

2020年10月8日 全8頁

OECD のデジタル課税案と今後の動向

2020 年内の合意が紛争回避の鍵を握る

調査本部 吉田智聡
金融調査部 主任研究員 金本悠希

[要約]

- 2020年9月22日に、OECD（経済協力開発機構）が導入を検討するデジタル課税の制度設計報告書案がリークされた。本報告書案は10月のOECDでの会合に向けた草稿であるが、2020年内の合意が目指されていることに鑑みると、策定が進められている制度設計の最終版と多くの部分で同一、もしくは類似していると考えられる。
- デジタル課税が検討される背景として、ITの発展により現行の国際課税制度では対応しきれない問題が生じていることが挙げられる。GAFAに代表される多国籍企業グループは、市場国に物理的拠点を有していない場合、現行の国際課税制度では市場国で課税されない。この問題を改めようとするのが、「第1の柱」と呼ばれる枠組みである。
- 「第1の柱」を巡り、GAFA狙い撃ちは認めないという立場の米国と税収拡大を企図するEUの対立が激化している。OECD案では米国の主張も踏まえて、GAFAなどのITサービス（「自動化されたデジタルサービス」）に加え、ブランド品などの「消費者向け事業」もデジタル課税の対象とされている。一方で「消費者向け事業」の課税の詳細を見ると、多くの場合は納税額が0となり得る制度設計となっている。すなわち、課税対象の点からは、EUの主張を踏まえた制度設計が進んでいると評価できよう。
- 課税対象の点ではEUが有利と言えるが、米国が主張するセーフハーバー・ルールも議論の対象とされていることから、EUと米国のどちらが主導権を握っているかは明らかではない。米国のセーフハーバー・ルールとは、企業が自らデジタル課税の対象となるかを選択できるようにする制度であり、第1の柱を形骸化させ得るものである。

はじめに

2020年内の合意に向けてOECD（経済協力開発機構）でデジタル課税の議論が進められている中、2020年9月22日に制度設計報告書案（Report on Blueprint、以下報告書案と記す）がリークされた（OECDとして正式に公表したものではない）¹。本稿では報告書案を概観するとともに

¹ リーク文書はマギル大学教授、アリソン・クリスティアンズ氏のウェブサイトに公開されている。

Allison Christians “[Pillar 1 & 2 Blueprints- Sept 16 version](#)”（2020年9月22日）

に、課税対象やこれまでの動向に着目することで、OECD のデジタル課税がどのような意味を持っているのか、また今後どのような点に注視するべきかを論じたい。

デジタル課税の背景

GAF A に代表される多国籍 IT 企業の発展は、国際課税制度に新たな課題を突き付けている。市場国（本国以外で事業を行っている国・地域。本稿では国・地域を総称して「国」という）における支店や工場などの「恒久的施設 (Permanent Establishment)」を前提とする現行の課税制度では、市場国に物理的拠点を持たない多国籍企業に課税することができない。これは市場国で創出された価値に見合う課税ができない状態を生じさせ、既存産業との公平性を欠くという批判をもたらしている。時代に即した国際課税制度を構築すべく、OECD 加盟国を中心とする協議体「包摂的枠組み」はデジタル課税に関する議論を行ってきたが、その作業は難航していた。

2018 年に公表された中間報告書は、経済がデジタル化されていく社会で課税を行う上での課題をまとめた研究であり、以降デジタル課税の議論が進展していく重要な契機となった（図表 1 参照）。2019 年の市中協議案公表や、G20 大阪サミットにてデジタル課税の作業計画が承認されたことで、制度案が具体化されつつある。制度案の具体化や合意の期限である 2020 年末が近づいており、デジタル課税の制度設計を巡る各国の駆け引きも激しくなっている。

デジタル課税を巡って対立を深めているのが、EU と米国である。EU は早期からデジタル課税の導入を推進してきたのに対し、米国は GAF A 狙い撃ちは認めないという立場から IT サービスだけを対象とするデジタル課税に反対してきた。さらに米国は、経済のデジタル化の恩恵を受けているのは IT 企業だけではないと主張し、とりわけブランドなどの無形資産の重要性が増していることを指摘し、課税対象とするべきであるとしている。こうした米国の主張を踏まえる形で、OECD 案の課税対象には IT サービス業のみならず、後述する「消費者向け事業」も含まれている。

