

2019年6月号 (Vol.35)

デジタル課税に関する議論の最新動向 -OECD 作業計画公表を踏まえて-

I. はじめに

II. デジタル課税の第1の柱

ー国際課税ルールの見直し

III. デジタル課税の第2の柱

ーミニマム課税の創設

IV. 今後の展望

森・濱田松本法律事務所

弁護士・税理士 栗原 宏幸

TEL. 03 6266 8727

hiroyuki.kurihara@mhmjapan.com

公認会計士・税理士 村上 博隆

TEL. 03 6213 8137

hirotaka.murakami@mhmjapan.com

弁護士 緒方 航

TEL. 03 5220 1838

ko.ogata@mhmjapan.com

I. はじめに

昨今、報道等で「デジタル課税」という言葉をよく見かけるようになりました。この「デジタル課税」とは、一般に、経済のデジタル化に対応した新たな国際課税のルールを指すものとして用いられています。

この問題は、IT企業等が、各国に物理的な拠点を持たずにオンライン上のサービス提供等によって大きな利益を上げるという「経済のデジタル化」が進行しており、現行の物理的な拠点を基軸にした国際課税のルールのもとでは十分な課税を行っていない問題意識を出発点としていました。

しかしながら、最新の議論では、経済のデジタル化はそのようなIT企業のみではなく、様々な業種に広がっているため、経済全体のデジタル化に対応した国際課税ルールの見直しの必要性が指摘されるようになっており、業種を問わずグローバルに活動する企業全体に影響のある事柄となっています。

この「デジタル課税」の議論の対象とされている企業（以下「デジタル企業」と言います。）とは、具体的には、

- ① 物質的な設備を持たずともクロスボーダーで大規模な事業を行える
- ② 知的財産権等の無形資産への依存が大きい
- ③ データ及びユーザー参加により得られる情報、並びに当該情報と企業が保有する知的財産権等の無形資産との相乗効果が事業上の重要な役割を果たしている

といった特徴を備えた企業であるとされており、このような点が現行の国際課税ルールが前提としている企業像から乖離していると考えられています¹。

¹ OECD が 2018 年に公表したデジタル課税に関する中間報告（“Tax Challenges Arising from Digitalisation—Interim Report 2018”）によれば、①から③はそれぞれ、①“Cross-jurisdictional scale

TAX LAW NEWSLETTER

そのような中、OECD は、2019 年 5 月 31 日、デジタル課税に関する作業計画 (“Programme of Work”) (以下「本作業計画」といいます。) を公表しました²。これは、OECD が 2020 年末までの公表を目指しているデジタル課税問題に関する最終報告書のとりまとめに向けたロードマップを示したものであり、同年 6 月 8 日及び 9 日に福岡で開催された G20 福岡財務大臣・中央銀行総裁会議において、その内容が報告・承認されています³。本作業計画は、2019 年 1 月 23 日に OECD により承認されたデジタル課税に関する「ポリシーノート⁴」において、2 つの柱として示された提案の検討を進めています。すなわち、

- ① 多国籍企業の各国への利益配分及び各国の課税権の割当の根拠となる課税根拠 (“Nexus”) に関する国際課税ルールの見直し
- ② 税源浸食及び利益移転⁵防止措置という観点からの新たな国際課税ルールの制定

の 2 つの観点から、デジタル課税の問題へのアプローチが試みられています。

本稿では、本作業計画で示されたこの 2 つの柱の具体的な内容を紹介し(2 つの柱に概要については、次頁図表 1 のとおりです。)

without mass”、②“The heavy reliance on intangible assets, especially intellectual property (IP)”、③“The importance of data, user participation and their synergies with IP”と表現されています(同中間報告 24 頁)

² 正式名称は、「Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy」とされており、OECD のウェブサイト

(<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>) に全文が掲載されています。

³ 同会議において採択された声明全文につきましては、原文(英語)及び仮和訳が財務省のウェブサイト(https://www.mof.go.jp/english/international_policy/convention/g20/communique.htm)に掲載されています。

⁴ 正式名称は、「Policy Note Addressing Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy」とされており、OECD のウェブサイト

(<http://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf>) に全文が掲載されています。

⁵ いわゆる「BEPS」(Base Erosion and Profit Shifting) と呼ばれているものです。

TAX LAW NEWSLETTER

(図表 1)

