

〔論 説〕

デジタル課税改革の再検討

— 仕向地主義に基づく課税 —

江波戸 順 史

はじめに

OECDは、市場国におけるデジタル課税の模索に積極的な動きをみせている。2019年2月、パブリック・コンサルテーション・ドキュメントにおいて、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、市場国におけるデジタル課税案を明らかにしている。同年10月、OECDは、事務局提案として統合アプローチ (Unified Approach) を公表し、ユーザー参加による価値創造を根拠に、市場国におけるデジタル課税の仕組みを世界に向けて発信している。そして、2020年10月には、第1の柱及び第2柱のブループリントを公表している。第1の柱のブループリント (以下「ブループリント」) では、統合アプローチを踏襲しつつも、これまでとは異なる市場国に課税権を配分するための新たな根拠が提案され、課税ベースの配分法は簡素化されている。従来の国際課税原則を重んじながら、新たな国際課税の形を求めるOECDのデジタル課税改革 (以下「デジタル課税改革」) では、独立企業原則の域を超えるシステムの構築が進められている。

デジタル課税改革の目的は、大抵の場合、市場国への課税権の配分であると考えられる。しかしながら、この改革においては、市場国への課税権の配分だけでなく、課税ベース配分も課題として認識するべきであろう。先行研究では、課税権の配分のみに焦点をあて議論が展開されるが、OECDが提案する残余利益分割法と定式配賦方式の組み合わせによる、課税ベース配分にも注目すべきである。残余利益分割法や定式配賦方式による結果は、課税権の配分ではなく課税ベース配分である。確かに、その組み合わせによれば、課税ベース配分は可能であるが、しかしながら、統合アプローチが公表された段階では、市場国へ課税ベースを配分する根拠が不明確であったと言わざるを得ない。

課税権の配分に関する検討は、この根拠を明らかにするために必要である。デジタル課税改革では、ユーザー参加による価値創造に依拠し、市場国を仕向地とみなして市場国への課税権の配分が企図されていると理解できる。つまり、仕向地主義に基づく課税を模索していると推察される。ただ、ブループリントでは、プラットフォーム企業のビジネスを「自動化されたデジタルサービス (ADS)」と「消費者向けビジネス (CFB)」に区分し、それぞれに合った課税権の配分のための根拠が明らかにされている。ADSに限って言えば、一定額を超える収益にその根拠を求めるが、その基礎には仕向地主義があると考えられる。

ただ、市場国における課税を考えた場合、仕向地主義が擬装であることを勘案すると、その課税にはまだ疑問が残る。もしこれを認めると、本質的には源泉地でも仕向地でもな

い市場国が、従来の国際課税原則のもとでは納税義務のないプラットフォーム企業に、擬装された仕向地主義に基づき課税することになる。この場合、市場国内において便益が生じる国内公共財の費用を、国外のプラットフォーム企業に負担させることになる。これでは、理論的には便益と費用の関係が成立しない。それならば、プラットフォーム企業に国際公共財の費用を負担させる方が望ましいのではないだろうか。

本稿では、以上の問題意識のもと、統合アプローチとブループリントを材料にして、仕向地主義の観点からデジタル課税改革を再検討する。まず、デジタル課税改革に関わる各国の動向と改革の方向性について考察する。これまで疑問視されなかった部分を再度検討し直すことで新たな発見を求める。次に、デジタル課税改革による市場国への課税ベース配分について検討する。移転価格税制とデジタル課税改革における課税ベース配分を比較する。さらに、仕向地主義により配分される課税権に適合する形で、課税ベースが配分される仕組みを明らかにする。そして最後に、擬装された仕向地主義に基づく市場国の課税が、国際的に正当であると認められる方策を模索する。

I. デジタル課税改革の枠組みの再検討

1. デジタル課税改革と諸外国参加の思惑

(1) 世界協調と自国優先的な選択

2013年にBEPSプロジェクトが発足し、それ以来G20はOECDによる改革に協力してきた。さらに137カ国がその改革に協力を表明している。このように、G20及び多国の協力は、アメリカ合衆国や日本など先進国だけでなく、発展途上国までも改革に賛同することを意味する。これまで国際課税は先進国の問題であり、発展途上国ではそれほど問題視されてこなかった。それは、高い税率の先進国から、低い税率の発展途上国に課税ベースが流入する形が一般的であったからである。その形は、プラットフォーム企業の登場により変化したはずである。そのビジネスは、ネット上で展開されるため、従来のように先進国に比して発展途上国が優位になることはない。

BEPSプロジェクトに始まり、デジタル課税改革が進められる現状において、世界協調が求められている。しかしながら、本来、課税問題は、国家の主権である課税権と関わる国内に限定された問題である。そして、これまで各国は自国優先的な選択をして、税率を引き下げたり、優遇措置を講じたり、他国よりも優位な立ち位置を築くことに努めてきた。その状況下では、先述のような優位性のある発展途上国には、従来の国際課税の問題はむしろ好都合とみる面もあったであろう。それが、発展途上国が優位になることのない現状では、自力では未曾有の課税問題に太刀打ちできないために、発展途上国も世界協調に参加したとみることができよう。このように考えると、この参加は世界のためではなく、自国優先的な選択であることは以前と変わらない。

先進国でもこの本音は同じであろう。後述するように、OECDのデジタル課税改革を待つことなく、自国でデジタル課税を導入する国が散見される。フランス、イギリス、イタリアなどがその代表である。確かに、先進国の場合、国際的な潮流として世界協調に参加しているとみることができよう。本音では、世界協調に参加することで自国にも課税権及び課税ベースが配分され、ひいては、仕向地主義のもと課税も可能になると画策してい

