

〔論 文〕

デジタル課税の国際的展開 —BEPS に関する OECD / G20 包摂的枠組の成果—

菊 谷 正 人

I. はじめに

2000年代後半以降、国境を越えた経済の電子化 (digitalisation of the economy)⁽¹⁾、それに伴う企業のデジタル・トランスメーション (digital transformation : DX と通称されている) によって、市場国・ユーザー国で電子商取引を通じて経済活動を行う多国籍企業 (multinational enterprises : MTE) が国際的な税制の隙間・抜け穴を巧みに利用し、居住地国 (country of residence) でも源泉地国 (source country) でも課税されない「国際的二重非課税」 (international double non-taxation) あるいは「国際的租税回避」 (international tax avoidance) が世界的な政治・経済・社会問題となっていた (浅川 (2016) 26-27頁)。

とりわけ、米国のグーグル (Google)、アップル (Apple)、フェイスブック (Facebook) およびアマゾン (Amazon) (以下、GAFA と総称する) 等の IT 企業が、アイルランドに2つの子会社 (1社をタックス・ヘイブンの管理会社に支配させる) を設立し、かつ、アイルランドと租税条約 (tax treaty) を締結しているオランダの子会社を「導管会社」 (conduit company : トンネル会社と通称されている) として配置することによって、過度に法人税を逃避する「ダブルアイリッシュ・ウィズ・ダッチサンドウィッチ」 (Double Irish with a Dutch Sandwich) と呼ばれる逃税スキームを活用していた。報道によれば、アップル社が2009年～2012年に740億ドル (おおよそ7兆6,000億円) の海外利益を低税率国のアイルランドに利益移転し、課税逃

れを行ったと米国議会上院の報告書で指摘されている (日本経済新聞、2013年6月3日)。

このような巧妙な国際的租税回避行為、それに伴う国際的二重非課税手法は合法的な逃税スキームであるが、経済活動の「公平な競争条件」 (level playing field) を破壊するとともに、租税回避された税収分を他の納税者に負担させることになり、公平・適正な課税が損なわれることになっていた。GAFA に代表されるプラットフォーム (platformer) が軽課税国等のタックス・ヘイブン (tax haven) に巨額の利益を移転し、過度に租税回避を図る行為に対抗するために、経済協力開発機構 (Organisation for Economic Co-operation and Development : 以下、OECD と略す) は、「税源浸食と利益移転」 (Base Erosion and Profit Shifting : 以下、BEPS と略す) のプロジェクトを2012年6月に設置し、G20 と連携して国際課税の新ルール作成に着手した。BEPS の防止、ひいては健全な国際課税の構築のために、2015年10月に「2015年 BEPS 最終報告書」 (BEPS 2015 Final Report : 以下、「BEPS 最終報告書」という) を公表している。

「BEPS 最終報告書」を構成する15種類の「BEPS 行動計画」における「行動計画1」の「デジタル経済の税制上の課題への対応」 (Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy : 以下、「BEPS 行動計画1」という) では、デジタル経済により BEPS リスクは一層高まるので、電子商取引を主としたデジタル経済への対抗措置が直接課税と消費課税の観点から検討された。たとえば、恒久的施設 (permanent establishment : 以下、PE と略す) の定義、

移転価格ガイドラインの見直し等がデジタル経済との関係で要請されている（「BEPS 行動計画 1」 paras.180-188）。ただし、OECD/G20 は引き続きデジタル経済の発展をモニタリングし、2016 年以降、さらに入手可能となるデータに基づいて「BEPS 行動計画 1」に関する分析・検討を継続していくことで合意していた。

したがって、OECD/G20 はデジタル経済下における法人税の国際租税回避対応策を継続的に検討するために、2016 年に「BEPS に関する OECD / G20 包摂的枠組（包括的枠組）」（OECD / G20 Inclusive Framework on BEPS (Inclusive Framework) : 以下、「BEPS 包摂的枠組」と略す）を設置した。135 か国・地域で構成される「BEPS 包摂的枠組」は、「経済のデジタル化に起因する税制上の挑戦」（tax challenges arising from the digitalization of the economy）を最優先事項として位置づけ、G20 の要請により『デジタル化に起因する税制上の挑戦 — 第 1 の柱の青写真に関する報告書 BEPS に関する包摂的枠組』（*Tax Challenges Arising from Digitalisation — Report on the Pillar One Blueprint Inclusive Framework on BEPS* : 以下、「第 1 の柱」という）および『デジタル化に起因する税制上の挑戦 — 第 2 の柱の青写真に関する報告書 BEPS に関する包摂的枠組』（*Tax Challenges Arising from Digitalisation — Report on the Pillar Two Blueprint Inclusive Framework on BEPS* : 以下、「第 2 の柱」という）を 2020 年 10 月 9 日に公表している⁽²⁾。

「第 1 の柱」では、企業の経済活動の物理的拠点 (a physical presence) である PE が不在市場国・ユーザー国に課税権の一部を与える「新課税権の創設」が提案されている。つまり、GAFA 等の IT 企業を含む多国籍企業の利益の一部が、その親会社のある国（居住地国）から市場国・ユーザー国（源泉地国）に再配分される大胆な改革案である。「第 2 の柱」では、各国における法人税率の引下げ競争に歯止めをかけるために、各国・地域の租税基盤を保持できる世界共通の「最低法人税率」（minimum corporate tax rate）の導入が提案されている。

OECD は、2021 年 7 月 1 日に出した「経済の

デジタル化に起因する税制上の課題に対処するための 2 本柱の解決策に関する声明」（Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy）とともに、2 つの柱の「青写真に関する報告書」（デジタル化から生じる税制上の挑戦）を公表した。139 か国・地域（2021 年 7 月現在）をメンバーとする「BEPS 包摂的枠組」の議論を経て、2021 年 7 月 10 日に開催された G20 財務相会議により基本的に合意されている。

OECD は 2021 年 10 月 8 日に「経済のデジタル化に起因する税制上の課題に対処するための 2 本柱の解決策に関する声明」を再び公表したが、この声明に参加した「BEPS 包摂的枠組」メンバーは、140 か国・地域（2021 年 10 月現在）のうち、欠席メンバーを除く 136 か国・地域であり、全参加メンバーにより合意された。

このように、2 本柱から成る「デジタル経済下における法人税の国際租税回避対応策」の実施計画に対する技術的作業を「BEPS 包摂的枠組」は 2021 年 10 月 8 日に完了したが、その最終結論は 2021 年 10 月 13 日にロンドンで開催された G20 財務相会議で承認され、2021 年 10 月 30 日にローマで開催された G20 首脳会議（G20 サミット）で最終合意された。なお、「BEPS 包摂的枠組」の最終結論を基本的に承認した G20 サミット最終合意は、2022 年には各国国内法により改正され、2023 年に実施する予定である（OECD (2021a) pp.4- 5）。

OECD の推定計算によれば、「第 1 の柱」では、毎年 1,000 億ドル（おおよそ 11 兆円）を超える収益に対する課税権が再配分され、「第 2 の柱」で提案される全世界共通の「最低法人税率」の導入によって、毎年 1,500 億ドル（おおよそ 16 兆 5,000 億円）の税収の追加が見込まれる（一由（2021）30 頁）。

本稿では、OECD の「BEPS 包摂的枠組」が 2020 年 10 月にまとめた歴史的・画期的な国際課税改革案（「第 1 の柱」と「第 2 の柱」）のうち、紙幅の都合上、「第 1 の柱」に限定して、その具体的内容・修正経緯と特徴および 2021 年 10 月の G20 最終合意を解析した上で、その課題

について理論的な考察を加える。

Ⅱ. デジタル取引に対する新課税権の創設 — 「第1の柱」による提案—

1. 新課税権の課税根拠

従来から、外国法人に対しては自国内に物理的なPE（恒久的施設）が設置されていなければ、法人税を課することはできない。PEの一般的要件として、(A) 施設として建物、機械等の設備が存在すること（事業設備の存在）、(B) 事業の場所が継続的に固定化していること（一定の事業場所の存在）、(C) 事業が一定の場所で行われていること（事業の継続性）を挙げることができる。OECDモデル租税条約第5条によれば、PEとは、事業を行う一定の場所であり、かつ、その事業の全部または一部を行っている場所をいう。具体的なPEとして、(a) 事業の管理の場所、(b) 支店、(c) 事務所、(d) 工場、(e) 作業所、(f) 鉱山、石油または天然ガスの坑井、採石場その他天然資源を採取する場所、(g) 工事現場または工事が12か月を超える期間にわたる建築工事現場あるいは建設または据付工事が限定列挙されている（本庄・田井・関口（2012）700-701頁）。

わが国の法人税法（昭和40年法律第34号）第141条の規定では、「恒久的施設」（PE）は（1）国内で支店、工場その他事業を行う一定の場所であり、政令で定めるもの、（2）国内で建設、据付け、組立てその他の作業またはその作業の指揮監督の役務の提供を1年を超えて行う者、（3）国内に自己のために契約を締結する権限のある者その他これに準ずる者（代理人等）であり、上記「政令で定めるもの」とは、法人税法施行令第185条によれば、(イ) 支店、出張所その他の事業所または事務所、工場または倉庫（倉庫業者が事業の用に供するものに限る）、(ロ) 鉱山、採石場その他の天然資源を採取する場所、(ハ) その他事業を行う一定の事業場所であり、前記（2）に掲げる場所に準ずるものをいう。したがって、国内（源泉地国内）で外国法人のPEであると判定されるならば、課税上の公平性の観点から、その国の企業と同様にPE

