

諸外国等における経済の電子化を踏まえた課税の動向等に係る調査研究事業

調査報告書

令和 3 年(2021 年)3 月 31 日

EY 税理士法人



目次

第 1 章 事業概要	13
第 1 節 事業目的	13
第 2 節 実施内容	13
第 3 節 本書の構成	14
第 2 章 経済の電子化に伴う税制上の課題への対応に関連する議論の状況	17
第 1 節 OECD	17
1. 経緯	17
1.1 2020 年 1 月まで	17
1.1.1 BEPS プロジェクトの開始	17
1.1.2 Inclusive Framework の立ち上げ	18
1.1.3 経済の電子化に伴う税制上の課題への対応	19
1.2 2020 年 2 月から 2021 年 1 月まで	21
1.2.1 COVID-19 の議論への影響	21
1.2.2 Pillar 1 及び Pillar 2 に関するブループリント等の発表	22
2. 報告書等	24
2.1 Pillar 1 に関するブループリント	24
2.1.1 概要	24
2.1.2 Amount A	27
2.1.3 Amount B	52
2.1.4 Tax Certainty	56
2.1.5 実施及び事務運営	62
2.2 Pillar 2 に関するブループリント	65
2.2.1 概要	65
2.2.2 GloBE ルール	67
2.2.3 特別ルール	96
2.2.4 STTR	99
2.2.5 ルール間の調整	105
2.3 経済インパクト分析	111
2.3.1 概要	111
2.3.2 第 2 章及び第 3 章税収への影響	112
2.3.3 第 4 章投資及び経済活動に対する効果	121
2.3.4 COVID-19 危機を踏まえた見通し	127

2.4	パブリックコンサルテーション	128
2.4.1	Pillar 1 及び Pillar 2 に関するブループリントに係るパブリックコンサルテーション文書	128
2.4.2	パブリックコンサルテーション	131
第2節	欧州連合	150
1.	経緯	150
1.1	2020 年 1 月まで	150
1.1.1	2 つの指令案の公表	150
1.2	2020 年 2 月から 2021 年 1 月までの動き	152
1.2.1	欧州委員会における経済回復施策と自主財源に係る議論	152
1.2.2	欧州理事会における自主財源に係る議論	154
1.2.3	欧州委員会委員長による施政方針演説	155
1.2.4	OECD によるブループリント発表への反応	156
1.2.5	欧州委員会による作業計画の公表	156
1.2.6	デジタル課金へのロードマップ	158
2.	報告書等	158
2.1	デジタル課金へのロードマップ	158
2.1.1	ロードマップの目的	158
2.1.2	問題の所在	158
2.1.3	政策オプション	159
2.1.4	市民及び関係者へのコンサルテーション	160
第3節	米国	161
1.	経緯	161
1.1	2020 年 1 月まで	161
1.1.1	グラスリー上院議員及びワイデン上院議員からムニューシン財務長官への書簡①	161
1.1.2	グラスリー上院議員及びワイデン上院議員からムニューシン財務長官への書簡②	161
1.1.3	USTR によるフランス DST に関する調査の開始	162
1.1.4	USTR によるフランス DST に関する調査の結果報告	162
1.1.5	ムニューシン財務長官からアンヘル・グリア事務総長への書簡	163
1.1.6	グリア事務総長からムニューシン財務長官への書簡	163
1.2	2020 年 2 月から 2021 年 1 月まで	164
1.2.1	グラスリー上院議員及びワイデン上院議員による共同声明	164
1.2.2	フランスによる DST 徴収の延期	164
1.2.3	USTR によるフランス以外の国の DST に関する調査の開始	165

1.2.4	ムニューシン財務長官からフランス、スペイン、イタリア及び英国の財務長官への書簡.....	165
1.2.5	フランス、スペイン、イタリア及び英国の財務長官からムニューシン財務長官への書簡.....	166
1.2.6	グラスリー上院議員及びワイデン上院議員による共同声明②.....	166
1.2.7	USTR による特定フランス産製品への従価税の課税措置の発動..	167
1.2.8	グラスリー上院議員及びワイデン上院議員による共同声明③.....	167
1.2.9	グラスリー上院議員及びワイデン上院議員による共同声明④.....	167
1.2.10	USTR によるフランス以外の国の DST に関する調査の結果報告	168
1.2.11	USTR によるフランス産製品への従価税適用の無期限停止に関する税務通知の発表.....	168
1.2.12	USTR による他国の DST に関する調査の追加結果報告	168
2.	報告書等	169
2.1	USTR による各国の DST に関する調査報告書	169
2.1.1	USTR による DST に関する報告書の概要.....	169
2.1.2	インドの DST に関する調査報告書.....	169
2.1.3	イタリアの DST に関する調査報告書.....	171
2.1.4	トルコの DST に関する調査報告書	173
2.1.5	オーストリアの DST に関する調査報告書	175
2.1.6	スペインの DST に関する調査報告書	177
2.1.7	英国の DST に関する調査報告書	179
3.	今後の動向	180
第 4 節	英国.....	181
1.	経緯	181
1.1	2020 年 1 月まで.....	181
1.1.1	迂回利益税及びその他租税回避を防止する一連の措置	181
1.1.2	DST	184
1.2	2020 年 2 月から 2021 年 1 月まで.....	185
1.2.1	2020 年度財政法案.....	185
2.	報告書等	186
2.1	2020 年度の財政法案(DST に関する部分に限る)	186
2.1.1	概要.....	186
2.1.2	デジタルサービス収入、UK デジタルサービス収入等.....	187
2.1.3	課税方法	191
2.1.4	申告義務等	194
2.1.5	グループ、親会社及びメンバーの意義.....	196

2.1.6	会計期間、グループ勘定の定義等	197
2.1.7	その他	199
3.	今後の動向	199
第5節	ドイツ	201
1.	経緯	201
1.1	2020年1月まで	201
1.1.1	4か国財務大臣による声明公表	201
1.1.2	ドイツとフランスによる共同宣言	201
1.1.3	オーラフ・ショルツ財務大臣のスピーチ	202
1.1.4	マーティン・クライエンバウム OECD 租税委員会議長兼ドイツ連邦財務省国際税務局長の発言	204
1.1.5	財務省プレスリリース	204
1.2	2020年2月から2021年1月まで	205
2.	報告書等	205
3.	今後の動向	205
第6節	フランス	206
1.	経緯	206
1.1	2020年1月まで	206
1.1.1	YouTube/Netflix 税	206
1.1.2	デジタルサービス税	207
1.2	2020年2月から2021年1月まで	214
1.2.1	DGFIP による声明の発表	214
1.2.2	DGFIP による6本のガイダンスの公表	214
1.2.3	ル・メール財務大臣の発言	215
2.	報告書等	216
2.1	DST 行政ガイダンス	216
2.1.1	DST に関する行政ガイダンスの概要	216
2.1.2	デジタル仲介サービス	217
2.1.3	ターゲット広告サービス	221
2.1.4	テリトリー、収入及び閾値条件	223
2.1.5	納税額の算出	225
2.1.6	申告及び説明義務、徴収、調査及び係争に関する一般規則	226
2.1.7	グループ会社の連結申告納税制度	228
3.	今後の動向	230
第7節	カナダ	231

1.	経緯	231
1.1	2020 年 1 月まで	231
1.1.1	自由党による第一党の確保	231
1.2	2020 年 2 月から 2021 年 1 月まで	232
1.2.1	国会の動き	232
1.2.2	ペイエット氏による女王演説	232
1.2.3	州レベルでの DST 導入の動き	233
1.2.4	連邦政府による Fall Economic Statement の公表	233
2.	報告書等	234
2.1	Fall Economic Statement 2020 第 4.8 章 公正な税制	234
2.1.1	概要	234
2.1.2	クロスボーダーのデジタル製品及びサービスに対する公平な課税	235
2.1.3	梱包倉庫を通じた製品の販売に対する公平な課税	235
2.1.4	デジタルプラットフォームを通じた短期滞在型の宿泊施設の提供に対する公平な課税	236
2.1.5	国際法人課税と経済のデジタル化	237
3.	今後の動向	237
第 8 節	経済の電子化等に係る措置を検討する場合に想定される論点例	239
1.	概要	239
2.	Pillar 1	239
2.1	概要	239
2.2	Amount A	239
2.2.1	論点例	239
2.2.2	我が国の事業体が支払事業体となる場合において、支払事業体において重複した課税とならないための規定の整備方法	240
2.2.3	我が国が市場国となる場合において、他の国又は地域に所在する支払事業体の納税義務の履行を担保する規定の整備方法	241
2.3	Amount B	242
2.3.1	論点例	242
2.3.2	租税特別措置法第 66 条の 4 第 2 項に従って計算した第 1 項に定める独立企業間価格と Amount B により計算した価格の関係性の整理	242
2.3.3	関税における課税価格の取扱い	243
3.	Pillar 2	245
3.1	概要	245
3.2	GloBE ルール	245
3.2.1	論点例	245

3.2.2	IIR 又は UTPR によりトップアップ税額が課される内国法人における、当該トップアップ税額と当該内国法人の過年度の欠損金との通算	246
3.2.3	UTPR が課される内国法人における申告期限の取扱い等.....	247
3.2.4	IIR 又は UTPR によりトップアップ税額が課される内国法人における、トップアップ税額が帰属する事業体から受け取る配当又はその事業体の株式等の譲渡益の取扱い等	247
3.3	STTR.....	249
3.3.1	論点例	249
3.3.2	居住地国における二重課税排除義務を停止する規定への対応方法	249
第 3 章 企業の海外展開に係る我が国及び諸外国の税制の内容及び趣旨等		250
第 1 節 日本.....		250
1.	法人税法の概要.....	250
1.1	納税義務者.....	250
1.2	課税標準.....	250
1.3	税率	252
2.	法人税における法人間二重課税に対する考え方	253
2.1	支店で稼得した所得に対する課税方法	253
2.1.1	概要.....	253
2.2	子法人で稼得した所得に対する課税方法	253
2.2.1	概要.....	253
2.2.2	受取配当等の益金不算入.....	254
3.	法人税における国外源泉所得の課税のあり方	257
3.1	国外源泉所得の定義.....	257
3.2	国外源泉所得に対する課税の有無及び源泉地国の課税との二重課税排除方法	259
3.2.1	概要.....	259
3.2.2	源泉地国の課税との二重課税排除方法 ①外国子会社から受ける配当等の益金不算入	260
3.2.3	源泉地国の課税との二重課税排除方法 ②外国税額の控除	261
4.	外国子会社を利用した租税回避の防止措置.....	264
4.1	内国法人の外国関係会社に係る所得の課税の特例(タックス・ヘイブン対策税制)	264
4.1.1	制度の趣旨・背景	264
4.1.2	制度の構成.....	265

4.1.3	全部合算課税.....	265
4.1.4	部分合算課税.....	274
4.1.5	源泉地国の課税との二重課税排除.....	278
4.1.6	法人間の二重課税排除.....	280
5.	法人の研究開発に関する税制	284
5.1	試験研究を行った場合の法人税額の特別控除.....	284
5.1.1	制度の趣旨・背景	284
5.1.2	制度の概要.....	285
5.1.3	制度の効果.....	292
第2節	米国	294
1.	内国歳入法 Subtitle A—Income Taxes の概要.....	294
1.1	納税義務者.....	294
1.2	課税標準.....	295
1.3	税率	296
2.	法人税における法人間二重課税に対する考え方	297
2.1	支店で獲得した所得に対する課税方法	297
2.1.1	概要.....	297
2.2	子法人で獲得した所得に対する課税方法	297
2.2.1	概要.....	297
2.2.2	受取配当金に対しての控除制度	298
3.	法人における国外源泉所得の課税のあり方	299
3.1	国外源泉所得の定義.....	299
3.2	国外源泉所得に対する課税の有無及び源泉地国の課税との二重課税排除 方法	299
3.2.1	概要.....	299
3.2.2	源泉地国の課税との二重課税排除方法① 外国子会社配当の所得 控除	300
3.2.3	源泉地国の課税との二重課税排除方法② 外国税額控除.....	301
4.	外国子法人を利用した租税回避の防止措置.....	303
4.1	サブパートF 税制	303
4.1.1	制度の趣旨・背景.....	303
4.1.2	制度の概要	303
4.2	GILTI 税制.....	307
4.2.1	制度の趣旨・背景.....	307
4.2.2	制度の概要	308
4.3	FDII 税制.....	310

4.3.1	制度の趣旨・背景	310
4.3.2	制度の概要	310
4.4	税源浸食・濫用防止税制	312
4.4.1	制度の趣旨・背景	312
4.4.2	制度の概要	312
5.	法人の研究開発に関する税制	314
5.1	研究開発を行った場合の税額控除	314
5.1.1	制度の趣旨・背景	314
5.1.2	制度の概要	314
5.1.3	制度の効果	315
5.2	研究開発支出の資産計上	317
5.2.1	制度の趣旨・背景	317
5.2.2	制度の概要	317
5.2.3	制度の効果	318
第3節	英国	319
1.	法人税の概要	319
1.1	納税義務者	319
1.2	課税標準	319
1.3	税率	321
2.	法人税における法人間二重課税に対する考え方	322
2.1	支店で稼得した所得に対する課税方法	322
2.1.1	概要	322
2.2	子法人稼得した所得に対する課税方法	322
2.2.1	概要	322
2.2.2	子法人で稼得した所得に対する課税方法に係る規定① 配当所得免税	322
2.2.3	子法人で稼得した所得に対する課税方法に係る規定② 譲渡所得免税	326
3.	法人税における国外源泉所得の課税のあり方	328
3.1	国外源泉所得の定義	328
3.2	国外源泉所得に対する課税の有無及び源泉地国の課税との二重課税排除方法	328
3.2.1	概要	328
3.2.2	源泉地国の課税との二重課税排除方法① 外国税額控除	329
3.2.3	源泉地国の課税との二重課税排除方法② 配当所得免税	331
3.2.4	源泉地国の課税との二重課税排除方法③ 譲渡所得免税	331

3.2.5	源泉地国の課税との二重課税排除方法④ 海外支店所得免税	331
4.	外国子法人を利用した租税回避の防止措置	333
4.1	CFC 税制	333
4.1.1	制度の趣旨・背景	333
4.1.2	概要	333
5.	法人における研究開発に対する課税	337
5.1	研究開発支出控除	337
5.1.1	制度の趣旨・背景	337
5.1.2	概要	337
5.1.3	制度の概要	338
5.1.4	制度の効果	340
5.2	パテントボックス	341
5.2.1	制度の趣旨・背景	341
5.2.2	制度の概要	341
5.2.3	制度の効果	344
5.3	研究開発資産に係る加速償却	345
5.3.1	制度の趣旨・背景	345
5.3.2	制度の概要	346
5.3.3	制度の効果	347
5.4	研究開発を行った場合の特別控除	347
5.4.1	制度の趣旨・背景	347
5.4.2	制度の概要	347
5.4.3	制度の効果	349
第 4 節	ドイツ	351
1.	法人税法の概要	351
1.1	納税義務者	351
1.2	課税標準	351
1.3	税率	352
2.	法人税における法人間二重課税に対する考え方	353
2.1	支店で獲得した所得に対する課税方法	353
2.1.1	概要	353
2.2	子法人で獲得した所得に対する課税方法	353
2.2.1	概要	353
2.2.2	資本参加免税	354
3.	法人税における国外源泉所得の課税のあり方	357
3.1	国外源泉所得の定義	357

3.2	国外源泉所得に対する課税の有無及び源泉地国の課税との二重課税排除方法	358
3.2.1	概要	358
3.2.2	源泉地国の課税との二重課税排除方法① 外国子会社から受け取る配当及び外国子会社株式に関して稼得したキャピタゲインの免税	358
3.2.3	源泉地国の課税との二重課税排除方法② 外国税額の控除	359
3.2.4	源泉地国の課税との二重課税排除方法③ 国外の PE に帰属する所得の免税	360
4.	外国子法人を利用した租税回避の防止措置	361
4.1	CFC 税制	361
4.1.1	制度の趣旨・背景	361
4.1.2	制度の概要	362
5.	法人の研究開発に関する税制	368
5.1	研究開発を行った場合の税額控除	368
5.1.1	制度の趣旨・背景	368
5.1.2	制度の概要	369
5.1.3	制度の効果	371
5.1.4	制度の効果	371
第 5 節	フランス	373
1.	法人税法の概要	373
1.1	納税義務者	373
1.2	課税標準	374
1.3	税率	377
2.	法人税における法人間二重課税に対する考え方	378
2.1	支店で獲得した所得に対する課税方法	378
2.1.1	概要	378
2.2	子法人で獲得した所得に対する課税方法	378
2.2.1	概要	378
2.2.2	資本参加免税制度	379
3.	法人税における国外源泉所得の課税のあり方	381
3.1	国外源泉所得の定義	381
3.2	国外源泉所得に対する課税の有無及び源泉地国の課税との二重課税排除方法	382
3.2.1	概要	382
3.2.2	源泉地国の課税と二重課税排除方法 租税条約による国外源泉能動的所得の控除	382

4.	外国子法人を利用した租税回避の防止措置	384
4.1	CFC 税制	384
4.1.1	制度の趣旨・背景	384
4.1.2	制度の概要	385
5.	法人の研究開発に関する税制	388
5.1	研究開発を行った場合の税額控除	388
5.1.1	制度の趣旨・背景	388
5.1.2	制度の概要	389
5.1.3	制度の効果	390
5.2	パテントボックス	392
5.2.1	制度の趣旨・背景	392
5.2.2	税制の概要	392
5.2.3	制度の効果	395
5.3	研究開発資産の加速減価償却	395
5.3.1	制度の趣旨・概要	395
5.3.2	税制の概要	395
5.3.3	制度の効果	396
第 6 節	カナダ	397
1.	カナダ所得税法の概要	397
1.1	納税義務者	397
1.2	課税標準	398
1.3	税率	399
2.	法人税における二重課税回避の考え方	401
2.1	支店で獲得した所得に対する課税方法	401
2.1.1	概要	401
2.2	子法人で獲得した所得に対する課税方法	402
2.2.1	概要	402
2.2.2	受取配当金の控除	402
3.	法人税における国外源泉所得への課税のあり方	404
3.1	国外源泉所得の定義	404
3.2	国外源泉所得への課税の有無及び源泉地国との二重課税排除方法	405
3.2.1	概要	405
3.2.2	源泉地国の課税との二重課税排除方法① 外国関連会社からの受取配当金の控除	405
3.2.3	源泉地国の課税との二重課税排除方法② 外国税額控除	408
4.	外国子法人を利用した租税回避の防止措置	411

4.1	FAPI 税制	411
4.1.1	制度の趣旨・背景	411
4.1.2	制度の概要	412
5.	法人の研究開発に関する税制	414
5.1	科学研究及び実験開発プログラム	414
5.1.1	制度の趣旨・背景	414
5.1.2	制度の概要	415
5.1.3	制度の効果	417
5.2	CCA の加速償却及び M&P 税額控除	418
5.2.1	制度の趣旨・背景	418
5.2.2	制度の概要	418
5.2.3	制度の効果	421

第1章 事業概要

第1節 事業目的

本事業は、令和 2 年度内外一体の経済成長戦略構築に係る国際経済調査事業(諸外国等における経済の電子化を踏まえた課税の動向等に係る調査研究事業)に関して、EY 税理士法人が経済産業省より受託し、実施したものである。

また、本事業は、我が国が適切な課税権を確保しつつも、産業政策に整合的な制度を検討するための材料を得るため、諸外国又は地域の政府又は産業界における経済への電子化への対応等の議論の状況及び我が国企業の海外展開に係る我が国及び諸外国の税制の内容等について、調査及び分析を行うものである。

第2節 実施内容

本事業において、EY 税理士法人は、次の 2 つの業務を実施した。

- ▶ 経済の電子化への対応状況や税制の動向等に関する調査及び分析
- ▶ 企業の海外展開に係る我が国及び諸外国の税制の内容及び趣旨等に関する調査

経済の電子化への対応状況や税制の動向等に関する調査及び分析について、OECD、EU、米国、英国、ドイツ、フランス及びカナダにおける議論の状況について、文献調査を行った。また、当該調査等を踏まえて、経済の電子化への対応として OECD で現在検討されている措置が、我が国の税制に導入が検討される場合に想定される論点例を整理した。

企業の海外展開に係る我が国及び諸外国の税制の内容及び趣旨等に関する調査について、日本、米国、英国、ドイツ、フランス及びカナダの税制について、文献調査を行った。

なお、これらの調査は、特段の断りがない限り、令和 3 年(2021 年)1 月 31 日時点の公開情報に基づいている。

第3節 本書の構成

本書では、第 2 章において、経済の電子化への対応状況や税制の動向等に関する調査及び分析の結果を記載している。第 2 章では、OECD、EU、米国、英国、ドイツ、フランス及びカナダのそれぞれに対して、まず、対応状況を時系列で記載し、次に、昨年度事業¹の成果を踏まえて 2020 年 2 月から 2021 年 1 月に公表された文書等の中で注目すべきものを解説している。なお、一部の国においては、その国の事情から特段の文書等が公表されていないため、当該解説を行っていない。最後に、これらの調査等を踏まえて、経済の電子化への対応として OECD で現在検討されている措置が、我が国の税制に導入が検討される場合に想定される論点例を整理している。

また、第 3 章において、企業の海外展開に係る我が国及び諸外国の税制の内容及び趣旨等に関する調査の結果を記載している。第 3 章では、日本、米国、英国、ドイツ、フランス及びカナダのそれぞれに対して、次の項目を記載している。

- ▶ 税制の概要
 - ▶ 納税義務者
 - ▶ 課税標準
 - ▶ 税率
- ▶ 法人間の二重課税に対する対応方法
 - ▶ 支店で稼得した所得に対する課税方法
 - ▶ 子法人で稼得した所得に対する課税方法
- ▶ 国外源泉所得に対する課税のあり方
 - ▶ 国外源泉所得の定義
 - ▶ 国外源泉所得に対する課税の有無及び源泉地国の課税との二重課税の排除方法

¹ 令和元年度内外一体の経済成長戦略構築に係る国際経済調査事業（諸外国等における経済の電子化を踏まえた課税の動向等に係る調査研究事業）

- ▶ 外国法人を利用した租税回避の防止措置として、我が国のタックス・ヘイブン対策税制に相当する措置等の概要
- ▶ 研究開発に関する措置の概要

【執筆者等】

EY 税理士法人(受託者)

関谷 浩一	代表者	国際税務・トランザクションサービス部 パートナー
野々村 昌樹	業務管理者	国際税務・トランザクションサービス部 マネージャー
荒木 知		ビジネス・タックス・サービス部 ディレクター
大堀 秀樹		国際税務・トランザクションサービス部 ディレクター
太田 貴之		国際税務・トランザクションサービス部 シニア・マネージャー
岡 映		国際税務・トランザクションサービス部 シニア・マネージャー
Gerald Lies		国際税務・トランザクションサービス部 シニア・マネージャー
清水 圭介		ビジネス・タックス・サービス部 マネージャー
Jonathon Shepherd		国際税務・トランザクションサービス部 マネージャー
Helene Marie Gaucher		国際税務・トランザクションサービス部 シニアスタッフ
愛甲 辰徳		国際税務・トランザクションサービス部 スタッフ
奥山 裕之		国際税務・トランザクションサービス部 スタッフ
三浦 幸菜		国際税務・トランザクションサービス部 スタッフ

経済産業省

山同 康太 貿易経済協力局 投資促進課 課長補佐

松島 隆男 貿易経済協力局 投資促進課 課長補佐

吉田 貴弘 貿易経済協力局 投資促進課 課長補佐

沼田 晴菜 貿易経済協力局 投資促進課 係長

吉田 有未 貿易経済協力局 投資促進課 係長

第2章 経済の電子化に伴う税制上の課題への対応に関連する議論の状況

第1節 OECD

1. 経緯

1.1 2020 年 1 月まで

1.1.1 BEPS プロジェクトの開始

各国経済と市場の国境を越えた結びつき、あるいはデジタル経済が発展するにつれ、19 世紀終わりに登場した二重課税の排除を目的とした租税条約²や第一次世界大戦後の国際連盟における作業に起源を持つ国際経済活動に対する課税制度である国際課税システムは、税源浸食と利益移転(base erosion and profit shifting/BEPS)といった問題を発生させるようになっていく。各国政策担当者は、経済活動が行われ、価値が生み出されている場所で利益に課税されるような国際課税システムの再構築が必要との認識を持つようになった。

OECD の租税委員会での議論を基に、2013 年 2 月には、各国税制のギャップを利用して法人税負担を大きく減少させるといった BEPS の課題を示した“Addressing Base Erosion and Profit Shifting”と題したレポートが発表された³。そして、同年 9 月には、国際課税ルール of 包括的見直しを提案する 15 項目のアクションプランを示した“Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”(税源浸食と利益移転に係る行動計画)が発表されている⁴。15 項目のアクションプランは、国際課税システム再構築の鍵となる 3 つの柱を体現するものであり、1)企業のクロスボーダー活動に係る各国課税規則間の整合性、2)経済実態と課税が一致する国際課税システム及び 3)透明性と予見可能性の向上を指している。

2014 年には上記アクションプランへの対応に対する中間報告が行われ、2015 年 11 月のトルコ、アンタルヤ G20 首脳会議において最終報告書として 15 のアクションプランに対応する BEPS パッケージ

² 1899 年に締結されたオーストリア・ハンガリー—プロイセン間の条約が世界最初の租税条約であるとされている。Jogarajan, S, “Prelude to the International Tax Treaty Network: 1815–1914 Early Tax Treaties and the Conditions for Action”, Oxford Journal of Legal Studies, 2011, 31(4), 679 – 707, pp. 6, 12

³ OECD, “Addressing Base Erosion and Profit Shifting”, OECD Publishing, 2013.

⁴ OECD, “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”, OECD Publishing, 2013.

ジが発表された⁵。この BEPS パッケージは国際課税システムの 100 年に一度の包括的な見直しであるとされている⁶。

BEPS パッケージは、現在各国においてこれに対応する手続きが進行中である。BEPS パッケージは、国内法及び課税実務、そして租税条約の改正を通じて実施されることになっている。BEPS パッケージの実施に必要な二国間租税条約の改正を個々に進めることは長い時間を要するところであるが、この問題に対処するため、BEPS パッケージの 15 項目のアクションプランの内の行動 15 として多国間条約を整備することとなった⁷。2016 年に OECD BEPS プロジェクトは BEPS パッケージを実施するための多国間条約(MLI/Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting、以下「BEPS 防止措置実施条約」という。)を起草している⁸。2018 年 7 月に発効した BEPS 防止措置実施条約は 90 か国以上をカバーしており、二国間条約の個々の改正を要することなく BEPS における租税条約関連措置の速やかな実施に道を開いている。

1.1.2 Inclusive Framework の立ち上げ

2015 年の BEPS パッケージの発表と同時に、OECD 及び G20 では、BEPS パッケージについて一貫性を持って国際的に協調して実施するためには、プロジェクトをより包摂的にするべきとの議論が行われた。先進国と地域の大国である OECD メンバーと G20 のメンバー国間だけではなく開発途上国な

⁵ OECD, “BEPS Project Explanatory Statement: 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project”, OECD Publishing, 2016.

⁶ 2015 年 10 月の BEPS パッケージの発表に際し、グリア OECD 事務総長は国際課税システムの 100 年に一度の包括的な見直しであると述べている。OECD, “OECD presents outputs of OECD/G20 BEPS Project for discussion at G20 Finance Ministers meeting”, OECD (<https://www.oecd.org/ctp/oecd-presents-outputs-of-oecd-g20-beps-project-for-discussion-at-g20-finance-ministers-meeting.htm> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

⁷ OECD, “Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project”, OECD Publishing, 2015.

⁸ OECD, “Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting”, OECD (<https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

ども含めた対話がグローバル問題の解決に不可欠であると考えられた。その結果 2016 年 6 月に、BEPS に関心を持ち BEPS パッケージの実施にコミットメントを行った全ての国が OECD 租税委員会での活動に対等に参加するための OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS が設立された⁹。Inclusive Framework には 2021 年 1 月 31 日現在 139 の国又は地域が参加し、BEPS のミニマム・スタンダードのモニタリングとピアレビューを実施すると共に、BEPS の課題に対する基準作りに取り組んでいる。

1.1.3 経済の電子化に伴う税制上の課題への対応

2015 年の BEPS パッケージには経済の電子化に伴う税制上の課題に対応する行動 1 が含まれていた¹⁰。しかしながら、当該行動 1 については、2015 年の段階では具体的な施策については議論を継続することとされた。Inclusive Framework は残された BEPS の課題としてこの経済の電子化に伴う税制上の課題への対応に係る議論を継続し、2018 年 3 月には中間報告書を発表している¹¹。当該報告書では Inclusive Framework メンバー間の意見の相違も大きく、具体的な課税の施策については合意に至っていないものの、事業と市場との実体的なつながりを示すネクサスや企業の居住国と市場国の間の利益の配分のあり方についてさらに検討して行くことが提案されている¹²。当該中間報告書も含めた経済の電子化に伴う税制上の課題への対応に関する議論の進捗は 2018 年 12 月のブエノスアイレスでの G20 サミットでも OECD 事務総長により報告され、2020 年中に最終的に結論を目指す方針

⁹ OECD, “Inclusive Framework on BEPS: Progress report July 2016-June 2017”, OECD, p1 (<https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-BEPS-progress-report-july-2016-june-2017.pdf> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

¹⁰ OECD, “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project”, OECD Publishing, 2015.

¹¹ OECD, “Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project”, OECD Publishing, 2018.

¹² “Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project”, Paragraph 512 - 514

が示された¹³。

2019 年 1 月に Inclusive Framework は、経済の電子化に伴う税制上の課題への対応を Pillar 1 及び Pillar 2 という 2 つの柱(pillar)の形で検討することに合意し、ポリシーノートとして発表している¹⁴。ここでは Pillar 1 はネクススと利益分配に焦点を当て、Pillar 2 は残された BEPS の課題に対処するためのグローバルなミニマム課税に取り組むこととなった。

2019 年 5 月に Pillar1 及び Pillar 2 に係る作業計画が定められ、2019 年 6 月には G20 で支持されている¹⁵。当該作業計画では、Pillar 1 及び Pillar 2 に係る議論を 2019 年から 2020 年初頭まで進め、2020 年初頭に Pillar 1 及び Pillar 2 の骨子を示し、2020 年末までに技術的論点を議論した上で最終報告書を出すことが目標とされた¹⁶。また、事務局はこの間、Pillar 1 及び Pillar 2 の経済インパクト分析を行うこととされた¹⁷。

2019 年 10 月に、OECD 事務局は、Pillar 1 に関してデジタルビジネスの利益の一部を定式的に市場国に配分することなどを内容とする統合アプローチ案を発表し¹⁸、同年 11 月までパブリックコンサルテ

¹³ OECD, “OECD Secretary-General Report to G20 Leaders - December 2018”, OECD, pp. 9 - 10 (<http://www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-leaders-argentina-dec-2018.pdf> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

¹⁴ OECD, “Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note”, OECD (<https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

¹⁵ OECD, “Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy , OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS”, OECD, 31th May 2019 (<http://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

¹⁶ “Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy , OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS”, 40 頁

¹⁷ “Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy , OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS”, 37 頁

¹⁸ OECD, “Public consultation document: Secretariat Proposal for a ‘Unified Approach’ under Pillar One”, OECD, 9th October 2019 (<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

ーションを行っている。同年 11 月には、Pillar 2 に関しても、海外支店や子会社における税負担が最低税率を下回った場合に課税を可能とする所得合算ルール(Income Inclusion Rule、以下「IIR」という。)等を内容とするグローバル税源浸食対策(Global Anti-Base Erosion)税制の案を提案し¹⁹、同年 12 月までパブリックコンサルテーションを実施している。

1.2 2020 年 2 月から 2021 年 1 月まで

1.2.1 COVID-19 の議論への影響

2020 年初頭に COVID-19 が蔓延し、経済の電子化に伴う税制上の課題への対応に関する議論の進捗も影響を受けた。2020 年 3 月に OECD は、COVID-19 が蔓延する中であっても、オンラインで議論は続けられているとし、2020 年 7 月の Inclusive Framework の総会において主要な要素に関する政治的な合意を目指すとした²⁰。

他方、2020 年 6 月には米国のムニューシン財務長官が、とりわけ Pillar 1 において米国企業が主な対象になることに懸念を表明する書簡を欧州の財務大臣に送るなど、政治的な合意が危ぶまれる場面もあった。

2020 年 7 月に OECD のグリア事務局長は G20 財務大臣・中央銀行総裁会議(議長国: サウジアラビア)に税分野の報告を行っている²¹。当該報告において、経済の電子化に伴う税制上の課題への対応に関する議論については、進捗が見られたとしつつ、COVID-19 の状況下、政治的な合意を得る環境が整っていないとして、Inclusive Framework は主要な要素に関する政治的な合意の時期を 2020 年 7

¹⁹ OECD, “Public consultation document: Global Anti-Base Erosion Proposal (“GloBE”) – Pillar Two”, OECD (<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-global-anti-base-erosion-proposal-pillar-two.pdf.pdf> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

²⁰ OECD, “Coronavirus (COVID-19): Update on OECD tax work”, OECD, 17th March 2020 (<https://www.oecd.org/tax/beps/coronavirus-covid-19-update-on-oecd-tax-work.htm> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

²¹ OECD, “OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors – July 2020”, OECD, (<http://www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-july-2020.pdf> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

月から 2020 年 10 月に延期することとした。また、政治的な合意を後押しするための技術的な成果も 2020 年 10 月に示すこととされた²²。

1.2.2 Pillar 1 及び Pillar 2 に関するブループリント等の発表

2020 年 10 月に Inclusive Framework は、Pillar 1 に関するブループリント、Pillar 2 に関するブループリント及び経済インパクト分析を発表した。Pillar 1 は、法人所得課税制度におけるネクススと利益分配に関するルールの変更を意図するものである。企業が活発かつ実質的に活動している市場国における課税権の拡大を提案している²³。そして Pillar 2 は、残された BEPS の課題に対処することを意図している。そのため、多国籍企業が、どこに本社を置いているか、どこで活動しているかに関わらず最低限度の水準の納税を行うようにすることを提案している²⁴。他方、経済インパクト分析は、Pillar 1 及び Pillar 2 がもたらす経済及び税収への波及効果を分析するものである²⁵。

ブループリント及び経済インパクト分析の発表と同時(2020 年 10 月)に、OECD のグリア事務局長は再度 G20 財務大臣・中央銀行総裁会議(議長国: サウジアラビア)に税分野の報告を行っており²⁶、現段階においては政治的な合意に達していないことを認めている。その上で、Inclusive Framework は、

²² “OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors – February 2021”、17 頁

²³ OECD, “Tax Challenges Arising from Digitisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project”, OECD Publishing, 2020, Paragraph 6, 1.2.

²⁴ OECD, “Tax Challenges Arising from Digitisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project”, OECD Publishing, 2020, Paragraph 8, 1.1.

²⁵ OECD, “Tax Challenges Arising from Digitisation – Economic Impact Assessment: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project”, OECD Publishing, 2020, p.10.

²⁶ OECD, “OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors - October 2020”, OECD (<http://www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-october-2020.pdf> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

ブループリントを関係者とのパブリックコンサルテーションに使用することとし、パブリックコンサルテーションからの意見も踏まえた上で 2021 年半ばまでに結論を導きたいとしている²⁷。

Pillar 1 及び Pillar 2 のブループリントへのパブリックコメントは 2020 年 12 月に締め切られ、2021 年 1 月 14-15 日にはオンライン形式のパブリックコンサルテーションミーティングが実施された²⁸。

また、同年 1 月 27-28 日には Inclusive Framework の総会が一般に公開されるオンラインの形で開催された²⁹。当該総会では、マクロ経済、開発及び環境の観点も含め、国際的な税の課題全般が取り上げられた。議題には経済の電子化に伴う税制上の課題への対応も含まれ、Pillar 1 及び Pillar 2 のブループリントの発表やそれに対するパブリックコンサルテーションの実施等の作業状況、今後の見通し等が報告された。

2021 年半ばに向けての今後の作業として、パブリックコンサルテーションで指摘された、全体的なルールの簡素化、Pillar 1 におけるスコープ(対象)、Pillar 2 における複数のルール間の調整等の課題への議論を進めるとされた。

²⁷ “OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors - October 2020”、5 頁
英語原文は“with a view to bringing the process to a successful conclusion by mid-2021”。

²⁸ OECD, “Tax challenges arising from digitalisation: Public comments received on the Reports on Pillar One and Pillar Two Blueprints”, OECD, 16th December 2020 (<https://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-reports-on-pillar-one-and-pillar-two-blueprints.htm> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

²⁹ OECD, “11th meeting of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS”, OECD, 27th January 2021, (<https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-meeting-january-2021.htm> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

2. 報告書等

2.1 Pillar 1 に関するブループリント

2.1.1 概要

2.1.1.1 Pillar 1 の目的及び Pillar 1 に関するブループリントの位置付け

Pillar 1 は、デジタル化が進展する時代において事業所得に関する課税権の配分を物理的な存在を参照することのみによって制限することはできないという点を明確にする観点から、事業所得に対する利益配分ルールとネクサスルール³⁰に焦点を当てている³¹。また、Pillar 1 は、利益配分ルールとネクサスルールの改正を通じて、国際的な所得課税システムを新しいビジネスモデルに対応させることを目的としている³²。この文脈において、Pillar 1 は、市場国(market jurisdiction)³³の課税権を拡張するものとなっている³⁴。

また、Pillar 1 に関するブループリントは、OECD/G20 Inclusive Framework に参加する国又は地域か

³⁰ 利益配分ルール及びネクサスルールにつき、Pillar1 に関するブループリントでは定義がおかれていない。なお、一般に、OECD が 2017 年 11 月 21 日に公表した所得と財産に関するモデル租税条約(以下「OECD モデル租税条約」という。)における 5 条(恒久的施設)、7 条(事業所得)及び 9 条(特殊関連企業)にみられるルールを指すものと考えられる。

³¹ OECD, “Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project”, OECD Publishing, 2020, Paragraph 3 (<https://doi.org/10.1787/beba0634-en> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)。本節 2.1 において、特に断りのない限り、本文献を引用している

³² Paragraph 6

³³ 市場国につき、Pillar1 に関するブループリントでは、「いくつかのビジネスモデルにおいては、ユーザーが所在する税務管轄」という補足が行われているが、定義は置かれていない。なお、Amount A のレベニューソーシングルール(第 4 章)では、多国籍企業が得る収入について、どの市場国に由来するものとするかという規定がおかれているため(Paragraph 218)、その収入が由来しているとされる税務管轄が市場国として想定されているものと考えられる。

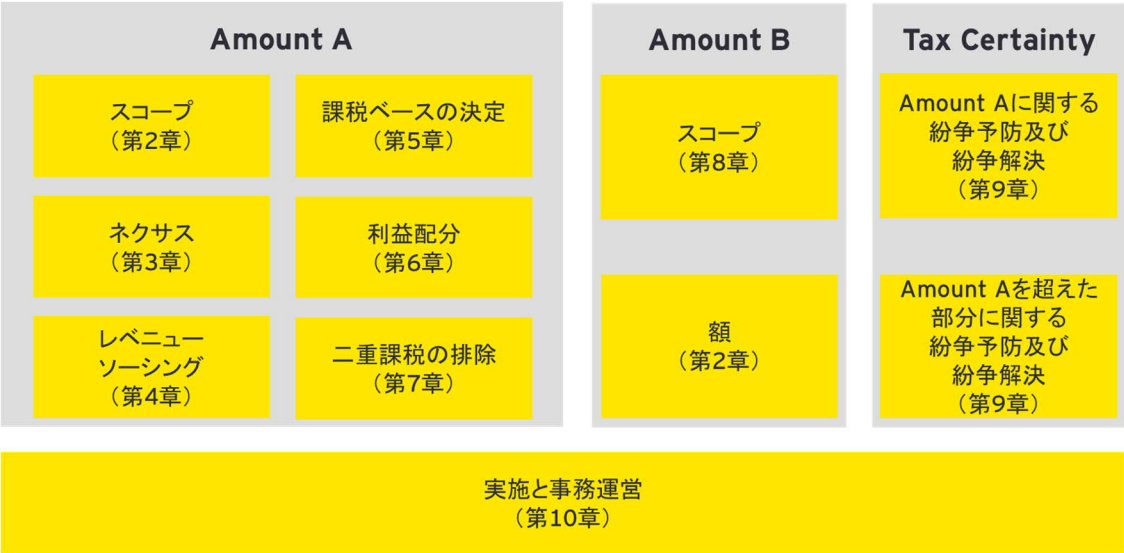
³⁴ Paragraph 6

ら、「ネットの課税というコンセプトを維持し³⁵、二重課税を排除し、また、可能な限り簡素で事務運営が可能なものとなるような、将来の合意に向けた強固な基盤」として位置付けられている³⁶。

2.1.1.2 Pillar 1 に関するブループリントの構成

Pillar 1 に関するブループリントは、次の図表のとおり、3 つの構成要素及び 11 のビルディングブロックから構成される³⁷。

図表 1 Pillar 1 のビルディングブロック³⁸



3 つの構成要素及び 11 のビルディングブロックの概要とブループリントにおける各章との関係は、次のとおりである。

³⁵ OECD における議論では、DST の投資等に対する悪影響について言及がされている。OECD, "Tax Challenges Arising from Disitalisation – Interim Report 2018: Inclusive framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project", OECD Publishing, 2018, Paragraph 407

³⁶ Paragraph 6

³⁷ Paragraph 7

³⁸ Figure 1.1 を元に作成。

- ▶ 多国籍企業グループ又はそのセグメントレベルで計算された残余利益の一部に対する市場国の新たな課税権の創設に関連する構成要素(以下「Amount A という」。) ³⁹
 - ▶ スコープ(第 2 章)
 - ▶ ネクサス(第 3 章)
 - ▶ レベニューソーシング(第 4 章)
 - ▶ 課税ベースの決定(第 5 章)
 - ▶ 利益配分(第 6 章)
 - ▶ 二重課税の排除(第 7 章)
- ▶ 独立企業原則と整合的な形で、市場国において物理的な存在を有しながら行われるベースラインマーケティング及びディストリビューション活動に対して一定のリターンを設定することに関連する構成要素(以下「Amount B」という。) ⁴⁰
 - ▶ スコープ(第 8 章)
 - ▶ 額(第 8 章)
- ▶ 効果的な紛争予防及び紛争解決メカニズムを通じて税の確実性を改善するプロセスを構築することに関連する構成要素(以下「Tax Certainty」という。) ⁴¹
 - ▶ Amount A に関する紛争予防及び紛争解決(第 9 章)
 - ▶ Amount A を超えた部分に関する紛争予防及び紛争解決(第 9 章)

なお、ブループリントにおける第 1 章はエグゼクティブサマリーであり、第 10 章は実施と事務運営について記載されている。第 10 章は、3 つの構成要素に含まれず、それらを支えるものとして位置付けられている⁴²。

³⁹ 本節 2.1.2 参照

⁴⁰ 本節 2.1.3 参照

⁴¹ 本節 2.1.4 参照

⁴² 本節 2.1.4 参照

本書では、各構成要素及び実施と事務運営(第 10 章)の概要を説明する。

2.1.2 Amount A

2.1.2.1 Amount A の概要

Amount A は、既存のネクサスルール及び利益配分ルールに上乗せ(overlay)されることが想定されている⁴³ ⁴⁴。

具体的には、次の図表のとおり、多国籍企業グループ単位で計算された利益を市場国に配分する一方、その同額の利益を既存のネクサスルール及び利益配分ルールにおいて利益が帰属している国又は地域から控除するものとなっている⁴⁵。

⁴³ Paragraph 10

⁴⁴ 既存のネクサスルール及び利益配分ルールの概要は、脚注 31 を参照。

⁴⁵ Paragraph 20

図表 2 Amount A のプロセス図の概要⁴⁶

Amount Aの対象となる 多国籍企業グループ の決定(スコープ)	Step 1: 連結売上高に基づく閾値の適用
	Step 2: 本国市場以外で得ている対象となる収入の額 に基づく閾値の適用
再配分の対象となる利益 の計算(課税ベース)	Step 3: 多国籍企業グループ全体の利益又は利益率 の計算
	Step 4: セグメント別の利益又は利益率を用いるべきか の判定
	Step 5: グループ全体又はセグメントの利益の計算及び 損失等の通算
利益を再配分すべき 市場国の特定 (ネクサステスト)	Step 6: 市場国での収入等に基づく判定
利益の再配分	Step 7: Step 6で特定した市場国への配分キーを 用いた利益の再配分
二重計上問題への対応	Step 8: マーケティング及びディストリビューションセーフ ハーバー等による調整
再配分される利益の既存 のルールにおいて利益が 属している国からの控除	Step 9: 支払事業体の特定及び利益の控除
申告及び税の確実性 プロセス	Step 10: セルフアセスメント申告及び税の確実性 プロセス申請の提出

上記の図表における各 Step の概要は、次のとおり。

► Amount A の対象となる多国籍企業グループの決定(スコープ)

⁴⁶ Figure 1.2 を基に作成。

- ▶ Step 1: 連結売上高 (consolidate revenue)に基づく閾値により判定する^{47 48}。
- ▶ Step 2: Step 1 を通過した多国籍企業グループの数をさらに絞りこむため、多国籍企業グループが本国市場(domestic market)⁴⁹以外で得ている対象となる収入(in-scope revenue)の額に基づく閾値により判定する^{50 51}。
- ▶ 再配分の対象となる利益の計算(課税ベース)
 - ▶ Step 3: Pillar 1 におけるブループリントでは、再配分の対象となる利益につき、多国籍企業グループ全体の利益を対象となる収入と対象外となる収入でプロラタ的に分割すること、又は対象となる収入に多国籍企業グループ全体又はその収入が属するセグメントの利益率を乗じることにより、計算することとされている⁵²。そのため、まず、多国籍企業グループ全体の利益又は利益率を、連結財務諸表に基づき計算する^{53 54}。
 - ▶ Step 4: 多国籍企業グループ全体の利益又は利益率を用いることが適当でない場合があることから⁵⁵、セグメント別の利益又は利益率を用いるべきかの判定を行う。また、セグメント別の利益又は利益率を用いるべきときには、開示セグメントを用いることができるかどうかの判

⁴⁷ Paragraph 36

⁴⁸ 本節 2.1.2.2.3 参照

⁴⁹ 本国市場につき、Pillar 1 に関するブループリントでは、定義が置かれていない。

⁵⁰ Paragraph 36

⁵¹ 本節 2.1.2.2.3 参照

⁵² Pillar 1 に関するブループリントでは、多国籍企業グループの利益率を代理変数(proxy)として用いるとされている(Paragraph 444)。対象となる収入に係る利益の計算は費用の配分等において実務上困難であることから(Paragraph 433)、多国籍企業グループ内又はセグメント内での利益率が一定であるという仮定をおいた上で(Paragraph 444)、多国籍企業グループ全体の利益を対象となる収入と対象外の収入でプロラタ配分する方法か、対象となる利益に多国籍企業グループ全体の利益率を乗じる方法により、再配分の対象となる利益を計算することとしている(Paragraph 497)。

⁵³ Paragraph 444

⁵⁴ 本節 2.1.2.5.2 参照

⁵⁵ Paragraph 445

定を行い、開示セグメントを用いることができない際には、開示セグメントを用いることができる単位となるように開示セグメントの分解等を行う^{56 57}。

- ▶ セグメント別の利益又は利益率を用いるべきかの判定においては、多国籍企業グループの全世界収入を用いた判定のほか、セグメンテーション・ホールマーク (segmentation hallmark)を用いることとされている。また、当該セグメンテーション・ホールマークは、開示セグメントを用いることができるかどうかの判定にも用いることとされている。セグメンテーション・ホールマークの候補としては IFRS8 の前身である IAS14 が、あげられている⁵⁸。

- ▶ Step 5: グループ全体又は各セグメントの利益の額を計算する。また、過年度において同様に計算した際の損失等がある場合には通算する^{59 60}。

- ▶ 利益を再配分すべき市場国の特定(ネクサステスト)

- ▶ Step 6: 利益を再配分すべき市場国を特定するため、ある国又は地域が 1 年間に対象となる収入を一定以上得ているかどうか(market revenue test)等により判定する^{61 62}。

- ▶ 対象となる収入が Automated Digital Services (以下「ADS」という。)に関連する収入である場合と、Consumer Facing Business (以下「CFB」という。)に関連する収入である場合に分けて、判定基準を変更することが検討されている⁶³。

- ▶ 利益の再配分

- ▶ Step 7: Step 5 で計算した利益を Step 6 で特定した市場国 (以下「適格市場国」(eligible market jurisdiction)という。)に配分する。配分にあたっては、まず、利益が収益性に関する

⁵⁶ Paragraph 447

⁵⁷ 本節 2.1.2.5.3 参照

⁵⁸ Paragraph 457

⁵⁹ Paragraph 475, 476

⁶⁰ 本節 2.1.2.5.4 参照

⁶¹ Paragraph 189

⁶² 本節 2.1.2.3 参照

⁶³ Paragraph 192

閾値を超えているかどうかを判定し、超えている場合には、その超えている部分に再配分割合(reallocation percentage)を乗じた部分を、配分キー(allocation key)に従って Step 6 で特定した市場国に配分する^{64 65}。

- ▶ 配分キーは、各適格市場国に由来する対象となる収入を用いることとされている⁶⁶。
- ▶ 再配分される利益の額の際の計算方法として、利益の額を用いる方法(profit-based approach)⁶⁷と利益率(profit-margin approach)を用いる方法⁶⁸の 2 つが検討されている⁶⁹。
- ▶ なお、対象となる事業活動(in-scope business activities)間のデジタル化の進展具合を考慮した再配分される利益の差別化(digital differentiation)等も検討されている⁷⁰。デジタル化の進展具合を考慮した再配分される利益の差別化の実施方法としては、収益性に関する閾値を下げることや再配分割合を引き上げることが想定されている⁷¹。

▶ 二重計上の問題への対応

- ▶ Step 8: 多国籍企業グループの残余利益に対する課税権を既に有する市場国に利益が再配分されることは、Step 9 において調整されるとはいえ(netting-off effect)⁷²、直感に反する(counterintuitive)こと等から調整を行うことが検討されている⁷³。具体的には、マーケティング及びディストリビューションセーフハーバーと国内事業免除の 2 つが検討されている⁷⁴。

⁶⁴ Paragraph 496

⁶⁵ 本節 2.1.2.6.2 参照

⁶⁶ Paragraph 514

⁶⁷ 先に配分すべき利益の額を計算した上で適格市場国に配分する方法

⁶⁸ 先に適格市場国の対象収入に乘じるべき利益率を計算した上で、適格市場国の対象収入に乘じる方法

⁶⁹ Paragraph 497

⁷⁰ Paragraph 521

⁷¹ Paragraph 523

⁷² Paragraph 532

⁷³ Paragraph 528, 529

⁷⁴ 本節 2.1.2.6.3 参照

- ▶ マーケティング及びディストリビューションセーフハーバーは、既存のマーケティング及びディストリビューション利益とセーフハーバー利益⁷⁵を比較するものが想定されている。この場合において、前者が後者を上回る場合には利益の再配分が行われない⁷⁶。
- ▶ 国内事業免除は、国外所得の少ない規模の大きい国内市場に注力したビジネスを Amount A の対象から除外するものや、単一の国又は地域のみ又は単一の国又は主に地域で事業を行っている事業を Amount A の対象から除外するものが想定されている⁷⁷。
- ▶ 再配分される利益の既存のネクサスルール及び利益配分ルールにおいてその利益が帰属している国からの控除
- ▶ Step 9: 再配分される利益の支払事業体 (paying entity)を特定し、その事業体における二重課税を排除する^{78 79}。
- ▶ 支払事業体の特定においては、活動テスト及び収益性テストによって特定された事業体のうち、市場との関連性を有する事業体が優先的に支払事業体とされる。市場との関連性を有する事業体が再配分される利益を負担しきれない場合、残りの活動テスト及び収益性テストを満たした事業体にプロラタ配分される⁸⁰。

⁷⁵ 適格市場国に再配分される利益と適格市場国におけるルーティンな性質を持つマーケティング及びディストリビューション活動に対する一定の利益を合計したもの。

⁷⁶ Paragraph 535, 536

⁷⁷ Paragraph 547 - 549

⁷⁸ Paragraph 557

⁷⁹ 本節 2.1.2.7 参照

⁸⁰ Paragraph 560

- ▶ 支払事業体においては、所得免除法又は税額控除法によって二重課税が排除される⁸¹。所得免除法では負担する利益の額が所得から免除され⁸²、税額控除法では負担する利益の額に対して市場国で課された税額が支払事業体の税額から控除される⁸³。
- ▶ 申告及び税の確実性プロセス
 - ▶ Step 10: 企業は、標準化された Amount A のセルフアセスメント申告及び文書化パッケージを準備し⁸⁴、リード税務当局に対して提出する⁸⁵。また、リード税務当局に対して、税の確実性プロセスを開始するよう請求する^{86 87}。
 - ▶ リード税務当局は、他の多国籍企業グループが構成事業体を有する国又は地域と適格市場国に対して、提出されたセルフアセスメント申告と文書化パッケージの交換を行う⁸⁸。

なお、この図表では明示されていないものの、Pillar 1 に関するブループリント全体の記載内容から推察すると次の点に留意が必要と考えられる。

- ▶ Step 2 の判定があることから、Step 1 の閾値を超えた全ての事業者は、その多国籍企業グループが得る収入ストリーム(revenue stream)のそれぞれに対して、対象となる収入(in-scope revenue)かどうか、対象となる収入である場合どの市場国に由来する収入かを判定することが必要と考えられる⁸⁹。
- ▶ 企業に膨大な負担が発生することを踏まえて、Amount A を含めた Pillar 1 の各構成要素の適用を企業に委ねるという提案(以下「セーフハーバーベースでの Pillar 1 の適用提案」という。)

⁸¹ Paragraph 570, 571

⁸² Paragraph 626

⁸³ Paragraph 628

⁸⁴ Paragraph 715, 716

⁸⁵ Paragraph 717

⁸⁶ Paragraph 728

⁸⁷ 本節 2.1.4.2.2 参照

⁸⁸ Paragraph 724 - 727

⁸⁹ 本節 2.1.2.2.2 及び 2.1.2.4 参照

が米国から行われている⁹⁰。セーフハーバーベースでの Pillar1 の適用提案においては、多国籍企業は、Amount B や Tax Certainty を含めた Pillar 1 の全ての構成要素を全世界ベースで適用するかどうかの選択を行うものと考えられる^{91 92}。

2.1.2.2 第 2 章スコープ

2.1.2.2.1 概要

第 2 章のスコープは、活動テスト及び閾値テストの 2 つから構成される⁹³。

2.1.2.2.2 活動テスト

活動テストは、その意義に関して明確な記載はない。ただし、Amount A において再配分される利益の計算の基礎が対象となる収入であるところ、対象となる収入を生じさせる対象となる活動を定義するものと考えられる。そのため、閾値テストと異なり、活動テストそのもので多国籍企業グループが Amount A の対象となるかが判定されることはなく、閾値テストや再配分される利益の計算において用いられる対象となる収入の該当性の判断において用いられるものと考えられる。

活動テストでは、対象となる活動として、ADS と CFB の 2 つがあげられている⁹⁴。

⁹⁰ Paragraph 165 - 170

⁹¹ Paragraph 167

⁹² 本節 2.1.2.2.2 及び 2.1.4 参照

⁹³ Paragraph 21

⁹⁴ Paragraph 22, 23

ADS の定義は、ポジティブリストに載っているサービス又は一般的な定義⁹⁵を満たすサービスであって、ネガティブリストにのっていないものとされる⁹⁶。なお、ADS の側面と ADS でない側面が複合しており、それらが区分できない場合、そのサービスの実質的な内容をみて ADS に該当するか判断することとされている⁹⁷。

CFB の定義は、財又はサービスを、直接的又は間接的に提供する事業であって、消費者(consumer)に対して一般的に販売される類型のもの又はライセンスやそのような財又はサービスを提供することに関連する無形資産を活用するものとされる⁹⁸ ⁹⁹。また、消費者に対しても事業者(business)に対しても提供されうる(dual use)完成財又はサービス¹⁰⁰は主たる販売先をもって判断することとされている¹⁰¹。一方、消費者に対しても事業者(business)に対しても提供されうる中間財¹⁰²は通常パッケージ、値段、商流等が異なり、また、直接消費者に販売される部分のみを取り込むことは簡素なコンプライアンス方法と考えられることから、消費者に対して販売される部分を区分して認識することを求めている¹⁰³。

⁹⁵ 一般的な定義は、自動化された(一度システムが構築された後には、特定のユーザーに対するサービス提供においてはサービス提供者における最低限の人的な関わりが必要とされる)、デジタルの(インターネット又は電子的なネットワークを通じて提供される)サービス (The service is automated (i.e. once the system is set up the provision of the service to a particular user requires minimal human involvement on the part of the service provider); and digital (i.e. provided over the Internet or an electronic network))とされる。Box2.1

⁹⁶ Paragraph 24 - 30

⁹⁷ Paragraph 50, 51

⁹⁸ Box 2.32

⁹⁹ なお、製薬業、フランチャイズ及びライセンスに関して、CFB として取り扱うか否かの議論が行われている。製薬業は医療機器製造と製薬に区分されるとした上で、前者は消費者に販売されるのであれば CFB とする一方、後者に関してはどの範囲で CFB とするのかの議論が行われている(Paragraph 57 - 74)。フランチャイズ及びライセンスは、消費材又はサービスに係るものである場合には CFB に該当するとされる(Paragraph 75 - 92)。

¹⁰⁰ 乗用車、パソコン、医療機器等。Paragraph 93

¹⁰¹ Paragraph 93

¹⁰² 木材パルプ、鋼棒、大口需要の布材(bulk fabric)、ノートパソコンや携帯の電子部品等。Paragraph 99

¹⁰³ Paragraph 100

なお、サービスが、ADS と CFB の両方の定義に該当する場合、ADS として取り扱われる¹⁰⁴。

また、活動テストに該当した活動であっても、天然資源、金融業、インフラ建設業及び一般建設業並びに国際的な空運業及び海運業に係る活動に関しては、対象となる活動から除外することが検討されている¹⁰⁵。

さらに、活動テストの代替案として、上述したセーフハーバーベーススでの Pillar 1 の適用提案が行われている¹⁰⁶。

2.1.2.2.3 閾値テスト

閾値テストは、Amount A の対象を大企業にフォーカスし、Amount A に関する追加的なコンプライアンス負担及び事務運営負担が Amount A で期待される便益に比例したものにするために設けられている¹⁰⁷。

全世界収入テストとデミニミス国外収入テストの 2 つから構成される¹⁰⁸。前者は上述の Step 1 に該当し、後者は Step 2 に該当する。

全世界収入テストの閾値の設定においては、具体的な金額は示されておらず、対象となる多国籍企業グループを管理可能な数に限定しつつも、残余利益の重要な部分を対象外としないようにすることが重要であるとしている¹⁰⁹。その観点から、CbCR と同様の 7.5 億ユーロの閾値を用いるメリットは少な

¹⁰⁴ Box 2.32

¹⁰⁵ Paragraph 105, 108

¹⁰⁶ Paragraph 165 - 170

¹⁰⁷ Paragraph 36

¹⁰⁸ Paragraph 174

¹⁰⁹ Paragraph 179, 180

いとしており¹¹⁰、高めの閾値を設定した上で一定期間にわたって下げていく、又は一定期間後に見直すフェーズドアプローチを検討している¹¹¹。

デミニミス国外収入テストの閾値設定においては、国外の市場国において同程度に活動している多国籍企業グループ間の取扱いに関して同様の結果を達成する観点から、グループの規模に応じた相対値の設定ではなく、絶対値での設定を検討している¹¹²。なお、実際の適用においては、まず、活動テストを行い多国籍企業グループが当該デミニミス国外収入テストの閾値以上の対象となる収入を得ているかどうかを確認し、超えている場合には、第4章のレベニューソーシングを適用して多国籍企業グループが当該デミニミス国外収入テストの閾値以上の国外での対象となる収入を得ているかどうかを確認するという2つのステップが検討されている¹¹³。

2.1.2.3 第3章ネクサス

第3章の新たなネクサスルールは、市場国が Amount A の配分をうけることができるかどうかを決定するもの¹¹⁴であり、上述の Step 6 に該当する。

ネクサスルールに関して、ADS と CFB のそれぞれに対して異なるネクサスを適用することが検討されている¹¹⁵。ADS に対しては市場国での収入に基づく閾値のみの適用が検討されている一方、CFB に

¹¹⁰ Paragraph 175

¹¹¹ Paragraph 180

¹¹² Paragraph 183

¹¹³ Paragraph 184

¹¹⁴ Paragraph 189

¹¹⁵ CFB に関して、第三者を通じた販売に係る収入の源泉判定に関連する複雑性やコンプライアンス負担が発生すること及び CFB は ADS に比べ典型的に収益が低いと一般に認知されていることから、CFB に関してより高いネクサス基準を求めることが検討されている。また、CFB の市場国に対して遠隔地から参加する(participate)能力が ADS に比べて顕著ではないことも理由としてあげられている。Paragraph 190, 191, 199

対しては ADS に対するものよりも高い市場国での収入に基づく閾値を設定した上で、さらに追加的指標(plus factor)の存在を求めることが検討されている¹¹⁶。

なお、市場国での収入はレベニューソーシングルールに従って計算されることが想定されており、また、上述の Step 5 においてセグメント別に利益が計算されるような場合には、ネクサスルールもセグメント別に適用されることが想定されている¹¹⁷。

また、CFB に対するネクサスの追加的指標としては、物理的な存在テスト¹¹⁸、アドバタイジング及びプロモーション(A&P)費用テスト¹¹⁹等が検討されている¹²⁰。これらについては、複雑性や不確実性を増す可能性があることから、一定以上の CFB に関する売上有る場合には、追加的指標を満たすとするみなしエンゲージメント規定も検討されている¹²¹。

2.1.2.4 第 4 章レベニューソーシングルール

第 4 章のレベニューソーシングルールは、対象となる収入がどの市場国に由来する収入であるかを決定するためのルールであり¹²²、上述の Step 2 及び Step 5 から Step 7 の基礎となるものと考えられる。

¹¹⁶ Paragraph 190, 191

¹¹⁷ Paragraph 195

¹¹⁸ 物理的な存在テストは、市場国において、対象となる販売に関連する現地での活動を行っている子会社又は恒久的施設が存在していることを求めるテストをいう。Paragraph 205, 207

¹¹⁹ アドバタイジング及びプロモーション費用テストは、市場国における対象となる収入の稼得を支援するために、重要であって対象が絞られた継続的な広告及びプロモーション活動が行われているかを確認するものであり、その市場国に対する広告及びプロモーション費用が市場国での収入に基づく閾値の一定割合を超過していることを求めるテストをいう。Paragraph 204, 215

¹²⁰ Paragraph 204

¹²¹ Paragraph 212

¹²² Paragraph 218

レベニューソーシングルールは、対象となる活動から発生しうる¹²³対象となる収入¹²⁴を区分し、そのそれぞれに対してどの市場国に由来するかを判定している¹²⁵。

その判定にあたっては、区分された対象となる収入ごとに指標(indicator)が置かれている。また、Indicator は、階級構造(hierarchy)をとっており、上位の指標から適用される¹²⁶。なお、下位の指標は、上位の指標を合理的に利用ができない場合又は多国籍企業グループが信頼できないと証明した場合にのみ利用できる¹²⁷。

なお、ADS の対象となる収入と指標リストは CFB と異なり包括的なものではないため¹²⁸、指標が存在しない場合においては、その収入に最も類推して適用できる指標を用いる¹²⁹。

本ルールの適用にあたっては、多国籍企業グループに対して、多国籍企業グループのとしたアプローチの妥当性を証明し文書化することを求めている¹³⁰。また、多国籍企業グループが本ルールを適用するための指標に関する全ての記録を保持することの難しさを踏まえ、多国籍企業グループに対して強固なレベニューソーシングに関する内部統制枠組みを構築することと、内部統制枠組みが強固であることを証明するための十分なサンプルデータを保持することを求めている¹³¹。税務調査に当たっては、

¹²³ 第 2 章スコープとの関係について明確な記載はないが、ADS にして、Paragraph 44 のポジティブリストにあげられている事業と、Paragraph 235 にあげられている事業が一致していることから、スコープとの関連を有しているものと考えられる。

¹²⁴ ADS を例にとると、対象となる活動の 1 つとしてオンライン仲介プラットフォームサービスがあげられており、その活動から発生しうる対象となる収入としてオンライン広告サービスからの収入、ユーザーデータの販売等に係る収入、オンライン仲介プラットフォームサービスからの収入、デジタルコンテンツサービスからの収入があげられている。その他の対象となる活動及びその活動から発生しうる対象となる収入の例に関しては、Paragraph 235 を参照。

¹²⁵ Paragraph 227

¹²⁶ Paragraph 228 - 230

¹²⁷ Paragraph 228 - 230

¹²⁸ Paragraph 235

¹²⁹ Paragraph 295

¹³⁰ Paragraph 223

¹³¹ Paragraph 224

各国又は地域が個別に実施することは現実的ではなく、また、紛争を発生させる可能性があることから、第 9 章で議論される多国間での税の確実性プロセスの構築が検討されている¹³²。

なお、本文書は、Amount A のセルフアセスメント申告及び文書化パッケージに含まれるものとなり¹³³、各国又は地域の国内法の要件に従って保存することが求められている¹³⁴。

2.1.2.5 第 5 章課税ベースの決定

2.1.2.5.1 概要

第 5 章の課税ベースの決定ルールは、再配分される利益を計算するものであり、上述の Step 3 から Step 5 に該当する。

課税ベースは、多国籍企業グループ内の個別の企業の利益ではなく、多国籍企業グループの全体の利益をベースとして決定される。なお、全体の利益の算出に当たっては、連結財務諸表からスタートする必要があるとされる¹³⁵。

再配分する利益を計算するという観点から、本来的には対象となる収入に対応する利益を計算することが望ましいとされる¹³⁶。しかしながら、収入を分割することは可能である一方、その収益に帰属する利益を分割することは困難であることから¹³⁷、多国籍企業グループの連結利益率を対象となる収入に関する利益率の代理変数(proxy)として用いることが最も簡単な方法であるとしている¹³⁸。具体的には、多国籍企業グループ内の利益率が一定であるという仮定をおいた上で、多国籍企業グループ全体の利益を対象となる収入と対象外の収入でプロラタ配分する方法か、対象となる利益に多国籍企業グル

¹³² Paragraph 394 - 398

¹³³ Paragraph 223

¹³⁴ Paragraph 400

¹³⁵ Paragraph 406

¹³⁶ Paragraph 442

¹³⁷ Paragraph 443

¹³⁸ Paragraph 444

ープ全体の利益率を乗じる方法により、再配分の対象となる利益を計算することが想定されている¹³⁹
¹⁴⁰。

そのため、課税ベースの決定においては、まず、多国籍企業グループ全体の利益を計算する必要があるとされる。

他方で、企業が複数の活動を行っている場合¹⁴¹等、グループ全体の利益及び利益率を用いることが不適切であり、納税者間のレベル・プレイング・フィールドを維持できない場合がある¹⁴²。そのような場合においては、セグメント別に再配分の対象となる利益を計算する。

また、Amount A を純利益に基づくものとする観点や、既存の独立企業原則に基づくシステムにおいて事業の立ち上げ時の損失を負担する居住地国の課税権を保全する観点から¹⁴³、同様に計算して発生した過年度の損失を繰り越す仕組みが設けられている¹⁴⁴。

2.1.2.5.2 多国籍企業グループ全体の利益

多国籍企業グループ全体の利益は、多国籍企業グループの連結財務諸表を用いて計算する¹⁴⁵。

また、その際の会計基準は、最終親事業体が用いている会計基準を用いる¹⁴⁶。なお、原則として IFRS と同等と認められる会計基準を用いることが求められるが¹⁴⁷、その他の会計基準であっても重要な競

¹³⁹ Paragraph 497

¹⁴⁰ そのため、課税ベースの決定の前において、既に活動テスト(本節 2.1.2.2.2 参照)及びレベニューソーシングルール(本節 2.1.2.4 参照)が行われていることが想定される。

¹⁴¹ Paragraph 454

¹⁴² Paragraph 445

¹⁴³ Paragraph 473, 474

¹⁴⁴ Paragraph 475

¹⁴⁵ Paragraph 417

¹⁴⁶ Paragraph 418

¹⁴⁷ Paragraph 420

争上の弊害(material competitive distortion)がない場合には利用が認められる¹⁴⁸。なお、会計基準間の調整は求められていないが¹⁴⁹、導入後のモニタリングが検討されている¹⁵⁰。

また、利益として税引前利益(profit before tax, PBT)を用いることとされているが¹⁵¹、多くの会計基準が税引前利益の定義をおいていないことから、Amount A は独自に税引前利益の定義をおいている¹⁵²。

税引前利益は、連結損益計算書の全ての項目を考慮した税引後利益の数値からスタートして¹⁵³、いくつかの会計税務間調整(book-to-tax adjustment)を行う¹⁵⁴。当該調整は、Inclusive framework の多くのメンバー国の課税ベースに近似させる観点から行われる¹⁵⁵。

2.1.2.5.3 セグメント別の計算が必要となる場合とその方法

まず、セグメント別の計算は、コンプライアンス負担の軽減等の観点から、多国籍企業グループの全世界収入金額が一定未満の場合には、免除(exemption)又は任意適用(safe-harbour)となる¹⁵⁶。ただし、一定金額未満の場合であったとしても、対象外となる収入(out of scope revenue)が一定割合を超えていて、多国籍企業グループの利益率が合意された利益率の閾値より低い場合等においては免除等の適用を制限することが検討されている¹⁵⁷。なお、当該一定金額や当該一定割合について、具体的な金額は示されていない。

¹⁴⁸ Paragraph 421

¹⁴⁹ Paragraph 423 - 425

¹⁵⁰ Paragraph 426

¹⁵¹ Paragraph 427

¹⁵² Paragraph 429

¹⁵³ Paragraph 430

¹⁵⁴ Paragraph 430

¹⁵⁵ Paragraph 431

¹⁵⁶ Paragraph 451, 452

¹⁵⁷ Paragraph 454

次に、免除又は任意適用により適用しない選択をした場合、セグメント別の計算が必要かどうかを確認する観点から、セグメンテーション・ホールマーク(segmentation hallmarks)を用いた判定が必要となる¹⁵⁸。セグメンテーション・ホールマークに照らして、多国籍企業グループ全体の利益及び利益率を用いることが不適切であり、セグメント別に計算することが必要とされる場合には、セグメント別の計算が必要となる。なお、セグメント間の利益率にあまり差異がない場合には、原則に戻り多国籍企業グループ全体で計算することも検討されている¹⁵⁹。

セグメンテーション・ホールマークとしては IFRS8 の前身である IAS14 を用いることが検討されている¹⁶⁰。IAS14 は、セグメントを「個別の製品・サービス又は関連する製品・サービスのグループの提供に従事し、他の事業セグメントのそれとは異なるリスクと収入に服する、事業体の区分可能な構成要素」している¹⁶¹。

セグメント別の計算が必要とされる場合、反証可能な推定として開示セグメントを用いる¹⁶²。ただし、こちらもセグメンテーション・ホールマークに照らして適当でないと考えられる場合、当該開示セグメントをより分解する形で代替的なセグメントを作成し、用いる¹⁶³。

なお、セグメント別の利益の計算においては、セグメントに対して配賦されていない費用の追加配賦が必要となるが、原則的には、共通費用の各セグメントの収入に応じた配賦が検討されている¹⁶⁴。

¹⁵⁸ Paragraph 457

¹⁵⁹ Paragraph 464

¹⁶⁰ Paragraph 457

¹⁶¹ Paragraph 458

¹⁶² Paragraph 462

¹⁶³ Paragraph 468, 469

¹⁶⁴ Paragraph 465- 467

2.1.2.5.4 損失の繰越し等

損失の繰越しは、グループ又はセグメントレベルで行われ、かつ過年度の損失が全て解消されるまで利益の再配分を行わない(earn out mechanism)¹⁶⁵。

なお、繰越し期間に関して一定の制限を設けることが検討されているほか¹⁶⁶、事業再編が行われた場合の損失の移転も検討されている¹⁶⁷。また、損失の繰越しは、各国の国内法における損失の繰越しとは峻別される¹⁶⁸。

損失の繰越しにおいては、経過措置(transitional regime)として、制度適用前の損失についても一定範囲内で考慮される¹⁶⁹。また、制度適用前の損失と制度適用後の損失に関しては簡素化の観点から区分しない¹⁷⁰。なお、制度適用前の損失の計算に関しては、会計税務間調整やセグメンテーション等に関する一定の簡素化が検討されている¹⁷¹。

損失の繰越しに関連して、再配分される利益が第6章で検討される収益性の閾値に満たない場合の、再配分される利益とその収益性の閾値との間の差額(profit shortfall)についても、議論されている¹⁷²。本差額については、収益のボラティリティが異なる納税者間の取扱いの衡平性の観点から損失と同様に取り扱うべきという意見¹⁷³と、当該差額は損失でなく損失を考慮する趣旨に沿わないことや制度の複雑性の観点から考慮すべきではないという意見の2つの意見¹⁷⁴に分かれている。

¹⁶⁵ Paragraph 480

¹⁶⁶ Paragraph 483

¹⁶⁷ Paragraph 485

¹⁶⁸ Paragraph 486

¹⁶⁹ Paragraph 477

¹⁷⁰ Paragraph 477

¹⁷¹ Paragraph 478

¹⁷² Paragraph 488

¹⁷³ Paragraph 489

¹⁷⁴ Paragraph 490

なお、損失の繰越制度の構造上、Amount A の対象となる全ての多国籍企業グループは、潜在的には、最終的な繰越しをする損失額の確定のため、再配分される利益の額を計算する必要がある¹⁷⁵。また、損失を管理する観点から、多国籍企業グループは、特定の申告及び文書化を行う必要がある¹⁷⁶。

2.1.2.6 第 6 章利益配分

2.1.2.6.1 概要

第 6 章の利益配分ルールは、第 5 章で計算した課税ベースを、第 3 章に従って特定した適格市場国に対して配分するものであり、上述の Step 7 に該当する。また、第 6 章では、二重計上の問題に対する検討もおこなっており、それは上述の Step 8 に該当する。

なお、利益配分は、次の 3 つの Step で実施される。

- ▶ Step 1: 残余利益を特定するための収益性に関する閾値の適用
- ▶ Step 2: 残余利益のうち再配分されるべき利益の割合を特定するための再配分割合の適用
- ▶ Step 3: 適格市場国に課税ベースを配分するための配分キーの適用

2.1.2.6.2 利益配分ルール

利益の配分は、まず、利益が収益性に関する閾値を超えているかどうかを判定し(Step 1)、超えている場合には、その超えている部分に再配分割合(reallocation percentage)を乗じたもの(Step 2)を、配分キー(allocation key)に従って配分する(Step 3)ことにより実施される¹⁷⁷。

¹⁷⁵ Paragraph 492

¹⁷⁶ Paragraph 492

¹⁷⁷ Paragraph 496

Step 1 の収益性に関する閾値は、再配分する利益を残余利益に限定するために設定されており¹⁷⁸、収入に対する税引前利益の割合によって計算される¹⁷⁹。

Step 2 の再配分割合は、多国籍企業グループが再配分されるべき利益に関係のない様々な残余利益を生み出す活動をしていることを踏まえ¹⁸⁰、そのよう要素に対して既存のルールにより利益配分が行われるために設定されており、残余利益に一定のパーセンテージを乗じることによって計算される¹⁸¹。

Step 3 の配分キーは、各適格市場国に由来する対象となる収益に基づき設定される¹⁸²。なお、この設定は計算方法が利益の額を用いる方法となるか、利益率(profit-margin approach)を用いる方法となるか、により変わるが¹⁸³、いずれにおいても、非適格市場国に由来する対象となる収入に帰属する利益は再配分されず(through-back system)¹⁸⁴、また、対象外となる収入に由来する利益は再配分されない¹⁸⁵。なお、非適格市場国に由来する対象となる収入に帰属する利益を適格市場国に再配分することが検討されている(through-in system)。

利益配分に関して、対象となる事業活動(in-scope business activities)間のデジタル化の進展具合を考慮した再配分される利益の差別化(digital differentiation)等も検討されている¹⁸⁶。デジタル化の進展具合を考慮した再配分される利益の差別化の実施方法としては、残余利益と考えられる部分を増加させる観点から収益性に関する閾値を下げることや再配分されるべき利益に関係する活動をより重視する観点から再配分割合を引き上げることが想定されている¹⁸⁷。

¹⁷⁸ Paragraph 507

¹⁷⁹ Paragraph 509

¹⁸⁰ Paragraph 511

¹⁸¹ Paragraph 512

¹⁸² Paragraph 514

¹⁸³ Paragraph 516

¹⁸⁴ Paragraph 517

¹⁸⁵ Paragraph 518

¹⁸⁶ Paragraph 521

¹⁸⁷ Paragraph 523

2.1.2.6.3 二重計上の問題への対応

多国籍企業グループの残余利益に対する課税権を既に有する市場国に利益が再配分されることは、第 7 章で調整されるとはいえ(netting-off effect)¹⁸⁸、直感に反する(counterintuitive)こと等から調整を行うことが検討されている¹⁸⁹。具体的には、マーケティング及びディストリビューションセーフハーバーと国内事業免除の 2 つが検討されている。

マーケティング及びディストリビューションセーフハーバーは、既存のマーケティング及びディストリビューション利益¹⁹⁰とセーフハーバー利益を比較し、下記に記載のとおり、一定の場合に利益 A の額を全部又は一部減少させるものが想定されている。セーフハーバー利益は、適格市場国のそれぞれに再配分されることが見込まれる利益と適格市場国におけるルーティンな性質を持つマーケティング及びディストリビューション活動に対する一定の利益を合計したものである。マーケティング及びディストリビューションセーフハーバーを適用した結果は、次の 3 つのいずれかになることが想定されている¹⁹¹。

- ① 既存のマーケティング及びディストリビューション利益が、適格市場国におけるルーティンな性質を持つマーケティング及びディストリビューション活動に対する一定の利益を下回る場合、当該セーフハーバーは適用されず、当該適格市場国に再配分される利益が全額配分される。
- ② 既存のマーケティング及びディストリビューション利益が、ルーティンな性質を持つマーケティング及びディストリビューション活動に対する一定の利益を上回るが、セーフハーバー利益を下回る場合、その差額が配分される。
- ③ 既存のマーケティング及びディストリビューション利益が、セーフハーバー利益を上回る場合、当該適格市場国に再配分されることが見込まれる利益は、一切配分されない。

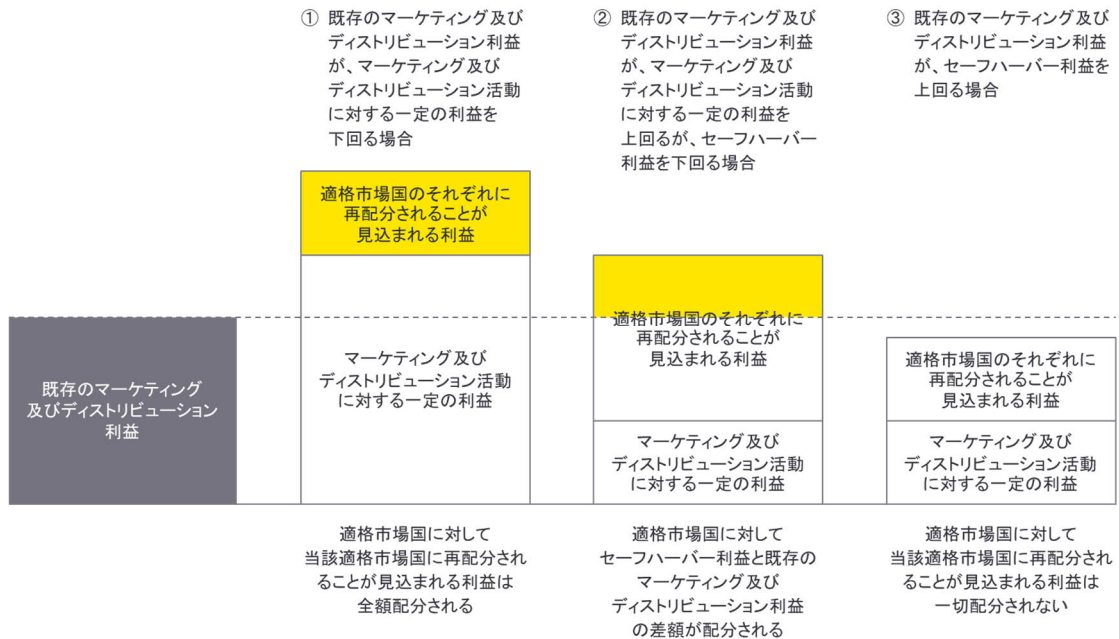
¹⁸⁸ Paragraph 532

¹⁸⁹ Paragraph 528, 529

¹⁹⁰ 既存の利益配分ルールにより、マーケティング及びディストリビューション活動の実行に対して市場国に再配分される利益をいう。

¹⁹¹ Paragraph 535, 536

図表 3 マーケティング及びディストリビューションセーフハーバーの適用



なお、適格市場国におけるルーティンな性質を持つマーケティング及びディストリビューション活動に対する一定の利益は、売上に対する単一かつ一定の利益に設定することが検討されている¹⁹²。

国内事業免除は、国外所得が少ない規模の大きい国内市場に注力したビジネスを Amount A の対象から除外するものや、単一の国又は地域のみ又は単一の国又は主に地域で事業を行っている事業を Amount A の対象から除外するものが想定されている¹⁹³。

¹⁹² なお、地域別・産業別にも設定しうるとされているが、機能別の設定は除外されている。また、これは独立企業原則との整合性をとるものではないとされる。この点において、Amount B におけるベースラインマーケティング及びディストリビューション活動に対する適切な報酬(本節 2.1.3.2.3 参照)とは異なるものと考えられる。Paragraph 544, 545

¹⁹³ Paragraph 547 - 549

2.1.2.7 第7章二重課税の排除

2.1.2.7.1 概要

第7章の二重課税の排除は、再配分される利益を既存のネクサスルール及び既存の利益配分ルールにおいてその利益が帰属している国から控除するものであり¹⁹⁴、上述の Step 9 に該当する。

二重課税の排除は、ある国又は地域に再配分される利益を負担する支払事業体(paying entity)の特定と、その事業体における二重課税の排除からなる¹⁹⁵。

2.1.2.7.2 支払事業体の特定

支払事業体の特定では、活動テスト及び収益性テストによって特定された事業体(以下「潜在的な支払事業体」という。)のうち、市場との関連性に基づく優先テストにより市場との関連性を有する事業体を支払事業体とされる。

また、当該市場との関連性を有する事業体が負担しきれない場合は残りの潜在的な支払事業体で負担すべき再配分利益がプロラタ配分される¹⁹⁶。なお、支払法人の特定は、セグメント別を実施される¹⁹⁷。

なお、各テストの概要は、次のとおりである。

- ▶ 活動テストは、グループの残余利益に対して重要かつ実質的な貢献を行っている事業体を特定するために行われる定性的な評価であり、多国籍企業グループの残余利益を生み出す能力に対して重要かつ継続的な貢献をするような活動であって、市場国での顧客との関わり(engagement)に関連する活動を具体的に特定する一般原則と指標に基づき判断するものであ

¹⁹⁴ Paragraph 557

¹⁹⁵ Paragraph 557

¹⁹⁶ Paragraph 560

¹⁹⁷ Paragraph 561, 563

る。指標には、移転価格税制における事業体の機能、資産及びリスク(FAR)分析や移転価格算定方法等が含まれており、また、既存の移転価格文書化が標準化された文書化パッケージに取り込まれることが想定されている¹⁹⁸。

- ▶ 収益性テストは、再配分される利益を負担することができる能力を有するかを判断されるために行われるものであり、Pillar 2 で検討される定式的なサブスタンス・カーブアウトに沿った形で実施される。サブスタンス・カーブアウトに沿って計算した金額以上の利益を得ているのであれば、収益性テストを満たすこととされる。なお、この計算は、税務上の数値ではなく、会計上の数値に基づき行われる¹⁹⁹。
- ▶ 市場との関連性に基づく優先テストは、市場国と多国籍企業グループの中の様々な事業体との間の関連を見出そうとするものであり、そのような事業体と市場国との間において活動テストで特定された活動と関連する取引が行われていること²⁰⁰、市場国での第三者への販売に最終的に関連する利益を得ていること等をもって十分な関連性を有するとされる。なお、この十分な関連性の判断においては 直接的な取引関係は必ずしも求められない²⁰¹。また、複数の法人が関連性を有する場合には、最も強固な関連性を有する事業体から負担すること、又はプロラタ配分することが検討されている²⁰²。

支払事業体が負担する利益は、収益性テストにおいて算定したサブスタンス・カーブアウトルールにおけるルーティン利益の額までとされている²⁰³。支払事業体が十分な利益を有していない場合や、支払事業体と市場国の間に関連性を見出すことができない場合、バックストップとして、十分な利益を有している事業体に対して、それらの税引前利益や利益率に応じてプロラタ配分される²⁰⁴。

¹⁹⁸ Paragraph 561, 563, 581

¹⁹⁹ Paragraph 564, 565

²⁰⁰ 例えば、ある事業体が特定の地域における無形資産の使用に関する権利を与える契約は、ある事業体と特定の地域との間の関係性に対する証拠となりうるとされる。Paragraph 603

²⁰¹ Paragraph 601, 604

²⁰² Paragraph 605, 606

²⁰³ Paragraph 608

²⁰⁴ Paragraph 609, 611

ただし、この方法は、活動テスト等の基礎となる移転価格上の取扱いに対して更正が行われた場合の取扱い²⁰⁵、収益性テストで利益があったとしても現地の税務申告上は繰越欠損金を有している場合の取扱い²⁰⁶等に課題がある。

2.1.2.7.3 支払事業体における二重課税の排除

支払事業体においては、所得免除法又は税額控除法によって二重課税が排除される²⁰⁷。所得免除法では負担する利益の額が支払事業体の所在する国又は地域における、支払事業体の所得に関する税法上の所得から免除され²⁰⁸、税額控除法では負担する利益の額に対して市場国で課された税額が支払事業体の税額から控除される²⁰⁹。

