

デジタル経済課税

第1・第2の柱ブループリントと今後の動向(1)

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

2020年10月12日、BEPS包摂的枠組（OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS）は、デジタル経済課税に係る第1の柱及び第2の柱それぞれのブループリント（青写真）に係る報告書を公表した。

これらは、BEPS（税源浸食利益移転）行動1（電子経済に係る課税上の課題への対処）に係る最終報告書が2015年に公表されて以来、包摂的枠組で検討されてきたいわゆるデジタル経済課税についての検討過程で議論されてきた第1・第2の柱それぞれについてのコンセンサス作りの土台となるものとして公表されており、検討内容の詳細な説明とともに、論点が具体的に提示されている¹。

第1の柱は、各国における企業利得の課税権を新たなルールで再配分しようとするものであり、また、第2の柱は各国におけるミニマム税率での課税を確保しようとするものであるが、これらの報告書については、検討内容に多大の進展がみられている一方で、いわゆる政策的課題とともに、参加国間での意見の一致をみていない多くの技術的課題が残されていることをも前提として、分析・記述がなされている。また、これまでに産業界等から提出されたコメントを受けて、2021年1月に公聴会（パブリックコンサルテーション）が開催され、それらを踏まえて、今後、2021年半ばまでの最終合意に向けての検討が続けられることとなっている。

今回の第1回目では、第1の柱のブループリントの重要な点について概説する。

第1の柱ブループリント²

概要

第1の柱は、経済の電子化に伴って、市場国・地域に物理的プレゼンスなく各種事業が行われる状況への対処として、新たな利得配分及

びネクサス（課税拠点としての結びつき）に係るルールを設けるものであり、各国/地域（以下、「国」と略記）へのリモートによる事業をも含めて、経済に積極的かつ持続的な（active and sustained）事業参加のある市場国の課税

1 デジタル経済課税に係る検討経緯については、本誌2020年4月号「デジタル経済課税の最新状況と今後の動向」を参照。

2 “OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Tax Challenges Arising from Digitalisation-Report on the Pillar One Blueprint” (Inclusive Framework on BEPS: 2020.10)

特集 デジタル経済課税：第1・第2の柱ブループリントと今後の動向(1)

権を拡大するものである。これらのルールは、既存の制度の延長にあるものとの理解ではなく、むしろ既存のルールに重ねて適用されるものであり、既存制度との調整も課題となる。また、第1の柱は、包摂的枠組参加国の様々な目標のバランスを図り、結果として各国で採られつつあるユニラテラルな措置が除去されることをも目指している。

第1の柱の主要な要素としては、多国籍企業グループレベル（またはセグメント）で算定された残余利益の一部に対する市場国の新しい課税権〔利益A〕、独立企業原則（ALP）に則って市場国で物理的に行われる一定の基本的なマーケティング・販売活動に対する固定利得〔利益B〕、効果的な紛争予防・解決メカニズムを通じた税の安定性の改善プロセス、の三分野が挙げられる。

利益A（新しい課税権）

1. 対象範囲

新たな利得再配分ルールの対象となる利益Aは、活動テスト（activity test）及び閾値テスト（threshold test）という二つの要素の定義に基づき、課税権の対象範囲が規定される。

（1）活動テスト

活動テストでは、自動化デジタルサービス（Automated Digital Services: ADS）及び消費者向ビジネス（Consumer Facing Business: CFB）、という二つの対象範囲が規定されている。

ADS

ADSに係る一般的定義は、(i) “自動化”，すなわち特定のユーザーへのサービスの提供に求められる人間の関与が最小限であること、及び、(ii) “デジタル”，すなわちインターネットまたは電子ネットワークを介して提供されるこ

と、という二つの要素に基づいている。“自動化”の判断に当たっては、サプライヤー側における人間の関与が最小限であるかどうかをみることになり、“デジタル”は、現地での物理的なサービス提供といった方法と区別される。

ADS活動の対象範囲については、明確化の観点から、その範囲に含まれる具体的活動に係るポジティブリストとそれに含まれないネガティブリストとが提示されている。

ポジティブリストには、オンライン広告サービス、ユーザーデータの販売・譲渡、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、デジタルコンテンツサービス、オンラインゲーム、標準化されたオンライン教育サービス、クラウドコンピューティングサービス、が含まれる。

