

# デジタル経済の進展に 税制でどのように対応すべきか

## 国際課税の大原則の変更に つながる EUデジタル税提案と日本への影響

欧州委員会は、BEPSの議論を引き継いだOECDの「デジタル経済に関する中間報告書」(3月16日)の公表を受け、3月21日にデジタル課税を含む具体的な税制の提案を行った。日本での注目度は高くないが、世界的には大きな問題となっており、今後、日本のデジタル企業にも大きな影響を及ぼす。究極的には、現在の国際課税の大原則の変更に つながる可能性もあり、これまでの議論を整理しながら、日本の対応を考えてみたい。

東京財団政策研究所研究主幹  
中央大学法科大学院特任教授

森信 茂樹



### デジタル化の流れに 追いつかない税制

ITの発達により経済のデジタル化が急速に進んだことが、税制に大きな影響を及ぼしている。FAANG (Facebook, Apple, Amazon, Netflix, Google) に代表される米国IT企業は、

販売や知財管理、生産の各段階、雇用、マーケティング等をグローバルに配分することにより、彼らがビジネスで利益を上げている消費国ではほとんど納税していない。「価値を創造する場」と「納税の場」を乖離させ、その収益を低税率国やタックスヘイブン(租税回避地)に帰属させ、税負担を最小限に抑えるタックスプランニングを行って

いる。キーワードは、特許権や商標権、著作権などの「無形資産」である。IT技術の発達は、モノを無形資産に変えてしまう。例えば百科事典の場合、かつてはモノの売買だったが、今ではインターネットを活用した情報の検索サービス(役務)の提供に転換された。容易に国境を越えてサービスの提供が行われるだけで

なく、税関という課税のポイントを経由しないため、既存の税制や当局の徴税の仕組みに多大な影響を及ぼすことになる。とりわけ現在の企業にとって価値の根源ともいえるべき無形資産は、法的所有権の移転も容易に行うことができるので、納税の場は、低税率国やタックスヘイブンへとシフトし、価値創造の場と納税の場はますます乖離

# デジタル経済の進展と税制対応

していく。これが、先進諸国の法人税の減収につながることも、FAANGと競合する先進諸国の企業は納税しているのに、FAANGは納税しないという競争条件の不公平を招く。EUの調べによると、伝統的なビジネスモデルの企業の税負担は23・2%であるのに対してデジタル企業の税負担は9・5%と半分以下にとどまっている。

これまでは、国境を越えて事業を行うとする者は、事業を行うおととする場所（消費国）に支店や子会社などの物理的なプレゼンスを置いてビジネスをする必要があった。しかし、ITの発達・デジタル経済のもとでは、物理的なプレゼンスなしにオンラインを通じて取引することができるようになった。デジタル経済の発達により、既存の税制等では対応できない状況が出現したのである。

## 課税権が及ばない デジタル企業モデル

まずはアマゾン为例にとつて

みよう。われわれがインターネット経由でアマゾンのサイトを通じて商品を注文すると、米国人であるアマゾン・インターナショナル・セールス社と契約を結んだことになる。この法人は、米国以外の国に対する通信販売サービスを提供する会社であり、日本に支店は置いていない。一方われわれの注文は、セールス社を通じてアマゾンの子会社（つまり日本法人）である物流センターに届き、そこからわれわれに配送される。代金決済はカード会社から米国のセールス社の口座へ入金されるカード決済となっている。

問題は、その巨大な物流センターである。これまでの国際課税のルールでは、これを「倉庫」とみなし、準備的・補助的な機能である限り、法人課税の課税根拠となるPE（恒久的施設）ではないと判断される。わが国は今年度税制改正で国内法を厳しくしたが、日米租税条約を変えない限り課税できない。つまり、アマゾンは、日本の消費者を相手に大規模なビジネスを展開し収益を上げながら、日本政

府にいったい法人税を払っていないのである（注1）。

グーグル（米国本社）はどうか。グーグルは、世界各国で無料検索サービスを提供しているが、それを活用して顧客基盤を獲得し、検索行為を分析してターゲット広告を自動的に広げサービスというかたちでビジネス化して主な収益源としている。日本にある子会社は、プロモーションやマーケティングなどのサポートサービスを提供しているのみで、主要な事業である広告は海外の会社から配信サービスとして行っている。アマゾンと同じく日本にPEは存在せず、課税権を及ぼすことはできない。

