

新たな国際課税ルールについて

課題

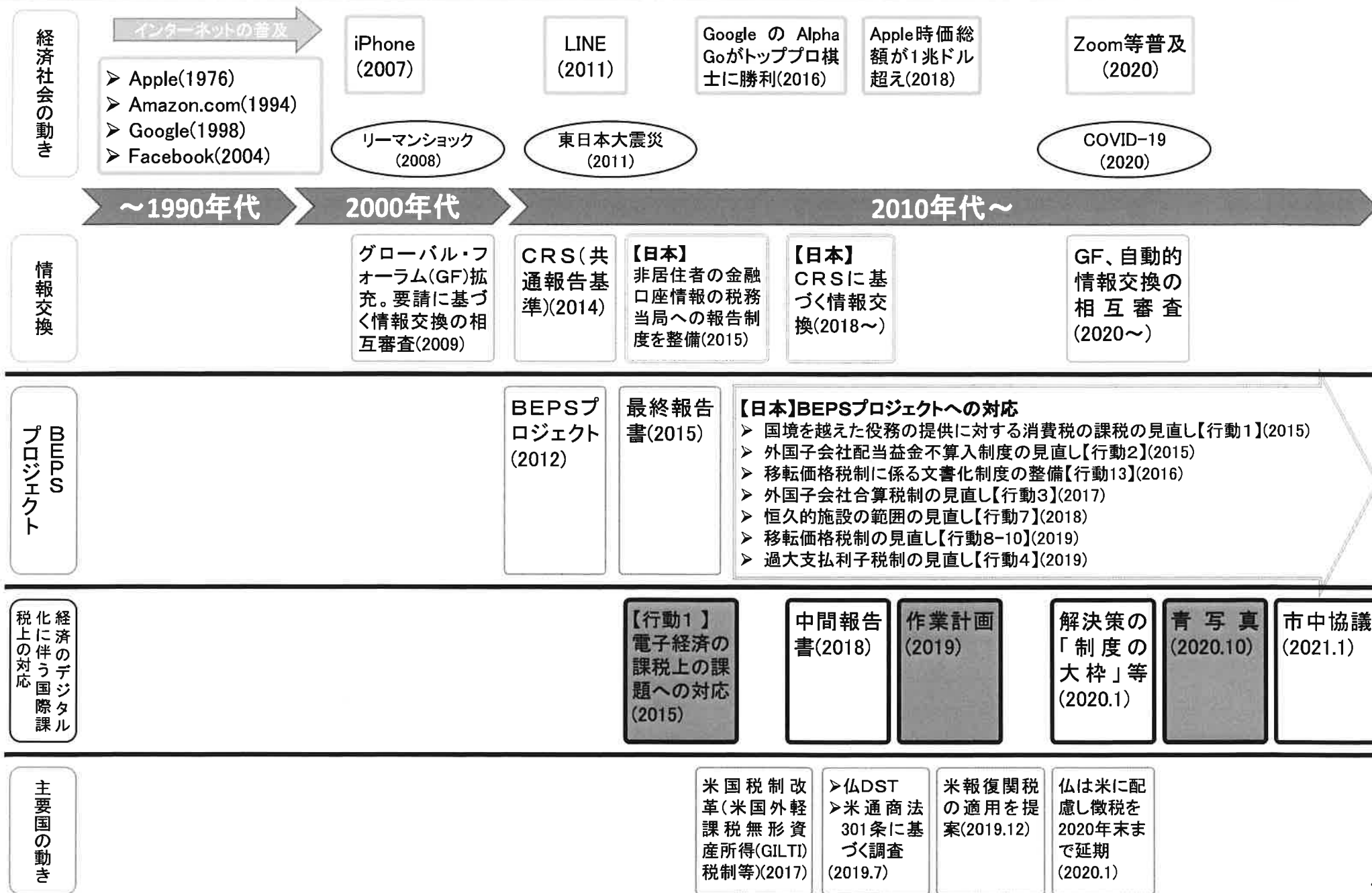
- 市場国に物理的拠点(PE: Permanent Establishment)を置かずにビジネスを行う企業の増加
 - 現在の国際課税原則では、国内に外国企業の支店等のPEがある場合にのみ、そのPEの事業から生じた所得へ課税できるため、市場国で課税が行えない問題が顕在化。
- 低い法人税率や優遇税制によって外国企業を誘致する動き
 - 法人税の継続的な引下げにより各国の法人税収基盤が弱体化。
 - 税制面において企業間の公平な競争条件を阻害。

(2012年スタート)

- **2015年の「BEPS最終報告書」において、経済のデジタル化に伴う課税上の課題(法人課税)について、作業を進めることに合意。**
※ BEPS: Base Erosion and Profit Shifting (税源浸食と利益移転)
- **OECD/G20の「BEPS包摂的枠組み」(現在は約140か国・地域が参加)において議論が進められ、本年10月8日、2つの柱による解決策に合意。**
- **第1の柱(市場国への新たな課税権の配分): 2022年に多国間条約策定、各国国内法改正、2023年の実施が目標。**
第2の柱(グローバル・ミニマム課税) : 2022年に各国国内法改正、2023年(一部は2024年)の実施が目標。
⇒いずれも、我が国は令和5年度改正以降の税制改正を予定。

