

# 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に係る執行及び税の安定性に関する進捗報告」の概要

November 2022

## In brief

2022年10月6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に係る執行及び税の安定性に関する進捗報告(Progress Report on the Administration and Tax Certainty of Amount A of Pillar One)」<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の執行に関する規定、及び利益Aに係る税の安定性に関する改訂された規定が含まれており、本年7月に公表された「第1の柱の利益Aに関する進捗報告」に続くものです。

これら二つの報告書により、本年2月より行われた各構成要素に係るOECD事務局の作業文書の段階的な公表(ローリングコンサルテーション)とともに、第1の柱の新たな課税権である利益Aについての全体的な制度設計が示されることとなります。

また、第1の柱の今後の作業スケジュールについては、利益Aの他の構成要素に関する作業及び利益Bの策定作業が継続されており、本年末までに「デジタルサービス税及び同様の措置の撤廃及び停止(Withdrawal and Standstill of Digital Services Taxes and Other Relevant Similar Measures)」及び「利益B(Amount B)」に関する二つのパブリックコンサルテーション文書が公表されることとされています。

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おり、コメントの提出期限は2022年11月11日とされています。

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

本文書は、全体として3部構成となっており、新たに執行に関する「利益Aに係る執行フレームワーク(A Administration Framework for Amount A)」が提示され、「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)」及び「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)」についてそれぞれ改訂がなされています。

<sup>1</sup> Tax challenges of digitalization: OECD invites public input on the Progress Report on the Administration and Tax Certainty of Amount A of Pillar One

<https://www.oecd.org/tax/beeps/oecd-invites-public-input-on-the-progress-report-on-the-administration-and-tax-certainty-aspects-of-amount-a-of-pillar-one.htm>

また、本文書は、上記に加え、移行措置に係るプロセスを含むとともに、それぞれのフレームワークに係るモデルルール、コメントリー、これまでの包摂的枠組みでの議論における論点・方向性、及び OECD 事務局としての考え方に関する記述が含まれています。以下、各フレームワークの概要について解説します。

#### ・ 利益 A に係る執行フレームワーク(A Administration Framework for Amount A)

利益 A に係る執行フレームワークは、利益 A の申告手続き、納税義務を負う事業体の特定等、対象グループの利益 A に係る規則の遵守に関する執行手続きの詳細について規定しています。

##### 利益 A の申告手続き

利益 A の申告手続きについては、当該期間において課税を受けるべき事業体又は二重課税排除の対象となる事業体は、その所在地国の税務当局に「対象グループの利益 A 申告書及び共通文書パッケージ (Amount A Tax Return and Common Documentation Package of the Covered Group)」<sup>2</sup>を当該期間の終了から 12 カ月以内に提出する必要があるとされています。但し、対象グループの「調整事業体 (Coordinating Entity)」<sup>3</sup>が、「主導税務当局 (Lead Tax Administration)」<sup>4</sup>に「対象グループの利益 A 申告書及び共通文書パッケージ」を当該期間の終了から 12 カ月以内に提出する場合には、前述の提出義務は充足されます。

「対象グループの利益 A 申告書及び共通文書パッケージ」を受理した「主導税務当局」は、当該申告日から 90 日以内に「影響を受ける国 (Affected Parties)」<sup>5</sup>に当該「対象グループの利益 A 申告書及び共通文書パッケージ」に係る情報を提供することが求められます。

##### 納税義務を負う事業体及び二重課税排除の対象となる事業体の特定等

第 1 の柱における利益 A は、グループの連結財務諸表に基づきグループの残余利益の一部を市場国に再配分しますが、再配分された利益に係る市場国への納税義務及び二重課税排除の主体については、既存の法人税制度の枠組みに基づき事業体ベースでの適用となります。従って、利益 A の目的のために、既存の事業体ベースの法人税制度の枠組みを適用させるため、市場国における利益 A の納税義務を負う事業体及び二重課税排除の対象となる事業体を特定する必要があります。

本文書では、市場国における利益 A の納税義務を負う事業体の特定に関するアプローチについて、以下の 2 つのアプローチが言及されています。また、市場国での利益 A に係る納税期限は当該期間の終了後 18 カ月以内とされています。

