

デジタル経済の課税に関する国際動向



早稲田大学大学院教授 青山 慶二

はしがき 本稿は、平成30年3月5日開催のIFA日本支部理事会兼総会に際して行われた掲題の講演をとりまとめたものである。

はじめに

今日、私が選ばせていただきましたテーマは、「デジタル経済の課税に関する国際動向」です。このテーマを選んだ背景は、私自身が、公務員として国際課税に携わったときに、この問題がスタートしたという事情です。ご存じのとおり、1998年にオタワフレームワークが合意されました。電子商取引のスタートは、全てそこから始まっているのだと言われる、重要な会議、そして成果物であるドキュメントが発表されたのですけれども、そのときは、合意形成のプロセスに関わりました。その後OECDを主とした舞台として検討が引継がれ、2012年以降はBEPSプロジェクトのテーマとなりました。ただし、BEPSでは、残念ながら行動1で、中間的な取りまとめにとどまり、具体的な検討を2020年まで引き延ばしたという経緯です。

ところが、特に昨年来からEUを中心に、デジタルエコノミーの課税についてのプレッシャーが非常に高まってきたという変化がありま

す。今日、私をご報告させていただきますのは、昨年からの動向についての入手し得る、一般に公表されている情報とかニュースソース、こういったものをフォローしたものです。しかし、この問題についての国際的コンセンサスに向けた取組みの一番メインの動きというのは、OECDの中で本年4月のレポート発表であると伺っています¹。今日は、政府の会員も出席されていますが、レポート案の中身はオープンにされていないようです。もし、私の報告をきっかけに何かご示唆を頂けることがありましたら、お願いしたいと思っております。

1. デジタル経済の課税に関する沿革

(1) 1998年OECD電子商取引に関するオタワ閣僚会議

まず、デジタル経済の課税に関する沿革ということで、先ほど簡単に申し上げましたオタワフレームワーク閣僚会議がスタート点になります。ここでは、大きな枠組みが合意されたわけですが、当該合意のキーワードは6つの言葉、「中立性・公立性・確実性・簡易性・有効性・公平性」でした。そしてレポートの結論は、以下の3つというふうに紹介されています。

¹ 2018年3月16日にOECDは中間レポート“Tax Challenges Arising from Digitalisation—Interim Report 2018”を前倒しで発表した。

1つ目は、伝統的取引に適用される課税原則は電子商取引にも適用されるということ。2つ目は、現行の課税ルールはこれらの課税原則を十分に執行しうるものだという点です。3つ目が、現行原則の執行を指向する限りにおいて、新しい課税措置は排除されるものではない、これは、原則の枠内であれば、具体的に各国がとっている施策以外のものも検討の余地があると、こういうことでありました。

(2) 2003年 OECD 租税委員会電子商取引及び消費税に関するガイドラインの公表及び2005年 OECD ビジネス利得に関する技術的諮問グループ報告書

このレポートを受けたその後の大きな流れは2つに分かれます。すなわち、所得課税のあり方については、OECD ビジネス利得に関する技術的諮問グループ (Technical Advisory Group: TAG) が取り組み、電子商取引に係る消費税のガイドラインの検討については、別途並行して行われました。最初に、2003年に消費税のガイドラインが公表されましたが、その主な内容は、これは既に施行 (段階) に移っているわけですが、サービスや無形資産の国境越えのBtoB (取引) については、受取側のビジネス所在地が消費地であり、かつ課税地であると整理されました。また、BtoC (取引) については、消費者の所在地が消費地だという原則の合意ができました。しかし、この時点では、特にBtoCの消費税の徴収方法等については、具体的に深い検討は、行われていませんでした。各国がトライアルをしている状況にあったということです。

一方、所得課税の方は、前述したTAGが検討を継続しました。私は、このTAGの途中ぐらいまでフォローし、最終報告を見た後に退職したわけですが、このTAGは、Eコマース状況について、主として、現行の条約ルールが、所得課税に対して適合しているかどうか審査を行うことが任務とされていました。

