

デジタル経済課税に係る パブリックコンサルテーションの実施について

Issue 65, February 2021

In brief

2021年1月14～15日、2020年10月12日に公表されたOECDのデジタル経済課税に係る第1の柱及び第2の柱の青写真についてのパブリックコンサルテーションがオンライン形式で開催されました。

冒頭、パスカル・サンタマン OECD 租税委員会局長の挨拶において、2021年7月9～10日にイタリアのベネチアで開催予定のG20財務大臣・中央銀行総裁会合において、最終合意の報告を目指すとのコメントがありました。

また、デジタル経済課税に係る第1の柱及び第2の柱の青写真については、加盟国間の立場の違いから制度設計が複雑になっており、いかに簡素化を図っていくかが今後の課題であるとの認識が示されました。

今回のパブリックコンサルテーションにおいては、OECD事務局が、第1の柱及び第2の柱それぞれの主要論点に係るコメントについてのハイレベルなサマリーを行っています。本ニュースレターでは、その内容について紹介します。

In detail

1. 第1の柱の青写真

全体としてのコメントは、現行の青写真の制度設計は複雑であり、税務当局と納税者との間の紛争を引き起こしかねないとして、特にネクサス、セグメンテーション、収益に係るソースルール、二重課税の排除について簡素化を図ることが必要との見解が示されています。各論点に係るコメントのサマリーについては、以下のとおりです。

〈対象範囲〉

- Automated Digital Services (ADS)について、BtoBに係るクラウドコンピューティングサービス及びソフトウェア提供サービスは対象から除外すべきとの意見が多数。
- 閾値については、納税者のコンプライアンスコスト及び税務当局の管理運営能局を踏まえ、グローバル総収益テストについては、CbCR(国別報告書)の目的で使用されている7億5000万ユーロを閾値とすること、また、対象範囲の国外収益に係るデミニステストに係る閾値を設けることについて、多くの支持。
- また、実施に当たってのアプローチとして、大規模多国籍企業グループから適用を開始し段階的に閾値を引き下げるべきといった意見もあり。

〈ネクサス及び収益に係るソースルール〉

- ネクサスに係る閾値に関して市場国の収入閾値を用いることについては幅広い支持。
- 一方、Consumer Facing Business (CFB)に必要なとされた「プラス要因」(plus factor)については、過度

なコンプライアンスコストを創出するとして懸念が示された。

- 収益に係るソースルールについては、そのアプローチについては賛成するが、ソースルールの指標について柔軟性が必要との意見、また第三者の販売業者を介する場合の情報収集についての懸念が示された。

〈課税ベースの決定〉

- 連結財務諸表を利益 A の課税ベースの計算のスターティングポイントとすることについて異議はなし。
- セグメンテーションについては、開示されたセグメント損益の使用に対して強い選好が示される一方、新たにセグメント損益を作成することについては、追加的なコンプライアンスコスト及び複雑性を伴うことに懸念が示され、「セグメンテーション免除」に係るセーフハーバーへの支持が示された。
- IFRS14 に基づく「セグメンテーション指標」(segmentation hallmarks)については、主観的な判断及び不確実性を惹起しかねないとの懸念。
- 損失繰越ルールについては、本制度導入前の損失 (pre-regime losses) の導入、及び損失繰越には期間制限を設けないことを希望する意見が示された。

〈二重計上の問題〉

- 市場国に既に利益 A が配分され課税されている場合には二重計上の懸念があることから、「マーケティング・販売活動に係るセーフハーバー」について、二重計上の排除に資するものとして幅広い支持。
- 提案された設計においては、市場国で課税された使用料・サービス等に係る源泉税について考慮されていないことから、利益 A に係る税額計算において当該源泉税について控除するなどの調整を行うべき。

〈二重課税の排除〉

- 支払事業体を特定する4つのステップについては、実効性ある二重課税排除にあたって複雑であり紛争リスクがあるものと懸念、また賃金及び資産評価に基づく利益性テストよりも活動テストを優先適用すべきとの意見もあり。
- 市場関連優先テストについては、支持するとの意見もある一方で、複雑性及び恣意性が入る余地があるとの懸念。
- 二重課税排除の方法として、税額控除方式は全額の控除が得られない可能性があり、完全な二重課税の排除が可能となる免除方式への支持が示された。

〈利益 B〉

- 利益 B については、適切に設計されれば移転価格ルールの執行の簡素化を通じて当局と納税者間の紛争の予防・縮小が図られるとして、その目的に対して強い支持。
- しかしながら、利益 B の対象範囲について異なった見解が示され、コミッショナア又は複数の機能を有した事業体を含めた広いスコープとすべきという意見、及び管理・執行上の実務的な観点から狭いスコープとすべきとの意見が示された。
- また、広いスコープについては多様なレベルの機能に対応させる必要があり独立企業原則に一致させるのは難しいのではとの意見もあった。

〈税の安定性〉

- 利益 A に係る義務的拘束力ある紛争の未然防止・解決についてはビジネス界からの強い支持があり、プロセスが過度な負荷にならないよう早期に一定の結論に至ることが確保されることが重要。
- プロセスに係る当局の執行事務負担及びタイミングが利益 A に係る税の安定性の確保のプロセスの主要な課題との認識。
- 利益 A を超えての税の安定性プロセスの対象拡大は歓迎。また、義務的拘束力ある紛争解決についても幅広い支持。

