

# 新BEPS研究会

2024年6月21日  
財務省主税局参事官室

# 目次

1. 国際課税における2本の柱の概要 ..... P 3
2. 第1の柱
  - 利益A ..... P10
  - 利益B ..... P23
3. 第2の柱
  - グローバル・ミニマム課税 ..... P27
  - STTR ..... P32
4. 税制改正大綱, 政府税調答申 ..... P34

# 国際課税に関するOECD/G20「BEPS 包摂的枠組み」二本の柱について

- 市場国に物理的拠点（PE : Permanent Establishment）を置かずにビジネスを行う企業の増加
  - 現在の国際課税原則「PEなくして課税なし」の下で、市場国で課税が行えない問題が顕在化。
- 低い法人税率や優遇税制によって外国企業を誘致する動き
  - 法人税の継続的な引下げにより各国の法人税収基盤が弱体化。
  - 税制面において企業間の公平な競争条件を阻害。



- OECD/G20の「BEPS包摂的枠組み」（現在は147か国・地域が参加）において議論が進められ、2021年10月8日、2つの柱による解決策に合意。
- 2023年7月12日、交渉成果をアウトカム・ステートメントとして公表（142か国・地域が合意）。

## 現在の状況

- 「第1の柱」（市場国への新たな課税権の配分）
  - 2023年10月、「第1の柱」の多数国間条約の案文を公表。
  - 2024年6月末までの署名を予定。
- 「第2の柱」（グローバル・ミニマム課税）
  - 国内法での対応が求められており、各国において法制化が進行中。
  - 日本においては、所得合算ルール（IIR）を法制化済。軽課税所得ルール（UTPR）及び国内ミニマム課税（QDMTT）についても順次法制化を予定。

# 「2本の柱」の全体像

## 「第1の柱」

### 「利益A」 (Amount A)

- 市場国への新たな課税権の配分
- 多数国間条約により実施

### 「利益B」 (Amount B)

- 基礎的なマーケティング・販売活動に対する移転価格税制の執行に係る簡素化・合理化
- 移転価格ガイドライン改訂により実施

## 「第2の柱」

### GloBEルール

- 15%の最低実効税率によるグローバル・ミニマム課税
- 各国国内法により実施

### 租税条約上の最低課税ルール (Subject to Tax Rule : STTR)

- 軽課税国の関連者に対する支払について源泉地国（途上国が対象）に一定の課税権を認めるもの
- 多数国間条約又はバイ条約により実施

G20財務大臣・中央銀行総裁会議議長総括(仮訳抜粋)  
(2024年2月28-29日 於:ブラジル サンパウロ)

我々は、2023年のG20ニューデリー首脳宣言による野心的なマンデートに従い、強固で、持続可能で、均衡ある、かつ包摂的な成長を促進し、持続可能な開発目標(SDGs)の達成に向けた進捗を加速させることへのコミットメントを再確認する。その目的のため、2024年には、我々は、政策面での主な関心として格差の主流化;より効果的で、信頼性があり、説明責任のある正当な機関を実現するための、地球規模の経済及び金融機関の意思決定における途上国の代表制及び発言力の強化;イタリア、インドネシア及びインドのG20議長国から受け継いだものを基礎とした、より良く、より大きく、より効果的な国際開発金融機関(MDBs)のための取組;2024年6月末までの署名を目指す第1の柱の多数国間条約の適時の合意を含む二つの柱の解決策の最終化と、公平かつ累進的な課税に関する国際的な対話の促進の継続;(中略)、に焦点を当てる。

我々は、21世紀にふさわしい、より安定的で公正な国際課税制度を確立するため、我々の強い政治的コミットメントを再確認する。二本の柱の解決策の実施は我々の最優先事項であり、2024年6月末までに第一の柱の多数国間条約の署名を行うため、我々はOECD/G20「包摂的枠組み」における作業の最終化に対して引き続きコミットしている。我々は、「包摂的枠組み」の全ての加盟国・地域に対し、この目標に向けてあらゆる努力をするよう求める。

我々は、国内法制において第二の柱を実施している、あるいは実施し始めた法域が増加していることを歓迎し、一貫性のある実施を確保するために、進行中の作業を支持する。我々は、本年後半の租税条約上の最低課税ルールの実施のための多数国間協定の署名式に期待する。

我々は、税の透明性に関する進捗を歓迎するとともに、関連する法域が、2027年又は遅くとも2028年までに最初の交換を開始することを目指し、暗号資産等報告枠組を効果的に実施することを支持する。我々は、OECD「21世紀の税務協力に関する2024年進捗報告書」を歓迎し、執行面の協力の更なる強化、及び税を目的とする情報交換の継続のために実現可能な方法に期待する。

我々は、いくつかのフォーラムでの議論に留意しつつ、既存の成果に基づいて、途上国及び先進国の幅広い参加を得ながら、税の問題に関する国際協力を促進することに引き続きコミットしている。我々は、国際租税協力を推進するため、G20議長国ブラジルに引き続き建設的に協力する。我々は、個人への累進的かつ公平な課税に向けてより一層の努力を行う。

国際租税協力に関する国連枠組条約のための基本的事項を策定するための国連臨時委員会における議論に関し、我々は、(i)安定的かつ予測可能な国際課税制度を支援し、包摂的かつ効果的な国際課税協力を促進するため、コンセンサスに基づく意思決定を行うこと、(ii)よりコンセンサスに達しやすい課題を優先すること、(iii)ニーズのある国のため、国内資金動員及び税に関する能力構築の促進に注力することについて、重要性を再確認する。

**BEPS包摂的枠組みは、第一の柱のパッケージについての交渉が妥結に近づく中、6月末までの多数国間条約への署名を目標とする。**

2024/05/30 - BEPS包摂的枠組みの第16回会合が、2024年5月28日から5月30日に、パリで開催された。会議には140の代表団（127の国・地域と13のオブザーバーを含む）を代表する400人以上の代表者が参加した。

3日間にわたる生産的な会議の中で、包摂的枠組みは、BEPSミニマムスタンダードの実施と影響、技術支援とキャパシティビルディングを通じてこの影響の範囲をさらに広げる機会、グローバル・ミニマム税の実施の状況と経験、2024年9月19日にパリで開催されるSTTR MLIの署名式の参加の計画、我々の現在進行中の税制政策、不平等への対応における税の役割に関する代表団の関心など、様々なトピックについて議論した。また、有効性と包摂性をさらに高めるため、これまでの包摂的枠組みの道のりに係る課題と機会の考察も行った。

最後に、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本の柱」による解決策の第一の柱に関する残された未解決の論点に関する生産的な議論を経て、BEPS包摂的枠組みは、多数国間条約（MLC）につき、6月末までの署名開放に間に合うように、最終合意に達することを目指し、（利益AのMLCの条文と利益Bの枠組みを含む）第一の柱の最終パッケージについて交渉妥結に近づいていることを報告することができる。この点に関し、我々は、MLCの署名開放後、実務的に可能な限り早期に、フランス及びブラジルが署名式主催に関心を表明したことを歓迎する。

G7首脳声明(仮訳抜粋)  
(2024年6月15日 於:イタリア・プーリア)

