

BEPS包摂的枠組みの国際合意とデジタルサービス税の行く末

既存の一方的措置への当面の向き合い方とは

デロイト トーマツ税理士法人
ドイツ税理士

溝口史子

デロイト トーマツ税理士法人
公認会計士・税理士

岩元聡美

BEPS包摂的枠組みにより、一方的措置であるデジタルサービス税と関連するその他の類似の措置は多国間条約によりすべて排除されることが合意された。多国間条約の発効日又は2023年12月31日のどちらか早い日まで、新たな一方的措置は導入されない一方で、既存の措置は暫定的に継続する。そこで、企業が既存の措置とどう向き合うべきかを考える。

はじめに

経済のグローバル化とデジタル化に伴い、企業は各国に物理的な拠点を置かずとも国境を越えて事業を展開することが可能となり、現地に支店や工場などのPE（恒久的施設）がなければその国は課税できないという従来の国際課税原則はその限界を迎えている。このようなデジタル経済下の課税のあり方は、デジタル企業だけでなく経済全体に影響を及ぼすものであり、各国が協調して解決すべき課題として、OECDを中心に長く国際的に議論されてきた。

2021年7月1日、「経済のデジタル化に伴う課税上の課題に対応する2つの柱の解決策に関する声明」（以下、「2021年7月声明」という）が発表され、約140の国・地域からなるBEPS包摂的枠組み（Inclusive Framework。以下、「BEPS包摂的枠組み」という）加盟国のうち130の国・地域がこれに参加した。また、2021年10月8日には政治的合意を更新した声明（以下、「2021年10月声明」という）が発表され、136の国・地域がこれに合意し、国際課税ルールを抜本的に改革する画期的な政治的合意が取りまとめられた（注1）。

本稿では、2021年10月声明を受けた各国の動向と最新の議論の進捗を踏まえつつ、各国で暫定的措置として導入が進められてきたデジタルサービス税のアップデートされた位置づけを考えたい。なお、本稿の意見にわたる部分は筆者の私見であり、所属する税理士法人としての公式見解ではない。

デジタル経済課税をめぐる国際議論と独自の一方的措置の広がり

1998年のOECDオタワ会議以降、OECDを中心に、経済のデジタル化の進展に伴う課税上の課題に対応した国際課税ルールの見直しが進められてきた。

2015年10月には、BEPSプロジェクト（行動1）の最終報告書（注2）が公表され、デジタル経済が経済全体に占める重要性が拡大する中で、デジタル経済のみを囲い込んで（ring-fence the digital economy）課税することは非常に難しいとした上で、①重要な経済拠点（significant economic presence）、②デジタル取引に対する源泉徴収税、③平衡税（equalisation levy）という3つの直接課税上の課題に対する選択肢について検

討がなされたが、具体的対応策の勧告には至らなかった。

国際議論が長期化する中、IT大手企業への批判の高まりや財源不足等を背景に、フランスや英国などの一部の国では国際合意が実現するまでの暫定的措置として、独自のデジタル課税制度の導入を試みる動きが広がった。このような一方的措置 (unilateral measures) を導入する動きは途上国を含め世界各地に広がり、例えばインドは、2016年にデジタルサービス税に当たる平衡税を導入し、2020年にその対象範囲を拡大した。またトルコでは、2020年に7.5%という高い税率のデジタルサービス税を導入した。これら諸外国の動きと並行して、EUは、2020年にデジタル賦課金 (digital levy) なる新たな枠組みを提示しデジタル課税への意欲を示した。

1 各国のデジタル課税制度

2022年3月現在、次のマップに示すとおり、約40か国・地域が独自措置としてデジタル課税制度を導入ないし導入を検討している (図表1, 図表2参照)。

なお、デジタル課税の手法としては、①非居住企業に重要な経済拠点を認定し従来のPEと同様にそれに帰属する所得に課税する手法、②非居住企業から国内顧客へオンラインで提供される資産やサービスの対価について源泉徴収を行う手法、③デジタルサービス税や平衡税といった独自の税を導入する手法がみられ、一国で複数の制度の導入に踏み切っているケースもある。

2 米国との貿易摩擦の高まり

米国は前トランプ政権の下で、こうした

各国による独自の一方的措置に対して、通商法301条に基づく米国通商代表部 (USTR) の調査を実施し、不合理で差別的な負担を米国企業に負わせる制度であると結論づけ、制裁関税による対抗措置を表明した。

