

BEPS 包摂的枠組: デジタル経済課税に係る青写真について承認(第 1 の柱)

Issue 63, November 2020

In brief

2020 年 10 月 12 日、BEPS 包摂的枠組は、10 月 8-9 日の会合において参加国間でデジタル経済課税に係る第 1 の柱及び第 2 の柱の青写真について承認されたことを受けて、この青写真に係る報告書を公表しました。

今回の報告書は、2020 年 1 月 31 日に公表された「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 2 つの柱についての OECD/G20 BEPS 包摂的枠組の声明」におけるデジタル課税に係る二つの柱のアプローチについての大枠合意の内容を踏まえたもので、両方の柱の多くの主要な政策的課題、原則及びパラメータについての見解を反映するとともに、見解の相違が埋められていない残った政策的及び技術的な課題を特定し、次のステップを示しています。

また、2020 年 10 月 14 日の G20 財務大臣・中央銀行総裁会議コミュニケーションにおいて「我々は、G20/OECD「BEPS 包摂的枠組」によって公表のために承認された第 1 の柱及び第 2 の柱の青写真に関する報告書を歓迎する。この強固な土台に基づき、我々は、両方の柱における更なる進捗について引き続きコミットしており、G20/OECD「BEPS 包摂的枠組」に対して、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よう求める」とされています。

この青写真についてのコメントは 12 月 14 日まで受け付けており、2021 年 1 月中旬にバーチャルでのパブリックコンサルテーションが開催される予定です。

今後、残された課題を迅速に解決し、2021 年半ばまでに最終合意を目指すこととされています。

In detail

1. 第 1 の柱の青写真

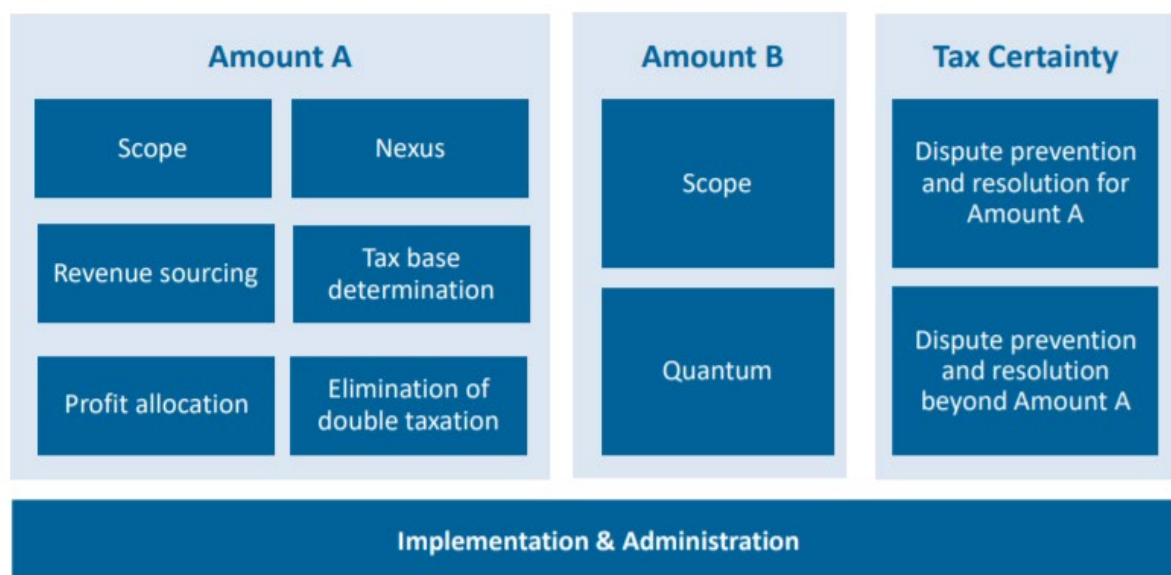
第 1 の柱は、事業利益に適用される利益配分及びネクサスルールの変更により、所得に係る国際課税システムを新たなビジネスモデルに適応させることを目指しています。この文脈において、各国/地域（以下、「国」と略記）内のまたはリモートで向けられた事業を通じて当該国の経済に積極的かつ持続的な(active and sustained)ビジネスの参加がある市場国（一部のビジネスモデルでは、ユーザーが所在する国）の課税権を拡大します。また、革新的な紛争予防及び解決メカニズムを導入することにより税の安定性を大幅に改善することを目指しています。第 1 の柱は、包摂的枠組参加国の様々な目標のバランスを図り、結果としてユニラテラルな措置が除去されることを目指します。