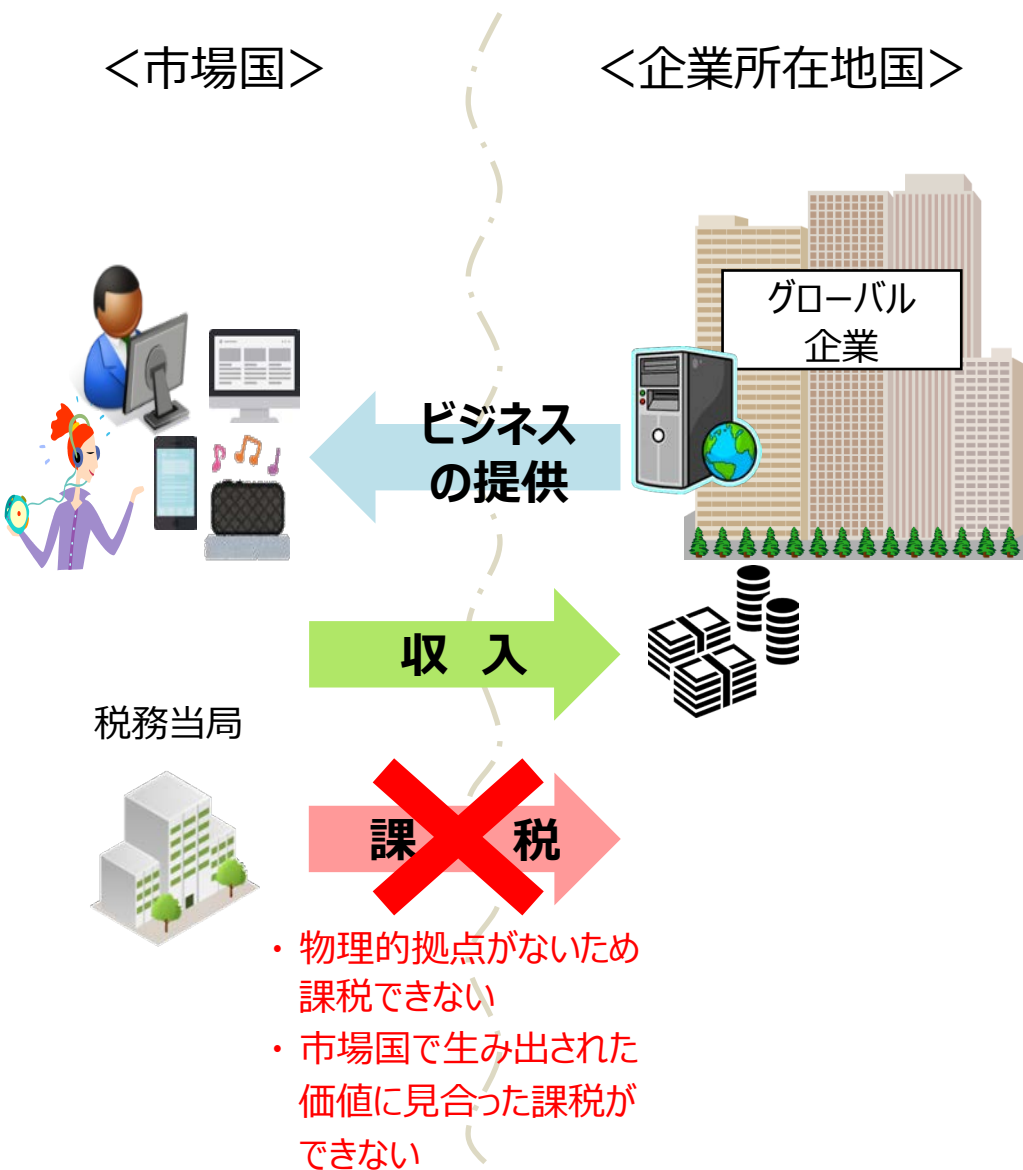
我々は、21世紀にふさわしい、より安定的で公正な国際課税制度への我々の強い政治的コミットメントを改めて表明する。我々は、2024年6月末までに、第1の柱の多数国間条約を署名のために開放するため、OECD/G20「包摂的枠組み」における作業の最終化に対してコミットし、第2の柱の実施に関する更なる進展を求める。我々は、税の透明性に関する進展を歓迎し、関連する法域が、暗号資産等報告枠組を効果的に実施することを支持する。我々は、既存の成果に基づいて、途上国及び先進国の幅広い参加を得ながら、税の問題に関する国際協力を促進することに引き続きコミットしている。我々は、国際協力を推進するため、G20議長国ブラジルに引き続き建設的に協力する。我々は、個人への累進的かつ公平な課税に向けてより一層の努力を行う。我々は、安定的かつ予測可能な国際課税制度を支援し、包摂的かつ効果的な国際租税協力を促進するため、コンセンサスに基づく意思決定の重要性を強調し、途上国及び新興市場のための国内資金動員及び税に関する能力構築の促進といった課題を優先しつつ、国際租税協力に関する国連枠組条約のための国連臨時委員会での議論を認識する。



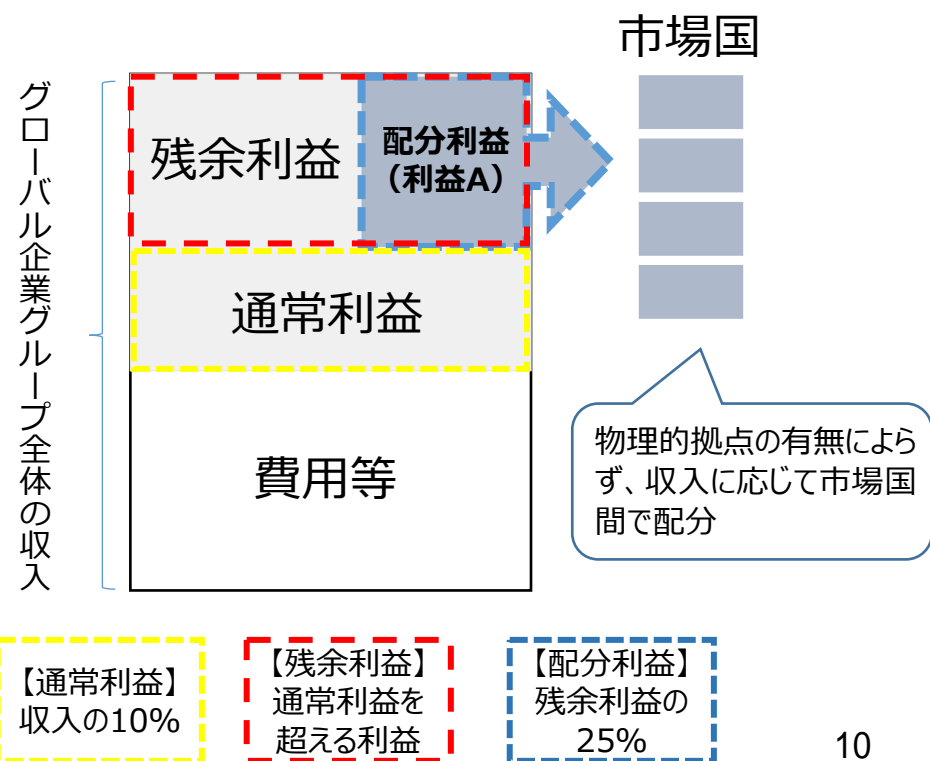
# 第1の柱

## 利益A, 利益B

# 第1の柱（市場国への新たな課税権の配分）



- 課税対象は、収入200億ユーロ（約3.3兆円）超、利益率10%超の大規模・高利益水準のグローバル企業グループ（全世界で100社程度）
- 大規模なグローバル企業グループの利益率10%を超える残余利益の25%を市場国に配分



# 利益A 多数国間条約案の概要（2023年10月公表）

## ○市場国への新たな課税権配分ルール（利益A）

### 【課税対象】

- 全世界収入が200億ユーロ（約3.3兆円）超、かつ、利益率が10%超のグローバル企業グループ。
  - ※ 規制された金融機関、採掘事業、**防衛事業、外国事業が僅少で国内メインの企業等**は除外。
- 収入閾値について条約発効7年後にレビューを行い、円滑な制度の実施を条件として100億ユーロ（約1.6兆円）に引下げ。

### 【配分割合】

- 収入の10%を超える残余利益の25%を、ネクサス（課税根拠）を有する市場国に配分。

### 【ネクサス（課税根拠）】

- 市場国での100万ユーロ（約1.6億円）以上の収入。
  - ※ GDPが400億ユーロ（約6.6兆円）未満の国は25万ユーロ（約4,100万円）以上の収入。

### 【税の安定性】

- 市場国への新たな課税権配分ルール（利益A）の対象となるグローバル企業グループに、利益Aに関わる全ての争点について義務的・拘束的な紛争防止・解決メカニズムを提供。

### 【一方的措置】

- 多数国間条約の締約国は、全ての企業に対する全てのデジタル・サービス税及びその他の関連する類似の措置を廃止し、また、将来にわたり導入しないことを定める。

### 【発効要件】

- Critical Massを満たす国の批准が必要→**対象グローバル企業グループの最終親事業体の60%以上をカバーし、かつ、30か国以上が批准した後、これらの国が条約発効日を決定。**

# MLC発効のために各国・地域が持つポイントの割合

国・地域	ポイントの割合 (注)
米国	48.6%
中国	9.4%
香港	8.8%
フランス	5.6%
英国	4.9%
日本	4.7%
ドイツ	4.5%
スイス	3.4%
アイルランド	2.1%
インド	1.5%
オランダ	1.5%
スペイン	1.5%
韓国	1.1%
ベルギー	0.9%
カナダ	0.6%
デンマーク	0.4%
サウジアラビア	0.2%
メキシコ	0.2%
その他	0.0%
合計	100.0%

(注) 四捨五入の関係上、計数の和が合計値と一致していない。

# スコープ：利益Aの対象グループの判定

## Step 1：収入テスト（Revenue Test）

- 当期の調整収入が200億ユーロ超。
  - Step2の利益率テストと異なり、収入テストは「当期」のみの数値で判定する点に留意。

## Step 2：利益率テスト（Profitability Test）

- 当期の税引前利益率が10%超。
  - ただし、過去の直前2期に利益Aの対象グループではなかった場合（これまで一度も利益Aの対象グループになったことがない場合を含む。）は、「平均メカニズム（過去期テスト・平均テスト）」が適用される。

