

V. 国際課税

1. 国際課税の概要

(1) 国際課税の意義

国際課税とは、国境を越える経済活動に対する課税のことです。例えば、多国籍企業が行っている二国間にまたがる経済活動について、それぞれの国が課税権を行使すれば二重課税が生じます。逆に、いずれの国も課税権を行使できなければ、課税の空白が生じ、その企業は税負担を免れることとなります。国際課税の問題の中心は、一言で言えば、他国の課税権との競合を調整（国際的な二重課税を排除）しつつ、一方で課税の空白を防止（国際的な二重非課税に対処）することにより、自国の課税権を適切に確保することにあります。加えて、国際的な課税の公平性・中立性を確保することにより、国際的な競争に直面する日本企業の活動にも資するものと考えられます。

（注）国際的な経済活動に対する課税に関しては、消費課税や資産課税の課題もありますが、以下では主として個人や法人に対する所得課税の課題について取り上げます¹³⁸。

(2) 課税権の確保と調整

国境を越える経済活動に対する課税権の行使については、居住地国課税と源泉地国課税という二つの考え方があります。

居住地国課税は、納税者が居住している国（居住地国）がその納税者の全世界所得に対して（すなわち国外所得も含めて）課税するという考え方であり、他方、源泉地国課税は、所得の源泉のある国（源泉地国）が、その国の居住者はもとより、それ以外の者に対しても源泉地国で生じた所得に対して課税するという考え方です。

＜参考＞居住地国課税の考え方において居住者の国外に源泉がある所得に対して課税することについては、同一国の納税者が同じ水準の所得を有する場合には所得の源泉が国内であるか国外であるかにかかわらず等しい税負担を求めるべきであることが根拠とされています。一方、源泉地国課税の考え方において非居住者に対して源泉地国で

¹³⁸ 消費課税や資産課税の課題については、それぞれ、「第2部 個別税目の現状と課題 III. 消費課税 1. 消費税 (4) 消費税の特徴及び意義」、「第2部 個別税目の現状と課題 II. 資産課税等 1. 相続税・贈与税 (2) 経済社会の構造変化と近年の税制改正」参照。

課税することについては、源泉地国での活動から生じる所得がある以上、非居住者であっても源泉地国における公共サービスなどの便益を享受することから応分の負担をすべきであること、国内における経済活動についてはその活動が居住者によるものでも非居住者によるものでも等しく取り扱うべきであることが根拠とされています。

これらの考え方が併存する結果、国外に源泉のある所得に対しては、居住地国課税と源泉地国課税それぞれの考え方に基づいて重複して課税が行われる可能性が生じることとなります。その調整は、原則として居住地国において図られることとされています。〔資料2-V-1②、③の領域〕

〔資料2-V-1〕 国際的な課税権の調整

我が国の課税権：		
⇒ 居住者・内国法人は全世界所得、非居住者・外国法人は国内源泉所得。		
我が国課税権の範囲 ↓	所得源泉地	
	日本	外国
居住者・内国法人：全世界所得課税 (①+②)	①国内源泉所得	②国外源泉所得
非居住者・外国法人：国内源泉所得のみ課税 (③)	③国内源泉所得	④国外源泉所得

国際的な二重課税を排除する方法としては、源泉地国で納めた税金を居住地国で納めるべき税金から差し引くことを認める外国税額控除方式と、国外で稼得した所得については居住地国において免税とする国外所得免除方式があります。外国税額控除方式が、居住者が投資を国内で行うか国外で行うかについての選択に課税が影響を及ぼさないという「資本輸出中立性」の確保に資する一方、国外所得免除方式は、ある国に対して国外から投資を行う者が当該国における競争について居住地国の課税の影響を受けないという「資本輸入中立性」に寄与すると考えられています。

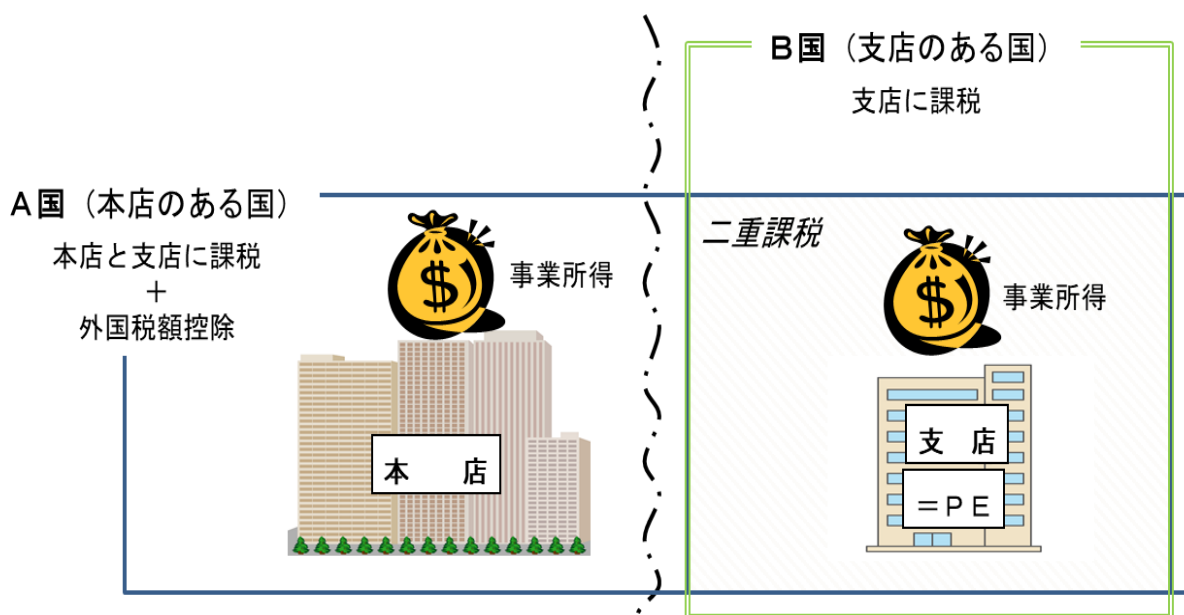
なお、我が国の税制における居住者・非居住者の定義については、所得税法は、我が国国内に住所を有する個人又は我が国国内に引き続き1年以上居所を有する個人を「居住者」とし、それ以外の個人を「非居住者」としてい

ます。非居住者の課税所得の範囲は、国内源泉所得のみとされており、後述する恒久的施設に帰せられない所得である場合は、原則として源泉徴収のみで課税関係が完結する源泉分離課税方式が基本となっています。例えば、非居住者が国内において行う勤務に起因する給与については、支払金額の20%¹³⁹が源泉徴収されます。また、居住者のうち、日本国籍を有しておらず、かつ、過去10年以内において国内に住所又は居所を有していた期間の合計が5年以下である個人は「非永住者」とされ、非永住者の課税所得の範囲は、国外源泉所得以外の所得、並びに、国外源泉所得のうち国内払い・国内送金分に限ることとされています。

法人・個人が外国で事業を行っている場合には、支店等の拠点（恒久的施設（PE））がある場合にのみ、当該PEが所在する国は、そのPEに帰属する事業所得に課税することができるとする「PEなければ課税なし」の原則が国際的なルールとなっています。

<参考>「PEなければ課税なし」の原則は、国家の課税権の競合を調整する方策について1920年代から国際的に議論される中で形作られてきたものであり、昭和38(1963)年に策定されたOECDモデル租税条約草案においても規定されています。後に詳述するように、近年の経済のデジタル化に伴い、こうしたルールの見直しの必要性が議論されてきています。

[資料2-V-2] 課税権の確保・調整：PEなければ課税なし



¹³⁹ 復興特別所得税を除いた税率。なお、給与所得控除など各種所得控除の適用はありません。

(3) 基本的な仕組み

(国内法)

我が国の国際課税の基本的な枠組みは、まず、所得税法や法人税法等の国内法によって形作られています。具体的には、我が国の課税権の確保の観点から、我が国に源泉のある所得についてのみ納税義務を課される非居住者・外国法人（制限納税義務者）についての課税ルールが定められ、また、全世界所得について納税義務を課される居住者・内国法人（無制限納税義務者）については、国外所得に対して外国で課された税を一定の限度の下で我が国において支払うべき所得税・法人税等から控除することを認める外国税額控除制度が設けられています。

なお、かつては、我が国の内国法人（親会社）と一定の関係を有する外国子会社の所得に対する二重課税の排除の方法として、外国子会社からの受取配当を親会社の益金に算入し法人税の課税対象とした上で、外国子会社が納めた外国法人税のうち、当該受取配当の額に対応するものを親会社の法人税額から控除することを認める間接外国税額控除制度が導入されていました。平成 21 年度税制改正において、外国子会社が海外市場で獲得した利益の国内還流に向けた環境整備として、当該利益を必要な時期に必要な金額だけ戻すという配当政策に対する税制の中立性の観点に加え、適切な二重課税の排除を維持しつつ制度を簡素化する観点も踏まえ、親会社が外国子会社から受け取る配当を親会社の益金不算入とする制度（外国子会社配当益金不算入制度）が導入されました。本改正により、国際的な二重課税排除の方式について居住地国課税及び外国税額控除制度の枠組みを基本的に維持しつつ、子会社方式による海外進出の場合については、現地の課税のみで基本的に課税関係が終了することとなりました。

(租税条約)

国際課税に関する制度については、国内法のみならず、租税条約などの国際的な課税ルールもあわせて考えなければなりません。租税条約は、課税関係の安定（法的安定性の確保）、二重課税の除去、脱税及び租税回避等への対応を通じ、二国間の健全な投資・経済交流の促進に資するものです。租税条約には、国際標準となる「OECDモデル租税条約」があり、OECD加盟国を中心に、租税条約を締結する際のモデルとなっています。OECD加

盟国である我が国も、概ねこれに沿った規定を採用しています。

OECDモデル租税条約では、源泉地国が課税できる範囲として、事業利得に対しては、PEの活動により得た利得のみに課税するほか、投資所得（配当・利子・使用料）に対しては、源泉地国での税率の上限（免税を含みます。）を設定しています。また、居住地国における二重課税の除去方法として国外所得免除方式又は外国税額控除方式によることを定めるとともに、税務当局間の相互協議（仲裁を含みます。）により条約に適合しない課税の解消を規定しています。脱税及び租税回避等への対応としては、後述する税務当局間の納税者情報の交換のほか、滞納租税に関する徴収の相互支援（徴収共助）を規定しています。

