

# 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(3)

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

最終回となる今回の第3回目では、第1・第2の柱ブループリントに関する「多国籍企業の反応」、「今後の動向」について概説する。

### 多国籍企業の反応

#### 概要

第1・第2の柱ブループリントの公表によって、それらの具体的な制度設計の仕組が明らかになったところであるが、この強固な土台に基づいて、残された課題に対処することが求められているなかで、多国籍企業側からは、各種機会を通じて、様々な意見・要望についてのコメントがなされている。とりわけ、これら二つの柱が新たな制度であることから、それらを持続可能なものとするためにも、制度の簡素化・明確化が強く求められており、また一部には、制度の基本的な部分に係るコメントも提出されている。

多国籍企業側としても、これらの新たな制度について、広く受容されている原則に基づいて、各国のコンセンサス合意が達成されることを強く求めているところであり、一部の国で採用・検討がなされている独自措置の動きには反対をしている。

これら本問題を巡る企業側の考えは、2020年12月にOECDに提出された数多く（200件以上）の企業・団体等からのコメントペーパー及びそれを受け開催された2021年1月の公聴会（パブリックコンサルテーション）で披露

された各種コメントから十分に知ることができる。Business at OECD (BIAC : OECD諮詢委員会) をはじめとする多国籍企業・経済団体等から公にされた具体的なコメントの大要は、以下のとおりである。

### 第1の柱

#### 1. 概要

第1の柱に係るルールは、既存のルールでは対応できない利得再配分についての新たな制度が主たるものであることから、幅広い業種に亘る多くの企業が強い関心を示している。企業側としても、その趣旨には理解を示しており、まずは、新たな制度が一般に受け入れられている原則に基づくことの必要性を改めて指摘している。具体的には、価値創造の尊重、リングフェンシングの回避、二重課税の減少、税の安定性の確保とともに、オタワ課税枠組での諸原則（中立性・効率性・安定性・簡素性・効果性・公正性・柔軟性）に基づくべきことを指摘している。また、最終的には、第1の柱は、国境を越えた貿易・投資を育成/向上させ、包摂的成長をもたらすものに資するべき、としている。

## 特集2 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(3)

このように企業側の基本的な立場は、第1の柱のルールの策定に積極的に関与・貢献していくということであるが、その過程で生じる個別の課題・論点については、それぞれの企業・業界の立場を踏まえたところでの各種の意見が示されており、今後、幅広い分野での調整が必要になるものとみられる。また、それらの中には、例えば、第1の柱の提案は、市場に必要な相応レベルの課税プレゼンスに欠ける事業を捕捉するとの設定目標を超えるものではないか、といったような制度の基本的枠組に係るものもあり、今後における政策的合意の動向との関連でも、制度の全体像に係る検討が求められる可能性があろう。

### 2. 対象範囲：活動テスト

本制度の利益Aの対象範囲について、客観的かつ明確であるべきとされているところ、まず、一定の事業を対象から除外するために、例えば、対象内収益額や税前利益率が一定閾値未満の場合に係るゲートウェイテスト(gateway test)の提案がある。更には、自動化デジタルサービス(ADS)と消費者向ビジネス(CFB)とを別のカテゴリーとすることについて、これは制度を複雑化し過ぎではないか、また、ADSを幾つかの事項でCFBとは異なる取扱をしていることは(例；ADSではBtoBを幅広く対象としながら、CFBではBtoBを殆ど全て除外していること、CFBにのみネクサスに係るプラス要因を求めていていること)デジタル経済をリングフェンスしないとの当初の趣旨に反するのではないか、との疑問が呈されている。これは、いわゆるデジタル事業とその他事業をどの程度、本制度の対象とするかに係る基本的な問題とも関係するものであり、CFBについては、通常構造的に市場に相当の課税プレゼンスを有しており、利益A導入の合理性を当て嵌められないのではないか、との疑問も出されている。そのため、ADS・CFBの定義の除去を勧告す

