

第 III 章 OECD 及び G20 における議論の動向

デジタル経済の進展に伴った国際課税分野における方策について、OECD において 20 年以上前から議論されてきた。法人課税に関しては、2015 年に取りまとめられた税源浸食と利益移転 (Base Erosion and Profit Shifting: BEPS) の最終報告書においては、一定の選択肢が示されたものの、デジタル経済の課税上の論点について、引き続き検討を行い、2020 年までに最終報告書を取りまとめることとなった。

国際的な課税ルールに係る検討としては、2018 年にデジタル課税に係る論点整理が出され、2019 年初頭には新たなネクサスルール、利益配分ルールとして 3 案 (①ユーザーの参加、②マーケティング上の無形資産、③重要な経済的存在) が示された。3 案をベースに議論が続けられ、10 月には事務局による統一案として、①デジタル企業を対象を限定しない、②一定の閾値を上回る企業に対して PE の有無に関わらず課税権を認める、③みなし超過利益の一部を市場国に配分することを基礎とする案が作られた。当該案をベースに 2020 年 1 月に大枠合意がなされた。今後、対象企業の具体化や閾値の金額等に係る論点を議論し、最終成果が出される。

1. OECD 等における議論の流れ

(1) BEPS までの議論

デジタル経済と税制に係る問題が最初に取り上げられたのは、1998 年にオタワで開催された OECD 電子商取引に関するオタワ閣僚会議である。この中で、音楽の配信サービスなどについて、電子商取引というコンセプトで、法人税・消費税それぞれについて議論が行われた。そこで、伝統的取引に対して適用される原則は、電子商取引に対しても同様に適用されるべきことが合意された。

- 課税に係る以下の基本原則は、電子商取引に関しても適用されるべきである。
 - ✓ 中立性：税は電子商取引間あるいは電子商取引と伝統的な取引方法の間で中立かつ公平であるべきである。
 - ✓ 効率性：納税者及び課税当局のコンプライアンスコストを可能な限り縮減すべきである。
 - ✓ 確実性・簡易性：納税者が取引前に課税を予測できるよう、税ルールは明確かつ簡易なものであるべきである。
 - ✓ 有効性・公平性：税は適切な時期に適切な金額が課されるべきである。脱税・租税回避は可能な限り縮減すべきである。
 - ✓ 柔軟性：税制度は、技術の発展に対応できるよう、柔軟であるべきである。

(出典)OECD(1998) “A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce”を基に MURC 作成

その後、OECD 租税委員会技術的諮問グループによる検討が行われ、2003 年に電子商取引及び消費税に関するガイドラインが公表された。そこでは、消費課税に関しては、①サービスや無形資産の国境を超える BtoB 取引については受け取り側のビジネスの所在地が消費地であり課税地であること、②BtoC 取引については、消費者の所在地が消費地・課税地であることが盛り込まれた。また、所得課税に関しては、③ウェブサイトは恒久的施設にはならず、サーバーは PE を構成しうることも盛り込まれた。

また、2005 年の OECD ビジネス利得に関する技術的諮問グループ報告書では、「ある国が財・サービスの供給市場を提供しているという事実のみでは、そこから得られる所得の一部について課税権を与えられるわけではない」という点が盛り込まれた。すなわち、デジタル財の市場を提供している消費国が、それだけの理由で課税権を持つことはできず、消費国が課税権を持つことは否定された。この時期はガイドラインや報告書は公表されたものの、各国が合意できる枠組みは提供されてこなかった。

(2) BEPS における最終報告書における規定

リーマンショック以降、世界各国において財政状況が悪化し、税源浸食と利益移転 (Base Erosion and Profit Shifting : BEPS⁴²)への対応を求める声が高まった。こうした中、2012 年 6 月に OECD 租税委員会にプロジェクトが立ち上がり、3 年間の議論を経て 2015 年 9 月に最終報告書が公表された。

最終報告書の行動計画 1 電子経済の課税上の課題への対処(Action1: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy)において、①デジタル経済における BEPS の問題、②デジタル経済の進展に起因するより広範な課税上の問題、に分けて議論が行われた。①については、デジタル経済のみを対象とする対応策の勧告は見送られ、他の BEPS への対応策がデジタル経済に関連する BEPS に対しても有効に機能することを期待するという方向性で合意がなされた。②については、企業が市場国で事業を展開するに当たって一切の物理的拠点を有しない等、新たなビジネスモデルによって発生する利得に対して、どのように適正な課税を行うかが検討された。具体的には、直接税における新たな課税方式として、a)重要な経済的拠点(significant economic presence)の概念に基づく新たな課税拠点⁴³、b)電子商取引に対する源泉徴収⁴⁴、c)均衡税⁴⁵、の 3 つの選択肢が示された。これらの選択肢については勧告

⁴² 多国籍企業が国際税制の中で税負担を軽減・回避する行動やそれに起因する問題

⁴³ 市場国の経済と意図的かつ持続的なつながりを示す要素(ローカルのドメイン名、収集されたデータ量等)があり、一定の売上額を計上する場合、重要な経済的拠点を有するとみなし、当該市場国に帰属する事業利得への課税を認める方法。

