



ネットワークビジネスと国際課税ルール

東京霞ヶ関法律事務所 弁護士

えんどう 遠藤
もとかず 元一



1. 伝統的な国際課税ルールのもとで生じる税負担の格差

近年、ICTの利用に伴いデジタル空間を通じた経済活動が著しく進展し、①市場国（顧客・ユーザー等の所在国）に物理的拠点を設けずに事業を展開でき、②あらゆる産業・業種間の需要者・供給者やデータを瞬時に結びつけるネットワーク効果を活用した価値創造の仕組みを採用し、圧倒的な競争力を持つGAFAをはじめとするグローバルなデジタルプラットフォーム型の多国籍企業（プラットフォーム）は、世界規模でのビジネスで多額の利益を上げている。しかし、①事業地である市場国に支店等の恒久的施設（permanent establishment：PE）がなければ事業所得に課税できない従来の国際課税ルールでは、デジタル空間を主軸とし、PEを設けずに事業を展開できるプラットフォームへの課税が困難であり、②一部の企業では、事業の実態・資産の運用形態等の複雑化・多様化を利用して、事業を通じて取得・創造した資金や無形資産による巨額な利益を国際的な税制・租税条約の間隙を突いて租税が課されない、または軽減されるタックス・ヘイブン等の場所に利益を移転し、本拠地を置く国（居住国）と所得が発生する国（源泉地国）の双方で事業活動で稼いだ利益に見合った税負担をしていない事態（税源浸食と移転利益 [Base Erosion and Profit Shifting：BEPS]）が生じる等、プラットフォームと従来型の多国籍企業との間で税負担の格差が生じ、競争条件の公平性が確保されていないとの問題が顕在化していた*1。

2. OECDを中心とした国際社会の取組み

このような問題に対処するため、OECDはG20と連携し、2012年6月、BEPSプロジェクトを立ち上げて、2015年10月、BEPS最終報告書を公表し、積み残された課題についてOECD/BEPS包摂的枠組み（OECD/G20Inclusive Frame-

work on BEPS：IF）を中心に議論を継続し、2019年10月、11月、課税権の配分方法を見直す第1の柱と、残されたBEPSの課題に対応するためのグローバル・ミニマム課税を導入する第2の柱という2つの柱について事務局案を公表し、2020年10月、IFの承認を経て、第1の柱と第2の柱に分けて制度案と制度設計のための詳細な論点を示した青写真報告書を公表した。第1の柱に関する制度案は、自動化されたデジタルサービスと消費者向け事業の2種類の多国籍企業を適用対象とし、合意された利益率の閾値を超過する利益（超過利益）の一定割合を市場国で配分すること、第2の柱に関する制度案は、グローバル・ミニマム課税の具体的な制度案を示されたが、重要な数値基準（市場国への配分割合や最低税率等）は今後の検討課題とされていた。

3. 2021年10月最終合意

2021年7月、IF参加国のうち130か国・地域で、2つの柱から成る解決策について大枠合意に達し（2021年7月大枠合意）、2021年10月、2021年7月大枠合意に参加していなかったOECD加盟国も合意に参加し、136か国（その後1か国増えて137か国）・地域で、第1の柱については、全世界売上が200億ユーロ超えかつ利益率が10%超となる企業を対象に、利益率10%超の部分を超過利益とみなし、超過利益の25%を市場国に配分すること及び移転価格税制の適用の簡素化・合理化を、第2の柱については、グローバル・ミニマム課税における最低税率を15%とする2つの柱から成る解決策について最終的に合意に達した（2021年10月最終合意）。

3.1 第1の柱—利益A

第1の柱は、新たな課税権を市場国に配分する利益Aと既存の移転価格税制の簡素化・合理化に相当する利益Bとの2つの制度から構成される。利益Aは、全世界売上が200億ユーロ超えかつ利益率が10%超となる企業を対象として*2、

*1 浅川雅嗣「税務BEPSプロジェクトの軌跡と展望」国際税務36号（2016）26～27頁、佐藤良「経済のデジタル化に伴う国際課税ルールの見直しの動向—デジタル課税とグローバル・ミニマム課税の新たな枠組み—」レファレンス859号（2022）86～87頁

*2 200億ユーロ超という売上高の閾値は、制度施行後7年後に見直し、円滑な制度の実施を条件に、100億ユーロ超へと引き下げることが検討される見通しである。

利益率10%超の部分を超過利益とみなし、超過利益の25%を市場国に配分する。配分は物理的な拠点の有無によらずに、売上等に応じて課税根拠を有する市場国間で配分する。採掘業と金融規制の対象となる金融サービス業は、利益Aの適用対象から除外される。多国籍企業グループ全体では利益Aの売上高・利益率の閾値を満たさない場合でも、連結財務諸表で開示対象となるセグメントが当該閾値を満たすときは、例外的に当該セグメントを分離して、利益Aの適用対象とすることが可能である。利益Aの課税ベースは、財務会計上の利益をベースとして多少の調整をしたものが使われる。売り上げは財・サービスの最終消費国に帰属することが原則とされ、特定の取引類型ごとに売上の帰属地を特定するルールが別途策定される。

