

ITTS Alert

6 November 2020

OECDの包摂的枠組みが、BEPS 2.0のブループリント(詳細計画)報告書とパブリックコンサルテーション文書を公表し、2021年半ばまでの合意を目指す

- ▶ 企業は、今後これらの動向を注視するとともに、当該提案によるビジネスへの影響について、OECDや国内外の政策立案者との連携を検討すべきです。更に、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。

最新の動向

2020年10月12日、経済協力開発機構(以下、「OECD」)とOECD/G20の「税源浸食と利益移転(以下、「BEPS」)に関する包摂的枠組み」¹は、経済のデジタル化がもたらす課税問題に対処するための現行プロジェクト(以下、「BEPS 2.0プロジェクト」)に関連し、一連の文書を発表しました。このプロジェクトは、過去のBEPS行動計画からの進展であり、2つの要素から構成されています。第一の柱は、新たな課税権(ネクサス)と利益配分ルールの策定に焦点を当て、第二の柱は、世界的な最低課税ルールの策定に焦点を当てています。

¹ OECD/G20のBEPSに関する包摂的枠組みは、137カ国・地域が加盟しており、BEPS対応策の実施に向けて協力しています。

OECDが公表した一連の文書には次のものが含まれています。

- ▶ 「BEPSに関する包摂的枠組み」による第一の柱及び第二の柱のブループリント報告書の序文
- ▶ 「BEPSに関する包摂的枠組み」による第一の柱のブループリント報告書
- ▶ 「BEPSに関する包摂的枠組み」による第二の柱のブループリント報告書
- ▶ 第一の柱及び第二の柱のブループリント報告書に関するパブリック・コンサルテーション文書
- ▶ OECD事務局による経済的影響分析
- ▶ BEPS 2.0プロジェクト策定に係るハイライト・パンフレット
- ▶ BEPS 2.0プロジェクトに関する「10のよくある質問」
- ▶ G20の財務相・中央銀行総裁に対するOECD事務総長報告書

上述の文書の公表に関連し、アンヘル・グリアOECD事務総長とパスカル・サンタマンOECD租税政策・税務行政センター局長は、オンライン記者会見でBEPS2.0プロジェクトの進展に関する最新情報を発表しました。更に、OECD事務局は、BEPS 2.0プロジェクトの技術的側面の進捗状況および、その他の国際課税への取組みに関するウェブキャストを主催しました。当該ウェブキャストのオンデマンド配信とプレゼンテーション資料は、OECDのウェブサイトからアクセスできます。

「BEPSに関する包摂的枠組み」が発表した「ブループリント報告書の序文」によると、COVID-19パンデミックの中BEPS 2.0プロジェクトの作業に実質的な進展があつた一方、まだ解決すべき重要な政策的・技術的な課題が残されているとしています。このため、当該ブループリント報告書は「BEPSに関する包摂的枠組み」の加盟国・地域による合意を反映するものではなく、2020年末までに合意に基づく解決策を見出すという当初の目標が達成できないことを意味します。「BEPSに関する包摂的枠組み」は、2021年半ばまでに合意形成が達成できるよう交渉を続けることを確約するとともに、「各国・地域が合意に基づく解決策を実施できるよう、技術的な問題を解決し、モデル法案の草稿、ガイドライン、国際的なルールやプロセスを策定する」としています。

この目的の為、「BEPSに関する包摂的枠組み」は、第一の柱及び第二の柱のブループリント報告書とパブリック・コンサルテーション文書を発表し、2020年12月14日までに利害関係者から書面によるコメントを募集しています。ブループリント報告書は、第一の柱及び第二の柱に関する政策的な特徴、原則及びパラメータについての見解を反映するとともに、「BEPSに関する包摂的枠組み」の加盟国・地域間の見解の相違を埋める必要がある政策的・技術的課題を特定したものです。

ハイライト・パンフレットは、ブループリント報告書と経済的影響分析の概要と、政治的な決定を通じて解決すべき第一の柱及び第二の柱の主要な問題の要旨を掲載しています。第一の柱に係る未解決事項は、Amount Aの適用対象範囲、新たな課税権の下で配分される残余利益の金額、Amount A以外についての強制的・拘束的紛争解決の範囲、Amount Bの対象範囲と適用に関するものです。第二の柱に関しては、諸提案の主要な設計上の特徴に関する異なる見解を解消するために、適用対象除外(カーブアウト)、ブレンディング、ルールの順序、税率などに関する政治的な合意が求められています。

