

独立企業の原則vs. ユニタリータックス : Carrollの報告に即して

竹中, 知華子

<https://doi.org/10.15017/3052495>

出版情報 : 経済論究. 102, pp.129-146, 1998-11-30. 九州大学大学院経済学会
バージョン :
権利関係 :



独立企業の原則 vs. ユニタリータックス

—— Carrollの報告に即して ——

竹 中 知 華 子

1. 問題の所在

国際的二重課税問題の本格的な検討を始めたのは国際連盟である。同組織は、国際租税協定のモデル作りを目指し、まずは、理論的研究を連盟外の経済学者に委託した。彼らは「経済専門家委員会」と呼ばれ、研究の成果として『二重課税に関するレポート』¹⁾を残した。この『レポート』は、国際的な課税権配分の問題を本格的に研究したものとして学問的レベルを持ち、又、二国間レベルではなく国際レベルでの租税条約形成史の出発点と考えられる²⁾。『レポート』以降、更に実務的な検討も加えられ、それらが1928年のモデル租税条約を生み出した。ここで、2つの主要な原則、すなわち源泉地原則と居住地原則が確立された。所得の種類を基準にして源泉地国と居住地国に課税権を割り当て、居住者の所在国は、居住者の全世界所得に課税し、所得の源泉地国は、事業所得に関しては、PE(恒久的施設)を有することを条件として課税権が与えられるというものである。更に、源泉地国に割り当てられた所得についても居住地国が課税権を持ち、従って生じる二重課税は、居住地国が外国税額控除を行うことによって排除されるとされた。問題となったのは、PEの定義と、各PEへの課税所得の配賦方法である。PEは、第5条において「事業管理の実際の中心、子会社、支店、工場、代理店、倉庫、事務所及び貯蔵所をPEとみなす」³⁾と定義されたが、配賦方法は、関連国間で調整をするようにとしか規定されなかった。その結果、1928年モデル租税条約は、単に二重課税が生じないように各国課税権を制限しているだけのものとなり、自国内で生じる課税所得の決定は、各国の租税法に委ねられるという結果を生んだ。そこで、更に検討が続けられ、1935年の事業所得条約における「独立企業の原則」の登場によって事業所得の配賦が確立されたのである。この原則は、移転価格を防止するためのいわゆるarm's length price(独立企業間価格)によって補強される。しかし、「独立企業の原則」の宿命的な問題は、ユニタリービジネスといわれる事業のどの部分の利益がどのPEに帰属するのか正確に決められない、換言すれば「実際には分割できないものを別個に取り扱おうとしている」⁴⁾という理論上の矛盾である。この矛盾と対比されるのが、ワールドワイド・ユニタリー方式である。ユニタリー方式に一定のフォーミュラーを合わせれば、自動的に所得が各国に配賦される。この2つの方法の対比検討は、1935年の事業所得条約での「独立企業の原則」の確立過程においても行われている。

1) Bruins, Einaudi, Seligman, Stamp (1)

2) 『レポート』の詳細な内容に関しては、拙稿「国際的二重課税論争の発生」『九州大学経済論究』第94号を参照。

3) League of Nations Document, F.212, C216.

4) 小島・清水(1)149頁。

「独立企業の原則」は、国際連盟租税委員会 (Fiscal Committee) が米国財務省 Mitchell B. Carroll を中心とする所得配賦研究委員会 (the Study of the Allocation of Income) に33カ国および米国3州の国際課税周辺問題の調査報告を依頼し、ここから帰納的に導き出されたと言われている⁵⁾。すなわち、各国の報告書の大多数が、ユニタリー方式ではなく独立会計方式を支持し、これが、統一の課税原則達成の可能性を引き出したことが重視されたのであって、独立企業の原則は、理論的に導き出されたわけではない。

本稿では、Carrollが行った各国の調査報告における2つの方法に関する対比検討を概観し、国際租税条約史上での位置づけを試みる。

2. 国際連盟・経済専門家委員会の見解

現代の二重課税は、前述のように居住地国がPEの所在国(源泉地国)の税額を控除するか、或いは源泉地国で生じる所得を免除するかによって、回避することができる。前者は、国家間で税額を配分すること、後者は、国家間で所得を配分することとも捉えられる。国際租税条約史の出発点で、経済学者が結論に至ったのは後者である。彼らは、所得の種類に応じて、源泉地国と居住地国に課税権を配分しようとした。そこで、事業課税における特に重要な問題が、財の生産地と販売地が異なるなど、「経済の全段階が1国で行われなかった場合の所得の配賦 (Allocation of earnings where the whole of the economic stages are not conducted within one area)」⁶⁾であると認識された。これは、源泉地—居住地間ではなく、源泉地—源泉地間の所得配賦問題を論じたものである。長文であるが、ここで敢えて引用する。

「結局は単一になるだろうが、経済的行動は、異なる段階に・・・細分化されている。例えば、第1に、自国において単に製品を販売し、外国で最終製品の生産に至るまでの全段階を行う場合。第2に、製品を単に販売するだけでなく、自国に仕入れ後、幾分加工する場合。第3に、実際の製造は自国で行うが、原材料の採取を全て外国で行う場合。第4に、・・・生産の全段階、すなわち、原材料の採取あるいは農産物の栽培からそれらの製造及び最終的販売までを、非関連企業ではなく単一の法人が行い、単一の損益計算書にこれらの全段階の最終的成果が表れる場合、である。問題は、いかにしてこの成果を分割し、各国の課税権要求に答えるべきかということである。

例えば、A国においてこれらの行為の幾つかを行い、販売という最終行為はB国で行っている会社の場合は、B国は、利益の全てに課税することはなく、利益の一定に対して課税権が与えられる。すなわち、経済的な段階が行われている各領域に利益を割り当てるような基準が求められなければならない。

そのような分割の基準はおそらくある会社が2国において同一の行為を行っている場合は、より容易に求められるであろう。問題は、2国で行われている行為が、同一でない場合である。実際に採用

5) 矢内(9) 19頁。

6) Bruins, Einaudi, Seligman, Stamp, *op. cit.*, addendum.

されている成果の分割の基準は、以下の通りである。

1. 売上高基準
2. 総資本額基準
3. 棚卸資産基準
4. 不動産価額基準
5. 給与および施設経費基準
6. 銀行預金高基準

基準の適切さは、事業の性質に全くもって依存し、概してその適用はアドホックなものとなる。米国州間で、鉄道会社の資産ないし利益を分割する方法を一般事業にも同様に採る例もあり、ニューヨーク、マサチューセッツ、ウィスコンシン州がそうである。この配賦方法を余り経験していない国と条約を締結する際の基準として、この配賦方法に関してより進歩した国の経験をまとめ、照合し、使用するのをもっともである。様々な種類の事業に適切な基準に関して理論的な結論を述べることは我々の研究外である。というのは、それは、大いに会計基準に依存するものであり、また、実際の事業の経済的な構造に大いに依存するからである。少なくともここで言えるのは、基準が採用され、源泉ないし利益の分割がそれに従ってなされる場合、次に、各国に対して営利事業のある部分における経済的重要性は、理論的に論じることとも可能であるということである。

例えば、財を生産し、それを自国内で販売している工場の所在する国の重要性は、自国内で販売は行っているが、生産していない国よりも大きいと思われる。同様に、逆のケースでは、自国内で全ての経済段階を行っている国の重要性は、単に第1段階だけを行い、残り全ては他国でなされる国よりは大きい。」

