

# Japan tax alert

EY税理士法人

## OECD、「2つ目の柱」に関するコンサルテーションペーパーを発表

### EYグローバル・タックス・アラート・ライブラリー

EYグローバル・タックス・アラートは、オンライン/pdfで以下のサイトから入手可能です。

<http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Tax-alert-library%23date>

### エグゼクティブサマリー

経済協力開発機構(OECD)は、2019年11月8日、進行中の「経済の電子化における課税上の課題への対処」プロジェクトにおける2つ目の柱の下で、グローバルな税源浸食防止措置(GloBE)提案に関するパブリックコンサルテーションペーパー(以下、「本コンサルテーションペーパー」)を発表しました。本コンサルテーションペーパーにおける設計案は、OECD事務局によって作成されたものであり、包摂的枠組みの参加国により合意された見解を示すものではありません。

OECDは、2つ目の柱の作業計画全体についてコメントを受け付けていますが、特にGloBE提案における以下の3つの技術的な側面に関するコメントを求めています。

1. 財務会計をスタート地点として課税ベースを決定することについて。また、財務会計との一時差異に対処するために、さまざまな仕組みを用いることについて
2. 多国籍企業グループの税負担率を判定するにあたり、多国籍企業グループが源泉の異なる高課税所得と低課税所得を通算(以下、「ブレンディング」)できる範囲について
3. GloBE提案の一部として検討されている除外や閾値に関する実務的な経験および見解について

関連当事者は、2019年12月2日までに、本コンサルテーションペーパーへのコメントを書面で提出するように要請されています。OECDは2019年12月9日に公聴会を開き、そのコメントについて包摂的枠組みの参加国と議論できる機会を提供する予定です。

## 詳細

### 背景

2015年10月、OECDは、BEPS行動計画における他の14の最終報告書とともに、行動1「電子経済の課税上の課題への対処」に関する最終報告書(以下、「行動1最終報告書」)を公表しました。行動1最終報告書には、電子経済に関するOECDの結論、およびその発展がもたらす課税上の課題に対処するための今後の対応案が盛り込まれています。行動1最終報告書では、電子経済が「経済そのものになりつつある」ためにこれを囲い込む(リングフェンス)ことは難しく、電子経済専用の特別ルールは機能しない旨を述べるとともに、OECDがBEPSの全体的分析に関連性があるとみなしたデジタルビジネスモデルの主要な特徴について要約しています。加えて行動1最終報告書では、直接税と間接税に関して電子経済がもたらすより幅広い課税上の課題について検討し、それらに対処するための選択肢についての評価を行っています。ただし、行動1最終報告書では、分析を行った選択肢のいずれかを提案しているわけではなく、BEPSに対してどのような追加的な対抗策を導入するのかは各国に委ねられています<sup>1</sup>。

2018年3月、OECDはBEPS行動1のフォローアップとして、「経済の電子化に伴う課税上の課題-2018年中間報告書」(以下、「中間報告書」)を公表しました。中間報告書は、2020年までに行う電子化および国際課税ルールに関する作業について、包摂的枠組みの参加国によって合意された方向性を示しています。中間報告書は各国への具体的な提案を行うものではなく、デジタルの物品およびサービスを提供する企業が展開するさまざまなビジネスモデルや、より幅広く展開されていく電子化を理解するために今後さらに作業が必要になると述べています。2020年までに、参加国は技術的な複雑さや立場の違いを克服し、首尾一貫したルールによる同時レビューを実施し、合意に基づく解決案を実現することで合意しました<sup>2</sup>。

2019年1月、OECDは、新たな国際的議論において2つの柱に焦点を合わせたポリシーノートを発表しました。1つ目の柱は、課税権の配分に焦点を合わせ、経済の電子化についての広範な課題に対処し、2つ目の柱ではBEPS上の残りの懸念事項に対処します<sup>3</sup>。このポリシーノートに続き、OECDは、この2つの柱の提案について、ハイレベルで説明したパブリックコンサルテーションペーパー<sup>4</sup>を2019年2月に公表して利害関係者からの幅広いコメントを受け取り、2019年3月にパブリックコンサルテーションを行いました<sup>5</sup>。

