

# デジタル経済課税

## 第1・第2の柱ブループリントと今後の動向(2)

PwC税理士法人 顧問 岡田 至康

PwC税理士法人 パートナー 高野 公人

今回の第2回目では、第2の柱ブループリントの重要な点について概説する。

### 第2の柱ブループリント<sup>1</sup>

#### 概要

第2の柱は、BEPSプロジェクトが実施に移されているなかで、依然として残るBEPSを巡る課題への対応を行うもので、国際的に活動している大企業が、親会社や活動場所がどこであろうと、最低限（ミニマムレベル）の税を納付することを確保するとの趣旨で、設計がなされている。

その主要メカニズムは、所得合算ルール（IIR: Income Inclusion Rule）及び軽課税支払ルール（UTPR: Undertaxed Payments Rule）である。IIRでは、親会社（多くの場合、最終親会社）が、軽課税国・地域に所在する各構成事業体の所得に係る自らのシェア相当分を計算に取り込んで、一定税率（ミニマム税率）までの課税を行うものである（また、スイッチオーバールール（SOR）によって補完される）。UTPRは、IIRが適用されない場合に、このミニマム税率までの税が、これら軽課税構成事業体への控除可能支払を行う関連納税者にその比率に応じて配分されるものである。これらIIR及びUTPRでは、基本的に同じルールが適用さ

れる（GloBE（Global Anti-Base Erosion）ルール）。

さらに、これらのルールの補完として、無税ないし低税率課税となっている国・地域（以下、「国」と略記）への控除可能なグループ内一定支払について租税条約上の特典を認めない租税条約特典否認ルール（STTR）がある。

IIR及びUTPRは国内法の改正で実施が可能であるが、STTR及びSORは既存の二国間条約の改正が必要となる。

#### 対象範囲

##### 1. 対象となるグループ・構成事業体

GloBEルールの対象となる納税者の範囲は、行動13のCbCR（国別報告）目的で使用されている定義・方法に基づいて構築されており、多国籍企業グループを構成する事業体や事業活動の定義はCbCRで使われているものと基本的に同じである。

多国籍企業グループの直前事業年度の総グループ連結収益が7億5千万ユーロ（ないし相

1 “OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Tax Challenges Arising from Digitalisation-Report on the Pillar Two Blueprint” (Inclusive Framework on BEPS: 2020.10)

## 特集 デジタル経済課税：第1・第2の柱ブループリントと今後の動向(2)

当額)以上の企業グループは、GloBEルールが適用される(連結収益閾値)。これはCbCRルールとの適用閾値と同じで、これによって、CbCRルールとのシナジー、対象グループの大半におけるIFRSないし相当する会計基準で作成された連結財務諸表の活用、等の便益が考えられる。

### 2. 除外事業体

当制度の対象とならない除外事業体(Excluded Entities)は、次のとおりである。これらは、設立国において合理的な政策目的から所得課税がなされないものであり、またGloBEルールの対象としないことがその趣旨に反しないものである。

- 投資基金、年金基金、
- 政府事業体(ソブリンウェルスファンド等)、
- 国際組織、非営利組織、
- 一定の最終事業体(税務上透明の扱いとなるもの等)。

なお、国際海運業については更なる検討がなされる。

## 実効税率計算

### 1. 実効税率

実効税率(ETR)は、GloBE実効税率として、国別ベースで計算・判定され、これらのルールでの課税の端緒となるほか、ミニマム税率までの税率分に係る上積税(top-up tax)算定のための措置としても機能する。

GloBEルールの出発点は、多国籍企業の親会社によって連結財務諸表作成のために使用されるのと同じ会計基準で作成された財務諸表である。これに一定の調整が求められ、グループ内配当等の特定の所得項目を課税ベースから除くほか、費用控除される株式ベース報酬等の一定費用を採り入れる。また、加速度減価償却等

による所得や税金の認識時点の差異に対応すべく、課税ベースに多くの修正がなされる。

### 2. 対象租税

実効税率計算に当たっての対象租税(covered taxes)は、GloBEルール目的のためのみのものであり、事業体の所得又は利得に係る税(配当利得に係る税を含む)を意味し、留保利益・企業資本に係る税を含む。また、州や地方政府で純所得に課せられる税も対象租税に含まれる。第1の柱で各国に配分される純所得に係る税支払い、利子・使用料等に係る源泉税、保険料等の総支払額に係る税も対象租税に含まれる。

