

国際課税ルールの新たな枠組みとその理論的整合性に関する問題提起

—デジタル課税とグローバル・ミニマム課税を中心に—

専修大学商学部 阪本将英

Some Issues on the New Framework of International Tax Rules due to Economic Globalization and Digitalization and Their Theoretical Consistency: Focusing on Digital Taxation and Global Minimum Taxation

Senshu University, School of Commerce Masahide Sakamoto

本稿では、デジタル課税とグローバル・ミニマム課税という二つの柱にもとづく新たな国際課税ルールの導入に向けた意義と課題を検討するなかで、この新たな国際課税ルールに転換するために従来の国際課税ルールとの間でどのように整合性を図るのかといった点について述べた。

その第一は、第1の柱は主にプラットフォーム企業が物理的拠点をもちずに市場国で利益をあげていることに対して経済価値を創造している場所を拠点として位置づけることで税負担の根拠をもたせている。第二に、第2の柱は、主に、MNEに統一的な最低税率を課すことで、軽課税国への利益移転を防止するための仕組みをつくるなど、従来の原則との間の整合性をもたせつつ、従来の原則では対応しきれない問題に対応するための枠組みをつくっている。第三に、二つの柱にかかわる費用負担のあり方については、プラットフォーム企業やそれを含むMNEと市場国との間の応益と応能の関係から述べた。これは、MNEに税の支払い能力があることを前提に、市場国でのインフラやサービスの利用による見返りと、税を負担することでインフラを利用するための権利をもつといった便益の享受にもとづくものとなる。第四に、二つの柱から得られる税収については、デジタルインフラへの投資や持続可能な社会経済を築いていくための投資、市場国における公共サービスや社会福祉への支出といった選択肢があることを示した。

キーワード：デジタル課税、グローバル・ミニマム課税ルール、OECD、プラットフォーム企業、多国籍企業（MNE）

In this paper, we examine the significance and challenges associated with the implementation of new international tax rules based on two fundamental pillars: digital taxation and global minimum taxation. We discuss how this shift to new international tax rules maintains consistency with existing international tax principles.

Firstly, Pillar 1 primarily addresses the situation where platform companies generate profits in market countries without physical bases by establishing the locus of economic value creation as the basis for taxation. Secondly, Pillar 2 involves creating a framework that imposes a unified minimum tax rate on Multinational Enterprises (MNEs) to prevent profit shifting to low-tax countries, thus maintaining consistency with traditional principles while addressing issues that these principles do not fully cover. Thirdly, the discussion on the cost distribution related to the two pillars is based on the relationship of benefit and ability between platform companies, including MNEs, and the market countries. This is predicated on the assumption that MNEs have the capacity to pay taxes, gaining the right to utilize infrastructure and services in market countries in return for their tax contributions, a concept based on the enjoyment of benefits. Fourthly, we demonstrate that the tax revenues derived from these two pillars offer options for investment in digital infrastructure, building a sustainable socio-economic environment, and funding for public services and social welfare in market countries.

Keywords：Digital Tax, Global, Global Anti-Base Erosion (GloBE Rules), OECD, Platform Companies, Multinational Enterprises (MNE)

はじめに

本稿の主な目的は、主にデジタル課税とグローバル・ミニマム課税という二つの柱にもとづく新たな国際課税ルールの導入に向けた意義と課題を検討するなかで、この新たな国際課税ルールに転

換するために従来の国際課税ルールとの間でどのように整合性を図るのかといった点について検討することにある。

2021年10月8日に、OECDにおいて、OECD/G20の「BEPS包摂的枠組み」において、140の加盟国・地域のうち136の加盟国・地域が「経

済のデジタル化に伴う課税上の課題に対処するための二本の柱からなる解決策に関する声明：デジタル経済の課税問題を解決するための二本の柱に関する声明 (Statement on the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy)」に参加することが決定した¹⁾。この合意文書は、2023 年から、プラットフォーム企業を含む多国籍企業（以下、MNE）に対して、二つの柱となるデジタル課税やグローバル・ミニマム課税の導入が明記されるなど、国際税制の大改革が取りまとめられたものである。なお、同文書では、デジタル課税ルール（第 1 の柱）によって、毎年 1250 億ドル以上の利益に対する課税権が市場国へ再配分されると見込んでいること、また、グローバル・ミニマム課税ルール（第 2 の柱）によって、世界中で年間約 1500 億ドルの新たな税収が生み出されると推計している。

これらを踏まえ、本稿では、第一に、デジタル課税およびグローバル・ミニマム課税の枠組みを概観する。第二に、この二つの国際課税ルールの導入の意義と課題について述べる。第三に、第 1 の柱と第 2 の柱が新たな国際課税ルールとして成立するための根拠について従来の課税原則と比較するなかで考えてみる。第四に、この二つの課税ルールの実行に向けた費用負担のあり方、および、その税収の使い道について若干の問題提起をする。

1. 国際課税ルールの改正に至る背景とその枠組み—税制改革の二つの柱—

OECD が国際課税ルールの大規模改正を提唱した背景には、経済のグローバル化やデジタル化に対して、国際社会および各国レベルの既存の税制では対応できないという現実がある。

企業は、インターネットを通じて国境を越えて容易に財・サービスの供給が可能となった。グローバル企業は、各国の税制を利用し、課税所得を人為的に操作し、課税逃れを行うことで多額の利益を得ているという問題がある。そのなかで