課税対象に米国の主張が反映されつつも、目標とされている 2020 年以内に OECD の枠組みで合意が実現するかは、依然として不透明なままである。2019 年 12 月にムニューシン米国財務長官が OECD 宛にセーフハーバーと呼ばれる案を提出した。セーフハーバーは企業が課税対象となるかを選択できるようにする制度であり、この制度があると企業は課税対象とならないように選択することが予想されるため、デジタル課税を骨抜きにする可能性が指摘されている。さらに 2020 年 6 月に米国は、EU が各国で導入するデジタルサービス税（課税対象は IT サービスのみ）の交渉から撤退した。このように、EU と米国のデジタル課税を巡る対立は解消されていない。

図表 1 デジタル課税の略史

年月	内容
2018年3月	OECDがデジタル経済の特徴をまとめた中間報告書を公表
2018年3月	欧州委員会が、PEを持たず一定のITサービスを提供する多国籍企業に対して、売上高の3%を課税する指令案を公表
2019年1月	OECDが第1の柱と第2の柱から成るポリシーノートを公表
2019年6月	G20大阪サミットでデジタル課税に関する作業計画を承認
2019年10月	OECDがデジタル課税に関する市中協議案を公表。
2019年12月	米国財務省がOECD宛にデジタル課税のセーフハーバーを提案
2020年2月	G20財務大臣・中央銀行総裁会議がデジタル課税の原案を承認
2020年6月	米国がEU加盟各国とのデジタルサービス税を巡る協議から撤退
2020年7月	米国通商代表部が、仏からの輸入品の一部に対して25%の追加関税(2021年1月6日から発動、前倒しの可能性あり)を発表。
2020年9月	10月会合に向けて作成された制度設計報告書案(8月3日版、9月16日版)がリークされる。

(出所) Bloomberg、JETRO、KPMG、PwC、国税庁より大和総研金融調査部制度調査課作成

リーク文書における「金額 A」の制度案

デジタル課税は、OECDの課税案では「第1の柱」と呼ばれるものである。第1の柱に加えて、ミニマムタックスの導入により課税逃れ防止を目指す「第2の柱」の文書もリークされているが、本稿では第1の柱のみを扱う。第1の柱は、市場国が国内に物理的拠点を持たない多国籍企業グループに対して課税を行うための制度であり、第1の柱で課税対象となる企業の利益は「金額 A」と呼ばれる。

金額 Aの対象となる事業は、「自動化されたデジタルサービス(Automated Digital Services、以下ADSと記す)」と「消費者向け事業(Consumer Facing Businesses、以下CFBと記す)」と呼ばれるものである。ADSに該当する事業として、下記が挙げられる。

- ✓ オンライン広告サービス
- ✓ ユーザーデータの販売もしくは譲渡
- ✓ オンライン検索エンジン
- ✓ ソーシャルメディア・プラットフォーム
- ✓ オンライン仲介プラットフォーム・サービス
- ✓ デジタルコンテンツ・サービス
- ✓ オンラインゲーム
- ✓ 標準化されたオンライン教育サービス
- ✓ クラウドコンピューティング・サービス

さらに、以下の要件を満たす事業もADSに該当する。

- ① ひとたびシステムが起動したら、ユーザーへのサービス提供には最小限の人的関与しか要さないこと。

- ② デジタル、つまりインターネットか電子ネットワークを通して提供されること。
- ③ 一定の事業²に該当しないこと

一方の CFB は、広く消費者に販売される商品やサービスを提供するビジネスを指す。この定義からも明らかな通り、非常に多くのビジネスが CFB に該当する。ただし、下記の事業は最終的にどの商品・サービスが CFB に該当するかを巡っては、様々な議論がある。例えば、薬品の分野では処方箋医薬品を CFB の対象外とするかを巡って議論がなされている。また、パソコンなどの事業者にも消費者にも販売される商品・サービスについては CFB の定義に当てはまれば、CFB に該当するとされている。CFB の対象外とされている事業として、天然資源採集業、金融サービス、住宅の建設・販売・賃貸、航空・海運が挙げられる。

