

2020年10月12日公表の第一の柱及び第二の柱のブループリントの概要と企業への潜在的影響



PwC税理士法人国際税務サービスグループ パートナー

白土 晴久

PwC税理士法人国際税務サービスグループ（移転価格）ディレクター

城地 徳政

PwC税理士法人国際税務サービスグループ（移転価格）ディレクター

浅川 和仁

はしがき 本稿は令和2年12月1日開催の会員懇談会における、PwC税理士法人国際税務サービスグループ パートナー 白土晴久氏、PwC税理士法人国際税務サービスグループ（移転価格）ディレクタ 城地徳政氏、PwC税理士法人国際税務サービスグループ（移転価格）ディレクタ 浅川和仁氏の「2020年10月12日公表の第一の柱及び第二の柱のブループリントの概要と企業への潜在的影響」と題する講演内容をとりまとめたものである。尚、当日の配布資料は本文末尾にまとめて掲載している。

（白土）今ご紹介にあずかりましたPwC税理士法人の白土と申します。本日はお忙しいところ皆さまご参加いただきましてありがとうございます。また、日本租税研究協会の皆さまにおかれましては、弊法人にこうした機会を頂戴いたしまして、この場を借りてお礼を申し上げます。

それでは本日の議題、「2020年10月12日公表

の第一の柱及び第二の柱のブループリントの概要と企業への潜在的影響」のご説明をさせていただきます。

1. 第一の柱及び第二の柱の青写真に至るまでの背景（P4-10）

最初に、第一の柱・第二の柱に至るまでの背景ということでお話をさせていただきます。

ご存じのとおり、デジタル課税の背景にはBEPSがあります。2012年にOECD租税委員会で立ち上げられましたBEPSプロジェクトで各行動計画についての議論が行われ、2015年には最終報告書の公表がされております。この中で、行動計画1、電子経済の課税上の課題というテーマの延長線上に今回のデジタル課税の話が位置付けられています。

その背景には経済のデジタル化、及びグローバル化の中で大量のデータや知財等の無形資産が新たな付加価値を創出している状況があり、これまでの国際課税の考え方がうまくワークせず、今回のデジタル課税の枠組みの話に至っています。

時系列としては、行動計画1の最終報告書が2015年に公表され、その後、中間報告書、作業計画、解決策の「制度の大枠」となっています。「制度の大枠」は2020年1月ということ、皆様におかれましては比較的記憶に新しいのではないかと思います。

そういった流れを踏まえて、今回、2020年10



月に青写真の公表ということになっております。そして今、市中協議の段階にあります。

こうした長い期間がかかっているということからも、このプロジェクトの複雑さ、大変さというものが見て取れるのではと思います。

背景として申し上げた国際課税上の課題についての話になりますが、経済のデジタル化の進展によりこれまでの国際課税における物理的施設、PEを前提にした課税原則がうまくワークしないことがあります。

つまり、市場国に物理的な施設や拠点なく、オンライン上などで市場国で収益を上げることができてしまう。そして、その収益が必ずしも市場国では課税されない状況が起きてしまう。こういった状況がひとつ懸念点としてございます。

また、軽課税国へのBEPSリスクの増大に関しては、デジタル化に伴って経済の無形資産の貢献、役割というものが非常に増大しております。こういった無形資産、例えばソフトウェア、プログラムといったものがあるかと思えますけれども、そういった無形資産の所在地は比較的容易に変えることができてしまう。軽課税国に無形資産を移転することによって、租税回避や税源浸食が行われてしまう可能性があります。

こうした懸念点を踏まえて、今回、第一の柱・第二の柱というものの青写真が公表されています。これから内容について入っていきますけれども、第一の柱では、自動化されたデジタルサービスや消費者向けビジネスに対する新しい課税権である利益A、また、基本的な販売活動・マーケティング活動に関する固定率による課税を行う利益Bという概念が紹介されています。

また、第二の柱では最低税率による課税ということで、所得合算ルールを中心にした内容となっています。具体的には、所得合算ルールであるIIRと、軽課税支払いルールであるUTPR、この2つを併せてグローバルルールとなっています。

すが仕組みとしては日本のCFC税制にも似たような印象もあるかと思えます。また、条約の特典否認ルールであるSTTRやスイッチオーバールール、こういった内容も含まれています。

最初に私の方で概要をお話しさせていただきましたが、これから第一の柱・第二の柱の内容のご説明に移ります。

それではここから、第一の柱の概要ということで、城地からご説明をさせていただきます。

2. 第一の柱の概要

2-1 第一の柱の内容及び構成要素 (P12~14)

(城地) ただ今ご紹介にあずかりましたPwC税理士法人の城地と申します。私の方からは、第一の柱の概要につきましてご説明をさせていただきます。どうぞよろしくお願いたします。

第一の柱というのは、これは財務省作成の政府税制調査会説明資料ですけれども、一言で言いますと、多国籍企業が活動する市場国に対して、物理的拠点の有無に拘わらず新たな課税権を配分するための国際課税原則の見直しということになります。

新たな課税権である利益Aというもの、これはP12の右側の絵にありますように、多国籍企業グループ全体の収益のうち、通常の利益を超えた超過利益の一定のシェア、これを売上等に応じて市場国に配分するということとなります。



この利益Aの対象範囲というのは、自動化されたデジタルサービス（Automated Digital Services：ADS）、それから、消費者向けビジネス（Consumer-facing Business：CFB）ということになります。

続きまして、市場国での販売活動に係る移転価格ルールの定式化ということですが、これは利益Bということで、グループ企業の市場国に所在する販売子会社が行う基本的なマーケティング・販売活動に係る一定の固定利益率、これを市場国に保証、配分するというものです。この固定利益というのは、ベンチマーク分析に基づいて算出されるということで、移転価格の執行の簡素化を図り、当局と納税者間の紛争を予防するという趣旨のものです。

第一の柱の主要な要素は大きく3つに分類され、まず、市場国への新しい課税権である利益A、基本的なマーケティング・販売活動に対する固定収益が利益B、及び税の安定性を確保するためのプロセスということで、合計11の構成要素によって構成されております。

2-2 第一の柱の青写真の概要（P15～16）

以下、それぞれの構成要素・論点について見ていきますが、このブループリントにおいては、多くの政策的論点は政治的な決定を通じてのみ解決され得るとされており、それらの政策的課題については、今後の政治的判断に委ねられるということで、それらの未決定の政策的課題、これを条件として、このブループリントは記述されております。

15ページの図が利益Aの適用プロセスの方になりますが、まず、対象範囲（スコープ）について、多国籍企業の行っている事業が対象ビジネスである自動化されたデジタルサービス又は消費者向けビジネスに該当するかどうか。