る意見、また、この活動テストについて、リモート売上関連に係る定量的な指標によって対象を両事業一律に限定するとの提案、等もなされている。

### 3. 個別事業に係る問題

本制度の対象となるものを明示したポジティブリストについては、基本的に歓迎されているが、その内容については、更なる検討と明確化が求められている。例えば、ソフトウェアを他事業に提供する企業(BtoB)は、中間財・部品と同様の事業であり、対象外とすべきであるとの意見がある。また、ブランドのライセンス供与あるいはフランチャイズ供与が商品・サービスの基礎に含まれる場合にも同様の原則が適用されるべきとする意見もある。ネガティブリストについても同様に更なる検討・明確化が必要である、とされている。また、これらリストは、その内容の改訂プロセスにも明確化が必要であり、産業競争上の歪みや紛争・二重課税等の回避のためにも、各国が独自にリスト改訂を行わないようにすべきであるとされている。

クラウドコンピューティングサービスについては、市場のユーザーにおけるブランド認識は極めて限定的であることからポジティブリストから除くべき、また、カスタマイズされたクラウドサービスに係る更なるガイダンスが必要、との意見もある。医薬品について、製薬業界は、ブループリントでは、製品の性質を見るのであって、特定のサプライチェーンを見ない、とされているが、これは、医薬品に係る高度の規制等を無視しており、処方薬については、消費者への直接アクセスは考えられておらず、患者は選択肢を有さないことから、処方薬を利益Aの対象外とすべきと主張している。金融業界では、全ての類型の保険が対象外となることを明確化すべきであるとの意見がある。また、消費者用と事業用との両用品の中間产品・部品一般については、ブループリントでは、実際に消

## 特集2 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(3)

費者に販売されるものだけを対象としているが、これは実務上の不可能な負担を事業者に課すものであり、単純に、特別の両用品類型ルールの廃止を検討すべきとしている。

### 4. 収益閾値

利益Aの対象は管理可能な多国籍企業グループ数に限られることが重要であるとし、利益Aのデミニマス閾値は、それなりに高い数値とすべきであるとの主張が広くなされている。制度導入後は、その状況に応じて段階的に閾値を引下げていくことも考えられる、とされている。また、閾値によって特定の業種や国に対象が集中することのないよう留意すべきである、との意見もある。

国内市場の特定方法について、明確で統一的な概念が必要であるとし、特に分散型ビジネスモデルを見た場合、適格収益の一定%が生じる場所等を踏まえた、より一般的に適用可能な“国内”概念を策定することが望ましいとしている。例えば、対象内商品・サービスから生じる売上の一定%超が単一の国地域からのものである場合には、当該多国籍企業の利益Aからの除外が可能であるとの考えも示されている。

### 5. ネクサス

ネクサスルールについては、まず、そこで使われている“積極的かつ持続可能な参加”的意味の明確性が求められている。また、具体的には売上に基づく判定を基本とするなかで、特に、第三者による間接売上額を算定するのは極めて困難であるとされ、最終消費者への直接販売との区別をすることが有用であるとしている。CFBのプラス要因 (plus factor) については、その理論的根拠が不明確で、複雑性を増し、かなりの事務負担になるとの主張がなされる一方で、CFBの対象を制限するものとして好意的に捉える意見もあり、企業側の意見が分

かれている。この点で、プラス要因を維持するのであれば、従来のPE概念を踏まえた既存条約上の現行PEルールによるとの案、プラス要因を事業者の選択とするとの案、等が示されている。また、ADSとCFBで異なる閾値額とすることには同意しないとの意見もある。

市場収益閾値についてはある程度の時間的続性のあるものとすべきとの意見であり、多数の企業意見は、3年に亘って一定閾値を超える場合に、市場に持続的・継続的方法での関与があるとみることが可能で、ネクサスを認め得るという。なお、各国固有の閾値を設けることはコンプライアンスコストが多大であるとするが、小規模の途上国に係る異なる閾値の必要性については一般的に認識されている。この場合、国別固有閾値は標準化又は類型化されたものであるべきとされている。

### 6. ソースルール

ソースルールのアプローチとして、最終消費の場所又は使用の場所が考えられているが、これには多大の懸念が示されており、また、目的地情報の収集要件への考慮が必要であるとされ、収益に係るソースルールについては、より簡易かつ明確な指針が求められている。特に、第三者の販売業者から顧客情報を収集するのは容易ではなく、また、第三者販売業者等が最終消費者の所在地を知り得るとは限らない、第三者との契約の変更は極めて困難、とされている。更に、データプライバシーに係る課題、情報追跡システム構築に係るコスト、その他の規制 (EUの競争ルール等) の可能性も指摘されている。

