

デジタル経済下における PE 概念の課題と考察

2024 年 2 月 8 日

日本公認会計士協会

— 目 次 —

I	はじめに	1
II	従来型経済における伝統的 PE 概念とその課題.....	2
	1. 伝統的な PE 概念.....	2
	2. 伝統的な PE 概念に関する課題.....	4
	3. BEPS プロジェクトを踏まえた PE の見直し	4
	(1) OECD モデル条約の改正の概要	5
	(2) BEPS 防止措置実施条約による措置.....	6
	(3) 国内法の改正	6
III	デジタル経済下における PE 概念の課題.....	8
	1. IT 革命による経済社会の抜本の変容と PE 課税 (BEPS 行動計画 1 を中心に)	8
	2. 現代のデジタル経済・社会における伝統的な PE 概念の課題～事例による考察.....	8
	(1) モバイルアプリケーションビジネス	8
	(2) 越境 EC.....	17
	(3) 在宅勤務を前提とする雇用形態	21
	(4) 小括	25
IV	デジタル経済に対応する PE 概念構築の試み～BEPS2.0 における提案.....	27
	1. 2019 年 1 月 OECD POLICY NOTE、2019 年 2 月 PUBLIC CONSULTATION DOCUMENT 及び 2019 年 5 月の作業報告書.....	27
	(1) The “user participation” proposal (ユーザー参加)	28
	(2) The “marketing intangibles” proposal (マーケティング上の無形資産)	28
	(3) Significant Economic Presence (重要な経済的存在)	28
	2. 2019 年 10 月 OECD PROPOSAL	29
	3. 2022 年 2 月 11 日 PUBLIC CONSULTATION DOCUMENT	30
V	PE 概念によらない経済のデジタル化への対応方法の模索	31

1. BEPS2.0 における PILLAR 1 (デジタル経済下における市場国での課税)	31
2. UNITED NATIONS MODEL TAX CONVENTION ARTICLE 12 B (自動デジタルサービスへの対応) ..	32
3. EU におけるデジタル課税の試み.....	33
4. 仕向地主義課税.....	33
(1) 仕向地主義課税と事業所得に関する課税原則.....	34
(2) デジタルサービス課税	35
(3) 仕向地主義のキャッシュフロー法人税.....	36
5. 小括	37
VI おわりに	39

I はじめに

国際課税ルールにおける事業所得課税は、原則として企業の居住地国に排他的課税権があるが、源泉地国に当該企業の恒久的施設 (Permanent Establishment, 以下「PE」という。) がある場合には、源泉地国が第一次課税権を得る。したがって、PEの有無が、源泉地国が事業所得に対する課税権を行使できるか否かを画する重要な基準となっている。

PE概念は、1928年に起案された国連モデル租税条約にその端を発し、支店等の事務所や店舗、工場、建設現場、代理人といった物理的な存在をベースにその類型が定義されてきた。インターネットやIT技術が普及する以前のアナログな時代の事業活動に対しては、このようなPEの定義によって事業所得に対する課税が適切になし得たのであろう。

しかしながら、インターネットの普及やIT技術の目まぐるしい発展等により、事業環境は様変わりしている。経済のグローバル化・デジタル化が進み、物理的な存在がなくとも外国において事業を推進することが可能となってきた。この変化に伴い、物理的な存在をベースとする伝統的なPE概念では、源泉地国において事業所得課税が適切になし得ないという課題が浮上し、従来型のPE概念の修正や新たな国際課税制度の構築の必要性が問われ始めている。

このような中、この問題はこれまでもOECDを中心に議論が進められ、様々な検討がなされてきた。1990年代終盤以降OECD租税委員会において電子商取引に対する課税の在り方が検討され、さらに2012年から2015年にかけてOECDで実施されたBase Erosion and Profit Shifting (税源侵食と利益移転) (以下「BEPS」という。) プロジェクトにおいては、行動計画1において電子経済の課税上の課題への対処が検討され、伝統的なPE概念の見直しについても検討された。しかしながらいずれも抜本的な解決には至らず、引き続きOECDにおいて経済のデジタル化から生じる税務上の課題に対処すべく検討が進められているが、PE概念の修正には至っていない。

本研究報告では、伝統的なPE概念の問題点を分析するとともに、今日のグローバル化・デジタル化が進んだ事業環境においてどのような方向性が見いだせるのか、幾つかの観点から検討することとした。

II 従来型経済における伝統的 PE 概念とその課題¹

1. 伝統的な PE 概念

PE は、国際課税制度において、重要な機能を有する。事業所得に関して、源泉地国が源泉地で生じる所得に対して課税をするための閾値として機能するとともに、源泉地国が課税権を行使可能な所得の範囲を確定する機能も有している。

このように PE は、源泉地国が事業所得に対して課税権を行使するための要件として設けられたものであるから、本来、対象企業等による十分な経済活動が源泉地国で行われているか否かが重要な要素となる。他方で、閾値としての機能を重視すれば、該当性を判定するために必要な明確な要件を設定する必要がある。

PE は時代に応じた様々な諸要素を踏まえて生成されてきた。1928 年に起案された国際連盟モデル租税条約において、PE は主に、事業所等の一定の事業の(物理的)場所、建設作業場等、従属代理人とされた。その後、サービス産業の発展等に伴って、PE の構成は変わらないものの、その時代の事業の実態等を考慮した解釈がなされた。20 世紀後半には、電子商取引を用いた事業形態が増加したため、OECD により伝統的な PE の見直しに関する議論が開始され、近時は、BEPS に対する対応策として、OECD により PE の見直しがなされた。

このように時代の変化に応じて PE の見直しがなされてきたものの、伝統的な PE 概念の枠組みは変わらず、例えば、我が国と主に先進国との間の租税条約のモデルである OECD モデル租税条約(以下「OECD モデル条約」という。)では、「PE」とは、「事業を行う一定の場所であって企業がその事業の全部又は一部を行っている場所」と定め(第5条第1項)、事業所等の物理的な拠点を PE としている。このような物理的な拠点が無い場合においても、機能面に着目して、建設 PE 及び代理人 PE (ただし、独立代理人を除く。)を定めている。また、準備的又は補助的な性格を有する活動又は場所を含む一定の場合は、PE の範囲から除外されている。

ここで、現在の PE について概観すると、OECD モデル租税条約コメンタリー(2017)(以下「OECD モデル条約コメンタリー」という。)、ページ C(5)-3 の 6. によれば、PE は次のように定義されている。

- a) a place of business (事業の場所) の存在
- b) a place of business (事業の場所) が fixed (固定) されていること
- c) 当該 fixed place (事業の固定的場所) を通じて、the business of the enterprise (当該企業の事業) が遂行されていること

¹ 本章は、北村導人「恒久的施設課税を巡る現代的諸問題」金子宏監修『現代租税法講座第4巻』123頁以下(2017年、日本評論社)、「恒久的施設(PE)に関する近時の動向と実務への影響～平成30年度税制改正及び倉庫PE事件判決を踏まえて～」(2018年、PwC 弁護士法人)を参照した。

以下、各定義の要素について補足する。

a) A Place of Business (事業の場所)

OECD モデル条約コメンタリー、ページ C(5)-4 の 10. によれば、a place of business(事業の場所)は、当該企業の事業を遂行するために使用されている premises (建物)、facilities (施設)、installations (設備) を含み、その場所が専ら当該事業目的だけに利用されているか否かは問題とされない。当該企業の事業遂行上、利用可能な建物がなくても、又は必要とされていなくても、単に当該企業が利用可能な a certain amount of space (ある程度のスペース) があるだけでも、a place of business (事業の場所) は存在し得る。

その premises (建物)、facilities (施設) 又は installations (設備) が、当該企業に所有されているか、借用されているかは、a place of business (事業の場所) の存在の判定には重要ではない。市場での店舗設置場所や、税関内の恒久的倉庫 (例えば、関税課税品の保管場所など) であっても、a place of business (事業の場所) に該当し得る。

b) A Place of Business (事業の場所) が fixed (固定) されていること

OECD モデル条約コメンタリー、ページ C(5)-4 の 28. によれば、PE は、a place of business (事業の場所) が一定程度の期間 (6 か月間が判断基準になっている国が多い。) 継続して存在する場合に PE に該当し、短期間 (例えば、6 か月未満) しか存在しない場合には PE に該当しないことになる。

c) The Place at the Disposal of that Enterprise (当該企業の自由になる場所)

OECD モデル条約コメンタリー、ページ C(5)-5 の 11. によれば、当該企業が当該場所を使用する正式な法的権利を有していなくても、the place at the disposal of that Enterprise (当該企業の自由になる場所) になり得る。例えば、当該企業が事業遂行に使っている場所を不法に占拠している場合であっても、PE は存在し得る。

OECD モデル条約コメンタリー、ページ C(5)-5 の 12. によれば、ある企業が特定の場所に存在しているだけでは、当該場所が必ずしも at the disposal of that Enterprise (当該企業の自由) に該当する訳ではないが、当該企業がその存在に加えて、当該場所を使用するための影響力を持っている場合には、at the disposal of that Enterprise (当該企業の自由) になり得る。一方で、当該企業のその場所での存在が、断続的なものや、偶発的なものであれば、当該企業の事業の場所とはみなされない。

2. 伝統的な PE 概念に関する課題

以上のような伝統的な PE 概念に基づく国際課税制度は、事業環境の変化や租税回避等の問題を受け、課題に直面している。

近時、従来の製造・販売業のように源泉地国に物理的拠点を置くことなく、電話、メール、ウェブ会議、クラウド等で顧客等と連絡を取り、これらを通じてサービス又は商品等の提供等を行う事業者が増加している。このような事業者の事業活動に対しては、伝統的な PE 概念では、もはや適切な課税権の配分をなし得ないとして、新たな国際課税制度の構築を検討する必要性が高まっていた。

特に、物理的な拠点を持たずに電子商取引等を行う事業者の事業活動について、OECD では、1998 に「電子商取引：課税の基本的枠組み (Electric Commerce: Taxation Framework Conditions)」という報告書で議論がなされ、2003 年には、伝統的な PE の枠組みの下でサーバーやウェブサイトが PE を構成するかという点について、OECD モデル条約コメンタリー第 5 条に追記された。具体的には、ウェブサイトはソフトウェアと電子データの組合せであり、それ自体では有形資産を構成しないため固定的な場所とはいえ PE に該当しないが、サーバーについては at the disposal of that Enterprise に該当するか否かが PE 該当性に影響することとされた。

また、準備的・補助的な性格を有する活動を含む一定の活動等を行うにすぎない事業所等は PE から除外されている。しかし、近時の事業内容によっては、従来準備的・補助的な性格を有するにすぎないと考えられていた活動が、その活動の中核を構成することがある。例えば、ある事業者が、各国に販売拠点を設置せず、在庫を保管し、顧客に引渡しをする倉庫を設けている場合、その保管場所での在庫や顧客管理等がその業者の事業活動の中核を構成する場合がある。そのため、このような活動を行う場所（在庫の保管及び引渡しを目的とする倉庫等）が PE から除外されるかが問題とされるようになった。

