

## OECD、BEPS2.0 第1の柱に関する ブループリントを発表

### 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。

[www.ey.com/en\\_gl/tax-alerts](http://www.ey.com/en_gl/tax-alerts)

### エグゼクティブサマリー

2020年10月12日、経済協力開発機構(OECD)は、進行中のG20/OECDプロジェクト「経済のデジタル化に伴う課税上の課題への取組み」(BEPS 2.0プロジェクト)に関連する一連の主要な文書を発表しました。

これらの文書には、第1の柱の待望のブループリント(詳細計画)が含まれています。第1の柱は、市場国地域の課税権を拡大して事業利益に対する課税権の配分を変更することについて、世界的な合意に達することを目的としています。

OECDの文書で明らかなように、まだ解決すべき政治的・技術的な課題があるため、税源浸食と利益移転に関する包摂的枠組み(BEPS)のメンバーによる合意は、ブループリントに含まれていません。しかし包摂的枠組みは、序文でブループリントを「将来の合意の確固たる基盤」と呼び、「2021年半ばまでにプロセスを成功裏に結論へと導くために、残りの課題に迅速に対処する作業を続ける」ことにメンバーは同意したと述べています。

ブループリントの発表に伴い、OECDは利害関係者と協議するパブリックコンサルテーションの実施についても発表しています。包摂的枠組みは、ブループリントのすべての側面に関する意見を歓迎し、高い関心のある個別の質問はパブリックコンサルテーションペーパーに記載するとしています。利害関係者は2020年12月14日までに書面によるコメントを提出するよう求められており、OECDは2021年1月中旬にオンラインでのパブリックコンサルテーションを開催する予定です。

ブループリントでは、今後第1の柱のフォローアップ作業は、対象範囲、額、強制・拘束又はセーフハーバー導入選択に関する課題、および第1の柱に関わる新たな税の確実性の側面など、重要な要素を含む残りの政治的・技術的課題の解決に焦点を当てるとしています。

## 詳細解説

### 背景

2015年10月、OECDは、BEPS行動計画の他の14の要素に関する最終報告とともに、「行動1デジタル経済に係る税務上の課題への対応に関する最終報告書」(最終報告書)を発表しました。最終報告書は、デジタル経済の進展に伴う税務上の課題への対応について勧告しています。また、専らデジタル経済のために設けられる特別な規則は実行不可能であり、デジタル経済は「ますます経済そのものになりつつある」ため囲い込むことはできないと述べ、BEPS分析にとって重要と考えられるデジタルビジネスモデルの主要な特徴をまとめています。さらに、デジタル経済によって提起されたより広範な直接・間接税の課題を検討し、対応に向けたオプションを評価しています。ただし、最終報告書は分析されたどのオプションも勧告することはせず、BEPSに対する追加の防衛手段としてそれらの導入は各国に任されています。

2018年3月、OECDは最終報告書のフォローアップとして、「デジタル化に伴う課税上の課題—中間報告書2018」(中間報告書)を発表した中で、デジタル化と国際税法に関する2020年までの作業の方向性を示しています。中間報告書は各国に対して具体的な勧告は行わず、代わりに、デジタル商品やサービスを提供する企業が運営するさまざまなビジネスモデルやデジタル化をより広く理解するために、さらなる作業を行う必要があると指摘しています。ただし、技術的な複雑さと多様な立場にもかかわらず、包摂的枠組みメンバーは規則について一貫した同時レビューを実施し、2020年までにコンセンサスに基づく解決策に到達することに合意しました<sup>1</sup>。

2019年1月、OECDは、2つの中心的な柱に焦点を当てることを伝えるポリシーノートを発表しました。第1の柱は経済のデジタル化のより広範な課題に取り組み、課税権の配分に焦点を当て、第2の柱はその他のBEPSの懸念に対処するものです<sup>2</sup>。

ポリシーノートに続き、OECDは2019年2月に、2つの柱の提案を高レベルで説明するパブリックコンサルテーションペーパーを発表し<sup>3</sup>、利害関係者から広くコメントを募集した後、2019年3月にパブリックコンサルテーションを開催しました<sup>4</sup>。

パブリックコンサルテーションの後、2019年5月、OECDは「経済のデジタル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>5</sup>。作業計画は2本柱構成となっており、第1の柱は、国地域間の課税権の配分に対応し、新しい利益配分とネグサスの規則に関するさまざまな提案を検討しています。

第2の柱は、多国籍企業が軽課税国地域に利益を移転しているストラクチャに起因するリスクに対処するための規則の開発を含んでいます。

2019年10月9日、OECDは、第1の柱における「統合的アプローチ」に係るOECD事務局の提案を概説したパブリックコンサルテーションペーパーを公表し、利害関係者からの意見を募集しました<sup>6</sup>。OECDは、利害関係者がその意見について包摂的枠組みメンバーと議論するコンサルテーションミーティングを、2019年11月21日および22日にパリで開催しました<sup>7</sup>。

2020年1月31日、OECDは、2本柱アプローチに関する包摂的枠組みによる声明を発表しました。これによると、包摂的枠組みのメンバーは、2020年末までに新しい国際課税規則に関する合意に達するという公約を確認しました<sup>8</sup>。声明には、基本設計の概要や改訂された第1の柱の作業計画などより詳細な文書が付属していました。

