

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——

大 野 雅 人

本稿は、2019年3月23日に行われた当研究科・企業法学専攻の授業「租税法研究Ⅰ」における、大野雅人教授の講義の要旨です。

はじめに

皆さん、こんにちは。今日は、2018年度通年講義の「租税法研究Ⅰ」の最終回です。今日のテーマは、「欧州におけるデジタル課税の潮流」です。デジタル課税については、最近しばしば新聞でも取り上げられ、学会等でも報告が行われています¹⁾。この税はかねて OECD と EU において検討が続けられていたところ、EU では加盟各国が合意に至ることができず、議論の舞台は OECD に移りました。現在は、OECD で議論が続けられているところですが、EU 加盟国のデジタル課税推進派の国は、OECD での結論を待たず、既に単独で「デジタルサービス税」という名の新税を導入し、あるいは近く導入することを宣言しています。今回、このデジタル課税の問題を取り上げたのは、この税が過去 100 年の間に構築されてきた国際課税の原則の見直しを迫るものであり、将

1) 最近では、2019年3月8日の IFA 日本支部総会における吉村政穂・一橋大学教授による報告、同年3月16日の国際取引法学会における岡直樹・東京財団政策研究所研究員による報告などがあり、筆者も聴講させていただいた。本講義に当たっては、脚注に挙げたもののほか、これらの講演も参考にさせていただいた。

来の1～2年間、G20、OECD、EU等の動きから目が離せないことになると
思われるため、皆さんにも是非関心を持って議論の推移を見守ってほしいと思
うからです。

1. 議論の背景

デジタル課税の議論の背景は、第一に、電子商取引（インターネットを通じ
た商取引）の進展により、消費者（購入者）の居住地国に物理的拠点を持つこ
となく多額の利益を上げる企業が出現したこと、また、第二に、インターネッ
ト上のプラットフォームを利用した情報（意見、画像等を含む）の個人間の交
換が一般化したことに伴い、巨大プラットフォーマーによる情報の集積が進み、
集積された情報を巨大プラットフォーマーが第三者に提供（販売）するという
新しい収益モデルが生まれたことにあると思われます。

これにより、様々な分野において、従来の社会基盤の変動が起こっています。
個人情報のプラットフォーマーによる集積とその個人情報の広告業者等への販
売は、特定の個人に対する差別的取扱いの可能性の問題、競争法違反の問題、
個人情報保護の問題、消費者保護の問題等を生じさせ、それぞれの分野で対応
策が検討されていることは、新聞等で毎日のように報道されています。また、
米国では、インターネット販売を行う企業（アマゾン等）に押された小売店が
廃業し、地元のモールが廃墟化し、それが当該地域の政府の税収減につながる
という現象も指摘されています²⁾。このような現象も、米国の小売売上税をめ
ぐる2018年6月21日のウェイフェア事件連邦最高裁判決（ある州に物理的拠
点を持つことなく当該州の居住者に物品を販売する企業と当該州との間に、小
売売上税に関する nexus が存するとして判例変更を行った³⁾）の背景にあるの

2) 例えば2019年3月3日付日経朝刊2面参照。

3) South Dakota v. Wayfair, Inc., 138 S. Ct. 2080. 本事件の解説として、野本誠「米国税務最
新動向」国際税務38巻8号8頁（2018）、浅妻章如「Quill から Wayfair へ：電子商取引課税」
租税研究828号187頁（2018）、高橋良＝佐々木知也「米国最高裁判所のウェイフェア判決
とエコノミック・ネクスス」国際税務39巻3号44頁（2019）。

ではないかと思われます。

さらに、インターネット取引企業及び「GAFA」と総称される、Google、Apple、Facebook、Amazonを始めとする巨大プラットフォームに対する課税の問題が生じました。これらの企業は、物理的拠点を持つことなく多くの国において利得を得ているのに、物理的拠点が置かれていないからという理由で課税権がないのは何かおかしいのではないかと、物理的拠点が置かれていない国々が感じ始めたためです。

しかし、物理的拠点（恒久的施設）の存在を、外国企業の事業所得の課税根拠とするのは、1920年代以来の国際課税の原則です。このことの妥当性が疑われているということは、1920年代以来の課税原則の妥当性が、改めて問われているということに他なりません。この問いは、従来型の事業モデル（「old economy」あるいは「brick-and-mortar businesses」）から新たな電子的事業モデル（「new economy」あるいは「digital businesses」）への変化に対応して、課税原則をどう変えていくべきなのか、という問いかけです。

そこで、ここでは、100年前の議論を振り返りつつ、現在の議論を眺めてみたいと思います。その前提としては、次のような整理を行っておくことが有益かと思えます。

まず、誰をターゲットにする課税かという問題です。デジタル課税の議論は、GAFAを始めとする、インターネットを通じた商品・サービスの提供者及び巨大プラットフォームに対する課税の議論です。プラットフォームを利用する小規模事業者・個人（メルカリに出品する個人、Airbnbを利用して民泊を提供する個人等）や仮想通貨のトレーダーに対する課税については、2018年の租税法学会のテーマであり、また、平成31年度税制改正では特定事業者等への照会制度が創設されますが（国税通則法の新74条の7の2）、ここでの議論の対象ではありません。

次に、どの種類の税についての議論なのかという問題があります。もしそれが所得に対する課税であるとすれば、二国間所得税条約が適用されます。そして、条約の規定に合致しない課税が行われた場合には、条約に基づく相互協議

の対象となります。他方、所得に対する課税でなければ、二国間所得税条約は適用されませんから、原則として相互協議の対象とはなりません。各国は租税条約にしばられることなく、自由に課税ができることになります。

デジタル課税については、所得税の文脈で論じられることもあれば、所得税ではない税（売上に対する税）の文脈で論じられることもあるので（後述4(2)参照）、それぞれの場面において、混乱しないよう、思考の切り替えが必要になります。

2. 国際課税（PE と事業所得課税）の100年間

デジタル課税についての議論の中心的な問題のひとつは、恒久的施設（PE：Permanent Establishment）の存在を認めるかどうかという議論ですので、まず、恒久的施設についての議論を振り返ってみたいと思います。

