

OECD/G20 BEPS プロジェクト デジタル経済課税：BEPS 包摂的枠組における大枠合意の内容

Issue 61, February 2020

In brief

2020年1月31日、BEPS包摂的枠組は、1月29・30日の会合において参加国間でデジタル経済課税に係る2つの柱のアプローチについて大枠合意に達したのを受けて、大枠合意の内容を記した OECD/G20 BEPS 包摂的枠組の声明文とともに、具体的な検討状況を記した付属文書を公表しました。

今回の文書は、ネクサス及び利得配分に係る第1の柱および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に係る第2の柱、それぞれに係る公開協議文書(それぞれ2019年10月及び同年11月に公表)等の検討内容を踏まえたもので、コンセンサスベース解決策に係る合意を2020年末までに得ることに包摂的枠組参加国がコミットすることが確認されました。

ここでは、まず、第1の柱に係る統合的アプローチの構成の大枠について交渉の基礎になるものとの合意がなされ、また、第2の柱についてその進捗が歓迎されています。第1の柱の提案には、紛争の予防解決措置などによる税の安定性の改善が求められ、また、解決策を設計・実施するに際しては複雑性を極力抑えることが必要であることが認識されています。更に、妥当な解決策を得て合意を得るには、技術的課題のほか重要な政策的差異を解決すべきであることにも留意することとされ、米国財務長官から OECD 事務総長宛の書簡(昨年12月3日付)において、多国間解決への米国の支持について言及がなされる一方で、第1の柱をセーフハーバーとして実施するとの提案が含まれていることについても留意するとされています。本件の解決がコンセンサス合意を得るのに極めて重要であること、またこの他にも参加国間で意見の大きく異なる諸課題があることも認識されています。

今後、本年7月の次回包摂的枠組会合で政策的合意を得て、本年末までに最終報告書を完成させることとなっています。

In detail

[経緯]

BEPS 行動1 最終報告書(2015年)においてデジタル経済課税に係る結論を2020年末までに得ることとされていたのを受けて、OECD/G20 BEPS 包摂的枠組は、この困難な課題についてこれまで精力的に検討を続けてきました。2018年2月には中間報告、また、2019年1月には政策ノート、同年2月には公開協議文書、更に同年5月には作業計画を公表して、これに係る諸課題の分析を進めた上で、2019年10月にはネクサス及び利得配分に係る第1の柱に係る公開協議文書、また同年11月には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に係る第2の柱に係る公開協議文書をそれぞれ公表しました(当法人発行「BEPS ニュース」Issue 57~60 参照)。

- Issue 57: <https://www.pwc.com/jp/ja/knowledge/news/tax-beps/issue-57.html>
- Issue 58: <https://www.pwc.com/jp/ja/knowledge/news/tax-beps/issue-58.html>
- Issue 59: <https://www.pwc.com/jp/ja/knowledge/news/tax-beps/issue-59.html>
- Issue 60: <https://www.pwc.com/jp/ja/knowledge/news/tax-beps/issue-60.html>

このような中で、2つの柱に係るこれら文書の内容およびこれらに係るコンサルテーションを踏まえて、2020年1月29・30日には、今や約140か国・地域の集まりとなった包摂的枠組の会合が開催され、“経済のデジタル化から生じる税務上の諸課題への対処に係る2つの柱についてのOECD/G20 BEPS包摂的枠組の声明”と題する今次大枠合意の内容についての声明文及び付属文書が公表されました。付属文書には、“第1の柱に係る統合的アプローチの構造の概要”(これには、更に、“第1の柱の諸問題に係るコンセンサスペース解決策策定のためのワークプログラム”および“利益Aで影響を受ける多国籍企業グループ”の付属文書が含まれる)ならびに“第2の柱に係る進捗状況覚書”という文書が含まれています。

