

BEPS 包摂的枠組

——デジタル経済課税に係る第1の柱の青写真の概要

PwC税理士法人

国際税務サービスグループ（移転価格）

ディレクター 城地 徳政



はじめに

社会におけるデジタル化の進展に伴い、従来の国際課税の枠組みでは課税上の不公平といった問題が生じつつあります。2020年10月12日、G20/OECD BEPS^{*1}包摂的枠組は、デジタル経済課税に係る第1の柱および第2の柱の青写真に係る報告書を公表しました。

今回の報告書は、2020年1月31日に公表された「経済のデジタル化から生じる税務上の諸課題への対処に係る2つの柱についてのOECD/G20 BEPS包摂的枠組の声明」におけるデジタル課税に係る2つの柱のアプローチについての大枠合意の内容を踏まえたものです。両方の柱の多くの主要な政策的課題、原則およびパラメータについての見解を反映するとともに、見解の相違が埋められていない政策や技術的な課題を特定し、次のステップを示しています。

また、2020年10月14日のG20財務大臣・中央銀行総裁会議コミュニケにおいて「我々は、G20/OECD「BEPS包摂的枠組」によって公表のために承認された第1の柱および第2の柱の青写真に関する報告書を歓迎する。この強固な土台に基づき、我々は、両方の柱における更なる進捗について引き続きコミットしており、G20/OECD「BEPS包摂的枠組」に対して、2021年半ばまでにグローバルなコンセンサスに基づく解決策に至ることを目指して、残された課題に対処するよう求める」とされています。

このデジタル課税に係る2つの柱のうち第1の柱は、所得に係る国際課税システムを新たなビジネスモデルに適応させることを目的としています。本稿では、デジタル経済課税に係る第1の柱の青写真の概要について解説します。

1 第1の柱の概要および構成要素

第1の柱は、一言で述べると、多国籍企業が活動する市場国に対して、物理的拠点の有無にかかわらず新たな課税権を配分するための国際課税原則の見直しです。

新たな課税権である利益Aは、多国籍企業グループ全体の収益のうち、通常の利益を超えた超過利益の一定のシェア、これを売上等に応じて市場国に配分するということとなります。利益Aの対象範囲は、「自動化されたデジタルサービス」(Automated Digital Services : ADS) および「消費者向けビジネス」(Consumer-Facing Business : CFB) です。

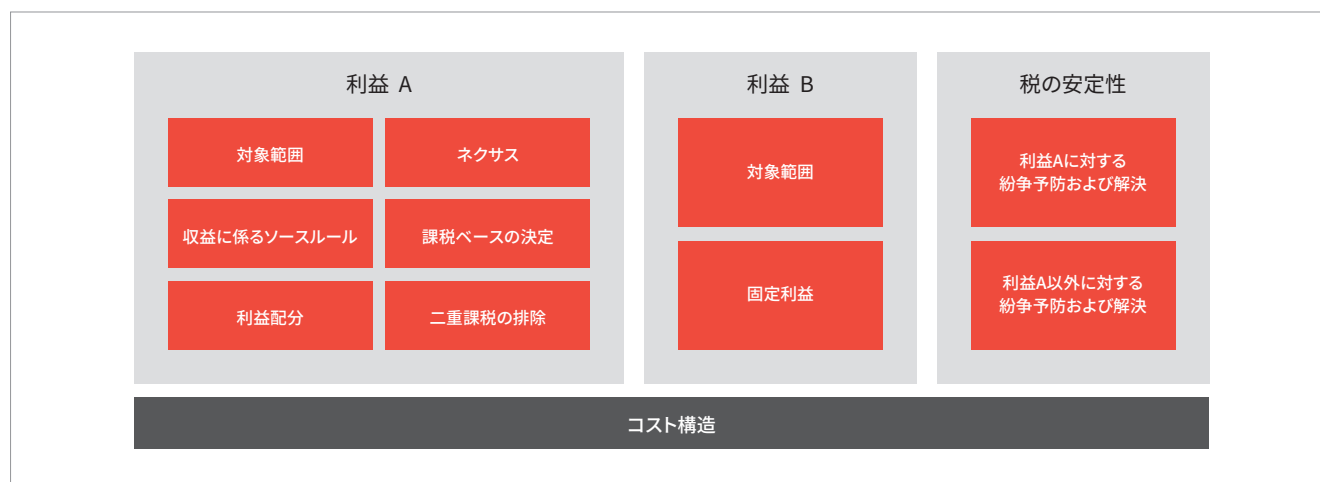
次に、市場国での販売活動に係る移転価格ルールの定式化については、利益Bということで、グループ企業の市場国に所在する販売子会社が行う基本的なマーケティング・販売活動に係る一定の固定利益率、これを市場国に保証、配分するというものです。この固定利益率というのは、ベンチマーク分析に基づいて算出され、移転価格の執行の簡素化を図り、当局と納税者間の紛争を予防するという趣旨です。

