

BEPS 包摂的枠組: デジタル課税に係る青写真についての承認(第2の柱)

Issue 64, November 2020

In brief

2020年11月6日付の BEPS News「[BEPS 包摂的枠組: デジタル課税に係る青写真について承認\(第1の柱\)](#)」の通り、2020年10月12日、BEPS 包摂的枠組は、デジタル経済課税に係る第1の柱と第2の柱それぞれの青写真(blueprint)の報告書を公表しました。

第2の柱についても、BEPS(税源浸食利益移転)行動1に係る最終報告書が2015年に公表されて以来、包摂的枠組で検討され、そのコンセンサスを得る過程で議論されてきた第2の柱のコンセンサス作りの土台となるものとしてこの青写真が公表されており、詳細な説明とともに、論点が具体的に提示されています。

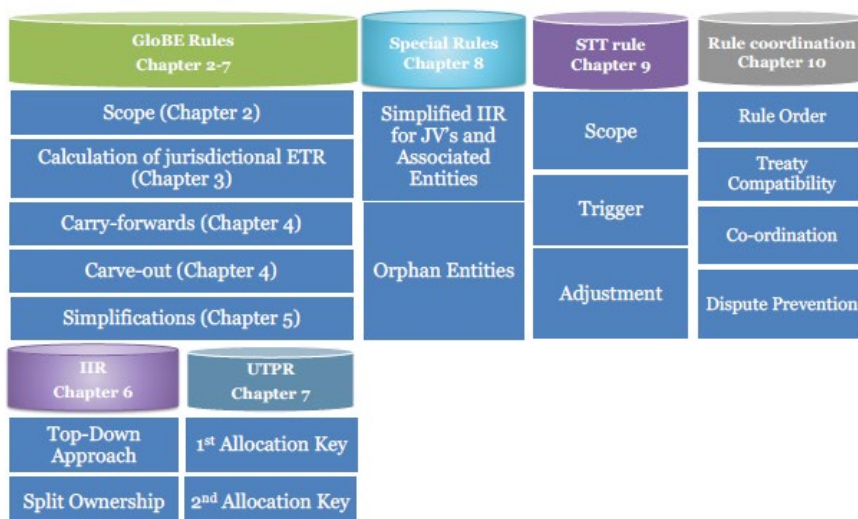
この第2の柱の青写真についても、コメントは12月14日まで受け付けられており、2021年1月中旬に公聴会(パブリックコンサルテーション)が開催されて、2021年半ばまでに最終合意を目指すこととされています。

In detail

1. 第2の柱の青写真

第2の柱は、これまでの BEPS プロジェクトの実施のなかで、依然として残る BEPS を巡る課題への対応を行うもので、この青写真では第2の柱の技術設計構成要素を特定するとともに、実施及び簡素化に関係する分野の特定も行っています。

第2の柱の構成は次の通りとなっています。



出典: [OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint](#)

第2の柱は、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、その主要メカニズムとして所得合算ルール(IIR: Income Inclusion Rule)及び軽課税支払ルール(UTPR: Undertaxed Payments Rule)があり、これはGloBEルールとして2章から7章で記述されています。また、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)への控除可能グループ内一定支払について条約上の特典を認めない条約特典否認ルール(STTR: subject to tax rule)があり、これは、9章で記述されています。

2. 対象範囲

第2の柱の主要ルールである所得合算ルール(IIR)及び軽課税支払ルール(UTPR)では、基本的に両ルールで同じルールが適用されます(GloBEルール)。

【対象となるグループ及び構成事業体】

GloBEルールの対象となる納税者の範囲については、行動13のCbCR(国別報告)目的で現在使用されている定義及び方法に基づいて構築されており、多国籍企業(MNE)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原則同じです。なお、次の事業体が、GloBEルールの対象とならない除外事業体(Excluded Entities)とされています。

- ・ 投資基金、年金基金、
- ・ 政府事業体(ソブリンウエルスファンド等)、
- ・ 国際組織、非営利組織、
- ・ 一定の最終事業体(税務上透明の扱いを受けるもの、配当控除税制の対象となるもの等)。(国際海運業については更なる検討がなされます)

【連結収益閾値】

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(ないし相当する額)以上の企業グループが、GloBEルールの適用対象とされます。これはCbCRルール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ます。

