

2019年11月13日 全8頁

OECD のデジタル課税案と今後の注目点

「消費者向け」ビジネスを行う大規模企業グループにまで対象を拡大

金融調査部
主任研究員 金本悠希

[要約]

- 10月9日、OECD事務局はデジタル課税に関する市中協議案を公表した。デジタル課税の議論は、2020年1月までに大枠に合意し、同年末までに最終報告を行う予定である。
- 市中協議案は、デジタル・ビジネスを含む「消費者向け」ビジネスを行う多国籍企業グループが、外国（市場国）で売上を得ていれば、その市場国に支店や工場などの恒久的施設（PE）がなくても、その市場国に課税権を認めるものである。
- 同時に市中協議案は、現行の国際課税原則（PE なければ課税なし）を維持しつつ、PE 所在国への利益配分ルールも見直している。PE 所在国の税務当局が一定水準を超えて外国企業に課税しようとする場合、強力な二重課税防止措置の適用対象となる。

1. はじめに

10月9日、OECD事務局は、「経済のデジタル化による課税上の課題に対する解決策に関する第一の柱における統合アプローチに関する OECD事務局案」（以下、「統合アプローチ」）を公表した（11月12日まで意見募集）¹。

OECDでは、経済のデジタル化による課税上の課題に対して、「包摂的枠組み」と呼ばれる135カ国・地域（2019年10月現在）で構成される協議体において、①国際課税原則（「ネクサス・ルール」「利益配分ルール」）の見直し（第一の柱）、②軽課税国（本稿では「国・地域」を総称して「国」という）への利益移転への対抗措置の導入（第二の柱）、の2点について検討している。2020年1月までに解決策の大枠に合意し、2020年末までに最終報告を行う予定である。

統合アプローチは第一の柱に関する案であり、第二の柱に関しては、別途、11月8日に案が公表された。統合アプローチは、本年2月の市中協議案において第一の柱に関して提示された、

¹ OECD ウェブサイト

<https://www.oecd.org/tokyo/newsroom/oecd-advancing-multilateral-efforts-to-address-tax-challenges-from-digitalisation-of-the-economy-japanese-version.htm> 参照。

「ユーザー参加」「マーケティング上の無形資産」「重要な経済的存在」の3つの案²を統合しようとするものである。本稿では、この統合アプローチの内容と今後の注目点について解説する。

2. 統合アプローチの概要

(1) 市場国への新課税権の付与と、現行の国際課税原則の部分的見直し

統合アプローチは、デジタル・ビジネスを含む、「消費者向け (consumer-facing)」ビジネスを行う大規模企業グループが外国 (市場国) で売上を得ている場合に、その市場国に課税権を認めるものである。現行の国際課税原則の下では、市場国に支店や工場などの「恒久的施設 (PE)」がなければ課税権が認められないが、統合アプローチの下では、市場国に PE があるか否かにかかわらず課税権が認められるため、市場国に新たに課税権を付与するものといえる。

ただし、現行の国際課税原則 (PE 所在国に、独立企業原則に基づいて配分される利益に対する課税権を認める) は、多くの取引については適切に適用できている。そのため、市場国への新課税権の付与は、現行の国際課税原則を廃止して置き換えるのではなく、現行の国際課税原則と並存する形で導入される。

一方、現行の国際課税原則の適用についても部分的見直しが行われる。大手多国籍企業グループが PE 所在国で行うマーケティング・販売活動に関して課税紛争が生じているため、統合アプローチは、現行の国際課税原則のうち利益配分ルールについて見直すことも提案している。

統合アプローチは必ずしも明確でない部分もあるが、図表 1 のように整理できるだろう。

図表 1 統合アプローチの概要

	市場国への新課税権の付与	現行の国際課税原則の部分的見直し
対象	「消費者向け (consumer-facing)」ビジネスを行う大規模企業グループ ・採掘産業、コモディティ、金融サービス等 (※) は除外される方向 ・7.5 億ユーロ以上の収入	業種・規模による限定なし (現行ルールから変更なし)
ネクサス・ルール	その国で一定水準の売上を得ていること	その国に PE を有していること (現行ルールから変更なし)
利益配分ルール	顧客データやブランド等の無形資産に起因する利益を市場国に配分 ⇒売上額に応じて各市場国に配分	①販売・マーケティングといった基礎的な活動に基づく利益 ⇒「固定的な額」を PE 所在国に配分 ②①を超える活動に基づく利益 ⇒PE 所在国が課税権を主張する場合には強力な二重課税防止措置の対象

