

1.4 OECD デジタル課税ルール

1.4.1 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10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4社（飯野海運、川崎汽船、商船三井、日本郵船）による「デジタル課税WG」を組織し、税務の専門家（PwC 税理士法人、以下 PwC）の支援も受けつつ、本件に対応している。（「船協海運年報 2024」1・4 参照）

2025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3.6兆円）超、かつ利益率が10%超の多国籍企業。基準売上高について、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1.8兆円）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、2025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、2023年7月の声明において2025年中の発効を目指すことで関係国が合意していた。しかし、2025年度の国際情勢は、米国の政権交代により大きな転換点を迎えている。

2025年1月20日に就任したトランプ大統領は、多国籍企業に対する新たな課税枠組みが米国の国益を損なうとし、デジタル課税の枠組みから事実上離脱する方針を表明した。

米国は世界最大のIT企業を多数抱える当事国であることから、専門家からは「米国抜きでは第1の柱は実効性を持たず、機能しない」との懸念が強く示されている。

また、米国の離脱方針に対抗する形で、一部の国々が独自にデジタルサービス税（DST）を導入・強化する動きも再燃しており、国際的な二重課税のリスクが改めて浮き彫りとなっている。

前述のとおり、制度の在り方自体が揺らいでいるものの当協会は米国の動向等に引き続き注視していく。

2. 第2の柱関連

〔制度概要〕

- ・ 全世界売上が7.5億ユーロ（約1千3百億円）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適格国際海運業付随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) 令和5～7度税制改正

令和5年度および6年度の税制改正において、当協会は海事局を通じて財務省に対し、国際海運業所得の取り扱いに係る明確化等を求める要望書を提出した。

これを受け、2023年6月には所得合算ルール（IIR）に係る政省令が公布（2024年4月施行）され、同年9月には法令解釈通達が出されるなど、国内法の整備が段階的に進められた。（詳細は「船協海運年報2024」1・4参照）

令和7年度税制改正要望では、過去2カ年度の要望の中で、財務省から回答が示されていない事項を整理し、海事局経由、財務省に回答を求めたものの、同省からは海事局経由で口述による非公式回答が示された。

一部の項目については、財務省が直接OECD事務局に照会を行うなどの対応が取られたものの、「OECD内部でも議論が継続中であり、現時点では確定的な判断が難しい」との見解に留まった。

一方、国税庁はIIRを含むデジタル課税関係制度について、全国統一的な運用を担保すべく、地方支分部局宛の通達を発出した。

(2) 令和8年度税制改正

令和8年度税制改正に向けてデジタル課税WGに対し、要望照会を行ったところ、特段の要望事項は示されなかった。

引き続き当協会は、実務上の予見可能性を確保するため、OECDにおける議論の状況等の動向を注視していく。

4. ICSによるOECDへの働きかけ

当協会も加盟する国際海運会議所（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形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。（2024年までの動きは「船協海運年報2024」1・4参照）

2023年7月、OECDは、GloBEモデルルールの「運営指針（Administrative Guidance）」および「GloBE情報申告指針（GloBE Information Return）」を公表したものの、国際海

運業界団体連合の意見（特に実体ベース所得控除（SBIE）に関する内容）は反映されなかった。

このため、ICS 等は 2024 年 2 月に OECD 事務局と面談し、SBIE をはじめとした懸念点について協議し、同事務局が必要とする追加情報を提供した。

第 2 の柱において、国際海運は原則として適用除外とされているものの、国際海運業所得とそれ以外の所得（海運に直接関係しない事業等）を厳密に区分する必要があることから、ICS 等は、その適用範囲と算定方法に関する具体的な指針の策定を OECD に対して継続的に要請してきた。

2025 年度においても、SBIE の計算方法に関する懸念は解消されていないため ICS は、従来の「voyages method」では海に面していない内陸国の会社が適用対象から外れる恐れがあり、海運業界の実態に即していないと改めて指摘した。

これに対し、2025 年中の議論において、ICS は海運業界全体にとって公平かつ実務的に運用可能な代替案の検討を OECD に対し強く求めた。

当協会としても、ICS の活動を支持するとともに、国際海運への不当な課税負担が生じないように、引き続き国際的な議論の推移を注視していく。

1.4.2 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、従前より国連租税国際協力専門家委員会（The Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters）にオブザーバー参加し、国際海運および航空運送による利得に係る国連モデル租税条約*第 8 条に関する議論を注視している。

* 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。

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）。

実際の運用では、利益配分ルールや課税対象所得の範囲が明確に定義されていないことから Alternative B が採用されることは極めて稀ではあるものの、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・仕向国となる立場から、先進国企業に偏りがちな課税権の配分を見直すため、Alternative B が注目され、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.

OECD のデジタル課税ルール「第 1 の柱」に基づき、市場国への課税権配分が導入されたことを受け、2022 年 4 月以降、国連租税国際協力専門家委員会の後進国を中心に国連モデル租税条約第 8 条の改正議論が開始された。

2023 年 3 月末の会合では、Alternative A 削除を含む改正案が提示され、これが実現すれば国際海運業所得における本社課税主義が覆され、二重課税回避が困難となる恐れがあるため、ICS 等は、現行規定の維持を求める意見書を OECD に提出した。

2024 年 3 月 20 日に開催された国連租税委員会の多くのメンバーはこれまでの状況とは打って変わって多数が Alternative A の維持を支持したことから ICS 等も同様に維持を強く維持する旨表明した。

その後、2024 年 10 月 16 日に開催された第 29 回国連租税委員会にて Alternative A と B の順序を入れ替えた（結果的に Alternative A：本社所在国に課税権を認める条項、Alternative B：市場国（market jurisdiction）に課税権を認める条項）ものの上述の通り、どちらを選んでも構わないとされていることから実務への影響は限定的となる。

一方で、順序の入れ替えを行ったことにより、源泉地国課税を優先していく傾向にあり、将来的に国連モデル租税条約から居住地国課税を削除または弱体化させる方向への一歩に繋がる恐れがあるため ICS は引き続き状況を注視していくこととした。

以上