

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、デジタルサービス税の撤廃

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

今回の第2回目では前回に引き続き、利益Aの「適用プロセス ステップ3～5」の概要のほか、執行・税の安定性・DSTの撤廃に係る点について概説します。

4. 第1の柱／利益Aの適用プロセス (承前)

<第1回で説明>

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 (ネクサ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の一部に対する課税権を有する市場国の決定

<本稿で説明>

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

ステップ3 (課税ベースの決定)

(1) 「調整後税引前利益 (Adjusted Profit Before Tax)」の算定

利益Aの課税標準はグループの利益に基づいて決定され、IFRS及び同等の財務会計基準に従って作成されたグループのUPE(最終親会社)の連結財務諸表に計上された純利益をベースに一

定の調整¹を行い、過年度の損失を控除した金額を「調整後税引前利益(Adjusted Profit Before Tax)」として利益Aの課税ベースとします。

(2) 損失の繰越

損失の繰越については、利益A施行前の3年間に発生した損失 (Pre-implementation losses) を含め、最長10年まで繰り越すことができる

と規定されています。また、企業結合及び分割において再編前に対象グループの一部ではなかった事業体又はグループが被った損失について、対象グループが一定の要件の下で引き継ぐことができることとされています。

ステップ4 (利益Aの配分)

(1) 利益Aの配分に係るフォーミュラ

利益Aの配分については、下記のフォーミュラに基づき、グループの「調整後税引前利益」のうちグループ収益の10%を超える利益の25%について、ネクサスのある市場国に課税権が再配分されます。

「利益Aの各市場国への配分額」に係る算定フォーミュラ

$$\text{各市場国への利益A配分額} = \left[\begin{array}{c} \text{対象グループの超過利益} \\ \text{対象グループの調整後税引前利益} - (\text{対象グループの収益} \times 10\%) \end{array} \right] \times 25\% \times \frac{\text{ネクサステストを充足する国において収益に係るソースルールにより生じた対象グループの収益の額}}{\text{対象グループの収益の合計額}}$$

(2) マーケティング・販売活動利益に係るセーフハーバー(Marketing and Distribution Profits Safe Harbour : MDSH)

「マーケティング・販売活動利益に係るセーフハーバー」は、市場国において既にグループの残余利益が計上され課税されている場合、当該市場国への利益Aの配分により二重計上（ダブルカウント）の問題が発生することから、これに対処するための枠組みとして設計されています。従って、「マーケティング・販売活動利益に係るセーフハーバー」は、市場国で既に課税されている残余利益の額として見積もった額について当該市場国に配分される利益Aの額を制限するものとして作用します。

進捗報告において提示された「マーケティング

グ・販売活動利益に係るセーフハーバー」に係る算定フォーミュラは、国ベースで算定され、市場国で計上された利益を表す金額から通常利益を表す金額を控除して残余利益とされる金額を算定し、当該残余利益とされる額が「マーケティング・販売活動利益に係るセーフハーバー調整額 (Marketing and Distribution Profits Safe Harbour Adjustment)」とされます。

当該調整額の算定に当たっては、それぞれ国ベースの以下の指標が使用されます。

- － 市場国に計上された利益を表す金額：「Elimination Profit」²
- － 市場国における通常利益を表す金額：以下の2つのうちいずれか大きい値³
- － 市場国の減価償却費及び給与の額に「Elimination Threshold Return

1 以下の項目について調整

- － 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

解 説

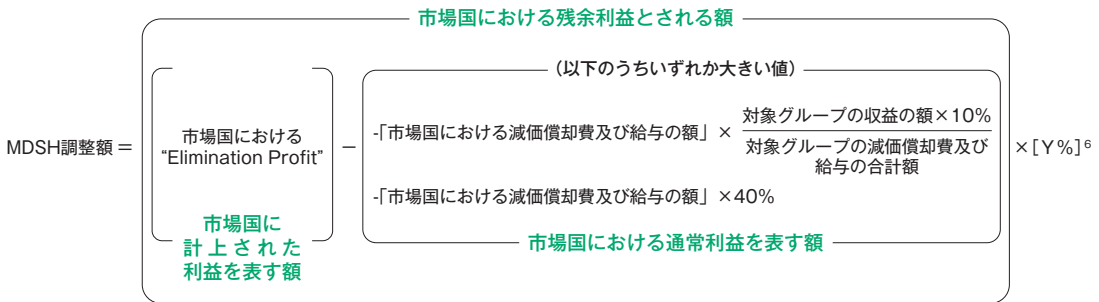
- on Depreciation and Payroll]⁴を乗じた額
- 市場国の減価償却費及び給与の額の40%に相当する額

