

2019年7月4日

# Japan tax alert

EY税理士法人

## 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

### 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

2019年5月31日、経済協力開発機構(OECD)は、「経済のデジタル化によって生じる租税問題についての合意解決策を策定するための作業プログラム(以下、「ワークプラン」)」を公表しました。

ワークプランでは、税源浸食・利益移転に関するOECD/G20包摂的枠組(OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS)に参加している129カ国により合意された、経済のデジタル化によって生じる租税問題を解決するための計画的アプローチが説明されています。5月28日から29日に開催された、99の加盟国・地域からの代表者289名および10のオブザーバー機関が参集したBEPS包摂的枠組の総会にて本ワークプランが承認されました。本ワークプランは、6月8日から9日にかけて福岡で開催されたG20財務大臣会合にて、アンヘル・グリアOECD事務総長から発表され、各国財務大臣により承認されました。

ワークプランによると、経済のデジタル化の課題に対処する長期的解決策の大枠を包摂的枠組に提出し、2020年1月に合意を目指す予定です。2020年末までに新しい国際課税ルールについて合意することを目指して、2020年中に解決策の方針と技術的詳細を具体化する作業を行う予定です。

「国際課税制度の根本的な要素を再検討する必要がある」ので、本スケジュールが野心的であることをワークプランでは認識しており、経済のデジタル化への早急な対応が各国の「政治的課題」となっている現状を受けて本スケジュールが短期間なものとなっていると述べています。

## 詳細解説

### 背景

2019年1月<sup>1</sup>に公表されたポリシーノート、2019年2月<sup>2</sup>に公表された経済のデジタル化に伴う課税問題に対処する公開諮問文書、および2019年3月13日と14日<sup>3</sup>にパリで開催された公聴会を経て、包摂的枠組は、引続き2本の柱の下で体系的に作業を行っています。

- ▶ **第1の柱:** 課税権の配分に焦点を当て、追加の課税権を市場となる国・地域に割り当てるために、利益配分とネクサスルールの首尾一貫した見直しを同時に行うことを目指します。
- ▶ **第2の柱:** 残りのBEPS問題として説明されている事項に焦点を当て、自国以外の国・地域がその主たる課税権を行使しない場合や支払いに関する実効税率が低くなる場合は、「課税し直す」権利を与えるというグローバルな税源浸食防止措置を策定することを目指します。

ワークプランでは、両柱間に重複があるので、作業の進捗に合わせて重複について検討する必要があることを認識しています。

ワークプランは5つの章から構成されています。

- ▶ **第1章:** はじめに: 経済のデジタル化に関するOECDのこれまでの取り組みの詳細を説明しています。
- ▶ **第2章:** ネクサスおよび利益配分改定ルール(第1の柱): 利益配分およびネクサスルールの改定において対処する必要があるさまざまな技術的問題について説明しています。
- ▶ **第3章:** グローバルな税源浸食防止措置(第2の柱): 無税または低税率の事業体に利益が移転される継続的リスクに対処するためのルールの策定について説明しています。
- ▶ **第4章:** 経済分析と影響評価: 提案の影響を評価するために必要な経済分析に関連する作業について説明しています。
- ▶ **第5章:** ワークプランと次のステップを実現するための作業の編成: 両柱の下での作業の編成方法について説明しています。

### 第2章 - ネクサス及び利益配分改定ルール(第1の柱)

2019年2月に公表された公開諮問文書に記載されているように、第1の柱では、「ユーザー参加」案、「マーケティング無形資産」案、および「重要な経済的プレゼンス」案の3案が提案されています。これらの提案の目的は、ユーザー/市場国・地域での事業活動又は参加によって生み出された価値を認識し、課税するために既存の国際ルールを改正することです。

現時点でOECDでは、当該3案を1つの提案に絞り込み、合意するまでには至っていません。しかし、2020年1月に包摂的枠組に提出予定の長期的解決策では統合されたアプローチに関する政治的合意が成されるように、第1の柱の下で検討する選択肢の数を減らす必要があるとワークプランでは認識しています。