OECDは2020年7月18日、G20財務大臣と中央銀行総裁に対するOECD事務総長報告書において、第1の柱に関する作業が進展し、10月の会合(2020年10月8日、9日)において包摂的枠組みによって検討されるために、第1の柱に関するブループリント報告書が作成されると述べました<sup>9</sup>。

2020年10月12日、OECDとBEPSに関するOECD/G20包摂的枠組みは、BEPS 2.0プロジェクトに関連する一連の文書を発表しました。これには、第1の柱のブループリント(ブループリント)に関する詳しい報告が含まれています<sup>10</sup>。

### 第1の柱 ブループリント

第1の柱は、市場国の課税権を拡大して事業利益に対する課税権を配分することについて、グローバルに合意することを目的としており、次の3要素を提示しています。

- (a) 多国籍企業グループ(MNE)またはそのようなグループセグメントに配分される(みなし)残余利益(利益A)に対する市場国地域の新しい課税権
- (b) 市場国地域で物理的に行われる一定の基本的なマーケティングおよび販売活動に配分される固定リターン(利益B)
- (c) 効果的な紛争予防および解決メカニズムを通じて税の確実性を改善するためのプロセス

また第1の柱の構築に不可欠とされる11の要素がブループリントに記載されています。

利益A:

1. 対象範囲
2. ネクサス
3. 収入源泉
4. 課税標準の算定
5. 利益配分
6. 二重課税の排除

利益B:

7. 対象範囲
8. 額

税の確実性について:

9. 利益Aについての紛争の防止・解決
10. 利益A以外についての紛争の防止・解決

3つの要素すべてについて:

11. 実施と管理

包摂的枠組みによる前書きでは、ブループリントを「所得の課税概念に準拠し、二重課税を回避し、シンプルで管理しやすい、将来の合意に向けた強固な基盤を提供する」と説明しています。さらに、第1の柱を実施するための最良かつ効率的な方法として、新しい多国間条約の開発を示唆しています。また適用範囲、額、強制・拘束又はセーフハーバー導入の選択、利益Aについての新たな税の確実性プロセス、およびに利益A以外の税の確実性プロセスの強化に関する問題など、将来を見据えて残された政治的および技術的問題に焦点を当てています。

ブループリントは、次のようないくつかの問題について政治的決定が必要であると述べています。

- ▶ 利益Aの対象範囲 - 加盟国の一部は、第1の柱をまず自動化されたデジタルサービスに適用し、その後消費者向けビジネスに適用する段階的なアプローチを提唱し、米国はセーフハーバーベースでの第1の柱の実施を提案しています。
- ▶ 利益Aで再配分される利益の額
- ▶ 利益A以外についての強制的・拘束的紛争解決の範囲
- ▶ 利益Bの対象範囲と適用 - 実務的に意図された簡素化の利点評価を認めるパイロットプログラムによる実施の可能性を含む

## 利益A

### 対象範囲

ブループリントの第2章には、対象範囲に関する詳しいルールが含まれています。利益Aに基づく新たな課税権が適用されるのは、定義された対象範囲に含まれるMNEのみです。利益Aの対象範囲を判定するテストとして、ブループリントには、活動テストと基準値テストの2種類が区別して挙げられています。活動テストは、既存のネクサスルールによる市場における相応な水準の課税プレゼンスを持たずに、当該市場国地域の経済活動に持続的に関与し得るMNEを捕捉することを目的としています。これには、自動化されたデジタルサービスと消費者向けビジネスのいずれかもしくは双方のカテゴリーに該当するMNEが含まれます。

ブループリントにおいて、自動化されたデジタルサービス(ADS)とは、一般に、自動化されている(すなわち、特定のユーザーに対する当該サービスが人的な関与なしに提供され得る)、かつデジタルである(すなわち、インターネットまたは何らかの電子ネットワーク上で提供される)サービスと定義されています。ADSをこのように定義するにあたっては、特定のMNEが、自社グループのインフラを持たない市場にいる多数の顧客(またはユーザー)に遠隔でADSを提供することにより、収入を生んでいる状況が認識されています。ADSの定義は、ADS活動のポジティブリストとネガティブリスト、および一般的な定義で構成されています。ポジティブADSリストに掲載されている活動はADSビジネスに相当します。ポジティブリストに含まれるのは、オンライン広告サービス、ユーザーデータの販売またはその他の譲渡、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、デジタルコンテンツサービス、オンラインゲーミング、標準化されたオンライン教育サービス、およびクラウドコンピューティングサービスです。一方、ネガティブADSリストに掲載されている活動はADS活動に相当しません。ネガティブリストに含まれるのは、カスタマイズされた専門的サービス、カスタマイズされたオンライン教育サービス、ADS以外の物品およびサービスのオンライン販売、物理的な物品の販売による収入(ネットワーク接続の有無にかかわらず)、ならびにインターネットまたはその他の電子ネットワークへのアクセスを提供するサービスです。いずれのリストにも掲載されていない活動には、一般的な定義が適用されます。一般的な定義は、デジタル化されたビジネスモデルの性質の急速な変化に対応すべく、2つのリストを補完するものとして位置付けられています。

