

国際課税原則の変革 — デジタル課税の時代の到来 —

佐藤 正勝

【キーワード】 デジタル課税、PE、第一の柱、第二の柱、Amount A

1 はじめに

いま、国際課税の基本原則が変わろうとしている。どのような領域においてかという点、主として所得課税の世界においてである。今日まではほぼ1世紀間にわたり受け入れられてきた課税原則は、「PE なければ課税なし」であった。しかし、100年後の今日、経済社会が、物理的施設を必要としない形で、遠く離れた外国の消費者等から収入を得ることが可能となってきた。いわゆるデジタル経済の出現である。ここで生ずる問題は、次のような象徴的な事実に関連する。すなわち、例えば、X国の多国籍企業Xは、消費者の所在するY国（「消費国」又は「市場国」）の消費者等からの売上収入が例えば、年間1兆円という莫大な金額であるにもかかわらず、消費国Y国政府へのX企業による納税額は、ゼロないしは僅少にとどまるという事実である。つまり、Y国から膨大な収益を得ているにもかかわらず、Y国への納税がない事実が、公正、公平、フェアシェアの原則に違背するという点が問題とされてきている¹⁾。

本稿では、デジタル課税問題の前提となるデジタル経済の現状（後述「2」）を述べ、次に、デジタル経済に起因して生じている課税問題の現状（後述「3」）について触れ、問題解決のために提案されている解決策（後述「4」「5」）の概要を解説し、今後の進展の内容（後述「6」）を概観することによって、国際課税原則の変革の進展状況について、その内容を共有することとしたい。

2 デジタル経済の現状

デジタル経済における課税問題の内容を正確に認識する目的から、まずは、デジタル経済下における多国籍企業の業態の内容を、以下みる。

2.1 GAFA とは何か？²⁾ どうやって収益を稼いでいるのか？

GAFA は、どのようなビジネスをしているのであろうか。さらに、どのようにして、莫大な収益を稼いでいるのかを、以下見る。

2.2 グーグルの収入は、2018 年は、報道等によれば、次のとおりである。

2018 年売上 約 15 兆円

2018 年当期純利益 約 3 兆円

[参考 1] グーグル以外の企業の主なプラットフォーム企業の売上

アップル 2018 年売上 約 30 兆円

アマゾン 2018 年売上 約 25 兆円

フェイスブック 2018 年売上 約 6 兆円

[参考 2] 日本のプラットフォーム企業等の売上

ヤフー 2018 年売上 約 1 兆円

ソニー 2018 年度売上 約 9 兆円^(注)

トヨタ 2018 年度売上 約 30 兆円^(注)

(注) ソニー、トヨタは、現時点においてはプラットフォームとはいえないが、参考までに挙げた。

2.3 グーグルは、どうやって収益を稼いでいるのか→グーグルの収入の内容

グーグルの売上は、広告収入がほとんどであると言われている。その収入の内容・仕組みの例は、例えば、次の (1) 及び (2) のとおりである。

(1) グーグル検索枠の利用による広告収入

広告を出したい企業（例：ソニー）が、自社ソニーの広告をグーグルの検索サービス上に掲載する。一般消費者が「ソニー」という単語を打ち込んで検索したり、ソニーの広告自体をクリックしたりすると、ソニーは、（消費者がクリックした回数に応じて）グーグルに報酬を支払う。報酬額は、1 回クリックすると、例えば 10 円というような形で、グーグルに支払われる。グーグルの収入の 9 割強は、このような広告収入といわれている。

(2) グーグルマップの利用による使用料収入

タクシーを利用するとき、ホテルに宿泊するとき、レストランに食事に行くときなど、私たち一般消費者は地図が必要となる。例えば、あるレストランが自分のお店のウェブサイトやグーグルマップのアプリを利用できるようにしておき、このレストランのお客様が、このグーグルマップ（地図）でレストランの場所を確かめて、来店する。この場合、このグーグルマップが客によってクリックされた回数分だけ、このレストランは、グーグルに使用料を支払う。

2.4 グーグルに情報が集る仕組み

グーグルに情報が集る理由は、ユーザーが便利・魅力的と感じるような仕組みになっているからである。グーグルが展開する多様なビジネスのうち次の3つ、すなわち、(1) グーグル検索、(2) グーグルマップ、(3) グーグルホームについて、その仕組みを説明する。

(1) グーグル検索

グーグル検索には、次の(a)及び(b)のように、AdWords 及び AdSense の2つがある。

(a) AdWords の場合（グーグルが直接管理するサイト内に掲載された広告）

一般消費者（ユーザー）がコーヒーを飲みたいときに、パソコンやスマホで「コーヒー店」と打ち込むと（すなわち、グーグルサイトを訪問すると）、グーグル検索の結果が、例えば、第一位ドトール、第二位スターバックス、第三位コメダ珈琲店、第四位〇〇〇、・・・のように上位から順番に、表示される。その企業（例：ドトール）は、（下位に表示される場合に比較すると、上位に表示されたような場合は特に）より多くの一般消費者に自社の提供コーヒー商品の広告を見てもらえるので、これらドトールなどの営利企業は、喜んで、グーグルに対して広告代（報酬）を支払う³⁾。

(b) AdSense の場合（一般企業のサイト内に掲載された広告）

これは、一般企業（グーグルではこれを「パートナー」という。）からの収入のことであり、いわば、「AdSense を介したグーグルネットワークからの収入」を意味する。具体的には例えば、一般企業（例：ソニー）が、自社（ソニー）のサイトを持っていて、その（ソニーの）サイトの中に、広告を掲載するための欄（スペース）を設けて、他社の広告（例えば、ドトール社の広告）を掲載するものである。ソニーのサイトを訪問した一般消費者（ユーザー）が、このドトール社の広告欄をクリックしたら、そのクリックの回数に応じて、ドトール社からグーグルに報酬（例えば、広告代 10 円）が支払われ⁴⁾、グーグルからソニーに対して、報酬（例えば、サイト賃借料 9 円）が支払われる⁵⁾もののようである。

(2) グーグルマップ

- ・ユーザーは、口コミ（生の声）・写真を投稿できる。
- ・ユーザーは、住まいの近くの面白いイベントに無償で招待してもらえる（したがって、ユーザーは口コミを積極的にどんどん投稿する）。
- ・ある自動車がある地域をどれくらいのスピードで通過したかのデータが、リアルタイムでグーグルに集まる。利用者の A 氏が X 地点から Y 地点までを検索したという事実、その地点間の移動に掛った時間が何時間か、などの情報がグーグルに集まる。
- ・グーグルはその膨大なデータを分析し、この地域は渋滞があるが、30 分後は、解消する、などの情報をグーグルマップ利用者に提供する。
- ・グーグルが提供するこれらの情報は便利なので、より多くのユーザーが使うことになる

ので、さらにますます多くの情報が集まる。したがって、さらにより多くの、すなわち、より正確な情報を利用者に対して、提供することができることになる。そこで、さらにより多くの一般消費者が、グーグル・マップを、魅力に感じて、使う（口コミ、写真のアップ、生の声の投稿などが増加する）という好循環が発生する。

- ・利用者の生の声も集まるので、それを、グーグルは、レストランなどに提供することにより、レストラン自身（グーグルに利用料金を支払う立場）も、消費者の嗜好により合致したサービスを提供することができるので、グーグルのサービスを受けてよかったと感じるので、グーグルに対して喜んで、グーグルマップの使用料金を（レストランは）支払う。