更に、プラスアルファで、代替的ルールを検討するというマンデートも持ったわけですが、ここで代替的ルールの検討というテーマは、BEPSでの検討とほぼ同じとお考えいただいてもいいと思います。TAGでは、細かくいうと、まず2001年にPEについてのTAG報告書を出しました。そして、2003年に実質管理地についてのTAGの報告書というのが出ました。3つ目が、それ以外の所得課税についての最終レポートですが、その発表は2005年に出ています。

TAGが代替的なルールの検討も行ったという意味では、BEPSの検討の、まさに先駆けだったわけですが、TAGにおける最終的な結論は、「ある国が、財貨・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き、課税権を与えられるわけではない」ということで、保守的な、従来の伝統的なPEなければ課税なしのルールにのっとった結論であったということでもあります。

ただ、このTAGレポートでもBEPSと同じ問題意識が鮮明に出ていました。即ち、インターネットの普及は、資本輸入国にとって税収減のリスクがあるという指摘です。従って、オルタナティブな新しい規範について合意する必要があるとの問題意識でスタートしたわけであり、このマンデートが出されたときは非常に意欲的で、前向きの実践的な処方箋が出るのかなという期待が、民間の報道ぶりでは期待されていたわけですが、残念ながら、期待には答えられませんでした。

2. BEPS プロジェクト行動1での整理 (2015年10月 BEPS 最終報告書)

(1) 検討内容

その後、2013年のアクションプランで具体化されたBEPSプロジェクトにおいて電子経済対応は、行動1に位置付けられました。この

テーマこそ OECD の国際課税問題では、最大だという認識もあったのだと思います。

行動1として取り上げられたデジタルエコノミーに対する課税問題の検討内容については、285ページに及ぶレポートで詳しく公表されていますが、エッセンスだけ、簡単に紹介させていただきます。ここでは、法人課税の対策を検討する上で、3つの視点の提示と検討が行われました。PE 例外規定の見直し、企業が収集したデータの価値に着目した課税、電子商取引の決済に着目した課税というオルタナティブを検討したということになります。

一方、消費課税についての BtoC 取引の効果的な徴収方法については、これはちょうど BEPS が進行中に、2015年に OECD のガイドラインができて、現在の日本の税制改正につながるような提言がなされました。

(2) 報告書における勧告

報告書における勧告の内容は、先ほど申し上げた、2005年の TAG のレポートから、どの程度進んだのかという視点で見ると、相対的には相変わらず進みが遅いという印象が持たれるような中身でありました。すなわち、法人課税については、BEPS の他の検討項目、特に行動3の CFC ルール、7の PE ルール、そして8から10の移転価格、これらでの対応で、電子商取引のもたらす BEPS リスクにも基本的には対応可能だという結論です。

この背景には、過去の TAG でも同じような認識が基本的に表明されていたわけですが、2つの基本的な共通理解があったと思います。まず、1番目の BEPS 報告書の基本理解は、「デジタル経済というものは、もはや、それが独立した経済分野ではなく、経済そのものの主要な部分であって、デジタル経済だけをリングフェンスするのは無理だ」という理解です。それからもう1つは、「そのような経済全体の大きな動きに対応するものとして、抜本的な新規の国際ルールを確立し、それにグローバルな

合意をもたらすことが、非常に困難であるという点の、共通理解です。残念ながら、共通理解は、そういう保守的な包括的合意にとどまったということになります。

今申し上げたような、取りあえず、行動3、7、8~10、こういったもので様子を見て、そして、BEPS 措置の実施状況をモニタリングした上で、構造的な改革措置については、2020年までに、議論しその成果を反映した報告書を作成すると、こういった形で幕引きをしたということになります。具体的には、まず、PE 例外規定の見直し、これはファンダメンタルな国際課税ルールの見直しということになるのですけれども、この点については、行動7の中で提案された施策の効果を見守っていかうということでもあります。行動2、3にも関係する、データに着目した課税とか、決済に着目した課税という切り口については、3つのオプションが出されました。すなわち、「重要な経済的拠点 (Significant Economic Presence)」の概念に基づく新たな PE 概念、一定のデジタル取引における源泉徴収、そして、一定のデジタル取引についての内外扱いをそろえるための平衡税の導入という3つです。これらについて予備的に検討されるわけですが、これは勧告には至りませんでした。

