

1.3 OECD デジタル課税ルール

1.3.1 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、GAFA(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)/グローバル最低税率課税ルール」(国際的に統一の最低法人税率を設定するもの)の二つに大別して検討が進められた。

2021年6月のG7財務大臣会合では、新ルールの方向性が合意され、同年7月1日には、OECDは大枠合意に至った旨を公表していた。(『船協海運年報2020』『1.5 OECD デジタル課税ルール』参照)

当協会は、本件に係る国際情勢やICS等によるOECDへの働きかけの状況ならびに国内法制化に向けた議論の状況を注視し、会員各社および国土交通省海事局外航課への情報提供を行った他、当協会「令和4年度税制改正要望」にも関連の要望事項を盛り込んだ。

1. 2021年7月の大枠合意以降のOECDにおける主な動き

2021年7月の大枠合意発表後、引き続き関係国(IF: The OECD/G20 Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)参加国)で最終合意に向けた議論が続けられた結果、同年10月8日、OECDは、IF参加140か国中、ケニア、ナイジェリア、パキスタン、スリランカを除く136か国・地域が最終合意した旨を公表した。最終合意(第2の柱の最低法人税率が、「15%以上」から「15%」になった以外は7月の大枠合意から変更なし)の概要は以下の通り(全文については【資料1-3-1-1】参照)である。

【第1の柱(市場国への課税権配分)】

- ・対象は、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。基準売上高について条約発効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。
- ・売上の10%を超える超過利益の20%~30%を売上等に応じて市場国に配分。
- ・実施目標:2022年多国間条約策定、2023年実施。
※外航海運はこれまで(OECDモデル租税条約で居住地国課税とされていること等から)、適用除外とする方向で検討されていたが、認められず。一方で、最終合意時点では、上記基準の対象となる邦船社はなし。

【第2の柱(グローバル最低税率課税の導入)】

- ・対象は外航海運を除く全業種(外航海運は唯一の除外産業)で、最低税率(実効税率ベース)を15%以上とする。
- ・実施目標:2022年各国国内法改正、2023年実施(導入は各国の任意)。

最終合意後の各「柱」に係る検討状況等は以下の通り。

(1)「第 1 の柱」

10 月の「最終合意」では、「第 1 の柱」の実施には多国間条約 (Multilateral Convention : MLC) の締結が不可欠であることとされており、OECD では、その策定や交渉のためにタスクフォース (TFDE : Task Force on the Digital Economy) を設置、当該条約と説明書面 (Explanatory Statement) の文言を定めて公開することとした。

その後、2022 年 2 月 4 日、OECD は、各国国内法のベースとなる課税権や源泉地、みなし残余利益の課税ベース等に関するモデルルール案 (Draft Rules for Nexus and Revenue Sourcing) を公表してパブリックコメントを実施した (【資料 1-3-1-2】)。ICS 等の国際海運団体は、「第 1 の柱」の適用対象となりうる船社もあることから、OECD 事務局への内々の働きかけを継続し、条約策定に係る OECD での技術的検討において外航海運の適用除外余地を探りつつ、除外不可能な場合は公正な競争環境確保の観点から多国間条約の各国同時批准を求めていく方針で対応する一方、モデルルール案に係る当該パブコメについては、「国際海運業所得は公開上で生じることから、所得の 75% を本社居住地国の源泉とし、残り 25% を貨物の仕向け国の源泉とすべき」等のコメントを提出した (【資料 1-3-1-3】)。

(2)「第 2 の柱」

OECD は、2021 年 12 月 20 日にモデルルール (Model Globe Rules) を、2022 年 3 月 14 日には当該モデルルールに係るコメントリー (Commentary to the Globe Rules) と事例集 (Illustrative Examples) を公表した (全て以下の OECD ウェブサイトで閲覧可能)。

