

国際課税

ディベートから学ぶ税金入門 第5回

2020年10月18日（日） 日本租税研究協会 堀治彦

国際課税って何だろう？

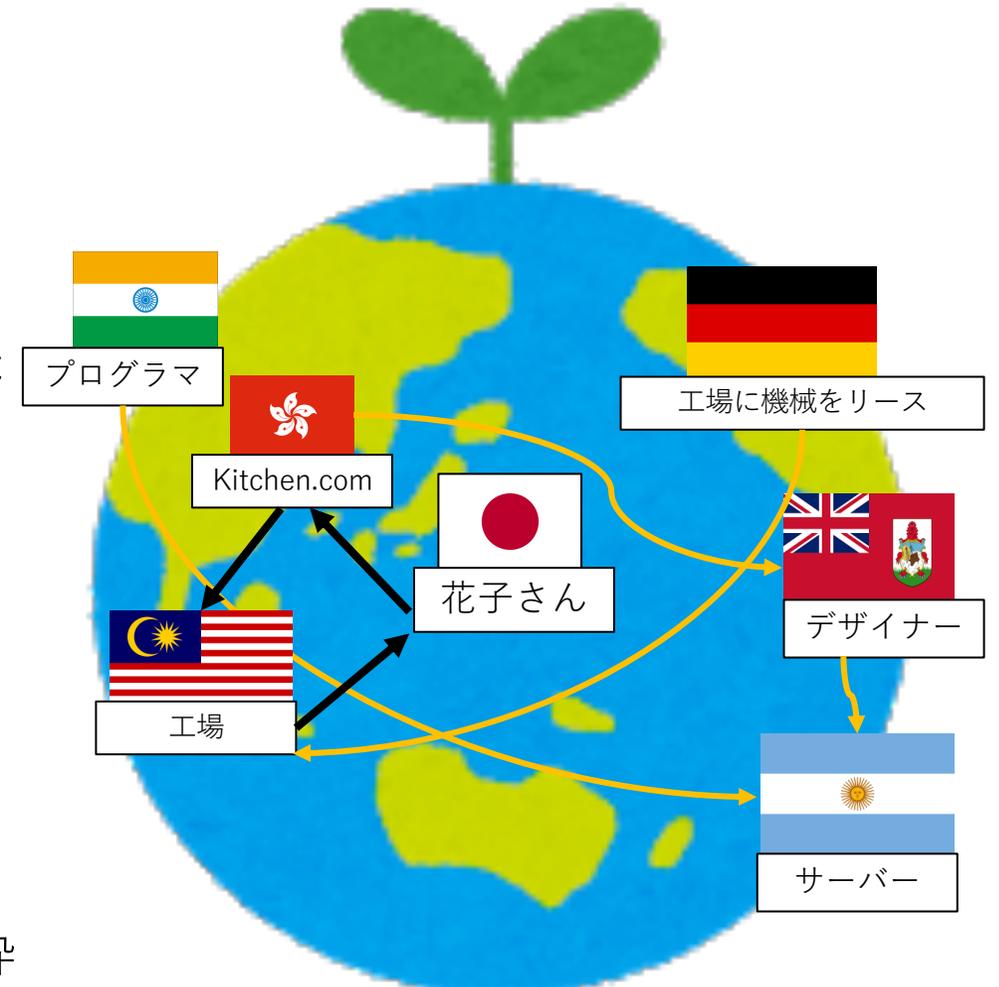
- これまでの講義では税金を日本だけに納めることが前提
→ 一国の法律で税金を課し、納める
- 納税者である個人や企業が国境を越えて経済活動していた場合はどうなるの？
→ 国と国で税金に関する法律が同じ…ではない！
- どの国で、どのように納税者は税金を払うのか？

今日の目標：税金のグローバルな側面の全体像を掴んでもらうこと

国際課税って何だろう？

• 事例

- 日本在住の花子さんは自宅のキッチンを新しくしたいと思い、Kitchen.comというサイトを発見
- Kitchen.comはKitchen Corporationという多国籍企業グループで、統括親会社Aは香港
- Aの営業担当者と花子さんが相談。フリーのデザイナーCさん（バミューダ諸島在住）にキッチン設計を依頼
- デザイナーはアルゼンチンのサーバーにアクセスして作業
- アルゼンチンのサーバーはインドのプログラマDさんが設計
- 実際のキッチン製造はマレーシアの工場で行われ、製造に使う機会はドイツの会社からリース（≡借りている）をしている
- 最終的に完成したものは、船で運送、花子さんの自宅で組み上げられ、彼女はカードで決済