## 特例①：開示セグメント単位で利益Aの適用対象となるか否かの判定

- グループ単位では上記のスコープの閾値を満たさないが、グループの連結財務諸表において開示されているセグメント単体でこの閾値を満たす場合は、当該開示セグメントが単体で利益Aの適用対象となる。

## 特例②：特定の事業等に関する特別な取扱い

- 金融、採掘に関連する事業を行う場合は、スコープの閾値の判定及び利益Aの計算上、その収入・損益が除外される。
- 防衛に関連する事業を行う場合、主として国内で事業を行う場合は、スコープの閾値の判定はその収入・損益を除外せずにグループ全体で行うが、利益Aの計算上その収入・損益が除外される。

# 平均メカニズムの概要

- 原則として、当期の調整収入が200億ユーロを超え、かつ、税引前利益率も10%を超えるグループが、利益Aの適用対象となるグループ（対象グループ）に該当する。【当期テスト】
- ただし、「初めて利益Aが適用されるグループ」及び「一度利益Aが適用されてから2期連続で利益Aの適用対象外となったグループ」については、税引前利益率の判定上、当期テストに加えて、次の両方のテストを満たさない限り、対象グループに該当しない。【平均メカニズム】
  - 過去期テスト：  
直前4期のうち2期以上の税引前利益率が10%超
  - 平均テスト：  
当期+直前4期（計5期）通算の税引前利益率が10%超

## 「過去期テスト」を満たさない例

	-4期	-3期	-2期	-1期	当期
収入	21bn€	21bn€	21bn€	25bn€	25bn€
利益	1.89bn€	1.89bn€	1.89bn€	3.2bn€	3.5bn€
利益率	9%	9%	9%	12.8%	14%

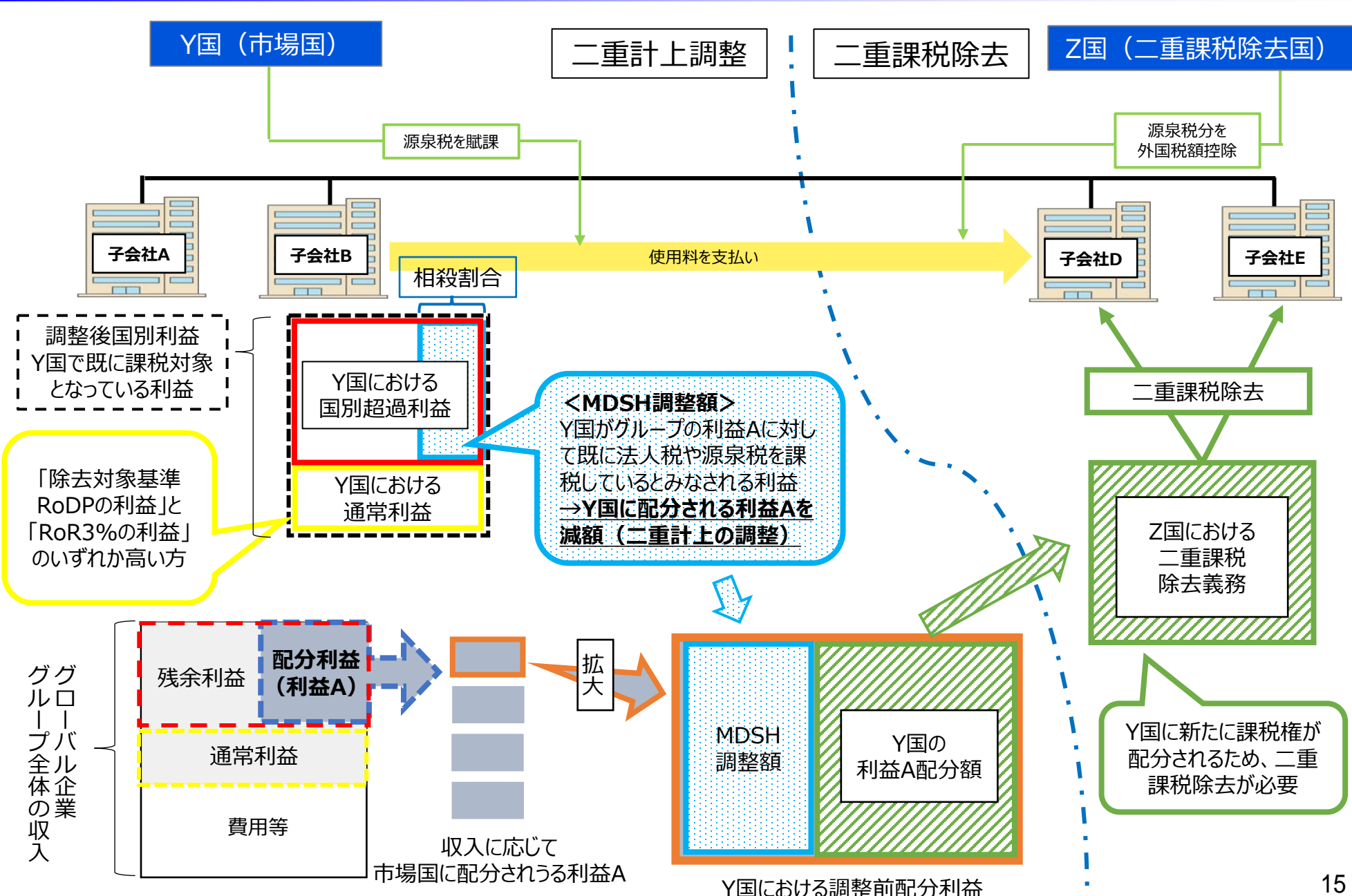
**過去期テスト**  
直前4期のうち2期以上で税引前利益率が10%を超えるか否か  
3期超えない ⇒ 適用対象外

## 「平均テスト」を満たさない例

	-4期	-3期	-2期	-1期	当期
収入	21bn€	21bn€	25bn€	25bn€	25bn€
利益	1.68bn€	0.84bn€	2.75bn€	2.6bn€	2.7bn€
利益率	8%	4%	11%	10.4%	10.8%

**平均テスト**  
当期+直前4期の通算の税引前利益率が10%を超えるか否か  
超えない（9%） ⇒ 適用対象外

# 二重計上調整・二重課税除去の適用に関するイメージ図



※RoDPが高い国 (収益性の高い事業体が集中している国) が優先して二重課税排除義務を負う

# 利益Aの配分 - MDSH（マーケティング・販売利益セーフハーバー）の仕組み

- MDSH（マーケティング・販売利益セーフハーバー）は、市場国がグループの超過利益に対して既に課税している場合に、その市場国への利益Aの配分を減額するもの。
- 50百万ユーロ以上の利益額を有する国にのみ適用（デミニスルール）。

$$\text{各市場国の利益A配分額 (Amount A Profit)} = \text{調整前配分利益} - \text{MDSH調整額}$$

$$\text{調整前配分利益(Q)} = (\text{グループ利益(P)} - \text{グループ収入(R)} \times 10\%) \times 25\% \times \frac{\text{各市場国の収入(L)}}{\text{グループ収入(R)}}$$

$$\text{MDSH調整額} = \text{国別超過利益} \times \text{相殺割合 (調整前配分利益を限度)}$$

$$\text{国別超過利益} = \text{調整後国別利益} - \text{「除去対象基準RoDPの利益」と「RoR3%の利益」のいずれか高い方の利益}$$

$$\text{相殺割合} : 90\% (\text{低DP国}), 25\% (\text{低所得国}), 35\% (\text{その他})$$

- 除去対象基準RoDPの利益 = 国別のDP × (グループ収入(R) × 10% ÷ グループのDP)
- RoR (Return on Revenue) 3%の利益 = 各市場国の収入(L) × 3%
- 低DP国 : 「国別のDP/収入 < グループのDP/収入 × 75%」の国  
 ※収入に対して減価償却費及び人件費 (DP: Depreciation and Payroll) が比較的低く、市場由来の利益が大きい地域と考えられる。超過利益により多くの利益Aが含まれると考えられるため、高い相殺割合を適用。
- $\text{調整後国別利益} = \text{国別利益} + \text{源泉税増額調整額} (\text{源泉税} \div \text{法人税率} \times (1 - \text{減額率}))$

〈各国に適用される減額率の表〉

	当初2年	閾値引下前	閾値引下後	
			低所得国	その他
DP < 5万ユーロの国	100%	75%	70%	60%
低DP国	100%	75%	40%	30%
その他の国	100%	50%	15%	15%



