

デジタル課税における無形資産の取扱い —ネクサスと利益配分の議論を中心に—

専修大学法学部教授 谷口 智紀

日本租税理論学会 2021年度研究大会

2021年10月30日

Ⅰ はじめに

本報告の骨子

- ①当学会におけるデジタル課税をめぐる議論を整理し、問題の本質を確認する。
- ②国際課税の法規範、とりわけ所得移転に関する法規範を確認する。
- ③OECDにおけるデジタル課税の議論の到達点を明らかにする。
- ④無形資産の範囲とその評価が直接問題となるネクサスと利益配分に関する議論を整理する。
- ⑤報告者の研究テーマである知的財産権取引の課税問題の研究成果も踏まえて、デジタル課税の議論が今後のわが国の移転価格税制に及ぼす影響をも指摘する。

II デジタル課税問題とは何か

当学会においてデジタル課税を取り上げた報告

2019年度研究大会

鶴田廣巳「プラットフォームとデジタル課税」

同報告の内容をまとめた論文は、「巨大プラットフォームの出現とデジタル課税」として『租税理論研究叢書30』に所収されている。

2020年度研究大会

望月爾「国際的デジタル企業課税と各国のデジタル企業課税の動向—OECDにおける『2つの柱』とデジタル・サービス税を中心に—」

II デジタル課税問題とは何か

鶴田論文の骨子

- I デジタル経済の時代と巨大プラットフォームの出現
 - 3 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—
 - III 改革のゆくえ
 - 1 新しい課税権（ネクサス）と国際的な税収配分
 - 2 デジタル経済時代における国際課税制度のあり方
 - 2 - 3 独立企業原則の限界と国際課税制度の改革
- 独立企業原則VS定式配分方式**

II デジタル課税問題とは何か

望月レジュメの骨子

はじめに

現状の議論状況の整理

- I デジタル経済の課税上の課題に対するOECDの議論
- II 2つの柱に関する「青写真(Blueprint)」の概要
 - 2. 「第1の柱の青写真報告(the Reports on the Blueprints of Pillar One)」

ネクサス(Nexus) と利益配分 (profit allocation)

III 各国のデジタル企業課税の動向

おわりに

II デジタル課税問題とは何か

デジタル課税の出発点は、現行の国際課税ルール(「PEなければ課税なし」)の限界を顕在化させた、GAFAに代表される**巨大IT企業(プラットフォーム)に対する課税のあり方**を検討するところにあった。

一方で、当初の問題意識から国家間の合意へ進む中で、デジタル課税の対象企業をめぐる議論などを通して、**わが国に本拠地を置く多国籍企業が一定の影響を受ける**可能性が出てきた。

本報告では、鶴田、望月両報告後のデジタル課税をめぐる動向のうち、無形資産の範囲とその評価の議論が関連する①**ネクサス**と②**利益配分**について整理する。

III 国際税法上の体系における規範類型

国際税法上の体系における規範類型は、外部的体系と内部的体系により構成されるが、国際税法では後者が重要である。

- ① 抵触根拠規範および抵触減却規範
- ② **移転所得適正化規範**
- ③ 対外的経済嚮導規範
- ④ 簡易化目的規範

木村弘之亮『国際税法』68頁以下（成文堂、2000年）

III 国際税法上の体系における規範類型

移転所得適正化規範

「有害な租税の競争（harmful tax competition）が顕著にみられる諸国が存在する。有害な租税競争を正常化する規範は、所得移転適正化規範のひとつである。」

「双務的適正化規範としては、1977年OECDモデル租税条約7条があつる。同条規範は、片務的適正化規範と異なり双務的正確を有し、かつ同時に中間国の所得の再配分にも資する。もちろん、この場合には移転所得の適正化は副次的目的にすぎない。1977年OECDモデル条約7条の**主たる価値判断は、当該納税義務者の利益となる二重課税の回避**である。」