国際課税ルールの見直し (第1の柱)	ミニマム課税の創設 (第2の柱)
<p>(1) 問題意識</p> <p>物理的な拠点 (PE) の存在を基軸とする国際課税ルールは、経済のデジタル化に対応しきれていない。</p> <p>⇒ <u>企業の顧客・ユーザーが存在する市場国 (“market jurisdiction”) に課税権を割り当てるべきである。</u></p>	<p>(1) 問題意識</p> <p>無形資産への依存度が高いデジタル企業は、当該無形資産を軽課税国に移転することにより容易に利益移転を図ることができる。</p> <p>⇒ <u>ミニマム税率を定め、税率がミニマム税率を下回っている軽課税国への利益移転に対し、他の国が課税する (“tax back”) ことを可能とするルールを制定すべきである。</u></p>
<p>(2) 論点</p> <p>①市場国に対する企業の利益配分ルール</p> <p>以下3つの案を基軸としつつ、よりシンプルな設計も考慮に入れて検討。</p> <p>(i) 修正残余利益分割法 (“Modified residual profit split method”)</p> <p>(ii) 部分的割当法 (“Fractional apportionment method”)</p> <p>(iii) 販売基準アプローチ (“Distribution-based approached”)</p> <p>②新たな課税根拠 (“Nexus”)</p> <p>物理的な拠点を必要とする原則の見直し、市場国に対して課税権を割り当てる。手法としては以下2つを検討。なお、新たな課税権の対象となる業種の範囲についても検討。</p> <p>(i) 「恒久的施設」に関する定義の見直し</p> <p>(ii) 課税権に関する新たなルールの制定</p> <p>③手続面の課題</p> <p>(i) 二重課税排除の仕組みの構築</p> <p>(ii) 納税義務・申告義務を負う者に関するルール整備 等</p>	<p>(2) 具体策</p> <p>①所得合算ルール</p> <p>軽課税国に所在する子会社等に帰属する所得を、本国の親会社所得に合算する。但し、税率は国際的に定められた固定税率。</p> <p>②税源浸食的支払への課税</p> <p>軽課税国への支払についての損金算入の否認又は、当該支払について源泉地国側での課税。</p>

II. デジタル課税の第1の柱－国際課税ルールの見直し

1. 概要

(1) 従前の議論

国を跨いだクロスボーダーの企業活動から生じる利益に対する新たな課税権をどのように割り当てるべきかという問題については、従来、①英国、②米国及び③発展途上国 (インド等) から、それぞれ以下の指標が提案されています。

TAX LAW NEWSLETTER

- ① ユーザーの参加 (“User participation”)
- ② マーケティング上の無形資産 (“Marketing intangible”)
- ③ 重要な経済的存在 (“Significant economic presence”)

まず①は、ユーザーによるクリックや投稿数等に注目して、ユーザーの所在地に新たな課税権を割り当てるものであり、各国への課税対象となる利益の割当てにあたっては、価値創造に対するユーザーの貢献を加味します。

②は、企業がマーケティング活動において使用する無形資産（ブランド等）の所在及び投資の多寡に着目するものであり、マーケティング上の無形資産の所在地に新たな課税権を割り当てるものです。また、各国への利益の割当てに当たっても当該企業の各国に所在するマーケティング無形資産の価値を加味します。

③は、一定の指標により「重要な経済的存在」を認定し、その所在地に新たな課税権を割り当てます。また、各国への利益の割当てにおいては、各国における売上に当該企業の全世界の営業利益率を乗じて計算します（図表 2）。

（図表 2）

	①ユーザーの参加	②マーケティング上の無形資産	③重要な経済的存在
提案国	英国	米国	インド等の発展途上国
新たな課税権が割り当てられる国	ユーザーが存在している国	マーケティング上の無形資産が存在する国	「重要な経済的存在」があるとされる国
利益配分ルール	各国のユーザーの、当該企業の価値創造への貢献の度合いを加味	各国のマーケティング上の無形資産の価値を加味	各国における売上に、当該企業の全世界の営業利益率を乗じて計算

①から③のいずれについてもその基本的発想として、企業価値が、顧客・ユーザーを管轄する国（“market jurisdiction”）（以下「市場国」といいます。）への参加を通じた企業活動によって創造されているようなケースでは、当該企業の利益は、当該市場国に割り当てられるべきである点で共通しています。

