

# 国際合意に基づくデジタル所得課税に向けた案について

東京財団政策研究所・税理士 岡 直樹

5月末、OECDは130か国あまりが参加する「BEPS 包括的枠組み」が合意した「デジタル経済のもたらす課税上の課題に対する国際合意に基づく解決策（以下「新ルール」）の策定に向けた作業計画」（以下「作業計画<sup>1)</sup>」）を公表し、6月はじめのG20財務大臣・中央銀行総裁会合（福岡）はこれを承認した。

このテーマについて、筆者は前月号掲載の「デジタル所得課税を巡る最近の動向と展望」（2019年6月号195頁）においてOECDの議論を紹介したところであるが、極めて重要な進展があり、時事的な関心も高いと思われることから、特に重要と思われる点を簡単に紹介し、前月号で述べた内容を補足することとした<sup>2)</sup>。

## 新ルール国際合意に向けたスケジュール

「作業計画」は2019年中にOECD租税委員会の各作業部会をフル稼働させて技術的な問題について検討を行い、①2020年初めに「BEPS 包括的枠組み」に対して新ルールの骨子についての勧告を提出すること（「作業計画」パラ95）、

そして②2020年中にポリシー及び技術的詳細についての合意を達成し、最終報告書を取りまとめること（パラ96）を宣言している。

## 第一の柱：「新課税権」

「新課税権」（new taxing right）とは、市場国（顧客又はユーザのいる国）における事業活動から価値が創造されているにもかかわらず、市場国に物理的拠点がない、あるいは事業活動が“遠隔地”“から行われている等の理由により現在の課税権配分ルールでは市場国で課税することができない利益を市場国に再配分（reallocation of taxing rights）するものである（換言すれば新課税権の射程はこの範囲に限定される）。ただし、現時点において新課税権の目的や範囲について政治的な合意はないことも認めている。（パラ23）

“遠隔地”がしばしばタックスヘイブンであることを思うと、新課税権はこれまでグローバルには法人税の対象とされていなかった課税ベースに対する新たな課税を意味する。

<sup>1</sup> OECD (2019), Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, [www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm](http://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm).

<sup>2</sup> より詳しくは、岡直樹「G20“作業計画”が示すデジタル時代の新しい国際課税原則」<https://www.tkfd.or.jp/research/detail.php?id=3140>参照

なお、新課税権は支店等物理的な拠点の有無により制約を受けないこと。また、新課税権により市場に配分される利益は、セパレートアカウンティング（ALP）により算定されるのではなく、多国籍企業グループの事業全体の利益を考慮したものであることについてはすでにコンセンサスがある。（パラ23）

## 複数の利益配分メソッドの提示と統合的なアプローチの開発

市場国への課税権再配分のために3つのメソッド（methods）が提示され（図表1参照）、今後政治的な合意の基礎となるような一つの統合的なアプローチ（a unified approach）が開発されることが予定されている。（パラ25）

したがって、新ルールはいずれかのメソッドを採用し、いずれかを採用しないとといった内容にならないと見てよいと思う。多国籍企業グループの事業の内容や規模に応じ、各メソッドの得失を踏まえた“棲み分け”が検討されるべきであろう<sup>3</sup>。

図表1 第一の柱：利益配分方式の概要

	修正残余利益分割法 Modified Residual Profit Split	部分的定式配分法 Fractural apportionment	仕向地（販売地）ベースアプローチ Distribution-based approaches
ポリシーノート（19年1月）の案との関係	英国案（ユーザーパーティシペーション）と米国案（マーケティングインタンジブル）の要素が含まれる。	インドほか開発途上国案（ユニタリー課税）。	3月の公聴会の経験等を踏まえて今回初めて示されたもの。
内容	多国籍企業グループ全体の利益のうち、市場国において創造された「特別な貢献による利益」（市場と関係のある無形資産からの利益等）を、配分キーを用いて関係する各市場国に配分する。	多国籍企業グループの利益を、配分キーを用いて市場国の国々に配分する。「通常の利益」、「特別な貢献による利益」を区別しない。	市場国におけるマーケティング、販売及びユーザーに関係した活動からの「最低利益水準」（ベースライン利得）を基準とする。多国籍企業のグローバルな利益率を加味することも考えられる。
配分キー・課税の根拠（例示）	売上（Box1.2(4)）	従業員数 <sup>4</sup> 、資産、売上、ユーザー（Box1.3(3)）	マーケティング、販売、ユーザー（Box1.4(1)）
筆者コメント	企業グループ内の詳細な情報が必要。その分、課税上事業実態をより正確に反映できる。規模や売上の大きい多国籍企業向け。通常の利益と特別な貢献による利益の区分を巡り紛争が生じがち。	必要な情報はそれほど詳細なものでもなくてもよい。通常の利益とそれ以外の区分をしなくて良いため簡素だが、事業の実態を十分に反映できないおそれもある。	コストプラス法と利益法を組合せ、あらかじめ合意した率で計算。簡素さを重視しつつ納得感ある結果を導くことが狙い。市場国内の情報や公開情報だけでも対応可能か。

