

G20デジタル課税合意の意義と今後の展開

日本記者クラブ講演（21年8月18日）

東京財団政策研究所研究主幹 森信茂樹

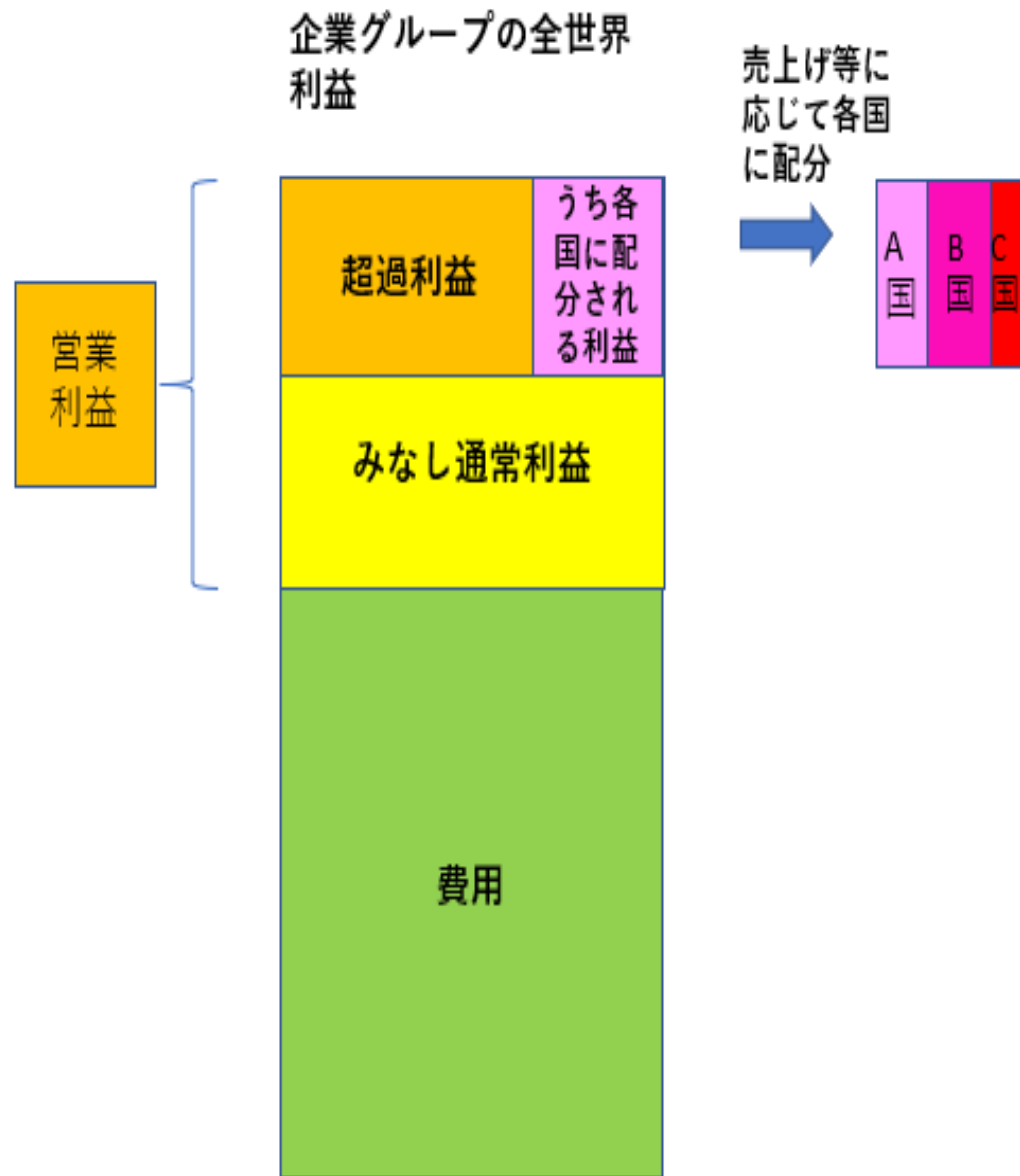
本日の話の概要

- 1、G20蔵相会議の合意の内容、合意の背景
- 2、これまでの議論の経緯ーデジタル経済と税制
- 3、デジタル経済の下での新たな課税原則とその論理
- 4、残された課題と今後の展開、わが国の税制改正
- 5、将来像ー IOTへの波及と法人税の消費税化（仕向け地課税）

