

デジタル経済課税の最新状況と今後の動向

PwC税理士法人 顧問 岡田 至康
PwC税理士法人 パートナー 高野 公人

はじめに

本年2020年は、BEPS行動計画1最終報告書（2015年）でデジタル経済課税を巡る課題を解決すべきとされていた年であり、本年末までにはこの困難な問題についての解決策を得ることが求められている。これを受けて、OECD/G20を中心とした包摂的枠組会合では、精力的に検討が続けられており、本年1月末の同会合では、新たな課税制度に係る大枠合意に達している。その内容も公表されているが、これはあくまで大枠合意であり、今後の詳細な技術的検討に加えて、政策的合意も求められている。本年7月初めの次回包摂的枠組会合でどのような政策的合意が得られるのか注目されるところであるが、一方で、欧州その他の幾つかの国で実施されているデジタルサービス税（DST）の動きとともに、米国提案のセーフハーバー案との関係も必ずしも明らかではない。ただ、この問題の解決如何は、デジタル経済課税のみならず、国際課税一般における大きな制度上の変更となり得るものであり、今後の各国の国際税制に重要な影響を与える可能性のあるものである。

経緯

《OECD関係》

デジタル経済課税の問題が、OECD関連の会議で、話題になったものとしては、約20年前のオタワ枠組合意（1998年）に遡ることが可能であろう。この国際会議では、電子商取引に係る諸原則について、中立性、効率性、安定（確実）性・簡易性、効果性・公平性、柔軟性に合意するとともに、基本的な考え方として、（i）広範囲に受け入れられている課税原則は電子商取引にも妥当する、（ii）既存の課税ルールでこれらの原則を実施することが可能である、（iii）既存の原則を支援し、電子商取引を差別しない限りにおいて、新たな措置・既存制度執行の修正は可能である、という点を確認している¹。この会議は、盛んになりつつある電子商取引に対応するための全く新たな課税制度が他国で導入されることを危惧した米国が、いち早く、既存の税制の枠内でできるだけ対応することの各国合意を得ることによって、その後の検討の方向性を規定しようとしたものであったとみることが可能であろう。

その後もデジタル取引課税について、2013年に設置されたOECD電子経済タスクフォース（Digital Economy Task Force）では、デジタル取引に係るPE（恒久的施設）の考え方

1 オタワ枠組文書（“Electronic Commerce：Taxation Framework Conditions”）（1998年）

解 説

の見直し、海外事業者のB2C取引に対する消費税等、直接税・間接税のあり方についての検討がなされている。

このようななかで、OECD BEPSプロジェクトが開始され、その行動1（デジタル経済の課税上の諸課題への対応）に係る最終報告書（2015年）²では、間接税については、付加価値税に係る解決策を提示したものの、直接税については、今や全てのビジネスがデジタルに沿っており、デジタル取引をリングフェンスする（囲い込んで別途の取扱いを行う）ことは極めて困難であるとしつつ、デジタルPE（および帰属）、源泉課税、平衡税（equalisation levy）の3つの考え（選択肢）を提示するにとどまっている。また、この問題解決の困難性を踏まえて、2020年までに最終的な報告書を作成することとされた。

その後、OECD/G20の40数か国から参加国の範囲を大幅に広げた包摂的枠組（Inclusive Framework）の下で検討が続けられ、2018年には、OECDから中間報告書³が公表された。そこでは、デジタル化の継続に伴う共通の顕著な特徴として、複数国に亘る物理的進出を伴わない大規模事業展開、無形資産への多大な依存、データ・ユーザー参加・ブランドとのシナジー等、が挙げられるとともに、既存の税務枠組の二つの主要な側面、すなわち、利得配分およびネクサス（nexus：課税拠点としての結びつき）のルールについて、首尾一貫した共同のレビューを行うことに合意している。また、この問題への対応の仕方として、高度デジタルビジネスに絞った対応を求める考え、および、国際課税制度の全般的見直しを求める考え、とい

