

アジアにおける税制 国を跨ぐ人々にかかわる税金 - 国際税務の観点から捉えた所得税 -

December 2016



About Mazars

MAZARS は監査、会計、税務及びアドバイザリーサービスに特化した、国際的に統合された独立組織です。

2016 年 1 月時点で、世界 77 ヶ国に業務を展開し、17,000 人のプロフェッショナルがクライアントの各発展段階をサポートしています。

近年ますます社会はグローバル化し、人々のボーダレスな移動（モビリティ）も増加しています。これらの急速な社会環境の変化の中で、個々人の税務上の取扱いについては、明確な理解がなされることはまだ少なく、ある種ブラックボックス化した曖昧な対応がとられていることも多いといえます。

その背景には、人々の行き来が頻繁になっていることだけでなく、それらに対応するための国際税務の枠組みに対する理解が一般には図られていないことがあるといえます。

今回は、各国の税制の理解に勝るとも劣らず重要といえる、税務の世界における国際的枠組みについて解説したいと思います。

以下では、最初に、税の基本概念である租税法律主義から導かれる国内税法の適用、複数の国家による課税権の競合が発生した場合の租税条約の機能について解説し、続いて国内税法及び租税条約において重要となる居住者等の概念、そして最後に、その適用における実務的側面について説明します。

1. 税の基本概念

①租税法律主義

税金は、公共の目的に資するため強制的に課されるものであることから、それぞれの国の憲法において国民の納税義務として規定されるとともに、国民の総意が反映される立法過程を通じて法律により定められなければならないものとされており、これは租税法律主義と呼ばれます。

②税法の適用範囲

従って、税金が適用される範囲とは、当該国の法律（国内税法）が適用される範囲であり、当該国外においては、当該国の税金の徴収が行われないことになり、これは同時に、基本的に、当該国外における税金納付の有無は、当該国における納税義務に何らの影響を与えるものではないことを意味することになります。

ここでの適用範囲の概念には、人を基準とするものと物理的空間を基準とするものがあり、前者は居住者の概念として、後者は源泉地の概念として具体的に規定されます。

居住者の概念について、自国の居住者については、どこで稼得した所得であっても全て税金を支払わなければならない（無制限納税者）、非居住者については、自国の物理的空間の範囲の中で稼得した所得についてのみ税金を支払うもの（制限納税者）とされることが一般的です。

例えば、日本を例に挙げると、日本国内に「住所」がある、または、現在まで継続して1年以上「居所」がある個人を居住者としており、このような居住者については、その所得の発生場所が日本国内であるか否かにかかわらず、日本において納税を行う（全世界所得納税）ものとされ、それ以外の非居住者については、日本において発生する所得についてのみ日本で納税するものとされています。

また、逆にいえば、所得の発生地が日本国内にある場合には、所得を稼得する者が日本国内にいるか否かにかかわらず、日本において納税を行うものとなることを意味します。

ここでも日本の税法を例にとると、以下のような所得については発生地が日本国内にあるもの（日本国内源泉所得）として規定されています（所得税法第161条抜粋）。

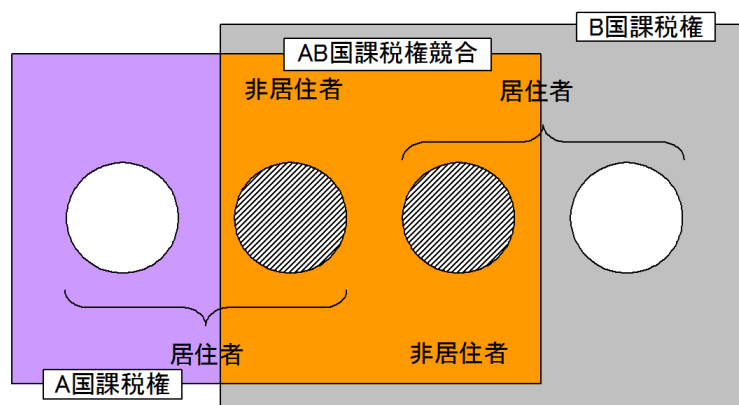
- ・国内において行う事業又は国内にある資産の保有・運用あるいは譲渡により生ずる所得
- ・国内の土地、土地の上の権利、建物、建物の附属設備、構築物の譲渡による対価
- ・国内で人的役務の提供を事業とする者の、その人的役務提供に係る対価
- ・自由職業者又は科学技術、経営管理等の専門的知識や技能を持つ人の役務対価
- ・国内にある不動産や不動産の上の権利等の貸付けにより受け取る収入
- ・内国法人から受ける利益の配当や剰余金の分配等
- ・国内での勤務に対する俸給、給料、賃金、歳費、賞与、退職手当や公的年金等

これは、当該国において何らかの公共サービスを享受する活動により収益を得る場合（国内源泉所得）には、その範囲内で非居住者に対しても課税権を行使するべきという考え方にに基づくものであるといえます。

