

# 国連国際租税協力枠組条約の形成過程

グローバル連帯税フォーラム

金子文夫

2024年7月29日

## はじめに

- \* 国連国際租税協力枠組条約（租税協力に関する枠組条約）
  - ・ UN Framework Convention on International Tax Cooperation: UNFCITC
  - ・ 気候変動枠組条約（UN Framework Convention on Climate Change : UNFCCC）の国際租税版
- \* 形成過程（公的機関の動向を中心に）
  - I. 20世紀の租税条約
  - II. BEPSからBEPS2.0へ
  - III. 国連国際租税協力枠組条約への道
- \* 意義
  - ・ 国際租税制度の新段階への移行
  - ・ 先進国主導の国際秩序形成に対するグローバルサウスの挑戦

## I 20世紀の租税条約

### I - 1 国際連盟の時代

#### \* 多国籍企業の形成

- ・ 1国課税主権と越境する経済活動、先進国から途上国への資本移動
- ・ 居住地国（先進国）と源泉地国（途上国）、二重課税問題の発生
- ・ 2国間租税条約による二重課税の排除、課税権の配分が課題

#### \* 国際連盟におけるモデル租税条約の提起

- ・ 1927年、多国間モデル租税条約草案⇒不成立
- ・ 1928年、マドリッド・モデル双務協定採択（居住地主義原則）
- ・ 1943年、メキシコ・モデル条約採択（源泉地主義原則）
- ・ 1946年、ロンドン・モデル条約採択（メキシコ・モデルを否定）

### I -2 OECDと国連の並立

#### \* OECD（経済協力開発機構）財政委員会の提起

- ・ 1963年、所得及び資本に関するモデル租税条約（マドリッド、ロンドン・モデルを継承）
- ・ 1977年、OECD租税条約モデル作成（居住地国優位）

#### \* 国連の取組

- ・ 1968年、先進国・途上国間の租税条約に関する特別専門家グループ設置
- ・ 1974年、国連総会、「新国際経済秩序（NIEO）」宣言採択
- ・ 1974年、租税条約のためのガイドライン作成
- ・ 1980年、国連租税条約モデル作成

#### \* ポスト冷戦期—グローバリゼーションの時代、タックスヘイブンの拡大

- ・ 途上国のパワー後退、OECD租税委員会がルール形成の主導権
- ・ 1998年、OECD「有害な租税競争」報告書、以後数次の改訂  
タックスヘイブン、有害税制の判定基準を明示
- ・ 国連もモデルを改訂、OECDと国連のモデル租税条約が並存
- ・ 2005年、国連の専門家グループ、国際租税協力に関する専門家委員会（25人）に格上げ

## II BEPSからBEPS2.0へ

### II-1 グローバル化と先進国主導の国際連携(1)

#### \* 金融グローバル化と国際連携

- ・ **FATF** (Financial Action Task Force、金融活動作業部会)  
1989年G7アルシュ・サミットで設立合意、マネーロンダリング対策  
テロ資金対策に関する国際基準の策定・監視・支援  
37カ国・地域の参加
- ・ **FSF** (Financial Stability Forum、金融安定化フォーラム)  
アジア通貨危機後の1999年、G7財務相・中銀総裁会合で設立合意  
国際金融システムの監視機構  
リーマンショック後の2009年、G20ロンドン・サミットで  
**FSB** (Financial Stability Board、金融安定理事会) に格上げ  
理事会構成－24カ国・地域と国際機関

### II-1 グローバル化と先進国主導の国際連携(2)

#### \* 税務行政の連携

- ・ **税務行政執行共助条約**  
1988年、OECD主導で成立、納税者の税務情報の共有、文書送達、徴税代行  
などを行う多国間条約、日本は2011年に署名
- ・ **グローバル・フォーラム** (Global Forum on Transparency and Exchange of  
Information for Tax Purposes)  
2006年、OECD主導で発足、2009年に改組・強化  
税務に関する透明性、情報共有のための多国間フォーラム  
現在168カ国・地域の参加、情報交換制度の監視・審査・支援
- ・ **金融口座情報の自動交換制度** (**共通報告基準**)  
2010年米国のFATCA (Foreign Account Tax Compliance Act、外国口座税務  
コンプライアンス法) 成立を契機に、OECDが税務当局間で非居住者の口座  
情報を自動交換する共通報告基準 (CRS: Common Reporting Standard) を  
策定、2014年のG20ブリスベーン・サミットで承認、2017年始動

## II-2 BEPSプロジェクトの推進(1)

### \*背景

- ・経済グローバル化、デジタル化の進行のなか、各国税制の違いを抜け穴に租税回避を図る多国籍企業（無形資産を利用したアグレッシブ・タックス・プランニング）
- ・リーマンショック、ユーロ危機以後、アップル、グーグル、スターバックス等が多額の利益に比べて法人税を少ししか払っていないことを市民、議会が問題視
- ・税負担の不公平、租税回避できる大企業・富裕層とできない一般層との格差拡大  
税収逸失額の増加などの問題が深刻化