るのであろう。ただ、1990年代にも法人税の国際的調和化など世界協調の流れはあったが、各国が自国優先的な選択をするために、その世界協調は実現しなかったという苦い経験があり、今度も同じことが繰り返されるのではと懸念される。現に、前トランプ政権下のアメリカ合衆国とフランスとの間で顕著になったデジタル課税に対する報復関税、そしてバイデン政権でも関税による対抗措置が講じられている。これも自国優先的な選択と言えよう。

(2) 独自のデジタル課税に向けた各国の動向

デジタル課税改革のもと、世界協調に向けて各国は表向きでは足並みをそろえるが、本音では、先述の通り自国優先的な選択をするはずである。デジタル課税改革の進捗が芳しくないことで、独自でデジタル課税の執行を試みる国もあり、その範囲は国内である⁽¹⁾。例えば、フランスでは、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には個別消費税が課税される。イギリスでは、迂回利益税 (Diverted Profit Tax)、いわゆる Google 税が、イギリス国内の経済活動によって創出されながらも、課税を回避していると認められる企業利益に課税される。イタリアでは、オンライン広告やスポンサー・リンクなどの反対給付にデジタルビジネス税 (web tax) が課税される。

また、デジタルサービス税を導入する国もある⁽²⁾。デジタルサービス税は、イギリスの仕組みを参照すると、ソーシャルメディアサービス、検索エンジン、オンラインマーケットプレイスをユーザーに提供する企業に課税される⁽³⁾。さらに、コロナ感染が長期化するなか財政悪化に悩む国が独自のデジタル課税の強化を進めている⁽⁴⁾。インドでは、国内に拠点がない海外企業の電子商取引にまでデジタル課税の範囲を広げ、インドネシアでは、国内で事業活動するデジタルサービスを提供する海外企業に対して課税を強化している。

このような動向を肯定的にみれば、市場国である各国は、デジタル課税改革が遅々として進まないなか、自国の課税権を守るために独自にデジタル課税を試みていると言えよう。従来のように PE を根拠に課税する仕組みが機能しないため、ネット上のサービス提供に新たな課税をする、PE に依拠しないシステムを構築している。確かに各国が自国優先的な選択をする事情は理解できる。しかしながら、これを国際的に認めると、国家間の二重課税、さらにデジタル課税改革が完成した場合には、国家間と OECD の課税によって多重課税が生じる可能性は否定できないであろう。この場合、GAF A の租税負担も過重になると懸念され、新たな問題を引き起こしかねないであろう。

このような問題を回避するためにも、デジタル課税改革の完成が急がれる。各国が自国優先的な選択をするのは当然のことであり、それを踏まえた改革が必要となる。ゲーム理論の解を待つことなく、世界協調が望ましいのは経験的に理解できよう⁽⁵⁾。そのためには、

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

(2) デジタルサービス税の導入国には、フランス、イタリア、オーストラリア、イギリス、スペイン、チェコ、トルコなどがある。詳しくは、PwC (2020) を参照。

(3) イギリスのデジタルサービス税については、溝口 (2020) p. 55 を参照。

(4) 日本経済新聞 2020 年 5 月 12 日 (朝刊) p. 5。

(5) 理論的には、ナッシュ均衡 (裏切り、裏切り) よりも協調の方が利得は高くなる。

市場国に課税権及び課税ベースを配分し、課税を可能にしなければならない。PEを根拠とした課税が不可能ならば、新たな根拠を明確にする必要があるが、仕向地主義がその根拠となり、それに基づく市場国における課税が可能になる。

2. デジタル課税改革の方向性

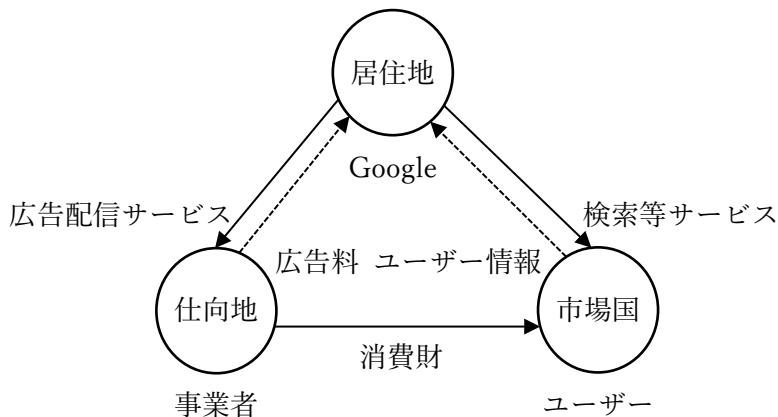
(1) 仕向地主義と市場国の課税

現行の国際課税原則を厳守すれば、デジタル課税が可能なのは、主要なプラットフォーム企業の本拠地がある居住地、アメリカ合衆国、そしてネットに掲載する広告等を発注する事業者が所在する仕向地、EU諸国などである。居住地であるアメリカ合衆国は、居住地主義のもとプラットフォーム企業の全世界所得に課税することが可能である。また、仕向地であるEU諸国は、仕向地主義のもと当該域内における財サービスの消費に課税できる。しかしながら、ユーザーが在住する市場国は居住地でも仕向地でもない。

渡辺(2019)では、Googleのビジネスモデルを例示しているが、そこから居住地、仕向地、市場国の位置づけが理解できる(図1)⁽⁶⁾。まず、Googleが提供する検索等サービスのユーザーが在住するのが市場国である。そして、ユーザーに関する情報の分析に基づく広告配信サービスの提供を受ける事業者が所在するのが仕向地、Googleの本拠地があるのが居住地である。なお、渡辺(2019)は、ユーザーが在住する市場国は仕向地とは言えないであろうと指摘し、その理由を検索等サービスの提供が無償であるため、市場国におけるGoogleの売上がないからであると説いている⁽⁷⁾。

この場合、当然のことながら、仕向地主義に基づいた課税もできない。そこで、統合アプローチにあるように、ユーザー参加による価値創造を検索等サービスに対する反対給付とみなされるのだろう。これによって、ユーザーが在住する市場国を仕向地と位置づけられれば、市場国では仕向地主義のもと課税が可能になるはずである。ブループリントでも、

図1 居住地・仕向地・市場国の位置づけ



(出所) 渡辺(2020) p.154より作成。

(6) 渡辺(2019), pp.154-157.

