

＜補論＞ デジタルサービス税と「第 1 の柱」の多国間条約に関する直近の状況－成果報告書に関連する議論－

早稲田大学法学学術院 渡辺徹也

2023 年 7 月 11 日に、BEPS 包摂的枠組は、これまでの成果報告書 (outcome statement) を公表した¹。第 1 の柱については、多国間条約 (MLC) の条文が取りまとめられた²ことがとりわけ重要であろう。以下では、この成果報告書の第 1 の柱に関する部分、2023 年 7 月 19 日の「OECD Tax Talks 21」、およびカナダの DST 凍結期間延長への反対表明を取り上げて簡単に検討しておきたい。

1. 成果報告書の公表 (2023 年 7 月 11 日)

成果報告書は大きく 4 つの部分から成る。イントロダクションに続く第 1 部のタイトルが「第 1 の柱の利益 A に関する多国間条約」、第 2 部は「第 1 の柱の利益 B」、第 3 部は「第 2 の柱に基づく Subject to Tax Rule (STTR)」、そして第 4 部が「インプレメンテーション支援」となっている。本稿との関係で重要なのは、いうまでもなく第 1 部ということになる。

そして第 1 部の主たる内容は、①利益 A に関する課税権行使を可能とする MLC の条文が取りまとめられたこと (パラ 6)、②MLC は署名の準備に必要な重要な要点について定めていること (パラ 7)、③2023 年中に条約の署名が行われ (年末には署名式が実施され)、2025 年中に発効することが目標とされていること (パラ 8)、④対象多国籍企業の最終親会社 (Ultimate Parent Entities) の 60%以上を占める少なくとも 30 の国等が MLC に署名することを条件として、2024 年 12 月 31 日または MLC の発効のいずれか早い日までの間、新たに制定される DST や類似する措置を課さないことに合意する (パラ 9) というものであった。

上記①について、取りまとめられた条文のテキストが公開されているのではない³。した

¹ See OECD(2023), Outcome Statement on the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy OECD, Paris.. <
<https://www.oecd.org/tax/beps/outcome-statement-on-the-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2023.pdf>>

² 正確には、成果報告書において「包摂的枠組が…MLC のテキストを提出した (has delivered)」と記されている。OECD, *supra* note (1). 2023 年 7 月 13 日の報道では、「条約の大枠をまとめた」(日本経済新聞朝刊 1 面)、「多国間条約の条文がまとまった」(毎日新聞朝刊 1 面)、「条約取りまとめ」(産経新聞朝刊 3 面)、「多国間条約の案は大筋でまとまり」(東京新聞朝刊 4 面)といった表現となっている。

³ 2023年7月12日付けのOECDのHP "138 countries and jurisdictions agree historic

がって、将来の納税者となりうる各企業が、この段階で細かい条約の内容を知ることができず、また意見を述べる正式な機会が設定されているわけでもない。ただ、条約のテキストは（公開はしていないが）確定したのだから、後は署名を残す段階にまで来たというのが OECD の立場なのかもしれない。なお、上記②にいう重要な要点には DST の撤廃が含まれる。

条約には MLC に関する共通理解を示すような説明文書（Explanatory Statement）が添付される予定とあり（パラ 7）、さらには MLC の特定の項目に対して懸念を表明している国が存在することが明記されている（パラ 8）。ただし、懸念の具体的な内容について成果報告書はまったく明らかにしていない。上記③にあるように 2023 年末には署名式が予定されているが、それまで順調に進むのか、それとも紆余曲折があるのか不明である。なお、条約の署名（2023 年末）から発効（2025 年末）まで 2 年の時間差があるのは、各国における国内協議、立法および行政手続等を経る時間が考慮されているからである（パラ 8）。

DST について最も重要なのは上記④である。対象多国籍企業の最終親会社の 60% 以上を占める 30 の国等というのが、具体的にどこになるのかは、明らかにされていない。結果としての数値を設定したのであるから、2023 年 7 月 11 日の段階で国名等は明記できないということなのであろう。しかし、実際には上記最終親会社の多くはアメリカに存在しているのだから、仮にアメリカが署名しなければ、条件をクリアすることは非常に難しくなることが予想される。

さらに上記④については、MLC の発効に向けて十分な進展があった場合には、新たな DST 導入に関する凍結を 2025 年 12 月 31 日または MLC の発効のいずれか早い日まで延長できる旨が記載されている。つまり、条件付きとはいえ、今回設定された 2024 年末という期限から、さらに 1 年の延長が示唆されている。ただし、最終親会社の 60% 以上を占める 30 ヶ国による署名は、2023 年末までに行われていることが前提である（その前提が満たされなければ凍結期限の 1 年延長はないと考えられる）⁴。

このように成果報告書は、条約の署名と発効を区別していることがわかる。もちろん、署

milestone to implement global tax deal”では、署名の準備が整い次第、MLC のテキストを公開すると述べられている。<<https://www.oecd.org/tax/beps/138-countries-and-jurisdictions-agree-historic-milestone-to-implement-global-tax-deal.htm>>

