

Japan Tax Newsletter

デロイト トーマツ 税理士法人

2021年10月15日

新国際課税ルール（デジタル課税等）に関する OECD 声明（2021年10月8日）について

Executive Summary

- OECD は 2021 年 10 月 8 日に「[経済のデジタル化に伴う課税上の課題に対処するための 2 つの柱からなる解決策に関する声明](#)」（英語）を発表した。この 2 つの柱の解決策は、2021 年 10 月 13 日にワシントン DC で開催される G20 財務大臣会合に提出され、その後、10 月末にローマで開催される G20 首脳会議にも提出される。
- OECD 声明では 2 つの柱のパッケージの重要な構成要素について合意した。この中では、第 1 の柱において多国間条約により一方的措置（デジタルサービス税及び類似措置）が排除されることや利益 A において残余利益の配分率が 25% となることなどが合意されている。また、第 2 の柱においても法人税の最低税率を 15% とすることとされた。
- 第 1 の柱及び第 2 の柱の双方について、原則 2023 年実施の方針に変更はなく、2021 年 11 月末までに第 2 の柱に関するモデル法令、2022 年初頭までに利益 A の実施のための多国間協定を作成する計画など、2023 年実施に向けた具体的なスケジュールが示された点が注目される。

1. OECD 声明の概要

世界 140 カ国・地域からなる包摂的枠組み（Inclusive Framework：IF）加盟国のうち 136 カ国・地域が、国際課税の枠組みの変更のため従来から検討が進められてきた 2 つの柱のパッケージの重要な構成要素について合意し、OECD から 2021 年 10 月 8 日に合意内容として声明が発表された。また政治的には 2021 年 10 月 13 日にワシントン DC で開催される G20 財務大臣会合に提出され、その後、10 月末にローマで開催される G20 首脳会議にも提出される。

今回発表された声明は、2021 年 7 月に発表された声明からいくつかの政治的問題に関する進展を示している。最も重要な進展は、EU 加盟国のアイルランド、ハンガリー、エストニアが合意に加わったことであり、OECD の提案を実施するための第 2 の柱に関する EU 指令の成立の可能性を高めた。この声明にまだ参加していない国は、ケニア、ナイジェリア、パキスタン、スリランカの 4 カ国である。

今回の声明には、2023 年の実施という野心的で挑戦的な目標へのコミットメントを反映した実施計画も含まれている。これには、2021 年 11 月末までに第 2 の柱に関するモデル法令、2022 年初頭までに利益 A の実施のための多国間協定を作成することが含まれる。ただし、軽減税支払ルール（UTPR）については、施行が 2024 年まで 1 年延期される。

(1) 第 1 の柱

第 1 の柱の下では、定義された世界の残余利益のシェアが利益 A として市場国に再配分される。今回 10 月の声明においては、7 月の声明において不明確であった利益 A に関するいくつかの部分について具体的な合意がなされたほか、今後の作

業に関する実施計画について合意されている。前回 7 月の声明と比較すると、一方的措置（デジタルサービス税又は類似措置のこと）の排除に向けた交渉に関して進展があったとみられる。声明によれば、第 1 の柱に関して導入される多国間条約（Multilateral Convention 又は MLC）においては、一方的措置としてのデジタルサービス税とその他の類似措置をすべて排除することが求められることになり、2021 年 10 月 8 日から当該多国間条約が発効するタイミング又は 2023 年 12 月 31 日のどちらか早いタイミングまでの期間において、企業は今後新たに導入されるデジタルサービス税及び類似措置により課税されることがないことに合意している。また既存のデジタルサービス税及び類似措置の撤廃の手順については今後調整を進めることが合意されている。これにより、既存のデジタルサービス税及び類似措置による課税は条約が発効するか別途合意するまで当面続くものと考えられるが、少なくとも 2023 年末までは今後新たに導入されるデジタルサービス税及び類似措置によって課税されることはなくなることとなる。

