

## OECD 「Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One」

パブリックコンサルテーション文書に対するコメント提出

2019年10月9日、経済協力開発機構（OECD）は標記文書を公表し、意見募集を開始した。経済の電子化に伴う課税上の解決策の1つ目の（Pillar1）として議論されているネクサス及び利益配分ルールの見直しについて、「ユーザーの貢献」「マーケティング上の無形資産」「経済上の重要な存在」という3つの考え方が提示されているが、2019年6月にG20会合で承認された「作業計画」では、これらの考え方の共通点や解決策の技術的課題が示され、2020年1月までに（3つの考え方を踏まえた）「統合的アプローチ」をはじめとした制度の大枠に合意することとされた。

こうした背景を踏まえ、OECDはこれら3つの考え方の共通点を基に新たなアプローチを策定し、合意に基づく解決策の策定に向けた市中協議を行った。

経理委員会は本パブリックコンサルテーション文書に記された各論点に関する意見を取り纏め、2019年11月12日、OECD宛提出した。

政一発 第 75 号  
2019年11月12日

The Tax Policy and Statistics Division  
Centre for Tax Policy and Administration  
Organization for Economic Cooperation and Development

一般社団法人 日本貿易会  
経理委員会

## OECD 「Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One」

パブリックコンサルテーション文書に対するコメント

本レターはOECD「Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One」パブリックコンサルテーション文書に対する、一般社団法人日本貿易会（※）としての意見を提出させて頂くものである。

※一般社団法人日本貿易会は、日本の貿易商社及び貿易団体を中心とする貿易業界団体であり、そのなかで経理委員会は、各種税制に関する意見発信を、主な活動内容の一つとしている（末尾に当会経理委員会の参加会社を記載）。

### <総論>

- 経済の電子化に伴う課税上の課題に対しては、現在の国際税務のフレームワークでの解決が

困難で対応策が必要であるとの認識は共有しており、本 Proposal を通じて多発する課税紛争問題の解決策への取り組み努力については評価する。

- 本 Proposal は伝統的な国際課税原則のフレームワークに対する「例外対応」として定められるべきものとする。従い、「例外対応」の対象となる企業は既存の税制で捕捉できない企業に限定されるべきである。このため、Amount A～C の対象となる企業のスコープを決めることは非常に重要であり、慎重な議論を重ねる必要がある。  
また、「例外対応」の適用にあたっては、伝統的な所得計算と混在した場合には調整が困難であると想定されるため、Amount A～C の所在地国において強制力のある解決手段を講じる必要があると考える。
- また、Amount A～C はそれぞれ対象となる取引・スコープが異なると理解するが、それぞれにおいて下記の点については留意すべきであり、今後も詳細情報が必要である。

#### [Amount A]

- 提示された Amount A は従来の国際課税原則の枠組みを変えるものであるため、対象となる取引についても従来の枠組みでは捕捉しきれない取引に限定されるべきである。伝統的ビジネスを含めた消費者向けビジネス全般を対象とした場合、Amount A が「例外対応」とならず、混乱を招くことが懸念される。
- よって、Amount A が対象とする「consumer-facing businesses」の定義を明確にするとともに、「carve-outs」となる事業も明確化すべきである。

#### [Amount B, C]

- Amount B, C が対象とする取引は関連者間における全ての取引との前提であるが、これらの取引は Amount A の対象となる取引の内、高度にデジタル化された消費者との直接取引を除き、既存の国際課税原則において捕捉可能と考える。そのため、Pillar 1 の目的が「販売活動に係る課税紛争の抑制」を意図するのであれば、既存の国際課税原則を踏まえた上での紛争の強制的解決手段を講じるのが先決であると考えられる。Amount B, C の概念は Amount A の概念とは異なるものであり、必ずしも今回のフレームワークにおいて Amount A～C が全て同時に検討すべきものではないと考える。Amount B, C の導入は紛争解決手段を講じた後で検討されるべきであり、拙速に導入を行うべきではない。
- また、Amount B, C の概念において、該当する事業並びに経済活動にとっては、市場国の課税権拡大を目的とした概念を導入することを意味する。これらは既存の帰属主義 (AOA) や ALP を超えた概念であるため、市場国と供給国双方にとって納得性の高い制度とすべきである。
- Amount B, C において機能・リスクが限定的な企業 (例: Limited risk distributor, Service provider) が対象となる場合、これらの企業は利益率が低く、Amount A が対象とする超過利益を有していないことが多い。このような企業に対して Amount B を一律に対象とし、かつ売上高をベースとした利益配分を行う場合、当該企業が赤字の場合でも利益配分を行うという状況が想定される。そのため、Amount B, C のスコープ並びに利益配分基準は慎重に検討されるべきである。また、機能・リスク分析を行わずに単に表面上の業態