当該パブリックコンサルテーション後の2019年5月に、OECDは「経済の電子化に伴う課税上の課題に対するコンセンサスに基づく解決案の策定に向けた作業計画」(以下、「作業計画」)を公表しました<sup>6</sup>。同作業計画は以下の2つの柱に分かれています。

- ▶ 1つ目の柱では、各国間の課税権の配分を取り上げ、新たな利益配分およびネクススルールに関するさまざまな提案の検討
- ▶ 2つ目の柱であるGloBE提案では、軽課税国への利益移転に対抗する処置の導入

2019年10月9日、OECDは第1の柱の「統合的アプローチ」についてのOECD事務局案に関するパブリックコンサルテーションペーパーを発表し、2019年11月12日を期限として関連当事者からのコメントを募集しました<sup>7</sup>。OECDは2019年11月21日および22日にパリにおいて公聴会を開き、参加国との議論の場を設けました<sup>8</sup>。

さらに2019年11月8日、OECDはGloBE提案に関し、本コンサルテーションペーパーを発表しました。

### GloBe提案

作業計画の2つ目の柱では、国際的に活動する企業の利益が合意された最低税率までの課税を受けるよう、グローバル・ミニマム・タックス・ルールを策定することを目指しています。OECDによると、かかる最低税率の水準の設定については、GloBE提案のその他の主要な要素を決定した後に、参加国間で議論される予定です。

作業計画に示されたGloBE提案の構成要素は以下の4つです。

- a) 所得合算(Income inclusion)ルール:外国支店または被支配法人の所得に課された実効税率が最低税率を下回っている場合に、当該所得に最低税率まで課税
- b) 軽課税支払(Undertaxed payments)ルール:関連者への支払が最低税率以上の課税を受けなかった場合に、その支払について損金算入の否認または源泉ベースの課税(源泉徴収税を含む)
- c) Switch-overルール:恒久的施設(PE)に帰属する利益または不動産から得られた利益に課される実効税率が最低税率を下回っている場合に、居住地国が免税方式から税額控除方式に切り替えること(各租税条約に導入)

d) Subject to taxルール:条約適用の適格性を調整することにより、支払について源泉国における源泉徴収その他の課税の対象とし、過少課税支払ルールを補完するもの

また、GloBE提案には、二重課税リスクを回避するための順序ルールが組み込まれています。

## 本コンサルテーションペーパーの内容

本コンサルテーションペーパーでは、2つ目の柱の作業計画全体についてコメントを受け付けていますが、特にGloBE提案における以下の3つの技術的な側面に関する意見を求めています。

- ▶ 課税ベースの決定:課税ベースの決定を簡素化するために財務会計を用いること、および財務会計と課税所得の間の差異を調整するためのアプローチを用いることの影響
- ▶ ブレンディング:実効税率を確定するにあたり、同じ事業体内または同じグループ内の複数事業体の低課税所得と高課税所得を通算する範囲
- ▶ 除外および閾値:GloBE提案の適用を制限するためのアプローチ

また本コンサルテーションペーパーには、課税所得と財務会計上の利益との間の一時差異に対処するためのアプローチに関する簡単な事例を示した附属資料が含まれています。これらの事例に用いられた事実関係には、所得合算ルールの潜在的な適用方法が含まれています。ただし、これらの事例は、GloBE提案のその他の構成要素が一時差異への対処にあたって実用性が低いことを示す意図はないと記載されています。

## 課税ベースの決定

本コンサルテーションペーパーでは、GloBE提案において一貫した課税ベースを用いることの重要性を指摘しています。また、作業計画では、納税者と税務当局双方にとってのコンプライアンスおよび行政上の問題に対処するため、ならびに課税ベースの計算にあたって親会社の国と子会社の国における構造的な差異を調整するための簡素化策を検討する必要性が指摘されました。

## 財務会計を用いた所得の確定

作業計画において認識された簡素化の選択肢の1つは、財務会計ルールを用いることです。この選択肢は、会計目的で計算された所得を課税所得と整合させるべく、合意に基づく調整を行うことを条件としています。