### \*BEPSプロジェクトの進展

- ・2012年、OECD租税委員会、BEPS（Base Erosion and Profit Shifting、税源浸食と利益移転）プロジェクト立ち上げ
- ・OECDとG20の共同プロジェクトに格上げ、40カ国参加
- ・2015年、15項目の最終報告書公表、G20アンタルヤ・サミットで承認
- ・2017年、BEPS防止措置実施条約成立、60カ国署名

## II-2 BEPSプロジェクトの推進(2)

### \*15項目の行動計画

- ・行動計画1 デジタル経済の課税上の課題への対応
- ・行動計画2～10 租税回避を防止する国際的ルールの一貫化、明確化  
外国子会社合算税制、移転価格税制等
- ・行動計画11～13 多国籍企業情報の収集、開示、文書化
- ・行動計画14～15 相互協議の実施、多国間条約
- ・ミニマムスタンダード—行動計画5, 6, 13, 14
- ・ベストプラクティス—行動計画2, 3, 4, 7, 8-10, 12

### \*BEPSの3原則

- ・**実質性**—課税利益認識の場と経済活動・価値創造の場を一致させる
- ・**透明性**—各国政府・グローバル企業の活動について
- ・**予見可能性**—租税紛争の効果的解決と合意事項の一貫した実施

## II-3 BEPS2.0(Inclusive Framework、包摂的枠組)(1)

- \* デジタル課税—先送りされた行動計画1（デジタル課税）の検討
  - ・ 物理的拠点（PE）のない市場国に、いかなる論理・基準で課税権を配分させるのか
  - ・ 2016年開始、参加国を拡大（40カ国から140カ国・地域へ）
- \* **課税権の配分基準**、三つの考え方（2018年、OECDが論点整理）
  - ①ユーザーの価値創造への参加（イギリス案）
  - ②マーケティング上の無形資産（米国案）
  - ③重要な経済的存在（売上、資産、従業員数）（インド等新興国案）
- \* OECDによる2本柱の提案（2019～21年）
  - ・ **第1の柱（市場国への新たな課税権の配分）**
    - 売上高200億ユーロ超、利益率10%超のグローバル企業を対象に、利益率10%を超える超過利益のうち25%を各市場国に売上高に応じて配分
    - ①②③を統合した提案
    - PE原則（物理的拠点なければ課税なし）の転換
    - 独立企業原則の修正（多国籍企業グループの利益を一体として集計）

## II-3 BEPS2.0(Inclusive Framework、包摂的枠組)(2)

- ・ **第2の柱（グローバル・ミニマム課税）**
  - 売上高7.5億ユーロ以上の多国籍企業を対象に
  - 各国ごとに最低税率15%以上の課税を確保
  - 法人税引下げ競争に歯止めをかけたという意味で画期的
- ・ 2021年10月、2本柱の提案、OECD/G20最終合意
  - 第2の柱は各国ごとに国内法制を整備、実施へ
  - 第1の柱は2023年10月、多国間条約の条文公表、各国は署名手続へ
  - 2024年成立の予定⇒米国（議会共和党）の不同意で不成立か？
- \* **BEPS2.0批判の高まり**（途上国、国際NGO・労働組合）
  - ・ 先進国に有利な内容で途上国にメリットが少ない
  - ・ ルール形成がOECD主導で、途上国は課題設定や意思決定に実質的に参加できない
  - ・ 決定事項が途上国の実情に合わず、税務当局の能力では対応できない
  - ・ 「違法な資金の流出」問題など、途上国が抱える課題に対応できていない
  - ・ 国連モデル租税条約にデジタル課税を盛り込むことを求める

## III 国連国際租税協力枠組条約への道

### III-1 国連をめぐる新たな動き(1)

- \* **SDGs**と開発資金（2015年9月）
  - ・目標17 持続可能な開発に向けてグローバル・パートナーシップを活性化
  - ・目標17.1 課税・徴税能力向上のため途上国への国際的支援を通じて国内資金動員
- \* **国連開発資金会議**の流れ（MDGsからSDGsへ）
  - ・第1回、2002年、モンテレー（メキシコ）
  - ・第2回、2008年、ドーハ（カタール）
  - ・第3回、2015年、アディスアベバ（エチオピア）—「アディスアベバ行動目標」  
国際租税協力による課税・徴収能力の強化
  - ・第4回、2025年、スペイン
- \* **税の協力プラットフォーム**（**PCT**：Platform for Collaboration on Tax）
  - ・2016年始動、国連・OECD・IMF・世銀が連携、途上国の税制改革、能力構築支援
  - ・国際課税、環境税、国内資金動員など