3. 実効税率の計算

実効税率(ETR)は、GloBE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します。ETRは、GloBE実効税率として、国別ベースで計算・判定されます。ETRの計算では、年度間の変動(volatility)の影響の軽減及び定式での実体除外(substance carve-out)、という二つの重要な調整が行われます。

当該計算の出発点は、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す。これに、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取り入れる等、一定の調整が求められます。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ます。

【対象租税】

ETR計算に当たっての分子となる対象租税(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)を意味するもので、一般的に適用される所得税の代わりに(“in lieu of”)課せられる税、留保利益(retained earnings)・企業資本(corporate equity)に係る税を含みます。国内事業体の純所得に上積税が適用される補完税も対象租税に含まれます。また、州や地方政府で純所得に課せられる税は、国政府レベルで課せられる所得税目的上控除可能であるとしても、対象租税に含まれ、第1の柱で各国に配分される純所得に対して課される税も対象租税に含まれます。さらに、CFC税制で課される税も、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ます(但し、当該所得がETR計算上から除外される場合には、当該計算から除外されます)。

一方、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(consumption taxes)、物品税(excise taxes)、現在各国で検討されているデジタルサービス税(digital service taxes)、特定取引に課せられる印紙税や従量税(ad valorem taxes)、賃金税(payroll taxes)その他の雇用ベースの税・社会保険料、財産税(property taxes)、等があります。

【課税ベース】

ETR 計算に当たっての分母となる GloBE 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引前所得（損失）です。一定の所得項目は税引前所得（損失）から除かれ、また一定の費用項目は足し戻されます。

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す。受入可能な財務諸表基準は、IFRS 及び相当する財務諸表基準であり、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、中国、インド、韓国、シンガポール、米国の GAAP が含まれます。また、親会社所在地国の関係当局によって認められた GAAP も、当該基準の使用が GloBE ルール適用に当たって競争上の歪みを生じない限りにおいて、認められます。

税引前所得（損失）の決定には各個別事業体の財務諸表が使用されますが、当該事業体の財務情報を使って税引前所得（損失）を算定する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所得計算に含められる全ての項目を税引前所得（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））です。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ります。また、GloBE ルールの対象となる MNE グループのメンバー間の取引に帰せられる所得・収益・費用・損失は、独立企業原則に則って、事業体レベルの財務諸表に計上されますが、当該取引が同一国のグループメンバー間で行われる分については、除外が可能です。

親会社の連結財務諸表作成に使用される事業体レベルの財務情報は、たとえそれらが厳密に親会社の財務諸表基準に合致していなくとも、(a) それを使用することが合理的であり、(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、使用することが可能です。

[永久差異の調整]

構成事業体の税引前利益（又は損失）は、永久差異の評価に係る重要性（materiality）と共通性（commonality）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ます。GloBE 課税ベース計算上、財務諸表調整が必要なものとして、包摂的枠組参加国間で合意したものには、次の項目が含まれます。

- ・ 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かかわらず）。
- ・ 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、関連費用の除外などについては、更なる検討が必要）。
- ・ 株式譲渡に係る所得・損失については、財務諸表上の所得には含まれるものの、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得（又は損失）は、除外される。しかし、配当の取扱いと同様に、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、GloBE 課税ベースに含まれる。売手・買手双方の事業体が同一国の居住者であり、株式譲渡をみなし資産販売としてミニマム税率以上で課税される場合には、ステップアップされた価値を使用することができる。
- ・ 対象租税は、財務諸表目的では所得税と取り扱われない税を含め、税引前利益（又は損失）を算定するための純所得に足し戻される。
- ・ 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ことによって、永久差異への対応がなされる。従って、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。
- ・ 政府によって課される罰金やペナルティーで 5 万ユーロ以上のもの及び賄賂その他の不正支払は、控除を認められない。
- ・ 組織再編に係る利益・損失については、一般的には課税が繰延べられ、GloBE ルールの下では、構成事業体間の取引に係る利益・損失は、一般的に別個の企業会計の下で認識される。各国課税上の繰延と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、ETR 計算上の分子から除外されなければならない。配当についても、GloBE 課税ベースに含まれる配当に係る税支払いは、ETR 計算上の分子に含まれる。

[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・加速度償却という税務上のインセンティブは、重要な一時差異の共通的要因です。これへの対応としては、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 課税ベース計算上は、財務諸表目的で使用される償却率・ルールに代えて、当該国の税務目的上使用される償却率等を使うことが考えられています。

