5）は居住者企業に対する課税のみに関するものであり、その資本を所有し又は支配している者に対する課税に関するものではないため、居住者企業と他の居住者企業との間の関係を考慮するルール（例えば、共通の所有者のもとにある会社の間での連結、損失の移転又は財産の非課税移転を認めるルール）の恩恵を拡張するように解釈することはできないとされている⁴⁸⁶。

⁴⁸¹ OECD, *supra* note 27, at 423, para67.

⁴⁸² OECD, *supra* note 27, at 423, para68-69.

⁴⁸³ OECD, *supra* note 27, at 425, para76.

⁴⁸⁴ *Id.*

⁴⁸⁵ *Id.*

⁴⁸⁶ OECD, *supra* note 27, at 425, para77. 例として、国内租税法上、居住者である会社の所得と居住者である親会社の所得との合算が認められている場合に、24条（5）の規定は、そのような合算を居住者会社と非居住者親会社との間についてまでも認めることを強制する効果を持つものではないとしている。これは、居住者企業とその資本を有する非

さらに、24条(5)は資本の所有者又は支配者にかかわらず、すべての居住者会社に等しい待遇を与えることを確実にすることを意図したものであり、居住者への分配と非居住者への分配に同様の待遇を与えることを求めるものではないことから⁴⁸⁷、居住者会社に対し、非居住者である株主に支払われる配当に関しては源泉徴収税が課せられるが、居住者である株主に支払われる配当に関してはそれが課せられないとしても、24条(5)の規定に違反すると考えることはできないとしている⁴⁸⁸。この場合の異なる待遇は、当該会社の資本が非居住者に所有され又は支配されているという事実に基づくのではなく、非居住者に支払われる配当には異なって課税されるという事実に基づいているとしている⁴⁸⁹。

類似の例として、株主が居住者であるか非居住者であるかにかかわらず株主に配当を支払う居住者会社に対し租税を課する国が、課税の重複を避けるために、居住者である関連会社に支払われる配当にはそれを適用しない場合を取り上げ、この課税の免除が非居住者には適用されないという事実が24条(5)の規定に違反すると考えるべきではないとしている⁴⁹⁰。異なる待遇が与えられているのは、居住者会社の資本が非居住者により所有され又は支配されているからではなく、当該居住者会社から受領された配当が再分配される際に、この条約の規定のもとで同様の租税を課することのできない会社に対し分配がなされているからであり、この例では、その資本の所有者又は支配者にかかわらずすべての居住者会社に同様の待遇が与えられており、異なる待遇が適用されるのは分配に係る租税を回避することができる状況において分配がなされる場合に限定されている⁴⁹¹。

なお、24条(6)に関しては、本条の適用範囲が第2条によって制限されるものではないことを定めおり、国、地方政府又は地方公共団体により課せられる又はそれらのために課せられるすべての種類の租税に適用されるとしている⁴⁹²。

24条コメンタリーに関する所見では、米国は全世界所得課税を前提に自国の非居住者たる市民とその他の非居住者とは同様の状況にないと意見を述べている⁴⁹³。

肝心なのは、24条コメンタリーに関する留保事項であろう。カナダ及びニュージーラン

居住者企業の結合された待遇と、同じ国の居住者企業とその資本を有する居住者企業の結合された待遇とを比較することを求めることになり、居住者企業に対する課税という域を超えていることによる。

⁴⁸⁷ OECD, *supra* note 27, at 425-426, para78.コメンタリーは、OECD, *supra* note 27, at 425, para76.を参照している。

⁴⁸⁸ *Id.*

⁴⁸⁹ *Id.*

⁴⁹⁰ *Id.*

⁴⁹¹ *Id.* OECD, *supra* note 27, at 426, para79.において、利子に関する9条(1)及び、11条(6)の適合性が述べられているが、適合している限り違反ではないとされる。興味深いのは24条(5)の規定が、条約法に関するウィーン条約31条の要請に基づき、解釈される際の文脈の一部を構成する旨である。また、OECD, *supra* note 27, at 427, para80.において移転価格調査における通常の要件よりも厳格な追加的情報や証明責任の転換でさえも、本条の差別には該当しないとしている。

⁴⁹² OECD, *supra* note 27, at 427, para81.

⁴⁹³ OECD, *supra* note 27, at 427, para83.

ドは、そもそも 24 条自体を留保しており⁴⁹⁴、24 条 (2) に関しても、チリ、エストニア、日本、スイス及びアメリカ合衆国が規定を条約に含める権利を留保しており⁴⁹⁵、英国は 24 条 (6) において本条の適用をこの条約の対象とされる租税に限定する権利を留保としている⁴⁹⁶。

旧来から無差別待遇をめぐって議論はあり、クロスボーダー取引を背景に議論が進展している⁴⁹⁸。しかし、もともと整合性がとられていないと評価される側面もあり、本節で取り上げたように各国のポジションにも相違が見受けられる。例えば、**Unilateral Counter Measures** に対して、対象税目を無差別的に (条約ポリシーとして) 取扱うことで投資家保護の側面を強め、国際的二重課税防止に資するといった発想もあるだろうが、現実的な対応として機能するかについては判然としない。

第 5 節 その他

小括に先立ち、本章第 4 節まで取り上げなかった国際的二重課税排除にかかる条約上の論点を第 1 款及び第 2 款において言及する。

第 1 款 相互協議の活用可能性

租税条約のコンテクストにおいて、国際的二重課税を解消する方策の一つに OECD モデル租税条約 25 条に規定される相互協議 (**Mutual Agreement Procedure** : 以下本稿において

⁴⁹⁴ OECD, *supra* note 27, at 427, para85. 同 para86 において、オーストラリアは源泉徴収税の徴収に関する国内法の規定を継続して適用するための修正を提案する権利を留保し、para87 では、米国は支店税を適用する権利を留保している。

⁴⁹⁵ OECD, *supra* note 27, at 427, para90. チリは更に本条にかかる留保項目が多く、例えば、24 条 (3) に際して、para90.1 では自国に特有の課税制度にかんがみて、恒久的施設による利得分配の割合と態様に関するこの条約の規定に関し、行動の自由を保持している。24 条 (4) に際して、para91 でフランスも利子控除に関する留保をしている。

⁴⁹⁶ OECD, *supra* note 27, at 428, para92.

⁴⁹⁷ PE 差別に関する論点として、Rust, *supra* note 429, at 1708–1709, 1732-1733.

⁴⁹⁸ IFABrussels2008 におけるメインサブジェクトでもあった。IFA, *cahiers de droit fiscal international* 93a. **Non-discrimination at the crossroads of international taxation**, (IFA, 2008). 邦文の紹介として、岡直樹「第 62 回 IFA 総会-無差別原則をめぐる議題 1 及びセミナーA における議論の紹介-」税大ジャーナル第 10 号 (2009) 215 頁。

MAP) があげられよう⁴⁹⁹⁵⁰⁰。MAP は、一方の又は双方の締約国等の措置による租税条約の規定に適合しない課税や、租税条約の適用又は解釈適用に関する協議及び租税条約に定めのない場合における二重課税を除去するための協議がある⁵⁰¹。一般的に MAP は租税条約の規定に適合しない個別の事案による課税を受けた場合に、わが国の納税者が課税を受けた場合には国税庁に事前相談を行い、納税者から MAP の申立を行った後に、国税庁と外国税務当局との MAP が開始され、協議ののち、先立って納税者の意向確認を経た上で、相手

499 25 条 相互協議手続

1. 一方又は双方の締約国の措置によりこの条約の規定に適合しない課税を受けたと認める者又は受けることになる者又は認める者は、その事案につき、当該一方又は双方の締約国の法令に定める救済手段とは別に、いずれかの締約国の権限ある当局に対して申立てをすることができる。当該申立ては、この条約の規定に適合しない課税に係る措置の最初の通知の日から3年以内に、しなければならない。

2. 権限ある当局は、1に規定する申立てを正当と認めるが、自ら満足すべき解決を与えることができない場合には、この条約の規定に適合しない課税を回避するため、他方の締約国の権限ある当局との合意によってその事案を解決するよう努める。成立したすべての合意は、両締約国の法令上のいかなる期間制限にもかかわらず、実施されなければならない。

3. 両締約国の権限ある当局は、この条約の解釈又は適用に関して生ずる困難又は疑義を合意によって解決するよう努める。両締約国の権限ある当局は、また、この条約に定めのない場合における二重課税を除去するため、相互に協議することができる。

4. 両締約国の権限ある当局は、2及び3に規定する合意に達するため、直接相互に通信すること（両締約国の権限ある当局又はその代表者により構成される合同委員会を通じて通信することを含む。）ができる。

5. (a) 一方又は双方の締約国の措置によりある者がこの条約の規定に適合しない課税を受けた事案について、1の規定に従って当該者が一方の締約国の権限ある当局に対して申立てをし、かつ、

(b) 当該事案に対処するために両締約国の権限ある当局が要請したすべての情報が両締約国の権限ある当局に提供された日から2年以内に、2の規定に従い両締約国の権限ある当局が当該事案を解決するための合意に達することができない場合において、当該者が書面により要請するときは、当該事案の未解決の事項は、仲裁に付託される。

ただし、当該未解決の事項についていずれかの締約国の裁判所又は行政審判所が既に決定を行った場合には、当該未解決の事項は、仲裁に付託されない。当該事案によって直接に影響を受ける者が、仲裁決定を実施する両締約国の権限ある当局の合意を受け入れない場合を除くほか、当該仲裁決定は、両締約国を拘束するものとし、両締約国の法令上のいかなる期間制限にもかかわらず、実施されなければならない。両締約国の権限ある当局は、この5の規定の実施方法を合意によって定める。

⁵⁰⁰ Ismer, *supra* note 429, at 1735.

⁵⁰¹ 伊藤剛志「相互協議に関するいくつかの問題」RIETI Discussion Paper Series 10-J-053 (2010)2-3頁。伊藤は（後述するように、仲裁規定が二国間租税条約及びMLIにおいて一般的になる前の論考であるが）MAPの課題と現状について詳細に論じている。

国との合意に基づく調整が行われることを指す場合が多い⁵⁰²⁵⁰³。また、今日的な潮流のひとつとして、仲裁規定が盛り込まれている⁵⁰⁴。租税条約の適用又は解釈適用に関する協議及び租税条約に定めのない場合における二重課税を除去するための協議は、権限ある当局間による MAP ではあるものの、国税庁ではなく財務省主税局が担当をしており、この場合は納税者の申立を必要とするものではない⁵⁰⁵。

国税庁が毎年発表しているレポートによれば、平成 29 事務年度においては、MAP の発生件数は 206 件であり、事前確認制度における事案が 166 件で約 8 割を占め、残りの約 2 割に移転価格課税その他に係るものとして 40 件があげられていたが、実際のところ、事前確認制度及び移転価格税制にかかる相互協議が多くを占め、その他として PE の問題や源泉所得税が掲げられている程度であった⁵⁰⁶。現状、個別の事案による課税を受けた場合の MAP はある程度の領域に限られているが、少なくとも納税者が課税を受けた場合に、国際的二重課税の排除に際して、MAP の申立を行うことは一つの対応策である。

条約の適用又は解釈適用、条約に定めのない国際的二重課税の場合には、わが国財務省とそのカウンターパートとなる権限ある当局による MAP を必要とすることになるが、いずれにしても一般論として、署名後に課される租税で、「現行の租税と同一又は実質的に類似するもの」についても、租税条約上「所得に対する租税」として位置付けられることから、法人税法の「外国法人税」に該当するか否かの観点から判断されることが適当と思われる。両国間で「所得に対する租税」該当性に関して、見解の相違がある場合には、租税条約上の MAP に基づいて解決が図られるべきであろうし、それは個別の事案による課税による MAP であっても、条約の適用又は解釈適用、条約に定めのない場合における国際的二重課税の対応が図られるべきであろう。

尤も、国税庁がそのカウンターパートと行う MAP については、その解決まで時間がかか

⁵⁰² 国税庁 「相互協議手続に関するガイダンス (Q&A)」

<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/map/guidance/qa1.htm> (2019 年 10 月現在) における MAP の説明では、租税条約の規定に適合しない課税を受けた場合、移転価格税制における独立企業間価格の算定方法等に欠かす事前確認 (Advance Pricing Arrangement : 以下本稿において APA) にかかる事項について租税条約締結国等の当局間で解決を図る手続をあげている。

⁵⁰³ 国税庁長官・平成 13 年 6 月 25 日官協 1-39 他「相互協議の手続について(事務運営指針)」(国税庁・平成 13 年) 第 1 通則 2 相互協議の実施 (1)。

⁵⁰⁴ わが国では日蘭租税条約(「所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国とオランダ王国との間の条約」2010 年 8 月 25 日署名、2011 年 4 月 15 日国会承認、2011 年 12 月 2 日公布及び告示(条約第 15 号及び外務省告示第 386 号)、2011 年 12 月 29 日効力発生。)においてはじめて仲裁規定がおかれた。

⁵⁰⁵ 前掲注 499)、伊藤・前掲注 501) 3 頁。

⁵⁰⁶ 国税庁「平成 29 事務年度の「相互協議の状況」について」(2018 年 11 月)

https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2018/sogo_kyogi/index.htm (last visited October 8, 2019) において、その発生件数や処理件数などが公表されている。その他、国税庁「国税庁レポート 2019」(2019) 51 頁以下、秦・前掲注 129) 等。

るという課題もある。長期にわたって MAP が難航した場合については仲裁規定が設けられつつあるものの、そもそもの事案処理の期間はおおむね 30 ヶ月前後であり、OECD 非加盟国に・地域との MAP の解決までの期間はさらに伸びる⁵⁰⁷。また、その多くが先述したような内訳であることから、仮に Unilateral Counter Measures が MAP の俎上にのったとしても、その解決までの期間は予想もつかない⁵⁰⁸。BEPS プロジェクトにおいても、Action14 が MAP に関するミニマムスタンダードを勧告しており⁵⁰⁹、OECD 税務長官会議における MAP フォーラムにおいて税務当局がピアレビューによる審査を受け、後述の MLI においても相互協議に関する仲裁規定が盛り込まれているが、各国税務当局のキャパシティビルディングを前提にした場合においても実際に仲裁が行われてみないことには想像が及ばない⁵¹⁰。

第 2 款 MLI

本章で取り上げた OECD モデル租税条約は二国間の租税条約の締結を念頭に策定されており、第 1 章で述べた今日の国際課税の諸問題に対応するためにはマルチの取組みが必要であった。そのようななか、BEPS プロジェクトの Action15 において提案されたのが MLI であった⁵¹¹。MLI は、既存の租税条約の内容を変更することを目的としており、本条約への参加で BEPS プロジェクトに関する対応が図られる設計となっている⁵¹²。主に BEPS プロジェクトにおける Action2,6,7,14 の勧告に関する措置が含まれ、前款でも取り上げた相互協議にかかる部分も盛り込まれている⁵¹³。MLI は、自国のどの租税条約を MLI の対象として、MLI に規定されるどの措置を適用するかを選択することが可能であり、各国・地域

⁵⁰⁷ 国税庁・前掲注 506)。わが国の MAP 解決までの期間が長いと理解するか否かは議論があろうが、各国の現状に照らし合わせると比較的良好と理解できよう。See Richard,(2017), *supra* note 131.

⁵⁰⁸ なお、オーストラリアは、未解決の事項が、Income Tax Assessment Act 1936 の Part IVA 及び Fringe Benefits Tax Assessment Act 1986 の第 67 条に含まれる包括的租税回避ルールの適用に関する場合は、相互協議手続の規定のもとで申立てがなされた当該事案を 5 の規定の対象から除外する権利を留保するとしており、本稿で取り上げた MAAL などは条約上の問題としてとらえることが可能であろう。OECD, *supra* note 27, at 466, para103.

⁵⁰⁹ OECD Action14, *supra* note 3. 仲裁規定は Action14 において相互協議の実効性の改善に有効であるとの指摘があったが、各国の立場の調整が難航し、具体的な結論までたどり着いていなかった。かかる事情を受けて、次款で取り上げている MLI の条文におかれる運びとなった。中澤・前掲注 17) 169 頁。

⁵¹⁰ 相互協議手続とサービス貿易に関する一般協定による紛争解決手段の相互作用に関して OECD, *supra* note 27, at 464, para88.以下に記載(とりわけ para92, 93.において詳述)。

⁵¹¹ OECD Action15, *supra* note 3.

⁵¹² 中澤・前掲注 17) 156-157 頁。

⁵¹³ MLI 第 18 条以下に仲裁規定がおかれている。

の選択が一致した該当部分の二国間租税条約が置き換わる設計となっており⁵¹⁴、2019年9月30日現在87の国と地域がMLIに署名、わが国が締結している租税条約の適用対象国は39か国・地域となる⁵¹⁵。

MLIの中に規定されたMAPに関する仲裁規定は、多くの国・地域に対して仲裁の導入を推進するものであることから、その枠組みについては（現実に仲裁が行われた局面の評価を待つ必要があるものの）一定の効用を期待できるものと解することができる。翻って、MLIのようにマルチの枠組みにより **Unilateral Counter Measures** に対応するという発想も国際的二重課税に対応する手法の一つと位置付けることができる。

経済の電子化に伴う課税上の課題への対応にかかる OECD 提案 Pillar1 における対応策もその一つとして位置付けられ、マルチの枠組みという観点からは MLI と同じ効果を持たせる狙いがあると理解できる（Pillar1 については、本稿第2章第4節及び第6章第2節にて詳述）。尤も、Pillar1 にかかる対応はあくまで、経済の電子化に伴う課税上の課題への対応のための手段であり、本章が取り上げた租税条約の射程との相関は判然としない。他方で、OECD モデル租税条約や MLI と同様の効果をもつ枠組みにて、**Unilateral Counter Measures** を捉える発想もあり得よう。

第6節 小括

租税条約における租税の意義やその範囲については、統一的な認識の形成が重要であるが、本節で取り上げたように、容易に共通の認識が形成できるものではなく、後述の MLI による取組みはあるものの、究極的に国際的二重課税排除は二国間租税条約に頼る上、第1章で述べたように租税条約の義務的側面から、一義的に国際的二重課税排除の救済が達成されるわけではない。かかる観点について、各国の主権に基づき行う課税、伝統的には、社会保険料や宗教的側面の強い金銭給付、天然資源開発関連の利益配分等があげられたが、一般の国際課税の潮流はその不確実性を強くしていると理解できる。

また、OECD モデル租税条約はその影響力が OECD 非加盟国へも及ぶことから、1991年から非加盟国からの意見も収録されている⁵¹⁶。その議論はオープンなものであり基本的に OECD 非加盟国は条項及びコメントリーで提唱する解釈に全般的な形での同意を示しているが⁵¹⁷、ある条項又はコメントリーでの解釈について同意できない箇所が明示されており、インドネシアや中華人民共和国は他国との交渉の過程において、この章に含まれる自国が示した立場に拘束されることはないことを明示するよう求めている⁵¹⁸。

⁵¹⁴ 中澤・前掲注17) 157頁。

⁵¹⁵ 財務省「BEPS防止措置実施条約の署名国」

https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/tax_convention/mli.syomeikoku.wabun.1018.pdf (2019年10月現在)。

⁵¹⁶ OECD, *supra* note 27, at 609, para1.