[経済のデジタル化から生じる税務上の諸課題への対処に係る2つの柱についてのOECD/G20 BEPS包摂的枠組の声明]¹

この声明文では、まず、コンセンサスペース解決策に係る合意を2020年末までに得ることに包摂的枠組の参加国がコミットすることが確認されました。具体的には、第1の柱に係る統合的アプローチの構成の大枠について交渉の基礎になるものとの合意がなされ、また、第2の柱についてその進捗が歓迎されています。第1の柱の提案には、紛争の予防的措置などによる税の安定性の改善が求められ、また、解決策を設計・実施するに際しては複雑性を極力抑えることが必要であることが認識されています。また、妥当な解決策を得て合意を得るには、技術的課題のほか重要な政策的差異を解決すべきであることにも留意することとされ、米国財務長官からOECDグリア事務総長宛の書簡(昨年12月3日付)において、多国間解決への米国の支持について言及がなされる一方で、第1の柱をセーフハーバー(納税者の選択)として実施するとの提案がなされていることについても留意するとされています。ただ、多くの包摂的枠組参加国からは、第1の柱をセーフハーバーとすることには、多大の困難を生じさせる、不安定性を増す、等の懸念が表明されている、とされており、本件の解決がコンセンサスペース合意を得るのに極めて重要であることにも留意がなされています。

この他にも参加国間で意見の大きく異なる諸課題があることも認識されています。また、デジタルサービス税(DST)の採用が続いていることに懸念が表明されたことにも言及されています。

第2の柱については、技術的設計についての大きな進捗があったことを歓迎しつつ、更なる作業が必要であることにも留意されています。

包摂的枠組は、第1・第2の柱に係る経済分析および影響調査について大きな進展があったことに留意しつつ、これら提案の投資・経済成長への影響に係る分析強化への継続的な取組および2020年3月末までに一層詳細な分析を行うことを求めています。

本年末までにコンセンサスペース解決策を得るために重要なステップとされるのが、次回7月初めの包摂的枠組会合です。ここでは、政策的合意の基礎となる解決策の主要側面に係る合意の形成が予定されています。

[付属資料1: 第1の柱に係る統合的アプローチの構造の概要]²

《概要》

この文書には、2020年年央までに合意予定のコンセンサスペース解決策の交渉に係る基礎として使用される第1の柱に係る構造の概要が含まれています。

利益A・B・Cという概念を設け、それぞれ、定式アプローチを用いて市場国・地域に配分される残余利益の割合である利益A、一定の基本的販売・マーケティング機能に係る独立企業原則(ALP)に基づく固定対価である利益B、利益Bにおける基本的機能を超越する機能に係る追加的利得をカバーする利益Cで、異なる範囲を対象としますが、多少の重複の可能性があります。利益BおよびCは既存の利益配分ルールに基づくものであり、ALPの実務的適用改善への取組が反映されます。

¹ “Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy”(2020年1月31日)

² “Annex 1. Outline of the Architecture of a Unified Approach on Pillar One”

《新たな課税権(利益 A)》

(対象範囲)

新たな課税権の付与となる利益 A の対象は、関係市場国・地域における新たなネクサステストを満たす大企業グループに限られます。物理的プレゼンスの有無に関わらず、持続的かつ多大の(in a sustained and significant manner)事業が行われる状況に対処するとされている利益 A での政策目的は、大別して 2 つの事業類型に最も関係します。

一つの類型は、大規模及びグローバルな顧客・ユーザーベースに自動化かつ標準化されたデジタルサービス(automated and standardized digital services)を提供する事業に関するものです。これらの事業は、一般的に、強力な顧客/ユーザーネットワーク効果の利用から便益を得、ユーザーおよび顧客との相互作用(interaction)からかなりの価値を生み出します。“自動化されたデジタルサービス(Automated digital services)”に含まれるビジネスモデルには、オンライン検索エンジン、ソーシャルメディアプラットフォーム、オンライン仲介プラットフォーム(オンラインマーケットプレイスを含む(利用者がビジネスか消費者かを問わない))、デジタルコンテンツストリーミング、オンラインゲーム、クラウドコンピューティングサービス、オンライン広告サービス、があります。この自動化されたデジタルサービスについては、その定義について更なる作業が求められ、また、このようなデジタルサービスと、法務・会計・建築・エンジニアリング・コンサルティング等の専門的サービスのような、顧客オンラインでサービスが提供されるものの、人の介在・判断の程度が大きいようなビジネスとの間の区別についても、更なる作業が求められます。

