

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。我が国で、BEPS合意が期待に反し機能しない例をあげるとすれば、コミッショネア契約はその一例となる。シンガポールは低税率国として租税回避によく利用され、米国議会で問題提起されたマイクロソフトの租税回避スキームでも活用されているが、シンガポールを舞台としたコミッショネア契約は制度改正後も健在である。

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。

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。

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。

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。

このように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

内部取引を認識し、独立企業間価格で行われたものとするもの（の考え方が導入された。これは、PE帰属所得算定方法を大きく変更した、OECDモデル租税条約の2010年改正を踏まえたものであるが、一部の加盟国は同意していないだけでなく、国連モデル租税条約では当該改正を受け入れていないなど、途上国を中心に国際的なコンセンサスとはなっていない。最近我が国が署名した、ペルーとの租税条約を見ても、PE条項は旧条項となっている。一部の租税条約については、国内法と同じAOA条項を有するものに改正されているが、過去に締結したものや当該改正を認めない立場の多くの租税条約は旧規定に基づくものとなっている。

おわりに

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約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。