[その他]

構成事業体が分配ベース法人所得税制度や法人配当税制度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ます。政府補助金と税額控除(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取扱われます。

【国別ブレンディング】

ETR 計算は国別になされ、多国籍企業グループが事業活動を行う国別 ETR が合意されたミニマム税率未満の場合に GloBE 租税債務が生じます。具体的には、(1) 連結項目に関して、事業体レベルで、グループの各事業体の所得を算定して、調整を行う(連結調整)、(2) 各事業体の所得及び各事業体が支払った税を各国に割り当てる、の 2 段階で行われます。

[連結調整]

上述のとおり、各構成事業体の税引前利益(又は損失)の計算は、たとえそれらが厳密に親会社の財務諸表基準に則って作成されていなくとも、一定の場合には、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できます。

また、これも上述のとおり、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、タイミング及び所得の生じる場所の点から、独立企業原則に則って計上されます。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、各取引当事者の所得・費用は独立企業間価格に合致するように修正されねばなりません。ただし、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、除外が可能です。

[事業体の所得・税額の各国への割当]

GloBE ルールの下での国別ブレンディングアプローチでは、一国に割当てられた所得に係る税がミニマム税率未満の場合に課税対象となります。国別ブレンディングの ETR 算定に係る出発点は、所得の各国への配分であり、各国間での所得の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ます。

構成事業体が稼得する税引前利益(又は損失)は、その居住地国に割当てられ、PE である構成事業体が稼得する税引前利益(又は損失)は、PE 所在地の国に割当てられます。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、構成事業体である各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取扱う場合には、当該所有者の利益のシェア相当額は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ます。

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ます。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てられます。同様に、配当に関して、又は外国子会社合算税制(CFC 税制)に基づいて、構成事業体の株主に課せられた税は、構成事業体の所得又は CFC の所得に関して支払われたものであることから、配当を支払った構成事業体または CFC の国に割当てられます。構成事業体が自ら所有する透明事業体の所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てられます。

構成事業体株式の売却から生じる対象租税は、ETR 計算上、除外されます。その他の株式の売却から生じる対象租税は、株式売却に係る売却者の損益が GloBE 課税ベースに含まれる分について、売却者の国に割当てられます。

なお、源泉税及び CFC 税制に係る税は、他の国の ETR 計算上考慮される可能性があり、これらの類型の税を生じる所得は容易に移転させられて、他の所得に係る上積税の軽減に利用される可能性があります。

従って、租税回避ルールの点から、源泉税及び CFC 税制に係る税の取扱いについては更なる作業が行われます。

一般に、各国の ETR 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引前利益(又は損失)の総計で割ることによって計算されますが、当該国に割当てられた税引前利益(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 税債務も生じません。

4. 繰越及び対象除外

【損失及び超過税額の繰越】

GloBE ルールでは、低い ETR 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、発生損失及び過去年度超過納税分の繰越を認めています。これによって、一時差異に係る ETR 及び GloBE 租税債務の影響への対応がなされます。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ませんが、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ます。なお、損失には、多国籍企業グループが当制度対象となる前に構成事業体で生じている適格の制度対象前損失 (pre-regime losses) も含まれます。

[損失繰越]

GloBE ルールでは、広範囲の業種やビジネス分野が対象となり、これらの産業の事業サイクルは様々ですので、損失繰越は無期限に認められるよう策定されます。一国に生じる損失繰越は、国別ブレンディングアプローチと合致して、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るだけです。また、損失繰越は、当該国の ETR が当該損失繰越を考慮しないで算定されるミニマム税率に満たない場合に、GloBE 課税ベース減少のために使用されるだけです。

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ません。GloBE ルールでは、損失繰戻は考えられていませんし、また、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す。これらの差異に係る調整は不要です。

[超過税額の繰越]

ローカルの課税ベースと GloBE 課税ベースとの間における一時的・永久的差異によって、ある年度における一国の ETR がミニマム税率超過・未満を生じる可能性があります。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マム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す。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す。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できますので、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す(グローバルブレンディングとは異なります。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ません)。

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マム税率となるまで ETR 計算引上げのために使用することが可能です。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ます。

GloBE ルールを過年度に遡及して適用することは、極めて複雑で、事務負担も大きなものがあります。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ますが、簡易な措置の検討が必要とされています。