木村弘之亮・前掲72頁以下

IV 現在の国際課税ルールの限界

拙稿「アメリカ合衆国における知的財産を利用した租税回避に対する法的統制と限界」税法学575号161頁以下（2016年）

拙著『知的財産権取引と租税回避』（成文堂、2020年）所収

現在の国際課税ルールは有形資産の取引を前提としたものであり、知的財産権を含む無形資産を利用した租税回避にその土壌を提供している。

→所得源泉に頼る脆弱性と、多国籍企業による操作可能性の問題

新しい国際課税ルールを採用するには国際的な同意が必要である。

→**各国が異なる所得配分ルールを適用すると二重課税が生じる。**

V デジタル課税をめぐる最近の動向

- BEPS(税源浸食と利益移転)プロジェクト参加国(約130か国・地域)の間で議論しており、2019年6月のG20財務大臣会合(於:福岡)に本作業計画を提出・承認。
- 本作業計画では、以下の2つの柱からなる解決策について検討し、2020年1月に解決策の制度の大枠について合意の上、2020年末までに最終報告書を取りまとめることとされている。

解決策の2つの柱

1つ目の柱:

国際課税原則の見直し

- 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

2つ目の柱:

軽課税国への利益移転 に対抗する措置の導入

内閣府HP(2019年度第23回税制調査会(2019年6月12日開催)説明資料〔国際課税〕31頁 財務省)

V デジタル課税をめぐる最近の動向

2021年4月8日 アメリカによる提案

2021年7月1日 OECD/G20 Inclusive Frameworkに参加する130
の国・地域による枠組みの合意

2021年10月8日 OECD/G20 Inclusive Frameworkに参加する
136の国・地域による合意

↓ ↓ ↓ ↓ ↓ ↓ ↓ ↓ ↓ ↓ ↓ ↓ ↓ ↓ ↓

2022年 多国間条約の締結、デジタルサービス税の廃止など

2023年 新しい国際課税ルールの発効

VI アメリカ提案の概要

“STEERING GROUP OF THE INCLUSIVE FRAMEWORK MEETING
PRESENTATION BY THE UNITED STATES” APRIL 8, 2021

Julie Martin氏(MNE Tax)のウェブ記事より入手

参考文献

南繁樹「デジタル課税に関する米国提案のポイントと企業への影響」
国際税務41巻5号32頁以下(2021年)

吉村政穂「米国バイデン政権によるOECDブループリント(第1の柱)
に対する評価——包摂的枠組み会合運営委員会におけるプレゼン資料
(2021年4月8日)の紹介」
(https://note.com/mytax_japan/n/nf8afe0310bab [最終確認
日:2021年10月18日])

VI アメリカ提案の概要

Pillar 2とPillar 1の関係について

「第2の柱(Pillar 2)は、安定した多国間の国際課税の制度設計なしには十分に成功することはできない」

「第1の柱(Pillar 1)は、制度設計を安定させる機会を提供する」

「安定化の問題を通して、第1の柱と第2の柱は、単なる政治を超えるものによって連結されている」(Via the stabilization question, Pillar 1 and Pillar 2 are linked by more than just politics)

「これは、Pillar 1……を中心にして進行してきた議論を、Pillar 2……を中心に転換するもののようにも感じられ、意見調整が比較的容易なPillar 2を中心として合意形成を図ろうという政治的意図があるのかもしれない。」(南繁樹・前掲35頁)

VI アメリカ提案の概要

Pillar 2

- ・ ミニマム・タックスに関して、税源浸食濫用防止税制(Base Erosion and Anti-abuse Tax)を廃止し、有害本社移転対抗・低課税投資阻止税制(Stopping Harmful Inversions and Ending Low-tax Developments)を導入する。

→アメリカに所在する親会社レベルでの合算課税の税率を10.5%から21%に上げるとともに、国外における税源浸食的支払の判定を全世界ベースから国別に改め、税率21%を下回る国に所在する国外関連法人への支払を損金不算入とする。

VI アメリカ提案の概要

Pillar 1

- ・ OECD案であるBlueprintでは複雑で合意形成が難しいと指摘し、「簡素化が強く望まれる」(simplification is highly desirable)とする。
 - ・ 「最大規模かつ最も利益率が高い多国籍企業グループを対象とする量的基準を設計する」(Design quantitative criteria to scope in largest and most profitable MNE groups)として、売上高(Revenue)と利益率(Profit margins)によってデジタル課税の対象を限定することを提案する。
- 業種による区別に反対し、対象の多国籍企業は100社以下とする。
- ・ 利益B(Amount B)には言及しない。

VI アメリカ提案の概要

- **ネクサス(Nexus)について**

「私たちは、第1の柱が途上国に便益を与えることを確保するために、ネクサスの閾値設定(thresholds)に関しては、柔軟(flexible)であるよう準備している。」

