

OECD 「Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy」
公開討議草案に対するコメント

2019年2月13日、経済協力開発機構（OECD）は標記公開討議草案を公表し、意見募集を開始した。本討議草案は、経済の電子化に伴う課税上の課題に対し、2つの柱を含む中長期的解決策の検討状況及び提案を提示し、それらに対するフィードバックを求めているものである。

OECDは、2018年3月のG20財務大臣会合（ブエノスアイレス）に、「経済の電子化に伴う課税上の課題に関する中間報告書」を提出。2020年までに、国際的合意に基づく長期的解決策の取りまとめに向け、国際課税原則の見直しの実施に合意している。2019年、日本で開催されるG20で、OECDより進捗の報告がなされる。この意見募集の後、3月14、15日OECDにて、公聴会を開催する予定。

経理委員会は本討議草案に記された各論点に関する意見を取り纏め、2019年3月5日、OECD宛提出した。

政一発 第126号
2019年3月5日

The Tax Policy and Statistics Division
Centre for Tax Policy and Administration
Organization for Economic Cooperation and Development

一般社団法人 日本貿易会
経理委員会

OECD 「Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy」
公開討議草案に対するコメント

本レターはOECD「Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy」公開討議草案に対する、一般社団法人日本貿易会（※）としての意見を提出させて頂くものである。

※一般社団法人日本貿易会は、日本の貿易商社及び貿易団体を中心とする貿易業界団体であり、そのなかで経理委員会は、各種税制に関する意見発信を、主な活動内容の一つとしている（末尾に当会経理委員会の参加会社を記載）。

I. 総論

1. 物理的拠点を伴わない事業展開やデータ・ユーザー参加による価値の創出などの特徴を有する“高度に電子化されたビジネス”に対応した国際課税ルールの見直しが必要となっている状

況下、長期的な解決策として Nexus や Profit Allocation といった新しい考え方に基づく課税原則の導入を検討することは、これらの課題に一定の有益な対処法を提示するものと思われる。

2. その一方で、各国は、BEPS 行動計画に則った適正な課税の実現に向け対応を進めており、当該効果を見定める前に、従来の課税権の在り方の前提を大幅に見直すような新たな概念を拙速に導入することは、本来対処すべき“高度に電子化されたビジネス”に限らない、より広範な企業活動に対して、二重課税の増加による紛争事案の増加といった、看過できない影響を与えることを危惧する。
3. 長期的な解決策の1つとして、市場国又はユーザー所在地国に対して、より課税権を配分する観点から、User Participation、Marketing Intangibles、Significant Economic Presence といった新たな概念をベースとした Nexus の考え方が提唱されているが、この Nexus の考え方が適用されるのは、既存の移転価格の枠組みでは十分にその価値を捕捉しきれず、かつ、市場国またはユーザー参加における価値貢献が顕著にみられる“高度に電子化されたビジネス”のみに限定頂きたい。伝統的ビジネス、特に B to B のビジネスにおいては従前からの価値創造プロセス・決定要因に大きな変化はなく、経済のデジタル化により事業活動が促進されたとしても、新しい Nexus の対象とされるべきでない。
4. また、今回新たに提唱された考え方が、仮に導入されるならば、各国税務当局の間で解釈に差が出ないように定義を明確化する必要があると考える。現状、既に一部の新興国、発展途上国においては、当局の極端な解釈に基づく PE 認定に関する訴訟が多く行われている。斯様な状況下、例えば、今回の提唱された Marketing Intangibles に着眼した新興国、発展途上国の税務当局が、ビジネス実態と必ずしも合致しない、恣意的かつ定量化が困難な指標を用いた計算結果に基づく安易な課税執行を行う蓋然性が高くなると考えられ、結果として二重課税、多重課税を引き起こしかねない。
5. 経済活動の場所で十分な課税がなされていないことに対して、当該国での課税権が確保されるよう追加の対抗措置を検討することについてはその必要性は理解する。しかしながら、実際に経済活動が行われた場所（価値が創造された場所）において課税することが、BEPS プロジェクトの目的であると認識しており、Nexus により市場国での課税権が拡大すること（Pillar 1）や、所得合算などにより親会社の居住地国が源泉地国に代わって課税権を伸ばすこと（Pillar 2）を認める際には税務当局間の税源の奪い合いを助長することとなるため、慎重を期すべきと考える。
6. Nexus 及び Profit Allocation に係る課税原則の見直しや税源浸食への対抗措置が導入がなされ、市場国への課税権の配分が進んだ場合には、国同士での課税権の競合による二重課税が懸念される。従い、納税者の予見可能性を高めるべく事前確認制度・相互協議制度に加えて、仲裁等による最終解決が図られるような国際的な枠組みに基づく二重課税の排除を徹底するための仕組みの整備が必要であり、二重課税が発生した場合においても、納税者に経済的負担が生じないよう当局間での紛争解決手段を講じることを求める。加えて、同時に多数

の国で課税権の競合が発生した場合に、多数国での紛争を効果的に解決する仕組みや合意内容を越えた過度な課税がなされぬよう各国が相互に執行状況をモニタリングする仕組みも検討頂きたい。

II. 各論

Pillar 1. Nexus 及び Profit allocation に係る国際課税原則の見直しについて

(①残余利益分割法の課題)

- Profit allocation については残余利益分割法が提唱されているが、残余利益を求めるための独立企業間価格を用いた通常利益の特定やユーザー活動により創造された価値の帰属割合の算出等、主観性が入る余地が多分にあり、納税者と税務当局間、又は税務当局間での合意を得ることが難しいという側面を有している。結果として、多大な事務負担や二重課税の発生による健全な事業活動が阻害される虞がある。従い、残余利益分割法による帰属利益の算出は他の方法が取り得ない場合の Last Resort とし、原則として、現行の国際課税の考え方（移転価格税制の枠組み・PE 課税の原則）に基づく価格算定方法を求める。
- 残余利益分割法が適用される場合において、納税者と税務当局の見解が異なる時には、立証責任を税務当局が負うような制度設計として頂きたい。また、税務当局間で見解に相違が出た場合には、個別の課税執行を行う前に当局間で協議を行うことを求める。

