

第4章 BEPSプロジェクトへの我が国の対応

関口博久

Ⅰ. はじめに

各国の税制の違いや不整合、とりわけ二重非課税を利用した多国籍企業の国際的な課税逃れに対応するために、OECD/G20においてはBEPS(Base Erosion and Profit Shifting：税源浸食と利益移転)プロジェクトと呼ばれるプロジェクトが進められ、2015年に15の行動計画として最終報告書が公表された。この同報告書を踏まえて、税制の国際的調和の一環として、我が国では既に多くの法整備が進められてきたが、未整備な部分もある。また、同報告書において合意に至らなかった行動1「電子経済の課税上の課題への対応」が存在する。本稿ではそれらの対応すべき課題について検討する。

Ⅱ. 前提としての税制の国際的調和

1. 税制の国際的調和とは

国際課税とは国際的な経済活動に対する課税であり、各国はそれぞれ国際課税のルールとして国内法、租税条約を規定している。そのような国際課税のルールは、各国の主権に基づき多様であるが、税制の国際的調和の必要性はこれまでも研究が進められると共に、各国による一定の調和がなされていることも事実である。その一環としてBEPSプロジェクトが存在するものとする。なお、本稿での税制の国際的調和とは、各国が二重非課税の排除、課税最低税率の確保といったBEPSプロジェクトの目的に沿った租税制度における一定の枠組形成に向けて積極的な協調行動をとることとする¹。

2. 税制の国際的調和の必要性

税制の国際的調和の必要性については、これまでも金子(1992)では、各国の企業が相互に国境を越えて投資や経済活動を行う場合に、なによりも必要なことは、同じ条件で競争できることであり、そのためには企業の税負担が国内的にのみでなく、国際的にも公平である

¹ 増井(2011)p30「調和(harmonization)」というとき、課税ベースや税率、課税方式を統一するという狭い意味に用いる。統一といっても、一定の幅の中で各国の選択を許すやり方や、合意に至る手法としてソフトなやり方を含む。いずれにせよ、一定の枠組形成にむけて積極的な協調行動を必要とする点がポイントである」を参考にしている。

こととして課税ベースや税率、さらに執行(解釈・適用)の基準の国際的な統一の必要性が指摘されている²。また、増井(2002)では、資源配分の効率性、所得分配の公平性の観点、各国の自律性の観点から、税制の国際的調和の必要性が論じられている。その中でも各国の自立性の尊重とその限界については「グローバル市場の圧力のもとで他の国が租税の引き下げをはじめると、資本の逃避を防ぐために、自国もまた同じように引き下げを強いられる。結果として、公共財が過少供給されるおそれがある。一切を租税競争に委ねた場合、資源の効率配分をもたらされるという保障は、存在しないのである。このような状況の下では、自律性は名目上の虚像となってしまう。各国の自律性を実質的に保障するためには、他国に迷惑をかけないという規律を国際的に確立することが必要である。それはタックス・ヘイブン国の勝手気ままな決定を制約し、自らが外資優遇策を設けることを制約する。このような自己制約を設けることによってこそ、各国は、一定の幅の中において税制の設計に関する自律的な決定能力を維持できる」と指摘している³。同指摘から20年近くの時間が経ったが、経済のグローバル化と共に、経済のデジタル化が進んだ現在でも、各国の自律性とその限界についての同指摘は説得力を持つ考えだと思われる。

3. 21世紀の税制の国際的調和としての BEPS プロジェクト

(1) BEPS プロジェクトとは

税制の国際的調和については、これまでも国際的な二重課税の排除を基本的な目的として、OECDを中心にOECDモデル租税条約の制定、移転価格ガイドラインの設定等が進められてきた。21世紀に入り、経済活動のグローバル化がますます進む中で、企業が行うビジネスモデルの変化に対して、国際課税ルールを示した各国の国内法や二国間租税条約が追い付かず、企業の行うビジネスモデルと国際課税ルールの間にズレが生じていた。BEPSプロジェクトは、そのようなズレを意図して利用することで、課税逃れを行うことによる各国の税収減がないように、国際課税ルールを世界経済並びに企業行動の実態に即したものとすると共に、各国政府・グローバル企業の透明性を高めるために国際課税ルール全体を見直すプロジェクトである。

