

デジタル課税とその時代①

- 問題の背景

June 2019



About Mazars

MAZARS は監査、会計、税務及びアドバイザリーサービスに特化した、国際的に統合された独立組織です。

2019 年 1 月時点で、世界 89 ヶ国に業務を展開し、23,000 人のプロフェッショナルがクライアントの各発展段階をサポートしています。

6 月に大阪でこれ迄において日本で開催された最大規模の国際会議であるといわれる G20 が開催されました。

日本が初めて議長国となる今回のサミットにおいては、デジタル課税の問題が主要な議題として掲げられています。

また、この議論を行うにあたって各国政府とともに OECD がその中心的な役割を果たすものとなっています。

G20 とは

G20 とは“Group of Twenty”の略で、主要国首脳会議（G7）に参加する 7 か国、欧州連合（EU）、新興経済国 12 か国の計 20 か国・地域からなるグループです。

構成国・地域は、アメリカ合衆国、イギリス、フランス、ドイツ、日本、イタリア、カナダ（以上、G7 参加国）、ロシア、中華人民共和国、インド、ブラジル、メキシコ、南アフリカ、オーストラリア、韓国、インドネシア、サウジアラビア、トルコ、アルゼンチンに欧州連合を加えたものであり、20 か国・地域首脳会合（G20 首脳会合）及び 20 か国・地域財務大臣・中央銀行総裁会議（G20 財務相・中央銀行総裁会議）を開催しています。

OECD とは

OECD とは「Organisation for Economic Co-operation and Development：経済協力開発機構」の略で、その本部はフランスのパリに置かれています。

第二次大戦後、米国は経済的に混乱状態にあった欧州各国を救済すべきとの提案を行い、「マーシャルプラン」を発表しましたが、これを契機として、1948 年 4 月、欧州 16 か国で OEEC（欧州経済協力機構）が発足しました。これが OECD の前身にあたり、その後、欧州経済の復興に伴い 1961 年 9 月、OEEC 加盟国に米国及びカナダが加わり新たに OECD（経済協力開発機構）が発足しました。その後、日本は 1964 年に OECD 加盟国となりました。

OECD の目的

OECD は、先進国間の自由な意見交換・情報交換を通じて、1)経済成長、2)貿易自由化、3)途上国支援（これを「OECD の三大目的」といいます）に貢献することを目的としています。

これらの目的を達するために、経済政策委員会、貿易委員会、開発援助委員会があり、これ以外にも、全体で約 30 の委員会が多岐に亘る分野において活動しています。なお、エネルギー問題を検討する附属機関として、IEA（国際エネルギー機関：International Energy Agency）があります。

また、租税分野においては、租税委員会 - Committee on Fiscal Affairs（CFA）を設立しその対応を図っています。

租税委員会は、租税政策・税務行政の両分野において広く情報の共有・意見交換を実施している国際フォーラムであり、特に国際課税分野において OECD モデル租税条約や OECD 移転価格ガイドラインをはじめとしたルール of 策定を積極的に行っています。

現在（2017 年 3 月時点）、OECD の加盟国は以下の 35 か国となっています。

(1) EU 加盟国（22 か国）

イギリス、ドイツ、フランス、イタリア、オランダ、ベルギー、ルクセンブルク、フィンランド、スウェーデン、オーストラリア、デンマーク、スペイン、ポルトガル、ギリシャ、アイルランド、チェコ、ハンガリー、ポーランド、スロヴァキア、エストニア、スロベニア、ラトビア。

(2) その他（13 か国）

日本、アメリカ合衆国、カナダ、メキシコ、オーストラリア、ニュージーランド、スイス、ノルウェー、アイスランド、トルコ、韓国、チリ、イスラエル。

そもそも OECD はその国際組織としての位置づけから、G20 に対して以下のようなサポートを行っていると考えられています。

- 議論を整理することによる議題の確定
- 証拠に基づく分析と報告書を作成することによって政策の選択肢を提供する
- 議長国の優先事項に関する会員全員の合意形成
- 重要な問題に関する国際標準を設定することによる国際的ガバナンスの強化
- 従前の政権からの伝統やコミットメントが観察され提供されることの確認

このように、国際課税の局面においても、OECD は議論の中心となっています。

但し、OECD の BEPS 紹介 web page (<http://www.oecd.org/tax/beps/>) にみられるように（ここでは国際組織のインタビューではみられることの少ない日本財務官の浅沼氏が英語で解説を行っています）、当初これらの議論は数人で開始され、これほど大々的に各国首脳による政治的サポートを得られるとは全くもって想像だになかったということです。この契機となったのは、2012 年に英国で起こったスターバックス、グーグル、アマゾン等の米国企業の採用する課税回避行為にかかわる道義的問題追及です。

この中でも、とりわけ、マーガレット・ホッジ委員長（当時）による “We are not accusing you of being illegal, we are accusing you of being immoral.”（我々はあなた方に対して、違法な行為を行っているものとして責めているのではなく、あなた方の非道徳的行動について責めているのです）という発言は、BEPS 問題の的確に表現したものとして多くの注目を浴びました。

これらの背景には、当時、英国が財政赤字の縮小に向け第二次世界大戦以降最大の歳出削減を実施している中で、国際的大企業が英国での税負担を最小限に抑えようとしていたことがあり、これを受け、オズボーン英財務相（当時）は、直ちに税金逃れを減らすための早急な国際ルールの特明確化が必要であることを強く主張したとされています。

また、時を同じくしてフランス等の国においても同様の問題が指摘され、これらの流れが BEPS 対応にかかわる各国首脳の方考え方を一致させることに大きな影響を与えるものとなりました。

その後の開催された 2013 年ロシア、2014 年オーストラリア、2015 年トルコにおいて BEPS 対応に関する議論が急速に政治的サポートを得ることになりました。