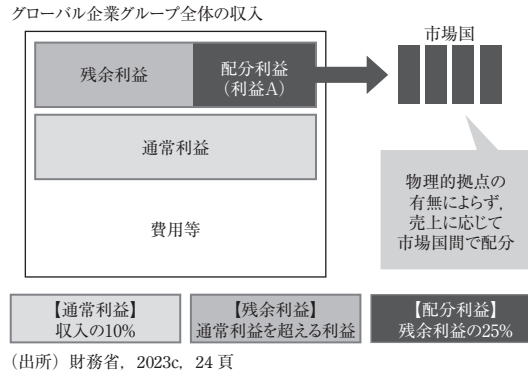
も、Google や Amazon, Facebook（現 Meta Platforms）や Apple, Microsoft といった GAFAM のようなソーシャルメディア・プラットフォームやオンライン・マーケットプレイス、コンテンツ配信型プラットフォームなどを提供するプラットフォーム企業は、海外に工場や支店をもつことなく、インターネットを通じて様々な国や地域にサービスを提供し莫大な利益を得ている。なぜなら、従来の国際課税ルールでは、拠点をもたない外国企業に対して市場国は課税ができない仕組みになっているからである。その結果、その進出先の国（市場国）では、こうしたプラットフォーム企業に対して課税ができないという問題が生じてしまう。

このような税制の問題に対処するために、2012 年に OECD の租税委員会は、「税源浸食と利益移転（Base Erosion and Profit Shifting：BEPS）プロジェクト」を立ち上げた。2016 年に日本が G7 議長国になった機会に、国際課税を重要議題の一つに掲げて協議した。引き続き京都において BEPS プロジェクトでの合意事項を実施に移すための「BEPS 包摂的枠組み」を立ち上げ、合意事項への参加国を大幅に拡大した。BEPS プロジェクトの立ち上げから 10 年近くを経て、2021 年に、OECD/G20 の「BEPS 包摂的枠組み」において新たな課税ルールについて大枠での合意がなされ、2023 年にこの合意文書が取りまとめられることになった²⁾。各国や地域がこの課税ルールの導入を受け入れたということは、経済のグローバル化やデジタル化に対して既存の税制では対応できないという認識が共有化されたといえる。この新たな課税ルールの骨格となるのが二つの柱となる。

第 1 の柱は、デジタル課税の仕組みにかかわるもので、世界全体での売り上げが 200 億ユーロを超え、かつ、利益率が 10% を超える多国籍企業を対象に、収益（収入）の 10% を超える利益（残余利益）の 25% が市場国に配分されることになる（図 1）。

従来の国際課税ルールにおいては、1928 年に採択された国際連盟モデル租税条約にしたがい、

図1 デジタル課税—第1の柱の概要—



企業への課税はある国に置かれた支店や店舗、工場などの物理的な拠点（非居住者が事業を行うための固定的な場所）としての「恒久的施設（permanent establishment：PE）」に課すべきものであるという考えがあった。国際的な経済活動における課税権の行使は、納税者が居住している国に課税権があるのか（居住地国課税）、事業活動を行っている国に課税権があるのか（源泉地国課税）という二重課税の問題を引き起こす。この二重課税の問題を解決するためには、居住地国か源泉地国のいずれかの国が課税権の行使を放棄する必要がある、このために考えられたのがPEの概念となる。こうした経緯を経て、国際社会においては、「恒久的施設がなければ課税すべきでない」という考えが共有化されることになったといえる。

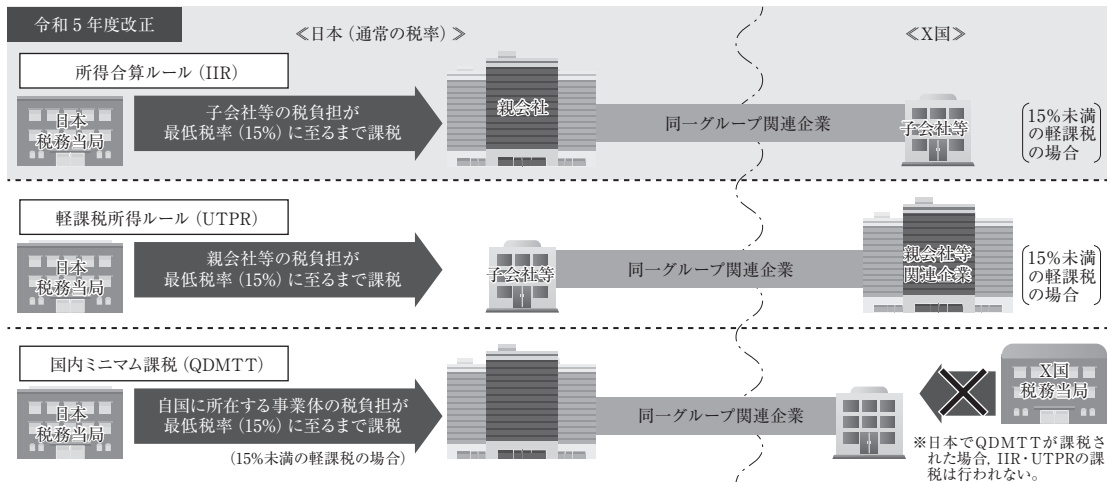
これに対して、国内に支店や工場などの物理的拠点としての「恒久的施設がなくても課税する」ことを目的とした第1の柱（デジタル課税）のルールは、この意味において画期的な国際税制改革といえる。このことは、多国籍企業（multinational enterprise：MNE）への課税権の一部を、その企業が本拠地を置いている国から、物理的拠点の有無にかかわらずプラットフォーム企業を含めたMNEが事業活動を行い、利益を得ている市場国に再配分することを意味するのである。