包括的枠組合意（130か国が参加）の概要

	第一の柱（Amount A）	第二の柱
趣旨・目的	<ul style="list-style-type: none"> 経済のグローバル化とデジタル化に伴う課税上の課題に対応 	<ul style="list-style-type: none"> 税引き下げ競争（BEPS問題）に終止符。15%のグローバル・ミニマム税導入
対象納税者	<ul style="list-style-type: none"> 全世界売上高200億ユーロ・利益率10%の多国籍企業 	<ul style="list-style-type: none"> 全世界売上高7.5億ユーロの多国籍企業
主な措置	<ul style="list-style-type: none"> 10%の利益率を上回る利益のうち少なくとも20%~30%の課税権を市場国（売上高百万ユーロ以上）に与える デジタルサービス税（独自の措置）の廃止 採掘業、金融機関（免許事業）の除外 	<ul style="list-style-type: none"> 多国籍企業グループの子会社の税負担率が15%に満たない場合、究極の親会社において15%との差分を追加課税（IIR）。 関連者への支払いが15%未満の課税しかなされない場合、損金算入否認（UTPR）
残された主な課題	<ul style="list-style-type: none"> 独自の措置（DSTなど）廃止の具体的なプロセス 	<ul style="list-style-type: none"> 税負担率計算の際、租税特別措置の効果（特区など）の除外を認めるか
制度	<ul style="list-style-type: none"> 租税条約（多国間）締結 	<ul style="list-style-type: none"> 国内法の改正（IIR、UTPR）
スケジュール	<ul style="list-style-type: none"> 2022年に条約を作成・署名 2023年に発効 	<ul style="list-style-type: none"> 2022年に国内法を整備 2023年に施行

（出所）包括的枠組合意（2021年7月1日）他の情報に基づき筆者作成



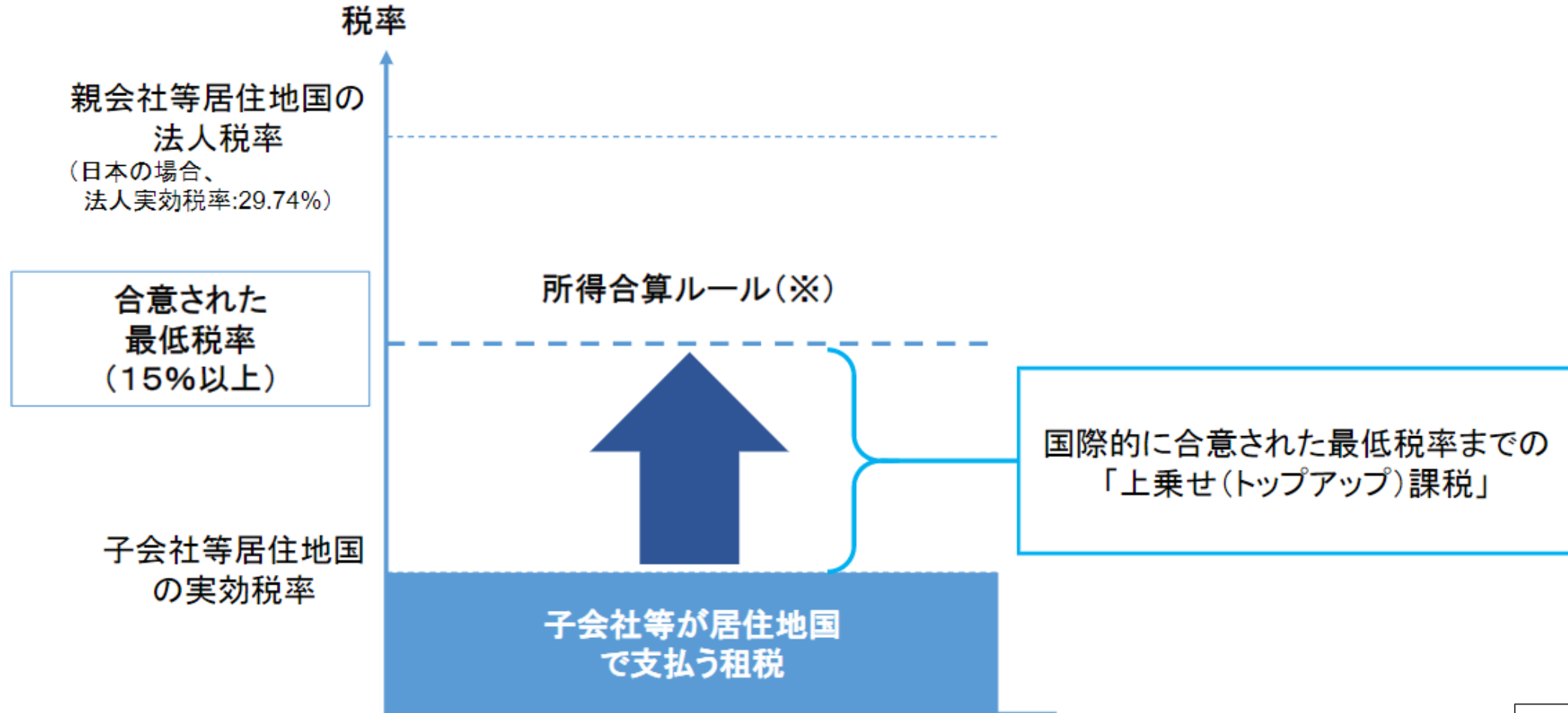
今回合意では、営業利益率10%超、全世界売上200億ユーロ（2.6兆円）超の多国籍企業について、「10%を越える超過利益の20-30%」を、売上に応じて市場国に配分するとしている。