OECD租税委員会、さらにG20でもBEPSに対処するための討議が重ねられ、2015年10月には15の行動計画をまとめた「最終報告書」が次のように公表された。

行動1「電子経済の課税上の課題への対応」

行動2「ハイブリッド・ミスマッチ取極めの効果の無効化」

行動3「外国子会社合算税制の強化」

行動4「利子控除制限」

² 金子(1992)p97

³ 増井(2002)p55

行動5「有害税制への対抗」

行動6「租税条約濫用の防止」

行動7「人為的なPE(Permanent Establishment：恒久的施設)認定回避」

行動8-10「移転価格税制と価値創造の一致」

行動11「BEPS関連のデータ収集・分析方法の確立」

行動12「タックス・プランニングの義務的開示」

行動13「多国籍企業情報の報告制度(移転価格税制に係る文書化)」

行動14「より効果的な紛争解決メカニズムの構築」

行動15「多数国間協定の開発」

現在は、各国における必要な法整備及び租税条約の改正作業、各国の実施状況のモニタリング、残された課題であるデジタル課税についての継続検討、開発途上国を含む幅広い国と関係機関が協調する枠組みの構築といった形で税制の国際的調和が進められている。

(2) BEPS プロジェクトにおける税制の国際的調和

BEPSプロジェクトにおいて、とりわけ意識されたのは国際的二重非課税への対応である⁴。二重非課税は、源泉地国の免税・課税制限と居住地国の国外所得免除・課税繰延との組み合わせによって引き起こされる。タックス・スペアリングクレジットのように二国間の合意に基づき生み出される二重非課税もあるが、意図せずに二重非課税が生み出されることもある。さらに、企業の国際的タックス・プランニングにより意図的に二重非課税が生み出されることもある。この意図的な操作による二重非課税による国際的租税回避への対応として、各国間による調整、すなわち税制の国際的調和が求められたのである。また、最終報告書での15の行動計画について、各国に対する拘束力の強弱によって、①ミニマム・スタンダード(全ての参加国・地域が実施するものであり、実施状況のモニタリングを受けるもの)、②既存スタンダードの改正(OECDモデル租税条約やOECD移転価格ガイドラインを改訂するもの)、③共通アプローチ(各国の慣行の統一を促進するもの)及び④ベスト・プラクティス(新しい国内法の導入等、問題に対応する国を支援するもの)の4つに分類され、各国の協調により、二重非課税による国際的租税回避の防止が進められている。

⁴ 浅川(2020)p199。青山(2017)p7では、Avi-Yonah(2007)をBEPSプロジェクトの理論的支柱と捉えている。藤井(2017) p 115。

III. 我が国の BEPS 最終報告書への対応

1. これまでの我が国の対応

2015年に発表された最終報告書に沿った形で我が国では以下のように同報告書の勧告を踏まえた国内法制化等を進めている。2015年度税制改正では、行動1において各国の合意を得られた部分である国境を越えた役務の提供に対する消費税の課税の見直し、行動2への対応として外国子会社配当益金不算入制度の見直しを同報告書の公表の前に実施を進めた。2016年度税制改正では、行動13への対応として、移転価格税制に係る文書化制度の整備、2017年度税制改正では、行動3への対応として、外国子会社合算税制の見直しが行われた。2018年度税制改正では、行動7への対応として、PEの範囲の見直し、2019年度税制改正では、行動4への対応として過大支払利子税制の見直し、行動8～行動10への対応として移転価格税制の改訂が進められた。行動6、行動14、行動15については2017年6月に多数国間条約に署名の上、2019年1月1日に同条約が発効したことにより対応をしている。また、行動5については我が国の既存の税制にて対応することとされている。現在、同報告書の勧告内容のうち、行動11を純粋なレポートと捉えれば、国内法制化や国内法改正が行われていないものは行動12のみとなっている。

2. さらなる対応の必要性

前述の通り、我が国はBEPSの最終報告書を踏まえた上で、国内法制化や国内法改正を進めてきた。同報告書で未だ対応していないのは行動12である。さらに、行動11についても税収確保のためのデータの収集という点を考えると、我が国では調査されていない、税法の予定する税収と現実に徴収される税収の差であるタックス・ギャップと呼ばれるものを始めとしてさまざまなデータを調査する必要性も考えられる。なお、行動11、行動12は、いずれも行動計画の中でも「透明性の向上」という分類に属しており、多国籍企業による租税回避を防止するため、国際的な協調のもと税務当局が多国籍企業の活動やタックス・プランニングの実態を把握できるようにする制度の構築を図ったものとされており、課税当局による税収確保のための実効性を担保するためのものと考えられる。

