

2020年4月1日 全10頁

OECDによるデジタル課税等の見直し動向

米国の骨抜き案により、今年中の合意が不透明に

金融調査部 主任研究員 金本悠希

[要約]

- 1月31日、OECD（経済協力開発機構）を中心とする協議体（「包摂的枠組み」）が、2020年末までの合意を目指し、デジタル課税とミニマムタックスの原案を公表した。
- デジタル課税を巡っては、GAFA 狙い撃ちを認めない米国と欧州が対立している。そのような中、昨年末、米国が実質的にデジタル課税を骨抜きにする案を提案したため、今年末までに合意できるか不透明な状況になっている。
- 仮に合意できなければ、欧州はデジタルサービス税を導入する方針であり、それに対し米国は報復関税を課す意向を示しているため、今後の動きに注目する必要がある。

1. はじめに

1月31日、OECD（経済協力開発機構）を中心に、137カ国・地域（本稿では「国・地域」を総称して「国」という）で構成される協議体である「包摂的枠組み」が「経済のデジタル化による課税上の課題に対処するための2本の柱によるアプローチに関する声明」（1月声明）を公表した¹。

包摂的枠組みでは、経済のデジタル化による課税上の課題に関して、①国際課税原則（「ネクス・ルール」「利益配分ルール」）の見直し（第一の柱。いわゆるデジタル課税）と、②最低税率による課税の導入（第二の柱。いわゆるミニマムタックス）について検討している。

第一の柱に関しては、昨年12月に、米国が第1の柱の枠組みを「セーフハーバー」とする案を提示し²、多くの国から懸念が表明されている。しかし、1月声明では、包摂的枠組みは見直しの大枠に合意し、2020年末までの最終報告を目指して作業を続ける予定である。

本稿では1月声明で示された見直し内容と、見直しが税収に与える影響に関してOECDが2月に公表した分析（影響分析）³、及び今後の動向について解説する。

¹ OECD ウェブサイト (<https://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps.htm>) 参照。

² <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/us/pdf/2019/12/treasury-letter-oecd-digital-services-tax.pdf>

³ OECD ウェブサイト (<http://www.oecd.org/tax/beps/webcast-economic-analysis-impact-assessment-february-2020.htm>) 参照。

2. 1 月声明

(1) 第1の柱（国際課税原則の見直し）

(ア) 市場国への新課税権の付与と、現行の国際課税原則の部分的見直し

第1の柱に関する見直し（「統合アプローチ」と呼ばれる）は、企業が海外で事業を行う場合にどのように課税されるかを定めた国際課税原則を導入し、市場国に支店や工場などの「恒久的施設（Permanent Establishment, 以下「PE」）」を持たない場合でも課税権を新たに認めるものである。

現行の国際課税原則は、多くの取引については適切に適用できている。そのため、市場国への新課税権の付与は、現行の国際課税原則を廃止して置き換えるのではなく、現行の国際課税原則と並存する形で導入される。

ただし、現行の国際課税原則の適用についても部分的見直しが行われる。大手多国籍企業グループが PE 所在国で行うマーケティング・販売活動に関して課税紛争が生じているため、統合アプローチは、現行の国際課税原則のうち利益配分ルールについて見直すことも提案している。

図表1 統合アプローチの概要

| | 市場国への新課税権の付与 | 現行の国際課税原則の部分的見直し |
|-------------|---|--|
| 対象事業 | <ul style="list-style-type: none"> ・ 自動化されたデジタルサービス ・ 消費者向け事業 | 業種による限定なし (現行ルールから変更なし) |
| ネクサス・ルール(※) | その国で一定水準の売上を得ていること (消費者向け事業には追加の条件あり) | その国に PE を有していること (現行ルールから変更なし) |
| 利益配分ルール | 売上額に応じて各市場国に配分 | ① 基礎的な販売・マーケティング活動に基づく利益 ⇒ 「固定的な額」を PE 所在国に配分 ② ①を超える活動に基づく利益 ⇒ PE 所在国が課税権を主張する場合には強力な二重課税防止措置の対象 |

