

プラットフォームとデジタル課税

鶴田廣巳(関西大学名誉教授)

報告の構成

I. デジタル経済の時代と巨大プラットフォーマーの台頭

1. 巨大プラットフォーマーの登場
2. プラットフォーマーによる国際的租税回避

II. デジタル課税をめぐる論点 — OECDの取組みを中心に —

1. 問題の焦点は何か
2. OECDにおける取組みとその論点
 - (1) 2015年BEPS最終報告書
 - (2) 2018年中間報告書
 - (3) ポリシー・ノート(2019年1月)
 - (4) 公開討議文書(2019年2月)
 - (5) Pillar 1に関する「統一アプローチ」提案(2019年10月)
 - (6) Pillar 2に関する“GloBE”提案(2019年11月)
3. EUにおける取組と論点

III. 改革のゆくえ

1. ICRICT報告(2019.10.)
2. 新しい課税権(ネクサス)と国際的な利益配分をめぐる争い
3. デジタル経済時代における富と経済権力の膨張と対抗軸

I. デジタル経済の時代と巨大プラットフォーマーの台頭

1. 巨大プラットフォーマーの登場

《 プラットフォーマーとは 》

- プラットフォーム = 「ITの分野では、ある機器やソフトウェアを動作させるのに必要な、基盤となる装置やソフトウェア、サービス、あるいはそれらの組み合わせ（動作環境）のこと」(IT用語辞典)
- プラットフォーマー = 「一般的にはプラットフォームを提供する事業者」であり、とくにIT業界では「インターネット上で大規模に製品やサービスを展開している企業」をさす。(森信2019)
- 代表的なプラットフォーマーは、GAFA(Google、Amazon、Facebook、Apple)。ほかにも、Netflix、エアビーアンドビー、ウーバー、タスクラビットなど。中国系のプラットフォーマーとしては、BATJと称される「百度(バイドゥ)」、「アリババ」、「テンセント」、「ジンドン」など

I. デジタル経済の時代と巨大プラットフォーマーの台頭

1. 巨大プラットフォーマーの登場

《プラットフォーマーの経済的支配力》

- Google ... 「YouTube」「Google Search」をはじめとする10億人を越える人々が利用しているサービスを8つ運営。PixelなどのIT機器も開発、販売。
- Amazon ... 本、CD、DVDをはじめとした幅広い取り扱い品目のネット販売から、顧客に関する購買行動や嗜好性に関する情報を集め、それらの情報を基に売り買いをする場を作り、その場を企業や個人に提供したことで発展。そのほか、Amazonプライムや電子書籍サービスKindleなどを運営。
- Facebook ... 利用者が22億人に達するSNS「Facebook」を運営。世界のソーシャルアプリダウンロードランキングのトップ5に、Facebook傘下の「Instagram」「Whatsapp」を含む、4つのFacebook製品がランクイン。
- Apple ... 「iPhone」や「iPad」「iMac」などの独自デザインのデジタル機器を中心に発展。「iTunes store」や「App store」などのマーケットや「iCloud」と呼ばれるクラウドサービスも運営。App storeの2018年前半の売上は、約466億ドル、対前年比20.4%の増加。
- GAFAはいずれも10億人単位のユーザーを獲得。 (Internet Academy)

I. デジタル経済の時代と巨大プラットフォーマーの台頭

1. 巨大プラットフォーマーの登場

《 プラットフォーマーの経済的支配力 》

	2008年の世界トップ10企業		2018年の世界トップ10企業	
	企業名	時価総額	企業名	時価総額
1	ペトロチャイナ	57兆円	アップル	96兆円
2	エクソン・モービル	49兆円	アルファベット (Google)	82兆円
3	ゼネラル・エレクトリック	34兆円	アマゾン・ドット・コム	78兆円
4	チャイナ・モバイル	32兆円	マイクロソフト	77兆円
5	中国工商銀行	30兆円	テンセント・ホールディングス	56兆円
6	マイクロソフト	26兆円	フェイスブック	56兆円
7	ブラジル石油公社	25兆円	バークシャー・ハサウェイ	55兆円
8	ロイヤル・ダッチ・シェル	23兆円	アリババ・グループ	51兆円
9	AT&T	22兆円	JPモルガン・チェース・アンド・カンパニー	42兆円
10	BP	21兆円	中国工商銀行	38兆円
	...	...	...	...
12	トヨタ自動車	21兆円	...	...
23			トヨタ自動車	24兆円
	石油、製造、通信、金融(計293兆円) 中心		10社中6社(計419兆円) がプラットフォーム企業	

I. デジタル経済の時代と巨大プラットフォーマーの台頭

1. 巨大プラットフォーマーの登場

《ビジネス経済のもとにおける無形資産の重要性の高まり》

- ① 無形資産がビジネスの価値の重要な推進力となっている。
- ② ビジネスの無形資産が支配・管理される場所は、そのビジネスの利益がどこで課税されるかに重要な影響を与える。

(2018年中間報告書)