また、ネガティブリストには、カスタマイズされた専門サービス、カスタマイズされたオンライン教育サービス、ADS以外の商品・サービスのオンライン販売、ネットワーク接続とは関係のない商品の販売からの収益（Internet of things）、インターネット・他の電子ネットワークへのアクセスを提供するサービス、が含まれる。

CFB

CFBに係る一般的定義は、消費者に販売される類型の商品の販売及びサービスの提供から収益を生み出すビジネス、とされる。これには、仲介業者を介した間接的な販売並びにフランチャイズ方式及びライセンス供与による販売が含まれる。“消費者”とは、商業・職業目的ではなく、個人的な目的のために商品を取得又はサービスの提供を受ける個人、である。商品又はサービスの性質が主に消費者への販売を意図したものである場合には、消費者に販売される一般的な類型であるといえる。

多国籍企業が、消費者向け商品・サービスの所有者であり、関連する無形資産の権利の保有

特集 デジタル経済課税：第1・第2の柱ブループリントと今後の動向(1)

者である場合（フランチャイザー及びライセンサーを含む）、その多国籍企業はCFBであるとみなされる。また、小売業者、その他消費者と直接の関係のある契約上の相手方も、CFBの対象範囲となる。なお、他の第三者の多国籍企業グループである製造業者、卸売業者、流通業者等は、消費者との関係がないことから対象範囲外となる。

消費者及び企業の両者に販売され得る製品・サービスについては、“デュアルユース（dual use）”の製品として、例えば、乗用車、パーソナルコンピューター等があるが、これらは販売先（消費者又は企業）に関わらず設計の特徴は同じであること、また、購入者の性質に応じて収益を追跡することが困難であることから、商品が一般的に消費者に販売される類型のものである場合には、購入者が消費者か企業かに関わらず、すべて対象範囲となる。一方、一部の中間製品・部品で、消費者使用のために設計され、消費者にも販売される類型のものとして、例えば、車のタイヤ、一部の交換部品等があるが、これらは、消費者に販売される限りにおいてのみ、対象範囲となる。

なお、医薬品については、CFBの対象範囲について、(i) 消費者に販売または投与されるすべての医薬品を対象範囲とする、及び、(ii) 非処方薬（OTC）は対象範囲とするものの、処方薬は対象範囲外とする、という二つのアプローチが提示されている。

(2) 閾値テスト

利益Aの実施に当たっては、納税者及び税務当局双方の事務負担軽減の観点から、多国籍企業規模が一定の閾値を下回る場合には、利益Aの適用対象外とすることとしており、グローバル総収益テスト、及び、国外対象範囲収益に係るデミニマステスト、という二つのテストが提示されている。

グローバル総収益テストについては、連結グループの年間収益に基づいて、CbCR（国別報

告）で使用されている7億5000万ユーロを閾値とすることが考えられている。

国外対象範囲収益に係るデミニマステストについては、二つのステップがあり、まず、活動テストを適用して、ADSまたはCFB事業活動からの収益が国外対象範囲収益に係るデミニマス閾値額を超えているかどうか判断し、次に、国外の対象範囲事業活動からの収益が国外対象範囲収益に係るデミニマス閾値額を超えているかどうかを判断する必要がある。これには、まず、多国籍企業が、標準化された定義、例えば、グループの本社所在地・最終親会社居住地等、を用いてそのホームまたは国内市場を特定し、次いで、利益A収益ソースルール（後述）に基づいて、ホーム・国内市場外の各国からの収益が国外対象範囲収益に係るデミニマス閾値額以上かどうかを判断する必要がある。

(3) 除外業種

特定の業種については、それぞれの理由から、利益Aの対象範囲から特に除外することが提案されており、その類型は次の通りである。

- 天然資源（石油・鉱物などの再生不可能な抽出物、農林水産物、バイオ燃料、バイオガス・グリーン水素等の再生可能エネルギー及び同様のエネルギー製品を含む）
- 金融サービス（銀行、保険、アセットマネジメント、の3分野で構成される）
- 建設、住宅用不動産の販売・賃貸
- 国際航空及び海運業