(例：Distributor) を捉え、Amount B の対象にすることは伝統的な ALP の放棄となるため、反対する。

- 納税者の予見可能性の担保のため、関係各国は画一的な税法・租税条約を制定することが大前提と考える。また、税金徴収方法として源泉徴収を行いその後確定申告にて還付を行う方法については、新興国並びに発展途上国ではその実現が容易ではなく、不合理な税務調査を誘発する課税リスクがあるため、安易な徴収方法に頼ることは避けるべきである。加え、適切な二重課税排除の仕組みの構築は必須である。
- 本 Proposal を遂行するにあたり、各種コンプライアンスコストが発生することが想定されるが、これらは過度に増加しないよう考慮頂きたい。また、本アプローチの適用対象の明確化（対象ビジネスや金額基準等）かつ簡素な制度設定を強く希望する。
- 最後に、本 Proposal において Amount A～C による解決策が提示されているが、それぞれの解決策において更に検討が必要な事項が多数存在すると思われるため、本意見書の各論においてコメントを付すこととする。

## 1. 対象ビジネス（スコープ）

**Amount A は多くの消費者（含ユーザー）向けビジネスを対象とする。対象となるビジネスを定義・特定するため、特に以下の要素を検討するが、課題や考慮すべき点として何が考えられるか。**

### a. 消費者/ユーザーとの関係

- 今回の議論の発端は課税権の所在（供給国側に認めるか市場国側に認めるか）であり、その背景はインターネット等のデジタルビジネスの発展により商取引のクロスボーダー化が進み、物理的施設等を経由しなくとも事業活動が可能になったからであると考え。このような背景等を鑑みると、消費者（ユーザー）との取引において物理的施設等の存在を必要とせずに直接消費者と最終製品の取引を行い、その取引はクロスボーダー取引であることに加え、その取引手段が高度にデジタル化されたもの（有形資産の引き渡しを伴わない、かつ消費者との接点が電子的手段による取引に限る）を用いることができる企業を対象とすべきである。
- 対象となる一定の事業を限定するのであれば、その対象となる者は明確に判定できることが望ましく、合理的な定義づけ等（Q&A での設例提示を含む）により混乱を避ける方策を採ることを望む。対象となる大規模消費者向け事業（個人向けに売上を認識する事業を主たる事業としているもの）について限定列挙するようお願いしたい。

### b. 多国籍企業グループの定義

- 多国籍企業グループ（各国に子会社並びに支店等を有するといった、従来ビジネスモデルにおける“多国籍企業グループ”という意味）であるから本 Proposal の対象範囲に含めるという考え方は拙速である。高度にデジタル化された取引を行う企業は複数国を跨いだ商取引を行っており、その結果として多国籍企業グループとなっているだけである。その観点を踏まえると、対

象となる多国籍企業グループは上述 a. で述べたように、まずは「消費者（ユーザー）との取引において物理的施設等の存在を必要とせずに直接消費者と取引を行い、かつその取引手段が高度にデジタル化されたものを用いる企業」であり、本店所在地国以外の国に子会社や支店等の有無にかかわらず、クロスボーダー取引において一定の収益を稼得する企業グループを対象とすべきである。決して企業グループ全体の規模で判断されるべきものではない。