税に関する G20 サンクトペテルブルク首脳宣言附属書（骨子）

平成 25（2013）年 9 月 6 日

国際的に協調した取組みにより、現行のルールでは概ね合法的な国際的なタックス・プランニングから生じる税源浸食に対処しなければならない。G20 首脳は税源浸食と利益移転（BEPS）への対処の必要性を、2012 年 6 月のロスカボス・サミットにおける税に関するアジェンダの最優先項目として特定。G20 の指示を受け、OECD は 2013 年 2 月に BEPS に関連する問題の概要についてのレポートを提出し、現在、BEPS に対処するための野心的で包括的な行動計画を提示した。行動計画で特定された 15 の項目計画に係る提案及び勧告を策定するため、OECD 非加盟 G20 諸国が OECD 加盟国と対等な立場で参加する OECD ・G20 BEPS プロジェクトを設立。G20 首脳は OECD による迅速かつ効果的な対応を評価。

採用された具体的なスキームとは

このように国を跨ぐ問題となった大企業による税負担低減スキームとは果たしてどのようなものだったのでしょうか。

しかしながら、一方で、アイルランド政府は 2016 年税制改正において、新たに Knowledge Development Box (KDB) という制度を導入し、一定の研究開発機構として認定を受けたアイルランド法人については 6.25% の税率適用を受けるものとされており、これにより、BVI 等のタックスヘイブンの要素を組入れないものとしても、比較的低率の税負担の享受が可能となる税制スキームの提供がなされています。

② ダブルアイリッシュ その 1 (米国における課税の回避)

そこで、ダブルアイリッシュという手法が採用されることになります。

ここでは、米国税法におけるいわゆるチェックザボックス・ルールという制度が機能することになります。すなわち、米国国外の子会社の一定の収入については、あたかも米国親会社の収入であるかのように米国において合算して課税がなされるものの、米国税務上コーポレーションと分類される米国国外子会社（上図の第 1 法人）が設立する完全子会社（上図の第 2 法人）について、チェックザボックス・ルールの適用を受けることにより **disregarded entity**（税務上の主体とみなされない法人）としての分類を受けた場合には、当該法人から第 1 法人への支払いについて、第 1 法人において米国合算課税の対象となる上述のサブパート F 収入に含まれないものとなります。

これにより、米国親会社への配当を行わない限り、米国における課税から解放されるものとなります。

さらに、アイルランドの税率は 12.5% であり、米国の法定税率である 35% に比較し約 3 分の 1 と低いものとなっています。

しかしながら、際限を知らない税負担低減への意志は、さらなる税負担低減を目指すこととなります。

③ ダブルアイリッシュ その 2 (米国国外における課税の回避)

ここでは、いわゆるタックスヘイブンの機能が活用されることになります。

アイルランドでは、最近まで法人の税務上の居住国はその設立の場所ではなく、管理支配機能のある場所とされていたことから、第 1 法人の管理支配機能を英国領バミューダ (British Virgin Islands) に置くことにより、アイルランド税務上は BVI 居住者とされることになり、アイルランドでの課税は受けないこととなります。

さらに、BVI はタックスヘイブンとして、BVI 以外で発生した所得について課税が行われないことから、結果的に第 1 法人の利益について、税負担を回避することが可能となります。

しかしながら、第 1 法人が BVI 居住法人とみなされた場合には、アイルランド居住法人である第 2 法人から、BVI 居住法人である第 1 法人に対して、ライセンス料を支払うに際して源泉徴収課税が発生することになってしまいます。

③ ダッチサンドウィッチ

ここで、登場するのが、ダッチサンドウィッチという手法です。

ここでは、アイルランドにおいては EU 域内に対するライセンス料の支払について源泉徴収が免除されていること、また、オランダにおいては国内税制上ライセンス料の支払いに対する源泉徴収がないことから、ダブルアイリッシュ間（第 2 法人から第 1 法人に対する）の支払について、オランダ法人を挟むこと（ダッチサンドウィッチ）により、直接支払った場合に課税されることとなる源泉徴収税を回避すること可能となります。

以上より、ダブルアイリッシュ・ダッチサンドウィッチといった組み合わせが完成することになります。また、実際には、米国国外からの収入について、アイルランド第 2 法人の口座を介在させることなく、オランダ法人の口座に入金し、その後、BVI にある第 1 法人口座に直接振替えるといった形を採用することにより、どの法域から見てもオフショア所得とみなされやすいようにするなど、さまざまな実務面での工夫が同時に採用されているものといえます。



次回は、デジタル課税の内容について解説します。

以上

この記事は三菱東京 UFJ 銀行（中国）有限公司の China Report からの転載記事となります。
(<http://rmb.bk.mufg.jp/chinareport/economics/>)

CONTACT

Mazars

Japan Desk

望月 一央 Mochizuki Kazuhisa

パートナー Partner

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Email. kazuhisa.mochizuki@mazars.cn

Address

8th Floor, One Lujiazui, No. 68 Yin Cheng Middle Road,
200120, Shanghai, China

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Fax. +86 (0)21 6168 1087

MAZARS JAPAN DESK (CHINA) CONTACTS

Japan Desk SHANGHAI OFFICE

望月 一央 Mochizuki Kazuhisa

パートナー Partner

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Email. kazuhisa.mochizuki@mazars.cn

吉野 健太 Yoshino Kenta

シニアコンサルタント Senior Consultant

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Email. kenta.yoshino@mazars.cn

Address

8th Floor, One Lujiazui, No. 68 Yin Cheng Middle Road,
200120, Shanghai, China

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Fax. +86 (0)21 6168 1087

**More informations on
www.mazars.cn**