具体的には、下記の計算式により算定された当該市場国の残余利益とされる額が「マーケティング・販売活動利益に係るセーフハーバー

調整額」として、当該市場国に配分される利益の額から控除されます⁵（ただし、当該調整により当該市場国への利益A配分額がマイナスになることはありません）。

従って、下記フォーミュラによれば、対象グループは、利益Aが配分される市場国で既に課税対象の残余利益として見積もった額を算定するため、市場国における国ベースの「Elimina-

「マーケティング・販売活動利益に係るセーフハーバー調整額（MDSH調整額）」算定フォーミュラ



2 国ベースの「Elimination Profit」は、その国に所在するグループ事業体の「Elimination Profit」を合計し、国ベースの繰越損失（Net Elimination Loss Carry-forward）があれば控除後の金額として定義。

グループ事業体の「Elimination Profit」は、グループ事業体が対象グループの連結財務諸表を作成する際に（グループ内取引を排除する連結調整前の）個別財務諸表における純利益（又は損失）に対して下記の項目について調整を行ったものとして定義。

- 税金費用を加算
- 除外非ポートフォリオ配当を除外
- 除外非ポートフォリオエクイティゲイン又はロスを除外
- 再評価損益を加減算
- 資産及び負債から生じる一定の損益を除外
- 政策的に否認される費用を除外
- 過去の誤謬及び会計原則の変更を考慮
- 株式報酬費用について課税所得の計算における損金算入額に置き換え
- 資産（在庫を除く）譲渡損益を当年度及び将来の4年間に均等に配分等

また、国ベースの「Elimination Profit」は、MDSH調整額の算定における市場国に計上された利益を表す数値とともに、二重課税の排除において二重課税排除義務を負う「救済国」における二重課税排除（消去）対象利益を表す数値として使用。

3 進捗報告の脚注において、減価償却費及び給与の額に対する利益を指標とするアプローチが、資産及び給与ベースの低いルーティンのディストリビューターの活動に対して不適切な結果をもたらす可能性があるとの懸念に対処するため、代替的指標について検討が進められていると記述。また、2022年9月12日に開催された「第1の柱の利益Aに関する進捗報告（Progress Report on Amount A of Pillar One）」に関するパブリックコンサルテーション（以下「パブリックコンサルテーション」）において、複数のパネリストより、進捗報告で提示されたMDSH調整額の算定メカニズムは複雑であり、通常利益を表す当該指標の使用に係る合理的根拠に関する説明を求める旨について言及。

4 対象グループ全体の収益の10%を対象グループ全体の減価償却費及び給与の額で除した率として定義。

5 「パブリックコンサルテーション」において、複数のパネリストより、進捗報告で提示されたMDSH調整額のフォーミュラでは、ロイヤリティー源泉税など市場国での源泉地国課税が考慮されておらず、グループの残余利益に対して市場国において既に課税された額を調整（制限）するというMDSHの趣旨が反映されていない旨について言及。

tion Profit」(第2の柱のGloBEルールにおける「GloBE所得」に近似した概念⁷⁾を算定する必要があり、税と会計との調整計算(前述の下部脚注[2]参照)を国ベースで行うことが求められます。また、通常利益に相当する額の算定のため、利益Aが配分される市場国の国ベース及びグループ全体の減価償却費及び給与の額の集計作業が必要となります。

ステップ5 (二重課税の排除)