次に、収益額の閾値ということで、グループのグローバルな全世界収入基準について、CbCRと同じ7億5,000万ユーロという数値も1つの可能性として提示されております。

それから、このグローバルな収入基準を超えていたとしても、対象ビジネスの国外源泉収入が小さければ対象にはならないということで、対象ビジネスに係る最低国外源泉収入基準を満たす必要があります。

続きまして課税ベースについては、税前利益（Profit Before Tax）で、セグメンテーションが必要かどうかということ、損失がある場合には翌期に損失を繰り越す仕組みを提示しております。

次に、市場国の判定ということで、どの国又はどの市場国にいわゆるネクススがあるのかということで、残余利益が配分される市場国を特定します。

それからステップ7については、具体的に市場国に配分する利益の計算。それからステップ8ですけれども、これは、今回新たに提案されたもので、これについては後ほど説明させていただきたいと思います。最後のステップ9、10で、二重課税の排除と申告納付、また紛争の防止・解決という流れになります。

2-3 新しい課税権（利益A）

(1) 対象範囲の活動（P17～19）

具体的な論点について個別に見ていきたいと思っております。新しい課税権（利益A）の対象範囲の活動についてですが、これは、先ほども申し上げましたように、自動化されたデジタルサービス、それから消費者向けビジネスでありまして、ADSにつきましては、ポジティブリスト、それから非ADS活動のネガティブリストが提示されております。

CFBについては、仲介業者を介した間接的な販売並びにフランチャイズ方式、それからライセンス供与による販売を含めて、一般的に、消費者に販売される類型の商品の販売、それからサービスの提供から収益を生み出すビジネスとして提示されております。消費者とは、商業目的或いは職業目的ではなく、個人的な目的のために商品の取得又はサービスの提供を受ける

個人とされております。

販売については、直接又は間接を問わず、販売、リース、ライセンス、賃貸及び配送が含まれるということで、このことは、第三者の販売業者を介した販売ですとか、フランチャイズについては製品を製造して販売はフランチャイジーが販売契約を行う場合、また、消費者にライセンス供与され利用される場合も対象となります。小売業者については、消費者と直接の関係があるということで、これも対象範囲となります。

続きまして医薬品については、これはどの程度までCFBとして利益Aの対象範囲とするのかについて、以下の2つのアプローチが提示されています。1つは、消費者に販売・投与される全ての医薬品、これを対象範囲とする。もう1つは、処方薬は対象範囲外として、非処方薬のみを対象範囲とするという案が提示されています。

次に、デュアルユースの完成品サービスということですが、消費者、それから企業の両者に販売されるデュアルユースの製品というのがあって、例えば、乗用車、パソコン、一部の医療機器等は、このカテゴリーに属するということです。

これは、実務上の懸念として、購入者の性質に応じて収益を追跡するということが困難であるということから、商品が一般的に消費者に販売されるタイプである場合には、購入者が企業であるか消費者であるに拘わらず、全ての販売金額が対象範囲となるということになります。

更に、デュアルユースの中間製品・部品についてですが、一部の中間製品・部品には、消費者による使用のために設計されたタイプのものがあって、消費者にも販売されているものがあります。考えられる例としては車のタイヤ、一部の交換部品、消費者用の電池、包帯などの医療製品等があります。これらについては、消費者に販売される限りにおいてのみ対象範囲になります。

それから、除外・カーブアウトですが、以下の天然資源、金融サービス、建設、住宅用不動産の販売・賃貸、及び国際航空・海運業、これらの分野については対象範囲から除外することが提案されています。

(2) 閾値 (P20)

閾値についてですけれども、グローバルの総収益テストは、CbCRの目的で使用されている7億5,000万ユーロを閾値とすることが考えられています。それから、対象範囲の国外収益に係るデミニマステストということで、グローバルの総収益の閾値を超えていても、対象範囲の国外収益、これが少額である場合には、利益Aの実施に当たって発生する追加的なコンプライアンスコストに鑑みて適用しないということです。このデミニマス閾値の数値というのも、現在のところはまだ決まっておられません。

(3) ネクサス (P21)

続きましてネクサスです。これは、市場国との重要かつ持続的な関与というのが新たなネクサスルールの指標ということで、ADSの場合は、市場国の収入閾値を超えることがネクサスを構築する唯一のテストとなり得るということになります。CFBの場合については、市場国の収入閾値を超えることと、市場国への重要かつ持続的な関与を具体的に示すプラス要因がさらに必要になるということで、このプラス要因というのは、子会社又は固定的な事業の場所が市場国にあって、この事業体等が対象範囲の販売に関連する活動を行っていることなどを要件とするということが考えられているのと、ADSよりも高い収入閾値とすることの可能性についても検討されています。

(4) 収入に係るソースルール (P22)

ソースルールですが、ADSにつきましては、基本はユーザーないしは視聴者の居住地となっております。これは、どこまでユーザーの居住地を

把握できるのかということが、今後の実務上の課題になってくると思います。

それから、CFBについては、これは消費者への商品の最終配送場所の国ということで、基本、消費者の居住地ということになります。

ただ、これも、第三者の独立の販社ですとか、或いはディストリビューターを通じて販売する場合においては、最終的に、どの国においてどれだけの収益を計上したのか、また、第三者の販社からどれだけ情報収集することができるのかということについて、どこまで最終消費者の居住地国の販売金額を把握できるのかということが、実務上の課題になってくると思います。

(5) 課税ベースの決定 (P23~24)

利益Aの課税ベース、これは対象範囲の多国籍企業グループの連結財務諸表から導き出される調整済み税前利益 (Profit Before Tax) を用います。

続きましてセグメンテーションについては、やはり、追加的な負担が発生するのと、それから、なかなか正確なセグメント損益の切り出しというのが難しいということで、一定の閾値を設けて、セグメンテーション免除ということで、課税ベースをグループベースで計算するという枠組みを考えております。

セグメンテーション免除にならないグループについては、セグメンテーション指標 (segmentation hallmarks) を適用して、開示されたセグメントがこの指標を満たしているのかどうか判断するということになります。このセグメンテーション指標の1つの考えられるアプローチとして、IFRSの前身の国際会計基準・アカウントング・スタンダード、第14号に基づいて判断する可能性というのが示されております。これによりますと、製品やサービスの性質ですとか、或いは顧客のタイプ、類型といった要因によってビジネスセグメントを他のビジネスセグメントとは異なるリスク及び収