##### -複数納税者アプローチ (the ‘multiple taxpayer approach’)

複数納税者アプローチでは、二重課税を排除する必要がある国に所在する二重課税排除の対象となる一つ又は複数の事業体が、市場国における利益 A の納税義務を負うこととされます。これによれば、グループの納税義務を負う事業体は二重課税の救済を受ける権利を有する事業体と一致し、二重課税の救済を受ける権利を有する事業体は二重課税救済の権利に応じて市場国での納税義務を負うこととなります。

複数納税者アプローチの下では、複数の事業体が各市場国での納税義務を負うとともに年度ごとに変更し得ることから、管理及びコンプライアンス上の課題が生じます。このため、各税務当局とのグループの単一のコンタクトポイントとして、グループ事業体に代わって、グループの税務登録、申告及び納税に関する調整機能を果たすグループの代理人<sup>6</sup>を指定する案が提示されています。

<sup>2</sup> 「対象グループの利益 A 申告書及び共通文書パッケージ (Amount A Tax Return and Common Documentation Package of the Covered Group)」は、利益 A が正しく計算されているかどうかを判断するために必要なすべての関連情報を含む標準化された単一の文書パッケージとされています。

<sup>3</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>4</sup> 主導税務当局 (Lead Tax Administration) とは、主としてグループの最終親会社 (UPE) の所在地国の税務当局とされています。

<sup>5</sup> 「影響を受ける国 (Affected Parties)」は、共通文書パッケージに含まれる情報に基づきグループがネクスステストを充足した収益を稼得している国又は二重課税排除義務を負う国、及びグループがネクスステストを充足した収益を稼得しているとして主導税務当局に通知した国を指し、主導税務当局の所在地国を含むものとして定義されています。

<sup>6</sup> グループの代理人は、利益 A に係る申告及び納税義務を負うものではなく、これらの義務は当該義務を負う事業体に帰属するものとされています。但し、利益 A に関して責任・義務を負う事業体が未払い・過少納税・無申告等の場合には UPE に対して第二次納税義務を課する規定が提案されています。

## -単一納税者アプローチ(the 'single taxpayer approach')

単一納税者アプローチでは、グループの一つの事業体がグループ全体の利益 A の納税義務を負うこととされます。これによれば、一つの事業体がすべての市場国における利益 A の納税義務者となります。単一の納税義務を負う事業体としてはグループの UPE が有力とされますが、モデルルールにおいて当該事業体を特定するルールが必要となります。

単一納税者アプローチの下では、市場国での利益 A の納税義務を負う事業体と二重課税排除の対象となる事業体が異なることから、二重課税排除を行う国の国内法制度において、二重課税排除の対象となる事業体が市場国において納税義務を負っていないにもかかわらず二重課税排除の対象となる事業体としてみなす必要がある等の法制上の課題があります。

### ・ 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)

本文書では、2022 年 5 月に公表の「利益 A に係る税の安定性フレームワーク」に提示された以下の 3 つのレビュープロセスが引き続き維持され、いずれのプロセスも拘束力のある「決定パネル(Determination Panel)」によって担保されています。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。

#### (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。

また、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利益 A の特定の要素の適用に関するメソドロジーについて安定性を提供するプロセス。

本文書では、事前の安定性レビューの対象範囲について、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)に加え、採掘業及び規制された金融サービスに係る除外収益の算定方法についてもレビューの対象とされています。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)」によるレビューと並行して、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。

##### (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。

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、事前の安定性レビューと同様、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、レビューパネルとしての見解が決定されます。

#### (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、又は両者の混合のオプションについて検討中であり、引き続き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。

#### ・ 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)

利益 A に関連する論点に係る税の安定性は、移転価格税制の適用及び恒久的施設 (Permanent Establishment: PE) の帰属所得に係る紛争を含む利益 A に関連する論点に関する義務的拘束的な紛争解決メカニズムを規定しています<sup>7</sup>。本文書では、仲裁条項を含む相互協議条項を伴う既存の二国間租税条約、EU 紛争解決指令における EU 仲裁条約、又は MLC に規定される「紛争解決パネル」のメカニズム<sup>8</sup>を通じた紛争解決のフレームワークを提示するとともに、それぞれの相互作用について規定されています。