第 1 の柱の主要な要素は三つに分類されます。すなわち、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）、ALP 原則に沿って市場国において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収益（利益 B）、及び効果的な

紛争予防及び解決メカニズムを通じた税の安定性を改善するためのプロセスです。11の構成要素が第1の柱の構築に不可欠であるとして特定されており、この青写真の基盤を構成しています。

[図 1.1 第1の柱の構成要素]

Figure 1.1. Building Blocks of Pillar One



出典: [OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint](#)

第1の柱の構成要素に係る技術的作業は非常に進展した一方で、包摂的枠組参加国は、政策的決定を通じてのみ解決され得る主要論点について多くの未解決の問題があることを認識しています。パッケージを完成させるためには、未だ多くの問題について政策的判断が求められています。それらの未決定の政策的課題を条件として、第1の柱の青写真は記述されています。

2. 新しい課税権(利益 A)

【対象範囲】

利益 A を通じて確立される新しい課税権の対象範囲は、活動テスト(activity test)及び閾値テスト(threshold test)の二つの要素に基づき定義されます。

[対象範囲の活動]

対象範囲の活動の定義は、ポリシーの課題として最も重要なタイプの活動を反映する自動化されたデジタルサービス(Automated Digital Services: ADS)及び消費者向けビジネス(Consumer Facing Business: CFB)です。

[ADS]

ADS の定義は、ADS 活動のポジティブリスト、非 ADS 活動のネガティブリスト及び一般的定義により構成されます。

ADS の一般的定義は、以下の二つの要素に基づいています。

- ・ 自動化、すなわちシステムがセットアップされると、特定のユーザーへのサービスの提供に求められるサービスプロバイダー側での人間の関与は最小限となります、及び
- ・ 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ます

最初の要素の「自動化」は、サービスの提供を行うサプライヤーとのユーザーの特定の要求による相互作用が求められるのとは異なり、設備及びシステムが整うことによりユーザーが自動的にサービスを得られるようになるため、ユーザーのサービスの利用が可能となるという事実を反映しています。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かどうかについての判断に当たって、このテストは、ユーザー側のいか

なる人間の関与(例えば、ユーザーがカスタマイズされた結果を得るため自動化されたシステムに一定のパラメータを入力する場合)に関係なく、サービスを提供するサプライヤーを見ます。

二つ目の要素である「デジタル」は、サービスのオンサイトでの物理的な提供といった他のサービス提供方法とは区別します。

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またはその他の譲渡、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及びクラウドコンピューティングサービスが含まれます。

非 ADS 活動の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 以外の商品及び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)、及びインターネットまたは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ます。

[CFB]

CFB 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を含め、一般的に消費者に販売される種類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して定義されます。

「消費者」とは、商業目的または職業目的ではなく、個人的な目的のために商品を取得またはサービスの提供を受ける個人(直接の購入者であるか否かに関係なく)を意味します。

商品またはサービスは、商品またはサービスの性質が主に消費者への販売のために意図されたものであるような場合には、消費者に販売される「一般的な類型」であるといえます。このことは、商品またはサービスが個人的な消費のために可能な方法で入手できることを前提としています(十分に完成し使用可能な形になっているもの、あるいは、卸売業者や他の事業者のみがアクセス可能なバルクまたは原材料とは異なり、個人でも購入できるもの)。主に消費者への販売のために意図されたというのは、多国籍企業が、消費者市場調査、消費者へのマーケティング・販売促進、消費者・ユーザーデータの使用、あるいは消費者へのフィードバックやサポートサービスの提供を行うことにより、消費者に定期的、繰り返しまたは通常(直接的または間接的に)消費者に供給される商品またはサービスを開発することを意味します。

「販売」には、直接または間接(例えば、ブローカー、代理店、仲介者または代理者を通して)を問わず、販売、リース、ライセンス、賃貸または配送が含まれます。このことは、第三者の販売業者を介した販売、またはフランチャイザーが製品を創造するが販売はフランチャイジーが販売契約を行う場合でも、当該製品またはサービスは消費者向け商品またはサービスであることを意味します。また、製品の性質が、一般的に消費者にライセンス供与される種類のものであれば、販売されるのではなくライセンス供与され利用される(例えば、音楽の権利など)場合も対象となります。

