

東京都主税局委託調査

デジタル経済における国際課税ルール等に関する調査 報告書

令和2年3月



三菱UFJリサーチ&コンサルティング
Mitsubishi UFJ Research and Consulting

■はじめにー調査の背景と目的ー

平成の 30 年間で一層進展した経済のグローバル化とデジタル化に伴い、企業は国境を越えて自由に事業展開し、現地に物理的な拠点を置かずとも市場を開拓できるようになった。こうした中、特に米国の IT 大手「GAFA」に代表されるデジタルプラットフォーマー(以下「DP」という。)に対し、各国が適正に課税できていないとの批判が世界に広がっている。EU の執行機関である欧州委員会の試算によれば、従来型多国籍企業の実質的法人税負担率が 23%であるのに対し、DP の負担率は 9%に止まっている。国内に外国法人の支店や工場など恒久的施設(PE:Permanent Establishment)が無ければ、その国は課税できないという国際課税原則があるためである。

そこで OECD では、新たな国際課税ルールの策定に向け検討を進めており、デジタル課税に積極的な英仏とデジタル企業に特化した税制に慎重な米国の対立等を経つつも、2020 年 1 月に大枠が合意された。大枠合意の中では、「PE なくして課税なし」の原則を覆し、一定の条件で PE のない市場国に対しても課税権を認める方向となった。一方、共に IT 立国ではあるが、GAFA のような DP を輩出していないイスラエルやインドにおいては、独自に PE の定義を拡張し、物理的な拠点がなくともネクサスを認めようとする試みがなされている。

GAFA を輩出した米国では、経済のデジタル化に対応した新たなネクサス導入の動きは地方政府(州)レベルで始まっている。州法人所得税については、従前は多くの州において、①物理的拠点がなければネクサスを認めない、②所得配分にあたっては資産・労務費・売上の各割合の平均値を出して計算する、③サービス売上に関してはサービス提供地(生産地)で計上する、こととしていたが、現在では①物理的拠点がなくても一定の売上があればネクサスを認める、②所得配分にあたって売上の比重を高める、③サービス売上はサービス消費地で計上する流れがある。すなわち、生産に着目した課税から消費に着目した課税に動いていると言える。また、州売上税に関してはアマゾン等ネット通販大手の売上に対し、店舗等の物理的拠点が存在しない州は売上税の源泉徴収義務を課せないことが問題視されてきた。ネット通販は物理的店舗に対して税金面で優位に立つことになるため、公平な競争の場(Level Playing Field)の確保が求められていた。そうした中、ニューヨーク州は 2008 年に通称「アマゾン税」を導入し、州内に物理的店舗がなくても、当該ネット通販に関連する業者が 1 社でも州内に存在していれば、それをもって(アマゾンのような)当該ネット通販大手が物理的拠点を有するものとみなし、売上税の源泉徴収義務を課すことができるようにした(売上税ネクサス)。従来のネクサス概念の拡張である。2018 年 6 月 21 日には連邦最高裁判所も従前の判例を覆し、物理的拠点がなくても州売上税ネクサスを容認する旨の判決を下した。

本調査では、いわゆる「デジタル課税」の問題を単に国家間の利害対立と捉えず、より本質的に「デジタル経済時代における課税権の配分及び帰属問題」と捉え、OECD 等におけ

る国際合意に先立ち、独自に新たなネクサスを導入した課税主体を、地方政府レベル(米国)と国家レベル(イスラエル、インド等)で、それぞれ税制、ネクサス、利益配分、その他最新の取組状況等を調査する。併せて、現在 OECD で米国案を軸に検討が進んでいる、デジタル課税に関する新たな国際課税ルールの最新動向について調査を行うことにより、地方政府レベル、国家レベル、国際レベルの各段階で、従来の「物理的拠点」を根拠とした課税権の判定が困難となっている現状を網羅的に把握し、整理を試みたい。

本調査研究の成果が、東京都として、進展するデジタル経済の下での望ましい企業課税のあり方を検討する際の一助となれば幸いである。

令和 2 年 3 月

三菱UFJリサーチ&コンサルティング株式会社

■調査の方法

本調査では、アメリカ合衆国の州税レベルでの売上税に係るネクサスの動向や州法人所得税に係るネクサス及び Profit Allocation の動向、インド・イスラエルにおける PE 概念の拡張、OECD におけるデジタル課税の検討状況に係る文献調査のほか、国内での 2 名の有識者へのヒアリング、アメリカ・イスラエル・インド現地でのインタビュー、統計による分析を実施した。

<現地インタビュー調査実施日>

年月日	訪問先
2019年11月11日(月)	小売事業者
2019年11月12日(火)	California Department of Finance
2019年11月13日(水)	Information Technology Industry Council
2019年11月14日(木)	Multistate Tax Commission
2019年11月14日(木)	Computer & Communications Industry Association
2019年11月15日(金)	Tax Foundation
2019年11月15日(金)	Albany Law School
2020年2月6日(木)	Ministry of Finance, India
2020年2月6日(木)	PwC India
2020年2月7日(金)	TMF Services India Private Limited
2020年2月7日(金)	KPMG India
2020年2月9日(日)	Israel Tax Authority
2020年2月10日(月)	PwC Israel

<目次>

第 I 章 デジタル経済下における課税上の論点.....	1
1. 従前の国際課税原則とデジタル経済下での課税上の課題.....	1
2. デジタル経済下における課税上の原則の修正.....	2
第 II 章 アメリカ合衆国国内における動向	3
1. 基本的事項	5
(1) 概要	5
(2) 財政	6
(3) 地方自治制度	10
(4) 税制	16
2. 州法人所得税に関するネクサス及び所得配分.....	20
(1) デジタル経済下の州法人所得税に係るネクサス・所得配分を巡る課題	20
(2) 要素ネクサス基準.....	25
(3) 所得配分基準の見直し.....	29
(4) カリフォルニア州	35
(5) ニューヨーク州	44
(6) 州法人所得税に関するネクサスを巡る訴訟の概要.....	49
3. 売上税に関するネクサス.....	51
(1) デジタル経済下の売上税ネクサスを巡る課題.....	51
(2) ニューヨーク州	54
(3) カリフォルニア州	58
(4) 売上税におけるネクサスを巡る訴訟の概要	61
(5) 各州における売上税ネクサスの見直し.....	66
4. ネットフリックス税.....	69
(1) 既存の課税制度	69
(2) 目的	72
(3) 概要	72
第 III 章 OECD 及び G20 における議論の動向	74
1. OECD 等における議論の流れ.....	74
(1) BEPS までの議論.....	74
(2) BEPS における最終報告書における規定.....	75
(3) BEPS 以降の状況.....	76

2.	OECD 公開討議文書における 3 案の内容	78
(1)	論点	78
(2)	各案の詳細	79
3.	新たな国際課税ルールの合意に向けた OECD 及び G20 における最新の検討状況及び見通し	82
(1)	第一の柱に関する「統一アプローチ」に向けた事務局提案(2019 年 10 月) ..	82
(2)	事務局提案に対するパブリックコメント・公開討議	86
(3)	2020 年 1 月の大枠合意内容	88
第 IV 章 各国独自のデジタル課税制度		94
1.	イスラエル	94
(1)	基本的事項	94
(2)	PE 定義の拡張	96
2.	インド	97
(1)	基本的事項	97
(2)	均衡税(Equqlization Levy)	99
(3)	PE 定義の拡張(重要な経済的拠点)	101
(4)	Online Information Database access and Retrieval Services: OIIRS(GST での対応)	103
3.	欧州諸国	104
(1)	EU	104
(2)	その他各国におけるデジタル課税の動向	104

第I章 デジタル経済下における課税上の論点

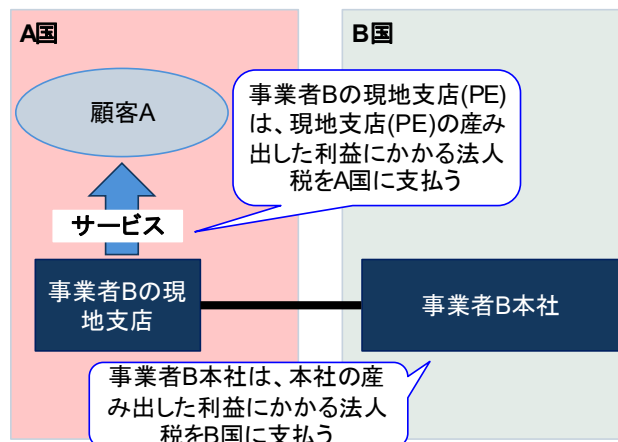
1. 従前の国際課税原則とデジタル経済下での課税上の課題

国境を跨ぐ法人所得に関する税については、国際的に合意された課税権配分に係るルールとして、「PE(恒久的施設)なければ課税なし」「独立企業原則」等の原則が構築されてきた。すなわち、多国籍企業が恒久的施設(Permanent Establishment; PE)と呼ばれる一定の物理的拠点を有する国に対して、当該国に事業所得の課税を認めるとともに、PEを独立した企業と見做しPEが果たす役割・引き受けるリスク等を分析して利益配分を決定してきた。こうしたルールは、①多国籍企業は市場国で事業を実施する上で物理的拠点が必要であること、②付加価値の創出にあたって物理的拠点の果たす役割が大きいこと、③付加価値は事業者側のみが創出していることを前提としていると考えられる。

しかし、昨今のデジタル経済では、GAFA(Google, Apple, Facebook, Amazon)に代表されるデジタル企業が、デジタル・プラットフォームを用いた新たなビジネスモデルを構築し、世界規模で多額の利益を上げている。こうした企業のビジネスモデルは、高度にデジタル化されたビジネス(highly digitalised businesses; HDB)と呼ばれ、①市場国(ユーザー又は顧客が所在する国)に支店等の物理的拠点を設けずに事業規模を拡大できること、②無形資産(知的財産権等)に大きく依存するビジネスモデルを採ること、③データ及びユーザーの参加が経済価値の創出に重要な役割を果たし、データ及びユーザーの参加と無形資産の価値向上の間で相乗効果が見られることなどの特徴がある。

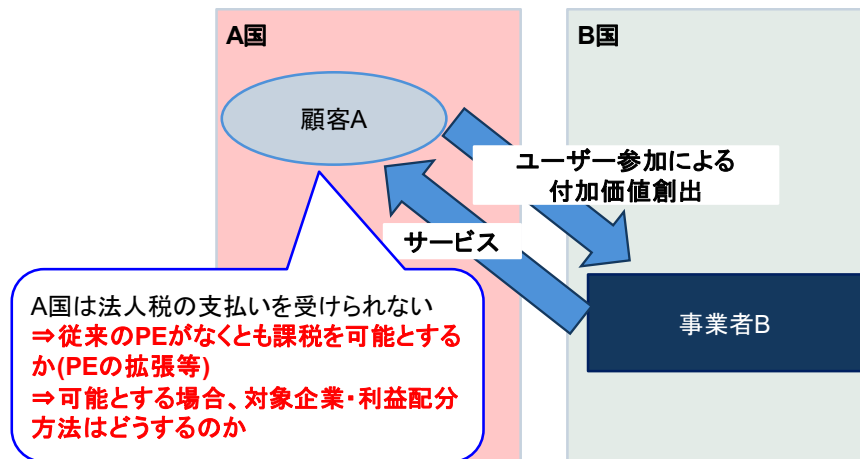
このため、従前の課税権配分に係るルールの前提が成り立たず、「PE(恒久的施設)なければ課税なし」「独立企業原則」等の原則を適用する場合には、付加価値が創出される地域と課税が行われる地域でずれが生じ、税負担の大幅な軽減や国家間の税収の偏りが生じるおそれがある。

図表 1 従来の課税権の配分(デジタル企業以外)



(出典)MURC作成

図表 2 従来の課税権の配分による課題(デジタル企業)



(出典)MURC作成

2. デジタル経済下における課税上の原則の修正

デジタル経済の進展を受けて、上記の課題に対応するため、法人所得税の課税権配分に係るルールとして、①ネクサスに係る基準の拡大、②市場国(消費地)の課税権の強化の動きが見られる。

①従前のネクサスよりも広範なネクサスの採用

従前のネクサスの範囲を拡張し、課税対象となる企業の範囲を広げる動きが見られる。方向性としては、以下の2つのパターンが挙げられる。

- (i) 物理的拠点の概念を拡張し、従前よりも課税対象を広げる動き(インド・イスラエルにおける PE 概念の拡張)
- (ii) 一定の売上が計上されていることをネクサスの一要素とする動き(アメリカ合衆国における州法人所得税、OECD 及び G20 における新たな国際課税ルールの議論、インド・イスラエルにおける PE 概念の拡張)

※アメリカ合衆国における州売上税ネクサス(売上税の源泉徴収義務を課すネクサス)については、(i)に関してアマゾン税の導入、(ii)に関して Wayfair 判決以降の各州のネクサス基準の変更による対応、が挙げられる。

②市場(消費地)の課税権の強化

ネクサス基準の変更を前提として、消費地に対する課税所得の配分を強化させる動きが見られる。(アメリカ合衆国の州法人所得税、OECD 及び G20 における議論、欧州諸国におけるデジタルサービス税、インドにおける均衡税)

※デジタルサービス税や均衡税は法人所得税の枠外ではあるが、デジタル企業への法人課税の代替手段として課される。

第Ⅱ章 アメリカ合衆国国内における動向

アメリカ合衆国国内において、OECD/G20 における議論に先駆けて、デジタル経済の進展を受けた州税のルール変更がなされてきた。

アメリカ合衆国の各州においては、州法人所得税を独自に規定できることが原則であるが、課税権は、合衆国憲法に定められているデュー・プロセス条項(合衆国憲法第 14 修正 1 節)及び州際通商条項(合衆国憲法 1 編第 8 条 3 項)との関係で制約を受ける。デジタル経済の進展を受けた州税のルールの変更はこれらの条項との間で問題となった。

州法人所得税については、従前は、①物理的拠点¹(Physical Presence)がなければネクサスを認めない、②所得配分にあたって資産・労務費・売上の各割合の平均値を出して計算する、③売上比率に計算に用いる売上のうちサービス売上に関してはサービス提供地(生産地)で計上する、こととしていた。しかし、デジタル経済の進展による州を跨いだビジネスの拡大の中で修正が図られることとなった。現在では、①物理的拠点がなくても一定の売上があればネクサスを認める、②所得配分にあたって売上の比重を高める、③売上比率の計算に用いる売上のうちサービス売上に関してはサービス消費地で計上するよう変更する、流れがある。すなわち、生産に着目した課税から消費に着目した課税に動いていると言える。

州売上税については、消費者が負担するものであるが、売上税の源泉徴収義務との間で問題となった。従前は店舗等の物理的拠点が存在しない州は売上税の源泉徴収義務を課せないことが原則であった。そのため、ネット通販は物理的店舗に対して税金面で優位に立つことになるため、公平な競争の場(Level Playing Field)の確保が求められていた。しかしながら、連邦最高裁は、物理的拠点を有しない事業者に対して売上税の源泉徴収義務を課すことは合衆国憲法に違反すると判示していた(1992 年 Quill 判決)。そうした中、Quill 判決を前提として、従来の物理的拠点の定義を拡張しようとした取組が、ニューヨーク州が 2008 年に導入した通称「アマゾン税」である。これは、州内に物理的店舗がなくても、当該ネット通販に関連する業者が 1 社でも州内に存在していれば、それをもって(アマゾンのような)当該ネット通販大手が物理的拠点を有するものとみなし、売上税の源泉徴収義務を課すことができるようにした。なお、2018 年 6 月 21 日には連邦最高裁判所も従前の判例を覆し(Wayfair 判決)、物理的拠点がなくても州売上税ネクサスを容認する旨の判決を下した。その後、多くの州では物理的拠点が無い事業者に対しても州売上税ネクサスを認める方向となっている。州売上税についても、消費地の権限の強化に向けた動きであると言える。

なお、州法人所得税・州売上税とは異なるが、デジタル経済の進展により、オンライン配信によるサービスが拡大しており、旧来型のサービスとの間での公平な競争の場も求められるようになった。シカゴ市における通称「ネットフリックス税」がそれに当たる。シカゴ市においては映画館やミュージカルのチケット等に対して Amusement tax が課されている

¹ 国際課税の議論で用いられる PE と類似した概念であるが、PE よりも広範なものとなっている。

るが、従前は映画館やミュージカルと競合しうるオンライン配信は対象外であった。オンライン配信サービスの拡大を背景として、オンライン配信も Amusement tax の対象とすべく「ネットフリックス税」が導入された。

図表 3 アメリカ合衆国の州法人所得税・州売上税の変更

	ネクサス基準の見直し	所得配分基準の見直し	
州法人所得税	「物理的拠点」を有する事業者のみが課税対象 ⇒ 「物理的拠点」を必須としない	資産・労務費・売上の各割合を用いた所得配分 ⇒ 売上割合を重視した所得配分 サービス売上については、サービス提供地にて計上する ⇒ サービス売上については、サービス消費地にて計上する	消費地の課税権強化 (税収の増加)
州売上税	「物理的拠点」を有する事業者のみ源泉徴収義務を課す ⇒ ①「物理的拠点」の範囲を広げる(アマゾン税) ②「物理的拠点」を有しない事業者にも源泉徴収義務を課す (Wayfair判決後の流れ)	— (従前より消費者が負担。ただし、ネクサス基準見直しにより課税逃れが減り、公平な負担が実現)	

(出典) MURC 作成

なお、アメリカ合衆国における州の権限は、わが国における地方公共団体の権限と大きく異なることから、州法人所得税・州売上税に係る議論がわが国の地方税の議論に当てはまるものではないことに留意が必要である。特に、州法人所得税に関しては、アメリカ合衆国では州政府は連邦憲法に違反しない限り自由に課税権を有しており、かつ州間での租税競争が激しく、税体系・税理論の一貫性よりも政治的な議論に影響を受けやすいことに留意が必要である。

1. 基本的事項

(1) 概要

アメリカ合衆国の人口・面積・主要産業・経済指標等について、図表 4 に示す。

図表 4 アメリカ合衆国の概要

項目	
人口	3 億 2,775 万人(2018 年 5 月時点・アメリカ合衆国国勢局)
面積	962.8 万平方キロメートル
主要産業	工業(全般), 農林業(小麦, トウモロコシ, 大豆, 木材他), 金融・保険・不動産業, サービス業
国内総生産(GDP)	19 兆 3,906 億ドル(名目、2017 年)
一人当たり GDP	59,531 ドル(名目、2017 年)
国民所得(GNI)	20 兆 5,626 億 1,600 万ドル(2018 年)
一人当たり GNI	62,850 ドル(2018 年、アトラスメソッド)／63,390 ドル(2018 年、購買力平価(PPP)基準)
GDP 成長率	2.1%(2019 年)
消費者物価指数	0.2%(2018 年 4 月対前月比)
失業率	3.7%(2019 年 7 月)
貿易額	輸出：1 兆 5,507 億ドル(前年比+6.5%) 2017 年・財貨のみ 輸入：2 兆 3,619 億ドル(前年比+7.0%) 2017 年・財貨のみ

(出典) 外務省、日本貿易振興機構、世界銀行のホームページより弊社作成

内政については、2016 年の大統領選では、民主党のクリントン元国務長官が優位との見方が大勢を占める中、国民の不満をくみ取り、アメリカを再び偉大な国にするの一貫して主張し、共和党内で他の候補に先行していたトランプ候補が勝利した。2017 年 1 月、トランプ第 45 代アメリカ合衆国大統領が就任。「アメリカ第一主義」、「アメリカを再び偉大にする」との方針の下、移民制度改革や税制改革、インフラ投資等を通じた強い経済の実現等に取り組んでいる。

また、外交については、2017 年 12 月に発表された国家安全保障戦略では、(ア)アメリカ合衆国国民、本土及び生活様式の保護、(イ)アメリカ合衆国の繁栄の促進、(ウ)力を通じた平和の維持、(エ)アメリカ合衆国の影響力の促進、の四つの柱を追及する方針を示した。

トランプ政権は、北朝鮮に対する「戦略的忍耐」政策の変更、環太平洋パートナーシップ(TPP)協定離脱、パリ協定脱退、イラン核合意不承認等、オバマ前政権の政策を転換する方針を明確にしてきた。一方、日本を含む同盟国との連携、インド太平洋地域の平和・安定・繁栄に対するコミットメント、テロとの闘い等についてはおおむね前政権の方向性を維持

している。

経済に関しては、景気は着実に回復が続いている。ただし、先行きについては、新型コロナウイルスを巡る動向、通商問題の動向及び影響、今後の政策の動向及び影響、金融資本市場の変動の影響等に留意する必要がある。

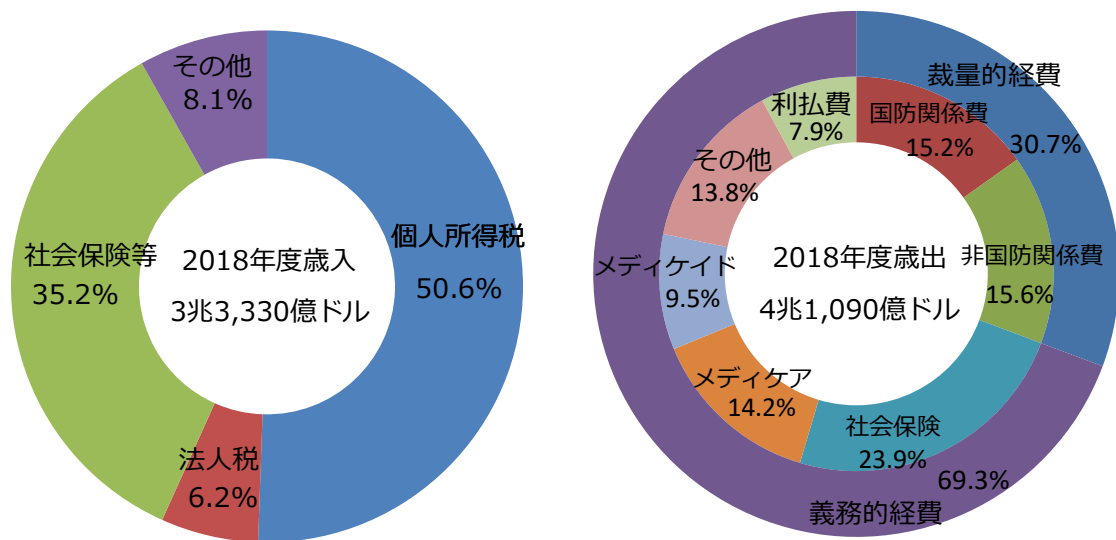
(2) 財政

① 連邦政府

アメリカ合衆国連邦政府の2018年度の歳入・歳出については、図表5に示すとおり、歳入が3兆3,300億ドル、歳出が4兆1,090億ドルとなっており、7,790億ドルの財政赤字である。

歳入の内訳をみると、個人所得税の割合が過半を占めており、法人税の割合は相対的に小さい。また、歳出を見ると、社会保険・メディケア・メディケイドなどの社会保障関係費用と国防関係費の占める割合が大きいことが分かる。

図表5 連邦政府の歳入・歳出(2018年度)

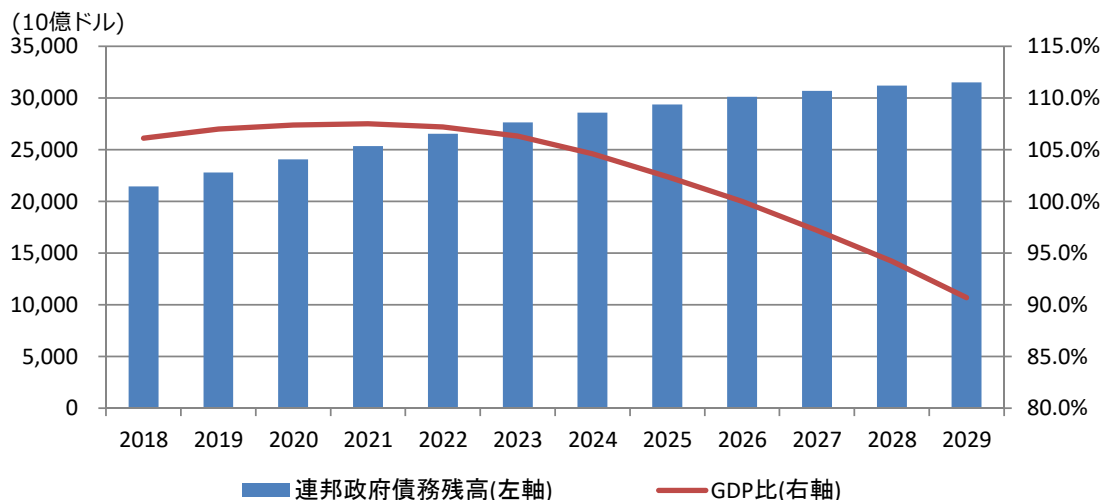


(注)2018年度とは、2017年10月から2018年9月までの期間を指す。

(出典)アメリカ合衆国大統領府(2019)“A Budget for a Better America – President’s Budget FY 2020”より
MURC 作成

連邦政府の債務残高については、2018年度末で21兆4,380億ドル、対GDP比で106.1%となっている。債務残高についてもしばらくは上昇が見込まれるが、対GDP比でみると、2021年に107.5%とピークを迎えた後は、下落が見込まれており、2029年には対GDP比で90.7%となると推計されている。

図表 6 連邦政府の債務残高



(注)各年度末の状況を示している。2018 年度末は実績値、2019 年度末以降は予測値
 (出典)アメリカ合衆国大統領府(2019) “A Budget for a Better America – President’s Budget FY 2020” より
 MURC 作成

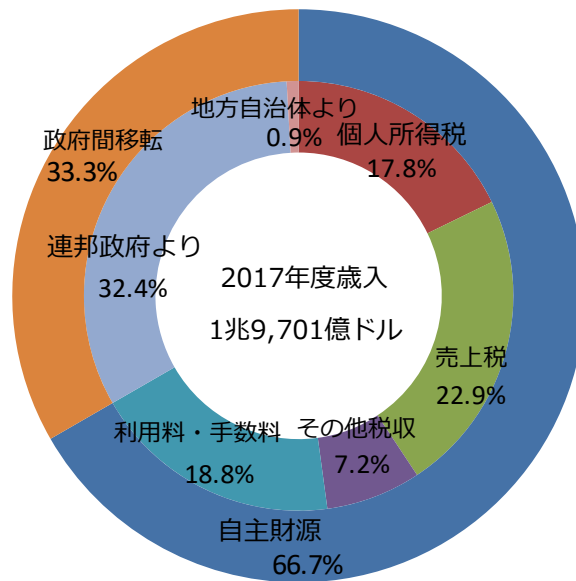
② 州・地方自治体

a) 州政府

アメリカ合衆国州政府の 2017 年度の歳入・歳出を見ると、歳入合計は 1 兆 9,701 億ドル、歳出合計は 1 兆 7,649 億ドルとなっている。

歳入についてはおよそ 3 分の 2 が自主財源、およそ 3 分の 1 が政府間移転である。自主財源のうち税収については、個人所得税と売上税の占める割合が多くなっている。政府間移転に関しては、ほぼ全てが連邦政府からのものである。

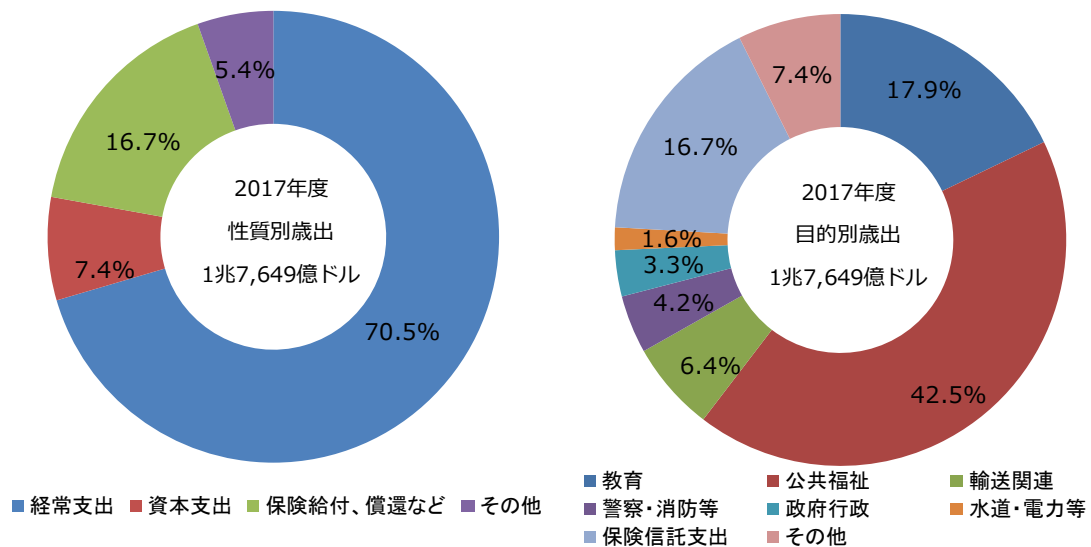
図表 7 州政府の歳入



(注)「売上税」には売上一般に課される小売売上税のみならず、個別間接税も含まれている。
 (出典)アメリカ合衆国統計局 (2019) “2017 State & Local Government Finance Historical Datasets and Tables”
 より MURC 作成

歳出については、性質別にみると経常支出が大半を占めている。目的別にみると公共福祉の占める割合が多くなっている。

図表 8 州政府の歳出



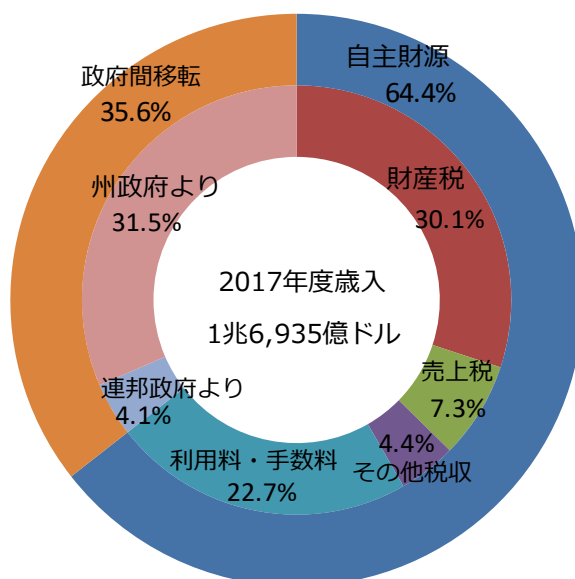
(注)政府間の移転を含まない
 (出典)アメリカ合衆国統計局 (2019) “2017 State & Local Government Finance Historical Datasets and Tables”
 より MURC 作成

b) 地方自治体

アメリカ合衆国地方自治体の 2017 年度の歳入・歳出を見ると、歳入合計は 1 兆 6,935 億ドル、歳出合計は 1 兆 8,952 億ドルとなっている。

歳入についてはおよそ 3 分の 2 が自主財源、およそ 3 分の 1 が政府間移転である。自主財源のうち税収については、財産税の占める割合が多くなっている。政府間移転に関しては、州政府からの移転が多くなっている。