もう一つの類型は、直接的・間接的な消費者への商品やサービスの販売から収益を生じるその他のビジネス(すなわち、消費者向ビジネス(consumer facing businesses))に関係します。これには、旧来型ビジネスも含まれますが、これら事業でも、個人顧客との一層の持続的関係の構築等、顧客ベースとのより大きな相互作用や関与について、デジタル技術がますます利用されています。この“消費者向ビジネス”は、通常、消費者(商業的・専門的利用のためではなく、個人的な利用のためにモノ(items)を購入する個人)に販売されるような商品やサービスの販売から収益を生じるビジネスを対象とします。若干の組立・包装等の決まりきった作業を行う第三者の再販売業者または仲介者を通じて間接的に消費者製品を販売するビジネスも対象となります。消費者に販売される最終製品に組み込まれる中間製品・部品を販売するビジネスは対象外となるとみられますが、中間製品・部品がブランド品で、消費者が個人的利用のために通常購入するものは対象になる可能性があります。フランチャイズモデル等において、消費者商標(および商業上のノウハウ)をライセンス供与することによって収益を生む、商標付消費者商品・ビジネスに係る使用許諾権から収益を生んでいるビジネスは対象となります。消費者向ビジネスの定義には、パーソナルコンピューター製品(ソフトウェア、ホームアプライアンス、携帯電話等)、衣類・洗面用品・化粧品・ぜいたく品等、商標付飲食料品、レストラン・ホテル分野を含む使用許諾取極等のフランチャイズモデル、自動車、等が含まれます。ただ、これらの用語の定義には更なる作業が必要なものがあります。

(特別の考慮:対象外)

天然資源や一次産品(コモディティ)、農林業産品、殆どの金融サービス分野(保険業を含む)は、この制度の対象外とすべきと考えられます。また、国際運輸船舶・航空機の運用によって取得する利得についても、これを新たな課税権の対象に含めるのは不適切と考えられます。

(他の要素との相互作用)

多くの企業グループは多様な活動を行っていますので、セグメンテーションを行うことで、それらの活動中で利益 A の対象となるものに対処できる可能性があります。どの程度のセグメンテーションが実際的で検証可能かを判断するには更なる作業が求められます。

(閾値)

コンプライアンスおよび執行上の負担が、見込まれる便益に比例的であることを確保するためには、幾つかの閾値が設けられます。第一に、一定の総収益(例えば、国別報告(CbCR)と同じ総収益が 7 億 5 千万ユーロ超)、第二に、対象となる事業に係る総収益、第三に、新たな課税権の下で配分される総利得に係る一定のデミニマス額(国内事業が中心で国際所得レベルの極めて低い場合等)、最後に、その他の利益 A の効果的な計算および新ネクサスルールの適用に係る追加的な閾値、が考えられます。

(ネクサス)

対象となる多国籍企業に係る新たなネクサスルールは、市場国・地域との重要かつ持続的な関与 (significant and sustained engagement) の指標に基づいて創出されます。このルールは、独立したルールとして取り入れられます。収益閾値は市場の規模と相応し、最終的な合意には閾値の額に係る正確な数字が含まれるとみられます。

対象となる自動化・デジタル化されたビジネスについては、収益閾値は、ネクサスを生じるために求められる唯一のテストです。その他の対象活動(有形商品の販売等)については、多国籍企業が、市場との持続的な相互作用なく、市場国・地域に消費者商品を販売しているだけであれば、当該国・地域での重要かつ持続的な関与には達せず、新たなネクサスを生じないとみられます。