このようなことから、既存のVATルールに基づくもの等、多国籍企業が既に収集している情報と整合的なアプローチが幅広く支持されている。また、販売場所に沿った柔軟な対応が求められており、独立販売業者の所在地国を別途の指標として認めること等が提案されている。

## 特集2 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(3)

### 7. 課税ベース, セグメンテーション

第1の柱の課税ベースについて、株式ベース報酬は人材確保のために有用であることから、親会社国での取扱いが課税ベースに反映されるべきとされている。

セグメンテーションについては、事務負担軽減の観点から、その対象を限定的にすべきであり、また既存の信頼できる財務諸表（上場企業の財務諸表等）の活用が求められている。公表・監査済の連結財務諸表・セグメント別財務諸表等に基づくものが使用可能というのが一般的な見方である。地理的セグメントベースについては、地理的に諸要因（利得マージン、ビジネスモデル等）が異なることから、簡素性と合致しないとの意見があるが、選択可能とすべきとの意見もある。代替セグメントを要する場合には、選択性と柔軟性がキーになると考えられている。

損失繰越については、無期限に認められることに多くの示唆が得られている。また、制度適用前損失（pre-regime losses）について、明確なガイダンスの策定とともに、一定期間（例えば、5-10年）の繰越が求められ、特にR&D企業（例；医薬品業）には無期限の損失繰越が必要との意見がある。

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の差額分（profit shortfalls）については、繰越メカニズムを適用することによって利益変動企業にとっての均等性（parity）を保持できるとして支持されているが、これに係る性質上の差異を問題にする意見もある。

二重計上の問題については、市場国で、現行の源泉税に加えて利益Aが配分される場合、あるいは分散型のビジネスで既に市場国地域で相当の利得に課税されている場合には、二重計上の可能性があり、これには大きな懸念が示されている。当該国で課された源泉税額については、利益Aに係る税計算で比例的に軽減することが提案されている。また、マーケティング・

販売活動セーフハーバーについては基本的に支持されているが、分散型ビジネスにおいては、現在のセーフハーバー等の対応措置では不十分であること、ブループリントの二重課税除去メカニズムでは利益性配分キー（profitability allocation key）を使用しているが、利益Aの配分に係る収益配分キー（revenue allocation key）とは一致せず、ミスマッチがあること、等が指摘されている。このため、当該セーフハーバーの対象の拡大等による二重計上救済メカニズムについての工夫が求められている。なお、当該セーフハーバーについては、利益Bとの関係等についての更なる検討・明確化が必要であるとされ、また固定対価としてのあり方についても簡素性を損なわないことを改めて求める意見もある。

利得再配分に係る支払事業体の特定については、このアプローチが複雑であることから、執行上の簡素性が特に強く求められており、なかでも、市場関連優先テスト（market connection priority test）は取引の詳細な分析が必要となることから、極めて複雑で事務負担があり、定義の明確化が必要であるとされている。ただ、このような定性的アプローチについては、定量的アプローチだけを使用した場合に予期せぬ結果を生む可能性との関係から、その有用性を指摘する意見もあり、更なる分析が必要とみられる。

なお、二重課税排除方法としては、税額控除方式よりも免除方式の方が、簡素性や二重課税除去の程度等の点から、望ましいとされている。また、拘束力ある仲裁が全ての国で採用されることが支持されている。

### 8. 利益B

利益Bについては、独立企業原則に沿った形で基本的（baseline）マーケティング・販売活動に対処するという実務的アプローチの提案として支持がなされており、適切な移転価格算定

## 特集2 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(3)

方法・利益水準指標（PLI）に関してコンセンサスを得ることは、移転価格紛争解決への対応における重要な改善であるとされている。また、二重計上の可能性を排除するために、利益Bは第1の柱の重要な構成要素であり、ルーティン活動と残余利得を生じる活動との区別を明確化すべきであるとされている。ただ、関連会社が残余利益の面での参加・管理を行っているかどうか、企業のリスクが比較的限定的かどうかという対象範囲に関連する問題への対処には定性的要素がより有用であるとみられることから、定量的指標がどう定義されるのかについての懸念も示されている。このようなことから、この利益Bの具体的なあり方については、意見が分かれている。