2. ネクサス

対象となる多国籍企業グループに係る新たなネクサスルールは、市場国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る。ADSの場合、市場国の収入閾値を超えることが、そのままネクサスを構築することとなり、これが唯一のテストとなる。一方、CFBの場合は、市

特集 デジタル経済課税：第1・第2の柱ブループリントと今後の動向(1)

場国の収益閾値、及び市場国への重要かつ持続的な関与を具体的に示す“プラス要因 (plus factor)”が更に必要となることが考えられている。このプラス要因は、子会社又は“固定的な事業の場所”(例えば、国連及びOECDモデル条約に基づく恒久的施設)であって、対象範囲の販売に関連する活動を行っていること、等を要件とすることが考えられる。また、ADSとCFBで異なる収益閾値とすることが考えられており、更に、GDPが一定の水準を下回る小規模な発展途上国にはより低いネクサス基準を適用することについても検討される。

3. 収益に係るソースルール

収益に係るソースルールは、特定の市場国に源泉を有する対象収益を特定するためのものであって、対象収益の種類ごとにソースルールが適用される。これには、対象範囲内の収益の種類ごとの具体的指標として、次のとおり考えられている。

ADS

ADSについて、対象範囲の一般的な収益源それぞれに係るソースルールは、原則的には次のとおりである。

- オンライン広告サービスの提供：視聴者の通常の居住地ないしリアルタイムでの場所の国
- ユーザーデータの販売・譲渡：販売・譲渡されるデータの対象となるユーザーの通常の居住地ないしリアルタイムでの場所の国
- デジタルコンテンツサービスの提供：購入者の通常の居住地の国

CFB

CFBについて、消費者向の商品販売・サービス提供からの収益に係るソースルールは次のとおりである。

- 消費者向商品の直接販売、独立ディストリ

ビューターを通じた商品販売、フランチャイズ商品又は商品に付加された無形資産のライセンス供与：商品の最終配送場所の国

- 消費者向サービスの提供、フランチャイズサービス又は消費者へのサービス提供のサポートに使用される無形資産の供与：サービスの享受又は利用の場所の国

4. 課税ベースの決定

(1) 連結財務会計に基づく税前利益

利益Aは、定義された対象範囲に係る多国籍企業グループの残余利益シェア相当額に対する新しい課税権である。従って、課税ベースは、グループ(個別の事業体ベースではない)の利益に基づいて決定される必要があり、連結財務諸表から導き出される調整済税前利益(profit before tax)が用いられる。

なお、IFRS(国際財務報告基準)およびIFRS同等の会計基準(GAAP)で作成された連結財務諸表が主に使用され、税と会計との差異については限られた範囲で調整がなされる。

(2) セグメンテーション

一定の多国籍企業グループにおいては、利益Aの課税ベースをセグメント損益に基づいて計算する必要があるとみられるが、これには追加的な事務負担が発生することから、セグメンテーションが求められるのは、一定規模以上の多国籍企業グループとされている。

利益Aの対象となるすべての多国籍企業グループは、まず、対象範囲及びネクサスルールに基づき、収益金額をADS、CFB、対象外事業、に三分類し、次に、全世界収益が[X]億ユーロ未満の多国籍企業グループについては、“セグメンテーション免除”の対象とされる。免除の対象とならない多国籍企業グループ、又は免除を選択しなかったグループについては、セグメントの内容についての検討がなされ、“セグメンテーション指標(segmentation

特集 デジタル経済課税：第1・第2の柱ブループリントと今後の動向(1)

hallmarks)”を適用してセグメントの必要性を判断したあと、連結財務諸表で開示されたセグメントが合意された指標を満たしているかどうかのテストがなされる。開示されたセグメントの使用が適切でない多国籍企業グループにおいては、代替セグメントに基づいて利益Aの課税ベースを計算する必要がある。