（出所）OECD「作業計画」（2019年5月）パラ26～35及びBox1.2.1.3,1.4より作成

<sup>3</sup> 租税研究2019年6月号202～203頁、225～226頁参照。

<sup>4</sup> 賃金の額は配分キーとして明示されていないが、おそらく考慮されることになる（考慮すべき）だろう。

## 修正残余利益分割法の困難と仕向地 (ないし販売地) ベースアプローチ

新ルールの検討に新たに加わった利益配分メソッドとして、仕向け地ベースアプローチ (Distribution-based approaches) がある。(Box 1.4)

これは、市場国におけるマーケティング、販売、ユーザー関連費用に基づくコストプラス法とグローバルな利益率による利益法の組み合わせといった構造を持つ。ただし、用いる“率”は比較対象取引を参照して求めるのではなく、定式 (formulas) によることがミソだ。長年の移転価格の経験を持つジョンソン&ジョンソンの税担当役員が2019年3月のOECD公聴会に提出したコメント(以下「J&J コメント」)に

着想を得たものと伝えられる<sup>5</sup>。

J&J コメントの背景には、各国<sup>6</sup>での移転価格税制の実務経験に照らし、残余利益法の適用にあたっては何が通常利益かという問題を巡り紛争になりやすい欠点があるほか、修正残余利益分割法では新たにマーケティングインタンジブルの定義の問題が加わるという強い問題意識がある。したがって、市場国により多くの課税権を再配分するという目的を達成する上で、こうした移転価格の手法は必ずしも適当ではなく、より実用的で一定の納得感のある結果を得られる方法を探すべきと主張している(ただし独立企業原則そのものを批判する立場ではないと申し添えている)<sup>7</sup>。

作業計画が示す修正残余利益分割法の仕組みによれば(図表2)、ステップ3において特別な貢献による利益を新課税権の対象になるもの

図表2 修正残余利益分割法の計算過程(概要)

ステップ	計算内容の概要	留意点
1 分割対象利益の決定	対象となる合計利益(Total profit)の算定 (事業部門や地理的な範囲による区分)	企業全体の利益から算定する方法と、個別に積みあげる方法がある。(Box 1.2 (1)b) 企業全体の利益とするか、事業部門や地域により分けるか等も検討が必要。(Box1.2注)
2 特別な貢献による利益と通常の利益の区分	特別な貢献による利益 (non-routine)      通常の利益 (routine)	移転価格税制による方法と、特別な利益の推定による方法がありうる
3. 特別な貢献による利益のうち、新課税権の対象となるものの区分	新課税権の対象      それ以外(特許権等によるもの等が該当しよう)	移転価格税制による方法と、特別な利益の推定(資産への投資等による分割)がありうる。(Box 1.2(3))
4 特別な貢献による利益を、配分キーに基づき各市場国への配分	A 国      B 国      C 国	配分キーとして、「売上」(revenue)が例示されている。

(出所) OECD「作業計画」(2019年5月) Box1.2より作成

<sup>5</sup> Tax Notes International 2019年6月10日1047頁

<sup>6</sup> ホームページによると、同社は世界60カ国に250以上のグループ企業を有している。

<sup>7</sup> J&J コメントが示す市場国における課税所得の計算方法(イメージ)は次のとおり。①市場国内の売上の3%の利益を出発点とする。②グローバルな売上利益率の一定割合を①の結果に加算又は減算。③市場国内の売上に対する市場国内におけるマーケティング費用の割合の一定割合を②の結果に加算又は減算。