多様なマーケティング・販売活動に適合する一つのアプローチは、利益Bの適格となる活動・関連取引の定義を広げることであるとされ、低リスク販売事業と同等の事業体を基本線として使用したうえで、機能などの指標による階層化を行うことが考えられている。地域・産業ごとに差別化をするアプローチでは複雑となるが、マーケティング・販売企業が交渉力を持たない場合には、一般にそれら企業の利益は概ね一定で、収斂するとみられることから、機能に基づく段階付を伴ったグローバルでの広範な対象アプローチを指向できるとしているのである。

一方で、利益Bを狭い要素に限定することを指向することによって、グローバルで統一的な安定性を確保するための合意の機会が高まるとする考え方もある。利益Bアプローチでは、産業・地域による差異のみが検討されるが、利益Bを幅広い対象範囲とすれば、独立企業結果に近いものを得るために多様な対象事実類型に係る基準等にかなりの差異が求められるため、結果的に紛争の頻度を増し、多くの事案で独立企業からの著しい乖離となることが懸念されるとするものである。このアプローチでは、多機能事業体は、当初は、対象範囲に含まれるべきで

なく、数年の実際経験の後で再検討が可能である、とされている。

なお、利益Bのマーケティング・販売対価は、機能・リスクに重要な変更がない限り、比較的一定期間（例えば、5年間）同一のままであるべきとされている。また、固定対価への反証について、多国籍企業にはこれが認められるべきであるが、税務当局に反証を認めることは、納税者にとっての安定性がなく、利益Bの目的を損なうとされている。

### 9. 税の安定性

利益Aに係る早期の安定性を確保するためには、幾つかの方策があり得るとされるとともに、全ての第1の柱参加国に対する拘束力を求めることが必要とされている。まず、制度の対象を超大多国籍企業に絞ることによって、大きな割合の所得配分ベースをカバーしつつ、関連する作業量を減らして安定性の確保に資することができるとして、そのために、諸閾値のレベル設定での考慮、閾値判定の簡易化（例；ファーストトラック）等の工夫とともに、それらの仕組・ルールの段階的導入（実施）も考えられるとする。また、実施に当たって、何らかのピアレビュー・カニズムを取り入れることのほか、レビュー・パネル・決定パネルの結果を匿名ベースで公表することも提案されている。利益Aに係る義務的・拘束的紛争予防・解決には強い支持がなされており、更には、拘束力ある国際的租税紛争解決パネル（常設委員会）の必要性も指摘されている。

また、現実に利益Aの適切な執行を行うためには、調整事業体となる企業数が多くなるとみられる主導税務当局で十分に対応可能であるとの必要性も指摘されている。できるだけ多くの問題が、明確なガイダンスの下で、最終親会社調整事業体で引き受けることとすべきとされるが、一方で、多角的事業を行う企業は、異なる国・地域に各ビジネスセグメントの本部を置

## 特集2 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(3)

いている場合があり、このような場合は、各ビジネスセグメントの本部が調整事業体となり得ることとするのが望ましいとされている。

利益Aを超えて、税の安定性措置の対象を拡大することは、企業側から歓迎されている。移転価格・PE・その他の諸問題の紛争に係る各國の見解は多様であり、税の安定性プロセスに係るピアレビューで、具体的勧告に繋げるべきであるとされている。また、マーケティング・販売事業体に係る紛争が多いことから、これら事案に係る実務ガイダンス・専門家研修等についても検討すべきとされている。相互協議事案の発生防止のために、権限ある当局との早期相談が望ましいとし、ICAP (International Compliance Assurance Programme) の実際利用可能性について一層の検討を求めている。更に、仲裁に係る結果の拘束性は重要で、義務的拘束力ある仲裁の使用は必須であるとされ、これには広範な支持がなされている。

