



日本租税理論学会2020年度
大会総会シンポジウム報告

国際的デジタル企業課税と各国のデジタル企業課税の動向
-OECDにおける「2つの柱」とデジタル・サービス税を中心に-

令和2(2020)年11月29日

立命館大学法学部教授
望 月 爾

はじめに

- ・近年、経済のデジタル化に伴い、GAFA(Google、Apple、Facebook、Amazon)に代表される、「プラットフォーマー(Platformer)」と呼ばれる国際的デジタル企業が台頭しており、その巨額な利益をタックス・ヘイブンなどに移転して、租税回避を図る動きが拡大していることが国際的に大きな問題となっている。
- ・OECDが2015年10月に公表した試算によれば、このような国際的な租税回避によって、全世界で年間1,000億～2,400億ドル(全世界の法人税収の4%～10%、約10兆～25兆円)に及ぶ法人税収が失われているとされる。
- ・本報告は、昨年の大会の鶴田報告を受けて、OECDにおける国際的デジタル企業に対する課税問題、とくにBEPS包摂的枠組み(Inclusive Framework)における、①課税権の配分に関するネクサスや利益分配の原則の見直しを求める「第1の柱(Pillar 1)」と、②軽課税国への利益移転を防止するため一定水準以下の税率の国や地域に所在する子会社や支店等に対してミニマム税を課そうとする「第2の柱(Pillar 2)」の議論の変遷や最新の状況を紹介する。また、EU各国のデジタル・サービス税(Digital Service Tax)を中心に各国のデジタル企業課税の動向についてもふれたいと思う。

現状の議論状況の整理

- ・デジタル化の進展により、国際的デジタル企業は、市場国に支店や営業所工場等の恒久的施設(PE)として物理的拠点がなくてもビジネスを展開することができ、このような物理的存在があることを課税根拠とする従来からの国際課税の原則では対応できなくなっている現状がある。

対策1⇒第1の柱:市場国への新たな課税権の分配

- ・多国籍企業グループ内の国際取引に対しては、移転価格税制により取引価格を独立した企業間の「通常の価格(独立企業間価格)」で取引が行われたものとみなして各グループ企業の所得を計算し、多国籍企業グループの利益を各国間で配分するルールがとられてきたが、デジタル化により多国籍企業のグループ内の無形資産取引が増大し、このような独立企業間原則の適用が困難な状況となっている。

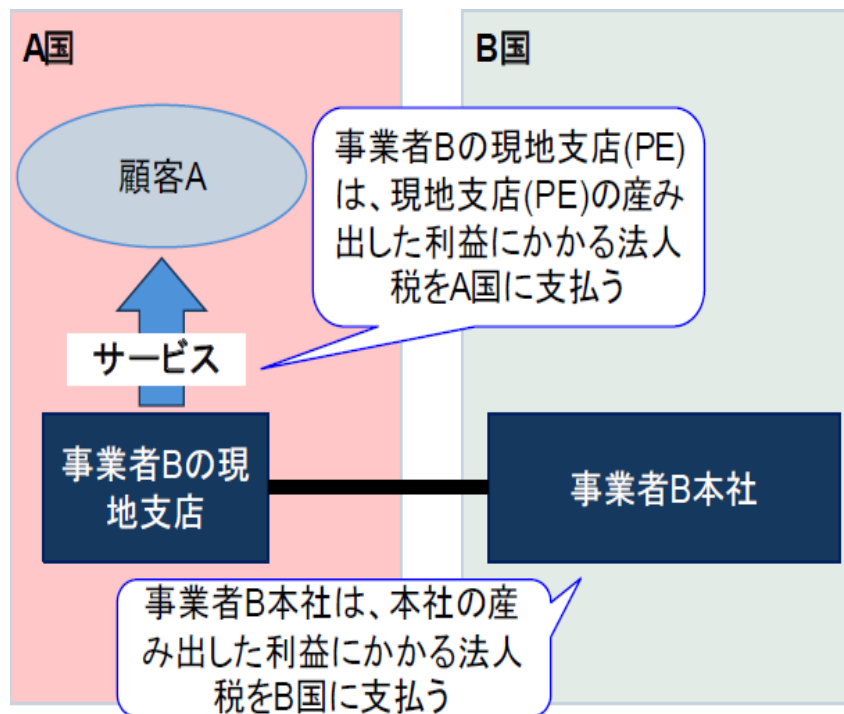
対策2⇒第1の柱:市場国での販売活動等に係る移転価格ルールの見直し

- ・デジタル化の進展により、ビジネスにとって無形資産の重要性が増大し、関連企業間の取引等を通じて、利益等を軽課税国に移転することが容易になっている。

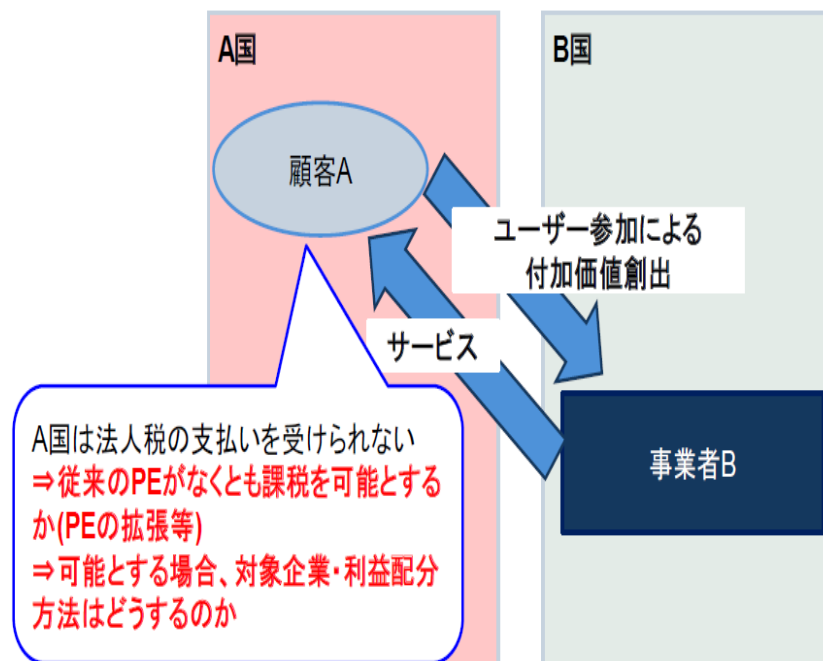
対策⇒第2の柱:利益移転防止のための最低税率によるミニマム課税

(参考) 国際的デジタル企業と課税権の分配

従来の課税権の分配



新たな課税権の分配の必要性



出典: MURC報告書

I デジタル経済の課税上の課題に対するOECDの議論

1. 2015年10月「最終報告書(BEPS 2015 Final Reports)」

デジタル経済への課税上の課題への対応の問題は、「行動1 デジタル経済の課税上の課題への対応(Action1 Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy)」において、「実質的な経済活動が行われ価値創造がなされた場所で課税を行う」という基本方針と、2020年を目標に議論を継続することを確認した。ただし、間接税に関しては、電子商取引への付加価値税(VAT)に対する一定の解決策(BtoB取引:リバースチャージ方式、BtoC取引:事業者登録制)の勧告を行った。

それに対し、直接税に関しては、デジタル取引のみ別途の取り扱いをすることは困難であるとし、①新たなPE(「重要な経済的存在(significant economic presence)」の概念に基づく見直し)や②源泉課税の導入、③平衡税(equalization levy:国内外の事業者の競争条件の公平化のための課税)の導入の3つの考え方を明らかにするにとどまった。

2. 2018年3月中間報告(Interim Report)

OECDはBEPSプロジェクト後もポストBEPSの包摂的枠組み(Inclusive Framework)において議論を継続し、2018年3月には「デジタル化により生じる課税上の課題中間報告(Tax Challenges Arising from Digitalisation-Interim Report2018)」を公表した。

中間報告では、デジタル化されたビジネスモデルの共通の特徴として、①物理的拠点を伴わない管轄を越えた大規模なビジネス展開、②無形資産への多大な依存、③データやユーザー参加とブランドのシナジーの重要性などの3点をあげた。

また、デジタル経済への課税に関する課題を分析し、各国の立場を国際課税原則について、①高度にデジタル化されたビジネスに絞った見直しを行う、②それに絞らずに全般的な見直しを行う、③大幅な見直しは不要の3つのグループに整理した。さらに、具体的勧告は行わず、既存の国際課税の枠組の中でネクサス(nexus)と利益配分(profit allocation)に係る原則の見直しの検討の継続に合意した。そして、BEPSの価値創造と課税の場所の一致という原則に基づき、経済のデジタル化が与える影響を議論し、2020年までに長期的解決策の取りまとめに向けて作業を進める方針を示した。

3. 2019年1月「ポリシー・ノート(Policy Note)」・2月「公開討議文書(Public Consultation Document)」

2019年1月、包摂的枠組みは「ポリシー・ノート(Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy-Policy Note)」を示し、それを受けて同年2月に「公開討議文書(Public Consultation Document Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy)」公表し、意見公募や公聴会が行われた。まず、「ポリシー・ノート」は、課税権の配分に関するネクサスや利益分配の原則の見直しを求める「第1の柱(Pillar 1)」と、軽課税国への利益移転を防止するため一定水準以下の税率の国や地域に所在する子会社や支店等に対してミニマム税を課そうとする「第2の柱(Pillar 2)」の「2つの柱」を提案した。