第1の柱の主要な要素は大きく3つに分類され、まず、市場国への新しい課税権である利益A、基本的なマーケティング・販売活動に対する固定収益が利益B、および税の安定性を確保するためのプロセスということで、合計11の構成要素によって構成されています（図表1）。

以下、それぞれの構成要素・論点について見ていきますが、このブループリントにおいては、多くの政策的論点は政治的な決定を通じてのみ解決され得るとされています。それらの政策的課題については、今後の政治的判断に委ねられるということで、それらの未決定の政策的課題、これを条件として、このブループリントは記述されています。

*1 BEPS : Base Erosion and Profit Shifting、税源浸食と利益移転

図表1：第1の柱の構成要素



2 新しい課税権（利益A）

（1）対象範囲の活動

新しい課税権（利益A）の対象範囲の活動については、「自動化されたデジタルサービス（ADS）」および「消費者向けビジネス（CFB）」で、ADSについては、ポジティブリスト、それから非ADS活動のネガティブリストが提示されています。

CFBについては、仲介業者を介した間接的な販売並びにフランチャイズ方式、およびライセンス供与による販売を含めて、一般的に、消費者に販売される類の商品の販売およびサービスの提供から収益を生み出すビジネスとして提示されています。消費者とは、商業目的あるいは職業目的ではなく、個人的な目的のために商品の取得又はサービスの提供を受ける個人とされています。

販売については、直接または間接を問わず、販売、リース、ライセンス、賃貸および配送が含まれ、これは、第三者の販売業者を介した販売、フランチャイズについては製品を製造して販売はフランチャイジーが販売契約を行う場合、また、消費者にライセンス供与され利用される場合も対象となります。小売業者については、消費者と直接の関係があるということで、これも対象範囲となります。

次に医薬品については、どの程度までCFBとして利益Aの対象範囲とするかについて、2つのアプローチが提示されています。1つは、消費者に販売・投与されるすべての医薬品を対象範囲とする。もう1つは、処方薬は対象範囲外として、非処方薬のみを対象範囲とするという案が提示されています。

そして、デュアルユースの完成品サービスについては、消

費者および企業の両者に販売されるデュアルユースの製品があります。例えば、乗用車、パソコン、一部の医療機器等は、このカテゴリーに属します。実務上の懸念として、購入者の性質に応じて収益を追跡することが困難なため、商品が一般的に消費者に販売されるタイプである場合には、購入者が企業であるか消費者であるにかかわらず、すべての販売金額が対象範囲となります。

さらに、デュアルユースの中間製品・部品については、一部の中間製品・部品には、消費者による使用のために設計されたタイプのものがあり、消費者にも販売されているものがあります。考えられる例としては、車のタイヤ、一部の交換部品、消費者用の電池、包帯などの医療製品等があります。これらについては、消費者に販売される限りにおいてのみ対象範囲になります。

また、除外・カーブアウトについては、以下の天然資源、金融サービス、建設、住宅用不動産の販売・賃貸、および国際航空・海運業、これらの分野については対象範囲から除外することが提案されています。

（2）閾値

グローバルの総収益テストの閾値については、CbCR（国別報告事項）の目的で使用されている7億5,000万ユーロとすることが考えられております。それから、対象範囲の国外収益に係るデミニマステストが提案されており、グローバルの総収益の閾値を超えていても、対象範囲の国外収益が少額である場合には、利益Aの実施にあたって発生する追加的なコンプライアンスコストに鑑みて適用しないということになります。このデミニマス閾値の数値というのも、現在のところはまだ決まっていません。

