

2020年11月16日

Japan tax alert

EY税理士法人

OECD、BEPS2.0 第2の柱に関する ブループリントを発表

EYグローバル・タックス・アラート ライブラリー

EYグローバル・タックス・アラートは、オンライン/pdfで以下のサイトから入手可能です。

www.ey.com/en_gl/tax-alerts

エグゼクティブサマリー

2020年10月12日、経済協力開発機構(OECD)は、進行中のG20 / OECDプロジェクト「経済のデジタル化に伴う課税上の課題への取組み」(BEPS 2.0プロジェクト)に関連する一連の主要な文書を発表しました。

これらの文書には、第2の柱の待望のブループリント(詳細計画)が含まれています。第2の柱は、グローバルな事業所得についてミニマムタックスを課すことを目的に、グローバルミニマムタックスルールを導入することを目的としています。

OECDの文書で明らかのように、まだ解決すべき政治的・技術的な課題があるため、税源浸食と利益移転に関する包摂的枠組み(BEPS)のメンバーによる合意は、ブループリントに含まれていません。しかし包摂的枠組みは、序文でブループリントを「将来の合意の確固たる基盤」と呼び、「2021年半ばまでにプロセスを成功裏に結論へと導くために、残りの課題に迅速に対処する作業を続ける」ことにメンバーは同意したと述べています。

ブループリントの発表に伴い、OECDは利害関係者と協議するパブリックコンサルテーションの実施についても発表しています。包摂的枠組みは、ブループリントのすべての側面に関する意見を歓迎し、高い関心のある個別の質問はパブリックコンサルテーションペーパーに記載するとしています。利害関係者は2020年12月14日までに書面によるコメントを提出するよう求められており、OECDは2021年1月中旬にオンラインでのパブリックコンサルテーションを開催する予定です。

詳細解説

背景

2015年10月、OECDは、BEPS行動計画の他の14の要素に関する最終報告とともに、「行動1デジタル経済に係る税務上の課題への対応に関する最終報告書」(最終報告書)を発表しました。最終報告書は、デジタル経済の進展に伴う税務上の課題への対処について勧告しています。また、専らデジタル経済のために設けられる特別な規則は実行不可能であり、デジタル経済は「ますます経済そのものになりつつある」ため囲い込むことはできないと述べ、BEPS分析にとって重要と考えられるデジタルビジネスモデルの主要な特徴をまとめています。さらに、デジタル経済によって提起されたより広範な直接・間接税の課題を検討し、対処に向けたオプションを評価しています。ただし、最終報告書は分析されたどのオプションも勧告することはせず、BEPSに対する追加の防衛手段としてそれらの導入は各国に任されています。

2018年3月、OECDは最終報告書のフォローアップとして、「デジタル化に伴う課税上の課題—中間報告書2018」(中間報告書)を発表した中で、デジタル化と国際税法に関する2020年までの作業の方向性を示しています。中間報告書は各国に対して具体的な勧告は行わず、代わりに、デジタル商品やサービスを提供する企業が運営するさまざまなビジネスモデルやデジタル化をより広く理解するために、さらなる作業を行う必要があると指摘しています。ただし、技術的な複雑さと多様な立場にもかかわらず、包摂的枠組みメンバーは規則について一貫した同時レビューを実施し、2020年までにコンセンサスに基づく解決策に到達することに合意しました¹。

2019年1月、OECDは、2つの中心的な柱に焦点を当てることを伝えるポリシーノートを発表しました。第1の柱は経済のデジタル化のより広範な課題に取り組み、課税権の配分に焦点を当て、第2の柱はその他のBEPSの懸念に対処するものです²。ポリシーノートに続き、OECDは2019年2月に、2つの柱の提案を高レベルで説明するパブリックコンサルテーションペーパーを発表し³、利害関係者から広くコメントを募集した後、2019年3月にパブリックコンサルテーションを開催しました⁴。

パブリックコンサルテーションの後、2019年5月、OECDは「経済のデジタル化に伴う課税上の課題に対するコンセンサスに基づく解決策の策定に向けた作業計画」(以下、「作業計画」)を公表しました⁵。作業計画は2本柱構成となっており、

- ▶ 第1の柱は、国地域間の課税権の配分に対応し、新しい利益配分とネクサスの規則に関するさまざまな提案を検討しています。

- ▶ 第2の柱は、多国籍企業が軽課税国地域に利益を移転しているストラクチャに起因するリスクに対処するための規則の開発を含んでいます。

2019年11月8日、OECDは、第2の柱に関するパブリックコンサルテーションペーパーを公表し、利害関係者からの意見を募集しました⁶。OECDは、利害関係者がその意見について包摂的枠組みメンバーと議論するコンサルテーションミーティングを、2019年12月9日にパリで開催しました。

2020年1月31日、OECDは、2本柱アプローチに関する包摂的枠組みによる声明を発表しました。これによると、包摂的枠組みのメンバーは、2020年末までに新しい国際課税規則に関する合意に達するという公約を確認しました⁷。声明には、第2の柱のプロセス更新などより詳細な文書が付属していました。

