

2020年8月6日

# Japan tax alert

EY税理士法人

## OECD、匿名化・集約された 国別報告統計を含む 新たな法人税統計を公表

### 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、以下のサイトから入手可能です。

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

### 概要

2020年7月8日、経済協力開発機構(OECD)は、年次報告書「法人税統計」の第2版(以下、[本報告書](#))を、最新の[データベース](#)とともに公表しました。本データベースは、法人税政策の研究を支援し、税源浸食と利益移転(BEPS)プロジェクトに関する取り組みの分析に利用できるデータの品質および範囲を拡大することを目的としています。本データベースには、BEPSプロジェクトに関する包括的枠組みの26の加盟法域から提供された2016年度の情報を反映し、世界100以上の法域において事業を展開する約4,000の多国籍企業(MNE)グループを対象とする、匿名化および集約された国別(CbC)報告統計が初めて含まれています。また、OECDは、この匿名化および集約されたCbC報告データに関する[よくある質問](#)のリストを公表しています。

本報告書およびデータベースの公表に伴う[プレスリリース](#)で強調されているように、OECDは、この新たな統計について、データが限定的なものである一方、BEPSの動きの存在を示すいくつかの予備的な洞察を示唆するものであり、経済のデジタル化に起因する税務上の課題に対処するために現在行われている国際的な取り組みの第2の柱(BEPS 2.0プロジェクト)に関する包括的枠組みによる取り組みの一環として、残されたBEPSに係る課題への対処を継続する必要性を強調するものであると考えています。

本データベースの第2版には、外国子会社合算(CFC)税制および利子損金算入制限規定に関する情報も初めて含まれており、OECDは、これらの情報がBEPS行動計画3および4の実施に関連する進捗状況の把握に役立つと指摘しています。

## 詳細な考察

### 背景

2015年10月、OECDはBEPSプロジェクトの15の行動領域すべてに関する最終報告書を公表しました<sup>1</sup>。本報告書においてなされた勧告は、国際基準を強化するための新たな最低基準、各国の国内慣行の収斂を促進するための共通のアプローチ、ベストプラクティスを導くガイダンスまで、多岐に及びました。BEPS行動計画11「BEPSの規模・経済的効果の分析方法の策定」に関する報告書は、BEPSの規模を推定し、BEPSの指標を特定し、BEPSの測定を改善するための推奨事項を提供することを目的としています。

OECDは2019年1月15日、法人税統計の**初版**を公表し、(i)法人税収、(ii)法定法人税率、(iii)法人実効税率、(iv)技術革新に関連する税制上の優遇措置の4つの主要なデータカテゴリーについて、約100カ国を対象とした国際比較可能な統計および分析を提供しています<sup>2</sup>。

### 法人税統計第2版

2020年7月8日に公表された本データベースの第2版には、OECDが収集し、既存の様々なデータセットに保存した新たなデータカテゴリーおよび統計が含まれています。本データベースには、以下の主要なデータカテゴリーが含まれています。

- ▶ 法人税収
- ▶ 法定法人税率
- ▶ 法人実効税率
- ▶ 研究開発(R&D)に対する税制上の優遇措置
- ▶ CbC報告を介して収集された匿名化および集約された統計情報
- ▶ 知的財産の管理体制
- ▶ CFC税制
- ▶ 利子損金算入制限規定

本報告書内のOECDの分析によれば、法人税は世界各国の政府にとって重要な税収源であり、2017年には93の法域で平均14.6%を占めていたのが、2000年には税収総額の12.1%です。また、税収総額における法人税の割合がOECD加盟国では平均9.3%であるのに対し、アフリカでは税収総額の平均18.6%、中南米・カリブ海地域では15.5%を占めており、発展途上国においては相対的に法人税の重要性が高くなっています。

法定法人税率は過去20年間で平均的に下落傾向にある一方、依然として法域によってかなりのばらつきがあります。対象となるすべての法域の平均法定実効税率の合計は、2019年が20.7%、2000年が28.0%であったのに対し、2020年は20.6%となっています。また、企業の研究開発を促進するために研究開発に対する税制上の優遇措置が益々利用されるようになっており、研究開発費に対する減税措置を実施しているのは、2000年にはOECD加盟国36カ国のうち19カ国であったのに対し、2019年には30カ国となっています。

### CbC報告を介して収集された匿名化および集約された統計情報

CbC報告は、行動計画13、「多国籍企業の企業情報の文書化」に関する最終報告書の一環として実施され、移転価格及びその他のBEPS関連リスクのハイレベルな検出および課税における税務当局の支援を目的としています<sup>3</sup>。BEPS行動計画11の下で、各法域は、多国籍企業とBEPSプロジェクトの継続的な経済・統計分析を支援するために、匿名化および集約されたCbC報告統計を定期的に公開することにも合意しました。