声明の付属文書においてこの多国間条約についてより詳しい説明がなされている。当該条約は説明書面（Explanatory Statement）とともに構成され、利益 A の決定と配分や二重課税の排除に必要なルール、簡易化された管理プロセス、情報交換プロセス、拘束性のある紛争抑止・解決プロセスが盛り込まれる予定である。この多国間条約の策定や交渉のために、デジタル経済に関するタスクフォース（TFDE：Task Force on the Digital Economy）が設けられ、2022 年初めには条約と説明書面を定めて早期の署名開放を可能にし、2022 年半ばにはハイレベルな署名セレモニーを行うことを目指している。その後必要な数の国の批准を経て、2023 年中の発効を目指すとしている。

利益 A の対象企業を定める数値基準、具体的には世界売上 200 億ユーロ（少なくとも 2031 年まで）超、及び税引前利益率 10%超については、今回の声明で（今後定められる）「平均メカニズム」によって算定することが新たに決まった。また 7 月の声明では、残余利益の再配分シェアは 20～30%の範囲とされていたが、今回 25%になることが合意された。

利益 B（基礎的マーケティング及び販売活動に関して固定的な利益率によって定められる利益）は、税務執行能力が低い国のニーズに重点を置いて簡素化及び合理化を図るものとし、2022 年末までにこの作業は完了させることになった。

今回の声明では、利益 A の配分を受ける市場国を決定するためのレベニューソーシングルール、マーケティング及び販売に関するセーフハーバー、利益 A の負担国、租税の確実性をもたらすための手法などについて、技術的な詳細に関する合意はない。しかしながら、昨年 10 月の青写真における第 1 の柱に関する技術的な詳細が最終的に包摂的枠組みによって合意されるかは定かではない。

(2) 第 2 の柱

第 2 の柱の下での最低税率は、15%で決着した。また、カーブアウトについては、有形資産の簿価及び人件費の 5%を課税ベースから控除することが認められる。7 月の声明では、カーブアウトに係る移行期間は 5 年間とされていたが、最終合意では 10 年間に延長された。移行期間の当初は、有形資産の簿価の 8%及び人件費の 10%が控除され、その後、段階的に引き下げられることになる。

次に第 1 の柱及び第 2 の柱についての OECD 声明の内容を、OECD が 2020 年 10 月に公表した青写真及び 2021 年 7 月に公表した声明に触れつつ解説する。

2. OECD による第 1 の柱に関する声明の内容

第 1 の柱について合意に至った主な構成要素が声明において示された。2021 年 7 月及び 10 月の声明で示された内容は以下のとおりである（2020 年 10 月青写真における内容を参考までに掲載した。今回の声明に記載されていない部分については、原則として青写真が有効である）。

※太字箇所は 10 月の声明によるアップデート箇所

	2020 年 10 月青写真	2021 年声明（7 月及び 10 月）※
適用範囲	<ul style="list-style-type: none"> ■ 物理的活動の有無にかかわらず、市場国における経済活動に活発かつ持続的に関わる 2 つの広範なビジネスのグループである、「自動化されたデジタルサービス（ADS）」及び「消費者向けビジネス（CFB）」に属する多国籍企業 ■ 採掘業、規制された金融サービス業、住宅用不動産の建設・販売・賃貸、及び国際航空・海運業は除外される 	<ul style="list-style-type: none"> ■ グローバル売上高 200 億ユーロ超、税引前利益率 10%超の多国籍企業（数値は「平均メカニズム」によって計算する）。売上高基準は、租税の確実性も含めて利益 A が首尾よく導入されることを条件に、合意実施後 7 年後に開始されるレビュー終了後に 100 億ユーロに引き下げられる ■ 採掘業及び規制された金融サービス業は除外される
ネクサス	<ul style="list-style-type: none"> ■ ADS では収益に関して閾値を設定する。CFB に関しては閾値に加え重要かつ持続的な関与を 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 利益 A 適用対象の多国籍企業に対して、利益 A の市場国への配分に限り、市場国からの