増井・宮崎（2015）より抜粋

国際課税って何だろう？

- どの国が税金をかけるべきなのか
 - 日本？香港？バミューダ？アルゼンチン？インド？マレーシア？ドイツ？
- 誰に、どのような税金を、どのような形で課すのか
 - 所得税？法人税？消費税？関税？

経済活動はグローバルに展開していても、税制はローカル

…各国がバラバラに税制を立法し執行すると、同一の経済活動に対して複数の国が何度も課税したり、どの国も課税しなかったりするので、納税者にとっても、政府にとっても不都合

国際課税とは

- 国際課税（制度）は、国際的に活動する企業・個人の課税関係を調整するしくみ
 - 国際的にルールを統一化・明確化しておくことが大事
 - 国際的な議論をふまえて制度設計が行われ、19世紀末から各国の国内法と各国間の条約において様々な工夫がされてきた
- * 本当は消費税や相続税でも国際的な側面があるのですが、この授業では主に所得税・法人税（主に法人税について）を取り上げます

国際課税とは

- 居住地管轄と源泉地管轄

「居住地管轄」…所得の地理的源泉を問わず、所得を稼得する者に対する人的つながりを根拠として全世界の所得に課税する考え方

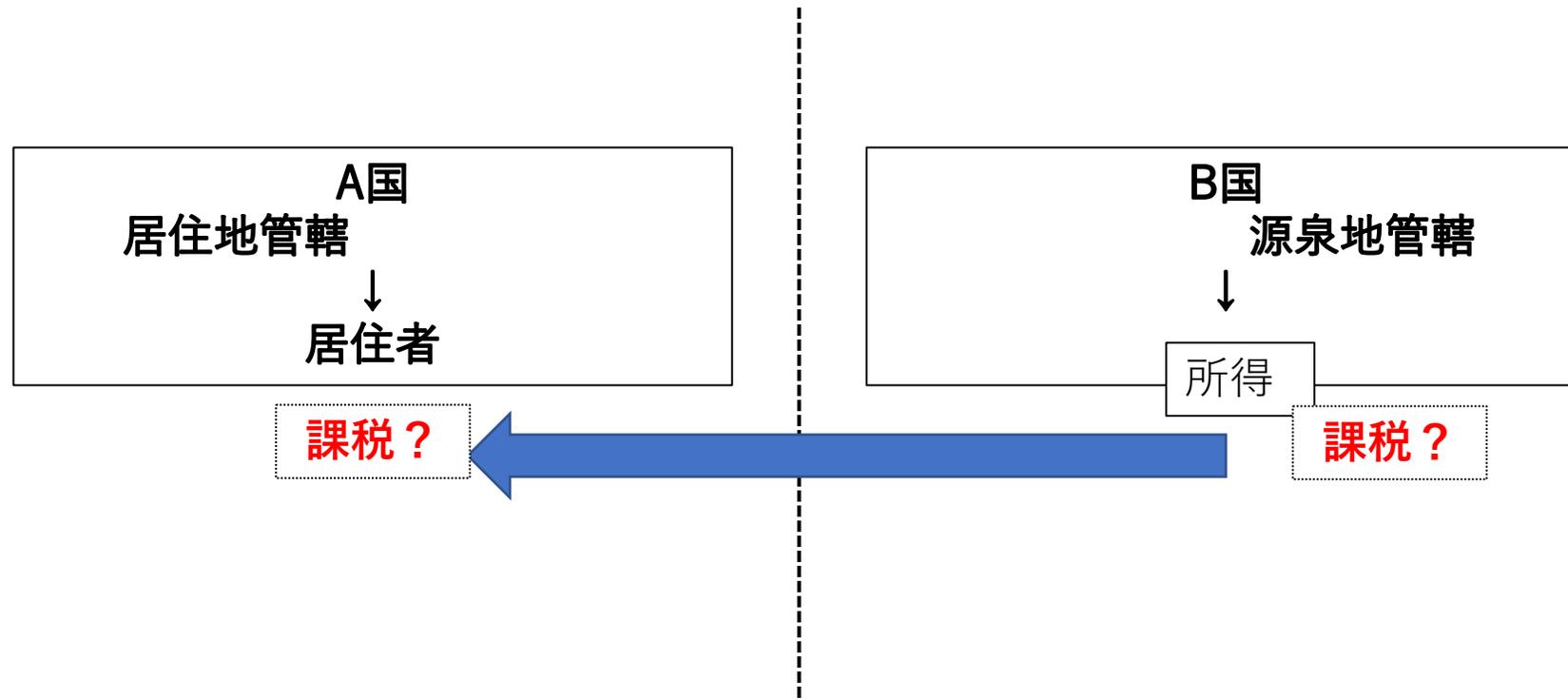
「源泉地管轄」…所得を生み出す活動との物的な関連性を根拠として、自国で生み出された所得、国内に源泉をもつ所得を対象として課税をする考え方