なお、税額控除法の場合、外国税額の控除限度額を、国又は地域別に計算するか、全世界一括で計算するかを決める必要があるほか²¹⁰、税額控除制度の適用の前提となるソースルールにおいて再配分される利益を国外源泉所得として取り扱うようにすること²¹¹、執行においてより多くの情報が必要になること²¹²等の課題がある。

²⁰⁵ Paragraph 615

²⁰⁶ Paragraph 617

²⁰⁷ Paragraph 570, 571

²⁰⁸ Paragraph 626

²⁰⁹ Paragraph 628

²¹⁰ Paragraph 629 - 630

²¹¹ Paragraph 635

²¹² Paragraph 636

2.1.3 Amount B

2.1.3.1 Amount B の概要

Amount B は、次の 2 つの目的を有している²¹³。

- ▶ 税務当局における事務運営を簡素にし、納税者におけるコンプライアンス負担を低減すること
- ▶ 税の確実性を向上させ、税務当局と納税者との間の紛争を減少させること

具体的には、市場国において一定のベースラインマーケティング及びディストリビューション活動を行う関連者である販売会社の報酬(remuneration)を標準化するとしている²¹⁴。

2.1.3.2 第 8 章 Amount B

2.1.3.2.1 概要

第 8 章は、次の 3 つから構成される。

- ▶ Amount B の対象になることが想定される事業体及び取引²¹⁵
- ▶ Amount B の額の計算²¹⁶
- ▶ Amount B の実施²¹⁷

なお、前提として、Amount B は、反証可能な推定(rebuttable presumption)として実施される。つまり、商品を仕入れ販売するような販売会社の役割を果たし、Amount B の対象となるベースラインマーケティング及びディストリビューション活動を遂行する事業体は対象となるが、独立企業原則においてその

²¹³ Paragraph 11 - 15

²¹⁴ Paragraph 11 - 15

²¹⁵ Paragraph 659 - 685

²¹⁶ Paragraph 686 - 696

²¹⁷ Paragraph 697 - 701

他の移転価格算定方法を用いることが最適であることの証拠を提出することにより反証される。また、本推定に関する立証責任は、納税者が負担する²¹⁸。

また、Amount B の適用は将来に向かって有効とされ、Amount B の実施以前に締結した相互協議や APA に影響を及ぼさない²¹⁹。

2.1.3.2.2 Amount B の対象となることが想定される事業体及び取引

Amount B の対象となる事業体は、多国籍企業グループの製品を販売するためのベースラインマーケティング及びディストリビューション活動を遂行する市場国の居住者である事業体（以下「ディストリビューション事業体」という。）である²²⁰。

また、Amount B の対象となる関連者間取引 (controlled transaction) は、次の 2 つから構成される²²¹。

- ▶ 居住地国における主に非関連者である顧客に対して再販売を行うための国外の特殊関連企業 (associated enterprise) から製品の購入及びそれに関連するベースラインディストリビューション活動の遂行
- ▶ 居住者であるディストリビューション事業体による、国外の特殊関連企業と取引又は契約を行った上での、ベースラインマーケティング及びディストリビューション活動の遂行

なお、Amount B の対象となる多国籍企業グループ内の事業体の特定にあたっては、取引の正確な描写等の独立企業原則の適用にあたっての指針を含む OECD 移転価格ガイドラインの第 1 章のガイダンスが関連するとしている²²²。

²¹⁸ Paragraph 655

²¹⁹ Paragraph 679

²²⁰ Paragraph 660, 663

²²¹ Paragraph 661

²²² Paragraph 662

対象となるベースラインマーケティング及びディストリビューション活動の特定に当たっては、まず、ルーティン販売会社が独立企業原則において典型的に果たす機能、保有する資産及び負担するリスクのリスト(以下「ポジティブリスト」という。)を参照する。次に、ルーティン販売会社が独立企業原則において典型的には果たすべきではない機能、保有すべきでない資産及び負担すべきではないリスクからなるリスト(以下「ネガティブリスト」という。)を参照する²²³。ポジティブリストに該当した場合には、対象となるベースラインマーケティング及びディストリビューション活動として特定され、ネガティブリストに該当した場合には、対象となるベースラインマーケティング及びディストリビューション活動とは特定されない。

また、当該ポジティブリスト及びネガティブリストが定性的な指標であり²²⁴、ベースラインマーケティング及びディストリビューションに該当すること又は該当しないことを明確にする観点から、代理変数として定量指標が用いられる。現在検討されている指標は、次のとおり²²⁵。

- ▶ マーケティング無形資産の開発、改良、維持又は保護に関連する活動を実施している事実等を推認する事実として、マーケティング及び広告費用や R&D 費用が総費用の一定割合を超えている事実
- ▶ 潜在的に価値あるマーケティング資産を保有する事実を推認するものとして、上記の指標に加えて、無形資産の償却費用が存在する事実
- ▶ 起業家的なリスク及び役割を負担することに関連する活動を実施する事実を推認するものとして、ディストリビューション事業体の完成品在庫の価格がその事業体の年間販売額の一定割合を超えている事実等

この指標において、閾値を超えた場合、ベースラインマーケティング及びディストリビューション活動以上の活動が遂行されているものとされる²²⁶。

²²³ Paragraph 664

²²⁴ Paragraph 664 - 665

²²⁵ Paragraph 677

²²⁶ Paragraph 675

なお、事業体がベースラインマーケティング及びディストリビューション活動以上の活動をしている場合、その活動がベースラインマーケティング及びディストリビューション活動において販売する製品に関連せず別途移転価格分析を行うことができるときには Amount B は適用できる。他方、その活動がベースラインマーケティング及びディストリビューション活動以上の活動と密接又は一体的であるときには Amount B は適用できない²²⁷。

2.1.3.2.3 Amount B の額の計算

Amount B の対象となるディストリビューション事業体が遂行するベースラインマーケティング及びディストリビューション活動に対する適切な報酬(remuneration)に関する、最適な移転価格算定方法として、TNMM があげられている。なお、この場合の利益水準指標は売上高に対するものが望ましいとしつつも、その他の利益水準指標を認めるかどうかや用いるべき利益に関しては検討中とされる²²⁸。

なお、OECD 移転価格ガイドラインの記載を踏まえ、地域別²²⁹、産業別²³⁰に適切な報酬(remuneration)を差別化することが検討されている。

また、利益水準の設定に当たっては、独立企業原則との一貫性を保つ観点から、公開情報に基づくベンチマーク分析が必要とされるが、検証対象期間、データベースの選定、分析方法(search strategy)の選定、比較可能性を向上させるために必要な差異調整の評価等は検討中とされる²³¹。

²²⁷ Paragraph 681

²²⁸ Paragraph 686 - 687

²²⁹ Paragraph 689

²³⁰ Paragraph 690

²³¹ Paragraph 695, 696

2.1.3.2.4 Amount B の実施

Amount B の実施にあたっては、多くの Inclusive Framework のメンバーが対象を狭めて合意を得やすくすべきという考え方をとっている一方²³²、一部のメンバー国は対象を広げるべきという考え方をとっている²³³。

また、Amount B を実施するには、次の 3 つが必要とされる²³⁴。

- ▶ 各国又は地域の国内法又は規則において効力を持たせること。
- ▶ 既存の租税条約において紛争は解決しうるものの、新たな条約ベースの紛争解決関係を構築すること。
- ▶ 対象を狭める場合にはその必要性は限定的になると考えられるものの、国内法及び条約に附随するガイダンスを整備すること。

2.1.4 Tax Certainty

2.1.4.1 Tax Certainty の概要

Tax Certainty は、紛争予防と紛争解決メカニズムの向上を通じて、税の確実性を向上させることを目的としている²³⁵。

²³² Paragraph 698

²³³ Paragraph 700, 701

²³⁴ Paragraph 699

²³⁵ Paragraph 7

2.1.4.2 第9章 Tax Certainty

2.1.4.2.1 概要

具体的には、次の2つから構成されている²³⁶。

- ▶ Amount A に対する紛争予防及び紛争解決メカニズム
- ▶ Amount A を超えた部分に対する紛争予防及び紛争解決メカニズム

2.1.4.2.2 Amount A に対する紛争予防及び紛争解決メカニズム

全ての影響を受ける税務当局(affected tax administration)が多国籍企業グループの Amount A に関する計算と配分に対して検証及び調査を行い、既存の二国間の紛争解決メカニズムを通じて潜在的な紛争に対処することについて、Inclusive Framework は、不可能でないにしても実務的でないと(impractical, if not impossible)している。そのため、Pillar 1 に関するブループリントは、Amount A の全ての要素に関する、早期の税の確実性を提供する、明確で事務運営可能な義務的かつ拘束的な紛争予防プロセスを含んでいる²³⁷。

Amount A に関する紛争予防及び紛争解決メカニズムはパネルメカニズムに基づき実施され、多国籍企業グループがその結果を受入れた場合、多国籍企業グループとパネルに参加しているかに関わらず影響を受ける全ての税務当局はその結果に拘束される²³⁸。

Amount A に関する紛争予防及び紛争解決メカニズムの原則的なプロセスは、次のとおりである。

²³⁶ Paragraph 705

²³⁷ Paragraph 706

²³⁸ Paragraph 707

▶ 申告

- ▶ Amount A の調整事業体は、リード税務当局に対して、セルフアセスメント申告及び文書化パッケージを提出する²³⁹。
- ▶ リード税務当局は、セルフアセスメント申告を検証する²⁴⁰。
- ▶ リード税務当局は、セルフアセスメント申告及び文書化パッケージを、影響を受ける全ての税務当局と交換する²⁴¹。

▶ 税の確実性に関するプロセス

- ▶ 調整事業体は、リード税務当局に対して、税の確実性に関するプロセス開始の請求(request)をする²⁴²。
- ▶ リード税務当局は、レビューパネルにかけるかどうかに関する任意の初期的レビューを行い、レビューパネルが必要かどうかの決定を行う²⁴³。
- ▶ 初期的レビューでレビューパネルが不要とされた場合、リード税務当局は、影響を受ける全ての税務当局に対して意見聴取を実施する²⁴⁴。
- ▶ 意見聴取結果を踏まえて、レビューパネルが設置されないこととなった場合、企業に対してその旨を通知する²⁴⁵。

²³⁹ Paragraph 717

²⁴⁰ Paragraph 722 - 723

²⁴¹ Paragraph 724 - 727

²⁴² Paragraph 730

²⁴³ Paragraph 735, 737

²⁴⁴ Paragraph 741, 742

²⁴⁵ Paragraph 744

- ▶ 上記意見聴取で設置が求められた等によりレビューパネルを設置することとなった場合、リード税務当局は、参加国²⁴⁶を決定し、開催日を設定する²⁴⁷。レビューパネル不参加国に対してレビューパネルに対する意見聴取を実施する²⁴⁸。
- ▶ レビューパネルで税の確実性プロセスが合意された場合、次のプロセスが行われる。
 - ▶ 影響を受ける全ての税務当局に対して通知する²⁴⁹。
 - ▶ 影響を受ける全ての税務当局は、必要に応じてリード税務当局に対して追加の情報提供の要請を行う²⁵⁰。リード税務当局は、必要に応じて、多国籍企業グループに対して情報提供の要請を行う。
 - ▶ 影響を受ける全ての税務当局による異議がないとき、リード税務当局は企業に対して税の確実性プロセスに関する合意を通知する²⁵¹。
 - ▶ 影響を受ける税務当局に異議があるとき、異議のある点に関して全ての関連する税務当局に対して意見聴取を行い、レビューパネルで再検討し、関連する全ての税務当局に対する再度の意見聴取を行う。それでもなお異議が解消されないとき、異議のある税務当局に対して取下げ要請を行う²⁵²。
- ▶ レビューパネルで税の確実性プロセスに関する合意ができなかった場合、決定パネルに向けて、影響を受ける全ての税務当局に対する意見聴取が行われる²⁵³。
- ▶ レビューパネルで税の確実性プロセスに関する合意ができたが影響を受ける税務当局の異議申し立てが取り下げられなかった場合又はレビューパネルにより税の確実性プロセスに

²⁴⁶ Paragraph 747 - 750

²⁴⁷ Paragraph 752

²⁴⁸ Paragraph 753

²⁴⁹ Paragraph 762

²⁵⁰ Paragraph 763

²⁵¹ Paragraph 764

²⁵² Paragraph 765 -767

²⁵³ Paragraph 769

関する合意がされなかった場合、決定パネルを設置する。なお、決定パネルの参加者は現在検討されている²⁵⁴。

▶ 決定パネルの結果を企業に対して通知する。

調整事業体は、セルフアセスメント申告を行うにあたって多国籍企業グループ内の全ての事業体から、セルフアセスメント申告に拘束される旨の合意を取得する必要がある²⁵⁵。また、税の確実性の請求をするにあたって、調整事業体は、調整事業体がパネルの結果を受け入れた場合にはその内容に拘束される旨の合意を多国籍企業グループ内の関連する全ての事業体から取得することが求められる²⁵⁶。そのため、調整事業体は、自分が申告したとおりに合意された場合には合意に従う必要があるが、そうでない場合には拒否することができる。ただし、決定パネルに関しては、その申し立てにあたって、多国籍企業グループが決定パネルの結果に従うことを誓約する場合のみ設置するという要件を付けることが検討されている²⁵⁷。なお、多国籍企業グループが拒否した場合、税の確実性プロセスの請求は取り下げ(withdraw)、多国籍企業グループは国内法における救済のみ申請しうる²⁵⁸。

また、原則的なプロセスに加えて、多国籍企業グループが Amount A の対象となるかならないかを判定するプロセス²⁵⁹、特定の国又は地域が市場国となるかならないかを判定するプロセス²⁶⁰、多国籍企業グループが税の確実性プロセスを請求しない場合においても影響を受ける税務当局が共同してセルフアセスメント申告等を検証するプロセス²⁶¹も設けられている。

²⁵⁴ Paragraph 773

²⁵⁵ Paragraph 721

²⁵⁶ Paragraph 731

²⁵⁷ Paragraph 771

²⁵⁸ Paragraph 778

²⁵⁹ Paragraph 782

²⁶⁰ Paragraph 785

²⁶¹ Paragraph 786

他方、多国籍企業グループがこれらの税の確実性プロセスを事前に行っていない場合、事後的に紛争解決の請求をすることはできないとされており、その場合には、国内法における救済のみが適用される²⁶²。

なお、後続事業年度において移転価格及びその他の調整が発生した場合、税の確実性プロセスの再検討が必要となる可能性がある。ただし、当該リスクに対しては、International Compliance Assurance Program (ICAP)²⁶³を用いることにより低減することが検討されている²⁶⁴。

2.1.4.2.3 Amount A を超えた部分に関する紛争予防及び紛争解決メカニズム

Amount A を超えた部分に関する紛争予防及び紛争解決メカニズムは、次の 3 つで構成される²⁶⁵。

- ▶ 既存の紛争予防プロセスの改善
- ▶ 相互協議の改善
- ▶ Amount A を超えた部分に対する拘束的な紛争解決メカニズム

このうち、Amount A を超えた部分に対する拘束的な紛争解決メカニズムは合意されていないが²⁶⁶、次の 4 つの場合に分けた適用が検討されている²⁶⁷。

- ▶ Amount A の対象となる納税者に対して、移転価格と恒久的施設(以下「PE」という。)に関連する全ての紛争に対して、新たな義務的かつ拘束的な紛争解決プロセスを提供する。また、他の手段を適用した後、最後に適用されるラストリゾートとしての適用が想定されている。これは、これらの

²⁶² Paragraph 788

²⁶³ 納税者と税務当局がほぼリアルタイムで協調的かつ多国間での取組みを行い、主要な国際的税務リスクに関するリスク評価及び保証を実施するという新しいアプローチのこと。国税庁「2019 年 FTA サンチャゴ・コミュニケ(仮訳)」, (https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/fta/press/pdf/20190328_kariyaku.pdf 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

²⁶⁴ Paragraph 790

²⁶⁵ Paragraph 709

²⁶⁶ Paragraph 710

²⁶⁷ Paragraph 710

紛争が Amount A に影響を与えることに加え、これらに対して税の確実性を確保することが Amount A によって負担が増加する多国籍企業に対する交換条件(*quid pro quo*)になりうるためである²⁶⁸。

- ▶ その他の納税者に対して、義務的かつ拘束的な紛争解決プロセスを提供する又は義務的ではあるが拘束的ではない紛争解決プロセスを提供し、モニタリングを行う。
- ▶ Amount B に関連する紛争に対して、新たな義務的かつ拘束的な紛争解決プロセスを提供する。こちらもラストリゾートとしての適用が想定されている。これは、そうしない場合、Amount B の効果が減殺されるためである²⁶⁹。
- ▶ 相互協議がほとんど発生していない途上国に対して、選択制の拘束的な紛争解決メカニズムを提供する。これは、そのような途上国に対して、複雑な義務的かつ拘束的な紛争解決メカニズムを要求することが比例的ではないと考えられるためである。

2.1.5 実施及び事務運営

2.1.5.1 実施及び事務運営の概要

実施及び事務運営に関しては、他の項目に比べて検討が進んでいないとされている²⁷⁰。

2.1.5.2 第 10 章 実施及び事務運営

2.1.5.2.1 概要

Pillar 1 の実施は、次の 3 つの側面からの作業が必要とされる²⁷¹。

²⁶⁸ Paragraph 801

²⁶⁹ Paragraph 801

²⁷⁰ Paragraph 806 - 809

²⁷¹ Paragraph 806 - 809

- ▶ 国内法
- ▶ 国際公法
- ▶ 国内法又は国際公法を補完するためのガイダンス

なお、実施に当たっては、これらに合わせて、Inclusive Framework のメンバーが一国主義的な措置を撤回することに対するコミットメントが含まれることも想定されている²⁷²。

2.1.5.2.2 国内法

国内法における導入は、次の観点から必要とされる²⁷³。

- ▶ 課税権の創出
- ▶ 二重課税の救済
- ▶ 手続き規定の整備
- ▶ Amount A を超えた部分に関する税の確実性のプロセスの整備

2.1.5.2.3 国際公法

国際公法における実施は、次の観点から必要とされる²⁷⁴。

- ▶ 条約上の障害の除去
- ▶ 二重課税の排除
- ▶ 手続き規定の整備
- ▶ Amount A を超えた部分に関する税の確実性のプロセスの整備

²⁷² Paragraph 848

²⁷³ Paragraph 810

²⁷⁴ Paragraph 825

このうち、二重課税の排除に関しては国内法で対処しうることから、必ずしも必要とはされないが、税額控除法を用いる場合の国外源泉所得の定義等の一貫性を持たせる観点等から導入が望ましいとされている²⁷⁵。

また、多国間条約には、Amount A に関する紛争予防と解決の条項を適用する際に参照する観点から、条約上の障害の除去に係るものだけでなく、Amount A に関する全ての重要な要素を盛り込むことも検討されている²⁷⁶。

これらの実施においては、新たな租税条約の開発が想定されている²⁷⁷。新たな租税条約は、既存の租税条約と併存させた上で、新たな租税条約と既存の租税条約との間で矛盾が生じる条項だけを上書きし²⁷⁸、また、BEPS 防止措置実施条約のような既存の租税条約を修正するアプローチをとらないこととされている²⁷⁹。

2.1.5.2.4 **ガイダンス及びそれに伴う法律文書**

ガイダンスは、国内法や国際公法における規定を補完する観点から、Pillar 1 の様々な要素に対して開発する必要があるとされる。また、このガイダンスは定期的に改訂又はアップデートされることが想定されている²⁸⁰。

²⁷⁵ Paragraph 832

²⁷⁶ Paragraph 826

²⁷⁷ Paragraph 837

²⁷⁸ Paragraph 829, 830

²⁷⁹ Paragraph 838, 839

²⁸⁰ Paragraph 844 - 846

2.2 Pillar 2 に関するブループリント

2.2.1 概要

2.2.1.1 Pillar 2 の目的及び Pillar 2 に関するブループリントの位置付け

Pillar 2 は、残された BEPS の課題に対処し²⁸¹、全ての国際的に事業を行う者がその本拠とする場所や事業を行う国又は地域(jurisdiction)に関係なく最低水準の税を支払うことを確保することを目的としている²⁸²。これは、次の 4 つを達成しようとする、相互に連動する様々なルール(a number of interlocking rules)によって実施されるとしている²⁸³。

- ▶ 二重課税又は経済的利益が存在しないところに対する課税を回避しつつ、最低課税を確保する。
- ▶ 国又は地域ごとに異なる税制や事業ごとに異なる事業モデルに対処する。
- ▶ 透明性及びレベル・プレイング・フィールドを確保する。
- ▶ 事務運営及びコンプライアンス負担を最小化する。

なお、各国の主権との関係について、Pillar 2 は、法人税を設けるかどうか又はその税率をどのように設定するかを含め、その国の税制を自由に決定することを国又は地域に対して引き続き委ねている。他方で、所得が最低税率以下の実効税率により課税されている場合には Pillar 2 に関するブループリントに含まれるルールを適用する権利をその他の国又は地域に対して与えることを考慮するものとしている²⁸⁴。

²⁸¹ Pillar 2 に関するブループリントは、残された BEPS の課題に対する説明をしていないが、経済のデジタル化に関連する残された BEPS の課題に対しては「利益のドライバーとしての無形資産の相対的な重要性により、高度にデジタル化した企業が、往々にして、利益移転を目的とした構造を利用するために理想的な立地を行うこと」と説明している。OECD “Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project”, OECD Publishing, 2020 (<https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)。Paragraph 3 本節 2.2 において、特に断りのない限り、本文献を引用している。

²⁸² Paragraph 8

²⁸³ Paragraph 8

²⁸⁴ Paragraph 3

また、Pillar 2 に関するブループリントは、「残された BEPS の課題に対処するための強固な土台を提供するものであり、他の国又は地域が一次的な課税権を行使しない場合において課税を取り戻す (tax back) 権利を与えるもの」と位置付けられている²⁸⁵。

その観点から、Pillar 2 に関するブループリントは、次の 2 つを明らかにしている²⁸⁶。

- ▶ Pillar 2 の技術的な設計上の構成要素
- ▶ 実施及び簡素化に関連する領域

2.2.1.2 Pillar 2 に関するブループリントの構成

Pillar 2 に関するブループリントは、次の 4 つの構成要素から構成される。また、当該図表では、各構成要素と Pillar 2 に関するブループリントの各章との関係も合わせて示されている²⁸⁷。

²⁸⁵ OECD “Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS”, OECD (www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

²⁸⁶ Paragraph 6

²⁸⁷ Paragraph 23 内の図を元に作成。

図表 4 Pillar 2 の構成要素

GloBEルール (第2章から第7章)		特別ルール (第8章)	STTR (第9章)	ルール間の調整 (第10章)
スコープ (第2章)		関連会社及び ジョイント ベンチャー に対する簡易なIIR	スコープ	適用順位
国又は地域別の実効税率の計算 (第3章)			トリガー	租税条約との 整合性
損失の繰越し (第4章)		孤児事業体	調整	ルール間調整
カーブアウト (第4章)				紛争予防
簡素化 (第5章)				
IIR (第6章)				
トップダウンアプローチ				
スプリット・オーナーシップ				
UTPR (第7章)				
第1の配分キー				
第2の配分キー				

本書では、各構成要素の概要を説明する。

2.2.2 GloBE ルール

2.2.2.1 GloBE ルールの概要

Global Anti-Base Erosion(以下「GloBE」という。)ルールは、Pillar 2 の目的を達成する上での、主要なルールである。

GloBE ルールは、Pillar 2 のブループリントにおいては明確に記載されていないものの、誰がどれだけの税を納めるのかというルールと、その税をどの国がどのように課税するかというルールが区分されていることに特徴がある。Pillar 2 に関するブループリントの第2章から第5章では前者が、第6章及び第7章では後者が述べられている。

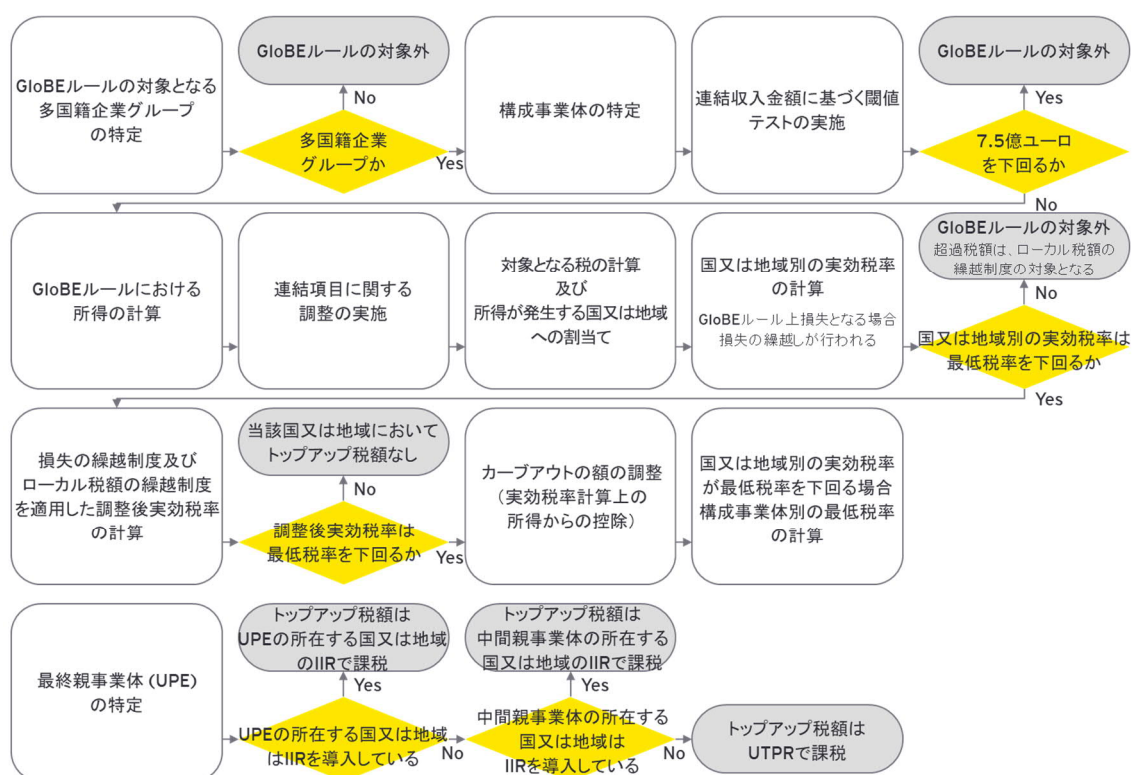
なお、GloBE ルールは、IIR 及び Under Taxed Payment Rule(以下「UTPR」という。)から構成されるルールとされるが、前者の誰がどれだけの税を納めるかという部分は共通しているため²⁸⁸、IIR 及び

²⁸⁸ Paragraph 17

UTPR は後者のその税をどの国がどのように課税するかに関する区分といえる。また、Switch Over Rule(以下「SOR」という。)は、従前 IIR 及び UTPR と並列に置かれていたが、IIR を実施する際に発生しうる条約上の問題を取り除くためのルールであることから、Pillar 2 に関するブループリントでは GloBE ルールを補完するものと位置付けられている²⁸⁹。

具体的には、次の図表のとおり²⁹⁰、適用される。

図表 5 少数株主が存在しない場合における GloBE ルールの適用に関するフロー図



上記の図表の 1 行目は、GloBE ルールの対象となる多国籍企業グループの特定を行っている。これは、Pillar 2 に関するブループリントの第 2 章に記載されている。

上記の図表の 2 行目から 3 行目は、GloBE ルールにおける税額の計算を行っている。

まず、多国籍企業グループの構成事業体(Constituent Entity)別に GloBE ルール適用上の所得の額

²⁸⁹ Paragraph 9

²⁹⁰ Paragraph 40 内の図を元に作成。

と課された税の額を計算し、それらを国又は地域別に合算して実効税率を計算している。これは、Pillar 2 に関するブループリントの第 3 章に記載されている。

次に、上記で計算した実効税率に対して、国又は地域別に損失の繰越しや一定の活動から得られる所得の除外に関する調整を行っている。これは、Pillar 2 に関するブループリントの第 4 章に記載されている。

最後に、当該調整後の実効税率と最低税率の差を各国又は地域内の各事業体の所得に乗じて各事業体別の税額を計算している。これは、Pillar 2 に関するブループリントにおいて独立の章は設けられておらず、第 4 章の最後に触れられている。

なお、ここまでの計算方法に関して、相当な複雑性と事務負担が想定されることから、第 5 章において簡素化方法の検討が行われている。

上記の図表の 4 行目は、3 行目までで計算された税額をどの国又は地域がどのように課税するかの決定を行っている。原則として、最終親事業体(Ultimate Parent Entity, UPE)の所在する国又は地域が IIR によって課税するが、最終親事業体の所在する国又は地域において IIR が導入されていない場合には、IIR を導入している中間親事業体の所在する国又は地域がその傘下にある構成事業体の課税額に対して IIR によって課税する。これは、Pillar 2 に関するブループリントの第 6 章に記載されている。

また、IIR によって課税されない税額がある場合には、IIR が課税されていない国又は地域に所在する構成事業体に対して支払を行っている構成事業体の所在する国又は地域等が UTPR によって課税する。これは、Pillar 2 に関するブループリントの第 7 章に記載されている。

2.2.2.2 第 2 章 GloBE ルールのスコープ

2.2.2.2.1 GloBE ルールのスコープの概要

第 2 章では、GloBE ルールの対象となる納税者を決定するルールを説明している。このルールは、

BEPS 行動 13 の国別報告書(以下「CbCR」という。)²⁹¹で現在使用されている定義と方法に基づいて設定されているが、一定の最終親事業体をその適用範囲から除いている^{292 293}。

具体的には、次の 3 つから構成されている²⁹⁴。

- ▶ GloBE ルールの対象となる多国籍企業グループ及びそれに属する事業体の特定
- ▶ 除外事業体(Excluded Entity)の特定
- ▶ 連結収入金額に基づく閾値に関する議論

2.2.2.2.2 GloBE ルールの対象となる多国籍企業グループ及びそれに属する事業体の特定

GloBE ルールの対象となる多国籍企業グループ及びそれに属する事業体の定義は、除外事業体に関する規定を除いて CbCR の定義とほぼ同様である²⁹⁵。そのため、構成事業体の定義において留意が必要な点も、次のとおり、CbCR と同様である。

- ▶ 勘定科目ごとに他の構成事業体と連結する必要があるものは構成事業体として取り扱われる²⁹⁶。
- ▶ 一行連結である持分法は対象でない²⁹⁷が、比例連結は対象となる²⁹⁸。そのため、関連会社

²⁹¹ OECD “Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project”, OECD Publishing, 2015
(<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)。

²⁹² Paragraph 41

²⁹³ 本節 2.2.2.2.3 参照

²⁹⁴ Paragraph 42

²⁹⁵ Paragraph 48 - 49

²⁹⁶ Paragraph 50

²⁹⁷ Paragraph 50

²⁹⁸ Paragraph 51

(associate)²⁹⁹及びジョイントベンチャー(joint venture)³⁰⁰は、原則として構成事業体とならない。

- ▶ 連結財務諸表を作成していない多国籍企業グループの場合、みなし連結テスト³⁰¹(deemed consolidation test)が適用される³⁰²。
- ▶ 単に規模又は重要性のみにより連結財務諸表から除外されているビジネスユニットは構成事業体として取り扱われる³⁰³。
 - ▶ 売却目的で保有する非流動資産及び廃止事業³⁰⁴に該当する等特別の会計上の取扱いにより連結財務諸表から区分されて報告されるビジネスユニットは対象となる³⁰⁵。
- ▶ 財務報告目的、規制目的、税務報告目的又は内部管理統制目的上個別の財務諸表が作成される範囲において、構成事業体の PE は別の構成事業体として取り扱われる³⁰⁶

また、GloBE ルールにおいては、各構成事業体がどの国又は地域に所在するものとして取り扱うかを決めている。この点に関して、GloBE ルールは、次のように取り扱っている。

- ▶ 原則として、税務上の居住者となる国又は地域に所在するものとして取り扱う³⁰⁷。
- ▶ 税務上の透明事業体は、どこの国又は地域にも所在しない事業体(stateless entity)として取り扱う³⁰⁸。

²⁹⁹ Paragraph 66

³⁰⁰ Paragraph 67

³⁰¹ 多国籍企業グループの個別のビジネスユニットが多国籍企業グループの最終親事業体の持分が公開証券取引所において取引されたとした場合に財務報告目的の多国籍企業グループの連結財務諸表に含まれるとき、当該ビジネスユニットは構成事業体となる。

³⁰² Paragraph 48 - 49

³⁰³ Paragraph 48 - 49

³⁰⁴ IFRS 5 参照

³⁰⁵ Paragraph 50

³⁰⁶ Paragraph 48 - 49

³⁰⁷ Paragraph 53 - 54

³⁰⁸ Paragraph 55

- ▶ 透明事業体とは、設立地又は組成地において税務上透明なものとして取り扱われる事業体をいう。
- ▶ ハイブリッド事業体は、居住者として取り扱われる国又は地域に所在するものとして取り扱われる
 - ▶ ハイブリッド事業体とは、設立地又は組成地においては税務上個別の事業体として取り扱われるが、その所有者の国又は地域においては透明事業体として取り扱われるものをいう。
- ▶ リバースハイブリッド事業体は、どこの国又は地域にも所在しない事業体として取り扱う³⁰⁹。
 - ▶ リバースハイブリッド事業体は、設立地又は組成地においては税務上透明なものとして取り扱われるが、その所有者の国又は地域の少なくとも 1 つにおいては税務上個別の事業体として取り扱われるものをいう。
- ▶ 二重居住者は、国又は地域間の租税条約上のタイブレーカールール³¹⁰に従って、どこの国又は地域に所在するものとされるかが決定される³¹¹。
- ▶ PE は、関連する有効な租税条約に従って、どこの国又は地域に所在するものとされるかが決定される³¹²。
 - ▶ 例えば、透明事業体の所有者である構成事業体が透明事業体の設立地又は組成地で PE を有するものと取り扱われた場合、透明事業体はどこの国又は地域にも所在しないものとして取り扱われる一方で、PE は透明事業体の設立地又は組成地に所在するものとして扱われる³¹³。

なお、GloBE ルールの対象となる納税者を決定する際に適用しうる会計基準に関しては、第 3 章において記載している³¹⁴。

³⁰⁹ Paragraph 56

³¹⁰ OECD モデル租税条約 4 条 2 項等にみられる居住者判定ルール

³¹¹ Paragraph 57

³¹² Paragraph 60

³¹³ Annex A. example 3.4.2G

³¹⁴ Paragraph 70

2.2.2.2.3 除外事業体の特定

除外事業体(Excluded Entity)に関するルールは、除外しなければ最終親事業体となる構成事業体を、構成事業体でないものとして取扱い、GloBE ルールの適用から除外するルールである。具体的には、次のようなものが最終親事業体になる場合には、構成事業体から除外される³¹⁵。

- ▶ 投資ファンド
- ▶ 年金ファンド
- ▶ 政府の事業体(ソブリンウェルスファンド等)
- ▶ 国際的な機関
- ▶ 非営利組織
- ▶ 投資家段階課税に服する一定の最終親事業体³¹⁶

上記の事業体は特定の政策目的の観点からその設立地又は組成地の法律において税務上特別措置が取られており、GloBE ルールの対象として課税を行うと、政策目的の達成が妨げられることから、本規定は設けられている³¹⁷。

この規定は、次の 3 つの原則に基づき、除外事業体を上記のとおり列記している³¹⁸。ただし、除外事業体は、列記されているものに限ることとされている³¹⁹。

³¹⁵ Paragraph 71

³¹⁶ なお、投資家段階課税に服する一定の最終親事業体が除外される背景は、これを構成事業体とした場合、その所有者が構成事業体にならないことから、最終親事業体が属する国又は地域の実効税率が低下し、UTPR が発動しうるためとしている(Paragraph 98)。そのため、その所有者が持分に応じてその国又は地域において課税されていること、その所有者における租税債務が即時で発生していること及びその所有者が最低税率以上での課税に服していることの 3 つの条件を見た満たす場合、その事業体を除外事業体とするとされている(Paragraph 99)。具体的には、透明事業体(Paragraph 101 – 102)や支払配当の損金算入制度が適用される事業体(Paragraph 107)が想定されている。

³¹⁷ Paragraph 72

³¹⁸ Paragraph 73

³¹⁹ Paragraph 75

- ▶ 上記の事業体を無税又は低課税としている居住地国又は地域の税制の政策目的が、GloBE ルールの政策目的と整合的なか。
- ▶ 除外規定が、コンプライアンス負担及び事務負担を避ける上で必要か。
- ▶ 除外規定が、重要な競争上の歪み(material competitive distortion)を発生させることにより、GloBE ルールの政策目的と反することとなるか。

なお、生命保険や年金ファンドが多国籍企業グループに連結されているが多国籍企業グループがその所得を実質的に所有していない場合等の、最終親事業体でない構成事業体に対して本規定を適用すべき状況に関しては、現在検討中とされている³²⁰。

また、国際的な海運業に関しても、その独自の性格を踏まえて、GloBE ルールを適用するかどうか、どの範囲で適用するかが、現在検討中とされている³²¹。

2.2.2.2.4 連結収入金額に基づく閾値に関する議論

連結収入金額に基づく閾値に関して、CbCR と同様に、直前の事業年度において年間 7.5 億ユーロの連結収入を得ている多国籍企業グループに対してのみ GloBE ルールを適用することとしている³²²。

連結収入金額に基づく閾値の計算において、同一の者に持分を保有されるが同一の連結財務諸表を構成しない場合、それぞれ個別の事業体として取り扱うこととされている³²³。また、最終親事業体が除外事業体である場合、除外事業体が連結財務諸表を作成する際の連結親会社でないものとして取り扱うこととされている³²⁴。

なお、連結収入金額に基づく閾値に関しては、多国籍企業グループを複数の異なるグループに分割す

³²⁰ Paragraph 71

³²¹ Paragraph 110 - 112

³²² Paragraph 113

³²³ Paragraph 122

³²⁴ Paragraph 125, Annex A. example 2.4.3

ることによる潜脱を防止する規定を含めるべきかどうかに関して、現在検討中とされる。また、Pillar 2 に関するブループリントが公表された時点において行われている CbCR に関するレビュープロセス³²⁵ の作業とその成果を反映させる必要があるとしている³²⁶。

2.2.2.3 第 3 章 GloBE ルールにおける実効税率の計算

2.2.2.3.1 GloBE ルールにおける実効税率の計算の概要

第 3 章では、GloBE ルールにおける実効税率の計算方法を説明している。GloBE ルールにおける実効税率は、原則として、多国籍企業グループの構成事業体別に GloBE ルール適用上の所得の額と課された税の額を計算し、それらを国又は地域別に合算することにより、計算される。

具体的には、次の 3 つから構成されている。

- ▶ 対象となる税(Covered tax)
- ▶ 所得の計算方法
- ▶ 国又は地域別の実効税率の計算方法

2.2.2.3.2 対象となる税

対象となる税は、配当された利益を含む事業体の所得又は利益に課される全ての税であり、一般的に適用される所得課税の代わりに課される全ての税及び留保利益及び持分に課される税を含むとされている。なお、この定義において、税の名目や徴収方法、法人税制において課税されているか個別の

³²⁵ なお、本レビュープロセスの成果は、2020 年末までの公表が予定されていたが、本書執筆時点(2021 年 1 月末)では公表されていない。OECD “Public consultation document: Review of Country-by-Country Reporting (BEPS Action 13), OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project” OECD, pp.2 – 3 (<http://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-review-country-by-country-reporting-beps-action-13-march-2020.pdf> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

³²⁶ Paragraph 126

枠組みにおいて課税されているか、控除できるかどうかは、無関係とされている。また、税の定義は、政府に対する全ての強制的かつ片務的な支払(any compulsory unrequited payment to general government)とされ、政府から提供される便益に対する支払、罰金、租税債務の支払に関する利子等は含まれないものとされる³²⁷。

対象となる税は、次の 4 つの方針に従って、設定される³²⁸。

- ▶ GloBE ルールの課税ベースに沿うこと及び二重課税を避けること。
- ▶ 明確で一貫した結果をもたらすこと。
- ▶ 様々な国又は地域の税に対して、対象となる税に該当するかに関して個別の法技術的な分析を必要としないこと。
- ▶ 各国又は地域の税を課すタイミングの差に対処すること。

なお、対象外となる税としては、次のものが列記されている³²⁹。

- ▶ 消費税及び売上税
- ▶ 物品税³³⁰ (Excise tax)
- ▶ デジタルサービス税(以下「DST」という。)
- ▶ 印紙税及びその他の移転税(Transfer tax)
- ▶ 給与税及び社会保障費の支払
- ▶ 資産税 (Property tax)

³²⁷ Paragraph 129 - 131

³²⁸ Paragraph 132

³²⁹ Paragraph 146 - 153

³³⁰ 取引量に応じて課税される税金。例えば、26. U.S. Code Subtitle D 等。

2.2.2.3.3 所得の計算方法

課税標準(tax base)は、財務会計基準に従って計算した損益に、一定の調整が行われることにより計算される。

財務会計基準に従った損益は、税引前利益(profit before tax)が用いられることとされており、多国籍企業グループの連結財務諸表を作成する際の純利益の計算に含まれる全ての項目から、除外すべき一定の項目を特定する減算的なアプローチ(deductive approach)により計算される³³¹。なお、その他包括利益に関する項目は、直接認識せず、当期純利益としてリサイクリングした時点で認識することとされている³³²。

また、課税標準の計算は、連結財務諸表を作成する際に最終親事業体が用いている会計基準に従って作成された、各構成事業体の財務会計の値を用いることとされている³³³。当該会計基準は、原則として IFRS 及び IFRS と同等と考えられる会計基準であることが求められる。ただし、GloBE ルールの適用においてその使用が重要な競争上の歪みとならない限り、多国籍企業グループは最終親事業体の所在する国又は地域の法的根拠を持つ主体によって許可された一般に認められた会計基準を使用することができる³³⁴。

一定の調整は、税務会計と財務会計の差異により、GloBE ルールの適用結果が不均衡な結果とならないようにする観点から必要とされる³³⁵。ここでいう差異は、永久差異と一時差異の 2 種類がある³³⁶。

永久差異は、Inclusive Framework のメンバーの課税標準において、一般的に除かれている重要な項

³³¹ Paragraph 161

³³² Paragraph 163

³³³ Paragraph 164 - 165

³³⁴ Paragraph 173 - 174

³³⁵ Paragraph 175. 実効税率計算上の分子が各国又は地域の税務会計ベースである一方、分母が財務会計の数値であることを指していると考えられる。

³³⁶ Paragraph 176

目に限って調整される。また、調整項目は、次に列記されているものに限定される³³⁷。

- ▶ 財務会計上の利益からの配当及び持分法投資損益の除外³³⁸
 - ▶ ただし、ポートフォリオ投資³³⁹からの配当に関しては除外の対象外とされる³⁴⁰。
- ▶ 財務会計上の利益からの株式譲渡損益の除外³⁴¹
 - ▶ ただし、ポートフォリオ投資からの配当と同様に、持分が一定以下の株式譲渡損益³⁴²に関しては除外の対象外とされる³⁴³
- ▶ 財務会計上の利益からの株式に公正価値会計が適用されたことによる損益の除外³⁴⁴
- ▶ 対象となる税が財務会計上の費用として取り扱われている場合における、財務会計上の利益に対する当該費用の加算³⁴⁵
- ▶ 株式報酬により発生する財務会計上の費用の構成事業体が所在する国又は地域における税務上の費用への調整³⁴⁶
- ▶ 財務会計上の利益に対する贈賄に係る費用の加算³⁴⁷
- ▶ 財務会計上の利益に対する罰金等に係る費用の加算³⁴⁸

³³⁷ Paragraph 177, 178

³³⁸ Paragraph 179

³³⁹ Pillar 2 に関するブループリントにおいて、ポートフォリオ投資を判定する際の持分割合は、明示されていない。

³⁴⁰ Paragraph 183, 185

³⁴¹ Paragraph 190

³⁴² Pillar 2 に関するブループリントにおいて、ポートフォリオ投資を判定する際の持分割合は、明示されていない。

³⁴³ Paragraph 191

³⁴⁴ Paragraph 197

³⁴⁵ Paragraph 198, 199

³⁴⁶ Paragraph 202

³⁴⁷ Paragraph 204, 205, 207

³⁴⁸ Paragraph 210

▶ 組織再編により発生する財務会計上の損益の税務上の損益への調整³⁴⁹

なお、上記の除外される所得に関して対象となる税が課されている場合、当該対象となる税は当該除外される所得を有している事業体の税としては取り扱われないが³⁵⁰、多国籍企業グループ内の他の構成事業体の税として考慮される場合がある³⁵¹。また、生命保険会社の連結財務諸表に保険者に実質的に所有される利得が含まれる場合には、その調整が必要とされている³⁵²。加えて、Pillar 1 との関係に関して、Pillar 2 は Pillar 1 の後に適用するとされていることから、調整が必要とされている³⁵³。

一時差異は、原則として第 4 章の損益の繰越し等で対応することとされている³⁵⁴。他方で、損益の繰越し等での対応は、現地税制が加速償却や即時償却を認めることによって与えようとしたタイミングに関するベネフィットに逆行することとなるため、加速償却や即時償却に関して別途の取扱いも検討されている³⁵⁵。具体的には、税効果会計を用いる方法と、財務会計上用いている償却率や償却方法を税務上のものに置き換える方法が検討されている³⁵⁶。

なお、その他の考慮事項として、次の 3 点に関する検討も行われている。

▶ 配当ベース法人所得課税³⁵⁷が行われている場合の、対象となる税の所得における取扱い³⁵⁸

▶ 所得として実効税率計算上の分母の増加として取り扱われる補助金と対象となる税として実効税率計算上の分子の減少として取り扱われる税額控除の線引き³⁵⁹

³⁴⁹ Paragraph 211, 212

³⁵⁰ Paragraph 213 - 217

³⁵¹ Paragraph 213

³⁵² Paragraph 218

³⁵³ Paragraph 219

³⁵⁴ Paragraph 176, 221

³⁵⁵ Paragraph 221

³⁵⁶ Paragraph 222 - 223

³⁵⁷ 所得を稼得した時点ではなく、配当を行った時点で法人税を課す制度。(Paragraph 226)

³⁵⁸ Paragraph 227, 228

³⁵⁹ Paragraph 232 - 246

- ▶ 一定の還付付き税額控除に関しては、所得として取扱う。
- ▶ 緊急時の政府支援に関する所得の除外³⁶⁰

2.2.2.3.4 国又は地域別の実効税率の計算方法

国又は地域別の実効税率は、次の 2 つのステップにより計算される³⁶¹。

- ▶ Step 1: 各事業体の所得の計算及び連結項目に関する各事業体の財務数値への調整
- ▶ Step 2: 各事業体の所得と各事業体が支払った税の国又は地域への割当て

Step 1 に関して、まず、各事業体の所得は、各事業体が連結親会社の会計基準に従っているかを評価する際に独立した会計監査人が適用する厳格な基準を満たした単体の財務諸表を必ずしも作っていないことから、連結親会社の連結財務諸表を作成する際に用いられる各事業体の損益から計算するとされている³⁶²。ただし、それが合理的かつ信頼できるものであって、親会社の財務会計基準から重要な永久差異が生じない場合に限られる³⁶³。

また、連結項目に関する各事業体の財務数値への反映は、その要否も含め、主に次の 3 つの議論が行われている。なお、これらはいずれも連結財務諸表上の損益と各事業体の損益の差異の理由となる。

- ▶ 構成事業体間の関連者間取引
- ▶ パーチェス法に基づく調整項目
- ▶ 連結上認識される株式報酬費用

このうち、構成事業体間の関連者間取引は、連結財務諸表上の取扱いと異なり、相殺消去せず独立企業原則に従って記録されることが原則とされ³⁶⁴、仮に独立企業原則と差異が生じる場合には、独立

³⁶⁰ Paragraph 247

³⁶¹ Paragraph 248

³⁶² Paragraph 249, 255, 256

³⁶³ Paragraph 257, 258

³⁶⁴ Paragraph 259

企業原則に沿う形に修正することが必要とされる³⁶⁵。ただし、同一の国又は地域内に居住する構成事業体間の取引は、納税者の選択により、相殺することが認められる可能性があるとする³⁶⁶。

また、パーチェス法に基づく調整項目は個別財務諸表への反映は不要とされ³⁶⁷、株式報酬費用は一定の状況において関連する事業体への配分が必要とされる³⁶⁸。

Step 2 に関して、まず、各事業体の所得が国又は地域に割り当てられ、次に対象となる税がその所得に紐付けられる。各事業体の所得とそれに紐づく税は、それぞれ一つの国又は地域のみ割り当てられる³⁶⁹。

各事業体の所得の国又は地域への割当ては、当該事業体が所在することとなる国又は地域に対して行われる³⁷⁰。

また、どこの国又は地域にも所在しない事業体の所得は、Stateless Jurisdiction を 1 つの国又は地域として取り扱った上で、Stateless Jurisdiction に割り当てられる。なお、透明事業体の所得は、その所有者の国がその透明事業体を税務上透明として扱う場合には所有者に属するものとして取り扱われ、その所有者の国が透明事業体を税務上透明として扱わない場合にはどこの国又は地域にも所在しない事業体の所得として Stateless Jurisdiction に割り当てられる³⁷¹。

対象となる税は、関連する所得に割り当てられる³⁷²。

例えば、使用許諾先から得られるロイヤリティに関して支払われた源泉税は、それを受け取る事業体が属する国又は地域に割り当てられる。また、配当や CFC 税制により株主において課された税は、配

³⁶⁵ Paragraph 262

³⁶⁶ Paragraph 261

³⁶⁷ Paragraph 264, 265

³⁶⁸ Paragraph 266, 267

³⁶⁹ Paragraph 270, 271

³⁷⁰ Paragraph 272 - 273

³⁷¹ Paragraph 276, 277

³⁷² Paragraph 279

当を払い出した構成事業体又は CFC が所在する国又は地域に割り当てられる³⁷³。なお、配当に関する税は、原則的にその背景となる所得が稼得された国又は地域に割り当てられるべきとされるが、実務上極めて難しいことから、その租税債務の基因となった配当を払い出した構成事業体の属する国に割り当てられる³⁷⁴。

なお、これに関しては、高課税の受動的所得を他の低課税国で生じた所得の退避に用いる(shelter) 多国籍企業グループ内の取引を防ぐための潜脱防止規定も検討されている³⁷⁵。

2.2.2.4 第 4 章損失の繰越し等及びカーブアウト

2.2.2.4.1 損失の繰越し等及びカーブアウトの概要

第 4 章では、次の 2 つの調整を説明している³⁷⁶。

- ▶ 過年度において生じた損失の繰越し又は超過課税の後続事業年度への繰越しに関する調整
- ▶ 実質的な活動に対する一定のリターンを GloBE ルールの対象から除外するための調整

また、最後に、これらの調整を踏まえた上での、各国又は地域別の実効税率計算及び GloBE ルールにおける税額の計算方法が説明されている。

2.2.2.4.2 損失の繰越し等

過年度において生じた損失の繰越し等に関して、GloBE ルールは、一時差異に対応する観点から、次

³⁷³ Paragraph 280, Annex A example 3.4.2 A-D, G

³⁷⁴ Paragraph 281

³⁷⁵ Paragraph 284

³⁷⁶ Paragraph 286

の 3 つの調整枠組みを設けている³⁷⁷。

- ▶ 損失の繰越制度。国又は地域において発生した損失を繰り越し、後続事業年度における所得の計算において控除する³⁷⁸ことを認める制度。国又は地域別に管理される³⁷⁹。また、繰越期間は、無期限とされる³⁸⁰。
- ▶ IIR 税額控除制度。ある国又は地域において超過税額が発生した場合、IIR を適用する親法人が過年度にその国又は地域に関して支払った IIR 税額の範囲内において、税額控除を行う制度。IIR 税額控除は、その性質が過年度の IIR 税額の還付と同様とされており³⁸¹、それが発生した年度における IIR を適用する親法人が全ての国又は地域に関して生じた IIR に関する租税債務や後続事業年度の IIR に関する租税債務に対して用いることができるほか、IIR を適用する親法人のそのほかの租税債務と相殺することが検討されている³⁸²。多国籍企業グループの IIR を適用する親事業体別に管理される³⁸³。繰越期間は、一度 IIR 税額控除となった額は無期限とされるが³⁸⁴、IIR 税額控除を検討する際に考慮する超過税額の考慮期間は制限される³⁸⁵。
 - ▶ 超過税額は、ある年度に関する構成事業体の申告書において支払期限が到来したものとして反映された、ある国又は地域における GloBE ルールの課税ベースの合計額に対する最低税率を超えた部分の、対象となる税額をいう。なお、GloBE ルールの課税ベースの合計額が負の場合、対象となる税額は全て超過税額とされる³⁸⁶。
- ▶ ローカル税額の繰越制度。IIR 税額控除の対象とならない超過税額がある場合、当該超過税額を

³⁷⁷ Paragraph 287

³⁷⁸ 実効税率の計算上の分母である所得が減額されるため、実効税率が上昇する。

³⁷⁹ Paragraph 295

³⁸⁰ Paragraph 301

³⁸¹ Paragraph 314

³⁸² Paragraph 309

³⁸³ Paragraph 295

³⁸⁴ Paragraph 301

³⁸⁵ なお、考慮する期間としては 7 年が提案されている。Paragraph 310

³⁸⁶ Paragraph 307

繰り越し、構成事業体が支払った現地税額が最低税率を下回る後続事業年度において税務費用³⁸⁷として取り扱うもの³⁸⁸。国又は地域別に管理される³⁸⁹。繰越期間は、制限される³⁹⁰。また、ローカル税額は古いものから順に使われる³⁹¹。

なお、繰越制度における税金費用の期間帰属に関して、原則として支払期日が到来し、支払義務が生じたもののみを実効税率計算上の分子として取り扱う。ただし源泉税に関しては、一定の要件を満たす場合その所得が発生した年度の税として取り扱う³⁹²。

また、移行措置として一定年度内で過年度の損失の繰越しやローカル税額の繰越しを行うことが検討されているほか³⁹³、構成事業体をグループ外に売却した際の繰越しの引継ぎに関しても検討されている³⁹⁴。

あわせて、GloBE ルールの申告後に税務調整が行われた場合の取扱い及び財務諸表の過年度修正等が行われた場合の取扱いも記載されている。減額調整の場合は、原則として、過年度のローカル税額の繰越しの減額として取扱い、減額しきれない場合には当期の租税債務として取扱うこととされている³⁹⁵。増額調整の場合は、増額調整で支払った IIR 税額の範囲内で IIR 税額控除を創出し、残額がある場合にはローカル税額の繰越しの増額として取り扱われる。なお、期間制限上は、本来の帰属年度の税額として取り扱われる³⁹⁶。財務諸表の過年度修正等が行われた場合、行われた年度に一括して

³⁸⁷ 実効税率の計算上の分子である税額が増額されるため、実効税率が上昇する。

³⁸⁸ ローカル税額の繰越制度において繰り越される税額は、超過税額から IIR 税額控除制度で使用了超過税額を控除した額となる。当該繰り越される税額を、翌年以降の実効税率計算上の分子に加算する。

³⁸⁹ Paragraph 295

³⁹⁰ なお、繰越期間に関しては 7 年が提案されている。Paragraph 310

³⁹¹ Paragraph 311

³⁹² Paragraph 298

³⁹³ Paragraph 316

³⁹⁴ Paragraph 319

³⁹⁵ Paragraph 326, 327

³⁹⁶ Paragraph 328

発生したものとして取り扱われる³⁹⁷。

2.2.2.4.3 カーブアウト

GloBE ルールの対象となる所得を、無形資産に関連する所得等の最も BEPS リスクが疑われる所得である超過所得(Excess income)に絞る観点から提案されている。また、低収益の事業が、政府支援の受領の結果により GloBE ルールの下で不均衡な負の影響を受けることを防ぐ効果があるとされる³⁹⁸。

カーブアウトは、労務費要素と有形資産要素から構成される³⁹⁹。

- ▶ 労務費要素は、適格従業員の適格給与支払費用の X%に相当する額とされる。
- ▶ 有形資産要素は、次の合計に相当する額とされる。
 - ▶ 有形固定資産(property, plant and equipment, PPE)に関する減価償却費の X%
 - ▶ 土地に関するみなし減価償却費の X%
 - ▶ 天然資源の減耗償却費(depletion)の X%
 - ▶ 借り手における有形の使用権資産の減価償却費の X%

労務費要素は、構成事業体の給与支払費用が納税者の従業員が関連する国又は地域において実質的な活動をおこなっていることの適切な代理変数として考えられることを背景としている。労務費要素に関しては、適格従業員、国又は地域別ブレンディングに関連して従業員の所在地、適格給与支払費用の 3 点が検討されている⁴⁰⁰。

有形資産要素は、これらの資産が実質的な活動を示すものとして考えられることを背景としている。また、様々な種類の固定資産を考慮することは、産業間のレベル・プレイング・フィールドの確保に効果

³⁹⁷ Paragraph 330, 331

³⁹⁸ Paragraph 332

³⁹⁹ Paragraph 332

⁴⁰⁰ Paragraph 337

があるとされる⁴⁰¹。ただし、賃貸目的の不動産等はカーブアウトの対象外とされる⁴⁰²。有形資産要素に関しては、各項目の対象となるもの、計算方法、資産の属する税務管轄の取扱い等が検討されている。

2.2.2.4.4 各国又は地域別の実効税率計算及び GloBE ルールにおける税額の計算方法

各国又は地域別の実効税率及び GloBE ルールにおける税額は、次の 3 つのステップにより、計算される⁴⁰³ ⁴⁰⁴。

⁴⁰¹ Paragraph 342

⁴⁰² Paragraph 344, 345

⁴⁰³ Paragraph 371

⁴⁰⁴ なお、2.2.2.1 の図表 5 をベースとして考えた場合、トップアップ税額の計算プロセスは、次のとおりになると想定される。

まず、損失等の繰越しの適用前に、その時点での実効税率の計算を行う。

① 実効税率計算上の分母が 0 又は負の場合

当該分母の金額は、損失の繰越制度において、翌年度以降に繰り越される。また、分子の対象となる税額は、全て超過税額として取り扱われる。

また、超過税額に関して、IIR 税額控除制度の適用可否を検討する。適用できる際には、適用した部分を控除した超過税額は、ローカル税額の繰越制度において、翌年度以降に繰り越される。

② 実効税率計算上の分母が正の場合

②-1 超過税額が発生するとき

IIR 税額控除制度の適用可否を検討する。適用できる際には、適用した部分を控除した超過税額は、ローカル税額の繰越制度において、翌年度以降に繰り越される。

②-2 超過税額が発生しないとき

繰り越された損失や超過税額があればそれを考慮し、実効税率を計算する。なお、繰り越された損失や超過税額は最低税率に達する額までを利用することが想定される。

繰り越された損失や超過税額を考慮しても最低税率を下回る際には、カーブアウトを適用し、実効税率を計算する。

また、カーブアウトを適用した実効税率が最低税率を下回る際には、国又は地域のトップアップ税率を計算し、また、各事業体のトップアップ税額を計算する。

なお、各事業体のトップアップ税額は、IIR 又は UTPR により課税される。

- ▶ Step 1: 国又は地域別の実効税率の計算
 - ▶ 実効税率は、調整後の対象となる税額を調整後の所得で除したものをいう。
 - ▶ 調整後の対象となる税額は、各国又は地域に割り当てられた対象となる税額から、分母の所得から除かれた所得に対応する税額を減算して、ローカル税額控除の全額又は最低税率に達するのに必要なローカル税額控除の額を加算したものをいう。
 - ▶ 調整後の所得は、その事業年度におけるその国又は地域に所在する構成事業体の所得の合計額から損失の繰越しとカーブアウトの額⁴⁰⁵を控除したものをいう。
- ▶ Step 2: 実効税率が最低税率を下回る場合、トップアップ税率の計算
 - ▶ トップアップ税率とは、最低税率が、当該国又は地域における実効税率を上回る部分をいう。
- ▶ Step 3: 当該国又は地域における各事業体のトップアップ税額の計算
 - ▶ トップアップ税額は、各構成事業体の調整後の所得にトップアップ税率を乗じたものをいう。
 - ▶ なお、当該国又は地域において調整後の所得が負である構成事業体が存在する場合、その負の所得を調整後の所得が正である事業体に所得に応じて配分し、正の事業体の配分後の調整後の所得に対してトップアップ税率を乗じる⁴⁰⁶。

なお、国又は地域別の実効税率の計算においては、その事業体が多国籍企業グループに保有割合に関わらず、その所得の全てが通算される⁴⁰⁷。

2.2.2.5 第5章簡素化オプション

第5章では、ここまでの項目に関する簡素化オプションを説明している。なお、Pillar 2に関するブループリント公表時点において、どの簡素化オプションを最終的な GloBE ルールの設計に組み入れるかど

⁴⁰⁵ Paragraph 374

⁴⁰⁶ Paragraph 374, 375

⁴⁰⁷ Paragraph 371

うかは、決定していないとされる⁴⁰⁸。

具体的には、次の 4 つが候補として挙げられている⁴⁰⁹。

- ▶ CbCR の実効税率を用いたセーフハーバー
- ▶ デミニミス利益の除外
- ▶ 複数年度を対象とする国又は地域別の実効税率の計算
- ▶ 事務運営に関するガイダンス

CbCR の実効税率を用いたセーフハーバーは、CbCR に基づき計算した国又は地域別の実効税率が一定の閾値を超えている場合、その国又は地域に対して作業を不要とするものである⁴¹⁰。ただし、当該セーフハーバーの適用に関しては、最低限、次の 2 つの制限が必要とされている⁴¹¹。

- ▶ CbCR を連結親会社の連結財務数値に基づき作成していること。
- ▶ CbCR で報告されている財務数値と GloBE ルールにおける国又は地域別の実効税率を計算する際に必要とされる財務数値との間の差異に関するいくつかの調整をすること。

なお、後者の調整には、所得に関する調整⁴¹²及び発生税額に関する調整⁴¹³が広範に含まれている。

また、一時差異に対応する観点から、税効果会計の利用と組み合わせることも検討されている⁴¹⁴。

デミニミス利益の除外は、多国籍企業グループの税引前利益の一定割合を下回るような国又は地域を GloBE ルールの適用から除くこととするものである⁴¹⁵。GloBE ルールが捉えようとしている無形資産を保有する事業体は通常最も収益性が高いと考えられることから、多国籍企業グループの税引前利

⁴⁰⁸ Paragraph 378

⁴⁰⁹ Paragraph 379

⁴¹⁰ Paragraph 382

⁴¹¹ Paragraph 385

⁴¹² Paragraph 385

⁴¹³ Paragraph 386

⁴¹⁴ Paragraph 389

⁴¹⁵ Paragraph 391

益の 2.5%という低めの閾値が検討されており、事務負担の軽減の観点から調整前の CbCR データを用いることが検討されている⁴¹⁶。また、10 万ユーロという固定的な閾値の利用も検討されており、これらのいずれか低い方という併用する案も検討されている⁴¹⁷。

複数年度を対象とする国又は地域別の実効税率の計算は、基準年度において全ての国又は地域に対し、国又は地域の実効税率の計算を行うことを多国籍企業グループに求めるものであり、その計算で実効税率が一定の閾値を超えた国又は地域に関しては、以後 3-5 年間(grace period)、実効税率の計算を求めないものである。当該閾値は最低税率以上で設定される⁴¹⁸。ただし、計算を求めない期間において、事業に変化がないことを年次で表明する等政府が受け入れられるものとするための要件や潜脱防止規定が必要になるだろうとしている⁴¹⁹。なお、一度計算に必要なプロセス及びシステムを構築した場合、年次の国又は地域別の実効税率の計算はあまり大きな負担にならないことが想定されることから、簡素化としての効果そのものが懸念されている⁴²⁰。

事務運営に関するガイダンスの策定は、税務当局が Inclusive Framework を通じて利害関係者と共に GloBE ルールにおける課税ベースがその国又は地域における課税ベースから乖離しておらず、税率が十分高い国又は地域を特定するという事前のプロセスの構築を目的としている。税務当局が、低リスクとみなされる国又は地域に関するガイダンスを公表し、多国籍企業は税務当局が求めない限り、その国又は地域に対する実効税率の計算を行わないというものである。なお、税務当局の求めに応じて再計算した実効税率が最低税率を下回る場合は、GloBE ルールが適用されるものの、それに伴う税務上の罰則は適用されない⁴²¹。

⁴¹⁶ Paragraph 394 - 395

⁴¹⁷ Paragraph 398

⁴¹⁸ Paragraph 399

⁴¹⁹ Paragraph 401, 403

⁴²⁰ Paragraph 402

⁴²¹ Paragraph 405, 406

2.2.2.6 第 6 章 IIR 及び SOR

第 6 章では、ここまでで計算された税額に対する課税方法として設けられている IIR と UTPR のうち、IIR に関して説明している。

IIR は、ある事業年度の末において国外の低課税の構成事業体の持分を直接又は間接に保有する親会社に対して、その事業年度における当該構成事業体の所得に対する比例的な持分(proportionate share of the income)に関して、トップアップ税額を課すものをいう⁴²²。

また、各国又は地域における IIR の適用の調整は、原則として、トップダウンアプローチによって行われる。トップダウンアプローチにおいては、最終親事業体から順に、多国籍企業グループの資本関係において上位に位置する構成事業体が所在する国又は地域が、IIR を適用する優先権を持つ。その国又は地域が IIR を導入していない場合、その下位に属する事業体が所在する国又は地域に IIR を課税する責任が移動する⁴²³。

ただし、トップダウンアプローチの例外として、中間親会社に 10%以上の持分を有する外部の少数株主が存在する資本構造(以下「スプリット・オーナーシップ」という。)である場合には、当該中間親会社(Partially-owned intermediate parent、以下「POIP」という。)傘下の低課税の構成事業体(Low-taxed constituent entity, LTCE)に IIR を適用する権利を POIP に移管するという、スプリット・オーナーシップに関する特例が設けられている⁴²⁴。これは、POIP に IIR を適用する権利を移管しない場合には、IIR による課税が持分に応じて課税されるものであることから、POIP の少数株主持分だけ低課税の事業体に関する IIR に課税が行われないこととなり、水平的な不均衡と経済的な歪みが発生する問題等が背景にあるとされる⁴²⁵。

スプリット・オーナーシップルールの具体的な適用順位は、まず、低課税の構成事業体に最も近接する POIP が優先権をもち、当該 POIP が IIR の適用されない国又は地域に所在する場合には、その直下の少数株主がいない IIR を導入している国又は地域に所在する構成事業体に権利が移る。そのような

⁴²² Paragraph 416

⁴²³ Paragraph 417

⁴²⁴ Paragraph 418

⁴²⁵ Paragraph 435 - 437

構成事業体が存在しないときには、POIP の直上の IIR を導入している国又は地域に所在する事業体に権利が移る。このとき、少数株主の有無は問われない⁴²⁶。

なお、例えば、ある構成事業体の持分の一定割合が IIR の適用される国又は地域に所在する構成事業体に保有される一方、残りの部分が IIR の適用されない国又は地域に所在する構成事業体に保有されるような場合、IIR によって課税されないトップアップ税額が発生する。その場合には、UTPR が適用される。その場合、UTPR の計算上、対象となるトップアップ税額からは、IIR で課されたトップアップ税額は控除される⁴²⁷。

上記に加えて、第 6 章では、国又は地域が多国籍企業に対して最終事業体の所在地を移転するインセンティブを与えるといった GloBE ルールの完全性や中立性を毀損することに対抗する特別ルールの検討や GloBE ルールが税目的のインバージョンに与える影響等に関する検討が行われている⁴²⁸。

また、第 6 章では SOR に関しても簡単な記載がある。そこでは、構成事業体の定義は CbCR における定義とほぼ同一である⁴²⁹ため PE は構成事業体として IIR の適用対象となるところ、IIR を適用する国又は地域が PE の所在する国又は地域との間の租税条約において PE に帰属する所得に関する免税規定を入れている場合、そのような PE に対して IIR を適用することが困難になるとしている。その上で、この問題に対処する観点から、SOR の導入は必要であると述べている⁴³⁰。

2.2.2.7 第 7 章 UTPR

第 7 章では、残る課税方法である UTPR の説明をしている。

UTPR は、多国籍企業グループのメンバーである UTPR 納税者(UTPR taxpayer)に対して、同一企業グループ内の低課税の構成事業体から当該納税者に対して配分されたトップアップ税額に関する調整

⁴²⁶ Paragraph 447, 449, 450, Annex A. example 6.3.2D – I

⁴²⁷ Paragraph 427, Annex A example 6.3.1A

⁴²⁸ Paragraph 431- 433

⁴²⁹ 本節 2.2.2.2.2 参照

⁴³⁰ Paragraph 455

を行うことを求めるものをいう。なお、UTPR 納税者とは、GloBE ルールに従って UTPR を導入している国又は地域(UTPR jurisdiction)に所在する構成事業体をいう⁴³¹。

UTPR は、事業を行っている国又は地域においてその所得に対して最低税率以上で課税されている多国籍企業グループに GloBE ルールを適用しないことを確保しつつも、低課税の構成事業体への関連者間支払を通じた税源浸食から国又は地域を守ることが目的としている。また、IIR で課税しきれなかったトップアップ税額を課税する IIR のバックストップとして機能し、税務目的のインバージョンを行うインセンティブを削減するものとされている⁴³²。

IIR との関係について、IIR は UTPR に優先して適用されることされており、先述のとおり、IIR で課されたトップアップ税額は UTPR においてトップアップ税額を配分する際に除かれる⁴³³。また、IIR は国外の低課税事業体の所得を取り込む制度であることから最終親事業体の所在する国又は地域における低課税利益に対しては適用されないが、UTPR はそのような低課税利益に対しても適用されうる⁴³⁴。ただし、この点に関しては、UTPR が IIR のバックストップではなく直接税源浸食リスクに対処している点や、海外での事業展開が限定的な多国籍企業に不均等な影響を与えうること等の問題が指摘されている⁴³⁵。

UTPR におけるトップアップ税額の配分は、次の 2 つのステップで実施される。なお、これらは、每期適用される⁴³⁶。

- ▶ Step 1: UTPR 納税者が関連する事業年度において低課税の構成事業体に対して控除可能な支払を行っている場合、当該低課税の構成事業体の所得に対して適用されるトップアップ税額は、全ての UTPR 納税者が当該低課税の構成事業体に対して直接的に支払う控除可能な支払の合計額に対する比率によって配分される

⁴³¹ Paragraph 516, 518

⁴³² Paragraph 457

⁴³³ Paragraph 462

⁴³⁴ Paragraph 464 - 465

⁴³⁵ Paragraph 466

⁴³⁶ Paragraph 473

- ▶ Step 2: UTPR 納税者が純グループ内支払の状態となっている場合、Step 1 で配分しきれなかった残りのトップアップ税額は、全ての UTPR 納税者において発生した純グループ内間支払の総額に対する比率によって配分される。

Step 1 の第 1 の配分キー(allocation key)は、支払とグループ内の利益移転との間にすぐに特定できる直接的な関係性がある国又は地域に優先的にトップアップ税額を配分する観点から設計されている⁴³⁷。Step 2 の第 2 の配分キーは、IIR のバックストップとしての UTPR の機能を補完し、また、Step 1 の配分キーを利用した UTPR の回避を防ぐことを目的としている⁴³⁸。なお、この配分キーの適用においては、制度の簡素化等の観点⁴³⁹から低課税の事業体が行う直接的な支払や純グループ内支払は存在しないものと取り扱われ、トップアップ税額は低課税の構成事業体に対して配分されないこととされている⁴⁴⁰。

配分されるトップアップ税額は、トップアップ税額の額を超えないことに加えて、次の 2 つの上限(Cap)が設定されている⁴⁴¹。

- ▶ 第 1 の配分キーにおいて配分されうるトップアップ税額は UTPR 納税者の所在する国又は地域における対象となる税率(domestic covered rate)に控除可能な支払の額を乗じた金額を上限とする⁴⁴²。
- ▶ 第 2 の配分キーにおいて配分されうるトップアップ税額は、UTPR 納税者の所在する国又は地域における対象となる税率に控除可能なグループ内支払の額を乗じた金額を上限とする。なお、控除可能なグループ内支払からは、第 1 の配分キーにおいて考慮された支払が除かれる⁴⁴³。

上記に加えて、最終事業体が所在する国又は地域から配分されるトップアップ税額に関しても、上述

⁴³⁷ Paragraph 475

⁴³⁸ Paragraph 478

⁴³⁹ Paragraph 490

⁴⁴⁰ Paragraph 488, 489

⁴⁴¹ Paragraph 498

⁴⁴² Paragraph 500

⁴⁴³ Paragraph 501

の問題を踏まえて、上限を設けることが検討されている⁴⁴⁴。具体的には、最終親事業体の所在する国又は地域における全ての構成事業体の GloBE ルールにおける所得が、最終親事業体の所在する国又は地域における全ての構成事業体の国外から受け取るグループ内支払の総額を超えた場合には、最終親事業体が所在する国又は地域から配分されうる最大のトップアップ税額は、トップアップ税額割合に最終親事業体が所在する国又は地域における全ての低課税の構成事業体が国外から稼得するグループ内支払に伴う収入を乗じたものとされる⁴⁴⁵。なお、この上限を適用する際には、通常の上限と同様に、事業体別に適用する必要がある。その場合、各事業体の上限は、先の上限に、上限を適用する低課税事業体の所得の全ての構成事業体の所得に占める割合を乗じることにより計算される⁴⁴⁶。

なお、この上限に関しては、多国籍企業がコミッション契約等を用いて低課税の国又は地域から直接第三者に対して販売する額を増やすといった、この制限の効果を最大限利用したグループ内支払に関する取引を仕組む可能性があることから、潜脱防止規定が検討されている⁴⁴⁷。

第 7 章においては、UTPR の調整方法についても記載されている。

まず、UTPR の調整方法は、国内法における導入の問題であるとしつつも、控除の否認又は控除の制限により導入されうるとしている⁴⁴⁸。控除の否認額又は控除の制限額は、配分されるトップアップ税額を法人税率(CIT rate)で割り戻すことにより計算されるとしている⁴⁴⁹。なお、控除の否認として取り扱う場合等においては、先述のとおり控除額が制限されるが、後述の調整のタイミングの問題に対応するため、各国又は地域は、トップアップ税額の繰越制度を設けてもよいとされている⁴⁵⁰。

次に、UTPR を適用するために必要な情報は、UTPR 納税者の税務申告書において直接利用できるものでないことから、UTPR 納税者と多国籍企業が必要な情報を提出できることを確保することが必要と

⁴⁴⁴ Paragraph 503 - 504

⁴⁴⁵ Paragraph 505 – 506, Annex I example 7.5.2A

⁴⁴⁶ Paragraph 508, 510

⁴⁴⁷ Paragraph 507

⁴⁴⁸ Paragraph 519, 520

⁴⁴⁹ Paragraph 521

⁴⁵⁰ Paragraph 522

されている⁴⁵¹。

最後に、UTPR に関する調整のタイミングに関して、原則的に、トップアップ税額が計算された期間と関連する期間において行われたグループ内支払に対して適用するとされている⁴⁵²。ただし、同一年度に対して調整できない場合には、繰り越された上で後続事業年度において課税されることとされている。また、その場合において過年度に課されたトップアップ税額に関する罰則は課されるべきではないとされている⁴⁵³。

第 7 章では、UTPR の事務負担についても記載されている。

UTPR のコンプライアンス負担と UTPR が適用されるべきではない状況におけるルール運用を簡素化する観点から、UTPR を適用すべきでない状況にあることについて、納税者が証明することが検討されている⁴⁵⁴。ここでいう UTPR を適用すべきでない状況としては、次の 3 つのいずれかが想定されている⁴⁵⁵。なお、この証明は、対象となる構成事業体又は最終親事業体が提供しうるとされており⁴⁵⁶、また、単一のフォーマットでの提供が想定されている⁴⁵⁷。

- ▶ 多国籍企業グループの最終親事業体が IIR の適用される国又は地域に所在しており、また最終親事業体における国又は地域別の実効税率が最低税率以上である。
- ▶ 全ての国又は地域における実効税率が最低税率以上である。
- ▶ UTPR 納税者の関連者間支払の性質が、トップアップ税額の配分に結びつかないものである。

また、コンプライアンスと事務運営の観点から、各国間で調整されたアプローチが有用とされ、納税者が UTPR を適用する国又は地域の税務当局に標準化されたフォーマットで申告することが検討されて

⁴⁵¹ Paragraph 523

⁴⁵² Paragraph 524

⁴⁵³ Paragraph 525

⁴⁵⁴ Paragraph 526

⁴⁵⁵ Paragraph 528

⁴⁵⁶ Paragraph 529

⁴⁵⁷ Paragraph 530

いる⁴⁵⁸。なお、提出にあたっては、実務上は最終親事業体を作成し、UTPR 納税者が提出する仕組みが検討されている⁴⁵⁹。

2.2.3 特別ルール

2.2.3.1 特別ルールの概要

特別ルールにおいては、持分法が適用される結果 GloBE ルールの適用外となる事業体に対して簡易な IIR を適用することや、多国籍企業グループがその支配株主のために多国籍企業グループの利益を抽出することに利用される孤児事業体に対して UTPR の適用を拡張することが検討されている⁴⁶⁰。

2.2.3.2 第 8 章関連会社、ジョイントベンチャー及び孤児事業体に関する特別ルール

関連会社及びジョイントベンチャーは持分法が適用される結果 GloBE ルールの適用外となるが、それを適用外とすることは課税がもれるリスクや不公平さを生み出すとして、簡易な IIR の適用が検討されている⁴⁶¹。簡易な IIR とされたのは、関連会社及びジョイントベンチャーは連結しているわけではないため国又は地域ごとの情報を入手することが困難であり、また、少数持分であるにもかかわらずグループ全体の実効税率計算に影響を及ぼすことは不適當であるとされたためである⁴⁶²。

簡易な IIR は、持分法が適用される事業体の持分に帰属する所得に対して適用される。ただし、支配持分を有する事業体及び GloBE ルールが導入された国又は地域に設立された事業体であって実効税率が最低税率を超えている事業体に対しては適用されない⁴⁶³。

⁴⁵⁸ Paragraph 527

⁴⁵⁹ Paragraph 537

⁴⁶⁰ Paragraph 538

⁴⁶¹ Paragraph 540

⁴⁶² Paragraph 541

⁴⁶³ Paragraph 542

簡易な IIR の適用はトップダウンアプローチに従うこととされ⁴⁶⁴、その実効税率は個別の関係会社及びジョイントベンチャーごとに計算される。具体的には、多国籍企業グループの持分法投資損益に基づき各事業体に帰属する所得とその事業体で発生した所得税額の比例的な持分により計算される。また、その所有持分に帰属するトップアップ税額の計算は、持分法投資損益にトップアップ税率を乗じることにより計算される⁴⁶⁵。

通常の IIR とは次の 3 つの点で異なるとされる⁴⁶⁶。

- ▶ 実効税率の計算は、個々の関係会社又はジョイントベンチャーとその子会社の所得及び税額を全て通算したワールドワイドブレンディングに基づき実施される。
- ▶ 所得税は、税効果会計を含む財務会計基準に基づき決定される。
- ▶ 対象となる税の定義を詳細に規定せず、財務会計上所得に対する税として取り扱われる税のみを考慮する。

なお、2 点目のとおり税効果会計を含む財務会計基準に従って算定された税額を算定することから、原則として繰越制度は必要とされない。ただし、法人税が存在しない国又は地域や最低税率を下回る国又は地域に関連会社及びジョイントベンチャーが所在する場合には、損失の繰越しが必要とされる⁴⁶⁷。また、カーブアウト規定は適用されない⁴⁶⁸。

孤児事業体は、共通支配株主の利益の観点から、多国籍企業グループの利益を抽出するために用いられる非構成事業体をいう。なお、除外事業体は、孤児事業体として取り扱われない。孤児事業体に関するルールにおいては、これらの利益を UTPR の適用の対象とする状況が定義されている⁴⁶⁹。具体的には、次の 2 つの要件を満たす場合、UTPR の検討上構成事業体として取り扱われる⁴⁷⁰。

⁴⁶⁴ Paragraph 542

⁴⁶⁵ Paragraph 544, 548

⁴⁶⁶ Paragraph 544 - 547

⁴⁶⁷ Paragraph 549

⁴⁶⁸ Paragraph 551

⁴⁶⁹ Paragraph 553

⁴⁷⁰ Paragraph 554

- ▶ その事業体が関連する者(connected person)である。
- ▶ 一定の額又は一定の割合以上の年間売上が、多国籍企業グループの構成事業体からの直接控除可能なグループ内支払に由来している。

ここでいう関連する者は、OECD モデル租税条約及び国連モデル租税条約の 5 条第 8 項及び第 9 項(独立代理人及び細分化防止規定)における、密接に関連する(closely related)者又は企業の定義に基づき決定されている⁴⁷¹。関連しているかどうかは、実質支配を有するか(実質支配関係テスト)によって判断され⁴⁷²、また、支配株主がその子会社の過半数の持分を持っている場合には実質支配関係を有するものとみなされる(みなし支配関係テスト)⁴⁷³。収入テストは、孤児事業体の財務数値に基づき決定される⁴⁷⁴。

UTPR の適用に関して、孤児事業体として取り扱うことが UTPR において徴収されるトップアップ税額の総額を増加させる場合において、孤児事業体は UTPR の対象とされる^{475 476}。

孤児事業体の所得及び対象税額はその孤児事業体が所在する国又は地域におけるトップアップ税率の計算上考慮され、再計算されたトップアップ税率は孤児事業体の GloBE ルール適用上の所得に対して適用される⁴⁷⁷。また、この再計算されたトップアップ税額は、UTPR 納税者に対して配分される⁴⁷⁸。なお、当該配分においては、UTPR を導入する国又は地域に所在する孤児事業体に対して、トップアップ税額は配分されない⁴⁷⁹。

⁴⁷¹ Paragraph 555

⁴⁷² Paragraph 556 - 559

⁴⁷³ Paragraph 560

⁴⁷⁴ Paragraph 561

⁴⁷⁵ Paragraph 562

⁴⁷⁶ 孤児事業体ルールを適用してもトップアップ税額の総額が増えない場合は、UTPR は適用されない。

⁴⁷⁷ Paragraph 563

⁴⁷⁸ Paragraph 565

⁴⁷⁹ Paragraph 564

2.2.4 STTR

2.2.4.1 STTR の概要

STTR は、GloBE ルールを補完するものであり、支払を受領する者の所在する国又は地域における低い名目税率を利用したグループ内支払に関連する BEPS の仕組みによって引き起こされる、源泉地国又は地域(source jurisdiction)におけるリスクに対処する条約ベースのルールとされている⁴⁸⁰。

2.2.4.2 第 9 章 STTR

2.2.4.2.1 第 9 章 STTR の概要

第 9 章では、STTR の適用対象、実施方法、租税条約の二重課税排除規定との関係及び事務運営上の留意点を説明している。

2.2.4.2.2 STTR の適用対象

STTR は、条約締結国の居住者である事業体に対して、その事業体が行う個別の支払ごとに適用される。具体的には、次の 2 つのルールにより規定される。

- ▶ STTR の対象となる支払に関するルール
- ▶ STTR の対象となる支払からの除外に関するルール

STTR の対象となる支払に関するルールに関して、まず、STTR が適用される支払は、共通支配下にある者の間の支払に限られ、また、個人である居住者に対する支払や個人である居住者からの支払には適用されないとされる⁴⁸¹。共通支配下にある者であるかどうかの判定は、第 8 章の孤児事業体ルー

⁴⁸⁰ Paragraph 566

⁴⁸¹ Paragraph 567

ルで用いることとされた関連する者であるかどうかのテストと同じルールが適用される⁴⁸²。なお、関連する者となるための条件を回避するためのバクトゥバック取引等の導管的な仕組みを防ぐ観点から、OECD モデル租税条約第 5 条に関するコメンタリーパラグラフ 52 に記載されている反取引分割ルールのような機械的な潜脱防止規定の開発が検討されている⁴⁸³。

次に、STTR が適用される支払は、その支払について定義したリストに記載されたものとされる⁴⁸⁴。当該リストは、検討中とされるが、現時点では次のものがあげられている。

▶ 利子及びロイヤリティ⁴⁸⁵

▶ その他の支払⁴⁸⁶

- ▶ フランチャイズ料又はサービスとあわせて提供される無形資産の使用若しくは使用する権利に関するその他の支払
- ▶ 保険料又は再保険料
- ▶ 保証料、仲介手数料又は金融費用
- ▶ 賃借料又は動産の使用若しくは使用する権利に関するその他の支払
- ▶ マーケティング、調達、代理又はその他の中間サービス(intermediary service)の対価として、支払を受領する者に対して支払われた金額又は支払を受領する者において留保された金額

なお、次に掲げるものは、源泉地国が租税条約の第 7 条において PE に帰属する利益に対する既存の優先的な課税権を有しているため、支払に該当しないものとされる⁴⁸⁷。

▶ 源泉地国の PE に帰属する所得を構成する支払

⁴⁸² Paragraph 585

⁴⁸³ Paragraph 587

⁴⁸⁴ Paragraph 588

⁴⁸⁵ Paragraph 589

⁴⁸⁶ Paragraph 591

⁴⁸⁷ Paragraph 593

▶ 源泉地国の PE の事業資産の一部を構成する資産の使用に対する支払

最後に、BEPS リスクを有すると考えられる支払に対象を絞る観点から、STTR が適用される支払は、収益性の低い支払を含まないとされる。収益性の低い支払とは、支払を受ける者において原価であるもの又は原価に一定の利益をのせて計算されるものであって、その利益率が合意された利益率⁴⁸⁸を超えないものとされる⁴⁸⁹。なお、この判定は移転価格算定方法として原価基準法等が用いられているかどうかに関係ないとされるが、一般に移転価格のベンチマーク分析が行われている支払は対象外となるとされる⁴⁹⁰。この判定は、OECD 移転価格ガイドライン第 7 章における低付加価値グループ内役務提供において用いられている簡素なアプローチと整合的であるとされている⁴⁹¹。

