

BEPS 包摂的枠組：デジタル経済課税に係る第1の柱及び第2の柱についての合意の概要

Issue 69, July 7, 2021

In brief

2021年7月1日、経済協力開発機構(OECD)は、BEPS 包摂的枠組メンバー国のうち130カ国・地域が、国際課税ルールを見直しを行い、多国籍企業が事業を行う場所において公平な税を負担することを確保するための新たな二つの柱について合意し、「経済のデジタル化から生じる税務上の課題に対処するための二つの柱の解決策に関する声明」を公表しました。

第1の柱は、デジタル企業を含むグローバル収益が200億ユーロ超かつ利益率10%超の多国籍企業について、物理的な存在の有無にかかわらず事業活動を行って利益を稼得している市場国に対して一定の課税権を再配分するものであり、年間1000億米ドル以上の利益に対する課税権が市場国に再配分されると想定されています。

第2の柱は、グローバルでの最低法人税率の導入を通じて、国際的な法人税率の引き下げ競争に歯止めをかけて各国の課税ベースの確保を図ることを目指しており、少なくとも15%の最低法人税率の導入により、グローバルで年間約1500億米ドルの追加の税収が見込まれるとされています。

今後、2021年7月9～10日に開催のG20財務大臣・中央銀行総裁会議に報告し了承を受けた上で、2021年10月までに二つの柱のアプローチに係る残された課題について最終合意し、第1の柱については利益Aの実施に係る多国間協定を開発し2022年に署名のために開放、2023年の発効、第2の柱については2022年の法制化、2023年の施行を目指すこととされています。

以下、OECDより公表された「経済のデジタル化から生じる税務上の課題に対処するための二つの柱の解決策に関する声明」の概要についてご紹介します。

In detail

1. 第1の柱

【対象範囲】

- ・ グローバルの収益が200億ユーロ超かつ利益率(税引前利益/収益)10%超の多国籍企業
- ・ 但し、収益の閾値については、レビュー(合意の発効から7年後に開始され1年以内に完了)に基づき、利益Aに係る税の安定性を含む実施の成功を条件として100億ユーロまで引下げ
- ・ 採掘産業及び規制された金融サービス業は除外

【ネクサス】

- ・ 対象となる多国籍企業が市場国から少なくとも 100 万ユーロの収益を得る場合、利益 A の市場国への配分を可能とするための特別目的のネクサスルールを創設
- ・ 但し、GDP が 400 億ユーロ未満の国・地域については、ネクサスルールは 25 万ユーロに設定
- ・ この特別目的のネクサスルールは、国・地域が利益 A の配分の対象となるかどうかを判断するためのみ適用
- ・ コンプライアンスコスト(少額の売上の追跡を含む)は最小限に限定

【市場国への再配分比率】

- ・ 対象となる多国籍企業において、収益の 10%を超える残余利益と定義される利益のうち 20~30%を、収益ベースの配分キーを用いてネクサスのある市場国に配分

【収益に係るソースルール】

- ・ 収益の源泉は商品やサービスが使用又は消費された最終市場国
- ・ この原則の適用を容易にするために、特定のカテゴリーの取引に係る詳細なソースルールを開発
- ・ ソースルールの適用に当たっては、多国籍企業には、当該企業の特定の事実及び状況に基づき信頼できる方法を使用することを要求

【課税ベースの決定】

- ・ 対象となる多国籍企業の利益又は損失の測定は若干の調整を伴う財務情報の所得を参照して決定
- ・ 損失は繰り越し

【セグメンテーション】

- ・ セグメンテーションは、財務会計で開示されたセグメント損益に基づきセグメントが対象範囲のルールを満たす場合に例外的な状況においてのみ発生

【マーケティング・販売活動利益に係るセーフハーバー】

- ・ 対象となる多国籍企業の残余利益が市場国において既に課税されている場合には、マーケティング・販売活動利益に係るセーフハーバーにより、利益 A を通じた市場国への残余利益の配分を制限
- ・ セーフハーバーの設計については、包括的範囲を考慮にも入れて更なる作業を実施