この点、そもそもBEPSプロジェクトの大きな柱は、二重非課税を利用した国際的な租税回避への対応による税収確保である。そうであれば、我が国は先進国の中でも巨額の財政赤字を抱えており⁵、税収の確保が必須の状況であることから、未だ対応が進められていない行動11、行動12のいずれも税収確保のためには必要なものと言える。というのも、税務行政

⁵ 財務省HPでは、G7各国との比較数値のデータを挙げ、「債務残高の対GDP比を見ると、我が国は主要先進国の中で最悪の水準となっている」と表現されている。https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/condition/a02.htm#a06(2021年6月11日閲覧)

について、本庄(2018a)では、税務行政の命は「効率」(efficiency)であり、税務行政の効率とは、最小のリソースで最大級の効果(税収の確保)を上げることであり、そのためにノンコンプライアンス・リスクの高い納税者及び税務仲介者に関する必要な情報の入手が不可欠であると指摘している。また、日本はタックス・ギャップの存在について沈黙を守っているが、歳出入ギャップの縮小のためには、①歳出削減、②タックス・ギャップの縮小(脱税・濫用的租税回避の摘発)、③増税等に総合的に取り組む必要があり、これまで政治的に上記①と③について議論されてきたが、②については議論されることがなかったとした上で、脱税・濫用的租税回避・マネロン(進行中の脱税)への対応が必要だと述べている⁶。そのように考えれば、繰り返しとなるが、行動12は各国への拘束力が相対的に弱いベストプラクティクスであるとはいえ、税収確保が必須である我が国においては対応する必要があると思われるほか、行動11のBEPSの測定モニタリングについても対応する必要があると思われる。「III. 3」では行動11と行動12を概説すると共に、今後の対応を検討したい。

3. BEPS 関連のデータ収集・分析方法の確立

(1) 行動 11 とは

行動11は、BEPSによる法人税収の逸失規模についてデータの評価、指標の抽出、分析方法の策定を実施して世界の法人税の逸失額の推計を導くものである。具体的には以下であるが、基礎となるデータや試算方法について課題も多く残されているため、機械的な分析にとどまっている等、実態を反映した結果を示すためにはさらなる検討が必要とされていることには留意する必要がある。まず、BEPSの規模及び経済的影響並びにBEPS対抗措置の指標及び経済分析を行うために、既存のデータに関して、その利用可能性とその有用性の評価を行っている。次に、BEPSの規模及び経済的影響を特定し、時の経過によるBEPSの変化を追跡しBEPS対抗措置の有効性を監視するために以下の5つの範疇における6つのインディケータとして次のようなものを示している。

A. 財務活動と実質経済活動との分離

1. GDPに比して高レベルの外国直接投資の集中

B. トップグローバル多国籍企業内の利益率の差

2. 実効税率に比して相違を示す利益率

3. 低課税管轄と多国籍企業営業地との間の相違を示す利益率

C. 多国籍企業と比較可能な非多国籍企業の実効税率の差

4. 類似の特色を持つ非多国籍企業エンティティと大多国籍企業関連者の実効税率の比較

⁶ 本庄(2018a)p704

D. 無形資産を通じた利益移転

5. 研究開発支出に比して高レベルの使用料収入の集中

E. 利子を通じた利益移転

6. 高課税管轄における多国籍企業関連者の利子費用の所得に対する比率

その上で、単純な税率差(自国の法定法人税率と、子会社立地国の法定法人税率の平均との差分により逸失利益を算出)に基づき全世界で1,000億～2,400億ドル(法人税収比で4%～10%)の税収減と推計している。さらに、今後の課題として、BEPSの経済分析に関連する一定範囲のデータ及び統計分析を定期的に公表するために協働すること、BEPS對抗措置の効果及び経済的影響の評価のために引き続き分析ツール及びインディケータを作成し改正すること、BEPS研究に関して学者等の研究者と連携する新しいアプローチを探求すべき等としている。

