

2019年10月31日

Japan tax alert

EY税理士法人

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～

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10月9日、「経済の電子化における課税上の課題への対処」プロジェクトについて、第1の柱における「統合的アプローチ」に係るOECD事務局の提案(以下、「事務局案」)を概説した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」)を公表しました。この事務局案は、税源浸食および利益移転(BEPS)に関する包摂的枠組み参加国により合意された見解を表すものではありません。この事務局案には、第1の柱の下で策定中の新ルールの対象範囲に関するハイレベルの提案、新たなネクサスの概念、並びに新たな利益配分ルールの見直しが含まれています。これは、2020年上半期までに包摂的枠組みの参加国間における政治的合意を達成するために、各国間の交渉を促進することを意図したものです。

「統合的アプローチ」についての事務局案は、高度に電子化されたビジネスモデルを含む消費者向けビジネス(consumer-facing businesses)をカバーしています。また事務局案には、物理的拠点の有無に関わらない、主に売上に基づいた新たなネクサスの概念が含まれており、この新たなネクサスを既存の恒久的施設の概念から切り離すことが提案されています。この新たなネクサスは、納税者が国内にマーケティング又は販売拠点を持っているか、販売会社(関連者または非関連者)を通じて販売を行っているかに関わりなく適用されると思われます。

加えて事務局案には、利益配分ルールの見直しが含まれています。これは、「新たなネクサスの概念の下でみなし残余利益 (deemed non-routine profits) を市場国に配分するための定式的なアプローチ」、「現行のルールの下でネクサスが存在する場合における基本的なマーケティングおよび販売活動の固定リターンについての定式的なアプローチ」、「現地の活動が基本的な活動を超える場合における追加的な利益を当該市場国に配分するためのアプローチ」の3つのアプローチから構成されています。また、事務局案は、これら3つのアプローチすべてを網羅する、拘束力のある効果的な紛争防止・解決メカニズムについて検討しています。

事務局案においては、今後も技術的課題に取り組む必要性が認識されており、重要な政策問題、技術的問題、および執行上の問題に関しては、パブリックコメント用の質問を掲載した附属資料が含まれています。

関連当事者は、2019年11月12日まで、本コンサルテーションペーパーへのコメントを提出することができます。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、利害関係者が自身のコメントについて包摂的枠組みの参加各国と議論できる機会を提供する予定です。

新しいグローバル・ミニマム・タックス・ルールの策定に関する第2の柱は、本コンサルテーションペーパーでは取り上げられていません。ただし、2019年10月17日にワシントンで開催されたG20会議に先立って2019年10月9日に公表されたG20財務大臣・中央銀行総裁宛のOECD事務総長租税レポートには、第2の柱は進展中であり、固定ミニマム税率へ上乘せされる予定の新ルールの設計については、その他のミニマム税ルールの主要な設計要素を最終決定した後に合意されると述べられています。OECD事務局によると、第2の柱に関するコンサルテーションペーパーは2019年11月に公表され、公聴会は2019年12月に開かれる予定です。

G20へのレポートには、第1の柱および第2の柱の提案についてのインパクトアセスメントにおける発見事項に関する概略も含まれています。このレポートによると、これら2つの柱を組み合わせることより、世界レベルでの税収増加および課税権の再配分が起こり、残余利益の水準が高い投資ハブでは課税ベースの縮小が生じると予想されています。かかる負の影響がどの国で生じると予想されるかは、レポートに示されていません。

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応」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は各国に委ねられています¹。

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及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について理解するためには、今後さらに作業が必要になると述べています。しかし、包摂的枠組みの参加国は、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、2020年までには合意に基づく解決案を実現することで合意しました²。

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。第1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、第2の柱ではBEPS上の残りの懸念事項に対処します³。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⁴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⁵。

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。作業計画に定められたスケジュールの下で、2020年1月の合意に向けて、経済の電子化の課題に対処するための解決策の制度の大枠がBEPSに関する包摂的枠組み合意に提出される予定です。2020年末までに新しい国際課税ルールに関する合意を実現すべく、当該解決案に関する政策及び技術的詳細を具体化する作業が、2020年を通して続けられます⁶。

2019年10月9日、OECDは、第1の柱における「統合的アプローチ」についてOECD事務局によって策定された提案を盛り込んだパブリックコンサルテーションペーパーを公表しました。また、同じ日に行われたOECDのウェブキャストでは、事務局のメンバーが事務局案について説明し、プロジェクトの現況と今後の対応について述べました。

