

◆ 書 評 ◆

諸富徹『グローバル・タックスー国境を超える課税権力』

岩波書店，2020年

望 月 爾（立命館大学）

はじめに

伝統的に課税権力は、国家の主権に属し、それぞれの国家が議会による民主的な統制の下、領域内において行使されてきた。そのため、国家の管轄権を超える課税権力の行使は原則的に許されないものと考えられてきた。したがって、国境を超える課税権力の主体は存在せず、その行使による「超国家課税（supranational taxation）」は非現実的な構想にすぎないものとされてきた。

しかし、近年急速に経済のグローバル化・デジタル化が進展する中、スーパーリッチと呼ばれる一部の富裕層や、いわゆる GAFA に代表される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国際的な税源の浸食や利益の移転の深刻化は、現行の国際課税のルールの限界を露呈させ、国家の課税主権を弱体化し動揺を生じさせている。

本書は、そのような国家の課税主権が大きく脅かされる国際課税の現状や問題点と、OECD を中心に模索される新たな国際課税のルールの議論を詳述したうえで、「課税権力のグローバル化」の可能性と今後の国家の課税主権のあり方を論じたものである。具体的には、第1章資本主義とともに変わりゆく税制、第2章グローバル化と国民国家の相克、第3章立ちちはだかる多国籍企業の壁、第4章デジタル課税の波、第5章新たな国際課税ルールの模索、第6章ネットワーク型課税権力の誕生、第7章ポスト・コロナの時代のグローバル・タックス、終章租税民主主義を問う、の8つの章から構成されている。

1. グローバル・タックスの意義

まず、本書を読むにあたって留意する必要があるのは、書名でもある「グローバル・タックス（global taxes）」の概念と本書でのその使い分けである。通常グローバル・タックスというと、狭義には国際公共財の財源調達やグローバル化による負の影響の抑制を目的に、国境を超える経済活動やグローバルに所在する資産に課税を行う税制のことをいう。たとえば、国際的通貨取引に課税する「トービン税（Tobin Tax）」や、近年その導入が取り沙汰されている航空券連帯税（Solidarity Tax on Airplane Tickets）や EU の金融取引税（Financial Transaction Tax）などの国際連帯税（International Solidarity Tax）、地球温暖化防止のための「国際炭素税（International Carbon Tax）」などがこれに当たる。

それに対し本書では、グローバル・タックスを「もっと広く捉え」、自国の課税権の範囲で完結しない税制、すなわち、新たな国際課税のルールをつくり各国が協力しつつ実施していく、後述の OECD で議論の進むデジタル課税の新たな提案なども含むものとしている。

本書の第6章までは、この後者の広義のグローバル・タックスの観点から、経済のグローバル化・デジタル化の急激な進展により各国の税制の不公平性が拡大し、国際課税ルールが機能不全に陥っている現状と問題点にふれたうえで、デジタル課税を中心に新たな国際課税のルールの見直しの議論について詳細に検討している。そして、第7章と終章では、前者の狭義のグローバル・タックスについて、

さらに①現行の国民国家の枠組みを前提としつつ各国が共同して共通の課税ベースの税制を導入し、その税収を拠出して地球規模での共通課題解決の財源に充てる形と、②現行の国民国家の枠組みを超えて国連やEUなどの超国家機関が独自の課税権を行使して国境を超える経済活動に課税して、その税収を国際機関の活動の独自財源とする形の、「2つの形」に区分して、ポスト・コロナの時代の狭義のグローバル・タックスの可能性とそのあり方について論じている。

このようなグローバル・タックス概念の整理によって、国際課税の現状や問題点と将来のあり方を体系的かつわかりやすく解明している点が、本書の特徴の1つといえる。

2. グローバル化・デジタル化の税制への影響

本書の第1章から4章までの前半は、経済のグローバル化・デジタル化の税制への影響について、(1)各国の税制の大きな変化と不公平性を強める税制、(2)タックス・ヘイブンを利用した多国籍企業グループの国際的租税回避の巧妙化や深刻化、(3)GAFAに代表されるデジタル企業に対する現行の国際課税のルールの限界と見直しの必要性の、3つに分けて検討している。

まず、(1)グローバル化による各国の税制の大きな変化については、①「所得税のフラット化」、②資本への軽課と労働・消費への重課、③法人税率の引き下げによる国際的な「租税競争」の激化の3つをあげて、その結果、各国の税制が逆進性を強め、格差を生じさせて不公平性が拡大している現状を、最新の統計や研究により明らかにしている。

つぎに、(2)タックス・ヘイブンを利用した多国籍企業グループによる租税回避については、利益移転のメカニズムや知的財産やブランドなど無形資産を利用した最近の巧妙なスキームの例と、それを支援する産業の勃興などを統計データの分析を交えながら具体的に紹介している。