(3) ネクサス

市場国との重要かつ持続的な関与というのが新たなネクススルールの指標ということで、ADSの場合は、市場国の収入閾値を超えることがネクサスを構築する唯一のテストとなり得ます。CFBの場合については、市場国の収入閾値を超えることと、市場国への重要かつ持続的な関与を具体的に示すプラス要因がさらに必要とされています。これについては、子会社または固定的な事業の場所が市場国にあって、この事業体または恒久的施設が対象範囲の販売に関連する活動を行っていること等を要件とすることが考えられています。また、ADSよりも高い収入閾値とすることの可能性についても検討されています。

(4) 収入に係るソースルール

ADSに係るソースルールについては、基本はユーザーなしは視聴者の居住地となっており、どこまでユーザーの居住地を把握できるのかという点が、今後の実務上の課題になってくるでしょう。

CFBに係るソースルールにおいて、所得源泉地は消費者への商品の最終配送場所の国となるため、基本的には消費者の居住地となります。これも、第三者の独立の販社やディストリビューターを通じて販売する場合においては、最終的に、どの国においてどれだけの収益を計上したのか、また、第三者の販社からどれだけ情報収集することができるのかなどを含め、どこまで最終消費者の居住地国の販売金額を把握できるのか、実務上の課題になってきます。

(5) 課税ベースの決定

利益Aの課税ベースについては、対象範囲の多国籍企業グループの連結財務諸表から導き出される調整済み税前利益(Profit Before Tax)を用います。

次に、セグメンテーションについては、追加的な負担の発生、およびなかなか正確なセグメント損益の切り出しというのが難しいということを踏まえ、一定の閾値を設けて、セグメンテーションを免除し、課税ベースをグループベースで計算するという枠組みを考えています。

損失の繰り越しルールについては、グループまたはセグメントレベルで適用され、特定の課税期間に発生した損失については、利益とは異なって市場国には配分されません。代わりに、関連するセグメントの単一のアカウントにプールされて翌年に繰り越されます。この損失繰り越しルールは、国内の損失繰り越しルールとは区分され、また、一定期間に係る当該制度導入前の損失(pre-regime losses)の繰り越しに

についても検討されています。

(6) 利益配分

利益Aの配分計算に係るフォーミュラについては、基本的にはこれまでの議論を踏襲しています。ステップ1として、再配分の対象となる残余利益を分離するための利益率の閾値、ステップ2として、利益Aの下で対象市場国に配分し得る残余利益の適切なシェア(配分可能課税ベース)を特定するための再配分比率、および配分可能課税ベースを利益Aの適格市場国、すなわち利益Aに係るネクサスが確立されている国に配分するための配分キーとなっています。この配分キーというのは、対象範囲、ネクサス、それからソースルールの適用によって決定される各国源泉の対象範囲の収益金額に基づいて算定されます。また、このステップ1、2の利益率、再配分比率の閾値については今後の政治的判断に委ねられています。

(7) 二重課税の排除

利益Aは、既存の利益配分のルールの上に重ねて適用されますので、市場国に配分される利益Aは、グループの残余利益としてすでに既存の利益配分ルールの下で配分・課税されます。したがって、新たな課税権と既存の利益配分ルールに基づく課税を調整するメカニズムが二重課税排除のためには必要になってまいります。そのためには、グループの中のどの事業体が利益Aの租税債務を負担するのか、すなわち、どの国において二重課税を救済するのか決定する必要があります。

この支払い事業体を特定する一般原則としては、機能を果たし、資産を主に保有し、ならびに経済的に重要なリスクを取る多国籍企業グループのメンバーで、それによって利益Aに係る残余利益が配分されるという提案がなされています。

また、二重課税排除の方法については、免除方式または税額控除方式とされています。

以上が新しい課税権である利益Aについての説明です。

3 利益B

利益Bは、グループ企業の市場国に所在する子会社または恒久的施設のうち、その多国籍企業グループのために商品の販売に係る基本的なマーケティング・販売活動に対する対価として定義されます。

この利益Bの導入の狙いは、税務当局にとっての移転価格

ルールの執行の簡素化を図るとともに、納税者のコンプライアンスコストを低減させて税の安定性を高めることにより、当局と納税者間の紛争を予防・縮小するというものです。そのためには、利益Bの対象範囲の明確化がポイントになってきます。

この利益Bは固定利益として配分されますが、これは、ALP原則に従って算定した結果に近似するものとされており、TNMM^{※2}の手法を用いてPLI^{※3}としてROS（売上高営業利益率）が用いられます。また、既存の事前確認（APA^{※4}）あるいは相互協議（MAP^{※5}）の合意のあるものについては、それを取って代わるものではないとされています。