<https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>

国際海運業所得を第 2 の柱に係る対象所得または損失の計算から除外することについては、モデルルールの第 3.3 条において以下の通り規定されている。

< Model Globe Rules より抜粋 >

Article 3.3. International Shipping Income exclusion

3.3.1 For an MNE Group that has International Shipping Income, each Constituent Entity's International Shipping Income and Qualified Ancillary International Shipping Income shall be excluded from the computation of its GloBE Income or Loss under Article 3.2 for the jurisdiction in which it is located. Where the computation of a Constituent Entity's International Shipping Income and Qualified Ancillary International Shipping Income results in a loss, the loss shall be excluded from the computation of its GloBE Income or Loss. 3.3.2 International Shipping Income and Qualified Ancillary International Shipping Income shall be excluded from the computation of its GloBE Income or Loss under Article 3.2 for the jurisdiction in which it is located. Where the computation of a Constituent Entity's International Shipping Income and Qualified Ancillary International Shipping Income results in a loss, the loss shall be excluded from the computation of its GloBE Income or Loss. International Shipping Income means the net income obtained by a Constituent Entity from:

- (a) the transportation of passengers or cargo by ships that it operates in international traffic, whether the ship is owned, leased or otherwise at the disposal of the Constituent Entity;
- (b) the transportation of passengers or cargo by ships operated in international traffic under slot-chartering arrangements;
- (c) leasing a ship, to be used for the transportation of passengers or cargo in international traffic, on charter fully equipped, crewed and supplied;
- (d) leasing a ship on a bare boat charter basis, for the use of transportation of passengers or cargo in international traffic, to another Constituent Entity;
- (e) the participation in a pool, a joint business or an international operating agency for the transportation of passengers or cargo by ships in international traffic; and
- (f) the sale of a ship used for the transportation of passengers or cargo in international traffic provided that the ship has been held for use by the Constituent Entity for a minimum of one year.

International Shipping Income shall not include net income obtained from the transportation of passengers or cargo by ships via inland waterways within the same jurisdiction.

3.3.3 Qualified Ancillary International Shipping Income means net income obtained by a Constituent Entity from the following activities that are performed primarily in connection with the transportation of passengers or cargo by ships in international traffic:

- (a) leasing a ship on a bare boat charter basis to another shipping enterprise that is not a Constituent Entity, provided that the charter does not exceed three years;
- (b) sale of tickets issued by other shipping enterprises for the domestic leg of an international voyage;
- (c) leasing and short-term storage of containers or detention charges for the late return of containers;
- (d) provision of services to other shipping enterprises by engineers, maintenance staff, cargo handlers, catering staff, and customer services personnel; and
- (e) investment income where the investment that generates the income is made as an integral part of the carrying on the business of operating the ships in international traffic.

3.3.4 The aggregated Qualified Ancillary International Shipping Income of all Constituent Entities located in a jurisdiction shall not exceed 50% of those Constituent Entities' International Shipping Income.

3.3.5 The costs incurred by a Constituent Entity that are directly attributable to its international shipping activities listed in Article 3.3.2 and the costs directly attributable to its qualified ancillary activities listed in Article 3.3.3 shall be deducted from the

Constituent Entity's revenues from such activities to compute its International Shipping Income and Qualified Ancillary International Shipping Income. Other costs incurred by a Constituent Entity that are indirectly attributable to a Constituent Entity's international shipping activities and qualified ancillary activities shall be allocated on the basis of the Constituent Entity's revenues from such activities in proportion to its total revenues. All direct and indirect costs attributed to a Constituent Entity's International Shipping Income and Qualified Ancillary International Shipping Income shall be excluded from the computation of its GloBE Income or Loss.

3.3.6 In order for a Constituent Entity's International Shipping Income and Qualified Ancillary International Shipping Income to qualify for the exclusion from its GloBE Income or Loss under this Article, the Constituent Entity must demonstrate that the strategic or commercial management of all ships concerned is effectively carried on from within the jurisdiction where the Constituent Entity is located.

