



## シンガポール2023年度予算案セミナー BEPSの現状 (Pillar 1 利益B 及び Pillar 2)

17 March 2023

# Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Recap



# OECDによるBEPSプロジェクト

(BEPS: Base Erosion and Profit Shifting 税源浸食と利益移転)

## BEPSプロジェクトの三本柱

---

### A. グローバル企業は払うべき（価値が創造される）ところで税金を払うべきとの観点から、国際課税原則を再構築 [実質性]

- 企業が調達・生産・販売・管理等の拠点をグローバルに展開し、グループ間取引を通じた租税回避のリスクが高まる中、経済活動の実態に即した課税を重視するルールを策定

---

### B. 各国政府・グローバル企業の活動に関する透明性向上 [透明性]

- 例えば、グローバル企業の活動・納税実態の把握のための各国間の情報共有等の協調枠組みの構築等

---

### C. 企業の不確実性の排除 [予見可能性]

- 租税に係る紛争について、より効果的な紛争解決手続きを構築すると共に、今回のBEPSプロジェクトの迅速な実施を確保
-

# OECDによるBEPSプロジェクト

(BEPS: Base Erosion and Profit Shifting 税源浸食と利益移転)

## BEPS行動計画 (15項目)

行動計画	行動
1	電子商取引の課税上の課題への対処
2	ハイブリッド・ミスマッチの効果の無効化
3	外国子会社合算税制の普及
4	利子損金算入制限措置の普及
5	有害な税制上の慣行への対応
6	租税条約の濫用防止
7	恒久的施設 (PE) の定義の一部見直し
8	無形資産に係る移転価格ガイドラインの改正
9	リスクと資本に関する移転価格ルール of 策定
10	他のリスクの高い取引に関する移転価格ルール of 策定
11	BEPSの規模や経済効果の指標を政府からOECDに集約し、分析する手法を策定
12	タックス・プランニングの報告義務
13	移転価格文書化の再検討
14	相互協議と仲裁制度の充実
15	多国間協定の開発

Pillar 1及び2へ

# BEPSプロジェクトの背景・経緯

リーマンショック後の財政悪化により、国民にはより多くの国民負担が求められる中、多国籍企業が各国の税制や国際ルールのずれを利用することで課税所得を人為的に操作し、課税逃れを行うことに対する不満が高まる

2012年6月OECD租税委員会（議長：浅川財務省財務官）は、このような課税逃れを防ぎ、公平な競争条件（Level Playing Field）を整えるために国際課税ルール全体を見直すプロジェクト（BEPSプロジェクト）を立ち上げた

G20（財務大臣）からの要請も受け、2013年7月には15の行動計画から構成される「BEPS行動計画」を公表。行動計画の実施にあたり、OECD非加盟のG20メンバー8か国（中国、インド、南アフリカ、ブラジル、ロシア、アルゼンチン、サウジアラビア、インドネシア）も議論に参加

2014年9月に「第一弾報告書」、2015年10月には「最終報告書」を公表し、G20財務大臣に報告。11月にG20サミットにも報告 ⇒ **最終報告書に基づき、各国において国内法の整備を実施**

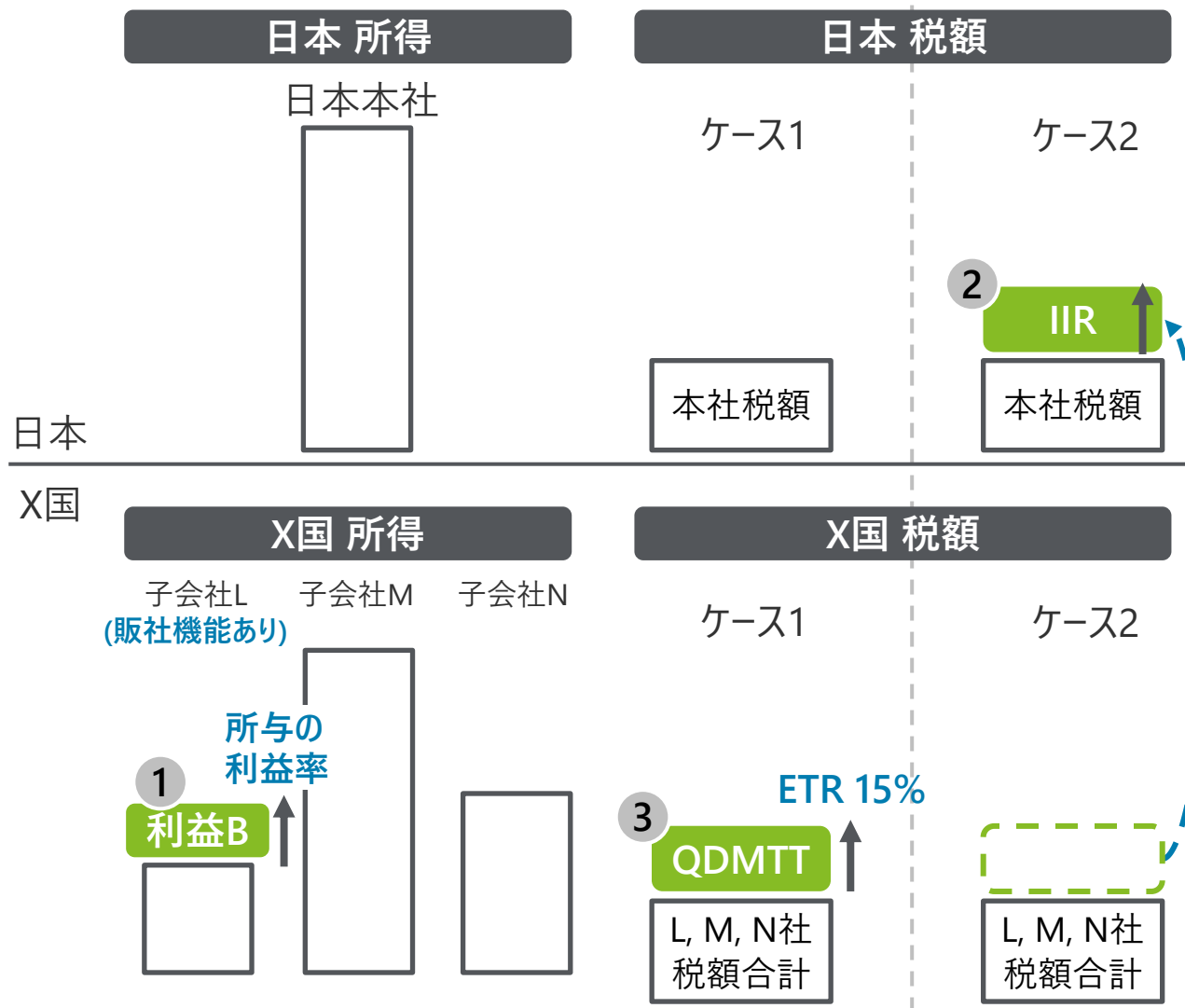
2018年3月にOECDはBEPSプロジェクト行動1のフォローとして「デジタル化に伴う課税上の課題－中間報告書2018」公表。2019年1月2つの柱からなるポリシーノートの発表（第1の柱、「経済のデジタル化による広範な課題と課税権の配分の取組み」、第2の柱は「その他のBEPSの懸念」）