ブループリントにおいて、消費者向けビジネス(CFB)とは、通常消費者に販売されるような種類の物品およびサービスの販売により収入を生み出すビジネス(仲介人、およびフランチャイズまたはライセンスを通じて、間接的な販売を行うビジネスを含む)と定義されています。この物品またはサービスは、主として消費者への販売を意図した性質のものでなければなりません。CFBとみなされるためには、当該MNEが、(i)当該消費者向け商品/サービスの所有者および関連する無形資産の権利の保有者(フランチャイザーおよびライセンサーを含む)であるか、または(ii)消費者に対する「小売業者」もしくはその他の契約相手方でなければなりません。医薬品業については、すべての医薬品と市販薬のみの対象範囲に関する2つの選択肢がブループリントに示されています。仲介人、消費者向け・商用共に使用される(中間材の)物品およびサービス、ならびにフランチャイズおよびライセンスに関して、ブループリントにおいて具体的な指針が示されています。一方、特定の天然資源、特定の金融サービス、居住用不動産の建設、販売および賃貸、ならびに国際航空および輸送ビジネスは、利益Aから除外されています。

ADSとCFBの両方に該当する活動には、ADSの定義が適用されます。

利益Aの基準値テストは、(i)全世界収入テストと(ii)対象範囲内の外国収入に関するデミニマス基準テストに分かれています。全世界収入テストは、年間連結収入が基準値を下回るMNEを利益Aの対象から除外することを目的としたものです。ブループリントでは、国別報告書の目的において使用されている基準値である7億5,000万ユーロを適用することが検討されています。対象範囲内の外国収入に関するデミニマス基準テストは、対象範囲に含まれる外国収入額が少なく、その結果として利益Aに基づき再配分される利益額が少ないMNEを除外することを意図したものです。このテストでは、対象範囲に含まれる活動(すなわち、自動化されたデジタルサービスまたは消費者向けビジネス)による合計収入額をまず算定します。その上で、当該収入が「外国」活動(すなわち、MNEの国内市場または本国市場の外で実施される活動)に関連しているかどうかを評価します。この本国市場とは、当該グループが本社を置く場所、または最終親会社が税務上の居住者となっている場所と定義することができます。ブループリントに示された対象範囲内の外国収入のデミニマス基準テストの説明事例では、2億5,000万ユーロの基準値が使用されています。ブループリントでは、これらの基準値テストにおいて段階的アプローチ(例えば、当初は比較的高い基準値を適用し、数年かけて徐々に引き下げる)の適用を含め、最終的な基準値の合意に向けたさらなる作業が実施される予定です。

対象範囲は、決着を要する政治的課題の1つであるとブループリントは述べています。当初のG20の指図に従って2020年中に解決すべく、包摂的枠組みの一部メンバーは、ADSを先行させCFBを後続させる形での段階的導入を主張しています。対象範囲に関する活動ベースのテストの代替案として、米国は「セーフハーバー」に基づく新たな課税権の導入を提案しています。これは第1の柱の対象になることをMNEが全世界ベースで選択できるようにするものですが、多くの国はかかるアプローチに対して懐疑的な態度を表明しています。

## ネクサス

第3章には、ネクサスに関するルールが示されています。この新たなネクサスルールは、利益Aの配分における市場国地域の権利を決定するものです。関税を含むその他の租税や非租税分野におけるネクサスを変更することを意図したものではありません。ブループリントには、ADSとCFBで異なるネクサスルールが示されています。ADSについては、市場収入の基準値(年間[X百万ユーロ])を上回ることによってネクサスが確立されます。ブループリントでは、ネクサスの確立にあたって収入の基準値が唯一のテストとなっているのは、MNEが物理的なプレゼンスなしにADSの提供を通じて積極的に市場国地域の経済活動に関与できるためとされています。

CFBについては、ブループリントに基づくネクサスの基準がADSと比べて厳しく、単なる販売を超えた市場国地域への重要かつ持続的な関与の証拠を示す追加的な指標が必要になります。ブループリントに示されている「プラス要因」は、対象範囲に含まれる販売に関連する活動を当該市場国地域内で実施する子会社または恒久的施設(PE)です。このプラス要因については、関連性のある販売関連活動に基づいた物理的プレゼンスのテストが必要になります。グループ内のいずれかの法人が当該テストに適合した場合、グループ全体について利益Aの目的における「グループPE」が発生します。ブループリントでは、このグループPEの定義を、既存の租税条約や国内法に関連しない自律的な規定とすることを意図しています。ただし、この定義の設計の出発点となるのは、OECDおよび国際連合のモデル租税条約に含まれているPEの定義(すなわち、当該MNEのCFBの全部または一部が事業を行う一定の場所を通じて営まれる)です。他に包摂的枠組みにおいてプラス要因として検討されているのは、特定の基準値を上回る収入をプラス要因として取り扱うことの可否、市場国地域における人員の持続的なプレゼンスに基づくテスト、ならびに広告および販促費に基づくテストです。

ネクサスの要件に関して予定されているさらなる作業は、独立的または単発的な取引の影響を回避するための一時的要件を適用するかどうかの意思決定、規模の小さい発展途上国においてはより低いネクサスの基準値を使用し規模の大きい市場においてはより高いネクサスの基準値を使用することの検討、ならびに特にCFBについて、独立したグループPEの定義の詳細、およびプラス要因としてより高い収入の基準値やその他のテストを使用する可能性に関連した作業です。