⁵¹⁷ OECD, *supra* note 27, at 610, para5.

⁵¹⁸ *Id.* OECD, *supra* note 27, at 609, para2, 4. なお、非加盟国はアルバニア、アルゼン

OECD 非加盟国においても、各国のポジションや見解の「ずれ」によって国際的⁵¹⁹二重課税が生じる可能性はある。換言すれば、伝統的な論点である。例えば、第 24 条 (6) コメントリーでは、比較的多くの国が留保を行っている⁵¹⁹。

租税条約の解釈の手がかりとなる OECD モデル租税条約コメントリーの法的性質に関して少し取り上げる。わが国においては研究者によっては見解の一致をみていない部分もあるものの⁵²⁰、裁判例において OECD モデル租税条約コメントリーの法的性質が取り上げられた事例がある⁵²¹。判示に関して、日本シンガポール共に OECD モデルに倣っていること

チン、アルメニア、アゼルバイジャン、ベラルーシ、ブラジル、ブルガリア、コロンビア、コスタリカ、クロアチア、コンゴ民主共和国、ガボン、ジョージア、香港 (中国)、インド、インドネシア、コート・ジボワール、カザフスタン、リトアニア、マレーシア、モロッコ、中華人民共和国、フィリピン、ルーマニア、ロシア、セルビア、シンガポール、南アフリカ、タイ、チュニジア、ウクライナ、アラブ首長国連邦、ベトナムである。尤も、本稿における OECD 非加盟国のポジションの手がかりはそう多くない。例えば、2 条に関しては典型的なポジションの違いであるし (OECD, *supra* note 27, at 610–611, para1-8.)、23 条 A,B もタックス・スペアリングクレジットに関する言及が多い (OECD, *supra* note 27, at 647, para1-4.)。

⁵¹⁹ OECD, *supra* note 27, at 648, para10. アルバニア、アルゼンチン、ブラジル、ブルガリア、コロンビア、マレーシア、フィリピン、ルーマニア、セルビア、シンガポール、タイ、チュニジア、ベトナム及びウクライナは、本条の適用をこの条約の対象となる租税に限定する権利を留保するとしている。

⁵²⁰ 例えば、馬場広貴「租税条約上の企業の利得の解釈—グラクソ判決における租税条約適合性を中心として—」(租税資料館賞論文集, 2013) 30-31 頁において類型が試みられているが、少なくとも最高裁の判断において付与されている範囲であれば、コメントリーは解釈の補足的な手段として参照することが可能であることは (ヨーロッパの事例を参照するよりはるかに) わが国の国際的⁵²¹二重課税に接近する本稿の一つの手がかりとなろう。法的拘束力の有無が問題になるというよりは、国内の係争において参照される余地がある (かどうか) ことの方が重要かつ建設的である。むしろ、解釈の手がかりを提供する OECD のスタンダードセッターとしての意義が本稿のコンテキストにおいては重要と考える。以上の点において述べれば、法的拘束力の有無について、浅妻や中里の主張に近いかもしれない。浅妻章如「国際租税法におけるルール形成とソフトロー—CFC 税制と租税条約に関する OECD コメントリーの位置付けを題材として」中里実編『政府規制とソフトロー』(有斐閣, 2008) 262-264 頁。

⁵²¹ 最決平成 21 年 10 月 29 日民集 63 卷 8 号 1881 頁。東京高判平成 21 年 2 月 26 日判決平成 20 年 (行コ) 318 号、東京地判平成 20 年 8 月 28 日判決平成 18 年 (行ウ) 747 号訟務月報 55 卷 7 号 2535 頁、判例時報 2023 号 13 頁、判例タイムズ 1291 号 194 頁、税務訴訟資料 (250 号～) 258 号 11013 順号、藤井保憲「判批」月刊税務事例 42 卷 4 号 2010 年 10～14 頁、加藤義幸「判批」税法学 569 号 2013 年 305～322 頁、高須要子「判批」平成 21 年度主要民事判例解説 (別冊判例タイムズ 29) 2010 年 288～289 頁等。あくまで、わが国の課税権の行使としての事例だが、PE なければ課税なしに違反するかどうか争われた事案である。AOA 導入前の議論ではあるものの、わが国が課税権の行使を行うことについて認めた (経済的⁵²²二重課税の容認)。なお、OECD モデル租税条約コメントリーの法的性質について、条約法に関するウィーン条約 32 条における補足的な手段として参照できる旨を判示している。関連した指摘として、木村浩之「重要国際税務判例もう 1 つの読み方 第 10 回 グラクソ事件国内法が租税条約に抵触する場合の争い

で、コメントリーの記述を補助的に参照可能としたが、非加盟国との間でも OECD モデルを前提に二国間租税条約が締結されている場合にはある程度参照ができる。

すなわち、わが国が二国間租税条約を締結するにあたり、基本的に OECD モデル租税条約が前提になっており、場合によっては修正される場合があるものの、OECD モデル租税条約を前提としている限りにおいて、ある程度の（法的性質の存否に関する議論はさておき）予見可能性を確保することが可能であろう⁵²²。

小括として、条約の解釈・理解においては、国際的二重課税排除の観点から、第 2 条において同一又は実質的に類似していることが重要であり、各租税の特徴を分析する必要があると述べた⁵²³。同一又は実質的に類似していることを評価するにあたっては、例えば、課税対象や課税標準（*tax base* としてるが）、課税の目的などが挙げられており、そのなかで、課税標準が最も重要であるとしている⁵²⁴。先述の IFA2016 年レポートも英国 DPT に関する言及を行っており、英国 DPT は、租税条約の対象となる場合と対象とならない場合がある新しい税の興味深い例であるとされている⁵²⁵。

例えば、英国が締結する租税条約の対象となるためには、条約の対象となる法人税と実質的に同様である必要があり、迂回利益が特定の納税者にのみ適用され、異なる手続規則と異なる請求方法の対象となり、異なる税額を課すため、実質的に類似していないと主張される場合があることを指摘する⁵²⁶。一方で、課税対象である迂回利益が法人税に課せられる利益の観点から定義されている場合、課税ベースが類似しているため、税は実質的に類似していると主張される場合があるとも述べられ、結局のところ、課税対象の迂回利益は、税が回避

方」税務弘報（2019.4）146-149 頁。

⁵²² 例えば、二国間租税条約が OECD モデル租税条約から離れて修正されている場合においても、わが国がその条約交渉に際して修正の参照した根拠（日本モデル租税条約のようなもの）を参照するなどの対応は発想としてあり得るかもしれない。

⁵²³ IFA, *supra* note 423 では、関連して、OECD モデル租税条約第 3 条(2)についても言及が行われていた。該当する内容は下記の通りである。

3 条（2） 一方の締約国によるこの条約の適用に際しては、この条約において定義されていない用語は、文脈により別に解すべき場合または第 2 5 条の規定に基づく権限ある当局の合意による場合を除いて、この条約の適用を受ける租税に関する当該一方の締約国の法令において当該用語がその適用の時点で有する意義を有するものとし、当該一方の締約国において適用される租税法における当該用語の意義は、当該一方の締約国の他の法令における当該用語の意義に優先するものとする。

⁵²⁴ IFA, *supra* note 423 at 42-43. 同論文では、課税ベースに関連してスウェーデンの The Supreme Administrative Court of Sweden RR 3 June 1986, 5823-1985 を挙げ、例えば、とある外国税の目的がある管轄区域で事業を行う特権に手数料を課すことである場合に、手数料の一部又は全部が所得に基づいて算定されたとしても、必ずしも所得税とはみなされないことを紹介する。また、課税ベースに関連し、カナダの Exolon Co. v. Minister of National Revenue (1951) 4 Tax ABC 175 (Canada) を挙げ、*supra* note 106 で取り上げた Bricom 事案にも言及している。なお、Bricom 事案に関しては、課税ベースが租税の類似性を決定するうえでの最も重要な要素であるという指摘である。

⁵²⁵ IFA *supra* note 420 at 44.

⁵²⁶ *Id.*

されなかった場合に法人税に従って請求されたであろう恒久的施設の想定利益であることが主張される⁵²⁷。ただし、IFA2016年 General Report では、類似性に賛成と反対の両方の議論があり、他国が税金を条約の対象と見なすべきかどうかは不明としている⁵²⁸⁵²⁹。

また、第23条Bについては、当然ながら第2条の射程に入らない租税は外国税額控除の対象とはならないとの整理である⁵³⁰。ただし、二国間条約ではそうでない場合もあるという事例（英蘭における英国の石油収入税など）をあげているが、この点については本稿第2章で取り上げた英国DPTに関する議論と同じ視座をもっている⁵³¹。

もっとも、国際的二重課税の排除に関する普遍的な税の概念があるわけではなく、種々の租税は関連法規によって異なることから、どの租税が租税条約の対象となり、国際的二重課税排除が達成することができるかは明らかではない。IFA2016年 General Report でも指摘されるように、“tax”、“tax on income”、“tax on capital”のように、条約上の曖昧な用語の定義は、一貫性のない条約適用や、国際的二重課税排除が行われなリスクが高まり、特定の国や法域において新しい租税が導入された折には、特に二重課税は解消されない可能性が強まる⁵³²。

本稿冒頭でも述べたように、国際的二重課税は国境を超えた経済活動の障害となり、適切な排除は期待される場所である。この場合に、相互協議や仲裁手続による救済機会を増やすことや、MLIのような多国間の条約枠組みにおいて、統一的な運用をはかることが一つの解消策となろう。

そこで、国際的二重課税を排除する手段としてのいくつかの方策や手段について、第6章で検討を行う。

⁵²⁷ *Id.*

⁵²⁸ *Id.*

⁵²⁹ IFA, *supra* note 420 at 869-870. 英国の Branch Report も、英国DPTは租税条約の対象外とするHMRCのポジションを紹介しつつも、裁判所で判断がされていないことから、法人税との実質的な類似性があるという可能性を排除できないと述べ、MacLennan, *supra* notes 96のように、Bricom事案と2009年財政法における英国法人税制との連続性の観点から、租税条約の対象範囲になると、肯定的な評価を述べる。

⁵³⁰ IFA *supra* note 420 at 54-55.

⁵³¹ *Id.*

⁵³² IFA *supra* note 420 at 75-76.

第6章 わが国国際課税制度における試論

序

本稿では、とりわけ BEPS プロジェクト以後の国際課税の潮流を踏まえて、Unilateral Counter Measures に対する国際的二重課税を排除するための手法につき、主として外国税額控除制度と租税条約の観点からの検討を行ってきた。

Unilateral Counter Measures への今日的な対応策は複数の可能性があり、本章第5章第5節の中で取り上げた MLI のように、マルチのレイヤーに基づく対応方法が考えられる。

そこで、終章として本章では、国際課税における最新の動向、とりわけ、MLI のように多国間の合意枠組みにかかるものを取り上げる。対象は、BEPS プロジェクトの最終勧告以後のグローバルな合意枠組みにおいて本稿に対応する重要な提案である二つの柱、Pillar1 及び Pillar2 である。これらは、経済のデジタル化にかかる課税上の対応として、Inclusive Framework on BEPS の承認のもとで多国間の作業が進行してきたものであり、取り上げることは Unilateral Counter Measures に強い関連性を持ち、国際的二重課税に関する本稿の問題意識にも重なる。その上で、本稿におけるこれまでの概観を整理した上で、わが国国際課税制度における試論を述べる。

第1節 経済のデジタル化にかかる課税上の対応

第1款 Pillar 1

本款において取り上げる Pillar 1 に関しては、既に本稿第2章第4節第2款においてその大枠を取り上げているが、Inclusive Framework on BEPS に参加をしている国々のコンセンサスを得て作業計画が進行しており、課税権の配分に関する国際課税原則を見直すことが予定されている。他方で、租税回避的な行動に対応する課税に関する問題は、軽課税国への利益移転に対抗する措置を導入する目的の下で提案されている Pillar2 によって対処される見込みが高く、これについては次款において取り上げる。

Pillar 1 が予定している解決策は、物理的拠点を持たないビジネスにより生じる法人所得に対する課税のルールをどのように観念するかをターゲットとしており、OECD モデル租税条約における PE⁵³³や事業利得⁵³⁴、特殊関連企業⁵³⁵の条項における技術的論点を検討した上で、課税の根拠を見直すこととなっている。本稿で取り上げなかった Unilateral Counter Measures も含め、物理的拠点を持たないビジネスモデルに対する各国が個別に行う法人所得のコンテキストにおける課税は、PE をはじめとする諸原則を見直すことで解消される余地は大いに存在する。また、本稿第2章第4節第2款で取り上げた3案を踏まえた上で、2019年10月には Pillar 1 に関する統合アプローチ (Unified Approach) が OECD 事務局より提案がされている⁵³⁶。事務局提案の適用範囲については、高度にデジタル化され

⁵³³ OECD, *supra* note 10, at pp31-33.

⁵³⁴ OECD, *supra* note 10, at pp33-34.

⁵³⁵ OECD, *supra* note 10, at pp34-35.

⁵³⁶ OECD, Public consultation document Secretariat Proposal for a “Unified Approach”

たビジネスモデル (highly digitalised businesses) にとどまらず、消費者に接近したビジネス(consumer facing businesses)へのフォーカスが当てられ、その対象範囲は広く取られつつある⁵³⁷。また、物理的拠点を持たないビジネスモデルについては、主に売上に依拠した新たなネクサスを創設することとされ、既存の移転価格税制の骨格は維持されるものの、各国の利益配分についてもルールを創設することになっている⁵³⁸。移転価格税制については、事務局提案でも課題を認識しているが、独立企業間原則が機能している限りにおいては、既存の移転価格税制の適用を維持し、その適用が難しい局面で創設した利益配分ルールによる解決を行う旨が説明されている⁵³⁹。

新しいネクサスについては、本稿でもしばしば取り上げていたように、物理的拠点を伴わないビジネスに対して、市場法域(market jurisdiction)の経済における持続的かつ重要な関与を有している局面に対して適用を試みるものであり、売上に関する閾値を設定し、一定の活動を考慮することが示されている⁵⁴⁰。

また、利益配分に関する事務局提案では3つの提案が行われており、Amount A, B, Cの提案となる⁵⁴¹。Amount Aは多国籍企業グループのみなし残余利益 (deemed residual profit)の一部に対して市場法域の新たな課税権を認めるものであり、多国籍企業グループ乃至は多国籍企業のビジネスラインの経済活動に対するルーチンリターンをみなし、かかるルーチンリターンを特定した後に市場法域に帰属するものがみなし残余利益であるとされている⁵⁴²。他方で、Amount BやCは新しい課税権の設定とは異なり、市場法域に伝統的なネクサスである子会社やPEがある場合に移転価格税制における独立企業間価格を修正するものと位置付けられる⁵⁴³。Amount B, Cについても既存の移転価格税制における修正という意味で、追加的に市場法域が利益を課す場合に、追加的な部分について紛争解決のメカニズムに乗せることが強調されている⁵⁴⁴。

under Pillar One, 9 October 2019 – 12 November 2019.

<http://www.oecd.org/tax/beps/oecd-leading-multilateral-efforts-to-address-tax-challenges-from-digitalisation-of-the-economy.htm> (last visited Nov.29, 2019) なお、時間軸を前後して2019年11月にはパブリックコンサルテーションが開催され、同年10月にはワシントンD.C.で開催された財務大臣・中央銀行総裁会合にも提示されている。

⁵³⁷ OECD, *supra* note 536, para15. なお、para20によれば、消費財の供給又は消費者と対面する要素をもつデジタルサービスを提供することで収益を生じている事業を指し、特定のセクター（資源採掘、コモディティ、金融）を除外した上で、売上基準（e.g., OECD Action13, *supra* note 3.により導入された国別報告書の適用基準である750百万€）で適用制限を加える検討が行われている。

⁵³⁸ OECD, *supra* note 536, para15.

⁵³⁹ OECD, *supra* note 536, para17, 18.

⁵⁴⁰ OECD, *supra* note 536, para20, 22.

⁵⁴¹ OECD, *supra* note 536, para30.

⁵⁴² OECD, *supra* note 536, para51.

⁵⁴³ OECD, *supra* note 536, para50.

⁵⁴⁴ 例えば、既存の移転価格税制を前提にすれば、本稿で取り上げたMAPなどが念頭におかれよう。

事務局提案は、源泉地国を含めた多国籍企業が進出した市場国において、税収が確保されることが予想される。が、本款で述べたように、適用範囲もさることながら、ネクサスの創設や利益配分については、検討事項も多い。とりわけ、利益配分に関して、AmountAについては、ルーチンリターンを算定するにあたって合意される利益水準を基にしているが、その利益水準や、固定比率を使用する場合において、その合意に到達できるかという点がある上、みなし残余利益部分を市場法域に適切に帰属させることが可能かといった点やその配分についても議論を尽くすことが期待される⁵⁴⁵。コンセンサスベースドであるものの、超過利益帰属のロジックが十分にコンセンサスを得た成果となるかといった点や、事務局提案の実務上の課題として納税者が（あるいはそのカウンターパートとなる行政が）、対応できるかなどの問題点を内包している⁵⁴⁶。

第2款 Pillar 2

Global anti-base erosion proposal(以下本稿において **Globe**)⁵⁴⁷⁵⁴⁷⁵⁴⁸⁵⁴⁹は各国が（例えば外国子会社合算税制のように）軽課税国の子会社やPEの所得を合算し、租税条約の利益を最低限の課税を受ける支払に限定させる制度を導入することで、包括的に税源浸食防止が達成されるという趣旨の提案であり、概要は以下の通りとなっている。

⁵⁴⁵ OECD, *supra* note 536, para54, 57-58, 60.

⁵⁴⁶ 事務局案に対するパブリックコンサルテーションドキュメントで2500頁を超すコメントが寄せられている。OECD, Public comments received on the Secretariat Proposal for a "Unified Approach" under Pillar One, 15 November, 2019.