消費課税については、2015年のガイドラインに沿って整理して、徴収方法については、BtoB についてはリバースチャージ、BtoC については事業者登録制での対応を勧告したということでもあります。

3. EU における議論

(1) 背景＝ユニラテラルな対抗策の拡大

そのような BEPS の最終報告を受けて、2020年に向けた作業が OECD でスタートしたわけですが、別途、この問題についての取り組みが最も進んだのが EU です。次に、この EU における取り組みを説明させていただきます

たいと思います。

EUで、なぜこの問題が大きく議論されたのかという点については、いろいろな背景が指摘されていますが、各種の公開文書の中でも解説されている一番大きな問題は、EUが目指すデジタル単一市場の形成に当たって、このデジタルエコノミーに対応するユニラテラルな課税対抗策が拡大すると、デジタル単一市場にとって致命的な痛手になるので、EUとしては統一的な取組みをやらねばならないという判断でありました。その背景となる一国限りの施策の例としては、2015年4月に、イギリスが、diverted profits tax（迂回利益税）を導入し、その後、豪州が追随したこと。さらに、イギリスは、昨年12月に、今年の税制改正に向けた提案ですけれども、ロイヤルティに対する源泉課税導入方針も発表していることが指摘されています。そして、現時点でユニラテラルな措置については、英国、フランス、イタリア、オーストラリア、ニュージーランド、インドなどが、既に実施、或いは、その計画をしているということであります。

このまま、それらユニラテラルな動きを放っておくと、EUとしては、目標とするデジタル単一市場の崩壊への危機感が高まります。即ち、「Digital European Single Market」というキャッチフレーズそのものの実現が不可能になるとの危機感が背景にあります。

(2) 欧州委員会による“A Fair and Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market”の公表

そこで、EUの中で、執行機関であり唯一の法案提出権者である欧州委員会が、「A Fair and Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market」という文書の公表を昨年9月にいたしました。この文書の中では、デジタル経済の実態を詳細に説明しています。幾つかデータを説明しているわけですが、例えば、EUの中では、2008年から2017年の間

で、電子商による小売りが、年32%増大しているのに対し、全小売業では、年1%平均しか伸びていないとか、2017年9月には、EUの中のトップ20の企業のうち、9企業がテクノロジー関連企業だということ、更には、現時点で見ると、EUの全工業生産の増加の3分の1はテクノロジーの貢献であるなど、これらデータを解説しながら、対応するユニラテラルな施策がもたらす、単一市場へのリスクを浮き上がらせています。

次に、検討の趣旨をレポートから抜粋すると、「デジタル経済の課税に向けた包括的で現代的なアプローチは、より公平で、より効率的な課税という目標に沿ったものであるとともに、デジタル単一市場を通じてEUの経済成長と競争力を支援するものでなければならない。このアプローチは以下の諸趣旨に沿って設計される」と整理されており、「公平性、競争力、単一市場の完全さ、持続可能性」、こういった指標、或いは、趣旨、目的が明らかにされました。

EUの対応の特徴は、次のところにあると思います。即ち、長期的対応と当座の措置の2本立てですが、両者の関係については、ポジションをはっきりと提示しています。即ち、上記文書では、「デジタル経済において国家間をまたいで創造される価値を捕捉し配分するための有意な処方箋に到達するには時間を要する。このことは、この課題の多元的（multi-dimensional）な性格によってさらに困難度を深める。即ち、デジタル経済の常に変革する性格であり、また、ビジネスモデルの多様性及びそれが価値を生み出すエコシステムの複雑性である。しかし、処方箋を見いだすのに時間がかかるほど、税収入に与える損失はますます大きくなる。従って、EU内及び国際間では、1国限りの（ユニラテラルな）施策の発展は続くであろう」、ここが一番の問題意識であります。「2016年以降、インドやイスラエルは既にデジタル経済に対する効果的な課税を確保するための代替的なアプローチをテストしている。」とEU外の進

