

そこが知りたい！

国際税務ニュースレター

今回のテーマ： デジタル課税の現状と第2の柱（Pillar 2）

BEPS（Base Erosion and Profit：税源浸食・利益移転に係る行動計画）1.0においては、従来の課税原則の枠内で（主として欧米）多国籍企業のアグレッシブな租税回避に対する対応策が検討されました。2014年にOECDが第一弾の報告書を発表し、最終的には合計15の行動計画が提案され、国際的に実行に移されてきています。わが国では2018年にBEPS防止措置実施条約が発効し、BEPS 1.0についてはほぼ終了する段階にきています。

この間、特に欧米IT企業を中心としたデジタル・ビジネスの発展は著しく、それに伴う課税上の弊害が認識されるようになってきました。すなわち、デジタル経済においては、物理的拠点がなくともインターネット等を通じて海外の事業者が他国でビジネスを展開できるため、「恒久的施設（支店等の物理的拠点）なければ課税なし」という国際課税の大原則が有効に機能せず、市場国の課税権が侵害されています。そこで、デジタル経済に対応するBEPS 2.0の検討がOECD等により2018年に開始され、2021年10月に2つの柱からなる解決策が国際的に合意され、今般実行に移されつつあります。デジタル経済への対応策は、第1の柱と第2の柱（Global Anti-Base Erosion Rules：グローバル税源浸食対応ルール）から構成されています。第1の柱は市場国へ課税権を配分することとなりますが、年間全世界売上が200億ユーロ（約2.9兆円）超かつ利益率10%以上の大手かつ高収益の多国籍企業が当面の対象となります。第2の柱は年間全世界売上が7.5億ユーロ（約1,100億円）の企業が対象となり、全世界の子会社等つき最低税率（15%）で課税されることとなります。これは、長年各国が企業誘致のために競って法人税率の引下げを行ってきたり、過度な優遇税制を導入したりして、多国籍企業の実際に支払う法人税の実効税率が低下してきていたためです。全世界各国で実効税率を統一的に最低税率（15%）とし、法人税率の引下げ競争、過度な優遇税制の導入の防止を意図するものです。

日本においては、昨年末に令和5年度税制改正の大綱が発表され、第2の柱の所得合算ルールが令和5年度税制改正で導入されることとなりました。（施行は令和6年（2024年）度4月1日開始事業年度以降となります。）税制改正大綱の内容は、OECD等の第2の柱の所得合算ルールと符合しています。OECD等は所得合算ルールの国内法化については任意としていますが、導入する場合にはOECD等が発表しているモデル・ルール、コメンタリー、発表予定の実施細則（Implementation Framework）等に基づくことを求めているためです。本件ニュースレターではOECD等が発表している第2の柱（Pillar 2）につき解説し、この所得合算ルールの法令化又は残る論点について概説いたします。

（本ニュースレターの内容は、2023年1月15日現在の情報により作成されています。）

1. 第2の柱の概要

第2の柱は、下記の3つのルールから構成され、相互に補完することにより多国籍企業がどの国でも最低税率15%により課税されることを意図しています。

<所得合算ルール（IIR）：Income Inclusion Rule>

年間総収入金額が7.5億ユーロ（約1,100億円）以上の多国籍企業が対象となり、子会社等の税負担が最低税率（15%）に至るまで親会社所在国で課税します。さらに他の第2の柱の規定との整合性を図るため、GloBE（Global Anti-Base Erosion）情報申告書の提出が求められることとなります。

<適格国内ミニマム課税 (QDMTT) : Qualified Domestic Minimum Top-up Tax>

自国に所在する多国籍企業の子会社等をその税負担が最低税率（15%）に至るまで課税します。この規定は、自国の子会社等が（自国以外の国で施行される）所得合算ルールにて課税されることを防止することを意図しています。