(3) グーグルホーム

次のようなことを言葉で話すだけで、グーグルホーム（直径10cm、高さ15cmぐらいの機器。1台14000円）が応えてくれる。

[参考：応えてくれることの例—イメージ—]

- ・調べ物をする場合→月までの距離は？東京タワーの高さは？北京は何時？イタリアの首都は？
- ・音楽をかける場合→何か音楽を再生して！ジャズを再生して！
- ・アラームをセット等の場合→アラームは何時に設定されている？20分後に起こして！ピザのタイマー13分を設定！
- ・天気予報を知りたい場合→明日の天気は？東京の天気は？今日は傘いる？
- ・近くの場所を探したい場合→一番近い薬局は？ハンバーガーショップを探して！
- ・個人の情報を探したい場合→次のミーティングはいつ？フライトの出発時刻は？運動会の写真を見せて
- ・金融情報・計算する場合→日経平均は？5kmは何マイル？1ドルは何円？157の15%は？
- ・TVで動画を見たい場合→TVで、YouTubeの動画を見たい！

(4) その他のサービス

グーグルクラウド、Google Play、グーグルフォト、グーグルトリップなどの魅力的なサービスもグーグルによって、ユーザーに対して提供されている（が本稿では省略する）。

3 デジタル経済における課税問題の現状

デジタル経済の下での現行制度上の課税問題には、大きく次の（1）及び（2）の二つがある。

(1) PE なき事業に対する課税問題：Pillar 1

後述「3.1」以下及び「4 解決策：統合案その1：第一の柱」の「Pillar 1」の議論参照。

(2) タックス・ヘイブン絡みの租税回避問題：Pillar 2

後述「3.4」及び「5 解決策：統合案その2：第二の柱」の「Pillar 2」の議論を参照。

3.1 消費国で課税できる場合とは？→PEがある場合の事例

世界各国の現行制度においては、次の例のように、多国籍企業は、PEがある場合にのみ、その収益に対して、PE所在地国において課税される。

【例】ある国の企業（例：米国企業アマゾン）が、外国（例：日本の消費者）から収益（例：年間1兆円の売上）を得ている場合、日本の法人税を課税することができるのは、現行税制では、次の場合である。

『アマゾンが日本国内にPE（書籍販売支店^(注)）を有する場合』

（注）書籍販売支店とは？—イメージ—

書籍（電子書籍ではなく、紙媒体の形で発行されている本）を、東京で売するために、東京に店舗（支店）を設けて、店頭販売をしているという営業形態が、典型的なイメージである。

3.2 デジタル経済になると課税はどうなる？→その1：「PEなし事業」の事例の概要

前述「3.1」から帰結する結論は、次のとおりである。すなわち、現行制度においては、次の例のように、多国籍企業は、PEなしで商売ができるようになったので（消費国、すなわち、消費者所在地国においては）課税されない。

【例】米国にあるアマゾンのサーバーに貯蔵されている電子書籍を、日本の消費者が自宅（例：東京）の自分のパソコンのハード・デスクにダウンロードする方法によって、購入する^(注)。したがって、米国企業アマゾンは、東京に支店を有する必要がある。

（注）購入代金の支払事務に関しても、アマゾンは東京に店舗（支店）を有する必要がある。なぜなら、購入代金の支払自体は、クレジットカード払いで、日本の消費者が行うからである。

3.3 デジタル経済になると課税はどうなる？→その2：「PEなし事業」の事例の具体的詳細

(1) GAFAなどのデジタル企業^(注)の売上に対して、市場国又は消費国ないし情報提供国（すなわち、所得発生地国ともいえる。以下主に「消費国」という）の政府は課税したいのだが、いまだ、その所得課税の「制度」が存在していないというのが、実態である。

（注）以下、このような商品・サービスを提供する企業を、文脈に応じて、便宜「デジタル企業」という。「デジタル企業」には、GAFA以外にも、プラットフォームを使用している他の多くの企業も含まれる。なお、多国籍企業グループ（デジタル企業以外も含む）の数は、全世界に、約27000グループ以上が存在しているといわれている。し

たがって、新しい制度による影響は、(新制度における免除基準などの仕組み如何にもよるが) これだけの数のグループが影響を受けるという事態となりうる⁶⁾。

(2) 所得課税の「制度」が存在していないとは、どのようなことなのか？

このことについて、以下、具体的にみる。

(a) 取引(売上)の内容

例えばB国(米国)の企業グーグルが、A国(例：日本)の市場で、消費者・企業に売り上げる例をみる。

この場合、米国のグーグルは、日本の消費者・企業(消費国たる日本の一般ユーザー、日本企業)に対して、例えば次の商品、サービスを提供する。この場合、日本に支店といった物理的施設を置く必要はない。

・オンライン音楽配信、デジタル広告、オンラインプラットフォームなどなど。

(b) 前述(a)の取引において、米国のグーグルに対して対価を支払うのは、一般のユーザー(消費者)であり、広告に関しては、広告を載せてもらった企業である。このことを、さらに(仮定の)金額でイメージすると、次のとおりである。

① 例えば、日本の一般ユーザー(例：音楽を買う)と日本企業(例：広告を掲載する)は、年間1兆円を、グーグルに支払う(と仮定する)。

② 日本以外の「世界中のユーザーや、世界中の企業の支払い分」は年間合計9兆円である(と仮定する)。

③ グーグルの年間受け取り(売上)総額は、全世界ベースで合計10兆円となる(前述①+②)。

(c) 課税の現状—米国企業グーグルの日本市場からの収入1兆円に対してどの国がどの程度の所得課税をしているか？—

① 「消費国」日本による所得課税は、行われていない。

その理由は、課税する制度自体が存在しないから。(日本に支店(PE)があるなら課税する制度はあるが・・・)

② グーグルの「母国」である米国での所得課税はどのようなものか。

グーグルの例の場合、アメリカ以外の国(具体的にはタックス・ヘイブン国)に利益を留保している(といわれているので)本国アメリカへの納税額は、その分だけ少額である可能性がある^(注)。

(注) なお、租税回避を積極的には利用しないアメリカ企業や、アメリカ以外の国のデジタル企業の中には、租税回避スキームを利用していない企業があるかもしれない。そのような企業は、(消費国・情報提供国で課税する制度が存在しないので)そのデジタル企業の本国の方で納税することになる。

3.4 タックス・ヘイブン絡みの租税回避問題

タックス・ヘイブン国に所得が逃げ込むのを阻止する制度が「十分でない」ために、タックス・ヘイブンが租税回避に利用され続けてきている。その背景は、次のとおりである。

デジタル経済になる前から、タックス・ヘイブン国（軽課税国）に逃げ込む（所得を留保する）こと（軽課税国の利用の問題）は行われてきた。そのような行動は、デジタル経済が進展してきた今日においても、より深刻な問題として発生している。タックス・ヘイブン対策税制は、従前から、いくつかの国に存在しているが、十分には機能してこなかった。タックス・ヘイブン国の税率が低いという点が、本質的な問題点である。ある特定の国のみが、タックス・ヘイブン対策税制を強化したとしても、他の国のタックス・ヘイブン対策税制が緩い場合は、その緩い国を通じて租税回避が行われる。したがって、このことに対処できる共通の制度を世界的なレベルで、構築することが、必要となる。この問題は、包摂的枠組みから公表されている統合案の中において、Pillar 2の問題として、議論されている。後述「5 解決策：統合案その2：第二の柱」参照。

