

# デジタル経済課税に係る第1の柱における「利益 A に係る税の安定性フレームワーク」及び「利益 A に関連する論点に係る税の安定性」に関するパブリックコンサルテーション文書の概要

June 2022

## In brief

2022年5月27日、経済協力開発機構(OECD)は、「経済のデジタル化に伴う課税上の課題に対処するための二つの柱」のうち、第1の柱における「利益 A に係る税の安定性フレームワーク(A Tax Certainty Framework for Amount A)」および「利益 A に関連する論点に係る税の安定性(Tax Certainty for issues related to Amount A)」に関するパブリックコンサルテーション文書<sup>1</sup>(以下、「本文書」)を公表しました。

本文書は、第1の柱の新たな課税権である利益 A の導入・適用にあたり、対象グループに対して利益 A に係るすべての側面に対し安定性を提供するフレームワークについて規定しています。

包摂的枠組みでは、第1の柱の策定作業を2021年10月に合意されたスケジュールに沿ったものとするため、2022年2月より、各構成要素に係る OECD 事務局の作業文書を段階的に公表し、利害関係者からのインプットを得ることとしています(ローリングコンサルテーション)。

本文書は包摂的枠組みの最終的又は一致した見解を反映したものではなく、OECD 事務局の作業文書としてパブリックコメントに付されています。

本ニュースレターでは、本文書の概要について解説します。

## In detail

### 1. 利益 A に係る税の安定性フレームワーク(A Tax Certainty Framework for Amount A)

本文書に規定されている利益 A に係る税の安定性フレームワークは、以下の3つのレビュープロセスにより構成されています。グループ側の自発的判断により、グループの調整事業体(Coordinating Entity)<sup>2</sup>から主導税務当局(Lead Tax Administration)<sup>3</sup>への要請により開始され、いずれのプロセスも拘束力のある「決定パネル(Determination Panel)」によって担保されます。グループが当該プロセスを要請し、協力的かつ透明性ある方法で行動する場合、税の安定性の提供が保証され、多国間条約(MLC)の締約国は安定性プロセスの結果と矛盾する申告内容の確認や税務調査のようなコンプライアンス活動を行わないこととされます。

<sup>1</sup> Tax challenges of digitalization: OECD invites public input on tax certainty aspects of Amount A under Pillar One <https://www.oecd.org/tax/beeps/oecd-invites-public-input-on-tax-certainty-aspects-of-amount-a-under-pillar-one.htm>

<sup>2</sup> 調整事業体(Coordinating Entity)は、グループの最終親会社(UPE)又はグループによって指定されたグループの事業体を意味します。

<sup>3</sup> 主導税務当局(Lead Tax Administration)とは、グループの最終親会社(UPE)の所在地国の税務当局を意味します。

**(1) レビュープロセス****(a) 対象範囲の安定性レビュー(A Scope Certainty Review):**

対象外のグループに対して当年度は利益 A の対象外であるという安定性を提供し、収益の源泉地国が各国で申告内容の確認や税務調査のようなコンプライアンス活動を実施するリスクを除去するプロセス。

グループが対象範囲に係る安定性レビュー(A Scope Certainty Review)を要請する場合、グループが対象範囲内にあるかどうかの判断に関連し、利益 A に係る規定の適用に関する情報を含む「対象範囲安定性文書パッケージ(Scope Certainty Documentation Package)」を添付する必要があります。対象範囲に係る安定性レビューは、関係する締約国の税務当局より構成される「対象範囲レビューパネル(Scope Review Panel)」又は主導税務当局によって行われ、グループが利益 A の対象外であると決定された場合にはすべての締約国を拘束します。一方、グループが利益 A の対象範囲であると決定された場合には、グループは利益 A に係る「共通文書パッケージ(Common Documentation Package)」<sup>4</sup>を提出する必要があります。なお、レビューパネルで合意に至らなかった場合、又は関係締約国の税務当局が同意しなかった場合には、最終的な結果を得るために決定パネルに付託されます。

また、対象範囲レビューパネルによって対象範囲に係る安定性レビューが実施され、グループが翌年度も利益 A の対象外であることの安定性を確保したいと志向する場合には、簡素化した文書に基づくハイレベルなフォローアップレビューを要請することができます。

**(b) 事前の安定性レビュー(An Advance Certainty Review):**

将来年度におけるグループの収益に係るソースルールの適用に関するメソドロジー(収益の分類、信頼性の高い方法の選択及び内部統制フレームワークを含む)について安定性を提供するプロセス<sup>5</sup>。