第1の柱における「統合的アプローチ」

本コンサルテーションペーパーでは、「統合的アプローチ」の提案は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ないとしています。また提案された「統合的アプローチ」は、2020年上半期までに包摂的枠組みの参加国間による政治的合意を達成するために、各国間の交渉を促進することを意図した事務局案であると強調されています。

本コンサルテーションペーパーでは、さらなる作業の必要性が認識されており、この点における政策問題、技術的問題、および執行上の問題に関して、パブリックコメント用の質問を掲載した附属資料が付いています。

事務局案では、2019年2月のコンサルテーションペーパーに示された第1の柱における3つの代替的アプローチ、および作業計画において識別された各アプローチの共通点を土台として、2019年3月のパブリックコンサルテーションにおいて表明された見解や、それらのアプローチの最終的な目標および包摂的枠組み参加国のさまざまな視点を考慮に入れています。

本コンサルテーションペーパーによると、第1の柱における3つの代替的アプローチ(「ユーザーの参加」案、「マーケティング上の無形資産」案、及び「重要な経済的存在」案)の共通点として、1)ユーザー所在地国又は市場国における物理的拠点に依存しない新たなネクサスルールが構想されていること、2)独立企業間原則(ALP)の枠を超えて、分離した事業体の原則から逸脱していること、3)ユーザー所在地国または市場国に有利な形で課税権が再配分されると思われること、並びに4)簡素さ、執行可能性、および効果的かつ拘束力のある紛争防止・解決メカニズムを通じた税の安定性の向上が追求されていることを挙げています。

事務局案は、これらの共通点に基づき、市場国に新しい課税権を与えることを意図しています。この「統合的アプローチ」は、一般的に見て、独立企業間原則に基づく現行のルールが意図されたとおりに機能しているとみなされる場合には現行ルールを維持する一方で、緊張の高まっている場面では定式に基づく手法を導入するものです。

対象範囲

事務局案の第1の柱における「統合的アプローチ」は大規模な消費者向けビジネス(consumer-facing businesses)に焦点を合わせています。これはつまり、高度に電子化されたビジネスモデルと、最終顧客向けのビジネスをカバーしているということです。事務局案では、「大規模な消費者向けビジネス」を、「消費者向け製品の提供、または消費者向けの要素を持つデジタルサービスの提供によって収益を生み出すビジネス」と幅広く定義しています。この点においては、「統合的アプローチ」の対象範囲を明確にするために、さらに消費者向けビジネスの定義や、仲介者を通じた物品およびサービスの供給、コンポーネント製品の供給、並びにフランチャイズ契約の利用に関してなど、今後も作業が必要であると述べています。

また、事務局案は一部のセクター(採掘業界およびコモディティ)を除外すべきであるとしつつ、その他のセクター(例えば、金融サービス)を除外すべきかどうかについては、さらなる検討が必要であると述べています。加えて、企業規模(例えば、BEPS行動13の国別報告書における7億5,000万ユーロの収入基準の利用)についても検討を行うべきであると指摘しています。

新たなネクサス

事務局案では、物理的な拠点には依存せず、既存の恒久的施設の概念から切り離された、主に売上に基づく、新たなネクサスの概念を説明しています。この新たなネクサスでは、市場国の経済に持続的かつ重要な関与を持つビジネスは、当該国に物理的拠点を持っていない場合であっても、当該国で課税されることとなります。

事務局案では、この新たなネクサスの最も簡素なアプローチで収入の閾値を定めると提案しています。当該収入の閾値を市場国の経済規模に応じて調整し、オンライン広告サービス(かかる活動に関連する収入は他の場所で計上される可能性がある)等の特定の活動を考慮に入れる必要があります。加えて、異なるビジネスモデル間の中立性を確保し、市場国の経済へ遠隔的に関与する形態をすべて把握するためにも、販売会社(関連者又は非関連者)を通じて市場で販売を行っているグループにも収入の閾値を適用すべきです。

さらに事務局案では、このアプローチが与える既存のルールへの予期しない影響を限定的にするために、租税条約において、この新たなネクサスが恒久的施設ルールとは別の条項として規定されるべきであると指摘しています。