- ③ デジタル経済のもとでは、企業価値自体が無形資産によって成り立ち、集積される。プラットフォーマーが価値を生み出しているビジネスモデル自体も無形資産である。
- ④ 無形資産の価値はその適正な評価が極めて困難 → 無形資産の取引から生ずる利益を評価することが困難

(森信2019)

I. デジタル経済の時代と巨大プラットフォーマーの台頭

1. 巨大プラットフォーマーの登場

《ビッグ・データとユーザー参加のもつ意義》

- ① データの利用、収集及び分析は、ほとんどのデジタル化された企業のビジネス・モデルの中核的な部分になりつつある。
- ② データ分析は、企業が価格設定を通じて消費者余剰を引き出すことを可能にし、その潜在的な収益性を高める。データ分析からの便益は、範囲の経済と相まって、より包括的なデータセットを可能にし、デジタル・ビジネスはデータ収集、分析によってその収益化を図ることが可能になる。
- ③ デジタル経済のもとでは、ユーザーのデータが市場や需要傾向についての洞察を得るために、ビジネスにより分析される。デジタル・ビジネスではユーザーの参加が不可欠だが、ユーザーを引き付けるのはIT(情報技術)やアルゴリズムのような無形資産への投資を通じて開発されるプラットフォームである。
- ④ いかなるデータ及びユーザー参加がデジタル・ビジネスの価値創造に貢献するのか否か、またその程度についても、国により見解が異なる。 (2018年中間報告書)
- ⑤ ビッグデータの独占への懸念 → とくに欧州諸国で。GAFAなどのデータ入手に対し、厳しいデータ保護規則 (General Data Protection Regulation) を導入。 (森信2019)

I. デジタル経済の時代と巨大プラットフォーマーの台頭

2. プラットフォーマーによる国際的租税回避

《 代表的な租税回避事例 》

- ① Amazon ... 100%子会社のアマゾンジャパン合同会社を所有、傘下に巨大な配送センター → 「倉庫のさまざまな機能を活用した活動の全体が、準備的・補助的なものである場合には、PEには当たらない」→ BEPS最終報告書でPEの定義を変更 → 日本も税制改正(ただし、日米租税条約の改定がなされていないため、いまだ適用されず)。もうひとつの租税回避スキーム = 本社とアマゾンジャパンとの間でのコミッション契約(問屋契約)を締結 → 本社に支払う委託手数料がコストに3%上乗せした水準に設定されているため、ネットの所得が少なくなる → BEPSでコミッション契約を通じたPE認定の人為的回避が問題視 → 日本でも税制改正(日米租税条約の改定がなければ適用できず)

(森信2019)

- ② ダブル・アイリッシュ・ウィズ・ア・ダッチ・サンドウィッチ

I. デジタル経済の時代と巨大プラットフォーマーの台頭

2. プラットフォーマーによる国際的租税回避

《 国際的租税回避とBEPS行動計画 》

- 租税回避において無形資産の果たす役割 = 権利の移転が容易なため、低税率国やタックス・ヘイブンにある関連会社などに移転することで、租税を回避することができる
- プラットフォーマーによる租税回避の実態 (EU資料)

区 分	国内 ビジネス	国際ビジネス	
		B to C	B to B
デジタルビジネスモデル	8.5%	10.1%	8.9%
伝統的産業	20.9%	23.2%	

- BEPSの取組み = 二重課税の防止から二重非課税の防止へ(15項目の行動計画)

Ⅱ. デジタル課税をめぐる論点 — OECDの取組みを中心に —

1. 問題の焦点は何か

- 新しいネクサスのあり方

現行の国際課税ルールの基礎となる2つの基礎概念のひとつ

- ① 2015年BEPS最終報告書では、多国籍企業は価値創造が行われた場所で税を支払うべきであるとの原則に基づいて、行動1～15のBEPSの行動計画が勧告された。
- ② 価値創造の場所と納税地（納税先）との対応関係

- 利益配分のあり方と方法

現行の国際課税ルールの基礎となるもう一つの基礎概念

- ① デジタル経済の時代において、利益の配分を価値の創造に適切に合わせるために、どのような利益配分のあり方とするのか
- ② 利益配分の具体的な方法をどうするのか

- 残されたBEPS問題の解決

Ⅱ. デジタル課税をめぐる論点 — OECDの取組みを中心に —

2. OECDにおける取組みとその論点

(1) 2015年BEPS最終報告書

1) 直接課税の分野でデジタル経済によって生ずる主な政策課題(3項目)

①ネクサス、②データ、③支払いの性質決定(characterisation)

2) デジタル経済への直接税の対応の3つの選択肢

①「重要な経済的プレゼンス」の概念に基づくPE概念の拡張

※ PE = 支店PE、建設PE、代理人PE

ユーザーや消費者が居住する消費国で巨額の利益をあげるプラットフォームに対して、従来のPEの定義では、消費国は課税権を行使できない → PE概念を拡張し「重要な経済的プレゼンス」概念に依拠して消費国の課税

②デジタル取引に対する源泉徴収税

③平衡税(equalization levy)

