

包摂的枠組み BEPS 合意

2021年10月8日の BEPS 合意について



包摂的枠組み-2021年10月8日の合意

2021年10月8日、「税源浸食と利益移転に関する包摂的枠組み（IF）」は、2021年7月1日の声明をより具体化する合意の詳細を公表しました。140の包摂的枠組み参加国のうち136ヵ国がこれに合意した一方、ケニア、ナイジェリア、パキスタン、スリランカの4ヵ国が引き続き合意に至りませんでした。

この合意の内容については、「経済のデジタル化から生じる税制上の課題に対処するための2本の柱による解決策に関する声明」というタイトルで全8ページの声明文が公表されていますⁱ。また、2021年10月13日に行われたG20財務大臣・中央銀行総裁会議においても本声明を支持することが確認されていますⁱⁱ。

本声明では、先般の7月1日の声明と平仄を合わせて、2つの柱が論じられており、第一の柱として、超大規模な多国籍企業（Multinational Enterprises, MNE）の一定の利益を市場国への再配分の論点、第二の柱として、グローバルでの最低税率課税制度の導入の論点が取り扱われております。

また声明の付属文書には、詳細ルールの策定、法制度の施行に係る詳細な実施計画、目標とする発効日が含まれています。

目次

- 包摂的枠組み-2021年10月8日の合意
- 第一の柱：利益の再配分
- 第二の柱:グローバル最低税率課税制度
- 未解決の問題
- 米国とEUの考慮事項
- 税務リーダーの To Do
- お問い合わせ先

第一の柱：

利益の再配分

第一の柱は、適用範囲に含まれる多国籍企業に対する新しい利益配分とネクサスルールを提供しています。これらのルールは、「利益 A」として具体的に定められています。10月8日の声明では、新ルールは全世界で200億ユーロ超、利益率（税引前利益／売上高）で10%超の収益を得た多国籍企業に適用されることが再確認されました。7月1日の声明によると、利益 A に基づく配分は20%から30%の間になると示されていましたが、10月8日の合意では、この配分率は25%になるとされています。なお、第一の柱によって1,250億ドルの利益が市場国に再配分されるものと推定されています。

利益 A には、収益帰属ルール（ソースルール）および売上に基づく配分キー（ネクサスルール）の開発が必要とされています。声明では、100万ユーロ以上の売上を得た国・地域が利益 A の配分を受けることが確認されているものの、ルールの詳細は含まれていませんでした。なお、この売上基準の閾値（100万ユーロ）は国内総生産（GDP）が400億ユーロ未満の国・地域については25万ユーロまで引き下げられるとされています。

適用範囲に含まれる MNE グループの残余利益がすでに市場国において課税されている場合、マーケティングおよび販売利益に係るセーフハーバーは、利益 A を通じて当該市場国に配分される残余利益に上限を設けるものとなります。この上限の詳細はまだ決定されていません。

また、各国・地域は強制的かつ拘束力のある仲裁に従うことその他、例外的に限られた一部の途上国・地域は選択的メカニズムの使用を許容されることをこの声明は確認しています。

また、声明は2021年10月8日から、2023年12月31日または多国間条約（MLC）の発効日のいずれか早い日まで、新たなデジタル・サービス税その他関連する類似の措置が施行されず、かつ、いずれの会社に対しても賦課されないことを確約しています。この MLC は、あらゆる企業に関する既存のすべてのデジタル・サービス税その他関連する類似の措置を廃止すること、および将来においてかかる措置を導入しないことを約束するよう、すべての締約国に対して要求するものです。同声明は、「関連する類似の措置」に関する詳細な定義は、MLC およびその説明書の採択の一環として最終的に確定されるとしています。

採掘産業および規制された金融サービスは利益 A の適用範囲外とされたままですが、これらの除外範囲の詳細は依然として不明です。また、二重課税を軽減する仕組みや、多国籍企業グループ内のどの企業が利益 A 債務の支払いに責任を負うかについても、これ以上の詳細は示されていません。

