

OECD/G20 包摂的枠組: BEPS 行動 1 (デジタル経済課税) 「第 1 の柱における“統一のアプローチ”に 係る事務局提案」の公表(OECD)

Issue 59, October 2019

In brief

2019年10月9日、OECD事務局は、公開協議文書:「第1の柱における“統一のアプローチ”に係る事務局提案」¹を公表しました。これは、OECD/G20による“経済の電子化に伴う課税上の課題”²に係るプロジェクトの下で、2019年2月に公表された協議文書³で示された3つの案を勘案しつつ、2019年5月の包摂的枠組(inclusive framework)会合で採択されたワークプログラム⁴で提案されているネクサス及び利得配分に係る3つの考えの共通点を踏まえて、統合されたものです。

この新たなアプローチはOECD包摂的枠組参加国での検討に係るもので、いわゆる“デジタル経済”をリングフェンスするものではなく、消費者の所在する国に、事業上の物理的プレゼンスの有無にかかわらず、より大きな課税権を配分しようとするものです。利得配分の方法としては、みなしグローバル残余利益(ノンルーティーン利得)についての新たな定式配分の導入及び物理的プレゼンスがある場合のルーティーン機能に係る利得についての固定利益率の活用が検討されており、簡素化・標準化が図られています。また、このルーティーン機能を超える利得があるとみられる場合には、紛争解決メカニズムの下で、追加額の調整が可能とされています。

今次提案は、オンラインプラットフォームビジネス等にとどまらず、多くの“消費者向け(consumer-facing)”ビジネスに影響を与えることとなります。この事務局提案⁵について包摂的枠組参加国による合意がなされれば、国際課税制度の根本的な変更になるとみられており、第2の柱におけるグローバル税源浸食(GloBE)への対応としてのグローバルミニマム税の提案とともに、1920年代以来の国際課税の大きな改正になるとみられます。

¹「Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One」(9 October-12 November 2019)

²“Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy—Action 1: Final Report”(2015年10月)

³“ADDRESSING THE TAX CHALLENGES OF THE DIGITALISATION OF THE ECONOMY”(2019年2月)

⁴“Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy”(2019年5月)

⁵本文書はOECD事務局の作成であり、包摂的枠組・OECD租税委員会等のコンセンサスではないとの言及もなされています。

In detail

本提案は、OECD 包摂的枠組参加 134 か国での第 1 の柱についての検討に係る 3 つの案(ユーザー参加、マーケティング無形資産、重要な経済的プレゼンス)を勘案するとともに、2019 年 5 月の包摂的枠組会合で採択され、6 月の G20 財務大臣会合及び首脳会議で承認されたワークプログラムで提案されているネクサス及び利得配分に係る 3 つの考え(修正残余利益分割法、分数配賦法(定式配分)、分配ベースアプローチ)の共通点を踏まえて、統合されたものです。

本提案では、ユーザー/市場が重視され、物理的プレゼンスが存在しない国にも課税権が付与されます。また、利得配分については、現行の取引単位での配分に加えて、グローバル利得の簡易・安定的な計算方法による配分が検討され、いわゆる独立企業原則(ALP)の枠にとらわれない新しい利得配分の提案がされています。

この新たな提案は、第2の柱であるグローバル税源浸食("GloBE")ルール(2019 年 11 月公表予定)に係る追加的提案によって補完される見込みです。

1. 対象

本提案では、大規模消費者向けビジネスに焦点が当てられ、高度ビジネスモデルよりも広範な消費者向けビジネスがカバーされます。ユーザーと遠隔相互行為を行う(interact)高度デジタルビジネス、及びその他の消費者へのマーケティングを行うビジネス、顧客基盤開発にデジタル技術を活用するビジネス等が関係し、非関連者を通じた販売も含まれます。