さらに、近年、新たな事業形態においては、物理的拠点を高税率国には置かず、又は置いたとしても、機能が限定されたリスク・リミテッド・ディストリビューターやいわゆるコミッション・アレンジメント²のような形態を採ることがあるため、代理人 PE の認定がしばしば問題とされていた。

さらには、活動や契約等を細分化して PE 認定の人為的な回避が行われるケースが出てきており、このような観点からも PE の見直しをする必要性が生じていた。

3. BEPS プロジェクトを踏まえた PE の見直し

OECD は、2015 年 10 月に BEPS プロジェクトの最終報告書で、PE 認定の人為的

² ある者が第三者との間で自ら契約当事者になるが、その経済的効果は本人に帰属する法形式などを行う。

避防止措置を導入すべきであるとの勧告をし、この勧告を反映する形で、2017年11月にOECDモデル条約及びOECDモデル条約コメントリーを改正した。

また、BEPS防止措置実施条約においても、最終報告書における勧告内容を反映した規定が定められた。なお、日本は、同条約に2017年6月に署名をしている。

さらに、これらの改正の動向を踏まえて、日本の国内法でも、PEの定義に関する改正が行われた。

OECDモデル条約では、PEに関して、(1) 特定の活動に係る適用除外、(2) コミッショネア・アレンジメント等によるPE認定回避の防止、(3) 活動の細分化や契約の分割への対応についての改正がされている。また、BEPS防止措置実施条約にも、これらの内容を反映した規定が定められている。

(1) OECDモデル条約の改正の概要

➤ 特定の活動に係る適用除外の範囲について

OECDモデル条約は、第5条第4項(a)から(f)³所定の全ての行為について「準備的又は補助的な性格」を有することを明記している。そのため、従来は第5条第4項(a)から(d)に該当するとしてPEの適用除外であると整理していた場所等についても、改めて「準備的又は補助的な性格」を有するか否かの判定を要することとなる。

➤ コミッショネア等への対応について

第5条第5項及び第6項については、以下の改正が行われた。

- 契約締結権限を反復して行使する場合に加えて、「企業によって重要な修正が行われることなく日常的に締結される契約の締結のために反復して主要な役割を果たす場合」を追加。
- 契約が企業の名において締結される場合に加えて、「企業が所有し、若し

³ OECDモデル条約第5条第4項

1から3までの規定にかかわらず、次の活動を行う場合には、「PE」に当たらないものとする。ただし、その活動((f)の規定に該当する場合には、(f)に規定する事業を行う一定の場所における活動の全体)が準備的又は補助的な性格のものである場合に限る。

(a) 企業に属する物品又は商品の保管、展示又は引渡しのためにのみ施設を使用すること。

(b) 企業に属する物品又は商品の在庫を保管、展示又は引渡しのためにのみ保有すること。

(c) 企業に属する物品又は商品の在庫を他の企業による加工のためにのみ保有すること。

(d) 企業のために物品若しくは商品を購入し、又は情報を収集することのみを目的として、事業を行う一定の場所を保有すること。

(e) 企業のためにその他の活動を行うことのみを目的として、事業を行う一定の場所を保有すること。

(f) (a)から(e)までに規定する活動を組み合わせた活動を行うことのみを目的として、事業を行う一定の場所を保有すること。

くは使用権を有する財産の所有権の移転若しくは使用権の付与のため」、又は「企業による役務の提供のため」に契約が締結される場合を追加。

- 「ある者が専ら又は主として1又は2以上の自己と密接に関連する企業に代わって行動する場合、独立代理人とはされない。」との規定を新設。

➤ 活動の細分化や契約の分割への対応について

OECD モデル条約は、事業を幾つかの業務に細分化することにより各業務は準備的又は補助的な活動とすることを防止する規定を新設した。また、改正後コメントリーは、契約の分割による建設工事現場 PE の回避に対して、主要目的テストを適用するとし、主要目的テストが租税条約に規定されない場合は、契約の分割による濫用に対応するための規定を設けることを提案している。

(2) BEPS 防止措置実施条約による措置

BEPS 防止措置実施条約は、PE 認定の人為的回避の防止措置を定めている。第12条は、問屋契約等を通じた PE の人為的な回避、第13条は、特定の活動に関する除外を利用した PE の人為的な回避、第14条は、契約の分割、第15条は企業と密接に関連する者の定義をそれぞれ定めている。

(3) 国内法の改正

平成30年度税制改正により、PE の範囲をグローバル・スタンダード（改正後モデル条約等）に合わせることにされた（法人税法施行令4条の4、所得税法施行令1条の2）。

● 代理人 PE の範囲

常習代理人については、契約締結権限を行使する者に加えて、「契約の締結のために反復して主要な役割を果たす者」も含むことにされた。また、代理人 PE の適用除外とされている独立代理人の範囲から「専ら又は主として一又は二以上の自己と特殊の関係にある者に代わって行動する者」が除外された。

● 準備的・補助的活動に係る適用除外

PE の適用除外の要件として、「準備的又は補助的な性格のもの」であることが明記された。また、事業活動の細分化による準備的・補助的活動に係る適用除外の濫用防止に関する規定が創設された。

● 建設作業 PE 認定回避の防止：

契約を二以上に分割して分割後の契約に係る建設工事等が1年を超えて行われないこととなった場合であっても、建設作業 PE 認定を回避することが当該分割の主たる目的の一つであると認められるときは、建設作業 PE 該当性の判定は、分割対象となった他の契約に係る建設工事等の期間を加算して行う旨の規定が新設された。

以上のような改正がなされたものの、これだけでは十分ではなく引き続き課題

がある。源泉地に物理的拠点や代理人等を持たずに行われるビジネスにおいては、物理的な存在を前提とする限り伝統的な PE 概念の修正のみでは対応できない。また、IT 革命を経たデジタル経済においては、伝統的な PE 概念の枠組みの中でも、新たな課題が生じてきている。例えば、新型コロナウイルス感染症の流行の環境下で世界的に普及したリモートワークにより、現在は、自宅を含めて様々な場所で業務を行うことが通常となりつつある。そのような環境下で、「事業を行う一定の場所」、とりわけ「at the disposal」の解釈を現代的環境に当てはめてどのように解するべきか等の新たな問題が生じている。さらに、そもそも源泉地国に物理的な場所さえ持たずに大規模な収益を獲得できるビジネスモデルが普及する中、物理的な存在をその概念の中核に据える PE の定義や PE 課税の在り方に、限界が生じてきているように思われる。

Ⅲ デジタル経済下における PE 概念の課題

1. IT 革命による経済社会の抜本変容と PE 課税 (BEPS 行動計画 1 を中心に)

BEPS 行動計画 1 (電子経済の課税上の課題への対処) においては、電子商取引等の電子経済に対する直接税及び間接税の課税上の課題への対応について検討がなされた。インターネットと IT 技術の革新により経済社会が抜本的に変容し、今では従来型のビジネスモデルが劣勢に立たされている。例えば、既に購入を決めている書籍は、実物を見ずにインターネット上で検索して購入し、もはや物理的な店舗である本屋には行かないといったように、従来型の店舗はその必要性が薄れていき、経営が成り立たなくなり姿を消していく。インターネットを利用した変革は、この書籍販売の例のような小売業に限らず、運送業、金融業、製造業、教育、医療、広告宣伝など様々な分野に及んでいる。教育分野においても授業がインターネット経由で配信され、医療分野では遠隔地から診察を行うことが可能になっている。このように IT 革命によりグローバル化・デジタル化が更に進展し、従来型のアナログ型のビジネスモデルを大きく変える変革期にあるというのが BEPS 行動計画 1 における現状認識である。加えて折しも新型コロナウイルス感染症の流行によってリモートワークやオンラインビジネスが加速され、物理的な拠点を源泉地国に置かずして事業を行うことができる環境が整ってきている。

このようなりモートワークやオンラインビジネスといった新たな形態を国際課税における伝統的な PE の定義である「事業を行う一定の場所」に当てはめても PE を認定できず、その結果、所得源泉地国において課税を行うことができない。

この課題について、次節以降において幾つかの事例により検討してみたい。具体的には、(1) モバイルアプリケーションビジネス、(2) 越境 EC、(3) 在宅勤務による雇用の拡大を取り上げる。(1) モバイルアプリケーションのビジネスでは、非居住者や外国法人がユーザー所在地国に物理的な拠点を持たずに、ウェブサイトやアプリケーションストアを通じて遠隔から直接ユーザーに販売・利用させることができる、(2) 従前は顧客に対して物理的な拠点を持たない場合のやり取りは電話、郵便、FAX や代理人など限定的な手法を通じて行われていたが、越境 EC においては、物理的な拠点を置かなくても遠隔地からより実質的な活動や機能を遂行できる規模が大きくなっている。(3) さらに昨今の新型コロナウイルス感染症の流行でリモートワークが急速に進み、物理的なオフィスを持たずに在宅勤務を原則とするような大規模なりモートワークが可能となっている。それぞれの事例において、PE 認定の課題を考察する。

2. 現代のデジタル経済・社会における伝統的な PE 概念の課題～事例による考察

(1) モバイルアプリケーションビジネス

インターネットと IT 技術の進展を背景に、昨今スマートフォンやタブレット

が世界中の消費者に広く普及し、スマートフォンやタブレット向けのアプリケーション市場が活況を呈している。特に、消費者向けのゲームがアプリケーション市場の拡大をけん引しており、さらに学習や翻訳、健康管理、ソーシャルネットワークサービス (SNS) など様々な分野のアプリケーションも成長が見込まれている⁴。このような市場の拡大やさらなる成長可能性に伴い、アプリケーションを含むデジタルプラットフォームの開発を行う事業者も引き続き増加することが予想される。

インターネットを利用した電子商取引は、通常、時間や場所の制限なしに利用することが可能であり、誰でも参加できることから、国境が影響しないボーダーレスな経済活動として電子商取引特有の課税上の問題点がこれまで議論されてきたところであるが⁵、アプリケーションの販売や利用を通じて収益を獲得するビジネスモデルの場合も同様に、国境のない経済活動という側面を有していると考えられる。

そこで、これまでの電子商取引特有の課税に係る議論を含む昨今の状況や税制等を踏まえ、アプリケーションの販売・利用における現在の PE 概念を適用した場合の課題・論点について分析を試みる。

⁴ 総務省令和3年版情報通信白書 (P31以降: ICT分野の主要製品・サービスの市場規模)