STTR の対象となる支払からの除外に関するルールに関して、まず、GloBE ルールにおいて除外事業体とされる事業体が受ける支払に対する検討が行われている。GloBE ルールにおいては、除外事業体はその設立地又は組成地の国又は地域において特定の政策目的を有しており、その事業体への課税はその政策目的の達成の妨げになることから特別の取扱いが検討されている。それは租税条約の文脈においてもあてはまり、実際に OECD モデル租税条約においても取扱いが検討されている。そのため、STTR においても検討が行われている⁴⁹²。本除外は、セクター除外の検討と合わせて今後検討される⁴⁹³。

次に、重要性による閾値に関する検討が行われている。重要性による閾値は、コンプライアンス負担及び税務当局の調査に関する資源配分に配慮する観点から設定されている⁴⁹⁴。重要性による閾値は、次の 3 つが検討されている。

⁴⁸⁸ 本節 2.2.4.2.3 参照

⁴⁸⁹ Paragraph 613

⁴⁹⁰ Paragraph 615, 616

⁴⁹¹ Paragraph 594, 595

⁴⁹² Paragraph 617 - 619

⁴⁹³ Paragraph 622

⁴⁹⁴ Paragraph 623 - 624

- ▶ 多国籍企業グループの規模に基づく閾値⁴⁹⁵
- ▶ 支払を受ける関連する者が所在する国又は地域の GDP に応じた対象となる支払の額(tiered value)に基づく閾値⁴⁹⁶
- ▶ 対象となる支払の総額の支払者の原価を除く総支出に対する比率に基づく閾値⁴⁹⁷

なお、本除外のうち後者 2 つには、支払時点で除外規定の適用の判断が困難であること⁴⁹⁸や細分化防止規定が必要と考えられること⁴⁹⁹が問題点としてあげられており、どれを適用するか又はどのように組み合わせるかは今後の検討事項とされている⁵⁰⁰。

2.2.4.2.3 実施方法

STTR は、対象となる支払ごとに名目税率テストを行い⁵⁰¹、名目税率が最低税率を下回った場合、最低税率までのトップアップ課税を行うこととされている。

名目税率テストに関して、まず、名目税率の対象となる税は、STTR が条約ベースの規定であることから、GloBE ルールと異なり、関連する租税条約が対象としている税⁵⁰²を用いることとされる⁵⁰³。

次に、名目税率は、法定税率のみを用いる場合に低課税の支払を捕捉できず BEPS リスクにさらされる国又は地域を残す可能性があることから一定の調整が行われる。当該調整は、法定税率に対象と

⁴⁹⁵ Paragraph 627, 629

⁴⁹⁶ Paragraph 630

⁴⁹⁷ Paragraph 632

⁴⁹⁸ Paragraph 631, 633

⁴⁹⁹ Paragraph 634

⁵⁰⁰ Paragraph 635

⁵⁰¹ Paragraph 637

⁵⁰² 租税条約においては、一般に、対象とする税(taxes covered)に関する規定が設けられる。OECD モデル租税条約第 2 条参照。

⁵⁰³ Paragraph 639

なる支払又はそれを受け取る事業体に直接関連する優遇税率(preferential rate)や特別な免除(exemption)、除外(exclusion)、減額(reduction)又は増額(expansion)を調整すること⁵⁰⁴により適用される⁵⁰⁵。また、課税標準に対する一般的な控除は調整しないほか⁵⁰⁶、源泉地国又は地域の課税権を認め支払を受ける国又は地域の課税権を制限する租税条約上の二重課税調整規定は考慮しない⁵⁰⁷。

最後に、名目税率テストは名目税率と最低税率を比べて STTR の発動の有無を判定するものであるところ、その判断を行う際の最低税率(以下「トリガー税率」という。)は STTR が過剰な課税(over-taxation)となるリスクを踏まえて GloBE ルールの最低税率よりも低く設定することが検討されている⁵⁰⁸。

最低税率までのトップアップ課税に関して、STTR は、源泉地国又は地域に課税権を認める観点から、源泉地国又は地域に調整後の名目税率と STTR 上の最低税率との差額に等しい税率で源泉税を課す権利を認めている。この最低税率は名目税率テストにおけるトリガー税率とあわせて、GloBE ルールの最低税率よりも低く設定することが検討されている⁵⁰⁹。

2.2.4.2.4 租税条約の二重課税排除規定との関係

租税条約の二重課税排除規定との関係においては、源泉地国又は地域の STTR においてトップアップ課税を課す権利と支払を受ける国又は地域である居住地国又は地域の二重課税を排除する義務との間の相互作用の問題が提示されている。具体的には、現行の租税条約における二重課税排除規定をそのまま適用した場合、居住地国又は地域は二重課税を排除する義務を負うため、源泉地国又は地域において STTR が課されたとき、居住地国又は地域は税額控除を与えるかその税が課された所得を免除する必要がある。これは居住地国又は地域から源泉地国又は地域に対して課税権を再配分し

⁵⁰⁴ Paragraph 640

⁵⁰⁵ Paragraph 640

⁵⁰⁶ Paragraph 642

⁵⁰⁷ Paragraph 645 – 647, Annex A example 9.3.1A

⁵⁰⁸ Paragraph 649

⁵⁰⁹ Paragraph 650, 651

ており、STTR の課税権を再配分せずにトップアップ課税を行うという目的と異なる結果を生む⁵¹⁰。

この問題に対処する観点から、STTR に従ったトップアップ課税を適用するために源泉地国又は地域が条約に従って課税権を行使しているにすぎない場合には、居住地国又は地域における租税条約における二重課税排除義務を停止する(switch-off)ことが検討されている⁵¹¹。

ただし、二重課税排除義務の停止は、STTR におけるトップアップ税率と租税条約上の制限税率の関係によってはクリフエッジ(cliff-edge)が生じるとされている。例えば、トップアップ税率が制限税率を上回る場合、トップアップ税率が適用され二重課税排除が行われぬ。他方で、トップアップ税率が制限税率を下回る場合、租税条約上の既存の課税権に影響を及ぼさない観点から、租税条約の制限税率が適用され、制限税率の全額に対して二重課税排除がおこなわれる。この場合、トップアップ税率部分に対して、実質的に軽減されることになる。この問題に対処する観点から、後者の場合において、居住地国又は地域は、トップアップ税率部分に対して二重課税排除を実施せず、制限税率がトップアップ税率を上回る部分にのみ二重課税排除を行うことを検討している⁵¹²。

2.2.4.2.5 事務運営上の留意点

事務運営上の留意点としては、源泉地国が支払のタイミングにおいて高税率の一時的な源泉税を適用した上で、受領した事業体に対して事業年度末以降に条約上の救済と還付の申告を求める場合、一時的な重課税が発生することがあげられている⁵¹³。この問題に対応する観点から、対象となる支払に適用される税に調整後の名目税率の計算を行い重要性の閾値を適用した後に課される対象となる税額に限定すること及びトップアップ税額を超える一時的な源泉税の還付を受ける必要性及びその遅延を最小化することが考慮されるとしている⁵¹⁴。

⁵¹⁰ Paragraph 653, 655, Annex A example 9.3.3A, B

⁵¹¹ Paragraph 657, Annex A example 9.3.3C

⁵¹² Paragraph 658 – 659, Annex A example 9.3.3D, E

⁵¹³ Paragraph 662

⁵¹⁴ Paragraph 663

具体的な、検討事項として、次の 3 つがあげられている⁵¹⁵。

- ▶ トップアップ税額を事後の年換算の請求として適用すること。
- ▶ 源泉税率を軽減するための証明システムを設けること。
- ▶ 納税者における年ベースでの事後の精算払いが発生する水準で設定された一時的な源泉税率を適用すること。

1 つ目は、事後において年間ベースでの課税を行うものである。これは、事務運営上誰に対して課すのかという問題が発生するところ、支払の受領者に課すことは明確なコンプライアンス上の問題が発生することから、支払者に課すことが検討されている⁵¹⁶。

2 つ目は、納税者による証明によって源泉税を免除又は軽減するものである。これは、コンプライアンス及び事務運営に係る負担を最小化し、効率的かつ適時のプロセスとなるように、証明の適用に関連する情報提供及び証明に係る要件の設計をすることが重要になるとされる⁵¹⁷。

3 つ目は、調整支払に対して低税率で中間源泉税を課すものである。これは、税務当局の歳入に関するキャッシュフローの懸念と納税者の納税に関するキャッシュフローの懸念のバランスがとれるアプローチであり、また、企業のキャッシュフローインパクトを最小化するものとされている⁵¹⁸。

2.2.5 ルール間の調整

2.2.5.1 ルール間の調整の概要

ルール間調整においては、ここまで検討した GloBE ルール及び STTR に関して、適用順位等の実施に当たっての細則が検討されている。また、あわせて、既存の租税条約との整合性も検討されている。

⁵¹⁵ Paragraph 664

⁵¹⁶ Paragraph 665

⁵¹⁷ Paragraph 666

⁵¹⁸ Paragraph 667

2.2.5.2 第 10 章実施及びルール間の調整

2.2.5.2.1 第 10 章実施及びルール間の調整の概要

第 10 章では、Pillar 2 の各制度間の適用順位、Pillar 2 の実施方法、既存の租税条約との整合性、ルール間調整を担保する方法、紛争予防及び紛争解決方法を説明している⁵¹⁹。

2.2.5.2.2 Pillar 2 の各制度間の適用順位

Pillar 2 の各制度間の適用順位では、STTR と GloBE ルールの適用順位及び GloBE ルール内での適用順位を検討している。

まず、STTR と GloBE ルールの適用順位に関して、STTR は GloBE ルールの実効税率の計算において考慮されることから、STTR は GloBE ルールに対して優先して適用される。また、STTR は、GloBE ルールの適用有無に関わらず、適用される⁵²⁰。

次に GloBE ルール内での順位に関して、源泉徴収税や CFC 税制等の既存の国外所得を課税するルールは、その効果が計算において考慮されることから、GloBE ルールに対して優先して適用される⁵²¹。また、IIR は、UTPR に優先して適用される。加えて、IIR は、トップダウンアプローチ及びスプリット・オーナーシップに対する特例という、異なる国又は地域の IIR が同じ低課税の所得に対して適用されないようにする調整規定を有している⁵²²。

⁵¹⁹ Paragraph 668

⁵²⁰ Paragraph 671, Annex A example 10.2.1A, B

⁵²¹ Paragraph 672

⁵²² Paragraph 673

2.2.5.2.3 Pilar 2 の実施方法

Pilar 2 の実施方法では、STTR 及び SOR と IIR 及び UTPR を分けて検討している。

まず、STTR 及び SOR は、共に既存の租税条約の変更が必要とされる。そのため、BEPS 防止措置実施条約にこれらを取り込むことも検討されている。なお、BEPS 防止措置実施条約は選択可能性を認めており、全ての国が STTR と SOR を導入することを必ずしも求められないとされる⁵²³。

次に、IIR 及び UTPR は、共に国内法の変更により導入されるとしている。また、IIR 及び UTPR を導入するかどうかは各国の問題とされるが、導入する国は GloBE ルールにそった形で導入しなければならないとしている。IIR 及び GloBE ルールの適用に関する複数の国又は地域を横断した効果的な調整を確保するメカニズムは、後述のルール間調整を担保する方法において検討されているが、具体的には法的に制約する形でルール間調整を制度にする唯一の手段である、IIR 及び UTPR の導入に関する多国間条約の導入等が検討されている⁵²⁴。

2.2.5.2.4 既存の租税条約との整合性

既存の租税条約との整合性では、既存の租税条約における居住地国の税務管轄権に関する原則を確認した後、IIR と既存の租税条約との整合性及び UTPR と既存の租税条約との整合性を検討している。

まず、既存の租税条約は、一般原則として、限定された項目を除き、居住地国又は地域の居住者に対する税務管轄権を制限するものではないことが確認されている。そのため、原則的に、国又は地域が GloBE ルールにおける IIR と UTPR を導入することに障害はないとしている⁵²⁵。

次に、IIR と既存の租税条約との整合性につき、IIR は、既存の CFC 税制と極めて類似して機能することから、CFC 税制と同様の条約上の懸念が検討されるとしている。このとき、CFC 税制は OECD モデル

⁵²³ Paragraph 678

⁵²⁴ Paragraph 678

⁵²⁵ Paragraph 679, 680

租税条約の第 1 条に関するコメンタリーパラグラフ 81 において条約上の義務と不整合ではないと結論付けられていることから、GloBE ルールにおける IIR も OECD モデル租税条約に準拠した租税条約の規定とは整合的であると結論付けている⁵²⁶。

最後に、UTPR と既存の租税条約との整合性につき、OECD モデル租税条約第 9 条(関連会社条項)又は第 7 条第 2 項(事業所得条項)との整合性及び OECD モデル租税条約第 24 条(無差別条項)との整合性の検討が行われている。

前者に関しては、UTPR は独立企業原則を適用して所得配分を行った後の問題であり、どのように課税するかは例えば交際費の控除の否認と同様に各国の国内法の問題であることから、不整合ではないと結論付けている⁵²⁷。

後者に関しては、具体的には、第 4 項の居住者から非居住者への支払と居住者から居住者への支払を差別することを禁止する条項と第 3 項の PE に対する課税を居住者に対する課税より重課することを禁止する条項との関係性を検討している。これらについて、UTPR は、受領者がどこに国又は地域に居住するかではなくその支払が重課税となっているか軽課税となっているかで判断しているものであることから第 4 項には抵触せず、また、UTPR 納税者である PE と UTPR 納税者である事業体を同様に取り扱っていることから第 3 項には抵触しないとしている⁵²⁸。

2.2.5.2.5 ルール間調整を担保する方法

ルール間調整を担保する方法では、モデル法案及びガイダンスの策定、多国間でのレビュープロセスの構築及び多国間条約の策定を検討している。

まず、モデル法案及びガイダンスにつき、モデル法案は、一貫性とルール間の調整を向上させる観点から GloBE ルールに対して作成される。また、ガイダンスは、適用にあたっての疑問に対応する観点

⁵²⁶ Paragraph 681 - 683

⁵²⁷ Paragraph 689

⁵²⁸ Paragraph 690 - 693, 696

から制定される。これらは、STTR 及び SOR に対する草案作成と並行して実施される⁵²⁹。

次に、多国間でのレビュープロセスの構築は、GloBE ルールの要件に適合した IIR が導入されているかということに対する多国間でのレビュープロセスと、GloBE ルールが意図した結果となっているかということに対する多国間のレビュープロセスが想定されている。

前者は、UTPR において構成事業体が IIR の導入されている国又は地域の構成事業体を親事業体とすることを証明するシステムを導入する必要があることから、国又は地域の IIR が GloBE ルールに沿っているかどうかの決定を多国間のレビュープロセスによって進めようとするものである。なお、この沿っているかどうかの判断においてはモデル法案及びガイダンスが用いられる⁵³⁰。

後者は、特定の文脈における GloBE ルールの適用方法が重要な競争上の歪みをもたらすかどうかを判断するためのプロセスと関連するとされ、また、問題やリスクが特定された場合には、それらに対する更なるガイダンスが開発されうるとしている。また、このレビュープロセスは、これを実施する税務当局における負担を最小化するものとされる⁵³¹。

最後に、多国間条約は、GloBE ルールの適用と運用に関するものであり、必須ではないとされているものの、法的に制約する形でルール間の調整を制度にする唯一の手段とされている。その内容は、複数の国又は地域を横断する形で一貫し、かつ調整された適用が行われるために必要な GloBE ルールの主要な要素とハイレベルな原則、特にルールの適用順位及び IIR におけるトップダウンアプローチを含むものとされる。加えて、課税標準、対象となる税の定義、国又は地域別の合算アプローチ及び UTPR の適用方法等の共通した定義を持つ用語が必要となる GloBE ルールの主要な設計上も含むとされる。なお、モデル法案は、IIR 及び UTPR の詳細なルールを含むため、更なるガイダンスや解釈のソースとして、多国間条約と共に用いられるとされる⁵³²。

また、多国間条約で検討されている条項は、既存の BEPS 防止措置実施条約と異なり既存の租税条約に修正するものではなく、調整された包括的な GloBE ルールの適用を一貫して行うために設計され

⁵²⁹ Paragraph 699 - 701

⁵³⁰ Paragraph 702 - 703

⁵³¹ Paragraph 704

⁵³² Paragraph 705, 706

た独立した国際公法として多国間条約に含まれ、また、既存の租税条約のネットワークと共存するものとなることが想定されている⁵³³。

その他、これらの条項を Pillar 1 で検討されている新たな多国間条約に含めること、STTR 及び SOR を新たな多国間条約に含めること、既存の租税条約と GloBE ルールの整合性に関する条項を新たな多国間条約に含めること並びに情報交換及び紛争解決に関する条項を含めることが検討されている⁵³⁴。

2.2.5.2.6 紛争予防及び紛争解決方法

紛争予防及び紛争解決方法では、STTR 及び SOR における紛争予防及び紛争解決と、GloBE ルールにおける紛争予防及び紛争解決に分けて検討している。

まず、STTR 及び SOR における紛争予防及び紛争解決は、これらが既存の租税条約に含まれることが想定されていることから、関連する既存の租税条約における紛争解決メカニズムが適用されるとしている⁵³⁵。

次に、GloBE ルールにおける紛争予防及び紛争解決に関して、GloBE ルールの一貫しない適用により納税者における二重課税を発生させる可能性がある場合、既存の国際的な税に関するフレームワークの中にあるツールが適用されとしている。具体的には税務執行共助条約に基づき情報交換や複数の国又は地域で同時税務調査を実施することや、既存の租税条約に基づき相互協議の手続きを開始することがあげられている⁵³⁶。

また、GloBE ルールに関して、紛争予防及び紛争解決に関する条項と、税務当局間での情報交換に

⁵³³ Paragraph 707

⁵³⁴ Paragraph 707, 708

⁵³⁵ Paragraph 710

⁵³⁶ Paragraph 713, 714

関する条項を含んだ、多国間での条約を開発することも検討されている⁵³⁷。

2.3 経済インパクト分析⁵³⁸

2.3.1 概要

本レポートは、Inclusive Framework のメンバー国を含む 200 の国・地域を対象として、ブループリントの税収及び多国籍企業による投資及び経済活動に対する影響を分析している⁵³⁹。

結論として、第一に、Pillar 1 及び Pillar 2 の双方により、インベストメントハブ⁵⁴⁰を除く多くの国で法人税収が増加するとしている。第二に、新しい制度がもたらす世界 GDP への負の影響は限定的であるとしている。第三に、国際的なコンセンサスに至らない場合の各国独自措置としての DST の導入や貿易紛争の増加は世界 GDP により大きな負の影響を与えるとしている。

第 1 章は分析の結果の概要を第 2 章及び第 3 章は Pillar 1 及び Pillar 2 の税収に係る影響を、第 4 章は 2 つの Pillar の投資及び経済活動への影響を議論している。また、第 5 章は、データ・マトリク

⁵³⁷ Paragraph 715

⁵³⁸ OECD, “Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment, Inclusive Framework on BEPS”, OECD Publishing, 2020. 本節 2.3 において、特に断りのない限り、本文献を引用している

⁵³⁹ 3 頁

⁵⁴⁰ インベストメントハブは、対内海外直接投資が GDP の 150%超の国・地域を指す。インベストメントハブグループに属する国がどのように異なっているのかはレポートでは直接触れられていないが、インベストメントハブとされている国には、ハンガリー、オランダ、スイスといったヨーロッパの OECD 加盟国から英領ヴァージン諸島、ケイマン諸島といったカリブ海のいわゆるオフショアセンター、さらにはアフリカのリベリア、モザンビークといった国が含まれ、人口、経済的構造、発展度の観点からグループとしての同一性が低いとされたことが考えられる。272 頁

スの構造を解説している⁵⁴¹。また、最後に、当初予定されていなかったものの、COVID-19 の蔓延を受け、第 1 章の最後に付加的に COVID-19 による影響を考察している。

なお、本レポートは、多くの要素が未定であるため、多くの前提を置いている。主なデータソースは、匿名化、総計化された国別報告書(CbCR、2016-2017 年が中心)、Bureau van Dijk が提供する ORBIS データベース、AMNE(Activities of Multinational Enterprises)データベース、OECD、IMF 及び UNCTAD が提供する海外直接投資データ及び US Bureau of Economic Analysis のデータである⁵⁴²。

2.3.2 第 2 章及び第 3 章税収への影響

2.3.2.1 概要

本レポートは、まず、Pillar 1 及び Pillar 2 のそれぞれについて世界の法人税収の増加幅及び税額を示している。その上で、Pillar 1 及び Pillar 2 に分けて、分析において設定した条件等について説明している。その後に更なる検討事項として、Pillar 1 と Pillar 2 の交錯、高所得国、中所得国及び低所得国といった所得別国グループ別の影響分析、そして個々の国レベルでの影響分析の有無について論じている。

2.3.2.2 Pillar 1 及び Pillar 2 全体での税収への影響

Pillar 1 及び Pillar 2 を合計した世界の法人所得税収への影響につき、法人所得税収が割合で 1.9% から 3.2%、1 年あたりの金額で 500-800 億米ドル増加する可能性があるとしている⁵⁴³。

⁵⁴¹ 第 5 章のデータ・マトリクスの構造は、分析に使用したデータソース及び当該データソースを組み合わせで作成したマトリクスについて紹介している。ただし、当該第 5 章は、分析手法の解説であり分析の結論には触れられていないため本調査では取り上げない。

⁵⁴² 13、225 - 229 頁

⁵⁴³ 14 頁

なお、この試算において、米国の Global Intangible Low Tax Income 税制(以下「GILTI 税制」という。)は Pillar 2 と共生するものとし、米国の多国籍企業は Pillar 2 の IIR の対象にならないものとしている⁵⁴⁴。Pillar 2 による税収増に米国の GILTI 税制による税収増を合わせた場合、法人所得税収が割合で 4%、金額で 600-1,000 億米ドル増加する可能性があるとしている⁵⁴⁵。

Pillar 1 及び Pillar 2 による世界の法人税収への影響見積りは、以下の図表のとおり。

図表 6:世界の税収への影響⁵⁴⁶

税収増		世界の法人税収の 増加幅	億米ドル
Pillar 1(Amount Aのみ)		0.2%-0.5%	50-120
Pillar 2	直接税収増	0.9%-1.7%	230-420
	利益移転減による税収増	0.8%-1.1%	190-280
	Pillar 2合計	1.7%-1.8%	420-700
Pillar 1と2合計		1.9%-3.2%	470-810
米国GILTI税制		0.4%-0.8%	90-210
GILTI含む合計		2.3%-4.0%	560-1,020

2.3.2.3 Pillar 1 の税収への影響

2.3.2.3.1 増収幅

前記図表 6 によると、Pillar 1 の増収幅は、50-120 億ドルとされている。

⁵⁴⁴ 米国の多国籍企業は GILTI 税制の対象となり、Pillar 2 の IIR の対象とならないという前提を置いているため、Pillar 2 による法人税収増には米国多国籍企業に対する Pillar 2 の適用分は含まれていないという点で「米国の Global Intangible Low Tax Income(GILTI)税制は Pillar 2 と共生するもの」と表現されている。

⁵⁴⁵ 14 頁、なお、米国 GILTI 税制の影響については米国議会の Joint Committee on Taxation(両院合同税制委員会)の見積りによっている。

⁵⁴⁶ 15 頁

他方、Pillar 1 の構成要素は大きく次の 3 つである。本来はそのそれぞれに関して影響の分析を行うのが望ましいとしているものの、本増収幅の 50 億-120 億ドルというのは Amount A に係る推計額であり Amount B 及び税の確実性に係る構成要素は含まれていない。

- ▶ Amount A: 定式アプローチによる残余利益の割合に対する市場国における課税権
- ▶ Amount B: 市場国において物理的に実施されるマーケティング・販売活動に対する固定利益
- ▶ 税の確実性: 紛争予防及び解決メカニズムに基づく税の確実性の向上

2.3.2.3.2 Amount A の増収幅の計算過程及び計算の前提

本レポートは、Amount A の増収幅の計算過程として、Amount A の金額が市場国に配分されることによる市場国と現在残余利益が計上されている国との法人税率の差額という考え方をとっている⁵⁴⁷。

また、Amount A による増収幅の計算に際しては、以下のような前提を置いている⁵⁴⁸。

- ▶ Amount A の対象になる多国籍企業の残余利益は 5,000 億米ドル
- ▶ 再配分対象はその 20%である 1,000 億ドル
- ▶ 市場国における法人税率は現在残余利益が計上されている国の法人税率よりも高い

以上のような前提から Amount A の再配分は世界の法人税収の純増をもたらすと考えられる一方で、その額は比較的控えめな 0.5%以下になるとされている。

⁵⁴⁷ 16 頁、また、各国法人所得税率については 90 か国以上をカバーする OECD Corporate Tax Statistics データベースのデータを基本としている。

⁵⁴⁸ 15 - 16 頁

2.3.2.3.3 Amount B 及び税の確実性による増収幅が含まれていない理由等

前述したように、Amount B 及び税の確実性に係る増収幅は与えられていない。これは、Amount B と税の確実性に係る構成要素はデータが限られており、数値化が困難であるためである⁵⁴⁹。

他方、Amount B と税の確実性に係る構成要素の影響につき、次のような定性的な考察が与えられている。

まず、Amount B 及び税の確実性に係る構成要素は、新しい課税権ではなく既存の移転価格ルールによるものであるため、世界の税収へのインパクトが小さいとされている⁵⁵⁰。

他方で、Amount B は、販売・マーケティング機能に対して固定収益を定めるものであるため、政府の行政コストを下げ納税者の予見可能性を高めることに寄与するとされている⁵⁵¹。

特に、税務行政機能が低い国にとって利益をもたらす可能性があるとされている。また、固定収益が既存の課税対象収益を上回る場合、市場国に追加の税収をもたらす可能性があるとされている。

しかしながら、Amount B は、新しい課税権をもたらすのではなく、現在の移転価格税制の適用を単純化するだけのものであるため、前述のように追加の税収をもたらすとしても、その税収効果はさほど大きくないと結論付けられている⁵⁵²。

⁵⁴⁹ 16 頁

⁵⁵⁰ 16 頁

⁵⁵¹ 16 頁

⁵⁵² 14 - 16 頁

2.3.2.4 Pillar 2 の税収への影響

2.3.2.4.1 増収幅

図表 6 によれば、Pillar 2 による世界の法人税収の増加幅は 420-700 億米ドルとされており、Pillar 2 による世界の増収幅は、Pillar 1 に比して大きいとされている⁵⁵³。

GloBE ルール(IIR と UTPR は、多国籍企業の利益を、合意された最低税率まで引き上げる役割を果たすことから、利益移転に積極的な多国籍企業の税負担に影響するとされている⁵⁵⁴。

Pillar 2 の IIR 及び UTPR による最低税率は、直接の税収増に加え、多国籍企業の利益移転行為の減少による間接的な税収増も期待できるとしている。

間接的な税収増につき、Pillar 2 によって国間の実効税率(以下「ETR」という。)の違いは、減少するとされている。税率差の減少は多国籍企業による軽課税国への利益移転を減少させ、利益移転による利得がスキームのアドバイザリ費用やレピュテーションリスク等に見合わないという多国籍企業の判断につながる場合があると指摘している。そのため、利益移転の減少は、Pillar 2 による世界の税収増に大きく貢献するとしている⁵⁵⁵。

2.3.2.4.2 計算過程及び計算の前提

Pillar 2 の税収への影響の試算において、下記のようないくつかの前提が置かれている⁵⁵⁶。

- ▶ 最低税率は 12.5%とする。

⁵⁵³ 15、17 頁

⁵⁵⁴ 16 頁

⁵⁵⁵ 16 - 17 頁

⁵⁵⁶ 16 - 17 頁

- ▶ ETR テストの提供対象となる総額の合計の仕方(ブレンディング)については国又は地域別ブレンディング(一つの多国籍企業の一つの国又は地域における複数の企業体の所得及び税を通算)とする。
- ▶ 給与及び減価償却費の 10%を、定型的かつ実体的な活動に基づいた固定利益とみなして GloBE ルールの対象外(カーブアウト)とする。

2.3.2.5 Pillar 1 及び Pillar 2 の交錯

Pillar 1 及び Pillar 2 の効果は、連携しているとされている。

ここでいう連携とは、Pillar 1 及び Pillar 2 が各々独立して適用されるのではなく、Pillar 1 及び Pillar 2 が同時に適用された場合のインパクトを指している。

本レポートでは、Pillar 1 による利益再分配が行われた後に Pillar 2 の最低税率が適用されるとの前提を置いて検討を行っている。その前提で 2 つの Pillar が実施された場合には、2 つの Pillar が独立して適用された場合よりも、税収増の幅は小さくなると結論付けられている⁵⁵⁷。

⁵⁵⁷ 17 及び 96 頁 例えば、全ての利益が Pillar 2 最低税率を下回る国に配分されている極端な多国籍企業がいった場合に、Pillar 1 が適用されることによって利益の一部が Pillar 2 の最低税率を上回っている市場国に配分されたとき、当該利益は Pillar 2 の対象とならない。

2.3.2.6 国グループ別の Pillar 1 及び Pillar 2 の効果

2.3.2.6.1 分析の背景

本レポートでは、Pillar 1 及び Pillar 2 の全世界の法人税収入に対する影響のみならず、高所得国、中所得国及び低所得国と所得階級別の国グループごとに 2 つの Pillar がそれぞれどのように税収への影響を及ぼすのか検討を行っている⁵⁵⁸。

なお、本分析の前提として、インベストメントハブは国ごとの差異が大きく、グループとしてまとめるのは適切でないため、所得階級別国グループの考察の中に、インベストメントハブは含まれていない⁵⁵⁹。

2.3.2.6.2 分析結果

平均すると、低所得、中所得及び高所得国は、いずれも Pillar 1 及び Pillar 2 から税収増を得るとされている⁵⁶⁰。

税収増は、Pillar 1 で比較的小さく、Pillar 2 で大きくなっている。2 つの Pillar を合わせた税収増の幅は、低所得、中所得及び高所得国の全ての所得階級別国グループにおいて似た傾向を示している。図表 7 は、所得階級別国グループごとの Pillar 1 及び Pillar 2 の税収への影響見積りである。

⁵⁵⁸ この所得階級別の国グループごとの分析をしている背景は、グローバルな多国籍企業の多くが本社を置き、OECD 加盟国でもある高所得国と、多くの人口を持ち消費活動の成長が著しい新興国である中所得国あるいは開発途上である低所得国では国際課税システムの改革に伴うインパクトが異なると考えられ、高所得、中所得及び低所得の全てのカテゴリーの国から構成される OECD の Inclusive Framework において国際的合意を得るために有益であると考えられる。なお、所得階級別国グループの分類は世界銀行の分類によっている。

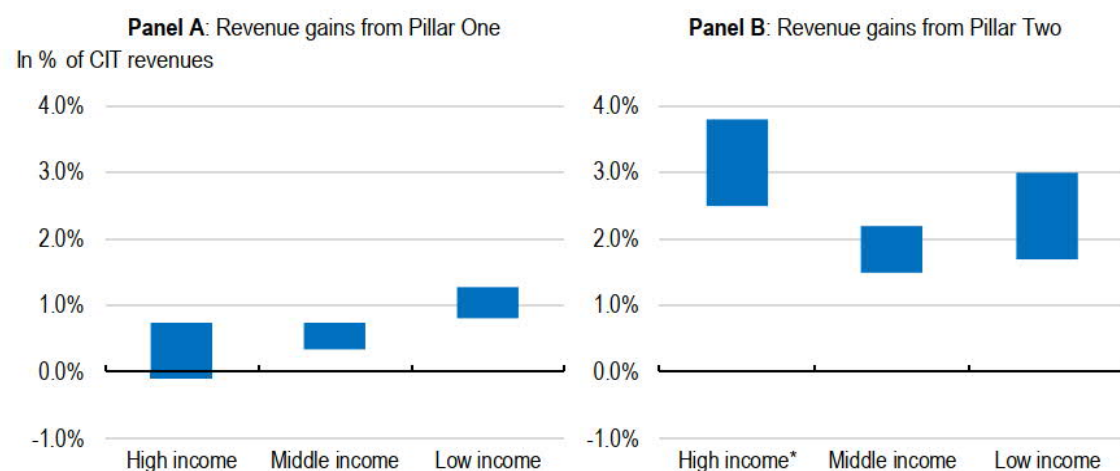
⁵⁵⁹ 脚注 540 参照

⁵⁶⁰ 17 頁

図表 7: 所得別国グループごとの税収への影響見積り⁵⁶¹

Figure 1.1. Estimated effect of the proposals on tax revenues, by jurisdiction groups

Estimates based on illustrative assumptions on the design and parameters of Pillar One and Pillar Two



* Excluding the United States (given illustrative assumption that the US GILTI would co-exist with Pillar Two)

以下 Pillar 1 及び Pillar 2 の影響をそれぞれ考察している。

まず、Pillar 1 からの税収増は、高所得国よりも中・低所得国において大きいとされている。これは、Amount A に関して中・低所得国に現在配分されている残余利益の水準が低いことを反映している。他方で、税務行政のキャパシティが低い国については、マーケティング及び販売活動に対し低い利益しか申告しない多国籍企業に対して既存の移転価格ルールを適切に執行することが現在困難であることから、Amount B の適用によって税収増を得る可能性があると考えられている。

Pillar 2 からの税収増は、図表 7 における全ての国グループにおいて大きいと考えられているが、特に、高所得国において比較的高いとされている。これは、IIR による税収が多国籍企業グループの最終親会社のある高所得国に生ずることを反映している。他方、高所得ではない国も、利益移転の減少によって利得を得ると考えられている。

また、高所得国では Pillar 1 及び Pillar 2 の両方の増収幅のレンジが、他の所得グループより大きくなっている。レポート中には明言されていないものの、高所得国については多国籍企業の本拠地とし

⁵⁶¹ 18 頁

て現在既に多くの利益が配分されている場合と、市場国として現在の利益の配分が十分でない両方の場合があるからであると考えられる⁵⁶²。

なお、Subject to tax ルール(STTR)はこのレポートの検討対象外であるが、源泉地国から表面税率の低い居住国への関連者間支払について、源泉地国による最低税率までへの追加課税を認めるものであり、市場国として源泉地国となる場合が多いであろう中・低所得国の税収を支える可能性があると考えられている。

また、Pillar 2 は、tax holidays 等の多国籍企業の活動を呼び込む競争に最低限度を設け⁵⁶³、これが低所得国に追加税収をもたらす可能性があるとされている。低所得国は、多国籍企業との交渉では弱い立場にあることが多く、非常に低い税率を提供することを余儀なくされているところ、Pillar 2 により少なくとも最低限の税率を課すことができるからである。この潜在的な税収増は、図表 7 において加味されていない。

2.3.2.6.3 インベストメントハブの取扱い

インベストメントハブは国ごとの差異が大きく、グループとしてまとめるのは適切でないため、前述したようにインベストメントハブに係る結果は図表 7 の所得別国グループの中に含まれていない⁵⁶⁴。

一般的には、Pillar 1 によりインベストメントハブは課税ベースを失うと考えられるものの、その税収減の度合いは当該国の ETR によるとされている。例えば、ETR がゼロであれば、課税ベースは失うものの税収は減少しないためである。

Pillar 2 については、多国籍企業の利益移転の減少に伴い、多くのインベストメントハブは課税ベースを失うと考えられている。他方、インベストメントハブにおける税収については、仮に現在税率が最低税率未満であり、合意された最低税率に引き上げる場合、Pillar 2 により税収増をもたらす可能性がある

⁵⁶² 18 頁

⁵⁶³ 「最低限度」は英語の原文では floor(床)とされている。最低税率によってこれ以上下げられないための最低限度(floor)を設けるという趣旨と考えられる。

⁵⁶⁴ 脚注 540 参照

ものの、このような政府の反応は Pillar 2 の最終的なデザインによるため予測することが難しいと考えられている⁵⁶⁵。

2.3.2.7 国レベルでの Pillar 1 及び Pillar 2 の税収への影響

所得グループ別の影響はレポートにおいて示されているが、個々の国レベルでの影響試算は事務局により実施され Inclusive Framework のメンバーに国ごとに提供されているものの、一般に公開しないものとされている⁵⁶⁶。

その公開しない理由として、国レベルでの試算結果を本経済インパクトアセスメントの一部として公表すべきかどうか Inclusive Framework のメンバー間で協議したものの、コンセンサスが得られなかったため、と説明している⁵⁶⁷。

2.3.3 第 4 章投資及び経済活動に対する効果

2.3.3.1 概要

本章では、提案の投資及び経済活動に対する効果について分析している。

提案のインパクトは世界 GDP に負の影響を与えられるところ、本章では、第一に投資コストの上昇による世界 GDP の負の影響について検討している。第二に、世界 GDP への直接的な影響以外の、税制及び投資分野に関する政府の政策や、コンプライアンスコストさらには企業行動への影響について定性的に考察している。第三に、国際的な合意が得られなかった場合の世界 GDP への負の影響について試算を行っている。

⁵⁶⁵ 17 - 19 頁

⁵⁶⁶ 19 頁

⁵⁶⁷ 19 頁

2.3.3.2 投資コストへの直接的な影響

提案されている Pillar1 及び Pillar 2 の導入は多国籍企業の投資、イノベーション及び経済活動に影響するところ、最も直接的な影響は税収増により、多国籍企業の税後の投資コストが増加することであり、これは投資と経済活動に負の影響を与えるとされている。しかしながら、負の影響は中長期的に GDP の 0.1%未満であり比較的小さいと考えられている⁵⁶⁸。加えて、この負の影響は、数値化が困難であり定性的ではあるが、税の確実性を高める等のポジティブな効果により相殺される可能性があると考えられている⁵⁶⁹。

また、このレポートでは、1)税負担の上昇による投資コストの上昇及び 2)当該投資コストの上昇に対する多国籍企業への投資活動への影響度(敏感度)の観点から経済活動への影響の分析並びに 3)投資コスト上昇に対する多国籍企業の行動についての定性的な考察を行っている。

第一に、多国籍企業の利益について追加の税収を上げることは、投資に係る ETR の上昇につながり、税後の投資コストの上昇をもたらすとされる。Pillar 1 及び Pillar 2 の実施により、新しい投資プロジェクトからの利益に対する平均税率(実効平均税率)は平均 0.3%上昇するとされている。また、現行の投資プロジェクトの規模の増加による収益に対する税率(実効限界税率)は平均 1.3%増加するとされている⁵⁷⁰。なお、実効平均税率と実効限界税率への影響のいずれにおいても、Pillar 1 よりも Pillar 2 に基づく税率増加が、大きいとされている⁵⁷¹。

第二に、第一で述べたように、投資コストは上昇するものの、大規模な多国籍企業は法人税負担に対する敏感度が低いというデータもあるため、投資コスト上昇の世界のビジネス投資への影響は小規模であると考えられている⁵⁷²。

⁵⁶⁸ 21 頁

⁵⁶⁹ 19 頁

⁵⁷⁰ 20 頁

⁵⁷¹ 150 - 151 頁

⁵⁷² Millot, V. et al., "Corporate Taxation and Investment of Multinational Firms: Evidence from Firm-Level Data", OECD Taxation Working Papers, No. 51, OECD Publishing, 2020, p. 10.

結論として、投資コストの増加に伴う経済活動への負の影響は非常に限定的であり、中長期的に GDP の 0.1%未満であるとされている。多国籍企業の中には投資コストが増加した国での投資を減らし、他国への投資に再配分する場合もあるため、負の影響はさらに少なくなりうるとされている⁵⁷³。

第三に、国ごとの ETR の差異が縮小することにより、多国籍企業の投資先決定にあたって、インフラストラクチャ、教育及び雇用コストといった税以外の要素の重要性が増加するとされている。投資が最も有利な法人税取り扱いを提供する場所ではなく最も経済的観点から生産的な場所になされることになり、投資の世界的流れがより望ましいものになるとされている⁵⁷⁴。

2.3.3.3 投資及び経済活動に対する他の効果

国際課税システムの改変は、投資コスト及び GDP への直接的な影響以外にも、税制及び投資分野に関する政府の政策や、行政プロセスさらには企業行動にも影響を与え、ひいては経済の様々な分野に波及するとされている。

このレポートでは、1)政府の財政への影響、2)政府の経済政策への影響、3)政府及び多国籍企業のコンプライアンスコスト、4)最終的な税負担者、及び 5)企業間の競争力学、という論点について定性的な考察を行っている。

第一に、重要な要素の一つとして、政府における税收の増加により、経済に介入的なその他の税制や⁵⁷⁵、COVID-19 後の財政を立て直すための歳出削減への必要性を減少させることがあげられている。なお、開発途上国支援の観点からは、国内歳入増加(domestic resource mobilization)による開発途上国の財政基盤の強化に寄与することがあげられている⁵⁷⁶。

⁵⁷³ 20 頁

⁵⁷⁴ 20 - 21 頁

⁵⁷⁵ 「経済に介入的なその他の税制」とは、英語の原文では other (potentially more distortive) tax measures。経済に介入的なその他の税制とは、各国がそれぞれ導入しつつある DST 等を指していると考えられる。

⁵⁷⁶ 21 頁

第二に、最低税率が設定されることにより、投資や研究開発への税の優遇措置によるイノベティブな活動や経済開発の推進などの特定の政策目的を遂行することが難しくなるのではないかという論点が表示されている。この点については、Pillar 1 及び Pillar 2 が実施されたとしても、政府が政策目的を達成するために法人税制を使う余地は広く残されているとされている。加えて、現行の優遇措置の効果は必ずしも十分に実証されていないところ、政府は政策目的を達成するための様々な政策ツールを有しており、そのような政策ツールを組み合わせる用いることができるのであるから、この提案がイノベーションや経済開発を阻害する可能性は少ないとされている⁵⁷⁷。

第三に、多国籍企業におけるコンプライアンスコストと政府における行政コストへのインパクトにつき、Inclusive Framework で議論する簡素化施策の度合いによるため、この段階では見積もることは難しいとされている⁵⁷⁸。

なお、2 つの Pillar による新しい税制は、申告義務を増加させ、多国籍企業及び政府の両者にとってのコストとなると考えられるが、このコストは小規模な企業は対象外であることや、簡素化されたデザインが盛り込まれることにより適正化されるとされている⁵⁷⁹。

第四に、2 つの Pillar の経済インパクトを検証するにあたっては、誰が追加の税の負担を負うのかという論点があると指摘している。追加の税コストは、多国籍企業の株主、労働者、あるいは消費者にもたらされるものであるが、現実的には、これら 3 つの要素が個々の企業の事情に応じて負担する形になるとされている⁵⁸⁰。

第五に、2 つの Pillar は、企業間の競争力学にも影響するとされる。大規模な多国籍企業に対する税を増加させることにより、税負担の増加するこれまで利益移転活動を行ってきた多国籍企業と、負担の増加しない企業との間の公正な競争環境をもたらすことができると指摘している。また、これは消費者

⁵⁷⁷ 21 - 22 頁

⁵⁷⁸ 22 頁

⁵⁷⁹ 157 頁

⁵⁸⁰ 22 頁

の利益、投資及びイノベーションを阻害しかねないデジタル市場の集中化及び寡占化の緩和につながるとされている⁵⁸¹。

2.3.3.4 合意に達しなかった場合の世界経済へのインパクト

本経済インパクト分析レポートは、OECD Inclusive Framework により Pillar 1 及び Pillar 2 に基づく新しい国際課税システムへの合意に達しなかった場合について検討しており、具体的には、第一に、新しい国際課税システムへの合意に達しなかった場合に世界経済にどのようなインパクトを与えるのか考察した上で、第二にどのような事象が生じるのか、その事象の問題点は何なのかを論じ、第三に、複数のシナリオに分けた上で世界 GDP への負の効果の試算値を提示している。

それを踏まえて本レポートは、国際的に合意に達しなかった場合の世界 GDP への負のインパクトは国際的合意に達し、実施されたときの負のインパクトを大きく上回ると結論付けている⁵⁸²。

第一の世界経済へのインパクトに関して、本レポートは、各国が単独で DST を導入し、更には税と貿易に関する国際的な紛争が増加すること等により、世界経済の活動に負の影響を与える可能性を指摘している⁵⁸³。

第二に、国際的な合意に達しなかった場合に生じる具体的事象として、現在既に多くの国が、経済のデジタル化に対応するために DST を導入しつつあり、税及び貿易紛争も増加していることを指摘している。また、この点に関し、米国は 2020 年 6 月には貿易法第 301 条に基づき、フランス産製品への 13 億米ドルの報復関税及び他の複数件の調査を行うことを明らかにしていることに言及している⁵⁸⁴。

その上でレポートはさらに、多国間の合意に基づく解決策がなければ税と貿易の紛争はさらに増加すると論じている。DST の導入を現在検討している国の多くは、もし多国間の合意に基づく解決策がもたらされるならば DST の導入を見合わせると明らかにしていることに言及している。国際的な合意がもた

⁵⁸¹ 20 - 21 頁

⁵⁸² 23 頁

⁵⁸³ 22、179、182 頁

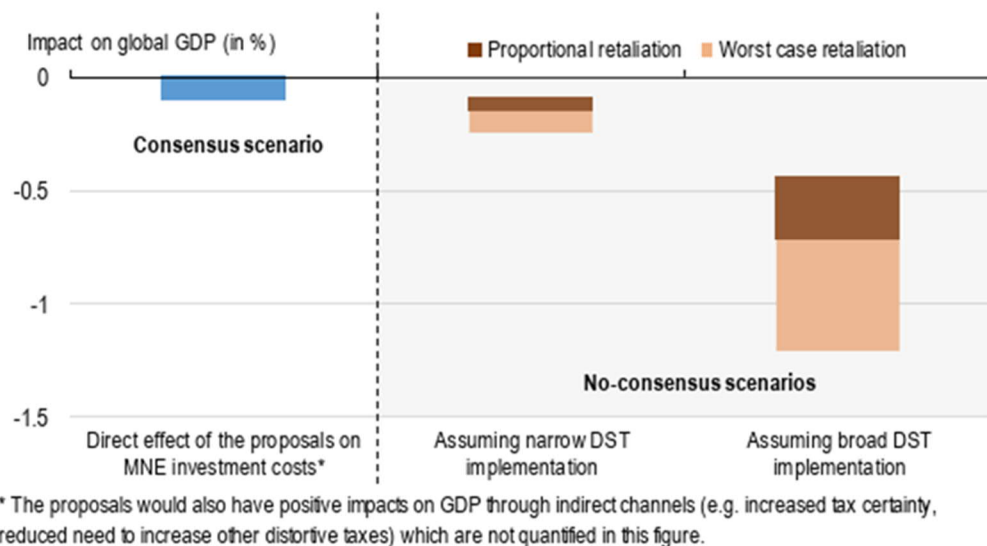
⁵⁸⁴ 179、182 - 183 頁

らされないことは DST の巡る状況を不透明にすることであり、企業にとっての不確実性を高めることになるとしている。また、DST は法人所得の課税ではなく、売上への課税としてデザインされているため、二重課税を発生させ、経済の非効率をもたらす可能性があるとされている⁵⁸⁵。

第三に、本レポートは、図表 8 において、国際的合意に達しなかった場合の世界 GDP への負の効果を、1)各国による DST の導入が限定的か広範か、2)関税による報復が抑制的か激化か、の 2 つの質問を組み合わせた 4 つのシナリオに分けて試算し、考察している。

図表 8: 複数のシナリオにおける世界 GDP への影響予測⁵⁸⁶

Figure 1.2. Estimated effect on global GDP in stylised scenarios



結論として、前述したような税の不確実性と経済的非効率さらには貿易紛争の増加は、投資及び経済活動の支障になるとしている。この負の効果の大きさは、DST を導入する国の数、DST のデザイン及び税率、さらには報復関税及びそれへの再報復の規模によるとされている。

限定的な DST 導入のシナリオ(現在米国の第 301 条調査の対象になっている国のみ)では、世界 GDP への影響はマイナス 0.1-0.2%であると推定されている。DST が広範に導入されるシナリオでは、

⁵⁸⁵ 181 - 182 頁

⁵⁸⁶ 20 頁

マイナス 0.4-1.2%になりうるとされる⁵⁸⁷。レンジの内マイナス幅の小さい数字は関税増による報復関税が抑制的であるシナリオに対応し、マイナス幅が大きい数字は報復関税要素が抑制的である場合の 5 倍である一番悪いシナリオに対応する。このようなシナリオの多くでは、GDP への負の効果が Pillar 1 及び Pillar 2 の実施に伴う GDP への負の効果をはるかに上回るとしている⁵⁸⁸。

2.3.4 COVID-19 危機を踏まえた見通し

本レポート作成の作業スコープに COVID-19 の影響は予定されていなかったものの、2020 年の COVID-19 蔓延の影響について付加的に検討を行っている⁵⁸⁹。

COVID-19 危機の影響の全体像は、今の段階では不明確としている。このレポートのインパクト分析は危機前のデータに基づくものであるが、メッセージの骨子は危機後の環境においても同様であると考えられている。将来を考えると、以下のような理由から、COVID-19 危機は、経済の電子化に伴う税制上の課題への対応に取り組むことをより後押しするものであるとしている。

- ① 危機は経済のデジタル化を加速させている。
- ② 危機は多くの国における財政を急速に悪化させている。危機後の回復に際してどのように税収を確保するかが課題になる。
- ③ 多くの企業が危機により政府の援助を受けており、市民の多くは社会に追加の貢献をすることが求められている。危機前に比して多国籍企業によるアグレッシブなタックスプランニングへの風当たりはより強くなると考えられる。

また、このような状況の下、国際的な合意がなければ、各国の単独路線に基づく税施策が広がる可能性は高まっているとしている。それに伴う貿易紛争がもたらす負の効果は、危機により世界経済が弱

⁵⁸⁷ 現在米国貿易法 301 条調査の対象になっている国は 32 か国。広範に DST が導入されるシナリオとは、米国、中華人民共和国及び香港特別行政区以外の全ての国が導入するケースを指す。185 頁

⁵⁸⁸ 22 - 23 頁

⁵⁸⁹ 23 - 24 頁

体化しているタイミングで投資と経済活動を阻害することになり、これは危機自体の負の効果と相まって回復の道筋を遅らせることになるとしている⁵⁹⁰。

2.4 パブリックコンサルテーション

2.4.1 Pillar 1 及び Pillar 2 に関するブループリントに係るパブリックコンサルテーション文書⁵⁹¹

2.4.1.1 概要

Pillar 1 においては、政治的な判断により解決されるべき課題が残っているとされる。これらの課題を解決するため、Inclusive Framework のメンバーと OECD との間で議論が重ねられている。税務当局及び納税者の負担と制度の複雑性を減少させ、運用面での税の安定性を向上させるために、OECD は、技術的な観点からのコメントを募集した⁵⁹²。

Pillar 2 においても、政治的な合意が必要な課題に関して、Inclusive Framework のメンバーと OECD との間で議論が重ねられている。Pillar 2 では、ブループリントにおいて、更なる技術的な検討が必要な多くの課題が認識されている。Pillar 2 に関して募集されている質問は、Pillar 2 の技術的な設計を最終化する際に、利害関係者からのインプットが役立つと思われる特定のエリアに対して行われている。なお、質問は、ブループリントの章ごとに募集された⁵⁹³。

⁵⁹⁰ 23 - 24 頁

⁵⁹¹ OECD “Public Consultation Document on the Reports on the Pillar One and Pillar Two Blueprints, Questions for public comment, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS” OECD (<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-reports-on-pillar-one-and-pillar-two-blueprints-october-2020.pdf>, 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

⁵⁹² “Public Consultation Document on the Reports on the Pillar One and Pillar Two Blueprints, Questions for public comment, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS”、3 頁

⁵⁹³ “Public Consultation Document on the Reports on the Pillar One and Pillar Two Blueprints, Questions for public comment, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS”、8 頁

2.4.1.2 Pillar 1 に関するパブリックコンサルテーション事項

Pillar 1 に関しては、以下の事項に関する質問が募集された。

- ▶ Amount A の範囲を定義するための活動テスト
- ▶ 国外源泉の対象となる収入がデミニマスを超えない多国籍企業を除外するためのグローバルの収入閾値に加えた Amount A に関する収入閾値の設計
- ▶ ネクサスルールの開発
- ▶ レベニューソーシングルールの開発
- ▶ Amount A の課税標準のセグメントの枠組み及びその目的達成のための更なる開発
- ▶ Amount A が純利益の適切な測定に基づくための損失の繰越制度の開発
- ▶ Amount A と市場国の事業収益への既存の課税権の相互作用から生じる可能性のある二重計上(double counting)の範囲及び関連性
- ▶ 二重課税排除を目的とした Amount A の納税義務を負担する多国籍企業内の事業体を認識するプロセスの開発
- ▶ Amount B の範囲及びベースラインマーケティング及びディストリビューション活動の定義における課題
- ▶ Amount B の算出における適切な利益水準指標及び Amount B が限られた範囲である場合の算出方法
- ▶ Amount A に関する紛争の防止及び解決のための早期の税の安定性プロセスの開発
- ▶ Amount A を超えるより大きな安定性をもたらす新しいアプローチの導入

2.4.1.3 Pillar 2 に関するパブリックコンサルテーション事項

Pillar 2 に関しては、以下の事項に関する質問が募集された。なお、質問はブループリントの章ごとに募集されている。

- ▶ 第 1 章 序章と概要
 - ▶ GILTI 税制との共存
- ▶ 第 2 章 GloBE ルールのスコープ
 - ▶ GloBE ルール下での投資ファンドの扱い方
- ▶ 第 3 章 GloBE ルールにおける ETR の計算
 - ▶ 法人における配当及び株式譲渡益の扱い方
 - ▶ Pillar 2 下での組織再編の扱い方
 - ▶ 加速度減価償却の調整ルール
 - ▶ 税務上の透明事業体の扱い方
 - ▶ 複数の国・地域をまたぐ課税の分配。とりわけ租税回避防止ルール
- ▶ 第 4 章 損失の繰越し等及びカーブアウト
 - ▶ 繰越しアプローチ下での GloBE 制度以前の損失及び超過税の取扱い
 - ▶ 定式的な実体に基づくカーブアウト
 - ▶ ETR 及びトップアップの算出方法
- ▶ 第 5 章 簡素化オプション
 - ▶ 総論
 - ▶ CbCR の ETR セーフハーバー
 - ▶ デミニマス利益の除外
 - ▶ 複数年をカバーするための単一国又は地域での ETR 算出
 - ▶ 税務行政のための指針
- ▶ 第 6 章 IIR 及び SOR
 - ▶ トップダウンアプローチ
 - ▶ 一貫性に係る規定

- ▶ スプリット・オーナーシップ
- ▶ 第 7 章 UTPR
 - ▶ 一般的な設計
 - ▶ コンプライアンス及び運用
- ▶ 第 8 章 関連会社、ジョイントベンチャー及び孤児事業体に関する特別ルール
 - ▶ 関連会社及びジョイントベンチャーのための簡素化 IIR
 - ▶ 孤児事業体ルール
- ▶ 第 9 章 STTR
 - ▶ 対象支払及び低収益率の除外規定
 - ▶ 重要性の閾値
 - ▶ 運用上考慮すべき事項
- ▶ 第 10 章 実施及びルール間の調整
 - ▶ GloBE ルール間の効果的な調整
 - ▶ 紛争防止及び解決

2.4.2 パブリックコンサルテーション

2.4.2.1 概要

2021 年 1 月 14 日及び 15 日、パブリックコンサルテーションが開催された。1 日目は Pillar 1 に関して、2 日目は Pillar 2 に関して討論が行われた。Pillar 1 に関するパブリックコンサルテーションでは、主に Amount A に関する複雑さの軽減及び税の安定性と税の確実性及び運用に関して議論された。Pillar 2 に関するパブリックコンサルテーションでは、課税標準及び簡素化オプション及びパブリックコンサルテーションから派生した論点に関して議論がされた。

2.4.2.2 Pillar 1 に関するパブリックコンサルテーション⁵⁹⁴

2.4.2.2.1 Amount A に関する複雑さの軽減及び税の安定性

主要な討論者(panelist)の意見は、次のとおり。

Louise Weingrod (Johnson & Johnson, VP Global Taxation)

効果的な Pillar 1 の設計には、簡素化、安定性及び持続可能性の 3 つの要素が重要である。現状のドラフトは、幅広いエリアでその適用が不確定かつ高度に複雑であり、結果的に持続可能ではない。産業別にアプローチの仕方を変えることは困難である。例えば、消費者向けビジネスは、明確な線引きや説明がなく、複雑性が増す要因になっている。

Amount B に関して、複雑な高付加価値の活動に対しては独立企業原則が唯一適切なアプローチだと考えているが、付加価値の低い日常的活動には向かないことから、我々は、定式化したアプローチを支持する。

我々の提案は、Amount A 及び Amount B を統合した簡素な定式としての Pillar 1 の再構築、つまり"Amount Z"の導入である。これは Amount A 及び Amount B の代わりとなるものであり、簡素化、安定性及び持続可能性の要素にとって重要となる。

Janine Juggins (Unilever, EVP Global Tax & Treasury)

我々は、多国間手続きを支持している。ビジネスは、社会及び環境に肯定的な影響を与える必要があると我々は考えている。複雑さは、納税者だけではなく税務手続きにおいてもコンプライアンス上の障害となる可能性がある。ユニリーバは、消費者向けビジネスの対象範囲内であり、既に 100 か国以上に法人税の納税実態(tax presence)があることから、Amount A の計算を自動化するのがゴ

⁵⁹⁴ OECD, "Tax and digital: Public consultation meeting on the Pillar One and Pillar Two Blueprints", OECD (<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-meeting-reports-on-the-pillar-one-and-pillar-two-blueprints.htm> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

ールである。このことから、我々は、ネクサスに対して閾値のテストを導入し、簡単に Amount A の計算を自動化したいと考えている。

我々は、事業において、例えば、分散型のビジネスオペレーティングモデル(Decentralised Business Model)を採用しているが、特に Amount A はこれらのビジネスモデルには関連しないものと考えている。

分散型のビジネスオペレーティングモデルでは、残余利益は市場事業会社(market operating companies)に課税される。

結論として、我々は Amount A などに係る税務コンプライアンスの計算を自動化することを目的としていることから、アプローチに関してそれぞれのリスクを基に設計され、対象が制限された一定の閾値の導入を支持している。

Yoichi Takemoto (Keidanren / General Manager, Global Tax Office for Panasonic)

Pillar 1 及び Pillar 2 の制度設計に関しては、コンプライアンスに係るコストの軽減のためにも簡素化されるべきであり、また、複雑性を排除する必要がある。複雑性を軽減するために 4 つの方法が考えられる。

1 つ目は、開示セグメントの利用である。我々は、多国籍企業の財務諸表内に開示されているセグメント情報が尊重されるべきであると考えている。

2 つ目は、数量的な方法による納税事業体の決定である。納税事業体の決定に際しては、簡素化及び税の安定性を確保する必要がある。納税事業体の決定に関する 4 つのステップに関して我々は、定性的な方法よりも数量的な配分を支持し(ステップ 2 及びステップ 4)、潜在的にコンプライアンスの負担を増やす可能性のある取引上の関係基準(ステップ 3)は回避すべきであるとする。また、二重課税の排除に関して我々は、各国の地域が統一して免税方式を採用することを強く推奨する。

3 つ目は、二重計上に対して適切に対応しなければならないことである。この場合、マーケティング及びディストリビューションセーフハーバーは最も理解できるものである。しかしながら、Amount B

及び固定収益率(fixed return)がどのように作用するのかについて明確化される必要がある。また、実施には産業やセグメントごとに時間がかかると考えられる。

4 つ目は、レベニューソーシングルールを簡素化することである。レベニューソーシングルールは実施が難しく、簡素化のために改正される必要がある。とりわけ、第三者を通じた取引についての実施が困難である。

Simon Graddon (Amazon, Tax Director)

我々は、OECD のコンセンサスに基づく解決策を強く支持している。また、我々は、ブループリントも同様に支持しているが、Inclusive Framework のいくつかの面が高度に複雑化しすぎていると考える。また、全ての国において二重課税を防止するための紛争防止・解決手続きが運用されるべきであり、統一的な規定の運用が必要不可欠である。解決策の改善に関しては、納税者及び税務当局にとって実用的かつ運用的である必要がある。

レベニューソーシングルールについて、ブループリントは源泉地の判定として、主に消費地を基準としている。我々は、消費地を基準にするアプローチは支持するが、ブループリントには簡素化によって改善できる分野があると考え。例えば、ユーザーの位置情報、IP アドレスに関する情報、BtoB 取引に関する情報等の、納税者が義務的に提供する必要がある情報が利用可能か検証する必要がある。

一定の状況下では、レベニューソーシングルールは、ユーザーの位置や IP アドレスに基づくものとなる。しかし、レベニューソーシングルールは、全てのビジネスがこれらの情報を集めているわけではなく、システムの負担や運用の観点から難しいため改善が必要であると考えられる。また、データの信頼性に関しても収集されたデータが正確なものとは限らず、VPN のネットワークを用いている場合は実際のユーザーの位置を反映していない場合もある。

BtoB 取引では、ドラフトの規定が Pillar 1 の対象外の企業にも影響を与える可能性がある。これは、対象となる企業は自社の顧客情報を提供しなければならず、その中には対象外の企業の売上データも含まれるからである。通常、これらの顧客は、自身の売上データを提供したくない傾向に

ある。こういった情報提供は、対象企業及び対象外の企業にもかなりの運用上の負担を与える可能性がある。

最後に、セグメンテーションに関して、我々は監査済みの財務諸表(global audited financial statement)が使用されるべきと考える。理由としては、納税者及び税務当局にとって容易にアクセスし、読むことができるからであり、簡素化の観点からも好まれるからである。

Colin Garwood (Lawyer on behalf of Intercontinental Hotels Group)

コンティネンタルホテルは、ホテルブランドのフランチャイズであり、分散型のビジネスオペレーティングモデル(Decentralised Business Model)を採用している。

我々が最も懸念しているのは、市場国での二重計上及び二重課税である。我々は、居住地国及び市場国における二重計上につき検討を行う必要があると考える。主なものとしては、Amount Aに関連して市場国で発生する二重課税やクロスボーダー取引に係る源泉徴収税の適用に関連して市場国で発生する二重課税である。

主要なコメンテーター(discussant)の意見は、次のとおり。

Lisa Wadlin (Netflix, VP Global Tax)

制度設計においては、公平性及び運用上の観点からシンプルでなければならず、制度設計上の各問題点に対しての理解が必要であり、一方的措置の拡大を防がなければならない。

また、我々は新たな課税権の導入については賛成であるが、ブループリントが高度に複雑化していることから未だ懸念点が残し、納税者及び税務当局に対しても対応が難しくなる恐れがあると考え。このことから、技術的な複雑さの軽減を目標として運用することが推奨される。

加えて、Amount A の対象範囲を最も基本的な要素と認識しており、Pillar 1 に関しては Inclusive Framework のメンバーの政治的合意によってのみ解決できる。ADS や CFB は、意味や解釈の幅が非常に広く、不要な紛争を引き起こす可能性がある。我々は、ADS や CFB の代替策としてグロー

バルの売上をベースとした閾値やデミニマスなどを用いた客観的な財務数値基準を考えている。
Amount A は、ADS や CFB に基づいて定義されるべきではないと考える。

Barbara M. Angus (Ernst & Young, Global Tax Policy Leader)

複雑性及び潜在的な二重課税を軽減する Pillar 1 の設計について、国内ビジネスの除外規定は、デミニマスによる適用除外及びマーケティング及びディストリビューションセーフハーバーが反映されたコンセプトに基づき設計されるべきである。また、Amount A に関しては、多国籍企業グループに属しているが、その活動全体がローカルである法人及びその収入がローカルの顧客により生じている法人は、除外されるべきである。

このアプローチは、国内での活動及び国内市場が Amount A の対象となる時に、二重計上、二重課税を軽減する効果がある。

また、改善の必要がある論点の一つとして、二重課税の排除がある。我々は、Amount A によって生じる可能性のある二重課税を排除するためには、その国がどのような二重課税の排除を採用しているかに関わらず、100%免税の適用が必要であると考えている。

Thomas J. Roesser (Microsoft , Tax Policy Counsel)

我々は、OECD の持続可能かつ拘束力のある解決策に対する取組みを支持している。しかし、我々は、複雑性及びコストの増加が、システムの安定性を減少させ、成長を阻害する要因となることを特に懸念している。この観点から、ブループリントによるガイダンスには、明確性が十分ではない箇所がある。

また、我々は Amount A には、多国籍企業の実態のある市場への再分配をする上で、上限を定めるべきであると考え。また、追加の利益が、OECD で合意された額を超える場合には、市場に再分配されるべきである。

2.4.2.2.2 税の確実性と運用

主要な討論者(panelist)の意見は、次のとおり。

Tim McDonald (Procter & Gamble, VP Global Taxes)

我々は、政府及び納税者において税の安定性の向上及び二重課税の軽減が、このプロジェクトにとって重要な目標となると考える。

簡素化及び運営の容易化は、Inclusive Framework のメンバーにとって重要な制度設計上のカギとなる。特に対象範囲及び設計においては、ADS 及び CFB の定義上の問題を解決する必要がある。また、対象範囲及び設計は、適用除外となる産業を決定する必要があるが、一方でこの決定は、複雑性を助長する可能性がある。簡素化及び運営の容易化を達成するためには、明確なガイダンスが必要となる。

公平な制度の確立には、経済的に合理性のある税制度の設計が不可欠であり、経済的に合理性のある税制度の設計は関連する活動に比例した市場国への利益の配分を可能にする。ブループリントは、この設計に尽力しているが改善の余地はまだ残されている。

Suchint Majmudar (Tax Advisor for NASSCOM, Partner at Deloitte Haskins & Sells)

ADS 及びレベニューソーシングルールに関しては、安定性を高めるための改善が必要となる。

Amount B が独立企業原則を基にしていることから、早期の安定化プロセスが新たな課税権である Amount A にも適用されるべきである。Amount A 及び Amount B の課税権に関しては、二か国間協定若しくは相互協定の手続きの対象とされるべきである。

Francois Chadwick (Uber, VP Tax & Accounting)

我々は、Amount A の適用に際して、紛争手続きが生じる可能性を懸念している。Amount A 及び Amount B の適用の際には、二重課税が生じる可能性があり、これらは税改正及び信頼のできる紛争処理手続きで解決されるべきである。

現在のブループリントの設計では、Amount A 及び Amount B がそれぞれ重要な目的をもっていることから、Amount A 及び Amount B の適用に際して相互的に適用されるべきではない。

我々は、Amount A の制度設計では安定性を確立することが最優先であり、確立した後に、他の課題に取り組むことを支持する。Amount A の適用に際しては、二重課税排除の観点から義務的・拘束的な紛争防止・解決手続きが必要である。

Susana Ruiz Rodriguez (Oxfam, Tax Justice Policy Lead)

我々は、税の安定性の観点から、Amount A において、企業が任意に選択できるセーフハーバーとしての役割を持つことを支持していない。これは、ブループリントの Pillar 1 の目的である税の安定性を与えることと矛盾するからである。また、Amount A の解釈に際して混乱や紛争手続きが生じる可能性があり、発展途上国などはそのような紛争解決に慣れていないことも理由にあげられる。

我々は、紛争防止のメカニズムの導入を支持する。これは、義務的・拘束力のある仲裁メカニズムとは異なったものである。Inclusive Framework の設計は、より紛争の防止に焦点を当てるべきであり、適用に際しては発展途上国へのサポートを充実させなければならない。

運用の負担に関しては、現行の閾値である 7 億 5 千万ユーロは大きすぎて、ほとんどの発展途上国には関係がないものとなる可能性がある。我々は、新設計を簡素化し複雑性を排除することには賛成するが、発展途上国には関係のない制度設計は推奨しない。現行の閾値では、一部の企業が対象となるだけであり、一方的措置の抑止には貢献しない。

Isabel Verlinden (PwC, Global Head TP Services)

Amount B は適切に設計されることで、税の安定性の観点から Pillar 1 において重要な役割を果たす。また、我々は税の安定性の達成には、以下の 2 つの方法が重要であると考ええる。

1 つ目は、政府間での netting system (照合システム)である。これは、納税者がユーザー又は顧客の所在地に係る一定のデータを提供し、政府が税収の決済のために国際通貨基金(IMF)の口座を利用するものである。

2 つ目は、スムーズな導入のための実施可能性テストの施行である。これは、租税条約や国内法改正の前に少数の多国籍企業と税務行政当局により実施される試行であり、試行後には利益の再分配に係る技術的枠組みを半年程度かけて再検討されることが望ましい。

主要なコメンテーター(discussant)の意見は、次のとおり。

Alison Lobb (Deloitte, Partner)

今後の設計の際には、タイムラインが明確化されていることが重要である。また、制度設計に関しては、重要な点が 2 つある。1 つ目は Amount A の対象範囲の決定であり、2 つ目は分散型ビジネスモデルにおける納税者についてである。この重要な点の決定に際し OECD のブループリントは役に立つが、解決には時間を要すると考えられる。

Amount A の運用について、我々はブループリントの Amount A に係る申告は、親会社の設立国の税務当局に提出するという案には賛成である。

Elselien Zelle (Booking, Senior Tax Manager)

税の安定性について、我々は簡素化に焦点をあてている提案を支持している。税の安定のためには、第 1 に、二重課税排除の観点から義務的・拘束的な紛争防止・解決手続きが必要であるが、拘束的なものではなく紛争防止により焦点が置かれるべきである。

第 2 に、一方的な措置の排除が重要である。これは既に Inclusive Framework で取り組まれているが、税の安定化をもたらすものとして特に重要なものである。

Amount B に関する導入方法としては、簡素化を目的として対象範囲を導入当初は限定的にし、徐々に対象範囲を広くしていくという方法も考えられる。

Christopher M. Jentile (Verizon, Vice President Global Tax Planning)

セグメンテーションに関する提案について、我々は納税者に対してはある程度の柔軟性が確保されるべきであり、連結財務諸表や公的に閲覧できるセグメント情報のみに制限されるべきではないと信じている。

加えて、税務当局が運用に関してある程度の余裕を持つことができるため、ADS に関するフェーズドアプローチに賛同する。しかし、タイムラインを明確にした導入が必要であると考えている。

2.4.2.2.3 結語

結びとして、パスカル・サンタマン OECD 租税政策行政センター長から、次のコメントが述べられている。

パスカル・サンタマン OECD 租税政策行政センター長

我々は、今回の議論で Pillar 1 の様々な側面から意見を聞くことができ、これらのコメントは今後ブループリントの制度設計に大きな役割を果たすと考えている。Inclusive Framework のメンバーがそれぞれに Pillar 1 に対して意見を持っているが、それぞれが共通の理解を持つことは難しいことであり、対象範囲に関しては特に困難である。

簡素化についても重要な問題であるが、我々は簡素化をすることで正確さを欠いてしまうという側面も存在することを念頭に置く必要がある。簡素化及び正確さのバランスを取らなければならない。

また、税の安定性を確保することも重要なことである。歓迎すべきことは、国内法による一方的措置に反対して、我々全員がグローバルレベルで協力しコンセンサスを得ることができる解決策が必要であるという認識を持っていることである。よって、我々はグローバルでのコンセンサスによる解決策が二重課税及び税の安定性を確保するためにもっとも良い方法であると考ええる。

2.4.2.3 Pillar 2 に関するパブリックコンサルテーション⁵⁹⁵

2.4.2.3.1 課税標準及び簡素化オプション

主要な討論者(panelist)の意見は、次のとおり。

Joachim Englisch (Muenster University, Director of the Institute of Tax Law)

最初に欠損金の繰越しルールに関して、我々はタイミング差異による課税標準の変動に対処する中心的な役割を果たすと考ええる。

次に適用除外に関して、適用除外所得に課税される税は、残りの超過利益に係る ETR の算出からは除外されることが重要であると我々は考える。

Pillar 2 では、Pillar 1 に比べ、新しい紛争解決方法は明示されていない。また、既存の方法がどのように強化されているのかもはっきりとしていない。

⁵⁹⁵ “Tax and digital: Public consultation meeting on the Pillar One and Pillar Two Blueprints”

Ann-Maree Wolff (Rio Tinto, Head of Tax)
我々は、税効果会計(deferred tax accounting)の使用を強く推奨する。 ローカルの税法は、会計上の所得を納税する課税所得にするために調整している。これらの調整の内の多くは、タイミング差異であり、これらのタイミング差異は後で埋められるため、低課税所得(under tax profit)にはならない。税効果会計は、これらの違いを追跡するメカニズムである。 永久差異(permanent differences)を除くと、タイミング差異が年月をかけて埋められていくにつれ、実際の ETR は現地の法定税率と同じになる。 ETR は、タイミング差異が考慮されなければ、GloBE 最低税率と比べ低課税(under taxation)又は高課税(over taxation)に見えてしまう可能性があるが、実際はそうではない。 税効果会計は、広く理解されている標準的な技法である。また、既存のコンプライアンス過程を形成しているものであり、監査を受け、透明性が高いため使用しやすい。 また、我々は、企業で働いている立場として、簡素化に関する議論の重要性を感じている。そして、税効果会計の使用は、簡素化に関して大きな役割を果たす。
Jesse Eggert (KPMG, Principal Washington National Tax)
我々は、税効果会計なしでは、ETR 算出時の簡素化を達成できないと考える。 持続可能なシステムにするためには、特に低リスクの国・地域で納税している低リスク納税者の ETR 算出を除外することが必要である。 ブループリントに記載されている方法の全てにそれぞれ推奨すべき点があり、納税者にオプションを与えるためにも全てが使用可能になるべきである。 しかし、その中でも我々が考える一番効果の高い方法は、税務行政のための指針(tax administrative guidance) である。

税務行政のための指針は、特に国・地域の税務当局に課税標準に関する広範囲の情報を提供し、コンプライアンスが簡素化される可能性が大いにある。

Catherine Harlow (Astra Zeneca, Head of Transfer Pricing Corporate Finance -Taxation -)

我々は、OECD のブループリントにて提案されている Pillar 2 のルールは、広範囲にわたっており、複雑なため、現段階では適用は難しいと考える。

Pillar 2 の設計は、既存の会計システムやプロセスを使用して分析に対応できるようにアップデートされるべきである。

我々は、CbCR を使用することで、会計システムの変更の必要性及び多国籍企業の負担を少なくすることから、簡素化は達成できると考える。

また、CbCR は、既に存在しているコンプライアンス要件のため、多国籍企業が Pillar 2 の範囲内か否かを決定する分析のスタート地点として使用できる。

また、我々は簡素化だけではなく、税の確実性も確保しなければならない。

Pillar 1 の Amount A と同様に、自主申告及び文書化パッケージは、多国籍企業における Pillar 2 の調整に係る税の安定性を得るためにも重要である。

また、我々は紛争解決プロセスの発展にも賛同する。一方的な措置を排除することによって、税務紛争を減らすことは重要である。また、二重課税のリスクを確実に排除するために、紛争解決策は Pillar 1 及び Pillar 2 の双方に統合される必要がある。また、我々は国・地域の税務当局が決定に異議を唱えることができないように、紛争解決プロセスを拘束的にすることが最善策であると考え。もし拘束的な紛争解決プロセスがなければ、税務紛争は増えることになる。

Tania Saulnier (MEDEF, Tax Advisor Tax Affairs,) and Xavier Durand (MEDEF, Head of Tax & Customs, Michelin)

最初に、適用除外の目的は、経済的実質を備えた安定した低水準の納税者にとってのセーフガードを作ることであり、我々はこの提案には賛同する。

また、多国籍企業グループは、調整の負担を軽減するために、連結会計のデータを使用できるようにすべきである。

次に、税務行政のための指針は、最低課税の実現を簡素化する効果的な方法である我々は考える。

ブループリントにて提案されていた全てのオプションは、それぞれのグループの状況により有用であるため、利用可能にされなければいけない。しかし、税務行政のための指針が優先的に行われるべきである。

我々は、簡素化がとても重要なことであると考えている。理由は、現状の方法では複雑性が高く、重大なリスクを生むからである。

我々は、以下の 3 点を強調したい。

- ▶ 税効果会計の使用を認めること。
- ▶ 調整を経ずに財務諸表からのデータの使用を認めること。完全に新しい基準を作るのは避けたい。
- ▶ UTPR 及び STTR の延期を求める。使用されるべきではないということではなく、試用期間を経て実施されるべきである。

主要なコメンテーター(discussant)の意見は、次のとおり。

Jane Gill (GlaxoSmithKline, Head of UK Tax)

我々は、企業や市民が繁栄できる持続可能な税制に賛同する。

税制は、産業分野によって価値の創造が異なることを認識し、明確で合理的な原則に基づくものでなければならない。

税制の枠組みは、経済成長を促進するためのイノベーティブな研究開発を可能にするものでなければならない。

OECD が、積極的に先行投資を行い、研究開発のリスクが高い製薬業界のようなビジネスモデルを考慮に入れることは重要である。

定式的な実態ベースの適用除外に加え、欠損金の繰越無制限の導入は、特定の納税者にその投資のライフサイクル上の理由で税金債務を課さないようにするために重要である。

また、我々は実態ベースの適用除外は、経済成長につながる投資を支援するカギとなると考えている。これがなければ、製薬業界における Pillar 2 による影響は大きいものになる。

2.4.2.3.2 コンサルテーションから派生した論点

主要な討論者(panelist)の意見は、次のとおり。

Ulrich Sauter (SwissHoldings, Global Head of Transfer Pricing Novartis International AG)

STTR は最も効率的ではないルールであると我々は考える。なぜなら、租税条約に依存し、取引に重きを置いた方法であるからである。そのため、STTR は、使用者に対して租税条約の詳細な知識が求められ、納税者と税務当局との間で取引に関する解釈の違いが生まれると考える。

我々は、各国による一方的な措置を避け、OECD との合意に沿った調和されたプロセスにするためには、STTR より UTPR ルールが好ましいと考える。しかし、UTPR は、企業や税務当局によって個々の支払を追跡する必要があるため、企業間や税務当局との共同作業が必要になり、この複雑さを上手く制御する必要がある。

Pia Dorfmueller (Partner, Dentons Europe LLP, for International Bar Association, Taxes Committee)

UTPR の提案は、とても複雑で IIR との重複のリスクが大きい。

UTPR の設計は、納税者や税務当局による負担が大きく、複雑である。ブループリントが提案する通り、UTPR は限定的な状況でのみ適用されるべきであり、UTPR と IIR は重複しないように設計されるべきである。

Pierre-Antoine Klethi (Senior tax associate, Loyens & Loeff)

我々が問題視している点は、Split owner rule と簡易化 IIR は、複雑化のリスクとルールの重複があることである。

どちらか一方のみを採用する方法もあるが、利害関係者がどちらかのルールから恩恵を受ける場合を考えると、我々はこの方法は現実的ではないと考える。

Pia Dorfmueller (Partner, Dentons Europe LLP, for International Bar Association, Taxes Committee)

UTPR は、複雑であるため、限定的な状況でのみ適用されるべきである。また、UTPR と IIR は重複して適用される可能性があり、これは防がなければならない。

我々は、管理の負担を減らすためには、CbCR レポート等の既存のコンプライアンスメカニズムを使用するのが良いと考える。

Derek Theurer (Business Roundtable, Vice President Tax & Fiscal Policy,)

米国の GILTI 税制は、厳格なグローバルミニマム税として既に実施されている。

そのため、Pillar 2 の多くのルールは、GILTI 税制と共存しなければならない。厳格なグローバルミニマム税として、GILTI 税制は、IIR に相当するもの(qualified IIR)として扱われるべきである。ブループリントにて記載されている共存原則に基づき、我々は GILTI 税制対象の企業は、他の国際的ルールの対象になるべきではないと考える。GILTI 税制は、複雑で納税者及び税務当局にとってはかなりのコンプライアンス負担である。追加の複雑でグローバルな最低課税ルールを米国企業に課すのは現実的ではない。我々は技術的観点からこの共存システムについては、さらなる検討が必要であると考えている。

Natalia Quiñones (Instituto Colombiano de Derecho Tributario)

我々は、STTR が必要であると考える。コロンビアを含めアフリカやラテンアメリカ等の発展途上国には親会社が少なく、IIR はほとんど実態のある収入を発展途上国にもたらさない。これによりこれらの発展途上国が課税権を持てるようになるのは、STTR であると我々は考える。

STTR の合理性を担保するためには、全ての他のルールに対して一貫性がなければならない。GloBE ルールの目的は最低課税を設定するものであり、STTR は、所得が非常に低い税率で課税されることを防ぐためのものである。

Renu Narvekar (Tata Consultancy Services, Global Head Tax)

STTR の前提は、とてもシンプルである。税務当局は損金の否認をすることによって課税権を行使することができる。これは、ETR を考慮するものではなく、特定の支払に対して表面税率を適用するものである。

しかしながら、支払ベースで適用されることやブレンディングを認めないことなど、STTR の課題はいくつかあると我々は考える。

主要なコメンテーター(discussant)の意見は、次のとおり。

Monika Wünnemann (BDI Federation of German Industries, Head of Department Tax and Financial Policy)

我々は Pillar 1 及び Pillar 2 の導入は、納税者と税務当局に膨大な負担がかかると考える。税の安定性や重複排除の観点から、Pillar 1 及び Pillar 2 の導入には多くの点で簡素化が必要とされる。

UTPR 及び IIR は、二国間の租税条約の変更が必要なく、国内法によって導入されることが可能である。しかし、STTR 及び SOR は、BEPS 防止措置実施条約を通じて二国間租税条約の変更が必要とされる。

また、我々は既に IIR を導入しているか、又は導入予定の国のリストを用意する必要があると考える。これは、Pillar 2 の簡素化及び企業の負担を減らす意味でも重要である。

Sol Picciotto (BEPS Monitoring Group, Coordinator)

我々は、Pillar 2 は、Pillar 1 と比べ、効果的な解決策を提案していると考ええる。

他方、パッケージの中には受け入れられないものも含まれている。特に問題なのは、異なったルールの適用における調整の難しさである。ルールの適用では IIR が優先とされているが、これでは不公平である。もし、IIR が CFC ルール(外国子会社合算税制)のモデルとされるのであれば、源泉国に課税権の優先権を与えることになる。また、STTR は、企業の立場だけでなく、税務当局の立場からも協力が必要になるため導入は難しくなる。また、このパッケージは、脱退又は保留ができないような包括的な多国間の協定が必要になる。

2.4.2.3.3 結語

結びとして、Marco Iuvinale 氏から、次のコメントが述べられている。

Marco Iuvinale, (the Chair of Working Party No. 11 on Aggressive Tax Planning)

我々は、簡素化及びさらなる複雑化の回避が必要であると考えます。タイミング差異に関しては、ブループリントに記載された繰越しアプローチが再考される可能性がある。また、我々は資本集約型産業のような特定の産業分野は、現状の設計では課題があるとの認識も得た。我々は、STTR を慎重に検討していく必要があると考えます。

第2節 欧州連合

1. 経緯

1.1 2020 年 1 月まで

1.1.1 2 つの指令案の公表

2018 年 3 月 21 日、欧州委員会(European Commission/Commission européenne)は、各 EU 加盟国における法人税の対象となりうる恒久的施設(permanent establishment)の概念を拡大し、事業には全体的又は部分的に実施されている「重要なデジタル存在(significant digital presence/présence numérique significative)」を含めるものとする指令案(Proposal for Council Directive)⁵⁹⁶を公表した。

当該デジタル存在指令案の第 4 条第 3 項は、重要なデジタル存在とは、デジタルインターフェイス⁵⁹⁷を通じてデジタルサービスが提供されるものであって、以下の条件の少なくとも一つを満たすものとして

- ① ある加盟国におけるデジタルサービス提供による売上が 700 万ユーロ超
- ② ある加盟国におけるデジタルサービスのユーザーが 10 万人超
- ③ ある加盟国におけるデジタルサービス提供のための契約数が 3,000 超

また、同じ 2018 年 3 月 21 日には、デジタルサービス税(digital service tax/taxe sur les services numériques、以下「DST」という。)の共通システムに関する指令案(Proposal for a COUNCIL

⁵⁹⁶ EUROPEAN COMMISSION, "Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence COM/2018/0147 final - 2018/072 (CNS)", Official website of the European Union (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52018PC0147> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日) なお、指令(directive)とは、そのまま EU 域内に適用されるわけではなく、個々の加盟国に立法化すべき内容を指示するものである。

⁵⁹⁷ デジタルインターフェイスとは、ユーザーによってアクセスできるウェブサイトやアプリケーションを含むソフトウェアを指す ("Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence", 3 条)。

DIRECTIVE on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services 以下「当該 DST 指令案」という。)も公表された⁵⁹⁸。

DST の主な骨格を構成する課税標準である対象収入、納税義務者、税率及び所得課税である法人税との関係について、当該 DST 指令案は次のように規定している。

まず、DST の課税標準となるべき課税収入について、当該 DST 指令案第 3 条は、以下のように規定している。

- ① デジタルインターフェイス⁵⁹⁹への広告の掲載
- ② 多方向的デジタルインターフェイスにおいてユーザー間のやりとりを可能にするもの、また、ユーザー間の物・サービスの提供を可能にするものも含まれる
- ③ デジタルインターフェイスにおけるユーザー及びユーザーの活動に関する収集されたデータの移送

次に、納税義務者について、当該 DST 指令案第 4 条は、以下のように規定している。

- ① 年間全世界収入 7 億 5,000 万ユーロかつ
- ② 欧州連合内における年間課税収入 5,000 万ユーロ

また、税率について、当該 DST 指令案第 8 条は、3%としている。

最後に、法人税との関係について、当該指令案の前文では、同一の収入が法人所得税と DST の対象になる二重課税の問題を緩和する観点から、加盟国において企業が納税した DST をどの国に対して納付したかに関わらず費用として法人所得税の課税標準から控除できるようにすることを想定している

⁶⁰⁰。

⁵⁹⁸ EUROPEAN COMMISSION, “”, Official website of the European Union

(https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_en.pdf 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

⁵⁹⁹ デジタルインターフェイスの定義はデジタル存在指令案における定義と同一である(脚注 597 参照)。

⁶⁰⁰ “Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services COM/2018/0148 final - 2018/073 (CNS)”, 前文 27 頁

