

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1回東京都税制調査会

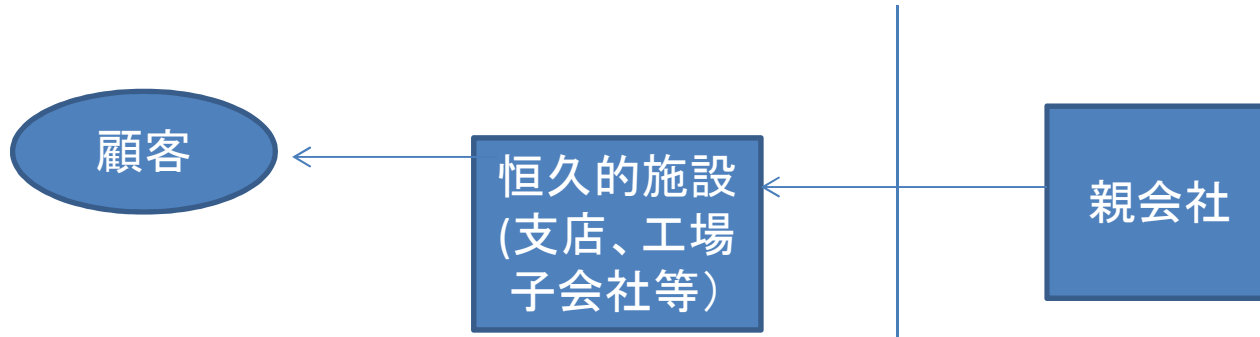
21世紀政策研究所国際租税研究主幹

青山 慶二

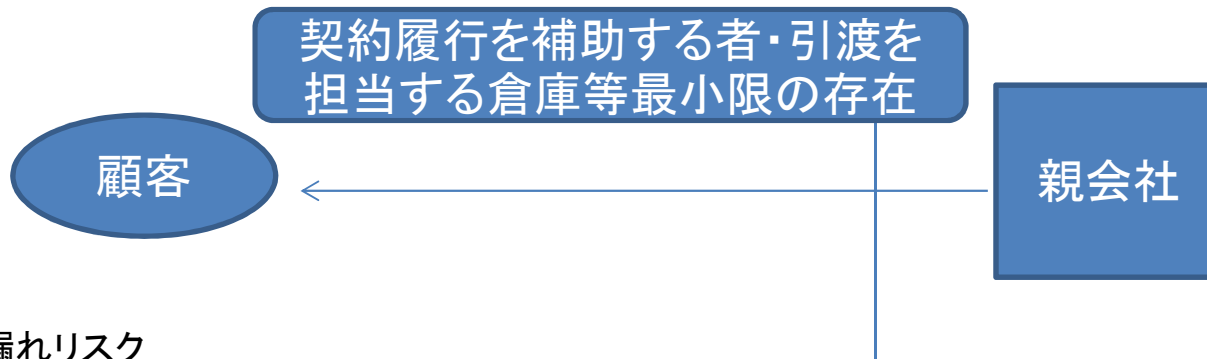
1. 電子経済をもたらす源泉地(市場)における税収漏リスク

(1) その仕組み

(伝統的取引: 源泉地にある仲介事業体を介しての間接取引)



(デジタル取引: 源泉地に対して外国法人が国境越えの直接取引を行うビジネスモデル)



税収漏れリスク

- 消費地における消費税の課税漏れ対応
- 顧客から支払われる対価が構成する国内源泉所得についての、顧客所在地国における所得税・法人税の課税漏れ(コミッション契約、準備的・補助的活動の利用などによる回避)等

(2) ビジネスモデルによる電子経済の課税漏れのリスク

- 所得帰属の問題

事業所得が発生しているとして、それが顧客所在地に課税権が配分されるべきネクサスに帰属するものと構成できるか。

- 課税所得の認識自体の問題

ユーザーのプラットフォームを利用した参加による価値創造は伝統的な課税ルールの下では、顧客所在地国の所得ととらえられにくいのではないか

——ユーザー参加等には、課税すべき価値創造があるか、それとも単なるバーター取引かという問いかけ

2. 電子経済課税に関する国際協調の経緯 その1 (BEPS以前)

(1) 1998年 OECD電子商取引に関するオタワ閣僚会議

- 映画や音楽などの国境越え配信サービスを念頭に検討
- 課税枠組みは、「中立性、効率性、確実性、簡易性、有効性、公平性」の原則
- 3つの結論
 - 伝統的取引に適用される課税原則は電子商取引にも適用されうる
 - 現行の課税ルールはこれらの課税原則を執行しうる
 - 現行原則の執行を指向する限りにおいて新しい課税措置は排除されない