今後の作業では、市場国・地域での収益の源泉となる明確で執行可能なルールとして、一定のデジタル取引をカバーするソースルール(sourcing rules)を策定することがとりわけ重要で、例えば、オンライン広告サービスからの収益はユーザーの所在地での源泉とし、その他の対象デジタルサービスからの収益は消費地での源泉とする、などがあります。製品が最終消費者に届く前に仲介者に販売される場合に、収益の源泉地について特定することも必要であるとみられます。

(利益 A の課税ベース)

伝統的な移転価格の分離事業体アプローチとは対照的に、利益 A の計算は、連結グループ財務諸表に基づきますが、異なる会計基準で作成された財務諸表を連結することから、とりわけ時間的差異に係る調整が求められます。また、異なる利益指標が使われているなかでは、税前提利益(profit before tax:PBT)が、最も好ましい利益 A の計算方法であることが言われています。なお、これらのルールは利得・損失の双方に適用され、損失の繰越ルールも適用されます。

多国籍企業グループにおける対象外収益が多である場合、利益 A の配分に係る対象ビジネスのセグメントだけを捉えるためにセグメント別計算が求められます。また、異なるビジネスラインあるいは国・地域の間で利益率が大きく変わる場合には、国・地域別および/またはビジネスライン別セグメンテーションが求められる可能性があります。

利益 A は一定の利益率を超える残余利益について定式に基づいて配分されますが、この場合、対象となる事業活動間での異なるデジタル度に係るウエイト付け(デジタル度要素(“digital differentiation”))も考えられます。今後の交渉では、大小市場経済の利害関係も考慮して、利益 A に係る利益率レベルが検討されます。また、異なるビジネスに応じて異なる利益 A の市場配分割合とするかどうかについても、政策合理性を踏まえて検討されます。

(配分キー)

利益 A の市場国・地域への配分は、ネクサスを生じさせる種類の販売額に基づいてなされます。このためには、異なるビジネスモデルに応じた特定の収益源泉ルールの開発が必要です(例えば、オンライン広告、独立の販売業者を通じた販売)。

(二重課税の除去)

利益 A の計算は多国籍企業グループ(またはビジネスライン)全体に適用されますので、現行の二重課税除去のメカニズムを利益 A から生じる二重課税除去に適用するのは簡単ではなく、対応的調整アプローチを全ての事案に使用することは、可能ではありません。

既存の税額控除方式または免除方式によって引き続き効果的に二重課税除去ができそうですが、どこの国・地域が二重課税除去の責務を負うかを決定しなければなりません。また、条約のない国・地域との関係への対応も必要となります。

(各利益間の相互作用及び二重計上の可能性)

多国籍企業はまず ALP による利得配分を行います。利益 A、B、C の間の相互作用の可能性を検討する必要があります。利益 A と B はそれぞれの性質から、大きな相互作用はありません。利益 A と C の間には二重計上の可能性があり、関係国・地域におけるマーケティング無形資産、ALP での比較可能性分析、等の検討が必要となります。更に、グループ内の特定企業に移転価格調整があった場合の利益 A と C の相互作用等も今後の検討課題です。

《一定の基本的な販売・マーケティング活動に係る固定利益(利益 B)》

利益 B は、再販売のために関連者から製品を購入し、基本的なマーケティング・販売活動(“baseline marketing and distribution activities”)と定義される活動を行う販売業者に係る報酬の標準化を狙いとするもので、ALP に基づく固定対価です。ただ、異なる機能レベルおよび産業・地域間での取扱いの差別化についての検討作業が求められます。なお、利益 B と利益 C とは、基本的活動(baselines activities)の明確な定義によって区別され、基本的販売活動の定義には、一般には、ルーティンレベルの機能・無形資産の不保持・無リスクないし限定的リスクを伴う販売取極めが含まれるとみられます。