(課税根拠)	<p>示す「追加要因」も検討</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 大規模な市場国では高い閾値を、小規模な市場国では低い閾値を適用する 	<p>収入が 100 万ユーロ以上の場合には当該市場国にネクサスを認定する。GDP が 400 億ユーロを下回る小規模市場国に関しては、ネクサスが 25 万ユーロに設定される</p>
定量化	<ul style="list-style-type: none"> ■ 定量化に係る具体的なパラメータの設定はなし（試算のみ） 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 適用対象となる多国籍企業に関して、収入の 10% を超える部分の利益を残余利益と定義し、その 25% をネクサスに基づいた配賦キーで配分する
レベニューソーシングルール	<ul style="list-style-type: none"> ■ 市場国から創出される収益を決定するための詳細なルールにより構成される ■ レベニューソーシングルールを適用する際に使用する指標の選定については正確さとコンプライアンスコストのバランスが求められる 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 利益 A に関する収入は財やサービスが使用又は消費される最終市場国にソースされるものとする ■ この原則の適用を容易にするために、取引カテゴリーごとに詳細なソースルールを策定する ■ この原則の適用に当たって、利益 A 適用対象となる多国籍企業は事実と状況に即して信頼できる手法を用いる必要がある
課税ベースの算定	<ul style="list-style-type: none"> ■ 適格な会計基準による税引き前利益に基づいて計算されるが、最低限の調整が適用される ■ 損失はプールされ、繰り越される 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 利益 A 適用対象の多国籍企業の利益又は損失は財務会計上の所得を参照し、それに少数の調整を加えることにより決定する ■ 損失は繰り越すことができる
セグメンテーション	<ul style="list-style-type: none"> ■ グローバルベースでの収益が合意された閾値を超過する大規模グループは必須。小規模グループは任意 ■ 大きな歪みが生じる可能性がある場合は義務化の可能性 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 財務会計で開示されたセグメントに基づき、あるセグメントが適用対象に関するルールを満たす例外的な状況においてのみ行われる
セーフハーバー	<ul style="list-style-type: none"> ■ 残余利益がすでに市場国で課税されている状況では、市場国への利益 A の配分を制限するために、マーケティング及び販売活動の利益についてセーフハーバーを導入する可能性 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 残余利益が既に市場国で課税されている場合、マーケティング及び販売利益に関するセーフハーバーによって、利益 A を通じて市場国に配分される残余利益に上限を設ける ■ セーフハーバーの設計に関してさらなる作業が行われる予定
二重課税の抑止	<ul style="list-style-type: none"> ■ 利益 A に課される税負担を利益 A の拠出者間で配分し、負担税額に関して、拠出者により国外所得免除方式又は税額控除方式のいずれかの方法で控除する ■ 利益 A の拠出者を定めるために 4 つの基準を定めた 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 国外所得免除方式又は税額控除方式のいずれかを採用し二重課税を排除する ■ 利益 A に関する税金の負担者は残余利益を獲得する会社から選ばれる
租税の確実性	<ul style="list-style-type: none"> ■ 利益 A の適用対象である企業に関して、強制力及び拘束力のある新たな解決プロセスを検討 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 利益 A に関する紛争抑止及び解決のメカニズムを導入し、強制的かつ拘束力のある形で二重課税の回避を図る
利益 B	<ul style="list-style-type: none"> ■ 基礎的マーケティング・販売活動に関する固定的利益（固定利益率）を導入する ■ 適用対象の制限はない 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 基礎的マーケティング及び販売活動に対する独立企業原則の適用は、税務執行能力が低い国のニーズに配慮しつつ、簡素化される。2022 年末までに作業は完了する予定
管理	<ul style="list-style-type: none"> ■ グループにおいてコーディネーションを担当する一社がグループの代表者として、標準化された利益 A 申告書及び文書化のパッケージを当該グループの最終親会社の所在地国における税務当局へ一部提出後、受領した税務当局は他の関連する税務当局と交換 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 税務コンプライアンスは提出義務も含めて効率化され、利益 A 適用対象となる多国籍企業は単一の事業体を通じてプロセスを管理できるようになる予定

一方的措置	<ul style="list-style-type: none"> ■ デジタルサービス税等を含む各国国内法の動きを撤回、将来における同様の国内法の導入を禁ずる条項の導入を期待 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 多国間条約において、全ての会社に対するデジタルサービス税及び類似措置を撤廃する ■ 2021年10月8日から多国間条約が発効するタイミング又は2023年12月31日のどちらか早いタイミングまでの期間において、企業は今後新たに導入されるデジタルサービス税や類似措置により課税されない ■ 既存のデジタルサービス税及び類似措置の撤廃の手順については今後調整を進める
導入時期	<ul style="list-style-type: none"> ■ 未定 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 利益Aの実施のための多国間条約は2022年に署名開放され、2023年に効力を生じるものとする。詳細な実施計画を付属文書において定める