利益Aによる新たな課税権は、物理的な拠点的ない市場国にも、多国籍企業の利益に対する課税権を配分することを認めるため、PEなければ課税なしをはじめとする従来の国際課税ルールの抜本的な改革と位置付けられるが^{*3}、適用対象はプラットフォームに限られない点に留意する必要がある。

また、利益Aによる新たな課税権は、従来の国際課税ルールに上乗せして適用されるため、両者の間には二重課税が発生し得る。そのような二重課税は、超過利益を取得する事業体で、国外所得免除方式または外国税額控除方式のいずれかの形で排除され、当該事業体が所在する国（居住地国）では税収の喪失が発生することになる。

3.2 第1の柱—利益B

また、2021年10月最終合意は、税務執行能力が低い国に配慮する観点から、市場国における基礎的なマーケティング・販売・流通活動に対する既存の移転価格税制の適用を簡素化・合理化し、その活動による利益額を客観的に決定できるようにすることを掲げ、ルールの策定作業は2022年末までに完了予定とされる^{*4}。利益Bは、既存の移転価格税制の微修正であるが、税の平等・公平な執行をグローバルに実現するという意義がある。

3.3 第2の柱—グローバル税源浸食防止 (GloBE)

第2の柱は、巨大な多国籍企業グループに対して事業を

行ういずれの国でも、最低税率以上の法人税を負担させる制度を国際協調により導入する制度である。その中核は、最低税率15%のグローバル・ミニマム課税に相当する、グローバル税源浸食防止 (Global anti-Base Erosion: GloBE) ルールであるが、加えて、租税条約の特定否認ルール (Subject to Tax Rule: STTR) も設けられている。第2の柱は、世界的に進行してきた法人税率の引下げ競争に歯止めをかけることを目的とし、従来の国際社会が達成できなかった野心的な取組みと評価されている^{*5}。

GloBEルールは、所得合算ルール (Income Inclusion Rule: IIR) と軽課税支払ルール (Undertaxed Payment Rule: UTPR) の2つから構成され、所得合算ルールは、軽課税国に所在する子会社等の構成事業体の税負担が最低税額に至るまで、親会社の居住地国で上乗せ課税を行う制度である。軽課税支払ルールは、所得合算ルールを補完する制度で、親会社の居住地国が所得合算ルールを導入していないなど、所得合算ルールの下で上乗せ課税が行われない場合にのみ適用される。具体的には、軽課税支払ルールでは、軽課税国に所在する親会社を含む構成事業体の税負担が最低税率に至るまで、別の構成事業体が所在する国で使用料等の支払いに対する損金算入の否認または相応の調整により上乗せ課税が行われる。適用範囲や上乗せ税額の計算方法は、GloBEルール全体で共通化されている。GloBEルールは、連結財務諸表上の年間総収入金額が7.5億ユーロ以上の多国籍企業に適用される。各国別に、調整後の対象税額÷GloBE純所得（財務諸表上の税引前利益に一定の調整を行ったもの）で実効税率が算定され、最低税率から実効税率を差し引いた税率差が上乗せ税率とされ、これを課税ベースとして乗じた上乗せ税額が算定される。

なお課税ベースは、GloBE純所得から有形資産（簿価）及び人件費のそれぞれ5%を控除（適用除外）したものとされる。外資系製造業を税制優遇措置により誘致を誘因してきた途上国への配慮から、実態のある事業活動で生じた所得を課税対象から除外する目的で設けられたものであるが、海外進出先で税制優遇措置を利用する例が多いわが国の多国籍企業にとっても、実務上大きな意味を持ち得る。

*3 増井良啓「経緯（特集 国際課税の歴史的な合意—デジタル課税と最低税率をめぐって—）」ジュリスト1567号（2022）20頁

*4 利益Bの制度の詳細は、2021年10月最終合意ではなく、青写真報告書で、多国籍企業グループが市場国にPEを保有し、そこで基礎的な販売・流通活動が行われる場合に、その課税所得金額を売上高利益率などの一定の固定比率で簡便に計算できるようにする制度案が示されている。