このように、経済学者が支持した配賦原則は一定のファクターを基準にしたユニタリータックスである。換言すれば、国際租税条約史の出発点では、分離会計方式ではなく、ユニタリー方式が提言されていた。

3. 国際連盟時代の各国の所得配賦基準

Carrollは、源泉地国、例えば原材料の生産国が、海外市場での原材料の販売に大いに依存し、他方、その原材料を使った財を国内市場で販売して得た、外国企業の全部ないし大部分の利益に課税しようとしているのは、一方で事業を奨励し、一方で、それを潰すというパラドックスを行っていることだと述べている。そして、このパラドックスから抜け出す唯一の方法は、PEの所在国の課税権を制限し、且つ、事業所得を配賦する方法に関して、多国間条約を通じて実行されることであるとも述べている⁷⁾。PEの所在国の課税権を制限しなければ、各国の課税を全部合わせると、所得の100%以上になる、すなわち二重課税が生じる。

前述の通り、配賦基準の精密化を図るために、国際連盟租税委員会は、各国の税務調査をCarrollに

7) Carroll (6)p.132.

依頼し、可能であれば、条約草案の規定を完結するための統一配賦原則を定式化しようと考えた。事業所得配賦の基準に関して、当時、各国の意見は様々であった。

以下に、各国課税当局の報告書を整理した⁸⁾。表中の数字はそれぞれ1. 分離会計方式 (Method of Separate Accounting) に関して2. 経験方式 (Empirical Method) に関して3. 比例配賦方式 (Method of Fractional Apportionment) に関して4. 各方法の評価5. 負債利子を除く本店支店共通経費 (販売費、一般管理費等) の配賦に関して①直接国内支店のために生じたものの個別配賦②国内支店国外本店の双方に関連して生じた費用 (共通費用) の配賦および配賦基準6. 負債利子に関して①国内支店のために直接関連して生じた負債利子 (直接利子) の配賦②①以外の利子 (共通利子) の配賦7. 子会社の課税方式に関して、各国の見解を示すものである。分離会計方式とは、PE (表中支店とする) の会計帳簿に基づいて所得を算定する方式、経験方式とは、種々の点で類似している同業者の調査に基づいて求められる平均的な比率 (例えば所得率) を当該支店の売上高に乘じ、当該支店の所得を推計する方法、又、比例配賦方式とは、一企業ないし企業グループ全体の全世界利益を一定のファクターに基づいて各課税国に配賦するという方式である。又、子会社 (関連会社) はPEに含まれないので区別される。

フ ラ ン ス	1. 原則適用。 2. 信頼しうる正確な帳簿、記録、資料等を欠くために実額課税できない(1)場合は、売上金額 (turn-over) に、比準同業者の1単位あたりの純利益率を適用するか、総利益率を乗じて、直接国内施設のために生じた経費及び本店との共通経費のうち施設に帰すべき経費部分を控除する。 3. (配当所得に適用。) 4. 課税所得は1.によって表明された納税者の申告に基づくのが原則であるが、2.も実額近似値課税として、最も实际的である。いずれの方法が選択されるかは、具体的な事情を考慮して決定される。 5. ①認める②売上高の比により配賦を認める。 6. ①認める②借入金の比による配賦を認める。 7. 親会社のコントロールに関係なく、子会社は独立した主体 (separate entity) として課税する独立課税。
ド イ ツ	1. 可能な限り、適用。 2. (1)の場合でなくとも比準同業者によって通常稼得されたものの額、或いは、施設に投下された資本に係わる標準の利子率相当額。 3. (1)の場合に2.と共に用いる。合算所得を配分する基準となるファクターは、総収入 (銀行・商業・保険)、保険料 (保険)、支払報酬額 (その他) という様に、業種によって様々である。 * この他、課税額を一括して決定するConventional methodがある。これは、事業を起こす際に、運営費計算のために前もって課税額を推計してもらうもので、数年適用される。 4. あらゆるケースで満足いく方法はなく、具体的な事情を考慮して決定する。 5. ①——②—— 6. ①認める②合理的な基準 (例えば総所得、資産) により配賦を認める。

8) League of Nations (2X3(4)より整理した。ただし、ブルガリア、キューバ、デンマーク、エストニア、アイルランド自由都市、メキシコ、ペルシャ、ポーランド、スウェーデン、ユーゴスラビアの10カ国は報告書不在のため表に含めていない。又、米国3州 (マサチューセッツ、ニューヨーク、ウィスコンシン) は省略した。米国各州に関しては小泉(6)等を参照。

	7. 独立課税。「支店」という用語には子会社も含まれるとし、どちらも単一の経済主体とする。
ス ペ イ ン	1. 適用しない。 2. (3. に含まれる) 3. 比準同業者の過去の経験を基に、合算所得と様々なファクターの関係を決定する。 合算所得を配分する基準となるファクターは、製造業では不動産にウェイトを置き、その他支払賃金報酬等の組合せ、販売業務では、流動資本にウェイトを置き、その他ファクターの組合せとする。業種によって様々なものを選択する。 4. (後述) 5. ①——②—— 6. ①認める②所得あるいは資本の比により配賦を認める。 7. (後述)
英 国	1. 適用率が最も高い (55%)。 2. 適用率20%。(1)の場合、支店が企業全体において重要である場合は、企業全体の総売上高と純利益の比率 (所得率) を用いて、外国企業と類似の活動に従事する場合は、企業全体に確定された所得率を適用し、国外製造の財の販売のみ等、その重要性が低下する場合は、企業全体の所得率よりも低い比率を適用する。代理店及び小規模支店の場合は、企業全体の総利益に関する情報を利用できないので、国内の類似同業者と比較し、所得率を決定する。 3. (1)の場合、又、事業の性質上2.が適用できないような場合に使用(例えば、銀行は資産、保険は保険料、鉄道は走行距離、海上輸送は運送料等の割合に応じて)。これは、Conventional methodと捉えられ、適用率は25%である。 4. 1.が最も満足いくと考えられる。(1)の場合は、2.を適用。3.は2.が適用できない場合の最後の方法とする。 5. ①売上高等を基準に認める②外国本店からの仕入価格に含まれている場合は認めない。 6. ①——②原則として、共通経費の配賦は認めない。例外として、保険会社は保険料準備金、銀行は資産の比で認める。 7. 代理人課税。代理人としての子会社を通じて、親会社の真実の所得に対して課税する。これは、通常2.を用いて行使される。
米 国	1. 原則適用。 2. 企業の総売上高を審査し、事業の種類に応じた平均所得率表に基づいて純所得を決定する。これは、課税方法基準としてではなく、主として(1)を修正するために適用される。 3. 例として、①国内生産国外販売の場合で、独立工場価格或いは独立生産価格が確立できない場合に、純所得の1/2を資産の割合に応じて、1/2を総売上高の割合に応じて比例配分する。②船舶会社に適用。ただし、1.も適用可能。また、外国船舶会社はたいてい相互免税である。③生命保険会社は保険料準備金の割合に応じて。 4. 2. 3.は、1.が使えない場合の最後の手段である。 5. ①——②総所得の比により配賦を認める。 6. ①——②使用している資産を基準に配賦を認める。 7. 独立課税。移転操作がある場合は、IRC第45条を適用する。
オ ー ス ト リ ア	1. 原則適用。(1)の場合、国内同業者の価格との比較、公示価格表との比較、競合者ではない類似同業者 (専門家とよばれる) の審査によって修正される。 2. 1.が不十分な場合、所得率を課税所得とする。しかし、所得に関する法規定がないので、類似同業者との比較によるかは、課税当局に任せられる。慣習的には、納税者との合意による所得率の決定 (Conventional method) が採られる。 3. 1.が適用できない場合に用いる。チェコスロバキア、ハンガリー間租税条約において用いている。ここでは、総売上高に規定の比率法を自動的に適用する。