CFC税制(海外子会社合算税制)で課される税は、原則として対象租税に含まれ、CFC所在地国で生じたものとされる(但し、当該所得が実効税率計算上から除外される場合には、当該計算から除外される)。

対象租税に含まれない税には、売上税・付加価値税(VAT)等の消費税、物品税、現在かなりの国で導入が検討されているデジタルサービス税(digital service taxes)、印紙税、賃金税(payroll taxes)、財産税、等がある。

### 3. 課税ベース

#### (1) 親会社の連結財務諸表基準等の使用

GloBE税の課税ベース計算の出発点は、関連財務諸表基準を使用して算定された税前利益(損失)である。関連財務諸表基準とは、親会社が自らの連結財務諸表作成に使用する財務諸表基準である。親会社の財務諸表基準という単一の基準を使うことによって構成事業体間取引の取扱いにおける不整合が極少化される、等の利点がある。また、IFRS及び相当する財務諸表基準は受入可能な財務諸表基準とされ、相当する財務諸表基準には、オーストラリア、カナダ、香港(中国)、日本、ニュージーランド、

## 特集 デジタル経済課税：第1・第2の柱ブループリントと今後の動向(2)

中国、インド、韓国、シンガポール、米国のGAAPが含まれる。更に、親会社所在地国の関係当局によって認められたGAAPも、(a) それを使用することが合理的で、(b) 当該情報が信頼でき、(c) 当該情報の使用が親会社の会計基準からの重要な永久差異とならない場合には、その使用が可能である。もし、GloBEルール適用に当たって重要な競争上の歪みを生じる可能性があると認められれば、包括的枠組内でレビュープロセスが開始され、一定の要素についてのIFRSとの整合性が求められることとなる可能性がある

### (2) 財務諸表基準による利益・損失の算定

GloBEルール課税ベース算定の出発点として財務諸表を使用することは、各国でのGloBEルールの調整が容易である等、数多くの利点がある。また、税前利益(損失)は、財務諸表上の措置で最も課税所得に比し得るものであること等の幾つかの理由で、望ましいとされる。なお、多国籍企業グループが各個別事業体の税前利益(損失)の算定にあたって合意されている方法は、簡易性の観点から、グループの連結財務諸表上で純利益計算に含められる全ての項目を税前利益(損失)に含めて、除かれるべき一定項目を特定する方法(減算法アプローチ(deductive approach))である。

一定の負債・資本投資に係る利益・損失、外貨変動に伴う利益・損失等については、GloBEルールではその課税ベースに直接的には含めていないものの、調整が必要となる可能性がある。

### (3) 永久差異の調整

構成事業体の税前利益(又は損失)は、永久差異の評価に係る重要性和共通性の原則の下、各国の課税ベースから共通して除かれる重要な項目を除いて調整される。GloBE課税ベース計算上、財務諸表調整が必要なものとして、包

括的枠組参加国間で合意したものには、次の項目が含まれる。

- 構成事業体間で分配される配当は除外される(配当受領構成事業体が配当実施構成事業体の支配的持分を所有しているかどうかには拘らない)。
- 配当支払法人の少数持分に係る配当(ポートフォリオ配当)については配当除外ルールの例外となる(一定持分比率の閾値等については更なる検討が必要)。
- 株式譲渡に係る利益・損失については、税務上は、配当類似の理由によって課税所得から除外される場合には、永久差異となることから、株式譲渡(合併を含む)によって生じる全ての利益・損失は、除外される。しかし、一定比率未満の持分を所有するグループ企業の株式譲渡に係る利益・損失は、一定の場合には、ステップアップ価値の使用が可能である。
- 対象租税は、税前利益(又は損失)の算定のために足し戻される。
- 株式ベース報酬は、株式ベース報酬を受領する当事者を雇用する、あるいはこれら当事者と契約する事業体の居住地国で課税ベース除外を認められる限度においてのみの控除とする。法人所得税を課さない国に係るGloBE課税ベースからは控除できない。
- 組織再編に係る利益・損失については、各国課税上の繰延とGloBE上の別個の企業会計ルールとの差異について、GloBEルールの下で各国課税上の繰延と同じ扱いとするのが適当であると考えられているが、更なる検討が求められる。
- 除外所得に関して支払われた税は、GloBE実効税率計算上の分子から除外される。