⁴⁴ 国内消費者が電子商取引を通じて国外事業者から財・サービスを購入する場合に、対価の支払に際して源泉徴収を行い、国外事業者に課税する方法。a)の補完的手段として位置付けられる。

⁴⁵ 国内事業者が課税され、国外事業者が課税されない不公平の是正を目的として、国外事業者が国内消費者に対して供給する財・サービスの総価値に対して課税する方法。a)に基づく所得の帰属・配分が困難である場合の代替的手段として位置付けられる。同様の税について、売上高に対する課税である点に着目して「売上税(turnover tax)」、税の種類に着目して「個別消費税(excise tax)」と呼称される場合もある。

されなかったものの、各国が既存の租税条約を尊重することを条件に BEPS に対する追加的な防止措置として国内法に導入するか、又は租税条約に導入することが可能とされた。OECD は、デジタル経済の課税上の論点について、引き続き検討を行い、2020 年までに最終報告書を取りまとめることとなった。

(3) BEPS 以降の状況

BEPS 最終報告書が提出された後は、BEPS 包摂的枠組みによる検討が行われた。OECD は 2018 年 3 月 16 日に中間報告書である「デジタル化によって発生する課税上の課題」(Tax Challenges Arising from Digitalisation)を公表し、同年 3 月 19～20 日に開催された G20 に提出した。ここでは、BEPS 包摂的枠組みの参加国間でネクサス及び利益配分ルールを見直すことに合意した。ただし、当該中間報告は論点整理が中心であり、具体的な対応策は示されていない。

中間報告書提出と前後して、欧州委員会においても独自にデジタル課税に係る検討を行っている。2017 年 9 月 21 日には「デジタル単一市場に向けた欧州域内の公平かつ効率的な税システム」(A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market)と題した政策文書を公表し、2018 年 3 月 21 日には OECD による中間報告書よりも踏み込んだ EU 指令案(Council Directive)を公表した。

EU 指令案の中では、①中長期的な見直しとして、物理的拠点が存在せずとも課税権を認めること、②中長期的な見直しが実現するまでの暫定措置として、特定のデジタルサービスの売り上げに対して、各国が「デジタルサービス税」(Digital Service Tax)を課すこと、が盛り込まれた。

ただし、欧州各国は意見が一致している訳ではなく、フィンランド・エストニア・アイルランド等は企業誘致の観点から反対の姿勢を見せていた。また、経済界の反対やアメリカの牽制もあり、欧州における議論は停滞していた。2019 年 3 月に欧州委員会は合意を断念し、OECD の議論を通じて国際協調による解決を目指す方針を公表した。

OECD においては、2020 年の最終報告書とりまとめに向けて、議論が続けられ、2019 年 1 月 29 日に政策ノート (Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note)、2019 年 2 月 13 日には「経済のデジタル化に係る税務上の課題への対応」(Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy)と題する公開討議文書を公表した。これらの中で、見直しの柱として、①市場国により多くの課税権を配分する観点からの課税権の配分方法の見直し、②グローバルな税源浸食への対抗措置の提案、の 2 つの柱を掲げた。2 月 13 日から 3 月 6 日に公開協議文書に対する意見募集が行われ、3 月 13～14 日にパリで公聴会が開催された。見直しの柱のうち、第一の柱である「市場国により

多くの課税権を配分する観点からの課税権の配分方法」の見直しについては、着眼点・新たなネクサスルール・利益配分方法等が異なる 3 案が提示された。

2019 年 5 月 28～29 日の BEPS 包摂的枠組みの総会で今後の作業計画(Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy)が採択され、G20 財務大臣・中央銀行総裁会議で同作業計画が承認された。作業計画において、国際課税ルールの見直しについて、2020 年 1 月までに大枠で合意、2020 年末までに最終報告書の策定を目指す工程が示された。

OECD 事務局より、2019 年 10 月 9 日に第一の柱について、3 案を統合する形での公開討議文書(Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One)が公表され、続いて、2019 年 11 月 8 日には第二の柱についての公開討議文書(Global Anti-Base Erosion Proposal (“GloBE”)-Pillar Two)が公表された。公開討議文書に基づいてパブリックコンサルテーションも実施された。それを踏まえ、2020 年 1 月 31 日に OECD/G20 包摂的枠組は、新たな国際課税ルールに係る大枠合意に達し、“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”が公表された。新たな国際課税ルールの適用対象となる企業の範囲、適用対象であるか否かの測定方法を含め、まだ確定していない点も多いが、ルールの骨格については合意がなされた。

今後、2020 年中の最終報告書の合意を目指して、詳細な条件等が議論されることとなる。以下では、第一の柱についての 2019 年 1 月の OECD 公開討議文書以降の議論を説明する。

2. OECD 公開討議文書における 3 案の内容

(1) 論点

OECD 公開討議文書においては、「課税権配分の見直し」に係る新ルールとして、「ユーザーの参加(user participation) : イギリス案」、「マーケティング上の無形資産(marketing intangibles) : アメリカ案」、「重要な経済的存在(significant economic presence) : 途上国案」の 3 案が提案されている。それぞれ、新ルールの必要性に関する着眼点が異なっていることから、ネクサスルール、対象範囲、所得配分方法が異なっている。