利益Aの二重課税排除については、ネクサスのある市場国に配分された利益Aに関して二重課税排除の義務を負う「救済国(Relieving Jurisdiction)」を特定するためのフレームワークを提供します。このフレームワークは、多国籍企業において残余利益を稼得している国が二重課税排除義務を負うことを確保した定量的アプローチを使用し、それらの国の間で配分する枠組みとされています。

進捗報告における二重課税排除フレームワークでは、まず、残余利益を稼得し二重課税排除の義務を負う「救済国」について、二重課税排除(消去)対象利益とされる「Elimination Profit」を用いて特定します。二重課税排除の義務を負う「救済国」として指定された国(「指

定国(Specified Jurisdictions)は、各国の「Elimination Profit」を合計して対象グループの「Elimination Profit」合計額の少なくとも95%を占める最も小さい集合体を構成する国⁸⁾及び「Elimination Profit」が5,000万ユーロ以上の国とされています。

二重課税排除の義務を負うとされた「指定国」は、国ベースの利益率(「対減価償却費・給与利益率(Return on Depreciation and Payroll: RODP)」⁹⁾を用いて、対象グループ全体の「対減価償却費・給与利益率」と各国における当該利益率との比較により、4つの階層(Tier)¹⁰⁾に分類され、最初に最も高い利益率の階層に属する国に対して二重課税排除義務が配分されます(Waterfall Approach)¹¹⁾。

従って、最初にTier1に属するRODPの最も高い国に対して二重課税排除義務が配分され、RODPが2番目に高い国のRODPに等しくなるまでRODPを減少させる利益額に相当する二重課税を排除します。そしてこれらの2つの国は、RODPが3番目に高い国のRODPに等しくなるまでRODPを減少させる利益額に相当する二重課税を排除します。このプロセスは、当該対象グループの利益Aの二重課税が完全に排除されるか、又はTier1に属する国のRODPが当該対象グループのRODPの15倍に

6 具体的な率については未定とされており、また、パブリックコンサルテーションにおいて、当該スケーリング係数を設定する合理的根拠について複数のパネリストより疑問が呈された。

7 「Elimination Profit」と「GloBE所得」は、調整項目は近似しているものの、株式報酬費用に係る税務上の損金算入額への置き換えや資産譲渡損益の将来期間への配分調整等、細部において「GloBE所得」と異なる調整項目が提案。

8 各国の「Elimination Profit」の大きい国から順に合計し、対象グループの「Elimination Profit」の合計額の少なくとも95%を構成する最も小さい集合体を構成する国として定義。

9 「Elimination Profit」を減価償却費及び給与の額で除した金額として定義。

10 Tier1: その国のRODPが対象グループのRODPの15倍を超える国

Tier2: その国のRODPが対象グループのRODPの1.5倍を超える国

Tier3A: その国のRODPが対象グループの「Elimination Threshold Return on Depreciation and Payroll」を超え、かつ40%を超える国

Tier3B: その国のRODPが対象グループの「Elimination Threshold Return on Depreciation and Payroll」を超える国

11 「パブリックコンサルテーション」において、進捗報告で提示された二重課税排除のメカニズムは複雑であり簡素化が必要であること、また、RODP指標を使用することの合理性に関する懸念及び課税権を有する市場国と二重課税排除義務を負う国との関連性が考慮されていない等のコメントについて複数のパネリストより言及。

解説

減少するまで継続します。

Tier1に属する国に配分された利益Aにより二重課税が完全に排除されない場合、対象グループ全体のRODPの1.5倍を超えるRODPの各国(Tier2)が、当該対象グループのTier2に属する残余利益¹²全体に占める各国の残余利益の比率に応じて二重課税排除義務を負うこととなります。このプロセスは、当該対象グループの利益Aの二重課税が完全に排除されるか、又はTier2に属する国のRODPが当該対象グループ

のRODPの1.5倍に減少するまで継続します。

さらに二重課税が排除されない利益Aが残る場合には、二重課税排除義務は残余利益を有するとみなされる残りの全ての国に配分されます。最初に比較的高い利益率の各国(Tier3A)に同様の方法で配分された後に、さらに二重課税が排除されない利益Aがある場合には、残余利益を有する他の国(Tier3B)に配分されます¹³。

