

Japan Tax Newsletter

デロイトトーマツ税理士法人

2020年2月7日号

OECDによる「デジタル課税」に関する合意文書の公表 ～第1の柱「制度の大枠」及び第2の柱の進捗状況～

1 はじめに

2020年1月31日にOECDから経済の電子化に伴う課税上の課題(「the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy」)に関するステートメント¹が公表された。これは2019年11月及び12月にOECDから公表された市中協議文書(「Public consultation document」)に続くものであり、OECD・G20及び包摂的枠組み加盟国の承認を受けたステートメントとなる。

ステートメントは本文の他、4個の付属文書から構成されており、付属文書は第1の柱(国際課税原則の見直し)についての当事国の合意事項、今後の取組みなどについて記載され、第2の柱(軽減税国への利益移転への対抗)については現時点における検討の進捗状況について記載されている。

本ニュースレターにおいては、第1の柱に関する付属文書を中心にその内容を記載する。

2 合意文書の概要

(1) ステートメント

- ステートメントでは、包摂的枠組み加盟国がコンセンサスに基づく解決策の合意を2020年末までに行うことへのコミットメントを確認した
- 第1の柱を「セーフハーバー」とする米国の提案に対して多くの国が懸念を表明している状況ではあるが、この提案に関する最終的な決定は、コンセンサスに基づく解決策の他の要素が合意に至った後に行われる
- 利益Aを中心に加盟国間での見解の大きな相違について、解決される必要のあるセーフハーバー以外の多くの論点が存在することについて加盟国が認識している
- 第2の柱については、まだ検討事項は残っているが、技術的な設計面に関して大きな進展がみられたことについて加盟国が歓迎している
- 政治的な合意の基礎となる重要な政策上の論点については、次回会合(2020年7月初旬)における合意を目指す

(2) 第1の柱(国際課税原則の見直し)の統合的アプローチに係る「制度の大枠」

今後の交渉の基礎として「統合的アプローチ」を使用することを承認し、これに伴って作業計画を改定している。また、税の安定性向上の必要性を論じ、効果的かつ拘束力のある紛争防止・解決メカニズムの導入を検討するとしている。解決策が合意された際は、関連する一方的措置を撤回する旨についてコミットメントがなされることが期待されている。第1の柱を「セーフハーバー」とする提案に関して、今後も制度上の論点を検証していくことになる。

¹ [Statement by the Inclusive Framework on BEPS](#) (OECD ウェブサイト(英語)) 本ニュースレターはこのステートメントを抄訳しています。日本語訳と原文(英文)に差異が生じた場合には、原文が優先されます。

(3) 第2の柱(軽課税国への利益移転への対抗)の進捗報告

検討作業の進捗が歓迎されている一方で、多くの課題を今後検討することになっているとしている。

3 第1の柱:ネクサスと所得配分

OECD 包摂的枠組み会合では、第1の柱の下で合意に基づく解決策の交渉の基礎として、統合的アプローチに係る制度の大枠が承認された。統合的アプローチは、新しいビジネスモデルを踏まえて市場国等の課税権を拡張するように設計されている。この制度は国際課税の仕組みを再び安定させることを意図しており、市場国に配分される可能性のある3種類の課税所得を含むものになっている。これらの課税所得を利益 A、利益 B、利益 C と呼ぶ。

- 利益 A: 多国籍企業グループ(又はビジネスライン)単位で適用される、定式的な方法を用いて市場国に配分される残余利益の一部である。この配分は現地における物理的拠点の有無によらない
- 利益 B: 市場国において行われる定義された基礎的販売・マーケティング活動に対する固定的利益であり、独立企業原則に基づくものとする
- 利益 C: 市場国における販売・マーケティング活動が上記基礎的な水準を超える場合に付与される追加的な利益であり、改善された紛争解決手段が必要となる

(1) 利益 A: 新たな課税権

1) スコープ

市場国等の経済活動に持続的かつ重要な形態で関与することが可能であり、現地での物理的活動の有無にかかわらず新たな課税権の対象となる二つの広範な事業グループが特定されている。