(7) 渡辺(2019), p.156.

ADS⁽⁸⁾に限れば、市場国における一定額を超える収益⁽⁹⁾を根拠にした課税ベースの配分が提言されている。この収益は市場国を源泉とするが、企業側ではなくユーザー側から捕捉しているため、それは仕向地主義をベースにすると考えられる。以上の検討から、デジタル課税改革が求めたのは仕向地主義に基づいた市場国の課税であると推察できよう⁽¹⁰⁾。

(2) 課税権の配分と課税ベースの配分

先行研究では、デジタル課税改革の目的は市場国への課税権の配分であると考えられることが多い。しかしながら、その仕組みをみると、課税権の配分と課税ベースの配分は分けて検討すべきであると考えられる。残余利益分割法や定式配賦方式は、課税ベースの配分法であり、課税権を配分する方法ではない。

図2は、残余利益分割法と定式配賦方式による課税ベース配分を簡略的に示している。後述するように、残余利益分割法では、企業グループ全体の利益から通常の利益を差し引き、最終的に残余利益が算出される。移転価格税制のRPS法⁽¹¹⁾では、利益創出に係る貢献度に応じて残余利益が分割されるが、デジタル課税改革ではこの分割は売上高に基づく定式配賦方式による。この時、目的となるのは課税権の配分ではない。残余利益分割法と定式配賦方式により達成されるのは課税ベースの配分である。

他方、課税権の配分については、その根拠となる仕向地主義との関係から検討するべきである。上述のように、市場国は仕向地ではないので課税権がない。また、プラットフォーム企業のビジネスが市場国に活動拠点PEがなくても成立するため「PEなければ課税なし」を厳守すると、この点からも市場国には課税権がない。そのため、統合アプローチでは、ユーザー参加による価値創造を根拠に、市場国への課税権の配分が提言されている。他方、ブループリントでは、ADSに関して一定額を超える収益を根拠にすることが提案されている。

しかしながら、市場国における課税を考えると、課税権の配分と課税ベースの配分は連続的に捉えるべきである。仕組みの検討ではこれらの配分は分けて考えるべきであるが、課税するとなれば、市場国では配分された課税権に基づき、配分された課税ベースに課税

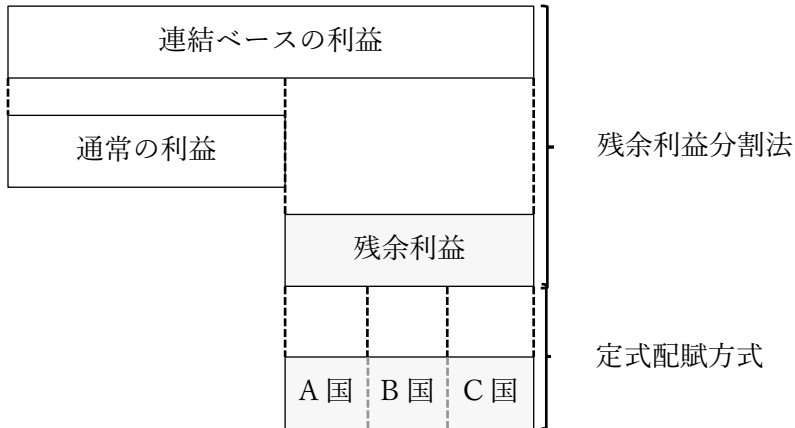
(8) ADSの範囲については、OECD (2020) para. 44を参照。オンライン広告サービス (Online advertising services)、ユーザーデータの販売と譲渡 (Sale or other alienation of user data)、オンライン検索エンジン (Online search engines)、ソーシャルメディアプラットフォーム (Social media platforms)、オンライン仲介プラットフォーム (Online intermediation platforms)、デジタルコンテンツサービス (Digital content services)、オンラインゲーム (Online gaming)、標準化されたオンライン教育サービス (Standardised online teaching services)、クラウドコンピューティングサービス (Cloud computing services)を含む。

(9) OECD (2020) para. 190, 195。ADSには市場収益基準 (market revenue thresholds) のみが適用されるが、CRBには、それに加えて活発かつ継続的な事業を展開するPEや子会社などの有無を判断する物理的拠点テスト (“physical presence” test) の適用が提案されている (para. 191, 206.)。

(10) 拙稿 (2020) では、OECDのデジタル課税について考察するにあたり源泉地主義を念頭においたが、その仕組みを厳密に精査するとその認識は不適當であったと言えよう。売上がユーザー側から認識されている点から、市場国をプラットフォーム企業が提供するサービスの仕向地と位置づけ、仕向地主義の観点から検討する方が適切である。

(11) 統合アプローチの残余利益分割法と区別するために、移転価格税制の残余利益分割法を「RPS (Residual Profit Split) 法」と表記する。