次に、公開討議文書では、「ポリシー・ノート」の提案を検討し、第1の柱については、ネクサスと利益配分の原則を①ユーザーの参加(user participation: イギリス提案)、②マーケティング無形資産(marketing intangibles: アメリカ提案)、③重要な経済的存在(significant economic presence: インド等提案)のいずれか、またはその複数を踏まえて改定することが検討された。第2の柱については、一定以下の実効税率の軽課税国に所在する支店や子会社に対する「所得合算ルール」及び関連者への「税源浸食となる支払の損金算入を否認するルール」の導入が議論された。

(参考)「公開討議文書」の第1の柱の基本的考え方①



ユーザーの参加

- ・ SNSや検索エンジン等をユーザーが利用することにより生じた利益について、ユーザーがいる国が課税できるようにする



対象
ビジネス
の範囲

狭い



マーケティング上の無形資産

- ・ 多国籍企業が市場国で生み出したブランド価値を認め、それにより生じた利益について、市場国が課税できるようにする



広い
可能性



重要な経済的存在

- ・ 途上国でも執行が簡単な解決策として提案
- ・ 市場国で継続して売上をあげており、市場国との関係があると認められる場合、市場国が課税できるようにする



広い
可能性

出典：財務省資料

(参考)「公開討議文書」の第1の柱の基本的考え方②

	①ユーザーの参加	②マーケティング上の無形資産	③重要な経済的存在
提案国	イギリス	アメリカ合衆国	インド等の途上国
着眼点	高度にデジタル化されたビジネス (highly digitalised businesses : HDB)におけるユーザーによる価値創造への貢献に着目	マーケティング活動を通じて形成された無形資産(ブランド・顧客データ等)に着目	市場国が重要な経済的存在(一定のデータ量等)を有する場合には課税権を認めるべき
ネクサスに係る考え方	従来の PE を拡張	従来の PE を拡張	「重要な経済的存在」という新たな概念を導入
新たな課税権の付与先	ユーザーの所在国	マーケティング上の無形資産の所在国	「重要な経済的存在」があるとされる国
新ルールの対象範囲	HDB のみ	HDB に限定せず、より広範な業種を対象とする	デジタル技術によって市場国との間で有意で継続的な関係を有すると認定される場合
利益配分方法	超過利益分割法	超過利益分割法	定式配分法

出典:MURC報告書

4. 2019年5月「作業計画 (Programme of Work) 」

2019年5月「経済の電子化に伴う課税上の課題に対するコンセンサスに基づく解決策の策定に向けた作業計画 (Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy)」が公表され、6月の福岡でのG20財務大臣・中央銀行総裁会議やG20大阪サミットに提案され、承認された。

「作業計画」は、以後18カ月の計画を示したものであり、「2つの柱」の課題について、さらに検討を進め第1の柱 (Pillar 1) の利益配分ルールについて

①修正残余利益分割法 (Modified RPSM): 分割すべきグループの利益をルーティンとノンルーティンの利益に分け、ノンルーティン利益のうち市場国の貢献に係る部分を特定し、一定の配分キーにより市場国に分割する方法
②定式配分法 (Fractional apportionment method): ルーティンとノンルーティンの利益を区分せず、分割すべきグループの利益を市場国に配分する方法、
③分配ベース・アプローチ (Distribution-based approaches): 市場国における売上に対し、一定の率により計算したみなし利益を配分する方法、
の3つの具体案が示された。また、ネクサスについては、物理的存在を必要としない「ビジネス・プレセンス (business presence)」の概念が示され、その評価のため持続的な収入閾値やその他の指標の検討が求められた。

(参考)「作業計画(Programme of Work)」の概要

「経済の電子化に伴う課税上の課題に対する コンセンサスに基づいた解決策の策定に向けた作業計画」の概要

経緯

[2019年5月31日公表]

- 2019年5月、BEPS包摂的枠組みで承認し、同年6月のG20財務大臣会合(於:福岡)に提出・承認された。

作業計画の概要

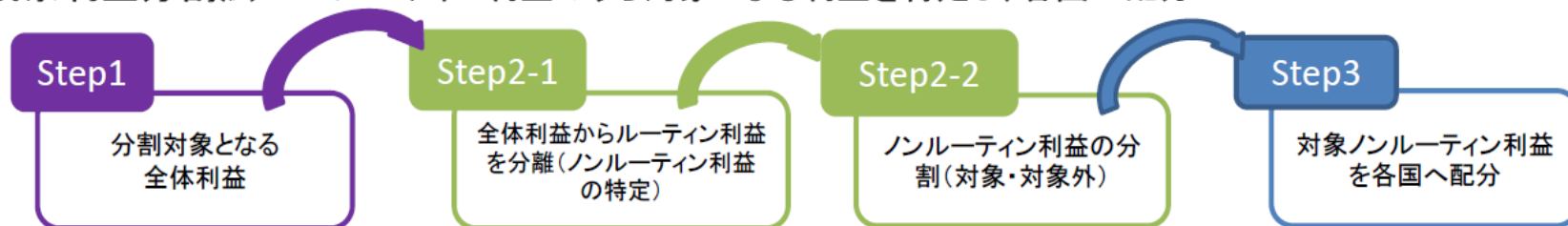
- 経済の電子化に伴う課税上の課題に対し、以下の2つの柱を含む長期的解決策の検討と、これらの解決策による税収や経済的影響についての経済分析・影響度評価を行う。
 - ✓ 1つ目の柱: 市場国又はユーザー所在国に対しより課税権を配分する観点から、ネクサス原則(各国の非居住者たる企業に対する課税権の決定ルール)及び利益配分原則(課税対象所得の算定及び配分ルール)を以下のいずれか(又は複数)の概念を踏まえ改定。
 - ① ユーザーの参加 (user participation・英国案)
 - ② マーケティング上の無形資産 (marketing intangibles・米国案)
 - ③ 重要な経済的存在 (significant economic presence・インドなどの途上国案)
 - ✓ 2つ目の柱: 無税又は軽課税国への利益移転というBEPSの残された課題に対応する観点から、一定水準以下の実効税率を課している無税又は低税率国に所在する支店・子会社に対する所得合算ルールと、これらの国に所在する関連者への税源浸食的支払いに損金算入を否認するルールの2つを導入。
- 2020年に国際合意に基づく長期的解決策に合意するため、今後下記のスケジュールで検討作業を行う。

2019年6月	OECD・租税委員会下の作業部会で技術的論点の検討を開始
2020年1月	解決策の制度の概要(1つ目の柱の3つの考え方の絞り込み等)について合意
2020年中	長期的解決策の方針及び技術的論点について合意を目指す
2020年末まで	最終報告書を策定

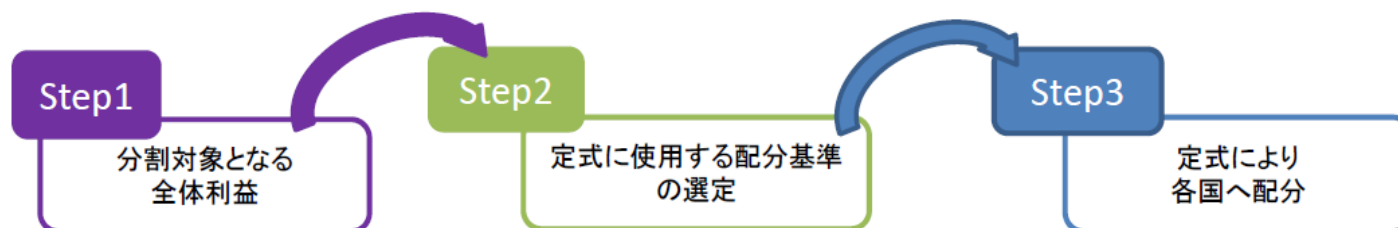
出典:財務省資料

(参考)「作業計画(Programme of Work)」の 第1の柱の利益配分ルール

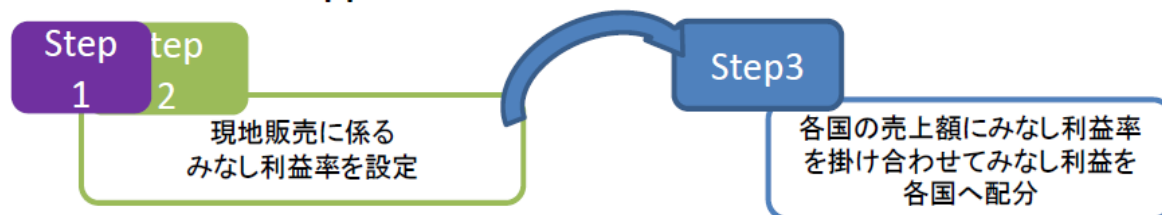
①残余利益分割法：ノンルーティン利益のうち対象となる利益を特定し、各国へ配分



②定式配分法(Fractional apportionment method)：グループ全体利益を配分基準により各国へ配分



③Distribution-based approach：現地国(市場国)において稼得する売上(収入)にみなし営業利益率を適用



出典：財務省資料

5. 2019年10月「統合的アプローチ提案」

2019年10月には「第1の柱(Pillar 1)に関する統合的アプローチ提案(Secretariat Proposal Unified Approach under Pillar One)」、同年11月には「第2の柱(Pillar 2)に関する“GloBE”提案(Global Anti-Base Erosion Proposal (“GloBE”)-Pillar Two)」が公表され、2つの柱それぞれに対するOECD事務局の具体的な考え方が示された。