- 多国籍企業グループの特定にあたって、CbCR の報告情報と平仄を取ることに対しては Transaction Cost が少ないため反対しない。しかしながら、2020 年以降に Review が予定される CbCR につき、消費者向けビジネスの売上高の報告を求めるといった他の多国籍企業を巻き込んだ多大な事務負担を求める改訂とならないよう十分な検討を頂きたい。また、多国籍企業グループは Ultimate Parent を頂点とする企業グループとし、親子での二重課税が生じないような仕組みを構築頂きたい。例えば上場企業においてはその上場企業単位で連結決算が行われることが一般的だが、親子上場のようなケースでは、上場企業を頂点とするグループ毎に区切ると、定式配分による課税が重複する恐れがある。
- c. 異なるビジネスモデル（含むマルチサイド・ビジネスモデル）及び仲介業者への販売も対象とすること
- 従来の伝統的ビジネスモデルの企業グループ並びに仲介業者は対象とすべきではない。伝統的ビジネスモデル（主に B to B タイプの取引）は既存の移転価格の枠組み内で各取引における価値創造部分は補足できるため、やはり対象となるビジネスモデルは高度にデジタル化された取引に限定すべきである。また、仲介業者については原材料の販売など商品として直接消費者につながっていないものも多く、消費者との直接の関連性が証明できないもしくは判断が難しいものもあるため、対象から除外すべきである。
  - 消費者向けビジネスに従事する仲介業者の多くは、市場国におけるマーケティング無形資産を有さず、Amount A における超過利益が生じないケースが多い。仲介業を営む商社等の多国籍企業グループに対しては Amount A の対象外とするのは当然のこととして、過度なコンプライアンスコストを課すことのないよう検討頂きたい。
  - また、MNE Group が単一のビジネスモデルで事業を展開するケースは必ずしも多くなく、複数のビジネスモデルを行うことも多いと考えられる。また、電子的な取引ではない既存の事業では MNE Group が直接最終消費者に販売するモデルに加えて、第三者の卸売り・小売りを通じて販売するケースも多く、時には商品や対象国により直接最終消費者にアクセスする場合と、中間業者を通じてアクセスする場合が混在することもある。最終的な商品が製造された後でも、多段階の流通過程にて様々な付加価値が課されて最終消費者に到達していることも踏まえつつも、実務を考えると一定の納得感のある絞り込みが必要かもしれない。対象とする事業は限定して、本アプローチの対象が事後的に拡大しないようにすると共に、明示的に関連する事業以外は、間接的な関連は有り得るが定量的な影響を含めて評価が出来なければ測定は出来ないことから除外が適当と考えられる。
- d. 公平性・執行・コンプライアンスコストも踏まえた（対象とすべき）多国籍企業グループの規

## 模

- まずは多国籍企業グループの規模のみに焦点をあてて議論を進めるのではなく、対象となる企業の定義付けを行った上で「公平性」「執行」「コンプライアンスコスト」の観点から対象企業の選定基準について議論すべきである。
- 対象企業の定義付けがなされたのち、本アプローチの対象企業の金額基準を設けるのは理解ができる。金額基準の一例として国別報告事項（CbCR）と同じ連結収益 750 百万ユーロが挙げられている。多国籍企業は複数ビジネスを展開していることが多く B to B ビジネスの収益が当該企業の収益の大部分を占めることもあるため、この金額基準の設定についても消費者向けビジネスの収益に限定すべきである。また、消費者向け取引を区別する際、当該ビジネスを独立セグメントとしていない場合があることに留意が必要である。Amount A 算定のためにグループ会社全てから消費者向けビジネスの売上高や利益などの新たな情報を取得する場合、多大な労力を要することから、企業グループ全体での利益率といった閾値の設定を行うことで、対象となる多国籍企業グループを限定すべきである。
- また、一般消費者向け事業が限定的で、大規模法人向けで多額の売上が計上される場合、MNE 全体の売上を問題とすること自体に合理性がない。また、ビジネスの区分は会計の開示情報に沿うことが望ましく、人為的に細分化を認めると、する／しないによる各国での課税のギャップが生じ、結果として Dispute が生じることを懸念する。

## e. 除外（カーブアウト）するビジネス及びその基準（例：コモディティ）

### ① 対象事業選別の考え方

- Amount A 対象の事業を限定列举し、かつカーブアウト対象事業を例示列举とするアプローチとし、納税義務者の明確化を図って頂きたい。大枠としては「消費者（ユーザー）との取引において物理的施設等の存在を必要とせず直接消費者との取引を行い、その取引はクロスボーダー取引であり、かつその取引手段が高度にデジタル化されたものを用いることができる企業」のみを対象とすべきである。
- 多国籍企業の中には多種多様な複数ビジネスを展開する企業も存在するため、対象事業の選定は実務上対応可能な基準とすべき。（あまり細かく規定されても、対応できない）また、複数のビジネスラインを保有する事業者が、ごく一部の最終消費財を扱う場合、例外とすべく除外されるべきである。

### ② 取扱商品からのアプローチ

- 対象事業における取扱商品、特に採掘事業やコモディティに類する原材料・中間材は最終製品ではないため、対象事業には含めるべきではない。これらに加え、インフラ建設・運営、船舶・航空機・鉄道の販売やリースについては、消費者との直接的な関係性が希薄でありカーブアウトするのが適切と考える。また国際海運や空輸といった特定の市場国に直接紐付かない事業も Amount A のコンセプトには馴染み難いと思われる。