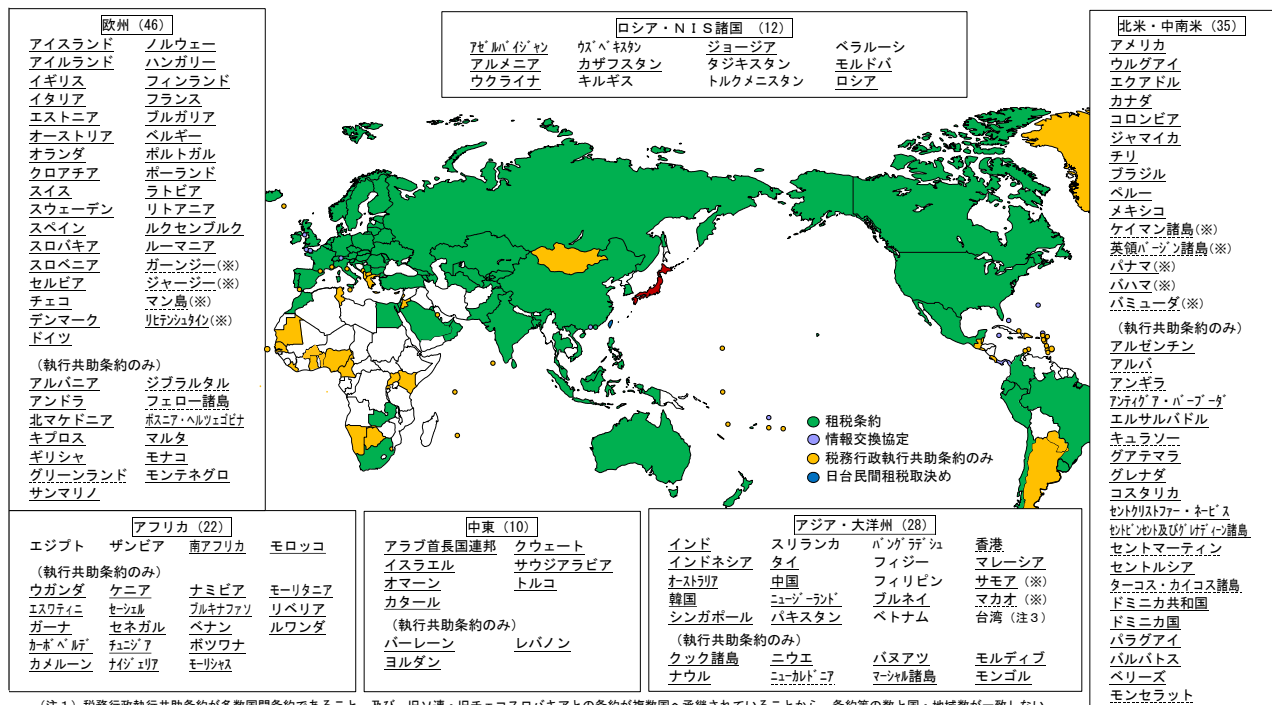
我が国は、経済関係が緊密な国・地域との間で租税条約ネットワークの整備を進めてきたところ、我が国の租税条約ネットワークは、対外直接投資残高の約99%をカバーしており、二重課税除去を主たる内容とする租税条約は、令和5（2023）年6月1日時点で、71本が79カ国・地域との間で適用されている状況です。

我が国は、かつては、源泉地国における課税権を一定程度確保しながら二重課税に対処することを志向していましたが、平成16（2004）年に発効した日米租税条約以降、特に先進国との間の租税条約において、投資・経済交流の促進を重視して、源泉地国免税を一部導入するなど、源泉地国における課税を引き下げることとする一方、租税回避に対応するために濫用防止規定を導入する方向に切り替えてきました。加えて、改正日米租税条約（平成25（2013）年署名、令和元（2019）年発効）以降は、これを更に推し進め、租税回避防止措置を講じつつ、源泉地国免税を更に拡大してきました。また、あわせて仲裁規定や徴収共助の導入を進めるなど、税の安定性の確保や税務当局間の執行協力の強化にも努めています。

途上国との間の租税条約については、途上国が、源泉地における課税権を重視する「国連モデル租税条約」の規定を選好する傾向がある中で、投資・経済交流を後押しすべく、源泉地国課税の軽減に努めています。また、途上国との間の租税条約に固有の規定として、途上国における租税上の優遇措置の効果を減殺しないという政策的配慮から、途上国に投資している先進国の居住者が優遇措置により減免を受けた租税の額を途上国において納付したものとみなして先進国の税額から控除することを認める「みなし外国税額控

除」があります。我が国は、みなし外国税額控除の縮減・廃止に努めてきたところですが、引き続き残存している例もあります。

〔資料 2-V-3〕 我が国の租税条約ネットワーク（令和 5（2023）年 6 月 1 日時点）



(注 1) 税務行政執行共助条約が多数国間条約であること、及び、旧ソ連・旧チェコスロバキアとの条約が複数国へ継承されていることから、条約等の数と国・地域数が一致しない。
(注 2) 条約等の数及び国・地域数の内訳は以下のとおり。
・租税条約（二重課税の除去並びに脱税及び租税回避の防止を主たる内容とする条約）：71 本、79 国・地域
・情報交換協定（租税に関する情報交換を主たる内容とする条約）：11 本、11 国・地域（図中、※）で表示
・税務行政執行共助条約：締約国は我が国を除いて 122 国（図中、国名に下線）。適用拡張により 140 国・地域に適用（図中、適用拡張地域名に点線）。このうち我が国と二国間条約を締結していない国・地域は 62 国・地域。
・日台民間租税取決め：1 本、1 地域
(注 3) 台湾については、公益財団法人交流協会（日本側）と亜東関係協会（台湾側）との間の民間租税取決め及びその内容を日本国内で実施するための法令によって、全体として租税条約に相当する枠組みを構築（現在、両協会は、公益財団法人日本台湾交流協会（日本側）及び台湾日本関係協会（台湾側）にそれぞれ改称されている。）

(4) 国際課税に係る議論の推移

国際課税に係る議論の内容は、経済活動の進展、企業活動の変化、各国の財政事情等に応じて時代により変わってきています。

まず、第二次世界大戦後の第一期は、国際的な二重課税の排除が重視され、外国税額控除制度を導入・整備するとともに、租税条約ネットワークを整備してきました。

第二期は、企業の海外展開が活発になり、国内企業の所得が国外に移転されることが問題とされた時期と特徴づけられます。我が国の国内法においても、外国子会社合算税制（昭和 53（1978）年度）、移転価格税制（昭和 61（1986）年度）などの制度が導入されました。

第三期は、国際課税の様々な問題について、OECD等の場での国際的な議論の必要性が一層強く認識されるようになった時期と特徴づけられます。20 世紀末から移転価格税制の国際的な見直しや国家間で外国企業誘致のた

めの法人税引下げを競う「有害な税の競争」への対応等により、租税回避防止や公平な競争条件の確保に向けた取組みが模索されてきました。加えて、情報交換や徴収共助などの執行面の取組みが進展するとともに、2010年代以降、後に詳述するように、国際課税をめぐる経済環境の変化も踏まえ、BEPSプロジェクト等を通じて、OECDに加盟する先進国だけでなく国際社会で影響力を増す新興国・途上国も含めた形で、各国の課税権の制約にまで一部踏み込む形で、国際課税のルール的大幅な見直しの議論が行われてきています。

[資料2-V-4] 国際課税に係る主な改正の経緯

日 本		米 国		O E C D ・ 国 連 等	
		1939	◎ 米効エーデン租税条約 (以後、主要国との条約ネットワークを構築)	1928	◎ 国際連盟モデル租税条約草案
昭 28	◎ 外国税額控除制度の導入			1943	◎ メキシコ・モデル租税条約
昭 30	◎ 日米租税条約 (以後、主要国との条約ネットワークを構築)			1946	◎ ロンドン・モデル租税条約
昭 37	◎ 外国税額控除制度の拡充 (間接外国税額控除制度の導入、以後、昭 63、平 4、13、21、23、26、27 年等に見直し)	1962	◎ 外国子会社合算税制の導入	1956	◎ OECD にてモデル租税条約の検討開始
昭 53	◎ 外国子会社合算税制の導入 (以後、平 4、17～25、27、29 年等に見直し)	1968	◎ 移転価格税制に関する規則の整備	1963	◎ OECD 条約モデル (以後、1977、92、94、95、97、2000、03、05、08、10、12(26 条のみ)、14、17 年に改訂)
昭 61	◎ 移転価格税制の導入 (以後、平 3、16～19、22、23、25、26、令元年等に見直し)	1969	◎ 過少資本税制の導入	1979	◎ 『移転価格課税』報告書 (1984、87 年に続編) ◎ 国連モデル租税条約 (以後、順次改正)
平 4	◎ 過少資本税制の導入 (以後、平 16、18、24～26 年、令 3 年に見直し)	1980～	(◎ 加州等でユニタリ課税強化)		
平 16	◎ 日米新租税条約	1986	◎ 移転価格税制の強化：『所得相応性基準』の導入等		
平 21	◎ 国際的な二重課税排除方式の見直し (間接外国税額控除制度の廃止及び外国子会社配当益金不算入制度の導入、以後、平 27 年に見直し)	1989	◎ アーニング・ストリップング・ルールを導入		
平 24	◎ 過大支払利子税制の導入 (以後、平 25、26、令元年等に見直し)	1993	◎ 移転価格税制：『利益比準法』の導入	1992	◎ 米国移転価格課税強化への提言 → 1993 年に再提言
平 26	◎ 国際課税原則の見直し (総合主義から帰属主義への変更)			1995	◎ 『移転価格ガイドライン』(全面改訂)第 1 部確定
平 27	◎ 非居住者に係る金融口座情報の報告制度の整備 (平 30 年に初回の情報交換実施、令 2 年に見直し)			1998	◎ 『有害な税の競争』報告書 (以後、2000、01、04、06 年に進捗状況報告書等)
平 28	◎ 移転価格税制等に係る文書化制度の整備			2009	◎ 税の透明性及び情報交換に関するグローバル・フォーラムの改組・強化
平 30	◎ 恒久的施設の定義の見直し	2010	◎ 『外国口座税務コンプライアンス法 (FATCA)』の成立	2010	◎ 『移転価格ガイドライン』改訂 (以後、2017 年に改訂) ◎ 『恒久的施設に帰属する利得』報告書
		2017	◎ 国際的な二重課税排除方式の見直し (外国子会社配当益金不算入制度の導入) ◎ 税源浸食・濫用対策税の導入等	2013	◎ 『税源浸食と利益移転 (BEPS) 行動計画』
				2014	◎ 『BEPS 報告書 (第一弾)』を公表
				2015	◎ 自動的情報交換に関する「共通報告基準 (CRS)」を策定 ◎ 『BEPS 最終報告書』を公表
				2018	◎ BEPS 防止措置実施条約発効
				2021	◎ 「BEPS 包摂的枠組み」において、経済のデジタル化に伴う課税上の課題に対する合意が実現