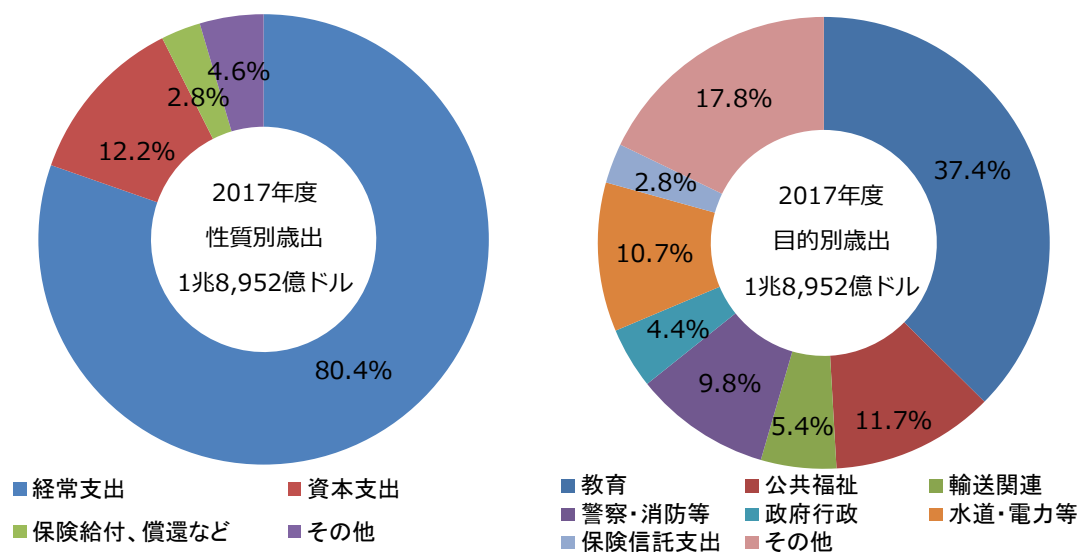
図表 9 地方自治体の歳入



(注)「売上税」には売上一般に課される小売売上税のみならず、個別間接税も含めている。
(出典)アメリカ合衆国統計局 (2019) “2017 State & Local Government Finance Historical Datasets and Tables”
より MURC 作成

歳出については、性質別にみると経常支出が大半を占めている。目的別にみると教育の占める割合が多くなっている。

図表 10 地方自治体の歳出



(注)政府間の移転を含まない
 (出典)アメリカ合衆国統計局 (2019) “2017 State & Local Government Finance Historical Datasets and Tables”
 より MURC 作成

(3) 地方自治制度

① 連邦制の仕組み

アメリカ合衆国の行政機関には、連邦政府、50 州政府があり、それぞれの州には地方政府が設置されている。アメリカ合衆国憲法に基づいて連邦政府、州政府が設置され、その双方が立法権、司法権、行政権の三権を持っている。地方政府に関する規定は合衆国憲法には存在せず、その設置根拠は各州の州憲法あるいは州法である。

地方政府には、カウンティ(county)、自治体(municipality)、タウンあるいはタウンシップ(town or township)、特別区(special district)、学区(school district)がある。一般に州のエリアはカウンティに分割されるが、ロードアイランド州にはこれが存在せず、またバージニア州のようにカウンティと自治体が並存し、自治体のエリアにはカウンティが存在しない州もある²。

1959 年にハワイ州が誕生して以来、連邦政府、州政府の機関数は一定である。一方、地方政府の機関数を経年的に整理したものが以下の図表である。50 年間にカウンティは安定して推移しており、また自治体は微増、タウン等が微減となっているが、これらの機関数は 50 年間で見ても比較的安定している。これに対して、特別区、学区は変動が激しくなっている。

² 竹下謙監・著(2008)『世界の地方自治制度』、イマジン出版の 113 頁参照。

図表 11 地方政府の機関数の推移

年・州	カウンティ	自治体	タウン等	特別区	学区	合計
1962	3,043	17,997	17,144	18,823	34,678	91,685
1972	3,044	18,517	16,991	23,885	15,781	78,218
1982	3,041	19,076	16,734	28,078	14,851	81,780
1992	3,043	19,279	16,656	31,555	14,422	84,955
2002	3,034	19,429	16,504	35,052	13,506	87,525
2012	3,031	19,522	16,364	37,203	12,884	89,004
2017	3,031	19,495	16,253	38,542	12,754	90,075

(出典)US Census Bureau

② 連邦・州・地方自治体の事務・権限配分

a) 連邦政府の権限

連邦政府は大統領制を取り、行政府の役割は法律の執行に当たることである。立法府は上・下両院からなり、それぞれの役割は合衆国憲法に規定されている。大統領には法律の提出権はないが、立法府が成立させた法律案に対して拒否権を持っている。司法府は合衆国憲法や連邦法の解釈を行う機関となっている。

連邦政府と州政府の権限については、各州が特定の権限を連邦政府に付与するという考え方を取り、連邦政府に委任された権限は合衆国憲法第1条第8節にこれが列挙されている。8節では、連邦政府が国の福祉の増進や防衛力の整備、債務の返済のために課税権を持つとし、これに加え、以下の権限が付与されている。

図表 12 主な連邦政府の権限

<ul style="list-style-type: none"> ○ 国家の信用に基づく資金の借入 ○ 外国貿易及び州間通商の規定 ○ 帰化に関する規則 ○ 破産に関する法律の制定 ○ 度量衡の制定 ○ 貨幣の鋳造 ○ 通貨偽造に対する科罰 ○ 郵便局の設置と郵便網の整備 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 著作権と特許の認定 ○ 公海上の重大犯罪に対する科罰 ○ 宣戦の布告 ○ 軍隊の整備・維持 ○ 首都と準州の統治 ○ 連邦政府に係る法律の制定 ○ 銀行設置の認可 <p style="text-align: right;">等</p>
--	---

(出典)The Constitution of the United States of America (Article I, Section 8)³、国土交通省HP「米国における地域振興に係る支援・特例の事例」から作成

b) 州政府の権限

州政府の行政機構はそれぞれの州憲法を根拠としているが、連邦政府同様三権で構成されている。行政府は、直接選挙で選出される知事をトップに、それぞれの執行機関の長、行政委員会の長からなる⁴。立法府も連邦政府と同様に上・下両院⁵によって構成され、議会が

³ 合衆国憲法は以下を参照した。 <http://www.usconstitution.net/const.html>

⁴ 州知事以外でも副知事や州務長官なども選挙によって選出される場合が多い。

⁵ ネブラスカ州のみ一院制を採用している。

成立させた法案に対して州知事は拒否権も持っている。司法府は連邦の裁判制度から独立した裁判所であり、裁判官は一般に選挙によって選出されている。

州政府の権限については、これを規定しているのが 1791 年に成立した合衆国憲法の修正第 10 条である。同条は「この憲法によって合衆国に委任されず、かつ州に対して禁止されていない権限は、各州又は国民に留保される」と規定している。この条文によって連邦政府の権限が憲法上の規定に限定されていることを示し、さらに州政府の権限については、合衆国憲法および州憲法に反しない限り、全ての権限が州政府に留保されていることを確認している。ただし、連邦政府の法律と州政府の法律が矛盾する場合には連邦の法律に違反する州の法律は無効になるという原則がある⁶。

c) 州政府と地方政府の関係

合衆国憲法には地方政府に関する規定がなく、修正第 10 条からその設置は州政府に委ねられている。このため、地方政府は州の創造物とされ、各州が地方政府に関する規定を州憲法あるいは州法で担保している。地方政府は州政府が持っている組織の組成権限や、課税権、起債権、予算・人事管理等の権限などを委譲してもらうことで成立している。この考え方は各州の地方制度にほぼ共通しており、一般に特定の権限を州法によって与えることで地方政府が設置される。

地方政府には既述したようにカウンティ、自治体、タウン・タウンシップ、特別区、学校区に大別できる。これらの地方政府は、主に事務範囲と、設立目的や設立経緯の 2 つの観点から、以下の図表のように分類されている。

事務範囲は特定の事務のみを担う場合と、広く一般的な事務を担当する場合で、前者に特別区や学校区がある。設立目的や設立経緯による分類には、地方自治体、準地方自治体があり、前者は住民が設立する政府で、後者は州政府が行政管理上の理由から設置する機関である。ただし、こうした分類も絶対的なものではなく、特に大都市圏のカウンティの中には州の下部組織から地方自治体に転換していくケースもある。また、タウンでも法人格を持つ組織が現れ、住民の要請から設置される特別区や学校区もあるなど、こうした類型から外れる地方政府も存在する。

図表 13 地方政府の類型

		設立目的や設立経緯	
		地方自治体	準地方自治体
事務範囲	一般事務	自治体	カウンティ、タウン・タウンシップ
	特定事務		特別区、学校区

(出典) 竹下譲監・著(2008)「世界の地方自治制度」

⁶ 国土交通省 HP における「米国における地域振興に係る支援・特例の事例」を参照した。

地方政府は州政府の行政管理上の理由から導入されるものが多く、個々の地方政府の設置に関しては州法を根拠としている。自治体の設置に関しても州法を根拠とするが、設置手続きとしては住民の発議に対して州政府がこれを承認し、住民に対して憲章(charter)を付与することで行われている。

憲章には、個々の自治体ごとに州議会が特別法を制定する特別憲章(special charter)や、州議会が標準的な内容を盛り込んだ一般法を整備し、これを自治体に適用する一般憲章(general charter)、自治体を人口や面積規模で分類し、内容を標準化した等級別憲章(classified charter)、複数の標準的な憲章を定め、住民が選択する選択憲章(optical charter)などがある。これら4つの憲章は州政府によってその詳細が決定されているが、これ以外に住民自らが憲章を定める自治憲章(home rule charter)もある。州政府はこれらの憲章を複数整備していることが一般的で、適宜選択され適用されている。

なお、自治憲章はカウンティにも適用が拡大されており、カリフォルニア州では1911年からカウンティに適用できるように州憲法が改正されている。これにより、自治憲章についての投票で過半数の承認を得れば、カウンティが憲章の採択、修正、改正、廃止ができるとしている(カリフォルニア州憲法第11章第3条(a)項)。

d) 地方政府の組織および処理する事務

ア. カウンティ

カウンティは理事会によって運営されるケースが多く、この場合理事会に参加する理事は公選である。理事会は、やはり公選による複数の行政官とともに、カウンティにおける行政権と立法権を行使していく。

この形態以外にも理事会が行政官を任命する組織形態や、行政官を公選で1名選出する形態などもある。後者は理事会という立法府と、行政官を長とする行政府を設置する二元代表制のケースである。

カウンティが処理する事務は、州政府が付与するから州によって違いがある。一般的には、刑務所、課税・徴税、警察、検死、生活保護、道路、裁判、農業、保健、小・中学校、図書館に係る事務となっている。都市地域にあるカウンティではさらに総合計画の策定・執行や、公園やレクリエーション施設の設置・運営、地域規制の導入といった事務も行う場合がある。

イ. 自治体

自治体の組織形態は憲章に根拠を置く場合があるが、必ずしもこのルールが守られている訳ではない。また、組織形態も多様であり、首長一議会型、理事会型、議会一支配人型といった形態が採用されていることが多い。

首長一議会型の組織形態を取る場合、首長の行政権限が強い場合と、弱い場合がある。権

限が強い場合、首長は有権者の直接選挙によって選出され、予算編成からその執行まで責任を持っている。組織の人事権もあり、議会に対して拒否権を持つことが一般的である。

これに対して、首長の権限が弱いケースでは、議会が立法権と行政権の双方を持っており、通常議員が個々の行政部署の長を兼ねることになる。この場合、首長は議員の中から選ばれるが、住民の直接選挙で選ばれる場合もある。また、行政府の主要な役職を住民の選挙で選ぶケースもある。このような方法で首長の権限を分散することで権力の集中を回避しており、首長は議会に対する拒否権も持っていない。

理事会型による組織形態は、立法権と行政権を選挙で選ばれた理事に集中させ、理事は行政部署の長を兼ねる。首長は理事から選ばれるが、強い権限が付与される訳ではない。このため、複数の首長が行政運営を担う仕組みで、変化の速さに対応できないなど、様々な問題が顕在化する中、適用事例は95年に170市あったが、2001年には50市にまで減少してきている。

議会一支配人型の組織形態は、立法権と行政権を持つ理事会が行政を執行する支配人を任命する仕組みである。理事会が政策の決定や予算の承認、条例の制定などを担うが、理事が行政運営を担当する場合、執行能力が低くなるなどの問題があった。このため、これを補完する方法として行政運営の専門家を支配人に位置付け、理事会はこれを監督する役割を担うことで執行能力を強化しようという組織形態である。

市を対象に自治体の組織形態を見ると、市長一議会型が全体の38%、議会一支配人型が53%を占めている。議会一支配人型を選択する市は人口規模で2.5万人から25万人で多く、全市の65.9%を占めている⁷。

自治体が担う事務としては、上・下水道、保健衛生、道路、警察、消防、教育、福祉、都市計画、レクリエーション、交通事業などがある。

ウ. タウン、タウンシップ

タウン、タウンシップは州政府が州法に基づいて設置しているが、一般に憲章を持たず、法人格もない。組織形態としては、タウン総会やタウンシップ総会による直接民主制を採用している場合が主流である。この会議では全ての有権者が参加資格を持っており、行政委員会の委員や行政官の選出、条例の制定、課税の決定など重要事項の議決を担っている。人口規模が大きくなると代議制を採用するケースも増えてくる。

タウンが処理する事務は、自治体同様広範な事務を対象とすることも多く、カウンティが処理する事務のうち、刑務所、裁判などの事務を除いて処理している。タウンによってはより限定された範囲の事務しか処理しないものもある。

タウンシップは、一般にタウンより事務の範囲は狭く、道路、生活保護、教育、警察、消

⁷ “The Municipal Year Book 2003”に基づいている。

防、公園管理等を担っている。

Ⅰ. 特別区・学校区

特別区・学校区はその規模は様々であるが、課税権も起債権限も有した地方政府である。学校区は特別区の1つの形態である。特別区の組織形態は、一般に理事会を中心に運営されることが多く、理事の選出は有権者による選挙と、一定のルールに従って任命される場合がある。

学校区は公立学校の設置・運営を目的としているが、特別区は単一の事務あるいは複数の事務を処理する。処理する事務としては、消防、土壌保全、公園管理、水道、下水道、住宅、都市再開発、港湾、橋、トンネル、空港、図書館などに係るものである。

③ 連邦・州・地方自治体の財政の状況

連邦政府は合衆国憲法第1条第8節において課税権を持つとなっているが、実際に課税するためには連邦憲法の規定、あるいは連邦裁判所の憲法規定解釈によってその妥当性を担保する必要がある。連邦政府の課税権と併行して、州政府には独自の課税権が留保されている。ただし、合衆国憲法では州政府が輸出入に関税を掛けることを禁じており、これは州際通商にも適用されている。これらの禁止条項に抵触しない限り、州政府の課税権は侵害されない。

州政府は財政運営や課税に関する規定を州憲法や州法において担保している。コロラド、オハイオ、サウスカロライナ、テキサス、バーモント州を除くと、全ての州憲法で均衡予算が義務付けられている。また、州財政に対しては住民提案や住民投票などによって直接規制が掛けられている例もある。例えば、カリフォルニア州では1979年の住民提案によって州憲法が改正され、支出の年間増加率は人口増加率及びインフレ率を超えてはならないとされている。

地方政府は州の創造物という考え方が、依然として最も当てはまっている領域が財政であると言われている。財政面では、州憲法や州法による授権がない限り、地方政府は税や料金、手数料を徴収することはできない。つまり、地方政府には州法等の規定があって初めて課税権が付与される。

州政府は地方政府の財政運営に対しても様々な規制を加えており、ほとんどの州がカウンティや自治体等の借入金に上限を設けており、負債の対象も制限している。公債の最長期間を設定し、上限利率に制限を加えるなど、州法による財政運営上の規制は様々である。

地方政府の重要な財源となっている資産税に対しても、州政府が制約を加えている場合は多い。カリフォルニア州では1978年に住民投票によって「プロポジション13」が可決され、資産税率の制限や、資産評価方法、税制改正手続きについて新たな規定が導入された。これ以前、カリフォルニア州には資産税の地方政府に対する配分率の規定が存在しなかつ

た。このため、税率は地方政府が決定していたが、住民投票以降は州法によって配分率が定められている。

売上税・使用税も、州の税率は各州が決定しているが、地方政府の税率に対しては州法が認める範囲内で税率の決定権を持っている。こうした地方政府に対する課税権の制約は、州議会が権限の拡大に反対していると言うよりも、住民が地方政府に対して財政上の権限を与えることに反対していることがある。

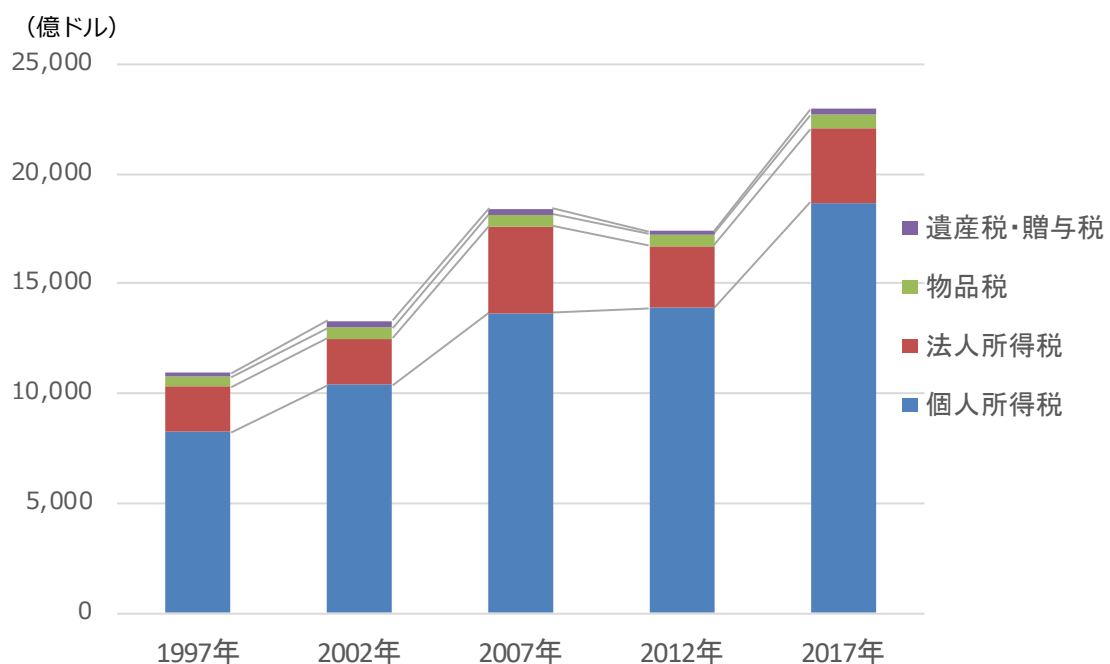
(4) 税制

① 国税(連邦)

アメリカ合衆国における国税(連邦)の税目としては、個人所得税・法人所得税、物品税、遺産税・贈与税等がある。なお、一般消費税については連邦レベルでは課されていない。

連邦税の大半は個人所得税となっており、法人所得税が続く。この傾向は、経年でも大きな変化はない。

図表 14 国税(連邦税)の内訳に係る経年変化



(出典)アメリカ合衆国歳入庁 (2019) “IRS Data Book(Table 6. Gross Collections, by Type of Tax, Fiscal Years)”より MURC 作成

(注)個人所得税、法人所得税、物品税、遺産税・贈与税に係る税収を示しており、アメリカ合衆国の統計において税収と同様の扱いがなされている社会保険負担については含まない。

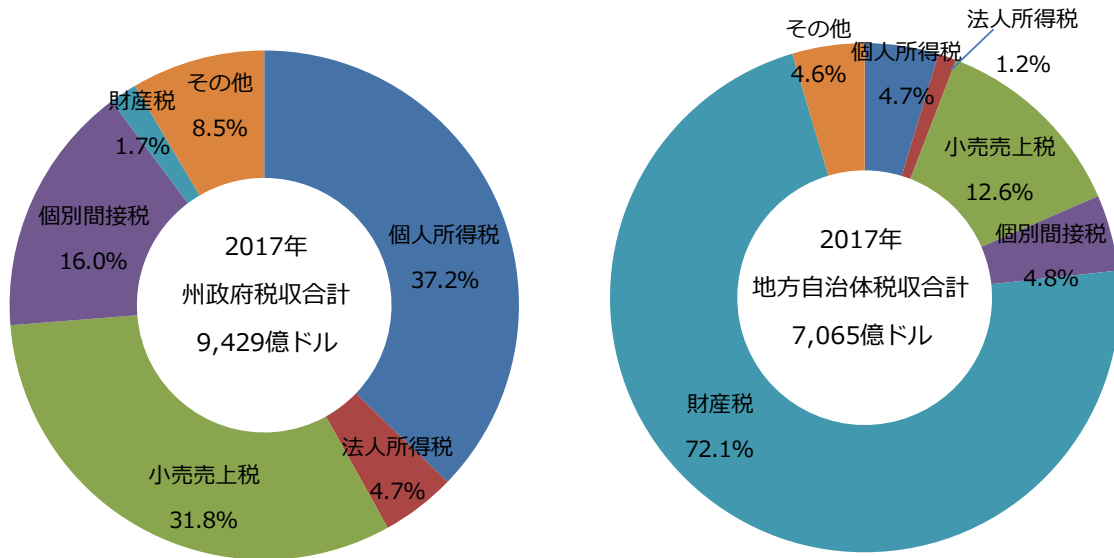
(注)税還付を考慮していない総収入を示す。

② 地方税(州政府、地方自治体)

アメリカ合衆国における地方税の税目・内訳をみると、州政府においては、個人所得税が

税収の 37.2%、小売売上税が税収の 31.8%を占めている。一方、地方自治体においては、財産税が税収の 72.1%を占めており、州政府と地方自治体は税収構造が大きく異なっている。

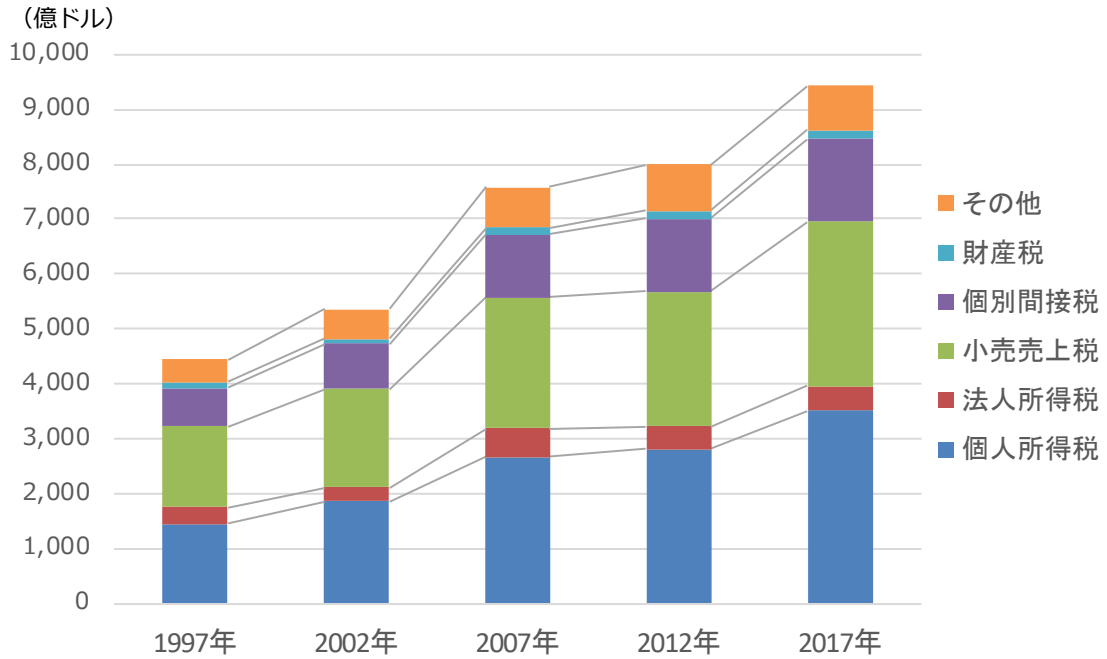
図表 15 地方税の内訳(州政府、地方自治体)



(出典)アメリカ合衆国統計局 (2019) “2017 State & Local Government Finance Historical Datasets and Tables”より MURC 作成

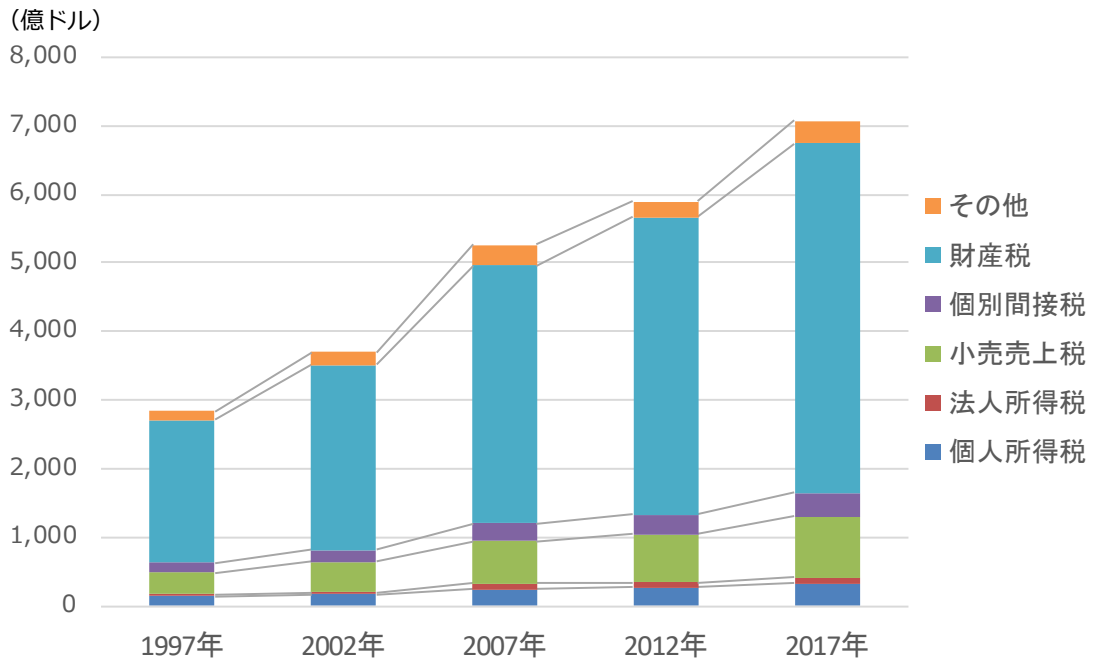
州政府、地方自治体の税収の 1997 年から 2017 年にかけての推移を図表 16、図表 17 に示す。1997 年と比較して、州政府の税収は約 2.1 倍、地方自治体の税収は約 2.5 倍に増加しているが、構成については大きな変化はない。州政府は個人所得稅・小売売上税が、地方自治体は財産税が税収の多くを占めている。

図表 16 州政府の税収の経年変化



(出典)アメリカ合衆国統計局 (2019) “2017 State & Local Government Finance Historical Datasets and Tables”
等より MURC 作成

図表 17 地方自治体の税収の経年変化



(出典)アメリカ合衆国統計局 (2019) “2017 State & Local Government Finance Historical Datasets and Tables”
等より MURC 作成

③ 地方税制度

アメリカ合衆国においては、各州は独自の課税権を有し、連邦政府による制限はなく、租税制度はそれぞれ異なっている。ただし、合衆国憲法には服することとなるため、一定の制約がある。例えば、デュー・プロセス条項(合衆国憲法第 14 修正 1 節)及び州際通商条項(合衆国憲法 1 編第 8 条 3 項)によって課税権が制約されることとなる。

一方、地方自治体については、「州の創造物」とされ、憲法上の規定がない場合には地方自治体は州の統制に服さなければならない。また、州憲法、法律による授権がない限り、地方自治体は税等を徴収することができない。

2. 州法人所得税に関するネクサス及び所得配分

(1) デジタル経済下の州法人所得税に係るネクサス・所得配分を巡る課題

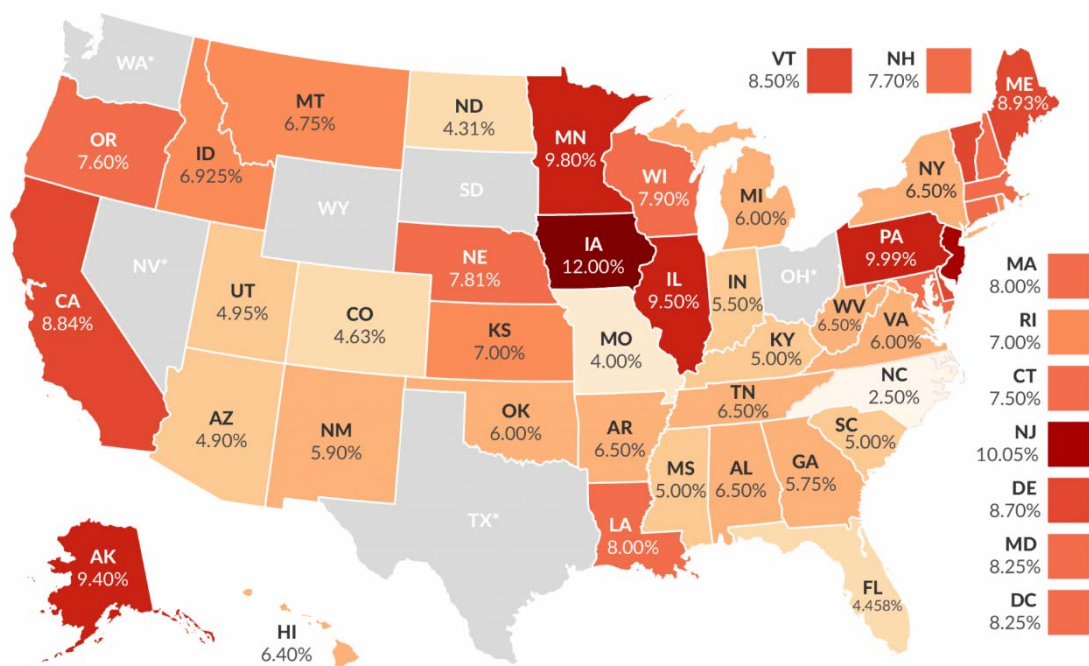
アメリカ合衆国において法人が支払う税としては、連邦レベルで課される連邦法人税のほか、州レベルで課される州法人所得税(法人所得税、フランチャイズ税)がある。

アメリカ合衆国においては、各州において税制が大きく異なっており、州法人所得税が存在していない州、所得ではなく総売上に対して課税する州も存在している(図表 18)。

ネバダ州・オハイオ州・テキサス州・ワシントン州の4州は所得に対する税は存在しないが、総売上に対する税⁸が存在している。また、デラウェア州では所得に対する税に加えて、総売上に対しても課税される。なお、サウスダコタ州・ワイオミング州の2州は所得に対する税・総売上に対する税のいずれも存在しない。税率についても、州毎に大きく異なっている。

本項では、所得を課税ベースとする州法人所得税を対象として記載する。

図表 18 アメリカ合衆国各州の州法人所得税率



(注)いずれの州についても最高税率を示している。また、グレーの州は州法人所得税が存在しない州である。
(出典)Tax Foundation(2020) “State Corporate Income Tax Rates and Brackets for 2020”

