

## 研究ノート

## デジタル課税：「第二の柱」の国内法化の課題

宮本 十至子

1. はじめに
2. デジタル課税の動向——第二の柱を中心に——
3. 外国子会社合算税制
4. 課題
5. おわりに

## 1. はじめに

デジタル取引の進展に伴い、これまでの物理的拠点を基礎とした国際課税原則が通用しなくなっている。多国籍企業がアグレッシブなタックス・プランニングを駆使し、グループ全体の税負担の軽減を図ることが問題視されてきた。多国籍企業がデジタル取引により多大な利益を稼得しているにもかかわらず、デジタル取引では消費者のいる市場国に物理的拠点を置かず事業活動を行うことができるため、その事業所得に課税できない。これらの問題に対して、OECDはBEPS（税源浸食と利益移転）プロジェクトを立ち上げ、さまざまな勧告を行ってきたが、デジタル課税の課題はなお積み残されたままであった。

その後、OECDは引き続き、デジタル課税に対する国際課税原則の見直しを行い、いくつかの挑戦的な取り組みを公表し、第一の柱（Pillar One）と第二の柱（Pillar Two）からなる「BEPS包摂的枠組み」を取りまとめた。それを受け、2021年10月に、OECD加盟国を中心とした国々により、BEPSに関するOECD/G20包摂的枠組みで示された解決策の大枠合意に至った。そのうち、第一の柱では、多国籍企業の全世界利益の課税権配分基準に定式配賦方式を取り入れた新たな基準が提案され、その実施に向けた取り組みが検討されている。第二の柱では、租税競争（tax competition）の終焉とlevel playing fieldを念頭に置き、軽課税国を利用した利益移転に対する国際的に合意された最低税率（15%）による課税制度が提案された。包摂的枠組みは国際協調の下、合意されたもので、各国の課税権や国際課税原則に大きな影響を与える可能性がある。第一の柱は、多国間条約の合意が前提となるため、各国の実施運用に向けたとりまとめが難航しているところ、第二の柱で提案されたグローバル・ミニマム課税制度は、各国が独自に導入可能なことから、第一の柱に先行して導入される可能性がある。

我が国では、令和5年度税制改正大綱にて、グローバル企業の法人税負担の最低税率

(Minimum Tax) を15%とする制度の導入が盛り込まれた。そこで、本稿では、第二の柱を中心にデジタル課税の動向を確認した後、第二の柱として国内法に導入予定の15%のグローバル・ミニマム課税制度の課題について整理することを目的とする。

## 2. デジタル課税の動向——第二の柱を中心に——

OECD/G20 による BEPS プロジェクトは、15の行動計画の下、多国籍企業によるアグレッシブなタックス・プランニングによる対抗策について勧告を行った。そのうち、行動計画1は、「デジタル経済の課税に対する対応」について検討されたが、最終報告書では、デジタル課税への有効な解決策が必ずしも提示されたものではなく、議論の継続が示された<sup>1)</sup>。そこで、OECD は、BEPS プロジェクトで積み残された課題について検討を始め、2020年10月のOECDの青写真 (Blue Print) の中で、2つの解決策である第一の柱と第二の柱が提案された<sup>2)</sup>。その後、2021年10月に、OECD加盟国を中心とした国々により、第一の柱 (Pillar One) と第二の柱 (Pillar Two) からなるOECD/G20「BEPS包摂的枠組み」で示された経済のデジタル化に伴う課税上の課題への解決策の大枠合意に至った。

第一の柱は、恒久的施設 (Permanent Establishment: PE) の有無にかかわらず、多国籍企業のグループ全体の利益を消費者のいる市場国に配分することを認める<sup>3)</sup>。多国籍企業間の課税権配分基準は独立企業原則を基礎としたものであったが、市場国の所得配分にあたり、売上高に応じた定式配賦基準を一部受け入れた新たな国際課税ルールを盛り込んだものとなった<sup>4)</sup>。各国が市場国への配分ルールを国内法化するにあたり、第一の柱を盛り込んだ多国間条約への批准が前提になる。第一の柱の実施は、各国の課税権に多大な影響を及ぼすことでもあり、とりわけ、米国の参加が危ぶまれている<sup>5)</sup>。