2. 国際課税を取り巻く経済環境の変化

近年、国境を越えた財・サービスの取引や資本の移動が増大しており、経済のグローバル化が進展しています。以下、近年の国際課税に関する議論の背景として考えられる、我が国及び国際的な経済環境の変化を概観します。

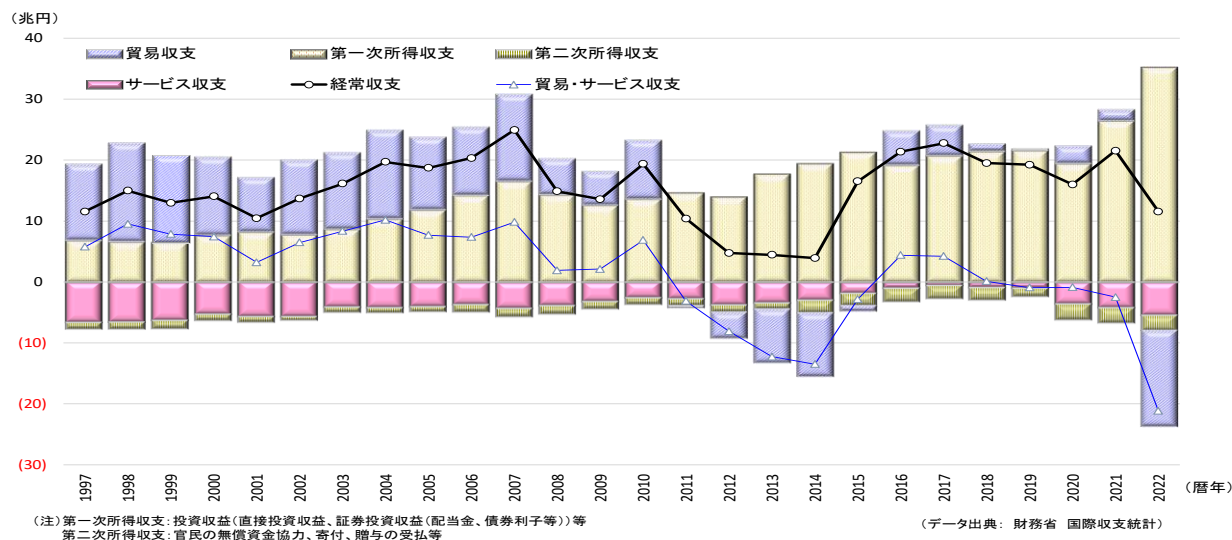
法人税の各論においても論じたとおり、我が国の経常収支を見ると、過去25年一貫して経常黒字ですが、2010年代以降は、海外への直接投資・証券投資からの収益（配当・債券利子等）である第一次所得収支の黒字がその大半を占めるようになっていきます。貿易収支は、東日本大震災後、赤字となる年が生じている一方、サービス収支はコロナ禍前まで赤字幅を縮減しています。

第一次所得収支の推移をみると、過去25年間、日本が海外から受け取る配当・利子等が、日本が海外へ支払う配当・利子等を上回る状況が継続し、黒字幅は、過去25年で約5倍に拡大しています。長らく対外証券投資に係る利子・配当等の受取収益が収益の大部分を占めてきましたが、2010年代以降、対外直接投資からの利子・配当等の受取収益の割合が上昇傾向にあります。

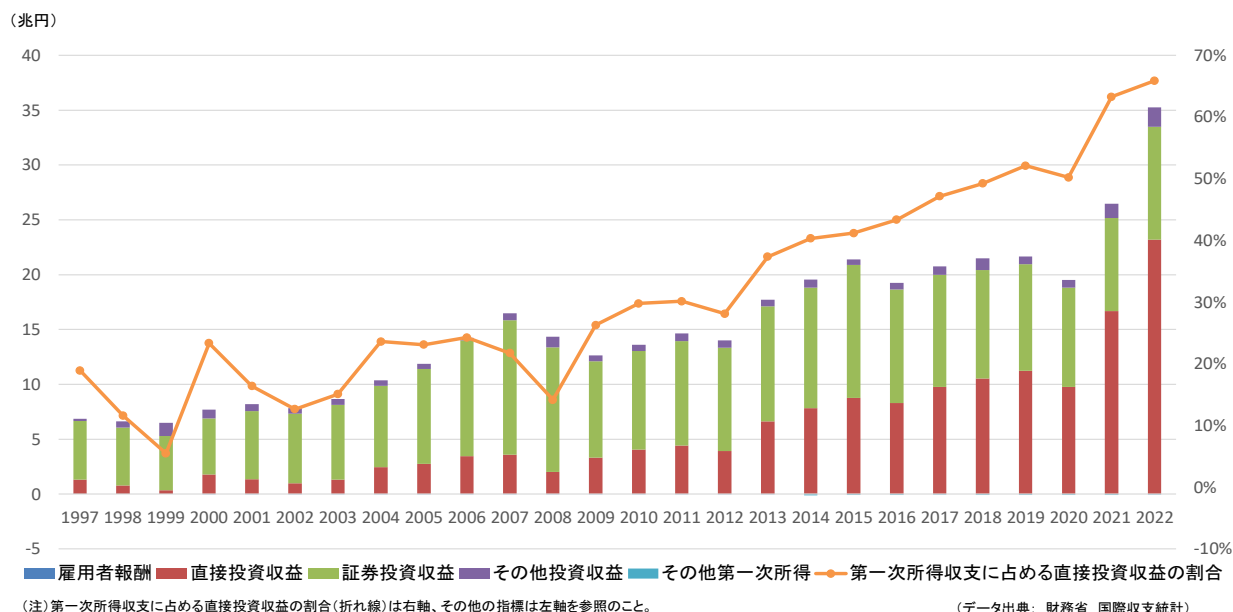
直接投資収益には、海外子会社等への出資・貸付から得られる配当・利子の受取に加え、海外子会社の内部留保が含まれます。先述のとおり、平成21年度税制改正において、企業の配当政策の決定に対する税制の中立性の観点等を踏まえ、外国子会社配当益金不算入制度が導入されています。