なお、これらの指令案は、加盟国間の議論を経ても、本書執筆時点において合意には至っていない。
その背景として、指令案への合意には EU 加盟国の全会一致が必要であるところ、アイルランドのよう
に多国籍企業の利益が多く申告されている国や北欧の一部の国が合意に難色を示したとされている
⁶⁰¹。

1.2 2020 年 2 月から 2021 年 1 月までの動き

1.2.1 欧州委員会における経済回復施策と自主財源に係る議論

2020 年 5 月 27 日、欧州委員会は、Europe's moment: Repair and Prepare for the Next Generation(ヨーロッパの行動の時:回復と次世代への準備)という新型コロナウイルス感染症に関連する経済対策を発表した⁶⁰²。

この経済対策において、欧州委員会は、New Generation EU(EU 新世代)と題した 7,500 億ユーロの経済回復施策を長期の EU 予算の一部として提案し、また、本予算の財源についてその全額を金融市場から調達することとした。

当該調達した資金について、欧州委員会は、2028 年から 2058 年の EU 予算の中で償還することとし、公正かつ公平に償還を実施する観点から、自主財源の創設を提案する予定としている。自主財源の案としては、排出ガス取引スキーム、炭素国境調整メカニズム、大企業の活動に関連するもの及び経済のデジタル化に対応した適切な課税システムに係る OECD での議論も踏まえた上での新しいデジタル税(digital tax/taxe sur le numérique)の導入があげられている。

⁶⁰¹ Leigh Thomas, "EU ministers fail to break digital tax deadlock", Technology News, Reuters, 4th December 2018, (<https://www.reuters.com/article/us-eu-tax-digital/eu-ministers-fail-to-break-digital-tax-deadlock-idUSKBN1O22MR> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

⁶⁰² European Commission, "Europe's moment: Repair and Prepare for the Next Generation COM(2020) 456 final", Official website of the European Union, 27th May 2020 (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM:2020:456:FIN> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

特に新しいデジタル税に関して、欧州委員会は OECD と G20 による議論を積極的に支持するものの、国際的な合意が得られないのならば自身が行動するのにやぶさかでないとしている。なお、これらの提案は、それまで欧州委員会が自主財源として提案していた簡素化された付加価値税(VAT)及びリサイクル不可プラスチックに係るもの⁶⁰³に追加するものである。

また、同じ 2020 年 5 月 27 日、欧州委員会は、Financing the Recovery Plan for Europe と題した、New Generation EU に係る 7,500 億ユーロをどのように調達するのか説明する小冊子 (brochure)⁶⁰⁴を出している。

当該小冊子では、EU 予算の財源⁶⁰⁵についてより詳細に触れており、2021－2027 年度の後半において加えられる可能性のある新しいデジタル税を含む 4 つの追加自主財源を見込み歳入額と共に示している。

- ① 排出権取引に基づく自主財源：⁶⁰⁶ 対象を航空・海洋セクターに拡大した上で年間 100 億ユーロ

⁶⁰³ “Europe’s moment: Repair and Prepare for the Next Generation COM(2020) 456 final”, 4 頁。また、リサイクル不可プラスチックに係る自主財源とは、リサイクル不可プラスチックの包装ごみに従量制で加盟国からの拠出金を課す施策を指す。

⁶⁰⁴ European Commission, “Financing the Recovery Plan for Europe”· Official website of the European Union, 27th May 2020 (https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/factsheet_3_04.06.pdf 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

⁶⁰⁵ 過去数十年に渡って EU の財源は、関税及び加盟国からの付加価値税(VAT)及び総国民所得(gross national income/GNI)に応じた拠出によって賄われてきている。2018 年 5 月に、欧州委員会は、これらの財源を簡素化しつつも維持した上で、さらに新たな自主財源により歳入源を多角化することを提案している(European Commission, “Proposal for a COUNCIL DECISION on the system of Own Resources of the European Union, SWD(2018) 172 final”, Official website of the European Union, 2nd May 2018, (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52018PC0325> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)。なお、この提案は、議論途上である。

⁶⁰⁶ EU の排出権取引制度は、EU 域内企業や施設に二酸化炭素等の温暖化ガス排出量上限を割り当て、不足分をオークション市場で取引する制度である。排出権のオークション市場での売却により収入が得られることになる。European Commission, “Auctioning, Emissions Trading System”, Official website of the European Union (https://ec.europa.eu/clima/policies/ets/auctioning_en 閲覧日 2020 年 12 月 21 日)

- ② 炭素国境調整メカニズム:⁶⁰⁷ 年間 50 億から 140 億ユーロ
- ③ EU 単一市場から大きな利益を得ている大企業の活動に係る自主財源:⁶⁰⁸ デザインにもよるが年間約 100 億ユーロ
- ④ 世界年間売上 7 億 5,000 万ユーロ超の企業へのデジタル税: 年間 13 億ユーロ

これらの自主財源を合わせれば、市場から調達した New Generation EU の資金の償還及び利払いが可能であるとしている。

1.2.2 欧州理事会における自主財源に係る議論

2020 年 7 月 17-21 日、欧州理事会(European Council/Conseil européen)の特別会合が開催された。当該会合では COVID-19 からの回復及び多年度財政枠組み (Multiannual Financial Framework/MMF)が議論された。この中で、Next Generation EU について、COVID-19 からの回復には加盟国を経済的に支援するための例外的措置が必要とした上で、Next Generation EU で提案されている多年度財政枠組みを EU のメインツールと結論付けている。その上で、欧州理事会は、欧州委員会が資本市場から資金を調達することを許可している⁶⁰⁹。

また、当該会合では、2021-2027 年の多国間で財政枠組みの財源についても議論されており⁶¹⁰、欧州連合は今後数年間、自主財源制度の改革と新自主財源の導入に取り組むこととされた。

⁶⁰⁷ 炭素国境調整メカニズムとは、輸入品に対する二酸化炭素排出量に応じた課税を指す。European Commission, “EU Green Deal (carbon border adjustment mechanism)”, Official website of the European Union (<https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12228-EU-Green-Deal-carbon-border-adjustment-mechanism>- 閲覧日 2020 年 12 月 21 日)

⁶⁰⁸ 2020 年 5 月に発表された小冊子では内容について説明されていないが、後述の 2020 年 7 月の欧州理事会の結論で提案された金融取引税などがイメージされていたと考えられる。

⁶⁰⁹ European Union, “Special meeting of the European Council (17, 18, 19, 20 and 21 July 2020) – Conclusions EUCO 10/20”, European Council, 21st July 2020, p. 2 (<https://www.consilium.europa.eu/media/45109/210720-euco-final-conclusions-en.pdf> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

⁶¹⁰ “Special meeting of the European Council (17, 18, 19, 20 and 21 July 2020) – Conclusions EUCO 10/20”, 8 頁

最初のステップとして、リサイクル不可のプラスチックごみに係る新自主財源につき、2021 年 1 月に導入及び施行することとされた⁶¹¹。また、さらなる自主財源への基盤として、欧州委員会は、2021 年の前半に、炭素国境調整メカニズムとデジタル課金(digital levy/redevance numérique)に関する提案を行うこととした⁶¹²。なお、両制度につき、2023 年 1 月の導入が念頭に置かれている。同様に、航空機及び船舶への拡大も含め見直された排出権取引制度(ETS)に係る提案も行うこととされた。

加えて、欧州連合は、次期多年度財政枠組みにおいて、Next Generation EU に係る借入れの早期返済に充当するために、金融取引税(Financial Transaction Tax)も含めた他の自主税源の導入に関して検討を行うこととした。

1.2.3 欧州委員会委員長による施政方針演説

2020 年 9 月 16 日、欧州議会(European Parliament/Parlement européen)総会において、フォン・デア・ライエン欧州委員会委員長による施政方針演説(State of the Union address/Discours sur l'état de l'Union)が行われた⁶¹³。当該施政方針演説において、欧州は公正なグローバル化のために働くとした上で、グローバル化は所与の物としてあるわけではなく、公正さと公平な競争の土台に基づくことが重要であり、欧州は単独又はパートナーと共に動く準備があるとしている。その例として炭素国境調整メカニズムを挙げている。また、デジタル課税について、OECD と G20 の枠組みで合意に達する努力を惜しまないとしつつも、もし合意が長期的に持続可能な歳入をもたらす公正な税システムを欠く場合には、来年(2021 年)初めに提案を行うであろうと言及している。

⁶¹¹ リサイクル不可のプラスチック包装ごみ 1 キロ当たり 0.8 ユーロの率で計算される加盟国からの拠出金、"Special meeting of the European Council (17, 18, 19, 20 and 21 July 2020) – Conclusions EUCO 10/20", 64 頁

⁶¹² デジタル課金の内容は発表されておらず、2018 年 3 月の指令案に基づく DST との関係は明らかでない。ただし、各国の税ではなく、EU の財源としての性質から税(tax)という言葉から課金(levy)への表記を変更したとも考えられる。

⁶¹³ European Commission, "State of the Union Address by President von der Leyen at the European Parliament Plenary", Official website of the European Union, 16th September 2020
(https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/SPEECH_20_1655 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

1.2.4 OECD によるブループリント発表への反応

2020 年 10 月 13 日、G20 財務相・中央銀行総裁会議(議長国サウジアラビア・オンラインで開催)のタイミングに合わせて OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS は、2020 年 10 月 12 日に経済の電子化に伴う税制上の課題に対応するための Pillar 1 ブループリント(ネクサスと利益分配)と Pillar 2 ブループリント(グローバルミニマム課税)の 2 つのブループリントを発表し、パブリックコメントを求めた⁶¹⁴。

ブループリント発表直後に、税分野の専門誌である Tax Analysts のレポートでは、欧州委員会の広報担当者の見方を伝えている⁶¹⁵。当該レポートによると、欧州連合は OECD がブループリントを発表したことを歓迎し、当初予定されていた 2020 年末までに合意を得るという目標が達成できなくなり、新たな期限が 2021 年中頃になったことに理解を示し、新たな期限までに合意に達することに協力するとしている。他方で、欧州連合は OECD の新しい期限を尊重するとしつつ、OECD におけるプロセスが上手く行かない場合には、EU としてのデジタル課税に係る提案を行う可能性を否定していないと報じている。

1.2.5 欧州委員会による作業計画の公表

他方で、2020 年 10 月 19 日、欧州委員会は、2021 年委員会作業計画: 壊れやすい世界における活力のある連合(Commission Work Programme 2021: A Union of vitality in a world of fragility)

⁶¹⁴ OECD, “OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS invites public input on the Reports on Pillar One and Pillar Two Blueprints”, OECD, 12th October 2020 (<https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-invites-public-input-on-the-reports-on-pillar-one-and-pillar-two-blueprints.htm> 閲覧日 2020 年 12 月 21 日)

⁶¹⁵ Stephanie Soong Johnson, “EU Will Respect New OECD Deadline for Reaching Global Tax Deal”, 14th October 2020, Tax Analysts (<https://www.taxnotes.com/tax-notes-international/digital-economy/eu-will-respect-new-oecd-deadline-reaching-global-tax-deal/2020/10/19/2d2b7> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

と題した 2021 年の作業計画を発表している⁶¹⁶。当該作業計画においては、作業の柱の一つとしてデジタル時代に対応するヨーロッパ(A Europe fit for the digital age)を掲げており、コネクティビティ⁶¹⁷、スキル及びデジタル公共サービス等の各分野ごとに 2030 年に向けたロードマップを示すとしている。また、前提となる原則として、プライバシー及びコネクティビティへの権利、言論の自由及びデータの自由な移動とサイバーセキュリティを示している。

このデジタル時代への対応の文脈で、デジタル世界における公正性の確保の見地から、EU は長期的に持続可能な歳入をもたらす公正な税システムのための国際的合意に向けて作業を続けるとしている。そして、もしこの国際的合意が得られなかった場合、欧州委員会は、2021 年前半にデジタル課金(digital levy)の提案を行うとしている⁶¹⁸。また、当該作業計画の添付文書(Annexes)における各活動の工程表において、自主財源としてのデジタル課金(digital levy)の法案及びインパクトアセスメントに係る作業を 2021 年第二四半期までに行うとしている⁶¹⁹。

⁶¹⁶ European Commission, “Commission Work Programme 2021: A Union of vitality in a world of fragility COM(2020)690 final”, Official website of the European Union, 19th October 2020 (https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/2021_commission_work_programme_en.pdf 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

⁶¹⁷ コネクティビティとは、高度ネットワークである光ファイバーや 5G を通じたアクセス性や情報格差の解消を指す。European Commission, “Connectivity for a European Gigabit Society”, Official website of the European Union (<https://ec.europa.eu/digital-single-market/en/connectivity-european-gigabit-society> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

⁶¹⁸ “Commission Work Programme 2021: A Union of vitality in a world of fragility COM(2020)690 final”, 4 頁。

⁶¹⁹ European Commission, “ANNEXES to the Commission Work Programme 2021: A Union of vitality in a world of fragility COM(2020)690 final ANNEXES 1 to 4”, Official website of the European Union, 19th October 2020, p. 2 (https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/2021_commission_work_programme_annexes_en.pdf 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

1.2.6 デジタル課金へのロードマップ

2021 年 1 月 14 日に、欧州委員会はデジタル課金の Inception Impact Assessment(開始インパクトアセスメント)と題したデジタル課金へのロードマップを発表した⁶²⁰。当該ロードマップは、経済の電子化に伴う税制上の課題への対応についての EU の認識を示すとともに、デジタル課金に係る作業において検討する政策オプションを示している。同年 2 月 11 日まで当該ロードマップへのフィードバックが受け付けられている。また、当該ロードマップへのフィードバックと並行して、デジタル経済と課税の課題や解決策についてのパブリックコンサルテーションも同年 4 月 12 日まで行われている。

2. 報告書等

2.1 デジタル課金へのロードマップ

2.1.1 ロードマップの目的

欧州委員会が 2021 年 1 月 14 日に発表したデジタル課金へのロードマップ(Inception Impact Assessment)は、市民及び関係者に欧州委員会の計画を説明し、計画へのフィードバックを得て欧州委員会における作業の参考にすることを目的にしている⁶²¹。

2.1.2 問題の所在

デジタルビジネスと課税の問題の背景として、まず、デジタルビジネスは無形資産に多くを依存していることを挙げている。そしてデジタルビジネスはユーザーデータとユーザーによって作られたコンテンツを活用することによって多くの収益を挙げているとしている。しかしながらユーザーによって生み出された価値の多くは現在の課税システムでは補足されておらず、さらには、価値が創造された場所と課税

⁶²⁰ European Commission, “Inception Impact Assessment, Ares(2021)312667”, Official website of the European Union, 14th January 2021 ([https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=PI_COM:Ares\(2021\)312667](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=PI_COM:Ares(2021)312667) 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

⁶²¹ “Inception Impact Assessment, Ares(2021)312667”, 1 頁

の場所が一致していないとしている。デジタルビジネスは集積することなく規模の(scale without mass)利益を得ることができ、必ずしも重要な経済的存在がある国・地域で法人税を納付しているわけではないと指摘している。

結果、デジタルビジネスに従事する企業への非効率な課税及びデジタル産業の急速な発展は、デジタルビジネスとそれ以外のビジネスとの間の公平な競争の土壌を損なうとしている⁶²²。

2.1.3 政策オプション

このデジタル課金計画の目的はデジタルビジネスに従事している企業からより公平な貢献を求める施策の構築とされている。

OECD の Inclusive Framework において議論されている経済の電子化に伴う税制上の課題への対応に係る作業との関係については、現在進行中の OECD における議論を阻害するべきではなく、また、国際的な貿易紛争を悪化させないためにも、OECD における議論は十分考慮されて、デジタル課金計画における検討要素として取り込まれるべきとしている。そしてデジタル課金に係る施策は、OECD において議論されている国際的な合意にも合致するような形でデザインされるべきとしている。

また、OECD において国際的に検討されている施策に加え、欧州委員会は例えば以下のような政策オプションを検討する予定としている⁶²³：

- ① EU 内で一定のデジタル活動を行っている企業に適用される追加法人所得税
- ② EU 内での一定のデジタル活動が生み出す収入に対する税
- ③ EU 内での事業者間(business to business)で行われるデジタル取引に対する税

⁶²² “Inception Impact Assessment, Ares(2021)312667”, 1 - 2 頁

⁶²³ “Inception Impact Assessment, Ares(2021)312667”, 2 頁

また、政策オプションを検討した上で中心となるシナリオを作成するにあたっては、以下のような観点を検討要素にしている⁶²⁴：

- ① スコープ： デジタル経済で活動する企業の異なったビジネスモデルを考慮する
- ② 国際的な義務： 二重課税排除のための租税条約との関係も含む
- ③ 公正さ： 企業の規模、種類及び活動に関わらずインパクトを検討する
- ④ 潜在的な納税態度に係る反応： 新しく導入される税や課金の納付を回避する動機を軽減するような形で施策をデザインする
- ⑤ 将来を見通したデザイン： デジタル経済の将来の発展を見通し、企業に税に係る確実性を提供する

2.1.4 市民及び関係者へのコンサルテーション

当該ロードマップは 2021 年 2 月 11 日までフィードバックを受け付けている。並行して、デジタル課金の課題に対して関係者が見解を表明するパブリックコンサルテーションも 12 週間(2021 年 4 月 12 日まで)実施される⁶²⁵。

⁶²⁴ “Inception Impact Assessment, Ares(2021)312667”, 3 頁

⁶²⁵ “Inception Impact Assessment, Ares(2021)312667”, 4 頁

第3節 米国

1. 経緯

1.1 2020 年 1 月まで

1.1.1 グラスリー上院議員及びワイデン上院議員からムニューシン財務長官への書簡①

2019 年 1 月 29 日、上院財政委員会議長のチャック・グラスリー上院議員(共和党)及び同委員会有カメンバーであるロン・ワイデン上院議員(民主党)は、スティーブン・ムニューシン財務長官に対し、経済の電子化に伴う税制上の課題への対応のアプローチとして、米国に拠点を置く多国籍企業を標的にしたデジタルサービス税(以下「DST」という。)による外国政府の一方的な試みではなく、OECD が掲げている多国間での解決策への米国の関与をサポートする姿勢を示した書簡を送った⁶²⁶。これは、前財政委員会議長のオリン・ハッチ上院議員(共和党)及びワイデン上院議員(民主党)が、2018 年 10 月に欧州理事会議長及び欧州委員会委員長に送った書簡⁶²⁷の中で提唱した OECD による多国間協議への協力を再確認したものである。

1.1.2 グラスリー上院議員及びワイデン上院議員からムニューシン財務長官への書簡②

2019 年 6 月 24 日、フランスにおいて DST に関する法案の成立が見込まれることを受け、グラスリー上院議員及びワイデン上院議員は、ムニューシン財務長官に対し、フランス政府に DST 導入を再考さ

⁶²⁶ United States Senate Committee on Finance, “Grassley, Wyden Reaffirm Support for Treasury Engagement with OECD Process on Addressing Tax Challenges Arising from Digitalization”, Chairman’s news (<https://www.finance.senate.gov/chairmans-news/grassley-wyden-reaffirm-support-for-treasury-engagement-with-oecd-process-on-addressing-tax-challenges-arising-from-digitalization> 閲覧日 2020 年 10 月 31 日)

⁶²⁷ United States Senate Committee on Finance “Grassley, “Letter from Orrin G. Hatch and Ron Wyden to Donald Tusk and Jean-Claude Juncker”, United States Senate Committee on Finance (<https://www.finance.senate.gov/imo/media/doc/2018-10-18%20OGH%20RW%20to%20Juncker%20Tusk.pdf> 閲覧日 2020 年 12 月 15 日)

せるために、米国法下で認められたあらゆる手段を講じるように要請する書簡を送った⁶²⁸。

1.1.3 USTR によるフランス DST に関する調査の開始

2019 年 7 月 10 日、米国通商代表部(United States Trade Representative、以下「USTR」という。)は、1974 年通商法第 301 条⁶²⁹に基づきフランスの DST に関して調査を開始すると発表した⁶³⁰。なお、当該 DST は、調査開始時点においてフランスの議会で審議中であったが、2019 年 7 月 24 日に可決された。

1.1.4 USTR によるフランス DST に関する調査の結果報告

2019 年 12 月 2 日、USTR は、通商法第 301 条に基づく調査の結果を報告した⁶³¹。本報告において、フランスの DST は、不合理で差別的な負担を米国企業に負わせる制度であると結論付けられている。また、これに対応する観点から、約 24 億米ドルのフランス産製品⁶³²に対し、最大 100%の関税を

⁶²⁸ United States Senate Committee on Finance, “Grassley, Wyden Press Mnuchin Over French Government’s Proposed Digital Services Tax”, Chairman’s news (<https://www.finance.senate.gov/chairmans-news/grassley-wyden-press-mnuchin-over-french-governments-proposed-digital-services-tax> 閲覧日 2020 年 10 月 31 日)

⁶²⁹ 合衆国法典第 19 編 2411 条に編纂されている不公正な貿易慣行への対抗措置を定めた 1974 年通商法の条項。1988 年包括通商競争力法により強化された。また、合衆国法典第 19 編 2411 条は USTR の活動に関して成文化したものであり、通商法第 301 条は、合衆国法典第 19 編 2411 条を規定した議会にて可決された法令である。このため、合衆国法典第 19 編 2411 条の条文は通商法 301 条とも呼ばれている。

⁶³⁰ USTR, “Initiation of a Section 301 Investigation of France’s Digital Services Tax”, USTR (https://ustr.gov/sites/default/files/enforcement/301Investigations/Initiation_of_Section_301_Investigation.pdf 閲覧日 2020 年 11 月 26 日)

⁶³¹ USTR, “Report on France’s Digital Services Tax”, USTR, (https://ustr.gov/sites/default/files/Report_On_France%27s_Digital_Services_Tax.pdf 閲覧日 2020 年 11 月 26 日)

⁶³² チーズ、シャンパン、化粧品、ハンドバック、調理器具等

課すことを提案した⁶³³。

1.1.5 ムニューシン財務長官からアンヘル・グリア事務総長への書簡

2019 年 12 月 3 日、ムニューシン財務長官は、OECD のアンヘル・グリア事務総長に対し、経済の電子化に伴う税制上の課題への対応に関するプロジェクトに対して重大な懸念があることを表明した。当該書簡の中でムニューシン財務長官は、「ネクススルール及び独立企業原則に基づく利益配分ルールからの逸脱を強制するような制度になることを特に懸念している」と述べ⁶³⁴、経済のデジタル化に伴う広範な課題に対処するための Pillar 1 の目標は、セーフハーバー・ルール⁶³⁵によって「実質的に達成される」と主張した。一方、ムニューシン財務長官は、GILTI と類似したルールである Pillar 2 について米国が全面的に支持することも表明した。

1.1.6 グリア事務総長からムニューシン財務長官への書簡

2019 年 12 月 4 日、グリア事務総長は、2019 年 12 月 3 日付のムニューシン財務長官の書簡に対する返答を公表した。その返答の中でグリア事務総長は、議論に参加する 135 か国又は地域のそれぞれへの影響を考慮し、Pillar 1 がセーフハーバーの仕組みになるとは現時点では考えていないと述

⁶³³ USTR, “Notice of Determination and Request for Commerce Concerning Action Pursuant to Section 301: France’s Digital Services Tax”, USTR, (https://ustr.gov/sites/default/files/Notice_of_Determination_and_Request_for_Comments_Concerning_Action_Pursuant_to_Section_301_France's_Digital_Services_Tax.pdf 閲覧日 2020 年 11 月 26 日)

⁶³⁴ Department of the Treasury, “U.S. Treasury Secretary Sends Letter to OECD Secretary-General on Work to Address the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy”, OECD (<https://www.orbitax.com/news/archive.php/U.S.-Treasury-Secretary-Sends--40283> 閲覧日 2020 年 11 月 16 日)

⁶³⁵ セーフハーバー・ルールとは、企業が世界基準で第一の柱の対象になるかを選択できるものである。(OECD, “Addressing the Tax Challenges arising from the Digitalization of the Economy”, OECD, (<https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-addressing-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2020.pdf> 閲覧日 2020 年 12 月 22 日))

べている⁶³⁶。

1.2 2020 年 2 月から 2021 年 1 月まで

1.2.1 グラスリー上院議員及びワイデン上院議員による共同声明

米国の貿易相手国が導入を決定又は検討している DST に対して、USTR が通商法第 301 条に基づく調査の開始を告知したことを受け、2020 年 6 月 2 日、グラスリー上院議員及びワイデン上院議員は共同声明を発表し、米国企業を標的にした一方的かつ差別的な DST の調査は適切な措置であり、DST の導入は OECD の目的と相反し、OECD の手続きに反する行為であると述べた⁶³⁷。

1.2.2 フランスによる DST 徴収の延期

フランスが 2020 年 2 月 10 日に 2020 年 4 月及び 11 月に納税期限を迎える 2020 年分の DST の徴収を 2020 年 12 月まで延期する決定を下した⁶³⁸ことを受け、米国は当該関税の実施を保留するこ

⁶³⁶ OECD, “Letter from OECD to Treasury Secretary”, OECD, 4th December 2019

(<http://www.oecd.org/newsroom/letter-from-oecd-secretary-general-angel-gurria-for-the-attention-of-the-honorable-stein-waizman-secretary-of-the-treasury-united-states.htm> 閲覧日 2020 年 10 月 31 日)

⁶³⁷ Senate Finance Committee, “Grassley, Wyden Statement on USTR Investigation of Digital Services Taxes”, Senate Finance Committee (<https://www.finance.senate.gov/chairmans-news/grassley-wyden-statement-on-ustr-investigation-of-digital-services-taxes> 閲覧日 2021 年 2 月 16 日)

⁶³⁸ REPUBLIC France, “COMMUNIQUE DE PRESSE La Direction générale des Finances publiques confirme la possibilité de reporter jusqu'en décembre 2020 le paiement des acomptes de taxe sur les services numériques”, REPUBLIC FRANCE (https://minefi.hosting.augure.com/Augure_Minefi/r/ContenuEnLigne/Download?id=28CFB0EE-A20C-4848-A091-9B431FBC2453&filename=960%20-%20Suspension%20acomptes%20taxe%20services%20num%C3%A9riques.pdf 閲覧日 2020 年 11 月 26 日)

とを決め、OECD における協議の進展を待つこととした⁶³⁹。

1.2.3 USTR によるフランス以外の国の DST に関する調査の開始

2020 年 6 月 2 日、USTR は、通商法第 301 条に基づき、フランス以外の国の DST に関して調査を行うと発表した⁶⁴⁰。当該調査では、DST を導入した国又は導入を検討している国を調査対象とし、具体的には、オーストリア、ブラジル、チェコ共和国、欧州、インド、インドネシア、イタリア、スペイン、トルコ及び英国が調査対象国とされた。

1.2.4 ムニューシン財務長官からフランス、スペイン、イタリア及び英国の財務長官への書簡

2020 年 6 月 12 日、ムニューシン財務長官は、フランス、スペイン、イタリア及び英国の財務大臣に対し、Pillar 1 の議論を一時停止するよう呼びかける書簡を送付した。この書簡において、ムニューシン財務長官は、Pillar 1 についてセーフハーバーベースで導入されなければならないとし、この導入提案が却下されたことにより米国としては協議の行き詰まりを感じているとした。他方、Pillar 2 について、Pillar 1 よりも合意に近いとし、2020 年に合意に達するための交渉を全力でサポートするとした⁶⁴¹。

⁶³⁹ Federal Register, “Notice of Action in the Section 301 Investigation of France's Digital Services Tax”, Federal Register (<https://www.federalregister.gov/documents/2020/07/16/2020-15312/notice-of-action-in-the-section-301-investigation-of-frances-digital-services-tax> 閲覧日 2020 年 11 月 26 日)

⁶⁴⁰ USTR, “Initiation of Section 301 Investigations of Digital Services Taxes”, USTR (<https://ustr.gov/sites/default/files/assets/frn/FRN.pdf> 閲覧日 2020 年 11 月 26 日)

⁶⁴¹ Department of the Treasury, “Letter from Treasury Secretary to Finance Ministers of France, Spain, Italy, UK”, KPMG (<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/us/pdf/2020/06/tnf-mnuchin-oecd-jun19-2020.PDF> 閲覧日 2020 年 11 月 16 日)

1.2.5 フランス、スペイン、イタリア及び英国の財務長官からムニューシン財務長官への書簡

2020 年 6 月 17 日、上記 4 か国の財務大臣は、2020 年 6 月 12 日付のムニューシン財務長官の書簡に対する返答を行った⁶⁴²。この返答において、これらの国の財務大臣は、2020 年までに解決策を出すことは可能であるとしている。また、具体的には、既に OECD で進められている技術的な議論を基礎としながら、まずは、遠隔から現地の顧客に提供される自動化デジタルサービス(Automated Digital Service)⁶⁴³への課税方法に焦点を当てるといったフェーズごとに分けて実施するアプローチをとることにより、各国からコンセンサスを得る作業が容易になるとしている。更に、フェーズごとのアプローチにより、既に導入された又は導入が検討されている一国主義的な DST に対しての暫定的な措置について米国と協議することも可能となる、とも記している。

1.2.6 グラスリー上院議員及びワイデン上院議員による共同声明②

2020 年 6 月 18 日、グラスリー上院議員及びワイデン上院議員は、OECD における経済の電子化に伴う税制上の課題への対応に関する協議について共同声明を発表し、米国企業への DST の適用計画を再考するよう OECD 加盟国に促した。また、声明の中で両氏は、OECD との協議を継続する米国財務省をサポートする意思を明確にし、OECD に対しては、米国企業を標的にするような差別的な内容を含めずとも、各国からコンセンサスを得ることができる領域を包括的枠組みの中で検討するよう要請した⁶⁴⁴。

⁶⁴² Politico, “Letter from Ministries of France, Spain, Italy, UK to Treasury Secretary”, Politico (<https://www.politico.eu/wp-content/uploads/2020/06/Letter-Mnuchin-IT-FR-UK-SP-FINAL-SIGNED%E2%80%9494CLEANED.pdf> 閲覧日 2021 年 3 月 17 日)

⁶⁴³ OECD, “Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy”, OECD, (<https://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf> 閲覧日 2020 年 12 月 22 日)

⁶⁴⁴ Senate Finance Committee, “Grassley, Wyden Joint Statement on OECD Digital Economy Tax Negotiations”, Senate Finance Committee (<https://www.finance.senate.gov/chairmans-news/grassley-wyden-joint-statement-on-oecd-digital-economy-tax-negotiations> 閲覧日 2021 年 2 月 16 日)

1.2.7 USTRによる特定フランス産製品への従価税の課税措置の発動

2020年7月10日、USTRは、フランスのDSTに対する更なる対抗措置として、先に実施を保留した関税とは別に、特定のフランス産製品⁶⁴⁵に対し追加で25%の従価税の課税措置を発動すると発表した⁶⁴⁶。

1.2.8 グラスリー上院議員及びワイデン上院議員による共同声明③

2020年7月10日、グラスリー上院議員及びワイデン上院議員は、USTRがフランスのDSTへの対抗措置としてフランス産製品への関税措置⁶⁴⁷を発表したことを受け共同声明を発表し、報復的な関税措置は理想的ではないものの、米国企業を標的にした一国主義的且つ懲罰的な課税の撤回をフランス政府は拒否したため、米国政府としては他の選択肢がなかったと述べた。また、声明の中で両氏は、米国が設けている関税執行までの猶予期間について、フランス政府がDSTを再考する機会と捉えてOECDにおける多国間主義的な解決に向けた協議を継続することを望むと期待を寄せた⁶⁴⁸。

1.2.9 グラスリー上院議員及びワイデン上院議員による共同声明④

2020年7月22日、グラスリー上院議員及びワイデン上院議員は、英国で開始されたDSTについて共同声明を発表し、英国のDSTは米国企業を標的にした差別的課税措置であり、これまでの多国間主義的な解決への努力を無駄にし、また、米英貿易協定締結への道筋を不必要に複雑にしていると

⁶⁴⁵ 石鹸、化粧品、ハンドバック等

⁶⁴⁶ USTR, "Notice of Action in the Section 301 Investigation of France's Digital Services Tax", USTR (https://ustr.gov/sites/default/files/enforcement/301Investigations/France_Digital_Services_Tax_Notice_July_2020.pdf 閲覧日 2020年11月26日)

⁶⁴⁷ 本節 1.2.7 参照

⁶⁴⁸ Senate Finance Committee, "Grassley, Wyden Joint Statement on USTR Action on French Digital Services Tax", Senate Finance Committee (<https://www.finance.senate.gov/chairmans-news/grassley-wyden-joint-statement-on-ustr-action-on-french-digital-services-tax> 閲覧日 2021年2月16日)

述べた⁶⁴⁹。

1.2.10 USTRによるフランス以外の国のDSTに関する調査の結果報告

2021年1月6日、USTRは、インド、イタリア及びトルコのDSTの調査結果を発表し、これらのDSTは一般に認められている国際税務の原則から逸脱しており、米国の通商活動を制限するものであると結論付けた⁶⁵⁰。

1.2.11 USTRによるフランス産製品への従価税適用の無期限停止に関する税務通知の発表

フランス産製品に対する25%の従価税に関しては、措置決定日から180日後の2021年1月6日に施行される予定であったが、USTRは、当該関税の適用を無期限に延長することを決定した旨の通知を2021年1月12日に発表した⁶⁵¹。

1.2.12 USTRによる他国のDSTに関する調査の追加結果報告

2021年1月14日、USTRは、インド、イタリア及びトルコに加えて、オーストリア、スペイン及び英国のDSTについても、米国多国籍企業に対して差別的であり、米国の商業活動を不当に制限するもの

⁶⁴⁹ Senate Finance Committee, “Grassley, Wyden Statement on U.K. Digital Services Tax”, Senate Finance Committee (<https://www.finance.senate.gov/chairmans-news/grassley-wyden-statement-on-uk-digital-services-tax> 閲覧日 2021年2月16日)

⁶⁵⁰ Office of the United States Trade Representative, “USTR Releases Findings in DST Investigations”, Office of the United States Trade Representative (<https://ustr.gov/about-us/policy-offices/press-office/press-releases/2021/january/ustr-releases-findings-dst-investigations> 閲覧日 2021年1月14日)

⁶⁵¹ Federal register, “Notice of Modification of Section 301 Action: Investigation of France’s Digital Services Tax”, Federal Register (<https://www.federalregister.gov/documents/2021/01/12/2021-00425/notice-of-modification-of-section-301-action-investigation-of-frances-digital-services-tax> 閲覧日 2021年1月26日)

であるという結論を発表した⁶⁵²。

2. 報告書等

2.1 USTR による各国の DST に関する調査報告書

2.1.1 USTR による DST に関する報告書の概要

USTR は、2020 年 1 月 6 日にインド、イタリア及びトルコの DST に関する調査報告書、2021 年 1 月 14 日にオーストリア、スペイン及び英国の DST に関する調査報告書を発表している。USTR は、調査にあたり、DST に関するコメントを 2020 年 7 月 15 日まで募集し、合計 380 以上のコメントが利害関係者から寄せられた⁶⁵³。

2.1.2 インドの DST に関する調査報告書⁶⁵⁴

2.1.2.1 背景

USTR は、インドの 2020 年平衡税(Equalization Levy)⁶⁵⁵に関する 1974 年通商法第 301 条に基づく調査を 2020 年 6 月 2 日に開始した。調査は、他の DST とあわせてインド DST の米国企業に対する差別性、租税政策としての不適切性及び米国企業への負担の観点を中心に実施された。USTR が

⁶⁵² Office of the United States Trade Representative, “USTR Releases Findings and Updates in DST Investigations”, Office of the United States Trade Representative (<https://ustr.gov/about-us/policy-offices/press-office/press-releases/2021/january/ustr-releases-findings-and-updates-dst-investigations> 閲覧日 2021 年 1 月 19 日)

⁶⁵³ 寄せられたコメントは Federal eRulemaking Portal にて公表されている。General Services Administration, “Initiation of Section 301 Investigations of Digital Services Taxes”, Regulations.gov (<https://www.regulations.gov/document/USTR-2020-0022-0001> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

⁶⁵⁴ United States Trade representative, “Section 301 Investigation Report on India's Digital Services Tax”, United States Trade representative (<https://ustr.gov/sites/default/files/enforcement/301Investigations/Report%20on%20India%E2%80%99s%20Digital%20Services%20Tax.pdf> 閲覧日 2021 年 2 月 16 日)

⁶⁵⁵ インド DST のこと

調査にあたり募集した DST に関するコメントの中には、インド DST に関する利害関係者からのコメントが寄せられた⁶⁵⁶。USTR は、調査にあたりインド DST に関するインド政府との協議を 2020 年 11 月 5 日に実施したが、協議の内容について公表はされていない。

2.1.2.2 インド DST の概要

インド DST は、インドにて提供された広範囲のデジタルサービス⁶⁵⁷から獲得した収入に税率 2%を課すものである。インド DST は、インドの会社を除いたインド非居住者に対してのみ課税される。

2.1.2.3 調査結果

第 1 に、調査によるとインド DST は意図的に米国企業を差別的に対象にしている税制であるとされている。インド DST の課税対象は、インドの会社を除くインド非居住者のみである。同じデジタルサービスを同じ顧客に対して提供しているインドの会社と非居住者との間で課税の対象に差が出るのは、差別的であるとしている。

第 2 に、調査によるとインド DST は、不合理に国際課税原則に反しているとされている。インド DST 税制は、曖昧であり不明確なため税の安定性に欠け、曖昧さを回避するための公的なガイダンスの発行等の対策をしていないと記載されている。また、インド DST は、恒久的施設(以下「PE」という。)を持たない会社に対しても課され、また、法人の利益ではなく収入に課されることから国際課税原則に反する

⁶⁵⁶ 調査報告書には、「インド DST の独特な税制構造のために、納税対象企業は、申告に必要な情報を集める必要があり、また当該情報を得るためのシステムを構築し情報の追跡をしなければならない。また、インド DST の課税対象が広範囲にわたっており、納税義務者は自らの納税義務に関して把握が困難である。よって、ユーザーデータの情報収集をする必要がある非居住者の納税義務者には不合理的な負担をかけられている。」、「インド DST の課税対象は、ヨーロッパの DST と比べてもかなり広く、大きな懸念になっている。」等のコメントが寄せられたと記載されている。

⁶⁵⁷ 広範囲のデジタルサービスとは、デジタルプラットフォームサービス、デジタルコンテンツの販売、データ関連サービス等を含む。

と述べられている。

第 3 に、調査によると、インド DST は、米国企業に負担をかけているとされている。USTR の見込みによると、インド DST による米国企業の税負担額は、年間 3,000 万米ドルを超えるとされている。この膨大な税負担額の原因としては、インド DST は、他国の DST と比べ課税対象となるサービスが広範囲にわたり、所得ではなく収入に対して課税されることが挙げられている。さらに、納税に関する新しい報告義務等が課されるためコンプライアンス費用がかかることが指摘されている。インド DST の課税対象収入は、米国の法人税対象所得でもあるため二重課税になり、米国企業に負担をかけるとされている。

2.1.2.4 結論

調査では、インド DST は、不合理で差別的な負担を米国企業に負わせる制度であると結論付けられている。

2.1.3 イタリアの DST に関する調査報告書⁶⁵⁸

2.1.3.1 背景

2019 年 12 月 27 日にイタリアにおいてイタリア DST が施行されたことを受け、USTR はイタリア DST に関する 1974 年通商法第 301 条に基づく調査を 2020 年 6 月 2 日に開始した。調査は、他の DST とあわせてイタリア DST の米国企業に対する差別性、租税政策としての不適切性及び米国企業への負担の観点を中心に実施された。USTR が調査にあたり募集した DST に関するコメントの中には、イタ

⁶⁵⁸ United States Trade representative, “Section 301 Investigation Report on Italy’s Digital Services Tax”, United States Trade representative (<https://ustr.gov/sites/default/files/enforcement/301Investigations/Report%20on%20Italy%E2%80%99s%20Digital%20Services%20Tax.pdf> 閲覧日 2021 年 2 月 16 日)

リア DST に関する利害関係者からのコメントが寄せられた⁶⁵⁹ ⁶⁶⁰。

2.1.3.2 イタリア DST の概要

イタリア DST は、暦年において前年の世界収入が年間 7 億 5,000 万ユーロ以上あり、課税対象サービスからの世界収入が 550 万ユーロ以上の企業について課税対象としている。イタリア DST は、課税対象サービスからの収入にイタリアとの関連率⁶⁶¹を乗じた額に対して税率 3%が課される。課税対象サービスとは、デジタルプラットフォームのユーザーに対するターゲット広告の提供サービス、ユーザー同士が交流でき複数のユーザー間でモノやサービスの提供をすることができるデジタルインターフェイスの提供サービス及びデジタルインターフェイス上でのユーザーの活動から収集されたデータの転送をするサービスである。

2.1.3.3 調査結果

第 1 に、調査によると、イタリア DST は、意図的に米国企業を差別的に対象としている税制であるとされている。イタリア DST の収入閾値では、対象企業の 62%以上が米国企業であり、米国企業が市場を牽引しているサービスを課税対象にしていると述べられている。

第 2 に、調査によると、イタリア DST は、不合理に国際課税原則に反しているとされている。イタリア DST は、収入に基づく課税であり、課税対象法人の物理的な実態の有無を考慮していないとしている。

⁶⁵⁹ 調査報告書には、「イタリア DST は、年間収入が比較的多い企業を課税対象とした結果、アメリカのテクノロジー分野の大企業を対象にし、国内企業を対象外にしている。よって、収入閾値は、国によって課税対象を差別するためのものであり、これによりアメリカ企業をターゲットにし、差別をしている。」、「イタリア DST は、企業の利益ではなく収入に課税するため、赤字企業や利益率が低い企業にとっては、課税が企業に悪影響を及ぼす。」等のコメントが寄せられたと記載されている。

⁶⁶⁰ “Section 301 Investigation Report on Italy’s Digital Services Tax”

⁶⁶¹ イタリアとの関連率は、課税対象サービスごとに異なって計算される。例えば、デジタルプラットフォームのユーザーに対するターゲット広告の提供サービスの関連率は、収集された国内に存在するユーザーに関するデータに基づき提供されたターゲット広告数の割合である。

第 3 に、調査によると、イタリア DST は、米国企業に広範囲にわたり負担をかけているとされている。イタリア DST は、米国企業に納税義務による負担をかけるだけでなく、規制やガイダンスの導入が不十分であり、財務、管理、コンプライアンス上の負担をかけていると記載されている。また、米国企業は二重課税を受ける可能性があるとして述べられている。

2.1.3.4 結論

調査では、イタリア DST は、不合理で差別的な負担を米国企業に負わせる制度であると結論付けられている。

2.1.4 トルコの DST に関する調査報告書⁶⁶²

2.1.4.1 背景

USTR は、トルコ DST に関して 1974 年通商法第 301 条に基づく調査を 2020 年 6 月 2 日に開始した。調査は、他の DST とあわせてトルコ DST の米国企業に対する差別性、租税政策としての不適切性及び米国企業への負担の観点を中心に実施された。USTR が調査にあたり募集した DST に関するコメントの中には、トルコ DST に関する利害関係者からのコメントが寄せられた⁶⁶³。また、USTR は、トルコ DST に関するトルコ政府との協議を 2020 年 9 月 29 日に実施したが、協議の内容について公表はされていない。

⁶⁶² United States Trade representative, "Section 301 Investigation Report on Turkey's Digital Services Tax", United States Trade representative (<https://ustr.gov/sites/default/files/enforcement/301Investigations/Report%20on%20Turkey%E2%80%99s%20Digital%20Services%20Tax.pdf> 閲覧日 2021 年 2 月 16 日)

⁶⁶³ 調査報告書には、「トルコ DST は利益ではなく収入に課税されるため、法人税は収益に課税されるのが適切であるとされる国際課税原則に反している。」「トルコ DST の収入閾値は、意図的に小規模な国内企業を対象外にし、多国籍デジタルサービス提供者を対象にしている。」等のコメントが寄せられたと記載されている。

2.1.4.2 トルコ DST の概要

トルコ DST は、トルコ国内にて提供されたデジタル広告、デジタルコンテンツ販売、デジタルプラットフォームサービス等を含むサービスを課税対象にしている。現在の DST 税率は 7.5%だが、トルコ大統領によって最大 15%又は最小 1%まで一方的に変更することが可能である。トルコ DST は、課税対象デジタルサービスからの収入が国内で 2,000 万トルコリラ(約 200 万ユーロ)以上及び世界で 7 億 5,000 万ユーロ以上の法人が対象である。トルコ DST の課税対象サービスとは、デジタル環境下で提供された全ての種類の広告サービス⁶⁶⁴、デジタルコンテンツ⁶⁶⁵の販売、並びに視聴及び録音等のデジタル環境の提供又はデジタル環境下でユーザー同士が交流のできるサービス⁶⁶⁶である。

2.1.4.3 調査結果

第 1 に、調査によると、トルコ DST は、意図的に米国企業を差別的に対象にしている税制であるとされている。トルコ DST は、米国企業が世界的に牽引しているデジタルサービスのみを対象にしており、デジタル化されていない同様のサービスを対象外としていると記載されている。また、USTR の調査によると、トルコ企業を対象外にするために収入閾値が設けられており⁶⁶⁷、対象企業の内 69%は米国企業であるとされている。実際にトルコ議員の Salih Cora 氏は、2019 年 10 月 31 日に行われた予算案会議において、トルコ DST の収入閾値は、意図的にトルコ企業を対象外にするために設定したものであると述べていると記載されている。

第 2 に、調査によると、トルコ DST は、不合理に国際課税原則に反しているとされている。トルコ DST は、PE がトルコに存在していない企業も課税対象にしており、収入に基づく課税であるとされている。また、収入閾値及び DST 税率は、修正される可能性があるため、税の安定性に欠けていると述べられている。

⁶⁶⁴ 広告管理及びパフォーマンス測定サービス、データ転送及びユーザー管理、広告表示関連の技術的サービス等を含む。

⁶⁶⁵ コンピュータープログラム、アプリケーション、音楽、ビデオ、ゲーム等を含む。

⁶⁶⁶ ユーザー間で販売目的のサービスの提供又はモノやサービスの販売を促進するサービスを含む。

⁶⁶⁷ USTR の調査によると、トルコ DST の収入閾値により、トルコ企業は全て対象外になる。

第 3 に、調査によると、トルコ DST は、米国企業に広範囲にわたり負担をかけているとされている。USTR の調査によると、トルコ DST 税率は、7.5%と他国の DST 税率と比較して高税率であり、米国企業による合計納税負担額は、1 億米ドルを超えるとされている。また、納税するために新しい報告義務等が課されるため、コンプライアンス費用がかかると述べられている。また、米国企業は、二重課税のみならず、グループ内取引の免除規定の欠如から、場合によっては三重課税を受ける可能性があるとして記載されている。

2.1.4.4 結論

調査では、トルコ DST は、不合理で差別的な負担を米国企業に負わせる制度であると結論付けられている。

2.1.5 オーストリアの DST に関する調査報告書⁶⁶⁸

2.1.5.1 背景

USTR は、オーストリア DST に関して 1974 年通商法第 301 条に基づく調査を 2020 年 6 月 2 日に開始した。調査は、他の DST とあわせてオーストリア DST の米国企業に対する差別性、租税政策としての不適切性及び米国企業への負担の観点を中心に実施された。USTR が調査にあたり募集した DST に関するコメントの中には、オーストリア DST に関する利害関係者からのコメントが寄せられた⁶⁶⁹。また、USTR は、オーストリア DST に関するオーストリア政府との協議を 2020 年 12 月 21 日に実施

⁶⁶⁸ United States Trade representative, "Section 301 Investigation Report on Austria's Digital Services Tax", United States Trade representative (<https://ustr.gov/sites/default/files/files/Press/Releases/AustriaDSTSection301Report.pdf> 閲覧日 2021 年 2 月 16 日)

⁶⁶⁹ 調査報告書には、「オーストリア DST の国内収入閾値から判るように、デジタル広告サービスを提供しているオーストリア企業は小規模なためオーストリア DST から対象外になる可能性が高く、差別的である。」「オーストリア DST は、恒久的施設の有無に関わらず課税をするために国際課税原則に関している。」等のコメントが寄せられたと記載されている。

したが、協議の内容について公表はされていない。

2.1.5.2 オーストリア DST の概要

オーストリア DST は、年間世界収入が 7 億 5,000 万ユーロ以上であり、オーストリア国内のデジタル広告サービスから得た年間収入が 2,500 万ユーロ以上の場合に課税対象になる。オーストリア DST は、デジタル広告サービスから得た総収入の 5%に対して課される。デジタル広告サービスとは、デジタルインターフェイスにて提供された広告であり、特にバナー広告、サーチエンジン広告及び同等の広告サービスである。

2.1.5.3 調査結果

第 1 に、調査によると、オーストリア DST は、意図的に米国企業を差別的に対象にしている税制であるとされている。オーストリア DST の収入閾値は、多くのオーストリア中小企業を対象外にすると同時に過度に米国大企業に対して納税義務を課していると述べられている。Sebastian Kurz オーストリア大統領を含むオーストリア政府は、オーストリア DST は意図的に米国企業を対象にしている旨の発言をしていると記載されている。

第 2 に、調査によると、オーストリア DST は、不合理に国際課税原則に反しているとされている。オーストリア DST は、オーストリア国内に PE がない企業も対象にしており、また、利益ではなく収入に基づく課税であると述べられている。

第 3 に、調査によると、オーストリア DST は、米国企業に広範囲にわたり負担をかけているとされている。USTR の調査によると、米国企業による納税負担額の合計は、年間で数千万米ドルと推定され、納税に関する新しい報告義務等が課されるため、コンプライアンス費用がかかるとされている。また、米国企業は、二重課税を受ける可能性があると記載されている。

2.1.5.4 結論

調査では、オーストリア DST は、不合理で差別的な負担を米国企業に負わせる制度であると結論付けられている。

2.1.6 スペインの DST に関する調査報告書⁶⁷⁰

2.1.6.1 背景

USTR は、スペイン DST に関して 1974 年通商法第 301 条に基づく調査を 2020 年 6 月 2 日に開始した。調査は、他の DST とあわせてスペイン DST の米国企業に対する差別性、租税政策としての不適切性及び米国企業への負担の観点を中心に実施された。USTR が調査にあたり募集した DST に関するコメントの中には、スペイン DST に関する利害関係者からのコメントも寄せられた⁶⁷¹。

2.1.6.2 スペイン DST の概要

スペイン DST は、オンライン広告サービス、オンライン仲介サービス及びデータ転送サービスから獲得したデジタルサービス収入に対して税率 3%が課される。課税対象法人は、年間世界収入が 7 億 5,000 万ユーロ以上であり、課税対象デジタルサービスから得た年間収入が 300 万ユーロ以上の場合である。スペイン DST は、2021 年 1 月 15 日から施行予定である。

⁶⁷⁰ United States Trade representative, "Section 301 Investigation Report on Spain's Digital Services Tax", United States Trade representative (<https://ustr.gov/sites/default/files/files/Press/Releases/SpainDSTSection301Report.pdf> 閲覧日 2021 年 2 月 16 日)

⁶⁷¹ 調査報告書には、「スペイン DST の納税対象企業は、DST 納税に必要な情報を収集するために情報収集のシステム及び財務報告システムを再構築する必要があり、また新たな納税申告及び税務調査に対応しなければならず、法的にも財務的にもリスクが増える。」や「企業は、ユーザーデータ情報の収集には限界があるうえに、現状のデータは DST のコンプライアンス目的で収集していないため、現状収集しているデータに基づいて DST の納税額を計算するのは不適切である。」等のコメントが寄せられたと記載されている。

2.1.6.3 調査結果

第 1 に、調査によると、スペイン DST は、意図的に米国企業を差別的に対象にしている税制であるとされている。USTR の調査によると、対象企業 39 社のうち、米国企業は約 64%を占める 25 社を占めているとされている。仮に収入閾値を設けない場合、国籍に係わらない全ての対象企業は 249 社になると見込まれており、収入閾値の設定は、米国企業を意図的に対象とする目的と考えられると述べられている。また、スペイン DST の課税対象サービスは、いずれも米国企業が世界を牽引している分野であるため、意図的に米国企業を対象にしていると記載されている。

第 2 に、調査によると、スペイン DST は、不合理に国際課税原則に反しているとされている。スペイン DST が、利益ではなく収入に基づく課税であり、法人の存在実態に係わらず課税対象とするものであるためと記載されている。

第 3 に、調査によると、スペイン DST は、米国企業に広範囲にわたり負担をかけているとされている。USTR の見積もりでは、暦年の 2021 年において課税対象企業は総額 9 億 6,800 万ユーロの税金負担を強いられると述べられている。また、課税対象法人は、納税に関する新しい報告義務等が課されるため、コンプライアンス費用がかかると記載されている。

2.1.6.4 結論

調査では、スペイン DST は、不合理で差別的な負担を米国企業に負わせる制度であると結論付けられている。

2.1.7 英国の DST に関する調査報告書⁶⁷²

2.1.7.1 背景

USTR は、英国 DST に関して 1974 年通商法第 301 条に基づく調査を 2020 年 6 月 2 日に開始した。調査は、他の DST とあわせて英国 DST の米国企業に対する差別性、税務方針としての不適切性及び米国企業への負担の観点を重点的に行われた。USTR が調査にあたり募集した DST に関するコメントの中には、英国 DST に関する利害関係者からのコメントも寄せられた⁶⁷³。

2.1.7.2 英国 DST の概要

英国 DST は、ソーシャルメディアプラットフォーム、検索エンジン及びオンライン市場から得た課税対象となるデジタルサービス収入に税率 2%を課すものである。英国 DST の課税対象法人は、デジタルサービス収入が年間 5 億ポンドを超え、英国内のデジタルサービス収入が年間 2,500 万ポンドを超える法人である。英国 DST は、2020 年 4 月 1 日より納税義務が課される。

2.1.7.3 調査結果

第 1 に、調査によると、英国 DST は、意図的に米国企業を差別的に対象にしている税制であるとされている。英国のフィリップ・ハモンド財務大臣は、2018 年 10 月 29 日のスピーチにおいて、英国 DST は、英国スタートアップではなくデジタル大企業を対象にしている旨を発言していると記載されている。また、英国 DST の課税対象サービスは、いずれも米国企業が世界を牽引しているサービスであると述

⁶⁷² United States Trade representative, “Section 301 Investigation Report on the United Kingdom’s Digital Services Tax”, United States Trade representative (<https://ustr.gov/sites/default/files/files/Press/Releases/UKDSTSection301Report.pdf> 閲覧日 2021 年 2 月 16 日)

⁶⁷³ 調査報告書には、「利益ではなく収入に基づく課税は、事業遂行上の費用(例えば研究開発費や資本支出等)を考慮しておらず、投資やイノベーションを阻害する要因につながる。」「多くの課税対象企業は、英国 DST 施行前に遡って課税対象の収入を計算しなければならない可能性がある。」等のコメントが寄せられたと記載されている。

べられている。

第 2 に、調査によると、英国 DST は、不合理に国際課税原則に反しているとされている。英国 DST は、利益に基づくものではなく、収入に基づくものであり、二重課税の可能性もあると述べられている。また、英国 DST は、施行前より納税義務が発生し、PE がいない企業も対象にするなど国際課税の原則に反すると記載されている。

第 3 に、調査によると、英国 DST は、米国企業に広範囲にわたり負担をかけているとされている。USTR の調査によると、英国 DST は米国企業における管理及びコンプライアンス費用に関する負担を増加させると記載されている。

2.1.7.4 結論

調査では、英国 DST は、不合理で差別的な負担を米国企業に負わせる制度であると結論付けられている。

3. 今後の動向

前述の通り、USTR による各国 DST の調査は開始され、その調査結果に関しても続々と報告されている。しかし、2020 年大統領選挙によりジョー・バイデン新大統領が誕生して間もないため議会や委員会が始まっておらず、今後各国 DST 導入への対抗措置等の実施及びその時期については不透明である。

第4節 英国

1. 経緯

1.1 2020 年 1 月まで

1.1.1 迂回利益税及びその他租税回避を防止する一連の措置

1.1.1.1 概要

英国では、多国籍企業グループの高度にデジタル化されたビジネスモデルに対応する観点に加え、英国内で収入が生じている一方で、それらの収入に係る英国での税を支払っていないビジネスを対象とする観点から、次の 3 つの措置が導入されている⁶⁷⁴。

- ▶ 迂回利益税
- ▶ 一定の使用料の支払に対する源泉徴収税の対象の拡大
- ▶ 無形資産に係るオフショア受領規定

1.1.1.2 迂回利益税

迂回利益税は、2015 年度財政法案により導入され、2015 年 4 月 1 日に施行された⁶⁷⁵。迂回利益税は、多国籍企業グループによる租税回避を防止する観点から、次のいずれかに該当する場合を対象としている。

- ▶ 外国法人が英国における活動に対する恒久的施設（以下「PE」という。）の認定を人為的に回避

⁶⁷⁴ HM Treasury, “Corporate tax and the digital economy: position paper”, GOV.UK

(https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/661458/corporate_tax_and_the_digital_economy_position_paper.pdf 閲覧日 2020 年 12 月 15 日)

⁶⁷⁵ 財政法 2015、The National Archives, “Finance Act 2015”, legislation.gov.uk

(<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2015/11/part/3/enacted> 閲覧日 2020 年 12 月 15 日)

する場合⁶⁷⁶

- ▶ 英国に課税拠点をもつ法人（外国法人を含む）が、経済的実質のない取引や事業体を用いる場合⁶⁷⁷

上記に該当する場合、納税者は国内から迂回された利益⁶⁷⁸に対して、通常の法人税の最高税率⁶⁷⁹を上回る 25%の税率が課されることとなる⁶⁸⁰。

なお、迂回利益税は、法人税とは区別される新たに独立した税体系であり、租税条約の対象とならないものとされている⁶⁸¹。

また、迂回利益税が課税された利益に対して法人税又は外国税が課される場合、迂回利益税からの税額控除を認めることにより、二重課税が排除されている。

1.1.1.3 一定の使用料の支払に対する源泉徴収税の対象の拡大

2016 年度財政法案により、2016 年 6 月 28 日以降、下記に関連した支払は、使用料に係る源泉徴

⁶⁷⁶ 財政法 2015 第 3 部 80 条及び 81 条

⁶⁷⁷ 財政法 2015 第 3 部 86 条及び 87 条

⁶⁷⁸ 国内から迂回された利益の算定に際して、英国法人により迂回された利益には移転価格税制による算定方法が適用され、外国法人により迂回された利益には PE の帰属利益に基づく算定方法が適用されることとなる。"Finance Act 2015"

⁶⁷⁹ 英国の通常の法人税率は 19%である。Government Digital Service, "Policy paper Corporation Tax main rate at 19% in 2020 and charge and main rate for 2021", GOV.UK (<https://www.gov.uk/government/publications/changes-to-corporation-tax-rates-from-1-april-2020/corporation-tax-main-rate-at-19-in-2020-and-charge-and-main-rate-for-2021> 閲覧日 2021 年 12 月 13 日)

⁶⁸⁰ 財政法 2015 第 3 部 79 条

⁶⁸¹ HMRC, "Diverted Profits Tax Guidance DPT 1690", GOV.UK (https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/768204/Diverted_Profits_Tax_-_Guidance__December_2018_.pdf 閲覧日 2020 年 12 月 15 日)

収税の対象となった⁶⁸²。

- ▶ 英国内に所在する PE が行う使用料の支払⁶⁸³
- ▶ 迂回利益税において PE の認定を人為的に回避したものと認定された場合にその利益に関連して行われた使用料の支払

源泉徴収税率につき、前者は 20%であり、後者は 25%である⁶⁸⁴。

なお、後者に関して、国外法人から他の国外法人への使用料の支払も源泉徴収税の対象⁶⁸⁵となる可能性がある点に対して留意が必要である。

1.1.1.4 無形資産に係るオフショア受領規定

無形資産に係るオフショア受領規定 (offshore receipts in respect of intangible property、以下「ORIP 規定」という。)は、2019 年財政法⁶⁸⁶により導入され、2019 年 4 月 6 日に施行された⁶⁸⁷。

ORIP 規定は、英国との間で租税条約を締結していない国又は地域の居住者である外国法人に対して

⁶⁸² 財政法 2016 第 1 部 40 条

⁶⁸³ 英国内に所在する PE が行う使用料の支払先は英国内及び英国外を問わないこととされる。

⁶⁸⁴ 所得税法 2007 第 15 部 7 章 906 条 5 項

⁶⁸⁵ 国外法人から他の国外法人への使用料の支払に関する英国における源泉徴収義務は、支払者である国外法人に課される。The National Archives, "Finance Act 2016", [legislation.gov.uk](https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2016/24/pdfs/ukpga_20160024_en.pdf)
(https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2016/24/pdfs/ukpga_20160024_en.pdf 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

⁶⁸⁶ 英国では、毎年英国政府から財政法案が公表されており、法案が国王の裁可を受けた後に財政法となる。法案の発表の時期は通常 3 月であるが、9 月若しくは 10 月に公表される場合もある。財政法は、独立した規定若しくは以前に施行された規定を修正した形の規定となる。

⁶⁸⁷ The National Archives, "Finance Act 2019", [legislation.gov.uk](https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2019/1/schedule/3/enacted)

(<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2019/1/schedule/3/enacted> 閲覧日 2020 年 12 月 15 日)

直接所得税を課すものである⁶⁸⁸。

1.1.2 DST

1.1.2.1 2018 年財政法における提案

2018 年 10 月 29 日、フィリップ・ハモンド財務大臣は、2018 年財政法において、2020 年 4 月 1 日からデジタルサービス税(以下「DST」という。)を導入することを提案した⁶⁸⁹。

1.1.2.2 コンサルテーション文書の公表

2018 年 11 月 7 日、財務省は、DST の詳細な制度の概要及び実施方法に関する暫定的なコンサルテーション文書を公表した⁶⁹⁰。当該文書では、OECD が主導する経済の電子化に伴う税制上の課題への対応に関するプロジェクトに対して期待を寄せる一方で、相互的な解決策が確立するまでの暫定的な措置として、一定のデジタル化されたビジネス活動への適切な課税について検討する必要があるとされている⁶⁹¹。また、当該文書では、ユーザーの参加が価値の源泉であると合理的に考えられる次のようなデジタル化されたビジネスを、DST の対象としている。

▶ ソーシャルメディアプラットフォーム

▶ 検索エンジン

⁶⁸⁸ HMRC, “Internal Manual INTM620210”, GOV.UK (<https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm620210> 閲覧日 2020 年 12 月 15 日)

⁶⁸⁹ HM Treasury and HMRC, “Policy paper Budget 2018”, GOV.UK (<https://www.gov.uk/government/publications/budget-2018-documents/budget-2018> 閲覧日 2020 年 12 月 15 日)

⁶⁹⁰ HM Treasury and HMRC, “Digital Service Tax Consultation”, GOV.UK (https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/754975/Digital_Services_Tax_-_Consultation_Document_FINAL_PDF.pdf 閲覧日 2020 年 12 月 15 日)

⁶⁹¹ “Digital Service Tax Consultation”

▶ オンライン市場

1.1.2.3 DSTに関する法案の公表

2019年7月11日、DSTに関する法案及びガイダンスが公表された⁶⁹²。本法案及びガイダンスは、2018年11月7日に公表されたコンサルテーション文書からわずかに定義面での修正が行われたのみであり、DSTに関する概念についての変更はない⁶⁹³。

1.2 2020年2月から2021年1月まで

1.2.1 2020年度財政法案

2020年3月11日、リシ・スナック財務大臣は、2020年度の予算案を公表した⁶⁹⁴。当該予算案において、DSTは、2020年4月1日から施行されることとされた⁶⁹⁵。

2020年3月19日、2020年度の財政法案が公表された。DSTに関する法案は、当該財政法案の第2部に記載され、いくつかの定義面での変更を除き、2019年に公表された法案と同様であった。

2020年7月22日、当該財政法案は、委員会においていくつかの修正がなされた後、可決された⁶⁹⁶。また、DSTは、2020年4月1日に遡及して施行された。

⁶⁹² UK Government, "Introduction of the new Digital Service Tax" UK Government (<https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-new-digital-services-tax> 閲覧日 2021年11月26日)

⁶⁹³ UK Parliament, "Finance Bill AS AMENDED IN PUBLIC BILL COMMITTEE", UK Parliament (<https://publications.parliament.uk/pa/bills/cbill/58-01/0142/HCB142%20Finance%20compare.pdf> 閲覧日 2020年12月15日)

⁶⁹⁴ HM Treasury, "Policy Paper Budget 2020", HM Treasury (<https://www.gov.uk/government/publications/budget-2020-documents/budget-2020> 閲覧日 2020年12月15日)

⁶⁹⁵ "Policy Paper Budget 2020"

⁶⁹⁶ UK Parliament, "Finance Act 2020", UK Parliament (<https://services.parliament.uk/Bills/2019-21/finance.html> 閲覧日 2020年12月15日)

なお、英国歳入関税庁 (Her Majesty's Revenue and Customs、以下「HMRC」という。) は、2020 年 3 月 19 日に、DST の構造と詳細⁶⁹⁷に関するマニュアルを公表している⁶⁹⁸。

2020 年 12 月、HMRC は DST の構造と詳細に関するマニュアルに軽微なアップデートを行った。このアップデートでは、オンラインサービスの意義及びデジタルサービス収入の対象となる例示について一部更新がなされているが、全体として 2020 年 3 月 19 日に公表された当初の DST の構造と詳細に関するマニュアルと同様の内容であった。

2. 報告書等

2.1 2020 年度の財政法案⁶⁹⁹ (DST に関する部分に限る)

2.1.1 概要

DST は、UK デジタルサービス所得に基づいて課税される。DST には申告義務がある。また、会計期間によって課税対象期間が定められている。

本財政法案の構成は、以下の通りである。

- ▶ 「2.1.2 デジタルサービス収入、UK デジタルサービス収入等」では UK デジタルサービス収入及びその他の重要な事項を定義している。
- ▶ 「2.1.3 課税方法」では DST の課税方法について規定している。
- ▶ 「2.1.4 申告義務等」では DST に係る申告義務及び申告要件について規定している。

⁶⁹⁷ 2020 年 3 月 19 日に公表された DST の構造と詳細に関するマニュアルは、財政法案で公表された DST に関して、その概要を含めた構造と詳細を説明している。2.1 では財政法案を説明しているが、その説明に当たっては、適宜本マニュアルを参照している。

⁶⁹⁸ HMRC, "Digital Service Tax Manual", HMRC (<https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/digital-services-tax/dst01200> 閲覧日 2020 年 12 月 15 日)

⁶⁹⁹ 財政法第 2 部、The National Archives, "Finance Act 2020", [legislation.gov.uk](https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2020/14/contents/enacted) (<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2020/14/contents/enacted> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

- ▶ 「2.1.5 グループ、親会社及びメンバーの意義」ではグループ及び関連する事業体の概念を定義している。
- ▶ 「2.1.6 会計期間、グループ勘定の定義」では、会計期間、発生する収入の意義及び会計に関連する概念を定義している。
- ▶ 「2.1.7 その他」では、補足規定及び一般規定を定義している。

2.1.2 デジタルサービス収入、UK デジタルサービス収入等

2.1.2.1 デジタルサービス活動の意義⁷⁰⁰

デジタルサービス活動とは、以下を提供する活動をいう。

- ▶ ソーシャル・メディア・サービス
- ▶ インターネット検索エンジン
- ▶ オンライン市場

ソーシャル・メディア・サービスは、以下の全てを満たすオンラインサービスをいう。

- ① ユーザー間での交流の促進(ユーザー間から生じるコンテンツの交流を含む)を主な目的又は目的の一つとしている
- ② ユーザーから生じるコンテンツが他のユーザーにも利用可能であることが大きな特徴であるサービス

インターネット検索エンジン⁷⁰¹は、主な目的がインターネットを経由してユーザーにウェブページや情報の検索を可能にさせるオンラインサービスをいう。なお、インターネット検索エンジンの内、単独のウェブサイトや類似の関連ウェブサイトの検索のみを行う機能についてはデジタルサービス活動の対象から除外されている。

⁷⁰⁰ 財政法第2部43条

⁷⁰¹ 具体的には、ユーザーによる検索入力が可能であり、検索エンジンがユーザーの入力内容を基に関連したウェブページや情報を見つけ出すサービスをいう。

オンライン市場は、以下の要件を満たすオンラインサービスをいう。

- ① ユーザーによる特定のモノの販売を円滑化させることを主な目的又は目的の一つとしている。
- ② サービスによって、ユーザーが他のユーザーに対して特定の財の販売、広告及び販売に係る特定の財の提供が可能となる。

なお、ソーシャル・メディア・サービス及びオンライン市場の定義は、事実テスト及び目的テストに基づいている⁷⁰²。

事実テストは、デジタルサービス活動がソーシャル・メディア・サービス及びオンライン市場の定義に該当するかどうかの判断を目的としている。例えば、ユーザーによって作成されるコンテンツを他のユーザーに利用させることがソーシャル・メディア・サービスの重要な特徴であり、ユーザー間での販売若しくは広告を促進させる活動がオンライン市場の重要な特徴であるとされている。

目的テストは、対象となるデジタルサービス活動のプラットフォーム⁷⁰³の内、補助的又は付随的な活動を除外することを目的としている。例えば、コンテンツを提供するウェブサイトのコメント欄は、ソーシャル・メディア・サービスを提供する活動には含まれない。他方で、単独のディスカッションフォームとして機能するプラットフォーム⁷⁰⁴はその対象となる可能性がある。

2.1.2.2 デジタルサービス収入の意義⁷⁰⁵

デジタルサービス収入は、デジタルサービス活動に関連しグループ内で生じる収入の合計をいう。

デジタルサービス活動に関連して収入が生じる場合は、正当かつ合理的な範囲でその活動に関連し

⁷⁰² HMRC, "Digital Service Tax Manual", HMRC (<https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/digital-services-taxdst18100> 閲覧日 12 月 22 日)

⁷⁰³ デジタルサービス活動のプラットフォームとは、その主なサービスの目的若しくはサービスの目的の一部がユーザー間の交流を促進させることやユーザーが行う販売を円滑化する機能を持つプラットフォームをいう。

⁷⁰⁴ 単独のディスカッションフォームとは、その主な目的が、ユーザーと他のユーザーの交流を円滑化するプラットフォームをいう。

⁷⁰⁵ 財政法第 2 部第 40 条

て生じたものとして扱われる。

2.1.2.3 UK デジタルサービス収入の意義⁷⁰⁶

UK デジタルサービス収入は、デジタルサービス収入のうち、UK ユーザーに帰属するものをいう。

また、次の 5 つのケースのうち、ケース①から③のいずれかに該当する場合は、収入が UK ユーザーに帰属するものとして取り扱われ、また、ケース④又はケース⑤のいずれかに該当する場合は、正当かつ合理的な範囲で収入が UK ユーザーに帰属するものとして取り扱われる。

- ▶ ケース①：その収入がオンライン市場における収入で、手数料や配送料など市場取引によって生じるものであり、UK ユーザーが取引の当事者となるケース。
- ▶ ケース②：その収入がオンライン市場における収入であり、英国内で特定の住居及び土地に関連して生じるケース。
- ▶ ケース③：その収入がオンライン市場における収入であり、特定のサービス、物品及び資産のオンライン広告に関連して生じるほか、その広告が UK ユーザーによって支払われているケース。
- ▶ ケース④：その収入がオンライン広告における収入で、ケース①から③のいずれにも当てはまらず、その広告が UK ユーザーによって閲覧若しくは消費されるケース。
- ▶ ケース⑤：ケース①から④のいずれにも当てはまらず、UK ユーザーに関連して生じるケース。ケース⑤に当てはまる収入は一般的に定期購読費及び特定のコンテンツにアクセスできる会員費を含むその他の収入とされる。

なお、ケース②でいう英国内で特定の住居及び土地に関連して生じることにに関して、収入が住居の提供又はオンライン市場における住居の提供に関連する財やサービスの提供に該当する場合には住居に関連して生じるもの、収入が不動産及び土地に係る権利の販売又はオンライン市場における不動産及び土地に係る権利の販売に関連する財やサービスの提供に該当する場合には土地に関連して生じ

⁷⁰⁶ 財政法第 2 部第 41 条

るものとして取り扱われる⁷⁰⁷。

2.1.2.4 ユーザー及び UK ユーザーの意義⁷⁰⁸

ユーザーとは、デジタルサービス活動に関連する者と定義される。ただし、以下についてはユーザーから除外される。

- ▶ デジタルサービス活動の提供者及び提供者と同じグループに属しているメンバー
- ▶ 事業を目的としてデジタルサービス活動を行う提供事業者の従業員⁷⁰⁹

UK ユーザーとは、以下を満たすと合理的に想定できるユーザーをいう。

- ▶ 通常、国内に所在している個人
- ▶ 英国内にビジネスを確立している法人

2.1.2.5 オンライン金融市場に関する除外⁷¹⁰

オンライン金融市場は、オンライン市場に該当しないものとして取り扱われ、除外対象となる。

オンライン金融市場とは、そのオンライン市場において会計年度内に生じる収入の半分以上が、金融商品取引、為替取引に関連する市場のことである。

オンライン金融市場が除外される理由としては、オンライン金融市場において提供される金融商品や

⁷⁰⁷ 財政法第 2 部第 42 条

⁷⁰⁸ 財政法第 2 部第 44 条

⁷⁰⁹ 事業を目的としてデジタルサービス活動を行う提供事業者の従業員とは事業目的でデジタルサービスを利用しているグループ内のすべての法人の従業員を意味している。例えば、グーグルの社員が正確にターゲットとなる広告制作を確認するためにグーグル検索エンジンを使用した場合は対象外となる。しかし、そのグーグル検索エンジンが私的目的で使用された場合にはこの定義の対象となる。

⁷¹⁰ 財政法第 2 部第 45 条

金融サービスには厳しい規制が設けられており、金融事業者及びオンライン金融市場からユーザーへの金融商品及びサービスの提案及び接触にも制限があることが挙げられている⁷¹¹。また、規制により金融サービスはローカル化されているため、現状の移転価格のルールにおいて収益は把握可能と述べられている⁷¹²。

2.1.3 課税方法

2.1.3.1 閾値⁷¹³

閾値は、以下のとおりである。

- ① グループのデジタルサービス収入の合計額が 5 億ポンドを超えている
- ② グループの UK デジタルサービス収入が 2,500 万ポンドを超えている。

会計年度が 1 年未満の場合、上記の①及び②で述べられた閾値は期間按分される。

2.1.3.2 DST の課税⁷¹⁴

2.1.3.2.1 概要

このセクションは会計年度におけるグループに関連した閾値の要件が満たされた場合に適用される。また、会計年度内に生じた UK デジタルサービス収入については、グループ内の個別の会社それぞれに DST の課税が生じることとなる。

⁷¹¹ HM Treasury, "Digital Services Tax: response to the consultation", GOV.UK

(https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/816389/DST_response_document_web.pdf 閲覧日 2021 年 1 月 13 日)

⁷¹² "Digital Services Tax: response to the consultation"

⁷¹³ 財政法第 2 部第 46 条

⁷¹⁴ 財政法第 2 部第 47 条

2.1.3.2.2 計算の手順

会計年度内に DST の課税対象となる法人についての DST の計算は、以下の手順となる。

- ▶ ステップ 1: 会計年度内において、グループのメンバーに生じた UK デジタルサービス収入を合計する。
- ▶ ステップ 2: ステップ 1 の合計額から 2,500 万ポンドを控除する。
- ▶ ステップ 3: ステップ 2 で 2,500 万ポンドを控除した課税標準額を基に 2%の税率を乗じる。その計算結果がグループの DST の課税対象額となる。
- ▶ ステップ 4: 各法人の会計年度における DST の納付額は、ステップ 3 において計算されたグループの DST の課税対象額に、グループ全体の UK デジタルサービス収入に占めるその法人に帰属する収入の割合を乗じて算出される。

2.1.3.3 代替ベースでの課税⁷¹⁵

グループは UK デジタルサービス収入に係る 2%の標準計算の代わりとして、選択制の課税計算を使用し、DST の納付額の計算をすることができる。この選択規定は、以下に分類されるデジタルサービス活動(以下「特定のデジタルサービス活動」という。)と関連がある収入の場合に、そのデジタルサービス活動に関連して生じる収入ごとに適用することが可能である⁷¹⁶。

- ▶ ソーシャル・メディア・サービスに関連して生じる収入
- ▶ インターネット検索エンジンに関連して生じる収入
- ▶ オンライン市場に関連して生じる収入

グループがこの選択を行う場合、DST の納付額は以下の手順により計算される。

⁷¹⁵ 財政法第 2 部第 48 条

⁷¹⁶ グループがソーシャル・メディア・サービスを 2 つとインターネット検索エンジンを 1 つ提供していた場合には、それぞれのデジタルサービス活動から生じる収入ごとに選択規定を適用することが可能となる。

- ▶ ステップ 1: グループのメンバーに生じた UK デジタルサービス収入金額の合計を算出する。
- ▶ ステップ 2: ステップ 1 で算出した合計額をそれぞれの特定のデジタルサービス活動に関連して生じる収入に分類する。
- ▶ ステップ 3: ステップ 2 において算出したそれぞれの特定のデジタルサービス活動による収入が 2,500 万ポンドに関連する割合を乗じた額を超えた場合、その超えた部分の金額がそれぞれの特定のデジタルサービス活動からの純収入となる。関連する割合は、ステップ 2 におけるそれぞれの特定のデジタルサービス活動に関連して生じる収入金額をステップ 1 のグループ全体の UK デジタルサービス収入金額で除することにより算出する。
- ▶ ステップ 4: それぞれ分類されたグループのデジタルサービス活動に関連して生じる収入の営業利益率を計算する。営業利益率はステップ 2 で分類した特定のデジタルサービス活動に関連して生じる収入金額から関連する営業費用を控除した額を、ステップ 2 で分類した特定のデジタルサービス活動に関連して生じる収入金額で除することにより算出する。
- ▶ ステップ 5: ステップ 3 において計算されたそれぞれの特定のデジタルサービス活動による純収入にステップ 4 において計算された営業利益率を乗じたものに、さらに 0.8 を乗じた額がそれぞれの特定のデジタルサービス活動における課税対象額となる。なお、特定のデジタルサービス活動に該当しないその他の収入については、純収入の 2%が課税対象額となる。
- ▶ ステップ 6: ステップ 5 において算出した各課税対象額を合計することにより、グループ全体の課税対象額となる。

なお、ステップ 4 に関して、関連する営業費用⁷¹⁷とは、一定の費用を除外した特定の分類の UK デジタルサービス収入⁷¹⁸の稼得に関連するグループ内の費用をいう。また、一定の費用とは、商業上の利子に関する費用、事業又は事業の一部の買収に帰属する費用、通常の事業とは別に発生する費用⁷¹⁹、固定資産及び無形資産の価値評価の変更の結果として生じる費用、及び税金に関する費用をい

⁷¹⁷ 財政法第 2 部第 49 条

⁷¹⁸ 特定の分類の UK デジタルサービス収入とは 2.1.3.3 で述べられた、選択規定の適用を受けることができる収入の分類である。

⁷¹⁹ 通常の事業とは別に発生する費用とは通常の事業目的以外の過程で発生する費用である。(例: 法人の事業はビールの販売であるが、関係のない宇宙航空部品の配達に費用がかかってしまった場合。)

う。費用が特定の分類の UK デジタルサービス収入の稼得に起因している場合、その特定の分類の UK デジタルサービス収入に関連する営業費用として扱われる。

2.1.3.4 一定のクロスボーダー取引に関する救済措置⁷²⁰

一定のクロスボーダー取引とは、下記の全ての要件に該当するオンライン市場取引をいう。

- ▶ グループ内の法人によってオンライン市場が提供されている場合
- ▶ 外国ユーザーが取引の当事者である場合⁷²¹
- ▶ 取引に関連するグループに生じる収入のすべて又は一部が外国の DST⁷²²の課税対象となる場合

これらの一定のクロスボーダー取引についてグループの DST 申告書内で申請することにより、一定のクロスボーダー取引から生じる UK デジタルサービス収入は 50%に軽減される。

2.1.3.5 納付期限⁷²³

会計年度における DST の納付期限は、会計年度の終了の次の日から 9 か月以内である。

2.1.4 申告義務等

2.1.4.1 代表メンバー (responsible member)⁷²⁴

⁷²⁰ 財政法第 2 部第 50 条

⁷²¹ 外国ユーザーとは通常英国外に居住していると合理的に考えられるユーザーのことである。

⁷²² 外国の DST とは外国ユーザーの居住地で課される DST と同等の税のことである。

⁷²³ 財政法第 2 部第 51 条

⁷²⁴ 財政法第 2 部第 52 条

グループの親会社が以下のすべての要件を満たす代表メンバーを指名する場合を除き、グループの親会社が代表メンバーとなる。

- ▶ グループのメンバーであること
- ▶ 法人であること
- ▶ グループの親会社が以下の①及び②に掲げる義務を履行する代表メンバーを書面で指名した場合
 - ① このパートによって課される義務
 - ② グループのメンバーに課された DST の納税に関する義務

なお、代表メンバーとして指名を受けたものが①及び②の義務を履行する権限を与えられていない、又は義務を果たしていないと HMRC が判断する場合、HMRC は当該指名を取り消すことができる。

2.1.4.2 代表メンバーに変更が生じた場合における義務の連続等⁷²⁵

新たな代表メンバーに対する義務には、グループに関連する以前の代表メンバーによって生じた義務が含まれる。また、関連する期間以前に、以前の代表メンバーによって行われた義務のすべてが新たな代表メンバーによって行われたものとして扱われる。

2.1.4.3 閾値を超過した場合における HMRC に対する通知義務⁷²⁶

グループが閾値を超過し申告を要する最初の会計年度の終了後 90 日以内に、代表メンバーは HMRC に対して特定の情報を通知しなければならない。また、グループに関連する情報が変更となった場合、代表メンバーはその変更から 90 日以内に HMRC に対して変更を通知しなければならない。

⁷²⁵ 財政法第 2 部第 53 条

⁷²⁶ 財政法第 2 部第 54 条

2.1.4.4 申告義務⁷²⁷

会計年度においてグループが閾値を超える場合、代表メンバーは該当会計年度及び次年度以降において DST 申告を提出しなければならない。

2.1.5 グループ、親会社及びメンバーの意義

2.1.5.1 グループ、親会社の意義⁷²⁸

親会社とは、会計基準による連結グループの子会社ではない関連する事業体又は会計基準による連結グループを構成しない関連する事業体である。グループとは、親会社と適用される会計基準によりその親会社の子会社として定義された事業体から構成される。

2.1.5.2 関連する事業体の意義⁷²⁹

関連する事業体とは、法人、若しくは株式又はその他持分(other interests)が株式市場⁷³⁰に上場されており、株式又はその他持分の 10%以上について特定の株主の保有を受けていない事業体をいう。

2.1.5.3 グループの連続性の意義⁷³¹

本規定は、グループの連続性について規定しており、ある期間(以下「期間 2」という。)におけるグル

⁷²⁷ 財政法第 2 部第 56 条

⁷²⁸ 財政法第 2 部第 57 条

⁷²⁹ 財政法第 2 部第 58 条

⁷³⁰ 法人税法 2010 第 24 部第 1 章第 1137 条

⁷³¹ 財政法第 2 部第 59 条

ープと従来の期間(以下「期間 1」という。)におけるグループとの連続性について定めることを目的としている。期間 2 におけるグループの親会社が期間 1 におけるグループの親会社であり、期間 1 と期間 2 を通じてグループの親会社である場合、期間 2 におけるグループは期間 1 におけるグループと同一として扱われる。

2.1.5.4 結合された事業体の取扱い⁷³²

複数の事業体が、グループの親会社であり相互に結合されている場合に適用される。

例えば、A 法人の株式に付された権利の性質上、その A 法人の株式の譲渡又は取得に際して、B 法人の株式も同様に譲渡又は取得する必要がある場合、A 法人と B 法人は結合された事業体として取り扱われる。

この場合、一方の事業体は、他方の事業体の子会社とするみなし親会社とされ、DST においてグループの親会社⁷³³として扱われる。

2.1.6 会計期間、グループ勘定の定義等

2.1.6.1 会計期間及びグループ会計の定義⁷³⁴

最初のグループ会計期間は、2020 年 4 月 1 日から始まり、会計期間の終了の日又は 2021 年 3 月 31 日のどちらか早く到来する日までの期間となる。翌期のグループ会計期間は最初のグループ会計期間の翌日から開始され、会計期間の終了日もしくは 1 年間が経過した日のどちらか早く到来する日までの期間となる。2020 年 4 月 1 日以後に設立された場合のグループ会計期間は、そのグループの設立日から最初の会計期間の終了の日又は 1 年間が経過した日のどちらか早く到来する日まで

⁷³² 財政法第 2 部第 60 条

⁷³³ 本節 2.1.5.1 を参照

⁷³⁴ 財政法第 2 部第 61 条

の期間となる。

グループ会計は、グループの親会社と子会社の連結会計もしくは親会社の連結会計を参照する。

2.1.6.2 グループ会計期間が会計期間と一致しない場合の収入及び費用の取扱い⁷³⁵

グループ会計期間が会計期間と一致しない場合は、別会計期間にて認識された収入及び費用のうち重複する日数に応じた収入及び費用を計算し、該当する会計期間に調整することとされている。

2.1.6.3 会計期間において収入が生じる、又は費用が認識されることの意義⁷³⁶

適用会計基準⁷³⁷に従ってグループ会計が作成された期間において、損益計算書に認識された収入及び費用、又は連結対象外とされなければ損益計算書に認識される収入及び費用等は、その期間において認識される収入又は費用として扱われる。

2.1.6.4 適用会計基準の意義⁷³⁸

グループ会計における適用可能な会計基準の意義とは以下をいう。

- ① 英国において一般に公正妥当と認められた会計原則(以下「UKGAAP」という。)
- ② 利用可能な国外の GAAP 基準⁷³⁹
- ③ HMRC によって定められた特別基準
- ④ 国際会計基準(以下「IAS」という。)

⁷³⁵ 財政法第 2 部第 62 条

⁷³⁶ 財政法第 2 部第 63 条

⁷³⁷ 本節 2.1.6.4 を参照

⁷³⁸ 財政法第 2 部第 64 条

⁷³⁹ カナダ、中国、日本、韓国及び米国の会計基準をいう。

2.1.7 その他

2.1.7.1 租税回避防止措置⁷⁴⁰

本規定は、一連の租税回避行為から生じる税務上の便益を正当かつ合理的な範囲内で調整する租税回避規定を設けている。その行為の目的や目的の一部が税務上の便益を得ることである場合、関連する租税回避行為とみなされる。しかし、その行為の目的である税務上の便益が合理的であり、規定の明示的又は黙示的な原則並びに規定の政策趣旨と比較し妥当であると認められる場合は、租税回避には該当しない。