う大別して二つの異なる見解が包摂的枠組参加国にみられた（これらの考えのほかに、国際課税制度の大幅な改正の必要性を感じないとの意見もあったが、少数であった）。このうち、後者の意見が、デジタル経済をリングフェンスすることは困難である（できない）というOECDの考え、およびこの問題の最大の当事国である米国の意見を踏まえていること等から、最も有力であるとされた。ここでの考え方の整理は、その後の検討の基本的方向性に係るものであると考えられる。

《EU関係》

このようなOECDにおける動きの一方で、例えば、フランスではPEに係る新たな考え方⁴が提唱されたほか、欧州主要4カ国（独・仏・伊・西）が共同で平衡税（equalisation levy）への指向を表明⁵するなど、既存の制度を踏まえつつも、新たな何らかの対応が模索された。また、EUとしての検討が続けられ、2018年に、欧州委員会（EC）は、（i）“重要なデジタルプレゼンスの法人課税に関するルールを策定する理事会指令案”⁶、（ii）“一定のデジタルサービスの提供から生じる収益に係るデジタルサービス税の共通システムに関する理事会指令案”⁷、という二つの指令案を含む4項目からなるデジタル経済の課税に関するEUデジタル税パッケージを公表した。ここで、（i）の指令案は、デジタル事業の物理的商業プレゼンスがない場合の課税拠点（ネクサス）として、“重要なデジタルプレゼンス（significant digital presence）”（デジタルプレゼンスとす

2 “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy”(2015年)

3 “Tax Challenges Arising from Digitalisation-Interim Report 2018”(2018年)

4 (Nicolas)Colin-(Pierre)Collin report (2013年)

5 “joint initiative on the taxation of companies operating in the digital economy”(2017年)

6 “Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence”

7 “Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services”

ることで、経済的プレゼンス (economic presence) よりも対象を絞っている) を創設する規定の制定を意図したものであり、加盟国の法人課税制度に係る長期の包括的解決策を提示している。一方、(ii) の指令案は、EUで一定の活動から生じた総収益に係る3%のデジタルサービス税 (digital services tax : DST) を提案するもので、このような狙いを絞った暫定的解決策によって、これらの活動への確実な課税とともにEU単一市場の確保を意図したものである。ただ、いずれの案も、EUとしての合意を得られず、その後、各国の独自措置として、一部の国でDSTが導入されるに至っている。

《ビジネス界による基本原則の提示》

OECD加盟各国主要経済団体の集まりであるBusiness at OECD (BIAC) は、“デジタル経済の課税問題への対応に係るビジネス原則” (2019年1月)⁸ を発出して、デジタル経済課税への対応に係る次のような11の基本原則を提示するとともに、何らかの現行税制の改革が、整合的かつ経済成長指向のものであって、改革やデジタル化の妨げとならないように求めている。

- (1) 長年に亘って確立した国際課税の基本原則 (純所得課税・ネクサス・PE・ALPに基づく移転価格等) を維持し、改正はこれらの原則を改善するものであるべき、
- (2) デジタル経済をリングフェンスできず、現行租税制度の改正は基本原則に基づくとともに、今後の経済変化には柔軟であるべき、
- (3) 1998年のオタワ課税枠組文書での原則 (中立性・効率性・安定性・簡索性・効果性・公平性・柔軟性)、更にBEPS行動1報告書の勧告での原則 (比例性・持続可能性) を遵守すべき、
- (4) 価値創造概念に基礎を置いた国際租税改革を支持するが、企業の全ての価値創造活動は適正かつ比例的に利益を得るべき、
- (5) 課税権の配分に係る合意では、二重課税の可能性を減少すべく、一貫した明確な方法で利得配分がなされるべき、
- (6) ネクサス及び利得帰属の問題は、一貫性及び安定性の確保のために同時に導入されるべき、
- (7) 今日・明日の世界での諸取引を、包括的コメントリーを備えた統一モデル条約に反映させるべき、
- (8) 国際租税制度の改正には強力な紛争解決メカニズムを含むべきであり、仲裁・相互協議の強化 (その他ICAP等の措置) を支持する、
- (9) 各国は、特に2020年までにコンセンサスを得るとの合意のなかで、包摂的枠組でのコンセンサスの外での行動を避けるべきであり、全ての国の懸念を反映しかつバランスのとれたグローバル合意がOECDの下で得られるべき、
- (10) 課税プレゼンスが存在する場合には、PE閾値のような明確な線引きが必要で、納税者及び当局の執行上の負担を極小化すべき、
- (11) 全産業界及びその他ステークホルダーとの包摂的コンサルテーションを通じて進展を図るべきであり、BIACは全てのステークホルダーのニーズに合致する新たな成長指向の租税枠組を確立する真の多角的合意形成に貢献すべく建設的に協働する用意がある。