第2の柱は、グローバル・ミニマム課税（Global minimum tax）の仕組みにかかわるもので、主に、年間総収入金額が7.5億ユーロ以上のMNEを対

象に一定の適用除外を除く所得について各国ごとに15%の最低法人税率を課すものである。これは、タックスヘイブン（軽課税国）を利用した租税回避を行う企業（法人税率の低い国に子会社を設立し、課税逃れを行う企業）への課税を強化するものである。第2の柱は、①所得合算ルール（Income Inclusion Rule：IIR）、②軽課税支払ルール（Undertaxed Payment Rule：UTPR）、③国内ミニマム課税（Qualified Domestic Minimum Top-up Tax：QDMTT）の三つの課税ルールを課している。図2を例にすると、上記①のIIRは、MNEの所得に対する税率が最低税率に満たない場合、親会社の所在国（日本の税務当局）は子会社等の税負担が最低税率（15%）に達するまで課税するという仕組みで第2の柱の主要な課税ルールとなる。上記②のUTPRは、IIRが適用されない場合の補完的な措置となるもので、軽課税国に親会社がある場合にその子会社等（日本の子会社等）の所在国（日本の税務当局）がその子会社等に対して最低税率に達するまで課税をするという仕組みとなる。上記③のQDMTTは自国（日本）に所在する国内の会社等に対して、税負担が税額控除等により最低税率に満たない場合に最低税率に達するまで課税をする仕組みとなる。なお、日本で上記③が導入された場合は、他国のIIRやUTPRの対象とならない。

日本では、第2の柱となるグローバル・ミニマム課税ルールを導入するために、2023年度税制改正において、IIRにかかわる法制化のために各

図2 グローバル・ミニмум税―第2の柱の概要―



(出所) 財務省 (2023b), 11 頁

対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税が創設された。この各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税は、OECDの提案にしたがいグループの全世界での年間総収入金額が7億5000万ユーロ以上のMNEグループを対象とし、実質ベースの所得除外額を除く所得について国ごとに基準税率の15%以上の課税を確保することが目的となる。基本的には、上記のIIRにしたがいMNEグループの法人税負担(最低税率)を15%としたうえで、日本の親会社は海外子会社の課税率が15%未満の場合に、海外子会社の税負担が最低税率である15%に達するまで追加課税されることになる³⁾。なお、グローバル・ミニмум課税の税収によって、世界全体で年間約1500億米ドルの追加税収が発生すると推定されている。なお、第1の柱と第2の柱にもとづく課税の分配式については3.1で示す。

次章では、本章の内容を踏まえ、二つの柱を中心とした国際課税ルールの改革の意義と課題について整理する。

2. 二つの柱の実施に向けた意義と課題

2.1 二つの柱の対象と範囲

プラットフォーム企業を含めたMNEは、税率の低い国や法的規制の緩い国に拠点を置いたり、

インターネットを通じて世界中にサービスを提供することができるため、海外に拠点を置かずに課税逃れをしたりすることで、自社の成長を促してきた(不当に利益を上げていた)側面がある。

OECDの国際税制改革の第1の柱と第2の柱は、MNEへの新たな課税ルールの仕組みをつくるものであり、対象とする企業については重なりつつも異なる点もある。以下では、この税制改革が国際社会・経済に与える影響を理解するために、以下では二つの柱が対象とするMNEの共通点と相違点について整理する。

はじめに、第1の柱と第2の柱が対象とする企業の類似点とその共通の目的について述べる。企業としての類似点は、①国境を越えた事業を行うMNEであること、②複数の国や地域で国際的なビジネス活動を展開するグローバル企業であること、そのうえで、③税逃れと軽課税国への利益移転等にもなう税源侵食にかかわる企業などである。そのうえで、二つの柱は、現在のデジタル化されたグローバル経済に対応するために、MNEの企業活動がもたらす課題に対処するための課税ルールをつくるという共通の目的を共有しつつ、国際課税ルールを現在の社会経済と一致させていくためのプロセスのもとで、国家や地域の垣根を越えて、税の権利と責任の公平な分配を確保しようとするものといえる。

次に、この二つの柱の相違点についてみていくことにする。第1の柱は、MNEのなかでも、主に物理的な拠点となるPEがない国や地域において大規模な企業活動ができるプラットフォーム企業や消費者向け活動を行う企業等を対象としていること、そのうえで、こうした企業に対して今までの国際課税ルールのもとで得ていた特定の利益をその消費者がいる市場国に再配分することを目的にしている。

これに対して、第2の柱は、デジタル課税という枠組みを超えて、企業や事業の形態によって限定されない広範囲のMNEに適用されるもので、主に、低税率の国や地域に利益移転する可能性のあるMNEを対象に最低法人税率を設定することで課税逃れを防いだり、法人税の低税率競争に歯止めをかけたりすることなどを目的としている。

2.2 二つの柱の導入の意義と課題

第1の柱はMNEのなかでも主にプラットフォーム企業などを、第2の柱はMNEのなかでもプラットフォーム企業などを含めた広範囲のMNEを課税対象としている。以下では、二つの柱が導入されることの意義と課題について、両者が重なり合う点がありつつも個別に整理してみる。