Ⅱ．デジタル課税をめぐる論点 — OECDの取組みを中心に —

2. OECDにおける取組みとその論点

(2) 2018年中間報告書(行動計画1)

《デジタル化されたビジネス・モデルの最も顕著で共通する特徴(3点)》

①物理的拠点を伴わない国境を越えた規模の拡大(cross-jurisdictional scale without mass)

- 1) 遠隔技術の利用を通じて、デジタル・ビジネスはさまざまな国において効果的に経済生活に係わることが可能になり、物理的拠点を伴わずに業務規模の拡大を実現している。
- 2) ますます多くの企業が、ある国で、重要な物理的拠点を維持することなく、経済的存在を達成することができるという事実は、より一般的に国際化の機能であり、デジタル化されたビジネスに特有のものではない。

②無形資産の重要性

- 1) 無形資産は、ビジネスの価値の重要な推進力となる
- 2) ビジネスの無形資産が支配・管理される場所は、そのビジネスの利益がどこで課税されるかに重要な影響を与える。

③データ、ユーザー参加およびこれらと知的財産とのシナジーの重要性

- 1) データの利用、収集及び分析は、ほとんどのデジタル化された企業のビジネス・モデルの中核的な部分になりつつある。
- 2) データ分析は、企業が価格設定を通じて消費者余剰を引き出すことを可能にし、その潜在的な収益性を高める。データ分析からの便益は、包括的なデータセットを可能にし、デジタル・ビジネスはデータ収集、分析によってその収益化を図ることが可能になる。
- 3) ユーザーデータが市場や需要傾向についての洞察を得るために、ビジネスにより分析される。一方、ユーザーを引き付けるのはIT(情報技術)やアルゴリズムのような無形資産への投資を通じて開発されるプラットフォームである。
- 4) いかなるデータ及びユーザー参加が、デジタル・ビジネスの価値創造に貢献するのか否か、またその程度についても、国により見解が異なる。

Ⅱ. デジタル課税をめぐる論点 — OECDの取組みを中心に —

2. OECDにおける取組みとその論点

(2) 2018年中間報告書(行動計画1) — その2

《 国際課税ルールの変更に対する参加国の3つのグループ 》

- ①第1のグループ = 高度にデジタル化されたビジネス・モデルに見られる「データとユーザー参加」への依存は、利益が課税される場所と価値が創造される場所の不一致を生じさせていることから、デジタル経済への対応に焦点を合わせた国際課税ルールの変更を通じて課税上の課題に対処すべきだと主張。高度にデジタル化されたビジネス以外の場合には、既存の国際課税ルールを支持する。
- ②第2のグループは、デジタル経済の発展によって生ずる課税上の課題は、高度にデジタル化されたビジネス・モデルに限られたものではなく、事業所得に対する既存の国際課税ルールの継続的な有効性が問われているとして、国際課税ルールの基礎となる2つの基本概念である利益配分の問題、およびネクサスの課題の検討が必要だとする。
- ③第3のグループは、BEPS最終報告書により「二重非課税」の懸念には概ね対処していると考え、現時点で国際課税ルールの大幅な変更が必要だとは考えていない。

Ⅱ. デジタル課税をめぐる論点 — OECDの取組みを中心に —

2. OECDにおける取組みとその論点

(3) ポリシー・ノート（2019年1月）

《 包括的枠組みは今後の議論の方向として2つの柱を公表 》

- 第1の柱 ⇒ デジタル経済の広範な課題に対応するため、ネクサス問題を含めて課税権の配分に焦点を当てようとするもの。第1の柱についてすでにいくつかの提案がなされているが、それらは独立企業原則や物理的プレゼンスの有無により決定される課税権のあり方など現行の国際課税ルールを超える可能性が指摘されている。
- 第2の柱 ⇒ 残されたBEPS問題に対処しようとするもの。最近のランプ税制改革などの動向を受けて、低税率国などに利益が移転された場合、移転元の国で課税権を強化することを認めようとするものである。

Ⅱ．デジタル課税をめぐる論点 — OECDの取組みを中心に —

2. OECDにおける取組みとその論点

(4) 公開討議文書 (Public Consultation Document、2019年2月) — その1

《「ユーザー参加」に関する提案》

- ① 本提案は、ソーシャル・メディア・プラットフォーム、サーチ・エンジン、オンライン・マーケットプレイスを典型とする高度にデジタル化されたビジネス・モデルにおいては、ユーザーの行動や参加が市場支配力を確立するのに役立つブランドの創造や価値のあるデータの産出、決定的なユーザー集団の開発に貢献していることに着目して、新たな課税ルールを構築すべきであるとする提案。
- ② この提案はイギリスを中心に発案、GAFA (Google、Amazon、Facebook、Apple) を主な対象とする提案。イギリス財務省が2018年3月の公表したレポートに基づく。
- ③ ユーザーは従業員というよりは企業の供給業者に類似した存在であり、その報酬は無料サービスにより支払われている。ユーザー参加により創り出された価値は企業ではなく、第三者が創造した価値ではないかとの疑問や課題の指摘もある。