Facebook=>Meta

経済のデジタル化・グローバル化と国際課税の動き

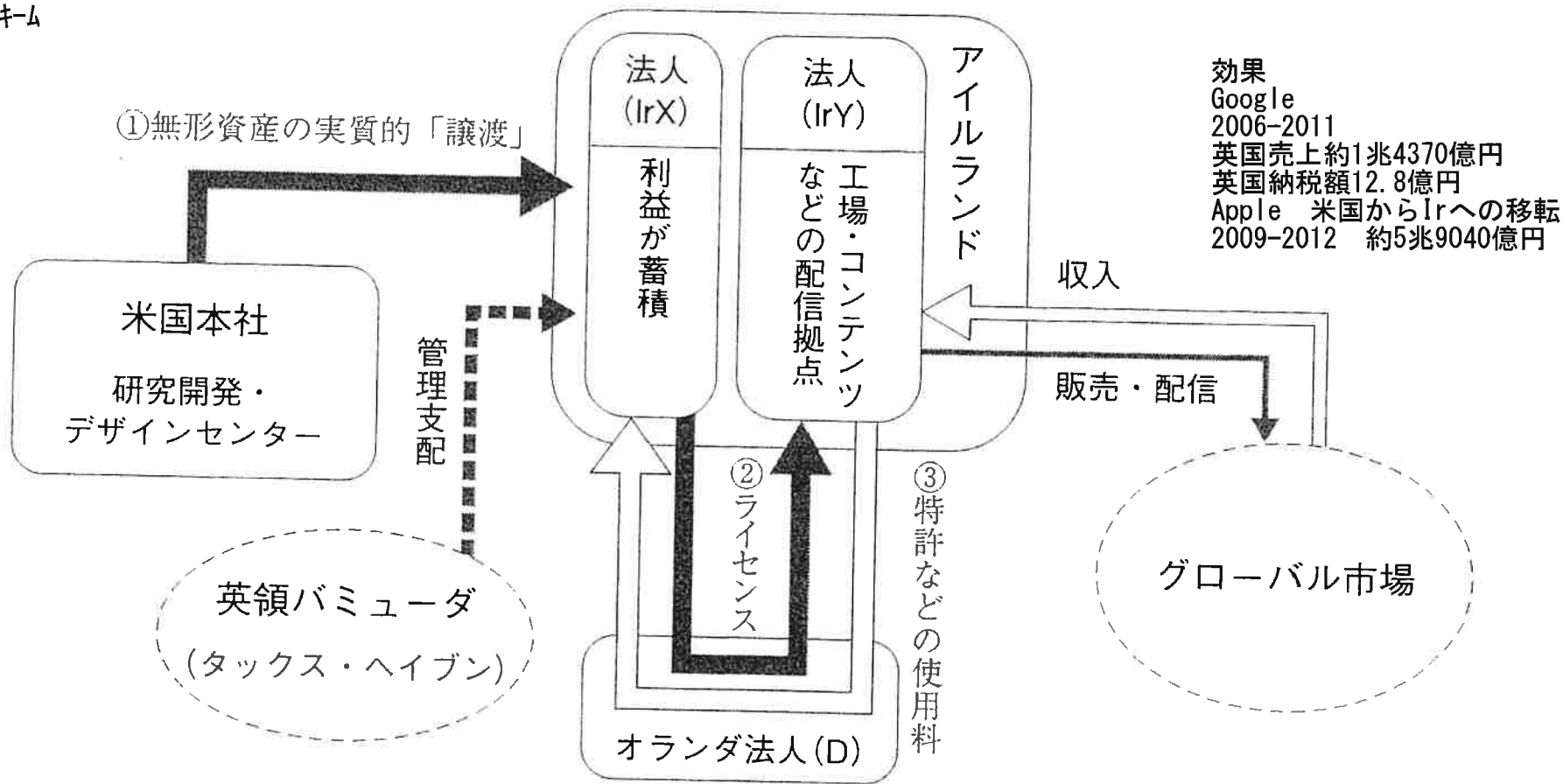


太田洋「多国籍企業のタックス・プランニングとBEPSプロジェクト」
(有斐閣「クロスボーダー取引課税のフロンティア」p12)

- ①Buy-inによる権利(IP)の低税率国への移転
- ②コミッション利用スキーム
- ③アイルランド利用スキーム
- ④オランダ経由ライセンス支払スキーム
- ⑤ハイブリッド・エンティティスキーム

