

OECD・BEPS 行動 1

OECD 公開協議文書「経済のデジタル化に係る税務上の課題への対応」の公表

Issue 57, March 2019

In brief

OECD は 2019 年 2 月 13 日、公開協議文書:「経済のデジタル化に係る税務上の課題への対応 (ADDRESSING THE TAX CHALLENGES OF THE DIGITALISATION OF THE ECONOMY)」を公表しました。この文書で、OECD は、BEPS 包摂的枠組参加国のコンセンサスを示すものではないと断りながらも、デジタル経済への課税に係る選択肢を幾つか提示しています。ここでの提案は、二本の柱からなり、第 1 の柱は、課税権の配分に係るもので、第 2 の柱は BEPS(税源浸食利益移転)問題への対応に係るものとなっています。

第 1 の柱は、現行の利得配分及びネクサスルールに係る課題に関するものです。まず検討されているのは、ユーザーおよび市場の国・地域の課税権を拡大するもので、現行の利得配分枠組では認識されていない「ユーザー参加 (user participation)」および「マーケティングインタンジブル (marketing intangibles)」という概念に基づく残余利益配分のメカニズム等についての提案です。共通点の多いこれら 2 つの案のほか、さらに、「重要な経済的プレゼンス (significant economic presence)」の提案も加えた 3 つの案が検討対象とされています。

第 2 の柱は、無税または極めて軽課税となっている事業者への利得移転のリスクに対応しようとするもの(「グローバル税源浸食対抗 (global anti-base erosion)」の提案)で、適用対象を高度デジタル企業に限ることなく、全ての国際的に活動している事業の利得について最低レベルの税を支払うようにするものです。具体的には、所得合算ルール (income inclusion rule) および税源浸食支払への課税 (tax on base eroding payments) という 2 つの関連するルールで対応することを意図しています。

In detail

1. 経緯

OECD/G20 の BEPS プロジェクトは 2015 年 10 月に行動計画 1~15 に係る最終報告書を公表していますが、行動 1(「電子経済の課税上の課題への対応: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy)」については、広範な直接税の課題に対して、3 つの選択肢を提示するにとどまっています。すなわち、デジタル PE(および帰属)、源泉税、平衡税 (equalisation levy) の 3 案を提示し、最終的な報告書は 2020 年に作成することとされていました。この間、G20 財務大臣会合での委託(2017 年 3 月)を受けて、BEPS 包摂的枠組は、2018 年 3 月に BEPS 行動 1 に係る中間報告書(「デジタル化から生じる税務上の課題—中間報告 2018: Tax Challenges Arising from Digitalisation-Interim Report 2018」)を公表しました。

ここでは、包摂的枠組参加国は、デジタルビジネスモデルの顕著な特色(質量なき規模、無形資産への多大な依存、データおよびユーザー参加)ならびに利得配分およびネクサスルールの見直しを行うことには合意しつつも、幅広く国際課税制度全般の見直しを求めるか否かでは見解が異なっており、各国で検討されている独自行動の動きについての賛否も紹介されています。ただ、いずれにせよ、引き続き、2020年でのコンセンサススペースの長期的解決策の取り纏めにむけて作業をすることとし、2019年にアップデートをすることとされました。

2. 本公開協議文書の概要

このような状況を受けて、2019年2月13日に公表された公開協議文書(public consultation document):「経済のデジタル化に係る税務上の課題への対応(ADDRESSING THE TAX CHALLENGES OF THE DIGITALISATION OF THE ECONOMY)」では、2019年1月29日に公表されました「政策ノート(Policy Note)」で要約されている諸提案について検討をすることで、包摂的枠組参加国の合意が得られています。これらの提案は、二本の柱からなり、第1の柱は、課税権の配分に係るもので、第2の柱はBEPS(税源浸食利益移転)問題への対処に係るものです。これらの提案に係る検討は、包摂的枠組参加国で「without prejudice」basis(不利益を与えることなく)という原則の下で行われ、3月中旬には公開協議においてこれらについての一般(外部ステークホルダー)からの意見が求められます。