市場国に配分される超過利益の割合を20%として、営業利益率が25%の企業を例にとると、15%（25% - 10%）が超過利益とされ、その20%である3%分（15% × 20%）が市場国に配分されるイメージ。

（出所）財務省資料を筆者が加工

第2の柱:所得合算ルール(イメージ)

軽課税国に所在する子会社等に帰属する所得について、親会社等の所在する国・地域において、国際的に合意された最低税率まで課税を行う



(※)所得合算ルールの課税ベースは、調整された財務諸表の税引前利益を使用



- ・スターバックスに加えて、GAFANAなどの租税回避も問題に。

- ・2012年6月－OECD租税委員会において、BEPSプロジェクトを開始

- ・2013年6月－G8サミット（英・ロンドン）で、BEPSプロジェクトを支持

- ・2013年7月－「BEPS行動計画」公表。G20サミット（露・サンクトペテルブルク）に報告

1、「モノ」から「無形資産」、「サービス」へ

2、「ユーザー」の参加する「プラットフォーム」という発明(市場国対居住国)

3、企業価値の大部分は「無形資産」に(低税率国に移転しやすい)

4、無形資産を形成する「ビッグ・データ」とAI/アルゴリズムの発達(どの段階で収益が生まれるのか)

「国境」を自由に超えるビジネス展開が可能になり、「国境」を前提とする税制が機能不全に

「税収不足(財政赤字)」(BEPSによる逸失法人税収額は1000億ドル—2400億ドル)
「競争条件の不公平」(伝統産業23%、デジタル企業9.5%)という2つの問題