Apple Ir国との個別の取り決めで実効税率2%以下にし
約7180億円税額を免れたらしい

【図 2-1】 Double Irish with a Dutch Sandwich の模式図

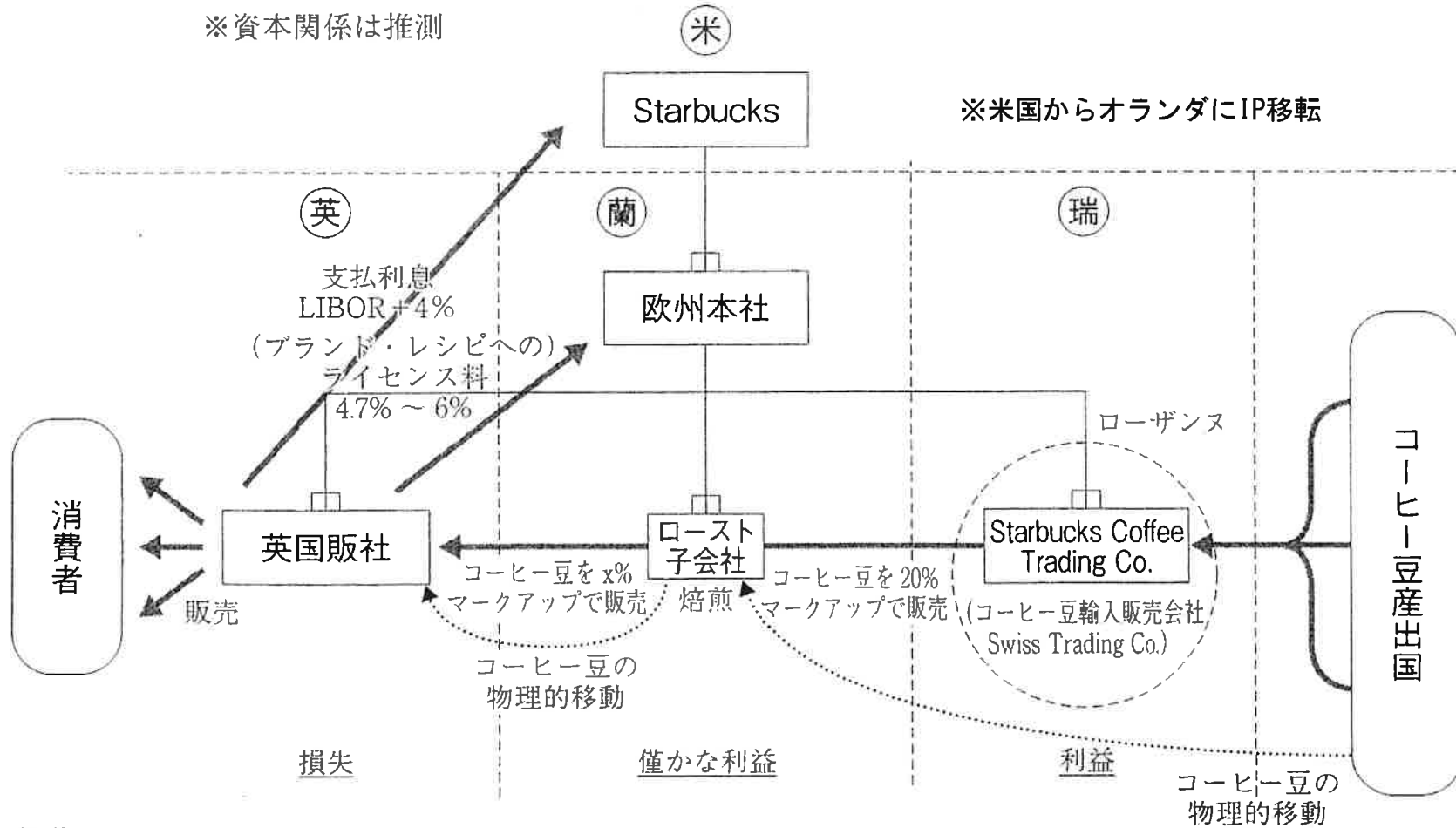


効果
Google
2006-2011
英国売上約1兆4370億円
英国納税額12.8億円
Apple 米国からIrへの移転
2009-2012 約5兆9040億円

※2012年7月23日付け日本経済新聞朝刊掲載の図を基に作成

太田洋「多国籍企業のタックス・プランニングとBEPSプロジェクト」
(有斐閣「クロスボーダー取引課税のフロンティア」p27)

【図 2-3】 Starbucks の Tax Planning



ロイター報道
1998英国進出から2011まで英国売上3830億円に対し納税10.2億円
特に2009-2011は法人税の納税なし
=>消費者の怒り 脱税ではないが英国に26億円寄附した

Swiss Trading Companyスキーム
この場合はわずか5%の課税

諸外国におけるデジタル・サービス・タックス等の一方的措置の概要（2021年10月時点）

2021年10月21日、米国と英仏伊西澳との間で、デジタル・サービス・タックス（DST）等に係る合意が成立。第一の柱の制度発効までのDST等の税額を第一の柱の実施による税額と実質的に同水準に留める枠組み^(注)の導入を条件として、米国は5か国のDST等に対する制裁関税の発動を取りやめることとした（5か国は制度発効時まではDST等を廃止する必要はない）。



イギリス

デジタル・サービス・タックス

- 対象ビジネスの域内売上に2%を課税。
- 2020年4月から適用。



フランス

デジタル・サービス・タックス

- 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、2020年1月に徴税を2020年末まで延期することを決定。その後徴税を再開。



イタリア

デジタル・サービス・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

- 対象ビジネスの域内売上に3%を課税。
- 2020年10月法案が可決。2021年1月施行。



オーストリア

デジタル広告税（Digital tax）

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



カナダ

デジタル・サービス・タックス

- 対象ビジネスの域内売上に3%を課税予定。
- 2022年1月までに法案を成立させる予定。2023年末までに国際合意に基づく第1の柱の多国間条約が発効していない場合に限り、2024年1月より課税予定。



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。



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。



トルコ

デジタル・サービス・タックス

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



EU

デジタル賦課金（Digital levy）

- 2020年5月、COVID-19の復興計画案において、財源としてデジタル賦課金の検討を表明。
- 2021年6月までに制度を提案するとしていたが、2021年7月のOECD/G20での大枠合意を踏まえ、秋頃まで保留すると発表（10月26日時点で特段の動きなし）。