### ③ その他

- また、例えば特定のビジネスモデルや事業会社で、売買の殆ど全てが同一国内で完結する場合は、Amount A の対象からは除外可能と考える。市場国においてマーケティング無形資産に基づく超過利益も含め、現状の国際課税のフレームワークにおいて適切に所得計算がなされている小売業も除外されるべきである。(仕入価格や売り上げ価格の妥当性は、既存の ALP で担保されるべき。)

#### <その他コメント>

- Pillar1 は、「経済の電子化に伴う課税上の課題」への対応が目的という理解であるため、対象ビジネス（スコープ）に関して、「消費者向けビジネス」全般を対象とするのではなく、「デジタルサービスの提供により収入を得ているビジネス」等、課税対象とするビジネスを限定する必要があると考えている。具体的には、ソーシャルメディアプラットフォームや検索エンジン、オンライン・マーケットプレイス等の IT ビジネスを主に展開する企業に限定することを強く希望する。
- また、本ルールはあくまで例外的な取り扱いとし、マーケティング無形資産を有さない事業が主たる事業となる多国籍グループ、従来の国際税務のフレームワークで適切な課税がなされている事業体に対してはスコープの対象外とし、かつ過度なコンプライアンスコストを強いることとならないよう制度設計がなされるべきである。
- large consumer facing businesses”の範囲を明確にすべきである。除外事業を定める検討をするとのことであるが、コングロマリットの多国籍企業においては、消費者向けのビジネスラインの特定ができないことに考慮が必要である。例えば、ウェブを用いた広告事業とその他の既存メディアを通じた広告事業との線引きの困難さから連想するに、同様にネット通販の物流事業とその他の物流事業（倉庫業を含む）が果たして区別できるのか？といった観点からの検討も求められよう。

## 2. 新たなネクサスルール

新たなネクサスにおいては物理的存在の有無にかかわらず、主に売上に応じてネクサスを認定する。新たなネクサスを定義・適用するにあたって、課題や考慮すべき点として何が考えられるか

### a. 各国における売上高の定義や適用について

- MNE 全体の売上高で判定が行われ、更にその MNE の国別の仕向け売上高を開示するという順序ではなく、先ず対象となる事業を特定し、その対象事業の売上高が一定基準に到達した場合に、対象となる事業の国別の仕向け売上高を要請する、という順序でお願いしたい。順序が異なると、単に「売上高」が多額に上ることによって対象となる事業と関係のない事業迄もが本課税の巻き込みを受ける懸念がある。
- 売上高は各国並びに適用会計基準によって考え方が異なるため注意が必要。例えば IFRS における Revenue については Gross と Net の考え方があり、利益率等の閾値を定める場合にはどの指標を用いるかについて公平性を担保しつつ、事前のルール化、統一的定

義が必要。

- 例えば、Agent 的機能を果たす場合や役務提供取引の Revenue はネット計上 (Revenue=Gross Profit) となるため、Revenue 対比の利益率が極端に高くなる点に対する考慮が必要。また、Revenue がネット計上されている場合、これに対応するグロス取引高の数字を確認・把握することは実務上困難である点も留意願いたい。特に消費者までの販売チェーンが長い場合、売上高がどの国に帰属するかにつき、明確な定義付けが必要。必ずしも最終消費者を把握できない点も考慮を要する。
- b. 経済規模の小さい国・地域にも利益配分できるよう基準値の調整**
- 利益配分の考え方の導入には慎重であるべきと考える。また、基準値の調整を行うとなると当該仕組みに参加する国々からの賛同を得ることが困難であると想像する。また、各国の利害調整に伴うコンプライアンスコスト増加が心配である。
  - 納税者側で個別の市場国に利益配分し各国で申告・納税を行うことは、(その後の調査・Litigation まで個別対応が求められるとすると) 非常に Transaction Cost が高く、その対象先は一定の Threshold が設けられるべき。相対的に経済規模の小さい国・地域に対しても配分を要する場合は、Inclusive Framework 等一定の組織が「基金」を設け、納税者は当該基金に Threshold を超えない市場国向けの納税資金を拠出し、これを基金が一定の基準に基づき分配する等の国家間での納税資金の再配分スキームを構築するのが適当ではないか。

#### <その他コメント>

- 新たなネクサスの概念については、Amount A の配賦対象を特定するためのものと理解する。Amount A が存在しない取引は従来の移転価格税制の枠組みでの国際課税原則で対応できていると考えており、従来の PE に基づく課税権の取り扱いを原則とし、New Nexus の適用はあくまで例外となることを明確にして頂きたい。
- Amount A における超過収益配賦については、事業が損失計上した際の対応も検討しておく必要がある。超過収益を計上できる事業もライフサイクルの中では損失計上を行う場合も想定されるため、Amount A を市場国に配賦するのであれば、損失も同様に配賦される仕組みを担保する必要がある。