居住地管轄→全世界所得に課税

源泉地管轄→国内源泉所得に課税

国際課税とは

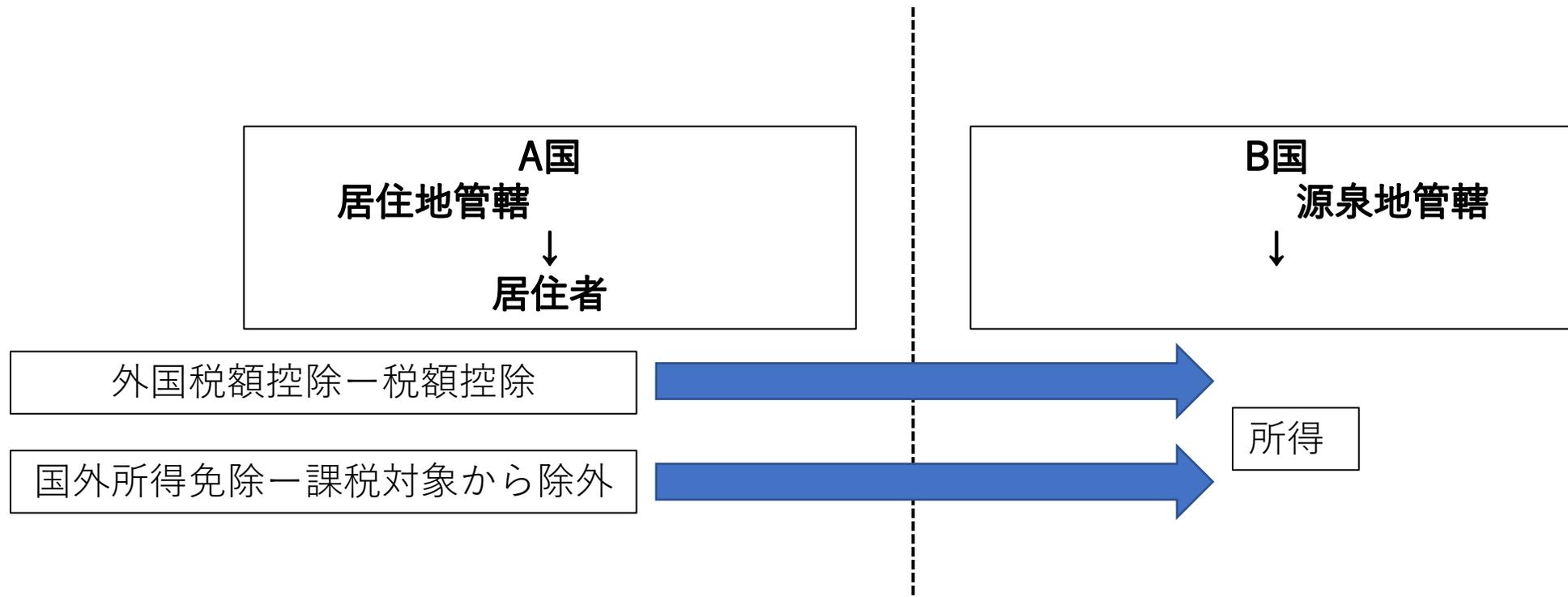
- 居住地管轄と源泉地管轄



(国際的) 二重課税が発生する可能性がある

国際的二重課税排除の仕組み

- 外国税額控除と国外所得免除



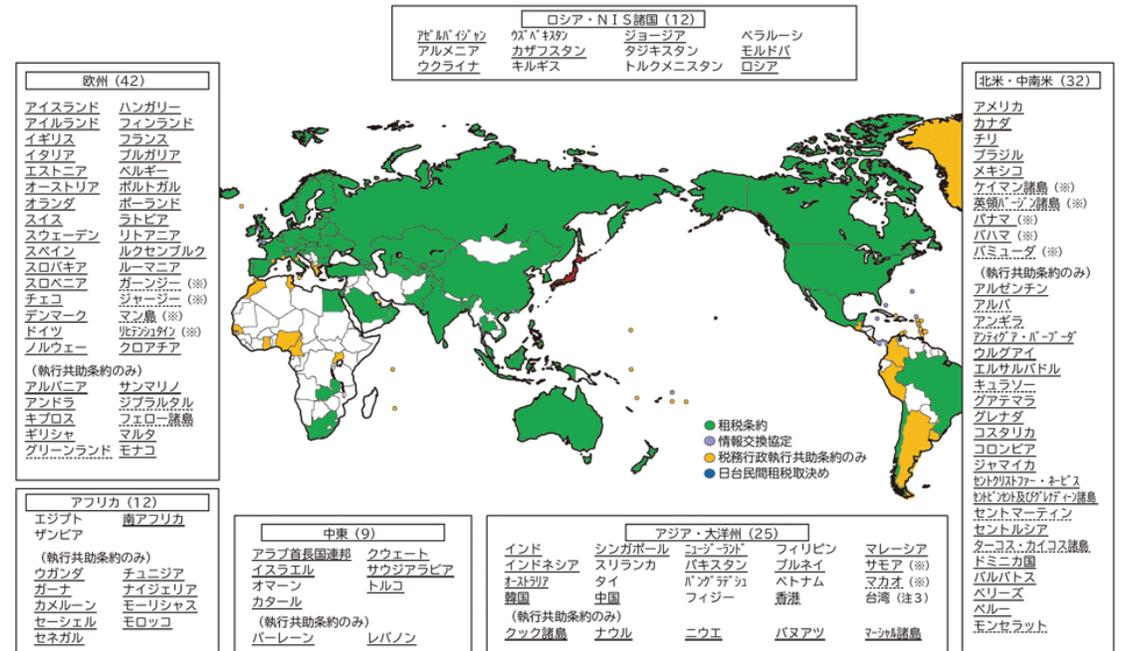
どちらの手法でも、居住地国が一方的に課税を控えることで国際的二重課税を排除している

租税条約

- 二重課税の除去等を通じた二国間の健全な投資・経済交流の促進を目的として各国の間で結ばれる条約
- 日本は令和元年10月時点で75の租税条約等を132カ国・地域との間で締結、適用している

日本の租税条約ネットワーク

《75条約等、132カ国・地域適用／2019年10月1日現在》(注1)(注2)



(注1) 税務行政執行共助条約が多数国間条約であること、及び、旧ソ連・旧チェコスロバキアとの条約が複数国へ承継されていることから、条約等の数と国・地域数が一致しない。
 (注2) 条約等の数及び国・地域数の内訳は以下のとおり。
 ・租税条約(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)：62本、72カ国・地域