益性を有する識別可能な事業体の構成要素と定義しております。これについては、この定義を明確化するためのさらなるコメントリー及び事例が必要であるとされております。

続きまして損失の繰り越しルールですが、これは、グループ又はセグメントレベルで適用され、特定の課税期間に発生した損失については、利益とは異なって市場国には配分されない。代わりに、関連するセグメントの単一のアカウントにプールされて翌年に繰り越されます。この損失繰り越しルールというのは、国内の損失繰り越しルールとは区分され、また、一定期間に係るこの制度導入前の損失 (pre-regime losses) の繰り越しについても検討されているということです。

(6) 利益配分 (P25~27)

利益Aの配分計算に係るフォーミュラにつきましては、基本的にはこれまでの議論を踏襲しており、ステップ1として、再配分の対象となる残余利益を分離するための利益率の閾値、ステップ2として、利益Aの下で対象市場国に配分し得る残余利益の適切なシェア (配分可能課税ベース)、これを特定するための再配分比率、それから、配分可能課税ベースを利益Aの適格市場国、すなわち利益Aに係るネクサスが確立されている国に配分するための配分キー。この配分キーというのは、対象範囲、ネクサス、それからソースルールの適用により決定される各国源泉の対象範囲の収益金額に基づいて算定されます。また、このステップ1、2の利益率、再配分比率の閾値については今後の政治的判断に委ねられております。

下の方に、差別化メカニズムの可能性というふうにありますけれども、これは、一定の事業活動に関わる市場国に再配分される利益を増加又は減少させるために幾つかのバリエーションを適用すべきかという論点で、1つは、デジタル要素差別化、もう1つ、国/地域要素差別化が提案されています。ただ、これらのバリエー

ションの政策上のメリット及び技術的観点の実現可能性についても、まだ合意に至ってはおりません。

続きまして、二重計上の問題、マーケティング・販売活動に係るセーフハーバーについてです。二重計上の問題については、例えば市場国でマーケティングインタangibleが認定されて、ルーティン利益以上の利益が市場国に配分されているような場合、そのような市場国に対して利益Aを配分すると、いわゆるダブルカウントが発生してしまう。ということで、それを回避するために今回新たにマーケティング・販売活動に係るセーフハーバーという枠組みが提示されております。

具体的には、セーフハーバー利益というものを設定し、これは利益Aと各国ルーティンのマーケティング・販売活動に係る固定利益との合計額となりますが、このセーフハーバー利益というものが、一定の市場国への利益Aの配分を制限するキャップ（上限）として機能するというもので、具体的には、27ページの図を見て説明しますと、左側がセーフハーバー利益で固定利益と利益Aの合計額となります。

その隣が既存のマーケティング・販売活動に係る利益、これが固定利益を下回っている場合にはセーフハーバーの適用はないということです。ということは利益Aがそのまま配分されるということです。

その隣については、既存のマーケティング・販売活動に係る利益が固定利益を上回っているが、セーフハーバー利益を下回っている場合、この場合には、この市場国に配分される利益Aは、セーフハーバー利益と、それから市場国に既に配分されている利益との差額に縮小されるということになります。

一番右側についてですが、これは既存のマーケティング・販売活動に係る利益、これがセーフハーバー利益を上回っており、この場合には当該市場国には利益Aが配分されないこととなります。

以上がマーケティング・販売活動に係るセーフハーバーのメカニズムの概要になります。

(7) 二重課税の排除 (P28)

二重課税の排除についてですが、利益Aというのは、既存の利益配分のルールの上に重ねて適用されますので、市場国に配分される利益Aというのは、グループの残余利益として既に既存の利益配分ルールの下で配分・課税されております。従って、新たな課税権と既存の利益配分ルールに基づく課税を調整するメカニズムというのが二重課税排除のためには必要になってまいります。そのためには、グループの中のどの事業体が利益Aの租税債務を負担するのか、すなわち、どの国において二重課税を救済するのか決定する必要があるということです。

この支払い事業体を特定する一般原則としては、機能を果たし、資産を主要に保有し、並びに経済的に重要なリスクを取る多国籍企業グループのメンバーで、それによって利益Aに係る残余利益が配分されるという提案がなされております。具体的には、28ページに記載の最大4つのステップを通じて特定するということになります。

また、二重課税排除の方法については、免除方式又は税額控除方式ということになります。

以上が新しい課税権である利益Aについての説明になります。

2-4 利益B (P29)

続きまして利益Bの説明に移っていきたくと思います。利益Bは、グループ企業の市場国に所在する子会社又は恒久的施設のうち、その多国籍企業グループのために商品の販売に係る基本的なマーケティング・販売活動に対する対価として定義されます。

この利益Bの導入の狙いというのは、税務当局にとっての移転価格ルール執行の簡素化を図るとともに、納税者のコンプライアンスコストを低減させて税の安定性を高めることによ

り、当局と納税者間の紛争を予防・縮小するというのですが、そのためには、利益Bの対象範囲の明確化がポイントになってくるものと考えます。

このブループリントにおいては、典型的なルーティン販売業者の機能・リスクに係る定性的なポジティブリスト、それからネガティブリスト、さらには定量的な指標によってスコープの明確化を図る必要があるとされています。

この利益Bというのは、固定利益として配分されますが、これは、ALP原則に従って算定した結果に近似するものとされており、TNMMの手法を用いてPLIとしてはROS（売上高営業利益率）が用いられるということです。

また、この利益Bというのは、既存の事前確認（APA）或いは相互協議（MAP）の合意のあるものについては、それに取って代わるものではないとされております。

それともう1つ、利益Cというのが、今年の1月のステートメントまではありましたが、今回、これがこのブループリントではなくなっていきます。これは正確には利益Cの定義がなくなったということで、すなわち利益Cというのは、ALP原則に基づいて市場国がさらに課税権を行使できるという位置付けでしたが、今回、定式配分に基づく新たな課税権である利益Aと従来のALP原則に基づくもの（これには利益B及び従来の利益Cが含まれる）という区分となっております。

2-5 税の安定性 (P30~32)

続きまして税の安定性ということで、まず申告についてですけれども、多国籍企業グループ、それから税務当局による利益Aに係る一貫した実施を促進するべく、全ての国で使用されるよう、利益Aに係る標準化された自己申告書、それから文書化パッケージを開発するということです。

自己申告書では、利益Aの各国間での算定・

配分、さらには二重課税排除を行う対応事業体、支払い事業体の特定についての説明がなされます。

申告主体については、多国籍企業グループの中の利益A調整事業体とあり、通常は、本社又は最終親会社グループ全体に代わって単一の自己申告書並びに文書化パッケージをその主導税務当局（lead tax administration）、すなわち、本社又は最終親会社の居住地国の税務当局に提出することになります。