本コンサルテーションペーパーによると、GloBE提案における共通の課税ベースを決定するための出発点として財務会計を用いる場合には、GloBEの計算に用いる会計基準の選択について検討しなければなりません。まず問題となるのは、親会社に適用もしくは使用される会計基準を用いるのか、それとも現地の報告目的で子会社に適用もしくは使用される会計基準を用いるのかということです。また、もう1つの問題として、GloBE提案においてどの財務会計基準が許容されるのかということについての合意が必要です。

最終的な親会社が連結財務諸表を作成している場合には、当該親会社の会計基準を用いることによって、子会社の会計基準の適用により生じる懸念の一部に対処でき、より透明性が向上するとともに、子会社間の会計基準のさまざまな違いから生じる歪みが回避されると本コンサルテーションペーパーは述べています。ただし本コンサルテーションペーパーでは、これらの連結財務会計が、許容可能な財務会計基準(例えば、国際財務報告基準(IFRS)、米国の一般に公正妥当と認められる会計原則(GAAP)、または日本のGAAP)に基づいて行われる必要があると指摘しています。

本コンサルテーションペーパーが述べているように、かかるアプローチの下では、グループの最終的な親会社の立地によって異なる結果が生じる可能性があります。

また、連結財務諸表を作成する義務のない多国籍企業(MNE)については、他の選択肢を検討する必要があります。

## 調整

本コンサルテーションペーパーでは、GloBEの課税ベースの決定において、未調整の財務数値を用いることは最も単純なアプローチである一方で、税務目的の純利益と比べて過小または過大な表示につながる可能性があることを示しています。さまざまな調整を行うことにより、財務会計と課税所得計算の間における特定の永久差異および一時差異を考慮に入れることができます。

## 永久差異

永久差異とは、財務会計目的の利益と税務目的の所得の間に生じる差異のうち、将来的に解消されないと予想される差異を指します。

本コンサルテーションペーパーでは、数種類の永久差異を識別(例えば、配当、企業買収の取扱い、その他の種類の損金不算入費用等)し、それらが生じるさまざまな理由を指摘するとともに、最終的に採用されるブレンディングのレベルによって調整する必要性が判断されると述べています。



## 一時差異

一時差異とは、財務会計目的の利益と税務目的の所得の間に生じる差異のうち、将来的に解消されることが予想される差異を指します。

本コンサルティングペーパーでは、一時差異への対処について、以下の3つの基本的なアプローチを検討しています。

- ▶ 超過税額の繰越:このアプローチでは、税務上の繰越欠損金ルールと類似した以下の3つのルールにより、一時差異の影響に対処します。
  - ▶ ある年度に子会社が支払った最低税率を上回る税額は繰り越され、将来的に当該子会社が支払った税額が最低税率を下回った時点で、当該将来年度に支払った税額として取り扱われます。
  - ▶ 子会社が最低税率を上回る税額を支払っている場合、所得合算ルールの下で親会社が当該子会社の所得に対して支払った税額は還付されるか、または親会社の他の未払税額から控除されます。
  - ▶ 子会社の営業損失は繰り越され、当該子会社の財務会計上の利益から控除されます。
- ▶ 税効果会計:税効果会計の下におけるある期間の税金費用は、当該期間の実際の税額に関わりなく、当該期間の財務会計上の所得に基づきます。

- ▶ 実際の税額が財務会計の税金費用を下回る場合、繰延税金負債が計上されます。
- ▶ 実際の税額が財務会計の税金費用を上回る場合、繰延税金資産が計上されます。

このアプローチにより、一時差異に起因する実効税率の変動を排除できる可能性があること本コンサルティングペーパーは指摘しています。さらに、IFRSおよびその他の一般に使用される財務会計基準に基づく財務諸表を作成している納税者は、すでに税効果会計を使用しています。また、このアプローチのもう1つのメリットは、税金資産と税金負債が事業体ごとに計算され、通常、同じ事業体の税金費用のみに基づいて相殺されることであると述べています。よって、IFRSおよびその他の一般に使用される会計基準に基づく財務諸表を作成しているMNEにおいては、このアプローチによって追加的なコンプライアンス負担が軽減されることが見込まれると示しています。