(3) 損失繰越ルール

ここでの損失繰越ルールは、既存の国内損失繰越ルールとは区分されて、セグメントレベル（又はグループレベル）で適用され、特定の課税期間に発生した損失は、利益と異なり、市場国には配分されない。代わりに、関連するセグメントの単一のアカウントにプールされて繰越され、そのアカウントで計上された過年度の損失が完全に吸収されるまで、利益Aに基づく利益は当該セグメントでは発生しないこととなる。また、一定期間に係る本制度適用前の損失（pre-regime losses）の繰越についても検討されているが、損失繰戻ルールは考えられていない。

なお、特定年度における利益A計算上の利益が、利益率閾値による利益額を下回る場合には、変動する利益への対応として、この差額分（profit shortfalls）を繰越可能な損失として取扱うことも考えられているが、これには、その性質上の差異等からの反対意見もある。

5. 利益配分

(1) 利益Aの決定に係る定式

利益Aの具体的な配分計算に係る定式は、グループ又はセグメントの課税ベースに適用され、(i) 再配分対象残余利益の算定のための利益率閾値（収益金額に対する税前利益の比率）、(ii) 対象市場国への配分可能残余利益の特定のための再配分比率（残余利益に固定率を乗じて算定）、(iii) 配分可能課税ベースを利益Aの適格市場国（ネクサスのある国）へ配分す

るための配分キー（各国源泉の対象範囲の収益金額に基づいて利益額又は利益率を使用）、の三つの要素によって決定される。

(2) 差別化メカニズム

利益Aの再配分に当たって、一定の事業活動に係る市場国への再配分利益を、何らかの差別化メカニズム（“differentiation mechanisms”）に基づいて増加・減少させることが提案されており、例えば、上記(i)の利益率の閾値、及び/又は、(ii)の再配分比率、に適用される可能性がある。具体的な差別化要素としては、デジタル要素差別化（“digital differentiation”）及び国・地域要素差別化（“jurisdictional differentiation”）が考えられており、前者は、対象事業活動のデジタル化の程度に応じて再配分する利益を増加させるもの、後者は、異なる市場国・地域間の平均的利益率の差異に応じて市場国へ再配分する利益を増加・減少させるもの、である。

(3) マーケティング・販売活動に係るセーフハーバー

利益Aと市場国の既存の課税権との関係において、特に、市場国で既存の利益配分ルールの下でかなりの残余利益が配分されている場合には、多国籍企業グループの残余利益に係る二重計上の問題が生じる可能性がある。このような問題への対処を意図したものとして、マーケティング・販売活動に係るセーフハーバーが考えられている。これによって、一定の市場国への利益Aの配分を制限しようとするものである。このセーフハーバー利益は、利益Aと各国ルーティンのマーケティング・販売活動に係る固定利益との合計額として各市場国に個別に適用され、次の三つのケースが想定されている。

- 既存のマーケティング・販売活動に係る利益が固定利益を下回っている場合には、当該多国籍企業グループはセーフハーバーの適格性を有しない。

特集 デジタル経済課税：第1・第2の柱ブループリントと今後の動向(1)

- 既存のマーケティング・販売活動に係る利益が固定利益を上回っているが、セーフハーバー利益を下回っている場合には、当該市場国に配分される利益Aは、セーフハーバー利益と市場国に既に配分されている利益との差額までである。
- 既存のマーケティング・販売活動に係る利益がセーフハーバー利益を上回っている場合には、当該市場国には利益Aは配分されない。

このようなことから、対象となる多国籍企業グループが、市場国に課税対象のプレゼンスなくビジネスを行っているか、又は市場国でのマーケティング・販売活動に対して比較的限定的な利益しか配分していない場合には、セーフハーバー規則の適用はないこととなる可能性があり、一方、より伝統的な分散型ビジネスモデルの下でフルリスクの販売活動を行っている多国籍企業グループは、既に市場国に対してセーフハーバー利益を超えた利益を配分している可能性があると考えられる。

なお、二重計上問題の軽減のために、国外所得が極めて少額な事業や主に単一の国で行われている事業を利益Aから除外する考え（国内事業免除（domestic business exemption））もあるが、これには幾つかの実施上の課題も指摘されている。

