

# デジタル課税の議論が もたらす国際課税の変革

一橋大学大学院法学研究科  
教授 吉村政穂  
m.yoshimura@r.hit-u.ac.jp

1

## 経済のデジタル化と国際課税

2

# デジタル化した事業の特徴

## 2018年OECD中間報告

### • Highly digitalised businesses (HDBs)

1. Cross-jurisdictional local scale without local mass

2. Reliance on intangible assets, including IP

→ デジタルビジネスに特有の要素ではない

3. Data, user participation and their synergies with IP

→ ユーザー参加について、従来の課税ルールでは捕捉されていない**価値創造**が認められるか？（それともただのバーター取引にすぎないのか？）

3

## ユーザー参加の分類（2018中間報告）

### • Passiveなユーザー参加

：ユーザーに情報入力を求めず、クッキー等を利用したデータ収集を行う（アプリのダウンロード、特定の機器の利用、データ取得への同意）

### • Activeなユーザー参加

：ユーザーの明示的な行為によるデータ取得

① お気に入り登録、タグ付け、評価（リコメンド）

② コメント、レビューの執筆／写真・ビデオのアップロード

③ 友達の追加、コミュニティ・ネットワークの作出を通じたプラットフォームの拡大を目指した活動

4

## 伝統的な国際課税原則との関係

### 富の源泉 (origin of wealth) 原則

- Nexus

- 源泉地国の課税権 -- 「PEなくして課税なし」  
→ “Scale without mass” への対応

- Profit Allocation

- 企業間 (関連法人間、本店・PE間) の利益配分  
-- 「独立企業原則 (Arm's length principle, ALP)」  
→ IP依存、ユーザー参加の捕捉

5

## デジタル課税をめぐる議論 -- BEPS以前

6

## 電子商取引：課税の基本的枠組 (Ottawa Taxation Framework Conditions)

- 1998年OECD電子商取引に関するオタワ閣僚会議  
政府が伝統的取引に対して適用する原則は、電子商取引に対しても同様に適用されるべきこと
  - 中立性 – 伝統取引と電子商取引との中立および衡平
  - 効率性 – 企業・課税当局のコンプライアンスコストを可能な限り最小化
  - 確実性および簡易性 – 課税ルールの明確性・簡素
  - 有効性および公平性 – 適時・適切な額の課税。脱税・租税回避の最小化。
  - 柔軟性 – 技術・取引の発展に対応した柔軟性とダイナミクス
- 同基本的枠組実施に関する租税委員会報告書（2001年および2003年）  
-->技術的諮問グループ（Technical Advisory Group : TAG）による検討

7

## Collin & Colin Report

- Pierre Collin and Nicolas Colin, “Task Force on Taxation of the Digital Economy” (Jan. 2013)
  - デジタル経済の性格とダイナミクスはこれまでのブームとは大きく異なる。
  - デジタル企業の共通した特徴は、利用者の規則的・体系的なモニタリングから得られたデータを集中して利用している点にある。
  - 結果として、デジタル経済は企業の理論を踏み越えている：供給者・従業員がこれまで「働かされてきた」ように、アプリケーションの利用者を「働かせる」ことができる。

8

## Collin & Colin Report (cont'd)

- 巨大なデジタル企業は、無形資産の移転、ビジネスモデル（多面的市場）の国際的展開の容易さ、事業再編の容易さといった特徴から、低い税率を享受している。
- デジタル革命がすべての産業を飲み込む前に手を打つことが喫緊の課題である。

1. デジタル企業に対する課税権の回復
  - データおよび利用者の提供する無償労働が果たす役割に注目したPEの再定義
2. （中期的には）利用者活動の規則的・体系的モニタリングを通じて取得されたデータに対する課税の導入
3. R&Dおよび市場型金融に対する税制上の取扱いを改善して新規企業の創出に適した課税環境の創出

9

## European Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy (May 2014)

- デジタル企業とタックスプランニング／BEPSとの関係
  - ① デジタル企業が若く、ダイナミックであること（事業再編コストの小ささ）
  - ② ほとんど配当を支払っていないこと（還流圧力の不存在）
  - ③ 可動性の高さ：物理的拠点の不存在、無形資産の可動性
  - ④ 成功したデジタル企業の特徴：データの利活用を通じて短期間に独占的な利益を得ること

10

# European Commission Expert Group Report (cont'd)

- 短・中期的な対応
  - BEPSプロジェクト（有害税制への対抗、移転価格税制の見直し、PE再定義など）への取組促進
- 長期的な対応
  - ALP見直し→CCCTB
  - 仕向地主義（キャッシュフロー）法人税への転換

11

## BEPSプロジェクト

12

# BEPSプロジェクトの影響

- アメリカの態度の変遷  
Obama政権による問題提起  
-->税制改革の可能性が遠ざかるとともに受動的な姿勢に
- EU加盟国  
財政危機を背景とした強い政治的支持  
-->EU域内での利害対立（大国VS小国）
- 中国、インド  
-->発言力の増大