第二の柱は、法人税率の引下げ競争に歯止めをかけ、企業間の公平な競争環境を確保することを念頭に、軽課税国・無税国を利用した課税逃れを阻止すべく、法人の実効税率15%の最低税率による課税を確保する制度である<sup>6)</sup> (Global Anti-Base Erosion Rules: GloBEルール)。OECDは、モデルルール<sup>7)</sup>、コメントリー<sup>8)</sup>を相次いで公表し、その実施に向けた検討を重ねてきた。

GloBEルールは、軽課税国に所在する子法人の所得を親法人の居住地国で最低税率までの金額について所得を合算課税するルール (Income Inclusion Rule: IIR)、親法人から軽課税国に所在する子法人に対する支払金額を否認するルール (Undertaxed Profit Rule: UTPR) からなる。最低税率に満たない場合は、居住地国は国際的に合意された上乗せ (Top-up) 課税を行うことができる。その対象は、年間総収入金額7億5,000万ユーロ (約1,000億円) 以上の多国籍企業であり、多国籍企業に対する15%以下の課税を他の国が課税することができる制度となっている。その一方で、適格国内ミニマム課税 (Qualified Domestic Minimum Top-up Tax: QDMTT) が認められており、他の国はQDMTTの下では、上乗せ税 (Top-up Tax) を課税することはできない。さらに、適用除外として、有形資産要素と労務費要素の一定割合のカーブアウトが設けられている。そのため、軽課税国への所得移転に対する最低課税制度の効果が削減されるものとなっている。

### 3. 外国子会社合算税制

我が国の外国子会社合算税制は、昭和53年に導入され、当時は、タックス・ヘイブンの子会社に所得を不当に留保し、配当を行わないという課税繰延防止制度であった。<sup>9)</sup> タックス・ヘイブンについての明確な定義はなかったが、法人税が全くない若しくは我が国法人税に比し、その実効税率が著しく低い国又は国外源泉所得非課税国等を前提に、27の国又は地域を3つのカテゴリーに分けて軽課税国等と指定し（軽課税国指定制度）、そこに所在する外国子会社等の所得を合算対象としたエンティティ・アプローチをとっていた。<sup>10)</sup> タックス・ヘイブンに所在する外国子会社が正常な事業活動を営む場合にまで合算課税の対象とすることは適当ではないため、客観的な判断基準として適用除外基準が定められていた。<sup>11)</sup> 適用除外基準では、事業基準、実体基準、管理支配基準及び非関連者基準又は所在地国基準のすべてを充足することにより、企業の活動が正常な事業活動を営むと判定する。しかしながら、各国の租税優遇措置をフォローアップし、リストに反映することが困難になってきたため、平成4年度税制改正にて、外国子会社の租税負担割合、いわゆるトリガー税率を基礎に対象の判定を行う方式に変更される。<sup>12)</sup> さらに、平成21年度税制改正による外国子会社配当益金不算入制度の導入に伴い、外国子会社合算税制の趣旨は、タックス・ヘイブンを利用した租税回避防止制度へと変容した。<sup>13)</sup> 平成22年度税制改正では、トリガー税率を25%以下から20%以下に引き下げ、適用除外基準を充足する外国子会社等であっても、一定の資産性所得について合算課税の対象とすることで、エンティティ・アプローチにインカム・アプローチ（外国子会社の所得の種類等に応じて合算対象を決定する）の要素を一部取り入れた。平成27年度税制改正では、法人税率の引き下げから、トリガー税率20%以下から20%未満への見直しが行われた。