## 二重課税除去国・二重課税除去事業体の特定（1/2）

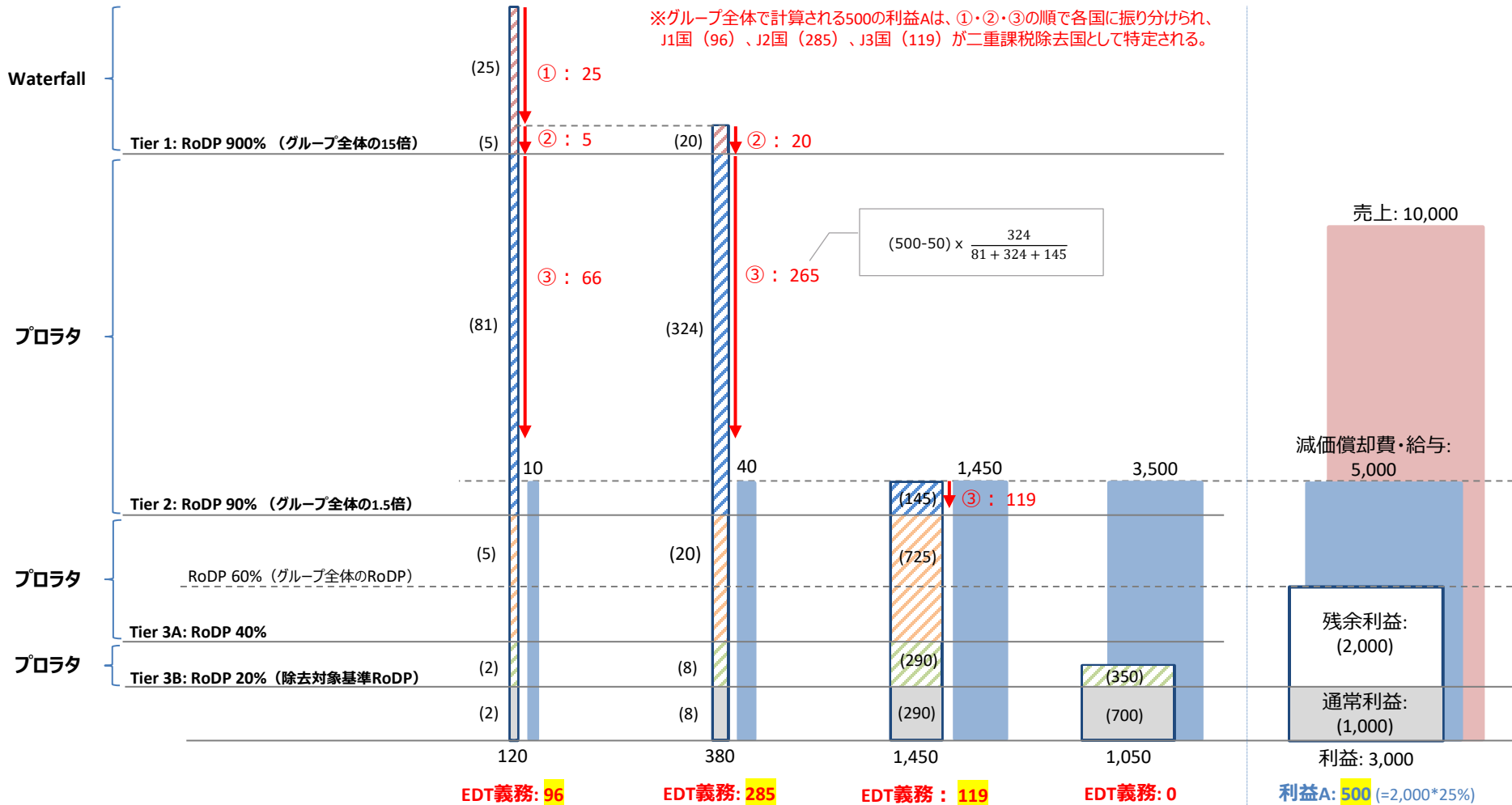
- 利益Aは既存の法人課税の対象となる利益を課税ベースとするため、利益Aに対する市場国による課税と法人所在地国による既存の法人課税との間には二重課税が生じる。
- IdentificationとAllocationの2つのステップによって二重課税除去の義務を負う国を特定するとともに、二重課税除去の対象となる利益の金額を算定する。
- Identificationで特定された候補国（特定国）を収益性に基づいて次の4つの階層（Tier）に分類し、上位のTierに属する国から順番に、利益Aに関する二重課税除去の義務を配分し、その結果、義務額のある国が二重課税除去を行う国（二重課税除去国：relieving jurisdiction）となる。→収益性の高い国がより多くの二重課税除去義務を負う。
- 二重課税除去方式については、各国が選択可能（税額控除方式・所得控除方式等）。

階層	対象	配分方法
Tier 1	● グループのRoDPの <u>1,500%超（15倍超）</u> の国別RoDP	Waterfall
Tier 2	● グループのRoDPの <u>150%超（1.5倍超）</u> の国別RoDP	プロラタ
Tier 3A	● グループの除去対象基準RoDP超の国別RoDP (40%超である場合に限る)	プロラタ
Tier 3B	● グループの除去対象基準RoDP超の国別RoDP (40%以下である場合に限る)	プロラタ

- **「RoDP (Return on Depreciation and Payroll) 」**：除去対象利益を減価償却費と給与の合計額で除したものであり、収益性の指標。「1,500%」・「150%」はグループレベルで算定されるRoDPとの相対値である一方、「40%」は絶対値としてのRoDP。また、「グループの除去対象基準RoDP」は、グループの売上利益率10%に相当する利益（通常利益）を減価償却費・給与の合計額で除したRoDPの水準であり、二重課税除去の下限。
- **「Waterfall」**：同じTier内でRoDPの高い国から優先的に負担額を配分する方法。具体的には、最もRoDPの高い国の利益のうち、2番目に高い国の利益率を上回る部分に負担額を配分し、次に、1・2番目にRoDPの高い国の利益のうち、3番目に高い国の利益率を上回る部分に負担額を配分する（以下、繰り返し）。
- **「プロラタ」**：各国の各Tierの利益の金額に応じて負担額を配分する方法。例えば、Tier 2であれば、1,500%～150%の領域にある各国の利益の額に応じて負担額を比例配分する。

# 二重課税除去国・二重課税事業体の特定（2/2） - 利益Aの振分けのイメージ

	J1国	J2国	J3国	J4国	グループ全体
利益	120	380	1,450	1,050	3,000
減価償却費・給与	10	40	1,450	3,500	5,000
利益率（RoDP）	1200%	950%	100%	30%	60%



例えば、J1国に事業体X（利益額70）、事業体Y（利益額46）、事業体Z（利益額4）が所在する場合には、J1国に振り分けられた96の利益Aは、利益額が最も大きいXの利益のうちYの利益を上回る24に優先的に振り分け、残り72は、XとYの利益のうちZを上回る36に振り分けられる。このようにして利益Aを振り分けられたX（60）、Y（36）が二重課税除去事業体として特定される。