(1) PE 概念の誕生

居住地国（企業の所在地国）と源泉地国（その企業が経済活動を通じて利得を稼得する地域を管轄する国）との間で、当該企業の所得に対する課税権をどのように配分するかという問題は、19世紀から議論されてきました。最も古い租税条約といわれる1899年のプロイセンとオーストリア＝ハンガリー帝国の租税条約は、「事業所得に対しては、『事業上の施設（Betriebsstätte）』がなければ課税できない」旨が規定され、そこにいう事業上の施設とは、「支店施設、工場、倉庫、事務所、購入販売が行われる場所、及びその他の営業所で、それにより所有者、組合員、業務代理人又はその他の恒久的代表がその通常の事業活動を行うものを含む」とされていました。ここでいうドイツ語の「die Betriebsstätte」とは「der Betrieb」（企業、操業）と「die Stätte」（場所）を組み合わせた造語ですが、その英訳が「Business Establishment」です。それが、1927年の国際連盟専門家会議の第8回報告書から「Permanent Establishment」の語が使用されています⁴⁾。これは、言葉の中に「常設」又は「継続的」というニュアンスを含めるためではないかと思われます。したがって、「恒久的施設」

の話は、1899年にまで、約120年もの時を遡るということですし、逆に言えば、人類の歴史の中で、たかだか120年の歴史しかないということでもあります。

なお、当時の年表については、【資料1】（末尾）をご参照ください。年表にある、第一次世界大戦や第二次世界大戦は、税の話とは直接関係しませんが、時代を画する出来事として記載しています。

（2）国際連盟及び国際連合による検討

さて、このプロイセンとオーストリア＝ハンガリー帝国の租税条約の後、中央ヨーロッパ諸国では同条約の規定に倣っていくつかの租税条約が締結され、「事業上の施設」の概念は中部ヨーロッパに広がります。そして、世界レベルで事業所得の配分ルールの議論が開始されるのが、1921年の国際連盟財政委員会での検討です。4人の学者による基礎研究が行われた後、1923年に専門家会議が設置され、1927年のロンドン会議報告書により、モデル条約の草案が報告されました。それが1928年の国際連盟モデル租税条約となります。したがって、今年（2019年）は、最初のモデル条約からほぼ90年目の年となります。

上記の4人の学者は、1922年に、次のような報告を行っています⁵⁾。

- ・ 課税する国が課税を行う利害を有している場合、その利害に応じて所得を分割し一度だけ課税することが、国際的二重課税を回避する理想的解決法である。
- ・ 「経済的関連性原則」（Economic Allegiance）の概念の導入。経済的関

4) 「恒久的施設」概念の形成の経緯については、吉村典久「国際租税法における恒久的施設概念（P.E.）に関する若干の考察」ジュリスト1075号47頁（1995）、宮武敏夫「国際課税における恒久的施設〈連載①〉」国際税務16巻11号18頁（1996）参照。吉村教授は、1864年の東部プロイセンの“stehende Gewerbe”（恒久的営業）という用語を恒久的施設概念の嚆矢をなすものとしている。

5) 報告の内容と国際連盟による検討の経緯については、矢内一好「国際連盟によるモデル租税条約の発展～事業所得を中心として～」税大論叢20号377頁、388頁以下（1990）による。

連性原則には、経済的側面として、（i）経済的価値が物理的・経済的に生産される場所（＝製造）、（ii）財産としての富の所在地（＝保管）、（iii）生産物に係る権限を行使する場所（＝管理）、（iv）富が消費又は処分される場所（＝消費）、の4つの要素が内包される。

- ・ 国際課税の難しさは、上記4つの要素が、異なる課税管轄で生じ得ることにある（報告書は、財の種類ごと（土地、配当、利子等）に居住地国と源泉地国のどちらに課税の優先権があるのかを検討）。
- ・ 二重課税排除のために、次の4方式を提言。
 - ① 外国税額控除方式（推奨されない）
 - ② 源泉地国免税方式（＝居住地国のみが課税）（簡易であるが、源泉地国が受け入れないかもしれない）
 - ③ 分割方式
 - ④ 課税対象所得を源泉地国と居住地国で分類する方式

この報告を受け、国際連盟の専門家会議は、数次の検討を重ね、第5回報告書（1925年）において、「事業所得については商工業上の施設が源泉地国にある場合、源泉地国において生じた所得が原則として課税される」べき旨を報告し、第8回報告書（1927年）において国際連盟モデル租税条約の草案を示しました。1928年の国際連盟モデル租税条約は、PEの所得について総合主義（entire income principle）を採用し、この総合主義は、1963年のOECDモデル租税条約草案が帰属主義（attributable income principle）を採用するまで続くこととなります（我が国も、国内法では、平成26年度改正まで総合主義が採られていました。）。

事業所得の配分については、国際連盟において検討が続けられ、1933年には「事業所得の配分に関する条約草案」が、1935年には同草案の改正案が報告されました。そして1943年にはメキシコ・モデル条約が、また、国際連盟が国際連合となった後の1946年にはロンドン・モデル条約が、それぞれ公表されました。メキシコ・モデル条約は、源泉地国にとって有利な規定となっ

ていましたが、ロンドン・モデル条約は源泉地国に有利な規定を見直し、居住地国にとって有利な規定に変更したとされています。ただし、どちらのモデル条約も、外国法人が自国内において事業を行う場合には、当該外国法人が自国内に PE を有しない限り課税されない、という原則（「PE なければ課税なし」）を規定していました⁶⁾。ここでは、恒久的施設の本質としては、（i）事業を行う一定の場所（a fixed place of business）であること、（ii）事業を行う場所が事業所得に貢献する（contribute to the business earnings）こととされ、このため、直接に事業所得に貢献しない研究機関、実験設備、情報収集のための事務所、商品購入のための事務所、展示場は PE に含まれないとされました。