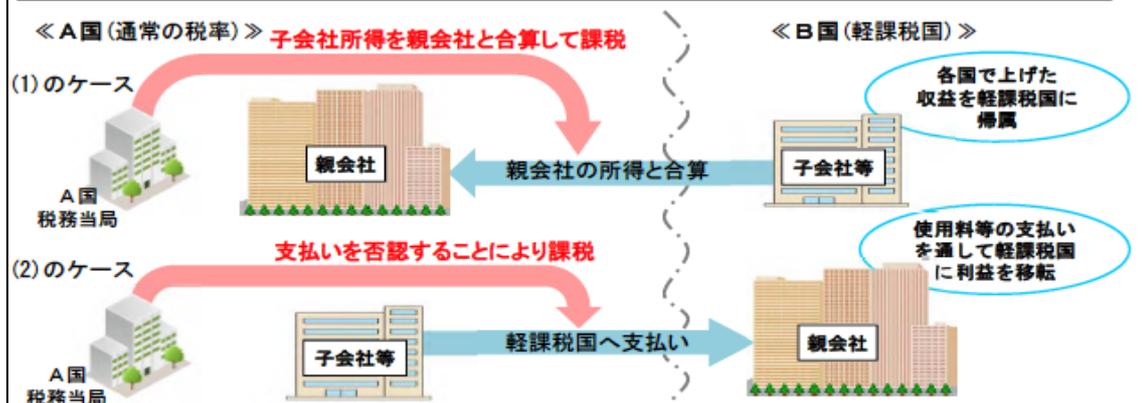
⁵⁴⁷ OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note, as approved by the Inclusive Framework on BEPS on 23 January 2019. なお、第70回租税研究大会東京大会討論においても、各国がミニマム税（現在でいうところのGlobe）を導入している状況であることは話題になっていた。対応して参事官室は、国際的な議論の場においてコミットメントを行っていくのが重要であると述べていた。渡辺裕泰他「日本租税研究協会第70回租税研究大会記録—社会構造の変化に即した所得税制と国際課税への取組」（日本租税研究協会、2018）106頁。

⁵⁴⁸ 事務局提案については、次のとおり。OECD, OECD secretariat invites public input on the Global Anti-Base Erosion (GloBE) Proposal under Pillar Two, 8 November, 2019.

⁵⁴⁹ PillarOneほどではないが、こちらも1300頁を超えるコメントがパブリックコンサルテーションドキュメントに寄せられている。OECD, Public comments received on the Global Anti-Base Erosion (GloBE) Proposal under Pillar Two, 3 December, 2019.

2つ目の柱

- 国際的に最低限の税率を定めた上で、それを下回る国(＝軽課税国)への利益移転に対し、利益を移転されている国が課税できるよう以下のルールを導入。
- (1) 軽課税国に所在する子会社等へ帰属する所得を親会社の所得と合算して課税
 - (2) 軽課税国に所在する関連企業への支払い(例: 使用料)に対し、支払会社側の国でその支払いに対し課税



政府税制調査会「[総 23-1] 国際課税について」(2019年6月12日)
<https://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2019/1zen23kai1.pdf> (last visited, Oct. 10, 2019) . 資料 35 頁より転載。

本提案は Pillar 1 と異なり、Inclusive Framework on BEPS 参加国のコンセンサスを前提としていない。これは、主として先進国が参画すれば、軽課税国への利益移転を行う本社所在地国の企業への対応は可能となるためである⁵⁵⁰。かかる提案内容として、軽課税国への利益移転を行っているとした場合に企業の本社所在地国が一定の最低税率を決め、その税率に満たない課税であれば、最低税率部分まで課税を行うというもの⁵⁵¹、PE がない場合でも、無形資産の使用料という形で利益の移転が行われていた場合には、課税を行うもので、オンラインプラットフォーム等のビジネスの使用が行われている国で利益の帰属を可能とするものであり、いずれも軽課税国への利益移転を防止するための対抗策である。わが国では外国子会社合算税制との類似の制度にも受け止められるが、大きな違いとして、あくまで最低税率までの課税であり、経済活動基準のような細かな規定は設けず、簡素化した課税を各国が行うことを目的としている。

国際的二重課税排除に直接対応するものではないが、少なくとも一部の国々が BEPS プロジェクトと前後して措置してきた Unilateral Counter Measures に対しては、Pillar 1 同様一定の対応が図られることになるが、その提案においても各国の見解の一致をまだみて

⁵⁵⁰ OECD, *supra* note 547. 米国は既に GILTI や BEAT といった対抗措置を導入している。本稿第 2 章第 3 節参照。

⁵⁵¹ OECD, *supra* note 547. 最低税率は現在 10~15% のレンジで検討が進められている。また、国外所得免除方式の国は軽課税国の支払いに対して外国税額控除方式に切り替える提案が検討されている。

おらず⁵⁵²、多国間での対応については課題が残る⁵⁵³。また、技術的な問題点として、例えば、企業の本社所在地国が定める一定の最低税率にあたって、全世界の実効税率を前提に定める (blending) か、国別にその一定の最低税率を定める (pre-country) かについても見解が分かれており⁵⁵⁴、その他既に国内法として CFC を導入している国の場合はその国内法との適用関係や Pillar 1 同様適用を受ける納税者の実務上の弊害 (事務手続きの煩雑化に関する懸念等) が想定される。

第3款 小括

本節では、Digital Economy の分野を中心に進展している議論を取り上げたが、2020年10月には Pillar 1、Pillar 2 共にブループリントが公表され⁵⁵⁵⁵⁵⁶、議論のアップデートが行われている。Pillar 1 ブループリントのなかでは、二重課税排除の手法が示され、Amount A にかかる利益については、外国税額控除または国外所得免除のいずれかまたは組み合わせ

⁵⁵² OECD, *supra* note 547.

⁵⁵³ Wolfgang Schön (Director, Max Planck Institute for Tax Law)が IFA2019 年次総会のセミナーパネルにおいて、OECD の租税政策を説明していた Pascal Saint-Amans(Director, OECD, Centre for Tax Policy and Administration)への指摘として、Pillar2 提案である Globe は理念的ではあるものの、実際に各国の制度がうまくいくかについては懐疑的な見解を示していた。Wolfgang Schön et al., Seminar F IFA/OECD OECD Update and the Tax Challenges arising from Digitalisation, IFA2019 73rd Congress of The International Fiscal Association , London, England, (2019). <https://www.ifa.nl/media/5806/2019-seminar-f-presentation.pdf> (last visited,September.20,2019) . なお、本稿では取り上げなかったが、軽課税国への支払という視点では、条約上の恩典を与えず、利子や配当を国内の税率で課税するルール (Subject to tax) の検討などもある。

⁵⁵⁴ OECD, *supra* note 547. 最低税率について、最低税率に満たない基準を国全体 (blending) でとらえるか、各国単位 (per country) でとらえるかについては見解の一致をみていない背景として、米国は GILTI において blending を採用しているものの、EU 諸国は per country を推進している。とりわけ EU は、Cadbury Schweppes v. CIR, CJEU, Case C-196/04 により、EU 加盟国全体の CFC に関する指令に制限がかかっており、blending が採用された場合には Globe の実効性を担保出来ない懸念があることが指摘されている。かかる論考として大野雅人「EU 法における移転価格課税と「商業上の正当事由」」税大ジャーナル第 18 号 (2012) 21-43 頁、Globe にかかる論考を紹介するものとして、Aaron Junge et al., Design Choices for Unilateral and Multilateral Foreign Minimum Taxes, 947-987pp, TAX NOTES INTERNATIONAL, SEPTEMBER 2, (2019). Joachim Englisch and Johannes Becker, International effective minimum taxation – the GLOBE proposal, available at: <https://ssrn.com/abstract=3370532>,(last visited,October.30, 2019).

⁵⁵⁵ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris, (OECD Publishing, 2020).

⁵⁵⁶ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris, (OECD Publishing, 2020).

によって排除が行われるとしている⁵⁵⁷。国外所得免除の場合は、市場法域に割当てられた利益の一部を免除することで国際的二重課税を解消し⁵⁵⁸、外国税額控除の場合は、市場法域の Amount A 部分に適用される税金について、控除が可能であるとしている⁵⁵⁹。技術的な問題はまだあると指摘されるものの⁵⁶⁰、これらの合意が最終的に結実した場合は、Digital Economy の分野にかかる国際的二重課税はかなりの分野で解消が見込まれる。

取り上げた Pillar1 及び Pillar2 から導き出すことのできるインプリケーションとして、少なくとも本稿が検討対象とした Unilateral Counter Measures によって生じる国際的二重課税については、Pillar1 の「国際的なコンセンサスに基づく合意」によって対処されることが理想的であることは理解できる。これは、本来的に国際課税における課税権の行使を調整する規範は、自国乃至は二国間で行われるよりも、多国間の合意枠組みが図られた方が実効性が高いことによる。同様にデジタル課税を含めた多くの Unilateral Counter Measures に関係するコンテキストは、BEPSAction15 が提供した MLI のように、マルチのフレームワークを活用した広範な合意が（合意の難しさを別にすれば）解決策の一つとして有効であると理解できよう。

なお、Pillar1 や Pillar2 の提案により、国際課税の諸問題に対処が行われる視点は理想的には理解や賛同を持ち合わせるものの、各国国内法への導入局面や実際上の運用においては、テクニカルな議論を内包し、さらなる国際課税制度における混乱が予想されよう。尤も、Pillar1 や Pillar2 が導入されなかった場合には、本稿で取り上げた Unilateral Counter Measures やそれ以外の固有のポジションがさらに台頭し、課税上の弊害が起こる可能性を念頭におけば、マルチのフレームワークを活用した広範な合意により解決が図られることが望ましいことは強調しておきたい。Pillar1 の合意が図られなかった場合は、第2章4節で取り上げた DST をはじめとして、種々の国内法のアップデートが予想される場所であり、コンセンサスベースの取組みではないが、Pillar2 に関しては、利益移転先の軽課税地国の課税すべき部分にかかる源泉をどのように整理するかという議論があろう。

他方で、英国 DPT のような Unilateral Counter Measures については課題が残る。英国 DPT はコンセンサスベースに基づいた国際的合意とは別の軸において国際的二重課税の解

⁵⁵⁷ OECD, *supra* note 555. 該当部分はパラ 620-643 となり、パラ 620 によれば、居住地国と市場国の法的二重課税とは異なり、経済的二重課税の場合は、移転価格税制の手法に基づいて再配分することが適切であるとする。なお、国外所得免除はパラ 624-626、外国税額控除はパラ 627-628 で記述。両者を併用するという議論についてはパラ 638-642。

⁵⁵⁸ OECD, *supra* note 555 para 624.

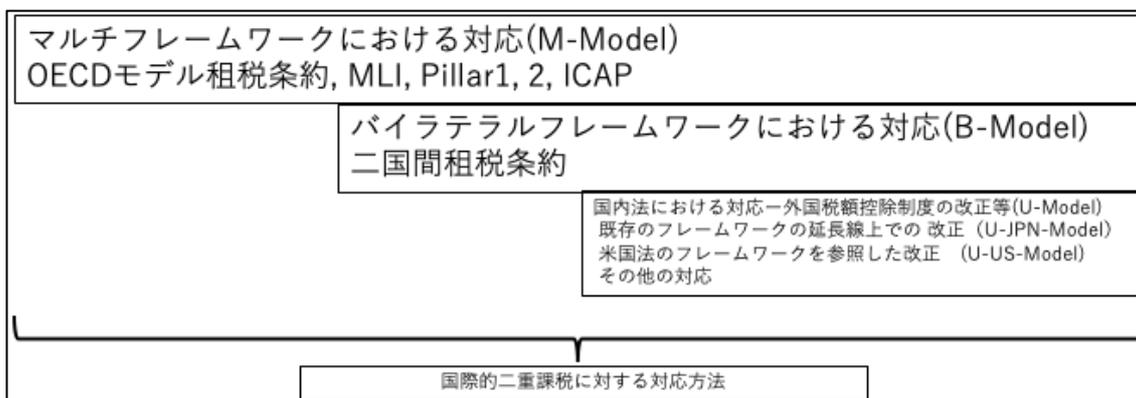
⁵⁵⁹ OECD, *supra* note 555 para 628. 控除制限に関する説明については、パラ 629-631。二次課税権についての説明はパラ 632。また、パラ 634-636 において外国税額控除によって二重課税を排除する場合に各国国内法の“sourcing”に差異があることから、国外所得免除を採用するよりも多くの情報が必要となると述べられる。しかしながら、ブループリントを読む限りでは、各国の法人実効税率や、控除制限の観点からは、国内所得免除よりも、外国税額控除が望ましいとも理解できる。

⁵⁶⁰ OECD, *supra* note 555 para 643.

消が行われない典型的な事例である。租税条約のアップデートにおいて解消されれば（あるいは国内法の改正等において対処されれば）よいものの、ひとつの課税法域が今日の国際課税のコンテキストにおいて国際的²二重非課税を解消すべく課税権を行使した結果であることは本稿においても繰り返し述べてきた通りであり、課税権の行使の態様としてその課税権を法人課税の所得の射程外に見出した。かかる点については、本章小括にて言及する。

第2節 わが国国際課税制度における試論

Unilateral Counter Measures が引き起こす国際的²二重課税に対する処方箋は何が望ましいのであろうか。第1章第2節でも述べたように、典型的にはマルチラテラル、バイラテラル、ユニラテラルのアプローチがあり得る。各々の手法につき、適宜本稿において取り上げてきたテーマをベースに手法を示す。いずれもわが国納税者の国際的²二重課税を前提とするが、国際課税を論じる上では、自国の視点にとどまらず、相手国のことも併せて考える必要があり、かかる視点も包含することを試みる。本稿では、折に触れて国際的²二重課税を排除するための手法や議論の動向を取り上げてきたが、本節で改めてその手法を整理し、検討する。手法をモデリングすると下記の通りである。



上記では国際的²二重課税排除のための取組みのレイヤーを表現している。これらの取組みがパズルのように埋まっていくことが国際的²二重課税排除については望ましいようにみえる。尤も、それぞれの取組みが国際的²二重課税を完全に排除しているものではないことに留意されたい。荒木（2017）も国際課税の規範にかかる類型を同様に整理しており⁵⁶¹、本節で述べる国際的²二重課税排除のための手法についてマルチの手法を M-Model、バイラテラルの手法を B-Model、ユニラテラルでの手法を U-Model とする。

⁵⁶¹ 荒木・前掲注 38) 27 頁以下。

第1款 国内法—主として外国税額控除制度における対応 (U-Model)

既存のフレームワークの延長線上としての国内法改正 (U- JPN -Model)

想定されるものの一つとして、わが国外国税額控除制度の改正が想定されよう。例えば、誤解を恐れず述べれば、同制度の「法人税に相当する税」の範囲に **Unilateral Counter Measures** を定めてしまえば、同制度が適用され、わが国納税者の国際的二重課税は排除されることになるだろうが、この結論を導き出すことは容易ではないと理解できる。同制度は制度創設期から時間経過を伴い、折々の経済社会に対応するべく手当てが行われてきたことから、立法当初の制度を前提とすることは困難であろうし、OECD モデル租税条約の解釈に拠っても、国内法をみだりに拡張することは国際的二重課税の排除の観点からは整合性を損なう恐れがある。仮に改正を検討するとしても、国際化に伴う課税環境の変化に対応してきた今日の外国税額控除制度を前提にすることが妥当である。

今日のわが国外国税額控除制度は、わが国の法人税に相当する税をわが国の法人税からみて二重課税となる性質の外国税を念頭におき、最決平成17年12月19日判決の「同一の所得に対する国際的二重課税を排斥し、かつ、事業活動に対する税制の中立性を確保しようとする政策目的に基づく制度」を前提にすれば、適用において比較的厳格な対応関係を要求していると理解できる。そのようななかで、税収の喪失を受け入れた上で、政策的に国際的二重課税を排斥することは居住地国のバイアスの強さが故に政治的な合意を別にすれば叶わないだろう。尤も、制度濫用の場合を除いて、実定法上は少なくとも、なんらかのメルクマールが備わることが好ましく、外国税額控除制度の適用があったとしても、なかったとしても、今日のグローバル化した事業活動環境下において、**Unilateral Counter Measures** に関する納税者の予見可能性は確保されることが好ましい。

米国のフレームワークを生かした国内法の改正(U-US -Model)

他方で、外国税額控除制度による対応としては、比較的わが国と共通の構造を持つ米国の同制度を参照した改正を行うという視点もあり得る。わが国の外国税額控除制度の研究では制度濫用の局面から取り上げられることが多い米国の同制度であるが、納税者が米国の権限ある当局に対して、当該二重課税が、他の取引による外国税額控除限度額の彼我流用というアメリカ合衆国の国内法のメカニズムの適用によって解消されない状況にあることを立証できた場合、アメリカ合衆国は、かかる追加的な二重課税に対して救済を行うことは、納税者が受けた国際的二重課税を排除するため、手続上参照し得る分水嶺として設けることは一つの選択肢となり得る。その場合に、米国の同制度が「強制的な支払 (**compulsory payment**)」であること、「通時的に(**over time**)当該納税者の外国税に係る責任を排除するすべての有効かつ実際的な救済(**remedies**)尽くしていること」要求していることを前提に納税者の努力により、実質的な救済が尽くされているかが重要となる。その場合には、米国の外国税額控除制度が適用の前提としている租税に対する強制性や、OECD モデル租税条約7条コメンタリーにおけるポジションの表明等が必要となろう。

なお、米国の外国税額控除制度も、その対象となる外国税についての対応関係は精緻な対応関係を要求していることはわが国同制度と類似の視点を見出すことができ、この場合においても、実定法上のメルクマールが納税者のために手当てされることは望ましいこととして理解できよう。

その他の対応

傍論となるが、わが国でも **Unilateral Counter Measures** を導入するという発想もあり得る。すなわち、わが国の外国税額控除制度がその法人税に相当するものを外国税額控除の対象としていることから、わが国法人税法において、本稿が取り上げた **Unilateral Counter Measures** を規定してしまえばその対象となるという運びである。尤も、わが国納税者の国際的二重課税の排除を前提とした場合にも、国際課税の合意枠組みに反して固有のポジションを持つことなどから、建設的議論として成立するか疑問であるし、相手国とのコミュニケーションにおいて成立する選択肢となるかは発想にとどまる。

第 2 款 OECD モデル租税条約での対応 (M-Model)

OECD モデル租税条約 2 条における対応

租税条約の対象となる税目を定めている本条は、総所得、総財産又は所得若しくは財産の要素に対するすべての租税は、所得及び財産に対する租税とされるとしている。財産に関する部分を除けば、所得に対する租税が対象となっていることから、その射程に **Unilateral Counter Measures** を捉えることができるかどうかポイントとなる。第 5 章第 2 節で取り上げたように、その範囲の広さから直接税という用語は用いられておらず、わが国の二国間租税条約においても条約の対象となる租税を完全に列挙する形が取られている。