図2 残余利益分割法と定式配賦方式



(出所) 筆者作成。

するという連続性がなければならない。OECDが独立企業原則の域を超える（go beyond the arm's length principle）と公表し⁽¹²⁾、これまで批判してきた定式配賦方式が提案されたことで、それに注目が集まっている。定式配賦方式による結果は、課税ベースの配分であって課税権の配分ではないが、しかしながら、課税ベース配分を実現するには課税権の配分が必須であることは間違いない。

II. デジタル課税改革における課税ベース配分—移転価格税制との関係から—

1. デジタル課税改革下の独立企業原則の限界

統合アプローチが公表された段階で、定式配賦方式が再び検討されているが、それはデジタル課税改革においても独立企業原則の機能不全が問題であるためであろう。これは、移転価格税制において、無形資産の評価や統合の利益について独立企業原則が限界にあるとみられ、定式配賦方式が代替的に提案された論理と同様である。しかしながら、デジタル課税改革においても、独立企業原則の域を超えるシステムを構築するために、移転価格税制の代替的な方法である定式配賦方式を組み込み、移転価格税制を基礎に改革が進められるとみると、デジタル課税改革の理解を間違えるであろう。

移転価格税制との関係からみた独立企業原則については、OECD租税条約第9条に明記されている。独立企業原則では、「…関連する企業間において独立企業間で設けられる条件と異なる条件が設けられている場合には、その条件のために一方の企業に生じる利益になり、その条件のために一方の企業の利益とならなかったものに対して…課税される」と規定されている⁽¹³⁾。つまり、移転価格税制との関係からみた場合、独立企業原則は関連企業と非関連企業の税務上のパリティを求めている。デジタル課税改革でも、国際的に

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

(13) OECD (2017) para. 1.6 に記される OECD モデル条約第9条を参照。

ビジネスを展開するプラットフォーム企業と独立企業との関係を考慮しているはずであるが、移転価格税制のそれとは異なる部分がある。

デジタル課税改革では、国際連盟の1933年報告書に明記された独立企業原則がベンチマークとされていると考えられる。これは移転価格税制の基礎にある独立企業原則の原始的な概念である。1933年報告書では、分離会計に基づき課税されるべきであり、その際にPEを独立企業であるかのように扱うことが求められる⁽¹⁴⁾。つまり、支店や事業所などのPEを独立企業と認め、その会計記録をベースに当該国において課税が執行される。確かに、デジタル課税改革における独立企業原則でも、プラットフォーム企業と独立企業とのパリティを求めていると言えよう。しかしながら、移転価格税制では「取引」に焦点が当てられ、制度的には関連者間取引と非関連者間取引（独立企業間の取引）が比較されるのに対して、デジタル課税改革では「PEの会計記録」に焦点が当てられる点では異なる。

さらに、独立企業原則の限界についても、移転価格税制とデジタル課税改革では異なる部分がある。移転価格税制においては、独立企業原則が無形資産の評価や統合の利益に対応できないことから、その限界が認識される。他方、デジタル課税改革では、1933年報告書の独立企業原則を厳守すると「PEなければ課税なし」⁽¹⁵⁾が適用されるため、PEを必要としないビジネスを展開するプラットフォーム企業に課税することが困難であることから、独立企業原則の限界が認められている。つまり、移転価格税制とデジタル課税改革は、独立企業原則に基づく点では同様であるが、それぞれが抱える独立企業原則の限界点は異なる。

その上、独立企業原則が限界にある中で、定式配賦方式を代替的な方法とする状況にも、移転価格税制とデジタル課税改革で異なる部分がある。まず、移転価格税制に関して考えると、その目的は、移転価格操作により当該国から相手国に課税ベースが流出するのを防ぐことである。この場合、当該国にも相手国にも課税権があり、かつ、子会社など関連企業が相手国に存在する状況で、無形資産の評価や統合の利益など独立企業原則では処理できない問題が生じる。移転価格税制との関係から、定式配賦方式が代替的に求められるのはこのような状況である。それに対して、デジタル課税改革においては、市場国にPEが存在しないため独立企業原則が機能せず、源泉地でも仕向地でもない市場国には課税権もない状況において、課税ベース配分のために定式配賦方式が必要とされる。

2. デジタル課税改革にみる課税ベース配分法

以上のように、移転価格税制とデジタル課税改革では異なる部分もあるが、独立企業原則が限界にあることは同様である。その限界のもと、デジタル課税改革では、移転価格税制の課税ベース配分法に類似した方法が採用されている。移転価格問題が惹起されていないなか疑問もあるが、望月（2017）によれば、広義的には移転価格税制は「恣意的な課税権侵害の回避を目的とする税制」であり、デジタルエコノミーもその範囲に含まれる⁽¹⁶⁾。

(14) 国際連盟の1933年報告書については、赤松（2001）p. 92を参照。

(15) 「PEなければ課税なし」は、国際連盟の1928年条約草案で明記されている。赤松（2001）p. 40を参照。

(16) 望月（2017）pp. 44-47。広義の移転価格税制に対して、狭義の移転価格税制を関連企業間取引税制と定義づけている。なお、一般に言う移転価格税制は後者に該当する。

この定義を踏まえれば、デジタル課税改革において、その類似した方法で課税ベースを配分しようと試みるのは納得できよう。

さらに、デジタル課税改革では、1933年報告書の独立企業原則に基づくため、当時と同じように、分離会計と利益分割法の問題を抱えていると推察できる⁽¹⁷⁾。先述の理由から独立企業原則が限界であれば、独立企業の会計記録をベースとする分離会計も機能しない。この場合、課税ベース配分には利益分割法が適切であると考えられ、残余利益分割法はその一つの方法として選択されたのかもしれない。