金額 A を確定するステップは大きく分けて 3 段階で構成されており、以下各ステップの概要について説明する（図表 2 参照）。

図表 2 金額 A を確定するための 3 つのステップ

課税対象企業の特定

- ・ 全世界収益が一定額を超えるか判定
- ・ 課税対象である海外収益が少額である場合を除外

課税標準の決定

- ・ 連結財務諸表に基づき税引前利益を抽出
- ・ セグメントごとの課税標準を計算するかの判定

金額 A の市場国への分配及び課税

- ・ 課税権を有する市場国の特定
- ・ 金額 A の市場国への分配

（出所）OECD “Report on Pillar One Blueprint” の “Annex A. Detailed Map of Amount A” より大和総研金融調査部制度調査課作成

課税対象企業の特定

多国籍企業グループの連結財務諸表を用いて、全世界の収益額が一定の基準額以上かどうかを判定する。収益額の基準額については、報告書案では 7 億 5,000 万ユーロ以上に設定することが妥当とされている。ただし課税対象となる海外由来の収益額が少ない場合は除外される³。

² カスタマイズされた専門的なサービス、カスタマイズされたオンライン教育サービス、ADS 以外の商品・サービスのオンライン販売、物理的な商品の販売による収益（ネットワークとの接続を問わない）、インターネットや他の電子ネットワークへのアクセスを提供するサービス。

³ 海外由来の収益の基準額については未定である。

課税標準の決定

報告書案では税額算出の基礎となる課税標準として、連結財務諸表に基づく会計上の利益である税引前利益に、一定の調整を加えた額を用いることが検討されている。国際会計基準審議会（IASB）が策定する「国際財務報告基準（IFRS）」、もしくはIFRSと比較可能な会計基準（日本基準を含む）に基づいて作成された連結財務諸表の税引前利益を用いることができる。

多国籍企業グループの全世界収益額が一定額以上の場合、収益額をADS、CFB、その他の活動に分類する。その分類に基づいて、金額Aの課税標準をADSやCFBといったセグメントごとに算出することを求めている。

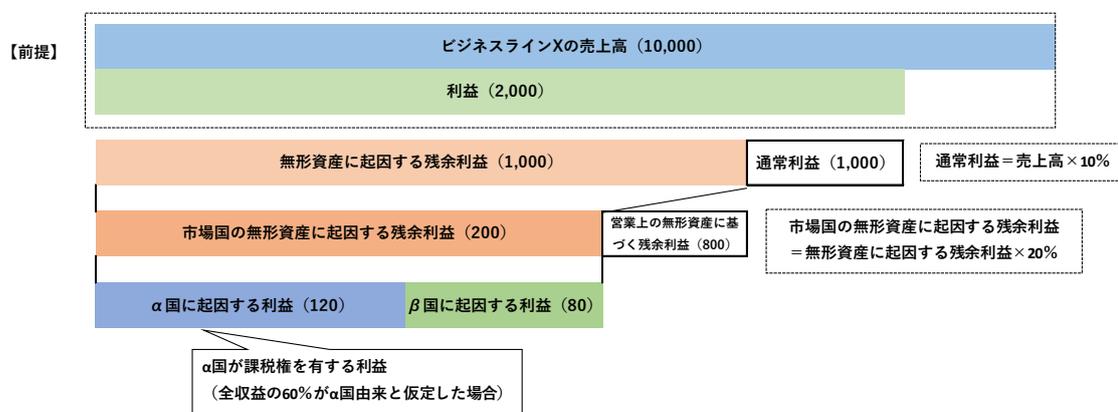
金額Aの市場国への分配及び課税

まず、課税権を有する市場国の特定が行われる。ADSの場合は、その市場国での収益が一定額を超えれば市場国に課税権が認められる。一方のCFBは収益に加え、①市場国においてアクティブで継続的な活動が見られる場合、②市場国において、子会社などの物理的拠点で事業を行っていることの追加条件を満たせば市場国に課税権が認められる。

次に、課税権を有する各市場国に対して、金額Aの分配額が決定される。金額Aの分配額算出に当たっては、市場国の無形資産に起因する残余利益を算出し、その残余利益を各市場国の収益額の全収益額に占める割合に応じて各市場国に分配する（図表3参照）。市場国の無形資産に起因する残余利益は、利益額から売上額の10%（通常利益）を差し引いた額（無形資産に起因する残余利益）に20%を乗じた額として求められる。