 ・情報交換協定(租税に関する情報交換を主たる内容とする条約)：11本、11カ国・地域(図中、(※)で表示)
 ・税務行政執行共助条約：締約国は我が国を除いて99カ国(図中、国名に下線)。適用拡張により116カ国・地域に適用(図中、適用拡張地域名に点線)。このうち我が国と二国間条約を締結していない国・地域は48カ国・地域。
 ・日台民間租税取決め：1本、1地域
 (注3) 台湾については、公益財団法人交流協会(日本側)と亜東関係協会(台湾側)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(現在、両協会は、公益財団法人日本台湾交流協会(日本側)及び台湾日本関係協会(台湾側)にそれぞれ改称されている。)

租税条約

- 租税条約には、国際標準となる「OECDモデル租税条約」があり、OECD加盟国を中心に、租税条約を締結する際のモデルとなっている。OECD加盟国である我が国も、概ねこれに沿った規定を採用

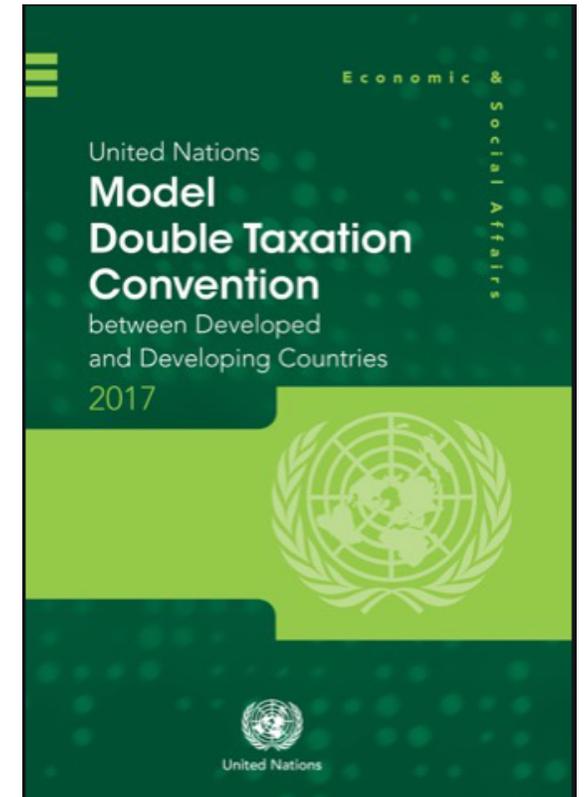


出典：OECD HP <https://www.oecd.org/ctp/treaties/modeltaxconventiononincomeandoncapital-condensedversionjuly2010.htm> (2020年10月10日現在)