### 3. Amount A におけるグループ利益の算定

Amount A は多国籍企業グループの利益を特定することから始まる。算定には連結決算書を使用することが想定されているが、特に以下の点について、課題や考慮すべき点として何が考えられるか

#### a. グループ利益の適切な算定方法

- 連結財務諸表の基礎数値を用いて課税標準を定める場合には、連結財務諸表上の表示科目は多様であることからどの表示科目をもって営業損益とするか関係国間で見解が一致しない可能性あるため、税額配分先国の会計基準ではなく親会社が適用する会計基準での連結財務諸表が

基礎となろう。また、基準となる指標として EBIT が考えられるが、その際には受取配当金・特殊損益（例：固定資産・有価証券売却益（既存の租税条約等の税体系により源泉国の課税権が定まっているため）等々）・持分法投資損益は含めるべきではないと考える。

- また、EBIT はフローの数値としては有効だが、超過収益が問題であり、投資資本との関係 (ROE / ROA) についても考慮される必要がある。EBIT は絶対値となるが、資本を大きく投下すればリターンが大きく出るのは必然であり、Non-Routine を特定する上では BS 上のアプローチも併せて検討されるべきである。
- しかしながら、IFRS における連結財務諸表の情報をベースとして消費者向けビジネスラインのグループ利益を特定することは困難。そのため、消費者向けビジネスの利益をどのように抽出するのかガイドラインが必要。オペレーティング・セグメント情報の開示を行っている場合でも、消費者向けと事業者向けの事業が混在しているオペレーティング・セグメントが存在する。IFRS においては、マネジメントアプローチを採用しており、販売先別や地域別のセグメンテーションを行っていない企業グループがあることを認識したうえでグループ利益の算定方法について検討いただきたい。また、事後的に監査済連結財務諸表が修正された場合、どのようなケースにおいてグループ利益金額を修正し、申告書の修正を行うかという詳細についても検討が必要と考える。

#### b. 異なる会計基準間の調整が必要な場合、その調整方法

- 会計基準差異調整は連結決算における重要性基準に則り行うことで十分とし、それ以上の追加調整を行わないことが最も Transaction Cost が少なく望ましい。

#### c. 各ビジネスラインにおける事業セグメントを基準としたグループ利益を算定するにはどのようにアプローチをデザインすべきか。地域別の利益率も考慮すべきか。

- 会計上のセグメント情報として商品別や地域別の利益率を示している場合など、既存の情報に基づき活用できる場合には、積極的に活用することも一考に値する。ただし、オペレーティング・セグメント情報よりも更に細分化したグループ利益を算定することは実務対応上、著しく困難であり、現実的ではない。
- 当該セグメント情報は各社経営判断に依拠するため、会社単位で大きな開きがある点はあらかじめ考慮される必要がある。なお、セグメント情報において当該指標の開示が無い場合には、適用は不可能。
- また、事務負担にも鑑み、セグメント情報単位ではなく、単純にグループ全体で利益率を算定することも認めるべきと考える。利益率算定の際には、実態と乖離した利益率の適用が無いように適切な利益率指標を定める必要がある。
- 一定の利益率を Threshold として設ける場合に、当該利益率を超えたセグメントのみを Amount A の配分対象とする、当該セグメントにおける事業の大宗（具体的な割合等は別途検討要なるも）が除外対象事業の場合はその利益 Portion を除外する等、わかりやすさと

Transaction Cost の低減を企図した割り切りのツールとして活用することは望ましい。会計のセグメント情報に頼る場合は、その精度に合わせて整理するとなると相当大胆な割り切りが求められるよう。

#### 4. Amount A の決定

Amount A について、多国籍企業グループの利益の特定した後は、その利益からみなし通常利益を控除することで、みなし残余利益を特定する。これを売上などの合意された配分基準 (allocation key) に基づいて市場国に配分する。これらについて、課題や考慮すべき点として何が考えられるか。