OECD事務局は、第一の柱及び第二の柱に関する作業の一環として経済影響分析を発表しました。当該分析は、「BEPSに関する包摂的枠組み」の加盟国・地域のコンセンサスを表すものではありません。この経済影響分析によると、第一の柱及び第二の柱についての完全な合意が得られれば、全世界の法人税収が年間500～800億米ドル増加すると推測されています。これらの改革と現行法である米国外軽課税無形資産所得(以下、「GILTI」)合算課税の効果を総合すると、その効果は年間600～1,000億米ドルの歳入増加、または全世界の法人税収の約4%に相当します。OECD事務局によると、この計算には、米国の税制改革及び2015年に発表されたBEPS 1.0プロジェクトの最終成果物の導入等の影響が考慮されていません。更に、当該経済予測には、COVID-19のパンデミックに伴う景気悪化の影響等も、考慮されていません。

第一の柱及び第二の柱の概要

第一の柱 - 新たな課税権と利益配分ルールの策定

第一の柱の目的は、事業利益に対する課税権の配分に関する統合的なアプローチを構築し、市場国・地域の課税権を拡大することです。これを実現するために、第一の柱には、次の3つの要素が含まれています。

- a) Amount A: 多国籍企業グループ(以下、「MNE」)または、MNEのセグメントに配分される(みなし)残余利益に対する市場国・地域の新たな課税権。
Amount 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。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(以下、「ADS」)と消費者向けビジネス(以下、「CFB」)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、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。

ブループリントにおいて、CFBとは、通常消費者に販売されるような種類の物品及びサービスの販売により収入を生み出す事業(仲介人、及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事業を含む)と定義されています。

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・賃貸、ならびに国際航空及び海運事業は、Amount Aの対象外とされています。しかしながら、非金融機関が行っている金融関連の活動が適用除外対象となるかについては、未だ不透明な状況です。

Amount 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Amount 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(以下、「CbCR」)の目的において使用されている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Amount 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。

Amount Aの市場国・地域への配分額を決定するにあたり、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新たなネクサスの基準が、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、対象範囲の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又は恒久的施設(以下、「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。他に「BEPSに関する包摂的枠組み」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継続的なプレゼンスに基づくテスト、並びに広告および販促費に基づくテストです。

その後、特定されたAmount Aは、定式的計算を用いて適格市場国・地域に配分されます。既存の利益配分ルールとこの新たな課税権の相互関係を調整し、二重課税を排除するメカニズムが整備されます。

b) Amount 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、紛争を低減することを意図したものです。Amount Bは、既存のネクサスを持つ法人やPEに適用され、Amount Aの新たなネクサスルールには関係していません。

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を設けるとしています。ブループリントは、Amount Aについての紛争防止・解決と、Amount A以外についての紛争防止・解決という2つの一連のルールが提案されています。

ブループリントでは、第一の柱に係る実施の枠組みが策定されていません。枠組みの策定にあたっては、国内法、国際公法、及びこれら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)Amount 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、及び(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Amount 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。

第二の柱 - グローバル最低課税ルールの策定

第二の柱は、所得合算ルール(以下、「IIR」)、軽課税支払ルール(以下、「UTPR」)(以下、総称してグローバル税源浸食防止('GloBE')規則)、課税対象ルール(以下、「STTR」)からなる、協調的な一連のグローバル最低課税ルールの導入を求めています。これらのルールの目的は、MNEの本社所在地や各事業体の居住地国にかかるらず、対象となる事業所得に最低限の法人税を課すことです。

対象となるグループおよび事業体の決定は、主にCbCRに関連して使用される定義およびメカニズムに基づいています。除外される事業体に対するみなし規定を前提として、GloBE規則は、直前会計年度の連結グループ総収入が7億5,000万ユーロ以上のMNEに適用されます。ブループリントでは、除外される事業体として、投資ファンド、年金基金、政府機関、国際機関、非営利団体を挙げ、それぞれの具体的な定義が示されています。

第二の柱の目的を達成するために採用される関連ルールは、次のとおりです。

- a) IIRは、外国支店又は被支配企業の所得が居住地国にて最低税率未満(最終的に適用される最低税率は今後の合意事項であるが、パブリックコンサルテーション文書の設例では10%~12.5%とされている)の実効税率(以下、「ETR」)で課税される場合に適用され、関連する親会社レベルでトップアップ(追加)課税の対象となる。PEの収益にIIRを適用する際に、外国所得免除方式を無効にする条約ベースのスイッチオーバー・ルールが検討されている。
- b) UTPRは、関連者への支払いが受領者側で最低税率未満のETRで課税される場合、当該支払いについて損金算入の制限又は否認(或いは国内法で認められる同様の税務調整)により支払国側にトップアップ課税を可能にする。
- c) STTRは、対象となる関連者への支払いに源泉税を課すことにより、GloBE規則を補完します。STTRは、独立した租税条約ルールとして機能し、対象となる支払金が重要性の閾値(今後の合意事項)を上回ると同時に受領者側で最低税率未満の名目税率で課税される場合に適用されます。