ただし、租税政策的観点から、天然資源採取産業・一次産品についてはこの新たなアプローチの対象から除かれる方向であり、金融サービス・一定の B2B 関係も適用除外の検討対象となっています。いずれも、これらの適用除外の程度、グローバル利得に係る必要な調整、グループ内での異なるビジネスラインのセグメント化の可能性及びその方法、等が適用除外に係る検討の課題となっています。また、実務的観点からの規模による除外として、グローバル売上 7 億 5 千万ユーロの閾値(国別報告(CbCR)の報告要件)が検討されています。

2. 新たなネクサス

本提案では、事業上の物理的プレゼンスの有無に拘わらず課税権が配分され、消費者との相互行為・関与(consumer interaction and engagement)等を通じて市場国の経済に持続可能で重要な関与(sustained and significant involvement)を有する全ての場合に、このアプローチが適用可能とされます。

消費者への遠隔販売等のビジネスモデルに係るネクサスとして、異なるビジネスモデルとの中立性確保等の観点から、販売者(関連者ないし非関連者)を通じて市場販売を行うグループにも適用され、既存の PE ルールとは別個の独立したルール(standalone rule)とされています。

また、各国におけるネクサスの閾値についても、持続可能で重要な関与の指標として、市場規模に応じた額の収入閾値を定義するのが最も簡易であるとされています。なお、顧客が収入計上場所と異なる場所に所在し得るオンライン広告等についても考慮が必要とされています。

新たなネクサス概念の導入には、新たな独立の条約規定が必要であり、また、多くの国で国内立法も必要になるとみられます。

3. 新たな利得配分ルール

新たなネクサスルールの下での利得配分の検討において、ユーザー/市場国に、果たす機能・使用する資産・引き受けるリスクのない場合には現行ルールでの利得配分対応は不可能であり、新たな利得配分方法として、A 利得額(Amount A)、B 利得額(Amount B)、C 利得額(Amount C)の 3 つの利得額が提示されています。現行ルールはルーティーン取引になじむとみられますので、現行ルールを維持しつつ新ルールを補完的に適用することになります。この新たな利得配分ルールは、独立企業原則(ALP)を超えるものとされています。例えば、子会社や PE 等のプレゼンスがない国にも所得が配分され、また、途上国にとっては簡易で執行可能な制度が重要になることから、一部に定式配分が採用されます。新ルールは、非関連者販売にも適用されることとなります。なお、新ルールは利得と損失の両方に効果的に適用されます。

4. 利得配分方法:A 利得額

A 利得額は、合意された基準額(みなしルーティーン利得)を超える額としてのみなしグローバル残余利益の一部について、ユーザー/市場国の間で、ビジネスの物理的活動 (physical activities) の所在如何にかかわらず、新たな定式配分によって配分されるものです。

グループ利得の算定には財務諸表(連結)(GAAP、IFRS等)に基づき、標準化された調整が行われる可能性があり、また、グループ又は事業ライン・地域・市場ベースで関連利得を算定することにより、異なる利益状況への対応を行う可能性もあります。ルーティーン利得の算定には種々の方法がありますが、業種別固定率を使用するという簡易なアプローチの可能性があり、また、従来の移転価格枠組の下で実際のルーティーン活動からの対価を配分することも可能です。

グループ利得からみなしルーティーン利得を除いたみなし残余利益額(ノンルーティーン利得)は、市場国への帰属部分とその他の要素(事業上の無形資産・資本・リスク等)への帰属部分とで分割され、更に、市場国に帰属するみなし残余利益額は、販売額に基づく定式(国際的に合意された固定率等)で特定市場に配分されます(率は未定、産業別で異なる可能性)。

これは、残余利益分割法と分数配賦法(定式配分)の特徴を取り入れたアプローチであり、みなしノンルーティーン活動を別に扱うことで、ルーティーン利得に適用される従来の移転価格が存置され得る設計となっています。このルールでは、ビジネスの物理的所在(子会社・PE)如何にかかわらず利得が配分され、一般的には、市場国に配分される事業利得額が増加します。なお、本利得額の考えは、利得と損失の双方に等しく適用されます。