(1) フランスに対する対抗措置

フランスに対しては2019年12月、約24億米ドルのフランス産製品に対し、最大100%の関税の賦課を提案したが、フランスがデジタルサービス税の徴収を2020年12月まで延期したために当該関税の実施をいったん保留した。

2020年7月には、特定のフランス産製品に対し25%の追加関税の賦課を発表し180日後に施行される予定であったが、BEPS包摂的枠組みで行われている多国間の交渉を完了する時間を確保するために、2021年1月12日に当該関税の適用を無期限に延長することを発表した。

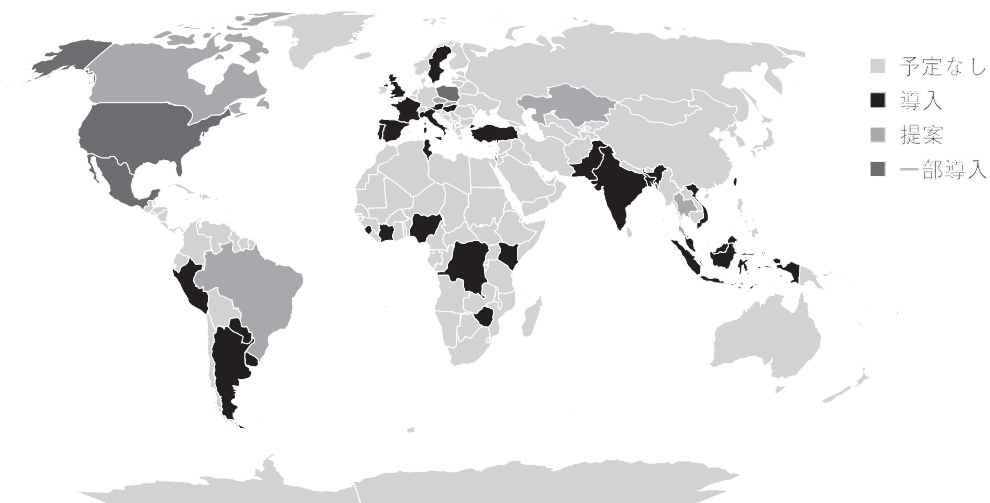
(2) オーストリア、インド、イタリア、スペイン、トルコ及び英国に対する対抗措置

USTRは2021年6月、オーストリア、インド、イタリア、スペイン、トルコ及び英国の一方的措置に対する対抗措置として、これらの国からの特定の品目に対する25%の追加関税の賦課を提案したが、こちらも多国間の交渉を完了する時間を確保するために、その発動については2021年11月29日まで180日間見送られることとなった。

【図表1】各国のデジタル課税制度

デジタル課税制度	主な導入国
①重要な経済拠点等	イスラエル、インド、インドネシア、スウェーデン、ナイジェリア
②デジタル取引に対する源泉徴収税	アルゼンチン、インド、ウルグアイ、コンゴ民主共和国、台湾、トルコ、パキスタン、パラグアイ、バングラデシュ、ベトナム、ペルー、マレーシア
③デジタルサービス税等の独自の一方的措置	イタリア、英国、インド、インドネシア、ウルグアイ、オーストリア、ケニア、コートジボワール、シエラレオネ、ジンバブエ、スペイン、チュニジア、トルコ、ハンガリー、フランス、マレーシア

【図表2】各国のデジタル課税制度の導入状況



Powered by Bing

© Australian Bureau of Statistics, GeoNames, Microsoft, Navinfo, OpenStreetMap, TomTom, Wikipedia

(出所) Bloomberg Tax, “Digital Service Taxes and Other Unilateral Measures Roadmap” をもとにデロイト作成 (2022年3月14日更新版。最終閲覧日2022年4月19日)。

II 2021年10月声明における国際合意

2021年に入ると、バイデン大統領への米政権交代の影響やCOVID-19危機から税財源の確保が各国・地域共通の課題になったこともあり、OECDでの議論は進展した。そして、2021年7月声明及び2021年10月声明により、国際課税ルールを抜本的に改革する画期的な政治的合意が取りまとめられ、約140の国・地域が参加した。

1 2つの柱の合意

歴史的な合意となった2021年10月声明の内容は、2つの柱に分かれている。

柱1は、デジタル課税を目的として、グローバル売上高200億ユーロ超、税引前利益率10%超の適用対象となる多国籍企業について、恒久的施設と独立企業原則を基礎とする伝統的な国際課税とは全く異なる新たな課税ルールを取り入れた。