	4. 1.によって真実の国内事業所得が捕捉できるならば、完全に満足いく方法といえる。他の方法では、3.が最も健全である。但し、二重課税が生じる危険があるので、二国間での合意によって配賦指針決定する必要がある。 5. ①売上高の比により配賦を認める。②認めない。 6. ①売上高の比により配賦を認める。②原則認めない。 7. 独立課税。利益操作がある場合は、類似の企業との比較、競合者ではない類似同業者の意見によって修正する。
ベ ル ギ ー	1. 原則として適用。支店に関する個別会計が、支店によって或いは支店を通じて行われる国内の全取引を示すものでなければならない。 2. (1)の場合、或いは1.では不十分な場合、国内で活動する外国企業は、ある一定の最低所得額(minimum profit)に対して課税される。最低所得額は以下のとおり。①工場、仕事場、建築現場、採石場、煉瓦製造所、タイル製造所、鉄道線路工事場；従業員1人につき3,000フラン。(2)農業：近隣の農家に定められている経験的額(3)銀行、信用機関：従業員1人につき15,000フラン。(4)生命保険：保険料1,000フランにつき20フラン。(5)海上保険：保険料1,000フランにつき25フラン。(6)その他の保険：保険料1,000フランにつき60フラン。(8)その他の事業：受取高1,000フランにつき150フラン。但し、最低、従業員1人につき10,000フラン。この例外として、投下資本、売上高、従業員数、土地の賃貸価格等、類似の納税者との比較法がある。 3. 1.および2.では不十分な場合、使用もありうる。 4. 最も実行的で満足いく方法は、課税当局が立証できる会計に基づく課税である。1.が適用できない場合は、2.を適用する。 5. ①認める②認めない。 6. ①認める②認めない。 7. 独立課税。
チ エ コ ス ロ バ キ ア	1. 原則として適用。 2. 記帳が正確かどうか審査するための方法(売上高を用いる)。しかし、オーストリア間条約では売上高が基準として用いられる。 3. 国内仕入国外販売の場合は、総利益の1/2、国内製造国外販売の場合は、総利益の2/3とする。又、オーストリア間条約では他の配賦ルールを含む。 4. オーストリア及びポーランド間条約は別にして、法律や条約には、用いられる配賦方法を記す規定はない。従って、実際は、当該ケースの状況に応じた方法が適用される。かつては、いわゆる定式(schematic method)が、移転価格操作等の問題を回避するものとして考えられていたが、各国が異なる算定方法に基づいた所得額に配賦割合を適用すれば、二重課税は当然生じることになる。従って、便宜であると同時により正確である配賦方法はどれか決定できない。 5. ①認めるが、一般的な配賦方法の適用はない。それぞれのケースに応じて決定する。②認めない。 6. 5.に同じ。 7. 独立課税。
ダン チ ッ ヒ 自由 市	1. 適用の際、必要ならば、課税法の特別規定に基づき修正。もし、修正に必要な情報を支店が与えないならば、恣意的な方法で課税所得を推計する。 2. (1)の場合、或いは1.に基づく利益の計算が不可能な場合、(a)類似の独立の国内企業の実現利益を考慮する。(b)課税合意(fiscal agreement)に基づく推計課税。 3. 企業の特別の状況を考慮して、最も適正なファクターに基づいて決定される。利益の配分に用いられるファクターの選択に関して法規定は特にない。一般的には、銀行等；支払報酬額或いは総収入。保険会社；受取保険料。鉄道、バス及びその他の輸送業；走行距離。電力、電気およびガス会社；KW/m³数。電信電話会社；売上高。その他の企業；支払報酬額。 4. 法的基準、公平基準からいずれの方法かを決定するが、簡便であるという根拠、二重課税回避と

	いう根拠によって、いずれの方法が最も実効的あるいは満足いくかを示すのは不可能である。実際は、どのような企業も、性質に関係なく、1. に基づいて課税されることが大多数。2. や3. は、関係企業の特別な状況に関する特別な規定に基づいて決定される。従って、様々な種類の企業に関して、どの方法が他の方法よりもより多く用いられるか一概に言えない。 5. ①認める②1.～3. いずれか選択した方法により、配賦を認める。 6. 5. に同じ。 7. 独立課税とし、親子間で利益操作があった場合は、国際条約の課税上の規定に基づき子会社の貸借対照表を修正し、親会社の会計も審査する。かかる場合、2. か3. を用いることもある。
ギ リ シ ヤ	1. 原則として適用。 2. ①売上高に各業種に応じた一定の比率を適用する売上高比率法②運賃手数料込価格基準法 (Method of the f.o.b. Price) ③原価手数料基準法 (Method of a Commission on the Cost Price) 後者2つは、たばこ産業に適用する。 3. 他の方法ほど用いられていない。国内市場で外国製品を扱わない企業に主として適用される。より望ましいのは、最終的純所得を直接決定するのではなく、純所得を構成するそれぞれの資産と負債の項目を考慮し分析することである。 4. 国内企業と国外企業の公平の観点から、1. が望ましい。1. が適用できない場合は、2. を用いるが、いずれも、国内施設の取引の審査に留まり、外国企業の結果に影響されないという長所を持つ。3. は、損益の相殺によって過大課税や過少課税を生むため、不公平をもたらす。1. および2. が不可能な場合のみに制限する。 5. ①総所得等の比により認める②外国本店からの仕入の費用に一般管理費が含まれている場合は、認めない。 6. ①認める②—— 7. 独立課税。
ハ ン ガ リ ー	1. 原則適用。ただし、法律で国内支店は企業全体の総貸借対照表に、当該支店の計算書を連結するようになっていて、ここから当該支店の利益が漏れる等の場合は、1. ではなく、以下の方法を用いる。(1)の場合も同様。 2. 3番目に用いる。類似の事業に従事する国内企業との比較か、何らかの算定要素を基準に推計する。前者の選定ファクターは、原則として、固定資本、運転資本、流動資本。後者は不動産の賃貸価格、工場規模、従業員数、給与額とする。 3. 1. が不可能な場合に次に用いられる。商業の場合、国内支店の総収入と企業全体の総収入の割合に応じて当該支店の総純利益を決定し課税する。保険会社の場合は、保険料準備金の割合。その他の企業は、支払報酬額の割合。しかし、1. のように使用できないことが多い。それは、企業の外国施設の総収入を示す正確なデータが入手できないという理由である。 4. 原則として1. を用い、次に3. を用いる。2. は、最後の手段とする。 5. ①認める②—— 6. 5. に同じ。 7. 子会社が、親会社の支配下にあり、親会社の更なる利益のためのものであると考えられる場合は、独立した法実体を持たない単なる支店と看做し、支店と同様の課税方法を適用する。
イ タ リ ア	1. 排他的に適用する。国内企業と国外企業の完全な公平原則に基づき、支店は海外親会社から完全に独立した企業とする。本支店間の移転操作を排除するため、真実の真の所得を計算するために必要な資料を集める。 2. 原則用いないが、特定の場合に実際用いられている。これは、課税当局と納税者間の合意の結果である。 3. 法律では、どんなことがあっても外国企業の支店あるいは子会社の課税所得を親会社の総所得の一部分として看做さない。