OECDは2020年7月18日、G20財務大臣と中央銀行総裁に対するOECD事務総長報告書において、第2の柱に関する作業が進展し、10月の会合(2020年10月8日、9日)において包摂的枠組みによって検討されるために、第2の柱に関するブループリント報告書が作成されると述べました⁸。

2020年10月12日、OECDとBEPSに関するOECD / G20包摂的枠組みは、BEPS 2.0プロジェクトに関連する一連の文書を発表しました。これには、第2の柱のブループリントに関する詳しい報告が含まれています。

第2の柱 ブループリント

本ブループリントでは、所得合算ルール、軽課税支払ルール(総称してグローバル税源浸食防止提案(GloBE))、および課税対象ルールを含む、グローバルなミニマムタックスルールとしての第2の柱に関する技術的な仕組みの詳細策定について検討がなされています。

包摂的枠組みによるブループリントの前書きでは、本ブループリントについて、「体系的な解決策のための強固な基盤」を提供すると説明しています。さらに、第2の柱の規則を実施しない可能性のある加盟国地域の存在について認識し、了承している一方、同規則を実施するすべての加盟国地域については、コンセンサスに同意する他の国地域と整合的な方法で同規則を適用することが期待されています。また、多数の加盟国(特に開発途上国)における課税対象ルールは第2の柱に関する合意の上で重要かつ不可分としています。包摂的枠組みによるブループリントの前書きは、将来を見据えて「モデル法令、標準文書およびガイダンスの策定、必要に応じた多国間レビュープロセスの策定、第2の柱の主要な側面を含む多国間条約の活用」の検討について合意に達する必要性に言及しています。

本ブループリントの序文は、米国のGILTI課税を第2の柱に準拠した所得合算ルールとして扱うことを前提としています。本ブループリントはさらに、第2の柱に関する合意事項の一つとして、GILTI規則およびGloBE規則の共存に関する合意が必要であることを示しています。これらの規則間の調整に係る技術的側面については、所得合算ルールを適用している各国に本社を置く外国グループの米国中間親事業体に対するGILTI規則の適用関係を含め、さらなる検討がなされることとなります。パブリックコンサルテーションペーパーにおいては、GILTI規則およびGloBE規則の調整の設計についての利害関係者の見解が求められています。

本ブループリントは、立法上または規制上の変更が実質的にGILTIの課税ベースを狭める、または税率を引き下げることになる場合には、GILTI規則が第2の柱に準拠する取扱いについて見直す必要があると指摘しています。また、第2の柱の下での所得合算ルールのバックストップとして機能する軽減税支払ルールに関して、本ブループリントは、第2の柱の所得合算ルールの対象となる事業体への支払の場合には、税源浸食濫用防止税(BEAT)の運用を制限する様に米国に「強く奨励」していると指摘しています。

GloBEの適用範囲

本ブループリントの第2章には、納税者にGloBE規則が適用されるかどうかを判断するためのルールが記載されています。

第2章では、対象となるグループおよび事業体を決定するための定義、および除外される事業体のリストが提供されています。また、GloBE規則を適用するための連結グループ収益の閾値テストに関するルールも記載されています。

対象となるグループ

対象となるグループおよび事業体の決定は、主に国別報告書(CbCR)に関連して使用される定義およびメカニズムに基づいています。除外される事業体に対するみなし規定を前提として、GloBE規則では、BEPS行動計画13に規定されたCbCR提出義務の対象となるグループおよび事業体に適用され、財務会計基準に基づく連結基準が用いられます。CbCR規則と同様に、GloBEを目的とした構成事業体の定義には、規模または重要性に基づいて連結財務諸表から除外される事業体が含まれます。恒久的施設(PE)が別個の財務諸表を有する場合には、当該恒久的施設は別個の構成事業体として扱われます。PEを分離して扱うことにより、GloBEの下での在外子会社およびPEの同等の取扱いを確保しています。CbCR規則では「恒久的施設」の定義は規定されていない一方で、本ブループリントでは、適用される租税条約に基づいてGloBEを目的としたPEの判定がなされ、適用される租税条約が存在しない

場合には、国内法に基づいて決定される旨を示しています。また、GloBE規則では、対象となる多国籍企業を決定する際に一貫性を確保するために、妥当な会計基準を決定する際のガイドラインを示しています。

除外される事業体

多国籍企業の連鎖関係の頂点に位置する特定の事業体は、GloBE規則の適用から明示的に除外されます。本ブループリントでは、これらの除外された事業体は創設された国地域の法律の下で特定の目的または地位を有しており、特定の政策結果を維持するために国内における法人所得税を免除されていると指摘しています。これらの事業体は、(i) 軽減税国における課税政策上の論理的根拠がGloBE規則と整合的であること、(ii) コンプライアンスおよび管理に要する費用を回避するためこうした除外の適用が必要であること、(iii) 他の事業と比較して、こうした除外の適用は重大な競争上の歪みを生じさせないことの3つの原則に基づき、GloBE規則から除外されています。また、本ブループリントでは、グループ内に連結されているものの、当該グループがその収益を受益者として有していない生命保険や、年金機構に代表される連鎖関係の頂点に位置していない事業体については、除外を適用する必要性について、さらなる検討がなされます。