5. 利得配分方法:B 利得額

市場国における販売機能等については現行移転価格 ALP 等に基づいて課税がなされていますが、特に販売機能を巡る多くの紛争への対応として、マーケティング及び販売機能に係る一定ベースライン活動 (assumed baseline activities) (ルーティーン機能)に固定 (fixed) 利益率で利得配分を行うことが考えられます。この率は、単一の率又は業種・地域で異なるものとなる可能性がありますが、市場国への利得配分を簡素化・標準化し、大幅なコンプライアンスコスト及び二重課税リスクの軽減になるとみられます。ただ、対象となる活動の明確な定義が必要になるとみられます。本利得額は、市場国において従来のネクサスの存在(子会社・PE)に関係する場合にのみ適用されます。

6. 利得配分方法:C 利得額

この利得額は、ある国でのビジネス活動が上述 B 利得額での対価支払に係るルーティーン機能(当該国事業体による一定ベースライン活動)よりも大きな機能があると見なされる場合に、追加額の調整として適用されるもので、現行移転価格ルールの下で保証される場合に、これを求めることが可能とされます。上述 A 利得額での利得額と重複しないことを確保する必要があり、両利得額の関係について更なる検討が求められます。本利得額は、市場国において従来のネクサスの存在(子会社・PE)に関係する場合に適用されます。本利得配分方法では、拘束的・効果的な紛争予防・解決メカニズムの適用が必須です。

7. 紛争解決メカニズム

これら A.B.C 利得額の配分に関する紛争解決メカニズム(義務的拘束的仲裁又は類似のメカニズム)も本提案の重要な一部を構成し、このメカニズムの各国での同時実施は不可欠であるとされています。

8. 主要課題

更なる検討作業が多くの分野で必要とされています。ワークプログラム(2019年5月公表)で指摘されました、ビジネスライン・地域のセグメンテーションの利用可能性、損失の取扱い、販売地域の決定等の課題のほか、各利得額の下での課題として、デジタルによる差別化の可能性の程度を反映するメカニズムないし市場国に再配分される利益額の調整の可能性が指摘され、また、A 利得額的设计に係るバリエーションの可能性ないし B 利得額に係る活動の定義、市場国に再配分される利得の規模・額に係る多国間合意(特に A 利得額)、等も更なる課題です。

また、二重課税除去への対応として、A 利得額の下で市場国における課税対象利得の所有者として取扱われる事業体(高利益率事業体、特定 IP 所有事業体等)の特定、現行二重課税除去メカニズムが機能できる

程度、各アプローチの下で市場国に配分される課税利得額の二重計算等のリスクへの対応(特に、A 利得額の下での新たな課税権と現行利得配分ルールとの関係)、等が課題となります。更に、その他の実施上の課題として、新たな義務履行とコンプライアンス・事務負担とのバランス、A 利得額の下での徴収メカニズムとしての源泉税、現行条約の改定、等が指摘されます。

これらの課題を踏まえて、全ての包摂的枠組参加国が新たなルールを同時に実施することが求められますが、最終的には、政治的検討が必要であるとみられます。

9. 設例

ストリーミングサービスのみを提供する某多国籍企業は、市場及び同業者平均を上回る高収益で、ノンルーティーン利得を稼得し、親会社は全ての無形資産を所有しています。子会社は、別の国でマーケティング及び販売に従事し、直接自国の顧客へサービスを提供しています。当該子会社は、更に、現行ルールでは課税プレゼンスのない第三国に直接遠隔サービスを提供しています。

- ・ 市場国に課税プレゼンスがある場合
マーケティング及び販売活動を行う子会社の所在国がグループみなしノンルーティーン利得の一部に係る課税権を有する場合(A 利得額)、みなしノンルーティーン利得を所有するとされる事業体(親会社)に直接課税することが可能で、子会社は、ベースラインのマーケティング及び販売活動に係る一定利得に係る分(B 利得額)についてのみ納税者となります。
当該子会社活動がベースライン活動を超え、ALP の下での課税対象追加利得が子会社所在国にあるとみられる場合には(C 利得額)、当該国は強力な紛争解決・二重課税防止措置に従います。
- ・ 市場国に課税プレゼンスがない場合
当該市場国に、新たな課税権の下でみなしノンルーティーン利得の一部(A 利得額)に係る課税権が生じ、収入閾値を満たす場合には、みなしノンルーティーン利得を所有するとされる事業体(親会社)が当該国に課税プレゼンスを有するものとして課税されます(但し、B 利得額は生じません)。

