

OECD 「**Reports on the Pillar One and Pillar Two Blueprint**」 公開諮問文書に対するコメント

2020年10月12日、経済協力開発機構（OECD）は標記公開諮問文書を公表し、意見募集を開始した。本文書は、経済の電子化に伴い、従来の国際課税の枠組みの下では対処できない課税上の課題である高度に電子化されたビジネスに対応するものである。経済のデジタル化に伴い国際課税原則を見直し、市場国に対し適切に課税所得を配分するためのルール策定を目指す第1の柱（利益配分ルール等）、軽課税国への利益移転に対抗する措置の導入を目指す第2の柱（最低税額の導入）についての現時点での青写真を提示しており、「将来の合意のための強固な土台」と位置づけられている。

包摂的枠組み（137の国と地域）での合意により各国独自のデジタル課税が撤廃され、レベルプレイングフィールド（公正な競争条件）の実現に向けた動きの加速が期待される一方で、青写真通りの制度が導入されると、多国籍企業の税務コンプライアンス対応が過度に増加する等の懸念がある。

経理委員会は本諮問文書に記された各論点に関する意見を取りまとめ、2020年12月14日、OECD宛提出した。

政一発 第78号
2020年12月14日

経済協力開発機構
Centre for Tax Policy and Administration

一般社団法人 日本貿易会
経理委員会

OECD 「**Public Consultation Document : Reports on the Pillar One and Pillar Two Blueprint**」 に対するコメント

一般社団法人日本貿易会はOECD「**Reports on the Pillar One and Pillar Two Blueprint**」公開諮問文書に対し、以下のとおりコメントする。

一般社団法人日本貿易会は、日本の貿易商社及び貿易団体を中心とする貿易業界団体であり、そのなかで経理委員会は、各種税制に関する意見発信を、主な活動内容の一つとしている（末尾に当会経理委員会の参加会社を記載）。

はじめに

日本貿易会は BEPS 包摂的枠組による経済の電子化に係る課税上の課題への取り組みの進展と青写真の公表を歓迎する。これにより各国独自のデジタル課税が撤廃され、税の予見可能性が高まるとともに、レベルプレイングフィールドの実現に向けた動きが加速することを期待する。また、特に青写真では納税者の事務負担に関する各種検討がなされていることに感謝を表明したい。

しかしながら、青写真通りの制度が導入されると、多国籍企業の税務コンプライアンス対応が過度に増加すると考えられ、実務運用に耐え得る制度設計が必要である。例えば、最終的に課税の対象から外れる蓋然性が極めて高い会社・取引に関してはコンプライア

ンス対応の負担を減らすよう、適用対象を絞り込むプロセスや計算の順序は丁寧に設計していく必要がある。また、課税の対象を一定規模以上の MNE に限定していることと平仄を合わせ、MNE の中で重要性の低い会社・取引については対象から除くべきである。

仮に青写真通りの制度が導入される場合、一定の人的投資・システム投資やプロセスの構築が必須であるため、十分な準備期間が必要となることも指摘しておきたい。グループ内外の各社から様々な情報を取り付けて分析・計算する必要があるため、事業年度終了後申告期限までの期間も十分に確保する必要がある。

第 1 の柱について、特に **Amount B** は、経済のデジタル化に伴う課税上の弊害とは直接に関係がなく、納税者と課税当局間の紛争を減らすために既存の移転価格ルールを補完するものであると理解しているが、基礎的なマーケティング・販売活動という新しい概念を導入し、簡易的なアプローチで事業体の課税所得を算出することは、移転価格税制の執行に不慣れな、或いはアグレッシブな課税を行う課税当局による濫用を招く可能性があり、むしろ紛争の増加につながる懸念があるため、同制度の射程を限定的とすることを求める。

また、市場国が新たな定義に基づくネクサスの存在を幅広く主張することを防ぐため、新たなネクサスは第 1 の柱における **Amount A** の対象を特定するためのものであって、あくまで従来の PE に基づく課税が原則であることを明確にして頂きたい。

加えて、青写真で示されている **Amount A** の適用ステップでは、対象ビジネスの多寡や利益率の高低に拘らず、対象ビジネスやネクサス有無の特定を行う必要があるなど、最終的な課税の有無に拘わらず事務負担が大きいため、効率的な制度設計とするよう、改めて配慮願いたい。