平成29年度税制改正では、トリガー税率は廃止、適用除外基準は経済活動基準に変更されたところ、<sup>14)</sup> 本改正にあたり、現行制度の問題点が2点議論された。<sup>15)</sup> 第一に、現行制度では、トリガー税率以上であれば、外国子会社の所得が経済実態を伴わない場合であっても、合算課税の対象外（Under Inclusion）となるのに対して、トリガー税率未満であれば、適用除外要件を充足しない限り、実体ある事業からの所得であっても子会社の所得は合算課税の対象（Over Inclusion）となる点である。我が国では、全世界所得課税を基礎に、外国税額控除制度による二重課税の排除方式を採用しており、外国子会社からの配当については、間接税額控除方式で配当に係る二重課税の調整を行ってきたところ、外国子会社配当益金不算入制度の導入に伴い間接税額控除方式を廃止したことから、配当については領土主義（テリトリアル原則）に近づいた制度となっている。そのため、知的財産権や金融資産等を軽課税国の外国子会社に移転し、その所得を日本の親会社に配当として戻すことで課税の空洞化が可能となっている点が第二の問題点である。そこで、BEPSプロジェクト行動計画3の原則を踏まえ、現行の外国子会社合算税制を部分的にインカム・アプローチへと変更し、過度の事務負担が生じないように配慮しつつ、外国子会社の所得を「能動的所得」と「受動的所得」に区分し、「能動的所得」は合算対象外、「経済実態がない受動的所得」は親会社の所得に合算することとされた。

従来から、納税者と課税庁で適用除外の判定を巡り、争われることが多かった<sup>16)</sup>。そこで、適用除外基準を経済活動基準に改め、より精緻化が図られた。事業基準については、主たる事業が株式、債券の保有等、工業所有権等の権利の提供、船舶、航空機の貸付けを営んでいる場合は、我が国においても営むことができることから除外されていたところ、航空機の貸付けを主たる事業とする外国関係会社のうち、本店所在地国における事業の実体要件を満たすものについては、事業基準を満たすものとされた。実体基準では、本店所在地国に主たる事業に必要な事務所等の固定施設を有すること、管理支配基準では、本店所在地国において主たる事業の管理、支配及び運営を自ら行うことが必要であったが、保険業を営む一定の外国関係会社（「保険委託者」）からその免許の申請等の際に保険業に関する業務を委託するものとして申請等をされた者で一定の要件を満たす者（「保険受託者」）が、実体基準又は管理支配基準を満たす場合は、保険委託者も実体基準又は管理支配基準を満たすと判断された。非関連者基準又は所在地国基準の適用は、対象業種によって判定されていたが、所在地国基準については、香港における来料加工のように製造業を主たる事業とする外国関係会社のうち、本店所在地国において製造に主体的に関与していると認められるものについて所在地国基準の判定方法が見直された。非関連者基準についても、関連者取引の判定方法が整備された。内国法人が第三者を経由して関連者に投資を行うことによる資本関係の変更への対応として、非関連者との間で行う取引対象資産・役務提供が、関連者に移転又は提供されることがあらかじめ定まっている場合には、その非関連者との間の取引は、関連者との間で行われたものとみなされること、保険委託者と保険受託者の間で行う取引は関連者取引に該当しないこと、航空機の貸付けを主たる事業とする外国関係会社については、非関連者基準を適用することとされた。

令和元年度税制改正では、外国関係会社がペーパー・カンパニー等であるものの、海外のビジネス上、一般的に用いられる実態があり、かつ租税回避リスクが限定的であると考えられる一定の外国関係会社をペーパー・カンパニーの対象から除外した<sup>17)</sup>。

このように、我が国の外国子会社合算税制は、エンティティ・アプローチを基礎としながら、受動的所得に対してインカム・アプローチの要素を一部取り入れたハイブリッド・アプローチをとる。そして、経済活動基準は客観的基準ではあるが、より精緻化され、企業にとって事務負担が大きいものとなってきている。

#### 4. 課 題

各国がGloBEルールを国内法化するにあたり、いくつかの課題がある<sup>18)</sup>。とりわけ、EU加盟国は国内法とEU法との整合性が求められる。すでに、欧州委員会は、OECDの提案を受け、GloBE指令案を公表したが、加盟国の反対意見があり、採択が難航した。当該指令案がEU機能条約115条の域内市場権限条項に依拠したものか、同5条の権限移譲の行使の要件に合致するか<sup>19)</sup>、IIRルールとCFCルールとの類似性から、欧州司法裁判所がCFCルールについて下した判断基準を充足するか、つまり欧州司法裁判所の法理に合致するかが問われるとされる。EU法と整合させるために、国内取引に対しても同様に最低課税を行うことが考えられるが、不必要な管