- **利益配分(Profit allocation)について**

「その他の構成ブロックは、望ましい方向(positive direction)に一般に進んでいる。」

VII 2021年7月1日の枠組みの合意

・ネクサス(Nexus)について

対象となる多国籍企業が市場法域(market jurisdiction)から少なくとも100万ユーロの収益(revenue)を得ている場合には、当該市場法域への利益Aの配分(allocation)を認める新しい特別目的のネクサスルール(new special purpose nexus rule)が設けられる。GDPが400億ユーロ未満の小規模な法域では、ネクサスは25万ユーロに設定される。

・分割対象利益(Quantum)について

対象となる多国籍企業の収益(revenue)の10%を超える利益を残余利益(residual profit)と定義し、その20-30%が、収益ベースの配分キー(revenue-based allocation key)を用いて、ネクサスのある市場法域に配分される。

VIII 2021年10月8日の合意

「経済のデジタル化に伴う課税上の課題に対処するための二本の柱からなる解決策に関する声明」“Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy”

Pillar 1：多国籍企業に関する各国間の利益と課税権のより公平な配分を確保するために、多国籍企業に対する課税権の一部を、その企業が本拠地を置いている国から、**物理的拠点の有無にかかわらず多国籍企業が事業活動を行い利益を得ている市場へ再配分**する。

Pillar 2：**15%の世界的な最低法人税率を導入**する。

VIII 2021年10月8日の合意

Nexus

There will be a new special purpose nexus rule permitting allocation of Amount A to a market jurisdiction when the in-scope MNE derives at least 1 million euros in revenue from that jurisdiction. For smaller jurisdictions with GDP lower than 40 billion euros, the nexus will be set at 250000 euros.

The special purpose nexus rule applies solely to determine whether a jurisdiction qualifies for the Amount A allocation.

Compliance costs (incl. on tracing small amounts of sales) will be limited to a minimum.

VIII 2021年10月8日の合意

Quantum

For in-scope MNEs, 25% of residual profit defined as profit in excess of 10% of revenue will be allocated to market jurisdictions with nexus using a revenue-based allocation key.

Revenue sourcing

Revenue will be sourced to the end market jurisdictions where goods or services are used or consumed.

To facilitate the application of this principle, detailed source rules for specific categories of transactions will be developed. In applying the sourcing rules, an in-scope MNE must use a reliable method based on the MNE's specific facts and circumstances.

IX デジタル課税と無形資産

デジタル課税の議論において、とりわけ無形資産の範囲とその評価が直接問題となるのは以下の2点である。

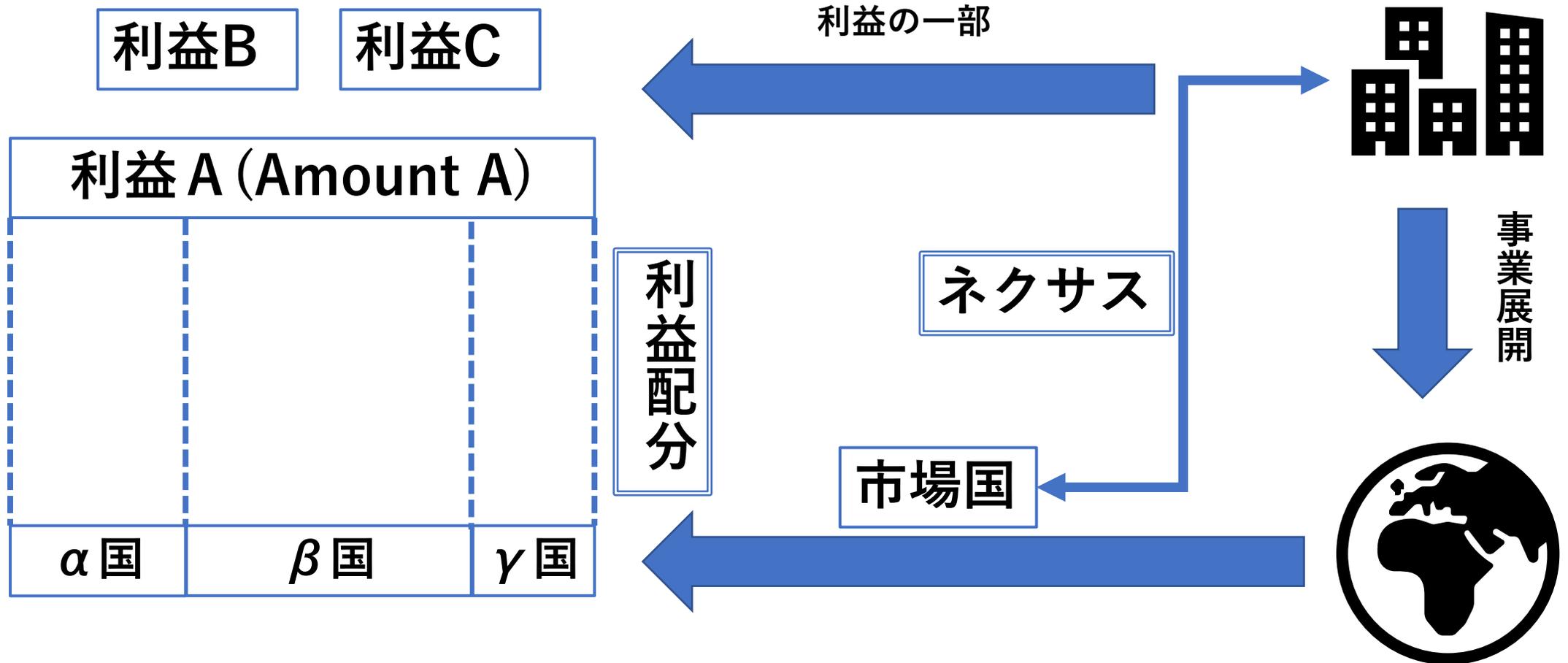
① ネクサス(Nexus)