課税権配分基準としての価値創造（value creation）  
一方で、ALPは堅持されたと評価できる

13

# BEPSプロジェクト行動計画1

- 既存の国際課税原則の適用における主たる難点を特定し、これらの困難に対処する詳細なオプションを策定する。
- 以下の検討を含む（ただし、この点に限られない）。
  - Nexusの欠如を根拠として課税を免れながら、重要なデジタル上の拠点（significant digital presence）を他国に有することができる点
  - デジタル財・サービスの利用を通じて、市場性のある地域ベースのデータが生み出されることから想像される価値の帰属
  - 新たなビジネスモデルから得られる所得の性質決定、関係するソースルールの適用
  - （VAT関連は割愛）

14

## BEPS行動1最終報告書

- デジタル経済のみをターゲットとした特別な対抗策の勧告は見送り（2020年までに報告書提出）
- その一方で、一方的措置を許容  
「既存の条約上の義務を尊重するという条件の下で国内法において、または二国間租税条約において、当該オプションのいずれかを導入することができよう。国内法上の措置として受容する場合には、詳細に関する追加的な明確性を提供するために、当該オプションのさらなる調整が要求されるとともに、既存の国際的な法約束（legal commitments）との整合性を確保するための修正が必要であろう。」

15

## BEPS行動1最終報告書(cont'd)

- 報告書で言及されたオプション
  - ① 現行のPE概念の代替（「重要な経済的存在（significant economic presence）」）
  - ② 特定の電子商取引に対する源泉税の賦課
  - ③ その他の特別な賦課金

16



# デジタル課税をめぐる議論 —BEPS以降

17

## EUにおける議論

- 欧州委員会による政策文書公表

European Commission, A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market (21 Sept. 2017), COM(2017) 547 final

：デジタル単一市場において、「イノベーションを促し、市場の分断を防ぎ、かつ公平で均衡のとれた条件の下ですべての当事者が新たな市場のダイナミクスに算入することを可能にするために、電子経済に対する近代的で安定した課税の枠組 (modern and stable tax framework) 」を求める。

18

## EUにおける議論(cont'd)

- 2018年3月 欧州委員会指令案
  - 長期的解決策：
    - 「重要な電子的プレゼンス」という新たな概念（売上・ユーザー数・オンライン契約数に着目）を定義し、Nexus & Profit allocationを見直す
  - 暫定的措置（Digital Service Tax）：
    - デジタルサービス（オンライン広告・プラットフォーム提供・データ販売）に対して、
    - 収入を課税標準として、
    - 3%の税率で課税
    - オンライン広告に限定する修正案でも反対国の懸念は解消されず、19年3月合意は断念

19

## EUにおける議論の停滞

- アメリカの牽制
  - 例えば、ムニューシン財務長官声明（March 16, 2018）
    - 「アメリカは、デジタル企業を狙い撃ちするあらゆる国の提案に強く反対する。……現代経済から生じる、より広範な課税上の課題に取り組み、かつ国際課税をより維持可能な基礎を与えようという国際的な協力を完全に支持する。」
    - ドイツを含めた加盟国の動揺
- 経済界の反対
  - 収入課税への反発（Start-upへの影響）
  - リングフェンシングへの反対
- 小国の不服従
  - 国際的な取組を優先させることを求める
  - スウェーデン、マルタ、フィンランド、エストニア、アイルランド

20

## EUにおける一方的措置の拡大

イギリス —DST (2018年10月公表)	フランス —デジタル税 (2018年12月公表)
Search engines Social media platforms Online marketplaces	Local targeted ads, marketplaces and the re-selling of personal data
これらの仲介サービスによる収入 (手数料) に対して課税 (税率: 2%)	収入に対して課税 (税率: 3%)
閾値の設定: 全世界売上£500M (\$646.6M) ※イギリス国内における £25Mまでは非課税	閾値の設定: 全世界売上€750M (\$850M)、かつ フランス国内における売上€25M
2020年4月施行目標	2019年1月1日から遡及適用 (法案公表)

21

## EUにおける一方的措置の拡大(cont'd)

スペイン —DST	イタリア —DST
Online advertising Services consisting of the making available of digital interfaces Sale of data generated from users	Online advertising Multilateral digital interfaces allowing users to get in contact and interact Transmitting data
収入に対して課税 (税率: 3%)	収入に対して課税 (税率: 3%)
閾値の設定: 全世界売上€750M、かつ スペイン国内における売上€3M	閾値の設定: 全世界売上€750M (\$850M)、かつ イタリア国内における売上€5.5M
2019年1月法案承認/3か月の移行期間 後に適用? 2019年1月1日遡及適用?	2019年1月法律成立、4月末までに省令 公布 (その後60日後に適用) 予定

22

# OECD/G20の最近の動向

23

## 2018年中間報告時点での各国の姿勢

第1グループ	第2グループ	第3グループ
<ul style="list-style-type: none"><li>• ユーザー参加により課税地と価値創造との乖離が生じている</li><li>• ターゲットを限定した手法が必要</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• 経済のデジタル化・グローバル化は現行の国際課税ルールに課題を突き付けている</li><li>• これらの課題はHDBモデルに限定されるものではない</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• BEPSパッケージの影響を評価するには早すぎる</li><li>• 現行の課税ルールにはおおむね満足し、現時点で大きな改革の必要を認めない</li></ul>