<軽課税所得ルール (UTPR) : Undertaxed Payment Rule>

親会社等所在国で所得合算ルールが導入されていない場合等、その企業グループが最低税率（15%）に至るまで課税されていないときは、未達税額を一定の基準により軽課税所得ルール導入国へ配分してその国で課税することとなります。課税方法は、原則としてその国の子会社等に対して損金算入費用を否認して配分された課税額に到達するように調整することとされています。

2. 所得合算ルール (IIR) の詳細

(1) 適用される企業

所得合算ルールは、対象会計年度の直前4年度のうち2年度以上において、連結財務諸表における売上高が7億5,000万ユーロ相当以上（約1,100億円以上）ある多国籍企業グループ等に適用されます。多国籍企業グループ等とは、最終親会社の所在地国以外の国（正確には法域。以下同じ。）に、最低でも1つの法人又は恒久的施設が所在する企業グループ等を言います。

(2) 計算方法

所得合算ルールでは、追加課税（Top-up Tax）の仕組みが採用されています。すなわち、グローバル企業の実効税率を国ごとに計算し、それが最低税率である15%未満となる国がある場合に、その国における税負担が15%となるように差額を親会社所在国において追加課税するというものです。

追加税額の計算については、子会社等ごとに（国外に恒久的施設がある子会社等は、主たる法人と恒久的施設に分けて）、所得金額と対象税額を計算し、それを国ごとに集計して、国ごとの最低税率を計算します。国ごとの実効税率が最低税率（15%）を下回る場合には、実効税率を最低税率から差し引くことで追加税率を計算し、それに超過利益の額（国ごとに計算された所得金額から実質ベースの所得控除額を差し引いた金額）を乗じて国ごとの追加税額を計算します。従って、下記の計算を子会社等ごと、国ごとに行うこととなります。

解りにくい計算方法ですが、人件費と有形固定資産に一定の比率を乗じた金額を通常稼得すべき利益と想定し、それを超えた利益を超過利益と考えます。最低支払うべき税率（最低税率；15%）と実際の税率（実効税率）の差額を追加税率と規定して、超過利益に追加税率を乗じて支払うべき追加税額を計算します。あくまでも仮定の計算ですが、通常の利益を超えた超過利益に対して企業が支払わなくてはならない最低税率の税金を支払っていない場合、支払った税金との差額を追加税として支払うこととするというのがざっくりしたイメージとなります。

$$\frac{\text{調整済対象税額}}{\text{ネット所得の金額}} = \text{実効税率}$$
$$\frac{\text{超過利益}}{(\text{ネット所得の金額} - \text{実質ベースの所得控除額})} \times \frac{\text{追加税率}}{(\text{最低税率} - \text{実効税率})} = \text{追加税額}$$

上記算式の各用語については、以下を参照ください。

ネット所得の金額 (Net Income)

子会社等ごとのネット所得は、その国に所在する各子会社等の連結財務諸表データ（連結法人間取引消去前）による当期利益に、企業買収・再編等に係る一定の調整、及び次の項目につき加算又は減算して計算します。

- 法人税等の金額
- 一定の受取配当金
- 一定の持分に係る損益（持分譲渡損益、持分法投資損益、持分評価損益）
- 一定の評価損益
- 罰科金など政策的に損金算入が認められない項目
- 一定の見積もり年金費用
- その他

さらに、国際海運に係る所得についても、従来から国際課税上は非課税とされているため、ネット所得の計算から除外されます。

調整済対象税額 (Adjusted Covered Taxes)

調整済対象税額は、その国に所在する子会社等のネット所得に対応する法人税等に一定の調整を加えて計算することとなります。ネット所得において除外された所得に対応する法人税等は調整済対象税額からも除外されます。不確実な税務ポジションに対する法人税等、4年以内に現金等で還付される税額控除額、その他一定の法人税等も対象税額から除外されます。一時差異と繰越欠損金に係る繰延税金費用は対象税額に含まれますが、5年以内に戻し入れられない繰延税金負債は取り戻しの対象となる等、その他の詳細な規定があります。さらに、繰延税金の計算に適用される税率は15%を超えないものとされています。なお、タックスヘイブンを対策税制等によって課された法人税等の額は、親会社ではなく、課税対象となる子会社等の対象税額に配分されます。