Ⅱ. デジタル課税をめぐる論点 — OECDの取組みを中心に —

2. OECDにおける取組みとその論点

(4) 公開討議文書 (Public Consultation Document、2019年2月) — その2

《 ユーザー管轄国に配分される利益の算定方法＝全世界残余利益分割法 》

- ① 事業の残余ないしノン・ルーティン利益 (non-routine profit)、つまりルーティン活動に独立企業収益が割り当てられた後に残る利益の算定
- ② ユーザー参加によって創造された価値に対し、(a)量的、質的情報ないし、(b) 事前に合意した簡単な比率により決定される割合によりノン・ルーティン利益を割り振る
- ③ ②で算出された利益を、企業がユーザーを有する国々に対して、事前に合意した測定基準 (例えば、売上高) により配分する
- ④ ③により利益を配分されたユーザー管轄国は、その利益に対する課税権を与えられる

Ⅱ. デジタル課税をめぐる論点 — OECDの取組みを中心に —

2. OECDにおける取組みとその論点

(4) 公開討議文書 (Public Consultation Document、2019年2月) — その3

《「マーケティング上の無形資産 (marketing intangibles)」に関する提案》

- ① 「ユーザー参加」に関する提案と異なり、高度にデジタル化されたビジネス・モデルだけを適用対象にしようというのではなく、より広く多国籍企業グループがマーケティング上の無形資産を利用して遠隔ないし現地の限定的なプレゼンス (例えば、リスク限定型販売会社 [limited risk distributors: LRD]) により市場に参入する状況に対処しようというもの ⇔ マーケティング上の無形資産と市場国との固有の機能的連関に着目。連関は二重、(a) ブランド、商標などが消費者の心情の好意的な態度に反映、(b) 消費者データ、消費者の関係、消費者のリストが当該市場国の消費者やユーザーをターゲットにする活動から入手可能。このことがマーケティング上の無形資産が市場国で創造されたものとして取り扱うことを支持する根拠とする
- ② 当該提案は、アメリカを中心に発案 (藤枝・遠藤2019)
- ③ 提案は、現行の移転価格や租税条約のルールを変更し、マーケティング上の無形資産とそれに伴うリスクを市場国に配分するよう求め、対応してノン・ルーティーン利益の一部ないし全部について市場国に課税権を認めるよう主張

Ⅱ. デジタル課税をめぐる論点 — OECDの取組みを中心に —

2. OECDにおける取組みとその論点

(4) 公開討議文書 (Public Consultation Document、2019年2月) — その4

《「マーケティング上の無形資産」提案の下での課税のメカニズム》

- ① 提案は、MNEグループのノン・ルーティン利益ないし残余所得を市場国に割り当てるよう求めるが、それ以外の所得 (R&Dにより生み出される技術関連の無形資産に帰せられる所得やルーティン機能に帰せられる所得) はすべて、現行の利益配分原則に基づいて配分。利益配分を価値創造に一致させるとの目的に合致するとの理由から。
- ② 本提案に基づく課税方法は、残余利益分割法の考え方によるが、2つの方法がある
 - (a) 通常の実取引の場合の移転価格原則を適用する方法 = マーケティング上の無形資産を決定 → (イ) 現行の移転価格ルールによりマーケティング上の無形資産が配分されると仮定した場合と、(ロ) マーケティング上の無形資産が市場国に配分されると仮定した場合とで生ずる差額を調整する方法により、マーケティング上の無形資産が利益にどれほど貢献したかを算定。
 - (b) より機械的な概算を利用する修正利益分割法を適用する方法 = ルーティン利益の決定 → 企業全体の利益からルーティン利益を控除してマーケティング上の無形資産に帰属するノン・ルーティン利益を算出 (これにも、マーケティング上の無形資産やその他の無形資産の開発に要したコストを用いる方法や、ビジネス・モデルにより異なる固定比率を用いる定式的な方法までさまざま) → マーケティング上の無形資産に帰属すべき残余利益を、事前に合意した基準、例えば売上高ないし収入に基づいて各市場国に配分

Ⅱ. デジタル課税をめぐる論点 — OECDの取組みを中心に —

2. OECDにおける取組みとその論点

(4) 公開討議文書 (Public Consultation Document、2019年2月) — その5

《「重要な経済的プレゼンス」に関する提案》

- ① 本提案は、デジタル技術等により市場国と持続的な相互交流を示す要因に基づいて非居住者たる企業が重要な経済的プレゼンスを有する場合に、当該市場国に課税権を認めるもの
- ② この案はインド等の途上国が提案したものとされる (大野雅人2019)
- ③ 「重要な経済的プレゼンス」の認定のためには収入が基本だが、それだけでは不十分。その他に、(a) ユーザー・ベースの存在と関連データの投入、(b) その管轄から引き出されるデジタル・コンテンツの量、(c) 現地通貨ないし現地の支払形式での請求と徴収、(d) 現地言語でのウェブサイトの運営、(e) 消費者への配達責任、あるいは他のサポートサービスの企業による保証、(f) オンラインその他での持続的なマーケティングや販売促進活動などと組み合わせることにより判定。