(注)2022年1月から第一の柱の制度発効日までの間(①)に課されたDST等の税額が、第一の柱導入初年度に課された税額に調整を加えた額(①の期間が2年であれば2倍)を上回っていた場合は、その超過額を第一の柱の税額から控除可能とする(控除しきれない分は繰越可能)。

経済のデジタル化に伴う国際課税上の課題

① 国際課税原則の現代化の必要性

➤ 「PEなければ課税なし」

国内に外国企業の支店・工場等の物理的拠点(PE: Permanent Establishment)がある場合にのみ、その外国企業の事業所得に課税することができる。

➡ 経済のデジタル化の進展により、市場国にPEを置かずにビジネスを行う企業が出現。市場国で課税が行えない事例が顕在化。

➤ 「独立企業原則」に基づく利益配分ルール

多国籍企業グループ内部の国際取引では、その取引価格について、独立した企業同士であれば成立したであろう「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する(多国籍企業の利益を各国間で配分するルールとして機能)。

➡ 経済のデジタル化の進展により、多国籍企業が国境をまたいで行うグループ内における取引(無形資産取引を含む)を増大させており、独立企業間価格の算定が困難となってきている。

② 軽課税国へのBEPSリスクの増大

➡ 経済の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。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。

「BEPSプロジェクト」最終報告書の概要

A. グローバル企業は払うべき（価値が創造される）ところで税金を支払うべきとの観点から、国際課税原則を再構築〔実質性〕

(1) 電子経済の発展への対応

電子経済に伴う問題への対応について、海外からのB2B取引及びB2C取引に対する消費課税のあり方等に関するガイドラインをそれぞれ策定した。

行動1 電子経済の課税上の課題への対応 → 国境を越えた役務の提供に対する消費税の課税方式を見直し(27年度改正)

(2) 各国制度の国際的一貫性の確立

各国間の税制の隙間を利用した多国籍企業による租税回避を防止するため、各国が協調して国内税制の国際的調和を図った。

行動2 ハイブリッド・ミスマッチの無効化 → 27年度改正で対応済。また、租税条約の拡充(含行動15)の中で対応

行動3 外国子会社合算税制の強化 → 租税回避リスクを外国子会社の個々の活動内容により把握するよう見直し(29年度改正)

行動4 利子控除制限 → 24年度に導入した過大支払利子税制について、法改正の要否を含め検討

行動5 有害税制への対抗 → 既存の枠組みで対応

(3) 国際基準の効果の回復

伝統的な国際基準(モデル租税条約・移転価格ガイドライン)が近年の多国籍企業のビジネスモデルに対応できていないことから、「価値創造の場」において適切に課税がなされるよう、国際基準の見直しを図った。

行動6 条約濫用の防止 → 租税条約の拡充(含行動15)の中で対応

行動7 人為的なPE認定回避 → 租税回避の防止等のためPEの範囲を見直し(30年度改正)。租税条約の拡充(含行動15)の中で対応

行動8-10 移転価格税制と価値創造の一致 → 特に無形資産の取扱いについて、法改正の要否を含め検討

B. 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〕

(4) 透明性の向上

多国籍企業による租税回避を防止するため、国際的な協調のもと、税務当局が多国籍企業の活動やタックス・プランニングの実態を把握できるようにする制度の構築を図った。

行動5 ルーリング(企業と当局間の事前合意)に係る自発的情報交換

行動11 BEPS関連のデータ収集・分析方法の確立

行動12 タックス・プランニングの義務的開示 → 法改正の要否を含め検討

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) → 28年度改正で対応済み

C. 企業の不確実性の排除〔予見可能性〕

(5) 法的安定性の向上

BEPS対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とするを図った。

行動14 より効果的な紛争解決メカニズムの構築 → 租税条約の拡充(含行動15)の中で対応

(6) BEPSへの迅速な対応

BEPS行動計画を通じて策定される各種勧告の実施のためには、各国の二国間租税条約の改正が必要なものがあるが、世界で無数にある二国間租税条約の改正には膨大な時間を要することから、BEPS対抗措置を効率的に実現するための多数国間協定を2016年末までに策定する。

行動15 多数国間協定の開発 → 参加(30年9月に受諾書を寄託)