州名	税率	備考
アラバマ州	6.50%	
アラスカ州	所得に応じて 0%~9.40%	

⁸ 一般に、所得に対する課税よりも、総売上に対する課税の方が経済に悪影響を及ぼすと考えられる。

州名	税率	備考
	※222,000 ドルを超える所得は 9.40%	
アリゾナ州	4.90%	
アーカンソー州	所得に応じて 1%～6.50% ※100,000 ドルを超える所得は 6.50%	
カリフォルニア州	8.84%	
コロラド州	4.63%	
コネティカット州	7.50%	
デラウェア州	8.70%	別途総売上に対して課税
フロリダ州	5.50%	
ジョージア州	5.75%	
ハワイ州	所得に応じて 4.40%～6.40% ※100,000 ドルを超える所得は 6.40%	
アイダホ州	6.925%	
イリノイ州	9.50%	2 種類の法人所得税 (それぞれ 7.0%、 2.5%)
インディアナ州	5.75%	
アイオワ州	所得に応じて 6%～12% ※250,000 ドルを超える所得は 12%	
カンザス州	所得に応じて 4%又は 7% ※50,000 ドルを超える所得は 7%	
ケンタッキー州	5%	
ルイジアナ州	所得に応じて 4%～8% ※200,000 ドルを超える所得は 8%	
メイン州	所得に応じて 3.5%～8.93% ※3,500,000 ドルを超える所得は 8.93%	
メリーランド州	8.25%	
マサチューセッツ州	8%	
ミシガン州	6%	
ミネソタ州	9.8%	
ミシシッピ州	所得に応じて 0%～5% ※10,000 ドルを超える所得は 5%	

州名	税率	備考
ミズーリ州	6.25%	
モンタナ州	6.75%	
ネブラスカ州	所得に応じて 5.58%又は 7.81% ※100,000 ドルを超える所得は 7.81%	
ネバダ州	なし	別途総売上に対して課税
ニューハンプシャー州	7.7%	
ニュージャージー州	所得に応じて 6.5%～11.5% ※1,000,000 ドルを超える所得は 11.5%	
ニューメキシコ州	所得に応じて 4.8%又は 5.9% ※500,000 ドルを超える所得は 5.9%	
ニューヨーク州	6.5%	
ノースカロライナ州	2.5%	
ノースダコタ州	所得に応じて 1.41%～4.31% ※50,000 ドルを超える所得は 4.31%	
オハイオ州	なし	別途総売上に対して課税
オクラホマ州	6%	
オレゴン州	所得に応じて 6.6%または 7.6% ※1,000,000 ドルを超える所得は 7.6%	
ペンシルベニア州	9.99%	自治体レベルで別途総売上に対して課税することを容認
ロードアイランド州	5%	
サウスカロライナ州	5%	
サウスダコタ州	なし	
テネシー州	6.5%	
テキサス州	なし	別途総売上に対して課税
ユタ州	4.95%	
バーモント州	所得に応じて 6%～8.5% ※25,000 ドルを超える所得は 8.5%	

州名	税率	備考
バージニア州	6%	自治体レベルで別途総売上に対して課税することを容認
ワシントン州	なし	別途総売上に対して課税
ウエストバージニア州	6.5%	自治体レベルで別途総売上に対して課税することを容認
ウィスコンシン州	7.9%	
ワイオミング州	なし	
ワシントン D.C	8.25%	

(出典)Tax Foundation(2020) “State Corporate Income Tax Rates and Brackets for 2020”

一つの州内のみで事業を行っている事業者については当該州の税法が適用されるのみであるが、複数の州にまたがる事業を実施する事業者については、①どの州が課税権を有するのか(州法人所得税のネクサス)、②課税権を有する州の間でどのように課税所得を配分するのか、が問題となる。

州法人所得税のネクサスについては、伝統的に州内での物理的拠点⁹(Physical Presence)が必要と見做されてきたが、デジタル経済の進展等によって物理的拠点を要しない取引が拡大していること等を背景として、物理的拠点がなくとも課税することができるようルール改正する動きが見られる。

2002年に州際税制委員会¹⁰(the Multistate Tax Commission)は、要素ネクサス基準(Factor Presence Nexus Standard)のモデルルールを採択し、各州に導入を促した。要素ネクサス基準においては、物理的拠点がなくとも州内で一定の売上高等を計上している場合には法人所得税ネクサスを認めるものである。従前のネクサスから要素ネクサス基準に移行する州が増えている。

また、所得配分については、伝統的に、資産、労務費、売上高の三要素それぞれに関して、全米に占める課税州の比率を算定し、当該比率を平均することで、課税州に配分される所得が算定されていた。しかし、近年は三要素のなかでも売上高の比重を上げる所得配分方式や売上高のみに基づく所得配分方式を採用する州が増えている。さらに、所得配分の算定にあたって用いる売上高の帰属に関して、“Market-Based Sourcing” という考え方を取り入れる

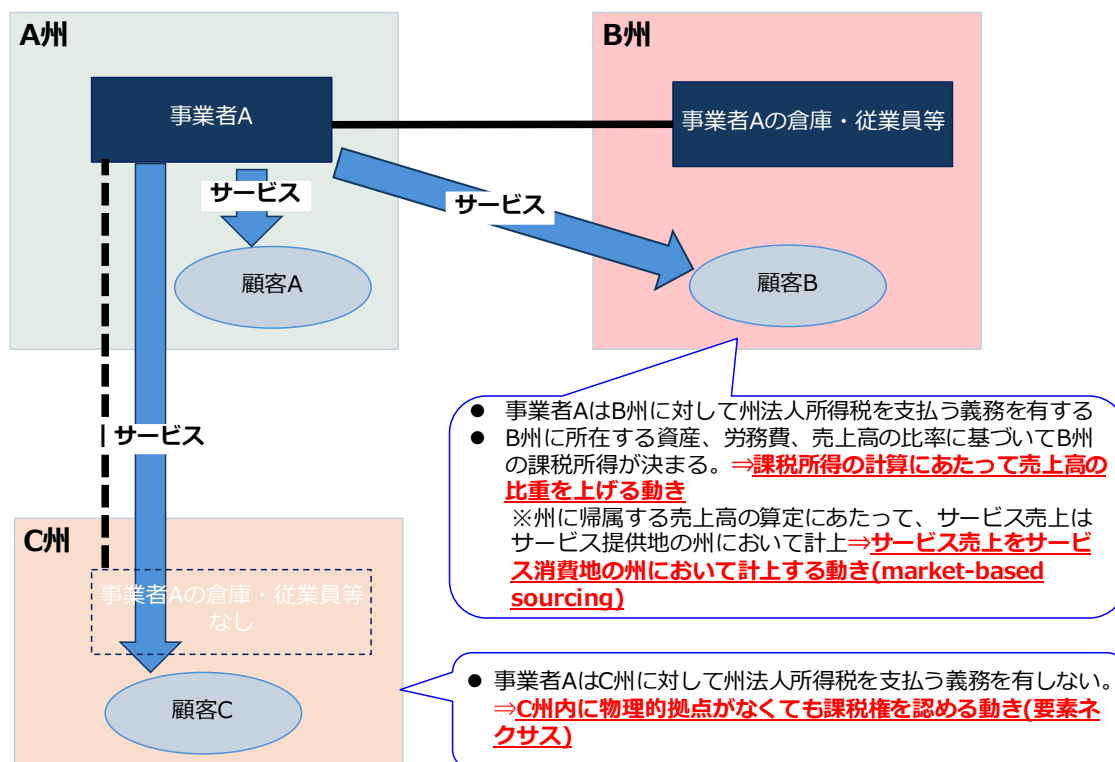
⁹ 一般に、事業所、店舗、倉庫、従業員等を指す。

¹⁰ 州税法の統一を促すことを目的として、各州政府が加盟する委員会。現在、ネバダ州を除く49州とコロンビア特別区が委員会メンバーとなっている。なお、当該委員会における行動は各州に強制力を持つものではない。

動きもみられる。従前は州を跨ぐサービスの売上については、サービス提供側の州において計上されていたが、これをサービス消費地側の州で計上しようとする考え方である。

なお、アメリカ合衆国の各州においては、州法人所得税を独自に規定できることが原則である。ただし、課税権は、合衆国憲法に定められているデュー・プロセス条項及び州際通商条項との関係で制約を受ける。1992年にサウスカロライナ州最高裁判所が出した Geoffrey 判決では、物理的拠点の有しなくとも課税権を及ぼすことは合憲であると判示している。

図表 19 従前の州法人所得税の課税関係と課題



(出典)MURC作成

(注)全ての州が同じネクサス基準、課税所得計算方法を採用しているわけではないため、「課税所得の配分」にあたって、配分額の合計が理論上の課税所得額と一致しないことが多い。

(2) 要素ネクサス基準

① 要素ネクサス基準とは

従前は、各州は、州内に物理的拠点を持つ事業者に対して課税することが原則であったが、この前提として、①事業遂行にあたっては物理的拠点が存在することが必要であること、②有形資産や従業員が利益の源泉であること、が挙げられる。しかしながら、経済のデジタル化や州を跨いだ物品・サービス提供の増加を受け、物理的拠点が存在しなくてもネクサスを認めようとする動きが見られるようになった。物理的拠点が存在しなくてもネクサスを認めようとする動きに関しては、スタンフォード大学フーヴァー研究所・シニアフェローのチャールズ・マクルーア(Charles McLure)教授(当時)が、「デジタル時代における州法人所得税の適用¹¹⁾」と題した論文において「要素ネクサス」(Factor Presence Nexus Standard)を提唱した。

州際税制委員会は、数か月に及ぶ議論を経て、2002年10月17日に、“Factor Presence Nexus Standard for Business Activity Taxes”を採択した。その中で、実質ネクサス(Substantial Nexus)というコンセプトを打ち出し、物理的拠点を必須としないネクサスの考え方を示した。

図表 20 州際税制委員会が示した要素ネクサス基準

- 州内に居住する個人並びに州内に所在する事業体は、当該州と実質的なネクサスを持つ。
 - 非居住者たる個人・事業体で、州内で事業を行っている者は、課税期間における資産・労務費・州内売上が下記閾値を超える場合には、当該州と実質ネクサスを持つ。
 - ・ 50,000 ドルを超える資産を保有していること
 - ・ 50,000 ドルを超える労務費を支払っていること
 - ・ 500,000 ドルを超える売上を計上していること
 - ・ 資産合計・労務費合計・売上合計のいずれかの25%超が当該州に係るものであること
- ※税務当局は、消費者物価指数が2003年1月1日から5%以上変化した場合には上記閾値を変更する。
- 閾値に係る資産額として、州内で所有又は借り受けている不動産及び有形人的動産¹²⁾の課税期間における平均額を計上する。
 - 閾値に係る労務費額として、州内において納税者が支払う労務費(従業員に対する給与)の、課税期間内における総額を計上する。なお、給与が州内で支払われる場合とみなされる場面としては、(a)サービスが全て州内で提供されている、(b)サービスが

¹¹⁾ “Implementing State Corporate Income Taxes in the Digital Age”

¹²⁾ 人的財産(personal property)とは、英米法における物的財産(real property)以外の財産を指し、中でも有形人的財産(tangible personal property)は家具、衣類、宝石、書物など有形物を指す。

州内・州外の双方で提供されているが、州外で提供されているサービスは州内のサービスに付随するものである、(c)いくつかのサービスが州内で提供されており、(1) 運営の拠点あるいは運営の拠点が無い場合にはサービスに関する指揮がなされる地点が州内である、(2) 運営の拠点あるいは運営の拠点が無い場合にはサービスに関する指揮がなされる地点が州外に所在するが、サービス提供者たる個人が州内に居住しているとき、がある。

- 閾値に係る売上として、州内に所在する物的財産の売却、リース・ライセンス、州内に所在する有形人的財産の売却、州内に所在する顧客へのサービス、無形資産、デジタル製品の売却、リース・ライセンス(顧客が複数の州で利用すると分かっている場合には按分)等から得られる納税者の総売上を計上する。

(出典) The Multistate Tax Commission(2002) “Factor Presence Nexus Standard for Business Activity Taxes”

② 各州における取組み

最初に要素ネクサス基準を取り入れたのはオハイオ州である。2005年7月1日、オハイオ州は商業活動税¹³(Commercial activity tax)に要素ネクサス基準を取り入れた。オハイオ州は、Ohio Revised Code § 5751.01(H)(3)により、「州内に『明確に存在』している」者はオハイオ州と実質ネクサスを持つとし、要素ネクサス基準を取り入れることとした。

図表 21 オハイオ州商業活動税に係るネクサス

- ・ 下記のいずれかに該当する者は、オハイオ州に実質ネクサスを持つとされる。
 1. 州内において一部又は全ての資産を保有しているかあるいは使用している者。
 2. 州の法律上によって、州内で事業を行うことを許可された証明書を保持する者。
 3. 州内に「明確に存在」していること。下記のいずれかに該当する者は州内に「明確に存在」することになる。
 - a) 暦年のいずれかの時点で、州内に保持している資産総額が5万ドル以上
 - b) 暦年での州内で発生している労務費が5万ドル以上
 - c) 暦年での州内の総収入が50万ドル以上
 - d) 暦年のいずれかの時点で、総資産の25%を州内で保持したか、労務費総額、又は総収入のうちのいずれかの25%以上が州内で発生した場合
 - e) 個人として、又は会社、商業、又はその他の事業目的で州内に拠点を持つ

(出典) Ohio Rev. Code Section 5751.01, “JETRO”イリノイ・インディアナ・ミシガン・オハイオ 各州における会社運営上の各種税制について”

オハイオ州商業活動税における要素ネクサス導入以降、アラバマ州、カリフォルニア州、

¹³ 州で事業活動を行う納税者の課税対象となる総収入に対して課される税である。オハイオ州では、法人所得に対しては課税されない。

コロラド州、コネティカット州、ミシガン州、ニューヨーク州、テネシー州、バージニア州において、要素ネクサスが導入されてきた。

各州における要素ネクサスは図表 22 に示すとおりであり、州際税制委員会の定めた基準をそのまま用いている州は限定的である。カリフォルニア州は、当初の閾値は州際税制委員会の定める基準と同等であったが、毎年度インフレ率を調整している。コネティカット州、ミシガン州、ニューヨーク州、バージニア州においては収入のみの基準を設定している。資産あるいは労務費は、「物理的拠点」が存在していることを前提として支払うものであるため、旧来の基準であってもネクサスが認められることから、新たに基準を設定する必要はないとの考え方に拠るものと考えられる。

図表 22 各州における要素ネクサス

州	ネクサスが認められる基準 (「物理的拠点」に係る基準は除く)
アラバマ州 (Alabama Code §40-18-31.2)	<p>課税期間において、以下の閾値のいずれかを超えるものは実質ネクサスを持つ。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 50,000 ドルを超える資産を保有していること ・ 50,000 ドルを超える労務費を支払っていること ・ 500,000 ドルを超える売り上げを計上していること ・ 資産合計・労務費合計・売上合計のいずれかの 25%超が当該州に係るものであること <p>※税務当局は、消費者物価指数が 2015 年 1 月 1 日から 5%以上変化した場合には上記閾値を変更する。</p>
カリフォルニア州 (Revenue and Taxation Code §§23101(b))	<p>課税期間において、州内での売上・資産・労務費が以下の閾値のいずれかを超える場合には、「事業を行っている」と判断される。(=実質ネクサスを持つ)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 58,387 ドルを超える資産を保有していること ・ 58,387 ドルを超える労務費を支払っていること ・ 583,867 ドルを超える売上を計上していること ・ 資産合計・労務費合計・売上合計のいずれかの 25%超が当該州に係るものであること <p>※フランチャイズ税委員会は毎年、閾値を見直す。</p>
コロラド州 (Code of Colorado Regulations §39-22-301.1)	<p>課税期間において、以下の閾値のいずれかを超えるものは実質ネクサスを持つ。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 50,000 ドルを超える資産を保有していること ・ 50,000 ドルを超える労務費を支払っていること

	<ul style="list-style-type: none"> ・ 500,000 ドルを超える売上を計上していること ・ 資産合計・労務費合計・売上合計のいずれかの 25%超が当該州に係るものであること
コネティカット州 (General Statutes of Connecticut §12-216a)	<p>州内源泉所得を有する者で、物理的拠点に関わらず、州内における事業に対する指揮や、州内における当該事業者の経済的な契約に係る頻度・数量・組織構成から、州内に実質的な経済的存在を有すると判断される事業者は、法人事業税を課される(=実質ネクサスを持つ)</p> <p>➤ 「州内に実質的な経済的存在を有すると判断される事業者」とは、課税年度において、コネティカット州源泉とされる経済活動から得られる収入が 500,000 ドルを超える者を指す¹⁴。</p> <p>※収入基準のみ</p>
ミシガン州 (Michigan Compiled Laws §206.621(1))	<p>課税期間において、ミシガン州源泉とされる総収入が 350,000 ドルを超え、かつ販売の積極的な勧誘を行っている事業者は実質ネクサスを持つ。</p> <p>※収入基準のみ</p>
ニューヨーク州 (New York Tax Law §209.1)	<p>課税期間において、ニューヨーク州内から得られる総収入が 100 万ドル超の事業者は、州内の活動から収入が生じている(=実質ネクサスを持つ)。</p> <p>※収入基準のみ</p> <p>課税期間最終日に州内に住所を有する顧客 1 万人以上に対してクレジットカードを発行している事業者等も州内で事業を行っているときみなされる(=実質的なネクサスを持つ)。</p>
テネシー州 (Tennessee Code §67-4-702)	<p>課税期間において、以下の閾値のいずれかを超えるものは「明確に存在」することになる(=実質ネクサスを持つ)。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 50,000 ドルを超える資産を保有していること ・ 50,000 ドルを超える労務費を支払っていること ・ 500,000 ドルを超える収入を計上していること ・ 資産合計・労務費合計・うりあげ収入合計のいずれかの 25% 超が当該州に係るものであること
バージニア州 (Code of Virginia)	<p>課税期間において、バージニア州を源泉とする所得を計上している事業者は課税対象となる。</p>

¹⁴ Connecticut State Department of Revenue Services ホームページ “Q & A on Economic Nexus”より

(3) 所得配分基準の見直し

① 州法人所得税の課税所得の配分計算方法

複数の州にまたがる事業を実施する事業者が複数の州とのネクサスを有する場合には、課税所得の配分が問題となる。

一般に、州法人所得税の配分計算方法は、連邦法人所得税上の課税所得を基礎に加減算調整を行うしくみが用いられる。そして、連邦法人所得税上の課税所得に州税法上の調整を考慮して求められる配分対象課税所得のうち、非事業所得は原資産の所在地に配分され、事業所得は定式配分法を用いて配分されることとなる。

定式配分法においては、資産要素、労務費要素、売上高要素の3要素のいずれか、又は全てを用いた配分計算式を用いて州間所得配分率(appportionment rate)を計算する。配分対象課税所得に州間所得配分率及び州法人所得税率を乗じることで税額を計算する。

例えば、カリフォルニア州・ニューヨーク州の2州で事業を展開しているA社を例にとる(図表23)。なお、各州ともネクサスを有するものと仮定する。各州はそれぞれ連邦法人所得税上の課税所得に対して加算項目・減算項目を調整し、配分対象所得を計算する。その上で、各州はそれぞれ、州が定める配分計算式に基づいて州間所得配分率を計算し、それに州法人所得税率を乗じることで税額を計算する。配分対象所得並びに配分計算式は州によって異なることから、各州が州法人所得税の算定に当たって計上する各州に配分される所得の合計が配分対象所得に一致するとは限らない。

後述する配分計算式が将来的に売上高要素単一基準に一本化され、売上高要素計算方法も統一されれば、二重課税あるいは二重非課税の問題は解消に向かうものと考えられる。

図表 23 州法人所得税の計算例

		カリフォルニア州	ニューヨーク州
前提	課税所得(連邦法人所得税)	1,000,000 ドル	1,000,000 ドル
	配分対象所得(州法人所得税)	1,100,000 ドル	1,050,000 ドル
	配分対象所得を計算する上での州間所得配分率	カリフォルニア州 50% ニューヨーク州 50%	カリフォルニア州 60% ニューヨーク州 40%
	州法人所得税率	8.84%	6.5%
税額		$1,100,000 \times 50\% \times 8.84\%$ =48,620 ドル	$1,050,000 \times 40\% \times 6.5\%$ =27,300 ドル

(出典)MURC 作成

配分計算式の計算に当たっては、資産要素(全米の資産に占める州内の資産割合)、労務費要素(全米の労務費に占める州内の労務費割合)、売上高要素(全米の売上高に占める州内の売上高割合)の全てあるいはいずれかを用いて計算される。

配分計算式としては、以下のいずれかの式が用いられることが多い。

図表 24 用いられる配分計算式

➤ **3 要素均等基準**

⇒州への所得配分額＝配分対象所得×(資産要素＋労務費要素＋売上高要素)÷ 3

➤ **売上高要素を 2 倍で重み付けした 3 要素基準**

⇒州への所得配分額＝配分対象所得×(資産要素＋労務費要素＋売上高要素× 2)÷ 4

➤ **売上高要素単一基準**

⇒州への所得配分額＝配分対象所得×売上高要素

(出典)伊藤公哉(2019)「アメリカ連邦税法(第7版)」

各配分計算式を用いた所得配分額のイメージを図表 25 に示す。3 要素基準を用いる場合と比較して、売上高要素を 2 倍で重み付けした 3 要素基準、売上高単一要素を用いる場合の方が、市場州(売上を計上する州)にとっては税収が大きくなる。

なお、州毎に所得配分額の計算方法が異なることから、二重課税・二重非課税が生じる恐れがあるが、州際税制委員会によると、それによって大きな問題は生じていないとのことである。

図表 25 各配分計算式を用いた所得配分額

	X州内	全米
資産	100,000ドル	1,000,000ドル
労務費	400,000ドル	2,000,000ドル
売上高	3,000,000ドル	5,000,000ドル
配分対象所得	1,000,000ドル	

資産要素 : $100,000 \div 1,000,000 = 10\%$
 労務費要素 : $400,000 \div 2,000,000 = 20\%$
 売上高要素 : $3,000,000 \div 5,000,000 = 60\%$

3要素均等基準の場合
 $\Rightarrow 1,000,000 \times (10\% + 20\% + 60\%) \div 3 = 300,000$ ドル
 売上高要素を2倍で重み付けした3要素基準の場合
 $\Rightarrow 1,000,000 \times (10\% + 20\% + 60\% \times 2) \div 4 = 375,000$ ドル
 売上高要素単一基準の場合
 $\Rightarrow 1,000,000 \times 60\% = 600,000$ ドル

(出典)伊藤公哉(2019)「アメリカ連邦税法(第7版)」

② 定式配分法の見直し

定式配分法の計算式は 1957 年に統一州法委員会全国会議(The National Conference of Commissioners of Uniform State Laws)によって採用された課税上の所得に関する統一的な配分法(Uniform Division of Income for Tax Purposes Act:UDITPA)によって、資産、労務費、売上高の 3 要素均等基準による配分計算式を用いて配分する方法が推奨され、多くの州で採用されてきた。また、モデル多州間租税協定においても 3 要素均等基準が前提となっていた。

しかし、近年は、売上高の比重を高め、売上高要素を 2 倍で重み付けした 3 要素基準や売上高要素単一基準への意向の流れが見られる。この背景としては、以下が挙げられる。

図表 26 売上高要素の比重が高まっている要因

① デジタル経済の進展

\Rightarrow 州間を跨ぐ事業が増加しており消費地側での課税強化のニーズが高まっている。

② 州間での租税競争・州における産業振興

\Rightarrow 売上高要素を高めることで、州内立地企業への課税の軽減、州外企業への課税強化

につながる。

③無形資産のプレゼンスの高まり

⇒デジタル化の進展等によって無形資産のプレゼンスが高まっているが、無形資産については所在地の特定が難しく、かつ移動も容易であることから、資産要素の算定が困難であり、不均衡が生じる恐れがある。

(出典)州際税制委員会等のヒアリング結果による

モデル多州間租税協定においても3要素均等基準が前提となっていたが、2014/15年の改正によって、売上高要素を2倍で重み付けした3要素基準を推奨することとなった(図表28、図表29)。州際税制委員会によると、売上高要素を重視する動きは止まらず、最終的には全ての州が売上高要素単一基準に向かうのではないかと推察される。

2019年1月時点での各州における定式配分法は図表27に示すとおりであり、売上高要素単一基準を採用する州が半数を超えている。

図表 27 各州における定式配分法

	採用州
3要素均等基準	アラスカ州、ハワイ州、カンザス州、ミズーリ州、モンタナ州、ノースダコタ州、オクラホマ州
売上高要素を2倍で重み付けした3要素基準	アラバマ州、アーカンソー州、フロリダ州、アイダホ州、ニューハンプシャー州、バーモント州、バージニア州、ウエストバージニア州
売上高要素単一基準	アリゾナ州、カリフォルニア州、コロラド州、コネティカット州、ジョージア州、イリノイ州、インディアナ州、アイオワ州、ケンタッキー州、ルイジアナ州、メイン州、ミシガン州、ミネソタ州、ミシシッピ州、ネブラスカ州、ニュージャージー州、ニューメキシコ州、ニューヨーク州、ノースカロライナ州、オレゴン州、ペンシルバニア州、ロードアイランド州、サウスカロライナ州、テキサス州、ユタ州、ウィスコンシン州、コロンビア特別区
その他	デラウェア州(資産要素・労務費要素12.5%、売上高要素75%) メリーランド州(資産要素・労務費要素16.6%、売上高要素66.6%) テネシー州(資産要素・労務費要素20%、売上要素60%)

(出典) FEDERATION OF TAX ADMINISTRATORS(2019)“STATE APPORTIONMENT OF CORPORATE INCOME”をもとにMURC作成

(注)複数の定式配分法が採用されている州においては、主に採用されている定式配分法に分類している。

③ 売上高要素計算方法の見直し

定式配分法の配分計算式についての変化に加え、売上高要素の計算方法についても変化が見られる。売上高要素を計算する上では各売上の帰属州を特定する必要がある。物品の売上については従前より仕向地主義すなわち顧客が所在する州の売上として計上されていたが、サービスの売上に関しては、従前は収入生産活動が実施された州すなわち生産者の所在地州の売上として計上された。こうした中、サービスの売上に関しても顧客が所在する州の売上として計上する動きが見られる(Market-Based Sourcing)。

かつては UDITPA に基づいて、収入生産活動基準テスト(income-producing activity test)に基づいて配分が行われていた。収入生産活動基準テストにおいては、サービス提供による売上は、収入生産活動がなされた州に配分されることとなる。複数の州において、収入生産活動が実施されている場合には、納税者による活動に関して大きな比重を占める州(比重に関して、典型的には直接費に基づいて算定)に配分されることとなっていた。

一方、“Market-Based Sourcing”では、サービスが提供される(deliver)場所に焦点を当てるものであり、顧客を中心に捉えるものとなる。従来の UDITPA では、サービスが実施される(perform)場所に焦点を当てたものであることから、サービス提供者を中心に捉えるものとなる。“Market-Based Sourcing”に関して、各州で統一した基準がある訳ではないが、一般に、サービスの仕向地、サービスの受領地、サービスによる利益の受領地、顧客の所在地に目を向けている。

州レベルで制定されている多州間租税協定(The Multistate Tax Compact)においても、1966年の当初協定ではサービス提供による売上に関しては、収入生産活動基準に基づいて州に配分されていたが、2014年・15年の改正により、サービスが提供される州に配分されることとなった。

図表 28 モデル多州間租税協定における事業所得の配分に係る規定(2014/15年修正前)

項目	内容
定式配分法	3要素均等基準
州に帰属する納税者の売上高計算方法	有形人的動産の売却については、以下の場合に州内における売上高とする。 <ul style="list-style-type: none"> ・ FOB¹⁵かそれ以外かに関わらず、財産が州内の購入者(合衆国政府を除く)へ配送された場合 ・ 財産が州内に所在する事業所・店舗・倉庫・工場から配送された場合で、買い手が合衆国政府であるか、納税者

¹⁵ Free on Board=本船渡しを意味し、買い手の指定する船舶に貨物を積み込むことによって契約が完了し、運賃および保険料は買い手が負担する取引条件

	<p>が買い手の所在する州で課税されない場合</p> <p>有形人的動産の売却以外については、以下の場合に州内における売上高とする。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 収入生産活動が州内で行われた場合 ・ 州内及び州外で収入生産活動が行われた場合で、かつ州内における収入生産活動の割合(コストに基づき算定)が大きい場合
--	--

(出典)“ Multistate Tax Compact”

図表 29 モデル多州間租税協定における事業所得の配分に係る規定 (2014/15 年修正後)

項目	内容
定式配分法	売上高要素を 2 倍で重み付けした 3 要素基準
州に帰属する納税者の売上高計算方法	<p>有形人的動産の売却については、以下の場合に州内における売上高とする。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ FOB かそれ以外かに関わらず、財産が州内の購入者(合衆国政府を除く)へ配送された場合 ・ 財産が州内に所在する事業所・店舗・倉庫・工場から配送された場合で、買い手が合衆国政府であるか、納税者が買い手の所在する州で課税されない場合 <p>有形人的動産の売却以外について、以下の場合に州内における売上高とする。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 物的財産の売却・貸付・ライセンスによる売上については、当該物的財産が州内に所在している場合 ・ 有形人的動産の貸付・ライセンスによる売上については、当該資産が州内に所在している場合 ・ サービスの売上については、サービスが提供された(deliver)地点が州内である場合 ・ 無形資産の貸付・ライセンスによる売上については、州内に居住する消費者によって購入される財に係るマーケティングに用いられた無形資産は当該州内で用いたものとみなす

(出典)“ Model Multistate Tax Compact”

(4) カリフォルニア州

① 州法人所得税の総論

カリフォルニア州歳入租税法(California Revenue and Taxation Code)に基づき、カリフォルニア州では法人所得税としてフランチャイズ税(Corporation Franchise Tax)と州法人所得税(Corporation Income Tax)が課されている。なお、法人所得税の所管はフランチャイズ税委員会(Franchise Tax Board)である。

一般にカリフォルニア州で営業実態のある企業に対してフランチャイズ税が、営業実態がない企業がカリフォルニア州で所得があった場合に州法人所得税が課税される¹⁶。

州法人所得税に関しては、ミニマムフランチャイズ税(minimum tax)が課されることとなり、州課税対象所得がない場合でも一定額の支払が必要となる。

複数州で課税所得がある場合、以下の方法によって所得を配分する。

ア. 所得を事業所得と非事業所得に区分する。

イ. 非事業所得である受取利息、受取配当金、ロイヤリティー、キャピタルゲイン等は、納税者の主たる事業所在地や資産の主たる使用地にある州に全額配分される。

ウ. 事業所得は、売上高に基づいて配分比率を算出し、これに事業所得を乗じてカリフォルニア州帰属所得とする。

法人所得税は一般企業(C-Corporation)と中小企業(S-Corporation)で税率が異なり、さらに銀行などの金融法人に対しては追加税率が設定されており、その詳細は以下のとおりである(いずれもフランチャイズ税の税率)。

	一般企業	中小企業	金融法人	
			一般企業	中小企業
税率(%)	8.84	1.5	10.84	3.5
ミニマムフランチャイズ税(ドル/年)	800	800	800	800

(出典)State of California California Franchise Tax Board " Business Filing information "

