

国際課税の大原則を転換する デジタル経済課税／第1の柱に係る 最近の議論の動向について

第1回

概要・対象範囲・ネクサス・収益に係るソースルール

PwC税理士法人 国際税務サービスグループ (移転価格)
パートナー 船谷 晃一
ディレクター 城地 徳政

1. デジタル経済課税／第1の柱の概要及び背景

2021年10月8日、経済協力開発機構(OECD)は、BEPS包摂的枠組みメンバーである140の国・地域のうち136カ国・地域が、多国籍企業が事業を行う場所において公平な税を負担することを確保するための二つの柱について合意したとして、「経済のデジタル化から生じる税務上の課題に対処するための二つの柱の解決策に関する声明」を公表しました¹。

このうち第1の柱の下では、新たな課税権である「利益A」として、グローバル収益が200億ユーロ超かつ利益率10%超の多国籍企業について、物理的な存在の有無にかかわらず事業活動を行って利益を稼得している市場国に対して、収益の10%を超える利益として定義される残余利益の25%に係る課税権が再配分され、OECDでは年間1,250億ドル超の利益に対する課税権が市場国に再配分されると想定していま

す。

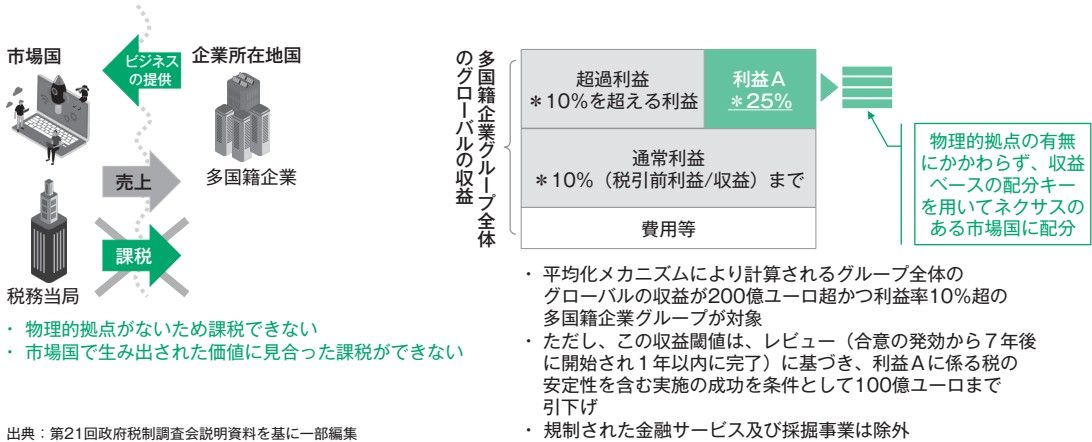
第1の柱の背景については、経済のデジタル化の進展に伴い、IT企業／デジタル企業は、市場国において物理的拠点を必要とせずに事業を行い、利益を稼得することができる一方、現行の国際課税原則においては、その国に物理的な拠点、すなわち恒久的施設(PE)がなければその経済活動が行われている市場国において課税を行うことができず、市場国で生み出された価値に見合った課税ができないという問題が生じていました。そのため第1の柱は、市場国に対して適切に課税所得を配分するための国際課税ルールの見直しであり、大規模な多国籍企業グループを対象として、グループ全体の利益のうち通常の利益を超える残余利益の一部を、物理的拠点の有無にかかわらず、市場国に配分するルールとなります。

¹ <https://www.oecd.org/tax/beps/international-community-strikes-a-ground-breaking-tax-deal-for-the-digital-age.htm>

特集 国際課税の大原則を転換するデジタル経済課税／第1の柱に係る最近の議論の動向について

【図表1】 第1の柱の概要

第1の柱：市場国への新たな課税権の配分



また、第1の柱においては、新たな課税権のほかに、「利益B」として、グループ企業の市場国における基本的なマーケティング・販売活動について独立企業間原則に基づき一定の利益を固定利益として市場国に配分するルールが検討されています。これは、販売子会社の機能・リスク評価等に係る紛争が頻発していることを背景として、移転価格ルールの執行の簡素化を図るとともに、納税者のコンプライアンスコストを低減させ、税の安定性を高めることを目的とするものとされています。また、2021年10月のBEPS包摂的枠組み合意では、利益Bに関して、基本的なマーケティング・販売活動に対する独立企業原則の適用については執行能力の低い国の必要性に焦点を当てて簡素化及び合理

化を進めることとされています²。

本シリーズでは、下記の3. で紹介する進捗報告において提示された第1の柱の制度設計及び各構成要素に係るドラフトモデルルールの概要について解説します（全3回の掲載予定は以下のとおり³）。