Ⅱ. デジタル課税をめぐる論点 — OECDの取組みを中心に —

2. OECDにおける取組みとその論点

(4) 公開討議文書 (Public Consultation Document、2019年2月) — その6

《「重要な経済的プレゼンス」の場合の利益の配分方法と課税方法》

- ① 利益の配分は、分数的割当法 (fractional apportionment method) による。
これは、(a) 分割される課税ベースの定義、(b) 課税ベースの分割の配分キーの決定、
(c) 配分キーのウェイト付け、の3つの継続的ステップに基づき算定。課税ベースは、
特定の国で生み出されるMNEグループの収入(売上)にグローバルな利益率を適用
して決定。その後、売上、資産、従業員などの要素を考慮して課税ベースを分割
- ② 他に、修正みなし利益法(行動1報告書、第7.6.2.3節)のような簡素な方法も検討対象
- ③ 徴収メカニズムと実行手段として源泉徴収税の賦課も提起。源泉徴収額が企業の所得税債務を上回った場合、企業は所得税を還付される

Ⅱ. デジタル課税をめぐる論点 — OECDの取組みを中心に —

2. OECDにおける取組みとその論点

(4) 公開討議文書 (Public Consultation Document、2019年2月) — その7

《グローバルな税源浸食対抗提案 (Global Anti-Base Erosion Proposal) 》

- ① 本ABE提案の対象はHDBに限定されていない。
- ② 本提案のねらいは、各管轄が自らの税率を設定する権限を尊重するが、他の国がその課税権を十分に行使しない場合、すべて国がその利益に「課税し戻す (tax back)」権限を強化すること
- ③ 2つのルールがある — (a) 所得算入ルール (income inclusion rule) = 外国の支店や被支配企業の所得に対し設立ないし居住国で低い実効税率しか課税していない場合に、市場国が課税する (トランプ税制改革のGILTIの制度を参考)、(b) 税源浸食支払いに対する課税 (tax on base eroding payments) = その支払いが最低税率ないしそれ以上の実効税率の適用を受けていない場合、市場国がその支払いに対し控除 (deduction) ないし条約による救済を否認する

Ⅱ. デジタル課税をめぐる論点 — OECDの取組みを中心に —

2. OECDにおける取組みとその論点

(5) Pillar 1に関する「統一アプローチ」提案（2019年10月）— その1

《 提案の趣旨 》

- ①「第1の柱」である「ユーザー参加」「マーケティング上の無形資産」「重要な経済的プレゼンス」の3つの提案について、その後の検討結果を討議資料として示す
- ② 各管轄の間での課税権の配分、PEの伝統的な概念や独立企業原則の適用可能性といった国際課税制度の基本的特徴、多国間での租税協調の将来、アグレッシブなユニラテラル措置、高度にデジタル化されたMNEsへの政治的圧力の高まりなど、差し迫って解決を要する課題について検討
- ③ 3つの提案には差異があるため、事務局として、「統一的な手法（Unified Approach）」を完成させるために、包括的な検討を行ったもの

Ⅱ. デジタル課税をめぐる論点 — OECDの取組みを中心に —

2. OECDにおける取組みとその論点

(5) Pillar 1に関する「統一アプローチ」提案（2019年10月）— その2

《 提案の概要 》

①前提条件 = (a)ルーティン取引は独立企業原則により価格設定が可能との立場に立つグループが存在する一方、独立企業原則があらゆるケースで適切な結果をもたらすとは期待できないとの見方が強まっている（とくに無形資産からのノン・ルーティン利益のようなケース）。そのうえ、独立企業原則はますます複雑化し、その執行、順守のコストの増加を抑えるには簡素さが望ましい、(b)したがって、「統一的なアプローチ」では、想定通りに機能すると広く認められているケースには独立企業原則に基づく現行ルールを維持し、対立が深まっているケース（特に経済のデジタル化のゆえに）では定式に基づく解決策を導入する。

②範囲 = 高度にデジタル化された事業モデルを対象とするが、さらに消費者対面型の事業に広く焦点を当てて作業する。

③新しいネクサス = 対象の事業は新しいネクサスを創出。物理的プレゼンスではなく主として販売額に基づく。

④独立企業原則を乗り越える新しい利益配分ルール = 納税者が国内にPEないし独立の子会社を保有しているかどうか、また非関連販売企業を通じて販売するかどうかとは係わりなく、新しい利益配分ルールを策定する。同時に、独立企業原則に基づく現行の移転価格ルールはほぼ維持するが、現在の制度において最も緊張関係が高い分野では、定式配分による解決策と調整を行う。