### 収入源泉

第4章には、特定の市場国地域から獲得した収入を算定するための詳細な収入源泉ルールの概要が示されています。このルールは、対象範囲ルール、ネクサスルール、および利益Aの数式の適用に関連します。

このルールは、正確性と、過度の遵守コストを抑えながらルールを遵守することのバランスを意図しています。源泉に関する原則はADSとCFBで異なり、さらにビジネスモデルに基づいて細かく分類されています。それぞれの活動には具体的指標によって裏付けられた一連の独自の源泉ルールが設けられ、それらの指標はヒエラルキーに沿って体系化されています。MNEは、一般に、ヒエラルキー内の1番目の指標を使用しなければなりません。当該指標が利用不可能であるかまたは信頼性に欠ける場合に、ヒエラルキー内の次の指標を使用することができます。

また、第4章には文書化の要件に関するガイドライン(MNEの内部統制の枠組みに関するガイドラインを含む)が示されており、情報は(すべてのデータポイントの記録ではなく)体系的に保持される旨が明記されています。加えて、税務当局による収入源泉のレビュー(第9章に示された税の確実性プロセスに対する依拠の可能性を含む)に関する情報が提供されています。最後に、ブループリントには、包摂的枠組みによって実施される収入源泉に関するさらなる作業が示されています。

### 課税標準の算定

第5章には、課税標準、すなわち配分すべき利益Aの利益プールを算定するための指針案の概要が示されています。課税標準は、個別の法人ではなくグループ全体の利益に基づいて算定されます。連結財務諸表の作成にあたっては、最終親会社(UPE)が使用している、国際財務報告基準(IFRS)と同等または比較可能な一般に公正妥当と認められる会計原則(GAAP)に依拠することが求められます。測定対象となる利益としては、連結損益計算書の税引前利益(PBT)にいくつかの調整(法人所得税費用の足し戻し等)を加えたものが選定されています。

ブループリントには、MNEが課税標準を算定するにあたってセグメンテーションを適用する必要があるかどうかを判定する3ステップの枠組みが示されています。この枠組みは、簡潔性と正確性・複雑性との間でバランスが図られています。第1ステップでは、MNEの収入をADS、CFB、および対象範囲に含まれない活動に配分します。第2ステップにおいて、収入が特定の基準値を下回っている場合には、グループ全体の分析を実施することになります。第3ステップにおいて、収入が基準値を上回るMNEは「セグメンテーションのホールマーク」を適用し、ビジネスラインまたは地域毎のセグメントの必要性について評価します。ホールマーク(特徴)が表れている場合、MNEは開示されているセグメンテーションに依拠することができます。収入の基準値、間接費の配分、セグメント間取引の取扱い、第三者収入要件、および特定の場合におけるセグメンテーションの免除を強制とするか任意とするかなどのセグメンテーション上のさまざまな課題について、包摂的枠組みによるさらなる作業が実施される予定です。

損失の取扱いに関して、利益Aの課税標準ルールは、グループまたはセグメントのレベルにおける結果が利益もしくは損失にかかわらず、一貫して適用されます。ある課税期間に発生した損失は保存され、「アーンアウト」のメカニズムを通じて翌年度以降に繰り越すことができます。すなわち、利益Aの損失は、既存の国内の損失繰越制度とは別に、該当するグループまたはセグメントを通じて処理されます。あるセグメントの損失を他のセグメントの損失と相殺することはできません。制度開始前の損失に係る期間制限の評価、制度開始後の損失における無制限繰越しの影響、事業再編の影響、およびPBTがみなしルーティン利益に係る所定の基準値を下回った場合における「利益の不足分」と損失を相殺可能とすべきかどうかについて、さらなる作業が予定されています。

### 利益配分

第6章では、利益Aの計算、および利益Aと独立企業原則(ALP)の下における利益配分のための相互関係について説明しています。また、二重課税の排除に関する第7章の説明と関連した形で、特定の状況(分散型のビジネスモデルや自律型の国内ビジネス等)において発生し得る課税権の二重カウントに対処するための選択肢が示されています。第6章は、単純な定型的説明から始まり、政策および行政上の無数の重要な考慮事項に対処するための多数の選択肢を示しています。

### 利益Aの額を算定する数式

第6章の冒頭には、「利益Aが導き出される数式はALPに基づく数式ではない」と規定されています。利益Aの数式は、以下の3つの異なる要素で構成されます。

- ▶ ステップ1:「利益性の基準値」(再配分の潜在的対象となる残余利益を切り分けるもの)
- ▶ ステップ2:「再配分比率」(残余利益(実際の利益から利益性の基準値を差し引いた額)、すなわち配分可能な課税標準のうち、市場国地域に配分される割合を定義するもの)
- ▶ ステップ3:「配分キー」(配分可能な課税標準を適格な市場国地域の間で配分するもの)

利益性の基準値や再配分比率の基準値は、その具体的な定義(例えば、「10%の利益性の基準値および20%の再配分比率」)がブループリントに示されていません。これらは包摂的枠組みによるさらなる作業の対象となる予定です。