¹⁶ https://www.ftb.ca.gov/aboutFTB/Tax_Statistics/Reports/2011_A-3.pdf
https://www.ftb.ca.gov/aboutFTB/Tax_Statistics/Reports/2011_Footnotes_A3.pdf
https://www.ftb.ca.gov/aboutFTB/Tax_Statistics/

② ネクサス基準

カリフォルニア州法人所得税(Corporation Franchise Tax)は、「事業活動を行っている(Doing Business)」場合にネクサスが認められ、課税対象となると規定されている。

2010年以前においては、「事業を行っている(Doing Business)」についての明確な定義がなく、「金銭的利益の獲得を目的とした取引に能動的に関与すること(Doing business means actively engaging in any transaction for the purposes of financial or pecuniary gain or profit)」と規定されるのみであった。

カリフォルニア州では、2011年1月発効の法改正により、「事業活動を行っている」ことの定義を明確化し、その中で、要素ネクサス基準¹⁷を採用することとなった。2011年1月1日以降に始まる課税年度においては、以下の基準を満たす場合に「事業活動を行っている」と判断される。

- カリフォルニア州で設立された、あるいは同州を拠点としていること。
- カリフォルニア州内での売上高が500,000ドル又は売上高合計の25%のいずれか低い方を超えていること。
- カリフォルニア州内における不動産及び有形人的資産の価値が50,000ドル又は不動産合計及び有形人的資産合計の25%のいずれか低い方を超えていること。
- カリフォルニア州内で支払われた労務費が50,000ドル又は労務費合計の25%のいずれか低い方を超えていること。

(出典) State of California Franchise Tax Board (2019) “Doing business in California”、
“California Code, Revenue and Taxation Code”

なお、閾値はインフレ率を考慮して改訂されており、2018年1月1日以降に始まる課税年度においては、売上高の閾値は583,867ドル、不動産及び有形人的資産の閾値は58,387ドル、労務費の閾値は58,387ドルである。

当該法改正に係る解釈について、2011年10月にフランチャイズ税委員会はFTB NOTICE2011-06¹⁸を提出している。上記基準のうち一つでも満たせば「事業を行っている」と見做すのではなく、満たさない基準がある場合には「金銭的利益の獲得を目的とした取引に能動的に関与」しているかを基準に「事業を行っている」か判断されることとなる。

¹⁷ Senate Bill 858により、Cal. Rev. & Tax. Cd. § 23101(b)を追加し、2011年1月1日以降に始まる課税年度より適用

¹⁸ <https://www.ftb.ca.gov/tax-pros/law/ftb-notices/2011-06.pdf>

③ 所得配分

a) 定式配分法

州に帰属する事業所得の計算にあたっては、2011年1月1日以前に開始する課税年度において、売上高要素を2倍で重み付けした3要素基準による配分計算式を採用していた。2011年1月1日以降に開始する課税年度においては、3要素基準による配分計算式か、売上高要素単一基準のいずれかを企業が選択できるようになった。しかしながら、企業による選択適用にあたっては、問題点も指摘されており、議会で以下のような指摘がなされていた。

- ・ 選択的な売上高要素基準を設けることは、カリフォルニア州を拠点とする企業に対して、州内での事業拡大ではなく、州外での事業拡大を行うインセンティブを与える。
- ・ カリフォルニア州を拠点とする企業が、州外での企業と比較して税制優遇を受け得る。

このため、2013年1月1日以降に開始する課税年度において、配分計算式を選択することはできなくなり、売上高要素単一基準を一律に採用することとなった。なお、売上高要素単一基準を採用することで、州の税収が毎年数百万ドル増加すると推計していた¹⁹。

定式配分法の変更理由について、カリフォルニア州政府にヒアリングしたところ、以下のとおり言及がなされた。

図表 30 定式配分法の変更理由

【売上高要素単一基準への変更理由】

- カリフォルニア州は市場として大きな役割を果たしていることから、他州の企業が州内で販売する際には、当該経済活動の恩恵にあずかるべきである。
- 売上高単一基準は執行が容易であり、かつアメリカ合衆国における「水際選択」とも見合っている。
- 3要素基準を採用する場合には、税制面を考慮して資産・従業員を配置する可能性がある。

【配分計算式の選択を不可とした理由】

- 選択を不可とすることにより、執行が容易になる。配分計算式を選択できる状況においては、企業毎にいずれの計算方法が有利であるかを検討していた。

(出典)カリフォルニア州政府のヒアリング結果による

b) 売上高要素計算方法

州に帰属する事業所得の計算にあたっての売上高要素については、有形人的財産とその他で計算方法が異なっている。有形人的財産については、2011年1月1日以前から、顧客

¹⁹ <https://lao.ca.gov/handouts/econ/2016/Proposition-39-012016.pdf>

の所在地が州内である場合には州内の売上高として計上されていた。一方、サービス活動等のその他の売上については変更している。

2011年1月1日以前に開始する課税年度、及び2011年1月1日以降2013年1月1日以前に開始する課税年度で3要素基準による配分計算式を採用する企業については、収入生産活動に基づいて配分されていた。一方、2011年1月1日以降2013年1月1日以前に開始する課税年度で売上高単一基準による配分計算式を採用する企業及び2013年1月1日以降に開始する課税年度については、顧客の所在地州に配分されることとなった。

図表 31 カリフォルニア州での所得配分方法の概要

	事業所得の配分方法	州内の売上高に計上される場合	
		有形人的財産	その他(サービス等)
～2011年1月1日	売上高要素を2倍で重み付けした3要素基準	顧客の所在地が州内	収入生産活動が州内
2011年1月1日～ 2013年1月1日	売上高要素を2倍で重み付けした3要素基準 売上高単一基準 を選択適用	顧客の所在地が州内	売上高要素を2倍で重み付けした3要素基準を採用する場合⇒収入生産活動が州内 売上高単一基準を採用する場合⇒顧客の所在地が州内
2013年1月1日～	売上高単一基準	顧客の所在地が州内	顧客の所在地が州内

(出典) "California Revenue and Tax Code(2009年時点)", "California Proposition 39 (November 2012)"

売上高要素計算方法の変更理由について、カリフォルニア州政府にヒアリングしたところ、以下のとおり言及がなされた。

図表 32 売上高要素計算方法の変更理由

- 売上高要素計算方法を変更した理由は、経済のデジタル化の進展によって州を越えたサービスが増加している中、サービスの受け手側の立場からは、サービスの受け手の州においてサービス売上を計上する方が有利であるためである。

(出典)カリフォルニア州政府のヒアリング結果による

c) 規程の詳細

カリフォルニア州での所得配分方法の詳細については図表 33 から図表 35 に示すとおり

である。

図表 33 カリフォルニア州での所得配分方法(2011年1月1日以前に開始する課税年度)

項目	内容
州に帰属する事業所得の計算方法	<p>(資産要素+労務費要素+売上高要素×2)÷4×所得で算定される金額を配分。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 資産要素→(納税者が州内で保有又は賃借し、かつ利用する資産価格)÷(納税者が保有又は賃借し、かつ利用する資産価格合計) ・ 労務費要素→(納税者が州内で支払った労務費)÷(納税者が支払った労務費合計) ・ 売上高要素→(州内における納税者の売上高)÷(納税者の売上高合計)
州内の売上高に計上される場合	<p>【有形人的動産の売却】</p> <p>以下のいずれかを満たす場合には州内の売上とする。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 財産が州内の購入者へ配送される、又は受け取られる場合 ・ 財産が州内に所在する事業所・店舗・倉庫・工場から配送された場合で、買い手が合衆国政府であるか、納税者が買い手の所在する州で課税されない場合 <p>【有形人的動産以外の売却】</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 収入生産活動が州内で行われた場合 ・ 州内及び州外で収入生産活動が行われかつ州内における収入生産活動の割合(コストに基づき算定)が大きい場合

(出典) "California Revenue and Tax Code(2009年時点)", "California Proposition 39 (November 2012)"

図表 34 カリフォルニア州での所得配分方法(2011年1月1日以降、2013年1月1日以前に開始する課税年度)

項目	内容
州に帰属する事業所得の計算方法	<p>以下のいずれかを選択</p> <p>【売上高要素を2倍で重み付けした3要素基準】 $(\text{資産要素} + \text{労務費要素} + \text{売上高要素} \times 2) \div 4 \times \text{所得}$ で算定される金額を配分。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 資産要素→(納税者が州内で保有又は賃借し、かつ利用する資産価格)÷(納税者が保有又は賃借し、かつ利用する資産価格合計) ・ 労務費要素→(納税者が州内で支払った労務費)÷(納税者が支払った労務費合計) ・ 売上高要素→(州内における納税者の売上高)÷(納税者の売上高合計) <p>【売上高要素単一基準】 売上高要素×所得で算定される金額を配分。 売上高要素→(州内における納税者の売上高)÷(納税者の売上高合計)</p>
州内の売上高に計上される場合	<p>【有形人的動産の売却】 以下のいずれかを満たす場合には州内の売上とする。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 財産が州内の購入者へ配送される、又は受け取られる場合 ・ 財産が州内に所在する事業所・店舗・倉庫・工場から配送された場合で、買い手が合衆国政府であるか、納税者が買い手の所在する州で課税されない場合 <p>【有形人的動産以外の売却(売上高要素を2倍で重み付けした3要素基準を採用する企業)】</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 収入生産活動が州内で行われた場合 ・ 州内及び州外で収入生産活動が行われかつ州内における収入生産活動の割合(コストに基づき算定)が大きい場合 <p>【有形人的動産以外の売却(売上高要素単一基準を採用する企業)】 「市場割当て(market assignment)」に基づいて州内の売上か</p>

	<p>否かを判断する。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ <u>サービスの売上については、サービスの購入者がサービス提供による便益を州内で受けた場合</u> ・ 無形資産の売上については、当該資産が州内で利用された場合 ・ 有価証券については、顧客が州内に居住している場合 ・ 物的財産の売却・貸付・ライセンスによる売上については、当該物的財産が州内に所在している場合 ・ 有形人的動産の貸付・ライセンスによる売上については、当該資産が州内に所在している場合
--	--

(出典)“ California Proposition 39 (November 2012)”

図表 35 カリフォルニア州での所得配分方法(2013年1月1日以降に始まる課税年度)

項目	内容
州に帰属する事業所得の計算方法 (§ 25128-7)	<p>売上高要素×所得で算定される金額を配分。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 売上高要素→(州内における納税者の売上高)÷(納税者の売上高合計)
州内の売上高に計上される場合 (§ 25135,25136)	<p>【有形人的動産の売却】 以下のいずれかを満たす場合には州内の売上とする。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 財産が州内の購入者へ配送される、又は受け取られる場合 ・ 財産が州内に所在する事業所・店舗・倉庫・工場から配送された場合で、買い手が合衆国政府であるか、納税者が買い手の所在する州で課税されない場合 <p>【有形人的動産以外の売却】 「市場割当て(market assignment)」に基づいて州内の売上か否かを判断する。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ <u>サービスの売上については、サービスの購入者がサービス提供による便益を州内で受けた場合</u> ・ 無形資産の売上については、当該資産が州内で利用された場合 ・ 有価証券については、顧客が州内に居住している場合 ・ 物的財産の売却・貸付・ライセンスによる売上については、当該物的財産が州内に所在している場合 ・ 有形人的動産の貸付・ライセンスによる売上については、当該資産が州内に所在している場合 <p>※ フランチャイズ税委員会の解説によると、「市場割当て(market assignment)」は、売上高を顧客所在州に割当てるものであるため、重大な法改正であるとしている。</p>

(出典)“California Revenue and Tax Code”, State of California Franchise Tax Board (2019)
“Help with apportionment and allocation”

④ 近年の改正に係る議論

近年実施された改正として、2013年1月1日から実施された州に帰属する事業所得の計算方法並びに売上高配分に関わる「市場割当て(market assignment)」の採用が挙げられる²⁰。

²⁰ <https://www.ftb.ca.gov/tax-pros/law/corporation-tax-law-changes.html>

また、2017年の連邦税法の変更に合せて、2019年夏に整合を保つための改革が行われた。

なお、カリフォルニア州政府に対するヒアリングの結果、将来の改正に関しては、公式なものとして予定しているものはないとのことである。

⑤ 改正による効果

カリフォルニア州政府へのヒアリングの結果、州法人所得税のネクサス基準、所得配分の変更によってプラス面の効果が出ていると考えている。ただし、税収への影響に関して定量的に測定することは困難であるとのことである。また、税収以外にも、透明性の向上や運用の容易さ等のメリットが見られたとのことであった。

(5) ニューヨーク州

① 州法人所得税の総論

ニューヨーク州租税法(New York Tax Law)に基づき、ニューヨーク州では法人所得税としてフランチャイズ税(Franchise Tax)が課されている。

フランチャイズ税は、事業所得に基づき算定される税額、事業資本に基づき算定される税額、ミニマム税のいずれか高い金額が課される。また、特定地区において業務を実施する者は、都市圏交通事業税(Metropolitan transportation business tax)が当該金額に加算される。

事業所得に関しては、複数州で課税所得がある場合、以下の方法によって所得を配分する。

ア. 所得を事業所得と非事業所得に区分する。

イ. 非事業所得である受取利息、受取配当金、ロイヤリティー、キャピタルゲイン等は、納税者の主たる事業所在地や資産の主たる使用地にある州に全額配分される。

ウ. 事業所得は、売上高に基づいて配分比率を算出し、これに事業所得を乗じてニューヨーク州帰属所得とする。

フランチャイズ税は一般企業と適格製造業、適格技術企業で異なる税率・ミニマム税が設定されている。その詳細は以下のとおりである(いずれもフランチャイズ税の税率)。なお、中小企業(S-corporation)においては、ニューヨーク州が認めた S-corporation に限り、より低い税が課されることとなる(ニューヨーク州が認めない場合は一般企業と同様)。

	一般企業	適格製造業	適格技術企業
事業所得 税率(%)	6.5	0.0	4.875
事業資本 税率(%)	0.075	0.056	0.056
ミニマム税(ドル/年)	25~200,000	19~3,750	19~3,750

(出典)Department of Taxation and Finance "Article 9-A – Franchise tax on general business corporations"

② ネクサス基準

ニューヨーク州においては、従前は、ニューヨーク州がネクサスを有する事業者として、州内で「事業活動を行っている」「活動から収入を産み出す」事業者が挙げられていたが、それらは具体化されておらず、州内で製品を販売あるいはサービスを提供している事業者であっても物理的拠点がなければ州外事業者に対してネクサスを有しないとされていた²¹。

²¹ <https://www.eisneramper.com/globalassets/pdfs/new-york-state-budget-reform-2014.pdf>

図表 36 ニューヨーク州政府がネクサスを有する事業者(2015年1月1日以前に開始する課税年度)

- ・ 会社の設立認可を受けている(exercising its corporate franchise)
- ・ 事業活動を行っている(doing Business)
- ・ 資本を使用する (employing capital)
- ・ 資産を所有又は賃借する (owning or leasing property)
- ・ 事業所を保有する(maintaining an office)
- ・ 活動から収入を産み出す(deriving receipts from activity)

(出典)“New York Tax Law(2013年時点)”, Eisner Amper(2014) “New York State Budget Reform 2014 – 2015”

ニューヨーク州 2014-15年予算において、フランチャイズ税に係る改革が提案され、従前の基準に加えて、1年間の売上が100万ドルを超える事業者等との間にネクサスが認められるとしている²²。

図表 37 ニューヨーク州政府がネクサスを有する事業者(2015年1月1日以後に開始する課税年度)

- ・ 会社の設立認可を受けている(exercising its corporate franchise)
- ・ 事業活動を行っている(doing Business)
※州内に所在する 1,000人以上の顧客にクレジットカードを発行している事業者等は「事業活動を行っている」ものとする。
- ・ 資本を使用する (employing capital)
- ・ 資産を所有又は賃借する (owning or leasing property)
- ・ 事業所を保有する(maintaining an office)
- ・ 活動から収入を産み出す(deriving receipts from activity)
※州内で 100万ドル以上の収入を得ている事業者は、「活動から収入を産み出している」ものとする。

(出典)“New York Tax Law”, Eisner Amper(2014) “New York State Budget Reform 2014 – 2015”

③ 所得配分

a) 定式配分法

州に帰属する事業所得の計算にあたっては、2015年1月1日以前に開始する課税年度において、3要素均等基準を採用していたが、2015年1月1日以後に開始する課税年度においては売上高単一要素基準が採用されることとなった。

²² (出典) New York State “Corporate Tax Reform FAQs”, “New York Consolidated Laws, Tax Law”

b) 売上高要素計算方法

売上高の計算方法については、有形人的財産とその他で計算方法が異なっている。有形人的財産については、2015年1月1日以前から、仕向地が州内である場合には州内の売上高として計上されていた。一方、サービス活動については、2015年1月1日以前は「サービスが州内で実施された(the service was performed)」もの、その他事業については、売上が州内で得られた(earned)場合となっており、収入生産活動基準に近いものであった。2015年1月1日以降に開始する課税年度においては、サービス業等においても仕向地主義の考え方が取られるようになった²³。

c) 規程の詳細

図表 38 ニューヨーク州での所得配分方法 (2015年1月1日以前に開始する課税年度)

項目	内容
州に帰属する事業所得の計算方法	$(\text{資産要素} + \text{労務費要素} + \text{売上高要素}) \div 3 \times \text{所得}$ で算定される金額を配分。 <ul style="list-style-type: none"> 資産要素→(納税者が州内で保有又は賃借し、かつ利用する資産価格)÷(納税者が保有又は賃借し、かつ利用する資産価格合計) 労務費要素→(納税者が州内で支払った労務費)÷(納税者が支払った労務費合計) 売上高要素→(州内における納税者の売上高)÷(納税者の売上高合計)
州内の売上高に計上される場合	<p>【有形人的動産の売却】</p> <ul style="list-style-type: none"> 財産が配送される地点が州内である場合 <p>【有形人的動産以外の売却】</p> <ul style="list-style-type: none"> <u>サービスの売上については、サービスが州内で実施された(the service was performed)場合</u> 無形資産の売上については、当該資産が州内で利用された場合。 有価証券については、顧客が州内に居住している場合。 物的財産の貸付については、州内に所在している場合 特許・ライセンス利用によるロイヤリティについては、州内で利用された場合。

²³ <https://www.eisneramper.com/globalassets/pdfs/new-york-state-budget-reform-2014.pdf>

	・ その他事業は、売上が州内で得られた(earned)場合。
--	--------------------------------

(出典)“ New York Tax Law(2013 年時点)”

図表 39 ニューヨーク州での所得配分方法(2015年1月1日以後に開始する課税年度)

項目	内容
州に帰属する事業所得の計算方法 (§210-A)	事業収入割合×所得で算定される金額を配分。 ・ 事業収入割合→(州内における事業収入)÷(事業収入合計)
州内の売上高に計上される場合 (§210-A)	<p>【有形人的動産の売却】</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 財産が配送される地点が州内である場合 <p>【有形人的動産以外の売却】</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 有形人的動産の貸付については、有形人的動産が州内に所在している場合 ・ 特許・ライセンス・商標等の利用によるロイヤリティについては、州内で利用された場合 ・ <u>デジタル製品の売上・利用ライセンス、アクセス権は、以下の手順に従い、州内での売上であるかどうかを判断する</u> <ol style="list-style-type: none"> ①. <u>顧客が主に利用する場所</u> ②. <u>顧客がデジタル製品を受領した地点</u> ③. 過年度において、本細則に従って当該デジタル製品が割当てられた場所 ・ <u>その他サービスは、顧客の所在地が州内である場合</u>

(出典)“ New York Tax Law”

④ 近年の改正に係る議論

近年実施された改正としては、2015年1月1日から実施されたネクサス基準及び所得配分基準の見直しを含む抜本的な改革が挙げられる²⁴。

²⁴ <https://www.ftb.ca.gov/tax-pros/law/corporation-tax-law-changes.html>

(6) 州法人所得税に関するネクサスを巡る訴訟の概要

州法人所得税におけるネクサスを巡っては、2002年の州際税制委員会による要素ネクサス基準のルール策定以前になされた Geoffrey 判決(1993年)が有名である。当該判決において、州政府は、物理的拠点が無い事業者に対しても州法人所得税を課しても良い(=ネクサスを認めても良い)と判示された。

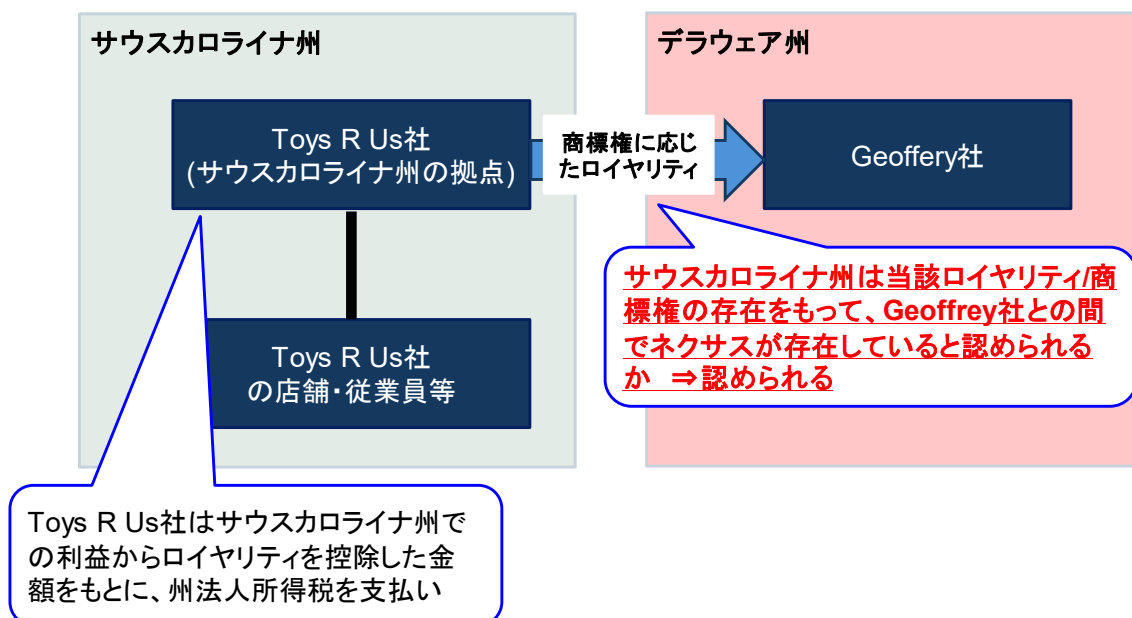
① 事件の概要

原告(Geoffrey社)は、デラウェア州の法人であり、Toys R Us社の孫会社である。Toys R Us社は商標権等の無形資産を Geoffrey社に移転し、当該無形資産の利用の対価として、Toys R Us社の売上に連動するロイヤリティを支払った。

Toys R Us社はサウスカロライナ州において事業を営んでいたが、サウスカロライナ州に州法人所得税を納付する際、Geoffrey社に支払ったロイヤリティを控除して所得を計算し、州法人所得税を支払った。当初、サウスカロライナ州租税委員会はロイヤリティの控除を認めなかったが、後にサウスカロライナ州租税委員会は、ロイヤリティの控除を認める代わりに、Geoffrey社のロイヤリティに対して課税することとした。なお、サウスカロライナ州法においては、州外法人に対しても州法人所得税を課税する旨が規定されていた。

これに対して、Geoffrey社はサウスカロライナ州に資産・従業員等の物理的拠点を有しておらず、当該課税に対し、ネクサスが認められないものとして訴訟を提起した。

図表 40 Geoffrey事件のイメージ



(出典)MURC 作成

② サウスカロライナ州最高裁判決の概要

州外法人に対しても州法人所得税を課税することとしているサウスカロライナ州法は合衆国憲法のデュー・プロセス条項及び州際通商条項に違反しないと判示した。

デュー・プロセス条項との関係については、**Quill** 判決を引用した上で、州が課税をするためには、州と課税対象者との間に最小限の連結を求めているとしている。その上で、最小限の連結の内容として「州の経済活動の場に向けて目的をもって活動している」ことが挙げられるとした。

本件については、**Geoffery** 社は **Toys R Us** 社に対して、多くの州において商標及び商号を利用するライセンスを与えており、**Geoffery** 社は、それらの州と経済的に接触する利益を求めたと認定している。また、**Geoffery** 社は、**Toys R Us** 社が原告の無形資産をサウスカロライナ州内で使用することを認識し、それによって利益を得ていたとしている。それらを踏まえ、**Geoffery** 社はサウスカロライナ州における無形資産の使用につきライセンスを与え、その対価として収入を得ることにより、**Geoffery** 社はサウスカロライナ州との間に、デュー・プロセスにより求められる「最小限の連結」を有していたと判示した。

また、州際通商条項との関係でも、無形資産が存在すること (**presence of intangible property**) をもって、実質ネクサスが存在すると言えることから、州際通商条項にも反しないとされた。

3. 売上税に関するネクサス

(1) デジタル経済下の売上税ネクサスを巡る課題

アメリカ合衆国においては、連邦レベルでは売上税・消費税は存在しないが、デラウェア州・モンタナ州・ニューハンプシャー州・オレゴン州・アラスカ州を除く各州及びワシントン DC において売上税(sales tax)が導入されている。各州における売上税に関しては、わが国の消費税や EU の付加価値税とは異なり、原則として最終消費者が購入金額全額に対する売上税を負担するもので、原則としてサプライチェーンの中間段階では課税しない。なお、州外の事業者から購入する場合には売上税の対象外となるが、その際には販売が州内で行われていれば課されていたであろう売上税額が使用税(use tax)として最終消費者に課される。

図表 41 売上税と使用税の法的性格

売上税(sales tax)	最終消費者が担税者、小売事業者が納税義務者になる単段階の消費税。一般に、消費地(仕向地)課税主義ルールに基づき二重課税を排除する。
使用税(use tax)	最終消費者が担税者であり、かつ納税義務者になる、あるいは小売事業者が特別徴収義務者になる単段階の消費税。売上税の補完税。

(出典)石村耕治(2014)「二重課税とは何か」

売上税・使用税は仕向地主義となっており、最終消費者の所在地州が課税権を有することが原則となる。事業者が顧客の所在地州に物的存在を有する場合には、事業者が顧客から源泉徴収を行い、顧客の所在地州に納税する。また、物的存在を有しない場合には、源泉徴収義務はなかった。

一般的にいずれの州においても、顧客に物やサービスを提供する事業者は、事業活動を行っている州において売上税の徴収義務を負っている。売上税徴収義務を負うレベルの事業活動を「セールス・タックス・ネクサス」と呼ぶ。セールス・タックス・ネクサスの定義は州によって異なるが、従来のルールによれば、この認定には、少なくとも一定以上のレベルの州の物理的拠点が必要と判断されてきた。なお、州外の事業者から購入する場合に課される使用税については、最終消費者が担税者かつ納税義務者であり、最終消費者自身で申告する必要があった。実態としては、最終消費者自身による申告は多くの場合行われなかった。なお、以下では、特に区別する必要がある場合を除き、売上税・使用税を併せて「売上税」と表記する。

オンラインショッピング等が普及する以前は、営業所や倉庫などの物理的拠点がなければ営業を行うことが困難であったために、このようなルールの下でも大きな問題が生じた

かった。しかし、電子商取引の急速な拡大のもと、物理的拠点なしでなされる取引が拡大したため、物理的拠点が無い事業者に源泉徴収義務を課さなければ、税源逸失が進行することとなる。税源逸失への対応策として、①「物理的拠点」の定義を広げ、源泉徴収義務者の範囲を拡大する(例えばニューヨーク州が2008年に導入した通称「アマゾン税」等)、②物理的拠点がなくても源泉徴収義務を課す、という2つの方策がみられた。②については、1992年のQuill判決において、物理的拠点がなくても源泉徴収義務を課すことは合衆国憲法に違反すると判示されていた。そのために、ニューヨーク州等は①すなわち「物理的拠点」の定義を拡大する形での対応を行った。ただし、2018年のWayfair判決によって物理的拠点が無い事業者に源泉徴収義務を課すことは合衆国憲法に違反しないと判示されたことから、各州は①の対応を取る必要はなくなり、②すなわち物理的拠点がなくても源泉徴収義務を課す方向になっている。州際税制委員会へのヒアリングにおいても、Wayfair判決によってアマゾン税は役目を終えたとの考えが示された。

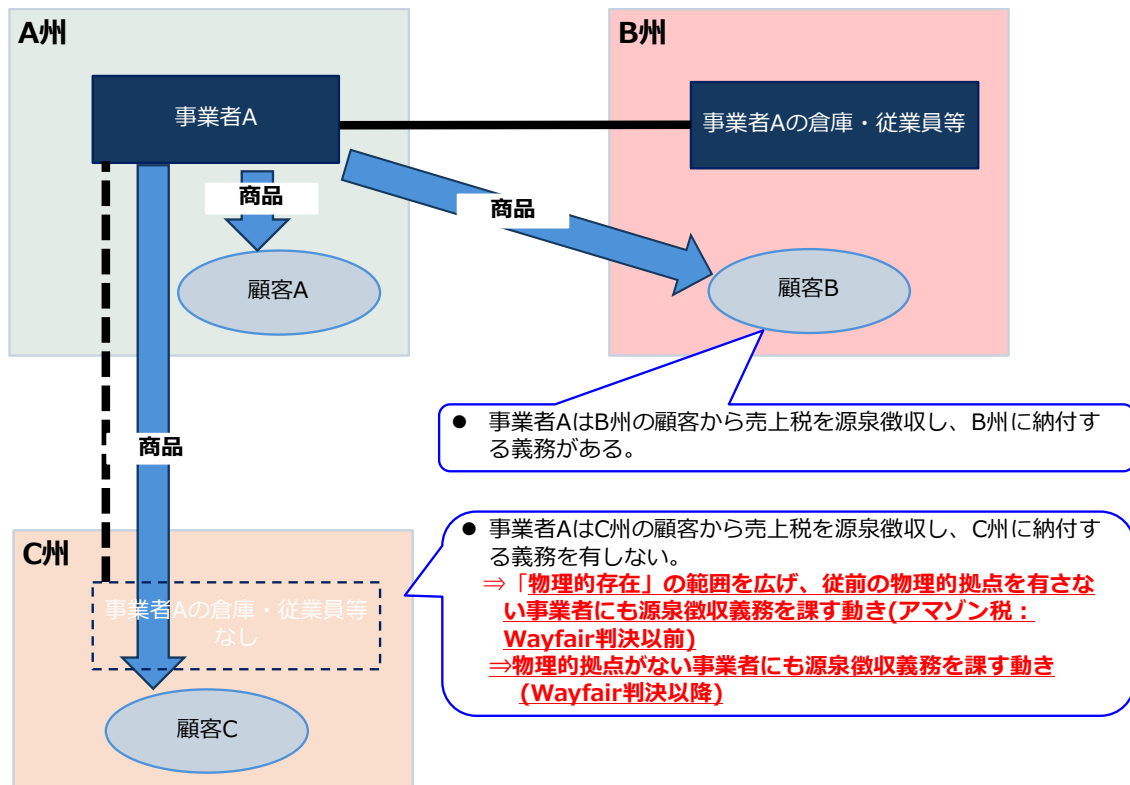
図表 42 アマゾン税に関する州際税制委員会へのヒアリング結果

- 一般にはWayfair判決によってアマゾン税は必要はなくなったと言える。
- アマゾン税の導入・普及はWayfair判決に影響を与えており、意義はあった。

(出典)州際税制委員会のヒアリング結果による

アメリカ合衆国の各州においては、売上税を独自に規定できることが原則である。ただし、課税権は、合衆国憲法に定められているデュー・プロセス条項及び州際通商条項との関係で制約を受ける。1992年のQuill判決では、デュー・プロセス条項との関係では、州内に物理的拠点がなくても州の対人的管轄に服すると判示していたが、州際通商条項との関係ではネクサスが認められるためには物理的拠点が必要であるとされた。ただし、2018年のWayfair判決では、州際通商条項との関係でも、物理的拠点が無い事業者に対して源泉徴収義務を課すことができるものと判示した。