5. 利益Aの執行

進捗報告における「利益Aに係る執行フレームワーク (Administration Framework for Amount A)」において、利益Aの申告手続き、納税義務を負う事業体の特定等、対象グループの利益Aに係る規則の遵守に関する執行手続きの詳細について規定しています。

(1) 利益Aの申告手続き

利益Aの申告手続きについては、当該期間において課税を受けるべき事業体又は二重課税排除の対象となる事業体は、その所在地国の税務当局に「対象グループの利益A申告書及び共通文書パッケージ(Amount A Tax Return and Common Documentation Package of the Covered Group)」¹⁴を当該期間の終了から12カ月以内に提出する必要があるとされています。ただし、対象グループの「調整事業体 (Co-

ordinating Entity)」¹⁵が、「主導税務当局 (Lead Tax Administration)」¹⁶に「対象グループの利益A申告書及び共通文書パッケージ」を当該期間の終了から12カ月以内に提出する場合には、前述の提出義務は充足されます。

「対象グループの利益A申告書及び共通文書パッケージ」を受理した「主導税務当局」は、当該申告日から90日以内に「影響を受ける国 (Affected Parties)」¹⁷に当該「対象グループの利益A申告書及び共通文書パッケージ」に係る情報を提供することが求められます。

また、市場国での利益Aに係る納付期限は当該期間の終了後18ヶ月以内とされています。

(2) 納税義務を負う事業体及び二重課税排除の対象となる事業体の特定等

第1の柱における利益Aは、グループの連結

12 Tier2に属する国の残余利益は、各国の「Elimination Profit」から以下の金額を差し引いた金額として定義。

- － 各国の減価償却費・給与の額×「対象グループのRODP」×1.5
- － Tier1に属する国に既に配分された利益Aの二重課税排除（消去）対象利益の金額

13 救済国における二重課税排除の方法については、引き続き議論を行うこととされている。

14 「対象グループの利益A申告書及び共通文書パッケージ (Amount A Tax Return and Common Documentation Package of the Covered Group)」は、利益Aが正しく計算されているかどうかを判断するために必要なすべての関連情報を含む標準化された単一の文書パッケージとして定義。

15 調整事業体 (Coordinating Entity) は、グループの最終親会社 (UPE) 又はグループによって指定されたグループの事業体として定義。

16 主導税務当局 (Lead Tax Administration) とは、主としてグループの最終親会社 (UPE) の所在地国の税務当局として定義。

財務諸表に基づきグループの残余利益の一部を市場国に再配分しますが、再配分された利益に係る市場国への納税義務及び二重課税排除の主体については、既存の法人税制度の枠組みに基づき事業体ベースでの適用となります。従って、利益Aの目的のために、既存の事業体ベースの法人税制度の枠組みを適用させるため、市場国における利益Aの納税義務を負う事業体及び二重課税排除の対象となる事業体を特定する必要があります。進捗報告では、市場国における利益Aの納税義務を負う事業体の特定に関するアプローチについて、以下の2つのアプローチが言及されています。

一 複数納税者アプローチ

(the “multiple taxpayer approach”)

複数納税者アプローチでは、二重課税を排除する必要のある国に所在する二重課税排除の対象となる一つ又は複数の事業体が、市場国における利益Aの納税義務を負うこととされます。これによれば、グループの納税義務を負う事業体は二重課税の救済を受ける権利を有する事業体と一致し、二重課税の救済を受ける権利を有する事業体は二重課税救済の権利に応じて市場国での納税義務を負うこととなります。

複数納税者アプローチの下では、複数の事業体が各市場国での納税義務を負うとともに年度

ごとに変更し得ることから、管理及びコンプライアンス上の課題が生じます。このため、各税務当局とのグループの単一のコンタクトポイントとして、グループ事業体に代わって、グループの税務登録、申告及び納税に関する調整機能を果たすグループの代理人¹⁸を指定する案が提示されています。

一 単一納税者アプローチ

(the “single taxpayer approach”)