3. OECDによる第2の柱に関する声明の内容

第2の柱について合意に至った構成要素が声明において示された。2021年7月及び10月の声明で示された主な内容は以下のとおりである（2020年10月青写真における内容を参考までに掲載した。今回の声明に記載されていない部分については、原則として青写真が有効である）。

※太字箇所は10月の声明によるアップデート箇所

	2020年10月青写真	2021年声明（7月及び10月）※
適用範囲	<ul style="list-style-type: none"> ■ 前年度の連結売上高が7億5,000万ユーロ以上の多国籍企業グループ 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 左記の閾値を満たしていない多国籍企業であっても、自国に本社を置く企業にIIR（所得合算ルール）を適用することを容認
最低税率	<ul style="list-style-type: none"> ■ 未定 	<ul style="list-style-type: none"> ■ IIRとUTPRの適用における最低税率は、15%
カーブアウト	<ul style="list-style-type: none"> ■ 給与・償却費に[x]%を乗じて計算したカーブアウト額を課税ベースから控除 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 有形資産の簿価及び人件費の5%を課税ベースから控除（移行期間の10年間は、有形資産の簿価の8%及び人件費の10%が控除され、移行期間にわたって漸減する） ■ 売上高1,000万ユーロかつ利益100万ユーロの国をデミニマス除外
その他の除外	<ul style="list-style-type: none"> ■ - 	<ul style="list-style-type: none"> ■ OECDモデル租税条約の定義に基づく国際海運業所得を除外
簡素化	<ul style="list-style-type: none"> ■ セーフハーバー等の簡素化オプションを検討 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 過度なコンプライアンスや執行コストを回避するため、セーフハーバーその他のメカニズムを実施枠組みに盛り込む
所得合算ルール（IIR）	<ul style="list-style-type: none"> ■ 軽課税国の子会社等の所得を最終親会社の所在国で最低税率まで課税（トップダウンアプローチ） ■ 持株割合[x]%未満の中間親会社が存在する場合には、中間親会社にIIRを適用（スプリットオーナーシップルール） 	<ul style="list-style-type: none"> ■ トップダウンアプローチに基づいてトップアップ税額を配分 ■ 持株割合が80%未満の場合に、スプリットオーナーシップルールを適用
軽課税支払ルール（UTPR）	<ul style="list-style-type: none"> ■ 軽課税国のグループ会社等への支払に対し、支払会社側の国で最低税率まで課税（損金算入否認等） 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 国際的事業活動の初期段階にある多国籍企業（国外にある有形資産が最大5,000万ユーロかつ5カ国以内で事業を行っている企業）については、最初の5年間、UTPRの適用を免除
租税条約の特典否認ルール（STTR）	<ul style="list-style-type: none"> ■ 軽課税国の関係者への利子・使用料等の支払に対し、支払会社側の国で最低税率（未定）まで課税 	<ul style="list-style-type: none"> ■ STTRは、第2の柱について途上国のコンセンサスを達成するために不可欠であり、途上国から要望があれば2国間租税条約において規定される

	2020年10月青写真	2021年声明（7月及び10月）※
		■ STTR の最低税率は <u>9%</u>
GILTI との共存	■ GloBE ルールと米国 GILTI は共存（co-existence）	■ 公平な競争条件を確保するため、米国 GILTI が GloBE ルールと共存する条件を検討
導入時期	■ 未定	■ 2023 年に施行 ■ UTPR の施行は 2024 年に延期

4. 2つの柱のパッケージの導入に関する今後の見通しについて

(1) 第1の柱


利益 A に関しては、2023 年中の多国間条約の発効を目指す観点から 2022 年半ばの署名開放を目指しており、これを踏まえて 2022 年初めに利益 A 部分の実施に必要な多国間条約の本文と説明書面について公表するとともに、第 1 の柱実施に必要な国内法制のためのモデル法令を公表する予定としている。また利益 B に関しては 2022 年末までに必要な関連作業を完了させるとしている。