*5 吉村政穂「法人税の最低税率—GloBEルールの概要および課題—」ジュリスト1567号（2022）29頁



3.4 2021年10月最終合意の実施までの工程等

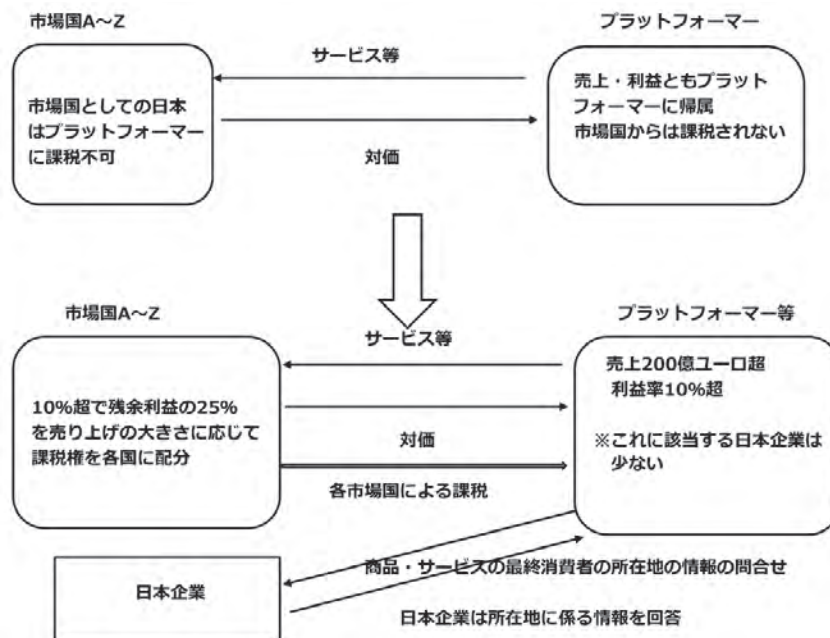
第1の柱の利益Aの実施は、すべての国が参加可能な多国間の枠組みを導入するため、既存の租税条約の有無によらず、新たな多国間条約を策定等した後、各国が批准手続を進め、一定の国の批准が完了次第、発効することが目標とされていたが、策定作業で各国の調整が遅れており、実施時期が2024年以降になると予想されている*6。第2の柱については、2022年各国が国内法改正を進め、2023年からの実施（軽課税支払ルールは2024年に実施）が予定されている*7。

4. 日本企業への影響と留意点

2021年10月最終合意に基づく多国間条約の策定・批准・発効を視野に、日本政府は2023年度税制改正以降に国内法改正を予定している。国内法改正が実現する場合にどのような影響が生じ、また、どのように対処すべきか。最後に、日本企業が留意する必要がある事項を整理する。

第1に、第1の柱のうち市場国への新課税権の付与につ

いては、全世界売上が200億ユーロを超えかつ利益率が10%超規模の多国籍企業（プラットフォーマーを含むがそれに限られない。資源関連・金融業を除く）向けの税制であるため、日本企業の大部分はその適用対象とはならない*8。しかし、市場国に配分される課税権を行使するには、収益がどこで発生したかを把握することが前提となる。そのため、自らは適用対象ではない企業も、新たな国際課税が適用される大規模多国籍企業と取引がある場合、同企業から製品の最終購入者やコンテンツの最終消費者の所在地に関する情報提供を求められることが想定される。大規模多国籍企業が、新たな国際課税が適用される前段階で、大規模多国籍企業が適用に向けた準備に着手すると、情報提供を求められる企業も間接的な影響を受けるため（図1参照）、適用対象となる企業が自社の取引先にあるのかを確認し、ある場合は情報提供を求められた場合への対応策（事業部門での適時的確な情報収集、経理・財務部門との情報共有、提供する情報の範囲を制御する等の情報体制整備）を検討しておくことが必要であろう。



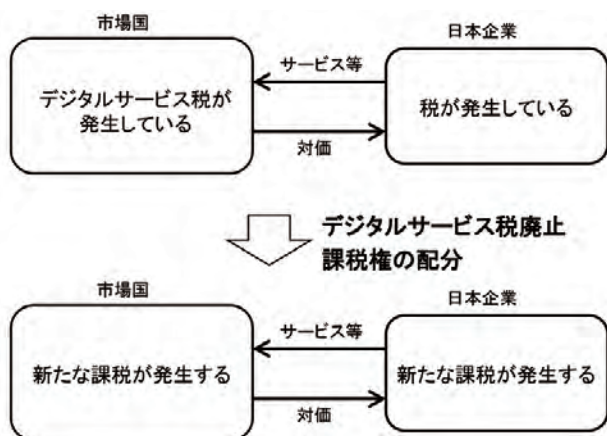
■図1. 日本企業への影響と留意点

*6 最終合意の声明では、多国間条約においての締結国がすべての企業に対するDSTその他類似の措置を撤廃し、新たに同様の措置を将来にわたり導入しないよう義務付けるとする。BEPS対応等に伴い、今後数十年にかけて紛争の津波（tsunami）が訪れると予想されている。増井良啓「国際課税と紛争のあり方」『自由と正義』73巻10号（2022）10頁。