8 “Business Principles for Addressing the Tax Challenges of the Digitalizing Economy” (2019年1月)

OECD包摂的枠組による 基本的な考えの提示

《第1・第2の柱に係る公開協議文書の公表》

このような動きのなかで、2019年には、OECDから基本的な考え方の方向性が提示され、公開協議文書：“経済のデジタル化に係る税務上の課題への対応”（2019年2月）⁹が公表された。本文書では、同年1月に公表された“政策ノート（Policy Note）”で要約されている諸提案についての検討がなされており、ここでの提案は、課税権の配分に係る第1の柱とBEPS（税源浸食利益移転）問題への対処に係る第2の柱の二本柱からなるものである。

第1の柱は、現行の利得配分及びネクサスルールに係る課題に関するもので、(i) “ユーザー参加（user participation）”、(ii) “マーケティング無形資産（marketing intangibles）”、(iii) “重要な経済的プレゼンス（significant economic presence）”という3つの案が検討対象とされた。“ユーザー参加”の提案（英国）は、高度デジタル事業におけるユーザーの価値創出への貢献という考えに基づくものの、高度デジタルビジネスをリングフェンスできないというOECDの考えとは相容れないところがあり、一方、“マーケティングインタンジブル”の概念に基づく提案（米国）は、幅広く経済のデジタル化の影響に対応しようとするものであり、また米国の提案でもあることから有力な案であるとされていたものの、小規模市場国あるいは輸出主体国はこの案に消極的であったとされる。これら二つの案はユーザー・市場を重視することから、共通点が多く、利得配分もいわゆる残余利益分割法が提案されていた。更に、“重要な経済的プレゼンス”に係る提案（イン

ド）は、デジタル技術等による相手国との相互作用を示す要素に課税プレゼンスを認めるものであるものの、対象範囲が明確ではないこと、またOECDが支持していないいわゆる定式配分（formulary apportionment）法を幅広く適用する利得配分であること等が、指摘されていた。これらの案はいずれも、利得配分方法とともにネクサスルールを変更するものであり、利得の決定についてはグローバルアプローチを適用しているものである。

第2の柱は、無税又は極めて軽課税の事業体への利得移転のリスクに対応しようとするもので、全ての国際的事業活動の利得についてミニマム（最低）レベルの税支払を求めるものである。EUには従前からこのような制度を求める考えがあるようであり、また、近時米国で採用された税制改正の内容が参考とされたようである。具体的には、“所得合算ルール（income inclusion rule）”及び“税源浸食支払への課税（tax on base eroding payments）”という二つの関連する基本的なルールで対応することが意図されている。前者は、ミニマム税率での課税となっていない被支配事業体の所得について株主に比例持分に応じて課税するもので、CFCルール（外国被支配会社合算税制）を補完するものである。また、後者には、その支払いに係る控除否認ないし源泉課税をする“軽（過少）課税支払ルール（undertaxed payments rule）”と“租税条約の特典否認ルール（課税対象ルール：subject to tax rule）”がある。