モデルルールについては、ICS 等の国際海運関係団体から OECD 事務局への働きかけも奏功し、例えば、2021 年 7 月に示されたルール案では、売却益（net income obtained...from...the sale of a ship）の除外対象は「保有 10 年以上」の船舶であったものの、上記ルールでは、「保有 1 年以上」に修正されている（第 3.3.2 条 (f) 参照）。しかしながら、上述の第 3.3.6 条には「適用除外を受けるには、当該法人の全船舶に係る戦略的かつ商業的管理が実質的に同法人の居住地国内で行われていることを示さなければならない」旨の規定が盛り込まれるなど、除外要件が設けられ、また、（除外対象となる）国際海運業所得の範囲についても制限される形となった。

2. 日本国内の動き

(1) 当協会「令和 4 年度税制改正要望」

当協会は、2022 年に本ルールの国内法制化作業が開始されるであろうことを視野に、当協会「令和 4 年度税制改正要望」に以下を盛り込んだ。

<令和 4 年度税制改正要望（抜粋）>

1. 電子経済の課税上の課題への対応

経済の電子化に伴う国際課税ルールを国内法制化するにあたっては、企業の事務負担の観点から、複雑ではない簡素な制度とし、また、外国子会社合算税制等の関連税制との整合を図るべきである。国際海運業については、最低法人税率に係る国際ルールの対象から OECD モデル租税条約の定義に基づき除外することが合意されているため、国内法制化においても当該趣旨が損なわれず、確実に除外されるよう求める。また、これに関連し、所得合算ルールの適用除外となる各事項については、実務上の運用を簡潔かつ明快なものとするべきである。

(2) 自民党 2021 年 12 月 10 日に発表された与党「令和 4 年度税制改正大綱」においては、本件について、以下の記載が盛り込まれた。

<令和 4 年度税制改正大綱（与党大綱／抜粋）>

3. 国際課税制度の見直し

経済のグローバル化が進展し、デジタル技術が経済活動の隅々まで浸透する中、モノを中心とした時代に形成された国際課税原則（「恒久的施設（PE：Permanent Establishment）なければ課税なし」等）が適切に機能せず、市場国で公平な課税を行えないといった問題が顕在化している。

また、過度な法人税の引下げ競争により各国の法人税収基盤が弱体化するとともに、企業間の公平な競争条件が阻害されるといった状況が生じている。

こうした国際課税上の課題への対応は喫緊の課題であるとの認識のもと、2021 年 10 月、OECD/G20「BEPS 包摂的枠組み」において、国際的な合意がまとめられた。本国際合意は、税制の不確実性をもたらす一国的な課税措置の拡散を防止する観点から、100 年来続いてきた国際課税原則を見直し、市場国に新たな課税権を配分するものである。加えて、グローバル・ミニマム課税の導入は、法人税の引下げ競争に歯止めをかけるとともに、わが国企業の国際競争力の維持及び向上にもつながるものである。わが国は、BEPS プロジェクトの立上げ時から、国際課税改革に関する議論を一貫して主導してきたところであり、本国際合意を強く歓迎する。（…）

今後、本国際合意の実施に向け、多国間条約の策定・批准や、国内法の改正が必要となる。制度の詳細化に向けた国際的な議論に引き続き積極的に貢献するとともに、国際合意に則った法制度の整備を進める。その際、わが国企業等への過度な負担とならないように既存制度との関係などにも配慮しつつ、国・地方の法人課税制度を念頭に置いて検討する。（…）国際課税制度が大きな変革を迎える中、国内法制・租税条約の整備及び着実な執行など適時に十全な対応ができるよう、国税当局の体制強化を行うものとする。

(3) 経産省

本ルールに係る国際交渉においては財務省が主な所管官庁であるが、国内法制化に向けた産業界からの議論に係るとりまとめ等については経済産業省（経産省）が重要な役割を果たしており、令和 4 年度税制改正においては「経済のデジタル化等に対応した新たな国際課税制度への対応」にむけた要望書の提出も行っている（【資料 1-3-1-4】）。