それともう1つ、利益Cというものが、今年の1月のステートメントまではありましたが、今回のブループリントではなくなっています。これは、正確には利益Cの定義がなくなったということです。すなわち利益Cというのは、ALP原則に基づいて市場国がさらに課税権を行使できるという位置づけでしたが、今回、定式配分に基づく新たな課税権である利益Aと従来のALP原則に基づくもの（これには利益Bおよび従来の利益Cが含まれる）という区分となっています。

4 税の安定性

まず申告書については、多国籍企業グループ、および税務当局による利益Aに係る一貫した実施を促進するべく、すべての国で使用されるよう、利益Aに係る標準化された自己申告書および文書化パッケージが開発されます。

自己申告書では、利益Aの各国間での算定・配分、さらには二重課税排除を行う対応事業体、支払い事業体の特定についての説明がなされます。

申告主体については、多国籍企業グループの中の利益A調整事業体とあり、通常は、本社または最終親会社申告主体になるものと考えます。したがって、本社または最終親会社がグループ全体に代わって単一の自己申告書並びに文書化パッケージをその主導税務当局（lead tax administration）、すなわち、本社または最終親会社の居住地国の税務当局に提出することになります。

提出された自己申告書は、主導税務当局で申告内容の検証を行うことが期待され、その後、主導税務当局によって多

国籍企業グループの構成事業体の所在する国、および適用される閾値を充足する市場を有する国の税務当局に提供されることとなります。

また、今回のブループリントにおいては、利益Aの早期安定性を確保するプロセスが新たに提案されています。これは、当局からのアクションが行われる前に、納税者からの要請によって開始されるもので、レビューパネルなどの代表者パネルを設置し、そのパネルを通じて税の安定性を図っていきます。したがって、税務当局が何らかの課税処分を行って二重課税が発生した場合の紛争解決ということではなく、紛争の予防段階という位置づけとなります。

このため、この税の安定性の対象としては、ビジネスラインの境界、あるいは利益Aの規模、市場国への利益Aの帰属、ならびに二重課税の救済を与える国の決定を含む利益Aのすべての側面を対象とします。

具体的には、納税者からの税の早期安定性プロセスの要請がなされ、ここで、他の関係税務当局によってレビューパネルの設立の提案がなされるような場合には、代表者パネルであるレビューパネルによるレビュープロセスに移行することになります（図表2）。

レビューパネルとは、主導税務当局ならびに利益Aの配分受領市場国、それから利益Aの配分対応（relief）実施国、すなわち二重課税排除を行う国の税務当局、それぞれの数カ国の当局から構成されます。

このレビューパネルで合意に達しなかった場合には、決定パネル（determination panel）に付託されます。この決定パネルには独立の専門家もそのメンバーに加えることが考えられており、必ず何らかの決定に達することとされています。その決定については、利益Aの配分および算定に関係するすべての国の税務当局を拘束します。

5 実施および運営

最後に、実施および運営についてですが、まず、国内法の施行ということで、各国は利益Aの設計に一致した国内の課税権、これを創設し国内法に取り入れる必要があります。

あわせて、新たな多国間条約の開発が必要です。マルチ条約としてはBEPS行動計画15で開発したMLI（Multilateral Instrument）「BEPS防止措置実施条約」がありますが、これは既存のバイの租税条約の規定を直接修正するために使用されたものです。今回、新たな課税権を実施するためには、既存のバイの条約のない国との間でも適用させる必要がある