(※) 自国とどのような「つながり (nexus)」があれば課税権が認められるかを定めた国際課税原則。

(出所) 包摂的枠組み「経済のデジタル化による課税上の課題に対処するための2本の柱によるアプローチに関する声明」(2020年1月)を基に大和総研金融調査部制度調査課作成

(イ) 市場国への新課税権の付与

(i) 適用対象

(a) 適用対象の判定フロー

新課税権の適用対象は、総収入額が一定の額（7.5億ユーロの見込み⁴）を超える多国籍企業グループに限定される。新課税権の適用対象事業は、「自動化されたデジタルサービス」と「消費者向け事業」であり、これらについては後述する。

⁴ 総収入額が7.5億ユーロ超の多国籍企業グループは、各国別の売上額、税引前利益の額等を記載した国別報告書を税務当局に提出することが求められる。

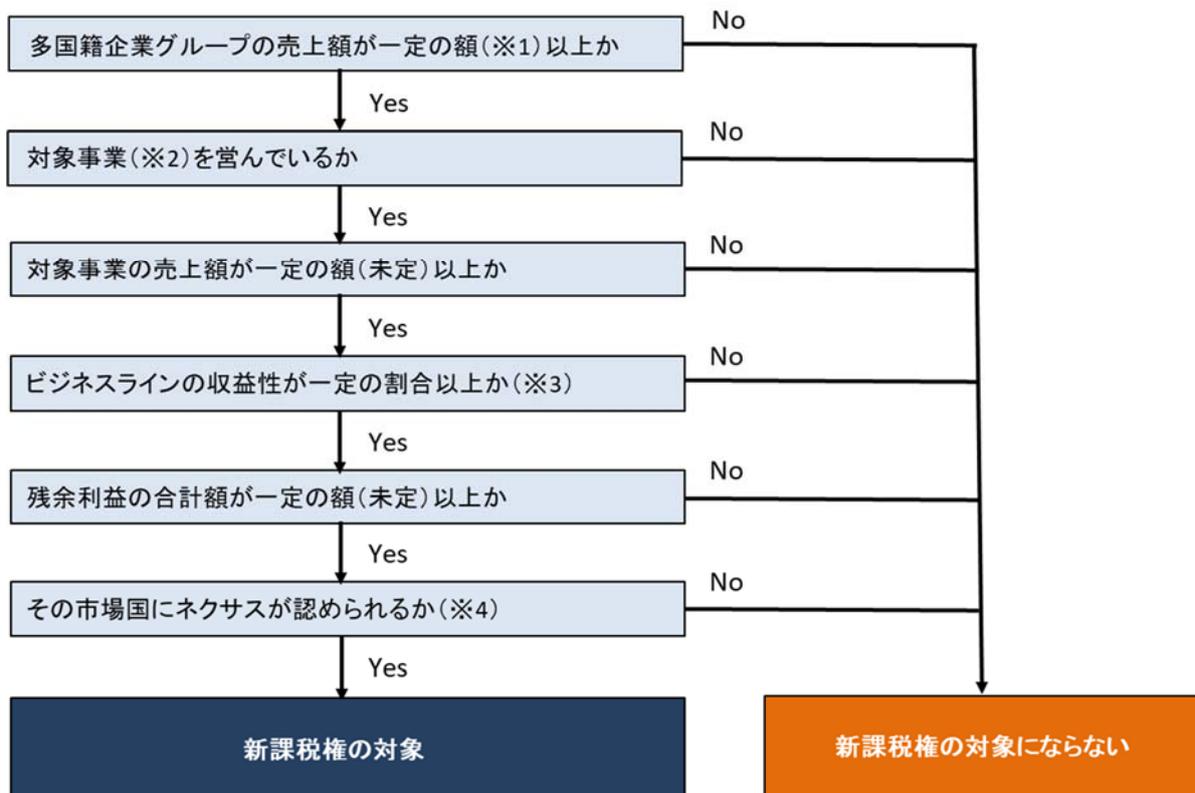
さらに、新課税権は、対象事業に係る総収入額、収益性、新課税権の下で各市場国に配分される利益の額が、それぞれ一定額、一定割合を超える場合に適用される。