### (4) 即時費用化・加速度償却への対応

事業用資産の即時費用化・加速度償却は、重要な一時差異の共通的要因であり、これへの対

## 特集 デジタル経済課税：第1・第2の柱ブループリントと今後の動向(2)

応としては、構成事業体によって使用される繰延税金勘定を利用するよりも、GloBE課税ベース計算上、当該国の税務目的で使用される償却率等を使うことが考えられている。

### (5) その他

構成事業体が分配ベース法人所得税制度 (distribution-based corporate income tax systems) の対象となる場合への対応については、個別のルールが考えられている。

政府補助金及び税額控除 (R&D税額控除等) については、全ての政府補助金は所得として取扱われ、還付可能税額控除は一定条件を満たす場合に所得として取扱われ、それ以外の税額控除は、租税債務を軽減するものとして扱われる。

## 4. 国別ブレンディング

多国籍企業グループが事業活動を行う国の実効税率がミニマム税率未満の場合にGloBE租税債務が生じることとなり、実効税率計算は国別になされる。一般に、各国の実効税率は、当該国に割当てられた対象租税の調整後の総額を、当該国に割当てられた税前利益 (又は損失) の総計で除することによって計算されるが、具体的には、(i) 連結項目に関して、事業体レベルで所得を算定して、調整を行う (連結調整)、(ii) 各事業体の所得及び各事業体が支払った税を各国に割当てる、の2段階で行われる。

### (1) 連結調整

各構成事業体の税前利益 (又は損失) の算定のためには、親会社の連結財務諸表作成の際に使用される事業体レベルの情報によることが可能であるが、GloBEルール上、構成事業体間の取引に帰せられる所得・収益・費用・損失は、削除されるのではなく、独立企業原則に則って計上される。グループ内取引が構成事業体

の財務会計で独立企業原則に基づいて記帳されていない場合には、各取引当事者の利得・費用は独立企業間価格に合致するように修正されなければならない。ただ、企業間の項目は、当該取引が同一国の構成事業体間で行われる分については、納税者の選択により、除外が可能である。

### (2) 事業体の利得・税額の各国への割当

国別ブレンディングの実効税率算定において、各国間での利得配分に係るルールは、国別報告 (CbCR) に適用可能なルールの上に構築される。CbCRルールでは、一般に、構成事業体が稼得する税前利益 (又は損失) は、当該構成事業体の居住地国に割当てられる。PEである構成事業体が稼得する税前利益 (又は損失) は、PE所在地の国に割当てられる。また、税務上の居住地国のない構成事業体 (無国籍事業体 (stateless entity)) の場合には、構成事業体である各所有者の利益のシェアは、当該所有者の国が当該事業体を税務上の透明な事業体として扱う場合には、当該所有者の居住地国に割当てられ、残りの利益は無国籍の国に割当てられる。

構成事業体の所得に関して居住地国で支払われた対象租税は、当該構成事業体の国に割当てられる。例えば、他国のライセンサーから受領した使用料に関して支払われた源泉税は、使用料を受領した構成事業体の国に割当られる。同様に、配当に関して、又はCFC税制に基づいて、構成事業体の株主に課せられた税は、配当を支払った構成事業体またはCFCの国に割当てられる。構成事業体が自ら所有する透明事業体の利得に関して支払った対象租税は、当該関連所得と同じ国に割当られる。なお、当該国に割当てられた税前利益 (又は損失) の総計がゼロ又は負の場合は、当該年度に係る当該国に関するGloBE所得はなく、従って、GloBE税債務も生じないこととなる。

## 特集 デジタル経済課税：第1・第2の柱ブループリントと今後の動向(2)

## 繰越及び対象除外

## 1. 損失・超過税額の繰越

GloBEルールでは、低実効税率が単に時間的差異による利益変動の結果である場合には課税しないという原則から、発生損失及び過年度超過納税分の繰越を認めている。これによって、一時差異に係る実効税率及びGloBE租税債務の影響への対応がなされる。

繰延税金勘定アプローチについては、GloBEルールでは、一時差異への適切な対応とは考えられていないが、簡素化措置の開発には有用な役割を果たすものとみられ、その修正が必要になるとみられる。