《ワークプログラムの公表》

このような二本柱の提案を受けて、OECDは、2019年5月、今後18カ月をカバーする意欲的な作業計画：“経済のデジタル化から生じ

9 “Public Consultation Document : ADDRESSING THE TAX CHALLENGES OF THE DIGITALISATION OF THE ECONOMY” (2019年2月)

る税務上の課題に対するコンセンサス解決策の策定に係るワークプログラム”¹⁰を公表した。本作業計画（ワークプログラム）は、上述した二つの柱の課題への対応を図ってきたものであり、新たな利得配分ルールとしては、上述した3案を修正して、(i) 修正残余利益分割法、(ii) 定式配分（分数配賦）法（Fractional apportionment method）、(iii) 分配ベースアプローチという三つの具体案が提示された。修正残余利益分割法は、現行の利得配分ルールでは認識されない市場創造価値を反映するノンルーティン利得の一部をグローバルで市場国に配分する方法であり、現行移転価格ルールと共存することとなるものである。定式配分（分数配賦）法では、関連グループ（又はビジネスライン）全体の利得に配分キーを適用して、その一部を市場国に配分することが意図されている。分配ベースアプローチは、マーケティング・販売・ユーザー関連活動について、市場国に基本利得（baseline profit）を付与するものであるが、この基本利得を企業グループの全体的利得等を踏まえて増減させることなどが考えられた。また、新たなネクサスルールとして、物理的プレゼンスを要しないビジネスプレゼンス（business presence）概念の案が示されており、多国籍企業グループによる遠隔地からの持続的で重要な関与という指標の評価・開発には、持続的な収入閾値（金銭的かつ時間的）及びその他の指標の検討が求められている。

第2の柱であるグローバル税源浸食防止（global anti-base erosion : GloBE）提案の背景にあるのは、BEPSパッケージによる諸措置の実施後においても、特にデジタル経済の下で一般的な無形資産関係利得についての利益移転が顕著であるとの考えである。そのため、グローバルでの行動による更なる対応が必要であるとされ、有害な底辺への競争（harmful

race to the bottom）を阻止することは、途上国の非効率な租税インセンティブによる歳入減への対応にもなるとされた。

OECD包摂的枠組による 具体的仕組に係る考えの提示

このような基本的な考えを受けて、OECDはこれら二つの柱に係る具体的な検討案を提示した。

《第1の柱に係る事務局提案の公開協議文書＝統合的アプローチの提示》

まず、2019年10月、ネクサス及び利得配分に係る第1の柱についての公開協議文書：“第1の柱における「統合的アプローチ」に係る事務局提案”¹¹を公表した。この新たなアプローチは、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あり、広範な“消費者向け（consumer-facing）”ビジネスに影響を与えるものとなる。（ネクサス）

本提案における具体的なネクサスの考えは、事業上の物理的プレゼンスの有無に拘わらず、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係（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るもので、既存のPEルールとは別個の独立したルールとされている。

（利得配分ルール）

この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は、ユーザーないし市場国に、果たす機能・使用する資産・引き受けるリスク

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

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

解説

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、利益A、利益B、利益Cの3つの利益額が提示されている。現行ルールはルーティーン取引になじむとみられることから、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る。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、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るとともに、一部に定式配分が採用される。また、新ルールは、非関連者販売にも適用されることとなる。これらの利益A、B、C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る。

<利益A>

利益Aは新たな所得配分ルールであり、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、ユーザーないし市場国の間で、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。ルーティーン利得の算定には簡易なアプローチの可能性があるとされ、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る。更に、市場国に帰属するみなし残余利益は、販売額に基づく定式で特定市場に配分される。これは、残余利益分割法と定式配分(分数配賦)法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。

<利益B>

利益Bについては、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るものであり、現在、市場国における販売機能等に係る利得は独立企業原則(ALP)等に基づいて課税がなされているが、特にこれらの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)に固定利益率で利得配分を行うことによって簡素化・標準化を図ることとしている。