図表 43 州売上税の源泉徴収の関係と課題



(出典)MURC 作成

現在、新たな潮流として、Marketplace Facilitator Tax の導入が様々な州で進められている。これは、Amazon マーケットプレイスや eBay のように、小売業者と購入者を結びつけるプラットフォームを運営する事業者に対して、小売業者が変わって売上税の源泉徴収を義務付けるものである。次頁以降に紹介するニューヨーク州・カリフォルニア州の例のように、小売業者が売上税に係る源泉徴収義務の閾値を超えない場合でも、マーケットプレイスに源泉徴収義務が課されることとなる。

(2) ニューヨーク州

① アマゾン税導入の経緯

ニューヨーク州の売上税に関しては、州内に物理的拠点を持たない事業者が、同州住民に販売する場合、事業者には源泉徴収義務は課されていなかった。同州住民が、州内に物理的拠点を有しない事業者から購入する際には、住民自身が売上税相当額を使用税として納税申告を行う必要があったが、納税漏れが多発していた。電子商取引の拡大とともに納税漏れの額が増大し、税源逸失が拡大していったこと、電子商取引と店舗購入の場合の消費者の負担の公平性の点からの要請が高まったことから、州内に物理的拠点を有しない事業者に対しても売上税の源泉徴収義務を課すことを検討した。

Quill 判決(1992 年)において、物理的拠点を有しない事業者に対して州が源泉徴収義務を課すことは合衆国憲法と抵触されたため、「物理的拠点」の解釈を拡大することで対応することとした。通称「アマゾン税」は、2008 年 4 月に改正された売上税の徴収義務者の拡大条項を指す。

② アマゾン税の制度詳細、運用実態

a) 条項

2008 年 4 月に、ニューヨーク州はニューヨーク州税法 § 1101(b)(8)(vi)を規定し、州知事の署名を得て施行した。本条項により、4 半期あたりの売上が 1 万ドルを超えるアフィリエイトが存在する場合には、当該アフィリエイトは物理的拠点と見做され、事業者には売上税の源泉徴収義務が課されることとなった。

§ 1101 (売上税及び使用税-定義)

(b)(8)

(i)

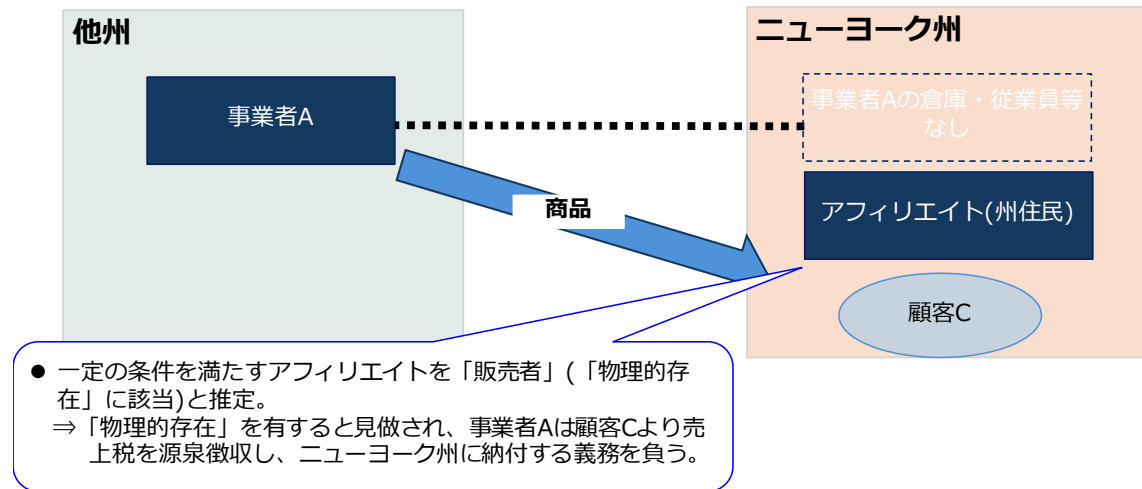
- ✓ 売手(vendor)には以下の者を含む。
 - 従業員、請負人、その他の代理人を使って注文を勧誘している者。

(vi)

- ✓ 販売者は、州の居住者と成功労務費広告契約を結んで手数料その他の対価を支払ってインターネット・ウェブサイトリンクを貼る等により、潜在的な顧客を対象に当該販売者を直接若しくは間接に紹介している場合で、当該販売者のこの州において 2 月、5 月、8 月及び 11 月の最終日に終了する前 4 四半期の顧客に対する総売上高が 1 万ドルを超えるときには、請負人又はその他の代理人を使って注文を勧誘しているものと推定する。

(出典) New York Consolidated Laws, Tax Law

図表 44 アマゾン税のイメージ



(出典)MURC 作成

b) 運用実態

Amazon.com は、「アフィリエイト・プログラム」を実施してきた。これは、ニューヨーク州をはじめとした全米の独立したウェブサイトがリンクを貼って Amazon.com のウェブサイトの広告等にアクセスできるようにしている場合、各独立したウェブサイトに対して消費者のリンク/アクセスにより商品が売れた場合、その数量に応じて州内アソシエイトに手数料を支払う契約を結んできていた。アマゾン税の導入によって、当該アフィリエイト・プログラム参加者は、注文を勧誘する販売者と推定されるようになったことから、Amazon.com に売上税の源泉徴収義務が課された。

なお、アマゾン税については、Amazon.com のみを対象とする者ではないことから、他の事業者に対しても適用される。電子商取引を行う Overstock.com, Inc.においても、同様に売上税の源泉徴収義務が課された。

③ アマゾン税導入による税収への影響額

アマゾン税導入前には、2008-2009 年度において 4,700 万ドル、2009-2010 年度において 7,300 万ドルの増収が見込まれていた。

④ アマゾン税に係る訴訟

アマゾン税法が成立してから 2 日後、Amazon.com は、NY 州知事、同州財政当局および州法務長官を相手に、アマゾン税法は、①連邦憲法の州際通商条項に抵触していること(法令違憲)、②同社に適用される限りにおいて連邦憲法の「適正手続条項」および「法の下での平等条項」に抵触しており違憲(適用違憲)である、との宣言的判決および適用差止を求めて、ニューヨーク州ニューヨーク・カウンティ高位裁判所に訴訟を提起した。

ニューヨーク・カウンティ高位裁判所は 2009 年 1 月 15 日に訴えの利益なしとして、Amazon.com の訴えを棄却した。Amazon.com 及び overstock.com(別途訴訟提起) は、NY 州高位裁判所控訴部へ控訴するも、2010 年 11 月 4 日に当該税法は違憲でないとした。Amazon.com 及び overstock.com は連邦最高裁判所へ上告するも、2013 年 12 月 2 日に不受理の決定がなされた。

⑤ 売上税徴収義務の変更(2019 年)

a) 売上税徴収義務に係る経済ネクサスの導入

2008 年の売上税徴収義務の変更では、あくまでもアフィリエイトを有する者を「州内で事業に従事している」とみなして、売上税ネクサスを認め、徴収義務を課したものであった。その意味では、Quill 判決で求められている「物理的拠点」が前提となっていたものであると考えられる。

2018 年の Wayfair 判決により、連邦最高裁判所は、州政府が州内に物理的拠点を持たない小売業者に対して売上税源泉徴収義務を課することを認めたため、物理的拠点を持たない小売業者に対して売上税源泉徴収義務を課す州が相次いだ。ニューヨーク州においても検討が進められ、Wayfair 判決が出された 2018 年 6 月 21 日に遡って、①州内で年間 30 万ドル超の売上を計上し、かつ②年間取引件数が 100 件を超える事業者を対象として、物理的拠点を持たない場合であっても売上税源泉徴収が課されることとなった。閾値については、2019 年 6 月 24 日に変更され、①州内で年間 50 万ドル超の売上を計上し、かつ②取引件数が 100 件を超える事業者が対象となった。²⁵

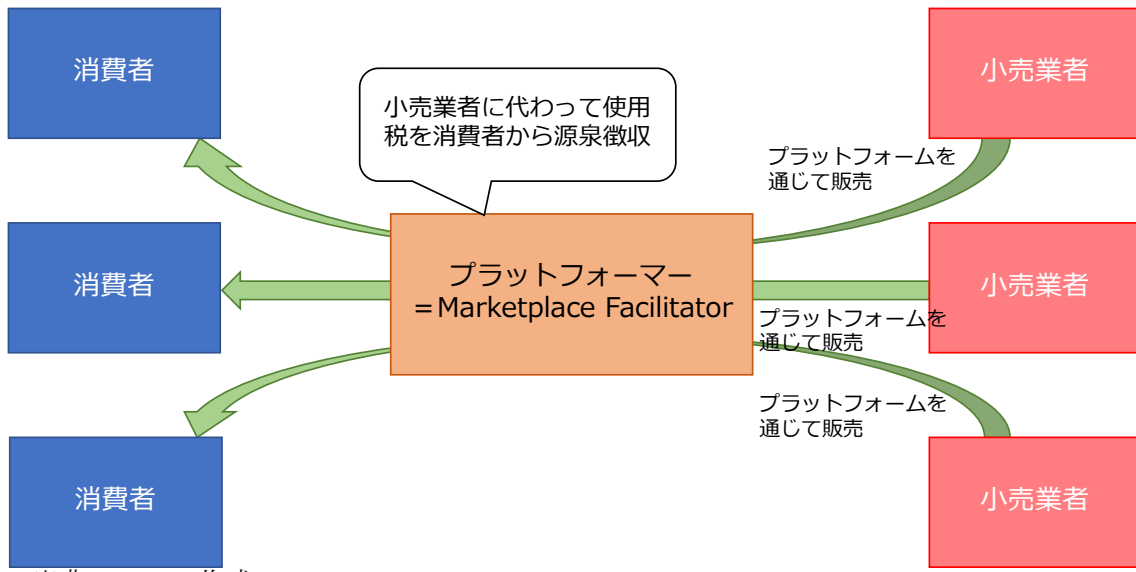
b) プラットフォーマーに対する売上税源泉徴収義務²⁶

2019 年の改正においては、“Marketplace facilitator tax”と呼ばれる条項も設けられた。これは、Amazon マーケットプレイスや eBay のように、小売業者と購入者を結びつけるプラットフォームを運営する事業者に対して、小売業者に変わって売上税の源泉徴収を義務付けるものである。個々の小売業者が a)に示す閾値を超えない場合であっても、プラットフォームを通じた売上が年間 30 万ドルを超え、かつプラットフォームを通じた取引件数が 100 件を超える場合には、当該プラットフォームは売上税の源泉徴収義務を負う。当該条項は、2019 年 6 月 1 日から適用されている。

²⁵ <https://www.tax.ny.gov/pdf/notices/n19-1.pdf>

²⁶ <https://www.tax.ny.gov/pdf/memos/sales/m19-2s.pdf>

図表 45 Marketplace facilitator tax のイメージ



(出典) MURC 作成

(3) カリフォルニア州

① 売上税徴収義務の変更(2011年)の経緯・内容

カリフォルニア州の売上税に関しては、州内に物理的拠点をもたない事業者が、同州住民に販売する場合、事業者が源泉徴収義務は課されていなかった。同州住民が、州内に物理的拠点を有しない事業者から購入する際には、住民自身が売上税相当額を使用税として納税申告を行う必要があったが、納税漏れが多発していた。電子商取引の拡大とともに納税漏れの額が増大し、税源逸失が拡大していったこと、電子商取引と店舗購入の場合の消費者の負担の公平性の点からの要請が高まったことから、州内に物理的拠点を有しない事業者に対しても売上税の源泉徴収義務を課することを検討した。特に、先述のとおり、ニューヨーク州で通称「アマゾン税」が成立したことにより、カリフォルニア州においても同様の規定を設けることが検討されてきた。

2009年にナンシー・スキナー カリフォルニア州上院議員は、オンライン上の売上に関して、アフィリエイトの存在等の一定の条件の下でオンラインショッピング事業者が源泉徴収を行う義務を課す法案を提出したが、アーノルド・シュワルツネッガー知事(当時)が拒否権を行使したことによって成立しなかった。

カリフォルニア州においては、リーマンショック後の深刻な財政状況を受けて再び「アマゾン税」の是非を検討し、2011年1月に再びナンシー・スキナー カリフォルニア州上院議員が同様の法案を提出した。その後、同法案は一部修正したうえで成立することとなった²⁷。なお、Amazon.comは、カリフォルニア州での動きに反発する動きを見せ、カリフォルニア州内に存在するアフィリエイトとの契約解除などの対抗措置を取ることとした。しかし、不買運動や他州での動きを見て、Amazon.comは最終的にはカリフォルニア州と同意し、施行時期の延期・ネクサスが認められる閾値の引上げといった変更を含む改正法²⁸が成立することとなった。

同法律によってカリフォルニア州における売上税の徴収義務者が変更となり、州内にアフィリエイトを有する者で、売上が100万ドルを超える者も対象となった。

図表 46 売上税の徴収義務に関する条項(改正前後の比較)

	従前の法律	改正後の法律
売上税の徴収義務に係る規定	§ 6203 (a)州内で事業に従事し、有形人的財産…の販売を行う全ての小売業者は、最終購入者から税を徴収する。	§ 6203.a (a)州内で事業に従事し、有形人的財産…の販売を行う全ての小売業者は、最終購入者から税を徴収する。

²⁷ AB128 “An act to amend Section 6203 of the Revenue and Taxation Code, relating to taxation.”

²⁸ AB155 “An act to repeal and add Section 6203 of the Revenue and Taxation Code, relating to taxation, and declaring the urgency thereof, to take effect immediately.”

	<p>(C)「州内で事業に従事する小売業者」には以下の者を含む。</p> <p>(1)事業所・販売所・倉庫等を州内に有する者</p> <p>(2)営業代理人等を有する者</p> <p>・・・</p>	<p>(C)「州内で事業に従事する小売業者」には以下の者を含む。</p> <p>(1)事業所・販売所・倉庫等を州内に有する者</p> <p>(2)営業代理人等を有する者</p> <p>・・・</p> <p>(5)</p> <p><u>(A)州内の個人又は複数人と、手数料等に基づいて、インターネット上のリンクあるいはウェブサイト等により潜在的な顧客に接触する契約を結び、以下の条件を満たす者。</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ <u>州内での個人又は複数人との上記契約に基づく直近 12 か月の小売業者の有形人的財産の売上総額が 1 万ドルを超える</u> ➤ <u>州内での有形人的財産の総売上が 100 万ドルを超える</u> <p><u>(B)テレビ・ラジオ・印刷物・インターネット等による宣伝については、売上に応じたコミッション支払いがなされない限りは(A)に該当しない。</u></p> <p>・・・</p>
--	---	---

(出典) California Legislative Information “Assembly Bill No. 155”, “California Code Revenue and Taxation Code(2010 年度)”

② 売上税徴収義務の変更(2019 年)の経緯・内容

a) 売上税徴収義務に係る経済ネクサスの導入

2011 年の売上税徴収義務の変更では、あくまでもアフィリエイトを有する者を「州内で事業に従事している」とみなして、売上税ネクサスを認め、徴収義務を課したものであった。その意味では、Quill 判決で求められている「物理的拠点」が前提となっていたものであると考えられる。

2018 年の Wayfair 判決により、連邦最高裁判所は、州政府が州内に物理的拠点を持たない小売業者に対して売上税源泉徴収義務を課すことを認めたため、物理的拠点を持たない小売業者に対して売上税源泉徴収義務を課す州が相次いだ。カリフォルニア州においても

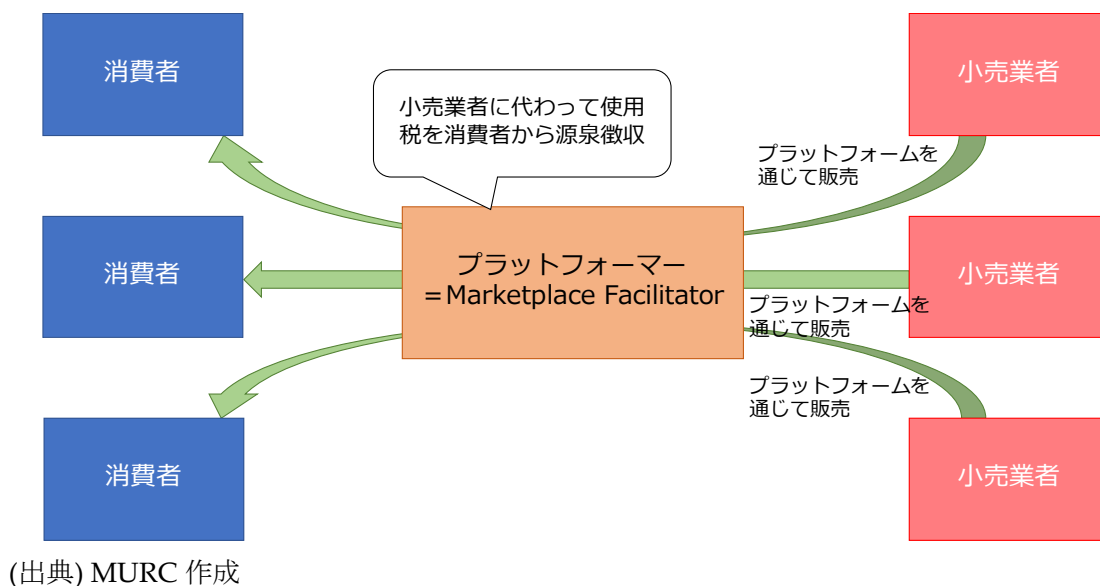
検討が進められ、2019年4月1日より一定の閾値を超える売上・取引件数を有する者に対して売上税源泉徴収義務が課された。

2019年4月1日に当初導入された際には、年間10万ドルを超える売上、200件以上の取引件数が閾値として採用されたが、2019年4月26日に変更がなされ、年間50万ドルを超える売上の者(取引件数は閾値なし)が対象となった²⁹。

b) プラットフォーマーに対する売上税源泉徴収義務³⁰

2019年の改正においては、“Marketplace facilitator tax”と呼ばれる条項も設けられた。これは、Amazon マーケットプレイスや eBay のように、小売業者と購入者を結びつけるプラットフォームを運営する事業者に対して、小売業者が変わって売上税の源泉徴収を義務付けるものである。個々の小売業者が a)に示す閾値を超えない場合であっても、プラットフォームを通じた売上が50万ドルを超える場合には、当該プラットフォームは売上税の源泉徴収義務を負う。当該条項は、2019年10月1日から適用されている。

図表 47 Marketplace facilitator tax のイメージ



²⁹ <https://www.taxjar.com/states/california-sales-tax-online/#do-you-have-sales-tax-nexus-in-california>
http://leginfo.legislature.ca.gov/faces/billNavClient.xhtml?bill_id=201920200AB147

³⁰ <https://www.cdtfa.ca.gov/industry/MPFAct.htm>

(4) 売上税におけるネクサスを巡る訴訟の概要

売上税におけるネクサスを巡る主な訴訟としては、Bellas Hess 事件、Quill 事件、Wayfair 事件が挙げられる。いずれにおいても、州内に物理的拠点を有しない事業者に対して売上税の源泉徴収義務を課することが合衆国憲法のデュー・プロセス条項ないし州際通商条項に違反しないかが論点となった。

Wayfair 判決以前は、州内に物理的拠点を有しない事業者に対して売上税の源泉徴収義務を課すことは違憲であると判示されていたが、Wayfair 判決によって合憲と判示された。

図表 48 売上税の源泉徴収義務を巡る判決と合衆国憲法の条項の関係

	デュー・プロセス条項との関係	州際通商条項との関係
Bellas Hess 判決 (1967 年)	違憲	違憲
Quill 判決 (1992 年)	合憲	違憲
Wayfair 判決 (2018 年)	合憲	合憲

(出典) MURC 作成

なお、Bellas Hess 判決と Quill 判決の間の時期に、Complete Auto 判決³¹が出されている。当該判決においては、売上税の源泉徴収義務を課することが州際通商条項に違反しないための要件として、以下の 4 つの基準が示されている。

- ①州際取引の活動と課税する州との間に実質的ネクサスがあること
- ②税が州内での事業活動に公平に配分されていること
- ③州際通商を差別しないこと
- ④税が、州の提供するサービスと適切に関連していること

³¹ Complete Auto Transit, Inc. v. Brady, 430 U.S. 274 (1977)

① Bellas Hess 判決³²(1967 年)

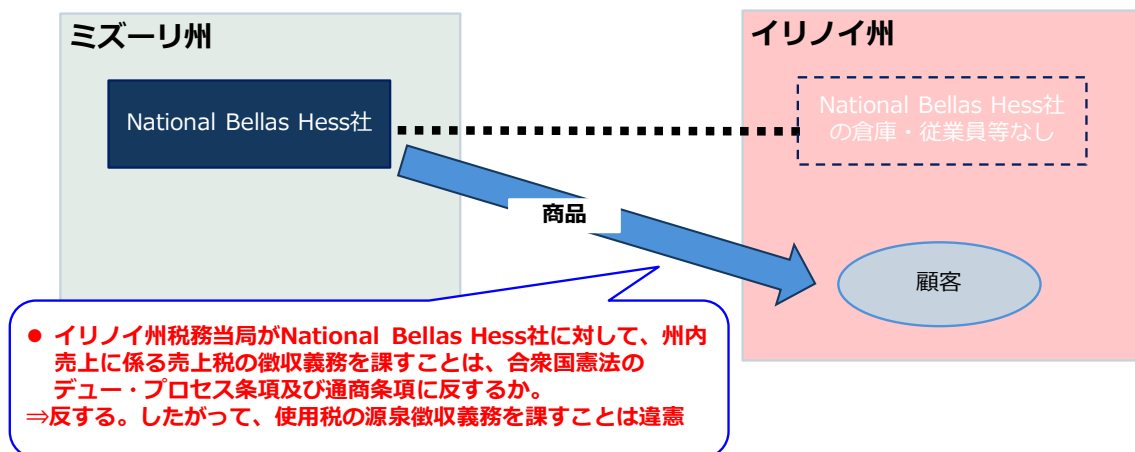
a) 事件の概要

原告(National Bellas Hess 社)は、ミズーリ州に拠点を有する法人であり、一般消費者向けの通信販売業を営んでいる。

National Bellas Hess 社は、イリノイ州に資産・従業員等の物理的拠点を有しておらず、電話のリストもないが、通信販売によって、イリノイ州の顧客に対して商品の販売を行っていた。これに対して、イリノイ州課税当局は売上税を徴収する義務を課そうとした。

裁判では、州内に物理的拠点を有しない事業者に対して売上税の源泉徴収義務を課すことが合衆国憲法が定めるデュー・プロセス条項並びに州際通商条項に違反しないかが問題となった。

図表 49 Bellas Hess 事件のイメージ



(出典)MURC 作成

b) 連邦最高裁判決の概要

州際取引を規律する権限は合衆国憲法によって議会の専権事項とされており、かつ課税対象と州の間には、合衆国憲法が定めるデュー・プロセス条項並びに通商条項との関係で一定のつながりが必要とされるものと判示された。

National Bellas Hess 社とイリノイ州の関係については、National Bellas Hess 社がイリノイ州内に事務所・倉庫を置いておらず、代理人・勧誘員等もおらず、動産も不動産も有しておらず、郵便等を通じて契約しているのみであると指摘した。州内における顧客との唯一のつながりが公共運送又は合衆国郵便である販売者に対しては、憲法上必要とされるつながりを見出すことはできず、州が売上税の徴収義務を課すことはできないと判示した。

³² National Bellas Hess v. Department of Revenue, 386 U.S. 753 (1967)

② Quill 判決³³(1992 年)

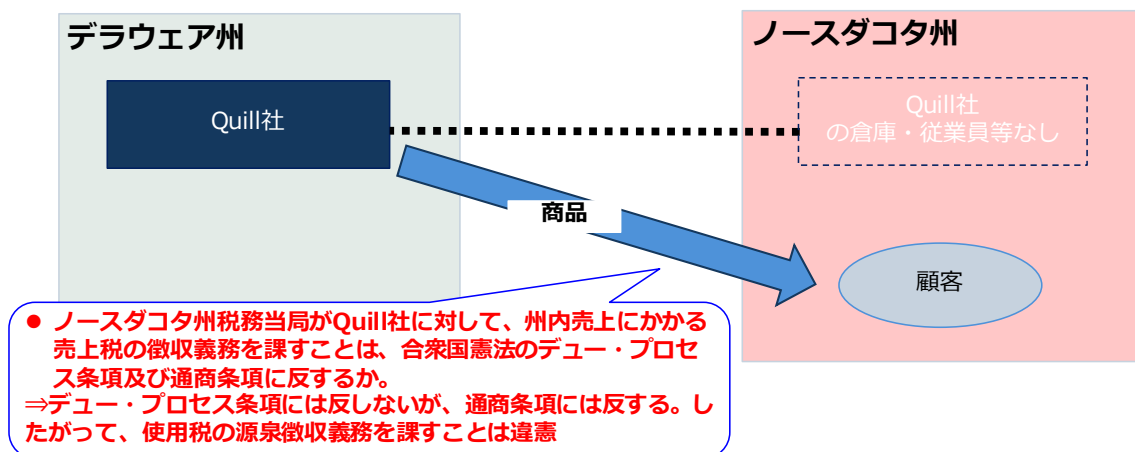
a) 事件の概要

原告(Quill 社)は、デラウェア州に拠点を有する法人であり、一般消費者向けの通信販売業を営んでいる。

Quill 社は、ノースダコタ州に物理的拠点を有しておらず、通信販売によって、ノースダコタ州の顧客に対して商品の販売を行っていた。ノースダコタ州においては、売上税の源泉徴収義務を課す小売業者に「州内の消費市場を恒常的・組織的に開拓している者」を含めていた。当該規定に基づき、ノースダコタ州課税当局が売上税を徴収する義務を Quill 社に対して課そうとした。

裁判では、Bellas Hess 判決と同様に物理的拠点を有しない事業者に対して売上税の源泉徴収義務を課すことが合衆国憲法が定めるデュー・プロセス条項並びに州際通商条項に違反しないかが問題となった。

図表 50 Quill 事件のイメージ



(出典)MURC 作成

b) 連邦最高裁判決の概要

Bellas Hess 判決と同様に、課税対象と州の間には、憲法が定めるデュー・プロセス条項並びに州際通商条項との関係で一定のつながりが必要とされるものと判示された。ただし、Bellas Hess 判決と異なり、デュー・プロセス条項において物理的拠点は必須ではないと判示された。一方で、州際通商条項との関係では、郵便等によるつながりだけでは、実質的ネクサスが存在しないと、ネクサスは認められないと結論づけた。

デュー・プロセス条項に関しては、州外の法人であっても、意図的に州の市場の便益を受けるときは、州内に物理的拠点が無くても、州の対人的管轄に服する(=最低限のつながりは存在する)とした。Quill 社は、意図的にノースダコタ州の居住者を対象として活動してい

³³ Quill Corp. v. North Dakota, 504 U.S. 298 (1992)

ること、契約の規模が一定以上であること、売上税は同社が州から受ける便益と関連しているとして、適正手続条項によって求められる最低限のつながりを見出すことができる。

州際通商条項との関係では、州際取引を差別的に不利に取り扱ってはならないとされているが、郵便等によるつながりしかない場合には、州際通商条項の下で必要とされる実質的ネクサスが存在しないとされた。

③ Wayfair 判決³⁴(2018 年)

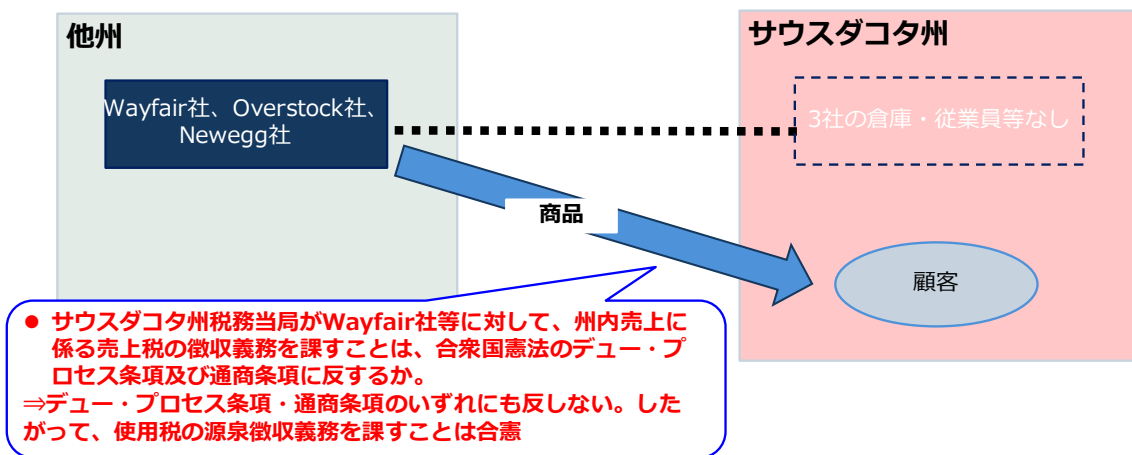
a) 事件の概要

原告(サウスカロライナ州税務当局)は、財政危機回避のため、州内に物理的拠点を持たない事業者であっても、州住民に向けた売上が年間 10 万ドル以上又は州住民との取引回数が 200 回以上の事業者に対しては、売上税の源泉徴収義務を課す法律を成立させた。しかしながら被告である 3 社(Wayfair 社、Overstock 社、Newegg 社)は売上税を源泉徴収していなかった。

いずれの社についても、サウスダコタ州内には倉庫・従業員等の物理的拠点を有しておらず、通信販売によって、サウスダコタ州内の顧客に対して商品の販売を行っていた。サウスカロライナ州税務当局は、源泉徴収義務を果たしていないとして、3 社を提訴した。

裁判では、売上税の源泉徴収義務を課するためには物理的拠点が必須であるとした Quill 判決が、その後の電子商取引の拡大等の社会・経済の変化を経ても尚妥当なものであるか否かが論点となった。

図表 51 Wayfair 事件のイメージ



(出典)MURC 作成

b) 連邦最高裁判決の概要

連邦最高裁判決においては 5 対 4 の僅差によって、Quill 判決を変更し、州との間に課税

³⁴ 17-494 South Dakota v. Wayfair, Inc. (06/21/2018)

上のつながりを判断する上で、物理的拠点は必須ではないと示した。

まず、州税の賦課については、①州と実質的ネクサスを有する活動に適用されること、②課税標準が州間で公平に配分されること、③州際通商を差別しないこと、④州が与える便益と正当に関連している、という条件を満たす場合に認められるとしている。

