

## 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、2021年7月に第1の柱（市場国への課税権配分）、第2の柱（グローバルミニマム（最低法人税率）課税）から成る、いわゆるデジタル課税ルールについて大枠合意に至り、その後、2022年初めにかけて、各柱に係るモデルルール等が取り纏められていた。

当協会は、財務幹事会の下に、本件に関心の高い会員会社による「デジタル課税WG」を組織し、本件に対応している。（「船協海運年報2021」1・3参照）

2022年4月以降の以降の主な動きは概要以下のとおり。

#### 1. 第1の柱関連

##### 〔制度概要〕

- ・ 対象は、全世界売上が200億ユーロ（約3兆円）超、かつ利益率が10%超の多国籍企業。基準売上高について、多国間条約発効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25%を売上等に応じて市場国に配分。（国際海運は（居住地国課税等から）、当初、適用除外の方向で検討されていたが、最終的には認められず。しかしながら、現行基準に照らせば、2022年度末時点で第1の柱の対象となる邦船社は無い）

第1の柱については、2024年が実施目標とされていたところ、OECDは、同柱に係る多国間条約案がまとまり、2025年中の発効を目指すことで関係国が合意した旨等を2023年7月11日に発表した。

年内に関係国の条約批准を進めた上で、30カ国・地域以上が批准し、対象と見込まれる約100の企業の60%以上が同意国・地域に本拠を置いていることを要件に、2025年中の発効を目指す、との方針も示された。

前述のとおり、現状、第1の柱の対象となる邦船社はないが、当協会は引き続き動向を注視していく。

#### 2. 第2の柱関連

##### 〔制度概要〕

- ・ 全世界売上が7.5億ユーロ（約1千億円）超の多国籍企業が対象で、最低法人税率（実効税率）を15%と設定。外航海運（国際海運業所得）は唯一、適用除外。
- ・ しかしながら、国際海運業所得および付随的所得以外は対象となるため、船社は全世界の収益を区分する必要がある。従って、最低法人税率課税に係る国際規範「GloBEルール」の国内法制化にあたり、国際海運業所得の区分が曖昧、または、実務と異なるような取扱いとなれば、区分処理が複雑になり大きな事務負担が生じる惧れがある。

### (1) 当協会デジタル課税ワーキンググループ（WG）による当協会要望項目の策定

当協会は、2021 年度に 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、「第 2 の柱」について令和 5 年度税制改正で要望することも視野に、実務に照らしつつ必要な対応を検討することとしていた。

当該 WG は 2022 年 4 月に第 1 回会合が開催されて以降、月 2 回のペースで 9 月までに計 10 回のオンライン会合を行い、具体的な商流や取引事例に照らしつつ問題点を洗い出すとともに、船社の追加的な事務負担等をできる限り回避すべく、実務を考慮した条文解釈の明確化や執行上の配慮を求める 11 項目からなる「令和 5 年度税制改正要望事項（電子経済課税関連）」を取りまとめ、外航課経由、9 月初めに財務省（主税局参事官室）に提出した（【資料 1-5-1】）。これらの各事項は当協会の「令和 5 年度税制改正要望」（2022 年 9 月 28 日の当協会理事会にて決定）における国際課税の「電子経済の課税上の課題（国際海運業所得特有の事情等）への対応」に盛り込まれることとなった（実際の当該「要望」については本年報「1・1 海運税制（船舶特償・買換特例・トン数標準税制）」の添付資料を参照）。

### (2) 関係省庁への働きかけ・財務省との折衝

WG には国交省海事局外航課もオブザーバーとして参加、同課は WG の検討状況や周囲の状況を踏まえつつ、2022 年 7 月 13 日には、管掌事業者がデジタル課税ルールに関心が高く、財務省との折衝における連携が期待できる経済産業省（経産省／貿易経済協力局投資促進課）と意見交換した。また、8 月 9 日には財務省（主税局参事官室）と面談し、当方の要望の方向性を説明しつつ、意見交換した。また、10 月 5 日には、当協会要望事項について、他の税制改正要望同様、財務省が外航課にヒアリングを行った。当協会の各要望について、財務省から外航課に対し、関連情報やデータが求められたことから、PwC 支援のもと、WG で必要な資料を取り纏め、外航課の折衝をサポートした。

