

〔研究ノート〕

プラットフォーム企業と課税

江波戸 順 史

はじめに

プラットフォーム企業の出現により租税回避の問題がさらに深刻化している。これまでの租税回避は、国内税法や外国税法の抜け穴を利用したものがほとんどであったが、プラットフォーム企業による租税回避には、意図的か否かを問わないとすれば、プラットフォームを活用したビジネスモデルから生じるものも散見される。近年のアイルランドの租税優遇措置を濫用した租税回避は前者であり、BEPSプロジェクトも基本的にこの形の租税回避を対象としている。GAFAMは代表的なプラットフォーム企業であり、双方の租税回避に関わるが、特に最近では後者の租税回避との関係から世界的な注目を浴びている。

このような状況のなか、プラットフォーム企業による租税回避に対処すべく、国際課税システムが改革されつつある。ネット上のプラットフォームを活用するビジネスは、従来のビジネスとは異なり、支店などのPE（恒久的施設）がなくても成立する。そのため「PEなければ課税なし」という国際課税原則を厳守すればPEがないのだから課税できない。しかしながら、この場合、所得の源泉地である市場国において課税は必要ないのか。もし課税できるとすれば、どのような方法が考えられるか。また、2019年に公表されたOECDポリシーノートにおいて、これまで国際課税の大原則であった独立企業原則の超域（go beyond the arm's length principle）が示唆されているが、これに対しても課税の必要性や課税の仕方について答える必要があるだろう。

OECDはプラットフォームを活用するビジネスモデルから生じる租税回避の解決に向けて動いているが、イギリスやフランスなどの欧州諸国では、OECDの決定を待つことなく、独自にデジタル課税を実施している。他方で、アメリカ、イギリス、インドは、独立企業原則の超域を踏まえた具体的な方法を提案している。アメリカ及びイギリスの提案は残余利益分割法を基礎としたもので、インドの提案は定式配賦方式である。2019年10月には事務局提案として統合アプローチ（United Approach）を世界に向けて公表している。

本稿では、以上の問題意識のもと、プラットフォームを活用したビジネスモデルによる租税回避を防止し、市場国がプラットフォーム企業に課税する仕組みについて検討する。1では、プラットフォーム企業と租税回避について考察する。2では、日本や欧州における租税回避の防止とデジタル課税について検討する。3では、プラットフォーム企業課税に関するOECD提案について考察する。

1. プラットフォーム企業と国際的な租税回避

(1) プラットフォーム企業とビジネスモデル

プラットフォーム企業は、「2つ以上の顧客グループを誘致・仲介し、相互作用・交渉させてビジネスできるようにすることで大きな価値を生み出す企業」と定義される⁽¹⁾。しかしながら、この定義に合致する純粋なプラットフォーム企業はほとんどなく、プラットフォームを含む複数のビジネスモデルを基礎とする「プラットフォーム推進型エコシステム」こそが、一般に言うところのプラットフォーム企業であると考えられている⁽²⁾。Google, Apple, Facebook, Amazon, いわゆるGAFAMもまた、プラットフォーム推進型エコシステムに含まれる⁽³⁾。

GAFAMのビジネスモデルをみると、もちろんプラットフォームを基盤したビジネスが行われている。なお、プラットフォームとは「多くの顧客向けに、さまざまな製品やサービスを展開する環境」である⁽⁴⁾。プラットフォーム企業のビジネスモデルには、①マーケットプレイス、②ソーシャルネットワーク、コンテンツネットワーク、③コンピューターのOSとそれに関連するアプリストアがある⁽⁵⁾。

この分類に従えば、創立当初は書籍のオンラインショップであったAmazonは、中古本を売りたい人と買いたい人を仲介していたので、そのビジネスモデルは①である。Facebookは、情報や写真、メッセージを投稿する者とそれを見る者が出会うSNSを構築しているので②である。Appleはネット上で音楽や映像コンテンツを流通させるiTunes、GoogleもまたGoogle PlayというAppストアを提供しているので③に該当する。

ただ、先述の通り、GAFAMは純粋なプラットフォーム企業ではなくプラットフォーム推進型エコシステムである。例えば、Amazonは中古本のオンライン書店から出発したが、現在その事業は多種多様化している。レイエ＝レイエ(2019)によれば、プラットフォーム推進型エコシステムとは、「ひとつ以上のプラットフォーム事業から大きな価値を生み出している組織グループ」であるが、Amazonもアマゾン・マーケットプレイス、Android用ソフトウェア(OS、アプリストア)、Twitch(ライブストリーミング配信プラットフォーム兼ゲーム愛好家コミュニティ)という複数のプラットフォームを有するプラットフォーム推進型エコシステムを構築している。さらに、FBA(Fulfillment by Amazon)⁽⁶⁾

(1) レイエ＝レイエ(2019) p. 45.

(2) レイエ＝レイエ(2019) p. 55.

(3) 本稿でもプラットフォーム企業という場合、プラットフォーム推進型エコシステムを意味する。なお、エコシステムとは、お互いに依存し合いながら共同で製品やサービスを顧客に提供している組織グループである(レイエ＝レイエ(2019) p. 55.)。

(4) 森信(2019) p. 25.