2020年1月に「BEPSに関する包摂的枠組みによる2本柱アプローチに関する声明」公表し、続く2020年10月には詳細な報告書等を公表。2021年7月「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」（7月声明）を発表（10月に更新し136か国・地域が参加）

# Pillar 1 (利益B)及びPillar 2 概観



# Pillar 1 (利益B) 及び Pillar 2 イメージ



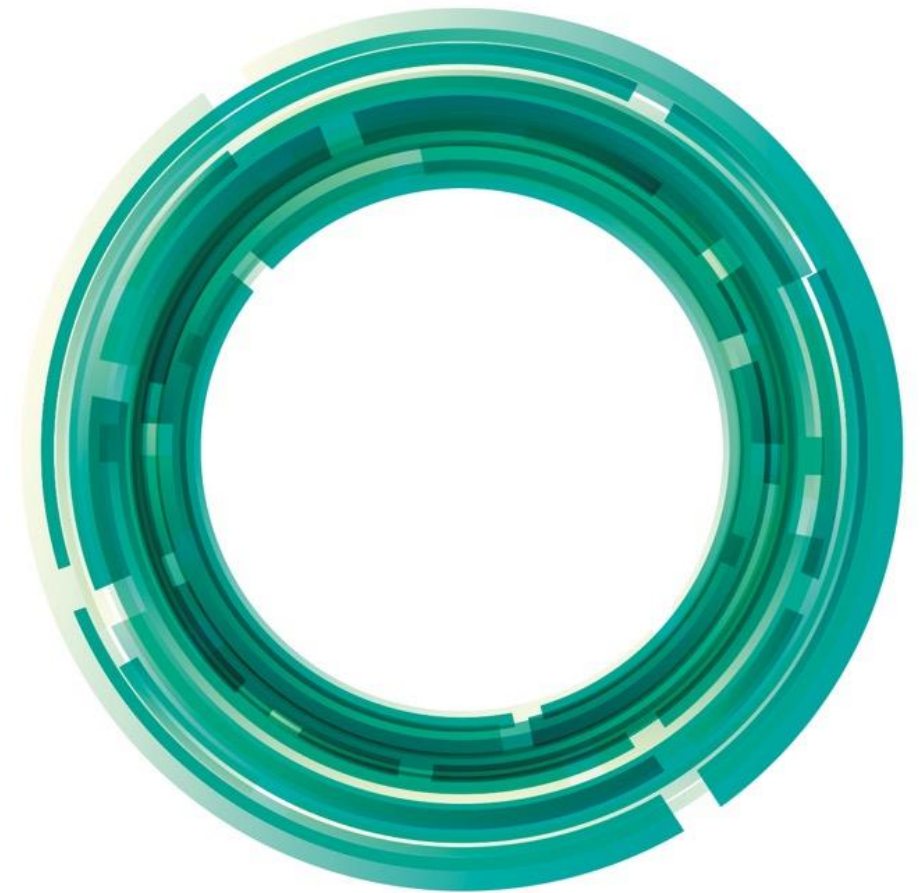
- |   |
|---|
| <b>Pillar 1</b>   |
| <p><b>1 利益 B</b><br/>市場国に設立されている販売活動を行う会社について、あらかじめ決められた利益率の決定ルールに従いマークアップする。</p>             |
| <b>Pillar 2</b>   |
| <p><b>2 IIR (Income Inclusion Rule)</b><br/>軽課税国の所得に対して親会社所在地国で最低税率15%までトップアップ課税する。</p>       |
| <p><b>3 QDMTT</b><br/>(Qualified Domestic Minimum Top-up Tax)<br/>自国で最低税率15%までトップアップ課税する。</p> |

# 直近の動向及び今後の予定

OECD/G20における議論	日本税務 / シンガポール税務 / 会計基準
<ul style="list-style-type: none"> <li>2021年10月 BEPS包摂的枠組みにおいて国際合意。市場国への新たな課税権の配分（第1の柱）とグローバルミニマム課税（第2の柱）からなる。</li> <li>2021年12月 グローバルミニマム課税に関してGloBEモデルルールをリリース。</li> <li>2022年12月 Pillar 2実施パッケージとして、セーフハーバーに関するガイダンス、各種パブリックコンサルテーション（公開協議）文書をリリース。</li> <li>2023年2月 グローバル・ミニマム課税ルールの解釈・運用に関するガイダンスの最初のパッケージをリリース。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>日本税務 (2022年12月) 2023年税制改正大綱をリリース。IIR（Income Inclusion Rules）を2024年4月1日以後開始事業年度から導入。</li> <li>会計基準 (2023年1月) IAS12号改正案をリリース。</li> <li>シンガポール税務 (2023年2月) 2023年予算案をリリース。GloBEルール、Domestic Top-up Taxを2025年1月1日以後開始事業年度から導入。</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>(予定) 2023年後半 OECDから追加的なガイダンス、コメンタリー改訂版が発行される予定。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>(予定) 日本税務 / シンガポール税務 / 会計基準 2023年後半～2024年前半 左記追加リリースを踏まえた各規定・基準の具体化。</li> </ul>



# Pillar 2

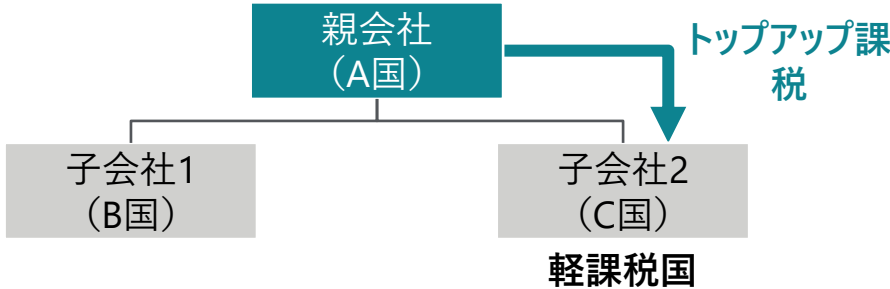
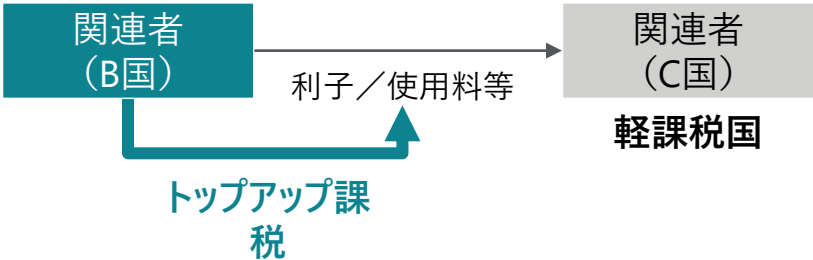




