

論壇

一國主義的な課税措置の問題点



小川廣明【四谷】

はじめに

国際政治では米国の筆頭に一國主義が幅を利かせているが、最近では税の世界でも同様の動きが見られる。途上国の意見が強くなっていることに加え、税源浸食と利益移転（BEPS）所得の配分の問題は、プロジェクトの合意だけでは不十分で、早く動いた方が有利であるとする考え方もその背景にあるのではないかとと思われる。

さらに、最近のデジタルサービス税（DST）はその一例であるが、国際的なコンセンサスを待たずに独

1 BEPSの評価

BEPSを各国がどのように受け止めたかは、BEPS最終報告書が公表される前である2015年4月に導入された英国の迂回利益税（DPT）、PE課税回避と経済的実体のない取引に対し、法人税課税とは別に25%の課税を行うもの（ヤオストラリアの同様の改正などがその評価の一面を示している。いずれもBEPS合意では不十分の考えから一國主義的な課税措置を導入しているが、米

国内法では、BEPS対応として平成30年度改正により、コミッショネア契約等を通じた恒久的施設（PE）認定の人為的回避防止措置として従属代理人の範囲の見直しが行われている。租税条約においても、条約上のPEに当該代理人を含めるとする条項を含むBEPS防止措置実施条約（MLI条約）が昨年1月

から我が国でも実施され、対象となる租税条約では条文の改正が行われている。ところが、MLI条約の各国の条項選択を見ると、我が国は当該条項を選択し

2 BEPSが引き起こした二重課税

しかしながら、このような措置は、結果的に二重課税状態が生まれるにも関わらず租税条約が機能しないという問題を生んでいる。DPTは条約違反ではないかとの各国の指摘に対し、英国は所得に対する課税ではなく条約の適用対象外と反論している。

同様の状況は、DSTについても当てはまる。フランスが導入し、英国、イタリア等も実施を予定しているが、いずれも売上高に対する課税であり租税条約の対象外とされている。DSTに対し、米国は通商法3

ているものの、シンガポールは当該条項を選択していないため、日星租税条約では条約上のPEに当該代理人が含まれないこととなる。PEの定義について、条約と国内法が右記のとおり異なることとなる場合、条約の規定を優先することとなることから、このようなスキームは国内法の改正後も有効となる。

このように、BEPS合意には限界もあり、一定の一國主義的な課税措置も必要との立場にもそれなりの説得力がある。

3 国際コンセンサスの難しさ

OECD等の先進国主導で形成されたOECD移動価格ガイドラインに対し、途上国が独自の意見を主張した例としては、移転価格課税におけるロケーション・セービング等の主張がある。中国、インド等が、市場である自国の課税権を確保するため、これらの要素から得られた追加的利益は市場である各国が享受すべきとの主張であるが、当該ガイドラインでは、比較可能性の要素として考慮することとして一定の解決を図っている。

このような国際コンセンサスに至った例は少数であるが、デジタル経済の所得課税についてOECDは2020年内のコンセンサス

中国の措置では類似の場合に一般否認規定を適用するものであるが、いずれも租税条約での解決が困難であることから、問題の長期化を招いている。これらの一國主義的な課税措置が拡大することは、排除できない二重課税を招くことを考えれば、慎重な対応が必要であり、国内への導入は難しいものと考えられる。

このため、国内法では本支店間の内部取引を認識するにも関わらず、租税条約が旧規定に基づくものである場合への対応として、一定の内部取引を認識しないこととする（法第139条②等）手が行われている。

本支店間の内部取引について、全く異なる取扱いを求める租税条約が併存している現状もあり、条約の適用が非常に複雑化しているが、国際コンセンサスが得

デジタル所得課税のOECDコンセンサスを、各国がどのように受け止めるかが重要であるが、一國主義的な課税措置の問題点を理解した上で対応する必要が

られない場合にはこのような状況も生ずることとなる。

さらに、国連モデル租税条約の2017年改正では、技術的役務の提供の対価への課税条項が使用料条項と併記する形で新設されている。我が国の例では、インドとパキスタンとの租

税条約にその規定があるが、このような課税も国際コンセンサスとはなっておらず、その適用については困難な一面がある。今後の租税条約の交渉次第であるが、先進国が使用料等の源泉地課税を廃止する動きに対し、源泉地課税の範囲がどこまで拡大するか、注視する必要はある。

右で取り上げたものは一例であるが、国際課税関連の税制は、BEPS対応も含め非常に複雑化しており、国際税制も可能な限り簡素な規定にすべきではないだろうか。例えば、個人事業者の本支店間取引に独立企業原則の適用を求める規定（措法第40条の3の3）などは、個人に移転価格税制が適用されないにも関わらず、個人事業者と同様の計算を求めるものであり、

必要性の観点、税制間のバランスからも当該規定を廃止するなどの税制の簡素化も考えられるのではないだろうか。

おわりに

ある。また、国際コンセンサスの不足が背景にあるとはいえ、必要以上に複雑化した国際関連条文は可能な範囲での見直しも必要ではないかと考えられる。