

デジタル経済課税に係る第1の柱について 「第1の柱の利益Aに関する進捗報告」の概要

July 2022

In brief

2022年7月11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の柱について「第1の柱の利益Aに関する進捗報告(Progress Report on Amount A of Pillar One)」¹(以下、「本レポート」)を公表しました。

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、本年2月より、各構成要素に係る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ています(ローリングコンサルテーション)。

今回の第1の柱の利益Aに関する進捗報告書には、これまでに完了した技術的作業を反映した利益Aに関する運用規定に係る統合バージョン(国内法モデルルール形式での提示)が含まれています。ただし、税の安定性に関連する規定を含む新たな課税権の執行に関する規定は含まれておらず、これについては2022年10月の包摂的枠組み会合前に公表予定とされています。

本レポートは、パブリックコメントに付されており、コメントの提出期限は2022年8月19日となっています。

また、同日付のOECDの公表によれば、今後の第1の柱の作業スケジュールについて、包摂的枠組みはこれまで合意された作業スケジュールを改訂し、以下のとおりとされています²。

- 包摂的枠組みは「本レポート」について利害関係者の意見を検討し、2022年10月の包摂的枠組み会議で規則の安定化を目指す
- 多国間条約(MLC : Multilateral Convention)について、2023年前半までに署名式が開催できるよう詳細な規定とその解説書の作業を完了させ、2024年の発効を目指す

本ニュースレターでは、本レポートの概要について解説します。

¹ Tax challenges of digitalisation: OECD invites public input on the draft rules for scope under Amount A of Pillar One
<https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-invites-public-input-on-the-progress-report-on-amount-a-of-pillar-one.htm>

² <https://www.oecd.org/tax/beps/international-tax-reform-multilateral-convention-to-implement-pillar-one-on-track-for-delivery-by-mid-2023.htm>

In detail

本レポートには、既にパブリックコンサルテーションに付された各構成要素について、利害関係者からのインプットをも踏まえアップデートされたドラフトルールの統合バージョンが含まれています。また、新たにマーケティング・販売活動利益に係るセーフハーバー及び利益 A の二重課税の排除に関する規定が含まれていません。

また、本レポートと併せて公表された「ファクトシート」³において、利益 A の適用に関するプロセスについて以下のとおり示されています。

- ステップ 1 (対象範囲の決定): 多国籍企業グループが利益 A の対象となるかどうかの判定
- ステップ 2 (ネクサス及び収益に係るソースルール): 利益 A の下で対象グループの残余利益に対する課税権を有する市場国の決定
- ステップ 3 (課税ベースの決定): 対象グループの利益 A の課税標準の決定
- ステップ 4 (利益 A の配分): 課税権を有する市場国への利益 A の配分
- ステップ 5 (二重課税の排除): 利益 A の二重課税の排除

本ニュースレターでは、既にパブリックコンサルテーションに付され公表された構成要素に係るルールについての変更点、新たに公表されたマーケティング・販売活動利益に係るセーフハーバー及び利益 A の二重課税の排除に関するメカニズムの概要に焦点を当てて解説します。

対象範囲

i) 対象グループ (Covered Group) の閾値

第 1 の柱における利益 A が適用される対象グループ (Covered Group) は、以下 2 つのテスト (閾値) を満たすものとして定義されています。

- a) 当年度のグループの総収益が 200 億ユーロ超であること (「グローバル収益テスト」)
- b) グループの税引前利益率 (「利益率テスト」) について、
 - ・ 当年度税引前利益率において 10% 超であり (「当年度テスト (Period test)」)、かつ
 - ・ 直前の連続する過去 2 年度において当該グループが対象グループ (Covered Group) ではなかった場合、
 - 直前過去 4 年度のうち 2 年度以上において 10% 超であること (「前期間テスト (Prior period test)」)
 - 当年度と直前過去 4 年度の 5 年間加重平均税引前利益率が 10% 超であること (「平均テスト (Average test)」)