(5) レイエ＝レイエ(2019) p. 27. ①マーケットプレイスでは、製品やサービスを売りたい人(生産者)とその製品やサービスを買いたい人(利用者)が結びつけられる。②ソーシャルネットワーク、コンテンツネットワークにより、情報やコメント、メッセージ、動画写真などを共有することで利用者同士がコミュニケーションを取れる。さらに、広告出稿者や開発者、コンテンツ制作者などのサードパーティと利用者につながる。③コンピューターなどのOSとそれに関連するアプリストアのもと、さまざまなアプリと利用者をマッチングさせる。

(6) Amazonが出品者に代わって商品を保管、仕分け、梱包、発送するサービス

やアマゾン・プライムが組み込まれることでプラットフォームが強化されている。その他にキンドルやアレクサなどもプラットフォームの強化に寄与している。このようなビジネスモデルは Amazon と同様に Google, Apple でもみられる⁽⁷⁾。

(2) プラットフォーム企業と国際課税

以上のように、プラットフォーム企業のビジネスモデルは、インプット／アウトプットなどの従来のビジネスモデルとは異なるものである。特に異なる点は、森信（2019）が指摘するように、市場国に活動拠点（PE, Permanent Establishment）がなくてもビジネスが成立することである⁽⁸⁾。インプット／アウトプットであれば、現地にある支店などを通じてビジネスを展開するのが一般的であるが、プラットフォーム企業のビジネスモデルはそのような形ではない。

このようなビジネスモデルは、市場国において課税問題を引き起こす可能性がある。すなわち、所得の源泉地である市場国がその所得に対して課税できなくなる。原則として、国際課税においては「PE なければ課税なし」を基本とする。そのため、従来のビジネスモデルであれば、支店などの PE が存在したので市場国はそこに帰属する所得に課税することができるが、プラットフォーム企業のビジネスモデルでは、PE が不要なため結果的に市場国において課税ができないことになる。

さらに、これまで国際課税において問題視されてきたのは二重課税であった。同一の所得に対して2カ国が課税する場合に国際的な二重課税が生じる。しかしながら、プラットフォーム企業のビジネスモデルにおいては二重非課税が問題となる。PE が不要なため市場国で課税できないのは上述した通りであるが、タックスヘイブンを介在するとプラットフォーム企業の居住地国においても課税されない場合がある。OECD の BEPS プロジェクトが対象とするのも国際的な二重非課税である。

(3) プラットフォーム企業の租税回避の変質

プラットフォーム企業による租税回避はその性質から2類型に区分できると考えられる。ある国の税法の抜け穴や租税優遇措置を濫用した法的租税回避とビジネスモデルの本質から意図せず生じる経済的租税回避である。法的租税回避は一般的に議論される租税回避であり特段の説明は必要ないであろうが、経済的租税回避は、市場シェア拡大を目的とした移転価格の操作から意図せず生じた租税回避のように経営戦略やビジネスモデルから生じる。そのため、経済的租税回避は市場的な性質が強い問題であり、その防止にはかなりの困難が伴うことは想像に難しくない。

OECD は 2013 年に BEPS プロジェクトを立ち上げて以来、プラットフォーム企業による租税回避の問題に取り組んできたが、この段階で防止すべきは法的租税回避であった。Apple, Google による租税回避がその代表であり、Apple 事案と Google 事案では複数の関係国の租税優遇措置が濫用されている。例えば、Google 事案では、ダブルアイリッシュ・ウィズ・ダッチサンドウィッチが主因として考えられるが、そのベースにあったアイルラ

(7) 詳しくは、レイエ＝レイエ（2019）pp. 93-114 を参照。

(8) 森信（2019）pp. 33-34。

ンドの管理支配主義、オランダとアイルランド間の租税条約、アメリカのチェック・ザ・ボックス・ルールが巧みに利用された結果、法的租税回避が Google によって完遂された。

Amazon もまた違う形で法的租税回避を企てている。日本の税務当局が Amazon に課税する場合にも「PE なければ課税なし」を原則とするが、Amazon の日本にある倉庫がその PE に該当しないとの考えから、これまで Amazon は日本において課税されることはなかった。確かに、この問題が Amazon の意図したものでなければ、新たなビジネスモデルとして捉えられるのかもしれないが、税法上は PE (支店 PE) 認定の人為的な回避による法的租税回避と認識される。

また、日本にはアマゾンジャパン合同会社 (以下「アマゾンジャパン」) があるが、コミッション契約を Amazon との間で締結しているため、アマゾンジャパンは PE (代理人 PE) と認められず、その結果 Amazon は日本の課税を逃れている (法的租税回避)。確かに、この場合、アマゾンジャパンは日本法人として課税されるはずであるが、森信 (2019) によれば、コミッション契約のもと Amazon に支払う「委託手数料がコストに 3% 程度上乗せした水準に設定されているので、経費を差し引いたネットの所得は少なく、わずかな課税しか生じない」ことになる⁽⁹⁾。