第1の柱は、現行の利得配分およびネクサスルールに係る課題に関するものです。まず検討されているのは、ユーザーおよび市場の国・地域の課税権を拡大するもので、現行の利得配分枠組では認識されていない「ユーザー参加(user participation)」および「マーケティングインタンジブル(marketing intangibles)」という概念に基づく残余利益配分のメカニズム等についての提案です。前者は高度デジタル事業においてユーザーベースの構築等によって創出される価値に焦点を当て、後者はノンルーティン所得の一部または全部を市場国・地域の課税とすることで幅広く経済のデジタル化の影響に対応しようとするものです。共通点の多いこれら2つの案のほか、さらに、デジタル技術等による相手国との相互作用を示す要素に課税プレゼンスを認める「重要な経済的プレゼンス(significant economic presence)」の提案を加えた3つの案が検討対象とされています。

第2の柱は、無税または極めて軽課税となっている事業体への利得移転のリスクに対応しようとするもので、適用対象を高度デジタル企業に限ることなく、全ての国際的に活動している事業の利得について最低レベルの税を支払うようにするものです。具体的には、所得合算ルール(income inclusion rule)および税源浸食支払への課税(tax on base eroding payments)という2つの関連するルールで対応することを意図していますが、これには米国の新たな税制も参考とされています。

3. 「ユーザー参加」の提案

第1の柱のなかで、「ユーザー参加(user participation)」の提案は、一定の高度デジタル事業(highly digitalised businesses)がユーザーベースの構築並びにそれらによるデータおよびコンテンツへの貢献によって創出する価値に焦点を当てるものです。これらのビジネスにとって、ユーザーの活動と参加はブランドの創出、価値あるデータの生成、市場パワー確立に資するユーザーの最少必要量の開発に貢献し、ユーザーの持続的関与と積極的参加を求めることが価値創造の重要な要素とされます。本提案では、この価値の源泉が、ソーシャルメディアプラットフォーム、サーチエンジン、オンラインマーケットプレイスのビジネスモデルにおいて極めて重要であると考えられています。ただ、このユーザー参加によって生成される価値は、現行の国際課税枠組ではユーザー所在国・地域では捉えられません。そのため、この提案では、積極的関与のユーザーベースの価値創出活動を組込むために利得配分ルールの見直しを検討しています。加えて、ユーザー所在国・地域が配分可能な追加利得への課税権を有するべく、ネクサスルールの見直しがなされるとみられます。この制度改正は、この種のユーザーベースから便益を受けるビジネスモデルに限られており、顧客との旧来型の関係を有するビジネスには、利得配分、ネクサスルールのいずれも変更がありません。

この提案では、ユーザー所在国・地域に配分されるべき利得額を決定するために伝統的な移転価格算定方法を使用することの困難性を認めており、ユーザー活動・参加の点でのユーザー所在国・地域への利得配分を残余利益分割法で計算することを提案しています。この場合、ユーザー活動によって創出される価値への利得部分の帰属は、量的/質的な情報または事前合意割合に基づいて決定され、また、これら利得のユ

一ユーザー・地域間での配分は、合意された配分基準(例、収入額)に基づいてなされます。このアプローチでは、通常(ルーティン)利得は現行ルールに則って決定されますが、ノンルーティン利得の計算はかなり困難であり、定式による配分の可能性にも言及されています。

