

デジタル経済課税へのビジネスの関心(最近の動向)  
——デジタルビジネスの課税根拠を含めて——

1. BEPS プロジェクトとの課題認識の共有

(1) デジタル経済との関係で、既存の国際課税ルール適用が困難になる要因

①所得を生み出す国(源泉地国)での事業所得課税の閾値である恒久的施設(PE)として、従来のビジネスでは子会社や支店などの物理的施設を必要としたが、デジタルサービスの提供には必ずしもそのような施設を必要としないこと、

②ネットワーク効果を発揮し市場の寡占状況を享受する GAF A に代表されるグローバルなデジタルネイティブ企業のビジネスモデルでは、顧客から提供されるデータと独自開発の高価な無形資産の有効活用が超過収益力の源泉であること、  
の2点に集約。

前者の要因からは、源泉地課税権を根拠づける当該管轄地との経済的結びつき(ネクサス)について従来の PE 概念にプラスアルファした新しい指標が必要ではないか、

後者の要因からは、データと無形資産のシナジーを生かした源泉地での経済活動には、ALP とは異なる新しい配分ルールに基づき課税権を配分し直す必要があるのではないか、

2. BEPS プロジェクト行動1でのインプット

(1) 2015年10月 BEPS(税源浸食利益移転)プロジェクト最終報告書(行動1関係)  
——電子経済に対する法人課税の対策を検討する上での3つの視点の提示

➤恒久的施設(PE)該当除外規定の見直し

➤企業が収集したデータの価値に着目した課税  
新たな課税根拠理論(ソースルールの改定が必要?)に基づくもの

➤電子商取引の対価の決済に着目した課税

(2) 2015 行動1 報告書の問題提起

——法人課税については、価値の創造された管轄地と納税地を一致させるべきとの  
BEPS の共通理念に基づき、以下のとりまとめ

BEPS の他の検討項目（特に PE の見直し、移転価格税制、タックスヘイブン税制）での対応で電子経済のもたらす BEPS リスクにも基本的には対応可能

➤「恒久的施設（PE）該当除外規定の見直し」については、  
「PE 認定の人為的回避」（行動 7）の中で対応

➤「企業が収集したデータの価値に着目した課税」と「電子商取引の対価の決済に着目した課税」については、次の 3 つのオプションを提示

「重要な経済的拠点の概念に基づく新たな PE」、  
「一定のデジタル取引における源泉徴収」、  
「一定のデジタル取引についての平衡税（内外の競争条件を公平にするための税）の導入」

ー消費課税については 2015.11 「OECDVAT ガイドライン」に沿って整理

### （3）ビジネスの基本ポジション

課税権配分は、所得課税における PE 帰属原則と独立企業原則（Origin principle）と消費課税における仕向地主義原則（Destination principle）で十分であるとの 1998 オタワ閣僚会議における合意原則を主張。

他の BEPS 諸勧告の施策の効果を見定めるのが先決と整理

## 3. 2018 年中間報告書～2020 年承認文書に至る働きかけ

### （1）中間報告要旨

ーデジタル経済の課税に関する課題の現状分析と各国の立場及び施策のとりまとめ（長期・短期の施策に関する具体的勧告は行わず）

➤ 長期的な解決に係る一般的な国際世論として、ユーザー参加の潜在的価値や現地国で収集されたデータの徹底的な使用に注目

➤ 各国が国内法対応で実施しつつある電子経済課税の暫定措置の必要性やメリットについては、コンセンサスに至らず（それらの措置の導入を推奨するものでない旨の確認）

➤ 暫定措置の実施に際しては、租税条約や WTO 及び EU 協定を含む

国際的な取決め上の義務を遵守すること等へ考慮が必要とのガイダンスに  
合意

――BEPS 最終報告書が提示した他の勧告の効果の評価

一定の効果は認められる（高度にデジタル化された事業者（HDB）における  
ビジネスモデルの変更事例（コミッション契約の解消、無形資産のオンショ  
ア移転、消費税新ガイドラインの実行等）は確認されたが、上記のユーザー参  
加やデータの徹底的な使用に係る超過収益に対する課税漏れという以下の課題  
は残るとの認識

（指摘された課題）

➤ 進行中のデジタル化の変革が価値創造にどのように影響を与えている  
のかをモニタリングしていく必要性

➤ シェアリングエコノミーを含めたオンラインプラットフォーム上のユ  
ーザー情報などビッグデータの活用について、税務当局間で実務的な国際  
協力を進めること、及び暗号通貨やブロックチェーンなどの新テクノロ  
ジーの税への影響を検討する必要性