- 対象企業における対象となるビジネスの範囲を切り出すことが前提かと思慮するが、配賦基準となる売上高もしくは他の指標のいずれにおいても、配賦基準における対象ビジネスとの関連性を示すことが難しいと思われる。また、膨大な取引数を有する企業において、取引単位毎に配賦基準を用いて配分することは不可能。仮に切り出す場合にも、「デジタルサービスの提供による売上高」を配賦基準とすべきである。しかしながら、実務面で考えた場合、現状の連結財務諸表の作成にあたり、市場国ごとの売上高データは収集していない点には留意が必要である。更に、関連者以外の仲介業者をスコープに含めた場合、通常、売上高情報を入手することはできない。(仲介業者にとっては、売上高情報を提供することは、仲介マージンを開示することとなるため、許容できない)
- 一方、企業がより合理的かつ信頼性が高いと思える指標 (例えば売上総利益や営業利益等) を準備できる場合は売上高に代わりこれら指標を使うことも認めるべきである。また、連結決算では持分割合のコンセプトに基づいて非支配株主持分や持分法損益等を認識しており、定式配分に基づき算定に際してこれらをどう勘案するかも整理を要する。加えて、超過利益に対する市場国の課税権を認めるのであれば、連結損失が発生する年度については、その損失を繰り越せる制度を設けることが求められる。
- Amount A の計算にあたっては、通常の利益を利益率等の指標によって算出し、残額を Amount A とするアプローチと理解している。通常の利益・みなし残余利益の算出フォーミュラについて、各国が足並みを揃えたうえで、税制・租税条約を制定しない場合、納税者の予見可能性が損なわれる。また、みなし残余利益については、超過収益部分を無形資産に起因するものとして配分対象とするものと理解している。
- Amount A が親会社 (若しくは重要な無形資産を有する子会社) に課税される場合、親会社で各市場国への申告納税手続きを行い、且つ、税務調査にも対応するのは実務上困難。一方、Amount A を市場国の子会社等に課税することはみなし残余利益の性質上適切ではない。親会社所在国で一括申告納税し、当局間で配分を行うことが望ましい。

#### 5. Amount A に係る二重課税の排除

Amount A に係る二重課税の排除を排除するためにどのようなアプローチが可能か。特に以下の点について、課題や考慮すべき点として何が考えられるか。

**a. 税額控除可能な納税義務者の特定**

- 親会社を課税主体とすることを原則とした上で、重要な無形資産を有する子会社がある場合には当該子会社を課税主体とする形がよいと考えるが、明確なガイドラインが必要。課税主体が税額控除対象者となるべき。
- 一方、親会社が必ずしも潤沢な所得（及び本社所在国における納税額）を有している訳ではないことが多いと推測される。納税義務者は最終親会社等単一の法人が負うのではなく、親会社に加えて当該市場国とのネクサスを有するグループ企業が連帯して担うことが適当。

**b. 課税ベースの修正や税控除または税額控除など、既存の二重課税調整メカニズムの活用**

- 多国籍企業グループの構成会社の売上高・課税所得等に基づき、経済の電子化に係る課税額の配賦を行うことになると考えているが、配賦元の国で税額控除を取ることが出来ず、二重課税が生じてしまうケースが発生しないような制度とする必要があると考えている。そのため、各国に配賦する税額は、配賦元の法人の税額控除限度額を限度として、外国税額控除を適用可能とする制度とすべき。
- 既存の外国税額控除のシーリングは既存の移転価格税制を念頭に設計されており、シーリングの再検討が必要。国際的なガイドラインを設けることが望ましい。
- 多国籍企業グループ内の関係各社が連帯して納税義務を負う場合には、どの会社が市場国で Amount A に基づく税納付を行い、本店所在地国での課税ベースの修正や税控除を取るかは、多国籍企業グループの任意に決定することを許容すべき。Amount A は国家間での納税額のゼロサムであるべきで、市場国での納税分は必ず二重課税が生じない取扱いが求められる。

**c. 既存の二重課税調整メカニズムを効率的かつ効果的に機能するよう確保する方策**

- 源泉徴収による納税については、サプライチェーンが複数の Entity で構成される場合、究極の親会社を納税負担者とするためには、関連 Entity の全てで源泉徴収が必要となる懸念がある。この場合、源泉徴収後の確定申告にて還付を行う方法については、新興国並びに発展途上国ではその実現が容易ではなく、不合理な税務調査を誘発する課税リスクがあるため、安易な徴収方法に頼ることは避けるべきである。
- 最終親会社を納税義務者とするのであれば、最終親会社の居住地国で Amount A に対する納税を実施し、当該国と市場国との税務当局間とで受け払いを行うことも一案と考える。実務的には税額控除並びに二重課税調整メカニズムが適切に機能するかは非常に疑問である。各国での外国税額控除制度も一律ではないため、納税者を介しての納付・控除ではなく、納税者（例：究極の親会社）所在地国と配分先国の当局間で調整する仕組みが望ましい。
- また、外国税額控除等の既存の二重課税調整メカニズムのみでは必ずしも効率的かつ効果的に機能するとは言い切れず、より納税者が柔軟に活用できる仕組み（例えば Amount A に基づく