展ぶりにも懸念を示しています。

長期戦略に基づく検討と並行して、加盟国の直接的及び間接的な課税ベースを保護するために検討されるべき、より緊急的、補助的で、かつ短期的な協調した措置もあることを認めつつも、「EU及び国際社会は、国際的な法人税の枠組みに対する代替的な手法でデジタル経済を捕捉し、全てのビジネスにとって平等取り扱いと公平な競争の場を保証する多様なアイデアを提案してきた」と総論は整理しています。あくまで総論は、きちんとした長期的なプランを推奨しています。長期的なプランの代表は、PEに基づく課税の原則の枠内で、どのように、これから運営していくのか、あるいは取扱いを変えていくのかということだと思えますけれども、それを待っていると、税収の損失が大きくなる。そうすると、ユニラテラルな対応策が出てくるから、短期的な課税についても協調した取り組みの必要性があるということです。

この短期的処方箋のオプションとして、次の3つを挙げています。この文書の中では、「デジタル化された会社の売上高に対する衡平税」、これは、「全てのインターネットを基盤とするビジネスから得られる所得で、非課税及び不十分な課税となっているものに対する税である」ということです。「BtoBとBtoCの双方を含むものであって、法人税から税額控除されるものと、それとは独立した税とがあり得る」ということで、位置付けも、いわゆる条約がカバーするものと、そうではないものもあり得るというニュアンスが出ています。なお、本提案は、フランス、ドイツ、イタリア、スペインのEUの有力な4カ国の蔵相によって提唱されたということでありまして、そういう意味では、これから、この短期的処方箋についてのコンセンサスは、どの程度、EUの中で広がっていくのかというのが、注目すべきところだと思います。これについては、後で、別途触れさせていただきます。

2つ目が「デジタル取引に対する源泉徴収」

ということで、これは、「オンライン上で発注される財貨及びサービスの非居住の提供者に対する一定の支払いに対し、独立したグロスベースでの最終的源泉徴収税を課するものである」というものです。

3つ目が「デジタルサービス及び広告活動の提供から稼得される収益に対する付加税“levy”」です。「非居住の事業者が重要な経済的拠点を有する場合には、国内顧客と遠隔地で締結されるあらゆる取引に適用される独立した税である」と、位置付けられています。

この3つのオプションについては、具体的に、どういうコンテキストで、提案されたかという詳細な説明が、実は不足しています。経緯を紹介して、処方箋については長期と短期があるといっ、いきなり、その短期のものについて、この3つが出てきます。従って、この3つをどのように評価するのかということについては、いろいろな立場で賛否両論があると思われます。文書の趣旨説明として、どのように言われているのかというのを、次に抜粋しました。

まず、「この討議文書は、デジタル経済の課税についての強固で野心的なポジションを要求しているが、それらは、現在進行中の本課題に対する国際的な取り組みに対して意見注入すべき事項でもある」ということで、ここでは、OECDでの取り組みを、強く意識して、OECDがきちんとやってくれなければ、EUは先行してやらざるを得ないと主張しています。その際には、先ほど言及したとおり、長期戦略がベストであり、一方で暫定的なものは、長期戦略の答えが出るまでの暫定的なソリューションだということをEUは常に留保しているわけです。長期戦略の国際分業が達成されたら、グローバルなコンセンサスに従った制度に戻りますということです。あくまでも、このユニラテラルな措置というのは、それまでの一時的な位置付けですということを言っています。従って、文書の趣旨説明のところは、主にOECD向けのメッセージというふうに、私自身は理解していま