そして今、問題の中心になっているのが経済的租税回避である。プラットフォーム企業のビジネスモデルでは、支店などのような PE がなくともビジネスが成立する。この場合、PE が存在しないのだから市場国がプラットフォーム企業に課税するのは困難であり、市場国の立場からするとこれは租税回避⁽¹⁰⁾とみなすことができよう。しかしながら、プラットフォーム企業にとっては、単なるビジネスによる結果であり、租税回避を意図してはいないかもしれない。例えば、Google の検索サービスやオンライン広告はネット上のビジネスなのだから、当然 PE は存在せず、市場国が課税できないとしても、これは Google からすればデジタルビジネスの本質であろう。

ビジネスを展開する中で生じるこのような経済的租税回避は、一般的にみても租税回避は白黒を明確にするのが困難であると考えられているのに、法的租税回避よりも市場性が高いため税法の枠組みで防止するのは容易ではないであろう。

2. 諸外国による租税回避の防止と課税

諸外国の動向をみると、プラットフォーム企業に対する課税の仕方は次のような 2 つの形に区分できよう。【A】租税回避の原因を取り除いた上で課税、【B】新税導入による課税である。【A】に関しては、法的租税回避の防止を目的とする場合に効果があり、従前と同様にまずは税法の抜け穴を塞ぎ、そして課税を可能にする。【B】は経済的租税回避の防止に効果的であると考えられる。経済的租税回避はビジネスモデルから生じるもので、税法の抜け穴を濫用しているわけではないため【A】という形で課税するのは困難である。

(9) 森信 (2019) p. 59.

(10) 課税喪失や課税漏れといった表現も考えられる。

(1) 日本における PE 見直し

① 支店 PE の定義

日本は【A】の形をとっている。プラットフォーム企業（特に Amazon）による租税回避を防止するために、まずその原因となっている PE の定義が 2018 年度税制改正において見直された。この場合の租税回避と関係するのは、いわゆる支店 PE である。その内容をみると、改正前にあった「ただし、資産を購入したり、保管したり、事業遂行のための補助的活動をしたりする用途のみに使われる場所は含まれません」という但し書きが削除され⁽¹¹⁾、改正後は「非居住者等の国内にある事業の管理を行う場所、支店、事務所、工場、作業場若しくは鉱山その他の天然資源を採取する場所又はその他事業を行う一定の場所」と定義されている⁽¹²⁾。

また、注釈において、物品、商品、在庫の保管、展示、引渡しのためのみに使用又は保有される施設等については、「準備的又は補助的な性格のもの」である場合は、支店 PE と認められないと明記されている⁽¹³⁾。したがって、逆に考えれば、非居住者等による事業の遂行上準備的でも補助的でもなく、重点的な施設については支店 PE と認定されるであろう⁽¹⁴⁾。この見直しによって、一度は税務当局によって倉庫以上の機能があると認められた Amazon の倉庫が支店 PE と認定される可能性は高まったと言えよう⁽¹⁵⁾。しかしながら、森信（2019）が指摘するように、日本では国内法よりも租税条約の方が優先されるため、日米租税条約を改定しなければ、倉庫が PE であるとの判断のもと日本において Amazon が課税されることはないであろう⁽¹⁶⁾。

② 代理人 PE の定義

また、先述のように Amazon はコミッションネア契約を通じて PE の認定を人為的に回避していると考えられている。BEPS 最終報告書の行動計画 7 には「PE 認定の人為的な回避に対処するため OECD モデル租税条約の PE の定義について修正を検討」と明記され⁽¹⁷⁾、OECD としてもこの問題に国際的に対処する必要があることを世界に向けて発信している。

日本では行動計画 7 に従うように、支店 PE だけでなく代理人 PE の定義についても修正が加えられている。代理人 PE については「非居住者等が国内に置く代理人で、その事

(11) 改正前は「支店、出張所、事業所、事務所、工場、倉庫業者の倉庫、鉱山・採石場等天然資源を採取する場所。ただし、資産を購入したり、保管したり、事業遂行のための補助的活動をしたりする用途のみに使われる場所は含まれません」と定義されている。

(12) 改正後は「非居住者等の国内にある事業の管理を行う場所、支店、事務所、工場、作業場若しくは鉱山その他の天然資源を採取する場所又はその他事業を行う一定の場所」と定義されている。

(13) 注釈には「非居住者等に属する物品若しくは商品又はそれらの在庫の保管、展示又は引渡しのためのみに使用又は保有する施設等については、それが非居住者等の事業の遂行上準備的又は補助的な性格のものである場合は、上記の (1)、(2) に含まれません」と定められている。なお、文中の (1) は「支店 PE」、(2) は「建設 PE」である。

(14) 財務省 HP「平成 30 年度税制改正の大綱」には「準備的・補助的な正確のものでない場合は PE に該当」と明記されている。

(15) 森信（2019）p. 57.

(16) 森信（2019）pp. 58-59.