適用対象となる多国籍企業グループが、ある国に「ネクサス（つながり）」を有していれば、その国（市場国）に新課税権が認められる。事業が自動化されたデジタルサービスの場合、ある国で収益を上げていればその国にネクサスが認められる⁵。

一方、他の事業の場合、つまり、市場国との間に持続的な相互作用なしに、単に消費者向け商品を市場国において販売している場合、ネクサスが認められるためには、市場国で収益を上げていることに加えて、市場国に物理的存在（physical presence）を有することや、市場国に向けてターゲット広告を行っていることなど、追加の条件を満たすことが必要とされている⁶。

新課税権の対象になるかの判定フローは図表 2 のようになる。

図表 2 新課税権の対象の判定フロー



(※1) 7.5 億ユーロが検討されている。

(※2) 自動化されたデジタルサービス、消費者向け事業が該当する。

(※3) 売上額に占める通常利益の額が一定の割合（10%が検討されている模様）以上である場合が該当する。

(※4) 自動化されたデジタルサービスの場合、その国で収益を上げていれば認められる。一方、それ以外の事業の場合、その国で収益を上げていることに加えて、追加の条件（市場国に物理的存在を有することや、市場国に向けてターゲット広告を行っていることが検討されている）も満たせば認められる。

（出所）包摂的枠組み「経済のデジタル化による課税上の課題に対処するための 2 本の柱によるアプローチに関する声明」（2020 年 1 月）を基に大和総研金融調査部制度調査課作成

⁵ オンライン広告サービスの場合、広告サービスが購入された国ではなく、広告が閲覧された国で収益が挙げられたとみなされる。

⁶ 追加の条件として、市場国に「物理的存在」が採用され、それが従来の恒久的施設と同じものであれば、現行の国際課税原則の下でも課税対象である。

(b) 対象事業

「自動化されたデジタルサービス」には、複数の国にわたって多数の顧客またはユーザーに標準化された形で自動化されたデジタルサービスを提供することから収益⁷を生み出す事業が含まれる。1月声明では、具体例として下記が挙げられている。

| | |
|--|---------------------|
| ◇オンライン検索エンジン | ◇デジタルコンテンツ・ストリーミング |
| ◇ソーシャルメディア・プラットフォーム | ◇オンラインゲーム |
| ◇オンライン仲介プラットフォーム（オンライン・マーケットの運営を含む）（※） | ◇クラウドコンピューティング・サービス |
| | ◇オンライン広告サービス |

（※）企業と消費者のどちらが使用するかを問わない。

ただし、オンラインで顧客にサービスが提供されるものの、人による判断や介入の程度が大きいもの、例えば、法律・会計・建築・エンジニアリング・コンサルティング等の専門家サービスは、対象事業には含まれない。

「消費者向け事業」には、一般に消費者（個人的利用のために商品を購入する個人）向けに販売される商品・サービスの販売から収益を生み出す事業が含まれる。パソコン等のように、消費者だけでなく事業者にも販売される商品・サービスも消費者向け事業に含まれる。最終製品に組み込まれる中間製品の販売は、原則として除外される⁸。

消費者向け事業は、消費者に直接販売する事業だけでなく、単純な組み立てや梱包作業を行う再販売事業者や仲介業者を介して間接的に販売する場合も、消費者向け事業に含まれる。

さらに、商標登録された消費者向け商品のライセンス許諾から収益を生み出す事業と、フランチャイズモデルのような、消費者向けブランド（及び商業上のノウハウ）のライセンス許諾から収益を生み出す事業も、消費者向け事業に含まれる。

1月声明では、消費者向け事業の具体例として下記が挙げられている。

| | |
|-------------------------------------|---------------------------------------|
| ◇パーソナルコンピューティング製品（ソフトウェア、家電、携帯電話など） | ◇ライセンス契約などのフランチャイズモデル（レストラン・ホテル部門を含む） |
| ◇衣服、洗面用品、化粧品、高級品 | ◇自動車 |
| ◇ブランドのある食品・軽食 | |