(※)「消費者向け」ビジネスに該当しないため、除外される方向 (具体的業種として何が除外されるかは不明)。
(出所) OECD 事務局「経済のデジタル化による課税上の課題に対する解決策に関する第一の柱における統合アプローチに関する OECD 事務局案」(2019 年 10 月) を基に大和総研金融調査部制度調査課作成

² これらの案について、拙稿『「デジタル課税」が非デジタル企業に波及も』(2019 年 7 月 2 日付大和総研レポート) (https://www.dir.co.jp/report/research/law-research/tax/20190702_020884.html) 参照。

(2) 市場国への新課税権の付与

(ア) 適用対象

統合アプローチは、高度にデジタル化されたビジネスだけでなく、「消費者向け」ビジネスにも適用される。「消費者向け」ビジネスの範囲は今後検討されるが、採掘産業、コモディティ、金融サービスなどの一定の業種は対象外とすることが検討されている。

適用対象を、大規模な企業に限定することも検討されており、その具体的な基準として、7.5億ユーロ以上の収入³が挙げられている。

(イ) ネクサス・ルールの見直し

現行の国際課税原則では、各国は外国企業に対しては、自国内に工場や支店などのPEがある場合に限り、その事業利益に対して課税を行うことができる。このように、自国とどのような「つながり (nexus)」があれば課税権が認められるかに関する国際課税原則を「ネクサス・ルール」と呼ぶ。

現在、インターネットなどを通じて、物理的な拠点を設けずにその国の顧客とビジネスを行うことが可能になっている。そのため、統合アプローチはネクサス・ルールを見直し、外国企業が、ある国から一定水準の売上額を得ていれば、その国に対してその外国企業に対する課税権を認めるとしている（売上額の水準はその国の市場規模に合わせて調整される）。つまり、外国企業がその国で一定水準の売上額を得ていれば、その国にPEを有していなかったとしても、その国に課税権が認められることになる。

このルールは、インターネット等を通じて国外から直接販売して売上を得ている場合だけでなく、(インターネット等を利用せずに) 現地の流通業者を通じて販売を行って売上を得ている場合も適用される。そのため、課税対象となる企業グループは、グループ外の流通業者を通じて外国での売上についても把握する必要があると考えられる。

(ウ) 利益配分ルールの見直し

統合アプローチでは、新課税権に関する利益配分ルールとして、対象となる企業グループについて、(単体の企業の利益ではなく) 企業「グループ」の「ビジネスラインごと」の利益のうち、顧客データやブランドに基づく部分を市場国に配分することを提案している。

企業グループの本社の所在する国の会計基準に基づく連結財務諸表に記載された、ビジネスラインごと(及び/又は、地域ごと)の利益⁴が出发点となる(会計上の「利益」であり、税務上