4 解決策：統合案その1：第一の柱

これまでの経緯は、次の「4.1」「4.2」の2つに分けられる。

4.1 経緯その1：各国が個々に課税制度を構築していた時代

(1) 2018年頃まで

各国が別々に、国ごとに、新しい制度（対抗措置）を打ち出していた。

(2) 国ごとの個別の対抗措置（課税提案）の概要

それらの各国の案は、大きく次の①、②及び③の3タイプに分かれる。

① マーケティング上の無形資産—米国案：全ての企業を対象に、無形資産に課税—

マーケティングなどから創られた無形資産^(注)などにこそ、価値がある（所得発生の根源である）とする考え方である。この無形資産から多額の利益が生じているので、それに課税するという考え方である。しかし、どのように利益を計算するかは、必ずしも明確でない。

(注) ここにいう無形資産とは、次のようなものである。例えば、デジタル企業は、本国でなく、消費国の消費者向けに、販売活動（マーケティング）を行い、他社にはないような販売戦略・手法を確立する。その手法などは、無形の価値ある資産（企業のブランドのマーケティング、データ分析など）であるという考え方である。

② ユーザーの参加—英国案：デジタル企業のみ対象、SNSなどのユーザーによる貢献に課税—

各国のユーザーが、「SNS」に参加し、そこで情報を発信することにより、それらの情報のすべてがデジタル企業に集まり、その情報をデジタル企業が分析すると、販売等の事業を改善でき、魅力を向上させることが可能となり、さらにユーザーが増えるので、デジタル企業の収益がさらに増える。また、ユーザーによる「検索エンジン」等の利用が増えると、デジタル企業が受取る広告代収入が増えるので、ユーザーによる利用が、デジタル企業の収益の増加に貢献することになる。

この案のポイントは、ユーザーの貢献度合いを基準に利益を配分するという考え方である。この案の欠点は、ユーザーがどのくらい貢献したのかを計算し、評価する方法が、明確でない点である。

③ 重要な経済的存在—新興国案：多国籍企業全般が対象：データの量に応じて課税—

企業が、市場国に物理的施設は持たないが、売上げがある^(注) ことなどの事実があるならば、(物理的施設はないけれども)それは市場国と「関係がある」ということを示しているから、課税すべきであるという考え方である。課税方法は、例えば、登録したユーザーの数で利益を、市場国に配分するという考え方である。ユーザー数などのほかに、何を基準に利益を配分するのかについて、不明確である。

(注) 例えば、データや、ソフトウェアをユーザーがダウンロードするという行為を、多国籍企業からみると、それはある役務・サービスを提供している(売上げている)ことになる。

4.2 経緯その2：2019年以後—OECDからの統合案の提示以後—

(1) 2019年5月：OECDから統合案(Unified Approach)を公表。統合案の内容について、次の「4.3」～「5」参照。

(2) 2019年12月：米国が統合案に対して、対案を提示した^(注)。

(注)「統合案」と「従来の移転価格算定方法」との選択を企業に認める案、いわゆるセーフ・ハーバー・ルール¹⁾の導入)を提示した。

(3) 2020年1月：OECDの包摂的枠組み(約140か国参加)会合で、統合案の大筋に合意。

(4) 2020年2月：G20財務大臣会議で、米国と欧州との対立が表面化(2020年内合意に不安との報道あり)。

(5) 2020年10月：Blue printsの公表・合意の延期

包摂的枠組みから、統合案についての考え方(青写真：Blue prints)が公表され、G20の財務大臣会議で、当該統合案についての合意を、(2020年末でなく)「2021年中頃まで」に、延期することが、合意された。

4.3 OECD の統合案— Pillar 1 —の内容

(1) Pillar 1 の概要

Pillar 1 の提案の内容は、新しいデジタル経済の下における多国籍企業の利益に対して、消費国が課税するにあたり、次の「4.3.1 Amount A」から「4.6 参考表」までに述べる合計3つ（Amount A、B、C）の利益の概念を示し、そのうちの Amount A を、新しい制度の下で配分対象とするものである。なお、Pillar 1 にいう Amount B は、従前の移転価格税制による算定ではなく、固定率で算定する。ただし、それ自体を配分対象とするものではない点、現行移転価格税制との関連の理解がやや難しい概念である。また、Amount C は、従前の移転価格税制の下での課税による算定を基本的に意味している。

(2) 配分対象利益

Pillar 1 の内容を、配分利益額に着目して骨格を述べるとすると、次のとおりである。すなわち、多国籍企業グループ全体の利益に関して、ノンルーティーン利益（超過利益）を算定し、そのうちの固定率（率自体は今後決定される）に相当する部分（後述の「Amount A」）を配分対象利益額とする。ただし、物理的施設がある場合は、ルーティーン利益（通常の販売機能に相当する利益）について、固定率での利益（後述の「Amount B」）を保証するものとなっている。

(3) Pillar 1 の思想

前述（1）及び（2）のことを思想的側面からみると、考え方自体においては、Pillar 1 は独立企業の原則を否定するものというよりは、配分という意味での同じ目的を、（独立企業の原則とは）全く別の方法で実現しようというもののように見える。また、計算技術的には、独立企業の原則からは、明らかにまったく乖離したものとなっている。こうした乖離が発生すること自体は、デジタル経済に係る課税においては、必然であると言わざるをえない。なぜなら、（消費国においては）物理的施設が存在しないことから、（消費国には人も資産も存在しないことになるから）「機能もリスクも使用する資産」も存在しないことになるという事実があるからである。すなわち、これまでの移転価格税制にいう分析及び課税は、「人、資産等の存在から生ずる機能、リスク、資産」を分析し、課税額を計算するものであった。しかし、これらが存在しないために、「機能、リスク、資産」の分析を実施することができない（ので、課税額を算定することができない。）。そこで、固定率による配分を採用する以外に方法はないということになる⁷⁾。

(4) PE に代わる新しいネクスス概念

課税するには一般に、「課税するための根拠」（ネクスス：nexus）が必要である。PE に代わる課税根拠としての新しいこの概念は、PE に基礎を置いた従前のネクスス概念と比較すると、どのような思想に基礎を置くネクスス概念なのであろうか。その疑問に対する答えは、次のとおりである。すなわち、新しい概念は、「継続的かつ意味のある参加

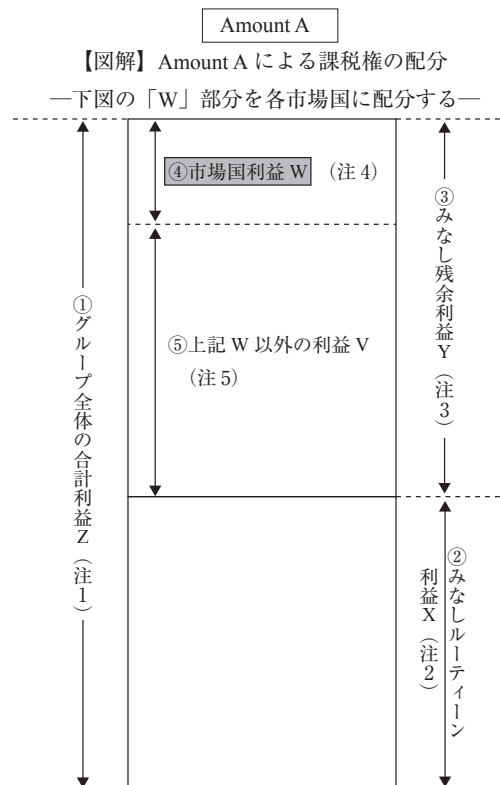
(sustained and significant involvement)」という概念である。具体的には例えば、デジタル化されたサービスの提供が継続して行われているならば、その多国籍企業は、消費国の市場に対して、「継続的かつ意味のある参加」をしていることになる。これを新しいネクサスとして採用しようというのが、Pillar 1 の考え方である。