ただし、採掘産業と、原材料や農林産物等の一次製品の生産・販売業は、消費者向け事業から除外される。さらに、金融・保険サービス（リテール銀行・保険含む）⁹や、航空・海運業も消費者向け事業から除外される。

(ii) 課税額の算出方法

新課税権の課税額は、多国籍企業グループの連結財務諸表に記載された会計上の「利益」に基

⁷ データのマネタイゼーションによる収益を含む。

⁸ ブランド化され、一般に消費者が個人的利用のために入手する中間製品は、消費者向け事業に含まれ得る。

⁹ 規制されていない金融サービスやデジタル P2P（ピア・ツー・ピア）レンディングなどは別途検討の余地があるとされている。

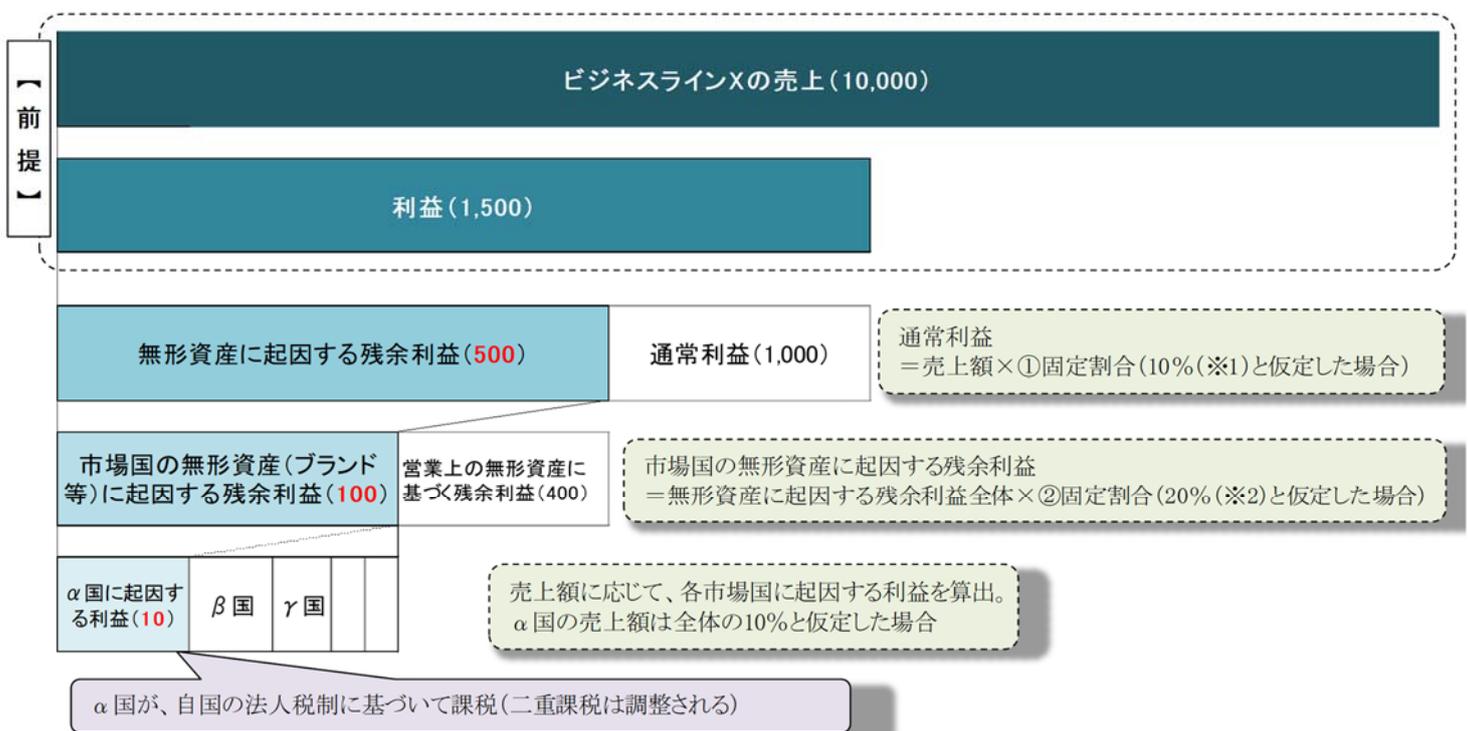
づいて計算され、具体的な利益指標として「税引前利益」が好ましいと考えられている。また、損失も考慮され、損失の繰越控除が適用される。