配分キー(ステップ3)は、利益Aの利益をそれぞれの適格市場国地域(すなわち、利益Aのネクサスを持つ国地域)に配分するメカニズムを定義しています。この配分は、対象範囲に含まれる収入に基づくものであり、利益ベースアプローチと利益率アプローチのいずれかを通じて実施することができます。利益ベースアプローチでは、MNEの合計収入(非適格市場国地域の収入、および対象範囲に含まれない収入(可能性の段階)を含む)に対する現地源泉収入の比率を、PBTに乘じます。利益率アプローチでは、対象範囲に含まれる現地源泉収入を、「PBTに係る配分可能な課税標準／収入」に乘じます。会計基準に規定されている既存の収入の定義を使用できるかを判断するため、さらなる作業が必要になります。

### 潜在的な「差別化メカニズム」

利益Aのステップ1およびステップ2の固定的パラメーター(例えば、20%/10%)についてのコンセンサスはまだ得られていませんが、ブループリントでは、「差別化メカニズム」を通じた当該枠組みの拡張が検討されています。このメカニズムは、信頼性の向上のため、そして第1の柱の基礎となる諸目標を達成するため、代替的にパラメーターを指定するものです。すべての差別化案は包摂的枠組みの各国によって検討が進められている選択肢であり、いずれもコンセンサスには達していません。

「デジタルの差別化」は、より高度なデジタル化が行われている場合に、(おそらく業界固有の指針を通じた)利益性の基準値の引下げまたは再配分比率の引上げにより、配分可能な課税標準を増加させるものです。これは、主としてADSを提供しているグループまたはセグメントに係る配分可能な課税標準を増加させることを意図しています。これとは別の方法として、「利益エスカレーター」では、全体的な(グループ全体またはセグメントの)利益性に基づく累進的な利益Aが規定されます。

加えて、「一部のメンバー国」は、あるADSまたはCFBビジネスがデジタルの手段を通じた遠隔販売を行っている場合において、利益性の基準値を下回ったとしても、当該国地域がルーティン利益の配分を受けられるような追加的措置を主張しています。一方、「その他のメンバー国」は、販売活動によるルーティン利益と残余利益の両方を再配分することは考えられないとの姿勢を取っています。

「国地域の差別化」は、利益性の高い市場により多くの利益が配分されるように利益Aの数式を加重することにより、地域ごとの利益性の違いを考慮しようとするものです。これにより、利益性の高い市場国地域から得られた利益が利益性の低い市場国地域に配分されてしまう可能性が回避または軽減されます。国地域の差別化は、ある市場国地域に対して配分可能な利益をグループまたはセグメントをベースに計算するアプローチと一貫しませんが、利益Aのその他の側面(第7章に概説された二重課税の排除メカニズムや、以下に示す「国内ビジネスの適用除外」等)によってこのような問題は緩和されるとブループリントは述べています。

### 二重カウントの課題

利益Aは既存の法人所得税制度に上乘せる形で適用されることから、かかる制度との相互関係による重複課税が生じる可能性があります。具体的には、既存の制度においてすでに市場国地域への残余利益の配分が行われている場合、かかる利益は通常に移転価格ルールと利益Aを通じて2回課税される可能性があります。そのため、ブループリントでは「マーケティングおよび販売利益のセーフハーバー」の選択肢を定めています。ここでは、国内のルーティンのマーケティングおよび販売活動に係る固定リターンを利益Aの計算に追加する上限として、セーフハーバーのリターンが定義されています。これは市場ごとに以下のとおり適用されます。

- ▶ 既存のマーケティングおよび販売利益が固定リターンを下回っている場合、セーフハーバーの対象外である。
- ▶ 既存のマーケティングおよび販売利益が固定リターンを上回っているがセーフハーバーのリターンを下回っている場合、当該国地域に配分される利益Aは、セーフハーバーのリターンとすでに配分されている利益との差額まで減額される。また、ブループリントによると、この法人は依然として第7章の指針に基づく支払法人として識別される可能性がある。
- ▶ 既存のマーケティングおよび販売利益がセーフハーバーのリターンを上回っている場合、利益Aは当該国地域に一切配分されない。

このセーフハーバーは、第1の柱の適用前から存在する、多数の法人および国地域において残余利益が生じている分散型のビジネスに対処しようとするものです。このセーフハーバーの表題は、既存の市場内残余利益の課題が消費者向けビジネスのみに関連していることを示唆しています。しかし、市場内残余利益が実現し、課税されているADSのビジネスモデルに対して当てはめられない理由は明らかではありません。

「マーケティングおよび販売に係る固定リターン」が利益Bと同じものを意図しているのかどうか、または利益Bとある程度関連しているのかどうかについて、ブループリントでは触れていませんが、当該リターンは包摂的枠組みの各国によって定義されるべき別のパラメーターである旨が述べられています。

マーケティングおよび販売のセーフハーバーを代替もしくは追加されるものとして、ブループリントでは、外国所得が最低限に抑えられている大規模な国内中心のビジネスを利益Aの対象範囲から除外する「国内ビジネスの適用除外」の可能性について説明しています。かかる適用除外が必要になるのは、ある単一の国地域内で開発・製造・販売される物品またはサービスの販売によって獲得される利益が、第1の柱の政策目標に含まれていないためです。ただし、独立した国内ビジネスをその他のグループ法人から切り分けてセグメンテーションする作業は困難を伴い得ることから、この適用除外の運用は簡単ではない旨をブループリントは述べています。最後に、こうした二重カウントの課題は、二重課税の排除プロセスのステップ3(第7章を参照)を通じた解決も可能である旨が述べられています。