4. 「マーケティングインタンジブル」の提案

「マーケティングインタンジブル(marketing intangibles)」の提案は、「ユーザー参加」の提案と同様に、利得配分およびネクサスルールを変更するものですが、高度デジタル企業に限って適用されることは意図されておらず、幅広く経済のデジタル化の影響に対応しようとするものです。マーケティングインタンジブルには、ブランド・商標等と顧客データ・顧客関係・顧客リスト等の二つの異なる類型があります。本提案は、マーケティングインタンジブルやこのような無形資産に関係するリスクを市場国・地域に配分するため、現行の移転価格および条約ルールを修正するものであり、また、市場国・地域でノンルーティン所得の一部または全部について課税をし、その他の全ての所得は現行の移転価格原則に基づいてグループメンバー間で配分することを検討しています。本提案は、当該企業の市場への積極的介入による価値創造に基づいて利得配分を行うことを意図しており、BEPS(税源浸食利益移転)の懸念を軽減することにも資するものです。ただ、マーケティングインタンジブルについては、活動内容と対価との関係がそれほど明白ではありません。デジタル化に伴い、企業は顧客とは遠隔的ないし限られた物理的プレゼンスで接触が可能であり、デジタル技術の利用によって遠隔的に消費者データが収集・分析・利用されればされるほど、市場国・地域での DEMPE(開発・改良・維持・保護・使用)や関連リスク管理の機能の行使を避けることが可能となります。

本提案では、マーケティングインタンジブルの使用に帰し得るノンルーティン利得を当該市場国・地域に配分することになります。高度デジタル企業では、このようなマーケティングインタンジブルには、無料サーチサービス、無料 e メール、無料デジタル保管等の活動によるものが含まれます。また、本提案によってネクサスルールも変更になります。これらにより、「マーケティングインタンジブル」の提案では、「ユーザー参加」の提案の場合とは、概念的出発点は異なるものの、類似の結果が得られます。このような状況は、高度デジタル企業がリスク限定流通業者の場合にもほぼ同様とみられます。

本提案では、現行の利得配分およびネクサスルールは修正され、マーケティングインタンジブルおよびそれらに伴うリスクに帰し得るノンルーティン・残余所得は市場国・地域に配分されますが、その他のルーティン機能に帰し得る所得(例えば、R&D によって生成される技術関連無形資産に帰し得る所得、ルーティンのマーケティングおよび流通機能等に帰し得る所得)は、現行の利得配分原則によって配分されます。

マーケティングインタンジブルからのノンルーティン対価の一部または全部の配分、および関連する市場国課税権の拡張となるのは、マーケティングインタンジブルに係る法的権原を所有するのがどの事業体か、これら無形資産に係る DEMPE 機能を現実に行使・管理するのがどの事業体か、マーケティングインタンジブルに係るリスクが現行移転価格ルールでどう配分されるか、これらのルールにより通常マーケティングインタンジブルおよびそれらに伴うリスクに関連する所得がどう配分されるか、にかかわらないとされます。

ノンルーティン・残余所得のマーケティングインタンジブルとその他の所得生成要素との間での配分は、異なる方法によってなされることが可能です。ルーティン利得の決定に全面的な移転価格事実状況分析から機械的な方法(例えば、コストや有形資産にマークアップを付す方法)まで種々の方法があり得るとされ、また、マーケティングインタンジブルに帰し得るノンルーティン・残余所得部分の決定には、コストベースの方法(例えば、マーケティングインタンジブル開発に係るコストに対して R&D および商業上の無形資産に係るコスト)からより定式的アプローチ(例えば、事業モデルによって異なる一定貢献比率)まであり得るとされ、いずれにせよ、早期の安定性および強力な紛争解決要素が求められます。

5. 「重要な経済的プレゼンス」の提案

「重要な経済的プレゼンス(significant economic presence)」の提案は、行動 1 の最終報告書に記述されている概念に基づくものであり、現行のネクサス(nexus: 結びつき)および利得配分のルールは経済のデジタル化という技術進歩のために効果的ではなくなっているというものです。非居住企業がデジタル技術およびその他の自動化手段によってある国・地域と意味ある(purposeful)持続的な(sustained)相互作用を示す要素に基づく重要な経済的プレゼンスがある場合に、当該国・地域に課税プレゼンスがあるとされ、持続的収入の他に次のいずれかの要素が求められます。すなわち、(1)ユーザーベースおよび関連データイン

