

## Tax

Issue P304/2019 – 2019年11月15日  
日本語翻訳版

# Tax Analysis

## OECDによる最新のパブリック コンサルテーション：グローバル 税源浸食防止提案（第二の 柱）

Authors:

Beijing

Julie Zhang

Partner

Tel : +86 10 8520 7511

Email : [juliezhang@deloitte.com.cn](mailto:juliezhang@deloitte.com.cn)

Candy Sun

Senior Manager

Tel : +86 10 8520 7704

Email : [cansun@deloitte.com.cn](mailto:cansun@deloitte.com.cn)

Gloria Li

Manager

Tel : +86 10 8512 5784

Email : [fanli@deloitte.com.cn](mailto:fanli@deloitte.com.cn)

2019年11月8日、経済協力開発機構（OECD）は「グローバル税源浸食防止提案（Global Anti-Base Erosion Proposal。以下「GloBE提案」）に関するパブリックコンサルテーション文書を公布した。本 Tax Analysis では、パブリックコンサルテーションの背景・パブリックコンサルテーション文書の内容・OECDの今後の作業スケジュール・私どもの考察について説明する。

### 1、背景

OECDは、2019年10月9日に公布された経済のデジタル化に伴う課税の「統合的アプローチ」（第一の柱）<sup>1</sup>に関するパブリックコンサルテーション文書に続き、2019年11月8日に「GloBE提案」（第二の柱）<sup>2</sup>に関するパブリックコンサルテーション文書を公布した。当該2つのパブリックコンサルテーション文書の公布は、2019年5月31日に公布された「作業プログラム：経済のデジタル化に伴う課税問題の対応に関するコンセンサス解決策の作成」（以下「作業プログラム」）以降、OECDによる検討が推進された結果といえる。なお、現在、当該2つのパブリックコンサルテーション文書について、OECD/G20包摂的枠組みに参加する130余りの加盟国の間で、未だ合意に至っていない状況である。

<sup>1</sup> OECDが2019年1月29日に公布した「ポリシーノート：経済のデジタル化に伴う課税問題への対応」及び2019年5月に公布した「作業プログラム」によれば、第一の柱では、「多国籍企業の所得に係る課税権の各国間への割り当てについて、ネクサスルールと利益配分ルール（特に市場国やユーザー国への利益と課税権の配分）を考慮した上で対処すること」が目標とされている。詳細については、11月5日に発行された Tax Analysis 「OECDによるパブリックコンサルテーション：経済のデジタル化に伴う課税への「統合的アプローチ」の提案」を参照のこと。

<sup>2</sup> OECDが2019年1月29日に公布した「ポリシーノート：経済のデジタル化に伴う課税問題への対応」及び2019年5月に公布した「作業プログラム」によれば、第二の柱では、「その他の BEPS 問題への取り組みとして、自国の税源を低税率地域への利益移転から保護するルールを構築すること」が目標とされている。

第二の柱「GloBE 提案」では、多国籍企業の所得に係る実効税率が、ミニマム税率を下回らないよう確保することで、税源浸食問題の体系的かつ総合的な解決の実現が、その目的とされている。GloBE 提案の適用対象は「高度にデジタル化された企業」に限定されていない一方、「経済のデジタル化において、高度にデジタル化された企業により、無形資産の特性である重要なバリュードライバーを利用することで、ストラクチャリングを通じた利益の移転」という問題の解決に、寄与することが期待される。そのため、GloBE 提案は、デジタル化された企業に対して、潜在的な影響をもたらす可能性が想定される。

