

■受領No.1429

グローバル化とデジタル化がもたらす国際課税ルールの変容にみる市場、国家、市民社会の将来像に関する研究

代表研究者

諸富 徹

京都大学大学院経済学研究科 教授



Research on Future Relationship among Market, Nation State and Civil Society: Perspective from the Analysis of Changing International Tax Rules under the Pressure of Globalization and Digitalization

Principal Researcher

Toru Morotomi,

Kyoto University Graduate School of Economics Professor

2021 年 10 月に合意された国際課税の新ルールは、歴史的な画期をなす。「第 1 の柱」は「デジタル課税」と称され、物理的な拠点が無い国も、GAF A 等の多国籍企業利益に課税することを可能にした。「第 2 の柱」は、国際的に最低限の法人税率を 15% に定めた。

これは、税率の決定が各国の自由な裁量に委ねられてきた状態からの大きな転換である。本研究ではこれを新たな「ネットワーク型課税権力の創出」とみて、新しい国際課税ルールの分析を行った。また、そこに、多国籍企業、国家、市民社会の新しい三者関係の萌芽を見出した。

The new rules for international taxation agreed in October 2021 constitute a historic milestone. The “Pillar One”, dubbed “digital taxation,” allowed countries with no physical presence to tax the profits of multinationals such as GAF A. The “Pillar Two” set the international minimum corporate tax rate at 15%. This is a major shift away from the situation in which tax rate decisions were left to the discretion of each country. In this research, we see this shift as a new “creation of network-type taxing power” and analyzed new international taxation rules from the standing point of this view. In addition, We found the germination of a new tripartite relationship between multinational corporations, states, and civil society.

1. 研究内容

1.1 研究目的

本研究は、OECD が 2015 年に公表した「BEPS (Base Erosion & Profit Shifting: 税源浸食と利益移転)」最終報告書、および 2021 年 10 月に最終的な国際合意がなされた「デジタル課税」の分析を通じて、新しい課税権力のあり方を探求する点にある。OECD の試みを通じて、経済のグローバル化とデジタル化で困難に陥っている多国籍企業

への利潤課税がどう立て直されるべきかが明らかになりつつある。そして、その中に「グローバルにネットワーク化された課税主権」の萌芽を見出すことができるというのが、本研究の仮説である。これは、グローバル化した経済に対して課税主権が国民国家を超えようとする動きを表現しているが、いまだ世界政府にはなれない、その中間形態であると定義される。本研究の第 1 目標は、この新しい課税主権の姿を解明する点にある。

本研究の第2目標は、グローバル化／デジタル化時代における市民社会が、どのようにして市場と国家を民主的に制御すべきかを、財政民主主義の視点に立って分析し、将来における望ましい3者関係を構想する点にある。

2. 研究成果の概要

2.1 新しい国際課税ルールをめぐる合意形成の成立

本研究は申請者が主催し、月1回ペースで開催される租税論研究会を中心にそこに集う共同研究者と協力し、その成果を諸富が取りまとめる形で進めた。ちょうど本研究を進めている2021年10月13日に米国ワシントンDCで開催された「G20財務相・中央銀行総裁会議」において、新しい国際課税ルールが最終的な政治的合意に達するという歴史的瞬間に遭遇した。

新ルールは、2022年中の多国間条約の締結手続きを経て、2023年の発効を目指していたが作業に遅れが生じ、現在は2024年の発効を目指して作業が進められている。

画期的な新ルールは、2つの柱からなっている。第1の柱はいわゆる「デジタル課税」である。多国籍企業（全世界の売上高が200億ユーロ超、かつ税引き前利益率が10%超）の利益のうち10%を超える利益部分について、その25%が市場国に当該企業の売上高に応じて配分される。

画期的なのは、多国籍企業の全体利益に対して課税することになった点だ。上がってきた税収を、当該企業の本社立地国が一定の基準（売上高）にしたがって配分する。これは「定式配分法」と呼ばれるが、これまで多国籍企業の拠点それぞれの利益に対し、個別に課税するルール（「独立企業原則」）からの大きな変更となる。