第 2 の柱については、数百社～一千社超に上るグループ会社についてある程度精緻に課税ベースや **Covered tax** の集計を行う **IIR** や、取引単位で支払側・受領側双方の税率を考慮して源泉徴収税額と国外所得免税・外国税額控除額を算定する **STTR** など、相当の事務負担が懸念される制度設計となっているため、簡素化オプションの導入や連結外子会社の適用除外などを通じ、可能な限りの制度簡素化を追求する必要がある。特に分割保有ルールは実務的に対応が困難を極めるため、見直しを強く求めたい。

また、**IIR** は **CFC** 税制や第 1 の柱を適用した後に適用するものであり、更に簡素化オプションで **CbCR** の情報を使用する場合には **CbCR** の提出を待ってから集計作業を開始することとなる。従い、第 2 の柱の申告期限は、特に余裕を持って設定する必要があることに留意願いたい。

最後に、第 2 の柱に関しては、レベルプレイングフィールドを実現する観点から、各国が足並みを揃えて導入することを確保するための取り組みも検討すべきと考える。

1. 第 1 の柱

Amount A

I. 活動テスト

- **Amount A** の議論の出発点は価値創造と課税の場所が異なることへの対処であり、デジタルサービスは **ADS** により捕捉される中で、**CFB** は基本的には物理的プレゼンスに依拠した伝統的な課税原則により価値創造の場所で適切に課税を受けていることから、出来る限りその範囲は限定されるべきである。特に **CFB** の「**Owner**」については射程が明確ではなく、課税当局によっては広範な関係者がこれに該当するものと判断される虞があるため、一つの商品・サービスにつき、その商品・サービス自体のブランドを有する単一の MNE のみを **Owner** と定義付けることにより、射程を絞り込むとともに紛争の可能性を低減させることが望ましい。
- **ADS** について、ポジティブリストとネガティブリストを可能な限り拡充して対象事業の明確化を図るべきである。

II. Revenue の閾値

- Amount A の適用プロセスは、対象ビジネスの特定と対象ビジネスの Revenue 金額の把握から始まるが、多国籍企業グループが非常に広範な事業を営むケースにおいては、対象ビジネスの特定自体に多大な事務負担がかかる。グループ全体もしくは（セグメンテーションが求められる多国籍企業グループにあつては）セグメントの利益率が、合意された通常利益率以下である場合は、仮に対象事業が存在したとしても残余利益は生じず Amount A はゼロとなることから、グループ全体もしくは当該セグメントについて対象ビジネスの特定ならびに Revenue 金額の把握を省略することも認めて頂きたい。

III. ネクサスルール

- Amount A は物理的施設等を経由しなくとも市場国で事業活動が可能になったことを背景として市場国に課税権を認めようとするものである一方、CFB については市場国での事業活動への関与の度合いが区々であることから、プラスファクターは重要かつ持続的な市場国への関与を示すものである必要がある。しかしながら、重要かつ持続的な市場国への関与には、当該 CFB に関連する物理的拠点を保有して人的活動を行うもの、物理的拠点を保有せずに電子的技術により把握した市場情報を活用するもの、物理的拠点を保有せずに巨額の広告宣伝活動を行うものなど、様々な形が考えられるため、一律にプラスファクターを定義づけることは困難であり、また実態把握に必要な事務負担も懸念される。従い、十分に高い Revenue 金額を閾値として設定し、プラスファクターとすることが現実的である。