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 であるとみなされます。これは消費者に対してその「顔」が明らかな多国籍企業です。この文脈における「所有者」という用語は、サプライチェーンでは複数の法的所有者がいる可能性がありますので、ある時点で消費者向け商品の法的所有権を保持している者を指すものではありません。この文脈において「所有者」となるためには、多国籍企業は製品及びその関連するブランドを所有していなければなりません。

さらに、「小売業者」または消費者と他の契約上の相手方(「所有者」とは別の場合)も、消費者と直接の関係があることから、対象範囲となります。言い換えれば、それらはおそらく CFB の最も明白なケースです。小売業者の利益は「所有者」としての利益とは異なりますので、バリューチェーンにおける二つの異なる多国籍企業グループを含めることによりもたらされる重複はありません。このカテゴリーには、消費者向け商品を直接販売するフランチャイジー及びライセンサーも含まれます。

製造業者、卸売業者及び流通業者などの他の第三者の多国籍企業グループは、消費者との関係はないことから対象範囲外となります。

[医薬品]

医薬品については、どの程度まで CFB として利益 A の対象範囲とするのかについて、以下の二つの考えられるアプローチが提示されています。

- ・ 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、または
- ・ 処方薬は対象範囲外とし、非処方薬 (OTC) は対象範囲とする

[デュアルユースの完成品及びサービス]

消費者及び企業の両者に販売され得る「デュアルユース」(dual use) の製品があり、例えば、乗用車、パーソナルコンピューター及び一部の医療機器 (血圧計など) はこのカテゴリーに属します。これらは消費者または企業への販売に関わらず設計の特徴は同じであること、また、実務上の懸念として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タイプである場合には、購入者が企業であるか消費者であるかに関わらず、すべての販売金額が対象範囲となります。

[デュアルユースの中間製品及び部品]

一部の中間製品及び部品は、消費者による使用のために設計されたタイプのものがあり、消費者にも販売されるものがあります。考えられる例としては、車のタイヤ、一部の交換部品、消費者用の電池、及び包帯などの医療製品があります。これらについては、消費者に販売される限りにおいてのみ対象範囲となります。

[除外及びカーブアウト]

以下の分野については、利益 A の対象範囲から特に除外することが提案されています。

- ・ 天然資源 (「天然資源」には、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、バイオガス及びグリーン水素などの再生可能エネルギー及び同様のエネルギー製品が含まれます)
- ・ 金融サービス (金融サービス事業は、銀行、保険及びアセットマネジメントの 3 つのセクターで構成されます)
- ・ 建設、住宅用不動産の販売及び賃貸
- ・ 国際航空及び海運業

[閾値]

利益 A の実施に当たっては納税者に追加的なコンプライアンスコストが発生し、税務当局にも適用に当たった追加的な管理負担が生じます。従って、一定の全体規模の閾値を下回る場合には、費用便益分析により利益 A の適用に必要なルールを課すことを正当化しません。同様に、定義されたサイズの閾値を上回る大規模な多国籍企業グループであっても対象範囲の国外収益が少額である場合には、利益 A の適用に当たったコンプライアンスコストが便益を上回ってしまいます。このような背景の下、以下の二つの閾値を提示します。

- ・ グローバル収益テスト
- ・ 対象範囲の国外収益に係るデミニミステスト

グローバル総収益テストについては、納税者のコンプライアンスコスト及び税務当局の管理運営能力を踏まえ、連結グループの年間収益に基づいて、CbCR (国別報告) の目的で使用されている 7 億 5000 万ユーロを閾値とすることが考えられます。

対象範囲の国外収益に係るデミニミステストについては、二つのステップがあります。まず、多国籍企業は活動テストを適用して、ADS または CFB 事業からの収益が対象範囲の国外収益に係るデミニミスの閾値を超えているかどうか判断します。次に、多国籍企業は、対象範囲の国外の事業からの収益が対象範囲の国外収益に係るデミニミスの閾値を超えているかどうか判断する必要があります。これには最初に、多国籍企業が、標準化された定義 (例えば、グループの本社または最終親会社 (UPE) の課税上の居住地など) を用いてそのホームまたは国内市場を特定する必要があります。

【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ます。ADS の場合、市場国の収入閾

値を超えることがネクサスを構築する唯一のテストとなり得ます。一方、CFB の場合は、市場国の収益閾値、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ます。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 モデルの定義の共通性に基づく恒久的施設)であって、当該事業体または恒久的施設は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ます。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、閾値が設定される場所に応じて、GDP が一定の水準を下回る小規模な発展途上国には、コンプライアンスに係る簡素化をも考慮しながら、より低いネクサス基準を使用することについても検討されます。