- 第1回：利益Aの概要、対象範囲、ネクサス及び収益に係るソースルール
- 第2回：課税ベースの決定、利益Aの配分、二重課税の排除、利益Aの執行、税の安定性
- 第3回：デジタルサービス税（DST）、利益Bの概要

2 2022年10月6日公表の「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 Aspects of Amount A of Pillar One）」では、利益Bに関する作業は2023年前半の完了を目指すこととされている。なお、2022年12月8日、利益Bに係るパブリックコンサルテーション（公開協議）文書がOECDより公表。

<https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-invites-public-input-on-the-design-elements-of-amount-b-under-pillar-one-relating-to-the-simplification-of-transfer-pricing-rules.htm>

3 第2回目以降の掲載内容等については変更されることがあります。

2. デジタル経済課税／第1の柱の策定スケジュール

第1の柱については、これまでの「PEなければ課税なし」という国際課税の大原則の転換であり、課税権の配分を律する租税条約の改正を要することと、新たな課税権である利益Aの枠組みの構築に当たっては、従前の移転価格ルールとは異なる配分方式を採用し、加盟国に対して拘束力を持たせる形で制度の枠組みを構築する必要があります。従って、既存の二国間租税条約とは別に、新たな課税権である利益Aのための多国間条約 (Multilateral Convention/MLC) の開発・策定が必要となります。

多国間条約 (MLC) には、利益Aの配分決定及び二重課税の排除に必要なルール、申告・執行手続き及び税の安定性プロセス等、利益A

の制度設計の各構成要素に係る論点・手続きが網羅的に規定されるものと想定されます。

多国間条約 (MLC) の策定作業スケジュールについては、2021年10月の包摂的枠組み合意では、2022年中の多国間条約の策定、2023年の発効を目指すこととされました。しかしながら、2022年7月のOECDの公表によれば、今後の第1の柱の作業スケジュールについて、これまで合意された作業スケジュールを改訂し、多国間条約 (MLC) について、2023年半ばまでに署名式が開催できるよう条約テキスト及び解説書の作業を完了させ、2024年の発効を目指すこととされています⁴。

3. 2022年2月以降の議論の動向

包摂的枠組みでは、2022年2月より、以下の各構成要素に係る「ドラフトモデルルール」について、包摂的枠組みメンバー国のコンセンサスを得た文書ではなく、OECD事務局の作

業文書として位置付け、段階的に公表し利害関係者からのインプットを得ています (以下、「ローリングパブリックコンサルテーション」)。

【図表2】 2022年2月以降のローリングパブリックコンサルテーションの状況

2022年2月4日	ネクサス及び収益に係るソースルール (Nexus and Revenue Sourcing)
2022年2月18日	課税ベースの決定 (Tax Base Determination)
2022年4月4日	対象範囲 (Scope)
2022年4月14日	除外採掘事業 (Extractive Exclusion)
2022年5月6日	除外規制金融サービス (Regulated Financial Service Exclusion)
2022年5月27日	税の安定性 (A Tax Certainty Framework for Amount A)

その後、2022年7月11日、「第1の柱の利益Aに関する進捗報告 (Progress Report on Amount A of Pillar One)」⁵が公表され、既

にパブリックコンサルテーションに付された利益Aに係る各構成要素について、利害関係者からのインプットを踏まえアップデートされたド

⁴ <https://www.oecd.org/tax/beps/international-tax-reform-multilateral-convention-to-implement-pillar-one-on-track-for-delivery-by-mid-2023.htm>

⁵ <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-invites-public-input-on-the-progress-report-on-amount-a-of-pillar-one.htm>

特集 国際課税の大原則を転換するデジタル経済課税／第1の柱に係る最近の議論の動向について

ラフトルールの統合バージョン（国内法モデルルール形式）として提示されました。また、7月に公表された上記の「進捗報告」には、新たに「マーケティング・販売活動利益に係るセーフハーバー」及び「利益Aの二重課税の排除」に関する規定が含まれています。

また、2022年10月6日、「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 Aspects of Amount A of

Pillar One)】⁶が公表され、この中には第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います。これら二つの進捗報告書（以下、「進捗報告」）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（ローリングタブリック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ています⁷。