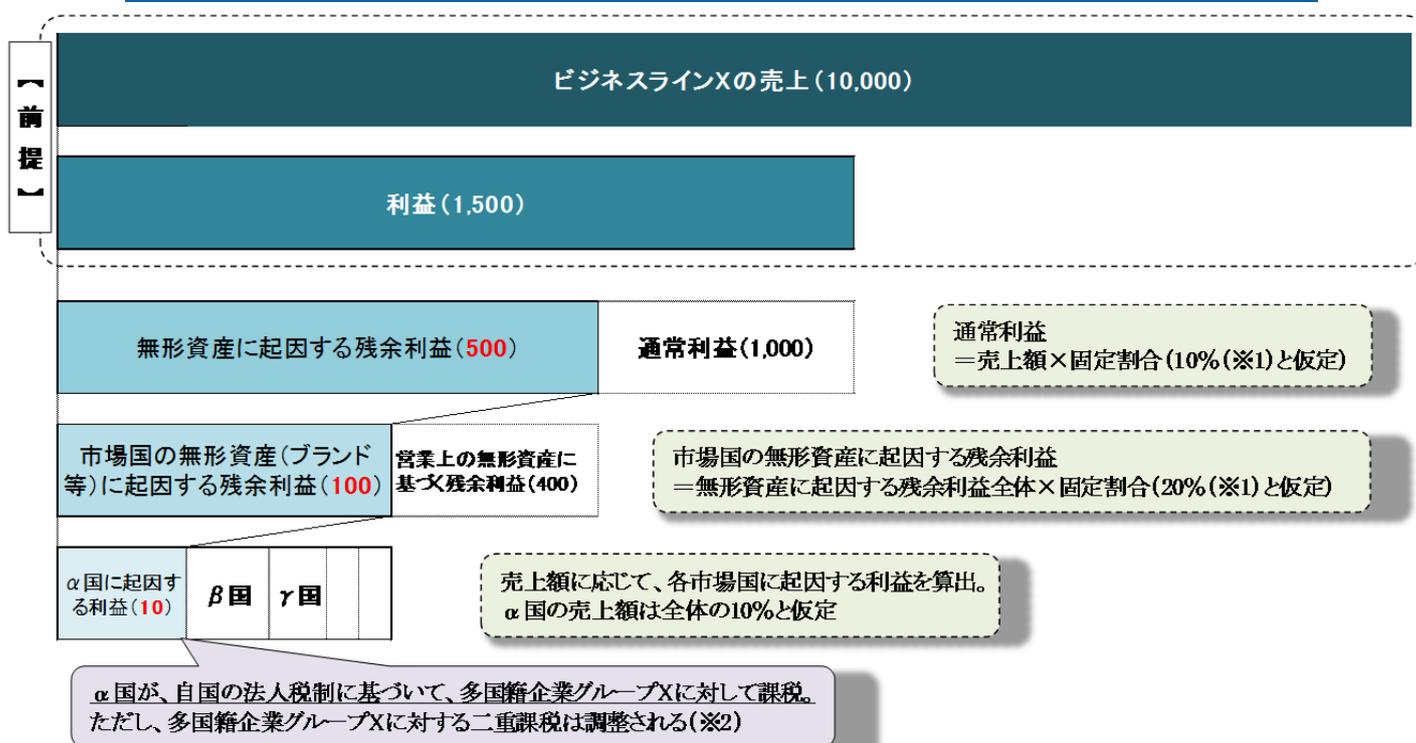
³ 多国籍企業グループが、国別の活動状況に関する情報を記載した「国別報告書」を税務当局に提出することを義務付けられる水準。

⁴ 統合アプローチは、財務諸表に記載された事業セグメント別情報が有益と指摘している。ただし、ある事業セグメントが複数のビジネスラインを含む場合の扱いなどは不明確である。

の「所得」ではない)。この利益から、売上額の一定の割合（業種ごとに定められた固定割合）を「通常利益」とみなして除外し、無形資産に基づく利益である「残余利益」を算出する。次に、残余利益は、ソフトウェア等の営業上の無形資産に基づく残余利益と、顧客データやブランド等により市場国に起因する残余利益に分けられるため、残余利益のうち一定の割合（業種ごとに定められた固定割合）を市場国に起因する残余利益とみなす。最後に、市場国に起因する残余利益を、各市場国における売上額に応じて配分する。

算出の流れを、具体的金額で示すと図表 2 のようになる。ただし、売上額のうち通常利益とみなされる割合（図表中の「10%」）と、残余利益のうち市場国に起因する割合（図表中の「20%」）は、筆者が仮で置いた数値である点にご留意頂きたい。

図表 2 新課税権の下で市場国に配分される利益の算出の流れ



(※1) 筆者が仮で置いた数値である点にご留意頂きたい。

(※2) 例えば、多国籍企業グループの親会社に対して市場国が課税を行い、その親会社が本国で課税される際に、外国税額控除又は免税が行われることが想定されている。

(出所) OECD 事務局「経済のデジタル化による課税上の課題に対する解決策に関する第一の柱における統合アプローチに関する OECD 事務局案」(2019年10月)を基に大和総研金融調査部制度調査課作成

(3) 現行の国際課税原則における利益配分ルールの見直し

統合アプローチは、前述の通り、現行の国際課税原則の下で PE 所在国の税務当局が外国企業に対して課税を行う際に適用される、利益配分ルールを見直すことを提案している。具体的には、販売・マーケティングといった基礎的な活動に基づく利益とそれ以外の利益の扱いを区別し、前者は「固定的な額」とする。基礎的な活動の範囲や、固定的な額をどのように算出するかは、今後検討される。