租税条約

【OECDモデル租税条約の主な内容】

- 課税関係の安定（法的安定性の確保）、二重課税の除去
 - 源泉地国（所得が生ずる国）が課税できる所得の範囲の確定
 - - 事業利得に対しては、源泉地国に所在する支店等（恒久的施設）の活動により得た利得のみに課税
 - - 投資所得（配当、利子、使用料）に対しては、源泉地国での税率の上限（免税を含む）を設定
 - 居住地国における二重課税の除去方法
 - - 国外所得免除方式又は外国税額控除方式
 - 税務当局間の相互協議（仲裁を含む）による条約に適合しない課税の解消
- 脱税及び租税回避等への対応
 - 税務当局間の納税者情報（銀行口座情報を含む）の交換
 - 滞納租税に関する徴収の相互支援



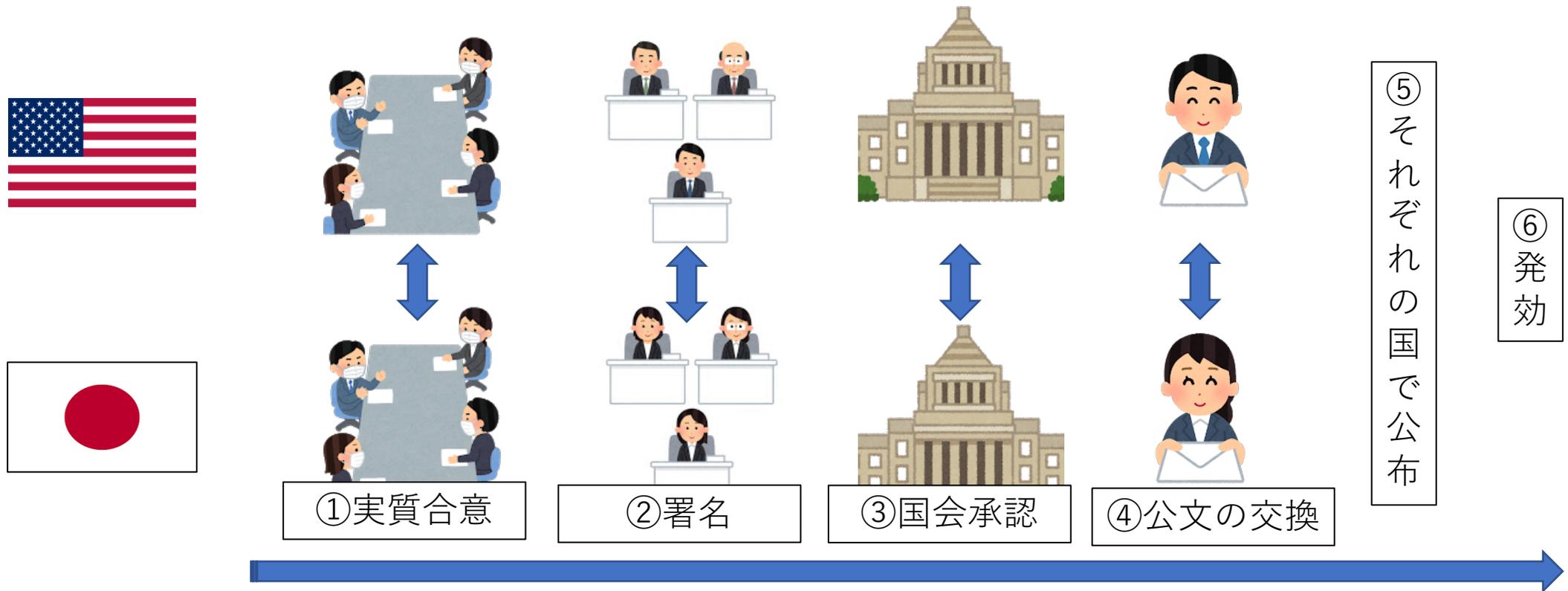
国連モデルもあるよ！

出典：UN HP
<https://www.un.org/esa/ffd/publications/model-double-taxation-update-2017.html>(2020年10月10日現在)

租税条約

租税条約の交渉はどうやってするの？

- 2 国間条約交渉の場合



日本の国際課税のしくみ

- 外国税額控除制度
- タックスヘイブン対策税制（外国子会社合算税制）
- 移転価格税制
- 過少資本税制
- 外国子会社配当益金不参入
- 過大支払利子税制
- 租税条約
- など

最近の動向（BEPSプロジェクト）

「BEPS(Base Erosion and Profit Shifting: 税源浸食と利益移転)」

- 多国籍企業による国際的な課税逃れを防ぎ、公平な競争条件を整えるため、OECD（経済協力開発機構）が中心となって進めたもの
- 日本も参加し、2015年10月に主要国間で合意、現在では130カ国以上が参加するプロジェクトに