IV. レベニュー・ソーシング・ルール

- 卸売業者の立場として、Amount A 対象事業者から最終販売先国に関する情報を要求されても、海外に数百の販売子会社があることや、複数の販売業者を経て最終消費者に販売されているケースもあることを考えると、必要な情報を網羅的に Amount A 対象事業者に提供することは、極めて難しい。なお、仮に Amount A 対象事業者において Amount A に関する税務紛争が生じた場合でも、Amount A 対象事業者に提供した最終販売先国情報について、その証憑や詳細データを追加提出することは原則不要として頂きたい。
- Amount A 対象事業者への情報提供を目的に契約変更する場合、特に複数の販売業者を経て最終消費者に販売しているケースでは、最終消費者への販売業者に至るまでのすべての段階において契約変更が必要であり、これに網羅的に対応する事は非常に困難である。契約変更のための合理的なステップを踏んだ後で初めて社内管理目的の市場調査結果を活用可能とするコンセプトは理解するが、契約変更が困難なケースが例外的ではないことを踏まえ、過度に厳格に文書作成を要求しないようにして頂きたい。
- 第三者である販社からの情報は、情報入手可能性の観点から、Revenue 以外のもの（数量等）でも認めることとされている点に強く賛同する。Revenue などの財務数値は秘匿性の高い情報であり、取引相手である Amount A 対象事業者への開示に適さないケースがある。

V. セグメンテーション

- 連結財務諸表における開示セグメントであれば作成方法も確立されていること、経営上の意思決定や業績評価を行う単位を決める際には IAS14 号に記載の要素が考慮されるのが一般的であること（さもないと意思決定や業績評価における誤謬リスクが高まる）、外部監査人による監査を通じて正確性も担保されており恣意的なセグメント変更も困難なこと、セグメントの組替や細分化には多大な事務負担を伴う

ことなどを考えると、既存の開示セグメントを利用することを原則とするのが望ましい。

- 同一セグメント内での細分化については、税引前損益までの切出損益の作成が実務上不可能であることから、ADS/CFB とそれ以外の活動との間でのセグメンテーションを含め、セグメント内での細分化は要求されるべきでない。
- セグメントの Revenue 全体に占めるセグメント間取引に係る Revenue の割合が小さい場合には、セグメント間取引を調整する効果に比し、セグメント間取引に係る利益を特定しグループ外に販売したセグメントに利益を寄せる等の対応を行うための実務負担が極めて大きい。従い、セグメント間取引の割合が一定水準に満たない場合には調整不要として頂きたい。

VI. 繰越欠損金制度

- 単年度の損益変動の影響を緩和するため、Amount A の算定上、制度導入前の損失を考慮に入れることが望ましい。但し、過年度の AD/CFB の Revenue を把握する必要が生じ、MNE によっては実務上の負担が大きいと考えられるため、MNE の選択により利用しないことも可とすべき。なお、実務上の負担を勘案し、制度導入前の遡及期間は3年程度が妥当と考える。
- Amount A の損失を市場国に配分するとなると還付・控除・繰越等の手続きが煩雑であることから、親会社所在国にて一元的に単一の勘定を通じて繰越欠損金として管理することが望ましい。
- 需要の変化や製品ライフサイクル等による価格変動が大きく、単年度のみでの利益率で Amount A の課税を行うことが適切ではないケースがある。Amount A が所定の通常利益率を超える場合に生じることを踏まえると、繰越制度は「利益不足」も含めて導入されるべきである。但し、それにより通常利益率の閾値が引き下げられることは適当ではない。

VII. ダブルカウントの問題

- 市場国においてロイヤリティとして既に現行税制下で源泉徴収課税されているものは、Amount A の対象に含めるとダブルカウントとなるが、斯かる課税済の Revenue を Amount A の対象から除外する事務負担を考慮すると、二重課税の排除メカニズムにおいて対処することが望ましい。
- マーケティング・販売利益セーフハーバーは既に ALP ベースで超過利益が配分されている地域に重ねて Amount A を配分するとダブルカウントになるという問題意識から考え出されたものと理解しており、そのコンセプトには賛同するが、実務上の対応が難しいため制度の簡素化が必要。市場国におけるルーティン販売活動の固定リターンは、例えば Amount A の基礎となる超過利益を算定する際に控除する利益率閾値 (Profitability threshold) と同一とすること、また、市場国における「既存のマーケティング・販売利益」に係る利益率は、市場国に既存の ALP ベースで配分されている利益を市場国の物理的拠点全体について合計して計算することが考えられる。なお、実務上の煩雑さに鑑み、MNE の選択によりセーフハーバーを適用せず、二重課税の排除メカニズムにおいて対処することも認められるべきである。