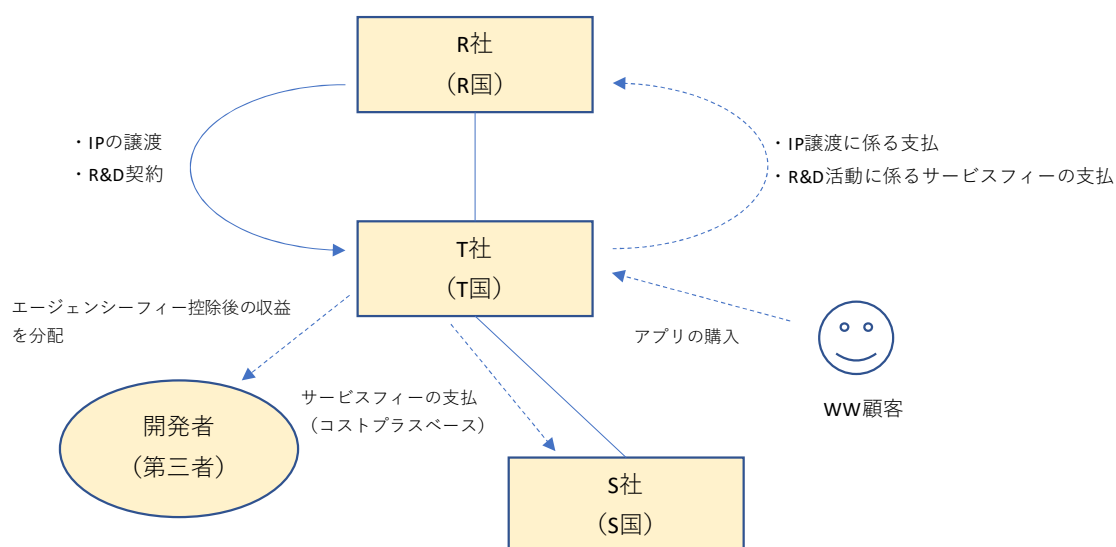
⁵ 「事業所得課税のための PE 帰属所得の算定の場面における移転価格課税ルールの適用について」(2019年4月18日、日本公認会計士協会、租税調査会研究報告第34号)

① モバイルアプリケーションビジネスの概要

一つのアプローチとして、2015年のBEPS行動計画1において議論の土台として描写された次の単純化された例をベースに昨今のビジネスモデルの特徴について述べる。

(行動計画1で例示されたアプリケーションストアモデルの概要)⁶

Figure B.4. (抄訳)



- ・ R社はアプリケーションストアの開発・運用を行い、早期の段階で関連する権利 (IP) を子会社のT社 (T国居住者) に譲渡する。
- ・ 同時にR社はサービス契約を締結してアプリケーションストアのアップグレードを行い、その対価としてR&Dコストに一定程度マークアップした金額を受領する。
- ・ T社は利用促進の支援を行う子会社 (S社) をS国に設置し、アプリケーションストアの利用促進を行う (サービスフィーはコストプラスで算定)。ただし、特定のアプリケーションの販売や第三者との代理人契約の交渉には一切関与しない。
- ・ アプリケーションはR社グループが開発し所有するものと第三者 (世界各国に所在) が開発し所有するものがあり、ユーザーはアプリケーションの購入代金を支払ってダウンロードし利用する。

⁶ "OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report", Annex B Typical tax planning structures in integrated business models – Figure B.4. Internet app store (OECD 2015)

- ・ 第三者開発アプリケーションの販売価格は第三者によって設定され、このケースでは、販売額は第三者に 75%、R 社グループに 25%が配分される。
- ・ アプリケーションストアのサーバーはT社が所有し、T国に設置されるが、ネットワークの混雑具合などによっては、第三者のサーバー（ユーザー所在国とは別の国に設置）を用いることもある。

デジタル経済の主要な特徴にモビリティやボラティリティ⁷が挙げられることも関連するが、画一的・業界標準的なビジネスモデルは見られず、また情報通信技術の急速な発達等による刷新が一定のサイクルで生じてきたと考えられる点を踏まえると、実際には次のような多様な形態が考えられる。

- ユーザー所在地国にアプリケーションストアの直営代理店を置くケースがある（アプリケーションの納品先となるケースもある。）。
- 完成したアプリケーションについては、アプリケーション開発者がアプリケーションストアに納品するケースもあれば、アプリケーションストアを媒介としてアプリケーション開発者自身が販売者となるケースもある。
- 次の例のように、アプリケーションに係る収益発生形態が多様である。
 - 有料制
アプリケーションを有料で販売するケース
 - 課金制
ダウンロード時には課金されず（一定の基本機能について無料）、一定のコンテンツについて定期的定額の料金を払うケース（サブスクリプションサービス）、特定のコンテンツを利用する際に都度課金が発生するケースなど
 - 広告収入型
アプリケーション利用時に画面表示される広告を閲覧した場合に広告収入が発生するケース
- 設置するサーバーの場所や構成はケースバイケースである。
上記の単純化モデルで記載のとおり、アプリケーション運営者の所在国に設置するケースもあれば、サーバーの稼働能力（処理速度、レスポンス、稼働率、安定性等）やリスク管理の観点から第三国に設置するケースもある。

⁷ 前掲注3の2015年のBEPS行動計画1パラ151以降では、デジタル経済の特徴としてモビリティ、データへの依拠、ネットワーク効果、双方向ビジネスモデルの利用、独占・寡占的な傾向、ボラティリティが挙げられている。モビリティに関してはIntangiblesのモビリティ、ユーザーのモビリティ、ビジネス機能のモビリティが挙げられている。ボラティリティについてはビジネスへの参入障壁が低く、また急速な技術革新により生じるとされている。

また、機能・処理の分離等の観点で複数のサーバーを階層化するケースもあり（例えば、ウェブサーバ、アプリケーションサーバ、データベースサーバなど）、その上で各サーバーで設置場所の最適化を図るケースもあり得る。

- ② モバイルアプリケーションビジネスにおける PE 概念に関連する課題の検討
Ⅲ 2. (1)①で紹介した単純化モデルにおいて、各国で想定される課税関係の概要が描写されており、要約すると以下の内容となっている。

単純化されたモデルの場合、R 社グループ内における各社間の契約関係から、アプリケーションの販売に係る利益は、グループ各社に契約内容に応じたサービスフィーを控除した上で T 社が得ることになる。その結果、R 国及び S 国では最低限の税負担となる他、次のような取扱いとなる。

【S 国における直接税の課税関係】

S 社は、通常のマーケティング・販売促進サービスの提供に限定されているため、最小限の課税所得（コストプラスによる算定）が配分される。

S 国（及び R 国）におけるアプリケーション販売による売上げは、契約上 T 社から各国の顧客がアプリを購入することとなるため T 社の所得となる。

S 国では、国内法の規定上課税権がない、又は関連する租税条約の適用により S 国において T 社の所得が帰属するような PE が S 国にないと取り扱われるため、T 社の所得は課税対象外となる。

【T 国における直接税の課税関係】

T 国は T 社の大部分の利益について法人税を課すものの、その税率は R 国や S 国の税率のおよそ 50% 程度の低い税率負担となる⁸。

T 社が R 社及び S 社に支払う各サービスフィーに対して関連する租税条約の適用により源泉税は課されない。

【R 国における直接税の課税関係】

R 国は R 社の利益について課税するが、その課税対象は IP 資産（アプリケーションストアに関する権利）の譲渡利益と R&D 活動に関するサービスフィーからなる。

IP 資産の譲渡については、譲渡時点において R 社における収益性の実績がないため、その譲渡価格も低水準というポジションを取ることが可能と考え、課税対象となる譲渡益は少額となる⁹。さらに、R 国の国内法によっては R&D 税額控除制度の適用により R&D コストの一定割合を法人税額から控除できる可能性もある。

R 国は国内所得に対して課税する税制 (imposes corporate tax on a territorial basis) を採用し、CFC ルール（日本における外国子会社合算税制に相当）は設けていない。その結果、R 社は T 社の所得や T 社からの配当金について（R 国で）課税されない。

上記をベースに昨今の状況やⅢ 2. (1)①で例示した多様な形態及び我が国の税制等を踏まえ、現行の PE 概念に関する課題・論点について考察・分析を試みる。

ア．源泉地国における課税権行使の閾値としての PE 概念（PE 該当性）

単純化されたモデルにおいては、ユーザー所在地国でプラットフォームとしての T 社の PE は存在しない。この点について、他方で R 社グループとしてのビジネスにおける S 社及び R 社の機能・役割やプラットフォームを物理的に支えるサーバーの観点から、アプリケーションストアを提供する T 国以外の国で T 社の PE となる可能性がないかについて検討する。

(ア) 事業を行う一定の場所（サーバー PE）

PE は事業を行う一定の場所であって企業がその事業の全部又は一部を行っている場所とされているところ、サーバーはアプリケーションストアに係るソフトウェア、データ及びプログラムが格納されたコンピュータとしての機器であるため、そのサーバーは事業の場所となり、その場所はサーバーを運営する企業の事業の行う一定の場所となり得る¹⁰。

PE における事業の場所は、事業を行うために利用する「企業の自由になる」場所である必要があるが、第三者のサーバーを通じてアプリケーションストアを運営している場合、通常そのサーバーが置かれている場所は T 社の自由にならず、事業の場所を獲得したとみなすことはできないと解されている。一方、III 2. (1)①のように、仮に T 社が自社の仕様・設計でサーバー構成・設置場所を検討の上 S 国に自社所有のサーバー又はリースした自由になるサーバーを設置し、運営している場合には、その他の要件を充足するのであれば、S 国のサーバーが T 社の PE となり得る¹¹。

(イ) 準備的・補助的活動及びその組合せ

モバイルアプリケーションビジネスにおいては、アプリケーションに

⁸ 設例において各国の税率の前提の記載は見られないが、恐らくこのような税率の前提を念頭に置いているものと思われる。

⁹ これによりその後価値が大幅に上がったとしてロイヤリティ等の収入を低税率国に集中させる等の租税回避行為が可能であったため、OECD の BEPS 行動計画 8 においてそのような租税回避行為の防止を目的として所得相応性基準の考え方が勧告された。具体的には、評価困難な無形資産（Hard-to-Value-Intangibles : HTVI）については事前の予測と事後の結果に相違があり、それが予見不能な事象等によるものではない場合には当初の取引価格を再評価するアプローチであり、日本においても令和元年度税制改正で導入されている。

¹⁰ 2017 年版 OECD モデル条約コメンタリー第 5 条（パラグラフ 123）を参照

¹¹ 2017 年版 OECD モデル条約コメンタリー第 5 条（パラグラフ 124）を参照

において利用が完結し、物品・商品の保管・引渡し等を伴わないケースもある。その場合電子商取引ビジネスで必要となる倉庫は不要となるため、Ⅲ 2. (1)①で挙げたアプリケーションの所有者が誰かにかかわらずその観点での準備的・補助的活動の論点は生じないと考えられる。