- 複数の国等をまたぐ大規模なユーザー層に対して標準化され提供される自動化されたデジタルサービス (Automated digital services):
 - オンライン検索エンジン、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(企業や消費者が利用するオンラインマーケットを含む)、デジタルコンテンツストリーミング、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を含む
 - 法律、会計、建築、エンジニアリング、コンサルティングサービス等、成果をオンラインで配信することはあっても多大な人的インプットを必要とするプロフェッショナルサービスは対象外となる
- 一般的に消費者に対して販売される種類の商品及びサービスの販売から収入を生み出す消費者向けビジネス (Consumer-facing businesses)
 - 第三者再販業者を通じて間接的に販売される消費者製品や、ルーティン業務(例えば、簡単な組立て又は包装)を行う仲介業者が販売する消費者製品は対象となる
 - 消費者製品に係る商標ライセンス権から収益を上げる事業や、フランチャイズモデルのようなコンシューマブランド(及び商業ノウハウ)のライセンス権から収益を上げる事業も対象となる
 - 消費者に販売される消費者向け最終製品に組み込まれる中間製品及び部品の販売は対象外となる。ただし例外として、当該中間製品又は部品そのものがブランド化され、個人使用のために一般に消費者によって購入される場合は対象となる
 - 具体的に対象となる消費者向けビジネスには、以下のものが含まれる
 - パーソナルコンピューティング製品(ソフトウェア、家電製品、携帯電話など)
 - 衣服、洗面用品、化粧品、奢侈品
 - ブランドを有する食品や菓子
 - レストラン及びホテル業界におけるライセンス契約などのフランチャイズモデル
 - 自動車
 - 原材料及びコモディティの採掘事業並びにその他の製造者及び販売者は、例えそれらの原材料又はコモディティがサプライチェーンの下流において消費者製品に組み込まれるとしても、対象外となる
 - 保険を含む金融サービスセクターのほとんどの活動は事業者を相手としていることから、適用対象外となる
 - リテールバンキングや保険業など、金融業における消費者向けではあるものの、健全性に係る規制が適用されるビジネスラインは、対象外とすることが提案されている
 - 航空業や海運業は対象外となる

各活動については、適用対象のセグメントと適用対象外のセグメントを分離する必要がある可能性がある。

事業者と消費者の双方に販売する事業においては、製品が一般に消費者に販売されるタイプのものであれば、そこから生じる収入は適用対象となる。

2) 閾値

以下のとおりいくつかの閾値が検討されているが、まだ合意には至っていない。

- グループ総収入の閾値
 - 国別報告事項(CbCR)に適用されている閾値(総収入 7 億 5,000 万ユーロ)と同等となる可能性がある
- グループ全体における、消費者向け事業及び／又は自動デジタルサービスから得られる対象収入に対する最小限度額
- 利益 A(みなし残余利益の合計)の下で配分される利益の合計における最小限度額
- 利益 A の配分に係るネクサスの判定に関して適用される市場国等における収入金額

これらの閾値の適用関係については、公表文書の Annex B にフローチャートの形でまとめられている。

3) 利益 A における新たなネクサス

新たなネクサスルールの下では、市場国における一定期間における収益に基づいて、市場国との重要かつ持続的な関与を伴う対象事業でネクサスが生じる。自動化されたデジタルサービスではこの収益に関する閾値がこのネクサスに関するただ一つの基準となるが、消費者向けビジネスにおいては、グループが市場との持続的な相互関係(例えば、市場国における物理的拠点や市場国に対して向けられたターゲット公告の存在)無しに製品・商品を市場国において販売している場合には、新たなネクサスは生じない。この相互関係に関する追加的要素に関しては引き続き作業が続けられることになる。そこでは異なる閾値を組み合わせることで、市場においてプレゼンスがない状況において単純な棚卸資産の販売が制度の対象に含まれたり、追加的なコンプライアンス負担が生じたりすることを避けることが優先的な目標となる。

また、新ルールは他の既存のネクサスルールに対して影響を及ぼさず、新たな課税権にのみ関連して適用されるように定められなければならない。また将来的な作業においては、利益 A 対象のビジネスの収益に関連して市場国等を所得源泉地とするための明快で管理可能なルールを設計することになる。この作業においては異なる自動化されたデジタルサービスや消費者向けビジネスがどのように市場国等において運営されているかを考慮する必要がある。また、商品の販売が仲介業者を介して行われる場合に収益がどのように市場国等と関連付けられるかについて決定する必要がある。