*7 佐藤・前掲注1）96～97頁、99～100頁

*8 利益Aの課税対象となる日本の多国籍企業は6社程度と想定されている（日経新聞2021年7月3日）。

第2に、デジタルサービス税 (Digital Service Tax/DST) が導入・適用されている市場国でも*9、新たな課税権の配分はデジタルサービス税の廃止とのトレードオフである (図2参照)。したがって、デジタルサービス税を導入している市場国に進出している日本を本拠地とする企業は、当該市場国でのデジタルサービス税の廃止に係るスケジュールを確認しておくことが有用である。



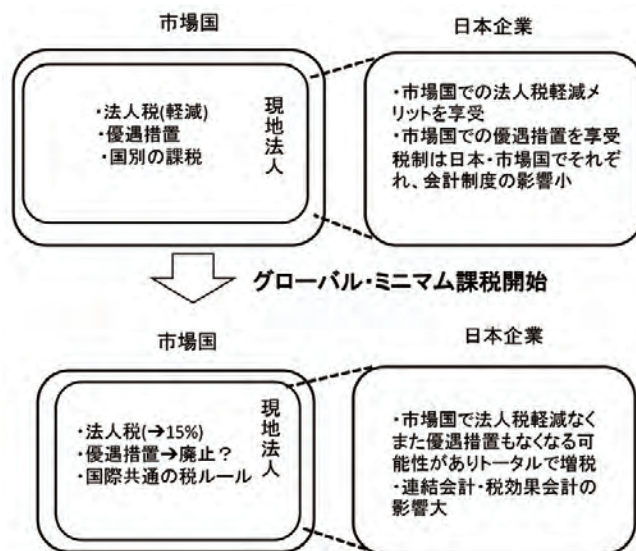
■図2. 日本企業への影響と留意点

第3に、第1の柱のもう1つの要素である、販売活動等による利益算出方式の簡素化・合理化については、市場国に配分される利益を客観的に決定することが可能となるが、市場国に配分される利益の水準が高ければ、税額が増加となる場合が生じ得る*10。同制度の適用対象は限定されおらず、多くの日本企業に適用されるので、企業は自社の商品・サービスの市場国の販売活動等による利益水準を適時的確に把握し、モニタリングすることが重要である。

第4に、第2の柱であるグローバル・ミニマム課税が導入されると、進出先国における実効税率が同ルールで定められる最低税率 (15%) を下回っている多国籍企業グループは、進出先での事業がタックス・ヘイブンの利益移転等による課税逃れの場合に限らず、実態のある事業を行って

おり、優遇税制が適用される場合でも、最終親会社の所在地国などで上乗せ課税ができるようになるが、企業側にとっては、(1)軽課税国における事業所得に対する課税が増えるという不利益が生じることになる。(2)加えて、①同制度は、従来の国別の課税制度とは異なり、会計数値、特に連結会計処理や税効果会計に大きく依拠しているため、会計上の判断が企業に対する課税額に影響を与える。そこで、税務部門だけでなく、会計部門も一体となった取組みが求められる。また、②海外子会社の実効税率を計算することが必要になるため、海外税制と会計処理のより一層の理解が必要になる等、実務上の処理が複雑化する (図3参照)。そこで、各国別のGloBEルールの導入/非導入の状況等を注視して対応することが必要となる*11。

第5に、外資誘致のために法人税率を引下げ、あるいは優遇税制を設ける動きに歯止めがかかることが予想される。低い法人税率を理由に進出し、あるいは進出を検討している候補国の法人税率が最低法人税率 (15%) にアップされ、優遇措置が終了する可能性にも留意する必要がある (図3参照)*12。



■図3. 日本企業への影響と留意点

*9 仏、英、伊等では、国際的な合意に基づく国際課税ルールの見直しの決着を待たずに、暫定的対応 (一方的措置) として、国内法を改正してデジタルサービス税 (DST) を導入している。渡辺徹也「デジタルサービス税の理論的根拠と課題」フィナンシャル・レビュー 143号 (2020) 220頁

*10 金本悠希「デジタル課税・ミニマムタックスの大枠合意」大和インスティテュートリサーチ2021・7・21号10頁

*11 第3・4につき週刊経団連タイムズNo.3544号 (2022・5・19)

*12 第1・5につき守口直樹「【デジタル課税とは】仕組みや日本企業への影響を分かりやすく解説」ツギノジダイ (2022・4・17)