理コストと遵守コストを増大させるため、それは理想的ではないとする見解もある<sup>22)</sup>。そのようななか、欧州5か国は租税競争を終わらせるべく、加盟国全会一致を待たず、国内法化に向けて強い姿勢で臨んでいたところ、2022年12月、EUレベルでGloBEルールの実施について、合意に達した<sup>23)</sup>。

我が国では、第二の柱に基づくグローバル・ミニマム課税制度が導入されることが令和5年度税制改正大綱で明記された<sup>24)</sup>。まず、令和5年度税制改正においては、企業の事務手続きの簡素化に資する措置を講じつつ、所得合算ルール（IIR）の法制化が予定されている。適用開始時期は、諸外国の動向を踏まえ、企業の準備期間を確保する観点から、令和6年4月以降開始の会計年度とされる。なお、軽課税所得ルール（UTPR）及び適格国内ミニマム課税（QDMTT）は、実施細目についての国際的な議論を踏まえ、令和6年度税制改正以降の法制化が検討される予定である<sup>25)</sup>。

グローバル・ミニマム課税制度では、公共法人以外の特定多国籍企業グループ等に属する内国法人が納税義務者である。対象課税年度の直前の4対象会計年度のうち2以上の対象課税年度の総収入金額が7億5,000万ユーロ（約1,000億円）相当額以上の多国籍企業グループ（特定多国籍企業グループ等）を対象に、法人税負担が最低税率15%を下回る部分の不足分、国際最低課税額を居住地国が上乗せして課税する<sup>26)</sup>。日本で法案が成立すれば、先進国で先頭を切った国内法化になる可能性がある<sup>27)</sup>とされる。第一の柱に比べ、第二の柱の対象企業が多いことから、その重要性が指摘されている<sup>28)</sup>。グローバル・ミニマム課税制度の対象は、外国子会社合算税制の対象とは必ずしも一致しないが、軽課税国がその子会社に最低税率以下の課税しか行わない場合は、その上乗せ課税が居住地国でなされる。そのため、外国子会社合算課税制度との類似点も多いが、グローバル・ミニマム課税では、所得から除外されるカーブアウトが有形資産要素と労務費要素の一定割合となっているところ、外国子会社合算税制では、経済活動基準による適用除外が定められている点が異なる。

財務省によれば、両制度の目的が異なるため、当面の間、併存する予定であることが説明されている<sup>29)</sup>。それに対して、両制度の重複がみられ、企業にとって事務負担が大きいことから、実務界からの簡素化の要請が強く、それに対する一定の配慮の必要性が認識されている。両制度の関係につき、外国子会社合算税制の経済活動基準の廃止又は大幅な簡素化といった議論などがあり、制度見直しを検討する必要がある<sup>30)</sup>。なお、経済産業省の研究会では、外国子会社合算税制の見直しとして、4点指摘されている。第一に、最低税率課税制度と外国子会社合算税制の併存による、親会社の外国子会社管理及び両制度のコンプライアンス対応のための負担軽減である。第二に、外国子会社合算税制の運用により生じている課題解決に向けた適正化、つまり、経済活動基準の見直しである。第三に、両制度ごとに異なる情報を収集することになる負担への対応である。第四に、外国関係子会社の所得を内国法人の所得として合算する時期である。

令和5年度税制改正大綱によると、外国子会社合算税制と「第二の柱」は併存するものとされているが、「第二の柱」の導入により企業に追加的業務負担が生じること、令和6年度税制改正以降の法制化を踏まえ、外国子会社合算税制の見直しが検討される<sup>31)</sup>。差し当たり、外国子会社合算税制について、次の見直しが明記された。特定外国関係会社の各事業年度の租税負担割合が27%（現行30%）以上である場合は、会社単位の合算税制の適用が免除されること、一定の書類の