(5) 新しいネクサス概念が適用される事業の範囲

すべての業種が新しいネクサス概念の対象となるのではなく、「自動化デジタルサービス」及び「消費者向けビジネス」に限定される（後述「4.3.1.1」「4.3.1.2」参照。）。さらに、グループの連結合計収入が一定額（閾値）を超えるものが対象となる。したがって、この閾値（この閾値は今後決定される予定であるが、仮に、750million Euro であるとした場合は750million Euro）が、ネクサスとしての具体的な基準として用いられることになろう。

以上のような新しい制度を導入する政策目的は、より公正かつ公平で効率的な課税権の配分を確立することにある⁸⁾。

4.3.1 Amount A



【解説】

上記図解の算定のイメージは、次のとおりである。

(注1) 「①グループ全体の合計利益 (Z)」は、「会計上の連結財務諸表⁹⁾の数値 (税引き前)」である。一定規模を超える多国籍企業グループについては、そのグループ事業を構成する個々のビジネスラインごとに、税引き前利益を計算することになろう。その理由は、例えば、低利益率の販売業と高利益率のクラウドコンピューティング事業とが一体的運営されている事業があった場合は、低利益率の事業が行われる国に、歪んだ利益が配分されることになるからである。

(注2) 「X」は、「②みなしルーティーン利益」という。 $[X=Z \times \text{固定割合}]$ 。ここにいう「固定割合」は、今後決定される。ルーティーン利益とは、「通常の販売活動から生ずる所得」をいう。

(注3) 「Y」は、「③みなし残余利益」という。 $[Y=Z-X]$ 。多国籍企業の全所得のうちから「みなしルーティーン利益 X」を除いたものである。このみなし残余利益は、次の(a)及び(b)の2つに分かれる。次の(a)こそが、市場国各国に配分される元となる利益である。

(a) 「④市場国利益 (W)」

市場国に帰属すべき利益であり、新しい課税権の配分の対象となる利益 (Amount A) のことである。具体的所得としては、例えば、アルゴリズムを用いた革新的なソフトウェアから生ずる所得などが該当する。

(b) 「⑤上記 W 以外のみなし残余利益 (V)」

これは、例えば、顧客データや価値あるブランドなどから生ずるみなし残余利益が想定されており、新しい課税権の配分の対象となる利益 (Amount A) ではないという考え方のようなものである。

(注4) 「W」(④市場国利益)は、各市場国に対して、売上高に応じて配分される。「W」= Y × 固定割合で計算される。ここにいう「固定割合」は、今後政治的な場で最終決定される。なお、「固定割合」は、産業ごとに、また、ビジネスラインごとに、異なるので、これらごとに決定される可能性がある。

(注5) 「V」は、みなし残余利益 (Y) のうち、「④市場国利益 (W)」以外のものをいう。「V=Y-W」

4.3.1.1 Amount A の特徴

Amount A の特徴について、次の (1) から (4) を参照。

(1) 新しい課税権の基本的な思想 (新しいネクサス概念)

① 市場国の経済において「継続的かつ意味のある参加 (significant and sustained engagement)」¹⁰⁾ の存在 (ネクサス^(注)) があれば、市場国に課税権を認めるべきである。

(注) 新しいネクサス概念の内容は、物理的施設ではなく、「継続的かつ意味のある参加」である。

② ただし、具体的には、免税基準 (threshold) が、ネクサス (の引き金) となる。すなわち、一定基準を超える売上があるならば、対象となる。この考え方は、次の点で、合理的であると、OECD は述べている。すなわち、デジタルの時代においては、次のような事実が厳然として存在しているからである。ここにいう事実とは、(物的資産を大量に有する企業が多額の収益を得ていた 20 世紀とは異なり) 今世紀に入ってから、価値のある無形資産を有していることで、「①多額の収益を実現」するとともに、「②自動

化デジタルサービス等の事業によって、顧客と積極的かつ継続的な関係を維持できている」という事実である¹¹⁾。

(2) 新しい配分ルールの内容：次の(a)及び(b)

(a) 新しい配分ルールは、「定式配分法」である。

① 移転価格税制（独立企業の原則）には拠らない¹²⁾。現行の独立企業の原則の下では、納税者及び課税当局ともに、納税者・課税当局双方が納得のいく結果が得られないことが多いことから、紛争が多くの場合に生じている事実がある。したがって、予測可能性・法的安定性の観点から大きな問題が生じている。この問題点を解消する方法として、新しい配分ルール（定式配分法）が、Pillar 1として、提案されている。

② PEの有無とは関係がない概念が新しく、追加的にネクサスとして導入される。このネクサス概念（「継続的かつ意味のある参加」）は、現行租税条約の恒久的施設条項とは別に、新たな規定として追加されることになる。

(b) 定式配分法の計算順序

① 市場国へ配分するための利益の決定方法：最終額決定の直前までの計算方法

固定割合（今後政治的議論を経て決定される）で、ルーティーン利益（市場国でのベースライン販売活動から生じた所得）、非ルーティーン利益及び市場国配分利益総額を決定する。

② 最終段階における配分

市場国配分利益総額を各市場国に配分する。その際の基準は、「売上高」に拠る¹³⁾。

(3) 対象業種

対象業種を次の2つにしている（ので、全業種ではない）。後述「4.3.1.2 Amount Aの対象業種」参照。

① 自動化デジタルサービス（Automated digital service: ADS）

② 消費者向けビジネス（Consumer facing business: CFB）

（注）事業の種類による適用除外（例：採掘産業）、事業規模での適用除外（例：CbCレポートの提出義務基準と同じ売上高基準）が、今検討中である（後述「4.3.1.3 免税基準」参照）。

(4) (Amount A は) PEの有無にかかわらず、配分される。

ただし、Amount B 及び Amount C の納税額は、PE や子会社が存在するケースを対象としている。したがって、これらは、従前の移転価格税制が適用される。

4.3.1.2 Amount A の対象業種

対象業種は、大きく次の（1）及び（2）の2つに分かれる。

(1) 自動化デジタルサービスの例：その本質的要素は、「複数国に亘り、多数の消費者に対

して、標準化された形で行われるサービスということになる^(注)。

- ① オンラインサーチエンジン→イメージ：グーグル
- ② ソーシャルメディア→イメージ：フェイスブック
- ③ オンラインマーケット（メルカリのような個人間、楽天のような B2C も含む）→イメージ：アマゾン
- ④ デジタルコンテンツストリーミング→イメージ：アップル
- ⑤ オンラインゲーム：インターネットを通じて遠隔地の人とゲームするなど。
- ⑥ クラウドコンピュータ→イメージ：アマゾン AWS（Amazon Web Service）に代表されるクラウドサービス、アップルは iCloud、グーグルは Google Cloud など。
- ⑦ オンライン広告→イメージ：グーグル、フェイスブック

(注)「自動化デジタルサービスの定義には未だ不明な部分がある。なぜなら、次のようなもの（プロフェッショナルサービス）がどうなるか、未定だからである。「次のようなもの」とは、例えば、①法律、②会計、③建築、④エンジニアリング、⑤コンサルティング、などである。すなわち、これらのビジネスは、オンラインで顧客にサービスが提供されることは、確かであるが、(a)人が介在する割合が大きいこと、(b)人による判断の割合が大きいこと、の2点が存在していることで、ADS と異なる面もあるからである¹⁴⁾。