（3）OECD による検討

恒久的施設と事業所得の配分については、1948年に設立された OEEC（その後1961年に OECD に改組）においても検討が行われ、1963年には OECD モデル租税条約草案が公表されました。この草案では、PE の所得につき、総合主義ではなく、帰属主義を採用しました。このため、PE の帰属所得の範囲をどのように考えるべきかが問題となりました。

そして、1990年代にはいると、電子商取引が発展し、電子商取引に対する課税をどのように行うべきかが議論されるようになりました。1998年には、OECD 電子商取引に関するオタワ閣僚会議が開催されましたが、この会議では、従来の課税原則（＝PE なければ課税なし）は、電子商取引に対しても適用されることが確認されました⁷⁾。すなわち、従来型取引と電子商取引の中立性を確保するという観点から、電子商取引に対し特別な課税ルールを適用すること

6) この点について、モデル条約の審議過程で、一部の国からこの方法は租税回避に利用される可能性があり、現実に PE を操作することで租税回避を行っている企業もあるという意見が出されたが、PE がいない場合に課税されないことは確立された原則であることを理由に退けられた。また、実務上、PE が存しない場合には課税が困難ということも認識されていた。矢内・前掲注5、411頁。

7) OECD Ministerial Conference, “A Borderless World : Realising the Potential of Global Electronic Commerce”, Ottawa, 7-9 October 1998, SG/EC (98) 14/Final.

は否定され、電子商取引についても、PE がある場合にのみ課税されることになりました。そして、物理的施設であるサーバが PE として取り扱われることとなりました⁸⁾。

その後は、代替的 PE 概念としての「サービス PE」の概念がはいり（OECD モデル租税条約 2008 年改定）、PE の帰属所得の計算につき、移転価格課税における独立企業原則に準じた「OECD 承認アプローチ」（AOA：Authorised OECD Approach）が採用され（同 2010 年改定）、最近では、BEPS 最終報告書を受けて、租税回避防止の観点から PE の概念が若干拡大されました（同 2017 年改定）。

（4）小括

以上が、PE 概念をめぐるこの 120 年間の（かなり粗雑な描写ではありますが）の動きです。ここからは、まず、従来から、源泉地国は PE の概念を広く解して課税範囲を広げようと試みるのに対し、居住地国は恒久的施設の範囲を限定して源泉地国の課税に制限をかけようと試みていることが読み取れます⁹⁾。また、電子商取引については、特別なルールを設定することなく、従来の PE 概念を適用し、物理的施設であるサーバが存在するかどうかによって PE の有無を判定しようとしてきました。

3. 巨大 IT 企業の節税スキーム

2010 年代の半ば頃から、巨大 IT 企業による節税スキームが問題とされるようになりました。その代表例が、アップルの節税スキームとグーグルの節税スキームです。

8) OECD モデル租税条約 2003 年改定後のコメンタリー第 5 条関係の 42.1 ～ 42.10 参照。

9) PE の定義につき、吉村典久教授は、「国際的な租税管轄権の配分に関する十分な理論的基準はいまのところなく、それゆえ、その国際的な租税管轄権の配分の考えと密接に関連する恒久的施設概念も確固とした定義をなすことは不可能である。」（吉村・前掲注 4、50 頁）としている。

(1) アップルの節税スキーム (Irish Disregarded Entity)

アップルの節税スキームについては、【資料2】を参照してください¹⁰⁾。アップル社（米国法人）は、アイルランドに、アイルランド法を準拠法として100%子会社のAOI（Apple Operational International）社（取締役3人、従業員はいない）を設立しました。AOI社の取締役会は米国アップル社の会議室で行われていたため、AOI社は、法人の居住地判定について設立準拠法地主義でなく管理支配地主義を採るアイルランド法の下ではアイルランド法人とは認識されず、また、設立準拠法地主義を採る米国の法の下でも米国法人とは認識されず、結局どの国の居住者ともならない法人となって、多額の所得（AOI社につき、2009年から2012年までの4年間で299億ドル）にどの国からも一切課税されないままだった（溜まったお金はバミューダの銀行に預金していた）、という事案です¹¹⁾。なお、AOI社はアイルランドに実体のある子会社を持っているために、米国のCFC税制はAOI社には適用されません。

事実関係は、米上院の公聴会において明らかにされましたが、この公聴会において、アップル社のティム・クック CEO は、事実関係を説明した上で、「アップルの国外所得については、法令の規定により、米国での課税対象とされていない」と述べました¹²⁾。

なお、これには後日談があり、2016年8月に、EUの公正競争委員会（マルグレーテ・ベステアー委員長）が、アップルとアイルランド政府との租税関係合意はEU法が規制する「国家補助」(State Aid)に該当するとして、アイルランド政府に対し、アップル社から130億ユーロ（約1兆6000億円）を徴収するよう命令しました。この命令については、現在、欧州裁判所（CJEU）で

10) アップルの節税スキームについては、大野雅人「意味ある法人の税法上の居住地」租税研究771号238頁（2014）参照。

11) AOI社の孫会社であるASI社（アイルランド）も、2009年から2011年までの3年間で380億ドルの所得があったが、アイルランド政府に支払った法人税は2100万ドル（所得の0.06%）に過ぎない。

12) *Tax Notes Int'l*, Jan. 6, 2014, p. 23.