はじめに、第1の柱の意義について述べる。それは、課税権の再配分にもとづく公正な課税ルールの構築にある。従来の国際課税ルールは、主に国内（市場国）において物理的拠点が存在することが前提としてつくられている。したがって、GAFAのようなプラットフォーム企業は、市場国において活動拠点としてのPEがなくても、従来の国際課税ルールのもとで多くの利益を生み出すことができる。こうした課税ルールの問題に対応するために、第1の柱は、プラットフォーム企業が、ある国で大規模なユーザーをもっているが活動拠点（物理的な拠点）PEをもたずにストリーミングサービス等を提供している場合に、その利益の一部をこの国（市場国）に還元するために課税権を与える（再配分する）ものである。市場国にそのサービスの利益の一部に対して課税権を与

えることで、現行の課税ルールの抜け穴を塞ぐための仕組みとなっている。

次に、第1の柱を実行する場合の課題をあげる。それは、第一に、利益の割当をどのように決定するのかということにある。なぜなら、複数の国にまたがりオンライン販売やサービス、デジタル広告に関連する複雑なネットワークをもつプラットフォーム企業の場合、ビジネスモデルが多様化し、かつ、その活動の範囲が国境を越えて広がっていくなかで、売上やユーザー数、デジタルプレゼンスなど様々な要因を考慮しなければならず、利益の割り当てのための計算は複雑さを増すからである。

第二に、多くのプラットフォーム企業を有する国においては、国のトップがこの国際税制改革（OECD案）に合意したとしても、経済的な理由で自国内での政治的支持が得られないかもしれないということにある。

多くの国では、OECDの改革案での合意が得られる以前から、自国の利益を保護するためにプラットフォーム企業に対して独自の課税ルール（PEに依拠しない課税ルール）にもとづきデジタル・サービス税（Digital Services Tax : DST）を課している⁴⁾。例えば、2000年になり、イギリスでは自国のユーザーに対して提供された検索エンジンサービスやソーシャルメディアサービス等の事業の売上高の2%が、また、フランスでは自国で提供されたデジタルインターフェスの提供やオンラインのターゲティング広告、広告目的でのデータ販売等の事業の売上高に対して3%の課税が行われている。インドでは2016年6月から外国法人に支払うオンライン広告等の支払いに6%の源泉徴収をし、かつ、2020年4月からは新たにeコマースを提供する外国法人の収入の2%を課税するといった平衡税（Equalization levy）が導入されているし、インドネシアでは2020年に外国のデジタル企業に対して所得税または電子取引税などを課税することとしている。

各国はOECDの改革案に合意しているとはいえ、第1の柱を導入するためには各国の国内法（DST）にもとづく課税ルールとOECDの課税

ルールとの調整が必要となる。このとき、各国が自国の利益を優先し国際協調体制が崩れた場合、各国がMNEの利益に対する課税権を主張することで紛争が起こるかもしれない。この場合、第1の柱は二重課税の問題を回避するための仕組みをつくろうとしているが、MNEの同じ利益に対して複数の国で課税されるなど、二重課税の問題が引き起こされる可能性がある。

結局のところ、第1の柱を実施するためには、国際社会において、そのためのコンセンサスをどのように築き、法制度の改革を進めていくのかということが重要になる。アメリカでは、トランプ政権からバイデン政権に変わることで、バイデン政権はこの国際的税制改革に合意したにもかかわらず、共和党を中心に、この合意案に反対する法案をまとめることになった。したがって、今後、アメリカを含めた各国が協力し、自国の利益を超えた新たな枠組みを創設することで税の公平性をどのように保っていくのかという体制が求められる⁵⁾。

さらに、OECDの国際税制改革の第2の柱は、グローバル最低法人税率の導入を目指していることから、国際税制の枠組みに大きな影響を与えるため、その枠組みのもつ重要性和課題について述べる。

第2の柱の重要性は、最低法人税率を導入することで低税率競争に歯止めをかけたり、課税逃れを防止したりするかもしれないということにある。その理由は、最低税率が15%に設定された場合に、軽課税国は、MNEを誘致するために、この最低税率以下に法人税率を下げるためのインセンティブをなくすからである。また、MNEは税負担を軽減するために利益を税率の低い国や地域に移転する傾向があるが、第2の柱はこのような利益移転のインセンティブを下げる。この仕組みは課税の公平性を満たしつつ、高税率国の保護につながる。

これに対して、最後に、第2の柱を実施する場合の課題について述べておく。第一に、第1の柱と同様に、第2の柱の導入に向けて、国家間でのコンセンサスをどのように築いていくのかという

ことにある。法人税率が最低税率よりも低い軽課税国においては、現在の税率よりも高い最低税率の導入に同意しない国もでてくるであろう。

これも第1の柱と関連するが、第二に、MNEの活動を管理し、監視するための仕組み(法制度)をつくらなければならないということにある。第2の柱をMNEに遵守させるためには、MNEの活動に関して国境を越えて管理したり監視したりしなければならないが、税制が整っていない、あるいは、うまく機能していない国では、第2の柱の課税ルールにもとづき、MNEに対して追加課税することが他国に比べて難しいかもしれない。

第三に、投資の減少による負の影響があげられる。外資誘致のために、実効税率が15%を下回るような税優遇措置を行ってきた国では、最低税率が導入された場合に、その国に進出していたMNEの投資が削減されることによって経済に影響がでるかもしれないということがある(ただし、このことが第2の柱の導入を妨げる理由にはならない)。

二つの柱による新たな国際課税ルールを実施するにあたり、従来の課税原則との間の整合性をどのように保つか、また、得た税収をどのような費用負担にもとづいて財源として用いるのかといった課題がある。3章では、こうした課題について検討してみる。