(②Marketing Intangibles の適用範囲)

- Marketing Intangibles を全てのビジネスに適用することは、既存ビジネスに対する PE の課税原則の根本を変えるものであり、課税の安定性を大きく損なう懸念がある。企業としては、現行の課税ルールを前提に各国で事業展開しており、想定外の税コストや申告実務負担、更には新興国や発展途上国における課税リスクが生じることにより事業の抜本の見直しが必要となることも想定される。斯かる中、電子経済への課税枠を超えて広範なビジネスに対して Marketing Intangibles に基づく課税を導入することには反対する。

(③Significant Economic Presence の適用範囲、徴収方法)

- Significant Economic Presence の認定にあたっては、User Participation 同様、まずその対象を“高度に電子化されたビジネス”に限定すべきである。また、Significant Economic Presence の認定にあたっては、例示された要素の一つまたは複数の要素を考慮の上、認定とあるが、税務当局が形式的にいずれか一つに該当しただけで Significant Economic Presence があると認定されることがないように留意頂きたい。
- 税金徴収法として源泉徴収課税を行い確定申告で還付する方式が検討されていることについては、新興国や発展途上国においては一般的に還付の実現が容易ではなく、不合理な税務調査を誘発するなど課税リスクと実務負担が大きく、安易な徴収方法に頼ることは避けるべきである。

Pillar 2. 税源浸食への対抗措置

(①税源浸食への対抗措置に関して)

- 対抗措置の導入にあたっては、特に源泉地国が WTO 協定に抵触しない範囲で同国居住者に認めている税制上の恩典を適用することで結果的に実効税率が低下する可能性もあり、斯様な場合に親会社の居住地国が課税権を行使することは当該恩典の効果を減殺させる点に留意が必要である。既に受動的所得については CFC ルールにより親会社の居住地国が課税権を行使できるようになっており、CFC ルール以上に追加して居住地国の課税権を拡大することは不要であり、あくまで、各国間の CFC ルールの策定と運用が肝要と考える。また、対抗措置の導入に際しては、二重課税排除を徹底する仕組みを合わせて検討すべきである。
- 一方で、税源浸食への対抗措置に関して、電子経済への課税とは本質的に無関係の措置であり、経済の電子化に伴う課税上の課題という議論の枠組みを濫用すべきではない。

(②所得合算ルールに関して)

- 所得合算ルールは、あくまで現行の CFC ルールの延長線上で、各国間での不公平感のない法整備及び運用を推進する方針で取り組むことが重要と考える。また、所得合算ルールは所得の性質を問わず一律に適用するのではなく、受動的所得に限った適用とすべきである。特に、他国企業の所得を親会社所在地国の所得計算に当てはめて合算所得を計算する必要があるなど実務上の負担が大きいため、制度の簡素化にも配慮頂きたい。

(③税源浸食的支払いの損金算入否認に関して)

- 税源浸食的支払いの損金算入否認に関して、市場国に物理的施設がない、又は **Limited Risk Distributors** のみが存在する等の理由で市場国が課税権を十分に行使できない場合には一定の効果がある対処法と考えられる。但し、同基準の導入にあたっては、各国の税務当局による過度な課税により納税者の健全な事業活動が阻害されないよう、対象所得については支払先の国、又は居住地国にて一定水準以上の課税を受けているものは除外されるべきであり、また、所得の種類も **BEPS** リスクの高い無形資産の対価等に限定することを求める。
- 最低税率を課されているかの判定においては、所得が赤字である場合や事業上正当な優遇税制を受けている場合に不利な判定とならないよう留意願いたい。加えて、各国の税務当局が協調した課税執行を行えるよう、同基準の適用範囲に関する定義を明確化頂きたい。

その他.

- 今回議論されている新たな国際課税の枠組みは、既存の租税条約に規定される所得に対する課税もしくは源泉税として扱われる前提であることを求める。
- 提唱されている **User Participation, Marketing Intangibles, Significant Economic Presence** に基づく帰属所得の算出や税源浸食的支払いの該当要否判断における **Minimum Tax** の課税有無等、課税執行上より多くのデータが必要となることが想定される。既に当局間で情報交換されている **CbCR** の情報等を有効に活用頂くことを求める一方で、**CbCR** はあくまで多国籍企業のハイレベルな情報を記載していることを各国当局は今一度認識頂き、**CbCR** の数字でもって直接的な課税の根拠としないとする大原則は厳守頂きたい。また、**CbCR** はあくまでグループ各社の決算数値を便宜的に積み上げただけであり、参考数値の域を出ない中で、数値の精度追求を更に求めることは納税者に過度な実務負担を伴う点も留意すべきである。

一般社団法人日本貿易会
〒105-6106
東京都港区浜松町 2-4-1
世界貿易センタービル 6 階
URL <http://www.jftc.or.jp/>

経理委員会委員会社

伊藤忠商事(株)
稲畑産業(株)
岩谷産業(株)
兼松(株)
興和(株)
CBC(株)
JFE 商事(株)
神栄(株)
住友商事(株)
双日(株)
蝶理(株)
豊田通商(株)
長瀬産業(株)
日鉄住金物産(株)
野村貿易(株)
阪和興業(株)
(株)日立ハイテクノロジーズ
(株)ホンダトレーディング
丸紅(株)
三井物産(株)
三菱商事(株)
ユアサ商事(株)