係争中ですが、アップルは2018年9月にアイルランド政府に利息を含め143億ユーロ（約1兆9000億円）を納付しました¹³⁾。この場合、アップル社は米国で外国税額控除ができるのでしょうか。米国財務省はEUの決定を批判しています。

さらに、EU欧州委員会は、2017年10月には、同じく「国家補助」に該当するとして、ルクセンブルク政府に対し、アマゾンから2億5000万ユーロ（約300億円）を徴収するよう命令しています¹⁴⁾。EU法における「国家補助」の問題は、巨大IT企業の租税回避問題として、今後議論になるものと思われます。

(2) グーグルの節税スキーム（Double Irish with Dutch Sandwich）

アップルの節税スキーム問題とほぼ同時期に問題となったのが、グーグルの節税スキーム問題です¹⁵⁾。スキームの概要は【資料3】をご覧ください。これは、所得を、アイルランドからオランダへ、そしてオランダから再びアイルランドへと移転させるので、「Double Irish with Dutch Sandwich」と呼ばれるスキームです。米国グーグル社（親会社）からIP使用権を譲り受けたアイルランドのG1社（グーグルの子会社で、前述のAOI社と同様、どの国の居住者にもならない法人）は、そのIP使用権をオランダのGN社（従業員のいないペーパーカンパニー）に与え、GN社はさらにその使用権をアイルランドのG2社に与えます。G2社が稼得した利得は、使用料としてGN社に支払われます。このためG2社には所得は残らず、G2社が支払う使用料にアイルランドは課税せず、GN社が受け取る使用料にオランダは課税しません。GN社が稼得した使用料は、次はG1社に対する使用料として支払われますが、オランダは使用料に対する源泉徴収は行いません。G1社は、アイルランド法に基づいて設立された法人ですが、管理支配はバミューダで行われているため、管理支配地基準を採

13) *Tax Notes Int'l*, Sep. 24, 2018, p. 1348.

14) *Tax Notes Int'l*, Oct. 9, 2017, p. 112.

15) グーグルの節税スキームについては、今村隆「米国における最近の国際的租税回避に対する議論の状況」租税研究768号193頁（2013）参照。

るアイルランドにとっては外国法人となり、G1社がGN社から受け取る使用料にはアイルランドは課税しません。米国のCFC税制も、アイルランドのG2社に実体があるため、同じく（米国からみて）アイルランド法人であるG1社には適用されないこととなります。このスキームによって、利益はG1社に、どの国からも課税されないままに蓄積されています。

(3) スターバックスの納税を巡る英国での議論（参考）

話は少し横にそれて、IT大手の話ではありませんが、英国において、スターバックスの納税額が少ないことが問題にされたことがありました。同社は、関連会社間でのコーヒー豆等の取引につき、低税率国の関連会社に多額の利益が生じるように価格を設定していた模様です。したがって、古典的な関連会社間の取引価格の調整事案のようなのですが、スターバックスに対する英国の消費者の不買運動等が起これ、スターバックスは結局、2016年1月に、実際の所得に関係なく法人税1億3000万ポンドを支払うことで英国HMRC（歳入関税庁）と合意し、その翌年も同額の法人税を支払いました（これは法人税といえるのでしょうか）。そこで一旦はスターバックスに向けられた非難は収まったのですが、今度はHMRCが、その金額で合意したことの妥当性を英国議会から問われることとなりました。このスターバックスの事例も、大手多国籍企業が適切な納税を行っていないことについて、人々がフラストレーションを募らせていることの一例だと思います¹⁶⁾。

16) この時期、米国連邦議会上院では、2012年9月にヒューレット・パッカードとマイクロソフトに対して、また、2013年5月にはアップルに対して、それぞれヒアリングが行われ、英国議会下院では、2012年11月に、スターバックス、アマゾン及びグーグルに対してヒアリングが行われた。英国議会下院決算委員会での公聴会で、グーグルは、同社の租税計画は法的には許容されていると主張したが、マーガレット・ホッジ委員長は、「私たちは、あなたたちの行為が違法（illegal）だと非難しているのではない。あなたたちが非道徳的（immoral）だと非難しているのだ。」と応じた。<https://www.bbc.com/news/business-20288077>。

(4) 大手 IT 企業の租税負担

上記のアップルやアマゾンのような租税回避策をとらなくとも、もともと IT 企業は居住地以外には PE を持つ必要がない場合が多く、したがって、IT 企業がインターネットを通じて経済活動を行っていても、消費者の居住地国には、「PE なければ課税なし」の原則により、IT 企業の事業所得に対しては課税することはできないことになります。つまり、IT 企業がインターネットを通じて実物のモノ（例えば書籍）を販売しても、電子コンテンツ（例えば音楽ファイル）を販売しても、プラットフォームを提供しても（例えば民泊事業者と旅行者のマッチング）、消費者の居住地国は IT 企業の所得には課税できません（消費税については、B to B 取引であれば一部リバースチャージが適用されたり、B to C 取引であれば登録制が採用されたりしていますが、ここでは消費税ではなくて所得税の議論をしています。）。さらに、アップルやアマゾンのような、関係国の課税制度や租税条約の規定を利用して節税スキームを仕組めば、居住地国でも税金を払わなくてよくなります。EU によれば、IT 大手の納めた税金の実効税率は平均 9.5% であり、一般的な多国籍企業の平均 23.2% を大きく下回っています¹⁷⁾。

4. OECD と EU の動き

(1) OECD の動き—2015 年の BEPS 最終報告書と 2018 年の中間報告まで

OECD は 2012 年に「税源浸食と利益移転」（BEPS : Base Erosion and Profit Shifting）対抗プロジェクトを開始し、13 の分野について検討を行い、2014 年 10 月に第一次報告書を公表し、2015 年 9 月に最終報告書を公表しました。13 の分野の第 1 が電子商取引についての課税問題でしたが、これについては対策がまとまらず、第 1 の報告書である「Action 1 : Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy」は、「重要な経済的プレゼンス」（SEP : Significant

17) European Parliamentary Research Service, “Briefing : Corporate taxation of a significant digital presence”, PE 623.571, December 2018.