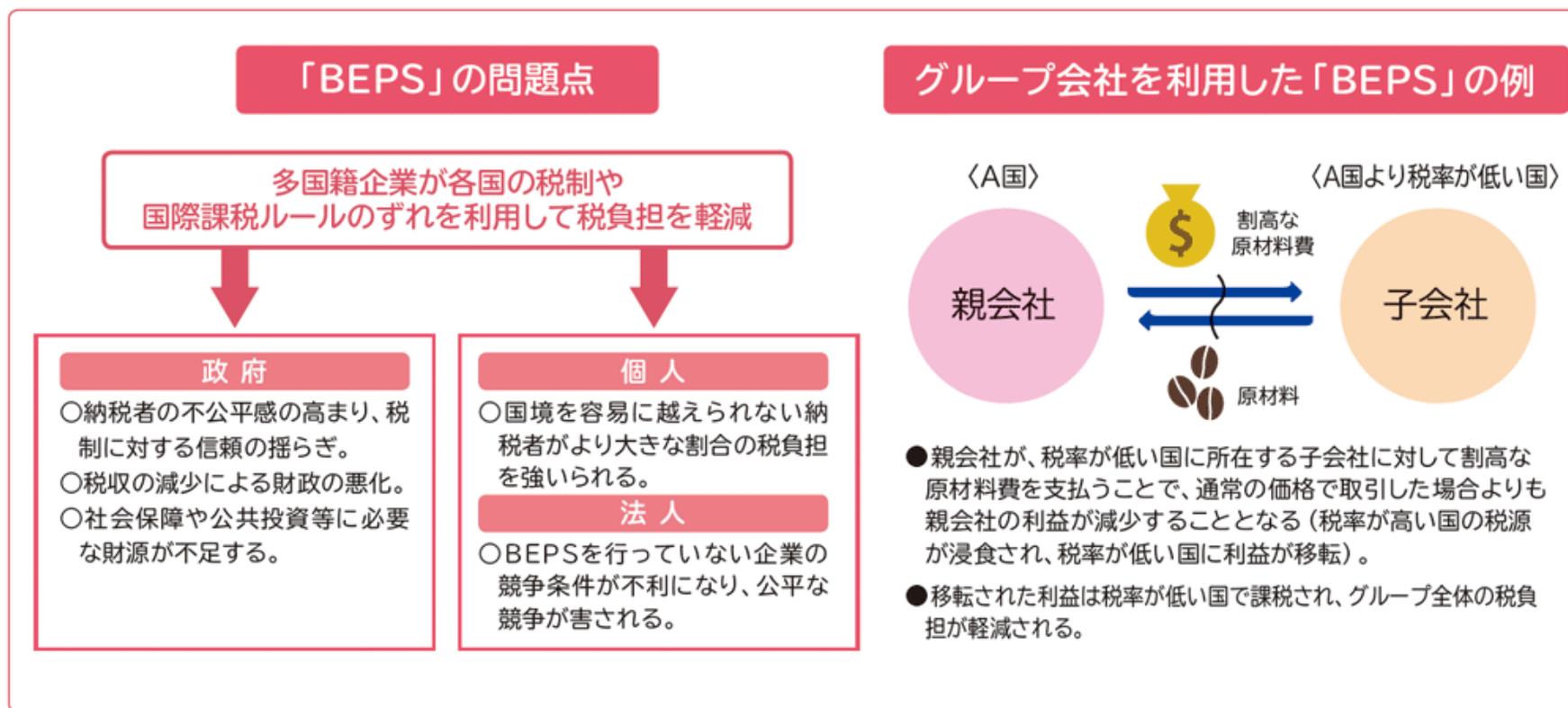
The screenshot shows the OECD website's BEPS section. At the top, there are logos for OECD (Better Policies for Better Lives) and G20 2019 Japan. To the right, the text reads 'BEPS | Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting'. Below this is a search bar. The main navigation menu includes: HOME, ABOUT, BEPS ACTIONS, BITESIZE BEPS, TAX TRANSPARENCY, NEWS & EVENTS, and SEARCH (NEW). The main content area features a large image of modern buildings with the headline 'International collaboration to end tax avoidance'. Below the headline, it states: 'Under the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, over 135 countries are collaborating to put an end to tax avoidance strategies that exploit gaps and mismatches in tax rules to avoid paying tax.' At the bottom of the content area, the hashtag '#TaxAvoidance' is displayed.