提出された自己申告書については、主導税務当局において、申告内容についての検証を行うことが期待され、その上で、主導税務当局により、多国籍企業グループの構成事業体の所在する国、それから適用される閾値を充足する市場を有する国の税務当局に提供されることとなります。

また、今回このブループリントにおいては、利益Aの早期安定性を確保するプロセスというのが新たに提案されています。これはどういうものかといいますと、当局からのアクションが行われる前に、納税者からの要請により開始されるもので、レビューパネルなどの代表者パネルを設置し、そのパネルを通じて税の安定性を図っていくものであります。従いまして、税務当局が何らかの課税処分を行って二重課税が発生した場合の紛争解決ということではなくて、あくまでも紛争の予防段階のものという位置付けになります。

従って、この税の安定性の対象としては、ビジネスラインの境界、或いは利益Aの規模、市場国への利益Aの帰属、並びに二重課税の救済を与える国の決定を含む利益Aの全ての側面を対象とするということになります。

具体的には、32ページのチャートにありますように、納税者からの税の早期安定性プロセスの要請がなされ、ここで、他の関係税務当局によってレビューパネルの設立の提案がなされるような場合には、代表者パネルであるレビューパネルによるレビュープロセスに移行すること

になります。

レビューパネルというのは、主導税務当局並びに利益Aの配分受領市場国、それから利益Aの配分対応（relief）実施国、すなわち二重課税排除を行う国の税務当局、それぞれの数カ国の当局から構成されます。

このレビューパネルで合意に達しなかった場合には、決定パネル（determination panel）に付託されるということで、この決定パネルというのは、独立の専門家もそのメンバーに加えることが考えられており、必ず何らかの決定に達することとされています。その決定というのは、利益Aの配分及び算定に関係する全ての国の税務当局を拘束します。

2-6 実施及び運営（P33）

最後に、実施及び運営についてですが、まず、国内法の施行ということで、各国は利益Aの設計に一致した国内の課税権、これを創設し国内法に取り入れる必要があります。

それから、併せて、新たな多国間条約の開発が必要であり、マルチ条約としてはBEPS行動計画15で開発したMLI（Multilateral Instrument）「BEPS防止措置実施条約」がありますが、これは既存の二国間の租税条約の規定を直接修正するために使用されたもので、今回、新たな課税権を実施するためには、既存の二国間の条約のない国との間でも適用させる必要があることから、新たに多国間の枠組みを提供するものとして新しい多国間条約を開発する必要があるとされています。

ということですので、条約の改正作業に要する期間ですとか、また、合意された条約のテキストに包括的枠組みメンバーが署名したとしても、各国での条約批准に係る国内手続きに一定の期間を要しますし、さらには、国内法を改正する必要がありますので、2021年の半ばまでに最終合意がなされたとしても、条約改正等に要する期間に鑑みれば、この第一の柱が実際に各国で実施・執行されるまでには一定の期間を要

することになろうかと思えます。

以上が第一の柱のブループリントの概要であります。ただ今見てまいりましたように、第一の柱については、技術的課題に係る検討については一定の進展は見られますが、依然として解決すべき多くの課題が残されております。

また、対象範囲、ネクサス、利益Aの配分に係る利益率閾値ですとか、そういった政策的課題についても、その多くが政治的判断に委ねられているということですので、来年1月のパブリックコンサルテーションを踏まえ、どこまでこれらの論点についての議論・合意が進展するのか、引き続き注視してまいりたいと思えます。第一の柱のブループリントについての概要については以上となります。

3. 第二の柱の概要

3-1 第二の柱の主要な2つのルール及び第二の柱に係る青写真の構成（P35-P36）

（浅川） PwC税理士法人の浅川と申します。私の方から、第二の柱の青写真の概要につきましてご説明させていただきます。どうぞよろしくお願いいたします。

35ページのスライドは、政府税制調査会の財務省説明資料により作成しておりますが、多国籍企業グループが経済活動の拠点をいかなる国・地域に置くかに拘わらず、最低限の租税を負担することを確保するということが第二の柱の目的となっております。

従いまして、最低限の租税負担であるミニマム税率までの課税をどこかの国で行うこととなりますが、このスライドに記載のとおり、(1)のケースとして、軽課税国の子会社等の株主である親会社の所在地国で課税するというIIRと呼ばれる所得合算ルールと(2)のケースとして、軽課税国の関連会社への支払いを行う会社の国の所在地国で課税するというUTPRと呼ばれる軽課税支払いルールがあり、この2つのルールが第二の柱の主要なルールとなっております。



36ページのスライドは、第二の柱の青写真の構成となり、全部で10章から構成されておりますが、今ご説明しました主要な2つのルールであるIIRとUTPRに関する章が、このスライドの一番左に記載のとおり、グローバルルールとして2章から7章までの6章を割いて記載されております。

6章がIIR、7章がUTPRについての章となりますが、2章の「対象範囲」から3章の「国・地域別実効税率の計算」、4章の「繰越制度、カーブアウト」、5章の「簡素化」までの4つの章については、基本的に、この主要なルールであるIIRとUTPRにおいて同じルールが適用されるという特徴を持っております。

その他の章として、8章の「特別ルール」では、持分法の適用会社についてもIIRを適用するためのルールが記載され、9章の「STTR」では、軽課税国への一定の支払いについて、条約上の特典を否認して源泉地国で最低税率までの源泉徴収を行うという租税条約の特典否認ルールが記載されております。また、最後の10章では、この第二の柱の各ルールを実施する上での各ルールの適用順序や租税条約との整合性などについて記載されております。

本日はこのうち、2章から7章のグローバルルールを中心に説明させていただきたいと思っております。

3-2 グローブール適用におけるフロー図 (P37)

このスライドは、グローバルルール、すなわち、IIRとUTPRの主要な2つのルールをどのように適用していくかについてのフロー図を記載しております。

一番上の列で、グローバルルールの対象となる多国籍企業グループを特定し、2列目で、この特定された多国籍企業グループの国・地域別の実効税率を計算の上、グローバルルールが適用されるミニマム税率未満か否かの検討を行い、これがミニマム税率未満である場合には3列目で、最終的に、このミニマム税率未満の国・地域の構成事業体ごとにトップアップ税額というグローバルルールでの課税額を決定し、この課税額について、4列目でIIR又はUTPRを適用して、納税者を特定の上、課税していくというフローとなっております。

3-3 対象範囲 (P38)

以下、今ご説明しましたフロー図の主要な項目について説明させていただきます。最初に、グローバルルールの対象範囲ですが、原則、移転価格文書である国別報告書、すなわちCbCRの提出義務者である多国籍企業グループに、このグローバルルールは適用されることとなります。