(17) 国税庁 HP「BEPS プロジェクト BEPS 最終報告書—行動計画 7」を参照。

業に関し、反復して契約を締結する権限を有し、又は契約締結のために反復して主要な役割を果たす者等の一定の者」と改められ、在庫保有代理人及び注文取得代理人はその定義から削除されている⁽¹⁸⁾。

さらに、契約締結代理人等の範囲外にある独立企業（独立代理人）に関しては、「専ら又は主として一又は二以上の自己と特殊の関係にある者に代わって行動する場合は、この限りではない」と明記されている⁽¹⁹⁾。すなわち、特殊の関係にある場合には、たとえ独立的に事業を行っていようと、当該企業は代理人 PE と認定される。なお、特殊の関係とは、「一方の者が他方の法人の発行済株式又は出資の総額又は総額の 50% 超を直接・間接に保有する等の一定の関係にある者」を意味する⁽²⁰⁾。したがって、Amazon とアマゾンジャパンの関係をみると、双方が特殊の関係にあるのは明らかであるため、アマゾンジャパンは代理人 PE と認定されるであろう。その結果、特殊の関係を利用したコミッションア契約はもはや Amazon にとって有用な租税回避の手法ではなくなるはずである。

(2) 英仏伊による個別的な課税

イギリス、フランス、イタリアは【B】の形をとっている。この3国は OECD の決定を待つことなく個別的にデジタル課税の執行に向けて動いている⁽²¹⁾。

① フランスの個別消費税

3国のうち、最初に動いたのはフランスである。フランスでは、2003年に音楽・映像コンテンツの売買・貸借などに対する個別消費税が導入されていたが、2013年にその課税対象が国外事業者によるオンライン上のビデオ・オンデマンド・サービス（Netflix など）にまで拡張された。さらに、2016年には、広告収入を得て無償で提供される音楽・映像コンテンツの提供サービス（YouTube など）までも個別消費税の課税対象に含められた。

その仕組みをみると、課税対象となるビジネスの対価の額（付加価値税を除く）に税率 2% で課税される。この対価の額には、オンライン広告やスポンサー・リンクの表示に対して支払われる額も含まれる。なお、当該個別消費税の納税者は、コンテンツを提供する事業者（国内・国外事業者を問わない）である。

② イギリスの迂回利益税

次に動いたのはイギリスである。イギリスでは 2015 年に迂回利益税（Diverted Profit Tax）、いわゆる Google 税が導入された。その仕組みは、イギリス国内の経済活動によって創出されながらも、イギリスによる課税を回避していると認められる企業利益に課税するというものである。迂回利益税は法人税とは別の租税と位置づけられ、その税率は法人税率の基本税率（2018 年時点では 19%）よりも高い 25% である。その課税対象となるのは、次の 2 つの場合である。Ⅰ）外国法人が人為的にイギリスにおける PE 認定を回避しているとみなされる、Ⅱ）イギリス国内に課税拠点（イギリス国内の子会社又は PE）を有す

(18) 国税庁 HP 「恒久的施設（PE）（平成 28 年分以前及び平成 29 年分から平成 30 年分）、及び財務省 HP 「平成 30 年度税制改正の大綱」を参照。

(19) 国税庁 HP 「恒久的施設（PE）（令和元年分以後）」を参照。

(20) 国税庁 HP 「恒久的施設（PE）（令和元年分以後）」を参照。

(21) 英仏伊のデジタル課税に関しては、佐藤（2018）pp. 8-10 を参照。

る外国法人が、経済的実質のないビジネス又は事業体を用いて、グループ全体の租税負担を不当に軽減している。

また、2019年4月からイギリス国内の売上高（約14.5億円以下の企業は免税）に関連づけられる無形資産の利用対価として、イギリスと租税条約を締結していないタックスヘイブンにあるグループ企業に支払われた金額に20%の税率で課税されることになった。

③ イタリアのデジタルビジネス税

そしてイタリアであるが、2019年1月にデジタルビジネス税（web tax）が導入され、電磁的方法でサービスの提供が行われる場合に、課税対象となる取引の対価の額（付加価値税を除く）に3%の税率で課税されることになった。その課税対象となるのは、例えばGoogleやFacebookによるオンライン広告やスポンサー・リンクなどである。当該サービスが事業者間で取引され（B to B）、かつ顧客（対価の支払者となる事業者）がイタリア国内に居住する場合に、デジタルビジネス税が課税される。ただ、課税対象となる取引回数が年間3,000回以下である事業者（サービス提供者）は課税の対象から外れる。なお、デジタルビジネス税の納税者は、対価を支払う国内事業者である。

(3) EU 英仏のデジタルサービス税

この他には、EU、イギリス、フランスにおいてデジタル事業から生じた売上高に課税するデジタルサービス税が検討されているが⁽²²⁾、これも【B】の形に含まれる。

まずEUの動向をみると、2018年に公表された暫定的な提案において、デジタルサービス税について言及されている。その仕組みは、①インターフェイスのユーザー向けデジタルインターフェイスへの広告掲載、②マルチサイドのデジタルインターフェイスのユーザーへの提供、③ユーザーについて収集されるデータ、又はデジタルインターフェイスでのユーザー活動から生じるデータの送信という3つの活動から生じた収益に対して3%の税率で課税するというものである⁽²³⁾。なお、世界売上高が7億5,000万ユーロ超で、EU域内の売上高が5,000万ユーロ超の企業を対象とする。その企業が巨大プラットフォーム企業であるとは明記されていないが、世界売上高7億5,000万ユーロ超が課税条件である点から、EU提案はGAF Aを課税対象の中心とするデジタルサービス税（以下「GAF A税」⁽²⁴⁾）の導入案であると解釈できよう。