デジタル課税改革で提案される仕組みをみると、基本的には、企業グループの連結財務諸表から計算される連結ベースの利益から通常の利益を差し引き、算出される残余利益の一部が市場国に配分される。統合アプローチでは利益率ベースの方法⁽¹⁸⁾が提案されている。ブループリントでは、それと同形の利益率アプローチ (profit-margin approach) に加えて、RSP法に類似した形の利益基準アプローチ (profit-based approach) が提唱されている。双方を比較すれば、利益基準アプローチの方が簡素かつ現実的な方法であり、その仕組みは下記の通りである⁽¹⁹⁾。なお、市場国Aへの配分方法を考える。

ステップ1：残余利益 = 連結ベースの利益 - (売上高 × 利益率10%)

ステップ2：市場国(A, B)に配分される残余利益 = ステップ1の残余利益 × 配分率20%

ステップ3：
$$\frac{\text{市場国Aの売上高}}{\text{企業グループ全体の売上高}} \times \text{市場国(A, B)に配分される残余利益}$$

数値的にみると、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、通常の利益(通常の利益率10%)を超える残余利益を市場国に売上高に応じて配分するというものである。

この仕組みを見る限り、移転価格税制の課税ベース配分法であるRPS法に類似した形が採られている。移転価格税制では、独立企業間価格に基づき移転価格が更正されるが、目的はそれではなく、国家間で課税ベースを適正に配分することが、移転価格税制の最終的な目的である。確かにRPS法による場合、移転価格を更正する手続きは踏まないが、国家間での課税ベース配分は可能になる。移転価格税制のRPS法は下記の通りである。

移転価格ガイドラインのRPS法を参照すると⁽²⁰⁾、図3に示されるように、まず第1段階では、関連者間取引における営業利益のうち通常の貢献に係る市場利益が算定される。なお、RPS法では市場利益は通常の貢献に係る利益として認識されるが、その通常の貢献とは市場利益を特定することができる類似の事業活動に従事する非関連企業が行う同一又は類似の貢献である。上記の利益基準アプローチに照らせば、RPS法の第1段階は、ステップ1の前段階である企業グループの連結財務諸表から連結ベースの利益を算定する

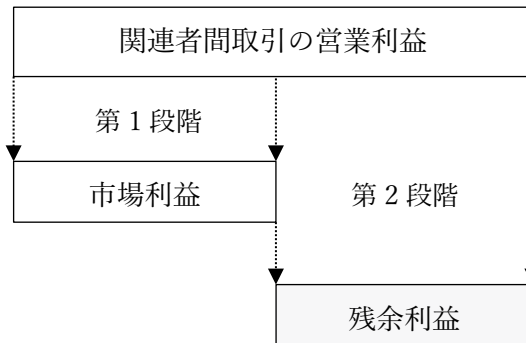
(17) 1933年報告書における分離会計と利益分割法に関する議論は、赤松(2001) pp. 93-102を参照。分離会計を優先し、利益分割法は最後の方法と位置づけられている。

(18) OECD(2019c) para. 53-55及び58-60, OECD(2020) Application of Amount A. 統合アプローチでは、企業グループの連結財務諸表から計算した連結ベースの利益率(Z%)から通常の利益率(X%)を差し引き、算出した残余利益率(Y%)を市場国に帰属するもの(W%)とそれ以外に区分(V%)して、残余利益を市場国間で売上高に応じて配分。

(19) OECD(2020) Annex. Approaches to implementing the Amount A formula, Box B.1 Exampleを参照。

(20) OECD(2017) para. 2.127.

図3 移転価格税制のRPS法



(出所) OECD (2017) para. 2.127 より作成。

手続きに該当する。

RPS法と利益基準アプローチの相違点をみると、市場利益（通常の利益）を算定する際に、RPS法では独立企業の利益分割基準を相対的に参照するが、利益基準アプローチでは10%の一定の利益率を市場で得られる通常の利益率とみなす点で異なる。また、RPS法は、独立企業の利益分割基準によるためOECDが示唆するように独立企業原則に基礎をおく方法と言っても問題はないであろう⁽²¹⁾。それに対して、利益基準アプローチはみなしの利益率をベースとするため、独立企業原則の域を超えた方法と認められよう。

ところで、みなしの利益率によるのは国際的に公正なのだろうか。通常の利益率10%を基準とすると、GAFGAのうちGoogle、Apple、Facebookは利益率が10%を超えるので利益基準アプローチが適用できるが、Amazonの利益率は10%以下であるため対象外になる。それが国際的に公正と認められるのか疑問が残る⁽²²⁾。

第2段階では、第1段階で算定された市場利益を関連者間取引における営業利益から差し引き、残余利益が算定される。RPS法のこの第2段階は、利益基準アプローチでは、ステップ1に該当する。連結ベースの利益から市場利益（売上高×10%）を差し引き、残余利益が求められる。RPS法も利益基準アプローチでもこの段階までは同じである。ただ、利益基準アプローチでは、この後にステップ2として、残余利益が市場国に帰属するものとそれ以外に区分するものに区分される。そして、ステップ3では、市場国に帰属する残余利益が売上高を配賦要素とする定式配賦方式により当該市場国に配分される。

利益基準アプローチではステップ3に特に注目すべきである。これまでOECDは定式配賦方式を批判してきた。移転価格税制においては、独立企業原則の遵守を至上命題として、独立企業間価格に基づく移転価格の更正を基本とする。しかしながら、独立企業原則に基づく仕組みでは、特殊性の高い無形資産の評価が困難であるため、定式配賦方式による代替が提案されてきた。それを頑なに拒んできた長い歴史がOECDにはある。それが、

