

2021年10月

課税権配分の法的分析—仕向地課税と「価値創造」

第8期 客員研究員

東北大学大学院法学研究科准教授

藤原健太郎

要約

本稿は、国際課税という政治力学の論理に左右されやすい問題領域において、何らかの言語規範が国家の一方的行動を掣肘し、国際課税の世界を整序する可能性を探求するという筆者のプロジェクトの一環である。本稿においては、かかるポテンシャルを有する言語群を「法」と定義し、かかる意味での「法」が、就中、課税権配分という事象において如何なる作用を営むかに着目した。その結果、国際課税の大きな趨勢として、財・サービスの提供先たる顧客をメルクマールとした課税（以下「仕向地課税」という。）への移行が企図されている一方で、「価値創造（Value Creation）」（以下、VCと表記する。）という観念がOECDを中心としたフォーラムにおいて、国家の一方的な課税権行使を部分的に規整する言語装置として機能するという結論に達した。以下、本稿の順序に即して、その概要について述べる。

第一章では、1998年のOECDオタワ会議以降の国際課税の枠組み形成の経緯をたどった。その結果、国際的な課税逃れの防止と、仕向地課税を志向する動きがOECD/G20というフォーラムにおいて大きなウェイトを占めていることを発見するとともに、2010年代のBEPSプロジェクトの頃からVCという観念が俎上に乗り出したことを示した。

第二章では、第一章での発見を踏まえて、VCという観念が国際課税の変革の文脈の中で如何なる機能を有するのかが、本稿の問いであることを論じた。

第三章は、本稿の中核部分であり、VCを基準とする課税権配分という構想が如何なる意義を有するののかについて、学説の布置状況を明確化することを通じて、検討を行ったものである。そこで得られた知見のうち最大のものは、VCは国際課税の世界において二つの機能を有しているということである。すなわち、第一は、国際的な課税逃れを排斥するための理論的基礎となるという機能であり、第二は、積極的に課税権の場所を特定し、そこに税源を

割り振るという機能である。第一の機能とは、タックス・ヘイブン等に利益を流し込んで税負担を軽減させようという多国籍企業の戦略を無効化するためのロジックとなるということであり、これについては、OECD加盟国の中で反対の声は起こりにくい。それに対して、第二の機能は、論争的となりやすい。ある決められた税収のパイをどのように切り分けるかに関わるからである。そして、VCの多義性が批判されるのは、第二の機能の局面においてである。しかるに、VCの運用実態を観察したところ、顧客所在地におけるVCを認識することによって、従来の国際課税システムと連続性を保ちつつ、部分的な仕向地課税へと移行させる仕掛けをVCが担っているというのが判明した。

第四章では、VCの台頭によって、伝統的な国際課税システムをリードしてきた、Arm's Length及びNexusの観念がどのような影響を被るかを検討した。

第五章は、逆にVCに基づかない課税権配分の構想を検討することによって、VCの限界に光を当てたものである。

第六章は、本稿の総括であり、上述の結論に達したことを述べた。

以 上

(掲載誌：藤原健太郎『課税権配分の法的分析—仕向地課税と「価値創造」(一)～(四・完)』国家学会雑誌 133 卷 11=12 号 1-54 頁 (2020 年)、134 卷 3=4 号 1-51 頁、5=6 号 69-109 頁、7=8 号 69-112 頁 (2021 年))

* 本稿の著作権は、国立大学法人東京大学大学院法学政治学研究科に帰属する。

- (注) 1 この内容の全部又は一部について、日本証券業協会に無断で使用(転用・複製等)及び改変を行うことはできません。
2 この論文に述べられている見解は筆者個人のものであり、日本証券業協会としての見解を示すものではありません。