実効税率 (Effective Tax Rate)

子会社等ごとに計算した対象税額を国ごとに集計した金額を、その国に所在する子会社等ごとに計算したネット所得の合計金額で除して、国ごとの実効税率を計算します。

超過利益 (実質ベースの所得控除額を差し引いた所得)

超過利益の金額は、国ごとに計算したネット所得の金額から、実質ベースの所得控除額を差し引いた金額となります。実質ベースの所得控除額は、その国における実質的な活動に見合った利益相当額を追加税額の対象から除外するための控除で、人件費の10%（その後5%まで逡減）と有形固定資産の帳簿価額の8%（その後5%まで逡減）の合計額として計算されます。

すなわち、実質ベースの所得控除額（通常その国で稼得されると想定される所得額）を控除して超過利益を計算するものです。

追加税率

国別の実効税率が15%未満の場合、国別実効税率と最低税率（15%）の差が、その国に係る追加税率となります。

国別追加税額

国ごとに、超過利益の金額に追加税率を乗じてその事業年度の国別追加税額を計算します。ただし、その国に係る適格とされる国内ミニマム課税額は控除されます。

申告及び納付

最終親会社による所得合算ルールに係る申告及び納付は、対象会計年度終了の日の翌日から15か月（一定の場合には、18か月）以内にその所在国の税務当局に行くこととなります。また、GloBE情報申告書（その多国籍企業グループ等の子会社等の名称、国ごとの実効税率、その多国籍企業グループ等の追加課税額その他を記載した英文による情報申告書）についても、原則として子会社等の所在国の税務当局に同様の期限で提出することとされます。その国に複数の子会社等がある場合には代表する子会社等がその国の税務当局へ提供することとなります。

3. セーフハーバー

昨年の12月15日付でOECD/G20及び包摂的枠組みで承認されたドキュメントとしてセーフハーバー・ルールが発表されています。当該セーフハーバーでは移転価格税制の国別報告書（CbCR）を使用しています。すなわち、以下の場合には、移行期間中（2026年12月31日以前開始事業年度を含み、2028年6月30日後終了事業年度を除く）その国の追加税額はゼロとされ、その国においては所得合算ルールの適用はないものとされます。

- a) 適格国別報告書（CbCR）におけるその国の総収入額が10百万ユーロ未満であり、かつ税引前利益が1百万ユーロ以下である場合
- b) その国の簡易実効税率（適格CbCRを使用した簡易計算実効税率）が2023年及び2024年開始事業年度は15%、2025年開始事業年度は16%、2026年開始事業年度は17%以上である場合
又は
- c) その国の税引前利益が実体ベースの所得控除額以下である場合

移行期間後のセーフハーバーについても、同様なものが想定されているようですが、その詳細は実施細則（Administrative Guidance）において、GloBEルールの趣旨を踏まえて検討されることとなっています。さらに、適格国内ミニマム課税を導入している国に係るセーフハーバーも検討されることとなっています。

4. 日本及びOECD等の今後の動向

昨年の12月23日に令和5年度税制改正の大綱が発表され、第2の柱の所得合算ルールが令和5年度税制改正で導入されることとなりました。（施行は令和6年度4月1日開始事業年度以降となります。）税制改正大綱の内容は、OECDの第2の柱の所得合算ルールと符合しています。税制改正大綱では、いわゆる追加税額の100分の90.7（90.7%）が法人税に、907分の93（約10.25%）が地方法人税（国税）に振り分けられることとなっています。

