

国際的電子経済取引所得に対する 所得課税上の課題について — G20/OECD の対応を踏まえて—

駒 宮 史 博

【キーワード】 電子経済、国際課税原則、BEPS、租税条約、法人税

1 はじめに

経済産業省が実施した「平成 30 年度我が国におけるデータ駆動型社会に係る基盤整備（電子商取引に関する市場調査）」¹⁾によれば、平成 30 年の日本・米国・中国の 3 か国間における越境 EC の市場規模は、いずれの国の間でも増加しており、特に、中国消費者による日本事業者からの越境 EC 購入額は 1 兆 5,345 億円（前年比 18.2% 増）、米国事業者からの越境 EC 購入額は 1 兆 7,278 億円（前年比 18.5% 増）と、商取引の電子化が大きく進展している。

こうした商取引の電子化は、日米中の 3 か国間に留まらず東南アジア諸国や欧州諸国を含め世界的な流れとなっている。

その一方、これまでの国際課税ルールは、海外で商品やサービスを継続的に提供するためには消費国に事業活動拠点を必要とする従来型の取引を念頭に、事業利得については「恒久的施設（Permanent Establishment：以下「PE」という。）なければ所得源泉地国で課税なし」という国際課税ルールが長く適用されてきた。しかしながら、電子商取引では、海外に事業活動拠点を設立することなしに、継続的に商品やサービスを提供することが可能となることから、現行の課税ルールのままでは、消費国の課税権が不当に制限される結果を生じ、課税権の配分として不公平となる。そこで、従来の国際課税ルールに代わる新たなルールを模索する必要性が生じた。

これまで、電子商取引に対する消費税（付加価値税）の課税ルールについては、一応の国際的合意が得られ、各国が国内法において導入を行っている一方で電子商取引による所得に対する課税ルールについては、未だに国際的な合意が得られていない。これは、消費税が輸出免税制度により、もともと輸出される商品やサービスについての消費税は免税とする制度により輸出国が課税権を最初から放棄していた一方で、法人税を含む所得課税の場合には、輸出国と輸入国の課税権の調整の性質を持ち、消費国である輸入国の課税権を強化すること

は、その分輸出国（取引業者の居住地国）の税収減につながるため、国家間の利害が衝突する面を有する分、合意が困難なためである。

それでも主として OECD / G20 の場で、協議・検討した結果、いくつかの案が提案されるに至っている。

そこで、本論文では、現在提案されている新国際課税ルールについて考察する。

2 電子経済の現状と問題

2.1 GAFA の収入構造と租税条約上の所得分類

現在、行われている電子商取引による所得の大部分を GAFA と総称される「Google」「Apple」「Facebook」「Amazon」の4社が占めている。Google 社は検索エンジンを始めとした WEB サービスを展開する会社だが、検索エンジンの広告収入で全世界シェアの 90% 以上を占めている。最近では、その他に検索データを分析した Big Data の作成販売も始めている。Apple 社は、iPhone や iPad、MacBookなどを販売しているメーカーだが、自社独自で開発した OS や、iTunes などの音楽・動画などのデジタルコンテンツを国境を越えてインターネット配信している。Facebook 社は、「Facebook」や「instagram」という SNS を国際的に運営して、莫大な広告収入を得ている。Amazon 社は、電子商取引や Amazon Web Service（クラウド事業）を国際的に展開している。

このように一口に GAFA といっても、その事業内容は異なる。

その一方、国際的二重課税回避と脱税防止のための租税条約においては、所得類型毎に所得源泉地国に課税の可否が規定されている。所得類型のうち「事業利得」については、「PE なければ課税なし」のルールが適用される。その一方、所得類型が「使用料」である場合には、PE の有無とは関係なく源泉地課税の可否が規定されている。そのため、GAFA の所得が、租税条約上のいずれの所得に該当するかについて、以下検討する。

① Google

Google の検索アプリ上の広告掲載による広告収入は、租税条約上の事業利得に該当すると考えられる。これに対して、検索ワードや Google Map の使用実績を分析・情報化した Big DATA の提供による対価は、租税条約上の使用料に該当すると考えられる。

② Amazon

Amazon の有形棚卸資産販売による所得は、租税条約上の事業利得に該当するのに対して、ソフトウェア販売や音楽配信サービスによる所得は使用料に該当すると考えられる。

③ Facebook

Facebook のアプリ上の広告掲載による広告収入は、租税条約上の事業利得に該当するのに対して、Facebook を通じて収集された個人情報を匿名化・分析した Big DATA の提供に

よる所得は、租税条約上の使用料に該当すると考えられる。

④ Apple

Apple による電子 Device 販売による利益は、租税条約上の事業利得に該当すると考えられる一方、アプリ販売による利益は租税条約上の使用料に該当すると考えられる。

⑤ その他の電子商取引企業の所得

電子経済すなわち電子商取引による利益は、上記の 4 社以外の会社でも生じるが、上記の 4 社の所得判定から明らかなように、租税条約上の事業利得もしくは使用料に該当すると考えられる。

2.2 外国法人課税のための必要条件

一般的に現在の国際課税ルールの下で、外国法人所得を所得源泉地国が課税するためには、次の 3 つの要件を満たす必要がある。すなわち、(ア)当該所得が国内源泉所得に該当すること、(イ)所得源泉地国の国内法が当該所得を課税対象としていること、(ウ)外国法人の居住地国と締結した租税条約において、当該所得を源泉地国課税することが免除・制限されていないこと、である。