本法人税統計の第2版には、2016年度の集約されたCbC報告統計の初版が含まれており、これは4,000近い多国籍企業グループを対象とする26の法域において提出されたCbC報告書に基づいて集計されています。本包括的枠組みに加盟している137の法域のうち、2016年から始まる会計年度において多国籍企業からCbC報告書を受領したのは58の法域のみであり、2016年度に報告義務を履行したのは46の法域に限られ、任意申告でCbC報告書の一部を受領したのは、僅か12の法域のみとなりました。CbC報告書を受領している法域のうち、納税者の機密性を確保しつつ集計統計を提供するのに十分な数のCbC報告書を受領していると推定されたのは、僅か35の法域のみとなりました。これらの35の法域のうち、最初のデータ公表では、合計26の法域からのCbC報告書の統計が提示されており、包含率は74%となりました。一部の法域においては、データの品質、技術的な問題、法的な問題への懸念から提出しない(または提出を取り下げる)ことを選択するなど、様々な理由で、匿名化および集約されたCbC報告書の統計が提供されませんでした。

本報告書によると、データの多くは集約されすぎており、BEPSを特定するための手がかりについての詳細な調査が行えないこと、また大規模な法域も含め、一部の法域では集約されたCbC報告書の統計をOECDに提出していないことなど、本CbC報告書の集計データは限定的なものとなっています。

本報告書において、OECDは、データにはタイムラグがあることや、2016年以降、BEPS対策を目的とした施策の実施が著しく進展していることを指摘しつつも、CbC報告書の統計を初めて公表したことは、BEPSプロジェクトに関するいくつかの予備的な洞察を示唆していると捉えています。

- ▶ OECDによれば、このデータは利益が報告される場所と経済活動が行われる場所との間の不整合を示しています。例えば、高所得法域および中所得法域では、従業員（従業員総数のそれぞれ32%と37%）と有形資産（有形資産総数のそれぞれ35%と23%）の割合が利益（それぞれ28%と19%）の割合よりも高くなっています。一方、投資の中心地である法域においては、平均的に多国籍企業の利益の割合（25%）は、従業員の割合（4%）や有形資産の割合（11%）と比較して相対的に高くなっています。
- ▶ 法定法人税率がゼロの法域や、投資の中心地である法域では、従業員1人当たりの収益が高くなる傾向があります。OECDは、これはBEPSに関する動きのハイレベルの指標である可能性があり、資本集約度や労働者の生産性の違いを反映している可能性もあると指摘しています。
- ▶ 法域によっては、平均して多国籍企業の総収益に占める関連当事者の収益の割合が高い場合があります。OECDは、高水準の関連当事者の収益は商業的動機によるものである可能性があり、また高水準のリスク評価要因でもあり、潜在的に税務プランニングの可能性があると指摘しています。
- ▶ 事業活動の構成は各法域によって異なります。高所得法域、中所得法域、低所得法域では、販売、製造、サービスが最も一般的な活動となっています。投資の中心地である法域では、「株式およびその他の資本性金融商品の保有」が主な活動となっています。OECDは、持株会社の集中はリスク評価要因であり、特定の税務プランニング構造の証拠となりうること、また、関連当事者からの収益と同様に、こうした集中は真の商業的取り決めを反映している可能性があることを指摘しています。

OECDは、多国籍企業が報告の一貫性を向上させ、各法域がデータ収集慣行の一貫性を向上させ、さらに多くの法域がデータを提供し、データ収集の初期段階で生じた課題が対処されることにより、この新たなデータセットの適用範囲と品質が将来的に本データベースにおいて改善されることを期待していると述べています。

プレスリリースにおいて、OECDはデータが限定的であることを指摘している一方、データはBEPSの動向を示唆するものであり、BEPS 2.0プロジェクトの第2の柱に関する包括的枠組みによる取り組みの一環として、残されたBEPSに係る課題

への対処を継続する必要性を強調するものであるとの見解を表明しています。

## 外国子会社合算(CFC)税制

行動計画3「外国子会社合算税制の強化」に関する最終報告書では、不課税または課税の無期限延期をもたらすオフショアストラクチャーに対抗するために、親会社の法域内にある特定の種類の多国籍企業所得への課税を確保するためのCFC税制の策定に向けた推奨アプローチを提示しています<sup>4</sup>。