構成事業体の税債務に係る申告後の増加(又は減少)は、当該増加(又は減少)が最終決定された年度における当該事業体の税務上の関連ローカル税繰越に対する調整として取扱われます。もし、税債務の減少が当該年度のローカル税繰越ないし税費用を超える場合には、当該超過額は当年度 IIR 税債務として取り扱われます。

一般的に、損失の繰越及びローカル税繰越は、UTPR でも各国 ETR 算定で考慮されるとみられますが、IIR 税額控除に類似した税額控除は、UTPR で過去年度に支払われた税額には適用されません。

【定式的実体カーブアウト】

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ます。これには、無形資産関連所得等の超過所得(excess income)にフォーカスをして、可動性の少ない賃金要素(payload component)と有形資産要素(tangible asset component)の合計額に基づく定式的実体カーブアウト額(formulaic substance-based carve-out amount)が考えられています。両要素を含むことで、種々の業種間の中立性が保たれます。なお、除外額が関係期間において GloBE 所得を超える場合でも、超過額の繰越はできません。

賃金要素は、適格従業員に係る適格賃金コストの[X]%です。適格従業員には、パートタイム従業員を含む当該多国籍企業の全ての従業員が含まれます。当該多国籍企業の通常の事業活動に参加している独立の請負業者も含まれます。また、賃金要素は実際の活動が行われる場所にフォーカスした各国ベースで計算されます。多くの場合、CbCR ルールのデータを使用することが可能です。ただし、従業員給与を支払う構成事業体の居住地は従業員の活動・サービスが行われる国とは異なることがあり得ますので、原則として、従業員居住地が実際活動場所の指標として使われます。また、適格賃金コストには、給与・賃金の他、医療保険、年金基金等の支払、ボーナス、株式ベース報酬、等が含まれます。

有形資産要素は、財産・工場・施設の償却、土地のみなし償却、天然資源の減耗、賃借人の有形資産使用权の償却、それぞれの[X]%で、土地、リース資産も対象となります。有形資産要素は、各国ベースで計算されます。投資用ビル・土地、販売用資産はこの実体カーブアウトから除かれます。また、これらの償却・減耗は、財務諸表目的で使用される算定方法、とりわけ関連構成事業体に係る GloBE 課税ベース計算で 사용되는財務諸表と合致しなければなりません。なお、再評価による償却・減耗の増加、関連者による資産売却は、考慮されません。また、自家製造資産のコストに含められる労働コスト・償却は、二重計上排除の観点から、考慮されません。

【調整 ETR・上積税額の計算】

一国の調整 ETR は、調整済対象租税/調整済 GloBE 所得、で計算されます。調整済対象租税とは、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き、当該ローカル税繰越総額とミニマム税率に等しい ETR に達するために要する当該ローカル繰越税額とのいずれか低い額を加えたところで、当該国に割当てられる対象租税です。また、調整済 GloBE 所得とは、当該国に係る繰越損失によって減少させたところでの、当該年度に当該国に所在する全ての構成事業体の所得・損失の合計額です。

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)、で計算されます。当該構成事業体の調整済 GloBE 所得とは、関係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額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す。上積税パーセントとは、当該国に係る関係期間において計算された ETR を上回るミニマム実効税率の超過分です。

5. 簡素化の諸措置(選択肢)

特に、国別ブレンディングの下で、多数の国で事業活動をする多国籍企業にとって、各国 ETR 計算の事務量は大きく、複雑性と執行負担を軽減するために、何らかの簡素化措置は必要と考えられています。簡素化措置として、(1)CbCR に基づく ETR によるセーフハーバー、(2)利益のデミニマスによる除外、(3)ETR 計算の複数年適用、(4)税務行政ガイダンス(ホワイトリスト)、の 4 つの選択肢が提示されています。なお、これらの措置は、納税者の選択による適用とすることが可能であり、同時重複適用を可能とすることもできます。また、各措置の異なる側面を合体することも可能です。

【CbCRETR セーフハーバー】

CbCR における税引前利益(損失)と発生所得税(当年度)は、国別 ETR 計算に有用な情報ですので、セーフハーバーとして機能することが考えられます。ただ、このためには、第 1 に、親会社の連結財務諸表に基づいた CbCR であること(多くの企業は連結財務諸表に基づくとの選択を行っています)、第 2 に、CbCR の