- ▶ 複数年度の平均実効税率:このアプローチでは、当年度および特定の数の過年度を含む複数年度期間にわたる該当する子会社の合計支払税額および合計所得に基づき、年間実効税率を計算します。複数年度を平均するアプローチによって、損失、超過税額、およびその他の税務属性の繰越しに係る個別のルールの策定が必ずしも必要ではなくなることから、単純化のメリットが期待されます。

本コンサルティングペーパーは、GloBE提案の下で一時差異に対処するためのルールの設計において、多数のコンプライアンス、行政、および租税政策上の検討事項を考慮する必要があることを示しています。これには例えば、上記の3つのアプローチに期間の制限を課すべきかどうか、子会社の国における税率の変更をどのように取り扱うべきか、記録保持上の検討事項をどうすべきか、子会社の所有の変更があった場合に税額控除を繰越しに適切とすべきかどうかおよびその範囲をどうすべきか、子会社の処分および取得に係る移行ルールをどうすべきか等が含まれます。

## ブレンディングの諸原則

作業計画では、以下のような事業体レベルのブレンディング、国レベルのブレンディング、およびグローバルなグループレベルのブレンディングを含め、さまざまなブレンディングの選択肢を検討する必要性が指摘されました。

- ▶ 全世界ブレンディングアプローチ:MNEグループが、合計国外所得および当該所得に対する合計外国税額を集計することが求められます。
- ▶ 国別ブレンディングアプローチ:MNEグループが、当該国の居住者であるすべてのグループ事業体の所得および支払税額、ならびに当該国内のあらゆる支店の所得および支払税額を集計した上で、さまざまな課税国間で国外所得を配賦することが求められます。
- ▶ 事業体別ブレンディングアプローチ:MNEグループが、グループ内の各事業体の所得および税額、ならびに外国支店に帰属する国内事業体の所得を確定することが求められます。

本コンサルティングペーパーでは、これら3つのブレンディングアプローチがさまざまな課題をもたらし、さまざまなコンプライアンスコストを生じさせることを認めています。

さらに本コンサルティングペーパーでは、それらの課題を検討し、それぞれの項目に関してコンサルティングのための質問を提示しています。

- ▶ ブレンディングが実効税率の変動に及ぼす影響 - 一時差異から生じる可能性のある実効税率の変動は、ブレンディングによって部分的に軽減される可能性があります。
- ▶ 連結財務会計情報の使用 - GloBE提案における課税ベースを計算するための出発点として連結財務会計を用いる場合、ブレンディングの目的において、所得および外国税額について、国内事業と外国事業の間の内訳(グローバルブレンディングの場合)、または国もしくは事業体レベル(国および事業体レベルのブレンディングの場合)の内訳が必要になります。
- ▶ 支店と本店の間における所得の配賦 - それぞれのブレンディングアプローチにおいて、支店と本店の間で所得(および税額)を配賦するための合意されたアプローチが必要になります。
- ▶ 税務上透明な事業体の所得の配賦 - それぞれのブレンディングアプローチにおいて、税務上透明な事業体(例えば、パートナーシップ)に所得(および税額)を配賦するために合意されたアプローチが必要になります。
- ▶ 他の国において生じた税額の控除 - 合意されたブレンディングアプローチによっては、第三国の法律に基づく被支配外国法人(CFC)課税および類似の課税を考慮して、ある国における支払税額の過小または過大な表示を回避するため、所得および当該所得に対する支払税額の整合が必要になる可能性があります。
- ▶ 配当およびその他の分配の取扱い - GloBE提案における課税ベースを計算するための出発点として連結財務会計を用いる場合、かかる連結では、配当を含むグループ内取引の影響が無視されていると思われる。よって、国別または事業体別ブレンディングアプローチにおいては、調整が必要になる可能性があります。
- ▶ 利益または関連者取引の金額が少ない取引または事業体を除外するためのデミニマス(僅少)基準値
- ▶ 特定のセクターまたは産業の除外

本コンサルテーションペーパーでは、あらゆる除外または閾値は、主として政策上の問題であることが認識されています。ただし、これらのルールは、MNEと税務当局のコンプライアンスおよび行政コスト、ならびに租税制度および諸活動の中立性にも影響を及ぼし、正または負の外部性を生み出すと思われる。また本コンサルテーションペーパーでは、あらゆる除外および基準値の決定に際しては、欧州連合(EU)の基本的自由を含む既存の国際的な義務が考慮されるとされています。