OECD モデル租税条約の研究によれば、運用上の法的用語に対して十分に正確でないにもかかわらず、核となる共通概念を形成していることから、その所得の射程を再考すること（または明確に定義すること）はあり得る。尤も、再考するという作業について合意が容易でないことから、今日の OECD モデル租税条約が定立しているとも理解できるし、仮に合意できるとしても、そのモデルが運用に耐え得るかという点においては不透明さを拭えない。

OECD モデル租税条約 24 条における対応

差別的な課税を広く禁ずるという視点においては、無差別待遇を規定している 24 条での対応もある。同条は 2 条の対象となる租税の範囲にとどまらず、すべての種類の租税に拡大をしていることから、差別的な課税の取扱いを受けた場合に相手国に対する対抗する余地があるためである。尤も、旧来から無差別待遇をめぐる議論はあった。クロスボーダー取引を背景に議論が進展していたころから、本条文についても国家間で広範な意見の不一致があり、例えば、**Unilateral Counter Measures** に対して、対象税目を無差別的に（条

約ポリシーとして) 取扱うことで投資家保護の側面を強め、国際的⁵⁶²二重課税防止に資するといった発想もあるだろうが、射程の広さが故に規範性がそこまで強くないという理解を前提にすると、妥当な対応手段かについては判然としない。ただし、米国の研究にも見受けられるように、OECD モデル租税条約に関する留保事項を除いた場合に無差別条項を積極的に解する主張も見受けられることから、一つの手法ではある⁵⁶²。

OECD モデル租税条約 25 条における対応

OECD モデル租税条約における現実的な対応の一つとして、相互協議による国際的⁵⁶²二重課税の排除があろう。おおまかな類型として適用又は適用解釈における協議や、納税者が課税を受けた場合に相手国との合意に基づく調整が行われることは既に述べた通りであるが、いずれの場合においても相手国とのコミュニケーションが良好に進まないこと(協議相手国が交渉に応じる余地があるか)には相互協議は不調に終わる可能性が高い。尤も、今日ではその実効性については未知数であるものの、各国の仲裁条項も導入されつつあり、BEPS Action14 により MAP フォーラムにおいてピアレビューによる審査も進捗していることから、国際的⁵⁶²二重課税排除の手段として期待をすべき手段の一つである。

尤も、例えば米国のように政府間コミュニケーションにおいて強力なバーゲニング・パワーなどが作用する場合は念頭におかなければならないし、わが国でも、25 条における無差別条項違反を前提に解釈適用に関する相互協議を行うことも僅かながら余地はあるだろうが、わが国参事官室の交渉過程が明らかでないことから、想像の範囲を出ない。

勿論、租税条約が対象とする租税が前提であること、その相手国の権限ある当局に十分なインフラが整っているか、国際的⁵⁶²二重課税のための政府間交渉のフローは確かに確保されているものの納税者にとっては長期間を要する、などの課題も多いが、いずれにしても相互協議における対応は重要な視点となる。

第 3 款 MLI での対応 (M-Model)

その効果については、難しいところであるが、第 5 章第 5 節で取り上げた MLI についてもふれておきたい。例えば、MAP における仲裁条項は既存の租税条約にとどまらず、MLI にも相互協議の仲裁に関する規定が盛り込まれていることから、マルチの国際的な合意枠組みにおいても国際的⁵⁶²二重課税排除のための有効な手段としてスピルオーバーが見受けられる。

なお、MLI が持つ、既存の租税条約の内容を変更する目的を前提とすれば、BEPS プロジェクトにおける対応にとどまらずに活用していく可能性はある。多国間の合意の難しさは当然に伴うが、結論が待たれる経済の電子化に伴う課税上の課題への対応でも同様の発想での解決もあり得るところであるし、既存の OECD モデル租税条約が抱える課題につい

⁵⁶² Ruth Mason&L.Parada, Digital Battlefield in the Tax Wars, 92, TAX NOTES INTERNATIONAL, 1183, (2018). 同論文では、米仏間での争いを取り上げている。

て拡充されていくことも一つの手法となろう。

第4款 二国間租税条約での対応(B-Model)

現行の OECD モデル租税条約においても言及したことに共通するが、二国間租税条約の対応においては対象税目とすることで対応する余地はあるだろう。少なくとも、対象税目としないことには相互協議による国際的・二重課税の排除を行うことも難しいことから、究極的には、条約締結国間のコミュニケーションにおいて対応することは一つの選択肢となり得る。相互協議に関しては、近年わが国の租税条約において仲裁条項も含めてアップデートが行われる傾向が確認できることから、この方向でのアップデートが進むことが望ましい。尤も、既に言及したように相互協議に関しては相手国の権限ある当局の能力による部分も大きいことから、より強力なキャパシティビルディングが相手国において必要となることもあろう。

第5款 その他マルチフレームワークにおける対応 (M-Model)

Pillar1

Unilateral Counter Measures に対抗するブレイクスルーとして期待されるものの一つが、Pillar1 における取組みである。多国間のマルチフレームワークにおいて、OECD モデル租税条約における PE や事業利得、特殊関連企業の条項における技術的論点を検討した上で課税の根拠を見直すことから、既存の OECD モデル租税条約が抱える課題を解消する処方箋として期待されているものである。

国際的・二重課税についても、本稿が取り上げた Unilateral Counter Measures の一部は、Pillar1 における合意に基づきその措置を取り下げること検討している国もあることから、その排除については期待されるところが大きい。尤も、MLI の部分等でも先述したように、多国間のマルチフレームワークの合意の困難さは現在の作業の Pillar1 作業の進捗を踏まえた上でも伺える。とりわけ、今日の国際課税が抱える困難な部分に対するチャレンジであることから、そのハードルの高さを伴うが、今日的に国際的・二重課税が抱える難題を乗り越えるためにも多国間のマルチフレームワークの合意は望ましい。

Pillar2

Unilateral Counter Measures に関する直接的な解決策ではないものの、Pillar1 と同時に作業の進行している Pillar2 もその対応策として位置付けることができよう。本稿が取り上げてきたように、国際的・二重非課税という事象が今日の国際課税の潮流を形成する一つの要素として勃興していたことを取り上げた。転じて、包括的な租税回避防止が達成されることは、納税者の軽課税国への利益移転に関するディスインセンティブとなること（あるいはその軽課税国に協力している法域を含めたスピルオーバー）が期待される。尤も、単純に居住地国である先進国と軽課税国の二項対立を前提としているのか、例えばマーケットカ

ントリーの視点を踏まえた場合に、**Inclusive Framework on BEPS** の総意を前提にしている **Pillar2** の実効性については、いたずらに課税上の弊害だけが残ることにならないかという懸念を内包している。

第3節 小括

小括に先立ち、前節で示した国際的二重課税に対するいくつかのアプローチについて、若干の補論を試みる。とりわけ、本稿の主たる含意として、国際的二重課税は理想的にはマルチフレームワークによる対応が望ましいとしていることから、今日の国際課税の潮流においてなぜかかる主張をするに至ったかを中心に述べる。

本章第1章でも取り上げたように、国際課税の現状は今日に至るまで大きく変遷している。とりわけ、2008年の金融危機以降、その国際協調の枠組が転換点を迎えた⁵⁶³。金融危機の折に推進された取組は主として税の透明性向上や税務情報に関する自動的情報交換⁵⁶⁴であったが、この取組を期に、グローバルフォーラムに関する重要性が向上し、加盟国の拡大や、各国の法制度や執行をピアレビューする仕組みがより強まってきた⁵⁶⁵。これは、その後の **FATCA** (外国口座コンプライアンス法)⁵⁶⁶や **CRS** (共通報告基準)⁵⁶⁷へと繋がっていく。また、時間軸を前後して、本稿で取り上げた **BEPS** プロジェクトのように、国際課税原則の大幅な見直しを迫られる事象も見受けられた。双方の取組に共通することとして、近代の国際課税における規範の枠組には、より多くのプレイヤーの参加を受け入れ、取組を促進していく必要があったことである。

なぜなら、過去に比して、その対象となる経済活動が多くの国・法域に及び、多くのプレイヤー、経済規模が増大し、国際課税の諸問題に接近している⁵⁶⁸。これは、有害な税の競争⁵⁶⁹や、旧来の電子商取引の時代⁵⁷⁰とは異なり、既存の緩やかな多国間主義では、解消できない問題を孕んでいた。各国・法域の主権を鑑みつつも、強制力を加える必要性があったのが、**FATCA** や **CRS**、**BEPS** プロジェクトやその残課題である **Digital Economy** の問題と

⁵⁶³ 同種の指摘として、吉村政穂「国際課税における新たな協調枠組の分析—税のグローバルガバナンスをめぐる議論」*フィナンシャルレビュー通巻第143号*、66-75頁（財務総合政策研究所、2020）。荒木・前掲注38）16頁。

⁵⁶⁴ 国税庁「租税条約等に基づく情報交換」

<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/eoi/index.htm>（2020年12月現在）。

⁵⁶⁵ 吉村・前掲注563）67頁。

⁵⁶⁶ 金融庁・財務省・国税庁「**FATCA** 実施円滑化と国際的税務コンプライアンス向上のための政府間協力枠組に関する日米当局共同声明」

https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/240621us-2.pdf（2020年12月現在）。

⁵⁶⁷ 国税庁「共通報告基準（**CRS**）に基づく自動的情報交換に関する情報」

<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/crs/index.htm>（2020年12月現在）。

⁵⁶⁸ 本稿第1章第1節。

⁵⁶⁹ OECD, *supra* note 67.

⁵⁷⁰ 本稿第2章第4節。

なる⁵⁷¹。本稿が射程においた、国際的⁵⁷¹二重課税もこのように整理できようし、そのためには多くの国・地域の参加が不可避である。加えて、広範囲なレイヤーがもたらす効果は執行当局や国家だけではなく、ひいては納税者にも税の確実性をもたらすことが期待できよう。

この時に、国際的議論を先導する者の重要度が増すことは容易に想像できる。吉村(2020)は「アジェンダ設定者」、荒木(2017)は「スタンダードセッター」と呼称し⁵⁷²、その者の役割を強調する⁵⁷³。

無論、本稿が射程においた **Unilateral Counter Measures** のように、利害の不一致もあるうえ、マルチのレイヤー効果はどこまであるのかについて、評価を待つ必要があるが、セッターが広範囲にレイヤーをかけた結果である自動的情報交換や国別報告書 (**Country-by-Country Reporting**) などのように確実に結実しつつある領域があるのもまた事実である。また、各国の利害という観点からは、国際的な議論形成とは別に、相手国が一方的措置としてのポジションを維持する場合には、課税に関する難しさを伴う。本稿で取り上げた英国 DPT がまさにそれであり、かかる批判についても、MacLennan (2016) の議論などを紹介したところであるが、現在も英国政府のポジションは固定されたままである。本来、租税回避的なものに課する租税であれば、BEPS プロジェクトのようなマルチの議論形成のなかで解消が可能であったはずである。実際、マルチのフレームワークでも一方的措置は解消されつつあるし、それは国際的なハーモナイズの中で一方的措置を導入する国や法域の課税権を確保する潮流でもある。このように、各国個別の措置が国際的な議論形成とは別に国内法などに導入されつつづける場合において、税の確実性が損なわれることは予想されよう。

今後、一方的措置として課税権を行使する国内法が特定の国・法域で導入されたとしても、国際課税の枠組みにおいては、その課題を共通のものとして認識し、解決することが望ましく、BEPS Action 1、Digital Tax のように、問題解決（国際的合意）までの暫定的措置として留めるのが理想的であろう。そのような観点から **Inclusive Framework on BEPS** によるマルチレイヤーとしての役割は、広範囲かつ、今日的な課題解決に関して最も有益なものであると理解できる。吉村(2020)が取り上げたように、グローバルタックスガバナンスに関する研究も進展しており、かかる分野からのより深い視座も、今後の国際課税の諸問題を解消するにあたって重要となつてこよう⁵⁷⁴。

⁵⁷¹ 吉村・前掲注 563) は、その論文の中で Rasmus Corlin Christensen & Martine Hearson, *The New Politics of Global Tax Governance: Taking Stock a Decade After the Financial Crisis*, *Review of International Political Economy* (2019) . を取り上げ、金融危機以降のグローバルガバナンス体制の変化と、国境を超えた投資に関する課税ルールをめぐる議論の変遷を紹介し、論考を加えている。

⁵⁷² 吉村・前掲注 563) 72 頁、荒木・前掲注 38) 103 頁。

⁵⁷³ 同上。

⁵⁷⁴ この分野に関して、喫緊のわが国の研究では、吉村・前掲注 563)、荒木・前掲注 38)、などがあり、多くの視点は両氏に頼る。諸外国でもかかる領域は研究が活発となつており、視座として、Kingma, Seib. *Inclusive global tax governance in the Post-BEPS*

また、政策論として、国際的⁵⁷⁵二重課税排除の議論を論じる上で、本稿でも都度使用されてきた、近年欠かせないキーワードである「Tax Certainty ((租) 税の確実性)」について若干であるが付言しておく⁵⁷⁵。

本稿序文、第1章などにおいても述べたように、国際課税の潮流は、大きな変化、転換点を迎えており、執行当局、納税者双方のプレイヤーが増大するなかで、複雑化・多様化が進んだそのフィールドは、再構築が図られているところである。その再構築を担う BEPS プロジェクトの基本的な原則においても、予見可能性の観点から Tax Certainty (租税の確実性) について述べられるところであり、2017年3月の20か国財務大臣・中央銀行総裁会議声明においても、租税の確実性についての言及が行われている⁵⁷⁶。青山の評価を借りれば、租税の確実性は、税制、あるいは税の執行の両面に関する確実性を求めるものであり⁵⁷⁷、とりわけ、Transparency (透明性) の向上と BEPS プロジェクトを通じて国際課税の原則がアップデートされてきたなかで、国際課税の文脈での国際通商・投資に与える不確実性を排除する

era, (IBFD, 2020).

⁵⁷⁵ 増井良啓「【海外論文紹介】「租税の確実性」報告書を読む」租税研究第815号

(2017) 156-163頁。同156-157頁によれば、Tax Certainty について、後掲注577)20か国財務大臣・中央銀行総裁会議声明パラ10内で使用された「税の安定性」という訳語とは異なり、「租税の確実性」という訳語をあてている。訳語については青山・後掲注576)も同様である。本稿でも特定の引用を除き「税の確実性」という訳語を使用している。

⁵⁷⁶ 20か国財務大臣・中央銀行総裁会議声明(2017年3月17-18日)では次の通り述べられている。パラ10「我々は、成長志向の租税政策についての国際協調を歓迎し、OECD及びIMFによる税と包括的な成長、及び税の安定性に関する作業を歓迎する。我々は、我々は税の安定性についての報告書が提出されたことを認識し、各法域に対して、報告書の中で提案されている、税の安定性強化のための実用的な手法を自発的に検討することを奨励する。それらの手法は、国内法制の枠組と国際租税条約において実施される紛争防止や紛争解決についての手法を含む。我々は、OECDとIMFに対して、税の安定性向上に関する進捗を2018年中に評価することを求める。我々は、BEPSプロジェクトの一環として、OECD電子経済タスクフォースにおいて、電子化が課税にもたらす影響についての議論を実施してきた。我々は、電子経済タスクフォースを通じて、この課題について更なる作業を行い、2018年のIMF/世界銀行春季会合までに中間報告することを求める。」財務省HP https://www.mof.go.jp/international_policy/convention/g20/170318.htm

(2020年11月現在)において仮訳が参照可能。上記訳も財務省の仮訳の引用となる。パラ10のなかで述べられている報告書が、IMF/OECD, *OECD/IMF Report on Tax Certainty*, Paris, (2017). であり、増井・前掲注575)はこれを紹介するものである。また、その後の進捗として、IMF/OECD, *OECD/IMF Report on Tax Certainty - 2018 Update*, Paris, (2018). IMF/OECD, *2019 Progress Report on Tax Certainty*, Paris, (2019).がある。また、これらに関連して、青山慶二「ポスト BEPS の Tax Certainty プロジェクトの動向」租税研究第829号(2018)25頁以下、岡田至康「第1章 税の安定性(紛争の予防・解決)」『グローバル時代における新たな国際租税制度のあり方〜ポスト BEPS の国際協調の下での国内法改正の動向』21世紀政策研究所研究プロジェクト報告書(2019)1-18頁等。

⁵⁷⁷ 青山・前掲注576) 26頁。

ことを目的とした推進力であると整理ができよう⁵⁷⁸。不確実性に関する要素はIMF/OECD(2017)のなかでいくつか取り上げられているが、例えば、本稿に接続する部分で述べれば、複雑かつ稚拙に起草された租税立法と、頻繁な税制改正をあげる⁵⁷⁹。折に触れて本稿のなかでも、確実性・不確実性というキーワードが使用されてきたが、今日の国際課税の潮流における **Unilateral Counter Measures** の勃興に関しては、納税者、執行当局の両面から確実性が望まれるところである。

本章 2 節の整理をみると、マルチフレームワークによる対応が対象範囲も広く、効果的と理解するのが妥当だろう。加えて、その対象となる範囲、議論形成の枠組みが広ければ広いほどその効果は期待できる。他方で、マルチフレームワークによる対応にも課題はある。一般的に多国間の合意形成は参加するプレイヤーの多さに比例して、その結論にたどり着くまでの期間や、費やすエネルギーを要することは既に述べたとおりである。それ以外にも、**Unilateral Counter Measures** を導入している国にとって、マルチフレームワークによる対応に参加するインセンティブを感じるだろうかという視点がある。しかしながら、グローバルに経済活動を行う納税者にとっては、結果的に当事者の予測可能性に資することが国家にとっても重要であると理解でき、その前提としての、相互に国家間のカントリーバイアス（限りなく自国の納税者に有利になるかたち）が逡減されるべきという視点においても、マルチフレームワークによる対応が望ましいだろう。

なお、**Unilateral Counter Measures** は伝統的な国際的二重課税に比べると、国際的二重非課税に親和性があることから、その課税による二重課税排除の妥当性に疑問を投げかけられることもあり得よう。すなわち、**Unilateral Counter Measures** という租税の妥当性についてである。

各国の立法管轄権の議論を交えた場合に、一国限り法域における課税主権を非難することが難しいのは本稿序文でも述べたとおりである。しかしながら、例えば、国際的二重非課税という観点から、国際的議論が行われ、反射効果的に立法される **Unilateral Counter Measures** は、同じ国際的議論形成のコンテキストで取り上げるべきだと理解している。すなわち、国際的二重非課税を防止する目的で国内法に導入された **Unilateral Counter Measures** ならなおのこと、本来国際的な枠組みで対抗するべく形成されたマルチのフレームワークによってプレイヤーがかけられ、解消されるべきものである。少なくとも、国際課税の潮流において、通商・貿易などのグローバリズムに接続している経済取引に関しては、一国限り法域における課税主権にその射程がとどまるものではないことから、ミニマムな共通価値を各国が担保することで、租税の確実性へと繋がるだろう。また、一国限りにおける課税主権が立法上疑義のないものであったとして（あるいはそのように国内法に導入した国・法域が主張したとして）も、グローバリズムに接続している場合にカウンターパートの反発や批判に晒される可能性があることも強調しておきたい。

⁵⁷⁸ IMF/OECD(2017), *supra* note 576 at 5.