### 第2の柱

#### 1. 概要

企業側として、第2の柱の目的が残存するBEPS問題への対応にあることには一応理解を示しつつも、BEPS問題への対処で近時に採られた措置の効果が十分に検証されていないなかでは、第2の柱の根拠は明確ではないとされている。また、BEPSへの懸念と、多大なコンプライアンス負担及び所得合算ルール (IIR) に内在する高課税国外所得への過剰課税のリスクとのバランスにも考慮すべきであるとする。既存の納税者のデータ収集に新たな枠組を付加することには、企業に高いコンプライアンスコストを課すこととなることへの懸念がある。このようしたことから、第2の柱の導入時期について、慎重な検討を求める意見もある。

#### 2. 対象範囲、実効税率計算

第2の柱におけるGloBEルール (IIR及びUTPR) の対象範囲について、多国籍企業グループを構成する事業体や事業活動の定義はCbCR (国別報告) に基づくとしても、連結対象とならない子会社もIIRでは含まれることから、GloBEルールでの明確化が求められている。

実効税率計算については、まず、連結財務諸表作成のために使用されるのと同じ会計基準で作成された財務諸表を出発点とすることには広く合意が得られているが、特に、時間的差異については、その重要性が改めて指摘されるとともに、十分な対応の必要性が強く主張されている。例えば、資本集約型産業では、課税利得は、時間的差異のために、会計上の利得と大きく異なっているとされている。また、この問題は、有形資産のみならず無形資産にも妥当するとされている。償却資産を巡る繰延税金勘定とローカル税務償却方法への考え方は企業の置かれている状況によって異なっているが、一般的に、財務諸表の選択的使用への対応の重要性が指摘されている。

ブループリントでは繰延税金勘定を使用しないことが選択されているが、納税者の将来租税債務の推計への依拠を基にこれを拒否するのは疑問であるとされ、繰延税金勘定の圧倒的大部分は機械的で、判断が入るのは極めて限定的であるとされている。この点で、利得算定に係る会計上の判断が、基本的にかなり受容されているのと一致していないとされている。また、繰延税金勘定を適用することにより、制度適用前損失に係る複雑な経過措置は不要となるとともに、複雑な損失繰越・税額控除ルールの必要性が減少するとされている。

IIRに係る税額控除繰越制度は、各国での期間制限が異なる可能性があることから、実際的ではないとされ、特に資本集約型産業にとっては十分に長期間認められる必要があるとされて

## 特集2 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(3)

いる。また、IIR税額控除については、還付を認めることを求める意見もある。

対象租税については、あらゆる状況下で対象租税及び関連所得が同一国地域に配分されるのを確保することが必要であると改めて指摘されている。また、各国に対象租税のリストの公表を求めることが望まれている。

なお、ポートフォリオ投資については、これを含めて全ての配当のGloBE課税ベースからの除外を検討すべきであるとの意見がある。また、10%以下の直接・間接所有持分の閾値、等への支持が示されている。

### 3. 繰越、除外

制度適用前損失の繰越について、多国籍企業によってはビジネスサイクルが長期であること、第2の柱の目的が各年を超えての軽課税対応であること等から、無期限の損失繰越が必要であるとの意見もある。

また、定式的実体除外について、ルールの明確化とともに、それに係る対価は十分に高い率であること、また、賃金コストに係る戦略的マネジメントやR&Dへの配慮、等が求められている。無形資産に係る何らかの措置も含むべきであるとされている。更に、既存の税額控除恩典や租税インセンティブへの然るべき考慮がなされるべきであり、BEPS行動5に合致する既存の投資誘因税制による実体ベース除外も許容されるべきであるとされている。

### 4. 簡素化オプション

多くの多国籍企業はグローバルで相当数の構成事業体を有していることから、簡素化は極めて重要であり、基本的に4つの簡素化オプションは全て実施されるべきであるとされ、更には、4つの選択肢以外の選択肢の策定をも推奨されている。これらについては、実際結果に基づく評価とともに、更なる改善を図るべきであ

る、と考えられている。

これら4つのオプションのなかでは、税務執行ガイドライン（ホワイトリスト）が、企業にとって最も遵守容易な方法であり、最も好ましいとされる。CbCRセーフハーバーについては、基本的にその活用が支持されつつも、要件の調整は最小限にすべきとされるほか、CbCRは元来ハイレベルリスク評価のための制度であることへの改めての対応が求められている。デミニマス利得除外のオプションは、有用な簡素化提案であるとされるが、固定閾値ではなく、パーセンテージ、あるいは両者の組合せ、に基づくことが可能であるとされている。複数年適用オプションについては、企業側による選好の程度は高くないようである。