図表 55 OECD 公開協議文書内で示された 3 案の概要

	①ユーザーの参加	②マーケティング上の無形資産	③重要な経済的存在
提案国	イギリス	アメリカ合衆国	インド等の途上国
着眼点	高度にデジタル化されたビジネス (highly digitalised businesses : HDB)におけるユーザーによる価値創造への貢献に着目	マーケティング活動を通じて形成された無形資産(ブランド・顧客データ等)に着目	市場国が重要な経済的存在(一定のデータ量等)を有する場合には課税権を認めるべき
ネクサスに係る考え方	従来の PE を拡張	従来の PE を拡張	「重要な経済的存在」という新たな概念を導入
新たな課税権の付与先	ユーザーの所在国	マーケティング上の無形資産の所在国	「重要な経済的存在」があるとされる国
新ルールの対象範囲	HDB のみ	HDB に限定せず、より広範な業種を対象とする	デジタル技術によって市場国との間で有意で継続的な関係を有すると認定される場合
利益配分方法	超過利益分割法	超過利益分割法	定式配分法

① ネクサスルール

いずれの案においてもネクサスルールの見直しによってユーザー又は顧客が所在する市場国の課税権を拡大し、市場国の税収を増加させる方向では一致している。公開討議文書の 3 案は、それぞれ「ユーザーの参加」「マーケティング上の無形資産」「重要な経済的存在」のいずれかがあれば市場国に課税権を認めるものである。

作業計画では、市場国に「遠隔的な課税可能な存在(remote taxable presence)」がある場合に課税権が認められるとされているだけで、具体的に市場国とどのようなネクサスがあれば課税権が認められるかについては示されていない。

② 対象範囲

イギリス案・アメリカ案に関しては、着眼点に拠る違いから、新ルールの適用対象が異なっている。イギリス案では新ルールの適用対象が SNS 事業者や検索エンジン、オンラインマーケットプレイス等の HDB に限定されているのに対し、アメリカ案では消費者向け製品の製造販売事業者を含むより広範な業種を新ルールの適用範囲としている。

途上国案では、非居住者(外国)企業がデジタル技術によって市場国との間に有意で継続的な関係を有すると認定される場合に、市場国に重要な経済的存在があるとみなし、同国に課税権を認める提案であり、アメリカ案よりも更に広い範囲を対象とする。

③ 利益配分方法

市場国に課税権が配分される場合において、課税対象となった企業の利益に係る配分方法については、作業計画では3つの案が示されている。

a) 修正超過利益分割法(Modified Residual Profit Split)

課税対象企業の利益をルーティン利益(有形固定資産や運転資金等に帰属する利益)とノンルーティン利益を分け、前者については従来のルールに基づき算定した上で市場国に配分し、後者は新ルールに基づいて市場国に配分するものである。

b) 定式配分法(Fractional apportionment method)

ルーティン利益とノンルーティン利益を区別せず、課税対象企業全体の利益を一定の基準に基づいて各市場国に配分するものである。

c) 配分基準法(distribution-based approach)

市場国におけるみなし利益率を推定し、各国の売上額にみなし利益率を乗じてみなし利益を計算し、課税額を算出するものである。

④ その他の論点

課税権の配分に係る新ルールの執行に関して、二重課税の排除等の観点から技術的な課題を整理する必要があるとされている。

(2) 各案の詳細

① ユーザーの参加案

a) 概要・着眼点

高度にデジタル化されたビジネスが、ユーザー自作コンテンツや検索記録、購買記録等の

データを活用した広告等によって収益を得ていることに着目するものである。従来の PE 概念を拡大し、各国の課税権や所得の帰属にユーザーの参加によって生み出される価値を反映させ、ユーザーの所在国にも課税権を付与しようとする。

b) ネクサスルール・対象範囲

「ユーザーの参加」によってネクサスを認めようとするものであり、適用対象は高度にデジタル化されたビジネスに限定するものである。具体例としては、ソーシャルメディア・プラットフォーム、検索エンジン、オンラインマーケットプレイスが挙げられる。

c) 利益配分方法

修正超過利益分割法が用いられ、課税対象企業の利益をルーティン利益とノンルーティン利益を分け、前者については従来のルールに基づき算定した上で市場国に配分し、後者は新ルールに基づいて市場国に配分するものである。配分の基準としては、事前に合意された簡易な割合又はユーザー数等の量的・質的情報が用いられることが想定されている。

d) 当該案に係る課題

当該案に対しては、ユーザーの参加による価値創造への貢献を的確に評価することが困難であることや、特定のデジタルサービスに対象範囲を限定することは、経済のデジタル化が進展する中で持続性に欠けることが挙げられる。当該案に対しては、特定の企業のみを狙い撃ちにするものとして、GAF A の所在国であるアメリカ合衆国は反発していた。