添付義務の除外、外国関係会社に関する書類の記載事項の簡素化などが予定されている。<sup>32)</sup>

Englischらは簡素化措置として、運営上のセーフ・ハーバーの必要性を指摘しており、<sup>33)</sup> OECDも12月にセーフ・ハーバーと制裁の緩和に関する指針を公表した。<sup>34)</sup> 令和5年度税制改正大綱では、当該指針に沿ったものと思われる措置として、構成会社等の所在地国における当該対象会計年度等の多国籍企業グループ等の収入金額が1,000万ユーロ相当額未満で、利益又は損失が100万ユーロ未満の場合は、国別国際最低課税額は零とする適用免除基準と一定の国別報告書のデータによる経過措置的な適用免除基準等が付記されている。<sup>35)</sup>

このように、グローバル・ミニマム課税の国内法化にあたり、セーフ・ハーバー等による簡素化と外国子会社合算税制の若干の見直しが予定されている。今後、軽課税所得ルール（UTPR）及び適格国内ミニマム課税（QDMTT）が国内法化されるのであれば、さらに制度は複雑化することが予想される。令和5年度税制改正では、外国子会社合算税制の事務負担の軽減や簡素化が必ずしも全面的に解決されたわけではなく、さらなる既存制度との調整が必要であろう。

## 5. おわりに

デジタル課税の2つの柱のうち、我が国では、令和6年4月以降開始の会計年度から第二の柱によるグローバル・ミニマム課税制度の実施が見込まれる。先進国に先駆けた導入は、注目に値する。その一方で、各国の国内法化は、CFC税制との重複、適格国内ミニマム課税による効果の削減、EU加盟国のEU法との整合性など課題が山積みである。とりわけ、我が国では、外国子会社合算税制との事務負担が問題になり、その簡素化が強く求められるであろう。

### 注

- 1) OECD, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report, 2015.
- 2) OECD, Tax Challenges Arising from Digitalization—Report on the Pillar Two Blueprint, 2020.
- 3) 増井良啓「経緯」ジュリスト1567号14頁（2021）、篠田剛「経済のデジタル化と課税をめぐる国際協調と米国の税制改革」日本租税理論学会編『災害・デジタル化・格差是正と税制のあり方』152頁（2022）。
- 4) 南繁樹「デジタル課税—主権国家間の『協調の体系』形成への試み」ジュリスト1567号21頁（2021）、同「10月に合意された『OECD デジタル課税：世界最低税率制度』の概要と企業への影響」国際税務41巻12号26頁（2021）等。
- 5) Mindy Herzfeld, Who Killed Pillar 1?, Tax Notes International, Vol. 107, 389(390), 2022.
- 6) 吉村政穂「法人税の最低税率—GloBE ルールの概要および課題」ジュリスト1567号29頁（2021）、陣田直也「租税競争への対抗と第2の柱（Pillar Two）」フィナンシャルレビュー143号76頁（2020）、渡辺智之「いわゆる BEPS2.0をどう捉えるか？」日本機械輸出組合国際税務研究会研究論文8頁（2022）、佐藤良「経済のデジタル化に伴う国際課税ルール見直しの動向—デジタル課税とグローバル・ミニマム課税の新たな枠組み」レファレンス72巻2号83頁（2022）、南繁樹「3月に公表された『第2の柱 グローバル・ミニマム課税』のモデル規則及びコメントリーの概要」国際税務42巻5号32頁（2022）等。
- 7) OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy Global Anti-base