4. 第1の柱／利益Aの適用プロセス

第1の柱の新たな課税権である利益Aの適用プロセスについては、2022年7月の進捗報告と併せて公表された「ファクトシート」⁸において、以下のとおり示されています。

〈本稿第1回で解説〉

- ステップ1（対象範囲の決定）：多国籍企業グループが利益Aの対象となるかどうかの判定
- ステップ2（ネクスス及び収益に係るソースルール）：利益Aの下で対象グ

ループの残余利益に対する課税権を有する市場国の決定

〈以下、第2回目以降で解説〉

- ステップ3（課税ベースの決定）：対象グループの利益Aの課税標準の決定
- ステップ4（利益Aの配分）：課税権を有する市場国への利益Aの配分
- ステップ5（二重課税の排除）：利益Aの二重課税の排除

【図表3】 第1の柱、利益A対象判定ステップ

ステップ1 （対象範囲の決定）：

多国籍企業グループが利益Aの対象となるかどうかの判定

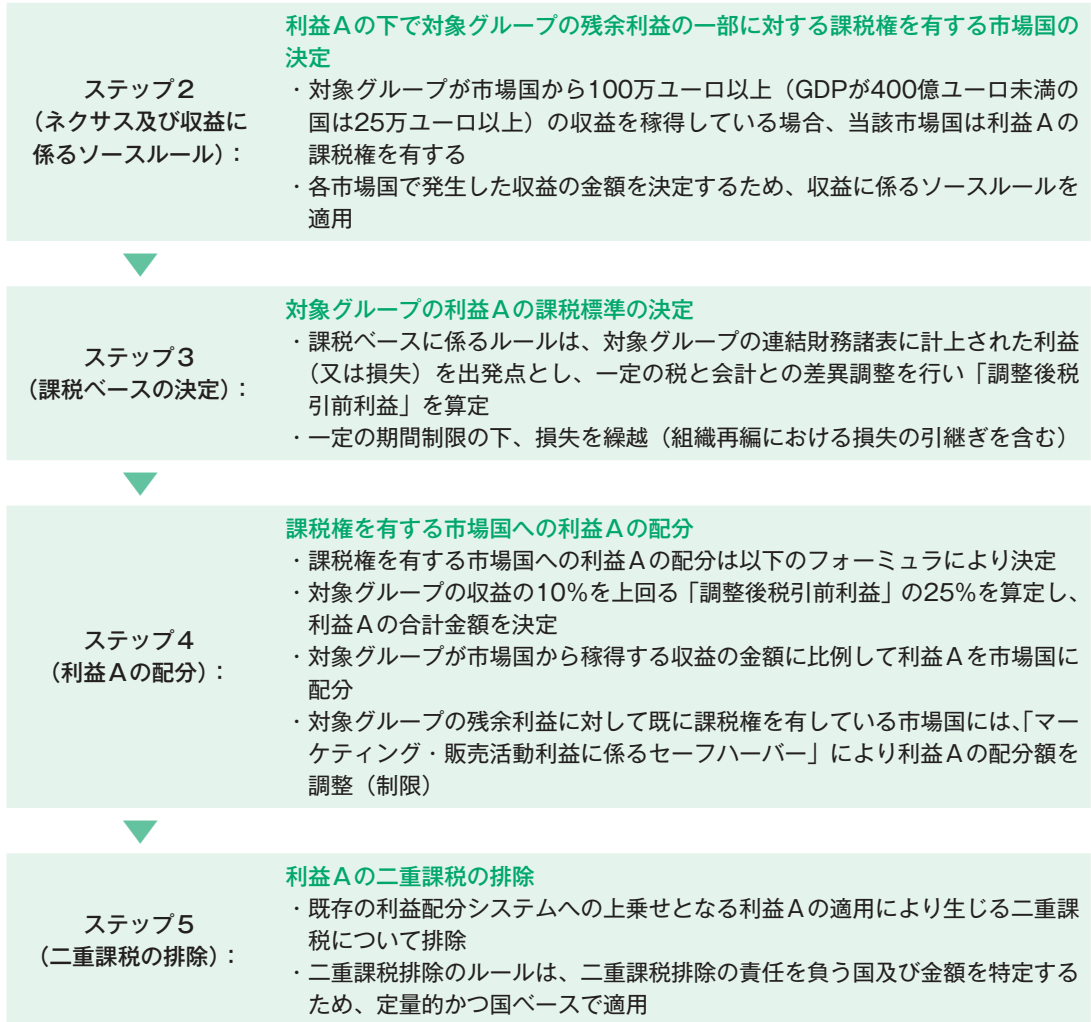
- ・対象範囲（すなわち対象グループ）の閾値：グループの総収益が200億ユーロ超かつ利益率10%超である多国籍企業
- ・多国籍企業の連結ベースでは上記閾値を充足しないが、開示セグメントの一つが単独ベースで充足する場合には、当該開示セグメントは利益Aの対象
- ・規制金融サービス及び採掘事業に関連する収益及び利益は対象から除外