## (1) 損失の繰越

GloBEルールでは、一国に生じる損失繰越は、国別ブレンディングモデルに則り、当該国におけるGloBE課税ベース計算での控除として使用でき、当該国が当該損失繰越を考慮しないで算定されるミニмум税率に満たない実効税率となっている場合に、GloBE課税ベース減少のために使用されるだけである。

GloBEルールでの損失繰越は、一般に、当該国内制度での損失繰越ルールと整合することは予定されていない。GloBEルールでは、ある子会社の損失は同一国の他の子会社の所得との相殺が可能である。これらの差異に係る調整は不要である。

なお、GloBEルールでは、広範囲の業種や事業分野が対象となり、これらの産業の事業サイクルは様々であることから、損失の繰越は無期限に認められるよう策定される。ただし、損失繰戻は考えられていない。

当制度適用前の損失 (pre-regime losses) についてもこの制度の対象とする経過措置が考えられているが、簡易な措置の検討が必要とされている。

## (2) 超過税額の繰越

納付すべき対象租税額が一国における当該年度のGloBE課税ベース総計に係るミニмум税率を超える場合の超過税額は、一時差異・永久差異に拘わらず繰越が可能である。この場合に、株主は、当該繰越額をIIR税額控除 (IIR tax credit) として、当該年度又は後続年度におけるIIR税債務の軽減に使用が可能である。IIR税額控除は、一時差異への対応のための代替措置と考えることが可能であり、いずれの国で生じたIIR税債務の減少のためにも使用が可能である (但し、親会社が複数の場合に他の親会社のものを使用することはできない)。

IIR税額控除を生じない国における超過税額は、ローカル税繰越 (local tax carry-forward) として、一定年度繰越が可能で、後続事業年度において構成事業体によって支払われたローカル税がミニмум税率となるまで実効税率計算引上げのために使用することが可能である。なお、GloBE課税ベース計算結果が当該年度で所得ゼロ又は損失となった場合には、当該年度で納付された対象租税は、当該国でのローカル税繰越税額に含まれる。

一般的に、損失の繰越及びローカル税繰越は、UTPRでも各国実効税率算定で考慮されるとみられるが、IIR税額控除に類似した税額控除は、UTPRで過年度に支払われた税額には適用されない。

## 2. 定式的実体除外

一国で実体活動が行われている場合には、当該国における実体活動に係る固定対価をGloBEルールの対象から除外することが考えられている (実体除外 (substance carve-out))。これには、可動性の少ない賃金要素 (payroll component) と有形資産要素 (tangible asset component) の合計額に基づく定式的実体除外額が考えられており、両要素を含むことで、種々の業種間の中立性が保たれ

**特集 デジタル経済課税：第1・第2の柱ブループリントと今後の動向(2)**

る。なお、除外額がGloBE所得を超える場合でも、超過額の繰越はできない。

賃金要素は、適格従業員に係る適格賃金コストの[X]%とされ、実際の活動が行われる場所(原則として、従業員居住地)にフォーカスした各国ベースで計算される。また、有形資産要素は、財産・工場・施設・有形資産使用权の償却等の[X]%とされ、関連構成事業体に係るGloBE課税ベース計算で使用される財務諸表を基に、各国ベースで計算される。

### 3. 実効税率・上積税額の計算

一国の実効税率は、調整済対象租税÷調整済GloBE所得、で計算される。調整済対象租税は、GloBE課税ベースから除外された所得に帰せられる租税を除くとともに、ミニマム税率に等しい実効税率に達するまでの当該ローカル繰越税額を加えたところで、当該国に割当てられる対象租税である。また、調整済GloBE所得は、当該国に係る繰越損失によって調整されたところでの当該国に所在する全ての構成事業体の所得・損失の合計額である。

当該国の各構成事業体に係る上積税額(top-up tax)は、当該構成事業体の調整済GloBE所得×上積税パーセント(top-up tax percentage)、で計算される。当該構成事業体の調整済GloBE所得とは、関連期間における構成事業体の所得について、損失繰越及び同一国・期間においてその他の構成事業体に生じた損失に係る当該事業体シェア相当分ならびに当該国に係る対象除外の比例的シェア相当額によって減少(各構成事業体の純所得の比に応じて割当て)させたところでの、GloBEルールの下で計算された当該事業体の所得である。また、上積税パーセントとは、当該国に係る関連期間において計算された実効税率を上回るミニマム実効税率までの超過分である。