【二重課税の排除】

- ・ 市場国に配分された利益に係る二重課税は、免除方式又は税額控除方式を通じて排除
- ・ 租税債務を負担するエンティティは、残余利益を稼得しているエンティティから選定

【税の安定性】

- ・ 対象となる多国籍企業は、義務的拘束的な手法による紛争の未然防止及び解決メカニズムを通じて、利益 A に関するすべての論点(移転価格や事業所得に係る紛争など)を含む利益 A に係る二重課税を回避する恩恵を享受
- ・ 論点が利益 A に関連するかどうかについての紛争は、実質的な紛争の未然防止及び解決メカニズムを遅延させることなく、義務的拘束的な手法により解決
- ・ BEPS 行動計画 14 のピアレビューの猶予が認められており MAP(相互協議)紛争がないか低レベルの開発途上国に対しては、利益 A に係る論点に対する選択的な拘束的紛争解決メカニズムとするとも考慮

【利益 B】

- ・ 基本的なマーケティング・販売活動 (baseline marketing and distributing activities) に対する ALP (独立企業) 原則の適用については、執行能力の低い国の必要性に特に焦点を当てて、簡素化及び合理化を進め、この作業は 2022 年末までに完了

【執行】

- ・ 多国籍企業が単一のエンティティを介してプロセスを管理できるよう税務コンプライアンス (申告義務を含む) を合理化

【一方的措置】

- ・ このパッケージは、新たな国際課税ルールの適用と全ての企業に対するデジタルサービス税 (DST) 及びその他の関連する類似の措置の撤廃に係る適切な調整を提供

【施行】

- ・ 利益 A の実施に係る多国間協定を開発、また 2022 年に署名のために開放、利益 A は 2023 年に発効

2. 第 2 の柱

【全体的な設計】

第 2 の柱は以下により構成

- ・ 二つの連動する国内ルール (合わせてグローバル税源浸食防止ルール (GloBE)) : (i) 所得合算ルール (IIR) ; 構成事業体の軽課税所得に関して親会社に対してトップアップ課税、及び (ii) 軽課税支払ルール (UTPR) ; 構成事業体の軽課税所得が IIR の課税に服さない範囲内で損金算入否認又は同等の調整 (追加納税) を要求
- ・ 条約上のルール (租税条約特典否認ルール (STTR)) : ミニマム税率未滿での課税の対象となる一定の関連者間の支払に対して源泉地国にミニマム税率までの源泉地国課税権を付与、及び STTR は GloBE ルールの下で対象租税として考慮される

【ルールのステータス】

- ・ GloBE ルールは、共通アプローチのステータスを有し、これは次のことを意味する。包摂的枠組みメンバー国は、以下のとおり
 - GloBE ルールを採用することを要求されるものではないが、採用するのであれば、第 2 の柱で提供される結果 (包摂的枠組みによって合意されたモデルルール及びガイダンスの観点を含む) と整合的な方法でルールの施行及び運用を行う
 - 他の包摂的枠組みメンバー国によって適用される GloBE ルール (ルールの順序及び合意されたいかなるセーフハーバーの適用に関する合意を含む) の適用を受け入れる

【対象範囲】

- ・ GloBE ルールは、BEPS 行動計画 13 (CbCR) の下で決定された 7 億 5000 万ユーロの閾値を満たす多国籍企業に適用
- ・ 但し、各国は、自国に本拠を置く多国籍企業に対して、上記の閾値を満たしていなくても、IIR を適用することは可能
- ・ 政府機関、国際機関、非営利団体、多国籍企業の最終親会社 (UPE) である年金基金又は投資基金、あるいは上記機関・団体・基金により使用される所有ヴィークルは、GloBE ルールの対象外