本ブループリントでは、除外される事業体として、投資ファンド、年金基金、政府機関、国際機関、非営利団体を挙げ、それぞれの具体的な定義が示されています。こうした除外の適用は、事業体自体に固有のものであり、リストにない事業体が所有する事業体には適用されません。ただし、除外される事業体のために資産を保有する、または資金を投資するために設立される事業体であっても、当該事業体が営利事業を行っておらず、または管理していないことを条件に、除外の適用がなされます。パブリックコンサルテーションペーパーにおいては、多国籍企業の連鎖関係の頂点に位置しない投資ファンドに対処するための追加的なルールについて、利害関係者の意見が特に求められています。

また本ブループリントでは、多国籍企業の連鎖関係の頂点に位置し、所在する国地域において一定の税務に影響しない制度の対象となる事業体に対しても、特別な規則を定めています。これは、(i) 当該事業体の所有者は、当該国地域において当該事業体の収益の持分に対する課税を受けること、(ii) 所有者の租税債務が直ちに発生すること、(iii) 所有者が最低税率以上の税率で課税されること、といった各基準を満たす制度に適用されます。本ブループリントでは、税務透明性に関する制度の一例として米国のS法人を、分配控除に関する制度の一例として農協を参照しています。税務透明性に関する制度の適用を受ける事業体に対する特例では、当該事業体の収益がGloBE規則から除外される旨を規定しています。

最後に、本ブループリントでは、GloBE規則を国際海運業にどの程度適用すべきかについて、さらなる検討が必要である旨が指摘されています。

連結収益の閾値

直前会計年度の連結グループ総収益が7億5,000万ユーロ未満の多国籍企業は、GloBE規則の対象外とされています。本ブループリントでは、当該閾値を活用することによる利点が紹介されています。

このため、除外された事業体はグループを構成するとはみなされず、その収益は閾値の計算から除外されます。このような場合、収益の閾値は、除外事業体が管理するサブグループに適用されます。本ブループリントでは、閾値を回避するためにサブグループに細分化することを防止するために潜在的な回避防止ルールを検討し、CbCRの2020年度レビューにおける進行中の取組みにおいて、考慮がなされる旨が示されています。

実効税率の計算

第3章では、所得合算ルールと軽課税支払ルールからなるGloBE規則における実効税率(ETR)およびトップアップ課税の計算に関するルールを提供しています。

ETR計算の起点となるのは、多国籍企業の親会社が連結財務諸表において使用する財務会計基準に基づいて作成された各構成事業体の財務諸表となります。財務諸表に特定の項目を追加または削除する限定的な調整が行われ、GloBE課税ベースが計算されます。また本章では、国地域ベースでETRを決定する際に考慮される対象税についても定義しています。

GloBE課税ベースの調整は、各国地域における重要性および共通性に基づいており、所得の重複を回避し、永久差異に対処するために行われます。したがって、GloBE課税ベースでは、株式報酬制度の控除が追加され、グループ内配当(持分比率の低いポートフォリオ配当を含む)や持分法投資、非課税の組織再編や事業再編において実現した損益などの項目を除外しています。また、国内法の趣旨に則した便益を維持するために、繰延税金負債の繰越調整を修正(ETR計算における税金を引き上げる)し、もしくは各国地域の税務上の償却を通じてGloBE課税ベースを削減することにより、即時費用処理および加速償却により調整が行われます。分配に基づく法人所得税制度(収益の分配時にのみ課税)の対象となる法人は、分配された場合に所得に課される金額まで対象税が引き上げられる一方、実際に税金が支払われない場合には、ミニマムタックスの上限まで課税されます。

財務諸表において、政府補助金や税額控除は、所得もしくは対象税の控除として処理されます。

対象税は、税務申告書において納税年度の所得に関する税金であり、法人所得税よりも広範囲に及びます。

企業の所得に対する税金(特定の活動に課される課徴金および租税、追徴金および分配利益に対する租税を含む)が含まれます。国または地方自治体レベルでの代替課税、法人資本課税、およびタックスヘイブン対策税制(CFC)による合算所得課税により支払われる税金も、ETRの計算に含まれる対象税となります。また、対象外となる税金のリストには、所得に基づかない税金と共に、デジタルサービス税が含まれています。

国地域別のETRでは、所得が発生した国地域を識別し対象税を関連付けることにより、所得と税金を割り当てる必要があります。国地域で納税義務を負うPEおよび事業体が稼得した所得は、当該国地域に割り当てられます。