事前の安定性レビューは、関係する締約国の税務当局の中から構成される「レビューパネル(Review Panel)」によって、グループの提案するアプローチが条約の適正な適用を反映したものであるかどうかレビューを行います。並行して、システムスペシャリストにより構成される「専門家諮問グループ(Expert Advisory Group)」によって、グループの内部統制フレームワークが報告される情報の正確性を確保する点において安定的かつ信頼できるものかどうかレビューを行います。専門家諮問グループによるレビュー結果はレビューパネルに報告され、双方のレビューについて調整が行われます。そして、レビューパネルとしての見解が決定されます。

レビュー結果が関係締約国の税務当局とも合意の上でグループの提案するアプローチを了承する場合には、当該結果はレビュー要請で指定した期間の開始から[3]<sup>6</sup>年間有効とされます(当該期間において有意な変更がない場合に限りです)。また、要請により、レビューパネルは当該期間を[5]年間に延長することも可能とされています。なお、レビューパネルで合意に至らなかった場合、又は関係締約国の税務当局が同意しなかった場合には、最終的な結果を得るために決定パネルに付託されます。

**(c) 包括的な安定性レビュー(A Comprehensive Certainty Review):**

終了した事業年度(当年度)における利益 A の条約適用に係るすべての側面について、当年度に適用される事前安定性の結果に基づき安定性を提供するプロセス。

グループは、利益 A の条約適用に係る内容を含むグループの「共通文書パッケージ(Common Documentation Package)」を提出し、包括的な安定性レビュープロセスを要請します。当該プロセスにおいては、関係する締約国の税務当局の中から構成される「レビューパネル(Review Panel)」によって、グループの税引前利益の算定、税引前利益の市場国への配分、マーケティング・販売活動利益に係るセーフハーバーの適用、及び二重課税の排除等、グループの利益 A の条約適用に係るすべての要素について検討を行います。また、レビューパネルによるレビューと並行して、「専門家諮問グループ(Expert Advisory Group)」により、グループの内部統制フレームワークについてのレビューが行われ、そのレビュー結果はレビューパネルに報告されます。

<sup>4</sup> 「共通文書パッケージ(Common Documentation Package)」とは、グループの当該期間に係る条約の適用を詳細に反映する文書及び情報のパッケージを意味します。

<sup>5</sup> 包括的枠組みにおいては、移行期間に係るアプローチとして、グループが収益に係るソースルールの適正な適用を反映するために合理的な努力をした場合には変更を要求されずに受理されるとする"soft landing"アプローチ、及び利益 A の施行前にグループに対して収益に係るソースルールの適用遵守についてのサポートの提供(例えば、税務当局からのフィードバック、ガイダンス、FAQ、モデルテンプレート及び他の実用的ツール等)について検討しているとされています。

<sup>6</sup> 角括弧 [ ] 内の数字は、仮置き数字であり今後の議論により変更の可能性があります。

レビューパネルによるレビュー結果が、関係締約国の税務当局とも合意の上でグループの「共通文書パッケージ」を了承する場合には、包括的安定性の結果によって終了します。また、グループの「共通文書パッケージ」の内容に係る特定事項を変更する結論となった場合には、当該変更事項を反映した修正「共通文書パッケージ」の提出をグループに求めることになります。なお、レビューパネルで合意に至らなかった場合、又は関係締約国の税務当局が同意しなかった場合には、最終的な結果を得るために決定パネルに付託されます。

## (2) 決定パネル(Determination Panel)

レビューパネルにおいて解決されなかった論点については、決定パネル(Determination Panel)に付託されます。そして、レビューパネルメンバー等により提示された複数の代替的解決案の中から選択することにより、解決を図ることが求められます。当該パネルの構成については、独立した専門家、政府関係者、又は両者の混合の3つのオプションが提示されており、ステークホルダーからのインプットが期待されています。

## 2. 利益 A に関連する論点に係る税の安定性(Tax Certainty for issues related to Amount A)

本文書では、利益 A に関連する論点についての義務的拘束的な紛争解決メカニズムについて規定しています<sup>7</sup>。その対象範囲は利益 A に「関連する論点(Related Issue)」とされ、対象グループのメンバー間の取引に係る利益又は、対象グループのメンバーの恒久的施設に帰属する利益への調整に関する問題と定義されています。これは、移転価格税制及び恒久的施設(Permanent Establishment: PE)帰属所得に係る MAP/相互協議による解決が、第 1 の柱の目的で使用される様々な利益指標に対して潜在的な影響を与えているとの認識に基づいています。