Economic Presence) の概念について記述した上で、2020年までに結論を出すこととして、TFDE (Task Force on the Digital Economy) で議論を継続することとなりました。

その後、OECD は2018年3月21日に213頁の中間報告 (Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018) を公表しました。

(2) EU の動き

EU においても、OECD の BEPS 最終報告書をスタート台として、IT 企業に対する課税の議論が行われ、2017年9月には欧州委員会から「デジタル単一市場のための EU における公平で効率的な課税システム」¹⁸⁾が公表され、さらに、2018年3月には、EU デジタル税指令提案が公表されました。この提案は、次に述べるように、中長期的に検討されるべき提案と、同提案が検討されている間に暫定的に実施されるべき提案の2つに分かれています¹⁹⁾。

(a) 中長期的提案

まず、中長期的に検討されるべきとされる提案は、「重要なデジタルプレゼンスに対する法人税の課税についての理事会指令の提案」(Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE laying down rules to the corporate taxation of a significant digital presence)²⁰⁾です。ここでは、BEPS 最終報告書によく似た、「**重要なデジタルプレゼンス**」(SDP: significant digital presence) の概念について記述しています。これは、IT 企業が PE (デジタル事業の物理的商業プレゼ

18) Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, “A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market” COM (2017) 547 final of 21.9.2017. なお、この文書の詳細については、青山慶二「デジタル経済の課税についての EU の取組とビジネスの反応」租税研究 824 号 122 頁 (2018) 参照。

19) 2018年3月の提案内容の詳細については、岡田至康「EU におけるデジタル課税に係る中長期的提案—デジタルプレゼンス及びデジタル CCCTB に係る理事会指令案」租税研究 832 号 291 頁 (2019) 参照。

20) COM (2018) 147 final of 21.3.2018.

ンス）を持たない場合の、当該事業と所得源泉地国（消費者等の居住地国）との「結びつき」あるいは「関連」（nexus）を生じさせる概念であり、既存のPE概念に追加されるものです。IT企業は、これまで物理的な拠点を持たない限り当該国では課税されなかったのが、「重要なデジタルプレゼンス」があれば、物理的な拠点を持っていなくとも課税されることになります。

では、どのような場合に「重要なデジタルプレゼンス」を持っているとされるかという、同指令提案は、「重要なデジタルプレゼンス」は、収益、ユーザー数、契約数という、利用者ベースの3つの基準（当該国での収益が700万ユーロを超える場合、当該国でのデジタルユーザー数が10万を超える場合、当該国でのデジタルサービスに係るビジネス契約数が3000を超える場合）で判断されるとしています。

（b）暫定提案

EUは、上記の指令提案を公表すると同時に、上記の指令提案は検討に時間を要するとして、暫定的な対応策として、「一定のデジタルサービスの提供から生じる収益に対するデジタルサービス税についての理事会指令の提案（Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services）²¹⁾を公表しました。これは、「現在効果的に課税されていないこれらの諸活動が加盟国にとっての当面の歳入をもたらす始める」ようにするための、暫定的な課税措置の提案です。具体的には、①インターフェースのユーザーをターゲットにしたデジタルインターフェースへの広告掲載、②マルチサイトのデジタルインターフェー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ー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総収益に対し、3%の税率のデジタルサービス税（DST：Digital Services Tax）を課税することを提案するものです。課

21) COM (2018) 148 final of 21.3.2018.

税対象となる企業は、年間全世界収益が7億5000万ユーロ（約945億円）超で、EUでの年間課税デジタル収益が5000万ユーロ（約62億円）超の企業に限定しています。

しかし、この暫定提案については、これに賛成する加盟国と反対する加盟国との間で合意に至らず、OECDでの議論を見守ることとされました。特にIT企業が物理的拠点を置くアイルランドや、全世界的ミニマム・タックスの導入を主張するドイツが強く反対した模様です。税に関する提案については、EUでは全加盟国一致による決定が原則とされているために、決めることはなかなか難しいのです。

(3) EU加盟各国の動き

上記のとおり、EUではデジタルサービス税の暫定的導入については加盟国間で合意が得られず、OECDでの検討を見守ることとなったのですが、EU加盟国のうちデジタルサービス税の導入に賛成する国は、OECDでの結論を待つことなく、独自にデジタルサービス税の導入に動いています。最近の動きについて、もう一度【資料1】をご覧ください。なお、これらの国は、全くの独自案で新税を導入しようとしているものではなく、課税国の法令や提案の背景には、前述のEUの暫定提案があり、各国は暫定提案をベースにとして、課税対象を一部修正するなどしているものです。

(a) 英国

まず、英国は、2018年10月に、2020年中に国際的な合意が得られない場合には2020年4月から英国独自のデジタルサービス税（全世界売上5億ユーロ超の企業を対象、税率2%）を行う旨を公表しました。ただし、BEPS最終報告書でOECDが目標とした「2020年」中に「国際的な合意が得られない場合」という条件が付されているので、英国はOECDでの議論を尊重する姿勢を一応は示しています（ただし、後述のように、OECDで英国が提案する案が他の国に受け入れられるかどうかはわかりません）。

(b) フランス

フランスは、OECD での議論を待つことなく、フランス独自のデジタルサービス税を導入する旨を2018年12月に公表し、ルメール財務相は、2019年1月から実施すると断言しました。2018年末の時点では法案も何もできていなかったのですが、法令等については2019年2月に公表し、2019年1月に遡って適用するというスケジュールを示しました。全世界売上7億5000万ユーロ超、フランス国内売上2500万ユーロ超の企業を対象とし、税率は最大で5%とのことです。その後、フランスは2019年3月4日にデジタルサービス税法案の概要を公表しました。

フランスは英国と異なり、デジタルサービス税の実施を急いでいますが、その背景には、フランス国民が現政権への不満を募らせているために、できることは急いでやろうという気持ちになっているのではないかと思います。シャンゼリゼ通りでフランス人が略奪・放火を行う（2019年3月16日）などというのは、やはりかなり深刻な事態なのだろうと思います。

(c) イタリア

イタリア議会は、2018年12月29日に3%のデジタルサービス税法を可決しました。全世界売上7億5000万ユーロ超、イタリア国内売上550万ユーロ超の企業が対象となります²²⁾。

(d) オーストリア

オーストリアは、デジタル課税の2020年中の導入を目指して、2019年1月に案を公表し（全世界売上7億5000万ユーロ超、オーストリア国内売上1000万ユーロ超の企業が対象）、パブリックコメント手続きにはいったということです²³⁾。

22) イタリアのデジタルサービス税については、Roberta Moscaroli and Fabrizio Capponi, "Italy's Problematic New Digital Services Tax", *Tax Notes Int'l*, March 18, 2019, p. 1191 参照。

23) *Tax Notes Int'l*, Jan. 21, 2019, p. 333.