の事業活動には法人税が課税される。

近年、物理的拠点のPE（恒久的施設）を設置しなくても、GAFA等のIT企業はインターネットを介して直接的に物品販売・サービス提供を行うことができ、サービス消費国（市場国）で巨額な売上高を稼得しても、納税義務が生じなかった。たとえば、有名な事例として、アマゾンの米国販売会社が日本に倉庫事業の子会社（アマゾンジャパン）を設立し、巨大な倉庫を利用して物流業務を行わせていたので、日本の課税当局は当該子会社にPEが置かれていると判断して認定課税を検討したケースがある。ただし、当時の規定では、外国法人が純粹に準備的または補助的な活動のみを行う場合には、その外国法人にはPE課税が停止されていた。このケースでは、日本の顧客とアマゾン米国本社が直接に契約し、決済も同社で行われているので、結局、PE課税されなかった（成道（2018）181頁）。

従来の課税ルール、すなわち外国法人に対する「PE無ければ課税なし」という原則がデジタル経済下では適切に機能しなくなってきた。OECDの試算によれば、GAFA等の巨大な多国籍企業による租税回避（課税逃れ）によって、全世界の法人税収入の1,000～2,400億ドル（約11～26兆円）が失われ、全世界法人税収入の4～10%に相当する（OECD（2021a）p.9）。競合する自国企業と多国籍企業との間で経済活動の「公平な競争条件」が損なわれ、課税に対する不公平感・不信感が世界的に広がっていた。

OECDにおける議論と並行して、欧州委員会（European Commission）でもEU域内でのデジタル課税の導入が検討され、2018年3月に「特定のデジタルサービス提供から生じる収益に対するデジタルサービス税の共通制度」（the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services）および「重要なデジタル属性に対する法人課税に関連する策定ルール」（laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence）の具体的な2提案（以下、前者を「DST提案」、後者を「SDP提案」という）が表明された（菊谷・酒

井 (2020) 41 頁)。

「DST 提案」では、暫定措置として、EU 域内でのデジタルサービスから生じる一定規模以上の売上高に 3% の税率で課する措置が提示されている。デジタルサービスには、オンライン上の広告、利用者間の交流を可能とし、物品・サービスの相互販売を促進させるような仲介的活動、利用者データの販売等が想定されている。課税対象となる納税義務者は、売上高について下記の 2 要件を満たす企業である (European Commission (2018a) p.25)。

- (a) 全世界での収益総額 (total amount of worldwide revenues) が 7 億 5,000 万ユーロ (おおよそ 1,000 億円) 以上である。
- (b) EU 域内での課税対象収益総額 (total amount of taxable revenues) が 5,000 万ユーロ (おおよそ 65 億円) 以上である。

この 2 要件を満たした場合に、デジタルサービス税 (digital service tax: 以下、DST と略す) の対象となり、主として、GAF A 等の大規模な IT 企業を対象としている (European Commission (2018a) p.28)。

「SDT 提案」は、中長期的な対策として、従来の PE の概念・定義を見直し、自国内に PE がなくてもデジタルサービスからの一定基準を超える売上高等があれば、課税を可能とする案である。ここに一定基準とは、下記 3 条件のうち、いずれかに該当する規模をいう (European Commission (2018 b) p.8)。

- (イ) デジタルサービスからの年間売上高が 700 万ユーロ (おおよそ 9 億円) を超える。
- (ロ) デジタルサービスの年間利用者が 10 万人を超える。
- (ハ) 年間の事業者・デジタルサービス契約が 3,000 件を超える。

しかしながら、このような DST・SDP の具体的な提案が行われたにもかかわらず、EU 加盟国の議論は決着せず、合意には達しなかった。そのため、欧州委員会による合意を待たずに、独自にデジタル課税を導入した国も現れた。

たとえば、フランスでは、EU の提案を一部引き継ぐ形で DST が 2019 年 1 月から導入されている。デジタルを介したサービス (digital

interface services) ・ 標的とした広告サービス (targeted advertising services) を対象にして、全世界収益が 7 億 5,000 万ユーロを超え、かつ、国内収益が 2,500 万ユーロ (おおよそ 29 億円) を超える企業に対して、3% の税率が適用された (Lighthizer (2019) pp.12 and 22)。フランスの DST の対象となる企業 27 社のうち、17 社は米企業であり、フランス国内の企業はインターネット広告会社 1 社に過ぎなかったため、米国は、GAF A 等の米企業を狙い撃ちした措置であると批判を強め、2020 年 1 月に対抗措置として、24 億ドル (約 2,600 億円) に相当するフランス製品 63 品目に対して、制裁関税を発動する結果となった (日本経済新聞、2019 年 12 月 3 日)。

同様に、イタリアにおいても 2020 年 1 月から 3% の税率で DST が導入された。ただし、イタリアの国内収益基準は 550 万ユーロ (おおよそ 7 億 1,500 万円) に設定されているので、フランスよりは小規模な事業活動を行うデジタル企業を対象にして制度設計が行われている⁽³⁾。

なお、英国は 2018 年 10 月には、デジタル課税に対する国際的合意が実現するまでの経過措置として、英国国内の検索エンジン (search engines)、ソーシャルメディア・プラットフォーム (social media platforms)、オンライン市場 (online marketplaces) に係る利用者からの売上高に対し 2% の税率で DST を課すと発表し、2020 年 4 月から DST を導入している。課税対象は、全世界収益が 5 億ポンド (おおよそ 700 億円) を超え、かつ、2,500 万ポンド (おおよそ 35 億円) を超える国内売上が生じているグループ企業である (HM Treasury (2018) pp.1-2)。

このような国際的動向を鑑み、2020 年 10 月に「BEPS 包括的枠組」が承認した「第 1 の柱」では、一定の売上規模で利益水準の高い多国籍企業について、一定の利益率を超える超過利益のうち一部の課税権をユーザー (消費者) のいる市場国に与える方策が提案されている。物理的拠点 (PE) のない市場国・ユーザー国に課税権の一部を配分する課税根拠 (ネクサス) として、OECD は次のような事象を列挙していた

(OECD (2019 a) pp.9-17)。

- (1) 電子商取引ではユーザー（顧客）が個人データを提供し、価値付加に参加しているので、物品・サービスを生産・販売する企業のみが価値を創造するのではなく、企業の価値創造に貢献している「利用者の参加量」(user participation)
- (2) 市場国でのマーケティングによる無形資産形成 (marketing intangibles)
- (3) 市場国で顧客獲得を目的とする継続的な販売活動に基づく「重要な経済的拠点」(significant economic presence)

法人課税の課税根拠となる概念・課税権・所得帰属のあり方について上記(1)「利用者の参加量」を提案した英国案は、検索エンジン、ソーシャルメディア・プラットフォーム、オンライン市場といった高度にデジタル化されたビジネスを対象とする。こうした事業は、利用者の自作コンテンツや検索記録、購買記録等のデータを活用した広告等によって収益を得ているため、利用者の参加量を反映させる案である。したがって、企業の本拠やPEの所在の有無に関係なく、サービスの利用者およびそれに伴うデータの所在国に課税権と一定の課税所得が帰属することになる(OECD (2019a) pp.9-11)。

上記(2)の「マーケティング無形資産形成」を提案する米国案は、消費国における販促活動・市場調査を通じて創造された商品のブランド価値や顧客データ等の無形資産を課税権や所得の帰属に基づいて配分する案であり、デジタル企業に限らず、伝統的なB to C企業も対象とする(OECD (2019a) pp. 11-16)。

インド等の新興国・後発国によって提案された(3)「重要な経済的拠点」に基づく案では、デジタルビジネスの消費国内にPEがなくても「重要な経済的存在」であれば、消費国の課税対象にできる。「重要な経済的拠点」の判断基準としては、利用者数と関連するデータ入力、消費国で作られたデジタルコンテンツ、消費国の通貨・支払い方法による請求・回収、消費国言語によるメンテナンス、顧客への商品販売または販売後のサポートサービス等、顧客獲得を目的とする継続的な販促活動等が想定されている

(OECD (2019a) pp.16-17)。

経済の電子化が進行する時代には、課税対象域内の事業 (in-scope businesses) は、現地の物理的拠点 (local physical presence) の有無にかかわらず、単なる販売結果以上に、管轄地域の経済的存続における重要で積極的かつ持続的な方法で参加することによって、利益を生み出すことができる。今日のデジタル経済に対応できる持続可能な課税の枠組 (a sustainable taxation framework) を提供し、課税権のより公平かつ効率的な配分 (a fairer and more efficient allocation of taxing rights) を実現できる解決策として、課税対象域内の事業の残余利益の一部 (a portion of residual profit) を市場/ユーザーの管轄地域 (market/user jurisdictions) に配分する措置が講じられるべきである。再配分される利益は、「利益額 A」(Amount A) と称されている(「第1の柱」p.8 and para.22)。

ここに市場/ユーザーの管轄地域(以下、市場国という)とは、多国籍企業グループが製品またはサービスを販売する管轄地域(国または植民地)をいう。あるいは、高度にデジタル化された事業の場合には、ユーザー(利用者)にサービスを提供したり、ユーザーからデータやコンテンツを求めたり収集する管轄地域である(「第1の柱」p.11)。