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

7 これら二つの進捗報告書についても、包摂的枠組みメンバー国のコンセンサスを得た文書ではなく、利害関係者からのインプットを得るためのOECD事務局の作業文書として位置付けている。

8 <https://www.oecd.org/tax/beps/pillar-one-amount-a-fact-sheet.pdf>

特集 国際課税の大原則を転換するデジタル経済課税／第1の柱に係る最近の議論の動向について

**ステップ1 (対象範囲の決定)****(1) 対象グループ (Covered Group) の閾値**

第1の柱における利益Aが適用される対象グループ (Covered Group) は、以下の二つのテスト (閾値) を満たすものとして定義され

ています。

- － 「当年度のグループの収益 (Revenues of a Group for a Period)」⁹が200億ユーロ超¹⁰であること（「収益テスト (the revenue test)」)
- － 「当年度のグループの税引前利益率 (Pre-Tax Profit Margin of a Group for a

9 グループの一期間における「許容できる財務会計基準」に基づき作成された連結財務諸表に計上された収益に以下の調整を加えた金額として定義。

- － 配当の除外及び持分法損益の加減算
- － その期において稼得された除外事業体の収益を除外
- － 修正再表示・会計方針変更による利益の増減を加減算（当該修正再表示・会計方針変更が収益として分類される金額に関連する場合）
- － 合併事業 (Joint Venture or Joint Operation) から稼得された収益を調整

特集 国際課税の大原則を転換するデジタル経済課税／第1の柱に係る最近の議論の動向について

Period)]¹¹が10%超であること（「利益率テスト (the profitability test)」のうち、「当年度テスト (the period test)」

ただし、直近の過去2年連続で利益Aの対象グループではなかった場合、さらに以下の二つの利益率テストを充足した場合に、利益Aの対象グループとなります。

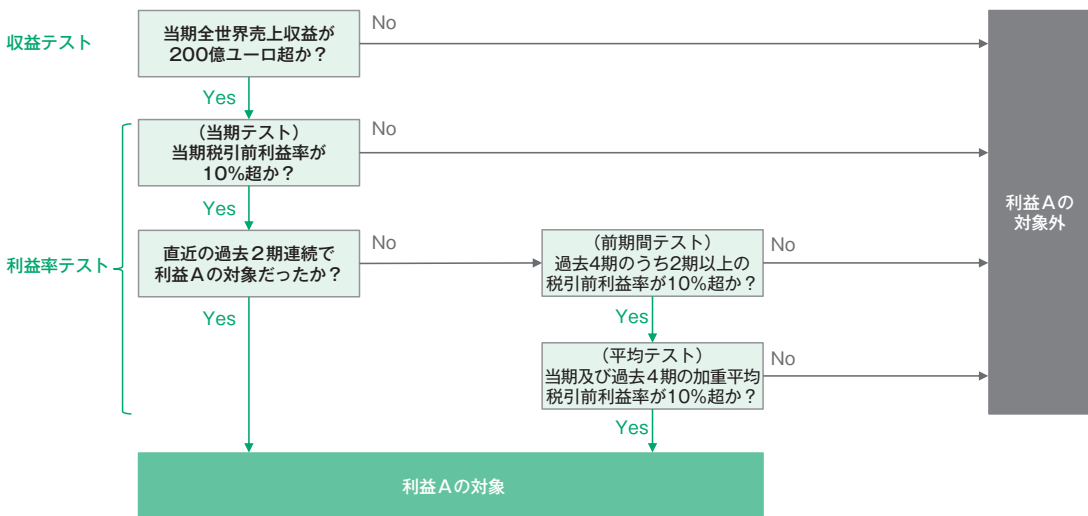
- 直前過去4年度のうち2年度以上において10%超であること（「前期間テスト

(the prior period test)」、及び

- 当年度と直前過去4年度の5年間加重平均税引前利益率が10%超であること（「平均テスト (the average test)」

従って、利益率テストは当年度に適用されるとともに、グループが直近の過去2年連続で利益Aの対象ではなかった場合は前期間テスト及び平均テストが適用されるため、継続的に税引前利益率が10%を超えるグループのみが利益Aの対象になります。

【図表4】 第1の柱、利益A対象判定フローチャート



(注1) 除外規制金融サービス及び除外採掘事業の売上・利益は除外して判定。

(注2) 開示セグメントベースで収益テスト・利益率テストを充足する場合、当該セグメントは利益Aの対象。

10 ただし、収益の閾値については、2021年10月の包摂的枠組み合意において、レビュー(合意の発効から7年後に開始され1年以内に完了)に基づき、利益Aに係る税の安定性を含む実施の成功を条件として100億ユーロまで引下げ。