最近の動向（BEPSプロジェクト）

- BEPSプロジェクトの背景
 - 世界各国がリーマンショック後に財政状況を悪化させて、より多くの国民負担を求めている
 - そのような中、多国籍企業が各国の税制や国際課税のルールのずれを利用して、課税逃れを行い、批判が高まった
 - 現在は、BEPSプロジェクト参加国が合意内容に基づき、国内法の整備や租税条約の改正を行っている

最近の動向（BEPSプロジェクト）

• BEPSプロジェクトの背景



出典：財務省HP https://www.mof.go.jp/tax_policy/publication/brochure/zeisei0110/07.htm (2020年10月10日現在)

BEPSプロジェクトはどんなことをしているの？

A. 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〕

(1) 電子経済の発展への対応

電子経済に伴う問題への対応について、海外からのB2C取引に対する消費課税のあり方等に関するガイドラインを策定した。

※ 電子経済を利用したBEPSについては、他の勧告を実施することで対応可能。更に、消費課税やBEPS対抗措置で対応できない問題について、物理的概念の存在を根拠として課税する現行の税制とは異なる課税方法の可能性等について、検討を継続。

行動1 電子経済の課税上の課題への対応 → 27年度税制改正で対応済み

(2) 各国制度の国際的一貫性の確立

各国間の税制の隙間を利用した多国籍企業による租税回避を防止するため、各国が協調して国内税制の国際的調和を図った。

行動2 ハイブリッド・ミスマッチの無効化 → 租税条約の拡充(含行動⑮)で対応
(※国内法は27年度税制改正で対応済み)

行動3 外国子会社合算税制の強化 → 29年度税制改正で対応済み

行動4 利子控除制限 → 法改正の要否を含め検討

行動5 有害税制への対抗 → 既存の枠組みで対応

(3) 国際基準の効果の回復

伝統的な国際基準(モデル租税条約・移転価格ガイドライン)が近年の多国籍企業のビジネスモデルに対応できていないことから、「価値創造の場」において適切に課税がなされるよう、国際基準の見直しを図った。

行動6 条約濫用の防止 → 租税条約の拡充(含行動⑮)の中で対応

行動7 人為的なPE認定回避 → 租税条約の拡充(含行動⑮)の中で対応

行動8-10 移転価格税制と価値創造の一致 → 法改正の要否を含め検討

B. 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〕

(4) 透明性の向上

多国籍企業による租税回避を防止するため、国際的な協調のもと、税務当局が多国籍企業の活動やタックス・プランニングの実態を把握できるようにする制度の構築を図った。

行動5 ルーリング(企業と当局間の事前合意)に係る自発的情報交換

行動11 BEPS関連のデータ収集・分析方法の確立

行動12 タックス・プランニングの義務的開示 → 法改正の要否を含め検討

行動13 多国籍企業情報の報告制度

(移転価格税制に係る文書化) → 28年度税制改正で対応済み

C. 企業の不確実性の排除〔予見可能性〕

(5) 法的安定性の向上

BEPS対抗措置によって予期せぬ二重課税が生じる等の不確実性を排除し、予見可能性を確保するため、租税条約に関連する紛争を解決するための相互協議手続きをより実効的なものとするを図った。

行動14 より効果的な紛争解決メカニズムの構築 → 租税条約の拡充(含行動⑮)の中で対応

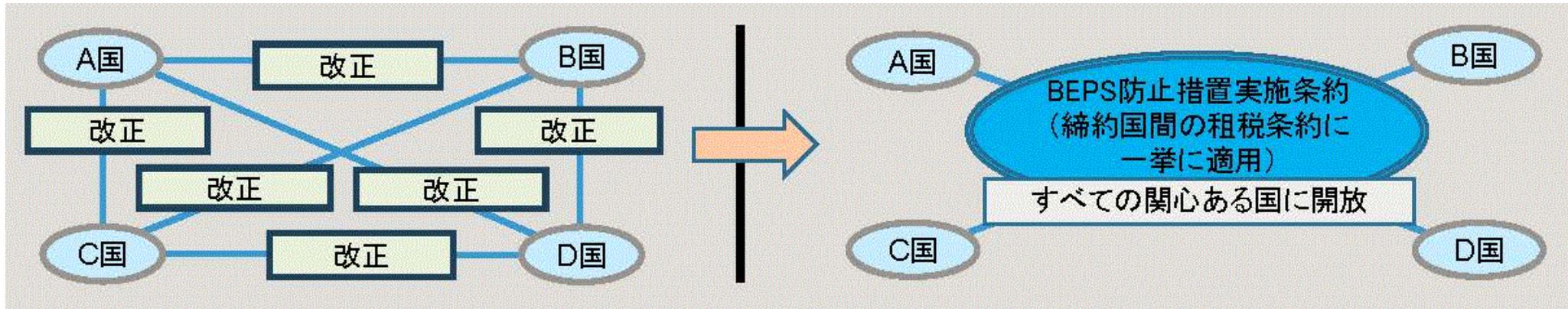
(6) BEPSへの迅速な対応

BEPS行動計画を通じて策定される各種勧告の実施のためには、各国の二国間租税条約の改正が必要なものがあるが、世界で無数にある二国間租税条約の改定には膨大な時間を要することから、BEPS対抗措置を効率的に実現するための多数国間協定を2016年末までに策定する。