- (2) 消費者向けビジネスの例：その範囲は、通常消費者に対して一般的に販売される商品及びサービスといったビジネスである。具体的には、個人が、（商業目的でなく、また、専門的職業目的でもなく）私用のために購入する場合のビジネスを意味する^(注)。

- ① 個人が私用のために使用するコンピュータ製品（例：ソフトウェア、スマホ、家電製品）
- ② 衣料品、化粧品、高級品
- ③ ブランド価値の高い食べ物
- ④ レストランチェーン、ホテルチェーンのフランチャイズ契約
- ⑤ 自動車

(注)「消費者向けビジネス」の定義はまだ、完全には、定まっていない。しかし、例えば、消費者が購入する最終製品の前段階において組み込まれる中間製品や部品は、ここにいる「消費者向けビジネス」からは除外される（ただし、個人が私用のために中間製品を取得することが一般的に見られるような製品は、消費者向けビジネスに含まれる）。結局、次のものは、消費者向けビジネスに入る。すなわち、まず、商標のついた最終消費者製品に係る権利の許諾から生ずる収入である。次に、例えば、フランチャイズ契約のように、消費用品の商標を使用する権利から生ずる収入である¹⁵⁾。

4.3.1.3 免税基準

執行上の負担とコンプライアンスとをバランスさせようとするならば、幾つかの、免税基準（thresholds）が必要となる¹⁶⁾。次のような案が考えられている。

第一に、収入基準である。具体的には、CbC レポート提出企業（世界連結総売上 750m ユーロ（900 億円）超）に、適用を限定する。その理由は、小規模企業が過大なコンプライアンスコストをかけなくても済むようにする点にある。第二に、総売上が 750m ユーロ超となってしまった企業であっても、総売上額とは別に、対象となる事業だけの売上額が、一定金額以下の企業には、納税を求めないという条件を付けることについて、現在、検討されている。第三に、配分の対象となる合計利益が一定のミニマム額以下の企業も対象から除外される方向で検討中である。この趣旨は、ある一つの国の国内市場だけの顧客を対象としているような企業（逆にいうならば、その国の国外の顧客からの収入が非常に少額であるような企業）を、本来対象とするべきではないとの考え方及びコンプライアンスコストの観点から、救済するものであろう。

4.3.1.4 二重課税排除

Amount A に関する経済的二重課税を排除するためには、これまでの二重課税排除方法を用いることは難しい。特に、これまでに、移転価格課税の世界において採用されてきた対応的調整を実施することは、困難である。なぜなら、まず、現行制度、すなわち、OECD モデル租税条約第 9 条第 1 項及び第 2 項に規定する第一次調整及び対応的調整の双方とも、対象としている所得は、これまでの伝統的な移転価格税制の下で計算される所得であることが前提だからである。すなわち、逆にいうならば、Amount A にいう所得は、OECD モデル租税条約第 9 条第 2 項が前提としている所得とは、異なる所得である¹⁷⁾。

他方、法的二重課税（外国税額控除方式又は国外所得免除方式）に関しては、今後も、統合案による課税が行われる世界においても、有効に機能すると考えられる。しかし、検討課題がある。その課題とは、例えば、どこの国が法的二重課税排除の義務を負うのか、その国が負うべき排除額をどのような額とするのか、といったことを判断する基準が決定されていないことである。仮に、租税条約を締結していない国が、Amount A に含まれている場合は、二重課税排除が困難と思われるので、どうするのか、というような問題もある¹⁸⁾。

4.3.2 Amount B

Amount B による課税権の配分の考え方の概要は、次のとおりである。Amount B は、課税手法を簡易なものにするものであり、移転価格算定方法は用いない。

4.3.2.1 Amount B を設けた趣旨

これまで、移転価格税制の執行においては、法令の解釈・執行基準が必ずしも明確でなかったこと等から、二重課税のリスクが高かったこと、執行がアグレッシブであったことからコンプライアンスコストが高かったこと、結果的に紛争が生じやすかったこと、などの具体的問題が生じていた。

そこで、紛争を減らす意図で、Amount B の手法が提案された。この手法は、独立企業の原則（移転価格算定方法）にいう具体的な手法を用いるのではなく、一定の割合を今後決定して、市場国がとるべき課税所得を算定する（保証する）ものである。

4.3.2.2 Amount B の課税条件

次の条件が揃った場合に、その市場国が算定することになる。

(1) 課税実体の有無

市場国に課税実体（恒久的施設又は子会社）が存在する場合に算定することができる。

(2) どのようなことを対象に算定するのかその 1：思想的に

これらの課税実体が果たすマーケティング機能・販売機能^(注)から生ずる所得（ベースライン利益）を算定しようとするものである。

(注) Amount B のもとでは、「①マーケティング機能・販売機能」と「②前述①以外の活動」とを区別する必要がある。なぜなら、Amount B は、前述「①マーケティング機能・販売機能」から生ずる所得だけを算定するものであるからである。したがって、①及び②との間のいずれに区分されるのかに関して、ボーダーラインケースが発生する。

(3) どのようなことを対象に算定するのかその 2：具体的算定割合

ベースラインともいえる「一定の割合^(注) 19)」を用いる。

(注) 「一定の割合」にいう、割合の「率」は、今後決定される。なお、事業ごとに、又は、地域ごとに異なる割合を設定する可能性がある。一定の割合を用いる理由は、従来の独立企業原則で計算すると紛争が多発することにある。したがって、それを避けるというのが政策的意図であろう。

4.3.3 Amount C

Amount C による課税権の配分の考え方の概要は、次のとおりである。すなわち、実質上も形式上も、従来の移転価格税制を引き継ぐ考え方である。

4.3.3.1 Amount C を設けた趣旨

市場国の中には、Amount B にいう「ベースライン利益を上回る分の利益やこれ以外の利

益」にも課税したいと考える国がある。具体的には、市場国の国内において、「ベースライン利益を上回る分の利益」等を発生させるような高度な機能を果たしている企業がある場合は、その利益に、その市場国が課税をすることができるように制度を用意しておく必要がある。そこで、そのような機能に対して、市場国が課税できるようにしたのが、この Amount C である²⁰⁾。

4.3.3.2 Amount C の課税条件

(1) 課税対象利益

Amount B にいう「ベースライン利益を上回る分の利益」

(2) 課税対象利益は、どのような活動・機能から発生すると考えるのか？

次の活動・機能に帰属する所得を課税する。

- ① 「通常 (routine) のマーケティング及び販売活動」を超える活動・機能
- ② 「マーケティング及び販売活動」といった機能・活動にかかわりのない活動・機能

4.4 今後解決が必要なこと

Pillar 1 の下でも、Amount B 及び Amount C のように、従前の独立企業の原則が使われる。したがって、紛争が生じやすいので、何らかの新しい紛争解決手法を整備する必要がある。次に、今後、課税枠組み全体に目を向けると、合意すべき次のような重要点が残っている。