<利益C>

利益Cは、ある国でのビジネス活動が利益Bでの対価支払に係るルーティーン機能(当該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る。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となる。

《第2の柱に係る公開協議文書 =所得合算ルールの提示》

一方、第2の柱については、2019年11月、OECDは、公開協議文書：“グローバル税源浸食防止提案(“GloBE”)—第2の柱¹²”を公表した。本協議文書では、特に所得合算ルールに係る特定の技術的課題に焦点を当てるとともに、一連の調整されたルールの開発を求めており、有害な底辺への競争(harmful race to the bottom)は、可動性の低い(less mobile)課税ベースに課税負担を移転するリスク及び小規模経済の開発途上国に対して特定のリスクを課す可能性があることから、これに

12 “Public consultation document : Global Anti-Base Erosion Proposal (“GloBE”)-Pillar Two” (2019年11月8日)

対処するためにグローバルでの行動が必要であるとされる。

所得合算ルールは、固定税率への上積み (top-up) 課税として機能することとされているが、実際に適用される税率は、他の主要な設計要素が十分に固まってから検討されることになる。また、その他にもいくつかの主要な課題が提起されているが、これらについては、包摂的枠組での政策選択 (policy choices) によることになり、一方、技術的課題は継続的に検討される。

(課税ベース)

所得合算ルールに係る課税ベースは、CFCルール (外国被支配会社合算税制) を参考にして算定され、CFCルールがない場合には、株主居住地国の国内法人税制を参考に算定される。また、その算定に当たっては、適切な財務諸表ルールから出発して、合意された調整を行うことが、一つの簡便措置であるとされるが、この場合に、連結財務諸表作成のために究極の親会社の財務諸表基準が使用されるのであれば、コンプライアンスコストは軽減される。

財務諸表上の所得と税務上の所得との間における一定の永久差異 (permanent difference) と一時差異 (temporary difference) を考慮して、財務諸表上の利得を調整することが考えられる。

永久差異については、例えば、外国企業からの受取配当や株式売却益については課税所得から除かれる可能性があり、その他、各国の政策的理由による特定類型所得の除外や一定の控除否認によって永久差異が生じる可能性がある。一時差異については、例えば、減価償却の方法、準備金の控除、欠損金の繰越認容、等の差異によって生じる。一時差異への対処に係るアプローチとしては、(i) “超過税額及び税属性 (tax attributes) の繰越”，(ii) “繰延税金勘定” ルール，(iii) “多年度平均実効税率” アプローチ，という基本的な3つの方法があり、それぞれの要素の修正・併用が可能である。これらの

アプローチの設計にあたっては、コンプライアンス・執行・租税政策の観点から検討すべき事項が数多くあり、例えば、対象期間についての検討、子会社所在国・地域での税率変更、子会社株主の変更、子会社の合併・譲渡への対応、等が求められる。また、納税者には何らかの記録保持の事務負担が生じる。

(ブレンディング (混合))

この第2の柱の提案は実効税率のテストに基づいていることから、高税率所得と低税率所得とのブレンディング (混合) がどの程度可能かについて規定するルールが求められ、主に3つのアプローチが検討されている。すなわち、(i) 全世界ブレンディングアプローチ (world-wide blending approach) では、総国外所得に係る総外国税額がミニマム税率未満となっている場合に、当該多国籍企業が本税制案の対象となり、当該国外所得に係る税額がミニマム税率に達するまでの額について追加納税が必要となる、(ii) 国・地域別ブレンディングアプローチ (jurisdictional blending approach) では、同一国・地域における当該多国籍企業の全居住者メンバー (支店を含む) の総所得に係る総税額がミニマム税率未満の場合に、当該多国籍企業が本税制案の対象となる、(iii) 事業体別ブレンディングアプローチ (entity blending approach) では、各外国事業体 (支店を含む) の実効税率がミニマム税率未満の場合に、当該多国籍企業が本税制案の対象となる。