「収益を上げる国」で課税する必要。そのためにはこれまでの国際課税の原則(PEなければ課税なし)を変える必要

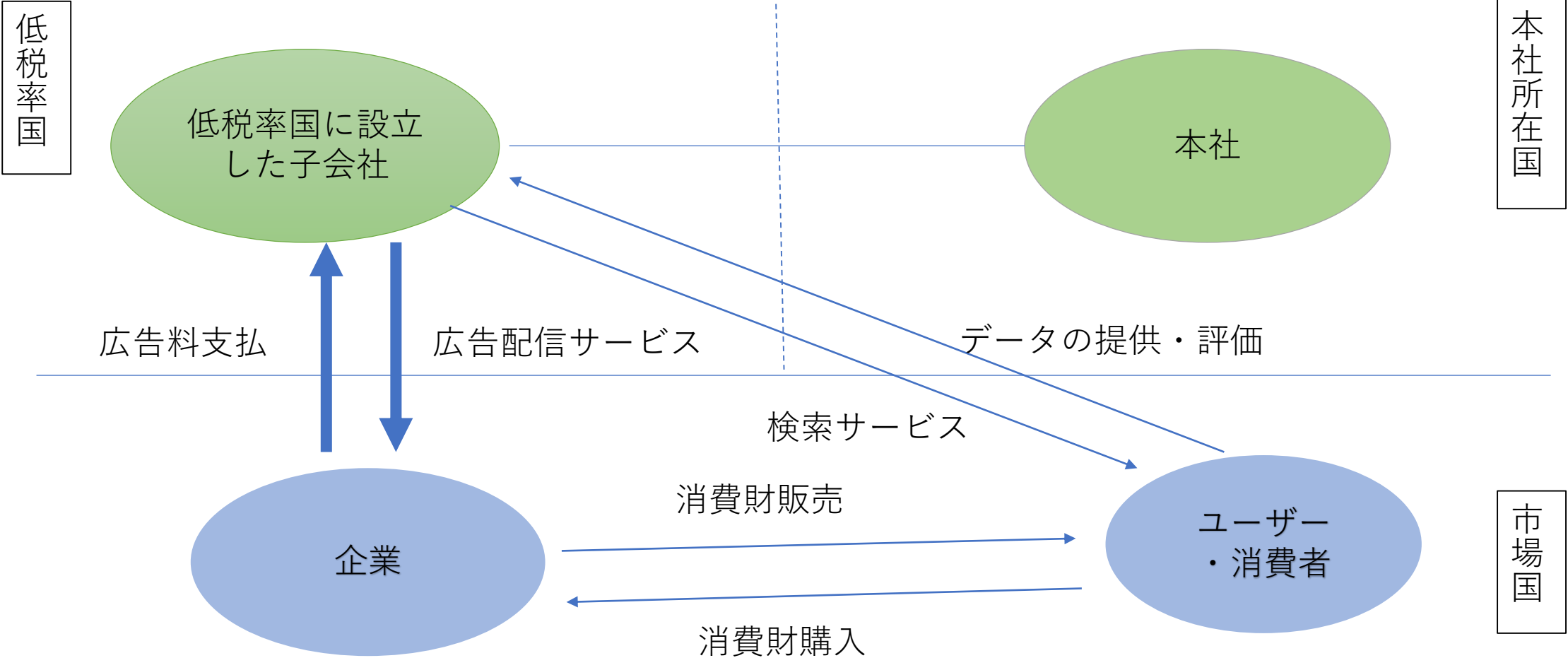
・どこまで原則を変える必要があるのか(IT企業だけか、デジタル経済全般なのか)を巡り、欧・米・中などが対立



・2021年10月最終合意の予定。

デジタル経済のもたらした変化

デジタル広告のビジネスモデル



筆者作成

OECDでは90年代後半から検討を続けてきた

(1) 1998年 OECD電子商取引に関するオタワ閣僚会議

伝統的な課税原則は電子商取引にも適用されうる。一方、新しい課税措置は排除されず

(2) 2003年 OECD租税委員会（電子商取引及び消費税に関するガイドライン）

サービスや無形資産の国境を越える取引については、

BtoB取引は、ビジネスの受取り側の「所在地」が「消費地」でありかつ「課税地」

BtoC取引は、消費者の「所在地」が「消費地」（市場国課税）

(3) 2005年 OECD事業所得報告書

財貨・サービスの供給市場を提供している（「消費者が所在している」）という事実のみで所得について課税権が与えられるわけではない

(4) 2012年、G20の下でBEPS（税源侵食・所得移転）プロジェクトが開始され、2015年10月「BEPS最終報告書」

デジタル経済への対応は、①PE規定の見直し、②企業が収集したデータの価値に着目した課税、③電子商取引の決済に着目した課税とすることで①新たなPE概念（デジタルPE）として「重要な経済的拠点（Significant Economic Presence）」②源泉徴収制度、③平衡税の導入を提示したが、勧告には至らず継続検討。2020年までにポストBEPSとして報告書作成。

消費税については、BtoBはリバースチャージ、BtoCは事業者登録制を勧告（合意）

	第1案(英国)	第2案(米国)	第3案(インドなど)
内容	ユーザー・パーティーペーション	マーケティング・インタangible	ネクサス
対象とされるビジネスモデル	高度にデジタル化したビジネス（プラットフォーム限定）	デジタル化したビジネスに限定しない。ブランドに着目	デジタル化したビジネス一般
新たに課税権を付与する先	ユーザー所在地国	マーケティングインタangibleのある国	新ルールで「重要な経済的存在」があるとされる国
提案の眼目	ユーザーの参加（クリックや投稿）に着目	企業のマーケティング活動に着目	簡素な仕組みとする
PE (Nexus)	従来Nexusは不要	従来Nexusは不要	「重要な経済的存在」（PE概念の拡張）
課税所得の計算	企業グループの「特別な貢献による所得」の分割キーに、質又は量で測る「ユーザーの貢献」を加える	企業グループの「特別な貢献による所得」の分割キーに、「マーケティング・インタangibleの価値」を加える	売上をキーとする定式配分方式（各国の売上相当額に企業グループの全世界の利益率をあてはめて課税所得を計算）
簡素化	事前に決めた方法で1クリックの価値を決める方法もある。	コストに一定率を乗じることでインタangibleの価値とすることが考えられる	基本的にシンプルに適用することはできる。
徴税方法	外国事業者による申告納税	外国事業者による申告納税	外国事業者による申告納税。低率のグロス源泉徴収も可