③国際的二重課税とその排除

居住者の概念と源泉地の概念は、ある意味では裏腹の関係にあり、日本の居住者が外国を源泉地とする所得を得ている場合には、日本においては居住者の概念に基づき課税が行われるのに対して、外国においては居住者としての課税は行われないものの、源泉地の概念に基づき課税が行われているものといえます。

従って、一般に、ある国の居住者が多国を源泉地国とする収益を得ている場合には、同一の所得について複数国において課税が発生する国際的二重課税という状況が発生することになります。



このような国際的二重課税は企業の国際的活動を阻害し、ひいては自国の経済活動自体にも悪影響を及ぼすことになることから、国際的二重課税の排除を行うことを目的として、租税条約が結ばれることになりました。

2. 租税条約

以上のように、租税条約とは、原則として非居住地国における課税権を制限する機能を有し、これにより国際的二重課税を排除することを目的として2国間で結ばれる条約をいいます。

他方で、居住地国においては、外国税額控除を認めることにより、非居住地国で課税された税金については、自国で支払ったものとみなすことにより、課税権の調整を図っています。

また、世界的な調和を図る目的から OECD 等の国際組織により、租税条約の統一化・標準化の努力が図られています。

租税条約は、一般に国際条約として国内法令である税法に優先して適用されます。

例えば、我が国の所得税法と法人税法が「非居住者（個人及び外国法人）が日本企業の株式を売却して得た所得は日本国内源泉所得として課税する」と規定していても、その非居住者の居住地国と日本が締結している租税条約で「一方の国の居住者が他方の国の法人の株式を譲渡して得た所得は、一方の国（居住地国）のみが課税でき、他方の国（非居住地国：株式発行法人所在地国）は課税できない」としていれば、この条約の定めが、国内税法に優先して適用され、日本の課税権は制限される（課税できない）こととなります。

ただし、租税条約の効果が国内税法に優先適用されるのは「国内税法による課税権を制限する方向」のみであって、逆の方向に適用されることはありません。プリザベーションクローズと呼ばれるこの効果は、租税条約の目的に由来するものです。

租税条約においては、どちらの国の居住者となるかの判断が規定されると同時に、所得分類を設け、それぞれに応じた源泉地の判断及び非居住地国側における課税権の制限が規定されることとなっています。

ここには、重要な概念として居住者及びその判断基準があります。

①居住者

「『一方の締約国の居住者』とは、当該一方の国の法令の下において、住所（**domicile**）、居所（**residence**）、事業の管理の場所その他これらに類する基準により、当該一方の国において課税を受けるべきものとされる者をいう」（OECD モデル租税条約第4条第1項）とされています。

ここでの本質は、当該国（の法令に基づき）において、一定の基準（そこに住んでいるということ）を基に課税を受ける者ということです。

これは、それぞれの国の税法における居住者の概念と基本的に一致しますが、居住者と規定していない背景には、起草された 1950 年頃には居住者という明確な概念を法令上採用していない国もあったからだと説明されています（租税研究 2012・5 租税条約にかかわる最近の論点 ジョン・F・エイブリー・ジョーンズ）。

今日の国際化した社会においては、住所、居所を複数の国に同時に所有している個人は少なくないといえますが、この場合には、複数の国の居住者となってしまう、課税権の制限という租税条約の目的を達することができなくなってしまう恐れがあります。そこで、租税条約においては、一段と細かな居住地にかかわる判断基準（**Tie breaker rule**）が規定されています。

そこでは、上述の基準により複数の国の居住者と判断された個人は、a) 恒久的住居（**permanent home**）が存在する国の居住者とみなし、恒久的住居が複数の国に存在する場合には、b) 人的及び経済的関係のより密接な国：重要な利害関係の中心がある国（**closer personal and economic relations: center of vital interests**）の居住者とみなし、これが複数の国に存在する場合には、c) 常用の住居（**habitual abode**）が存在する国の居住者とみなし、常用の住居が複数の国に存在する場合には、d) 国籍（**nationality**）を有する国の居住者とみなし、これが複数の国に存在する場合には、e) 権限のある当局の合意（**competent authorities' mutual agreement**）により解決するものとしています。

従って、厳密には、国を跨ぐ人々の課税関係については、上述のような基準により判断が下されるものといえるでしょう。

前述の日本の国内税法において居住者と判断される基準となる「住所」については、所得税法基本通達 2-1 に「人の生活の本拠をいい、生活の本拠であるかどうかは、客観的事実によって判定する」とあり、住所の概念は日本の民法上の住所の概念を借用しています（民法 22 条）。

また、民法上の住所の概念について「客観的な事実、すなわち住居、職業、国内において生計を一にする配偶者その他親族を有するか否か、資産の所在等に基づき判定するのが相当（最高裁昭和 63 年 7 月 15 日判決）」とされており、①住居、②職業、③国内において生計を一にする配偶者その他親族を有するか否か、④資産の所在等の 4 つの要素に基づく総合判定になっています。税務訴訟において居住者判定を争った事案でも、この 4 要素に基づいて判定されています。