【収益に係るソースルール】

収益に係るソースルールは、特定の市場国において生じたものとしてみなされる収益を決定します。特定の市場国に源泉を有する対象収益を測定するため、対象収益の種類ごとにソースルールが適用され、それには多国籍企業グループがルールを適用し源泉地国を特定するために使用している許容可能な指標のリストを伴います。例えば、消費者向け商品の直接販売の場合、ソースルールは消費者に商品が最終的に配送される国に基づいて収益の源泉地が決定され、許容可能な指標は消費者向け商品が販売される小売店または配送先住所の国になります。対象範囲内の収益の種類ごとのソースルールとしては以下のとおり考えられています。

[ADS]

ADS の対象範囲の多くの種類のビジネスにとって、オンライン広告サービスからの収益、ユーザーデータの販売及び他の譲渡(alienation)からの収益及びデジタルコンテンツサービスからの収益が一般的な収益源であり、それぞれのソースルールは原則的には以下のとおりです。

- ・ オンライン広告サービスからの収益
ソースルールは広告の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及び他の譲渡からの収益
ソースルールは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からの収益
ソースルールは購入者の通常の居住地の国

[CFB]

- ・ 消費者に直接販売された消費者向け商品からの収益
ソースルールは消費者への商品の最終配送場所の国
- ・ 独立したディストリビューターを通じて販売された消費者向け商品からの収益
ソースルールは消費者への商品の最終配送場所の国
- ・ 消費者向けサービスからの収益
ソースルールはサービスの享受または利用の場所の国
- ・ フランチャイズ及びライセンスからの収益
 - フランチャイズ商品または商品に付加された無形資産のライセンス供与からの収益に係るソースルールは消費者への商品の最終配送場所の国
 - フランチャイズサービスまた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からの収益に係るソースルールはサービスの享受または利用の場所の国

【課税ベースの決定】

[連結財務会計に基づく税前利益(PBT)]

利益 A は、定義された対象範囲にある多国籍企業グループの残余利益のシェアに対する新しい課税権です。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く)の利益に基づいて決定される必要がありますので、利益 A の課税ベースは、対象範囲の多国籍企業グループの連結財務諸表から導き出される調整済税前利益(Profit Before Tax)を用います。

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ます。

[セグメンテーションフレームワーク]

一定の多国籍企業グループにおいて利益 A の課税ベースをセグメント損益に基づき計算する必要性を認識していますが、セグメントを用いて税前提利益を決定するためには納税者に追加的なコンプライアンスコストを課し、セグメント損益のレビューを行う税務当局に追加的な負担が発生することになります。従って、利益 A に係るセグメンテーションフレームワークは、正確性の便益とセグメンテーションによる追加的な複雑性・コストとのバランスを提供することを意図し、次の三つのステップのプロセスに基づいています。

- ・ まず、利益 A の対象となるすべての多国籍企業グループは、対象範囲及びネクサスルールに基づき、収益金額を ADS、CFB 及び対象外事業に分類します。
- ・ 次に、利益 A の課税ベースのセグメント化が求められる多国籍企業グループの数を制限するために、全世界収益が[X]億ユーロ未満の多国籍企業グループは「セグメンテーション免除」の対象とし、利益 A の課税ベースをグループベースで計算することとします。あるいは、この免除をセーフハーバーとして、当該閾値を下回る多国籍企業グループは、利益 A の課税ベースをグループベースとして計算するかセグメントベースとして計算するかについて選択できるとすることも考えられます。
- ・ 免除の対象とならないグループ、またはセーフハーバーとして設計されている場合に免除を選択しなかったグループは、セグメントが必要か及び何をベースにするのかについてテストします。以下の三つのステップに基づくアプローチが検討されています。
 - 多国籍企業グループは、「セグメンテーション指標」(segmentation hallmarks)を適用してセグメントが必要かどうか判断します。
 - これらのセグメンテーション指標を示す多国籍企業グループは、グループの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テストします。満たしていれば、利益 A の課税ベースはこれらのセグメントをベースとして計算されます。また、開示されているセグメントの利益率が類似している場合には免除され、利益 A の課税ベースはグループベースで計算されます。
 - 最後に、開示されたセグメントを使用することが適切でない多国籍企業グループは、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ります。

[損失繰越ルール]

損失繰越ルールは、グループまたはセグメントレベルで適用され、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ません。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翌年に繰り越され、そのアカウントで計上された歴史的な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ません(そして市場国に配分されません)。こ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、事業再編(セグメンテーションベースの変更を含む)に対処するための特別のルールを含みます。なお、一定期間に係る本制度導入前の損失(pre-regime losses)の繰越についても検討されていますが、損失繰戻ルールは考えられていません。

