

OECD・BEPS 行動1

OECD と EC がデジタル経済に係る課税についての考えを公表

27 April 2018

In brief

OECD の BEPS 包摂的枠組 (Inclusive Framework: 113 カ国のグループ) は、3 月 16 日、「Tax Challenges Arising from Digitalisation-Interim Report 2018」(デジタル化から生じる税務諸課題—中間報告 2018) を公表しました。また、欧州委員会 (EC: European Commission) は、3 月 21 日、同様のトピックについての EU 諸国に対する勧告を公表しました。

OECD 包摂的枠組参加国及び EU 加盟国の中には、一定のデジタル要素 (ユーザーからの貢献等) を考慮した法人課税権の新たな国際的配分に向けて早期に行動したいとの意向の国もあれば、いずれのグループの中にもその必要はないと考える国もあります。このような中で、OECD と EC は全く異なる解決策を提示しています。すなわち、OECD は、各国合意を目標に、2 年間で本問題のレビューを詳細に行うことを提案しており、一方、EC は、EU 諸国が、EU 内でのユーザーへのデジタルサービスの供与から生じる利得への課税権を確認すること、また条約相手国がこの権利を認めることに合意するまで、売上高税 (turnover taxes) を課すことを勧告している状況にあります。売上高税の経済的帰着先は消費者になる可能性が極めて大きいとみられますが、このような状況下では二重・多重課税の重大なリスクがあり、国境を越えた紛争が多数生じる可能性があります。

In detail

1. 背景

OECD は、BEPS 行動1最終報告書 (2015 年 10 月公表) において、経済の電子化が、BEPS (税源浸食利益移転) 行為を悪化させる以上にもっと幅広い課題を提起すると認識しつつ、デジタル化の国際租税枠組への影響をモニターし、2020 年に G20 に報告することをコミットしました。その後、独自の措置を導入・検討する国が現れる中で、G20 は OECD のデジタル経済タスクフォースのマנדートを更新し、2018 年 4 月までに進展状況に係る中間報告を求めました。このような中で、本年 3 月 16 日に OECD、3 月 21 日に EC が、それぞれの最新の立場を公表しました。

OECD が公表した中間報告では、諸課題に係るさらなる検討に加えて、包摂的枠組参加国での多くの異なる立場があることを確認しており、これは、また、今後 2 年間でこれらの国々の妥協に向けて作業をするとのコミットメントでもあります。一方、EC の提案文書では、大企業をターゲットにした (売上高ベースの) デジタルサービス税 (Digital Services Tax) の提案、及び、売上・ユーザー・契約等のデジタル諸要素に基づいて、全てのビジネスに係る課税客体 (taxable presence) の創出に係る新たな閾値について述べられています。デジタル経済に係る新たな課税の制度改正を行うには、基本的に、OECD の包摂的枠組ではコンセンサスが、また、EU では全会一致が求められますが、それぞれのグループの中に、制度改正に反対の国もあり、多

国間レベルでの改正が直ちに行われることは考えにくいといえます。ただ、EC の提案は、たとえ、EU 全域にわたって諸措置の迅速な導入への道を拓くことにはならないとしても、グローバルでの合意を得られる解決策を見出すプレッシャーを高める可能性があります。

2. OECD 中間報告

包摂的枠組参加国は、デジタルビジネスモデルの顕著な特徴については合意していますが、価値創造の場所及び価値創造者の特定との関係及び重要性についてのコンセンサスはありません。この OECD 中間報告書は、各国が既に採用している措置の対象範囲及びこれらの措置の利点・課題並びに独自行動（例えば、売上高税）の賛否両論について述べていますが、このような措置を勧告してはしません。デジタル化の影響は「デジタル経済 (digital economy)」を大きく越えて広がっており、デジタル経済はますます経済そのものであり、それを分離限定すること（リングフェンス）はできない、としています。

今後の 2 年間プロジェクトには、2019 年中間報告も含まれ、これには、経済のデジタル化の影響に鑑み、既存の税枠組における 2 つの主要側面である価値創造/利得配分及びネクススルールのレビューが含まれます。

本報告書は、デジタル化やビジネスモデルに関し、マーケットプレイスの特徴をも詳述しています。価値創造との関係は、依然として重要なものとみられており、主に、多面的ビジネスモデル、データ、ユーザーの価値への貢献に焦点が当てられています。また、デジタルマーケットプレイスがしばしば競争的ではないとし、多くのデジタル商品の低い限界コスト及び競争相手の不存在は、新規参加者が比較的短時間で既存の企業と置き換わる可能性があることを述べています。

デジタル化が継続することで、さらに、多くの企業の共通の特徴となっている顕著な性質として、複数国にわたる物理的進出を伴わない大規模事業展開、無形資産への多大な依存、データ・ユーザー参加・ブランドとのシナジー等があげられます。本報告書では、このような主要な特徴と価値創造の場所及び価値創造者の特定との関係についてのコンセンサスがないことが示唆されています。