スライド下の閾値テストのところに記載のとおり、CbCRと同様に、直前会計年度の連結総収入金額が7億5,000万ユーロ（ないしそれに相当する額）以上の多国籍企業グループが対象となるという閾値テストが設けられています。

また、グローバルルールの対象とならない事業体として、投資基金、年金基金、政府事業体、国際組織、非営利組織などが挙げられておまして、国際運輸業については、さらなる検討がなされることとされております。

3-4 国・地域別実効税率の計算 (P39)

続きまして、グローバルルールが適用されるミニマム税率か否かの判定を行うための実効税率

す。

3-6 カーブアウト (P41)

カーブアウトは、実体のある活動に係る一定の所得を課税ベースから除外するというものです。グローバルルールは、可動性の高い無形資産関連所得などの超過所得にフォーカスを当てておりますので、このカーブアウトで可動性の少ない貸金要素や有形資産要素というものを考慮して、貸金要素である給与等と有形資産要素である減価償却費等に一定の割合を乗じるというフォーミュラにより計算した額をグローバルルールの課税ベースから除外するというものです。

スライドの貸金要素の除外のところに記載のとおり、貸金要素の除外額は、適格従業員の適格給与コストにX%を乗じて計算するとされております。適格従業員とは、パートタイムを含む多国籍企業グループの全従業員などとされ、また、適格給与コストは、適格従業員に対して直接的かつ個別の個人的便益をもたらすか否かで判断するとされ、このコストに該当するものとして、給与、賃金の他、医療保険、年金基金等の支払い、ボーナス、株式ベース報酬などが含まれるとされております。

また、有形資産要素に基づく除外額は、スライドに記載のとおり、有形資産の減価償却費のX%、土地のみなし償却費のX%、天然資源の減耗償却費のX%、賃借人の有形資産使用権の償却費のX%の合計額とされ、この減価償却費等は課税ベースの計算で使用される財務諸表上の計算ルールに基づいて計算されたものとされております。ここでは土地のみなし償却費も、このカーブアウトの計算の定式に含めるとされておりますが、みなし償却費については、みなし耐用年数をX年と合意して、定額法で計算するとされております。

また、ここでX%やX年という数字を使っておりますが、これについては、まだ決定されておらず、それぞれの要素ごとに何%、何年とするのかについては残された課題となっております。

す。

3-7 トップアップ税額 (P42)

トップアップ税額とは、IIRやUTPRの課税対象となる各構成事業体の税額となります。この計算は、スライド上の2つ目に記載のとおり、①調整ETRの計算、②トップアップ税率の計算、③トップアップ税額の計算という3つのステップからなっており、①、②の計算は、国・地域ごとに行い、最後の③の計算は、構成事業体ごとに行うとされております。

①の調整ETRの計算は、調整済対象租税を調整済課税ベースで除して計算するとされております。調整済対象租税は、課税ベースから除外された所得に帰せられる租税を除き、先ほどご説明しましたローカル税の繰越額を加算して計算し、調整済課税ベースは、これも、先ほどご説明しました損失繰越を控除して計算するとされております。

②のトップアップ税率の計算は、調整ETRを上回るミニマム税率までの税率、すなわち、今後合意されるミニマム税率から調整ETRを差し引いて計算するとされております。

最後の③のトップアップ税額の計算は、各構成事業体の調整済課税ベースに、②で計算したトップアップ税率を乗じて計算するとされております。

なお、トップアップ税額の計算を行うのは、有所得の構成事業体のみとなり、スライドの第3ステップ：トップアップ税額の計算のところに3つ目に記載のとおり、その国・地域の各事業体の調整済課税ベースの計算において、同一国・地域で他の構成事業体の損失額がある場合や、その国・地域の損失繰越額がある場合、さらには、その国・地域のカーブアウト額がある場合、これらを有所得の構成事業体の所得の比でプロラタ計算して算出された額を当該各構成事業体の課税ベースから控除して計算するとされております。

3-8 簡素化 (P43)

ETRの計算の複雑性、執行負担を軽減するための措置として、4つの簡素化が選択肢として提示されており、これら4つの簡素化は、納税者の選択によって適用することが可能な措置とされており、また、同時重複的に適用することも可能とされています。

1つ目のCbCRに基づくETRによるセーフハーバーは、CbCRに基づいて計算した国・地域のETRが一定の閾値率を超えている場合には、その国・地域におけるETRの計算を不要とするものです。

2つ目のデミニマス利益の除外は、多国籍企業グループ全体の税引前利益の一定割合未満の税引前利益である国・地域においては、ETR計算を不要とするというものです。

3つ目のETR計算の複数年度適用は、基準年度のETRが一定の閾値率を超えている国・地域について、それに続く3～5年間、ETRの計算を免除するというものです。

最後の税務行政ガイダンス、これはいわゆるホワイトリストと呼ばれるものでございまして、ETRが毎年ミニマム税率を超えるようなローリスクの国・地域を特定の上、そういった国・地域については、ETR計算を免除するというものです。

3-9 IIR (P44-P46)

グローバルルールでの課税額であるトップアップ税額が計算されますと、その税額がIIRかUTPRに基づき決定される納税者において課税されることとなりますが、まず初めに、IIRの適用を検討することとなります。

スライド上の1つ目に記載のとおり、IIRの納税者は、トップアップ税額を有する構成事業体の親会社となります。また、2つ目に記載のとおり、納税者の特定方法としてトップダウンアプローチが採用されています。これは、まず多国籍企業グループの最終親会社からIIRが適用できるかどうかを検討して、最終親会社で

IIRが適用されない場合のみ、その下の構成事業体においてIIRが適用可能かどうか検討する、すなわち、IIRが適用可能な構成事業体を最終親会社から出発して、上か下へと順番に検討していくというアプローチとなっています。

このトップダウンアプローチが採用されることにより、同一のトップアップ税額が二重に課税されない仕組みとなっております。

ただし、スライドの分割所有の場合の取り扱いのところに記載のとおり、構成事業体の株式の相当数が多国籍グループ以外の者によって所有されている場合には、このトップアップ税額のうちIIRの対象とならない税額が生じることになりますので、トップアップ税額全額がIIRの対象となるように、トップダウンアプローチの例外として、このグループの構成会社以外の者によって株式を保有されている構成事業体を部分被所有中間親会社と定義しまして、この部分被所有中間親会社もIIRの適用者に含まれるとされています。

45ページのスライドが、今ご説明しましたトップダウンアプローチの例外の設例となります。この設例において、トップアップ税額を有する構成事業体は、一番下のC国に所在するC CoとC Co 2となります。