⁵⁷⁹ IMF/OECD(2017), *supra* note 576 at 6.

それでも解消されない国際的²二重課税については、やはり課題が残る。その場合、納税者のカウンターパートである当局が国際的²二重課税の取扱いの是非を明示することにより、制度的な明瞭性を担保するなどの対応は最低限求められるところであろう。繰り返し述べてきたように、政策的に一国で対応する余地はありえるだろうが、例えばわが国の現行の規範をドラスチックに変更する次元のことであるとまでは言い難い。他方で、国内法で **Unilateral Counter Measures** を立法すればわが国の法人税に相当する余地が生まれ、適用対象とすることが容易となろうが、やはりマルチのフレームワークから逸脱し、不確実性などにもつながり、第1部で取り上げたように一国での対応の難しさを露呈する。

いずれにしても、本稿が取り上げてきた **Unilateral Counter Measures** をはじめ、経済のグローバル化が深化した今日において国際課税が抱える諸問題は、既存の制度における制度的限界に直面している。課税を行う、課税をされるプレイヤーが増加した今日の状況への対処としては、技術的課題や、政府間コミュニケーションの困難さなどの課題があるとしても、それらを乗り越え、マルチフレームワークによるレイヤーがかかることが理想的な解となろう。

他方で、そのマルチフレームワークによる対応のみで、国際的²二重課税の解決を図るのではなく、バイラテラル、ユニラテラルな対応においても、時代の変化に対応した制度を志向していくことが肝要であり、条約上、国内法上の国際的²二重課税排除の側面双方から、バランスをとるべきであると考ええる。

結

今日の国際課税は 2008 年の金融危機以降、税に関する各国の取組みが進展してきた。当初の国際課税における各国の協調は、透明性の向上の観点から、情報交換や共通報告の枠組みにおいて対応策が（とりわけタックス・ヘイブンを対象として）推進されてきた。その後、国際的⁵⁸⁰二重非課税が政治的なイシューとなりつつあり、国際課税制度の総点検が要請された。政治的なイシューとなったことにより、各国のコンセンサスを得た上で国際的な議論は大きく推進された反面、各国において **Unilateral Counter Measures** が散見されるようになってきた。**Unilateral Counter Measures** による各国の課税権の行使は、国際的⁵⁸⁰二重非課税に対応するものであったが、同時に本来、国際課税制度が目的とする国際的⁵⁸⁰二重課税の可能性を除去しきれず、本稿における検討や問題意識に対応する問題点を浮き彫りにした。

本稿が検討対象とした **Unilateral Counter Measures** は、喫緊の国際課税の潮流に照らし合わせた場合、国際的⁵⁸⁰二重非課税に対応するカウンターであると理解できよう。翻すと、これらカウンターにより起り得る国際的⁵⁸⁰二重課税は **BEPS** プロジェクトのなかで解消されるべき事項であり、実際に **Digital Tax** のように **Digital Economy** の議論により生まれた **Unilateral Measures** は **BEPS** プロジェクトにより解消されようとしている⁵⁸⁰。

他方で、本稿において検討を行った **Unilateral Counter Measures** はいくつかの国際的⁵⁸⁰二重課税に関する課題を提示することができる。例えば、英国 **DPT** は租税条約における国際的⁵⁸⁰二重課税排除の対象にはならないことが英国のポジションとして確認できたが、国際的⁵⁸⁰二重課税の対象にならない **Unilateral Counter Measures** に対する課題は解消されないままである。なお述べるのであれば、**EU** の動向における **DST** のように、所得にかかる課税ではなく、売上税的な要件から行われる課税は、各国のコンセンサスベースの取組みにより国際的⁵⁸⁰二重課税のリスクは逡減したとも理解できるものの、将来にわたって同種の課税が起きた時に、所得と財産にかかる租税条約と国内法における国際的⁵⁸⁰二重課税排除の枠組みにおいて対処し続けるべきかという課題を内包する。すなわち、（少なくとも国際的⁵⁸⁰二重課税の観点からみれば）今日の国際課税の潮流は現行の国際課税のフレームワークの制度的限界に直面していると理解することができる。

本稿は、わが国の国際的⁵⁸⁰二重課税排除の観点から、主として解釈論と政策論の 2 つのアプローチにおいて、今日の国際課税制度における各国の個別措置に対応する部分についての検討を行った。解釈論に関して、わが国の外国税額控除制度の観点からは、わが国における国際的⁵⁸⁰二重課税における対応としても、二国間租税条約に関する制約はもとより、**OECD** モデル租税条約においてその二重課税の排除方法が示されている外国税額控除についても、わが国外国税額控除制度に対する影響を考慮した場合において、その対応には（外国税額控

⁵⁸⁰ 既に述べたように、**Pillar1** における経済の電子化に伴う課税上の課題への対応に関する各国の税源配分に関する議論はコンセンサスベースの取組みである上、その中で提案されている **Unified Approach** は国際的⁵⁸⁰二重課税を排除するための **OECD** モデル租税条約 9 条関係の改正によりオーバーレイを行うことで対応が図られる可能性が高い。すなわち、本稿が検討を行った **OECD** モデル租税条約の射程の中に留まることが予想される。

除制度の控除限度額の範囲においてその対象となる範囲を拡大することは一義的にはあり得るものの、その論拠に乏しく、有益な方策となるかは判然としておらず、制度的限界が見受けられた。また、わが国における外国税額控除制度単独での理解に努めた場合でも、外国法人税に関する手がかりは少なかった。同様に外国税額控除制度を持っていた米国においても、同種の問題を内包していたが、わが国に比して米国は外国税額控除に関する検討の集積が多く、手続的側面などいくつかの参照点が見受けられたものの、予見可能性にたどり着くものではなく、翻ってわが国への示唆を得ることのハードルは高いものであった。

なお、国際的⁵⁸¹二重課税排除として、国外所得免除方式もその対応方法の一つであるが、(CEN,CINを前提として)国家の立法政策としてどちらを選択し得るか以前に、Unilateral Counter Measures 自体が租税条約の射程となり得ない限り、問題の構造は同種のものとなり、既存の国際的⁵⁸¹二重課税排除のフレームワークは制度的限界に接近していると理解できよう。

旧来より、国際的⁵⁸¹二重課税に関してはある租税が国際的⁵⁸¹二重課税排除の対象となることについて、わが国を含め各国の議論で生じてきたことは既に本稿において述べてきた通りであるし、その都度画一的な解決が見出されてきたわけではない。しかし、本稿のコンテキストにおいて射程とした Unilateral Counter Measures とした租税は、いくつかの類型はあるものの、BEPS プロジェクトと時間軸を前後した各国の課税権の勃興であり、国際的⁵⁸¹二重非課税に対する各国の高度に政治的なイシューを含む対応策の中で生まれてきたものである。おりに触れて課税要件の態様こそ異なるものの、実質的には法人所得の枠組みに対する課税や対応と理解することができよう。BEPS プロジェクトにおける最終勧告も、既存の国際課税制度のフレームワークのなかにおいての対応であったが、それでもなお生じた各国の課税権の行使に対しては不完全で、この事象にどのように対応するべきかという問題が残る。

立ち戻って、繰り返しになるが、外国税額控除制度を緩和するという選択肢は、若干の論拠の弱さや、マクロで国際課税制度全体を見た場合でのパッチワークの感は否めない(し、わが国がループホール化することも考慮しなければならない)。同様に既存の租税条約においてもその射程は難しく、既存の国際的⁵⁸¹二重課税排除の仕組みに関してその制度的限界を垣間見る形になった。例えば、日本が外国税額控除の対象範囲を“拡張”した場合には、その所在地国の企業を含む居住者の税負担は控除分減少する。つまり、租税政策の手段の一つとして、自国の居住者の経済活動を支援する制度趣旨から外国税額控除を拡張することもあり得るだろう。この観点から、誤解を恐れず言えば、控除のベースを積極的に拡大した場合には貿易協定違反になるか否かという論点も若干ではあるが生じるかもしれない⁵⁸¹。ま

⁵⁸¹ 貿易協定に関する先行研究として、増井良啓「租税制度と通商協定の接点に関する二、三の法的論点」財団法人トラスト 60『国際商取引に伴う法的諸問題 (10)』(2002年) 86頁、同「租税政策と通商政策」塩野宏先生古稀記念論文集『行政法の発展と変革・下巻』(有斐閣, 2001年) 517頁。坂巻綾望「国際通商と租税制度の検討—WTO における補助金禁止規定と税制に関する規定を中心に—」一橋法学 11巻2号(2012): 159-224

た、租税競争の側面があることはいままでのない。

尤も、本章までに述べてきた議論を前提にするのであれば、自国の居住者に対する支援の手段として、“救えない部分”を救済する趣旨の外国税額控除の拡張は有効かもしれない。他方で、租税競争や諸外国とのハーモナイズの観点からは過度な外国税額控除制度の拡張を行うことには直ちに好意的な評価を添えることは難しい⁵⁸²。

なお、執行面からの視座として、外国税額控除制度の拡張を前提とした救済が行われた場合、国外の税務当局と本邦居住者との間において係争が起きにくくなる蓋然性が高いと思料されることから、租税の不確実性の排除にもつながる側面はある。

1 つ目のアプローチとして取り上げた外国税額控除制度に関するわが国の先行事例は少なく、趣旨や意義に関しては第 2 章で述べてきた通りである。ただ、本稿において取り上げた **Unilateral Counter Measures** に関して、実質的に所得をベースにして生まれた利益に対して行われている課税である場合に、一義的には平文の文理解釈を行った場合に外国税額控除の対象範囲と解する余地もあろう（例えば、法人税法施行令 141 条 2 項 4）。尤も、わが国の外国税額控除制度の現行法の運用下における解釈を前提にした場合には、その対象となる租税の範囲は比較的狭く解されているとするのが妥当である。とりわけわが国の同制度の変遷を鑑みても、その対象範囲は今日的に広く具備されているとは言い難い。他方で、繰り返しになるが、今日の国際課税制度の中で起きている各国の個別措置について、外国税額控除制度がどのような視点で捉えるかについては、幾許かの余地があるように思料される。それは本来「法人の所得に対して課税を行う」という各国の課税権の行使を **Unilateral Counter Measures** の一類型として行っているという事実と照らし合わせた場合に、現行法の解釈のままで国際的二重課税の救済を充足しているかという視点においては、(租税回避的な行為に課される租税といった諸要素に鑑みつつも) わが国の国内法の設計から外国税額控除制度の意義を再考するひとつの機会となり得るからである。今日の国際課税の議論に基づけば、**Unilateral Counter Measures** は一時的なものとして解する余地もあるが、わが国の国際租税政策を考える上でも外国税額控除制度を再考することはひとつの視点となろう。

尤も、外国税額控除制度における国際的二重課税の排除は国内法における機能とは別に、条約上の義務としての国際的二重課税排除の側面があることも念頭におかなければならない。OECD モデル租税条約第 23 条 B が示す外国税額控除であるが、租税条約に該当しな

頁。同「WTO 法と税制の研究: 国際課税制度の再考に向けて (後篇) GATS と税制」租税研究第 751 号 (2012) 294-313 頁。同「WTO 法と税制の研究: 国際課税制度の再考に向けて (前篇) GATT と税制」租税研究第 750 号 (2012) 324-346 頁。同「タックス・ヘイブン対策税制等とサービス貿易協定 (GATS) の適用関係」国際税務 Vol.31.No.12 (2011) 62-71 頁。

⁵⁸² 今日の議論が講学上盛んではないものの、開発途上国との間との租税条約におけるタックス・スペアリング・クレジット (みなし外国税額控除) との兼ね合いも生じてくる。

い課税があり、国内法において国際的⁵⁸³二重課税の排除を行うとしても、その一方的な救済は自国の課税権の喪失を意味することから、その規律は慎重にならざるを得ない。例えば、本稿第4章で取り上げた米国の制度のように、外国税額控除の適用にあたって「通時的に(over time)当該納税者の外国税に係る責任を排除するすべての有効かつ実際的な救済(remedies)尽くしていること」といった要件により、一方的な救済に留まらない対応を行うことが考えられよう。税務訴訟の多寡に関して日米の差異はあるものの、同じく第4章で取り上げたPPL v. Comm'rのケースも、納税者が同様の要件を満たした上で、国際的⁵⁸³二重課税の救済が行われたことは一つの参照点になり得る⁵⁸³。

政策論として2つ目のアプローチに取り上げたOECDモデル租税条約についてであるが、Unilateral Counter Measuresに関する視点において、事例を含め取り上げた限りでも、OECDモデル租税条約2条の対象となる租税においてその射程と捉える余地があるだろうが、本稿が取り上げた英国DPTは自国のポジションにおいて2条に該当しない租税である旨を公表しており、やはりその射程の難しさを伴う。また、第5章で取り上げた種々のOECDモデル租税条約コメンタリーの解釈やポジションにより、ある程度の理解や解決が可能になったとしても、究極的には二国間租税条約が国際的⁵⁸³二重課税の排除を担うところであり、それがわが国の租税条約上の解釈として参照できるものであるかという視点も包含する。デジタル課税の文脈はさらにその射程が難しく、既存の租税条約における射程も制度的限界があることが理解できた。

また、国際的⁵⁸³二重課税に対する対応として、「相手国が課税をする場合」のみを想定すれば事足り得るかという視点が生じる。基本的に本稿はわが国の納税者が進出先の国においてUnilateral Counter Measuresにより課税が行われた場合の二重課税を念頭においていた。他方で、納税者が進出した国(タックスヘイブンなど)において「不当に安い課税を受けている場合」も想定され得る。例えば、本稿第3章第3節第2款において取り上げたガーンジー島の事例では、(現行法においては対応が行われているものの)デザイナーズレート導入されていた。仮に相手国の租税につき、わが国の納税者にかかる国際的⁵⁸³二重課税を救済するフローが成立するとしても、不当に相手国が税負担を下げている場合に生じるスピルオーバーについて留意する必要がある、かかる観点からGlobeは(理念的には)ベストな対応策の一つと評価できよう。

国際的⁵⁸³二重課税を排除するための手段に関する検討は既に述べた通りであるが、わが国の納税者の視点からみた場合に、何が国際的⁵⁸³二重課税の対象になり、何が対象とならないか

⁵⁸³ なお、歳入面での前提もさることながら、(雑感の範囲を出ないが)納税者や課税当局の予見可能性という観点からの考慮も検討されるべきものであると考える。わが国の国内法が外国税額控除の適用に際しその予見可能性を喪失しているのであれば、少なくとも「どの租税が対象となり、どの租税が対象とならないか」の点については一層の明瞭化が望まれよう。明瞭化の手法についてどの程度で設定するかがポイントになるが、制度改正を前提にした場合や、税務当局の運用面での対応が(通達及びQ&A等での解消を念頭におく)あり得るが、いずれにせよ実務上の予測可能性に影響を及ぼすであろう。

がとりわけ重要である。つまり、**Unilateral Counter Measures** により課税が行われた場合の国際的二重課税を排除する予見可能性が確保されるべきである。わが国は本章第 3 章、4 章で述べたように、例えば米国に比して、あるいは欧州に比して税務訴訟の事例が決して多くはなく、国際的二重課税に対して納税者や租税実務家が（あるいは行政当局が）判断する手がかりに欠ける。理想的には国際課税制度の枠組みにおいて解消が図られるべきであるが、仮に、国際的二重課税が排除されても、排除されなかったとしても、課税が行われた場合の理解を得にくい状況は解消されることが望ましい。

荒木(2017)の議論などによれば、スタンダードセッターとしての役割を国際機関に見出す観点が強調され⁵⁸⁴、理想的にはマルチの合意枠組みが望ましいことを述べた。他分野においては、環境規制や域外適用、データ保護規制、児童労働、金融汚職など、国家主権を越えて協力し、（すべての国家が執行可能なインフラを持ち合わせているかは別にして）成立しているマルチの枠組みがある⁵⁸⁵。他方で本稿でも度々取り上げたように、CIN、CEN 等の各国の国際租税政策の前提となる考え方に相違があることなど、税収を前提においた場合におけるマルチの合意枠組みの難しさが確認できることも租税というフィールドの特殊性の一つであろう。

Unilateral Counter Measures に関する課税問題の議論は、GAF A に代表される米系多国籍企業の経済活動の影響から取り上げられてきた側面がある。事実、米系多国籍企業の過度な節税行動に注目が集まった結果 BEPS プロジェクトへの連続性を持ったことは共通理解を得られるところであると考えられるし、その BEPS Action1 で議論されたのが **Digital Economy** であった。今日の国際課税の潮流は GAF A に議論が限定されるわけではなく、同種のハイテク産業で強力なプレゼンスを発揮しつつある中国系多国籍企業の経済活動にも課税上着目する必要があるのではという雑感を抱く上⁵⁸⁶、本稿のいたるところで取り上げてきたように、多くの国・地域のプレイヤーからの問題意識を多様に含む⁵⁸⁷。

マルチの合意枠組みが理想的な解であることは既に第 6 章第 3 節で述べた通りであるが、ここでひとつ将来的展望について付言しておきたい。具体的には、現在進展している議論の推移によって、国際的二重課税はとるべき選択肢が異なってくる可能性についてである。

ひとつに、マルチの合意枠組みが提供するソリューションが政治的な利害を超えて支持された場合である。この場合、本稿が取り上げた **Unilateral Counter Measures** による国際的二重課税は解消される可能性が高い。尤も、一部の強力な課税権の行使を行う領域を除

⁵⁸⁴ 荒木・前掲注 38) 103 頁以下。

⁵⁸⁵ 例えば、金融市場におけるマルチの合意枠組みについて、**Multilateral Memorandum of Understanding concerning Consultation and Cooperation and the Exchange of Information, International Organization of Securities Commissions, May 2002.**

⁵⁸⁶ 市場国としてのプレゼンスが大きく、自国のマーケットだけでも驚異的な伸びをみせる中国系多国籍企業は多い。米国系多国籍企業に比して行き過ぎたタックスプランニングの余地が中国にあるのかは不明であるが、将来的は BATH についても注目すべきである。<https://boxil.jp/beyond/a3570/> (last visited December 1, 2019) .