「作業プログラム」によると、GloBE 提案は相互に関連する以下の2つの要素から構成されており、さらに具体的な「4つのルール」に集約されている。

- 居住地国所得合算ルール
  - 所得合算ルール (an income inclusion rule) : 被支配法人又は外国支店の所得に係る実効税率が、ミニマム税率を下回る場合、その所得に対してミニマム税率まで課税する。
  - スイッチオーバールール (a switch-over rule) : 恒久的施設に帰属する利益又は無形資産から得られる利益に係る実効税率が、ミニマム税率を下回る場合、居住地国での二重課税排除方式を、国外所得免除方式から外国税額控除方式に切り替える。
- 税源浸食支払に対する源泉地国での控除否認・課税ルール
  - 軽課税支払ルール (an undertaxed payments rule) : 関連者への支払いの際に、源泉地国外のミニマム税率以上の課税を受けなかった場合、源泉地国における当該支払いの損金算入の否認、又は源泉徴収に基づく課税方式 (源泉徴収税を含む) の採用を実施する。
  - 課税対象ルール (subject to tax rule) : 軽課税支払ルールの補完として、海外送金に係る源泉地の国外で、ミニマム税率以上の課税を受けなかった場合、源泉地国において当該送金を源泉徴収その他の課税の対象とし、かつ特定所得項目に対する租税条約上の恩典適用を否認する。

11月8日に公布されたパブリックコンサルテーション文書では、第二の柱に関する以下の3つのテクニカル上の課題の詳細について、説明された。

- (1) 課税ベースの決定における財務諸表の使用
- (2) 実効税率算定における高税率所得と低税率所得との合算 (ブレンディング)
- (3) 適用対象除外 (カーブアウト) 及び閾値の設定

## 2、パブリックコンサルテーション文書の主要内容

パブリックコンサルテーション文書において述べられた3つの要点は、以下の通りである。

### 2.1 課税ベースの決定

GloBE 提案は、多国籍企業の実効税率に関する判断を前提とするものである。そして、実効税率の計算の際には、分母 (課税所得) と分子 (納付税額) を確定しなければならない。OECD が 2019 年 5 月に公布した「作業プログラム」で「財務会計 (連結財務諸表) をスタート地点として、適切な調整を加えて得た会計上の利益を、実効税率計算の分母 (課税所得) として使用する。また、実際の納付税額又は会計上の所属税費用 (要調整) を、実効税率計算の分子として使用する」ことが提案された。OECD によるこの提案の目的の1つとしては、「ルールの簡素化とコンプライアンスコストの低減」が挙げられる。

For more information, please contact:

#### Global Business Tax Services

##### National Leader

##### Hong Kong

##### Ryan Chang

Partner

Tel : +852 2852 6768

Email : [ryanchang@DELOITTE.com](mailto:ryanchang@DELOITTE.com)

#### International Tax & M&A Tax Services

##### National Leader

##### Shanghai

##### Vicky Wang

Partner

Tel : +86 21 61411035

Email : [vicwang@deloitte.com.cn](mailto:vicwang@deloitte.com.cn)

##### Eastern Chin

##### Shanghai

##### Hong Ye

Partner

Tel : +86 21 61411171

Email : [hoye@deloitte.com.cn](mailto:hoye@deloitte.com.cn)

#### Transfer Pricing Tax

##### National Leader

##### Beijing

##### Liantang He

Partner

Tel : +86 10 8520 7666

Email : [lhe@deloitte.com.cn](mailto:lhe@deloitte.com.cn)

##### Northern China

##### Beijing

##### Sophie Wei

Partner

Tel : +86 10 8520 7622

Email : [swei@deloitte.com.cn](mailto:swei@deloitte.com.cn)

## (A) 会計基準の選択

財務会計（連結財務諸表）をスタート地点とする場合、会計基準の選択が問題となる。会計基準の選択に際して想定される問題は、以下の通り説明された。

- 問題 1：選択すべき会計基準について、親会社に適用される（又は親会社が使用する）もの又は、現地の報告目的で子会社に適用される（又は子会社が使用する）ものか、いずれかについて、パブリックコンサルテーション文書で、統一された基準を使用することの必要性、及び想定される全ての選択肢と各選択肢のメリット・デメリットについて述べられた。しかしながら、運用の方向性に関するアドバイスは、提示されていなかった。
- 問題 2：GloBE 提案にとって、どの会計基準がより受け入れられやすいのかという問題について、パブリックコンサルテーション文書において、一般に公正妥当と認められる会計基準の使用が推奨された。