〔資料2-V-5〕 我が国の国際収支等の動向

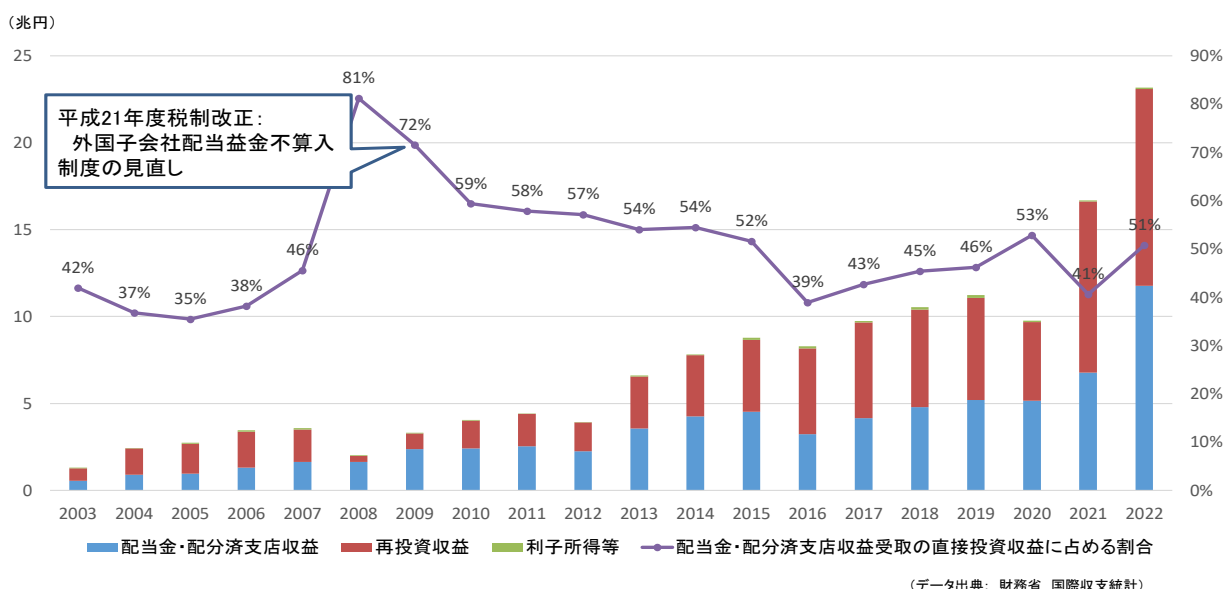
【日本の経常収支の推移と内訳の変化】



【日本の第一次所得収支（ネット）の推移】



【日本の直接投資収益のうち、配当収益と再投資収益の比】



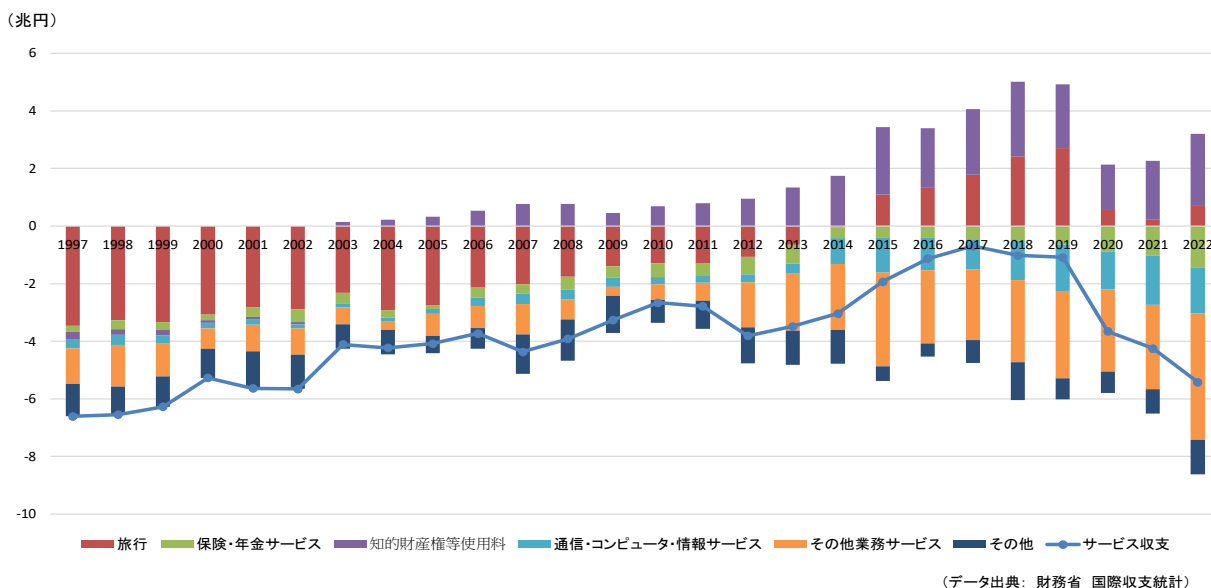
我が国のサービス収支は、過去 25 年間、一貫して赤字基調ですが、コロナ禍以前までは、訪日外国人の増加による旅行収支の黒字化や、知的財産権使用料の黒字幅拡大により、サービス収支赤字は縮小傾向となっていました。他方、経済のデジタル化が進む中、通信・コンピュータ・情報サービス、その他業務サービス（特許権等の売買を含む研究開発サービスやオンライン広告サービスなど幅広いサービスを計上）の赤字幅が近年拡大してきています。

我が国の知的財産権等使用料収益は、日本企業の海外展開に伴う海外子会社等からの支払が増加したことを背景に、受取超の幅を拡大してきていますが、その内訳をみると、近年では産業財産権等使用料の黒字が横ばいで推移

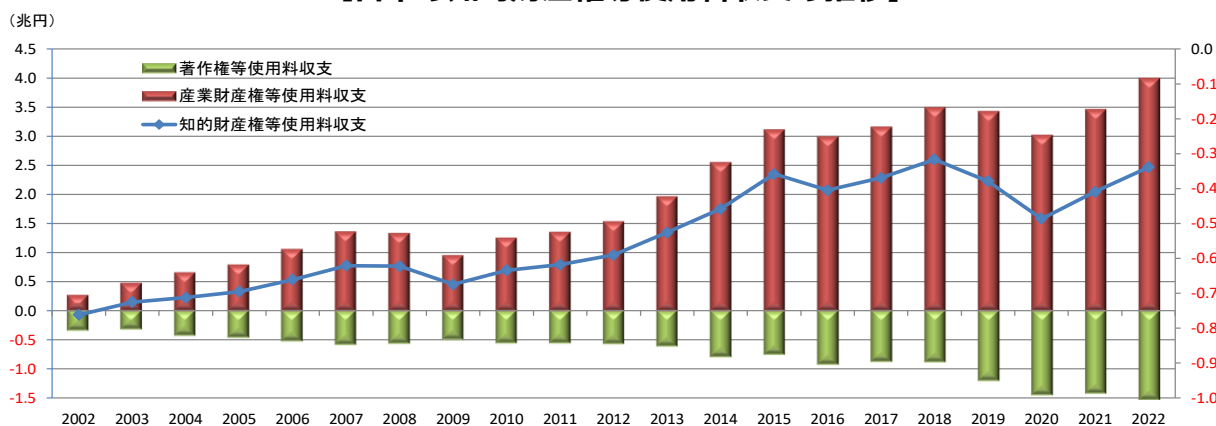
する一方、著作権等使用料の赤字が拡大しています。また、オランダやシンガポールなどの国々は、日本からの知的財産使用料支払が経済規模に比して高水準です。国際的にみても、オランダ・スイス・シンガポール・アイルランド等、研究開発支出、特許出願の実績、経済規模に比して、高水準の知的財産使用料を受け取っている国が存在します。

〔資料 2－V－6〕 我が国の知的財産権等使用料収支等の動向

【日本のサービス収支の推移】



【日本の知的財産権等使用料収支の推移】



日本の知的財産権等 使用料受取上位国(※)	国	純受取額 (億円)	中国	アメリカ	タイ	イギリス	スイス	
			2019	6,141	7,125	4,073	3,625	1,636
			2020	5,564	5,301	3,099	4,355	2,514
		2021	6,948	5,517	4,658	3,788	2,779	

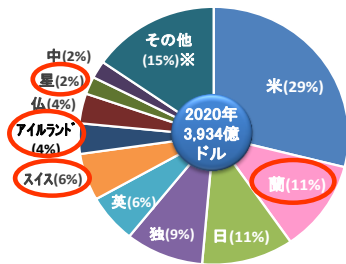
日本からの知的財産権等 使用料支払上位国(※)	国	純支払額 (億円)	ドイツ	オランダ	フランス	シンガポール	スウェーデン	
			2019	784	930	458	295	107
			2020	989	878	353	234	129
		2021	901	414	279	15	274	

(※) 2019年～21年の3カ年平均の上位5カ国

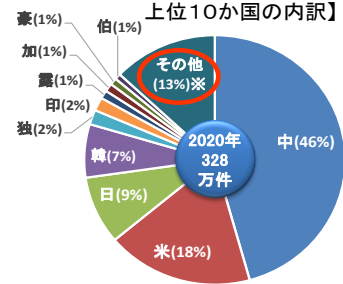
(データ出典: 国際収支統計)

【世界の知財等使用料に係るクロスボーダー受取額】

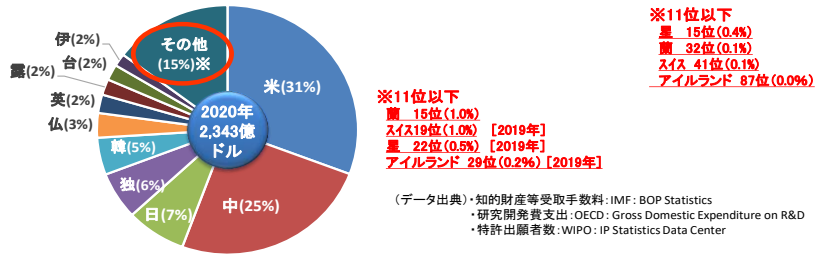
【知財等使用料に係るクロスボーダー受取額 上位10か国の内訳】



【登録された特許の出願者居住国 上位10か国の内訳】

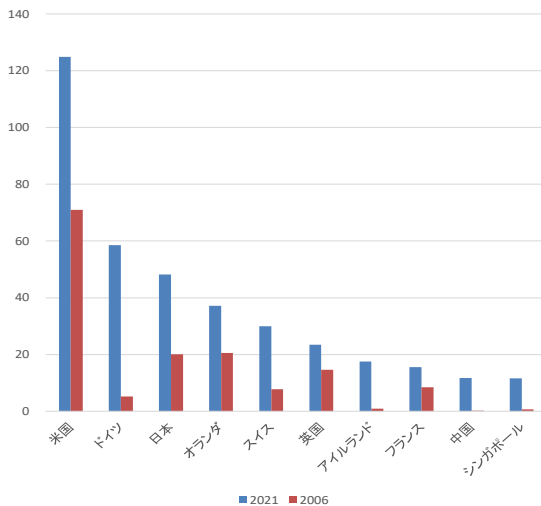


【研究開発費支出上位10か国の内訳】

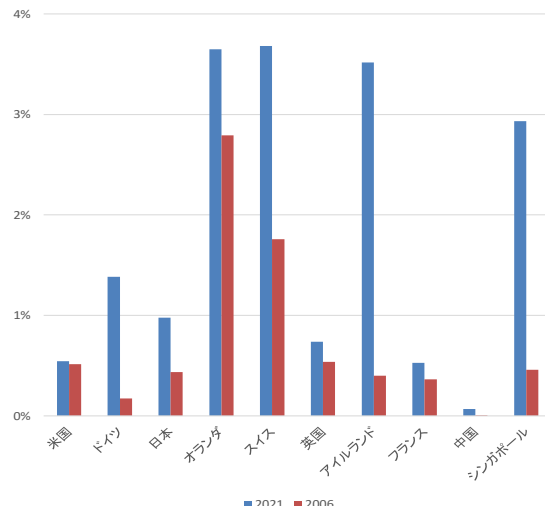


【知的財産使用料受取額 上位10か国(2006年、2021年)】

知的財産使用料(十億米ドル)



知的財産使用料 対名目GDP比(%)



※ 2021年の上位10か国を抽出。
 (出典) IMF BOP Statistics

上記を踏まえると、以下のような国際課税に関連する課題が生じているものと考えられます。

- 日本の対外収支において、第一次所得収支、とりわけ直接投資収益の黒字の寄与が大きくなってきています。我が国に限らず、世界的に、企業グループが国境を越えてその諸機能を自由な場所に配置する形で多国籍企業化が進む中で、各国が企業を自国に誘致するために法人税引下げ競争が進みました。その結果、軽課税国を利用する企業とそうではない企業との間での競争条件の格差も生じてきています。