5. OECD の動き—2019 年

(1) Policy Note (2019 年 1 月)

加盟国間で合意ができなかった EU からゲタを預けられた形となった OECD は、2019 年 1 月 23 日にポリシー・ノート (Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note)²⁴⁾ を公表しました。このポリシー・ノートは、わずか 3 ページの短い文書ですが、「デジタル経済の幅広い問題と課税権の配分 (nexus 問題を含む)」と「その他の BEPS 問題」の 2 つの柱について記載されています。

第 1 の柱については、「利益配分の枠組みでは (これまででは) 考慮されていない、ユーザーの参加又は市場を通じた事業活動により価値が創造される状況の下においては、市場又は利用者の管轄 (jurisdiction = 国・地域) により多くの課税権を配分する」との方針で「包摂的枠組み」(Inclusive Framework) の参加国 (129 か国) は一致したとされています。また、「go beyond the arm's length principle」という表現で、従来の関連企業間の所得配分原則である独立企業原則から離れた形での課税ルールの策定の可能性を示唆しています。

また、第 2 の柱については、「課税権限を持つ管轄が低税率を適用する場合には、他の管轄の課税権限を強化する」(つまり、何らかのタックスヘイブン対策を行う) ことで「包摂的枠組み」の参加国は一致したとされています。

ところで、第 1 の柱にある、「go beyond the arm's length principle」という文言は、従来の国際課税の原則である、「関連者間の取引価格については、独立企業間価格 (ALP: arm's length price) で行われたものとして、所得の計算上調整する」という原則からの乖離又は離脱を示唆しています。移転価格税制においては、関連者であるそれぞれの企業が独立した企業であればとの (事実とは異なる) 仮定を置いて、価格や所得の調整等を行います。このような方式

24) <https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf>.

は「SA (Separate Accounting) 方式」又は「分離会計方式」と呼ばれます。これに対して、煩瑣な独立企業間価格の算定を避けるために、SA 方式に替えて、関連者の所得を合算して一定の（あらかじめ定められた）算式で按分計算を行う方式が採用され、あるいは提案されています。例えば、米国の各州は、州境を越えて活動する法人の州法人税の所得計算において、従前から様々な定式配分方式を採用しています²⁵⁾、EU の共通連結法人課税ベース（CCCTB：Common Consolidated Corporate Tax Base）の指令案は、関連者の所得を合算して、売上（3分の1）、賃金（6分の1）、従業員数（6分の1）、資産（3分の1）の要素で加盟国間に所得を按分計算する方法を提案しています²⁶⁾。これらは「FA (Formulary Apportionment) 方式」又は「定式配分方式」と呼ばれますが、OECD の提案は、関連企業間の所得配分基準について、SA 方式から FA 方式へ軸足を移すものである可能性があります。

(2) パブリック・コンサルテーション資料（2019年2月）

上記のポリシー・ノートをいわば予告編として、OECD は、2019年2月13日に、パブリック・コンサルテーション資料（Public Consultation Document：Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy）²⁷⁾を公表しました。その中では、上記のポリシー・ノートの第1の柱の具体案として次の3案を提案し、2019年2月13日から3月1日まで民間の意見を公募しました。

(a) ユーザー・パーティシペーション（“user participation”）提案

これは英国が提案したといわれる案です。「高度にデジタル化したビジネス」

25) 各州の売上高による按分や、売上高・賃金・資産額による按分など。詳細につき、池上岳彦「アメリカにおける州企業課税の動向―課税ベースの選択を中心に―」（2016）。
www.chizai.or.jp/pdfdata/pdf28/1zaiken/zai2804.pdf.

26) CCCTB の配分方式につき、大野雅人「CCCTB に関する2011年3月欧州委員会提案の概要と展望」筑波ロー・ジャーナル11号43頁（2012）。

27) <http://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>.

(HDB: Highly Digitalised Business) を対象に課税するというものです。HDB とは、具体的には、① SNS プラットフォーム、②サーチエンジン、③オンラインマーケットプレイスを指します。

この案では、ユーザー国（海外プラットフォームにとって重要かつコミットしたユーザーベースのある国）に新たに課税権が与えられます。具体的には、残余利益分割法により、各国に配分される non-routine income の総額がまず決定され、その non-routine income の総額を、アクティブなユーザーの存在を考慮し、質的・量的な基準又は事前に決めた率で配分する、というものです。

(b) マーケティング・インタンジブル (“marketing intangible”) 提案

これは米国が提案したといわれる案です。課税の対象は HDB には限定されません（ただし、HDB においてはマーケティング・インタンジブルの果たす役割が大きいことから、実質的には HDB が対象となると考えられますが、HDB のみが狙い撃ちされるものではありません）。

この案では、市場国に、マーケティング・インタンジブルの価値に応じて、新たに課税権が与えられます。具体的には、これもやはり残余利益分割法により、non-routine income を、マーケティング・インタンジブルの価値に応じて、市場国に配分するというものです。マーケティング・インタンジブルの価値の測定は、要したコストを基にした計算や、一定率を加算する方法によるとされています。

(c) 重要な経済的存在 (“significant economic presence”) 提案 (途上国の案)

この案はインド等の途上国が提案したものとされています。前述の2案では、計算方法が複雑すぎて、移転価格税制の十分な執行経験がない途上国では実施困難ということで、この案が提案されたようです。

この案は、デジタル企業一般を対象とし、「重要な経済的存在」(SEP) がある国に課税権を認めるというものです。SEP の有無は、ユーザーベースの存在、コンテンツの量、現地通貨による決済、現地語によるサイト、カスタマーデス

クが存在、マーケティングの実施等により判断されます。SEPがあるかどうかの判断基準は、前述のEUの中長期的提案のSDP（significant digital presence）とは少し違いますが、SEPがnexusとなる点は共通です。各国に配分される所得の具体的な計算方法は、部分割当方式（Fractional Apportionment Method）により、企業グループの全世界ベースの利益率を、SEPがある国で産み出された売上に乗じることで、その国に課税される所得が計算されます。