この声明は、各国・地域が「自らの立法プロセスの事情に則して」法律を制定し、第一の柱の利益 A に関する多国間条約を批准するために「あらゆる努力を払う」ことを約束しています。

市場国内における「基本的な」マーケティングおよび販売活動に対するベースライン報酬を規定する利益 B に関する提案の詳細は、2022 年中に、2021 年 7 月 1 日の声明との一貫性を保ちつつ策定される予定です。

第二の柱:

グローバル最低税率課税制度

最低税率 15%

第二の柱は、新しい世界的な税源浸食防止ルール（Global Anti-Base Erosion Rules、GloBE ルール）、つまり、グローバルでの最低税率課税制度を取り扱っています。7 月 1 日の声明では、グローバル最低税率は、「少なくとも 15%」とされていましたが、合意されたグローバル最低税率は 15%でした。

事業の初期段階にある MNE に対する UTPR 適用除外

所得合算ルール（Income Inclusion Rule、IIR）は構成事業体の軽課税所得に関して、親事業体において上乘せ税を課すものです。そしてこれを支える軽課税支払いルール（Undertaxed Payment Rule、UTPR）は、構成事業体の軽課税所得が所得合算ルールによって課税されない限りにおいて、税務上の支払控除を認めないまたは同等の調整を要求するルールです。

これらのルールには、多国籍企業の国際活動の初期段階においては、当該多国籍企業に対する UTPR を適用しないという適用除外が規定されます。国際活動の初期段階にある多国籍企業は、海外に有する有形資産が最大 5,000 万ユーロであり、5 つ以下の他国・地域で事業を行う多国籍企業、と定義されます。この適用除外の取扱いの適用は、多国籍企業が初めて GloBE ルールの適用範囲に入ってから 5 年間に限定され、発効時に GloBE 規則の適用範囲にある MNE については、UTPR 規則の発効時に 5 年の期間が起算されます。

共通のアプローチ

10 月 8 日の声明は引き続き GloBE ルールのことを共通アプローチと述べています。共通アプローチとは、IF 参加国は GloBE ルールを採用する必要はないですが、他の IF 参加国による GloBE ルールの適用（指定されたルールの適用順序と合意されたセーフハーバーの適用も含めて）を受け入れなければならないことを意味しています。IF 参加国は、GloBE ルールを採用する場合、第二の柱で合意した内容に沿って、ルールを実施・執行することに同意することになります。

7億5,000万ユーロの基準を維持

7月1日の声明で想定されているように、GloBEルールは、BEPS Action 13（国別報告）に基づいて決定された7億5,000万ユーロの基準を超える収益を有する多国籍企業に適用されます。ただし、各国・地域は、自国・地域に本社／本店を置く多国籍企業のうち、収益がこの基準を下回っているものに対して、自由にIIRを適用することができるとされています。

適用除外

多国籍企業グループの最終的な親会社（Ultimate Parent Entity、UPE）である政府機関、国際機関、非営利団体、年金ファンドもしくは投資ファンド、またはこれらの事業体、団体、ファンドによって使用される保有ビークルについては、GloBEルールの適用除外が定められています。また国際運輸に関しては、海運事業は適用除外となりますが、航空事業は除外とはなりません。これらは7月1日の声明と一致しています。

実効税率を決定するための国・地域別の課税ベース

GloBEルールでは、対象となる税金の共通の定義と財務会計上の所得を参照して決定された課税ベースを用いて、国・地域別に計算される実効税率テストに基づき、上乗せ税を課すことが説明されていますが、これには第二の柱の租税政策目的に沿った合意された調整の他、一時差異に対処するためのメカニズムが含まれます。なお、これらの一時差異がどのように決定され、どのように処理されるかについての議論は示されていません。

7月1日の声明と平仄を合わせて、新しい合意では、既存の分配時課税制度に関して、4年以内に利益が分配され、最低水準以上の課税が行われる場合には、上乗せ税の租税債務は生じないとされています。