3つの提案には、課税権の再配分の目的と範囲において重要な相違があります。しかし3案では、顧客および/またはユーザー所在地国・地域(市場国・地域)により多くの課税権を割り当てること、物理的拠点がない場合、何に基づいてネクサス(つながり)を認識するか、及び条約の簡素化の可能性に関しては、方向性が共通しています。これらの共通点から、第1の柱の下で解決策を模索している技術的問題は、新しい利益配分ルール、新しいネクサスルール、及び新しい市場国・地域課税権の導入という3要素に分類できるとワークプランでは考えられています。

#### 新しい利益配分ルール

新しい市場国・地域課税権には、市場国・地域に再配分される利益額を定量化する方法と、その利益が新しい課税権の下で課税される市場国・地域の間でどのように配分されるかを算定する方法が必要です。

ワークプランでは、修正残余利益分割法、定式配分法、および分配ベースアプローチの3つの方法が提案されています。

- ▶ **修正残余利益分割法**(以下、「MRPS法」)は、次の4段階のアプローチを通じて、グループの超過利益の一部を市場国・地域に割り当てることを目的としています。

(i) 分割する総利益を決定 (ii) (既存の移転価格ルールまたは簡便な方法により) ルーティン利益を控除 (iii) (既存の移転価格ルールまたは簡便な方法により) 超過利益から新しい課税権の対象となる利益を算定 (iv) 配分基準に基づき、残余利益を新しい課税権の対象となる市場国・地域に配分

MRPS法は、既存の移転価格ルールと共存することを意図しています。そのため、MRPS法と既存の移転価格ルール間の相互関係を整理するために追加の調整ルールが必要になります。

- ▶ **定式配分法**では、新しい課税権の対象となる利益の配分を決定する際、ルーティン利益とノンルーティン利益を区別しません。定式配分法では、次の3段階のアプローチに従い、利益を配分します。(i) 分割する利益を決定 (ii) 適切な配分基準を設定 (iii) 配分基準に基づき、利益を市場国・地域に配分利益を再配分する際には、グループ全体の収益性を使用。または、対象となる市場活動に係る利益の配分について、伝統的な移転価格算定方法を使用

ワークプランでは、事業体、グループ、事業ラインのどのレベルに対して定式配分法を適用するか決定する必要があると指摘されています。

- ▶ 最後に、分配ベースアプローチは、単純で事務的に「新しい課税権」を決定する方法です。当該アプローチにおいても、ルーティーン利益とノンルーティーン利益を区別しません。また、配分された利益を合計しても、特定の活動の利益の合計額とはなりません。当該アプローチでは、市場国・地域の収益性のベースラインを、グループ全体の収益性または市場および業界の特徴を反映する変数に基づいて増加させる選択肢も検討されています(注:減少させることは検討されていません)。

ワークプランでは、新しい課税権が現行の移転価格ルールに取って代わるか、またはフロアー(最低値)となるかどうか、グループが特定の国・地域において物理的拠点を持たない場合、調整された利益がどのように配分されるか、遠隔地の活動には現地でのマーケティングおよび流通活動よりも低い収益を割り当てるべきかなど、各アプローチで解決しなければならぬ問題が挙げられています。

これら3つのうちどの方法を採択しても、独立企業原則から逸脱する可能性はあると考えられます。また、採択される方法は再配分の対象の利益にのみ適用されます。

ワークプランは、市場国・地域に(再)配分される対象利益について言及していますが、どの利益が再配分の対象となるかは定義されていません。

対象利益は、公開諮問文書にあるように、「ユーザー参加利益」、「マーケティング無形資産利益」、または「重要な経済的プレゼンス利益」である可能性があります。再配分される対象利益は、包摂的枠組のメンバー間における政治的な話し合いで決定されるとみられます。再配分の対象外となる利益については、伝統的な移転価格算定方法の適用が維持されることが想定されています。したがって、これら2つの利益プールに対して異なるルールを適用する場合の相互関係については、疑問が生じます。