新たなPE（デジタルPE、仮想PE）とは

- 恒久的施設（PE:Permanent Establishment）とは、事業を行う一定の場所（支店等）・代理人をいう。外国企業が日本国内で事業を行う場合、日本国内にその企業のPEが無ければ、その企業の事業利得に課税できない（「PE無ければ課税無し」の原則）。
- デジタル経済の下ではPEを置くことなく事業を行い収益を上げることが可能。しかし、単に「消費者」が存在するというだけではPEにすると、国際経済・課税は大混乱。そこで、デジタル経済にふさわしいものに拡張していく必要。
- そこで考え出されたのが「重要な経済的存在」“Significant Economic Presence”。売上額、地元対応のウェブサイト、契約数、ユーザー数などを勘案。
- 背景には、GAFAのビジネスモデル。「ユーザー」（利用者）は、自らの情報を無料で提供し対価として自らのニーズに沿ったサービスを受けている。これは、製品やサービスを購入する「コンシューマー」（消費者）とは異なる。

デジタル課税に関するEU提案 (2018年3月 欧州委員会)

	包括的解決案 (法人税)	暫定案 (間接税)
骨子	「顕著なデジタルプレゼンス」(significant digital presence)を恒久的施設とみなす	一定のデジタルサービスの売上に3%の売上税(間接税)を新たに課す
納税義務者 (閾値)	以下のいずれか1つに該当することで顕著なデジタルプレゼンスがあるとみなされた事業者 <ul style="list-style-type: none"> ● 7百万ユーロ(9億円)超のデジタルサービスの提供による売上 又は ● 10万超のデジタルサービスユーザーの存在 又は ● 3千件超のデジタルサービス契約数 	一定のデジタルサービスの提供を行い、2つの要件をいずれも満たすデジタル事業者 <ul style="list-style-type: none"> ● 全世界での売上7.5億ユーロ(970億円)超、かつ、 ● EU域内におけるデジタルサービスの売上5千万ユーロ(65億円)超上
課税対象	独立企業原則(利益分割法)に基づき帰属所得を計算。 (注)帰属所得の計算にあたり考慮すべき点の例 <ul style="list-style-type: none"> ・ ユーザーデータの収集、分析、譲渡の価値(例: オンライン広告) ・ ユーザーが創出したコンテンツの展示等の価値(例: プラットフォームの提供) 	課税対象となるデジタルサービス3種類の売上金額(VATを控除) <ul style="list-style-type: none"> ● オンライン広告の売上 ● プラットフォーム提供の売上 ● ユーザーデータ譲渡の売上
留意点	導入にあたり、既存の租税条約の改定が必要 居住地国で外国税額控除の対象になり得る	導入にあたり、租税条約の改定は不要だが、WTOの義務(内外無差別)に従い、国内事業者も同様に扱う必要がある 居住地国で外国税額控除の対象にならない。但し損金算入は可。



英国 デジタル・サービス・タックス(DST)法案の概要〔2020年財政法で導入〕

【課税対象】

- 3つの対象デジタル・ビジネス（①サーチエンジン、②ソーシャルメディア・プラットフォーム、③オンライン・マーケットプレイス）が英国ユーザーの参加を活用して得た収入（revenue）に対し**2%**の課税を行う。

※ オンラインでの商品販売はDSTの課税対象外だが、オンラインの販売仲介は課税対象となる。

※ オンライン広告やデータ販売は課税対象とされていないが、マーケットプレイス会社が英国ユーザー間の取引仲介により得た手数料や、ソーシャルメディア会社やサーチエンジン会社を得るターゲットを絞った広告収入は課税対象となる。