11 グループのUPE(最終親会社)の一期間における連結財務諸表に計上された税引後利益に以下の調整を加えた金額をグループのその期間における収益で除した率として定義。

- 税金費用を加算
- 配当を除外
- 持分法損益を加減算
- 政策的に否認される費用を加算
- 修正再表示・会計方針変更による利益の増減を加減算
- 除外事業体の損益を加減算
- 時価評価・減損会計を実現主義に修正
- 買収企業の固定資産簿価を買収前の簿価に戻し償却費等を計算
- 資産(在庫を除く)譲渡損益を当年度及び将来の4年間に均等に配分

特集 国際課税の大原則を転換するデジタル経済課税／第1の柱に係る最近の議論の動向について

(2) 除外規制金融サービス及び除外採掘事業

・ 除外規制金融サービス(「規制された金融サービス (Regulated Financial Service)」)

「規制された金融サービス」については、金融機関に係る独自の規制(規制資本等)の性質に鑑み、課税対象利益の所在地と市場との間に既に実質的な整合性が図られているとして、利益Aの対象から除外することとされています。「規制された金融サービス」は、認可要件、規制資本要件及び活動要件を充足する「規制金融機関 (Regulated Financial Institution)」によって実施される金融サービスを意味し、「規制金融機関」は、「預金取扱機関 (Depository Institution)」、「信用機関 (Credit Institution)」、「保険機関 (Insurance Institution)」、「投資機関 (Investment Institution)」及び「資産運用会社 (Asset Management)」と定義されています¹²。

・ 除外採掘事業

「採掘事業」については、採掘資源の所在地国への帰属性に鑑み、採掘に関連する利益に対する源泉地国の課税権を保護するため、利益Aの対象から除外することとされ、除外対象となる「採掘事業」は、採掘資源の探査、開発、採取、一次処理又は適格輸送の実施として定義されています。

(3) セグメンテーション

セグメンテーションについては、グローバル収益が200億ユーロ超の多国籍企業グループが全体としては10%の利益率テストを充足して

はいないが、その連結財務諸表で報告される「開示セグメント」が200億ユーロの収益及び10%の利益率に係る両方の閾値を充足している例外的な状況において適用されます。従って、継続的に高収益のセグメントを有するグループは利益Aの対象となるか否かに留意が必要です。

なお、この場合、利益Aに係る規定は、当該「開示セグメント」がその多国籍企業グループの残りの事業から独立したものとして適用され、「開示セグメント」の利益の一部は、その製品及びサービスが消費者に提供される市場国に配分されることとなります。

ステップ2

(ネクサス及び収益に係るソースルール)

(1) 課税

第1の柱において利益Aとして課税される所得は、対象グループの「調整後税引前利益 (Adjusted Profit Before Tax)」のうち、収益に係るソースルールに基づき市場国で発生した収益として取り扱われ、かつ、ネクサステストを充足する収益に関連する部分となります¹³。

(2) ネクサス(課税根拠)

ネクサスは市場国が課税権を有するための根拠として作用し、対象グループが市場国から100万ユーロ以上の収益を稼得している場合にネクサステストを充足するとされています。なお、GDPが400億ユーロ未満の国についてはネクサスの閾値は25万ユーロとされています。

12 除外される「規制金融機関」には、これらのほかに、これらの事業を混合して行っている事業体(「混合金融機関」)、及び専ら規制金融機関の便益のために役務提供を行う限定的なタイプのサービス事業体(「RFIサービス事業体」)を含むものとして定義。

13 対象グループの「調整後税引前利益」における関連する部分は、以下の二つのステップにより決定。

- － 対象グループの「調整後税引前利益」の決定
- － 「調整後税引前利益」の一部を市場国へ配分

特集 国際課税の大原則を転換するデジタル経済課税／第1の柱に係る最近の議論の動向について

(3) 収益に係るソースルール：総論

(A) 総論／適用に係る一般原則

収益に係るソースルールは、利益Aの市場国への配分に当たり収益の源泉地国を特定するルールとして規定されます。収益に係るソースルールの適用に当たっては、各取引に係る収益について「完成品」、「部品」、「サービス」、「無形資産」等に分類し¹⁴、それぞれの収益のカテゴリーごとに規定された収益に係るソースルールに従って収益の源泉地国を特定することになります。また、複数のカテゴリーに分類される収益に係るソースルールは、その主たる特徴に基づいて分類して適用するとされています。