C Co 2については、トップダウンアプローチに基づいて一番上のA国の最終親会社であるHold Coが、C Co 2のトップアップ税額100のIIR納税者となります。

一方、C Coについては、その親会社であるB Co株式の40%が第三者によって保有されていますので、B Coは部分被所有中間親会社となり、トップダウンアプローチの例外としてB CoがC Coのトップアップ税額100のIIR納税者となります。

46ページのスライドもトップダウンアプローチの例外の設例となります。45ページのスライドの設例と異なるところは、C Coが部分被所有中間親会社となり、E Coのトップアップ税額のIIR納税者となりますが、C CoによるE Co

株式の保有割合が間接50%であるため、E Coのトップアップ税額の全額の納税者とはならず、その半分のみが納税者となる点です。そのため、残りの50%について、本来のトップダウンアプローチに基づき最終親会社であるHold CoがIIR納税者になるということが45ページのスライドとの相違点となります。

3-10 UTPR (P47-P49)

続きまして、グローバルルールのもう1つのルールであるUTPRの適用に関してです。スライド上の1つ目に記載のとおり、UTPRはIIRのバックストップとして、IIRが適用されない場合に適用されるというもので、UTPRによってトップアップ税額の配分を受けた納税者は、グループ内の支払いに係る控除を否認されるか、追加税という形式での調整を求められるとされています。

UTPRが適用される構成事業体に対するトップアップ税額の配分は、まず第1ステップとして軽課税事業体に対する控除可能な全ての支払いに基づいて行われ、これによって配分されない残額がある場合には、その残額について、第2ステップとしてネットのグループ内の費用支出に基づいて配分されることとなります。具体的には、スライド真ん中の第1ステップ、第2ステップに記載のとおり配分されることとなります。

なお、スライド一番下に記載のとおり、トップアップ税額の配分については、配分の上限というものがございまして、それぞれの支払総額に対して、UTPRが適用される構成事業体が所在する国で適用される国内法の税率を乗じて算出される金額が上限とされています。

48ページのスライドが、第1ステップに基づく配分の設例となります。この設例は、C Coのトップアップ税額200が、C Coに対して支払いがあるA1 Coの支払額750とB Coの支払額250の比である3対1によりA1 Coに150、B Coに50が配分されるというものです。また、D

Coのトップアップ税額75は、同じようにD Coに対しての支払いがあるB Coの支払額200とA2 Coの支払額100の比である2対1によりB Coに50、A2 Coに25配分されることとなります。

49ページのスライドは、第2ステップに基づく配分の設例となります。この設例の場合は、C Coのトップアップ税額200と、D Coのトップアップ税額75の合計額275がネットのグループ内費用支出額により配分されることとなります。このネットのグループ内費用支出額があるA1 Co、A2 Co、B Coのそれぞれのネットの支出額は、A1 Coが750、A2 Coが100、B Coが450であり、その比は15対2対9となりますので、275のトップアップ税額がこの比によりA1 Coに159.5、A2 Coに22、B Coに93.5配分されることとなります。

3-11 STTR (P50)

最後に、第二の柱の3つ目のルールである租税条約の特典否認ルール、略してSTTRの概要についてご説明させていただきます。このSTTRは、IIRやUTPRの補完として、軽課税国への一定のグループ内控除可能な支払いについて、租税条約の特典を否認するというものです。

具体的には、受領国においてミニマム税率未満の調整名目税率での課税となる支払いに対して、源泉地国においてミニマム税率までのトップアップ課税が認められるというものです。

対象となる支払は、関連者間の支払であり、この関連者とは50%超の支配関係がある場合や一の者による50%超の支配関係がある者の相互の関係等がある場合とされています。また、どのような支払がSTTRの対象となるかについては、利子・使用料に加えて、BEPSリスクが高い可動性のあるものとして、サービスに伴う無形資産の使用・使用権に係るフランチャイズ料やその他の支払、保険・再保険料、保証料等、賃借料等、マーケティング・調達・代理仲介サービスの提供に係る対価を対象とすることが

検討されています。

具体的な課税方法としては、対象となる支払に対して受領国で適用される調整名目税率と合意ミニマム税率との差について、源泉地国でグロス課税が認められるとされ、調整名目税率とは受領国で適用される法定税率を基礎に、支払いに係る優遇税率や所得控除などを勘案して算出した税率とされています。

以上で、第二の柱についての私からの説明を終了させていただきます。

4. 第一の柱及び第二の柱の企業への影響

4-1 第一の柱の導入に伴う影響の考察 (P52)

(白土) それでは、最後のセクションになりますが、セクション4の企業への影響を私の方からご説明させていただきます。

第一の柱の導入に伴う影響の考察ということで、まず、今までご説明をさせていただきました内容のおさらいになりますが、第一の柱では、新たな課税権の配分(利益A)、あとは既存のALP原則に基づく利益配分の簡素化・税務処理の安定性の向上を意図した利益B、また、紛争解決手続き等についても手当てがなされています。

OECD作成のインパクトアセスメントでは第一の柱と第二の柱の導入による法人税収の増加は全体として47~81十億ドルといわれていますが、その中の第一の柱の影響は、5~12十億ドルと試算されています。

こうした試算の背景は、利益Aというものが既に課税されている所得を市場国に振り分けるというものですので、基本的に、課税所得そのものは大幅に増えるものではないということが背景かと思えます。

こうした第一の柱の税負担への影響、実務への影響という2つの観点からこれからお話をさせていただきます。

4-2 利益Aの対象取引(ADS及びCFB)の範囲について (P53-55)

ADSの範囲ということで、先ほど城地から説明もありましたが、ADSに関しては、ポジティブリスト、ネガティブリスト、一般的定義によってある程度明確になっていると思います。

典型的なADSに関して申し上げますと、EC、コンテンツ、ゲーム事業など、そういったものに従事する大企業ということがぱっと例示としては思い浮かぶのではと思います。

一方で、物の販売と一緒に提供されるようなデジタルサービスが、ADSに該当するかどうかというところは、いわゆる製造業に従事する企業でも昨今製品の販売とデジタルサービス、ウェブ上のサービスなどが一緒に提供されている実態からも、気になるところではないかなと思います。

また、CFBとの比較では、BtoBの取引もADSの対象になります。一方、CFBは消費者向けビジネスです。CFBは直接消費者に販売する取引だけではなくて、第三者を仲介し消費者に販売されるものも含まれます。この点、自社のある事業がCFBに該当するのかどうかは疑問として挙がるのではと思います。