【ルールの設計】

- ・ IIR は、80%未満の株式保有に対する分割所有ルール(split-ownership rule)の適用があることを踏まえつつ、トップダウンアプローチに基づいてトップアップ税を配分
- ・ UTPR は、最終親会社の居住地国に所在する事業体を含む軽課税の構成事業体に対するトップアップ税を合意したメソッドロジーに基づき配分

【実行税率(ETR)の計算】

- ・ トップアップ税額は、対象租税に係る共通の定義及び財務諸表上の所得の参照により決定された課税ベース(第2の柱の租税政策目的及び認識のタイミング差異に対処するメカニズムに整合的で合意した調整の上)を用いて国別で計算された実効税率テストにより算定
- ・ 現行の分配に係る税制との関連において、利益が3年から4年以内に分配され最低限(ミニマムレベル)で課税されれば、トップアップ税の租税債務はないとされる

【ミニマム税率】

- ・ IIR 及び UTPR の目的で使用されるミニマム税率は少なくとも15%

【カーブアウト】

- ・ 有形資産の簿価及び賃金の少なくとも5%(5年間の移行期間では7.5%)を課税ベースから除外するカーブアウトを規定
- ・ GloBE ルールでは、デミニマスの除外も規定

【他の除外】

- ・ GloBE ルールでは、また OECD モデル租税条約における定義に基づく国際海運所得について適用を除外

【簡素化】

- ・ GloBE ルールの運用を可能な限り確実なものにし、政策目的に比して不釣り合いなコンプライアンス及び運用コストを回避するため、実施に当たってのフレームワークにはセーフハーバー及び/又は他のメカニズムを含む

【GILTIとの共存】

- ・ 第2の柱は国・地域でのミニマム税率を適用することに合意しており、この文脈において、公平な競争条件を確保するため、米国の GILTI 税制が GloBE ルールと共存するための条件に対して考慮

【租税条約特典否認ルール(STTR)】

- ・ 包摂的枠組みメンバー国は、STTR が開発途上国にとって第2の柱のコンセンサスに達する重要な部分であることを認識
- ・ STTR のミニマム税率を下回る名目法人税率を利子、ロイヤリティ及び定義された他の支払いに対して適用している包摂的枠組みメンバー国は、開発途上国との二国間租税条約に STTR を含めることについて要請があった場合には対応
- ・ 課税権は、ミニマム税率と支払いに課された税率との差異に限定
- ・ STTR のミニマム税率は7.5%から9%

【施行】

- ・ 包摂的枠組みメンバー国は施行計画に合意し公表、その後、第2の柱は2022年に法制化され、2023年に施行
- ・ 施行計画には以下のものを含む

- GloBE モデルルール(多国間協定の開発を含む、包摂的枠組みメンバー国によって施行された GloBE ルールの長期にわたる調和を促進するための適切なメカニズム)
- STTR のモデル規定及びその採用を促進するための多国間協定
- 経過規定(UTPR の施行猶予の可能性を含む)

3. 次のステップ

上記の合意は、実質を伴った真の経済活動を行っている多国籍企業への限定的な影響とともに強固なグローバルのミニマム課税に対する包摂的枠組みメンバー国の野心を示しています。

グローバルなミニマム実効税率とカーブアウトに直接の関連があることが認められ、合意された枠組みの範囲内でこれらの設計要素についての最終決定を 2021 年 10 月までに行うために議論を継続することへのコミットメントが含まれています。

国際的な事業活動が初期段階にある多国籍企業を、グローバルなミニマム課税の適用から除外することも検討されています。

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

〒100-0004 東京都千代田区大手町一丁目 2 番 1 号 Otemachi One タワー

www.pwc.com/jp/tax

パートナー
白土 晴久

パートナー
浅川 和仁

顧問
岡田 至康

ディレクター
城地 徳政

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。

© 2021 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.