### (3) 令和 5 年度税制改正

#### ①税制改正大綱・法人税法の改正

2022 年 12 月 16 日に公表された「令和 5 年度税制改正大綱」では「各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税（仮称）の創設等」（【資料 1-5-2】）として、国際合意に沿った内容での法改正に係る方針が示されており、国際海運業所得は日本においてもグローバル・ミニマム課税の対象外とされることが決定された。具体的には当該「大綱」にて、「国際海運所得等の金額」を個別計算所得等の金額における当期純損益金額から除外することが述べられている。また、「大綱」の内容にて法人税法の改正を行うべく、改正税法案（所得税法等の一部を改正する法律案）が国会にて審議され、2023 年 3 月 28 日に可決・成立した。これにより法人税法の本則が改正され「第二編 内国法人の法人税」に「第二章 各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税」が追加、新たに第八十二条から八十二条の十がグローバル・ミニマム課

税への対応のために規定されたほか、地方法人税や租税特別措置法の範疇である外国子会社合算税制についても改正が行われた（全般的な改正内容については資料【資料 1-5-3】参照）。

大綱に記載されている内容や、それに基づく法人税法の改正は、第 2 の柱に係る各国国内法の整合を図るべく、OECD が取り纏めた GloBE モデルルールやコメント等に沿ったものとされた。当該改正法に基づく「法人税法施行令の一部を改正する政令」が 2023 年 6 月 16 日に公布され（施行は令和 6（2024）年 4 月 1 日）、同政令において国際海運業所得の範囲が定められたものの（下掲）、これについてもモデルルールの範疇の内容で、当協会からの要望事項については依然として未決の状態が続いており、当協会では当該政省令に係る内容を基本としつつ今後の告示・通達類において各事項の解釈明確化等を要望すべくデジタル課税 WG にて検討していくこととしている。なお、併せて同 6 月 30 日には「法人税法施行規則の一部を改正する省令」が公布された。

< 法人税法施行令（令和 6（2024）年 4 月 1 日施行） >

（国際海運業所得）

第百五十五条の十九 構成会社等が国際海運業（第一号に規定する事業をいう。以下第三項までにおいて同じ。）を行う場合において、国際海運業及び付随的国際海運業（第二号に規定する事業をいう。次項において同じ。）に係る収益の額若しくは利益の額又は費用の額若しくは損失の額であつて、当期純損益金額に係る収益の額若しくは利益の額又は費用の額（当該収益の額又は利益の額を得るために間接に要した費用の額として財務省令で定めるところにより計算した金額を含む。）若しくは損失の額としている金額があるときは、当該構成会社等の各対象会計年度に係る構成会社等個別計算所得等の金額の計算については、当該当期純損益金額にはこれらの金額を含まないものとして、前条及び第百五十五条の二十一から第百五十五条の三十三まで（保険会社に係る個別計算所得等の金額の計算等）の規定を適用する。

一 次に掲げる事業

- イ 国際航路において運航される船舶（当該構成会社等が、所有権、賃借権その他これらに類する権利に基づき当該船舶を利用することができるものに限る。）による旅客又は貨物の輸送
- ロ 国際航路において運航される船舶による旅客又は貨物の輸送（イに掲げるものを除くものとし、船舶の一部を目的とする運送契約に係るものに限る。）
- ハ 国際航路において旅客又は貨物の輸送のために運航される船舶（当該構成会社等が、船員の乗組み、艀ぎ装及び需品の補給を行うものに限る。）の貸付けその他これに類するもの
- ニ 他の構成会社等に対する国際航路において旅客又は貨物の輸送のために運航される船舶の貸付けその他これに類するもの（裸傭よう船契約（船舶の運航を行う者が船員の乗組みを行う運送契約として財務省令で定めるものをいう。次号イにおいて同じ。）に係るものに限る。）
- ホ 国際航路において運航される船舶による旅客又は貨物の輸送の共同経営そ