### 5. IIR、UTPR

IIR（所得合算ルール）について、まずこれが主要ルールであり、最終親会社レベルでのみ適用されるべきことが確認されている。分割所有ルール（split-ownership rule）は、各國子会社の所有パーセント及び各國のIIR税制を承知する必要性があるため、IIRのトップダウンアプローチを損ない、企業負担の大幅増となることから、その導入には慎重な検討が求められている。なお、途上国では、IIRによって歳入がもたらされる国は少なく、STTRへの期待が強いことが改めて指摘されている。

UTPR（軽課税支払ルール）については、その制度としての複雑性や関係する企業数が多くなる可能性等から、多大なコンプライアンスコスト等への懸念が示されており、限定的な適用を求める意見がある。また、特に、時間的差異の平準化のための十分な方策が求められている。更に、EUの諸自由との整合性への考慮の必要性も指摘されている。

関連会社・ジョイントベンチャーについては、これらが簡易IIRの対象となるのであれば、非連結関連会社からの情報入手のための新たな

## 特集2 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(3)

報告プロセスが必要であるとされている。

### 6. STTR

STTR（租税条約特典否認ルール）については、これまでのBEPS対応のための諸措置の実施を踏まえて、本ルールの必要性に疑問が呈されている。STTRが途上国にとって重要なルールであるとの理解はなされているものの、多大の情報量が必要になることが指摘されている。STTRを適用する場合には、グロス課税の源泉税の適用対象は利子・使用料に限定されるべきで、サービス所得等への広範な適用は避けるべきであるとされている。また、トリガー税率も穏当なものとすることが求められている。加えて、制度の実施に当たっては、特に明確なガイダンスが必要であるとされている。更に、グローバル条約ネットワークの枠組におけるSTTRの地位を明確化すべきであり、各条約は条約当事国が合意する場合にのみ修正されるべきであるとされている。

### 7. 実施、ルール調整

IIR及びUTPRは国内法で実施可能であることから、各国合意の下で、国内法及びその解釈における不統一の可能性を最小限とすることは必須であり、最終枠組に係る主要要素及び乖離可能な程度を明確に規定すべきであるとされている。また、UTPRは複雑で紛争リスクも大きいことから、UTPR実施の前に、IIR導入の十分な時間が与えられるべきであるとされている。なお、制度実施に当たっては、早期の安定性を得る機会を企業に付与するため、クリアランスメカニズムの導入が推奨されており、また、実施措置には、紛争予防・解決規定が含まれるべきであるとされ、措置の明確化とともに、二国間条約に紛争解決等のための新たな規定が求められている。

米国 のGILTI (Global Intangible Low-

Taxed Income) 税制については、GloBE (Global Anti-Base Erosion) 税制全体の適格代替制度として取扱うのが適当であるとし、他の類似税制も同様の取扱が前提になるとしている。なお、GILTIについては、第2の柱におけるGloBEルールと同じ趣旨で策定されているが、重要な実務上の差異があること等から、両制度の対象となる非米国多国籍企業にとっての事務負担増となることが懸念されている。例えば、非米国多国籍企業の最終親会社が第2の柱の対象となる一方で、米国の中間持株会社がGILTI遵守を求められるというケースでは、IIRのトップダウンアプローチの趣旨を踏まえるとともに、これら非米国多国籍企業にとっての競争上の懸念もあることから、米国中間事業体はGILTIを不適用とするなどの制度的な対応が求められている。いずれにせよ、両制度の関係（共存）についての更なる整理が必要であるとされている。また、米国のBEAT (Base Erosion and Anti-Abuse Tax) との関係についてもGloBEルールとの調和を図るべきであるとされ、その適用を制限すること、GloBE上の対象租税として取扱うこと、等が提案されている。