【利益配分】

[利益 A の決定に係るフォーミュラ]

利益 A の配分計算に係るフォーミュラはグループ(又はセグメント)の課税ベースに適用され、以下のステップに示される三つの異なる構成要素を含みます。

- ・ ステップ 1: 再配分の対象となり得る残余利益を分離するための利益率の閾値。
この閾値は利益 A と従来の移転価格ルールの下でのルーティン活動への対価との相互作用を制限します。複雑さを回避するためにこの閾値は収益金額に対する PBT の比率に基づきます。
- ・ ステップ 2: 利益 A の下で対象市場国へ配分し得る残余利益の適切なシェア(以下「配分可能課税ベース」)を特定するための再配分比率。残余利益に対して固定率を乗ずることにより市場国に割り当て可能な利益が算定されます。
- ・ ステップ 3: 配分可能課税ベースを利益 A の適格市場国(すなわち、利益 A に係るネクサスが確立されている国)へ配分するための配分キー。この配分キーは、対象範囲、ネクサス及び収入に係るソースルールの適用により決定される各国源泉の対象範囲の収益金額に基づき算定されます。この場合の算定式に、利益額ないし利益率を使用する二つの案が考えられています。

[差別化メカニズム("differentiation mechanisms")の可能性]

包括的合意が必要なものの一つとして、何らかの差別化メカニズム("differentiation mechanisms")を組み入れるかどうか決定する必要があります。すなわち、このフォーミュラにおけるそれぞれの構成要素をすべての状況に同様に適用すべきか、あるいは、一定の事業活動に係る市場国へ再配分される利益を増加(又は減少)させるために、いくつかのバリエーション(例えば、ステップ1の利益率の閾値及び/又はステップ2の再配分比率)を適用すべきかという論点です。

差別化メカニズム("differentiation mechanisms")の導入は、

- ・ 対象事業活動間のデジタル化の程度が異なり、一定のタイプの事業活動へ再配分する利益の増加(デジタル要素差別化("digital differentiation"))
- ・ 異なる市場国間の利益率に相当な差異があり、セグメントの平均的な利益率を相当上回る市場国へ再配分する利益の増加(国/地域要素差別化("jurisdictional differentiation"))

を意図するものです。

これらのバリエーションの政策上のメリットについても、また技術的観点からの実現可能性についても、まだ合意には至っておりません。

[二重計上の問題及びマーケティング・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相互作用は、状況によっては、多国籍企業グループの残余利益に対して市場国において二度課税が行われ得る結果となります(二重計上の問題)。これは、市場国において既存の利益配分ルールの下で相当な残余利益が配分されている場合に生じ、この二重計上の問題は少なくとも部分的には二重課税排除のメカニズムを通じて対処されます。

マーケティング・販売活動に係るセーフハーバーは、このような二重計上の問題に対処することを意図し、特定の状況において市場国へ配分し得る利益 A を調節するための利益 A の配分フォーミュラにおける追加的ステップとなります。このセーフハーバーは、利益 A は既存の利益配分ルールの下で残余利益が配分されていない市場国に対して配分すべき利得であり、多国籍企業グループが既に十分な残余利益を付けている市場国には配分すべきではないとの前提の下に位置付けられますので、既存の課税ルールの下で既に課税権を有している市場国への利益 A の配分を「制限」するキャップ(上限)として機能します。

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、以下の 3 つの結果が想定されます。

- ・ 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。
- ・ 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に縮小される。
- ・ 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。

対象となる多国籍企業グループが、商業上の理由により(特定のビジネスモデルを前提として)、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く、ビジネス活動を行っている市場国の大半に利益 A が配分されることになります。一方、より伝統的な CFB ビジネス、とりわけ分散型ビジネスモデルを採用し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、市場国に対してセーフハーバー利益を超えた利益を既に配分しているかもしれず、このようなビジネスでは利益 A を算定する必要がありますが、最終的に利益 A を配分する必要のないケースが多いものと想定されます。

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))もありますが、これには幾つかの実施上の課題も指摘されています。

【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ます。多国籍企業グループの利益は既に既存の利益配分ルールの下で配分されており、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を防止するために必要となります。

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でのどの事業体が利益 A の租税債務を負担するのか特定し、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決定する必要があります。このメカニズムは、二つの構成要素に基づいています：すなわち、(i)多国籍企業グループ（またはセグメント）における支払事業体（paying entity）の特定、及び(ii)二重課税を排除する方法、です。