(ア) 当該所得が国内源泉所得に該当すること

課税管轄権には、人的管轄権と領土管轄権がある。人的管轄権は居住地国政府の納税者が自国の居住者もしくは国民であることを根拠に課税する権利であり、領土管轄権は、課税対象所得が自国内で稼得されたものであることを根拠に課税する権利である。どのような所得が国内源泉所得に該当するかを定めるルールは、一般にソースルールと呼ばれているが、ソースルールは、基本的には、各国の国内法により定めることとされており、例外的に PE に帰属する利子・配当等のソースルールが租税条約に規定されている場合がある。租税条約上にソースルールが規定されている場合には、租税条約上のソースルールが国内法のそれよりも優先適用される。

ちなみに、我が国の場合には、法人税法 138 条、所得税法 161 条に国内源泉所得を定める規定がある。

(イ) 所得源泉地国の国内法が当該所得を課税対象としていること

国内法上のソースルール（国内源泉所得規定）により、ある外国法人所得が国内源泉所得に該当するとしても、それだけでは課税根拠とならない。当該所得を課税することを定めた国内法があって初めて課税が可能となる。言い換えれば、国内源泉所得に該当するとしても、国内法により課税対象となっていない所得については免税となる。

ちなみに、我が国の場合には、法人税 141 条に申告課税対象となる法人税の課税対象所得の規定があり、所得税法 178 条に法人・個人含めた源泉徴収対象となる所得税の課税対象所得の規定がある。

- (ウ) 外国法人の居住地国と締結した国際的二重課税防止等のための租税条約において、当該所得を源泉地国課税することが免除・制限されていないこと。

これまでの租税条約は、国際的二重課税が国際的な取引・投資の妨げとならないように、主として源泉地国課税を免除・制限する規定（当該免除・制限が租税回避目的に使われないための防止規定を含む。）が定められてきた。そのため、源泉地国課税が行えるためには、国内法上の課税規定による課税が租税条約によって禁止・制限されていないことが必要となる。そして租税条約が源泉地国課税を認める場合においては「課税することができる」との文言を用いることで、租税条約自体を課税根拠とすることはできない規定ぶりになっている。

2.3 現行 OECD モデル租税条約の課税ルール

上述したように、電子経済に関わる所得は、事業利得もしくは使用料に該当する場合が多い。そして、先進国である OECD 加盟国間で締結される租税条約のモデルとして OECD で合意された現行 OECD モデル租税条約において、事業利得と使用料の所得源泉地国における課税ルールは次の通りである。

① 事業利得

事業利得は、所得源泉地国内に事業遂行のベースとなる PE を有する場合にのみ所得源泉地国は課税できる（OECD モデル租税条約 7 条 1 項 1 文）。そして、PE を有する場合であっても所得源泉地国が課税できるのは、当該 PE に帰属する所得のみである（帰属主義：OECD モデル租税条約 7 条 1 項 2 文）。

従って、PE に帰属する所得でなければ、たとえ PE があったとしても、PE に帰属しない国内源泉所得（本店もしくは他国にある PE に帰属する所得）については、所得源泉地国は課税できない。

② 使用料

使用料については、使用料の所得源泉地国内の PE の有無に関らず、源泉徴収税が免除される（OECD モデル租税条約 12 条 1 項）。例外は、使用料が所得源泉地国内にある PE に対して支払われるため PE 帰属所得の一部を構成する場合である。この場合には、使用料は源泉徴収税の対象となると同時に PE に帰属する事業利得の一部として所得源泉地国政府に申告納税額を決定する際に、源泉徴収税額は税額控除の対象となる（OECD モデル租税条約 12 条 3 項）。

2.4 現行国連モデル租税条約の課税ルール

モデル租税条約には、上述の OECD 加盟国である先進国間の租税条約のモデルとなる OECD モデル租税条約に加えて、先進国と開発途上国との間で締結される租税条約のモデル

となる国連モデル租税条約がある。国連モデル租税条約における事業利得と使用料の所得源泉地国における課税ルールは次の通りである。

① 事業利得

事業利得は、所得源泉地国内に事業遂行のベースとなる PE を有する場合にのみ所得源泉地国は課税できる（国連モデル租税条約 7 条 1 項 1 文）。そして、PE を有する場合には、当該 PE に帰属する所得に加えて、当該 PE が扱っている商品や提供しているサービスと類似の商品販売やサービス提供による国内源泉所得についても、当該 PE 帰属所得と同様に所得源泉地国が課税できるとする（修正帰属主義：国連モデル租税条約 7 条 1 項 2 文）。

従って、PE 帰属所得及び PE 帰属所得と類似の所得（形式上、本店もしくは他国にある PE に帰属する所得になっていたとしても）について所得源泉地国が課税できる。

② 使用料

使用料については、使用料の所得源泉地国内の PE の有無に関らず、源泉地国は源泉徴収税課税ができる。但し、使用料に対する源泉徴収税は、使用料収入に対してグロス課税されるため、国内法の源泉徴収税率をそのまま適用したのでは、ネット所得に対する居住地国での申告税額を上回る課税となるおそれが大きいため、租税条約締結交渉の際に合意された税率を上限（制限税率）とする（国連モデル租税条約 12 条 1 項及び 2 項）。

使用料が源泉国内にある PE に対して支払われた場合には、当該使用料が PE 帰属所得の一部となり、他の PE 帰属事業利得とあわせて申告納税される際に、当該使用料支払い時になされた源泉徴収税が税額控除されるため、ネット所得税額を上回る課税となるおそれがないため、制限税率の適用はない。