OECDを中心とした検討の経緯

2015年10月

「BEPS行動計画1最終報告書 デジタル経済の課税上の課題への対応」

- 経済全体が急速にデジタル化する中、税の観点からデジタル経済をその他の経済と区別することは困難。法人課税については2020年まで作業を継続することに合意。

2018年3月

「経済のデジタル化に伴う課税上の課題に係る中間報告書」

- 2020年までにコンセンサスに基づいた解決策の取りまとめに向けて作業を進める(2019年にアップデートを行う)ことに合意。

2019年6月

「経済のデジタル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」

- 解決策の論点と今後の検討作業を取りまとめ。2020年末の最終報告書にむけた作業の実施に合意。

2020年1月

「第1の柱の統合的アプローチに係る制度の大枠と第2の柱の進捗報告書」

- 「統合的アプローチ」を第1の柱の交渉の基礎として承認。2020年末までの合意へのコミットを確認。

2020年10月

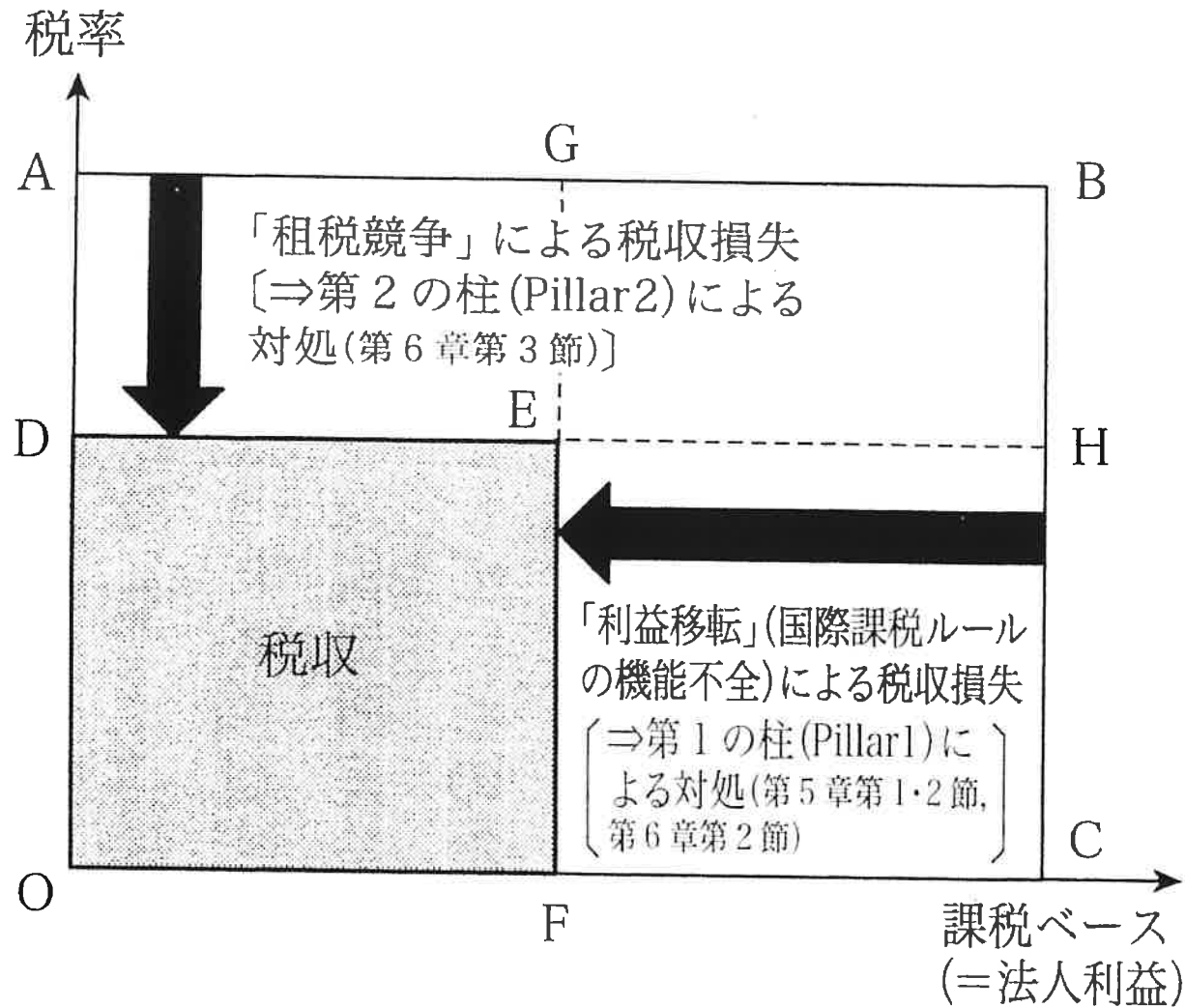
「経済のデジタル化に伴う課税上の課題—青写真に関する報告書(第1・第2の柱)」

- 将来の合意のための強固な土台を提示。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ことに合意。

2021年7月

「経済のデジタル化に伴う課税上の課題に対応する二つの柱の解決策に関する声明(大枠合意)」

- 2つの柱からなる解決策の大枠に合意。残された論点や詳細な実施計画は2021年10月に最終合意を目指す。



[出所]筆者作成.

図4-1 グローバル化/デジタル化による税金損失への対処策

解決策の2つの柱

第1の柱:

市場国に対し適切に課税所得を 配分するためのルールの見直し

- 多国籍企業が活動する市場国に対して、物理的拠点の有無にかかわらず、新たな課税権を配分する国際課税原則の見直し
- 自動化されたデジタル・サービス(ADS)や消費者向けビジネス(CFB)を対象

第2の柱:

軽課税国への利益移転 に対抗する措置の導入

- 軽課税国への利益移転に対し、最低税率による法人課税(ミニマム課税)を確保するルールの導入

経済のデジタル化に伴う課税上の課題に対する合意の概要(2021年10月) <第1の柱>

第1の柱

【課税対象】

- ・ 全世界売上が200億ユーロ(約2.6兆円)超、かつ、利益率が10%超の多国籍企業。
 - ※ 売上閾値について条約発効7年後にレビューを行い、円滑な制度の実施を条件として100億ユーロ(約1.3兆円)に引下げ。
 - ※ 上記閾値を満たすセグメントがある場合には、例外的にセグメント単位で課税。