先ほどのADSの範囲に関して、IoTをはじめ物の販売とデジタルサービスが組み合わされているケースがあります。幾つか例示的に出しておりますが、IoT家電でネットワークを通じた広告の表示、或いはコネクティッドカーに関わるウェブを経緯して収集したデータを販売するようなケース、ウェアラブル端末のサブスクリプション収入、こういったものに伴う収入というのはADSに該当するのではないかということがブループリントでもいわれています。

一方で、機器にセンサーを付けて故障の状況を把握したり、劣化状況を把握したりとか、そういったことが生産現場などでありますが例えばエンジンにセンサーを付けて状況を把握して、ある程度劣化等が確認できれば、エンジニ

Aが派遣されてメンテナンスする、こういったケースに関しては、メンテナンスサービス全体を見た場合、自動化の度合いが低い、つまり、ADSのA、Automatedの程度が、そこまで高くないため、ADSには該当しないのではないかとということがいわれています。

また、家電製品にコンピューターチップを搭載し、ネットワークを通じてデータ送信する、それによって新しい追加機能をダウンロードするといったこともありますけれども、そういったことだけでは必ずしもADSにならないのではないかと、ということもいわれています。

続いてCFBについて先ほどの定義の繰り返しになるのですが、仲介業者を介した間接的な販売なども含まれます。また、一般消費者を想定したマーケティングを行って設計されたような製品の場合は一般的にCFBに含まれます。

判断がやや難しいのは自動車の部品などです。例えばタイヤやカーナビなど車用品の量販店で売られるものもあれば、完成車メーカーで組み立てるために販売されるような場合もある。この場合は、消費者向け販売のみCFBということになるので、販売経路を確認しないと判断できないことになります。

また、製薬業界においては、市販薬、処方薬、双方を含めるのかどうかということが議論があります。また、総合商社では、事業ポートフォリオが多岐にわたっているかと思しますので、やはり個々に判断をしていく必要があります。これは、多角化している企業においても同様の問題かと思えます。

また、利益Aについては、対象除外業種が比較的明確に示されている。こちらは、第二の柱が基本すべての業種を対象にしていることと比べると、対照的な点です。

4-3 利益Aの基本的な考え方と影響の考察及び申告を行う上での論点 (P56-57)

利益Aの制度の背景ということで、もう一度繰り返しにはなるのですが、プログラムやデー

タ、そういった無形資産が新たな付加価値を創出している中で物理的な拠点に基づき課税することは適切ではなく、残余利益の一部について市場国に配分することが利益Aの趣旨です。

ひとつ典型的なモデルとして例示的にお話しすると、日系企業の場合、無形資産を日本国外に置いて管理するよりも、日本本社に帰属させているケースが多いかと思えます。

さらに無形資産を保有する日本の親会社が何らかの商流に関与していて、アントレプレナーとして残余利益を獲得している、そういうケースを想定すると、日本の親会社に帰属している残余利益が利益Aによって市場国に配分され、結果として日本の法定税率と市場国との税率差というところがグループ全体の税コストの差分として影響が出てくるのではと思われます。

一方、仮にグループ内で無形資産が散在しているケースでは利益Aによる影響はもっと複雑になってくる。典型的な例としては、外国多国籍企業を買収しているようなケースです。こういった場合においては、日本企業の場合、あまりPMIでドラスティックな再編を行わず、そのまま米国や欧州に無形資産があったりする、そうすると影響は複雑になってくるかと思えます。

また、利益Aに関する申告を行う上で税務執行の安定性の観点からも、標準化された自己申告書及び文書化パッケージの用意について言及されています。

続きまして、申告するにあたって実務上の論点として、企業の皆さんも不安におもっているところかと思えますが、ADS及びCFBの特定と関連する収益の把握をどう行うかという点があります。具体的には、利益Aの対象の判定において、連結全体の対象事業の収益、また国内・国外の閾値判定、ADS及びCFBのネクサスの閾値として市場国での関連収益の情報が必要になります。こういった判定において、ソースルールの適用ということが必要になってきまして、市場国に収益を関連付けるための情報の整理はなかなか大変なところがあると思わ

れます。

ADSについては、ユーザー所在地ということで、ビリングアドレス、IPアドレス等の情報が青写真の中で列挙されているかと思いません。

また、CFBについては、自社で最終消費者に販売している場合は比較的わかりやすいのですが、第三者を通じている場合、その第三者がどの国で販売しているか、そういう情報の提供を受けるようなことが判定のために必要になります。

こうした販売先の情報をどこまで把握するのか、或いは、入手できない場合、代替的にどういった情報に基づいて判定するのか、そのあたりは実務上なかなか悩ましい点かと思えます。

また、利益Aの算出、各国への利益の配分と二重課税排除、ダブルカウントの排除、セーフハーバーの手続きも必要になります。

4-4 利益Bの導入による影響 (P58)

また、利益Bについて既存のALP原則に基づいたものを固定利益で整理するもので、新しい課税権ではありません。既存のALP原則での税務実務・執行に対しての簡素化・安定性の向上を考慮したものではありませんが、これがどのような影響を及ぼすかは注意が必要な点です。業種・業界によって、或いは地域によって、利益Bの対象とする基本的なマーケティング活動或いは販売活動に対する利益率に違いがあります。業種、或いは国・地域等によっての違いをどう考慮するのか青写真で問題提起がされておりますが、明確な方向性まで結論づけられていないため注意が必要かと思えます。

4-5 第二の柱の導入に伴う影響の考察 (P59)

続きまして第二の柱に関して、その目的は過度な法人税率引き下げ競争の抑制、適用税率の低い国に所在する事業体への所得配分に伴う租税回避を抑制することにあります。

第二の柱が、インパクトアセスメントでの税

収増加の要因の大部分を占めています。こちらはやはり、低い課税しかされていない所得に対する追加課税という制度設計になっていることが理由です。

皆さまの中には第二の柱を日本の外国子会社合算税制との比較で考えられる方々も多いかと思えますので、外国子会社合算税制との比較も含めて税負担への影響、実務への影響をご説明をさせていただきます。

4-6 最低税率となる法人税率と対象となる国 (P61-62)

まず、最低税率となる法人税率と対象となる国ということで、最低税率はまだ確定ではないのですが、12.5%で線を引いています。12.5%はインパクトアセスメントの試算で使われている税率です。

これはあくまで目安ですが、仮に12.5%といった場合、OECD加盟国で見ると、ほとんどの国がそれを超える税率です。唯一、ハンガリーぐらいが下回るかというところです。

一方、非加盟国ではいろいろな国、BVI、ケイマンですとか、典型的な法人税課税がない国をはじめいろいろな国がありますが、日系企業にとっては、一部業種を除くとあまりなじみのない国々になってくるのではないかと思えます。