- ・ 知的財産権や、デジタル関連のサービスなどに係る、客観的な独立企業間価格の算定が困難な取引の一部は、その支払の受け手が、税負担の相対的に軽い国に集中する傾向があります。経済のグローバル化、デジタル化が更に進む中で、こうした取引に伴う租税回避のリスクが増大し、課税ベースの浸食につながっています。
- ・ デジタル化の進展により、市場国に拠点を置かずとも提供可能なデジタル・サービスなどの取引が増加し、従来の国際課税原則（「P Eなければ課税なし」の原則）では市場国で課税が行えないという課題も顕在化してきています。

3. BEPSプロジェクトの概要と我が国の対応状況

(1) 国際的租税回避への対応

外国子会社等の国外関連者との取引を通じて、税負担の比較的低い外国法人に所得を移転することにより、グループ全体の税負担を軽減することが可能となります。こうした租税回避には様々な態様があると考えられ、それぞれのスキームに応じて租税回避を防止するための制度が導入されてきました。こうした制度は、租税回避の防止という観点のみならず、国家間の課税ベースの適切な配分・調整という側面もあわせ持っています。主な租税回避の態様とその防止措置の例は以下のとおりです。

第一に、国内の企業が外国子会社のような国外関連者との間で取引を行う場合の取引価格（移転価格）については、この特殊な関係に基づいて市場価格と異なる過大又は過少な移転価格が設定されることがあります。このような移転価格の設定の結果、海外に所得の移転が行われれば自国の課税ベースが浸食されることとなるため、独立企業間価格（関連企業間という特殊な条件を除いた場合の取引価格）に基づいて所得を算定するという独立企業原則を適用することが国際的に認められています。OECDにおいては、こうした原則に沿った形で「移転価格ガイドライン」が策定されています。我が国でも、昭和61（1986）年度に移転価格税制を導入しています。

第二に、我が国に進出している外国企業（外資系の内国法人及び外国法人の支店）が資金を調達する際、借入の比率を大きくすれば、その借入に係る利子は経費として損金算入できることから、当該外国企業グループ全体の我が国における税負担を少なくすることが可能となります。こうした例を含め、借入を利用した国際的な租税回避を防止するため、国際的に認められた方式に沿って、我が国でも過少資本税制や過大支払利子税制が導入されています。過少資本税制（平成4年度税制改正で導入）は、外国親会社の資本持分の一定倍率を超える負債に対応する支払利子を損金不算入とする措置であり、過大支払利子税制（平成24年度税制改正で導入）は、対象純支払利子等の額のうち、調整所得金額の一定割合（20%）を超える部分の金額につき当期の損金の額に算入しないこととする措置です。

第三に、軽課税国に設立した子会社等を利用して、税負担の不当な軽減を図る行為に対処する観点から、我が国では、昭和53（1978）年度に外国子

会社合算税制が導入されました。外国子会社合算税制は、我が国の親会社等と一定の資本関係を有する外国子会社等の所得について、一定の場合に、我が国にある親会社等（個人の場合を含みます。）の持分の割合に応じて親会社等の所得に合算して課税する制度です。被支配外国法人（CFC；Controlled Foreign Corporation）に関する税制であることから、CFC税制とも呼ばれます。

（２）BEPSプロジェクトの概要

上記のとおり、国際的な租税回避に対して様々な手立てが講じられてきたものの、平成 20（2008）年のリーマン・ショックに端を発する世界金融危機において、各国の財政状況が悪化し、その後の財政再建の過程で、より多くの国民負担を求める必要が生じる中、国際的に活動する多国籍企業も応分の負担を行うべきとの国際世論が高まりました。特に、国際的に急速に規模を拡大した大手デジタル企業等については、国際的な利益移転を通じて過度な租税回避を行っているのではないかと懸念の高まりがその背景にあったところです。電子商取引が急増するなどグローバルなビジネスモデルの構造変化が進む中、多国籍企業の活動実態と国際課税ルールの間はずれが生じ、「二重非課税」への対処が重要な課題となってきていました。経済活動がますますグローバル化する一方、課税権は各国がそれぞれ行使する（ローカルな課税）という国際課税の仕組みのズレが問題となってきたのです。

こうした背景から、平成 24（2012）年にOECD租税委員会でBEP Sプロジェクトが立ち上げられました。BEP Sプロジェクトは、公平な競争条件の確保という考え方の下、各国政府・グローバル企業の透明性を高め、BEP Sを防止するために国際課税ルール全体を見直す取り組みです。本プロジェクトは、多国籍企業による税制の隙間や抜け穴を利用した租税回避あるいは二重非課税の問題に対する積極的な国際協調へ移行したという点において、極めて画期的な取り組みでした。

BEP Sプロジェクトにおいては、①グローバル企業は、税金を納めるべき（価値が創造される）場所で税金を納めるべき〔実質性〕、②各国政府・グローバル企業の活動に関する透明性向上〔透明性〕、③企業の不確実性の排除〔予見可能性〕の三つを柱として、それぞれの柱の下、BEP Sに対処するための 15 の行動について議論が行われました。

平成 27（2015）年に策定された B E P S プロジェクト最終報告書の内容は概ね以下のとおりです。

➤ 行動 1：デジタル経済の発展への対応

国境を越えて提供されるサービスへの付加価値税（V A T）の課税について、B to B 取引、B to C 取引に対する課税のあり方のガイドラインを策定。

なお、法人課税における対応については、平成 27（2015）年の最終報告書においては検討を継続することとされ、最終的に後述する「2本の柱」の合意につながりました。

➤ 行動 2：ハイブリッド・ミスマッチの効果の無効化

金融商品や事業体に対する複数国間における税務上の取扱いの差異（ハイブリッド・ミスマッチ）を悪用した B E P S への対処。

➤ 行動 3：外国子会社合算税制の強化

軽課税国等に設立された相対的に税負担の軽い外国子会社を使った B E P S を有効に防止するため、適切な外国子会社合算税制の設計について検討。

➤ 行動 4：利子控除制限ルール

企業グループ内取引を用いて多額の利子を生じさせること等による軽課税国への利益移転に対応するための措置。

➤ 行動 5：有害税制への対抗

O E C D 有害税制フォーラムにおける足の速い所得（金融・サービス業等の経済活動や知的財産から生じる所得）に対する各国の優遇税制の審査において、企業の実質的な活動を判断する要件の新基準を勧告。

➤ 行動 6：租税条約の濫用防止

第三国の居住者が不当に条約の特典を得ようとする行為（条約漁り；Treaty Shopping）など、租税条約の濫用を防止するための措置。

➤ 行動 7：恒久的施設（P E）認定の人為的回避の防止

代理人 P E の要件に該当しない販売委託契約の利用や P E と認定されない活動のみを行うことによる P E 認定の人為的な回避に対処するため、P E の定義を見直し。

➤ 行動 8～10：移転価格税制

「価値が創造されたところで税金を納めるべき」との原則を踏まえ、無

形資産取引に係るB E P Sへの対応を中心に、移転価格ルールの見直しを実施。

➤ 行動 11：B E P Sの規模・経済的効果の分析方法の策定

B E P Sによる法人税収の逸失規模について、データの範囲、詳細さ、利用可能性等の観点から評価。

➤ 行動 12：義務的開示制度

租税回避を抑制するととも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。

➤ 行動 13：移転価格税制に係る文書化制度の整備

適正な移転価格課税の実現のため多国籍企業グループがグローバルに行う取引の全体像を把握する目的で、共通様式に基づいた多国籍企業情報の報告等（移転価格に係る文書化）に関するルールを整備¹⁴⁰。

➤ 行動 14：相互協議の効果的实施

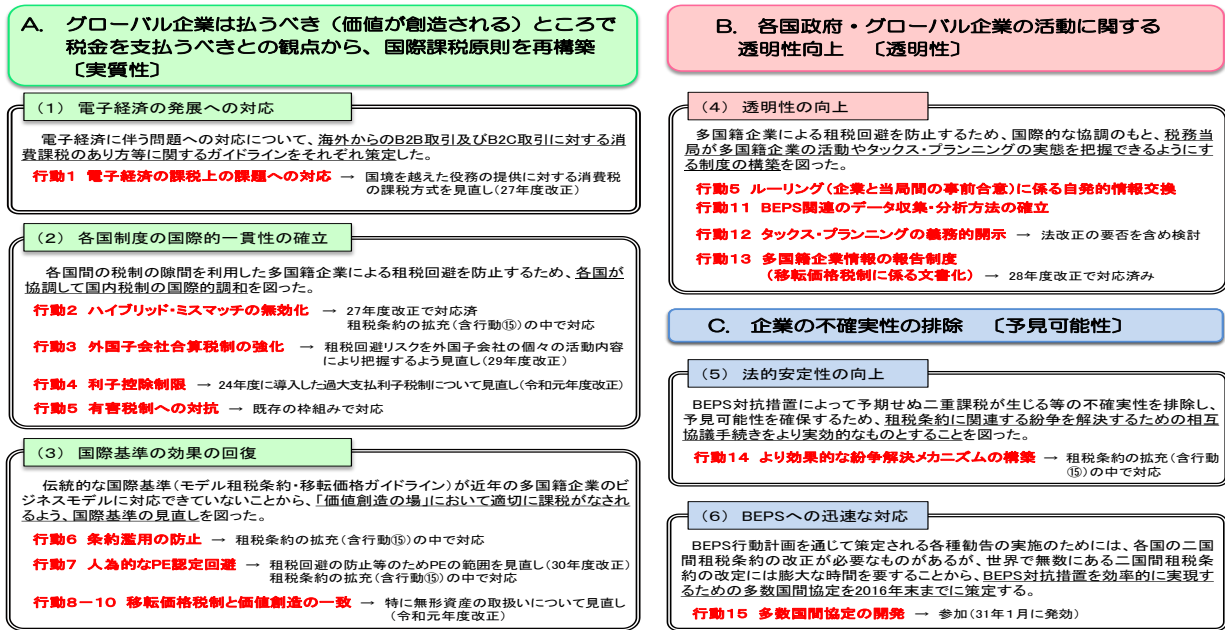
B E P S對抗措置によって予期せぬ二重課税が生じる等の不確実性を排除し、予見可能性を確保するため、租税条約に関連する紛争を解決するための相互協議手続きをより実効的なものに見直し。

➤ 行動 15：多数国間条約の開発

膨大な時間を要する二国間租税条約の改定を経ずに、B E P S防止措置を既存の租税条約において同時かつ効率的に実施するための多数国間条約（B E P S防止措置実施条約）の策定。