例えば、権限のある当局から一般に公正妥当と認められる会計原則（GAAP）又は国際会計基準（IFRS）に基づく連結財務諸表の作成を求められた上場企業の存在に鑑みれば、GAAP と IFRS は、その選択肢として考えられる。ただし、多国籍企業の中には、非上場企業も存在している。それらの非上場企業に対して、いずれかの会計基準に基づく連結財務諸表の作成は、法的に義務付けられてはいない。実効税率の計算における会計基準の選択に際して、上述の状況を考慮に入れなければならないと考えられる。

## (B) 差異の調整

パブリックコンサルテーション文書では、「会計上の利益と税務上の所得との間に大きな差異が存在する可能性があることを考慮し、会計上の利益に対して調整を加える必要がある」と指摘された。会計上の利益と税務上の所得との間に生じる差異は、一般的に永久差異と一時差異の 2 種類に分けられる。

パブリックコンサルテーション文書では、永久差異を引き起こしうる幾つかの状況が挙げられた。その上で、永久差異への対応に関する幾つかの問題点（例：どのように永久差異を調整すべきか）に関するパブリックコメントが求められた。パブリックコンサルテーション文書では、一時差異への対応について 3 つのアプローチが提案され、パブリックコメントが求められた。

- a) ミニマム税額超過分の繰越：一時差異の影響は、ミニマム税率超過分税額の繰り越し及び租税属性（“tax attributes” 繰越欠損金や税額控除といった、会計処理とは異なる租税法上の特別な処理をいう）の繰り越しを通じて解消できる。このアプローチは、以下の 3 つのルールに基づき運用される。
- ルール 1：ある年度に子会社が、所属の課税管轄区域に、ミニマム税率に基づき算出された税額を超えて税金を納付した場合、超過分は繰り越される。その将来年度において、当該子会社の納付税額が、ミニマム税率に基づき算出された税額を下回った場合、繰越分は当該将来年度に納付した税額として取り扱われる。
  - ルール 2：ルール 1 と逆の状況の際に、適用される。ある年度に子会社が、所属の課税管轄区域に納付した税額がミニマム税率に基づき算出された税額より少なく、親会社が所得合算ルールの下で、当該子会社の所得に対して税金を納付した場合において、その将来年度に当該子会社が、所属の課税管轄区域に、ミニマム税率に基づき算出された税額を超えて税金を納付したときは、親会社は、その超過分に対して、税額の還付又は親会社のその他の未払税額からの控除を申請できる。
  - ルール 3：子会社の営業損失は繰り越され、将来年度に、当該子会社の会計上の利益から控除される。
- b) 税効果会計の運用：税効果会計を運用する場合、ある期間の所得税費用は、当該期間の納付税額に関わらず、当該期間の会計上の利益に基づき算定される。また、IFRS 及び、その他一般に使用される会計基準に基づき連結財務諸表を作成している多国籍企業では、すでに税効果会計が運用されている。そのため、OECD は、このアプローチの運用によって、コンプライアンスに関する負担は軽減されると指摘した。
- c) 複数年度の平均実効税率の使用：複数年度における子会社の合計所得と合計納付税額に基づき、複数年度の平均実効税率を計算する（例：当期及び複数の過年度のデータを使用できる）。このアプローチは、損失・ミニマム税額超過分・その他の租税属性の繰越に関する個別のルールの策定は、必ずしも必要とはされないため、よりシンプルであるという利点がある。

## 2.2 ブレンディング (Blending)

実効税率の算定の際に、納税者が同じ事業体又は同じグループ内の異なる事業体から、低税率所得と高税率所得とを合算できる範囲を明確に定める必要がある。「作業プログラム」において、異なる源泉からの高課税所得と低課税所得とを合算できる範囲は「ブレンディング」と称された。

「作業プログラム」では、「事業体ブレンディングから、全世界ブレンディングまで、様々なブレンディングの選択肢を検討する必要がある、その中でもとりわけ、国・地域ブレンディングと全世界ブレンディングについて重点的に検討する必要がある」と指摘されていた。これを受け、パブリックコンサルテーション文書では、以下の3つのアプローチについて検討が行われた。

