

1.5 OECD デジタル課税ルール

1.5.1 OECD デジタル課税ルール

経済協力開発機構 (OECD : Organisation for Economic Co-operation and Development) は、多国籍企業が課税所得を人為的に操作して課税逃れを行っている問題 (税源浸食と利益移転 / BEPS : Base Erosion and Profit Shifting) に対処することを目的として、GAF A (Google、Apple、Facebook、Amazon) をはじめとした多国籍 IT 巨大企業の課税逃れを防ぐための国際的なデジタル経済課税統一ルール策定に向けた取組を進めている。

新ルールの策定は、「第 1 の柱 (Pillar One) / 課税権の配分ルール」(市場国に利益を配分するもの) および「第 2 の柱 (Pillar Two) / ミニマム課税ルール」(国際的に統一の最低税率を設定するもの) の 2 つに大別されるが、「第 1 の柱」については外航海運業を適用除外とする方向性で既に OECD の公式文書でも整理されていることから (詳細については年報 (「1.3 OECD デジタル課税ルール」『船協海運年報 2019』) の該当箇所を参照)、2020 年度において懸案となっているのは「第 2 の柱」からも同様に適用除外が認められるかという点であり、当協会は ICS 等と連携し、国内外の関連者に働きかけ等を行なった。

1. 2020 年度前後の主な動き

2019 年 12 月、OECD のパブリックコメントの募集に応じて海運業界からは国際海運 4 団体 (ICS・欧州船主協会 (ECSA)・コンテナ船社団体の世界海運評議会 (WSC)・クルーズライン国際協会 (CLIA)) が連名で外航海運業の適用除外を求める共同意見書を提出、その後も 4 団体は OECD 事務局への情報提供を継続した。同事務局より、関係国 (IF : The OECD/G20 Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) 参加国) に対する外航海運業の適用除外の必要性についての説明材料が必要との指摘を受け、4 団体は 2020 年 6 月下旬に海運企業の事業様態および税制ならびにその他ミニマム課税ルールが導入された場合の影響等に関する関係資料を提出 (本資料は後述の OECD による「パブコメ (Blueprint / Public Consultation Document)」への対応として提出した資料と内容的にほぼ重複するため添付は割愛)、その後も電話会議 (コンファレンスコール) を通じて外航海運業界の実態に関する理解を求めた。

2020 年 8 月中旬、国際海運 4 団体は、IF のメンバー宛に回章された OECD 事務局の本件論点ペーパーにおいて、外航海運業については「第 2 の柱」の枠組みから適用除外とする前提で進めてはどうかとの提案がなされている旨の情報を内々入手したことから、ICS 事務局は海運先進 18 カ国当局間会議 (CSG) 各国および中国に対し、同適用除外確保に向けた支援を要請する書簡を出状するとともに、各国船協に対し自国政府に働きかけを行うよう要請した。これを受け、当協会も国交省海事局外航課に支援を要請、その後も継続的に外航海運業の適用除外に向けた支援を求めた。

2020 年 10 月 12 日、OECD は両「柱」に係るレポート (Blueprint) およびパブリックコメントの実施に関する文書 (Public Consultation Document) を公表、2020 年 12 月 14 日を期限に広く意見を求めた。当該レポートのなかで、「第 1 の柱」についてはこ

れまでの流れを踏襲し、外航海運業を適用除外とする方向性が示された（具体的には、海運を本枠組みの対象とすることは「不適切 (inappropriate)」であり範疇には含めるべきではない旨が述べられている。）、一方で、「第 2 の柱」からの除外可否については、下掲抜粋のとおり、「更なる検討が必要」であるとされ、適用除外の方向性が示されるには至らなかった（下線部分参照）。

<OECD 青写真(抜粋)>

【2.3.7. Application of the GloBE rules to international shipping】

110. The GloBE rules are designed to apply to all operating businesses. The exclusion of any specific sector could raise additional BEPS risks and fairness issues among different business sectors and jurisdictions. This could undermine the effectiveness of the GloBE rules. However, the unique features of the international shipping industry will require further work on whether, and to what extent, the GloBE rules should apply to this industry.