3. 新たな国際課税ルールに転換するための道筋について

3.1 第1の柱と第2の柱の課税ルールにもとづく配分式

本節では、二つの柱の課税ルールを簡単な計算式で示すことによって、これらの仕組みが国の税収に、どのような影響を与えるのかをみていく。

はじめに、第1の柱にもとづく課税ルールが各国の税収に与える影響からみていく。第1の柱の課税方式は以下の順にしたがう。(1) 収益(売上)の10%を超える残余利益(超過利益)が決定される。(2) 残余利益のうち25%が市場国に配分される残余利益の合計額となる。(3) 対象グルー

プの収益の合計額を市場国での収益を除いたものに上記(2)を掛け合わせたものが市場自国への利益の配分額となる。以下に、その利益の配分式を示す。なお、ここでの計算式は、第1の柱の利益A (amount A) をもとに、以下の①～③のステップにしたがい市場国への利益の配分額を求めるものとなる⁶⁾。

- ・ 残余利益 = 対象グループの調整後税引前利益 - (対象グループの収益 × 0.1) …①
- ・ 市場国に配分される残余利益の合計額 = 残余利益 × 0.25 …②
- ・ 市場国への利益の配分額 =
$$\frac{\text{市場国での収益}}{\text{対象グループの収益の合計額}} \times \text{市場国に配分される残余利益の合計額} \dots \text{③}$$

上記の①～③式を整理し形式化すると以下のようになる。

$$AP = \{P - (0.1 \times S)\} \times 0.25 \times \frac{r}{TR}$$

AP：市場国への利益の配分額，P：利益（連結ベースの利益），S：収益（売上），r：市場国での収益，TR：対象グループの収益の合計額

第1の柱によって、市場国にはプラットフォーム企業の残余利益にもとづいた課税権が分配されることになる。これによって、OECDは世界全体で年に1250億ドルほどの利益が生み出されると予測しているが、それにもとづく税収の増加分は先進国より途上国の方が大きくなると推察している⁷⁾。なお、第1の柱の対象となるのは、世界全体で100社ほどで、その対象となる日本企業は数社程度になるとの見込みである。

次に、第2の柱である「グローバル・ミニマム税」が各国の税収に与える影響をみていくことにする。グローバル・ミニマム課税の仕組みは、法人税率が低い軽課税国に子会社を設立し、実際に負担する税率が15%を下回る場合に、親会社に対して最低税率の15%と負担税率の差を上乗せ

して課税するものである。なお、ここでは所得合算ルールをもとにした計算式とする。ただし、親会社と子会社の所得を合算するといった場合、両者の決算時期の違いや会計ルール（税法）の見直しなど、実際はいくつかの複雑な過程を経て求められることになる。

以下では、「令和5年度税制改正の大綱」より、グローバル・ミニマム税の計算式を導くことにする⁸⁾。

- ・ その所在地国における当期国別国際最低課税額 = (国別グループ純所得の金額 - 実質ベースの所得除外額) × (15% - 国別実効税率) …①
- ・ 国別実効税率 = その構成会社等の所在地国を所在地国とする全ての構成会社等の調整後対象租税額の合計額 ÷ 国別グループの純所得金額 …②

上記①式の15%はOECDの定める基準税率（最低税率）となり、(15% - 国別実効税率)は基準税率からその所在地国における国別実効税率を控除した割合となるが、これはMNEの子会社（所在地国）の課税率が基準税率の15%に満たない場合のトップアップ課税分（追加課税分）となる。上記の①、②式を整理すると以下のようになる。

$$M = (I - S) \times (0.15 - T)$$

M：国際最低課税額

I：国別グループ純所得の金額

S：実質ベースの所得除外額

T：国別実効税率

$$\text{国内実効税率は } T = \frac{t}{I}$$

t：調整後対象租税額の合計額（所在地国において企業グループが支払う税額）

第2の柱にもとづく課税方式によって、OECDは世界全体で年に1500億ドルほどの税収が生み出されると推計しているが、この課税ルールは軽課税国の税収を減らし、親会社の所在国が税収を

増やすという仕組みとなっている。

3.2 従来の課税原則との間の矛盾と整合性

第1の柱については、MNEのなかでも、主に、プラットフォーム企業を対象としていることから、物理的拠点のない企業に対して、どのような原則にしたがい課税を行うのかという問題に直面する。これに対して、第2の柱は、第1の柱の課題にくわえて、主に、軽課税国の低税率競争に歯止めをかけるといった目的にしたがい、MNEの利益に対して統一的な最低税率を課するという国家主権の権限を越えたルールの変換を求めるものである。

第1の柱は、デジタル企業を含めた多国籍企業が、物理的な拠点（恒久施設）があるかどうかにかかわらず、企業活動を行い、利益をあげているのであれば、その利益を市場国に配分するための新たな課税ルールを導入していることから、物理的な拠点があることを前提につくられている独立企業原則（arm's length principle : ALP）にもとづく既存の国際税制からの逸脱となる⁹⁾。

第2の柱の課税ルールは、MNEが利益をあげている場所にかかわらず、すべての国が順守しなければならない最低税率を課している。したがって、第2の柱は、国家主権にもとづく課税の原則から逸脱した部分があるが、国境を越えて容易に利益を移転できる現代のグローバル化された企業活動によって、伝統的な課税ルールでは対処できない問題を示すものである。

このように二つの柱の導入に向けた国際的合意は、現代のグローバル経済において、既存の国際税制だけでは対応できない限界につきあたること、新たな課税ルールに転換せざるを得ないという国際社会の意思表示ともいえる。このことを踏まえたうえで、以下では、第1の柱と第2の柱が新たな国際課税ルールとして成立するための根拠について従来の課税原則と比較するなかで考えてみる。