まず、「統合的アプローチ提案」では、消費者の所在する国に物理的存在の有無にかかわらず、より大きな課税権を配分し、広範な消費者ビジネスに影響を与えることになる。まず、ネクサスについては、物理的存在の有無にかかわらず消費者との相互作用・関与などを通じて市場国の経済に持続可能で重要な関係を有するすべての場合にこのアプローチが適用可能とされる。次に、利益配分については、新たな利益配分方法として、①利益(Amount)A: 企業グループの通常利益を超える利益で物理的存在の有無にかかわらず売上等に応じて市場国に配分される、②利益(Amount)B: 市場国における基本的なマーケティング・販売活動等に付与される利益で定率で固定される、③利益(Amount)C: 独立企業原則(ALP)により課税できる販売子会社等の利益で強力な紛争解決メカニズムに服する、の3つの利益が提示されている。

(参考)「統合的アプローチ提案」の第1の柱の基本的考え方

市場国への新たな課税権の配分

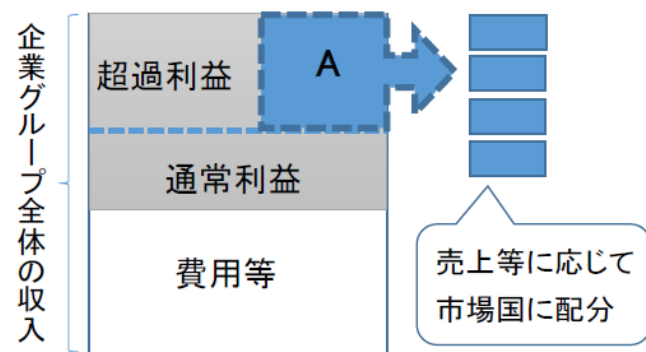
- ①物理的拠点の有無によらず、市場国に一定額以上の売上等があればネクサス(課税根拠)を認定。
- ②消費者向けビジネスを行う、全世界で一定額以上の売上等がある多国籍企業に対象を限定。
- ③市場国への配分額は、企業グループ全体の通常利益を超える利益の一部(「利益 A」)とする。

市場国での販売活動等に係る移転価格ルールの定式化等

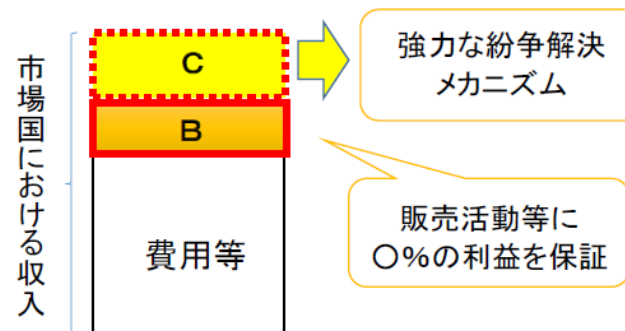
※従来のルールでは、販売活動等の「利益」を巡って、課税当局と納税者の間で紛争が生じやすいという背景。

- ①市場国における販売活動等の基礎的な活動に付与される利益(「利益 B」)を定率に固定(市場国での売上の〇%等)。
- ②なお、市場国は引き続き「独立企業原則(ALP)」により販売子会社等の利益(「利益 C」)に課税することができるが、強力な紛争解決メカニズムに服するものとする。

企業グループ全体の収入(全世界)



販売子会社等の収入(市場国)

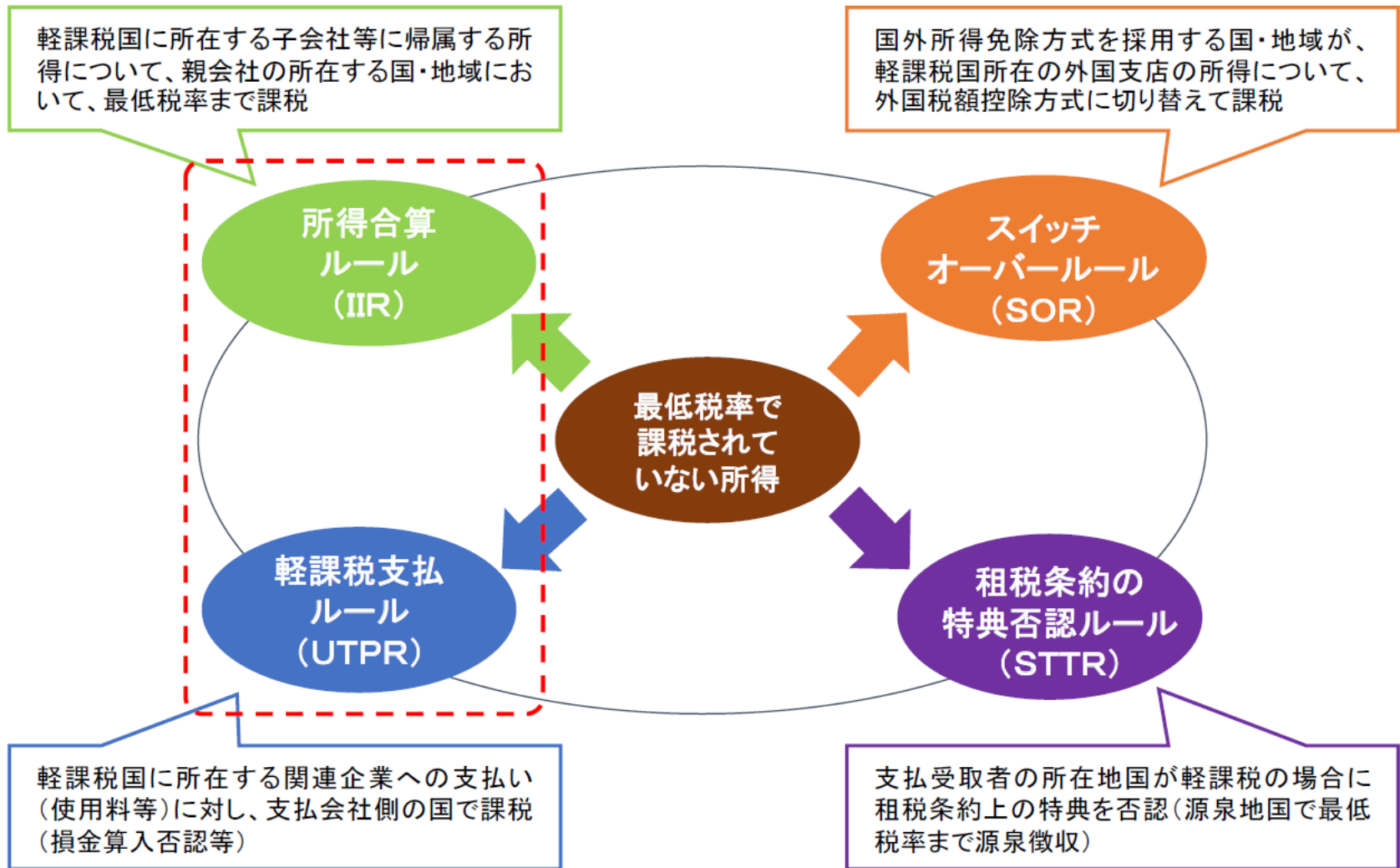


出典:財務省資料

6. 2019年11月「“GloBE”提案」

「“GloBE”提案」は、第2の柱について、グローバルな利益移転を防止するため、①所得合算ルール (income inclusion rule: IIR) : 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、② 軽課税支払ルール (undertaxed payments rule: UTPR) : 軽課税国に所在する関連企業への支払い(使用料等)に対し、支払会社側の国で損金算入の否認やソース・ベースの課税(源泉徴収税を含む)を行う、③スイッチ・オーバー・ルール (switch-over rule: SOR) : 国外所得免除方式を採用する国・地域が、軽課税国所在の外国支店の所得について、外国税額控除方式に切り替えて課税することを租税条約に定める、④租税条約特典否認ルール (subject to tax rule: STTR) : 支払受取者の所在地国が軽課税の場合に租税条約上の特典を否認し、源泉地国で最低税率まで源泉徴収する(軽課税支払ルールを補完)、の4つのルールからなる。また、GloBE提案は、実効税率(ETR)テストに基づいているため、事業体間で、高税率所得と低税率所得をどこまでブレンディング(合算)できるかについてのルールが必要になる。具体的なブレンディングの方法には、①全世界ブレンディング・アプローチ、②国・地域(管轄)別のアプローチ、③事業体別のアプローチの3つのアプローチがある。

(参考) 第2の柱の4つのルール



出典: 財務省資料

7. 2020年1月包摂的枠組みによる声明文・付属文書

2020年1月のBEPS 包摂的枠組み会合では、「経済のデジタル化に伴う課税上の課題(the Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy)」に関する声明文(Statement)と2つの柱の付属文書(Annex)が公表され、OECD 事務局提案に沿った内容で第1の柱の制度の枠組みが合意されるとともに第2の柱に関する進捗報告が行われた。