## 今後のステップ

包摂的枠組みは、定義されていないパラメーター(利益性の基準値や再配分比率等)に関する作業、および採用すべき選択肢や調整変更に関する作業を継続する予定です。

### 二重課税の排除

第7章は、二重課税の排除について説明しています。利益Aは既存の利益配分ルールに上乗せする形で適用されることから、二重課税を防ぐためには、既存の利益配分ルールとこの新たな課税権(利益A)の相互関係を調整する必要があります。この調整をするメカニズムは、1) 支払法人の識別、および2) 二重課税の排除の方式という2つの要素に基づいています。

## 要素1:支払法人の識別

利益Aの税額を支払う法人(すなわち、「支払法人」)を識別するために、第1の柱では4つのステップが検討されています。ステップ1は、当該MNEの残余利益に対して重要かつ持続的な貢献を果たしている法人を識別するための定性的な「活動テスト」です。このテストには、活動種別に関する一般的な原則と、これを補完してその適用を裏付ける要因リストが含まれます。ステップ2は、支払法人が利益Aを支払う能力を確認するための定量的な「利益性テスト」です。ステップ3では、ある市場国地域が持つ利益Aの課税権が、当該市場国地域とのつながりを持つ支払法人にまず配分される「市場とのつながりに係る優先度テスト」が適用されます。最後のステップ4では、当該市場国地域とのつながりを持つ支払法人が利益Aの税額全額を支払うための十分な利益を有していない場合に、未払いの税額をその他の(当該市場とのつながりを持たない)支払法人間で比例的に分担します。

また、その他の代替的な「バックストップ(防止策)」についても、包摂的枠組みにおいて検討が進められています。加えて、このプロセスのステップ1もしくはステップ3、またはその両方を廃止し、より定量的かつ定型的なアプローチを適用することによるプロセスの簡素化とその方法についても検討が行われます。さらに、移転価格調整および繰越損失が及ぼす影響についての議論が続けられています。

## 要素2:二重課税の排除の方式

支払法人を識別した上で、二重課税の排除の方式を適用することにより、支払法人が同じ利益に対して複数の国地域において二重課税(既存の移転価格ルールに基づく課税と、利益Aの新たな課税権に基づく課税)を受けないことを確実にすることが求められています。提案されているのは、支払法人が居住者となっている国地域が益金不算入方式または税額控除方式を用いて二重課税を救済する形式です。

### マーケティングおよび販売利益のセーフハーバーの適用

第6章に示されているとおり、マーケティングおよび販売のセーフハーバーを利用することによって、既存の利益配分ルールの下ですでにマーケティングおよび販売活動への残余利益の配分が行われている市場国地域に対する利益Aの配分を制限または停止することができます。このセーフハーバーは、これらのマーケティングおよび販売利益が独立企業原則に従っているとみなされる範囲でのみ適用される旨が、第7章に述べられています。さらに、このセーフハーバーが適用されたことによって、該当する法人が、その他の市場国地域に配分される残りの利益Aに係る支払法人から除外されるわけではない旨も述べられています。

## 今後のステップ

要素1については、支払法人を識別するテストの設計に関して、包摂的枠組みによる最終的な意思決定が行われる必要があります。要素2については、二重課税の救済のために益金不算入方式または税額控除方式のいずれかを選定・適用するにあたっての指針を各国地域に提供すべく、さらなる作業が必要になります。

## 利益B

第8章では、利益Bについて説明しています。利益Bは、独立企業原則と整合した方法で「基本的なマーケティングおよび販売活動」を実施する関連者兼販売者の報酬を標準化することを目的としています。これらのルールは、移転価格ルールの運用を簡素化し遵守コストを削減すると同時に、税の確実性を高めることを意図したものです。利益Bは既存のネクサスを持つ法人またはPEに適用され、利益Aの新たなネクサスルールには関連していません。また重要な点として、活動テストおよび基準値テストに関連する利益Aの対象範囲の制限は利益Bに適用されません。

利益Bの対象とされる関連者間取引は、(i)主として非関連の顧客への再販売を目的とした関連者からの商品の購入、および関連する基本的な販売活動の実施、ならびに(ii)居住地域における基本的なマーケティングおよび販売活動の実施(外国の関係会社との取引または売買)で構成されます。

利益Bは、正確な取引の記述に従って定型的な販売活動に対して適用されます。マーケティングおよび販売活動が対象範囲に含まれるかどうかは、定性的な要因に係る定義済みの「ポジティブリスト」と「ネガティブリスト」を参照して識別されます。これらのリストには、基本的な活動を営む販売法人において想定される(ポジティブリストの場合)および想定されない(ネガティブリストの場合)機能、資産およびリスクの例が含まれています。また、対象範囲に含まれる活動の識別をさらに裏付けるため、特定の定量的な要因も使用されます。現在のところ、利益Bは、関連者間取引に関する定型的な販売者とみなされる、比較的狭い対象範囲の法人(コミッションエア(問屋)および販売代理人を除く)に対して適用されることを意図しています。ただし、包摂的枠組みの一部のメンバーは、対象範囲の拡大について検討することを希望しています。

基本的なマーケティングおよび販売活動に対する報酬としての利益Bの額は、取引単位営業利益法を使用して算定されます。他の最も適切な移転価格算定方法が使用されるべきであるという証拠がある場合には、反証可能な推定を導入することができます。適切な利益水準指標については、売上ベースの報酬(売上リターン率)が検討されています。これらは参照