このネクサスルールの実施と管理においては、複数の市場国等に新たな課税権を配分することから生じるいかなる申告や他の税務上の義務を排除するかにつき、最低限に抑えることができるように定めなければならない。この検討には簡素化された報告及び登録に基づく仕組み(例えば「ワンストップショップ」)及び究極の親会社のみによる申告方式(国別報告事項(CbCR)と同様)が含まれることになる。

4) 利益 A の算定 - 定式アプローチ

■ 課税標準

- 利益 A の計算は、連結グループ財務諸表から得られる利益の指標に基づくものとする。その中でも税引前利益(PBT)を望ましい利益指標である。損失を考慮すること確実にするために、このルールは利益及び損失の双方に対して適用され、損失の繰越しに係るルールを含むことになる
- セグメント損益は、適用対象となるビジネスラインを特定するために必要となる場合がある。適用対象となるビジネスライン(収益性が異なる場合)及び／又は地域別の追加的なセグメンテーションの検討にあたっては、簡素であることと必要とされる正確性とのバランスを取らなければならない
- 利益 A は一定水準の利益率を超えた部分の利益についてのみ適用されることから、利益 A の計算は対象となる市場国等に配分される残余利益の一部を特定することを目的に定められた定式に基づいてなされる。この定式の一部において、利益 A の適用対象の事業活動における異なるデジタル化の度合いが反映されるように調整することになるかもしれない(デジタル化の度合いに基づく区分(digital differentiation))

■ 配分割合

- 利益 A の金額が算定されると対象となる市場国等に対して合意された配分割合を用いて配分することが必要となる
- この配分割合はネクサスを生じさせるような種類の売上高となる

5) 二重課税の排除

現時点において多国籍企業のグループ全体の所得は独立企業原則によって既に配分されているが、利益 A はこの独立企業原則を基礎とした利益配分のシステムに優先するものとなるものであり、このことを踏まえると二重課税を排除するために適切な仕組みが不可欠であると認識されている。国際的な二重課税に対処する一般的なアプローチは外国税額控除のシステムであったり、対応的調整の仕組みであるが、こうしたメカニズムの利益 A の配分に関する

応用は簡単ではない。特に対応的調整は特定可能な取引があることが前提となっており、全て若しくは多くの場合において二重課税の排除を行うことができない。この分野について更なる作業が行われる。

6) 相互作用と重複計上の可能性

企業はまず、独立企業原則に基づいた利益分配ルール(利益 B と利益 C を含む)を適用し、次に利益 A に関するルールを適用する。

利益 A 及び C の潜在的な重複について、現地国におけるマーケティング無形資産、独立企業原則に基づく比較可能性の調整、及び一般的でない独立企業原則の解釈といった観点から検討する必要がある。利益 A と利益 B の間には重大な相互作用は想定されていない。

(2) 利益 B: 定義された基礎的な販売・マーケティング活動に対する固定利益率

利益 B は、移転価格の管理の簡素化と確実性の強化を図るため、「基礎的な販売・マーケティング活動」に対する対価を標準化することを目的としている。独立企業原則に基づく適用対象となる活動の固定利益率が提案されており、利益 B に係るルールは任意ではなく、セーフハーバーでもない。

今後の作業においては、固定利益率を決めるに当たって、異なる機能の水準や産業や地域における差異をどのように考慮するか検討することになる。適切な利益指標の決定が一つの重要な考慮事項となる。基礎的活動の定義は、さらに詳細に検討することになるだろうが、ルーティン的な水準の機能しか持たない、無形資産の所有権を持たない、リスクを負わないもしくは限定されている販売契約が含まれるであろう。

1) 税に関する確実性の向上、紛争の予防及び解決

これらの提案は納税者と税務当局双方にとって税に関する確実性を向上させることを目指しており、強化された紛争解決策が第 1 の柱の設計において重要な部分であると考えられている。