本報告書は、デジタル化によって新規の多面的企業の出現が容易になり、ここでの主要な特徴として、最小必要量の必須性、交換の容易性、価格付けの多様性等があげられる、としています。データについても、その発生から活用に至るまでのサイクルとともに、IoT 等のデータ様式についても言及されています。また、ユーザー参加について、その範囲が幅広いことを述べるとともに、ユーザー参加の価値は、実に様々であることを示唆しており、ユーザー生成コンテンツは、多くの企業にとって極めて価値ある資産で、時には事業の中核を成す、としています。

本報告書は、価値創造について 3 つの異なる概念を特定し、それぞれの主要活動として、まずバリューチェーンでは、インバウンド及びアウトバウンドロジスティクス、マーケティング・販売等、また、バリューネットワークでは、ネットワーク推進・契約マネジメント、サービス提供等、さらに、バリューショップでは、問題認識、問題解決等があげられています。これら全てに関係する典型的サポート活動は、調達・人的資源管理・技術開発・インフラストラクチャー等です。

このような多様性を認識しつつも、包摂的枠組参加国は、特に経済的効率性及びグローバル福祉の増進のために、単一の適切で整合的な国際課税ルールの維持に共通の利害があることに意見の一致をみています。従って、経済におけるデジタル化の影響を検討することとなる利得配分及びネクススルールについて首尾一貫した共同のレビューを行うことに合意しています。

しかし、包摂的枠組参加各国は具体的な国際租税制度について異なる見解を有しています。一つのグループは、主要な特徴（特に、データ及びユーザー参加への依存）が価値創造の配分誤りとなると考えて、幅広い国際課税原則の変更を望んでいません。二つ目のグループの国々は、進行中のデジタル化による経済の変化、より一般的にはグローバル化に伴う諸傾向は、事業利得に係る既存の国際租税枠組の継続的有効性にとっての課題となっている、との見解です。最後に、三つ目のグループの国々は、全ての BEPS 措置の影響

を十分に評価するには未だ早過ぎるとしつつ、一般的に既存の課税制度に満足をし、今のところ国際課税ルールの大きな改正の必要性は感じていません。

なお、包摂的枠組は、2020年までにコンセンサスペースの解決策取りまとめに向けて作業をすることになっていますが、今や113か国が包摂的枠組に参加しており、何らかの国際課税ルールの変更の必要性及び性質についてコンセンサスを得ることは難しいとみられます。現段階で、本OECD報告書は、特にデジタル又はバーチャルPE(恒久的施設)への対処に係る特定の選択肢には言及していませんし、暫定的措置の導入を推奨していません。ただ、これらの措置の導入を強く望む国々も、異なる措置が広まることを望んではいません。しかし、いくつかの国は、一定の登録されたeサービス提供者によるeサービスの提供に係る総支払額に対する課税を検討しています。

本報告書は、このような行動に係る多くのリスクに関し、投資・イノベーション・経済成長への影響、福祉への影響、消費者及び事業に対する課税の潜在的経済的帰着、過大課税の可能性、単なる暫定的措置として実施することの困難性の可能性、コンプライアンス及び執行のコスト等について概説しています。また、本報告書は、暫定的措置の検討をしている国々では、例えば、国際的義務の遵守(租税条約の下での対象範囲及び無差別条項、EU検討事項、WTOでの義務等)、長期的解決策のコミットメントへの影響、対象/範囲付けの諸課題(インターネット広告、仲介サービス等)、広範な経済への影響、過大課税の極小化(二重課税、累積課税、マージン分析)、新規起業・事業創造・小企業への影響への対処、コスト及び複雑性等の点も検討すべきとしています。

このような中で、企業が特に懸念しているのは、総収入が課税対象となる場合の二重・多重課税です。OECDが全ての留意点を指摘することによって、各国に行動を思い止まらせることになる可能性があります。これらの国々の政治上・歳入上の必要性は喫緊のものである場合には、こうした側面から導入されるといった可能性があります。本報告書では、各国が短期的に行動すると決めた場合に、このような措置の整合性を図ることは全く行っていません。

3. ECの勧告

2017年を通して、デジタル化に伴う課税上の諸課題について、多くのEU加盟国で関心の高まりがあったものの、単一の考えでの合意には至っていません。理事会議長国であったエストニアは「バーチャルPE」概念を議論する会合を開催し、一方で、ドイツ・フランス・イタリア・スペインの財務相は、売上高ベースの(turnover-based)選択肢の調査を求める共同声明を出しています。