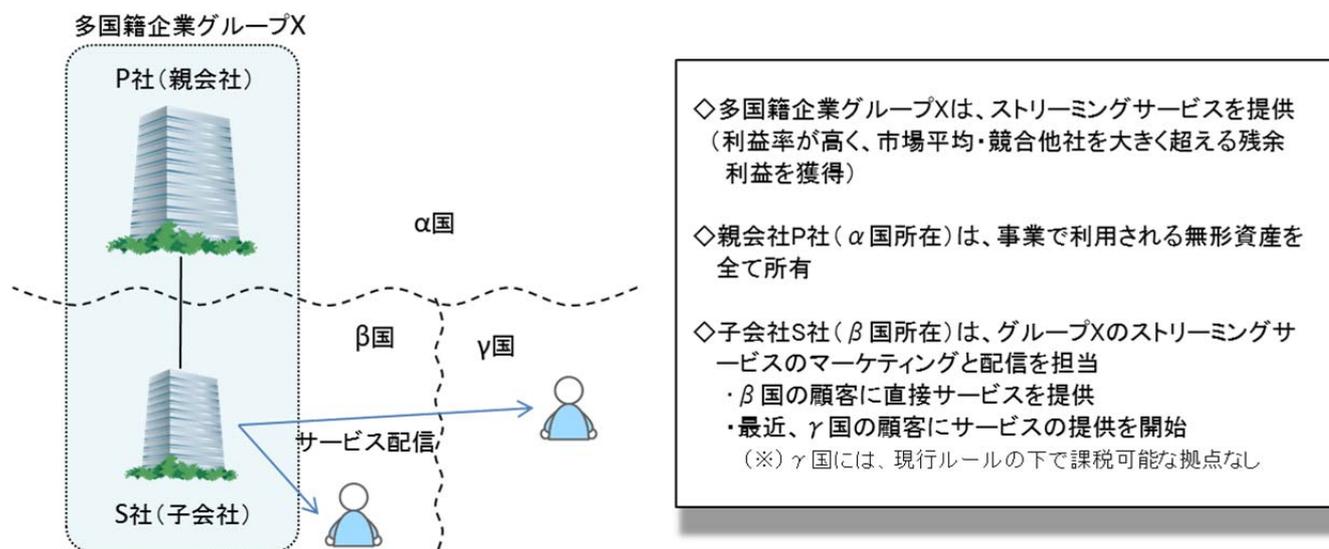
一方、PE 所在国の税務当局が、後者、即ち販売・マーケティングといった基礎的な活動を超える活動に基づく利益が存在すると主張し、それに対して課税しようとする場合は、市場国は強力な二重課税防止措置に服することとされる。

このような扱いとすることにより、企業が PE 所在国の税務当局から課税される額について予測可能になり（ただし、金額水準は未確定）、PE 所在国が恣意的に課税を行うことが抑制されることとなる。