す。

更に文書では、「当委員会は、年末（2017年の年末）までに協調されたEUアプローチを設定する理事会決定を確立させることを目途に本論点に関してエストニアの議長が果たす業務を支援する。当該理事会決定は、EUとその加盟国が国際的な討議の場（これは、OECDの場をイメージしているのだと思いますが、）に提案を行うために利用されることとなろう。EUは、本件グローバルなアジェンダについて有意な進展を期待しており、本件を2018年4月のG20財務大臣会合に報告されるOECDレポートに反映されようプッシュすべきである。当委員会はG20での進行中のグローバル討論の満足できる結論に貢献するであろう。

適切なグローバルベースの進展がなければ、EUの処方箋は単一市場内で立法化に進むべきであり、委員会は適切な立法提案を提出する準備ができている」とOECDに警告しています。もう立法の準備までしているということで、グローバルな進展についてのOECDに対する強い要望を暗示しているといえます。「当委員会は、この重要でかつ喫緊の課題に関し、2018年4月までに、可能な提案に関し、当該政策オプションの分析及び関連する利害関係者及び産業界代表へのコンサルテーションを行い続ける予定である」と結びました²。

(3) 上記に基づくパブリックコンサルテーションの実施（～2018.1）

EUは、パブリックコンサルテーションをアンケートに答えてもらう形で、今年の1月まで、コメントを求めました。その結果、450の回答、120のポジションペーパーを収受したと言っています。もちろん、予想されていたことですが

れども、ビジネスからは批判の声が溢れ出ています。その代表として、欧州のAmerican Chamber of Commerce、ビジネスヨーロッパ、それから、OECDの諮問委員会であるBIAC等が意見を出しています。併せて、EUのメンバー国の中からも批判が出ているということで、これも、「タックス・ノート・インターナショナル」などの情報によればアイルランドは、スタートから反対だということを鮮明にしていますが、この反対は、徐々に拡大しつつあると言っているようであります。

(4) 欧州理事会の決議（2017.12.5）

そのような中で、欧州理事会が、年末に、決議をしました。すなわちここで、バーチャルPEの検討をするように督励したのですが、これは、検討するようにとの督励なので、これを提案するというポジション自体を示したわけはありません。なぜ、これを検討するかに関しては、幾つかの加盟国がユニラテラルな処方箋を選好している状況に留意して、より抜本的なPEでの処方箋を検討する必要があると判断したということだと思います。その際には、併せて、OECD等国際機関との協働が必要なのだということ、更には、EU独自の事情として、欧州委員会の提案するCCCTB（共通欧州法人税課税ベース）が、デジタル経済課税に対処する有望なツールになるという方向性を示しています。

以上、今日のテーマである、EUにおける動向をご説明いたしました。これから、こういった動向を受けて、どのような検討課題が、われわれ国際課税のステークホルダーの立場の人間にとって提示されるのかということについて、最後にコメントします。

² その後、3月21日欧州委員会は、二本立の提案を加盟国向けに公表した。暫定案としてIT企業の利益ではなく売上高に3%を課税する案、中長期見直し案として物理的拠点がなくても①年間売上高が700万ユーロ、②顧客数が年間10万人以上、③BtoB契約が年間3,000件超の場合に「デジタル拠点」があるとしてPE課税を行う案である。

4. 検討課題

(1) デジタル経済の課税は法人税制の枠組みの中の各論として、切り離せるものか

まず、1番目は、この共通の全体認識が、どこまで到達できるかということですが、デジタル経済の課税が法人税制の枠組みの中の各論として切り離されるものかどうか、まず第一に問われます。先ほど、申し上げたリングフェンシングできないのではないかということについて、どうも、今まで、TAGのころからBEPS報告書を経過し、今回のEUの検討に至るまで、総論では賛成で、ここは一致しているように思われます。経済の一部としてそれだけをリングフェンスするのは無理であろうということですが、そこから先の理論構成は収束する方向に整理されているとは言えないという現状が認められます。法人税制の中でデジタル課税をどうするのかというあまりにも大きなテーマは、所得にかかる課税原則そのものにかかわるのであり、国際課税のルールだけでは論じきれないと思われます。国内課税の課税原則との抵触等も検討しなければいけないので、依然として、まだ議論すべき課題を消化しきれていないと思われます。