税務上の居住地を持たない事業体は、無国籍事業体として扱われ、無国籍に属する所得および対象税としてETRが計算されます。所有関係の頂点に立つ事業体の除外規定を受けて、無国籍事業体には、税務上の透明性の高い事業体やリバース・ハイブリッド事業体が含まれる一方、各所有者の持分は所有者の所在する国地域に割り当てられます。包摂的枠組みは、課税対象となる在外支店に対する過剰課税を回避する特別規則の必要性について認めています。対象税の割当により、ある国地域で徴収された税金が他の国地域のETR計算の対象となることで、国地域を越えた税金を発生させる可能性があります。これは、源泉徴収税およびCFCの合算課税において発生する可能性があります。本ブループリントでは、高税率の課税所得と軽課税国地域での所得を相殺する取引のインセンティブが生じることを示唆しており、租税回避防止規定が検討されています。

パブリックコンサルテーションペーパーにおいて、配当金や株式売却益の取扱い、組織再編の取扱い、加速償却の調整ルール、税務上の透明性の高い事業体の取扱い、そして租税回避防止規定に特段の焦点を当てた税務管轄区を越えた税金の割り当てについて、利害関係者の意見が求められています。

繰越調整および適用対象除外(カーブアウト)

第4章では、損失または超過課税の繰り越し、あるいは定式的な実体ベースの適用対象除外(カーブアウト)のいずれかを通じて、トップアップ課税の計算における調整過程が規定されています。繰越調整は、単に所得の認識時期の違いまたは税金の賦課時期の違いよりETRが低い場合に、追加的な税金の賦課を生じさせないよう保証することを意図しています。一方、定式的な実体ベースの適用対象除外(カーブアウト)は、国地域での実体を伴う活動に対する一定の収益をGloBE規則の適用範囲から除外することを意図しています。

トップアップ課税の計算は、ETRの計算または所得合算ルール(IIR)の租税債務を調整することにより、国地域での損失や超過税額の影響を受けます。国地域での損失については、ETR計算のためのGloBE所得に影響を与えると同時に、繰越期限が無制限に設定されているため、繰越期限が切れにより、GloBE規則において経済的な所得以上に課税されることはありません。各国地域で支払われる超過課税は、IIRに基づく株主の当年度以降の租税債務を軽減できるIIR税額の控除、もしくはETR計算の対象税を引き上げる繰越のいずれかを生み出します。超過課税とは、最低税率の閾値を超えて各国地域に納付される税額を意味し、IIR控除の認識出や対象税費用の引き上げの、期間は制限されますが、IIR控除が認識されるとその使用期間に制限はなく、任意の国地域に関して発生するIIRの租税債務を軽減するために使用することが可能となります。超過課税は、IIR税額が特定の遡及期間中に同一国地域に割り当てられている場合、最初にIIR控除を認識します。IIR税額控除が発生しない超過課税は、各国地域における繰り越しとなります。

包摂的枠組みでは、GloBE規則の実施前または多国籍企業が同規則の適用対象となる前(例えば、グループが総収入の閾値に達する前の期間)のいずれかの期間における損失や税金に対処するための移行措置が必要とされています。想定されている規則では、特定の移行期間中にGloBE規則が適用されたものとして、多国籍企業における損失と税金の繰越にかかる期首残高を計算することになります。あるいは、簡略化されたアプローチについても検討されています。GloBE規則の適用が開始される直前の期に発生した営業損失が、当該移行措置の対象となる見込みです。

トップアップ課税では、GloBE規則の適用範囲から国地域の実体を伴う活動による一定の収益を除外することにより適用対象除外(カーブアウト)を計算します。実体ベースの適用対象除外(カーブアウト)は、国地域の純利益総合計に対する構成事業体の純利益の比率に基づいて、正の純利益を有する各構成事業体に割り当てられ、トップアップ課税の計算対象となる所得を実質的に減少させることとなります。調整後の各国地域のGloBEに係る所得がゼロまたは損失の場合、当該国地域のGloBEに係る租税債務はなく、損失は前述の損失繰越規則に従って繰越されます。適用対象除外(カーブアウト)の対象となる実体を伴う活動は、適格な給与コストおよび特定の有形資産に対する減価償却費またはみなし減価償却費の一定割合となります。すべての従業員や独立契約者の居住地において支払われる費用(従業員への給与、賃金、福利厚生、その他の従業員への報酬、従業員の賃金に基づく税金および拠出金)が対象となります。対象となる有形固定資産には、有形

固定資産の減価償却費の一部、土地のみなし減価償却費、天然資源の減価償却費および賃借人の有形固定資産に対する使用権の減価償却費が含まれます。本ブループリントでは、GloBE規則の下でのETRとトップアップ課税の計算に対する適用対象除外(カーブアウト)の影響について、さらなる検討がなされることを示しています。