声明文では、包摂的枠組みに参加する137カ国が、2020年末までに新しい国際課税原則に合意することの公約を確認した。また、第1の柱の提案については、紛争の予防解決などによる税の安定性の改善や制度の複雑性の抑制が求められ、技術的課題や重要な政策的差異に留意すべきこととされた。また、2019年12月のアメリカのムニューシン財務長官からグリア OECD事務総長宛ての書簡において、アメリカの議論の枠組みへの支持と第1の柱を「セーフ・ハーバー(Safe Harbor 選択制)」とする提案がなされたことや、それに対する各国の懸念に留意すべきとされている。そのほか、後述のようにEU各国をはじめ、デジタル・サービス税を導入する国々が増えていることの問題にもふれている。第2の柱については、技術的に大きな進展がみられるものの、さらなる作業が必要であることに留意すべきとしている。

付属文書1では、「統合的アプローチ提案」の第1の柱に係る構造の概要が付されており、①利益A、②利益B、③利益Cの概念が改めて示された。

まず、①利益Aについては、物理的存在の有無にかかわらず、市場国・地域における新たなネクサスの要件をみたす多国籍企業グループに限定して持続的かつ大規模なビジネスへ対応するためである。利益Aは、「自動化されたデジタル・サービス(automated digital service)」と「消費者向けビジネス(consumer facing business)」の2つの事業類型を対象とする。そして、付属文書1ではそれぞれの具体的な定義や対象事業、対象外事業と閾値(たとえば、国別報告(CbCR)と同じく総収入が7億5千万ユーロ以上など)、ネクサスやソース・ルール(sourcing rules:ユーザー所在地や消費地)、計算方法(連結グループ財務諸表に基づき税引前利益により計算、セグメンテーション)、二重課税の排除、各利益の相互調整等が技術的検討課題とされている。次に、②利益Bについては、基本的マーケティング・販売活動を行う事業者に係る定率の固定利益であり、産業・地域別の取り扱いの差別化や③の利益Cとの区分、基本的活動の定義や利益水準指標、固定利益率などの技術的課題が指摘されている。そのほか、付属文書1には、紛争の予防や解決のメカニズムによる「税の安定性」や新たな課税権の行使のコンプライアンスや要件などの検討課題が示されている。

8. 2020年2月「経済分析と影響調査(Economic Analysis & Impact Assessment)」

2020年2月OECDは、「第1と第2の柱に関する経済分析・影響調査(Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy-Update on the Economic Analysis & Impact Assessment)」をまとめて、2万7千社を超える多国籍企業グループに係る各種データ等に基づき分析や影響の評価を公表した。

調査結果によれば、第1の柱と第2の柱を合わせた法人税収への影響は、グローバルな規模で毎年約1千億ドル(約4%)の増加になるものと予想されている。また、第2の柱による税収の増加が第1の柱を大きく上回り、第2の柱による法人税収の増加は、第1の柱の4倍超になるものと見込まれる。世界銀行の高所得・中所得・低所得の国・地域別分類に基づく税収の増加率はおおむね同様といえるが、低所得国・地域は第1の柱からの税収増が大きく、高所得国・地域は第2の柱からの税収増が大きくなっている。第1の柱による市場国への利益Aの分配により、ほとんどの国・地域が税収増となるが、外国対内投資がGDPの150%を超える国・地域では税収減が予想される。第2の柱による国・地域の税率差の縮小により、多国籍企業の利益移転は大きく減少することが予想される。

Ⅱ 2つの柱に関する「青写真(Blueprint)」の概要

1. 2020年10月「第1の柱及び第2の柱の青写真報告(the Reports on the Blueprints of Pillar One and Pillar Two)」

2020年10月12日、OECDは、「デジタル化により生じる課税上の課題-第1の柱と第2の柱の青写真報告(Tax Challenges Arising from Digitalisation - Reports on the Blueprints of Pillar One and Pillar Two)」と声明文(statement)を公表した。同報告は、BEPS包摂的枠組みにおいて参加137カ国・地域によって10月8日、9日に承認されたものであるが、あくまで将来の合意に向けた基礎となる「青写真(Blueprints)」を示したものである。ただし、OECDにおけるデジタル経済への課税上の課題に関する現状の議論の到達点について、課税権の配分に関するネクサスや利益分配の原則の見直しを求める第1の柱と、利益移転を防止するため国際的な最低税率によるミニマム課税を行う第2の柱の、それぞれについて、これまでの議論や技術的課題を整理し、今後の見通しを明らかにする内容となっている。

See OECD HP <<http://www.oecd.org/tax/beps/international-community-renews-commitment-to-address-tax-challenges-from-digitalisation-of-the-economy.htm>> (last visited 10/26 2020).

(参考)OECDの2つの柱に関する「青写真報告」

経済のデジタル化に伴う国際課税上の課題：「青写真」等の概要(2020年10月)

BEPS包摂的枠組みのステートメント

- ・ 「包摂的枠組み(IF)」は、コンセンサスの構築に向けて大きく進展。
- ・ 第1の柱・第2の柱に関する「青写真」は、将来の合意のための強固な土台。
- ・ 2021年半ばまでに成功裡の結論に到達することを目指して、残された論点に迅速に取り組む。

第1の柱・第2の柱に関する「青写真」

第1の柱(国際課税原則の見直し)に関する青写真

- ・ 市場国への新たな課税権の配分(「利益A」)
 - 多国籍企業グループ(またはビジネスライン)レベルで算定した利益のうち、通常利益を超える利益の一定割合(「利益A」)を市場国で生み出された価値として、市場国に配分。
- ・ 市場国での販売活動等に係る移転価格ルールの定式化(「利益B」)
 - 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(ALP)に基づき一定の課税権を市場国に保証。
- ・ 効果的な紛争防止・解決手続

第2の柱(軽課税国への利益移転への対抗)に関する青写真

- ・ 第2の柱は、BEPSの残された課題への対応を目的として大規模多国籍企業への最低税率を導入するものであり、所得合算ルール(Income Inclusion Rule : IIR)を中心として、主に以下の3つのルールから構成。

所得合算ルール： 軽課税国にある子会社等に帰属する所得について、親会社の国で最低税率まで課税する制度

軽課税支払ルール： 軽課税国の親会社等へ支払を行っている子会社等に対してその支払会社の国で課税する制度

租税条約の特典否認ルール： 支払受取者の所在地国が軽課税の場合に、条約上の特典を否認する制度

出典：財務省資料

2. 「第1の柱の青写真報告(the Reports on the Blueprints of Pillar One)」

第1の柱の青写真は、多国籍企業グループの(1)利益A、(2)利益Bを市場国に分配する提案、(3)紛争防止・解決について、以下のとおり示している。

(1) 利益A

① 適用範囲(Scope)

全世界収入基準(global revenue test:多国籍企業グループの全世界の1年間の総収入金額7億5千万ユーロ(未定)を超える)、国外源泉対象事業収入基準(対象事業の1年間の国外源泉収入が一定の金額(未定)を超える)と事業活動の種類(「自動化されたデジタル・サービス(ADS)」と「消費者向けビジネス(CFB)」)に該当するかにより決まる。

② 「ADS」と「CFB」 定義とポジティブ・リスト、ネガティブ・リストの提示

・ADS: 自動化されたサービスでかつデジタル化されたサービスであること

例 オンライン広告、ユーザー・データ販売、オンライン検索、SNSプラットフォーム・フォーム、デジタル・コンテンツ・サービス、クラウド・コンピューティング等

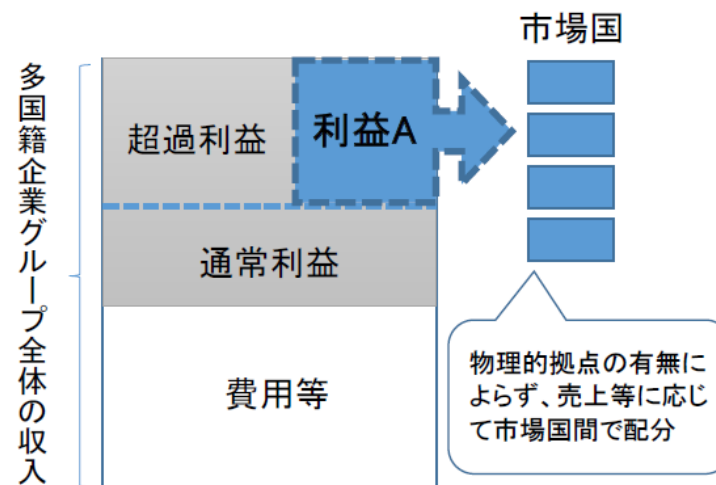
・CFB: 消費者への商品販売やサービスの提供等により収益を生じる事業

例 乗用車、PC、医療製品、家電製品など消費者向け商品の販売等

(参考) 第1の柱の利益Aの市場国への分配



- 大規模な多国籍企業グループの全体の利益の一定割合を市場国に配分
- 自動化されたデジタルサービス(ADS)と消費者向けビジネス(CFB)を対象
 - ・ ADSの例: オンライン広告、クラウド・コンピューティング・サービス
 - ・ CFBの例: 家電製品、衣服、化粧品等の販売