### III-1 国連をめぐる新たな動き(2)

- \* **国連租税委員会**（UNTC; 租税協力専門家委員会）
  - ・政府代表でない、経済社会理事会傘下の専門家委員会
  - ・デジタル課税小委員会  
2019年、OECDのBEPS2.0 第1の柱に対する国連租税委員会意見書  
途上国への税収配分、簡素な制度設計、執行能力への配慮を要請  
途上国に課税権が配分されない懸念、源泉徴収課税の提案
  - ・2021年、国連モデル租税条約の改訂
- \* **FACTI PANEL**（High Level Panel on International Financial Accountability, Transparency and Integrity for Achieving the 2030 Agenda）
  - ・2020年3月設置、国連総会議長のもと、17人の委員
  - ・SDGs達成のため、国際的資金の説明責任、透明性、公正性に関するハイレベル・パネル
  - ・2021年2月、**14項目**の勧告—多国間国連租税条約の締結（勧告2）、各種の租税協力機構の国連のもとへの統合（勧告14B）

## Ⅲ-2 国連事務総長報告(2023年8月)(1)

\* 2022年12月、二つの国連総会決議

- ・ 12月14日「持続可能な開発促進のため、違法な資金の流出に対抗し、資産回収を強化する国際協力の促進」に関する決議
- ・ 12月30日「**国連における包摂的かつ効果的な国際租税協力の促進**」に関する決議
  - ナイジェリア提案採択
    - 途上国のルール形成への参加を実質的に保障
    - 持続可能な開発のための資金を確保、違法な資金の流出の抑制
    - 価値創造地点での課税
  - 米国の修正案は否決
  - 包摂的な政府間フォーラムで国際租税協力の枠組を創出すること
  - **事務総長は選択肢を示した報告書を作成**すること

## Ⅲ-2 国連事務総長報告(2023年8月)(2)

\* 2023年8月、**事務総長報告書**「国連における包摂的かつ効果的な国際租税協力の促進」

- ・ 国際租税協力における国連とOECDの役割を実体面と手続面から比較検討
- ・ OECD IF (BEPS2.0) は途上国の参加の点で問題がある
  - 実体面：途上国の現実に合わない—包摂性・実効性に問題
  - 手続面：OECD非加盟国はルール形成に実質的に参加できていない
- ・ 国連のもとで包摂的かつ効果的な国際租税協力を促進すべき
- ・ 三つの選択肢
  - ① **多国間租税条約**
    - 法的拘束力のある標準的多国間条約
  - ② **国際租税協力に関する枠組条約**
    - 国際租税協力の原則、ガバナンスについて法的拘束力のある枠組条約
    - 具体的内容は議定書交渉を通じて策定
  - ③ **国際租税協力に関する枠組**
    - 主要な原則の枠組を法的拘束力のない形で策定
- ・ いずれの場合も政府間特別委員会が草案を作成

### Ⅲ-3 国連総会決議 (2023年11月、12月)

#### \* ナイジェリア提案 (2023年11月)

- ・ 選択肢②を提起－包摂的・効果的な国際的租税協力には国連枠組条約が必要
- ・ 枠組条約の付託事項の草案策定のため政府間特別委員会を設置
- ・ 特別委員会委員は地域的かつジェンダーバランスを考慮して20人以内で構成
- ・ 2024年8月までに国際組織、市民社会組織の意見を受けて草案を作成
- ・ 2024年9月の国連総会に特別委員会の報告を提出

#### \* 国連総会第二委員会決議

- ・ 2023年11月22日採決「国連における包摂的かつ効果的な国際租税協力の促進」
  - ナイジェリア案 賛成125：反対48：棄権9 (日本は反対)
  - イギリス修正案 賛成55：反対107：棄権16 (日本は賛成)

#### \* 国連総会決議

- ・ 2023年12月22日裁決

## むすび

### ◆ 展望

#### \* OECDと国連－競合か補完か？

- ・ OECDは、国連のもとでの税制改革は労力のムダと主張
- ・ BEPS2.0の第1の柱が不成立の場合、各国デジタルサービス税の乱立  
⇒ OECDの権威低下
- ・ 途上国は、国連枠組条約のもとにBEPS2.0を統合すると主張
- ・ 枠組条約のもとで、議定書作りができるのか？

### ◆ 意義

#### \* 公正、透明性あるグローバル税制の創出

- ・ 法人税に続き富裕税・環境税・金融取引税へ
- ・ グローバルガバナンスへの挑戦－世界租税機構 (WTO) の設立

#### \* 先進国と途上国の関係の転換、グローバルサウスの台頭

- ・ 日本を含むG7、OECDは改革の抵抗勢力になるのか？