パブリックコンサルテーションペーパーにおいては、既存の損失および超過課税の扱い、定式的な実体ベースの適用対象除外(カーブアウト)の策定、ETRとトップアップ課税の計算について、利害関係者からのフィードバックが特に求められています。

簡略化

第5章では、特に国地域別のETR計算におけるコンプライアンス上の負担軽減を意図した簡略化措置が検討されています。本ブループリントでは、これらの簡略化措置に際しては、特に経済界とのさらなるパブリックコンサルテーションが有益であると考えられるとし、最終的な策定において、どの措置を組み込むかについてはまだ決定がなされていない旨を表明しています。包摂的枠組みでは、以下の4つの簡略化措置についての検討がなされています。

- ▶ **国別報告書(CbCR)のETRセーフハーバー:** CbCR報告書に基づく国地域別ETRが一定の閾値(GloBE規則の合意された最低税率を上回る場合もある)を超えている場合、当該国地域ではさらなる取り組みは必要とされません。この簡略化メカニズムは、親会社の連結財務情報に基づいてCBC報告書を作成する多国籍企業にのみ適用可能であり、当該CBC報告書に記載されている財務情報に対する一連の調整が必要となります(具体的には、「税引前利益(損失)」および「未払法人税等(当期)」の情報)。
- ▶ **非課税基準利益の除外:** 多国籍企業の税引前利益の一定割合未満の国地域をGloBE規則から除外することが検討されています。本ブループリントでは、グループの税引前利益の2.5%という最低閾値を提案しています。また、本ブループリントでは、一定の非課税基準利益の閾値(10万ユーロ)の使用、または相対的な非課税基準利益の閾値(グループの税引前利益の2.5%)と一定の非課税基準利益の閾値(10万ユーロ)の併用の可能性についても検討されています。
- ▶ **数年間をカバーする単一税務管轄区でのETR計算:** このアプローチでは、基準年度において特定の国地域のETRが特定の閾値率を超えた場合、多国籍企業は、特定の期間(3~5年、「猶予期間」)にわたり当該国地域におけるETR

の計算を不要とすることが検討されています。閾値率は、合意された最低税率よりも高く設定される場合があります。本ブループリントでは、歪みを避けるために租税回避防止規定が検討されるべきである旨が指摘されています。

- ▶ **税務当局による行政指導:** 最後に、本ブループリントでは、税務当局が(包摂的枠組みを介して)利害関係者と連携を図ることにより、当該課税ベースがGloBE課税ベースから実質的に逸脱しておらず、かつ税率が十分に高い国地域を特定するためのプロセスを確立し、これにより当該国地域における多国籍企業のETRが合意された最低税率を上回ることを推定することが提案されています。

本ブループリントでは、これらの各オプションの利点と欠点について概説し、これらの各オプションにはさらなる検討が必要である旨が示されています。

パブリックコンサルテーションペーパーにおいては、簡略化に向けた全体的なアプローチおよび本ブループリントに示された各措置の技術的詳細について、利害関係者からのフィードバックが求められています。

所得合算ルールおよびスイッチオーバールール

第6章では、IIRについて説明しています。IIRは、親事業体の軽課税構成事業体に対する直接または間接の資本関係に基づいて、トップアップ課税を徴収する仕組みを提案しています。

軽課税支払ルール(UTPR)(後述の第7章参照)は、適用されるIIRの適用範囲外の海外収益に関連して残りのトップアップ課税を徴収する仕組みを提供することにより、IIRのバックストップとしての役割を果たしています。

第6章では、IIRを複数階層のストラクチャの中でどのように適用するかについての技術的なルールを示しており、グループ外の少数株主との間で所有権を分割する際のトップダウン型アプローチに対する例外を規定しています。このような場合、スプリットオーナーシップ(分割所有権)規則では、サブグループを統括する中間親事業体は管理対象の子会社にIIRを適用する必要があります。また本章では、GloBEに係る提案の下での免除対象となるPEおよび在外子会社の取扱いについて平等性を確保することを目的として、PEの収益にIIRを適用する際に外国所得免除方式を無効にする条約ベースのスイッチオーバールールの必要性についても検討されています。

IIRには、異なる国地域におけるIIRが軽課税所得の同一持分に適用されないようにするための優先順位に関するルールが含まれています。各国地域におけるIIRの適用メカニズムはトップダウン型のアプローチであり、グループ最上位の親事業体(UPE)から開始し、多国籍企業における連鎖関係の最上位またはそれに近い構成事業体の国地域におけるIIRの適用を優先しています。UPEがIIRを実施している国地域に所在して

いない場合に限り、IIRの適用の責任は、その直接子会社など、連鎖関係の下位にある事業体等に委ねられます。

IIRおよびUTPR(後述)はともに同一の実効税率計算に基づいています。

パブリックコンサルテーションペーパーにおいては、トップダウン型のアプローチ、整合性の対策、スプリットオーナーシップ(分割所有権)規則について、利害関係者からのフィードバックが求められています。