なお、市場国で物理的に生じる特定のベースライン販売・流通活動 (baseline marketing and distribution activities) のために計算される「利益額 B」(Amount B) とは、独立企業間原則 (arm's length principle : ALP) に沿った方法で算出する固定収益 (a fixed return) であり、関連する流通業者の報酬 (remuneration of related distributors) を標準化することを目的としている(「第1の柱」paras.7 and 650)。

「利益額 B」は、税務当局のための移転価格設定ルール (administration of transfer pricing rules for administrations) を簡素化し、納税者のために遵法コストを削減することを目的とする。さらに、税の確実性を高め、税務当局と納税者の間の論争を減らすことを目的としている(「第1の柱」para. 651)。

「第1の柱」は、高度にデジタル化された事業

と大規模な消費者向けビジネスに関して、サービス利用者が所在する市場国に新しい課税権を認める課税根拠ルールと利益配分方法により構成されている。利益配分方法としては、正常利益を超える利益について、販売額等に応じて消費国に配分する「利益額 A」の算定方法、消費国におけるマーケティング・流通機能に対する一定率の報酬として、固定利益率を用いて利益配分する「利益額 B」の算定方法が解説されている⁽⁴⁾。

森信（2021、8頁）も指摘しているように、事業拠点のある居住地国のみで法人税を課税するのではなく、市場国に課税権を配分するという考え方には、消費税・付加価値税のように、物品・サービスを消費する市場国で課税する「仕向地主義」が採用されている。「仕向地法人税」は、法人税率が企業の立地選択に影響しない（税率引下げ競争が生じない）メリット、価格操作による利益移転がなくなるので移転価格税制が大幅に簡素化されるメリットがある。トランプ政権発足時に米国が導入を試みたが、輸入業者が輸入時に課税される法人税を価格転嫁できないと反対し、頓挫した経緯がある。一国での導入には問題が多いが、OECD・G20レベルで合意できれば、これこそ歴史的転換となる。

現在の国際課税規制の欠陥は BEPS の機会を放置していることであるが、「第 1 の柱」は、GAF A 等の IT 企業を含む巨大な多国籍企業に対する課税権の一部が、実際に経済活動が行われ、価値が生み出される（economic activities take place and value is created）市場のある国・地域（源泉地国）に割り当てられる大胆な改革案である。つまり、「第 1 の柱」は、大規模な多国籍企業グループ全体の利益の一定割合を市場国に配分するという画期的な BEPS 対策を提案している。

2. 新課税権に対する事業対象—利益配分の対象となる事業

新しい課税権に対する事業対象、つまり「課税対象域内の活動」（in-scope activities）は、「自動デジタルサービス」（Automated Digital Serv-

ices : 以下、ADS と略す）と「消費者向け事業」（Consumer Facing Businesses : 以下、CFB と略す）である（「第 1 の柱」 para.8）。

多国籍企業は、大規模でグローバルな顧客または利用者（ユーザー）に自動化・標準化した基盤（an automated and standardised basis）を提供する ADS から収益を生み出すことができる（データの貨幣化から生ずる収益を含む）。また、現地にインフラがほとんどない市場国の顧客に対しても、リモートで ADS を行うことができる。多国籍企業は、しばしば強力な顧客・利用者ネットワーク効果を利用し、顧客と利用者との相互作用から相当な価値を創出している。多くの場合、利用者によるデータとコンテンツの提供および利用者活動の集中的なモニタリングとそれに対応するデータの活用から利益を得ている。ビジネスモデルの中には、顧客が供給者の施設・サービスとほぼ継続的にやり取りする場合もあり、ADS の範囲は、サービスが消費者に提供されるかどうかに関して制限されない（「第 1 の柱」 para.24）。

ADS の定義は、「ADS 活動の積極的リスト」（a positive list of ADS activities）、「非 ADS 活動の消極的リスト」（a negative list of non-ADS activities）および「一般的な定義」（a general definition）によって構成される。ADS の「一般的な定義」（積極的リストと消極的リストにも通ずる）は、次の 2 つの要素に基づいている（「第 1 の柱」 para.26）。

(1) 「自動化された」、すなわち、一旦システムが設定されると、特定の利用者に対するサービスの提供には、サービスプロバイダー（service provider）側の人間の関与は最小限で済む。

(2) 「デジタル」、すなわち、インターネットまたは電子ネットワークを介して提供される。

ここに「自動化された」とは、サービスを提供するために供給者（supplier）との注文の相互作用が要求されることとは異なり、サービスを自動的に取得できる機器とシステムが適所に利用者に整っていれば、利用者がサービスを利用できるという事実を表す。「デジタル」は、サービスのオンサイトの物理的パフォーマンスのよ

うな他のサービス提供方法とは区別される(「第1の柱」 paras.27-28)。

多国籍企業と税務当局に ADS 事業の識別の確実性を示すために、積極的リストと消極的リストが提供されているが、まず、ADS 活動が「積極的リスト」に含まれているかどうかを識別し、含まれているならば、それは ADS 事業とされる。(「第1の柱」para.26)。「積極的リスト」には、下記のようなサービスが含まれる(「第1の柱」 para.29)。

- (a) オンライン広告サービス (online advertising services)
- (b) ユーザーデータの販売またはその他の譲渡 (sale or other alienation of user data)
- (c) オンライン検索エンジン (online search engines)
- (d) ソーシャルメディア・プラットフォーム (social media platforms)
- (e) オンライン仲介プラットフォーム (online intermediation platforms)
- (f) 電子機能サービス (digital content services)
- (g) オンラインゲーム (online gaming)
- (h) 標準化されたオンライン教育サービス (standardised online teaching services)
- (i) クラウドコンピューティングサービス (cloud computing services)

次に、活動が積極的リストにない場合には、「消極的リスト」にあるかどうかを確認する必要があり、それが消極的リストにあるならば、それは ADS 事業から除外される(「第1の柱」 para.26)。「非 ADS 活動の消極的リスト」には、下記のようなサービスが含まれる(「第1の柱」 para.30)。

- (j) 特定化されたオンライン専門サービス (customised professional services)
- (k) 特定化されたオンライン教育サービス (customised online teaching services)
- (l) ADS 以外の物品・サービスのオンライン販売 (online sale of goods and services other than ADS)
- (m) ネットワーク接続(「モノのインターネット」)に関係なく、物理的な物品の販売からの収益 (revenue from the sale of a physical good

irrespective of network connectivity (“Internet of things”))

- (n) インターネットまたは別の電子ネットワークへのアクセスを提供するサービス (services providing access to the Internet or another electronic network)

「非 ADS 活動の消極的リスト」には、サービスを自動的に取得できる機器・システムにより利用者が適時にサービスを利用できる「ADS 活動の積極的リスト」とは対照的に、利用者とサービス供給者との特注により特定化された専門サービスが列挙されている。

これらのリストは、ビジネスモデルの進化に応じて随時更新されるため、将来的には柔軟性を有する(「第1の柱」 para.25)。

活動がどちらのリストにも含まれていない場合にのみ、それが前述の「一般的な定義」の条件を満たしているかどうかを検討する必要がある(「第1の柱」 para.28)。新課税権に対する事業対象を識別するには、このような活動性テスト (activity test) をクリアしなければならない。

次に、CFB とは、一般的に消費者に販売されるタイプの物品・サービスの販売から収益を生み出す事業である。これには、仲介業者を通じて、フランチャイズやライセンスの方法によって間接的に販売する事業も含まれる(「第1の柱」 para.33)。

ここに「消費者」(Consumer)とは、商業目的または専門目的ではなく、個人的な目的で物品またはサービスを取得する個人(直接購入者であるかどうかに関係なく)を意味する。「物品またはサービス」(A good or service)の性質が主に消費者への販売用に設計されているならば、「商品またはサービス」は消費者に販売される「一般的なタイプのもの」とされる。CFBは、(i) 消費者のための製品・サービスの所有者であり、関連する無形資産(フランチャイザーおよびライセンサーを含む)に対する権利の所有者である多国籍企業、かつ、(ii) 消費者(および消費者製品を直接に販売するフランチャイジーおよびライセンサーを含む)と直接的な関係があるために、「小売業者」(retailer)または

(「所有者」から切り離して考えるならば) 消費者のその他の契約上の相手方である多国籍企業である。契約上かどうかにかわらず、顧客とは関係のない製造業者 (manufacturers)、卸売業者 (wholesalers)、流通業者 (distributers) のように、その他の第三者の多国籍企業は含まれない(「第1の柱」 para.33)。

なお、「利益額 A」の範囲から除外される事業部門、つまり課税対象外の事業には、特定の天然資源 (certain natural resources)、特定の金融サービス (certain financial services)、住宅用不動産の建設・販売・リース (construction, sale and leasing of residential property) および国際空輸業と国際海運業 (international air and shipping business) が含まれる(「第1の柱」 para.35)。

「第1の柱」では、消費者向け小売業を事業内容とする多国籍企業が ADS 活動から収益を得ている場合に、その ADS 活動が課税対象事業となる。たとえば、音楽や映画がオンラインで (ADS の範囲で) 配信され、同じ素材が物理的なメディアで多国籍企業によって配信されている場合、課税対象となる「利益額 A」の範囲に含まれる。