(2) 今後の対応

本庄(2018b)は、行動11は、BEPSに対処するための出発点となる作業に取り組んだものであり、今後、各国はそれぞれの国の状況を踏まえて、最終報告書の勧告の実施を進める段階で、その実施を正当化するため、適切な仮説と実証的なデータに基づくアプローチを国際的に共有する必要があると指摘した上で、その一環として、我が国におけるタックス・ギャップの把握の必要性について述べている⁷。このタックス・ギャップについて、既に各国では推計が進められ税務行政に活かされており、我が国においてもインターネット上のプラットフォームを通じて不定期に労務やスキルを提供するギグワーカーと呼ばれる者への課税への利用も考えられている⁸。

なお、米国におけるタックス・ギャップは、租税法令に従い納付されるべき税収と現実に期限内に納付された税収の差異と定義された上で、①無申告ギャップ(真正な申告義務額－適正な期限内申告額)、②過少申告ギャップ(適正な期限内申告額－実際の期限内申告額)、③過少納付ギャップ(実際の期限内申告額－実際の期限内納付額)の3要素に大別され、個人所得税、法人所得税、社会保障税、相続税、個別消費税の5つのカテゴリー別に算出されている⁹。

この点、税制の国際的調和のために既になされている我が国のさまざまな対応についても、データに基づく検証がなされることにより、説得力を増すものと考えられる。将来的には国際的に共通するインディケータの作成が必要になると思われるが、まずは、我が国でも可能なデータの推計から進めるべきと考える。

⁷ 本庄(2018b)p302、345

⁸ 森信(2020)p14

⁹ 居波(2017)p3

4. 義務的開示制度

(1) 行動12とは

行動12では、租税回避を抑制すると共に、出現した租税回避スキームに速やかに対処するため、プロモーター及び利用者が租税回避スキームを税務当局に報告する制度(義務的開示制度)の策定について検討がなされた。2015年時点で米国、英国、カナダ、アイルランド、イスラエル、韓国、ポルトガル、南アフリカにおいて、義務的開示制度が導入されていることから、これらの国の知見を踏まえて勧告がなされた¹⁰。勧告では、開示義務者、開示内容、開示手続等の主な項目について複数の選択肢を用意し、各国が自国の法体系のもとで最適な様式を選択することを認める形(モジュラー方式)が採用された。また、義務的開示制度は、事前照会制度や自発的情報開示制度等の情報開示制度、一般的租税回避否認規定(GAAR)と相互補完関係にあると考えられ、義務的開示制度の導入を検討する際には、それらの制度・規定との関係性も踏まえて、各国が所要の措置を講ずることとされている。

(2) 今後の対応

2015年時点で、政府は我が国においても、勧告の内容を踏まえ、義務的開示制度の導入の必要性を検討するとしていた。しかし、その後、政府税制調査会の平成28年11月14日税制調査会「BEPSプロジェクト」の勧告を踏まえた国際課税のあり方に関する論点整理の「2. 個別の制度設計に当たっての留意点」において、「今後、本制度の日本での導入を検討するに当たっては、特に以下の点に留意すべきである。まず、開示対象取引の基準設定に当たっては、制度目的を効果的に達成しつつ、過剰な事務負担等をプロモーター及び納税者に与えないよう、何らかの客観的な基準を用いて開示対象となるスキームを特定することが必要である。また、既存の情報開示制度等との役割分担を最適化するとともに、開示の対象範囲や罰則等について、他国の制度から大きく乖離しないようにすることも重要である。なお、本件は現状日本に存在しない新たな制度であることから、制度を導入する場合には、執行状況やその効果を適切に把握し制度のさらなる改善に活かしていくことが必要である」とされ¹¹、現時点において対応されていない。

義務的開示制度の我が国への導入について、大野(2017)では、行動12の意義は租税回避スキームの早期把握による課税処分と新たな個別的否認規定の立案と、プロモーター及び納税者に対する牽制の2点にあるとした上で、義務的開示制度の導入に当たり、我が国の法制の特性を踏まえた場合には、制度の対象となるスキームの定義の明確性、開示義務