税務上の便益とは以下を含むとされる。

- ▶ 課税の回避又は課税額の減少
- ▶ 税の還付
- ▶ 課税額の査定に対する回避行為
- ▶ 納税の繰越し又は税還付の前払

2.1.7.2 DST に関するレビュー⁷⁴¹

財務省は 2025 年期末前にデジタルサービス税制について見直し、レビューレポートを作成しなければならない。

3. 今後の動向

DST に関するガイダンスにおいて、適切かつ長期的な解決策が発効した場合には DST の適用を停止することを確約する (The Government has committed to disapplying the DST once an

⁷⁴⁰ 財政法第 2 部第 65 条

⁷⁴¹ 財政法第 2 部第 71 条

appropriate long-term solution is in place.) ことが明記されているため⁷⁴²、OECD が主導する経済の電子化に伴う税制上の課題への対応に関するプロジェクトにおいて一定のコンセンサスが得られた場合には適用が停止されることが想定される。

また、2020 年財政法において 2025 年末までのレビューが義務付けられていることから⁷⁴³、上記プロジェクトにおいて一定のコンセンサスが得られなかった場合には、再度の改正が行われる可能性がある。

⁷⁴² HMRC, “Digital Services Tax Manual DST01400I”, GOV.UK (<https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/digital-services-tax/dst01400> 閲覧日 2020 年 12 月 15 日)

⁷⁴³ UK Government, “Finance Act2020 Part2 Para71(1)”, UK Government (<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2020/14/section/71/enacted> 閲覧日 2020 年 12 月 15 日)

第5節 ドイツ

1. 経緯

1.1 2020 年 1 月まで

1.1.1 4 か国財務大臣による声明公表

2017 年 9 月 7 日、ドイツ、フランス、イタリア及びスペインの財務大臣は、「デジタル経済下で運営されている企業に対する課税の共同イニシアティブ」という声明を公表した⁷⁴⁴。本声明では、欧州委員会 (European Commission) に対して、デジタル企業が欧州で得た収入に対していわゆる平衡税 (Equalization tax) を課す構想に基づき、EU 法と整合的かつ効果的な解決策を検討するよう要請している。

1.1.2 ドイツとフランスによる共同宣言

2018 年 12 月 4 日、ドイツは EU 経済・財務相理事会 (Economic and Financial Affairs Council) (以下「ECOFIN」という。)において、フランスと共同宣言を発表した⁷⁴⁵。本共同宣言では、次の 5 つが表明されている⁷⁴⁶。

▶ 大規模デジタル企業に対する公平で効果的な税制を構築するという決意の再確認

⁷⁴⁴ Ministero dell'Economia e delle Finanze, "Political Statement – Joint Initiative on the Taxation of Companies Operating in the Digital Economy", Ministero dell'Economia e delle Finanze (https://www.mef.gov.it/inevidenza/banner/170907_joint_initiative_digital_taxation.pdf 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

⁷⁴⁵ European Council, "Franco-German joint declaration on the taxation of digital companies and minimum taxation", Council of the European Union, 4th December 2018 (<https://www.consilium.europa.eu/media/37276/fr-de-joint-declaration-on-the-taxation-of-digital-companies-final.pdf> 閲覧日 2020 年 10 月 31 日)

⁷⁴⁶ "Franco-German joint declaration on the taxation of digital companies and minimum taxation"

- ▶ 経済のデジタル化及び租税回避により生じた課題に対処する提案について、OECD が 2020 年までに合意に達することへの期待と、OECD での結論を直ちに EU 法に導入することのコミットメント
- ▶ 欧州委員会及び欧州連合理事会(Council of the European Union)に対する次の 2 つの要請
 - ▶ DST に関する指令案において広告に関して課税範囲とし、収入の 3%に課税する変更を検討すること
 - ▶ 適切な時期に OECD の作業に沿ったデジタル経済への課税及び最低課税に関する指令案を提出すること
- ▶ 欧州連合理事会に対する、法的拘束力のある DST に関する指令案を早期に導入すること、国際的な解決策が合意されない場合に 2021 年 1 月 1 日から DST を施行すること、また、各国の国内法においてより広い課税ベースを導入することを指令案が妨げないようにすることの要求
- ▶ 2021 年 1 月 1 日までに、国際的な解決策が合意され、かつ EU 法に導入された場合には、DST に関する指令案の導入を多数決により撤回すること。

なお、本共同宣言の後においても、欧州委員会及び欧州連合理事会は、DST に関する指令案の変更、OECD の作業に沿った指令案の提出、DST に関する指令案の法制化を行っていない。

1.1.3 オーラフ・ショルツ財務大臣のスピーチ

2019 年 5 月 8 日、オーラフ・ショルツ財務大臣は、第 6 回国際課税シンポジウムで、企業に対する公平な課税を行うための新たな国際的なイニシアティブの必要性についてスピーチを行った⁷⁴⁷。そのスピーチにおいては、OECD で検討されている経済の電子化に伴う税制上の課題への対応の議論がドイツに与える影響と、新たな国際的なイニシアティブとしてのミニマム・タックス・ルールに関する意見が述べられた。

⁷⁴⁷ Bundesfinanzministerium, "A minimum tax will ensure greater fairness in international tax law",

Bundesfinanzministerium (<https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Reden/2019/2019-05-08-speech-150-DTA.html> 閲覧日 2020 年 10 月 31 日)

まず、OECD で検討されている経済の電子化に伴う税制上の課題への対応の議論がドイツに与える影響については、Pillar 1 を念頭に、ドイツが輸出国であることを踏まえると、ドイツの税収に不利に働く可能性があることが示された⁷⁴⁸。

次に、ミニマム・タックス・ルールについては、各国間の租税競争を全て排除することは、租税が各国の裁量の基づくことに鑑みれば現実的ではないが、他国を犠牲とし限られた国のみが利益を享受する租税競争は防止すべきであるとの考えが示された。

なお、そのスピーチの中では、ミニマム・タックス・ルールの目的として、次の 3 つがあげられている。

- ▶ 脱税及びダンピング防止への取組み、特に中小企業のための公平な課税の促進
- ▶ グローバルレベルでの課税権の配分
- ▶ 税収の確保

また、あわせて、ミニマム・タックス・ルールは、次の 3 つの観点から、迅速に実施可能との考えが示された。

- ▶ ミニマム・タックス・ルールは公平な課税であることから、本ルールの導入に伴い、いかなる国も以前と比較し税収が減少することはないと考えられる。
- ▶ ミニマム・タックス・ルールは、デジタル分野だけでなくあらゆるビジネスセクターの分野を対象としている。
- ▶ ミニマム・タックス・ルールは、米国の税制における新ルールであるグローバル無形資産低課税所得 (GILTI) 税制と共通しており、米国と協調している。

⁷⁴⁸ なお、この点に関して、欧州において主要なコンサルティング会社の 1 つである Copenhagen Economics は、ドイツの法人所得税に係る税収が 17% 減少するという試算を公表している。Helge Sigurd Næss-Schmidt, Dr Gerdis Marquardt, Dr Palle Sørensen, "THE IMPACT OF AN EU DIGITAL SERVICE TAX ON GERMAN BUSINESSES", bevh (<https://www.copenhageneconomics.com/dyn/resources/Publication/publicationPDF/2/462/1539953034/181019-dst-report.pdf> 閲覧日 2020 年 11 月 30 日)

1.1.4 マーティン・クライエンバウム OECD 租税委員会議長兼ドイツ連邦財務省国際税務局長の発言

2019 年 6 月 3 日から 4 日、マーティン・クライエンバウム OECD 租税委員会議長兼ドイツ連邦財務省国際税務局長は、OECD 年次税務会議において、税制の安定の必要性を強調した⁷⁴⁹。また、これを成し遂げる唯一の方法は、予見性及び確実性が確保されていることであると述べた。

加えて、クライエンバウム委員長兼局長は、公平な課税について明確な答えはなく、各国が様々な見解を有したまま国際的な議論が継続していることに懸念を示した。このような状況を解決するためには、129 の地域で構成される BEPS における包摂的枠組みが、コンセンサスに基づく公平な課税並びに税の予見性と確実性を確保する方法として最も適しているという見解を示した。

1.1.5 財務省プレスリリース

2019 年 6 月 13 日、財務省は、G20 後にプレスリリース⁷⁵⁰を公表した。

プレスリリースでは、G20 において、各国によるミニマム・タックス・ルールへの合意の必要性が強調されたことが述べられた。

加えて、プレスリリースでは、低税率の国における税率とミニマム・タックスの税率との差について、各国は課税権を有することとなると述べられた。この原則については、財務省が以下の具体例とともに記載している。

▶ 例 1: ミニマム・タックスの税率よりも税率の低いカリブ海沿岸諸国に子会社を有する国内会社。

⁷⁴⁹ OECD, "Conference on Competition and the Digital Economy - 3 June 2019 - OECD Conference Centre", OECD (<https://www.oecd.org/newsroom/conference-on-competition-and-the-digital-economy-3-june-2019-oecd-conference-centre.htm> 閲覧日 2020 年 12 月 15 日)

⁷⁵⁰ Bundesministerium der Finanzen, "G20-Treffen der Finanzminister & Notenbankgouverneure in Fukuoka", Bundesministerium der Finanzen (https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Internationales_Finanzmarkt/G7-G20/20190609-G20-Fukuoka.html 閲覧日 2020 年 11 月 9 日)

- ▶ 例 2: 外国会社の子会社である国内会社が、ライセンス料に低税率で課税する国に所在するグループ会社に多額のライセンス料を支払い、その支払についてドイツにおいて損金算入が認められている場合。

1.2 2020 年 2 月から 2021 年 1 月まで

ドイツは、2020 年 2 月から 2021 年 1 月にかけて、特段の動きがみられなかった。背景には、2020 年 7 月から 2020 年 12 月にかけて欧州連合理事会議長国であったことが考えられる。

2. 報告書等

現時点において、経済のデジタル化に対応した税制改正に関する検討は公表されておらず、また、関連する報告書等も公表されていない。

3. 今後の動向

経済のデジタル化に対応したドイツ独自の税制の検討等に関する具体的な予定は、公表されていない。

第6節 フランス

1. 経緯

1.1 2020 年 1 月まで

1.1.1 YouTube/Netflix 税

1.1.1.1 改正法律の施行

2017 年 9 月 21 日、オーディオビジュアル・コンテンツ提供に対する課税制度を改正する法律⁷⁵¹が施行された。

本改正以前のオーディオビジュアル・コンテンツ提供に対する課税制度⁷⁵²はフランス居住者であるエンドユーザーに対するビデオ記録メディア⁷⁵³の販売及びレンタルに係る売上を対象として 5.15%の税を課すものであり、また、その納税義務者はフランス居住者である事業者に限られていた。

本改正では、課税対象及び納税義務者が次のとおり拡大され、また、その名称も「物理的又はオンライン上でのオーディオビジュアル・コンテンツの提供に対する課税」に変更された。

- ▶ 課税対象は、有償又は無料オンラインビデオサイトに問わず、広告及びスポンサーから得た収入
- ▶ 納税義務者は、フランスの消費者に対して事業を行っている非居住者である事業者
- ▶ 税率は、2020 年以前まで 2%の課税。ただし、ポルノグラフィック又は暴力的なコンテンツの提供から得た収入に対しては 10%の課税⁷⁵⁴

⁷⁵¹ Rpublique France, "Décret n° 2017-1364 du 20 septembre 2017 fixant l'entrée en vigueur des dispositions du III de l'article 30 de la loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013 et des I à III de l'article 56 de la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016", Legifrance (<https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000035595843/> 閲覧日 2020 年 11 月 26 日)

⁷⁵² 租税一般法典第 1609 条 sexdecies B

⁷⁵³ DVD、Blu-ray 等

⁷⁵⁴ ポルノグラフィック及び暴力的なコンテンツ内容の判断基準及び分類に関しては、フランスの文部科学省によって分類されている。判断される要素としては、そのコンテンツが性的な性質を含んでいるか、又は、暴力を扇動する性質を持っていないかが主な基準となる。

なお、本改正以降、本制度は、一般に、「YouTube/Netflix 税」といわれる。

また、同法律では、以下の該当提供者及び特定サイトでのアクティビティを考慮した補正もなされている。

- ▶ オーディオビジュアル・コンテンツへの無料アクセスを提供している者は、課税対象額から 10 万ユーロを控除
- ▶ オーディオビジュアル・コンテンツを提供しているサイトは課税対象外

本課税は、フランスにおける創造的芸術への資金繰りの支援を目的としているため、フランス映画を含む国際映画等に関するオーディオビジュアル・コンテンツは課税対象外である。

2019 年 12 月 28 日、本税制の税率は、2%から 5.15%に改正され⁷⁵⁵、2020 年 1 月 1 日から施行された⁷⁵⁶。同改正によりポルノグラフィック又は暴力的なコンテンツの提供から得た収入に対しては税率 15%の課税とされた。

1.1.2 デジタルサービス税

1.1.2.1 4 か国の財務大臣による声明公表

2017 年 9 月 7 日、フランス、ドイツ、イタリア及びスペインの財務大臣は、「デジタル経済下で運営されている企業に対する課税の共同イニシアティブ」という声明を公表した⁷⁵⁷。本声明では、欧州委員会 (European Commission) に対して、デジタル企業が欧州で得た収入に対していわゆる平衡税

⁷⁵⁵ 財政法 2019-1479 号第 193 条

⁷⁵⁶ 財政法 2019-1479 号第 193 条

⁷⁵⁷ Ministero dell'Economia e delle Finanze, "Political Statement – Joint Initiative on the Taxation of Companies Operating in the Digital Economy", Ministero dell'Economia e delle Finanze (https://www.mef.gov.it/inevidenza/banner/170907_joint_initiative_digital_taxation.pdf 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

(Equalization tax)を課す構想に基づき、EU 法と整合的かつ効果的な解決策を検討するよう要請している⁷⁵⁸。

1.1.2.2 フランスとドイツによる共同宣言

2018 年 12 月 4 日、フランスは EU 経済・財務相理事会 (Economic and Financial Affairs Council) (以下「ECOFIN」という。)において、ドイツと共同宣言を発表した⁷⁵⁹。本共同宣言では、次の 5 つが表明されている⁷⁶⁰。

- ▶ 大規模デジタル企業に対する公平で効果的な税制を構築するという決意の再確認
- ▶ 経済のデジタル化及び租税回避により生じた課題に対処する提案について、OECD が 2020 年までに合意に達することへの期待と、OECD での結論を直ちに EU 法に導入することのコミットメント
- ▶ 欧州委員会及び欧州連合理事会 (Council of the European Union) に対する次の 2 つの要請
 - ▶ デジタルサービス税 (以下「DST」という。)に関する指令案において広告に関して課税範囲とし、収入の 3% に課税する変更を検討すること
 - ▶ 適切な時期に OECD の作業に沿ったデジタル経済への課税及び最低課税に関する指令案を提出すること
- ▶ 欧州連合理事会に対する、法的拘束力のある DST に関する指令案を早期に導入すること、国際的な解決策が合意されない場合に 2021 年 1 月 1 日から DST を施行すること、また、各国の国内法においてより広い課税ベースを導入することを指令案が妨げないようにすることの要求

⁷⁵⁸ “Political Statement – Joint Initiative on the Taxation of Companies Operating in the Digital Economy”

⁷⁵⁹ European Council, “Franco-German joint declaration on the taxation of digital companies and minimum taxation”, Council of the European Union, 4th December 2018 (<https://www.consilium.europa.eu/media/37276/fr-de-joint-declaration-on-the-taxation-of-digital-companies-final.pdf> 閲覧日 2020 年 10 月 31 日)

⁷⁶⁰ “Franco-German joint declaration on the taxation of digital companies and minimum taxation”

- ▶ 2021 年 1 月 1 日までに、国際的な解決策が合意され、かつ EU 法に導入された場合には、DST に関する指令案の導入を多数決により撤回すること。

なお、本共同宣言の後においても、欧州委員会及び欧州連合理事会は、DST に関する指令案の変更、OECD の作業に沿った指令案の提出、DST に関する指令案の法制化を行っていない。

1.1.2.3 財務省による財政法案の発表

2018 年 12 月 6 日、財務省は、2019 年 1 月 1 日施行で DST⁷⁶¹を導入することを含めた財政法案を示した⁷⁶²。この発表は、黄色いベスト運動⁷⁶³を背景になされたものと考えられている。

1.1.2.4 行政最高裁判所によるパブリック・ノーティスの公表

2019 年 2 月 28 日、行政最高裁判所は、DST を含む法案がフランス共和国憲法、EU 法及び国際法の要件に準拠している旨を示したパブリック・ノーティス⁷⁶⁴を公表した。

⁷⁶¹ フランスにおける DST は、デジタル大企業によって提供された特定のデジタルサービスに課税するものである。

⁷⁶² REPUBLIQUE FRANCAISE, “Interview de M. Bruno Le Maire, ministre de l'économie et des finances, avec France 2 le 6 décembre 2018, sur la politique du gouvernement face à la contestation des "Gilets jaunes"”, REPUBLIQUE FRANCAISE (<https://www.vie-publique.fr/discours/207441-interview-de-m-bruno-le-maire-ministre-de-leconomie-et-des-finances> 閲覧日 2020 年 11 月 26 日)

⁷⁶³ 黄色いベスト運動とは、ガソリン価額の高騰、生活費の高騰等を受けて開始されたフランス政府に対する抗議運動のこと。

⁷⁶⁴ Conseil d'État, “avis n° 396878 sur un projet de loi portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés”, Assemblée nationale (http://www.assemblee-nationale.fr/dyn/15/textes/l15b1737_avis-conseil-etat.pdf 閲覧日 2020 年 10 月 31 日)

1.1.2.5 財務省による法案の提出

2019 年 3 月 6 日、財務省は、DST を含む法案⁷⁶⁵を閣僚評議会に提出した。本法案における DST の主な特徴は、ユーザー参加による価値の創造が不可欠と考えられる特定のデジタルサービスの提供によって生じた収入に一律 3%の課税を提案していることである。この特徴は、2018 年 3 月 21 日の欧州委員会によって提案された DST と同様である。本法案は、手続の早期化を目指して、同日議会の提出された。

1.1.2.6 下院による法案の修正及び可決

2019 年 4 月 9 日、下院は、DST を含む法案を修正した上で可決した⁷⁶⁶。なお、主な修正事項は、以下のとおりである。

- ▶ ユーロ以外の通貨が用いられている場合の月次為替レートによる換算
- ▶ 訴訟期間 6 年の時効の適用
- ▶ 延滞利息に関する計算方法の追加
- ▶ YouTube/Netflix 税において DST が控除されないことの明確化
- ▶ デジタル課税に関する OECD における議論の状況、EU 内での交渉の状況、税制の効率性の状況、及び執行の状況に関する政府による年次レポートの提供義務の追加

⁷⁶⁵ Conseil d'État, "Projet de loi n° 1737 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés", Assemblée nationale (http://www.assemblee-nationale.fr/dyn/15/textes/l15b1737_projet-loi# 閲覧日 2020 年 10 月 31 日)

⁷⁶⁶ SENAT, "PROJET DE LOI portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés", SENAT (<http://www.senat.fr/leg/pjl18-452.html> 閲覧日 2020 年 12 月 17 日)

1.1.2.7 上院による法案の修正及び可決

2019 年 5 月 21 日、上院は下院の法案を修正した上で可決した⁷⁶⁷。なお、主な修正事項は、以下の通りである。

- ▶ 2019 会計年度における課税の細則に関する説明の追加⁷⁶⁸
- ▶ OECD における議論の状況を鑑み、2019 年から 2021 年における DST の適用の制限
- ▶ ユーザーの個人情報保護の要件の明確化⁷⁶⁹

1.1.2.8 共同議会による最終法案の合意

2019 年 6 月 26 日、上院と下院の共同評議会において、最終法案⁷⁷⁰が合意された。本共同評議会では、上院で追加された 2019 年から 2021 年における DST の適用の制限に関する条項が削除された。

1.1.2.9 下院及び上院による最終法案の可決

2019 年 7 月 4 日に下院が、2019 年 7 月 11 日に上院が、最終法案を可決した⁷⁷¹。

⁷⁶⁷ SENAT, “PROJET DE LOI portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés”, SENAT (<https://www.senat.fr/leg/tas18-101.html> 閲覧日 2020 年 11 月 26 日)

⁷⁶⁸ 2019 会計年度における DST の納税期日及び方法、納税額等が記載されていた。

⁷⁶⁹ 最終的に、IP アドレス等に基づく方法で個人情報の保護は可能であるという判断に落ち着いた。本節 2.1.4.2 参照

⁷⁷⁰ SENAT, “PROJET DE LOI portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés”, SENAT (<https://www.senat.fr/leg/pjl18-616.html> 閲覧日 2020 年 11 月 26 日)

⁷⁷¹ SENAT, “PROJET DE LOI portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés”, SENAT (<https://www.senat.fr/leg/tas18-132.html> 閲覧日 2020 年 11 月 26 日)

1.1.2.10 マクロン大統領による DST 導入法案の署名

2019 年 7 月 24 日、エマニュエル・マクロン大統領は、DST の導入⁷⁷²に関する法案に署名した。なお、本法律において、DST は、2019 年 1 月 1 日に遡って適用された。

1.1.2.11 DST の施行

2019 年 7 月 25 日、DST が官報第 0171 号⁷⁷³にて公布され、施行された。

1.1.2.12 トランプ大統領との会談後の記者会見での発言

2019 年 8 月 26 日、トランプ米国大統領との G7 サミット後の記者会見において、マクロン大統領は、OECD で行われている議論によってデジタルサービスに関する新たな国際的な税制が導入されれば DST は撤回する旨発言した。また、この場合において、多国籍企業から徴収された DST を還付する旨発言した⁷⁷⁴。

⁷⁷² REPUBLIQUE FRANCAISE, “LOI n° 2019-759 du 24 juillet 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés (1)”, REPUBLIQUE FRANCAISE (<https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000038811588/> 閲覧日 2020 年 11 月 26 日)

⁷⁷³ REPUBLIQUE FRANCAISE, “Journal officiel “Lois et Décrets””, REPUBLIQUE FRANCAISE (<https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/jo/2019/07/25/0171> 閲覧日 2020 年 11 月 26 日)

⁷⁷⁴ G7 France, “Joint press conference with U.S. President Donald Trump”, NEWS (<https://www.elysee.fr/en/g7/2019/08/26/joint-press-conference-with-u-s-president-donald-trump> 閲覧日 2021 年 11 月 26 日)

1.1.2.13 公共財政総局によるガイダンス案の公表

2019 年 10 月 16 日、公共財政総局⁷⁷⁵(Direction Générale des Finances Publiques、以下「DGFIP」という。)は、DST に関する次の 2 つのガイダンス案⁷⁷⁶を公表した。当該ガイダンス案は、2019 年 10 月及び 11 月にパブリックコンサルテーションにかけられた。

- ▶ 報告及び説明義務、徴収並びに調査及び係争： 一般規則
- ▶ 報告及び説明義務、徴収並びに調査及び係争： グループ会社の連結納税制度

1.1.2.14 ル・メール財務大臣による DST 徴収の延期の発表

2020 年 1 月 22 日、ブルーノ・ル・メール財務大臣は、ダボスで行われた世界経済フォーラム年次会議において、DST の徴収を 2020 年まで延期することを発表した⁷⁷⁷。合わせて、フランスが徴収を延期する間、米国が関税措置を行わない旨の合意がなされた。

⁷⁷⁵ フランスの国税庁に相当する組織

⁷⁷⁶ French tax authority, “TCA - TCA - Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique - Obligations déclaratives et comptables, recouvrement, contrôle et contentieux”, Bofip-imports.gouv.fr (<https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/12004-PGP.html/identifiant=BOI-TCA-TSN-20-20191016> 閲覧日 2020 年 10 月 31 日)及び French tax authority, “TCA - Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique - Régime de consolidation au sein d'un groupe de la déclaration et du paiement”, Bofip-imports.gouv.fr (<https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/12006-PGP.html/identifiant=BOI-TCA-TSN-30-20191016> 閲覧日 2020 年 10 月 31 日)

⁷⁷⁷ LEFIGARO, “«Taxe Gafa» : Bruno Le Maire annonce qu'un «cadre global commun» a été trouvé avec les États-Unis”, LEFIGARO (<https://www.lefigaro.fr/conjoncture/taxe-gafa-bruno-le-maire-annonce-qu-un-cadre-global-commun-a-ete-trouve-avec-les-etats-unis-20200122> 閲覧日 2020 年 11 月 26 日)

1.2 2020 年 2 月から 2021 年 1 月まで

1.2.1 DGFIP による声明の発表

2020 年 2 月 10 日、DGFIP は、通常 4 月と 11 月に分割して納税することとされている DST につき、2020 年に限り、2020 年 12 月の 1 回を支払期限とする旨の声明を発表した⁷⁷⁸。他方で、DGFIP は、2020 年 4 月を期日とする 2019 年分の DST に関し、引き続き納税義務があることを明言した。

1.2.2 DGFIP による 6 本のガイダンスの公表

2020 年 3 月 23 日及び 30 日、DGFIP は、DST に関する次の 6 つのガイダンスを公表した。当該ガイダンスは、当初のガイダンス案を改正したものである。

- ① 課税対象サービス： デジタル仲介サービス⁷⁷⁹
- ② 課税対象サービス： ターゲット広告サービス⁷⁸⁰

⁷⁷⁸ REPUBLIC FRANCE, “COMMUNIQUE DE PRESSE La Direction générale des Finances publiques confirme la possibilité de reporter jusqu'en décembre 2020 le paiement des acomptes de taxe sur les services numériques”, REPUBLIC FRANCE (https://minefi.hosting.augure.com/Augure_Minefi/r/ContenuEnLigne/Download?id=28CFB0EE-A20C-4848-A091-9B431FBC2453&filename=960%20-%20Suspension%20acomptes%20taxe%20services%20num%C3%A9riques.pdf 閲覧日 2020 年 11 月 26 日)

⁷⁷⁹ French tax authority, “TCA - Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique - Champ d'application - Définition des services taxables - Services d'intermédiation numérique”, Bofip-imports.gouv.fr (<https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/12197-PGP.html/identifiant=BOI-TCA-TSN-10-10-20-20200330> 閲覧日 2020 年 10 月 31 日)

⁷⁸⁰ French tax authority, “TCA - Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique - Champ d'application - Définition des services taxables - Services de publicité ciblée”, Bofip-imports.gouv.fr (<https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/12202-PGP.html/identifiant=BOI-TCA-TSN-10-10-30-20200330> 閲覧日 2020 年 10 月 31 日)

- ③ 適用範囲： テリトリー、収入及び閾値条件⁷⁸¹
- ④ 納税額の算出⁷⁸²
- ⑤ 申告及び説明義務、徴収、調査及び係争： 一般規則⁷⁸³
- ⑥ 申告及び説明義務、徴収、調査及び係争： グループ会社の連結申告納税制度⁷⁸⁴

1.2.3 ル・メール財務大臣の発言

2020 年 10 月 18 日、OECD における 2020 年中の合意が困難となったことを受け、ル・メール財務大臣は、2020 年分の DST に関する 2020 年 12 月の徴収が行われることを明言した⁷⁸⁵。

⁷⁸¹ French tax authority, “TCA – Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique – Champ d’application – Territorialité, encaissements et seuils”, Bofip-imports.gouv.fr (<https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/12162-PGP.html/identifiant=BOI-TCA-TSN-10-20-20200330> 閲覧日 2020 年 10 月 31 日)

⁷⁸² French tax authority, “TCA - Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique - Calcul du montant à payer”, Bofip-imports.gouv.fr (<https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/12213-PGP.html/identifiant=BOI-TCA-TSN-20-20200330> 閲覧日 2020 年 10 月 31 日)

⁷⁸³ French tax authority, “TCA - Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique - Obligations déclaratives et comptables, recouvrement, contrôle et contentieux - Régime général”, Bofip-imports.gouv.fr (<https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/12004-PGP.html/identifiant=BOI-TCA-TSN-30-10-20200330> 閲覧日 2020 年 10 月 31 日)

⁷⁸⁴ French tax authority, “TCA - Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique - Obligations déclaratives et comptables, recouvrement, contrôle et contentieux - Régime de consolidation au sein d'un groupe de la déclaration et du paiement”, Bofip-imports.gouv.fr (<https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/12006-PGP.html/identifiant=BOI-TCA-TSN-30-20-20200330> 閲覧日 2020 年 10 月 31 日)

⁷⁸⁵ ル・メール財務大臣はフランスの公共放送、France 3 の情報番組で明らかにしている。また、Le Figaro 紙電子版の 2020 年 10 月 19 日の記事参照。Le Figaro, “La France va taxer les géants de la Tech en décembre, annonce Bruno Le Maire”, Le Figaro, 19th October 2020 (<https://www.lefigaro.fr/flash-eco/la-france-va-taxer-les-geants-de-la-tech-en-decembre-annonce-le-maire-20201018> 閲覧日 2020 年 11 月 15 日)

2. 報告書等

2.1 DST 行政ガイダンス

2.1.1 DST に関する行政ガイダンス⁷⁸⁶の概要

DST は、課税対象サービスの総収入に対して、税率 3%が課税される。課税対象サービスとは、デジタル仲介サービス⁷⁸⁷とターゲット広告サービス⁷⁸⁸である⁷⁸⁹。また、課税対象サービスからの世界収入が最低でも年間 7 億 5,000 万ユーロを超えており、フランスで得た課税対象サービスからの課税売上が年間 2,500 万ユーロを超える企業のみが対象とされる。

フランスに一人でもそのサービスを利用しているユーザーがいれば、そのサービスは当該年度において、フランス国内でサービスを提供しているものとみなされる。

また、課税収入額は、課税対象サービスのカテゴリーごとに国内存在係数⁷⁹⁰を使って算出され、課税収入額に税率 3%を乗じたものが納税額となる。

DST に関する行政ガイダンスは、次の 6 点に関して、その取扱いを明確にするものである。

- ① 課税対象サービス： デジタル仲介サービス
- ② 課税対象サービス： ターゲット広告サービス
- ③ 適用範囲： テリトリー、収入及び閾値条件
- ④ 納税額の算出
- ⑤ 申告及び説明義務、徴収、調査及び争訟の一般規則

⁷⁸⁶ フランスのガイダンスは、日本の通達と同様の扱いであり、法的拘束力はない。

⁷⁸⁷ 本節 2.1.2 を参照

⁷⁸⁸ 本節 2.1.3 を参照

⁷⁸⁹ French tax authority, “TCA - Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique - Champ d'application - Définition des services taxables - Règles communes”, Bofip-imports.gouv.fr
(<https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/12159-PGP.html/identifiant=BOI-TCA-TSN-10-10-10-20200323> 閲覧日
2021 年 1 月 31 日)

⁷⁹⁰ 本節 2.1.5 参照

⑥ 申告及び説明義務、徴収、調査及び争訟—グループ会社の連結申告納税制度

2.1.2 デジタル仲介サービス⁷⁹¹

2.1.2.1 課税対象となるデジタル仲介サービスの分野

2.1.2.1.1 デジタル仲介サービスの定義⁷⁹²

デジタル仲介サービスとは、複数のユーザーを繋ぐデジタルインターフェイス⁷⁹³のことであり、課税対象となるサービスである。

デジタルインターフェイスが電子的コミュニケーションを通してユーザー同士で連絡を取り合うこと及び交流することが可能になると、デジタル仲介サービスとして認識される。

電子的コミュニケーションとは、電磁波を通してサイン、シグナル、テキスト、画像、音源を送受信するサービスのことであり、固定又は携帯技術を使用したインターネット回線への接続を含む。

連絡を取り合う及び交流するとは、ユーザー間での情報の相互交換を意味している。これらで交換する情報は、匿名や特定の個人に関わらないものであってもよく、デジタルインターフェイスがユーザー同士でコンテンツの交換又は取引を可能にするものである。なお、デジタルインターフェイス事業者との連絡(連絡の可能性も含む)は、ユーザー同士の連絡にはならない。

⁷⁹¹ “TCA - Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique - Champ d'application - Définition des services taxables - Services d'intermédiation numérique”

⁷⁹² French tax authority, “TCA - Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique - Champ d'application - Définition des services taxables - Services d'intermédiation numérique”, Bofip-imports.gouv.fr, Paragraph 10 - 50(https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/12197-PGP.html/identifiant=BOI-TCA-TSN-10-10-20-20200330#A._Criteres_20 閲覧日 2020 年 10 月 31 日)

⁷⁹³ ガイダンス BOI TCA TSN 10-10-10 の Paragraph 30 において、デジタルインターフェイスは、一人又は複数のユーザーでの情報交換を可能にするソフトウェアのことである。例えば、携帯電話やテレビで使えるウェブサイトやアプリケーションを作成するためのソフトウェアであり、一般的に一人又は複数のユーザー同士で情報の交換をする際にネットワークにつながるソフトウェアのことであると定義されている。

デジタル仲介サービスは、経済的、商業的又は契約的観点からではなく、電子のコミュニケーション及び一定の機能を提供するデジタルインターフェイスを通じたアクセス可能性といった、物質的基準のみによって特徴付けている。

2.1.2.1.2 デジタル仲介サービスのカテゴリー⁷⁹⁴

デジタル仲介サービスは、市場カテゴリーとつながり構築サービスカテゴリーに分類される。カテゴリーは、国内存在係数を算出するうえで使用される。

市場カテゴリーに該当するサービスは、デジタルインターフェイスを通してその交流が物やサービスの提供につながるものである。デジタルインターフェイスが物やサービスの配達の取引をするために使用されるものは市場カテゴリーとして考えられる。例えば、物の販売をする商人や加工調理済み食品を配達するレストランがあげられる。

つながり構築サービスのカテゴリーに該当するサービスには、取引がデジタルインターフェイスでは完結しない、あるいは共通あるいは補完的な関心を持つユーザー間の関係を構築する目的がある。市場カテゴリーに該当しないデジタル仲介サービスは、つながり構築サービスに該当する。例えば、ソーシャル・ネットワークやデジタルコンテンツの共有を可能にするサービス等がある。

⁷⁹⁴ French tax authority, "TCA - Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique - Champ d'application - Définition des services taxables - Services d'intermédiation numérique", Bofip-imports.gouv.fr, Paragraph 60 - 100 (https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/12197-PGP.html/identifiant=BOI-TCA-TSN-10-10-20-20200330#XX_042 閲覧日 2020 年 10 月 31 日)

2.1.2.2 除外

2.1.2.2.1 概要

租税一般法典第 299 条は、ユーザー同士の交流を可能にしているにも関わらず、デジタル仲介分野からは除外される 3 つのデジタルインターフェイスのカテゴリーを説明している。

- ▶ 主にデジタルコンテンツ、コミュニケーションサービス、又は支払サービスを提供しているもの
- ▶ 金融サービスを管理しているもの
- ▶ ターゲット広告を配信するためのサービスの売買を可能にするもの

2.1.2.2.2 デジタルコンテンツ、コミュニケーションサービス及び支払サービス⁷⁹⁵

事業者がデジタルインターフェイスを、専らデジタルコンテンツ、コミュニケーションサービス及び支払サービスの提供のために使用している場合、課税対象デジタル仲介サービスとはされない。以下の条件に該当した場合にのみ、除外規定が適用される。

- ▶ インターフェイス事業者は、デジタルコンテンツ、コミュニケーションサービス及び支払サービスの特定のサービスを自身で提供している。
- ▶ デジタルインターフェイスは、特定のサービスの提供に付随していなければいけない。これは、ユーザー同士の交流そのものが目的ではなく、主要サービスからの延長線上で交流ができる等ではない。

デジタルコンテンツとは、事業者が保持する又は売買権を持つデジタルインターフェイスを通じたデジタル形式でのデータである。

⁷⁹⁵“TCA – Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique – Champ d'application – Définition des services taxables – Services d'intermédiation numérique”, Paragraph 130 - 220

コミュニケーションサービスとは、面識のあるユーザー同士が人数(宛先)制限された中で、事前を選択された相手と交流するサービスのことである。例えば、インスタントテキストメッセージ(IM)、ボイスメッセージ、電子メール等が含まれる。

支払サービスとは、通貨金融法の第 L-314-1 条において述べられているものである。支払口座からの出金ができ、その支払口座の管理ができるものである。ただし、通貨金融法第 L-314-1 条において除外されているものは、支払サービスから除外される⁷⁹⁶。

2.1.2.2.3 金融サービス⁷⁹⁷

デジタルインターフェイスを使用した金融サービスの管理は、課税対象外になる。具体的には、下記のようなものが対象外となる⁷⁹⁸。

▶ インターバンク(Interbank)決済システム又は金融商品の決済及び引渡し⁷⁹⁹

⁷⁹⁶ 通貨金融法第 L-314-1 条で除外されているものとは、資金を調達するための支払サービスで、紙ベース、トラベラーズチェックベース及び万国郵便連合によって定義された紙ベースの郵便委任状による取引のもの、又は支払システム内で行われた配当金の分配、収入又はその他を含む証券、返金又は売上、又は決済代理人、決算機関等のシステムでの関係者と支払サービス提供者又は投資会社等、及びその他金融商品の預金として保持する認定を受けた企業の間での証券の取引等をいう。

⁷⁹⁷ “TCA - Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique - Champ d'application - Définition des services taxables - Services d'intermédiation numérique”, Paragraph 230 - 300

⁷⁹⁸ 除外規定におけるユーザーによるデジタルインターフェイスの使用は、提供企業(金融企業)の価値を生み出す過程において中心的な役割を果たさないため除外になる。特に規制サービスは、金融取引の安全な環境を提供することを目的としているため対象外になる。

⁷⁹⁹ インターバンク決済システム又は金融商品の決済及び引渡しとは、市場において品質、透明性及びセキュリティを確保した金融商品取引を提供する市場サブサービスのことである。

- ▶ 取引プラットフォーム⁸⁰⁰及びシステマティック・インターナライザー（組織的内部執行業者）取引システム⁸⁰¹
- ▶ クラウドファンディング及びクラウドファンディング・コンサルティング
- ▶ 法令によって挙げられているその他のシステム

2.1.2.2.3 ターゲット広告メッセージの売買のサービス⁸⁰²

デジタルインターフェイスの目的が租税一般法典第 299 条 II 号に説明されているターゲット化要件を満たしている広告サービスの売買の場合は、ユーザー同士の交流を可能にするデジタルインターフェイスの提供であったとしても課税対象サービスから除外される。

2.1.3 ターゲット広告サービス⁸⁰³

2.1.3.1 課税対象広告サービスの分野

2.1.3.1.1 課税対象広告サービスの共通する条件⁸⁰⁴

課税対象になるターゲット広告サービスは、以下の条件を満たす必要がある。

⁸⁰⁰ 取引プラットフォームとは、統制市場における第三者間の複数の金融商品の売買を可能にするシステムのことである。

⁸⁰¹ システマティック・インターナライザー取引とは、有価証券投資管理会社以外の投資サービス提供者（ディーラー）で、顧客の要求に従い、市場以外で売買が成立する取引である。

⁸⁰² “TCA - Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique - Champ d'application - Définition des services taxables - Services d'intermédiation numérique”, Paragraph 310 - 320

⁸⁰³ “TCA - Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique - Champ d'application - Définition des services taxables - Services de publicité ciblée”

⁸⁰⁴ “TCA - Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique - Champ d'application - Définition des services taxables - Services de publicité ciblée”, Paragraph 1 - 110

- ▶ 広告サービスは、広告主又はそのエージェンต์にとっての販売促進を目的として提供されていない（広告業界における立場や役割に関する条件）
- ▶ 広告サービスは、デジタルインターフェイスを通じて提供されなければならない（広告メッセージの提供に関する条件）
- ▶ 当該広告が提供されたデジタルインターフェイスを閲覧するユーザーに関するデータに基づくものでなければならない（広告のターゲットに関する条件）

2.1.3.1.2 ターゲット広告サービスのカテゴリ⁸⁰⁵

ターゲット広告サービスは、データ転送サービスと提供サービスの二つのカテゴリに分かれる。なお、データ転送サービスと提供サービスカテゴリは、ともに本節 2.1.3.1.1 の共通条件を満たしている必要があるが、存在係数を算出するうえでは、異なった方法が使用される。

データ転送サービスは、ユーザーデータへのアクセスの有無に関わらず、ユーザーデータの伝達⁸⁰⁶のみに制限されないサービスである。

提供サービスは、目的がユーザーデータの伝達に限られたサービスをいう。

⁸⁰⁵ “TCA - Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique - Champ d'application - Définition des services taxables - Services de publicité ciblée”, Paragraph 120

⁸⁰⁶ ユーザーデータの伝達とは、広告サービス提供者が広告主又はそのエージェンต์にデジタルインターフェイスを閲覧したユーザーのデータを伝達することである。

2.1.3.2 課税対象となるターゲット広告サービスのカテゴリ⁸⁰⁷

課税対象となるターゲット広告サービスとは、例えば、以下のような広告依頼主による活動を技術的に可能にするものである。

- ▶ リアルタイムでの広告枠の購入(ディマンドサイドプラットフォーム)
- ▶ これらの枠へのリアルタイムでの広告掲載(需要に応じた広告サーバー)
- ▶ 広告枠の購入をターゲットするためのデジタルインターフェイスのユーザーから収集されたデータへのアクセス(データマネジメントのプラットフォーム)
- ▶ 選ばれたターゲットに到達しているか及び実際にインターネットユーザーに届いているかの検証を含む広告のパフォーマンスの評価(広告検証)

2.1.4 テリトリー、収入及び閾値条件⁸⁰⁸

2.1.4.1 概要

デジタル大企業によって提供された特定のサービス⁸⁰⁹への課税は、テリトリー条件、収入条件及び閾値条件を全て満たす必要がある。

⁸⁰⁷ “TCA - Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique - Champ d'application - Définition des services taxables - Services de publicité ciblée”, Paragraph 130 - 140

⁸⁰⁸ “TCA - Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique - Champ d'application - Territorialité, encaissements et seuils”

⁸⁰⁹ 特定サービスとは、デジタル仲介サービスとターゲット化された広告サービスである。

2.1.4.2 テリトリー条件⁸¹⁰

テリトリー条件とは、国内におけるサービスの提供を定めた条件であり、この条件を満たしたものが課税対象となる。最低でも一人のデジタルインターフェイスのユーザーが国内にいれば、当該年度においてその国内でサービスが提供されていると考えられる。ガイドラインでは、オンライン市場、オンラインネットワーキング、広告表示サービス及びデータ譲渡サービスごとにテリトリーの特定方法が定義されている。

具体的には、フランスに位置している機器からデジタルインターフェイスへのアクセスがユーザーによって行われたとき、ユーザーは国内に位置しているとみなされる。アクセスは、IP アドレス、位置情報又は、データトラッキングやデータ収集機器を通じた情報の収集を含む方法で決定される。

2.1.4.3 収入条件⁸¹¹

収入は、課税対象デジタルサービスの対価として収受した合計額である。課税対象サービス額は、デジタルサービスの対価として収受した金額を課税年度ごとに算出する。

2.1.4.4 閾値条件⁸¹²

課税対象サービスの世界収入が最低でも年間 7 億 5,000 万ユーロを超えており、フランスで得た課税対象サービスからの課税売上が年間 2,500 万ユーロを超える企業のみが課税対象となる⁸¹³。

⁸¹⁰ “TCA - Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique - Champ d'application - Territorialité, encaissements et seuils”, Paragraph 10 - 40

⁸¹¹ “TCA - Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique - Champ d'application - Territorialité, encaissements et seuils”, Paragraph 50

⁸¹² “TCA - Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique - Champ d'application - Territorialité, encaissements et seuils”, Paragraph 60 - 120

⁸¹³ 計算方法は、本節 2.1.5 参照

2.1.5 納税額の算出⁸¹⁴

課税対象サービスの対価を受領している者は、DST を納税する義務がある。暦年で国内において提供された課税対象サービスの対価に対して 12 月 31 日までに受けとった対価に基づき算出された課税額に基づき納税義務が生じる⁸¹⁵。

納税額は以下の 3 つを乗ずることにより決定される⁸¹⁶。

- ▶ 世界にて課税対象サービスの提供により受領した合計収入による課税収入額
- ▶ 国内存在係数(フランスにおけるサービスの割合)
- ▶ 3%の税率

課税収入額は、全課税年度中において発生したものを含める。しかし、返金が生じる場合は、一定の制限があるもののその収入から差し引かれる⁸¹⁷。

国内存在係数は、デジタルインターフェイスのユーザーの国内の所在地によって決定される。また、国内存在係数の算出方法は、課税収入額の算出方法からは独立しており、課税対象サービスごとに算出される⁸¹⁸。

⁸¹⁴ “TCA - Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique - Calcul du montant à payer”

⁸¹⁵ “TCA - Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique - Calcul du montant à payer”, Paragraph 1

⁸¹⁶ “TCA - Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique - Calcul du montant à payer”, Paragraph 20

⁸¹⁷ “TCA - Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique - Calcul du montant à payer”, Paragraph 40

⁸¹⁸ “TCA - Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique - Calcul du montant à payer”, Paragraph 220 - 250

2.1.6 申告及び説明義務、徴収、調査及び係争に関する一般規則⁸¹⁹

2.1.6.1 申告義務及び説明義務

2.1.6.1.1 説明義務

租税一般法典第 300 条は、デジタル大企業によって提供された特定サービスに対する納税額を決定するうえで必要な情報保管義務を規定している。納税義務者は、課税標準額の算出に要した課税対象サービスで得た月次合計収入額や月次国内存在係数等の全情報を保管しなければならない。

2.1.6.1.2 申告義務⁸²⁰

DST は、VAT と同様の申告及び支払方法となる。

租税一般法典第 287 条にて規定されている通常の月ごと又は四半期ごとの課税の対象となっている納税者は、暦年分(1 月から 12 月まで)を翌年の 3 月又は第一四半期に申告及び納税を行う。

租税一般法典第 287 条にて規定されている簡素化税制の対象となっている納税者は、年に一回申告及び納税を行う。

VAT 納税者として認識されていない又は VAT 控除を受けている場合等の通常納税制度及び簡素化納税制度のどちらにも該当しない納税者は、租税一般法典第 287 条の規定に従って 4 月 25 日までに申告及び納税をしなければならない。

⁸¹⁹ “TCA - Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique - Obligations déclaratives et comptables, recouvrement, contrôle et contentieux - Régime général”

⁸²⁰ “TCA - Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique - Obligations déclaratives et comptables, recouvrement, contrôle et contentieux - Régime général”, Paragraph 50 - 120

2.1.6.2 徴収、調査及び係争

通常、納税者は課税年度において2回の予定納税を行い、翌年に申告書を提出する際に調整が行われる。例外的に、簡素化納税制度に該当する納税者は、一年に一度の納税申告の際に納税がなされ、予定納税は行われない。通常納税制度の対象である納税者は連結納税を選択でき、選択する場合は選択した代表納税者⁸²¹によって納税等がされる⁸²²。

税務当局は、DST について VAT と同様の手順、制裁、保証、担保及び権限により調査を実施する⁸²³。

DST の申告、係争及びペナルティーに関する規定は VAT に関する徴収、調査及び係争を説明しているガイダンス⁸²⁴にて定められている⁸²⁵。

⁸²¹ 本節 2.1.7 参照

⁸²² “TCA - Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique - Obligations déclaratives et comptables, recouvrement, contrôle et contentieux - Régime général”, Paragraph 130 - 260

⁸²³ “TCA – Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique – Obligations déclaratives et comptables, recouvrement, contrôle et contentieux – Régime général”, Paragraph 270

⁸²⁴ French tax authority, “TVA - Recouvrement, contrôle et contentieux,” Bofip-imports.gouv.fr (<https://bofip.imports.gouv.fr/bofip/430-PGP.html/identifiant=BOI-TVA-PROCD-20170503> 閲覧日 2021 年 1 月 14 日)

⁸²⁵ “TCA - Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique - Obligations déclaratives et comptables, recouvrement, contrôle et contentieux - Régime général”, Paragraph 280

2.1.7 グループ会社の連結申告納税制度⁸²⁶

2.1.7.1 概要

連結オプションとは、同じグループに属する複数の会社は、グループにおける全会社の DST に係る申告及び納税をまとめて行う一つの代表納税者 (redevable de référence) を定めることができる制度のことである。

2.1.7.2 原則

連結オプションは、納税義務のあるデジタル大企業グループのメンバーかつ納税義務者であるすべての会社に適用される。このオプションを適用するためには、グループ内の全会社の代表納税者が申告及び納税することに同意しなければいけない⁸²⁷。

代表納税者になるには、グループ内の他会社に直接的に関係している又は株式の保有等で間接的に関係している納税義務者でなければいけない等、いくつかの条件を満たす必要がある⁸²⁸。

⁸²⁶ “TCA - Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique - Obligations déclaratives et comptables, recouvrement, contrôle et contentieux - Régime de consolidation au sein d'un groupe de la déclaration et du paiement”

⁸²⁷ “TCA - Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique - Obligations déclaratives et comptables, recouvrement, contrôle et contentieux - Régime de consolidation au sein d'un groupe de la déclaration et du paiement”, Paragraph 20 - 30

⁸²⁸ “TCA - Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique - Obligations déclaratives et comptables, recouvrement, contrôle et contentieux - Régime de consolidation au sein d'un groupe de la déclaration et du paiement”, Paragraph 40

2.1.7.3 代表納税者によるオプションの実行⁸²⁹

連結納税制度の適用は代表納税者による所管税務署に対するオプションの行使として実施される。このオプションは最低でも 3 年間継続して有効であり、その権利を放棄するまで有効である。

2.1.7.4 連結納税の方法⁸³⁰

連結納税は、それぞれの納税者が租税一般法典第 300 条に従って国内に代理人を選任する義務に影響を与えない⁸³¹。

代表納税者は、連帯責任の条件の下、税務署に連結納税選択の申告をした日から全グループ内会社の DST 納税額を単独で納税する義務がある。連帯責任とは、代表納税者以外のグループ内の各会社は、全会社の納税の遅れから発生した利子又はペナルティーに関して支払う責任をいう。

⁸²⁹ “TCA - Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique - Obligations déclaratives et comptables, recouvrement, contrôle et contentieux - Régime de consolidation au sein d'un groupe de la déclaration et du paiement”, Paragraph 50 – 100

⁸³⁰ “TCA - Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique - Obligations déclaratives et comptables, recouvrement, contrôle et contentieux - Régime de consolidation au sein d'un groupe de la déclaration et du paiement”, Paragraph 110 - 180

⁸³¹ 納税者が欧州連合国、フランスと脱税に対する援助協定(administrative assistance agreement)又は収税における共助協定(mutual assistance agreement for tax collection)を締結している欧州経済領域にて設立されていない場合、フランス国内に代理人を立てて VAT を納税している。

2.1.7.5 連結納税グループの変更⁸³²

連結納税グループの代表納税者以外のグループ内の会社が代表納税者との直接的又は間接的な関係を維持しない場合には、そのグループとの関係も終わり、DST 納税を単独で行わなければならない。前年度分の申告をする以前にその関係が終了する場合は、当該会社はその日までに係る申告及び納税をする必要がある。また、グループとの関係が終了するのが一回又は複数回の予定納税後の場合には、当該予定納税は翌年におけるグループの納税のための調整の際に控除される。

連結納税グループに属していなかった会社が新たにグループに属する場合、グループ内の会社が明白に反対しない限り、当該会社及びグループ内のその他の全会社がグループに属する権利を有する。前年度分の申告をする前に新しい会社が属することになった場合には、当該会社は単独で納税を行い、そのグループにおける当該申告年度における申告義務の対象には入らない。新しく所属する会社が、一回又は複数回の予定納税後にグループに属することになった場合は、翌年におけるグループ納税のため調整の際に考慮される。

3. 今後の動向

前述のとおり、マクロン大統領は、2019 年 8 月 26 日の G7 サミット後の記者会見において、OECD で行われている議論によってデジタルサービスに関する新たな国際的な税制が導入されれば DST は撤回すること、また、この場合において、多国籍企業から徴収された DST を何かしらの方法によって還付する旨発言している。

他方、DST に関する法律において、この点は明記されておらず、また、英国の DST と異なり、見直しも明記されていない。したがって、マクロン大統領の発言が実行されるかどうかは、不透明と考えられる。

⁸³² “TCA - Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique - Obligations déclaratives et comptables, recouvrement, contrôle et contentieux - Régime de consolidation au sein d'un groupe de la déclaration et du paiement”, Paragraph 190 - 230

第7節 カナダ⁸³³

1. 経緯

1.1 2020 年 1 月まで

1.1.1 自由党による第一党の確保

2019 年 10 月 21 日、ジャスティン・トルドー首相率いる自由党は、連邦議会選挙において過半数の 170 議席に届かなかったものの、157 議席を確保し、第一党を維持した⁸³⁴。

同選挙において、自由党は、2020 年 4 月 1 日から全世界の年間収入が最低 10 億カナダドル以上及びカナダでの年間収入が最低 4,000 万カナダドル以上の企業に対し、デジタルサービスに対して収入ベースの新しい税金を適用する旨の公約を掲げた^{835 836}。

なお、いくつかの州では既に州税レベルでの DST⁸³⁷が導入されている。ケベック州では、州外のデジタルプラットフォーム事業者に対し、州内における物品の販売又はサービスの提供に対して 9.975%の税率を課している⁸³⁸。一方、サスカチュワン州では、2019 年 1 月 1 日より州内で事業を行っていない

⁸³³ カナダでは、政府の権力が連邦政府及び 10 の州政府と共有されている。連邦政府は多くの商品及びサービスに対して課される商品サービス税と呼ばれている 5%の VAT を課税している。アルバータ州を除くカナダの全州では独自の統合売上税又は州売上税と呼ばれる独自の VAT を 6%から 10%で課税している。詳しくはこちらを参照(Retail Council of Canada 2020, "Sales Tax Rates by Province", Retail Council of Canada (<https://www.retailcouncil.org/resources/quick-facts/sales-tax-rates-by-province/> 閲覧日 2020 年 11 月 13 日))

⁸³⁴ 2019 年 11 月 20 日、トルドー首相は、少数与党内閣を発足した。

⁸³⁵ Liberal Party of Canada, "A Responsible Fiscal Plan", Platform of the Liberal Party of Canada (<https://liberal.ca/our-platform/a-responsible-fiscal-plan/> 閲覧日 2020 年 10 月 22 日)

⁸³⁶ Office of the Parliamentary Budget Officer, "Cost Estimate of Election Campaign Proposal", Office of the Parliamentary Budget Officer (https://www.pbo-dpb.gc.ca/web/default/files/Documents/ElectionProposalCosting/Results/32977970_EN.pdf?timestamp=1601666146716 閲覧日 2020 年 10 月 22 日)

⁸³⁷ カナダにおける DST とは、デジタル企業に対するカナダにて消費されたサービスに対して課税する税制である。

⁸³⁸ Revenu Québec, "Operators of Specified Digital Platforms", Revenu Québec (<https://www.revenuquebec.ca/en/businesses/consumption-taxes/gsthst-and-qst/special-cases-gsthst-and-qst/suppliers-outside-quebec/qst-registration-for-suppliers-outside-quebec/operators-of-specified-digital-platforms/> 閲覧日 2020 年 10 月 22 日)

い事業者に対しても州内における物品の販売又はサービスの提供に対して 6%の税率を課している⁸³⁹。サービスにはデジタルサービスも含まれることから、デジタルサービスに関する役務提供地ルールの変更により、従来は同州で納税義務がなかった州外のデジタルプラットフォーム事業者も同州内での物品又はサービスの提供に対して納税義務を負うこととなった。

1.2 2020 年 2 月から 2021 年 1 月まで

1.2.1 国会の動き

連邦政府は、2020 年 3 月に予算案の公表を予定しており、その予算案において、DST の詳細が明らかにされることが見込まれていた。しかし、新型コロナウイルスの流行やそれによる経済見通しを取り巻く様々な不確実な要因により、政府は予算案の公表の予定を見送った⁸⁴⁰。

また、このような状況下においてカナダは 2020 年 8 月 18 日に国会を閉会し、新しい会期の開始日である 2020 年 9 月 23 日まで全ての国会業務は停止された⁸⁴¹。

1.2.2 ペイエット氏による女王演説

2020 年 9 月 23 日、カナダ総督であるジュリー・ペイエット氏が女王演説を読み上げ、国会の新しい会期を開始させた。演説では、主に新型コロナウイルスからの回復の必要性を重視する一方で、Facebook や Google のような米国を拠点とするメディアプラットフォームに対するものであるかのよう

⁸³⁹ Government of Saskatchewan, “Non-resident Vendors – Provincial Sales Tax (PST) Registration”, Government of Saskatchewan (<https://pubsaskdev.blob.core.windows.net/pubsask-prod/104791/IN%252B2017-20%252BNon-Resident%252BVendors%252BPST%252BRegistration%252B.pdf> 閲覧日 2020 年 10 月 22 日)

⁸⁴⁰ CBC, “Trudeau says finance minister will present a fiscal and economic ‘snapshot’ on July 8”, CBC (<https://www.cbc.ca/news/politics/fiscal-update-july-1.5615429> 閲覧日 2021 年 1 月 13 日)

⁸⁴¹ CBC, “Parliament prorogued until Sept. 23 as Trudeau government reels from WE Charity controversy”, CBC (<https://www.cbc.ca/news/politics/liberal-government-trudeau-prorogue-government-1.5690515> 閲覧日 2020 年 10 月 22 日)

なグローバルデジタル企業による租税回避への取組みも誓約した。演説では、グローバルデジタル企業が「自社の利益を優先し、カナダ人からお金を搾取している」と述べ、そのような企業への課税を計画する旨も発表した。

1.2.3 州レベルでの DST 導入の動き

州レベルでは、新たに 2020 年 2 月、ブリティッシュコロンビア州が、2020 年の予算案において DST を 2020 年 7 月 1 日より導入することを発表し⁸⁴²、2020 年 7 月 28 日の州議会での可決を経て⁸⁴³、2020 年 8 月 14 日に総督代理が署名する国王裁可プロセスによって制定された。

しかしながら、制定当初、当該法律の施行日は総督代理が発行する規則(regulation of Lieutenant Governor)に基づくとされており、明確な日時は公表されなかった。その後、2020 年 9 月、新型コロナウイルスの影響を踏まえて、ブリティッシュコロンビア州は、施行日を 2021 年 4 月 1 日に延期することとした⁸⁴⁴。

1.2.4 連邦政府による Fall Economic Statement の公表

2020 年 11 月 30 日、連邦政府が 2020 年 Fall Economic Statement を発表した。当該 statement において、連邦政府は、経済のデジタル化の中で Goods and Service Tax 又は Harmonized sales Tax(以下「GST/HST」という。)が公平及び効果的に課されるために、複数の税制改正案を示した。特に、デジタル製品又はデジタルサービスをカナダの消費者に提供する外国販売会社は、GST/HST の

⁸⁴² Government of British Columbia, "B.C. Provisional Budget Tax Changes", British Columbia, (<https://www2.gov.bc.ca/gov/content/taxes/tax-changes/budget-changes#sales> 閲覧日 2020 年 11 月 25 日)

⁸⁴³ Government of British Columbia, "2020 Legislative Session: 5th Session, 41st Parliament", British Columbia (<https://www.bclaws.gov.bc.ca/civix/document/id/bills/billsprevious/5th41st:gov04-3> 閲覧日 2020 年 12 月 18 日)

⁸⁴⁴ British Columbia Ministry of Finance, "COVID-19 – Sales Tax Changes", Tax notice (<https://www2.gov.bc.ca/assets/gov/taxes/sales-taxes/publications/notice-2020-002-covid-19-sales-tax-changes.pdf#page4> 閲覧日 2020 年 10 月 22 日)

登録が必要になり、現在内国法人が納税しているのと同様の方法でカナダ消費者から得た課税収入に対して当該税金を回収し納税する必要がある。また、デジタルプラットフォームを通じて国内にある短期滞在型の宿泊施設を提供した収入及び国内の倉庫(fulfillment warehouse)にて梱包され、国内において販売された商品による収入に対しても課税の対象が広げられた。この修正案は、2021 年 7 月 1 日から施行されることが提案されている⁸⁴⁵。

また、連邦政府は、デジタルサービスを提供する法人に対して新しい課税を導入することも Fall Economic Statement の中で発表している。この新しい課税案は、2019 年の連邦政府投票のキャンペーンにおいて自由党が提案したもので、2022 年 1 月 1 日から OECD による合意された統合アプローチが施行されるまでの期間について適用が検討されている。この新しい課税に関する詳細は、2021 年の予算にて公表される⁸⁴⁶予定である。

2. 報告書等

2.1 Fall Economic Statement 2020 第 4.8 章 公正な税制⁸⁴⁷

2.1.1 概要

Fall Economic Statement 2020 においては、経済のデジタル化の下での公正な税制を構築する観点から、次の 4 つの税制改正を提案している。

- ▶ クロスボーダーのデジタル製品及びサービスに対する公平な課税
- ▶ 梱包倉庫を通じた製品の販売に対する公平な課税
- ▶ デジタルプラットフォームを通じた短期滞在型の宿泊施設の提供に対する公平な課税
- ▶ 国際法人課税と経済のデジタル化

⁸⁴⁵ Government of Canada, “Fall Economic Statement 2020”, Government of Canada (<https://budget.gc.ca/fes-eea/2020/home-accueil-en.html> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

⁸⁴⁶ “Fall Economic Statement 2020”

⁸⁴⁷ “Fall Economic Statement 2020”

2.1.2 クロスボーダーのデジタル製品及びサービスに対する公平な課税

現状、カナダに物理的な実体がない外国販売会社に対しては、モバイルアプリケーション、オンラインビデオゲーム及び音楽ストリーミングのようなデジタル製品及びサービスの売上に対して GST/HST の回収及び納税義務が課されていない⁸⁴⁸。この課税の不公平は、国内のデジタル製品及びサービス販売会社を競争不利にしているとされる。

そのため、公平性を保つ観点から、カナダ政府は、デジタル製品及びサービスをカナダ国内の消費者向けに販売している外国販売会社に、GST/HST への登録、回収及び納税義務を課することを提案している。

また、デジタルマーケットプラットフォームを提供している外国法人に対しても同様に GST/HST への登録、回収及び納税義務を課することを提案している。

これらの義務は、カナダ消費者への対象販売が 12 か月で 3 万カナダドルを超える場合に対象となる⁸⁴⁹。

2.1.3 梱包倉庫を通じた製品の販売に対する公平な課税

一般に、オンラインの販売会社及びオンライン販売を提供しているデジタルプラットフォームの多くは、国外に所在している一方、商品の保管及び商品の配達をするために国内にある梱包倉庫を使用している。

⁸⁴⁸ Fall Economic Statement 2020 において、外国販売会社から購入した有形個人資産は、輸入時に当該資産の価格に GST/HST が課される。外国販売会社がデジタル製品及びサービスをカナダ国内の消費者に提供している場合は、当該消費者が計算し、CRA に直接 GST/HST を納税しなければならない。しかし、外国販売会社又はデジタルプラットフォームを通じたオンライン上での購買では、GST/HST が納税されない状況がよく起こりうると記載されている。

⁸⁴⁹ Government of Canada, “SUPPORTING CANADIANS AND FIGHTING COVID-19”, Government of Canada, p191 (<https://www.budget.gc.ca/fes-eea/2020/report-rapport/FES-EEA-eng.pdf> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

現行ルールの下では、国外のオンライン販売会社又はデジタルプラットフォームは、国内にて商品を売り上げた際に GST/HST の回収義務は生じない。一方で、デジタルプラットフォーム及び梱包倉庫を使用している国内販売会社は、商品の売上時に GST/HST の回収義務がある。よって国内販売会社は、GST/HST の課税に伴う価格面とコンプライアンス手続き上において不利な立場にある。

カナダ政府は、公平性を保つために GST/HST 登録のない外国販売会社がデジタルプラットフォームを通じて国内の梱包倉庫に保管されている商品を提供している場合には、GST/HST への登録、回収及び納税義務を課す提案をしている。

また、梱包倉庫に商品を保管し、自らのオンラインアカウントで国内の消費者に商品を販売している外国販売会社に対して、GST/HST への登録、回収及び納税義務を課すことを提案している。

これらの義務は、カナダ消費者への対象となる販売が 12 か月で 3 万カナダドルを超える場合に対象となる⁸⁵⁰。

2.1.4 デジタルプラットフォームを通じた短期滞在型の宿泊施設の提供に対する公平な課税

一般に、宿泊施設の個人所有者は、デジタルプラットフォームを通して宿泊施設又は住宅について短期間の貸出をしている。

当該所有者は、宿泊施設の貸出に対して課される GST/HST を把握していないことも多く、また、既存のルールではデジタルプラットフォームの提供者は GST/HST の回収及び納税義務が課されていないことから、国内のホテルを始めとする短期滞在型の宿泊施設が競争上不利に立たされているとされる。

そのため、公平を保つ観点から、カナダ政府は、宿泊施設の所有者又はデジタルプラットフォームの提供者に対して、短期滞在型の宿泊施設を提供した際に、GST/HST の回収及び納税義務を課すことを提案している。

⁸⁵⁰ “SUPPORTING CANADIANS AND FIGHTING COVID-19”

宿泊施設の所有者が GST/HST に登録している場合は、GST/HST の回収及び納税義務を課される。また、宿泊施設の所有者が GST/HST 登録をしていない場合は、デジタルプラットフォーム提供者が宿泊施設の提供をしているとみなされ、GST/HST の回収及び納税義務が課される。

これらの義務は、カナダ消費者への対象販売が 12 か月で 3 万カナダドルを超える場合に対象となる⁸⁵¹。

2.1.5 国際法人課税と経済のデジタル化

このパートにおいては、まず、政府が国内において必要な人材や経済に投資する資源を継続的に確保するために、全ての人に対して公平な税制を課す義務があること、また、法人レベルにおいても、国内にて活動を行うデジタル企業を含む全ての産業に対して、公平に税を課す義務があることが述べられている。

次に、OECD の統合アプローチに関する提案を支持していることにも触れつつ、統合アプローチについて交渉の遅れが懸念されることが述べられている。

これらを踏まえて、最後に、2022 年 1 月 1 日から OECD による合意された統合アプローチが施行されるまでの期間において、デジタルサービスを提供している法人への新しい課税の導入を検討することが記載されている。

この新しい税制の詳細は、2021 年の予算にて発表される予定である。

3. 今後の動向

DST は、州レベルでは導入されているものの、連邦レベルでの導入はまだされていない。

⁸⁵¹ "SUPPORTING CANADIANS AND FIGHTING COVID-19"

他方、2020 年 11 月 30 日に発表された Fall Economic Statement にて、デジタルサービスの提供者等に対して連邦レベルでの GST/HST の登録等の義務を課すこと、及びデジタル企業に対する新しい課税を導入することが提案されているため、今後のこれらの制度の導入が想定される。

新しい課税に関する詳細は、2021 年の予算にて公表される予定であるが、2021 年 1 月 31 日時点において、2021 年の予算の公表日⁸⁵²は明らかにされていない。

⁸⁵² なお、例年の予算公表日は、2 月又は 3 月である。ただし、新型コロナウイルス感染拡大等の影響から、公表時期は不透明と考えられる。

第8節 経済の電子化等に係る措置を検討する場合に想定される論点例

1. 概要

本節では、Pillar 1 及び Pillar 2 のそれぞれに関して、我が国の税制に導入が検討される場合に想定される論点例を整理する。

論点例の整理にあたっては、仮に現行の Pillar 1 及び Pillar 2 に関するブループリントに沿った税制を我が国の税制に導入することが検討される場合において、Pillar 1 及び Pillar 2 と我が国の税制との間の重複した課税を適切に排除すること、また、納税者及び税務当局の双方における円滑な事務運営を確保することに資する観点から、Pillar 1 及び Pillar 2 と我が国税制との間で調整が必要な可能性のある事項に限って検討する。

なお、本節では、Pillar 1 及び Pillar 2 に関する政策的な必要性や許容性に係る論点例の整理は行っていない。また、論点例の正確性及び網羅性は保証されない。整理にあたっては、Pillar 1 及び Pillar 2 に関するブループリントに沿った税制が我が国税制に導入検討されるという仮定をしているが、当該仮定は本節のためにおかれるものであり、令和 3 年 1 月 31 日時点でそれに関連して決定された事実はない。本節の内容は、本書における論点例の整理であり、本書以外で具体的な検討及び決定されたものではない。

2. Pillar 1

2.1 概要

Pillar 1 に関して、Amount A 及び Amount B に区分し、検討する。

2.2 Amount A

2.2.1 論点例

次の 2 点が検討される。

- ▶ 我が国の事業体が支払事業体となる場合において、支払事業体(paying entity)において重複した課税とならないための規定の整備方法
- ▶ 我が国が市場国となる場合において、他の国又は地域に所在する支払事業体の納税義務の履行を担保する規定の整備方法

2.2.2 我が国の事業体が支払事業体となる場合において、支払事業体において重複した課税とならないための規定の整備方法

Pillar 1 に関するブループリントでは、支払事業体における所得免除法又は税額控除法が検討されており、また、その選択は支払事業体を有する国又は地域における任意の選択とされている⁸⁵³。

一方で、我が国の法人税法では、内国法人の国外源泉所得に対する二重課税排除方法として、現在、外国子会社からの配当等に対する益金不算入規定と、その他の国外源泉所得に対する税額控除規定が設けられている⁸⁵⁴。

そのため、我が国の事業体が支払事業体となる場合において、仮に Amount A に対する二重課税の調整方法として益金不算入規定を設けるとときには、次の課題に関して検討する必要があると考えられる。

- ▶ Amount A 部分が日本の全世界所得課税の対象外となるため、支払事業体の所在地国の税率が日本より低い場合には、企業において Amount A を積極的に計算するインセンティブが生じる可能性

この点に関して、Pillar 1 に関するブループリントでは、外国税額控除方式であったとしても、一括限度額方式を用いている国又は地域であって当該国又は地域の実効税率が 26%を下回っている場合には、

⁸⁵³ 第 2 章第 1 節 2.1.2.7.3 参照

⁸⁵⁴ 第 3 章第 1 節 3.2 参照

税額控除法により支払事業体が居住する国又は地域で課税権を行使する余地は、ほとんど発生しないとされている⁸⁵⁵。

他方、仮に税額控除規定を設けるとときには、次の課題に関して検討する必要があると考えられる。

- ▶ Amount A に関する外国税額の算定方法
- ▶ 外国税額控除限度額の計算方法
 - ▶ 特に、限度額計算を Amount A に関する外国税額と共通させるかどうか。
- ▶ 控除しきれない Amount A に関する外国税額への対応方法
 - ▶ 特に、我が国での 1 回目の課税が行われていないことをもって二重課税ではないとして控除しない取扱いとするか、還付又は通常の期限を超えた繰越しを認めるか。

この点に関して、Pillar 1 に関するブループリントでは、上記の他に、税額控除規定の前提となる国外源泉所得の定義を整備する必要性や、制度の執行においてより多くの情報を必要とすることを挙げている⁸⁵⁶。

2.2.3 我が国が市場国となる場合において、他の国又は地域に所在する支払事業体の納税義務の履行を担保する規定の整備方法

Pillar 1 に関するブループリントでは、Amount A の申告や税の確実性プロセスの請求等は調整事業体がリード税務当局に対して一元的に行うこととされている一方⁸⁵⁷、調整事業体の市場国に対する納税方法は明記されていない。そのため、我が国が市場国となる場合には、他の国又は地域に所在する支払事業体の納税義務の履行を担保する方法に関して検討する必要があると考えられる。特に、Amount A において、対象となる多国籍企業グループは、市場国に構成事業体を有しない可能性があ

⁸⁵⁵ Pillar 1 に関するブループリント Paragraph 632, 633

⁸⁵⁶ 第 2 章第 1 節 2.1.2.7.3 参照

⁸⁵⁷ 第 2 章第 1 節 2.1.4.2.2 参照

る点⁸⁵⁸、支払事業体が所在する国又は地域が Amount A の枠組みに参加しない場合現行の租税条約が適用される可能性には留意が必要と考えられる。

2.3 Amount B

2.3.1 論点例

次の 2 点が検討される。

- ▶ 租税特別措置法第 66 条の 4 第 2 項に従って計算した同第 1 項に定める独立企業間価格と Amount B により計算した価格の関係性の整理
- ▶ 関税における課税価格の取扱いの整理

2.3.2 租税特別措置法第 66 条の 4 第 2 項に従って計算した第 1 項に定める独立企業間価格と Amount B により計算した価格の関係性の整理

Pillar 1 に関するブループリントでは、Amount B は、反証可能な推定として導入されることが想定されている⁸⁵⁹。具体的には、Amount B の対象となる取引の独立企業間価格の算定にあたって、納税者が Amount B 以外の移転価格算定方法を用いることが最適であることの証拠を提出することにより反証した場合にのみ、当該納税者が Amount B 以外の移転価格算定方法を用いることができるものである。

また、このような反証可能な推定規定は、OECD 移転価格ガイドラインにおける評価困難な無形資産への価格調整措置においてもみられる⁸⁶⁰。

⁸⁵⁸ 第 2 章第 1 節 2.1.2.1 参照

⁸⁵⁹ 第 2 章第 1 節 2.1.3.2.1 参照

⁸⁶⁰ OECD 移転価格ガイドライン(2017 年版) 、Paragraph 655

ところで、我が国の移転価格税制では、評価困難な無形資産への価格調整措置は、反証可能な推定としての性質を反映する観点から、税務署長に対して独立企業間価格とみなして更正又は決定を行う権限を与える規定として整備されている⁸⁶¹。具体的には、次のような規定である。

- ▶ 特定無形資産国外関連取引の独立企業間価格の算定に当たって、特定無形資産国外関連取引の対価の算定するための前提となった事項についてその内容と相違する事実が判明した場合には、納税者が一定の書類を提出したときを除いて、税務署長は、独立企業原則に従って計算した価格をもって独立企業間価格とみなすことができる。

Amount B の我が国の移転価格税制への導入にあたって、仮に、Amount B を評価困難な無形資産への価格調整措置と同様の税務署長の更正又は決定を行う権限として整備する場合には、Amount B を用いて計算した価格と租税特別措置法第 66 条の 4 第 2 項に従って計算した同第 1 項に定める独立企業間価格の関係性を検討する必要があると考えられる。

なお、Amount B を評価困難な無形資産への価格調整措置と同様の税務署長の更正又は決定を行う権限として整備しない場合には、例えば、低付加価値グループ内役務提供に係る移転価格事務運営要領(事務運営指針)3-11 (1)のような規定として整備することも想定される。

当該規定は、移転価格税制に係る事務のうち調査において、税務署長が、納税者が行った役務提供取引が、一定の要件を満たす場合には、その対価を租税特別措置法第 66 条の 4 第 1 項に定める独立企業間価格として取り扱うことを明確にしている。

2.3.3 関税における課税価格の取扱い

Pillar 1 に関するブループリントでは、Amount B は、既存の独立企業原則に沿った形で導入されることが想定されている。また、前述のとおり、反証可能な推定規定として、納税者が Amount B 以外の移

⁸⁶¹ 租税特別措置法第 66 条の 4 第 8 項

転価格算定方法を適切と証明しない限り、Amount B による価格を独立企業間価格として取り扱う規定が想定されている⁸⁶²。

一方、我が国の移転価格税制は、納税者が国外関連者と取引を行った場合に、納税者が国外関連者から支払を受ける対価の額が独立企業間価格に満たないとき、又は納税者が支払う対価の額が独立企業間価格を超えるときには、法人税に関する法令の規定の適用について、当該取引は独立企業間価格で行われたものとみなすとするものである⁸⁶³。

また、納税者は、移転価格税制に対して、一般に、次のような対応を行っていると考えられる。

- ▶ 実際の取引価格と独立企業間価格の差異を申告時に調整する。
- ▶ 取引相手と合意できる場合には、独立企業間価格を実際の取引価格として実際の取引価格と独立企業間価格との間の差異そのものをなくす。

なお、後者の方法は、租税条約上の相互協議によることなく各国の移転価格税制に対応することができる方法であるため、一般に、納税者にとっては望ましい方法とされる。

ところで、関税における課税価格は、原則として、輸入貨物の取引価格を用いることとされており⁸⁶⁴、また、輸入貨物の取引価格を用いることができない場合には、同種又は類似の貨物に係る取引価格による方法等⁸⁶⁵を用いることとされている⁸⁶⁶。

納税者が、移転価格税制への対応にあたって、移転価格税制の独立企業間価格を実際の取引価格として取引を行う場合、その価格が関税法上も適切な課税価格として取り扱われるかを検討する必要がある。また、当該取引価格が、関税法上の適切な課税価格を下回るとされる場合には、納税者において追加の関税負担が発生する。これは Amount B への対応にあたっても同様であり、Amount B に沿

⁸⁶² 第2章第1節2.1.3.2.1参照

⁸⁶³ 租税特別措置法第66条の4第1項

⁸⁶⁴ 関税定率法第4条第1項

⁸⁶⁵ 関税定率法第4条の2ほか

⁸⁶⁶ 輸入貨物に係る消費税の課税標準は、関税定率法における課税価格の取扱いに準じて算出した価格が基礎とされる。消費税法第28条第4項

って設定した取引価格が関税法上適切と取り扱われないときには、納税者において追加の関税負担が発生することが想定される。

そのため、Amount B の我が国の移転価格税制への導入する場合には、納税者の便宜の観点から、Amount B に沿って設定した取引価格の関税の課税価格における取扱いを検討する必要があると考えられる。

3. Pillar 2

3.1 概要

Pillar 2 は、GloBE ルール及び STTR に区分し、検討する。

3.2 GloBE ルール

3.2.1 論点例

次の 3 点が検討される。

- ▶ 所得合算ルール(以下「IIR」という。)又は軽減課税支払ルール(以下「UTPR」という。)によりトップアップ税額が課される内国法人における、当該トップアップ税額と当該内国法人の過年度の欠損金との通算
- ▶ UTPR が課される内国法人における申告期限の取扱い等
- ▶ IIR 又は UTPR によりトップアップ税額が課される内国法人における、トップアップ税額が帰属する事業体から受け取る配当又はその事業体の株式等の譲渡益の取扱い等

3.2.2 IIR 又は UTPR によりトップアップ税額が課される内国法人における、当該トップアップ税額と当該内国法人の過年度の欠損金との通算

Pillar 2に関するブループリントでは、トップアップ税額は、IIR 又は UTPRにより、課税される。IIR では、国外の構成事業体の持分を保有する親事業体に対して、その構成事業体の持分比率に応じて、その構成事業体に帰属するトップアップ税額が課される⁸⁶⁷。また、UTPR では、他の構成事業体に支払を行う構成事業体に対して、支払を受ける構成事業体に帰属するトップアップ税額が課される⁸⁶⁸。

一方で、Pillar 2に関するブループリントでは、各国のIIR 及びUTPRの具体的な課税方法に関しては、国内法の問題であるとされている⁸⁶⁹。ただし、UTPRに関しては、支払に係る費用の所得からの控除を否認又は制限することが想定されている⁸⁷⁰。

ところで、IIR 又は UTPR を課された事業体が国内法上過年度の欠損金を有している場合、UTPR に関しては、所得からの費用控除を否認する形での導入が想定されていることから、UTPR で課されるトップアップ税額と過年度の欠損金を通算することが可能になるものと想定される。また、IIR に関しては、導入方法が明記されていないが、例えば、IIR で課されるトップアップ税額を法定税率で割り戻した所得を国内法上の所得加算する方法での課税となる場合には、IIR で課されるトップアップ税額と過年度の欠損金を通算することが可能になる。

そのため、Pillar 2 を我が国税制に導入するにあたっては、IIR 又は UTPR により課されたトップアップ税額と過年度の欠損金との通算の可否を検討する必要があると考えられる。

なお、通算可能とする場合であっても、IIR によりトップアップ税額が課された事業体において、IIR によるトップアップ税額が免除されたわけではないため、IIR 税額控除規定との調整は不要と考えられる。

⁸⁶⁷ 第2章第1節 2.2.2.6 参照

⁸⁶⁸ 第2章第1節 2.2.2.7 参照

⁸⁶⁹ 第2章第1節 2.2.5.2.3 参照

⁸⁷⁰ 第2章第1節 2.2.2.7 参照

3.2.3 UTPR が課される内国法人における申告期限の取扱い等

Pillar 2 に関するブループリントでは、UTPR によるトップアップ税額は、原則として、トップアップ税額を計算した期の費用の控除を制限することにより課されることが検討されている。ただし、困難な場合には、トップアップ税額を翌期以降に繰り越すことが検討されている⁸⁷¹。

また、トップアップ税額の計算は、各構成事業体の対象となる税額と所得を計算する必要があるところ、所得は各事業体の財務数値⁸⁷²を、対象となる税額はそれに対応して各国で課された所得課税の額⁸⁷³を基礎とすることから、決算後相当な期間を要するものと考えられる。

一方で、我が国の法人税法では、原則として、各事業年度終了の日の翌日から 2 か月以内の、申告書の提出が求められている⁸⁷⁴。

そのため、Pillar 2 を我が国税制に導入するにあたっては、UTPR が課される内国法人における申告期限の取扱い又は繰越制度の導入を検討する必要があると考えられる。なお、IIR で課された税額に対する欠損金との通算を検討する場合においても、同様の検討をする必要があると考えられる。

3.2.4 IIR 又は UTPR によりトップアップ税額が課される内国法人における、トップアップ税額が帰属する事業体から受け取る配当又はその事業体の株式等の譲渡益の取扱い等

Pillar 2 に関するブループリントでは、ある構成事業体に帰属するトップアップ税額は、IIR 又は UTPR により、他の事業体において課税される。

一方で、我が国の法人税法では、内国法人は、子会社からの配当や子会社株式の譲渡益を含む、各事業年度の全ての所得に対して法人税が課される⁸⁷⁵。

⁸⁷¹ 第 2 章第 1 節 2.2.2.7 参照

⁸⁷² 第 2 章第 1 節 2.2.2.3.3 参照

⁸⁷³ 第 2 章第 1 節 2.2.2.3.2 参照

⁸⁷⁴ 法人税法第 74 条

⁸⁷⁵ 法人税法第 5 条

結果として、IIR 又は UTPR によりトップアップ税額が課された内国法人が、トップアップ税額が帰属する事業体から配当を受け取る場合又はトップアップ税額が帰属する事業体の株式を譲渡し譲渡益が発生する場合、当該内国法人においては、トップアップ税額部分に関して我が国税法による経済的な二重課税が発生するものと考えられる。なお、我が国のタックス・ヘイブン対策税制においては、このような経済的な二重課税を排除する観点から、配当に関してはその 100%を益金不算入とする措置が取られているが、株式の譲渡所得に対してはこのような措置は取られていない⁸⁷⁶。

また、Pillar 2 に関するブループリントにおいては、国又は地域別のブレンディングが想定されているため、ある構成事業体の損失は、同じ国又は地域の他の構成事業体のトップアップ税額を低減させる効果を持つ⁸⁷⁷。

一方で、我が国法人税法では、株式譲渡損益の計算は、個別の法人ごとに行うこととなる。

結果として、例えば、ある構成事業体の損失に関して、他の事業体との所得をブレンディングすることでトップアップ税額の低減効果を得つつ、その損失を計上している事業体を売却することにより譲渡損失を計上するという、損失の二重利用が可能となると考えられる。なお、例えば、グループ法人税制の寄附修正においては、このような問題に対処する観点から、子法人の投資簿価を修正する規定が導入されている⁸⁷⁸。

したがって、Pillar 2 を我が国税制に導入するにあたっては、IIR 又は UTPR によりトップアップ税額が課される内国法人における、トップアップ税額が帰属する事業体から受け取る配当又はその事業体の株式等の譲渡益の取扱い等を検討する必要があると考えられる。なお、諸外国においては、原則として、資本参加免税が導入されていることから⁸⁷⁹、本問題は発生しないものと考えられる⁸⁸⁰。

⁸⁷⁶ 第3章第1節 4.1.6 参照

⁸⁷⁷ 第2章第1節 2.2.2.4.4 参照

⁸⁷⁸ 法人税法施行令第119条の3第6項

⁸⁷⁹ なお、米国やカナダは導入していない。米国の Subpart F 税制や GILTI 税制、カナダの FAPI 税制においては、この問題に対処する観点から、投資簿価修正規定が導入されている。

⁸⁸⁰ ただし、資本参加免税は、親会社の観点からは、子会社で発生した投資損失を計上する機会を喪失することになり、支店形態での事業展開と税負担が変わる点に留意が必要である。

3.3 STTR

3.3.1 論点例

居住地国における二重課税排除義務を停止する規定への対応方法が検討される。

3.3.2 居住地国における二重課税排除義務を停止する規定への対応方法

Pillar 2 に関するブループリントにおいては、STTR は、既存の租税条約を修正する規定となることが想定されている⁸⁸¹。また、STTR においては、一定の条件下において、居住地国における二重課税排除義務を停止する規定が設けられている⁸⁸²。

一方で、我が国税制では、国外源泉所得の定義が租税条約の定めと異なる場合には租税条約の定めるところによるとする規定は設けられているが⁸⁸³、条約上の二重課税排除方法が国内法における定めと異なる場合の取扱いを包括的に定める規定は設けられていない。

そのため、STTR において居住地国における二重課税排除義務を停止する義務が設けられた場合、我が国の外国税額控除規定等を停止するための規定を検討する必要があると考えられる。

⁸⁸¹ 第 2 章第 1 節 2.2.4.2.2 参照

⁸⁸² 第 2 章第 1 節 2.2.4.2.4 参照

⁸⁸³ 法人税法第 69 条第 6 項等

第3章 企業の海外展開に係る我が国及び諸外国の税制の内容及び趣旨等

第1節 日本

1. 法人税法の概要

1.1 納税義務者

法人税法上、納税義務者は、内国法人、外国法人及び個人(法人課税信託の引受けを行うときに限る。)に分類される⁸⁸⁴。

1.2 課税標準

課税標準は、納税義務者の種類により異なる。納税義務者の種類は、内国法人、外国法人及び個人であり、ここでは内国法人と外国法人について扱う。

内国法人は、原則として、各事業年度の所得に対して法人税が課される⁸⁸⁵。そのため、内国法人の課税標準は、各事業年度の所得の金額である⁸⁸⁶。

外国法人は、外国法人の区分に応じて定められる国内源泉所得について、法人税が課される⁸⁸⁷。そのため、外国法人の課税標準は外国法人の区分により異なるところ、恒久的施設(以下「PE」という。)を有するかどうかをポイントとして下記2つの区分に分けられる⁸⁸⁸。