単一納税者アプローチでは、グループの一つの事業体がグループ全体の利益Aの納税義務を負うこととされます。これによれば、一つの事業体が全ての市場国における利益Aの納税義務者となります。単一の納税義務を負う事業体としてはグループのUPEが有力とされますが、モデルルールにおいて当該事業体を特定するルールが必要となります。

単一納税者アプローチの下では、市場国での利益Aの納税義務を負う事業体と二重課税排除の対象となる事業体が異なることから、二重課税排除を行う国の国内法制度において、二重課税排除の対象となる事業体が市場国において納税義務を負っていないとしても二重課税排除の対象となる事業体としてみなす必要がある等の法制上の課題があります。

6. 利益Aに係る税の安定性

(1) 利益Aに係る税の安定性フレームワーク (A Tax Certainty Framework for Amount A)

進捗報告における「利益Aに係る税の安定性

フレームワーク」は、新たな課税権である利益Aの適用に関する全ての側面について対象グループに対して安定性を提供する枠組みとして、以下の3つのレビュープロセスにより構成され

17 「影響を受ける国 (Affected Parties)」は、共通文書パッケージに含まれる情報に基づきグループがネクスステストを充足した収益を稼得している国又は二重課税排除義務を負う国、及びグループがネクスステストを充足した収益を稼得しているとして主導税務当局に通知した国を指し、主導税務当局の所在地国を含むものとして定義。

18 グループの代理人は、利益Aに係る申告及び納税義務を負うものではなく、これらの義務は当該義務を負う事業体に帰属。ただし、利益Aに関して責任・義務を負う事業体が未払い・過少納税・無申告等の場合にはUPEに対して第二次納税義務を課する規定が提案。

解説

ています。いずれのプロセスも、グループ側の自発的判断により、グループの調整事業体 (Coordinating Entity)¹⁹から主導税務当局 (Lead Tax Administration)²⁰への要請により開始され、拘束力のある「決定パネル (Determination Panel)」によって担保されます。グループが当該プロセスを要請し、協力的かつ透明性ある方法で行動する場合、税の安定性の提供が保証され、多国間条約 (MLC) の締約国は安定性プロセスの結果と矛盾する申告内容の確認や税務調査のようなコンプライアンス活動を行わないこととされます。

(A) レビュープロセス

a) 対象範囲の安定性レビュー

(A Scope Certainty Review):

対象外のグループに対して当年度は利益Aの対象外であるという安定性を提供し、収益の源泉地国が各国で申告内容の確認や税務調査のようなコンプライアンス活動を実施するリスクを除去するプロセスです。

対象範囲に係る安定性レビューは、関係する締約国の税務当局より構成される「対象範囲レビューパネル (Scope Review Panel)」又は主導税務当局によって行われ、グループが利益Aの対象外であると決定された場合には全ての締約国を拘束します。一方、グループが利益Aの対象範囲であると決定された場合には、グループは利益Aに係る「共通文書パッケージ (Common Documentation Package)」²¹を提出する必要があり、下記の「包括的な安定性レビュー (A Comprehensive Certainty Review)」プロセスを要請することができます。なお、レビューパネルで合意に至らなかった場合、又は

関係締約国の税務当局が同意しなかった場合には、最終的な結果を得るために決定パネルに付託されます。

また、対象範囲レビューパネルによって対象範囲に係る安定性レビューが実施され、グループが翌年度も利益Aの対象外であることの安定性を確保したいと志向する場合には、簡素化した文書に基づくハイレベルなフォローアップレビューを要請することができます。

b) 事前の安定性レビュー

(An Advance Certainty Review):

将来年度におけるグループの収益に係るソースルールの適用に関するメソドロジー等 (収益の分類、信頼できる方法の選択及び内部統制フレームワークを含む) について安定性を提供するプロセスです。

事前の安定性レビューは、原則として関係する締約国の税務当局の中から構成される「レビューパネル (Review Panel)」によって、グループの提案するアプローチが条約の適正な適用を反映したものであるかどうかレビューを行います。並行して、システムスペシャリストにより構成される「専門家諮問グループ (Expert Advisory Group)」によって、グループの内部統制フレームワークが報告される情報の正確性を確保する点において安定的かつ信頼できるものかどうかレビューを行います。専門家諮問グループによるレビュー結果はレビューパネルに報告され、双方のレビューについて調整を行った上でレビューパネルとしての見解が決定されます。