OECDは、行動計画3の実施に関連した進捗状況に関する情報、すなわち(i)法域がCFC税制を導入しているかどうか、(ii)法域における外国子会社合算(CFC)所得の定義、(iii)法域のCFC税制に実体的な経済活動のテストが含まれているかどうか、含まれている場合はそのテストの性質、そして最後にCFC税制の適用に例外があるかどうかに関する情報を収集しています。この情報が本データベースに含まれるのは今回が初となり、2019年に施行されたCFC税制を網羅しています。

本報告書によると、CFC税制の導入に関する情報は、122の包括的枠組みの加盟法域について入手可能となっています。このうち49の法域は、CFC税制が2019年に実施されたことを提示しています。各法域においては様々な基準を適用して統制を決定しています。またある法域ではCFC税制はあらゆる種類の収益に適用されるのに対し、他の法域ではCFC税制を受動的利益にのみ適用しており、使用されるCFC収益の定義も多岐にわたります。最後に、各法域は実質的な経済活動のテストの使用についても多様なアプローチをとっています。本報告書によると、2019年にCFC税制を導入した49の法域のうち、11の法域では実質的な経済活動のテストが実施されていませんでした。

## 利子損金算入制限規定

行動計画4、「利子控除制限ルール」に関する最終報告書では、企業（または同じ国で事業を展開する企業グループ）が損金算入する純支払利子額を、支払利息・税金・減価償却費・償却費控除前利益(EBITDA)の一定比率に制限する「固定比率」ルールを各国が実施することを推奨しています<sup>5</sup>。本行動計画4に関する報告書で概説されたアプローチの2つの側面に係る補足的な取り組みは2017年に完了しました<sup>6</sup>。

OECDは、行動計画4の実施に関連した進捗状況、すなわち、ある法域で利子損金算入制限規定が実施されているかどうか、また、実施されている場合には、本規定の主な設計上の特徴についての情報を収集しています。この情報が本データベースに含まれるのは今回が初となり、2019年に施行された利子損金算入制限規定を網羅しています。



本報告書によると、利子損金算入制限規定の導入に関する情報は、134の包括的枠組みの加盟法域について入手可能となっています。このうち67の法域は、利子損金算入制限規定が2019年に実施されたことを提示しています。多くの法域では、複数の利子損金算入制限規定が実施されていると報告されています。利子損金算入制限規定が導入されている67の法域のうち、最も一般的なものは、過小資本税制(43の法域)、および過大支払利子税制(33の法域)となっています。

過小資本税制では、指定した閾値を超えた場合、グループ内の支払利子の損金算入が認められません。この閾値は、負債自己資本比率または総資産負債比率に基づいています。過小資本税制においては、負債自己資本比率(一部の法域では総資産負債比率が使用されることもあります)の参照が最も一般的であり、比率の値はブラジルで用いられる0.3:1からスイスで用いられる6:1まで多岐にわたり、2:1、3:1および4:1の比率も広く用いられています。

過大支払利子税制では、EBITDAに対する利息の比率が指定された閾値を超えた場合、損金算入が制限されます。OECDガイドランスでは分母にEBITDAの使用を推奨していますが、支払利子、税金控除前利益(EBIT)に基づく規定の使用も認めています。さらに、総資産の課税価額に対する利子の比率を適用するデンマークの規定のように、他の比率を参照する利子損金算入制限規定も認められています。過大支払利子税制を採用している33の法域の中で最も一般的に参照される比率はEBITDAに対する利子の比率(30の法域)であり、比率の値はルーマニアで用いられる10%から30%まで多岐にわたり、後者が最も一般的な比率(24の法域)となっています。

## 知的財産の優遇税制

行動計画5、「有害税制への対抗」に関する最終報告書は、(i)税制が有害かどうかを判断する際に適用される「実質的な経済活動」の基準の定義、および(ii)透明性の向上<sup>7</sup>の2つの主要分野が取り上げられています。また本報告書では、知的財産権(IP)に関する実質的な規定やその他の優遇税制など、さまざまなテーマについても言及しています。

本データベースには、2019年に実施された知的財産の優遇税制の基本的な説明が記載されています。本データベース内の知的財産の優遇税制について報告された情報は以下の通りです。(i)当該優遇税制の名称、(ii)適格な知的財産、(iii)当該知的財産の優遇税制の下で適用される軽減税率、(iv)OECDの有害税制フォーラム(FHTP)によって決定された当該知的財産の優遇税制に係るステータス。本データベースは、優遇税制のピア・レビューのためにFHTPが収集した詳細な情報を利用しています。2019年11月時点の情報とステータスが記載されています。2019年に法制化さ