4-7 IIRの対象となる可能性—12.5%を最低法人税率とする場合 (P63-64)

12.5%を下回る法定税率の国に関して、日系企業が進出している国としてはかなり限定的かと思えます。ハンガリーなどですと製造拠点があるかと思えますがバハマ、パナマ、バミューダ、BVI、ケイマン、ガンジー諸島、こういった国々になってしまうと、金融業における特別目的会社ですとか船舶保有SPC、或いはキャプティブ保険会社、そういった特定の目的での活用ということになるかと思えます。

また、第二の柱では、業種によって違った措

置を取るということは基本いわれておりませんが、基本12.5%を下回らないので関係ないのかという疑問も挙がってくると思います。12.5%の判定のための実効税率（ETR）の計算では分母は会計の利益に一定の調整を行った金額、分子は実際の納税額ですので、会計と税務の利益の差異や優遇税制等で納税額が少ないと、こういった税率を下回ってくる可能性があります。

ここでは例示的に投資インセンティブとしてBOIや研究開発税制ですとか、特定業種優遇措置などを記載しています。

またOECDのインパクトアセスメントで、第二の柱の導入がR&D等の税制優遇措置といった政策手段の有効性に制限が出ることについて言及されています。青写真の中では還付される税額控除、還付されない税額控除などETRの計算については細かい言及がされていますが、ここでは少し大まかな説明にとどめてさせていただきます。

また、ETRは法人ごとではなく、国・地域ごとの計算になっています。また、少し補足ではありますが、M&Aを行って外国子会社が一気に増加すると、対象となる国が増加する点にも注意する必要があります。

4-8 外国子会社合算税制とIIRにおけるETRの関係（P65）

また、先ほどの低税率の国々を見ますと、ほとんどが日本の外国子会社合算税制の対象になり得る国ということになります。この点、日本で合算課税の対象になっていると、その税額を現地のETRの計算上、分子に含めていいというルールになっています。

すなわち、ここの例では、日本で合算されていると、A国のS社の実効税率の分子に日本で納税額を含めていいということです。そうすると実効税率は日本の税率、すなわち30%になるというのがこの例です。

従って、日本で合算課税を受けている法人が

ほとんどを占めるような国においては、12.5%といった最低税率を下回る可能性は低いと考えられます。

一方、経済活動基準を充足している場合で低い税率の場合は注意が必要です。IIRでは定性的な経済活動基準の充足のような除外基準はなく、一方で、カーブアウトルールで、トップアップ税額の計算において実体に基づき一定の控除額があります。具体的には、先ほどの説明のとおり、給与金額、有形資産を基礎に一定税率を乗じた金額を課税ベースから除く計算になっています。

4-9 タイミングのずれによる納税の可能性（P66）

タイミングのずれによる納税への影響ということですが、注意したい点を紹介します。Year 1からYear 3で税率20%の国を想定していますが会計上の利益と税務上の課税所得がずれること（いわゆる一時差異）によって、納税が出たり、その後繰越しによって納税が起きなかったりといった結果が起きるという例です。

会計上の利益と税務上の課税所得の計算のずれというのは、いろいろな国々で普通に生じますので法定税率が十分高いとしても、年度においては納税が生じる可能性があるという点がここのポイントになっています。

4-10 第二の柱の実務上の影響について（P67）

第二の柱の実務上の影響ということで、今まで言及していない点で追加で捕捉しますとUTPR、STTR、こちらは関係会社間取引のうち軽課税となっている取引を対象にしていますので、関係会社取引とその課税の状況の情報を把握するとなると、なかなか大変だろうと思います。

また、やはり運用簡素化の可能性というところは非常に関心のあるところではないかと思います。CbCRを用いたセーフハーバールール、

あとは利益のデミニマスルール、或いは複数年ごとの実効税率算定、ホワイトリスト等の議論です。

こうした点は今後も注視していきたい点です。

4-11 IIR・日本CFCルール・GILTI・米国 Subpart-Fとの比較 (P68)

先ほどIIRと日本の外国子会社合算課税制度の比較を言及しましたが、ブループリントの中でIIRと米国のGILTIとの類似性も指摘されています。

資料は、追加で米国のサブパートF、いわゆる米国のCFC税制との比較で4つの制度の比較表になっているのですが、ポイントとして、IIR、GILTIともに、無形資産から生じる超過利益に課税の焦点を当てたものになっています。また、計算単位は、IIRは国ごと、GILTIはグローバルベースという点で、違いがあります。

また、事業実態の考慮という点は、定性的な事実関係で課税を免除するのではなく、あくまで有形資産等から生じる一定の利益についてはGILTI或いはIIRの対象から除くという考え方を取っていて類似性があると思われます。

4-12 第一の柱・第二の柱の青写真とデジタルサービスタックス (DST) 等の導入と日本企業の立場から (P69)

今まで第一の柱・第二の柱、制度概要、実務上の留意点や懸念点をまとめた内容をご説明しましたが、最後に、こういった税制の流れや考え方について少しお話をさせていただきます。

現状におけるOECDの懸念の背景として足元のコロナ禍により経済のデジタル化が加速して

いく一方で、各国政府は国民の生活や経済を支えるために財政出動を継続しています。こうした中で、各国が不足する財政を補うために独自の徴税強化、例えばデジタルサービスタックス (DST) 等の導入により課税拡大に動くことは、二重課税の拡大や係争案件の多発といった事態を引き起こし、ひいてはこうした事態が経済活動を阻害することを懸念しています。そうした事態を避けるため、国際的な協調、合意の下に、第一の柱・第二の柱という包括的な制度が導入され、税務実務の安定にもつながっていき経済活動の活発化、結果として税収の増加が期待されています。

こうした状況を日本企業の視点から見てみると、軽税率国に無形資産を移して実効税率を下げるといったタックスプランニングは、あまり日本企業の方々にとっては一般的ではないと思います。一方で独自のDSTが各国で導入されたりVAT課税が強化されたり、税務係争事案が多発したり、二重課税の増加ということは、決して望ましいことではないと思います。

そうしますと日本企業にとっては、第一の柱・第二の柱が導入されるものの、実質的な影響がほとんどない日本企業にとっては申告における実務負担の軽減がなされる一方、結果として、非日系多国籍企業にとっては無形資産の移転に伴う税務プランニングが封じ込まれて、税コスト、という意味においては、日本企業の競争力が相対的に上がっていく、すなわちイコールフットイングが確保される、そういったことが考えられ、日系企業にとっても望ましい状況と言えると思います。

以上で本日のわれわれからのご説明の内容となります。ご清聴どうもありがとうございました。