すなわち、伝統的な国際課税のルールにおいては、各国の工場で製品を製造して出荷するという製造業を代表的な産業として念頭に置き、物理的な拠点（いわゆる PE）の存在を基軸として、「PE なければ課税なし」の原則に従ったルールとなっています。これに対し、デジタル企業は物理的な拠点を必要とせずオンライン上で各国の顧客・ユーザーにサービスを提供できるため、製品やサービスを生み出す源泉ではなく消費される側の「市場国」に着目した課税が検討されています。そして、「市

TAX LAW NEWSLETTER

場国」をどう定義するかや、新たな課税の対象となる企業の利益を具体的にどのような手法で算定し、各国に割り当てるのか、という点が議論されています⁶。

(2) 本作業計画における議論

本作業計画は、上記①から③はいずれも、より多くの課税権を市場国に割り当てるものであり、新たな課税権の根拠として物理的な拠点の有無は考慮しないこと、課税対象となる利益の割当てにあたっては事業のトータルの利益を用いることにおいて共通することを指摘しつつ、以下の3つを論点として挙げています。

- 新たな課税権の対象となる利益の算定及び課税国への割当方法（**利益配分ルールの見直し**）
- 物理的な拠点の存在にとらわれない、経済のデジタル化に即応した新たな課税権の設計（**課税根拠の見直し**）
- 新たな課税権の執行及び租税行政等手続面における課題（**手続面の論点**）

以下では、上記の三点に関する本作業計画の内容を解説していきます。なお、本作業計画上は上記①から③の提案について優劣はつけられておらず、引き続き今後も検討されるものと思われます。

2. 利益配分ルールの見直し

(1) 利益配分の具体的提案

本作業計画においては、新たな課税権の対象となる利益の算定及び市場国への利益の配分について、以下の手法が提案されています⁷（**図表 3**）。

(図表 3)

手法	概要
修正残余利益分割法 “Modified residual profit split method”	移転価格税制のアプローチ又はそれを簡略化した手法で算出した「定型的利益」(“routine profit”)を除いた「非定型的利益」(“non-routine profit”)を、一定の配分ルールに従って市場国に割り当てる。
部分的割当法 “Fractional apportionment method”	定型的利益と非定型的利益の区別を行わず、割当の対象となる利益を一定の定式（従業員、資産、売上、ユーザー数等）を用いて市場国に割り当てる。
販売基準アプローチ	非定型的利益に加えて、マーケティングや販売に関

⁶ なお、本作業計画においては、当該市場国に割り当てられる課税権について「新たな課税権」(“New Taxing Rights”)という言葉を用いているため、本稿においても第1の柱によって新たに設計される課税権を「新たな課税権」と呼びます。

⁷ 手法の日本語訳については便宜上のものを付しています。

TAX LAW NEWSLETTER

“Distribution-based approaches”	連する企業活動から生じる利益についても配分の対象にした上で、ベースラインとなる利益額を設定すること等により市場国に利益を割り当てる。
---------------------------------	--

上記の手法のうちいずれによるべきかについては、より簡易な方法の検討を含め、今後更に検討するとされています。

また、その際の考慮要素として、「コンプライアンスコスト」及び「紛争可能性を最小限にすること」が挙げられています。

(2) 課税権の見直し及ぶ業種の範囲

本作業計画は、課税権の見直しをどの範囲の企業及び事業まで及ぼすのかという点についても検討対象としています。

限定の方法については、事業の質的観点（ネガティブリストの作成、セーフハーバーの設定等）又は量的観点（一定の収入以上の企業に限定する等）における方法を選択肢として掲げています。新たな課税権の対象となる業種がデジタル企業を超えて他の業種に波及することも考えられるため、この論点の結論は特に大きな影響を与えるものと考えられます。

3. 課税根拠の見直し

課税根拠の見直しにあたっては、物理的な拠点を基軸とする考えから脱却し、物理的な拠点が所在しない国においてどのような場合に課税が可能かといった観点や、所得の新たな源泉として相応しい概念は何か、といった観点から検討することされています。その手法としては、以下の異なる2つのアプローチが提案されています。

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"> ① OECD モデル租税条約第5条において定義されている「恒久的施設」の定義の改正 ② 恒久的施設の定義の改正ではなく、新たな課税根拠に関するルールの制定 |
|--|

このうち、①の恒久的施設の定義を改正する手法については、ある市場国の経済に対して継続的かつ重要な関与がある場合には、当該市場国に物理的な拠点がなく遠隔地からの関与であっても恒久的施設が存在するものとして扱うことが提案されています。

