

2019年7月2日 全6頁

「デジタル課税」が非デジタル企業に波及も

2020年1月に大枠で合意し、2020年末までに最終報告の予定

金融調査部
主任研究員 金本悠希

[要約]

- 6月28日・29日のG20大阪サミットで、OECD（経済協力開発機構）のデジタル課税に関する作業計画が承認された。作業計画では基本的な方向性と論点が提示され、2020年1月に大枠で合意し、2020年末までに最終報告書を公表する予定である。
- 作業計画では、多国籍企業が現地国に拠点（「恒久的施設（PE）」）を設けていない場合、現地国が適切に課税できないという問題に対処するため、拠点がなくても「市場のある国」が課税できるよう見直す予定である。
- どのような場合に、どのような業種・規模の企業が、いくら課税されるのかなどについては今後議論される。課税対象とされるのは、典型的にはデジタルサービスを提供する企業が想定されているが、今後の議論次第では、ブランド等の無形資産を有する企業であれば対象とされる可能性がある。

1. はじめに

6月28日・29日のG20大阪サミットで、OECD（経済協力開発機構）のデジタル課税に関する作業計画が承認された。

これまでOECDはG20の要請を受け、多国籍企業の課税逃れ対策として「税源浸食と利益移転（BEPS; Base Erosion and Profit Shifting）プロジェクト」を進めてきており、2015年に最終報告書を公表した。しかし、経済のデジタル化に伴う法人税に関する問題については結論が得られず、2020年まで検討を継続することとしていた。

この問題については、OECD加盟国のほか開発途上国を含む129の国・地域（2019年3月現在）が参加する「BEPS包摂的枠組み」で議論が進められ、2018年3月には「デジタル化から生じる課税上の課題に係る中間報告」が公表された¹。さらに、2019年2月には「経済のデジタル化の

¹ OECD ウェブサイト

(<https://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm>) 参照。

課税上の課題への対応」と題する市中協議文書²（以下、「市中協議文書」）が、同年5月には「経済のデジタル化から生じる課税上の課題に対する合意に基づく解決策を策定する作業計画」³（以下、「作業計画」）が公表された。作業計画は、2019年6月8日・9日のG20財務大臣・中央銀行総裁会議（福岡）で承認され、6月28日・29日のG20大阪サミットでも承認された。

作業計画では、①国際課税原則の見直しと、②軽課税国への利益移転に対する対抗措置の導入⁴、の2つの柱からなる解決策について、基本的な方向性と論点を提示している。2020年1月までに大枠で合意し、2020年末までに最終報告書を取りまとめる予定である。

本稿では、作業計画における2つの柱のうち、①国際課税原則の見直しについて解説する。

2. 国際課税原則の見直し

（1）問題の所在

法人が外国で事業を行う場合、その外国に支店や工場などの「恒久的施設（PE; Permanent Establishment）」と呼ばれる拠点がなく限り、その外国での事業利益には課税されないという原則がある（「PEなければ課税なし」）。そのため、IT大手企業のように、インターネットを通じて外国に拠点を設けずにデジタルにサービスを提供する場合、その外国にPEがなければ原則として課税対象とならない。

また、仮にその国にPEがあっても、法人の利益のうちそのPEに帰属する部分が少なければ、課税できたとしてもわずかな額しか課税できない。例えば、オンライン・ショッピング・モールを運営するIT企業が、顧客が購入し商品を配送する物流拠点を外国に持っている場合、そのIT企業の利益の大部分は、オンライン・ショッピング・モールを実現するコンピュータープログラムという無形資産により生み出されたと考えられ、その外国の物流拠点の利益への貢献はわずかしかないと考えられる。この場合、その外国はそのIT企業に対して課税できたとしても、わずかな額しか課税できない。

（2）市中協議文書で示された3つの見直し案

上記の問題に対処するため、市中協議文書では3つの案が示された（図表1参照）。1つ目は「ユーザーの参加」に着目する案で、英国の案である。この案では、デジタルサービスのユーザ

² OECD ウェブサイト

(<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>) 参照。

³ OECD ウェブサイト

(<https://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>) 参照。

⁴ 一定水準以下の実効税率を課している無税又は低税率国に所在する支店・子会社に対する所得合算ルールと、これらの国に所在する関連者への税源浸食的支払いに損金算入を否認するルールの2つを導入するもの。

ーがいる国・地域に（PE がなかったとしても）課税権が認められる。この案は、SNS（ソーシャル・ネットワーキング・サービス）はユーザーが作成するコンテンツで成り立っているように、デジタルサービスが価値を創造する際、ユーザーの参加が重要であるという考えに基づいている。この案の特徴は、新たに課税対象となるものが、SNS、検索エンジン、オンライン・ショッピング・モールに限定されていることであり、IT 大手企業狙い撃ちとも言われる。