はじめに、第1の柱の課税ルールと「恒久的施設がなければ課税すべきでない」という従来の課税原則との間で生じる問題について、どのような

根拠にもとづき解消していくのかという点について述べる。

第一に、従来の課税ルールをデジタル経済の実態を反映したルールに転換することを目的としている。従来の課税原則は、経済活動が主に物理的な拠点や場所に結びついていた時代に確立された。これに対して、現在は経済のデジタル化により、プラットフォーム企業などは物理的な拠点がなくても特定の管轄区域で経済的価値を生み出すことができるようになった。こうした企業システムの変化を捉えることで、第1の柱は物理的な拠点をもたないプラットフォーム企業が市場国で収益を得た場合に、その市場国に課税権をもたせるための枠組みをつくったのである。つまり、この新たな課税ルールは、従来の課税ルールを現在の経済システムに適応させるという目的にしたがいALPが対応できない部分を補完しているといえる。

第二に、課税の公平性にある。従来の原則では物理的拠点をもたないMNEに対して課税することは容易ではなかったが、新たな課税ルールでは物理的拠点の有無にかかわらず、経済的価値が創造される国や地域に対して課税の権利を保障するものとなる。デジタル経済においては、市場国のユーザーや顧客との相互作用を通じて経済的価値が生み出されることから、税負担と価値創造の場所の一致が求められる。このことは、価値の創造が物理的な拠点にのみ結びついているわけではないことを示している。

第三に、この枠組みは、従来の原則から逸脱している部分があるとはいえ、居住国と源泉国の両者の利益や利害関係などに配慮したものになっている。なぜなら、プラットフォーム企業は、従来の課税ルールによって税の負担が免除されることで、課税基盤を侵食しているからである。したがって、第1の柱は、この問題を是正するために、経済活動と価値創造が行われる場所を拠点とみなすことで、そこから生み出される利益に対して課税するための枠組みをつくったのである。

次に、第2の柱を導入するにあたり、従来の原則との間にどのように整合性をもたせるのかとい

う点について述べる。

第一に、税基盤の侵食と利益移転の防止を目的とした PE への対応となる。第 2 の柱は第 1 の柱と同様に、MNE が利益を生み出した場所にかかわらず、その利益に課税するためのルールをつくることで既存の枠組みに対応している。ALP が MNE 内の取引レベルでの利益移転の防止を目的にしているのに対して、第 2 の柱は MNE が軽課税国に利益移転することを防ぐために MNE に最低税率を課している。

第二に、経済のグローバル化やデジタル化に合わせた新たな国際課税ルールの構築にある。最低税率を設定することは、国家主権に抵触し、伝統的な原則から逸脱する部分もある。しかしながら、これによって異なる国や地域で設定される法人税率の不一致を是正することで、MNE が税率の違いを悪用しないための仕組みをつくっている。いずれにせよ、二つの柱は経済的価値が創造される場所を基軸とした課税原則を定めることで、従来の原則との間に整合性をもたせようとしている。

3.3 二つの柱にかかわる費用負担

ここでは、二つの柱のルールにもとづきプラットフォーム企業や MNE に課税し、その税収を最終的に財源（国内公共財の利用）に充てることの是非についてふれる。

さて、公共財の費用は、その消費によって利益を受ける者が、その利益に応じて費用負担するべきである。したがって、ある国の公共財に要する費用は通常その国の居住者や物理的拠点のある企業や事業者などが負担すべきである。これに対して、市場国に物理的な拠点的ない海外のプラットフォーム企業に課税する（費用負担させる）ことの根拠は、物理的な拠点がなくても市場国で重要な経済価値を生み出すなかで利益を受けていると同時に、間接的にその国や地域のインフラやサービスを利用し利益を得ていることにある。

したがって、第 1 の柱にもとづくプラットフォーム企業への課税は、市場国のインフラやサービスの利用による見返り、つまり、応益原則

にもとづいている¹⁰⁾。

第 2 の柱は、MNE が軽課税国への租税回避を目的としたうえで、企業の支払能力に応じて課税し、かつ、グローバル経済システムから得られる利益に対して最低限見合うような税負担を課していることから、前者は応能原則にしたがい、後者は応益原則にしたがうという点で財政学の費用負担原則と一致している。

ところで、第 1 の柱を実施するにあたり、市場国で提供されるプラットフォーム企業のサービス価格（コンテンツの使用料など）に課税分が上乗せされた場合、それは市場国の消費者（ユーザー）にとっても費用負担が増えることになる。これによって、プラットフォーム企業が提供するサービスの利用が減少したり、あるいは、消費者もそのサービスの利用に対して適切な税負担をしていると捉えたりするならば、こうした間接的な影響をどのように評価していくのかという点も今後の課題となる。

3.4 新たな課税ルールをめぐる税収の使途

二つの柱からの税の使い道については各国に委ねられていること（国家主権にもとづくこと）から、各国は得た税収を一定の条件や目的にしたがい財源として用いることができる。二つの柱の課税対象であるプラットフォーム企業や MNE と進出国（市場国や軽課税国等）との間の費用負担と便益との関係から、これらの税収を国の財源として活用するためにいくつかの選択肢が考えられる。