他方、②の新たな課税根拠に関するルールする手法については、恒久的施設の定義を離れて、物理的な拠点がなくその国において企業がどのようなプレゼンスを有していれば課税にふさわしいといえるのかや、源泉地国における所得概念をどのように定義しなすか、といった点が考慮要素として挙げられています。

TAX LAW NEWSLETTER

4. 手続面の論点

第1の柱に関する手続面の論点として、本作業計画は二重課税排除のための仕組みの検討の必要性についても指摘しています。上記のとおり第1の柱において検討されている新たな課税権は、企業による特定の取引に係る利益又は企業単体の活動から生じる利益に着目するものではなく、各市場国に割り当てられた多国籍企業の企業グループ全体の利益を対象とする仕組みとなっています。したがって、市場国及び居住地国による二重課税をいかに排除するかが実務上の課題となることが予測されています。

また、物理的な拠点を基軸としない課税システムである関係上、企業は拠点のない外国において税を負担することになるため、実際に納税義務や申告義務を誰が負うのか、という点も論点として指摘されています。この点については、より簡略化された登録制度を用いた徴税メカニズムと源泉徴収の併用が提案されていますが、詳細は明らかではありません。

Ⅲ. デジタル課税の第2の柱—ミニマム課税の創設

1. 概要

第2の柱の内容は、各国が最低限課すべき税率（以下「ミニマム税率」といいます。）であるミニマム課税を設定するというものです。もっとも、各国が自国の税率を一定に設定することを強要するのではなく、一次的な課税国がミニマム税率に満たない税率でしか課税しない場合には、他の課税国が当該企業に更に課税することを認め、軽課税国への利益の移転によって失われた税金を、他の課税国が「取り戻す」（“tax back”）権利を与えるというものです。

これは、BEPS プロジェクト⁸において課題とされている軽課税国への利益移転の問題に対応するための、税源浸食に対するグローバルな対抗策（“Global anti-base erosion”）（本作業計画では頭文字をとって「**GloBE**」と呼ばれています。）という枠組みの措置であり、その意味ではデジタル企業に限らずグローバルに活動する企業全般に影響があるといえます⁹。第2の柱がデジタル課税の枠組みで議論されている背景としては、特にデジタル企業については上記のとおり無形資産への依存度が高く、当該無形資産を軽課税国に移転することにより容易に利益移転が図ることができることから、定型的に利益移転やこれを利用した租税回避が問題となりやすいためではないかと考えられます。

なお、本作業計画は、軽課税国の税制優遇措置は外国からの投資を呼び込むために実施されることが多いものの、企業等の外圧によって導入されたものもあり、発展途

⁸ OECDによる、税源浸食及び利益移転（BEPS）への取組みを言います。

⁹ 本作業計画上も、経済のデジタル化が生じている範囲を画定するのは困難であることを指摘して、税源浸食への対抗策の範囲がデジタル企業のみには限定されないことを述べています。

TAX LAW NEWSLETTER

上国において税制優遇措置が過剰となっているため、GloBEはそのような圧力から発展途上国を守るものであるとも述べています。

ミニマム課税を実現する方策としては、本作業計画においては以下の2つが具体策として提案されています。

- ①所得合算ルール (“Income inclusion rule”)
- ②税源浸食的支払への課税 (“Tax on base eroding payments”)

2. 所得合算ルール

所得合算ルールは、外国支店又は外国関係子会社に帰属する所得について、当該外国においてミニマム税率に満たない実効税率で課税されている場合には、本国の所得に合算するというものです。これにより、多国籍企業グループが利益を軽課税国に移転させるインセンティブを失わせるとされています。

なお、本作業計画によれば、ミニマム税率は本国の法人税率等ではなく一定の固定税率として定める方向が検討されています。外国における所得を本国の課税所得に合算するという点では、タックスヘイブン対策税制に類似していますが¹⁰、いわゆるタックスヘイブン対策税制においては本国の法人税率が用いられるため、この固定税率を用いるという点はタックスヘイブン対策税制との相違点であるといえます。固定税率を用いる理由としては、シンプルさゆえの透明性や各国の協働促進性から、管理コストやコンプライアンスコストを低く抑えられることが挙げられています。