# 二重課税除去事業体の特定・二重課税除去の方法

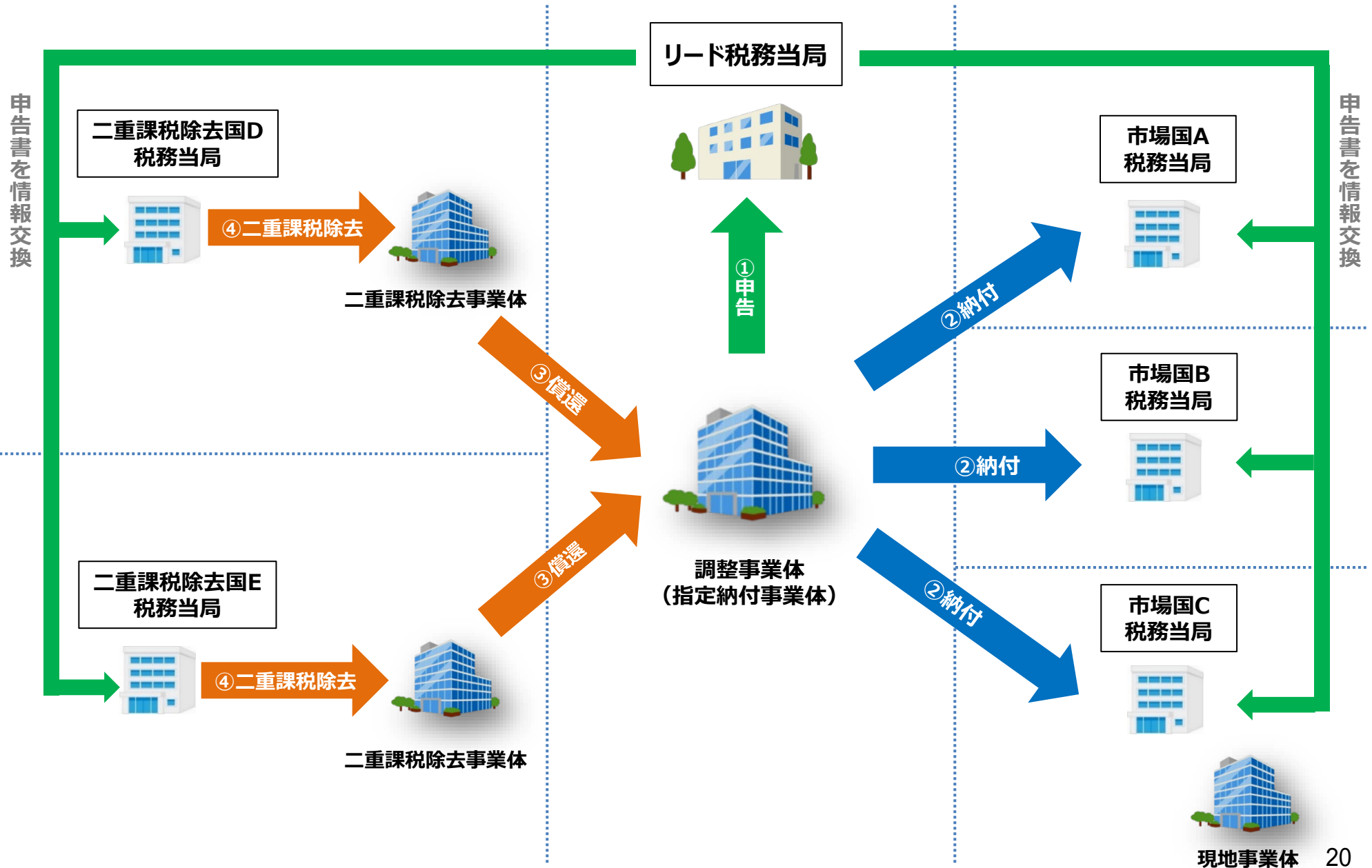
## 二重課税除去国における二重課税除去事業体の特定方法

- 二重課税除去国として特定された締約国は、国内に複数の事業体が存在する場合、**利益額に基づくWaterfall方式**により、二重課税除去を行う事業体又は課税上の存在（二重課税除去事業体：relief entity）を特定し、その締約国に配分された二重課税除去義務の金額を配分する。
  - ✓ 利益額は、超過利益、課税対象利益、会計上の利益のいずれかを使用する。
  - ✓ 利益額に基づくWaterfall方式とは、利益額の大きい事業体から優先的に配分する方法であり、二重課税除去国を特定するために用いられるRoDPに基づくWaterfall方式とは異なる。
- 二重課税除去国は、国内法に定める他の方法により二重課税除去を行うことも認められる（ただし、上記の原則的な方法により二重課税除去事業体となる事業体及び当該他の方法により二重課税除去事業体となる事業体が同意する場合に限る。）。

## 締約国が採用可能な二重課税除去の方法等

- 締約国は、以下のいずれかの方法により、二重課税除去を行う。
  - ① **直接支払方式**  
指定納付事業体が納付した租税の金額に、二重課税除去事業体に配分される利益A除去額のグループ全体の利益A除去額に占める割合を乗じたもの（二重課税除去事業体関連納付税額）について、二重課税除去事業体に支払を行う方式
  - ② **還付有外国税額控除方式**  
二重課税除去事業体関連納付税額を、二重課税除去事業体の租税債務の金額から控除し、控除しきれない金額を還付する方式
  - ③ **還付無外国税額控除方式**  
二重課税除去事業体関連納付税額を、二重課税除去事業体の租税債務の金額から控除し、控除しきれない金額について少なくとも3年間の繰越を認める方式
  - ④ **所得控除方式**  
二重課税除去事業体に配分される利益A除去額を、二重課税除去事業体の所得の金額から控除し、控除しきれない金額について少なくとも3年間の繰越を認める方式

# 利益Aに係る課税（申告・納付）及び二重課税除去のイメージ



# 税の安定性 (Tax Certainty)

- 多国間で超過利益を再配分する利益Aは、関係国が多く、納税者のコンプライアンスコストも大きいことから、多国間紛争を未然に防止するため、以下の安定性を付与するメカニズムを用意する（要請は納税者の任意）。
- 納税者が受け入れた場合に、すべての関係国は審査結果に基づいた取り扱いを行う（安定性の付与）。

## ① 包括的安定性

- ✓ 利益Aの対象グループが提出した利益A納税申告書について、内容の適正性を確認（移転価格・事業利得を除く）
- ✓ すべての関係締約国による確認（審査パネル《7か国で構成》又はリード税務当局《単独》が代表して審査を実施）

## ② 事前安定性

- ✓ ①で確認した項目：レベニューソーシングに係る収入の分類と内部統制枠組み（ITシステム等）等の適正性について、納税者の要請により、審査結果は将来年度（最長5年）にわたり複数年度適用
- ✓ 審査パネルによる審査

## ③ 適用対象安定性

- ✓ 利益A制度の対象外であると考えている企業グループについて、対象年度については利益Aの適用対象にならないことを確認
- ✓ リスト締約国（納税者が要請時に確認を希望する国を指定）による確認（審査パネル《7か国で構成》又はリード税務当局《単独》が代表して審査を実施）

## ④ 適用対象事前安定性

- ✓ ③で確認した項目：利益A制度の対象外である規制金融機関・適格採掘グループの収入・コストの分類の適正性について、納税者の要請により、審査結果は将来年度（最長5年）にわたり複数年度適用
- ✓ 審査パネルによる審査

- 上記4つの安定性は、いずれも、審査パネルが合意に達しない場合、又は審査結果にリスト締約国・関係締約国が同意しない場合、決定パネルにより解決（決定パネルは政府職員と独立専門家の混成）

# 利益Aに「関連する事項」に対する安定性

- 利益Aの対象となる企業グループの関連者間取引等に対する課税（例：移転価格や事業利得）は、利益A制度の適用に影響を与える可能性。これらの紛争（利益A制度の適用に影響を及ぼすもの）は、義務的拘束的に解決される必要から、仲裁的メカニズムを多数国間条約（MLC）に措置。
  - ⇒ 相互協議手続に係る権限のある当局間の合意が2年以内に成立しない場合に、相互協議の申立者の要請により、その未解決の関連する事項が紛争解決パネルに付託され、紛争解決パネルによる決定が両締約国を拘束する。

## 【1】相互協議（Mutual Agreement Procedure : MAP）

- ✓ 相互協議とは、①納税者が租税条約の規定に適合しない課税を受け又は受けると認められる場合においてその条約に適合しない課税を排除又は回避するため、また、②租税条約の解釈又は適用に関して生ずる困難又は疑義について、両対象租税協定締約国の相互協議手続に係る権限のある当局間で合意による解決を図るための手段。

## 【2】紛争解決パネル（Dispute Resolution Panel）

- ✓ 相互協議（【1】①のケース）について、その開始から2年以内に両対象租税協定締約国の相互協議手続に係る権限のある当局が合意に至らない場合に、独立したパネルが未解決の関連する事項について拘束力のある決定を行う仲裁的メカニズム。
- ✓ 既存租税条約の相互協議規定には合意に至る義務が課されていないため、仲裁規定が設けられていない場合には、必ずしも紛争解決が保証されない。この限界に対し、紛争解決の実効性を高めるための制度。

- キャパシティの低い（移転価格の経験が少ない等）国等のニーズに対応し、「基礎的マーケティング・販売活動（単純な機能を果たす販社等の取引）」について、移転価格税制の適用の簡素化・合理化を目的とした措置。
- 2023年9月の市中協議の結果を踏まえ、利益Bの対象取引、価格算定方法、執行方法などの議論が行われ、2024年2月、合意された最終報告書に基づくOECD移転価格ガイドラインを改定・公表。

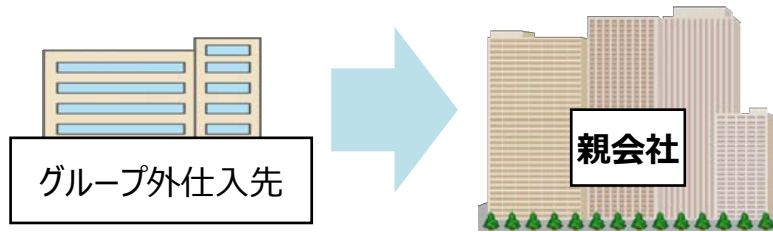
## 「簡素化・合理化」とは

- ① 定量的指標を主に用いつつ、適用の対象となるグループ会社間の国外関連取引を簡便的に特定
- ② 予め定められたPricing matrixに基づいて、当該取引に該当する利益率を適用

### 簡素化・合理化アプローチの適用例

「A国」

【研究開発・製造活動】

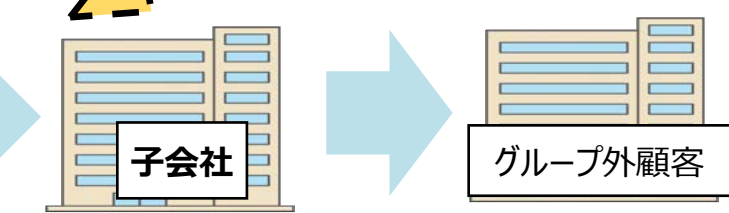


国外関連取引  
(商品の卸売)