第2の柱は、国際的な最低法人税率の導入である。これは、国際的な法人税率の引き下げ競争に歯止めをかけ、税収の確保を図るための措置だ。合意した税率は15%である。

2.2 新しい「ネットワーク型課税権力」の創出

今回の国際合意で注目したいのは、約140カ国が法人税に関する新しい共通ルールに100年ぶりに合意したこと、そして、その新ルールを実行するために100年前とは比較にならないほど、各国が国際協力を深化させることになる点だ。これが、本研究が最も注目する点である。

第1の柱では、多国籍企業の全体利益に課税するには、世界各地に拠点を置く多国籍企業のグローバル利益の確定が必要であり、国際的な課税情報の交換が不可欠となる。

OECDのBEPS行動計画13の最終報告書は、2016年1月1日以降、一定規模（日本では前年度の連結総収入額が1000億円）以上の多国籍企業に3種の文書を毎年作成、各国政府に提出することを求めている。つまり、「マスターファイル」（多国籍企業の事業概要を記載）、「ローカルファイル」（個々の関連者間取引に関する詳細な情報を記載）、国別報告書（国別に合計した所得配分、納税状況、経済活動の所在、主要な事業内容等を記載）である。

これら3つの文書が各国政府にバラバラに保有されているだけでは、多国籍企業の全体像は掴めない。これらの情報が各国の課税当局間のネットワークを通じて自動情報交換され、突き合わされ、合算されることで初めて多国籍企業の全貌が明らかになり、グローバル利益も確定できる。全体利益への課税が可能になれば、多国籍企業が利益をどのように移転しようとも、少なくとも国際最低税率での課税が可能になる。

新ルールが発効する2024年までにこれらの点に関する詳細な実務規定が定められるはずだ。そのプロセスを通じて我々は、グローバルにネットワーク化された課税権力の生成を目の当たりにするだろう。依然として課税権力は各国政府にあるが、各国政府の緊密な協力により国境を超える経済活動に対し、これまでとは比較にならないほど効果的に課税できる世界が現出する。これは将来的に、国境を超えて実施される税（「グローバルタ

ックス])を導入する上での課税インフラに発展するだろう。

2.3 市場・国家・市民社会の関係の再編

OECDの試みは、経済のグローバル化・デジタル化に対抗して、国家がグローバルなネットワークを形成し、新しい課税権力を打ち立てることで問題に対処しようとする試みだと解釈できる。それは、(1)「定式配分法」の導入によって多国籍企業のグローバル利益を関連国が課税ベースとして共有する方針が打ち出されたこと、(2)15%というグローバル最低税率の導入で合意が成立したこと、そして(3)以上の(1)と(2)を実行するために、各国間で自動的な課税情報交換システムの構築が進められていること、に典型的に示されているというのが本研究の結論である。

だが、課税権力が国家を超えていくとしても、それ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。それが、近代国家が樹立されて以来の鉄則である。だが課税権力のグローバル化は、この点で厄介な問題をもたらす。議会を通じて国民が課税権力をコントロールする仕組みは、国民国家単位で整えられているため、課税権力がグローバル化すると、それを民主主義的に有効にコントロールする仕組みをどう設計すべ