【納税義務者】

- 対象ビジネスによる全世界収入が年間5億ポンド（約695億円）以上の企業で、かつ、英国内での関係する収入が25百万ポンド（約35億円）以上の企業。
- 課税対象の収入はユーザーの位置で決定し、ビジネスが行われる場所は問わない
- 赤字又は低利益率のビジネスに対しては、セーフハーバー・ルールを検討。

【課税時期・期間】

- 2020年4月の導入を目指し議会で審議予定。
- DSTは、導入から5年後の2025年に見直しを行う。また、2025年を待たずに電子経済に係る適切な国際的な解決策が運用されれば、DSTの運用を取りやめる。

【予想される税収】

- 4年間で15億ポンド（約2,085億円）の税収を見込む。

暫定的措置(デジタル課税)に関する諸外国の主な動き(2021年2月時点)



フランス

デジタル・サービス・タックス(DST)

- ・ 対象ビジネスの域内売上に3%を課税
- ・ 2019年7月施行。同措置に反対する米国に配慮し、徴税を2020年末まで延期
- ※凍結していたDSTの徴収を2020年末に再開(報道ベース)



インド

平衡税(Equalization levy)

- ・ 2016年6月から外国法人に支払うオンライン広告等の支払いに6%を源泉徴収
- ・ 2020年4月から新たにeコマースの提供等を行う外国法人の収入に2%を課税



イタリア

ウェブ・タックス

- ・ 対象ビジネスの域内売上に3%を課税
- ・ 2020年1月施行



インドネシア

電子取引税(Electronic transaction tax)

- ・ 外国のデジタル企業に対して所得税又は電子取引税を課税。2020年5月法案が可決。今後、税率等詳細を公表予定



イギリス

デジタル・サービス・タックス(DST)

- ・ 対象ビジネスの域内売上に2%を課税
- ・ 2020年4月から適用



スペイン

デジタル・サービス・タックス(DST)

- ・ 対象ビジネスの域内売上に3%を課税
- ・ 2021年1月施行



オーストリア

デジタル広告税

- ・ 域内のオンライン広告売上に5%課税
- ・ 2019年10月法案が可決。2020年1月施行



トルコ

デジタル・サービス・タックス(DST)

- ・ 対象ビジネスの域内売上に7.5%課税
- ・ 2019年12月公布。2020年3月施行



カナダ

デジタル・サービス・タックス(DST)