3. 新課税権の課税対象企業

前述の「活動性テスト」のほかに、課税対象となる「利益額 A」の範囲を定義する2番目の要素は「境界値テスト」(threshold test)である。多国籍企業は、「活動性テスト」と下記の2つの境界値を満たしている場合にのみ、「利益額 A」の範囲内に入るものとされる(「第1の柱」 para.36)。

- (1) 多国籍企業の連結収益 (consolidated revenue) が一定の境界値を超えている。
- (2) 国内市場以外で得られた課税対象域内の収益 (in-scope revenue) も一定の境界値を上回っている。

この境界値により、「利益額 A」での再配分に利用できる残余利益 (residual profit) を生み出す最大規模の多国籍企業に「利益額 A」は焦点を合わせ、遵法と税務行政上の負担が予想され

る税務上の便益に比例するようになる。これにより影響を受ける多国籍企業の数が増える。管理可能なレベルに保たれる。つまり、グループ全体の連結収益と市場国内の収益の金額を大規模企業に設定すれば、税務行政上、管理可能な数の多国籍企業に限定できる。

経済的影響評価 (economic impact assessment) を考慮すると、境界値を7億5,000万ユーロ (おおよそ1,000億円) 未満に設定すると、かなりの遵法負担が生じるが、市場国のために役立つ再配分に関しては相応の便益はない。同時に、その境界値でも、課税対象域内にかなりの数の多国籍企業があり、新しい「利益額 A」システムの運用を検討する必要がある。特に最初の数年間は、可能な限り効率的に、早期の確実性プロセスを含めて検討を要する。2つの境界値は、最初はより高いレベルに設定され、時間の経過とともに徐々に減少させる必要がある(「第1の柱」 para.37)。

要するに、消費者向け小売業を営む多国籍企業の連結収益が7億5,000万ユーロ以上であり、しかも、市場国の収益が一定額を超えている場合に、市場国における ADS 活動からの利益の一部が市場国に配分される。

なお、一部のグループでは、セグメント別ベースで「利益額 A」の課税標準を計算する必要がある場合があるが、セグメント化を使用して関連する税引前利益 (profit before tax : 以下、PBT と略す) の指標を決定すると、納税者に追加の遵法コストが発生し、税務当局に追加の負担がかかるので、遵法活動の一環として、税の確実性プロセスの状況内で、納税者のセグメント化された会計を確認する必要がある。

4. 新課税権の計算要素 一利益配分の適用対象

「利益額 A」は、定義された範囲内にある多国籍企業グループの残余利益の一部に対する新しい課税権 (a new taxing right) である。したがって、課税標準 (tax base) は、個別の事業体ベースではなく、グループの利益に基づいて算定され、グループの連結財務諸表 (consolidated

group financial accounts) から出発しなければならない。ただし、この課税標準の計算には、次のような課題が生じる(「第1の柱」para. 406)。

- (1) 現行の財務会計基準における相違に対処するために税務調整が必要とされる範囲を含め、「利益額 A」の基礎として標準化された利益測定値 (a standardized measure of profit) の範囲を限定する必要がある。
- (2) 事業別セグメントまたは地域別セグメントのいずれかで、セグメント財務諸表を使用して「利益額 A」を計算する理由と技術的可能性に対処する必要がある。
- (3) 損失が「利益額 A」の計算で考慮されることを保証するために、欠損金の繰越控除の規則 (loss carry-forward rules) が設けられるべきである。

要するに、「利益額 A」の課税標準は、対象となる多国籍企業グループの連結財務諸表 (consolidated financial statements) から導き出される PBT を調整して数量化される。実務上、国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards : 以下、IFRS と略す) に基づいて作成された連結財務諸表または同等の結果をもたらす「一般に認められた会計原則」(generally accepted accounting principles : GAAP) (以下、「適格 GAAP」という) によって作成された連結財務諸表が主に利用される。「適格 GAAP」としては、オーストラリア、カナダ、香港 (中国)、日本、ニュージーランド、中華人民共和国、インド共和国、大韓民国、シンガポールおよび米国の GAAP が含まれる(「第1の柱」para. 407)⁽⁵⁾。

「利益額 A」の課税標準には、会計基準間の不一致によって納税者間で実質的に一貫性のない結果が生じないように、継続的なモニタリング・プロセスを組み込む必要がある。しかも、PBT の関連する測定値が税務調整により算定されるが、これらの調整には、所得税費用の除外、配当収入および株式に関連する損益の除外および公的政策上の理由から法人所得税 (Corporation Income Tax : CIT) の目的で控除できない費用が含まれる(「第1の柱」paras. 408-409)。

わが国の法人税法では、法人の本質を株主の

集合体とみなし、法人税額をその法人の株主が負担する所得税額の前払分であると考え「法人擬制説」の立場から、配当等支払法人はすでに法人税を納付しており、配当等受取法人が受け取った受取配当等にも課税を行うと二重に課税することになるので、原則として、その 50% 相当額は「益金の額」に算入されない(法 23 ①)。「交際費等」の支出は、企業会計上、営業活動にとって必要な費用として計上できるが、税法では、冗費節約、財政収入確保等の理由により、原則として、損金算入に制限が設けられている(措法 61 の 4)。法人税 (本税)、法人住民税および法人事業税は、利益処分項目であり、税額を算定するに当たり適用税率を税込みで決められているので、「損金不算入」となる(法 38 ①)。

納税者 (多国籍企業) が ADS、CFB および範囲外の収益を分類することは可能であるけれども、これらの活動に起因する純利益 (すなわち、課税標準のセグメント) を個別に計算することは不可能な場合もある。その場合、「課税対象域内の活動」に起因する利益のみを再分配する最も簡単な方法は、連結ベースで「利益額 A」の課税標準を計算し、グループの連結利益率を課税対象域内の利益率の代替として使用することである。それを課税対象域内の収益に適用して、課税対象域内の利益の代替値を算出する。この代替値から「利益額 A」が計算され、配分方式によって市場国間で割り当てられる(「第1の柱」para. 412)。

つまり、次の 3 ステップのプロセスが採用されている(「第1の柱」para. 413)。

- (1) 「利益額 A」の範囲内のすべての多国籍企業グループは、ADS、CFB および範囲外の活動間で収益を分類する。
- (2) 「利益額 A」の課税標準を細分化するために必要な多国籍企業グループの数を限定するために、全世界の収益 (global revenue) が [X] 億ユーロ未満の多国籍企業グループは除外する。この境界値は、当初は [X] 億ユーロに設定されるが、5 年間の移行期間にわたって縮小される。
- (3) 免除対象とならないグループまたは免除を

選択しなかったグループは、「利益額 A」の課税標準を細分する必要があるかどうかについて、次の3つのサブ・ステップに基づく方法で検討される。

- (i) 多国籍企業グループは、課税標準を細分化する必要があるかどうかを決めるために、「セグメント化の特徴」(segmentation hallmarks) を利用する。セグメント化する必要がない場合には、グループベースで「利益額 A」の課税標準を計算する。
- (ii) 「セグメント化の特徴」を示す多国籍企業グループに対しては、合意された特徴を満たしているかどうかを確認するために、多国籍企業グループの財務諸表で開示されているセグメントが検討される。その場合、「利益額 A」の課税標準はこれらのセグメントに基づいて計算される。開示されたセグメントの利益率が類似しているグループには免除があり、グループベースで「利益額 A」の課税標準も計算される。
- (iii) 開示されたセグメントを使用する資格がない多国籍企業グループは、代替的セグメントに基づいて「利益額 A」の課税標準

を計算する必要がある。これは、少数の多国籍企業グループにのみ関連すると予想されるが、この代替的方法是、「利益額 A」の目的のためのセグメントに基づいて決定される。この代替的方法是、ほとんどの場合、グループに既存部門の損益計算書をさらに区分することを要求するだけであり、グループはこの代替的セグメント化の基礎となる既存の内部報告枠組を持っている可能性がある。

欠損金の繰越控除の規則はグループまたはセグメントで適用されるが、「利益額 A」の課税年度に発生した損失は市場国には配分されない。当該損失は該当セグメント勘定にプールされ、次年度以降に繰り越され、過去の損失 (historic losses) が完全に消滅するまで「利益額 A」の下での利益は発生せず、市場国には配分されないことになる。この繰越控除制度は、現行の国内における欠損金の繰越控除規則とは切り離して処理される (「第1の柱」 para. 415)。

表1では、「利益額 A」を算定するための適用対象企業、適用対象事業 (活動性テスト) および適用境界値 (境界値テスト) が示されている。

表1 「第1の柱」が要求する「利益額 A」の適用対象

適用対象事項	適用要件
適用対象企業	消費者向け小売業を事業内容とする多国籍企業
適用対象事業 (活動性テスト)	自動デジタルサービス (ADS) または消費者向け事業 (CFB)
適用境界値 (境界値テスト)	(1) 連結収益: [X] 億ユーロ (7億5,000万ユーロ) 以上 (2) 市場国内売上高: [X] 万ユーロ以上

5. 新課税権の計算構造—利益配分の計算

OECD は、2019年5月に「経済のデジタル化に起因する税制上の課題への合意解決策を展開する作業計画」(Programme of Work to Develop a Consensus a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy:以下、「2019年作業計画」と略す) を作成し、利益配分法等の具体的・技術的な論点整理を行っている。利益配分方法の選択肢としては、(a) 修正残余利益分割法 (modified-residual profit split method)、(b) 定式配分法 (frac-

tional apportionment method)、(c) 売上等に一定率を乗じる分配基準アプローチ (distribution-based approach) が挙げられている (OECD (2019b) para.15)。市場国で ADS または CFB によって稼得した収益 (売上高) または利益額を次のような方法で配分することが考えられる。