ブットの存在、(2)当該国・地域から生じるデジタルコンテンツの量、(3)地元通貨での請求・徴収または地元様式での支払、(4)地元言語でのウェブサイトの維持、(5)顧客への商品配達或いはアフターサービスまたは修理・保守等のその他サポートサービスの提供に係る責任、(6)オンラインまたはその他の方法による持続的マーケティングおよび販促活動、のいずれかの要素です。

本提案では、重要な経済的プレゼンスへの利得配分は行動1の最終報告書で述べられている分数配分方式(fractional apportionment method)に基づき得るとしています。本方式では、課税ベースの定義、配分キーの決定、これら配分キーのウエイト付け、の3ステップを踏むことが求められます。課税ベースとしては、特定の国・地域での収入(売上)に対して当該多国籍企業グループのグローバルでの利益率を適用することによって決定され、売上・資産・従業員等の要素を考慮して配分されます。ユーザーが価値創造過程に意味ある貢献をなす事業の場合には、ユーザーも考慮されます。その他、行動1最終報告書で述べられている修正みなし利得法(modified deemed profits methods)等の簡易な方法も検討され得ます。同様に、本提案では、行動1最終報告書に沿って、徴収方法として低税率での源泉課税の可能性も検討されています。

6. 各提案の比較・共通点

上述した3つの提案はいずれもネクサスおよび利得配分のルールを変更するものです。ネクサスについては、伝統的なネクサス概念の再考を図り、利得配分については、残余利益分割アプローチ(「ユーザー参加」および「マーケティングインタンジブル」の提案)ないし分数配分アプローチ(「重要な経済的プレゼンス」の提案)を提案し、利得の決定についてはいずれもグローバルアプローチを適用するとしています。「ユーザー参加」と「マーケティングインタンジブル」の提案は、異なる概念から生成し、その結果は異なる対象範囲となりますが、重要な点は共通しており、ともに、ユーザーまたは顧客が所在する国に事業利得を多く割当て結果となります。

「ユーザー参加」の提案には、価値創造は事業によるものではなく、第三者によるものであるとの主張があり得ますし、デジタル主体事業を越えて関連性を有するのか、また、デジタル化の影響が広がってもこの狭い対象で妥当するのか、という問題があります。一方、「マーケティングインタンジブル」の提案では、特にマーケティング活動が当該国・地域外からなされる場合にはマーケティングインタンジブルと市場国・地域との固有の関係に疑問が生じます。また、BtoBの場合にも同じように妥当するのかという問題もあります。これらの点への対処を行うことで、統一的なアプローチの策定ができる可能性があります。

対象範囲については、マーケティングインタンジブルおよび/またはユーザー参加の所得生成への貢献が多大な事業に限ることとし、重要な閾値(コスト比率、顧客・ユーザーベースの規模、その他の基準等)や除外(デミニマスルール、特定産業分野の除外、取引所商品の除外等)、納税者の規模や収益性等を使って判定がなされます。また、これらには、多国籍企業グループよりも事業ライン毎に適用することもありますが、この場合にはデータの入手可能性や執行上の問題を生じます。

利得の決定には、現行の取引単位移転価格算定方法を使っても算定はできないとみられ、多数の事業体の利得を集計した簡易な方法による新しい型の残余利益分割法を使うことになるとみられます。ただ、新しい利得配分の提案では、多国籍企業グループの残余利益をユーザーまたは市場国・地域に再配分することになり、二重課税除去のための現行条約規定の改定が必要になるとみられます。また、強力な紛争予防・解決措置が必要になるとみられます。