このように、オンラインを通じた新たなビジネスモデルは、各国税制当局が手の出せない存在となっている。

## 急がれる 租税回避への国際対応

OECD諸国やBRICsに代表される新興国は、「デジタ

ル経済（電子経済）に税制が追いついていない」という共通認識のもとで、G20の議題に取り上げ、彼らの国際的租税回避への対応を検討してきた。その背景には、各国がリーマンショック後に財政状況を悪化させ、より多くの国民負担を求めている中で、グローバル企業が国際的な税制の隙間や抜け穴を利用して節税対策により税負担を軽減させることは許されず、さらに、自国企業との競争条件が公平（レベル・プレイング・フィールド）になっていないという認識がある。

きっかけは、2012年に英国でスターバックスが巧妙なスキームを使って、英国における税負担を最小に抑えていた事実が発覚したことである。その後、アマゾンやグーグルなど米国IT企業の租税回避も問題となった。13年にOECD租税委員会にBEPS（税源侵食と利益移転、Base Erosion and Profit Shifting）プロジェクトが立ち上がり、日本が議長国（財務省 浅川雅嗣財務官）となり、2年間の検討を経て、15年にBEP

S最終報告書を公表した。BEPSプロジェクトの参加国は、OECD諸国だけでなく、中国やインドなどの新興国を含め13カ国・地域が参加しており、国際課税の世界ではめずらしいプロジェクトとなっている。

しかし、BEPS最終報告書では、「デジタル経済への対応」については議論が十分尽くされておらず、具体的な対応策はまとまらなかった。そこで、十分な検討ができなかったデジタル経済への対応を「ポストBEPS」というかたちで検討を続けることとし、18年に「デジタル経済に関する中間報告書」(以下、中間報告書)、20年に最終報告書を出すこととなった。今回、OECDは3月16日に中間報告書を公表し、G20財務相会合に提出した。しかしその内容は、以下述べるように、課税にあたっての考察や論点の整理が多く、具体的内容には乏しい。今後さらなる議論の必要性を強調する内容となっている。

デジタル経済への課税上の対応について、国際的な合意に基づく長期的解決策による対応が

重要として、「PEなければ課税なし」という原則と独立企業間価格原則(注2)という二つの重要な国際課税原則を見直すことで合意した。しかし、暫定的な措置である、電子サービスに対するDigital Tax(物品税)などの対応についてはコンセンサスが得られなかった。

一方、今後の検討に際して配慮すべき点として、WTO協定など国際的義務、措置の暫定性、対象の限定、過重な課税の排除、起業やビジネスの創造などへの影響の抑制、コストや複雑性の最小化の必要性が盛り込まれた。また、シェアリング・エコノミーのもとでの税務執行の問題なども記述されている。最終的には、今後さまざまなオプションの実行可能性を検証したうえで、19年にアップデートを行い、20年に最終報告の取りまとめを行うこととされている。

## 国際課税論議に 影響必至のEU提案

これに対し、EU諸国は、自

分たちが最も米国IT企業の影響を受けているという危機感もあり、このようなOECD/BEPSの議論に積極的に参加すると同時に、G20財務相会合に合わせて共通ポジションを作るべく議論を行ってきた。中間報告公表後の3月21日に欧州委員会がデジタル課税を含む抜本的な税制の変更は、全加盟国一致の原則があり、現時点で当該税制がEUで可決される可能性は低い。しかし、この提言が、G20/OECD/BEPSの今後の議論に大きな影響を与えることは間違いない。

提案の自身は、中期的・本格的な課税案(以下、本格案)と暫定案の二つに分かれている。本格案は、企業のデジタル活動一般に適用されるEUの統一的な法人税改革で、物理的な存在(PE)に変えて、一定のデジタル・プレゼンス(Digital Presence)があれば消費国として課税できるという内容である。EU加盟国内で年間700万ユーロ(9億円程度)を超える売上げがある場合、年間10万人以上のユーザーがい