- (a) 多国籍企業グループ全体の利益からルーティン利益を控除した「残余利益」を市場国に配分する。
- (b) 多国籍企業の「グループ全体の利益」の一部を一定の公式で市場国に配分する。

(c) 市場国で稼得した「売上高等」に一定割合を乗じた金額を市場国に配分する。

前述したように、「第1の柱」では、多国籍企業グループ全体の収益から費用等を差し引いた後、ルーティン活動に対応する利益（通常利益）を控除して「残余利益」を求め、その残余利益のうち市場国に帰属する部分を「利益額 A」として市場国に配分する (a) 「残余利益分割法」(residual profit split approach) が採択されている。「2019年作業計画」における「修正残余利益分割法」を簡略化した「残余利益分割法」では、次のような3つの計算要素が含まれる（「第1の柱」 para. 496）。

(1) 配分対象となる可能性のある残余利益を分離し、「利益額 A」と従来の移転価格設定ルール (conventional transfer pricing rules) に基づくルーティン活動の報酬との間の相互影響額を限定するための利益性の境界値 (profitability threshold)

この境界値は、複雑さを避けるために、単純化に基づいて収益に対する PBT (税引前利益) の比率とする。

(2) 「利益額 A」(以下、「配分可能な課税標準」という) で市場国に配分できる残余利益の適切な取り分を特定するための再配分割合 (reallocation percentage)

「配分可能な課税標準」は、複雑さを避ける

ために、単純化に基づいて固定割合 (fixed percentage) とする。

(3) 適格な市場国間で「配分可能な課税標準」(allocable tax base) を分配するための配分キー (allocation key) (すなわち、「利益額 A」のために課税根拠 (ネクサス) が設定されている場所)

それは、課税対象域内、課税根拠および収益源泉に関するルールを適用することによって算定された現地源泉の課税対象域内収益に基づく。

「利益額 A」の課税標準を決めるためには、「利益額 A」の利益総額として、たとえば1,000万ユーロ (約13億円) の利益を必要とし、収益に対する PBT 利益率を15%とする（「第1の柱」 para. 497）。

[X] ユーロを超える連結収益がある多国籍企業グループのみが「利益額 A」の対象企業範囲に含まれる可能性があるが、「利益額 A」の算定を実務上で適用する場合には、表2のような10の段階のプロセスが必要である（「第1の柱」 para. 20）。

「第1の柱」では、多国籍企業グループの残余利益の一部（「利益額 A」）を市場国に配分することが提案されている。図1は、その利益配分の計算構造を図示している。

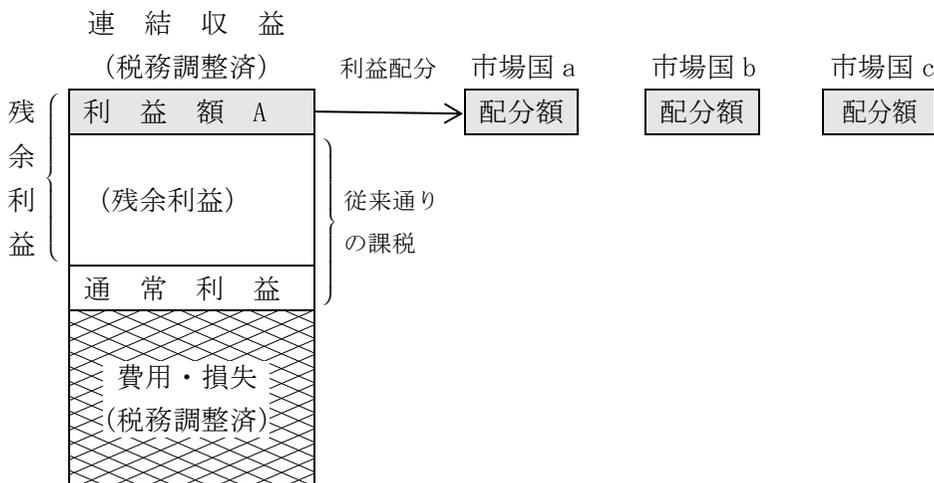


図1 「利益額 A」の利益配分

表2 「利益額 A」の計算プロセス

ステップ	適用規則	具体的実施内容
1	グローバル収益テストを多国籍企業グループの連結財務諸表に適用する。	[X] ユーロを超える連結収益がある多国籍企業グループのみが「利益額 A」の範囲に含まれる可能性がある。
2	課税対象域内における最少国外源泉収益テストを適用する。	課税対象域内活動から [X] ユーロを超える国外源泉収益がある多国籍企業グループのみに「利益額 A」の租税債務が考慮される。
3	多国籍企業グループの PBT を算定するために、連結財務諸表を使用する。	連結用の GAAP を特定し、多国籍企業グループの標準化された PBT を計算するために、税務調整を施す。
4	多国籍企業グループが PBT 測定値を細分化する必要があるかどうかを判断する。	多国籍企業グループは、免除 / セーフハーバーの資格がなく、セグメントの特徴を示す場合にのみ、PBT 測定値を細分化する必要がある。
5	損失を会計処理する。	グループ / 部門に損失がある場合、将来の利益を再相殺するために繰り越される。グループ / 部門に利益がある場合、利用可能な繰越損失を相殺することができる。
6	市場国を特定するために、課税根拠テストを適用する。	「利益額 A」の対象となる市場国を決めるために、課税根拠テスト（市場収益の境界値および CFB に対する他の要因）が適用される。
7	公式計算を通じて、該当する市場国に「利益額 A」を配分する。	課税可能な「利益額 A」の額は、ステップ 5 の後にグループ / 部門の課税標準に適用されるステップ 3 の公式計算（すなわち、収益性の境界値、再配分の割合および配分地）により決定される。
(8)	(潜在的な販売と流通があれば、市場国に課税対象となる多国籍企業にとって販売・流通利益の免責条項を適用する。)	(該当する市場国に課税対象となる多国籍企業の場合、当該国への残余利益の重複配分を避けるために、ステップ 7 で「利益額 A」の額を調整する。)
9	二重課税を排除し、「利益額 A」の租税債務を支払う。	「利益額 A」の納税義務が生じる場合、二重課税を取り除くために必要な多国籍企業グループ内の課税管轄地域を特定する。
10	共通の様式によって早期に確実に申告納税書を提出する。	簡素化された行政手続きを通じて、早期に確実に「利益額 A」の租税債務を支払わなければならない事業体を特定する。

出所：「第 1 の柱」 p.18 一部修正。

なお、「利益額 A」の利益配分方法では、物理的活動 (physical activities) は要請されないが、「利益額 B」の利益配分方法は、「2019 年作業計画」における「分配基準アプローチ」を基礎にして具体化された方法であり、事業の物理的活動のある消費国のみ適用される (OECD (2019c))。

Ⅲ. OECD 「BEPS 包摂的枠組」の最終結論と G20 の最終合意

2020 年 10 月 9 日に公表された「第 1 の柱」の提案に基づいて、2021 年 6 月 4・5 日にロンドンで開催された G 7 財務大臣・中央銀行総裁会議の共同声明では、「最も収益性の高い多国籍企業の利益率の 10% を超える利益部分のうち、少なくとも 20% に対する課税権を市場国に与

える。」と表明された⁽⁶⁾。市場国の新課税権の比率が具体的に 20% と示され、翌月の G20 財務大臣・中央銀行総裁会議では、国際合意に向けて働き掛けを行うことになった (日本経済新聞、2021 年 6 月 6 日)。

G20 会議に先駆けて OECD は 2021 年 7 月 1 日に、139 개국・地域をメンバーとする「BEPS 包摂的枠組」の議論を経て、2 つの柱の「青写真に関する報告書」、「経済のデジタル化に起因する税制上の課題への対処」(Addressing the tax challenges arising from the digitalisation of the economy) を公表した。139 개국・地域 (2021 年 7 月現在) のうち、法人税率 12.5% のアイルランド、9% のハンガリー等の 7 개국・地域は態度を留保したが、2 つの柱の「青写真に関する報告書」(デジタル化に起因する税制上の挑戦) に大枠で合意した。つまり、139 개국・地

域のうち7か国・地域（バルバドス、エストニア、ハンガリー、アイルランド、ケニア、ナイジェリア、スリランカ）は態度を留保していた。なお、OECDの「BEPS 包摂的枠組」の加盟139か国・地域のうち132か国・地域のGDPは、世界全体の90%を超える（K.T (2021) 116頁）。

2020年10月に「BEPS 包摂的枠組」が承認した「第1の柱」では、市場国に配分される「利益額A」には、グローバル全体の連結収益(IFRSまたは「適格GAAP」に基づく連結財務諸表をベースとして若干の調整を行う)の境界値が7億5,000万ユーロ（おおよそ1,000億円）の多国籍企業を対象としていたが、グローバル全体の連結収益の境界値は200億ユーロ（おおよそ2兆6,000億円）と高い水準に設定された。この境界値は、条約が発効してから7年経過後に検証を経て100億ユーロ（おおよそ1兆3000億円）に引き下げられる可能性が示唆されている。また、このような境界値を超える多国籍企業グループであるとともに、利益率が10%を超える多国籍企業に対して新課税権を設定することが明確となり、利益率の水準が確定した。利益率が10%を超える「残余利益」のうち、100万ユーロ（おおよそ1億3,000万円）以上の取