(2) 「市場を提供する管轄地」への所得課税の課税権配分のあり方

短期的及び長期的な処方箋は、いずれも、どの方向を向いているかということ、源泉地・居住地区分で見ると、市場を提供する管轄地への所得課税の課税権を配分するという方向に向かっているということでもあります。参考として、EUがコンサルテーションで打診するEU内の長期的課税方式案をみても、EUの新しいPE概念であるデジタルプレゼンスというものは、まさに市場を提供する管轄地にあるネクサスに着目した新しいアイデアでありますし、仕向地主義法人税という方向からの検討は、消費地、顧客

所在地での所得課税という、新しい軸足を変えた考え方を提供するものです。更には、ユニタリータックスや、CCCTB所得の国別按分の考え方ということになってくると、これは、法人課税について、グループワイド、或いはグローバルな所得配分について従来の独立企業原則とは別の切り口でのアプローチになると思います。EU文書ではさらに具体的に各論的に区分した考え方として、仕向地税率による居住地課税という考え方にも言及されており、CCCTBの活用当たりのこのような視点についても、どう考えるのかというテーマで提示されています。

(3) 多角的な政策論争の調整は可能か

それについて、私自身の個人的な意見を申し上げさせていただきたいと思えます。何も整理されていなくて、単に皆さま方から、何かご示唆を頂くための印象の発表で恐縮であります。まず1つ目は、現実起こっている、新興国・途上国による突き上げの可能性という問題への対応が必要ではないかという点です。国連の税の専門家委員会では、デジタル経済研究に関する新たな委員会をつくって取り組むというふうに伺っていますし、特に関心のある事項だと聞いております。新興国、途上国というのは、まさに巨大なマーケットを持った、マーケットベースの課税権の配分を指向するグループでありますので、そこでの議論と、どのように擦り合わせていくのかというのが、問題になってくるのではないかと思います。

また、租税条約での課税権配分に当たっての、いわゆる仕向地主義原則拡大の方向性については、最近の課税権配分の沿革を見ても、もともとは自由職業所得条項というものを、事業所得のPE帰属所得とは別建てでモデル条約は持っていました。条約の中には、徐々に、消費地、或いは、仕向地原則の要素の高い、他の条項も拡大しつつあります。一つはサービスPEというもので、フィジカルPEや、或いは代理人PEではなく、サービスの提供自体が行われ

る消費地に課税権を配分しようという考え方で、OECDでは、コメンタリーベースに、2008年に新たに入ってきた動向と言えると思います。加えて、技術的役務条項、これは、日本はインドやパキスタンとの間で、既に個別の条約の中では入れているわけですが、国連のモデル条約の中で、今度、正式に、新たな条文(12a)として入るということになりました。12aという使用料のサブ条項という感じになるとは思いますけれども、そこに入ってきます。これも、まさに役務を提供した場所に課税権を与えます。即ち、提供者は、主として、先進国の居住者であるわけですが、提供を受けるところ、即ち、マーケットが所在する場所に課税権を与えるものです。すなわち、従属的役務提供について、PEの所在という要件をなくして役務提供地等に無条件で独立した幅広い課税権を与えるという考え方です。

