

第I章 デジタル経済下における課税上の論点

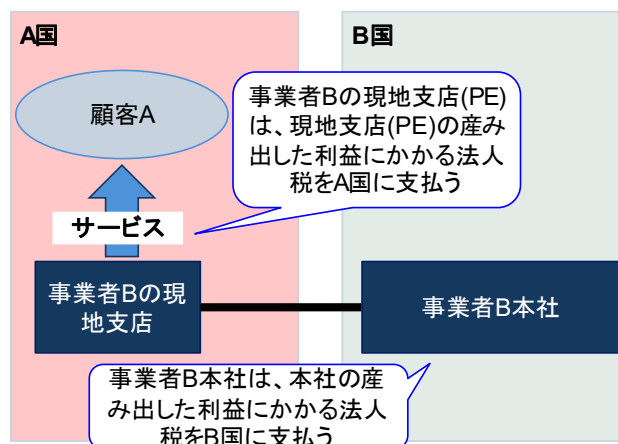
1. 従前の国際課税原則とデジタル経済下での課税上の課題

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。

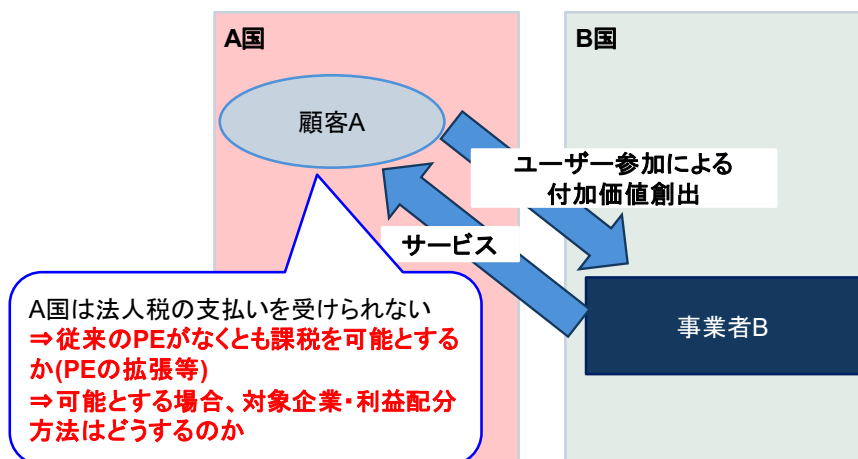
このため、従前の課税権配分に係るルールの前提が成り立たず、「PE(恒久的施設)なければ課税なし」「独立企業原則」等の原則を適用する場合には、付加価値が創出される地域と課税が行われる地域でずれが生じ、税負担の大幅な軽減や国家間の税収の偏りが生じるおそれがある。

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。