VIII. 支払事業体の特定及び二重課税の排除

- 原則として、最終親会社が申告納税義務を負うこととしつつ、最終親会社が活動テスト又は収益性テストのような一定のテストで欠格となる場合や、MNE が支払事業体の詳細な特定を選択する場合に限り、支払事業体特定のプロセスを適用することが望ましい。
- 収益性テストの目的が Amount A の支払能力の把握であれば、Amount A の原資となる PBT の絶対値を使用することで問題無いと考える。給与と資産のリターンの計

算は実践的とは言えず、徒に制度を複雑化している印象が否めない。

- 市場接続優先度テストの目的は市場国との十分な関連性を有する事業体をその市場国への支払事業体とするものと理解するが、相当数の事業体と市場国があるため、極めて複雑な実務となる。従い、原則として市場接続優先度テストは行わず、最終親会社を支払事業体とするのが現実的な方策だと考える。
- ある国の税務調査で Amount A に係る更正が行われた場合、関係する他国と見解が異なると、二重課税の排除を効率的に行うことが困難になる。従い、Amount A の更正は関係国の当局間での合意に基づくことを条件とする必要がある。
- 利益配分の見直しというコンセプトに鑑みると、二重課税の排除の方法としては国外所得免除方式が採用されるべきである。外国税額控除方式の場合は、制度によっては二重課税が残る懸念がある。

Amount B

IX. スコープ

- 既存の移転価格ルールと整合する形での Amount B の制度設計と「narrow scope」の方向性に賛同する。Amount B の範囲を拡大すると既存の PLI との整合性維持が難しくなるなど制度の複雑性が増し、MNE・税務当局とも事務負担が増加するとともに、税務紛争が増加することも懸念される。機能リスク分析の結果、TNMM/ROS が適切とされるケースについてのみ、ベンチマーキングを省略する手段として Amount B が適用されることが望ましい。
- 青写真におけるポジティブ/ネガティブリストの記載のみでは、Amount B の対象となる事業体とサービスプロバイダーやコミッション、セールスエージェントとの間の境界が明確とならず、Amount B の対象該非につき当局と見解が相違する懸念がある。従い、事業体が果たす機能と売上との間に相関関係が認められる場合にのみ、Amount B の対象となることを明記して頂きたい。例えば、総合商社の海外現地法人は、外形的には非関連者への再販を目的とした国外関連者からの商品購入を行っているように見えるが、機能的には供給者と需要者との間の仲介を行っているに過ぎず、機能と売上との間に相関関係は無いため、売上に対する利益率により算定される Amount B の対象とするのは適当でない。
- ネガティブリストでは、基礎的なマーケティング・販売活動よりも高い機能を果たしている例だけでなく、基礎的なマーケティング・販売活動よりも低い機能を果たしている例についても提示すべきである。例えば、供給者である関連者と需要者である第三者との間で契約条件が決定される取引においてごく限定的な機能のみを提供する事業者など、事業者の利益が売上に連動しない例を、ネガティブリストに記載して頂きたい。
- 多機能な事業体については、既存の移転価格ルールに則って TPM/PLI を決定し、TNMM/ROS となる部分のみに Amount B を適用すれば良いと考える。

X. 利益水準指標及び算出方法

- IFRS には段階利益の考え方がないため、Amount B の分子として EBIT や PBT が例示されていると理解するが、そもそも Amount B は、既存の移転価格ルールの下で TNMM/ROS が適切とされるケースについて、ベンチマーキングを省略する手段として導入されるものとの位置付けである。従い、売上高利益率の分子は既存の移転価格ルールと整合的な形で、営業利益とすることが適切と考える。仮に EBIT や PBT を使用する場合には、受動的所得や固定資産関連損益など、マーケティング・販売活動と関連しない損益を控除すべきだが、複雑化に起因する事務負担と紛争の増加が懸念されるため、支持しない。

税の安定性

XI. 税の安定性

- Amount A に関する紛争は多数の国が関与することとなり、既存の紛争解決メカニズムでは解決が難しい。また、事後の紛争解決では二重課税が残るリスクがある。斯かる中、事前に Amount A の内容を確定させる拘束的な「早期の税の安定性プロセス」の導入を支持する。MLI 等を通じ、Amount A を採用するすべての国が拘束的紛争防止プロセスに同意することを第 1 の柱の導入に係る前提条件とすべきである。