24

## ポリシーノートおよび討議文書の公表

- Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note (23 January 2019)
- 2本の柱：①利益帰属とネクサスの問題、②低課税国への対応
  - (1) 第1の柱は、デジタル化する経済による広範な課題に対処するもので、課税権の配分に焦点を当てるもの
  - (2) 第2の柱は、なお残るBEPS問題に対処するもの（ドイツ・フランスによる提案／アメリカ2017年税制改革の影響）  
See, Franco-German joint declaration on the taxation of digital companies and minimum taxation (Dec 2018)

25

## ポリシーノート・討議文書の公表 --第1の柱

- 何に注目するかによって意見が分かれている状況：
  - (A) User contributionに注目するアプローチ
    - 高度にデジタル化された事業に適用／デジタルサービスの利用者によって生み出された価値を認識／イギリスが支持
  - (B) Marketing intangiblesに注目するアプローチ
    - あらゆる種類の事業に広く適用／利用者に限らず、マーケティング活動など市場国（market jurisdiction）によって生み出された価値を認識／アメリカが支持
  - (C) Significant economic presenceに注目するアプローチ
    - 2015年BEPS報告書において言及／簡素で執行可能な解決策／インド、コロンビア、多くの発展途上国が支持

26

## ポリシーノート・討議文書の公表 --第1の柱(cont'd)

【ユーザー参加提案】	
以下のビジネス（Highly Digitalised Bbusinesses）に限定して適用 a. Social media platforms b. Search engines c. Online market places	
ユーザー参加のある法域に課税権を認める（Nexusの拡張）	
i. 残余／ノンルーチン利益の計算（ALPに基づくルーチン利益の分配）	✓ 簡素化のため、ユーザーの価値を代替する定式に依拠することが考えられる（紛争の回避）
ii. 量的・質的情報または事前に合意された簡易な割合に応じた当該利益の分配	✓ 強力な紛争解決手法とあわせて導入することが考えられる

27

## ポリシーノート・討議文書の公表 --第1の柱(cont'd)

【マーケティング上の無形資産（MIs）提案】		
問題はHDBに限定されない ※市場国に拠点を置かず／最小化して、顧客にアクセスできる点が問題だと主張 →Limited risk distributorsを念頭に置く		
①HDB • MIsを利用した市場国にノンルーチン利益を配分 • 課税権を認める（Nexusの拡張）	②HDB +LRDを通じて市場国に展開	③（消費者向け）伝統的ビジネス +遠隔／LRDを通じて市場国に展開

28

## ポリシーノート・討議文書の公表 --第1の柱(cont'd)

【MIs提案における利益配分】	
R&Dに由来する技術関係無形資産、ルーチン機能は既存の利益配分原則に基づいて配分される	
通常 of 移転価格税制の適用 --概念上、MIsの貢献は次の2つの仮定の差分を調整 a. 現行法に基づくMIs (+リスク) 配分 b. 市場国へのMIs (+リスク) 配分	i. 総利益からルーチン利益を控除 (残余利益の計算) ※ルーチン利益の算定: a. 通常 of 移転価格税制 or b. より機械的なアプローチ ii. ノンルーチン利益のMIs配分 a. コストベース方式 b. 定式方式 (ビジネスモデルごとの固定比率) iii. MIs帰属所得を顧客基準 (売上、収入など) で配分

29

## ポリシーノート・討議文書の公表 --第2の柱

- 無・軽課税所得に対する対抗として、居住地国および源泉地国に課税権を認める。
- 具体的には次の内容：
  - 関連株主 (related party investor) の所得として合算する所得算入ルール
  - 源泉地国に軽課支払に対する控除の否認 (または源泉税) を認める税源浸食支払税
  - 二重課税の危険を緩和する調整ルール

30

## ポリシーノート・討議文書の公表 --その他

- これらの提案の検討にあたっては…
  - 他の権利を損なうことのない (without prejudice basis) 検討であることに合意している。
  - 第1の柱の検討は独立企業原則を超える (beyond the arm's length principle) 可能性を認めている。
  - 経済的利益のないところへの課税または二重課税を生じない点に合意している。
  - 税の安定性 (tax certainty) の重要性および実効性ある紛争予防・解決手法の必要性を強調している。

## 結び



# 今後の見通し

1. アメリカの積極的な姿勢
  - 2017年税制改革の実現
  - EUへの牽制
  - 市場国としての主張強化（DBCFT、BEAT）
2. G7/OECD/G20レベルの合意に向けた動き
  - アメリカを含めた合意の可能性
  - インドなど新興国・途上国から簡素化（定式化）の要望
3. 日本企業の負担増大の可能性
  - MIsの範囲によってはメーカー等も手続的負担
  - 紛争の多発--「強力な紛争解決手法」（強制仲裁は困難？）
  - 第2の柱による負担