- a) 全世界ブレンディングアプローチでは、多国籍企業は、合計外国所得及び当該所得に対する合計外国税額を集計する必要がある。また、外国実効税率（すなわち、合計外国税額/合計外国所得）がミニマム税率未満の場合、当該多国籍企業は、追加納税を行う必要がある。
- b) 国・地域ブレンディングアプローチでは、多国籍企業は、異なる課税管轄区域間で外国所得を配分する必要がある。また、配分された所得に係る実効税率が、ミニマム税率を下回る課税管轄区域から得た利益に対して、当該多国籍企業は、追加納税を行う必要がある。
- c) 事業体ブレンディングアプローチでは、多国籍企業は、グループ内の各事業体（国内事業体の外国支店を含む）の所得と納付税額を集計する必要がある。また、国外事業体（または外国支店）に適用される効税率がミニマム税率未満の場合、当該多国籍企業は追加納税を行う必要がある。

当該3つのアプローチは、以下の事項に与える影響又はその対処方法が異なるため、運用面で、相違するメリット・デメリットが存在する。パブリックコンサルテーション文書では、各アプローチにおいて生じる可能性のある影響について、パブリックコメントが求められた。

- 実効税率の変動に及ぼす影響
- 連結財務諸表情報の使用（例：所得及び外国税額について、国内と国外の区分（全世界ブレンディングの場合）、または国・地域レベル又は事業体レベルの区分（国・地域ブレンディング及び事業体ブレンディングの場合）が必要である）及び関連の財務データの作成におけるコンプライアンスコスト
- 本店・支店間における所得の配分
- 課税上、透明な事業体の所得配分
- 他国で生じた税額の控除
- 配当金とその他の分配の取り扱い

## 2.3 適用除外と閾値の設定

「作業プログラム」では、以下の問題に対して、GloBE 提案の適用を制限する除外範囲と閾値との設定について規定すべきであると指摘された。

- BEPS 行動5「有害な租税慣行への対応」に準拠した税制、及びその他の実質ベースのカーブアウトアプローチ
- 有形資産に対するリターン
- 特定の閾値を下回る関連者間取引を行っている被支配会社

また、「作業プログラム」では、GloBE 提案の適用を制限する除外範囲と閾値との設定について、以下のオプション・問題に関する検討が求められた。

- 売上高、又はグループの規模を表すその他の指標に基づく閾値
- 利益/金額が少ない取引、又は事業体を除外するためのデミニマス基準値
- ミニマム閾値の設定を通じて、金額が小さい事業体又は取引の除外
- 特定のセクター又は産業の除外

パブリックコンサルテーション文書では、「適用除外は、事実及び状況に基づく定性的な評価、又は公式などの客観的な基準により行うことができる」と述べられた。また、これに関連するパブリックコメントが求められた。

## 3、OECDの今後の作業スケジュール

2019年12月2日までに、第二の柱のパブリックコンサルテーションに関する意見の提出が求められ、2019年12

月 9 日に、パリで公聴会が開催される予定である。

OECD/G20 の包摂的枠組において「軽課税支払ルール」や「課税対象ルール」についてより明確な枠組が策定された際に、当該ルールの詳細について、更なるパブリックコンサルテーションが行われる予定である。

#### 4、 私どもの考察

「作業プログラム」において提示された第二の柱に関連した 4 つのルールについて、パブリックコンサルテーション文書では、非常に限定的な説明が提示されている。また、多国籍企業の実効税率の決定について詳しい検討を行い、参考として、複数のアプローチとそのメリット・デメリットの分析が提示された。しかしながら、運用の方向性についてのアドバイスは、提示されておらず、論点の提示や質問を通じてパブリックコメントが求められた。なお、注目されている「ミニマム税率」の数値に関しても、パブリックコンサルテーション文書では、検討が行われなかった。パブリックコンサルテーション文書で、その一部の事例分析に 15% の税率が使用されているが、OECD 事務局は、「当該税率はあくまで事例分析用に提示したものであり、合意されたミニマム税率ではない。GloBE 提案の主要な要素の設計が完了した後、「ミニマム税率」に関する検討を行う」と述べた。