残された主な論点

- ・ 対象企業の範囲
- ・ みなし通常利益率 及び 利益の配分割合
- ・ 企業の選択制(「セーフハーバー」)の採否
- ・ 利益Aに関する紛争防止・解決手続

出典: 財務省資料

③ ネクサス・ルール(Nexus rule)

利益Aの配分を受ける市場国の要件、PE(恒久的施設)概念にかわる国家と企業の結びつきとして、物理的存在の有無にかかわらず、当該企業が当該市場国に対し「重要かつ持続的な関わり(significant and sustained engagement)」を有していること。ただし、当該企業が利益Aに関する一定の収入基準を当該市場国においてみたしていることが要件となる。

収入基準は、市場国の市場規模による(最低基準の設定)。ADSとCFBにより異なり、ADSは当該企業が当該市場国において収入を有することが基準となる(金額未定)、CFBには収入基準(ADSより高額)に加えて、市場国での継続的活動や子会社等の物理的拠点を求めることを検討中。

④ ソース・ルール(Revenue sourcing) : 源泉地(市場国)の判定

ADSは原則ユーザー(利用者)の所在地を源泉地とする。ユーザーの所在は受信デバイスやIPアドレス、VPN、ユーザー・プロフィールにて判定する。

CFBは原則消費者への最終引渡場所が源泉地となる。

⑤ 課税標準の決定(Tax base determination)

多国籍企業グループの連結財務諸表上の税引前利益(profit before tax)より計算する。IFRSほか各国の会計基準(GAAP)に基づき、税務調整(永久差異調整、株式配当・譲渡損益減算、賄賂罰金等加算)を行う。

⑥ セグメント

事業単位または地域別のセグメントを単位とする。対象となる多国籍企業は、ADSとCFBとその他に区分して収入を計算し、全世界収入が一定の金額以下の場合にはセグメントは不要とし、可能であれば財務会計上のセグメントを代用、それ以外の場合に利益Aのためのセグメントが必要になる。

⑦ 損失繰越

損失はグループまたはセグメントとして繰越を認める。損失はグループまたはセグメントのアカウントにおいて繰り越され、過去の繰越損失がなくなるまで利益Aは発生せず、市場国に分配されない。

⑧ 利益配分 (profit allocation)

利益Aは、通常の利益とみなされる「みなし通常利益」を超えて、残余利益とみなされる「みなし残余利益」を対象とすることから、両者を区分する利益率が必要となる。また、「みなし残余利益」のどれだけの割合で市場国に分配されるかも問題となる。青写真では、この「みなし通常利益率」は8~25%、市場国への配分割合は10~30%という目安が示されている。

(計算) 全体利益－通常利益＝みなし残余利益⇒みなし残余利益×一定割合＝市場国割当利益⇒市場国割当利益×各市場国売上高比率＝各市場国への配分利益額

⑨ マーケティング・販売利益に係るセーフ・ハーバー

もとの税法により市場国に残余利益が計上されていれば、利益Aによる配分は不要と考える。市場国でのマーケティング・販売活動による売上高に対して一定の固定比率を乗じた額と、計算上の利益Aの合計額を上限とし、もとの税法による税額がその上限を超える場合には、その超える金額は利益Aによる配分の対象とならない。

⑩ 二重課税の排除(Elimination of double taxation)

利益Aは、多国籍企業の全世界課税所得の一部を市場国に配分するが、もとの税法によって市場国での課税が生じていれば二重課税となる可能性がある。とくにCFBの場合は現地での販売活動をとまなうことから、その可能性も高いことになる。その場合二重課税を防止するため、もとの税法で所得を計上していたいずれかの法人の所在地国において、外国税額控除や国外所得免除により二重課税防止措置をとらなければならない。そのため、グループ内における利益Aの支払法人を特定したうえで、その支払法人に対して二重課税を排除することになる。利益Aは残余利益を得ている法人から支払うべきことになるため、残余利益への貢献する法人で、利益率が高く、市場国とのかかわりがある法人を特定する。そのような法人に税の負担能力が十分でない場合には、その他の法人に按分比例で配分することになる。

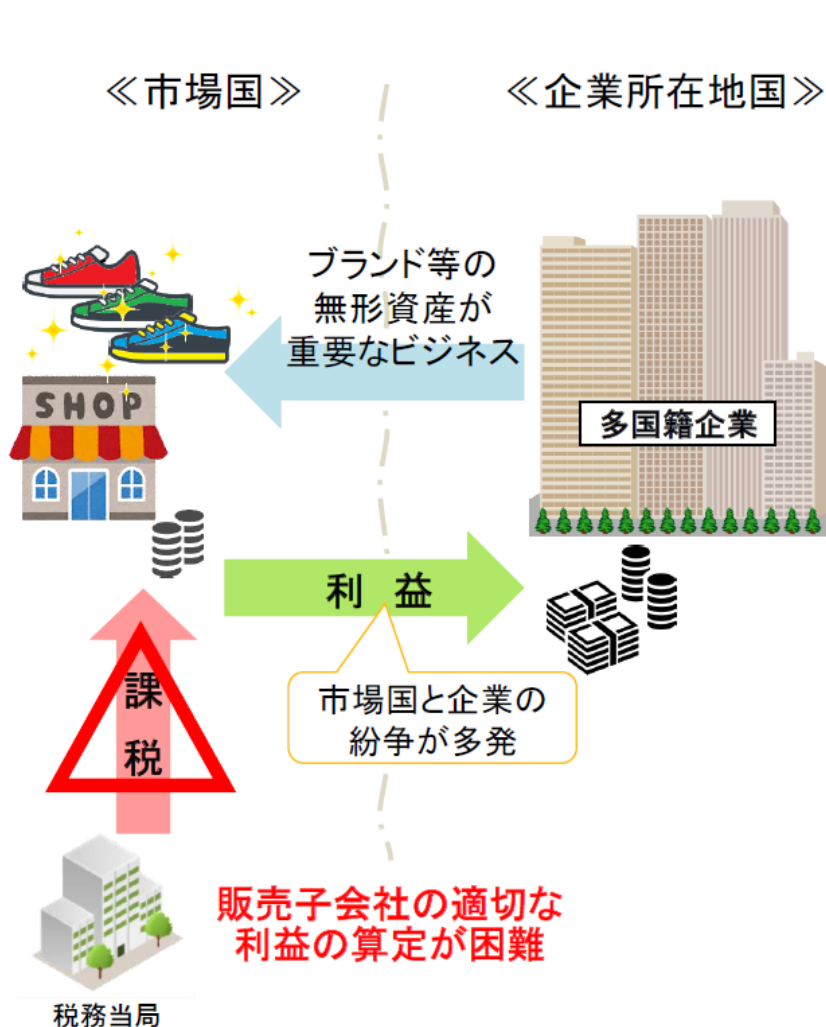
(2) 利益B

①適用範囲(Scope)

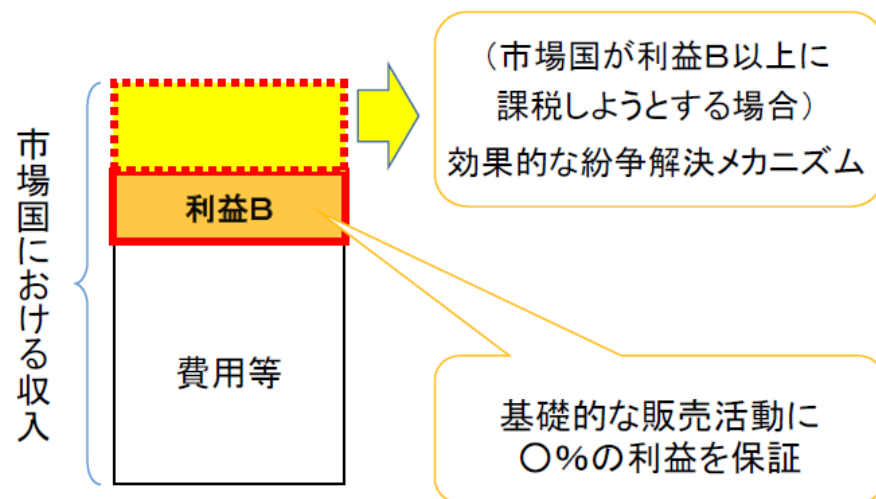
市場国において行われる基本的なマーケティング・販売活動に対し一定比率での固定報酬(fixed return)を与えるという考え方をとる。実質的には移転価格税制における取引単位営業利益法(TNMM)を適用していることと同じことになる。対象は、「基本的なマーケティング・販売活動」であり、「日常的な機能を遂行する流通事業体であって、その流通事業を行う過程で日常的資産を使用し、日常的リスクを負っている者」である。

利益Bの対象法人の判定は、日常的な流通に含まれる機能を有しているかで行う。なお、マーケティング無形資産の開発や戦略的マーケティング活動、企業家リスクの引き受け、政府への販売活動を行う法人は対象外となる。販売代理人やコミッショネア (Commissionaire)が含まれるかは検討中である。利益Bは実質的には移転価格税制の簡素化ともいえるため、総収入金額や事業などを要件とする限定はなく、業種を問わず「基本的なマーケティング・販売活動」を行っている限り、利益Bの適用対象となる。そこで、無形資産の開発活動を行っている法人や製品在庫や在庫評価減、売掛金の売上高に占める割合の高い法人を適用対象から除外するという案もあるが、マーケティング・販売活動を切り出すことができれば利益Bが適用される。