益のある市場国に残余利益の20%から30%（between 20-30% of residual profit）の利益部分を配分することが提案された（OECD (2021a) p.2）。

「第1の柱」では、市場国におけるADSまたはCFBの課税対象内収益の境界値は確定していなかったが、原則として、市場国に100万ユーロの売上高がある場合に、市場国は課税する権利が発生する。また、ADSまたはCFBの消費者向け小売業の限定を撤廃し、採掘業と金融業を除くすべての事業を対象とする枠組に路線転換した（K.T (2021) 116頁）。要するに、多国籍企業グループ全体の全世界売上高が200億ユーロを超え、かつ、PBT（税引前利益率）が10%を超える多国籍企業を課税対象企業にして、特定の市場国から100万ユーロ以上の収益を獲得している場合に新課税根拠規定が適用され、残余利益の20%から30%が市場国に再配分される。

表3では、「利益額A」の算定のために「BEPS 包摂的枠組」の最終結論によって決められた適用対象企業、適用対象事業（活動性テスト）および適用境界値（境界値テスト）が示されている。

表3 「BEPS 包摂的枠組」の最終結論による「利益額A」の適用対象

適用対象事項	適用要件
適用対象企業	採掘業と金融業を除くすべての事業の多国籍企業
適用対象事業 (活動性テスト)	自動デジタルサービス(ADS)または消費者向け事業(CFB)
適用境界値 (境界値テスト)	(1) 連結収益：200億ユーロ以上 (2) 市場国内売上高：100万ユーロ以上

新たな枠組の課税対象企業は全世界で100社程度に制度設計されていたが、報道によれば、直近の業績が新型コロナウイルス禍で落ち込んだために、条件を満たす多国籍企業は81社であった。最も多い米国企業では、フェイスブック、マイクロソフト等のIT企業ばかりではなく、製薬会社のアムジェンやイーライ・リリー、食品のモンデリーズ・インターナショナルなどと業種も広く、35社に上る。中国企業では Tencent、アリババ集団等の11社、フランス企業ではサノフィ、ヘネシー・ルイヴィトン等の6

社、日本企業ではKDDI、ソフトバンク、NTT、ソニーグループ、武田薬品工業、トヨタ自動車の6社が課税対象企業となる（日本経済新聞、2021年7月3日）。

中国のバイドウ(Baidu)、アリババ(Alibaba)、テンセント(Tencent)とファーウェイ(Huawei)のBATHが、米国のGAF Aに匹敵する巨大企業として台頭している。デジタル課税への懸念がある日本企業は米国企業や中国企業に比較して少なく、むしろ、デジタル課税が導入されるならば、GAF A・BATH等の海外巨大企業に対

する税収が見込まれることになる。

表4では、「利益額A」の課税対象となるであ

ろう多国籍企業の利益率が示されている（日本経済新聞、2021年7月3日）。

表4 利益率が高い多国籍企業の「利益額A」課税対象候補

国名	社名	利益率	国名	社名	利益率
米国 35社	フェイスブック	38.6%	日本 6社	KDDI	19.4%
	フィリップ・モリス	38.2%		ソフトバンク	17.2%
	マイクロソフト	37.1%		NTT	13.8%
	オラクル	32.6%		ソニーグループ	13.0%
	アマゾン	32.2%		武田薬品工業	11.5%
テンセント	36.6%	トヨタ自動車		10.8%	
中国 11社	龍湖集団	24.4%	フランス 6社	サノフィ	38.3%
	アリババ集団	23.1%		ロレアル	17.1%
	万科企業	22.4%		LVMH	16.6%

出所：日本経済新聞（2021年7月3日）一部削除・修正。

市場国に配分される利益は、2021年6月5日のG7財務大臣の声明では利益率10%を超える「残余利益」の20%とされていたが、OECDが提案した20%～30%という配分基準は市場国（とりわけ新興国・後発国）に付度・配慮した数値設定であろう。また、対象となる多国籍企業グループが市場国に100万ユーロの売上高を計上している場合に、市場国は課税する権利が発生するが、GDPが400億ユーロ（おおよそ5兆2,000億円）未満の国・地域に対してはその境界値は25万ユーロ（おおよそ3,300万円）に引き下げられている。この収益帰属に関する規定は詳細に設けられる予定であるが、新規定によって市場国に配分される利益に対しては、所得免除方式または税額控除方式により二重課税排除措置が講じられることになっている（OECD（2021a）pp.3-4）。

「BEPS包摂的枠組」の議論を経て合意した結論内容は、2021年7月10日にイタリア・ベネチアで開催されたG20財務大臣・中央銀行総裁会議により基本的に承認された。欧米日の主要国G7以外のG20の参加による政治レベルで賛同を取り付けたことに意義があり、「より安定、公平な国際的な税の仕組みについての歴史的な合意」が得られた。経済のグローバル化・デジタル化に対応できる国際課税制度を構築する目的のほかに、新型コロナウイルス禍による各国の急速な財政悪化による財源確保のニーズも国際合意への気運を高めた（日本経済新聞、2021

年7月11日）。

OECDは2021年10月8日に「経済のデジタル化に起因する税制上の課題に対処するための2本柱の解決策に関する声明」(Statement on the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy)を再び公表したが、この声明に参加した「BEPS包摂的枠組」メンバーは、140か国・地域（2021年10月現在）のうち、2021年7月10日に開催されたG20財務相会議では態度を留保していたエストニア、アイルランド、ハンガリーを含めて136か国・地域であり、全参加メンバーにより合意された⁽⁷⁾。なお、ケニア、ナイジェリア、スリランカとパキスタンの4か国は、この声明に参加していない（OECD（2021c）p.1）。

この声明でまとめられた「BEPS包摂的枠組」の最終結論として、「国際社会がデジタル時代のために新規開拓的な租税協定を批准する」(International community strikes a ground-breaking tax deal for the digital age)が2021年10月8日にOECDから公表された。この最終結論における「第1の柱」では、物理的拠点の有無にかかわらず、「世界全体の売上が200億ユーロを超え、かつ、利益率が10%を超える多国籍企業」(multinational enterprises with global sales above EUR 20 billion and profitability above 10%)が新しいルールで課税対象企業であり、「第1の柱」を変更した点は、課税対象範囲の多

国籍企業の連結収益の10%を超える「残余利益」の25%が市場国に再配分されることである(OECD (2021c) p.1)。

2021年6月5日のG7財務相会議では「残余利益」の20%の利益率で、2021年7月1日の「BEPS 包摂的枠組」の大枠合意では「残余利益」の20%~30%の範囲内の利益率で市場国

に配分することになっていたが、今回の最終結論では、「残余利益」の25%に新課税権の比率(利益配分率)が確定した。

図2では、多国籍企業グループ全体のPBT(税引前利益)を市場国に配分する際に使用される配分比率が示されている。

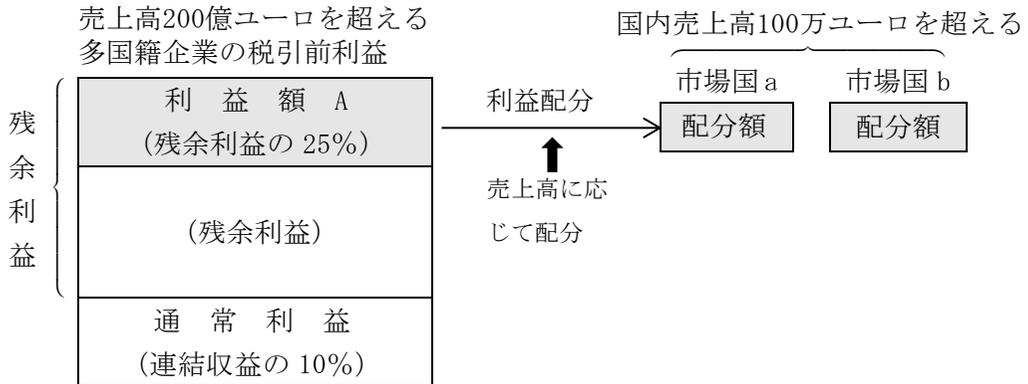


図2 税引前利益・残余利益の利益配分比率

OECD「BEPS 包摂的枠組」の最終結論を審議するために2021年10月13日に開催されたG20の最終合意は、『OECD 事務総長 G20 財務大臣・中央銀行総裁による租税報告書』(OECD Secretary-General Tax Report G20 Finance Ministers and Central Bank Governors : 以下、「G20 最終合意書」という)にまとめられている。

「G20 最終合意書」は、「BEPS 包摂的枠組」の最終結論と同様に、世界全体の売上(global turnover)が200億ユーロを超え、かつ、利益率(すなわち、税引前利益/収益)が10%を超える多国籍企業が課税対象となるが、売上境界値(turnover threshold)は、当該協定施行後7年を経て100億ユーロに減じられる予定である。さらに、GDPが400億ユーロ未満の低開発国には、売上境界値は25万ユーロに減じられている(OECD (2021e) p.10)。

なお、「G20 最終合意書」では、「BEPS 包摂的枠組」の最終結論を追認する形で、課税対象範囲の多国籍企業の連結収益の10%を超える「残余利益」の25%が市場国に再配分される