(21) OECD (2017) para. 2.114 では、その利益分割基準について「…独立企業間での契約に基づき見込まれる利益分割に近似するように、経済的に合理的な基準により合算利益を分割…」と記している。

(22) 日本経済新聞2021年6月18日（朝刊）p. 5によれば、利益率はFacebook 38.5%、Google (Alphabet) 26.3%、Apple 24.4%、Amazon 6.2%である。

デジタル課税改革では独立企業原則の域を超える方法が模索され、利益基準アプローチに定式配賦方式が組み込まれたことは画期的である。

結局のところ、デジタル課税改革が定式配賦方式に求めるのは、市場国へ課税ベースを配分することである。定式配賦方式では、企業グループにおける合算利益が、ある定式に基づき国家間で配分されるが、利益が法人税の課税ベースであることを考えれば、この方式が利益基準アプローチに組み込まれたのも、課税ベース配分が試みられている証と言えよう。デジタル課税の問題では、独立企業間価格を算定する必要もなく、独立企業間の取引を参照する必要もないのだから、独立企業原則に固執する理由はないはずである。さらに、PEが存在しない状況において、市場国への課税ベース配分を最終的な目的とするならば、独立企業原則よりも、むしろ定式配賦方式の方が適切であると考えるのは正しいであろう。

Ⅲ. デジタル課税改革の課題と将来的展望

1. 市場国への課税ベース配分の根拠と方法

(1) 仕向地主義に基づく課税権の配分

ただ、残余利益分割法と定式配賦方式によれば、市場国への課税ベース配分が可能であっても、その根拠が不明確ではそれが実現するかは疑わしい。なぜ市場国に課税ベースを配分する必要があるのか、その問いに答えることで、課税ベース配分の根拠は明らかになるはずである。結論を先に言えば、その問いに対する答えは、市場国に課税する権利があるから、その課税対象となる課税ベースが配分されるべきということである。すなわち、市場国の課税権を明確にすることが、市場国に課税ベースを配分する根拠になろう。

従来であれば、市場国が海外企業に課税する権利があるかは、源泉地主義に基づき判断される。原則的には、自国企業には居住地主義のもと全世界所得に対して課税する権利があり、海外企業には源泉地主義のもと当該国内で生じた所得のみに課税権があると認められる。しかしながら、プラットフォーム企業のビジネスは市場国にPEを設置する必要はなく、またネット上で所得が生じるため、市場国は所得の源泉地とは位置づけられない。そのため、源泉地主義に基づく市場国には課税権はないと判断され、また「PEなければ課税なし」の原則からも、市場国にはプラットフォーム企業に課税する権利はない。

そのような状況下において、統合アプローチの段階では、ユーザー参加による価値創造に依拠して市場国に課税権を配分しようと企図されている。この試みの原点は、イギリス提案にある。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こと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⁽²³⁾。この点を踏まえ、市場国に課税権を配分すべきであると提言する⁽²⁴⁾。それが形を変えて、ブループリントでは、ADSに関してみれば一定額を超える収益があることを

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

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

根拠に課税権の配分が模索されている。この収益はユーザー参加によってもたらされ、またその参加による抽象的な価値創造を会計的な具体性のある形に改正したと捉えられる。これによって収益のある市場国は仕向地とみなされよう。

デジタル課税改革が求めるのは、仕向地主義に基づき課税権を市場国に配分することであろう。課税権が配分されれば、それに応じた市場国への課税ベース配分が国際的に認められるはずである。

(2) 仕向地主義に基づく売上高

デジタル課税改革で提唱される定式配賦方式では売上高が配賦要素とされるが、これにも市場国への課税ベース配分を可能にする仕掛けがある。配賦要素として売上高をあげる提案はこれまでもあった。1990年代に移転価格税制に代替にする定式配賦方式が検討されるなか、給与、資産、売上高の伝統的な三要素が配賦要素として提案される一方で、Avi-Yonah (1993) は売上高を配賦要素とすることを提言している⁽²⁵⁾。

配賦要素としての売上高には、事業活動に基づく売上高と仕向地主義に基づく売上高がある。1930年代から1950年代にかけて、NTA (National Tax Association) が配賦要素のあるべき形を検討している段階では、事業活動に基づく売上高が支持されていた⁽²⁶⁾。事業活動に基づく売上高を配賦要素とすると、納税者の事業活動により所得の源泉地が決定され、活動量に基づき課税ベースが配分される。プラットフォーム企業について考えると、その事業活動がネット上で行われるために源泉地が特定できないので、事業活動に基づく売上高を配賦要素として課税ベースを配分するのは困難である。

それに対して、UDITPA (Uniform Division of Income for Tax Purposes) が支持する仕向地主義に基づく売上高によれば、この困難を払拭できると期待される。伊藤 (2015) では、仕向地主義に基づく売上高を配賦要素とすれば、「消費者が存在する『市場』そのものに焦点を当てた場合には、納税者の営業活動との関係性は問われることなく市場を有する州に所得を配賦することが理論的に可能となる」と指摘している⁽²⁷⁾。これは州レベルの検討であるが、市場国に課税ベースを配分する根拠を考える上でも有用な見解である。文中の「市場を有する州」を「市場を有する国 (市場国)」に読み替えれば、仕向地主義に基づく売上高のもと、市場国への課税ベース配分が可能であることを示唆する。

これまでの検討を総括すると、プラットフォーム企業が提供する検索等サービスに対するユーザー参加による一定額を超える収益があることで、市場国は仕向地とみなされるが、デジタル課税改革はこの点から始まる。その後、仕向地主義に基づく課税権の配分が続き、課税権のある市場国に、仕向地主義に基づく売上高を配賦要素として課税ベースが配分される。そして、市場国において仕向地主義に基づく課税が執行されるが、これが終点である。明確にはされていないが、デジタル課税改革では、この始点から終点までの青写真が

(25) Avi-Yonah (1993) pp. 1511-1515. 売上高を配賦要素とする際の課題として仕向地主義に基づき売上高を捕捉する点をあげていることから、Avi-Yonah が提唱したのは仕向地主義に基づく売上高と推察される (p. 1514)。

(26) NTA の検討については、伊藤 (2015) pp. 65-75 を参照。

(27) 伊藤 (2015) p. 77.