ベンチマーク分析を通じて算定され、これには地域および業界によって差別化されたリターンが適用される可能性があります。ブループリントでは、想定されている基本的な活動の対象範囲が狭いことを踏まえ、ベンチマーク分析における機能の集約度を考慮する試みは行われずとしています。

利益Bは国内法令を通じて導入されます。ブループリントでは、利益Bをめぐる紛争は既存の条約によって解決可能であるとしています。条約が存在しない場合には、新たな条約ベースの紛争解決メカニズムが必要になる可能性があります。

包摂的枠組みにおいて、利益Bの対象範囲に関する取組み、利益水準指標の算定に関する最終決定、差別化されたリターンが適用されるべき地域および業界の決定、ならびに利益Bに関する潜在的なパイロットプログラムの利点および目標の検討についての作業が予定されています。

## 税の確実性

ブループリントの第9章では、税の確実性ルールとして、利益Aについての紛争の防止・解決と、利益A以外についての紛争の防止・解決という2つの一連のルールが提案されています。

利益Aについて、ブループリントでは、利益Aに関する潜在的な課題(ビジネスラインの正確な記述およびその利益の計算、ネクサスの有無、支払法人の識別等)に事前に対処することを目的とした、強制的で拘束力のある紛争防止プロセスが提案されています。このプロセスはMNEの自己査定に基づいて行われ、「第一審」において代表レビューパネルのレビューを受けた上で、当該段階で合意に達しない場合には「第二審」において決定パネルのレビューを受けます。このプロセスにおいて達せられた合意は、すべての関連する税務当局および当該MNEに対して拘束力を持ちます。

ブループリントには早期確実性アプローチの骨子草案が示されており、これには以下のような要素と段階が含まれます。

- ▶ 本プロセスは、MNEが主たる税務当局に自己査定申告書を提出することから始まる。
- ▶ 主たる税務当局はこれを検証した上で、関連する他の税務当局と交換する。
- ▶ MNEは、自社グループが利益Aの対象範囲に含まれるかどうか、ならびに利益Aの算定および配分が正しいかどうかについて、主たる税務当局に対して確認を求めることができる。
- ▶ 主たる税務当局は、レビューパネルの設置が必要であるかどうかについての提言を目的とした任意のレビューを実施することができる。



- ▶ レビューパネルを設置する場合、理想的には、(当該MNEの事業展開に応じて)6か国から8か国の税務当局を含める。
- ▶ 税務当局は、レビューパネル内で合意に達するよう努めることを期待されるが、合意に達することは要求されない。
- ▶ 影響を受ける税務当局が異議を唱えなかった場合、レビューパネルとの間で合意された自己査定は、当該MNEおよび包摂的枠組みのすべてのメンバーに対して拘束力を持つ。
- ▶ 異議が唱えられ、かつ解決できなかった場合、当該事項は決定パネルに付託される。
- ▶ 決定パネルは、レビューパネルの分析、および当該論争課題に対して提示された対応の選択肢を検討する。決定パネルは「最終かつ最善のオファー」アプローチを使用して決定を行う(可能な場合は全会一致によるが、単純多数およびその他の選択肢も認められる)。
- ▶ MNEによってすでに合意されているアプローチが決定パネルによって確認された場合、利益Aの査定は、当該MNEおよびすべての税務当局に対して拘束力を持つ。
- ▶ レビューパネルまたは決定パネルの決定をMNEが受け入れない場合、当該MNEは確認の要求を取り下げることができる。この場合、当該MNEはそれぞれの国地域における国内の手順に依拠することができる。

また、ブループリントでは確認に係る追加的な手順も検討されています。これらは、(i)あるMNEが利益Aの対象範囲に含まれるかどうか、(ii)ある国地域が市場国地域であるかどうか(税務当局が主導する形で開始される)、(iii)税の確認要求がない場合におけるMNEの自己査定が正しいかどうか(税務当局が主導する形で開始される)、または(iv)早期確認の要求しなかったMNEが紛争解決を求められるかどうかについて判断するための手順です。

MNEが確認プロセスを選択しない場合のためのより強化された紛争解決プロセスが提案されていますが、対象範囲に含まれるMNEの大部分は防止メカニズムを利用すると予想されます。

利益Aについての防止・解決ルールは、利益Aの課税に関するルールを導入する多国間条約に含まれます。第10章をご参照ください。

利益A以外についての税の確実性アプローチには、紛争の防止、既存の相互協議(MAP)の利用、および新規の強制的で拘束力のある紛争解決メカニズム等の多数のステップが含まれます。発展途上国については、選択的で拘束力のある紛争解決が検討されています。これらの税の確実性アプローチを設

計するにあたっては、既存の税の確実性イニシアチブから得られた教訓(税務長官会議のMAPフォーラムおよび作業部会1の作業に基づくBEPS行動14のミニマムスタンダードの強化を含む)が考慮されています。

最後に、包摂的枠組みは、合意された期間が過ぎても未解決のままとなっているMAP事案に係る強制的で拘束力のある紛争解決についての検討を進めています。紛争解決メカニズムが始動し、決定を行う専門家パネル(決定パネル)に対して当該相互協議が提出されるまでの期間が合意されると思われます。決定パネルの構造および権限、ならびに既存の強制的で拘束力のある紛争解決メカニズムと決定パネルの間の相互関係が技術的な検討作業として進行中です。