② マーケティング上の無形資産案

a) 概要・着眼点

市場国とマーケティング上の無形資産との間に本質的かつ機能的な関係が存在することに着目するものである。従来の PE 概念を拡大し、多国籍企業が市場国におけるマーケティング活動で生み出した「マーケティング上の無形資産」(ブランド・商標・顧客データ・顧客リスト等)に価値を認め、それにより生じた利益に対して市場国が課税できるようにする。

b) ネクサスルール・対象範囲

「マーケティング上の無形資産」によってネクサスを認めようとするものであり、HDB のみならず、より広範な業種を適用対象とする。

c) 利益配分方法

修正超過利益分割法が用いられ、課税対象企業の利益をルーティン利益とノンルーティン利益を分け、前者については従来のルールに基づき算定した上で市場国に配分し、後者は新ルールに基づいて市場国に配分するものである。ノンルーティン利益については、無形資産毎に配分し、無形資産毎の帰属所得を顧客基準(収入・売上など)で各市場国に分配することが想定されている。

d) 当該案に係る課題

無形資産の範囲が曖昧であり、適用範囲が広すぎる懸念がある。

③ 重要な経済的存在案

a) 概要・着眼点

デジタル技術によって市場国との間に、有意で継続的な関係を有すると認定される場合に、市場国に重要な経済的存在があるとみなし、課税権を認めるものである。途上国でも執行が容易であるとして提案された。

b) ネクサスルール・対象範囲

「重要な経済的存在」によってネクサスを認めようとするものであり、市場国で継続して売上を上げており、市場国との関係があると認められる場合に適用対象となる。

c) 利益配分方法

ルーティン利益とノンルーティン利益を区別せず、課税対象企業全体の利益を一定の基準に基づいて各市場国に配分するものである。以下の三段階で配分される。

①課税ベースを定義(多国籍企業グループのグローバル利益率を市場国で生じた収益(売上)に適用して算出)する

②配分時の指標を決定(売上、資産、従業員に加え、ユーザーの要素も考慮)する

③指標の重み付けを行い、配分する

d) 当該案に係る課題

利害の対立する国々の間で、個別の状況を十分に斟酌できない簡素な配分方式に合意するのは容易ではなく、現実性に欠ける。

通常利益と超過利益の双方を配分対象とし、一定の基準で市場国に利益を按分する点で、現行の仕組みからの乖離が大きい。

3. 新たな国際課税ルールの合意に向けた OECD 及び G20 における最新の検討状況及び見通し

(1) 第一の柱に関する「統一アプローチ」に向けた事務局提案(2019年10月)

OECD 事務局は、3案を統合する形での統一アプローチ案を2019年10月9日に公表した。当該案については11月12日までに意見聴取が行われ、11月21日・22日に公開討議が開催された。

統一アプローチにおいては、「範囲」「新たなネクサス」「アームズ・レングス原則を超えた新たな利益配分」「3階層による税の確実性の向上」の4つの点から提案がなされた。

① 範囲

統一アプローチの対象となる企業については、事業分野及び規模において定められることが想定される。

事業分野については、イギリス案が対象とする HDB に限られず、広く消費者向けビジネス(consumer-facing businesses)が対象とされている。例として、消費者に商品を提供、あるいは消費者向けの要素を持つデジタルサービスを提供するビジネスが挙げられる。なお、採掘業やコモディティ等の一部産業については対象外とすることが想定されている。

事業規模においては、閾値を設けるか否かを含めて今後の課題となっている。なお、閾値の例示としては、7.5億ユーロ以上の収入が挙げられている。

② 新たなネクサス

従前のように物理的拠点を持つ企業のみネクサスを有するとするのではなく、ビジネスが市場法域の経済に持続的かつ重要な関与を有する(has a sustained and significant involvement in the economy of a market jurisdiction)場合にネクサスが認められる。これが満たされるか否かを考える上では、収入に係る閾値を用いることが最も容易であるとされている。

③ 新たな利益配分ルール

新たなネクサスルールを設けても、既存の利益配分ルールを用いる場合には、機能・資産・リスクが存在しないと考えられる市場法域に対しては利益配分がなされない。

新たな利益配分ルールはアームズ・レングス原則⁴⁶と物理的拠点を参照して決定される課税権の制限(いずれも現在のルールの基礎として一般的に受け入れられている原則である)を超越することが必要とされる。ただし、アームズ・レングス原則に対して多くの批判はあるものの、現状のルールはルーティンの取引の大半において合理的に機能している。このため、移転価格ルールが比較的機能する場面では移転価格ルールを維持しつつ、適切な事業活動について新たなルールを適用することが提案されている。

「統一アプローチ」では、Amount A, Amount B, Amount C の3種類の所得が提案されている。

図表 56 統一アプローチによる3階層の概要

Amount A	<p>多国籍企業の超過利益とみなされる範囲において、市場国に対して新たな課税権が認められる。<u>みなし超過利益に関しては業種ごとに計算される</u>。超過利益とは、企業活動によるみなしルーティン利益を、企業活動を実施した国に配分した後に残る利益を指す。超過利益は、租税条約によって決定されることとなるが、みなしルーティン利益の水準を決めること、みなし超過利益のうち市場国に配分される比率(新たなネクサスルールを満たす市場国に対して、売上に基づく計算式によって配分することとなる)を決めることが求められる。比率については、今後決定されるべきものであり、包括枠組みの参加国のコンセンサスに基づく合意に含まれるだろう。</p> <p>【計算方法】</p> <p>① 多国籍企業グループの利益の確定(本社が所在する国のGAAP あるいは IFRS に基づく会計基準による連結財務諸表を活用)</p> <p>② 利益率に係る合意に基づき、ルーティン活動による対価を</p>
----------	--