――暫定的措置（デジタルサービス税：DST 等）の検討

賛否両論の併記

（賛） 価値の創造された場所での課税の実現、税制の公正性・信頼の確保、  
不作為のままのリスクとの比較考量等

（否） グロスベース課税による過大負担、法人税との二重課税、暫定措置  
に留めることの困難性、コンプライアンスコスト、等

暫定的措置導入に当たっての考慮すべき具体的事項の提示

租税条約、WTO ルール等の遵守

（2）2019.1～2020.1 包摂的枠組みによる「統合アプローチ」の承認

1）2019年1月以降のポリシーノート～作業計画～事務局案～承認文書の発表

イ．第1の柱関係

市場国へ新たに課税権を付与する多国籍企業の所得として、自動化されたデジタルサ  
ービス提供ビジネス及び消費者向けビジネスから生じる超過収益を対象とする枠組み  
が統合的アプローチとして承認

ロ. 第2の柱関係

最低税率未満の国の事業体に発生する子会社所得についての親会社での合算や、同事業体への税源浸食支払いの損金算入の制限などについて規制する方向での枠組み作りの経過が報告され、今後のスケジュールなどが承認

(3) ビジネスの対応

1 国限りの DST の拡散に反対し、包摂的枠組みによる国際協調を基本的に支持。但し、従来の課税制度を尊重し、新しい課税ルールについては、11 項目に及ぶ BIAC デジタル課税原則 (2019.1 公表) に反さないように設計することを求めた。

(ビジネスのポジション)

——第1の柱の利益Aを支える課税原則について、以下の留保を付して了解  
中立性を中心とした BIAC による 11 のデジタル課税の基本原則に基づくもの  
従来の課税ルールの尊重  
紛争解決メカニズムの必要性の強調  
コンプライアンスコストの縮小

——第2の柱について、従来の制度とのオーバーラップする部分については導入に消極的

——包摂的枠組みの合意に際しては、デジタルビジネスのみならず、ビジネス全般の利害関係者を含めたコンサルテーションの実施の要請

3) 米国の動向

2020 年になって米国ムニューシン財務長官が OECD のグリア事務総長に送付した書簡 (セーフハーバーとしての位置づけ) については、包括的枠組み参加国から、これまでの合意内容の実施を損なう結果となるのではとの懸念が、表明されている。

なお、6 月に入ってムニューシン長官は、再度 DST の導入を図っている EU4 か国 (英、仏、伊、西) 蔵相あてに書簡を送付

4. 新しい課税権 (特に利益 A) の位置づけについての検討 (私見)

(1) 従来の課税原則との間の整合性

1) PE 帰属原則プラス独立企業原則

「物理的施設」(但し、機能的 PE=建設・代理人への拡大あり)

「独立企業原則」(比較可能性分析が基本。但し、利益法などコンパラを必要とし

ない仮想的な独立企業間取引によるものへの拡大あり)

2) 近年の拡大適用

- ベストメソッドルール
- 所得相応性基準
- ロケーション・セービング (LS) やロケーション・スペシフィック・アドバンテージ (LSA) についての整理

(2) 利益 A の立ち位置

- 1) .ロケーションスペシフィックレント (LSR: : 地域に特有な超過収益) についての課税理論との間の距離感

Wei Cui 教授による提唱、

岡村忠生教授 (2019.12 「日本租税研究協会第 71 回租税研究大会記録」 183 頁) 及び渡辺徹也教授 (2020.6 フィナンシャルレビュー143 号 219 頁) による紹介

2) 検討の方向性としての連続性

- 従来の独立企業原則の理論的基盤  
——移転価格ガイドラインが維持してきたマイクロ経済学的な利益法概念

市場での競争を前提

(無形資産を含めた自由市場での競争取引)

——実態は GAF A などのデジタルネイティブ企業等の独自の無形資産 HTVI のグループ内活用による独占・寡占状況の継続

従って、「LSA は比較可能性の枠内でのみ考慮」とガイドラインは整理  
(その地域で第 3 者間取引がない場合は、答えにならず)

(ローカル税制の優先適用の可能性)

(注) 中国の LSA 利益の課税の仕組みは、ある意味では DST を先取りしたものとも評価されうる。

(参照) 国連モデル条約の移転価格マニュアルに掲載された、特定国の課税方式の説明

——過去・現在のデータ依存から将来の事業見通しを含めた情報依存へのシフト  
(会計における減損会計や DCF 法の普及の反映)

(税では所得相応性基準等が受け皿の例)

(納税者の予測可能性を確保するため適用除外措置などの) 税制の複雑化と、納税者からの簡素化要求の高まり

(但し、我が国など、先進国では AOA に基づく税制改正＝事前文書化等による過去・現在データに依存したコンプライアンス義務の拡大＝あり)

- 従来制度と並行実施する原則の下での納税者の選択余地への期待
  - 対象業種の設定（適用除外を含む）や閾値の設定による中立性かく乱に対する懸念
  
  - 米国のセーフハーバールール主張の根拠

(3) 第 2 の柱のミニマムタックスと既存の国際課税ルール  
米国の GILTI 税制と BEAT 税制の従来国際ルール適合性の検討

(以上)