See also OECD (December 2022) Pillar One—Amount A: Draft Multilateral Convention Provisions on Digital Services Taxes and Other Relevant Similar Measures. <<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-draft-mlc-provisions-on-dsts-and-other-relevant-similar-measures.pdf>>

⁴ See David Stewart, Stephanie Soong and Manal Corwin, Manal Corwin Takes the Helm: Updates on the OECD Tax Reform Plan, Tax Notes Talks (Jul. 27, 2023). <<https://www.taxnotes.com/tax-notes-live/tax-notes-talk/manal-corwin-takes-helm-updates-oecd-tax-reform-plan/7h0tf>>

名で終わってしまったら意味がなく、当然ながらその先の発効に至るまでを目的としていると考えるべきである。この点に関して、OECD 租税政策・行政センター長である Manal Corwin によれば、達成すべき3つのマイルストーンがあるという⁵。簡単に言えば、1つ目は合意された条約テキストの作成であり、それは成果報告書が示す通りほぼ達成されつつある。2つ目は、各国がMLCに関する署名を行うこと、そしてクリティカル・マスによる署名数を獲得することである。そして3つ目は、条約を発効させるために各国議会等において批准を得ることである。現在は1つ目をほぼ終え、2つ目に向かっていくということであろう。

2. 成果報告書公表後の OECD Tax Talks

成果報告書の公表から約1週間後の2023年7月19日に「OECD Tax Talks 21」が配信され⁶、資料も公開されている⁷。そこでは、同年7月17-18日にインド（ガンジナガル）で開催されたG20のFMCBG（Finance Ministers and Central Bank Governors）会合において、成果報告書の内容への支持を得た旨が示されている⁸。

MLCに関して上記Tax Talksの資料は、対象多国籍企業の最終親会社の60%以上を占める30カ国・地域が条約を批准した後、これらの締約国によって条約の発効日が決定されるとしている⁹。すなわち、成果報告書上記④（パラ9）にある新たなDST導入の凍結と同様の条件が、条約の発効に関しても置かれているということであろう。この部分は成果報告書には明記されていないが、クリティカル・マスに関する具体的な要件を示しているようにみえる。

アメリカ抜きでこの条件をクリアできるなら、条約発効への可能性が残されることになる。もっとも、アメリカだけで対象となる多国籍企業が全体の約46%にのぼる（対象となる企業グループはアメリカだけで31、利益Aにおいて再分配される額は529億ユーロで再分

⁵ *Id.*

⁶ See Center for Tax Policy and Administration, OECD Tax Talks. <<https://www.oecd.org/tax/tax-talks-webcasts.htm>>

⁷ 資料は Center for Tax Policy and Administration, OECD Tax Talks として、<<https://www.oecd.org/tax/presentation-oecd-tax-talks-july-2023.pdf>>に掲載されている。

⁸ 前掲注(7)6~10頁参照。MLCについては、G20として、条約のテキストが取りまとめられたことを歓迎するとともに、2023年後半の署名に向けて残されたいくつかの懸案事項を速やかに解決することが求められている。前掲注(7)9頁参照。

⁹ 前掲注(7)16頁参照。最終親会社の60%以上を占める30ヶ国という閾値は、アメリカが署名国であると同時に批准国でもあることを事実上要求する。See David Stewart, Stephanie Soong and Manal Corwin, *supra* note (4).

配利益全体の約 58%を占める) という指摘もあり¹⁰、依然としてアメリカの署名および批准が MLC 実現のカギを握っていることに変わりない。しかし、2025 年の大統領選挙を控えたバイデン政権は、批准どころか署名すら困難という指摘もある¹¹。仮に、アメリカが MLC に参加しないとすれば、対象となるグループは 37、再分配される利益 A の額は 380 億ユーロに減少する¹²。

DST に関して上記資料は、2023 年末までに十分な数の国・地域が MLC に署名していれば、既存の凍結措置 (existing standstill) を 2024 年まで延長するとしている¹³。これは、上記④の内容と同じである。ここでは、DST の廃止と凍結が区別されていることを確認しておきたい。

資料は、MLC が要求するものの 1 つとして、DST の確実な廃止と凍結 (removal and standstill) をあげているのにも拘わらず¹⁴、条件付きで 1 年延長の対象になるのは新たな DST の導入凍結の方だけである¹⁵。つまり、既に稼働している DST は、条約が発効するまでそのままの状態が続くという理解できる¹⁶。Avi-Yonah も、DST は第 1 の柱に関する交渉が終わるまで稼働が停止される (suspended) という一般的な考え方を示しつつも、米国通商代表部 (USTR) の見解¹⁷を引用して、実際にはそうならないと述べている¹⁸。

もっとも、そうやって課税され続けた DST は、条約発効後に税額控除の対象となりうる¹⁹。しかし、実際に条約が発効しなければ、これまでの DST は課税されたままになる (ま

¹⁰ See Stephanie Soong, Pillar 1 Tax Treaty Needs U.S. Ratification, EU Researchers Say, 111 Tax Notes Int'l 321 (July. 17, 2023).