⁵⁸⁷ Sam Sim, Mei-June Soo, *Asian Voices : BEPS and Beyond*, (IBFD ,2017) .

けば、ということになるだろうが、その場合には、納税者から居住地国に対する何らかの政策的要請があろう。次に、そのマルチの合意枠組みが提供するソリューションが政治的な利害対立により、妥協的な帰結を見た場合である。この場合、各国はソリューションを導入するものの、国際的⁵⁸⁸二重課税の解消も完全に達成されない。ともすれば、新たな法規制によって、納税者はもとより、執行当局にも追加の事務的なコストが生じるだろう。最後に、マルチの合意枠組みが提供するソリューションが支持されず、**Unilateral Counter Measures** にかかる課税の問題が置き去りになった場合である。この場合、一国が何かしらの方策を租税政策上検討する必要が生じてくる。

これは、国際的⁵⁸⁹二重非課税への対処として、課税権を行使する法域が、既存の法人税のフレームワークをカバーする潮流があるように、その裏側の議論として、居住地国の納税者の国際的⁵⁹⁰二重課税の問題は常につきまとい、そこにどう取り組むべきかという視点へつながっている。付言した場合分けは、シンプルなグラデーションであるものの、このマルチの合意枠組みの到達点に応じて（二国間租税条約のようなバイのソリューションを別にすれば）一国が国際的⁵⁹¹二重課税排除に対応する必要性が現実味を帯びてくる。その場合に、次善の策として、例えば、わが国において外国税額控除制度を再検討する岐路に立つことを念頭におく必要があるだろう。

かかる検討にあたっては、本稿が米国外国税額控除制度を取り上げた際の手続的な側面や、わが国及び米国の外国税額控除制度が規定する租税の同質性をどのように考慮するかなどの課題はある。現地で争う余地に関しては、第4章3節ですでに述べたところであるが、税の同質性については、その同質性がある場合とない場合が想定されよう。税の同質性があれば、納税者が控除を受けることができる場合でもそうでない場合でも、既存の法解釈の射程で検討が可能である。他方で、税の同質性がない時の判断は難しいが、手がかりとして例えば、本稿第3章第4節で言及した、わが国における令和2年度税制改正における政令での対応があげられよう⁵⁸⁸。税の同質性という外国税額控除制度における規範を重視しつつも、制度の制約的限界を踏まえた現実的解決策として理解することができる⁵⁸⁹。国際的⁵⁹⁰二重課税について外国税額控除制度における対応を試みることは、幾ばくかの時間軸（短期であっても、中長期であったとしても）に相関性を持った処方箋の一つとして妥当である。また、既存の国際的⁵⁹¹二重課税排除の手法の史的な集積は、今日の国際課税の潮流に対応する国々が再度依拠すべき一つの参照点ともなる。

一般論として、わが国は第二次世界大戦後の資本輸入国として経済復興を経て、資本輸出国として先進国となった。本稿が検討したテーマは、幾つかの考え方の整理に基づきわが国の過去と未来についての示唆を含むものである。転じて、かかる視点はわが国のみに得られる示唆ではないと考えることができよう。本稿のスクープは、今日の国際課税の諸問題に際して台頭してきたプレイヤー、経済プレゼンスが高まっているアジア諸国等がそう遠くな

⁵⁸⁸ 本稿第3章第4節。

⁵⁸⁹ 同上。

い将来、資本輸出国へ転換した際に接近する可能性を含んだ問題であることにも言及しておきたい。

すなわち、(完全な) 国外所得免除方式を別にすれば、国際的⁵⁹⁰二重課税への対応は外国税額控除制度と租税条約を前提にしており、**Unilateral Counter Measure** を含めた国際的⁵⁹⁰二重課税を解消するために直面する諸問題は、今日のわが国と同じ視点を共有する可能性がある。現時点でアジア諸国等における国際課税制度における議論はその多国間の規範形成の枠組みや国内法において多くのイシューが見受けられるものの、いかにして自国の納税者の国際的⁵⁹⁰二重課税を救済するかという視点には到達していないように見受けられる⁵⁹⁰。固有のポジション有している国も、合意形成の枠組みから逸脱することで一旦は課税権を確保できるかもしれないが、長期的な視点を伴えば、国際課税の合意形成の枠組みにおいて納税者に透明性を担保していくことが肝要であり、結果として今日のグローバル経済活動に資することになる。

2019年12月に与党税制改正大綱が公表された⁵⁹¹。その基本的考え方としては、**BEPS** プロジェクト以降のデジタル化を含む課税の問題について、各国が独自に(立法的) 対応を行うことは企業にとって不確実性の増加と、経済活動に対して負の影響を及ぼすことから **OECD** を中心に議論が進められている国際的な合意に基づく公平なルール作りについて、わが国は引き続き国際的な議論を積極的にリードし国際合意に則った制度見直しを進めることが示され、意欲的な政策方針をうかがい知ることができる⁵⁹²。その中でも、「今般の国際課税原則の見直しは、国際協調の下、各国が同様の制度を導入することで実効性が期待できる」旨の記述⁵⁹³が、安定的かつ予見可能な投資環境の構築を望むそのコンテキストにおいて確認できる。これは、国際的⁵⁹⁰二重課税の対応において本稿でも取り上げた理念的な解決策の一つと認識を共有し、実効性が担保され、不確実性の逡巡した制度形成を期待するものである。

本稿は、グローバル化した今日における租税の問題やその潮流について、国際的⁵⁹⁰二重課税という一つのレンズを通して理解を試みてきた。序文でも述べたように、経済のグローバル化によって、多くの国・地域を跨いで経済活動が行われる。結果として、海外直接投資の増加や、経済成長などが確認され、クロスボーダーでの経済活動に関するあらゆる局面で影響が見受けられ、時として租税の問題を伴う。今日では、グローバル化によって多くの納税者・執行当局というプレイヤーの増大やその利害関係に焦点があたったところで、国際課税と

⁵⁹⁰ 国際課税の文脈を少し離れば、アジア諸国の租税政策の一類型として、投資促進のための優遇税制を用意し、その後自国の課税ベースや実効税率を上げるという政策転換にかかるイシューが見受けられた。これは伝統的な資本入国の観点に基づく租税政策の一つと理解できよう。関連して、ダトー・モハマ・シュクールほか「マレーシアのタックスインセンティブ(優遇税制)について」租税研究第746号(2011)5頁。

⁵⁹¹ 自由民主党・公明党「令和2年度税制改正大綱」2019年12月12日 <https://www.jimin.jp/news/policy/140786.html> (2019年12月13日現在)。

⁵⁹² 自由民主党・公明党・前掲注592) 1頁。

⁵⁹³ 自由民主党・公明党・前掲注592) 10頁。

いう領域はそれを所与のものとして、議論形成が進んでいるように理解できるし、基本的には本稿もこの理解を前提に議論を展開してきた。

近年、グローバル化、グローバリズムをふまえた議論（や議論形成）の大前提である視点に、新たな要素が加わっているようにも見える。近年、著者が触れた文献のなかでは、「CONNECTOGRAPHY（接続性の地政学）」というキーワードにおいて、地政学的にグローバリズムを紐解き、理解を試みるものがある⁵⁹⁴。これは、世界中のあらゆる人や資源を結ぶ輸送、エネルギー、通信インフラなどの要素から、私たちの生活のあらゆる局面において、「Connectivity(接続性)」が圧倒的に重要であり、Connectivity をいかに確保するかというポイントが、グローバル化した世界において必要であるとのことである。すなわち、今日の世界秩序のなかでも Connectivity が重要な位置付けを持つというものである。これは、国や地域を法域という形で描写してきた国際規範の形成に加わるべきレンズの一つのように理解できる。本来的に、今日の国際的な議論形成に関わる国・法域、納税者などの各プレイヤーの中に内在するストーリーについて、これからの研究は受け止めていく必要があるだろう。

また、筆をおくタイミングで、COVID-19 による世界規模のパンデミックが広がりつつあることが確認されている⁵⁹⁵。各国は感染症対策のほか、経済財政政策を打ち出し、後退しつつある経済局面に対応を図っており、従来予定されている多国間の議論形成にも影響が出る可能性が高い。本稿で取り上げた Inclusive Framework on BEPS における議論の進捗にも影響が出るだろう⁵⁹⁶。本稿の執筆を開始した時点で抱いていた国際課税の情景に

⁵⁹⁴ Parag Khanna, *CONNECTOGRAPHY: Mapping the Future of Global Civilization*, (Random House, 2016). 邦訳として、パラグ・カンナ著、尼丁 千津子、木村 高子訳『「接続性」の地政学〈上〉〈下〉—グローバリズムの先にある世界』(原書房, 2017)。同著は、政府、企業、市民団体やその他の組織が権力を争いながらも世界規模の課題に取り組むための新たな形の共同関係である「メガディプロマシー」を結ぼうとしていることを分析した、*How to Run the World: Charting a Course to the Next Renaissance*, (Random House, 2011)。複数の超大国が不安定さと分裂の問題を山ほど抱える主要地域での影響拡大を競うといった新たな地政学的市場を分析した、*The Second World: Empires and Influence in the New Global Order*, (Random House, 2008)。に続く位置付けの論考として刊行されており、邦訳にそれぞれ、パラグ・カンナ著、尼丁 千津子/木村 高子訳『ネクスト・ルネサンス—21世紀世界の動かし方』(講談社, 2011)、パラグ・カンナ著、玉置 悟訳『「三つの帝国」の時代—アメリカ・EU・中国のどこが世界を制覇するか』(2009, 講談社)がある。また、同氏の最新の著書として、Parag Khanna, *The Future is Asian Commerce, Conflict, and Culture in the 21st Century*, (Simon & Schuster, 2019). 邦訳に尼丁 千津子訳『アジアの世紀—接続性の未来〈上〉〈下〉』(原書房, 2019)。

⁵⁹⁵ WHO, <https://www.who.int/emergencies/diseases/novel-coronavirus-2019>(last visited, April.29, 2020).

⁵⁹⁶ 尤も、2020年4月時点での専門記事によれば、OECDの担当者のコメントを取り上げ、スケジュールに変更がない旨を紹介していた。STEPHANIE SOONG JOHNSTON, *Multilateralism at Risk in Post-Crisis World*, OECD Tax Chief Says, Posted on April. 24, (2020) <https://www.taxnotes.com/featured-news/multilateralism-risk-post-crisis-world-oecd-tax-chief-says/2020/04/24/2cg90>(last visited, April, 29, 2020)。本稿でも取り

も、さらなる影響が出る可能性がある⁵⁹⁷。ともすれば、世界規模のパンデミックが収束したことにより **Unilateral Counter Measure** とは異なる位相の課題が勃興し、制度上の新たな不透明さに直面していることも予想されよう。それでも、再びグローバルな経済活動が活力を取り戻した折には、国際課税制度、各国の国内法が、参画するプレイヤーの行動に応答する、確実性のある制度を目指すことを願って、本稿の結びとしたい。

上げたように、その後ブループリントが公表されたが、作業は 2021 年までずれ込む見込みのようである。

⁵⁹⁷ 喫緊の話題では、2020 年米国大統領選挙がある。多くの報道等が散見されるが、さしあたり CNN「米大統領選 2020」<https://www.cnn.co.jp/topic/us-election2020/> (2020 年 12 月現在)。現職のトランプ大統領が敗れ、民主党政権への移行が予定されている。上院・下院の動向も含め、その見通しについては、著者は現時点で定見を持ち合わせていない。ただし、国際課税のフィールドでも大きなプレゼンスを保持している米国の政策には多くの注目が寄せられていることから、その議論形成については注視していく必要がある。

【参考文献】

<外国語文献等>

Amanda Athanasiou, Diverted Profits Tax Remains a Work In Progress, 586-587pp, TAX NOTES INTERNATIONAL, FEBRUARY 16, (2015).

A report by the United States General Accounting Office asserted that Rev. Rul. 55-296).

Bret Wells, The Foreign Tax Credit War, 2016 BYU L. Rev. 1895,1900 (2017).

Available at: <https://digitalcommons.law.byu.edu/lawreview/vol2016/iss6/10>(last visited, June.6, 2019).

Cesare Silvani , IFA Research Paper: The Notion of Tax in Tax Treaties, IFA Research Paper,(International Fiscal Association, 2013).

Chloe Burnett et al., IFA2018 Seoul Seminar H “Recent Developments”, 2-6 September 2018, <https://www.ifa.nl/media/4672/2018slidesemh.pdf>, 10.(last visited July. 1,2019).

COMPTROLLER GENERAL, GEN. ACCOUNTING OFF., EMD-80-86, THE FOREIGN TAX CREDIT AND U.S. ENERGY POLICY 40 (1980).

Council of the European Union, “OUTCOME OF THE COUNCIL MEETING Economic and Financial Affairs,” 7368/19, 2019.3.12, p.6,

<https://www.consilium.europa.eu/media/38978/st07368-en19-vf.pdf>.(last visited, September. 30, 2019).

Crowder & Caren Shein, Energy Improvement and Extension Act of 2008—Throwing a Rope to the Ailing Financial Industry Tightens the Noose on Big Oil, 38 TAX MGMT. INT’L J. 85 (2009).

Cui, Wei, The Superiority of the Digital Services Tax over Significant Digital Presence Proposals (July 26, 2019). Forthcoming, National Tax Journal. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3427313> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3427313>.

Cui, Wei, The Digital Services Tax: A Conceptual Defense (April 22, 2019). Tax Law Review, Forthcoming. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3273641> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3273641>

Cui, Wei and Hashimzade, Nigar, The Digital Services Tax as a Tax on Location-Specific Rent (January 23, 2019). CESifo Working Paper Series No. 7737. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3321393> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3321393>.

Daniel N. Shaviro Fixing U.S. International Taxation OXFORD UNIVERSITY PRBSS(2014).

Daniel N. Shaviro, The New Non-Territorial U.S. International Tax System, TAX NOTES INTERNATIONAL, JULY 2, (2018)

Daniel N. Shaviro, *The New Non-Territorial U.S. International Tax System Part 2*, TAX NOTES INTERNATIONAL, JULY 9, (2018).

Donald Trump, *Tax Reform That Will Make America Great Again*, (September. 14, 2016).

Eric Robert, *The 2018 OECD Interim Report*, 1-8pp, CHAPTER 1, Edited by Werner Haslehner et al, *Tax and the Digital Economy Challenges and Proposals for Reform*, (Wolters Kluwer, 2019).

EC, Brussels, 21.9.2017, COM(2017)547 final.

EC, Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, (March. 21.2018), https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_en.pdf (last visited, September. 30, 2019).

EC, Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence, (March. 21.2018) , https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_significant_digital_presence_21032018_en.pdf (last visited, September. 30, 2019).

Elisabeth Owens, *The Foreign Tax Credit: A Study of The Credit for Foreign Taxes Under United States Income Tax Law*, 43–46 (1961).

Erika W. Nijenhuis and John D. McDonald, *Foreign Tax Law: Its Relevance in Resolving U.S. Tax Law Issues*, 91 *Taxes* 39(2013).

Georg Kofler & Julia Sinnig, *Equalization Taxes and the EU's 'Digital Services Tax'*, 101-146pp, CHAPTER 6, Edited by Werner Haslehner et al, *Tax and the Digital Economy Challenges and Proposals for Reform*, (Wolters Kluwer, 2019).

Haig, R.M., *The Concept of Income: Economic and Legal Aspects*, in: Haig (ed.), *The Federal Income '111X (1921) at 7*; Schanz, G. von, *'Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze'*, *FinArd* 1. 1 (1896); Simons, H., *Personal Income Taxation: The Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy (1938) at 49 et seq.*

H.David Rosenbloom and Fadi Shaheen, *The BEAT and the Treaties*, TAX NOTES INTERNATIONAL, Oct.1,2018,p.53.

Hearings on “Windfall” Excess Profits Tax Before the House Comm. on Ways and Means, 93rd Cong. 151 (1974).

Hearings on Foreign Tax Credits Claimed by U.S. Petroleum Companies before a Subcomm.of the H. Comm. on Gov’t Operations, 95th Cong. 2 (1977) .

Hearing on Foreign Tax Credit for Oil and Gas Extraction Taxes before the House Comm. on Ways & Means, 96th Cong. at 10–11 (1979).

Hearings Before the House Comm. on Ways and Means 15 (1918).

H. R. Rep. 767, Committee on Ways and Means, 65th Congress 2nd Sessions, 11(1918).

H. R. 1337, 83RD CONG., 2D SESS. at 76 (1954).

H.R., 91st Cong. 89, 107, 110 (1969).

H. R. REP. NO.93. 1502, 61,(1974).

H.R., 121 Cong. Rec. 7490 (1975).

H.R. 1, – Tax Reform Act of 2014, 113th Congress, 2nd Session (December 10, 2014).

House Republicans, A Better Way: Our Vision for a Confident America (June 24, 2016).

IFA, cahiers de droit fiscal international 93a. Non-discrimination at the crossroads of international taxation, (IFA, 2008).

IFA, The notion of tax and the elimination of international double taxation or double non-taxation, CAHIERS DE DROIT FISCAL INTERNATIONAL, Vol101b, (International Fiscal Association, 2016).

IMF/OECD, OECD/IMF Report on Tax Certainty, Paris, (2017).

IMF/OECD, OECD/IMF Report on Tax Certainty - 2018 Update, Paris, (2018).

IMF/OECD, 2019 Progress Report on Tax Certainty, Paris, (2019).

Javed A. Khokar, TEFRA Enacts Stricter Rules to Govern Taxation of Foreign Oil and Gas Income, 83 TAX MGMT. INT'L J. 85 (1983).

J. S. SEIDMAN, SEIDMAN'S LEGISLATIVE HISTORY OF FEDERAL INCOME TAX LAWS at 373 (1938).

Joint Comm. on Taxation, 99th Cong., General Explanation of The Tax Reform Act of 1986 at 862 (Comm. Print 1986).

K R Girish and Veena Parrikar, Location savings depend on facts of the case, international tax review, 32, (2007).

KENNETH JAMES CURRAN, EXCESS PROFITS TAXATION, at 2 (AM. COUNCIL ON PUB. AFFS. 1943).

Kevin D. Dolan, Foreign Tax Credit Regulations as They Affect Petroleum Income—Post Mortem and Analysis, 83 TAX MGMT. INT'L J. 3, 7–8 (1983).