▶ PEを有する外国法人

▶ PEを有しない外国法人

⁸⁸⁴ 法人税法第4条

⁸⁸⁵ 法人税法第5条

⁸⁸⁶ 法人税法第21条

⁸⁸⁷ 法人税法第9条

⁸⁸⁸ 法人税法第141条

PE を有する外国法人の課税標準は、各事業年度の次に掲げる国内源泉所得である⁸⁸⁹。

① PE に帰せられるべき所得⁸⁹⁰

- ▶ 当該所得については当該 PE が当該外国法人から独立して事業を行う事業者であるとしたならば、当該 PE が果たす機能、当該 PE において使用する資産、当該 PE と当該外国法人の本店等との間の内部取引その他の状況を勘案する⁸⁹¹。

② ①に該当するものを除く、次の国内源泉所得

- ▶ 一定の国内源泉所得⁸⁹²に該当するものを除く、国内にある資産の運用又は保有により生ずる所得⁸⁹³
- ▶ 国内にある資産の譲渡により生ずる所得⁸⁹⁴
- ▶ 国内において人的役務の提供を主たる内容とする事業を行う法人が受ける当該人的役務の提供に係る対価⁸⁹⁵
- ▶ 国内にある不動産、国内にある不動産の上に存する権利若しくは採石法の規定による採石権の貸付け等又は所得税法に規定する居住者⁸⁹⁶若しくは内国法人に対する船舶若しくは航空機の貸付けによる対価⁸⁹⁷
- ▶ その他その源泉が国内にある所得⁸⁹⁸

⁸⁸⁹ 法人税法第 141 条

⁸⁹⁰ 当該恒久的施設の譲渡により生ずる所得を含む。

⁸⁹¹ 法人税法第 138 条第 1 項第 1 号

⁸⁹² 所得税法第 161 条第 1 項第 8 号から 11 号まで及び第 13 号から 16 号まで

⁸⁹³ 法人税法第 138 条第 1 項第 2 号

⁸⁹⁴ 法人税法第 138 条第 1 項第 3 号

⁸⁹⁵ 法人税法第 138 条第 1 項第 4 号

⁸⁹⁶ 所得税法第 2 条第 1 項第 3 号

⁸⁹⁷ 法人税法第 138 条第 1 項第 5 号

⁸⁹⁸ 法人税法第 138 条第 1 項第 6 号

他方で、PE を有しない外国法人の国内源泉所得は、上記②に掲げる所得である⁸⁹⁹。

1.3 税率

内国法人及び外国法人に対して課される現在の法人税の税率は、原則として、23.2%である⁹⁰⁰。直近 5 年間の法人税率の推移は、次のとおりである。

期間	法人税率
2015年(平成27年)	23.9%
2016年(平成28年)	23.4%
2018年(平成30年) - 現在	23.2%

なお、法人実効税率⁹⁰¹は、平成 27 年度が 32.11%、平成 28 年度が 29.97%、平成 30 年度から令和 2 年度が 29.74%である^{902 903}。

また、資本金等の額が 1 億円以下である法人等の平成 24 年 4 月 1 日から令和 3 年 3 月 31 日までの間に開始する各事業年度の所得の金額のうち年 800 万円以下の金額については、15%の税率が適用される⁹⁰⁴。

⁸⁹⁹ 法人税法第 141 条第 1 項第 2 号

⁹⁰⁰ 法人税法第 66 条第 1 項、法人税法第 143 条第 1 項

⁹⁰¹ 大法人向け法人事業税所得割(*1 地方法人特別税を含む *2 年 800 万円超所得分の標準税率)を基に計算

⁹⁰² 財務省「平成 27 年度税制改正の解説」、320 頁

⁹⁰³ 財務省「平成 28 年度 税制改正の解説」、295 頁

⁹⁰⁴ 法人税法第 66 条第 2 項、租税特別措置法第 42 条の 3 の 2 第 1 項

2. 法人税における法人間二重課税⁹⁰⁵に対する考え方

2.1 支店で稼得した所得に対する課税方法

2.1.1 概要

内国法人が支店形式で事業を行う場合、その支店の所得又は欠損は、当該内国法人の課税所得に含まれる。

2.2 子法人で稼得した所得に対する課税方法

2.2.1 概要

前掲のとおり内国法人が支店形式で事業を行う場合、その支店の所得は当該内国法人の課税所得に含まれる。一方、子会社形式で事業を行う場合、その子会社の所得は当該内国法人の課税所得に原則的に含まれず、その子会社は別の納税義務者として取り扱われる。

そのため、当該親会社が内国法人である場合、当該親会社が子会社から受け取る剰余金の配当は、当該親会社の課税所得とされ法人税が課される。この場合において当該子会社も内国法人であるとき、当該配当金を構成する利益剰余金は、既に日本の法人税が課されていることから、支店形式での事業展開と異なり経済的に二回課税される。

また、当該親会社が子会社の株式を譲渡した場合の譲渡益は、当該親会社の課税所得とされ法人税が課される。この場合において当該子会社も内国法人であるとき、当該譲渡益は、当該子会社において既に法人税の課された利益剰余金を裏付けとしていることから、配当と同様に経済的に二回課税される。

⁹⁰⁵ 本書でいう法人間の二重課税とは、同一の所得又はそれを原資とする所得に対して、異なる法人において二回課税される問題をいう。

日本においては、前者の配当に関する二重課税の問題に対処する観点から受取配当等の益金不算入制度が導入されている⁹⁰⁶。他方、後者の株式譲渡益に関する二重課税の問題に対しては特段の手当ては行われていない⁹⁰⁷。

なお、当該子会社で発生した損失につき、当該親会社は、支店形式で事業を行う場合と異なり、原則、各事業年度において当該損失を通算することはできない。他方、当該子会社を清算又は第三者に当該子会社株式を売却する際には、簿価が変化しない一方、当該損失の分だけ利益剰余金が減少するため、株式譲渡損失を認識することができる。

2.2.2 受取配当等の益金不算入

2.2.2.1 制度の趣旨・背景

受取配当等の益金不算入制度は、法人税の二重課税を是正するために昭和 25 年の税制改正において創設された⁹⁰⁸。

⁹⁰⁶ 財務省「平成 27 年度 税制改正の解説」、339 - 340 頁

⁹⁰⁷ ただし、当該株式の譲受人が内国法人である場合、当該譲受人における譲渡された株式の発行会社である当該子会社の取得価額は株式譲渡の対象となった子会社の利益剰余金に応じて増加しているため、当該譲受人が当該子会社を清算した際には、その金額に対応した譲渡損失が当該譲受人において発生する。したがって、当該子会社の設立から清算までを通じて検討すると、当該二重課税の問題は、対処されているものとされる。(財務省「平成 22 年度 税制改正の解説」、338 頁)

⁹⁰⁸ 武田昌輔編著「令和1年度版 コメントール法人税法 2 巻」、第一法規株式会社、1204 頁

2.2.2.2 制度の概要

2.2.2.2.1 総則

内国法人が他の内国法人から配当等の額⁹⁰⁹を受けるときは、株式等の区分⁹¹⁰に応じ、完全子法人株式等及び関連法人株式等についてはその全額、完全子法人株式等、関連法人株式等及び非支配目的株式等のいずれにも該当しない株式等についてはその 50%相当額、非支配目的株式等に係るものについてはその 20%相当額について、益金の額に算入しない⁹¹¹。

2.2.2.2.2 配当等の額

配当等の額は原則として次のとおりである。

- ▶ 剰余金の配当若しくは利益の配当又は剰余金の分配の額⁹¹²
- ▶ 投資信託及び投資法人に関する法律第 137 条の金銭の分配の額⁹¹³
- ▶ 資産の流動化に関する法律第 115 条第 1 項に規定する金銭の分配の額⁹¹⁴

2.2.2.2.3 株式等の区分

株式等の区分は以下のとおりである。

⁹⁰⁹ 本節 2.2.2.2.2 参照

⁹¹⁰ 本節 2.2.2.2.3 参照

⁹¹¹ 法人税法第 23 条第 1 項

⁹¹² 法人税法第 23 条第 1 項第 1 号

⁹¹³ 法人税法第 23 条第 1 項第 2 号

⁹¹⁴ 法人税法第 23 条第 1 項第 3 号

- ▶ 完全子法人株式等： 配当等の額の計算期間を通じて内国法人との間に完全支配関係があった他の内国法人の株式等をいう⁹¹⁵。
- ▶ 関連法人株式等： 内国法人が他の内国法人の発行済株式等の総数又は総額の 3 分の 1 を超える数又は金額の株式等を、その内国法人が他の内国法人から受ける配当等の額の計算期間を通じて引き続き有している場合における当該他の内国法人の株式等⁹¹⁶をいう⁹¹⁷。

なお、関連法人株式等については負債利子控除の規定⁹¹⁸がある。
- ▶ 非支配目的株式等： 内国法人が他の内国法人の発行済株式等の総数の 100 分の 5 以下に相当する数又は金額の株式等を、その内国法人が他の内国法人から受ける配当等の支払に係る基準日において有している場合における当該他の内国法人の株式等⁹¹⁹をいう⁹²⁰。

2.2.2.2.4 適用除外規定

本制度は、内国法人が受ける次の配当等には適用しない。

- ▶ 次の要件により譲渡した株式等に係る配当等の額⁹²¹
 - ① 配当等の元本である株式等をその支払に係る基準日以前 1 か月以内に取得
 - ② ①を当該基準日後 2 か月以内に譲渡

⁹¹⁵ 法人税法第 23 条第 5 項、法人税法施行令第 22 条の 2

⁹¹⁶ 前掲の完全子法人株式等を除く。

⁹¹⁷ 法人税法第 23 条第 6 項及び法人税法施行令第 22 条の 3

⁹¹⁸ 内国法人が支払う負債の利子で一定のものがあるときは、当該関連法人株式等に係る配当等の額について当該事業年度の益金の額に算入しない金額は、その受け取る配当等の額の合計額から当該負債の利子の額のうち当該関連法人株式等に係る部分の金額を控除した金額とする。法人税法第 23 条第 4 項

⁹¹⁹ 前掲の完全子法人株式等を除く。

⁹²⁰ 法人税法第 23 条第 7 項、法人税法施行令第 22 条の 3 の 2

⁹²¹ 法人税法第 23 条第 2 項

- ▶ その取得が予定されている自己株式等の取得に係るみなし配当等の額⁹²²

3. 法人税における国外源泉所得の課税のあり方

3.1 国外源泉所得の定義

国外源泉所得は、外国税額の控除の規定において次のように規定されている⁹²³。

- ① 内国法人が国外事業所等を通じて事業を行う場合の当該国外事業所等に帰せられるべき一定の所得⁹²⁴
- ② 国外にある資産の運用又は保有により生ずる所得⁹²⁵
- ③ 国外にある資産の譲渡により生ずる所得⁹²⁶
- ④ 国外において人的役務の提供を主たる内容とする事業で法人が受ける当該人的役務の提供に係る対価⁹²⁷
- ⑤ 国外にある不動産、国外にある不動産の上に存する権利若しくは国外における採石権の貸付け等による対価⁹²⁸
- ⑥ 利子等及びこれに相当するもののうち次に掲げるもの⁹²⁹
 - ▶ 外国の国債若しくは地方債又は外国法人の発行する債券の利子
 - ▶ 国外にある営業所等に預け入れられた預貯金の利子
 - ▶ 国外にある営業所等に信託された合同運用信託若しくはこれに相当する信託、公社債投資信託又は公募公社債等運用投資信託若しくはこれに相当する信託の収益の分配

⁹²² 法人税法第 23 条第 3 項

⁹²³ 法人税法第 69 条第 4 項

⁹²⁴ 法人税法第 69 条第 4 項第 1 号

⁹²⁵ 法人税法第 69 条第 4 項第 2 号

⁹²⁶ 法人税法第 69 条第 4 項第 3 号

⁹²⁷ 法人税法第 69 条第 4 項第 4 号

⁹²⁸ 法人税法第 69 条第 4 項第 5 号

⁹²⁹ 法人税法第 69 条第 4 項第 6 号

- ⑦ 配当等及びこれに相当するもののうち次に掲げるもの⁹³⁰
- ▶ 外国法人から受ける剰余金の配当、利益の配当若しくは剰余金の分配又は金銭の分配若しくは基金利息に相当するもの
 - ▶ 国外にある営業所に信託された投資信託又は特定受益証券発行信託若しくはこれに相当する信託の収益の分配
- ⑧ 国外において業務を行う者に対する貸付金で当該業務に係るものの利子⁹³¹
- ⑨ 国外において業務を行う者から受ける次に掲げる使用料又は対価で当該業務に係るもの⁹³²
- ▶ 工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式若しくはこれらに準ずるものの使用料又はその譲渡による対価
 - ▶ 著作権の使用料又はその譲渡による対価
 - ▶ 機械、装置その他政令で定める用具の使用料
- ⑩ 国外において行う事業の広告宣伝のための賞金等⁹³³
- ⑪ 国外にある営業所又は国外において契約の締結の代理をする者を通じて締結した外国保険業者の締結する保険契約その他の年金に係る契約に基づいて受ける年金⁹³⁴
- ⑫ 給付補填金、利息、利益又は差益⁹³⁵
- ⑬ 国外において事業を行う者に対する出資につき、匿名組合契約に基づいて受ける利益の分配⁹³⁶
- ⑭ 国内及び国外にわたって船舶又は航空機による運送の事業を行うことにより生ずる所得のうち国外において行う業務につき生ずべき所得⁹³⁷

⁹³⁰ 法人税法第 69 条第 4 項第 7 号

⁹³¹ 法人税法第 69 条第 4 項第 8 号

⁹³² 法人税法第 69 条第 4 項第 9 号

⁹³³ 法人税法第 69 条第 4 項第 10 号

⁹³⁴ 法人税法第 69 条第 4 項第 11 号

⁹³⁵ 法人税法第 69 条第 4 項第 12 号

⁹³⁶ 法人税法第 69 条第 4 項第 13 号

⁹³⁷ 法人税法第 69 条第 4 項第 14 号

- ⑮ 租税条約の規定により相手国等において租税を課することができることとされる所得のうち相手国等において外国法人税が課されるもの⁹³⁸
- ⑯ 前掲のほかその源泉が国外にある所得⁹³⁹

3.2 国外源泉所得に対する課税の有無及び源泉地国の課税との二重課税排除方法

3.2.1 概要

内国法人は、その所得について、その源泉が国内にあるか国外にあるかを問わず、日本の課税に服する。他方、国外源泉所得に関しては、一般に、源泉地国の国内法及び関連する租税条約により、源泉地国での課税に服する。そのため、内国法人が稼得する国外源泉所得は、日本による課税と源泉地国による課税との源泉地国との二重課税の問題が発生する。

日本においては、当該二重課税の問題に対処する観点から、外国子会社からの配当とそれ以外の国外源泉所得に分けてそれぞれ二重課税を排除する制度が設けられている。

なお、前者を区分する理由は、支店形式で海外展開をした場合との平衡をとる必要があるからとされ⁹⁴⁰、平成 21 年度税制改正以前においては間接税額控除制度が、同改正以後は外国子会社配当益金不算入制度が導入されている。

⁹³⁸ 法人税法第 69 条第 4 項第 15 号

⁹³⁹ 法人税法第 69 条第 4 項第 16 号

⁹⁴⁰ 財務省「改正税法のすべて(昭和 37 年度)」、126 頁

3.2.2 源泉地国の課税との二重課税排除方法 ①外国子会社から受ける配当等の益金不算入

3.2.2.1 制度の趣旨・背景

平成 21 年度税制改正において、企業の配当政策の決定に対する税制の中立性の観点に加え、適切な二重課税の排除の維持を継続しつつ、制度を簡素化する観点から、従来の間接外国税額控除制度に代えて、いわゆる外国子会社配当益金不算入制度が導入された⁹⁴¹。

3.2.2.2 制度の概要

3.2.2.2.1 総則

内国法人が一定の外国子会社⁹⁴²から受ける剰余金の配当等の額がある場合には、当該配当等の 95%相当額⁹⁴³は、益金の額に算入しない⁹⁴⁴。

(算式)⁹⁴⁵ 外国子会社配当 － 外国子会社配当 × 5% ＝ 益金不算入額 (95%)

3.2.2.2.2 適用除外

本制度は外国子会社から受ける次に掲げる剰余金の配当等の額については、適用しない⁹⁴⁶。

⁹⁴¹ 財務省「平成 21 年度 税制改正の解説」、425 頁

⁹⁴² 当該内国法人が保有しているその株式等の数とその発行済株式等の総数の 100 分の 25 以上であり、かつ、その保有期間が剰余金の配当等の額の支払義務が確定する日以前 6 月以上である外国法人をいう。

⁹⁴³ 当該剰余金の配当等の額から当該剰余金の配当等の額に係る費用の額に相当する額(剰余金の配当等の額の 100 分の 5 相当額)を控除した金額

⁹⁴⁴ 法人税法第 23 条の 2 第 1 項、法人税法施行令 22 の 4 第 1 項、第 2 項、第 7 項

⁹⁴⁵ 原則的な取扱いの場合の算式

⁹⁴⁶ 法人税法第 23 条の 2 第 2 項

- ① 剰余金の配当等の額の全部又は一部が損金の額に算入⁹⁴⁷することとされている剰余金の配当等の額
- ② 取得が予定されている自己株式等の取得に係るみなし配当等の額

3.2.2.2.3 損金算入対応受取配当等の額に係る適用除外

内国法人が外国子会社から受ける剰余金の配当等の額で、その一部が当該外国子会社の損金の額に算入されたものである場合には、本節 3.2.2.2.2①の規定にかかわらず、損金算入対応受取配当等の額⁹⁴⁸をもって、当該益金不算入の規定の適用除外の額とすることができる⁹⁴⁹。

3.2.2.2.4 適用除外後の損金算入対応受取配当等の額の増額の取扱い

内国法人が外国子会社から受けた剰余金の配当等の額につき本節 3.2.2.2.3 の規定の適用を受けた場合において、当該事業年度後の各事業年度において損金算入対応受取配当等の額が増額されたときは、3.2.2.2.2①に掲げる益金不算入の対象外とされる剰余金の配当等の額は、3.2.2.2.2①及び 3.2.2.2.3 の規定にかかわらず、その増額された後の損金算入対応受取配当等の額とする⁹⁵⁰。

3.2.3 源泉地国の課税との二重課税排除方法 ②外国税額の控除

3.2.3.1 制度の趣旨・背景

全世界所得を課税標準とする我が国においては、外国支店等で生じた所得については、通常、所在地国においても課税されることとなるため、同一所得に対して我が国と外国の双方における二重課税の

⁹⁴⁷ 当該外国子会社の本店又は主たる事務所の所在する国又は地域の法令において認められている場合。

⁹⁴⁸ その受ける剰余金の配当等の額のうちその損金の額に算入された部分の金額として政令で定める金額。

⁹⁴⁹ 法人税法第 23 条の 2 第 3 項

⁹⁵⁰ 法人税法第 23 条の 2 第 4 項

問題が生じることとなる⁹⁵¹。このような国際的二重課税の排除を目的に昭和 28 年⁹⁵²に本制度が導入された。

3.2.3.2 制度の概要

3.2.3.2.1 総則

内国法人が各事業年度において外国法人税を納付することとなる場合には、原則として当該事業年度の所得金額の計算につき、国外所得金額に対応する控除限度額⁹⁵³を限度として、その控除対象外国法人税の額を法人税の額から控除する⁹⁵⁴。なお、内国法人である公益法人等又は人格のない社団等が収益事業以外の事業又はこれに属する資産から生ずる所得について納付する控除対象外国法人税の額については、適用しない⁹⁵⁵。

3.2.3.2.2 控除対象外の外国法人税の額

次に掲げる外国法人税の額については控除対象外国法人税の額から除かれる⁹⁵⁶。

- ▶ 所得に対する負担が高率な部分
- ▶ 内国法人の通常行われる取引と認められない取引に基因して生じた所得に対して課される外国法人税の額

⁹⁵¹ 財務省「令和 2 年度 税制改正の解説」、566 頁

⁹⁵² 武田昌輔編著「令和1年度版 コンメンタル法人税法 4-2 巻」、第一法規株式会社、4249 頁

⁹⁵³ 各事業年度の所得に対する法人税の額に、当該事業年度の所得金額に占める調整国外所得金額を乗じて計算される。

⁹⁵⁴ 法人税法第 69 条第 1 項

⁹⁵⁵ 法人税法第 69 条第 14 項

⁹⁵⁶ 法人税法第 69 条第 1 項カッコ書き

- ▶ 内国法人の法人税に関する法令の規定により法人税が課されないこととなる金額を課税標準として課された外国法人税の額

3.2.3.2.3 控除限度額を超える場合の控除

控除対象外国法人税の額が当該事業年度の控除限度額等を超える場合には、前 3 年内事業年度の繰越控除限度額を限度として、その控除限度額等を超える部分の金額を当該事業年度の所得に対する法人税の額から控除する⁹⁵⁷。

3.2.3.2.4 繰越控除

控除対象外国法人税の額が当該事業年度の控除限度額に満たない場合において、その前 3 年内事業年度において繰越控除対象外国法人税額があるときは、当該控除限度額に満たない残額を限度として、その繰越控除対象外国法人税額を当該事業年度の所得に対する法人税の額から控除する⁹⁵⁸。

3.2.3.2.5 国外源泉所得

本節 3.1 国外源泉所得の定義を参照⁹⁵⁹。

⁹⁵⁷ 法人税法第 69 条第 2 項

⁹⁵⁸ 法人税法第 69 条第 3 項

⁹⁵⁹ 法人税法第 69 条第 4 項

4. 外国子会社を利用した租税回避の防止措置

4.1 内国法人の外国関係会社に係る所得の課税の特例(タックス・ヘイブン対策税制)

4.1.1 制度の趣旨・背景

昭和 53 年度の税制改正において本制度が創設された。制度の導入趣旨は、タックス・ヘイブンの子会社を利用した租税回避への対策である⁹⁶⁰。本制度は OECD による勧告があったこと、多国籍企業の活動が活発化する中で我が国においては当該租税回避への対策が未整備の状態にあったこと、タックス・ヘイブンを利用する多国籍企業に対する課税の適正化の必要性が国会において超党派的に論議されていたこと、また、本制度が導入される以前の法人税法第 11 条の実質所得者課税の規定による規制に対し租税法主義による執行面での安定性を確保する必要があったこと等を背景として導入された⁹⁶¹。

累次の改正を経て平成 29 年度の税制改正では、外国子会社の経済実体に即して課税すべきとの BEPS プロジェクトの基本的な考え方にに基づき、日本企業の健全な海外展開を阻害することなく、より効果的に国際的な租税回避に対応する観点からの見直しが行われた。具体的には、租税回避リスクを、改正前の外国子会社の租税負担割合により把握する制度から、所得や事業の内容によって把握する制度に改められた⁹⁶²。

⁹⁶⁰ タックス・ヘイブン対策税制は、国内のみで活動している企業や支店の形で海外に出ている企業とのバランス、公平を図らなければならないという課税の中立論ではなく、租税回避防止論に立っているとされる。昭和 53 年度税制改正においては、その観点から子会社等の留保所得を実質的に帰属する者である我が国株主に課税する制度が導入されたが、これは留保所得を蓄積しているところに税の回避を推認しようという考えの表れとされる(高橋元監修「タックス・ヘイブン対策税制の解説」92～93 頁、清文社)。

なお、平成 21 年度税制改正において外国子会社配当益金不算入制度が導入され、適用対象留保金額及び課税対象留保金額の計算において内国法人が受け取る配当に対する課税との調整を行う必要がなくなったことから、適用対象留保金額及び課税対象留保金額の計算方法が改められ、また、名称もそれぞれ適用対象金額及び課税対象金額に変更された(財務省「平成 21 年度税制改正の解説」444 頁)。

⁹⁶¹ 財務省「改正税法のすべて(昭和 53 年度)」、156-157 頁

⁹⁶² 財務省「平成 29 年度 税制改正の解説」、658 頁

4.1.2 制度の構成

本制度は、以下の項目により構成される。

- ▶ 全部合算課税(措置法第 66 条の 6①)
- ▶ 部分合算課税(措置法第 66 条の 6⑥)
- ▶ 源泉地国の課税との二重課税排除(措置法第 66 条の 7)
- ▶ 法人間の二重課税排除(措置法第 66 条の 8)

4.1.3 全部合算課税

4.1.3.1 総則

特定外国関係会社⁹⁶³又は対象外国関係会社⁹⁶⁴に該当するものが、昭和 53 年 4 月 1 日以後に開始する各事業年度において適用対象金額⁹⁶⁵を有する場合には、その適用対象金額のうち課税対象金額⁹⁶⁶に相当する金額は、その内国法人の収益の額とみなして当該外国関係会社⁹⁶⁷の各事業年度終了の日の翌日から 2 か月を経過する日を含むその内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する⁹⁶⁸。

⁹⁶³ 本節 4.1.3.3.2 参照

⁹⁶⁴ 本節 4.1.3.3.3 参照

⁹⁶⁵ 本節 4.1.3.3.4 参照

⁹⁶⁶ 内国法人が直接及び間接に有する当該特定外国関係会社又は対象外国関係会社の株式等の数につきその請求権の内容を勘案した数及び実質支配関係の状況を勘案して政令で定めるところにより計算した金額。

⁹⁶⁷ 本節 4.1.3.3.1 参照

⁹⁶⁸ 租税特別措置法第 66 条の 6 第 1 項

4.1.3.2 本制度の対象となる内国法人

本制度の対象となる内国法人は、次に掲げる内国法人である⁹⁶⁹。

- ① 内国法人の外国関係会社に係る直接・間接の持分割合⁹⁷⁰が 100 分の 10 以上である場合における内国法人⁹⁷¹
- ② 外国関係会社との間に実質支配関係がある内国法人⁹⁷²
- ③ 内国法人との間に実質支配関係がある外国関係会社の他の外国関係会社に係る直接・間接の持分割合等が 100 分の 10 以上である場合における当該内国法人⁹⁷³

⁹⁶⁹ 租税特別措置法第 66 条の 6 第 1 項

⁹⁷⁰ 次に掲げる割合のいずれか

①その有する外国関係会社の株式等の数(当該外国関係会社と居住者又は内国法人との間に実質支配関係がある場合には、零)及び他の外国法人を通じて間接に有する当該外国関係会社の株式等の数の合計数が当該外国関係会社の発行済株式等の総数のうちに占める割合

②その有する外国関係会社の議決権の数(当該外国関係会社と居住者又は内国法人との間に実質支配関係がある場合には、零)及び他の外国法人を通じて間接に有する議決権の数の合計数が当該外国関係会社の議決権の総数のうちに占める割合

③その有する外国関係会社の株式等の請求権に基づき受けることができる剰余金の配当等の額(当該外国関係会社と居住者又は内国法人との間に実質支配関係がある場合には、零)及び他の外国法人を通じて間接に有する株式等の請求権に基づき受けることができる剰余金の配当等の額の合計額が当該外国関係会社の株式等の請求権に基づき受けることができる剰余金の配当等の総額のうちに占める割合

⁹⁷¹ 租税特別措置法第 66 条の 6 第 1 項第 1 号

⁹⁷² 租税特別措置法第 66 条の 6 第 1 項第 2 号

⁹⁷³ 租税特別措置法第 66 条の 6 第 1 項第 3 号

- ④ 外国関係会社に係る直接・間接の持分割合が 100 分の 10 以上である一の同族株主グループ⁹⁷⁴に属する内国法人^{975 976}

4.1.3.3 用語の意義

4.1.3.3.1 外国関係会社

次に掲げる外国法人をいう⁹⁷⁷。

- ① 居住者及び内国法人並びに特殊関係非居住者及び②に掲げる外国法人(①において「居住者等株主等」という。)の外国法人に係る次に掲げる割合のいずれかが 100 分の 50 を超える場合における当該外国法人
- ▶ 居住者等株主等の外国法人(②に掲げる外国法人を除く。)に係る直接保有株式等保有割合⁹⁷⁸及び居住者等株主等の当該外国法人に係る間接保有株式等保有割合⁹⁷⁹を合計した割合

⁹⁷⁴ 外国関係会社の株式等を直接又は間接に有する者及び当該株式等を直接又は間接に有する者との間に実質支配関係がある者(当該株式等を直接又は間接に有する者を除く。)のうち、一の居住者又は内国法人、当該一の居住者又は内国法人との間に実質支配関係がある者及び当該一の居住者又は内国法人と政令で定める特殊の関係のある者(外国法人を除く。)をいう。

⁹⁷⁵ 外国関係会社に係る脚注 970 の①から③までに掲げる割合又は他の外国関係会社(内国法人との間に実質支配関係があるものに限る。)の当該外国関係会社に係る脚注 970 の①から③までに掲げる割合のいずれかが零を超えるものに限るものとし、本文中の①及び③に掲げる内国法人を除く。

⁹⁷⁶ 租税特別措置法第 66 条の 6 第 1 項第 4 号

⁹⁷⁷ 租税特別措置法第 66 条の 6 第 2 項第 1 号

⁹⁷⁸ 居住者等株主等の有する当該外国法人の株式等の数又は金額がその発行済株式等の総数又は総額のうちに占める割合をいう。

⁹⁷⁹ 居住者等株主等の他の外国法人を通じて間接に有する当該外国法人の株式等の数又は金額がその発行済株式等の総数又は総額のうちに占める割合をいう。

- ▶ 居住者等株主等の外国法人(②に掲げる外国法人を除く。)に係る直接保有議決権保有割合⁹⁸⁰及び居住者等株主等の当該外国法人に係る間接保有議決権保有割合⁹⁸¹を合計した割合
- ▶ 居住者等株主等の外国法人(②に掲げる外国法人を除く。)に係る直接保有請求権保有割合⁹⁸²及び居住者等株主等の当該外国法人に係る間接保有請求権保有割合⁹⁸³を合計した割合
- ② 居住者又は内国法人との間に実質支配関係がある外国法人
- ③ 外国金融機関に該当することとなる外国法人で、外国金融機関に準ずるものとして政令で定める部分対象外国関係会社⁹⁸⁴との間に、当該部分対象外国関係会社が当該外国法人の経営管理を行っている関係その他の特殊の関係がある外国法人

4.1.3.3.2 特定外国関係会社

次に掲げる外国関係会社をいう⁹⁸⁵。

- ① 次のいずれにも該当しない外国関係会社⁹⁸⁶
 - ▶ その主たる事業を行うために必要と認められる事務所、店舗、工場その他の固定施設を有している外国関係会社⁹⁸⁷

⁹⁸⁰ 居住者等株主等の有する当該外国法人の議決権の数がその総数のうちに占める割合をいう。

⁹⁸¹ 居住者等株主等の他の外国法人を通じて間接に有する当該外国法人の議決権の数がその総数のうちに占める割合をいう。

⁹⁸² 居住者等株主等の有する当該外国法人の株式等の請求権に基づき受けることができる剰余金の配当等の額がその総額のうちに占める割合をいう。

⁹⁸³ 居住者等株主等の他の外国法人を通じて間接に有する当該外国法人の株式等の請求権に基づき受けることができる剰余金の配当等の額がその総額のうちに占める割合をいう。

⁹⁸⁴ 本節 4.1.3.3.6 及び 4.1.3.3.7 参照

⁹⁸⁵ 租税特別措置法第 66 条の 6 第 2 項第 2 号

⁹⁸⁶ いわゆるペーパーカンパニーが該当する。

⁹⁸⁷ これらを有している外国関係会社と同様の状況にあるものとして外国関係会社を含む。

- ▶ その本店所在地国においてその事業の管理、支配及び運営を自ら行っている外国関係会社⁹⁸⁸
 - ▶ 外国子会社⁹⁸⁹の株式等の保有を主たる事業とする外国関係会社で、その収入金額のうちに占める当該株式等に係る剰余金の配当等の額の割合が著しく高いこと
 - ▶ 特定子会社⁹⁹⁰の株式等の保有を主たる事業とする外国関係会社で、その本店所在地国を同じくする管理支配会社⁹⁹¹によってその事業の管理、支配及び運営が行われていること、当該管理支配会社がその本店所在地国で行う事業の遂行上欠くことのできない機能を果たしていること、その収入金額のうちに占める当該株式等に係る剰余金の配当等の額及び当該株式等の譲渡に係る対価の額の割合が著しく高いこと
 - ▶ その本店所在地国にある不動産の保有、その本店所在地国における石油その他の天然資源の探鉱、開発若しくは採取又はその本店所在地国の社会資本の整備に関する事業の遂行上欠くことのできない機能を果たしている外国関係会社で、その本店所在地国を同じくする管理支配会社によってその事業の管理、支配及び運営が行われていること
- ② 事実上のキャッシュ・ボックスに分類される外国関係会社は、具体的には、その総資産額に対する部分合算課税の対象となる各種所得の金額で異常所得の金額を除いた金額の合計金額に相当する金額の合計額の割合が 100 分の 30 を超える外国関係会社⁹⁹²
- ③ 次に掲げる要件のいずれにも該当する外国関係会社

⁹⁸⁸ これらを自ら行っている外国関係会社と同様の状況にあるものとして政令で定める外国関係会社を含む。

⁹⁸⁹ 当該外国関係会社とその本店所在地国を同じくする外国法人で、当該外国関係会社の有する当該外国法人の株式等の数のその発行済株式等の総数のうちに占める割合が 100 分の 25 以上であることその他の政令で定める要件に該当するものをいう。

⁹⁹⁰ 租税特別措置法第 66 条の 6 第 1 項各号に掲げる内国法人に係る他の外国関係会社で、部分対象外国関係会社に該当するものその他政令で定めるものをいう。

⁹⁹¹ 当該内国法人に係る他の外国関係会社のうち、部分対象外国関係会社に該当するもので、その本店所在地国において、その役員又は使用人がその主たる事業を的確に遂行するために通常必要と認められる業務の全てに従事しているものをいう。

⁹⁹² 総資産額に対する有価証券、貸付金その他政令で定める資産の額の合計額として政令で定める金額の割合が 100 分の 50 を超える外国関係会社に限る。

- ▶ 各事業年度の非関連者等収入保険料の合計額の収入保険料の合計額に対する割合が100分の10未満であること
- ▶ 各事業年度の非関連者等支払再保険料合計額の関連者等収入保険料の合計額に対する割合が100分の50未満であること
- ▶ 租税に関する情報の交換に関する国際的な取組への協力が著しく不十分な国又は地域として財務大臣が指定する国又は地域に本店又は主たる事務所を有する外国関係会社⁹⁹³

4.1.3.3.3 対象外国関係会社

次に掲げる経済活動基準の要件のいずれかに該当しない外国関係会社(特定外国関係会社に該当するものを除く。)をいう⁹⁹⁴。

- ① 株式等若しくは債券の保有、工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式若しくはこれらに準ずるもの若しくは著作権の提供又は船舶若しくは航空機の貸付けを主たる事業とするもの⁹⁹⁵でないこと

⁹⁹³ いわゆるブラック・リスト国所在外国関係会社

⁹⁹⁴ 租税特別措置法第66条の6第2項第3号

⁹⁹⁵ 次に掲げるものを除く。

①株式等の保有を主たる事業とする外国関係会社のうち当該外国関係会社が他の法人の事業活動の総合的な管理及び調整を通じてその収益性の向上に資する業務として政令で定める統括業務を行う場合における当該他の法人の株式等の保有を行うもの

②株式等の保有を主たる事業とする外国関係会社のうち部分対象外国関係会社の規定を適用した場合に外国金融子会社等に該当することとなるもの(外国金融機関に該当することとなるもの及び①に掲げるものを除く。)

③航空機の貸付けを主たる事業とする外国関係会社のうちその役員又は使用人がその本店所在地国において航空機の貸付けを的確に遂行するために通常必要と認められる業務の全てに従事していることその他の政令で定める要件を満たすものの

- ② その本店所在地国においてその主たる事業⁹⁹⁶を行うのに必要と認められる事務所、店舗、工場その他の固定施設を有していること⁹⁹⁷並びにその本店所在地国においてその事業の管理、支配及び運営を自ら行っていること⁹⁹⁸のいずれにも該当すること
- ③ 各事業年度においてその主たる事業が次に掲げる事業のいずれに該当するかに応じそれぞれ次に定める場合に該当すること
- ▶ 卸売業、銀行業、信託業、金融商品取引業、保険業、水運業、航空運送業又は物品賃貸業（航空機の貸付けを主たる事業とするものに限る。）

その事業を主として当該外国関係会社に係る居住者、内国法人等その他これらの者に準ずる者以外の者との間で行っている場合

- ▶ 上に掲げる事業以外の事業

その事業を主としてその本店所在地国において行っている場合

4.1.3.3.4 適用対象金額

特定外国子会社等の各事業年度の決算に基づく所得の金額につきその所得金額の計算に準ずるものとして計算した基準所得金額を基礎として、当該各事業年度開始の日前 7 年以内に開始した各事業年度において生じた欠損の金額及び当該基準所得金額に係る税額に関する調整を加えた金額をいう⁹⁹⁹。

⁹⁹⁶ 外国関係会社の区分に応じ、統括業務又は経営管理とする。

⁹⁹⁷ これらを有していることと同様の状況にあるものとして政令で定める状況にあることを含む。

⁹⁹⁸ これらを自ら行っていることと同様の状況にあるものとして政令で定める状況にあることを含む。

⁹⁹⁹ 租税特別措置法第 66 条の 6 第 2 項第 4 号

4.1.3.3.5 実質支配関係

居住者又は内国法人が外国法人の残余財産のおおむね全部を請求する権利を有している場合における当該居住者又は内国法人と当該外国法人との間の関係をいう¹⁰⁰⁰。

4.1.3.3.6 部分対象外国関係会社

本節 4.1.3.3.3 に掲げる経済活動基準の要件を全て満たす外国関係会社¹⁰⁰¹をいう¹⁰⁰²。

4.1.3.3.7 外国金融子会社等

その本店所在地国の法令に準拠して銀行業、金融商品取引業又は保険業を行う部分対象外国関係会社¹⁰⁰³でその本店所在地国においてその役員又は使用人がこれらの事業を的確に遂行するために通常必要と認められる業務の全てに従事しているもの(以下「外国金融機関」という。)及び外国金融機関に準ずる部分対象外国関係会社をいう¹⁰⁰⁴。

4.1.3.4 ペーパーカンパニーに該当するものと推定する場合

国税庁の当該職員等は、内国法人に係る外国関係会社がペーパーカンパニーに該当するかどうかを判定するために必要があるときは、当該内国法人に対し、期間を定めて、当該外国関係会社がペーパーカンパニーの要件¹⁰⁰⁵に該当しないことを明らかにする書類その他の資料の提示又は提出を求める

¹⁰⁰⁰ 租税特別措置法第 66 条の 6 第 2 項第 5 号

¹⁰⁰¹ 特定外国関係会社に該当するものを除く。

¹⁰⁰² 租税特別措置法第 66 条の 6 第 2 項第 6 号

¹⁰⁰³ これらの事業を行う部分対象外国関係会社と同様の状況にあるものとして政令で定める部分対象外国関係会社を含む。

¹⁰⁰⁴ 租税特別措置法第 66 条の 6 第 2 項第 7 号

¹⁰⁰⁵ 本節 4.1.3.3.2①参照

ことができる。この場合において、当該書類その他の資料の提示又は提出がないときは、当該ペーパーカンパニーの判定については、当該外国関係会社は特定外国関係会社に該当するものと推定する¹⁰⁰⁶。

4.1.3.5 経済活動基準の要件を満たさないものと推定する場合

国税庁の当該職員等は、内国法人に係る外国関係会社が経済活動基準の要件¹⁰⁰⁷を満たすかどうかを判定するために必要があるときは、当該内国法人に対し、期間を定めて、当該外国関係会社が経済活動基準の要件を満たすことを明らかにする書類その他の資料の提示又は提出を求めることができる。この場合において、当該書類その他の資料の提示又は提出がないときは、対象外国関係会社又は部分対象外国関係会社の規定の適用については、当該外国関係会社は経済活動基準の要件を満たさないものと推定する¹⁰⁰⁸。

4.1.3.6 適用免除

本制度の規定は、次に掲げる外国関係会社につき次に定める場合に該当する事実があるときは、その該当する事業年度に係る適用対象金額については、適用しない¹⁰⁰⁹。

▶ 特定外国関係会社

- ▶ 特定外国関係会社の各事業年度の租税負担割合¹⁰¹⁰が 100 分の 30 以上である場合

▶ 対象外国関係会社

- ▶ 対象外国関係会社の各事業年度の租税負担割合が 100 分の 20 以上である場合

¹⁰⁰⁶ 租税特別措置法第 66 条の 6 第 3 項

¹⁰⁰⁷ 本節 4.1.3.3.3 参照

¹⁰⁰⁸ 租税特別措置法第 66 条の 6 第 4 項

¹⁰⁰⁹ 租税特別措置法第 66 条の 6 第 5 項

¹⁰¹⁰ 外国関係会社の各事業年度の所得に対して課される租税の額の当該所得の金額に対する割合をいう。

4.1.4 部分合算課税

4.1.4.1 総則

部分対象外国関係会社が、平成 22 年 4 月 1 日以後に開始する各事業年度において、特定所得の金額¹⁰¹¹を有する場合には、当該特定所得の金額に係る部分適用対象金額¹⁰¹²のうち内国法人との間の支配関係の状況等を勘案して計算した部分課税対象金額に相当する金額は、その内国法人の収益の額とみなして当該各事業年度終了の日の翌日から 2 か月を経過する日を含むその内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する¹⁰¹³。

4.1.4.2 特定所得の金額

特定所得の金額とは、各事業年度における次に掲げる金額をいう¹⁰¹⁴。

- ① 剰余金の配当等の額の合計額から当該配当等の額を得るために直接要した費用の額の合計額及び当該配当等の額に係る費用の額として計算した金額を控除した残額
- ② 受取利子等の額の合計額から当該受取利子等の額を得るために直接要した費用の額の合計額を控除した残額
- ③ 有価証券の貸付けによる対価の額の合計額から当該対価の額を得るために直接要した費用の額の合計額を控除した残額
- ④ 有価証券の譲渡に係る対価の額の合計額から当該譲渡に係る原価の額として計算した金額の合計額及び当該対価の額を得るために直接要した費用の額の合計額を減算した金額
- ⑤ デリバティブ取引に係る損益の額
- ⑥ 外国為替の売買相場の変動に伴って生ずる損益の額
- ⑦ その他の金融所得に係る損益の額

¹⁰¹¹ 本節 4.1.4.2 参照

¹⁰¹² 本節 4.1.4.3 参照

¹⁰¹³ 租税特別措置法第 66 条の 6 第 6 項

¹⁰¹⁴ 租税特別措置法第 66 条の 6 第 6 項第 1 号から 11 号

- ⑧ 保険所得
- ⑨ 固定資産の貸付けによる対価の額の合計額から当該対価の額を得るために直接要した費用の額の合計額を控除した残額
- ⑩ 無形資産等の使用料の合計額から当該使用料を得るために直接要した費用の額の合計額を控除した残額
- ⑪ 無形資産等の譲渡に係る対価の額の合計額から当該無形資産等の譲渡に係る原価の額の合計額及び当該対価の額を得るために直接要した費用の額の合計額を減算した金額
- ⑫ 異常所得¹⁰¹⁵

4.1.4.3 部分適用対象金額

部分適用対象金額とは、部分対象外国関係会社の各事業年度の前掲4.1.4.2の①、②、③、⑨、⑩、⑫に掲げる金額の合計額と、当該各事業年度の前掲④から⑧まで及び⑪に掲げる金額の合計額(当該合計額が零を下回る場合には零とする。)を基礎として当該各事業年度開始の日前7年以内に開始した各事業年度において生じた前掲④から⑧まで及び⑪に掲げる金額の合計額が零を下回る部分の金額とを合計した金額をいう¹⁰¹⁶。

4.1.4.4 外国金融子会社等に係る部分合算課税

外国金融子会社等が、平成22年4月1日以後に開始する各事業年度において、本節4.1.4.5に掲げる特定所得の金額を有する場合には、当該特定所得の金額に係る金融子会社等部分適用対象金額¹⁰¹⁷のうち内国法人との間の支配関係の状況等を勘案して計算した金融子会社等部分課税対象金

¹⁰¹⁵ 財務省「令和元年度 税制改正の解説」、642 頁

¹⁰¹⁶ 租税特別措置法第66条の6第7項

¹⁰¹⁷ 本節4.1.4.6参照

額に相当する金額は、その内国法人の収益の額とみなして当該各事業年度終了の日の翌日から2か月を経過する日を含むその内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する¹⁰¹⁸。

4.1.4.5 特定所得の金額

本節 4.1.4.4 における特定所得の金額とは、各事業年度に係る次に掲げる金額をいう¹⁰¹⁹。

- ① 一の内国法人及び当該一の内国法人との間に特定資本関係¹⁰²⁰のある内国法人によってその発行済株式等の全部を直接又は間接に保有されている一定の外国金融子会社等¹⁰²¹の親会社等資本持分相当額がその本店所在地国の法令に基づき下回ることができない資本の額を超える場合におけるその超える部分に相当する資本に係る利益の額として計算した金額¹⁰²²
- ② 固定資産の貸付けによる対価の額の合計額から当該対価の額を得るために直接要した費用の額の合計額を控除した残額
- ③ 無形資産等の使用料の合計額から当該使用料を得るために直接要した費用の額の合計額を控除した残額
- ④ 無形資産等の譲渡に係る対価の額の合計額から当該無形資産等の譲渡に係る原価の額の合計額及び当該対価の額を得るために直接要した費用の額の合計額を減算した金額
- ⑤ 異常所得

¹⁰¹⁸ 租税特別措置法第66条の6第8項

¹⁰¹⁹ 租税特別措置法第66条の6第8項

¹⁰²⁰ いずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有する関係その他の政令で定める関係をいう。

¹⁰²¹ その純資産につき剰余金その他に関する調整を加えた金額として政令で定める金額(以下、「親会社等資本持分相当額」という。)の総資産の額として政令で定める金額に対する割合が100分の70を超えるものに限る。

¹⁰²² いわゆる異常な水準の資本に係る所得

4.1.4.6 金融子会社等部分適用対象金額

本節 4.1.4.4 における金融子会社等部分適用対象金額とは、部分対象外国関係会社の各事業年度の次に掲げる金額のうちいずれか多い金額をいう¹⁰²³。

- ▶ 本節 4.1.4.5 の①の金額
- ▶ 本節 4.1.4.5 の②、③及び⑤に掲げる金額の合計額と、同④に掲げる金額(当該金額が零を下回る場合には、零)を基礎として当該各事業年度開始の日前 7 年以内に開始した各事業年度において生じた金額が零を下回る部分の金額につき調整を加えた金額を合計した金額

4.1.4.7 部分適用対象金額等に係る合算課税の適用免除

内国法人に係る部分対象外国関係会社につき次のいずれかに該当する事実がある場合には、当該部分対象外国関係会社のその該当する事業年度に係る部分適用対象金額又は金融子会社等部分適用対象金額については、部分合算課税の規定を適用しない¹⁰²⁴。

- ▶ 各事業年度の租税負担割合が 100 分の 20 以上であること
- ▶ 各事業年度における部分適用対象金額又は金融子会社等部分適用対象金額が 2,000 万円以下であること
- ▶ 各事業年度の決算に基づく所得の金額に相当する金額のうちに当該部分適用対象金額又は金融子会社等部分適用対象金額の占める割合が 100 分の 5 以下であること

¹⁰²³ 租税特別措置法第 66 条の 6 第 9 項

¹⁰²⁴ 租税特別措置法第 66 条の 6 第 10 項

4.1.5 源泉地国の課税との二重課税排除

4.1.5.1 総則

外国子会社合算税制の規定を適用する内国法人は、当該外国関係会社の所得に対して課される外国法人税¹⁰²⁵の額のうち、課税対象金額に対応する金額、部分課税対象金額に対応する金額又は金融子会社等部分課税対象金額に対応する金額は、当該内国法人が納付する控除対象外国法人税の額とみなして、外国税額の控除¹⁰²⁶の規定を適用する¹⁰²⁷。

4.1.5.2 控除対象外国法人税の額とみなされた金額の益金算入

内国法人が、外国子会社合算税制の規定の適用を受け、外国税額の控除の規定の適用を受けるときは、当該控除対象外国法人税の額とみなされた金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する¹⁰²⁸。

4.1.5.3 特定目的会社等への適用

特定目的会社等に該当する内国法人が、全部合算課税又は部分合算課税の規定の適用を受ける場合には、当該外国関係会社の所得に対して課される外国法人税の額のうち、課税対象金額に対応する金額又は部分課税対象金額に対応する金額は、当該内国法人が納付した外国法人税の額とみなして、特定目的会社の利益の配当に係る源泉徴収等の特例等¹⁰²⁹の規定を適用する¹⁰³⁰。

¹⁰²⁵ 法人税法第 69 条第 1 項に規定する外国法人税をいう。

¹⁰²⁶ 法人税法第 69 条及び地方法人税法第 12 条

¹⁰²⁷ 租税特別措置法第 66 条の 7 第 1 項

¹⁰²⁸ 租税特別措置法第 66 条の 7 第 3 項

¹⁰²⁹ 租税特別措置法第 9 条の 3 の 2 及び第 9 条の 6 から第 9 条の 6 の 4 まで

¹⁰³⁰ 租税特別措置法第 66 条の 7 第 4 項

4.1.5.4 控除対象所得税額等相当額の控除

内国法人が、外国子会社合算税制の規定の適用を受ける場合には、次に掲げる所得税等の額のうち、当該外国関係会社に係る控除対象所得税額等相当額は、法人税の額から控除する¹⁰³¹。

- ▶ 当該外国関係会社に対して課される所得税の額、法人税の額及び地方法人税の額
- ▶ 当該外国関係会社に対して課される地方税法に掲げる法人税割の額

4.1.5.5 控除対象所得税額等相当額の益金算入

内国法人が、外国子会社合算税制の規定の適用を受け、控除対象所得税額等相当額の控除の規定の適用を受けるときは、当該外国関係会社に係る控除対象所得税額等相当額は、所得の金額の計算上、益金の額に算入する¹⁰³²。

¹⁰³¹ 租税特別措置法第66条の7第5項

¹⁰³² 租税特別措置法第66条の7第7項

4.1.6 法人間の二重課税排除¹⁰³³

4.1.6.1 制度の構成

本制度は、以下の項目により構成される。

- ▶ 子会社の課税済み利益剰余金からの配当に関する益金不算入¹⁰³⁴
- ▶ 孫会社の課税済み利益剰余金に関する調整¹⁰³⁵

¹⁰³³ 本制度については、令和 3 年度税制改正大綱にて以下の見直しが行われる予定である。

「内国法人が外国子会社から受ける配当等の額に係る外国源泉税等の額の取扱いについて、次の見直しを行う。

①外国子会社から受ける配当等の額(外国子会社配当益金不算入制度の適用を受ける部分の金額に限る。)に係る外国源泉税等の額の損金算入について、その配当等の額のうち内国法人の外国関係会社に係る所得の課税の特例(いわゆる「外国子会社合算税制」)との二重課税調整の対象とされる金額に対応する部分に限ることとする(現行:全額損金算入)。

②外国子会社から受ける配当等の額(外国子会社配当益金不算入制度の適用を受けない部分の金額に限る。)に係る外国源泉税等の額の外国税額控除について、その配当等の額のうち外国子会社合算税制との二重課税調整の対象とされない金額に対応する部分につきその適用を認めることとする(現行:全額不適用)。

(注)上記②により外国税額控除の適用を受ける場合には、その対象とされる外国源泉税等の額は損金不算入とする。

③ 特殊関係株主等である内国法人に係る外国関係法人に係る所得の課税の特例について、上記と同様の見直しを行う。

④その他所要の措置を講ずる。」

¹⁰³⁴ 租税特別措置法第 66 条の 8 第 1 項から 4 項まで及び第 6 項から 7 項まで

¹⁰³⁵ 租税特別措置法第 66 条の 8 第 8 項から 11 項まで

4.1.6.2 子会社の課税済み利益剰余金からの配当に関する益金不算入

4.1.6.2.1 総則

内国法人が外国法人¹⁰³⁶から受ける剰余金の配当等の額がある場合には、当該剰余金の配当等の額のうち特定課税対象金額¹⁰³⁷に達するまでの金額は、当該内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しない¹⁰³⁸。

4.1.6.2.2 外国子会社から受ける配当等の益金不算入制度の規定の適用を受ける剰余金の配当等

外国子会社から受ける配当等の益金不算入制度の規定の適用を受ける外国法人から受ける剰余金の配当等の額がある場合には、当該剰余金の配当等の額のうち特定課税対象金額に達するまでの金額については、各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しない。この場合において、当該剰余金の配当等の額に係る外国子会社から受ける配当等に係る外国源泉税等の損金不算入に規定する外国源泉税等の額については、同制度の規定は、適用しない¹⁰³⁹。

4.1.6.2.3 外国子会社から受ける配当等の益金不算入の規定における益金不算入対象外の剰余金の配当等

内国法人が外国法人から受ける剰余金の配当等の額に、外国子会社から受ける配当等の益金不算入の規定における益金不算入対象外の剰余金の配当等の額がある場合には、特定課税対象金額に達するまでの金額は、各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しない¹⁰⁴⁰。

¹⁰³⁶ 外国子会社から受ける配当等の益金不算入制度に規定する外国子会社に該当するものを除く。

¹⁰³⁷ 本節 4.1.6.2.4 参照

¹⁰³⁸ 租税特別措置法第 66 条の 8 第 1 項

¹⁰³⁹ 租税特別措置法第 66 条の 8 第 2 項

¹⁰⁴⁰ 租税特別措置法第 66 条の 8 第 3 項

4.1.6.2.4 特定課税対象金額

特定課税対象金額とは、外国法人に係る課税対象金額、部分課税対象金額又は金融子会社等部分課税対象金額で、次に掲げる金額の合計額をいう¹⁰⁴¹。

- ▶ 内国法人が当該外国法人から剰余金の配当等の額を受ける日を含む事業年度において益金の額に算入されるもののうち、当該直接保有の株式等の数及び当該実質支配関係の状況を勘案して計算した金額
- ▶ 内国法人が当該外国法人から剰余金の配当等の額を受ける日を含む前 10 年以内の各事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入されたもののうち、当該直接保有の株式等の数及び当該実質支配関係の状況を勘案して計算した金額¹⁰⁴²

4.1.6.3 孫会社の課税済み利益剰余金に関する調整

4.1.6.3.1 総則

内国法人が外国法人¹⁰⁴³から受ける剰余金の配当等の額がある場合には、当該剰余金の配当等の額¹⁰⁴⁴のうち間接特定課税対象金額¹⁰⁴⁵に達するまでの金額は、当該内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しない¹⁰⁴⁶。

¹⁰⁴¹ 租税特別措置法第 66 条の 8 第 4 項

¹⁰⁴² 前 10 年以内の各事業年度において当該外国法人から受けた剰余金の配当等の額(本節 4.1.6.2.1 から 4.1.6.2.3 までの規定の適用を受けた部分の金額に限る。)がある場合には、当該剰余金の配当等の額に相当する金額を控除した残額。
(以下「課税済金額」という。)

¹⁰⁴³ 外国子会社から受ける配当等の益金不算入制度に規定する外国子会社に該当するものを除く。

¹⁰⁴⁴ 本節 4.1.6.2.1 の規定の適用を受ける部分の金額を除く。

¹⁰⁴⁵ 本節 4.1.6.3.4 参照

¹⁰⁴⁶ 租税特別措置法第 66 条の 8 第 8 項

4.1.6.3.2 間接特定課税対象金額に達するまでの金額についての益金不算入の規定の適用

外国子会社から受ける配当等の益金不算入の規定の適用を受ける剰余金の配当等の額がある場合には、間接特定課税対象金額に達するまでの金額¹⁰⁴⁷についての 4.1.6.2.1 の規定の適用については、剰余金の配当等の額に係る費用相当額を控除しないで計算した剰余金の配当等の額につき適用する。この場合において、規定の適用を受ける剰余金の配当等の額に係る外国源泉税等の額については、損金に算入する¹⁰⁴⁸。

4.1.6.3.3 益金不算入対象外の剰余金の配当等の益金不算入

外国子会社から受ける配当等の益金不算入の規定における益金不算入対象外の剰余金の配当等の額がある場合には、当該剰余金の配当等の額¹⁰⁴⁹のうち間接特定課税対象金額に達するまでの金額は、当該内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しない¹⁰⁵⁰。

4.1.6.3.4 間接特定課税対象金額

間接特定課税対象金額とは、次に掲げる金額のうちいずれか少ない金額をいう¹⁰⁵¹。

- ▶ 配当事業年度¹⁰⁵²開始の日前 2 年以内の各事業年度のうち最も古い事業年度から配当事業年度終了の日までの期間において、当該外国法人が他の外国法人から受けた剰余金の配当等の

¹⁰⁴⁷ 本節 4.1.6.2.2 の規定の適用を受ける部分の金額を除く。

¹⁰⁴⁸ 租税特別措置法第 66 条の 8 第 9 項

¹⁰⁴⁹ 本節 4.1.6.2.3 の規定の適用を受ける部分の金額を除く。

¹⁰⁵⁰ 租税特別措置法第 66 条の 8 第 10 項

¹⁰⁵¹ 租税特別措置法第 66 条の 8 第 11 項

¹⁰⁵² 内国法人が外国法人から剰余金の配当等の額を受ける日を含む当該内国法人の事業年度

額¹⁰⁵³のうち、当該内国法人の有する当該外国法人の直接保有の株式等の数に対応する部分の金額

▶ 次に掲げる金額の合計額

- ▶ 他の外国法人に係る課税対象金額、部分課税対象金額又は金融子会社等部分課税対象金額で、配当事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入されるもののうち、内国法人の有する当該他の外国法人の間接保有の株式等の数及び当該実質支配関係の状況を勘案して計算した金額
- ▶ 他の外国法人に係る課税対象金額、部分課税対象金額又は金融子会社等部分課税対象金額で、配当事業年度開始の日前 2 年以内の各事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入されたもののうち、内国法人の有する当該他の外国法人の間接保有の株式等の数及び当該実質支配関係の状況を勘案して計算した金額¹⁰⁵⁴

5. 法人の研究開発に関する税制

5.1 試験研究を行った場合の法人税額の特別控除

5.1.1 制度の趣旨・背景

本制度は、企業の体質改善を促進するため昭和 42 年 5 月法律第 24 号により、措置法第 42 条の 6 として導入された¹⁰⁵⁵。

¹⁰⁵³ 当該他の外国法人の全部合算課税、部分合算課税又は法人間の二重課税排除の規定の適用に係る事業年度開始の日前に受けた剰余金の配当等の額として政令で定めるものを除く。

¹⁰⁵⁴ 前 2 年以内の各事業年度において外国法人から受けた剰余金の配当等の額(当該外国法人が当該他の外国法人から受けた剰余金の配当等の額に対応する部分の金額に限る。)がある場合には、当該剰余金の配当等の額に相当する金額を控除した残額。「間接課税済金額」という。

¹⁰⁵⁵ 武田昌輔編著「令和1年度版 コンメンタール法人税法 6 巻」、第一法規株式会社、283 の 2 頁

昭和 42 年度税制改正以降、累次の改正が行われている。平成 29 年度税制改正において試験研究費の量の拡大を求めた改正がなされた一方、令和元年度税制改正においてはさらに研究開発の質の向上を求める改正が行われた。

具体的には、企業の積極的な研究開発投資を促す観点や質の高い研究開発への支援の強化する観点、また、複雑な選択制度を簡素化する観点から、試験研究費の総額に係る税額控除制度の見直し、中小企業技術基盤強化税制の見直し、特別試験研究費の額に係る税額控除制度の見直し、平均売上金額の 10%相当額を超える試験研究費の額に係る税額控除制度の廃止等が盛り込まれることとなった¹⁰⁵⁶。

5.1.2 制度の概要

5.1.2.1 制度の構成

本制度は以下の項目により構成され、本稿では①及び③を取り扱う¹⁰⁵⁷。

- ① 試験研究費の総額に係る税額控除制度
- ② 中小企業技術基盤強化税制
- ③ 特別試験研究費の額に係る税額控除制度

¹⁰⁵⁶ 財務省「令和元年度 税制改正の解説」、329 - 330 頁

¹⁰⁵⁷ なお、令和 3 年度税制改正では、更なる見直しが提案されている。令和 3 年度税制改正大綱によれば、試験研究費の総額に係る税額控除制度については適用期限の延長、税額控除率の見直し、控除税額の上限の見直し等が、特別試験研究費の額に係る税額控除制度については特別新研究費の額及び当該研究費の対象となる特別研究機関等の範囲の拡大、適用手続に係る運用の改善等が提案されている。

5.1.2.2 試験研究費の総額に係る税額控除制度

5.1.2.2.1 総則

青色申告法人の、各事業年度において、損金の額に算入される試験研究費¹⁰⁵⁸の額がある場合には、試験研究費の額に対して一定の税額控除割合により計算した金額を法人税額から控除する。

この場合において、当該税額控除限度額¹⁰⁵⁹が、調整前法人税額¹⁰⁶⁰の 100 分の 25 に相当する金額を超えるときは、その控除を受ける金額は、当該 100 分の 25 に相当する金額を限度とする¹⁰⁶¹。

5.1.2.2.2 税額控除限度額

税額控除限度額とは、損金の額に算入された試験研究費の額¹⁰⁶²に次に掲げる場合の区分に応じそれぞれに定める割合¹⁰⁶³を乗じて計算した金額をいう¹⁰⁶⁴。

① 増減試験研究費割合¹⁰⁶⁵が 100 分の 8 を超える場合

100 分の 9.9 に、当該増減試験研究費割合から 100 分の 8 を控除した割合に 0.3 を乗じて計算した割合

② 増減試験研究費割合が 100 分の 8 以下である場合

¹⁰⁵⁸ 本節 5.1.2.4.1 参照

¹⁰⁵⁹ 本節 5.1.2.2.2 参照

¹⁰⁶⁰ 本節 5.1.2.4.2 参照

¹⁰⁶¹ 租税特別措置法第 42 条の 4 第 1 項

¹⁰⁶² その試験研究費に充てるため他の者から支払を受ける金額がある場合には、当該金額を控除した金額。以下同じ。

¹⁰⁶³ 当該割合に小数点以下 3 位未満の端数があるときはこれを切り捨てた割合とし、当該割合が 100 分の 10 を超えるときは 100 分の 10 とする。

¹⁰⁶⁴ 租税特別措置法第 42 条の 4 第 1 項

¹⁰⁶⁵ 本節 5.1.2.4.4 参照

100 分の 9.9 から、100 分の 8 から当該増減試験研究費割合を減算した割合に 0.175 を乗じて計算した割合を減算した割合¹⁰⁶⁶

- ③ 当該事業年度が設立事業年度¹⁰⁶⁷である場合又は比較試験研究費の額¹⁰⁶⁸が 0 である場合
100 分の 8.5

5.1.2.2.3 研究開発を行うベンチャー企業の税額控除額の上限の特例

この制度の適用を受けようとする法人が次に掲げる要件を満たす場合には、適用年度における税額控除額の上限については、100 分の 40 とする。ただし、適用年度終了の時ににおいて大法人の 100% グループ法人に該当するもの、受託法人及び株式移転完全親法人は除かれる¹⁰⁶⁹。

- ① 適用年度が法人設立日から同日以後 10 年を経過する日までの期間内の日を含む事業年度に該当すること
② 適用年度終了の時ににおいて翌期繰越欠損金額があること

5.1.2.2.4 試験研究費割合が 10%超える場合における税額控除額の上限の特例の見直し

平成 31 年 4 月 1 日から令和 3 年 3 月 31 日までの間に開始する各事業年度における試験研究費の総額に係る税額控除制度の規定の適用については、次に掲げる区分に応じ次のそれぞれに定めるところによる¹⁰⁷⁰。

- ① ②に掲げる場合以外の場合
当該規定に 100 分の 10 とあるのは、100 分の 14 とする
② 試験研究費割合が 100 分の 10 を超える場合

¹⁰⁶⁶ 当該割合が 100 分の 6 未満であるときは、100 分の 6

¹⁰⁶⁷ 本節 5.1.2.4.5 参照

¹⁰⁶⁸ 本節 5.1.2.4.6 参照

¹⁰⁶⁹ 租税特別措置法第 42 条の 4 第 2 項

¹⁰⁷⁰ 租税特別措置法第 42 条の 4 第 3 項

上記本節 5.1.2.2.2 における税額控除割合と、その税額控除割合に次の算式による控除割増率を乗じて計算した割合とを合計した割合¹⁰⁷¹

(算式)

$(\text{試験研究費割合}^{1072} - 10\%) \times 0.5$

なお、この算式により算出された割合が 10%を超えるときは 10%とする。

5.1.2.3 特別試験研究費の額に係る税額控除制度¹⁰⁷³

5.1.2.3.1 総則

青色申告法人の各事業年度において、損金の額に算入される特別試験研究費の額¹⁰⁷⁴ ¹⁰⁷⁵がある場合には、特別試験研究費の額に対して一定の税額控除割合により計算した金額を法人税額から控除する。この場合において、当該特別研究税額控除限度額が、調整前法人税額の 100 分の 10 に相当する金額を超えるときは、その控除を受ける金額は、当該 100 分の 10 に相当する金額を限度とする¹⁰⁷⁶。

¹⁰⁷¹ 財務省「令和元年度 税制改正の解説」、334 頁

¹⁰⁷² 本節 5.1.2.4.7 参照

¹⁰⁷³ 当該制度は、オープンイノベーションを促進する観点から、大学等の一定の研究機関等と行う共同研究・委託研究に関し、試験研究費に対する控除率につき、5.1.2.2 の試験研究費制度よりもさらなる優遇が加えられた制度である。(経済産業省「特別試験研究費税額控除制度ガイドライン(平成 31 年度版)」、4 頁)

¹⁰⁷⁴ 本節 5.1.2.4.8 参照

¹⁰⁷⁵ 当該事業年度において試験研究費の総額に係る税額控除制度又は中小企業技術基盤強化税制の規定の適用を受ける場合には、これらの規定により調整前法人税額から控除する金額の計算の基礎となった特別試験研究費の額は除くものとする。

¹⁰⁷⁶ 租税特別措置法第 42 条の 4 第 7 項

5.1.2.3.2 特別研究税額控除限度額

特別研究税額控除限度額とは、損金の額に算入される特別試験研究費の額のうち次に掲げるものの合計額をいう¹⁰⁷⁷。

- ① 国の試験研究機関、大学その他これらに準ずるいわゆる特別試験研究機関等と共同して行う試験研究又は特別試験研究機関等に委託する試験研究に係る試験研究費の額の 100 分の 30 に相当する金額
- ② 他の者と共同して行う試験研究又は他の者に委託する試験研究であって、革新的なものに係る試験研究費の額の 100 分の 25 に相当する金額
- ③ ①及び②の試験研究費の額以外の試験研究費の額の 100 分の 20 に相当する金額

5.1.2.4 用語の意義

5.1.2.4.1 試験研究費

製品の製造若しくは技術の改良、考案若しくは発明に係る試験研究のために要する費用又は対価を得て提供する新たな役務の開発に係る試験研究のために要する費用をいう¹⁰⁷⁸。

5.1.2.4.2 調整前法人税額

租税特別措置法第 42 条の 4 第 8 項第 2 号イからニに掲げる法令の規定を適用しないで計算した場合の法人税の額¹⁰⁷⁹をいう¹⁰⁸⁰。

¹⁰⁷⁷ 租税特別措置法第 42 条の 4 第 7 項

¹⁰⁷⁸ 租税特別措置法第 42 条の 4 第 8 項第 1 号

¹⁰⁷⁹ 附帯税の額を除く。

¹⁰⁸⁰ 租税特別措置法第 42 条の 4 第 8 項第 2 号

5.1.2.4.3 増減試験研究費の額

試験研究費の総額に係る税額控除制度又は中小企業技術基盤強化税制の適用年度の所得の金額の計算上損金の額に算入される試験研究費の額から比較試験研究費の額を減算した金額をいう¹⁰⁸¹。

5.1.2.4.4 増減試験研究費割合

増減試験研究費の額の当該比較試験研究費の額に対する割合をいう¹⁰⁸²。

5.1.2.4.5 設立事業年度

設立の日を含む事業年度をいう¹⁰⁸³。

5.1.2.4.6 比較試験研究費の額

適用年度開始の日前 3 年以内に開始した各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入される試験研究費の額の合計額を当該 3 年以内に開始した各事業年度の数で除して計算した金額をいう¹⁰⁸⁴。

¹⁰⁸¹ 租税特別措置法第 42 条の 4 第 8 項第 3 号

¹⁰⁸² 租税特別措置法第 42 条の 4 第 8 項第 3 号

¹⁰⁸³ 租税特別措置法第 42 条の 4 第 8 項第 4 号

¹⁰⁸⁴ 租税特別措置法第 42 条の 4 第 8 項第 5 号

5.1.2.4.7 試験研究費割合

適用年度の所得の金額の計算上損金の額に算入される試験研究費の額の平均売上金額¹⁰⁸⁵に対する割合をいう¹⁰⁸⁶。

5.1.2.4.8 特別試験研究費の額

試験研究費の額のうち国の試験研究機関、大学その他の者と共同して行う試験研究、国の試験研究機関、大学その他の者に委託する試験研究、中小企業者からその有する知的財産権の設定又は許諾を受けて行う試験研究、その用途に係る対象者が少数である医薬品に関する試験研究に係る試験研究費の額をいう¹⁰⁸⁷。

5.1.2.4.9 平均売上金額

適用年度及び当該適用年度開始の日前 3 年以内に開始した各事業年度の売上金額の平均額として計算した金額をいう¹⁰⁸⁸。

なお、月数は、暦に従って計算し、1 月に満たない端数が生じたときは、これを 1 月とする¹⁰⁸⁹。

¹⁰⁸⁵ 本節 5.1.2.4.9 参照

¹⁰⁸⁶ 租税特別措置法第 42 条の 4 第 8 項第 6 号

¹⁰⁸⁷ 租税特別措置法第 42 条の 4 第 8 項第 10 号

¹⁰⁸⁸ 租税特別措置法第 42 条の 4 第 8 項第 11 号

¹⁰⁸⁹ 租税特別措置法第 42 条の 4 第 9 項

5.1.3 制度の効果

5.1.3.1 概要

当該制度の利用状況及び政策効果の試算は、次のとおりである。

5.1.3.2 制度の利用状況

財務省から国会へ提出される租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書によれば、当該制度の適用に係る税額控除額は次表のとおりである。

なお、当該報告書は、各事業年度又は連結事業年度において適用を受けた法人税関係特別措置について、適用額明細書に記載された事項を集計することにより、その適用の実態を調査した結果を取りまとめたものである¹⁰⁹⁰。

控除制度	適用件数					
	適用額(円)					
	2014 年度	2015 年度	2016 年度	2017 年度	2018 年度	2019 年度
試験研究費の総額に係る税額控除制度	3,707件 5,281億	3,581件 4,848億	3,568件 4,939億	4,102件 6,102億	3,822件 5,751億	3,598件 5,192億
特別試験研究費の額に係る税額控除制度	161件 3億	250件 39億	397件 42億	503件 81億	580件 84億	554件 88億

¹⁰⁹⁰ 財務省「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」、第 193 回国会提出、第 198 回国会提出、第 204 回国会提出

5.1.3.3 政策効果の試算

経済産業省からの令和 3 年度税制改正要望事項¹⁰⁹¹によれば、当該制度に係る経済波及効果の試算は次のとおりである。

▶ 平成 30 年度減収額 5,858 億円

▶ 平成 30 年度から令和 9 年度までの 10 年間に及ぼす効果

GDP 押し上げ効果 9 兆 2,600 億円

雇用創出効果 約 115.9 万人

税収効果: 約 1 兆 9,012 億円

なお、企業における研究開発費の推移は、次表のとおりである¹⁰⁹²。

年度	2014 年度	2015 年度	2016 年度	2017 年度	2018 年度	2019 年度
研究費 (円)	13兆 5,864億	13兆 6,857億	13兆 3,183億	13兆 7,989億	14兆 2,316億	14兆 2,121億

¹⁰⁹¹ 経済産業省「令和 3 年度税制改正(租税特別措置)要望事項」、23 - 4 頁

¹⁰⁹² 総務省「2020 年(令和 2 年)科学技術研究調査結果の概要」、3 頁

第2節 米国

1. 内国歳入法 Subtitle A—Income Taxes の概要

1.1 納税義務者

納税者とは、内国歳入税の対象となる全ての人(person)のことをいう¹⁰⁹³。

連邦税法の下では、米国人及び外国人を区別して取り扱っている¹⁰⁹⁴。

米国人とは、次のものをいう。

- ▶ 米国の市民又は居住者
- ▶ 国内パートナーシップ(米国内で組成されたパートナーシップ)
- ▶ 内国法人
- ▶ 外国遺産以外の遺産
- ▶ 信託
 - ▶ 裁判所が信託の管理において主たる監督権(primary supervision)を行使できる場合
 - ▶ 一人又はそれ以上の米国人がその信託の全てにおける実質的な決定を支配する権利を有している場合
- ▶ 外国人に該当しない個人又はエンティティ

また、外国人には、下記が含まれる。

- ▶ 非居住者(個人)
- ▶ 外国法人
- ▶ 外国パートナーシップ(米国外で組成されたパートナーシップ)

¹⁰⁹³ 内国歳入法第 7701 条(a)(14)

¹⁰⁹⁴ IRS, “Classification of Taxpayers for U.S. Tax Purposes”, IRS (<https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/classification-of-taxpayers-for-us-tax-purposes> 閲覧日 2020 年 12 月 2 日)

- ▶ 外国信託(米国外で設定された信託)
- ▶ 外国遺産(米国外に所在する遺産)
- ▶ 米国人に該当しない個人又はエンティティ

1.2 課税標準

米国人は、全世界所得に対して課税される。

一般的に課税所得は、総収入から国内法において認められた費用を控除して計算される¹⁰⁹⁵。

納税者が個人の場合においては、納税者は、初めにその総収入から特定の種類の支出を控除して調整後総所得を算出し、課税所得を決定する¹⁰⁹⁶。なお、控除可能な支出の多くは、主に納税者の事業又はその他利益獲得のための活動に関連するものである。

次に、調整後総所得から、基準控除¹⁰⁹⁷又は明細を有した医療費又は寄付金等の事業活動に関連しない支出を控除し、課税所得を算出する。

納税者が法人の場合においては、総収入から国内法において認められた費用を控除して計算される。

外国人は、米国事業(United States Trade or Business、以下「USTB」という。)に実質的に関連する所得¹⁰⁹⁸(effective connected income、以下「ECI」という。)に対して課税される¹⁰⁹⁹。

¹⁰⁹⁵ 内国歳入法第 63 条(a)

¹⁰⁹⁶ 内国歳入法第 63 条(b)

¹⁰⁹⁷ 内国歳入法第 63 条(c)(2)

¹⁰⁹⁸ OECD モデル租税条約における PE 帰属所得に相当する概念をいう。

¹⁰⁹⁹ 内国歳入法第 871 条(b) (個人) 及び内国歳入法第 882 条(法人)

また、USTB を有しない外国人は、予め金額が固定されている又は確定可能な、年間ベース又は定期的な所得(fixed or determinable annual or periodic income、以下「FDAP 所得」という。)¹¹⁰⁰について、米国での源泉徴収を通して¹¹⁰¹グロス・ベースで課税される¹¹⁰²。

1.3 税率

一般的に米国法人は、その課税所得に対して税率 21%にて課税される¹¹⁰³。

外国法人は、ECI に対しては税率 21%にて課税され、FDAP 所得には源泉税 30%が課される。米国が締結している他国との租税条約の下、軽減税率又は免税の適用が受けられる場合もある。

2003 年からの国内法人税率の推移は次のとおりである。

期間	国内法人税率
2003年- 2017年	35%
2018年- 現在	21%

¹¹⁰⁰ 予め金額が固定されている又は確定可能な年間ベース、若しくは定期的な所得とは、利子、配当、給与等をいう。内国歳入法規則 1.871-7(b)及び 1.1441-2(b)。

なお、財務省規則においては、支払頻度を問わず原則として資産の譲渡益等を除く全ての通常所得が含まれると定められている。また、当該所得が米国源泉の定義は内国歳入法第 861 条(a)に定められている。

¹¹⁰¹ 内国歳入法第 1441 条(個人)及び第 1442 条(法人)

¹¹⁰² 内国歳入法第 871 条(a) (個人)及び内国歳入法第 881 条(法人)

¹¹⁰³ 内国歳入法第 11 条(b)

2. 法人税における法人間二重課税に対する考え方

2.1 支店で獲得した所得に対する課税方法

2.1.1 概要

国内支店は、別事業体として扱われず、本店の課税所得と合算される。

2.2 子法人で獲得した所得に対する課税方法

2.2.1 概要

内国子会社にて獲得された所得は、子会社レベルで税率 21%にて課税される。内国子会社によって支払われた配当金は、一般的に親会社の課税所得に合算され、税率 21%にて課税される。

親会社が内国法人の場合、親会社は一般的に受取配当金控除を受けることが可能である。

なお、親会社が外国法人の場合、その配当金には 30%の源泉税が課されるが、租税条約にて減免される場合もある。

また、内国子会社の株式の売却から生じる収益は、その親会社が内国法人の場合は、キャピタルゲインとして親会社の課税所得に含まれ、税率 21%で課税される。

なお、外国人のキャピタルゲインは、原則として課税されない。ただし、内国子会社が米国不動産保有会社(United States Property Holding Corporation、以下「USRPHC」という。)の場合、米国との密接的な関連性が認められることから、その損益は USTB に実質的に関連する損益とみなされ、税率 21%にて課税される¹¹⁰⁴。

¹¹⁰⁴ 内国歳入法第 897 条(a)

2.2.2 受取配当金に対しての控除制度

2.2.2.1 制度の趣旨・背景

法人間における配当への二重課税を緩和又は排除するため¹¹⁰⁵、所定の要件を満たす場合、法人株主は、その課税所得の算定において、内国歳入法第 243 条のもと、受取配当金に対して一定の控除が認められている。

2.2.2.2 制度の概要

受取配当金に対しての控除額(dividends received deduction)は、(1)受取法人による支払法人の持株保有状況、(2)支払法人が内国法人、外国法人又は特別地位法人¹¹⁰⁶のいずれかに該当するか否か、及び(3)分配金の性質が内国歳入法第 316 条(a)における配当金に該当するか否か、により決定される。

法人は、一定の要件を満たす場合、適格配当金の 100%をその所得から控除することが可能である。適格配当金とは、配当支払日において 80%以上の議決権及び株式価値を有する内国法人からの配当金のことをいう¹¹⁰⁷。

受取法人が内国法人の 20%以上、80%未満の議決権及び株式価値を有する場合においては、その配当金の 65%の控除が認められている¹¹⁰⁸。

内国法人の保有比率が 20%未満の場合の控除率は、50%となっている¹¹⁰⁹。

¹¹⁰⁵ Revenue Bill of 1987, House Ways and Means Committee Report on H.R. 3545, 100th Cong., 1st Sess. 1094 (1987)

¹¹⁰⁶ 特別地位法人とは、小規模事業投資法(Small Business Investment Act)に基づいて設立された法人で、小規模事業への融資について連邦政府より特別な扱いが認められている。

¹¹⁰⁷ 内国歳入法第 243 条(a)(2)及び(3)及び内国歳入法第 243 条(b)及び第 1504 条(a)

¹¹⁰⁸ 内国歳入法第 243 条(c)

¹¹⁰⁹ 内国歳入法第 243 条(a)(1)

3. 法人における国外源泉所得の課税のあり方

3.1 国外源泉所得の定義

所得の源泉地は、米国又は外国のどちらがよりその所得に密接に関連しているかを基に決定される。

以下に掲げる所得は、内国歳入法第 862 条にて国外源泉所得として定義されている。

- ① 国外に居住地又は設立地のある債務者からの受取利子
- ② 内国法人以外からの配当金
- ③ 外国にて行われた労働又は役務提供に対する報酬
- ④ 外国に所在している資産からの賃料及び使用料、並びに外国での使用が認められている特許権、著作権、機密の過程及び公式、のれん、商標権、フランチャイズ権、及びその他同様の資産からの賃料及び使用料
- ⑤ 国外不動産取引から発生する利益及び所得
- ⑥ 国内購入棚卸資産の国外取引から発生する利益及び所得
- ⑦ 国内資産又は米国人の命、健康に関する保険又は年金契約によるものを除く保険所得
- ⑧ ヴァージン諸島に所在している不動産の場合、その持分の売却による利益及び所得
- ⑨ 外国人の負債の保証に対する報酬

3.2 国外源泉所得に対する課税の有無及び源泉地国の課税との二重課税排除方法

3.2.1 概要

内国法人は、一般的に全世界所得に対して課税される一方で、国外源泉所得に関しては、源泉地国の国内法及び関連する租税条約により、源泉地国での課税対象になる。そのため、内国法人が獲得する国外源泉所得は、米国での課税と源泉地国による課税との二重課税の問題が発生する。

米国においては、二重課税の問題に対処する観点等から、外国子会社配当控除制度及び外国税額控除制度が設けられている。

3.2.2 源泉地国の課税との二重課税排除方法① 外国子会社配当の所得控除

3.2.2.1 制度の趣旨・背景

2018 年以降の分配に関しては、2017 年 12 月に可決された減税・雇用法(the Tax Cuts and Jobs Act)により、100%の資本参加免税が加えられた¹¹¹⁰。これにより、内国法人は、10%の株式価値又は議決権を有している外国法人(以下「10%特定外国法人」という。)からの受取配当金のうち、国外源泉部分については、その所得から控除することができるようになった¹¹¹¹。この制度は、内国法人が国外で蓄積した利益を米国に還流させ、国内投資を促進することを目的として導入された¹¹¹²。

3.2.2.2 制度の概要

内国法人が、10%特定外国法人から受け取った配当のうち、国外源泉部分¹¹¹³については所得からの控除が認められている¹¹¹⁴。

10%特定外国法人には、外国支配会社(Controlled Foreign Corporation)に該当しない受動外国投資会社(Passive Foreign Investment Corporation)を除く内国法人が株主となっている法人が含まれる¹¹¹⁵。

なお、当該配当に係る外国税額については、外国税額控除を適用することはできない¹¹¹⁶。

¹¹¹⁰ 減税・雇用法第 14101 条

¹¹¹¹ 内国歳入法第 245A 条(a)

¹¹¹² HOUSE OF REPRESENTATIVES, "TAX CUTS AND JOBS ACT Report of the committee on ways and means house of representatives", Congress.gov, p370 (<https://www.congress.gov/115/crpt/hrpt409/CRPT-115hrpt409.pdf>
閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

¹¹¹³ 内国歳入法第 245A 条(c)(3)において、配当のうち ECI と 80%以上の議決権株式及び株式価値を有する内国法人からの配当所得に由来する部分は、国外源泉部分に含まれない、とされている。

¹¹¹⁴ 内国歳入法第 245A 条(c)

¹¹¹⁵ 内国歳入法第 245A 条(b)

¹¹¹⁶ 内国歳入法第 245A 条(d)

3.2.3 源泉地国の課税との二重課税排除方法② 外国税額控除

3.2.3.1 制度の趣旨・背景

外国税額控除(Foreign Tax Credit)は、外国にて課税された所得に対する二重課税を回避するため¹¹¹⁷、納税者に対して、外国において納付した税額を用いて、米国における課税を減額することを認めている制度である¹¹¹⁸。

3.2.3.2 制度の概要

3.2.3.2.1 総則

納税者は、外国又は米国自治領にて納付した外国法人税について、米国において外国税額控除を取るか又は費用計上を毎年選択することができる。外国税額控除を選択した年度においては費用処理が認められず、費用処理を選択した年度においては外国税額控除の使用は認められない。ただし、当該選択を行った申告書の提出日又は申告期限日のどちらか早い方から 10 年以内であればその選択を変更することが可能である¹¹¹⁹。外国税額控除は所得税以外の性質を有する外国税額に対して適用されない。

3.2.3.2.2 みなし外国税額控除

10%以上の外国法人の株式を有する内国法人は、サブパート F 税制¹¹²⁰により、その総所得に合算された外国法人所得に関して、当該外国法人が外国にて納付した税額をその内国法人が直接納付した

¹¹¹⁷ Joint Committee on Taxation, “General explanation of public law 115-97” U.S. Government Publishing Office, 2018, p343

¹¹¹⁸ 内国歳入法第 901 条(a)及び(b)

¹¹¹⁹ 内国歳入法第 6511(d)(3)(A)

¹¹²⁰ 本節 4 参照

とみなすことで、その税額を外国税額控除に含めることができる¹¹²¹。実際に配当を受けた際に課せられた源泉税は、既に米国で課税を受けた所得に係る部分については外国税額控除に含めることができるが¹¹²²、内国歳入法第 245A 条に基づく配当控除の適用を受けた部分については、本節 3.2.2.2 に記載の通り、外国税額控除に含めることはできない。

3.2.3.2.3 制限

外国税額控除を国内源泉所得¹¹²³に関する租税債務を減少させる目的で使用することは認められていない¹¹²⁴。納税者は、全世界所得をベースに算定された米国法人税に、その全世界所得に対して国外源泉所得が占める割合を乗じた額を限度として、外国税額控除を使用することができる。

外国税額控除の使用制限額は、全世界所得をベースに算定された米国法人税に、その全世界所得に対して国外源泉所得が占める割合を乗じて算出され、以下に掲げるカテゴリーごとに算出する必要がある^{1125 1126}。

- ① 受動カテゴリーバスケットの受動カテゴリー所得
- ② 一般カテゴリーバスケットの一般カテゴリー所得
- ③ 米国外軽課税無形資産所得(Global intangible low-taxed income、以下「GILTI」という。)バスケット
- ④ 外国支店所得バスケット
- ⑤ その他のカテゴリー