(B) 原則：「信頼できる指標」に基づく収益の源泉地の特定

収益の源泉地の特定は、対象グループの特定の事実及び状況に基づき、「信頼できる指標 (Reliable Indicators)」を使用することとされています。信頼できる指標は、「列挙された信頼できる指標 (Enumerated Reliable Indicator)」、「他の信頼できる指標 (Another Reliable Indicator)」¹⁵ 及び「代替的な信頼できる指標 (Alternative Reliable Indicator)」¹⁶とされています。

「列挙された信頼できる指標」は、当該収益のカテゴリーに係るソースルールに整合的な結果となるものであり、かつ、以下の一つ以上の

要件を充足するものとして定義されています。

- － グループによって商業目的又は法律・規制等に係る義務の履行のために使用している指標であること
- － 商業的・法律・規制等に係る義務に従って情報を収集した第三者によってグループに提供された情報によって検証された指標であること
- － 当該指標及び関連する収益に係るソースルールにより提供された一つ以上の指標が同一の国を特定すること
- － 上記要件と機能的に同等である他の方法により検証されている指標であること

(C) 例外：「配分キー」による収益の配分

ただし、「信頼できる指標」による収益の源泉地の特定に代えて、一定の要件を充足する場合、最終消費支出額や従業員数などのマクロ指標に基づいた代理指標 (proxy) である「配分キー (Allocation Key)」による収益の配分が認められています。

「配分キー」の使用は、下記の要件を充足する場合に使用可能とされています。

- － 関連するソースルールで許容されていること
- － 対象グループが「列挙された信頼できる指標」を特定するために「合理的な措置 (Reasonable Steps)」¹⁷を講じたが、当

14 2022年2月に公表されたドラフトモデルルールでは収益は取引ごと (transaction-by-transaction) に判定するとされていたが、進捗報告では取引ごとの判定要件は削除。

15 対象グループによって使用されている情報であり、「列挙された信頼できる指標」及び「代替的な信頼できる指標」に該当せず、当該収益のカテゴリーに係るソースルールに整合的な結果をもたらす等の要件を充足するものとして定義。

16 対象グループによって使用されている情報であり、「列挙された信頼できる指標」及び「他の信頼できる指標」に該当せず、当該収益のカテゴリーに係るソースルールに整合的な結果をもたらす、かつ、対象グループが「事前の安定性レビュー」のレビューパネルに対して収益の源泉地を特定するためにその情報を使用する理由を説明した文書を提供し、「事前の安定性レビュー」結果において信頼性を有し合意されていることが示されているものとして定義。

17 コメントリーで提供又は締約国会議で合意されたガイダンス、若しくは対象グループの当該期間の当該収益類型に係る合意された「事前の安定性の結果 (Advance Certainty Outcome)」又は合意された「包括的な安定性の結果 (Comprehensive Certainty Outcome)」に含まれる推奨事項に一致する取組みを意味し、契約上の取決め変更は含まないと定義。

特集 国際課税の大原則を転換するデジタル経済課税／第1の柱に係る最近の議論の動向について

該指標を利用できないことを証明した場合、かつ、

- － 「ノックアウトルール (Knock-out Rule)」¹⁸適用後の場合

(D) 収益に係るソースルールの適切性を担保する「内部統制フレームワーク」の整備

また、対象グループは、収益に係るソースルールの適用に用いる「信頼できる指標」や「配分キー」など適切性を担保する「内部統制フレームワーク (Internal Control Framework)」の整備が要求され、原則として、税務当局のレビューの対象となります（「Advance Certainty Review」、第2回目以降で詳述）。

(4) 収益に係るソースルール：各収益類型ごとの各論

主な各取引類型における収益に係るソースルールについては、以下のとおりとされています。

(A) 「完成品」

a) 「完成品」の対象グループによる最終顧客への直接販売に係る収益のソースルール

- － 完成品の最終顧客への配送場所¹⁹の所在地国

b) 「完成品」の独立したディストリビューターを通じた最終顧客への販売に係る収益のソースルール

- － 完成品の最終顧客への配送場所²⁰の所在地国
- － 「信頼できる指標」が使用できない場合、「配分キー」に係る使用要件を充足していることを条件として、
- － 対象グループが、法律、規制上又は商業的理由により収益の一部が特定の地域に生じたことを証明できる場合には、その部分からの収益は、「地域配分キー (Regional Allocation Key)」²¹を使用してその国に生じたものとして取扱う。
- － 「地域配分キー」適用後、独立したディストリビューターを通じた最終顧客への完成品の販売に係る源泉地が特定されない残りの収益については、「Tail-End Revenue」として、「低所得国配分キー (Low Income Jurisdiction Allocation Key)」²²を使用して「低所得国」に生じたものとして取扱う²³。