また、単純化されたモデルにおいては、アプリケーションストアのアップグレードはR社が行い、利用促進・宣伝はS社という形で各種活動が国をまたいで分散化される構成となっている。そのため、アップグレードや利用促進・宣伝といった各々の活動自体が準備的・補助的かどうかの論点は別途あるが、そのようなグループ会社構成の形態を取っている場合には、細分化された各業務・活動を一体として準備的・補助的かどうかを判定する論点が回避されることとなる。

(ウ) 代理人 PE

単純化されたモデルではユーザー所在地国に代理店が置かれていないため、代理人 PE の論点は想定されないが、実際には既述したとおりユーザー所在地国にアプリケーションストアの直営代理店を置くケースも考えられる。

その場合、直営代理店の業務・活動や契約の内容次第ではあるものの、いわゆるカスタマーサポート業務を行う場合には、アプリケーションストア提供者に代わって第三者と契約締結する役割を担っていることには当たらず、アプリケーションストア提供者の代理人 PE には該当しないものと考えられる。

なお、BEPS 行動計画 7 において独立代理人の範囲縮小案（関連企業（50%超資本関係）のために専ら活動する者は独立代理人として認められない¹²。）が提案されたため、単純化されたモデルのように一グループ内で事業展開を行うモデルにおいて、代理店子会社を設置する場合には独立代理人に該当する可能性がより高くなる点に注意が必要である。

イ. 源泉地国における課税所得の範囲としての PE 概念

(ア) 源泉地国でプラットフォームの PE 有となる場合

アプリケーションストアビジネスにおいて、上記で記載したようなサーバー PE や代理人 PE の規定によって源泉地国（基本的にユーザー・消費者所在地国を想定）で PE を有するとされると、源泉地国の税制や関連す

¹² 我が国においては所得税法施行令第 1 条の 2 第 8 項及び第 9 項並びに法人税法施行令第 4 条の 4 第 8 項及び第 9 項を参照。

る租税条約において事業所得について帰属主義が採用されている場合には、その PE に帰属する所得が源泉地国での課税対象となる。

サーバー PE や代理人 PE はないという想定ではあるが、単純化されたモデルにおいては、軽課税国である T 国に所在する T 社でアプリケーションストアを運営し収益を計上する一方、S 社や R 社に業務を細分化・分散化しかつ各社において定型的・限定的な機能を担わせ、コストプラスで算定した最小限の利益のみが S 社及び R 社へ帰属し、税負担が最小化されている。その上で、仮にユーザー所在地国に直営代理店を置く場合（Ⅲ 2. (1) ①参照）や戦略的に自社サーバーを設置する等によりサーバー PE や代理人 PE があるとみなされたとしても、帰属主義の下ではそれらの PE が担う人的機能・リスク等をベースに資産・収益を割り当て、移転価格税制のフレームワークを適用して帰属する所得が決まるため、限定された業務・サービスの範囲内で各国での所得が認識されるものと考えられる。

その結果、アプリケーションビジネスに係る超過収益部分については、基本的には T 社に残ることとなり、BEPS プロジェクト以降重視されてきた価値創造の場所で課税するという考え方に基づく場合には、ユーザー所在地国で PE があるとされた場合でも、十分な課税が行われない可能性がある¹³。

なお、アプリケーションビジネスでの収益発生形態は多様であること（Ⅲ 2. (1) ①）に起因して、そもそもユーザー所在地国で創出された付加価値が幾らなのかという論点も考えられる。この点、アプリケーションビジネスの特徴であるネットワーク効果等人的機能との関連性が低い要素に起因した付加価値が創出されている側面を踏まえると、概念的にはユーザー所在地国で幾らかの付加価値創出に寄与している部分は存在すると考えられるものの、人的機能を重視する現行の AOA（又は移転価格税制）のフレームワークを適用した場合に適切に配分・割り当てられるかという論点も考えられる。

¹³ 理屈上は、帰属主義に代えて総合主義（吸引力（force of attraction）。我が国の平成 26 年度税制改正による AOA 導入前の 1 号 PE は全ての国内源泉所得であった。）の考え方によれば（概念的には）市場国で生じた所得が課税対象に含まれるが、一方で、デジタル取引以外のビジネスを含め複合的なビジネスを行っている場合にそのビジネスに関する所得も課税対象に含まれることになる。また、我が国の事業税所得割の課税標準の計算上、国外の事業に帰属する所得（つまり国外 PE に帰属する所得）を控除することとされているため、国外で価値創出される（と思われる）ものでも国外 PE がないため、海外直接投資による配当・利子等と同様に事業税の課税対象となる。

(イ) 源泉地国でプラットフォームの PE 有とならない場合

この場合は、概念的にはユーザー所在地国で幾らか付加価値創出に寄与している部分は存在すると考えられるものの、ユーザー所在地国では課税される所得はほとんど生じない結果が想定される。

そのため、価値創造の場所で課税するという考え方に基づく場合には、適正な課税権の配分という議論が各国から生じる可能性がある。

(2) 越境 EC

① デジタル経済の拡大

従来の国際課税の枠組みでは、当該国において恒久的かつ物理的な存在を必要とする実質的な活動及び機能 (substantive activities and functions requiring a permanent physical presence¹⁴) を保持する外国事業者に対してのみ、その事業所得について課税を行ってきた。ところが IT 技術の進展により、恒久的かつ物理的な拠点を設けなくても実質的な事業活動を遂行できるようになってきている。このような経済活動の変容により、いわゆる GAF A と呼ばれるような巨大 IT 企業に限らず、中小企業や個人事業主でも自国以外の国で PE がなくても事業を展開することが可能となってきている。その代表的な事業形態の一つに、越境 EC がある。越境 EC とは、インターネットを活用して、国境を越えて海外市場へ向けて商品を販売する電子商取引のことをいう。

② 拡大する電子商取引

インターネット上でモノやサービスを販売する電子商取引は、パソコンの個人所有とインターネットの利用が広がり始めた 1990 年代後半に出現し、スマートフォンが普及した 2010 年代に大きく拡大した。さらに近年の新型コロナウイルス感染症の流行において、外出せずにモノやサービスを購入できる電子商取引は更にその成長を加速させ、今ではごく一般的な消費行動として定着している。

個々の販売事業者自身がインターネット上に販売サイトを構築していることもあるが、いわゆるプラットフォームと呼ばれる IT 企業がマーケットを運営し、そこに多数の販売事業者が出品するオンラインマーケットが拡大を続けている。消費者はオンラインマーケットにアカウントを作成すれば、多数の事業者が出品する様々な商品を、一つのアカウントで購入することができる。商品の物流は、個々の事業者が個別に配送することもあるが、店舗を持たない電子商取引では配送スピードが競争の鍵となっていることから、当日や翌日配送と

¹⁴ Revised Proposals concerning the Interpretation and Application of Article 5, 19 October 2012

いったスピード配送を実現できる大規模で効率的な物流機能を備えるプラットフォームが出荷及び配送を代行することが主流である。また、一部のプラットフォームは、会費を払う消費者に対して送料を無料とすることで、消費者の少額商品の発注回数を増やし取引高を拡大させている。

③ 外国事業者による越境 EC の拡大

日本のオンラインマーケットでは外国製の商品も多数販売されているが、国内事業者が輸入した外国製品を販売するほか、外国の事業者が日本国内に事業所を設けずに国境を越えて販売しているケースも多く見られる。注文を受けた後に初めて海外から日本の消費者へ出荷する形態を取る外国事業者もあるが、事前に商品を日本国内に輸入¹⁵し、プラットフォームが運営する国内倉庫に保管しておくことで、国内事業者と同等のリードタイムで消費者に商品を配送する外国事業者が増加している。オンラインショッピングでは配送スピードが購買時の重要な判断基準の一つであるため、外国事業者は日本国内の事業者と同等の競争優位性を保てるよう、事前に日本国内に在庫を保有しているものと考えられる。

このようなプラットフォームが運営する日本国内の倉庫に在庫を保有して日本のオンラインマーケットで商品を販売している外国事業者については、現行法上は、日本にある PE を通じて事業を行っていないと判断される限り、その事業所得について課税はなされない。

④ 現行法による PE の認定～ウェブサイトとサーバー～

現行の国内法及び租税条約では、日本市場向けに越境 EC を行う外国事業者は、日本にある PE を通じて事業を行わない限り、その事業所得に対して日本で課税はなされない。OECD モデル条約の PE の定義は固定的な場所(a fixed place of business) と定めているが、物理的な場所を前提としている。国内法でも PE の定義は固定的施設の存在を前提としている。

電子商取引のマーケットと言えるウェブサイト自体は有形資産ではないため、PE の認定対象とはならないが、そのウェブサイトを格納するサーバーは有形資

¹⁵ 原則として国内に事業所がないと通関における輸入者になることができないが、居住者又は内国法人を税関事務管理人として任命すれば、「非居住輸入者」として輸入することができる（関税法第 95 条第 2 項、国税通則法第 117 条第 2 項）。

産であることから PE の認定における物理的な場所となる¹⁶。そのため、電子商取引のウェブサイトが国外のサーバーに格納されている場合は、日本に PE があるとは認定されない。日本に所在するサーバーに格納されている場合でも、自社が保有するサーバーではなく、第三者であるインターネット・サービス・プロバイダーのサーバーを通じて事業を行う場合、当該サーバーはその外国事業者の自由処分権 (at the disposal) がいないため、PE には該当しないと考えられている¹⁷。

⑤ 現行法による PE の認定～商品在庫～

現行の国内法及び租税条約では、商品の保管及び引渡しに関して、準備的又は補助的な性格のものである場合に限り、次に該当する場合は PE から除外する規定が設けられている¹⁸。

- a) 企業に属する物品又は商品の保管、展示又は引渡しのためにのみ施設を使用すること。
- b) 企業に属する物品又は商品の在庫を保管、展示又は引渡しのためにのみ保有すること。

¹⁶ 平成 30 年度の税制改正を受けて改正された法人税基本通達により、国内法の PE にサーバーが含まれることが明示された。法人税基本通達 20-1-1：令第 4 条の 4 第 1 項第 3 号《PE の範囲》に掲げる「その他事業を行う一定の場所」には、倉庫、サーバー、農園、養殖場、植林地、貸ビル等のほか、外国法人が国内においてその事業活動の拠点としているホテルの一室、展示即売場その他これらに類する場所が含まれる。

¹⁷ 法人税基本通達 20-1-1 の改正時の国税庁の解説「一方、いわゆるホスティングのように、外国法人が契約によりウェブサイトが格納された第三者であるインターネット・サービス・プロバイダーのサーバーを通じて事業を行う場合、ウェブサイトが格納されているサーバー及びその所在地はその外国法人の自由にならないことが典型である。したがって、このような場合には、その外国法人は事業を行う一定の場所を有していると考えすることはできない。」