¹⁴⁰ B E P Sプロジェクトにおいては、多国籍企業グループの情報に係る国別報告書（C b C R; Country by Country Report）制度を、守秘義務を遵守しつつ導入することが合意されています。他方、E Uにおいては、多国籍企業の納税情報を市民の目に触れさせることにより、企業活動の透明性と社会的責任の更なる向上や実践を通じて、企業による社会貢献を促すなどの観点から、E U域内で活動する多国籍企業に対する、E U加盟国別の売上高・納税額等の企業情報の公表の義務付けに関するE U指令が採択されています。日本企業の中にも、企業の社会的責任等の観点から税に関する情報開示を促すグローバル・レポーティング・イニシアティブ（G R I）等の国際的な基準も踏まえ、納税額を自主的に開示する動きもあります。C b C Rは、個別企業にとって公表により競争上の影響を与える情報も含まれ得ることなどを踏まえつつ、国際的な議論の動向や国内企業の取組状況を注視していく必要があると考えられます。

〔資料2-V-7〕 BEPS 最終報告書の概要



(3) BEPSプロジェクトを踏まえた我が国の対応状況

BEPSプロジェクトの立上げ時より主導的役割を果たしてきた我が国においては、その合意事項を着実に実施し、企業間の公正な競争条件を整えるべく、累次の国内法改正や租税条約の改正・締結が進められてきました¹⁴¹。

〔資料2-V-8〕

また、BEPSプロジェクト最終報告書において、国外転出時に未実現のキャピタルゲインに対して課税する措置が「租税回避防止措置」として位置付けられており、我が国でもこうした措置が導入されました。

〈参考：国外転出時課税制度の創設等〉

株式等のキャピタルゲインは、実現時に納税者の居住国で課税されるのが原則であることから、巨額の未実現のキャピタルゲインを有する株式等を保有したまま国外転出し、キャピタルゲイン非課税国において売却することによる課税逃れが可能となっていました。こうした課税逃れに対応するため、平成27年度税制改正において、所得税について、一定の資産を有する者を対象として、株式等に係る未実現のキャピタルゲインに対して国外転出時に課税する特例が創設されました¹⁴²。あわせて、同様の趣旨から、非居住者に対して株式等の贈与等を行った場合にも、その時点で未実現のキャピ

¹⁴¹ タックス・プランニングの義務的開示(行動12)については、現時点では我が国では未導入。

¹⁴² 本特例による課税について、一定期間後に帰国を予定している者等は、納税猶予が可能となっています。なお、この納税猶予期間中に死亡した場合や贈与を行った場合には、日本国内に居住していたものとみなして、相続税・贈与税の納税義務を判定します。

タルゲインに対して課税することとされました。

引き続き、租税回避等に適切に対処するため、租税回避の態様に応じた個別的な対応策を丁寧かつ迅速に整備していくことが重要です。

〔資料2-V-8〕我が国における「BEPSプロジェクト」への対応状況

対応時期	主な対応内容	行動計画
平成27年度改正	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1 電子経済の課税上の課題への対応
平成27年度改正	外国子会社配当益金不算入制度の見直し	行動2 ハイブリッド・ミスマッチの無効化
平成28年度改正	移転価格税制に係る文書化制度の整備	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)
平成29年度改正	外国子会社合算税制の見直し	行動3 外国子会社合算税制の強化
平成30年度改正	PE(Permanent Establishment:恒久的施設)の範囲の見直し	行動7 人為的なPE認定回避
平成31年1月	BEPS防止措置実施条約が我が国について発効	行動15 多数国間協定の開発
令和元年度改正	移転価格税制の見直し	行動8-10 移転価格税制と価値創造の一致
令和元年度改正	過大支払利子税制の見直し	行動4 利子控除制限

4. 経済のデジタル化に伴う課税上の課題への対応

(1) 新たな国際課税ルールの背景

BEPSプロジェクトの行動1（デジタル経済の発展への対応）については、経済のデジタル化に伴う課税上の課題として、消費課税上の課題（BEPS最終報告書において見直しを提言）とともに、法人課税上の課題も議論されてきましたが、平成27（2015）年のBEPS最終報告書においては、後者については合意に至らず、引き続き議論を継続することとされました。

平成28（2016）年に立ち上げられたOECD/G20「BEPS包摂的枠組み」において途上国やオフショアセンターとされる国・地域を含めた議論が行われ、令和3（2021）年10月に、経済のデジタル化に伴う課税上の課題に対応する「2本の柱」の解決策に関する合意が実現しました。新型コロナへの対応で各国の財政状況が更に悪化したことが、合意に対する後押しの一つとなったと考えられます。約140カ国・地域が本合意に賛成を表明し、制度のグローバルな実施に向けた取組みが続けられています。

国際課税ルールの見直しの背景として議論されてきた課題は、「国際課税を取り巻く経済環境の変化」の節において既に述べた課題のうち、大きく以下の2点であり、それぞれが「第1の柱」・「第2の柱」に対応しています。

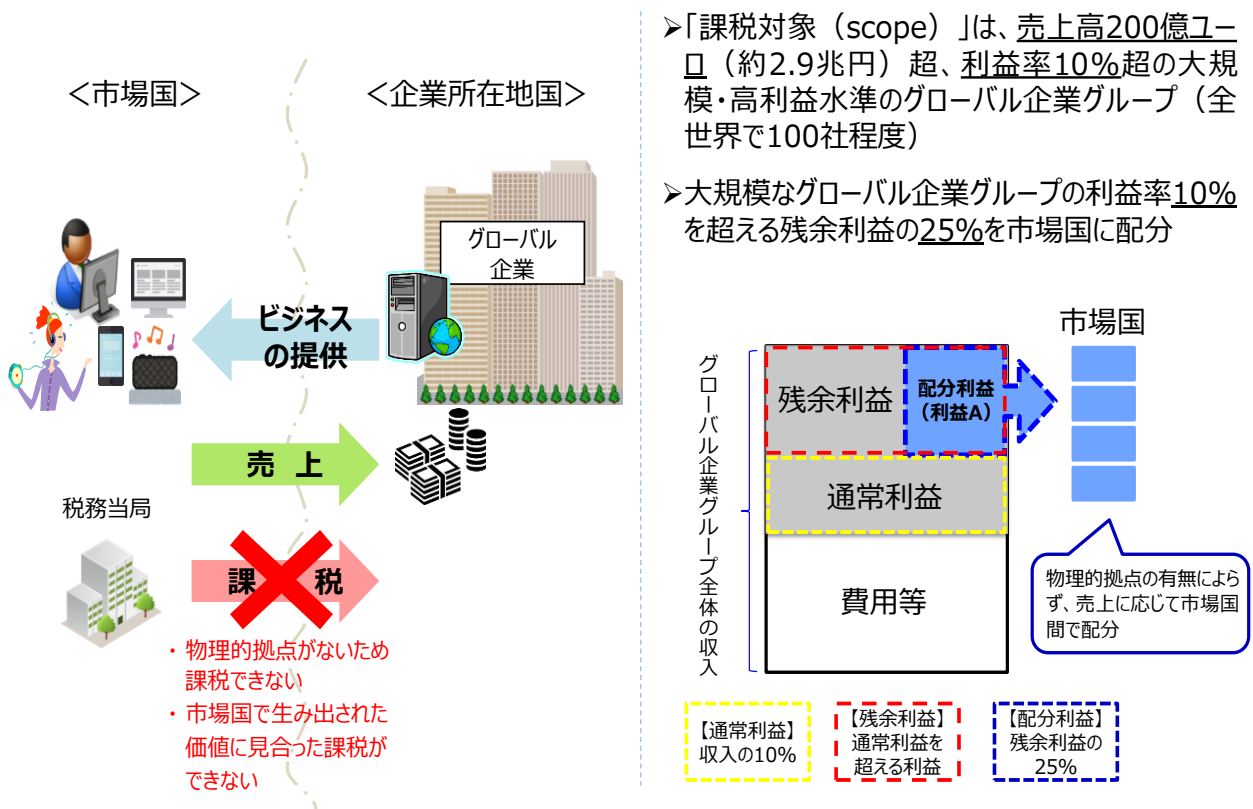
- ・ 経済のデジタル化に伴い、市場国に恒久的施設（PE）を置かずにビジネスを行う企業の増加がみられます。典型的には、オンラインでの動画・音楽配信や、オンライン書籍の販売等は、店舗などのPEがなくとも市場国の消費者にサービスを提供することができます。現在の国際課税原則では、国内に外国企業の支店等のPEがある場合にのみ、そのPEの事業から生じた所得への課税が可能なため、こうしたビジネスから得られた所得に対しては、市場国で適切に課税が行えない問題が顕在化してきました。
- ・ 低い法人税率や税制上の優遇措置によって外国企業を国内に誘致する動きがみられる中で、1980年代以降、各国の法人税が継続的に引き下げられ、各国の法人税収基盤が弱体化してきています。また、こうした軽課税国を利用する企業とそれ以外の企業との間で、税制面において企業間の公平な競争条件が阻害される事態が生じてきました。

(2) 「第1の柱」(市場国への新たな課税権の配分) 143

上記の課題の1点目に対応するものが「第1の柱」です。売上高200億ユーロ(約2.9兆円)超、利益率10%超の大規模・高利益水準のグローバル企業グループを課税対象(scope)とし、当該グループの利益のうち利益率10%を超える部分(残余利益)の25%を、PEの有無にかかわらず、売上に応じて市場国間で配分する仕組みです。

「第1の柱」は従来の租税条約において規定されてきた「PEなければ課税なし」の原則を一部修正して、PEの有無にかかわらず市場国が課税権を持つこととなるルールであるため、その導入のためには、多数国間条約が必要となります。現在、多数国間条約の策定に向けた議論が継続しているところです。

[資料2-V-9] 第1の柱(市場国への新たな課税権の配分)



143 ここでは、第1の柱のうち「利益A (Amount A)」について記載しています。このほか、基礎的なマーケティング・販売活動に対する移転価格税制の簡素化・合理化を図る「利益B (Amount B)」についても実施に向けた議論が行われています。