111. The international shipping industry is subject to special tax rules. The capital intensive nature, the level of profitability and long economic life cycle of international shipping has led a number of jurisdictions to introduce alternative or supplementary taxation regimes for this industry. Taxes, such as tonnage taxes, may result in less volatile outcomes for shipping and provide a more stable basis for long term investment. The widespread availability of these alternative tax regimes means that international shipping often operates outside the scope of corporate income tax. Including international shipping within the scope of the GloBE rules would therefore raise policy questions in light of the policy choices of these jurisdictions.

112. Additionally, if international shipping was included within the scope of Pillar Two, questions have been raised regarding the implications of this, noting that the revenue effect may be limited given the design includes an unlimited loss carry-forward, a formulaic substance-based carve-out and tonnage taxes would constitute covered taxes. Finally, the typical operating model of an international shipping firm is such that most shipping income is sourced from third parties or other group members that are subject to low or alternative taxation regimes. This operational structure may render the undertaxed payments rule an ineffective back-stop to the income inclusion rule meaning that applying the GloBE rules could lead to competitive distortions and unstable outcomes.

これを受け、国際海運 4 団体は 2020 年 12 月 14 日に意見書を提出、これまで OECD 事務局に説明してきた通り、当該課税ルールの適用は海運の特殊性を根拠として過去 100 年以上にわたって認められてきた業界の商慣習である本社地課税の原則からの逸脱である他、国防上等の理由から各国が講じている自国海運振興策（それらは既に OECD より無害であると認められている）を損なう恐れがあることなどを指摘し、外航海運業については第 1 の柱だけでなく、第 2 の柱についても適用除外とされるべき旨を主張した（【資料 1-5-1】）。

一方、日本国内では、経団連も 2019 年 12 月のパブコメに対し意見書を提出するなど、本件に関する対応を進めており、blueprint にも意見書を提出すべく検討していたことから、当協会は経団連意見書にも両柱からの外航海運業の適用除外の必要性に言及してもらえるよう要請した結果、経団連意見書に以下内容が盛り込まれた。

【 I . 第 1 の柱】

(...)青写真において、現在、対象外として整理されている天然資源、銀行、保険、資産運

用、インフラ、不動産、国際航空・海運等については、引き続き対象外と整理すべきである。
(...)

【Ⅱ. 第2の柱】

(...)国際海運については、青写真でも指摘のとおり、その特質に鑑み各国においてトン数標準税制などの代替的・補完的な課税制度が導入されている(パラグラフ 111)。GloBE ルールを適用することは、これらの国際海運に係る枠組みや各国の政策判断に係る問題を引き起こすおそれがあるため、対象外とすべきである。

※意見書本文については、以下 URL より参照可能。

<http://www.keidanren.or.jp/policy/2020/124.html>

これに加え、経団連は、経団連等の各国経済団体で構成される OECD 経済産業諮問委員会 (Business at OECD (BIAC) / OECD の民間諮問機関) に対し、BIAC 意見書においても外航海運業の適用除外の必要性への言及を盛り込んでもらうよう要請、その結果、BIAC 意見書に以下記載が盛り込まれた。

【Chapter 2. Scope of GloBE rules】

188. A segment of members believe that international shipping should be exempted from the GloBE rule. As pointed out in the Blueprint (para. 111), alternative tax regimes, such as the tonnage tax, have been introduced in many countries, and the application of the GloBE rule could cause problems in the framework and policy decisions of each country with respect to international shipping. Some members note that any approach should apply equally to profits from shipping for third parties as well as shipping businesses within an MNE group.

Blueprint へのパブコメに対しては、全体で 270 件以上の意見書 (以下 URL より閲覧可能) が寄せられ、うち 18 件に「第2の柱」から外航海運を適用除外とすることを求める記述があったとされている。なお、全ての意見書は以下より閲覧可能。

※blueprint への意見書：

<https://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-reports-on-pillar-one-and-pillar-two-blueprints.htm>

パブコメの結果を踏まえ、2021年1月14日、15日の2日間に亘り、パブコメへの意見提出者と OECD による公開協議 (Public Consultation Meeting) がオンラインで開催された。「第2の柱」から外航海運を適用除外とすることについては、パブコメで支持するコメントがあった旨紹介があったが、特段の議論はなされず、今後の検討課題の一つとされた。