の他これに類するもの

へ 国際航路において旅客又は貨物の輸送のために運航された船舶（当該構成会社等が、利用のために一年以上有していたものに限る。）の譲渡

二 次に掲げる事業（国際海運業を除く。）

イ 船舶運航事業者（船舶の運航を行う他の者をいう。ロ及びニにおいて同じ。）のうち当該構成会社等の特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等以外のものに対する船舶の貸付けその他これに類するもの（裸傭船契約に係るものであつて、その契約の期間が三年を超えないものに限る。）

ロ 当該構成会社等が船舶の運航を行う国際航路の一部である内陸水路について船舶運航事業者が船舶の運航を行う場合における当該運航に係る乗船券の販売

ハ コンテナの貸付け若しくは短期間に限り行われる保管又は貸付けを行ったコンテナの返還が遅滞した場合における賠償の請求

ニ 船舶運航事業者に対する人的役務の提供（船舶の運航の事業に係るものに限る。）

ホ 国際海運業のために行う金銭の預託その他の財務省令で定めるもの

2 前項の構成会社等の所在地国を所在地国とする全ての構成会社等に係る付随的国際海運業所得等の金額（当期純損益金額のうち付随的国際海運業に係る金額として財務省令で定めるところにより計算した金額をいう。以下この項において同じ。）の合計額（零を超えるものに限る。）が当該全ての構成会社等に係る国際海運業所得等の金額（当期純損益金額のうち国際海運業に係る金額として財務省令で定めるところにより計算した金額をいう。）の合計額（零以上のものに限る。）の二分の一を超える場合には、その超える部分の金額のうち、当該構成会社等に係る付随的国際海運業所得等の金額を勘案したところにより当該構成会社等に帰せられる金額として財務省令で定めるところにより計算した金額を当該構成会社等の特例適用前個別計算所得等の金額に加算するものとする。

3 国際海運業に係る全ての船舶に係る事業運営上の重要な決定及び当該船舶に係る事業活動が第一項の構成会社等の所在地国において行われていない場合には、前二項の規定は、適用しない。

4 法第八十二条の二第三項（国際最低課税額）の規定は、第二項の所在地国を所在地国とする同条第三項に規定する特定構成会社等がある場合について準用する。この場合において、同項中「前項第一号から第三号まで」とあるのは、「法人税法施行令第百五十五条の十九第二項（国際海運業所得）」と読み替えるものとする。

5 法第八十二条の二第五項の規定及び第一項から第三項までの規定は、共同支配会社等の共同支配会社等個別計算所得等の金額の計算について準用する。この場合において、同条第五項中「前項第一号から第三号まで」とあるのは「法人税法施行令第百五十五条の十九第五項（国際海運業所得）において準用する同条第二項」と、第一項第一号ニ中「他の構成会社等」とあるのは「当該共同支配会社等に係る他の共同支配会社等」と、同項第二号イ中「構成会社等の特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等」とあるのは「共同支配会社等に係る共同支配会社等」と、第二

項中「する全ての構成会社等」とあるのは「する当該共同支配会社等及び当該共同支配会社等に係る他の共同支配会社等」と、「当該全ての構成会社等」とあるのは「当該共同支配会社等及び当該共同支配会社等に係る他の共同支配会社等」と、「特例適用前個別計算所得等の金額」とあるのは「前条第一項第二号に規定する特例適用前個別計算所得等の金額」と読み替えるものとする。

#### (4) 税制改正に係る参考情報

デジタル課税ルールの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年度税制改正に続き、令和5年度税制改正においても、同省は「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」に向けた要望書（【資料 1-5-4】）を提出している（令和4年度要望書については『船協海運年報 2021』「1・3」参照）。

また、同省では「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（全3回：2022年6月17日・同6月27日・同7月15日）、9月1日付で報告書が提出されている。（当該報告書および関係資料については以下の経産省 Web ページよりダウンロード可能。）

#### <経産省：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>

[https://www.meti.go.jp/shingikai/external\\_economy/zeiritsu\\_kazei/index.html](https://www.meti.go.jp/shingikai/external_economy/zeiritsu_kazei/index.html)