本コンサルテーションペーパーの規定によると、除外の適用は定性的に(事実および状況に基づいて)、または客観的に(公式に基づいて)行うことができます。これらのアプローチはいずれも、目指す内容に応じて、異なるさまざまな形で調整できます。例えば、事実および状況に基づく除外は、その意図する対象として特定の状況に標的を絞ることができ、かつ濫用に対してより強力に抵抗できる可能性がある一方で、設計がより複雑・困難になると思われる。反対に、客観的な規準(例えば、資産の価額)に基づく除外は、適用および運営がより単純であると思われるものの、納税者が当該除外に資格であることを証明する文書の作成および維持を要求された場合、追加的なコンプライアンスコストを生じさせる可能性があります。後者の公式に基づく規準はより容易に操作できる可能性があり、よってさらなる(事実および状況テストの基礎となる)濫用防止ルールがもとめられることを、本コンサルテーションペーパーは示しています。

閾値について、本コンサルテーションペーパーでは、幅広い基準値(例えば、収益合計または利益)は特定の除外と比べて運営およびコンプライアンスがより容易であると指摘しています。ただし、閾値ぎりぎりの領域で活動を行っている納税者にとっては、納税額が大きく変動が生じる可能性があります。

## 除外および閾値

作業計画では、GloBE提案のルールの適用を制限するための閾値や除外の設計に関する選択肢および問題を検討する必要がありますが指摘されました。かかる選択肢および問題には以下が含まれます。

- ▶ 有害な租税慣行に関するBEPS行動5に準拠した制度、および実体に基づくその他の除外
- ▶ 有形資産に対するリターン
- ▶ 特定の閾値を下回る関連者取引を行っている被支配法人
- ▶ 年間売上、またはグループの規模を表すその他の指標に基づく閾値

## 事例

最後に、本コンサルテーションペーパーには、超過税額および税務属性の繰越、ならびに税効果会計の適用について説明した事例が含まれています。

これらの簡素化された事例は、上記のルールのいくつかについてその仕組みを説明することを意図したのですが、それと同時に、現在議論されている提案のいくつかの採用によって生じ得る複雑さも示しています。

## 今後のステップ

本コンサルティングペーパーには、38の質問が含まれています。関連当事者は、2019年12月2日まで、2つの柱に関する作業計画全体へのコメント、とりわけ3つの側面に関する具体的な質問へのコメントを書面で提出することができます。OECDは2019年12月9日に公聴会を開き、そのコメントについて包摂的枠組みの参加国と議論できる機会を提供する予定です。

## 影響

本コンサルティングペーパーは、包摂的枠組みの参加国によって合意された見解を示すものではありません。しかしOECD事務局は、GloBE提案に関する個別の課題に焦点を合わせるべく、本コンサルティングペーパーを作成しました。プロジェクトの作業の継続にあたり、利害関係者からの意見は有益と思われる。

GloBE提案では、包摂的枠組み内での政策の選択に関する合意に依ったテクニカルな設計を要します。これには例えば、最低税率、軽減税支払ルールの仕組みおよび運用、ならびにSubject to taxルールの内容および範囲が含まれます。

本コンサルティングペーパーに述べられているとおり、2つ目の柱における提案は、デジタルビジネスまたはデジタルビジネスモデルにとどまらずその枠をはるかに超えた、税制の実質的な変更に相当します。これらの提案は、グローバルビジネスの土台となる国際課税ルール全体の大幅な変更につながる可能性があります。企業においては、今後数カ月間にわたってGloBE提案の主要な技術、設計、およびポリシーに関する検討作業が続く間、これらの動向を注意深く見守るとともに、これらの提案がビジネス上に及ぼす影響について、国内と多国間双方のレベルでOECDおよび政策立案者と意見交換することが重要です。また企業は、これらの変更が自社のビジネスモデルに及ぼす潜在的な影響について評価を開始する必要があります。