納税に対応するという目的のみに基づく MNE Group 内各社での納税額の配賦・税額控除枠のプーリングや任意の法人間移転等) を Inclusive Framework 加盟各国で容認することも一案。

- ある国の税務調査で Amount A に係る更正が行われた場合、関係する他国と見解が異なると、二重課税の排除を効率的に行うことが困難になる。従い、Amount A の更正は関係国間での合意に基づくことを条件とする必要がある。

## 6. Amount B

販売活動に関する課税紛争が多発していることから、Amount B は、想定される基礎的な経済活動を踏まえ、一定額の利益を配分することが想定されている。簡素化及び紛争防止の観点から、当アプローチの課題や考慮すべき点として何が考えられるか。特に、以下の既存の紛争防止・解決措置を利用した観点からの意見はあるか。

### a. 一定の利益を配分すべき経済活動の定義

- Fixed Rate は分かり易いが、何の活動の結果として得られるべき対価としての Fixed Rate を明示的にするべきである。その上で、Baseline Activity として前提としている活動を明示的にするべきである。
- Amount A の対象事業において Amount B が導入される場合は、課税スコープの特定から当該課税分の二重課税排除に向けた仕組みの導入に至るまで、既存の枠組みとは別の新たな取り決めを新たな MLI 等にて包括的に設けることが求められる。Amount B の対象となる経済活動を一般的な「Marketing」や「Distribution」という文言で定義すると、中間流通に関与する事業者が広範囲に該当する(多様な機能が含まれる)と思われ、市場国における一定の課税を受けることが想定される。そのため、Marketing や Distribution の定義は明確化して頂きたい。
- 既存の移転価格ルールに基づく機能・リスク分析にも一定の意義を見出した上で、対象となる経済活動の絞り込みを行う必要がある。基本的には既存の移転価格ルールが機能している中、関連者間取引で果たされた機能の価値が販売された製品の価値によって重要な影響を受けないケースにまで、売上高をベースとした利益配分の仕組み(Amount B)を適用すべきではない。販売活動にも様々な機能・リスクの度合いがある中で、いわゆる Limited Risk Distributor ではなく、単なる Service Provider に該当するような販売活動まで Amount B の対象とすることは適切ではないと考える。例えば、Amount B の対象となる「Baseline functions」の定義を、「市場調査、潜在的な顧客の開拓(公知情報のみによるものを除く)、顧客との販売条件交渉、価格変動リスク・在庫リスク・与信リスクの実質的な負担といった一連の活動」といった形で明確化することで、こうした「Baseline functions」を発揮していない所謂 Service Provider は、売買契約への介在有無を問わず、Amount B からカーブアウトすべきである。
- 販売活動に何らかの形で関与している国外関連者を Service Provider と位置付けた上で、利益水準指標としてベリレーシオを適用している既存の二国間 APA が存在する場合に、同様の機能を提供している他の国外関連者に対して、売上高をベースとした利益配分の仕組み(Amount

B) が適用されることは、移転価格上の整理の整合性の観点で違和感がある。既存 APA との関係性・整合性を含め、基本的に機能している既存の移転価格ルールを変更する必要があるか、慎重に検討すべきである。

- 既存の移転価格における TNMM のように、コンパラのマージンを用いて、一定の利益を算出するといったアプローチがあると考えるが、現在税務当局との紛争になっているのは、移転価格分析方法であったり、コンパラの妥当性であったりするので、一定の利益の算出方法を各国が受け入れられるのか慎重に検討頂きたい。また、新興国が Amount C での課税を前提に Amount B の各国合意がなされると、仲裁や相互協議等を含めた係争コストは減少しないと考える。
- 固定利益と実際の利益の差については移転価格調整を行うことが Amount B の前提との認識であるが、関連者が複数存在する場合の移転価格調整の方法は要検討である。仮に取引単位で固定利益を算定し、移転価格調整を行うとなるとコンプライアンスコストが増大することに加え、切り出し方法について係争となることを懸念している。また、このように Amount B の取り扱いについて係争となることも想定されるため、Amount C と同様に強固な紛争解決手続きが必要と考える。
- Amount B は当該市場国において PE/Fixed Place of Business が存在する前提での議論と理解するが、市場国における Tax Dispute の一定の割合は、Non-PE (例えば駐在事務所) の PE 該否が争点となっている。紛争防止の観点からは、斯様な現状 Non-PE と整理される活動の整理・共有認識の醸成も論点となろう。
- 紛争防止・解決措置というコンセプトからすると、市場国における既存の Dispute を如何に収めるかという点にも納税者側は強い懸念を有している。紛争の将来に亘っての更なる積み上がりを避けることは当然望ましいものの、現状既に、過去の紛争が解決しないまま司法プロセスを維持する為の多大なコスト・労力をかけることを強いられており、今回の Amount B について仮に合意するのであれば、その内容には過年度の取扱に係る一定の整理・割り切りも含まれるべきと考える。