新課税権の課税額は、市場国に配分される一定水準の収益性を超える利益である「残余利益」を特定する計算式に基づいて算出される。計算式において、対象事業のデジタル化の程度に応じて課税額を変動させることや、収益性の基準値や市場国に配分される残余利益の基準値を市場の大きさを踏まえて変動させることが検討される。

市場国に配分される残余利益が算出された後は、対象事業のうちネクサスを形成するものの売上額に応じて各市場国に配分される。

1月声明では課税額の算出方法の具体的な流れは説明されていないが、昨年10月の市中協議文書も踏まえると、図表3の流れで算出されると考えられる。売上額のうち通常利益とみなされる割合（図表中の「①固定割合」）と残余利益のうち市場国に起因する割合（図表中の「②固定割合」）は、1月声明では明らかにされていないが、2月にOECDが公表した影響分析ではそれぞれ「10%」「20%」を前提に計算されており、これらの比率が議論されている模様である。

図表3 新課税権の下で市場国に配分される利益の算出の流れ



(※1) 1月声明では具体的な比率は明らかにされていないが、2月公表の影響分析では「10%」とされている。

(※2) 1月声明では具体的な比率は明らかにされていないが、2月公表の影響分析では「20%」とされている。

(出所) OECD 事務局「経済のデジタル化による課税上の課題に対する解決策に関する第一の柱における統合アプローチに関する OECD 事務局案」(2019年10月)等を基に大和総研金融調査部制度調査課作成

(iii) 新課税権に関する画期的な紛争予防手続

新課税権に関しては、多国籍企業グループが新課税権の適用対象か、そのビジネスラインが正確に捉えられているか、多国籍企業グループがある国にネクサスを有するか（その国が課税権

を有するか)、などの論点があり、各国当局によって課税額が決定される前にこれらが明確にされる必要がある。

そのため、包摂的枠組み参加国は、参加国を代表する協議体（パネル）を設立し、パネルが新課税権による課税に関して審査を行うなどの画期的な手続きを検討することに合意している。今後、パネルが、包摂的枠組みの参加国を適切に代表し、実効的で透明で包摂的な手続きになるように、ガバナンスと手続きについて検討される。さらに、パネルの手続き（判断）が各国税務当局に対して拘束力を有することについて、全ての税務当局が合意する必要がある。

（ウ）既存の国際課税原則における利益配分ルールの見直しに基づく課税

統合アプローチでは、既存の国際課税原則の下において、利益配分ルールを部分的に次のように見直すこととしている。具体的には、関連当事者から再販売のために商品を購入し、基礎的なマーケティング・流通活動を行う法人（子会社か伝統的な恒久的施設かは問わない）に対する報酬額を固定額とすることとしている（具体的額は未定）。これにより、納税者にとって納税額が明確になり、税務紛争が減少することを目指している。

基礎的な流通活動は、流通のための定型的な活動であり、無形資産を所有せず、リスクを負わない又はリスクが限定的である場合が含まれる見込みである。基礎的なマーケティング・流通活動には様々なレベルの機能が含まれるが、その違いをどのように説明するかや、業界や地域によって異なる扱いとするかが検討されている。

基礎的なマーケティング・流通活動に対する報酬額に関する紛争予防・解決手続についても検討されている。国によっては、拘束力のある仲裁を採用することについて国内法上障害があるため、包摂的枠組みの全ての参加国が採用できる仕組みを検討する必要があることが指摘されている。

（エ）統合アプローチの導入方法

1月声明では、統合アプローチをすべての国が整合的ではほぼ同時に導入するため、多国間条約を締結する方法が検討されている。新課税権は多国籍企業グループの事業のセグメンテーションなど新たな要件を設けるため、1月声明は、段階的導入や当初一定期間は簡易的なアプローチを採用する可能性を指摘している。