18 対象グループに対して、法律・規制上又は商業的理由により収益が生じていないと合理的に結論付けることができる国（又は複数の国）の特定を要求するルール。これにより特定された国（又は複数の国）は「配分キー」の適用対象から除外。

19 「信頼できる指標」の定義を充足する以下の指標を使用して決定。

- － 最終顧客の配送先住所
- － 最終顧客に販売する小売店の場所
- － 「他の信頼できる指標」又は「代替的な信頼できる指標」

20 「信頼できる指標」の定義を充足する以下の指標を使用して決定。

- － 独立したディストリビューターによって対象グループに報告された指標（最終顧客の配送先住所及び最終顧客に販売する小売店の場所）
- － 独立したディストリビューターの場所、ただし、契約においてその場所での販売に制限されているか、又は独立したディストリビューターが完成品の最終顧客への配送場所と同じ国に所在すると結論付けることが合理的な場合に限る
- － 「他の信頼できる指標」又は「代替的な信頼できる指標」

21 原則として、国連が公表している直近のその地域の全ての国の最終消費支出合計額に占める当該国の最終消費支出額の比率により算定。

22 原則として、低所得国（世界銀行により低所得経済又は中低所得経済として定義された国）について、国連が公表している直近の最終消費支出合計に占める当該低所得国の最終消費支出額の比率により算定。

特集 国際課税の大原則を転換するデジタル経済課税／第1の柱に係る最近の議論の動向について

(B) 「部品」

「部品」の取引に係る収益のソースルールは、以下のとおり。

- － 最終消費者への当該部品が組み込まれた完成品の配送場所²⁴の所在地
- － 「信頼できる指標」が利用できない場合、「配分キー」に係る使用要件を充足していることを条件として、「Component Allocation Key」²⁵を使用してその国に生じたものとして取扱う。

- a) 有形資産に関連する役務又は顧客の場所における役務提供に係る収益のソースルール
 - － 役務提供が行われた場所²⁶の所在地

b) 広告サービスに係る収益

- i) オンライン広告サービスに係る収益のソースルール
 - － オンライン広告の視聴者²⁷の所在地
- ii) オンライン以外の広告サービスに係る収益のソースルール
 - － 広告の表示又は受信場所²⁸の所在地

(C) 「サービス」

主な「サービス」についてのソースルールは、以下のとおり。

23 対象グループが、「Tail-End Revenue」の一部又はすべてがその年度において「低所得国」に生じなかったことを証明する場合には、当該「Tail-End Revenue」は、「グローバル配分キー(Global Allocation Key)」（原則として、国連が公表している直近の全ての国の最終消費支出合計額に占める当該国の最終消費支出額の比率により算定）を使用して生じたものとして取扱う。また、ある年度の対象グループの「Tail-End Revenue」が、対象グループのその年度における独立したディストリビューターを通じた最終顧客への完成品の販売収益全体の5%以上である場合には、「Tail-End Revenue」を減少させるための合理的な措置を講じ、5%以上の「Tail-End Revenue」が発生した期から2期以内に当該合理的な措置を完了しなければならない。

24 「信頼できる指標」の定義を充足する以下の指標を使用して決定。

- － 最終顧客の配送先住所
- － 最終顧客に販売する小売店の場所
- － 独立したディストリビューターの場所、ただし、契約においてその場所での販売に制限されているか、又は独立したディストリビューターが完成品の最終顧客への配送場所と同じ国に所在すると結論付けることが合理的な場合に限る
- － 「他の信頼できる指標」又は「代替的な信頼できる指標」

25 全ての国の国内総生産に占める当該国の国内総生産の比率により算定。

26 「信頼できる指標」の定義を充足する以下の指標を使用して決定。

- － 有形資産に関連する役務提供については役務提供の際の有形資産の所在地、顧客の場所における役務提供については役務提供の際の顧客又はその代理人の所在地
- － 「他の信頼できる指標」又は「代替的な信頼できる指標」

27 「信頼できる指標」の定義を充足する以下の指標を使用して決定。

- － 視聴者のユーザープロフィール情報
- － オンライン広告が表示された視聴者のデバイスの位置情報
- － オンライン広告が表示された視聴者のデバイスのIPアドレス
- － 「他の信頼できる指標」又は「代替的な信頼できる指標」