新たな利益配分ルールおよび修正利益配分ルール

ある国が新たなネクサスのアプローチの下で非居住企業の利益への課税権を持つとされた場合、当該国にどれだけの利益を配分すべきかが問題になります。事務局案では、「統合的アプローチ」の対象範囲に該当する納税者に適用される新たな利益配分ルールについて説明しています。納税者が国内にマーケティングまたは販売拠点(恒久的施設または子会社)を持っているか、非関連の販売会社を通じて販売を行っているかに関わりなく、このルールが適用されると思われます。

事務局案では、新たな利益配分ルールおよび修正利益配分ルールが、既存の移転価格ルールと共に適用される場合に、簡素であり、二重課税を防止し、かつ現在のポジションと比べて税の安定性を著しく向上させる必要があると提案しています。歪みを避けるため、このルールは利益と損失の両方に適用されるべきです。第1の柱における「統合的アプローチ」についての事務局案では、利益を配分するための3つのメカニズムが提案されています。

3つのメカニズム

Amount A - 新たな利益配分ルール

現行の原則におけるネクサスがない場合には、既存の利益配分ルールが適用できないことから、本コンサルテーションペーパーでは新たな利益配分ルール(Amount A)が提示されました。この新ルールでは、複雑さの軽減および合意形成を図ることを考慮して、独立企業間原則の枠を超えた定式的なアプローチが使用されています。

このAmount Aは多国籍企業(MNE)のみなし残余利益の一部を再配分するものであり、以下の4つのステップで決定されます。

1. 合計利益の決定: 合計利益は、多国籍企業グループ(事業ライン、および/または地域/市場に基づく見込み)で決定することが提案されており、本社の国における一般に公正妥当と認められる会計基準(GAAP)または国際財務報告基準(IFRS)に準拠して作成された連結財務諸表に基づいて算出されると思われます。セグメンテーションをどのように適用するか、会計上の利益に標準化された利益調整をかけるかどうかについて、さらなる作業が必要になると事務局案は指摘しています。

2. みなし通常利益の除外: ルーティン機能に関する利益として一定の利益率水準(固定利益率)を合意し、使用することが提案されています。当該利益率は業界によって異なると考えられます。
3. 市場国に対するみなし残余利益の配分: まず、利益のうち無形資産、資本、リスク等の要因に帰属するとみなされる部分が除外されます。残りのみなし残余利益のうち市場国に配分される比率は、業界又は事業ラインによって異なります。
4. 各市場国間における、みなし残余利益の配分: 再配分が必要な金額が決定された後、みなし残余利益のうち該当部分が、事前に合意された定式的アプローチ(売上等)(業界によって異なる可能性があります)に基づき、各市場国間で配分されます。

また本コンサルテーションペーパーには、新たな利益配分ルールが利益と損失の両方に適用されると明示されており、損失の取扱いについての具体的なルール(例えば、クローバックやアーンアウトの仕組み)の検討が必要になり得ると指摘されています。

Amount B及びC - 修正利益配分ルール

Amount Aは新しい課税権がある場合(または現行のルールにおけるネクサスがある場合)に適用されるのに対し、Amount BおよびCは市場国にすでに現行のルールの下でネクサスがある場合にのみ適用されます。

▶ Amount B

事務局案の下では、紛争の低減を図るため、ある国における一定の基本的又はルーティン的なマーケティングおよび販売活動に対して、固定リターンを定める必要があります。現時点では、どのような活動が「ルーティン的なマーケティング及び販売」とみなされるかについての詳細が示されておらず、固定リターンについては、(a)単一の固定比率、(b)業界および/もしくは地域によって異なる固定比率、または(c)その他合意済みの方法のいずれかを使用することが提案されていますが、その決定方法は示されていません。

▶ Amount C

最後に、事務局案の下で基本的な活動を上回っている場合、もしくは多国籍企業が市場国においてマーケティングおよび販売以外の活動を実施している場合には、Amount Bにおける固定リターンを上回る分の利益を、かかる活動について当該市場国に配分する必要があります(Amount C)。これは既存の独立企業間原則に基づいて裏付けられると思われず。これには紛争解決および二重課税防止のための強固な手段が必要になると本コンサルテーションペーパーは指摘しています。強制的かつ効果的な紛争防止・解決メカニズムを含め、紛争防止と解決の新しいアプローチを検討する必要があります。

