

関西学院大学 研究成果報告

2018年 9月 22日

関西学院 院長殿

所属：法学部
職名：教授
氏名：一高龍司

以下のとおり、報告いたします。

研究制度	<input type="checkbox"/> 関西学院留学 長期（滞在国：アメリカ合衆国）
研究課題	企業の事業再編に係る租税法及び国際租税法上の論点
研究実施場所	カリフォルニア大学ロサンゼルス校法科大学院
研究期間	2017年 8月 30日 ～ 2018年 8月 29日（12ヶ月）

◆ 研究成果概要（2,500字程度）

上記研究課題に即して実施したことを具体的に記述してください。

上記研究課題は、今日の税制に関する全世界的な課題とされる「税源浸食と利益移転（BEPS）」の問題と関係している。グローバル企業が組織を構成する際には、企業グループ全体の税負担の極小化を図る傾向がある。そのための仕組みのうち最も問題視されてきたのは、重要な利益の源泉となる無形資産を税負担の小さな国の親会社等（P）に帰属させて重要な機能を集約し、その子会社等（S）は、事業上の必要に応じて各国に配置されるものの、その機能は最小化しておく（よって、現地の所得も税負担も最小化される）というものである。この場合、先ず企業は、少ない税負担で無形資産をPに帰属させる必要がある、そのための典型的な手段が、費用分担契約と国際的な組織再編成である。

費用分担契約では、研究開発の当初または途中において、PとSによる共同研究開発とすることにより、その成果である無形資産を、貢献に応じてPまたはSが利用しても、課税対象となるべき利益の移転は生じない。たとえばPが資金のみ拠出し、Sが実際の研究開発を担う取極めにおいて、Sの貢献は不確実性を反映して当初の段階では限定的に評価されるため、結果的にPに過大な利益が帰属する場合がある。事後的な課税は、企業の法的安定性と予測可能性を害し、租税法主義の観点からも問題が生じうるため、適用の基準を明確化し、全世界的に共通化しておくことが望まれる。OECD/G20が2015年に公表したBEPS最終報告書は、こうした要請を踏まえた上で、一定の条件の下で事後的な課税を許容している。米国法は、「所得相応性基準」や「期間的調整」の観念を1986年の法改正で

取り入れ、費用分担契約に関する取扱いを精緻化することで、事後的な課税を先駆的に実施している。だが、この取り組みにも限界と問題があることは、制度を詳細に考察した上で、最近のAmazon事件や、Veritas事件の租税裁判所判決を分析して論じることができた（拙稿「米国租税裁判所のAmazon判決の紹介—移転価格税制の動向」ジュリスト1516号32頁（2018年2月）、拙稿「Veritas判決とAmazon判決における独立取引比準法の適用」近畿大学法学65巻3=4号（2018年3月）149頁）。これらの判決では、重要な無形資産には適用が難しいとされてきた独立取引比準法が適用されており、そこでの柔軟な比較可能性分析を、米国租税裁判所判決の特徴として指摘した。このような特徴が、BEPS問題への対処としてOECDでも認められるのに相応しいものかどうかの精査が、今後の課題である。

次に、取引時には課税を受けない無形資産の国外移転は、国際的な組織再編成を通じても行われてきた。米国法上、国境を越える組織再編成における資産移転の場合でも、他方の当事者となる外国法人が能動的事業に従事しているならば、他の所定の条件を満たす限り、なお移転資産に係る所得課税を延期する取扱いを受けることが可能とされてきた。もっとも、無形資産の移転にはここでの課税の延期が適用されず、売り手側では、当該無形資産に帰すべき所得に相応した金額を受けるものとして、事後的な課税がなされる（所得相応性基準の下で期間的調整を受ける）ことになる（内国歳入法典367条(d)）。ただし、無形資産の定義には、のれんの要素が含まれないと解釈されていた（よって期間的調整も非適用）ため、課税の抜け穴が生じていた。トランプ政権が主導した2017年の税制改正で、のれん的要素を含めるべく無形資産の定義が見直され、この抜け穴は一応封じられているのであるが、今度は、所得相応性基準に従った課税を受ける対象が広がったことで、グローバル企業（我が国の企業も含まれる）は、新たな不確実性に直面している。そもそも、米国の組織再編成に関する所得課税上の取扱いは詳細かつ複雑であり、国境を越える場合の取扱いには、不明確な点が少なくないのが現状である。そこで、私は先ずこのような取扱いを整理して述べるところから研究を開始し、米国滞在中に、その成果の公表に至っている（拙稿「国際的組織再編成に関する米国連邦所得税上の取扱い—要点と最近の動向」青山慶二研究主幹『グローバル時代における新たな国際租税制度のあり方～BEPSプロジェクトの重要積み残し案件の棚卸し検証～』（21世紀政策研究所、2018年6月）160頁）。今後は、この成果を基礎に、内国歳入法典367条(d)の具体的内容を精査し、所得相応性基準の得失を明らかにした上で、我が国への示唆を論じることが課題である。

留学のテーマとの関係では、前掲の3編の拙稿がこれに直接関係する公表済みの成果といえるが、さらに論じるべき問題も明確になっているので、引き続き研究を進めて行きたい。

また、留学先であるUCLA法科大学院の講義の聴講やゼミなどでの議論を通して、州税や遺産税・贈与税などに関しても、興味深い素材や資料を得ることができた。たとえば、州税では、今年6月のWayfair事件の連邦最高裁判決が重要である。米国はOECD加盟国で唯一連邦（国）レベルの一般消費税を有しない国であり、代わりに、各州の売上税が全国に張り巡らされている。有名なQuill事件の連邦最高裁判例に従い、連邦憲法上の通商条項に基づき、各州は、州外の売主によるインターネット販売に関しては、州内に物理的拠点がない限り、このような州外の売主から売上税を徴収できないものとされてきた。これが各州の財政を毀損し、むしろ州際取引を優遇して却って州際通商を歪めていることが問題となっていた。Wayfair判決は、Quill判決を誤りと認めてこれを覆し、州外売主からの徴収を可能とするサウスダコタ州の立法を合憲と判示した。私は、近い将来に、Wayfair判決の含意を述べる論考を公表したいと考えている。

以上

提出期限：研究期間終了後2ヶ月以内

提出先：研究推進社会連携機構（NUC）

※関西学院留学は所属長を経て、宣教師研究期間は大学教員は学部長及び学長を経て院長に、高中部教員は各部長及び高中部長を経て院長に提出してください。

◆研究成果概要は、大学ホームページにて公開します。研究遂行上大学ホームページでの公開に支障がある場合は研究推進社会連携機構までご連絡ください。