レビューパネルによるレビュー結果について関係締約国の税務当局より合意が得られると、

19 調整事業体 (Coordinating Entity) は、グループの最終親会社 (UPE) 又はグループによって指定されたグループの事業体として定義。

20 主導税務当局 (Lead Tax Administration) とは、主としてグループの最終親会社 (UPE) の所在地国の税務当局として定義。

21 「共通文書パッケージ (Common Documentation Package)」とは、グループの当該期間に係る条約の適用を詳細に反映する文書及び情報のパッケージとして定義。

事前の安定性レビュー結果は、レビュー要請で指定した期間の開始から〔3〕²²年間有効とされます（当該期間において有意な変更がない場合に限りです）。また、要請により、レビューパネルは当該期間を〔5〕年間に延長することも可能とされています。なお、レビューパネルで合意に至らなかった場合、又は関係締約国の税務当局が同意しなかった場合には、最終的な結果を得るために決定パネルに付託されます。

c) 包括的な安定性レビュー

(A Comprehensive Certainty Review) :

終了した事業年度（当年度）における利益Aの条約適用に係る全ての側面について、当年度に適用される事前安定性の結果に基づき安定性を提供するプロセスです。

グループは、利益Aの条約適用に係る内容を含むグループの「共通文書パッケージ (Common Documentation Package)」を提出し、包括的な安定性レビュープロセスを要請します。当該プロセスにおいては、原則として関係する締約国の税務当局の中から構成される「レビューパネル (Review Panel)」によって、グループの調整後税引前利益の算定、調整後税引前利益の市場国への配分、マーケティング・販売活動利益に係るセーフハーバーの適用、及び二重課税の排除等、グループの利益Aの条約適用に係る全ての要素について検討を行います。

レビューパネルによるレビュー結果が、関係締約国の税務当局とも合意の上でグループの「共通文書パッケージ」を了承する場合には、包括的な安定性の結果によって終了します。また、グループの「共通文書パッケージ」の内容

に係る特定事項を変更する結論となった場合には、当該変更事項を反映した修正「共通文書パッケージ」の提出をグループに求めることとなります。なお、レビューパネルで合意に至らなかった場合、又は関係締約国の税務当局が同意しなかった場合には、最終的な結果を得るために決定パネルに付託されます。

(B) 決定パネル (Determination Panel)

レビューパネルにおいて解決されなかった論点については、決定パネル (Determination Panel) に付託されます。決定パネルでは、レビューパネルメンバー等により提示された複数の代替的解決案の中から選択することにより、最終的な解決が図られることとなります。当該パネルの構成については、独立した専門家、政府関係者、又は両者の混合の3つのオプションが提示されており、ステークホルダーからのインプットが期待されています。

(2) 利益Aに関連する論点に係る税の安定性 (Tax Certainty for issues related to Amount A)

進捗報告では、利益Aに関連する論点についての義務的拘束的な紛争解決メカニズムについて規定しています²³。その対象範囲は利益Aに「関連する論点 (Related Issue)」とされ、対象グループの利益Aの適用に現在において又は潜在的な影響を有し、かつ、移転価格税制の適用及び恒久的施設 (PE) の帰属所得に係る紛争を対象とするものとして定義されています²⁴。これは、移転価格税制及びPE帰属所得に係る紛争の帰趨が、第1の柱の目的で使用される

22 角括弧〔 〕内の数字は、仮置き数字であり今後の議論により変更の可能性がある。

23 BEPS行動計画14のピアレビューの猶予が認められており、相互協議 (MAP: Mutual Agreement Procedure) 紛争がないか低レベルの開発途上国の利益Aに関連する論点については、選択的な拘束的紛争解決メカニズムの利用となる。

24 ただし、包括的枠組みメンバー国は、「関連する論点」の範囲の定義について、対象範囲の定義に定量的な重要性の閾値を含めるべきかどうか、対象範囲に関する留保を許容すべきかどうか等、様々な見解を有しており、利益Aに影響を与える可能性のあるいくつかの論点（例えば、源泉徴収税についての検討等）についてもコンセンサスが得られていない。