Ⅱ. デジタル課税をめぐる論点 — OECDの取組みを中心に —

2. OECDにおける取組みとその論点

(5) Pillar 1に関する「統一アプローチ」提案（2019年10月）— その3

《 3段階のメカニズムを通じる課税の確実性の向上 》

- ① Amount A ... 定式により市場国に配分されるみなし残余利益の分与。市場国に対する新しい課税権は、対象範囲のMNEグループのみなし残余利益の一部に対して行使。みなし残余利益とは、事業活動が行われている国にみなしルーティン利益とみなされる部分を配分した後に残る利益。そのため、モデル条約を簡素化し、みなしルーティン利益のレベルを決定し、市場に割り当てられるべきみなし残余利益の割合を決定する必要がある。その割合は、包括的枠組みのメンバー国の合意により、今後決定されることになる。
- ② Amount B ... 市場国で行われる基本的なマーケティングおよび販売機能に対する固定報酬。市場国での活動、とくに販売機能は現行ルールにより課税。だが、販売機能に関連する課税紛争の多さからして、想定される基準値の活動を反映する固定報酬を利用する手法の開発が必要。適切かつ交渉により決定された報酬は、納税者にも課税当局にも確実性をもたらし、現行の移転価格ルールに対する不満を緩和しよう。
- ③ Amount C ... 市場国内の機能がAmount Bのもとで補償される基本的活動を上回る場合、追加的利益が発生し、市場国は追加的利益に課税しようとするため、提案のあらゆる要素に係わる拘束力のある効果的な紛争の防止と解決のためのメカニズムが必要。

Ⅱ. デジタル課税をめぐる論点 — OECDの取組みを中心に —

2. OECDにおける取組みとその論点

(6) Pillar 2に関する“GloBE”提案（2019年11月）— その1

①第2の柱であるグローバルな税源浸食に対抗する戦略について提案するもの

②GloBE提案は、4つの構成部分からなる —

- (a) 所得算入ルール (income inclusion rule) = 外国支店ないし被支配事業体の所得が最低税率以下の実効税率で課税されている場合、その所得に課税する
- (b) 過少課税支払い金ルール (undertaxed payments rule) = その支払い金が最低税率ないしそれ以上の税率で課税されていない場合、関係当事者に対する支払いに対し、控除の否認ないしソース・ベース課税 (源泉徴収税を含む) を行うもの
- (c) 切り替えルール (switch-over rule) = PEに帰属するか、あるいは不動産 (PEの一部ではないもの) から得た利益が最低税率以下の実効税率の適用を受けた場合、居住地の管轄に対し国外所得免除方式 (exemption) から税額控除方式への切り替えを認めることを租税条約に採用
- (d) 対抗課税ルール (subject to tax rule) = 支払いが最低税率で課税されていない場合、一定の所得項目に対し源泉徴収税ないしその他の税を課税し、条約便益の資格を調整することにより、過少課税支払い金ルールを補完するもの

Ⅱ．デジタル課税をめぐる論点 — OECDの取組みを中心に —

2. OECDにおける取組みとその論点

(6) Pillar 2に関する“GloBE”提案（2019年11月）— その2

《 提案の趣旨と残された課題 》

- ① 提案の趣旨は、法人税における有害な底辺への競争を抑制するために、グローバルな行動が必要との考えによるもの
- ② 残された課題 ⇒ (a)作業計画(PoW)によれば、GloBE提案は、事前に合意した固定税率への上乗せ(top-up)として機能するとされている。実際の適用税率は、提案の他の主要な要因が完全に確定したら議論される予定。(b) 今後、課税ベースの決定、低税率所得と高税率所得の混ぜ合わせ(blending)をどこまで認めるかのルール、除外措置や閾値の必要(やデザイン)に関する問題についてさらに検討の予定。

Ⅱ. デジタル課税をめぐる論点 — OECDの取組みを中心に —

2. OECDにおける取組みとその論点

(6) Pillar 2に関する“GloBE”提案（2019年11月）— その3

《 課税ベースの決定 》

- ① PoWによれば、課税ベースは理論的にはCFCルールを参照し、またCFCルールがない場合は株主の管轄国の国内法人所得税のルールにより決定されんとする → そのことは、MNEsの各子会社は毎年度、その所得を親会社の課税ベース計算に合わせて再計算する必要があることになる → コンプライアンス・コストを膨張させる。
- ② GloBE提案の主旨からすれば、すべての子会社が親会社と同一の会計基準を利用する方が透明性も高まり、歪みも少なくなる。コンプライアンス・コストも削減できる。
- ③ 財務会計基準および所得税ルールのもとで計算された所得の間には、恒久的および一時的差異が生じるため調整する必要がある。

※ 差異を調整するためのさまざまな方策についての技術的検討(省略)

Ⅱ．デジタル課税をめぐる論点 — OECDの取組みを中心に —

2. OECDにおける取組みとその論点

(6) Pillar 2に関する“GloBE”提案（2019年11月）— その4

《 Blendingについて 》

- ① 趣旨 : GloBE提案は実効税率(ETR)テストに基づいているため、同じ事業体ないし同じグループの異なる事業体の間で、納税者がどこまで低い税率の所得と高い税率の所得を混合できるかについて規定したルールを持っていなければならない。