Kevin D. Dolan, General Standards of Creditability Under § § 901 and 903 Final Regulations—New Words, Old Concepts, 13 TAX MGMT. INT' L J. 167, 168 (1984).

Kingma, Seib. *Inclusive global tax governance in the Post-BEPS era*, (IBFD, 2020).

Kimberly Clausing and Daniel N. Shaviro, A Burden-Neutral Shift from Foreign Tax Creditability to Deductibility?, TAX L. REV. 431, 64 (2011)

Kingson, Charles I. Kingson, The Coherence of International Taxation, 81 COLUM. L. REV. 1151, 1153, (1981).

Knight& Frank Hyneman, Risk, uncertainty and profit, HB601, K68, (1921).

Kristen A. Parillo, Multinationals Gear up for U.K. Diverted Profits Tax, 880-886pp, TAX NOTES INTERNATIONAL, JUNE 8, (2015).

Lee A. Sheppard, Does the U.K. Diverted Profits Tax Qualify for the FTC?, TAX NOTES INTERNATIONAL, JAN 12, 2015, 113–118.

OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital, Paris, 1963.

OECD, Model Double Taxation Convention on Income and on Capital, Paris, (1977).

OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, (OECD Publishing, 1998).

OECD, A Borderless World: Realising the Potential of Global Electronic Commerce, Report on the OECD Ministerial Conference, 7-9 October 1998, Ottawa, Canada.

OECD, Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions, a report by the Committee on Fiscal Affairs of the OECD, (1998).

OECD, The Economic and Social Impact of Electronic Commerce: Preliminary Findings and Research Agenda, 24 August 1998, DSTI/ICCP(98)15/PART5,

(1998)<https://www.oecd->

[ilibrary.org/docserver/236588526334.pdf?expires=1570599533&id=id&accname=guest&checksum=C402FA1FF82FDEA26B6FB882B29DC6B6](https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/236588526334.pdf?expires=1570599533&id=id&accname=guest&checksum=C402FA1FF82FDEA26B6FB882B29DC6B6)(last visited, September. 4, 2019).

OECD, Electronic Commerce: Tax Collection Mechanisms, DAF/FE/CFA/WP9/EC/WD(99)4/REV2, (1999).

OECD, Report on Tax and e-Commerce Technology, Technical Advisory Group, Paris, OECD, (2000).

OECD, Report by the Consumption Tax, Technical Advisory Group, Paris, OECD, (2000).

OECD, The Application of the Permanent Establishment Definition in the context of Electronic Commerce: Revised Draft, Tax notes International, 20(13 March) 1199p, (2000).

OECD, E-Commerce: Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions, a report by the Committee on Fiscal Affairs, (2000).

OECD, Consumption Tax Aspects of Electronic Commerce, a report from Working Party No.9 on Consumption Taxes to the Committee on Fiscal Affairs, (2001).

OECD, The Impact of the Communications Revolution on the Application of “Place of Effective Management” as a Tie Breaker Rule, OECD, (2001).

OECD, Taxation and Electronic Commerce, Paris, OECD, (2001).

OECD, The Application of Consumption Taxes to the International Trade in Services

and Intangibles: Progress Report and Draft Principles, Informal Working Group of Working Party 9 of the Committee of Fiscal Affairs, OECD Centre for Tax Policy and Administration, (2005).

OECD, Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?, Final Report, OECD Centre for Tax Policy Administration, (OECD Publishing, 2005).

OECD, Addressing Tax Risks Involving Bank Losses, (OECD Publishing, 2010).

OECD, Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure, (OECD Publishing, 2011).

OECD, Corporate Loss Utilization through Aggressive Tax Planning, (OECD Publishing, 2011).

OECD, Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues, (OECD Publishing, 2012).

OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, Paris, p3, (OECD Publishing, 2013).

OECD, Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, (OECD Publishing, 2014).

OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, (OECD Publishing, 2014).

OECD, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, (OECD Publishing, 2014).

OECD, Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, (OECD Publishing, 2014).

OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, (OECD Publishing, 2014).

OECD, Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, (OECD Publishing, 2014).

OECD, Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, (OECD Publishing, 2014).

OECD, Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, (OECD Publishing, 2014).

OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, (OECD Publishing, Paris, 2015).

OECD, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris, (OECD Publishing, 2015).

OECD, Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris, (OECD Publishing, 2015).

OECD, Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris, (OECD Publishing, 2015).

OECD, Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris, (OECD Publishing, 2015).

OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris, (OECD Publishing, 2015).

OECD, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris, (OECD Publishing, 2015).

OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris, (OECD Publishing, 2015).

OECD, Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris, (OECD Publishing, 2015).

OECD, Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris, (OECD Publishing, 2015).

OECD, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris, (OECD Publishing, 2015).

OECD, Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris, (OECD Publishing, 2015).

OECD, Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris, (OECD Publishing, 2015).

OECD, First meeting of the new inclusive framework to tackle Base Erosion and Profit Shifting marks a new era in international tax co-operation, Kyoto, 2016.

<http://www.oecd.org/ctp/first-meeting-of-the-new-inclusive-framework-to-tackle-base-erosion-and-profit-shifting-marks-a-new-era-in-international-tax-co-operation.htm>
(last visited, October.8, 2018)

OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017,
(OECD Publishing, 2017),

OECD, FDI stocks (indicator). doi: 10.1787/80eca1f9-en (last visited, August.28, 2017).

OECD, FDI IN FIGURES, (April 2018) .

<http://www.oecd.org/daf/inv/investment-policy/FDI-in-Figures-April-2018.pdf> (last
visited August. 18, 2018) .

OECD, FDI IN FIGURES Global FDI outflows tumble 44% in the first quarter of 2018
due to US tax reform, (July 2018) [http://www.oecd.org/investment/investment-
policy/FDI-in-Figures-July-2018.pdf](http://www.oecd.org/investment/investment-policy/FDI-in-Figures-July-2018.pdf) (last visited October.8, 2018) .

OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive
Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris,
(OECD Publishing, 2018).

OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy
Note, as approved by the Inclusive Framework on BEPS on 23 January 2019.

OECD, Public consultation document Secretariat Proposal for a “Unified Approach”
under Pillar One, 9 October 2019 – 12 November 2019.

[http://www.oecd.org/tax/beps/oecd-leading-multilateral-efforts-to-address-tax-
challenges-from-digitalisation-of-the-economy.htm](http://www.oecd.org/tax/beps/oecd-leading-multilateral-efforts-to-address-tax-challenges-from-digitalisation-of-the-economy.htm) (last visited Nov.29, 2019)

OECD, OECD secretariat invites public input on the Global Anti-Base Erosion (GloBE)
Proposal under Pillar Two, 8 November, 2019.

OECD, Public comments received on the Secretariat Proposal for a "Unified Approach"
under Pillar One, 15 November, 2019.

OECD, Public comments received on the Global Anti-Base Erosion (GloBE) Proposal
under Pillar Two, 3 December, 2019.

OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint:
Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project,
Paris, (OECD Publishing, 2020).

OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint:
Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project,
Paris, (OECD Publishing, 2020).

Parag Khanna, CONNECTOGRAPHY: Mapping the Future of Global Civilization,
(Random House, 2016).

Pierre Collin & Nicolas Colin, Task Force on Taxation of the Digital Economy, Report to

the Minister for the Economy and Finance, the Minister for Industrial Recovery, the Minister Delegate for the Budget and the Minister Delegate for Small and Medium—Sized Enterprises, Innovation and the Digital Economy (2013) .

Prior analysis, *Tax Notes International*, p1515. June 24, 2013.

Reuven S. Avi-Yonah and Bret Wells, *The BEAT and Treaty Overrides : A Brief Response to Rosenbloom and Shaheen*, *TAX NOTES INTERNATIONAL*, Oct.22,2018, p.383.

R.H. Coase, *The Nature of the Firm*, 4 *Economica* 16, New Series, pp-386-405, (1937).

Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave, *International equity*, *Modern Fiscal Issues: Essays in Honour of Carl S. Shoup*, 63-85 (1972).

Roland Ismer and Alexander Blank, in Reimer & Rust (eds), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 4th edn (2015).

Romero J.S. Tavares, *Multinational Firm Theory and International Tax Law: Seeking Coherence*, *WORLD TAX JOURNAL*, 243- 276pp, (June, 2016).

Ryan Finley, *HMRC Updates Guidance on Diverted Profits Tax*, 815-816pp, *TAX NOTES INTERNATIONAL*, DECEMBER 7, (2015).

Ryan Finley, *U.S. Undecided on Creditability of U.K. Diverted Profits Tax*, 419p, *TAX NOTES INTERNATIONAL*, NOVEMBER 2, (2015).

League of Nations Econ. & Fiscal Comm., *Report on Double Taxation to the Financial Committee of the League of Nations*, League of Nations Doc. E.F.S. 73 F. 19 at 51 (1923).

MacLennan, S 2016, *The Questionable Legality of the Diverted Profits Tax Under Double Taxation Conventions and EU Law Intertax*, vol 44, no. 12, pp. 903-912.

Mat Mealey et al., *The U.K.'s Diverted Profits Tax: A Roundtable Discussion*, *Tax Notes International* pp515-521, Feb 9, 2015.

Michael J. Graetz & Michael M. O'Hear, *The "Original Intent" of U.S. International Taxation*, 46 *DUKE L.J.*, 1021, 1038–39 n.71 (1997).

Michael J. Graetz, *Foundations of International Income Taxation*, (Foundation Press, 2003) .

Michael J. Graetz, *Federal Income Taxation Fifth Edition*, p767, (Thomson West, 2005).

Michael Lang, *Introduction to the Law of Double Taxation Convention*, 2nd,(IBFD, 2013) p.88.

Mitchell B. Carroll, *Allocation of Business Income: The Draft Convention of the League of Nations*, 34 *Colum. L. Rev.* 473 (1934).

NEW YORK STATE BAR ASSOCIATION, *REPORT ON ISSUES RELATING TO THE DEFINITION OF A CREDITABLE TAX FOR PURPOSES OF SECTIONS 901 AND*

903 OF THE CODE, Report No. 1332, NOVEMBER 24, 2015.

Sol Picciotto, The U.K.” Diverted Profits Tax: An Admission of Defeat or a Pre-Emptive Strike?”, *Tax Notes International*, 239-242pp ,Jan 19, 2015.

Staff of Joint Comm. on Taxation, 111th Cong, Description of Revenue Provisions Contained in The President’s Fiscal 2010 Budget Proposal Part Two: Business Tax Provisions, at 36 (2009).

Staff of Joint Comm. on Taxation, 111th Cong, Technical Explanation of The Revenue Provisions of The Reconciliation Act Of 2010.

Stanley S. Surrey, The United States Taxation of Foreign Income, 1 *J.L. & ECON.* 72, 73 n.3. (1959).

Statement of Dirk J. J. Suringa Before the House Committee on Ways & Means on the Need for Comprehensive Tax Reform to Help American Companies Compete in the Global Market and Create Jobs for American Workers (May 12, 2011), available at 2011 WTD 93-35, Tax Doc. 2011-10286.

Stef Van Weeghel et al., IFA2018 Seoul Seminar E “IFA/OECD” 2-6 September 2018,<https://www.ifa.nl/media/4671/2018slidesseme.pdf> (last visited July. 1,2019) .

Stephanie Soong Johnston, U.K. Hears Stakeholder Concerns On Diverted Profits Tax, 107-108pp, *TAX NOTES INTERNATIONAL*, JANUARY 12, (2015).

Stephanie Soong Johnston, U.K. May Issue Revised Diverted Profits Tax Legislation, 197-198pp, *JANUARY 19*, (2015).

Stephanie Soong Johnston, U.S. ‘Extremely Disappointed’ in DPT And BEPS Output, Stack Says, 1005-1006pp, *TAX NOTES INTERNATIONAL*, JUNE 15, (2015).

Steven N.Allen, at al., Location savings - a US perspective, *International Transfer Pricing Journal*, Vol. 11, No 4, 158, (2004).

Teri Sprackland, Constitutional Court Strikes Down Diverted Profits Tax, 56-57pp, *TAX NOTES INTERNATIONAL*, JANUARY 2, (2017).

UK Parliament Volume 590 HC 7 January 2015, vol 590, col 100 WH <https://hansard.parliament.uk/Commons/2015-01-07/debates/15010743000001/DivertedProfitsTax> (last visited September.30, 2019).

UK, Digital services tax: consultation, (November 7,2018.) ,<https://www.gov.uk/government/consultations/digital-services-tax-consultation>(last visited, September.30, 2019).

United Nations Department of Economic & Social Affairs, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, New York, (2017).

United States, UNITED STATES MODEL INCOME TAX CONVENTION, 52p, (2016).

US Senate PSI, Offshore Profit Shifting and the U.S Tax Code-Part1, (2012.9.20).

US Senate PSI, Offshore Profit Shifting and the U.S Tax Code-Part2, (2013.5.21).

U.S. Model Income Tax Convention, (Feb 17, 2016).

Ver-hand-lungs-grund-la-ge für Dop-pel-be-steue-rungs-ab-kom-men im Be-reich der Steu-ern vom Ein-kom-men und Ver-mö-gen, (Aug 22, 2013) .

Wolfgang Schön et al., Seminar F IFA/OECD OECD Update and the Tax Challenges arising from Digitalisation, IFA2019 73rd Congress of The International Fiscal Association , London, England, (2019). <https://www.ifa.nl/media/5806/2019-seminar-f-presentation.pdf> (last visited,September.20,2019) .

<日本語文献等>

G20 (金融・世界経済に関する首脳会合) 「G20 アンタルヤ・サミット首脳宣言」(2015年11月)。

Jeff Yuan ほか「中国の新たな移転価格文書化要件とその対応策」租税研究第 806 号 (2016) 200-281 頁。

PwC 税理士法人「平成 30 年度我が国内外の投資促進体制整備等調査 (諸外国等における租税制度及び各国現地子会社等に対する課税問題に係る調査・研究事業) 経済産業省委託調査報告書」(2019年2月)。

PwC Provocative thought <https://www.pwc.com.au/tax/assets/federal-budget/2016-federal-budget-analysis-japanese.pdf>(2017.12 現在) 。

Richard Slowinski 他「Tax and Transfer Pricing Developments : Europe, USA, India, Singapore, Malaysia & Indonesia」租税研究第 802 号 (2016) 420-442 頁。

Richard L. Slowinski ほか「US and UK Tax and Transfer Pricing Developments Affecting Japan-based Multinational Companies」租税研究第 815 号 (2017) 130-155 頁。

Richard L. Slowinski 「Implications of New US Tax Law and Transfer Pricing Developments」租税研究第 833 号 (2018) 179-200 頁、Richard L. Slowinski 「Implications of New US Tax Law and Transfer Pricing Developments」租税研究第 833 号 (2019) 402-419 頁。

Richard L. Slowinski & Christopher Hanna 「US Tax and Transfer Pricing Developments」租税研究第 839 号 (2019) 126-150 頁。

青山慶二「【海外論文紹介】US モデル条約の改正」租税研究第 801 号 (2016) 424-436 頁。

青山慶二「新興国の台頭と国際租税法」金子宏監修『現代租税法講座第 4 巻国際課税』(日本評論社, 2017) 433-445 頁。

青山慶二『現代税制の現状と課題 国際課税編』(新日本法規出版, 2017)。

青山慶二「法人税制と国境調整税」租税研究第 817 号 (2017) 184-204 頁。

青山慶二「デジタル経済の課税に関する国際動向」租税研究第 823 号 (2018) 397-405 頁。

青山慶二「【海外論文紹介】 デジタル経済の課税についての EU の取組とビジネスの反応」租税研究第 824 号 (2018) 122-136 頁。

青山慶二「ポスト BEPS の Tax Certainty プロジェクトの動向」租税研究第 829 号 (2018)25 頁。

赤松晃「外国税額控除制度における控除限度額管理の再検討—日米新租税条約と我が国の方向」租税研究第 671 号 (2005) 154-155 頁。

赤松晃『国際課税の実務と理論—グローバル・エコノミーと租税法—』(税務研究会, 2015)。

浅妻章如「恒久的施設を始めとする課税権配分基準の考察—所謂電子商取引課税を見据えて—」国家学会雑誌 115 巻 3・4 号 (2002) 321-382 頁。

浅妻章如「国際租税法におけるルール形成とソフトロー—CFC 税制と租税条約に関する OECD コメントリーの位置付けを題材として」中里実編『政府規制とソフトロー』(有斐閣, 2008) 262-264 頁。

浅妻章如「UK Windfall Tax のアメリカにおける外税控除適格性その他の外税控除をめぐる裁判例と議論」租税研究 759 号 (2013) 96-123 頁。

浅妻章如「STARS (structured trust advantaged repackaged securities) transaction : 信託等を用いた一連の仕組まれた取引について 外税控除・費用控除・所得源泉等が争われた事例」租税研究第 787 号 (2015) 311-325 頁。

浅妻章如「Quill から Wayfair へ : 電子商取引課税」租税研究第 828 号 (2018) 187-205 頁。

荒木知『国際課税の規範実現にかかるグローバル枠組み』(法令出版, 2017)。

伊藤剛志「相互協議に関するいくつかの問題」RIETI Discussion Paper Series 10-J-053 (2010)。

池田義典「新しい非テリトリアルな米国国際課税制度」租税研究第 835 号 (2019) 317-342 頁。

居波邦泰「英国の迂回利益税 : ラウンド・ディスカッション “The U.K.’ s Diverted Profits Tax: A Roundtable Discussion”」租税研究第 791 号 (2015.9) 274-284 頁。

今村隆「最近の租税裁判における司法判断の傾向—外国税額控除事件最高裁判決を手掛りとして」税理 49 巻 7 号 (2006) 2-11 頁。

今村隆「移転価格税制と OECD 新ガイドライン—各国の裁判例を分析して (第 2 回)」租税研究第 824 号 (2018) 102-121 頁。

太田洋「トランプ税制改革と我が国企業への影響」租税研究第 833 号 (2019) 256 頁。

大野雅人「EU 法における移転価格課税と「商業上の正当事由」」税大ジャーナル第 18 号 (2012) 21-43 頁。

大庭正之ほか「オーストラリア 2015/2016 年度連邦予算案の解説」国際税務研究会 国際税務 Vol.35 No8 (2015) 108-109 頁。

大庭正之ほか「オーストラリア 2016/2017 年度連邦予算案の解説」国際税務 Vol.36 No8 (2016) 99 頁。

岡直樹「第 62 回 IFA 総会—無差別原則をめぐる議題 1 及びセミナーA における議論の紹介—」税大ジャーナル第 10 号 (2009) 215 頁。

緒方健太郎「BEPS プロジェクト等における租税回避否認をめぐる議論」フィナンシャル・レビュー通巻第 126 号 (2016.3) 196-225 頁。

岡田至康「EU におけるデジタル課税に係る中長期的提案—デジタルプレゼンス及びデジタル CCCTB に係る理事会指令案—」租税研究第 832 号 (2019) 291-317 頁。