いずれにせよ、第2の柱の諸ルールの導入により、既存の種々の各国租税回避防止ルールはその必要性が改めて検討されるべきであるとされている。

### 実施、税の安定性

第1・第2の柱で提案されている制度は、ともにこれまで各国で適用されてきた既存の制度とは大きく異なっており、多大の不確定性(uncertainty)が生じる可能性があることから、第1・第2の柱とともに、まず、闘値・個別ルールの活用による対象範囲の限定等とともに、諸ルールの段階的な実施を求める意見がかなりみられている。また、納税者側から見れば、制度の簡素化・明確化とともに、納税者に

## 特集2 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(3)

特集 対する当局の迅速な回答と協力が求められている。具体的には、各分野での安定性確保のための確認申請（APA類似）を認めることができるとされ、その際の簡易プロセスを幅広く認めていくことも提案されている。更に、税の安定性措置の適用結果をフィードバックすることによる幅広い情報提供が期待されている。ただ、第1・第2の柱それぞれの制度の趣旨が異なることから、早期安定化措置の枠組

は、それぞれ別個のものとすることが提案されている。

いずれにせよ、税の安定性を各国で幅広く確保するには、各制度の必要部分について、各国で拘束力を持つ統一的なものとすることが重要であり、そのための仕組が求められている。また、特に、多国間協定には拘束力ある紛争解決規定が含まれるべきであるとされている。

### 今後の動向

以下では、今後の検討課題・動向について概説する。

### 今後の検討課題

第1・第2の柱ブループリントは、デジタル経済が進展するなかで新たな課税の仕組を構築すべく、包摂的枠組参加国が精力的に検討を続けてきた内容をとりまとめたものであり、今後のコンセンサス作りの土台になるものとされている。この新たな仕組の構築に当たり、既存の制度を踏まえつつも、当局及び納税者の資源・コストを極少化する意図で各事項の設計に各種工夫がなされており、上述したとおり、第1・第2の柱いずれの分野においても、技術的課題に係る検討が大きく進展しているのは事実であるが、その過程で、依然として数多くの検討課題が残されているのも事実である。また、政策的課題についても、適正公平課税の実現、同等競争条件の確保、各国財政基盤充実への貢献、といった諸要素の実現を、各国の利害関係が交錯する中で、どう実現していくのか、その多くが未解決とみられる。

第1の柱に係る今後の検討課題としては、例えば、次のようなものがある。まず、第1の柱そのものについて、多国籍企業グループがそれを適用対象とすることの選択ができるとする“セーフハーバー”の提案がなされており、ま

た、各ルールの一部を先に実施する段階的実施案ないし試行的実施案も提案されている。利益Aに係る再配分利益については、残余利益の程度に係る様々な閾値の金額及びパーセンテージに係る各種の提案がなされているほか、一部ルーティン利益の市場国への再配分、一定の事業活動利益に係る“差別化メカニズム”，事業収益性等に応じて再配分利益の変更を可能とする段階的利益増加（profit escalator），等の提案もなされている。また、対象範囲・ネクサス等についての異なる意見があることは、上述した通りであり、利益Bの対象範囲となる販売業者に係る範囲についても、異なる意見がある。更に、税の安定性については、義務的かつ拘束力ある紛争解決の程度・範囲に係る参加国間での意見の相違があることも、指摘されている。

第2の柱に係る今後の検討課題としては、例えば、対象からの除外、ブレンディング、ルール適用順序、税率、IIR・UTPRに係る上積税の適用方法、等が挙げられている。一方で、IIRとUTPRの性質は、基本的に各国が税率を自由に決められるというなかでの共通アプローチであるが、第2の柱に係るミニマム税の考えは多くの関係国にとっても大きな意義があるとみられることから、これらルールの実施は統一的に実施される可能性が高いものとみられている。そのなかで、今後、モデル法制・標準文書化・ガイダンスの開発、必要に応じた多国間

## 特集2 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(3)

レビュー・プロセスの設計、多国間協定の活用の検討等に係る進展が期待されるところである。なお、GloBEルールと各国制度との関係で、特に注目されているのが、米国のGILTI税制とIIRとの関係である。両税制は、類似の目的を有しているが、一方で、ブレンディング、損失・超過税額の繰越、対象租税の定義、閾値限度、実効税率、等における差異があり、両税制が併存した場合の相互作用の調整に係る技術レベルでの更なる検討が求められている。