[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、資産を使用又は保有し、ならびに/又は、経済的に重要なリスクをとる多国籍企業グループ（またはセグメント）のメンバーで、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ます。

支払事業体を特定するプロセスは、次のとおり最大 4 つのステップとなります。

- ・ ステップ 1: 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不可欠かつ持続的な貢献をする活動を行っている事業体を特定します（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ます。
- ・ ステップ 2: ステップ 1 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します（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ます。
- ・ ステップ 3: 優先順位として、利益 A が配分されている市場国と十分な関連（sufficient connection）のある事業体に利益 A の租税債務を配分します（市場関連優先テスト（market connection priority test））。
- ・ ステップ 4: ステップ 1 及び 2 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）ベースで配分します。

[二重課税排除の方法]

二重課税排除の方法の適用は、支払事業体が、一度は現行の法人所得課税ルールの下で、もう一度は新しい利益 A のシステムの下で同一の利益に対して異なる国で二度課税の対象とならないことを確保するものです。今日、各国は、国際的な法的二重課税の排除に当たっては、免除方式及び税額控除方式の二つの主要な方法を適用しています。免除方式の下では、支払事業体は、利益 A の下で市場国に配分された利益相当に係る課税が免除されます。税額控除方式では、支払事業体の居住地国が他国で支払った税額を自国の税額から控除します。とりあえずは、いずれかの方法を各国で選択できる、とされています。

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 の支払義務が生じます。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ます。

3. 利益 B

[利益 B の対象となる事業体及び取引の定義]

利益 B は、グループ企業の市場国に所在する子会社又は恒久的施設がその多国籍企業グループのために商品の販売に係る基本的なマーケティング・販売活動（baseline marketing and distribution activities）に係る対価として定義されます。

スコープ内の関連者間取引は以下の構成となります。

- ・ 主として居住地国の非関連者顧客に再販売するための国外関連者からの製品の購入及び定義された基本的なマーケティング・販売活動に関連する活動の遂行、及び
- ・ 国外関連者と取引を行い、居住地国における販売事業体による定義された基本的なマーケティング・販売活動の遂行

運営管理を簡素化し、利益 B の対象範囲についての紛争の可能性を制限するため、対象範囲の基本的なマーケティング・販売活動は、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係るリストを参照して定義されます。この「ポジティブリスト」は狭い対象範囲の定義に基づき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ます。次に、販売業者を利益 B の対象範囲外とするための追加的な要素を定性的に測定するため、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、所有しない資産及び引き受けないリスクに係る「ネガティブリスト」が含まれています。対象範囲の事業の特定をさらにサポートするための一定の定量的指標も使用されており、定性的要素及び定量的指標を共に使用することにより、販売事業体が対象範囲となるかどうかテストします。

なお、この狭い対象範囲の下で、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エージェンツ等は利益 B の対象外とされていますが、利益 B に含める可能性について更なる作業がなされます。

[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 の下での固定利益は、ALP 原則に従って決定された結果となることを意図しています。TNMM は、利益 B の対象範囲における販売事業体が遂行する基本的なマーケティング・販売活動に対する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います。適切な利益指標としては売上高利益率が対象取引に係る固定利益として使用されます。また、固定利益は地理的要因及び業界によって異なる可能性があり、このため、それぞれの固定収益を決定するためには、異なる地域及び産業ごとの参照ベンチマーク分析が必要となります。

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もあります。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、とされています。

4. 税の安定性

[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]

多国籍企業グループ及び税務当局による利益 A に係る一貫した実施を促進するべく、すべての国で使用されるよう、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を開発します。自己申告書では、多国籍企業グループの利益 A の各国間での算定及び配分、さらには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説明がなされます。標準化された文書化パッケージは、多国籍企業グループの利益 A に係る自己申告書を査定するのに必要で十分な情報及び証拠を含むことを意図し、利益 A の適用のためのデータ及びプロセスの真正性を確認するために当該多国籍企業グループが適用している方法論及び管理についての詳細な説明、及び、多国籍企業グループの構成事業体が所在している、または関連する事業年度又は前事業年度に適用される市場国の収益閾値を充足している国のリストを含みます。

[利益 A 調整事業体による主導 (lead) 税務当局への自己申告書及び文書化パッケージの提出]