2つ目は、ブランドや顧客データなど、「マーケティング上の無形資産」に着目する案であり、米国の案である。この案では、マーケティング上の無形資産が生み出された国・地域、つまりマーケットのある国・地域（以下、「市場国」という）に（PE がなかったとしても）課税権が認められる。この案の特徴は、1つ目の案のようにデジタルサービスに限定せず、マーケティング上の無形資産が認められれば課税対象となるため、非デジタル企業にも課税が拡大する可能性があることである。

3つ目の案は、「重要な経済的存在」に着目する案で、インド等の途上国の案である。その国・地域にユーザー基盤が存在したり、その国・地域に由来するデジタル・コンテンツ、その国・地域の言語のウェブサイトが維持されたりしている場合などに、重要な経済的存在が認められ、課税権が認められる。

図表 1 市中協議文書で示された見直し案

	課税権が認められる国	対象
ユーザーの参加案（英国案）	高度デジタル企業のユーザーがいる国・地域	以下の高度デジタル企業 ① ソーシャル・メディア・プラットフォーム ② 検索エンジン ③ オンライン・マーケットプレイス
マーケティング上の無形資産案（米国案）	以下のような「マーケティング上の無形資産」が生じる国・地域（市場国） ① ブランドや商標 ② 顧客データ、顧客との関係、顧客リスト	マーケティング上の無形資産を有する企業
重要な経済的存在案（インド等の途上国の案）	以下の「重要な経済的存在」が存在する国・地域 ① ユーザー基盤と関連するデータのインプット ② その国・地域に由来するデジタル・コンテンツ ③ 現地通貨・現地支払手段を通じた請求・徴収 ④ 現地言語でのウェブサイト ⑤ 一定のサポートサービスの提供 ⑥ 持続的なマーケティング・販促活動	重要な経済的存在を有する企業

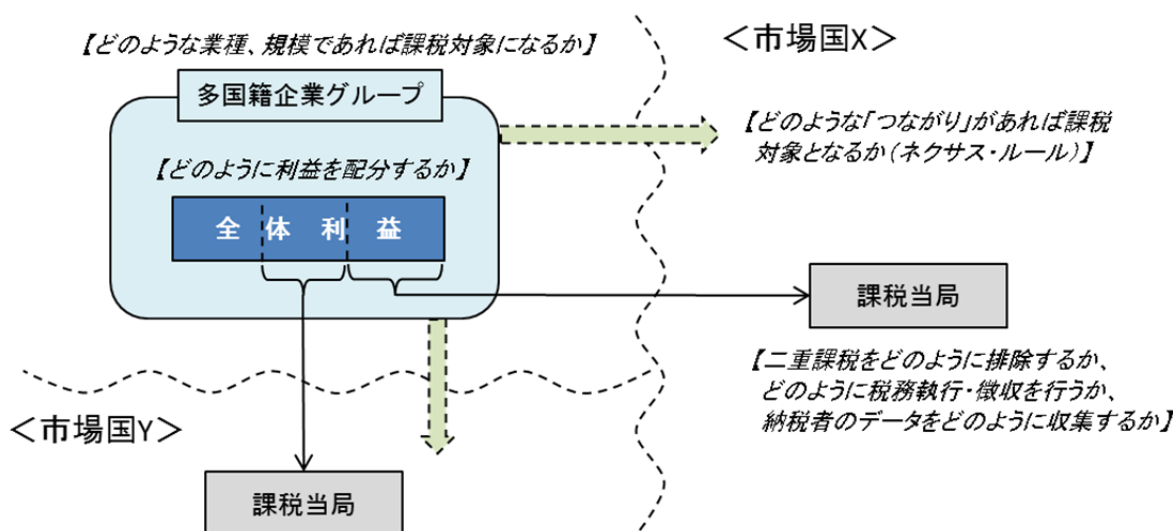
（出所）市中協議文書を基に大和総研金融調査部制度調査課作成

(3) 作業計画で示された方向性と論点

3つの案は、いずれも市場国に課税権を認めるという共通点を有している。5月にOECDが公表した作業計画は、市中協議文書で示された3つの案のいずれかを選択するのではなく、市場国に課税権を認めるという点で3つの案を統合する方向性を示した。これは、先進国だけでなく途上国も含む129カ国・地域で構成される「BEPS包摂的枠組み」において合意する必要があるため、いずれか1つの案を採用することが難しいという政治的な背景があるためと考えられる。

その上で作業計画は、どのような場合にいくら課税されるかなどの技術的課題について論点を提示している。具体的には、「PEなければ課税なし」のように、市場国とどのような「つながり(nexus)」があれば課税が認められるかに関する原則(ネクサス・ルール)と、市場国にいくらの利益が配分されるかのルールなどについて、論点を提示している。

図表2 作業計画で示された方向性と論点



(出所) 作業計画を基に大和総研金融調査部制度調査課作成

(ア) ネクサス・ルールの見直し

ネクサス・ルールに関して、市中協議文書の3つの案は、「ユーザーの参加」、「マーケティング上の無形資産」、「重要な経済的存在」のいずれかがあれば市場国に課税権を認めるというものである。

