

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