- ・ ユーザーの参加(user participation)
- ・ **マーケティング上の無形資産(marketing intangibles)**
- ・ 重要な経済的存在(significant economic presence)

② 利益配分(profit allocation)

- ・ **修正残余利益分割法(Modified Residual Profit Split Method)**
- ・ 定式配分法(Fractional apportionment method)
- ・ 分配ベースのアプローチ(Distribution-based approaches)

IX デジタル課税と無形資産



IX デジタル課税と無形資産

①ネクサス



ユーザーの参加

- ・ SNSや検索エンジン等をユーザーが利用することにより生じた利益について、ユーザーがいる国が課税できるようにする



対象
ビジネス
の範囲

狭い



マーケティング上の無形資産

- ・ 多国籍企業が市場国で生み出したブランド価値を認め、それにより生じた利益について、市場国が課税できるようにする



広い
可能性



重要な経済的存在

- ・ 途上国でも執行が簡単な解決策として提案
- ・ 市場国で継続して売上をあげており、市場国との関係があると認められる場合、市場国が課税できるようにする



広い
可能性

内閣府HP (2019年度第23回税制調査会(2019年6月12日開催)説明資料〔国際課税〕33頁 財務省)

IX デジタル課税と無形資産

マーケティング上の無形資産を採用した場合

特許権、商標権、著作権等の知的財産権だけではなく、顧客データやブランドなど、マーケティング活動を通じて市場国で生み出された無形資産に着目する。

市場国に該当するかは、当該国にマーケティング上の無形資産が存在するか否かで判断する。

→ 「**無形資産**」の範囲の問題

ネクサスについては、合意では**収益(revenue)基準**が用いられている。

IX デジタル課税と無形資産

②利益配分

修正残余利益分割法

市場国で創造された価値に対応するノンルーティン利益(残余利益)を、残余利益分割法を用いて算定した金額により各市場国に配分する。

定式配分法

ルーティン利益とノンルーティン利益を区別せずに、分割対象利益のうち一定の配分基準を用いて算定した金額により各市場国に配分する。

分配ベースのアプローチ

各市場国におけるみなし利益率を設定し、売上高にみなし利益率を乗じて各市場国に配分される金額を決定する。

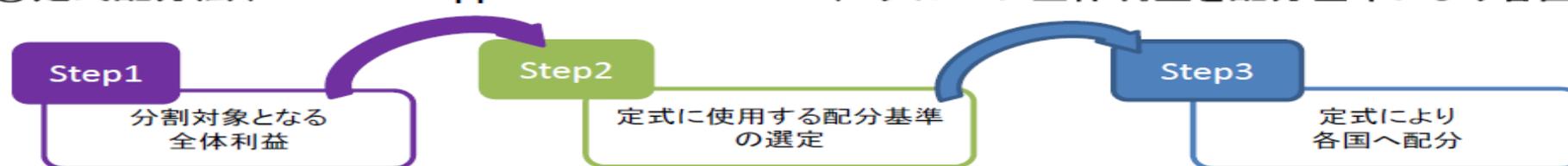
IX デジタル課税と無形資産

○利益配分方法のイメージ

①残余利益分割法: ノンルーティン利益のうち対象となる利益を特定し、各国へ配分



②定式配分法 (Fractional apportionment method): グループ全体利益を配分基準により各国へ配分



③Distribution-based approach: 現地国(市場国)において稼得する売上(収入)にみなし営業利益率を適用