これら三つのアプローチはそれぞれ異なる政策選択によるものである。全世界ブレンディングでは、全体のコンプライアンスコストは下がる可能性があるが、租税競争の下限を設けるといふ点では効果が薄まることになる。また、これら三つのアプローチで、それぞれ異なる課題を生じ、異なるコンプライアンスコストになる可能性がある。例えば、全世界ブレンディングアプローチでは当該多国籍企業の国内事業と国外事業との間での所得区分が求められ、また、事業体別又は国・地域別アプローチではさらに

解説

細分化が求められる。

(対象からの除外)

本税制案の対象からの除外について、前述ワークプログラムでは、BEPS行動5に合致した基準及びその他の実体ベース（substance-based）除外、グループの売上高等の規模に基づく閾値、利得又は関連者取引が少額な事業体・取引を除外するデミニマス閾値、特定の分野・産業の除外、等に関連する選択肢・問題点についての検討が求められていた。総収益又は利得等に基づく閾値は、執行及びコンプライアンスの観点からは比較的容易であるが、納税者にとっての変動性（volatility）を生じる可能性がある。対象からの除外及び閾値の決定は主に政策的問題であり、それらの存在及び設計は、租税制度の中立性及び外部効果を生じる活動に対して影響を及ぼすものであり、EUの諸基本的自由等との整合性も確保しなければならない。それらはまたコンプライアンス及び執行のコストにも影響を及ぼす。

BEPS包摂的枠組における大枠合意と具体的検討状況

2020年1月、今や約140か国・地域の集まりとなった包摂的枠組は前述した公開協議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、参加国間でデジタル経済課税に係る二つの柱のアプローチについての大枠合意に達し、それを受けて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た。

《包摂的枠組による声明》

“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二つの柱についてのOECD/G20 BEPS包摂的枠組の声明”¹³では、まず、

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の参加国がコミットすることが確認された。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る。

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る。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る。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る。

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おり、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る。

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る。

第1・第2の柱について、本年末までにコンセンサスベ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

13 “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）

組合で、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る。

《第1の柱に係る統合的アプローチの構造》

付属資料では、まず、付属資料1として“第1の柱に係る統合的アプローチの構造の概要”¹⁴が付されており、この文書には、2020年年央までに合意予定のコンセンサスベ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る。すなわち、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、が改めて提示され、それぞれ異なる範囲を対象とするが、利益Aは新たな概念であり、利益B・Cは既存の利益配分ルールに基づくもので、ALPの実務的適用改善への取組が反映されている。

（利益A）

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、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。

<自動化されたデジタルサービス>

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、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ある。一般的に、強力な顧客ないし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すものである。“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、オンラインサーチエンジン、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ーリーミング、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、がある。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、人の介入・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る。

<消費者向ビジネス>

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に関するものであり、消費者向ビジネス（consumer facing businesses）に關係する。これには、旧来型ビジネスも含まれるが、これらの事業においても、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るとされる。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、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る。消費者に販

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

解 説

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るが、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る。また、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も対象となる。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、等が含まれるが、これらの用語の定義には更なる作業が必要なものがある。

<対象からの除外・閾値>

利益Aの対象外になるものとして、天然資源や一次産品（コモディティ）、農林業産品、ほとんどの金融サービス分野（保険業を含む）が定義上の理由等から挙げられており、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、新たな課税権の対象外になると考えられる。また、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、幾つかの閾値が設けられ、(i) 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）、(ii) 対象となる事業に係る総収益、(iii) 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）、(iv) 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、が考えられる。

なお、多くの企業グループは多様な活動を行っていることから、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、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る。

<ネクサスルール>

このような利得配分ルールとともにネクサスルールが重要であるが、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、具体的にはネクサスを生じさせる類型の販売額に基づいてなされる。このルールは、独立したルールとして取り入れられ、収益閾値は市場の規模と相応したものになるとみられる。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、収益閾値が、とりもなおさず、ネクサスを生じるために求められる唯一のテストであり、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る。