¹⁰ 金子(2019)p137、政府税制調査会(2016a)p14

¹¹ 政府税制調査会(2016b)p6

違反の場合のペナルティのあり方の検討、制度導入の効果の検証が必要だとしている¹²。また、川田(2016)では、これまでの各国の対応を踏まえた上で、行き過ぎた租税回避スキームの開示、登録制度の導入に向けての要検討事項として、①開示、登録制度を導入する目的をどの程度明確化すべきか、②開示、登録をしたからといって、課税庁がそれらの行為または取引にOKを出したわけではない旨を明記するか否か、③要開示・報告スキームの範囲をどうするか、④典型的租税回避事例を指定するか、その場合範囲をどこまでにするか、⑤指定取引とそれ以外とでペナルティ等に差を設けるべきか、⑥誰に開示・報告義務を負わせるか(特にプロモーター等が海外の場合)、⑦スキームに係る開示・報告義務違反への対処、⑧スキームを利用した結果過少申告となった場合におけるペナルティの引上げと除斥期間(時効)の延長といったものを挙げている¹³。田井(2020)では、義務的開示を我が国に導入する場合には、米国のタックス・シェルターを参考にした上で、これまでの国税庁が進めてきた「事前照会に対する文書回答制度(アドバンス・ルーリング)」、「移転価格税制における事前確認」、「移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」、「外国子会社合算税制におけるQ&A」等を参考に運用すべきとしている¹⁴。

この点、田井の考えに同意する。義務的開示という形であるが、納税者からの開示という点を考えると、移転価格税制における事前確認も含めた国税庁への事前照会と同様のものであり、どこまでを開示すべきかについては、「移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」、「外国子会社合算税制におけるQ&A」といったものを一種のモデルとして利用できるはずであると考えからである。いずれにしても、森信(2016)及び今村(2017)でも述べられているように、義務的開示制度を課税庁と納税者の対立として捉えるのではなく、現在進められている事前照会を踏まえた上で、事前に紛争を解決する一環として制度化させていくべきと考える。なお、この義務的開示制度の導入と共に、他の先進国では既に導入されている租税回避への対応としての一般的否認規定(GAAR)の導入も税制の国際的調和の一環として必要ではないかと考える¹⁵。

IV. デジタル課税

2015年に発表されたBEPS最終報告書では行動1については消費課税については手当てされたものの、法人課税については先送りとされた。その理由としては、これまでの国際課税ルールの基本とも言われる「PEなければ課税無し」という原則では、物理的拠点であるPEを持たず

¹² 大野(2017)p374、p384

¹³ 川田(2016)p100

¹⁴ 田井(2020)p213

¹⁵ 森信(2016)p5、今村(2017)p476

に市場国で活動を行うビジネスモデルに対応ができない等、新たな対応についての合意が困難であったからである。ゆえに、行動1について残された課題については、現在も議論が進められており、2020年にOECDから公表されたブループリントでは第1の柱、第2の柱という形で提案が出されている。それぞれについて検討する。

1. 第1の柱

(1) 第1の柱とは

第1の柱においては次のような提案がなされている¹⁶。まず、多国籍企業が活動する市場国に対して、PEの有無にかかわらず新たな課税権を配分する国際課税原則の見直しとして、自動化されたデジタルサービス(ADS：Automated Digital Services)と消費者向けビジネス(CFB：Consumer Facing Business)を対象に、利益Aと呼ばれる多国籍企業グループの全体利益の一定割合を市場国に配分するというものである。次に、既存のルールである独立企業原則に準拠して基礎的な販売活動に一定の利益を保証するというものとして、利益Bと呼ばれる市場国で行われた基礎的販売・マーケティング活動について、独立企業原則に基づき一定の課税権を市場国に保証するというものである。併せて、二重課税を排除するための効果的な紛争防止・解決手続の導入が検討されている。

(2) 対応の方向性

この提案については、新たな課税権を配分する国際課税原則の見直しとして配分される利益Aを理論的にはどのように捉えるかが問題になると思われる。この点、青山・金井(2021)では、経済のデジタル化を踏まえた上で、市場国と居住地国との間の課税権の配分について移転価格税制における利益分割法を例に挙げて独立企業原則について述べ、利益Aも従来の伝統的な独立企業原則、PE帰属原則の延長線という形で捉え直すこともできないことはない指摘している¹⁷。この点、PEという物理的拠点の有無によらず、売上等に応じて市場国で課税されるという点では、大きな課税原則の変更と考えられる。しかし、課税権の配分については、これまでの独立企業原則の範囲をどのように捉えるかの問題とも考えられるが、これまでの移転価格税制における利益分割法との類似性は十分にあると思われる。いずれにしても、この新たなルールが規定されたとしても、移転価格税制等現在の課税ルールは残るのであるから、国際的な二重課税の発生を防ぐために事前に租税条約並びに国内法での対応が必要と考える。また、デジタル課税への対応については、国連モデル租税条約による対応も進められているが¹⁸、国連モデル租税条約について