⁴⁶ 本来利害関係があり得る当事者間が、一定の適正な距離を保つことを腕の長さになぞらえている。「複数の当事者が互いに近い距離の(経済上・権限上の)関係を保ちつつ、それぞれ目的を異にする関係や牽制し合う関係であるなど、利害不一致(ないしは対立)の可能性をも保ち、互いに独立の立場を取る」ことを「アームズ・レングス(の関係)」と呼ぶ。国際租税の分野では、移転価格税制に関するルールにおいて用いられ、締約国内において、一方の国における企業と他方の国における企業との間に、経営、支配、資本の直接又は間接的特殊関連性が認められる企業(特殊関連企業)間における取引は、独立した企業間とは異なる取引条件による取引が行なわれる可能性があるため、arm's length price(独立企業間価格=仮にその取引が独立した企業間で行われたと仮定した場合の価格)に基づいて課税できると定めている。

	<p>計算する。「ルーティン」利益を表すとみなされる利益水準については、様々な手法があるが、単純に、一定の水準で合意することが考えられる(産業によって変えることも考えられる)。</p> <p>③ ①と②の差額をもとにノンルーティン利益を計算し、当該利益のうち市場法域に配分されるべき利益(みなしノンルーティン利益)と、他の要素に配分されるべき利益に分ける。</p> <p>④ みなしノンルーティン利益を、課税国で分配する。</p>
Amount B	<p>市場国における企業活動については、引き続き既存のルール(アームズ・レングス原則の下での移転価格や条約第7条の下での恒久的施設への配分)に基づいて課税権が認められる。多数の税務争訟を考慮すると、みなし基本活動を反映し、固定対価を用いる可能性もありうる。適切かつ交渉に基づく固定収益は、納税者・税務当局双方にとっての確実性を高めるとともに、現状の移転価格ルールに係る不満を減少させることができる。</p> <p>本提案では、特定の「ベースライン」あるいはルーティンのマーケティングあるいは販売活動に関して固定対価を設けることが検討される(地域あるいは産業によって異なることも考えられる)。</p>
Amount C	<p>本提案のあらゆる要素に関する市場国と納税者の争訟は、法的拘束力がありかつ実効的な争訟予防並びに解決メカニズムの対象となるべきである。これには、市場国のローカルエンティティにおけるみなし基本活動(上記 B の固定収益の対象となる)よりも多くの機能が市場国に存在し、市場国が既存の移転価格ルールに則って追加的な機能における追加利益に課税しようとする場合も含む。</p>

(出典)OECD(2019) “Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One”より作成

④ 今後決定されるべき事項

今後決定されるべき事項として、ビジネスモデルの相違への対応・定義及び要素に係る詳細・二重課税の排除方法等が挙げられている。

図表 57 今後決定されるべき事項

<p>ビジネスモデルによる相違への対応</p>	<ul style="list-style-type: none"> デジタル化の度合いの相違や、市場国に再配分される利益水準についての比重を反映するように、メカニズムを適用しようとする国も見られる。
<p>定義及び要素</p>	<ul style="list-style-type: none"> Amount A 及び Amount B の活動の定義についての技術的な調整が必要である。 市場国に再配分される利益水準(特に Amount A)について多国間で合意を取ることが、「統一アプローチ」に不可欠である。再配分される利益水準については、簡素な条項によって決定されるが、最終的には包括枠組みにおける大国・小国・先進国・途上国の全メンバーによって受け入れられる必要のある政治的合意の結果にならざるを得ない。
<p>二重課税の排除</p>	<ul style="list-style-type: none"> 既存の国内法及び租税条約においては、多国籍企業に課される二重課税を、個別エンティティ及び個別企業ベースで排除しているため、本提案でのアプローチを適用するためには、Amount A に係る市場国において課税利益を有しているとみなされる多国籍企業グループ(例：高い収益性を有するエンティティ、特定の知的財産を有しているエンティティ等)を各国が特定することが必要である。特に、納税者と再配分される利益を特定することによって、二重課税の排除のために、既存のメカニズムが効果的に機能するかを検討することが重要である。これには、二重課税の排除に係る国内のルールあるいは条約のルールが、「統一アプローチ」の下でどのように機能するのかにも関わる。 市場国に配分される3種類の課税利益(Amount A B and C)間での二重計上あるいは二重控除の危険に対する対処についても検討する必要がある。特に、Amount A に係る新たな課税権と既存の利益配分ルールの相互作用について検討する必要がある。同様に、Amount A に係る損失の取扱いについても検討することが必要である。
<p>その他</p>	<ul style="list-style-type: none"> Amount A に係る税債務は、税に係る管轄地域の居住者でない組織に課されるものであるため、執行・徴収はより複雑なものとなる。Amount A に係る税の徴収に関し、源泉税の導入が適切であるか検討する価値がある。 既存の租税条約を変更することが必要となる。

(出典)OECD(2019) “Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One より作成

(2) 事務局提案に対するパブリックコメント・公開討議

事務局提案に対しては、経済団体・労働者団体・NGO・会計専門家・個別企業等から 300 以上ものパブリックコメントが出され、11 月 21 日・22 日に公開討議が開催された。