Quill 判決においては、合衆国憲法の通商条項との関係で、郵便等によるつながりしかない場合(=物理的拠点を有しない場合)には、実質的ネクサスが認められないとされていた。

Wayfair 判決においては、Quill 判決の基準は、「今日の経済の実態と著しくかい離し、多大な州税収の逸失を招いており、通商条項の誤った解釈である」とし、「不合理で誤り(unsound and incorrect)」と断じた。判例変更の理由としては、以下の3点が挙げられる。

- ✓ 州との接点が十分か否かを判断する上で物理的基準の適用は必須ではない
- ✓ Quill 判決は市場の歪みを解消するのではなく、むしろ逆に創出している
- ✓ Quill 判決は恣意的かつ形式的な基準の適用を強いるもので、最近の州際通商条項に関する連邦最高裁判例と相容れない

また、先例拘束性については、Quill 判決後のインターネットの普及により社会・経済が大きく変貌していることや、電子商取引市場の拡大に伴い州政府の税収逸失による損害が深刻化していること等を理由として、適用すべきではないと結論づけている。

c) 判決の影響

本判決によって、州政府は、州内に物理的拠点を有しない事業者に対しても売上税の源泉徴収義務を課すことができるようになったため、多くの州で源泉徴収義務の基準を変更している。また、物理的拠点の定義を広げることによって売上税の源泉徴収義務の対象者を拡大しようとする通称アマゾン税については、2008 年以降に各州で導入されてきたものの、その必要性がほぼなくなったと言える。

(5) 各州における売上税ネクサスの見直し

Wayfair 判決後、売上税を導入している州の中で、ミズーリ州とフロリダ州を除く全ての州において従来の物理的拠点を前提としない、経済ネクサス(売上高あるいは取引件数によってネクサスを認める)を導入している。多いパターンは、2018年10月1日施行開始とし、州内で年間10万ドル超の売上もしくは200件超の取引がある事業者を対象とするものである。

図表 52 各州の売上税ネクサス基準の状況

州	売上税ネクサス基準(2020年2月時点)	経済ネクサスの施行開始日
アラバマ州	年間売上 25 万ドル超	2018 年 10 月 1 日
アリゾナ州	年間売上 20 万ドル超 (2020 年度は 15 万ドル・2021 年度は 10 万ドル)	2019 年 10 月 1 日
アーカンソー州	年間売上 10 万ドル超 又は年間取引件数 200 件超	2019 年 7 月 1 日
カリフォルニア州	年間売上 50 万ドル超	2019 年 4 月 1 日
コロラド州	年間売上 10 万ドル超	2018 年 10 月 1 日
コネティカット州	年間売上 10 万ドル超 かつ年間取引件数 200 件超	2018 年 12 月 1 日
ジョージア州	年間売上 25 万ドル超 又は年間取引件数 200 件超	2019 年 1 月 1 日
ハワイ州	年間売上 10 万ドル超 又は年間取引件数 200 件超	2018 年 7 月 1 日
アイダホ州	年間売上 10 万ドル超	2019 年 7 月 1 日
イリノイ州	年間売上 10 万ドル超 又は年間取引件数 200 件超	2018 年 10 月 1 日
インディアナ州	年間売上 10 万ドル超 又は年間取引件数 200 件超	2018 年 10 月 1 日
アイオワ州	年間売上 10 万ドル超	2019 年 1 月 1 日
カンザス州	基準なし ※年間売上 10 万ドル超の基準が提案	2019 年 10 月 1 日
ケンタッキー州	年間売上 10 万ドル超 又は年間取引件数 200 件超	2018 年 7 月 1 日
ルイジアナ州	年間売上 10 万ドル超	2020 年 7 月 1 日ま

州	売上税ネクサス基準(2020年2月時点)	経済ネクサスの施行開始日
	又は年間取引件数 200 件超	すでに施行
メイン州	年間売上 10 万ドル超 又は年間取引件数 200 件超	2018 年 7 月 1 日
メリーランド州	年間売上 10 万ドル超 又は年間取引件数 200 件超	2018 年 10 月 1 日
マサチューセッツ州	年間売上 10 万ドル超	2017 年 10 月 1 日
ミシガン州	年間売上 10 万ドル超 又は年間取引件数 200 件超	2018 年 10 月 1 日
ミネソタ州	年間売上 10 万ドル超 又は年間取引件数 200 件超	2018 年 10 月 1 日
ミシシッピ州	年間売上 25 万ドル超	2018 年 9 月 1 日
ネブラスカ州	年間売上 10 万ドル超 又は年間取引件数 200 件超	2019 年 1 月 1 日
ネバダ州	年間売上 10 万ドル超 又は年間取引件数 200 件超	2018 年 10 月 1 日
ニュージャージー州	年間売上 10 万ドル超 又は年間取引件数 200 件超	2018 年 11 月 1 日
ニューメキシコ州	年間売上 10 万ドル超	2019 年 7 月 1 日
ニューヨーク州	年間売上 50 万ドル超 かつ年間取引件数 100 件超	2018 年 6 月 21 日 (Wayfair 判決の日付まで遡及適用)
ノースカロライナ州	年間売上 10 万ドル超 又は年間取引件数 200 件超	2018 年 11 月 1 日
ノースダコタ州	年間売上 10 万ドル超	2018 年 10 月 1 日
オハイオ州	年間売上 10 万ドル超 又は年間取引件数 200 件超	2018 年 1 月 1 日
オクラホマ州	年間売上 10 万ドル超	2019 年 11 月 1 日
ペンシルベニア州	年間売上 1 万ドル超	2019 年 7 月 1 日
ロードアイランド州	年間売上 10 万ドル超 又は年間取引件数 200 件超	2019 年 7 月 1 日
サウスカロライナ州	年間売上 10 万ドル超	2018 年 11 月 1 日
サウスダコタ州	年間売上 10 万ドル超	2018 年 11 月 1 日

州	売上税ネクサス基準(2020年2月時点)	経済ネクサスの施行開始日
	又は年間取引件数 200 件超	
テネシー州	年間売上 50 万ドル超	2019 年 10 月 1 日
テキサス州	年間売上 50 万ドル超	2019 年 10 月 1 日
ユタ州	年間売上 10 万ドル超 又は年間取引件数 200 件超	2019 年 1 月 1 日
バーモント州	年間売上 10 万ドル超 又は年間取引件数 200 件超	2018 年 7 月 1 日
バージニア州	年間売上 10 万ドル超 又は年間取引件数 200 件超	2019 年 7 月 1 日
ワシントン州	年間売上 10 万ドル超 ※2019 年 3 月以前は年間取引件数 200 件超の 者も対象	2018 年 10 月 1 日
ワシントン DC	年間売上 10 万ドル超 又は年間取引件数 200 件超	2019 年 1 月 1 日
ウエストバージニア 州	年間売上 10 万ドル超 又は年間取引件数 200 件超	2019 年 1 月 1 日
ウィスコンシン州	年間売上 10 万ドル超 又は年間取引件数 200 件超	2018 年 10 月 1 日
ワイオミング州	年間売上 10 万ドル超 又は年間取引件数 200 件超	2019 年 2 月 1 日

(出典)各州 HP、Sales Tax Institute HP

4. ネットフリックス税³⁵

(1) 既存の課税制度

① Amusement Tax の概要

「Amusement Tax」は、アミューズメントの開催地やアミューズメント自体のオーナー、マネージャー、オペレーター、チケット再販売業者に対して、顧客からの税徴収を義務付けるものである³⁶。その税率は、基本的に9%であるが、登録再販売業者においては3%となっているほか、最大収容人数が750人を超える劇場等において開催される特定の劇、ミュージカル等、伝統的なパフォーマンスに対する税率は5%となっている。また、宗教団体、NGO、NPOが資金調達を目的として主催する特定のイベントに関しては税金の徴収が免除される。この場合、免税が適用されるイベントは年2回(合計14日以下)までとなる。

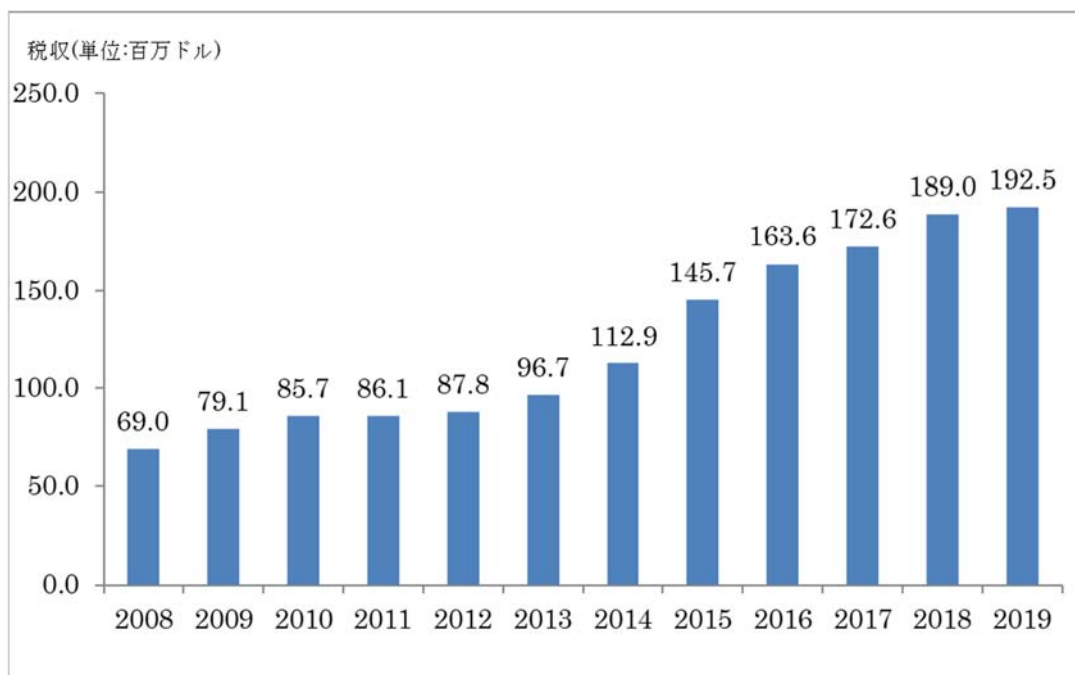
シカゴ市は2015年9月の改正において、請求先住所が市内にある場合にはNetflixやSpotify、Xbox Liveなどでの支払額に対して9%の課税を行うことを決定した。しかし、シカゴ市のSeles Taxは9.25%と、州内最高水準になっており、Amusement Taxの課税対象拡大は将来的な影響を考慮していないという批判も上がっている。また、例えば、インターネット経由で映画をレンタルした場合には税率が9%であるのに対して、同様にインターネット上で映画を購入した場合には税率が9.25%になることから、差別的な税制の前例になるとの懸念もある。

2008年から2019年までのAmusement Taxの税収推移を図表53に示す。Amusement Taxの税収額は2008年から2018年にかけて増加傾向を保持しており、2008年における税収6900万ドル(CorporateFund resourceの2.2%に相当)と比べ、2018年では1億8900万ドル(CorporateFund resourceの4.7%に相当)と、約2.74倍になっている。また、2019年においても税収の増加が見込まれており、上昇幅は約2%(350万ドル)と目されている。City of Chicago “2018 Annual financial analysis”によれば、Amusement Taxの増加要因には①スポーツイベントのチケット、②税率の変化、③特定の控除の廃止、が挙げられる。例えば、2014年にはケーブルテレビ会社に対して課税が開始されている。また、2015年から導入が始まった「スカイボックス」などの特別席に対しても課税が行われている。

³⁵ 本節は、COMPUTERWORLD(2015)「シカゴ市、クラウドやストリーミングサービスへの課税を開始」、CBS NEWS(2019)“Chicago becomes first city to collect “Netflix tax””、Bloomberg Tax等を参考として記載している。

³⁶ 「アミューズメント」は、市民参加、メンバーシップ、その他基準で提供される全てのエンターテインメントやレクリエーション活動を指す。

図表 53 Amusement Tax の税込推移



※2019年の値は推定値
 (出典) City of Chicago "2018 Annual financial analysis", City of Chicago "2019 Budget ordinance"より作成

② Personal Property Lease Transaction Tax の概要³⁷

「Personal Property Lease Transaction Tax」は、シカゴ市内において賃貸借取引を行っている企業や個人に対する税である。2015年1月1日以前においては、一律8%が課税されていたが、2015年1月1日からは9%となっている。その後、2016年1月1日からは「顧客から提供されたデータの入力、編集、取得に必要なコンピューターのリース」に関しては5.25%、その他のリースに関しては9%の課税が為されるようになった。また、2020年1月1日からは「顧客から提供されたデータの入力、編集、取得に必要なコンピューターのリース」に対する税率が7.25%に引き上げられる(その他のリースに対する税率は9%のまま)

免税対象となる貸借人は、①政府機関、②慈善・教育・宗教団体、③保険会社、である。また、免税されるリースは12種類存在し、①市外の賃貸物件(主に市外で使用されるもの)、②特定の営業税の対象となっている企業からのリース、③州間でのローリングストックに関するリース、④支払いが現金によって行われる不動産のリース、⑤身体の一部を矯正、治療することを目的とした、医療機器、家電製品のリース、⑥貸人が“ground transportation”の対象となっている場合における、陸上輸送車のリース、⑦貸人と借人が関連グループのメ

³⁷ City of Chicago "2019 Budget ordinance"

(https://www.chicago.gov/content/dam/city/depts/obm/supp_info/2018Budget/2018_Budget_Overview.pdf)内においては、「Lease of Personal Property」と記載

ンバーである場合のリース³⁸、⑧会員組織から、そのメンバーに対して行われるリース(証券取引所等)、⑨先物取引委員会が指定する証券取引所における業務に必要とされるコンピューターのリース、⑩現金、有価証券の預金、引出、譲渡、貸与に用いられるコンピューターのリース(ATM 等)、⑪顧客との情報交換に必要なコンピューターのリース、⑫映画のフィルムズのリース、である。

Personal Property Lease Transaction Tax に対する批判として、課税基準の不透明性が指摘されている。例えば、ソフトウェアのリースでは、その使用場所が焦点となる。①市外にあるソフトウェアを市内から操作する場合、操作を行う場所が市内であるため課税対象となる。②操作を行う場所が不明である場合、請求先住所が参照される。③市内と市外両方において課金が発生した場合、市内においても使用されたと判断し、課税対象となる。

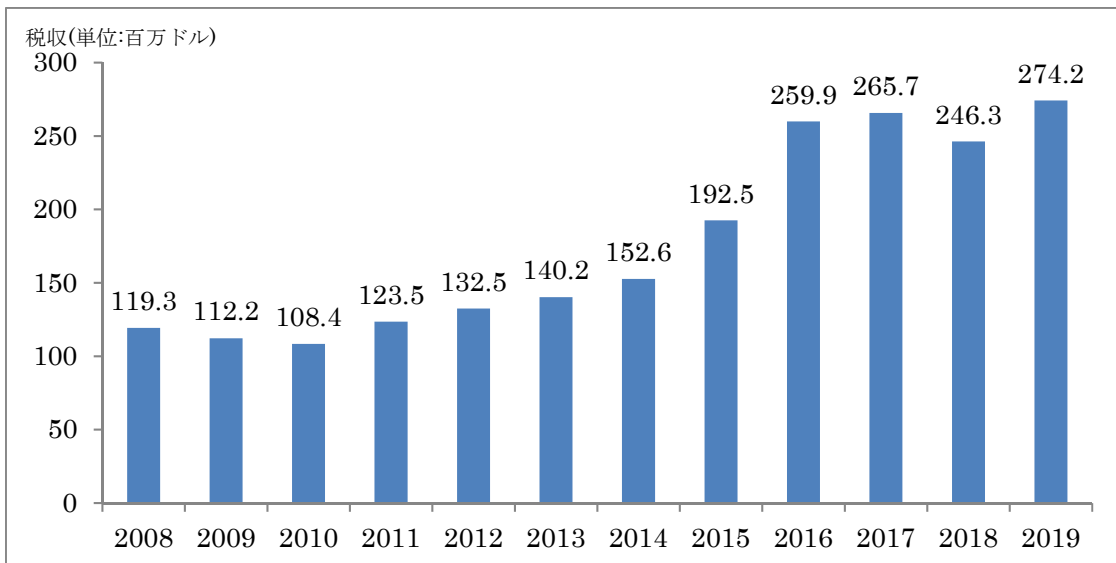
Personal Property Lease Transaction Tax の税収推移を図表 54 に示す。

Personal Property Lease Transaction Tax も Amusement Tax 同様 2008 年から 2017 年にかけては概ね増加傾向にあり、2008 年時点では約 1 億 1,900 万ドルとなっていた税収は、2017 年においては約 2 億 6,570 万ドルと、おおよそ 2.23 倍に増加している。しかし、2017 年から 2018 年にかけては約 1940 万ドル減少し、その値は約 2 億 4,630 万ドルとなった。City of Chicago "2019 Budget ordinance"によれば、2019 年の税収は約 2 億 7,420 万ドルであると見込まれており、2018 年に比べて税収が約 2,800 万ドル増加するほか、2017 年の税収である 2 億 6,570 万ドルをも上回ることが予想されている。

2014 年から 2015 年にかけてみられる約 4,000 万ドルという大幅な税収増加の背景には、2015 年 1 月 1 日より Personal Property Lease Transaction Tax の税率が 8%から 9%に引き上げられたことの影響があると考えられる。同様の見解は City of Chicago"2018 Annual financial analysis"においても示されている。また、2015 年から 2016 年にかけても約 6,700 万ドルと、大幅な税収増加を見て取ることが可能であり、これには 2016 年 1 月 1 日から「顧客から提供されたデータの入力、編集、取得に必要なコンピューターのリース」に対する課税割合が 5.25%に変更されたことが影響していると考えられるが、City of Chicago"2018 Annual financial analysis"においてはこれに関する見解は示されていない。

³⁸ 「関連グループ」とは、親となる会社、又は個人が株式の 100%を保有する企業を指す。

図表 54 “Personal Property Lease Transaction Tax” の税収推移



※2018年、2019年の値は推定値

(出典) City of Chicago "2018 Annual financial analysis" City of Chicago "2019 Budget ordinance" City of Chicago "2018 Budget overview" より作成

(2) 目的

情報通信分野における技術革新が急速に進展するなか、コンテンツの消費方法にも大きな変化が生じている。特に、映画や音楽といった分野においては、映画をレンタルしたり、音楽を購入したりするといった行動は減少し、新たなコンテンツ消費手段である「ストリーミングサービス」が主流になってきた。こうした事業に限らず、経済活動がオンラインに移行していくことは確実であり、その流れに対応し、税収を確保するということがいわゆる「ネットフリックス税」の目的である。

(3) 概要

シカゴ市において、2015年9月に施行された通称「ネットフリックス税」は2件の改正条例から構成されている。1つは“Amusement Tax Ruling”の規定に係る改正である。これは、インターネット上で提供されるサービス(音楽ストリーミング、ビデオストリーミング、ゲーム等)のサブスクリプション料を対象に9%の課税をするものである。もう1つは“Personal Property Lease Transaction Tax Ruling”の規定に係る改正である。これによって、「クラウドサービスを含む電子サービスの賃貸」が課税対象に追加された。具体的には、SaaS(Software as a Service)³⁹、IaaS(Infrastructure as a Service)⁴⁰、PaaS(Platform as a Service)⁴¹が挙げられ、消費者がサービスを購入・デバイスに保存するコンテンツは対象外

³⁹ 利用者が事業者の運用するサーバーにアクセスし、ソフトウェアを使用するサービス。

⁴⁰ 情報システムの稼働に必要なインフラ(通信回線、等)をインターネット上のサービスとして遠隔利用させるサービス。

⁴¹ ソフトウェアの実行環境をインターネット上のサービスとして遠隔利用可能にするサービス。

となっている。これにより、現在は Sony、Eventbrite、Fandango の 3 社から、合計 200 万ドルほどの税収を得ることに成功している。内訳は、PlayStation Video 等について Sony から 120 万ドル、Eventbrite から 80 万ドル、Fandango から 7 万ドルとなっている。

シカゴ市におけるこの取組は、ストリーミングサービスに対する課税の最初の成功例とされており、同様の取組はユタ州やマサチューセッツ州をはじめ、ロードアイランド州、ペンシルバニア州といったように、各地で大きな広がりを見せている。

この「ネットフリックス税」に対しては、“Federal Telecommunication Act”や“Internet Tax Freedom Act”といった、連邦・州レベルの各種税法との整合性に関する問題提起などが存在する。指摘を受けて、イリノイ州では 3 つの判決が下された。こうした課税が違憲かどうかという問題に関しては、「市内に居住している者のみに課税される」ということを根拠に、「憲法に抵触するような効果は認められなかった」という判断が下され、居住者と非居住者間で税の一貫性が崩れるような事態も確認できなかったとしている。また、“Internet Tax Freedom Act”との整合性に関しても認められているものの、「税率が他のサービス形態と比べて高く、差別的だ」という批判に加え、Netflix、アマゾンプライム、Spotify から提訴されているため、今後も様々な議論が展開されることが予想される。

第 III 章 OECD 及び G20 における議論の動向

デジタル経済の進展に伴った国際課税分野における方策について、OECD において 20 年以上前から議論されてきた。法人課税に関しては、2015 年に取りまとめられた税源浸食と利益移転 (Base Erosion and Profit Shifting: BEPS) の最終報告書においては、一定の選択肢が示されたものの、デジタル経済の課税上の論点について、引き続き検討を行い、2020 年までに最終報告書を取りまとめることとなった。

国際的な課税ルールに係る検討としては、2018 年にデジタル課税に係る論点整理が出され、2019 年初頭には新たなネクサスルール、利益配分ルールとして 3 案 (①ユーザーの参加、②マーケティング上の無形資産、③重要な経済的存在) が示された。3 案をベースに議論が続けられ、10 月には事務局による統一案として、①デジタル企業を対象を限定しない、②一定の閾値を上回る企業に対して PE の有無に関わらず課税権を認める、③みなし超過利益の一部を市場国に配分することを基礎とする案が作られた。当該案をベースに 2020 年 1 月に大枠合意がなされた。今後、対象企業の具体化や閾値の金額等に係る論点を議論し、最終成果が出される。

1. OECD 等における議論の流れ

(1) BEPS までの議論

デジタル経済と税制に係る問題が最初に取り上げられたのは、1998 年にオタワで開催された OECD 電子商取引に関するオタワ閣僚会議である。この中で、音楽の配信サービスなどについて、電子商取引というコンセプトで、法人税・消費税それぞれについて議論が行われた。そこで、伝統的取引に対して適用される原則は、電子商取引に対しても同様に適用されるべきことが合意された。

- 課税に係る以下の基本原則は、電子商取引に関しても適用されるべきである。
 - ✓ 中立性：税は電子商取引間あるいは電子商取引と伝統的な取引方法の間で中立かつ公平であるべきである。
 - ✓ 効率性：納税者及び課税当局のコンプライアンスコストを可能な限り縮減すべきである。
 - ✓ 確実性・簡易性：納税者が取引前に課税を予測できるよう、税ルールは明確かつ簡易なものであるべきである。
 - ✓ 有効性・公平性：税は適切な時期に適切な金額が課されるべきである。脱税・租税回避は可能な限り縮減すべきである。
 - ✓ 柔軟性：税制度は、技術の発展に対応できるよう、柔軟であるべきである。

(出典)OECD(1998) “A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce”を基に MURC 作成

その後、OECD 租税委員会技術的諮問グループによる検討が行われ、2003 年に電子商取引及び消費税に関するガイドラインが公表された。そこでは、消費課税に関しては、①サービスや無形資産の国境を超える BtoB 取引については受け取り側のビジネスの所在地が消費地であり課税地であること、②BtoC 取引については、消費者の所在地が消費地・課税地であることが盛り込まれた。また、所得課税に関しては、③ウェブサイトは恒久的施設にはならず、サーバーは PE を構成しうることも盛り込まれた。

また、2005 年の OECD ビジネス利得に関する技術的諮問グループ報告書では、「ある国が財・サービスの供給市場を提供しているという事実のみでは、そこから得られる所得の一部について課税権を与えられるわけではない」という点が盛り込まれた。すなわち、デジタル財の市場を提供している消費国が、それだけの理由で課税権を持つことはできず、消費国が課税権を持つことは否定された。この時期はガイドラインや報告書は公表されたものの、各国が合意できる枠組みは提供されてこなかった。

(2) BEPS における最終報告書における規定

リーマンショック以降、世界各国において財政状況が悪化し、税源浸食と利益移転 (Base Erosion and Profit Shifting : BEPS⁴²)への対応を求める声が高まった。こうした中、2012 年 6 月に OECD 租税委員会にプロジェクトが立ち上がり、3 年間の議論を経て 2015 年 9 月に最終報告書が公表された。

最終報告書の行動計画 1 電子経済の課税上の課題への対処(Action1: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy)において、①デジタル経済における BEPS の問題、②デジタル経済の進展に起因するより広範な課税上の問題、に分けて議論が行われた。①については、デジタル経済のみを対象とする対応策の勧告は見送られ、他の BEPS への対応策がデジタル経済に関連する BEPS に対しても有効に機能することを期待するという方向性で合意がなされた。②については、企業が市場国で事業を展開するに当たって一切の物理的拠点を有しない等、新たなビジネスモデルによって発生する利得に対して、どのように適正な課税を行うかが検討された。具体的には、直接税における新たな課税方式として、a)重要な経済的拠点(significant economic presence)の概念に基づく新たな課税拠点⁴³、b)電子商取引に対する源泉徴収⁴⁴、c)均衡税⁴⁵、の 3 つの選択肢が示された。これらの選択肢については勧告

⁴² 多国籍企業が国際税制の中で税負担を軽減・回避する行動やそれに起因する問題

⁴³ 市場国の経済と意図的かつ持続的なつながりを示す要素(ローカルのドメイン名、収集されたデータ量等)があり、一定の売上額を計上する場合、重要な経済的拠点を有するとみなし、当該市場国に帰属する事業利得への課税を認める方法。

⁴⁴ 国内消費者が電子商取引を通じて国外事業者から財・サービスを購入する場合に、対価の支払に際して源泉徴収を行い、国外事業者に課税する方法。a)の補完的手段として位置付けられる。

⁴⁵ 国内事業者が課税され、国外事業者が課税されない不公平の是正を目的として、国外事業者が国内消費者に対して供給する財・サービスの総価値に対して課税する方法。a)に基づく所得の帰属・配分が困難である場合の代替的手段として位置付けられる。同様の税について、売上高に対する課税である点に着目して「売上税(turnover tax)」、税の種類に着目して「個別消費税(excise tax)」と呼称される場合もある。

されなかったものの、各国が既存の租税条約を尊重することを条件に BEPS に対する追加的な防止措置として国内法に導入するか、又は租税条約に導入することが可能とされた。OECD は、デジタル経済の課税上の論点について、引き続き検討を行い、2020 年までに最終報告書を取りまとめることとなった。

(3) BEPS 以降の状況

BEPS 最終報告書が提出された後は、BEPS 包摂的枠組みによる検討が行われた。OECD は 2018 年 3 月 16 日に中間報告書である「デジタル化によって発生する課税上の課題」(Tax Challenges Arising from Digitalisation)を公表し、同年 3 月 19～20 日に開催された G20 に提出した。ここでは、BEPS 包摂的枠組みの参加国間でネクサス及び利益配分ルールを見直すことに合意した。ただし、当該中間報告は論点整理が中心であり、具体的な対応策は示されていない。

中間報告書提出と前後して、欧州委員会においても独自にデジタル課税に係る検討を行っている。2017 年 9 月 21 日には「デジタル単一市場に向けた欧州域内の公平かつ効率的な税システム」(A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market)と題した政策文書を公表し、2018 年 3 月 21 日には OECD による中間報告書よりも踏み込んだ EU 指令案(Council Directive)を公表した。

EU 指令案の中では、①中長期的な見直しとして、物理的拠点が存在せずとも課税権を認めること、②中長期的な見直しが実現するまでの暫定措置として、特定のデジタルサービスの売り上げに対して、各国が「デジタルサービス税」(Digital Service Tax)を課すこと、が盛り込まれた。

ただし、欧州各国は意見が一致している訳ではなく、フィンランド・エストニア・アイルランド等は企業誘致の観点から反対の姿勢を見せていた。また、経済界の反対やアメリカの牽制もあり、欧州における議論は停滞していた。2019 年 3 月に欧州委員会は合意を断念し、OECD の議論を通じて国際協調による解決を目指す方針を公表した。

OECD においては、2020 年の最終報告書とりまとめに向けて、議論が続けられ、2019 年 1 月 29 日に政策ノート (Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note)、2019 年 2 月 13 日には「経済のデジタル化に係る税務上の課題への対応」(Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy)と題する公開討議文書を公表した。これらの中で、見直しの柱として、①市場国により多くの課税権を配分する観点からの課税権の配分方法の見直し、②グローバルな税源浸食への対抗措置の提案、の 2 つの柱を掲げた。2 月 13 日から 3 月 6 日に公開協議文書に対する意見募集が行われ、3 月 13～14 日にパリで公聴会が開催された。見直しの柱のうち、第一の柱である「市場国により

多くの課税権を配分する観点からの課税権の配分方法」の見直しについては、着眼点・新たなネクサスルール・利益配分方法等が異なる 3 案が提示された。

2019 年 5 月 28～29 日の BEPS 包摂的枠組みの総会で今後の作業計画(Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy)が採択され、G20 財務大臣・中央銀行総裁会議で同作業計画が承認された。作業計画において、国際課税ルールの見直しについて、2020 年 1 月までに大枠で合意、2020 年末までに最終報告書の策定を目指す工程が示された。

OECD 事務局より、2019 年 10 月 9 日に第一の柱について、3 案を統合する形での公開討議文書(Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One)が公表され、続いて、2019 年 11 月 8 日には第二の柱についての公開討議文書(Global Anti-Base Erosion Proposal (“GloBE”)-Pillar Two)が公表された。公開討議文書に基づいてパブリックコンサルテーションも実施された。それを踏まえ、2020 年 1 月 31 日に OECD/G20 包摂的枠組は、新たな国際課税ルールに係る大枠合意に達し、“Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy”が公表された。新たな国際課税ルールの適用対象となる企業の範囲、適用対象であるか否かの測定方法を含め、まだ確定していない点も多いが、ルールの骨格については合意がなされた。

今後、2020 年中の最終報告書の合意を目指して、詳細な条件等が議論されることとなる。以下では、第一の柱についての 2019 年 1 月の OECD 公開討議文書以降の議論を説明する。

2. OECD 公開討議文書における 3 案の内容

(1) 論点

OECD 公開討議文書においては、「課税権配分の見直し」に係る新ルールとして、「ユーザーの参加(user participation) : イギリス案」、「マーケティング上の無形資産(marketing intangibles) : アメリカ案」、「重要な経済的存在(significant economic presence) : 途上国案」の 3 案が提案されている。それぞれ、新ルールの必要性に関する着眼点が異なっていることから、ネクサスルール、対象範囲、所得配分方法が異なっている。