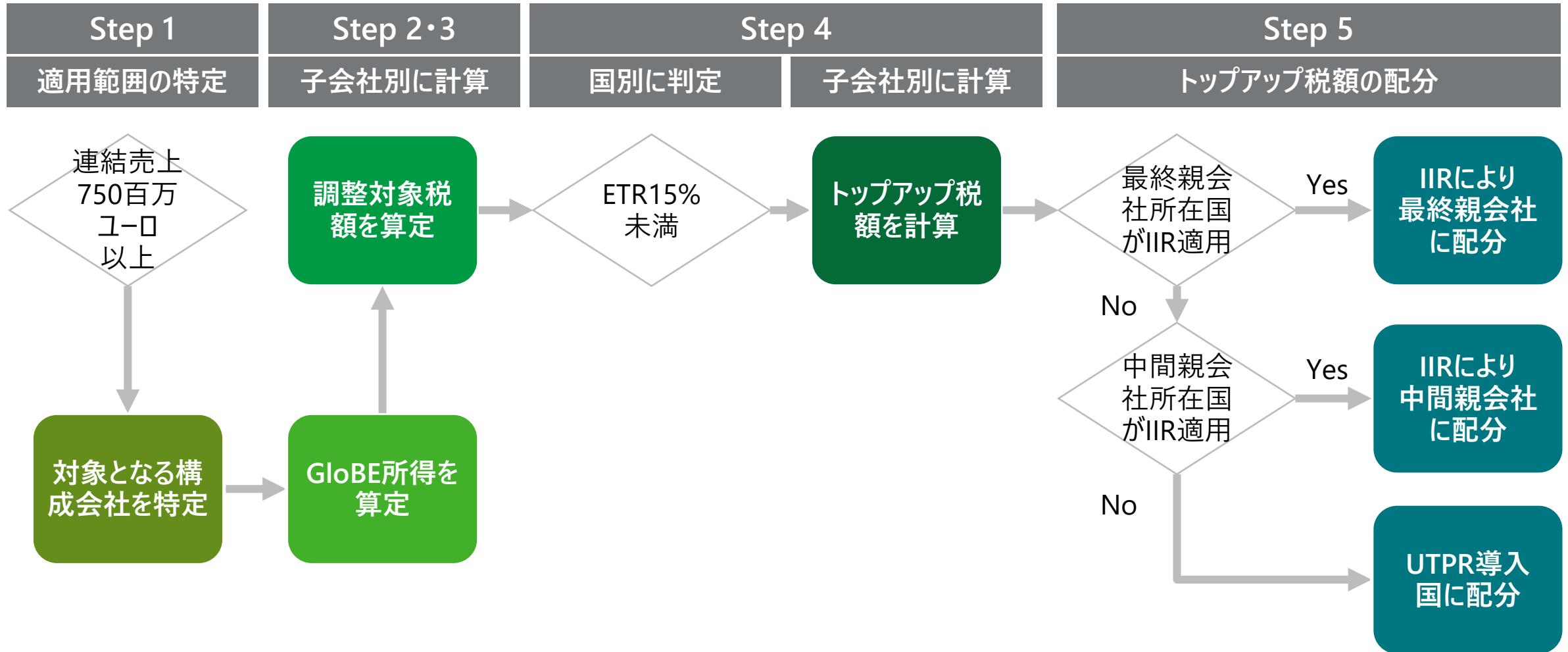


# Pillar 2 GloBEルール

本資料の対象範囲

	Global Anti-Base Erosion (GloBE)ルール (IIR & UTPR)	租税条約の特典否認ルール (STTR: Subject to tax rule)
内容	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 所得合算ルール (IIR: Income inclusion rule)               <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ 子会社の所在地国の実効税率 (ETR) が最低税率を下回る場合に、その子会社の所得を親会社の所在地国で最低税率まで上乘せ (トップアップ) 課税</li> <li>➢ 情報申告書を15カ月以内に提出 (初年度は経過措置として18カ月以内)</li> </ul> </li> <li>■ 軽課税支払ルール (UTPR: Undertaxed payments rule)               <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ 親会社の所在地国でIIR課税が行われない場合のバックストップとして、UTPR導入国でトップアップ課税</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 関連者への利子・使用料等の支払に対し、受取側の国で適用される表面税率が最低税率を下回る場合に、最低税率までトップアップ課税</li> </ul>
最低税率	15%	9%
導入方法	各国の国内法に導入	二国間租税条約に導入
	 <p>親会社 (A国) から子会社2 (C国) へトップアップ課税が行われる。子会社2 (C国) は軽課税国。</p>	 <p>関連者 (B国) から関連者 (C国) へ利子/使用料等が支払われる。C国は軽課税国であり、トップアップ課税が行われる。</p>

# Pillar 2 適用フロー



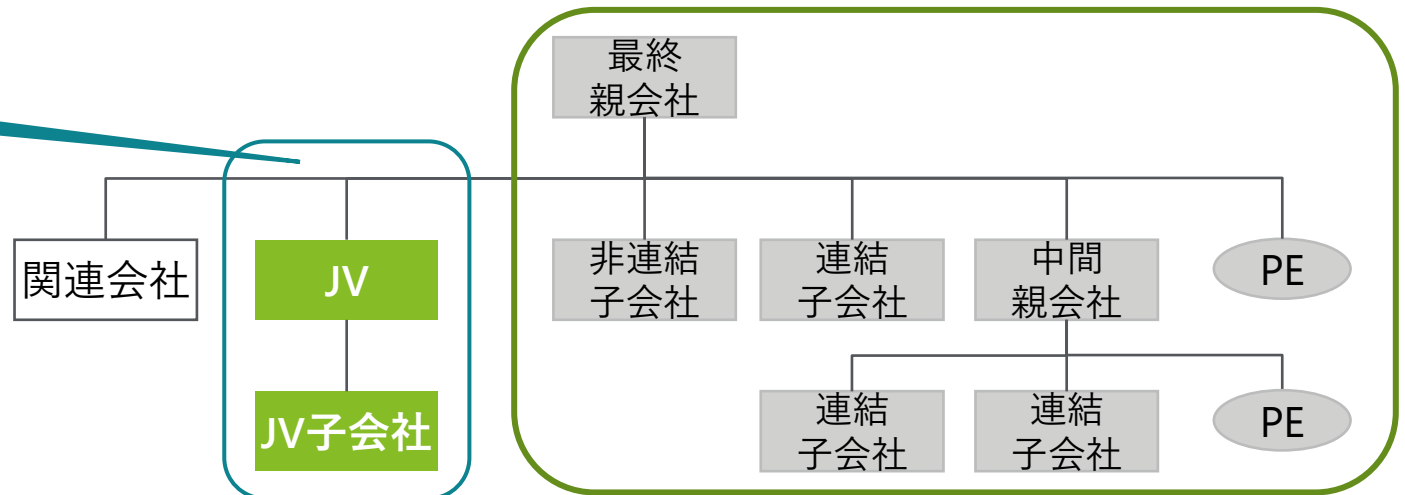
# Pillar 2 適用範囲

CbCRと原則同じ

対象企業グループ	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 前年度の連結売上高が750百万ユーロ以上*1の多国籍企業グループ (MNE Group)</li> <li>*1: 直前4連結会計年度のうち少なくとも2連結会計年度で750百万ユーロ以上</li> </ul>
構成会社 (Constituent Entity)	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 連結財務諸表上の連結子会社</li> <li>■ 重要性を理由として連結の範囲から除外した子会社</li> <li>■ 構成会社のPE (Permanent Establishment)</li> </ul>
適用除外会社 (Excluded Entities)	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 政府系企業、国際機関、NPO法人、年金基金、投資ファンド (最終親会社であるもの)、不動産投資ビークル (最終親会社であるもの) 等</li> </ul>

