

経済の電子化に伴う課税の新ルール構築に向けたOECDパブリックコンサルテーション文書に対する当会経理委員会コメント提出

政策業務第一グループ

1. 経済の電子化の拡大と新たな課税制度の議論の展開

企業に対する法人税課税は収益を生み出す営業所や工場等の「物理的拠点」のある地での課税を原則としている。他方、サイバー空間でグローバルに事業を展開するIT企業の場合、必ずしも物理的拠点を必要とせず商取引を行い、収益を上げることができる。そのため経済の電子化が進展する中で、物理的拠点の存在を課税の根拠とする現行の課税制度では、電子化に伴う商取引に対する課税が難しく、また租税回避的な行為を図ろうとする動きに対しても市場国／ユーザー所在国において十分な対抗措置が取れないといった課題がある。その結果、経済の電子化を通じてグローバルに収益を上げている企業が、十分な租税負担を果たしていないのではないかとの批判の声も聞かれる。

こうした問題意識の高まりから、現在、経済協力開発機構（OECD）において新たな国際課税制度の構築に向けた議論が進められており、国際税務に関わる産業界等のステークホルダーからの意見を求めるため、2019年2月にパブリックコンサルテーション文書「Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy」が、19年10月にはパブリックコンサルテーション文書「Secretariat Proposal Unified Approach under Pillar One」が公表された。続いて19年11月には「Global Anti-Base Erosion Proposal (“GloBE”) -Pillar Two」が公表されたところである。

2. 「Pillar One」「Pillar Two」のOECD事務局提案

OECD事務局は経済の電子化に伴う課税の枠組みを大きく「Pillar One」と「Pillar Two」に整理し、「Pillar One」では、既存の国際課税原則に加え新たな課税原則による補足および市場国／ユーザー所在国に対してどのように課税権を配分するかといったルールの見直し、「Pillar Two」では軽課税国に利益移転をする租税回避的な行為への対抗措置が提案されている。

「Pillar One」においてOECD事務局は主に、①課税対象とするビジネスのスコープをどの

ように定めるのか、②市場国において新たな課税根拠の原則をどのように定めるのか、③市場国での課税権をどのように定めるのか、という観点から新たなルールを提案している。

①新たな課税原則による利益配分の見直しでは、ビジネスのスコープを「消費者向けビジネス」とすることが提案されているが、対象外とすべき産業や一定規模以上のビジネスについての扱いについても検討事項として示している。②新たな課税根拠の原則については、物理的拠点の有無にかかわらず市場国における売上高（市場国の経済規模等も考慮）を主要な指標として検討している。また、③新たな利益配分ルールとして、Amount A、Amount B、Amount Cという三つのカテゴリーを設け、市場国／ユーザー所在国における課税権を提案している。

Amount Aは「消費者向けビジネス」を対象として、多国籍企業グループ（またはビジネスラインごと）の“みなし残余利益（deemed non-routine profit）”の一部に係る課税権を市場国に付与するものである。他方、Amount B、Cは通常の販売活動に関する課税紛争を防止する観点から、市場国／ユーザー所在国に対して課税権を配分するものである。Amount Bは市場国／ユーザー所在国での基礎的な販売活動への課税権として一定額を配分するものである。また、Amount Cは市場国／ユーザー所在国でAmount Bの基礎的な販売活動以上の経済活動がなされている場合、当該市場国が課税権を行使できるよう担保するものである。したがってAmount Aと、Amount B、Cは概念の異なる課税権として位置付けられる。

一方、「Pillar Two」では、軽課税国に利益移転を行う租税回避的な行為に対する対抗措置を提案しており、最低税率を導入し、それ以下の実効税率であった市場国での所得を親会社所在国で合算するルールを提案している。

「Pillar Two」においては、全世界統一の課税ベースを算定する方法、高課税所得と低課税所得の合算を認める「ブレンディング」と呼ばれるアプローチ（全世界ブレンディング、国・地域ブレンディング、事業体ブレンディング）、また、適用除外のルールの在り方、コンプライアンス費用の増加に対する懸念といった観点から意見が求められている。「Pillar Two」の意見募集期限は、12月2日であり現在とりまとめ中であることから以下では、提出した「Pillar One」の意見の概略を述べる。

3. OECD 事務局案に対する当会経理委員会コメント

当会経理委員会は「Pillar One」に対して提出した文書において、Amount Aは従来の国際課税制度になかった新たな提案であり、伝統的な国際課税原則のフレームワークに対する「例

外対応」として定められるべきものとして位置付け、「例外対応」の対象となる企業は既存の税制で捕捉することができない企業に限定されるべきである旨を主張している。また Amount A が対象とする「消費者向けビジネス」(Consumer-facing business) の定義を明確にするとともに、そもそも新たなルールの「適用除外」(Carve-outs) となる事業も明確化すべきである旨を主張している。

Amount A におけるグループ利益の算定については、連結財務諸表の使用が提案されているものの実務レベルでは必ずしもグループ利益の特定が容易ではなく事務負担が増加する懸念があること、二重課税の排除のため、納税者が所在する国と課税が配分される国の両当局間で調整する仕組みを設けることが望まれること、納税実務に係るコンプライアンス費用が過度に増加しないような配慮が必要である旨を主張している。

その他、Amount B、C についても、課税対象となる経済活動の明確化が必要であることや、配分する利益の算定方法、紛争防止・解決策について OECD 事務局が提示した設問に答える形で当会としてのコメントを提示している（詳細は当会 HP「提言・要望」欄に掲載している当該コメントをご参照願いたい¹⁾）。

4. 今後の議論の行方

2020 年末までの OECD 最終報告書のとりまとめに向けて、政府間での議論・交渉が加速すると思われるが、当会経理委員会は、経済の電子化に対応した新たな課税制度の必要性和その議論の重要性は理解するものの、理念だけが先行し、拙速に新たな制度を設けることは避けるべきであると認識している。「Pillar One」においては、特に Amount A と、Amount B、C は性格が異なるものであることから、切り離して議論されるべきであり、Amount B、C については時間をかけて検討すべきものであると考えている。「Pillar Two」においても、例えばブレンディングのアプローチは、実務において対応可能な方針が検討されるべきであろう。

2020 年に向けて日本の産業界として意見を求められる機会はさらに増えるのではないかと考えられるが、当会経理委員会としては、商社業界のみならず日本の産業界の国際競争力を阻害する恐れのある要因や、二重課税リスク発生の懸念、コンプライアンス費用が過度に増加するような動きなどに対して、現行の税務や課税制度の公平性、合理性を踏まえ、引き続き議論に関与していくとともに、必要に応じて意見を提出する所存である。



1 当会「提言・要望」<http://www.jftc.or.jp/proposals/index.html>