① 対象取引を簡便的に特定

「B国」

【国内外で販売活動】



② Pricing matrixに基づいて独立企業間価格を算定

利益Bガイダンス  
§5.1 Pricing matrix

Industry Group	Industry Grouping 1	Industry Grouping 2	Industry Grouping 3
Factor intensity			
[A]High OAS / any OES >45%/any level	3.50%	5.00%	5.50%
[B]Med/high OAS / any OES 30%-44.99%/any level	3.00%	3.75%	4.50%
[C]med low OAS/any OES 15%-29.99%/any level	2.50%	3.00%	4.50%
[D]low OAS / non-low OES <15%/10% or higher	1.75%	2.00%	3.00%
[E]low OAS/low OES <15% OAS/<10% OES	1.50%	1.75%	2.25%

適用開始時期	2025年1月1日以降に開始する事業年度から各国が選択適用
適用国	簡素化・合理化アプローチの適用を選択した国 (例：当局のリソースや比較対象企業の情報が不足する国等)
執行方法	適用国が、いずれかの方法を選択可能 ①納税者による任意適用 ②原則適用
適用国の相手国における効果	適用国における簡素化・合理化アプローチの結果に相手国は拘束されない
二重課税排除の方法	原則として、二国間租税条約に基づく相互協議にて、対応的調整を行う



## Industry Group 1

- 生鮮食料品
- 食料雑貨品
- 家庭用消耗品
- 建設用資材
- 配管用資材
- 金属

## Industry Group 2

- ITハードウェア・部品
- 電子部品・消耗品
- 動物用飼料
- 農業用品
- 酒類・タバコ
- ペットフード
- 履物・その他アパレル用品
- プラスチック・化学製品
- 潤滑剤
- 染料
- 医薬品
- 化粧品
- ヘルスケア・福祉製品
- 家庭用品、家電製品
- 家具
- 家庭用・オフィス用消耗品
- 印刷物
- 製紙・梱包材
- 宝飾品
- 繊維製品・皮革・毛皮
- 新車及び中古車
- 自動車部品
- 混合製品
- Industry Group 1、3のリストにないもの

## Industry Group 3

- 医療用機器
- 産業機械(産業用、農業用車両含む)
- 産業用工具・部品

## 第2の柱

グローバル・ミニマム課税, STTR

## 第2の柱（グローバル・ミニマム課税）

- 年間総収入金額が7.5億ユーロ（約1,240億円）以上の多国籍企業が対象。一定の適用除外を除く所得について各国ごとに最低税率15%以上の課税を確保する仕組み。

令和5年度改正にて創設

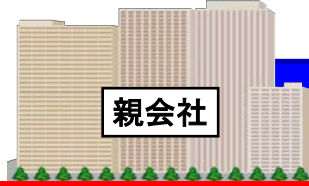
※ 令和6年度改正では、OECDによるガイダンスや国際的な議論等を踏まえた制度の明確化等の観点からの見直し

《日本（通常の税率）》

《X国》

所得合算ルール（IIR）

子会社等の税負担が  
最低税率（15%）に至るまで課税



同一グループ関連企業



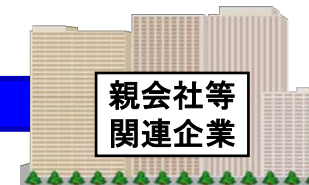
15%未満  
の軽課税  
の場合

軽課税所得ルール（UTPR）

親会社等の税負担が  
最低税率（15%）に至るまで課税



同一グループ関連企業



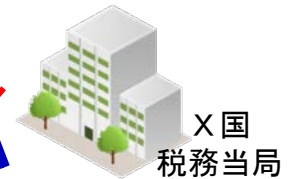
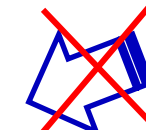
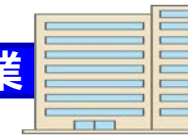
15%未満  
の軽課税  
の場合