## 簡素化の諸措置(選択肢)

多数の国で事業活動をする多国籍企業にとって、特に、国別ブレンディングの下で各国実効税率計算に係る事務量は大きいことから、何らかの簡素化措置が必要と考えられており、具体的には、以下に述べる4つの選択肢が提示されている。

### 1. CbCR実効税率セーフハーバー

CbCRにおける税前利益(損失)と発生所得税(当年度)は、国別実効税率計算に有用な情報であり、これを基にしたセーフハーバーとすることが考えられる。ただ、このためには、親会社の連結財務諸表に基づいたCbCRであること、及び、CbCRの情報とGloBEルールに則った国別実効税率計算で求められる情報との差異の調整がなされること、が求められる。

### 2. デミニマス利益による除外

多国籍企業グループの税前利益が全体利益の一定パーセント未満の国をGloBEルールから除外するもので、この場合には、対象租税の計算は、デミニマス閾値を超える利益の国のものだけでよいこととなる。この措置では、例えば、グループ利得の2.5%、あるいは10万ユーロという固定デミニマス閾値、とすることも考えられる。

### 3. 単一実効税率計算の複数年適用

特定国の実効税率が一定の閾値率(threshold rate)を超える場合に、それに続く3-5年を猶予期間として当該国での実効税率計算を不要とするものである。閾値率は合意されたミニマム税率より高く設定される可能性がある。この措置の場合でも、各国での基本年(base year)における実効税率計算を行わねばならないのは

## 特集 デジタル経済課税：第1・第2の柱ブループリントと今後の動向(2)

デメリットとされている。なお、猶予期間において事業上の変更が生じていないことの報告義務等も求められる可能性がある。

### 4. 税務執行ガイダンス (ホワイトリスト)

実効税率が毎年ミニマム税率を超える低リスク国、すなわち、課税ベースがGloBE課税ベースから大きく乖離せず、また税率が十分に高い国、を特定するものである。ただ、一定の分野に特別の租税インセンティブがある場合は例外となる。また、当該国の課税ベース・税率を大きく変更する税制改正等がなされる場合には、再判定が必要となる。

## 所得合算ルール (IIR)

### 1. 概要

所得合算ルール (IIR) は、親会社 (多くの場合、最終親会社) が、直接・間接受益所有している軽課税国所在の各構成事業体の所得に係る自らのシェア相当額を計算に取込み、当該所得に対してミニマム税率まで上積税の課税 (当該所得に係る対象租税の税額控除後) をするものである。

IIRは、CFC税制の原則に基づいている面があるが、それぞれ異なる政策目的によっており、共存可能とされている。また、IIRは、各国で統一的に実施されるよう設計されており、ミニマムレベル課税として同じ全体的結果をもたらすような方法で機能する。従って、多国籍企業グループの本部がどこにあらうと、その事業を行う各国で二重課税等のリスクを生じることなく課税対象となることが意図されている。

ある国の実効税率は、当該親会社の所有する構成事業体についてのみ計算されるのではなく、当該多国籍企業グループが当該国で支配する全構成事業体について計算される。このよう

に、当該国におけるグループ平均実効税率に基づく各事業体についての上積税の決定は、個別でみると軽課税構成事業体ではない事業体にも上積税の計算がなされ得る。これは、CFC税制が各事業体ベースでの子会社に適用されるのと対比される。また、一定状況下では、GloBEルールは上積税の債務が当該多国籍企業グループの複数の構成事業体に移転するような設計になっている。

IIR及び軽課税支払ルール (UTPR) では、基本的に同じルールが、連結グループの多国籍企業グループ及び構成事業体に適用される。年間総収益閾値7億5千万ユーロ超の事業にのみ適用され、共通の課税ベース及び税に係る共通の定義が使用される。

### 2. 適用：トップダウンアプローチ

IIRでは、最終親会社から順に、所有階層の最上部ないしそれに近いところの構成事業体の国にIIR適用の優先順位が与えられる (トップダウンアプローチ)。最終親会社がIIRを実施している国に所在しない場合には、最終親会社によって直接所有・支配される、所有階層の順が下がっていった構成事業体においてIIR課税が行われる。このため、IIRを適用する親会社が最終親会社ではない場合、報告年度末において外国軽課税構成事業体 (foreign low-taxed Constituent Entity) の資本を所有している親会社は、当該期間に係る当該構成事業体の所得の比例持分について、IIRの下での上積課税の対象となる (一般的IIR (general income inclusion rule))。このトップダウンアプローチにより、コンプライアンスコストの減少等が図られる。