【配分割合】

- ・ 売上の10%を超える超過利益の25%を、ネクサス(課税根拠)を有する市場国に売上等に応じて配分。

【ネクサス(課税根拠)】

- ・ 市場国での100万ユーロ(約1.3億円)以上の売上。
 - ※ GDPが400億ユーロ(約5.2兆円)未満の国は25万ユーロ(約3,250万円)以上。

【税の安定性】

- ・ 市場国への利益配分に関連する争点について、義務的・拘束的な紛争防止・解決メカニズムを導入。

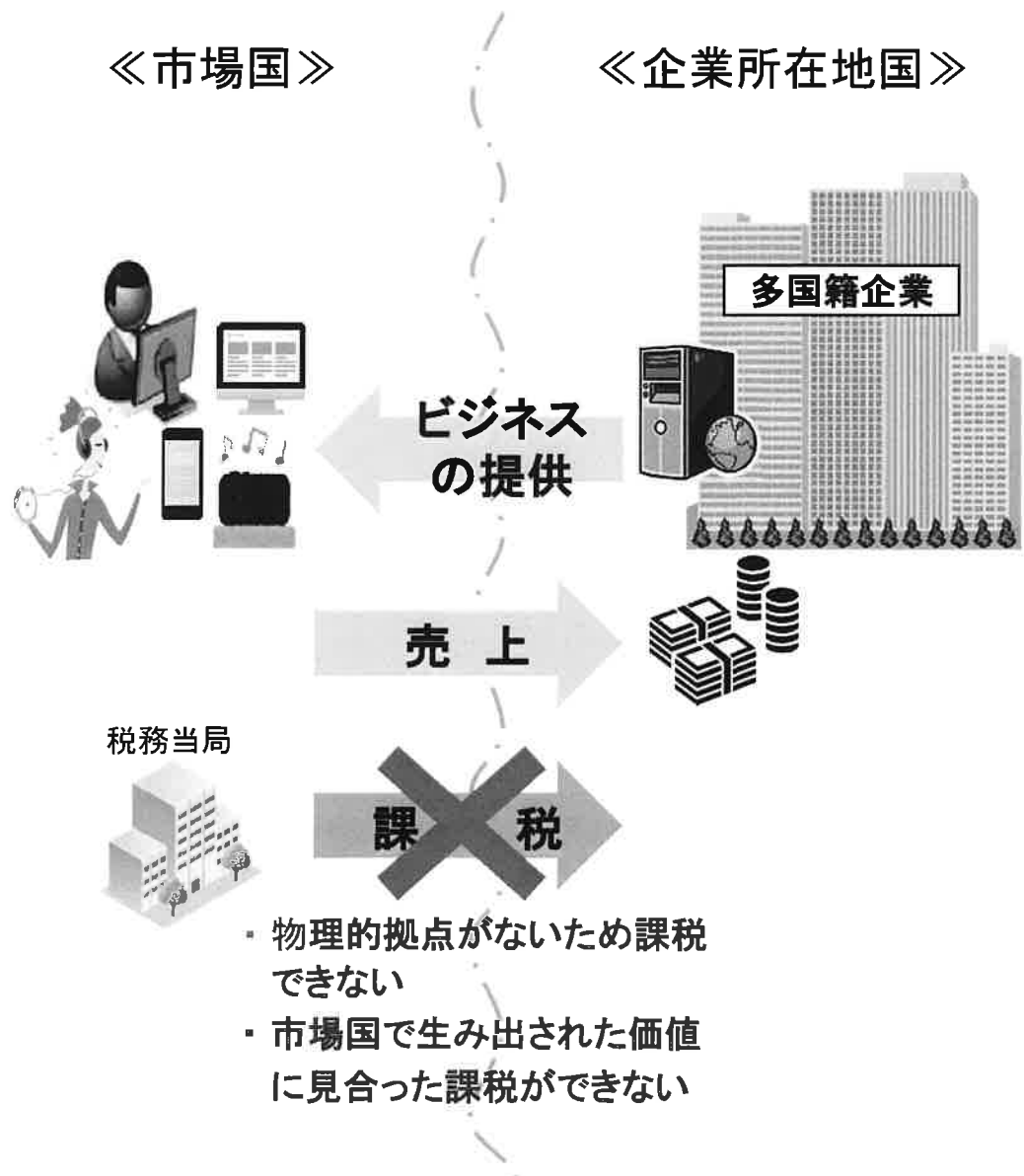
【一方的措置】

- ・ 第1の柱を実施するために今後策定する多国間条約において、全ての企業に対する全てのデジタルサービス税等を廃止し、将来にわたり導入しないことを定める。

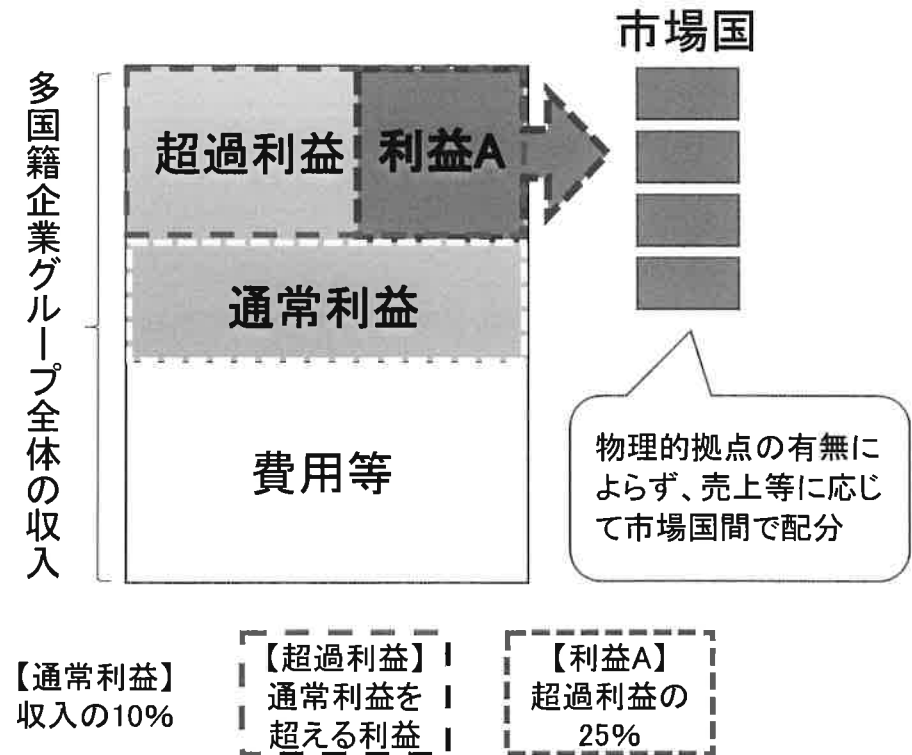
【実施目標】

- ・ 2022年に多国間条約策定・署名、2023年から制度実施。

第1の柱(市場国への新たな課税権の配分)



- ▶ 「課税対象 (scope)」は、売上高200億ユーロ (約2.6兆円) 超、利益率10%超の大規模・高利益水準のグローバル企業 (全世界で100社程度)
- ▶ 大規模な多国籍企業グループの利益率10%を超える超過利益の25%を市場国に配分