市場国に課税権が付与されることで、二重課税が生じる可能性がある。二重課税を解消するために、多国籍企業グループの構成企業のうち、どの企業が納税をするかの特定と二重課税解消の方法についても議論されている⁴。

図表3 各市場国に分配される金額Aの算出（例）



(出所) OECD “Report on Pillar One Blueprint” の “Annex A. Detailed Map of Amount A” より大和総研金融調査部制度調査課作成

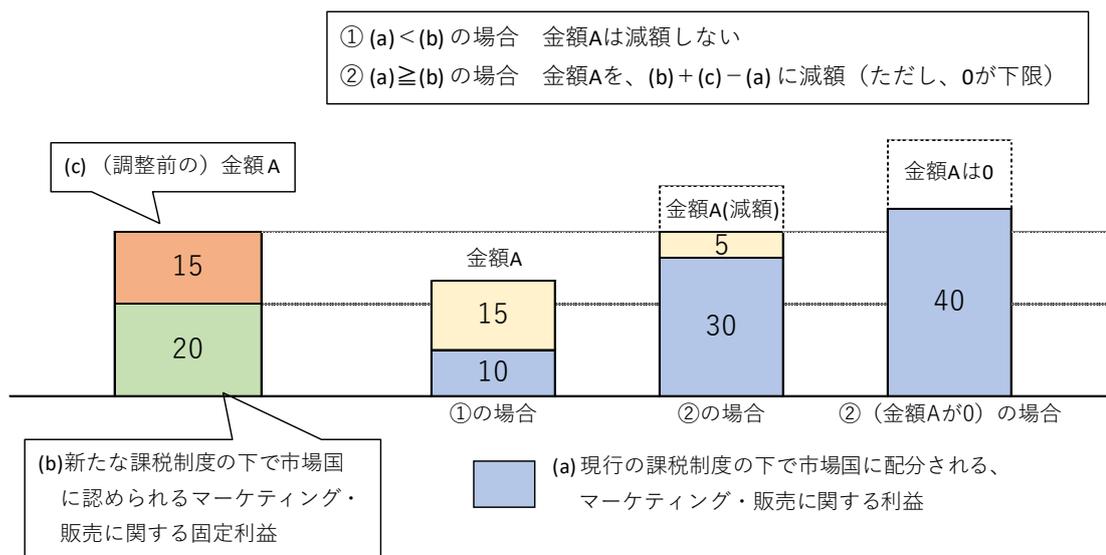
⁴ 二重課税解消の方法については、外国税額控除方式か国外所得免除方式の採用が検討されている。

CFB と ADS の取扱いの相違

ここまで金額 A を確定するステップを見てきたが、ADS と CFB には取扱いに相違が見られる。それは課税権を有する市場国の特定のみならず、金額 A の各市場国への分配にも見られる。報告書案では ADS の納税額が CFB よりも多くなるよう、残余利益と残余利益の配分比率を調整することが議論されている。無形資産に起因する残余利益は、利益から売上高の 10% を差し引いた額とされているが、ADS はこの割合を小さくする（無形資産に起因する残余利益が増える）ことが検討されている。また、市場国の無形資産に起因する残余利益は、無形資産に起因する残余利益の 20% とされているが、この割合も引き上げる（市場国の無形資産に起因する残余利益が増える）ことが検討されている。すなわち、ADS は市場国に配分する利益が大きくなるような制度設計案が議論されている。

さらに、金額 A の調整により CFB が有利になるような制度設計も議論されている。市場国に子会社や恒久的施設を有している場合、その企業は現行の課税制度の対象となる。現行の課税制度のもとで十分な納税をしている企業に対しては、金額 A を減額、もしくは免除することが検討されている（図表 4 参照）。具体的には、現行の課税制度で市場国に配分されるマーケティング・販売利益と、新たな課税制度の下で市場国に認められるマーケティング・販売に関する固定利益（算出方法は未定）を比較し、前者が後者を上回れば、（現行の課税制度の下で十分な納税をしているとして取り扱い）金額 A を減額する。

図表 4 金額 A のパターン別調整（例）



(出所) OECD “Report on Pillar One Blueprint” の “6. Profit allocation” より大和総研金融調査部制度調査課作成