IIRのトップダウンアプローチは、さらに、特に“分割所有ストラクチャー (split-ownership structures)” の場合のIIR適用に係るルールで適用される。分割所有ストラクチャーは、構成事業体の資本持分のかなりの部

**特集 デジタル経済課税：第1・第2の柱ブループリントと今後の動向(2)**

分(例えば、10%以上)が多国籍企業グループ外の者によって保有されているものをいう。この分割所有ルール(split ownership rule)では、部分所有されている中間親会社(IIRを採用している国に所在し、当該多国籍企業グループの構成事業体ではない者によって直接・間接にその資本持分の一定割合を保有されている構成事業体)でIIR課税がなされるとするものであり、当該中間親会社は、自ら直接・間接に所有している軽課税構成事業体の所得に係る自らのシェア相当額にIIRを適用する。これによって、中間親会社が受益所有している軽課税構成事業体の全ての所得がIIRで捉えられる。

IIR実施国に所在する一部親会社が軽課税構成事業体の一部持分を所有しているが、残り持分がIIRのない国の構成事業体に所有されている場合には、一般ルールで配分されない上積税は、個別事業体ベースでの判定により、UTPRに従って、その他の構成事業体に配分される。同じ軽課税構成事業体にIIRとUTPRが適用される場合には、IIRで支払われた額がUTPRの下で税額控除される。

なお、所有階層の最上位に受動的持株会社を使用する等のストラクチャーには特別ルールが必要となる可能性がある。

### 3. スイッチオーバールール

国別ブレンディングアプローチでは、親会社が自国のルールで免税となるPE所得を生じる場合には、当該免税所得は、国別実効税率計算を正確に行うために、当該所得に係る税とともに、PE国に配分される。これによって、GloBE提案の下で、免税PEと海外子会社の同等取扱いが確保される。ただ、親会社がPE所得を免税とする二国間条約を締結している場合には、親会社は免税PE所得にIIRを適用できないこととなることから、親会社所在地国に、IIRで与えられるミニマム税率までのPE所得課税を認めるために、条約上の措置として、ス

イッチオーバールール(SOR; switch-over rule)が必要となる。

## 軽課税支払ルール(UTPR)

### 1. 概要

軽課税支払ルール(UTPR)は、IIRのバックストップとしての二次的ルールであり、IIRと同じ一般的目的を有しているが、異なる機能を有することによって、同等競争条件の確保、インヴァージョンへの対応、がなされる。軽課税構成事業体がIIRの対象となっている外国構成事業体によって支配されている場合にはUTPRでの上積税の配分はなされないが、軽課税構成事業体がIIRの対象となっていない場合には、上積税が、総計による比例的アプローチによって、UTPRを実施している国に所在する構成事業体(UTPR納税者)に配分される。

UTPR納税者については、国内法で、グループ内支払に係る控除の制限・否認又は相当する調整(追加税等)を行うことが求められ、当該配分された上積税額に等しい額の租税債務が増加することとなる。

### 2. 上積税額の計算・配分

UTPRでの実効税率及び上積税の算定は、IIRと同じ計算メカニズムが使用される。

上積税は、具体的には、次の2段階で配分される。

- (i) 第1に、UTPR納税者が関係期間に当該軽課税の構成事業体に何らかの控除可能支払をする場合に、全UTPR納税者が当該軽課税構成事業体に直接行った控除可能支払総額に対する比率に応じてUTPR納税者に配分。
- (ii) 第2に、当該UTPR納税者にネットのグループ内費用支出がある場合に、(i)で配分しきれなかった残りの上積税があれ



## 特集 デジタル経済課税：第1・第2の柱ブループリントと今後の動向(2)

ば、全UTPR納税者に生じたネットのグループ内費用支出総額に対する比率に応じて配分。

第1の配分キーは、最も明確なグループ内利益移転取極を捕捉するように設計されており、第2の配分キーは、第1の配分キーを迂回する導管ストラクチャーに対応しようとするもので、控除可能支払と軽課税所得との関連は求められていない。