3. 税源浸食的支払への課税

税源浸食的支払への課税とは、関連者への支払に係る関連者の利益が、当該関連者の所在地国においてミニマム課税がなされない場合に、当該支払の損金算入の否認、又は、源泉地国における課税（源泉徴収等）を行うルールとされています。

また、当該ルールを補完するために、かかる税源浸食的支払に対する源泉徴収等の源泉地国における課税については、租税条約上の特典を与えない、という提案がなされています。

4. ミニマム課税に関する懸念点

第2の柱であるミニマム課税については、一部、軽課税国の主権の侵害を懸念する見解があることが明らかにされており、そもそもの導入の是非について今後も議論がなされるものと考えられます。

¹⁰ 本作業計画によれば、所得合算ルールはタックスヘイブン対策税制を補完しうるものとして想定されています。

TAX LAW NEWSLETTER

また、仮にミニマム課税が導入された場合は、本作業計画で指摘されているとおり租税条約の特典に関する規律等の修正等、関連する論点が多いため、国際課税の制度全般に関わる事項として注目する必要があります。

IV. 今後の展望

デジタル課税の設計は、各国への課税権及び利益の割当といった国際課税の抜本的な構造の見直しを含むものであり、その影響はデジタル企業のみならず多くの業種に及ぶと思われま

す。そのような中、本作業計画によれば、OECDは2020年1月までに主要なポイントについて合意し、同年末までには最終報告書を提出する予定とされています。本稿で触れたもの以外にも様々な論点があり、その多くが検討中であることを踏まえると、今後の検討作業は相当なスピードで進んでいくと予想されます。他方、報道等によれば、欧州各国を中心として現在独自にデジタル課税に取り組んでいる国も存在し、各国のルールと新たな国際課税ルールをどのように調和させていくかも課題となると思われます。

本作業計画においては随所で、制度設計の考慮要素として、シンプルな設計にして管理コストやコンプライアンスコストを削減することが強調されていますが、その一方で、正確な課税の必要性についても繰り返し強調されています。これらの要請を踏まえてどのような制度設計に収斂されていくのかが今後注目されます。

セミナー情報

- セミナー 『リスク管理のための国際税務の基礎知識（仮）』
開催日時 2019年8月23日（金）14:00～17:00
講師 栗原 宏幸
主催 株式会社プロネクサス

文献情報

- 論文 「組織再編成の検討の実務(2)－税務担当者やアドバイザーが知っておくべきポイントと心構え」
掲載誌 週刊 T&A master No.790
著者 栗原 宏幸
- 論文 「組織再編成の検討の実務(1)－税務担当者やアドバイザーが知っておくべきポイントと心構え」
掲載誌 週刊 T&A master No.789
著者 栗原 宏幸

TAX LAW NEWSLETTER

- 論文 「多様化する事業承継手法の全体像」
掲載誌 税経通信 Vol.74 No.7
著者 小山 浩、間所 光洋

- 論文 「具体的な開示例が示され、利便性が向上 経産省『「攻めの経営」を促す役員報酬』改訂の概要」
掲載誌 ビジネス法務 Vol.19 No.7
著者 酒井 真、石井 裕介、小山 浩

- 論文 「近時の企業実務上留意すべき租税裁判例・裁決例の解説」
掲載誌 租税研究 第 835 号
著者 小山 浩

NEWS

- ALB Japan Law Awards 2019 にて受賞しました
トムソン・ロイターグループの、国際的法律雑誌である ALB(Asian Legal Business) による ALB Japan Law Awards 2019 において、当事務所は「Tax and Trusts Law Firm of the Year」を含む以下の 6 つのカテゴリーで受賞しました。

Firm Categories

- Banking and Financial Services Law Firm of the Year
- Japan Intellectual Property Law Firm of the Year
- Tax and Trusts Law Firm of the Year

Deal Categories

- Equity Market Deal of the Year
 - Global IPO by SoftBank Corp
- M&A Deal of the Year (Midsized)
 - Baring Private Equity Asia's Acquisition of Pioneer Corporation
- Technology, Media and Telecommunications Deal of the Year
 - Global IPO by SoftBank Corp

受賞案件の詳細は、ALB ウェブサイトをご覧ください。

(当事務所に関するお問い合わせ)

森・濱田松本法律事務所 広報担当

mhm_info@mhmjapan.com

※2019年7月1日からメールアドレスが mhm_info@mhm-global.com に変わります。

03-6212-8330

www.mhmjapan.com