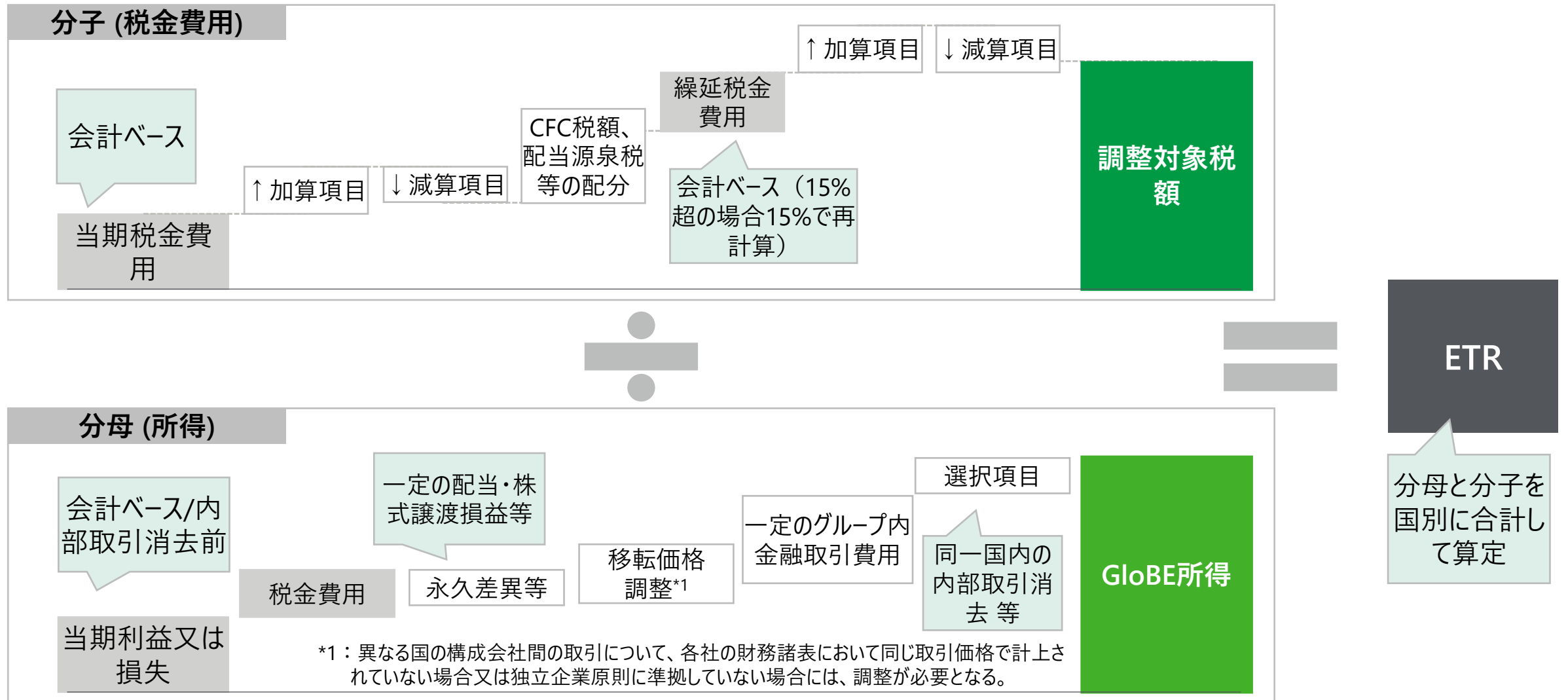
## JVグループ (JV Group)

- 特別ルールとして、50%以上所有し、持分法が適用されるJVグループに対してGloBEルールが適用される
- ※そのJVグループを独立したMNEグループと仮定して計算する



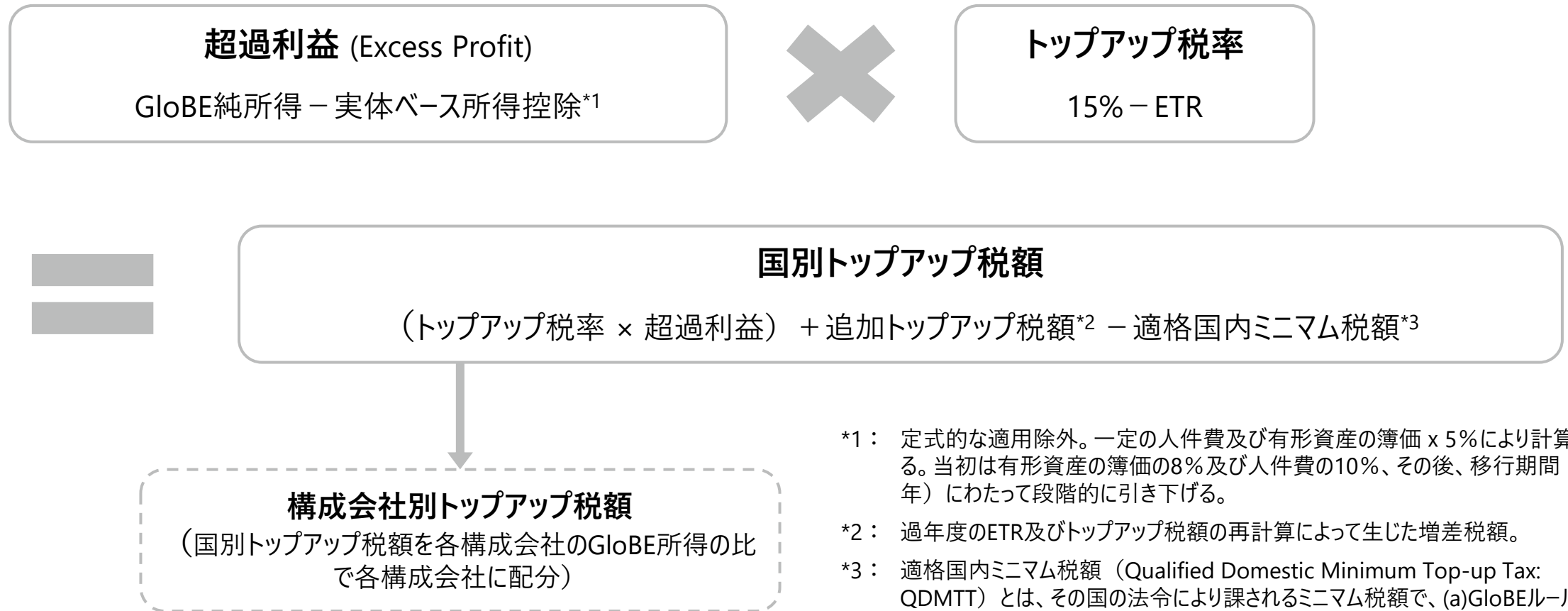
# Pillar 2

## 実効税率 (ETR) の計算イメージ



## Pillar 2

### トップアップ税額 (Top-up Tax) 及び各構成会社への配分



\*1: 定式的な適用除外。一定の人件費及び有形資産の簿価 x 5%により計算される。当初は有形資産の簿価の8%及び人件費の10%、その後、移行期間（10年）にわたって段階的に引き下げる。