控除可能支払額の定義は、BEPS行動2報告書における控除可能支払の定義の上に構築されており、第1配分キーにおいて考慮に入れられる支払は、第2配分キー上でも含まれる。実効税率がミニマム税率未満の国に所在するUTPR納税者には上積税は配分されず、これらの構成事業体によってなされた直接支払やネットのグループ内費用支出は、UTPRでの配分キー適用に当たって、無いものとされる。

UTPRは、グループ内支払に基づく配分キーが使用されることから、その適用はグループ内支払の程度に限られる。また、各段階でUTPR納税者に配分される上積税は、上積税の比率計算で考慮された控除可能グループ内支払総額に、国内対象租税率（domestic covered tax rate）を乗じたものに等しい額に限定される。

なお、最終親会社所在地国が軽課税国の場合には、UTPRが適用されるだけであるが、最終親会社国の実効税率が少なくとも合意ミニマム税率に等しいものとなることとし、また、当該国に所在する全ての軽課税構成事業体からUTPRの下で配分される上積税総額は、これらの軽課税構成事業体が海外構成事業体から受領した控除可能グループ内支払総額に、上積税パーセントを乗じた額が上限となる。

## 関連会社・ジョイントベンチャー・孤事業体

### 1. 概要

IIRは、当ルールを適用する親会社に直接・間接支配される構成事業体の所得に適用されることから、多国籍企業が持分を有する関連会社（associates）やジョイントベンチャー（JV）のシェア相当分は、グループの財務会計上では持分法の下で含まれるが、GloBE課税ベース上では除外され、漏れと不公平のリスクを生じる。このため、二つの特別ルールが考えられている。

第1のルールでは、簡易IIR（simplified IIR）を、持分法で報告される事業体や取極に係る多国籍企業グループ所有持分の所得に適用する（関連会社・JVに係る特別ルール）。

第2のルールでは、UTPRを、支配株主の便益のために多国籍企業グループから利得を得るために利用されてBEPSリスクを生じかねない孤事業体（orphan entities）や取極に適用する（孤事業体に係る特別ルール）。

### 2. 関連会社・ジョイントベンチャー

#### (1) 簡易IIR

関連会社（associates）やJVについて、共同支配であることによってGloBEルールの全部免除になるのは適当ではなく、またこれら事業体に係る国別情報等の入手が困難な可能性があること等から、簡易IIRの適用が考えられている。

簡易IIRは、持分法で報告される事業体や取極における所有持分に帰せられる多国籍企業グループの所得に適用し、トップダウンアプローチによる。しかし、多国籍企業グループが、これら事業体ないし取極に直接所有持分を有し、それら事業体等が、GloBEルールを適用する国で組織され、また、ミニマム税率以上の実効

## 特集 デジタル経済課税：第1・第2の柱ブループリントと今後の動向(2)

税率となっている場合には、簡易IIRは適用されない。

簡易IIRは一般のIIRと三つの点で異なる。

- i) 実効税率計算は、関連会社ないしJV及びそれらの全子会社の所得及び税の全世界ブレンディングに基づく。簡易IIRの文脈で国別ブレンディングを適用するのは極めて複雑であり、また多くの場合、関連会社ないしJVは海外子会社を所有していない。
- ii) 所得税額は、財務会計ルールに基づいて、繰延税金勘定を含めて算定される。これにより、関連会社等及びそれらの子会社が支払ったキャッシュ税額の算定、ローカル税繰越・IIR税額控除が不要となる。
- iii) 企業会計目的で所得税と取扱われる税が考慮される。これにより、多国籍企業グループは実効税率計算で、各子会社の所得及び税を再計算する必要がない。

関連会社ないしJVで計算された実効税率がミニマム税率未満であれば、多国籍企業グループの所有持分に帰せられる持分法所得に上積税パーセントが乗じられて、上積税が算定される。

簡易IIRでは、実効税率計算に当たって、一般的に繰越は不要となるが、所得税のない国等で組織された関連会社・JVについては、損失繰越又は類似の調整が必要となる。ミニマム税率未満の税率の国で組織された事業体の場合、損失に関係して生じる繰延税金資産は、ミニマム税率に基づいて算定される。なお、簡易IIRは、持分投資に係る単独の税であり、固定対価に係るカーブアウトは認められない。