¹⁶ OECD(2020a)p10

¹⁷ 青山・金井(2021)p8、青山発言

¹⁸ 本田(2020)p130

は基本的に開発途上国向けということを考えれば、先進国である我が国はまずはこの第1の柱に沿った形で進めていくべきと考える。なお、各国と共にEUでも進められているデジタルサービス課税(DST : Digital Service Tax)については、理論的には第1の柱と同様に何らかの課税の根拠となる結びつきの存在を把握できるのであれば、今後、EUにおける源泉地国としての課税は考えられよう。ゆえに将来的にはデジタルサービス課税も視野に入れていくことも必要だと思われるが、現時点では二重課税の排除も考慮した第1の柱に沿った形での合意が妥当ではないかと考える。

2. 第2の柱

(1) 第2の柱とは

第2の柱は、多国籍企業グループによる、無税または軽課税国への利益移転への対応である。軽課税国への利益移転に対し、国際的に合意された最低税率による法人課税(ミニマムタックス)を確保する規定の導入が検討されている。具体的には、所得合算ルール(IIR : Income Inclusion Rule)と呼ばれるもので、軽課税国に所在する子会社等に帰属する所得について、親会社の所在する国・地域において最低税率まで課税する。これを補完するものとして、軽課税支払ルール(UTPR : Undertaxed Payment Rule)があり、軽課税国への使用料等の支払を行っている子会社等に対し、支払会社等の所在地国で課税する。さらに、租税条約の特典否認ルール(STTR : Subject to Tax Rule)と呼ばれる支払受取者の所在地国が軽課税の場合に租税条約の特典を否認するものや、スイッチオーバールール(SOR : Switch-Over Rule)と呼ばれる国外所得免除方式を採用する国・地域について、所得合算ルールの適用のために外国税額控除方式への切り替えを認めるものが提案されている。

(2) 対応の方向性

この第2の柱については、デジタル課税という枠を超えて、各国による法人税率引下げ競争に対して税率を明示することにより一定の歯止めをかけようというものである。この第2の柱について、青山(2020)は、近時の国際課税における大きな改正であったPEの帰属についての資産、機能、リスクに基づいて所得を帰属させるという帰属主義の考え方が経済実質に基づくものであることを挙げ、これまで続けてきたものとは不連続のラインにあると指摘している¹⁹。また、吉村(2020)は、1998年4月に公表された有害な税の競争プロジェクトにおいては、最低税率の設定を目指すものではないと慎重に表現していたのに対して、今回の第2の柱においてはタックス・ヘイブンに対して最低税率への引上げを直

¹⁹ 青山(2020)p147

接要求する内容ではないものの、多国籍企業が負担すべき最低税率を明示的に議論する段階へと進展しており、多国籍企業のあるべき税負担という切り口で問題が設定されるようになった点は大きな前進であるとして、租税競争、タックス・ヘイブンへの対応は新たな局面を迎えていると論じている²⁰。また、いずれも現在行われているデジタル課税への対応については、これまでのBEPSプロジェクトとは異なる様相を示していると指摘しており、この第2の柱への対応については今後の大きな課題となると思われる。第2の柱におけるミニマムタックスについては、現時点ではその税率は決まっていない。また、第2の柱は、親会社に合算課税をさせるという点で、既に制度として存在するタックス・ヘイブン対策税制と類似しているが、ブループリントではタックス・ヘイブン対策税制との関係については、類似しているものの目的が異なるものであり、共存するとされている²¹。この点、我が国においては、従来のタックス・ヘイブン対策税制の制度趣旨は租税回避とされており、その中でも外国子会社が日本の支配株主に利益を配当しないことによる租税回避を不当としていたが、平成21年度税制改正で外国子会社配当が益金不算入とされたため、日本の課税ベースの浸食への対抗措置としてこの制度を捉える考え方が有力になっている²²。いずれにしてもタックス・ヘイブン対策については、BEPS最終報告書において行動3として勧告されており、我が国も既に対応をしている。そのような状況において、我が国でも両者を併存させるのか、どのように対応していくのか問題になると思われるが、BEPSプロジェクトの本質が税収確保である限り、可能な限りの対応が必要だと考える。