加えて、日本経済団体連合会（経団連）でも、昨年度に引き続き「21世紀政策研究所国際租税研究会」で財務省から OECD の検討状況に係る報告を受け、また、2022年9月13日に公表された「令和5年度税制改正に関する提言」にも、「IV. 企業のグローバル活動を下支えする税制」として、本件に係る要望を盛り込んだ（同提言については以下の経団連 Web サイトよりダウンロード可能）。同章の目次は以下の通り。

1. デジタル課税「第1の柱」、「第2の柱」の円滑な実施に向けて
  - (1) 「第1の柱」関係
  - (2) 「第2の柱」関係
    - ① 申告義務
    - ② セーフハーバー
    - ③ 適格国内ミニマムトップアップ税額（QDMTT）
    - ④ その他主要事項
2. 「第2の柱」の導入に伴う外国子会社合算税制（CFC 税制）の見直し
  - (1) 判定対象の大幅な絞り込み等を通じた制度の簡素化
  - (2) 経済活動基準の抜本的な見直し
  - (3) 合算範囲の見直し
  - (4) 事務負担の軽減に向けたその他の措置
3. その他国内法関係の税制措置に係る所要の見直し…
  - (3) 「第2の柱」の導入を契機とした支店／子会社形態の税制上のイコールフッテ

## イングの確保の検討

### 4. 租税条約関係

#### (1) 租税条約の改定、新規締結に係る要望 …

<経団連 Web ページ：令和 5 年度税制改正に関する提言>

[https://www.keidanren.or.jp/policy/2022/079\\_honbun.html#s4](https://www.keidanren.or.jp/policy/2022/079_honbun.html#s4)

#### 4. ICS による OECD への働きかけ

国際海運会議所 (ICS) は、他国際海運団体 (欧州船主協会 : ECSCA・世界海運評議会 : WSC・クルーズライン国際協会 : CLIA) と連携し、国際海運にデジタル課税ルールが不合理なかたちで適用されることのないよう、かねてより OECD 事務局に対して様々なインプットを行ってきている。

2022 年 12 月 20 日、OECD が「第 2 の柱」に係る情報申告と税の安定性に係る諮問文書をそれぞれ公表し、2023 年 2 月 3 日を期限にパブリックコメント (public consultation) を実施したことから、当協会ではデジタル課税 WG で両文書への対応を検討、情報申告に際しては様式が統一されていることが必要であることや国際海運所得等の範囲に関して各国当局間で解釈や執行に一貫性がとれるよう制度的な担保が肝要であるといった点について、ICS 事務局を通じ、国際海運団体連合の意見書に盛り込んでもらうよう要請した。同連合は、当協会等のコメントも踏まえつつ、パブコメへの意見書を取り纏め、2023 年 1 月 31 日に提出した。

その後、国際海運団体連合は、上記パブコメに提出した意見書等について理解を求め、5 月 23 日に OECD 事務局と面談した。その際、OECD 事務局より、GloBE ルールにおける所得計算から除外される国際海運業および付随所得に該当しない所得に係る適格実体ベース所得控除 (SBIE/Substance Based Income Exclusion) について、「積地・揚地ベースで有形資産 (船舶) や船員人件費の配賦を考えている」等の示唆があったものの、国際海運業の実態にそぐわないものであるため、国際海運団体連合は、6 月 10 日に「船および船員人件費については、法的に船を保有 and/or 船員を雇用し、かつ、定期的に船 and/or 船員の実質的な管理を行っている構成会社の所在地に配賦すること」を求める意見書を提出した。SBIE に係る本懸念事項については、デジタル課税 WG 内でも重要論点となっており、ICS 事務局にも伝えた。

2023 年 7 月 17 日、OECD は、上記パブコメ結果も踏まえつつ、GloBE モデルルールの「運営指針 (Administrative Guidance)」の更新版、および「GloBE 情報申告指針 (GloBE Information Return)」を公表した。これらには、国際海運業界団体連合がパブコメに提出した意見書の内容が反映されるには至らなかった (SBIE に関する内容は盛り込まれていない)。