(3) 「第2の柱」(グローバル・ミニマム課税)¹⁴⁴

上記の課題の2点目に対応する仕組みが、「第2の柱」であるグローバル・ミニマム課税です。年間総収入金額が7.5億ユーロ(約1,100億円)以上の多国籍企業を対象とし、一定の適用除外部分を除いた所得について各国ごとに最低税率15%以上の課税を確保する仕組みです。この所得の計算においては、各国ごとの政策税制等による調整を行う前の財務会計上の連結財務諸表利益が基礎となります。

「第2の柱」については、各国の国内法の改正によって実施することとされていますが、制度を導入する場合には、国際的に合意された仕組みに沿って導入することが求められています(コモン・アプローチ)。

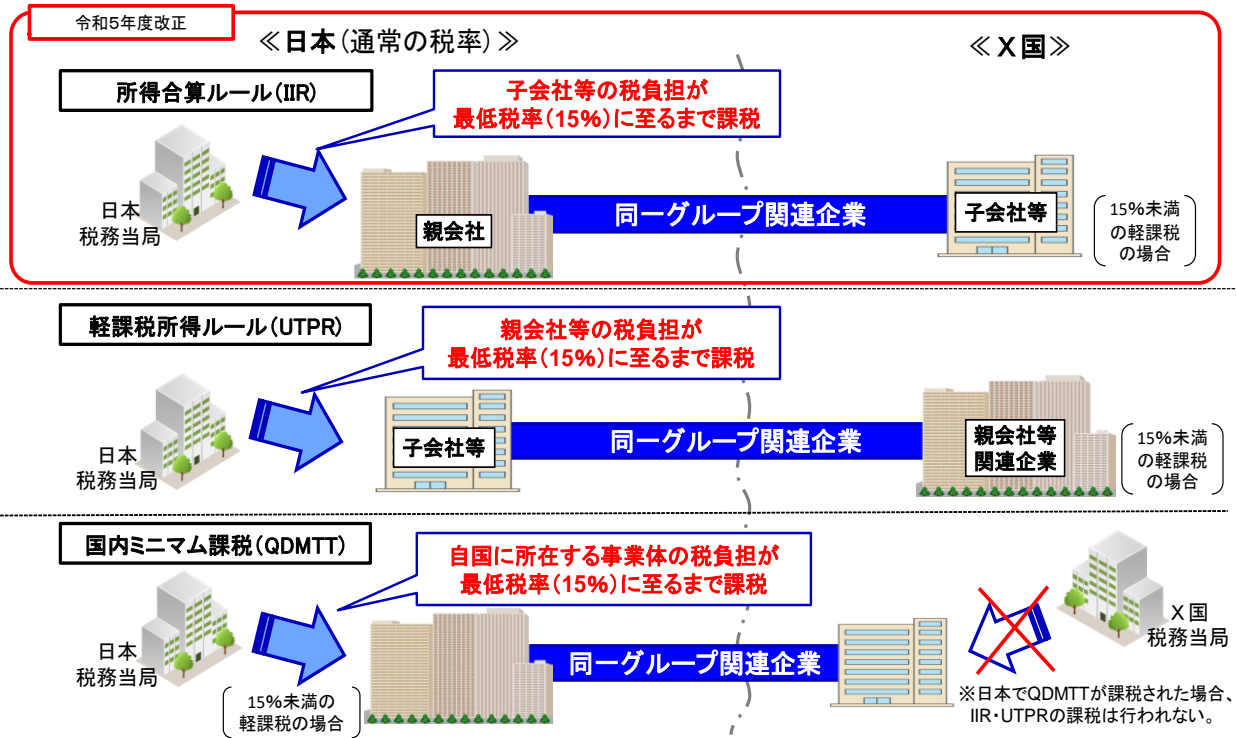
「第2の柱」は、様々なケースにおいて最低でも税率15%の課税を確保する観点から、「所得合算ルール(IIR; Income Inclusion Rule)」、「軽課税所得ルール(UTPR; Undertaxed Profits Rule)」、「国内ミニマム課税(QDMTT; Qualified Domestic Minimum Top-up Tax)」の三つのルールから構成されています。

OECD/G20「BEPS包摂的枠組み」で合意されたモデルルール等の詳細なルールに基づき、各国において法制化が進められており、我が国においても、令和5年度税制改正において、IIRの導入が決定されました。国際課税の見直しの議論を主導してきた我が国が早期に「第2の柱」の導入を決定できたことは、我が国が従来同様に引き続き国際的な議論を主導していく上でも、大きな意義を持ちます。

なお、既存の外国子会社合算税制は、経済的な実体の乏しい子会社等を用いた租税回避に対処することを目的とするのに対して、「第2の柱」は、各国共通の最低税率の導入により法人税引下げ競争に歯止めをかけることを目的とするものであり、両者は目的を異にする別個の仕組みです。国際的なルールにおいても、CFC税制は「第2の柱」と併存するものと整理されており、対象となる企業の事務負担には一定の配慮を行いつつ、引き続きそれぞれの制度の目的を果たすことが重要です。

¹⁴⁴ ここでは、第2の柱のうちG10BE(Global Anti-Base Erosion; グローバルな税源浸食対抗)ルールについて記載しています。このほか、軽課税国の関連者に対する支払について源泉地国に一定の課税権を認める租税条約上の最低課税ルール(STTR; Subject To Tax Rule)についても実施に向けた議論が行われています。

[資料2-V-10] 第2の柱（グローバル・ミニマム課税）



(4) 新たな国際課税ルールの意義

2本の柱からなる国際課税ルールの見直しにより、税の分野の国際協調のあり方が大きな変革期を迎えたものと考えられます。

(国際的に共通の課税ルールの導入)

これまでの国際課税のルールにおいては、各国における課税の制度設計（課税ベースの設定、申告・納税などの執行のあり方）については、各国の課税権のもと各国が自由に設定することができる一方、二国間の租税条約において個別に、源泉地国において配当・利子・使用料に課される税率の制限等が規定されてきました。

こうした中、BEPSプロジェクトにおいて15の行動計画が提言されましたが、その多くは、国際的なベスト・プラクティスの提示や、OECD移転価格ガイドラインなどの既存の国際基準の改正により対応するものであり、課税ルールの設定における各国の裁量は広く認められていました。他方、租税条約の濫用防止や移転価格税制に係る文書化制度の整備など、一部の行動はミニマム・スタンダードとして各国が遵守すべきものとされるとともに、多数国間条約であるBEPS防止措置実施条約が策定されました。

経済のデジタル化に伴う課題に対する2本の柱からなる解決策においては、こうした流れを更に進めて、国際的に統一されたルール（課税ベース、申告・納税などの執行のあり方）に基づいて、新たな課税制度を構築するものです。「第1の柱」においては、多数国間条約や国内法において、新たな課税に必要なルールが詳細に規定され、各国は、多数国間条約への参加及び国内法制の制定を通じて、共通の課税ルールを実施することとなります。「第2の柱」においては、先述のとおり、各国の国内法で導入可能であるものの、各国が制度を導入する場合は国際的に合意されたルールに沿った形での制度の導入が必要となります（コモン・アプローチ）。課税ベースや税率の設定、申告・納税などの制度の執行に至るまで、税制全体の制度設計に国際的に合意し、実施するという点で、画期的な取り組みであると考えられます。このため、制度の実施に際して、国家間の紛争防止・解決プロセスを含め、各国税務当局間の今まで以上の緊密な協働が求められます。また、今後、各国における制度の実施状況をモニターしつつ、国際的に協調された制度の実施に向けて我が国としても貢献していくべきと考えられます。

（「第1の柱」の考え方）

「第1の柱」は、従来の「PEなければ課税なし」の原則（PE原則）を一部修正し、通常利益と考えられる部分を除いた残余利益の一部をPEの有無にかかわらず売上に応じて市場国に課税権を配分する仕組みです。20世紀前半以降国際的なルールとして確立してきたPE原則は、国際的な原則として企業の物理的拠点の所在を基準として課税権を基礎づけるものであり、物理的拠点がすなわち所得を生み出す場所であるとの考え方は、課税・徴収の観点からも一定の合理性があると考えられます。他方、経済のデジタル化に伴い、PE原則をどのように見直すべきか、また、PE原則を見直し、市場国に一定の課税権を配分する場合の考え方については、「第1の柱」の検討過程において、ユーザーの参加（User Participation）、マーケティング上の無形資産（Marketing Intangible）、重要な経済的存在（Significant Economic Presence）といった様々な考え方が示されました。また、市場国に配分する利益について、通常の販売活動等から得られる利益を超えた超過利益に着目するという考え方もありました。その後の議論の中で、経済のデジタル化やそれに伴う無形資産の役割の増大の影響は、デジタル企業など特

定の業種のみには当てはまるものではないとの考え方から、業種を限定せず、大規模・高利益水準の企業を対象とする仕組みとして、令和3（2021）年10月に合意されました。

また、イギリスやフランス等の一部の国においては、「第1の柱」に係る国際的な合意を待たずに、オンライン広告やデータ販売等の対象ビジネスに対して売上に応じて課税するデジタル・サービス税等の一方的措置の導入が図られました。これに対して、アメリカが、自国企業を狙い撃ちするものであるとして制裁関税による対抗措置をとる動きがあり、国際課税システムの不安定化が懸念されました。こうした動きを踏まえ、令和3（2021）年10月の合意においては、「第1の柱」の多数国間条約において既存のデジタル・サービス税等を廃止し、また、将来にわたり導入しないことを定めることが合意されています。デジタル・サービス税等については、各国において柔軟な制度設計が可能である一方、OECD/G20「BEPS包摂的枠組み」における議論では、事業者から見るとデジタル・サービス税と法人所得課税との間で実質的な二重課税が生じているのではないかと指摘や、外国企業をターゲットとする場合には上述のような報復措置を誘発するおそれがあるといった指摘がされており、経済のデジタル化に伴う課税上の課題に対しては、「第1の柱」による多国間で協調した解決策により対応する方が望ましいとされてきました。