2.5 特定活動の除外を通じた PE 認定の人為的回避の防止：平成 30 年度税制改正

補助的・準備的活動のみを行う施設を PE から除外する規定を使って PE 認定を人為的回避することを防止するため、平成 30 年税制改正において、BEPS プロジェクト最終報告書の内容を踏まえた改正が行われた。

すなわち、支店等に含まれない場所・施設（PE 非該当施設・場所）とされるためには、次に掲げる活動（vi に掲げる活動にあっては、vi の場所における活動の全体）が、その非居住者等の事業の遂行にとって準備的又は補助的な性格のものである場合に限るものとされた（所令 1 の 2 ④、法令 4 の 4 ④）。

- (i) 非居住者等に属する物品又は商品の保管、展示又は引渡しのためにのみ施設を使用すること…その保管・展示・引渡しのための施設
- (ii) 非居住者等に属する物品又は商品の在庫を保管、展示又は引渡しのためにのみ保有すること…その保有することのみを行う場所。
- (iii) 非居住者等に属する物品又は商品の在庫を、事業を行う他の者による加工のためにの

み保有すること…その保有することのみを行う場所

- (iv) その事業のために物品若しくは商品を購入し、又は情報を収集することのみを目的として、PE とされる支店等を保有すること…その支店等
- (v) その事業のために上記 i から iv までの掲げる活動以外の活動を行うことのみを目的として、PE とされる支店等を保有すること…その支店等
- (vi) 上記 i から iv までの掲げる活動及びその活動以外の活動を組み合わせた活動を行うことのみを目的として、PE とされる支店等を保有すること…その支店等

この改正により、商品の保管・引渡のみを行う倉庫のような施設であっても、EC 事業における倉庫のように事業のための中核的役割を果たす施設について PE 認定することが可能となった。

2.6 国際的電子経済取引所得に対する所得課税上の問題

こうした現行国際租税ルールの下においても、依然として電子経済の課税上の問題が残っている。

第1の問題は、電子経済取引事業は、従来型の国際取引のように顧客の居住する国に物理的施設である PE を設立することなく、大量の取引を継続的に行なうことが可能となることである。そのため、現在の「PE なければ課税なし」の事業利得に対する課税ルールをそのまま維持・適用すると、電子経済取引によるほとんどの所得が顧客の所在する所得源泉地国での課税ができなくなる。電子経済取引を行なう事業者の居住地国が世界各国に分散している状態であれば、相互免税の形で利益の均衡が計れるが、GAFA を筆頭に電子経済取引の主体がほとんど米国居住者である現状の下では、米国以外の国々が課税する機会を逸し、米国のみが課税権を有することになり、国際的な課税権の不均衡が生じている。

第2の問題は、仮に顧客の所在する国でも課税できるルールに変更した場合に、新ルールを適正に執行できない可能性があることである。なぜなら、電子経済取引は所得源泉地国に物理的施設を設置することなく事業を継続することが可能なため、仮に申告納税を所得源泉地国政府に対して行わない場合に、税の強制徴収しようにも差し押さえるべき資産が国内にないことになる。そこで、源泉徴収制度の導入が考えられるが、電子経済取引の顧客が事業者である場合には源泉徴収義務者とすることが可能であるとしても、顧客が消費者の場合にまで消費者を源泉徴収義務者とすることはできない。残る強制徴収手段は、執行共助条約に基づき納税者の居住地国である米国に税の徴収を代執行してもらう方法であるが、輸出入取引に対する課税を始めから放棄していた消費税の場合と異なり、所得源泉地国政府が課税した分だけ居住地国である米国で外国税額控除する必要が生じることから、執行共助が円滑に行われない懸念がある。そのため、国際電子経済取引所得を念頭にいた新国際課税ルールについて米国の理解と合意が必要不可欠となる。

3 G20・OECDの取組み状況²⁾

世界規模で、公正で持続可能な現代的国際租税課税制度を構築するため、G20／OECDに「BEPS³⁾ プロジェクト」を立ち上げ、これまで検討がなされてきた。

その中で、経済電子化への課税上の対応については、

- (1) 2015年10月に「BEPS 行動計画1 最終報告書：電子経済の課税上の課題への対応」において、経済全体が急速に電子化する中、税の観点から電子経済をその他の経済と区別することは困難であるとして、国際的電子経済取引による法人所得課税の取扱いについて、①デジタルPE（重要な経済的存在）、②源泉税、③平衡税（equalization levy）の3つの選択肢を提示した上で、2020年まで作業を行うことが合意された。
- (2) 2018年3月には、「電子化に伴う課税上の課題に関する中間報告書」が発表された。ここでは、デジタル・マーケットプレイスの特徴として、①デジタル商品の限界コストの低さと②競争相手の不存在をあげた上で、デジタル企業の多くに共通する特徴として、(i)複数国にわたる物理的進出を伴わない大規模事業展開、(ii)知的財産権等の無形資産への依存、(iii)データ・ユーザ参加・これらと知的財産権とのシナジー等、を上げている。その一方、「主要な特徴」と「価値創造の場所」、「価値創造者」の判定基準について BEPS 包括的枠組参加国の間にコンセンサスがないことから、2020年までにコンセンサスに基づいた解決策を取りまとめることが合意された。
- (3) 2019年2月には、「経済のデジタル化に係る税務上の課題への対応」と題した公開討議文書を公表した。この文書では、包括的枠組参加国の間で検討が合意されている提案として、二本柱からなる提案が示された。