国内ミニマム課税（QDMTT）

自国に所在する事業体の税負担が  
最低税率（15%）に至るまで課税



同一グループ関連企業

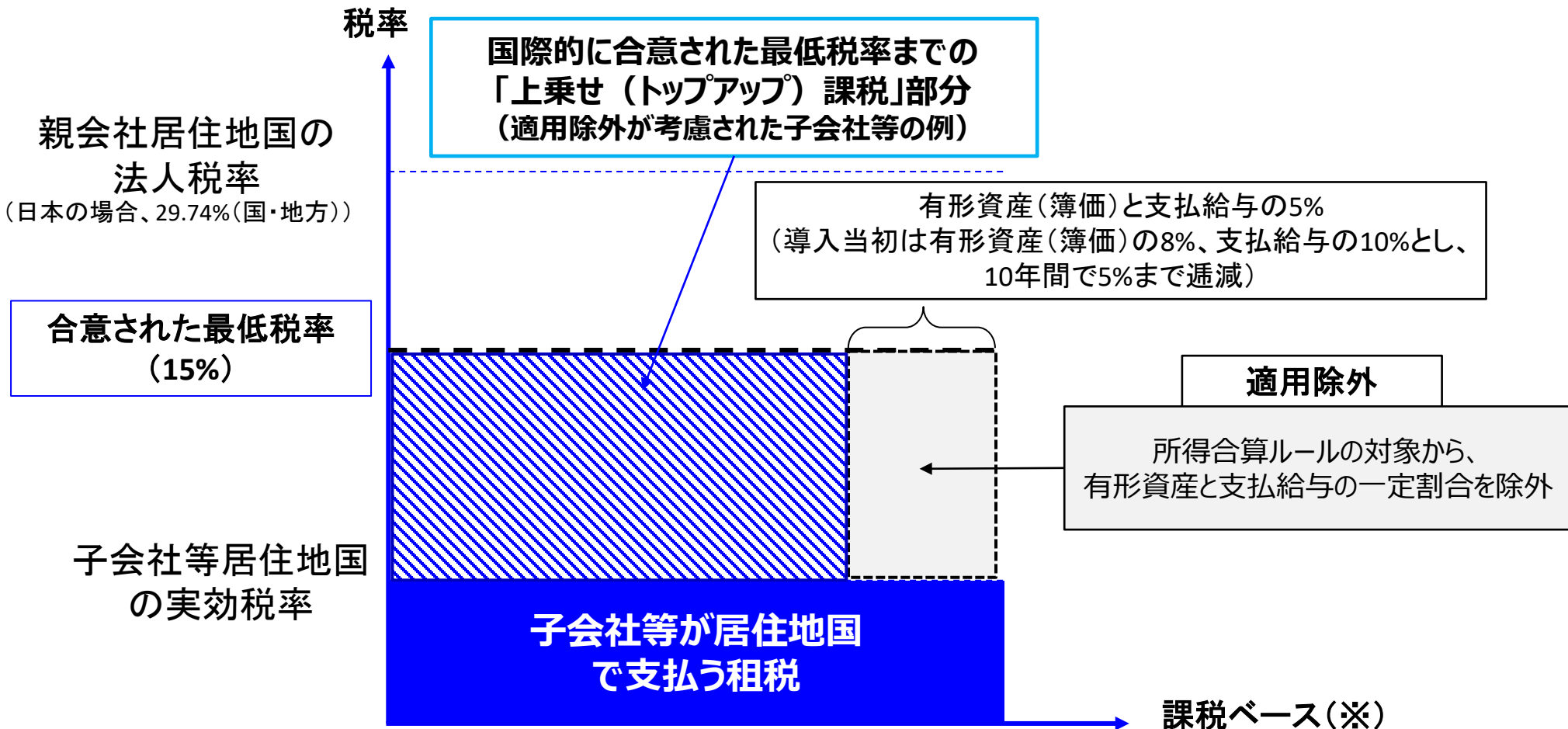


15%未満の  
軽課税の場合

※日本でQDMTTが課税された場合、IIR・UTPRの課税は行われず。

# 所得合算ルール (IIR: Income Inclusion Rule) のイメージ

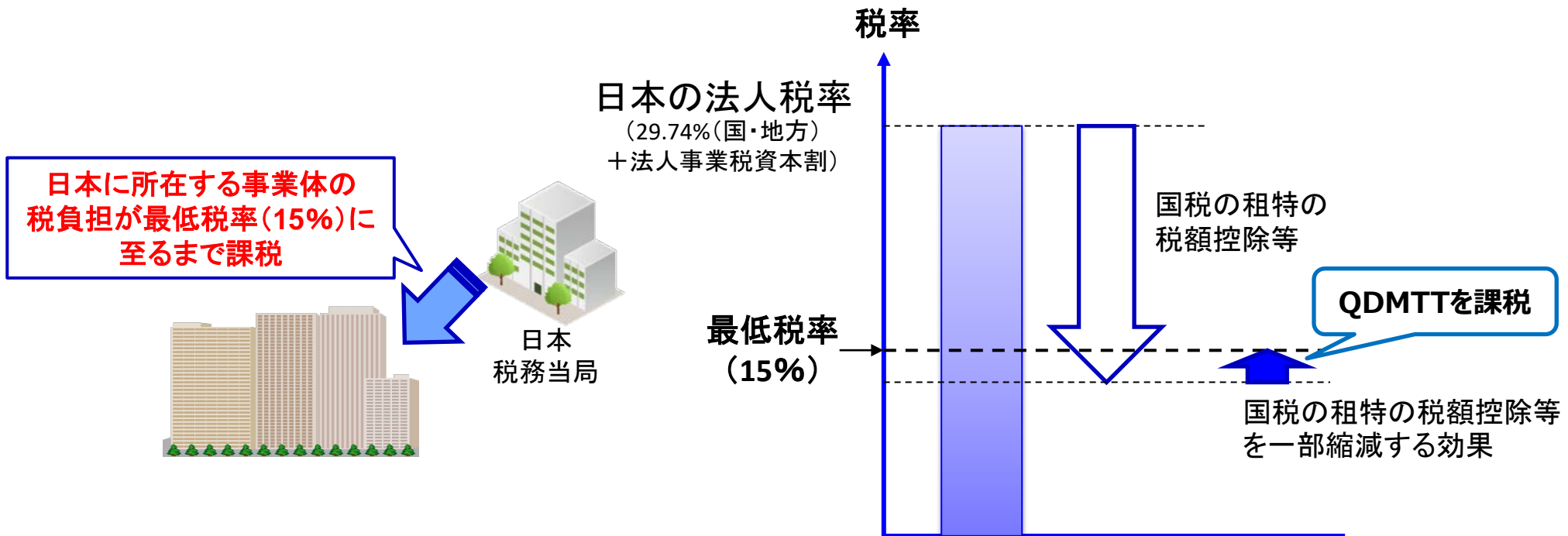
- 軽課税国に所在する子会社等の税負担が国際的に合意された最低税率(15%)に至るまで、親会社の所在する国において課税を行う制度



(※) 所得合算ルールの課税ベースは、調整された財務諸表の税引前利益を使用

# 国内ミニマム課税 (QDMTT: Qualified Domestic Minimum Top-up Tax) のイメージ

- 自国に所在する事業体全体の実効税率が15%未満の場合に、他国において上乗せ課税されるのを防ぐため、各国が導入できる制度。
- 日本においては、国税の租税特別措置の税額控除等の適用により各企業グループの実効税率が15%を下回った場合に、QDMTTにより実効税率を15%まで引き戻す効果がある。



※ QDMTTの税額の計算においては、課税ベースとなる所得から、有形資産(簿価)と支払給与のそれぞれ5%に相当する額が控除される。(適用除外)

2023年7月17日、OECD事務局は、Inclusive Frameworkの承認を経て、ピラー2（グローバル・ミニマム課税制度）に関して、Administrative Guidanceの第2弾及びGloBE情報申告書（GIR:GloBE Information Return）に係るドキュメントを公表。主な内容は以下のとおり。

## 1. Administrative Guidance（第2弾）

### (1) 税額控除の取扱いに関するガイダンス

市場性のある譲渡可能税額控除（Marketable Transferable Tax Credit）について、実効税率の計算上、GloBE所得（＝分母）の増加として扱うことを示す。

※ モデルルールでは、適格還付可能税額控除（QRTC: Qualified Refundable Tax Credit）は分母の増加、非適格還付可能税額控除（Non-QRTC: Non-Qualified Refundable Tax Credit）は対象租税（＝分子）の減少と取り扱われることが定められていたが、その他の税額控除については、取扱いが不明確であった。

### (2) Transitional UTPRセーフハーバー

最終親会社（UPE）法域において20%以上の（名目）法人所得税率が適用される場合、UPE法域のUTPRトップアップ税額は、移行期間（2025年12月31日以前に開始する各事業年度）においてゼロとみなすことを示す。

### (3) QDMTTセーフハーバー

一定の基準を充足した適格国内ミニマム課税（QDMTT）制度を持つ法域のトップアップ税額をゼロとみなすことを示す。

※ QDMTT自体の追加ガイダンスも発出され、QDMTT自体の適格性基準の更なる明確化が図られている。

### (4) その他

#### ① General Currency Conversion Rules

→ 多国籍企業グループがGloBEルール上の計算を行うにあたっての為替換算ルールを示す。

#### ② Substance-Based Income Exclusion

→ クロスボーダーの被雇用者の支払給与や有形資産の簿価に係る実質ベース所得除外の各法域への配分方法等を示す。

## 2. GloBE情報申告書（GIR:GloBE Information Return）

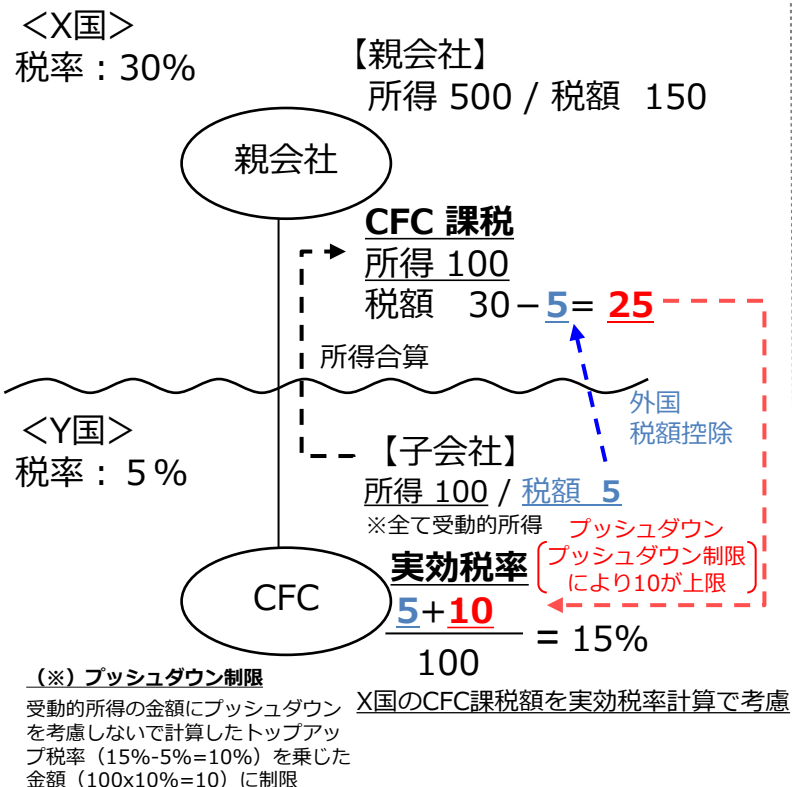
GIRの様式、GIR報告の簡素化措置及びGIR情報を一部切り分けた上で他国へ共有するルールを示す。