フランスでは、2019年7月には、オンラインにおけるターゲティング広告や広告目的での利用者データの販売、仲介プラットフォーム事業、すなわちGAF Aに対して課税が可能になるデジタルサービス税が上院下院で可決された。世界売上高が7億5,000万ユーロ超、かつフランス国内での売上高が2,500万ユーロ超の企業を対象に、2019年1月以降のフランス国内売上高に対して3%の税率で課税される。EU提案と比べると、国内売上高を2,500万ユーロ超と低く設定している点による限り、フランスでは国内でデジタル事

(22) デジタルサービス税については、大野（2019）pp.15-16、溝口（2019）pp.20-22を参照。なお、溝口（2019）p.21によれば、EUのデジタルサービス税の導入時期は未定（溝口（2019）「挫折」と記されている）である。

(23) 大野（2019）p.14.

(24) Google税にならって、巨大プラットフォーム企業GAF Aを課税対象とするデジタルサービス税をGAF A税と呼称する。GAF A税という呼称は、望月（2019）p.8において本稿よりも先に使用されている。

業を展開する企業に広く課税するように条件が設定されている。しかしながら、世界売上高はEU提案と変わらない7億5,000万ユーロ超であるため、フランスでも巨大プラットフォーム企業だけを狙い撃ちしたGAFAX税の導入が決定されたと言える。

イギリスでは、2020年にデジタルサービス税が導入される予定であり、プラットフォーム企業などのデジタル事業者（国内・国外事業者を問わない）で、世界売上高が5億ポンド超の企業のイギリス関連収入に2%の税率で課税する。2019年12月の為替レートが、1ポンドは143円、1ユーロは122円なので、この時点ではEUよりもイギリスの課税対象が広く設定されている。ただ、この課税条件を満たすのはGAFAXなどの巨大プラットフォーム企業以外にはないので、イギリスのデジタルサービス税もまたGAFAX税に他ならない。

3. OECDによるプラットフォーム企業課税

(1) 米英印による3提案

2019年、OECDはパブリック・コンサルテーション・ドキュメントを公表し、その中でプラットフォーム企業に課税するために下記の米英印の提案を明示している。これらの提案は、税法の抜け穴を塞いだけでは防止が困難な経済的租税回避にも有効であると期待できよう。また、プラットフォーム企業ビジネスでは無形資産が重要な要素になるが、米英印の提案は無形資産にも対応可能であると考えられる。

① イギリスによる提案

この提案で注目すべきは、課税にあたってユーザー参加（user participation）を考慮に入れる点であり、プラットフォーム企業のビジネスモデルでは、ユーザーもまた価値を創造する主体である点が踏まえられている。イギリス提案によれば、ユーザー参加は高度なデジタルビジネス（highly digital businesses）における価値創造の重要な構成要素である⁽²⁵⁾。イギリス提案では、この点を踏まえ、市場国に課税権を付与すべきであると提言する⁽²⁶⁾。すなわち、GAFAXを例にすると、ユーザーはGAFAXの高度なビジネスモデルの基盤となる個人データなどを提供する形で、GAFAXの価値創造に自ら貢献しているため、そのユーザーが所在する市場国において課税できるとOECDは判断したと理解される⁽²⁷⁾。

この考えのもと、市場国における新たな課税が推進され、その方法として提唱されるのが残余利益分割法である。その仕組みをみると、独立企業原則に基づき通常の利益（ルーティン利益）を差し引いた後の残余利益（ノンルーティン利益）を各国に分割する⁽²⁸⁾。この手続きをみる限り、移転価格税制の残余利益分割法と異なる点はない。ただ、分割基準については相違する部分があり注意が必要である。OECDの残余利益分割法では、価値創造におけるユーザー貢献度に基づき残余利益が分割されるが、その貢献度を事前に各

(25) OECD (2019b) para. 18.

(26) OECD (2019b) para. 21, 22.

(27) 土井 (2019) p. 17 では、消費者がいる国（仕向地）での課税を踏まえ、デジタル課税が仕向地主義課税を意味しないとしながらも、デジタル課税には仕向地主義課税というアイデアが生かされていると指摘されている。

(28) OECD (2019b) para. 24.