<ソースルール>

今後の作業では、市場国・地域での収益の源泉について、一定のデジタル取引をカバーするソースルール（sourcing rules）を策定することが求められ、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ある。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、などがある。製品が最終消費者に届く前に仲介者に販売される場合の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る。

<計算方法>

利益Aの計算は、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、連結グループ財務諸表に基づくが、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る。また、利益指標としては、税前利益（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る。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る。

多国籍企業グループのセグメント計算も求められ、例えば、その対象外となるものの収益が多額である場合は、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ものが求められる。また、異なるビジネスラインあるいは国・地域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る。更に、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”））をすることも考えられる。

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る。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る。

<二重課税の除去、各利益間の相互作用>

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）全体に適用されることから、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、可能ではない。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あるが、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らず、また、条約のない国・地域との関係への対応も必要となる。

多国籍企業はまずALPによる利得配分を行うが、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る。利益AとBはそれぞれの性質から、大きな相互作用はないが、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る。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ある。

(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ある。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る。なお、利益Bと利益Cとは、基本的活動（baselines activities）の定義によって区別され、基本的販売活動の定義には、一般的には、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、が含まれるとみられる。

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、等が挙げられる。

(税の安定性：紛争予防・解決)

税の安定性は、この統合的アプローチの必須要素である。利益Aに係る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くこととされることで、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る。それへの対応としては、まず、拘束力ある、早期の紛争予防プロセスとして、例えば、代表者パネル（representative panels）の設置によるアプローチの開発が合意されている。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ることとなるが、これにはコンセンサスを得ることが課題となる。

解説

利益Bに係る紛争は、利益Bの範囲についての明確で詳細な指針の提供によってその発生を抑えられるが、新たな紛争解決の適用範囲についての全ての包摂的枠組参加国による合意も重要である。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、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ある。

《実施および執行》

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を伴うことから、段階的にこれらの要件を導入する可能性があり、また、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とする可能性もある。

一方、この新たなアプローチの実施には、新たな多国間条約が考えられているが、コンセンサスベース解決策には、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る。また、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て、第1の柱の実施に係る代替的アプローチが検討され、それに係る制度設計上の選択肢の作業計画および諸課題が検討される。

《修正ワークプログラム》

付属資料1には、更に、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”¹⁵が付されている。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代替するものであり、まず、第1の柱で解決すべき技術的・政策的諸問題が11のグループに分けられている。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、である。また、今後のスケジュールとして、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る。

《利益Aに係る諸テスト》

付属資料1にはもう一つ付属資料B “利益Aで影響を受ける多国籍企業グループ”¹⁶が付されており、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るとする。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)、のテストである。

《第2の柱に係る進捗状況》

次に、付属資料2として、“第2の柱に係る

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

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

進捗状況覚書¹⁷が付されている。

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、その基本的政策として、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、所得がミニマム実効税率未滿の課税となっている場合の具体的な制度設計の選択肢に係る検討が続けられている。

<所得合算ルール（income inclusion rule）>

株主側での比例割合での課税を求めるものであり、これに係るミニマム税率（固定税率）については今後検討されることとなるが、会計上の一時差異や永久差異への対応、低税率と高税率の混合（ブレンディング）の問題等についての技術的検討が継続してなされている。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）を強く主張している。

<スイッチオーバールール（switch-over rule）>

PE帰属利得等について、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あるが、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る。

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

支払いに係る控除否認・源泉ベース課税をするものであるが、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、これらを軽減するための多くの提案がなされている。

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

条約上の恩典を与えないとするものである

が、更なる検討課題として、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、等がある。

<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・適合性についての作業が継続している。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る。