2. 第 2 の柱

I. GILTI との共存

- GloBE ルールは、稼得した所得に対して租税負担の割合が不当に低い場合において、これを是正する目的で導入が検討されているものと理解している。従い、当該目的の範囲内においてのみ、GloBE ルールに基づく課税が為されるべきであり、GloBE ルールの適用によって単一の所得に対して複数回課税されることを避ける制度設計が必須と考える。
- 斯かる二重課税排除の観点から、GILTI に関しても GloBE ルール同様、国際的な協調を図りトップダウンアプローチを採用し、最終親会社が米国に所在しない場合には GILTI の対象から外すべきである。仮に GILTI についてトップダウンアプローチが採用されない場合には、少なくとも GILTI による課税額を ETR 計算に反映すべきである。

II. GloBE ルールの対象範囲

- 投資ファンドと一般企業は幅広い分野で競合関係にある。投資ファンドの税務上の中立性は前提となるにしても、投資ファンドが GloBE ルールの対象から除外されることで、入札案件等において価格競争力に差が生まれ、公平な競争環境に懸念が生じる点は指摘しておきたい。
- 連結外子会社が GloBE ルールの対象に含まれているが、連結外子会社については、各社ごとの重要性のみならず、連結外子会社全てを合計してもなお重要性がないことを会計監査人と毎年確認しており、重要性の観点で漏れが生じる懸念は小さいと考える。利益移転の結果として重要性が小さく見える可能性・懸念についても、仮に意図的な利益移転を行うのであれば、高課税国から軽課税国への利益移転が行われるはずにて、manipulation の結果として重要性が小さくなるのはむしろ高課税国のエンティティであることを踏まえると、連結外子会社を含める必要性は低い。
- 青写真では、CbCR 作成目的で既に連結外子会社から一定の情報を取り付けているため、連結外子会社を対象に含めたとしても過度な追加事務負担は生じないとしているが、必要な情報を追加で取るためには相当な事務負担が生じることをご認識頂きたい。例えば、各社の決算情報に含まれる基礎的な項目であれば、ある程度の正確性は期待できるものの、GloBE ルールの枠組みで使用する各種調整に必要な情報を正しく入手することは容易ではなく、親会社側で正確性をチェックせざるを得ないことを考えると、実務的な負荷は非常に高い。
- IIR と UTPR は共通アプローチにて、UTPR のために連結外子会社を捕捉する必要があるかもしれないが、連結外子会社に係る事務負担増の観点からは、少なくとも IIR については連結外子会社を対象外とすること、つまり IIR を導入せず UTPR を導入する場合にのみ連結外子会社を対象とすることを検討頂きたい。

III. GloBE ルールでの ETR の計算

- 配当やキャピタルゲイン・ロスを課税ベースから除外すること自体は適切と考える

が、これらの項目は国によって課税上の取り扱いが異なることから、該当する損益を GloBE 課税ベースから調整するだけでなく、これに対応する税金を税金費用から正しく調整するためには、株式持分比率や株式保有期間を個別に把握する必要がある、相当な事務負担が生じる。従い、何らかの簡便的な計算方法を検討頂きたい。