描かれているのであろう。

2. デジタル課税改革の将来的展望—国際公共財の便益と費用—

世界協調が順調に進み、デジタル課税改革が成功すれば、仕向地主義に基づく市場国の課税は実現しよう。しかしながら、さらに煎じ詰めると、擬装された仕向地主義に基づく課税から得られる税収を一般財源として、市場国における国内公共財に充てることが理論的に認められるのか疑問が残る。納税者であるGAF Aはデジタル課税改革に協力的であるようだが、この点を理解しているのであろうか。もしかすると、自国優先的な選択として不定に各国によりデジタル課税されるよりも、デジタル課税改革のもと、統一的なルールに遵守することを国際的な正義と考えているのかもしれない。

理論的に考えれば、国内公共財の便益が生じる範囲は国内に限定されるのだから、その費用(税収)もまた国内で負担されるべきであろう。しかしながら、デジタル課税改革のもと、国外のプラットフォーム企業に課税することで市場国が得る税収を国内で便益が生じる国内公共財に充てると、国内の便益と国外の費用となるので、国内の枠組みでは便益と費用の関係は認められない。納税者であるGAF Aなどのプラットフォーム企業は便益を享受することなく、費用だけを負担することになる。この問題を考慮すると、市場国の税収を一般財源ではなく特定財源にするのが適当でないだろうか。デジタル課税改革を旗印に世界協調が進められるならば、便益が世界的に拡がる国際公共財⁽²⁸⁾にその市場国の税収を充てるべきであろう。

プラットフォーム企業は、世界的に事業展開するために国際公共財から便益を得ているはずである。市場国の税収を国際公共財の特定財源とすれば、プラットフォーム企業は国際公共財から便益を享受すると同時に費用を負担するので、便益と費用の関係が成立する。旧来の企業であれば、当該国に設置したPEのもと国内で事業を展開することで、当該国の国内公共財から少なからず便益を得ているので、源泉地主義に基づく課税により費用を負担しても、便益と費用の関係は国内で完結する。それに対して、仕向地主義に基づく課税による場合、国内で便益と費用を関係させるためには、市場国に在住するユーザーに課税する必要がある。しかしながら、デジタル課税改革では、海外に本拠地を置くプラットフォーム企業に課税するので、国内での完結は困難であるが、国際的には可能であると考えらえる。

プラットフォーム企業が便益を得る国際公共財としては、世界的な平和や秩序の維持、安全保障、自由貿易などがあり、そして何よりも、国境を越えるインフラとして世界規模の通信網やネット回線は最も重要な国際公共財であろう。国際公共財は、各国が加入する国際機関のもとで提供される。自由貿易はWTOのもとで促進される。世界的な平和や秩序の維持、安全保障に関しては、国連が果たす役割は大きい。そして、国境を越える通信網やネット回線には、国連の専門機関であるITU(International Telecommunication Union)が関与している⁽²⁹⁾。WTOや国連などの国際機関は、各国の分担金で運営されて

(28) 国際公共財については、覇権国によって供給される「覇権安定論」と多国間の協調により供給される「多元主義」があるが、本稿では後者に基づき国際公共財を認識する。

(29) 特に、インターネットガバナンスにはITU理事会が設立したCWG-Internetが関与。

いる。2020年の国連分担金をみると⁽³⁰⁾、分担金を最も多く負担しているのが、アメリカ合衆国である。その金額は6億7,860万ドルであり、分担率は22%である。次に、中国の3億3,680万ドルが続き、日本の分担金は2億4,020万ドルで第3位である。

国際機関に対する分担金には各国の税収が充てられるが、デジタル課税改革のもと、プラットフォーム企業から徴収した税収を分担金に充てれば、国際公共財にかかる費用をプラットフォーム企業に求める形がつくられる。その結果、プラットフォーム企業は国際公共財から便益を享受し、それに対して費用を負担することになる。このように、プラットフォーム企業からの税収を国際公共財に用途を限定した特定財源にすれば、便益と費用の関係が失われることはないはずである。デジタル課税改革では、擬装された仕向地主義に基づき課税されるのだから、国際的にそれが納得されるように相応の理論武装が必要であると考えられるが、この特定財源化がその一助になり、プラットフォーム企業の理解を得るための課税根拠になると期待できよう。

おわりに

本稿では、OECDが進めるデジタル課税改革を再検討した。本来国は自国優先的な選択をするが、デジタル課税改革では世界協調という形で、市場国に課税権が配分され、それを根拠に課税ベースが配分される。そして、これらを可能にするのが仕向地主義である。市場国を仕向地と擬装し、仕向地主義に基づく課税を模索している。

そのために、課税ベースの配分に関しては、残余利益分割法と定式配賦方式が用いられる。残余利益分割法のもとで、利益率10%を超える市場国に配分される残余利益を算出し、定式配賦方式によりその残余利益を関係する市場国間で配分する。デジタル課税改革において定式配賦方式が採用されたのは興味深く、独立企業原則は限界にあると認められ、これまで頑なに拒んできた独立企業原則の域を超えるシステムの構築を緊急的に進めなければならぬ状況にあるのは間違いないであろう。