### 3. 孤事業体

GloBEルールは、同一多国籍企業グループのメンバーである軽課税構成事業体についてのみ適用されるが、事業体ないし取極によっては、同一出資者 (shareholder) (又は出資者グループ) に支配されながらも、構成事業体の基

準を満たさない可能性がある。一般的なのは、当該多国籍企業グループの出資者 (又は出資者グループ) 及び当該事業体ないし取極が、それ自体多国籍企業グループの一部を構成しない、基金 (fund)、財団 (foundation) 又は関係個人グループ (家族等) からなる場合である。

これらの事業体ないし取極 (孤事業体) は、共通の支配出資者のために多国籍企業グループから利得を得るために使用される非構成事業体であり、BEPSリスクを生じることから、孤事業体によって稼得される利得をUTPRの適用範囲に含めることで、リスク軽減が図られる。これについては、孤事業体ルール (orphan entity rule) で規定される。

#### (1) 孤事業体ルール

孤事業体ルールでは、事業体が関係者 (connected person) で、年間収入の一定額ないし一定割合を、多国籍企業グループ構成事業体による直接的な控除可能支払から得ている場合には、UTPR上、当該事業体等が構成事業体として取扱われる。なお、関係者とは、STTRで使われているテスト (後述) と同じであり、連結会計で使われる支配テスト (control test) と類似する。

なお、孤事業体は、孤事業体として取扱うことによってUTPRの下で徴収される総上積税額が増加する場合にのみ、UTPRの対象範囲に含まれる。

## 租税条約特典否認ルール (STTR)

### 1. 概要

租税条約特典否認ルール (STTR: subject to tax rule) は、上述したルールの補完であり、無税ないし低税率課税となっている国への一定のグループ内控除可能支払について、条約上の特典を認めないものである。これらの軽課

## 特集 デジタル経済課税：第1・第2の柱ブループリントと今後の動向(2)

税国へのグループ内支払に係るBEPSストラクチャーによって源泉地国に生じるリスクをターゲットとするもので、受領国でミニマム税率未満の名目税率課税となる一定の支払いについて、源泉地国において対象支払に係るミニマム税率までの上積課税を認めるものである。

STTRはそれ自体独立の条約ルールであり、グロス課税を源泉地国に認めるものである。受領国の名目税率が参照されるが、当該支払に係る優遇税率や特別除外等によってBEPSリスクの可能性があることから、これらについては調整が必要となる。一方で、名目税率でみることは過大課税となる可能性もあることから、IIR及びUTPRでの上積税率より低い税率での課税が適当となる可能性もある。

なお、STTRの下で課せられる上積税額は、IIR及びUTPRでの実効税率算定で考慮される。

### 2. 対象範囲

STTRは、関係者 (connected persons) 間において可動性のある資本・資産・リスクに係る支払で、BEPSリスクを生じる可能性のある利子・使用料・その他特定類型の控除可能支払に適用される。特定類型の支払として、サービスに係る無形資産の使用対価、保険・再保険料、保証料等、賃借料等、マーケティング・代理仲介サービスの対価等、が考えられている。

関係者とは、全ての関連する事実と状況を基に、一方が他方を支配している、あるいは両者が同一の者の支配に服している場合の当該両者

であり、具体的には、受益持分 (beneficial interests) の50%超を直接・間接に所有している場合 (企業の場合には、当該企業の株式ないし受益資本持分の議決権合計及び価値の50%超)、が考えられている。

IIR及びUTPRで対象外となる事業体は、STTRでも同様に対象外とされる。また、コストのマークアップが固定パーセント未満の支払を除外することが考えられる。更に、重要性の閾値として、グループの規模、一定期間の対象支払の価値、総支払額に対する対象支払の比率、等によることが考えられる。

### 実施

第2の柱の実施についても各国の協調的な実施が予定されているが、基本的に、主たるルールであるIIR及びUTPRは新たなルールに係る国内法の改正によって実施が可能である (ただ、STTR及びSORは既存の二国間条約の改正が必要となる)。また、これらのルールは、その適用・執行上の当局及び納税者のコスト・資源を極少化するという意図で各事項の設計がなされている。さらに、紛争予防・解決プロセスは既存のインフラの上に構築可能であるが、GloBEルールの適用に係る紛争予防・解決に係る新たな規定を含む多国間条約の策定が検討されるものとみられる。

次回第3回目では、企業の反応や今後の動向などについて解説する予定です。