(参考) 第1の柱の利益Bの市場国への分配



販売子会社等の収入(市場国)



残された主な論点

- ・ 基礎的な販売活動の範囲(例: 販売代理店)
- ・ 固定利益率
- ・ 利益A以外に関する紛争防止・解決手続

出典: 財務省資料⁹

② 利益Bの「みなし課税所得額」

「基本的なマーケティング・販売活動」を行う法人の課税所得額は、利益に対する固定比率で求められ、利益指標は売上高利益率があげられているが、支払金利前税引前利益(EBIT)や税引前利益(EBT)などとすることも検討されている。また、利益Bについて、ほかの最適な方法により独立企業間価格が反証された場合はそれによることが提案され、反証の主体が課税庁側か納税者側かは明確にされていない。さらに、利益Bの固定利益率は地域別・業種別に異なるものとするか検討中である。

なお、利益Bをパイロット・プログラムとして開始し、段階的に実施する案も検討されている。

(3) 紛争防止・解決

第1の柱の青写真報告は、利益Aとそれ以外に分けて紛争防止と解決についてふれている。利益Aは新たな制度であることから、紛争防止のための審査委員会(review panel)や裁定委員会(determination panel)の設置や標準化された申告や文書の作成提出手続、事前確認の申し立てに対する審査手続などが提案されている。利益A以外に対しても紛争防止・解決のための手続(相互協議など)に加え、義務的・拘束的手続も検討されている。

3. 「第2の柱の青写真報告 (the Reports on the Blueprints of Pillar Two)」

第2の柱の青写真は、多国籍企業による軽課税国への利益移転を防止するため、全世界共通の最低税率を設定し、軽課税国・地域において、最低税率の課税を受けていない子会社等は、GloBE規則に基づき所得合算ルール(IIR)か軽課税支払ルール(UTPR)の適用を受けることになる。

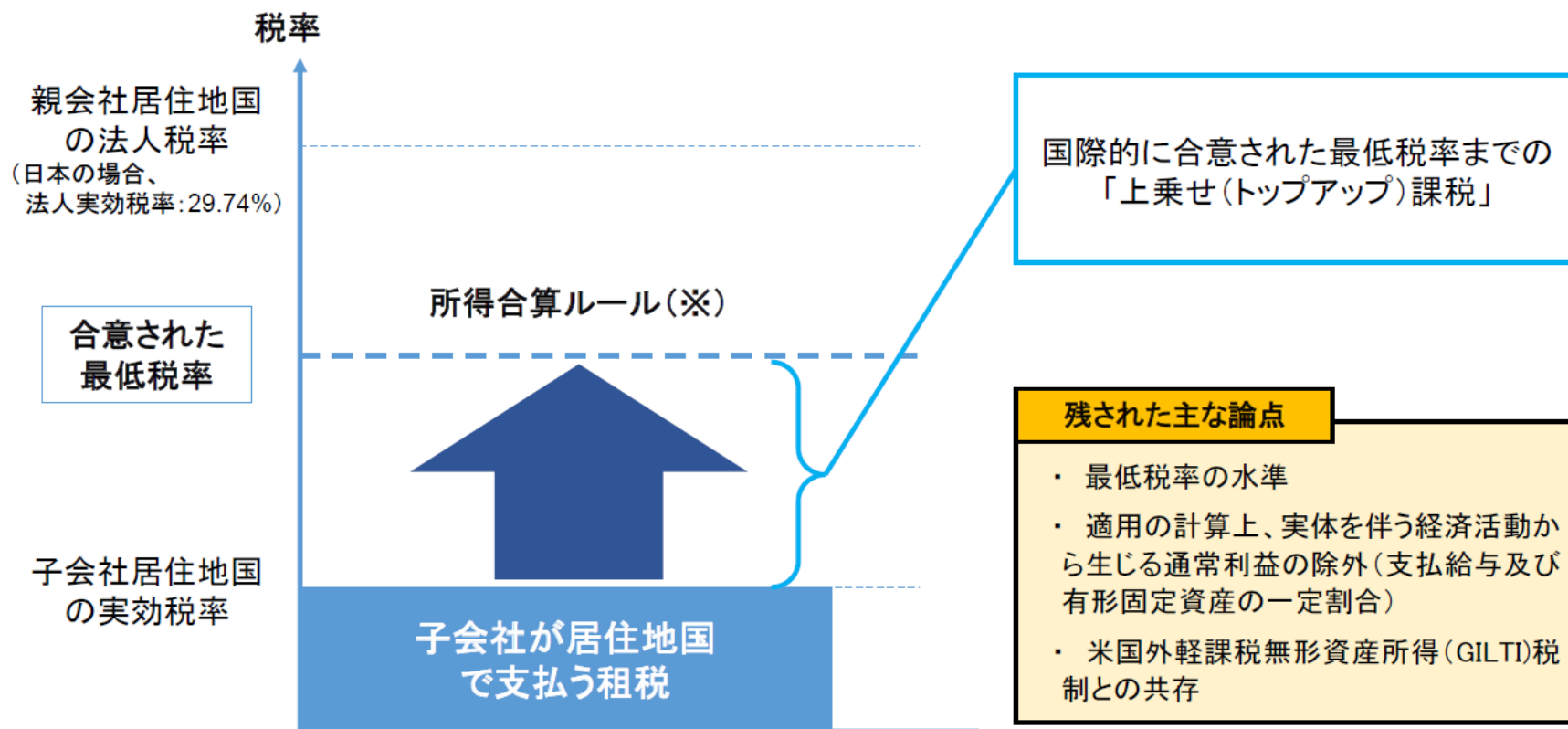
(1) 所得合算ルール

所得合算ルールは、最終親会社の所在地国において上記の全世界共通の最低税率までの「上乗せ課税(top-up)」を行う制度であり、タックス・ヘイブン対策税制と類似しているところもあるが、親会社の居住地国の税率ではなく全世界共通の最低税率を適用するところに違いがある。

当該子会社等が最低税率に達する税率での課税がなされたかどうかの判定は、実効税率の計算が必要になるが、青写真では国・地域(jurisdiction: 管轄権)別でのブレンディング(合算)行うこととした。具体的にはまず、①事業体ごとに所得調整計算を行い、次に②国・地域別に課税所得と税額を計算して実効税率を計算し、それが最低税率未満であるか否かを判定することになる。

(参考) 第2の柱の所得合算ルール(IIR)

軽課税国に所在する子会社等に帰属する所得について、親会社等の所在する国・地域において、国際的に合意された最低税率まで課税を行う



(※) 所得合算ルールの課税ベースは、調整された財務諸表の税引前利益を使用

出典: 財務省資料

(2) 適用範囲(Scope)

GloBE規則の適用対象は、移転価格税制の国別報告(CbCR)と同様に連結総収入額が7億5千万ユーロ以上の多国籍企業グループである。基準金額は当該グループの連結財務諸表に基づき算定することになるが、規模や重要性の観点から連結対象外の子会社も適用対象となる場合がある。なお、投資ファンドや年金基金は中立性を害さないため、適用除外とされる。

(3) 実効税率による判定

GloBE規則の適用に当たっては、当該企業が設定された国際的な最低税率以下の課税を受けているかにより判定される。実効税率については、以下の算式により計算される。

$$\text{実効税率} = \frac{\text{調整後対象税額}}{\text{税引前利益}}$$

税引前利益は、親会社の連結財務諸表を作成する際に使用したIFRSほか会計基準(GAAP)に基づき計算する。税務調整は、第1の柱と同様に永久差異調整、株式配当・譲渡損益減算、賄賂罰金等加算を行う。各事業体の複数事業体のブレンディングについては、前述のように国・地域(jurisdiction: 管轄権)別でのブレンディング(合算)行うこととされた。

(4) 適用緩和

青写真では、実効税率の計算において、支払給与と有形固定資産の減価償却費の一定割合を税引前利益を控除することが提案されている。これは実質的活動(substantive activities)を行う企業の税引前利益(分母)の減額となり、実効税率が高くなることから、GloBE規則の適用が緩和される。また、税額(分子)の調整も検討されており、現地に拠点を構え従業員を雇用して事業を行う企業に配慮している。

(5) 所得合算ルール(IIR)の繰越制度

① 損失の繰越

所得合算ルールの計算上、実効税率の判定時点では繰越は行わないが、最低税率以下となり上乗せ課税を行う際に、課税標準から繰越損失を控除認める。繰越期間は無制限となる見込みである。

② 現地租税繰越(local tax carry-forward)

現地租税繰越とは、最低税額を超える税額をある年度に支払っていた場合には、翌年度以降の実効税率の計算上分子の税額に加算できること。

③ 税額控除

過去にIIRによる上乗せ課税が行われていたうえで、当該年度に超過課税が生じた場合、過去の上乗せ課税の範囲内で税額控除の枠を設けて、当該年度または翌年度以降の上乗せ税額と相殺できる。