歓迎されるべきこととしては、「作業プログラム」で提示された GloBE 提案の作成にあたって遵守すべき原則が、パブリックコンサルテーション文書によって、再確認されたことが挙げられる。その原則とは、「簡素化されたルールに基づいて、コンプライアンスコスト・徴収管理コスト・二重課税リスクの軽減を目指す」ということである。これは、閾値や適用除外範囲の設定など、「作業プログラム」及びパブリックコンサルテーション文書の随所に反映されている。しかし、GloBE 提案に関わる内容のテクニカル上の複雑性、及び各国の立場の相違を考慮すると、OECD/G20 包摂的枠組において上述の原則が遵守されたとしても、GloBE 提案の本格導入までには、時間を要することが予想される。

Tax Newsflash is published for the clients and professionals of Deloitte Touche Tohmatsu. The contents are of a general nature only. Readers are advised to consult their tax advisors before acting on any information contained in this newsletter. For more information or advice on the above subject or analysis of other tax issues, please contact:

### Beijing

#### Andrew Zhu

Partner  
Tel: +86 10 8520 7508  
Fax: +86 10 8518 1326  
Email: [andzhu@deloitte.com.cn](mailto:andzhu@deloitte.com.cn)

### Chengdu

#### Frank Tang / Tony Zhang

Partner  
Tel: +86 28 6789 8188 / 8008  
Fax: +86 28 6500 5161  
Email: [ftang@deloitte.com.cn](mailto:ftang@deloitte.com.cn)  
[tonzhang@deloitte.com.cn](mailto:tonzhang@deloitte.com.cn)

### Chongqing

#### Frank Tang / Tony Zhang

Partner  
Tel: +86 23 8823 1208 / 1216  
Fax: +86 23 8859 9188  
Email: [ftang@deloitte.com.cn](mailto:ftang@deloitte.com.cn)  
[tonzhang@deloitte.com.cn](mailto:tonzhang@deloitte.com.cn)

### Dalian

#### Jihou Xu

Partner  
Tel : +86 411 8371 2888  
Fax : +86 411 8360 3297  
Email : [jihxu@deloitte.com.cn](mailto:jihxu@deloitte.com.cn)

### Guangzhou

#### Victor Li

Partner  
Tel: +86 20 8396 9228  
Fax: +86 20 3888 0121  
Email: [vicli@deloitte.com.cn](mailto:vicli@deloitte.com.cn)

### Hangzhou

#### Qiang Lu / Fei He

Partner  
Tel: +86 571 2811 1901  
Fax: +86 571 2811 1904  
Email: [qilu@deloitte.com.cn](mailto:qilu@deloitte.com.cn)  
[fhe@deloitte.com.cn](mailto:fhe@deloitte.com.cn)

### Zhenzhou

#### Gong, Charles Bin

Partner  
Tel: +86 371 8897 3701  
Fax: +86 371 8897 3710  
Email: [charlesgong@deloitte.com.cn](mailto:charlesgong@deloitte.com.cn)

### National Tax Technical Centre

Email: [ntc@deloitte.com.cn](mailto:ntc@deloitte.com.cn)

### National Leader / Northern China

#### Julie Zhang

Partner  
Tel : +86 10 8520 7511  
Fax : +86 10 8518 1326  
Email : [juliezhang@deloitte.com.cn](mailto:juliezhang@deloitte.com.cn)

### Eastern China

#### Kevin Zhu

Partner  
Tel : +86 21 6141 1262  
Fax : +86 21 6335 0003  
Email : [kzhu@deloitte.com.cn](mailto:kzhu@deloitte.com.cn)

### Harbin

#### Jihou Xu

Partner  
Tel: +86 451 8586 0060  
Fax: +86 451 8586 0056  
Email: [jihxu@deloitte.com.cn](mailto:jihxu@deloitte.com.cn)