第1の柱は「国際課税原則の見直し」であり、第2の柱は、「軽減税国への利益移転に対抗する措置の導入」である。

第1の柱の「国際課税原則の見直し」は、経済の電子化に対応し、PEの定義や市場国で課税できる利益についての国際課税原則を見直し、市場国で生み出された価値に見合った課税権を市場国にも配分する新たな国際課税ルールを確立しようとするものである。すなわち事業利得について「PEなければ課税なし」の原則を見直し、PEがない場合においても市場国での価値創造に見合う一定の課税権を市場国に与えようとするものであるが、市場国における創造価値をどのように評価するかが課題となる。

具体案として、①ユーザーの参加国への課税権配分案（英国提案）、②マーケティング上の無形資産創出国への課税権配分案（米国提案）、③重要な経済的存在がある国への課税権配分案（インド提案）の3案が示された。

第2の柱の「軽減税国への利益移転に対抗する措置の導入」は、無税又は軽減税国への

利益移転という BEPS の課題に対応する観点から、一定水準以下の実効税率の軽課税国に所在する支店・子会社への本店・親会社の所得合算ルールと軽課税国に所在する関連者への税源浸食的な支払の損金算入を否認するルールである。

- (4) 2019 年 6 月には、「経済の電子化に伴う課税上の課題に対するコンセンサスに基づく解決策の策定に向けた作業計画」が発表された。本作業計画は、2019 年 5 月の OECD 包括的枠組での合意を受け、2019 年 6 月に開催された G20 財務大臣・中央銀行総裁会議で承認されたものである。その内容は、今後のコンセンサスによる解決策決定のための論点と今後の検討作業を取りまとめたもので、2020 年末までに最終報告書を作成することが合意された。

本作業計画では、新たな利得配分ルールとして 3 つの案（①修正残余利益分割法、②定式配分法、③分配ベースアプローチ）が示され、新たなネクサスルールとして、従来の PE のような物理的プレゼンスを要しない「ビジネス・プレゼンス」概念が提案された。また、前の公開討議文書で第 2 の柱とされた BEPS への対応策として、最低税率を下回る国への利益移転に対して、利益移転元の国で課税する案が検討された。

- (5) 2019 年 10 月には、「第 1 の柱における統一적のアプローチにかかる OECD 事務局提案」が公表された。これは、2019 年 2 月に公表された協議文書で示された 3 つの案（ユーザー参加、マーケティング無形資産、重要な経済的存在）と、2019 年 6 月に G20 財務大臣・中央銀行総裁会議で承認された 3 つの利得配分ルール（修正残余利益分割法、定式配分法、分配ベースアプローチ）の共通点を踏まえて統合する案を、OECD 事務局案として公表したものである。具体的には、（デジタル経済に限らず）すべての事業利得について、消費者の所在地国に、事業上の物理的プレゼンスの有無にかかわらず、より大きな課税権を配分しようとするもので、みなしグローバル残余利益（ノンルーティン利得：「Amount A（A 利得）」と称される。）についての新たな定式配分の導入及び物理的プレゼンスがある場合の基本利得（ルーティン機能に係る利得：「Amount B（B 利得）」と称される。）決定のための固定利益率の活用が検討されている。このルーティン機能に係る利得を超える利得（「Amount C（C 利得）」と称される。）があるとみられる場合には、紛争解決メカニズムの下で、追加額の調整が可能とされている。

4 電子経済取引所得に対する市場国課税を可能とする制度として提案されている長期的解決策の第1の柱：国際課税原則の見直し案

4.1 「経済のデジタル化に係る税務上の課題への対応」⁴⁾ (2019年2月) で示された3つの国際課税ルール

4.1.1 ユーザー参加国への課税権配分案（英国提案）⁵⁾

この案は、一定の高度デジタル事業については、ユーザーベースの構築並びにそれによるデータ及びコンテンツによる創出価値が大きいことに着目し、ユーザー活動による創出価値に対応する利得部分を、国際的に合意された配分基準（例、収入額）に基づいて、ユーザー所在地国・地域に配分する方法である。このアプローチは、企業利得全体を、通常利得（ルーティン利得）とユーザー活動により創出された利得（ノンルーティン利得）に分けた上で、ルーティン利得は現行の独立企業原則に従って関連者居住地国・地域に配分し、ノンルーティン利得は予め国際的に合意された配分基準で配分する、残余利益分割法を採る。

課題は、ルーティン利得とノンルーティン利得をどのように分けるか、ノンルーティン利得の配分基準について国際的な合意が可能か、である。

4.1.2 マーケティング上の無形資産創出国への課税権配分案（米国提案）⁶⁾

この案は、デジタル経済の下では、ブランド・商標等や顧客データ・顧客リスト等のマーケティング上の無形資産（Marketing intangibles）が創出する価値が大きいことに着目し、すべての企業について、企業利得全体をルーティン利得と Marketing intangibles により創出されるノンルーティン利得に分けた上で、ルーティン利得は現行の独立企業原則により関連者居住地国・地域に配分し、ノンルーティン利得については市場国・地域に配分する残余利益分割法を用いる方法である。

この案の課題は、①すべての企業に適用されることから、現行の移転価格税制や租税条約における原則ルールの変更が必要となること、② Marketing intangibles により創出されるノンルーティン利得の算出が、その開発に係るコストの配分をどうするかの問題を含めて、困難であること、及び③それが配分されるべき市場国の特定が、デジタル技術の利用によって遠隔地から消費者データの収集・分析・利用が可能であること等から、困難であることである。