また、Amount Aに配分された利益が同時にAmount Cとして市場国に配分される状況(当該国での機能的活動による)を避けるため、Amount AとAmount Cの間の相互関係を明確に定義しなければならないと述べています。

第2の柱およびインパクトアセスメント

2019年10月9日、OECDは、G20財務大臣・中央銀行総裁宛のOECD事務総長レポートを併せて公表しました。当該レポートには、本プロジェクトにおいて進行中の作業(第2の柱やインパクトアセスメントにおける暫定的な指摘事項を含む)と、税の透明性に関するOECDの取組みについての最新情報が示されています。

このレポートには、第1の柱に関する本コンサルテーションペーパーの概要に加えて、第2の柱の作業に関する最新情報が簡潔に掲載されています。ここには、第2の柱の作業は現在進展中であり、固定ミニマム税率への上乗せとして運用される予定の新ルール設計は、ミニマム税ルールのその他の主要な設計要素の最終決定後に合意されることが述べられています。

このレポートによると、2020年1月の包摂的枠組みの会合で、第2の柱の主要部分について合意されることが期待されています。一方、第2の柱の構造に関する政治的合意は2020年上半期になると予想されています。

またこのレポートには、各提案が経済および税収に及ぼすインパクトアセスメントの作業に関する最新情報が簡潔に示されています。このレポートによると、当該作業はすでに開始されていますが、その最終的な成果は各提案の設計および各国と多国籍企業の対応に依存します。しかしながら、暫定的な評価では、第1の柱と第2の柱の複合的な影響として、世界レベルで税収が大幅に増加するとともに、市場国への課税権の再配分が生じると予想されています。この暫定的な評価の下では、より規模の大きい市場国が絶対額でより多くの税収を得ると予想されるものの、平均すると低所得及び中所得の経済が高所得の経済と比べてより高い税収の増加率を実現し、第1の

柱による利益を得ると予想されます。現在の残余利益の水準が高いと分析される投資ハブでは、課税ベースが大幅に縮小すると予想されます。さらに、デジタルかつ無形資産集約的なセクターで事業を営む多国籍企業は、双方の柱による著しい影響を受けると指摘しています。

今後のステップ

関連当事者は、2019年11月12日まで、本コンサルテーションペーパーへのコメントを提出することができます。OECDは2019年11月21日および22日にパリで公聴会を開き、利害関係者が自身のコメントについて包摂的枠組みの参加各国と議論できる機会を提供する予定です。

第2の柱については、OECDは2019年11月初めにコンサルテーションペーパーを公表し、2019年12月に公聴会を開く見込みです。

影響

本コンサルテーションペーパーに含まれる事務局案は、包摂的枠組みの参加国によって合意された見解を表すものではありません。ただし当該提案は、2020年上半期中に第1の柱に関する政治的合意を得るために、「統合的アプローチ」に関する今後数か月間にわたる各国間の交渉を進展させるべく、OECD事務局により策定されたものです。

第1の柱における課税権の再配分は、国際課税の枠組みに多大な影響を及ぼします。二重課税を避けるためには、この変更がすべての国によって同時に実施される必要があります。

第1の柱と第2の柱の提案に内在する複雑な諸問題は、少なくとも2020年を通して、包摂的枠組みの参加国の間において政策的および技術的議論の両方の対象となり続けるでしょう。検討されている国際課税の変更は、デジタルビジネスにとどまらずその枠をはるかに超えた影響を及ぼすと本コンサルテーションペーパーは強調しています。

これらの提案は、多国籍ビジネスが運営される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、企業の全体的な税額および各国の税収に重要な影響を及ぼす可能性があります。

企業においては、今後数か月間にわたってこれらの動向を注意深く見守るとともに、これらの提案が及ぼすビジネス上の影響について、国内と多国間の両方のレベルでOECD及び政策立案者との関わり合いを検討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検討することが重要であると考えられます。

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 Global Tax Alert 2019年6月3日付、「[OECD workplan envisions global agreement on new rules for taxing multinational enterprises](#)」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	パートナー	ichiro.suto@jp.ey.com
関谷 浩一	パートナー	koichi.sekiya@jp.ey.com
大堀 秀樹	ディレクター	hideki.ohori@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 をご確認ください。EYについて詳しくは、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 をご覧ください。

© 2019 Ernst & Young Tax Co.
All Rights Reserved.

Japan Tax SCORE 20191031

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