V. おわりに

2015年に発表された最終報告書で勧告されたもので、未だ我が国が対応していない行動11と行動12と共に、現時点で議論されているデジタル課税についての第1の柱、第2の柱と呼ばれる新たな行動への対応について検討した。今後最終的な報告がなされるデジタル課税についてもBEPSプロジェクトの目的である国際的租税回避への対応が目的であり税収確保に繋がるものであれば、これまでも多額の公債残高を抱えた上、コロナ禍で今後もさらなる財政出動が必要な我が国においては、税制の国際的調和の一環として可能な限り対応していくべきだと考える。

²⁰ 吉村(2020)p60

²¹ OECD(2020b)p12。米国のGILTIルールとは同様の目的があり、重複しているため、調整が必要であるとされている(OECD(2020b)p18)。

²² 増井・宮崎(2019)p186

参考文献

- 青山(2017): 青山慶二『現代税制の現状と課題(国際課税編)』新日本法規
- 青山(2020): 青山慶二「コロナ環境下での電子経済課税ルールの課題」『租税研究』853号
- 青山・金井(2021): 青山慶二・金井恵美子「デジタル取引と課税」『税研』216号
- 浅川(2020): 浅川雅嗣『通貨・租税外交』日本経済新聞出版
- 居波(2017): 居波邦泰「タックス・ギャップの規模と発生原因」本庄資編著『国際課税ルールの新しい理論と実務—ポストBEPSの重要課題』中央経済社
- 今村(2017): 今村隆「BEPSとGAARの役割」本庄資編著『国際課税ルールの新しい理論と実務—ポストBEPSの重要課題』中央経済社
- 大野(2017): 大野雅人「ATPの義務的開示制度(MDR)」本庄資編著『国際課税ルールの新しい理論と実務—ポストBEPSの重要課題』中央経済社
- 金子(1992): 金子宏「法人税制度のハーモニゼーション」『ジュリスト』1000号
- 金子(2019): 金子宏『租税法—第23版—』弘文堂
- 川田(2016): 川田剛「GAARの補強策、代替策としての租税回避商品の開示、登録制度」『フィナンシャル・レビュー』126号
- 田井(2020): 田井良夫『国際租税の理論と課題』税務経理協会
- 藤井(2017): 藤井保憲「BEPSにおける二重非課税」本庄資編著『国際課税ルールの新しい理論と実務—ポストBEPSの重要課題』中央経済社
- 本庄(2018a): 本庄資「国際的な脱税と租税回避」本庄資・田井良夫・関口博久『国際租税法—概論—第4版』大蔵財務協会
- 本庄(2018b): 本庄資「ポストBEPS—多国籍企業をめぐる新しい国際課税原則(第3回)BEPSの測定とBEPS対抗措置の効果の評価に関する世界共通ルールの確立を目指して」『租税研究』823号
- 本田(2020): 本田光宏「デジタル経済への途上国の視点—国連を中心として—」『フィナンシャル・レビュー』143号
- 増井(2002): 増井良啓「租税制度の国際的調和—その規範的根拠と具体的道筋をめぐって—」『社会科学研究』第53巻第4号
- 増井(2011): 増井良啓「法人税制の国際的調和に関する覚書」『税研』160号
- 増井・宮崎(2019): 増井良啓・宮崎裕子『国際租税法—第4版—』東京大学出版会
- 森信(2016): 森信茂樹「BEPSと租税回避への対応—一般的否認規定(GAAR)の整備を—」『フィナンシャル・レビュー』126号
- 森信(2020): 森信茂樹「シェアリング・エコノミー、ギグ・エコノミーの発達と税制の課題」『フィナンシャル・レビュー』143号
- 吉村(2020): 吉村政穂「租税競争は手なずけられるのか?—OECDの挑戦」『法律時報』92巻9号

政府税制調査会(2016a):「第3回税制調査会 財務省説明資料(国際課税1)」

政府税制調査会(2016b):「「BEPSプロジェクト」の勧告を踏まえた国際課税のあり方に関する
論点整理」

Avi-Yonah(2007): Reuven S.Avi-Yonah,“International Tax as International Law”
(Cambridge Tax Law Series, 2007)

OECD(2020a):“Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One
Blueprint”

OECD(2020b):“Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two
Blueprint”