### Hong Kong

#### Sarah Chin

Partner  
Tel: +852 2852 6440  
Fax: +852 2520 6205  
Email: [sachin@deloitte.com.hk](mailto:sachin@deloitte.com.hk)

### Jinan

#### Beth Jiang

Partner  
Tel: +86 531 8518 1058  
Fax: +86 531 8518 1068  
Email: [betjiang@deloitte.com.cn](mailto:betjiang@deloitte.com.cn)

### Macau

#### Raymond Tang

Partner  
Tel: +853 2871 2998  
Fax: +853 2871 3033  
Email: [raytang@deloitte.com.hk](mailto:raytang@deloitte.com.hk)

### Nanjing

#### Frank Xu / Rosemary Hu

Partner  
Tel: +86 25 5791 5208 / 6129  
Fax: +86 25 8691 8776  
Email: [frakxu@deloitte.com.cn](mailto:frakxu@deloitte.com.cn)  
[roshu@deloitte.com.cn](mailto:roshu@deloitte.com.cn)

### Shanghai

#### Maria Liang

Partner  
Tel: +86 21 6141 1059  
Fax: +86 21 6335 0003  
Email: [mliang@deloitte.com.cn](mailto:mliang@deloitte.com.cn)

### Shenyang

#### Jihou Xu

Partner  
Tel: +86 24 6785 4068  
Fax: +86 24 6785 4067  
Email: [jihxu@deloitte.com.cn](mailto:jihxu@deloitte.com.cn)

### Shenzhen

#### Victor Li

Partner  
Tel: +86 755 3353 8113  
Fax: +86 755 8246 3222  
Email: [vicli@deloitte.com.cn](mailto:vicli@deloitte.com.cn)

### Suzhou

#### Kelly Guan

Partner  
Tel: +86 512 6289 1328 / 1297  
Fax: +86 512 6762 3338  
Email: [kguan@deloitte.com.cn](mailto:kguan@deloitte.com.cn)

### Tianjin

#### Bill Bai

Partner  
Tel: +86 22 2320 6699  
Fax: +86 22 8312 6099  
Email: [billbai@deloitte.com.cn](mailto:billbai@deloitte.com.cn)

### Wuhan

#### Gary Zhong

Partner  
Tel: +86 27 8526 6618  
Fax: +86 27 6885 0745  
Email: [gzhong@deloitte.com.cn](mailto:gzhong@deloitte.com.cn)

### Xiamen

#### Jim Chung

Partner  
Tel: +86 592 2107 298  
Fax: +86 592 2107 259  
Email: [jichung@deloitte.com.cn](mailto:jichung@deloitte.com.cn)

### About the Deloitte China National Tax Technical Centre

The Deloitte China National Tax Technical Centre ("NTC") was established in 2006 to continuously improve the quality of Deloitte China's tax services, to better serve the clients, and to help Deloitte China's tax team excel. The Deloitte China NTC prepares and publishes "Tax Analysis", "Tax News", etc. These publications include introduction and commentaries on newly issued tax legislations, regulations and circulars from technical perspectives. The Deloitte China NTC also conducts research studies and analysis and provides professional opinions on ambiguous and complex issues. For more information, please contact:

### Western China

#### Tony Zhang

Partner  
Tel : +86 28 6789 8008  
Fax : +86 28 6317 3500  
Email : [tonzhang@deloitte.com.cn](mailto:tonzhang@deloitte.com.cn)

### Southern China (Mainland)

#### German Cheung

Director  
Tel : +86 20 2831 1369  
Fax : +86 20 3888 0121  
Email : [gercheung@deloitte.com.cn](mailto:gercheung@deloitte.com.cn)

### Southern China (Hong Kong)

#### Chik, Doris Wai Chi

Director  
Tel : +852 2852 6608  
Fax : +852 2851 8005  
Email : [dchik@deloitte.com.hk](mailto:dchik@deloitte.com.hk)

If you prefer to receive future issues by soft copy or update us with your new correspondence details, please notify Wandy Luk by either email at [wanyluk@deloitte.com.hk](mailto:wanyluk@deloitte.com.hk) or by fax to +852 2541 1911.