利益Aと呼ばれる、収入の10%を超える部分の利益は超過利益と定義され、利益A

の市場国への配分に限り、市場国からの収入が100万ユーロ以上の場合には当該市場国にネクサスが認定される。そして、利益Aの25%がネクサスに基づいた配賦キーで市場国に配分されることとされた。

柱2は、多国籍企業の租税回避を防止することを目的に、各国共通の法人税の最低税率を15%とした。

2 デジタルサービス税と関連するその他の類似の措置の排除

では、2021年10月声明により、一方的措置とされる各国のデジタルサービス税はどう整理されたのか。

当該声明では、柱1の実施のために導入される多国間条約（The Multilateral Convention）において、一方的措置としてのデジタルサービス税と関連するその他の類似の措置はすべて排除することとされ、2021年10月8日から当該多国間条約が発効する日又は2023年12月31日のどちらか早い日までの期間において、企業は今後新たに導入されるデジタルサービス税及び類似の措置により課税されることがないことが合意された。また、既存のデジタルサービス税及び他の関連する類似の措置の撤廃の手順については、今後調整を進めるとされた。

(1) 多国間条約の位置づけ

柱1実施の鍵となる多国間条約は、2021年10月声明の付属文書において「迅速かつ一貫性のある実施を促進し、参加するすべての国・地域の間には現在租税条約が存在するか否かにかかわらず、多国間の枠組みを導入するために策定される」ものと位置づけられている。多国間条約とその説明書面

には、利益Aの決定と配分や二重課税の排除に必要なルール、簡易化された管理プロセス、情報交換プロセス、拘束性のある紛争抑止・解決プロセスが盛り込まれる予定である。

そして、今後の計画として、多国間条約の策定や交渉のために設けられたデジタル経済に関するタスクフォース（TFDE：Task Force on the Digital Economy）は、2022年の早い段階で条約と説明書面の文言を定めて、署名のために迅速に公開し、2022年半ばには政府高官による署名を目指すとしている。その後、各国はできる限り迅速に批准することが期待され、多国間条約で定められる必要な数の国の批准を経て、2023年中の発効を目標とするとされた。

2022年2月、柱1の利益Aに関するネクサス及びレベニューソーシングルールについての規則草案について、最初のパブリックコンサルテーションが開始されており、2022年前半での多国間条約の起案に向けて現在準備が進められている。

(2) 「その他の類似の措置」の定義

2021年10月声明において、一方的措置としてデジタルサービス税とともに排除される「その他の類似の措置」に含まれる制度の詳細な定義は、多国間条約とその説明文書において明らかになるとされている。

撤廃されるべき一方的措置の範囲については議論がなされているところであるが、OECD租税政策・税務行政センター局長のパスカル・サンタマンズ氏は、「例えばラテンアメリカで導入されている特定の源泉徴収税は対象から除かれることは明らかだ」（注3）と述べており、デジタル取引に

対する源泉徴収税は撤廃されるべき一方的措置には含まれないものと考えられる。

Ⅲ 2021年10月声明に対する各国の対応

1 E U

EUにおけるデジタル経済への課税の問題は、2013年から議論が開始され、2018年3月21日には欧州指令案が発表されたが、加盟国間で議論が難航し合意には至らなかった。

その後、欧州委員会は2020年5月27日、COVID-19に関連する経済対策を発表し、自主財源の案の1つとして、経済のデジタル化に対応した適切な課税システムに係るOECDでの議論も踏まえた上での新しいデジタル税の導入を挙げた。

2020年10月19日に発表された2021年作業計画では、2021年7月にデジタル賦課金の提案を目指すものとされたが、2021年7月声明が発表されたことや、米国の圧力により、2021年7月12日、パオロ・ジェンティーローニ税務担当委員は、デジタル賦課金の提案を保留にし、2021年秋に状況を再検討すると述べた。

そして、2021年10月声明を受け、2021年10月27日、欧州議会の租税小委員会においてポール・タン委員長は、「OECD協定の一部として、デジタル賦課金は導入できない、あるいは廃止する必要があることは明らかである」「デジタル賦課金はもはやOECD協定の一部としての選択肢ではないので、われわれは欧州議会で代替的な独自の資源を探している」と述べ、デジタル賦

課金を導入しない意向を示した。

2 米国、英国、オーストリア、フランス、イタリア、スペイン

すでにデジタルサービス税を導入していた英国、オーストリア、フランス、イタリア及びスペイン（以下、「英国等5か国」という）は、柱1が導入された段階での既存の一方的措置の撤回を希望していた。他方で、米国は2021年10月声明が発表された時点で直ちに既存の一方的措置を撤回することを希望していた。