公開討議においては、以下が論点となった。

① 新たなネクサスの範囲(Amount A)

グローバル経済の変化によって、従前の国際課税ルールを変更する必要があることに関しては、主体を問わず概ね合意された。

ただし、新たなネクサス及び利益配分ルールの意義や適用されるべき事業活動の範囲に関しては、意見の相違がみられた。公開討議文書においては、大規模かつ消費者向けビジネスが、新たな国際課税ルール(Pillar1)の対象となっているが、公開討議の中では、多くの NGO や経済団体の一部は、より広範なアプローチをとるよう主張した。一方で、多様な事業を展開している多国籍企業グループが「消費者向け」とみなすかどうかを決めることは難しいとの意見も見られた。また、ある金融機関は、銀行や保険会社は金融規則によって店舗を有することが求められているために既に課税されており、かつ移転価格税制のルールも問題なく機能しているとして、規制された金融サービスを新たな国際課税のルールの対象外とすることを支持した。

② Amount A の計算方法

セッション開始にあたって、事務局より Amount A は経済のデジタル化に対応したものであること、個別のエンティティではなくグループの収益に適用されることを想定している旨の説明がなされた。

経済界は、Amount A の計算方法及び市場法域への配分方法を確定すべきと主張し、親会社法域の税務当局が、Amount A の配分と計算に一義的な責任を持つべきとした。

複数の経済界の代表は、Amount A が生じるエンティティ及び法域に係る疑問を呈した。各々の超過利益に係るエンティティ及び法域から生じる Amount A の金額に関する明確かつ機能するルールが必要であると指摘している。公開討議文書では、どのように計算するのかほとんど情報が記載されていない。

意見を述べた者は、概ね、Amount A の計算にあたって財務会計情報を用いることを支持し、かつ Amount A の計算にあたっての財務会計情報の調整は最小限にすべきとしている。なお、Amount A の計算にあたっては、期間差異(timing differences)に係る課題対処することが必要であると指摘する意見や、損失及び異常項目については Amount A の計算において除外すべきとの意見もみられた。また、少数株主が存在するグループに関しては、グループの財務会計情報の取扱いに係る特別なルールが必要との意見も見られた。

③ Amount A に係る二重課税の排除

二重課税への対処方法としては、外国税額控除よりも課税所得の調整が望ましいとの意見が見られた。これは、外国税額控除はあまりにも複雑であり、必要な控除を受けられない可能性があるとの立場からの主張である。

源泉徴収を取り入れることについては、源泉徴収を行う者の特定や、適切な還付が難しいとの観点から、反対意見が見られた。

経済界からは、二重課税の議論とのつながりで、デジタルサービス税を導入している国は、早かれ遅かれ行われる第一の柱に係るハイレベルな政治合意の一部として、当該税を取り下げるべきとの主張もあった。

④ Amount B の扱い

NGO の代表は、事務局提案の中で最も途上国にとって重要な事項は Amount B であり、販売・流通活動よりも広範に適用されるべきと主張した。

意見を述べた者の中では、Amount B をセーフハーバーとすべきかどうか(最低限とするか、固定された金額とするか)について異なる意見が見られた。

⑤ 租税紛争の防止

コメントの多くでは、それぞれの Amount の定義付けと重複が生じないように 3 つの Amount の相互関係を明確化する作業が必要であると指摘している。

拘束力のある仲裁の形で新たな紛争解決メカニズムを実施することについては、経済界代表の多くは支持したが、NGO 側の代表の多くは途上国にとっては受け入れられないと考えている。

(3) 2020年1月の大枠合意内容

OECDは、新たな国際課税ルールに係る大枠合意に達し、1月31日に合意内容⁴⁷を公表した。第一の柱である「新たなネクサスルール及び利益配分ルールの見直し」については、2019年10月に合意された「第一の柱に関する『統一アプローチ』に向けた事務局提案」を踏まえた新たなルールの大枠が示された。

新たな国際課税ルールの適用対象となる企業の範囲、適用対象であるか否かの測定方法を含め、まだ確定していない点も多いが、ルールの骨格については合意がなされた。

以下に、新たなルールと今後の取組みを記載する。

① 新たな国際課税ルールの大枠

新たな国際課税ルールにおいては、課税所得のうち Amount A、Amount B、Amount C の3種類の所得について、市場法域に配分しようとしている。新しいコンセプトの中心は Amount A であり、物理的拠点の有無を問わず市場国に新たな課税権を創出するものである。

Amount A は、市場法域に対して配分される利益分であり、多国籍企業グループあるいは事業ライン毎に一定の算定式に基づいて算定される超過利益が配分される。これは、一部の業種の多国籍企業が対象であり、物理的拠点の有無に関わらず適用される。

Amount B は、基本的な販売・流通活動の対価として算定される金額である。これは、全ての業種の多国籍企業が対象であるが、物理的拠点のある場合のみ適用される。

Amount C は、基本的な販売・流通活動を超える活動を実施した場合における、Amount B を超える追加報酬分である。これは、全ての業種の多国籍企業が対象であるが、物理的拠点のある場合のみ適用される。