統合アプローチの導入に関して、1月声明は、新課税権を導入し市場国に利益を配分することを認めるには、前述の紛争予防・解決手続を受け入れることを条件とすべきとしている。さらに、包摂的枠組みの参加国が統合アプローチを導入することに合意する場合、同時に、一方的な課税措置¹⁰を撤回し、将来もそのような一方的な課税措置を採用しないということにコミットすることが期待されるとしている。

¹⁰ 米国のIT大手が主な課税対象となる、欧州諸国等が導入を表明しているデジタルサービス税が念頭にあると思われる。

(オ) 米国による「セーフハーバー」の提案

包摂的枠組みにおいて議論が進められている中、米国財務省は昨年 12 月 3 日に、OECD のグリア事務総長宛てにレターを送付し、第 1 の柱の議論について深刻な懸念を抱いていることを伝え、第 1 の柱の枠組みを「セーフハーバー」とすることを提案した。

「セーフハーバー」(安全港)とは一般に、規制の適用範囲が明確でない場合に、そのルールに従っていれば規制違反に問われないことを明確化したルールを指すが、デジタル課税の文脈では米国の提案は具体的内容が明らかではない。米国の提案は 1 月声明では、多国籍企業グループが、(国ごとではなく)全世界ベースで、統合アプローチの対象となるか否かを選択することを認める案と説明されている。しかし、米国の提案に対しては、包摂的枠組みの参加国の多くが第 1 の柱の政策目標を達成できなくなるという懸念を示している。

(2) 第 2 の柱 (ミニマムタックス)

(ア) 概要

第 2 の柱については、ある法人の実効税率が、包摂的枠組みが定める「最低税率」を下回っている場合に最低税率による課税を実現するために、以下の 4 つのルールが検討されている。

- ①所得合算ルール (Income inclusion rule)
- ②切り替えルール (Switch-over rule)
- ③軽課税支払ルール (Undertaxed payment rule)
- ④課税対象ルール (Subject to tax rule)

1 月声明では、これらのルールの検討状況について触れられており、コンプライアンス・コストを軽減するための簡素化措置や、総収入額が 7.5 億ユーロ超の多国籍企業グループを対象とすることや、適用除外などが検討されている。

なお、最低税率として何%が設定されるかはまだ決まっていないが、2 月に OECD が公表した影響分析では「12.5%」とされており、この比率が議論されている模様である。

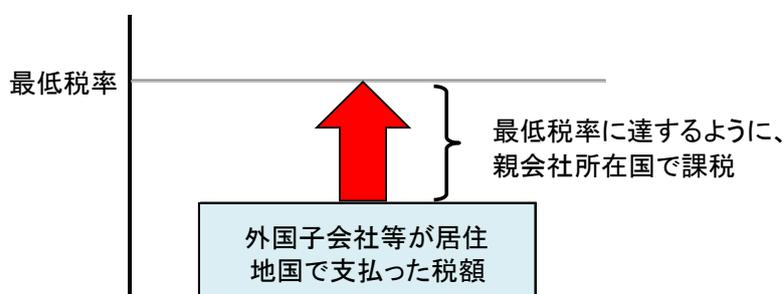
(イ) 所得合算ルール

ある会社が外国子会社等を有しており、外国子会社等の所得に適用される法人税の実効税率が最低税率以下であれば、一定の所得を(持株割合に応じて)親会社に合算し、親会社所在国で課税するルールを「所得合算ルール」と呼ぶ。

所得合算ルールの下で、最低税率以下の課税しか課されていない所得に対して、最低税率の課税が課されることになる。そのため、多国籍企業グループが、税務上の理由から、低税率国に所在する会社に所得を配分しようとするインセンティブを低下させ、親会社所在国の税源が保護される。

所得合算ルールについては、課税ベースをどうするか¹¹、多国籍企業グループの中に低税率で課税されている所得と高税率で課税されている所得が存在する場合に実効税率をどう計算するか¹²、(所得の性質に応じた)適用除外を認めるか、が検討されている。