STTRの「対象支払い」は、(i)利息及びロイヤルティの支払、(ii)フランチャイズ料、役務と組み合わせた無形資産の使用料又はその他の支払い、(iii)保険料又は再保険料、(iv)保証料、仲介料又はファイナンス・フィー、(v)動産の使用又は使用権に対する賃貸料又はその他の支払い、(vi)マーケティング、調達、代理業又はその他の仲介サービスの提供の対価が含まれます。

ルールの調整

第二の柱のルールにおいて、最も優先されるルールはSTTRです。これは、GloBE規則の下でETRを決定する際に、STTRの適用による追加課税が考慮されることに起因します。IIRはUTPRよりも優先されることになり、その結果、Globe規則に従ってIIRの対象となる在外構成事業体により直接または間接的に管理されている構成事業体に関しては、UTPRによる追加課税を割り当てることはできません。

香港への影響

香港の一次的課税権の保護

現在提案されているGloBE規則に従い、香港がIIRを導入した場合、香港最終親会社(以下、「UPE」)が低税率国に有する構成事業体に対して追加課税が適用される可能性があります。この場合、IIRの対象となる香港域外の構成事業体は、UTPRの対象外となります。ブループリントに基づくと、香港UPEが香港域内に有する構成事業体が軽課税の対象となっている場合、香港において当該構成事業体にIIRを適用することはできないとされています。この場合、これらの香港構成事業体が香港域外に所在する関連者から受領する特定の支払いに関して、UTPRが適用される可能性があります。従って、追加課税は香港域外の国・地域により徴収されることになります。

上記に対する一つの対応策として、香港政府は適用対象となる香港UPEが有する香港域内の軽課税構成事業体に対して国内最低税率を適用する可能性があります。このような対応策は、ブループリントでも想定および許容されており、当該最低税率の対象となる香港軽課税事業体が支払う税額は、GloBE規則において合意される国・地域単位の最低ETRに基づくことになります。これにより、香港域外でのUTPRの潜在的な適用を無効にします。

更に、このような国内最低税率が香港域外にUPEを有するMNEグループの香港構成事業体にも適用される可能性があります。これにより、他国・地域が香港構成事業体に対してIIRルールを適用することを予防します。

香港において上述の最低税率が導入される場合、香港のETRに関する項目が制度設計に含まれることが重要なことがあります。

BEPS 2.0以後の香港の経済インフラと競争力の強化

第一の柱及び第二の柱の実施により、香港政府の税収増加が見込まれています。一方で、多くのMNEが追加課税をいずれかの国・地域で支払わなければならないことになります。従って、対象となるMNEの観点からは、香港やシンガポールのように源泉地課税制度(属地主義)を採用し、キャピタルゲインの非課税や、その他多くの優遇税制(0%~8.25%の適用税率)を制定している国・地域の国外投資先としての魅力は薄れることになるでしょう。

第二の柱の影響により、香港における税務メリットが低下する見込みではあるものの、BEPS2.0の対象・非対象となるMNEの双方の観点から、既存の優遇的な課税制度を維持することは、香港が国際課税環境における投資競争に勝ち抜く上で非常に重要です。更に、経済インフラやビジネス環境をさらに強化する必要があります。

納税者への影響と次のステップ

第一の柱及び第二の柱の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は、2020年12月14日まで書面によるコメントを受け付けており、受領されたコメントはすべて公開されます。

特に高い関心のある個別の質問事項としてパブリックコンサルテーション文書に記載されている項目は、既存の類似税制(特に米国が導入しているグローバル軽課税無形資産所得(すなわち、「GILTI」)合算課税など)との調和、規則の技術的設計、執行手順及びコンプライアンスの簡素化、紛争の防止と解決方法などです。ブループリントに関するコンサルテーション会合は2021年1月中旬に開催される予定であり、「BEPSに関する包摂的枠組み」は、2021年半ばまでの合意形成を目指し、第一の柱・第二の柱に関する残された課題について迅速に取り組むことに合意しています。