¹¹²¹ 内国歳入法第 960 条

¹¹²² 内国歳入法第 960 条(c)

¹¹²³ 国内源泉所得とは、国外源泉所得以外の所得をいう。

¹¹²⁴ 内国歳入法第 904 条

¹¹²⁵ 内国歳入法第 904 条(d)、財務省規則 1.904-4

¹¹²⁶ 内国法人の課税所得を 5 つのカテゴリーに分類する必要がある。

一般的に、外国税額控除の制限による未使用の外国税額は、1年間の繰戻し及び 10 年間の繰越しが可能である¹¹²⁷。また、各バスケットの使用制限枠の繰越しはできない。

4. 外国子法人を利用した租税回避の防止措置

4.1 サブパート F 税制

4.1.1 制度の趣旨・背景

米国法人による外国子会社を利用した課税繰延べに対処するため¹¹²⁸、1961 年のケネディ大統領の勧告を受けて翌 1962 年に導入された制度で、内国歳入法第 951 条～964 条に規定されている。

4.1.2 制度の概要

4.1.2.1 総則

サブパート F 税制¹¹²⁹の基本的な仕組みは、外国支配会社が稼得する特定の所得(以下「サブパート F 所得」という。)を、米国株主の株式所有割合に応じ、当該米国株主の所得に合算して課税するというものである。なお、サブパート F 所得が合算された場合、米国株主が保有する外国支配会社株式の簿価は増額され、実際に配当を受けた際に減額される¹¹³⁰。

¹¹²⁷ 内国歳入法第 904 条(c)

¹¹²⁸ Tax foundation, “CFC Rules Around the World”, Tax Foundation (<https://files.taxfoundation.org/20190617100144/CFC-Rules-Around-the-World-FF-659.pdf> 閲覧日 2021 年 1 月 20 日)

¹¹²⁹ CFC 税制は内国歳入法第 A 章 1-N 第 3 部 F で規定されていることから「サブパート F 税制」と呼ばれている。

¹¹³⁰ 内国歳入法第 961 条

4.1.2.2 対象外国会社

米国株主がその外国子会社の議決権株式若しくは株式価値の 10%以上を直接・間接に、又はみなし所有している場合、及びその他の 10%以上の議決権株式若しくは株式価値を所有する米国株主が保有する当該外国子会社の議決権株式又は株式価値の合計が 50%を超過している場合、当該外国子会社はサブパート F 税制の適用対象となる外国支配会社として取り扱われる¹¹³¹。

4.1.2.3 合算対象所得

合算対象となるサブパート F 所得には、以下の種類の外国支配会社の所得が含まれる¹¹³²。

▶ 保険所得

▶ 外国ベース法人所得(以下①から③の合計額である。)

① 外国同族会社所得¹¹³³

主に配当・利子・使用料・賃貸料などの資産性所得が含まれる。

② 外国ベース法人販売所得¹¹³⁴

主に外国支配会社の設立国以外で製造・生産・栽培・採掘され、外国支配会社の設立国以外で使用・消費・除却のため、関連者との取引から生じる所得が含まれる¹¹³⁵。

③ 外国ベース法人役務所得¹¹³⁶

¹¹³¹ 内国歳入法第 957 条

¹¹³² 内国歳入法第 952 条(a)

¹¹³³ 内国歳入法第 954 条(c)

¹¹³⁴ 内国歳入法第 954 条(d)

¹¹³⁵ 例えば、低税率国に設立した CFC を通じてその他の外国に販売するようなブラニングに網をかけることを想定している。

¹¹³⁶ 内国歳入法第 954 条(e)

主に外国支配会社の設立国以外で、技術・経営・エンジニアリング・建築・科学・工業・商業などの分野において、関連者のために、又はその代理として、役務を提供することから生じる所得が含まれる¹¹³⁷。

- ▶ 国際ボイコット国¹¹³⁸との取引から生じた所得
- ▶ 政府高官等に対する非合法的な賄賂等の支払額
- ▶ 米国と外交関係がない外国¹¹³⁹から生じた所得

4.1.2.4 適用除外規定

4.1.2.4.1 概要

以下に該当する場合は、適用除外とされる。

4.1.2.4.2 ECI 除外規定¹¹⁴⁰

外国支配会社の米国内の事業活動に実質的に関連する所得(ECI)は、外国支配会社自身の米国内源泉所得として米国で課税されるため、サブパート F 所得から除外される。ただし、米国の締結した租税条約により、当該米国内所得が免税される場合、又は当該所得に軽減税率が適用される場合はこの限りではない。

¹¹³⁷ 例えば、低税率国に設立した CFC を通じてその他の外国に販売するようなブラニングに網をかけることを想定している。

¹¹³⁸ 事業を行う条件として特定の国との取引の制限を要求している国のことを指し、現在、イラク、クエート、レバノン、リビア、カタール、サウジアラビア、シリア、アラブ首長国連邦、イエメンが指定されている。

¹¹³⁹ 現在、イラン、北朝鮮、スーダン、シリアが指定されている。

¹¹⁴⁰ 内国歳入法第 952 条(b)

4.1.2.4.3 保険業除外規定¹¹⁴¹

一定の要件を満たす保険会社若しくはその支店により締結された、米国外の資産及び活動に起因する債務又は米国非居住者の生命若しくは健康に関する保険契約から発生した保険所得は、サブパートF 所得から除外される。

4.1.2.4.4 デミニマス除外規定¹¹⁴²

外国支配会社の年間の外国ベース会社所得と保険収入の合計が外国支配会社のその年の総収入の5%、又は1,000万ドルのいずれか少ない金額に満たない場合、当該年度における外国ベース会社所得及び保険収入はサブパートF 所得から除外される。

4.1.2.4.5 高税率除外規定¹¹⁴³

外国支配会社の外国における租税負担割合が、米国連邦法人税の一律税率である21%の90%(18.9%)超となる場合、米国株主の選択により、当該外国支配会社の外国ベース会社所得と保険所得をサブパートF 所得から除外することができる。

4.1.2.4.6 銀行業・金融業除外規定¹¹⁴⁴

外国支配会社が主たる事業として銀行業、金融業を積極的に営み、かつ当該事業について実体のある活動¹¹⁴⁵を行っている場合、外国支配会社が米国外の非関連者の顧客から稼得する一定の所得は、

¹¹⁴¹ 内国歳入法第953条(e)

¹¹⁴² 内国歳入法第954条(b)(3)

¹¹⁴³ 内国歳入法第954条(b)(4)

¹¹⁴⁴ 内国歳入法第954条(h)

¹¹⁴⁵ 「実体のある」という定義は法文では明確にされていない。

サブパート F 所得から除外される。外国支配会社が主たる事業として銀行業、金融業に積極的に営んでいるとみなされるためには、以下のいずれかの要件を満たす必要がある。

- ① 外国支配会社の総所得の 70%超が外国支配会社の設立国において非関連者である顧客に対する積極的かつ通常的な金融活動を通じて直接に稼得されていること
- ② 外国支配会社は積極的に銀行業に従事しており、米国内で銀行業を営むためにライセンスされた組織であること、又は財務長官によって特定された組織
- ③ 外国支配会社は積極的に証券業に従事しており、1934 年証券取引法第 15(a)条の下、証券ブローカー若しくはディーラーとして登録されていること、同 15C(a)条の下、政府証券ブローカー若しくはディーラーとして登録されていること、又は財務長官によって特定された組織

4.1.2.4.7 その他の除外規定¹¹⁴⁶

外国支配会社の能動的な事業活動として非関連者から受け取る賃貸料及び使用料、外国支配会社の設立国に設立された関連者から受け取る配当及び利息、及び他国の関連者から受け取る能動的な事業活動からの所得を原資とした配当、利息、賃貸料及び使用料等は、サブパート F 所得から除外される。

4.2 GILTI 税制

4.2.1 制度の趣旨・背景

GILTI 税制は、2017 年 12 月 22 日に成立した減税・雇用法において無形資産を低税率国に設立した外国支配会社に移転させるタックス・プランニングに歯止めをかけることを目的として¹¹⁴⁷、新規に導入さ

¹¹⁴⁶ 内国歳入法第 954 条(c)

¹¹⁴⁷ Committee on Ways and Means, “UNIFIED FRAMEWORK FOR FIXING OUR BROKEN TAX CODE”, Committee on Ways and Means (https://republicans-waysandmeansforms.house.gov/uploadedfiles/tax_framework.pdf 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

れた外国支配会社所得の株主合算課税制度であり、内国歳入法第 951A 条に規定されている。
2018 年 1 月 1 日以降に開始する外国支配会社課税年度から適用が開始されている。

4.2.2 制度の概要

4.2.2.1 総則

GILTI 税制は、ECI 及びサブパート F 所得を除く外国支配会社所得のうち、外国支配会社が外国で保有する有形償却資産の 10%を超過する所得をみなし無形資産所得とし、これを米国株主の所得に合算して課税する仕組みである。

具体的な計算方法として、まずは、外国支配会社レベルにおいて、米国税法ベースの税引後所得(以下「Tested Income」という。)を算定し、それから、米国株主レベルにおいて、各外国支配会社の株式所有割合に応じて米国株主の保有する全外国支配会社の持分相当額の Tested Income と Loss を通算し、Net Tested Income を算定する。

次に、Tested Income を計上している各外国支配会社が保有する米国税法ベースの法定償却を加味した有形償却資産のネット簿価の自己持分相当額を合算し、10%を乗じた金額から外国支配会社持分相当額の特定の支払利息¹¹⁴⁸を差し引いて、みなし動産所得を算定し、Net Tested Income からみなし動産所得を差し引くことにより GILTI 合算額を確定する¹¹⁴⁹。

(算式)

Tested Income − Loss = Net Tested Income

(Tested Income を計上している各外国支配会社が保有する米国税法ベースの法定償却を加味した有形償却資産のネット簿価の自己持分相当額) × 10% − 支払利息 = みなし動産所得

¹¹⁴⁸ Tested Income (Loss)算定時に加味されている支払利息が受取利息を超過した額

¹¹⁴⁹ 内国歳入法第 951A 条(b)

Net Tested Income － みなし動産所得 ＝ GILTI 合算額

GILTI 税制は、一旦全額合算された後、米国親会社の課税所得額¹¹⁵⁰を上限として、50%相当額¹¹⁵¹の所得控除が認められている¹¹⁵²。また、GILTI に対応をすると認められる外国法人税の 80%が外国税額控除の対象となる¹¹⁵³。

4.2.2.2 GILTI 高税率除外規定

財務省は、2020 年 7 月 20 日、GILTI 合算課税に適用される高税率除外の選択に係わる規則を最終化した¹¹⁵⁴。GILTI 合算に係わる規則については、2019 年 6 月 14 日に最終規則が公表されているが、その際に外国支配会社の所得が高税率で課税されている場合に当該所得を GILTI 合算計算から除外する選択を認める新たな規則草案が同時に公表されていた。高税率とは、米国法人税率の 90%である。今回の最終規則は、この草案で提案されていた高税率に関する除外規定を法制化したものである。

GILTI 高税率除外規定の下では、米国法人税率の 90%に相当する 18.9%超の実効税率で課税されている外国支配会社の所得を、当該外国支配会社の支配米国株主の選択¹¹⁵⁵により、Tested Income から除外選択することが可能となっている。支配米国株主が選択した場合、全ての米国株主に強制適用される。外国支配会社の支配米国株主とは、複数株主の場合は合算により外国支配会社の株式議決権 50%超を所有する米国株主のことをいう。米国支配株主は、課税年度毎に高税率除外を選択し、一旦選択した後に修正申告で選択を取り消すことも可能である。なお、この除外選択は、同一外国支配会社グループに属する全ての外国支配会社に一貫して適用される。GILTI 高税率除外の適用は 2020 年 7 月 23 日以降に開始する外国支配会社課税年度から適用が開始されている。ただし、納税

¹¹⁵⁰ この課税所得には、サブパート F 所得の金額も含まれる。

¹¹⁵¹ 2026 年 1 月 1 日以降に開始する税務年度の控除率は 37.5%である。

¹¹⁵² 内国歳入法第 250 条(a)

¹¹⁵³ 財務省規則 1.960-2(c)

¹¹⁵⁴ 財務省規則 1.951A-2(c)(7)

¹¹⁵⁵ 全世界ベースでの外国税額控除考慮した場合、事実関係によっては必ずしも特にならないケースがある。

者の選択で 2018 年 1 月 1 日以降に開始する外国支配会社課税年度からの早期適用が可能となっている。

また、GILTI 高税率除外規定の法制化に伴い、サブパート F に以前から設けられている高税率除外も改定し、GILTI 高税率除外規定と整合性のある内容に変更する旨の規則草案が同時に公表されている¹¹⁵⁶。

4.3 FDII 税制

4.3.1 制度の趣旨・背景

外国派生無形資産所得(Foreign Dividend Intangible Income、以下「FDII」という。)の所得からの控除制度は、2017 年 12 月 22 日に成立した減税・雇用法において導入されたものである。FDII 税制は、国内法人が所有する無形資産から海外で獲得されたとみなされる所得に控除を与えるものである。

4.3.2 制度の概要

FDII 税制における控除可能額は、FDII の 37.5%である¹¹⁵⁷。

なお、2026 年以降の控除可能額は、37.5%から 21.875%に減少される¹¹⁵⁸。

なお、FDII 税制における控除額と GILTI 税制における合算額の 50%控除額との合計額が、これらの項目に認められている控除額を考慮せずに計算された内国法人の課税所得を超過する場合、FDII の額及び GILTI の額は減額される。FDII については、上記の超過額に占める FDII の割合分が減額され、GILTI については、上記の超過額から FDII の減額分を控除した額が減額される¹¹⁵⁹。

¹¹⁵⁶ 財務省規則(案) 1.954-1(d)

¹¹⁵⁷ 内国歳入法第 250 条(a)

¹¹⁵⁸ 内国歳入法第 250 条(a)

¹¹⁵⁹ 内国歳入法第 250 条(b)

FDII は、以下のように計算される¹¹⁶⁰。

- ① 控除可能所得 － みなし有形資産所得 ＝ みなし無形資産所得
- ② みなし無形資産所得 × 外国派生控除可能所得／控除可能所得 ＝ FDII

控除可能所得とは、内国法人の合計所得から以下を引いた額である¹¹⁶¹。

- ▶ サブパート F 所得
- ▶ GILTI 合算所得
- ▶ 金融サービス所得
- ▶ 外国支配会社からの配当所得
- ▶ 国内石油及びガス採掘所得¹¹⁶²
- ▶ 外国支店所得

みなし有形資産所得とは、適格事業資産¹¹⁶³の 10%の額である。

外国派生控除可能所得とは、控除可能所得のうち以下のいずれかに該当する所得である¹¹⁶⁴。

- ▶ 米国外の者に販売され、米国外で使用される資産から生じる所得
- ▶ 米国外の者又は資産に対して提供されるサービスから生じる所得

¹¹⁶⁰ 内国歳入法第 250 条(b)

¹¹⁶¹ 内国歳入法第 250 条(b)

¹¹⁶² 国内石油及びガス所得とは、米国内で石油及びガスからミネラルとその他原産物(primary source)を抽出する過程等を提供することから獲得した課税所得である。

¹¹⁶³ 適格事業資産とは、特定有形資産(特定有形資産とは、控除可能所得を生む有形資産である。)のうち、法人の事業目的で使用されており、内国歳入法第 167 条で定められている減価償却の対象になっているもので、その税務簿価を四半期末ごとに平均した金額である。

¹¹⁶⁴ 内国歳入法第 250 条(b)

4.4 税源浸食・濫用防止税制

4.4.1 制度の趣旨・背景

税源浸食・濫用防止税制(Base Erosion and Anti-Abuse Tax、以下「BEAT」という。)は、2017 年 12 月 22 日に成立した減税・雇用法において導入された。

4.4.2 制度の概要

国外関連者に対する支払から発生する税ベネフィット等を除外して算定された修正課税所得に一定の税率を乗じることで算出された税額が、通常の方法で算出された法人税額を超える場合、その超過分が税源浸食ミニマム税として、通常の税額に加算される¹¹⁶⁵。

税源浸食ミニマム税は、①から②を引いて算出される¹¹⁶⁶。

- ① 修正課税所得の 10%
- ② 税額控除前の通常法人税額。ただし、税額控除可能額が以下の二つの項目の合計額を超過する場合、当該超過分について減額
 - ▶ 研究開発控除額¹¹⁶⁷
 - ▶ 内国歳入法第 38 条に定められている税額控除額¹¹⁶⁸が、当該税額控除又は当該税額控除を考慮しなかった場合の税源浸食ミニマム税額のどちらか少ない方の額の 80%を超える場合、その額

2026 年以降から始まる課税年度から、上記の①に関しては、10%ではなく 12.5%が使用され、②に関しては通常法人税額から内国歳入法の下で法人税に対して控除が認められている額を引いた額となる。

¹¹⁶⁵ 内国歳入法第 59A 条(a)

¹¹⁶⁶ 内国歳入法第 59A 条(b)

¹¹⁶⁷ 本節 5.1 参照

¹¹⁶⁸ 例えば、内国歳入法第 45 条(a)に定められている再生可能エネルギー生産税額控除等をいう。

修正課税所得とは、以下を考慮せずに算出された課税所得である¹¹⁶⁹。

- ▶ 税源浸食支払に関する税源浸食ベネフィット額
- ▶ 当期繰越欠損金使用額に税源浸食率を乗じた額

税源浸食ベネフィット額とは、税源浸食支払から発生する費用計上額をいう。

税源浸食率とは、税源浸食ベネフィット額を内国歳入法の下で認められている費用計上額及び税源浸食ベネフィット額の合計額で割った額である。

税源浸食支払とは、国外関連者に対して支払った額の中で、内国歳入法の下で費用計上が認められている額等である。

対象納税者は、以下の要件を満たす法人等である¹¹⁷⁰。

- ① 規制投資会社(Regulated investment company)、不動産投資信託(Real estate investment trust)又は S 法人(S corporation)以外
- ② 過去 3 課税年度の平均年間総収入が 5 億米ドル以上(アグリゲーション・ルールが適用)
- ③ 税源浸食率が 3%以上(アグリゲーション・ルールが適用)

上記②、③の判定を行う際、アグリゲーション・ルールが適用され、50%超の資本関係で結ばれている関連会社を単一の雇用者として扱う必要がある。

¹¹⁶⁹ 内国歳入法第 59A 条(c)

¹¹⁷⁰ 内国歳入法第 59A 条(e)

5. 法人の研究開発に関する税制

5.1 研究開発を行った場合の税額控除

5.1.1 制度の趣旨・背景

企業の研究開発への投資を奨励するため¹¹⁷¹、1981 年に研究開発費の税額控除制度が導入された。幾度の失効と延長を繰返し、2015 年に恒久法となった。

事業に関連する適格研究開発費用、基礎調査¹¹⁷²を目的とした大学又はその他の適格機関¹¹⁷³への支払に際して、研究開発税額控除を受けることができる。研究開発税額控除は、その課税年度における適格研究費用が所定の方法で算出された基準額を超過した部分について適用することができる¹¹⁷⁴。

5.1.2 制度の概要

5.1.2.1 総則

研究開発控除は、一般的に以下の合計額である¹¹⁷⁵。

- ① 適格研究費¹¹⁷⁶が基準額を超過した額の 20%
- ② 適格基礎研究費の 20%
- ③ エネルギー研究コンソーシアム¹¹⁷⁷への当該エネルギー研究費の支出の 20%

¹¹⁷¹ Englewood Cliffs, N.J. : Prentice-Hall ; West Nyack, N.Y. : Order from Prentice-Hall, Loose-Leaf Services

Div, "General explanation of the Economic Recovery Tax Act of 1981", 1982, p120

(<https://archive.org/details/generalexplanati00jcs7181/page/120/mode/2up> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

¹¹⁷² 基礎調査とは、営利目的を持たない科学技術発展のための調査のことである。

¹¹⁷³ 適格機関とは、例えば非営利研究機関のことである。

¹¹⁷⁴ 米国では、FDII と研究開発税制の併存について、特に議論はなかった。

¹¹⁷⁵ 内国歳入法第 41 条(a)

¹¹⁷⁶ 適格研究費に該当するためには、その研究が、納税者が行う事業の発展(機能の開発、改良、能力及び品質の向上など)に貢献するための技術的な発見を目的として行われなければならない。

¹¹⁷⁷ エネルギー研究コンソーシアムとは、公衆の利益に寄与するエネルギー研究を目的として設立された非営利団体である。

適格研究費には、内部及び外部委託研究に対する支払額又は発生費用の合計額が含まれる¹¹⁷⁸。基準額には、控除年度の直前 4 年間ににおける税務上の年間平均総収入に固定比率¹¹⁷⁹を乗じて計算される額、又は控除年度における適格研究費用の 50%のいずれか大きい額が用いられる¹¹⁸⁰。適格基礎研究費は、特別の商業目的を持たない科学知識の発展のための基礎研究への支払額が含まれる¹¹⁸¹。

5.1.2.2 繰戻し及び繰越し

研究開発税額控除は、一般事業税額控除¹¹⁸²の一部として扱われる¹¹⁸³。したがって、研究開発税額控除の未使用部分は、一般事業税額控除の繰戻し及び繰越しに含まれる。未使用の一般事業税額控除は、1 年間の繰戻し及び 20 年間の繰越しが可能である¹¹⁸⁴。

5.1.3 制度の効果

5.1.3.1 概要

当該制度の利用状況及び政策効果の試算は、次のとおりである。

¹¹⁷⁸ 内国歳入法第 41 条(b)

¹¹⁷⁹ 一定期間における累積総収入を同期間の累積適格研究費で算出される。16%が上限となっている。

¹¹⁸⁰ 内国歳入法第 41 条(c)

¹¹⁸¹ 内国歳入法第 41 条(e)

¹¹⁸² 内国歳入法第 38 条(b)にて定義されている対象控除である投資控除、再生可能エネルギー生産控除等を含む控除を合計したものである。

¹¹⁸³ 内国歳入法第 38 条(b)

¹¹⁸⁴ 内国歳入法第 39 条(a)

5.1.3.2 制度の利用状況

米国政府は、2019 年 12 月 18 日に 2019 年から 2023 年における税額支出の見込みに関するレポートを発表している¹¹⁸⁵。当該レポートによると、研究開発費に関する税額支出の見込みは、2019 年には約 103 億米ドルと推測されているが、2023 年には 143 億米ドルと推測されている。測定方法は、2019 年の議会予算局(Congressional Budget Office)の収入ベースライン及び上下院合同委員会(Joint Committee)による個人及び法人の 2019 年から 2023 年の総所得、控除及び支出の予測に基づくものである。

単位:10 億米ドル

	2019年	2020年	2021年	2022年	2023年
法人	10.3	12.0	12.2	12.8	14.3
個人	1.4	1.6	1.7	1.9	2.1

5.1.3.3 政策効果の試算

米国政府による研究開発控除の効果測定は、2011 年に行われて以来近年は実施されていない。2011 年に行われた効果測定によると、研究開発費の対国内総支出は、1999 年から 2009 年までで 2.7%から 2.8%までに上昇したとされる¹¹⁸⁶。

¹¹⁸⁵ Congress of United States, “Estimates Of Federal Tax Expenditures For Fiscal Years 2019-2023”, The Joint Committee on Taxation (<https://www.jct.gov/publications/2019/jcx-55-19/> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

¹¹⁸⁶ Congress of United States, “TAX INCENTIVES FOR RESEARCH, EXPERIMENTATION, AND INNOVATION”, The Joint Committee on Taxation (<https://www.jct.gov/publications/2011/jcx-45-11/> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

5.2 研究開発支出の資産計上

5.2.1 制度の趣旨・背景

米国において、研究開発活動に係る費用計上時期に選択可能性を与える観点から¹¹⁸⁷、一定のものについては資産計上をした上で償却することを可能としている。

5.2.2 制度の概要

5.2.2.1 総則

納税者は、当期において研究開発支出を費用として控除するか、一旦資産計上し、その支出から恩恵を受けた最初の月(研究開発の成果物が事業の用に供された月)から 60 か月間に渡って減価償却をするか、又はその費用の支払われた又は発生した年から 10 年間に渡って減価償却を選択することが認められている。

ただし、2021 年 12 月 31 日以後に開始する課税年度においては、研究開発支出は、その費用が支払われた又は発生した課税年度の間地点から 60 か月間にわたって減価償却される¹¹⁸⁸。

一般的に、研究開発支出には、納税者の事業の発展に寄与するような情報の発見を目的とする試験及び実験に関する支出が含まれる。

¹¹⁸⁷ Federal Register, "Federal Register / Vol. 78, No. 173 / Friday, September 6, 2013 / Proposed Rules", Federal Register (<https://www.govinfo.gov/content/pkg/FR-2013-09-06/pdf/2013-21737.pdf> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

¹¹⁸⁸ 内国歳入法第 174 条

5.2.2.2 控除可能額の減少

研究開発支出に対する費用計上額は、一般的に研究開発に対する税額控除額によって減額される。しかしながら、納税者は、研究開発に対する税額控除を減額することも選択可能である¹¹⁸⁹。同一の費用に対してダブルベネフィットを認めないことを目的としているため、費用控除額を減額するか、控除額を減額するかの二択となる。

5.2.3 制度の効果

研究開発支出に対する資産計上控除制度に関する利用状況及び政策効果の試算は、公表されていない。

¹¹⁸⁹ 内国歳入法第 280C 条

第3節 英国

1. 法人税の概要

1.1 納税義務者

法人は、以下に該当する場合、法人税の対象となり納税義務者となる。

- ▶ 法人が国内の居住者であること¹¹⁹⁰。
 - ▶ 国内において一定の管理及び支配¹¹⁹¹をされているときは英国の居住者となる¹¹⁹²。
- ▶ 税務上の非居住者であって以下のいずれかに該当する場合¹¹⁹³
 - ① 国内での営業活動や販売を目的とした英国の土地の開発を行っている場合
 - ② 国内の PE を通して営業活動を行っている場合

1.2 課税標準

英国は、居住者である法人の全世界所得に対して課税を行っている一方で、外国配当及び海外支店に係る利益等の国外源泉所得に対して幅広く免税規定を整備している。

¹¹⁹⁰ 法人税法 2009 第 2 部第 3 章第 14 条第 1 項

¹¹⁹¹ 一定の管理及び支配は法人が国内で営業活動を行っているか又はその営業活動が国内で実質的な管理や支配を受けているかが判定基準となる。

¹¹⁹² HMRC, “Internal Manual INTM120060”, HMRC (<https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm120060> 閲覧日 2020 年 12 月 22 日)

¹¹⁹³ 法人税法 2009 第 2 部第 1 章第 5 条第 2 項

法人が税務上の国内居住者である場合、外国親会社の国内子会社を含む¹¹⁹⁴その法人の全世界課税所得が法人税の対象となる¹¹⁹⁵。他方で、多くの場合、配当、実質的株式持分¹¹⁹⁶に係るキャピタルゲイン及び後述の国外支店の利益に係る国外源泉所得は免税となる。

税務上の国内居住者である法人は、法人税の課税対象である所得の計算¹¹⁹⁷を行わなければならない。稼得された所得は以下のいずれかに分類される。

- ▶ 営業活動による利益¹¹⁹⁸
- ▶ 非事業ローン取引^{1199 1200}
- ▶ 財産所得^{1201 1202}
- ▶ 海外財産所得¹²⁰³
- ▶ キャピタルゲイン¹²⁰⁴
- ▶ 無形資産による非営業利益¹²⁰⁵

¹¹⁹⁴ 法人税法 2009 第 2 部第 1 章第 5 条第 1 項

¹¹⁹⁵ 法人税法 2009 第 2 部第 1 章第 5 条第 1 項

¹¹⁹⁶ 実質的株式持分とは普通株式の 10%以上の持分の保有、配当に係る利益及び清算時財産分与に際して 10%以上の権利を保有している状態である。

¹¹⁹⁷ 2017 年の 4 月 1 日以前は、それぞれの分類ごとに発生した損失については、それぞれの分類ごとに別の規定に定められている方法で、一年以内又は将来のいずれかで所得と相殺する必要があった。

¹¹⁹⁸ 法人税法 2009 第 3 部

¹¹⁹⁹ 非事業ローン取引とは、事業目的以外のローン取引を指す。例として、投資会社がローン取引の当事者となる場合。

¹²⁰⁰ 法人税法 2009 第 5 部

¹²⁰¹ 財産所得とは、土地を源泉とする賃貸事業や不動産事業などの法人の事業によって英国内又は海外の土地から生じる所得である。

¹²⁰² 法人税法 2009 第 4 部

¹²⁰³ 法人税法 2009 第 4 部

¹²⁰⁴ Taxation of Chargeable Gains Act 1992 第 1 部第 1 章第 1 条

¹²⁰⁵ 法人税法 2009 第 8 部

▶ 雑所得¹²⁰⁶

国内に PE を有する税務上の非居住者は、PE に帰属する財産所得及びキャピタルゲインのみが法人税の対象となる¹²⁰⁷。

1.3 税率

2020 年の規定では、国内の法人税率は 19%である¹²⁰⁸。2000 年からの国内法人税率の推移は次のとおりである。

期間	国内法人税率
2000 年 1 月 1 日 - 2009 年 3 月 31 日	30%
2009 年 4 月 1 日 - 2011 年 3 月 31 日	28%
2011 年 4 月 1 日 - 2012 年 3 月 31 日	26%
2012 年 4 月 1 日 - 2013 年 3 月 31 日	24%
2013 年 4 月 1 日 - 2014 年 3 月 31 日	23%
2014 年 4 月 1 日 - 2015 年 3 月 31 日	21%
2015 年 4 月 1 日 - 2017 年 3 月 31 日	20%
2017 年 4 月 1 日 - 現在	19%

¹²⁰⁶ 法人税法 2009 第 10 部

¹²⁰⁷ 法人税法 2009 第 2 部第 1 章第 5 条第 2 項

¹²⁰⁸ HMRC, "Rates and allowances for Corporation Tax", HMRC (<https://www.gov.uk/government/publications/rates-and-allowances-corporation-tax/rates-and-allowances-corporation-tax#:~:text=At%20Summer%20Budget%202015%2C%20the,year%20starting%201%20April%202020> 閲覧日 2020 年 12 月 22 日)

2. 法人税における法人間二重課税に対する考え方

2.1 支店で稼得した所得に対する課税方法

2.1.1 概要

国内法では、英国法人の国内支店は別個の事業体として扱われない。英国法人が国内に複数の支店を持っていたとしても、これら支店のうちどの支店が課税所得を生じているかに関わらず、英国法人は自身の課税所得のすべてが英国で課税されることとなる。

2.2 子法人稼得した所得に対する課税方法

2.2.1 概要

英国では免税規定として、配当所得免税及び譲渡所得免税が存在する。

2.2.2 子法人で稼得した所得に対する課税方法に係る規定① 配当所得免税

2.2.2.1 制度の趣旨・背景

配当所得免税は、企業の持ち株会社を英国内へ誘致することを目的としている¹²⁰⁹。また、免税対象となる配当の拡大の観点から¹²¹⁰、2010 年財政法により、現行制度に改正された¹²¹¹。本規定は、2009 年 7 月 1 日以降に法人が受取る配当を適用対象としている。

¹²⁰⁹ UK Parliament, “The Finance Bill 2009 - Economic Affairs Committee”, UK Parliament (<https://publications.parliament.uk/pa/ld200809/ldselect/ldconaf/113/11307.htm> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

¹²¹⁰ HMRC, “International Manual”, HMRC (<https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm651010> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

¹²¹¹ UK Government, “Finance (No. 3) Act 2010”, UK Government (<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2010/33/schedule/3/paragraph/3> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

英国では、税務上の国内居住者である法人による受取配当は、配当所得が国内源泉か国外源泉かに関わらず、免税となる¹²¹²。

また、配当所得免税が適用される場合、配当に係る英国の源泉税もあわせて免除される。

なお、配当所得免税の適用は選択制であり、適用しない選択を行った場合、配当に係る英国の源泉税は免除されない。

2.2.2.2 制度の概要

2.2.2.2.1 総則

配当は、英国には下記 2 種類の配当免税規定が存在し、どちらかに該当すれば当該配当は免税対象となり法人税の対象とならない¹²¹³。

① 小規模法人が受取る配当¹²¹⁴

② 小規模法人以外の法人が受取る配当¹²¹⁵

配当を受取る法人は、配当ごとに上記の法人の規模によって分類される 2 種類の配当免税規定の適用が可能となる。なお、その適用は、任意である。

¹²¹² HMRC, “Company Taxation Manual”, HMRC (<https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/company-taxation-manual/ctm02060> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

¹²¹³ 法人税法 2009 第 9A 部第 1 章

¹²¹⁴ 法人税法 2009 第 9A 部第 2 章

¹²¹⁵ 法人税法 2009 第 9A 部第 3 章

2.2.2.2.2 小規模法人が受ける配当免税制度

配当を受領する側が小規模法人である場合、その会計期間中に当該法人によって受取られた配当は、以下の場合免税対象となる¹²¹⁶。

- ▶ 納税義務者が英国の居住者又は配当受取時に要件を満たす地域の居住者である場合
- ▶ 配当が出資金の払戻し(Non-dividend Distribution)に分類されない場合
- ▶ 配当の支払に際してその国地域の居住者に支払配当の控除が認められていない場合
- ▶ 配当が節税対策の一環¹²¹⁷として行われていない場合¹²¹⁸

小規模法人とは従業員の数が 50 名以下であり、売上高又は貸借対照表上の総資産の額が 1000 万ユーロ¹²¹⁹以下の法人と定義される¹²²⁰。しかしながら、法人がオープンエンド型の投資目的の法人¹²²¹、ユニット投資信託¹²²²、保険会社又は共済組合¹²²³である場合、当該法人は小規模法人とはみなされない。

¹²¹⁶ 法人税法 2009 第 9A 部第 2 章第 931 条 B

¹²¹⁷ 節税対策の一環とはその目的の全部、又は一部が節税を得ることのみを目的としていることである。例えば、海外法人が節税対策の一環として配当を支払うために利益を生じさせた場合は当てはまる可能性がある。

¹²¹⁸ 小規模法人と小規模法人以外を法律が区別している趣旨は、節税防止ではないと考えられる。また、節税防止の要件は小規模法人以外の法人の規定(法人税法 2009 第 9A 部第 3 章 931J から 931Q)にも規定されている。ただし、小規模法人以外の法人の規定においては、より広範なものとなっている。

¹²¹⁹ 小規模法人の定義は、EU の小規模法人の定義に依拠している。なお、2021 年 1 月 31 日時点において改正は行われていない。

¹²²⁰ 法人税法 2009 第 9A 部第 4 章第 931 条 S

¹²²¹ オープンエンド型の投資目的の法人ファンドの換金方法の可否を基準にした分類で、いつでも自由に換金することができる投資法人をいう。

¹²²² ユニット投資信託とは、信託証書に基づいた契約上のファンド構造をもつ投資信託である。またユニット信託は、別個の事業体として扱われず、法人格も持たない。

¹²²³ 英国では組合も法人として扱われる。

また、上記の要件を満たす地域とは、無差別規定を含んだ租税条約を英国と締結している地域¹²²⁴である¹²²⁵。なお、英国税務当局(以下「HMRC」という。)、は 2019 年 4 月 1 日に自身の国際マニュアルに適切な無差別規定を含むと考えられる租税条約のリストを公表している¹²²⁶。

2.2.2.2.3 小規模法人以外の法人が受け取る配当免税制度

小規模法人以外の法人がその会計期間中に受け取った配当又は分配は、以下の場合免税対象となる¹²²⁷。

▶ 次のいずれかの配当である場合

- ① 子会社からの配当¹²²⁸
- ② 無償還普通株式に係る配当¹²²⁹
- ③ 全発行株式の 10%未満にあたる証券投資に係る配当¹²³⁰
- ④ 節税目的以外の取引から生じる配当¹²³¹
- ⑤ 負債としての株式に係る配当¹²³²

▶ 配当が出資金の払戻し(Non-dividend Distribution)に分類されない場合

▶ 配当の支払に際してその国・地域の居住者に支払配当の控除が認められていない場合

¹²²⁴ 要件を満たす地域には、日本、米国、ドイツ、英国、フランス、カナダが含まれる。

¹²²⁵ 法人税法 2009 第 9A 部第 2 章第 931 条 C

¹²²⁶ HMRC, "International Manual", HMRC (<https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm412090> 閲覧日 2020 年 12 月 15 日)

¹²²⁷ 法人税法 2009 第 9A 部第 3 章第 931 条 D

¹²²⁸ 法人税法 2009 第 9A 部第 3 章第 931 条 E

¹²²⁹ 法人税法 2009 第 9A 部第 3 章第 931 条 F

¹²³⁰ 法人税法 2009 第 9A 部第 3 章第 931 条 G

¹²³¹ 法人税法 2009 第 9A 部第 3 章第 931 条 H

¹²³² 法人税法 2009 第 9A 部第 3 章第 931 条 I

▶ 配当が節税対策の一環¹²³³として行われていない場合¹²³⁴

2.2.3 子法人で稼得した所得に対する課税方法に係る規定② 譲渡所得免税

2.2.3.1 制度の趣旨・背景

譲渡所得免税である実質的株式持分免除制度(substantial shareholdings exemption、以下「SSE」という。)は、2002年に英国政府によって制定された¹²³⁵。SSEは、英国における法人課税の近代化を目的とした英国政府のプログラム¹²³⁶の一部として導入された¹²³⁷。

SSEは、事業会社、その他の事業会社、又はグループ内の実質的株式持分グループによる株式の譲渡に係るキャピタルゲインを幅広く免除する規定である。

2017年には、4月1日を発効日として英国の投資基盤としての魅力を高める試みとして制度が拡大された¹²³⁸。

¹²³³ 租税回避防止規定として、節税防止の要件が規定に入っているのは小規模法人のみならず小規模法人以外の法人の規定にも規定されており、免税規定が節税目的に使用されることを制限している。

¹²³⁴ 法人税法 2009 第 9A 部第 3 章 931J -931Q

¹²³⁵ Taxation of Chargeable Gains Act 1992 スケジュール 7AC 及び財政法 2002 スケジュール 8

¹²³⁶ 本税制改正に先立ち、テクニカルノートとパブリックコンサルテーションが行われている。そこでは、SSEを導入する背景として、英国を拠点とする親会社のための柔軟で競争的な税制の構築を挙げている。HM Treasury, “BUDGET 2001”, HM Treasury (https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/266041/hc279.pdf 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

¹²³⁷ HMRC “International Manual” HMRC (<https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/capital-gains-manual/cg53000> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

¹²³⁸ HMRC “Policy Paper” HMRC (<https://www.gov.uk/government/publications/reform-of-substantial-shareholding-exemption-for-qualifying-institutional-investors/reform-of-substantial-shareholding-exemption-for-qualifying-institutional-investors> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

最も顕著な変更は、投資家グループの要件が廃止され¹²³⁹、投資家又は投資先レベルで事業要件を満たさない適格機関投資家に保有されている株式について免税規定が導入されたことである¹²⁴⁰。

2.2.3.2 制度の概要

SSE は免税規定の適用に際して技術的な条件及び租税回避防止規定を規定しており、免税規定の適用には以下の 3 つの条件を満たす必要がある。

- ① 実質的株式持分要件¹²⁴¹(普通株式の 10%以上の持分の保有、配当に係る利益及び清算時財産分与に際しての 10%以上の権利保有)
- ② 2017 年 4 月 1 日以前の株式の譲渡に際して、株式の譲渡は事業会社の要件¹²⁴²を満たす会社によって行わなければならない。この要件は、株式の譲渡する会社が満たす必要のある要件である¹²⁴³。
- ③ 株式の譲渡に際して、譲渡される株式は事業会社の要件を満たす会社の株式でなければならない。この要件は、株式の譲り受ける会社が満たす必要のある要件である¹²⁴⁴。

これらの要件が満たされると、株式の譲渡によって生じるキャピタルゲイン及び株式に関連する資産の譲渡¹²⁴⁵は、法人税の対象とならない。

また、これらの株式譲渡及び株式に関連する資産の譲渡から生じるキャピタルロスも、同様の株式譲渡及び株式に関連する資産の譲渡であれば免税となっていた場合、控除されない。

¹²³⁹ 財政法 2017(No.2)第 1 部第 27 条

¹²⁴⁰ 財政法 2017(No.2)第 1 部第 28 条

¹²⁴¹ 財政法 2002 スケジュール 8 第 2 部

¹²⁴² 事業会社とは、事業の大半が事業目的の活動である。事業会社の定義は規定されていないが、HMRC は一般的に活動の 80%以上が事業目的である場合は事業会社であると判断している。

¹²⁴³ 財政法 2002 スケジュール 8 第 3 部

¹²⁴⁴ 財政法 2002 スケジュール 8 第 3 部

¹²⁴⁵ 株式に関連する資産の譲渡には、オプション取引などの取引が含まれる。

3. 法人税における国外源泉所得の課税のあり方

3.1 国外源泉所得の定義

国外源泉所得¹²⁴⁶は、税務上の国内居住者である法人によって稼得される国内源泉所得にあたらな
い所得である。例えば、海外支店の営業活動による所得が挙げられる。

3.2 国外源泉所得に対する課税の有無及び源泉地国の課税との二重課税排除方法

3.2.1 概要

税務上の国内居住者である法人は、その全世界所得に対して課税される¹²⁴⁷。同様に、全ての国外源
泉所得は、除外規定の適用がない限り法人税の対象となる。また、国外源泉所得が課税対象となる場
合は、二重課税に対する軽減措置が利用できる場合がある。

¹²⁴⁶ 英国では国外源泉所得の定義が明示的に列挙されていないが、判例では税務上の国内居住者である法人によって稼得さ
れる国内源泉所得にあたらな所得とされている。The Supreme Court, “JUDGMENT Test Claimants in the Franked
Investment Income Group Litigation (Appellants) v Commissioners of Inland Revenue and another
(Respondents)”, The Supreme Court (<https://www.supremecourt.uk/cases/docs/uksc-2010-0085-judgment.pdf>
閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

¹²⁴⁷ 法人税法 2009 第 2 部第 1 章第 5 条第 1 項

3.2.2 源泉地国の課税との二重課税排除方法① 外国税額控除

3.2.2.1 制度の趣旨・背景

海外で事業を行う税務上の国内居住者である法人の二重課税を軽減するために¹²⁴⁸、英国では外国税額控除制度が設けられている¹²⁴⁹。

3.2.2.2 制度の概要

3.2.2.2.1 総則

税務上の国内居住者である法人に国外で所得が発生し当該所得が外国で課税される場合、当該居住者に対して、その支払った外国税の金額を国内においてその所得に課税された税額から控除することにより、外国税の二重課税の控除が認められている¹²⁵⁰。

また、みなし外国税額控除の場合を除いて¹²⁵¹、外国税は実際に支払われた金額について控除が受けられる¹²⁵²。ただし、控除額は二重に課税されている所得に帰属する国内における税額を超えてはならないとされる。

英国での外国税額控除の計算は通常以下のように計算される。

- ① 課税所得に英国国内の法人税率をかけ、英国での納付税額を計算する。
- ② 国外で発生した所得に外国税が課税されている場合、その外国税額を計算

¹²⁴⁸ HMRC, “Double taxation relief: revenue protection”, HMRC

(https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/284987/Double_taxation_relief_revenue_protection_1_.pdf 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

¹²⁴⁹ HMRC, “Internal Manual”, HMRC (<https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm161010> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

¹²⁵⁰ Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 第 2 部第 1 章第 9 条

¹²⁵¹ Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 第 2 部第 1 章第 17 条

¹²⁵² Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 第 2 部第 1 章第 10 条

- ③ 英国内での控除限度額(全世界所得に対する法人税額×(国外所得/全世界所得)を計算
- ④ 英国での納付税額から国外で発生した所得に課されている外国税額又は英国内での控除限度額のいずれか小さい額を控除

3.2.2.2.2 外国税額控除に適用される基本原則

外国税額控除においては、一定の例外を除いて、以下の原則が、適用される¹²⁵³。

① 源泉地ルール

所得又は利益の源泉は、税額控除の適用対象となる課税を課した国に存在しなければならない。

② 税額控除の基礎

税額控除に当たっては、英国で課税される所得又は利益に対して課される外国税額を参照する。

③ 納税義務者の居住地

納税義務者は、通常英国内の居住者でなければならない。

④ 控除限度額

控除限度額は、外国税額と二重に課税されている所得又は利益に課される国内税額との内、いずれか小さい方に制限される。

⑤ ミニマム外国税額ルール

外国の法律及び租税条約の規定において課税される最小の額を超えた外国税の控除は認められてない。

⑥ 控除の要件を満たす外国税額

外国税は、租税条約の対象とされているもの又は HMRC によって認められたものに限られる。

¹²⁵³ HMRC, “Internal Manual INTM161100”, HMRC (<https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm161100> 閲覧日 2020 年 12 月 23 日)

なお、外国税額控除の適用の代替方法として、法人の課税所得を計算する際に、外国税額を損金計上することも可能である¹²⁵⁴。これは、法人に損失が発生しており、英国での控除対象である法人税に係る租税債務を有しない場合に有利となる。

3.2.3 源泉地国の課税との二重課税排除方法② 配当所得免税

配当免税が適用される場合、その配当所得が国内国外からの源泉に係わらず、税務上の国内居住者である法人による受取配当は、免税となる¹²⁵⁵。

3.2.4 源泉地国の課税との二重課税排除方法③ 譲渡所得免税

SSE が適用される場合は、事業会社、その他の事業会社、又はグループ内の実質的株式持分グループによる株式の譲渡に係るキャピタルゲインは免税となる¹²⁵⁶。

3.2.5 源泉地国の課税との二重課税排除方法④ 海外支店所得免税

3.2.5.1 制度の趣旨・背景

英国の海外支店所得免税は、国内における競争的な税制の構築及び国外源泉所得に係る免税規定の適用をより推進する観点¹²⁵⁷から、2011 年財政法により現行の制度へと改正された¹²⁵⁸。

¹²⁵⁴ Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 第 2 部第 3 章第 112 条から第 115 条

¹²⁵⁵ 本節 2.2.2 参照

¹²⁵⁶ 本節 2.2.3 参照

¹²⁵⁷ HMRC, “Part IIIB: Foreign branch taxation”, HMRC

(https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/81596/corporate_tax_reform_part3b_foreign_branch_taxation.pdf 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

¹²⁵⁸ UK Government, “Finance Act 2011”, UK Government (https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/81597/technical_note201210.pdf 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

3.2.5.2 制度の概要

3.2.5.2.1 海外支店所得の免除

海外に支店を持つ内国法人において、一般的に海外支店の所得は国内で課税対象となるが、海外支店の所得を国内で免税とする扱いを選択することが認められている¹²⁵⁹。

なお、免税の選択を行った場合、内国法人は、外国税額控除の適用をすることができない¹²⁶⁰。

3.2.5.2.2 選択の効果

一度、海外支店所得を国内で免税とする扱いの選択が行われた場合、取り消すことができないほか、その法人の海外支店すべてに適用されることとなる¹²⁶¹。

海外支店の所得を国内で免税とする扱いの選択は毎年度行われ、この選択は適用される会計年度が始まる前に行わなければならない。

また、海外支店所得免税を選択した場合、国内の全課税所得を計算する際に海外支店の損失が控除されない。

¹²⁵⁹ 法人税法 2009 第 2 部 3A 章第 18 条 A

¹²⁶⁰ Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 第 2 部第 2 章第 18 条

¹²⁶¹ 法人税法 2009 第 2 部 第 3A 章第 18 条 F

4. 外国子法人を利用した租税回避の防止措置

4.1 CFC 税制

4.1.1 制度の趣旨・背景

英国における CFC 税制の一般的な目的は、低税率又は課税されない地域の外国子会社又は海外支店を利用した内国法人の租税回避行為を防止することである¹²⁶²。CFC 税制により、外国子会社に人為的に配分された所得は国内の親会社に再配分され課税されることとなる。

4.1.2 概要

4.1.2.1 総則

この規定により、英国の居住者に支配される一定の外国子会社の所得は、英国において課税される¹²⁶³。本規定は、英国からの人為的な所得の迂回の防止である。

これらの規定が適用される場合、税務上の英国居住者に直接的又は間接的に支配される外国子会社のキャピタルゲインを除く所得は、英国に配分され、英国の法人税率により課税される。また、対応する外国税額は、法人税額から控除される。

4.1.2.2 支配等

法人が、英国の居住者から支配を受ける外国子会社である場合、CFC 税制の対象となる。支配とは以下の場合を指す¹²⁶⁴。

¹²⁶² HMRC, “Rules and exemptions”, HMRC (<https://www.gov.uk/guidance/controlled-foreign-company-an-overview#rules-and-exemptions> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

¹²⁶³ Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 第 9A 部第 2 章第 371 条 BA

¹²⁶⁴ Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 第 9A 部第 18 章第 371 条 RB – RG

- ▶ 法的支配¹²⁶⁵
- ▶ 経済的支配¹²⁶⁶
- ▶ 会計上の支配ルール¹²⁶⁷
- ▶ 40%ルール¹²⁶⁸

4.1.2.3 CFC 課税ゲートウェイ

英国では、CFC で課税対象となる所得を特定するにあたって、CFC 課税ゲートウェイという仕組みを設けている¹²⁶⁹。

CFC 課税ゲートウェイでは、まず、初期的なテストによって CFC が次の 5 つの項目に該当するかを確認し¹²⁷⁰、該当する場合にはそれぞれの合算対象所得を計算する。

- ▶ 英国での営業活動による所得を得ている CFC¹²⁷¹

¹²⁶⁵ 法的支配とは、法人が直接的又は間接的な株式の保有を通して、議決権の行使若しくは同様の権利を行使することで、株式を保有されている法人の経営に関する重要な決定に関与することができる状態であると定義される。

¹²⁶⁶ 経済的支配とは、法人が直接又は間接的に資本金の全てを配当分配する法人の配当の全て、又は清算を行う法人の清算後の資産を受け取ると合理的に想定される状態であると定義される。

¹²⁶⁷ 会計上の支配ルールとは、広義では、非居住者の所得が英国居住者の所得に合算されている場合に非居住者は CFC の対象となると定義している。しかしながら、会計上の支配ルールの適用は、英国居住者の所得に合算され課税対象となる非居住者の所得が少なくとも 50%を超える場合のみに制限される。

¹²⁶⁸ 40%ルールとは、英国居住者と非居住者の二名が支配者として法人の株式の 50%を超える持分を保有(共同支配)している場合、英国居住者である支配者が少なくとも 40%の持分を超える株式、権利及び支配力を有しており、それらの権利及び支配力が会社の支配に関するものである場合又は英国非居住者である支配者が少なくとも 40%の持分を超える株式、権利及び支配力を有している一方で、それらの持分、権利及び支配力が 55%を超えない場合であると定義される。

¹²⁶⁹ Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 第 9A 部第 2 章第 371 条 BB

¹²⁷⁰ なお、実務上まれであるものの、1 つの CFC が複数の CFC 課税ゲートウェイに該当する場合もある。Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 第 9A 部第 3 章

¹²⁷¹ Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 第 9A 部第 4 章

- ▶ 営業活動以外の財務利益を得ている CFC¹²⁷²
- ▶ 銀行業等の営業活動による財務利益を得ている CFC¹²⁷³¹²⁷⁴
- ▶ キャプティブ保険事業を行っている CFC¹²⁷⁵
- ▶ ソロコンソリデーション¹²⁷⁶規定が適用されている CFC¹²⁷⁷

初期的なテストは CFC 税制に係る運営コストをできる限り最小限にする観点から設けられており、初期的なテストにおいていずれにも該当しない場合、CFC 税制は適用されない。

合算対象所得の範囲は、上記の分類により異なる。例えば、英国での営業活動による所得を得ている CFC においては、重要な人的機能に基づいた複雑な計算を行うこととなる¹²⁷⁸。ただし、初期的なテストにおいて、英国での営業活動による所得を合算すべき CFC に分類されることは稀¹²⁷⁹であるほか、後述の事業体単位の免除規定が整備されている。

¹²⁷² Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 第 9A 部第 5 章

¹²⁷³ 主に銀行に適用される営業活動による財務利益とは、CFC の対象となる銀行や保険会社に対して資本が過剰に流れていないか、又はその過剰な資本が英国居住者によって行われたものであるかの判断となるものを指す。

¹²⁷⁴ Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 第 9A 部第 6 章

¹²⁷⁵ Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 第 9A 部第 7 章

¹²⁷⁶ ソロコンソリデーション規定とは、金融規制上、英国の規制金融会社が、その非規制子会社を、別会社ではなく英国の規制金融会社の一部として取り扱う規定をいう。CFC がこのような事業体である場合、規制金融会社は税制上も英国法人と同様に扱う観点から、合算課税が行われる。HMRC, "Internal Manual", HMRC (<https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm213100> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

¹²⁷⁷ Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 第 9A 部第 8 章

¹²⁷⁸ HMRC, "Internal Manual", HMRC (<https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm200000> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

¹²⁷⁹ 次の 4 要件のうちいずれか 1 つに該当する場合には、適用されない。

- A) 主目的が租税回避ではない。
- B) CFC が英国で管理される資産又はリスクを有していない。
- C) CFC が英国で管理される資産又はリスクを有している場合において、それらが英国で管理されなくなったときにおいても、CFC がそれらを商業上有効に管理することができる能力を持っている。
- D) CFC の所得が非事業金融利益と不動産事業利益のみで構成されている。

なお、CFC 税制の実施にあたっては、HMRC が詳細なガイダンスを公表している¹²⁸⁰。

4.1.2.4 免除規定

柔軟性を確保するために、CFC 税制は、法人レベルで免除規定を定めている。

この免除規定では、CFC 税制のゲートウェイを通過するかどうかにかかわらず一定の要件を満たす場合には、その法人の所得のすべてが CFC の対象外となる。

法人レベルでの免除規定¹²⁸¹は、以下のとおりである。

- ▶ 適用除外期間¹²⁸²
- ▶ 適用除外地域¹²⁸³
- ▶ 少額利益免除¹²⁸⁴
- ▶ 低利益率免除¹²⁸⁵
- ▶ 税率による免除¹²⁸⁶

そのため、CFC 税制のゲートウェイを通過する所得があり、また、法人レベルでの免除規定のいずれも適用されない場合にのみ、外国子会社による合算課税が適用される。

¹²⁸⁰ HMRC, “Internal Manual”, HMRC (<https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm190000> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

¹²⁸¹ それぞれの免除規定が定められた趣旨は同一であり、定められた趣旨は、CFC の対象となる法人のうち、英国における税基盤を侵食しない法人を除外することを目的としている。

¹²⁸² Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 第 9A 部第 10 章

¹²⁸³ Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 第 9A 部第 11 章

¹²⁸⁴ Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 第 9A 部第 12 章

¹²⁸⁵ Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 第 9A 部第 13 章

¹²⁸⁶ Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 第 9A 部第 14 章

4.1.2.5 要件を満たすローンによる所得の免除

営業活動外の財務利益を得ている CFC の合算対象所得の計算においては、グループ内ローン等の一定の要件を満たすローンから生じる一定の利益の全部又は一部を免税¹²⁸⁷とする選択が可能である¹²⁸⁸。

5. 法人における研究開発に対する課税

5.1 研究開発支出控除

5.1.1 制度の趣旨・背景

英国の研究開発支出控除(Research and Development Expenditure Credit、以下「RDEC」という。)は、国内において法人税の対象となる大規模な法人を対象としており、要件を満たす研究開発活動に伴う費用の支援を目的としている¹²⁸⁹。

5.1.2 概要

RDEC は、民間企業の革新的な投資を政府が推進支援することを目的とした研究開発に係る税額控除である。

中小企業(Small and medium-sized enterprises、以下「SME」という。)も同様に RDEC を適用することが可能であるが、より控除率の良い、SME 控除制度を利用する傾向がある¹²⁹⁰。

¹²⁸⁷ 本規定が設けられた背景は、多国籍企業間での金銭の流用可能性(Fungibility of money)の結果として生じる問題に対処するために導入されることとなった。

¹²⁸⁸ Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 第 9A 部第 9 章

¹²⁸⁹ HMRC, “Policy Paper”, HMRC (<https://www.gov.uk/government/publications/change-to-the-rate-of-research-and-development-expenditure-credit-for-corporation-tax/change-to-the-rate-of-research-and-development-expenditure-credit-for-corporation-tax> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

¹²⁹⁰ 本節 5.4 を参照

しかしながら、いくつかの特別な場合¹²⁹¹において、SME は、SME 控除制度適用下での研究開発税額控除が禁止されているため、その場合には RDEC を適用することとなる。

5.1.3 制度の概要

5.1.3.1 総則

RDEC において、申請者に課税所得と同額の法人税の租税債務を減額することを通じて、申請者に税額控除が認められる¹²⁹²。

- ① 研究開発に直接関係する費用を算出する。
- ② 委託業者や従業員への支払に係る費用を元の費用の 65%に減額する。
- ③ 全ての費用を合計し 13%の税率をかけて研究開発控除額を算出する。

5.1.3.2 RDEC 控除額

2020 年 4 月 1 日から控除は要件を満たす法人の研究開発費用の 13%が対象とされ、要件を満たす研究開発費用の 10.53%¹²⁹³相当の節税効果をもたらされる¹²⁹⁴。

税務上、適格の研究開発活動は意図的に広く設定され、規模や業種に関わらず全ての会社に適用される¹²⁹⁵。

¹²⁹¹ 研究開発が既に国家補助(State Aid)であると通知されている場合や他の法人に研究開発を委託している場合である。

¹²⁹² 法人税法 2009 第 3 部 6A 章第 104 条 M

¹²⁹³ RDEC が $(R\&D * 13\%)$ として、計算式は $RDEC * 19\% - RDEC = RDEC (19\% - 100\%) = R\&D * 13\% (19\% - 100\%) = R\&D * -10.53\%$ となる。

¹²⁹⁴ 法人税法 2009 第 3 部第 6A 章第 104 条 M

¹²⁹⁵ 法人税法 2009 第 3 部第 6A 章第 104 条 A

5.1.3.3 適格の研究開発活動

法人が科学的又は技術的に不確実な活動を試みることによってリスクを取る場合、当該科学的又は技術的に不確実な活動が研究開発の伝統的な会計上の定義には当てはまらない場合においても、その法人は適格の研究開発活動を行っているとして認められる可能性がある。例えば、現行の会社のシステムに組み込むためのソフトウェアパッケージの開発などが挙げられる。英国法人が新たな製品、加工、サービス又は改良する場合、そのような改善は RDEC の目的上研究開発の要件を満たす可能性がある。

RDEC に係る要件を満たす適格研究開発費用は、以下のとおりである¹²⁹⁶。

- ▶ 給与、従業員の国民保険及び年金、業務上の経費精算を含む人件費
- ▶ 外注作業員や委託費用に使用された費用であり、現制度においては外注作業員の費用の 65% が適格研究開発費用として扱われる。
- ▶ R&D の過程で使用される又は変化させられる光、電力、火等の消耗品や材料の費用¹²⁹⁷
- ▶ 特定の種類のソフトウェアの費用¹²⁹⁸
- ▶ 臨床試験に支払われた費用
- ▶ 独立研究への寄附¹²⁹⁹

RDEC の申請は、費用が認識された会計年度から 2 年間の間に行わなければならない。

研究開発に従事している法人において損失が発生する際は、HMRC から還付を受けることが認められている。

¹²⁹⁶ 法人税法 2009 第 3 部第 6A 章第 104 条 J-104 条 L

¹²⁹⁷ 英国では、光(light)や火(fire)はほとんどの場合、運営費用として会計上認識されるが、売上原価として会計上認識される場合もある。また会計上、費用認識された額は電力会社など公益事業会社に請求された額となる。

¹²⁹⁸ 特定の種類のソフトウェアの費用には、研究開発に使用した Excel のライセンス費用なども含まれる。

¹²⁹⁹ 英国では寄附は通常、贈与として扱われ、大企業による基礎研究を目的とした独立研究への寄附が、慈善団体、大学等への高度教育を行う施設に行われる場合や寄附を受けた施設が行う独立研究は R&D 税額控除の対象となる可能性がある。また、寄附は寄附を行っている会社に関連する研究に対する寄附である必要がある。

5.1.4 制度の効果

5.1.4.1 概要

当該制度の利用状況及び政策効果の試算は、次のとおりである。

5.1.4.2 制度の利用状況

2015 年度から 2017 年度¹³⁰⁰における税額控除支出は、以下のとおりである¹³⁰¹。

単位：10億ポンド

	2015年度	2016年度	2017年度
合計控除支出額	2.2	2.2	2.4

5.1.4.3 政策効果の試算

2020 年 11 月 17 日に公表された英国の RDEC を評価する報告書¹³⁰²では、R&D 税額控除として使用された 1 ポンドあたり、約 2.4 ポンドから 2.7 ポンドが英国の会社によって R&D に追加的に投資されると予測している。また、制度の効果の結果は、2015 年に評価が行われた RDEC の前の制度である大企業に対する R&D 税額控除と同等であると予測している。

¹³⁰⁰ 英国における法人の課税年度は 4 月 1 日から翌年の 3 月 31 日とされている。

¹³⁰¹ HMRC, "Evaluation of the Research and Development Expenditure Credit (RDEC)", HMRC
(https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/934270/Evaluation_report_-_R_D_RDEC.pdf 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

¹³⁰² "Evaluation of the Research and Development Expenditure Credit (RDEC)"

5.2 パテントボックス

5.2.1 制度の趣旨・背景

パテントボックスは、英国における事業横断のイノベーション、研究開発の促進と、英国における特許及び研究開発の商業化を支援することを目的としている¹³⁰³。

前述の RDEC との違いは、RDEC が研究開発活動を行うことで生じる支出に対する控除であることに対して、パテントボックスは過去の研究開発活動に係る特許から生じた所得を対象としている。

5.2.2 制度の概要

5.2.2.1 総則

パテントボックス税制の要件を満たす事業は、国内における特許の商業的利用から生ずる利益に対して、通常の法人税率である 19%の代わりに 10%の税率が課される¹³⁰⁴。この軽減税率は、法人の特許及びその他のイノベーションから稼得される所得に適用される。パテントボックスの計算は、通常以下のように行われる。

- ① 所得の流れに基づき、所得を通常の所得と特許所得に分類する。
- ② 特許所得をそれぞれの特許ごとに分類する。
- ③ それぞれの特許ごとに分類された特許所得に控除を割り当てる。
- ④ それぞれの特許ごとに分類された特許所得から一定の利益¹³⁰⁵(Routine return)を控除する
- ⑤ 市場資産に係る利益を控除する。
- ⑥ それぞれの特許ごとに分類された特許所得にネクサスフラクションを適用する。

¹³⁰³ HMRC“International Manual”, HMRC (<https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/corporate-intangibles-research-and-development-manual/cird200110> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

¹³⁰⁴ 法人税法 2010 第 8A 部第 1 章第 357 条 A

¹³⁰⁵ 一定の利益 (Routine return)とは、法人が特許若しくはその他の無形資産にアクセスしなければ生じていたであろう利益を指す。

⑦ それぞれの特許ごとに分類された特許所得を合計する。

⑧ 合計した合算所得に 10%の税率を適用する。

5.2.2.2 要件を満たす法人

IP として特許取得済みのライセンスを有している¹³⁰⁶、独占的に特許権の使用許諾をする¹³⁰⁷又は要件を満たす開発活動¹³⁰⁸を実施している場合に、法人は、本制度の要件を満たしていると認められる¹³⁰⁹。

5.2.2.3 要件を満たす開発

法人が企業グループの一員で、内国法人又は他のグループ法人が特許に関して適格な開発を行っており¹³¹⁰、特許の発明若しくは開発又は特許を組み込んだ製品の開発に重要な貢献をしている場合、パテントボックス制度の適用が認められる¹³¹¹。

5.2.2.4 能動的保有要件

法人が企業グループの一員である場合は、その企業グループの一員である法人は、自身の特許権の全てに関して能動的保有要件を満たす必要がある。

能動的保有要件は、以下のとおりである。

¹³⁰⁶ IP として特許取得済みのライセンスを有しているとは、英国において特許法における特許権を有している場合であり、第三者から英国で専用実施権の許諾を受けている場合も含まれる。また、IP は会計上、無形資産として計上されている必要がある。

¹³⁰⁷ 法人税法 2010 第 8A 部第 2 章第 357 条 BA

¹³⁰⁸ 本節 5.2.2.3 参照

¹³⁰⁹ 法人税法 2010 第 8A 部第 2 章第 357 条 B

¹³¹⁰ 法人税法 2010 第 8A 部第 2 章第 357 条 BC

¹³¹¹ 法人税法 2010 第 8A 部第 2 章第 357 条 BD

- ▶ 経営上の重要な取決めや経営計画などの活動を行っていること¹³¹²。
- ▶ 一定の開発要件を満たしていること¹³¹³。

5.2.2.5 軽減税率の要件を満たす所得

法人が他人の技術を使用するライセンスを有しており、一定の要件を全て満たした場合、本パテントボックス税制が適用され、軽減税率の対象となる。

軽減税率の対象となる所得の要件¹³¹⁴は、以下のとおりである¹³¹⁵。

- ▶ 特許権の使用を許諾された者に係る開発及び利用の権利、特許開発の独占権
- ▶ 特許権者を含む他者を除外する一つ又は複数の権利
- ▶ 国内における独占的な製造の権利又は国内の一部における販売に関する非独占的な権利

加えて、販売利益に対して実効税率 10%の適用を受けるには、その所得が以下から稼得される必要がある。

- ▶ 部品販売等、特許製品又は特許を組み込んだ製品の販売
- ▶ 特許権のライセンス
- ▶ 特許権の譲渡
- ▶ 特許者の許諾なしに特許が使用された場合の権利違反から生じる補償又は損害賠償金

¹³¹² 経営上の重要な取決めに関して全てを決定する必要はないが、経営上重要な投資を引き受けるなど、能動的な保有要件を満たすことが求められる

¹³¹³ 一定の開発要件とは、特許に関して適格な開発を行っており 特許の発明、開発若しくは特許を組み込んだ製品の開発に重要な貢献をしていると認められる場合である。

¹³¹⁴ 軽減税率の要件は他人の技術を使用するライセンスを有している法人がそのライセンスの権利を所有する他人と同等の権利を有することで、特許権者とライセンスの使用許諾が等しく扱われることを保証している。

¹³¹⁵ HMRC, “Guidance: Use the Patent Box to reduce your Corporation Tax on profits”, HMRC
(<https://www.gov.uk/guidance/corporation-tax-the-patent-box> 閲覧日 2020 年 12 月 23 日)

また、以下を含む特定の所得は、パテントボックスの要件を満たさないとされる。

- ▶ 特許権から稼得されるか否かに関わらない通常の活動から得られる所得
- ▶ 技術革新それ自体から得られる所得ではなくブランディングから得られる所得などのマーケティング無形資産から得られた所得¹³¹⁶

5.2.2.6 ネクサスフラクション-パテントボックス申請の潜在的制限

OECD BEPS 行動の公表を受けて¹³¹⁷、英国は、行動 5 の有害な税慣行に関連して、パテントボックス税制において受ける便益を制限する修正ネクサスアプローチ(以下「ネクサスフラクション」という。)を導入した¹³¹⁸。

本制限は、特許に関する研究開発活動の実体が不十分である場合適用される可能性がある。ネクサスフラクションとは、適格の特許から生じる所得に課される特別税率と法人によって生じた研究開発費用が、実際に関連があるかどうかの判定を行う。

5.2.3 制度の効果

5.2.3.1 概要

当該制度の利用状況及び政策効果の試算は、次のとおりである。

¹³¹⁶ HMRC, "Internal Manuals", HMRC (<https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/corporate-intangibles-research-and-development-manual/cird220490> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

¹³¹⁷ HMRC, "Patent Box: substantial activities, Consultation document", HMRC (https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/469969/Patent_Box_substantial_activities.pdf 閲覧日 2020 年 12 月 23 日)

¹³¹⁸ 法人税法 2010 第 8A 部 第 2 章 A 第 357 条第 BL - 357 条 BLH

5.2.3.2 制度の利用状況

パテントボックスに関する税額控除支出の具体的数値は公表されていない。

5.2.3.3 政策効果の試算

2020 年 11 月 17 日に公表された英国のパテントボックスを評価する報告書¹³¹⁹では、パテントボックスは英国での投資環境に良い影響をもたらしていることが示された。パテントボックスの導入に際して、パテントボックスを適用しない企業と比べ、パテントボックスを適用する企業が保有する資産が約 10% 程度上昇している。

5.3 研究開発資産に係る加速償却

5.3.1 制度の趣旨・背景

研究開発資産に係る加速償却(以下「RDA」という。)は、税務上の減価償却の延長であり、英国法人の研究開発活動に使用される固定資産への投資の促進を目的としている¹³²⁰。

¹³¹⁹ HMRC, "Patent Box Evaluation" HMRC (https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/934265/Evaluation_report_-_Patent_Box.pdf 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

¹³²⁰ HMRC, "Internal Manuals", HMRC (<https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/capital-allowances-manual/ca60100> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

5.3.2 制度の概要

5.3.2.1 総則

RDA スキームは、期間内に適格の研究開発活動から生じた資本支出¹³²¹に 100%の税務上の減価償却を与えるものである¹³²²。

5.3.2.2 研究開発支出

RDA を目的として、次の研究開発支出が含まれる¹³²³。

- ▶ 研究開発活動の実行により生じる支出
- ▶ 研究開発活動の実行のための施設に関する支出

5.3.2.3 適格の研究開発支出

適格の研究開発支出には、次の支出が含まれる。

- ▶ 研究開発支出の発生時に事業が行われており、その研究開発支出が事業に関連する場合
- ▶ 研究開発支出の発生後に、その研究開発支出に関連する事業が開始される場合

RDEC スキーム及び RDA の重要な違いは、RDA が資本的支出に対して適用できることにあり、特に R&D センター等の施設の建設についても適用が可能であることである。

¹³²¹ 本節 5.3.2.3 参照

¹³²² Capital Allowances Act 2001 第 6 部第 3 章第 441 条

¹³²³ Capital Allowances Act 2001 第 6 部第 2 章第 438 条

5.3.2.4 研究開発支出の適用除外

土地又は土地の権利の取得に係る支出は、研究開発支出の適用から除外されるが、一定の条件を満たすことで適格の費用と認められる可能性がある¹³²⁴。

5.3.3 制度の効果

RDA に関する利用状況及び政策効果の試算は、公表されていない。

5.4 研究開発を行った場合の特別控除

5.4.1 制度の趣旨・背景

研究開発に係る特別控除は、SME に適用される追加的な税額控除である。この税額控除は、SME による R&D 活動の実施を支援する目的がある。

5.4.2 制度の概要

5.4.2.1 総則

SME に対する研究開発税額控除の対象となる支出には、以下のものが含まれる。

- ▶ その法人内で直接発生する研究開発に係る支出
- ▶ 研究開発の委託費用に使用された支出であり、その法人によって発生した支出

¹³²⁴ Capital Allowances Act 2001 第 6 部第 3 章第 440 条

5.4.2.2 追加控除

SME に対する研究開発税額控除は、英国法人に以下を認めている¹³²⁵。

- ▶ 適格費用の 230%を控除¹³²⁶
- ▶ 法人において損失が生じており、今後追加で発生する損失を繰り越さない場合における、損失 (Surrendable Loss)の額の 14.5%を上限とした現金支給¹³²⁷

5.4.2.3 控除要件を満たす法人

5.4.2.3.1 SME

以下の要件を満たす場合、SME と定義される¹³²⁸。

- ▶ 従業員数が 500 人未満
- ▶ 売上高が 1 億ユーロ未満、又は貸借対照表の合計が 8,600 万ユーロ未満

5.4.2.3.2 関連する法人

関連する法人の従業員数、売上及び貸借対照表は合計した上で適格性を判定しなければならないとされる。

以下の場合、2 つの法人は他の法人と関連している¹³²⁹。

¹³²⁵ HMRC, “Guidance: Research and Development tax relief for small and medium-sized enterprises”, HMRC
(<https://www.gov.uk/guidance/corporation-tax-research-and-development-tax-relief-for-small-and-medium-sized-enterprises> 閲覧日 2020 年 12 月 23 日)

¹³²⁶ 法人税法 2009 第 13 部第 2 章第 1044 条

¹³²⁷ 法人税法 2009 第 13 部第 2 章第 1058 条

¹³²⁸ 法人税法 2009 第 13 部第 9 章第 1120 条

¹³²⁹ “Guidance: Research and Development tax relief for small and medium-sized enterprises”

- ▶ 1つの法人が他の法人の株式の議決権の50%超を保有している。
- ▶ 他の法人が、そのSMEの会社の議決権の50%超を保有している

加えて、従業員数、売上及びパートナー法人の貸借対照表の一定の割合を計上する必要がある。計上される額は議決権及び2法人と関連する資本の割合に基づいている¹³³⁰。例えば、2法人の間で30%の関連があった場合、パートナー法人の従業員、売上高及び貸借対照表の30%は、SMEの判定計算の際に考慮しなければならない。

5.4.2.3.3 パートナー法人

以下の場合、法人は、パートナー法人を持つとされる¹³³¹。

- ▶ 1つの法人が他の法人の株式の議決権の25%超を保有している。
- ▶ 他の法人が、両法人の議決権の25%超を保有している。

SMEに対する研究開発税額控除を適用するためには、法人がSMEに該当する必要がある、研究開発の定義を満たすプロジェクトに従事している必要がある。RDECについても同じ要件が適用される。

SMEの特別控除が適用可能である費用は、本節5.1.2で説明しているRDECの費用と同様である。

5.4.3 制度の効果

5.4.3.1 概要

当該制度の利用状況及び政策効果の試算は、次のとおりである。

¹³³⁰ 法人税法 2009 第13部第9章第1120条

¹³³¹ "Guidance: Research and Development tax relief for small and medium-sized enterprises"

5.4.3.2 制度の利用状況

当該制度が導入された 2000 年以降、税額控除支出の合計額は 100 億ポンドに達しており、2015 年度はおおよそ 18 億ポンド、2016 年度はおおよそ 19 億ポンドの税額控除支出額を計上している。

2015 年度及び 2016 年度¹³³²における税額控除支出は以下のとおりである¹³³³。

単位: 10 億ポンド

	2015年度	2016年度
合計控除支出額	1.8	1.9

5.4.3.3 政策効果の試算

2020 年 11 月 17 日に公表された英国の SME に対する R&D 税額控除を評価する報告書¹³³⁴では、放棄された税収の 1 ポンドあたり、0.75 ポンドから 1.28 ポンドの R&D 支出を刺激すると予測されている。

¹³³² 英国における法人の課税年度は 4 月 1 日から翌年の 3 月 31 日とされている。

¹³³³ HMRC, "Evaluation of the Research and Development Tax Relief for Small and Medium-sized Enterprises", HMRC (https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/935191/HMRC_Research_Report_598_R-and-D_tax_relief_for_SMEs.pdf 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

¹³³⁴ "Evaluation of the Research and Development Tax Relief for Small and Medium-sized Enterprises"

第4節 ドイツ

1. 法人税法の概要

1.1 納税義務者

国内に本店若しくは管理の場所¹³³⁵を有する株式会社(Aktiengesellschaft 又は AG)、及び有限会社(Gesellschaft mit beschränkter Haftung, 又は GmbH)等の法人は、法人所得税法(Körperschaftsteuergesetz, KStG。以下、「法人税法」という。)の規定により、その全世界所得に対して法人税(Körperschaftsteuer)が課される¹³³⁶。また法人所得税に加え、営業税(Gewerbesteuer)が地方自治体によって課される¹³³⁷。

加えて国内に本店若しくは管理の場所のいずれも有さない外国法人の国内で発生した所得には制限納税義務(Beschränkt steuerpflichtige)が課されることとなり、国内を源泉とする一定の所得¹³³⁸のみが課税対象となる¹³³⁹。

1.2 課税標準

課税標準は、会計上の所得から控除対象外となる費用や免税所得等一定の調整を加えたものとなる。これらは、法人税法及び個人所得税法に規定されている¹³⁴⁰。

¹³³⁵ 管理の場所とは、法人の営業に関する決定が日常的に行われている場所であり、役員が働く場所である。

¹³³⁶ 法人税法第1条第1項及び第2項

¹³³⁷ Bundesamt für Justiz, “Gewerbesteuer Bundesministeriums der Justiz und für Verbraucherschutz sowie des Bundesamts für Justiz”, Bundesamt für Justiz (<https://www.gesetze-im-internet.de/gewstg/GewStG.pdf> 閲覧日 2020年12月15日)

¹³³⁸ 一定の所得には、国内における農業及び林業からの所得、営業からの所得及び不動産の賃貸収入等が含まれる。

¹³³⁹ 法人税法第2条、所得税法第49条

¹³⁴⁰ 法人税法第8条第1項

営業税の計算においては、課税所得にさらなる調整が加えられる¹³⁴¹。主な調整には、負債に対する支払利子の内 25%を損金不算入とすること、ライセンスの支払の内 6.25%を損金不算入とすること、動産リースに係る支払の内 5%を損金不算入とすること、及び不動産リースに係る支払の内 12.5%を損金不算入とすることが含まれている。

1.3 税率

2003 年からの国内法人税率の推移は次のとおりである。

期間	国内法人税率
2003 年	26.5%
2004 - 2007 年	25%
2008 年 - 現在	15%

課税所得は、その所得が配当として分配又は留保されているかにかかわらず、15%の法人所得税の対象となる¹³⁴²。また、法人所得税には 5.5%の連帯付加税¹³⁴³が法人税額に課されており、法人税と連帯付加税の合計税率は 15.825%となる¹³⁴⁴。2021 年からは、法人を除いた低中所得の個人所得税納税者の連帯付加税が廃止されることとなっている。

営業税に係る税率は、納税者の自治体によって異なる。現時点での営業税の最低税率は 7%であり、最高税率は 19.25%となっている。営業税の平均実効税率は、約 14%である¹³⁴⁵。

¹³⁴¹ 営業税法第 8 条及び第 9 条

¹³⁴² 法人税法第 23 条

¹³⁴³ 連帯付加税とは、東西ドイツ統一にあたり旧東独支援を目的として創設された税であり、税率は法人税額の 5.5%(課税対象額の 0.825%)である。連帯付加税はパートナーシップ形態の会社に対しても、法人と同様に課される。

¹³⁴⁴ 連帯付加税法第 4 条

¹³⁴⁵ ドイツでは営業税の課税標準から控除可能な税目が存在する。(例:不動産税の二重課税防止を目的とした不動産価値 1.2%の控除、国外支店から生じる所得の控除)

法人所得税、連帯付加税及び営業税を含めた、法人の平均実効税率は、約 23% - 33%の範囲となる。

2. 法人税における法人間二重課税に対する考え方

2.1 支店で獲得した所得に対する課税方法

2.1.1 概要

支店は、別事業体として取り扱われない。国内法では、ドイツの国内支店及び国外支店¹³⁴⁶に帰属する所得は、本店の課税所得と合算され、全世界所得方式に従い法人税の対象となる¹³⁴⁷。支店が国内、国外に所在するかに関わらず、支店に帰属する所得は同様の取扱いとなる。

2.2 子法人で獲得した所得に対する課税方法

2.2.1 概要

内国法人の子会社は国内・国外を問わず別事業体及び別個の納税者として取り扱われるため、当該内国法人の所得には子会社の所得は含まれない。

子会社の所得は、以下の 2 つの例外規定を除き、子会社ごとに独立して課税される¹³⁴⁸。

- ▶ CFC 税制¹³⁴⁹上、そのドイツの親会社の所得に合算される場合。
- ▶ 管理の場所を国内に置く子会社で、法令上の登記が欧州連合(以下「EU」という。)又は欧州経済領域(以下「EEA」という。)に存在し、ドイツの親会社が連結納税制度を採用している場合¹³⁵⁰。

¹³⁴⁶ 国外支店から生じる所得は営業税の対象とならない。

¹³⁴⁷ 法人税法第 1 条第 2 項

¹³⁴⁸ 法人税法第 14 条

¹³⁴⁹ 本節 4.1 参照

¹³⁵⁰ 連結納税制度の下では、損益移転契約(Gewinnabführungsvertrag)によって子会社の所得及び損失のすべてが親会社に移転され、親会社の所得と合算して課税されることとなる。

また、ドイツには資本参加免税制度が規定されており、内国法人又は外国法人の国内支店が、国内又は海外の子会社から受け取る配当¹³⁵¹は免税となるほか¹³⁵²、株式の譲渡に係るキャピタルゲインも免税となる¹³⁵³。ただし、キャピタルゲインに対する免税措置を適用する場合、キャピタルロスの通算は認められない¹³⁵⁴。

2.2.2 資本参加免税

2.2.2.1 制度の趣旨・背景

1977 年に導入された法人及び株主レベルでの二重課税及び複数課税を排除するため¹³⁵⁵の法人税控除システムは、EU 法の要件¹³⁵⁶を満たさないとの判決を受けて 2000 年に廃止され、海外への資本参加に係る免税を規定していた制度に統合された¹³⁵⁷。

¹³⁵¹ 免税対象の配当には、例えば、①日本法人のドイツ支店がドイツ子会社の株式を有している場合に、当該ドイツ支店が当該ドイツ子会社から受け取る配当や、②日本法人のドイツ支店が英国子会社の株式を有している場合に、当該ドイツ支店が英国子会社から受け取る配当が含まれる。

¹³⁵² 法人税法第 8 条(b)

¹³⁵³ 資本参加免税制度の下での株式の譲渡に係るキャピタルゲイン法人税法及び営業税法の対象とならず、免税の適用を受けることができるが、キャピタルロスは控除をすることができない。

¹³⁵⁴ 法人税法第 8 条 b 第 3 項

¹³⁵⁵ Bundesgesetzblatt, "Körperschaftsteuerreformgesetz Vom 31. August 1976", Bundesgesetzblatt Teil I, Nr. 114 vom 07.09.1976 (https://www.bgbl.de/xaver/bgbl/start.xav?start=//*/%5B@attr_id=%27bgbl176114.pdf%27%5D#__bgbl__%2F%2F*%5B%40attr_id%3D%27bgbl176114.pdf%27%5D__1615987889797 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

¹³⁵⁶ 資本参加免税制度への変更の際に、欧州司法裁判所(以下「ECJ」という。)は、ドイツの法人税控除システムが、ドイツ法人からの配当のみを免税対象としていることから、資本の自由を侵害していると結論付けたことが背景にあるとされる。
Court of Justice of the European Union, "JUDGMENT OF THE COURT (Grand Chamber), 7 September 2004 – CASE C-319/02", Court of Justice of the European Union
(<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?docid=49454&doclang=en> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

¹³⁵⁷ Beck OK KStG, "III. Rechtsentwicklung" Micker/Pohl 8. Edition Stand: 01.12.2020 Rn. p33 - 35

なお、海外への資本参加に係る免税を規定した制度は、1993 年に、ドイツの持株会社を支援する目的¹³⁵⁸から、海外から受け取る配当のみを対象として導入されていたものである。

また、キャピタルゲインに対する免税措置は、2000 年に、法人及び株主レベルでの二重課税及び複数課税を排除する目的¹³⁵⁹から導入されている。その際、キャピタルロス¹³⁶⁰は、通算¹³⁶⁰が認められないこととされた。

2.2.2.2 制度の概要

2.2.2.2.1 概要

配当免税とキャピタルゲイン免税は、同じ条文で取扱いが規定されている¹³⁶¹。

以下では、便宜的に、配当免税とキャピタルゲイン免税とに区分して記載する。また、あわせて、営業税上の取扱いも記載する。

2.2.2.2.2 配当免税

最低株式保有要件である 10%を満たす場合、原則として、法人税法上、資本参加免税が適用される。

ただし、銀行、金融サービス機関、自身の短期利益の稼得を目的とした株式の売買を行う金融会社及び一定の保険会社には、免税は適用されない¹³⁶²

¹³⁵⁸ Beck OK KStG, " III. Rechtsentwicklung" Micker/Pohl 8. Edition Stand: 01.12.2020 Rn. p29

¹³⁵⁹ Beck OK KStG, " III. Rechtsentwicklung" Micker/Pohl 8. Edition Stand: 01.12.2020 Rn. p33

¹³⁶⁰ Gosch, KStG 4. "III. Nichtabziehbarkeit von Veräußerungskosten und sonstigen laufenden Aufwendungen", Auflage 2020, p280.