- 配当やキャピタルゲインについて、MNE グループの持分比率が一定割合以下の場合に GloBE 課税ベースに含める方向性が示されているが、それぞれの配当やキャピタルゲインについて、出資先に対する子会社の株式持分比率を確認するとなると、多大な事務負担を伴う。また、低税率国においては配当・キャピタルゲインいずれも免税となっているケースが多いと思われる。従い、必要に応じて金融サービス業や証券業など一定の業種に対する手当を行った上で、配当・キャピタルゲインは持分比率に拘らず一律除外して頂きたい。
- 加速度償却の取扱いについては、税効果会計の利用よりも、税務上の償却費の利用が好ましいと考える。税効果会計を利用する場合、一時差異を把握するのみならず一時差異に係る税率を会社ごと（若しくは国ごと）に把握する必要があるが、税務上の償却費を利用する場合は税率の把握までは不要。また、損失の繰越制度の適用に関し、税効果会計を利用する場合は会計上の赤字を繰り越した上で、繰延税金費用を Covered tax として繰り越す必要があるが、税務上の償却費を利用する場合は会計上の赤字と償却費の税会差の合計額を繰越損失として繰り越せば良い。従い、事務負担の観点から税務上の償却費の利用が望ましい。
- CFC 税制により所得合算を受ける親会社が欠損であり、税金の実支払額が無い場合であっても、ETR 計算上は当該 CFC 税制によるみなし税額を CFC 所在地国の Covered tax に配分する制度設計とすべきである。これは、税金の実支払額が発生していない場合であっても、親会社の損金（または繰越欠損金）の消化により消化分の経済的価値を喪失していると言えるため、更に GloBE ルールに基づく課税が行われるとすれば経済実態にそぐわない課税（taxation in excess of economic income）になると考えられるためである。また、IIR は親会社の所得の状況に拘らず、国・地域毎の ETR が最低税率を下回る場合に追加課税を行う制度であるため、親会社の欠損により親会社所在国で CFC 合算所得に対する課税が生じていない場合であっても、理論値を CFC 所在地国の Covered tax に含めるべきと考える。
- 二重課税排除の観点から、最終親会社以外での CFC 税制（例：親会社が日本の場合の、第三国（米国、蘭国等）の CFC 税制）の適用がある場合には、当該第三国での CFC 税制により発生した税額も CFC 所在地国の Covered tax に含めるべきである。

IV. 繰越欠損金制度とカーブアウト

- GloBE ルール導入前後で、発生した損失について異なる取り扱いとなることは適切ではないため、GloBE ルール導入前の損失についての手当は必要である。但し、GloBE ルール導入年度の期首時点で GloBE ルールに基づく繰越欠損金等を算出することは実務上困難であるため、便宜、導入時点の繰延税金資産（評価性引当金控除前）を導入以降の Covered tax に加算することが考えられる。
- 例えば有形固定資産や土地の減損損失が発生した場合など、一次差異の解消期間が7年を超えるケースは容易に想定される。よって、現地繰越税額及び IIR tax credit の繰越期間は無期限とするか、少なくとも20年程度の長期として頂きたい。
- 財務諸表上、減価償却資産として認識する資産の範囲は、会計基準（例えばリース会計）によって異なる場合があるため、各 MNE が採用する会計基準によって公平性を欠く事態が生じぬよう、有形資産に基づくカーブアウトについては、追加的な考慮が必要である。