利益 B に係る主要な技術的検討事項としては、基本的活動の定義、適切な利益水準指標の検討、合意された利得レベル(例: 中位値)での固定パーセントによる対価の策定、一般に入手可能な情報に基づくベンチマークの活用、産業・地域間での取扱いの差別化の必要性の程度、等が挙げられます。

《税の安定性: 紛争予防・解決》

税の安定性は、統合的アプローチの必須要素であり、第1の柱の基本的部分です。

(利益 A に係る紛争予防・解決の新たな枠組)

この新たなアプローチでは課税権の配分はグローバルで合意された定式に基づき、紛争のリスクは軽減されるものの、利益 A を巡る二国間の紛争は、多数の国の課税に影響し得るため、多国間相互協議が求められますが、それへの対応としては、まず、明確で、執行可能で、拘束力ある、早期の紛争予防プロセスが求められます。例えば、代表者パネル(representative panels)の設置による革新的アプローチを開発することが合意されています。また、執行上のリソース不足への対応として標準化された執行上の措置の活用が考えられています。更には、このような紛争予防措置で対応され得ない事案には、適切な義務的拘束力ある紛争解決措置が開発されますが、これにはコンセンサスが求められます。

(税の安定性ならびに利益 B・C に係る紛争予防・解決)

利益 B に係る紛争は、その範囲についての明確で詳細な指針を提供することによって、その発生を抑えられます。また、全ての包摂的枠組参加国は、新たな紛争解決の適用範囲についての合意が重要であることも認識しています。ただ、義務的拘束力ある仲裁には、国内法上の障害のある国があり、同じ問題の生じない仕組みの検討が必要となる可能性があります。まずは、相互協議の向上が税の安定性に係る重要な要素です。

《実施および執行》

(概要)

この新たなアプローチの実施には、国内法及び条約の改正が求められ、新たな多国間条約が考えられています。また、新たな課税権の実施および市場国・地域への追加的利得の配分には、新たな紛争予防・解決ルールの実入れも条件となります。

新たな課税権には、コンプライアンスおよび実施に係る新たな多くの要件(セグメンテーション等)が伴いますので、段階的に要件を導入すること、または/および移行ルールによる当初期間はコンプライアンス要件に簡易なアプローチを採用することが適当な可能性もあります。

なお、コンセンサスペース解決策には、包摂的枠組参加国が、関連する一国主義的措置(unilateral actions)を撤回し、今後も一国主義的措置を採らないことにコミットすることが含まれるとみられます。

(代替的グローバルセーフハーバー制度の検討)

OECD/G20 包摂的枠組の声明で言及されているセーフハーバー提案を踏まえ、第1の柱の実施に係る代替的アプローチが検討されます。ワークプログラムでは、このようなグローバルセーフハーバー制度の重要な設計上の選択肢についての検討のための作業計画が設定されます。ここでの検討課題としては、利益 A の対象範囲の修正の可能性、当制度の実施・執行上のルールの必要性、二重課税防止のための適切なメカニズム、特定の本提案と一国主義的(unilateral)措置との関連、等があります。

[付属資料 A: 第 1 の柱の諸問題に係るコンセンサスベース解決策策定のためのワークプログラム]³

この文書の内容は、2019 年 5 月に包摂的枠組で採用された第 1 の柱の諸問題に係るワークプログラムに置き換わるものです。

《今後の作業》

第 1 の柱で解決すべき技術的・政策的諸問題は 11 のグループに分けられます。すなわち、1) 利益 A の対象範囲、2) 利益 A に係るネクサスルールと条約事項との関連、3) 課税ベース、4) 利益 A の額、5) 利益 A の収入源泉、6) 利益 A に係る二重課税の除去、7) 利益 A・B・C の相互作用および二重計算リスクの可能性、8) 利益 B の特性、9) 利益 A に係る紛争予防・解決、10) 利益 B・C に係る紛争予防・解決、11) 実施および執行、です。