そのため、算出されたノンルーティン利得額や当該利得の配分先について紛争が生じた場合の紛争解決方法についても、合わせて決定する必要がある。

4.1.3 重要な経済的存在がある国への課税権配分案（インド提案）⁷⁾

この案は、現行の非居住者の事業所得課税において用いられているネクサスルールであるPE（恒久的施設）概念に代えて、「ある国・地域と意味ある（purposeful）持続的な（sustained）相互作用を示す要素に基づく重要な経済的存在」概念を用いるものである。

「意味ある（purposeful）持続的な（sustained）相互作用を示す要素」としては、①ユーザーベース及び関連データインプットの存在、②当該国・地域から生じるデジタルコンテンツの量、③地元通貨での請求・徴収又は地元での支払い方法、④地元言語でのウェブサイトの維持、⑤顧客への商品配信あるいはアフターサービスまたは修理・保守等のその他サポートサービスの提供に係る責任、⑥顧客を獲得するためのオンライン又はその他の方法による持続的マーケティング及び販促活動、のいずれかとされている。

また、この案では、利益配分の方法として、定式配分方式（fractional apportionment method）を用いる。具体的には、特定の国・地域での収入（売上）に対して当該多国籍企業グループのグローバル利益率⁸⁾を適用することを原則としつつ、売上・資産・従業員等の要素や、（ユーザーが価値創造過程に意味ある貢献をする事業の場合には）ユーザーも、併せて考慮する。

この案は、執行の簡便性から開発途上国が支持する一方で、現行の独立企業原則からは大きく逸脱することから、OECDは反対の立場を採っている。そのため、最終的に採用される可能性は小さい。

4.2 「経済の電子化に伴う課税上の課題に対するコンセンサスに基づく解決策の策定に向けた作業計画」⁹⁾（2019年6月）で示された国際課税ルール

現行の国際課税制度におけるデジタル課税への対応が不十分であるとして、かなりの国が独自の課税措置を導入する動きを見せたことから、グローバルに合意された成案を早期に得ることが必要となった。こうした事情を踏まえ、新たに3つの利得配分ルールと検討事項が示された。

4.2.1 修正残余利益分割法（Modified residual profit split method: MRPS）

修正残余利益分割法は、市場価値創造価値を反映するノンルーティン利得の一部を、次の4つのステップで、市場国に配分する方法である。4つのステップとは、(i)分割対象総利得の決定、(ii)現行移転価格又は簡素化措置によるルーティン利得部分の除去、(iii)現行移転価格又は簡素化措置による新たな課税権が認められるノンルーティン利得部分の決定、(iv)合意された要素による配分比率でのノンルーティン利得の関連市場国への配分、である。現行移転価格ルールと簡素化措置を選択可能とすることで、現行移転価格ルールと共存する案となっている。

4.2.2 定式配分法 (Fractional apportionment method)

定式配分法は、ルーティン利得とノンルーティン利得を区分することなく、関連グループ（又はビジネスライン）全体の利得を合意された要素による配分比率を適用して、その一部を市場国に配分する方法である。

この方法は、簡易である一方、配分方法について合意が得られるか及び現行移転価格ルールとの調整をどうするかが課題となる。

4.2.3 分配ベースアプローチ (Distribution-based approach)

分配ベースアプローチの一つの例は、マーケティング・販売・ユーザー関連活動による利得は市場国の基本利得 (baseline profit) として、市場国に課税権を付与するとする考え方である。マーケティング・販売・ユーザー関連活動による利得の算定方法や事情に応じて基本利得に課税利得を上乗せする例外措置を認めるかどうか、既存の移転価格ルールとの整合性をどのように計るかが課題となる。

4.2.4 新たなネクサスルールとして“ビジネス・プレゼンス”概念の提案

新たな物理的プレゼンスのないネクサスルールとして、「多国籍企業グループによる遠隔地からの持続的で重要な関与 (sustained and significant involvement) という新たな概念による指標を導入し、これがある場合には、PE が存在するとみなすものである。

この概念の導入に際しては、持続的な収入閾値（金銭的かつ時間的）やその他の指標についての検討が必要となる。また、租税条約上の PE に関する条項の改正が必要とされる範囲についての検討も必要となる。

4.3 「第1の柱における統合的アプローチ (“Unified Approach”) に係る OECD 事務局提案」¹⁰⁾ (2019 年 10 月)

4.3.1 基本的考え

上述の「経済のデジタル化に係る税務上の課題への対応」(2019 年 2 月) と「経済の電子化に伴う課税上の課題に対するコンセンサスに基づく解決策の策定に向けた作業計画」(2019 年 6 月) により提示されたルールを統合した案として、OECD 事務局案として提案したものである。

その特徴は、電子経済取引に限らず、大規模消費者向けビジネス取引全般について、事業上の物理的プレゼンスの有無に拘らずに、消費者の所在する国に対して、より大きな課税権を配分するところにある。子会社や PE 等のプレゼンスがない国にも課税所得が配分される点や一部に定式配分の採用を認めている点で、現行の移転価格原則に基づく課税からは乖離するルールとなっている。

この統合ルールにおいては、次に示すように新たな利得配分方法として、Amount A（A 利得額）、Amount B（B 利得額）、Amount C（C 利得額）の3つの利得額が提示されている。

4.3.2 みなしグローバル残余利益（ノンルーティン利得：「A 利得」）の定式配分

A 利得は、多国籍企業グループの販売関連機能による利得のうち、予め国際的に合意された固定利益率に基づきルーティン機能に係る利得とみなされた額を超える残余利益（ノンルーティン利得）である。