(6) 簡素化ルール(Simplification rule)

青写真では第2の柱について、① 移転価格税制の国別報告(CbCR)に基づいて計算された実効税率が一定の基準を超える場合には、別途の手続を経ることなく上乘せ課税の対象としない、②多国籍企業の税引前利益が一定割合未満の国や地域は適用除外とする、③特定の年度の実効税率が最低税率を超えた場合、3~5年程度はGloBE規則の適用を受けないものとする、④特定の国・地域について、税率や課税標準を鑑みて実効税率が十分に高いものと認められる場合、最低税率を超えているものと推定する、という4つの簡素化のための選択肢が示されている。

(7) 所得合算ルール以外のルール

①軽課支払ルール(UTPR) : 軽課税国に所在する関連企業への使用料等の支払いに対し、支払企業側の国で損金算入の否認やソース・ベースの課税(源泉徴収税を含む)を行う、②スイッチ・オーバー・ルール(SOR) : 国外所得免除方式を採用する国・地域が、軽課税国所在の外国支店の所得に対して最低税率で課税されていない場合、全世界所得課税方式に切り替えて課税する、③租税条約特典否認ルール(STTR) : 関連者間での利子や使用料等の支払について、受取者の所在地国が軽課税の場合に租税条約上の特典(源泉徴収税の減免)を否認し、源泉地国で最低税率まで源泉徴収する)、の3つのルールがある。

(参考) 第2の柱の所得合算ルール・軽課税支払ルール

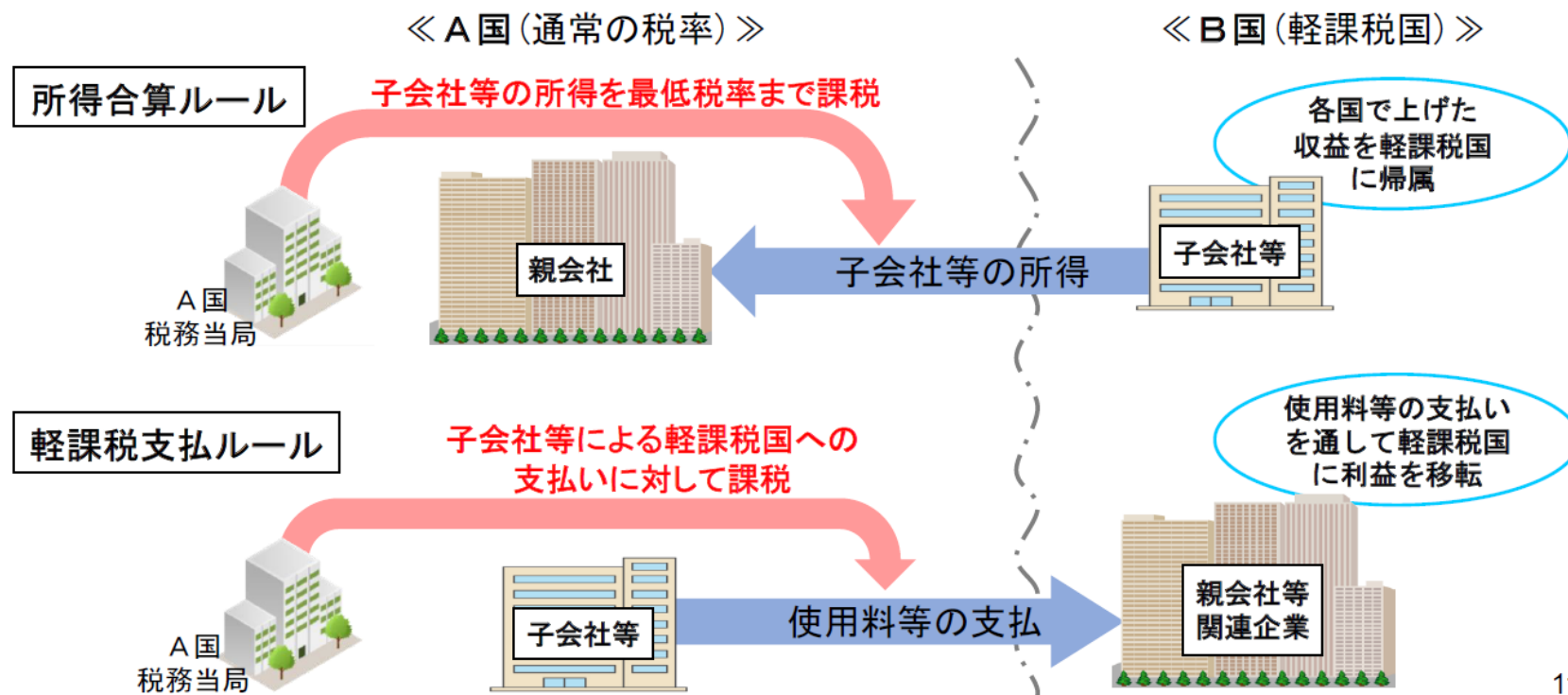
○ 全ての多国籍企業グループが最低限の法人税負担をすることを確保するため、以下のルール等を導入。

(1) 所得合算ルール (IIR: Income Inclusion Rule)

軽課税国にある子会社等へ帰属する所得を最低税率まで親会社の国で課税

(2) 軽課税支払ルール (UTPR: Undertaxed Payment Rule)

軽課税国への支払いを行っている子会社等に対し、支払会社の国で課税



11

出典: 財務省資料

Ⅲ 各国のデジタル企業課税の動向

1. EU及びEU各国によるデジタル企業課税

欧州委員会においても独自にデジタル課税に関する検討を行い、2017年9月には「デジタル単一市場に向けた欧州域内の公平かつ効率的な税システム(A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital SingleMarket)」を公表した。それに基づき2018年3月に中長期と短期の具体的な提案を含むEU指令案(Council Directive)を発令した同指令案においては、デジタル経済下の課税の公平性とビジネスの成長の視点から、①中長期的な見直し案、②短期的な見直し案の2つの方策を提案していた。

(1) 長期的見直し案

各加盟国にデジタルサービス事業を行う法人が支店等のPE(物理的拠点)を有しなくても、次の①から③の条件を満たす場合に「重要なデジタル上の存在(significant digital presence)」を有するものとみなし、各加盟国が課税できるようにする。①年間700万ユーロ超の売上高がある ②年間10万人以上のユーザー数を有する ③年間3,000件超のビジネス契約がある。利益配分に関しては、利得の配分に消費時点におけるユーザーの所在地を反映させる。

(2) 短期的な見直し案

当面の暫定措置として、一定範囲のデジタル・サービスの売上に対して①全世界での年間売上高が 7.5 億ユーロ、②EU 域内での年間売上高が 5,000 万ユーロの2つの条件を満たす場合に、ユーザーの所在する加盟国が税率3%のデジタルサービス税(Digital Services Tax:DST)を課すこととする。

結局、指令案の合意に向けて議論が行われていたものの、フィンランド・エストニア・アイルランドなど一部加盟国の反対により、EUレベルでの合意を断念し、OECD での議論を通じて国際協調による解決を目指すことになった。

(3) デジタル・サービス税(DST)の導入

イギリス、フランスをはじめとするEU各国においては、デジタル・サービスを対象として、収入の一定割合を課税するデジタル・サービス税の導入が進められている。それに対し、アメリカ政府は、自国企業に対する差別的な措置として1974 年通商法301 条に基づく調査を実施し、とくにフランスへは対抗措置としてフランス産ワイン等への追加課税を表明した。ただし、フランスとアメリカは、フランスによるデジタル・サービス税の徴収とアメリカによる追加関税を2020 年末まで猶予することで合意している。

EU各国におけるデジタル・サービス税の導入状況

国 名	対 象 分 野	税 率	閾 値	導入状況
イギリス	検索エンジン ソーシャルメディア・プラット フォーム オンライン市場	2%	全世界: £ 5 億 国内: £ 2,500 万	導入済(2020 年4 月1 日遡って適用)
フランス	デジタル・インターフェースの 提供 個人データに基づく広告サー ビス	3%	全世界: € 7.5 億 国内: € 2,500 万	2019 年1 月に遡って適 用。 ただし、2020年末まで 徴収猶予
イタリア	デジタル・インターフェースに よる広告 商品・サービス販売のための 多国間デジタル・インター フェース デジタル・インタフェースを利 用したユーザーデータの送信	3%	全世界: € 7.5 億 国内: € 550 万	2020年1月より導入済
スペイン	オンライン広告サービス オンライン広告の販売 データの販売	3%	全世界: € 7.5 億 国内: € 300 万	導入済、2021年1月発 効
オーストリア	オンライン広告	5%	全世界: € 7.5 億 国内: € 2,500 万	2020 年1 月より導入済