しかしながら、包括的枠組みメンバー国においては、この義務的拘束的な紛争解決メカニズムの対象範囲の定義について、さまざまな見解(他の種類の紛争を「関連する論点(Related Issue)」とみなすべきかどうか、対象範囲の定義に定量的な重要性の閾値を含めるべきかどうか、対象範囲に関する留保を許容すべきかどうか等)を有しています。また、一部のメンバー国は、当該プロセスが第 1 の柱の下での利益再配分に係るより広範な構成要素の一環であることに照らして、利益 A の運用に直接影響を与える論点・問題解決のための紛争解決手続とすべきとの見解を表明しています。対象範囲の定義については、パブリックコンサルテーションをも踏まえ、引き続き更なる議論・検討を進めていくこととされています。

---

## The takeaway

「税の安定性」は、第 1 の柱の利益 A の適用において中心的かつ重要な構成要素の一つです。本ドラフトでは、新しい課税権である利益 A に係る安定性フレームワークに関する骨子が OECD から示されています。利益 A の市場国への配分については、複数かつ多数の締約国が関係することから、既存の MAP/相互協議手続きなど、従来の紛争解決に係る枠組みを通じた税の安定性の確保は困難です。よって、本ドラフトで示された新たな「利益 A に係る税の安定性フレームワーク」のアプローチは、関係税務当局と納税者間の紛争の未然防止の観点からは、歓迎すべきものと考えられます。

特に、第 1 の柱の制度設計に係る最大の実務上の課題とされているのは、収益に係るソースルールの適用です。これに関して、「事前の安定性レビュー」におけるグループ採用の内部統制フレームワークに係るレビューを通じて、利益 A の市場国への配分について、納税者の将来年度への予見可能性が高まるものと期待されます。但し、レビューを行う「専門家諮問グループ(Expert Advisory Group)」のシステムスペシャリストなど、適切な専門知識を有した人材リソースの確保及び効率的な運用については、本フレームワークの円滑な遂行にあたって重要な要素であり、今後の課題であるものと考えられます。

また、利益 A に関連する論点に係る税の安定性(Tax Certainty for issues related to Amount A)において義務的拘束的な紛争解決メカニズムは、BEPS 行動計画 15 において策定された「BEPS 防止措置実施条約(Multilateral Instrument)」第 6 部の仲裁条項をベースに規定されています。そして、紛争解決プロセスに係る詳細な手続きが定められています。しかしながら、義務的拘束的な紛争解決メカニズムの対象範囲である利益 A に「関連する論点(Related Issue)」に関して、包括的枠組みメンバー国間でその見解に相違が生じています。ステークホルダーからのインプットを含め、今後の議論の動向については、引き続き注視していく必要があると考えられます。

<sup>7</sup> BEPS 行動計画 14 のピアレビューの猶予が認められており相互協議(MAP: Mutual Agreement Procedure)紛争がないか低レベルの開発途上国の利益 A に関連する論点については、選択的な拘束的紛争解決メカニズムの利用となります。

---

**Let's talk**

---

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

**PwC 税理士法人 デジタル経済課税対応支援チーム**

〒100-0004 東京都千代田区大手町一丁目 2 番 1 号 Otemachi One タワー

[www.pwc.com/jp/tax](http://www.pwc.com/jp/tax)

パートナー  
白土 晴久

顧問  
岡田 至康

パートナー  
浅川 和仁

パートナー  
船谷 晃一

パートナー  
神保 真人

パートナー  
沼尻 雄樹

パートナー  
武田 恭世

ディレクター  
城地 徳政

PwC 税理士法人は、企業税務、国際タックス、M&A 税務、税務業務のデジタルトランスフォーメーション (DX) などを含む幅広い分野の税務コンサルティングにおいて、PwC グローバルネットワークと連携しながら、ワンストップでサービスを提供しています。国内外のプロフェッショナルの知見と経験を結集し、企業のビジネスパートナーとして重要な経営課題解決を包括的にサポートします。

PwC は、社会における信頼を築き、重要な課題を解決することを Purpose (存在意義) としています。私たちは、世界 156 カ国に及ぶグローバルネットワークに 295,000 人以上のスタッフを擁し、高品質な監査、税務、アドバイザリーサービスを提供しています。詳細は [www.pwc.com](http://www.pwc.com) をご覧ください。

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。

© 2022 PwC Tax Japan. All rights reserved.

PwC refers to the PwC network member firms and/or their specified subsidiaries in Japan, and may sometimes refer to the PwC network. Each of such firms and subsidiaries is a separate legal entity. Please see [www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure) for further details.