第一の柱及び第二の柱の提案は、デジタルビジネスやそのモデルをはるかに超えた課税ルールの構造変革をもたらすものです。

これらの提案は、ビジネスを営む際の国際的な課税ルールに大幅な変更をもたらす可能性があるものです。企業は、今後数ヶ月間にわたってこうした動向を注意深く観察し、これらの提案がビジネスに及ぼす影響について、国内及び多国間で、OECDや政策立案者と連携することが重要です。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。

2020年内に「BEPSに関する包摂的枠組み」による合意がなされないことが明らかになっている中、第一の柱が2021年半ばまでに合意が達成されない場合、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、第一の柱の基本設計における他の要素(例えば、Amount Bの類似案など)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。

第二の柱に関しては、2021年半ばまで合意が達成されない場合に、欧州連合および各国において、独自の最低課税ルールの導入に向けた動きが活発化することが予想されます。第二の柱に関しての取り組みは、特定の国の利益を反映した逸脱や一方的な行動の起点となる危険性があります。

納税者は、これらの広範囲にわたる提案の潜在的な影響を評価し、必要に応じて税務専門家のアドバイスを求める 것을 推奨します。



Hong Kong office
Agnes Chan, Managing Partner, Hong Kong & Macau
22/F, CITIC Tower, 1 Tim Mei Avenue, Central, Hong Kong
Tel: +852 2846 9888 / Fax: +852 2868 4432

		Ian McNeill Deputy Asia-Pacific Tax Leader +852 2849 9568 ian.mcneill@hk.ey.com
Non-financial Services		Financial Services
David Chan Tax Leader for Hong Kong and Macau +852 2629 3228 david.chan@hk.ey.com		Paul Ho Tax Leader for Hong Kong +852 2849 9564 paul.ho@hk.ey.com
International Tax and Transaction Services		International Tax and Transaction Services
International Tax Services		International Tax Services
Jo An Yee +852 2846 9710 jo-an.yee@hk.ey.com		James Badenach +852 2629 3988 james.badenach@hk.ey.com
Transfer Pricing Services		Vanessa Chan +852 2629 3708 vanessa-ps.chan@hk.ey.com
Martin Richter +852 2629 3938 martin.richter@hk.ey.com	Kenny Wei +852 2629 3941 kenny.wei@hk.ey.com	Adam Williams +852 2849 9589 adam-b.williams@hk.ey.com
Transaction Tax Services		Transfer Pricing Services
David Chan +852 2629 3228 david.chan@hk.ey.com	Jane Hui +852 2629 3836 jane.hui@hk.ey.com	Justin Kyte +852 2629 3880 justin.kyte@hk.ey.com
Eric Lam +852 2846 9946 eric-yh.lam@hk.ey.com	Qiannan Lu +852 2675 2922 qiannan.lu@hk.ey.com	Transaction Tax Services
Rohit Narula +852 2629 3549 rohit.narula@hk.ey.com		Rohit Narula +852 2629 3549 rohit.narula@hk.ey.com

EY | Assurance | Tax | Strategy and Transactions | Consulting

About EY

EY is a global leader in assurance, tax, strategy, transaction and consulting services. The insights and quality services we deliver help build trust and confidence in the capital markets and in economies the world over. We develop outstanding leaders who team to deliver on our promises to all of our stakeholders. In so doing, we play a critical role in building a better working world for our people, for our clients and for our communities.

EY refers to the global organization, and may refer to one or more, of the member firms of Ernst & Young Global Limited, each of which is a separate legal entity. Ernst & Young Global Limited, a UK company limited by guarantee, does not provide services to clients. Information about how EY collects and uses personal data and a description of the rights individuals have under data protection legislation are available via [ey.com/privacy](#). For more information about our organization, please visit [ey.com](#).

© 2020 Ernst & Young Tax Services Limited.
All Rights Reserved.

APAC no. O3011369
ED None.

[ey.com/china](#)

About EY's Tax services

Your business will only succeed if you build it on a strong foundation and grow it in a sustainable way. At EY, we believe that managing your tax obligations responsibly and proactively can make a critical difference. Our 50,000 talented tax professionals, in more than 150 countries, give you technical knowledge, business experience, consistency and an unwavering commitment to quality service – wherever you are and whatever tax services you need.

This material has been prepared for general informational purposes only and is not intended to be relied upon as accounting, tax, legal or other professional advice. Please refer to your advisors for specific advice.

Follow us on WeChat

Scan the QR code and stay up to date with the latest EY news.