¹¹ See Reuven Avi-Yonah, Pillar 1 and DSTs: OECD Optimism and U.S. Reality, 111 Tax Notes Int'l 299 (July. 17, 2023). もっとも、アメリカ抜きでは MLC が発効しないと思われる。

¹² See Stephanie Soong, *supra* note (10), at 321.

¹³ 前掲注(7)16 頁参照。

¹⁴ 前掲注(7)15 頁参照。

¹⁵ 前掲注(7)16 頁参照。

¹⁶ 報告書パラ 9 においても、新たに DST を制定することは控えるとされているが、既に制定されている DST について稼働停止が義務づけられているわけではないと読むことが可能である。なお、報告書は standstill という文言を使っていない。

¹⁷ See Office of the U.S. Trade Representative, USTR Welcomes Agreement With Austria, France, Italy, Spain, and the United Kingdom on Digital Services Taxes (Oct. 21, 2021).

¹⁸ See Avi-Yonah, *supra* note (11), at 300. 現在でも引き続き DST を課し、そこから税収をあげている国は実際に幾つも存在する。

¹⁹ *Id.* 既に課税された DST の額が第 1 の柱導入後の利益 A による税額を上回る場合、当該超過額が控除される。See also Stephanie Soong, European Tech Companies Push For EU Action on Digital Taxes, 111 Tax Notes Int'l 310 (July. 17, 2023). フランスの DST に対し

まったく救済の対象にはならない) ともいえる²⁰。

3. DST の凍結期限延長に関するカナダの反対

成果報告書の上記④にいう 2025 年 12 月 31 日までの DST 凍結期限の延長について、カナダは受け入れを拒否した²¹。カナダの DST は議会における手続きを経た上で 2024 年に発効が予定されている²²。

成果報告書に関してカナダが反対しているのは、DST の凍結期限延長にかかる部分だけであり、それ以外については賛成する立場を明示しているが²³、2023 年末までに MLC の署名は行われないうのである。もちろんアメリカは、カナダの反対表明を好意的に受け止めてはいない²⁴。

ここでは、DST を既に導入している国とこれから導入を予定している国との立場の差が顕著にあらわれているようにみえる。前者の国は、凍結期限延長中も DST から税収を得ることができるが、後者の国は、凍結期間が長びくだけ税収面で大きな影響を受ける。カナダは後者の国であり、「既存の DST に基づいて歳入を徴収し続けている国々と比べて不利な

てアメリカが報復関税で対抗しようとした際にも、暫定期間の DST の額が第 1 の柱導入後の利益 A による税額を上回る場合、超過額が控除されることを条件として、第 1 の柱が実現するまでフランスはデジタルサービス税を継続し、米国は貿易措置を取らないという合意が行われた経緯がある。デロイトトーマツ「調査報告書：令和 3 年度内外一体の経済成長戦略構築にかかる国際経済調査事業-（諸外国等における経済の電子化に関する課税の動向等を踏まえた我が国の国際課税等の在り方に係る調査研究事業）」72 頁（2022 年）参照。

²⁰ See Avi-Yonah, *supra* note (11), at 300.

²¹ See Department of Finance Canada, Statement by the Deputy Prime Minister on international tax reform negotiations (July 12, 2023). <
<https://www.canada.ca/en/department-finance/news/2023/07/statement-by-the-deputy-prime-minister-on-international-tax-reform-negotiations.html>>

²² *Id.*

²³ *Id.*

²⁴ See U.S. Chamber of Commerce, U.S. Chamber Urges Canada to Support Extension of the Digital Services Tax Moratorium (July 14, 2023). <
<https://www.uschamber.com/international/u-s-chamber-urges-canada-to-support-extension-of-the-digital-services-tax-moratorium>> ベラルーシ、パキスタン、ロシア、スリランカも凍結期限延長に反対であるが、アメリカにとってカナダの反対が意味するものは比べものにならない。See Lee Sheppard, Treasury Pulls Back Tough Foreign Tax Credit Regulations 111 Tax Notes Int'l 509 (July. 17, 2023).

立場に追いやられている」²⁵と主張している。

前者と後者の差は、条約発効後に過年度の DST が税額控除の対象（利益 A による税額を上回る部分が控除対象）になったとしても、完全に埋めることはできない。そして、もし条約が発効しなければ、結果としてその差は更に広がることになる。カナダとしては、税収の面からみて、MLC と DST の双方が機能しない状態が 2025 年末まで続くことは耐え難いということなのであろう。

²⁵ See Department of Finance Canada, *supra* note (21).