解 説

様々な利益指標に対して影響を与えているとの認識に基づいているものと考えます。

利益Aに関連する論点については、二国間租税条約における相互協議による解決、及び一定期間内に権限ある当局間の合意が得られない場合には仲裁手続きを通じた義務的拘束的な紛争解決メカニズムにより解決されることとされて

います。進捗報告では、相互協議条項を伴う既存の二国間租税条約、EU紛争解決指令におけるEU仲裁条約、又は多国間条約（MLC）に規定される「紛争解決パネル」のメカニズム²⁵を通じた紛争解決のフレームワークを提示するとともに、それぞれの相互作用について規定しています。

7. 利益Aの導入とデジタルサービス税（DST）の撤廃

DSTについては、英国、フランスをはじめとする欧州各国、及びインド、トルコ等の国において、オンライン広告、デジタルコンテンツの提供等に代表されるオンラインを通じた役務提供を行う一定の収益閾値を超える企業を納税義務者、当該役務提供に係る収益を課税対象として導入されています。

DSTを巡っては、米国が、米国企業を狙い撃ちした一方的措置であるとして反発するなどDST導入国との間で対立が生じていましたが、2021年10月の包摂的枠組み合意において、「多国間条約（MLC）は、全ての企業に対するDST及びその他の関連する類似の措置を撤廃し、将来にわたってそのような措置を導入しないことにコミットすることを参加国に対して要求」し、利益Aの導入と同時にDSTを撤廃することで合意しました。

上記合意を踏まえ、2022年12月20日、OECDより、DSTに関するパブリックコンサルテーション文書として、「第1の柱の利益Aに係る

デジタルサービス税（DST）及びその他の関連する類似の措置に関する多国間条約（MLC）の条項のドラフト（Draft Multilateral Convention (MLC) Provisions on Digital Services Taxes (DSTs) and other Relevant Similar Measures of Amount A of Pillar One)』²⁶が公表されました。

本文書では、DST及びその他の関連する類似の措置に関するコミットメントの実施に係る多国間条約（MLC）の条項のドラフトを含んでおり、具体的には、下記の内容が規定されています。

- － 各国でのMLCの発効に伴い、全ての企業に対する全ての既存のデジタルサービス税（DST）及びその他の関連する類似の措置²⁷の撤廃を要求
- － DST及びその他の関連する類似の措置を課す国への利益Aの配分を排除

（第3回目に続く）

25 BEPS行動計画15（「多国間協定」）において策定された「BEPS防止措置実施条約（Multilateral Instrument）」第6部の仲裁条項のフレームワークをベースに規定されており、締約国の権限ある当局が代替的方法に合意しない限り、「ラストベストオファアプローチ」（いわゆる「ベースボール方式」）の適用により解決が図られることとされている。

26 <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-invites-public-input-on-the-draft-multilateral-convention-provisions-on-digital-services-taxes-and-other-relevant-similar-measures-under-amount-a-of-pillar-one.htm>

27 DST及びその他の関連する類似の措置については、下記の三つの要件を充足するものとして定義され、当該定義に該当する既存の措置のリストが多国間条約（MLC）の附属書に規定される（ただし、このリストはまだ合意されておらず、また、当該リストはパブリックコンサルテーションの対象とはされていない）。

- － 主として顧客又はユーザーの所在地、若しくはその他の同様の市場ベースの基準を参照して決定される課税措置
- － 法律上、非居住者又は主として非居住者によって所有される事業体にのみ適用される課税措置、若しくは事実上、専ら非居住者又は主として非居住者によって所有される事業体に対して適用される課税措置
- － 当該国の国内法において所得税として取り扱われない課税措置、又は多国間条約（MLC）以外の租税条約の対象外の税として取り扱われる課税措置

また、当該措置には、VAT、取引税、租税条約の下で対象税として扱われる源泉徴収税又は既存の税の濫用防止措置は含まれないものとして規定。