ワークプランは、コンプライアンスのコストと紛争を最小限に抑える方法、および事業の性質や規模に基づいて適用範囲を制限することについて、今後作業が行われる予定であると述べています。事業分野や地域ごとのセグメンテーションの実行可能性、並びに(特定の事業の性質又は規模による)適用範囲に対する制限の可能性および損失の配分も検討されます。

## 新しいネクサスルール

ワークプランでは、新しい利益配分ルールについて詳細に議論されていることに比べ、新しいネクサスルールについては情報が多くありません。

遠隔地に課税対象を認識する(すなわち、従来の物理的拠点がなく課税対象)概念は包摂的枠組の国・地域によって承認されていますが、そのような遠隔地の課税対象が、どの時点から存在するか認識するための新基準を策定する必要があります。さらに、現在進行中の作業では、一般に物理的拠点の存在要件によって制約されない、ある国・地域を源泉とする(すなわち、国・地域から生ずる)新しい課税所得の概念を検討しています。

市場国・地域が新しい利益配分ルールの下で配分された利益に課税することを可能にする、非物理的拠点に基づく新しいネクサスルールを策定するには、OECDモデル条約第5条「恒久的施設」の定義の改正、それに伴うOECDモデル条約第7条(事業所得)の改正、並びに新しい課税対象の存在概念又は新しい源泉の概念を反映させたネクサスルールに関する新条の策定など、アプローチの相対的メリットの評価が必要になります。

## 新しい市場国・地域課税権の導入

新しい市場国・地域課税権は、個別の事業体によって行われる、ある特定の取引や活動からの利益ではなく、グループ全体の利益のうち釣り合いの取れた部分に関して課税権を再配分することが考えられます。このアプローチは、源泉国・地域がその課税権をどのように行使するか、および居住地国・地域がどのような二重課税の救済手段を提供するかという実務的な疑問につながります。現在、これらの問題を分析して既存の条約と国内法の規定を調査し、新しい規定を策定する必要があるかどうかを検討されています。それに伴い、現行の紛争解決メカニズムを評価し、変更や補完が提案される可能性もあります。

源泉徴収税メカニズムによって補完される簡素化された登録ベースの徴収メカニズムを用いる可能性を含め、執行および徴収にかかる問題が検討されます。

これらの新しいルールを効果的に運用するためには、多くの情報が必要となります。そのため、ワークプランは、情報の報告および伝達方法には、国別報告書と同じ方法が用いられる可能性があるとして述べています。

最後に、課税権の配分の変更は、既存の租税条約の改正が必要になる可能性があるため、例えばBEPS防止措置実施条約(MLI)の改正または補足により対応するなど、変更の性質に応じて複数の選択肢が検討されることが望ましいと考えられます。

## 第3章 - グローバルな税源浸食防止措置についての提案(第2の柱)

第2の柱の下では、包摂的枠組に参加する国・地域は、自国以外の国・地域がその主たる課税権を行使しない場合や支払いに関する実効税率が低くなる場合は、国内法と租税条約の変更を通じて、自国で「課税し直す」権利を与えるという、グローバルな税源浸食防止措置(global anti-base erosion、以下、「GloBE」)提案に取り組むことに同意しました。

GloBE提案では、相互に関連する2つのルールが提案されています。

- ▶ 外国支店または被支配法人の所得に係る実効税率がミニマム税率を下回る場合に、その所得にミニマム税率で課税する**所得合算ルール**。
- ▶ ミニマム税率以上の課税がなされない場合、必要に応じて租税条約の改正を行い、特定の支払いに対して控除の否認又は源泉ベースによる課税(源泉税を含む)によって**税源浸食支払いに課税**。