実体による定式的なカーブアウトと最低基準による適用除外

GloBEルールでは、有形資産の帳簿価額および給与に対するマークアップとして決定された金額をGloBEルールの課税ベースから除外する、実体による定式的な適用除外（Formulaic substance carve-out）が規定されています。マークアップ率は当初、有形資産部分は8%、給与部分は10%ですが、いずれも10年かけて最終的に5%に縮減されます。

GloBEルールでは、多国籍企業が1000万ユーロ未満の収益と100万ユーロ未満の利益しか有さない国・地域については、最低基準による除外（デミニマス除外）が規定されています。

この声明では、実施の枠組みにセーフハーバーが含まれることを確認していますが、これらのメカニズムの詳細については記載がありませんでした。

GILTI との共存

7月の声明と平仄を取って、同声明は、公平な競争条件を確保するために、米国の GILTI 税制（米国外軽課税無形資産所得課税制度）が GloBE ルールと共存することを確認していますが、それをどのようにして実現するのかについての詳細は述べてられておりません。

租税条約上のルール（Subject to Tax Rule、STTR）

同声明は、途上国・地域にとっての STTR の重要性を確認するとともに、IF 参加国・地域で、利子、使用料およびその他一定の支払い（さらに議論をして決定される）に対して、STTR 上の最低税率を下回る名目法人税率を適用する国・地域は、IF に参加している途上国・地域からの要求があれば、当該国・地域との二国間条約に STTR を組み込むと定めています。

同声明は、「途上国」を、2019年現在で、一人当たり国民総所得 12,535 ドル以下の国と定義しています。

なお、STTR の下での課税権は、支払に係る税率と最低税率との間の差異に限定されますが、STTR に係る最低税率は 7月の声明では、7.5%から 9%の間とされていましたが、10月の声明で 9%となることが確定しました。

実施とスケジュール

声明の付属文書にある詳細な実施計画には、詳細なルールの完成のための重要なマイルストーン、ならびに、実施／批准される法律／条約の目標期限、および、ルールの施行の目標期限が定められています。

時系列で:

- (i) GloBE モデルルールおよびそのコメンタリー、STTR モデル条約条項およびそのコメンタリーが 2021 年 11 月末までに整備されます
- (ii) 利益 A ルールおよびその説明文を含む多国間条約（MLC）、およびモデル国内法制およびそのコメンタリーは 2022 年初めまでに完成される予定です
- (iii) MLC 調印のセレモニーは、2022 年半ばまでに開催される予定です
- (iv) STTR に係る多国間協定（MLI）は 2022 年半ばまでに開発される予定です
- (v) 遅くとも 2022 年末までに GloBE ルールの実施の枠組みが開発される予定です（GloBE ルールのための多国間条約を含む可能性があります）

- (vi) 利益 B の成果物は 2022 年末までにリリースされる予定です。実施計画は利害関係者との協議の必要性に言及していますが、上記の文書が示された時期に公表されるかどうかは不明です

タイムラインの運用に関しては、ルールのすべての要素（つまり、利益 A、GloBE ルール、STTR、利益 B、デジタル・サービス税の取下げ）について、実施計画では、IF 参加国が、タイムラインの目標を達成するために、自国の立法プロセスの中であらゆる努力をすることを全面的に約束するとしています。

利益 A については、MLC を通じた実施により、2023 年の発効を目指していることが記されています。これは、相当数の国・地域（critical mass of jurisdictions）が批准した場合に実現するとされており、MLC に署名する IF 国・地域は、できる限り速やかに批准することが期待されています。なお相当数の国々の閾値はまだ定義されておらず、2022 年初めに MLC で設定される予定です。したがって利益 A の配分が 2023 年から開始されるかどうかは不明です。

第二の柱のルールは、IF 声明に従い、2022 年に法制化され、2023 年に IIR と STTR が発効する予定ですが、UTPR は 2024 年に発効する予定です。前述したように、各国・地域の立法プロセスの速度には限界があることが認識されているため、IF 参加国の相当数がどの段階でルールを導入できるかについては、今後の見通しは立っていません。利益 B の実施およびデジタル・サービス税その他関連する同様の措置の取り下げの実施時期も、明らかになっていません。