国合意の割合として決めることが提案されている⁽²⁹⁾。しかしながら、移転価格税制でも同様の問題があるが、各国が自国を優先する限り、事前に当該割合に合意するのは困難であると考えられ、この点が今後の課題となろう。

② アメリカによる提案

この提案では、マーケティング無形資産（marketing intangibles）という新たな概念が組み込まれ、そのマーケティング無形資産との関係から市場国に課税権を付与することが主張されている。アメリカ提案では、次の2点からマーケティング無形資産と市場国との間には関係があると想定されている⁽³⁰⁾。第1に、市場国において、ブランドや商標などのマーケティング無形資産はユーザーの選好を反映し創造される。第2に、市場国において、顧客データや顧客リストのようなマーケティング無形資産はユーザー向けビジネスから創造される。

このような関係を勘案して、アメリカ提案でも残余利益分割法のもと、残余利益（マーケティング無形資産に帰属する利益）をその源泉地とみなされる市場国に分割する2つの方法が提言されている。第1の方法は、現行の残余利益分割法のもとマーケティング無形資産を特定し、利益創出におけるその貢献度に基づき残余利益を市場国に分割するものである⁽³¹⁾。第2の方法は、修正残余利益分割法（revised residual profit split）である⁽³²⁾。この方法でも総利益から通常の利益を差し引き残余利益が算定されるのは、イギリス提案の残余利益分割法と異ならない。その特徴とすれば、マーケティング無形資産に帰属する残余利益を次の段階として算定することである。

修正残余利益分割法の課題を考えると、それは分割基準の選定であり、アメリカ提案では売上高や収入が基準例としてあげられているが⁽³³⁾、それが適正か否かの検証も必要であろう。また、無形資産をマーケティングと非マーケティングに区分できるのか、そしてマーケティング無形資産にのみ帰属する残余利益を正確に算定できるのか疑問が残るところである。

③ インドによる提案

この提案で注目すべきは、重要な経済的存在（significant economic presence）と定式配賦方式（Fractional Apportionment Method）である。

まず、市場国がプラットフォーム企業に課税する根拠として、重要な経済的存在が位置づけられている。経済のデジタル化やIT技術の発展は物理的拠点が無い国においてもプラットフォーム企業は当該国の経済に深く関わることになる。その事実、すなわち重要な経済的存在が、市場国を利益の源泉地と認める証となり、源泉地主義に準拠する課税が認められるのは納得できるであろう。インド提案によれば、重要な経済的存在があるか否かは、収入を基礎としながら、下記の要素も組み合わせて判断される⁽³⁴⁾。I) ユーザーペー

(29) OECD (2019b) para. 24. 残余利益分割法の手続き2を参照。

(30) OECD (2019b) para. 31.

(31) OECD (2019b) para. 45.

(32) OECD (2019b) para. 47.

(33) OECD (2019b) para. 48.

(34) OECD (2019b) para. 51.

スの存在とデータ入力, II) 市場国におけるデジタルコンテンツ量, III) 現地通貨や現地の支払形式による請求書及び領収書, IV) 現地語によるウェブサイト, V) 配達などのカスタマーサービスや修理などのアフターサービス, VI) マーケティングや販売促進活動。

次に、利益の配分方法であるが、それが定式配賦方式に求められる。定式配賦方式はOECDが厳守する独立企業原則の対極にあるため、OECDはこれまでその方式を否定してきた。しかしながら、経済のデジタル化が進展するなか、独立企業原則が機能しない案件が増え、それに対応すべく現実的な選択が迫られたのだと推察される。定式配賦方式では、企業グループの世界的な総利益が、売上高、資産、雇用を配賦要素として関係国間で配分されるが、インド提案では、売上高のみを配賦要素とする方式、及びこれまでと同様に3配賦要素による方式などが提唱されている⁽³⁵⁾。

以上のように、重要な経済的存在と定式配賦方式を用いて市場国において課税できる環境が整備される。すなわち、インド提案に従えば、重要な経済的存在に応じて定式配賦方式によって配分された利益に市場国が課税できるようになる。ただ、配賦要素に関しては、関係国の合意が得られなければならないが、それは非常に困難であると言わざるをえない。これまでにも、定式配賦方式の世界的な導入が検討されたことがあったが、課題となったのはやはり配賦要素である。どの配賦要素を用いるかにより、配分される利益に差がでるため関係国が簡単に合意するとは考えられない。

(2) OECD事務局による統合アプローチの提案

以上の米英印の提案を比較すると、一般的に考えれば、実現性が最も低いのはインド提案の定式配賦方式であろう。ただOECDポリシーノートに明記されている独立企業原則の超域 (go beyond the arm's length principle) による限り⁽³⁶⁾、定式配賦方式の実現性は低くないであろう。他方、米英の提案をみると、イギリス提案ではユーザー参加、アメリカ提案ではマーケティング無形資産にそれぞれ着目する点では異なる。しかしながら、市場国に利益を配分する方法という点では、いずれも残余利益分割法を提唱するので実現性に差はないであろう。

2019年10月9日、OECDから事務局提案として統合アプローチ (Unified Approach) が公表された。OECD (2019c) によれば、その仕組みは従来の残余利益分割法と定式配賦方式を組み合わせたものである⁽³⁷⁾。上記の3提案の比較を踏まえると、統合アプローチは、残余利益分割法か定式配賦方式かの二者択一ではなく、混合型の方法論であると言えよう。統合アプローチによる市場国へ利益を配分する手続きをみると、下記のような⁽³⁸⁾。全体的には残余利益分割法を基礎として、ある一定の利益率や売上高を用いて定式的に利益を配分する点において定式配賦方式の概念が組み込まれている。

- 第1ステップ：企業グループの連結財務諸表から連結ベースの利益率 (Z%) の算定
第2ステップ：通常の利益率 (X%) と残余利益率 (Y%) の算定

(35) OECD (2019b) para. 52 及び 53.

