

◆ 書 評 ◆

諸富徹・宮本十至子・篠田剛編著（2024）『デジタル時代の
税制改革：100年ぶりの国際課税改革の分析』ミネルヴァ書房

望 月 爾（立命館大学）

はじめに

近年、経済のグローバル化やデジタル化が急速に進展する中、多国籍企業グループによるタックス・ヘイブンを利用したアグレッシブな租税回避行為により、国際的な税源の浸食や利益の移転が進み、既存の国際課税のルールが限界を露呈している現状がある。そのような中で、OECD（経済協力開発機構）やG20などを中心に新たな国際課税のルールを模索する議論が進められてきた。2012年6月にOECDの租税委員会にBEPS（Base Erosion and Profit Shifting）プロジェクトが組織され、2015年10月には15の具体的なアクションを示した最終報告書が公表された（「BEPS1.0」）。

その後も、ポストBEPの包摂的枠組み（Inclusive Framework）において、とくにデジタル経済への移行を進める多国籍企業グループに対して、市場国への適正な利益の配分を目指す「第1の柱（Pillar1）」と、国際的な最低法人税率による「グローバル・ミニマム課税（GloBE）」の導入を目的とする「第2の柱（Pillar2）」の2つ柱に基づいて議論が進められてきた（「BEPS2.0」）。その結果、2021年10月には、世界136カ国・地域により「2つの柱に基づく解決策」の国際的な最終合意が成立した。

本書は、この100年ぶりとも言われる国際課税のルールの抜本的見直しについて、2つの柱の解決策の国際的合意とその後の展開をふまえ、最新の議論や動向を論じた財政学者と租税法学者の共同研究の成果である。

1 本書の構成

本書は、次のように、新しい国際課税ルールの意義や内容、直面する課題を概観する序章と、2つの柱の具体的な合意事項やアメリカやドイツ、わが国の対応などを論じた8つの章（論文）から構成されている。

- 序章 新しい国際課税ルールの内容、その意義、直面する課題、そして税収効果（諸富徹）
- 第1章 経済のデジタル化と「市場国」への課税権配分を巡る論理の変遷（篠田剛）
- 第2章 利益Aに係るデジタル課税の意義と課題——移転価格税制の経験を踏まえて（江波戸順史）
- 第3章 グローバル・ミニマム課税における所得合算ルール（IIR）——税法と会計の関係（中嶋美樹子）
- 第4章 TCJA2017におけるアメリカ法人税の国際課税方式の変更にに関する議論とその影響（吉弘憲介）
- 第5章 グローバルタックスガバナンスへのアメリカのパワーの影響——「BEPS2.0」第2の柱を素材として（松田有加）
- 第6章 EUにおけるGloBEルールの受容——ドイツでの国内法制化を中心に（辻美枝）
- 第7章 BEPS2.0第2の柱におけるGloBE情報申告書の意義と手続保障（金山知明）
- 第8章 経済のデジタル化に伴う国際課税の動向と課題（宮本十至子）

*（ ）内は執筆者。

2 本書の意義と概要

まず、本書の意義は、「はしがき」でも述べられているように、100年ぶりの国際課税のルール抜本的見直しについて、経済的側面と法的側面の両面から、財政学と租税法学の「協働」によって解明を試みている点にある。それぞれの執筆メンバーの在外研究や海外調査の成果などを、研究会において共有しながら研究を進め、新しい国際課税のルールが必要となった経済的背景や、それが導入された場合の経済的影響、新ルールの条約や国内法制化、税法と会計との関係、情報申告手続などのガバナンスや法的課題などについて、広範かつ多面的に検討を加えている。このようなアプローチは類書にはなく、本書の特徴の1つといえる。

また、第1の柱と第2の柱に対するEUとくにドイツや、わが国での今回の新しい国際課税のルールの受容のための国内法制化の課題と、今回の国際的合意に批判的なアメリカの国際課税の改正の動向との関係などについても言及している点も、今後の新しい国際課税のルールの行方や課題を考えるうえで重要な意義を有している。

次に、各章の議論の骨子と概要を紹介する。

まず、序章では、経済のグローバル化やデジタル化の影響にふれたうえで、既存の国際課税のルールの問題点として、①移転価格税制における「独立企業原則（Arm's Length Principle: ALP）」と②恒久的施設（Permanent Establishment）」の2つを指摘している。そして、新しい国際課税ルールの内容について、全世界売上が200億ユーロ超かつ利益率が10%超の多国籍企業グループに対して、売上10%を超える残余利益部分の25%を、市場国に売上等に応じて配分する「第1の柱」と、年間総収入金額が7億5,000万ユーロの収入閾値を超えた多国籍企業グループに最低法人税率15%でグローバル・ミニマム課税を行う「第2の柱」とをそれぞれ紹介し、その意義を筆者の諸富教授の持論でもある「ネットワーク型課税権力」の生成や、在外研究

先のミシガン大学のアヴィ・ヨナ（Avi-Yonah）教授の「国際課税レジーム」の具現化として捉える見解から論じられている。そのうえで、新しい国際課税ルールが直面する課題として、多国間条約の発効の可能性や、第1の柱の放棄の得失や代替案であるアヴィ・ヨナ教授の提案、15%という最低税率の妥当性や早くも弱体化する第2の柱の現状などについて検討している。そして、第1の柱と第2の柱の税収効果の推計を紹介し、最後に本書全体の概要について説明を加えている。

次に、第1章では、第1の柱の多国籍企業グループの通常利益を超える一定の残余利益である「利益A（Amount A）」について、市場国への課税権の分配の議論の変遷を追う中で、BEPS2.0が当初重視していたデジタル企業の「価値創造」の「デジタル」の要素が希薄化し「価値創造」の概念にも言及されなくなっていく過程を明らかにしている。