	4. 1. は唯一用いられる方法である。これは、国内で稼得された正確な所得を決定する目的を持ち、所得の源泉地主義 (territoriality principle) と調和する。1. 以外の方法では、総所得を決定しなければならず、総所得の決定も、それを配賦するのも難しい。 5. ①——②外国本店からの仕入の費用に一般管理費用が含まれている場合は認めない。それ以外はそれぞれのケースに応じて概算する。 6. ①認めない②—— 7. 独立課税。子会社の独立した法的実体を尊重し、課税する際は、子会社の活動による会計を排他的に用いる。利益操作がある場合は、親会社の総会計を要求。拒否された場合は、「推計的方法 (presumptive method)」を適用する。
ラ ト ビ ア	1. 原則として適用。ただし、2. の適用も選択することができる。 2. 商業は223、産業は194種類に区分し、売上高にそれぞれの状況に応じた比率を適用する。 3. 用いられたことがない。 4. 法律上および実際に用いられているのは、1. と2. のみ。3. は使われたことがない。 5. ①認める②—— 6. ①負債による国内支店の所得に応じて配賦を認める②—— 7. 独立課税。利益移転がある場合は、会計を修正。利益は経験的に計算する。
ル ク セ ン ブ ル ク	1. 原則適用するが、独立の企業と同じ状況で本支店間の取引が成されているか調査し、可能であれば修正し、出来ない場合は、2. か3. を用いる。外国企業のルクセンブルク支店の所得申告と、類似の国内企業の所得の乖離が純所得に関して生じている場合は2. を適用し、純所得も総所得も乖離している場合は、3. を適用する。 2. 工業は多様なので、専ら商業上の企業に適用する。課税所得を経験的に査定する。仕入量、仕入原価、売上高、類似の国内企業の会計によって与えられた資料から、支店が取引によって通常稼得される利益が査定される。 3. 主として工業上の企業に適用。国内法第26条に、外国企業の国内施設に対する課税所得は、「総所得のある一定部分を示すもので、少なくとも、一般間接費、製造費、投下資本、賃金総額或いは、相対的重要性、様々な施設の事業活動を示すように公平に選択された何らかのファクター間の大きさ」に基づくところだが、ファクターの選択に関しては法規定がなく、それぞれのケースに応じて適用する。外国保険会社には必ず適用する。 4. —— 5. ①認める②認めない。 6. 5. に同じ。 7. 支店と同様、1. 2. 3. のいずれかを適用する。
オ ラ ン ダ	1. 原則適用。(1)の場合は、類似同乗者と比較し、修正する。ただし、この方法は、外国鉄道会社および保険会社には適用されたことがない。 2. 外国鉄道会社と保険会社に適用される。さらに、(1)の場合に、経験的ないし推計的方法によって決定できる場合もある。この場合は、類似の国内企業との比較に基づく。類似同業者の選定規準は、売上高、資本額、国内施設に帰すべき純資産額、従業員数等である。この方法は、ケースによって様々な方法で適用される。 3. 法律上は、保険会社のみ適用するが、企業がこの適用を要求する場合も認められる。実際、銀行にも適用される。 4. 最も満足いく方法は1. である。2. は簡便さという長所を持っている。3. は、金融会社には特に適する。原則として、保険会社のように法律で規定していない場合は、納税者も当国も、3. を用いられないが、3. を双方の合意に基づいて使用することが禁止されているわけではない。もし、3. が唯一の満足いく方法であれば、使用を支持する。それ以外は、原則として1. に基づく。1. が不可能であれば、2. を用いる。 5. ①認める②外国本店からの仕入価格に含まれるので認めない。

	6. ①認める②認めない。 7. 独立課税。
ルーマニア	1. 原則適用。また、原則として移転価格は調査しない。あまりに真実の価格と乖離している場合は、修正する。 2. 1. が不適切である場合は、経験的に利益が査定される。査定基準は、(1)類似企業の売上高（販売総額）と支店の売上高の比較(2)売上高が確定できない場合、類似同業者の所得を基準に決定する。選定規準は、施設の賃貸価格とする。 3. 用いられていない。 4. 1. が最も公平で、二重課税を回避する最も健全な方法である。1. が不適切な時は、2. を用いる。 5. 支店は独立企業として課税されるので認めない。 6. ①内部調達でなければ認める②認めない。 7. 独立課税。必要であれば、会計の修正を行う。
スイス	1. カントン際—連邦裁判所は、1. を否定しておらず、支店の会計が、真実の所得を示すならば、1. を適用することも考えられるが、支店が中央から独立した事業体として経営されている場合は殆どなく、(1)の場合が多いので、1. を用いることは殆ど無い。1. は、銀行に使用されるが、直接利益を配分するためではなく、総利益の分配に関する比較資料を与えるための使用である。国際間—カントンによっては、1. を用いる所もあるが、大部分は、3. を適用し、1. は用いない。ただし、1. は、課税所得を決定する際に、ある意義を持っている。それは、支店の重要性を示し、帳簿が正確に維持されているならば、課税当局間で配分される所得の割合を決定するための必要な資料となるからである。かかるデータは、主として、不動産、装置、備品、原材料及び財の在庫、賃金、売上高である。 2. カントン際—用いない。これは、3. が失敗するときの予備の方法である。3. の失敗は、企業全体の利益を示す会計あるいは帳簿が無い場合で、この場合は、推定 (calculation) に頼らざるをえない。比率法か、同業者との比較を行う。国際間—カントン際と同じ。 3. カントン際—連邦裁判所による採決により原則適用。生産的要素の割合を基準とする。生産費、売上高等、状況に適した要素の割合に基づいて決められることもある。又、本店の影響力を考慮し、生産のファクターが見られないにも拘わらず、連邦裁判所は、本店所在のカントんに、利益の一定部分 (preciput) として、10%から25%までの課税を認めている。工業上の企業の場合、生産的要素は、一方で、生産に用いられる固定的設備、例えば、土地、建物、機械装置、備品、車、在庫および資産、例えば現金、債券、負債等、又他方に、労働があり、これは、支払報酬に表される。固定的ファクターは、それらが依存する支店に配賦される。他の資産は、固定的資産の割合に応じて配賦されるか、経済的に依存している支店に帰される。支払報酬は、支払った支店に帰される。国際間—子会社は、原則として、独立の会社ではあるが、もし子会社が外国企業の一組織として機能しているならば、支店として見なされる。外国企業は、全ての情報を提供し、カントンが総所得を確定できるようにあらゆる書類を作成することが要求される。 4. カントン法も連邦裁判所も3. を用いるように強制しているわけではないが、現実、殆ど3. が用いられる。 5. ①②ともに所得等の比に応じて配賦を認める。 6. 5. に同じ。 7. 連結課税法。課税は、法実体としての子会社ではなく、親会社に要求される。
	1. 所得税法Section 4 (1)が規定する属地主義課税に基づき、原則適用する。 2. 1. が不適切な場合、Rule33「課税当局が、直接であれ間接であれ、非居住者に生じる真実の所得で、国内の事業関連を通じて確定できないと意見した場合は、かかる所得額は、当局が、合理的と考える売上高の割合に基づいて計算するか、或いは類似同業者の所得率を適応するか、或いは当局が合理的と考えるその他の方法に基づいて算定される。」により、所得率法か、その他の推計法 (method of estimating income) を用いる。本店が支店を通じて利益操作を行った場合は、課税