当該安定性の対象範囲は利益 A に「関連する論点 (Related Issue)」とされ、対象グループの利益 A の適用に現在又は潜在的に影響を与える論点と定義されています。但し、包摂的枠組みメンバー国は、「関連する論点」の範囲の定義に係る論点について様々な見解を有しており<sup>9</sup>、また、利益 A に対する潜在的な影響が「関連する論点」の範囲内にあるのか又はその程度についても包摂的枠組みメンバー国でのコンセンサスは得られていません。

#### ・ 移行プロセス

包摂的枠組みでは、収益に係るソースルールの適用について、利益 A 導入後の一定期間、利益 A のルールの適用の簡素化を図るための移行措置として、以下の移行プロセスについて検討しています。

- 特定の収益のカテゴリーについて、利益 A のルールの適用の簡素化を図るため、MLC の発効後 3 年間、「信頼性の高い指標 (Reliable Indicators)」の代わりに「配分キー」の使用を柔軟に認める等の運用を行う
- グループが収益に係るソースルールの正確な適用を反映するための「合理的な措置」<sup>10</sup>を講じている限り、MLC の発効後 6 年間、グループの当該収益に係るソースルールの適用に関して当局による調整は行われないうこととする

## The takeaway

本文書では、新たに利益 A に係る規則の遵守について執行プロセスに関するモデルルールが提示されており、利益 A に係る申告手続きを含め、グループにおける利益 A の納税義務を負う事業者の特定に係るアプローチ等一定の議論の進捗が図られています。しかしながら、本文書でも記述されているように、提案された規則案は、これまでの包摂的枠組みでの議論における論点・方向性を提示しているものであり、また、利益 A の執行に係るフレームワークに関するすべての論点を網羅しているものではなく、本文書でカバーされていない未解決の課題・論点が残っており、引き続き作業が必要となっています。

改訂された「税の安定性」については、「利益 A に係る税の安定性フレームワーク」のプロセスに関して、当該プロセスに係る追加的な手続き及び「決定パネル」の構成に関する詳細な規定が追加されています。また、「利益 A に関連する論点に係る税の安定性」について、既存の仲裁条項を含む二国間租税条約等との適用に係る整理がされるとともに、義務的拘束的な紛争解決メカニズムとしての「紛争解決パネル」に関して、より具体的な手続きの詳細が規定されています。しかしながら、紛争解決メカニズムの対象範囲である「関連する論点」の定義については、包摂的枠組みメンバー国において様々な見解を有しており、コンセンサスが得られていません。

第 1 の柱の作業スケジュールについては、利益 A の多国間条約 (MLC) について、2024 年の発効を目指し、2023 年半ばまでに条約のテキスト及び解説書の作業を完了させるとされており、包摂的枠組みにおいて本レポートに係るフィードバックを踏まえた更なる検討を含め最終化に向けた作業が継続されます。ステークホ

<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。

<sup>8</sup> BEPS 行動計画 15 (「多国間協定」) において策定された「BEPS 防止措置実施条約 (Multilateral Instrument)」第 6 部の仲裁条項のフレームワークをベースに規定されており、締約国の権限ある当局が代替的方法に合意しない限り、「ラストベストオファーアプローチ」(いわゆる「ベースボール方式」) の適用により解決が図られることとされています。

<sup>9</sup> 包摂的枠組みメンバー国は、「関連する論点」の範囲の定義に係る論点について、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様々な見解を有しています。

<sup>10</sup> 「合理的な措置」とは、「レビューパネル」、「決定パネル」又は主導税務当局等より提供されるガイダンスに沿った取組みを意味するものとして定義されています。

ルダーからのインプットを含め、今後の作業の進捗及び動向について引き続き注視していく必要があるものと考えます。

---

## 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

Email: [jp\\_tax\\_pr-mbx@pwc.com](mailto:jp_tax_pr-mbx@pwc.com)

[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 152 カ国に及ぶグローバルネットワークに 328,000 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.