一方、作業計画では、市場国に「遠隔的な課税可能な存在(remote taxable presence)」がある場合に課税権が認められるとされているだけで、具体的に市場国とどのような「つながり(nexus)」があれば課税権が認められるかについては示されていない。

この点については今後議論されることとなるが、仮に「マーケティング上の無形資産」が採用されれば、課税対象はデジタル企業に限定されないこととなる。

(イ) 対象範囲の制限の有無

市中協議文書の提案のうちユーザーの参加案（英国案）は、対象事業をソーシャル・メディア・プラットフォーム、検索エンジン、オンライン・マーケットプレイスに限定している。一方、マーケティング上の無形資産案（米国案）や重要な経済的存在案（インド等の途上国案）は、対象事業を限定していない。

作業計画では、ネクサス・ルールの見直しの結果、仮に市場国に課税権が認められるとしても、事業の性質又は収益等の規模によって、課税対象の範囲を制限することを検討するとしている。

(ウ) 利益配分ルールの見直し

仮に市場国に課税権が認められるとして、課税対象となった多国籍企業グループの全体の利益のうち、いくらがその市場国に配分されるか（利益配分ルール）について、作業計画は3つの案を提示している。

1つ目の案は、多国籍企業グループの全体の利益から「基本的な（routine）利益」を控除して、「特別な（non-routine）利益」を算出し、それを売上等に応じて各市場国に配分する方法である（修正残余利益分割法）。「基本的な利益」「特別な利益」について作業計画では特段説明されていないが、「特別な利益」は、デジタルサービスを実現するソフトウェアや、ブランド等の無形資産等により獲得される利益を指し、「基本的な利益」は、それ以外の単純な経済活動により獲得される利益を指すと考えられる。

2つ目の案は、「基本的な利益」と「特別な利益」を区別せず、多国籍企業グループの全体の利益を、従業員数・資産額・販売額・ユーザー数等に応じて各市場国に配分する方法である（定式配分法）。

3つ目の案は、マーケティング、販売及びユーザーに関連する活動に着目する方法である（販売活動に基づく方法）。この方法で各市場国に配分する利益は、ベースライン利益とする方法や、多国籍企業グループの収益率に応じて変動する額とする方法が例示されている。

(エ) その他の論点

作業計画では、上記の論点のほか、どのように二重課税を排除するか、どのように税務執行・徴収を行うか、納税者のデータ（合計利益、ビジネスラインごとの合計利益、販売額、ユーザー数など）をどのように収集するか等の論点を提示している。

3. 今後の見通し

BEPS 包摂的枠組みは上記の論点について議論を進め、2020年1月に大枠で合意し、2020年末までに最終報告書を取りまとめる予定である。

作業計画では、市場国に課税権を認めるという基本的な方向性については明らかにされたが、どのような場合に、どのような業種・規模の企業が、いくら課税されるのかなど、実務的に重要な点については、BEPS 包摂的枠組み内の作業部会でこれから議論されることになる。

国際課税原則の見直しは、典型的には IT 大手企業に対する課税を拡充するものといえる。しかし、現時点では、課税が拡充されるのはデジタルサービスに限定することが合意されているわけではなく、ブランドなどの無形資産を有する企業も幅広く対象に含まれる可能性が残っていることに注意が必要である。

その意味で、国際課税原則の見直しは「デジタル課税」とどまらず、国際的な法人課税の抜本的見直しにつながる可能性があり、合意を達成することは容易ではないだろう。しかし、合意が達成できなければ、各国が国際合意に基づかない独自の課税措置を導入することを招きかねないため、BEPS 包摂的枠組みに対しては合意を達成するよう強いプレッシャーが働いている⁵。

BEPS 包摂的枠組みには、先進国だけでなく途上国を含む 129 の国・地域が参加しており、途上国にも税収が配分されるような内容でなければ合意は難しいだろう。また、人員等のリソースが制約されている途上国の課税当局でも執行できるような、簡素な内容とされる可能性もある。

ただ、どのように国際課税原則を見直すにせよ、どのような場合において、どのような企業に、いくら課税されるのかが明確になるようにすべきである。さもなければ、多国籍企業グループが展開している市場国それぞれが課税権を主張して二重課税が生じ、多国籍企業グループがテクノロジーを発展させることや、国際的に事業を展開するインセンティブを阻害しかねない。作業計画は、課税の確実性や執行可能性を確保することや、効果的に紛争を予防し、解決することについても検討することとしており、この点に関する取組みが期待される。

(以上)

⁵ 政府税制調査会（2019年6月12日）の資料（財務省）によれば、6月8日に行われた国際租税に関する大臣級シンポジウムにおいて、各国のパネリストから「一方的な措置の動きを懸念。合意に向け、政治的なガイダンス、妥協の精神等が必要」との発言があったとされる。