

# デジタル課税と最低法人税率の G20 合意はどれだけ「画期的」か



Photo: PIXTA

GAF A など大規模多国籍企業へのデジタル課税の国際的枠組みと、引き下げ競争が続いていた法人税率に下限を設けることについて G20・OECD（経済協力開発機構）で基本合意が成立した。これまでの課税のあり方を大きく変える画期的な合意だ。その歴史的意義と今後の課題を整理した。（東京財団政策研究所研究主幹 森信茂樹）

## 新たな法人課税ルール

### 10月に最終合意

G20・OECD（経済協力開発機構）では、デジタル経済の発展に現行の法人税制が追い付けないという問題意識から、BEPS（税源浸食・利益移転防止）プロジェクトを創設し2012年から継続的に法人税制の再構築に向け議論をしてきた。15年10月のBEPS最終報告書では結論が出ず、BEPS IIとして20年までの合意を目指して議論が続けられてきたが、米国トランプ政権の消極姿勢もあり難航していた。

このような中、7月1日、139カ国・地域で構成されるOECD「包摂的枠組み」で、新たな法人課税ルールの基本合意が成立（8カ国・地域は態度を留保）、7月10日のG20蔵相・中央銀行総裁会議での大筋合意となった。10月に最終合意が予定されている。

合意内容は次の2つの柱からなる。

## 法人税最低税率と

### 実効税率の差分に課税

第一の柱は、大規模多国籍企業の超過利益への課税と市場国への課税権の配分である。売り上げ規模 200 億ユーロ（約 2.6 兆円）で利益率 10%超の多国籍企業 100 社程度（今後 7 年後に 100 億ユーロに拡大予定）について、10%を超える超過利益の 20~30%を売り上げに応じて市場国に配分する。22 年に多国籍条約を策定して、23 年からの実施を予定する。

また、現在英国、フランスなどの欧州諸国やインド、インドネシアなどが独自に導入しているデジタルサービス税（DST=間接税）の廃止に向けて適切な調整を行うとされている。

第二の柱は、（法人税における）15%以上の国際最低税率の導入である。多国籍企業が経済活動の拠点をどの国や地域に置くかにかかわらず、最低限の税負担をすることにより、公平な競争条件（レベルプレイングフィールド）を確保することを目的とする。このために所得合算ルールと軽減課税支払いルールの 2 つを、GloBE（グローバル税源浸食防止）ルールとして取り決める。

課税対象となるのは、年間総収入金額が 7.5 億ユーロ（約 1000 億円）以上の多国籍企業で、国別に計算された実効税率が、合意された最低税率よりも低い場合、最低税率と実効税率の差分を、上乗せ税率として課税する。2022 年に

各国国内法を改正し、2023年に実施予定としている。ただし導入は各国の任意である。

## デジタル課税と法人税最低税率が柱 包摂的枠組合意の概要

	第一の柱	第二の柱
趣旨・目的	<ul style="list-style-type: none"><li>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</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>15%のグローバル・ミニマム税導入(税引き下げ競争(BEPS問題)に終止符)</li></ul>
対象納税者	<ul style="list-style-type: none"><li>全世界売上高200億ユーロ・利益率10%超の多国籍企業</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>全世界売上高7.5億ユーロ以上の多国籍企業</li></ul>
主な措置	<ul style="list-style-type: none"><li>10%の利益率を上回る利益のうちの少なくとも20%~30%の課税権を市場国(売上高百万ユーロ以上)に与える</li><li>デジタルサービス税(独自の措置)の廃止</li><li>採掘業、金融機関(免許事業)の適用除外</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>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%との差分を上乗せ“top up”課税(IIR)。</li><li>有形資産・賃金の7.5%を控除(curve out)</li><li>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)</li></ul>
残された主な課題	<ul style="list-style-type: none"><li>独自の措置(DSTなど)廃止の具体的なプロセス</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>実質的な経済活動の除外</li></ul>
制度	<ul style="list-style-type: none"><li>多国間租税条約締結</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>国内法の改正(IIR、UTPR)</li></ul>
スケジュール	<ul style="list-style-type: none"><li>2022年に条約を作成・署名</li><li>2023年に発効</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>2022年に国内法を整備</li><li>2023年に施行</li></ul>

(出所) G20/OECD包摂的枠組合意(2021年7月1日)他の情報に基づき筆者作成

(注)第一の柱はAmount Aについて、第二の柱はIIR (Income Inclusion Rule)及びUTPR(Under Tax Payment Rule)について記述