では、そのような新興国・途上国からスタートした仕向地的原則が拡大する方向性と、デジタルPEとか、バーチャルPEの概念が、どのようにつながってくるのか、スペクトラムとして、うまくつながっていくのかどうかということが問われることになろうと思います。また、学術的には、あまり関心のないところかもしれませんが、税源獲得競争としての、米国対EU、即ち、デジタル業務の相変わらず先進国であるアメリカが、今回のBEPSを通じた、いろいろなIT企業が用いた多国間スキームによって、BEPSが行われたという指摘に対して、米国・EU間で発生している課税紛争が、どのように決着がつくのかも注視されます。ポリティカルな要素のあるところですので、これについては、なかなか予測は難しく、納税者にとっては予測困難な問題だと思います。

(4) 2020年に向けたOECDによる当初プログラムの修正の在り方

これも、幾つかの税務雑誌等を見ると、OECDは、もともと、難しい問題だから、

2020年までにじっくりと検討しようと思っていた。それが、EUから尻を叩かれて、こういうことになってきて、2018年4月の中間報告文書作成というところの、今、まさに直前にいるというわけです。OECDでは、特にタスクフォースを立ち上げて、非常に活発な議論をされていると承っております。なお、OECDは、2017年11月に、アメリカのUCパークレーで実施したコンサルテーションなどOECDとしての中間報告文書作成に向けた意見聴取をやっていると聞いています。

このような中で、先ほども、少し触れさせていただきましたけれども、最近のいくつかの動きが公表されています。1つは、インドが、2月1日の予算案の中で提案された中長期的な改正のニュアンスも含んだ提案です。即ち、源泉地課税上必要とされるビジネスコネクションに関する基本ルール(これは、effectively connected incomeと似たような概念だと思われる)のビジネスコネクションについて、1つは、代理人の範囲の拡大であり、もう1つとして、いわゆる、significant business presenceを基礎とした、新しい事業所得課税のネクサスを提案しています。EUのいうオルタナティブの立法化を、インドは予算案の中で提案しているということになります。問題は、フィジカルPEや、代理人PEがなくても、新しい、このsignificant business presenceを基礎とした、この新しいネクサスでの課税権を、どういうふうに統合していくのかが問われます。この辺は、断片的な評論記事しか見ていませんが、基本的にはシステムティックで、継続的な事業活動かどうかというふうなところをメルクマールにするのだと言っているようです。significant business presenceとか、システムティックで継続的な事業活動については、言葉で表すのは簡単ですが、実態として、どういうふうに立法されるのかというのは、非常に興味深いところになると思います。significant business presenceというものが、EUで検討されている、

virtual presence や digital presence の先行するトライアルなのかどうかというのも関心のあるところであります。改正法案で発表されているところからは、具体的な枠組みは、はっきりしませんが、一定額以上の収入がある場合とか、一定数以上のユーザーがいる場合とか、そういう閾値をつくって課税するらしいとの情報があります。

それから、もう1つの動きは、イギリスが、今年の4月から、新しい税制改正案としてロイヤルティ源泉税を導入するというものがあります。これは、関連者向けの支払いを対象にしているわけですが、要は、関連者向けのロイヤルティ支払いで、BEPS のリスクが大きいものを対象にしています。国外の IP 所有企業、特に低課税国にある IP 所在企業に対して、支払いに対して適用されるものだということですが、その際には、その所得がイギリス源泉であるという留保をして、その課税対象が過大にな

らないようにするという措置をしているようです。

これに加えて、今日は、紹介は省略いたしますけれども、アメリカの3つのBEATから始まって、GILTI 及びFDII に至る3つの国際課税措置の導入があげられます。BEAT は国外向けの BEPS 支払いによる課税を、一定の支払い前の基準所得に対して、10%を掛けて、それと、現実の税負担とを比較して、超過分を納付してもらうような税のようですが、その他に、無形資産に関わる税についての取り扱いに係る2措置を含めた国際課税の改革があります。そういう意味では、ユニラテラルな動きが、まさにどんどん進んでいて、それが進めば進むほど、わが国の税制当局も、そういったものの影響と、わが国が、今後取るべき、恒久的、或いは暫定的なものも含めた対応等に、どのように対処するのかという検討が必要になるのではないかと、も思います。