軽課税支払ルール

第7章では、軽課税支払ルール(UTPR)に関する詳細な説明が記載されています。UTPRは、IIRが適用されている連鎖関係のさらに上位に位置するIIRが適用されていない事業体のみ適用されます。このように、UPEのETRが閾値下回る場合(構成事業体からUPEへの支払はUTPRの対象となります)を除いて、IRRはUTPRよりも優先されます。本ブループリントでは、UTPRの適用関係について詳細な説明がなされています。

UTPRが適用される場合、多国籍企業がIIRの対象であると想定してトップアップ課税を計算し、UTPRが適用される構成事業体に比例的に割り当てられます。最初に軽税率の構成事業体に直接支払いを行う事業体に割り当てられ、その次にグループ内純支出を有するグループ内のすべての事業体に割り当てられます。UTPRが割り当てられた納税者は、関連当事者への支払い控除を否認するか、または上限を設けることが可能となります。

UTPRはIIRに比べてより限定的な状況で適用されるように策定されています。その一方で、IIRがサブグループにおいて適用され、同一のIIRを適用している親事業体により所有されていない構成事業体が存在する場合など、より複雑な状況においてUTPRが適用される可能性があります。この場合、一部の構成事業体はIIRの適用対象となる一方、他の構成事業体はUTPRの適用対象となる可能性があります。

本ブループリントはまた、構成事業体の所在する国地域に割り当てられるUTPRの金額に上限を設定しています。最初の上限は、UTPRの対象となる国地域に割り当てられるトップアップ課税額に適用され、当該国地域において適用される国内対象税率に基づきます。第2の上限は、UPEの対象となる国地域の軽課税所得に関して割り当てられるトップアップ課税の総額を制限するもので、グループ内の控除可能な支払総額に基づいています。UPEの対象となる国地域に割り当てられる場合、UPEはUTPRからIIRへ自ら組み替えることはできず、UTPRの適用は、UPEの所在する国地域の構成事業体の国外グループとの取引にかかる所得に限定されることになります。

パブリックコンサルテーションペーパーにおいては、同アプローチの基本原則に加え、UTPRの適用、またはIIRが適用される際のUTPRの不適用に関する認証要件、定型自己申告書、各国のファイリング要件について、利害関係者の意見が求められています。

特別規則

第8章では、関連会社とジョイントベンチャの取扱い、いわゆる「単独事業体」の取扱いに関する2つの特別規則について説明しています。

第1の規則においては、持分法対象の事業体または取極めの所有権に帰属する所得には簡略化されたIIRが適用されます。第2の規則においては、過半数の株主の利益のために多国籍企業から利益を引き出すために使用されBEPSを生じさせるリスクのある単独事業体や取極めについて、UTPRの適用を拡大することを目的としています。

様々な理由から、関連会社およびジョイントベンチャ(JV)の所得に全てのIIR規則を適用することは困難であるため、本ブループリントでは、次の3つの重要な違いを有する簡略化IIRを提案しています。

- ▶ 簡略化IIRでは、関連会社またはJVおよび当該企業のすべての子会社の所得と税金を世界規模でブレンドした上で計算します。
- ▶ 法人所得税は、繰延税金処理を含む財務会計上の規則に基づいて決定されます。
- ▶ 簡略化IIRでは、財務会計上、法人所得税として処理される税金のみを考慮しています。

関連会社またはJVについて計算されたETRが最低税率を下回っている場合、多国籍企業の持分法利益に、その所有権に帰属するトップアップ課税率(最低税率とETRの差)が乗算され、トップアップ課税が決定されます。

単独事業体とは、多国籍企業を構成する構成事業体と同一の株主または株主グループにより管理されていることにより、多国籍企業の一部を形成するとみなされる事業体または取極め(「構成事業体」ではありません)を指します。多国籍企業の一部を構成していないファンドや財団、または関連する個人のグループ(家族など)を一例として挙げています。これらの事業体の利益について、過度のコンプライアンスや管理コストに配慮した上でUTPRの適用範囲に含める要件を特別規則で定義することになります。

パブリックコンサルテーションペーパーにおいては、特別規則の技術的側面に関する利害関係者からのフィードバックが求められています。

課税対象ルール

第9章では、課税対象ルール(STTR)について紹介しています。他方の締約国地域における低税率または名目税率を利用した源泉国からのグループ内支払いにより引き起こされるBEPSの構造なリスクに対処するため、条約ベースの規則策定に向けた枠組みについて説明しています。

STTRは、(a)支払いに適用、(b)関係者間、(c)対象となる支払い、(d)特定の事業体を除外(GloBE規則との整合性)、(e)重要性の閾値を上回る場合、(f)名目税率、(g)トップアップ型アプローチを用いた租税条約ルールとして設計されることとなります。

STTRは、租税条約を締約している二国の居住者間の税源浸食(BEPS)の懸念を生じさせる一連の支払いに適用されます。これには、利息およびロイヤルティの支払いに加え、フランチャイズ料、保険料、動産の賃貸料などの支払いが含まれます。