従って、対象範囲の閾値に係る平均化メカニズムについては、収益テストは当該年度のみ適用され、利益率テストは当該年度に適用されるとともに、グループが直前の連続する過去 2 年度において対象ではなかった場合に、前期間テスト及び平均テストが適用されることとなります。

ii) セグメンテーション

「開示セグメント」への利益 A の適用に関する規定が追加されています。当該規定は、グローバル収益が 200 億ユーロ超の多国籍企業グループが全体としては 10% の利益率テストを充足してはいないが、その連結財務諸表で報告される「開示セグメント」が 200 億ユーロの収益及び 10% の利益率に係る両方の閾値を充足している例外的な状況において適用されます。この場合、利益 A に係る規定は、当該「開示セグメント」がその多国籍企業グループの残りの事業から独立したものと適用され、「開示セグメント」の利益の一部は、その製品及びサービスが消費者に提供される市場国に配分されます。

iii) 除外規制金融サービス及び除外採掘事業

規制された金融サービスについては、金融機関に係る独自の規制 (規制資本等) の性質に鑑み、課税対象利益の源泉地と市場との間の実質的な調整が図られているとして、利益 A の対象から除外することとされています。除外される「規制金融機関」の定義について、本レポートでは、「預金取扱機関 (Depository Institution)」、「信用機関 (Credit Institution)」、「保険機関 (Insurance Institution)」、「投資機関

³ <https://www.oecd.org/tax/beps/pillar-one-amount-a-fact-sheet.pdf>

(Investment Institution)」及び「資産運用会社(Asset Management)」とされており⁴、前回のドラフトルールに含まれていた「モーゲージ機関(Mortgage Institution)」の代わりに、新たに「信用機関(Credit Institution)」が定義されています。なお、再保険(Reinsurance)及び資産管理(Asset management)は、引き続き除外される規制金融サービスの定義に含まれています。

ネクサス及び収益に係るソースルール

ネクサスは市場国が課税権を有するための根拠として作用し、対象グループが市場国から100万ユーロ超の収益を稼得している場合にネクサステストを充足し、国のGDPが400億ユーロ未満の場合にはネクサスの閾値は25万ユーロとされています。

収益に係るソースルールは、利益Aの市場国への配分に当たり収益の源泉地国を特定するルールとして規定されます。当該ルールの適用に係る一般原則については、信頼性の高い方法の採用が求められ収益のカテゴリーごとのルールに従い「信頼性の高い指標(Reliable Indicator)」を使用することとされており、前回のドラフトルールでは収益は取引ごと(transaction-by-transaction)に判定するとされていましたが、本レポートでは取引ごとの判定要件は削除されています。

また、新たに「代替的な信頼性の高い指標(Alternative Reliable Indicator)」として、利益Aに係る税の安定性フレームワークの一つである「事前の安定性レビュー(Advance Certainty Review)」の枠組みを通じた指標の採用が認められています。

さらに、移行期間に係る取扱いとして、利益Aの多国間条約(MLC: Multilateral Convention)発効から3年間の期間において、「配分キー(Allocation Key)」を用いた簡素化された一定のフォーミュラによる収益に係るソースルールの適用が可能とされています。

課税ベースの決定

i)税と会計との差異調整

利益Aの課税標準はグループの利益に基づいて決定され、IFRS及び同等の財務会計基準に従って作成された連結財務諸表に記載された純利益をベースに一定の調整を行い利益Aの課税ベースである「調整済み税引前利益(Adjusted Profit Before Tax)」を算定します。税と会計との差異調整について、本レポートでは以下の項目に係る調整が追加されています。

- 公正価値評価又は減損調整
- 取得したエクイティベースに係る調整
- 資産の利益(又は損失)のスプレッド調整
- [非支配持分に帰属する利益の取扱い]⁵

ii)損失の繰越

損失の繰越については、本ドラフトルールでは、利益A施行前の3年間に発生した損失(Pre-implementation losses)を含め、最長10年まで繰り越すことができると規定されています。また、企業結合及び分割において再編前に対象グループの一部ではなかった事業体又はグループが被った損失を対象グループが引き継ぐことができる特定の要件が規定されています。