PoWは、さまざまな源泉からの所得のこの混合(mix)を、blendingと呼んでいる。

- ② blending の方法 : さまざまなオプションがある —

(a) 全世界規模のblendingアプローチ : MNEsに対し全外国所得とそれに対する全外国税額を合計するよう求める。MNEsは、全外国所得への税が最低税率以下の場合にGloBE提案により課税される。GloBE提案によるMNEsの追加課税の債務は外国所得の税額を最低税率まで引き上げるのに必要な額になる。

(b) 管轄別のアプローチ : MNEsに対し、管轄ごとに外国所得を区分するよう求める。MNEsは、管轄に配分された所得への税が最低税率以下の場合に課税される。

(c) 事業体ごとのアプローチ : MNEsに対し、グループ内の各事業体の所得と税額(及び外国支店の帰属する国内事業体の所得)を決定するよう求める。MNEsは、外国事業体(ないし外国支店)の実効税率が最低税率以下の場合に課税される。

- ③ 3つの異なるアプローチはそれぞれ異なる課題を有するとして、さらに検討する必要があるとされている。

Ⅱ．デジタル課税をめぐる論点 — OECDの取組みを中心に —

3. EUでの取組みと提案

(1) EUでの取組みの経緯

- ①2017年9月21日、A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market公表〔 COM (2017) 547final 〕
- ②2018年3月21日、Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE laying down rules to the corporate taxation of a significant digital presence COM(2018) 147 final(中長期的提案)
- ③2018年3月21日、Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on the common system of a digital services tax on revenue resulting from the provision of certain digital services COM(2018) 148 final(当面の提案)

Ⅱ. デジタル課税をめぐる論点 — OECDの取組みを中心に —

3. EUでの取り組みと提案

(2) 中長期的提案の内容

①重要なデジタルプレゼンス

その存在が認められるのは、事業の全部または一部が「デジタルサービス」の提供で構成され、かつ当該企業によるサービスの提供が、(関連企業によるデジタルインターフェースを通じたサービスの提供と合わせて)、表の条件を満たす場合

②帰属利益を算出する方法は利益分割法

納税者は、国際的に合意された原則に基づく他の方法がより適切だと証明できる場合を除いて、帰属利益の算出方法に「利益分割法」を用いなければならないとされている。利益分割法とは、移転価格税制において、グループ会社の合算利益を一定の基準(分割ファクター)で分割することで独立企業間価格を算定する方法。指令案では、分割ファクターとして、当該EU加盟国のユーザー数や収集されたデータ数だけでなく、調査、開発、マーケティングにかかった費用も含み得るとされている。

Ⅱ. デジタル課税をめぐる論点 — OECDの取組みを中心に —

3. EUでの取り組みと提案

(3) デジタルサービス売上税に係る提案

① 課税対象者 : 表、参照

② 課税対象となる売上

- (a) デジタルインターフェースのユーザをターゲットとするデジタルインターフェース上の広告の掲載
- (b) ユーザーが他のユーザーを見つけ出し、交流することを可能にし、またユーザーの間で直接商品やサービスを提供することも容易にし得る、多方面デジタルインターフェースのユーザーへの提供
- (c) ユーザーについて収集されたデータ及び、ユーザーのデジタルインターフェース上での活動から生み出されたデータの移転

(※) ユーザーは、個人または企業(business)を含む

③ デジタルインターフェースとは、「ユーザーがアクセスすることのできる、ウェブサイトのすべてまたは一部。モバイルアプリを含むアプリケーション等の、あらゆる形式のソフトウェア」

Ⅱ. デジタル課税をめぐる論点 — OECDの取組みを中心に —

3. EUでの取り組みと提案

	重要なデジタルプレゼンスのPE認定に係る指令案	デジタルサービス売上税に関する指令案
課税対象者	以下のいずれかを満たすデジタルサービスを提供する企業(※1) ①収益が700万ユーロ超 ②ユーザーが10万人超 ③サービス提供のための事業契約数が3000超	以下の両方を満たす企業 ①連結売上高総額が7.5億ユーロ超 ②EU内でのデジタルサービスによる連結売上高総額が5000ユーロ超
課税対象利益／売上	重要なデジタルプレゼンスが、同様の活動を行う独立企業だった場合に稼得下であろう利益を、利益分割法に基づいて算出	以下のサービスの提供による売上のうち、当該EU加盟国に配分される部分(※2) ①オンライン広告 ②交流サイト・オンラインマーケットプレイスの提供 ③ユーザーデータの有償移転
税 額	上記の利益を、PE認定されるEU加盟国の法人税の枠組みで課税	上記の売上に税率3%を適用
適用時期	2020年1月1日	

(※1) ただし、企業の所在国が当該EU加盟国と二重課税回避のための租税条約を締結している場合、原則として適用されない。

(※2) ①はオンライン広告の表示回数、②はアカウント数／オンラインマーケットプレイスで成立した取引数、③はデータの生成源であるユーザー数に応じて、当該EU加盟国に配分。