¹⁸ BEPS 最終報告書を受けて締結された BEPS 防止措置実施条約第 13 条を受けて改正された租税条約及び改正国内法では、例外規定は準備的又は補助的な活動の例示列举であることが明確化された。しかしながら、日本との租税条約について BEPS 防止措置実施条約第 13 条が適用される国は 16 か国にすぎず（租税条約を直接改正したスペインを含む。）、G 7 ではドイツのみである。なお、BEPS 防止措置実施条約によって明確化される以前から、OECD モデル条約コメンタリーでは例示列举である解説を行ってきた。また、BEPS 防止措置実施条約の改正の影響がない日米租税条約の例外規定について、準備的又は補助的な活動の例示列举であると判示した裁判例がある（倉庫 PE 事件 東京高判平成 28 年 1 月 28 日）。

OECD モデル条約コメンタリーは、a)は自社が倉庫を保有している場合、b)は商品が他の者の施設で保管されている場合を想定しており、b)の場合は、まず、その場所が当該企業にとって自由に利用できる場所 (at the disposal) かどうかの判断が必要になると解説している。さらに OECD モデル条約コメンタリーは、商品の検査及び管理のために倉庫の一定の場所を制限なく利用できるのであれば当該企業にとって自由に利用できる場所と言えるが、単に他社の倉庫に保管してあるだけであれば当該企業にとって自由に利用できる場所とはならず、そもそもこの例外規定を検討する必要はないと解説している。

日本市場において越境 EC を行う外国事業者が、日本国内に自社倉庫を持ち商品を保管している場合や、他者の倉庫でも検査及び管理を自己が自由に行える場所を確保している場合には、準備的又は補助的な活動に当たらない限り、PE として認定されるものと考えられる。販売先が確定しているいわゆる伝統的な輸出入取引であれば、国内輸送における一時的な在庫保管は準備的又は補助的な活動と言えるが、電子商取引における在庫の保管は、注文を受けて各消費者へ配送する拠点であることから、事業全体において準備的又は補助的な活動と言うことはできないと考えられる。

一方、プラットフォームが運営する倉庫に商品を預け、国内配送もプラットフォームに委託しているケースでは、倉庫は当該外国事業者にとって自由に利用できる場所とはならず、PE として認定されないと考えられる。日本のオンラインマーケットに出品している外国事業者の多くは、こちらに該当すると考えられる。

⑥ 物理的な拠点を伴わない越境 EC

このようにプラットフォームを介して日本市場で越境 EC を行う外国事業者の多くは、日本の PE を通じて事業を行っていないことから、その事業所得が日本では課税されていないと考えられる。

デジタル経済が進展する以前は、消費者個人から注文を受けて商品を自宅へ配送するには、日本に事業所を設置し従業員を雇用せざるを得なかったが、電子商取引のウェブサイトと物流機能を提供するプラットフォームのサービスを利用すれば、日本に物理的な施設を設けなくても越境 EC を展開することができる。その結果、マーケットプレイスは日本であるにもかかわらず、事業者の事業所得は日本で課税されない事態となっている。

すなわち、外国の事業者が国内において実質的な活動及び機能 (substantive activities and functions) を行っているのであれば課税すべきであるところ、従来であれば恒久的かつ物理的なプレゼンス (permanent physical presence) がなければそのような活動を行えなかったのであるが、したがって、越境 EC は BEPS で議論されてきたデジタル経済の三つの特徴の一つである「国境を越えた

物理的な拠点を伴わないビジネス (Cross-jurisdictional scale without mass¹⁹)」に該当すると言える。

(3) 在宅勤務を前提とする雇用形態

情報通信技術の飛躍的な発展と普及が進むにつれ、人々が物理的に同じ場所に集まってコミュニケーションをとりながら仕事をする必要性が徐々に減り、遠方の同僚、上司、顧客と、リモートでコミュニケーションをとりながら、サーバーに格納されたデータにアクセスして、業務を進めることが可能になってきている。さらに新型コロナウイルス感染症のパンデミックは、初期の感染対策として隔離措置を採用したこともあり、リモートでの業務の普及を加速させることになった。このようなリモートでの業務の遂行は、同一国内に限らず国境を越えたロケーションでも進んでおり、会社の所在地国とは別の国に所在する自宅から常時リモートワークをするケースも生じている。それに伴い、国境を越えた被用者の自宅が当該会社の PE に該当するののかという問題が生じている。

また、近年、雇用代行サービス会社に代理雇用してもらい、Employer of Record (EOR)、Professional Employment Organization (PEO) といったサービスが米国を中心に普及しつつあり、日本企業も外国に住む労働者を、その国に自社拠点を設けることなしに採用するケースが発生しつつある。これについても PE 認定の可能性を検討する。

① 在宅勤務における自宅の PE 該当性の検討

II で解説したとおり、PE とは、事業を行う一定の場所 (a fixed place of business) であって、企業がその事業の全部又は一部を行っている場所をいう (OECD モデル条約第 5 条第 1 項)。

国境をまたいだ外国の自宅で常時勤務するような被用者がいる状況において、当該被用者の自宅が、雇用主の PE に該当するのかどうかを、PE の定義に当てはめて検討する。

ア. A Place of Business (事業の場所)

この定義においては、企業が事業を遂行するために利用する「一定の広さのスペース」と言うだけで、a place of business (事業の場所) とするのに十分であるとされており、その場所を使用する正式な法律上の権利を有して

¹⁹ 「デジタル化から生じる課税上の課題に係る中間報告」(OECD、2018年3月)は、高度にデジタル化されたビジネスの特徴として、①物理的拠点を伴わない国境を越えた取引の規模の拡大 (Cross-jurisdictional scale without mass)、②知的財産権を含む無形資産への依存 (Reliance on intangible assets, including IP) 及び③データ、ユーザーの参加と無形資産の相乗効果 (Data, user participation and their synergies with IP) の三つを指摘した。

いるか否かは問われていない。したがって、被用者の自宅であっても、「事業の場所」になり得る。

イ. A Place of Business (事業の場所) が Fixed (固定) されていること

被用者の自宅は固定的な場所であることから、当該自宅は fixed place (固定された場所) になり得る。

ウ. At Disposal of that Enterprise (企業の自由になる場所)

企業の事業の一部が被用者個人の自宅で行われる場合、その場所を当該企業のために働く被用者が使用するという理由だけで、直ちに当該場所が企業の自由になるとは言えない。

多くの場合は、被用者の自宅で事業活動を行うことは一時的又は付随的であり、自宅が企業の自由になる場所とはならないであろう。

しかしながら、常時在宅勤務を行うことが雇用の前提となっており、自宅が企業の事業活動を行うため継続的に使用されている場合には、企業が当該被用者に自宅をその企業の事業を行うために常時使用することを要求していると言え、当該自宅事務所は当該企業の自由になる場所に該当する可能性がある。なお、当該自宅で行われる事業活動が準備的・補助的活動である場合には、OECD モデル条約第 5 条第 4 項の例外規定の対象となり得る。

例えば、新型コロナウイルス感染拡大予防のために各国政府が課したロックダウン期間中に、自宅で勤務を継続したことが「企業の事業活動を行うため継続的に使用された」ことに該当するののかについて、ロックダウン前から在宅勤務制度が恒久的に導入活用されており、ロックダウン中も従前と同様の当該社内制度に基づき在宅勤務を続けていたのであれば、自宅が「企業の自由になる場所」に該当する可能性も考えられる。一方、従来在宅勤務制度がなかった企業において、企業の選択ではなく、あくまでも政府からロックダウン命令により法的強制の下で在宅勤務をしたのであれば、「企業の自由になる場所」には該当しない可能性が高い。したがって、在宅勤務における自宅は一律に PE に該当又は非該当と判断できず、「企業の自由になる」場所か否か、事案ごとに慎重に判断する必要がある。

② Employer of Record (EOR) における自宅の PE 該当性の検討

EOR は米国を中心に発達してきた雇用形態であり、一般的には、EOR サービス事業者がクライアント企業を代理して EOR 事業者自身の従業員として労働者を雇用し、法律上の雇用主になる。雇用契約に付随する給与支払、社会保険、雇用保険等の手続は全て法律上の雇用主である EOR 事業者が行う。

クライアント企業との間に、法律上の直接的な雇用関係は存在しないが、業務上の指示はクライアント企業から直接労働者に対して出され、EOR 事業者は実際の業務内容に全く関与しないため、経済的な実態としては、人材派遣に近

い。日本国内であれば、労働者派遣法の適用、制限を受けるが、外国で利用する場合には、日本の労働者派遣法の適用外となる。そのため、海外 EOR サービスの契約書では、名目上の業務内容がコンサルティング(委任契約)とされて、現地での PE 課税は発生しないように意図されているように見受けられるものも散見される。

外国における EOR の利用は、個々の契約書上の業務内容及び実際の実態等を精査しなければ、税務上の取扱いは判断できないが、日本の労働者派遣法上の人材派遣と実態が同様であると現地税務当局に認定されれば、上述Ⅲ 2. (3)①で述べた PE の構成要件に該当する可能性があり、PE 認定リスクは生じ得ることになる。一方で、EOR 事業者が、人材派遣以外の役務を提供(委任契約又は請負契約)していれば、PE 認定リスクは低くなる。

EOR 事業者に雇用される労働者の勤務場所(拠点)については、統一した取扱いはないが、通常、EOR 事業者が用意した拠点・オフィスにて勤務する方法と、労働者が自宅で在宅勤務をする方法がある。

ア. A Place of Business (事業の場所)

前述のとおり、被用者の自宅であっても「事業の場所」になり得るので、人材派遣とみなされれば同様に「事業の場所」になり得る。

イ. A Place of Business (事業の場所) が Fixed (固定) されていること

労働者の自宅であっても、EOR 契約が人材派遣と実態が同じであれば、例えば、6 か月以上継続使用すれば、fixed place (固定された場所) になり得る。

ウ. At Disposal of that Enterprise (企業の自由になる場所)

前述のとおり、企業の事業の一部が、個人の自宅で行われる場合、その場所を当該企業のために働く個人(例えば、被用者)が使用するという理由だけで、自動的に当該場所が企業の自由になるとは言えない。多くの場合は、個人(被用者)の自宅で事業活動を行うことは、一時的又は付随的であり、自宅が企業の自由になる場所とはならない。

しかしながら、個人(被用者)の自宅が、企業の事業活動を行うため継続的に使用され、その事実及び状況から、企業が当該個人に当該場所をその企業の事業を行うために使用することを要求していることが明らかであれば(例えば、勤務の性格から事務所が必要な状況であるにもかかわらず、被用者に事務所が提供されない場合)、当該自宅は当該企業の自由になる事務所と同様と考えられる。

EOR において労働者が継続して在宅勤務を行う場合は、前述の新型コロナウイルス感染拡大予防のために政府が課したロックダウン期間中の一時利用とは異なり、企業の選択により在宅勤務制度を採用しているということがで