10. 質問事項

公開コンサルテーション用に次の質問事項が用意されています。

- (1) 対象:A 利得額は広く大規模消費者向けビジネス(large consumer facing businesses)(ユーザーを含む)に焦点を当てているが、特に次の点で、対象となるビジネスの定義・特定に際しての課題・機会は何か
 - a. 消費者/ユーザーとの相互行為(interaction)
 - b. 多国籍企業グループの定義づけ
 - c. 異なるビジネスモデル(多面的ビジネスモデルを含む)及び中間事業者への販売をもカバー
 - d. 多国籍企業グループの規模(公平、税務行政、コンプライアンスコストを考慮)
 - e. 対象外とされるビジネス(例、一次産品)
- (2) 新たなネクサス:主に販売額に基づいて開発されるが、特に次の点で、新たなネクサスの定義・適用に際しての課題・機会は何か
 - a. 国別の販売額閾値の定義・適用
 - b. 小規模経済国の便益をも踏まえた基準の検討
- (3) A 利得額に係るグループ利得の計算:特に次の点で、連結財務諸表を基とするアプローチから生じる課題・機会は何か
 - a. グループ利得に係る適切な算定規準は何か
 - b. 異なる諸会計基準の調整に必要な標準的調整方法があるとするれば、それは何か
 - c. ビジネスラインに基づく事業セグメントを基としたグループ利得の計算アプローチをどのように設計するのが最良か、地域別の利益状況も考慮すべきか
- (4) A 利得額の算定:みなしルーティーン利得の除去、合意された配分キーに基づく一部みなし残余利益の市場国への配分、といったステップを踏む A 利得額算定アプローチから生じる課題・機会は何か

- (5) A 利得額に係る二重課税の除去: 現行の国内・条約上の二重課税除去規定は個別の企業・国を基に適用されることを踏まえ、A 利得額に係る二重課税除去にどのようなアプローチが考えられ、次の点でどんな課題・機会があるか
- 二重課税救済対象納税者の特定
 - 現行二重課税除去メカニズム(課税ベースの修正、課税免除、税額控除等)を基に構築
 - 現行メカニズムが引き続き効果的かつ予定通り機能することを確保
- (6) B 利得額: B 利得額算定方法アプローチは、特に、次の点を含め、B 利得額設計の側面及び現行国別慣行を考慮した場合、紛争解決の簡素化・防止の点でどのような課題・機会を提供するか
- 固定利益の対象となる活動の明確な定義の必要性
 - 利益額の算定(例: 単一固定利益率、産業/地域によって異なる固定利益率、その他合意された方法)
- (7) C 利得額/紛争予防・解決: C 利得額との関係で、紛争予防に係る現行及び可能な新たなアプローチは紛争減少・二重課税解決でどんな機会を提供するか、特に、例えば次のような現行メカニズムでの経験はどうか
- (一国ないし多国間)APA
 - ICAP(International Compliance Assurance Programme)
 - 義務的拘束的 MAP(相互協議)仲裁

[参考]

今後の予定

- ・ 2019年11月21日・22日; コンサルテーション(公開協議)
- ・ 2020年1月中: 第1の柱・第2の柱の方向性を包摂的枠組会合で合意(第2の柱に係る協議文書は11月初旬に公表、12月にコンサルテーション)
- ・ 2020年中: 最終報告書を作成(技術的詳細に係る課題を2020年末までに検討)

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

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

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 720 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 157 カ国に及ぶグローバルネットワークに 276,000 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。

© 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。