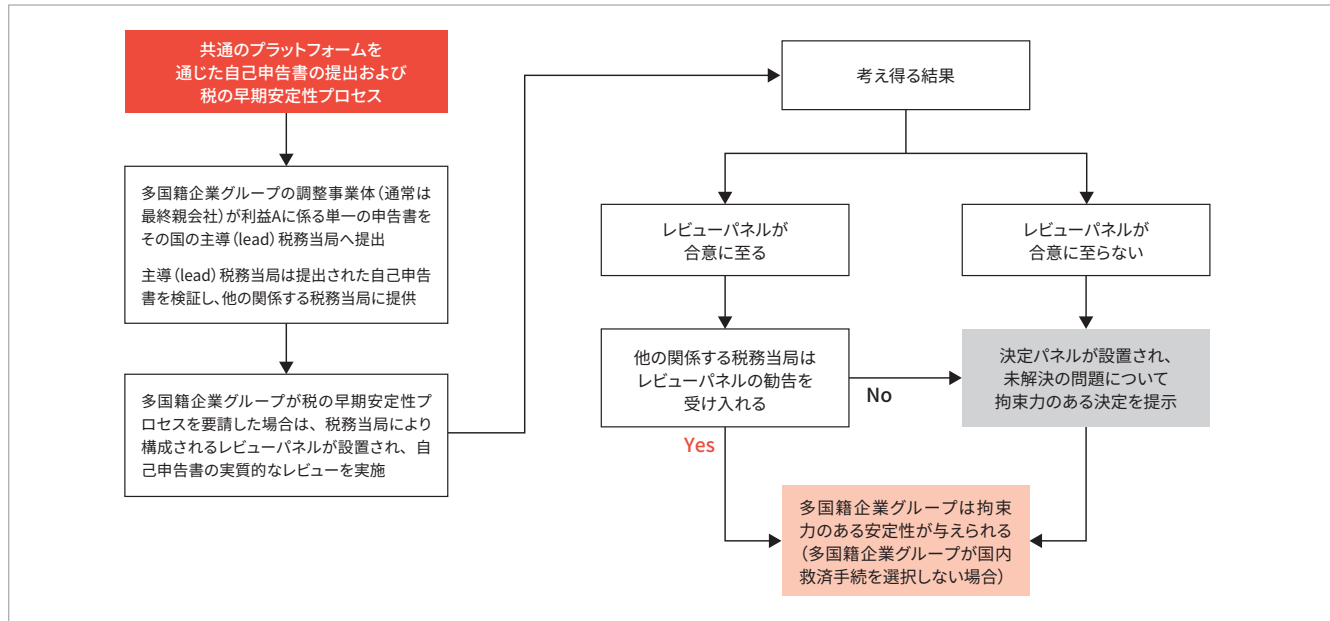
※2 TNMM：Transactional Net Margin Method、取引単位営業利益法

※3 PLI：Profit Level Indicator、利益水準指標

※4 APA：Advance Pricing Arrangement、事前確認

※5 MAP：Mutual Agreement Procedure、相互協議

図表2：共通のプラットフォームを通じた自己申告書の提出および税の早期安定性プロセス



ことから、新たに多国間の枠組みを提供するものとして新しい多国間条約を開発する必要があるとされています。

条約の改正作業に要する期間、および各国での条約批准に係る国内手続きに要する期間、さらには、国内法を改正する必要もあります。したがって、2021年の半ばまでに最終合意がなされたとしても、条約改正等に要する期間に鑑みれば、この第1の柱が実際に各国で実施・執行されるまでには一定の期間を要するでしょう。

6 まとめ

以上がデジタル経済課税に係る第1の柱のブループリントの概要です。第1の柱については、技術的課題に係る検討については一定の進展は見られますが、依然として解決すべき多くの課題が残されています。

また、対象範囲、ネクスス、利益Aの配分に係る利益率閾値等の政策的課題についても、その多くが政治的判断に委ねられています。本年1月のパブリックコンサルテーションを踏まえ、どこまでこれらの論点についての議論・合意が進展するのか、引き続き注視してまいりたいと思います。

城地 徳政 (じょうち のりまさ)

PwC 税理士法人

国際税務サービスグループ (移転価格) ディレクター

国税庁における29年間の勤務経験の後、2019年1月にPwC税理士法人に入社。国税庁においては、相互協議室長(2013年7月～2015年7月)および国際企画官(2010年7月～2012年7月)として4年間相互協議室に在籍し、米国・中国をはじめ韓国、シンガポール、タイ、インドネシア、マレーシアなどのアジア新興国やオーストラリア、カナダとの相互協議に係る交渉責任者として多様な業種に係る多くの移転価格課税・APA事案について二重課税排除の実績を持つ。2015年7月から2年間、OECD租税委員会事務局に出向し、BEPS行動計画15の多数国間協定(MLI)の策定作業に従事。また、国税庁調査課国際調査管理官(2012年7月～2013年7月)および東京国税局調査第1部国際調査課長(2007年7月～2008年7月)として、移転価格課税・APA審査を含む国際課税全般に係る個別事案について統括・管理。

メールアドレス：norimasa.jochi@pwc.com