多国籍企業グループの負担を最小限に抑えすべての関連する税務当局が同じ情報を共有できるようにするため、多国籍企業グループの中の利益 A 調整事業体が、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合意した提出期限までにその主導 (lead) 税務当局に提出します。多くの場合、主導税務当局は多国籍企業グループの最終親会社の居住地国となります。ただし、当該国の税務当局がその役割を担えない (例えば、その管轄が包摂的枠組のメンバー国でない場合)、または他の税務当局がより適している場合 (例えば、多国籍企業グループがその国では名目上の活動しかしていない場合) には、これらの場合に対処するため、多国籍企業グループの「代理主導税務当局」 ("surrogate lead tax administration") を特定するためのアプローチを開発します。

[主導税務当局による自己申告書検証及び自己申告書及び文書化パッケージの提供]

多国籍企業グループの自己申告書及び文書化パッケージの提出に続き、主導税務当局は、他の税務当局へのこれらの情報の提供期限までに、これらの項目の完全性と一貫性についての検証を行うことが期待されます。主導税務当局による検証プロセスは、当該情報が他の税務当局に提供される前に明らかな誤りを特定することを意図したものです。多国籍企業グループの自己申告書の実質的なレビューを目的としたものではありません。自己申告書及び文書化パッケージは、主導税務当局により、多国籍企業グループの構

成事業体が所在する国及び適用される閾値を充足する市場を有する国(前事業年度に該当する国を含む)の税務当局に提供されることになります。

【利益 A の早期安定性を確保するプロセス】

[多国籍企業グループによる税の安定性の要請]

利益 A の早期安定性を達成するアプローチは、多国籍企業グループ側における自発的判断により、多国籍企業グループの調整事業体から主導税務当局(通常は最終親会社所在地国当局)への要請により開始されます。ここで言う「早期安定性(early certainty)」とは、税務当局が、多国籍企業グループの申告した税務ポジションに対して何らかの調整を行う前の安定性を意味します(すなわち、税務当局が一旦課税処分を行い二重課税が発生した場合の紛争解決ではなく、紛争の予防の段階のものです)。税の安定性には、ビジネスラインの境界、利益 A の規模、市場国への利益の帰属及び二重課税の救済を与える国の決定を含む利益 A のすべての側面を対象とします。

[代表者パネル(representative panel)]

主導税務当局は、提出された多国籍企業グループの自己申告書について、オプション的イニシャルレビュー(optional initial review)実施の有無、パネルによるレビューの要否等に係る自らの所見を付して当該多国籍企業グループの自己申告書及び文書化パッケージを関係税務当局に提供します。多国籍企業グループによって安定性プロセスが要請された場合、他の関係税務当局によって自国の利益 A に係る租税債務への影響の懸念表明とともに「レビューパネル」の設立が提案されるなどの場合には、代表者パネル(representative panel)である「レビューパネル」によるレビュープロセスに移行することになります。レビューパネルは、主導税務当局、ならびに利益 A の配分受領国及び利益 A の配分対応(relief)実施国それぞれの数か国の当局から構成され、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このパネルには関与しません。

利益 A の早期安定性に係るプロセスは、代表者パネル(representative panel)である「レビューパネル」、及び、レビューパネルで合意に達しなかった場合に必要に応じて「決定パネル」(determination panel)を関与させ、レビュー機能を実行します。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ます。多国籍企業グループがこの安定性プロセスの結果を受け入れる場合、この結果は、多国籍企業グループ及び関連するパネルに直接参加しなかった国を含め利益 A の配分及び算定に関係するすべての国の税務当局を拘束します。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、国内救済手続きを通じて解決を求めることになります。多国籍企業グループがこの早期安定性プロセスを選択せず、紛争が発生した場合、新しいアプローチは強化された紛争解決手段を提供しますが、この早期安定性プロセスの利点を考えると、ほとんどの対象となる多国籍企業グループはこれを利用することが期待されます。

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ます。

5. 実施及び運営

[国内法の施行]

各国は、利益 A の設計に一致した国内の課税権を創設し国内法に採り入れる必要があります。新しい課税権に係る不可欠な要素は、納税者の特定、課税対象、課税ベース、課税期間及び税率です。各国はまた二重課税の排除に係る合意されたルールを国内法に含める必要があります。これには、利益 A に係る税を支払うグループの事業体(支払事業体)の特定に係るアプローチのルールまたは原則、及び利益 A に係る納税から生ずる二重課税排除に適用される方法の実施が必要となります。さらに、利益 A の新たな税の安定性プロセスについて、各国は、パネルの決定及び他の手続き的側面の実施を含めた所要の規定を国内法に採り入れる必要があります。