⁴⁷ 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

図表 58 新たな国際課税ルールの大枠

	対象			算定・配分方法
	業種	物理的拠点	活動	
Amount A	消費者向けビジネス (Consumer-facing businesses) 自動化デジタルサービス (Automated digital Services)	問わない	基本的活動を超える高収益の活動	①全体利益－通常利益 ＝みなし超過利益 ②みなし超過利益×一定割合 ＝市場国割当利益 ③市場国割当利益×各市場国 売上高比率 ＝各市場国への配分利益額
Amount B	制限なし	物理的拠点を有する場合のみ	販売・流通活動 基本的活動のみ	売上高×固定比率 ＝基本的販売・流通活動に対する対価
Amount C	制限なし	物理的拠点を有する場合のみ	販売・流通活動 基本的活動を超えるもの	実効的な紛争解決方法 二重課税の防止

(出典)OECD(2020)“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”、南繁樹(2020)「OECD デジタル課税に関する大枠に関する声明(Statement)のポイント」より作成

② Amount A

a) 対象企業・ネクサス

Amount A の対象となる企業は、事業分野並びに規模により制限されている。事業分野・規模が条件を満たす企業に対して、「市場法域に対する重要かつ持続的な関与(a significant and sustained engagement with market jurisdictions)」に係る指標に基づいて新たなネクサスルールが創設される。ただし、消費者向けビジネスに関しては、規模が閾値を超える場合であっても、市場との持続的な相互作用(a sustained interaction with the market)が無い場合には新たなネクサスは創設されない。

ア. 事業分野

事業分野については、①消費者向けビジネス(Consumer-facing businesses)と②自動化デジタルサービス(Automated digital services)が挙げられている。したがって、デジタル企業に限らず、消費者向けビジネスが広く対象となっている。なお、中間財・部品のみを販売する企業や採掘業・原材料を販売する企業、コモディティ商品を販売する企業、大部分の金融業に関しては適用対象外となっている。

図表 59 Amount A の適用対象となる事業分野

	分類	具体例
適用対象	消費者向けビジネス (Consumer-facing businesses) ⇒事業規模+ α の基準を満たす場合のみ Amount A の対象	<ul style="list-style-type: none"> ・ パーソナルコンピュータ関連製品 ・ 衣服、衛生、化粧品、高級品 ・ ブランド品である食品・飲料 ・ フランチャイズ(レストラン・ホテル) ・ 自動車
	自動化デジタルサービス(Automated digital Services) ⇒事業規模の基準を満たせば Amount A の対象	<ul style="list-style-type: none"> ・ オンライン検索 ・ ソーシャルメディア・プラットフォーム(オンライン市場含む) ・ オンラインプラットフォーム ・ デジタルストリーミング ・ オンラインゲーム ・ クラウドコンピュータサービス ・ オンライン広告
適用対象外	<ul style="list-style-type: none"> ・ 中間財、部品 ・ 採掘業 ・ 原材料 ・ コモディティ商品⁴⁸ ・ 金融業 	

(出典)OECD(2020) “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”、南繁樹(2020)「OECD デジタル課税に関する大枠に関する声明(Statement)のポイント」より作成

イ. 規模

企業のコンプライアンスコスト、税務当局の負担を考慮し、一定の事業規模を超える場合のみ対象となる。

事業規模を表す指標として、多国籍企業グループの総売上が用いられることが想定されているが、事業規模の数字は確定していない。ただし、例示として、移転価格税制に係る国別報告事項の基準である 7.5 億ユーロが挙げられている。

ウ. ネクサスルール

事業分野・規模が条件を満たす企業に対して、「市場法域に対する重要かつ持続可能な関与(a significant and sustained engagement with market jurisdictions)」に係る指標に基づいて新たなネクサスが創設される。

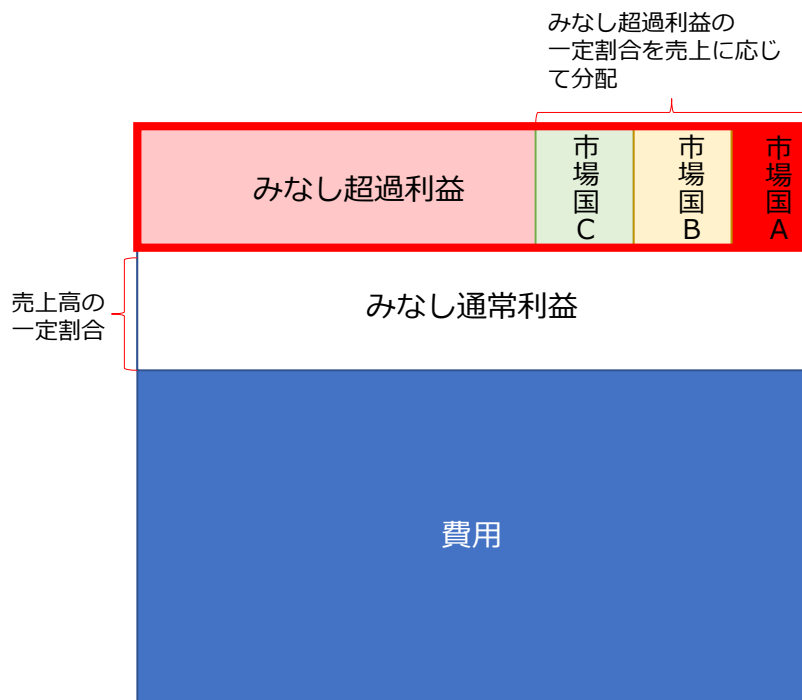
対象事業分野の中で、自動化デジタルビジネスは、事業の性質上、顧客との持続的な関与がサービス提供の前提となることから、事業規模の閾値を満たせば、新たなネクサスが創設される。一方、消費者向けビジネスについては、有形物の越境販売はそれ自体では市場法域に対する重要かつ持続可能な関与と言えないことから、事業規模の閾値を超える場合であっても、新たなネクサスが創設されるとは言えない。事業規模の閾値以外の要素については、今後の検討事項となる。