28 「信頼できる指標」の定義を充足する以下の指標を使用して決定。

- － 看板又は他の固定場所で表示された広告については、広告が表示された看板又は他の固定場所の所在地
- － 新聞、雑誌又は他の出版物に表示された広告については、出版物が配賦される又は配賦が想定される場所
- － テレビで表示又はラジオで放送された広告については、テレビやラジオ番組が受信されている又は受信されると想定される場所
- － 広告が表示又は受信される場所を示す契約又はその他商業上の文書で特定された場所
- － 「他の信頼できる指標」又は「代替的な信頼できる指標」

特集 国際課税の大原則を転換するデジタル経済課税／第1の柱に係る最近の議論の動向について

- c) オンライン仲介サービス²⁹に係る収益のソースルール
- － 有形商品、デジタルコンテンツ又はサービスの販売又は購入を容易にするオンライン仲介サービスから得られる収益の半分を商品等の購入者³⁰の所在地国とし、残り半分を商品等の販売者³¹の所在地国として取扱う
- d) 他のサービス³²からの収益のソースルール
- i) 再販売者経由ではないサービスの場合のソースルール
 - － サービスの利用場所の所在地国
 - ii) 再販売者経由によるサービスの場合
 - － 再販売者の最終顧客によるサービスの利用場所³⁶の所在地国
 - － 「信頼できる指標」が使用できない場
- 「小規模顧客」³³及び「大規模顧客」³⁴それぞれに応じて指定された「信頼できる指標」を使用して決定
- － 「信頼できる指標」が使用できない場合、「配分キー」に係る使用要件を充足していることを条件として、「Aggregate Headcount Allocation Key」³⁵を使用してその国に生じたものとして取扱う。

29 場所固有のオンライン仲介サービス以外のオンライン仲介サービス。

30 「信頼性できる指標」の定義を充足する以下の指標を使用して決定。

- － 有形商品の購入の場合、購入者の配送先住所
- － 購入者の請求先住所
- － 購入者のユーザープロフィール情報等
- － 「他の信頼できる指標」又は「代替的な信頼できる指標」

31 「信頼できる指標」の定義を充足する以下の指標を使用して決定。

- － 販売者の請求先住所
- － 販売者のユーザープロフィール情報
- － 「他の信頼できる指標」又は「代替的な信頼できる指標」

32 「他のサービス」は、2022年2月に公表されたドラフトモデルルールに「BtoBサービスからの収益」とタイトルされていた収益類型と想定され、主としてBtoBサービスを含む限定列举されたサービス以外のサービスに係る収益類型と想定。

33 対象グループがその他のサービスを提供し、その期において「大規模顧客」ではない者として定義。

「信頼できる指標」の定義を充足する以下の指標を使用して決定。

- － 「小規模顧客」の請求先住所
- － 「他の信頼できる指標」又は「代替的な信頼できる指標」

34 対象グループがその他のサービスを提供し、その提供により対象グループが得る収益が1期間中に2,000万ユーロを超え、かつ、対象グループがその者に提供したその他のサービスから得る収益が最も多い顧客200者のうちの1者である者、又は対象グループがその者に対して提供するその他のサービスから得られる収益が1期間中に1,000万ユーロを超える者として定義。

「信頼できる指標」の定義を充足する以下の指標を使用して決定。

- － サービスの利用場所について、「大規模顧客」から対象グループに報告された情報
- － 契約書又はその他商業上の文書で「大規模顧客」のサービスの利用場所として特定された場所
- － 「他の信頼できる指標」又は「代替的な信頼できる指標」

35 原則として、「大規模顧客」の最終親会社の所在地国のaggregated CbCR統計で特定された総従業員数に占める当該国の従業員数の比率に応じてその国に収益が発生したものと取扱う。

36 「信頼できる指標」の定義を充足する以下の指標を使用して決定。

- － 最終顧客の場所について、最終顧客から対象グループに提供された情報
- － 最終顧客によるサービスの利用場所について、再販売者から対象グループに報告された情報
- － 再販売者の場所、ただし、契約において当該場所への販売に制限されている場合、又は再販売者が最終顧客によるサービスの利用場所に所在すると結論付けることが合理的な場合に限る
- － 「他の信頼できる指標」又は「代替的な信頼できる指標」

特集 国際課税の大原則を転換するデジタル経済課税／第1の柱に係る最近の議論の動向について

合、「配分キー」に係る使用要件を充足していることを条件として、「Service Allocation Key」³⁷を使用してその国に生じたものとして取扱う

(5) 移行期間に係る取扱い

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。

- － 多国間条約（MLC）の発効後3年間、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、「信頼できる指標」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

- － 多国間条約（MLC）の発効後6年間、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」³⁸を講じている限り、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こととする

（第2回目に続く）

37 国内総生産の比率に応じてその国に収益が発生したものとして取扱う。

38 「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。