企業にとって所得合算ルールの最大の懸念点とされていたのは、国別の実効税率計算の複雑さです。分母の所得、分子の税額ともに、会計数値をベースに特有の調整計算を行う必要があります。移行期間中は適格CbCR（国別報告書）を使用した簡易計算がセーフハーバー・ルールとして認められるため、当面の実務における事務負担はかなり軽減されるはずです。

モデル・ルール等では連結財務数値を出発点として計算することとされていますが、海外の国内法化におけるパブリックコンサルテーションでは、連結財務数値は概算値・見積値であるため税務計算にはなじまず、既存の税務計算との一貫性の問題が生ずる可能性があるとの指摘もなされています。この点について、当該国政府は関係機関と調整の上検討すると回答していますが、検討結果は現状においては公表されていないようです。日本においても同様の問題があると思われます。

一方、移行期間後の恒久的なセーフハーバーは、モデル・ルール等で規定されているGloBEルールと同じ結果となる、又はGloBEルールの趣旨・政策目的と合致している（原文では「undermine the integrity of the GloBE Rules」しない」と表現されています。）ことを前提とした簡易計算が許容され

ることとなっています。移行期間中の CbCR を使用したセーフハーバー・ルールを基礎として移行期間中に発生する問題点を修正するという方向性であれば、企業の事務負担が移行期間と比して大幅に増えることはないと思われます。今後の動向が注目されます。

第2の柱の他のルールである（適格）国内ミニマム課税（QDMTT）と軽課税所得ルール（UTPR）の導入については、今回の税制改正大綱には規定されていませんが、早ければ令和7年度（2025年度）の導入を見据えて今後検討されていくと思われます。モデル・ルール等においては、（適格）国内ミニマム税も軽課税所得ルールも、複雑な計算を伴う所得合算ルールに準じて税額の計算を行うこととされています。これらについても、どのような実施細則等が導入されていくか注目されるところで

5. 必要なアクション

所得合算ルールが適用される企業は、セーフハーバーが導入され、CbCR を使用した簡易計算により事務負担は軽減されることとなりますが、依然として付け焼刃で対応できる程度の負荷ではないと思われます。施行は令和6年（2024年）度4月1日開始事業年度以降であり、また所得合算ルールに係る追加税の申告・納税、及び GloBE 情報申告書の提出期限は、15か月（OECD モデル・ルールでは初年度は18か月）以内とされています。比較的余裕があるような感触もありますが、そもそも所得合算ルール自体がかなり複雑な計算であり、また子会社等が日本のタックスヘイブン対策税制による課税を受けた場合、その税額はその子会社等の調整済対象税額に反映されること等を考えると、それほど余裕がある訳ではないように思われます。

また GloBE 情報申告書の内容についても、原案では国別かつ子会社等別の情報が求められていますので、作成の事務負担はかなりなものとなると想定されます。（パブリックコンサルテーション（コメント締め切りは本年2月3日）が行われる予定ですので、それを経て内容が検討されることとなっています。）所得合算ルール及び GloBE 情報申告書の適用事業年度前の事業年度・会計期間につき、予行演習を行っておくべきかも知れません。すなわち、所得合算ルールによる申告・納税及び GloBE 情報申告書の提出を前提として、各国子会社等の連結財務諸表数値の収集手続きとその数値内容、申告作業手順の確認、及び申告書等の作成に係る事務負担の負荷を確認して、必要な内部手順・システムの整備、人員確保等の準備をしておくべきであろうと考えられます。

お見逃しなく！

デジタル課税第2の柱は本来的に非常に複雑な制度です。第2の柱は、今後国内法制化されます。税制改正大綱では明らかにされていない詳細が順次、政省令、規則、通達等で明らかになりますので、それに合わせてどの程度の事務量が必要となるか、連結システム等の改良が必要か等、様々な検討が必要となります。場合によっては、適用事業年度前に予行演習を行う必要があるかもしれません。今後の動向に注目ください。