- Erosion Model Rules (Pillar Two), 20. Dec. 2021.
- 8) OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy-Commentary to the Global Anti-base Erosion Model Rules (Pillar Two), 14 Mar. 2021.
  - 9) 高橋元『タックスヘイブン対策税制の解説』93頁（清文社・1979），タックス・ヘイブン税制の意義について論じたものとして，瀧圭吾『所得課税の国際的側面』363頁（有斐閣・2016）。
  - 10) 大蔵財務協会『改正税法のすべて 昭和53年版』203頁（1978），高橋元・前掲注9・100頁。タックス・ヘイブンについては，占部裕典『国際的企業課税法の研究』3頁（信山社・1998）等。制度の沿革については，宮本十至子「税制改正大綱を評価する—国際課税」税研193号78頁（2017）。
  - 11) 高橋元・前掲注9・129頁。
  - 12) 国税庁『平成4年 改正税法のすべて』203頁（1992）。
  - 13) 経済産業省『最低税率課税制度及び外国子会社合算税制のあり方に関する研究会報告書』8頁（2022）。
  - 14) 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』（平成28年11月14日）。
  - 15) 増井良啓「外国子会社配当の益金不算入制度は何のためにあるか」記念論文集刊行委員会『租税の複合法的構成』203, 212頁（清文社・2012）。
  - 16) 裁判例として，例えば，最判平成29・10・24民集71巻8号1522頁（デンソー事件），東京地判平成24・7・20訟月59巻9号2536頁（来料加工事件）等。
  - 17) 大蔵財務協会『令和元年改正税法のすべて』604頁（2019）。
  - 18) Noam Noked, Designing Domestic Minimum Taxes in Response to the Global Minimum Tax, Intertax, Vol. 50, Issue 10, 678, 2022. CFC ルールとの関係につき, Dieter Bettens, The CFC rule under GloBE: definition, rule order and strategic responses, 2022. <https://ssrn.com/abstract=4297267>（2023年1月20日閲覧）。
  - 19) European Commission, Proposal for an EU effective minimum corporate tax directive, COM (2021) 823 final.
  - 20) Luc De Broe/Mélanie Massant, Are the OECD/G20 Pillar Two GloBE-Rules Compliant with the Fundamental Freedoms?, EC Tax Review, Vol. 30 Issue. 3, 86, 2021.
  - 21) Joachim Englisch, Designing a Harmonized EU-GloBE in Compliance with Fundamental Freedoms, EC Tax Review, Vol. 30 Issue. 3, 136, 2021.
  - 22) BMF, Joint Statement by France, Germany, Italy, Netherlands and Spain, 9. 9. 2022.
  - 23) Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, OJ L 328/1, 22. 12. 2022.
  - 24) 自由民主党・公明党「令和5年度税制改正大綱」（2022年12月16日）。
  - 25) 自由民主党・公明党「令和5年度税制改正大綱」8頁。
  - 26) 自由民主党・公明党「令和5年度税制改正大綱」97頁。
  - 27) 日経新聞2022年12月16日。
  - 28) 角田信宏・梅本祥弘「BEPS2.0の実施により日本企業が直面する新たな世界 第二回 BEPS2.0における移転価格と税務戦略」国際税務42巻9号28頁（2022）。国別報告書データから日本企業の最低税率15%を下回る国・地域が示されており，興味ぶかい。
  - 29) 日本租税研究協会「討論会3 国際課税を巡る現状と課題」『日本租税研究協会 第74回租税研究大会記録2022 社会・経済の変化と税制：OECD/G20「BEPS 包括的枠組み」「2つの柱」の合意』166頁（2022）。
  - 30) 経済産業省・前掲注13・13頁，岡直樹「IFA 日本支部：第11回ウェブセミナーの報告 GloBE ルールと日本 CFC」租税研究879号60, 65頁（2023）。

- 31) 自由民主党・公明党「令和5年度税制改正大綱」8頁。
- 32) 自由民主党・公明党「令和5年度税制改正大綱」99頁。
- 33) Cedric Döllefeld, Joachim Englisch, Simon Harst, Deborah Schanz, and Felix Siegel, Tax Administrative Guidance: A Proposal for Simplifying Pillar Two, Intertax, Vol. 50 Issue 3, 231, 2022; Cedric Döllefeld, Joachim Englisch, Simon Harst, Deborah Schanz, and Felix Siegel, A Simplification Safe Harbor for Pillar 2, Tax Notes International, Vol. 106, 1513, 2022.
- 34) OECD, Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two), OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, 2022.
- 35) 自由民主党・公明党「令和5年度税制改正大綱」119, 129頁。

※本稿は、JSPS 科研費 JP18K01265 の助成による研究成果の一部である。本研究にあたり、立命館大学学外研究中、ミュンスター大学租税法研究所 Joachim Englisch 教授に多大なるご配慮をいただいた。心より感謝申し上げます。