

**2020年度金融調査研究会第2研究グループ提言
「今後の国際課税制度のあり方」【構成・概要】**

<全体の構成>

I. はじめに
(ねらい)

- 国際的な国際課税の潮流として、OECDのBEPSプロジェクトにおける対応およびその後の経済のデジタル化に伴う課税上の課題への対応に関する議論を概観するとともに、本邦におけるBEPSプロジェクトへの対応および現行の二重課税排除制度に至るまでの流れを概観。
- そのうえで、経済のグローバル化が進展する現代における国際課税制度のあり方について、2020年10月12日にOECDから公表されたブループリントに対する大局的観点からの提言を行う。

II. 国際的な国際課税制度の潮流

1. 国際課税制度の見直しの必要性
2. BEPSプロジェクトと経済のデジタル化に伴う課税上の課題への対応
 - (1) BEPS行動計画(2013年7月)
 - (2) BEPS行動計画に係る最終報告書(2015年10月)
 - (3) 経済のデジタル化に伴う課税上の課題に係る中間報告書(2018年3月)
 - (4) 経済のデジタル化に伴う課税上の課題に係る中間報告書以降の検討
 - (5) 経済のデジタル化に伴う課税上の課題に係るブループリント(2020年10月)
3. 各国におけるデジタルサービス税(DST: Digital Service Tax)の導入等に係る動き

III. わが国の国際課税制度の変遷

1. わが国における国際課税制度の概要
2. BEPSに対するわが国税制の対応
3. 国際的な二重課税排除
 - (1) 国際的な二重課税の発生とその排除方式
 - (2) 外国税額控除の導入について
 - (3) 2009年度税制改正における外国子会社配当益金不算入制度の導入

IV. 提言(※概要は次頁以下)

1. 総論としてOECDの経済のデジタル化に伴う課税上の課題への対応に賛同
2. ミニマム・スタンダードとしての導入
3. ルールのより一層の簡素化
4. 実効性を伴う二重課税の排除および紛争予防・解決

<提言概要>**1. 総論として OECD の経済のデジタル化に伴う課税上の課題への対応に賛同**

- ✓ 経済のデジタル化の急速な進展により、物理的な拠点を持たない国での事業展開がさらに促進されるとともに、多国籍企業グループ内の無形資産の移転が容易になる中で、軽課税国への BEPS リスクも増大することとなった結果、GAF A に代表される高度にデジタル化された大企業のグローバルビジネスがもたらす超過収益への市場国での「合法的」な課税漏れに関する問題意識が高まっている。
- ✓ 2015 年の OECD の BEPS 最終報告は、基本的には「恒久的施設（PE：Permanent Establishment）なければ課税なし」あるいは「独立企業原則」といった国際課税ルールの原則は維持されているとともに、軽課税国への利益移転への対応という残された課題もあり、こうした経済のデジタル化には十分に対応できていない。
- ✓ これを踏まえ、OECD が国際的に統一された枠組みとして、第 1 の柱において、消費者やユーザーがいる市場国で生み出された価値を勘案し、物理的拠点の有無にかかわらず新しいネクサス等にもとづき市場国に対し適切な課税所得を配分する国際課税ルールを策定すること、また、第 2 の柱において、国際的に合意された最低税率を導入し、軽課税国に所在する子会社等に帰属する所得を、親会社等の所在する国等において最低税率まで課税する国際課税ルールを策定することを試みている。
- ✓ この試みは、経済のデジタル化によって助長された国際課税上の課題を解決し、一国主義的な各国のデジタルサービス課税（DST：Digital Service Tax）の導入に伴う課税紛争等の損害を回避しようとするものであるとともに、税収の増加、公平な再配分の観点からも一定程度政策目標の達成が見込まれているものとなっている。そのため、こうした取組みには賛同の意を示したい。

2. ミニмум・スタンダードとしての導入

- ✓ 税の公平性・安定性の観点から、全参加国・地域が必ず実施するミニмум・スタンダード（全ての参加国・地域が実施するものであり、OECD の実施状況のモニタリングを受けるもの）としての導入が望ましい。
- ✓ ミニмум・スタンダードでの導入を行わなかった場合、一部の国が本制度の導入を見送ることも考えられ、むしろ今回の OECD の提案自体が各国の一国主義的な対応による混乱を助長し、国際課税の不確実性を引き起す可能性もある。
- ✓ ただし、全参加国・地域での一斉導入は困難であることが想定されることから、少なくとも G20 の主要国、DST の導入を表明している国および、いわゆるタックス・ヘイブンがまず始めにミニмум・スタンダードとして導入すべきである。
- ✓ また、ミニмум・スタンダードとして運用するために、今回の検討において重要な政策的決定事項となると思われる第 1 の柱の利益配分率、第 2 の柱の最低税率等の具体的な水準等については、各国の納得感があるよう、十分な時間をとって確実な政策的決定および合意をすべきである。

3. ルールのより一層の簡素化

- ✓ 税の公平性・安定性の観点から、ミニマム・スタンダードとして運用するには、各国が導入可能となるよう、ルールを簡素化する必要がある。
- ✓ 第1の柱、第2の柱はともに、これまでの検討経緯を経て、簡素化が図られているものの、実務上の実施の観点からは十分とは言えない。
- ✓ 仮に導入できたとしても、複雑な制度となった場合の更なるコンプライアンスコストの増加は、企業および税務当局への過度な負担となり、経済活動およびイノベーションを阻害するとともに、税務当局による十分な検証可能性の確保にも影響を及ぼすことになりかねない。
- ✓ また、制度の簡素化は納税者および課税当局に対する当該制度の実効可能性が確保されるとともに、納税者と当局、あるいは当局間の紛争自体の減少が期待され、制度の安定運用にも繋がる。
- ✓ このため、本制度の導入に当たっては、より簡素な制度とすべきである。
- ✓ また、経過措置の導入についても検討すべきである。

4. 実効性を伴う二重課税の排除および紛争予防・解決

- ✓ 第1の柱および第2の柱は、これまでの概念を変えるとともに新しい取組みであることから、二重課税の排除および防止が重要となる。
- ✓ 第1の柱においては、既存税制との併存を踏まえた二重課税を排除するためのメカニズムの提案が行われているが、そういったメカニズムがあったとしても二重課税が発生する可能性があることから、二重課税が実際起きた際に発生する紛争を解決するあるいは事前に紛争が起きることを予防する措置が重要となる。
- ✓ ブループリントでは、第1の柱および第2の柱のそれぞれにおいて、紛争予防・解決に関する提案がなされているものの、既存ルールの紛争予防・解決制度はうまく機能しているとは言い難い。ブループリントで提案されている紛争予防・解決の内容が各国で足並みが揃って導入されない場合には、二重課税の発生が避けられず、税の公平性・安定性の維持が困難になりかねないことから、各国が責任を持ってコミットすべきである。

以上