- ・ 2022年1月より施行予定
- ・ 対象ビジネス・税率などは今後検討

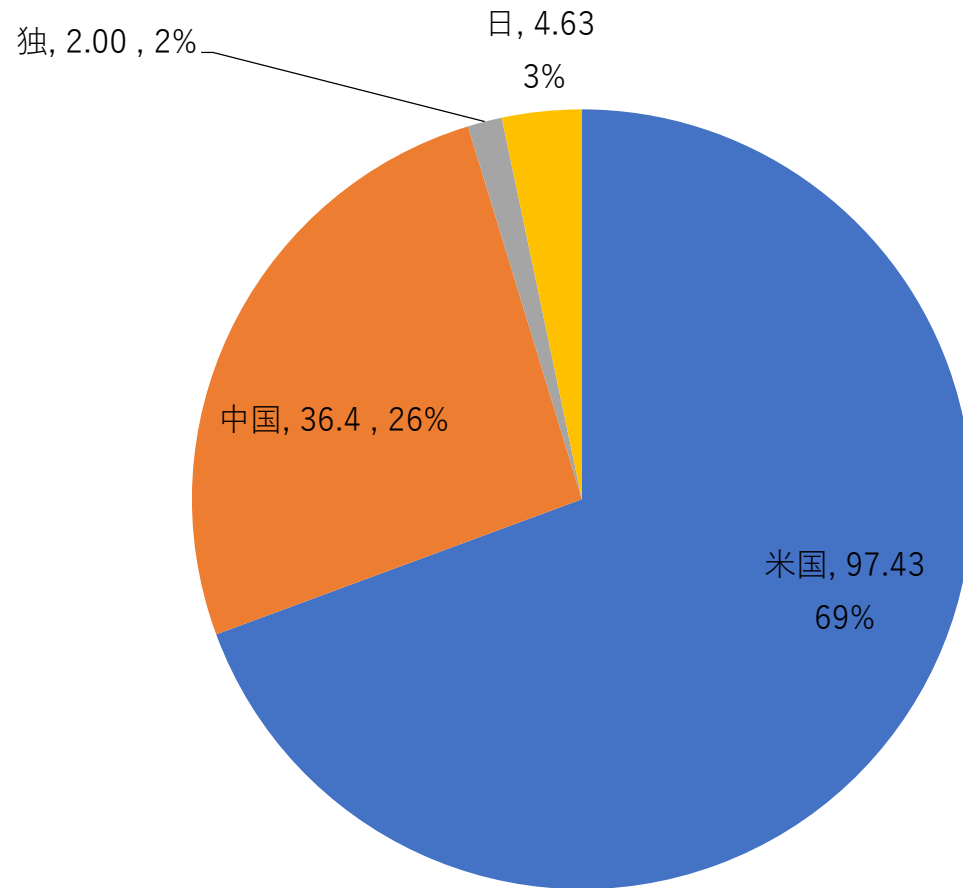


EU

デジタル税(Digital levy)

- ・ 2019年3月、デジタル・サービス・タックス(DST)のEUでの合意を一旦断念
- ・ 2021年1月、COVID-19復興財源としてデジタル税の市中協議を開始

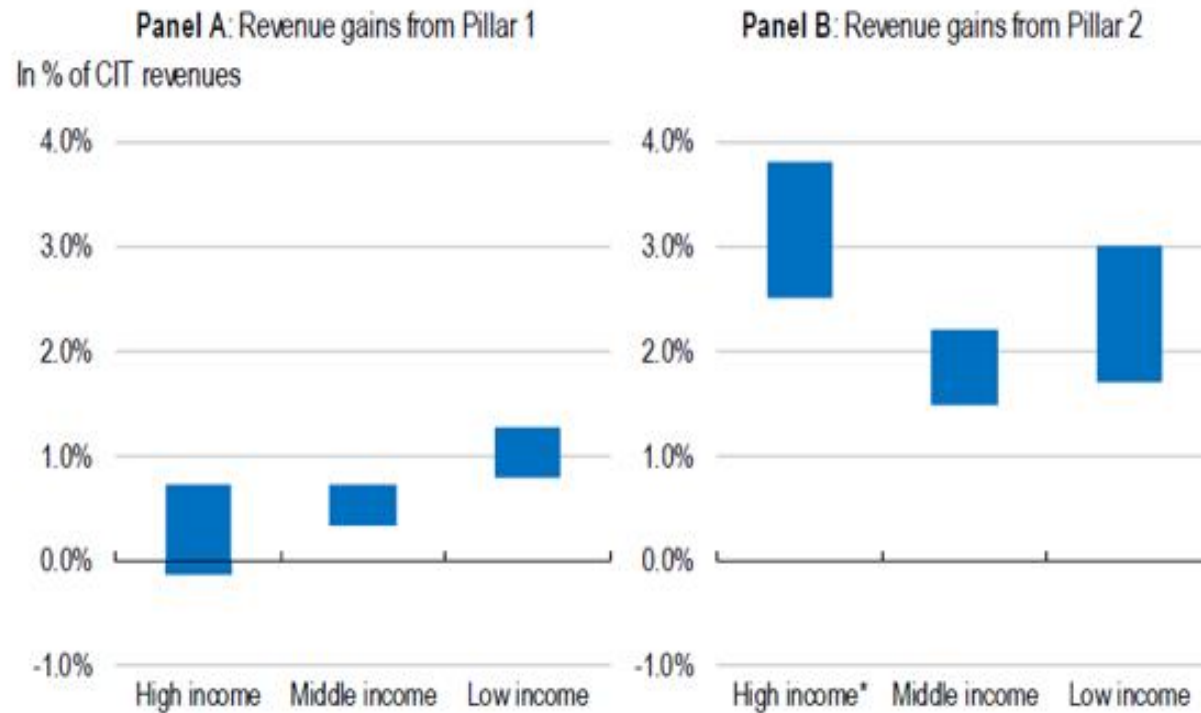
プラットフォーム国籍別ユーザー数（億人）及びシェア（%）



(出所) STATISTIC 調べアクティブユーザー数による



Combined revenue effects of Pillar One and Pillar Two *By jurisdiction groups*



Note: These estimates are based on illustrative assumptions on the design and parameters of Pillar 1 and Pillar 2. The United States is excluded from the group of high income jurisdictions in the Pillar 2 panel, reflecting the illustrative assumption that the US GILTI would co-exist with Pillar 2. Estimates for "investment hubs" are not included in these figures as they involve more uncertainty due notably to heterogeneity among investment hubs.

