

論壇

デジタル経済への対応における市場国の課税権の行方

はじめに

2013年、OECDはBEPS(税源浸食と利益移動)プロジェクトを立ち上げた。2015年に公表されたBEPS最終報告書は、BEPSをもたらす原因を抽出・分類し、15の行動計画において必要な制度改正を示した。このBEPSプロジェクトを通じ、世界各国は、租税回避行為とその対応策に関する情報を共有することができた。

このBEPSプロジェクトにおいて、デジタル経済への課税上の課題への対応策は、最終報告書行動計画1 (Addressing the Tax Challenges of the Digital Tax) にまとめられた。行動計画1では、間接税について消費国で課税される仕組の導入を勧告する一方、直接税については、①重要な経済的拠点を認める恒久的施設への課税、②一定の電子商取引に対する源泉税、および③平衡税 (equalization Levy) 導入というオプションが示されている。

2018年中間報告書は、具体的な改正案を提示するには至らなかった。OECDは検討を継続し、2019年9月のG20における議論を経て、OECD事務局による具体的な改善案の公開討議文書が10月及び11月に公表された。BEPS包括的枠組みに関する声明によれば、最終報告書は2020年末に取りまとめられる。

デジタル経済の世界的な発展により、事業拠点の可動性と事業統合が推進されている現状において、BEPS最終報告書の対処方針である「実質的な経済活動が行われ、価値創造がなされた場所での課税」ことの意義が問われることとなっている。

OECDの提案は、国際租税制度の原則を大きく転換させるものであり、長く議論されてきた源泉地国課税問題が市場国における課税権としてどのように着地するかという興味深い局面を迎えている。

OECDの提案の内容は、2つの柱(Two-Pillar Approach)からなる。OECDの提案の第1の柱は、多国籍企業グループが売上を獲得する市場国における課税を認めるもので、源泉地国課税の範囲拡大という側面がある。第2の柱(Global anti-base erosion proposal, GloBE)は、居住地にミニマム・タックスを認めることによる軽課税国への所得移転対策である。

第1の柱における市場国における課税権は、世界的なインフラを提供する多国籍企業グループの生み出す超過収益に向けられる。こうした対立の根底にある問題は、マーケティング・インターネットやシナジー効果まで広く含む無形資産から生み出される超過収益の帰属である。

これは、移転価格税制の独立当事者間基準(Arm's length principle)の適用において、特に評価困難な無形資産への適用の側面から議論されてきた問題である。この超過収益への課税の視点は、多国籍企業グループの居住国地国における課税を基礎として検討されてきた。たとえば、2019年度税制改正で導入された所得相応性基準は、無形資産を保有する納税者の所得とその無形資産の価値との相応性を検証するものである。

一方、課税所得の算定における市場の評価は、新興国における源泉地国の課税範囲の問題として長らく検討されてきた課題である。企業が進出する国における恒久的施設(Permanent Establishment, PE)の定義に基づき、BEPSの再検討されても、その課税所得が、帰属主義に基づく独立当事者間基準により算定される限り、市場国(源泉地国)がその貢献により生じた収益に課税できるとは限らない。そのため、途上国は、デジタル経済に対する課税について、国連租税委員会を通じて、市場国への適正な税収の配分の必要性を強調している。

OECDによるデジタル経済への対応策：居住地国ベースの転換

このようにPEの定義が再検討されても、その課税所得が、帰属主義に基づく独立当事者間基準により算定される限り、市場国(源泉地国)がその貢献により生じた収益に課税できるとは限らない。そのため、途上国は、デジタル経済に対する課税について、国連租税委員会を通じて、市場国への適正な税収の配分の必要性を強調している。

この市場国課税権確保の問題は、発展途上国ばかりではなく、先進国の租税競争の局面においても生じている。課税当局が、多国籍企業グループの有する無形資産から生じる収益への課税に際し、個別の企業に対するタックス・ルーリングを通じて租税優遇措置を提供する場面がある。欧州委員会には、この優遇が域内の公正な競争を妨げる違法な国家補助(欧州機能条約107条1項)に該当する場合、税収の回復を命じることができる(同条約108条2項)。

現在もIKEAやNikeといった多国籍企業グループに対するタックス・ルーリングが、欧州委員会による公式調査の対象となっている。

かかる二重課税が生じうるが、非居住者はその税制に関する議論に参加すること

は難しい。税制に関する世界的な議論の場が失われれば、各国の利害対立は、二国間の通商政策における制裁や恩恵の提示により政治的に解決されることとなる。租税制度の適用や調整の情報、広く利害関係者で共有され、議論されるべきである。国際取引が当然のこととなっている現在、そうした議論を行う国際的な場が一層重要な存在となる。BEPSプロジェクトを通じて、租税制度に関するネットワークは強化されてきた。租税に関する相互行政支援に関する条約は2013年10月1日に発効し、2017年6月にはBEPS防止措置を既存の租税条約に同時に導入することを目的とする、BEPS防止