イ ギ リ ス 領 イ ン ド	当局は、推計所得 (estimated profits) に基づき課税する。かかる場合、支店は、本店の代理人として課税されるのではなく、支店自身課税されるのであるから、本店に対する課税権の行使ではない。所得率を用いる際は、類似企業の純利益と売上高の平均比率を確定し、類似の企業が無い場合は、国内支店の活動の重要性を公正に示すような比率をとる。 3. Rule33では、収入の割合を基準とする。3.を適用する場合、本店会計のチェックの手段は、会社全体の会計書類か、公認会計士の監査証明等のいずれかで行われる。多くの場合は、課税当局と納税者間で利益の計算ないし推計を行うのに用いられる方法に関して、合意を得るようにする。 4. 必ずしも1.で十分ということはない。1.は、会計が真実の国内所得を示すのであれば最良と考えられるが、本社と支店の関係は密接で、国内所得を分離するのは難しい。これらの取引には精細な調査が必要とされる。通例使われているのは、2.および3.である。このうち、3.は、恣意性がより少なく、実額近似値課税を望めるとして、納税者課税当局双方が通常好む方法である。しかし、3.が用いられるのは、通常一連の取引が、国内で完結する場合に限られる。例えば、国外製造ないし仕入れおよび国内販売という場合である。国内から取引が始まる場合、例えば、国内仕入国外販売のような場合は、3.を適用できるとは考えられない。この場合は、販売による収入に、外国企業が、代理人やブローカーを通じて仕入れるのではなく自らが活動した結果、稼得された利益を表す比率を適用するのが慣例である。所得を恣意的に推計する方法は、課税当局の裁量で用いられるが、この方法はそれ自体だけでは減多に適用されない。例えば、3.を用いた場合、それ以上の調整がなければ、更に不公平が生じる場合に、その以上の調整方法として用いられる。 5. ①——②合理的部分の配賦を認める。通常は、売上高基準による。 6. ①売上高を基準に配賦を認める②認めない。 7. 原則は、独立会計であるが、代理人課税をとる場合もある。すなわち、国内企業が、特定の海外の製品を自国市場で販売するという目的で設立された場合は、親会社が課税される。国外企業に「国内の事業関連を通じてあるいは事業関連から直接あるいは間接的に」(Section42)利益が発生したと看做される場合は、親会社に課税する。外国親会社の代理人として国内子会社の名において課税がなされる。
カ ナ ダ	1. 最初に申告が正確かどうかを確かめるために、支店の会計が参照し、移転価格を調査する。その公正さを調べるために、製造費に関する情報を要求することが多い。獲得した情報に基づいて、価格が不正であった場合は、納税者との議論によって、公正な価格を決定する。 2. 1.が不可能な場合は、国内販売額と総販売額の割合に応じて配賦を行うこともある。 3. これを用いるときは、支店の活動に直接関係する所得項目のみを考慮する。 4. —— 5. ①認めるが、基準はケースに応じて様々である。②本店からの仕入価格に本店の一般管理費が含まれている場合は認めない。 6. ①5.に同じ②本店からの仕入価格に本店利子が含まれている場合は認めない。 7. 独立課税。利益操作がある場合は、公正な価格を決定する (Section23)。
日 本	1. 通常用いられる。支店の会計を通じての真実の所得の確定は、実際は、1.を用いても不可能な場合がある。これを調査するのに、類似財の独立の市場価格を採るか或いは、類似業者との比較を行う。 2. 国内の施設を通じて行われた事業の売上高のある一定割合に、課税する。2.は、実際は、めったに用いられない。 3. 支店の所得は、概して、支店が属する外国企業の全所得の一定部分としては決められない。しかし、1.や2.が(1)、或いは事業の性質から失敗する場合は、他の便宜的な方法が用いられる。3.を用いるかどうかは事業の性質及びその他の状況に応じて当局が決定すべき問題である。 4. 1.は標準的に用いられ、また、租税回避という観点から、最も満足いく方法である。会計調査もそれほど問題ではない。 5. ①——②総収入等の比に応じて認める。

	6. ①立証できれば認める②総収入，投下資本等合理的基準に基づく配賦を認める。 7. 独立課税。
メ キ シ コ	1. 原則適用する。(1)の場合は，推計課税 (estimative assessment) を行う。仕入利益，製造利益，販売利益の区別は行わない。国外製造国内販売では，全利益が国内で実現されたものとして課税する。国内製造国外販売でも，全利益に課税するが，国外課税は，総所得から控除する。 2. 1. が正確でない場合，通常，外形 (exterior signs) に基づく査定を行う。例えば，支店の規模，売上高，投下資本額，従業員数，支払い給与から所得を推計する。 3. 用いられない。国内の所得源泉のみを対象とし，国外活動の所在地や重要性は無関係である。 4. 常に 1. を用いる。ただし，1. が不十分である場合は 2. を適用する。 5. ①——②認めない。 6. ①認める②—— 7. 独立課税。会計に基づき課税が不可能な場合は，2. を適用する。
オ ラ ン ダ 領 東 イ ン ド	1. 原則適用する。 2. 1. では不十分の場合，類似の企業から獲得したデータに基づいて総収入にあるパーセンテージを適用し，総利益を計算する。このようにして得た総利益から，支店に関する経費を控除し，課税所得を算出する。本店経費は，事業種類に応じて配賦する。 3. 本店会計が，企業全体の純利益を示すならば，そこから，国内所得を示す最低額を計算する。さらに，企業全体の純利益を基準に取り，国外企業にどれくらいが配賦されるか計算し，その額を国内課税額から控除するという方法が採られることもある。他に，売上高に基づいた配賦が最も实际的である。生産活動は，労働，土地，資本からなるとし，このうち労働だけをとって，賃金をベースに所得を配賦するという方法を納税者は支持するが，当局は拒否。賃金スケールは，国によって異なるため，各国支店の利益稼働能力を比較する共通の基準にならない。原材料を生産する会社は，その土地，気候に左右される。全世界での供給率が90% (1931年) であるたばこ産業を考えると，賃金ベースでは不十分である。国外仕入国内販売の場合は，仕入に25%販売に75%という例もある。この率は，それぞれの状況によって変更される。仕入兼販売業務は，個別に算定するのは困難なため，実際は仕入施設に所得を配賦する。 4. 適用順位は第一に 1. とする。(1)あるいは事業の性質等で適用できない場合は，別の方法が採られる。保険会社は 1. か 3. を選択する。どの方法が最も使われ，租税回避を防ぐかという点で実行的で満足いくものか，積極的に述べることは出来ない。概して，農業，鉱業は，1. を用い，輸出，輸入会社は配賦が困難なため 3. を採る傾向がある。 5. ①認める②認めない。 6. ①——②売上高を基準に配賦を認める。 7. 子会社は「ダミー (dummy)」であるが，現行では，独立課税。
南 ア フリ カ 連 邦	1. 所得税法では主規定ではなく，会計が満足いくものであれば，認められている。 2. 船舶会社電信会社に比率法が適用される。 3. 所得税法の主規定であり，国内資産と総資産の割合に基づき用いられるとされているが，現実には，主規定は，1. が適用できない場合の最後の手段となっていて，1. が大多数に適用される。保険会社には適用される。 4. どの方法を用いるかは当局の裁量に任されるが，しかし，国内支店会計の提出は強制ではなく，納税者が 2. や 3. を望むならば，当局はそれを承諾する。大多数は，1. が用いられ，2. 3. は少数である。3. は，資産が国内事業に関わらない事業では不適切なので，他の方法が実行できるならば用いられない。 5. ①それぞれのケースに応じて配賦を認める②認めない。 6. ①国内支店の資産を基準に配賦を認める②認めない。 7. 独立課税。子会社は，別の納税単位 (separate tax-paying unit) である。