2021年10月声明を受け、2021年10月21日、米国は英国等5か国とともに、柱1の導入期間における暫定的なアプローチに係る政治的妥協案についての共同声明^(注4)（以下、「米国及び英国等5か国の共同声明」という）を発表した。

この声明によれば、英国等5か国は、定められた期間に既存の一方的措置で徴収した税額が、柱1導入初年度の利益Aによる税額を上回る場合、超過額を後から控除することを条件に、柱1が導入されるまで既存の一方的措置を撤回する必要がなくなり、既存の一方的措置に係る米国の貿易措置が取り下げられる。また、米国及び英国等5か国は、柱1の実施の進捗状況等について、定期的に会合を開き議論するものとされた。

3 トルコ及びインド

2019年12月5日、トルコ議会は法令7194号を可決し、2020年3月1日よりトルコで提供されるオンライン広告等の対象サービスから生じる総収入に対して、7.5%という世界で最も高い税率となるデジタルサー

ビス税を導入した。

また、インドは2016年6月1日に、オンライン広告及び関連サービス等の特定のサービスを提供する非居住企業に限定して、6%の平衡税を導入した。そして、2020年4月1日より、新たに2%の税率区分が設定され、オンラインプラットフォーム上で行われる資産の譲渡又は役務の提供に対象範囲が拡大された。

これに対し、米国のUSTRは2020年6月2日、トルコ、インドを含む10か国・地域のデジタルサービス税に関して調査を開始し、2021年3月26日にトルコ、インドを含む6か国に対する制裁関税を発表した。ただし、多国間の交渉を完了する時間を確保するために、その発動は2021年11月29日まで180日間見送られた。

インドでは、OECDの多国間交渉が2021年に入り進捗を見せたことを受けて、2021年6月25日付の通達により、2021年6月30日とされていた2020-21の課税年度についての平衡税の申告書の提出期限を2021年7月31日に延長し、さらに、OECDの2021年7月声明を受けて、2021年8月3日付の通達により、平衡税の申告期限を2021年8月31日に延長した。その後、2021年10月のOECDの最終合意への期待が高まる中で、2021年8月29日付の通達により申告期限を2021年12月31日まで延長し、国際議論の結論を見守っていた。

そして、2021年10月21日、米国と英国等5か国が政治的妥協に至ったことを受け、米国とトルコは2021年11月22日、米国とインドは2021年11月24日に共同声明を発表し、米国及び英国等5か国の共同声明と同一の条件が米国とトルコ、及び米国とインドの

間でも適用されることを発表した(注5)。これにより、暫定期間に既存の一方的措置で徴収した税額が、柱1導入初年度の利益Aによる税額を上回る場合、超過額を後から控除することを条件に、柱1が導入されるまでトルコ及びインドも一方的措置を継続し、米国は貿易措置を取らないことが合意された。

4 カナダ

2021年4月19日、カナダは、特定のデジタルサービスからの収入に対する3%のデジタルサービス税を含む税制措置を提案する予算案を発表した。予算案冒頭では「カナダは多国間アプローチを強く希望している」ことが記載されており、デジタルサービス税は暫定的な措置を意図したものとして、2022年1月1日からカナダが受け入れることができる多国間アプローチが実施されるまでを適用期間とした。

その後、2021年10月声明を受け、2021年10月8日、デジタルサービス税の施行日を当初予定していた2022年1月1日から2024年1月1日に先送りする副首相声明が発表された。ただし、施行された場合、2022年1月1日からの収入に遡って課税される予定であり、柱1が実施されない場合にはデジタルサービス税を導入する姿勢を崩していない。

IV | デジタルサービス税の今後

2021年10月声明を受け、EUはデジタル賦課金を導入しない意向を示し、チェコ共和国では提案されていたデジタルサービス税法案が下院において承認されず振出しに

戻るなど、デジタルサービス税の導入に消極的となる動きがみられ、多国間条約の発効により一方的措置の撤廃が合意された意義は大きい。少なくとも2023年末までは、今後、新たなデジタルサービス税及び類似の措置が導入されることはない。

しかしながら、多国間条約は、すべての参加国にデジタルサービス税と類似の措置の即時撤廃を求めるものではなく、2021年10月8日以前に一方的措置としてのデジタルサービス税及びその他の類似の措置を制定したすべての国は、多国間条約の発効まで既存の一方的措置を撤回することを要求されないこととなった。そのため、企業は引き続き一方的措置に対する対応を迫られる。それだけでなく、2021年12月には米国がデジタルサービス税について外国税額控除を認めない趣旨の規則を発表するなど、既存の一方的措置についての二重課税の状況も当面継続することが見込まれる。