行動15 多国間協定の開発 → 参加(署名済み)

BEPSプロジェクトはどんなことをしているの？

- 例えば…租税条約

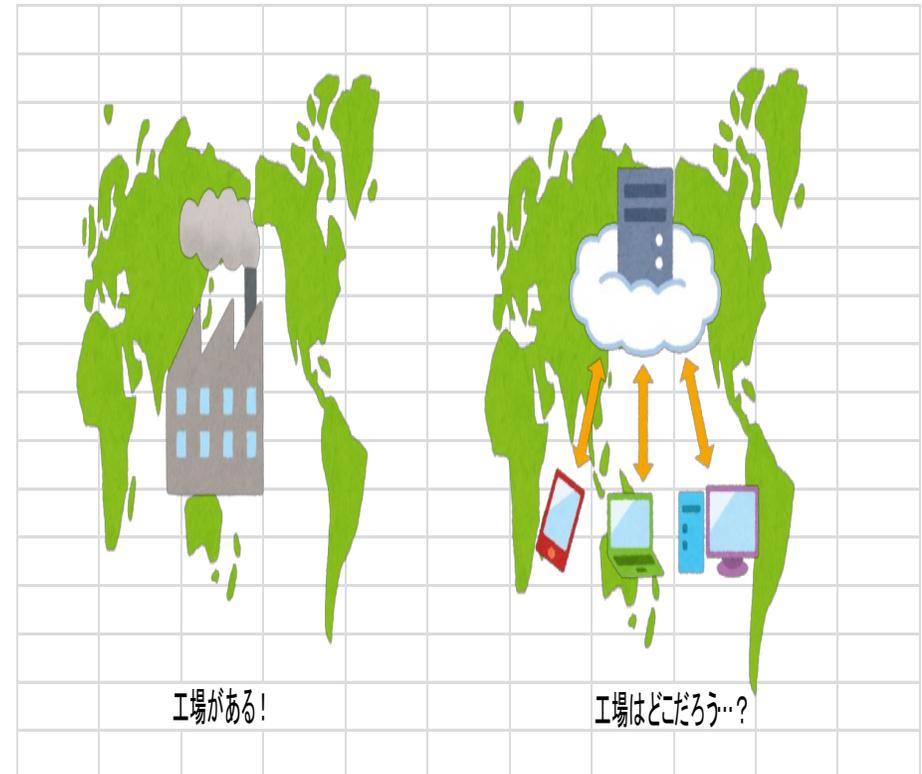


BEPS防止措置実施条約

財務省HP https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/index.htm (2020年10月10日現在)

最近の動向（BEPSプロジェクト）

- 課税をしたい国とできない国
ーデジタル課税の議論
- テクノロジーの進歩やデジタルな経済活動により、工場を持たずにたくさんの利益をあげるIT企業が台頭（例：GAFA）
- 国際的三重“非”課税の発生
- 各国が国内法で課税を試みる



まとめ

- 経済はグローバル、税制はローカル
- 課税をしたい国々の対立→自分たちの国に税収が欲しいけど…
- 国々の利害関係を（国内法や条約で）調整することの大事さ



ご清聴ありがとうございました

参考文献等

- OECD HP 「BEPS Project」 <https://www.oecd.org/tax/beps/> (2020年10月10日現在)
- UN HP <https://www.un.org/esa/ffd/publications/model-double-taxation-update-2017.html>(2020年10月10日現在)
- 国税庁HP 「税について調べる/国際税務関係情報」
<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/index.htm> (2020年10月10日現在)
- 財務省HP 「もっと知りたい税のこと 7 「国際課税」を知ろう」
https://www.mof.go.jp/tax_policy/publication/brochure/zeisei0110/07.htm (2020年10月10日現在)
- 財務省HP 「わが国の税制の概要 > 国際課税」
https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/index.htm (2020年10月10日現在)
- 税制調査会HP <https://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/index.html> (2020年10月10日現在)
- 増井良啓・宮崎裕子『国際租税法：第3版』（東京大学出版会、2015）
- 金子宏『租税法 第23版』（弘文堂、2017）
- 小塚真啓『高校生のための税金入門』（三省堂、2020）
- (いらすとや <https://www.irasutoya.com>)