[拡大画像表示](#)

## 物理的拠点のない市場国に 課税権の一部を与える

G20 は今回の合意に対して「歴史的な合意」と評価した。その意義と今後の法人税制の課題を考えてみた。

第一の柱の意義は、課税権の一部を物理的拠点（PE）のない市場国・ユーザー一國に与えるという点で、新課税権の創設と呼ばれる。

これは、英国が主張してきた「デジタル経済ではユーザーが個人データを提供し企業の価値創造に参加・貢献している（ユーザー・パーティシペーション）のでユーザーのいる市場国に課税権を与えるべきだ」という主張や、米国の「マーケティング・インタンジブル（顧客基盤などの無形資産）は市場国で形成される」という主張を根拠にしたもので、いずれもデジタル経済の発展を念頭に置いた考え方といえよう。

市場国に課税権を配分するという考え方は、今後法人税を仕向地課税として構築していくという議論につながっていく。法人税を、事業拠点のある居住国で課税するのではなく、消費税・付加価値税のように、製品やサービスを消費する市場国・仕向国で課税する方式に改めると、法人税率が企業の立地選択に影響しない（法人税率引き下げ競争が生じない）ことになる。

価格操作による低税率国への利益移転もできなくなるので移転価格税制も不要になり、税制は大幅に簡素化される。効率的な法人税制のあり方として OECD などで議論が始まる可能性がある。ちなみに、トランプ政権はこのような税制を目指したのだが、輸入時に課税される法人税を輸入業者が価格転嫁できるかという点が政治問題となり、導入には至らなかったという経緯がある。

第二の柱である法人税最低税率の導入は、東西冷戦終結後の新自由主義的な考え方に基づく法人税引き下げ競争の転換といえる。法人税引き下げ競争の結果、減収となる国家は、可動性の低い消費や所得に対する税負担を増加させて税収を賄わなければならない、経済活動にゆがみをもたらすことが問題となっていた。

いわばチキンゲームとして行われてきた引き下げ競争だが、パンデミックの広がりや過度なグローバリズムや新自由主義への懐疑が生じる中、米国の多国間協調主義への転換や、コロナ対策の財源確保としての法人税増税実現のための議会对策という事情もあり、米国主導での法人税引き下げ競争の中止となつたと考えられる。

## 各国独自のデジタル課税の廃止と

### 企業誘致のための優遇税制の扱いが課題

今後の課題について述べてみよう。第一の柱の方は、すでに英国、フランス、イタリアなどの欧州諸国やインドネシアなどが導入しているデジタルサービス税（DST）とどう調整するのか（いつ廃止するのか）という問題が残っている

DST は、一定規模以上の売り上げのあるプラットフォームサービスやオンライン広告の売り上げに 2~3%を課す間接税で、導入している欧州諸国は、OECD で国際合意ができた場合には取り下げることがを表明している暫定的な税だ。

しかし、すでに実施済みの税制を、どの段階で廃止するのかは明確ではない。インドネシアなどではコロナ対策の財源として導入しており、実際に自国に配分される新課税権・税収と比較考量した上で判断する可能性が残っている。

DST を各国がばらばらに導入すれば、企業にとって二重課税・赤字課税が生じ、デジタル経済が混乱に陥る可能性があり、今回米国が合意に乗り出した背

景には、GAF A 等が DST 廃止をバイデン政権に呼びかけたことも影響しているといえよう。

第二の柱で課題となるのは、中国や東南アジア諸国がわが国など外国企業誘致のために導入している優遇税制をどう取り扱うかという点である。優遇税制の結果、企業の実効税率は低くなっているわけだが、これに最低税率までの上乘せ税率を適用し課税することは、各国の優遇税制の意義を減じることになる。

この点については、今回の合意でも、適用除外が設けられることになっているが、その具体的な基準を巡って今後利害対立が予想される。この点は、アジア諸国に進出し優遇税制の適用を受けているわが国企業にとっても大きな関心事である。

デジタル経済の発達は既存の税制に大きな影響を及ぼしている。一方、各国ともコロナ対策、高齢化に伴う社会保障への対応などで税収確保は最重要の政策だ。今回の合意はパンデミックを経て経済思想が大きく変化した表れといえ、今後ともその新たな潮流の下で議論が続くものと考えられる。