\*2: 過年度のETR及びトップアップ税額の再計算によって生じた増差税額。

\*3: 適格国内ミニマム税額（Qualified Domestic Minimum Top-up Tax: QDMTT）とは、その国の法令により課されるミニマム税額で、(a)GloBEルールと同等の方法により構成会社の国内超過利益が決定され、(b)その国内超過利益に対して15%まで国内トップアップ税額が計算され、(c)GloBEルール（コメンタリーを含む）と同等の方法により施行されるものをいう。

出所：pillar-two-GloBE-rules-fact-sheetsを参考に作成



## Pillar 2 IASBの動向

- IASBのスタッフペーパーでは、IASBのスタッフは、IASBのボードに対して、第2の柱に関する暫定対応方針案を提案した。
  - 第2の柱の扱いは、一律に税効果会計を適用しないとの暫定方針として統一して、企業間の会計処理を揃えることを、暫定的な改善策とすべき。
  - その上で、注記として、以下を開示すべき。

### 注記事項

- 1) 第2の柱の適用対象か、低税率国の事業体があるか
- 2) 暫定方針を適用している旨
- 3) トップアップ税に関連する当期税金費用の額を開示する

- このペーパーを受け、IASBは、2023.1にIAS12号改正案をリリースした。
  - 税効果会計の適用については、先のペーパーが追認されている。
  - 当期税金費用の開示については、第2の柱ルールが適用される前でも（2024.3期／2023.12期）、企業が活動している国でGloBEルールが導入されているか、国別ETRが15%未満である国はどこか等の情報の開示が必要であると記してある。

## Pillar 2 GloBEセーフハーバー (GloBE Safe Harbour)

GloBEセーフハーバーの適用要件を満たす場合、その対象会計年度におけるその国の当期国別最低課税額（経過的セーフハーバーを満たす場合には、再計算国別国際最低課税額及び欠損年度における追加税額を含む）をゼロとみなすことができる。

### < 恒久的セーフハーバー >

- 少額免除基準 (De Minimis test) : 平均GloBE収入 < 1,000万ユーロ未満、かつ、平均GloBE所得 < 100万ユーロ未満
- 実効税率基準 (ETR test) : 国別実効税率  $\geq$  15%
- 基本的利益基準 (Routine Profits test) : GloBE所得  $\leq$  実質ベース所得除外額

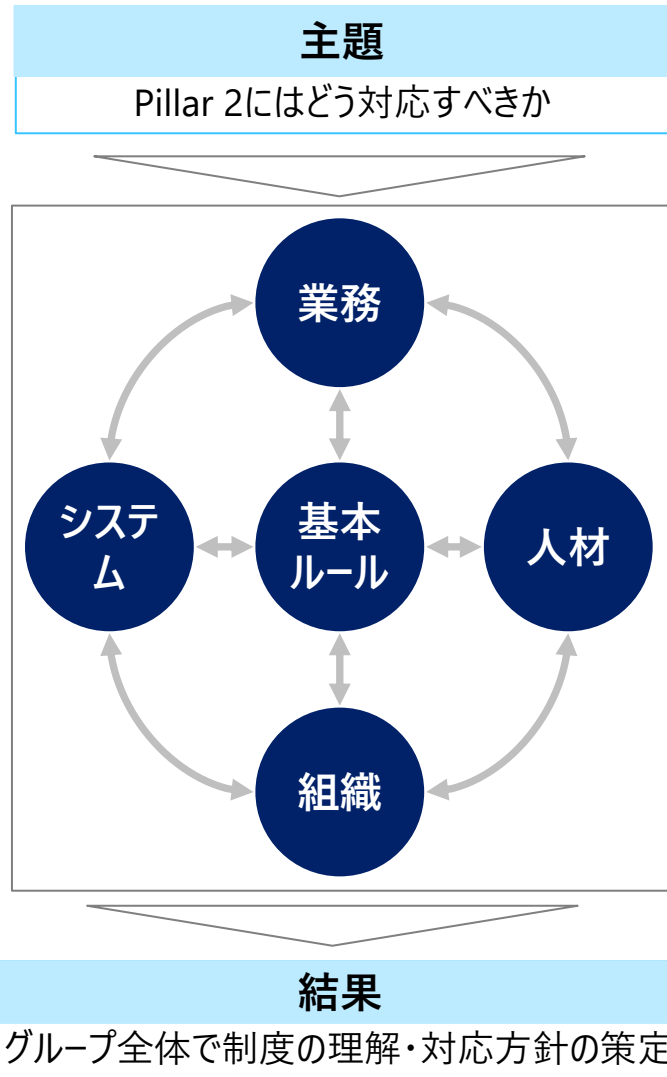
### < 経過的セーフハーバー >

2026年12月31日以前に開始する対象会計年度については、経過的セーフハーバーが適用される（3月決算の場合、25/3期～27/3期）。総収入及び税引前損益についてはCbCR、実効税率の分子たる簡易対象租税額は財務諸表上の税金費用を基礎に計算する簡便的な計算となる。

- 少額免除基準 (De Minimis test) : 総収入 < 1,000万ユーロ、かつ、税引前損益 < 100万ユーロ
- 簡易実効税率基準 (Simplified ETR test) : 簡易実効税率  $\geq$  経過税率 (15%~17%)
  - 簡易実効税率 : 簡易対象租税額 / 税引前損益
  - 経過税率 : 2023、2024年中に開始する対象会計年度は15%、2025年中に開始する対象会計年度は16%、2026年中に開始する対象会計年度は17%
- 基本的利益基準 (Routine Profits test) : 税引前損益  $\leq$  実質ベース所得除外額