EU各国におけるデジタル・サービス税の導入状況

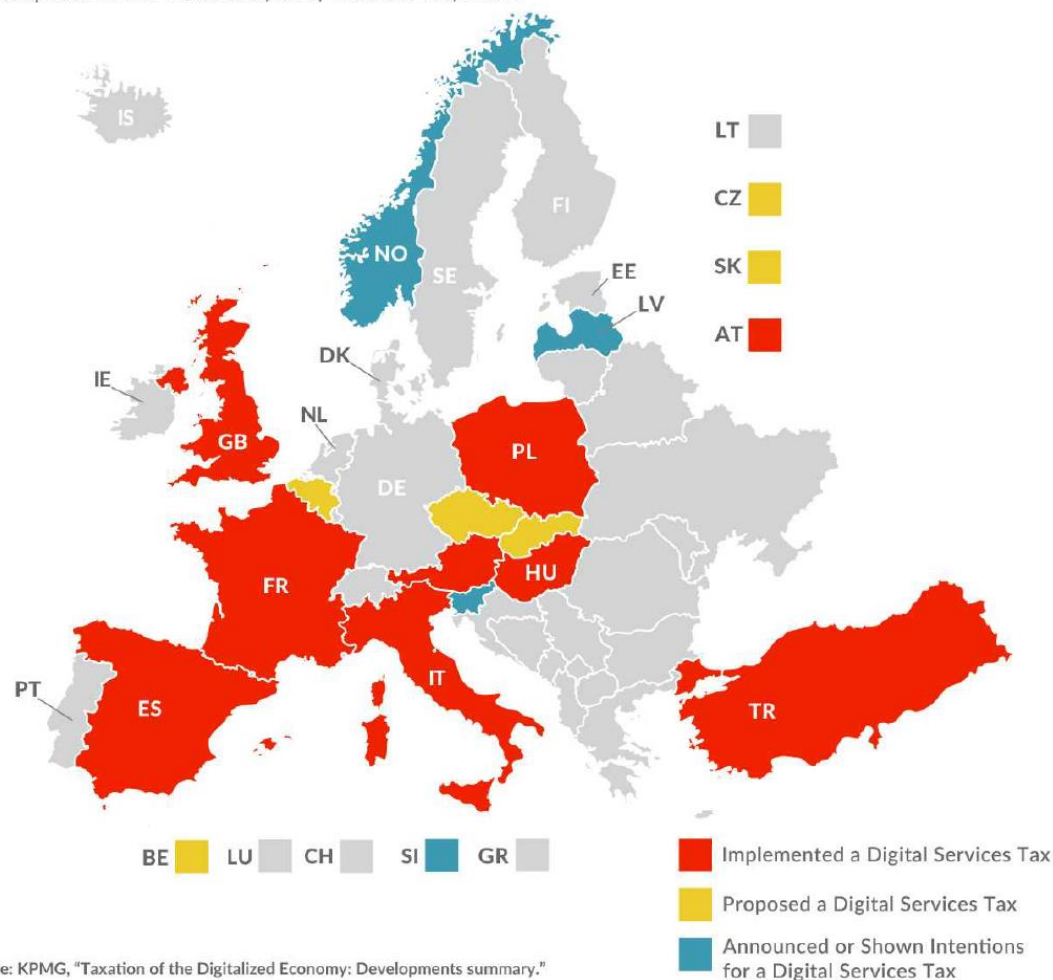
国 名	対 象 分 野	税 率	閾 値	導入状況
ハンガリー	オンライン広告	7.5%	1 億フォリント (€30 万)	2019 年7 月より導入済
ベルギー	ユーザー・データの販売	3%	全世界:€ 7.5 億 域内:€ 5000 万	提案済 ただし、国際的解決ま で保留
チェコ	ターゲットを絞った広告 多国間デジタル・インターフ ェースの使用 ユーザ・データの提供	7%	全世界:€ 7.5 億 国内:1 億クロー ネ(€400 万)	提案済 2021年までOECDにお ける国際的議論の様子 をみる
トルコ	オンラインサービス(広告、コ ンテンツ販売等)	7.5%	全世界:€7.5 億 国内: 2,000 万リ ラ	2020年3月より導入済 大統領に税率変更権限 付与
ポーランド	オーディオ・メディア・サービス オーディオ・ビジュアル・広告	1.5%	—	—
ラトビア	—	3%	—	—

そのほかノルウェー、スロバキア、スロベニアなども導入を検討中。 出典:KPMG Taxation of digitalized economy :Development summary October 6, 2020

(参考) EU各国におけるデジタル・サービス税の導入状況

What is the Current State of Digital Services Taxes in Europe?

*Announced, Proposed, and Implemented Digital Services Taxes
in European OECD Countries, as of October 14, 2020*



Source: KPMG, "Taxation of the Digitalized Economy: Developments summary."

2. その他各国によるデジタル企業課税

(1) インド

インドは、2016 年6 月より、均衡税(Equalization Levy) を導入した。国外事業者が国内消費者に対して供給する財・サービスの総価値(売上高等)に対して課税する方法である。具体的には、国外事業者によるオンライン広告サービス及びデジタル広告スペースの提供(特定サービス)の総収入に6%の税率で課税する。納税義務者は、特定サービスを購入したインド国内の事業者であり、国内事業者は、特定サービスを提供した国外事業者に利用料を支払うが、その際に均衡税分を源泉徴収してインド政府に納付することになる。2020年4月からeコマースの提供等を行う国外事業者に対して2%の課税を行っている。

また、2019 年4月1日、インド政府は、国外事業者がデジタル化された方法等によりインドとの持続的な関係に基づき定期的に収入を得ている場合、当該国外事業者はインドに「重要な経済的拠点(significant economic presence)」があるとして、ネクサスを認定できるとする所得税法の改正を行った。ただし、その施行はOECDでの議論の状況により2020年末までは様子を見る方針である。

(2) イスラエル

イスラエルでは、2016 年4 月「バーチャルPE(Virtual PE)」を導入し、PE の概念の拡張を行った。①イスラエル居住者との間のインターネット サービス契約が相当程度あること、②デジタルサービスを利用するイスラエルの顧客数が多数であること、③オンラインサービスがイスラエルユーザー用に仕様されていること(ヘブライ語、イスラエル人に好まれるスタイル、イスラエル通貨の決済使用)、④イスラエルユーザーによる多数のアクセスがあること、⑤イスラエル居住者である顧客企業が外国企業に支払う対価とイスラエルのユーザーのインターネット利用のレベルとの間の緊密な相関性があることの5 つを「重要な経済的拠点(significant economic presence)」としてPEに含めることとした。ただし、イスラエルと租税条約を締結している国々に対しては、租税条約が優先されるため、このバーチャルPE の概念は適用されない。

(3) その他

ニュージーランドやマレーシアなどがデジタル・サービス税の導入を計画している。

(参考) 各国のデジタル企業課税の動向



EU

デジタル・サービス・タックス(DST)

- ・ 2019年3月にEUでの合意を一旦断念
- ・ 2020年5月、COVID-19の復興計画案において財源としてDSTの検討を表明



インド

平衡税(Equalization levy)

- ・ 2016年6月から外国法人に支払うオンライン広告等の支払いに6%を源泉徴収
- ・ 2020年4月から新たにeコマースの提供等を行う外国法人の収入に2%を課税



フランス

デジタル・サービス・タックス(DST)

- ・ 対象ビジネスの域内売上に3%を課税
- ・ 2019年7月施行。同措置に反対する米国に配慮し、徴税を2020年末まで延期



イギリス

デジタル・サービス・タックス(DST)

- ・ 対象ビジネスの域内売上に2%を課税
- ・ 2020年4月から適用



イタリア

ウェブ・タックス

- ・ 対象ビジネスの域内売上に3%を課税
- ・ 2020年1月施行



スペイン

デジタル・サービス・タックス(DST)

- ・ 対象ビジネスの域内売上に3%を課税
- ・ 2020年10月法案を議会で可決。2021年1月施行予定



オーストリア

デジタル広告税

- ・ 域内のオンライン広告売上に5%課税
- ・ 2019年10月法案が可決。2020年1月施行



チェコ共和国

デジタル・タックス法案

- ・ 対象ビジネスの域内売上に5%を課税
- ・ 2020年に連立与党合意。2021年からの施行を目指す



トルコ

デジタル・サービス・タックス(DST)

- ・ 対象ビジネスの域内売上に7.5%課税
- ・ 2019年12月公布。2020年3月施行



インドネシア

電子取引税(Electronic transaction tax)

- ・ 外国のデジタル企業に対して所得税又は電子取引税を課税。2020年5月法案が可決。今後、税率等詳細を公表予定

出典:財務省資料

おわりに

- 第1の柱の「利益A」については、OECDでの技術的課題に関する議論は進みつつあるが、多国籍企業グループの残余利益の一部の分配という仕組みでは課税権の分配の効果は限定的との批判があり、また、アメリカの提案するセーフ・ハーバーなどにより、さらにその効果は小さいものとなる可能性がある。
- 第1の柱のうち比較的合意の可能性の高いのが移転価格税制の簡素化ともいえる「利益B」についてであるが、固定利益率の設定次第では単純な負担増につながることも考えられ、議論が難航するおそれがある。
- アメリカは第1の柱には一貫して消極的な立場をとってきた。ただし、第2の柱の国際的なミニマム税に対しては積極的であることから、最低税率の水準やアメリカのGILTIの調整など課題はあるが、第2の柱は最終合意に至るものと思われる。
- 今回の「青写真」により2つの柱を中心に、2021年中頃を目標に現実的な妥協点を探る動きになるものと思われるが、EU各国をはじめ独自課税を導入する動きもあり、OECDでの今後の議論の行方が注目される。