（４） 具体的事例への当てはめ

統合アプローチによる市場国への新課税権の付与と、現行の国際課税原則の部分的見直しについて、具体的事例に即して説明する。前提は図表 3 の通りである。

図表 3 前提

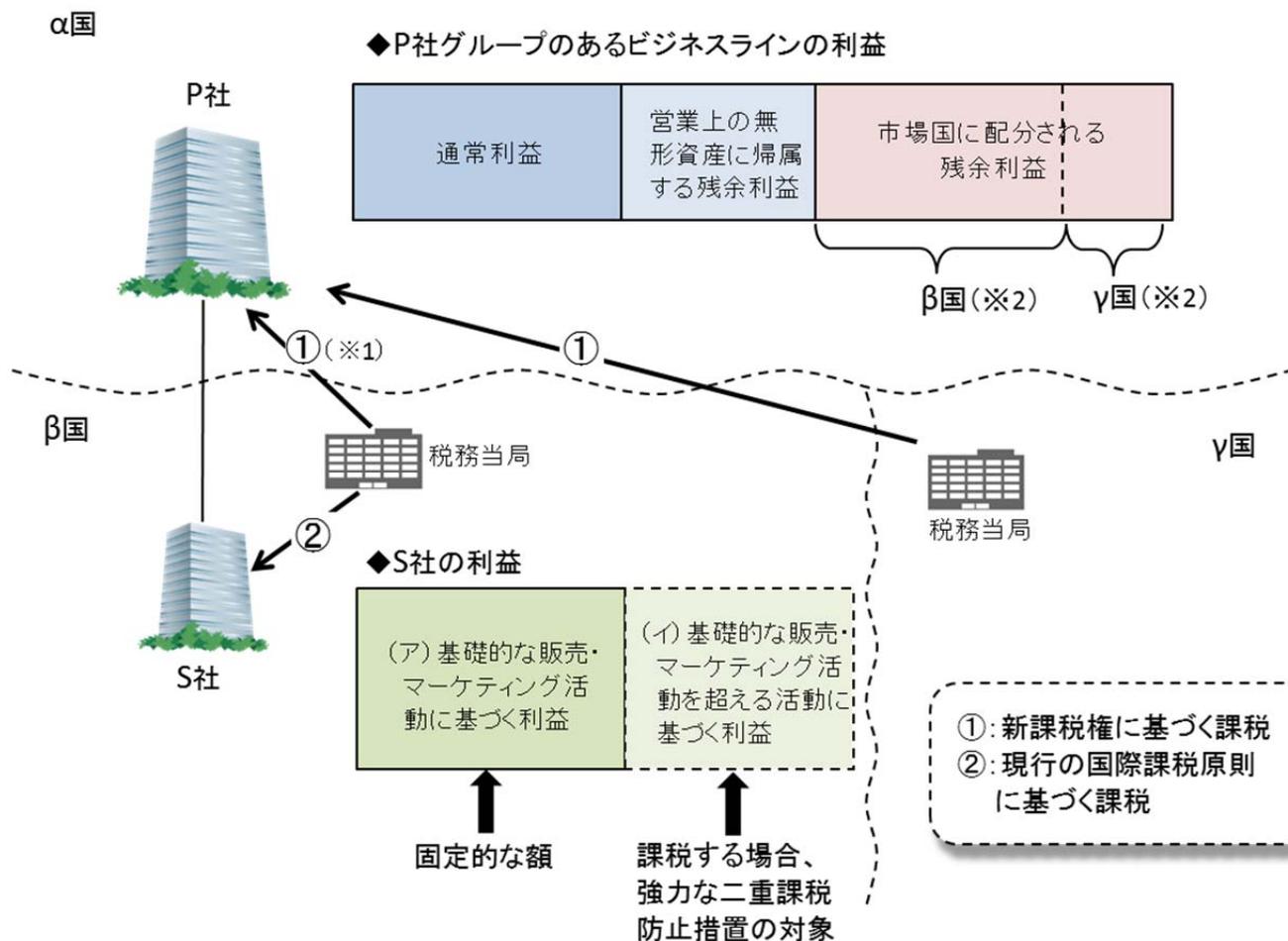


（出所）OECD 事務局「経済のデジタル化による課税上の課題に対する解決策に関する第一の柱における統合アプローチに関する OECD 事務局案」（2019 年 10 月）を参考に大和総研金融調査部制度調査課作成

図表 3 の事例において、β国とγ国の顧客が多国籍企業グループ X のサービスを利用している。そのため、統合アプローチの下でβ国とγ国は市場国として新課税権が付与される。多国籍企業グループ X に対する課税は、残余利益が帰属する、無形資産を有する P 社に対して行うことが想定されている。ただし、執行を容易にするため、S 社が納税責任を共同で負うこともあり得る。二重課税が発生する場合、P 社がα国において外国税額控除又は免除を求めることで調整される。

一方、現行の国際課税原則における利益配分ルールの見直しに関しては次のようになる。PE がないγ国には（現行の国際課税原則に基づく）課税権が認められないが、S 社が所在するβ国は S 社に対して（現行の国際課税原則に基づく）課税権が認められる。その際、基礎的な販売・マーケティング活動を超える活動に基づく利益に対して課税しようとする場合、β国の税務当局は強力な二重課税防止措置の対象となる（図表 4 参照）。

図表4 統合アプローチの下での課税



(※1) S社が納税責任を共同で負うこともあり得る。

(※2) 市場国はβ国とγ国のみであることを前提としている。

(出所) OECD 事務局「経済のデジタル化による課税上の課題に対する解決策に関する第一の柱における統合アプローチに関する OECD 事務局案」(2019年10月)を参考に大和総研金融調査部制度調査課作成

3. 統合アプローチの評価と今後の注目点

(1) 統合アプローチの評価

統合アプローチは、市場国に新課税権を付与することにより、適用対象となる企業グループの利益のうち市場国に起因する部分を、その本店所在地国から市場国に対して移転することを通じて、国家間で本店所在地国から市場国へ税源を移譲するものである。一方、企業の立場から見ると、適用対象企業グループは市場国で課税されるが、その額については本店所在地国での外国税額控除又は免税の対象となるため、企業に対する二重課税は調整される仕組みとなっている。

他方で統合アプローチは、現行の国際課税原則における利益配分ルールを見直し、企業が市場国にPEを有している場合において、PEに帰属する利益に対して市場国が基礎的な活動に基づく部分を超越して課税しようとするときには、強力な二重課税防止措置を適用することとしている。