(2) 2003年OECD租税委員会：電子商取引及び消費税に関するガイドライン

- 消費課税— BtoB(事業者間)取引は受取側のビジネスの所在地、BtoC(消費者向)取引は消費者の所在地が、いずれも消費地(課税地)
- 所得課税— ウェブサイトは恒久的施設(PE)にはならず、サーバはPEを構成しうる

(3) 2005年OECDビジネス利得に関する技術的諮問グループ報告書

- 関連する結論
 - ある国が財貨・サービスの供給市場を提供しているという事実のみでは、そこから得られる所得の一部につき課税権を与えられるわけではない

2. 電子経済課税に関する国際協調の経緯 その2 (BEPS及びその後)

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)

(1) 検討内容

―― 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

- ①恒久的施設(PE)例外規定の見直し
- ②企業が収集したデータの価値に着目した課税
- ③電子商取引の対価の決済に着目した課税

―― 消費税については効果的な徴収方法の検討

(2) 報告書のまとめ

―― 法人課税については、

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)での対応で電子商取引のもたらすBEPSリスクにも基本的には対応可能

上記の①については「PE認定の人為的回避」(行動7)の中で対応

上記の②及び③については、3つのオプション(「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)の提示

但し、BEPS措置の実施状況をモニタリングし、2020年までにその成果を反映した報告書作成

―― 消費税については2015.11OECDガイドラインに沿って整理

徴収方法は、BtoBについてはリバースチャージ(受取事業者段階での課税)、BtoCについては事業者登録制により供給事業者段階での課税を勧告

3. 2018年OECD中間報告書

(1) 概要

- 報告要旨

デジタルエコノミー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、したがって、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処方箋とその効果の評価

(参考) 中間報告書における暫定的措置の検討内容

- 暫定的措置の必要性、メリットについて関係国の合意なき点の確認
- 賛否両論の紹介
 - (反) 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
 - (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
- 暫定的措置導入に当たっての考慮すべき具体的事項
 - 租税条約、WTOルール等の遵守
 - 一時的かつ対象を限定した(インターネット広告、オンライン仲介サービス等)措置、低税率の設定、起業・小規模ビジネスへの配慮、コストの最小化、等の観点

(参考) 中間報告書におけるBEPS処方箋効果の評価

(電子経済課税に係る提示済みのBEPS処方箋)

- PE認定の人為的回避の防止
- 移転価格税制(評価困難な無形資産(HTVI)等への対応)
- CFC税制(タックスヘイブン税制)の強化
- 電子商取引への消費課税の確保
- 有害税制への対応(課税当局によるTax Ruling(納税者との個別合意)内容の自発的情報交換)
- 租税条約の濫用防止

(処方箋効果の評価)

- 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(コッミッションネア契約の解消、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)の確認

(2) 中間報告書による課題の指摘

(指摘された課題)

- 税制がデジタル化の課題に確実に応えていくためには、デジタル化がどのように事業のやり方を変えているのか、どのように価値を創造しているのかについての理解が必須。従って、現に進行中のデジタル化の变革が価値創造にどのように影響を与えていくのかをモニタリングしていく必要性
- 喫緊の課題として、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

(背景となる事実認識)

高度にデジタル化されたビジネス(HDB)にみられる3つの特性の列挙

- 現地での物理的存在を伴わない規模の拡大(scale without mass)
- ビジネスモデルとして、知的財産権を含む無形資産への重い依存
- ネットワーク効果を含むデータとユーザ参画の無形資産とのシナジー

(注) 以上の3つの特性が価値創造に貢献しているのかどうか、貢献しているとする
とどの程度貢献しているのか、さらにはそれにどう対応すべきかについての
見方が国によって様々

(参考) BEPSプロジェクト参加国のスタンス(3つのグループ)

グループ1:

特定のビジネスモデル(HDB)に既存の課税根拠(ネクサス)のルールと利益配分のルールを適用すると、課税の場所と価値創造の場所の不一致を招く点に焦点を当てた改正案を求めるもの

(HDBに焦点を当てて、ユーザーが創造する価値によって生ずる課題に対応する税制改革案)

グループ2:

課税上の課題はHDBに特化したものではなくグローバル経済全体にかかわるものとの立場で、ネクサスルールと利益配分ルールの改正を求めるもの

グループ3:

BEPS最終報告書の対応で十分であり、追加措置は不要とするもの

(参考) 中間報告書が提示した2020年に向けた作業の方向性

- デジタル化の特色である価値への貢献の分析を通じた、ネクサスと利益配分のルールについて一貫した見直しの実施を行う
- 検討プロセスでは、ビジネス界、市民組織、アカデミックを含む利害関係者の参加、途上国への影響につき地域税務行政フォーラムとの連携
- 2020年までの長期的解決策のとりまとめ(2019年にアップデートを公表)