(OECD (2021e) p.11)。

前述したように「BEPS 包摂的枠組」の議論を経て合意した最終結論は、2021年7月10日に開催されたG20財務大臣会議により基本的に承認された後に、2021年10月30日にローマで開催されたG20首脳会議(G20サミット)で最終合意されている⁽⁸⁾。なお、「利益額B」に関しては、税務行政力の低い国に配慮しながら、2022年末を目途に作業が進められる。暫定措置として、フランス、イタリア、英国、インド、インドネシア等で導入されているデジタルサービス税(DST)の廃止を念頭に入れながら、「利益額A」に関する新規定は2022年に多国間条約(Multilateral Convention: MLC)で策定・署名した後に、各国国内法の改正を経て2023年に導入・施行させる予定である(OECD (2021a) pp.4-5)。

近年、過度なグローバル化や急速なデジタル化および経済の新自由主義に対する懐疑が生じる最中に、(1)新型コロナウイルスによるパンデミックが世界的に広がり、各国に経済的・財政的悪化が進んだこと、(2)米国のトランプ政

権の米国第一主義から 2021 年 2 月に発足したバイデン政権が多国間協調主義に切り替えたことも相まって、2つの合意（新課税権の導入と法人税率の引下げ競争中止）に達したものと言える。

IV. 提言的結論—むすびに代えて

「第 1 の柱」は、国際課税の課税根拠・関連性および利益配分 (nexus and profit allocation) に焦点を当て、より公平な利益と課税権を各国間で配分・確保できる革命的な提案を開陳している。市場国課税あるいは新課税権の創設という新しい概念は、デジタル経済の進展に伴う多国籍企業の租税回避 (BEPS) の対抗措置の議論から出発し、100 年間にわたり続いた移転価格税制や PE の定義を含む国際課税制度のコペルニクス的大転換の原因・契機になっている。その場合、市場国に再配分される「利益額 A」の課税標準は、IFRS または「適格 GAAP」によって多国籍企業グループの連結財務諸表から導き出された税引前利益 (PBT) を税務調整して算定される。連結収益の 10% を差し引いた「残余利益」の 25% 相当額が市場国に割り当てられる。

前記表 4 に掲載されていた日本企業 6 社は IFRS を任意適用し、EU 域内における上場企業の連結財務諸表の作成には 2005 年から IFRS が強制適用されているが、米国の上場企業の中には「米国 GAAP」(SEC 基準) を採用している企業 (たとえば、フェイスブック、マイクロソフト等) も存在する。ローカル基準である「米国 GAAP」は、原則として、国際基準である IFRS に収斂しているが、細部の点では異なる会計方針も散見される。

たとえば、企業結合時にパーチェス法を適用した際に生じる「のれん」(goodwill) の会計処理には、「米国 GAAP」は「全部のれん計上処理」を強制適用し、IFRS は「全部のれん計上処理」と「買入りのれん計上処理」の選択適用を容認している (菊谷 (2011) 25 頁)。有形固定資産の再測定では、「米国 GAAP」は「原価モデル」(取得原価主義) を強制適用するが、IFRS

では「原価モデル」と「再評価モデル」(時価主義) の選択適用を容認しているため、自動的に減価償却費の金額も異なってくる (菊谷 (1992) 11-15 頁、菊谷 (2007) 41-44 頁)。減損会計では、「米国 GAAP」は減損損失の認識規準に「蓋然性規準」、測定基準として帳簿価額と対比する価値には「公正価値」(正味売却価額)、「減損損失戻入れ」の禁止を強制するが、IFRS は減損損失の認識規準に「経済的規準」、帳簿価額と対比する価値として「回収可能価額」(売却費用控除後の公正価値と利用価値の高い額)、「減損損失戻入れ」を強制しているため、自動的に減損損失の認識時点と金額は異なり、「米国 GAAP」では「減損損失戻入れ益」の計上はない (菊谷・酒井 (2012) 188-190 頁)。

「利益額 A」の算定の土台となる IFRS または「適格 GAAP」(たとえば、米国 GAAP や中国 GAAP) の会計方針が異なれば、「利益額 A」の金額に影響を及ぼす。連結財務諸表を作成する段階で、IFRS を採用するのか「適格 GAAP」を採用するのかによって、既に多国籍企業グループの利益数値が異なる場合もある。その上に、多国籍企業グループの標準化された PBT を計算するために、各国税法に基づいて税務調整を施す必要がある。受取配当・株式関連損益の除外、所得税費用の除外、公的政策の理由から控除できない費用等が税務調整項目として課税所得に加算・減算される。ただし、各国の租税法は、独自の税務調整項目・所得控除項目や所得計算方式を採用しているため、同じ事業活動・規模であっても当該事業年度の課税所得金額は相違する。

たとえば、わが国では、法定の取得価額・耐用年数・減価償却方法に基づいた「償却限度額」の損金算入が認められているが、英国では、製造・鉱業等を目的として使用される工業用建物 (industrial buildings) は減価償却資産として償却されるが、同じ建物であっても、卸売業者所有の倉庫等のような商業用建物 (commercial buildings) は非償却資産として償却できない。商業用建物の減価償却対象は、産業活性化等の政策目的のために限定されている。英国では、欠損金の繰越控除は全法人に対して無期限であ

り、米国では欠損金の繰越控除期間は15年間であるが、わが国では10年間に限定されるとともに、大法人（資本金1億円を超える普通法人）では各事業年度の所得の50%相当額を上限としている（菊谷（2013）6-7頁、16-17頁）。ただし、「第1の柱」は、欠損金の繰越控除の規則として欠損金の繰越控除期間を無期限にして、当該課税年度の損失を市場国には配分しない。

一般的に言えば、外部取引により客観的な証拠を取り交わし、当該事業年度におけるカレントな価格（時価）によって計上する収益（益金）に比べて、費用（損金）の額には内部計算・見積計算の利用が多いので、内部的・恣意的な操作が可能である。利益（所得）の軽減を図るために費用（損金）を操作することによって、節税（tax saving）あるいは脱税（tax evasion）が横行しているとも言われている。収益が、業種の相違に関係なく、外部取引との客観的な証拠書類によって記録・測定されるに対して、費用には、内部的な操作が容易であり、恣意的な損金経理に基づく所得隠しを図ることも可能である（菊谷（2008）62頁）。

各国における法人税は、基本的には、収益から原価・費用・損失を差し引いた利益（所得）を担税力の標識（indication of tax bearing capacity）とみなして課税する「所得税」（income tax）であり、差額概念の「利益」（所得）が課税標準となっている。ただし、前述したように、「利益額A」の算定基盤となる会計基準と各国税法の相違により、「課税標準」となる「利益額A」自体に内部的恣意性・金額多様性が内在する。このような「所得税」の弊害を回避する方策として、利益（所得）を生む収益（益金・収入金額）そのものに課税する「収益税」（revenue tax）への移行が考えられる。

かつて筆者は、法人の売上高を課税標準とする「売上収入税」（法人税の外形標準課税）を提案したことがある。つまり、事業稼働の原点・指標数値である売上高の大小は、人類が過去に築き上げてきた公共設備・社会制度（道路・港湾・空港・通信網などのハードな設備、法律・医療・教育・技術開発・コンピュータシステムなどのソフトな制度）の利用頻度に比例するも

のであると考えられ、「売上収入税」はその利用費用（法人税）として課税されるべきである（菊谷（2008）62-63頁）。「所得税」（利益税）も「収益税」も、収入を得ているという事実・状態に税源（source of tax）を求めて課される「取得税」（earning tax）であるが、前者の「所得税」が収益（益金）と操作可能な費用（損金）との差額を課税標準とするのに対し、後者の「売上収入税」は外部取引との客観的な測定値である収益（益金）のみで計上されるので、納税者（多国籍企業）間の課税公平のために内部的・恣意的な操作を排除でき、公正・公平な課税標準として活用できる。この売上収入税は、課税標準として収益（売上高）そのものに課される「収益税」であるので、企業が事業活動を行う際に受ける行政サービスの受益に応じて負担すべきであるとする「応益負担の原則」（benefit principle）に基づいている。

敷衍して言えば、市場国に配分する新課税権には、IFRSまたは「適格GAAP」による連結財務諸表数値に税務調整を加えた「利益額」ではなく、担税力の大きい多国籍企業の課税標準としては、市場国で稼得した「売上高」が「応益負担の原則」に基づいて採択されるべきである。つまり、英国・フランス・インド等で導入されていたDSTのように、市場国内売上が100万ユーロを超える多国籍企業には、「売上収益」に対して2%~3%の税率で課税されるべきである。

その場合、DSTに相当する「売上収入税」の税務処理が課税管轄地域（本国）で問題となる。国際二重課税の排除措置として「損金算入措置」または「税額控除措置」を採用するのか、追加的課税のままに放置しておくのかという選択に迫られる。制裁的措置で利用される追加的課税措置は、「課税権の再分配」という観点からは採用し難い。税額控除は、同一の課税所得（＝益金－損金）から算定された算出税額から差し引かれるので、売上高を課税標準として算定される「売上収入税」（DST）が税額控除として処理されるのは、所得計算構造上、無理である。「売上収入税」（DST）は、課税所得を計算する前に算入される「租税公課勘定」として費用処理（損