A 利得は、市場国への帰属部分とその他の要素（事業上の無形資産・資本・リスク等）による部分に分割される。市場国への帰属部分は、このうち市場国に帰属する部分は（販売額に基づく国際的な合意を得た）定式により関係する特定市場国に課税権が配分される。この結果、PE や子会社がない場合でも、市場国に配分された A 利得について親会社への課税が可能となる。また、その他の要素（事業上の無形資産・資本・リスク等）による A 利得は、一般に、親会社の居住地国のみが課税権を持つことになる。

4.3.3 ルーティン機能に係る利得（B 利得）

B 利得は、市場国に子会社や PE が存在する場合に、子会社等が行うと想定されるマーケティングや販売に係るベースライン活動（assumed baseline activities）による利得として、市場国に配分される部分である。B 利得は、予め国際的に合意された固定利益率を用いて決定されるものとする。

この固定利益率は、業種及び国・地域毎に異なるものになる可能性もある。

4.3.4 ルーティン機能を超える利得（「C 利得」）

C 利得は、B 利得が配分される子会社・PE が、独立企業原則に照らすと、固定利益率が想定するマーケティングや販売に係るベースライン活動を上回る機能を果たしていることが明らかの場合に、追加的に子会社・PE に配分される利得である。

4.3.5 統合的アプローチの課題

本アプローチによる B 利得と C 利得を合算した利得に対する課税は、現行の独立企業原則に基づく帰属所得課税に結果が一致することが期待できる。

その一方、A 利得に対する課税を認めている部分は、市場国に PE や子会社がない法人の事業所得への市場国の課税権を認める点において、現行の国際課税ルールを大きく変更することになる。そのため、本アプローチを導入する際には、既存の租税条約及び国内法の規定を大幅に改正する必要がある。

本アプローチでは、B 利得を上回る部分について、子会社・PE に帰属すべき利得は C 利

得として市場国が子会社・PE に対して課税し、販売額による定式配分により各市場国に配分されるべき A 利得は、子会社・PE の有無に拘らず親会社・外国法人に対して市場国が課税権を持つことになるが、この両者が実質的な二重課税とならないようにする検討が必要となる。

B 利得の決定のための固定利益率や A 利得を各市場国に配分するための定式配分ルールについて、予め国際的な合意が必要となるが、OECD 加盟国の間でも米国とその他の国との間で、また先進国と開発途上国との間で利害が対立することから、こうした合意が政治的に可能かどうかについて、今後の進展を慎重に見守る必要がある。

全ての国が合意できない状態で一部の国が本アプローチを採用した場合には、今まで以上に多くの国際課税紛争が発生する事態が予想されることから、拘束的・効果的な紛争解決予防・解決メカニズムの確立が必要不可欠となる。

5 独自税制導入国の出現

OECD や G20 等を含む BEPS の協議が行われている一方で、独自の税制として、デジタル経済取引の一部に対する課税をすでに導入済みの国や、導入を決定・検討している国がある¹¹⁾。

5.1 独自税制導入済みの国

- インドは、2016 年に、PE のない外国法人に対するオンライン広告等の支払いに対する 6%の源泉徴収税を導入している。
- フランスは、2019 年 1 月に、世界デジタル売上 7 億 5 千万ユーロ（約 900 億円）以上、国内デジタル売上げ 2500 万ユーロ（約 30 億円）以上の IT 企業に対して、国内売上の 3 %のデジタルサービス税（DST）を導入した。

マクロン大統領は、デジタル経済取引課税に係る国際的合意が達成された場合には DST を撤回し、納付税額は新税制での税額から控除・還付する意向を表明している。

5.2 2020 年に独自税制導入を決定した国

2020 年に独自税制の導入を予定している国には、英国、イタリア、スペイン、オーストリア、チェコ、トルコ、カナダがある。

- 英国は、4 月から、デジタルサービスの世界売上 5 億ポンド（約 710 億円）超、英国内売上 25 百万ポンド（約 35.5 億円）超の企業に対して、2%の DST を課税予定。
- イタリアは、1 月から、世界デジタル売上 7 億 5 千万ユーロ（約 900 億円）以上、国内デジタル売上げ 550 万ユーロ（約 6.6 億円）以上の IT 企業に対して、3%の DST を課税予定。

- スペインは、3%のDSTを課税予定
- オーストリアは、1月から、世界デジタル売上7億5千万ユーロ（約900億円）以上、国内デジタル売上げ2500万ユーロ（約30億円）以上のIT企業に対して、国内でのオンライン広告売上に5%のデジタル広告課税を行なう予定。
- チェコは、2020年半ばまでに、世界デジタル売上7億5千万ユーロ（約900億円）超、国内デジタル売上げ1億コルナ（約4.5億円）以上の企業に対して、特定インターネットサービスに係る7%のDSTを課税予定。
- トルコは、2020年3月に、世界デジタル売上7億5千万ユーロ（約900億円）以上、国内デジタル売上げ2千万トルコリラ超のIT企業に対して、国内売上に7.5%のDSTを課税予定。
- カナダは、4月に、世界売上10億カナダドル以上で、国内売上4千万カナダドル超の企業を対象に、3%のDSTを課税予定。

5.3 今後独自税制の導入を検討している国

現在、独自税制の導入を検討している国として伝えられているのは、インドネシア（PEに重要な経済的プレゼンス概念の導入）、マレーシア（6%のDST）、ニュージーランド（3%のDST）、イスラエル（重要なプレゼンステストを通達で導入）、ロシアなどである。