特に、同省では 2020 年度の段階より「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、当該研究会は以降計 6 回の会合を経て、2021 年 8 月 19 日に中間報告書「デジタル経済下における国際課税のあり方について」を公表している（当該研究会および報告書については以下の経産省 Web ページより閲覧可能）。

<経産省 Web ページ：デジタル経済下における国際課税研究会>

https://www.meti.go.jp/shingikai/external_economy/international_taxation/index.html

また、同省では本ルールの国内法制化に向けた検討を行うべく「最低税率課税制度及び無形資産に係る国際課税勉強会」を設置して納税申告時期や適格国内ミニマム課税

(QDMTT : Qualified Domestic Minimum Top up Tax) などについて 2021 年 12 月から 2022 年 3 月にかけて議論するとともに、特に「第 2 の柱」に係る「最低税率課税制度及び外国子会社合算税制のあり方に関する研究会」を立ちあげて当該ルールの円滑な制度導入に向けた今後の論点の確認や、既存の外国子会社合算税制 (CFC 税制) との関係整理・簡素化のあり方を検討している。(本文の執筆時点においては非公開なるも、国際課税連絡協議会における経産省投資促進課の講演 (2022 年 7 月 4 日) の講演によると、2022 年 6 月から 7 月にかけて計 3 回の研究会を開催、8 月初旬に報告書が公開される予定とのこと。)

(4) 経団連

日本経済団体連合会 (経団連) では、「21 世紀政策研究所 国際租税研究会」にて財務省の担当官から OECD での検討状況に係る進捗報告を受け、また会員企業向けのセミナーを開催するとともに、2021 年 9 月 14 日に公表された「令和 4 年度税制改正に関する提言」のなかで本件について「IV. 国際経済秩序の再構築に資する国際課税の枠組みに向けて」として取り上げている (同提言については以下よりダウンロード可能)。

<経団連 Web ページ : 令和 4 年度税制改正に関する提言 (関係箇所は 26 頁以降) >
https://www.keidanren.or.jp/policy/2021/077_honbun.pdf

1.3.2 デジタル課税ワーキンググループ (WG)

前述のとおり、OECD デジタル課税ルールについては、各国が 2022 年中に国内法を改正し、2023 年に実施することが目標とされている。

「第 1 の柱」については、現行の適用基準に照らせば、即、対象となる邦船社はないものと見込まれる一方、「第 2 の柱」については、外航海運は唯一、適用除外業種とされたが、除外対象外となる所得もあることなどから、国内法の規程次第では、対象となる船社に大きな事務負担が生じる可能性がある。

このため当協会は、PwC 税理士法人と税務コンサルティングサービス契約を結ぶとともに、財務幹事会の下部に「デジタル課税 WG」を設置して、令和 5 年度税制改正で要望することも視野に、「第 2 の柱」について実務に照らしつつ、必要な対応を検討することとした (WG には海事局もオブザーバー参加)。

同 WG は、2022 年 4 月～8 月にかけて、毎月会合を開くなどして対応を検討することとしている。

<WG メンバー>

日山 和也 (財務幹事長、商船三井 経理部税務チームリーダー)

西岡 信明 (財務幹事、飯野海運 経理部 経理課長)

新開 英之 (財務幹事、川崎汽船 税務グループ^①長)

浜野 義明 (財務幹事、日本郵船 主計グループグループ長代理)

【オブザーバー】

稲田 健吾 (国土交通省海事局外航課課長補佐)

大塚 周希 (国土交通省海事局外航課調査係)

【PwC 税理士法人】

山田 祐介 (パートナー)

白土 晴久 (パートナー)

浅川 和仁 (パートナー)

佐々木 浩 (パートナー・審査室長・税理士)

松野 晃佳 (マネージャー)

以上