第一に、データセンターや通信網を含めた IT 全般の技術基盤となるデジタルインフラへの投資や教育のデジタル化に要する費用などがあげられる。プラットフォーム企業は、デジタル経済からの恩恵を受けていると同時に、その活性化に寄与している部分もある。また、デジタル教育やそのための学習支援は、アクティブラーニングなど教員と生徒・学生との間の双方向の授業を取り入れるなどの学習意欲の向上につながったり、プラットフォーム企業の技術やシステムを向上させることで事業活動を推進したりすることができる。

第二に、デジタル分野における研究開発への支援や投資などがあげられる。二つの柱からの税収を公共セクターおよび民間セクターに対する研究開発のための資金として提供することで、海外のプラットフォーム企業やMNEを誘致し、革新的なデジタル関連技術の開発につながるかもしれない。

第三に、持続可能な発展や社会に寄与するための投資に用いる。国境を越えた企業活動を行っているプラットフォーム企業やMNEは、持続可能な発展や社会を構築するための前提となる、地球レベルでの環境負荷の低減に向けた責務や国際社会の環境目標に適合するための取り組みが求められる。

第四に、公共サービスや社会福祉への支出があげられる。これは、二つの柱からの税収を公共サービスや社会福祉に用いることで、経済のデジタル化やグローバリゼーションによる利益を医療や教育、社会保障などに資金提供することで、その恩恵を国民に対して均等に分配することを目的としている。EUが第1の柱から得られる税収を新型コロナ後の復興基金の財源に充ててことを提案しているように、日本でもコロナ後の不況対策や労働政策のための財源に充てたりすることも一案となる。

最後に、この国際課税規則の改革に向けて取り組むべき課題について述べておくと、(1) 知的財産のような無形資産をどのように評価し、かつ、それをもとに生み出されてきた経済的価値をどのように指標化し測定するのかということにある。これについては、無形資産の評価とその経済的利益の帰属に関するガイドラインの策定や経済的価値が生み出される波及効果を測定するための評価方法をつくる必要がある。

(2) この新たな国際課税規則に富の再分配を意識した枠組みになっているのかという点にある。プラットフォーム企業やMNEは、世界レベルで市場や消費者(ユーザー)をもつことで莫大な利益を生み出す一方で、進出先の国や地域において伝統的な企業を倒産に追い込んだり、市場構造や労働構造を変えたり、環境を破壊したりする

なかで、人々の生活を奪ってしまうこともある。したがって、これらの企業の特徴を踏まえて、二つの柱にもとづく課税ルールに富の再分配としての役割をもたせることは、社会全体に経済的利益を公平に分配することにつながる。このことは、上記の第四において、税収を社会福祉や社会保障に充てることの根拠の一つになる。

おわりに

本稿では、経済のグローバル化やデジタル化に対して既存の税制では対応できないという現実直面していることを前提に、デジタル課税とグローバル・ミニマム課税という二つの柱にもとづく新たな国際課税規則の導入に向けた意義と課題を検討するなかで、この新たな国際課税規則に転換するために従来の国際課税規則との間でどのように整合性を図るのかといった点について述べた。

その第一は、第1の柱は主にプラットフォーム企業が物理的な拠点をもちずに市場国で利益をあげていることに対して、経済価値を創造している場所を拠点として位置づけることで税負担の根拠をもたせている。

第二に、第2の柱は、主にMNEに統一的な最低税率を課すことで、軽課税国への利益移転を防止するための仕組みをつくるなど、従来の原則との間の整合性をできる限り保ちつつ、従来の原則では対応しきれない問題に対処するための枠組みをつくっている。

第三に、二つの柱にかかわる費用負担のあり方については、プラットフォーム企業やそれを含むMNEと市場国との間の応益と応能の関係から述べた。これは、MNEに税の支払い能力があることを前提に、市場国でのインフラやサービスの利用による見返りと、税を負担することでインフラを利用するための権利をもつといった便益の享受にもとづくものとなる。

第四に、二つの柱から得られる税収については、上記3を踏まえたうえで、デジタルインフラへの投資や持続可能な社会経済を築いていくため

の投資、市場国における公共サービスや社会福祉への支出といった選択肢があることを示した。

プラットフォーム企業やMNCは、進出先の国や地域で莫大な利益を生み出す一方で、進出先の国や地域の市場や労働構造、自然環境を変えていくなかで、富の偏在をもたらす社会に歪みを与えてきた側面がある。国際社会は、新たな国際課税ルールの転換を機に、経済のデジタル化やグローバル化による波及効果を踏まえた「課税の公平性」について考えていかなければならない。

注

- 1) OECD, 2021a; 2021b を参照している。
- 2) なお、「BEPS 包摂的枠組み」の合意までに、OECD は 1998 年に一般的な課税原則（中立性、効率性、確実性等）が電子商取引にも妥当すること、2019 年には上記の二つの柱を中心とした公開文書を作成するなど、この間にその他の中間報告書を含め、20 年以上かけて新たな国際課税ルールについて検討してきた経緯がある。
- 3) 財務省、2023a、95-108 頁を参照している。なお、最終的な国際最低課税額については、MNE グループにくわえて、共同支配会社（株式持ち分が 50% 以上）も課税対象となる。
- 4) 各国のデジタル・サービス税（Digital Services Tax : DST）については、財務省国際局、2020、35 頁；経済産業省・デジタル経済下における国際課税研究会、2021、9 頁を参照している。
- 5) アメリカはフランスに対して報復関税による脅しをかけたが、2020 年 1 月 22 日に、両国は、フランス政府がアメリカ系の大手 IT 企業を対象に導入したデジタル課税を巡り、2020 年末まで徴収を見送り、アメリカもフランスへの報復関税の発動を当面見送ることで正式合意したという経緯がある。これについては、渡辺、2020、221 頁を参照している。なお、日本経済新聞の取材を受けた OECD のマティアス・コマン事務総長は、第 2 の柱の導入に向けて、EU やイギリス、シンガポール、日本など多くの国が自国の税制改革に取り組んでいることもあり、2024 年にも第 2 の柱の枠組み（最低法人税率）が導入されるとの見通しを示した。詳細については、日本経済新聞、2023 年 1 月 24 日（朝刊）を参照されたい。
- 6) 第 1 の柱（利益 A）にもとづく市場国への配分式については、OECD、2022、pp.8-9 を参照している。その他にも「利益 B」にもとづく配分式もあるが、これについては簡略化のため省略する。なお、利益 B については、グループ企業の市場国における基本的なマーケティング・販売活動について独立企業間原則にもとづき一定の利益を固定利益として市場国に配分するルールが検討されているが、その導入に向けた課題につい