本ブループリントでは、カテゴリーに該当する支払いのうち、収益性の低い支払いについては除外することを提案しています。

これに関連して、パブリックコンサルテーションペーパーにおいては、対象となる支払いのカテゴリー化および収益性の低い支払いの除外により、STTRがBEPSリスクの大きい取引に焦点を当てられているか、原則と実際の適用の双方の観点から利害関係者の見解が求められています。さらに、利害関係者に対し当該除外規定の策定および適用に関する見解を共有し、簡略化措置を提案することも求めています。

またパブリックコンサルテーションペーパーでは、包摂的枠組みにおいて検討されている重要性の閾値について、当該規則を策定する際のアプローチについての見解を求めています。具体的には、(i)多国籍企業の規模、(ii)対象支払の価額、(iii)支出総額に対する対象支払額の比率が検討されています。

STTRはGloBE規則とは実質的に異なり、後者はETRテストが用いられる一方、前者は、支払に対し最低税率を下回る受取国の名目税率が適用された場合に実行されます。テストされた名目税率は、支払いまたは支払いを受ける事業体に直接関係する税務ベースの特定の恒久的な変更に応じて調整されます。

最後に、本章では潜在的な行政上のアプローチについても概説しており、パブリックコンサルテーションペーパーにおいては、どのアプローチが最も適切であると考えられるかについて、利害関係者の見解が求められています。

さらなる検討課題として、(i)トップアップ課税を適用する事後に年率換算された費用、(ii)源泉税率の軽減に関する認証制度、(iii)納税者による年間の事後精算支払いを伴う偶発的源泉徴収税の適用が挙げられています。また、パブリックコンサルテーションペーパーにおいては、行政上の考慮事項に関する利害関係者からの見解が求められています。

実施および規則の調整

第10章では、包摂的枠組みが、実施に際して課題点を取り上げることにより、どのように規則の調整を保証し、租税の確実性を高めることを意図しているかについて説明しています。また、GloBE規則と既存の租税条約上の義務との整合性に関する見解についても説明しています。最後に、本章ではモデル法令・ガイダンスの策定、多国間レビュープロセス、紛争予防・解決に向けた相互協議手続の規定を含む多国間条約の可能性についても紹介しています。

第2の柱のルールに関して、最も優先すべきはSTTRに関するものであります。これは、GloBE規則の下でETRを決定する際に、STTRの適用による追加税が考慮されることに起因します。IIRはUTPRよりも優先されることになり、その結果、GloBE規則に従ってIIRの対象となる在外構成事業体により直接または間接的に管理されている構成事業体に関しては、UTPRによるトップアップ課税を割り当てることはできません。

本ブループリントは、GloBEの下で想定されている方針に沿って各国地域がIIRおよびUTPRを実施する際に、租税条約が障害となるべきではないと結論付けています。これには、OECDによるモデル租税条約およびその注釈への参照が多数含まれており、限られた例外を除いて、租税条約は自らの国地域区内の居住者に対する課税権を制限することを意図したものである旨が指摘されています。IIRについては、OECDモデル租税条約第1条内注釈第81段落を参照し、「(...)このように構成されタックスヘイブン対策税制(CFC)は、同条約の規定に反するものではない」としていることから、IIRについて「租税条約の規定と両立する」とみなしています。UTPRについては、本ブループリントはOECDモデルの規定と注釈を分析し、事業利得(第7条)および非差別的(第24条)に関する規定との間に矛盾はないという結論に達しています。

パブリックコンサルテーションペーパーにおいては、第2の柱のルールを適用する際に租税の確実性を高めるためにGloBEの調整メカニズムやその他の特徴について、利害関係者からの見解が特に求められています。また、紛争予防と解決の観点から、GLOBE規則から生じる二重課税および論争のリスクを認識し、軽減するための追加的な選択肢についても利害関係者からの見解が求められています。

次のステップ

第2の柱の本ブループリントに関するパブリックコンサルテーションは、2020年12月14日まで書面によるコメントの提出を受け付けており、受領されたコメントはすべて公開されます。本ブループリントに関するパブリックコンサルテーションが2021年1月に開催される予定であり、包摂的枠組みは、2021年半ばまでに成功裏の結論に達することを目指し、残された課題に迅速に取り組むことに合意しています。

影響

第2の柱の下での提案は、デジタルビジネスやそのモデルをはるかに超えた課税ルールの構造変革をもたらすものです。これらの提案は、ビジネスを営む際の国際的な課税ルールに大幅な変更をもたらす可能性があるものです。企業は、今後数ヶ月間にわたってこうした動向を注意深く観察し、ビジネスに及ぼす影響について、国内と多国間のレベルでOECD及び政策当局者と関わるのが重要です。また企業はこれらの変更案が及ぼす潜在的な影響を見極める必要があります。