調整自体は ADS も含む制度であるが、市場国に課税可能な存在（子会社など）を有さない場合や、マーケティング・販売活動に比して限定的な納税しか行っていない場合（ADS の特徴。図表 4 では①に該当）は、金額 A の全額が課税対象となる。報告書案では、伝統的な CFB 企業は一般的に、現行の課税制度の下で市場国において十分納税しているため、金額 A を支払う必要がない場合が多いとされており、調整は実質的に CFB 有利の制度設計である。この点を EU と米国という対立軸で捉えると、EU 有利の制度設計とすることができる。

デジタル課税を巡る今後の動向

これまで見てきたように、OECD が模索するデジタル課税の対象には、ADS と CFB が含まれる。ただし CFB は課税対象であるものの、金額 A の調整で見たように、実質的には納税額が 0 となるような制度設計となっている。この点については、CFB 企業の税務負担を軽減させることに加え、IT サービスを課税対象とすることを模索してきた EU 有利の制度設計と評価できる。一方で米国が主張するセーフハーバー案（2 ページ参照）も議論中であることから、どのように決着するかは不明である。

今後の OECD のデジタル課税導入の主要な論点は、2020 年内に合意に至ることができるか、また合意できなかった場合にはどのような課題が生じるかである。

デジタル課税については、今後、10 月 15 日、16 日の G20 財務大臣・中央銀行総裁会議、及び 11 月 21 日、22 日の G20 リヤド・サミットでデジタル課税について議論が行われる。2020 年内の合意に向けて、12 月末まで残り 2 カ月あまりと時間が限られた中で、合意に達することができるか不透明な状況である⁵。

これに関して、11 月の米国大統領選挙を巡る状況次第では、合意に悪影響が及ぶ可能性があることが懸念される。交渉にあたる米国財務省は、次期大統領が決定するまで交渉のスタンスを決めがたいと思われるため、年内の合意には次期大統領が遅滞なく選出される必要がある。しかし状況によっては、選出が遅れる可能性が指摘されている⁶。仮に大幅な遅れが生じれば、米国の OECD における交渉も停滞し、2020 年内の合意は一層難しくなる。

もしも 2020 年内に合意ができなければ、2021 年に EU 加盟各国（もしくは EU の枠組み）のデジタルサービス税の導入と、それに対する米国の制裁関税の応酬に発展するリスクが高まることが予想される⁷。9 月 9 日にはフランスのルメール経済・財務・復興大臣が「OECD の枠組みで

⁵ 11 月の米国大統領選挙を前に米国に大きな政治決断を求めるのは困難と判断し、10 月 7 日に、デジタル課税の年内合意を見送る方向で調整に入った旨、報じられている。
[毎日新聞「『デジタル課税』年内合意見送りへ 米欧対立激化 IT 規制に大きな遅れか」(2020 年 10 月 7 日)]

⁶ メドゥズ米国大統領首席補佐官は今回の米国選挙で郵送投票が広範に用いられれば、開票作業が遅れると指摘している。さらに敗北した候補が結果を不正選挙として訴える可能性もあり、その場合はさらなる遅れが生じるだろう。[Reuters “U.S. election will be Nov. 3 as planned, Trump advisers say” (2020 年 8 月 3 日)]

⁷ EU 加盟各国と EU どちらの単位で制度設計を行うのかは議論の途中である。

の合意が達成されなければ、EUは2021年第1四半期にデジタル課税を導入すべきである」と言及している⁸。EUはデジタル課税と国境炭素税による歳入を新型コロナウイルス関連の債務返済に充てるとしており、OECDの合意が未達の場合、独自に多国籍IT企業への課税措置を講じることも考えられる。そうなれば、米国はデジタル課税を導入した国に対して報復関税を実施する可能性がある⁹。OECDの枠組みでデジタル課税の合意に至ることができるかは、2021年の国際政治・経済を左右する重要な論点であり、引き続き注視に値する。

Reuters 「[EU デジタル課税、新型コロナ危機で必要性浮き彫りに＝仏財務相](#)」(2020年5月5日)

⁸ Reuters 「[EU should adopt digital tax in Q1 2021 if OECD fails-Le Maire](#)」(2020年9月10日)

⁹ 2020年7月に、米国はフランスがデジタルサービス税を可決したことを受けて、化粧品やハンドバッグなどを対象とする報復関税措置を決定した。この措置は2021年1月6日から発動予定で、前倒しの可能性もある。