マーケティング・販売活動利益に係るセーフハーバー(Marketing and Distribution Profits Safe Harbour)

マーケティング・販売活動利益に係るセーフハーバーは、市場国において既にグループの残余利益が計上され課税されている場合、当該市場国への利益Aの配分により二重計上(ダブルカウント)の問題が発生することから、これに対処するための枠組みとして設計されています。従って、マーケティング・販売活動利益に係るセーフハーバーは、市場国で既に課税されている残余利益の額として見積もった額について当該市場国に配分される利益Aの額を制限するものとして作用します。

⁴ 除外される「規制金融機関」には、これらの他に、これらの事業を混合して行っている事業体(「混合金融機関」)、及び専ら規制対象金融機関の便益のために役務提供を行う限定的なタイプのサービス事業体(「RFIサービス事業体」)を含むものとして定義。

⁵ 括弧書は当該利益を考慮するか否かについてコンセンサスがないことを表す。

本レポートにおけるマーケティング・販売活動利益に係るセーフハーバーのメカニズムは、二重課税排除に関連して使用される定量的アプローチが採用されています。これには、税引前利益を表す測定値として「相殺消去利益 (Elimination Profit)」⁶、及び利益率指標として「対減価償却費・給与利益率 (Return on Depreciation and Payroll: RODP)」⁷といった指標が含まれており、これらの指標を用いて市場国において既に課税されている残余利益を特定します。

具体的には、市場国の残余利益は、その国の「相殺消去利益 (Elimination Profit)」から「通常利益」を表す2つの数値(その国の減価償却費及び給与の額の40%に相当する額又はその国の減価償却費及び給与の額に「対減価償却費・給与利益率に係る相殺消去閾値 (Elimination Threshold Return on Depreciation and Payroll)」⁸を乗じた額)のうち大きい額を差し引いた差異としてとして算定されます⁹。

上述のフォーミュラにより算定された当該市場国の残余利益とされる額が「マーケティング・販売活動利益に係るセーフハーバー調整額 (Marketing and Distribution Profits Safe Harbour Adjustment)」として、当該市場国に配分される利益の額から控除されます(ただし、当該調整により当該市場国への利益 A 配分額がマイナスになることはありません)。

利益 A の二重課税の排除

利益 A の二重課税排除については、ネクサスのある市場国に配分された利益 A に関して二重課税排除の義務を負う「救済国 (Relieving Jurisdiction)」を特定するためのフレームワークを提供します。このフレームワークは、多国籍企業が残余利益を稼得している国が二重課税排除義務を負うことを確保した定量的アプローチを使用してそれらの国の間で配分する枠組みとされています。

二重課税排除の義務を負う国は、対象グループ全体の利益率に対する各国における利益率(「対減価償却費・給与利益率 (Return on Depreciation and Payroll: RODP)」を参照して測定)に基づき4つの階層¹⁰に分類され、最初に最も高い利益率の階層に属する国に対して二重課税排除義務が配分されます。

従って、最初に Tier1 に属する RODP の最も高い国に対して二重課税排除義務が配分され、RODP が2番目に高い国の RODP に等しくなるまで RODP を減少させる利益額に相当する二重課税を排除します。そしてこれらの2つの国は、RODP が3番目に高い国の RODP に等しくなるまで RODP を減少させる利益額に相当する二重課税を排除します。このプロセスは、当該対象グループの利益 A の二重課税が完全に排除されるか、又は Tier1 に属する国の RODP が当該対象グループの RODP の15倍に減少するまで継続します。

Tier1 の残余利益より二重課税が完全に排除されない限り、対象グループ全体の RODP の1.5倍を超える RODP の各国(Tier2)が、当該対象グループの利益 A の二重課税が完全に排除されるか又は Tier2 に属

⁶ グループ事業体の「相殺消去利益 (Elimination Profit)」は、グループ事業体が対象グループの連結財務諸表を作成する際に(グループ内取引を排除する連結調整前の)個別財務諸表における純利益(又は損失)に対して下記の項目について調整を行ったものとして定義。