5.4 米国の反応

米国のムニューシン財務長官は、OECD グリア事務総長宛の2019年12月3日付けの書簡で、デジタルサービス税等の独自措置の拡散を防止するために、新たな多国間合意の重要性を指摘する一方、現行の移転価格課税における独立企業原則及び課税ネクサスルールから乖離することに懸念を表明し、第1の柱による国際課税ルールをセーフハーバー税制とすべきとする提案を行った。

これに対して、グリア事務総長は、翌日12月4日付けの返書で、独自措置の拡散を防止するためのグローバル合意の必要性に係る意見を共有するとする一方で、第1の柱をセーフハーバーとする意見は、これまで諮問の中では出ていないこと、これが本プロジェクト参加国の前向きの動きにマイナスの影響を与えるものとして懸念を表明した。

6 国際課税原則の見直し案についての考察

6.1 新国際課税ルールの確立にむけての基本的視点

5で明らかなように、国際的電子経済取引利得を念頭においた新たな国際課税ルールの創設に向けて、OECD事務局を中心に、時事刻々と新しい提案がなされている。従って検討を

行うに際しては、どの時点における案を念頭に検討をおこなっているものかを明らかにした上で行わないと議論が噛み合わない恐れがある。（本論文では、2020年1月29日時点までの提案を基に考察する。）

すべての提案に通じる基本的視点としては、次のものがある。

- (1) 新国際課税ルールを国際的電子経済取引利得についての特則という位置づけにするか、それとも国際的電子経済取引利得を含むすべての国際取引に係る新国際課税原則とするかについて、OECD事務局は後者の立場を採る。その一方、提案されている案の中には、新ルールを国際的電子経済取引利得についての特則とする案や折衷案として、国際的電子経済取引を含む大規模な消費者向けサービス利得全般についての特則とするものもある。

1で述べたように国際的電子経済取引利得には、現行租税条約上の事業所得条項に該当するものと使用料条項に該当するものがあり、PE要件が問題となるのは、このうち事業所得のみである。OECDモデル租税条約と同じ条約例では、使用料所得についてはPE帰属所得を除き源泉地国免税となっているため、「PEなければ課税なし」の現行の原則は事業所得と使用料で共通しているため、OECDにおける検討では両所得を区別することなく、いかなる要件が満たされた場合に源泉地国（＝消費地国）に課税権を認めるかが議論されている。その一方、現行国連モデルと同じ条約例では、事業所得は「PEなければ課税なし」の原則が適用される一方で、使用料についてはPEの有無に拘らず源泉地国での源泉課税の対象とすることができると規定されており、総所得に対する源泉所得課税がネット所得に対する居住地国課税額を上回るリスクを軽減するため制限税率の対象とされている。そのため、BEPS包括的枠組に参加している約140カ国の大多数を占める開発途上国にとっては、国際的電子経済利得のうち使用料に該当する所得については現行制度上も課税可能である。こうした国にとっての課題は課税ルールの見直しよりも、実際に課税するために必要な取引情報の取得が困難なことであり、BEPSを通じて新国際課税ルールが合意されることで、企業が自主的に取引情報を申告し、納税することを期待していると考えられる。

- (2) これまでOECDが推進してきた独立企業原則と新国際課税原則との平仄をどのように図るかについて、事業利得をマーケティング機能による利得とそれ以外の利得に切り分け、それ以外の利得については従来の独立企業原則により課税権を振り分ける一方で、マーケティング機能による利得については、必ずしも独立企業原則に拠らない定式配分方式や残余利益分割方式を適用することで、源泉地国（＝市場国）に一定の課税権を、PEの有無に拘らずに、配分しようとの案が有力となっている。（現在は、この方向でBEPS包括的枠組参加国の検討が進んでいる。）

この場合、マーケティング利得とその他の利得を合理的・客観的に切り分けることが可能かどうかが問題となる。両者の比率は、市場や事業の種類によって大きく異なるのが通

常であるからである。これまで精緻化されてきた移転価格課税制度の下では、個別ケース毎に独立企業原則に従い、両者を区分してきたところであり、それ故に、課税当局にとっては実際の課税が複雑で執行困難、納税者にとっては課税予見可能性が低いものとなっていた現状がある。こうした課税上の困難を克服するために、一定のみなし率で切り分けることにすると、それ自体が従来の独立企業原則に基づく課税権の配分ルールから大きく逸脱したものとなる。いくら、マーケット機能以外による利得とされた分について独立企業原則が適用されるので、従来の方針との継続性が保たれると主張しても、従来の国際課税ルールと大きく異なるものであることは否めない。

6.2 平成30年度改正による倉庫等 PE 及び専属代理人 PE の要件の拡大

BEPS での合意を踏まえ、平成30年度税制改正により、それまで PE に非該当とされていた倉庫等も事業の遂行にとって準備的・補助的施設ではない（＝事業遂行に中核的な役割を果たす物理的施設）と認定される場合には PE に該当する旨の改正が行われた。同じく専属代理人 PE の認定要件についても、従来の特定の納税者の名前で契約を継続的に反復継続している場合に限らず、契約の締結に主要な役割を果たしている場合等にも拡大する見直しが行われた。

しかし、これらの対象取引は電子商取引といっても、売買契約が電子的に行われるだけで販売対象が有形物である場合に対処するものであり、取引対象が無形資産である場合の対処となっていない。そればかりでなく、電子商取引による有形資産販売の場合でも、今後、国際宅急便ネットワークが発達するにつれ、軽課税国に倉庫機能に移転することにより、容易に租税回避を図ることが可能となる。