従って、租税条約における a) 恒久的住居、b) 人的及び経済的關係による判断基準とほぼ同じ性質のものであるといえると同時に、民法上の判断は、国際税務における課税権の判断を想定したものではないことから、必ずしも同様の判断がなされない局面もあるものと想像されます。

3. 租税条約の適用にかかわる多様性

①異なる国際的二重課税の排除法 - 控除法と免除法 -

国際的二重課税の排除法には、一般に控除法と免除法があります。控除法とは、これまで説明してきたように、居住地国において、全世界所得について課税を行った上で、非居住地国において発生した外国税額について自国の税額から控除することにより国際的二重課税を排除する方法です。一方で、免除法とは、そもそも居住地国において発生した所得についてのみ税金を課し、非居住国で発生した所得についての課税を免除することにより国際的二重課税を排除する方法です。

従って、免除法を採用する国においては、控除法を採用する国と多少異なる事象が発生することになります（例えば、相手国における課税権の制限を得ることにより自国企業の税負担を軽減するための租税条約締結、控除法を採用する 2 国間では認められないであろう課税上の双方居住者が容認され得ること）。

②市民権課税 - コモンロー（Common law）とシビルロー（Civil Law）

コモンローの地域においては、シビルローの地域の考え方と異なり、居住者の概念が全世界所得と結びつく度合いが低いといえ、例えば、米国は居住のいかんを問わず自国民に対して、その全世界所得に課税する市民権課税制度を採用し、これと同時に、国外で発生した所得の課税の免除や税額の控除を認めることにより、国際的な二重課税を排除するという方式を採用しています。

そこでは、一般の租税条約におけるように居住地の判断により、全世界所得に対する課税権が制限されると不都合が生じることになります。従って、米国の締結する租税条約においては、原則として、米国の市民権を保有しているものについては、租税条約上の課税の免税は適用されず米国内法が適用される旨の規定（セービングクローズ）が設けられています。米国における国外源泉所得の（課税範囲からの）排除は、相手国における源泉基準による課税と相容れるものであるということだけではなく、自国における居住者としての課税とも相反しないものであり、相手国（源泉地国）における課税にかかわらず、国外源泉所得の（課税範囲からの）排除を判断するものとも説明されています（Tax Treaty Case Law around the Globe 2013 Individual Residence Under the Canada-U.S. Tax Treaty: Trieste v. The Queen David G. Duff）。

③地方税

租税条約上、地方税法がその適用範囲に含まれる場合と含まれない場合があります。

例えば、日米租税条約においては、その範囲に含まれておらず、従って、地方税納税義務にかかわる判断については、国内法の解釈のみにより行うことができます。また、対象外とされる国には米国以外にも、インド、インドネシア、オーストラリア等があります。

租税条約の適用範囲に含まれない場合には、たとえ租税条約上の日本非居住者と判断されたとしても、例えば、日本において住民基本台帳に記録されている場合には、地方税においては住所を有するものとして納税義務者となるといえます。

一方、米国における州税については、米国における居住者としての判断がなされれば、租税条約において非居住者と判断されたとしても課税がなされるものと考えられます。

4. 国際的な税務対応における俯瞰した見方の必要性

これまで見てきた通り、税務の世界においては、以下のように異なる立場からのそれぞれの観点を基礎としつつも、それぞれの具体的な状況により、さらに様々な要素が絡み合い、決して一言では言い表すことのできない多面的状況が発生することも珍しくありません。

- ・ 国家の観点 課税権の行使
- ・ 国際的観点 課税権の制限
- ・ 個人の観点 税負担の低減

このような状況においては、一つの側面だけを捉えたとしても何ら実質的な効果を有しないことから、その対応に際しては、自らの目的をあらかじめ明確にし、統一された方向性を明確に持ちつつ、一つひとつの局面を捉えて積み上げていくというアプローチが必要となります。

以上

この記事はみずほ銀行の MIZUHO CHINA MONTHLY 2016 年 12 月号からの転載記事となります。
(<http://www.mizuhobank.co.jp/corporate/world/info/cndb/economics/monthly/index.html>)

CONTACT

Mazars

Japan Desk

望月 一央 Mochizuki Kazuhisa

パートナー Partner

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Email. kazuhisa.mochizuki@mazars.cn

Address

8th Floor, One Lujiazui, No. 68 Yin Cheng Middle Road,
200120, Shanghai, China

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Fax. +86 (0)21 6168 1087

MAZARS JAPAN DESK (CHINA) CONTACTS

Japan Desk SHANGHAI OFFICE

望月 一央 Mochizuki Kazuhisa

パートナー Partner

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Email. kazuhisa.mochizuki@mazars.cn

大澤 健彦 Osawa Takehiko

シニアコンサルタント Senior Consultant

Tel. +86 (0)21 61681088

Email. takehiko.osawa@mazars.cn

Address

8th Floor, One Lujiazui, No. 68 Yin Cheng Middle Road,
200120, Shanghai, China

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Fax. +86 (0)21 6168 1087

More informations on
www.mazars.cn