# Pillar 2

## 税務オペレーション

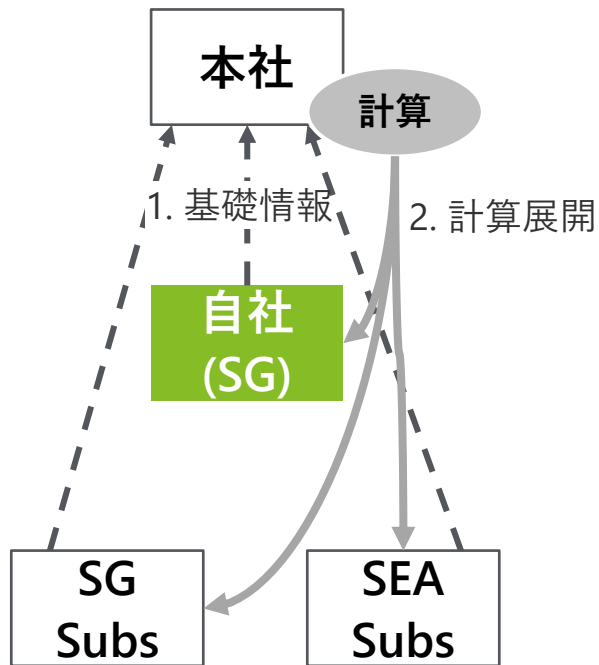


要素	課題 (例)	方法
A 基本ルール	モデル条約および今後明確化する各種ルールを把握し、論点を明確化する必要がある	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 制度内容の把握</li> <li>2. 関連する要対応事項・必要情報を洗い出し</li> <li>3. 標準対応ルールの制定</li> </ol>
B 業務	多数ある関連会社の情報について、地域またはサブ連結グループ毎を通じた情報収集の方法・ルートを検討・確立する必要がある	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 現状の連結財務諸表作成プロセス、税金計算のプロセスを把握 (サブ連グループ含む)</li> <li>2. あるべき、情報集約のプロセス、最適プロセスの検討</li> <li>3. 経営・管理指標への影響検討</li> </ol>
C システム	現行システムの活用、Excel・新システムの作成を含めた情報収集・計算のシステム化の可否と選択肢を検討する必要がある	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 各選択肢についてコスト、運用性についてプロコンを洗い出し</li> <li>2. CbCR・CFC等、他用途への活用可能性も評価</li> </ol>
D 組織	グループ全体、RHQ、個社毎の役割定義を規定する必要がある (情報収集、計算、検証・統制等)	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 連結・納税の現状役割の整理</li> <li>2. 現状、情報収集、計算、検証の責任を負う組織とTo Beの組織とのGapを分析</li> </ol>
E 人材	会計データ収集、税法対応の観点から、担当者のアサイン 運用にあたり、情報発信・トレーニング・ドライランの実施が必要となる	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 現在の情報・知見の所在を確認し、適切な担当者を特定</li> <li>2. 説明会、トレーニング、ドライラン、課題対応等の計画・実行</li> </ol>