(36) OECD (2019a) p. 2.

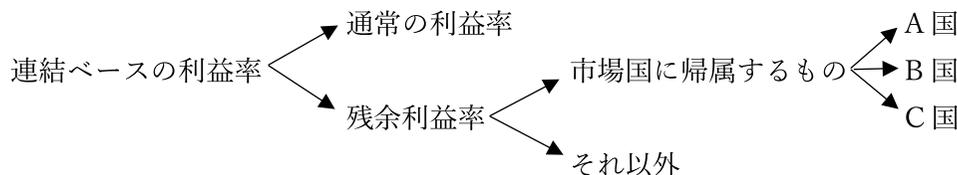
(37) OECD (2019c) para. 52.

(38) OECD (2019c) para. 53-55 及び 58-60.

なお、残余利益率はZ%からX%を差し引き算出

第3ステップ：残余利益率を市場国に帰属するもの(W%)とそれ以外に区分(V%)

第4ステップ：残余利益を市場国間で売上高に応じて分配



(出所) OECD (2019c) より作成。

統合アプローチで注目すべきは、連結ベースの利益率から通常の利益率を差し引き求められる利益率(Y%)を超過(the excess)と認識する点である⁽³⁹⁾。すなわち、これは、残余利益が通常の有形ビジネスでは稼得できない利益であることを意味し、ブランドや商標など無形資産による視認できないビジネスから得られる特別な利益であると位置づけられていることがわかる。また、統合アプローチによる場合、通常の利益率も残余利益率もみなし(deemed)であり、かつ定率(fixed percentage)である⁽⁴⁰⁾。このことから、利益率を所与とした、機械的・画的で簡便な利益配分システムの構築が模索されたことが確認できよう。

具体的には、統合アプローチの対象となるのは年間の売上高が7億5,000万ユーロを超える企業であり、その仕組みは、連結ベースの利益率のうち通常の利益率10%を超える部分、すなわち残余利益率を売上高に応じて市場国に配分するというものである⁽⁴¹⁾。これはまだ検討段階の仕組みではあるが、おおよそこの形で作業が進むようである。特に注目したいのが通常の利益率10%と仮定している点である。GAF Aのうち、この条件下で対象となるのはGoogleとFacebookであり、Amazonは対象外になる見込みである⁽⁴²⁾。世界がGAF Aを標的とした課税を模索するなかで対象外のあるシステム設計が是認されるのであろうか。

もしこの形で市場国に利益が配分され課税する仕組みが構築されるのであれば、経済的租税回避に関してはその防止が期待できよう。いま問題なのは、プラットフォームを活用したビジネスモデルはネットを介すので活動拠点は不要であるため、そのユーザーが所在する市場国において課税が全くできないという状況である。それが、連結ベースで仕組みを構築することで活動拠点の有無に関係なく、ビジネスの舞台となる全ての市場国及びそこを源泉地とする利益が包含され、価値創造に貢献するユーザー参加を根拠として、市場国が課税することが可能になろう。そのため、この仕組みによれば、プラットフォームを

(39) OECD (2019c) para. 55. 土井 (2019) p. 7 が指摘するように、資源配分の観点から、正常利潤を上回る独占利潤に課税することは是認できよう。この考えは統合アプローチによる残余利益への課税に経済学的な意義を与えよう。

(40) OECD (2019c) para. 57-59.

(41) 日本経済新聞2019年10月11日(朝刊) p. 5を参照。

(42) 同紙によれば、利益率はFacebook 30%程度、Google 20%強、Amazon 約5%である。

活用したビジネスモデルから生じる課税の問題が解決されるので、経済的租税回避は完全に防止されるはずである。ただ、定率に基づいた残余利益の算定の是非、及びその定率の水準の決定については今後の課題になろう。

おわりに

本稿では、プラットフォーム企業による活動拠点 (PE) を必要としないビジネスモデルのもと、従来の国際課税原則によらない形での、市場国における課税について検討した。また、本稿では、租税回避に関しては、プラットフォームを活用したビジネスモデルから生じる経済的租税回避の防止に特に焦点をあて考察した。

プラットフォーム企業のビジネスモデルの特徴は、プラットフォームを利用したビジネスを展開するが、それはネット上でビジネスが成立するために関係国に PE をおく必要はない点である。そのため、従来の国際課税原則「PE なければ課税なし」に基づけば、ビジネスが展開され、所得の源泉地となる市場国において課税ができない。この問題を解決すべく、OECD を先導役に世界の国々が動いている。なお、日本においては Amazon の倉庫が PE に該当するかが議論的であったが、2018 年税制改正により PE の定義が見直され、倉庫も PE と認識されたことで、PE 認定の人為的回避による法的租税回避は解決に向かっている。最近では、Amazon 自ら納税する姿勢をみせているとの報道もある。