このように、現在既存の一方的措置は廃止になったわけではなく、むしろ多国間条約の合意を待っている状態といえる。また、一方的措置の撤廃のプロセスは、各国の国内制度の整備に委ねられている。

米国が制裁関税を課すとしていた英国等5か国、トルコ、インドとは、政治的妥協についての共同声明が発表されたことにより、緊張が高まっていた貿易摩擦はいったん緩和へ向かった。しかし、その具体的な内容には不明な点もあり、2023年12月31日までに多国間条約が発効しなければ、既存の一方的措置は引き続き有効となるとともに、それ以降米国は再び制裁関税を課すことが可能となる点には留意する必要があるだろう。また、柱1導入初年度以降に控除

が可能となるのはあくまで利益Aの対象となる場合のみであり、利益Aの対象とならない収入が既存の一方的措置を課されている場合は対象外であることにも留意が必要だ。

2023年12月31日までに多国間条約が発効しない場合に2022年1月1日からの収入に遡及的に3%のデジタルサービス税を課とするカナダや、現在のアグレッシブな実施計画の下での一方的措置の撤廃の実行可能性については多くの懸念の声もあり、今後の各国の動向を引き続き注意深く見守る必要がある。

おわりに

既存のデジタルサービス税に、企業はどう向き合うのか。これまでの各国の一方的措置に対し、デジタルサービス税を納付するかどうか、顧客への価格に転嫁するかどうかといった対応は企業によって一様ではなかった。

今後、多国間条約の発効までの当面の間継続することとなったデジタルサービス税に対して企業がどのような対応を取っていくのか、デジタルサービス税が国際合意によって暫定的措置と明確に位置づけられたからこそ、暫定期間中の対応を決める時が訪れたともいえる。また、多国間条約の行く末は今も確実ではない。類似の措置の範囲も明らかでなく、目まぐるしく変化する経済実態に合わせた、同様の課税措置が国際合意の目をかいくぐって今後も現れる可能性はあり、今回の経緯から企業が導き出すべき税務管理のあり方について、改めて考えなければならないだろう。

(注1) 2021年11月4日にはモーリタニアが BEPS包摂的枠組みへ加盟し声明を支持して、参加国は137の国・地域となった。OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, “Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy”。

(注2) OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 : 2015 Final Report”。

(注3) Bloomberg Tax, “Withholding Taxes Excluded From Digital Levy Ban: OECD Tax Head”。

(注4) U.S. Department of the Treasury, “Joint Statement from the United States, Austria, France, Italy, Spain, and the United Kingdom, Regarding a Compromise on a Transitional Approach to Existing Unilateral Measures During the Interim Period Before Pillar 1 is in Effect”。米国以外の共同声明参加各国においても同内容の声明文を公表している。

(注5) 米国とインドの共同声明においては、暫定期間は2022年4月1日から柱1が効力を生ず

る日又は2024年3月31日のどちらか早い日までとされている。なお、合意内容についてはまだ最終化されていない。

Profile

溝口 史子 (みぞぐち ふみこ)

デロイト トーマツ税理士法人
間接税サービス 部門長
パートナー ドイツ税理士

東京大学法学部卒、ロンドンスクールオブエコノミクス欧州社会政策学修士。2001年1月にドイツ大手税理士法人に入社、05年3月にドイツ税理士登録。ドイツ税理士として日系企業の法人税及び付加価値税申告、移転価格文書化、税務調査対応、組織再編、買収時の税務デューデリジェンスを行う。15年より現職。現在は海外付加価値税と国際貿易の自動化を専門としてアドバイスを行う。著書として、『EU付加価値税の実務〔第2版〕』（中央経済社、2020年）のほか、共著書多数。

Profile

岩元 聡美 (いわたもと さとみ)

デロイト トーマツ税理士法人
間接税サービス
公認会計士・税理士・米国公認会計士

東京大学法学部卒、2005年大手監査法人に入社後、国内外企業の監査業務を担当。09年公認会計士登録、13年米国公認会計士（ワシントン州）登録。10年より18年まで国内会計事務所にて、ストラクチャードファイナンス案件における会計税務業務に従事。20年より現職。現在は海外付加価値税、デジタルサービス税の調査、インボイス制度アドバイザー等に従事。

*

*

*