ては多くの意見が出されている。詳細については、OECD、2023a を参照されたい。

- 7) OECD、2021a を参照している。
- 8) 財務省、2023a、98-99 頁の基準に従い概略式を作成している。なお、実質ベースの所得除外額については、(i) その所在地国を所在地国とする全ての構成会社等に係る給与その他の一定の費用の額の 5% に相当する金額、(ii) その所在地国を所在地国とする全ての構成会社等の有形固定資産その他の一定の資産の額の 5% に相当する金額等が該当する。紙面の都合上、最終的に得られる課税額の計算式については省略しているが、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税（仮称）の額は、各対象会計年度の国際最低課税額（課税標準）に 100 分の 90.7（90.7%）の税率を乗じたものが法人税収となる。
- 9) ALP は、海外子会社等の関連者との取引を独立した第三者間と同等の条件で行うためのルールであり、移転価格税制の基礎となるべき原則となる。移転価格税制においては、関連者間取引を独立企業間価格で行うことが求められている。独立企業間価格と異なる価格で取引し自国の税収が減少したと判断される場合は、各国の税務当局はその取引が独立企業間価格で行われたとみなして法人税の金額を再計算する権限を有している。
- 10) 江波戸氏は、第 1 の柱の課税ルールが、従来の国際課税原則のもとで納税義務のないプラットフォーム企業に、偽造された仕向け主義にもとづき課税していること、したがって、この場合、市場国において便益が生じる国際公共財の費用を国外のプラットフォーム企業に負担させることになるため、プラットフォーム企業に国際公共財の費用を負担させることが望ましいのではないかという問題提起をしている。詳細については、江波戸、2021、86 頁を参照されたい。なお、国際公共財は複数の国々に利益をもたらすもので、その費用は特定の民間企業ではなく、通常は国家間で共有されることから、第 1 の柱から得られる残余利益の配分やその用途については、国際社会において、どのようなコンセンサスをつくっていくのかという点が求められる。結局のところ、第 1 の柱はプラットフォーム企業が価値を生み出す市場国等に課税権を与えることで公正な課税ルールの構築を目指しているといえる。

<参考文献>

- 土屋重義（2008）「恒久的施設概念についての考察」『税大ジャーナル』7号、39-60 頁。
- 江波戸順史（2021）「デジタル課税改革の再検討—仕向け主義に基づく課税—」『千葉商大論叢』59 巻 1 号、85-100 頁。
- 財務省（2023a）「令和 5 年度税制改正の大綱」95-108 頁（https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/ly2023/20221223taikou.pdf）。
- 財務省（2023b）「令和 5 年度税制改正」（https://www.mof.go.jp/tax_policy/publication/brochure/zeisei23_pdf/zeisei23_05.pdf）。
- 財務省（2023c）「もっと知りたい税のこと」（https://www.mof.go.jp/tax_policy/publication/brochure/zeisei0507_pdf/index.html）。

経済産業省・デジタル経済下における国際課税研究会
(2021)「デジタル経済下における国際課税のあり方について—デジタル経済下における国際課税研究会中間報告書—」
(https://www.meti.go.jp/shingikai/external_economy/international_taxation/pdf/20210819_2.pdf).

財務省国際局 (2020)「関税・外国為替等審議会 外国為替等分科会 配布資料 (令和2年6月26日)」
(https://www.mof.go.jp/about_mof/councils/customs_for_eign_exchange/sub-foreign_exchange/proceedings/material/gai20200626/03.pdf).

渡辺徹也 (2020)「デジタルサービス税の理論的根拠と課題—Location-Specific Rent に関する考察を中心に—」『フィナンシャル・レビュー』財務省財務総合政策研究所, 第143号, 219-235頁
(https://www.mof.go.jp/pri/publication/financial_review/fr_list8/r143/r143_11.pdf).

OECD (2021a)「国際社会がデジタル時代の画期的な租税条約を締結」
(<https://www.oecd.org/tokyo/newsroom/international-community-strikes-a-ground-breaking-tax-deal-for-the-digital-age-japanese-version.htm>).

OECD (2021b) “*Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*”
(<https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>).

OECD (2022) “*Progress Report on Amount A of Pillar One: Two-Pillar Solution to the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy*”
(<https://www.oecd.org/tax/beps/progress-report-on-amount-a-of-pillar-one-july-2022.pdf>).

OECD (2023a) “*PUBLIC CONSULTATION DOCUMENT Pillar One: Amount B*”
(<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-b-2023.pdf>).

OECD (2023b) “*The Multilateral Convention to Implement Amount of Pillar one: Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*”
(<https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.pdf>).