情報と GloBE ルールに則った国別 ETR 計算で求められる情報との差異の調整が幾つか必要とならなければならない、ということがあります。

この調整には、例えば、税引前利益(損失)については、持分法で報告されている非グループメンバーの所得は除去される必要があり、また、発生所得税(当年度)については、グループメンバーからの配当に係る源泉税は配当支払子会社国のものであるとする、等が含まれます。

【デミニマス利益除外】

多国籍企業グループの税引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す。この場合でも、各国の税引前利益の計算が求められますが、ETR の計算はデミニマス閾値を超える利益の国のものであります。この簡素化措置では、例えば、グループ利得の 2.5%ではなく、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、更には、この両者のいずれか低い方とすることも考えられます。なお、実施に当たっての技術的課題には、デミニマス計算に当たって親会社所在地国の利益を含めて計算するかどうか、損失の取扱いをどうするか、等が含まれます。

【単一 ETR 計算の複数年適用】

特定国の ETR 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(grace period)として当該国での ETR の計算を不要とするものです。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ります。この簡素化措置の場合でも、各国での基本年(base year)における ETR 計算を行わねばならないのはデメリットとされています。なお、猶予期間が長ければ長いほど、不正確性・歪曲についての隠蔽・見逃しの可能性が高くなりますので、例えば、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、特別の濫用防止規定、等も求められる可能性があります。

【税務執行ガイダンス】

ETR が毎年合意されたミニマム税率を超える低リスク国(low-risk jurisdictions)、即ち、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す。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ります。また、一般的に、低リスクかどうかの判定は毎年行われますが、当該国の課税ベース/税率を大きく変更する税制改正・改革がなされる場合には、再判定が必要となります。

6. 所得合算ルール(IIR)及びスイッチオーバールール(SOR)

【所得合算ルール概要】

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し、当該親会社所在国において当該所得に対してミニマム税率まで上積税の課税をする(当該所得に係る対象租税の税額控除後)ものです。海外子会社合算税制(CFC ルール)の原則に基づいている面がありますが、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ます。また、IIR は、各国で統一的に実施されるよう、また同じ全体的結果をもたらすような方法で機能するよう意図されていますので、多国籍企業グループの本部がどこにあり、その事業を行う各国で二重課税や超過課税のリスクを生じることなくミニマムレベル課税が行われることが確保されます。

IIR 及び軽課税支払ルール(UTPR)では、基本的に同じルールが、財務諸表の下で決定された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ます。年間総収益閾値 7 億 5 千万ユーロ超の多国籍企業グループにのみ適用され、共通の課税ベースを利用し、また、税に係る共通の定義を使用します。

【IIR の適用】

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ます(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 課税が行われます。このために、事業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が最終親会社ではなく、当該親会社が IIR を適用する場合、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ります。

また、ある国の ETR 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ます。このように、当該国におけるグループ平均 ETR 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ます。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同様に、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ます。

IIR のトップダウンアプローチは、更に、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ます。分割所有ストラクチャーは、構成事業体の資本持分の相当な部分 (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います。このルールでは、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す。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 を適用します。この分割所有ルール (split ownership rule) によって、グループ外の事業体によって受益所有されている所得について、当該多国籍企業グループに不均衡な税負担を課すことなく、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 で捉えられます。

【トップダウンアプローチ】

二重課税排除の観点で、異なる国での異なる所得合算ルール間の相互作用の調整を行う主要メカニズムがトップダウンアプローチです。トップダウンアプローチは次の二つのルールから成ります。

- a. 第 1 ルールでは、IIR を適用する国に所在する最上位階層の構成事業体 (親会社) は、自らが (直接・間接に) 資本持分を保有する構成事業体の所得の比例持分相当額に対してのみ、IIR を適用します (一般的所得合算ルール (general income inclusion rule))。
- b. 第 2 ルールでは、IIR を適用する親会社の下階層にある構成事業体は IIR を適用しません。

この二つのルールによって、最終親会社が優先的に IIR を適用し、最終親会社が IIR を採用しない国に所在する際におけるグループの構成事業体の IIR の適用順序を規定しています。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及び調整問題の減少、ETR 計算で最終親会社の単一会計基準の使用、等が図られています。