---

## 巻末注

1. EY Global Tax Alert 2015年10月23日付、「[OECD issues final report on the tax challenges of the digital economy under Action 1](#)」をご参照ください。
2. EY Global Tax Alert 2018年3月20日付、「[The OECD's interim report on tax challenges arising from digitalisation: An overview](#)」をご参照ください。
3. EY Global Tax Alert 2019年1月29日付、「[OECD's new insights describe growing support on comprehensive changes to international tax policy, beyond digital](#)」をご参照ください。
4. EY Global Tax Alert 2019年2月14日付、「[OECD opens public consultation on addressing tax challenges arising from digitalization of the economy: time-sensitive issue impacting all multinational enterprises](#)」をご参照ください。
5. EY Global Tax Alert 2019年3月18日付、「[OECD hosts public consultation on document proposing significant changes to the international tax system](#)」をご参照ください。
6. EY Japan Tax Alert 2019年7月4日付、「[OECDワークプラン、多国籍企業課税のための新しいルールに関する世界的な合意を構想](#)」をご参照ください。
7. EY Japan Tax Alert 2019年10月31日付、「[OECD市場国に課税権を再配分するための「統合的アプローチ」を提案 ～BEPS2.0の新たな一歩～](#)」をご参照ください。
8. Ibid

本アラートに関するお問い合わせは、下記担当者までご連絡ください。

## EY税理士法人

須藤 一郎	パートナー	ichiro.suto@jp.ey.com
関谷 浩一	パートナー	koichi.sekiya@jp.ey.com
野本 誠	パートナー	makoto.nomoto@jp.ey.com
森 信夫	パートナー	nobuo.mori@jp.ey.com
荒木 知	ディレクター	satoru.araki@jp.ey.com
大堀 秀樹	ディレクター	hideki.ohori@jp.ey.com
野々村 昌樹	マネージャー	masaki.nonomura@jp.ey.com

### メールマガジンのお知らせと登録方法

弊法人では、上記ニュースレター、専門雑誌への寄稿記事及び海外の税制動向を定期的にメールマガジンにて配信しております。

メールマガジン配信サービスのお申し込みをご希望される方は、以下をご参照ください。

1. <http://www.eytax.jp/mailmag/> を開きます。

2. 「メールマガジンの新規登録について」に従い、メールマガジン登録ページよりご登録ください。

\* なお、本メールマガジン登録に際しては、「個人情報取り扱い」についてご同意いただく必要がございます。



@EY\_TaxJapan

最新の税務情報を配信しています。

本ニュースレターに関するご質問・ご意見等ございましたら、弊社の担当者又は下記宛先までお問い合わせください。

#### EY税理士法人

ブランド、マーケティングアンドコミュニケーション部  
tax.marketing@jp.ey.com

## EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

### EYについて

EYは、アシュアランス、税務、トランザクションおよびアドバイザリーなどの分野における世界的なリーダーです。私たちの深い洞察と高品質なサービスは、世界中の資本市場や経済活動に信頼をもたらします。私たちはさまざまなステークホルダーの期待に応えるチームを率いるリーダーを生み出していきます。そうすることで、構成員、クライアント、そして地域社会のために、より良い社会の構築に貢献します。

EYとは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバルネットワークであり、単体、もしくは複数のメンバーファームを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。EYによる個人情報取得・利用の方法や、データ保護に関する法令により個人情報の主体が有する権利については、[ey.com/privacy](http://ey.com/privacy) をご確認ください。EYについて詳しくは、[ey.com](http://ey.com) をご覧ください。

### EY税理士法人について

EY税理士法人は、EYメンバーファームです。税務コンプライアンス、クロスボーダー取引、M&A、組織再編や移転価格などにおける豊富な実績を持つ税務の専門家集団です。グローバルネットワークを駆使して、各国税務機関や規則改正の最新動向を把握し、変化する企業のビジネスニーズに合わせて税務の最適化と税務リスクの低減を支援することで、より良い社会の構築に貢献します。詳しくは、[www.eytax.jp](http://www.eytax.jp) をご覧ください。

© 2019 Ernst & Young Tax Co.

All Rights Reserved.

Japan Tax SCORE 20191205

本書は、一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務及びその他の専門的なアドバイスをを行うものではありません。EY税理士法人及び他のEYメンバーファームは、皆様が本書を利用したことにより被ったいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必要な場合は、個別に専門家にご相談ください。

[www.eytax.jp](http://www.eytax.jp)