[新しい多国間条約の開発]

条約の障害を取り除き、協調性、一貫性及び安定性を確保し迅速に実施するための最良の方法は、新しい多国間条約を通じて行うことです。この新しい多国間条約は、既存の租税条約の規定を直接修正するために使用された MLI(BEPS 防止措置実施条約)とは異なる方法で機能します。新しい多国間条約は、多国間で必要な協調的かつ効果的な実施を促進するための多国間の枠組みを提供し、利益 A の決定については、

効力を有しているすべての二国間租税条約に優先します。また、二重課税排除手続については幅広い活用が考えられています。

6. 今後の動向

このように、第 1 の柱に係る技術的課題の検討は大きく進展しましたが、それでも依然として数多くの課題が残されていますし、また、政策的課題についても、その多くが未解決のままであり、これには、例えば、次のような課題が含まれます。

・対象範囲

包摂的枠組は、第 1 の柱をより狭いグループの「デジタル」ビジネスモデルにフォーカスすべきとする参加国とより広い事業を対象とすべきとする参加国の主張を踏まえ、第 1 の柱によって創設される新たな課税権の対象範囲に含めるべき事業として、自動化されたデジタルサービス(ADS)及び消費者向けビジネス(CFB)の二つのカテゴリーを特定しましたが、これらのカテゴリーの使用に係る政策的合意には達していません。ある参加国は多国籍企業グループがグローバルベースで第 1 の柱の対象とすることの選択を可能とする「セーフハーバー」の提案を行っていますし、また、一部の参加国は ADS を先に実施する段階的実施案を提唱しています。

・再配分利益

新しい課税権の下で再配分される残余利益の程度については、対象範囲、ネクサス及び利益配分に関する様々な閾値の金額及びパーセンテージによりますが、ここでも各種の提案がなされています。一部の参加国は、デジタル化によりリモートによるマーケティング・販売活動が促進されている場合には、ルーティン利益の一部も市場国に再配分すべきとの見解を主張し、また他の一部参加国からは、一定のビジネス活動(例えば、ADS)利益に係る「差別化(differentiation)メカニズム」の提案やビジネスの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)」等の提案がなされています。

・税の安定性

すべての参加国が利益 A の早期の安定性、効果的な紛争予防・解決を実現するための革新的な解決策の必要性に同意していますが、利益 A を超える強制的かつ拘束力のある紛争解決の範囲に関する見解については相違があります。

・利益 B の対象範囲及び適用

利益 B の対象範囲のディストリビューターは基本的な活動の狭い範囲に基づいて特定することを前提としていますが、対象範囲を広げることの可能性を意図する一部の参加国があり、また一方で、意図した簡素化された便益が達成されるよう利益 B の設計をさらに改善させる必要性を表明し、最初はパイロットプログラムの実施により実際の便益評価が可能となると考える国もあります。

政策的課題については、各国の基本的立場の違いを踏まえたものであるだけに、今後どこまでの合意が得られるのか、また、技術的課題についても、2020 年 12 月 14 日までの企業等からのコメント提出とそれに続く 2021 年 1 月中旬のパブリックコンサルテーションを踏まえてどこまで合意が進展するのか、2021 年央における最終合意に向けての動きが、引き続き注目されます。

Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

PwC 税理士法人

〒100-6015 東京都千代田区霞が関 3 丁目 2 番 5 号 霞が関ビル 15 階

www.pwc.com/jp/tax

パートナー
高野 公人

パートナー
白土 晴久

顧問
岡田 至康

ディレクター
城地 徳政

ディレクター
浅川 和仁

PwC 税理士法人は、PwC のメンバーファームです。公認会計士、税理士など約 720 人を有する日本最大級のタックスアドバイザーとして、法人・個人の申告をはじめ、金融・不動産関連、移転価格、M&A、事業再編、国際税務、連結納税制度など幅広い分野において税務コンサルティングを提供しています。

PwC は、社会における信頼を築き、重要な課題を解決することを Purpose (存在意義)としています。私たちは、世界 157 カ国に及ぶグローバルネットワークに 276,000 人以上のスタッフを有し、高品質な監査、税務、アドバイザリーサービスを提供しています。詳細は www.pwc.com をご覧ください。

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。

© 2020 PwC Tax Japan. All rights reserved.

PwC refers to the PwC network member firms and/or their specified subsidiaries in Japan, and may sometimes refer to the PwC network. Each of such firms and subsidiaries is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.