2017年12月に、欧州理事会は、正式に、OECDに対して「適切な解決策」を見出すように求め、ECに対して2018年早期にEUレベルでの行動のための「適切な提案」を用意するように促しました。理事会は、明らかに、ECはこの作業の中で平衡税(equalisation levy)の調査を含めることができると考えていました。

各国レベルでも、英国は、2017年11月以来その立場を積極的に表明し、グループのグローバル知的財産の残余所得をターゲットとする税に好意的で、2018年3月に、売上高ベースの解決策を暫定的な代替策として導入するために作業すると述べています。イタリアは、2017年12月に売上高税を導入する立法手続きを開始しました。また、フランス及びスロバキアも独自行動への希望を表明しています。

2018年3月21日、ECは、デジタル税パッケージ(digital tax package)を公表しました。二つの正式な指令提案及び一つの正式な勧告が、理事会及び議会に対して、検討のために送付されました。

ECが公表したプレスリリースでは、「我々は、OECDを含むグローバルレベルで合意されるルールの方を好むが、現在非課税となっている利得額について受け入れることはできない」とし、物理的存在(physical presence)がない場合に課税を認めないことで、これまでにない大きなブラックホールとなっている、と述べています。

欧州議会及びEU理事会は今後数か月これらの提案を検討する一方、早期合意に達するのは困難であろうとみられており、その場合には、理論的には、加盟国のうちの小グループで「enhanced cooperation(強化された協力手続)」の手続きに入り、サブグループとして法制化することが可能ですが、これもまた複雑な手続き

であり、結局、いくつかの国がそれぞれ別個に行動するため納税者にとって追加的なコンプライアンス負担を生じさせることとなる可能性が高いとされています。

なお、本パッケージには、共通連結法人課税ベース(CCCTB)及び共通法人課税ベース(CCTB)の改正提案は含まれていませんが、これについての議論は既に理事会及び欧州議会で行われており、ECON (Economic and Monetary Affairs:経済金融)委員会は、最近正式にデジタル PE 閾値と個人データ要素を CCCTB の配分式に含める提案を採択しています。

今次指令提案の一つは、長期的・包括的解決策に係るもの(デジタル PE)であり、「重要なデジタルプレゼンスへの法人税課税に係るルールを規定する理事会指令提案(Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence)」において、既存の PE 閾値の改正の提案がなされています。即ち、「デジタルサービス」が提供され、また、i)加盟国の利用者へのデジタルサービスの提供からの収入が課税年度で 700 万ユーロを超える、ii)加盟国のデジタルサービスのユーザー数が課税年度で 10 万を超える、iii)当該事業によって締結されたデジタルサービス提供に係る加盟国の個人・法人居住者とのオンライン契約数が課税年度で 3000 を超える、のいずれかを満たす場合、とされています。

利得帰属については、納税者は機能分析を行う必要があり、また、納税者がより適切なその他の方法があると証明できるのでない限り、利益分割法が定型となります。デジタルプラットフォームに関して検討すべき経済的に重要な活動(economically significant activities)として、(a)ユーザーレベルデータの収集・保管・処理・分析・開発・販売、(b)ユーザー生成コンテンツの収集・保管・処理・表示、(c)オンライン広告スペースの販売、(d)第三者創造コンテンツのデジタルマーケットプレイスでの提供、(e) (a)から(d)に掲載されていないデジタルサービスの提供、があげられています。また、「デジタルサービス」は非常に幅広い定義を有しています。

このような PE 閾値の改正は、OECD が PE の定義を始めて以来、最も重要なもの(改正される標準規定では施設(establishment)も恒久性(permanence)も要しない)であり、EC は、各加盟国が上述したところに沿った形で条約の再交渉を行うよう勧告しています。次に述べるデジタルサービス税(DST)との相互作用は興味深く、総利得に係る 3%の税は、多くの事業の純マージンを帳消しにするに十分であり、このことは、取引相手国にデジタル PE 概念を受け入れるべく条約の再交渉を行うか、あるいは代替的報復措置を求めるかのいずれかを促すこととなる可能性があります。また、利得帰属のガイドラインは不明確であり、国際レベルでさらなる作業が求められます。

もう一つの指令提案においては、暫定的課税措置としてのデジタルサービス税(DST:Digital Services Tax)が検討されています。「一定のデジタルサービスの提供から生じる収入にかかるデジタルサービス税の共通システムに係る理事会指令提案(Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services)」では、本税は、連結会計グループのグローバルでの総収入が 7 億 5 千万ユーロ以上の大企業グループに適用され、また、自ら 5 千万ユーロ以上の課税収入を生む場合に、これらの収入について 3%のグロスの税を課すことが検討されており、自己の居住地国が租税条約の改正によって上述した包括的解決策に合意している納税者の場合には、免税とすることが検討されています。