トップダウンアプローチの下で、最終親会社で IIR が適用されない場合には、同じ多国籍企業グループの異なる所有階層にある複数の親会社が IIR の適用を要する場合があります。それら中間親会社が同じ軽課税構成事業体に株式持分を有している場合には、各親会社に対して、当該事業体の上積税の比例持分相当額が配分されます。また、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、UTPR に従ってその他の構成事業体に配分されます。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ます。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ります。

【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 ETR 計算を正確に行うために、当該所得に係る税とともに、PE 国に配分されます。これによって、PE 国で生じる軽課税所得を親会社国の高課税所得とブレンディングすることにならないようにするとともに、GloBE ルールの下で、免税 PE と海外子会社の同等取扱いを確保します。

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ります。そこで、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) が必要となります。

7. 軽課税支払ルール (UTPR)

【軽課税支払ルール概要】

UTPR は、IIR のバックストップとしての二次的ルールで、IIR と同じ一般的目的を有していますが、異なる機能を有しており、これによって、同等競争条件が確保され、インバージョンへの対応となるものです。軽課税構成事業体が GloBE ルールに則って実施されている IIR の対象となっている外国構成事業体によって直接・間接に支配されている場合には、UTPR での上積税 (top-up tax) の配分はなされません。

上積税は、GloBE ルールに則って UTPR を実施している国に所在する構成事業体 (UTPR 納税者) について、軽課税の構成事業体への控除可能支払額ないしネットのグループ内費用支出額、それぞれの総額に占める比率に応じて分配されます。

UTPR は、グループ内支払に基づく配分キーが使用されますので、その適用はグループ内支払の程度に限られます。また、各段階で UTPR 納税者に分配される上積税は、国内対象租税率を、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乗じたものに等しい額に限定されます。なお、ETR が合意された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分配されません。また、最終親会社所在地国に所在する全ての軽課税構成事業体から UTPR の下で分配される上積税総額は、上積税パーセントを、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乗じた額を超えることはできません。

UTPR で上積税を分配される納税者は、国内法でグループ内支払に係る控除を否認されるか、又は相当する調整をすることを求められ、当該分配された上積税額に等しい額の租税債務の増加となります。すなわち、UTPR における調整は、国内法での選択により、関連者支払の控除の制限・否認あるいは追加税の形式による調整が考えられます。

【IIR の UTPR に対する優位性】

最終親会社レベルで IIR が適用されない場合には、次の下の階層のレベルで IIR が適用される可能性があります。この場合には、ある特定国の軽課税構成事業体のすべてが同一 IIR を適用する同一親会社に所有されているとは限らず、軽課税構成事業体の一部が IIR 適用対象になり、他の一部は UTPR の対象になる可能性があります。軽課税構成事業体の所得が IIR と UTPR とのいずれでカバーされるかは、個別事業体ベースで判定されます。

軽課税構成事業体を支配するどの構成事業体も IIR 課税とならず、当該軽課税構成事業体の少数持分を所有する国外構成事業体が自らの持分について IIR を適用することがありますが、当該軽課税構成事業体は他国の構成事業体によって直接・間接に支配されていないので、UTPR が適用されます。この場合に、UTPR で分配される上積税には、IIR で課税されている上積税の部分は除かれます。

【上積税額の計算・配分】

UTPR での ETR 及び上積税の算定は、IIR と同じメカニズムが使用されます。また、配分可能上積税額の算定には IIR と同じ計算メカニズムが使用され、例えば、UTPR 納税者が行った特定支払に係る源泉税は、支払を受領した構成事業体の所在地国の ETR 計算で考慮されます。

上積税は、総計による比例的アプローチによって、同一多国籍企業グループのメンバーである UTPR 対象事業体間で分配されます。軽課税構成事業体には上積税は分配されません。具体的には、次の二つの配分キーで分配されます (2 ステップアプローチ)

- ・ 第 1 に、UTPR 納税者が関連期間において軽課税構成事業体に控除可能支払をする場合に、上積税は、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で配分。
- ・ 第 2 に、UTPR 納税者にネットのグループ内費用支出がある場合に、残りの上積税は、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で配分。

両方の配分キーは、各期間ベースで配分され、UTPR 適用で考慮される支払額及びネットのグループ内費用額は、ともに、各 UTPR 納税者レベルで特定されます。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ます。控除可能支払額の定義は、BEPS 行動 2 報告書で使用されている控除可能支払の定義の上に構築されており、賃借料、使用料、利子、サービス料、棚卸資産コストなど全ての経常的支出が含まれますが、税務上控除が認められないものは対象外です。また、軽課税構成事業体で上積税が分配されない場合は、軽課税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、ともに、UTPR での配分キー適用に当たって無視されます。