2. 第2の柱の青写真

全体としてのコメントの中心は、Pillar2における計算、特に実効税率(ETR)の計算が複雑であり、執行負担が大きいことから、青写真で示された ETR の計算を免除とする簡素化に対するコメントが 150 ページを超えています。他の項目としては、ETR の計算における分子と分母の認識のタイミングの差異への対応策とし

て青写真で示された繰越制度よりも税効果会計の活用が強く支持されました。ただし、税効果会計の適用に関する詳細の議論には至っていません。各論点に係るコメントのサマリーについては、以下のとおりです。

〈対象範囲〉

- 青写真で示された CbCR と同様のアプローチについては幅広い支持。
- ただし、重要性の観点から連結財務諸表から除外されている子会社については、追加の事務負担の関係から対象外とし CbCR と一致させる必要はないのではないかと意見あり。
- 適用除外事業となるファンド業や非営利組織の明確化や定義の修正の意見あり。
- 適用除外の更なる検討がなされている国際運輸業について、除外を指示する意見もあり。
- また、第 1 の柱と同様、実施に当たってのアプローチとして、大規模多国籍企業グループから適用を開始し段階的に閾値を引き下げるべきといった意見もあり。

〈ETR の計算〉

- 国・地域別ブレンディングについて、簡素化の観点から全世界ブレンディングを支持する意見あり。
- 分母の課税ベースの計算において親会社の連結財務諸表作成のための財務情報の数字を用いることについては広範な支持があるも、課税ベースの調整項目であるポートフォリオ投資に係る配当の閾値、組織再編、規制資本、補助金、税額控除等の取扱いについての特定の意見あり。
- 分子の対象租税についても広範な支持があるも、課税ベースを構成する所得が配分される国・地域にその所得に課される対象租税が正しく配分されない場合の懸念が示された。
- 実体のある活動に係る一定の所得を課税ベースから控除するカーブアウトについては、概ね歓迎の意見であったが、対象に無形資産も含めるべきなど、範囲の拡大を求める意見あり。
- なお、カーブアウトについては、Globe ルールの効果を弱めるとの理由でその利用を懸念する意見もあり。
- また、分子と分母の認識のタイミングの差異への対応として、税効果会計における見積もり部分について信頼性をもって除外可能だとして青写真では示された繰越制度よりも税効果会計の活用に対して強い支持。

〈簡素化〉

- ETR 計算の複雑性、執行負担について懸念が提起され、ETR の計算を免除とする簡素化が極めて重要との認識の下、青写真で示された 4 つの簡素化については、納税者の選択として全て実施されるべきとの意見。
- 4 つの簡素化のうち、税務行政ガイダンスが最も遵守容易な方法として強い支持。
- CbCR に基づく ETR によるセーフハーバーについては、CbCR データの調整が求められると真の簡素化とならないとして、CbCR データをそのまま利用、または、調整が求められるとしても必要最小限とすべきとの意見あり。
- なお、CbCR はハイレベルのリスク評価のためのツールであり、この目的を超えての CbCR の利用が税務当局によるその他目的での利用につながる可能性について懸念が示された。
- デミニマス利益の除外については、閾値として低すぎる固定閾値ではなく、パーセンテージや固定・パーセンテージの組合せが望ましいとの意見や事務負担の少ない閾値の計算を求める意見あり。

〈グローバル税源浸食防止提案(GloBE)ルール〉

- 所得合算ルール(IIR)の適用者決定アプローチであるトップダウンアプローチについては、幅広い支持があるも、トップダウンアプローチの例外適用として分割所有ルールについては複雑であり、所有割合の把握など負担も大きいとの懸念。
- 軽減課税支払ルール(UTPR)については、共通の課税ベースを共通の配分キーに基づき複数の地域に適用されること、また、IIR が最終親会社で適用されない場合に IIR と UTPR の両方が適用される可能性があることなど、ルールの複雑化に懸念が示され、実施における更なる簡素化を求める意見あり。
- また、GloBE ルールの特別ルールである簡略版 IIR について、持分法適用会社に適用され、対象が広範となるなど多大な事務負担となるとの懸念。

〈条約特典否認ルール(STTR)〉

- グロスベースの課税のため過度な課税や事務負担の懸念から STTR を支持しない意見あり。
- 対象範囲を狭めること、低いトリガーレートとすること、支払の都度ではなく年間ベースの支払に適用することなどを求める意見あり。
- また、GloBE ルールよりも STTR が優先適用されることに懸念。

〈実施及びルールの調整〉

- UTPR が IIR のバックストップとして適用されることについては支持。
- IIR と UTPR の適用における一貫性と調整を確実にするため、また、紛争防止と解決メカニズムを提供するため、新たな多国間条約を策定することについても支持。

〈グローバル無形資産低課税所得(GILTI)との共存〉

- GILTI を適格 IIR とし GloBE ルールの適用免除とすることについて強い支持があるも、GILTI が全世界ブレンディングを採用していることについて懸念の声もあり。
- トップダウンアプローチに基づき米国子会社グループへの GILTI の適用停止、または、同グループに GILTI が適用される場合には GloBE ルールでの課税額から GILTI 課税額を控除することを求める意見あり。
- Globe ルールと GILTI との関係について、同様に税源浸食濫用防止税(BEAT)との関係も考慮すべきとの意見あり。
- また、GILTI において STTR を適用除外すべきとの意見もあり。

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

〒100-0004 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
高野 公人

パートナー
白土 晴久

顧問
岡田 至康

ディレクター
城地 徳政

ディレクター
浅川 和仁

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)としてしています。私たちは、世界 155 カ国に及ぶグローバルネットワークに 284,000 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。

© 2021 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.