- a. 税金費用を除外
- b. 除外非ポートフォリオ配当を除外
- c. 除外非ポートフォリオエクイティゲイン又はロスを除外
- d. 再評価方法の利益又は損失を含む
- e. 資産及び負債から生じる一定の損益を除外
- f. 政策的に許容されていない費用を除外
- g. 過去の誤謬及び会計原則の変更を考慮等

⁷ 「相殺消去利益」を減価償却費及び給与で除した率として定義。

⁸ 対象グループの収益の10%を対象グループの減価償却費及び給与の額で除した率として定義。

⁹ RODP 指標に基づくアプローチが、資産及び給与ベースの低いルーティンのディストリビューターの活動に対して不適切な結果をもたらす可能性があるとの懸念に対処するため、代替的指標について検討が進められていると記述。

¹⁰ Tier1: その国の RODP が対象グループの RODP の15倍を超える国

Tier2: その国の RODP が対象グループの RODP の1.5倍を超える国

Tier3A: その国の RODP が対象グループの「対減価償却費・給与利益率に係る相殺消去閾値 (Elimination Threshold Return on Depreciation and Payroll)」を超え、かつその率が40%を超える国

Tier3B: その国の RODP が対象グループの「対減価償却費・給与利益率に係る相殺消去閾値 (Elimination Threshold Return on Depreciation and Payroll)」を超える国

する利益が相殺消去されるまで、当該対象グループの Tier2 に属する残余利益全体に占める各国の残余利益の比率に応じて二重課税排除義務を負うこととなります。

さらに二重課税が排除されない利益 A が残る場合には、二重課税排除義務は残余利益を有するとみなされる残りの全ての国に配分されます。最初に比較的高い利益率の各国 (Tier3A) に同様の方法で配分された後に、さらに二重課税が排除されない利益 A がある場合には、残余利益を有する他の国 (Tier3B) に配分されます。

また、本レポートでは、当該救済国における二重課税排除義務を負うグループ事業体の特定及び二重課税排除の方法については、別途公表される文書においてそのアプローチが提供されると述べています。

The takeaway

本レポートにおいては、第 1 の柱の新しい課税権である利益 A に関して、既にパブリックコンサルテーションに付された各構成要素に係る規定について利害関係者からのインプットを踏まえアップデートされるとともに、マーケティング・販売活動利益に係るセーフハーバー及び二重課税排除に関する規定も加わり、利益 A の適用プロセスに係る全体像が示されています。

本レポートに規定されたマーケティング・販売活動利益に係るセーフハーバー及び利益 A の二重課税の排除に係るメカニズムには、市場国で既に課税されている残余利益を特定するための概念として新たな定量的指標 (「対減価償却費・給与利益率 (Return on Depreciation and Payroll: RODP)」、「対減価償却費・給与利益率に係る相殺消去閾値 (Elimination Threshold Return on Depreciation and Payroll)」等) が含まれています。これらの新たな指標及び適用されるアプローチは、ルーティンディストリビューターの利益指標としての合理的根拠に係る課題のみならず非常に複雑なメカニズムとなっており、利益 A の適用対象となる多国籍企業グループの事務負担の増大が懸念されます。具体的なルールの適用及び計算過程の詳細について精査を要するとともに運用・取扱いについてのさらなる明確化が必要です。

また、本レポートの内容は包摂的枠組みメンバーのコンセンサスが得られたものではなく、OECD 事務局の作業文書であることに留意が必要であり、今後のステークホルダーからのインプットが重要になってきます。次のステップは、利益 A に係る税の安定性プロセスを含む合理化された執行プロセスに関するドラフトルールの公表とされており、本レポートに係るフィードバックを踏まえたさらなる検討を含め包摂的枠組みにおいて最終化に向けた作業が継続されます。

第 1 の柱の今後の作業スケジュールは、利益 A の多国間条約 (MLC: Multilateral Convention) について 2023 年前半までに署名式が開催できるよう詳細な規定とその解説書の作業を完了させるとされていますが、依然として解決・整理すべき数多くの論点及び作業が残っています。今後の作業の進捗及び動向についてさらに注視していく必要があります。

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

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 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 for further details.