岡田至康「第 1 章 税の安定性 (紛争の予防・解決)」『グローバル時代における新たな国際租税制度のあり方—ポスト BEPS の国際協調の下での国内法改正の動向』21 世紀政策研究所研究プロジェクト報告書 (2019) 1-18 頁。

岡村忠生「税負担回避の意図と二分枝テスト」税法学 543 号 (2000) 3 頁。

岡村忠生「「グレゴリー事件再考—事業目的と段階取引—税務大学校論叢 40 周年記念論文集」 (2008) 83-133 頁。

岡村忠生「米国の新しい包括的濫用防止規定について」『第 62 回租税研究大会記録』 (2010) 138 頁以下。

岡村忠生「判批」ジュリ臨時増刊 1440 号 (2012) 207-208 頁。

岡村忠生「デジタル経済の進展と国際租税の今後」『第 71 回 租税研究大会記録』(公社) 日本租税研究協会 (2019) 183-230 頁。

小原一博『法人税基本通達逐条解説第 8 版』(税務研究会, 2016)。

小野村敬子「法人税法 69 条における外国法人税の範囲の検討: 最高裁判決を踏まえた法解釈枠組みの明確化」租税資料館賞受賞論文集(2014) 233-327 頁。

外務省「G20 大阪首脳宣言」(2019 年 6 月 29 日)

https://www.g20.org/jp/documents/final_g20_osaka_leaders_declaration.html (last visited, October.10, 2019)。

加藤義幸「判批」税法学 569 号 2013 年 305-322 頁。

金子宏「租税法と私法—借用概念及び租税回避について」『租税法理論の形成と解明 上巻』(有斐閣, 2010*初出につき 1978) 385 頁、405-409 頁。

金子宏「租税法第 22 版」(弘文堂, 2017)。

韓涛ほか「移転価格税制セミナー—新通達公告 6 号に基づく中国固有の BEPS 対応強化とその対応策—」租税研究第 814 号 (2017) 221-260 頁。

木村浩之「重要国際税務判例もう 1 つの読み方 第 10 回 グラクソ事件国内法が租税条約に抵触する場合の争い方」税務弘報 (2019.4) 146-149 頁。

木山泰嗣「判批」税経通信 68 巻 8 号 (2013) 169-172 頁。

倉地康弘「判批」ジュリ 1414 号 (2011) 223~235 頁。

古賀敬作「外国税額控除に関する回想的考察 (Michael" Rube" Redfield 准教授退職記念号)」大阪経大論集 65 卷 6 号 (2015) 117-137 頁。

国際課税連絡協議会「平成 31 年度税制改正要望」
http://www.jftc.or.jp/proposals/2018/20180928_1.pdf (2018.10 月最終閲覧)。

国税庁「相互協議手続に関するガイダンス (Q&A)」
<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/map/guidance/qa1.htm> (2019 年 10 月現在)。

国税庁 長官官房 企画課『平成 28 年度分 会社標本調査一税務統計から見た法人企業の実態一「第 10 表法人税額及び各種控除税額の累年比較」(2018)。

国税庁「平成 29 事務年度の「相互協議の状況」について」(2018 年 11 月)
https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2018/sogo_kyogi/index.htm (last visited October. 8, 2019)。

国税庁「国税庁レポート 2019」(2019)。

小松芳明『租税条約の研究 新版』(有斐閣, 1982)。

駒宮史博「最近の判例・裁決に見る外国税額控除制度適用上の留意点について」租税研究 第 667 号 (2005) 130-153 頁。

財務省「平成 21 年税制改正の解説」(2009)
https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2009/explanation/index.html
(2019 年 1 月最終閲覧)。

財務省「平成 29 年度税制改正の解説」(2017)
https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2017/explanation/index.html
(2019 年 3 月最終閲覧)。

財務省「20 か国財務大臣・中央銀行総裁会議声明 (仮訳) (2019 年 6 月 8-9 日 於 : 福岡)」(2019 年 6 月 9 日)
https://www.mof.go.jp/international_policy/convention/g20/communique.htm(last visited, October. 10, 2019)。

財務省「BEPS 防止措置実施条約の署名国」
https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/tax_convention/mli.syomeikoku.wabun.1018.pdf (2019 年 10 月現在)。

財務省「我が国の租税条約ネットワーク」
https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/182.pdf (2019 年 11 月 1 日現在)。

佐藤良「デジタル経済の課税をめぐる動向 [第 2 版]」調査と情報 1064 号 (2019) 1-13 頁。

渋谷雅弘「判批」ジュリ 1402 号 110~111 頁 (2010)。

自由民主党・公明党「平成 29 年度税制改正大綱」(2016)。
自由民主党・公明党「令和 2 年度税制改正大綱」(2019 年)。
政府税制調査会「昭和 63 年度の税制改正に関する答申」(1985 年 12 月 8 日)。
政府税制調査会「わが国税制の現状と課題—21 世紀に向けた国民の参加と選択—」(2000 年 7 月)。
政府税制調査会「国際課税 DG 太田洋氏説明資料【平 25.10.24 際 D1-2】」(2013 年 10 月 24 日)。
政府税制調査会「国際課税を取り巻く経済環境の構造変化[平 28.9.29 総 3-1]」(2016 年 9 月 29 日)。
政府税制調査会「財務省説明資料[平 29.11.1 総 14-1]」(2017 年 11 月 1 日)。
中尾武彦「外国税額控除と租税条約」『日税研論集 18 号：経済の国際化と税制』(日本税務研究センター,1992) 5—72 頁。
高須要子「判批」平成 21 年度主要民事判例解説(別冊判例タイムズ 29) 2010 年 288～289 頁。
ダトー・モハマ・シュクールほか「マレーシアのタックスインセンティブ(優遇税制)について」租税研究第 746 号(2011) 5 頁。
谷口勢津夫『租税条約論』(清文社,1999)。
中澤弘治「BEPS 防止措置実施条約について」租税研究第 820 号(2018.2) 156—196 頁。
中村隆英ほか『昭和財政史—昭和 49～63 年度』(財務総合政策研究所, 2005)。
日本経済新聞電子版「中国「BATH」は「GAFA」の模倣にあらず」2019 年 9 月 14 日。
日本租税研究協会「平成 30 年度租研会員の税制改正意見集」(2018 年 9 月) 39 頁。
http://www.soken.or.jp/p_report/deta/h30kaiin_ikensyu.pdf (2019 年 3 月 30 日最終閲覧)。
秦幹雄「平成 30 事務年度「最近の相互協議の状況について」」租税研究第 835 号(2019) 265—296 頁。
八田陽子編「米国税務の実務ガイド」(税務研究会, 2005)。
馬場広貴「租税条約上の企業の利得の解釈—グラクソ判決における租税条約適合性を中心として—」(租税資料館賞論文集, 2013)。
パラグ・カンナ著、尼丁 千津子、木村 高子訳『「接続性」の地政学〈上〉〈下〉—グローバルイズムの先にある世界』(原書房, 2017)。
藤井保憲「ユニタリー課税問題の現状と展望」租税研究第 391 号(1982) 94-102 頁。
藤井保憲「判批」月刊税務事例 42 巻 4 号 2010 年 10～14 頁。
渕圭吾「歴史的文脈の中の外国税額控除制度」金子宏監修『現代租税法講座第 4 巻国際課税』(日本評論社, 2017) 240 頁。
扶持本泰裕「ATP に対するユニラテラルな対抗措置とその弊害」本庄資編著『国際課税ル

ールの新しい理論と実務』(中央経済社, 2017)。

堀治彦「移転価格税制における諸問題: 米国 Location Savings の議論を中心として」 税務会計研究 第 28 号 (2017) 187-192 頁。

本庄資「陳腐化した国際課税原則を見直し新しい国際課税原則を構築する必要性—OECD の BEPS 対策の始動を中心として—」 税大ジャーナル 21 号 (2013) 35 頁。

本庄資『オフショア・タックス・ヘイブンをめぐる国際課税』(日本租税研究協会, 2013)。

本庄資『国際課税に関する重要な課税原則の再検討 上巻』(日本租税研究協会, 2015)。

本庄資『国際課税に関する重要な課税原則の再検討 中巻』(日本租税研究協会, 2016)。

本庄資『国際課税に関する重要な課税原則の再検討 下巻』(日本租税研究協会, 2017)。

本田光宏【「海外論文紹介」 BEAT と租税条約について】 租税研究第 838 号 (2019) 247-256 頁。

マイケル・キーン「Destination-based cash flow tax」 租税研究第 815 号 (2017) 136-168 頁。

増井良啓「租税政策と通商政策」 塩野宏先生古稀記念論文集『行政法の発展と変革・下巻』(有斐閣, 2001 年) 517 頁。

増井良啓「租税制度と通商協定の接点に関する二, 三の法的論点」 財団法人トラスト 60 『国際商取引に伴う法的諸問題 (10)』(2002 年) 86 頁。

増井良啓「租税条約の解釈と国内法一分離解釈の基本に立ち戻って」『第 62 回租税研究大会記録』(日本租税研究協会, 2010) 4-15 頁。

増井良啓「外国子会社配当益金不算入制度の導入と租税条約」『国際商取引に伴う法的諸問題 (16・完)』財団法人トラスト 60 (2010) 107 頁。

増井良啓「複数国による源泉地課税の競合— Procter & Gamble 事件を素材として」 税務事例研究 120 号 (2011) 35 頁。

増井良啓「外国子会社配当益金不算入制度は何のためにあるか」 村井正喜寿記念論文集『租税の複合法的構成』203-220 頁 (清文社, 2012)。

増井良啓「国際課税の制度設計」金子宏監修『現代租税法講座第 4 巻国際課税』(日本評論社, 2017) 44 頁。

増井良啓「Shaviro 教授の国際課税論を読む」 租税研究 747 号 (2012) 157-168 頁。

増井良啓【「海外論文紹介」「租税の確実性」報告書を読む】 租税研究第 815 号 (2017) 156-163 頁。

増井良啓・宮崎裕子『国際租税法 第 3 版』(東京大学出版会, 2017)。

松永容明「判批」月刊税務事例 45 巻 11 号 (2013) 22~27 頁。

宮崎綾望「国際課税と国際通商—無差別原則を中心に—」一橋大学大学院法学研究科博士論文 (平成 23 年 3 月)。

坂巻綾望「国際通商と租税制度の検討—WTO における補助金禁止規定と税制に関する規

定を中心に」一橋法学 11 卷 2 号 (2012) 159-224 頁。

坂巻綾望「WTO 法と税制の研究: 国際課税制度の再考に向けて (後篇) GATS と税制」租税研究第 751 号 (2012) 294-313 頁。

坂巻綾望「WTO 法と税制の研究: 国際課税制度の再考に向けて (前篇) GATT と税制」租税研究第 750 号 (2012) 324-346 頁。

坂巻綾望「タックス・ヘイブン対策税制等とサービス貿易協定 (GATS) の適用関係」国際税務 Vol.31.No.12 (2011) 62-71 頁。

水野忠恒「国際租税法の基礎的考察」小嶋和司博士東北大学退職記念『憲法と行政法』(良書普及会, 1985) 733 頁。

水野忠恒監修高木由利子訳『有害な税の競争: 起こりつつある国際問題』(日本租税研究協会, 1998)。

水野忠恒『大系租税法』(中央経済社, 2015)。

水野忠恒監訳『OECD モデル租税条約 2017 年版 (所得と財産に対するモデル租税条約)』(日本租税研究協会, 2019)。

山岸哲也ほか「米国トランプ・共和党政権による抜本的税制改革」租税研究第 822 号 (2018) 257-315 頁。

山崎昇「米国における外国法人の支店課税に関する一考察」税大論叢第 29 号 (1997) 267-325 頁。

山崎昇「コーポレート・インバージョン (外国親会社の設立) と国際税務—クロスボーダーの三角合併解禁に伴う国際的租税回避の懸念—」税大論叢 54 号 (2007 年 7 月)。

吉岡伸朗ほか「オーストラリア 2017/2018 年度連邦予算案の解説 (税制部分) 及び直近のオーストラリア税務動向」国際税務 Vol.37 No8 (2017.8) 76-79 頁。

吉村政穂「判批」判評・572 号 (2006) 184 頁。

吉村政穂「ハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメントによる外国税の納税義務と所得の分離」租税研究第 767 号 (2013) 340-353 頁。

吉村政穂「「税の透明性」は企業に何を求めるのか?—税務戦略に対する市場の評価」民商法雑誌 153 卷 5 号 (2018) 632-651 頁。

吉村政穂「デジタル課税の議論がもたらす国際課税の変革」租税研究第 836 号 (2019) 233-260 頁。

吉村政穂「国際課税における新たな協調枠組の分析—税のグローバルガバナンスをめぐる議論」フィナンシャルレビュー通巻第 143 号、66-75 頁 (財務総合政策研究所, 2020)。

渡辺智之「インターネットと課税システム」(東洋経済新報社, 2001)。

渡辺智之「経済のデジタル化と BEPS プロジェクト」2019 年度 国際税務対策事業 日本機械輸出組合 国際税務研究会 研究論文、(2020) 3 頁。

渡辺淑夫『最新外国税額控除 (三訂版) —国際的三重課税の理論と実務—』22 頁 (同文館出版, 2008)。

渡辺裕泰他「日本租税研究協会第70回租税研究大会記録—社会構造の変化に即した所得税制と国際課税への取組」(日本租税研究協会、2018) 106頁。

<判例・裁判例等>

ACM P'ship v. Comm'r, 157 F.3d 231, 256 n. 48 (3d Cir. 1998).

Am. Chicle Co. v. United States, 316 U.S. 450, 452 (1942).

Biddle v. Comm'r, 302, U.S. 573, 579 (1938) .

Bricom v. Commissioners of the Inland Revenue [1997] BTC 471.

Burnet v. Chicago Portrait Co., 285 U.S. 1, 7. (1932).

Cadbury Schweppes v. CIR, CJEU, Case C-196/04.

Comm'r v. Am. Metal Co., 221 F.2d 134, 137 (2d Cir. 1955).

Compaq Corp. v. Comm'r, 78 T.C.M (CCH) 20, (1999).

Entergy Corp. & Affiliated Subsidiaries v. Comm'r, T.C. Memo. 2010-197; affirmed by 683 F.3d 233 (5th Cir. 2012) .

Exxon Corp. v. Comm'r, 113 T.C. 338 (1999).

Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465(1935).

Hatmaker v. Comm'r, 15 B.T.A. 1044 (1929).

Indopco v. Comm'r, 503 U.S. 79 (1991) (No. 90-1278).

Indopco v. Comm'r, 503 U.S. 79 (1992).

James v. Comm'r, 899 F.2d 905, 910 (10th Cir. 1990).

Karr v. Comm'r, 924 F.2d 1018, 1023 (11th Cir. 1991).

Long Term Capital Holdings v. United States 330 F. Supp. 2d 122 (D. Conn. 2004), aff'd, 150 F. App'x 40 (2d Cir. 2005). 28.

New York & Honduras Rosario Mining Co. v. Comm'r, 168 F.2d 745, 747 (2d Cir. 1948), rev'g. and remanding 8 T.C. 1232 (1947).

Phillips Petroleum Co. v. Comm'r, 104 T.C. 256 (1995).

Procter & Gamble Co. et al. v. United States (No. 1 : 08-cv-00608) , 2010 U.S. Dist. LEXIS 83747 (District Court for the Southern District of Ohio, July 06, 2010) .

PPL Corp. & Subsidiaries v. Comm'r, 135 T. C. 304 (2010) .

PPL Corp., 135 T.C. at 340-41. 89.

PPL Corp. v. Comm'r, 665 F.3d 60 (3d Cir. 2011).

PPL Corp. v. Comm'r, 133 S. Ct. 571 (2013).

Quill Corp. v. North Dakota, 504 U.S. 298 (1992) .

South Dakota v. Wayfair, Inc., et al., South Dakota Sixth Judicial Circuit Court, No.32, Civ. 16—000092 (March 6, 2017) ; Federal Supreme Court, No. 17—494 (June 21, 2018) .

Texasgulf, Inc. v. Comm'r, 107 T.C. 51 (1996), aff'd, 172 F.3d 209 (2d Cir. 1999).

United States v. Goodyear Tire & Rubber, 493 U.S. 132, 139 (1989).

大阪地判平成 13 年 12 月 14 日民集 59 卷 2993 頁。

東京地判平成 18 年 9 月 5 日民集 63 卷 10 号 2364 頁。

大阪高判平成 15 年 5 月 14 日判民集 59 卷 10 号 3165 頁。

東京地判平成 16 年 7 月 14 日税務訴訟資料 254 号順号 9697。

東京高判平成 19 年 10 月 25 日民事集 63 卷 10 号 2426 頁。

最決第二平成 17 年 12 月 19 日民集 59 卷 10 号 2964 頁。

東京地判平成 20 年 8 月 28 日判決平成 18 年（行ウ）747 号訟務月報 55 卷 7 号 2535 頁。

東京高等裁判所平成 21 年 2 月 26 日判決平成 20 年（行コ）318 号。

最決第一平成 21 年 12 月 3 日 4 民集 63 卷 10 号 2283 頁。

最決平成 21 年 10 月 29 日民集 63 卷 8 号 1881 頁

大阪地判平成 22 年 7 月 29 日税務訴訟資料 260 号順号 11488。

大阪地判平成 23 年 6 月 24 日税務訴訟資料（250 号～）261 号 11703 順号。

大阪高判平成 24 年 7 月 20 日税務訴訟資料（250 号～）262 号 12006 順号。

名古屋地判平成 24 年 11 月 29 日税務訴訟資料 262 号順号 12100。

名古屋高判平成 25 年 5 月 16 日税務訴訟資料 250 号、263 号順号 12215。

東京地判平成 25 年 11 月 19 日判時 2219 号 33 頁、税務訴訟資料 250 号、263 号 12336 順号。

東京地判平成 26 年 6 月 27 日平成 23 年（行ウ）370 号）訟月 61 卷 8 号 1660 頁。

東京高判平成 27 年 2 月 25 日訟月 61 卷 8 号 1627 頁。

東京地判平成 27 年 10 月 8 日税務訴訟資料（250 号～）265 号 12732 順号。

東京高判平成 28 年 7 月 14 日判例集未登載平成 27 年（行コ）381 号。