き、「企業の自由になる場所」に該当する可能性がある。

ただし、自宅で行われる活動が補助的活動のみである場合には、OECD モデル条約第 5 条第 4 項の例外規定の対象となることから、EOR 労働者が従事する業務の内容が PE 判断に影響を与えることになる（2012 年 PE 報告書 事例 4 (Home office as a PE)）。

したがって、在宅勤務における自宅は、一律に PE に該当又は非該当であると判断できるものではなく、「企業の自由になる」場所か否かを事案ごとに慎重に判断する必要がある。

なお、EOR における労働者の自宅が「企業の自由になる場所」に該当する場合であっても、6 か月未満の短期しか維持されなかった場合には、PE に該当しない可能性がある。

③ Professional Employment Organization (PEO)

PEO は、専門性の高い人材の代理雇用サービス業者であるが、一般的には、専門的人材は特定の企業 1 社に専属して勤務せず、複数の企業の業務を兼務するケースが多い。日本の労働者派遣法の下での人材派遣でも、曜日ごとに複数の企業に派遣されるケースはあり、実態が人材派遣の場合には上記 EOR と同様の議論になる。

④ OECD COVID-19 GUIDANCE (2020 年 4 月 3 日、2021 年 1 月 21 日)

これは恒久的な在宅勤務に関してのものではないが、参考までに紹介する。このガイダンスにおいては、新型コロナウイルス感染症の流行による被用者のリモート在宅勤務は、基本的には、それだけをもって PE を生じることはないとの見解が示されている。

⑤ パンデミックに関するドイツと他国との間の協議合意

こちらも恒久的な在宅勤務に関してではないが、参考までに紹介する。パンデミック中に発生する様々なイレギュラーな状況に関して、多くの国の税務当局が臨時的に特別な取扱いを公表している。しかし、EU のように毎日国境をまたぐ通勤者が多数いるような場合、各国が単独で特別な取扱いを発遣しても、相手国が同じ基準で課税執行しなければ、二重課税が発生し課税のハーモナイゼーションが保てなくなる。そこで、EU 加盟国の間では、2022 年 6 月 30 日まで、パンデミック中の取扱いについて二国間で協議合意している項目が複数存在した。以下、ドイツを例に協議合意の項目を列挙する。

ア. パンデミックによる在宅勤務の場合における、OECD モデル条約第 15 条第 1 項に関する給与所得の源泉地の判定について（対：オーストリア、ベルギー、フランス、ルクセンブルク、オランダ、ポーランド、スイス）

イ. パンデミック下における OECD モデル条約第 19 条政府職員の適用方法

- について（対：オーストリア、ルクセンブルク、ポーランド、スイス）
- ウ．パンデミックによる在宅勤務において通勤者取扱いルールの不変更の確認合意（対：オーストリア、フランス、スイス）
 - エ．賃金に対する補填金が OECD モデル条約第 15 条の適用対象となること
の確認合意（対：スイス）
 - オ．賃金に対する補填金が居住国での課税対象になることの確認合意
（対：フランス）
 - カ．賃金に対する補填金が租税条約第 18 条の適用対象となることの確認合
意（対：オーストリア、ルクセンブルク、オランダ）
 - キ．パンデミックによる在宅勤務は PE に該当しないことの確認合意（対：
オーストリア）

(4) 小括

本節ではデジタル化が進む経済・社会において生じる PE 概念に係る課題につ
いて、事例を題材に検討した。

モバイルアプリケーションの事例からは、ユーザー所在地国に物理的拠点がな
くとも国境に関係なく事業を行えることから、物理的な存在を前提とする伝統的
な PE 概念の下ではユーザー所在地国において事業所得に対する課税が困難にな
る。また、伝統的な PE 概念の下で算定される課税所得の範囲の観点からは、ビジ
ネスモデルの変更により全世界に所在するグループ会社に事業や機能を細分化・
分散化することが可能となる中で、ユーザー所在地国で創造される付加価値に対
して移転価格税制や帰属主義によって算定される PE への所得配分は、ビジネス
の実態に照らして適切であると言えるかといった課題も挙げられる。

次に、越境 EC の事例からは、販売先の国に物理的な拠点を設けなくとも、ウェブ
サイトと物流機能を有するプラットフォームサービスを利用することで遠隔地
からビジネス展開が可能となるため、伝統的な PE 概念の下では、販売先の国に
おける事業所得への課税権が確保されない、という課題について検討した。デジ
タル経済の発展により市場国に物理的なプレゼンスがなくても十分な事業活動
を行えるようになった結果、外国企業の市場国における実質的な事業活動に対して
課税できない状態に陥っている、分かりやすい事例と言えよう。

さらに、在宅勤務を前提とする雇用形態の事例からは、雇用契約における勤務
場所の位置付けや、経営意思決定への関与度合い、勤務地国における事務所の必
要性等、個々の事案に応じた慎重な事実認定が必要であり、単なる在宅勤務とい
う事実だけで直ちに PE が認定されるわけではないことが示されており、ここでも
デジタル経済下での伝統的な PE 概念の適用の困難性がうかがえる。外国に物理
的な拠点を持たずに、常時在宅勤務の形態を取る従業員を相当数雇用した場合に
は、その国における課税上の大きなループホールとなりかねない。

このように、デジタル経済の進展に伴い伝統的な PE 概念に様々な課題が生じている今日、課税権の確保がままならない市場国や勤務地国の課税当局はもちろん、納税者である事業者の観点からも税負担の公平性にゆがみが生じ、競争環境に影響を及ぼしかねないといった問題が懸念されており、デジタル経済下における PE 概念の在り方について再考することが喫緊の課題となってきている。

そこで、次章ではデジタル経済下における PE 概念の課題への対処について、近年なされた国際的な議論を概観する。

IV デジタル経済に対応する PE 概念構築の試み～BEPS2.0 における提案

IIIで述べたように、デジタル経済の進展その他の事業形態の実態に伝統的な PE 概念を基礎とする課税が追いついていないという問題に対処すべく、BEPS2.0²⁰においては、デジタル経済に呼応する PE・ネクサス概念の構築が試みられた。

デジタル経済における PE 概念については 2012 年から 2015 年にかけて実施された BEPS プロジェクトではまとまらず（行動 1：電子経済の課税上の課題への対処）、その後のいわゆる BEPS2.0 と呼ばれる、OECD におけるデジタル経済における課税の検討プロジェクト（以下「BEPS2.0」という。）において継続議論されることとなった。

OECD の BEPS2.0 における検討を過去にさかのぼっていくと、当初は所得税を課す場合の課税のベースとなるきっかけ・つながりを指すネクサスの概念が議論され、PE との関連についても検討が加えられてきた。その過程では、租税条約における PE の定義を変更することが選択肢の一つとして提案されたこともあった。

従来の PE の定義がネクサスの議論の延長線で直ちに変わっていくものではないと思われるが、今後の PE 概念を基礎とした事業所得課税の方向性を考えていくに当たり、OECD におけるネクサスに関する議論について紹介しておきたい。

1. 2019 年 1 月 OECD Policy Note、2019 年 2 月 Public Consultation Document 及び 2019 年 5 月の作業報告書

OECD は、OECD 加盟国に加えてそれ以外の国及び地域も参加した枠組みである包摂的枠組み（Inclusive Framework）の下、2019 年 1 月に Policy Note²¹、2 月に Discussion Paper である Public Consultation Document²²を公表した。さらに Public Consultation Document に寄せられた意見を受けて、5 月に作業報告書²³を公表した。

Policy Note では、従来の PE の定義についての変更を含め、異なる概念に関して検討していくことが、包摂的枠組みにおいて合意されたとのことであった。

²⁰ 便宜上、OECD の BEPS プロジェクトにおいて、2015 年に公表された行動計画及びこれに基づく OECD モデル条約等の改正並びに国内法の改正（II 3. 参照）までを BEPS1.0 と称し、それ以降行われた OECD 及び G20 税務当局を中心とした経済のデジタル化から生じる課税上の課題を中心とした国際課税ルールの見直しの議論を BEPS2.0 と称している。

²¹ Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy-Policy Note, As approved by the Inclusive Framework on BEPS on 23 January 2019 (OECD)

²² Public Consultation Document “Addressing the tax challenges of the digitalisation of the economy”, 13 February-6 March 2019 (OECD)

²³ “Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy”, 31 May 2019 (OECD)

さらに OECD は 2019 年 2 月に、広く外部に意見を募る Public Consultation Document (Consultation Document) を公表した。この Consultation Document の 2.3.6. Nexus and treaty considerations の Paragraph 82. において、OECD モデル条約第 5 条の PE の定義の修正の可能性に触れながらも、租税条約が企業間又は企業の一部の間の取引を見るのに対し、新しい課税は企業グループに属する複数の企業の利益合計を見るため、新しいネクサスの概念を導入する必要があることを述べている。加えて新たな規定が実務的に有効となるように国内法の改正が有用であることも述べている。

上記 Policy Note、Consultation Document の二つの文書を通じて、ネクサスと利益配分のルールについて、①ユーザー参加、②マーケティング上の無形資産、及び③重要な経済的存在の三つの案 (OECD 3 案) が提案された。以下、簡単にこの OECD3 案を紹介する。

(1) The “user participation” proposal (ユーザー参加)

ユーザーの市場への参加が一定のデジタル事業の価値の創造にとって重要な要素であるとするアプローチである。ただし、このアプローチは課税の対象をデジタル事業に限定するものである。

(2) The “marketing intangibles” proposal (マーケティング上の無形資産)

このアプローチはデジタル事業者だけでなく、経済のデジタル化のより広い影響を考慮して、適用範囲も広げようとしている。このアプローチは、多国籍企業グループがリモート又は限定的な存在を通じてある地域の市場に入るに当たり、ユーザーや顧客ベースと市場の無形資産を発展させるに際して、その無形資産と市場の地域との機能的なつながりを見るものである。この提案の課税の仕組みは、現状の利益配分と nexus rule を修正し、市場国にマーケティング上の関連するリスクを基礎として余剰利益を配分するものである。

(3) Significant Economic Presence (重要な経済的存在)

このアプローチは、2015 年の BEPS 行動計画 1 最終報告書でも示されたアプローチであり、持続的な収入が重要な経済的存在を考えるに当たって重要ではあるが、その他の要素と相まって考慮されるべきとしている。それらの要素とは、(1) ユーザーベースと関連するデータの存在、(2) その地域から生じるデジタルコンテンツの量、(3) 現地通貨又は現地の支払方法での請求と回収、(4) 現地言語でのウェブサイト維持、(5) 顧客への製品のデリバリー、サポートサービス等の責任又は (6) オンラインかどうかを問わず、持続的なマーケティング活動、とされている。