V. 簡素化のオプション

- 「CbCR の ETR セーフハーバー」は、現状の CbCR で求められていない記載項目を追加することで対応せざるを得ず、相応の事務負担が想定される。CbCR 数値から GloBE 課税ベースへの一定の調整を行うことは容易ではなく、特に源泉税の帰属国の付替や CFC 税制に基づく税金の配分など税金関係の調整は、税効果会計の使用ではカバーできず、対応が難しい。必要最小限の調整しか行わない場合には、セーフハーバー適用となる ETR 閾値が保守的に高く設定されるであろうことを考えても、簡素化にはさほど資さないかもしれない。
本セーフハーバーの適用は、CbCR が連結財務諸表作成上の親会社の会計基準に基づいて作成されていることが要件となっているが、個々の構成会社等の数値が IFRS と同等と認められている会計基準に基づいて作成されている場合、もしくは連結財務諸表作成上の親会社の会計基準に基づく数値を入手できる場合には、これを認めるべきである。
本セーフハーバーは、あくまでセーフハーバーとしての位置付けであり、セーフハーバー ETR を下回った場合には、通常の GloBE ルール同様の取り扱いをすべきである。従い、本セーフハーバーの適用により GloBE 課税所得の計算を実施していなかった MNE がある年にセーフハーバー ETR を下回り GloBE 課税所得の計算を実施した場合には、遡及計算による繰越制度の適用を認めるべきと考える。
- 「デミニマス利益の除外」は、簡素化に大きく資する措置であり強く賛同する。なお、第2の柱の導入に伴い追加的に生じる事務負担等を考えると、制度導入の費用対効果の観点からは、レベルプレイングフィールドを阻害する、つまり低税率の享受が多国籍企業グループにとって定量的に有意なメリットを生む場合にのみ、網をかければよいと考える。多国籍グループごとに利益水準に大きな差があることを踏まえると、「デミニマス利益の除外」は、金額ではなく率をベースにした閾値が望ましい。
率をベースとする場合、定量的に重要性の高い一部子会社の業績変動の影響を受けてグローバル税引前利益が年度ごとに大きく変動する可能性があることから、年度ごとにデミニマス利益の水準が大きく上下し、ある年度において本簡素化が機能しなくなることを防ぐため、税引前利益の数字は複数年度平均を用いることも一案と考える。
デミニマス計算に使用する税引前利益は、CbCR が連結財務諸表作成上の親会社の会計基準に基づいて作成されている限り CbCR の数値を調整無しに使用可能とされているが、個々の構成会社等の数値が IFRS と同等と認められている会計基準に基づいて作成されている場合、もしくは連結財務諸表作成上の親会社の会計基準に基づく数値を入手できる場合には、そうした数値の使用も可とすべきである。
本セーフハーバーの適用により GloBE 課税所得の計算を実施していなかった MNE がある年にデミニマス利益を上回り GloBE 課税所得の計算を実施した場合には、遡及計算による繰越制度の適用を認めるべきと考える。
- 「数年分をカバーする単一国での ETR 計算」は、基準年には全ての国・地域の ETR 計算が求められるため、数百社の対象会社を有する大規模 MNE グループにとっては相当な事務負担となる他、基準年や免除期間を利用した濫用を防止するために一定程度細かなルールが入ると想定されることから、4つの簡素化オプションの中では最も簡素化に資しないと考える。
- 「税務行政ガイダンス」は、低リスクとみなされる国・地域、いわゆるホワイトリスト国を指定するものであり、当該国については一切の ETR 計算が不要になることから、国数次第ではあるが簡素化に大きく資する措置にて、強く賛同する。なお、ホワイトリストの改訂頻度と適用対象期間については検討が必要であり、申告準備に要する期間を踏まえれば、事業年度末時点で有効なホワイトリストが当該事業年度に係る申告に適用されることが妥当である。低リスク国の決定要因としては、当該国の法定実効税率、企業誘致に係る過度な優遇税制の有無、CFC 税制の存在等が

考えられる。

- 以上に鑑み、「デミニマス利益の除外」と「税務行政ガイダンス」を組み合わせることで、利益規模が大きく且つ低税率の国に絞って ETR 計算を行うこととなり、事務負担と政策目的とのバランスが取れた制度になるものとする。

VI. 所得合算ルール (IIR)

- 分割保有ルールは過度に複雑なルールとなっており、強く反対する。数百社に上る子会社について、投資ストラクチャーと各社所在国の IIR 導入有無を確認し、どの Entity で IIR を適用するかを判定することは実務上現実的でない。IIR の適用エンティティが多岐に亘ることを考えると、IIR 適用とトップアップ課税負担を子会社に適切に行わせるためのコンプライアンスコストも極めて高い。
- 分割保有ルールを導入しない場合、少数株主持分について IIR ではトップアップ課税の取り漏れが生じるが、その場合でも、簡易 IIR の適用によりトップアップ課税が行われる。分割保有ルールの煩雑さと実務運用の困難さを勘案すると、最終親会社で IIR を適用する形が望ましい。
- また、分割保有ルールが存在すると、最終親会社所在国が IIR を導入していない場合に、同一グループ内で IIR 適用 Entity と UTPR 適用 Entity が混在することとなるため、運用が極めて複雑になる。従い、最終親会社所在国が IIR を導入していない場合には、一律 UTPR の対象とすることが望ましい。もしこれが認められず、仮に中間親会社で IIR を適用するとしても、斯かるケースに限って、(最終親会社の軽課税国所在 Entity への持分比率ではなく) 中間親会社の軽課税国所在 Entity への持分比率を利用するという考え方を適用すればよい。最終親会社と中間親会社がいずれも IIR を採用している法域に所在する場合にまで分割保有ルールを適用する必要はないと考える。
- 最終親会社の子会社持分の一部を株主に対してスピノフする租税回避行為が懸念されているが、例えば最終親会社が上場企業であれば、株主に対してスピノフすることは実質不可能である。問題になり得るのは最終親会社を少数の個人が支配しているケースに限られるため、そうしたケースに絞って対策を講ずれば良く、IIR の対象となる全ての企業に過度な事務負担を生じさせる制度を導入すべきではない。
- なお、分割保有ルールにより、最終親会社所在地国だけでなく部分被保有中間親会社所在国にも税金が配分されることで、追加税収の偏在を緩和する効果はあるものの、第 2 の柱の本来の目的とは別の議論にて、過度に複雑な分割保有ルールを導入する理由にはならないと考える。
- トップアップ税額を計算するに当たり、国ごとにブレンディングしてトップアップ税率を求めてから持分比率を掛ける順序となっているが、この方法だと結果的に最低税率を超えて税負担が発生する可能性がある。過不足なく最低税率での課税を行うため、先に最終親会社持分比率を掛けてからブレンディングしてトップアップ税率を求める順序とすべきである。