6. まとめ

以上がデジタル課税を巡る最近の動きです。OECDの議論の行方についても目が離せませんが、欧州各国のデジタル課税がどのように執行されるのか、また、OECDで2020年までに与えられるという結論が欧州各国のデジタル課税にどのような影響を及ぼすのかなどについても、関心は尽きません。

いずれにしても、デジタル課税についての議論は、「PE（＝物理的な拠点）なければ課税なし」といわれる国際課税の原則を見直そうとするものであると同時に、「独立企業原則」に基づき「仮に独立企業であればどのように行動するか」を基準に考えてきたSA方式（分離会計方式）をFA方式（定式配分方式）に変えるともいえるものであり、従来の国際課税の原則を大きく変えることとなる可能性があります。

私が国税庁に在籍してOECDの第6作業部会（WP6）に出席していた当時の米国財務省の代表で、のちに第6作業部会の議長も務めたMichael McDonald氏（現在は退職して会計法人勤務）が、今日の国際課税の議論について、「私たちは不均衡の、あるいは不安定な均衡の時期にある」（We're in a period of disequilibrium, or an unstable equilibrium.）と言っていました²⁸⁾、私もそのとおりだと思います。2019年6月には、日本が議長を務めるG20財

28) “OECD Digital Proposals Are Latest Threat To Arm’s-Length Concept”, *Tax Notes Int’l*, February 25, 2019, p. 873.

務相・中央銀行総裁会議福岡会合でも、この問題が議論されるものと思います。財務省で麻生財務大臣を支えるのは、OECD 租税委員会議長として BEPS の議論を取りまとめた浅川正嗣財務官、日銀のトップは元財務省財務官の黒田東彦総裁です。皆さんも今後の議論に注目してください。

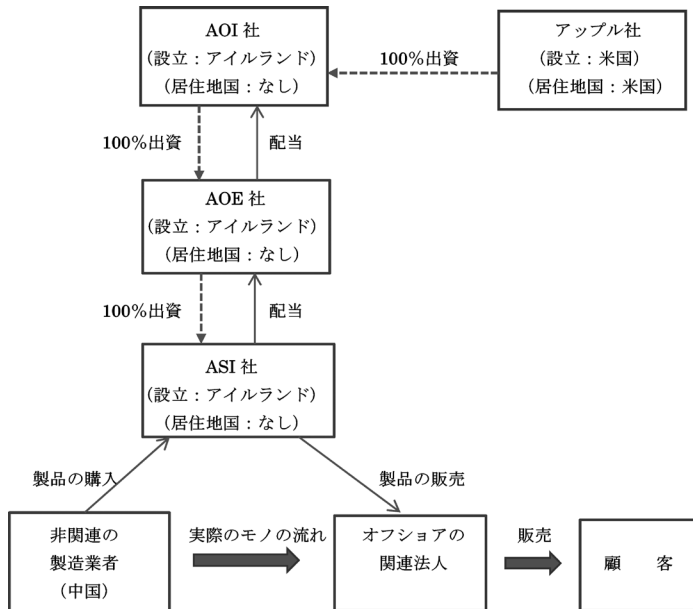
(了)

【資料1】PE とデジタル課税についての経緯

1890年代	1899年	・ 最も古い租税条約であるプロイセン・オーストリア＝ハンガリー租税条約が締結され、その中に「事業上の施設」(die Betriebstätte) の概念が置かれる。その後、第一次世界大戦前に、中央ヨーロッパ諸国でいくつかの租税条約が締結される。
1910年代	1914年	・ オーストリア皇太子がサラエボで暗殺される。オーストリアがセルビアに宣戦布告。第一次世界大戦が始まる。
	1918年	・ 第一次世界大戦終結。
	1920年	・ ヴェルサイユ条約発効。国際連盟 (League of Nations) が発足。
	1921年	・ 国際連盟財政委員会の依頼により、4人の学者による租税条約の基礎研究が行われる。
		・ ドイツ・チェコスロバキア租税条約が締結される。
1920年代	1923年 ～ 1927年	・ 国際連盟に、7か国（後に13か国に拡大）の租税専門家から構成される専門家会議が設置される。1927年のロンドン会議の報告書（第8回報告書）により、モデル租税条約の草案が報告される。
	1928年	・ 国際連盟モデル租税条約。
	1929年	・ 国際連盟財政委員会が、国際的に事業を行う企業の事業所得の国家間配分について検討開始。
	1932年	・ 米仏租税条約。米国が締結した初めての包括的租税条約。
	1933年	・ 国際連盟財政委員会が「事業所得の配分に関する条約草案」を報告。
	1935年	・ 国際連盟財政委員会が、1933年条約草案の改正案を報告。
1930年代	1938年	・ ドイツがオーストリアを併合。
	1939年	・ ドイツがポーランドに侵攻。イギリスとフランスがドイツに宣戦布告。第二次世界大戦が始まる。
	1941年	・ 太平洋戦争が始まる。
	1943年	・ メキシコ・モデル租税条約。投資所得につき所得源泉地国有利の規定が多く置かれる。
	1945年	・ 第二次世界大戦が終結。 ・ 国際連合 (United Nations) が発足。
1940年代	1946年	・ ロンドン・モデル租税条約。メキシコ・モデル租税条約における所得源泉地国有利の規定を修正。
	1948年	・ OEEC (Organisation for European Economic Cooperation) が設立される (OECD の前身)。
1950年代	1956年	・ OEEC 財政委員会がモデル租税条約の制定作業を開始。
	1961年	・ OEEC に米国とカナダが加わり、OEEC が OECD (Organisation for Economic Cooperation and Development) に改組される。
1960年代	1963年	・ OECD がモデル租税条約草案を採択。
	1964年	・ 日本が OECD に加盟。
	1971年	・ 国際連合がモデル租税条約を公表。
1970年代	1977年	・ OECD がモデル租税条約を公表。
	1979年	・ OECD が移転価格ガイドラインを公表。
	1995年	・ OECD が新移転価格ガイドラインを公表。
1990年代	1998年	・ OECD オタワ閣僚会議で課税の基本的枠組みについての方向を確認 (10月)。その後、5つの TAG (Technical Advisory Group) を設置し議論を継続。