図表 4 所得合算ルールのイメージ



(出所) OECD「市中協議文書 グローバルな税源侵食対抗措置の案 第2の柱」(2019年11月)を基に大和総研金融調査部制度調査課作成

(ウ) 切り替えルール

国際的な二重課税を排除する方法として、一般的に「国外所得免除方式」と「外国税額控除方式」がある。前者は、所得のうち外国支店で生じた所得を除外して本国の課税額を計算する方式であり、後者は、外国支店で生じた所得を含めた全世界所得に対して本国で課税を行うが、本国の課税額から外国税額を控除する方式である。

切り替えルールは、国外所得免除方式を採用している国が、外国支店で生じた所得に適用される税率が最低税率を下回る場合に、外国税額控除方式に切り替えて課税の対象とするルールである。

(エ) 軽課税支払ルール

軽課税支払いルールは、一つの企業グループ内の企業間で支払(使用料等)が行われる場合において、支払先の会社で支払額に対する実効税率が最低税率を下回れば、その支払元の会社に対して支払額の損金算入を否認し、または、源泉課税を行うというルールである。

(オ) 課税対象ルール

課税対象ルールとは、外国への支払額に対する実効税率が最低税率を下回る場合、租税条約上の特典を与えず、源泉徴収税等の対象とするというルールである。

¹¹ 課税ベースを税務上の所得とすると、子会社の所得を親会社所在国の税制に基づいて再計算しなければならなくなり、負担が大きい。そのため、財務会計上の利益に一定の調整をした額を課税ベースとすることとしている。

¹² 全外国税額を全外国所得額で割って算出する「全世界方式」、各外国における課税額を各外国における所得額で割って算出する「国別方式」、各外国会社の実効税率とする「会社別方式」が検討されている。

3. 税収への影響の分析

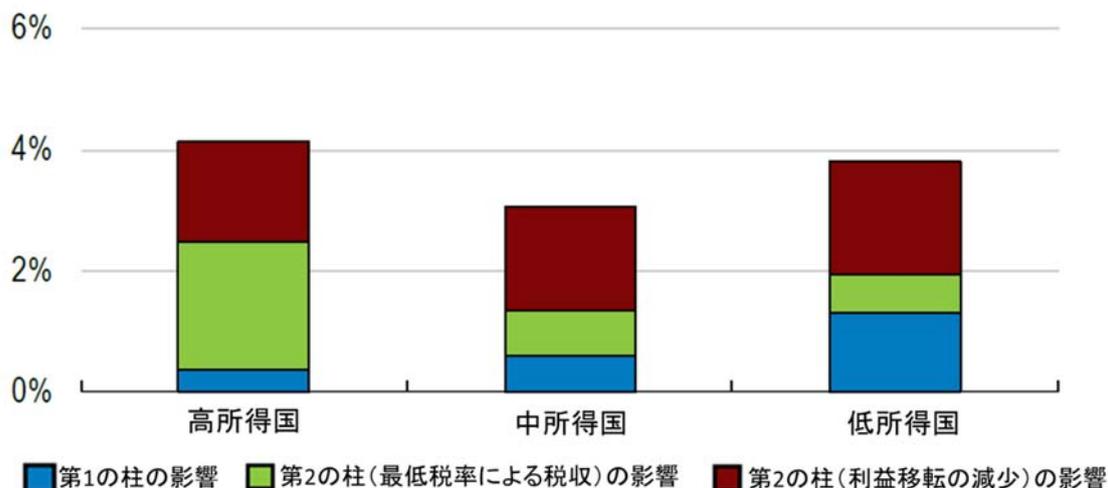
OECD は、2月13日に第1の柱・第2の柱による国際法人税制改革の影響分析を公表した。影響分析は、200以上の国と27,000社を超える多国籍企業グループを対象に行われた。

影響分析は、市場国に税源を配分する第1の柱の影響について、低税率の国から高税率の国に税源が移転する結果、全世界の税収はわずかに増加するが、海外投資の拠点となる投資ハブ国の税収は5%弱減少すると指摘した。