6. 二重課税の排除

利益Aは既存の利益配分ルールの上に重ねて適用されることから、新たな課税権と既存の利益配分ルールとを調整するメカニズムが二重課税防止のために必要となる。この二つの利益配分システムの調整には、多国籍企業グループの中のどの事業体が利益Aの租税債務を負担するのかを特定し、どの国において利益Aから生ずる二重課税を救済する必要があるのかを決定する必要がある。このために、(i) 多国籍企業グループ又はセグメントにおける支払事業体

(paying entity) の特定、及び、(ii) 二重課税排除の方法、という二つのメカニズムがある。

(1) 支払事業体の特定

支払事業体を特定する一般原則として、“機能を果たし、資産を使用・保有し、経済的に重要なリスクをとる多国籍企業グループ又はセグメントに係るメンバーで、それによって利益Aに係る残余利益が配分されるもの”，との提案がなされている。

支払事業体を特定するプロセスは、次のとおり最大4つのステップとなる。

- 多国籍企業グループの中でグループの残余利益創出能力に対する重要かつ持続的な (material and sustained) 貢献活動を行っている事業体を特定する (“活動テスト (activities test)”)。これには、既存の移転価格分析及び文書化が活用される。
- 上述 (i) で特定された事業体が利益Aの租税債務を負担する能力を有していることを確認するための利益性によるテストを適用する (“利益性テスト (profitability test)”)。ここでは、実体活動 (例えば、賃金及び資産に基づくもの) から生じる利得の一定比率を指標とすることが考えられている。
- 利益Aが配分される市場国と十分な関連 (sufficient connection) のある事業体に、利益Aの租税債務を優先的に配分する (“市場関連優先テスト (market connection priority test)”)。
- 上述 (i)・(ii) で特定された事業体が、市場国に十分な強い関連がないか、市場との関連のある事業体が利益Aの租税債務負担に十分な利益を有していない場合には、プロラタ (比例按分) で配分する。

(2) 二重課税排除の方法

二重課税排除方法の適用は、支払事業体が、

特集 デジタル経済課税：第1・第2の柱ブループリントと今後の動向(1)

現行の法人所得課税ルール及び新しい利益Aシステムの下で、異なる国において同一の利益に対して二度課税の対象とならないことを確保するものである。国際的な法的二重課税排除方法としては、免除方式及び税額控除方式の二つの主要な方法が適用されており、とりあえずは、いずれかの方法を各国で選択できるとされている。

なお、市場国に子会社がある場合には、再配分法 (reallocation method) が考えられており、当該子会社に、市場国へ配分される利益Aが生じるものとみなされて、利益の上方調整及び利益Aの支払義務が生じる。この場合には、対応事業体 (relieving entity) の利益の下方調整等によって二重課税の排除がなされる。

利益B

1. 事業体及び取引の定義

利益Bの定義は、市場国に所在する多国籍企業グループの子会社・恒久的施設が当該グループのために基本的なマーケティング・販売活動 (baseline marketing and distribution activities) を行うことへの対価、とされており、この定義に関しては、ルーティンの販売業者が独立企業間で果たす典型的な機能、所有する資産及び引き受けるリスクについてのリストが作成されている。

この“ポジティブリスト”では、狭い対象範囲の定義に基づいて、典型的なルーティン販売業者のプロファイルを定性的に記述している。また、利益Bの対象範囲外となる一定の販売業者に係る“ネガティブリスト”も作成され、ルーティンの販売業者が独立企業間では果たすべきではない典型的な機能、所有しない資産、引き受けないリスクに係る定性的な記述がなされている。更に、対象範囲の事業の特定のための一定の定量的指標も使用されており、これらの定性的要素及び定量的指標により、販売事業

体の対象範囲の判定がなされる。なお、この対象範囲の下で、基本的なマーケティング・販売活動を行わないコミッション・販売エージェント等は利益Bの対象外とされているが、これらを利益Bに含める可能性についての検討もなされる予定がある。