そして、世界が認める形で、市場国に課税ベースを配分するためには課税権を明確にする必要があるが、市場国を仕向地と位置づけることでそれが可能になる。市場国が仕向地であれば、仕向地主義に基づきプラットフォーム企業に課税する権利が認められるが、そのために、デジタル課税改革では、ブループリントで提案されるように、一定額を超える収益を根拠に市場国に課税権が配分される。さらに付言すべきは、仕向地主義に基づく売上高を定式配賦方式の配賦要素とする点である。これは、PEも存在せず事業活動もない状況で、仕向地とみなされる市場国に課税ベースを配分するための工夫である。以上の設計図のもと市場国が仕向地主義に基づき課税するための基盤が固められる。

現場からは複雑すぎると批判があるようであるが、理論的には緻密に創り込まれた仕組みであると評価できる。ただ、仕向地主義が擬装であると考えれば、さらに理論武装が必要であろう。デジタル課税改革の成功によって、市場国がプラットフォーム企業に課税できたとしても、世界協調が求められるなか、そこから得る税収を国内に便益が生じる国内

(30) 国連分担金に関しては、外務省 HP を参照。

公共財に充てるのは、便益と費用の観点から問題である。便益と費用の関係を求めれば、その税収は国際公共財に充てる方が望ましいはずである。プラットフォーム企業は世界的な平和や秩序の維持、国境を越える通信網やネット回線などから便益を享受するので、その税収をこれらの供給体である国連に拠出する各国分担金に充てる特定財源とすれば、国際的な枠組みで便益と費用の関係は成り立つ。その結果、擬装された仕向地主義に基づく課税が、政策的だけでなく理論的にも世界に認められると期待できよう。

トランプ政権ではアメリカ合衆国を本拠地とするプラットフォーム企業を擁護する立場をとり、デジタル課税改革に積極的なEU諸国との間で衝突があったが、バイデン政権ではその方針を変え、世界協調に賛同する立場に転じている。そのなかアメリカ合衆国に期待されるのが、第2の柱とされる最低税率の国際的な設定である。世界は長年にわたり法人税率の引き下げ競争を繰り広げてきたが、その終焉を迎える可能性がでてきた。しかしながら、アイルランドなど一部の国は依然として自国優先的な選択をとり、法人税の最低税率の設定という世界協調に背を向けるようである。歴史的にも国際課税ルール作りを先導してきたのはアメリカ合衆国である。今回も期待されるころではあるが、2021年4月にバイデン政権がOECDのデジタル課税改革とは異なる仕組みを公表したことには新たな懸念を感じる。今後の動向に注目するにしても、アメリカ合衆国が自国優先的な選択ではなく世界協調の道を進むと期待したい。

[参考文献]

- [1] 赤松晃 (2001) 『国際租税原則と日本の国際租税法—国際的事業活動と独立企業原則を中心に—』 税務研究会出版局。
- [2] 伊藤公哉 (2015) 『国際租税法における定式所得配賦法の研究—多国籍企業への定式配賦法適用に関する考察』 中央経済社。
- [3] 江波戸順史 (2020) 「プラットフォーム企業と課税」 『千葉商大論叢』 第57巻 第3号。
- [4] 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。
- [5] 溝口史子 (2020) 「英国デジタルサービス税の概要と日本企業への影響」 『経理情報』 6.10 (No. 1580)。
- [6] 望月一央 (2017) 『BEPS—動き出した国際税務基準—』 中央経済社。
- [7] 渡辺智之 (2020) 「電子化経済と『国際課税原則』」 証券税制研究会 『企業課税をめぐる最近の展開』 日本証券経済研究所。
- [8] PwC (2020) 「各国のデジタル関連税制」 『Japan Tax Update』 167 July。
- [9] Avi-Yonah, R. S. (1993), "Slicing the Shadow: A Proposal for Updating U.S. International Taxation", *Tax Notes* (March 15), pp. 1511–1515.
- [10] OECD (2017), *Transfer Pricing Guideline for Multinational Enterprises and Tax Administration* (Paris; OECD).
- [11] OECD (2019a), *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy-Policy Note* (Paris; OECD)
- [12] OECD (2019b), *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy* (Paris; OECD).

- [13] OECD (2019c), *Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One* (Paris; OECD).
- [14] OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation-Report on Pillar One Blueprint* (Paris; OECD).

(2021.5.20 受稿, 2021.7.7 受理)

〔抄 録〕

本稿では、OECDが進めるデジタル課税改革について再検討した。デジタル課税改革では、仕向地主義に基づき、市場国に課税権及び課税ベースが配分され、プラットフォーム企業に課税する仕組みが追及されている。残余利益分割法と定式配賦方式によれば、市場国に課税ベースを配分することは可能である。しかしながら、その根拠が不明である。市場国にはPEも存在せず所得の源泉地でもないが、統合アプローチではユーザー参加による価値創造、プループリントでは一定額を超える収益に依拠して市場国を仕向地とみなすことで、市場国に仕向地主義に基づく課税権が認められる。本稿では、それを旗印に、仕向地主義に基づく売上高を配賦要素として課税ベースを配分する仕組みを評価している。ただ、この場合の仕向地主義は擬装されたものなので、それに基づく市場国の課税が世界的に認められる必要があると指摘している。これに関しては、理論的な視点から、便益と費用の関係を踏まえ、国外のプラットフォーム企業への課税から得る税収（費用）を、世界規模の通信網やネット回線など世界的に便益が広がる国際公共財に充てる特定財源とすべきであると主張している。