いずれにせよ、企業側のコメントにおいて、簡素性・明確性への要望が改めて強くなされたことを踏まえ、今後、簡素化を図りつつ明確化を図るというかなり困難な作業のなかで、多くの修正がなされるものとみられる。ただ、制度の基本的な部分に係る政策的合意の方向性が必ずしも未だ明確ではなく、技術的検討の早期合意を得るためにも政策的課題に係る早期の取纏めが望まれるところであろう。

### 今後の動向

デジタル経済課税を巡る諸課題の解決については、これら第1・第2の柱に係るブループリントという強固な土台に基づき、2021年半ばまでにグローバルなコンセンサスに基づく解決策に至ることを目指して、残された課題に対処することが求められている(G20リヤド首脳宣言(2020年11月))。

政策的課題については、包摂的枠組参加各国それぞれの置かれている状況に基づく、基本的な考え方・取組み方の差がみられるところであり、また、技術的課題についても、これまでに企業等利害関係者から提出された多くのコメント及び2021年1月の公聴会での意見を踏まえて、簡素性のメッセージを一層実現する方向に進む見込みとされるものの、合意がどう進展するのか見通せないところである。更には、第1の柱についての合意がなされた場合に、第1の柱(特に利益A)全体をセーフハーバーとして

選択性の対象とするとの米国提案がどのように機能するのかも定かではない。このように、コンセンサス合意の形成に時間を要しているなかで、ユニラテラルな措置とされているデジタルサービス税(DST)等は、かなり多くの国で採用・検討がなされている。これらの国の多くは、第1・第2の柱の合意がなされた場合には、これらの措置を撤廃するとしているものの、大手デジタル企業では既にユーザーや広告主等にDSTを転嫁する動きがあり、これら単独措置が引き続き存置される可能性、更にはこれらの措置の今後の国際課税枠組に及ぼす影響も気になるところである。

第1の柱の検討に際しては、いわゆるデジタル事業を一般の制度とは異なる制度の対象とはしないこととされているが、今次のブループリントでは、ADS概念の存在に加えて、CFBにおけるADSとは異なる取扱いが提案されるなど、事実上、デジタル事業をリングフェンスしているのではないかとの指摘もある。デジタル経済課税を最初に国際的に採り上げたオタワ枠組合意(1998年)では、できるだけ既存の制度の延長での対応を考えることとされているが、PE概念や利得配分のあり方に係るこれまでの発展過程をどう捉えて、どう踏まえるのか、難しい新たな制度策定への模索が依然としてなされているところである。

デジタル経済については今後も更に一層の進展がなされるものとみられており、その意味で、今次のブループリントが合意のための強固な土台であるというのは、現在の状況への対応措置を策定するためのみならず、今後のデジタル経済の一層の進展への対応措置を策定するための強固な土台となるべきものである。このような意義を各国政策決定に関与する者によって十分に理解・共有されれば、今次検討過程における何らかのコンセンサス合意の重要性・必要性について改めて認識されることが期待されるとともに、その合意に基づいてこそ、今後の新たなグローバル課税関係の構築がなされ得るものである。

## 特集2 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(3)

のと考えられる。

このようななかで、コンセンサス合意のカギを握る米国の新政権は、多国間主義を主張していることから、原則に基づくアプローチを維持しつつも、今まで以上にデジタル経済課税の解決に向けた積極的かつ柔軟な取組を行うことが期待されている。特に、コロナ禍が各企業・経済活動を覆う状況下において、デジタル化の急速な進展によって多大の利益をあげているとされる一部デジタル企業の利得に係る適正課税配分、各種経済的支援で逼迫する国家財政への財源確保、といった要請が従来以上に強く

グローバル各国でなされているようである。第1・第2の柱に係る各国利害の調整が容易でないのは事実であり、また、一部に予定通りの合意の困難性を指摘する声もあるものの、2021年1月下旬の包摂的枠組会合で示唆されたように、各国の政策決定関与者レベルで、コンセンサス早期合意の重要性・必要性の認識が共有されつつあるようであり、2021年半ばにおける包摂的枠組会合に向けてのグローバル合意の形成及びG20財務大臣会合での承認が引き続き期待されるところである。