利益 A については、新たなアプローチは、早期に紛争予防が出来るように、明確で管理可能かつ拘束力のあるプロセスによって支えられることになる。このプロセスの詳細に至るまでを策定する作業が行われることになる。税務当局のメンバーからなる代表者パネルによる利益 A のレビューも検討対象に含まれている。新たなアプローチは最終親会社を担当する税務当局の役割、適時に税に関する確実性を確保する方法、納税者が早期に確実性を確保するためのプロセスを選択しなかったとしても利用できるオプションについても検討される。

利益 B に関するルールは、紛争の可能性を限定するように設計され、そのスコープに関して明快で詳細なガイダンスの提供によって、紛争の可能性はさらに限定されることになると考えられる。したがって、利益 B に関する作業については、必要とされる程度までの適切な紛争解決メカニズムについて取り組むことになる。ただし、現時点では新たに強化された紛争解決メカニズムの適用範囲について、加盟国間でその立場が異なっているものの、利益 A に関する税務上の確実性を提供するためのプロセスを活用する可能性を含め、革新的なアプローチが移転価格や恒久的施設に係る紛争の解決に適用されるかを検討する必要がある。国等によっては強制的で拘束力のある仲裁手続を採用しようとすると国内的に障害がある場合があるため、同様の問題を提起せず、全ての加盟国が採用できるようなメカニズムを検討する必要がある。

利益 C に関連して、いくつかのメカニズム強化手段を各国等において制定することを検討できるかもしれない。例えば、利益 C に関する課税が可能な期間を制限するかどうか、合意された条件を前提として利益 C に関連する紛争が生じている期間について徴税を制限したり、中断することである。

2) 実施・管理

新たなアプローチを実施するためには、国内法と租税条約に変更を加える必要が生じる。これらの変更の実施を効率的に行うために異なるアプローチを想定するとすれば、全ての国等がこの統合的アプローチを一貫した、そして実質を伴う形で同時に実施することを確かなものにするを目的に、制度の対象となる多国籍企業のための新たな多国間の枠組みを創設するための新たな多国間協定が交渉されることになる。

こうした新たな多国間協定は二国間の租税条約を持たない国等の間でも適用されるであろうし、現存する租税条約の関連条項に優先して適用されるであろう。また、統合的アプローチ(適用対象、ネクサス、利益配分、二重課税の排除、紛争解決)を実施するために必要な全ての国際ルールを含むことにもなる。新たな課税権の実施と追加的な利益の市場国等への配分はこうした新たな紛争防止・解決に関するルールの受諾を条件とすべきである。

また、コンセンサスに基づいかなる合意も、包摂的枠組み加盟国の、デジタルサービス税のような、関連する一方的措置を撤回する旨のコミットメントが盛り込まれることが期待されている。

3) 世界的なセーフハーバーシステムについてのさらなる検討

セーフハーバーに関する提案においては、セーフハーバーを選択する多国籍企業グループは全世界で第 1 の柱に従うことに合意することになるが、この提案はさらに詳細に検討される。

4 第2の柱 – 軽課税国への利益移転への対抗措置(GloBE)に関する進捗報告

第2の柱に関する提案は、何の措置も無ければ「最低税率」を下回る実効税率で課税されたであろう所得に、各国が追加的に課税できるようにする制度に関するものである。進捗報告には、主要な課題に関して重要な作業が急速に進捗しつつあり、提案の多くの側面において技術的な進歩が見られるものの、依然として重要な作業が残っていることが示されている。

5 次のステップ

第1の柱に関する改訂作業計画は改定され、残りの課題は11の別々の作業工程に分けられている。包括的枠組みの運営会合メンバーは2020年7月初めまでに第1の柱の鍵となる政策的要素について包括的枠組みにおいて合意に達するように取り組んでいる。この意思決定をサポートするために、6月には新たな課税権の適用対象となる事業活動のカテゴリの定義や新たな課税権の下で再配分される利益の割合に関する適切な閾値の決定などが必要となる。ここで残された技術的な作業は2020年11月までに完了し、2020年末までにコンセンサスに基づく解決策の技術的詳細を明らかにした最終報告書を作成することが運営会合メンバーによって意図されている。