措置実施条約が多国間条約として署名されている(2019年1月1日発効)。新たな課税制度について、充実しつつある租税条約のネットワークを利用すれば、課税に関する情報や、課税の調整や協議の仕組みを生かすことができる。税制に関する議論のひとつひとつが、多くの人が共有しうる無形資産である。

昨今もたらされた新しい秩序の中で、租税政策についても、緊急度に応じた取捨選択がなされるであろう。一国主義による対立の原因を認識し、解決するために、信頼しうる議論の場を維持するという国際協力を期待したい。

市場の貢献の評価を課税所得に反映することが難しい状況について、拙稿「OECDデジタル経済への税制の対処において求められる選択」(税理9巻12号123-126頁(2020))。

5 国連専門家委員会における議論について、本田光宏「デジタル経済への途上国の視点―国連を中心として―」(フィナンシャル・レビュー14号116頁(2020))。

各国の対応：DSTとGILTI

OECDによる抜本的な提案に先立ち、世界各国は個別的対応を進めてきた。欧州各国では、売上高や顧客数に応じた課税を行うデジタル売上税(Digital Sales Taxes, DST)が次々と導入されている(例えば、英国は2020年フランスは2019年からの実施)。DSTは、市場の貢献による収益部分を切り取って課税する効果を持つ。一方、米国は、2017

年、国外で無形資産から生じる収益に対し、GILTI (Global Intangible Low-Taxed Income, 26 U.S.C. §951A) 合算課税制度を導入した。これは、OECDの後述する第2の柱に類似する仕組みであり、居住国課税の確保を目的とする。これらの一国主義的な対応策は、通商政策を通じた牽制や制裁をもたらしている。米国は、DSTに対する

このようにPEの定義が再検討されても、その課税所得が、帰属主義に基づく独立当事者間基準により算定される限り、市場国(源泉地国)がその貢献により生じた収益に課税できるとは限らない。そのため、途上国は、デジタル経済に対する課税について、国連租税委員会を通じて、市場国への適正な税収の配分の必要性を強調している。

この市場国課税権確保の問題は、発展途上国ばかりではなく、先進国の租税競争の局面においても生じている。課税当局が、多国籍企業グループの有する無形資産から生じる収益への課税に際し、個別の企業に対するタックス・ルーリングを通じて租税優遇措置を提供する場面がある。欧州委員会には、この優遇が域内の公正な競争を妨げる違法な国家補助(欧州機能条約107条1項)に該当する場合、税収の回復を命じることができる(同条約108条2項)。

現在もIKEAやNikeといった多国籍企業グループに対するタックス・ルーリングが、欧州委員会による公式調査の対象となっている。

かかる二重課税が生じうるが、非居住者はその税制に関する議論に参加すること

は難しい。税制に関する世界的な議論の場が失われれば、各国の利害対立は、二国間の通商政策における制裁や恩恵の提示により政治的に解決されることとなる。租税制度の適用や調整の情報、広く利害関係者で共有され、議論されるべきである。国際取引が当然のこととなっている現在、そうした議論を行う国際的な場が一層重要な存在となる。BEPSプロジェクトを通じて、租税制度に関するネットワークは強化されてきた。租税に関する相互行政支援に関する条約は2013年10月1日に発効し、2017年6月にはBEPS防止措置を既存の租税条約に同時に導入することを目的とする、BEPS防止

措置実施条約が多国間条約として署名されている(2019年1月1日発効)。新たな課税制度について、充実しつつある租税条約のネットワークを利用すれば、課税に関する情報や、課税の調整や協議の仕組みを生かすことができる。税制に関する議論のひとつひとつが、多くの人が共有しうる無形資産である。

昨今もたらされた新しい秩序の中で、租税政策についても、緊急度に応じた取捨選択がなされるであろう。一国主義による対立の原因を認識し、解決するために、信頼しうる議論の場を維持するという国際協力を期待したい。



濱田明子 明星大学 経済学部教授

今後の議論への期待

市場国における新しい課税権を認めた場合、居住国課税との競合やDSTに

1 OECD (2020), OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPs on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, http://www.oecd.org/tokyo/newsroom/international-community-renews-commitment-to-multilateral-efforts-to-address-tax-challenges-from-digitalisation-of-the-economy-japanese-version.htm. 2 欧州と米国の対立の現状について、渡辺徹也「デジタルサービス税の理論的根拠と課題―Location-Specific Rentに関する考察を中心に―」(フィナンシャル・レビュー14号3号219頁以下(2020))参照。 3 2020年6月12日付、米国税務省による書簡付「https://www.irs.gov/pressrel/20200612」。 4 AOA方式による独立企業原則による恒久的施設帰属所得算定における、