《今後のスケジュール》

この修正ワークプログラムでは、本年 7 月までに第 1 の柱のコンセンサスベース解決策に係る主要な政策的特性についての合意を得るとともに、2020 年末までに技術的詳細を踏まえた最終報告書を作成するために作業を継続することとしています。

ワークプログラムでは、コンセンサスベース解決策に係る主要事項(課税権の対象範囲となるビジネス活動の類型の定義、再配分される利得のパーセントの閾値の決定等)の判断の参考に必要なものは、2020 年 6 月に検討を終え、その他の技術的検討および施行に係る事項は 2020 年 11 月に作業を終えることとされています。

[付属資料 B: 利益 A で影響を受ける多国籍企業グループ]⁴

利益 A の対象となる企業は、次の諸テストを順に適用することで判定されます。すなわち、

(1) 売上高テスト(一定ユーロ売上高超)⇒(2) 活動テスト(自動化されたデジタルサービスおよび消費者向活動)⇒(3) 対象収入額のデミニマステスト(対象活動が一定ユーロ収入額超)⇒(4) ビジネスライン利益率テスト(利益率が一定パーセント超のビジネスライン収入額)⇒(5) 合計残余利益のデミニマステスト(一定ユーロ額超の合計みなし残余利益)⇒(6) 各市場国・地域のネクサステスト(一定の地元収入額等を満たす市場国・地域)、のテストです。

[付属資料 2: 第 2 の柱に係る進捗状況覚書]⁵

経済のデジタル化・グローバル化に伴う BEPS(税源浸食利益移転)行為が依然として存在することへの対応として採られている第 2 の柱(GloBE 提案)についても、包摂的枠組での検討が進んでいます。

《作業状況及び今後のステップ》

第 2 の柱の基本的政策である、全ての国際的に活動している企業に最低レベルの税支払を求めることについて、これとは異なる政策設計に係る意見があるともされていますが、具体的な制度設計の選択肢についての検討は続けられています。

(所得合算ルール(income inclusion rule))

このルールは、所得がミニマム実効税率未満の課税となっている場合に、株主側での比例割合での課税を求めるものです。これに係るミニマム税率(固定税率)については未だ議論されていませんが、会計上の一時差異や永久差異への対応については精力的な検討がなされています。また、低税率と高税率の混合(ブレンディング)の問題についての技術的検討が継続してなされています。なお、対象からの除外(カーブアウト)については、いくつかの国・地域は実質基準に基づく除外(substance carve-outs)を強く主張しています。

(スイッチオーバールール(switch-over rule))

このルールは、PE 帰属利得等がミニマム実効税率未満の課税となっている場合に、居住地国での免除方式から税額控除方式への移行を行うものですが、所得合算ルールの実施を容易にするための簡易なスイッチオーバールールが検討されています。

³ “Annex A. Programme of Work to Develop a Consensus-Based Solution to Pillar One Issues”

⁴ “Annex B. MNE Groups Impacted by Amount A”

⁵ “Annex 2. Progress Note on Pillar Two”

(軽(過少)課税支払ルール(undertaxed payments rule))

このルールは、所得がミニマム実効税率未満の課税となっている場合に、その支払いに係る控除否認・源泉ベース課税をするものですが、複雑性、コンプライアンスおよび執行上のコスト、過大課税のリスクについて、これらを抑制するための多くの提案がなされています。

(租税条約の特典否認ルール(課税対象ルール: subject to tax rule))

このルールは、所得がミニマム実効税率未満の課税となっている場合に、条約上の恩典を与えないとするものですが、更に検討される課題として、対象となる支払の範囲、ミニマム税率テストの設計、必要となる調整の程度、デミニマス閾値の使用、軽課税支払ルールとの関係、等があります。

(国際的責務に係るルールとの調和・閾値等)

国際的責務(無差別取扱い等)との間での調和・簡素化・適合性についての作業が継続しています。また、閾値(国別報告で使用されている7億5千万ユーロ等)および適用除外についての検討も継続しています。

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

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 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。

© 2020 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。