そして、(3)GAFAに代表される国際的なデジタル企業に課税を行おうとするデジタル課税の問題については、EUとアメリカの利害が対立する中で、各国単独でのデジタル・サービス税(Digital Service Tax)の導入のような独自課税の動きと、OECDを中心として国際協調体制の下に議論が進みつつある国際課税のルールの見直しの動きという2つの潮流にふれている。そのうえで、個々の法人企業単位での独立企業間価格を前提とする移転価格税制における「独立企業原則(ALP)」と、物理的拠点により課税権の帰属を決定する「恒久的施設(PE)ルール」といった現行の国際課税のルールが、デジタル技術によって恒久的施設を有せずに事業を展開し、無形資産を利用してタックス・ヘイブンへの統合利益の移転を図る多国籍企業グループに対しては、もはや時代遅れで機能不全に陥っている状況を解明している。

このように本書の前半は、最新の統計や研究を紹介しながら、具体的な事例と図解を活用しつつ、大変明快地各国の税制の変化と国際課税の現状と問題点の本質を明らかにしている。

3. OECDにおける国際課税ルールの見直し

本書の第5章と6章は、デジタル課税に対して国際課税のルールの限界が露呈する中、BEPSプロジェクト以来、OECDで進められている見直しの議論の最新の状況と具体的な提案の内容を紹介している。

まず、本書の第5章は、2015年10月のBEPSプロジェクトの最終報告書から、本書の刊行直前の2020年10月の「第1の柱及び第2の柱に関する青写真(Blueprint)」の公表までのOECDにおける議論の経緯についてふれている。とくに、第5章の前半では、2019年2月のOECDの「公開協議文書(Public Consultation Document)」で示された①「利用者参加(User Participation)」と②「マーケティング無形資産(Marketing

Intangibles)」、③「定式配分 (Formula Apportionment)」のデジタル課税に関する3つの選択肢について、その考え方や各国の利害の対立の状況とその背景について詳述している。

①のイギリスによる「利用者参加」提案は、デジタル経済下での利用者や消費者の市場における価値創造への参加貢献を根拠に、恒久的施設がない場合でも居住（市場）国に価値創造による利益への課税を認めるべきとする見解である。②のアメリカによる「マーケティング無形資産」提案は、デジタル企業が居住（市場）国の消費者にアクセスするための企業ブランドや顧客リスト、「プラットフォーム」の構築などを目的とした無形資産投資に着目し、それに基づき本社立地国と居住（市場）国で課税権を配分する見解である。③のインドなどの新興国による「定式配分」提案は、多国籍企業グループのグローバル利益を確定させ、それを資産、雇用、売上などの配分要素に基づき、一定の定式により各国に課税権を配分する見解である。

つぎに、第5章の後半では、これら3つの提案をふまえ、2019年10月にOECD事務局が公表した「第1の柱に関する統合提案 (Unified Approach under Pillar1)」について具体的に紹介している。この「第1の柱」は、前述の3つの選択肢を文字通り統合した折衷案といえ、高度にデジタル化された消費者ビジネスに対して、恒久的施設ではない売上高による新たなネクスス（課税上の結びつき）を考案し、現行の独立企業原則に基づく移転価格税制を維持しつつ、無形資産投資から生じる利益について「定式配分」により課税権を配分するという提案である。具体的には、多国籍企業グループのグローバル利益から有形資産投資から得られる「通常利益 (routine profit)」を差引き、その残余利益である無形資産投資による「非通常利益 (non-routine profit)」を算出し、さらにそれを「マーケティング無形資産」と「営業無形資産」投資による貢献分に分け、前者による利益部分を「利益A (Amount A)」として、当該企業グループが事業展開する国々における売上に基づき

各国に課税権を分配する仕組みをとる。

この「第1の柱」は、本書の筆者の諸富教授の在外研究先でもあるミシガン大学のアヴィ・ヨナ教授らがかねてから提案されてきた「定式配分法」の考え方にに基づくものであり、筆者のデジタル課税に関する欧州調査の成果などもふまえ、本書ではその意義や背景、税収への影響など最新の議論状況が詳述されている。

本書の第6章は、OECDの国際課税のルールの見直しの提案の具体的な検討より、国家を超えた課税主権を創出する試みとして、「ネットワーク型課税権力」という国際協調体制に基づく21世紀型の新たな課税権力のあり方を示している。加えて、2019年11月にOECD事務局が公表した「第2の柱 (Pillar 2) に関するグローバル反税源浸食提案 (Global Anti-Base Erosion Proposal: "GloBE")」によるグローバル最低税率の導入についてふれている。この「第2の柱」は、事業体単位で国際的な最低税率を設定し、国外所得に対する実効税率が最低税率以下である場合に多国籍企業グループに合算して追加課税を行う（ミニマム・タックス）提案である。この提案が実現すれば、タックス・ヘイブンへの利益移転のインセンティブが大幅に低下することになる。