(市場やユーザに関連する無形資産等によるもの)とそれ以外に区分する必要があるが、これも通常の移転価格税制における残余利益分割法にはない追加的な困難(しかも難問)となると思われる<sup>8</sup>。

わが国の経験に照らしても、残余利益分割法が争われたホンダ事件(東京高裁平27.5.13。納税者勝訴)では通常の利益の算定における比較対象取引の適否や差異調整の可否などが重要な争点となっている。

仕向地ベースアプローチには、市場国におけるミニマムタックス的な性格もあるように思える。定式(固定した率)について合意することは容易ではなからうが、実務上のメリットは大きいことから、理論的根拠や適用範囲の問題も含め、今後の検討に注目したい。

## 新 Nexus ルール

新課税権は物理的な拠点の有無により制約を受けない。したがって、現在の租税条約の規定とは別に新しいネクサス(PE)概念や源泉地概念を開発することが提案されている。(Box 2.1)

## 第二の柱：ミニマム税・GloBE パッケージの提案

多国籍企業グループの中でやりとりされる所得が国際的に合意されたミニマム税率以下の税負担しかしていない場合、少なくともその合意された水準までの税負担を求めるためのパッケージとして、グローバル税源浸食対抗措置(GloBE という名が与えられた)が提案されている。(図表3)

図表3 第二の柱 GloBE パッケージ (主なもの)

	所得合算ルール	低率課税される支払に関するルール
国内法で措置を講じる国	グループ親会社所在国	市場国
適用対象	ミニマム税率以下で課税される外国支店・子会社の所得	市場国(源泉地国)から多国籍企業グループの関連会社への支払いがミニマム税率以上で課税されない場合
内容	合意したミニマム税負担率との“差分”について、親会社所在国で追加課税(top up)する。 CFC 税制(親会社国税率で課税)を補完 適用除外：有形資産からの利益や、関連者取引間が少額な場合など	合意したミニマム税負担率以上の課税を受けないグループ関連会社への支払いについて、市場国において ①損金算入の否認又は ②源泉地国課税(源泉徴収を含む)を行う。
各国の経験	GILTI (米) 2018～	過大支払利子税制 (日) 2012, 2019～ BEAT (米) 2018～ 新型 IP 税 (英) 2019～ (offshore receipts in respect of intangible property)

(出所) OECD「作業計画」(2019年5月) Box2.1及び3.1より作成。なお、図表3に掲げた国内法による措置のほか、租税条約上の対応として、ミニマム税率の負担を国外所得免除方式の適用の条件とする方法 (switch-over rule) や、条約の恩典供与の条件とする方法 (subject to tax rule) が提示されている。

<sup>8</sup> テクノロジー企業の残余利益には、無形資産による特別な貢献による利益として説明できるもののほか、独占利潤の占める割合が大きいと思われる。これが修正残余利益分割法(ステップ3)でどのように扱われるのかは更に難問だと思うがどうだろうか。

## 政治的合意のインセンティブ

2019年6月8日、福岡 G20蔵相・中銀総裁会合に併せて国際租税シンポジウムが開催された。パネリストとして登場した、この問題について異なった政治的アジェンダを持つ米、英、仏ほか各国の蔵相に向けられた質問項目の一つは、新ルール合意の前提条件は何か、というものであった。

これに対し、仏（ルメール財務大臣）は、納税者・課税庁双方にとっての簡素、無差別、課税原則の大きな修正を伴わないこと、といった点を挙げ、英（ハモンド財務大臣）は対象の絞り込みが重要といった点を挙げた。アルファベ

ット順で仏・英の後に発言した米（ムニューシオン財務長官）は、原則についてはすでに強いコンセンサスがあるように思うと応じてみせた上で、この問題はタイミングが重要であると訴えた。

独自の措置（デジタル売上税）について、フランスでは今年の9月から申告が開始され、イギリスでは2020年4月から施行される予定であることや、シンポジウムでは英・仏の蔵相はOECDでの合意があればこれらを取り下げることが明言したことを踏まえると、確かにタイミングは極めて重要な要素だ。これから政治的な合意可能性を意識した技術的検討が加速することは間違いないだろう。