**b. 配分する利益の算定 (例：固定比率、産業/地域別の固定比率、他の手法等)**

配分利益を算定する指標は様々考えられるが、現時点では特定の指標を推奨するのではなく、各手法における論点を以下記載することとする。

- Amount B を産業別固定利益率で算出とした場合、企業グループとして当該ビジネスラインで稼得している利益以上の課税が生じる可能性があることに留意が必要である。産業は同一であった場合でも、機能・リスクは企業ごとに様々であり、結果、同一産業内でも利益率が高い企業/低い企業がある。担税力の観点からは、利益率の上限を定め、グループ利益を上回るベース利益の課税とならないよう手当が必要である。
- 産業/地域別の比率とすることの妥当性や合理性は機能リスクの Profile によると考えられ、結

果的に既存の移転価格の概念を援用して整理することも可能ではないかとも思料する。一方で市場国に向けた取扱高等を参照した固定比率の導入は、事業環境やビジネスモデルによって実際の利益率が大きく異なることから、望ましくない。

- Amount B を配分する基礎となる利益率については、市場国への過度な利益配分を避けるため、グループ全体の利益率に対する配布利益率の上限を定めるべきである。これを上回る利益を市場国に配分することは、通常の Arm's Length の関係では考えにくい。また、グループ全体の利益率を用いた上限設定を行うことで、一定程度、産業ごとの利益率の特徴を反映することができると思う。
- ベリーレンシオを適用しているような機能・リスクが極めて限定的な販売活動をカーブアウトしない場合には、売上高ベースで利益配分を行うと、親会社の利益が赤字になりかねない。既存の移転価格税制上の PLI との整合性を踏まえた利益率指標の検討が必要。二重課税の排除を徹底するために強制的な移転価格調整が必要。

## 7. Amount C 及び紛争防止/解決策

新たなアプローチや既存の紛争防止/解決策について、課題や考慮すべき点として何が考えられるか。特に、以下の措置を利用した経験からの意見はあるか。

### a. (一国または多国間での) 移転価格税制に関する事前確認制度 (APA)

- APA は合意までに数年を要し、合意に導くために納税者が費やす労力・費用も相当大きい一方、合意が義務付けられていないために両国が独自の主張を継続して歩み寄らないケースがある。Amount C は恣意的な運用が懸念されることから紛争に至るケースが増加するものと思われ、APA のような仕組みでは対応し切れないと考える。合意を強制する紛争解決手続きが必要。

### b. 国際コンプライアンス保証プログラム (ICAP)

- コメント無し

### c. 義務的相互協議 (MAP) による仲裁

- 市場国と本店所在地国の双方に強制力を有する決定に基づき調整されることとなる為、提案された3案の中で言えばこれが最も望ましい。さらに大胆に言えば、Amount C の発動は納税者を巻き込まずに両国政府当局間での協議と納税資金の異動のみで完結させる方策の導入を検討しても良いと考える。

## <その他コメント>

- 課税紛争は両国の課税当局間で解決すべき問題であり、納税者に過度な実務負担を負わせないような制度としていただきたいと考えている。
- Amount C は市場国の課税権への政治的配慮が強く、恣意的な運用が懸念されることから、Amount C の対象となる追加的機能について詳細なガイドラインが必要。

\*\*\*\*\*

一般社団法人日本貿易会  
〒105-6106  
東京都港区浜松町 2-4-1  
世界貿易センタービル 6 階  
URL <http://www.jftc.or.jp/>

経理委員会委員会社

伊藤忠商事(株)  
稲畑産業(株)  
岩谷産業(株)  
兼松(株)  
興和(株)  
CBC(株)  
JFE 商事(株)  
神栄(株)  
住友商事(株)  
双日(株)  
蝶理(株)  
豊田通商(株)  
長瀬産業(株)  
日鉄物産(株)  
野村貿易(株)  
阪和興業(株)  
(株)日立ハイテクノロジーズ  
(株)ホンダトレーディング  
丸紅(株)  
三井物産(株)  
三菱商事(株)  
ユアサ商事(株)