7. 「グローバル税源浸食対抗」の提案

第2の柱である「グローバル税源浸食対抗(global anti-base erosion)」の提案は、無税または極めて軽課税となっている事業体への利得移転のリスクに対応しようとするもので、適用対象を高度デジタル企業に限ることなく、全ての国際的に活動している事業の利得について最低レベルの税を支払うようにしようとするものです。具体的には、所得合算ルール(income inclusion rule)および税源浸食支払への課税(tax on base eroding payments)という2つの関連するルールで対応することを意図しています。

所得合算ルール(income inclusion rule)は、外国支店または被支配事業体の所得が設立地または居住地で低実効税率課税となっている場合に、ミニマム税率での課税となっていない当該企業の株主に比例持分に応じた所得に課税をするものです。相当の(例;25%)直接・間接所有持分を有する株主に国・地域ごとに

適用されます。CFCルール(被支配子会社合算税制)に代替するものではなく、それを補完するものです。国外所得免除制度の対象となっている支店の場合には、免除方式ではなく税額控除方式の適用となります(スイッチオーバールール)。この所得合算ルールは、行動3の勧告に基づいており、米国のグローバル無形資産低課税所得(GILTI)税制を参考としています。また、EU加盟国はEU指令によってこの制度を採択することも可能となるとみられます。ミニマム税率をどのように決定・適用するかの問題に加えて、対象となる事業体の類型および所有・管理のレベル、閾値またはセーフハーバー、株主への所得帰属ルール、合算所得への適用税率(ミニマム税率か国内税率か)、二重課税排除措置、等が問題となります。

税源浸食支払への課税(tax on base eroding payments)は、源泉地国・地域を税源浸食支払のリスクから保護することによって、所得合算ルールの補完をなすものです。これには、過少課税支払ルール(undertaxed payments rule)と課税対象ルール(subject to tax rule)があります。過少課税支払ルール(undertaxed payments rule)は、関連者(25%株式所有)への支払がミニマム税率での課税となっていない場合に控除を否認するものであり、導管等を含む幅広い支払に適用されます。このルールの検討に当たっては、ミニマム税率をどのように決定・適用するか、また、支払受領事業体の実体性の問題に加えて、対象支払の範囲、関連者の閾値、実効税率テストの適用方法(事業体毎か取引毎か)、控除否認の範囲(全額か受領国・地域の課税レベルに応じた段階的か)、等が問題となります。一方、課税対象ルール(subject to tax rule)は、過少課税支払ルール(undertaxed payments rule)の補完であり、過少課税支払について条約上の恩典を認めないものです。その対象となる規定は、OECDモデル条約の第7条(事業所得)・第9条(特殊関連企業)・第10条(配当)・第11-13条(利子・使用料・譲渡収益)・21条(その他所得)、とされています。閾値やセーフハーバー、紛争解決手段についても検討されることになるとみられます。

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

〒100-6015 東京都千代田区霞が関 3 丁目 2 番 5 号 霞が関ビル 15 階

電話 : 03-5251-2400(代表)

Email: pwcjapan.taxpr@jp.pwc.com

www.pwc.com/jp/tax

パートナー
高野 公人

顧問
岡田 至康

ディレクター
荒井 優美子

PwC 税理士法人は、PwC のメンバーファームです。公認会計士、税理士など約 680 人を有する日本最大級のタックスアドバイザーとして、法人・個人の申告をはじめ、金融・不動産関連、移転価格、M&A、事業再編、国際税務、連結納税制度など幅広い分野において税務コンサルティングを提供しています。

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 158 カ国に及ぶグローバルネットワークに 250,000 人以上のスタッフを有し、高品質な監査、税務、アドバイザ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。

© 2019 PwC 税理士法人 無断複写・転載を禁じます。

PwC とはメンバーファームである PwC 税理士法人、または日本における PwC メンバーファームおよび(または)その指定子会社または PwC のネットワークを指しています。各メンバーファームおよび子会社は、別組織となっています。詳細は www.pwc.com/structure をご覧ください。