未解決の問題

未解決の問題が数多く残っており、これらには次のようなものが含まれます。

第一の柱について

- MNE グループの定義
- 外国最低収益基準による適用除外
- 規制された金融サービスおよび採掘事業の定義（例えば、適格性判定のための閾値が適用除外活動からのグループ収益に対して設定されるかどうか、また、完全には除外できないグループに対してセグメンテーションを行う必要があるかどうか）
- 収益帰属ルール（ソースルール）の最終設計、マーケティングおよび販売に係るセーフハーバーの設計および二重課税救済ルールの設計（これは、各国・地域が実際にどの程度の税収を得られるかにかかる重大な影響を与えます。例えば、源泉徴収税と利益 A に係る税額との相殺の可能性を含みます）
- 利益 B ルール（強制適用または任意適用のいずれによって制度化するかという点を含みます）
- 強制的かつ拘束力のある紛争解決策メカニズムの設計

第二の柱について

- セーフハーバーの設計
- STTR の範囲と条約の更新が必要な状況の整理
- 損失、繰延税金、UTPR 配分メカニズム、ジョイント・ベンチャー・ルールなどの技術的な設計上の論点の整理

コンサルテーション

この声明では、実施までの時間的制約の中でも、利害関係者と協議しながら作業を進めることが定められています。

米国と EU の考慮事項

欧州でのその他の考慮事項

欧州委員会は、すべての EU 加盟国において第一の柱および第二の柱を一貫して実施し、欧州連合法との適合性を確保するには、新しい EU 指令が必要であると述べています。この EU の立法ルートは 2022 年の第一四半期に開始される可能性があります。新たなグローバルスタンダードを実施する EU 指令の採択には、EU 加盟国の全員一致の合意を必要としますが、すべての EU 加盟国が 2021 年 7 月に OECD の IF 声明に署名したわけではありませんでした。

特にハンガリー（実体によるカーブアウト）、アイルランド（最低税率）、エストニア（分配時課税法人税）の懸念に対処する妥協的解決策を見出すための集中的な EU の調整努力と OECD の IF 協力を経て、現在では、すべての EU 加盟国が、EU 指令の形で新しいグローバルルールを採用することを望んでいるようです（ただし、OECD の IF 参加国ではないキプロスが EU のコンセンサス・グループに参加できることが前提）。

米国でのその他の考慮事項

第一の柱および第二の柱を米国で実施するには、立法措置が必要となります。現政権は、OECD 包摂的枠組み合意の第二の柱に沿って現行の米国税制を改革するためのいくつかの提案を含む予算を発表しました。米国議会の税制関係委員会は、現在も税制改革パッケージの輪郭を議論していますが、初期の提案では、政権の予算案の多くは採用されていないものの、GILTI 税率の 15% 強への引き上げや、国・地域別アプローチの採用など、第二の柱の合意アプローチに沿った条項も含まれています。

米国内で、より広範な税制とインフラ・パッケージについて政治的な合意が得られることを条件に、実施のための税法が今年末から 2022 年初めまでに制定される可能性があります。これまでのところ、米国政府や議会の税制の起草者等は、第一の柱に関連する立法文言や提案を行

っていません。これは、第一の柱のいくつかの重要な点がまだ合意されていないためだと思われます。イエレン長官は、以前の公式声明で、第一の柱の実施は2022年に取り組みむことを示唆していました。

税務リーダーの To Do

各国でのルールの導入・実施に向けて、今後より詳細な議論が展開されていく見込みです。今回合意された BEPS2.0 の枠組みが導入された場合、多くの多国籍企業に広範な影響を与えます。実施に向けたスケジュールを考えると、影響を受ける可能性のある企業は、今回の合意内容を理解するのみならず、今後の展開を想定し、結果として生じる変化に備え、準備を進めていくことが重要となります。例えば、以下のような対応を図ることが肝要です。