金算入)されるべきであろう。

現段階では、多国籍企業グループの連結収益が200億ユーロを超え、かつ、税引前利益率が10%を超える場合に、当該企業グループが特定の市場国から100万ユーロ以上の収益を獲得していれば新課税根拠規定が適用され、残余利益の25%が市場国に再配分されることになっている。

課税対象企業の適用境界値が「第1の柱」提案の7億5,000万ユーロから大幅に200億ユーロに引き上げられ、課税対象企業の数が全世界で80社程度に縮小された。7年後には100億ユーロに引き下げられる予定であり、課税対象企業数は増えるかもしれないが、「BEPS包摂的枠組」による経済的影響評価または欧州委員会の提案では、適用対象企業の適用境界値は7億5,000万ユーロであった。連結収益が7億5,000万ユーロ以上であり、市場国の収益が100万ユーロを超える多国籍企業に適用対象を設定しても、税務行政上、管理可能な多国籍企業に限定できると判断されていた。企業の遵法と税務行政上の負担を考慮して適用境界値が7億5,000万ユーロに設定されたとしても、これにより影響を受ける多国籍企業数は税務行政の管理可能なレベルに保たれ、「課税の公平性」の観点からも課税対象企業数は拡大されるべきである。

【注】

(1) 一般的な定義に従えば、デジタルイゼーション (digitalisation) は、既存のビジネスモデルにデジタル技術を取り入れて業務の効率化を図ることをいう。デジタルイゼーション (digitalisation: 本稿では電子化またはデジタル化と呼んでいる) とは、デジタル技術を利用しながらビジネスプロセスを変革し、新しいビジネスモデルを実現することをいう。デジタルトランスフォーメーション (DX) とは、デジタルイゼーションがビジネスモデルの変革に止まるのに対し、顧客や社会のニーズに基づいて新しい製品・サービス、ビジネスモデルを変革し、企業組織、企業文化・風土等の企業活動のすべてをデジタル技術で変革することをいう (中小企業庁編 (2021) 165-169

頁)。

- (2) OECDが2015年に「BEPS最終報告書」を公表した後に、「BEPS包摂的枠組」が2020年に『デジタル化に起因する税制上の挑戦—青写真に関する報告書』(「第1の柱」と「第2の柱」)を公表するまでの検討経緯・活動については、鶴田(2020)30-57頁、青山(2021)311-322頁、望月(2021)24-30頁に詳しい。
- (3) イタリアでは、2019年予算法 (Budget Law 2019) に導入されたウェブ税 (Web Tax) に替わり、2020年予算法 (Budget Law 2020) においてDSTが導入され、2020年1月より施行されている (PWC (2019))。
- (4) 「2019年作業計画」と「利益額A」・「利益額B」の利益配分方法については、南繁樹(2019)89-131頁に詳しい。
- (5) 「適格GAAP」として、英国、ドイツ、フランス等のEU加盟国の会計基準が含まれていない。EUでは、2005年からEU域内の上場企業に対してIFRSによる連結財務諸表の作成が義務付けられたので、EUにおける連結財務諸表作成のGAAPとしてIFRSが既に利用されている (菊谷(2016)16-17頁)。
- (6) 2021年6月5日に閉幕したG7財務相会合の共同声明では、主として次のような合意が発表された (日本経済新聞、2021年6月6日)。
- (a) 新型コロナ禍からの回復に向けて、必要な限り政策支援を持続する。
 - (b) 気候変動に関する義務的な企業情報開示に向けた動きを支持する。
 - (c) 新型コロナ禍に苦しむ最貧国等への支援を継続し、債務削減への動きを歓迎する。
 - (d) 「少なくとも15%」とする法人税率の最低税率にコミットする。
 - (e) 大規模な多国籍企業の利益率10%を超える利益部分に少なくとも20%の課税権を市場国に与える。
 - (f) 透明性や法の支配など、中央銀行デジタル通貨の共通原則を2021年後半に公表する。
- 上記(d)における最低法人税率は、2021年5月にイエレン米財務長官が「法人税の底辺競争」を止めるために「15%を下限とする」とする案を示していた。(e)の新課税権の新設は、「BEPS包摂的枠組」で提案されている。

- (7) 「BEPS 包摂的枠組」の構成メンバー 140 개국・地域 (2021 年 8 月現在) には、バハマ、英領ヴァージン諸島、アイルランド、リヒテンシュタイン、マカオ、パナマ、シンガポール、スイス等のタックス・ヘイブンも参加しているが、米国企業・個人の登録が多い英領ケイマン諸島は参加していない (OECD (2021d))。
- (8) 日本の岸田文雄首相は、2021 年 10 月 31 日にローマで開催された G20 サミットには衆議院選挙のためにオンラインで参加したが、多国籍企業の利益の一部を課す「デジタル課税」の導入を歓迎し、「歴史的成果の着実な実施に向けて迅速に取り組んでいく」と述べた (日本経済新聞、2021 年 10 月 31 日)。

《参考文献》

- 青山慶二 (2021) 「OECD/IF による新しいデジタル経済の課税ルールの国際的合意への見通し — デジタルビジネスの課税根拠の検討の観点から —」日本税務研究センター編『デジタル取引と課税』第一法規。
- 浅川雅嗣 (2016) 「BEPS プロジェクトの軌跡と展望」『国際税務』第 36 巻第 1 号。
- 中小企業庁編 (2021) 『2021 年版 中小企業白書 II』。
- European Commission (2018a) , *Proposal for a Council Directive “on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services”*.
- European Commission (2018b) *Proposal for a Council Directive “laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence”*.
- HM Treasury (2018) “Digital Services Tax”, *Budget 2018*.
- 本庄 資・田井良夫・関口博久 (2012) 『国際租税法 — 概論 —』大蔵財務協会。
- 一由俊三 (2021) 『『経済のデジタル化から生じる税務上の課題 — 2 つの柱の青写真に係る報告書 —』の概要』『税研』第 37 巻第 3 号。
- 菊谷正人 (1992) 「有形固定資産会計の国際比較」『政経論叢』第 81 号。
- 菊谷正人 (2007) 「国際会計基準第 16 号『有形固定資産』の総合的・分析的検討」『経営志林』第 44 巻第 1 号。
- 菊谷正人 (2008) 『税制革命』税務経理協会。
- 菊谷正人 (2011) 「IASC・IASB の変遷の歴史と IAS・IFRS の特徴」『経営志林』第 47 巻第 4 号。
- 菊谷正人 (2013) 「英国における中小法人課税の特徴 — 中小法人課税の日英比較 —」『租税実務研究』第 1 号。
- 菊谷正人 (2016) 『国際会計の展開と展望 — 多国籍企業会計と IFRS —』創成社。
- 菊谷正人・酒井翔子 (2012) 「有形固定資産に対する減損会計の展開および国際比較 — 英国における減損会計を中心にして —」『税経通信』第 67 巻第 6 号。
- 菊谷正人・酒井翔子 (2020) 「経済格差と租税制度」『経営志林』第 57 巻第 2 号。
- K. T (2021) 「国際課税改革に向け大筋合意」『税務弘報』第 69 巻第 9 号。
- Lighthizer ,Robert E. (2019) “Report on France’s Digital Services Tax Prepared in the Investigation under Section 301 of the Trade Act of 1974”, *Report on France’s Digital Services Tax*.
- 南 繁樹 (2019) 「デジタル経済に対する課税 — OECD ロードマップの概要と今後の実務に与える影響」『租税研究』第 842 号。
- 森信茂樹 (2021) 「連載『税制之理』デジタル課税と最低法人税率合意の歴史的意義とは」『税務弘報』第 69 巻第 9 号。
- 望月 爾 (2021) 「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」日本租税理論学会編『企業課税をめぐる内外の諸課題』財経詳報社。
- 成道秀雄 (2018) 「PE 認定の人為的回避の防止」日本税務研究センター編『「税源浸食と利益移転 (BEPS)」対策税制』第一法規。
- OECD (2019a) *Public Consultation Document : Addressing The Tax Challenges of the Digitalisation of The Economy*, OECD.
- OECD (2019b) *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, OECD.
- OECD (2019c) *Public Consultation Document : Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One*, OECD.
- OECD (2019d) *Public Consultation Document: Global Anti-Base Erosion Proposal-Pillar Two*, OECD.
- OECD (2021a) *Addressing the tax challenges arising from the digitalisation of the economy*, OECD.
- OECD (2021b) *Statement on the Two-Pillar Solution*

to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD.

OECD(2021c)OECD Home > Newsroom > “International community strikes a ground-breaking tax deal for the digital age”, OECD.

OECD(2021d)“Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS Updated August 2021”, OECD.

OECD (2021e) *OECD Secretary-General Tax Report G20 Finance Ministers and Central Bank Governors*, OECD.

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015) , *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy , Action 1 2015 Final Report*, OECD.
.....「BEPS 行動計画 1」

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation — Report on the Pillar One Blueprint inclusive Framework on BEPS*, OECD.「第1の柱」

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation — Report on the Pillar Two Blueprint inclusive Framework on BEPS*, OECD.「第2の柱」

PWC(2019) “Italy’s draft 2020 budget calls for unilateral digital services tax”, *Tax Insights*.

鶴田廣己 (2020) 「巨大プラットフォームの出現とデジタル課税」日本租税理論学会編『租税上の先端課題への挑戦』財経詳報社。