デジタルサービス税の課税対象収入(VAT を除きます)として提案されているものは次のとおりです。

- EU 所在のデバイスで広告が見られるインターフェース(それが掲載者によって所有されているかどうかを問わない)への対象を絞った広告の掲載から生じるもの
- EU のユーザーが他のユーザーと交流でき、それらユーザー間での商品・サービスの販売も容易にする、多面的なデジタルプラットフォームの提供から生じるもの
- EU のユーザーについて生じる(又は EU のユーザーの活動から生じる)データの送信から生じるもの

ここでのユーザー所在地は、広告については当該期間に広告が現れるデバイスの所在する場所、商品/サービス供給での多面的インターフェースについては当該期間に契約へのアクセス及びその締結にデバイスが利用される場所、その他の多面的インターフェースについては当該期間にユーザーがログオンする場所、

等とされています。ユーザーのデバイスが利用される場所は、IP アドレスによって、又はジオロケーションを通じて決定されるとしています。

コンプライアンスの観点からは、各グループは全グループの納付のために単一企業を指定でき、また全ての加盟国に係る申告書の提出・納税を EU 内の単一の指定課税当局に行うことができ当該課税当局は、申告書及び税収を EU 内のその他の当局に配分することができるようにすることが提案されています。

EC 提案では、本税の 2020 年 1 月 1 日からの実施が提案されていますが、OECD の最終報告書が 2020 年に予定されていることから、多くの加盟国は、その結果を待ちたいとする姿勢を示す可能性があります。

4. 独自措置

上述したとおり、グローバル化とデジタル化の進展とともに、伝統的な課税権の配分を(多国間合意に先駆けて)変更しようとする独自措置が増えていることが認められます。

スロバキアは(一定のデジタルプラットフォームについて「事業を行う一定の場所 (fixed place of business)」を拡張しつつ)対象を絞った措置を有しています。インド及びイスラエルは、より広く国内法上のネクサス(重要な経済的プレゼンス)ルールを広げています。

OECD はまた、国連モデル条約のサービス PE 概念(サウジアラビアでは正式に採用されているもの)の下では物理的存在は求められていないとの少数意見に言及しており、また、これらの効率性は未だ知られていない、とも述べています。

また、国内法上のソフトウェア(及び関連する)技術サービスに係る源泉税の利用も増加しています。

イタリア、ハンガリー、フランス、インドは様々な売上高税を導入しています。これらの制度は特に執行面で課題に直面しており、税収もそれほどではないようです。

さらに、大規模多国籍企業をターゲットにしたより一般的な立法措置には、英国及びオーストラリアの迂回利得税(diverted profits tax)、米国の税源浸食濫用防止税(BEAT)、イタリアの PE に係る強化された協力手続、があります。これらは、デジタルだけをターゲットにするものではありませんが、OECD は、これらの措置は多大の歳入をあげるとみられる、と述べています。

デジタル化が進行する世界で、早期に新たな課税ベース(及びそれへの新たな帰属ルール)について国際的な合意に達しない限り、より多くの国が、売上高税(平衡税)や源泉税を導入し、また利得帰属に係る自らのルールでのデジタル施設(digital establishments)を主張するものとみられます。結局は、多国間コンセンサスを得られるようなグローバルアプローチによる解決策の検討が待たれます。

Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

PwC 税理士法人

〒100-6015 東京都千代田区霞が関 3 丁目 2 番 5 号 霞が関ビル 15 階

電話：03-5251-2400(代表)

Email: pwjapan.taxpr@jp.pwc.com

www.pwc.com/jp/tax

パートナー

高野 公人

080-1114-4491

kimihito.k.takano@pwc.com

顧問

岡田 至康

03-5251-2670

yoshiyasu.okada@pwc.com

パートナー

佐々木 浩

03-5251-2184

hiroshi.sasaki@pwc.com

ディレクター

浅川 和仁

080-4205-7098

kazuhito.asakawa@pwc.com

PwC 税理士法人は、PwC のメンバーファームです。公認会計士、税理士など約 620 人を有する日本最大級のタックスアドバイザーとして、法人・個人の申告をはじめ、金融・不動産関連、移転価格、M&A、事業再編、国際税務、連結納税制度など幅広い分野において税務コンサルティングを提供しています。

PwC は、社会における信頼を築き、重要な課題を解決することを Purpose(存在意義)としています。私たちは、世界 158 カ国に及ぶグローバルネットワークに 236,000 人以上のスタッフを有し、高品質な監査、税務、アドバイザーサービスを提供しています。詳細は www.pwc.com をご覧ください。

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。

© 2018 PwC 税理士法人 無断複写・転載を禁じます。

PwC とはメンバーファームである PwC 税理士法人、または日本における PwC メンバーファームおよび(または)その指定子会社または PwC のネットワークを指しています。各メンバーファームおよび子会社は、別組織となっています。詳細は www.pwc.com/structure をご覧ください。