一方、第2の柱については、各国は多国籍企業グループの海外での利益に最低税率で課税できるようになるため、税収が大きく増加するとともに、多国籍企業グループが低税率の外国に利益を移転しようとするインセンティブを低下させると指摘した。

分析の結果、世界全体の法人税収入が1,000億ドル増加（現在の水準から4%増加）すると推計された。税収の増加割合は、高所得国、中所得国、低所得国の間で大きな差はないと指摘した（図表5参照）。

図表5 第1の柱・第2の柱の税収への影響



(注) 第1の柱（新課税権部分）に関する推計は、税引前利益から売上額の10%を控除した額を残余利益、残余利益のうち市場国に配分される割合を20%とし、一次産品・金融セクターは除外して計算している。第2の柱に関する推計は、国別方式（脚注12参照）、最低税率を12.5%として計算している。高所得国、中所得国、低所得国の分類は世界銀行の分類に基づく。投資ハブ国（対内直接投資がGDPの150%超の国）は含まれていない。

(出所) OECD「経済のデジタル化から生じる税務上の課題 経済分析・影響評価のアップデート」（2020年2月）

影響分析は投資コストへの影響についても分析している。見直しにより影響を受けるのは利益率が高く実効税率が低い一部の企業に限られるため投資コストへの直接的な影響はほとんどの国では小さいことと、見直しにより法人税が投資地域の決定に与える影響が低下することが指摘されている。

4. 今後の動向

(1) 残された課題

1月声明は、2月22日・23日にサウジアラビアで開催されたG20財務大臣・中央銀行総裁会議で承認された。2020年末までに合意するというコミットメントが再確認され、2020年末に向けて、残された課題を解決することが促された。さらに、各国が政治的に合意できるよう、7月までに重要な論点について包摂的枠組み参加国が合意することの重要性が強調された¹³。

1月声明では、第1の柱に関する重大な課題として、米国が提案した、第1の柱によるデジタル課税の見直しを「セーフハーバー」と位置付けるという案に対して、多くの包摂的枠組み参加国が懸念を表明したことが指摘されている。1月声明ではこの米国案は、多国籍企業グループがデジタル課税の対象となるか否かを選択できるものと理解され、デジタル課税の議論を骨抜きにする案として、多くの包摂的枠組み参加国は懸念を表明した。

他にも、第1の柱に関して、新課税権の課税額を計算する際に、対象事業のデジタル化の程度や地域的要因を考慮して課税額を変動させるかや、紛争予防・解決手続きが適用される範囲や拘束力を有するかについて、参加国間で大きな意見の相違があることが指摘されている。

(2) デジタル課税をめぐる欧米間の対立

ITサービスへの課税をめぐるのは、欧州において、(恒久的施設を有していない場合でも)大規模なITサービス企業の売り上げに課税するデジタルサービス税が議論されており、フランスは実際に昨年7月に、総売上額が7.5億ユーロ超の企業に対して、売上高の3%に課税するデジタルサービス税を導入した。これに対して米国は、米国通商代表部が昨年12月2日(OECDにセーフハーバー案のレターを送付する前日)に、米国のIT企業を差別するものだとする報告書をまとめ、ワインなどフランスからの輸入品目(24億ドル相当)に報復関税を課す意向を示した。

両国は2020年1月22日に休戦に合意し、フランスはデジタルサービス税の徴収を延期し、米国は報復関税を見送ることとした。しかし、フランスのルメール経済・財務相は、OECDにおける国際的な枠組みが合意されなければ、徴収を行う意向を示した。

そのため、両国間の課税の応酬が防げるかはOECDで合意が達成されるかにかかっている。さらに、フランスだけでなく、イギリス、スペインなども2020年末までに合意に至らなければデジタルサービス税を導入する意向を示している。仮に導入された場合、米国は報復関税に踏み切る意向を示しており、世界経済に大きな影響を与えることになるだろう。

(以上)

¹³ OECDは3月17日にプレスリリースを公表し、新型コロナウイルス感染症が拡大しているが、テレビ会議等により関連会合を予定通り開催し、7月に政治的に合意できるよう参加国が作業を継続することを明らかにした。