4. 各国における税制対応

(1) EU

2018.3.21 欧州委員会によるデジタル課税指令案の提出

- 中長期的な見直し案(EUの統一法人税課税ベース 指令案の中での改革)
 - 支店など物理的拠点なくても課税できるネクサスの構築・機能分析による利得配分
 - ネクサスの閾値＝「重要なデジタル拠点」の認定の要件:以下のいずれか)
 - EU所在ユーザーへの年間売上高700万ユーロ超
 - EUに所在する顧客ユーザー数が年間10万人以上
 - EU内で年間3000件以上のデジタルサービス提供のビジネス契約締結
 - 短期的な見直し案(上記の中長期的な見直しまでの暫定措置の位置づけ)
 - 一定のデジタルサービスの提供から生じる収益に対し3%を課税する税(デジタルサービス税:DST)の導入
 - (課税のための閾値)
 - 世界売上高が年間7.5億ユーロ以上で、EU域内の売上高が5000万ユーロ以上
 - (注)欧州委員会によれば120～150社が該当の見込み
 - 顧客の所在地に応じて加盟国が徴収
- * 2019.3 EU委員会によるDST合意断念の公表

(参考)EUで進行しつつある国別の課税例

- 英国:迂回利益税(DPT) 2015.4施行
 - 国内でのPEを構成しないサポート活動により人為的に租税回避された大規模取引を対象
 - 25%の税率で課税。ただし、1年間のレビュー期間を設定
 - 取引ストラクチャーの変更(移転価格による代替納税を含む)あり
- (注) 英はさらに2018.10にDST(税率2%)の導入を発表(施行は2020.4)
- イタリア:デジタル取引税(2019.1法律公布、6月末施行)
 - インターネット又は電子ネットワークでなされるサービスの対価に対して3%の課税
 - BtoB取引のみ対象(小企業の適用除外あり)
 - 税の徴収義務はイタリアの顧客が負う
 - サービス供与者のPhysical Presenceの有無にかかわらず課税され、条約適用対象外。国内顧客は納付税額を損金算入可。

- スペイン: DSTの導入: 2019.1法案承認
オンライン広告、プラットフォーム提供等による収入に課税(税率3%)
- フランス: 視聴覚コンテンツのオンライン等配信に関する税(通称「ユーチューブ税」)
 - 2003年に有料配信サービスを対象に導入(税率は2%)、
 - 2016年に視聴は無料であるが広告表示で収入を得るサービスに適用対象を拡大

さらに2018.12にデジタル税(税率3%)の導入を発表
(法案公表、2019.1から遡及施行)

(2) EU外での税制対応

- インド：平衡税 (Equalization Levy) 2016施行
 - 非居住者によるオンライン広告サービスの提供への対価支払い総額に対し6%の徴収
 - ――インドビジネスが支払うBtoB取引に限定。源泉徴収による納付
 - ――対象取引は、オンライン広告及びデジタル広告スペースの提供等の一定のリスト化されたものに限定(ただし、第3者間取引のみならずグループ内取引を含む)
 - ――少額適用除外あり。また、受取額がPE帰属所得としてインドで課税される場合も免除。所得に対する税ではなく、条約適用外
- インド：重要な経済的プレゼンスに基づくネクサス・ルール 2019.4施行
 - 従来の物理的PE概念に対する代替的閾値
 - ――地元収入額、地元ユーザー数に基づく課税対象の絞り込みあり
 - ――条約のPE定義には劣後

- イスラエル: 重要な経済的プレゼンステストを導入する通達
 - 非居住者企業による遠隔地から国内顧客に提供されるオンラインサービスが、「重要な経済的プレゼンス」を構成すれば課税する
 - 条約非締結国との間でのみ適用
 - 「重要な経済的プレゼンス」に該当するもの
 - オンラインでの契約締結、
 - デジタル産品及びサービスの利用
 - イスラエルにローカライズされたウェブサイト
 - イスラエル所在のユーザーが行う活動量に密接に関連する
 - 収入を多大に得ている多面的ビジネスモデル
 - 課税ルールは、独立企業原則に基づく国内規定
 - 適用除外となる閾値なし

5. OECDによる「経済の電子化に伴う課税上の課題に関するコンサルテーションペーパー」(1)概要

- 経済の電子化に伴う課税上の課題に対する長期的解決策として、次の2つの柱の検討を進めることを合意

(第1の柱) 市場国又はユーザー所在国に対する課税権配分を拡大する観点から、ネクサス原則及び利益配分原則を、以下のいずれか(又は複数)の概念を踏まえて改定

- ① ユーザーの参加
- ② マーケティング上の無形資産
- ③ 重要な経済的存在

(第2の柱) 無税又は低課税国への利益移転というBEPSの残された課題への対応の観点から、一定水準以下の実効税率を課している無税又は低課税国に所在する支店・子会社に対する所得合算ルール及びこれらの国に所在する関連者への税源浸食的支払について損金算入を否認するルールの導入