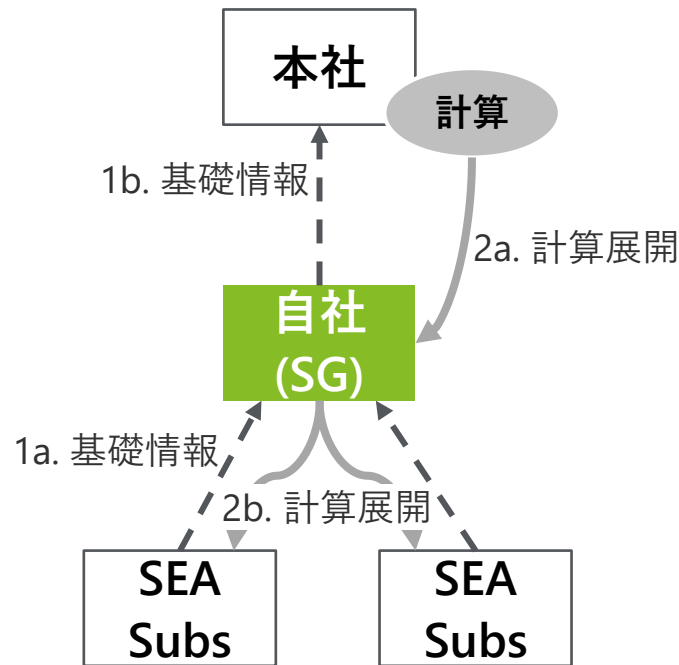
# Pillar 2

## 役割分担の類型 (例)

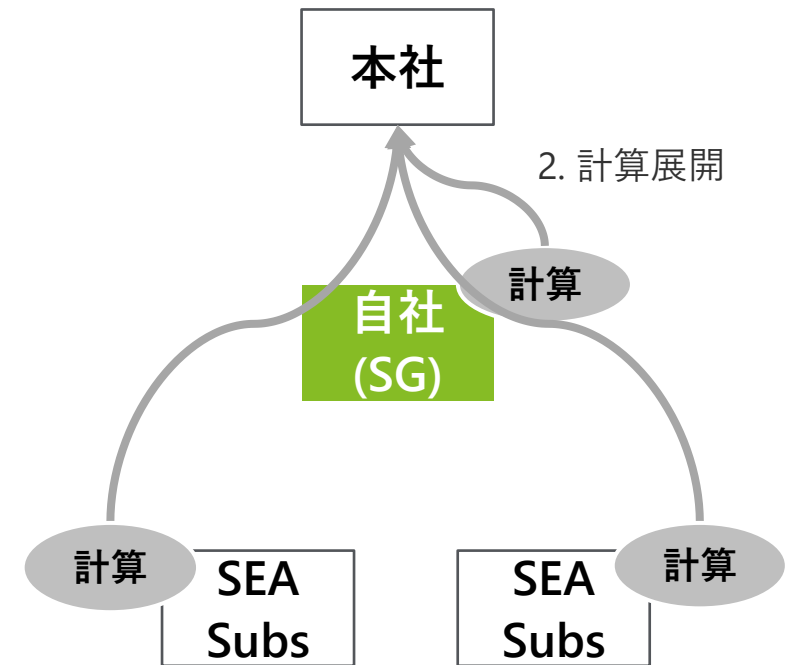
1. 基礎情報 収集	本社が取り纏め
2. 計算	本社が実施、個社に展開



1. 基礎情報 収集	RHQが取り纏め、本社に展開
2. 計算	本社が実施、RHQに展開



1. 基礎情報 収集	n/a
2. 計算	個社が実施、本社に展開

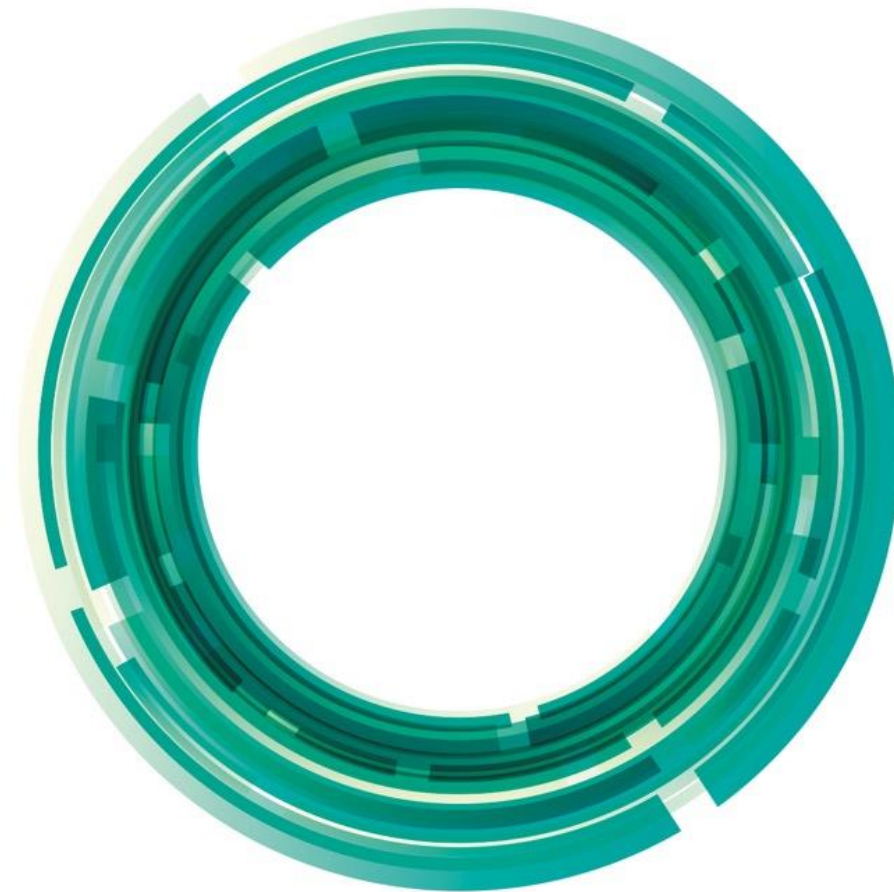


## Pillar 2

### シンガポール子会社目線での検討方向性

- 制度に関し、まだ不明点も多い。今後のアップデートを適時に確認する（特にシンガポールDTTの申告納税プロセス・日本IIRとの差異の有無）。
- セーフハーバーでの対応が主となるか、ETR・トップアップ税額の計算が必要となるかにより、実務対応の負荷が変わるため、見極めが大切となる。
- 情報収集及び計算における自社の役割分担を確認する。
  - 情報収集：シンガポールや域内各社の取り纏めまで自社で行うか、自社情報を提供するのみか。
  - 計算：自社で全て計算するか、他社が実施した計算結果を入手の上、シンガポールDTTに則して調整計算を行うか。
- 役割分担に関わらず、シンガポールDTTの納税義務及びIRASからの税務調査対象はシンガポール法人となる。したがい、シンガポールでも相応の対応は必要となるものと思料される。
- タイムライン、連携手順・手段、未対応タスクの抽出などを決めていく。
- リソースの確認を行う。必要に応じて外部リソースも活用する。またトレーニングなどを通じてスムーズにやり取りできるよう準備を進める。

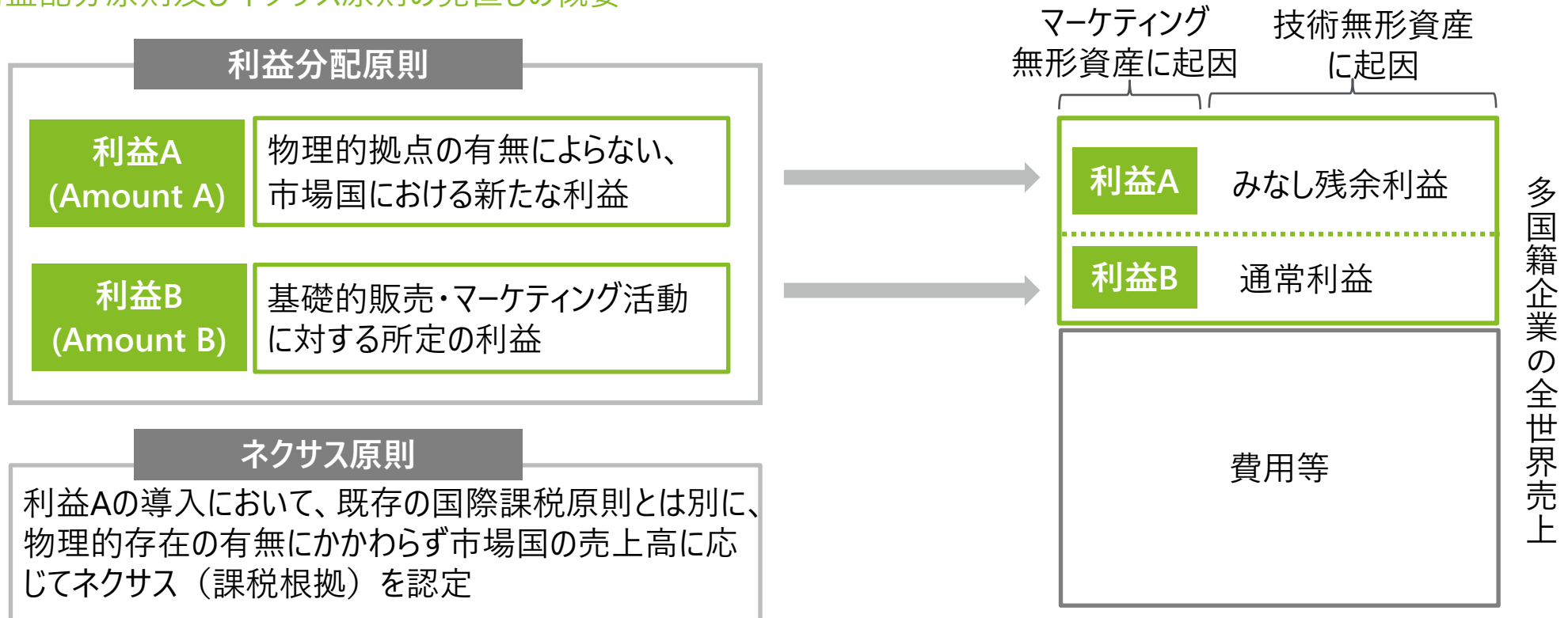
# Pillar 1 (利益B)



# Pillar 1

これまで第1の柱では、物理的拠点を有さない市場国等に対して課税権を配分する観点から、利益配分原則、及びネクサス原則の見直しを検討してきました

## 利益配分原則及びネクサス原則の見直しの概要



ポイント：利益Aは適用対象企業が明確に絞られて非常に限定されたが、利益Bに関しては対象企業は限定されていません

# Pillar 1

## OECDは22年12月8日「第1の柱・利益B」の主要な設計要素に関するパブリックコンサルテーション文書を公表しました

### パブリックコンサルテーション文書で公表された利益Bの概要

項目	内容
概要	<ul style="list-style-type: none"><li>利益Bは、市場国に設立されている基礎的な販売・マーケティング活動を行う会社（スライド25）について、あらかじめ決められた利益率の決定ルール（スライド26）の導入によって、利益配分の算定を簡素化する仕組みである</li><li>利益Aと異なり、対象となる企業グループは売上高、利益率で定められていない点に留意</li></ul>
目的	<ul style="list-style-type: none"><li>基礎的な販売・マーケティング活動に関する利益を市場国に配分する</li><li>所得配分ルールを簡素化することで、特に税務執行能力の弱い税務管轄（国・地域）の負担を減らす</li><li>所得配分ルールを簡素化することで、納税者のコンプライアンス負担（ベンチマーク分析を含む）、調査対応の負担を減らす</li></ul>
今後のスケジュール	<ul style="list-style-type: none"><li>技術的な作業を23年半ばに完了させることを目標</li><li>24年初頭より施行されることが見込まれる</li></ul>