る場合、ビジネス・ユーザーとの間で年間3000超のデジタル業務に関する契約を締結している場合のいずれかを満たせば課税できる。加盟国間における税収の配分は、消費時点におけるユーザーの所在地を反映させるが、究極的にはEUが検討中の共通法人税(CCCBT、法人税の共通課税ベース)に組み替えていく方向が示唆されている。

その間の暫定的な課税(Digital Tax)として、デジタル活動からの売上げ(revenue)に対して3%の間接税を導入する。デジタル活動の消費者が居住する国に課税権を与え、以下のようなデジタルサービスを提供する外国事業者を登録させ、申告納税させる方式が想定されている。全世界での売上げが年間7億5000万ユーロ(1000億円程度)以上、かつEUでの収益5000万ユーロ(65億円程度)以上の企業が対象となる。具体的には、オンライン広告スペースの販売から生み出される売上げやデジタル仲介事業からの売上げ、そしてユーザーから提供さ

# デジタル経済の進展と税制対応

れた情報から生み出されたデータの販売からの売上げの三つが例示されている。

## 今後の展望と日本の立場

今後、20年のポストBEPS最終報告書に向けて議論が進められるが、OECD、G20の合意には米国の賛同が不可欠である。米国は、BEPSに加わりながらも、BEPS防止措置のマルチ租税条約への導入を目指す条約交渉には加わっていない。OECDの中間報告が公表された3月16日、ムニニューシン米財務長官は、「デジタル企業のみを対象にする提案は、どの国からの提案であっても断固反対する」とEUを牽制し、米国企業の代表者としての顔をのぞかせた。

一方、EUは、英国の利益迂回税のような独自課税が広がれば、EU単一市場の機能が低下するという懸念がある。最終的な合意は難しいとしつつも、可能な限りの域内共通ポジション

を確立し、OECDの議論に臨みたいという考えである。

日本は、OECD/BEPSでの議論を優先していくことが基本的立場となる。EU暫定案のようなIT企業を狙い撃ちした課税は、日本企業を含め、ビジネスにも大きな打撃を与えかねない。EU暫定案には安易に同調せず、時間をかけつつも税務執行の可能性や公平性などの観点を踏まえてOECDで議論し、合意を得るべく努めるべきだ。

デジタル経済のもとでは、企業の居住地での課税が難しくなり、税制も（法人）所得課税から仕向地法人税や消費課税へ、あるいは売上税（turnover tax）や物品税（excise tax）にシフトしていかざるをえない。所得課税と異なり、間接税は租税条約に拘束されないこともこうした流れを後押ししよう。しかし、売上げに対する税は、課税が累積され、効率面で支障が生じるという問題がある。究極的には、無形資産への資産課税（データベースへの課税）へとこの方法も考えられる。この辺

り、税の根本に立ち返る議論が望まれる。

- (注) 1 18年度税制改正で、準備的・補助的活動を行う場所でも、その活動が、外国法人等の事業遂行上、準備的・補助的な機能にとどまらない場合はPEに該当すると判定するなど、PEの定義を見直した。
- 2 子会社等のグループ企業と資本や人的に支配関係のない（独立）企業が同等の価格条件等で取引するルールのこと。

### もりのぶ しげき

50年広島生まれ。法学博士（租税法）。73年京都大学法学部卒、大蔵省入省。98年主税局総務課長、99年大阪大学法学研究科教授、03年東京税関長、04年プリンストン大学で教鞭をとり、05年財務総合政策研究所長、06年に財務省を退官し、現職。10～12年政府税制調査会専門委員会特別委員。

## 国際税務 プランニングの すべて

ジェフリー・カデット=著  
Post Merger Integration研究会=訳  
A5判・上製・296頁・定価(本体3,500円+税)

### 税引後利益を意識した クロスボーダー資本戦略の要諦

日本企業のクロスボーダーM&Aおよび、米系多国籍企業がアジア資本戦略展開において理解しておくべき国際課税原則、ツール、運用状況をふまえた税引後利益を意識したタックスプランニングの実際と留意点を詳細に解説。  
米ロースクール人気テキストの完訳+本邦からみた最新税務に関する注釈付。

〒160-8520 東京都新宿区南元町19  
電話(03)3358-2891(直) FAX(03)3358-0037

一般社団法人金融財政事情研究会 お申込先→株式会社 きんざい