* これらの提案は、他の権利を損なうことのない検討であることを留保

(2) 第1の柱の3つのオプション

- ① ユーザーの参加(英国案がベース)
 - 高度に電子化されたビジネス(HDB,ソーシャルメディア・プラットフォーム、検索エンジン、オンラインマーケットプレイス)の顕著なユーザーの価値創造に対し、ユーザー所在国に一定の課税権を配分(残余利益分割法による超過収益に対する課税権の配分)
- ② マーケティング上の無形資産(米国案がベース)
 - 対象をHDBに限定せず、現地に限られたプレゼンスしか存在しない場合でも市場に届かせるための顧客基盤などのマーケティング上の無形資産に着目。市場国への配分方法は、①と同様(超過利益に対する残余利益分割法を用いた配分)
- ③ 重要な経済的存在(インド等途上国による案)
 - 非居住者企業が、市場国からデジタル等の手段で市場国と持続的な関係を構築し、定期的に収入を得ている場合に、重要な経済的存在があるとしてネクサスを認定。配分対象となる課税ベースは、超過収益の計算を経ずに売上・資産・従業員及びユーザーを考慮したフォーミュラで算定

(3) 3つオプションの趣旨等

- ①ユーザー参加では、残余利益のユーザー所在地法域への配分は、「量的・質的情報又は事前に合意された簡易な割合」によるとし、また②マーケティング上の無形資産では、「市場国にマーケティング上の無形資産が帰属したとする場合の差異を調整する」に際し、「マーケティング上の無形資産の貢献分を、コストベースでの按分のほか、ビジネスモデル別に一律の貢献割合を割り当てる」などの簡素化が図られている。
- また、①案と②案との間の共通点(現行ルールで対応できない一定のビジネスを対象を限定、残余利益分割法という従来の方式の活用、紛争解決の重要性、源泉徴収の採用等)が特記されている。
- ③案については、分割対象利益を超過収益に限定せず、按分法で市場国に配分する点で、現行の仕組みからの乖離が大きい点が指摘されている。

(参考)第1の柱での諮問項目

- 現行のネクサス及び利益配分ルールで対応できない電子経済はどのようなもので、それらに対する残余利益分割法やフォーミュラによる配分法の有効性如何
- 各提案に沿って検討する場合の、対象範囲、閾値、損失の扱い、利益配分ファクター等、制度設計上の重要課題は何か
- 税の安定性の確保及び紛争防止のためのアプローチ如何

(4) 第2の柱における2つの提案

- BEPS勧告施行後も残る、電子化進展や無形資産に基づく無税・軽課税国への利益移転リスクへの2つの対応策(ドイツ・フランスの提案によるもの)
 - ①所得合算ルール
 - ②税源浸食的支払の損金算入否認(併せて条約特典の供与を否認するルールを付加)
- いずれも一定程度の支配率を前提(①については合算の上、外国税額控除、外国支店の所得も所在地の課税状況により合算対象)

* 米国の2017.12税制改正によるGILTI税制(グローバル無形資産低課税所得の合算税制)及びBEAT税制(税源浸食濫用防止税)を参照した案と理解されている

(5) コンサルテーションの実施

- 2019.3中旬

OECDは、上記2つの柱を内容とするペーパーについて、2000ページに及ぶコメントを事前收受の上、全世界から400名の利害関係者が参加したパブリックコンサルテーションを開催

マーケティング上の無形資産に着目するコメントは多かった。我が国から参加した経団連も、GAFAなどの高度のデジタルビジネスに焦点を絞った1案よりも、電子経済全般を対象とする2案は、IoTを活用する製造業や自動運転の成長が見込める自動車などのわが国多国籍企業にとって、諸外国での予見困難な新たな課税リスクとなることを懸念する声大きいとしてコメント(現地事業体には取引単位営業利益法などの片側検証で対応できるケースが多いとも主張)

6. 2020年に向けた今後のスケジュール

- 2019.5末 BEPS包摂的枠組み会合
- 2019.6.8～9 G20財務大臣会合（福岡）
 - * OECD事務局は2020年の最終結論のために、G20で検討方針を固めて関連するOECD内の作業部会に技術的な検討を委ねたいとしている

7. 今後の推移での留意事項

- OECD/G20での議論の帰趨

G20議長国としての我が国のリーダーシップに対する期待

2017改正を背景とした米国の積極的関与

(インバウンド及びアウトバウンドの双方に関心)

途上国からの暫定措置の実施を含めた圧力と、フォーミュラに依存した諸提案との調整

DSTにつき合意できず、1国限りの暫定措置を引きずるEUからの圧力

- 日本企業への影響の見通しと紛争対応への備え