2. その他の日本国内の動き

(1) 自民党

2020年12月10日に発表された与党「令和3年度税制改正大綱」においても OECD の取り組みについて触れられているが、「わが国は引き続きこの国際的な議論を積極的

にリードし、国際合意に則った制度の見直しを進める」と言及するにとどまっている。

(2) 経産省

経済産業省では、「デジタル経済下における国際課税研究会」を設置し、第1回会合を2021年3月1日に開催、今夏を目途に一定のとりまとめを行う予定としている。具体的な議論の対象事項として「全世界ミニマム課税（ピラー2）の導入にあたっての諸課題」等が挙げられているが、6月29日開催の第5回会合時点で特段海運については言及されていない模様。

3. 両柱に係る大枠合意

(1) 米国の積極姿勢への転換により検討が加速、大枠合意へ

Blueprint へのパブコメ結果も踏まえ、OECD は2021年に入って以降、同年7月の合意を目指し、IFの下部組織である作業部会において検討を進めていた。

一方、米国は、トランプ前政権下ではデジタル課税に係る国際ルール構築に反対の立場だったが、バイデン新政権への移行を期に前向きな姿勢に転換し、IFの検討において、売上高や利益率の上位100社を対象とすることや、ミニマム課税の税率を21%とすることを提案した。

2021年6月4日、5日に開催されたG7財務大臣会合において、いわゆるデジタル課税ルールの方向性（課税権の分配に係る第一の柱：利益率10%超の企業を対象、最低法人税率に係る第二の柱：15%以上）が合意。同11～13日のG7首脳会談でも同方向性が支持された。

その後、OECD は7月1日、OECD加盟国を含む139カ国・地域で構成するIFの130の国・地域において概要以下の大枠合意（【資料1-5-2】）に至った旨を公表した（法人税率が低いアイルランド、ハンガリー等は最低法人税率に反対）。

【第1の柱】

- ・対象は、「売上高200億ユーロ（約2.6兆円）超」かつ「利益率10%超」の多国籍企業（利益率算定の詳細は今後検討）。
- ・対象企業は、10%を超える利益の20～30%を売上に応じて市場国に配分。
- ・基準売上高を（半分の）100億ユーロとすることを視野に7年後に見直す。
- ・資源採掘業（Extractives）、金融業（Regulated Financial Services）は対象外。

※これまで、外航海運業は第1の柱の適用除外とする方向で検討されていたが対象外にならなかったが、上記基準で対象となる邦船社は無いものと思われる。

【第2の柱】

- ・最低法人税率15%。
- ・外航海運は適用対象外（唯一の除外産業）。

【今後の予定】

2021年10月までに最終合意の上、2023年の実施を目指す。（第1の柱の実施には多国間の租税条約締結が、第2の柱の実施には各国国内法の改正が必要。）

※10月15日、16日にワシントンでG20財務大臣・中央銀行総裁会議が予定、また、同30日、31日にはG20首脳会議がローマで開催予定。

(2) 上記大枠合意に係る海運業界の対応

上記大枠合意後、OECD 事務局から国際海運 4 団体に対し、「第 2 の柱から外航海運を適用除外とすることのモデルルール案」について内々の意見照会が為された。

同案では、「売船益は 10 年以上所有した船舶の売却時に限る」、「海運関係事業として認められるのは国際海運業所得の 50%以下」、「オフショア事業による所得は対象外」など、第 2 の柱からの除外範囲を限定する内容だったことから、4 団体は「現行 OECD モデル租税条約第 8 条からの逸脱であり、同条文に準じ国際海運業所得の定義を包括的な内容とすべき」などの修正を求めるコメントを提出した。

〈参考〉 OECD モデル租税条約第 8 条(日本租税研究協会仮訳)

1. 一方の締約国の企業が船舶又は航空機を国際運輸に運用することによって取得する利得に対しては、当該一方の締約国においてのみ租税を課することができる。
2. 1 の規定は、共同計算、共同経営又は国際経営共同体に参加していることによって取得する利得についても、適用する。

また、第 1 の柱については、今般の大枠合意の基準では対象となる外航海運企業は無いものと思われるが、適用除外されなかった理由が明らかにされていないこと、7 年後に基準となる売上高を半分の 100 億ユーロとする方向性が示されていることなどから、除外を求める働きかけを行うか検討する。

以上