れ、2020年に発効される優遇税制の変更は、今回のデータベースには反映されていません。

本報告書によると、本データベースには、2019年に38の法域で実施された51の知的財産の優遇税制に関する情報が含まれています。合計37の優遇税制がFHTPによって有害ではないと判断され、このうち22の優遇税制については、行動計画5の最低基準に合わせて改訂された後、有害ではないと判断されました。イタリアおよびトルコの優遇税制については、FHTPによって有害ではないと判断された一方、両国とも一定の期間有害であることが判明した移行規制の存在が確認されました。ヨルダンの優遇税制は、FHTPによって有害であると判断されました。これら3つの優遇税制は、BEPS行動計画5の最低基準に準拠していなかったため、改訂または廃止の過程にあります。10の優遇税制については、行動計画5の最低基準を満たしているかどうかはまだ決定されていないため、FHTPの審査を受けています。これは、新たに導入された知的財産の優遇税制(米国のForeign Derived Intangible Income(FDII)控除の優遇税制を含む)や、最近包括的枠組みに参加した法域の知的財産の優遇税制にもあてはまります。

本報告書によると、将来的には、知的財産の優遇税制の影響が法人実効税率の分析に組み込まれるとしています。

## 影響

CbC報告書の集計データが初めて公表されたことで、多国籍企業の活動を分析するため新たな情報源が提供されました。しかし、本データは限定的なものであり、情報を評価する際にその旨を考慮する必要があります。

OECDがこの新しいデータを、BEPS 2.0プロジェクトの交渉に影響を与える多くの予備的洞察を示唆していることと留意することが重要となります。これに関連して、OECDは、本報告書に含まれている2016年のCbC報告書のデータは、BEPS 2.0プロジェクトの第2の柱を通じて取り組むべきBEPSの課題が残っていることを示唆していると指摘しています。しかし、BEPSの最終報告は2015年10月に公表されたため、2016年時点で、本実装プロセスは開始から間もないタイミングでありました。BEPS対策を実施するために世界各国がこれまでに行ってきた法改正の殆ど全てが、2016年以降に発効しました。例えば、OECD移転価格ガイドラインは2017年7月10日に更新され、BEPSプロジェクトにおいて合意された変更点が盛り込まれています。2018年7月1日、租税条約の濫用防止(行動計画6)及び相互協議の効果的実施(行動計画14)に関する最低基準を導入するためのツールとなる「税源浸食及び利益移転を防止するための租税条約関連措置を実施するための多数国間条約」(BEPS防止措置実施条約)が発効しました。さらに、欧州連合(EU)では、EU加盟国は

2019年末までに租税回避防止指令を法制化することが義務付けられています。これらは、OECDデータベースに含まれているCbC報告書のデータが対象としている2016年の時点では、BEPSに対処するための措置の実施レベルが依然として極めて限定的であったことを示す3つの例にすぎません。世界中で実施されたBEPSに対処するための措置の大規模な実施の影響は、より近年のデータを分析して初めて把握できるものと考えられます。

本データベースは今後も毎年更新され、将来的には、更に多くの国からのCbC報告データと、更に多くの年度のデータが含まれることが予想され、OECDはこれらのデータを、BEPSの傾向に関連した付加的な洞察を示唆するものと見なすものと考えられます。

企業は、本報告書とデータベースを確認し、そこに含まれるこの新たなCbC報告書データに対するOECDの解釈の意味を考慮することが望ましいと考えられます。

## 巻末注

1. EYグローバル・タックス・アラート、[OECD、BEPS行動計画に関する最終報告書を公表](#) (2015年10月6日付) 参照。
2. EYグローバル・タックス・アラート、[BEPSに関する最新情報と今後](#) (2019年1月28日付) 参照。
3. EYグローバル・タックス・アラート、[OECD、行動計画13「多国籍企業の企業情報の文書化」に関する最終報告書を公表](#) (2015年10月21日付) 参照。
4. EYグローバル・タックス・アラート、[OECD、行動計画3「外国子会社合算税制の強化」に関する最終報告書を公表](#) (2015年10月11日付) 参照。
5. EYグローバル・タックス・アラート、[OECD、行動計画4「利子控除制限ルール」に関する最終報告書を公表](#) (2015年10月14日付) 参照。
6. EYグローバル・タックス・アラート、[BEPSに関する最新情報](#) (2017年1月3日付) 参照。
7. EYグローバル・タックス・アラート、[OECD、行動計画5「有害税制への対抗」に関する最終報告書を公表](#) (2015年10月8日付) 参照。

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

### 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ございます。



@Japan\_EY

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。

© 2020 Ernst & Young Tax Co.  
All Rights Reserved.

Japan Tax SCORE 20200806

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)