図表 55 OECD 公開協議文書内で示された 3 案の概要

	①ユーザーの参加	②マーケティング上の無形資産	③重要な経済的存在
提案国	イギリス	アメリカ合衆国	インド等の途上国
着眼点	高度にデジタル化されたビジネス (highly digitalised businesses : HDB)におけるユーザーによる価値創造への貢献に着目	マーケティング活動を通じて形成された無形資産(ブランド・顧客データ等)に着目	市場国が重要な経済的存在(一定のデータ量等)を有する場合には課税権を認めるべき
ネクサスに係る考え方	従来の PE を拡張	従来の PE を拡張	「重要な経済的存在」という新たな概念を導入
新たな課税権の付与先	ユーザーの所在国	マーケティング上の無形資産の所在国	「重要な経済的存在」があるとされる国
新ルールの対象範囲	HDB のみ	HDB に限定せず、より広範な業種を対象とする	デジタル技術によって市場国との間で有意で継続的な関係を有すると認定される場合
利益配分方法	超過利益分割法	超過利益分割法	定式配分法

① ネクサスルール

いずれの案においてもネクサスルールの見直しによってユーザー又は顧客が所在する市場国の課税権を拡大し、市場国の税収を増加させる方向では一致している。公開討議文書の 3 案は、それぞれ「ユーザーの参加」「マーケティング上の無形資産」「重要な経済的存在」のいずれかがあれば市場国に課税権を認めるものである。

作業計画では、市場国に「遠隔的な課税可能な存在(remote taxable presence)」がある場合に課税権が認められるとされているだけで、具体的に市場国とどのようなネクサスがあれば課税権が認められるかについては示されていない。

② 対象範囲

イギリス案・アメリカ案に関しては、着眼点に拠る違いから、新ルールの適用対象が異なっている。イギリス案では新ルールの適用対象が SNS 事業者や検索エンジン、オンラインマーケットプレイス等の HDB に限定されているのに対し、アメリカ案では消費者向け製品の製造販売事業者を含むより広範な業種を新ルールの適用範囲としている。

途上国案では、非居住者(外国)企業がデジタル技術によって市場国との間に有意で継続的な関係を有すると認定される場合に、市場国に重要な経済的存在があるとみなし、同国に課税権を認める提案であり、アメリカ案よりも更に広い範囲を対象とする。

③ 利益配分方法

市場国に課税権が配分される場合において、課税対象となった企業の利益に係る配分方法については、作業計画では3つの案が示されている。

a) 修正超過利益分割法(Modified Residual Profit Split)

課税対象企業の利益をルーティン利益(有形固定資産や運転資金等に帰属する利益)とノンルーティン利益を分け、前者については従来のルールに基づき算定した上で市場国に配分し、後者は新ルールに基づいて市場国に配分するものである。

b) 定式配分法(Fractional apportionment method)

ルーティン利益とノンルーティン利益を区別せず、課税対象企業全体の利益を一定の基準に基づいて各市場国に配分するものである。

c) 配分基準法(distribution-based approach)

市場国におけるみなし利益率を推定し、各国の売上額にみなし利益率を乗じてみなし利益を計算し、課税額を算出するものである。

④ その他の論点

課税権の配分に係る新ルールの執行に関して、二重課税の排除等の観点から技術的な課題を整理する必要があるとされている。

(2) 各案の詳細

① ユーザーの参加案

a) 概要・着眼点

高度にデジタル化されたビジネスが、ユーザー自作コンテンツや検索記録、購買記録等の

データを活用した広告等によって収益を得ていることに着目するものである。従来の PE 概念を拡大し、各国の課税権や所得の帰属にユーザーの参加によって生み出される価値を反映させ、ユーザーの所在国にも課税権を付与しようとする。

b) ネクサスルール・対象範囲

「ユーザーの参加」によってネクサスを認めようとするものであり、適用対象は高度にデジタル化されたビジネスに限定するものである。具体例としては、ソーシャルメディア・プラットフォーム、検索エンジン、オンラインマーケットプレイスが挙げられる。

c) 利益配分方法

修正超過利益分割法が用いられ、課税対象企業の利益をルーティン利益とノンルーティン利益を分け、前者については従来のルールに基づき算定した上で市場国に配分し、後者は新ルールに基づいて市場国に配分するものである。配分の基準としては、事前に合意された簡易な割合又はユーザー数等の量的・質的情報が用いられることが想定されている。

d) 当該案に係る課題

当該案に対しては、ユーザーの参加による価値創造への貢献を的確に評価することが困難であることや、特定のデジタルサービスに対象範囲を限定することは、経済のデジタル化が進展する中で持続性に欠けることが挙げられる。当該案に対しては、特定の企業のみを狙い撃ちにするものとして、GAF A の所在国であるアメリカ合衆国は反発していた。

② マーケティング上の無形資産案

a) 概要・着眼点

市場国とマーケティング上の無形資産との間に本質的かつ機能的な関係が存在することに着目するものである。従来の PE 概念を拡大し、多国籍企業が市場国におけるマーケティング活動で生み出した「マーケティング上の無形資産」(ブランド・商標・顧客データ・顧客リスト等)に価値を認め、それにより生じた利益に対して市場国が課税できるようにする。

b) ネクサスルール・対象範囲

「マーケティング上の無形資産」によってネクサスを認めようとするものであり、HDB のみならず、より広範な業種を適用対象とする。

c) 利益配分方法

修正超過利益分割法が用いられ、課税対象企業の利益をルーティン利益とノンルーティン利益を分け、前者については従来のルールに基づき算定した上で市場国に配分し、後者は新ルールに基づいて市場国に配分するものである。ノンルーティン利益については、無形資産毎に配分し、無形資産毎の帰属所得を顧客基準(収入・売上など)で各市場国に分配することが想定されている。

d) 当該案に係る課題

無形資産の範囲が曖昧であり、適用範囲が広すぎる懸念がある。

③ 重要な経済的存在案

a) 概要・着眼点

デジタル技術によって市場国との間に、有意で継続的な関係を有すると認定される場合に、市場国に重要な経済的存在があるとみなし、課税権を認めるものである。途上国でも執行が容易であるとして提案された。

b) ネクサスルール・対象範囲

「重要な経済的存在」によってネクサスを認めようとするものであり、市場国で継続して売上を上げており、市場国との関係があると認められる場合に適用対象となる。

c) 利益配分方法

ルーティン利益とノンルーティン利益を区別せず、課税対象企業全体の利益を一定の基準に基づいて各市場国に配分するものである。以下の三段階で配分される。

- ①課税ベースを定義(多国籍企業グループのグローバル利益率を市場国で生じた収益(売上)に適用して算出)する
- ②配分時の指標を決定(売上、資産、従業員に加え、ユーザーの要素も考慮)する
- ③指標の重み付けを行い、配分する

d) 当該案に係る課題

利害の対立する国々の間で、個別の状況を十分に斟酌できない簡素な配分方式に合意するのは容易ではなく、現実性に欠ける。

通常利益と超過利益の双方を配分対象とし、一定の基準で市場国に利益を按分する点で、現行の仕組みからの乖離が大きい。

3. 新たな国際課税ルールの合意に向けた OECD 及び G20 における最新の検討状況及び見通し

(1) 第一の柱に関する「統一アプローチ」に向けた事務局提案(2019年10月)

OECD 事務局は、3案を統合する形での統一アプローチ案を2019年10月9日に公表した。当該案については11月12日までに意見聴取が行われ、11月21日・22日に公開討議が開催された。

統一アプローチにおいては、「範囲」「新たなネクサス」「アームズ・レングス原則を超えた新たな利益配分」「3階層による税の確実性の向上」の4つの点から提案がなされた。

① 範囲

統一アプローチの対象となる企業については、事業分野及び規模において定められることが想定される。

事業分野については、イギリス案が対象とする HDB に限られず、広く消費者向けビジネス(consumer-facing businesses)が対象とされている。例として、消費者に商品を提供、あるいは消費者向けの要素を持つデジタルサービスを提供するビジネスが挙げられる。なお、採掘業やコモディティ等の一部産業については対象外とすることが想定されている。

事業規模においては、閾値を設けるか否かを含めて今後の課題となっている。なお、閾値の例示としては、7.5億ユーロ以上の収入が挙げられている。

② 新たなネクサス

従前のように物理的拠点を持つ企業のみネクサスを有するとするのではなく、ビジネスが市場法域の経済に持続的かつ重要な関与を有する(has a sustained and significant involvement in the economy of a market jurisdiction)場合にネクサスが認められる。これが満たされるか否かを考える上では、収入に係る閾値を用いることが最も容易であるとされている。

③ 新たな利益配分ルール

新たなネクサスルールを設けても、既存の利益配分ルールを用いる場合には、機能・資産・リスクが存在しないと考えられる市場法域に対しては利益配分がなされない。

新たな利益配分ルールはアームズ・レングス原則⁴⁶と物理的拠点を参照して決定される課税権の制限(いずれも現在のルールの基礎として一般的に受け入れられている原則である)を超越することが必要とされる。ただし、アームズ・レングス原則に対して多くの批判はあるものの、現状のルールはルーティンの取引の大半において合理的に機能している。このため、移転価格ルールが比較的機能する場面では移転価格ルールを維持しつつ、適切な事業活動について新たなルールを適用することが提案されている。

「統一アプローチ」では、Amount A, Amount B, Amount C の3種類の所得が提案されている。

図表 56 統一アプローチによる3階層の概要

Amount A	<p>多国籍企業の超過利益とみなされる範囲において、市場国に対して新たな課税権が認められる。<u>みなし超過利益に関しては業種ごとに計算される</u>。超過利益とは、企業活動によるみなしルーティン利益を、企業活動を実施した国に配分した後に残る利益を指す。超過利益は、租税条約によって決定されることとなるが、みなしルーティン利益の水準を決めること、みなし超過利益のうち市場国に配分される比率(新たなネクサスルールを満たす市場国に対して、売上に基づく計算式によって配分することとなる)を決めることが求められる。比率については、今後決定されるべきものであり、包括枠組みの参加国のコンセンサスに基づく合意に含まれるだろう。</p> <p>【計算方法】</p> <p>① 多国籍企業グループの利益の確定(本社が所在する国のGAAP あるいは IFRS に基づく会計基準による連結財務諸表を活用)</p> <p>② 利益率に係る合意に基づき、ルーティン活動による対価を</p>
----------	--

⁴⁶ 本来利害関係があり得る当事者間が、一定の適正な距離を保つことを腕の長さになぞらえている。「複数の当事者が互いに近い距離の(経済上・権限上の)関係を保ちつつ、それぞれ目的を異にする関係や牽制し合う関係であるなど、利害不一致(ないしは対立)の可能性をも保ち、互いに独立の立場を取る」ことを「アームズ・レングス(の関係)」と呼ぶ。国際租税の分野では、移転価格税制に関するルールにおいて用いられ、締約国内において、一方の国における企業と他方の国における企業との間に、経営、支配、資本の直接又は間接的特殊関連性が認められる企業(特殊関連企業)間における取引は、独立した企業間とは異なる取引条件による取引が行なわれる可能性があるため、arm's length price(独立企業間価格=仮にその取引が独立した企業間で行われたと仮定した場合の価格)に基づいて課税できると定めている。

	<p>計算する。「ルーティン」利益を表すとみなされる利益水準については、様々な手法があるが、単純に、一定の水準で合意することが考えられる(産業によって変えることも考えられる)。</p> <p>③ ①と②の差額をもとにノンルーティン利益を計算し、当該利益のうち市場法域に配分されるべき利益(みなしノンルーティン利益)と、他の要素に配分されるべき利益に分ける。</p> <p>④ みなしノンルーティン利益を、課税国で分配する。</p>
Amount B	<p>市場国における企業活動については、引き続き既存のルール(アームズ・レングス原則の下での移転価格や条約第7条の下での恒久的施設への配分)に基づいて課税権が認められる。多数の税務争訟を考慮すると、みなし基本活動を反映し、固定対価を用いる可能性もありうる。適切かつ交渉に基づく固定収益は、納税者・税務当局双方にとっての現実性を高めるとともに、現状の移転価格ルールに係る不満を減少させることができる。</p> <p>本提案では、特定の「ベースライン」あるいはルーティンのマーケティングあるいは販売活動に関して固定対価を設けることが検討される(地域あるいは産業によって異なることも考えられる)。</p>
Amount C	<p>本提案のあらゆる要素に関する市場国と納税者の争訟は、法的拘束力がありかつ実効的な争訟予防並びに解決メカニズムの対象となるべきである。これには、市場国のローカルエンティティにおけるみなし基本活動(上記 B の固定収益の対象となる)よりも多くの機能が市場国に存在し、市場国が既存の移転価格ルールに則って追加的な機能における追加利益に課税しようとする場合も含む。</p>

(出典)OECD(2019) “Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One”より作成

④ 今後決定されるべき事項

今後決定されるべき事項として、ビジネスモデルの相違への対応・定義及び要素に係る詳細・二重課税の排除方法等が挙げられている。

図表 57 今後決定されるべき事項

<p>ビジネスモデルによる相違への対応</p>	<ul style="list-style-type: none"> デジタル化の度合いの相違や、市場国に再配分される利益水準についての比重を反映するように、メカニズムを適用しようとする国も見られる。
<p>定義及び要素</p>	<ul style="list-style-type: none"> Amount A 及び Amount B の活動の定義についての技術的な調整が必要である。 市場国に再配分される利益水準(特に Amount A)について多国間で合意を取ることが、「統一アプローチ」に不可欠である。再配分される利益水準については、簡素な条項によって決定されるが、最終的には包括枠組みにおける大国・小国・先進国・途上国の全メンバーによって受け入れられる必要のある政治的合意の結果にならざるを得ない。
<p>二重課税の排除</p>	<ul style="list-style-type: none"> 既存の国内法及び租税条約においては、多国籍企業に課される二重課税を、個別エンティティ及び個別企業ベースで排除しているため、本提案でのアプローチを適用するためには、Amount A に係る市場国において課税利益を有しているとみなされる多国籍企業グループ(例：高い収益性を有するエンティティ、特定の知的財産を有しているエンティティ等)を各国が特定することが必要である。特に、納税者と再配分される利益を特定することによって、二重課税の排除のために、既存のメカニズムが効果的に機能するかを検討することが重要である。これには、二重課税の排除に係る国内のルールあるいは条約のルールが、「統一アプローチ」の下でどのように機能するのかにも関わる。 市場国に配分される3種類の課税利益(Amount A B and C)間での二重計上あるいは二重控除の危険に対する対処についても検討する必要がある。特に、Amount A に係る新たな課税権と既存の利益配分ルールの相互作用について検討する必要がある。同様に、Amount A に係る損失の取扱いについても検討することが必要である。
<p>その他</p>	<ul style="list-style-type: none"> Amount A に係る税債務は、税に係る管轄地域の居住者でない組織に課されるものであるため、執行・徴収はより複雑なものとなる。Amount A に係る税の徴収に関し、源泉税の導入が適切であるか検討する価値がある。 既存の租税条約を変更することが必要となる。

(出典)OECD(2019) “Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One より作成

(2) 事務局提案に対するパブリックコメント・公開討議

事務局提案に対しては、経済団体・労働者団体・NGO・会計専門家・個別企業等から 300 以上ものパブリックコメントが出され、11 月 21 日・22 日に公開討議が開催された。

公開討議においては、以下が論点となった。

① 新たなネクサスの範囲(Amount A)

グローバル経済の変化によって、従前の国際課税ルールを変更する必要があることに関しては、主体を問わず概ね合意された。

ただし、新たなネクサス及び利益配分ルールの意義や適用されるべき事業活動の範囲に関しては、意見の相違がみられた。公開討議文書においては、大規模かつ消費者向けビジネスが、新たな国際課税ルール(Pillar1)の対象となっているが、公開討議の中では、多くの NGO や経済団体の一部は、より広範なアプローチをとるよう主張した。一方で、多様な事業を展開している多国籍企業グループが「消費者向け」とみなすかどうかを決めることは難しいとの意見も見られた。また、ある金融機関は、銀行や保険会社は金融規則によって店舗を有することが求められているために既に課税されており、かつ移転価格税制のルールも問題なく機能しているとして、規制された金融サービスを新たな国際課税のルールの対象外とすることを支持した。

② Amount A の計算方法

セッション開始にあたって、事務局より Amount A は経済のデジタル化に対応したものであること、個別のエンティティではなくグループの収益に適用されることを想定している旨の説明がなされた。

経済界は、Amount A の計算方法及び市場法域への配分方法を確定すべきと主張し、親会社法域の税務当局が、Amount A の配分と計算に一義的な責任を持つべきとした。

複数の経済界の代表は、Amount A が生じるエンティティ及び法域に係る疑問を呈した。各々の超過利益に係るエンティティ及び法域から生じる Amount A の金額に関する明確かつ機能するルールが必要であると指摘している。公開討議文書では、どのように計算するのかほとんど情報が記載されていない。

意見を述べた者は、概ね、Amount A の計算にあたって財務会計情報を用いることを支持し、かつ Amount A の計算にあたっての財務会計情報の調整は最小限にすべきとしている。なお、Amount A の計算にあたっては、期間差異(timing differences)に係る課題対処することが必要であると指摘する意見や、損失及び異常項目については Amount A の計算において除外すべきとの意見もみられた。また、少数株主が存在するグループに関しては、グループの財務会計情報の取扱いに係る特別なルールが必要との意見も見られた。

③ Amount A に係る二重課税の排除

二重課税への対処方法としては、外国税額控除よりも課税所得の調整が望ましいとの意見が見られた。これは、外国税額控除はあまりにも複雑であり、必要な控除を受けられない可能性があるとの立場からの主張である。

源泉徴収を取り入れることについては、源泉徴収を行う者の特定や、適切な還付が難しいとの観点から、反対意見が見られた。

経済界からは、二重課税の議論とのつながりで、デジタルサービス税を導入している国は、早かれ遅かれ行われる第一の柱に係るハイレベルな政治合意の一部として、当該税を取り下げるべきとの主張もあった。

④ Amount B の扱い

NGO の代表は、事務局提案の中で最も途上国にとって重要な事項は Amount B であり、販売・流通活動よりも広範に適用されるべきと主張した。

意見を述べた者の中では、Amount B をセーフハーバーとすべきかどうか(最低限とするか、固定された金額とするか)について異なる意見が見られた。

⑤ 租税紛争の防止

コメントの多くでは、それぞれの Amount の定義付けと重複が生じないように 3 つの Amount の相互関係を明確化する作業が必要であると指摘している。

拘束力のある仲裁の形で新たな紛争解決メカニズムを実施することについては、経済界代表の多くは支持したが、NGO 側の代表の多くは途上国にとっては受け入れられないと考えている。

(3) 2020年1月の大枠合意内容

OECDは、新たな国際課税ルールに係る大枠合意に達し、1月31日に合意内容⁴⁷を公表した。第一の柱である「新たなネクサスルール及び利益配分ルールの見直し」については、2019年10月に合意された「第一の柱に関する『統一アプローチ』に向けた事務局提案」を踏まえた新たなルールの大枠が示された。

新たな国際課税ルールの適用対象となる企業の範囲、適用対象であるか否かの測定方法を含め、まだ確定していない点も多いが、ルールの骨格については合意がなされた。

以下に、新たなルールと今後の取組みを記載する。

① 新たな国際課税ルールの大枠

新たな国際課税ルールにおいては、課税所得のうち Amount A、Amount B、Amount C の3種類の所得について、市場法域に配分しようとしている。新しいコンセプトの中心は Amount A であり、物理的拠点の有無を問わず市場国に新たな課税権を創出するものである。

Amount A は、市場法域に対して配分される利益分であり、多国籍企業グループあるいは事業ライン毎に一定の算定式に基づいて算定される超過利益が配分される。これは、一部の業種の多国籍企業が対象であり、物理的拠点の有無に関わらず適用される。

Amount B は、基本的な販売・流通活動の対価として算定される金額である。これは、全ての業種の多国籍企業が対象であるが、物理的拠点のある場合のみ適用される。

Amount C は、基本的な販売・流通活動を超える活動を実施した場合における、Amount B を超える追加報酬分である。これは、全ての業種の多国籍企業が対象であるが、物理的拠点のある場合のみ適用される。

⁴⁷ Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy

図表 58 新たな国際課税ルールの大枠

	対象			算定・配分方法
	業種	物理的拠点	活動	
Amount A	消費者向けビジネス (Consumer-facing businesses) 自動化デジタルサービス (Automated digital Services)	問わない	基本的活動を超える高収益の活動	①全体利益－通常利益 ＝みなし超過利益 ②みなし超過利益×一定割合 ＝市場国割当利益 ③市場国割当利益×各市場国 売上高比率 ＝各市場国への配分利益額
Amount B	制限なし	物理的拠点を有する場合のみ	販売・流通活動 基本的活動のみ	売上高×固定比率 ＝基本的販売・流通活動に対する対価
Amount C	制限なし	物理的拠点を有する場合のみ	販売・流通活動 基本的活動を超えるもの	実効的な紛争解決方法 二重課税の防止

(出典)OECD(2020)“Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy”、南繁樹(2020)「OECD デジタル課税に関する大枠に関する声明(Statement)のポイント」より作成

② Amount A

a) 対象企業・ネクサス

Amount A の対象となる企業は、事業分野並びに規模により制限されている。事業分野・規模が条件を満たす企業に対して、「市場法域に対する重要かつ持続的な関与(a significant and sustained engagement with market jurisdictions)」に係る指標に基づいて新たなネクサスルールが創設される。ただし、消費者向けビジネスに関しては、規模が閾値を超える場合であっても、市場との持続的な相互作用(a sustained interaction with the market)が無い場合には新たなネクサスは創設されない。

ア. 事業分野

事業分野については、①消費者向けビジネス(Consumer-facing businesses)と②自動化デジタルサービス(Automated digital services)が挙げられている。したがって、デジタル企業に限らず、消費者向けビジネスが広く対象となっている。なお、中間財・部品のみを販売する企業や採掘業・原材料を販売する企業、コモディティ商品を販売する企業、大部分の金融業に関しては適用対象外となっている。

図表 59 Amount A の適用対象となる事業分野

	分類	具体例
適用対象	消費者向けビジネス (Consumer-facing businesses) ⇒事業規模+ α の基準を満たす場合のみ Amount A の対象	<ul style="list-style-type: none"> ・ パーソナルコンピュータ関連製品 ・ 衣服、衛生、化粧品、高級品 ・ ブランド品である食品・飲料 ・ フランチャイズ(レストラン・ホテル) ・ 自動車
	自動化デジタルサービス(Automated digital Services) ⇒事業規模の基準を満たせば Amount A の対象	<ul style="list-style-type: none"> ・ オンライン検索 ・ ソーシャルメディア・プラットフォーム(オンライン市場含む) ・ オンラインプラットフォーム ・ デジタルストリーミング ・ オンラインゲーム ・ クラウドコンピュータサービス ・ オンライン広告
適用対象外	<ul style="list-style-type: none"> ・ 中間財、部品 ・ 採掘業 ・ 原材料 ・ コモディティ商品⁴⁸ ・ 金融業 	

(出典)OECD(2020) “Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy”、南繁樹(2020)「OECD デジタル課税に関する大枠に関する声明(Statement)のポイント」より作成

イ. 規模

企業のコンプライアンスコスト、税務当局の負担を考慮し、一定の事業規模を超える場合のみ対象となる。

事業規模を表す指標として、多国籍企業グループの総売上が用いられることが想定されているが、事業規模の数字は確定していない。ただし、例示として、移転価格税制に係る国別報告事項の基準である 7.5 億ユーロが挙げられている。

ウ. ネクサスルール

事業分野・規模が条件を満たす企業に対して、「市場法域に対する重要かつ持続可能な関与(a significant and sustained engagement with market jurisdictions)」に係る指標に基づいて新たなネクサスが創設される。

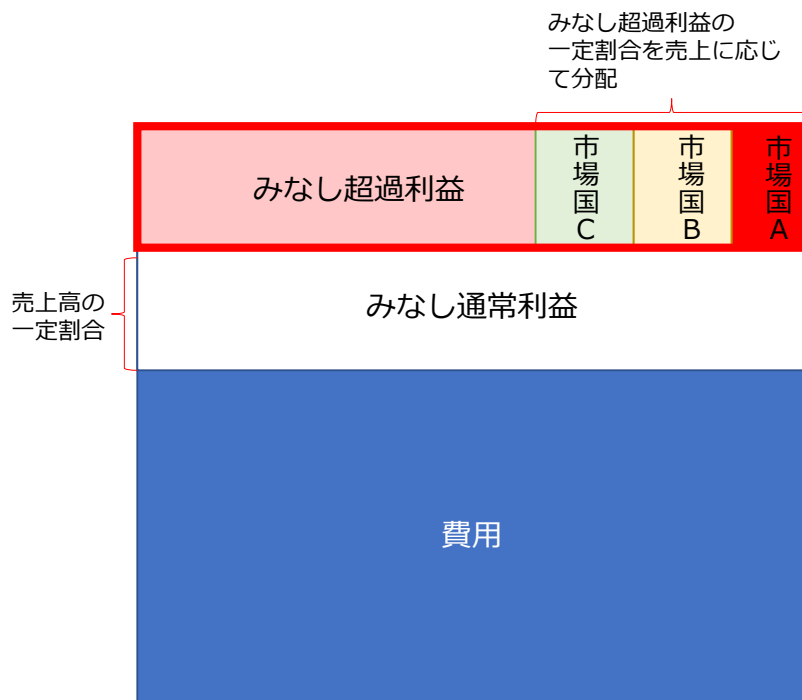
対象事業分野の中で、自動化デジタルビジネスは、事業の性質上、顧客との持続的な関与がサービス提供の前提となることから、事業規模の閾値を満たせば、新たなネクサスが創設される。一方、消費者向けビジネスについては、有形物の越境販売はそれ自体では市場法域に対する重要かつ持続可能な関与と言えないことから、事業規模の閾値を超える場合であっても、新たなネクサスが創設されるとは言えない。事業規模の閾値以外の要素については、今後の検討事項となる。

⁴⁸ 農産品などの一次産品等が例として挙げられている

b) 利益配分ルール

Amount A の金額は、超過利益の一部である。当該金額を市場国の売上に基づいて配分される。ここで、超過利益及び超過利益の中で市場国に配分される金額合計の算定方法が問題となる。

図表 60 Amount A の利益配分ルール



(出典)OECD(2020) “Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy”、南繁樹(2020)「OECD デジタル課税に関する大枠に関する声明(Statement)のポイント」より作成

ア. みなし超過利益

超過利益は、企業が通常得られるであろう利益である、みなし通常利益を超える部分の利益である。みなし通常利益の算定にあたっては、売上高に一定の利益率を乗じて計算するが、利益率に関してはまだ確定していない。また、超過利益の計算は事業分野(business line)毎に計算することが想定されている。

イ. みなし超過利益の中で市場国に配分される金額

超過利益に一定の割合を乗じて市場国に配分される金額である Amount A が確定する。なお、当該割合に関しては、ビジネスモデルによって異なる割合を適用することも考えられるとされている。

c) 執行方法

二重課税の回避等の観点から、税務申告にあたっては、親会社所在国においてなされることとなる。

③ Amount B

Amount B は、市場法域において行われる基本的なマーケティング及び流通機能に対する一定比率での固定報酬(fixed remuneration)とされている。Amount B の目的としては、①移転価格税制ルールの特化による税務当局と納税者のコンプライアンスコストの低減、②税の確実性を高めることによる税務当局と納税者の争点の減少、が挙げられている。すなわち、新たなネクサスや利益配分ルールの創設ではなく、税手続の特化が目的となっている。

a) 対象企業

対象企業は制限されていない。また、売上高及び利益率に係る制約も定められていない。ただし、従前のネクサスと同様に物理的拠点がある企業のみが対象となる。

b) 計算方法

市場法域における売上高に一定の固定比率を乗じた金額が市場法域への配分額となる。

④ Amount C

Amount C は、市場法域において基本的なマーケティング及び流通機能を超える機能を持つ場合における Amount B を超える金額を指す。Amount C についても、新たなネクサスや利益配分ルールの創設ではない。詳細については今後議論がなされることとなる。

なお、Amount C に関しては、Amount A や Amount B との調整が必要となるため、早期の紛争防止のための明確・執行可能・拘束力のある手続が必要であるとされている。また、紛争防止のための革新的なアプローチ(innovative approach)を検討することとされている。

⑤ 今後の取組み

2020年7月までに包摂的枠組において主要な点に係る合意を目指し、2020年末までに最終合意することを目指している。引き続き検討すべき事項として、図表 61 に示す事項が挙げられている。

図表 61 引き続き検討すべき事項

Amount A の対象企業	<ul style="list-style-type: none">➤ 対象企業の定義(消費者向けビジネス、自動化デジタルサービスの定義等)➤ 事業規模に係る閾値
新たなネクサスルールと関連条約の検討	<ul style="list-style-type: none">➤ 「市場法域に対する重要かつ持続可能な関与」の指標に基づく新たなネクサスルールの定義
課税ベース	<ul style="list-style-type: none">➤ 財務会計基準の相違への対応方法の検討➤ 事業分野・地域毎のルールの検討➤ 地域による利益水準の相違に係る検討
Amount A の金額	<ul style="list-style-type: none">➤ みなし超過利益の算定にあたって必要な利益率

	➤ 超過利益のうち市場法域に配分される金額の割合
Amount A の配分ルール	➤ Amount A を市場法域/利用者法域に配分するためのルールの策定

(注)上記以外にも、Amount A の二重課税の防止方法、Amount A,B,C 間の関係及び二重算定の危険性、Amount B の特性、紛争防止方法等について検討すべきとしている
(出典)OECD(2020)“Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy”より作成

また、合意にあたっては、アメリカ財務長官の「セーフハーバー」アプローチの提案⁴⁹も論点となる。「セーフハーバー」が、納税者(企業)が自らに有利な場合だけ当該制度を選択することができることを意味する場合、市場国へ配分される税収は少なくなる。この問題は、他の要素について合意に達した後に最終決定されるが、今回の大枠合意の中では、「この問題を解決することがコンセンサスを形成するために決定的に重要である⁵⁰」としている。

⁴⁹ 2019年12月3日にアメリカ合衆国のムニューシン財務長官からOECDのグリア事務総長に送付された書簡(<https://abouttax.com/NgX>)において提案されたもの

⁵⁰ Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy パラグラフ 3

第 IV 章 各国独自のデジタル課税制度

国家間での強調した取組と並行して、各国が独自にデジタル企業を対象とした課税の導入を進めている。

イスラエルにおいては、2016年に通達(circular)を出し、重要な電子的な存在を有していることをもって「バーチャル PE(Virtual PE)」を有しているものと見なし、PEの定義を拡張した。ただし、バーチャル PE に関しては現時点においても運用されていない。

インドにおいては、非居住企業によるオンライン広告サービス、非居住企業によるデジタル広告スペースの提供を対象として、総収入の6%を課税する均衡税を2016年に導入した。また、2019年より、非居住企業がデジタル等の手段でインドとの持続的な関係を構築し、定期的に収入を得ている場合、当該非居住企業はインドに「重要な経済的拠点(significant economic presence)」があるとしてネクサスを認定できることとし、PE概念を拡張したが、現時点においては運用されていない。

EUにおいては、EU全体でデジタル企業を対象とした独自課税の導入を検討していたものの断念し、各国において取組がなされることとなった。イギリス、フランスをはじめとする各国においては、デジタルサービスを対象として、収入の一定割合を課税するデジタルサービス税の導入が進められている。

1. イスラエル

(1) 基本的事項

イスラエルは、立法、行政、司法で構成される議会制民主主義国家。その構成は、大統領府のほか、クネセット(国会)、政府(内閣)、司法組織による三権分立の原則を基盤とする。行政(政府)は、立法府(クネセット)の信任を必要とし、司法の独立は法によって保障される。