以上のように、各国の税務状況から広義な一般原則が認識される。詳細を加えると、報告書を受けた23カ国のうち、比例配賦方式を適用していたのはスペイン、フランス(配当所得)、スイス、オーストリア・チェコスロバキア間およびハンガリー間租税条約、米国3州という少数派である。中でも、比例配賦方式を排他的に適用していたのはスペインのみである。比例配賦方式に関して、Carrollは更に、全所得を対象とし、支店の相対的な重要性に応じて所得を配賦する方法を(1)無制限比例配賦方式(Unlimited Fractional Apportionment)、特定の取引から生じる所得に制限する方法を(2)制限比例配賦方式(Limited Fractional Apportionment)の2つに区分している⁹⁾。要するに両者は、課税対象となる所得が特定の取引に限定されないか、限定されるかで区分される。

(1)に該当する国は、スペイン、スイス、オランダ領東インド、イギリス領インド、南アフリカ連邦である。

スペインは、配賦比率が国内P Eないし子会社の寄与度を示すという建前をとりつつ、配賦比率の決定は、場合に応じて当局の自由裁量に任されており、この点ではフォーミュラー方式とはややかけ離れる。スイスは、生産的要素の割合に基づく配賦を採っている。基準ファクターが、とりわけ、設備、機械、受取勘定、支払報酬等に固定されていたという点は、ややフォーミュラー方式の様相を呈している。オランダ領東インドは、基準ファクターに、販売努力の重要性といった無形項目が考慮され、より複雑である。イギリス領インドは、受取高を基準に比例配賦する法律があり、実際使われることもあった。しかし、南アフリカ連邦では、その正当性は認められていたが、使われることは殆ど無かった。

(2)は、カナダ、オーストリア、米国に代表される。

カナダは、国外製造国内販売の場合に、総売上高の比を基準に配賦を認めている。オーストリアでは、チェコスロバキア間およびハンガリー間租税条約において、財の仕入・販売1/2ずつの割合で配賦する。製造・販売間では、製造国に2/3、販売国に1/3で配賦する。米国では、分離会計が不十分である場合等に適用される比例配賦方式が所得税法で規定されており、製造・販売間は、所得を半分にし、1/2が資産の割合に基づいて配賦され、残りの1/2が売上高の割合に基づいて配賦するとされている。

以上とは対照的に、その他大多数の国では比例配賦方式はめったに使われない。すなわち、分離会計方式を支持している。それは表中の国を含めて実に27カ国にも及び、特に、イタリア、ラトビア、ルーマニア、メキシコの他にエストニア、ポーランド、キューバはいかなる場合も比例配賦方式を一切認めていない。

しかしながら、国際企業構造の複雑化や、各支店の真実の所得を表すような会計システムを維持する際の困難な問題を考えると、課税当局に、より比例配分方式に頼ろうという傾向も認められるとCarrollは述べる¹⁰⁾。

次に、国内子会社に関しては、その課税の方法及び理論は様々だが、Carrollはこれを3つに分類し、以下のものとした¹¹⁾。

9) Carroll (5) Chap. 12.

10) *Ibid.*

11) *Ibid.*

(1)独立単体論に基づく再調整 (readjustment on basis of independent persons) —すなわち、法的虚構 (legal fiction) は顧慮されるが、親子会社間の関係を調査し、お互い独立の実体として取引していればそれぞれが稼得したであろう割合に基づいて、共通の利益を親子会社間で分割する。

(2)代理人としての子会社に親会社の課税を行う方法 (assessment of the parent in the name of the subsidiary as agent) —すなわち、外国親会社に課税できないので、これを代理人として国内子会社に行う。

(3)経済的単一論に基づく課税 (assessment on basis of economic unity) —すなわち、親子会社は単一の経済的実体を形成する、あるいは子会社は親会社の単なる一組織であるという理論に基づいて子会社を親会社に結合する。

大多数の国が(1)を支持する。すなわち、課税当局は、子会社の独立した法的実体 (separate legal existence) を尊重し、適正に維持されている分離会計によって確立されたものとして、子会社自身の申告に基づき子会社に課税する独立課税法が、大多数の国に支持されている。

(1)を採る米国は、更に、独立組織であれば稼得されたであろう利益を再配分するという方法を、1932年米国歳入法第45条によって採っている。この規定の下では、歳入庁は、国内会社の真実の課税額を求めるために、租税回避 (利益の移転、架空販売、双方いずれかの利益を食い物にする (milking) 目的でよく使われる様々な方法) を防ぐ方法によって、親子会社間で所得あるいは控除を配賦するのに必要な全ての会計と情報を国内子会社に要求する。

カナダでも、国内で事業を行う会社が、親会社あるいは関連会社から何らかの商品を公正な市場価格よりも高い価格で仕入れる場合、あるいは当該子会社が、親会社等に公正な市場価格よりも低い価格で販売した場合、蔵相は、当該会社の所得を決定する目的で、かかる仕入ないし販売に関与する会社の会計を顧慮し、公正な価格を決定する。

オーストリアでは、慣行として(1)と(2)の両方の方法を取り入れている。外国子会社は、法的に独立した組織として看做されるが、人為的な仕送り価格を通じて所得の移転が明らかな場合、課税当局は、親子会社間の価格を調整し、子会社にその調整に関与することを認められている。或いは、同業者に提供された情報との比較に基づき現行の市場価格で調整し、或いは、そのような立証ができない場合は、競争相手ではない同業者での意見に基づいて修正を行う。ただし、この種の修正は、外国親会社に対して課税を行使することを意味するのではないとされている。

(2)は、上述の通りオーストリアが採り、外国親会社と国内子会社の関係が、実際、本人と代理人、雇用者と被用者という関係ならば、子会社は、外国親会社の支店等のPEに等しいとされ、売上高の比に応じて所得が配賦された。他に、英国、アイルランド、イギリス領インド等も、国内子会社は、法的実体 (legal entity) として当該子会社の会計を元に課税されるとしながらも、親会社による実質的な管理および親子会社間の密接な関連によって、事業過程が操作され、子会社の利益が過少に示される場合、親会社は、代理人としての子会社に課税する形でその真実の所得に課税される。

(3)を採るのは、ドイツである。国内子会社と親会社が一つの経済単位を形成している、又は、子会社は、単なる親会社の器官 (organ) にすぎないということを根拠として、外国の親会社自体に課税する。

スペインでも、(a)当該会社の経営者が、スペイン国籍を持つ者である場合、或いは、彼らがスペイン国籍を持っていたとしても、スペインに居住していない場合、(b)法的に会社経営に責任のある者が、外国会社のコントロールを受けている場合、(c)公式文書によって会社が外国会社のコントロールの下で活動していることを証明される場合、(d)外国会社が現地会社の株の大部分を所有し、その意思決定を行っている場合、当局は先ず、国内の会社が、上述の(a)から(d)の根拠に基づき親会社と完全な単一体であるという事実を布告する。国内の会社がその布告を承認するか、あるいは拒絶しても、裁判所によって支持されれば、国内子会社は、支店同様の課税方式を適用される。この他、ハンガリー、オランダ、領東インドが採っている。