(1) 固定割合を何パーセントに設定するか。

Amount A に関して、ノンルーティーン利益のうち、今回課税の対象となる利益として何パーセント^(注)がいいのか。

(注) 例えば、「10%」などが、新聞紙上でうわさされている。

(2) 対象となる事業の種類と相互の区別を具体的にどのように行うのか。

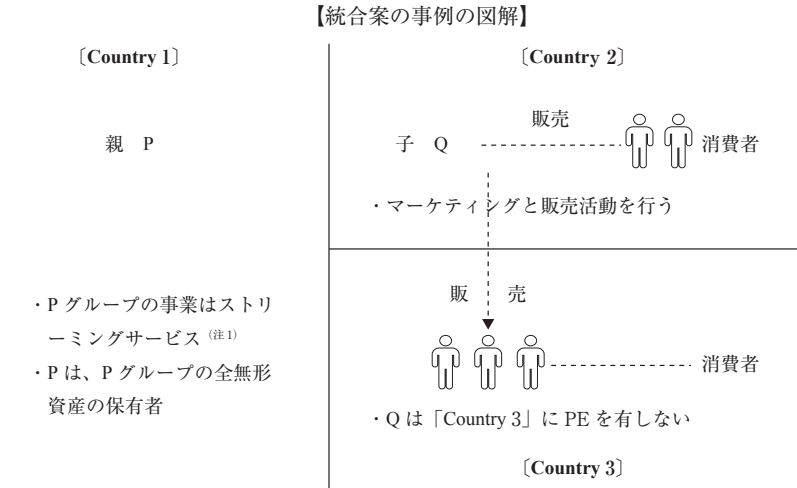
例：次のような用語の範囲をどこまで、広げるか？

- ① 自動化デジタルサービスの範囲
- ② 消費者向けビジネスの範囲

(3) 規制の対象とならないための要件 (適用免除基準) をどのように設定するか。

4.5 Pillar 1 を事例で見てみると・・・

4.5.1 事例の事実の概要



(注1) ストリーミングサービスには、次の3つの特徴がある。

- (1) 高い利益率を実現する。
- (2) ノンルーティーン利益を生じる。
- (3) このノンルーティーン利益は、市場の通常の利益率よりも、また、競合他社よりも著しく高い利益率を実現している。

4.5.2 事例の解説—統合案：Pillar 1—

(1) 概要

この P グループは、〔Country 2〕 国内に、課税実体（子会社 Q）を有している。Q は、〔Country 2〕 国内の顧客と直接契約して、ストリーミングサービスを提供している。

(2) Amount A

Amount A に関して、Q は収入要件を満たしていると仮定する。したがって、〔Country 2〕 の課税当局は、グループ P の「みなし残余利益の一部」に課税する権利を有する。すなわち、〔Country 2〕 は、みなし残余利益（を有する P が稼得する所得）に対して直接に課税する。なお、Q は、その P の納税義務を連帯して負う者として機能する。二重課税は、〔Country 1〕 の国において（外国税額控除又は国外所得免除により）救済される。

(3) Amount B

Q は、Amount B の額が算定される。すなわち、ベースライン（マーケティング・販売活動）について固定利得（fixed return）による算定で、ベースラインの課税が保証される。P と Q との間の取引に対して行われた従前の移転価格課税に対しては、対症的調整で（経

済的) 二重課税が排除される。

(4) Amount C

[Country 2] が、前述「(2)」「(3)」の課税のほかに、Q に対して、次の課税をするかもしれない。その課税とは、前述「(3)」のベースラインに相当する課税ではなく、それを上回る利得があるとして、[Country 2] が行う移転価格課税である。なお、この場合に生ずる紛争に関して [Country 2] の税務当局者は、強大な紛争解決手段に従い、二重課税を排除することになる。

(5) [Country 3] は、どのような課税をすることができるのか？

P グループは、[Country 3] の国内には、何ら物理的存在を有しない。しかし、Q は、[Country 3] において、販売をしている。すなわち、Q は、Country 2 から遠隔により、[Country 3] で販売をしている。

[Country 3] が課税権を行使するには、まず最初に、Q が、[Country 3] について、ネクサスを有しているかどうかを、検討しなければならない。まず、P グループは、[Country 3] の国内における売上が課税基準（例：収入要件）をクリアしていると仮定しておく。

したがって、Amount A の配分を [Country 3] の税務当局は、受けることができる。具体的には、グループ P の「みなし残余利益のうちの一部」に課税することができる。すなわち、[Country 3] は、みなし残余利益（を有する P が稼得する所得）に対して直接に課税する）。

(6) 注意点

[Country 3] は、Amount B の課税を行うことはできない。なぜなら、P グループは、[Country 3] の国内に、何らの実体を有しないからである²¹⁾。

4.6 参考表

参考：表：Amount A、B、C 比較

	A	B	C
1. 課税対象事業は？	自動化デジタルサービス、大規模消費者向け	(指定なし)	(指定なし)
2. PE との関係は？ (注) ○は適用あり PE ある場合 PE ない場合	○ ○	○ ×	○ ×
3. 事業をその国で行うことが必要か？ (注) ○は Yes!	×	○	○
4. 課税対象となる機能・活動	①ノン・ルーティンの機能・活動	②ベースライン利益 (マーケティング・販売機能)	③次の2つ ・左の②を超える所得 ・左の②の機能活動以外のもの
5. 算定方法 (1) 独立企業原則 (2) 定式配分 (固定率)	× (思想○) ○	× (思想○) ○	○ ×
6. 紛争解決手段が必要となるもの	△	○	◎
7. 二重課税排除 ○は必要	○	○	○

5 解決策：統合案その2：第二の柱

統合案の第2の柱 (Pillar 2)、すなわち、軽課税 (タックス・ヘイブン) 国利用の問題をどのように解決すべきかという議論についての答は、「世界中の国が統一した最低税率を立法する」という案である。以下、概要を述べる。

5.1 課税上の本質的問題点

軽課税国に所得を留保する方法には、次の2つがある。

- (1) 各国で上げた利益を軽課税国に何らかの形で帰属させる方法
- (2) 軽課税国に使用料等を支払うという形で利益を移転させる方法

5.2 課税提案

- (1) 合算課税

軽課税国の子会社等に留保された所得を、親会社の所得と合算して課税する。予定され

る案は、軽課税国の子会社等の税負担率が、特定の率（今後 OECD で検討される）を下回っているときは、その下回っている部分について、親会社所在地国が課税することができる。

(2) 支払い対価の損金不算入

軽課税国に所在する関連企業に対する支払い金（例：使用料）は、支払った会社の所在地国が（損金不算入等の措置により）課税する。

6 今後の進展

統合案（Pillar 1、Pillar 2）についての包摂的枠組み（世界約 140 か国）による合意は、2021 年中頃を目途に、次のような段階の作業が行われる予定である²²⁾。

(1) 2020 年 10 月

- ① 包摂的枠組みから、Pillar 1 及び Pillar 2 に関する Blue prints（青写真）が公表された。
- ② デジタル課税（統合案）についての最終合意の期限を、(Covid-19 の影響で「2020 年末」から)「2021 年半ば」まで延長した。

(2) 2021 年 1 月

Blue prints（青写真）に対するコンサルテーションの実施。

(3) 2021 年中頃

- ① 統合案（Pillar 1、Pillar 2）についての包摂的枠組み（世界約 140 か国）による合意。これに引き続き、G20 等での合意。
- ② 具体的には、技術的に詳細な部分を詰めること、新しい制度を各国が立法するに当たって必要となる立法案のモデルを作成すること、新しい多国間条約の開発、ガイドライン等の国際的なルールを作成すること、合意を各国が執行していくために必要となる手続^(注1)（特に、開発途上国への支援を含む）を進めること、などの大量で、複雑な作業が行われる^(注2) 予定である。