OECDによる経済分析・影響調査

2020年2月、OECDは第1・第2の柱に係る経済分析・影響調査¹⁸の概要を公表した。この調査は、2万7千超の多国籍企業グループに係る各種データ等を基に分析されたものであり、その分析結果は、今後、包摂的枠組会合およびG20財務大臣会合等での検討において具体的解決策を得るための判断要素となるものである。

これによると、一定の仮定の下で、第1・第2の柱を合わせたところでの法人税収への影響は、グローバルで約4%の増加、毎年約1千億米ドルの増加になり得るとみられている。また、第2の柱による税収増が第1の柱による税収増よりかなり大きくなっており、第2の柱からの法人税収増加額は全体として第1の柱による法人税収増の4倍超の見込みとなっている。高所得・中所得・低所得の国・地域（世銀による分類）における法人税収に占める税収増の比率はいずれも概ね似たものとなっているが、低所得国・地域は比較的第1の柱からの税収増が大きく、高所得国・地域は比較的第2の柱からの税収増が大きくなっている。

各国別の分析結果は公表されていない。

17 “Annex 2. Progress Note on Pillar Two”

18 “Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy-Update on the Economic Analysis & Impact Assessment, Webcast”(2020年2月13日)

解説

第1の柱による市場国への利得（利益A）再配分により、ほとんどの国・地域は若干の税収増となるが、一方で投資ハブ国・地域（外国対内投資がGDPの150%超の国・地域）はある程度の税収減になるとみられている。また、第2の柱による各国間・地域における税率差の減少によって多国籍企業による利益移転は大きく減少することになるものとみられる。これは利益移転の影響を高所得経済より大きく受けるとみられる途上国経済にとっては大きな意味がある。更に、多国籍企業が利益移転の程度を減少させる場合、幾つかの低税率国・地域が法人税率を引き上げる場合、等の各シナリオについても検討されている。この新たな制度は、高利益率および低実効税率の企業をターゲットとしていることから、ほとんどの国・地域にとって、全体的な投資への直接的影響は小さく、投資地決定に係る法人税の影響は軽減されるとみられている。この新たな制度により、平均実効税率への影響があるが、ほとんどは第2の柱の影響によるものであり、特に投資ハブ国・地域への影響が目立っている。

なお、この調査は、第1・第2の柱について一定の仮定を基とした分析がなされており、第1の柱に係る税引前利益/売上との閾値を10%（ないし20%）、市場国への配分割合を20%、第2の柱に係るミニマム税率を12.5%、国・地域別ブレンディングを適用する、と仮定している。

今後の動向

このように、デジタル経済の進展という時代

の変化に則した税制の確立が早急に求められるなかで、この重要で困難な問題について、利害関係の複雑な多数の参加国を含む包摂的枠組での幅広いコンセンサス合意を形成するには、上述したとおり、未だ多くの課題が残されている。第1・第2の柱に係る技術的詳細に係る諸課題については、本年末の最終合意に向けて引き続き精力的に検討がなされる一方で、政策的課題については、本年7月の次回包摂的枠組合会で主要な政策的合意の基礎をなす解決策を得ることとされている。また、それぞれの過程では、企業側にも、コンサルティング等の機会を捉えて適時・適切な意見発信を行うことにより、包摂的枠組での最終合意に向けての建設的な貢献も求められている。

政策的課題に関しては、とりわけ、幾つかの国における独自のデジタルサービス税（DST）導入の動きとそれに強く異を唱える米国によるセーフハーバー提案の動きとの関係が注目されている。DSTは、高度デジタル取引を対象を絞った全く新たな制度の導入である。一方、米国のセーフハーバー提案は、その具体的な内容は明確ではないものの、一般には、第1の柱の適用・不適用のいずれをも選択的に認めるものと理解されている。これらの制度の整合性・調和を図るためには、何よりも関係国の国際課税制度全体のあるべき姿を踏まえたところでの高度な判断が求められるところである。とりわけ米国をはじめとする主要国には、オタワ枠組合意に係る諸原則の精神に則り、率先してグローバル合意の形成に向けての対応が期待される。