前述のように、大多数の国は(1)独立課税方式を支持したのだが、この場合、課税当局は、親子間、関連会社間の内部取引の状況を入念に調査し、その妥当性を立証する必要がある。これには、親会社子会社間の取引が独立企業間のように行われておらず、利益が子会社から親会社に移転されうるという当局の強い認識があり、子会社に生じたであろう利益を子会社に戻して課税するか、移転された額 (divert amount) に基づき親会社自体に課税する必要があった。利益移転の方法 (methods of diverting profits) は、子会社から低価格で購入するか、子会社に低価格で販売するか、或いは、①親会社に資産や設備を無償、或いは子会社に超過料金で貸す②親会社に提供されたサービスの報酬を子会社が支払う③親会社が使用する燃料、水道、電気の支払いを子会社が行う④親会社は無利子、或いは子会社に超過利子で貸付を行う⑤子会社に超過特許使用料を課す、或いは親会社に低料金で役務を提供する⑥その他会計の不正な操作を通じて親会社に利益を移転する、といった諸方法で行われていた¹²⁾。子会社の再勘定は、類似の企業との比較か、売上高比率、或いは、本店支店配賦で述べた経験方式のいずれかに基づく推計課税によって行われている。子会社会計を再勘定するというのは、親子会社間の仕入れ価格、或いはサービスに対する価格は無視され、結局、企業全体の所得を国内子会社に再配賦することである。再配賦するための方式は、各国当局が適宜適切と考えられるものが適用される。

4. 分離会計方式と比例配賦方式の意義と限界

分離会計方式 (separate accounting method) であれ、比例配賦方式 (fractional apportionment method) であれ、いずれも課税管轄内での課税所得の決定という同じ目的を持ちながら、この2つは常に対極に置かれる。前節からも明かなように、分離会計方式は、PE所在国に所得を配賦する時の主要な方法として非常に多くの国から支持されている。同時に、比例配賦方式を適用すべきでないということにも、多くの税務当局が一致する。

こういった中、前述のように、スペインだけが比例配賦方式を適用していた。しかし、スペインでは、1920年まで、外国企業の支店は、支店の帳簿に従う分離会計方式が採られていた。その後10年間にわたって、分離会計に基づく課税制度を排除し、国内企業とのタックスパリティを達成すべく、比

12) *Ibid.*

例配賦方式への移行を試みた。このように一転して比例配賦方式を適用した理由¹³⁾は、

(a)租税制度は、支払い能力（capacity to pay）に従う課税を原則とする。従って、分離会計方式に基づき、それぞれの支店が独立の事業体として課税されるならば、企業全体で損失を生じていようとも、利益を生じる支店は課税されることになり、その結果企業は、真実の利益以上に課税されることになる。

(b)確立される制度は、企業全体の利益100%以上の租税を全世界において課さない「100%基準」を満たすべきである。真実の利益は常にアプリアリに課税されるので、この条件は特に重要である。支店を独立して取り扱うと損益が相殺されず、実際の利益よりも高い利益に課税される。3年間に渡って国内企業、支店を調査した結果、会社を統一して扱わず、支店を別個の存在として扱う制度は、企業が単一の事業体として課税されるならば徴収されるであろう分離会計方式による税収入額を16%も増加させる。

(c)外国企業の国内支店の帳簿は、スペインの会計法とは異なっており、当局の要求を満たすものではない。従って、帳簿に基づく課税は、企業の自由に干渉することになる。最も難しい問題は、親会社から支店、ないし子会社に提示される価格の立証である。広範な市場が存在する商品は除いて、これらの価格は、恣意的な方法に頼らざるして、立証するのは困難である。実際、例えば、他国に立地する工場が、何百種類という製品を作っている場合、いかにして原価を決めればいいのか？

(d)技術的に、支店の収入に対応する経費の範囲が特定できない。

(e)当局が、企業を厳密に調査したとしても、支店ないし子会社が、支店ないし子会社自身の利益という観点から、絶対的に独立して経営されているのか、それとも、企業全体の利益という観点から、企業全体の一部として扱われているのかは決められない。支店が、企業全体の共通の利益のために活動しているならば、支店の会計で示される利益は、例え正確性を備えていても、企業全体における支店の真の経済的役割重要性を示すものではない。

(f)コンツェルンの発展と、それらの国際的な活動が、分離会計方式が無駄であることを証明する。コンツェルンは、様々な企業グループを含み、これらのすべての利益はプールされ、株式資本に応じて再配分される。独立会計方式での課税ベースは、実際に生じた利益ではなく、もはや会社内部には存在しない利益、すなわち、全く想像上の数字をとることになる。コンツェルンを形成する企業には、内部分配に使用される方法と同一の配賦基準を適用する以外に、論理的解決方法はない。

(g)親会社が海外の支店あるいは子会社への取引価格を上昇させ、過小利益あるいは損失を生じるような販売を行う場合、支店あるいは子会社が過小利益或いは損失を生じたという事実からは、かかる支店および子会社の真の役割および重要性は、完全に見失われる、というものである。

要するに比例配賦方式は、①例えば、原材料を生産し、それを最終製品に製造し、販売するというユニタリービジネスにおいては、財が販売されてしまうまで、企業全体としては、全く利益が実現されない②事業のそれぞれの機能あるいは施設に、どの部分の利益が帰属するのか、正確に決定することは不可能である、という根拠に支えられ、従って、恣意的な配賦方式（arbitrary apportionment

13) League of Nations (2)pp.127-166.

formula) を採ることになる。

しかしながら、Carrollは次のような比例配賦方式の理論的問題点を指摘している¹⁴⁾。

①外国企業課税の問題を源泉地原則から考えると、納税者が外国に居住している場合は、当該所得に対する課税管轄権は、自国内源泉の所得に制限されるべきというのは、明らかである。逆に言えば、居住地国だけに、納税者の純所得の全ての課税権が認められるという原則が、一般的に受け入れられているから、支店所在国に、自国の施設に帰属する所得の部分を決定するために、純所得の全てに対する課税権を行使するよう認めると矛盾する。

②単にごくわずかな部分が、国内支店に帰属しているにすぎないにも拘わらず、比例配賦方式を適用している各国は、各国それぞれの法律に従って純所得の全てを計算する。これは、2以上の海外の源泉による総所得を決定するだけでなく、事業費用、貸倒金、減価償却、損失およびその他の控除項目 (other allowable deduction) を認めることにもなる。国内施設に課税する最も簡素で、実際的な方法は、その所得を決定するためには課税上の目をその会計と活動に向けることである。それは、逃れているであろう所得項目を取り返し、それらを国内施設の会計に計上するために、或いは、全ての利益を寄せ集め (corral), 何らかの恣意的なファクターに基づいて国内施設に帰属する部分を配賦するために、組織全体に関連する数字の森 (forest of figure) を通って探すことから始めることではない。

③国内に所在する施設とは直接あるいは間接的にも全く関係のない、海外に所在する施設の利益、控除項目の立証が困難である。所得は各国独自の所得税法のもとで決定されており、他国の所得税法の下で決定された額とは異なる。