(注1) 執行面に関して重要な役割を果たす制度について、指摘しておく必要がある。それは、情報交換の制度の充実度についてである。情報交換の制度の充実が重要である理由は、次のとおりである。すなわち、適切な情報が入手できない場合は、現行の移転価格課税も、新しく発足するであろう統合案も、執行ができなくなってしまうということにある。OECD は、国際課税制度を構築するための BEPS プロジェクトは、その思想的基盤のうちの一つに「透明性」²³⁾ を挙げており、透明性の確保に必須の制度として情報交換を挙げている。そして、實際上、情報交換の制度を充実させてきている²⁴⁾。

(注2) 今後は政治的にも、重大な局面を迎えることになる。そのようにいえる具体的

理由は、統合案そのものに対して米国政府が反対する立場であると考えられること、さらに、統合案が実現された暁には、EUR 200 billion（約 25 兆円）の税収が、市場国に配分されるとの予測がある²⁵⁾ことから、(Covid-19 により各国とも財政が逼迫している現状も考え合わせるとさらに) Amount A を取られる国と取る国との対立も激しいものとならざるを得ないと考えられるからである。

7 終わりに

本稿は、従来の PE 概念に代わる新しい概念に関する議論について、現段階までの議論の内容を解説した。解説したその内容は、統合案の Pillar 1 及び Pillar 2 の骨組みないし思想的な部分にとどまる。

統合案の議論自体の進捗は、次の 3 つの理由により、当初の予定よりは、各国による合意が遅れている。遅れている理由は、まず第一に、まったく新しい概念であることから、細部の執行の側面まで考慮し切った制度にするには、細部の詰めに時間がかからざるを得ないこと。第二に、予想できなかった事態—それは Covid-19—による影響があったこと、具体的には、各国政府の対応、OECD の対応、さらには民間セクターからの知識・経験のインプットが、Covid-19 により遅れたことが挙げられる。ただし、オンラインによるリモート作業・議論 (virtual meetings) ができていることは、不幸中の幸いであったので、致命的な遅れまでは生じていないといえよう。第三に、米国による反対の意思が示されていること (「4.2」の「(2)」参照。) が挙げられる。したがって、本稿の内容は、2021 年中頃に予定される最終合意の前段階における内容である。

今後は、統合案 (Pillar 1、Pillar 2 の Blue print) に関する 2021 年 1 月開催予定のコンサルテーションを経て、必要に応じて、G20 等での議論を経て、2021 年中頃の最終合意に至ることになる。

なお、本稿は、基本的に、2020 年 10 月の Blue print 公表前の情報に基づいて解説をしている。したがって、2020 年 10 月の Blue print の内容は、基本的には本稿には反映されていない。Blue print 公表以降の内容については、今後の OECD、包摂的枠組み等における議論の推移をみつつ、別稿を期したい。

注

- 1) OECD, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Action 1: 2015 Final Reports, pp.20, 21. このレポート (2015 Final Reports) では、その p.20 及び p.21 (para.10 から para.12) において、次の 3 つの問題点がすでに指摘されていた。すなわち、(適正な納税をしている人々がいる一方で) electronic commerce 等からの所得について納税していない企業がある事実について、「①不公正 (unfair)」が生まれること、「②水平的公平 (horizontal

- equity)、垂直的公平 (vertical equity)、国家間公平 (international equity) に反すること」、さらには、「③税のフェアシェア (fair sharing of the tax base) の観点から重大な問題であること」の3点である。
- 2) GAFA (ガーファ) とは、Google, Apple, Facebook, Amazon をいう。ただし、これら4社だけでなく、デジタルを用いた事業形態のその他のプラットフォーム企業も含めた意味で、GAFA の語が用いられることが多い。中国には、BAT (バース) がある。すなわち、Baidu (百度)、Alibaba (アリババ、阿里巴巴)、Tencent (テンセント、騰訊控股)、Huawei (ファーウェイ、華為技術) である。このほかにも、例えば、Uber、Airbnb、Paypal、日本では、楽天、ヤフー、などが、規模は異なるが、該当する。なお、プラットフォームとは、「企業や個人などが、特定のインターネットサイトなどの利用者を対象に、販売や広告などのビジネスを展開したり、情報発信したりする際のサービスやシステムといった基盤 (プラットフォーム) を提供する事業者をいう (『知恵蔵』より引用)」。なお、デジタル経済の現状に関する本稿の本文・文末脚注の記述の内容は、数多くのネット上等の情報に拠った。したがって、煩瑣、乱雑を避ける目的から、いちいち個別に引用することを、本稿では控えさせていただいた。その理由は、デジタル経済の現状の内容については、金額的、数量的正確性よりも、大づかみのイメージを読者に提供するという目的を達成したかったからである。
- 3) グーグルの広告収入全体のうち、AdWords からの収入の割合は不明である。ただし、10年前時点では、67% 程度は、Adwords からの収入であったとの情報に接した。
- 4) ドトール社にとっては、自社 (ドトール社) のコーヒー広告を一般消費者が見てくれたので、有難い。したがって、その報酬 (広告代) 10 円を (グーグルに) 支払うということになる。
- 5) 他方、一般企業ソニーは、ソニー自身のサイトの一部を、ドトール社のために貸してあげたことになるので、貸してあげたその分の対価として、9 円を (グーグル社から) 受領することになる。
- 6) IBFD, Report from Vasiliki Agianni, Research Associate "OECD releases preliminary results of economic and impact assessment analysis on two pillar proposals towards taxing digital economy", 13 February 2020
- 7) ここで、留意的に、かつ、Pillar 1 導入の本質として、次のことを述べておきたい。すなわち、人、資産等の物理的施設が存在する場合であっても、独立企業の原則が、これまでに十分に機能してきたかということ、そうとは言えないという点である。むしろ、新しい概念を導入する必要性の裏には、「これまでの独立企業の原則の下では、無形資産の評価や高度に統合された流通構造を正確に反映する利益配分が、困難に直面してきていた」という事情がある。このような事情の下では、課税当局と納税者との間で紛争が頻発していたという事実がある。そこで、紛争をなくするためには、これまでのような移転価格税制—いわゆる独立企業の原則—に拠らない方法 (定式配分法、すなわち、Pillar 1) を提案する必要があったのである。
- 8) OECD, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, *Cover Statement by the Inclusive Framework on the Reports on the Blueprints of Pillar One and Pillar Two*, 8-9 October 2020, p.1, para.5
- 9) 会計基準が国によって異なる。このことから生ずる問題点に関する現段階での検討の内容は、次のとおりである。すなわち、まず、相違のうち最も多様なものは、収益計上時期に係る各国の会計基準である。次に、どのレベルの利益を指標とするか、については、税前利益 (profit before tax:PBT) とされる。なぜなら、税 (法人税) が課されるのは、このレベル (税引き前の段階) の利益だからである。なお、Amount A の対象事業と非対象事業とを区別すること、さらに、地域ごと、及び、ビジネスラインごとに区分計算することが、必要となる。OECD, "SECRETARY-GENERAL TAX REPORT TO G20 FINANCE MINISTERS AND CENTRAL BANK GOVERNORS" Saudi Arabia, July 2020, p.93. paras.43, 44, 45.
- 10) Ibid., p.92, paras.37-38. "a new nexus rule will be created based on indicators of a significant and sustained