地方自治体は、教育、文化、保健、社会福祉、道路整備、公園、水道、衛生などの公共サービスを提供する。また国法のほか、内務省の認めた地方自治体条例に従って運営される。なかには、条例違反を裁く市政裁判所を持つ自治体もある。

法律上、地方自治体は、市の評議会(人口2万人以上の都市)、地方評議会(人口2000人から2万人の町)、そして地区評議会(一定の範囲内にある村落群)の3種類に分類される。各自治体は、市長又は評議会の議長によって運営され、その評議会の議員数は地元人口を基準に内務省によって定められる。現在イスラエルには73の市評議会、124の地方評議会、54の地区評議会がある。市評議会と地方評議会は全て、地方自治体連合に任意で加盟する。この連合は地方自治体を代表する中央機関として、政府との折衝、国会での関係法案の審議の監視、労働協定や法律問題などの懸案事項に関する指導を行う。

自治体選挙は5年ごとに無記名投票で行われる。全ての永住居住者は、イスラエル国民であるかどうかに関わらず、17歳から選挙権を、21歳から被選挙権を与えられる。市評議会

と地方評議会の選挙では、議員は政党に対する投票により比例代表制で選ばれる。市長と地方評議会の議長は、直接選挙で選ばれる。

地区評議会の選挙では、各村から1名の代議員が選出され、評議会の議員となる。そして議員の中から議長が選ばれる。地方選挙は、各派の得た議員数に基づき政府交付金で賄われる。

図表 62 イスラエルの政治の仕組み



(出典)イスラエル外務省「イスラエルの情報」

イスラエルにおける課税対象(事業者/個人)は、会社(イスラエル会社法で定義される同国の法令に従って同国で設立され、登記された法人)、外国会社の代表事務所および支店、パートナーシップ(パートナーシップ設立契約を結んだ自然人で構成される法人)、自営業、協同組合、非営利機関である。

なお、イスラエルでは二重課税を避けるため、日本を含む57か国と二国間租税条約を締結している。また、外国投資の促進と保護のため、日本を含む37か国と投資保護協定を締結している。投資保護協定では、外国投資家を差別しないこと、利益や資産の本国送金を遡及して制限しないこと、相当の補償や清算手続に対する異論を唱える権利を与えず採用しないことを確認している。

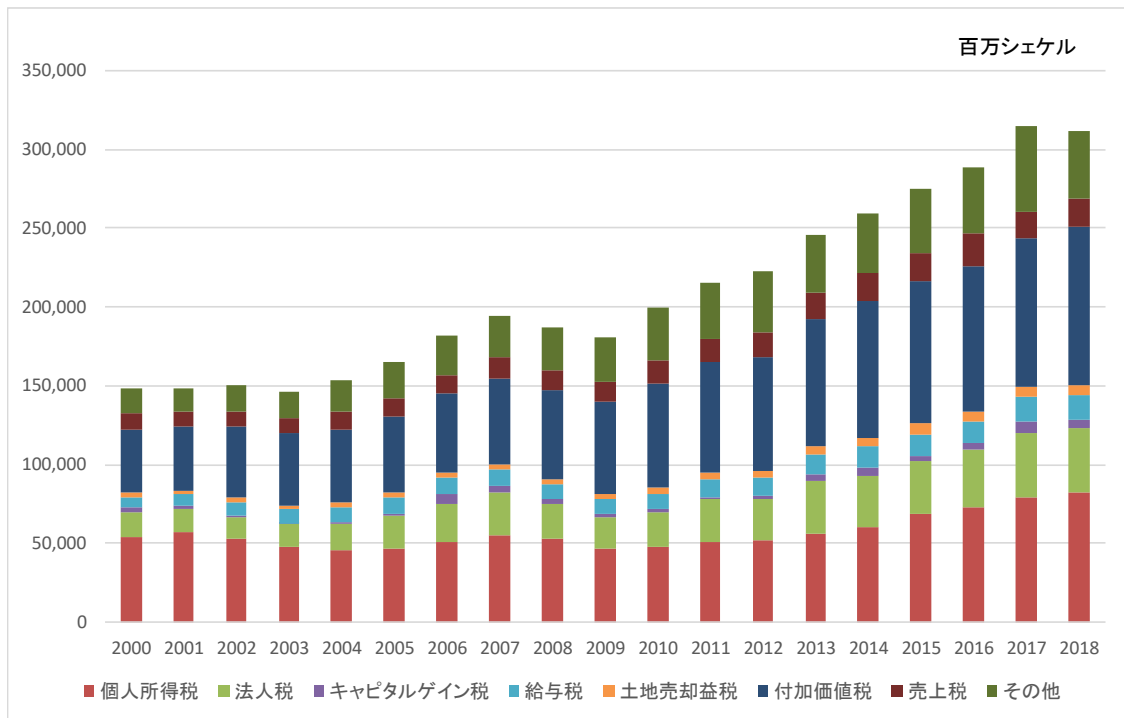
図表 63 イスラエルで適用される主な直接税・間接税

分類	税目	概要
直接税	法人税	イスラエルで設立された会社と外国会社の支店が課税対象。一般法人税は23%(2018年1月1日より引き下げ)。
	キャピタルゲイン税	資産の売却収益からその資産の原価費用を差し引いた金額(キャピタルゲイン)に課される。
	源泉徴収税	イスラエル企業が他のイスラエル企業が受け取った配当や外国法人に支払われる利子、非居住者に支払われたロイヤルティ(二重課税条約に基づき低減税率が適用される場合を除く)が課税対象。
	個人所得税	雇用主が個人の給与および資金について所得税を源泉徴収する。納税額は累進課税(所得階層は7段階、税率は10%から45%)で算出。納税者は状況(家族構成など)に応じ、さまざまな税額控除が受けられる。
間接税	付加価値税(VAT)	輸入品を含むほとんどの製品、サービスに対して課せられ、CIF価格に物品購入税を加算した価格に対して課税。
	購入税	政府が歳入不足の補てんのために採用した税制の1つ。自動車の75%を最高にほとんどの消費財と一部の中間財、原材料に課せられる。1980年代末からの経済発展に伴い、これまで段階的に減税措置が講じられている。
	関税	イスラエルの関税体系は、WTOの最恵国待遇の原則(MFN)に基づく一般税制と、自由貿易協定締結国に対する税制から成る。日本に対しては、MFNによる税制が適用されている。
	土地売却益税	個人に課される固定資産税の1つ。不動産の売却が課税対象となる。

※上記の税の法的根拠は所得税法(1961)、付加価値税法(1975)、関税法、購入税法(物品およびサービス、1952)、燃料消費税法(1958)、不動産税法(改良および取得、1963)、地価上昇税法である。

(出典)イスラエル外務省、日本貿易振興機構ウェブサイトよりMURC作成

図表 64 イスラエルにおける主要国税の税收推移



(出典)OECD.StatよりMURC作成

(2) PE 定義の拡張

イスラエルでは、2016年4月に Circular No. 4/2016 を公表し、重要な電子的な存在を有していることをもって「バーチャル PE(Virtual PE)」を有しているものと見なし、PE の定義を拡張した。「重要な電子的な存在」とは、①イスラエル居住者との間のインターネットサービス契約が相当程度あること、②デジタルサービスを利用するイスラエルの顧客数が多数であること、③オンラインサービスがイスラエルユーザー用に仕様されていること(ヘブライ語、イスラエル人に好まれるスタイル、イスラエル通貨の決済使用)、④イスラエルユーザーによる多数のアクセスがあること、⑤イスラエル居住者である顧客企業が外国企業に支払う対価とイスラエルのユーザーのインターネット利用のレベルとの間の緊密な相関性があることの5つを指す。

ただし、イスラエルと租税条約を結んでいる国の企業にとっては、租税条約が優先されるため、バーチャル PE の概念は適用されない。

なお、2020年2月時点では、バーチャル PE の定義に係る詳細な閾値等は決められておらず、実務レベルではまだ運用されていない。

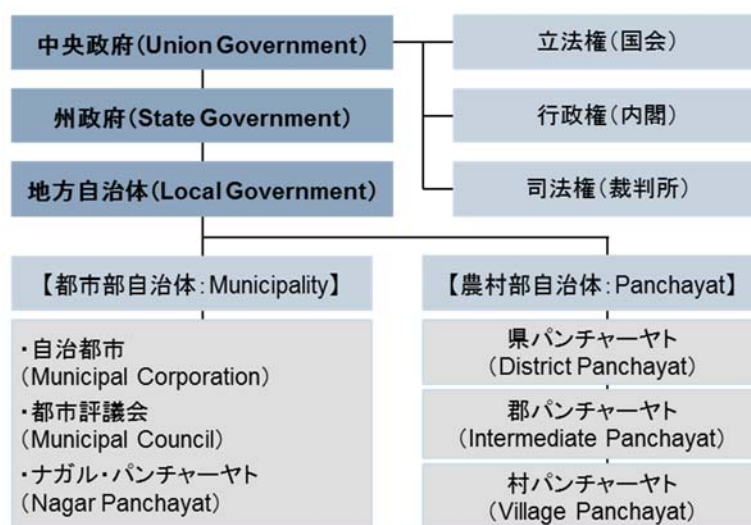
2. インド

(1) 基本的事項

インドは連邦共和制国家。三権分立制度をとり、立法権は国会に、行政権は内閣に、司法権は裁判所にそれぞれ属している。

インド憲法(1950年1月26日施行)は、中央政府の組織に加えて州の政策施行原則を定めているほか、連邦と州の間の権限配分についても明確に規定している。各州には、独自の州憲法を制定する権限は与えられていない。

図表 65 国と地方自治体の仕組み



※インドでは単に「地方自治体」という場合、通常は州政府を含まず、州より下位の都市部自治体及び農村部自治体のみを指し、特に農村部の末端組織である村パンチャーヤトを指すことが多い。

(出典)財団法人自治体国際化協会及び国土交通省国土政策局ウェブサイトよりMURC作成

同憲法では、中央政府・州政府・地方自治体(都市および農村)の3層の行政階層を規定している。都市部と農村部には異なる制度が導入されており、農村部自治はさらにその内部において3層構造をとっている。第73次、74次憲法改正法により、都市部、農村部における第3層の地方自治が創出された。各行政階層の担当事務についても、同憲法にて規定されている。

図表 66 行政階層別の担当事務

州政府担当事務
地方自治体の管理、公衆保健と衛生、障害者・失業者の救済、交通整備、農業振興など全16項目
※インド憲法では上記の他、森林管理や経済・社会計画など、中央政府との共通管轄事項（全12項）も規定。
都市部自治体担当事務
市街地計画を含む都市計画、土地利用及び建築物建設に関する規制、経済的及び社会的開発に関する計画、道路及び橋梁、家庭用、産業用及び商業用水の供給など全18分野
農村部自治体担当事務
農業普及事業を含む農業、土地改良・土地改革の実施・土地整理及び土壌保全、小規模灌漑・水管理及び流域開発、畜産業・酪農業及び養鶏業、漁業など全29分野

(出典)財団法人自治体国際化協会及び国土交通省国土政策局ウェブサイトよりMURC作成

インドの税制について、中央政府と州政府の課税権配分は、憲法の第7附表に明記されている。一般に、課税ベースが州際にもたがるものは中央政府が、課税ベースが局地的であるものは州政府が課税権を有する。

また、中央政府は非農業関連の所得・資本に対して、州政府は農業関連の所得・資本に対して、それぞれ課税権を有する。

インドは目覚ましい経済成長を遂げているが、州政府の税収の伸びは低いままで、所管する行政事務を実施するために十分なものになっていない。州政府の課税対象は農業関係に偏っているが、農民が人口の7割を占めるインドにおいて、農業所得等農民に対する課税を拡大することは政治的に困難なためである。そのため、中央政府から州政府への大規模な財政移転が行われている。

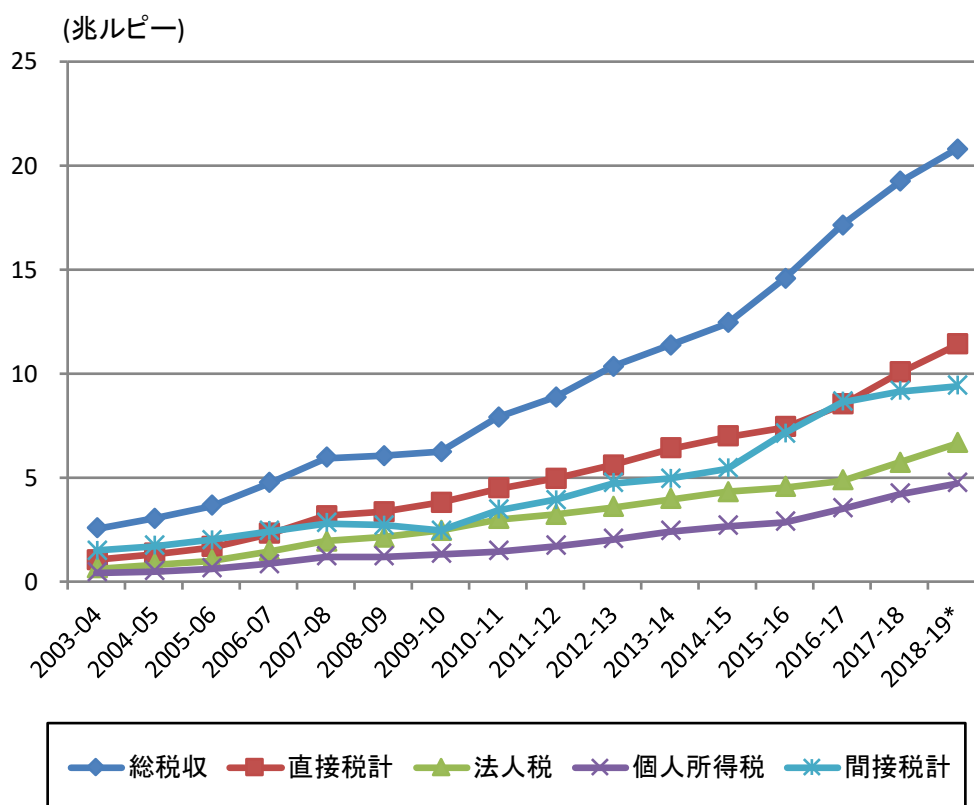
図表 67 中央政府と州政府の主な課税権区分

中央政府課税権		州政府課税権	
所得税(農業所得を除く)	関税(輸出税を含む)	地租	農業所得税
タバコ及びその他の国産品消費税 (アルコール飲料、阿片、大麻及びその他の麻酔薬を除く)		農地相続税	農地遺産税
		土地・建物税	鉱権税
法人税	資産税(個人・企業の農地を除く) 及び法人資産税	アルコール・麻酔薬消費税(医療用、化粧品、備品用を除く)	物品入域税※
遺産税(農地を除く)	相続税(農地を除く)	電力消費税、電力売上税	売上税(新聞を除く)
鉄道、海路又は空路で輸送される財及び乗客への通行税	証券取引税(印紙税を除く)	広告税(新聞を除く)	車輛税
印紙税	新聞売上税と新聞広告税	動物税、船舶税	通行税
州際取引税(新聞を除く)	サービス税	雇用税	人頭税
		奢侈税(遊興・娯楽・賭博を含む)	文書用印紙税(中央政府課税対象のものを除く)

※州政府課税権のうち物品入域税(オクトロイ)は、州政府より下位の都市部自治体及び農村

部自治体のレベルで課される税金。特定の物品が該当の自治体に利用、消費又は販売目的で入境した場合に課され、税率は物品及び自治体により異なる。
 (出典)財団法人自治体国際化協会及び国土交通省国土政策局ウェブサイトよりMURC作成

図表 68 インドにおける主要国税の税收推移



注：1ルピー≒1.7円(2020年2月5日時点)、2018-19年度は推計値である。
 (出典)：Union Finance Accounts of respective years and reports of C&AG/Receipt Budget

(2) 均衡税(Equalization Levy)

インドでは2016年6月より、均衡税(Equalization Levy)が導入された。インド国内にPEのある国内事業者が課税され、PEのない国外事業者が課税されない不公平の是正を目的として、国外事業者が国内消費者に対して供給する財・サービスの総価値(売上高等)に対して課税する方法である。

なお、財務省によると、均衡税はあくまでも暫定的措置であり、将来的にはPE概念を「重要な経済的拠点」に拡張することで対処しようとしている。

① 均衡税導入の背景

インドでは、国内にPEを持つeコマース事業者がインドでの事業から利益を計上した場合にはインドで納税をしているのに対して、PEを持たないeコマース事業者がインドでの

利用者から利益を上げた場合、PE を持たないことを理由にインドで納税していないことに対する不満が高まり、内外事業者の間でのイコールフットイングが求められていた。

その頃、OECD では、BEPS 対応の「行動計画 1 デジタル経済での課税上の課題への取組(Action1: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy)」において、i) デジタル経済における BEPS の問題、ii) デジタル経済の進展に起因する、より広範な課税上の問題、に分けて議論が行われていた。

このうち、ii) については、企業が、利用者のいる市場国で物理的拠点を保有しないで利益を計上している場合の課税方式が検討された。その中で、直接税における新たな課税方式として、a) 重要な経済的拠点(significant economic presence)の概念に基づく新たな課税、b) 電子商取引に対する源泉徴収、c) 均衡税の導入の 3 つの選択肢が示された。

これらの選択肢については、2015 年の BEPS の最終報告書では勧告されなかったものの、各国が既存の租税条約を尊重することを条件に BEPS に対する「暫定的防止措置」として国内法に導入するか、又は租税条約に導入することが可能とされた。

インドでは、財務省のランジャン(Akhilesh Ranjan)氏を座長とし、財務省職員や税理士など 8 名から構成される委員会(Committee on Taxation of E-Commerce)を立ち上げ議論を行い、2016 年 2 月に均衡税を提案するレポートを公表した⁵¹。これを受け、インド財務大臣は、2016 年 2 月 29 日、予算案の一部として均衡税を導入することを発表し、2016 年 6 月 1 日の取引から均衡税の徴収を開始した。

② 均衡税の仕組み

均衡税での課税対象の取引は、漸進的に進めるのが良いと考えられたため、10 以上の取引が課税対象候補に挙がっていたものの、当面は「特定のサービス」(非居住企業によるオンライン広告サービス、及び非居住企業によるデジタル広告スペースの提供)に限定された。

均衡税の税率は、対象取引からの総収入の 6 % である。利益に対する課税ではないため、所得税法ではなく財政法上の措置として導入された。

納税義務者は、特定サービスを購入したインド国内の事業者である。国内事業者は、特定サービスを提供した非居住企業に利用料金を支払うが、その際に均衡税分を源泉徴収してインド政府に納付する。

均衡税の当月分の納付期限は、当月末から 7 日以内である(3 月分に限り支払期限は 4 月 30 日)。納税が遅れると、ひと月当たり 1 % の利子を課される。一財政年度(4 月から翌年 3 月まで)での均衡税の納税申告期限は、6 月 30 日である。特定サービスの対価として、特定サービスを提供した非居住企業に支払った内容の詳細も、併せて電子ファイルで申告しな

⁵¹ “Proposal for Equalization Levy on Specified Transactions”
<https://irp-cdn.multiscreensite.com/a521d626/files/uploaded/Report-of-Committee-on-Taxation-of-e-Commerce-Feb-2016.pdf>

ければならない。

また、その国内事業者は、特定サービスを提供する非居住企業に対して、納税証明の報告書を送付する。特定サービスを提供した非居住企業は、その納税証明により報告された均衡税分を、所在国の課税所得から控除することができる。これにより、二重課税は防止されている。

均衡税の適用が除外されるのは、以下のケースである。

- 1) 特定サービスを提供する非居住企業が、インドに PE を持ち、かつそのサービスが PE の存在と有効に結びついている場合
- 2) 一つの特定サービス提供者への支払いが、年間 10 万ルピーを超えない場合
- 3) 特定サービスへの支払いがビジネス目的でない場合(=均衡税がかかるのは B to B の場合のみ)

③ 均衡税収の推移

均衡税の税収推移は以下のとおり。デジタル経済の進展により、年々増収となっている。なお、インド財務省によると、国内企業からは海外の非居住企業との公平が保たれることから、評価されているとのことである。

図表 69 均衡税の税収推移

年度	2016 年度*	2017 年度	2018 年度
均衡税の税収(ルピー)	33.9 億	58.8 億	93.9 億

*2016 年度は、2016 年 6 月から 2017 年 3 月分までの値。その他の年度は 4 月から翌年 3 月までの値。

(出典)インド財務省

(3) PE 定義の拡張(重要な経済的拠点)

インドでは、2019 年 4 月 1 日より、非居住企業がデジタル等の手段でインドとの持続的な関係を構築し、定期的に収入を得ている場合、当該非居住企業はインドに「重要な経済的拠点(significant economic presence)」があるとしてネクサスを認定できる、所得税法の改正が施行された。しかし、実際に重要な経済的拠点があると判断される企業の認定は行われていない。インド政府としては、OECD の統一のアプローチによる最終報告書が合意される予定の 2020 年 12 月までは、OECD の議論を見守ることとしている。

① 導入検討の経緯

デジタル経済の進展に対応した税制を検討するにあたり、ランジャン(Akhilesh Ranjan)氏を座長とする委員会(Committee on Taxation of E-Commerce)では、所得税法上の「事業

上のつながり(business connection)」や租税条約上の PE の定義を再検討していた。

2018年2月に、2018年度予算案が財務大臣により提案された際、所得税法⁵²第1条第9項第一節を改正し、PE の概念を拡張し、非居住企業であってもインドに「重要な経済的拠点」を持つと認められる場合には、インドとの事業上のつながりがあるものとして、インドでの課税権を行使できるような改正が提案された。この改正法は、2019年4月に施行された。

② 重要な経済的拠点の定義

重要な経済的拠点とは、次のような場合を言う。

- a)非居住企業によって実施される、あらゆる財・サービス、不動産の取引(データ又はソフトウェアのダウンロードによる提供も含む)であって、そのような取引から生じる前年の支払い総額が一定の額を超える場合
- b)非居住企業が、デジタル手段を用いて、体系的かつ継続的に事業活動の勧誘を行うこと、又はインドに居るユーザーに取引を行うことであって、そのユーザー数が一定数を超過している場合

なお、上記 a)、b)に基づき、インドに重要な経済的拠点が有るか無いかの認定は、以下の状況如何に関わらず決定される。

- 1)そのような取引や活動がインドで行われるという合意が有るか無いか
- 2)非居住企業がインドに居住箇所や事業場所を有しているか否か
- 3)非居住企業がインドでのサービスを提供しているか否か⁵³

すなわち、インドからの総収入額又はインドでのユーザー数が一定の閾値を超える場合に、インドの非居住企業であっても、インドとの事業上のつながりがあるものとして、インドの法人税を課すことができるようにするものである。

重要な経済的拠点という概念を含めることにより、PE の定義は拡張される。非居住企業の重要な経済的拠点は、所得税法上、インドでの事業上のつながりを構成するものとなる。

なお、「重要な経済的拠点」概念の導入による PE の拡張は、国内法(インド所得税法)上での対応であり、租税条約を締結している国との間では、租税条約における PE の考え方が優先される。したがって、二重課税防止条約(Double Taxation Avoidance Agreements: DTAAs)における PE の認定に関する修正が無い限り、国境を超えるビジネス上の利益については、既存の条約に基づいて課税され続けることになる。

⁵² Income Tax Act of 1961

⁵³ 現地インタビュー調査によれば、ここでのサービスとは、例えば、非居住企業がインドの企業に対して設備や装置を販売した場合、その取付サービスやメンテナンスサービスも行うかどうかといったことが想定されている。

③ 現在の状況

総収入とユーザー数の閾値については、パブリックコンサルテーションの後に公示されることになっていたが、2020年2月時点では、この閾値についてパブリックコンサルテーションは実施されておらず、公式には、何らの閾値の提案もなされていない。

インドでは重要な経済的拠点の基準となる総収入額やインドでのユーザー数について、まだ閾値の案が示されていない。また、OECDではデジタル経済の進展に対する課税上の対応について、2020年12月までに最終報告書をまとめることとなっている。これらの状況に照らし、2020年2月1日、財務大臣は2020年度予算案提示の際、インドとしては、当面OECDやG20での議論を見守ることとし、「重要な経済的拠点」の適用可能性の判断を2021財政年度に延期することを発表した。

(4) Online Information Database access and Retrieval Services: OIDRS(GSTでの対応)

デジタル経済に対する間接税での対応としては、2017年GST法により、インド政府は、OIDRSに対するGST課税を行っている⁵⁴。これは、インターネットを介して提供され、物理的なインターフェースなしにオンラインで顧客が受け取ることができるサービスに対しても、一般売上税率18%を適用するものである。

課税対象となるのは、一般売上税法(GST Act)上で規定されており、インターネット上の広告、クラウドサービスの提供、デジタルデータの提供、電子書籍・音楽・映画の提供、デジタルデータストレージ、オンラインゲームなどである。

インド国内にPEを持つ事業者が提供するOIDRSサービスについては、従来どおり、GST法の下で、サービス提供事業者がインド政府に納税を行う。

インドの非居住企業が、インドの国内登録事業者にサービス提供を行う場合は、サービスの受け手であり支払者であるインド国内登録事業者が、GST分を源泉徴収し、インド政府に納税を行う。

最も困難なのは、インドの非居住企業が、インドの国内の個人(非登録事業者)にサービス提供を行う場合である。サービスの受け手であり支払者であるインド国内の個人(非登録事業者)が、1回限りの取引について、GST分を源泉徴収し、インド政府に納税を行うことは非現実的である。このような場合の納税義務者は、インド非居住企業又はサービス提供の非居住仲介事業者(intermediary)である。

そこで、インド非居住企業又はサービス提供の非居住仲介事業者(intermediary)は、Form10による簡易登録制度⁵⁵により税務当局に登録を行い、インド国内の代理人を指定して、その代理人を通じてGSTを支払うことになる⁵⁶。

⁵⁴ <http://www.cbic.gov.in/resources/htdocs-cbec/gst/OIDAR.pdf>

⁵⁵ <https://www.gstzen.in/a/form-gst-reg-10.html>

⁵⁶ B to Cのみを行っているインド非居住企業の場合は、インド国内の個人が支払いに利用するクレジットカード会社等が代理人になることが想定されている。

3. 欧州諸国

(1) EU

第 III 章 1(3)に示すとおり、2018 年 3 月 21 日には OECD による中間報告書よりも踏み込んだ EU 指令案(Council Directive)を公表した。EU においては、OECD・G20 における各国の議論がまとまらない場合でも、EU 域内国において独自の課税ルールを設けることを検討していた。

指令案においては、デジタル事業に対する課税の公平性と経済成長への親和性を確保するため、①中長期的な見直し案、②短期的な見直し案の 2 つの方策を提案していた。

なお、指令案の合意に向けて議論が行われていたものの、一部加盟国の反対により EU レベルでの合意を断念し、OECD での議論を通じて国際協調による解決を目指すこととした。

① 中長期的な見直し案

各加盟国にデジタルサービス事業を行う法人が支店等の PE(物理的拠点)を有しなくても、次のいずれかの条件を満たす場合に「重要なデジタル上の存在(significant digital presence)」と呼ばれる課税拠点を有するとみなし、各加盟国が課税できるようにする。

- | |
|------------------------|
| ①年間 700 万ユーロ超の売上高がある |
| ②年間 10 万人以上のユーザー数を有する |
| ③年間 3,000 件超のビジネス契約がある |

利益配分に関しては、利得の配分に消費時点におけるユーザーの所在地を反映させる等、デジタル経済における価値創造のあり方を踏まえたものとする事が挙げられている。

② 短期的な見直し案

中長期的な見直し案が実現されるまでの暫定措置として、特定のデジタルサービスの売上に対して、次の 2 つの条件を満たす場合に、ユーザーの所在する加盟国が税率 3 % のデジタルサービス税(Digital Services Tax:DST)を課す。

- | |
|---------------------------|
| ①全世界での年間売上高が 7.5 億ユーロ |
| ②EU 域内での年間売上高が 5,000 万ユーロ |

(2) その他各国におけるデジタル課税の動向

EU 各国は、デジタル課税に関して EU レベルでの合意を断念したが、各国は独自にデジタルサービス税を課す動きがみられる。図表 70 では EU 加盟国を含む欧州諸国のデジタルサービス税の検討・導入状況を示している。対象分野に関しては国により異なり、かつ対象企業の閾値も国によって異なっている。

また、デジタルサービス税の適用対象となる事が想定される企業を多く抱えるアメリ

カは強く反発しており、アメリカ企業に対する差別的な措置として 1974 年通商法 301 条に基づき調査を実施している。特にフランスに対しては、フランスにおけるデジタルサービス税の課税への対抗措置としてフランス産ワイン等への追加課税を表明している。なお、フランスとアメリカの間では、フランスによるデジタルサービス税の徴収・アメリカによる追加関税を 2020 年末まで猶予することで合意している。

図表 70 欧州各国における独自のデジタルサービス税の検討・導入状況

国	税率	対象分野	閾値		状況
			全世界	国内	
オーストリア	5%	オンライン広告	7.5 億ユーロ	2,500 万ユーロ	2020年1月より施行
ベルギー	3%	ユーザーデータの販売	7.5 億ユーロ	5,000 ユーロ万 (EU 域内)	提案済
チェコ	7%	デジタル・インターフェースにターゲットを絞った広告 多国間デジタル・インターフェースの使用 デジタルサービスのユーザーに関して収集されたデータの販売	7.5 億ユーロ	1 億クロネ (400 万ユーロ)	提案済 (2020 年月中旬に施行見込み)
フランス	3%	商品又はサービスを交換するためにプラットフォームのユーザーが互いに対話できるようにするためのデジタル・インターフェースの提供 デジタル・インターフェースで行われる広告 広告目的のための個人データの再販および管理	7.5 億ユーロ	2,500 万ユーロ	2019年1月に遡って施行 (ただし、2020 年末まで徴収猶予)
ハンガリー	7.5%	オンライン広告	1 億フォリント (30 万ユーロ)	なし	2019年7月より施行
イタリア	3%	デジタル・インターフェース	7.5 億ユーロ	550 万ユーロ	2020年1月より施行

国	税率	対象分野	閾値		状況
			全世界	国内	
		での広告 ユーザーが商品やサービスを売買することを可能にする多国間デジタル・インターフェース デジタル・インターフェースを使用して生成されたユーザーデータの送信		ロ	り施行
スペイン	3%	オンライン広告サービス オンライン広告の販売 データの販売	7.5 億ユーロ	300 万ユーロ	提案済
トルコ	7.5%	オンラインサービス(広告、コンテンツ販売等)	7.5 億ユーロ	2,000 万リラ	2020年3月より施行
イギリス	2%	検索エンジン ソーシャルメディアプラットフォーム オンライン市場	5 億ポンド	2,500 万ポンド	2020年4月より施行予定

(注)その他、ラトビア、ノルウェー、ポーランド、スロバキア、スロベニアにおいても検討中である

(注)2020年1月時点の状況。ただし、トルコ及びイギリスは2020年3月時点の状況

(出典)Tax Foundation(2020)“Digital Services Taxes in Europe”、各国政府 HP より作成

令和元年度東京都主税局委託調査

「デジタル経済における Nexus 及び Profit Allocation に係る国際課税ルールのあり方等に関する調査委託」報告書