る。その結果、企業は市場国による恣意的な課税から一定程度保護されることが期待される。

デジタル課税の議論は、企業が PE を設けていない市場国から新たに課税される面がクローズアップされているように思われるが、すでに、本店所在地国での外国税額控除⁵等を通じて、少なくとも制度上は、二重課税は生じないようにされている。むしろ、PE 所在国による恣意的な課税から保護しようとするメカニズムが組み込まれているといえる。ただし、PE 所在国に配分される固定的な額の利益が多ければ課税強化となるため、固定的な額の水準がどの程度かが重要である。

他に注目される点として、市場国で新課税権の適用対象となる企業グループのビジネスラインごとの利益は、法人税上の所得ではなく、会計上の利益から算出される点がある。これは、会計上の利益は財務諸表から入手でき、簡単に操作できない額であることを踏まえた扱いである。その一方で、この扱いについては、ビジネスラインごとの利益と事業セグメント別の利益の整合性の問題が起こることや、会計と税務は目的が異なり、これらを結びつけることにより、それぞれの見直しが制約されることなどの懸念がある。

(2) 今後の注目点

統合アプローチの具体的項目は今後詰められる予定である。具体的論点として、次ページの図表 5 のように様々なものが考えられる。

市場国への新課税権の付与についての具体的論点の多くは、市場国にどの程度の課税権を認めるのかに関わり、現行の国際課税原則における利益配分ルール⁶の多くは、どの程度 PE 所在国に課税権を認めるのか、どのように PE 所在国の課税権を制約するのか、に関わるものである。

今回の統合アプローチは、あくまで「事務局」の案であり、必ずしも包摂的枠組みに参加している 135 カ国・地域の全てが賛同しているわけではないことがうかがわれる⁶。今後、2020 年末までの最終報告に向けて、包摂的枠組みに参加している 135 カ国・地域内の、先進国と新興国・途上国との間で（あるいは多国籍企業グループの本店所在地国と市場国との間で）、上記の論点について政治的に調整が進められると予想される。

デジタル課税の見直しは 2020 年末までの最終報告が目指されているが、その実施時期は未定である。見直しを実施するには、見直し内容に沿って国家間の租税条約を修正することが必要になる。その方法として、包摂的枠組みに参加している 135 カ国・地域の間で、二国間租税条約を改正する（二国間条約がなければ新たに締結する）方法のほかに、多国間条約を締結する方法も考えられる。いずれにせよ、2020 年末までに最終報告が行われてから各国で実際に実施されるまでには、相応の時間が必要ではないかと予想される。

⁵ 手続の簡素さの観点から、外国税額控除ではなく、課税ベースを修正する方法も考えられるのではないかと。

⁶ それに対して、2019 年 5 月に公表された、「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」は、「包摂的枠組み」として公表した文書だった。

図表5 統合アプローチに関する主な論点

	具体的論点
市場国への新課税権の付与	<ul style="list-style-type: none"> ■適用対象 <ul style="list-style-type: none"> ◇「消費者向け」ビジネスの範囲 <ul style="list-style-type: none"> ・ビジネスの一部でも「消費者向け」であれば、企業グループ全体が適用対象となるのか ・「消費者向け」だけでなく「事業者向け」でもあるビジネスは該当するのか ◇適用対象となる企業グループの規模の水準 ■ネクサス・ルール <ul style="list-style-type: none"> ◇どの程度の売上があれば、その市場国に課税権が認められるのか ■利益配分ルール <ul style="list-style-type: none"> ◇通常利益の算出方法(売上の何%が通常利益とみなされるのか) ◇市場国に起因する残余利益の算出方法(残余利益全体のうち何%が市場国に起因するとみなされるのか) ■執行 <ul style="list-style-type: none"> ◇市場国が自国に所在していない企業に課税する方法(源泉徴収手続を利用するのか)
現行の国際課税原則における利益配分ルールの見直し	<ul style="list-style-type: none"> ■販売・マーケティングといった基礎的な活動に基づく利益への課税 <ul style="list-style-type: none"> ◇固定的な額の水準 ◇基礎的な活動の範囲 ■基礎的な活動を超える活動に基づく利益への課税 <ul style="list-style-type: none"> ◇適用される強力な二重課税防止措置の内容(強力な仲裁制度は導入されるのか)

(出所) OECD 事務局「経済のデジタル化による課税上の課題に対する解決策に関する第一の柱における統合アプローチに関する OECD 事務局案」(2019年10月)を基に大和総研金融調査部制度調査課作成

(以上)