- engagement with market jurisdictions”.
- 11) Ibid., p.92, paras.37-38. したがって、逆に、有形資産を国外にむけて販売したというだけでは、「継続的かつ意味のある参加」あり、とは言えないことになる。
 - 12) OECD, Public Consultation Document, *Secretariate Proposal for a “Unified Approach” under Pillar 1*, 9 October 2019-12 November 2019, p.4. ここでは、Pillar 1 は、「①独立企業の原則を超えるものである」こと、「②分離企業の原則とは、乖離したものである」こと、の2点が明確に述べられている。この点こそが、Pillar 1 の本質を表している部分であり、そのことが公に、明確にされたことに、意義がある。なお、この点に関して、次の英文表現を参照。“they all go beyond the arm’s length principle and depart from the separate entity principle”
 - 13) ビジネスモデルが異なれば、異なるルール (allocation key) を用いる必要がある。したがって、今後検討される。例えば、オンライン広告の場合は、次のようなルールがありうる。すなわち、広告が購入された国ではなく、広告が視聴された国に、所得の源泉がある、という考え方である。OECD, “*SECRETARY-GENERAL TAX REPORT*” op. cit., p.94. para.47.
 - 14) OECD, “*SECRETARY-GENERAL TAX REPORT*” op. cit., July 2020, p.90. paras.21, 23.
 - 15) Ibid., p.91, paras.24-27. 消費者向けビジネスに該当するかどうか微妙な事業がある。しかし、現段階では、概ね次のように考えられている。まず、資源採掘から生み出される生産物である。これは、仮に、最終消費者向け商品に組み込まれていても、消費者向けビジネス (CFB) からは除かれる。その理由は、これらの生産物は、本来はある国の国家的な性格のものである点にありう。例えば、コーヒー豆は、CFB の対象とならない (ただし、コーヒージャーは、課税の対象となる)。この点について、Ibid., p.91, paras. 30. を参照。金融業の場合、顧客が事業を行う者である場合には、当然に、CFB から除かれる。他方、対消費者向け事業を行う金融業は、CFB に該当するのかが、問題となる。しかし、このような金融業は、厳しい預金規制等があるので特別の配慮が必要となるであろうから、CFB からは除外される可能性がある。この点について、Ibid., p.91, para. 31. 参照。さらに、航空機や船舶などにより国際運輸業を営む企業の場合も、これらの業界には、確立された課税の慣行が存在している。したがって、新しいこの課税権の対象とするのは、妥当でないと考えられる。この点について、Ibid., p.91, para.32. 参照。なお、ある一つの多国籍企業グループ内で、沢山の種類の事業を行っている場合がある。この場合は、多くの事業を適切に区分けすることが必要となる。この点については、今後要検討である。同様に、ある一つの製品が、最終消費者にも、同時に、事業を行う小規模顧客にも販売されるケースがある。区分する基準の一つは、概ね消費者に対して販売されているのであれば、消費者向けビジネスに入るとする考え方であろう。この点について、Ibid., p.91, para.34. 参照。
 - 16) Ibid., p.92, para.35.
 - 17) Ibid., p.95, para.50. 対応的調整が難しい理由は、ある一つの多国籍企業グループを念頭においた場合、Amount A による調整額 (課税所得額) は、当該グループ内の例えばA 法人と、当該グループ内のB 法人との間の取引に係る課税所得であると認識すること (A 法人とB 法人との間の取引に係る所得であることを特定すること) が容易でない (そもそもできない) からである。
 - 18) Ibid., p.95, paras.51, 52.
 - 19) Amount B は、(伝統的な移転価格の算定方法を採用せず、一定の固定率による算定をする。したがって、Amount B 自体は、実質上独立企業の原則とは言えない。むしろ、實際上消費国の移転価格税制で独立企業の原則によって課税した所得を、低率で算定される額でチェックすることこそが、Amount B の使命であるように、筆者には見える。いずれにしても、OECD の説明では、Amount B

は、思想的には、独立企業の原則の考え方の中にあるとされているようである。そのようにいえる根拠は、OECDの説明の中の次の表現にある。「Amount Bは、その定義に該当するディストリビュータの固定率による収益—この固定率による収益は、独立企業の原則に基づいたものである—を意味する。したがって、Amount Bは、選択的に適用してもよいものであるとか、セーフ・ハーバーとして用いられるとかという考え方は、誤りである（It proposes a fixed return to distributors that falls within this definition—a fixed return that is based on the ALP (i.e. Amount B would not be optional nor a safe-harbor).」この点に関して、Ibid., p.96, para.58. 参照。

- 20) Amount Cは、ある市場国が行った課税処分が、課税を受けた企業及び又はその母国政府にとっては、承服できない内容であると考えられることも、当然にありうる。したがって、Amount Cは、課税した市場国のみならず、課税を受けた企業及びその居住地国政府の双方に対して救済を与える意味も、同時に有している。なお、そもそも、OECDは、Amount Cの概念について、積極的な固有の定義を与えてはいない。むしろ、Amount Cは、二重課税の救済手続を定めることに、その創設の主たる趣旨があったものと考えられる（したがって、最近のOECDの文書においては、「Amount C」の文言は、使用されなくなっている）。このようにいえる根拠は、次の文章の下線の文言「mechanisms」のように、(Amount A 及び Amount B は、所得とか、金額とか、計算の概念であることが積極的に明示されているが、Amount C の定義においては) 紛争防止手続であると記述されている点にある。“Amount C-binding and effective dispute prevention and solution mechanisms …”（アンダーラインは筆者）。OECD “Public Consultation Document ” op. cit., p.6.
- 21) 本文の (1) から (3) までは OECD, “Public Consultation Document ” op. cit., paras.41-49. を参照。
- 22) OECD, Inclusive Framework on BEPS, *Tax Challenges Arising from Digitalisation-Report on Pillar One Blueprint*, October 12, 2020, p.9
- 23) 財務省「説明資料〔「BEPS プロジェクト」を踏まえた国際課税の課題〕（平 28.5.26 際 D7-3）」平成 28 年 5 月 26 日(木)、1 頁～2 頁。BEPS プロジェクトの 3 本柱は、①実質性（グローバル基準は、払うべき（価値が創造される）ところで税金を払うべきであるとの観点から、国際課税原則を再構築）、②透明性（各国政府、グローバル企業の活動に関する透明性向上）及び③予見可能性（企業の不確実性の排除）の 3 つの理念からなっている。情報交換は、前述特に②に関連する。すなわち、例えば、グローバル企業の活動・納税実態の把握のための各国間の情報共有等の協調枠組みの構築等が必要とされる理念である。
- 24) 透明性確保の目的で充実されてきている情報交換の制度には、次のようなものがある。一つは、国別報告書（Country by Country Reporting: CbCR）である。これは、移転価格課税上収集される情報であり、今後、統合案の実施にあたり、必須の情報となる。次に、非居住者の金融情報の「自動的」交換制度（Automatic exchange of financial account information: AEOI）である。この制度の下では、すでに 100 以上の国が 8000 万口座（口座の金額合計は、EUR 10 trillion = 約 1300 兆円弱）の交換（2019 年度）が行われている。また、要請による情報交換（Exchange of information on request: EOIR）も、活発に実施されている。IBFD, Report from Vasiliki Agianni, Associate, “OECD Secretary-General Reports Good Progress on International Tax Agenda” 18 July 2020.
- 25) IBFD, Report from Vasiliki Agianni, Associate, “Glass Half Empty or Half Full? OECD May Reach Consensus on Digital Taxation in 2021” 12 October 2020.

（さとう まさかつ・青山学院大学大学院会計プロフェッション研究科教授）