9

残された課題と今後の展開

- 10月の最終合意に向けて具体的な数値、細部の決定
配分比率（第一の柱）、最低税率（第二の柱）、カーブアウト
- 欧州と腕導入している独自課税・DSTとの調整
- スケジュール通りに運ぶか。第一の柱は2022年に条約署名、23年に発効、第二の柱は2022年に国内法整備、23年に施行
米国議会の状況など
- わが国では2023年度改正？
既存税制（CFC税制）との整合性が問題に
- デジタル経済の進展によりさらなる拡充が議論に。IOTに波及。
- 法人税の仕向地課税化の議論が進む可能性あり。税制の流れは、「法人所得課税」から「仕向地課税」「消費税」へ

メンバー国・地域 139カ国・地域

OECD加盟国		OECD非加盟国 = BEPS Associate						
		従来から参加していた国	京都会合及び会合後に参加した国・地域					
オーストラリア フランス イタリア 英国 韓国 トルコ ニュージーランド ノルウェー イスラエル ベルギー フィンランド オーストリア スペイン ギリシャ チェコ ポーランド エストニア スイス リトアニア コスタリカ		<u>アルゼンチン</u> <u>ブラジル</u> <u>インド</u> ●中国 <u>インドネシア</u> <u>ロシア</u> <u>サウジアラビア</u> <u>南アフリカ</u>		ベナン コンゴ ガボン マン島 マルタ パラグアイ シンガポール	ブルネイ クロアチア ジョージア ジャージー モナコ ルーマニア スリランカ	【京都会合で参加】 ブルガリア キュラソー ガーンジー ケニア ● <u>ナイジェリア</u> サンマリノ ウルグアイ	ブルキナファソ D.R.コンゴ ハイチ リベリア パキスタン <u>セネガル</u>	カメルーン エジプト 香港 リヒテンシュタイン パプアニューギニア シエラレオネ
		G20メンバー	アンドラ BVI マカオ モーリシャス タイ セントクリストファー・ネイビス グレナダ アンギラ アルバ アンティグア・バーブーダ フェロー諸島 ポスニア・ヘルツェゴビナ モンテネグロ	アンゴラ ケイマン諸島 ジャマイカ モンセラト ウクライナ パハマ諸島 セントルシア ドミニカ共和国 グリーンランド ホンジュラス	【京都会合後に参加】 ベリーズ バルバドス タークス・カイコス パナマ ベトナム カタール <u>ザンビア</u> バーレーン ドミニカ国 セントビンセント及びグレナディーン諸島 アルメニア アルバニア サモア	バミューダ諸島 コートジボワール カザフスタン ペルー オマーン チュニジア <u>モンゴル</u> アラブ首長国連邦 カーボベルデ ジブラルタル ナミビア ベラルーシ	ポツワナ ジブチ マレーシア セーシェル モルディヴ トリニダード・トバコ セルビア 北マケドニア クック諸島 モロッコ エスワティニ ヨルダン	
計38カ国		計8カ国	計93カ国・地域					

注1: メンバー国・地域は、対等な立場(equal footing)で議論・議決に参加し、合意事項全体にコミットする。

ただし、新たに加わった途上国等が合意事項を実施するタイミングについては、従来から参加している国とは異なることが許容されている。

略歴

法学博士。

(公財) 東京財団政策研究所研究主幹、
(一社) ジャパンタックスインスティテュート代表理事。

1973年京都大学法学部卒業後大蔵省入省。

英国駐在大蔵省参事、証券局調査室長、主税局調査課長、税制第二課長、総務課長、東京税関長、
2004年プリンストン大学で教鞭をとり、財務省財務総合研究所長を最後に06年退官、中央大学法科大学院教授(2018年まで)

その間大阪大学教授、東京大学客員教授、コロンビアロースクール客員研究員。

2010年ー2012年政府税制調査会専門家委員会委員
日本ペンクラブ会員

- ・ 『デジタル経済と税』 (日本経済新聞出版社)
- ・ 『税で日本はよみがえる』 (日本経済新聞出版社)
- ・ 『未来を拓くマイナンバー』 (編著・中央経済社)
- ・ 『消費税 常識のウソ』 (朝日新書)
- ・ 『日本の税制 何が問題か』 (岩波書店)
- ・ 『給付付き税額控除』 (編著・中央経済社) 等。