6 デロイトのコメント

第1の柱に関しては、昨年OECDによる統合的アプローチの公表以降、米国のセーフハーバーの提案などがあったため、どのような合意内容になるのか不明な部分も多かった。結果としてセーフハーバーアプローチについては、今後時間をかけて検討することとなり、一方で注目された利益Aの算定方法などはより詳細に定められ、適用対象となる業種についても一定程度明らかになった。また、記載されているように経済の電子化の度合いと併せた形で利益Aが算定されることになれば、より合理的な方向への進展となろう。

公表文書において繰り返し記載されているように、二重課税の可能性の排除や税務紛争の防止は、第1の柱の導入に当たっては大変重要なポイントである。他方、具体的に二重課税が発生する状況の特定や多国間協定を視野に入れた二重課税排除のメカニズムの検討と合意はこれから行われることになるが、二重課税の排除は国際課税の実務においても重要なポイントの一つであり、動向を注視していくことが必要である。

今回の文書の公表により利益Aの対象となる会社の範囲は大分定まってきた観がある。公表文書における改訂後の作業計画を見ると、おそらく7月初旬に行われる包括的枠組みの全体会合後に、現在未定の閾値や業種のより詳細な範囲について公表されるものと思われる。現時点では今後の推移を見守る状況にあると言えるであろう。

(東京事務所 山川 博樹、山田 真毅)

過去のニュースレター

過去に発行されたニュースレターは、下記のウェブサイトをご覧ください。

www.deloitte.com/jp/tax/nl/japan

問い合わせ

デロイトトーマツ税理士法人

東京事務所

所在地 〒100-8362 東京都千代田区丸の内 3-2-3
丸の内二重橋ビルディング

Tel 03-6213-3800(代)

大阪事務所

所在地 〒541-0042 大阪府大阪市中央区今橋 4-1-1
淀屋橋三井ビルディング 5 階

Tel 06-4560-8000(代)

名古屋事務所

所在地 〒450-8503 愛知県名古屋市中村区名駅 1-1-1
JP タワー名古屋 37 階

Tel 052-565-5533(代)

email tax.cs@tohatsu.co.jp

会社概要 www.deloitte.com/jp/tax

税務サービス www.deloitte.com/jp/tax-services

移転価格サービス www.deloitte.com/jp/transfer-pricing

デロイトトーマツグループは、日本におけるデロイト アジア パシフィック リミテッドおよびデロイトネットワークのメンバーであるデロイトトーマツ合同会社並びにそのグループ法人(有限責任監査法人トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー合同会社、デロイト トーマツ 税理士法人、DT 弁護士法人およびデロイトトーマツコーポレートソリューション合同会社を含む)の総称です。デロイトトーマツグループは、日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスクアドバイザー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー、税務、法務等を提供しています。また、国内約 40 都市に 1 万名以上の専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイトトーマツグループ Web サイト(www.deloitte.com/jp)をご覧ください。

Deloitte(デロイト)とは、デロイト トウシュ トーマツ リミテッド("DTTL")、そのグローバルネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびそれらの関係法人のひとつまたは複数を含みます。DTTL(または"Deloitte Global")ならびに各メンバーファームおよびそれらの関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL はクライアントへのサービス提供を行いません。詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。

デロイト アジア パシフィック リミテッドは DTTL のメンバーファームであり、保証有限責任会社です。デロイト アジア パシフィック リミテッドのメンバーおよびそれらの関係法人は、それぞれ法的に独立した別個の組織体であり、アジア パシフィックにおける 100 を超える都市(オーストラリア、バンコク、北京、ハノイ、香港、ジャカルタ、クアラルンプール、マニラ、メルボルン、大阪、上海、シンガポール、シドニー、台北、東京を含む)にてサービスを提供しています。

本資料に記載されている内容の著作権はすべてデロイト トウシュ トーマツ リミテッド、そのメンバーファームまたはこれらの関連会社(デロイト トーマツ 税理士法人を含むがこれに限らない、以下「デロイトネットワーク」と総称します)に帰属します。著作権法により、デロイトネットワークに無断で転載、複製等を行うことはできません。

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての現時点における一般的な解釈について述べたものです。デロイトネットワークは、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う前に、必ず資格のある専門家のアドバイスを受ける必要があります。また本資料中における意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイトネットワークの公式見解ではありません。デロイトネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2020. For information, contact Deloitte Tohmatsu Tax Co.



IS 669126 / ISO 27001