ワークプランによれば、これらのルールは、直接税が投資や事業立地の意思決定に及ぼす影響を抑え、バランスの取れた多国間の枠組を推進することを目的としているとのこと。

ワークプランでは、GloBE提案の範囲が高度にデジタル化されたビジネスに限定されないことが明記されています。

### 所得合算ルール

所得合算ルールは、法人の所得がミニマム税率を上回る実効税率の対象とならない場合、その法人の所得の比例持分を税務上考慮に入れることを企業の株主に義務付ける、最低課税方法です。このルールにより、外国子会社(CFC)合算税制を補完することができます。

ワークプランは、進行中の作業において所得合算ルールの設計に関連する選択肢と問題が検討されると説明しており、具体的には次のようなルールを検討しています。

- ▶ 所得が最低水準以上で課税されない場合の「**ミニマム税率までの追加税率**」。税率の下限を設定し、一貫性をもって調整されたルールを策定可能にする、透明で簡素なグローバル基準の採用を検討しています。
- ▶ 親会社の国・地域の税率又は一定幅の税率ではなく、**固定税率**。親会社の国・地域の税率に依存するアプローチの使用は、合算ルールの下で使用される税率に大きな変動をもたらし、それがGloBEの意図した方針と一致しない結果につながる可能性があることが認識されています。

納税者と税務当局のコンプライアンスと事務負担を改善し、課税ベースの計算における構造上の違いの影響を中和するために、ルールをより透明にし、簡素化する(必要に応じて合意された調整を条件とする財務会計規則を利用するなど)ことが説明されています。

居住地国が免税方法ではなくクレジット方法を適用できるようにする租税条約の「切り替え」ルールの提案と問題点についても検討が進んでいます。

### 税源浸食支払いに対する課税

GloBE提案の2番目のルールは、源泉国・地域の税源浸食支払いを防止するための、所得合算ルールを補完する税源浸食支払いに対する課税です。

具体的に、提案には以下のルールが含まれます。

- ▶ 支払いがミニマム税率で課税されていない場合に、関連者への支払いに対して控除を否認するか、源泉を基にした税(源泉税を含む)を課す**過少支払いルール**。
- ▶ 支払いがミニマム税率で課税されていない場合には、源泉税又は源泉でのその他の税を課し、特定項目の所得に対する租税条約の恩典を否認することによって、**過少支払いルール**を補完する、**租税条約による課税ルール**。

現時点では、控除否認アプローチではなく、源泉税の利点、過少支払ルールとの重複、および二重課税を避けるための措置を含める必要があるかどうかなど、過少支払いルールの設計に関する選択肢と問題が検討されています。

### ルールの調整、簡素化、閾値、及び国際的な義務との適合性

ワークプランは、GloBEの提案が二重課税のリスクを回避し、コンプライアンスと事務負担を最小限に抑え、ターゲットを絞った適切なルールを確立するために、ルールの調整、簡素化措置、閾値、及びカーブアウトに関してさらなる作業が必要であるとしています。この点に関して、国際的義務(無差別条項等)や、EU加盟国にとっての基本的自由など、より広範な国際的枠組でルールが適用される際の優先順位、相互作用、並びにその場合の互換性について、ルールの詳細を設計中です。

## 第4章 - 経済分析と影響

2019年1月のポリシーノートの公表以降、包摂的枠組に参加している国・地域は、各柱の下での提案とそれらの相互関連についてより詳細な分析を待ち望んできました。とりわけ、提案の収益的、経済的および行動の影響評価に焦点が集まっています。したがって、ワークプランによると、経済分析と影響評価を実施することが予定されています。経済分析と影響評価では、納税者と税務当局が直面するインセンティブ、税収の水準と配分

への影響、および投資・イノベーション・成長への影響を含めた経済全体に、提案がどのように影響するかについて詳細に検討されます。影響評価では、様々な業種の多国籍企業、セクター、および経済間でどのように影響が異なるかについても検討します。