新たなネクサスルールに関する Policy Note と Public Consultation を受けた作業報告書では、2. New nexus rules の項パラグラフ 39、40 において、物理的でない存在のネクサスルールを発展させる必要があるとし、そのアプローチの選

択肢として、

- i) OECD モデル条約第 5 条の PE の定義の修正と、第 7 条への修正
又は代替的アプローチとして
- ii) 独立別個の新しいネクサスのルールの構築（新しい Taxable presence 又は所得源泉の考えを通じて）
が提案された。

また、作業報告書では利益配分方法として、修正残余利益分割法 (modified residual profit split method)、定式配分法 (fractional apportionment method)、仕向地ベースアプローチ (distribution-based approach) の 3 案が示された。

2. 2019 年 10 月 OECD Proposal²⁴

2019 年 5 月の作業報告書以降も OECD では新たな課税ルールの構築に関する議論が行われたが、上記で提案されたネクサスと利益配分のルールに関する提案（いわゆる Pillar 1）の考えに対する一応の合意を目指し、OECD 事務局は新しいネクサスの概念を含む Unified Approach (統合アプローチ) を提案し、Public consultation document として外部の意見を募った。提案された新たなネクサスのルールでは、市場国における物理的な拠点の有無にかかわらず売上げを基礎とした市場国に課税権を配分する考え方が述べられた。すなわち、その地域における持続的重要な関与のプライマリーな指標として売上高の閾値が提案され、またこの提案ルールの対象者はデジタル事業に限定しない consumer-facing business (最終消費者を顧客とするビジネス) とされた。

さらに、2020 年に G20 財務長官会議における新しい課税方式- Pillar 1 と Pillar 2²⁵に関する討議・合意として、OECD 及び包摂的枠組みが Tax Challenges Arising from Digitalization -Report on Pillar One Blueprint としてまとめて報告書として公表された。この報告書においては、” This new nexus rules would be designed as a standalone provision to limit any unintended spill-over effect on other existing tax or non-tax rules. “²⁶とコメントされており、ネクサスの議論はもはや PE の定義の議論とは別のところでの問題であることが確認されているように思われる。

²⁴ Secretariat Proposal for a Unified Approach under Pillar One, October 2019 (OECD)

²⁵ 国際的に事業を行うグループに対する一定水準の課税の確保を目的として、国際的に最低税率を設定し、多様な事業形態や各国税制間のギャップへの対処等が提案された。

²⁶ Tax Challenges Arising from Digitalization - Report on Pillar One Blueprint, 2020 (OECD)

3. 2022年2月11日 Public Consultation Document²⁷

OECDはPillar 1及びPillar 2に関する議論を継続していったが、2021年には両Pillarのパラメーター（閾値）に関する大枠の合意により、2022年2月にはPillar 1に関して、多国間条約や各国の法令の基礎となる nexus and revenue sourcing のルール草案のパブリックコンサルテーション文書をリリースした。OECDは、ここでのネクサスのルールはあくまでもPillar 1における市場国への利益配分²⁸の対象となる地域か否かの判定のためだけに用いられるものであり、他の租税や租税以外の目的のためのネクサスの判定に影響を及ぼすものではないとコメントしている。これは前述した2020年の報告書で言及されている、ネクサスとPEの議論は別であることと同様のことをコメントしているものである。

以上、BEPS2.0における議論の概括的な内容と流れを紹介したが、当初はネクサスの概念をPEの定義の修正とともに議論が始められたものの、売上げが生じた国・地域におけるネクサスの存在と紐付けて課税権を配分するところまでには至ったが、PEの定義の修正までには検討が進まず、Pillar 1及びPillar 2の枠内での議論にとどまり、結局PEの定義を変えるところまでには至っていない。

²⁷ Public Consultation Document “Pillar One-Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing”, 4 February 2022- 18 February 2022 (OECD)

²⁸ 2022年2月11日 Public Consultation Document において Amount A と呼ばれている。

V PE 概念によらない経済のデジタル化への対応方法の模索

第4章までにおいて、PE 概念の変遷とデジタル経済下における課題、そしてその解決の試みについて考察してきたが、PE 概念の再構築によってデジタル経済による課税上の課題を解決する試みは、現時点ではまだ実現に至っていない。そこで、本章では新たな視点として、経済のデジタル化の進展の中で、PE 概念によらない国際的な事業所得課税の可能性について、その検討状況を見ていきたい。

PE 概念の本質は、国際的な経済活動によって稼得した事業所得についての、居住地国と源泉地国との間の課税権の配分に係る基準としての役割にある。したがって、PE 概念によらない課税権の配分の検討は、新たな課税権の配分基準に係る議論がなされるものと言える。まず、PE によらない所得課税の新たな仕組みに関する検討状況を紹介した上で、更に消費税の仕向地主義の考え方を事業所得課税に応用できないかどうかの検討も加えてみたい。

1. BEPS2.0 における Pillar 1 (デジタル経済下における市場国での課税)

デジタルエコノミーの進展に基づく BEPS への対応策、すなわちデジタル時代の国境を越えた経済活動から生じる事業所得に対する課税権を各国間でどのように配分すべきかという問題に対して、Pillar 1 による課税方式の基本的な合意が OECD 及び包摂的枠組みにおいてなされた。この Pillar 1 においては、ユーザーが所在する地域(市場国)の課税権が拡大され、自動化されたデジタルサービスに代表される一定の条件を満たした事業所得について、PE の有無に関係なく関連当事者国間に課税権が配分されるものとされた。したがって、ここでのネクサスは物理的な存在の有無にはよらないものとされ、結果的にそれまで OECD で議論されてきた PE の概念はいずれも採用されないこととなった。

Pillar 1 では、売上規模や利益率等の一定の条件を満たす企業グループ全体の利益について、グループ全体の一定の超過利益である Amount A、一定以上の物理的マーケティング及び販売活動を果たすグループ企業に対する基礎的報酬である Amount B を認識し、前者についてはネクサスの所在する市場国に課税権を配分し、後者については、一定の算式によって当該機能を果たしリスクを負担するグループ企業間に課税権を配分することが予定されている。

Pillar 1 は、年間売上高が 200 億ユーロを超え、かつ、税引前利益率が 10% を超える企業グループをその適用対象とすることが予定されており、Amount A (売上げの 10% を超える超過利益の 25%) については 1 百万ユーロを超えるグループ収入が計上される国家間で課税権が配分されることが予定されている。Amount B については、一定以上の物理的なマーケティング及び販売活動の捉え方に係る統一の見解について議論がなされている。

現在、Pillar 1 の適用を可能とするための多国籍間条約の締結に向けて作業が進

められている。

2. United Nations Model Tax Convention Article 12 B (自動デジタルサービスへの対応)

国連モデル租税条約は、自動化されたデジタルサービス(Automated Digital Service、以下「ADS」という。)からの所得について、PEがなくとも課税できる所得として新たな分類を行った。具体的には、技術上の役務に対する料金に関する国連モデル租税条約の第12条について、従来からある源泉地国に課税権を認める条項を第12A条とし、それとは別に、PEによらずしてADSからの収入に対する課税を認める条項として、新たに第12B条を設けた。

ここでは、「締約国で発生する自動化されたデジタルサービスからの収入は、発生する締約国において、当該国の法律に従って課税されることができる。しかしながら、当該収入の受益者が他方の締約国の居住者である場合、かかる税金は、自動化されたデジタルサービスからの収入に関連する支払総額の__パーセント(このパーセントは二国間の交渉を通じて確定される。)を超えてはならない。」と規定されるとともに、これらの収入が締約国に所在するPEに帰属する場合や、ロイヤリティ又は技術サービス料とされる場合には、第12B条の適用はないものとされた。

また、ADSからの収入として、以下のようなものが例示されている。

- (a) オンライン広告サービス
- (b) ユーザーデータの提供
- (c) オンライン検索エンジン
- (d) オンライン仲介プラットフォームサービス
- (e) ソーシャルメディアプラットフォーム
- (f) デジタルコンテンツサービス
- (g) オンラインゲーム
- (h) クラウドコンピューティングサービス
- (i) 標準化されたオンライン教育サービス

国連モデル租税条約は、開発途上国に主眼を置いた租税条約と言われるとおり、第12B条は、経済のデジタル化への対応を図りつつ、先進国のように十分な税務執行能力を有していない国に配慮したものとされる。

OECDの提案であるPillar 1と異なり、第12B条は源泉徴収システムを通じた運営を前提とすることで、その導入をより容易にし、課税所得算定の計算方法について解釈から生じる紛争をより少なくすることができる方法とされる²⁹。

²⁹ 国連モデル租税条約第12B条第3項において、源泉徴収によるグロス課税の他に利益に対する課税、いわゆる、ネット課税を選択できる旨が規定されている。

一方で、第 12B 条は ADS に係る所得についてのみ市場国に課税権を与えるものであるため、デジタル企業のみを狙い撃ちすることや、他のサービスとの間で不公平が発生する可能性があること（いわゆるリングフェンシング問題）等が、施行に当たっての実務的課題として指摘されている。

3. EU におけるデジタル課税の試み

ここでは、重要なデジタルプレゼンスに着目した、デジタル活動に関する EU の法人税規則の一般的改正提案を紹介する。

当該提案において、EU 加盟国は、企業がその国に物理的に存在していなくても、次のいずれかの基準を満たすデジタルプラットフォームが所在する場合、重要なデジタルプレゼンスとしてのバーチャルな PE があると見なして、その国で生み出された事業所得に課税することができるものとされる。

- ・ 閾値である年間収入 700 万ユーロ超
- ・ 課税年度に加盟国に 10 万人以上のユーザー
- ・ 課税年度に企業とビジネスユーザーの間で 3 千件を超えるデジタルサービスビジネス契約

この措置は、価値が生み出される場所をより適切に反映する課税権の配分方法として、最終的に共通連結法人税ベース（CCCTB）に統合される可能性があるとしていたものの、後述する V 4. (2) デジタルサービス課税（DST）の各国独自又は EU 全体での採用に向けての議論が主流となることにより、その議論は下火になってきている。

また、ヨーロッパの OECD 加盟国の約半数が DST を発表又は実施しているが、発表又は実施された DST は、それぞれ構造が大きく異なっている。例えば、オーストリアとハンガリーはオンライン広告からの収入のみを課税するが、フランスの課税ベースは、デジタルインターフェースの提供、ターゲットを絞った広告、広告目的でユーザーに関して収集されたデータの送信からの収入など、はるかに広範囲である。これらの DST は、OECD による Pillar 1 が実施されるまでの暫定措置と一般に考えられており、Pillar 1 の基本的合意に達した現在においては、各国が DST をどのように変更又は廃止するかが注目される。さらに EU は、Pillar 1 の成否が明確になるのを待って独自のデジタル課税（EU Digital Levy）を実施する予定と言われている。