VIII. 関連会社及びジョイント・ベンチャー

- 支配の及ばない関連会社・JV を通じて軽課税国への利益移転を行うことは考えられないため、関連会社・JV に簡易 IIR を適用する必要はない。なお、仮に関連会社・JV に対する第 2 の柱の適用がやむを得ない場合には、分割保有ルールと簡素化 IIR を並存させる意義はなく、複雑な分割保有ルールを廃止して簡素化 IIR のみとすべきである。
- すべての関連会社・JV が簡素化 IIR の対象となっているが、連結外関連会社については、連結外子会社以上に情報がなく、追加の情報を取るとなると、パートナー会社 (特にマジョリティの株主) との調整、レポートングルート・プロセスの構築

を含め、多大な実務負担が生じる。その結果得られる定量的な効果を勘案すると、連結外関連会社を簡素化 IIR の対象とする意義は見いだせないため、連結外関連会社は簡易 IIR の対象から除外して頂きたい。

- 簡易 IIR においては実務の簡便化を図るため、財務諸表に基づきトップアップ課税の計算を行うこととされており、GloBE 課税ベースの計算と同様の各種調整計算は不要とされているが、例えば関連会社が各国 CFC 課税の対象となっている場合や、関連会社で多額の非課税キャピタルゲインが発生した場合には、財務諸表に基づく計算では過大なトップアップ課税がなされることになる。従い、最終親会社が関連会社・JV に関する詳細な情報を入手して、当局に対し説明可能な各種調整計算を行う場合には、これを認めて頂きたい。

IX. Subject to tax rule (STTR)

- STTR はグロス課税であり、かつ条約上の二重課税の排除条項が停止されることなどに伴い既存の使用料等に対する源泉課税との複雑な調整を生じさせることから、課税の執行にあたって、二重課税が多発することが懸念される。軽課税国に所在する事業体への課税は IIR で十分に実現できることから、納税者の立場では、STTR 導入の必要性に疑問がある。STTR により、第 2 の柱導入に伴う追加税収が発展途上国に配分される効果はあるものの、第 2 の柱の本来の目的とは別の議論にて、複雑な STTR を IIR に優先して導入する理由にはならないと考える。税収の配分の問題であれば、IIR の追加税収を最終親会社の所在国から対象国に配分することで対応頂きたい。
- 第 2 の柱導入のために STTR の導入が必要な場合には、BEPS リスクの高い利子・ロイヤリティに対象を限定すべきである。

X. 実施とルールの調整

- IIR の適用は、第 1 の柱の Amount A や各国 CFC 税制等 IIR 以外の税制を適用した後適用される設計と理解するが、そうであれば十分な申告準備期間を設けることを各国政府へのガイダンスとして発表して頂きたい。

以 上

一般社団法人日本貿易会
〒105-6106
東京都港区浜松町 2-4-1
世界貿易センタービル 6 階
URL <https://www.jftc.or.jp/>

< 経理委員会委員会社 >

伊藤忠商事(株)
稲畑産業(株)
岩谷産業(株)
兼松(株)
興和(株)
CBC(株)
JFE 商事(株)
神栄(株)
住友商事(株)
双日(株)
蝶理(株)
豊田通商(株)
長瀬産業(株)
日鉄物産(株)
野村貿易(株)
阪和興業(株)
(株)日立ハイテク
(株)ホンダトレーディング
丸紅(株)
三井物産(株)
三菱商事(株)
ユアサ商事(株)