さて、本題は経済的租税回避の防止と市場国における課税であるが、英仏伊では OECD の決定を待つことなく、デジタル財を対象とする個別消費税、迂回利益税、デジタルビジネス税が導入され、英仏伊は市場国として独自に課税を試みている。この課税により、経済的租税回避の余地が事前にかつ強制的に消去される可能性が高まったと言えよう。また、EU 及び英仏は、デジタルサービス税の導入に向けて動いており、その仕組みは GAF A を狙い撃ちしたものとなっている。EU においても経済的租税回避は看過できない問題であり、その域内の課税を死守することは当然である。

OECD は市場国における課税について積極的な動きをみせている。2019 年に公表したパブリック・コンサルテーション・ドキュメントでは、米英印の提案として、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いう概念を用いて市場国において課税する方法が明らかにされた。そして、2019 年 10 月、OECD 事務局提案として統合アプローチを公表し、価値創造に貢献するユーザー参加を根拠に市場国における課税の仕方を世界に向けて発信している。OECD の方向性としては、独立企業原則の範囲を超え、定式配賦方式のような手続きを組み込んだシステムの構築を進めるようである。

2013 年に BEPS プロジェクトが始動して以来、プラットフォーム企業による租税回避に世界の注目する度合いが高まっているようである。法的租税回避に関して以前からその防止に向けた動きがあったが、経済的租税回避の防止はプラットフォーム企業の登場を機に生じた新しい課題である。世界がこの課題に取り組んでいるが、経済的租税回避の特質もさることながら、各国の課税権が関わるだけに、その解決に向けた世界的な合意は容易には得られないであろう。

[参考文献]

- [1] 佐藤良 (2018) 「デジタル経済の課税をめぐる動向」『調査と情報』No. 1010.
- [2] 土井丈朗 (2019) 「デジタル課税の経済学的性質」『租税研究』9月号.
- [3] 藤枝純, 遠藤努 (2019) 「デジタル課税に関する近年の国際的動向—2019年2月13日付けパブリック・コンサルテーション・ドキュメントにおける議論を中心に—」『国際税務』Vol. 39 No. 5.
- [4] 藤枝純, 遠藤努 (2019) 「新たな課税方法案とそのインパクト」『税務弘報』9月号.
- [5] 森信茂樹 (2017) 「デジタルエコノミーと税制」『租税研究』8月号.
- [6] 森信茂樹 (2019) 『デジタル経済と税—AI時代の富をめぐる攻防—』日本経済新聞出版社.
- [7] 望月一央 (2019) 「デジタル課税の入門の入門」『税務弘報』9月号.
- [8] 溝口史子 (2019) 「諸国におけるデジタル課税制度の状況」『税務弘報』9月号.
- [9] ロール・クレア・レイム, ブノワ・レイム著, 根来龍之監訳, 門脇弘典訳 (2019) 『プラットフォーム 勝者の法則—コミュニティとネットワークの力を爆発させる方法—』日本経済新聞出版.
- [10] OECD (2019a), *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy—Policy Note*.
- [11] OECD (2019b), *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy*.
- [12] OECD (2019c), *Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One*.

[参考資料]

- [1] 大野雅人「欧州におけるデジタル課税の潮流—従来の国際課税原則の見直しの議論—」(2019年3月23日講義録)
- [2] 日本経済新聞, 2019年10月11日付(朝刊).
- [3] 国税庁HP「BEPSプロジェクト BEPS最終報告書—行動計画7」(閲覧日:2020年1月10日) <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/beps/index.htm>
- [4] 国税庁HP「恒久的施設(PE)(平成28年分以前)(閲覧日:2020年1月10日)」
<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/gensen/2881.htm>
- [5] 国税庁HP「恒久的施設(PE)(平成29年から平成30年分)」(閲覧日:2020年1月10日) <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/gensen/2882.htm>
- [6] 国税庁HP「恒久的施設(PE)(令和元年以降)」(閲覧日:2020年1月10日) <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/gensen/2883.htm>
- [7] 財務省HP「平成30年度税制改正の大綱」(閲覧日:2020年1月10日) https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2018/30taikou_05.htm

(2020.1.20 受稿, 2020.3.14 受理)

〔抄 録〕

本稿では、プラットフォーム企業による活動拠点（PE）を必要としないビジネスモデルから生じる租税回避を防止し、市場国が課税する仕組みについて検討した。

プラットフォーム企業のビジネスモデルの特徴は、プラットフォームを利用したビジネスを展開するが、それはネット上でビジネスが成立するために市場国にPEをおく必要はない点である。そのため、従来の国際課税原則「PEなければ課税なし」に基づけば、ビジネスが展開され、所得の源泉地であるのにも拘わらず市場国において課税ができない。

そのような状況のなか、英仏伊ではOECDの決定を待つことなく、デジタル財を対象とする個別消費税、迂回利益税、デジタルビジネス税が導入され、市場国として独自に課税が試みられている。また、EU及び英仏は、デジタルサービス税の導入に向けて動いている。OECDもまた、市場国における課税について積極的な動きをみせている。2019年に公表したパブリック・コンサルテーション・ドキュメント及びOECD事務局提案では、価値創造に貢献するユーザー参加を根拠に、定式配賦方式のようなシステムのもと市場国による課税の仕組みを世界に向けて発信している。