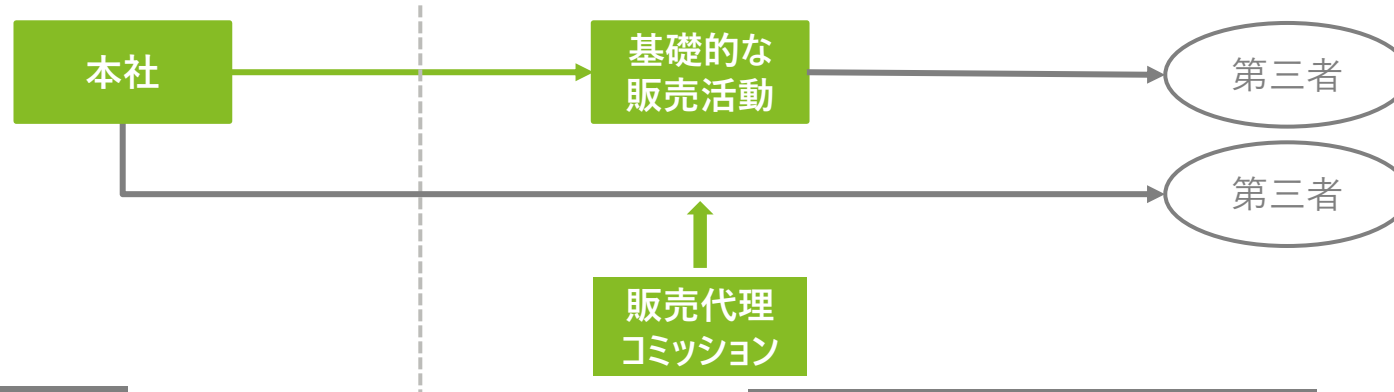
**ポイント：対象取引は自動的に利益率が決まってくるため、特に適用対象取引かの判断が重要です**



# Pillar 1

## 利益Bの適用において想定される取引類型は以下の通りです

### バイセル取引と販売サポート取引



#### 適用対象基準

該当する活動を網羅的に定めるのではなく、数々の定性的・定量的な経済的な特徴が挙げられている

- 主に所在国の市場で販売活動を行っていること（他国の顧への売上高に上限設定）
- 製造、R&D、調達及び資金調達活動など、別途独立企業間原則に定める対価を得る経済活動を一切行っていない
- 売上高営業費用比率が一定の範囲内（検討中）であること
- 取引に係る責任、権利義務、販売活動における経済的に重要なリスクの引受け等に関して、書面で契約を締結しており、そこに当該適用基準と不整合な規定が含まれていないこと など

#### 適用外

- APA（BAPA or MAPA）によってカバーされている
- 最適な移転価格算定方法がTNMMではない（CUP法など）
- 現地市場に比較対象取引が選定可能な場合

ポイント：グループ会社が利益Bの適用対象となりえるかの検討が必要になる

# Pillar 1

## 利益Bにおいて想定されている価格設定方法は以下の通りです

### 利益Bにおける価格設定方法と技術的な検討課題

#### 利益Bにおける価格設定方法

- 1) 基礎的な販売・マーケティング活動を行う会社取引単位営業利益法（TNMM）を適用する
- 2) 共通のベンチマーク基準に基づいて、基礎的な販売・マーケティング活動を行う比較対象企業群を形成する
- 3) 上記に基づき、以下のいずれかの方法により、利益Bの利益率を公表することを検討している（現在、数値は未公表）
  - a) 地域、産業別に、資本集約度及び営業費用水準に基づくPricing Matrix
  - b) Mechanical Pricing Tool（自社の財務上の情報等を入れると利益率がメカニカルに算出される）
- 4) 定期的に独立企業間利益率が公表される見込み

#### 技術的な検討課題

- 1) 利益水準指標の選定
  - a) 基本的には、売上高営業利率（OM）を適用する
  - b) ただし、販売サポート取引については、ベリレシオ（BR=粗利/SGA）が適切な利益水準指標となりえるので検討を要する
- 2) レンジ内の最も適切な点の選定
  - a) 基本的にはレンジ内であれば独立企業間価格とする
  - b) ただし、独立企業間価格の点、より狭いレンジなども検討
- 3) 差異調整
  - a) 基本的に差異調整は比較可能性を高める（例：運転資本、在庫、営業資産、地域など）
  - b) ただし、簡素化と税の確実性を鑑みた場合、どのような差異調整が適切であるか検討
- 4) 複数関連者からの仕入
  - a) 簡便的な共通費の配賦方法の検討

**ポイント：年内に公表されるであろう利益Bに適用される利益率、その運用に留意が必要です**

# Pillar 1

## 利益Bにおいて想定されているコンプライアンス、紛争解決手段は以下の通りです

### コンプライアンス・紛争解決

#### 文書化

移転価格文書（LF）の一部として、以下の情報が求められる可能性があります

- 1) 情報が正確かつ完全であること
- 2) 機能リスク分析を含む取引の正確な描写、取引当事者等の説明、適用対象基準の充足に関する説明
- 3) 財務情報（当期及びそれ以前3～5年※検討中）
- 4) 適用対象基準に適用された財務データ（財務諸表との関連性、配賦計算など）
- 5) 利益Bの適用、その結果
- 6) 利益Bに関連する事業再編、無形資産譲渡
- 7) 契約書
- 8) 既存のAPA又はルーリングなど

#### 税の確実性・紛争解決

- 1) APA
  - a) 利益Bによって、基礎的な販売・マーケティング活動を行う会社に関する共通のフレームワークが提供されるため、税の確実性を高め、紛争を減少されることが期待されている
  - b) しかしながら、APAは引き続きより高い安定性を確保できる有効な手段である
- 2) MAP
  - a) ある国で利益Bの適用が、他方の国で二重課税となる状況も想定されるが、引き続きMAPは有効な手段である

**ポイント：納税者にとって効率化も期待されるが、利益Bの適用対象かについて見解が相違する可能性がある**



Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited (“DTTL”), its global network of member firms, and their related entities (collectively, the “Deloitte organization”). DTTL (also referred to as “Deloitte Global”) and each of its member firms and related entities are legally separate and independent entities, which cannot obligate or bind each other in respect of third parties. DTTL and each DTTL member firm and related entity is liable only for its own acts and omissions, and not those of each other. DTTL does not provide services to clients. Please see [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about) to learn more.

Deloitte Asia Pacific Limited is a company limited by guarantee and a member firm of DTTL. Members of Deloitte Asia Pacific Limited and their related entities, each of which are separate and independent legal entities, provide services from more than 100 cities across the region, including Auckland, Bangkok, Beijing, Hanoi, Hong Kong, Jakarta, Kuala Lumpur, Manila, Melbourne, Osaka, Seoul, Shanghai, Singapore, Sydney, Taipei and Tokyo.

#### **About Deloitte Singapore**

In Singapore, tax and immigration services are provided by Deloitte Tax Solutions Pte. Ltd. and other services (where applicable) may be carried out by its affiliates.

Deloitte Tax Solutions Pte. Ltd. (Unique entity number: 202008330C) is a company registered with the Accounting and Corporate Regulatory Authority of Singapore.

This communication contains general information only, and none of Deloitte Touche Tohmatsu Limited (“DTTL”), its global network of member firms or their related entities (collectively, the “Deloitte organization”) is, by means of this communication, rendering professional advice or services. Before making any decision or taking any action that may affect your finances or your business, you should consult a qualified professional adviser.

No representations, warranties or undertakings (express or implied) are given as to the accuracy or completeness of the information in this communication, and none of DTTL, its member firms, related entities, employees or agents shall be liable or responsible for any loss or damage whatsoever arising directly or indirectly in connection with any person relying on this communication. DTTL and each of its member firms, and their related entities, are legally separate and independent entities.