(2) 第2の柱

2021 年 11 月末までに、GloBE ルール（IIR 及び UTPR）に係る適用範囲、計算の枠組み、ルール運用等の詳細を規定したモデル法令及び STTR に係るモデル租税条約規定が作成され、2022 年半ばまでに、STTR を二国間条約に迅速かつ整合的に導入することを促進するための多国間条約が作成される予定である。

また、遅くとも 2022 年末までに、各国が IIR 及び UTPR を協調的に実施するための枠組みを策定することが計画されている。当該枠組みには、企業のコンプライアンス及び税務当局の執行を促進するため、申告手続きや多国間レビュープロセス等の合意された手続きやセーフハーバーが含まれることが想定されている。


（東京事務所 山川 博樹、山田 真毅、山形 創一郎）



デジタル課税トピックス

今後の動向が注目されるデジタル課税について、OECD・G20 を含む最新情報を掲載しています。

www.deloitte.com/jp/tax-digital-topics



過去のニュースレター

過去に発行されたニュースレターは、下記のウェブサイトをご覧ください。

www.deloitte.com/jp/tax/nl/japan

問い合わせ

デロイト トーマツ税理士法人

東京事務所

所在地 〒100-8362 東京都千代田区丸の内 3-2-3
丸の内二重橋ビルディング

Tel 03-6213-3800 (代)

大阪事務所

所在地 〒541-0042 大阪府大阪市中央区今橋 4-1-1
淀屋橋三井ビルディング 5 階

Tel 06-4560-8000 (代)

名古屋事務所

所在地 〒450-8503 愛知県名古屋市中村区名駅 1-1-1
JP タワー名古屋 37 階

Tel 052-565-5533 (代)

email tax.cs@tohmatu.co.jp

会社概要 www.deloitte.com/jp/tax

税務サービス www.deloitte.com/jp/tax-services

デロイト トーマツ グループは、日本におけるデロイト アジア パシフィック リミテッドおよびデロイトネットワークのメンバーであるデロイト トーマツ合同会社ならびにそのグループ法人（有限責任監査法人トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー合同会社、デロイト トーマツ税理士法人、DT 弁護士法人およびデロイト トーマツ コーポレート ソリューション合同会社を含む）の総称です。デロイト トーマツ グループは、日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスクアドバイザー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー、税務、法務等を提供しています。また、国内約 30 都市以上に 1 万人を超える専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト (www.deloitte.com/jp) をご覧ください。

Deloitte (デロイト) とは、デロイト トウシュ トーマツ リミテッド ("DTTL")、そのグローバルネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびそれらの関係法人（総称して"デロイトネットワーク") のひとつまたは複数指します。DTTL (または"Deloitte Global") ならびに各メンバーファームおよび関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体であり、第三者に関して相互に義務を課しまたは拘束させることはありません。DTTL および DTTL の各メンバーファームならびに関係法人は、自らの作為および不作為についてのみ責任を負い、互いに他のファームまたは関係法人の作為および不作為について責任を負うものではありません。DTTL はクライアントへのサービス提供を行いません。詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。

デロイト アジア パシフィック リミテッドは DTTL のメンバーファームであり、保証有限責任会社です。デロイト アジア パシフィック リミテッドのメンバーおよびそれらの関係法人は、それぞれ法的に独立した別個の組織体であり、アジア パシフィックにおける 100 を超える都市（オークランド、バンコク、北京、ハノイ、香港、ジャカルタ、クアラルンプール、マニラ、メルボルン、大阪、ソウル、上海、シンガポール、シドニー、台北、東京を含む）にてサービスを提供しています。

Deloitte (デロイト) は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー、リスクアドバイザー、税務およびこれらに関連するプロフェッショナルサービスの分野で世界最大級の規模を有し、150 を超える国・地域にわたるメンバーファームや関係法人のグローバルネットワーク（総称して"デロイトネットワーク") を通じ Fortune Global 500® の 8 割の企業に対してサービスを提供しています。"Making an impact that matters" を自らの使命とするデロイトの約 312,000 名の専門家については、(www.deloitte.com) をご覧ください。

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての現時点における一般的な解釈について述べたものです。デロイトネットワークは、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う前に、必ず資格のある専門家のアドバイスを受ける必要があります。また本資料中における意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイトネットワークの公式見解ではありません。デロイトネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2021. For information, contact Deloitte Tohmatsu Group.



IS 669126 / ISO 27001