第 1 の配分キーは、軽課税構成事業体に直接なされた控除可能グループ内支払に係る調整を優先しており、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います。また、第 2 の配分キーは、第 1 の配分キーでの調整によっても上積税全額を配分することにならない可能性がありますので、上積税の残額が第 2 の配分キーで UTPR 納税者に割当てられます。この第 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す。第2の配分キーでは、控除可能支払と軽課税所得との関連は求められていませんが、大多数の国がUTPRを適用すれば、結局は、単にUTPRの下での租税債務を他の事業体ないし他国に移転することになるだけの可能性があります。

【上積税額配分額の上限】

各国におけるUTPRの下での調整総額は、各国における当該多国籍企業のETRをミニマム税率まで引き上げるために必要な上積税額を超えません。この総額キャップ(上限)に加えて、二つのキャップがあります。

- i) 軽課税構成事業体への直接支払に係る第1の配分キーの下で配分される上積税総額は、UTPR納税者国で適用される国内対象租税率を控除可能直接支払額に乘じたものを超過できません。また、UTPR納税者間のネットの関連者間支払額の比で配分される第2の配分キーについて配分される上積税総額は、UTPR納税者国で適用される国内対象租税率をグループ内控除可能支払総額に乘じた額を超過できません。
- ii) 最終親会社国に所在する構成事業体の軽課税所得は、IIR対象とはならず、UTPRが当該軽課税所得に適用されるだけですが、IIR税額控除のような便益を受けられませんので、最終親会社国では所得に係る国内ミニマム税が導入され、最終親会社国のETR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ています。キャップは、最終親会社国の軽課税所得が最終親会社国に所在する全ての構成事業体が受領するグループ内支払総額を超える場合に適用され、上積税の上限は、上積税パーセントを、最終親会社国の全軽課税構成事業体の国外グループ内収益に乘じた額です。

8. 租税条約特典否認ルール(STTR)

条約特典否認ルール(STTR)は、上述したルールの補完で、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す。これらの軽課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支払いについて、源泉地国に一定の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す(トップアップアプローチ)。

【対象範囲】

STTRは、関係者(connected persons)間の支払いに適用され、可動性のある資本・資産・リスクに係る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ます。利子・使用料に加えて、可動性のあるものとして、サービスに係る無形資産の使用・使用権に係るフランチャイズ料その他の支払、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、に適用することが考えられています。

関係者(connected persons)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す。一方の者・企業が、他方の者の関係者とされるのは次のいずれかの場合です。

- a. 一方が、他方の受益持分(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)、
- b. 別の者が、直接・間接にそれぞれの者の受益持分の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)、

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ます。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ます。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ます。

【適用】

STTRはそれ自体独立の条約ルールで、一定の所得項目に適用されるものです。また、STTRは、当該支払について、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係るグロス課税を源泉地国に認めるものです。受領国の名目税率が参照されますが、当該支払に係る優遇税率や特別除外等によってBEPSリスクのある可能性がありますので、これらについては調整が必要です。一方、当該支払に係る費用等が生じている場合に、名目税率でみることは、過大課税となる可能性もありますので、STTRでのトップアップ税率より低い税率での課税とすることが適当な可能性もあります。なお、STTRの下で課せられる上積税額は、IIR及びUTPRでのETR算定で考慮されます。

9. 実施

【実施】

諸ルールの実施に当たり、ルール適用・執行上の当局及び納税者のコスト・資源を極小化するという目的で、各事項の設計がなされています。例えば、対象範囲の決定に連結会計ルールを使用、国別報告(CbCR)の閾値・定義に依拠、除外事業体のリスト、親会社財務諸表基準を使用、税・会計間の調整を限定、各事業体レベル財務情報に依拠、時間的差異への対応の簡素化、STTRに名目税率テストを使用、明確な線引き及び機械的ルールを設計、国別ブレンディングにおける更なる簡素化オプション、等です。

ルール適用順序については、IIRが主要ルールでUTPRがバックストップであることにより、簡易でコンプライアンスコストも比較的少なくなっています。包摂的枠組では、今後、モデル法制及びガイダンスの開発、多国間レビュープロセスの開発、多国間協定の利用の検討、を行う予定です。