(出所) 柿沼英理子・金本悠希 (2018) 「EUのデジタル課税案と日本企業への影響」 大和総研

Ⅲ. 改革のゆくえ

1. ICRICT (Independent Commission for the Reform of International Corporate Taxation) の報告 (2019年10月) — その1

《 現行の国際課税制度に対する評価 》

- ① 資源の利用可能性、また維持可能な発展に対する重大な挑戦は国際課税制度の不公平から生じている — MNCの海外利益の40%がタックス・ヘイブンに移転されている。
- ② 現在の国際課税制度がうまくいかないのは、MNCの関連会社を相互に独立したものとして扱う独立企業原則に立脚するから。それが複雑な租税回避構造を促進。
- ③ 維持可能発展の見込みに対する影響は？
 - (a) グローバル企業とスーパー・リッチ層が納税を回避すると、最貧困の国や人びとがもっとも多くを失う。政府は、不公平や貧困、気候変動と闘うのに必要な支出を削るか、不足分をVATのような税で補わなければならない。それは普通の市民に負担。
 - (b) 法人税の回避は、その依存度の高い途上国には厳しい。法人税は、OECD諸国では総税収の9%だが、アフリカやラテンアメリカでは15%。

Ⅲ. 改革のゆくえ

1. ICRICT (Independent Commission for the Reform of International Corporate Taxation) の報告 (2019年10月) — その2

《 OECDの改革提案に対する評価と対案 》

- ① MNCをsingle and unified firmとして、客観的要因に基づく定式配分により、より効果的でより公平な制度により課税すべきだ。
- ② MNCのグローバル利益をroutineとresidualに分割し、後者だけを定式配分の対象にする提案は拒否する。これでは、現在の機能しないルールを温存し、課税権の再配分にはほとんどならない。OECDの提案では、もっぱらOECD諸国だけに便益をもたらすだけだ。再配分される税は、たぶん20%を超えないであろう。
- ③ 課税権の公平な配分には、バランスのとれた定式、つまり売上だけでなく、雇用も含める必要がある。
- ④ グローバルな最低限の実効税率は**25%**に設定されるべきだ。
- ⑤ 改革作業の主体としてOECDは疑問。すべての国が参加できる国際連合に移すべきだ。

Ⅲ. 改革のゆくえ

1. ICRICT (Independent Commission for the Reform of International Corporate Taxation) の報告 (2019年10月) — その3

《 OECDの改革提案に対する評価と対案 (続) 》

① 課税権の公正な配分がなぜ決定的に重要なのか？

(a) 定式が異なれば、各国間での分配結果にも重大な違いが生ずる。OECD提案のように売上だけでは国内市場が相対的に小さな国やとくに天然資源やツーリズムの輸出国には不利。

(b) われわれが提案する解決策は、グローバル・フォーミュラ。売上だけでなく雇用(給与ではなく人数)を含むべきだ。

(c) デジタル経済だけを囲い込むことは不可能。すべての事業が事業の一環としてデジタル技術をもますます利用しつつあるから。

② グローバルな最低法人税率(25%)について合意し、多重要因による定式配分の制度が将来に向けての最善の制度だ。

③ blendingは国別ベースにより運営されるべきだ。

Ⅲ. 改革のゆくえ

2. 新しい課税権(ネクサス)と国際的な利益配分をめぐる争い

《 デジタル経済時代の課税権のあり方をめぐる争い 》

① 多国籍企業を筆頭とする巨大企業に対する課税権をめぐる国際的争い

(a) 先進国 vs 先進国 (米国 vs EU)

(b) 先進国 vs 途上国

⇒ 包括的枠組がユニタリー方式を採用し、グローバル最低税の導入を容認したことを評価する。だが、今後の国際課税制度は、(1)より一層の簡素化、(2)より容易な執行、(3)効率性の向上、(4)より一層の公平化が図られるべきだ (ICRICT)

② 森信茂樹氏の捉え方 : 富(ビッグデータ)をめぐる争い ⇒ 「先進国 vs 先進国」から「多国籍企業 vs 先進国」へ、そして「IT国家 vs 国家」へ

Ⅲ. 改革のゆくえ

2. デジタル経済時代における富と経済権力の膨張と対抗軸

- ①包括的枠組での交渉の結果を待つが、2020年に予定される結果が終点ではなく、むしろ真に公正な国際課税機構を創設するための第一歩だと考える。そのためには、現在よりもさらに多国間の議論が必要であり、国連の制度を巻き込むことが必要。
- ②不公平の増大、気候変動、強制移民などのグローバルな課題への対応には、資力のある国々の効果的な協働が必要。こうした課題への維持可能な解決には、より公正な租税ルールなしには実現できない。
- ③不公平に対処するには、法人課税がもっとも重要な手段の一つ。MNEによる租税回避は不公平をさらに進める。法人株式は直接・間接に富裕な個人に帰属し、彼らは配当やキャピタル・ゲインの形で利益を手にするからだ。
- ④途上国は、国際課税ルールの発展への対等な参加者でなければならない、単に過程への見せかけだけの参加者であってはならない。 （ICRICT）