経済のデジタル化に伴う課税上の課題に対する合意の概要(2021年10月) <第2の柱>

第2の柱

【課税対象】

- ・ 年間総収入金額が7.5億ユーロ(約1,000億円)以上の多国籍企業(国別報告事項の対象となる企業と同水準)。

【最低税率(実効税率)】

- ・ 最低税率(実効税率ベース)は、15%。

※ 実効税率は、子会社等所在の国毎に算定し、15%で計算した税額との差分を最終親会社に上乗せ課税

【適用除外】

- ・ 対象所得から、有形資産(簿価)と支払給与の5%を除外(当初10年間は特例措置あり)。

※ 有形資産(簿価)については、導入時は8%とし、当初5年間は0.2%、その後5年間は0.4%の割合で逡減。

支払給与については、導入時は10%とし、当初5年間は0.2%、その後5年間は0.8%の割合で逡減。

【米国GILTI税制との共存】

- ・ 米国GILTI(米国外軽課税無形資産所得)税制との共存の条件を検討。

【実施目標】

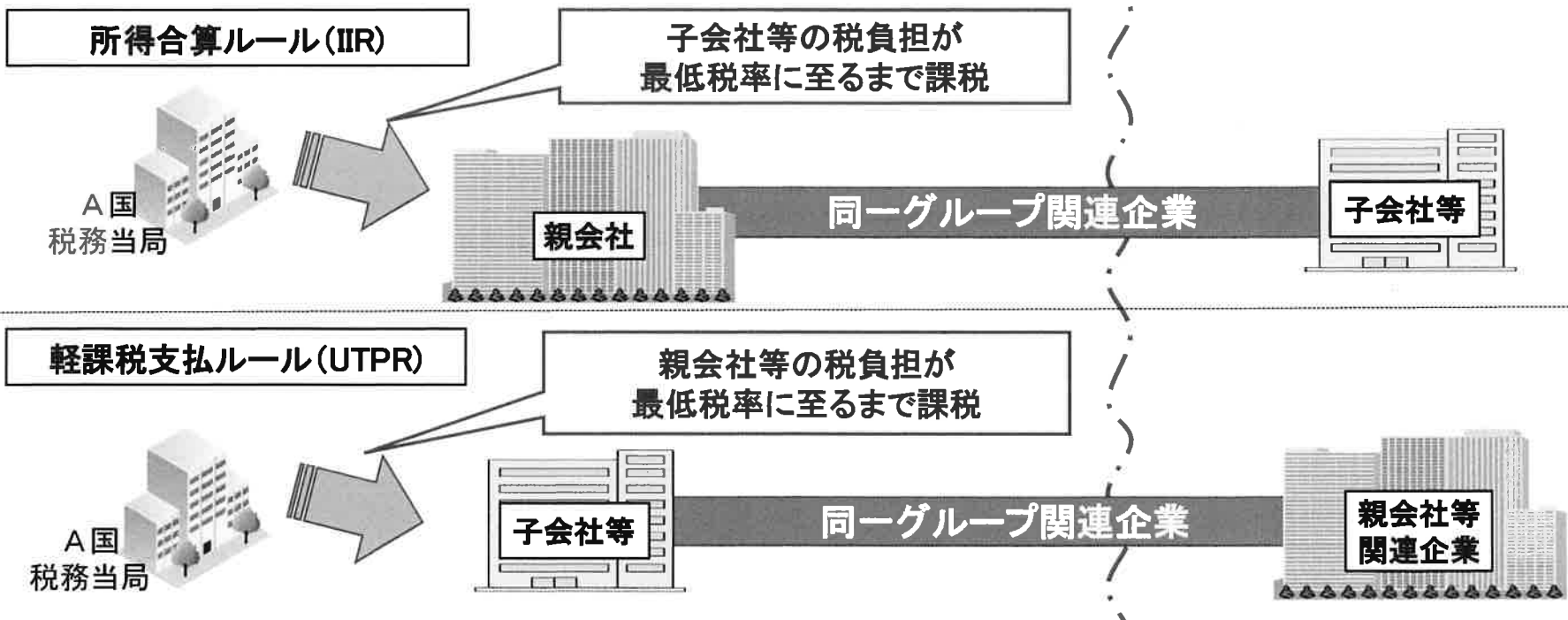
- ・ 2022年各国国内法改正、所得合算ルールは2023年、軽課税支払ルールは2024年から実施(導入は各国の任意)。