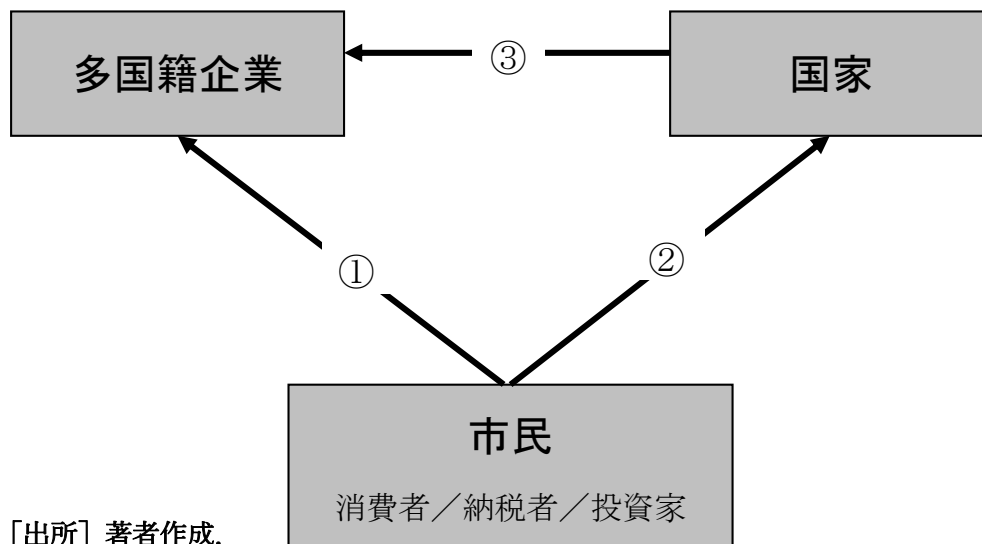
きか、という新しい課題が出てくるからである。

この課題に対してすでに1つの答えを出しているのが、EUである。EUには欧州市民の直接選挙で選出される議員からなる「欧州議会」が設置されており、この場を通じてEUの執行機関たる「欧州委員会」、そして、加盟国政府の閣僚で構成される「欧州閣僚理事会」に対し、民主主義的なコントロールを利かせる手段が用意されている。

問題は、ネットワーク型課税権力の場合であろう。多国籍企業の活動がグローバルに展開されるのに対抗して、ようやく国民国家が連携してネットワーク型課税権力を創出する展望が出てきたが、市民社会は、ただちにそれについていくことができない。グローバル次元に世界政府と世界議会が存在するわけではないため、依然として課税権力の民主的正当化は各国議会を通じて行われざるをえないからである。

ネットワーク型課税権力の場合、その正当性はあくまでも、各国の議会を通じて調達されることになる。では多国籍企業、国家、そして市民社会の三者関係と租税民主主義を、どう理解すればよいのだろうか。市民社会は、多国籍企業が引き起こす税源浸食と租税回避の問題に対して多国籍企業に直接働きかける手段を、通常はもたない(図の①の矢印)。そのため各国の国民は、国民国家の

図 多国籍企業・国家・市民社会の関係



[出所] 著者作成。

手の内にある課税主権を手段として用いて、間接的に多国籍企業に働きかけることになる(図の②→③の矢印)。

こうした視点に立つならば、「多国籍企業をコントロールする手段としての租税」はたんに国家の手にあるだけでなく、たとえ間接的な形ではあれ、私たち自身の手にあると考え直すことができるのではないだろうか。このように捉えることで、間接的な形ではあっても「市民社会が国家を通じて多国籍企業をコントロールする」という展望が開けてくるのではないだろうか。

3. 発表(研究成果の発表)

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」日本租税理論学会研究大会(オンライン開催, 2021年10月30日).

宮本十至子「多国籍企業グループ内の利子支払いと同族会社等行為計算否認規定の適用」『新・判例解説Watch 租税法』(2022年8月26日)No.172, 1-4頁.

諸富徹『グローバル・タックスー国境を超える課税権力』岩波新書(2020年11月).

諸富徹「コロナで高まる『デジタル課税』の機運」『週刊エコノミスト』2021年4月6日号, 86-88頁.

諸富徹「租税回避『国際競争』の終焉とグローバル課税の始まり」『週刊金融財政事情』Vol.72, No.31 (2021年8月31日), 28-31頁.

諸富徹「一世紀ぶりの国際課税改革とその地方財政への含意」『地方税』第72巻, 第12号(2021年12月1日), 2-12頁.