【条約との関係】

一般的に、租税条約は、各国がGloBEに沿ってIIR及びUTPRを実施することを妨げないとされており、IIR及びUTPRは国内法の改正で実施可能ですが、STTR及びSORは既存の二国間条約の改正が必要となります。IIRは、CFCルールに近似する方法で適用され、同じ条約上の課題を生じますが、GloBEでの具体化に沿っているIIRは、CFCルールと同様に、一般的にOECDモデル条約に基づいている租税条約の諸規定に適合している、と結論付けられています。UTPRについては、独立企業原則に基づいて利益配分がなされた後は、各国国内法の問題とされており、また、控除可能支払受領者の居住地を基に区別しないとする条約上の義務に適合している、と結論付けされています。

【紛争予防・解決】

紛争予防及び解決プロセスについては、既存のインフラの上に構築可能ですが、新たな規定が多国間協定に含まれる可能性があります。STTR及びSORは条約上の規定ですので、関連条約上の紛争解決メカニズムによって、相互協議(MAP)の適用が可能です。IIR及びUTPRは新たなルールとして、各国国内法に採り入れられますが、これらのルールは、紛争が生じるのを最小限になるように設計されています。

また、仮に二重課税が生じた場合には、情報交換に係る執行共助条約、同時調査、相互協議、等の手段が考えられます。更に、GloBEルールの適用に係る紛争予防・解決の規定を有する多国間条約も策定が検討されるとみられます。

10. 今後の動向

【今後の検討課題】

第2の柱については、青写真に見られますように、その検討が大きく進展していますが、依然として、主要設計要素に係る今後の政策的合意も求められています。未だに各国の見解が分かれている分野としては、対象からの除外(カーブアウト)、ブレンディング、ルール適用順序、税率、IIR・UTPRに係る上積税の適用、等が挙げられています。

IIRとUTPRの性質は、各国が税率を自由に決められるというなかでの共通アプローチですが、第2の柱の意義は途上国にとっても大きなものがあるとみられますので、これらルールの実施は統一的に実施される可能性が高いものとみられています。今後、モデル法制・標準文書化・ガイダンスの開発、必要に応じた多国間レビュープロセスの設計、多国間協定の活用などの進展が期待されています。

なお、GloBEルールと各国制度との関係で、特に注目されているのが、米国のGILTI(Global Intangible Low-Taxed Income)税制とIIRとの関係です。両税制は、類似の目的を有していますが、一方で、ブレンディング、損失・超過税額の繰越、対象租税の定義、閾値限度、実効税率、等における差異があり、両税制が併存した場合のこれらに係る相互作用の調整についての技術レベルでの更なる検討が求められています。

【今後の動向】

第2の柱の青写真につきましても、第1の柱の青写真と同様に、2020年12月14日まで産業界等からのコメントが受け付けられており、2021年1月中旬の公聴会(パブリックコンサルテーション)の開催を踏まえて、2021年半ばまでに最終合意を得るとされています。今後の動向が特に注目されることです。

Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

PwC 税理士法人

〒100-6015 東京都千代田区霞が関 3 丁目 2 番 5 号 霞が関ビル 15 階

www.pwc.com/jp/tax

パートナー
高野 公人

パートナー
白土 晴久

顧問
岡田 至康

ディレクター
城地 徳政

ディレクター
浅川 和仁

PwC 税理士法人は、PwC のメンバーファームです。公認会計士、税理士など約 720 人を有する日本最大級のタックスアドバイザーとして、法人・個人の申告をはじめ、金融・不動産関連、移転価格、M&A、事業再編、国際税務、連結納税制度など幅広い分野において税務コンサルティングを提供しています。

PwC は、社会における信頼を築き、重要な課題を解決することを Purpose (存在意義)としています。私たちは、世界 155 カ国に及ぶグローバルネットワークに 284,000 人以上のスタッフを有し、高品質な監査、税務、アドバイザリーサービスを提供しています。詳細は www.pwc.com をご覧ください。

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。

© 2020 PwC Tax Japan. All rights reserved.

PwC refers to the PwC network member firms and/or their specified subsidiaries in Japan, and may sometimes refer to the PwC network. Each of such firms and subsidiaries is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.