内閣府HP (2019年度第23回税制調査会(2019年6月12日開催)説明資料〔国際課税〕34頁 財務省)

IX デジタル課税と無形資産

修正残余利益分割法を採用した場合

総額計算

- ・ルーティン利益とノンルーティン利益をいかに区別するか
- ・ノンルーティン利益のうち、例えばマーケティング上の無形資産に帰すべき部分をいかに特定するか。

配分計算

- ・配分キーをいかに決定するか

独立企業間価格の算定方法の一つである残余利益分割法の計算方法に類似している。
マーケティング上の無形資産に帰すべき部分を特定するにあたって、価値評価が難しい。

→無形資産の評価の問題

二国間ではなく複数国間で利益を配分する。

利益配分については、合意では**定式の配分基準**が用いられている。

X 今後の課題

①報告者のこれまでの研究とデジタル課税問題の関係

拙著『**知的財産権取引と租税回避**』（成文堂、2020年）

第3章 「アメリカ合衆国における**知的財産権の評価**—技術的アプローチ—知的財産法制度が知的財産の評価に及ぼす影響を中心に—」

第8章 「特許権侵害に対する損害賠償額算定における**移転価格**の有用性—知的財産権を利用した**租税回避**に対する新たな対抗策を中心に—」

→現在の国際課税ルールを前提とした**知的財産権の評価（時価、客観的交換価値、独立企業間価格など）の研究**

デジタル課税における利益配分の考え方は、移転価格税制における独立企業間価格の算定の考え方から離れたものである。

この新しい考え方が、わが国の移転価格税制の議論に及ぼす影響は？

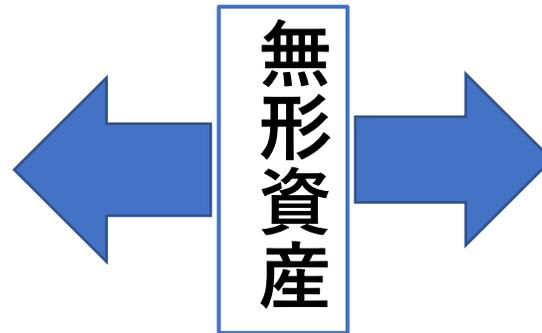
X 今後の課題

現在の国際課税ルール

独立企業間価格

- ・ 独立価格比準法
- ・ 再販売価格基準法
- ・ 原価基準法
- ・ 利益分割法
- ・ 残余利益分割法
- ・ 比較利益分割法
- ・ 取引単位営業利益法

独立企業原則



両者の関係をいかに理解するのか？

新しい国際課税ルール デジタル課税

利益配分方法

- ・ 修正残余利益分割法
- ・ 定式配分法
- ・ 分配ベースアプローチ

定式の配分基準

X 今後の課題

②デジタル課税は当初、いわゆるGAFIAに代表される巨大IT企業(プラットフォーム)を対象とすることが念頭に置かれていたが、対象企業は100社となった。

→わが国に本拠地を置く多国籍企業への影響

③デジタル課税の対象外である企業には現在の国際課税ルールが適用される。

→企業間の公平性と、経済活動への中立性の問題

X 今後の課題

・OECDおよび諸外国における法整備

OECDの合意内容にしたがった多国間条約の締結
諸外国とりわけアメリカにおける条約の承認

・わが国における法整備

条約の内容にしたがって租税法規定の新設、改廃を速やかに行う。

→各国間に課税権を配分するとともに、**各国における租税負担を明確にし、二重課税を排除する。**

わが国の多国籍企業が市場国で支払った税額を控除し（外国税額控除）、わが国が市場国として外国の多国籍企業に課税する。

→税務調査手続の規定など**租税手続法の整備**を進める。

ご清聴ありがとうございました。