第2の柱(グローバル・ミニマム課税)

- 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。これらのルールを合わせてGloBE(Global Anti-Base Erosion)ルールという。
 - 年間総収入金額が7.5億ユーロ(約1,000億円)以上の多国籍企業(国別報告事項の対象となる企業と同水準)が対象。
- (1) 所得合算ルール(IIR:Income Inclusion Rule)
軽課税国にある子会社等の税負担が最低税率(15%)に至るまで親会社の国で課税
 - (2) 軽課税支払ルール(UTPR:Undertaxed Payment Rule)
軽課税国にある親会社等の税負担が最低税率(15%)に至るまで子会社等の国で課税
- (注) 海外進出の初期段階にある多国籍企業は、GloBEルールの適用開始後5年間、UTPRの適用から除外される。

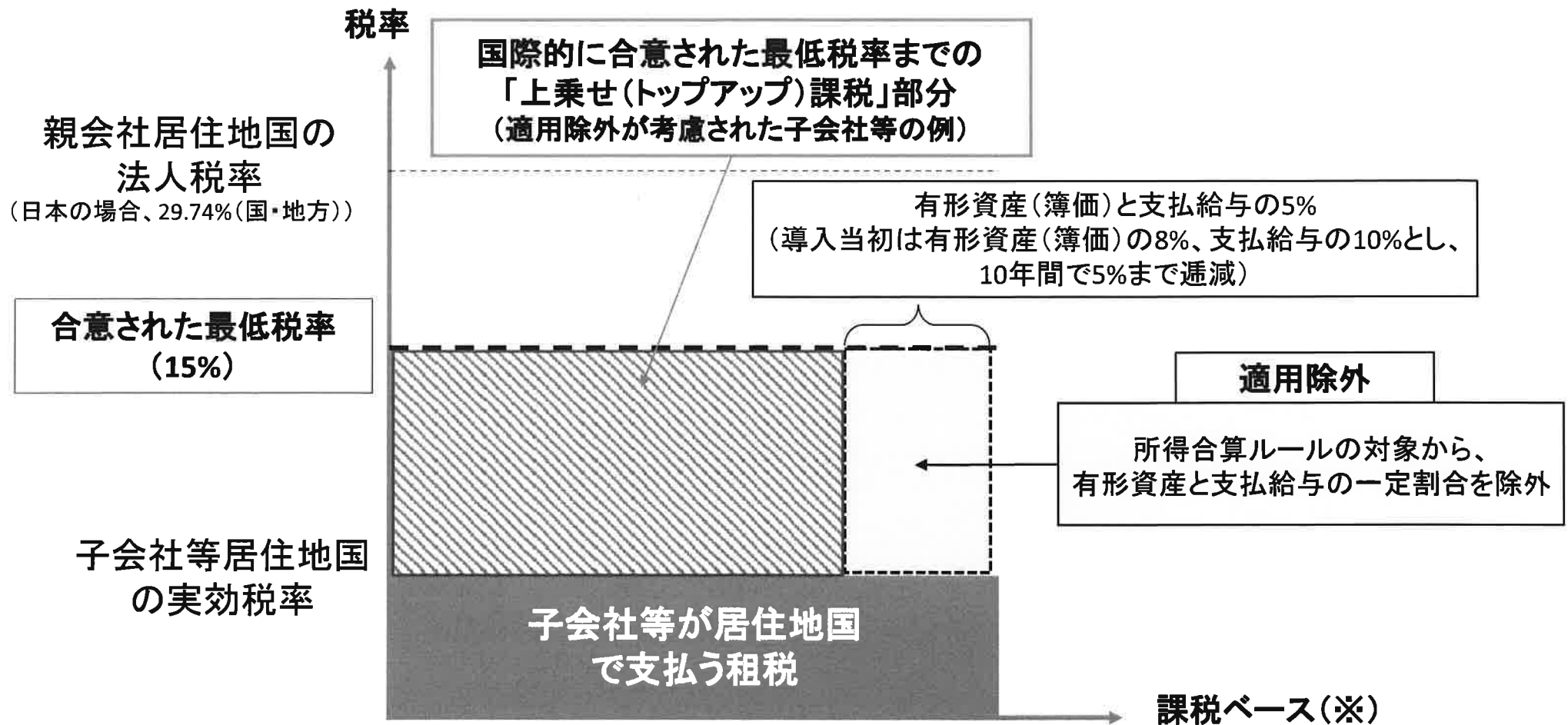
《 A国(通常 of 税率) 》

《 B国(軽課税国) 》



第2の柱(所得合算ルールイメージ)

軽課税国に所在する子会社等の税負担が国際的に合意された最低税率(15%)に至るまで、親会社の所在する国において課税を行う制度



(※) 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

第2の柱の各ルール