6.3 これまで提案された国際課税原則の見直し案についての評価

6.3.1 第3章で記述したように、これまで国際課税原則の見直し案について、様々な提案がなされてきたところである。これらは、いずれも国際的電子経済取引利得に対する課税権の配分について、現行ルールよりも大きな配分を消費者のいる市場国に認めようとするものである。その基本にあるのは、価値創造が行われた国に対して適正な課税権を確保するという趣旨であるが、この「価値創造が行われた国」という概念は、現行の「所得源泉地国」の概念に非常に近い一方、価値創造国が必ずしも消費者のいる国・市場国と一致するとは限らない。例えば、Big Data 販売利得の場合、大きな人口を持つ一方でプライバシー保護が弱い中国で得た Data に基づき米国の企業が自国内にあるスーパーコンピューターを使って分析・加工した情報を欧州や日本の企業に販売したケースの場合に、当該取引により得られた利得の価値創造が行われたのは、果たして Data 収集国なのか、それとも収集された Data を分析して Big Data 購入者にとって価値ある「情報」に加工した国なのか、

それともその Big Data が使用された国なのかが問題となる。

6.3.2 1でも述べたとおり、現在の国際電子経済取引利得の大部分を米国居住企業が取得しているところから、課税権の配分についての国際的な合意を実効性のあるものとするためには、米国の同意が不可欠となる。その一方、米国のムニューシン財務長官の OECD 事務局長あての手紙でも明らかなように、米国は OECD の提案に対して、現行の国際課税原則を維持しながら、新提案の適用範囲を、ノンルーティン利得を構成する残余利益という限定的な部分についてのセーフハーバー的役割を果たす（に過ぎない）ものにしようとの意図がうかがえる。こうした状況の下では、予定されている今年初頭での大枠合意の内容が懸念される。今後、一部の国が採用を開始している DST が他の多くの国へ波及することで米国への圧力となり、なんらかの妥協案が合意される可能性があるが、トランプ大統領がどのような決断をするかが注目される。妥協案に到達するに当たっては、みなし比率の決定において、相当米国の利益に配慮した率になる可能性が高い。

6.4 現在 BEPS の最終合意までの暫定措置として導入している Digital Service Tax の二重課税可能性について

国際的電子経済取引についての国際課税ルールの BEPS 包括的枠組最終合意が、予定されているよりも長期間に及んだ場合、各国が国際的合意までの暫定措置として DST を導入することが予想される。その場合、DST は、電子経済取引の売上高に対して税率が課される制度であるため、従来の税の分類では所得税ではなく売上税あるいは取引税とみなされ、居住地国における法人税・所得税の納付税額を決定する際の外国税額控除制度の対象とならない可能性が高い。その場合、実質上の二重課税が生じることになる。その方が、米国政府に BEPS 案を受け入れる圧力となるとの見方もあるが、国際的二重課税が国際取引を阻害することがないようにしようとする国際課税原則からすれば、DST を国際電子経済取引利得に対する一種の源泉徴収税であるとの解釈若しくは規定を租税条約 23 条及び外国税額控除制度を定める国内法上に手当する必要がある。（国際的二重課税を防止する措置として、事業所得について国外源泉所得免税方式を国内法で採用している国では、二重課税の問題は生じない。）

7 おわりに

以上、見てきたように、現在 BEPS 包括的枠組で検討されている国際課税原則の見直しは、1920 年以來の国際課税原則の大改正の言われるほどの大改正であるだけに、この枠組に参加している約 140 の国が容易に合意できるとは考えられない。特に参加国の大多数を占める新

興国・開発途上国と米国との利害対立は大きく、その溝は容易なことでは埋まらないと考えられる。そうであれば、BEPS 包括的枠組から離れて比較的利害相反が少ない国々だけで先行合意し、徐々に参加者を増やしていくような手法を採る事も現実的な手段であると思料される。

開発途上国の条約例では、少なくとも使用料と認定される所得についての課税権は PE の有無に拘らず確保していることから、BEPS 包括的枠組に参加している国の大多数を占める開発途上国にとっては、移転価格課税におけるマスターファイルや国別ファイル情報の入手制度と同様の形で、国際的電子経済取引利得に関する国別ファイルやマスターファイルを、電子経済取引を行なっている企業から入手する制度の導入を目指す方が新国際課税原則の合意をめざすよりも現実的かつ実効性がある。この点について、今後難航が予想される閾値収入額やみなしルーティン利得割合等の具体的数値の合意へ向けての交渉の際に留意しておく必要がある。

注

- 1) 2019 年 5 月 16 日経済産業省 News Release
- 2) 令和元年 6 月 12 日（水）開催の第 23 回政府税制調査会における財務省説明資料〔国際課税〕を基に記述。
- 3) BEPS : Base Erosion and Profit Shifting（税源浸食と利益移転）
- 4) “Addressing the tax challenges of the digitalization of the economy”. OECD, 13 February-6 March 2019
- 5) The “user participation” proposal
- 6) The “marketing intangibles” proposal
- 7) The “significant economic presence” proposal
- 8) 行動 1 最終報告書に書かれている修正みなし利得法（modified deemed profits method）等の簡易な方法の採用も検討され得る。
- 9) “Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy”, May 2019, OECD
- 10) “Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One”, 9 October 2019-12 November 2019, OECD
この事務局案は、2020 年 1 月 29 日と 30 日に開催された BEPS 包括的枠組参加国会議において正式に承認された。
- 11) 青山慶二「電子経済課税に関する国際的な動向について」令和元年 5 月 17 日第一回東京都税制調査会資料 12-16p、他 日経新聞報道による。

（こまみや ふみひろ・青山学院大学大学院会計プロフェッション研究科特任教授）