#### 1・5・2 国連モデル租税条約第 8 条 (国際海運及び航空運輸) の改正提案への対応

ICS 事務局は、国連租税委員会 (The Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters) における国連のモデル租税条約\*第 8 条 (国際海運及び航

空輸送“Article 8: INTERNATIONAL SHIPPING AND AIR TRANSPORT”)にオブザーバー参加しており、当該モデル租税条約の広範な見直しが検討された2016年より第8条についても議論の対象とされていた。

\* 一般的に、国連モデル租税条約は、所得源泉地国の課税権を大きく認めているため、開発途上国有利と言われ、一方でOECDモデル租税条約は、源泉地国の課税権を比較的制限しているため、先進国有利のモデル条約と言われている。

2022年4月の委員会会合では、OECDデジタル課税ルールに係る「第1の柱」の導入を受けて、市場国への課税権配分が議論され、後進国を中心に、国連モデル条約の改正についての機運が高まった。

現行国連モデル租税条約では、OECDモデル租税条約第8条同様、国際海運事業者について本社所在国に課税権を認める条項(Alternative A)と並んで、市場国(market jurisdiction)に課税権を認める条項(Alternative B)が記載されており、どちらを選んでも構わないこととされている(下掲)。現状として、後者(Alternative B)が採用されることは極めて稀ではあるものの(源泉の定義や利益配分のルールが決まっていなかったため)、大規模船隊を整備可能であるのが先進国の事業者に限られ、該当する事業者の所得に対する課税権を先進国にとられてしまう後進国が、自国が仕出・仕向国であることから当該条項に注目しており、現に後者を基にした租税条約を採用するに至った例もある(インド・パキスタンなど)。

< 現行の国連モデル租税条約第8条 : United Nations Model double Taxation Convention between developed and developing countries 2021 >

Article 8 INTERNATIONAL SHIPPING AND AIR TRANSPORT

Article 8 (Alternative A)

1. Profits of an enterprise of a Contracting State from the operation of ships or aircraft in international traffic shall be taxable only in that State.
2. The provisions of paragraph 1 shall also apply to profits from the participation in a pool, a joint business or an international operating agency.

Article 8 (Alternative B)

1. Profits of an enterprise of a Contracting State from the operation of aircraft in international traffic shall be taxable only in that State.
2. Profits of an enterprise of a Contracting State from the operation of ships in international traffic shall be taxable only in that State unless the shipping activities arising from such operation in the other

Contracting State are more than casual. If such activities are more than casual, such profits may be taxed in that other State. The profits to be taxed in that other State shall be determined on the basis of an appropriate allocation of the overall net profits derived by the enterprise from its shipping operations. The tax computed in accordance with such allocation shall then be reduced by \_\_\_ per cent [the percentage is to be established through bilateral negotiations].

3. The provisions of paragraphs 1 and 2 shall also apply to profits from the participation in a pool, a joint business or an international operating agency.

国連租税委員会小委員会（UN Tax Committee Sub-Committee）では“Alternative A”を廃止するとともに、“Alternative B”を改変して粗利（gross profit）ベースの課税額計算を導入する改正案が議論されている。

海運業界としては、現在の商慣習である本社所在国課税（residence-based taxation）の原則が相対化されるのは憂慮される事態（当該ルールを導入は海運企業にとって非現実的）であるところ、特に OECD デジタル課税に係る「第1の柱」をめぐる議論でも、国際海運事業からあげられる収益への課税権について本社地所在国のみならず市場国にも配分すべきとの主張がなされてきている中、そうした既存制度への挑戦がなされるのは懸念される所であり、また実際問題として、国連での議論が OECD で実質的な議論を行っている IF（Inclusive Framework）のメンバー国に影響を及ぼす恐れもある。

2022年10月委員会の会合では、本件に係る特段の進展は無かったものの、前述の改正が行われた場合、船社にとって過大な課税額が発生する可能性があり、また、現行制度からの逸脱は二重課税などが生じる懸念があることから、ICS は、WSC、ECSA と連携し、2023年5月1日付で意見書を提出した（【資料 1-5-5】）。

以上