# QDMTTとCFC税制の適用

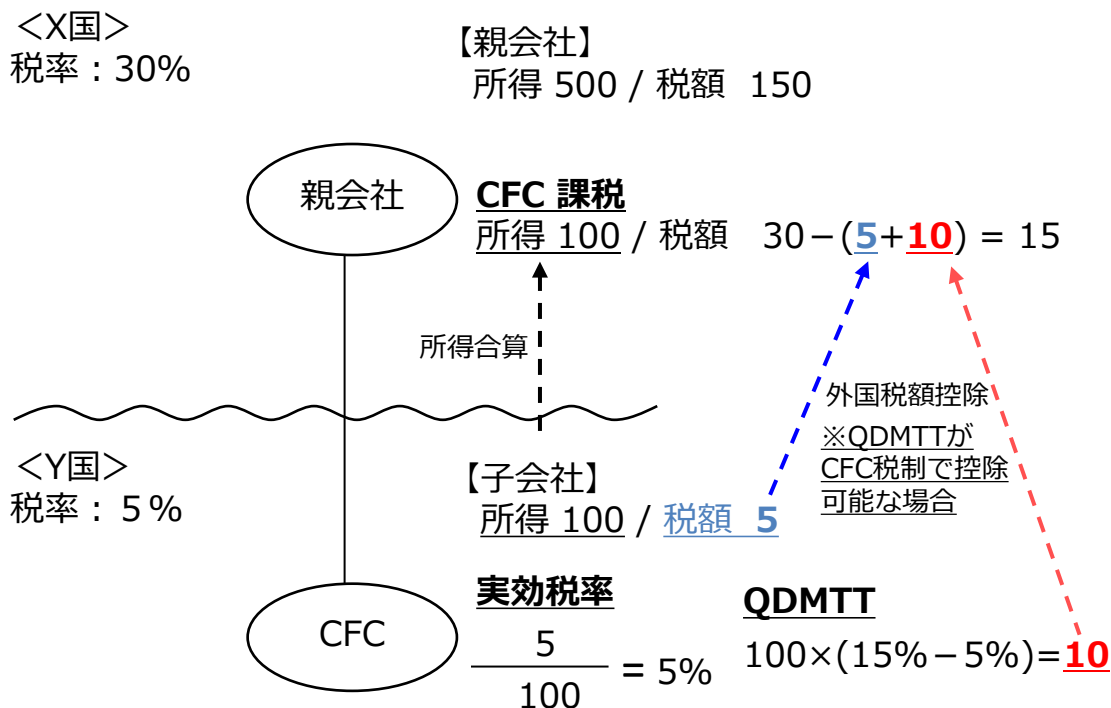
## 【概要】

- QDMTTとCFC税制の適用順序に関して、2023年2月公表の執行ガイダンスにおいて、QDMTTが優先適用されることを明確化。  
→親会社に対してその所在地国のCFC税制によって課された租税であって、GloBEルールArticle 4.3.2(c)に基づいて子会社（CFC）にプッシュダウンされるものについては、QDMTTの計算上は除外することとされた。
- (注) 本店に対してその所在地国の国外支店課税制度に基づいて課された租税であって、GloBEルールArticle 4.3.2(a)に基づいて支店(PE)にプッシュダウンされるものについても、同様の取扱い。
- QDMTT導入国に所在する構成事業体（CFC/PE）に関して、当該QDMTT導入国が第一次課税権を行使できる。

## 設例①（Y国がQDMTTを導入していない場合）



## 設例②（Y国がQDMTTを導入している場合）



## 第2の柱:租税条約上の最低課税ルール(STTR)

- STTR (Subject to Tax Rule)は、軽課税国の関連者に対する支払について、「最低税率(9%)」と「対象となる支払に対して支払先の国で適用される税率」の差分まで、源泉地国に課税権を認めるルール。対象となる支払は、利子・使用料・その他一定の支払。
- STTRは二国間条約に導入され、他の規定が定める租税条約上の特典(免税・限度税率)にかかわらず、適用される。
- BEPS包摂的枠組みの加盟国は、対象所得について優遇的調整を踏まえた名目税率が最低税率(9%)を下回る場合において、途上国から要請されたときは、STTRを導入することにコミットしている。二国間交渉を要することなくSTTRを導入するためのツールとして多数国間条約が開発済みであり、2024年9月19日に署名式が開催予定。

《 A国(通常の税率) 》

《 B国(軽課税国) 》

最低税率と支払先国の税率  
の差分まで課税権を認める

使用料等の支払  
を通して軽  
課税国に利益  
を移転



使用料等の支払





# 租税条約上の最低課税ルール(STTR: Subject to Tax Rule)の概要

## 【概要】

- 軽課税国の関連者に対する支払について、「最低税率(9%)」と「対象となる支払に対して支払先の国で適用される税率」の差分まで、源泉地国に課税権を認める。

## 【対象所得】

- ①利子、②使用料、③販売権の使用料、④保険料、⑤金融保証料、⑥設備使用料、⑦サービス提供の対価を「対象所得」とする。

## 【マークアップ閾値(低収益除外)】

- 対象所得(利子・使用料を除く)のグロス収入金額が、対象所得の費用に8.5%を加算した金額を超えない場合には、STTRを適用しない。

## 【重要性の閾値】

- 対象所得の年間支払額(他の関連者による支払・受取も合算)が100万ユーロ(約1.6億円)を下回る場合、STTRを適用しない。

※ GDPが400億ユーロ(約6.6兆円)未満の国の場合は、25万ユーロ(約4,100万円)。

## 【事後年間課税】

- STTRの課税は、支払時ではなく、課税年度の終了後に、年間ベースで行われる。

## 第一 令和6年度税制改正の基本的考え方

### 3. 経済社会の構造変化を踏まえた税制の見直し

#### (3) グローバル化を踏まえた税制の見直し

##### ① 新たな国際課税ルールへの対応

B E P Sプロジェクトの立上げ時から国際課税改革に関する議論を一貫して主導してきたわが国にとって、令和3年10月にO E C D / G 2 0「B E P S包摂的枠組み」においてまとめられた、経済のデジタル化に伴う課税上の課題への解決策に関する国際合意の実施に向けた取組みを進めることが重要である。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」）の2つの柱からなる本国際合意のうち、「第2の柱」については、わが国企業の国際競争力の維持及び向上にもつながるものであり、令和5年度税制改正に引き続き、国際合意に則った法制化を進める。

令和6年度税制改正において、所得合算ルール（I I R : Income Inclusion Rule）については、O E C Dにより発出されたガイダンスの内容や、国際的な議論の内容を踏まえた制度の明確化等の観点から、所要の見直しを行う。国内ミニマム課税（Q D M T T : Qualified Domestic Minimum Top-up Tax）を含め、O E C Dにおいて来年以降も引き続き実施細目が議論される見込みであるもの等については、国際的な議論を踏まえ、令和7年度税制改正以降の法制化を検討する。

## 第一 令和6年度税制改正の基本的考え方

### 3. 経済社会の構造変化を踏まえた税制の見直し

#### ① 新たな国際課税ルールへの対応 (前略)

「第2の柱」の導入における国・地方の対応については、令和5年度税制改正の際の整理に従って次のとおりとする。

イ IIR・軽課税所得ルール（UTPR：Undertaxed Profits Rule）は、外国に所在する法人等が稼得する所得を基に課税する仕組みであり、課税対象と地方公共団体の行政サービスとの応益性が観念できないため、地方税である法人住民税・法人事業税（特別法人事業税を含む。以下同じ。）の課税は行わないこととし、現行の税率を基に法人税による税額と地方法人税による税額が907：93の比率となるよう制度を措置する。

ロ QDMTTは、内国法人等が稼得する所得を基に課税する仕組みであり、応益性が観念できること等を踏まえ、国・地方の法人課税の税率（法人実効税率29.74%の内訳）の比率を前提とした仕組みとする。簡素な制度とする観点から、QDMTTにおける法人住民税・法人事業税相当分については、地方法人税に含めて国で一括して課税・徴収することとし、地方交付税により地方に配分する。これらを踏まえ、法人税による税額と地方法人税による税額が753：247の比率となるよう制度を措置する。

外国子会社合算税制については、国際的なルールにおいても「第2の柱」と併存するものとされており、「第2の柱」の導入以降も、外国子会社を通じた租税回避を抑制するための措置としてその重要性は変わらない。他方、「第2の柱」の導入により対象企業に追加的な事務負担が生じること等を踏まえ、令和5年度税制改正に引き続き、外国子会社合算税制について可能な範囲で追加的な見直しを行うとともに、令和7年度税制改正以降に見込まれる更なる「第2の柱」の法制化を踏まえて、必要な見直しを検討する。

「第1の柱」については、多数国間条約の早期署名に向けて、引き続き国際的な議論に積極的に貢献することが重要である。今後策定される多数国間条約等の規定を基に、わが国が市場国として新たに配分される課税権に係る課税のあり方、地方公共団体に対して課税権が認められることとなる場合の課税のあり方、条約上求められる二重課税除去のあり方等について、国・地方の法人課税制度を念頭に置いて検討する。

コロナ後の国境を越えたビジネスや人の往来の再拡大なども踏まえて、非居住者の給与課税のあり方について、今後検討を行っていく。あわせて、国際課税制度が大きな変革を迎える中、国内法制・租税条約の整備及び着実な執行など適時に十全な対応ができるよう、国税当局の体制強化を行うものとする。

## 第一 令和5年度税制改正の基本的考え方等

### 第2部 個別税目の現状と課題

#### V. 国際課税

#### 4. 経済のデジタル化に伴う課税上の課題への対応

##### (4) 新たな国際課税ルールの意義

(「第1の柱」の考え方)

(略) デジタル・サービス税等については、各国において柔軟な制度設計が可能である一方、OECD/G20「BEPS包摂的枠組み」における議論では、事業者から見るとデジタル・サービス税と法人所得課税との間で実質的な二重課税が生じているのではないかとの指摘や、外国企業をターゲットとする場合には上述のような報復措置を誘発するおそれがあるといった指摘がされており、経済のデジタル化に伴う課税上の課題に対しては、「第1の柱」による多国間で協調した解決策により対応する方が望ましいとされてきました。

(「第2の柱」の考え方)

「第2の柱」は、経済のデジタル化・グローバル化やビジネスにおける無形資産の重要性の増大に伴って生じた「法人税引下げ競争」に歯止めをかけるとともに、企業間の公平な競争条件を確保することを目的とした制度です。多国籍企業グループの拠点が存在する国・地域の多くで本制度が導入されれば、実質的に世界全体において最低税率(15%)以上の課税が確保されることになります。これまでアグレッシブにタックス・プランニングを行ってきた多国籍企業が低税率国を利用することが難しくなることにより、ひいては、我が国企業の国際競争力の維持及び向上にもつながるものと評価できます。(略)