4. 仕向地主義課税

消費税の課税の考え方として、国境を越えた資産の販売や役務の提供などの国際的な取引が行われた際に、消費税や付加価値税を誰に課すのかということについては、仕向地主義と原産地主義（又は、源泉地主義ともいう。）の二つの考え方があ

る。

仕向地主義とは、資産や役務が消費された国や地域が課税権を有するという考え方であり、仕向地主義によれば輸出時に消費税は課されず、輸入時に消費税が課される。

原産地主義とは、資産や役務を提供する国や地域が課税権を有するという考え方であり、原産地主義によれば、輸出時に消費税が課され、輸入時に消費税は課されない。

日本では貨物を外国に輸出する輸出取引については消費税が免除され、保税地域から外国貨物を引き取る際には輸入消費税が課されることから、国境を越えて物理的に資産をやり取りする取引については、仕向地主義の考え方を取っていると言える。

一方で、国境を越えた役務の提供について消費税を課すかの判定、いわゆる内外判定については、取引の内容に応じてその判定方法が規定されているが、例えば以下のような規定があり、仕向地主義と原産地主義とが混在している状況となっている。

- ① 役務の提供が行われた場所（消費税法第4条第3項第2号）
- ② 電気通信利用役務の提供を受ける者の住所等（消費税法第4条第3項第3号）
- ③ 役務の提供を行う者の役務の提供に係る事務所等の所在地（消費税法施行令第6条第2項第6号）

国境を越えた役務提供の内外判定のうち、上記②の電気通信利用役務の提供に関するものは、平成27年度税制改正において導入されたものであり、BEPS 行動計画1「電子経済の課税上の課題への対処」への対応として改正が行われた。

BEPSの議論において問題となっていたのは、音楽や書籍などのコンテンツをインターネット回線を通じて消費者に直接提供する電子商取引である。この電子商取引を源泉地主義（役務提供者の事務所等の所在地で内外判定）に基づいて課税する場合、国内に事務所等を有する国内事業者に対しては消費税が課され、一方で国内に事務所等を有さない国外事業者に対しては消費税が課されないという不公平が生じることになる。このような国内事業者と国外事業者の間の税負担の中立性が害されている状況を解決するため、仕向地主義（役務の提供を受ける者の住所等で内外判定）が導入された。

(1) 仕向地主義課税と事業所得に関する課税原則

伝統的なPE概念の下での事業所得課税においては、源泉地国にPEが存在する場合に、当該PEへの帰属所得について、源泉地国において課税権が生じることとなる。経済のデジタル化の進展により、PEなしで進出する多国籍企業に対して

市場国が適切に課税権を配分できなくなったというのが、伝統的な PE 概念の下での事業所得課税の課題である。

この課題を解決するために、OECD 主導で Pillar 1 導入に向けて動いているが、Pillar 1 の適用対象は連結売上高 200 億ユーロ超、かつ、利益率 10% 超の多国籍企業グループであり、その適用範囲は極めて限定的なものとなっている。そのため、Pillar 1 適用外である大多数の企業に対しては引き続き現行の PE 課税で対応していくこととなり、現行の事業所得課税の問題点は依然として大きな課題であることには変わらない。

ここで、事業所得課税を仕向地主義、原産地主義と関連付けて検討してみよう。物理的な拠点がなければ消費地である市場国では課税できないという事業所得の PE 課税には、原産地主義的な論点が含まれていると考えられる。

前述したように、音楽や書籍などのコンテンツをインターネットを通じて消費者に直接提供する電子商取引に対し、原産地主義に基づいて消費税を課す場合、国内事業者に対してのみ消費税が課され、課税の公平性が失われるという問題が生じる。

これらの取引については消費地で課税するという仕向地主義課税を導入することでこの問題の解決が図られたが、事業所得課税についても同様のアプローチが取れる可能性があるのではないか。そこで、この仕向地主義的な課税によって経済のデジタル化の進展が生み出す課税上の問題に対応しようとする議論を紹介する。

(2) デジタルサービス課税

デジタルサービス課税は、英語で Digital Services Tax (以下「DST」という。)と呼ばれ、デジタルサービスによる収益に対して課税する制度の一般的な呼称である。

DST は、巨大プラットフォーム企業に対する市場国独自の対抗措置として導入されており、税率や課税の範囲は国ごとに異なる。主にインターネット広告等の売上げに対して一定税率で課税する制度で、欧州の一部やインド等で導入されており、課税対象となるデジタルサービスの例は以下のとおりである。

- ✓ オンライン広告スペースの販売
- ✓ ユーザーが他のユーザーと対話できるようにし、ユーザー間の商品やサービスの販売を促進できるデジタル活動
- ✓ ユーザー提供の情報から生成されたデータの販売

DST は自国内のデジタルサービスに対する支払、すなわち自国内でのデジタルサービスの消費に対して課税する税制であることから、仕向地主義的な税制であると言える。

この DST には、デジタルサービスに関税を課さないという WTO のルールに違反するのではないかという指摘や、国際課税原則に違反しているのではないかという指摘も存在する。また、課税の対象をデジタルサービスに限定しており一定の企業を狙い撃ちする内容であることから、差別的な貿易措置として米国が通商法に基づく調査を開始し、対抗措置として制裁的な関税の検討をしたことも記憶に新しい³⁰。

一方で、比較的簡素な制度設計であり、かつ市場国としての課税権を確保できると考えられることから、行政執行能力が十分でない新興国等においては、課税権確保のための有効な選択肢として利用される可能性が残るのではないだろうか。

現在のところ、DST は OECD で議論されてきたデジタル課税導入までの暫定的な措置³¹と位置付けられているが、将来、国境を越えたデジタルサービスの収益が増え、Pillar 1 のみでの対応が困難な状況になってきた場合には、DST の議論が再び活発になる可能性がある。

(3) 仕向地主義のキャッシュフロー法人税

仕向地主義のキャッシュフロー法人税とは、米国において 2016 年 6 月に当時の下院議員であった Paul Ryan 氏が公表した税制改革案³²に記載されたものである。英語では、Destination-Based Cash Flow Tax (以下「DBCFT」という。)と呼ばれる。

この DBCFT は最終的には米国での法案化はなされなかったが、多国籍企業が生み出す国際課税上の問題に対応するための手段として注目された。

具体的な特徴は以下のとおりである。これらの仕向地主義に基づく国境調整とキャッシュフローをベースに課税される(ただし、VAT とは異なる。)という 2 点から、仕向地主義のキャッシュフロー法人税と呼ばれる。

① 仕向地主義に基づく課税(国境調整)

仕向地主義とは、資産や役務の提供を受けた国又は地域が課税権を有するという考え方であり、輸出は免税、輸入は課税とする国境調整を行うことで、仕向地主義的な課税を実現する。したがって、海外から資産やサービスを輸入した場合、DBCFT においてはその支出を控除することができないことになる。

② キャッシュフローをベースに課税

DBCFT は、収入から支出を差し引いた金額に一定の調整を加えたものを課税標準とするものであり、この課税標準がキャッシュフローと同等と考えられる

³⁰ 「デジタル課税の問題と WTO ルール」岩田伸人、日本貿易学会研究論文、第 11 号、2022 年

³¹ Pillar 1 実施のための租税条約に署名する国は、Pillar 1 発効までに既存 DST の廃止・新たな DST の導入禁止が求められている。

³² A Better Way: Our Vision for a Confident America 2016 年 6 月 24 日

ことから、キャッシュフロー法人税と呼ばれている。この課税標準への一定の調整には、以下のような項目がある。

- ✓ 支払利息は控除項目にはならない。
- ✓ 設備投資は減価償却によって定期的な費用化を行うのではなく、支出時に一括してその支出額を控除する。
- ✓ 給与は控除項目となる。

課税標準は一般的な VAT と類似しているが、給与が控除項目となっており雇用の促進する効果が期待される。

DBCFT では①の国境調整によって輸出取引が免税となることから、多国籍企業によるグループ間取引を利用した租税回避行為は意味をなさなくなる。また、海外からの役務提供等も控除項目とならずその国で課税することができることから、市場国の課税権確保の問題解決に一定程度寄与するものと考えられる。これらのメリットを踏まえると、経済のデジタル化によって露呈してきた PE 課税の問題点を解決するために、DBCFT は有効な選択肢となる可能性がある。

しかしながら、1国だけが DBCFT を導入すると、導入国では国境調整によって輸出取引が免税となる一方で非導入国ではその取引が費用項目となるような二重非課税が生じる可能性がある点や、現行の税制から大きく異なるため施行には大きなコストがかかる等、導入に当たって解決しなければならない課題も多い。

このように、1国だけで導入できる DST と異なり、DBCFT は多数の国が導入しないと実質的に機能しないため、実際に DBCFT を導入するには国際機関の主導により世界的なコンセンサスを取り一斉に導入することが必要となるなど、そのハードルは高いと言える。

5. 小括

本章では、PE 概念によらない経済のデジタル化に伴う課税上の問題への対応方法を検討した。いずれの方法も国際課税上の問題を一定程度解消することが見込めるものの、同時に何らかの課題を有している。

例えば、OECD/G20 を中心に導入が進められている Pillar 1 については、その対象が売上高 200 億ユーロ超、かつ、利益率 10% 超の多国籍企業であることから、今後経済のデジタル化がより一層進み、この基準に満たない企業に対する課税権が問題視されるようになると、別の方法での経済のデジタル化への対応が必要になると考えられる。また、仕向地主義課税については、DST の導入は各国間の調整が必要と考えられ、また DBCFT は多数の国が一斉に導入しないと機能しないという課題がある。

このように経済のデジタル化への対応は、その技術的な困難さとともに、多数国

間の利害調整も必要であることから、未だ不確実な部分が多く、今後の動向を注視する必要があるだろう。

VI おわりに

本研究報告で述べてきたとおり、IT 革命により劇的に進歩したデジタル経済において、伝統的な PE 概念に基づく国際課税は大きな課題に直面している。その課題解決と、現代のデジタル経済下における効果的な国際課税のメカニズムを創設すべく、OECD を始めとする世界の関係機関や課税当局が様々な検討や議論を重ねてきたが、まだ抜本的な解決には至っていない。他方で、ますます進むビッグデータの活用や絶え間なく発達する AI 技術などとともに、デジタル経済自体も目まぐるしい変化を遂げており、税制がそれを後追いする状況が当分続くことも想定される。

本研究報告では、Ⅲにおいてデジタル経済下で直面する PE 概念の課題について三つの事例とともに検討し、それに対して OECD でなされた新しい PE 概念の構築の試みをⅣで紹介。さらにⅤ第 5 章においては PE 概念によらない経済のデジタル化への対応方法を模索したが、一つの制度で全てを解決できるような単純な問題ではなく、また立場の異なる多数の国との間でコンセンサスを得ていくのも簡単ではないであろう。今後の展開に期待するとともに、日本公認会計士協会としても引き続き動向を注視していきたい。

以 上