## 実施と管理

第10章は、実施上の課題を取り上げています。ブループリントでは、第1の柱に係る実施の枠組みが策定されてはおりません。枠組みの策定にあたっては、国内法、国際公法、およびこれら2つの要素を補完する指針という3つの異なる側面が横断的に求められます。

国内法への導入を行う目的は、(i)利益Aの設計と一貫した国内の課税権、(ii)二重課税の救済、(iii)新たなルールの運用に係るプロセス、および(iv)紛争解決を改善するためのプロセスとなります。また、既存の租税条約は利益Aの適用の妨げとなるため、(おそらく多国間条約の策定を通じた)国際公法の変更も必要とされます。これらの多国間条約は、既存の二国間条約を変更することを意図せず、既存の条約と共存し、特定の規定においてのみ優先します。第1の柱において想定されている多国間の紛争防止・解決メカニズムを導入するためには、多国間メカニズムが不可欠であることから、単なる二国間条約の改正は不十分です。よって、多国間条約には(i)新たな利益Aの税額を算定するための条約における障壁の撤廃、(ii)二重課税の排除、(iii)利益Aに関する税の確実性プロセス、および(iv)利益A以外についての税の確実性プロセスの要素が含まれます。最後に、国内法および国際公法の改正・変更に加えて、協調的な実施指針が策定されると思われます。

コンセンサス合意に際して、国内措置の廃止という重要な問題に関しての公約が要求されることが予想されます。しかし、これに関する実施指針はまだ策定されていません。廃止する必要のある国内措置の識別と廃止にあたっての移行の枠組みが必要になるとブループリントは述べています。

## 今後のステップ

第1の柱のブループリントに関して、利害関係者からの意見が2020年12月14日まで募集され、提出された書面によるコメントはすべて一般に公開されます。ブループリントに関するパブリックコンサルテーションミーティングは2021年1月に開催されます。包摂的枠組みは将来を見据えて課題に対処するため、2021年半ばまでに成功裏に結論に到達すべく迅速な作業を行うことで合意しました。

## 影響

第1の柱における提案は、デジタルのビジネスやデジタルのビジネスモデルをはるかに超えた、税の基本設計の大幅な変更を表しています。これらの提案は、ビジネスの運営を司る国際課税ルール全体の重要な変更につながる可能性があります。企業は今後数か月にわたってこうした動向を綿密に把握し、これらの提案がビジネスに及ぼす影響について国内と多国間の両方のレベルでOECDおよび政策立案者と関わるのが重要です。また企業はこれらの変更案が及ぼす潜在的な影響を見極める必要があります。

2021年半ばまでに合意が達せられない場合、多くの国においてデジタルサービス税が導入されるものと予想されます。さらに、各国は自国の国内法を通じて、第1の柱の基本設計における他の要素(例えば、利益Bの変化形)を導入する可能性があります。協調的な国際合意がない場合、これによって二重課税および係争が増加することが予想されます。

来る2020年11月16日に実施される[EY Japanのウェブキャスト](#)では、デジタル経済への課税:BEPS2.0とDSTの動向について解説します。

---

## 巻末注

1. 2018年3月21日付EY Global Tax Alert 「[The OECD's interim report on tax challenges arising from digitalisation: An overview](#)」をご参照ください。
2. 2019年1月29日付EY Global Tax Alert 「[OECD's new insights describe growing support on comprehensive changes to international tax policy, beyond digital](#)」をご参照ください。
3. 2019年2月14日付EY Global Tax Alert 「[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。
4. 2019年3月18日付EY Global Tax Alert 「[OECD hosts public consultation on document proposing significant changes to the international tax system](#)」をご参照ください。
5. 2019年6月3日付 EY Global Tax Alert 「[OECD workplan envisions global agreement on new rules for taxing multinational enterprises](#)」をご参照ください。
6. 2019年10月10日付 Global Tax Alert 「[The OECD takes next step on BEPS 2.0 - Proposal for a "unified approach" for additional market country tax](#)」をご参照ください。
7. 同上
8. 2020年3月5日付 Japan Tax Alert 「[OECD、BEPS 2.0の詳細および「第1の柱」と「第2の柱」の課題を特定する文書を公表](#)」をご参照ください。
9. 2020年7月29日付 Global Tax Alert 「[OECD issues report to G20 finance ministers and Central Bank governors and hosts webcast to provide update on tax work](#)」をご参照ください。
10. 2020年10月13日付 Global Tax Alert 「[OECD's Inclusive Framework releases BEPS 2.0 documents and agrees to continue work with target of conclusion by mid-2021](#)」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
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
高垣 勝彦	シニアマネージャー	katsuhiko.takagaki@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

弊社では、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. <https://www.eyjapan.jp/connect-with-us/mail-magazine/index.html> 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\_Japan

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 | Strategy and Transactions | Consulting

### EYについて

EYは、アシュアランス、税務、ストラテジー、トランザクションおよびコンサルティング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、[ey.com/ja\\_jp/people/ey-tax](http://ey.com/ja_jp/people/ey-tax)をご覧ください。

© 2020 Ernst & Young Tax Co.

All Rights Reserved.

Japan Tax SCORE 20201112

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。

[ey.com/ja\\_jp](http://ey.com/ja_jp)