（「第2の柱」の考え方）

「第2の柱」は、経済のデジタル化・グローバル化やビジネスにおける無形資産の重要性の増大に伴って生じた「法人税引下げ競争」に歯止めをかけるとともに、企業間の公平な競争条件を確保することを目的とした制度です。多国籍企業グループの拠点が所在する国・地域の多くで本制度が導入されれば、実質的に世界全体において最低税率（15%）以上の課税が確保されることとなります。これまでアグレッシブにタックス・プランニングを行ってきた多国籍企業が低税率国を利用することが難しくなることにより、ひいては、我が国企業の国際競争力の維持及び向上にもつながるものと評価できます。

また、「第2の柱」の対象企業に関しては、外国企業の誘致等の観点から講じられている税軽減措置のうち、税負担率が15%未満となる部分の政策効果は相当程度減殺されることとなります。これは、各国が政策上の目的か

ら講じている税制上の優遇措置が、「第2の柱」という国際的なルールにより一定の制約を受けることとなることを意味しています。

他方、「第2の柱」は、これまで法人税引下げ競争等の中で浸食されてきた各国の法人税収基盤の確保に資する取組みでもあります。法人所得課税は、国境を越えた所得の移転による租税回避のリスクを伴います。こうしたリスクに対しては、BEP Sプロジェクトにおける国際協調での対処が進展してきましたが、「第2の柱」により、最低税率15%以上の法人所得への課税が確保されることとなりました。これにより、各国において引き続き法人所得課税が重要な地位を占めることが国際的に合意された形となったと評価することができます。

また、先述のとおり、平成21年度税制改正において、外国子会社の所得に係る二重課税を排除する方式として、従来の間接外国税額控除方式に代えて外国子会社配当益金不算入制度が導入されています。他方、我が国の制度は、居住者・内国法人について国外所得を免除し国内源泉所得のみに課税する国外所得免除方式に移行したのではなく、引き続き、全世界所得課税を原則としています。国外所得免除方式をとる場合、国外所得に対しては、源泉地国において課税関係が終了することとなるため、源泉地が軽課税国である場合は、二重非課税が生じるリスクが高いという問題があります。同様に、外国子会社配当益金不算入制度は、子会社所在地国における課税のみで基本的に課税関係が終了することとなるため、軽課税国に所在する外国子会社への所得移転による租税回避に対しては、CFC税制等による対応が必要です。CFC税制については、かつて間接外国税額控除方式をとっていた時期においては、配当時まで課税が繰り延べられることを租税回避と捉えて、それに対応するという意義を有しているという理解も可能でしたが、外国子会社配当益金不算入制度の導入後は、軽課税国への所得移転を租税回避として、それに対応するという意義を持つようになったと評価できます。平成29年度税制改正においては、BEP Sプロジェクトの基本的な考え方に基づき、CFC税制の見直しが行われました。CFC税制に加え、「第2の柱」（特にIIR）が導入されると、租税回避か否かにかかわらず、外国子会社の所在地国における課税が極端に軽課税である場合には、親会社居住地国で最低税率15%に至るまでトップアップ課税がなされることとなります。こうした動きは、子会社所在地国のみで課税を終了させるのではなく、親会社居住地国に

においてグループ全体の所得に対して一定の課税権を及ぼすものであると評価できます。

また、「第2の柱」の導入に当たっての国・地方の対応については、令和5年度税制改正において整理がなされたところです。「第1の柱」についても、国・地方の法人課税制度を念頭に置いた検討が考えられます。

5. 税の透明性の向上のための国際的な取組み

(1) 税務当局間の情報交換の概要

近年、いわゆるパナマ文書・パラダイス文書・パンドラ文書等、法律事務所等が保有する内部文書が報道機関に流出し、富裕層の個人などがオフショアセンターに資産を保有している例が報じられています。これらは必ずしも全てが課税逃れを目的としたものではないと考えられますが、こうした報道を通じて、脱税や租税回避等を目的とした税務・金融情報の秘匿に対する国際的な批判が高まってきています。こうしたことなどを背景として、近年、税務当局間の情報交換を通じた「税の透明性」に関する取組みが大きく進展しています。

税務当局間の情報交換とは、納税者の取引などの税に関する情報を税務当局間で互いに提供する仕組みです。租税条約等に基づく税務当局間の情報交換は、①要請に基づく情報交換、②自発的情報交換、③自動的情報交換の3形態があります。167カ国・地域が参加する「税の透明性と情報交換に関するグローバル・フォーラム」において、情報交換の実施状況の相互審査（ピアレビュー）が実施され、適切な実施の確保が図られています。

(2) 近年の国際的な取組み

情報交換の3形態のうち、近年顕著に取組みが進展しているのが、上記③の自動的情報交換です。

典型的な取組みの一つが、平成26（2014）年にOECDが策定した共通報告基準（CRS; Common Reporting Standard）に基づく非居住者の金融口座情報の自動的情報交換の枠組みです。本枠組みは、各国税務当局が、自国内の金融機関に対して、非居住者の口座情報（氏名・住所、口座残高、利子・配当等の年間受取総額等）の報告を求め、それぞれの口座保有者の居住地国の税務当局との間で、相互に口座情報を毎年交換する仕組みです。我が国においても、平成27年度税制改正において非居住者の金融口座情報の税務当局への報告制度を整備し、平成30（2018）年から、CRSに基づく情報交換を開始しています。現在、109カ国・地域がCRSに基づく情報交換を実施しています。

また、ブロックチェーン技術を使用する暗号資産等を利用した国際的な租

税回避等のリスクが顕在化したことを受け、令和4（2022）年に、OECDにおいて、暗号資産等報告枠組み（CARF；Crypto-Asset Reporting Framework）が策定されるとともに、CRSについて、一定の電子マネー等を取り込むなど報告事項を拡充する改訂が合意されました。今後、我が国における対応について検討していくことが重要です。

加えて、BEPSプロジェクトの行動13においてミニマム・スタンダードとして実施が提言された多国籍企業情報に関する国別報告事項（CbCR；Country-by-Country Report）も、税務当局間の自動的情報交換を通じて税の透明性向上に資する取組みです。

また、OECDにおいては、シェアリング・エコノミー及びギグ・エコノミーにおける売主に関するプラットフォーム事業者による報告のためのモデルルールが合意されています。売主に関する情報をプラットフォーム事業者の居住地国等が一括して収集し、非居住者に係る情報については、売主の居住地国等との間で自動的情報交換が行われる仕組みです。例えば、EUにおいて、本モデルルールと同等の内容を実施するための指令が採択されているなど、様々な国において取組みが進められています。

今後は、国際的な脱税や租税回避等への対応にあたり、こうした情報交換の枠組みを通じて取得した情報を効果的に活用していくことが求められます。また、国際的な議論の進展を踏まえながら、適正・公平な課税の実現に向けて制度の充実を進めることも必要です。

6. 今後の課題

(1) 2本の柱の着実な実施

経済社会の変化に応じた国際的な適正・公平な課税の実現という観点から、経済のデジタル化に伴う課税上の課題に対する2本の柱からなる解決策の合意は画期的なものであり、合意内容の実施に向けた取組みが最優先課題であると考えられます。我が国においては、令和5年度税制改正において「第2の柱」を導入することとされました。引き続き、「第1の柱」の多数国間条約の締結及び国内法制化に向けた取組みを進めていくべきです。

加えて、2本の柱のグローバルな実施の確保は、我が国企業にとっても課税の透明性・予見可能性の向上の観点からメリットが大きい取組みです。国際課税の見直しの議論に一貫して積極的に貢献してきた我が国として、特に途上国における2本の柱の実施支援においてもリーダーシップを発揮すべきです。

また、制度導入後も、国際的に強調して制度を適切に実施していく必要があり、こうした国際的な取組みに我が国として主体的に関与していく必要があります。

(2) 個人所得課税における課題

個人所得課税における課題としては、経済のグローバル化に伴い、国境を越えた経済活動が広がってきています。

新型コロナの感染拡大等に伴い、オンライン会議システム等を利用したりリモートワークによって国境を越えて役務を提供するケースも一般化しており、こうした経済社会の変化は、個人に対する国際課税上の課題も惹起しています。今後、国際的な議論を踏まえ、こうした働き方の変化に伴うインプリケーションを注視していくことが求められます。

また、経済のグローバル化に伴う経済社会の変化の一つの例として、日本において「非居住者」として働き、課税対象となる者の増加が挙げられます。非居住者が国内において行う勤務に起因する給与に関する現行制度は、源泉課税のみで課税関係が終了し、効果的・効率的な課税・徴収の観点からメリットがある一方、同一の所得を得ている居住者との間の課税上の差異が課題となり得ると考えられます。

加えて、これまで法人所得課税について、国際的な租税回避への対応や、国際的な最低課税制度の導入などの取組みがなされてきましたが、個人所得課税においても同様の課題が存在すると考えられます。

(3) 租税条約

租税条約は、健全な投資・経済交流を促進する重要な制度的インフラの一つであり、今後とも、我が国との投資関係の発展が見込まれる国・地域との間で新規締結を進めるとともに、既存条約についても近年の経済構造の変化に対応した改正を進めていくことが求められます。特に途上国との既存条約の改正については、「国連モデル租税条約」をベースとした更なる源泉地国課税の確保を求める途上国との間で交渉が難航することが見込まれます。結果として、みなし外国税額控除等、途上国向けの規定がアップデートされず、各国の経済発展の実態に合わない租税条約が存置されることとなります。こうした租税条約であっても相手国と粘り強く交渉していく必要があります。国際課税ルール及び経済構造の変化に対応した形での改正に向けて、積極的に取り組むべきです。

(4) 租税回避の防止等

経済社会や技術の変化に応じて、新たな租税回避リスクが生じる可能性があります。税制全体に対する納税者の信頼を高めるためにも、引き続き、租税回避等への対処に係る不断の取組みが必要です。例えば、海外への投資を利用して利益を留保し課税を繰り延べることが租税回避に利用し得るのではないかとの指摘もあります。

また、情報交換の分野において、途上国を含めた情報交換ネットワークの拡大に取り組むことが重要です。徴収共助のネットワークについても同様です。こうした分野での途上国への技術支援にも積極的に取り組んでいくべきです。

引き続き、国際課税制度の見直しや適切な執行のため、税制の立案や執行にあたる部局において十分な体制を整備することが必要であると考えられます。