1 議論・導入に関する進展状況の監視

制度の最終化に向けた議論の動向、導入・運用に関する詳細な議論などについて、常に状況を注視し、関連情報をアップデートしていくことが推奨されます。

2 コンサルテーション

包摂的枠組みでは、利害関係者からのフィードバックを歓迎しています。各多国籍企業においては、自らの懸念を整理し、必要に応じて、ルールに内在する問題点等について（自らまたは各団体・外部アドバイザーなどを通じて）問題提起するなどの対応を検討することが推奨されます。

3 モデル化と影響の評価

第一の柱・第二の柱が目指すゴールは複雑であり、本邦外国子会社合算税制などの既存の国内ルールと交錯する可能性があります。すべての多国籍企業は、適切な評価ツールを使用して、これらの制度が導入された場合の影響を試算し、既存ルールとの関連性や影響度を評価し、二重課税や税効率の悪化の発生、その他の悪影響を未然に防止する措置を図ることが重要となります。

4 実施の追跡

合意された改革の実施には、立法上の採択と、必要に応じて署名された多国間文書の批准が必要です。多国籍企業は、国・地域ごとに立法および議会のプロセスが異なるため、様々なプロセスのスケジュールおよび関連する要件を理解し、それぞれの国・地域の法律がいつ施行されるかを追跡する必要があります。

お問合せ先（日本）

KPMG 税理士法人



中宇根 幹夫

国際事業アドバイザー
パートナー

mikio.nakaune@jp.kpmg.com



神津 隆幸

インターナショナル・コーポレート・タックス
パートナー

takayuki.kozu@jp.kpmg.com



須崎 洋介

国際事業アドバイザー
パートナー

yosuke.suzaki@jp.kpmg.com



藤原 拓哉

国際事業アドバイザー
パートナー

takuya.fujihara@jp.kpmg.com



吉岡 伸朗

M&A／グローバルソリューションズ
パートナー

nobuaki.yoshioka@jp.kpmg.com

お問合せ先（グローバル・アジア太平洋地域）

Global Tax Policy Leadership Group

Grant Wardell-Johnson
Global Tax Policy Leader and Chair
 E: Grant.WardellJohnson@kpmg.co.uk

Conrad Turley
Asia Pacific Regional Tax Policy Leader
 E: conrad.turley@kpmg.com

Manal Corwin
Americas Regional Tax Policy Leader
 E: mcorwin@kpmg.com

Chris Morgan
Responsible Tax Project Leader
 E: christopher.morgan@kpmg.co.uk

Vinod Kalloe
EMA Regional Tax Policy Leader
 E: kalloe.vinod@kpmg.com

Singapore contacts

Ajay K Sanganeria
Partner
Head of Tax
 E: asanganeria@kpmg.com.sg

Dean Rolfe
Partner
Head of International Tax, Asia Pacific
 E: deanrolfe@kpmg.com.sg

Felicia Chia
Partner
Head of Transfer Pricing, Tax
 E: fchia@kpmg.com.sg

Harvey Koenig
Partner
**Energy & Natural Resources and
 Telecommunications, Media & Technology, Tax**
 E: harveykoenig@kpmg.com.sg

ⁱ Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – 8 October 2021
<https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>

ⁱⁱ 財務省：『20 国財務大臣・中央銀行総裁会議声明（仮訳）』
https://www.mof.go.jp/policy/international_policy/convention/g20/g20_20211013.pdf

本稿で紹介するサービスは、公認会計士法、独立性規則および利益相反等の観点から、提供できる企業や提供できる業務の範囲等に一定の制限がかかる場合があります。詳しくは KPMG 税理士法人までお問合せください。

home.kpmg/jp/tax



© 2021 Copyright owned by one or more of the KPMG International entities. KPMG International entities provide no services to clients. All rights reserved.

KPMG refers to the global organisation or to one or more of the member firms of KPMG International Limited ("KPMG International"), each of which is a separate legal entity. KPMG International Limited is a private English company limited by guarantee and does not provide services to clients. For more detail about our structure please visit home.kpmg/governance.

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavor to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act on such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organisation.