2021年半ばまでに合意が達せられない場合に、欧州連合(EU)および各国において、独自のミニマムタックスルールの導入に向けた動きが活発化することが予想されます。第2の柱に関しての取り組みは、特定の国の利益を反映した逸脱や一方的な行動の起点となる危険性があります。

来る2020年11月16日開催のEY Japanのウェブキャストでは、デジタル経済への課税:BEPS2.0とDSTの動向について解説します。

巻末注

1. 2018年3月21日付EY Global Tax Alert「[The OECD's interim report on tax challenges arising from digitalisation: An overview](#)」をご参照ください。
2. 2019年1月29日付EY Global Tax Alert「[OECD's new insights describe growing support on comprehensive changes to international tax policy, beyond digital](#)」をご参照ください。
3. 2019年2月14日付EY Global Tax Alert「[OECD opens public consultation on addressing tax challenges arising from digitalization of the economy: time-sensitive issue impacting all multinational enterprises](#)」をご参照ください。
4. 2019年3月18日付EY Global Tax Alert「[OECD hosts public consultation on document proposing significant changes to the international tax system](#)」をご参照ください。
5. 2019年6月3日付 EY Global Tax Alert「[OECD workplan envisions global agreement on new rules for taxing multinational enterprises](#)」をご参照ください。
6. 2019年11月14日付EY Global Tax Alert「[OECD issues consultation document on technical design aspects of Pillar Two](#)」をご参照ください。
7. 2020年2月7日付EY Global Tax Alert「[OECD documents on BEPS 2.0 include new details and identify issues under consideration on Pillar One and Pillar Two](#)」をご参照ください。
8. 2020年7月29日付Global Tax Alert「[OECD issues report to G20 finance ministers and Central Bank governors and hosts webcast to provide update on tax work](#)」をご参照ください。

本アラートに関するお問い合わせは、下記担当者までご連絡ください。

EY税理士法人

須藤 一郎	パートナー	ichiro.suto@jp.ey.com
関谷 浩一	パートナー	koichi.sekiya@jp.ey.com
野本 誠	パートナー	makoto.nomoto@jp.ey.com
森 信夫	パートナー	nobuo.mori@jp.ey.com
荒木 知	ディレクター	satoru.araki@jp.ey.com
大堀 秀樹	ディレクター	hideki.ohori@jp.ey.com
高垣 勝彦	シニアマネージャー	katsuhiko.takagaki@jp.ey.com
野々村 昌樹	マネージャー	masaki.nonomura@jp.ey.com

メールマガジンのお知らせと登録方法

弊法人では、上記ニュースレター、専門雑誌への寄稿記事及び海外の税制動向を定期的にメールマガジンにて配信しております。

メールマガジン配信サービスのお申し込みをご希望される方は、以下をご参照ください。

1. <https://www.eyjapan.jp/connect-with-us/mail-magazine/index.html> を開きます。
 2. 「メールマガジンの新規登録について」に従い、メールマガジン登録ページよりご登録ください。
- * なお、本メールマガジン登録に際しては、「個人情報の取扱い」についてご同意いただく必要がございます。



@EY_Japan

最新の税務情報を配信しています。

本ニュースレターに関するご質問・ご意見等ございましたら、弊社の担当者又は下記宛先までお問い合わせください。

EY税理士法人

ブランド、マーケティングアンドコミュニケーション部
tax.marketing@jp.ey.com

EY | Assurance | Tax | Strategy and Transactions | Consulting

EYについて

EYは、アシュアランス、税務、ストラテジー、トランザクションおよびコンサルティングにおける世界的なリーダーです。私たちの深い洞察と高品質なサービスは、世界中の資本市場や経済活動に信頼をもたらします。私たちはさまざまなステークホルダーの期待に応えるチームを率いるリーダーを生み出していきます。そうすることで、構成員、クライアント、そして地域社会のために、より良い社会の構築に貢献します。

EYとは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバルネットワークであり、単体、もしくは複数のメンバーファームを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。EYによる個人情報の取得・利用の方法や、データ保護に関する法令により個人情報の主体が有する権利については、ey.com/privacyをご確認ください。EYについて詳しくは、ey.comをご覧ください。

EY税理士法人について

EY税理士法人は、EYメンバーファームです。税務コンプライアンス、クロスボーダー取引、M&A、組織再編や移転価格などにおける豊富な実績を持つ税務の専門家集団です。グローバルネットワークを駆使して、各国税務機関や規則改正の最新動向を把握し、変化する企業のビジネスニーズに合わせて税務の最適化と税務リスクの低減を支援することで、より良い社会の構築に貢献します。詳しくは、ey.com/ja_jp/people/ey-taxをご覧ください。

© 2020 Ernst & Young Tax Co.
All Rights Reserved.

Japan Tax SCORE 20201116

本書は、一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務及びその他の専門的なアドバイスを行うものではありません。EY税理士法人及び他のEYメンバーファームは、皆様が本書を利用したことにより被ったいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必要な場合は、個別に専門家にご相談ください。

ey.com/ja_jp