第2章も、第1の柱の「利益A」について、移転価格税制の独立企業原則の限界にふれつつ、残余利益分割法と売上高を配賦要素とする定式配賦方式がデジタル課税に取り入れられた意義と効果と、その配分をめぐる国家間の紛争と多国間の仲裁によるその解決法について論じている。

第3章は、第2の柱のグローバル・ミニマム課税のGloBEルールの所得合算ルール（IIR）について、税法と会計の調整などその計算における会計情報の利用の問題と対応策について述べている。

第4章は、アメリカの近時の国際課税の改革について、第一次トランプ政権下の2017年税制改正（TCJA2017）に関する議論とその影響を中心にふれつつ、GILTI（グローバル無形資産低課税所得）とBEAT（税源浸食防止税）といった国際課税方式の導入が、批判的であったとされるOECDの国際課税協調の議論と、ある種の共通性があることをアヴィ・ヨナ教授の見解を紹介するなどの形で明らかにしている。

そして、第5章も、アメリカのグローバルタックスガバナンスにおけるパワーについて

て、GILTIを適格IIRと認めるか否かでトランプ政権とバイデン政権の対応は異なったものの、BEPS2.0の第2の柱がアメリカのパワー無しでは合意に達することが困難であったことを指摘している。

一方、第6章は、EUにおけるGloBEルールを受容によるグローバル・ミニマム課税の導入について、ドイツでの国内法制化を中心に、その概要を紹介しつつ、法人所得課税の共通化やCFC税制との関係など、その影響に検討を加えている。

第7章は、第2の柱のGloBE情報報告書の意義について、移転価格税制の国別報告書(CbCR)との比較から分析したうえで、その手続面から自動的交換や事務負担の軽減とセーフハーバー、調査と罰則免除などにふれ、わが国におけるGloBEルールの導入に当たっての手続保障の必要性について論じている。

最後に、第8章は、本書の全体の総括として、前半では、改めて国際課税原則の歴史を概観しつつ、デジタル化によるその限界と第1の柱の「利益A」と、適用対象基準を満たす基礎的な販売取引の利益水準をあらかじめ決定する新たな移転価格ルールである「利益B (Amount B)」の評価と、実施に向けた今後の展望について述べている。また、本章の後半では、租税競争対抗策としてのGloBEルールの意義について、EUでのこれまでの法人所得課税の調和や近時の「21世紀の企業課税文書」との関係や、その影響と整合性に言及している。そして、日本におけるGloBEルールの国内法制化について、その概要と外国子会社合算税制との関係や、第6章でも紹介したドイツの国内法制にもふれ、デジタル課税における第1の柱と第2の柱の課題をそれぞれ述べている。具体的には、まず、第1の柱については、①市場国への配分ルールを盛り込んだ「利益A」の実施に当たって、多国間条約の批准がアメリカの事情から難航しているために、「利益B」が先行する可能性があることや、②EUはアメリカからの報復措置を念頭におきつつ、デジタル・サービス税(DST)の導入を検討すべきこと、

そして、③途上国からは国連モデル条約12条Bに基づき「使用料」の対象を拡大し、支払地国における課税を認めようとする主張がなされていることなど、第1の柱の国際協調が予断を許さない状況にある旨を指摘している。また、第2の柱についても、①グローバル・ミニマム課税は国際協調の下に実現した制度ではあるが、EUの一部の国の思惑とわが国のそれとが状況が異なることや、②グローバル・ミニマム課税と外国子会社合算(CFC)税制のそれぞれの目的をふまえた調整と簡素化の必要性について述べている。

おわりに

以上のように本書は、100年ぶりの国際課税のルールの見直しと言われるBEPS2.0の第1の柱と第2の柱に関する最新の状況や議論をふまえ、デジタル化の進展への対応を中心に、既存の国際課税のルールの歴史的評価や理論的评价を行い、その見直しの意義と限界を明らかにしている。その意味で国際課税の現状と課題、そして今後のあり方を知るための必読の一冊と評価できる。財政学や租税法学の研究者はもちろん、関係の実務家や国際課税を学ぶ大学生や大学院生にも是非一読を勧めたい。

なお、本書でも述べられているように、新しい国際課税のルールの実施に向けた取組みは、着実に進みつつあるものの、今後の行方については第1の柱と第2の柱ともに不透明な現状が継続している。たとえば、2023年10月には第1の柱の「利益A」の実施のための多国間条約(MLC)が公表されたが、その発効要件については、アメリカに実質的な拒否権のある仕組みになっている。また、「利益B」についても、2024年2月にOECDの最終報告書が公表され、導入国は本年1月1日から開始する事業年度から適用可能とされているが、未解決の論点が残っている。さらに、第2の柱のグローバル・ミニマム課税についても、ドイツやわが国をはじめ各国で導入が進みつつあるものの、本書でも述べら

れているように、その運営や会計上の対応の課題が残されている。そして、1月20日に発足したトランプ政権は、「OECD Global Deal」に関する大統領令を発し、バイデン政権の国際課税に関する合意をすべて破棄して、OECDの国際課税ルールがアメリカで効力を持たないことをOECDに通知し、財務長官にはアメリカ企業に不均衡な影響を与

える課税ルールを設けている国・地域を調査し、それに対抗する「保護措置（protective measure）」の選択肢のリストの作成を命じている。このようなトランプ政権の対応と新しい国際課税のルールの今後の動向が注目されるが、それを考える意味でも本書の議論が参考となろう。