提案の経済分析では、既存の公的財政文献を利用しつつ、新たな実証研究も実施する必要があります。

OECD事務局は、2019年5月に開催された包摂的枠組の総会に提出するために、予備的な経済分析を行いました。予備分析では、国民経済計算データ、国際収支データ、匿名化および集計化された国別報告書データ並びにOECD ORBISデータベースを含むマクロおよびミクロレベルのデータを使用しました。ワークプランでは、2019年末までに包摂的枠組に参加している国・地域と共有するために、事務局主導の追加分析を行うと述べられています。この分析は、包摂的枠組の国・地域が2020年中に行う、提案の技術的側面の決定作業に資することを意図しています。

2019年3月の公聴会で、包摂的枠組の中の特定の国・地域にBEPSに関する懸念がまだ残っているという結論に至ったのは、どのような情報に基づくのかという重要な質問がありました。この質問は、影響評価と密接に関連しています。ワークプランは、BEPSに関する懸念がまだ残っている国・地域では、無形資産に関連する利益の移転が深刻であり、デジタル経済を中心に広い範囲で見られるとしています。例えば、グループ内の資金調達行為に関して、事業体が設立された国・地域では無税または低課税となっている場合に利益移転が見られることがあります。これらの結論は、一般に公開されていないデータ(集計および匿名化された国別報告データ)に基づいて導き出されており、各国が導入した過大支払利子税制(行動4)提案前、並びに新しい移転価格規則(例えば、評価困難な無形資産に関する規則など)が施行される前の年度の情報に基づいています。

## 第5章 - ワークプランと次のステップを実現するための作業の構成

ワークプランでは、合意された解決策を実現するために行う、一連のワークフローが示されています。

- ▶ 包摂的枠組の運営グループは、第1の柱の下で利益配分とネクサスの問題に取り組むため、および第2の柱の下でGloBEの重要な要素に関する合意に到達するため、作業を継続します。
- ▶ OECD内の作業部会は、コンセンサスベースの解決策の策定中に生じる問題、並びに包摂的枠組によって達成された合意の詳細を示す最終報告書の作成の過程において生じる問題について技術的な助言を行います。
- ▶ 事務局は、2つの柱における提案にかかる経済分析と影響評価を実施します。

作業によっては並行して進めることが可能ですが、ワークプランでは、さまざまな作業の側面で相互作用があることを認識しています。

2つの柱に関する実質的作業及びポリシー策定作業、並びに影響評価を担当するOECD作業部会は、ワークプランに関連する技術的問題を検討するために、6月、7月、および2019年後半に会合を開く予定です。ワークプランでは、長期的解決策の大枠を2020年1月に包摂的枠組に提出する予定であると述べられています。

2020年1月に当該解決策の大枠について合意後、2020年末までに最終合意された解決策を公表するために、2020年中に方針及び技術的詳細を詰める作業が続けられます。作業が進捗するにつれ、利害関係者からフィードバックを得るために公聴会を行う可能性もワークプランでは示唆されていますが、現時点では公聴会の開催は未定です。

## 今後の影響

ワークプランでの提案は、デジタルビジネスやデジタルビジネスモデルの域を大幅に超えた影響力を有することになると考えられます。これらの提案は、現在多国籍企業が依拠している国際課税ルール全体に重大な変更をもたらす可能性があります。向こう数カ月間で提案に関する進捗が明らかになる予定ですので、引続きOECDの動向を注視することが重要と考えられます。

## 巻末注

1. 2019年1月29日付EY Global Tax Alerts「[OECD's new insights describe growing support on comprehensive changes to international tax policy, beyond digital](#)」をご参照ください。
2. 2019年2月14日付EY Global Tax Alerts「[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。
3. 2019年3月18日付EY Global Tax Alerts「[OECD hosts public consultation on document proposing significant changes to the international tax system](#)」をご参照ください。

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  
野本 誠

パートナー  
パートナー

ichiro.suto@jp.ey.com  
makoto.nomoto@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、「個人情報の取扱い」についてご同意いただく必要があります。



@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による個人情報の取得・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 20190704

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)