2. 固定利益

基本的なマーケティング・販売活動の対価としての利益Bは、固定利益として、独立企業原則 (ALP) に則って算定された結果が考えられている。取引単位営業利益法 (TNMM) は、利益Bの下での適切な対価と関連付ける最も適切な移転価格算定手法とされており、売上高利益率が対象取引に係る固定利益算定のために使用される。また、固定利益は地理的要因及び産業によって異なる可能性があることから、異なる地域・産業ごとのベンチマーク分析が必要となる。

なお、ここでの固定利益については、反証可能な推定値とする考えがある。また、利益Bは、既存の事前確認 (APA) あるいは相互協議 (MAP) 合意に取って代わるものではない、とされている。

税の安定性

1. 標準化された申告書・文書化パッケージ

(1) 意義

利益Aに係る標準化された自己申告書及び文書化パッケージが開発されることになっており、これをすべての国が使用することによって、利益Aに係る一貫した実施が促進される。標準化された自己申告書では、多国籍企業グループの利益Aの各国間での算定・配分、二重課税排除を行う対応事業体の特定、等の各段階についての説明がなされる。また、標準化され

特集 デジタル経済課税：第1・第2の柱ブループリントと今後の動向(1)

た文書化パッケージでは、多国籍企業グループの利益Aに係る自己申告書の査定に必要な十分な情報・証拠が含まれており、利益A適用のためのデータ・方法論等の詳細説明、多国籍企業グループの構成事業体が所在する市場国、収益閾値を充足する国のリストも含まれる。

(2) 主導税務当局への提出・関係税務当局間での共有

多国籍企業グループの中の利益A調整事業体は、当該多国籍企業グループ全体に代わって単一の自己申告書及び文書化パッケージを提出期限までに主導(lead)税務当局(通常、最終親会社居住地国の当局)に提出することとされている。また、主導税務当局は、これらを、更に、多国籍企業グループの構成事業体所在国及び適用される閾値の充足市場国の税務当局に提供する。これによって、多国籍企業グループの負担を最小限に抑えることになるとともに、すべての関連する税務当局が同じ情報を共有できることになる。

2. 早期安定性確保プロセス

多国籍企業グループは、自らの判断により、その調整事業体から主導税務当局に対して、紛争予防としての早期安定性プロセスを要請することができる。ここでは、利益Aのすべての側面がその対象とされ、この要請がなされた場合には、更に、関係当局の関与による代表者パネル(representative panel)の設置が検討される。

(1) 代表者パネル

利益Aの早期安定性確保プロセスは、関係税務当局の提案等により、代表者パネルである“レビューパネル(review panel)”によるレビュープロセスに移行することになる。レ

ビューパネルは、主導税務当局ならびに利益Aの配分受領国及び配分対応(relief)実施国の数か国の当局から構成され、合意に向けての努力がなされる。当該多国籍企業グループは、構成事業体及び市場国のリストその他必要情報の提供以外には、このパネルに関与しない。

レビューパネルで関係国間での合意に達しなかった場合には、必要に応じて“決定パネル(determination panel)”を関与させて、レビュー機能を実行する。決定パネルは、独立の専門家等もそのメンバーに加えることが考えられており、必ず何らかの決定に達することとされている。多国籍企業グループがこの結果を受け入れる場合、この結果は、利益Aの配分・算定に関係するすべての国(パネルに直接参加しなかった国を含む)の税務当局を拘束する。多国籍企業グループがこのプロセスの結果を受け入れない場合には、国内救済手続による解決を求めることになる。

なお、利益Bについても、義務的拘束的紛争解決の必要性が指摘されている。

実施

各国は、まず、上述した利益Aの設計に一致した国内の課税権を創設するとともに紛争解決プロセスを国内法に採り入れる必要がある。また、新たな課税枠組について多国間で協調的・効果的な実施を確保するためには、新たな多国間条約が求められることになり、利益Aの決定については、すべての現行二国間租税条約に優先するものとなる。従って、この新たな多国間条約は、既存の租税条約の規定を直接修正するMLI(BEPS防止措置実施条約)とは異なる方法で機能する。

次回第2回目では、第2の柱ブループリント(各国におけるミニマム税率での課税)について解説する予定です。