そして、本書は、OECDの事務局の各提案について、「第1の柱」の多国籍企業課税ベースの共有化、「第2の柱」のグローバル最低税率の設定、それらを実行する前提条件としての租税情報の国際的な交換・共有の3つを新しい課税権力創出の試みと評価する。また、「第1の柱」の統合提案による国際課税のルールの見直しは、移転価格税制における「独立企業原則」から「定式配分法」への移行を意味し、「ネットワーク型課税権力」の樹立に向けた国際社会の真剣な取り組みの始まりと位置付けている。

このような課税権力の新しい捉え方は、本書独自のものであり、近年のOECDを中心とする国際課税における多国間主義の動きを、国家間の国際協力体制に基づく「課税権力のグローバル化」として積極的に評価している点が大変興味深い。

4. 課税権力のグローバル化の可能性

本書の第7章は、新型コロナウイルス感染症（COVID-19）が拡大する中で、国際公共財の財源調達やグローバル化の負の影響の抑制を目的とする狭義のグローバル・タックスの可能性やそのあり方について論じている。

まず、新型コロナウイルスへの国際的な感染症対策のため、ワクチンや治療薬を国際公共財とすることの意義を強調し、その財源調達のため狭義のグローバル・タックスの導入の必要性を主張している。そして、その先例として2006年にフランスをはじめとする10カ国で導入された航空券連帯税と、その税収を財源に途上国の感染症対策を援助するUNITAID（国際医薬品購入ファシリティ）の取組みを紹介している。また、2019年にわが国で類似の税制として導入された「国際観光旅客税（出国税）」の税収の一部を感染症対策のための途上国援助に充てることを提案している。

さらに、EUの金融取引税について、今回のパンデミック後のEUの復興経済計画にふれながら、超国家機関が独自の課税権を行使し、その税収を国際機関の活動の独自財源とする形での狭義のグローバル・タックスの実現の可能性を論じている。そして、それが「ネットワーク型課税権力」とは異なる超国家組織が新たに課税権力を獲得していくプロセスになるのではないかとしている。

最後に、本書の終章は、全体まとめとして課税権力の将来展望と租税民主主義との関係について論じている。すなわち、経済のグローバル化・デジタル化が資本の国際移動により国家の課税権力の弱体化につながり、それには、各国の「租税競争」による税制の所得分配機能の弱体化と、多国籍企業グループによる租税回避の巧妙化、深刻化による法人税収の減少の2つのルートがあるとする。それに対して、課税権力が国家を超えてグローバル化するため、OECDで進められている課税ルールの共有化と情報の交換・共有のような主権国家同士が連携する「ネットワーク型

課税権力」と、超国家機関への「課税主権の上方移譲」の2つのルートがあることをドイツの歴史的事例などを交えながら改めて論じている。そして、これら課税権力のグローバル化のルートは、民主主義によって正当化されコントロールされなければならないとし、前者の「ネットワーク型課税権力」については議会による民主的チェックの重要性、後者の「課税主権の上方移譲」にはモデルとしてEUのような超国家機関の存在意義を指摘している。

このような「課税権力のグローバル化」に関する見解は、各国の税制や国際課税の将来のみならず、ポスト・コロナ時代の国際社会全体のあり方にも大きな示唆を与える重要な視点を提供しているといえよう。

おわりに

以上のように本書は、「グローバル・タックス」をテーマに、最新の国際的な議論や研究成果に、筆者独自の視点や見解を交えつつ大変明快に国際課税の現状と問題点、そして課税権力のグローバル化の可能性とそのあり方までを論じている。この分野の必読の一冊と評価でき、財政学や税法学、国際関係論の研究者や学生、院生はもちろん、一般の読者にも示唆に富んだ内容となっている。

第7章について、今回のパンデミック対策で多額の財政支出と大きな経済的影響を受けている各国の財政や税制の今後のあり方や、狭義のグローバル・タックス、とくに超国家機関による課税については、国際炭素税の導入などほかにも論じるべき課題は残されているが、その点は次著に期待したいと思う。

なお、本書の刊行は、アメリカの政権交代の時期と重なったが、直近の情報ではバイデン政権はOECDの提案に基本的に賛意を示す姿勢を示しており、本年7月のイタリアでのG20財務大臣中央銀行総裁会議までには、国際的な合意に至る可能性も高くなっているものと思われる。