④恣意的で、必ずしも現実と一致しない。例えば、2/3:1/3という比率は、あらゆる種類の商業上の企業における製造と販売の相対的な重要性を必ずしも表していない。例えば、多種の特許商品、化粧品等の生産費は非常に低いが、他方で多額の資金が宣伝費と販売費に費やされる。一方、自動車、タイプライター等の販売価格は競争相手より安く売る必要性に制限され、企業経営はまず販売価格と広告費及びその他の販売費を、ディーラーに対する報酬を含めて決定し、次に、競争相手よりも低い生産費でいかに魅力的な製品を製造するかを考案する。利益は主として製品の質は何ら落とさず、むしろ質を高めつつ製造費を節約することに依存する。そのような大規模な商業上の企業では、経費の大部分が施設と商品の改良、従業員への支払い報酬等における工場にかかる。配賦を科学的に制度化するためには、事業によって異なるこれらの本質的なファクターの認識が必要である。

一方、分離会計方式を支持する理由として次のような点を挙げている¹⁵⁾。

①会計を維持するための租税法および商法上の要求、会計法、言語、通貨の違い、および、所得の算定方法に伴う付属的な問題などは全て、分離会計方式によって解決される。

②比例配賦方式による配賦先は、所得の実際の源泉地に一致しない。従って、所得の源泉地国が、利益の一部分ないし全てを放棄することに合意するとは考えられない。

③各国間で比例配賦方式を適用する場合の、大変現実的な問題の1つは、全ての純所得と、基本的な

14) Carroll(5) *op. cit.*

15) *Ibid.*

配賦方式に関する合意を得ることである。しかし、米国の州間でさえ統一された基準がなく、この方法を全世界に適用するのは殆ど不可能である。

④二重課税を排除する制度は、各国の課税権を、自国内に所在するP Eに直接帰属する外国企業の事業所得の当該部分にのみ限定するという基本的な原則から逸脱すべきでない。この原則は、分離会計方式に基づいて達成される。

⑤分離会計方式は、間接的な配賦方式ではなく、課税所得および関連費用項目を各施設に直接配賦できる。

⑥非実現利益に対する課税をできるだけ排除する。

⑦企業全体に関連する最小のデータの使用で済む。

以上のように様々な理由が挙げられたが、結局は、実務上の問題が最も重視されたと考えられる。すなわち上述の③である。これは、Carrollのみならず、Seligmanも述べたように、「課税の統一性は課税の公平性に等しい」¹⁶⁾という考え方である。企業にとっても、全世界共通の税制および税率が実現されない限り分離会計方式の方が望ましい。いかなる比例配賦方式も、要するに統一性という障壁の前に排除されてしまった。

5. おわりに

Carrollを中心とする租税委員会は、基本的に、報告を受けた大多数の国が分離会計方式を採用するというコンセンサスに支持される形で、独立企業の原則を事業所得の配賦原則として導入した。しかし、比例配賦方式は、分離会計方式が適用できない場合の手段として大いに利用されていたことも事実である。スペインを含む少数国と、それ以外の大多数の国およびCarrollの見解は、比例配賦方式に従うユニタリータックスと、独立企業の原則の対立を示している。これは、一転して1995年OECD租税委員会による移転価格新ガイドラインにおける両者の対立と変わらない。新ガイドラインは、1935年事業所得条約と同じ結論を出した。すなわち、比例配賦方式（グローバル・フォーミュラー方式）は改めて明確に否定されたのである¹⁸⁾。根本的に、比例配賦方式は、課税ベースの算定方式、配賦基準に関する各国のコンセンサスを得ることができない限り、実現は不可能であると考えられている。新ガイドラインでは、移転価格税制における伝統的3手法（CUP法、RP法、CP法）が比較対象が見い出せず適用できない場合の第4の手段として、その1つにPS法（利益分割法）が認められている。PS法は、独立企業の原則の範疇に含められると定義されながらも、取引両当事者の所得を合算する点で、ユニタリータックスといえる。PS法は、特定の取引から生じる所得に限定されており、また、問題となる取引に対する当事者の寄与度によって配賦比率が決定される（すなわちフォーミュラー方式と呼べな

16) Seligman(7)p.22.

17) 更にCarrollは、分離会計のもと、類似の状況で類似の活動を行う独立企業であれば生じるであろう所得を示す基準として、①役務報酬基準②施設間の販売基準③独立の手数料基準④独立販売店価格基準⑤独立工場価格基準等も挙げている。要するに大別すると、⑥支払報酬を基準にする配分⑦独立企業間価格を基準にする配分である。後者が原則として採られるわけだが、詳細は稿を改める。

18) 金子(2)7-20頁。

い) という点が、ユニタリータックスと区別されているにすぎない¹⁹⁾。

Carrollによって比例配賦方式が2つに分類されることは既に述べた。すなわち、特定の取引に拘わらず、一企業ないし企業グループ全体の全所得を対象とする無制限配賦方式と、特定の取引から生じる所得に限定する制限配賦方式である。Carrollの定義によれば、制限配賦方式はPS法に酷似する。要するに、問題は、特定の取引に限定せず、全所得を対象とし各取引の独自性を考慮しない一定のフォーミュラー方式（グローバル・フォーミュラー方式）に基づく配賦であって、ユニタリータックスそのものは、当時でも現在でも否定されているわけではないということである。

独立企業の原則とユニタリータックスの対立に今後も注視しつつ、それぞれの理論的分析は稿を改めて論じたい。

参 考 文 献

- (1) Bruins, Einaudi, Seligman, Stamp, *Report on Double Taxation*, League of Nations, E. F. S. 73. F.19., 1923.
- (2) League of Nations, *Taxation of Foreign and National Enterprises*, No. C.73.M.38, 1932.
- (3) ———, *Taxation of Foreign and National Enterprises*, Vol.2, No.C.425. M.217., 1933.
- (4) ———, *Taxation of Foreign and National Enterprises*, Vol.3, No.C.425(a). M.217(a), 1933.
- (5) Mitchell B. Carroll, *Taxation of Foreign and National Enterprises (Methods of Allocation Taxable Income)*, Vol.4. No.425(b), M217(b), League of Nations, 1933.
- (6) ———, 'A Brief Survey of Methods of Allocating Taxable Income throughout the World' in Thomas S. Adams (et al.), *Lectures on Taxation*, Columbia University symposium, 1932.
- (7) Seligman, *The Income Tax*, the macmillan company, 1921.
- (8) 徳永匡子「移転価格税制の成立と限界」『税務大学校論叢』第26巻, 1996年。
- (9) 矢内一好『国際課税と租税条約』ぎょうせい, 1993年。
- (10) ———『租税条約の論点』中央経済社, 1997年。
- (11) 小島信史・清水孝『移転価格の税務と管理』税務経理協会, 1996年。
- (12) 金子宏編『国際課税の理論と実務』有斐閣, 1997年。
- (13) 村上睦『多国籍企業と移転価格税制』文真堂, 1996年。
- (14) 吉良実『推計課税の法理』中央経済社, 1987年。
- (15) 清水敏允『国際企業論—利益管理及び税務論的考察—』東洋経済新報社, 1974年。
- (16) 小泉和重「アメリカ政府間租税関係と州法人税」『アドミニストレーション』熊本県立大学総合管理学会, 第2巻4号, 1996年。

19) 村上¹³⁾第6章。