2000年代	2003年	・ OECD モデル租税条約コメンタリーにおいて、サーバが PE となり得る旨が記述される。
	2008年	・ 「サービス PE」が、代替的 PE として OECD モデル条約5条のコメンタリーに置かれる（国連モデル条約には従前からあり）。
2010年代	2010年	・ PE の帰属所得計算についての OECD 承認アプローチ（AOA）が OECD モデル租税条約に導入される。
	2012年	・ OECD が BEPS 行動計画を公表。
	2014年	・ BEPS 第一次報告書が公表される。
	2015年	・ BEPS 最終報告書が公表される。その第1報告書である“Action 1: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy”では、デジタル経済における課税問題につき、2020年に結論を得ることを目指して検討を続けることとされる。
	2017年	・ EU 欧州委員会が「デジタル単一市場のための EU における公平で効率的な課税システム」を公表。 ・ BEPS 最終報告書を受けて、OECD モデル租税条約が改訂され、PE の範囲が拡大される。
	2018年	・ OECD が中間報告書「Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018」を公表（3月）。 ・ EU 欧州委員会が「重要なデジタルプレゼンスに対する法人税の課税についての理事会指令の提案」及び「一定のデジタルサービスの提供から生じる収益に対するデジタルサービス税についての理事会指令の提案」を公表（3月）。 ・ 英国がデジタルサービス税の導入を表明（10月）。 ・ フランスがデジタルサービス税の導入を表明（12月）。 ・ イタリア国会がデジタルサービス税法を可決（12月）。
	2019年	・ スペイン政府がデジタルサービス税法案を議会に提出（1月）。 ・ OECD が Policy Note を公表（1月）。「包摂的枠組み」で検討の方向性につき合意。 ・ OECD がディスカッション・ドラフトを公表（2月）。3つの案を提示した上で民間意見を求める。 ・ フランスがデジタルサービス税の概要を公表（3月）。 ・ OECD がパブリック・コンサルテーションを実施（3月）

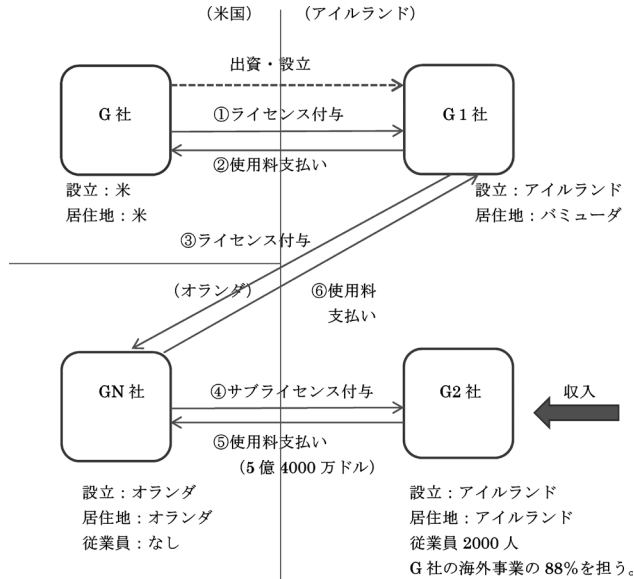
【資料2】アップル社のスキーム



- ・ AOI 社は、アイルランドで設立されているが米国で管理支配されているために、アイルランド税法上はアイルランド法人でなく、米国税法上は米国法人でない。アイルランド国内源泉所得はなく、設立以来どの国にも法人税を払っていない。AOI 社の 2009 年～ 2012 年の 4 年間の所得は約 299 億ドル。
- ・ ASI 社は Apple 本社と CCA（費用分担契約）を締結し、Apple 社の IP 所得につき、Apple 社製品の国外販売割合相当分の持分を持つ。また、販売会社としても多額の利益を得ている。しかし、AOI 社同様にアイルランド税法上はアイルランド法人とはみなされず、アイルランド国内源泉所得にのみ課税されている。ASI 社の 2009 年～ 2011 年の 3 年間の所得は約 380 億ドルで、アイルランドに支払った法人税は 2100 万ドル（0.06%）。ASI 社の利益は AOE 社を経由して AOI 社に配当として支払われている。
- ・ AOI 社と ASI 社に対する米国の CFC 税制の適用は、ASI 社が実体のある事業活動を行っているため、回避されている。

（参考）米連邦議会上院国土安全・政府事項委員会常設調査小委員会資料（Memorandum to Members of the Permanent Subcommittee on Investigation, May 21, 2013, Offshore Profit Shifting and the U.S. Tax Code – Part 2 (Apple Inc.)、大野雅人「海外論文紹介：意味ある法人の税法上の居住地」租税研究 771 号 238 頁（2014）。

【資料3】 グーグル社のスキーム



- ・ G1社はアイルランドで設立されているが、管理地がパミューダにあるために、アイルランド税法上はアイルランド法人とならず、パミューダ法人となる。従ってアイルランド源泉所得がなければアイルランドでは課税されない。
- ・ GN社はペーパー・カンパニー（従業員なし）。
- ・ G2社の収入の大部分はGN社に使用料として支払われる（G2社に利益は残らない）。GN社への使用料の支払いに対しアイルランドは課税しない（EU加盟国間の送金のため）。
- ・ GN社がG2社から得た使用料の大部分はG1社に支払われる。G1社への使用料の支払いに対しオランダは課税しない。
- ・ G1社が受け取った使用料はアイルランド源泉ではないので、アイルランドは課税しない。米国のCFC税制の適用は、チェック・ザ・ボックス規則の適用により（実体を有するG2社が同一国内に存在するため）回避できる。

（参考）今村隆「米国における最近の国際的租税回避に対する議論の状況」租税研究768号193頁（2013）。