⁴⁸ 農産品などの一次産品等が例として挙げられている

b) 利益配分ルール

Amount A の金額は、超過利益の一部である。当該金額を市場国の売上に基づいて配分される。ここで、超過利益及び超過利益の中で市場国に配分される金額合計の算定方法が問題となる。

図表 60 Amount A の利益配分ルール



(出典)OECD(2020) “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”、南繁樹(2020)「OECD デジタル課税に関する大枠に関する声明(Statement)のポイント」より作成

ア. みなし超過利益

超過利益は、企業が通常得られるであろう利益である、みなし通常利益を超える部分の利益である。みなし通常利益の算定にあたっては、売上高に一定の利益率を乗じて計算するが、利益率に関してはまだ確定していない。また、超過利益の計算は事業分野(business line)毎に計算することが想定されている。

イ. みなし超過利益の中で市場国に配分される金額

超過利益に一定の割合を乗じて市場国に配分される金額である Amount A が確定する。なお、当該割合に関しては、ビジネスモデルによって異なる割合を適用することも考えられるとされている。

c) 執行方法

二重課税の回避等の観点から、税務申告にあたっては、親会社所在国においてなされることとなる。

③ Amount B

Amount B は、市場法域において行われる基本的なマーケティング及び流通機能に対する一定比率での固定報酬(fixed remuneration)とされている。Amount B の目的としては、①移転価格税制ルールの特化による税務当局と納税者のコンプライアンスコストの低減、②税の確実性を高めることによる税務当局と納税者の争点の減少、が挙げられている。すなわち、新たなネクサスや利益配分ルールの創設ではなく、税手続の特化が目的となっている。

a) 対象企業

対象企業は制限されていない。また、売上高及び利益率に係る制約も定められていない。ただし、従前のネクサスと同様に物理的拠点がある企業のみが対象となる。

b) 計算方法

市場法域における売上高に一定の固定比率を乗じた金額が市場法域への配分額となる。

④ Amount C

Amount C は、市場法域において基本的なマーケティング及び流通機能を超える機能を持つ場合における Amount B を超える金額を指す。Amount C についても、新たなネクサスや利益配分ルールの創設ではない。詳細については今後議論がなされることとなる。

なお、Amount C に関しては、Amount A や Amount B との調整が必要となるため、早期の紛争防止のための明確・執行可能・拘束力のある手続が必要であるとされている。また、紛争防止のための革新的なアプローチ(innovative approach)を検討することとされている。

⑤ 今後の取組み

2020年7月までに包摂的枠組において主要な点に係る合意を目指し、2020年末までに最終合意することを目指している。引き続き検討すべき事項として、図表 61 に示す事項が挙げられている。

図表 61 引き続き検討すべき事項

Amount A の対象企業	<ul style="list-style-type: none">➤ 対象企業の定義(消費者向けビジネス、自動化デジタルサービスの定義等)➤ 事業規模に係る閾値
新たなネクサスルールと関連条約の検討	<ul style="list-style-type: none">➤ 「市場法域に対する重要かつ持続可能な関与」の指標に基づく新たなネクサスルールの定義
課税ベース	<ul style="list-style-type: none">➤ 財務会計基準の相違への対応方法の検討➤ 事業分野・地域毎のルールの検討➤ 地域による利益水準の相違に係る検討
Amount A の金額	<ul style="list-style-type: none">➤ みなし超過利益の算定にあたって必要な利益率

	➤ 超過利益のうち市場法域に配分される金額の割合
Amount A の配分ルール	➤ Amount A を市場法域/利用者法域に配分するためのルールの策定

(注)上記以外にも、Amount A の二重課税の防止方法、Amount A,B,C 間の関係及び二重算定の危険性、Amount B の特性、紛争防止方法等について検討すべきとしている

(出典)OECD(2020)“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”より作成

また、合意にあたっては、アメリカ財務長官の「セーフハーバー」アプローチの提案⁴⁹も論点となる。「セーフハーバー」が、納税者(企業)が自らに有利な場合だけ当該制度を選択することができることを意味する場合、市場国へ配分される税収は少なくなる。この問題は、他の要素について合意に達した後に最終決定されるが、今回の大枠合意の中では、「この問題を解決することがコンセンサスを形成するために決定的に重要である⁵⁰」としている。

⁴⁹ 2019年12月3日にアメリカ合衆国のムニューシン財務長官からOECDのグリア事務総長に送付された書簡(<https://abouttax.com/NgX>)において提案されたもの

⁵⁰ 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 パラグラフ 3