¹³⁶¹ 法人税法第 8 条(b)

¹³⁶² 法人税法第 8 条(b)第 4 項

また、配当の支払が支払法人において費用として税務上の損金算入がなされていない場合のみ、免税の対象とするリンキングルールが定められている。

資本参加免税が適用される場合、配当は全額所得から控除されるが、配当の 5%は配当を得るための費用に対応する部分として所得に加算される¹³⁶³。そのため、実質的に、配当の 95%が免税となっている。

(算式)

$$100 \text{ (配当)} - 100 \text{ (免税)} + 5 (100 \times 5\%) = \text{所得 } 5$$

一方で、配当の稼得に当たって実際に発生した費用は、別途通常の事業費用として所得から控除される。そのため、実際に発生した費用が配当の 5%を上回る場合、納税者にとって有利であるが、実際に発生した費用が配当の 5%を下回る場合、納税者にとって不利となる。

2.2.2.2.3 キャピタルゲイン免税

株式の譲渡に係るキャピタルゲイン所得は、法人税法上、資本参加免税の適用を受けることができる。配当免税の取扱いの違いとして、キャピタルゲイン免税においては、最低株式保有要件が適用されず、株式の持分比率が 10%以下であっても資本参加免税制度が適用できる。ただし、配当免税と同様に、銀行、金融サービス機関、自身の短期利益の稼得を目的とした株式の売買を行う金融会社及び一定の保険会社には、キャピタルゲイン免税は適用されない。

資本参加免税が適用される場合、配当と同様に、キャピタルゲインは全額免除されるが、キャピタルゲインの 5%はキャピタルゲインを得るための費用に対応する部分として所得に加算される。そのため、実質的に、キャピタルゲインの 95%が免税となっている。

¹³⁶³ 法人税法第 8 条(B)第 5 項

2.2.2.2.4 営業税上の取扱い

営業税上の資本参加免税制度は、法人税法上の資本参加免税と異なり、配当の分配が行われる1月1日の時点で、親会社の配当支払法人に対する持分比率が少なくとも15%以上である場合において適用される¹³⁶⁴。

営業税上の資本参加免税制度が適用された場合、法人税法上の資本参加免税制度と同様に、配当所得の5%は控除対象外費用として扱われ、また、実際に発生した費用は配当所得を減額させるものとして取り扱われる。

3. 法人税における国外源泉所得の課税のあり方

3.1 国外源泉所得の定義

国外源泉所得は、以下を含む¹³⁶⁵。

- ▶ 国外の恒久的施設(以下「PE」という。)に配分される所得
- ▶ 国外で役務が行われた場合の給与所得
- ▶ 国外にある資産から生じるキャピタルゲイン
- ▶ 外国法人の株式から生じるキャピタルゲイン
- ▶ 国内法人の株式から生じる所得で、その公正市場価値の50%以上が国外にある不動産から生じる場合
- ▶ 配当又は利子などの投資所得であり、支払者若しくは債務者が税法上の外国居住者、又は当該投資が外国不動産によるものである場合
- ▶ 国外にある不動産の賃貸所得

¹³⁶⁴ 営業税法第8条第5項、第9条第2項a、第7項

¹³⁶⁵ 所得税法第34条(d)

3.2 国外源泉所得に対する課税の有無及び源泉地国の課税との二重課税排除方法

3.2.1 概要

内国法人は、国外源泉所得を含むその全世界所得が法人税の対象となる¹³⁶⁶。また、国外源泉所得はその所得を源泉とする他の国によっても課税されるため、二重課税を排除する観点から外国税額控除が導入されている。

他方で、ドイツが締結している租税条約の多くにおいて、二重課税排除規定として、不動産から生じる所得及び PE に帰属する所得に対するドイツにおける免除規定を設けている¹³⁶⁷。現在、ドイツは、100 を超える租税条約を有していることから、ドイツ法人は、実質的に、国外の PE に帰属する所得に対するドイツにおける課税が免税されている。

3.2.2 源泉地国の課税との二重課税排除方法① 外国子会社から受け取る配当及び外国子会社株式に関して稼得したキャピタルゲインの免税

内国法人又は外国法人の国内支店が、外国の子会社から受取る配当及び外国の子会社株式に関して稼得したキャピタルゲインは、国内の子会社から受取る配当及び国内の子会社株式に関して稼得したキャピタルゲインに対する取扱いと同様に免税となる¹³⁶⁸。

¹³⁶⁶ 法人税法第 1 条第 2 項

¹³⁶⁷ 例えば、日独租税条約第 22 条第 2 項(a)

¹³⁶⁸ 本節 2.2.2 参照

3.2.3 源泉地国の課税との二重課税排除方法② 外国税額の控除

3.2.3.1 制度の趣旨・背景

ドイツの外国税額控除制度は、二重課税の排除を目的として導入された。これは、全世界所得方式により所得の全てが一度ドイツ国内で課税される一方で、国外源泉所得が他の国で課税対象となる可能性があるからである¹³⁶⁹。

国内法の下では、一定の条件を満たす法人の株主から受け取る外国配当を除いた国外源泉所得は課税対象となるほか、国内で支払う国外源泉所得の税額を限度として、支払った外国税の控除が可能である。

超過した部分の外国税額控除の繰戻しや繰越しは認められていない。また、外国税額控除に代わり、外国税額の損金算入が認められる場合がある¹³⁷⁰。

3.2.3.2 制度の概要

法人税法第 26 条は、二重課税防止及びその軽減を目的として、外国税額控除を認めている¹³⁷¹。

ドイツでの外国税額控除の計算は通常以下のように計算される。

- ① 課税所得にドイツ国内の法人税率をかけ、ドイツでの国内法人納付税額を計算
- ② 国外で発生した所得に外国税が課税されている場合、その外国税額を計算
- ③ ドイツ内での控除限度額¹³⁷²を計算
- ④ ドイツでの納付税額から②で計算された国外で発生した所得に課されている外国税額、又は③で計算されたドイツでの控除限度額のうちいずれか小さい額を控除

¹³⁶⁹ Achim Fey, "Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon Edition 53", C.H. Beck, 2020, p1 - 7

¹³⁷⁰ 所得税法第 34 条(c)

¹³⁷¹ 法人税法第 26 条

¹³⁷² 控除限度額 = 法人税額 × 国外所得 / 全世界所得

3.2.4 源泉地国の課税との二重課税排除方法③ 国外の PE に帰属する所得の免税

3.2.4.1 制度の趣旨・背景

国内法では、ドイツ法人の国外の PE に帰属する所得は、本店の課税所得と合算され、全世界所得方式に従い法人税の対象となり¹³⁷³、前述の外国税額控除が適用される¹³⁷⁴。

他方で、現在ドイツが提携している租税条約の多くにおいて、ドイツは、PE に帰属する所得に対する居住地国での二重課税の排除方式として外国税額控除方式ではなく免税方式を導入している。そのため、ドイツ法人は、実質的に、その国外の PE に帰属する所得に対する課税が免税されている。

3.2.4.2 制度の概要

免税方式と外国税額控除方式の計算の比較は、次のとおりである。なお、国外支店所得を 100、支店所得にかかる外国税額を 10 としている。

(免税方式)

課税所得 = 0

合計納付税額 = 10

(外国税額控除方式)

課税所得 100

ドイツの国内法人税額 $100 \times 15\% = 15$

¹³⁷³ 法人税法第 1 条第 2 項

¹³⁷⁴ 本節 3.2.3 参照

外国税 = 10

ドイツでの納付税額 = 5

合計納付税額 $10 + 5 = 15$

なお、近年の租税条約では、ドイツ法人の国外の PE の所得が源泉国で課税されていない、又は一定の所得に限定して課税される場合には、居住地国における免税方式を認めず、税額控除方式へと切り替えるスイッチオーバー条項が設けられている¹³⁷⁵。

4. 外国子法人を利用した租税回避の防止措置

4.1 CFC 税制

4.1.1 制度の趣旨・背景

CFC 税制は、1972 年の外国税法(以下「AStG」という。)¹³⁷⁶の採用とともに導入された。

立法上の目的は、納税者が一定の活動を低税率国に存在する法人に移転することで、税務上の優遇を不当に得ることを防止することであった¹³⁷⁷。すなわち、当該法人がなかったならば負担したであろうと考えられる租税負担を課すことを目的としている。

¹³⁷⁵ 日・独租税条約第 22 条第 2 項(d)

¹³⁷⁶ Bundesministeriums der Justiz und für Verbraucherschutz, “AStG Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz)“, Bundesministeriums der Justiz und für Verbraucherschutz (<https://www.gesetze-im-internet.de/astg/AStG.pdf> 閲覧日 2020 年 12 月 15 日)

¹³⁷⁷ Deutscher Bundestag, “BT-Drs. VI/2883”, DIP, p18 (<http://dipbt.bundestag.de/doc/btd/06/028/0602883.pdf> 閲覧日 2020 年 12 月 15 日)

現在、EUにおける租税回避防止指令¹³⁷⁸の導入¹³⁷⁹に向けて、CFC 税制の改正が検討されている¹³⁸⁰。

4.1.2 制度の概要

4.1.2.1 総則

居住者は、中間会社の名目資本¹³⁸¹の所有割合に応じ計算された合算所得に対して、納税義務を負う¹³⁸²。

4.1.2.2 中間会社

次の条件を満たす外国会社¹³⁸³をいう。

- ▶ 一又は複数の居住者により、その持分の 50%超が保有されていること
- ▶ 合算所得を有していること
- ▶ 合算所得に係る税負担率が 25%未満であること

¹³⁷⁸ EU 租税回避防止指令 I は、2015 年 12 月 8 日に EU 経済・財務相理事会(ECOFIN)が行った、BEPS 対応についての発表を踏襲しており、具体的には、租税回避防止規定として 6 つの個別規定(利子損金算入制限規定、一般的租税回避防止規定、CFC ルール、ハイブリッドミスマッチ規定、出国税、及びスイッチオーバールール)についてのミニマムスタンダードを提言している。

¹³⁷⁹ ドイツ財務省は、現行の改正前の CFC が既に EU における租税回避防止指令の要件を満たしているという意見を示している。

¹³⁸⁰ 本節 4.1.2.8 参照

¹³⁸¹ 名目資本とは法人の発行済み資本であり、有限会社(GmbH)の発行済み株式又は株式会社の発行済み株式が名目資本に該当する。

¹³⁸² AStG 第 7 条第 1 項

¹³⁸³ ドイツに管理の場所を持たない会社をいう。本節 1.1 参照

4.1.2.3 合算所得

能動的所得の要件を満たさず低税率の課税のみを受けている受動的所得が、合算所得として CFC 課税の対象となる。

以下の所得が能動的所得に分類される¹³⁸⁴。

- ① 農業又は林業
- ② 製造、加工、組立、エネルギーの発電又は探鉱
- ③ 金融又は保険事業¹³⁸⁵
- ④ 卸売業¹³⁸⁶
- ⑤ 役務提供¹³⁸⁷
- ⑥ 賃貸事業・リース事業¹³⁸⁸
- ⑦ 金銭貸借¹³⁸⁹
- ⑧ 配当所得

¹³⁸⁴ AStG 第 8 条第 1 項

¹³⁸⁵ AStG 第 7 条においてその活動が主としてドイツ居住者たる納税義務者又はその関連者によって行われていない場合。

¹³⁸⁶ 外国会社の 50%以上の株式を保有する納税者(ドイツ居住者)又はその関連者が、取引される物品又は商品に対する処分権を外国会社に付与していない場合、又は外国会社が商業活動として通常の経済活動に従事しており、納税義務者又はその関連者と協業せずに当該活動の準備、意思決定及び実行を行っていないことを納税者が証明せず、当該外国会社が取引される物品又は商品に対する処分権を納税義務者に付与していない場合に限る。

¹³⁸⁷ 外国会社の 50%以上の株式を保有する納税者(ドイツ居住者)又はその関連者からの役務提供を外国会社が利用しない場合、又は当該納税者が外国会社の行っている役務提供に従事しており、外国会社が納税者及びその関連者と協業せずに当該活動の準備、意思決定及び実行していないことを納税者が証明することなく、外国会社が当該納税者又はその関連者に役務提供を利用しない場合に限る。

¹³⁸⁸ 外国会社が経済活動として商業上の賃貸及びリース業務を行っており、外国会社の株式を保有する納税者(ドイツ居住者)又はその関連者と協業せずに商業上の賃貸及びリース又はリースに係るすべての業務を遂行していることを納税者が証明しない場合に限る。

¹³⁸⁹ 外国資本市場において独占的に調達され、又は納税者の関連者又は外国会社からではなく、総収入が独占的又はほぼ独占的に上記①から⑥までに該当する活動から生じる事業である場合。

⑨ 他法人の株式の売却、解散又は減資におけるキャピタルゲイン¹³⁹⁰

4.1.2.4 EU/EEA CFC における能動的事業の適用除外規定(動機テスト)¹³⁹¹

ASTG 第 8 条第 1 項の規定にかかわらず、EU 加盟国か EEA 協定国に管理支配地又は設立地を有する法人は、当該法人がその国で所得に関連した実際の経済活動を行っているとな税者が証明できる場合には、CFC の対象から除外される。

前提要件として、EU 相互援助指令に基づく EU 相互援助法 (EU-Amtshilfegesetz)又は二か国間条約若しくは多国間協定に従い、ドイツと該当国との間において、課税上の目的で当局から要求された情報¹³⁹²が提供されなければならないとされている。

4.1.2.5 少額適用除外要件¹³⁹³

受動的所得が中間会社の総収入金額の 10%を超えない場合、CFC ルールによる合算課税は適用されない。ただし、中間会社に係る所得の合計が 8 万ユーロを超える場合、本規定は適用されず、合算課税の対象となる。

¹³⁹⁰ 株式の売却、解散又は減資によるキャピタルゲインであり、納税者によって当該キャピタルゲインが他の法人の資産に配分可能であり、主としてその特性が受動的所得に該当しないと納税者が証明する場合。

¹³⁹¹ ASTG 第 8 条第 2 項

¹³⁹² 課税上の目的で当局から要求される主な情報としては、財務諸表の情報やクロスボーダーでの税務調整に係る情報があり EU 相互援助法に規定されている。

¹³⁹³ ASTG 第 9 条

4.1.2.6 CFC 所得の合算¹³⁹⁴

CFC 所得は、中間会社に課された税額相当額を所得金額から控除した後の居住者たる納税者の所得に合算される。この合算された額は、当該中間会社の会計年度の終了後すぐに受取られたとみなされる。これはいわゆる配当擬制と同様の取扱いとなるが、外国会社配当免除制度の適用はできない。

なお、CFC 税制を課された中間会社から実際に受け取る配当や当該中間会社の株式の譲渡益に対しては、その年度又は前 7 年間に於いて CFC 税制の対象となっている場合、非課税とされる¹³⁹⁵。また、CFC 税制により課税されていない所得に対しては、資本参加免税が適用される¹³⁹⁶。

4.1.2.7 税額控除¹³⁹⁷

納税者の申請に基づき、AStG 第 10 条第 1 項により控除可能となる現地で課された外国税額は、CFC 所得が合算された課税所得に課された所得税又は法人税に対して控除される。なお、当該外国税額は、営業税に対しては控除が認められていない¹³⁹⁸。

4.1.2.8 CFC 改正法案

4.1.2.8.1 概要

ドイツ財務省は、2019 年 12 月に、EU の租税回避防止指令を踏まえて、次の 4 つの提案に関する改正法案を公表した。なお、ドイツ財務省は、現行のドイツの CFC 税制が租税回避防止指令に概ね沿っているという立場であり、改正法案の内容は小幅なものとなっている。

¹³⁹⁴ AStG 第 10 条第 1 項及び第 2 項

¹³⁹⁵ 所得税法第 3 条第 41 号

¹³⁹⁶ AStG 第 8 条第 1 項第 8 号及び第 9 号

¹³⁹⁷ AStG 第 12 条

¹³⁹⁸ 営業税法第 8 条第 1 項第 12 号

- ① 対象の拡大
- ② 受動的所得の拡大
- ③ 動機テスト(濫用防止テスト)の規定の強化
- ④ 課税時期の変更

しかし、政治的な行き詰まりに直面しており、2021 年 1 月 31 日時点において、成立の見込みは不透明である。

4.1.2.8.2 法案の概要① 対象の拡大

1 つ目に、租税回避指令を踏まえて、課税対象となる中間法人の範囲を拡大することが提案されている。具体的には、現行の支配基準である議決権割合 50%超から実質的な関連者に拡大することが提案されている。また、課税対象となる中間会社の決定に際して、外国のグループ会社の持分を考慮することも提案されている。例えば、米国親会社 A がドイツ会社 B を完全支配し、ドイツ会社 B が中間会社 C の株式の 5%を保有し、米国親会社 A が中間会社 C の株式の残りの 95%を保有している場合、中間会社 C は現行の CFC 税制では課税対象とならないが、改正法案では課税対象とすることが提案されている。

4.1.2.8.3 法案の概要② 受動的所得の拡大

2 つ目に、現行の制度においては能動的所得の要件を満たしていない低税率で課税されている全ての受動的所得を CFC 課税の対象としているが、租税回避指令を反映して、受動的所得の定義を拡大することが提案されている。

最も重大な変更は、CFC によって受け取られる配当所得の取扱いに関する変更であり、以下の要件を満たした場合は受動的所得とすることが提案されている。

- ① 一定の除外規定が適用されない限りにおいて、当該配当がハイブリッドペイメント¹³⁹⁹であること
- ② 当該配当が 10%未満の持分からのポートフォリオ配当¹⁴⁰⁰であること
- ③ 居住者によって受け取られたならば、国内法において免税とされない一定の配当であること。

他方で、CFC における株式譲渡に係るキャピタルゲインについて受動的所得の定義を緩和することも提案されている。現行の CFC 税制の下では、CFC における株式の譲渡によるキャピタルゲインは、そのキャピタルゲインが売却対象法人の資産に帰属しており、現金、売掛金、負債や株式などの資本投資ではない限りにおいて、能動的所得として扱われている。

他方で、現行の CFC 税制の下では、CFC が一定の負債及び証券のみを保有する投資用目的法人を売却する場合、その投資用目的法人の売却から生じるキャピタルゲインは能動的所得には該当せず、CFC 課税の対象となる。この点に関して、売却対象法人が投資用資産を保有していないことを証明する要件を不要とすることが提案されている。また、上記に関連して、CFC における組織再編によるキャピタルゲインについて、受動的所得の定義を緩和することも提案されている。具体的には、組織再編要件を満たす CFC である譲受人に関して、投資用資産を保有していないことを証明する要件を不要とすることが提案されている。

4.1.2.8.4 法案の概要③ 動機テスト(濫用防止テスト)の規定の強化

3 つ目に、Cadbury Schweppes に係る ECJ の 2006 年判決に基づき、EU/EEA 加盟国において CFC に係る動機テスト(濫用防止テスト)の規定を強化することが提案されている。現行の CFC 税制の下では、EU/EEA 加盟国に所在している CFC のみが動機テスト(濫用防止テスト)の対象となる一方、改正法案では動機テスト(濫用防止テスト)の対象範囲が拡大され、CFC の所在国に係わらず動機テストが必要と判断された CFC に対しては、動機テストの対象になる可能性がある。

¹³⁹⁹ ハイブリッドペイメントとは、株式又は負債による資金調達に明確に割り当てられない支払である。

¹⁴⁰⁰ ポートフォリオ配当(Streubesitz)とは、10%以下の保有比率である配当を指す。

4.1.2.8.5 法案の概要④ 課税時期の変更

4 つ目に、本法案では、CFC 所得は、CFC の課税事業年度の終了時に居住者たる納税者によって受け取られるとみなすことが提案されている。現行の CFC 税制では、CFC の課税事業年度の終了後に国内の納税者が CFC 所得を受取ったとみなされている。この課税時期の変更により、対象となる納税者は、2020 年に 2019 年及び 2020 年の CFC 所得を 2 年度分課されることとなる。

5. 法人の研究開発に関する税制

5.1 研究開発を行った場合の税額控除

5.1.1 制度の趣旨・背景

ドイツは、国内での投資の活発化を目的として、研究開発費用の支出を 2025 年までに国内総生産比 3.5%とすること及び民間部門による研究開発への投資条件を改善することを計画している。まず、ドイツにおいては、イノベーションと研究に対する民間投資の支援として大規模な公的助成金制度が既に確立されている¹⁴⁰¹。特に、研究開発活動は、返済の必要がない助成金により優遇されており、返済の必要のない助成金が会計上、損益計算書及び貸借対照表の所得として計上されることから、利子及び税金控除前利益(EBIT)に好ましい影響を及ぼしている。これらの研究開発活動の優遇制度は会社ごとではなく、プロジェクトベースにて助成されている。国内の助成金制度は、性質上その申請は任意であり、また、特定のテーマや分野の R&D 活動に利用可能である。

他方で、ドイツでは、研究開発の税額控除の導入が長い間議論されている。研究開発の税額控除の導入に成功している国の存在を踏まえつつ、研究開発投資のさらなる促進のために、政府は、上述の大規模な公的助成金制度に加え、2019 年の終わりに一定の研究開発に係るプロジェクトに研究手当

¹⁴⁰¹ Bundesregierung, “Forschungsstandort Deutschland stärken”, Bundesregierung (<https://www.bundesregierung.de/breg-de/aktuelles/forschungsstandort-deutschland-staerken-1613624> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

(“Forschungszulage”)と呼ばれる、研究開発の税額控除に係る法律¹⁴⁰²

(Forschungszulagengesetz、以下「FZulG」という。)を提出した。同法は、2020 年 1 月 1 日に施行された¹⁴⁰³。

税額控除制度は、助成金と異なり、予測可能であり、また、すべての会社に有益な機会を与えているとされる。つまり、助成金の場合、適用しようとする者は、適用に係る様々な条件を満たす必要があるだけでなく、助成金を給付するドイツ経済省及び文部科学省等の政府機関の裁量に左右される。一方で、R&D 税額控除の場合、要件を満たす全ての納税者が利用可能である。

5.1.2 制度の概要

5.1.2.1 総則

新たな研究開発における税額控除制度は研究開発活動の幅広い分野に適用され、国内の研究開発に係る公的な助成金制度を補完する予定である。研究開発控除の一般的な計算式は以下のとおりである。

(計算例)

研究開発控除額 = (研究開発の直接人件費+従業員の社会保障費用)×25%

¹⁴⁰² Bundesministeriums der Justiz und für Verbraucherschutz sowie des Bundesamts für Justiz, “Gesetz zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (Forschungszulagengesetz - FZulG)”, Bundesministeriums der Justiz und für Verbraucherschutz sowie des Bundesamts für Justiz (<https://www.gesetze-im-internet.de/fzulg/FZulG.pdf> 閲覧日 2020 年 12 月 15 日)

¹⁴⁰³ Bundesministerium der Justiz, “Gesetz zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung”, Bundesministerium der Justiz (<http://www.gesetze-im-internet.de/fzulg/BJNR276310019.html> 閲覧日 2020 年 12 月 15 日)

5.1.2.2 対象となる研究開発活動

要件を満たす研究開発活動は、EU のブロックエグゼンプション規則の定義¹⁴⁰⁴に従い、基礎研究、産業研究又は実験開発研究に分類された上で、税額控除の対象となる¹⁴⁰⁵。

また、会社自身の研究開発プロジェクト、大学と共同で行う研究又は委託研究¹⁴⁰⁶等の研究開発プロジェクトも同様に税額控除の要件を満たす。ただし、委託研究は、EU/EEA を拠点とする受託研究者への研究委託に限定され、受託研究者の居住性が要件とされる¹⁴⁰⁷。

他方で、簡潔な開発活動とみなされる純粋な製品開発は研究開発における税額控除制度の要件を満たさないこととされる。

適用申請をする法人は、税務署による対象の活動が研究開発における税額控除制度の要件を満たす旨の事前審査を得た後、研究開発における税額控除制度の要件を満たす旨の証明書を税務署から入手しなければならない¹⁴⁰⁸。

5.1.2.3 対象となる費用

対象となる研究開発活動に係る直接人件費¹⁴⁰⁹に加えて従業員の社会保障の要件を満たす 200 万ユーロを上限とした基礎額の 25%について、年間 50 万ユーロを限度とした税額控除の額がその規模と産業セクターに関わらず会社ごとに付与されることとなる¹⁴¹⁰。この税額控除は株式会社法第 15 条

¹⁴⁰⁴ ブロックエグゼンプション規則とは EU 加盟国が企業や業界などに補助金を付与する際、課されている欧州委員会への通知義務を一定の条件の下に免除する規則である。

¹⁴⁰⁵ FZuIG 第 2 条第 1 項

¹⁴⁰⁶ FZuIG 第 2 条第 4 項及び第 5 項

¹⁴⁰⁷ FZuIG 第 2 条第 5 項

¹⁴⁰⁸ FZuIG 第 5 条

¹⁴⁰⁹ 研究開発の直接人件費の対象となる費用は原則として人件費のみとなり、減価償却費、光熱費や旅費やマウス代などのその他経費は含まれない。

¹⁴¹⁰ FZuIG 第 3 条第 1 項、第 5 項及び第 4 条第 1 項

に規定されている¹⁴¹¹会社グループ全体に対して適用される¹⁴¹²。委託研究費に関しては委託契約対価の 60%に対して 25%の税額控除が付与される¹⁴¹³。

また、新型コロナウイルスに対する景気刺激対策の一環として、2020 年 1 月 1 日から 2025 年 12 月 31 日までに発生した要件を満たす研究開発費用については、年間で税額控除の額が最大 100 万ユーロまで認められる可能性がある¹⁴¹⁴。

5.1.2.4 税額控除の額が租税債務を上回る場合の取扱い

前述のとおり、ドイツにおいては、控除限度額の計算において、租税債務を上限としていない。そのため、税額控除額が租税債務の額を上回った場合、還付される。ただし、この還付は、法人税の還付とは別の手続きで行われる¹⁴¹⁵。

5.1.3 制度の効果

5.1.4 制度の効果

5.1.4.1 概要

当該制度の利用状況及び政策効果の試算は、次のとおりである。

¹⁴¹¹ 株式会社法第 15 条

¹⁴¹² FZuG 第 3 条第 6 項

¹⁴¹³ FZuG 第 3 条第 4 項

¹⁴¹⁴ Bundesfinanzministerium der Finanzen, “Emerging from the crisis with full strength”, Bundesfinanzministerium der Finanzen (<https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Topics/Public-Finances/Articles/2020-06-04-fiscal-package.html> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

¹⁴¹⁵ FZuG 第 10 条

5.1.4.2 制度の利用状況

ドイツ政府は、国内での投資の活発化を目的とした研究開発費用の支出を 2025 年までに国内総生産比 3.5%を達成すること及び民間部門による研究開発への投資条件の改善を計画しており、研究開発控除に関する税収の支出を概算で年 14 億ユーロ程度になると見積もっている¹⁴¹⁶。

5.1.4.3 政策効果の試算

研究開発控除に関する政府による制度の効果の評価は遅くとも 5 年後に行われることとなっていることから、現時点で研究開発控除に関する政府による制度の検証は行われていない。

¹⁴¹⁶ Bundesministerium der Finanzen, “Überbrückungshilfe vereinfacht und verbessert”, Bundesministerium der Finanzen (<https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Home/home.html> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

第5節 フランス

1. 法人税法の概要

1.1 納税義務者

フランスでは、会社(sociétés)その他の法人(personnes morales)によって生み出されたすべての利益又は所得に対して、法人税を課税する¹⁴¹⁷。

ここでいう法人とは、以下のものを含む¹⁴¹⁸。

- ▶ 公開有限企業¹⁴¹⁹(sociétés anonymes, SA)、株式有限パートナーシップ¹⁴²⁰(sociétés en commandite par actions, SCA)、簡易有限会社¹⁴²¹(sociétés par actions simplifiées, SAS)、非公開有限会社¹⁴²²(sociétés à responsabilité limitée, SARL)及び単独株主が法人の場合の単独株主非公開有限会社¹⁴²³(entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée, EURL)
- ▶ 商業又は産業活動を行っている民事法企業等
- ▶ 法人税課税選択をしたパートナーシップ事業体等¹⁴²⁴

¹⁴¹⁷ 租税一般法典第 205 条

¹⁴¹⁸ 租税一般法典第 206 条

¹⁴¹⁹ 公開有限会社であり、責任範囲は出資者のその出資額に限定されている。法人税の課税対象になる。

¹⁴²⁰ パートナーシップであり。無限責任社員以外の責任範囲については、その出資額に限定されている。無限責任社員の責任範囲は限定されず、無限である。法人税の課税対象になる。

¹⁴²¹ 合同会社であり、責任範囲は出資者のその出資額に限定されている。法人税の課税対象になり、特定の条件を満たすと所得税の対象になる。

¹⁴²² 有限会社であり、責任範囲は出資者のその出資額に限定されている。法人税の課税対象になり、特定の条件を満たすと所得税の対象になる。

¹⁴²³ 単独株主合同会社であり、責任範囲は単独株主の出資額に限定されている。単独株主が個人の場合は、所得税及び特定の条件を満たす場合に法人税の対象になり、法人の場合は法人税の対象になる。

¹⁴²⁴ パートナーシップにおけるパートナーなどが該当し、一般租税法典 206 条 3 項にフランス法上の事業体が限定列举されている。

ただし、法的形態に係わらず労働組合等や SICAF(société d'investissement à capital fixe)¹⁴²⁵等の特定の投資会社等は、法人税の対象外になる¹⁴²⁶。

なお、納税義務者について、内国法人と外国法人を分けた取扱いは、法人税法上されていない。

1.2 課税標準

法人税の課税標準は、原則として、所得税法の商工業利益の規定、配当所得の計算規定等に従い、また、フランスにおいて事業を行う会社によって生み出される利益のみを考慮にいて、定められる^{1427 1428}。

所得税の商工業利益の規定において、課税所得とは、事業年度¹⁴²⁹における資産売却等を含む全純利益とされる¹⁴³⁰。また、課税所得は、会計期間の期首日における純資産額と期末日におけるその価額の差異から構成される。純資産の定義は、資産から、第三者への債務及び減価償却から構成される合計負債を引いた額である¹⁴³¹。

¹⁴²⁵ SICAF とは、金融商品、預金、流動性のあるポートフォリオの管理を目的とした有限会社であり、投資リスクの直接的又は間接的な分散を可能にし、株主に対して利益を得ることを目的としている。

¹⁴²⁶ 租税一般法典第 207 条、208 条

¹⁴²⁷ 租税一般法典第 209 条 I。

¹⁴²⁸ フランス政府は、2016 年時点でのフランス税制概要レポートを発行している。当該レポートにおいては、法人税課税標準は、資産売却等を含む全純利益であるとされている。Ministry for the Economy and Finance, "OVERVIEW OF THE FRENCH TAX SYSTEM -Legislation in force as at 31 December 2016 -", [impots.gouv.fr \(https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/1_metier/5_international/french_tax_system.pdf](https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/1_metier/5_international/french_tax_system.pdf) 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

¹⁴²⁹ 事業年度とは、会社設立中や清算中における事業活動から得た所得も含む。

¹⁴³⁰ 租税一般法典第 38 条第 1 項

¹⁴³¹ 租税一般法典第 38 条第 2 項

また、配当所得の計算規定において、配当収入は、受取配当金等の免税規定のある利益¹⁴³²を除き、課税標準に含まれる¹⁴³³。

そのため、原則として、企業の課税所得は、その会計上の利益並びに非課税所得、損金不算入費用、引当金繰入れ及び繰り越された支出を考慮し調整した上で、算出される¹⁴³⁴。

また、フランスにおいて事業を行う会社によって生み出される利益とは、以下に当てはまるもの及び二重課税に関連する国際的な条約によって課税がフランスに帰属するとされるものをいう¹⁴³⁵。

- ▶ フランスにおける建物又は当該建物の権利から得た所得¹⁴³⁶
- ▶ 国内における建物及び資産に関連した事業から得た租税一般法典第 35 条にて定義された取引¹⁴³⁷等から得た所得¹⁴³⁸
- ▶ 国内の不動産又は不動産に関連した権利等から得たキャピタルゲイン¹⁴³⁹
- ▶ 直接的又は間接的に不動産やそれに付随する権利を主な資産とする不動産投資会社の株式の売却等から得たキャピタルゲイン¹⁴⁴⁰

¹⁴³² 本節 2.2 参照

¹⁴³³ 租税一般法典第 110 条

¹⁴³⁴ 租税一般法典第 38 条、租税一般法典第 209 条

¹⁴³⁵ 租税一般法典第 209 条 I.

¹⁴³⁶ 租税一般法典第 164B 条 I.a.

¹⁴³⁷ 租税一般法典第 35 条に定義された取引とは、不動産、株式等を売却する目的で購入する取引、不動産を一棟又は複数棟建設し売却する目的の取引、一つの土地を複数に分割し売却する目的の取引等である。

¹⁴³⁸ 租税一般法典第 164B 条 I.(e)

¹⁴³⁹ 租税一般法典第 164B 条 I.(e-2)

¹⁴⁴⁰ 租税一般法典第 164B 条 I.(e-3)

フランスにて事業を行うという概念については、正確な定義はなく、判例法によってその適用範囲は決められている。行政ガイドラインは、この判例法を「法人の所得は、通常の活動としてフランスにて行っている事業活動からのものにおいて国内にて課税される」と要約している¹⁴⁴¹。

そのため、一般に法人は、通常の活動を国内で行っている場合に納税義務があり、国外にて行っている場合には納税義務がない。通常の活動とは、以下のいずれかである¹⁴⁴²。

- ▶ フランスに恒久的施設(以下「PE」という。)¹⁴⁴³を有する企業
- ▶ 自らが雇われている会社の名前で活動を行い、外国企業の業務に従事し、自分の名前で契約を交わすことができない代理人を通してフランスにて事業を行う企業¹⁴⁴⁴
- ▶ ビジネスサイクル¹⁴⁴⁵がフランスで完結する事業を行っている企業

国内法及び租税条約は、フランスにて事業を行う企業の定義が類似しているものの同一ではない。過去の裁判例及び憲法第 55 条¹⁴⁴⁶において、フランス税務当局は、企業の PE の有無を示す租税条約における定義に拘束されており、そのような PE に帰属する所得は課税対象になる。

¹⁴⁴¹ REPUBLIQUE FRANCAISE “IS - Champ d'application et territorialité - Détermination du lieu d'imposition de s entreprises dont le siège est situé en France” REPUBLIQUE FRANCAISE (<https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4263-PGP.html/identifiant%3DBOI-IS-CHAMP-60-10-20-20120912>, 閲覧日 2020 年 12 月 2 日)

¹⁴⁴² “IS - Champ d'application et territorialité - Détermination du lieu d'imposition des entreprises dont le siège est situé en France”

¹⁴⁴³ 恒久的施設とは、①専門的組織、②恒久的な性質を持つ存在、及び③個々に独立の条件全てに該当する施設であり、例えば工場、支店、事務所等のような場所のことをいう。

¹⁴⁴⁴ これに該当しない独立した活動を行っており、自分の名前で契約を交わすことができるのは、例えばコミッションエア (Commissionaire)や仲立人(Broker)等である。

¹⁴⁴⁵ ビジネスサイクルとは、特定の目標を達成するために行われる商業的又は産業的取引のことをいう。例えば、仕入れをして商品を販売する取引をビジネスサイクルの完結する事業としてあげられる。

¹⁴⁴⁶ 憲法第 55 条では、条約相手国と相互適用(Reciprocal application)することを条件として、租税条約が国内法に優先することを規定している。

1.3 税率

2020 年 1 月 1 日から始まる事業年度の法人税標準税率は、28%である。2003 年からの国内法人税率の推移は次のとおりである。

期間	国内法人税率
2003 年 - 2018 年	33 と 1/3%
2019 年	収入が 2 億 5,000 万ユーロ未満の企業: 31% 収入が 2 億 5,000 万ユーロ以上の企業: 33 と 1/3% なお、50 万ユーロまでの所得は、28%
2020 年	収入が 2 億 5,000 万ユーロ未満の企業: 28% 収入が 2 億 5,000 万ユーロ以上の企業: 31% なお、50 万ユーロまでの所得は、収入が 2 億 5,000 万ユーロ以上の企業であっても、28%
2021 年	収入が 2 億 5,000 万ユーロ未満の企業: 26.5% 収入が 2 億 5,000 万ユーロ以上の企業: 27.5%

法人税額が 76 万 3,000 ユーロを超える大企業に対しては、3.3%のソーシャル・サーチャージ¹⁴⁴⁷が課される。そのソーシャル・サーチャージは、76 万 3,000 ユーロを超える部分の法人税額に対して課される¹⁴⁴⁸。

15%の法人税軽減税率は、以下の条件を全て満たした中小企業に対し、その 3 万 8,120 ユーロまでの所得に適用される¹⁴⁴⁹。

- ▶ 年間売上高が 763 万ユーロ以下である
- ▶ 資本が全て払込済みである

¹⁴⁴⁷ ソーシャル・サーチャージは、法人税に加えて課される税金である。ソーシャル・サーチャージは、employer contribution(企業拠出金)が改訂されたものであり、法定労働時間を減らす政策の原資とするために導入された。Report n°1946, Commission des affaires culturelles, familiales et sociales, November 20, 1999

¹⁴⁴⁸ 租税一般法典第 302-2-ZC 条

¹⁴⁴⁹ 租税一般法典第 219 条 I.

- ▶ 75%以上の株式が継続して個人又は単一の中小企業によって保持されている

2. 法人税における法人間二重課税に対する考え方

2.1 支店で獲得した所得に対する課税方法

2.1.1 概要

フランス税法上、支店は、別事業体として取扱われない。

なお、外国支店所得は、前述のとおり¹⁴⁵⁰、法人税の対象外になる¹⁴⁵¹。

2.2 子法人で獲得した所得に対する課税方法

2.2.1 概要

資本参加免税制度¹⁴⁵²により、子会社からの受取配当金は 95%が免税され、¹⁴⁵³また、株式譲渡益は 88%が免税される¹⁴⁵⁴。

¹⁴⁵⁰ 本節 1.2 参照

¹⁴⁵¹ 租税一般法典第 209 条 I.

¹⁴⁵² 親子会社レジームともいう

¹⁴⁵³ 租税一般法典第 216 条

¹⁴⁵⁴ 租税一般法典第 219 条 I.

2.2.2 資本参加免税制度

2.2.2.1 制度の趣旨・背景

資本参加免税制度の目的は、グループ企業の構成を維持しつつ、子会社によって獲得された所得への二重課税を排除することである¹⁴⁵⁵。資本参加免税は、配当金及び株式譲渡損益に対して適用される。

2.2.2.2 制度の概要

配当金に対する資本参加免税制度は、親会社¹⁴⁵⁶が配当を行う子会社の株式を 5%以上所有している、又は最低でも 2.5%の株式かつ 5%の投票権を有している場合に任意で適用できる¹⁴⁵⁷。5%以上の株式を有している場合は 2 年間、2.5%の株かつ 5%の投票権を有している場合は 5 年間保持していなければならない¹⁴⁵⁸。

これは、配当を行う子会社が内国法人か外国法人かに関わらず、親会社が受け取る子法人からの配当に適用することができる¹⁴⁵⁹。ただし、税務面で非協力的な国に所在する子会社からの受取配当の場合は、正当な理由がない限り、例外とされる¹⁴⁶⁰。

¹⁴⁵⁵ REPUBLIQUE FRANCAISE, "IS - Base d'imposition - Produits - Produits de participation reçus de filiales et abandons de créances reçus de la mère dans le cadre du régime fiscal des sociétés mères et filiales - Conditions d'application du régime spécial - Conditions relatives aux sociétés éligibles", REPUBLIQUE FRANCAISE (<https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1924-PGP.html/identifiant=BOI-IS-BASE-10-10-10-10-20200415> 閲覧日 2021 年 1 月 16 日)

¹⁴⁵⁶ 外国法人のフランス国内支店は、①フランス法人税の対象になる、及び②資本参加を賃借対照表に記録しているの条件を満たすとフランスにて親会社と認識され、資本参加免税の対象になる。

¹⁴⁵⁷ 租税一般法典第 145 条第 1 項 b.

¹⁴⁵⁸ 租税一般法典第 145 条第 1 項 c.

¹⁴⁵⁹ 租税一般法典第 145 条第 1 項及び 216 条

¹⁴⁶⁰ 租税一般法典第 145 条第 6 項

受取配当金の総額のうち 5%は、サービスチャージ¹⁴⁶¹とみなされ課税所得に合算し、法人税標準税率で課税される。その結果、参加株式(participation shares)からの配当金は、法人税実効税率 1.4%(28% × 5%)にて課税される。しかし、当該サービスチャージは、子会社が EU 又は EEA に所在しており、以下の条件を全て満たす場合は 1%まで引き下げられる¹⁴⁶²。

- ▶ 95%以上の株式及び議決権が直接的又は間接的にグループの親会社によって保持されている。
- ▶ グループ内の全法人は、同じ会計年度を使用しており、各会計年度で継続的に連結納税されている。

受取配当金の控除額の計算式は、以下のようになる。

(算式) 受取配当の控除額=受取配当総額 × 95%又は 99%

一方で、株式譲渡益に対する資本参加免税制度は、フランスの親会社が以下の要件のいずれかを満たす株式を 2 年以上保有している場合に適用することができる¹⁴⁶³。

- ▶ 会計上中長期的な戦略目的に基づいて取得された資本参加株式と認められるものであること
- ▶ 親会社が子会社の投票権の 5%以上を保有していること
- ▶ 株式公開買付で取得されたこと

¹⁴⁶¹ サービスチャージとは、損金算入が認められていない配当金のことをいう。

¹⁴⁶² 租税一般法典第 216 条

¹⁴⁶³ 租税一般法典第 216 条では株式譲渡益とは明記していないものの、資本参加に係るネット利益を親会社の利益から控除することができるとしている。REPUBLIQUE FRANCAISE, “IS - Base d'imposition - Régime fiscal des plus-values ou moins-values sur cession de titres de participation - Champ d'application”, bofip.impots.gouv.fr (<https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/8397-PGP.html/identifiant%3DBOI-IS-BASE-20-20-10-10-20170503> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

株式譲渡益に対する資本参加免税制度が適用される場合、総株式譲渡益の 88%は免税になるが、残りの 12%は法人税の標準税率で課税される¹⁴⁶⁴。株式譲渡損が発生した場合は、株式譲渡損の繰越し及び他の株式譲渡益との相殺は認められていない¹⁴⁶⁵。

(算式) 株式譲渡益の控除額 = 株式譲渡益×88%

なお、一般的租税回避否認規定(General Anti-Avoidance rules)において、税法の概念又は目的に反する便益を得るための一般的でないスキームについては、資本参加免税制度による優遇が制限される¹⁴⁶⁶。

3. 法人税における国外源泉所得の課税のあり方

3.1 国外源泉所得の定義

租税一般法において、明確な国外源泉所得の定義はない¹⁴⁶⁷。

¹⁴⁶⁴ REPUBLIQUE FRANCAISE, “IS - Base d'imposition - Régime fiscal des plus-values ou moins-values sur cession de titres de participation - Modalités d'imposition”, bofip.impots.gouv.fr (<https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4948-PGP.html/identifiant=BOI-IS-BASE-20-20-10-20-20160203> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

¹⁴⁶⁵ 租税一般法典第 219 条 I.

REPUBLIQUE FRANCAISE, “IS - Défis et moins-values nettes à long terme - Modalités d'imputation des moins-values nettes à long terme”, bofip.impots.gouv.fr (<https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4903-PGP.html/identifiant%3DBOI-IS-DEF-30-20180801> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

¹⁴⁶⁶ 租税手続法第 L64 条

¹⁴⁶⁷ 本節 1.2 参照

3.2 国外源泉所得に対する課税の有無及び源泉地国の課税との二重課税排除方法

3.2.1 概要

内国法人は、CFC 税制等を除き¹⁴⁶⁸、国外活動から獲得した所得に対しては課税されない¹⁴⁶⁹。

なお、ロイヤリティー、配当金、利子等は、海外から受け取ったものであってもフランスにおいて課税される¹⁴⁷⁰。

国内法において、外国税額の控除制度等は採用されていないが、租税条約にて求められるものは、税額控除制度の適用が可能となる¹⁴⁷¹。

また、配当金及び株式譲渡益に関しては、資本参加免税制度¹⁴⁷²の対象となる。

3.2.2 源泉地国の課税と二重課税排除方法 租税条約による国外源泉能動的所得の控除

3.2.2.1 制度の趣旨・背景

フランス国内法では、ロイヤリティー、配当金、利子等は海外から受け取ったものであってもフランスにおいて課税される。一方で、それらの所得は、支払国で課税される場合がある。

¹⁴⁶⁸ 租税一般法典第 209-B 条

¹⁴⁶⁹ 本節 1.2 参照

¹⁴⁷⁰ 租税一般法典第 38 条、120 条

¹⁴⁷¹ 国内法には、外税控除に関することは明記されておらず、租税条約によって規定されている場合に使用できる。租税条約が外国税額控除の根拠規定となる。

¹⁴⁷² 本節 2.2.2 参照

フランス国内法では外国税額控除制度は設けられていないが、租税条約では二重課税の排除が義務付けられており、外国税額控除方式が定められている場合がある¹⁴⁷³。

3.2.2.2 制度の概要

法人税法では、課税対象となる所得に対して、外国税が課されている場合、外国税支払後の純額をもって課税される¹⁴⁷⁴。

ただし、租税条約において、税額控除方式が定められているときには、税額控除が行われる。税額控除の額は、源泉国において支払われた外国税額に対応するが、純所得に対する税額による上限が定められている。なお、控除の上限を超える外国税額に対する、繰越し等は設けられていない¹⁴⁷⁵。

¹⁴⁷³ MINISTERE DE L'EUROPE ET DES AFFAIRES ETRANGERES “Convention fiscale”, MINISTERE DE L'EUROPE ET DES AFFAIRES ETRANGERES (<https://www.diplomatie.gouv.fr/fr/services-aux-francais/preparer-son-expatriation/dossiers-pays-de-l-expatriation/japon/fiscalite/article/convention-fiscale> 閲覧日 2021 年 3 月 2 日)

¹⁴⁷⁴ 租税一般法典第 220 条第 1 項(b)

¹⁴⁷⁵ REPUBLIQUE FRANCAISE, “IS - Réductions et crédits d'impôts - Dispositif général d'imputation - Modalités d'imputation des crédits d'impôts”, REPUBLIQUE FRANCAISE (<https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/9783-PGP.html/identifiant%3DBOI-IS-RICI-30-10-20-10-20200610> 閲覧日 2021 年 1 月 7 日)

4. 外国子法人を利用した租税回避の防止措置

4.1 CFC 税制

4.1.1 制度の趣旨・背景

CFC 税制は、1980 年に導入された。旧制度は、締結した租税条約との整合性の問題¹⁴⁷⁶や EU 法上の問題が出てきたため¹⁴⁷⁷、2005 年に全面的に改正された¹⁴⁷⁸。

1980 年に CFC 税制が導入された際、フランスは、世界でアメリカ、カナダ、ドイツに次いで反租税回避ルールをその国内法に導入した国であった。

ただし、フランス以外の 3 か国は内国法人が獲得した全世界の所得に対する課税をしていることに対し、フランスは企業の外国事業への課税を当時から現在まで行っていない。

¹⁴⁷⁶ 2002 年のフランス最高行政裁判所の判例において、内国法人のスイス支店には対して、CFC 税制を適用できないことが判示されたことを背景としている。これは、フランスの CFC 税制において内国法人で課税される利益がフランス及びスイス間の租税条約においてフランス国内にて PE を有しないスイス法人に帰属する事業利益と同じであると判断されたためである(なお、フランス及びスイス租税条約第 25 条(A)(1)において、フランス国内にて PE を有しないスイス法人に帰属する事業利益はフランス法人税が免税になると規定されていた)。この問題を回避する観点から、CFC 税制における所得の定義が、租税条約上のその他所得となるように修正された。REPUBLIQUE FRANCAISE, "Conseil d'Etat, Assemblée, du 28 juin 2002, 232276", Légifrance (<https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000008092462/> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

¹⁴⁷⁷ 設立の自由原則((Treaty on the Functioning of the European Union (TFEU))第 49 条から 54 条に定められた代理人、支店や子会社を設立する自由のこと)及び資本の移動の自由原則(TFEU 第 63 条から 65 条に定められた、資本を移動する自由のこと)との整合性の問題をいう。

¹⁴⁷⁸ SENAT, "Articles du projet de loi de finances pour 2005", SENAT (https://www.senat.fr/commission/fin/pjlf2005/69_71/69_710.html 閲覧日 2021 年 1 月 7 日)

フランス CFC 税制の目的は、配当金の資本参加免税制度の濫用への明確な法律的対応であるとされる¹⁴⁷⁹。議会は、国内企業が低税率国に子会社や支店を設立し利益を移転した上で¹⁴⁸⁰、当該利益を資本参加免税を用いて還流させることを、容認できないとしていた¹⁴⁸¹。

4.1.2 制度の概要

4.1.2.1 総則

国外に存する優遇税制の適用を受ける被支配会社によって生み出された、又は当該会社から受け取ったと見なされる所得は、株式の持分に応じて対象となる内国法人において課税される¹⁴⁸²。CFC 税制は、主に以下に対して適用される。

- ▶ 外国で事業(entreprise)¹⁴⁸³を行っている、又は直接間接に持分の 50%以上を保持する法人 (entité juridique)¹⁴⁸⁴を設立しており、かつ、
- ▶ 当該事業(entreprise)又は法人(entité juridique)が優遇税制の対象になっている

¹⁴⁷⁹ テリトリ原則(フランス国外から得た収入には課税されないという原則)及び資本参加免税(国外法人からの配当金に対する免税)の両方から恩恵を受ける者による資本参加免税の乱用が想定されていた。

¹⁴⁸⁰ 国外支店所得や外国子会社の所得は、フランスの課税標準に含まない。そのため、CFC 税制がなく、また、資本参加免税が適用される場合、現地での低利税率課税のみに服することになる。

¹⁴⁸¹ Daniel Gutman and Francois Meziane, “The French CFC Regime” America Tax Policy institute, 2014

¹⁴⁸² 租税一般法典第 209-B 条

¹⁴⁸³ 一般的には permanent establishment と英訳されることが多い。

¹⁴⁸⁴ Entité juridique とは、法人(personne morale)、団体(organisme)、(信託 (fiducie)、)及びそれらに相当する組織 (institution comparable)を指す。租税一般法典第 209-B 条 I。

外国法人の株式が利益共同体¹⁴⁸⁵であるとみなされる企業によって保有されている場合は、株主の保有割合は 50%の株式保有テストで判別するために加算される¹⁴⁸⁶。

また、CFC 税制の中にある濫用防止条項では、複数の内国法人により、又は租税一般法典第 57 条で定義される一つの内国法人により直接又は間接的に支配されている外国子会社により、その 50%超の株式を保有されている場合、保有に関する閾値が 5%に下げている^{1487 1488}。

租税一般法典第 238-A 条では、外国子会社又は PE の税負担額がフランスにおいて設立された場合の税負担額に比べて 40%以上低い場合、当該外国において税の優遇を受けているとみなされ、優遇税制の適用を受けているとみなされる¹⁴⁸⁹。

CFC 税制の対象となる事業(entreprise)及び法人(entité juridique)の正の所得はフランス法人税の課税対象となる¹⁴⁹⁰。

CFC 税制は、その事業形態によって、合算課税される所得の計算方法が異なる。CFC 税制は、以下の二つの形態を区分している。

① 事業(entreprise)¹⁴⁹¹

¹⁴⁸⁵ 例えば、経済的に依存している事業パートナー等

¹⁴⁸⁶ REPUBLIQUE FRANCAISE, "IS – Base d'imposition – Dispositifs particuliers- Bénéfices réalisés par l'intermédiaire d'entreprises ou d'entités établies dans les pays à régime fiscal privilégié - Modalités d'imposition - Exercice d'imposition et proportion des résultats bénéficiaires à retenir", REPUBLIQUE FRANCAISE (<https://bofip.impots.gouv.fr/node/3477> 閲覧日 2021 年 1 月 16 日)

¹⁴⁸⁷ 租税一般法典第 209-B 条 I.

¹⁴⁸⁸ フランス法人は、外国法人がフランス法人の資本に極めて大きい持分を有している場合、又は株主総会において絶対多数の議決権を有している場合は当該外国法人に支配されているとみなされる(法的依存)。フランス法人は、外国法人が直接又は仲介して意思決定権を伴う機能を果たしている場合は外国法人に支配されているとみなされる(事実上の依存)。

¹⁴⁸⁹ 租税一般法典第 238-A 条

¹⁴⁹⁰ 租税一般法典第 209-B 条 I.

¹⁴⁹¹ 一般的には permanent establishment と英訳されることが多い。

② 法人(entité juridique)¹⁴⁹²

事業(entreprise)の場合は、当該事業の損益全体がフランス法人における法人税の課税対象となる¹⁴⁹³。

他方、法人(entité juridique)の場合は、フランス法人が直接間接に保持していると持分に比例して配分されたとみなされる¹⁴⁹⁴。

なお、対応する外国税額は、法人税額から控除される¹⁴⁹⁵。

4.1.2.2 セーフハーバー条項

CFC 税制は、以下の場合において適用されない¹⁴⁹⁶。

- ▶ 子会社又は低税率国にある子会社が EU 域内の法人である場合。ただし、当該法人のストラクチャーが人工的であり、フランスにおける租税回避を唯一の目的とする場合を除く¹⁴⁹⁷。

¹⁴⁹² Entité juridique とは、法人(personne morale)、団体(organisme)、fiducie(信託)及びそれらに相当する組織(institution comparable)を指す。租税一般法典第 209-B 条 I。

¹⁴⁹³ “IS – Base d'imposition – Dispositifs particuliers- Bénéfices réalisés par l'intermédiaire d'entreprises ou d'entités établies dans les pays à régime fiscal privilégié - Modalités d'imposition - Exercice d'imposition et proportion des résultats bénéficiaires à retenir”, Paragraph 30

¹⁴⁹⁴ “IS – Base d'imposition – Dispositifs particuliers- Bénéfices réalisés par l'intermédiaire d'entreprises ou d'entités établies dans les pays à régime fiscal privilégié - Modalités d'imposition - Exercice d'imposition et proportion des résultats bénéficiaires à retenir”, Paragraph 40

¹⁴⁹⁵ 租税一般法典第 209-B 条 I. 4

¹⁴⁹⁶ この否認規定は、一般否認規定と共存及び補完的な目的で規定されている。

¹⁴⁹⁷ 租税一般法典第 209-B 条 II。

- ▶ 納税者が主に租税回避以外の目的と効果のため、EU 域外の外国法人を設立した証拠がある場合。納税者が問題となる法人の商業又は産業活動について有効に行っている証拠の提示ができ、要件を満たすこと¹⁴⁹⁸。

4.1.2.3 最近の改正

フランスは、EU 租税回避防止指令¹⁴⁹⁹の反映を目的とした CFC 税制の改正を行っていない¹⁵⁰⁰。

5. 法人の研究開発に関する税制

5.1 研究開発を行った場合の税額控除

5.1.1 制度の趣旨・背景

研究開発費税額控除(*crédit d'impôt recherche*、以下「CIR」という。)は、1985 年に導入された研究開発及びイノベーション活動に対する優遇措置である。CIR 税制は 2008 年財政法案によって大幅に改正され、CIR 税率は 10%から 30%に引き上げられた。業種又は規模に関係なく研究開発を支援することにより、企業の競争力を加速させることを目的としている¹⁵⁰¹。OECD によると、フランスは、OECD

¹⁴⁹⁸ 租税一般法典第 209-B 条 III.

¹⁴⁹⁹ European Commission, “COUNCIL DIRECTIVE (EU) 2016/1164”, European Commission (https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2016.193.01.0001.01.ENG&toc=OJ:L:2016:193:TOC 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

¹⁵⁰⁰ Tax foundation, “CFC Rules Around the World”, Tax Foundation (<https://files.taxfoundation.org/20190617100144/CFC-Rules-Around-the-World-FF-659.pdf> 閲覧日 2021 年 1 月 20 日)

¹⁵⁰¹ REPUBLIQUE FRANCAISE, “LOI n° 2003-1311 de finances pour 2004 du 30 décembre 2003”, REPUBLIQUE FRANCAISE (<https://www.legifrance.gouv.fr/dossierlegislatif/JORFDOLE000017759724/> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

及びそのパートナー国間において最も寛大な研究開発費税額控除を与えた国のうちの一つであるとされている¹⁵⁰²。

5.1.2 制度の概要

CIR 制度は、研究開発に投資した企業が該当する。控除額は、最大 1 億ユーロまでの研究開発費の 30%である。1 億ユーロを超える研究開発費は、その超過額の 5%まで税額控除が受けられる¹⁵⁰³。

研究開発税額控除を受けられる研究開発活動は、以下のように定義されている¹⁵⁰⁴。

- ▶ 基礎的な現象及び観察からの事実によって、新しい知識を得るための初期の実験及び理論的研究であり、特定の応用や使用の前段階である基本的な研究。
- ▶ 新しい知識を得るために実施される新規性のある調査、並びに特定の実用的な目標あるいは目的に向けられた応用研究。
- ▶ 研究又は実際の経験から得た既存の知識を前提とした体系的な作業を伴う実験開発。これは、新素材、新製品又は新装置の製造、新しいプロセス、システム及びサービスの導入、又は既に製造又は導入された技術の改良も含まれる。

フランス税法は、研究開発税額控除の対象になる費用のリストを提示している。例えば、人件費、営業費、特許権維持に係る費用、技術的開発を監視・保護する費用、高等教育研究省によって承認された業者への研究開発契約及びそれを技術的に監督する際にかかった費用などである¹⁵⁰⁵。

¹⁵⁰² OECD, "R&D Tax Incentives: France, 2019", OECD (<https://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats-france.pdf> 閲覧日 2020 年 12 月 1 日)

¹⁵⁰³ 租税一般法典第 244-4-B 条 I.

¹⁵⁰⁴ 租税一般法典第 49-7F 条

¹⁵⁰⁵ REPUBLIQUEFRANCAISE, "BIC - Réductions et crédits d'impôt - Crédit d'impôt recherche - Dépenses de recherche éligibles", REPUBLIQUEFRANCAISE (<https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/6492-PGP.html/identifiant=BOI-BIC-RICI-10-10-20-20160706> 閲覧日 2021 年 1 月 16 日)

研究開発費用の控除額は、計算式にすると以下のようになる。

(算式) 対象研究開発額 × 30%(1 億ユーロ以上には 5%)

研究開発税額控除は、申請年度及びその後 3 年間に於いて法人税から税額控除することができる。未使用の控除は、3 年間繰り越される。控除が 3 年後に全額相殺されなかった場合は、還付が認められる¹⁵⁰⁶。

研究開発税額控除を受けるためには、企業は年次税務申告とともに特別税務申告(2069-A-SD)を行わなければならない。申請は、特別税務申告の期限の翌々年の 12 月 31 日に行わなければならない。つまり、2017 年に発生した研究開発費は、2018 年までに特別税務申告し、遅くとも 2020 年 12 月 31 日までには申請されなければならない^{1507 1508}。

5.1.3 制度の効果

5.1.3.1 概要

当該制度の利用状況及び政策効果の試算は、次のとおりである。

¹⁵⁰⁶ REPUBLIQUEFRANCAISE, “BIC - Réductions et crédits d'impôt - Crédit d'impôt recherche - Dépenses de recherche éligibles”, REPUBLIQUEFRANCAISE (<https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4669-PGP.html/identifiant=BOI-BIC-RICI-10-10-50-20190306> 閲覧日 2021 年 1 月 16 日)

¹⁵⁰⁷ MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR, DE LA RECHERCHE ET DE L'INNOVATION “CRÉDIT IMPÔT RECHERCHE (CIR)” MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR, DE LA RECHERCHE ET DE L'INNOVATION “CRÉDIT IMPÔT RECHERCHE (<https://www.enseignementsup-recherche.gouv.fr/cid79474/cir-preparer-son-controle.html> 閲覧日 2021 年 1 月 16 日)

¹⁵⁰⁸ 実務上、事前承認は不要である。事前照会制度を利用することにより、税額控除の対象であるかについて確認することができる。しかし、事前照会には時間がかかり、納税者は必ずしも回答が得られるとは限らないため、多くの納税者は、事前照会制度によらずに税額控除を申告している。

5.1.3.2 制度の利用状況

フランス政府は、RTC の効果に関するレポートを公表している¹⁵⁰⁹。2003 年から 2015 年における税額控除額は、以下の表である。なお、測定は実額に基づくものである。

単位: 100 万ユーロ

	2003年	2004年	2005年	2006年	2007年	2008年	2009年
控除額	428	885	992	1,533	1,802	4,452	4,880
	2010年	2011年	2012年	2013年	2014年	2015年	
控除額	5,402	5,381	5,699	5,846	6,010	6,296	

5.1.3.3 政策効果の試算

2007 年から 2016 年まで、企業による R&D 費用は GDP の 1.27%から 1.43%にまで上昇し、同期間における税収の支出が GDP の 0.1%から 0.28%にまで増加した。また、当レポートによると、特に 2008 年以降(2008 年に CIR が大幅に改正された¹⁵¹⁰)では、RTC の乗数効果が 0.9 から 1.5 になっている。いわゆる、政府による RTC の 1 ユーロの支出が RTC 受益企業による平均 1.2 ユーロの R&D 支出につながっている。

¹⁵⁰⁹ Commission nationale d'évaluation des politiques d'innovation, "L'impact du crédit d'impôt recherche",
Commission nationale d'évaluation des politiques d'innovation, 2019

¹⁵¹⁰ RTC 率が大幅に上昇された。

5.2 パテントボックス

5.2.1 制度の趣旨・背景

1960 年代に制定された旧パテントボックス税制は、OECD の BEPS 行動 5 のネクサスアプローチ¹⁵¹¹に従っておらず、OECD により有害税制であるとされた。その結果、2019 年財政法案第 14 条にて、フランス法制を BEPS 行動 5 のネクサスアプローチに沿ったものにする大規模な改正が行われた。パテントボックス税制導入の目的は、フランス国内の R&D 活動を促進することである¹⁵¹²。

IP(知的財産権)から獲得した所得への税率を 10%に軽減した改正版パテントボックス税制は、2019 年 1 月 1 日から施行された。

2020 年 4 月 22 日、新しい税制に関する詳細が記された行政ガイドライン¹⁵¹³が発行された。

5.2.2 税制の概要

租税一般法典第 238 条にて、内国法人が、一定の IP のライセンス又はサブライセンスから得た所得、及び 2 年以上保有していた IP の非関連企業への移転から得た収益に対しては、法人税率 10%¹⁵¹⁴の優遇が認められている¹⁵¹⁵。IP 税制の対象である IP 資産は、特許権、実用新案権、特許権に付与され

¹⁵¹¹ BEPS 行動 5 のネクサスアプローチとは、納税義務者が IP 収入の上昇に貢献した研究開発費用のみ、IP 税制の恩恵を受けられるようにするものである。

¹⁵¹² 1984 年財政法案

¹⁵¹³ REPUBLIQUE FRANCAISE, "BIC - Base d'imposition - Régime optionnel applicable aux opérations portant sur les brevets et actifs incorporels assimilés - Champ d'application", REPUBLIQUE FRANCAISE (<https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/11725-PGP.html/identifiant%3DBOI-BIC-BASE-110-10-20200422> 閲覧日 2020 年 12 月 2 日)

¹⁵¹⁴ この 10%法人税率は、2019 年以前までは 15%であったが 2019 年 1 月 1 日からの課税年度において適用される。

¹⁵¹⁵ IP の非関連企業への移転から得た利益も対象にしている理由は、パテントボックス税制導入の目的がフランス国内の R&D 活動を促進させるためのものであり、IP の移転を防ぐためのものではないからである。

た補足的な保護資格¹⁵¹⁶、著作権のあるソフトウェア、産業製造過程及び条件を満たした特許性のあ
る開発等である¹⁵¹⁷。これに加え、IP は、フランス会計基準における固定資産と同じ特徴¹⁵¹⁸を有して
いる必要がある。なお、貸借対照表にて固定資産として記録されている必要はない¹⁵¹⁹。

純利益及び純譲渡益は、研究開発費控除及びネクサス率¹⁵²⁰の適用後に算出される^{1521 1522}。

- ▶ 純利益の算出において考慮される研究開発費は、資産(又は資産グループ)の創造、取得及び開
発に直接的に関係する、納税者において発生した全ての研究開発費である。
- ▶ 純利益は、以下を比べたうえでネクサス率を使用して算出される。

- ① IP 資産の創造や開発において、納税者又は非関連企業にて直接発生した研究開発費の
130%
- ② IP 資産の創造、開発又は取得により発生した合計研究開発費の 100%

納税者は、資産ごと、若しくは資産グループごとを選択した上で純利益を算出する¹⁵²³。

(算式)

純利益 × 10%の低税率

¹⁵¹⁶ 特許権に付与された補足的な保護資格とは、医薬製品等の特許の保護期間を延長する IP 権のことである。

¹⁵¹⁷ 一般法典第 238 条 I 及び “BIC - Base d'imposition - Régime optionnel applicable aux opérations portant sur les brevets et actifs incorporels assimilés - Champ d'application”

¹⁵¹⁸ 固定資産と同じ特徴とは、利己的な目的で法人によって通常に使用されていることである。

¹⁵¹⁹ REPUBLIQUE FRANCAISE, “BIC - Base d'imposition - Régime optionnel applicable aux opérations portant sur les brevets et actifs incorporels assimilés - Conditions d'application”, REPUBLIQUE FRANCAISE
(<https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/11727-PGP.html/identifiant=BOI-BIC-BASE-110-20-20200422> 閲覧日
2021 年 1 月 16 日)

¹⁵²⁰ ネクサス率は、無形資産の創造及び開発に直接関係した研究開発費を分子におき、無形資産の創造及び開発に直接関係
した研究開発及び取得費用を分母におき算出される。

¹⁵²¹ 租税一般法典第 238 条 III.

¹⁵²² BEPS 行動 5 の提案に従っている。

¹⁵²³ 租税一般法典第 238 条(IV).

純利益=(IP 資産から獲得した収入-研究開発費)×ネクサス率

ネクサス率=(IP 資産の創造や開発において、納税者により直接又は非関連企業にて直接発生した研究開発費×130%)/(IP 資産の創造、開発又は取得により発生した合計研究開発費×100%)

この優遇税制は特別税務申告を行う必要はない。しかし、企業の年次税務申告で各資産¹⁵²⁴、製品やサービス¹⁵²⁵、若しくは製品やサービスのカテゴリーごと¹⁵²⁶に適用することができる¹⁵²⁷。

IP 税制を適用する納税者は、税務調査への対応として、以下の項目に関する一定の資料を準備し、保管しなければならない。その項目とは、以下である。

- ▶ 税制適用ができる資産
- ▶ 納税者が選択した資産のグループの決定及びモニタリング
- ▶ 軽減税率対象の純利益の決定
- ▶ ネクサス率の経時的数値の変化

税務当局から要請された際にこのレポートを提出できない場合は、文書化されていない IP 資産から獲得した利益の 5%に対して罰金が課される¹⁵²⁸。

¹⁵²⁴ 例えば、ある法人 A は、コーヒーカプセルと紅茶カプセルを製造しているとする。法人 A は、コーヒーカプセル及び紅茶カプセルの両方に特許を持っており、そのコーヒーカプセルと紅茶カプセルそれぞれでパテントボックス税制を申請する事ができる。

¹⁵²⁵ 例えば、ある法人 B は、スマートフォンのアプリケーション、スマートウォッチ及び衛星のシステムの 3 つの製品からなる民間用の衛星によるナビゲーションシステムの設計をしているとする。法人 B は、これらの製品それぞれの特許を持っていたとすると、この 3 つの製品それぞれでパテントボックス税制を申請することができる。

¹⁵²⁶ 例えば、ある法人 C は、工業用、専門用、半専門用、自宅用と用途によって分けられた洗濯機を製造しているとする。また、それぞれの用途別洗濯機には、複数の洗濯機が販売されている。法人 C は、この用途(カテゴリー)ごとにパテントボックス税制を申請することができる。

¹⁵²⁷ “BIC - Base d'imposition - Régime optionnel applicable aux opérations portant sur les brevets et actifs incorporels assimilés - Conditions d'application”

¹⁵²⁸ “BIC - Base d'imposition - Régime optionnel applicable aux opérations portant sur les brevets et actifs incorporels assimilés - Conditions d'application”

5.2.3 制度の効果

パテントボックスに関する利用状況及び政策効果の試算は、公表されていない。

5.3 研究開発資産の加速減価償却

5.3.1 制度の趣旨・概要

研究開発資産の加速減価償却は、2004 年フランス財政法によって導入された、研究及びイノベーションを促進するための優遇措置である^{1529 1530}。

5.3.2 税制の概要

主に研究開発事業において使用される設備及び道具は、加速減価償却によって優遇を受けることができる。この減価償却は係数に応じて上昇する。適用される係数は、その設備及び道具の税務目的における標準償却期間に応じ、1.5、2 及び 2.5 となる¹⁵³¹。

(算式) 対象資産の総取得額 × 係数(1.5、2 又は 2.5)

設備及び道具は研究開発税額控除の対象である研究開発事業において使用されたものでなければならない¹⁵³²。

¹⁵²⁹ REPUBLIQUE FRANCAISE, “Loi n° 2003-1311 du 30 décembre 2003 de finances pour 2004 (1).”, REPUBLIQUE FRANCAISE (<https://www.legifrance.gouv.fr/loda/id/JORFTEXT0000000612133/> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

¹⁵³⁰ パテントボックスの対象範囲は、加速化償却の対象範囲とかぶらない。一方で研究開発税制は、加速化償却の対象範囲とかぶるため、共存して適用される。

¹⁵³¹ 租税一般法典第 39-AA-5 条

¹⁵³² 租税一般法典第 39-AA-5 条

減価償却は会社の帳簿にて記載されている必要がある。会社の年次税務申告に加えて、減価償却費の詳細や内訳等を記載する様式 2055 も提出されなければならない。

5.3.3 制度の効果

研究開発資産の加速減価償却に関する利用状況及び政策効果の試算は、公表されていない。

第6節 カナダ¹⁵³³

1. カナダ所得税法の概要

1.1 納税義務者

カナダ居住者とカナダ非居住者に区分して、規定されている¹⁵³⁴。

カナダ居住者は、各課税年度の課税所得に対して、納税義務を負う。また、カナダ非居住者は、次の条件を満たす課税年度において、一定の課税所得に対して、納税義務を負う。

- ▶ カナダにおいて雇用された課税年度
- ▶ カナダにおいて事業を行っていた年度
- ▶ 課税対象カナダ資産を処分した年度

所得税法上、カナダに居住する法人(corporation)は、カナダ法人として、取り扱われる¹⁵³⁵。法人がカナダに居住することの意義は所得税法上明確にされていないが、慣習法が形成されており、一般に、管理(central management)及び支配(control)の場所がカナダに所在する場合、法人はカナダに居住するものとして取り扱われる¹⁵³⁶。

また、所得税法上、カナダにおいて設立された企業をカナダ法人としてみなす規定¹⁵³⁷及び租税条約上他国の居住者とされる者に対しては非居住者とみなす規定¹⁵³⁸が設けられている。

¹⁵³³ 規定していない限り、全ての法的な参照はカナダ所得税法からである。

¹⁵³⁴ 所得税法第2条

¹⁵³⁵ 所得税法第89条(1)

¹⁵³⁶ Government of Canada, "Residency of a corporation", Government of Canada

(<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/international-non-residents/businesses-international-non-resident-taxes/residency-a-corporation.html> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

¹⁵³⁷ 所得税法第250条(4)

¹⁵³⁸ 所得税法第250条(5)

1.2 課税標準

カナダ居住者は、全世界所得に対して課税される¹⁵³⁹。また、カナダ非居住者は、国内源泉所得のみに課税される¹⁵⁴⁰。居住者の課税所得は、次のように計算される¹⁵⁴¹。

- ① 資産の譲渡から生ずる課税対象となるキャピタルゲインを除き、カナダ国内外で得た事務所、雇用、事業及び財産(office, employment, business and property)のそれぞれから生じる所得を合計する。
- ② 特定資産を除いた動産の譲渡から生ずる課税対象となるキャピタルゲイン及び特定資産の譲渡から生ずる課税対象となる純利得¹⁵⁴²が、特定資産を除いた動産の譲渡から生ずる控除できるキャピタルロスから事業投資損失を差し引いた額¹⁵⁴³を超過する額の計算をする¹⁵⁴⁴。なお、負の金額となる場合には、この計算上 3 年間の繰戻し、無期限の繰越しが認められる¹⁵⁴⁵。
- ③ 上記①と②の合計が所得からの控除項目¹⁵⁴⁶を超過する額の計算をする。
- ④ 上記③の額が事務所、雇用、事業又は資産からの損失又は納税者の控除可能な事業投資損失の合計を超過する額を計算する。
- ⑤ 上記④において、正の金額が計算される場合、当該金額が当該課税年度の納税者の課税所得とされる。
- ⑥ 上記⑤に該当しない場合、当該課税年度の納税者の課税所得はゼロとされる。計算された金額は欠損金として取り扱われる。

¹⁵³⁹ 所得税法第 3 条

¹⁵⁴⁰ 所得税法第 115 条

¹⁵⁴¹ 所得税法第 3 条

¹⁵⁴² 特定資産の譲渡に関しては、その範囲内で損益の通算を行うこととされている。

¹⁵⁴³ ④で別途控除することとされているため、特定資産を除いた動産の譲渡から生ずる控除できるキャピタルロスの中に事業投資損失が含まれる場合、当該事業投資損失はキャピタルロスから除外される。

¹⁵⁴⁴ 所得税法第 3 条(b), 38 条(a)、第 38 条(b)、第 39 条。なお、超過する額の 50%が課税対象となる。

¹⁵⁴⁵ 所得税法第 111 条(1)(b)

¹⁵⁴⁶ 引越費用、育児費用、配偶者への生活援助、定年後のための貯蓄用銀行口座への拠出等、所得税法の Subdivision E で定められるものをいう。

欠損金は、3 年間の繰戻し、20 年間の繰越しが認められている¹⁵⁴⁷。欠損金は、繰り戻された又は繰り越された年度の課税所得から控除できる¹⁵⁴⁸。

欠損金を繰り戻した場合は、過去に納付した税金の一部又は全額を還付請求することになる。しかし、欠損法人の繰越欠損金の利用を目的とした買収に歯止めをかけるため、支配権の変更があった企業の欠損金の使用には制限がある¹⁵⁴⁹。

なお、カナダでは、連結納税及びグループリリーフ制度¹⁵⁵⁰は、導入されていない。

1.3 税率

2020 年の基本連邦法人税率は、38%である¹⁵⁵¹。連邦法人税の計算では、州又は準州で得た課税所得に対して 10%を乗じた額、及び課税所得に 13%を乗じた額を控除する¹⁵⁵²。そのため、2020 年の一般法人税率は 15%程度となる。また、州又は準州税率は、一般的に 10%から 16%の間であり、連邦税に加算される¹⁵⁵³。

2003 年からの国内法人税率の推移は、次のとおりである。

¹⁵⁴⁷ 所得税法第 3 条(d)、第 111 条(1)(a)

¹⁵⁴⁸ 所得税法第 3 条(d)、第 111 条(8)

¹⁵⁴⁹ 所得税法第 111 条(5.4)

¹⁵⁵⁰ グループリリーフ制度とは、英国の法人税法で採用されている制度である。適用対象となるグループ法人間において法人税法上の損失を移転する仕組みであり、グループ内の法人は、対象となる損失をグループ内の他の法人に移転し、損益通算することが出来る。

¹⁵⁵¹ 所得税法第 123 条(1)(a)

¹⁵⁵² 所得税法第 123.4 条(1)

¹⁵⁵³ 所得税法第 125 条

期間	国内法人税率
2003 年	連邦税; 24.12% 州又は準州税; 8.9%～17%
2004 年- 2005 年	連邦税; 22.12% 州又は準州税; 8.9%～17%
2006 年- 2007 年	連邦税; 21.12% 州又は準州税; 9.9%～16%
2008 年	連邦税; 19.5% 州又は準州税; 10%～16%
2009 年	連邦税; 19% 州又は準州税; 10%～16%
2010 年	連邦税; 18% 州又は準州税; 10%～16%
2011 年	連邦税; 16.5% 州又は準州税; 10%～16%
2012 年- 2014 年	連邦税; 15% 州又は準州税; 10%～16%
2015 年- 2017 年	連邦税; 15% 州又は準州税; 11%～16%
2018 年- 2019 年	連邦税; 15% 州又は準州税; 11.5%～16%
2020 年	連邦税; 15% 州又は準州税; 8.99%～16%
2021 年	連邦税; 15% 州又は準州税; 8%～16%

なお、カナダ支配の非上場企業(Canadian-controlled private corporation、以下「CCPC」という。)には、小規模事業税額控除制度が設けられている¹⁵⁵⁴。CCPC とは、外国人等により支配されていない

¹⁵⁵⁴ 所得税法第 125 条(1)

企業であり、通常カナダ居住者によってその 50%が所有されている場合は、CCPC として認定される¹⁵⁵⁵。

CCPC に対する小規模事業税額控除が適用される場合、実際の税負担率は、2020 年において 9%となる¹⁵⁵⁶。小規模事業税額控除においては、国内における能動的な事業活動により獲得した 50 万カナダドルまでの課税所得について税負担が軽減される¹⁵⁵⁷。小規模事業税額控除は関連グループによる税務上の資本金が一度でも 1,000 万カナダドルを超えた場合から段階的に廃止され、税務上の資本金が 1,500 万カナダドルに達した企業は対象外となる¹⁵⁵⁸。

2. 法人税における二重課税回避の考え方

2.1 支店で獲得した所得に対する課税方法

2.1.1 概要

カナダ法人の支店は、独立した事業体として扱われない。そのため、本店での課税所得に合算される。

¹⁵⁵⁵ 所得税法第 125 条(7)

¹⁵⁵⁶ Government of Canada, “Corporation tax rates”, Government of Canada (<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/businesses/topics/corporations/corporation-tax-rates.html> 閲覧日 2021 年 1 月 15 日)

¹⁵⁵⁷ 所得税法第 125 条(2)

¹⁵⁵⁸ 所得税法第 125 条(5.1)

2.2 子法人で獲得した所得に対する課税方法

2.2.1 概要

カナダ税制においては、法人を別事業体として扱う。これにより、カナダ法人又は外国法人の所得又は欠損金は、カナダにある親会社の課税所得又は欠損金の計算に含まれない¹⁵⁵⁹。

原則として、カナダ法人から別のカナダ法人への受取配当は、全額控除される¹⁵⁶⁰。しかし、非上場企業においては、ポートフォリオ投資¹⁵⁶¹からの受取配当に対し特別に還付可能な税が 38 と 1/3%の税率で課される¹⁵⁶²。38 と 1/3%の税率で納付した税金は、当該非上場企業が将来個人に配当を行った際に還付請求の対象となる¹⁵⁶³。

2.2.2 受取配当金の控除

2.2.2.1 制度の趣旨・背景

所得税法 Division C において、カナダ法人からの配当は、その受け取ったカナダ法人の課税所得において控除される¹⁵⁶⁴。これは、配当金は支払法人において当該支払法人の課税所得に対する課税後に支払われているため、二重課税を防ぐためであるとされている¹⁵⁶⁵。

¹⁵⁵⁹ 所得税法第 2 条(1)、第 111 条(1)、第 250 条(4)及び(5)

¹⁵⁶⁰ 所得税法第 112 条(1)

¹⁵⁶¹ 議決権及び価値の所有が 10%未満の場合又は株主に支配されていない場合を意味する。

¹⁵⁶² 所得税法第 123 条(3)、第 129 条(1)

¹⁵⁶³ 所得税法第 186 条(1)

¹⁵⁶⁴ 所得税法第 112 条(1)

¹⁵⁶⁵ Government of Canada, "Budget speech", Government of Canada (<https://budget.gc.ca/pdfarch/1971-sd-eng.pdf> 閲覧日 2021 年 1 月 31 日)

配当は、課税対象である個人投資家へ分配されるまでは非課税になる。なお、所得は、既にカナダ法人において課税済みのため、受け取る個人投資家は、税額控除を受けることが可能である¹⁵⁶⁶。

2.2.2.2 制度の概要

2.2.2.2.1 総則

課税所得の算出にあたり、カナダ法人は、その他のカナダ法人¹⁵⁶⁷からの課税済みの受取配当と同額を控除する¹⁵⁶⁸。

2.2.2.2.2 非居住企業からの受取配当

カナダ法人は、課税年度において、PE を通じて国内にて事業を行う外国法人からの受取配当について、PE を通じた国内事業の割合に応じて控除を受けることができる¹⁵⁶⁹。

¹⁵⁶⁶ 所得税法第 121 条(a), 第 82 条(1)(b)

¹⁵⁶⁷ 非居住者によって所有されている投資企業を除く。

¹⁵⁶⁸ 所得税法第 112 条(1)

¹⁵⁶⁹ 所得税法第 112 条(2)

3. 法人税における国外源泉所得への課税のあり方

3.1 国外源泉所得の定義

カナダは、収益及び費用発生地の決定について、事務所、雇用、事業、財産又はその他の収入若しくは損失の発生した場所と定めている¹⁵⁷⁰。また、当該規定は、原則主義的アプローチ¹⁵⁷¹に従い解釈される。なお、内国歳入庁(Canada revenue agency、以下「CRA」という。)は、PE に帰属する所得に関する OECD にて承認されたアプローチについて、行政手続上、カナダ源泉所得条項に沿った所得及び収益を課税国に分配する合理的なアプローチであると述べている¹⁵⁷²。

また、外国子会社が得た所得は、一般的にカナダ居住者株主に対する配当金として支払われるか又はカナダ法人がその外国子会社を売却しない限り、課税はされない¹⁵⁷³。ただし、後述する FAPI ルールの対象となる場合は、その限りでない。

¹⁵⁷⁰ 所得税法第 4 条

¹⁵⁷¹ カナダでは税法が詳細に規定されておらず、その運用にあたっては納税者又は税務当局の解釈に依拠することが多い。カナダ最高裁判所判例(case of Notre-Dame de Bon-Secours in 1994)では、税法解釈を行う際に依拠する原則として次の 5 点が挙げられおり、一般に、カナダの税法は当該原則に従って解釈される。

- ① 税法の解釈は、解釈に関する通常の方法に従って行う。
- ② 立法条項は、根底にある目的に応じて厳格又は柔軟な解釈を行い、その目的は条文の背景、方針、立法趣旨に照らし、特定する必要がある。
- ③ この目的論アプローチでは、問題になっている立法条項のみに基づいて、納税者又は税務部門の有利不利を判定し、所定の仮定に基づいて判定することはしない。
- ④ 条文の文言及び目的と矛盾しない限りにおいて、実態は形式を優先する。
- ⑤ 解釈に関する通常の方法により解決されない、合理的な疑いに関してのみ、納税者に有利な推定に基づいて解決できる。

¹⁵⁷² 内部通達 2007-0224221I7 (E), 発行日 2007 年 10 月 26 日

¹⁵⁷³ 所得税法第 95 条

3.2 国外源泉所得への課税の有無及び源泉地国との二重課税排除方法

3.2.1 概要

カナダはカナダ居住者の全世界所得に対して課税を行うため、カナダ居住者が得た国外源泉所得は、カナダ居住者が獲得したときに課税される¹⁵⁷⁴。そのため、源泉地国の課税との間で二重課税が発生する。なお、カナダ居住者は、外国資産の未収収益(Foreign Property Accrual Income、以下「FAPI」という。)ルール¹⁵⁷⁵の適用を受けない限り、その支配する外国法人の所得について発生時の課税を受けない。

国際的な二重課税からの救済に関して、カナダ居住者は、一定の外国関連会社(foreign affiliate)¹⁵⁷⁵からの受取配当金に対して控除が認められている。また、カナダ居住者は、外国において課税を受けている国外源泉所得について外国税額控除が受けられる¹⁵⁷⁶。なお、一定の要件¹⁵⁷⁷を満たしたカナダ居住者は、外国税額の損金算入を選択することができる¹⁵⁷⁸。

3.2.2 源泉地国の課税との二重課税排除方法① 外国関連会社からの受取配当金の控除

3.2.2.1 制度の趣旨・背景

外国関連会社からの受取配当金の控除は、カナダ居住者に外国関連会社からの受取配当金について所得控除を与えるものである¹⁵⁷⁹。受取配当金の控除は、二重課税の軽減を目的として設けられて

¹⁵⁷⁴ 所得税法第 90 条(1)

¹⁵⁷⁵ 本節 3.2.2.2 参照

¹⁵⁷⁶ 所得税法第 126 条(1)、租税条約(例えば、米加租税条約第 24 条)

¹⁵⁷⁷ 一定の要件とは、法人が課税年度中にカナダの居住者であることである。また、損金算入の対象となるのは、非事業所得に関する外国税である。

¹⁵⁷⁸ 所得税法第 20 条(12)。外国税については、原則として損金算入が認められていない。外国税については、外国税額控除が原則的な規定となっている。国外源泉所得が十分でない場合等、納税者のポジションによっては外国税額控除を利用できないことがあるため、そのような場合には、損金算入が選択される。

¹⁵⁷⁹ 所得税法第 113 条

いるとされている¹⁵⁸⁰。なお、外国関連会社以外の法人からの配当は受取配当金の控除の対象とならず、その配当に直接係る源泉税等には、外国税額控除制度が適用される¹⁵⁸¹。

3.2.2.2 制度の概要

特定の所有又は源泉地に関する要件を満たすと、一定の外国関連会社からの受取配当金は、所得控除が受けられる¹⁵⁸²。受取配当金の控除は、外国関連会社に該当する非居住法人¹⁵⁸³が適用対象となる。

外国関連会社とは、以下を満たすものである。

- ① カナダ投資家が持分の最低 1%を保有している
- ② カナダ投資家及びその関連者の合算した持分が最低 10%である、非居住法人である¹⁵⁸⁴。

受取配当金の原資となる剰余金は、一般的に 4 種類(exempt surplus、hybrid surplus、taxable surplus、pre-acquisition surplus)に区分されており、剰余金の種類により、控除できる額が異なる¹⁵⁸⁵。

Exempt surplus とは、一般的にカナダと租税条約を締結した国に所在する外国関連会社が能動的な事業活動から得た所得により構成され、exempt surplus を原資にした配当金については、全額が控除の対象となる。

(算式) 控除額=配当金の全額

¹⁵⁸⁰ “Budget speech”

¹⁵⁸¹ 所得税法第 95 条及び第 126 条

¹⁵⁸² 所得税法第 95 条(1)、所得税法第 113 条(1)、所得税法規則第 5907 条(1)

¹⁵⁸³ 本節 3.2.1 参照

¹⁵⁸⁴ 所得税法第 95 条(1)

¹⁵⁸⁵ 所得税法第 113 条(1)、所得税法規則第 5900 条(1)、所得税法規則第 5907 条(1)

Hybrid surplus とは、一般的に他の外国関連会社の株式及びパートナーシップ持分の譲渡から生じたキャピタルゲインから構成され、hybrid surplus を原資にした配当金については、配当金の 50%及びキャピタルゲインに対する外国納税額が所得控除の対象となる。

(算式) 控除額 = 配当金×50%+キャピタルゲインに対する外国納税額

Taxable surplus とは、一般的にカナダと租税条約を締結していない国に所在する外国関連会社が能動的な事業活動から得た所得及び FAPI¹⁵⁸⁶から構成される。taxable surplusを原資にした配当金は、配当金に係る外国税額をグロスアップした額のみが控除の対象となる¹⁵⁸⁷。

(算式) 控除額 = 配当金に係る外国税額のグロスアップ額

Pre-acquisition surplus は、法文では明確に定義されていないが、一般的に他の剰余金を原資としな
い場合の残余と位置付けられる。Pre-acquisition surplusを原資にした配当金は、全額が所得控除の
対象となるが、それに応じたカナダ法人の外国関係会社に係る株式簿価が減額される。

(算式) 控除額 = 配当金の金額

¹⁵⁸⁶ 本節 4.1 参照

¹⁵⁸⁷ 子会社の所得に対して課された現地の法人税額に対するグロスアップと配当に関する源泉税額に対するグロスアップから構成される。

子会社の所得に対して課された現地の法人税額に対するグロスアップでは、間接税額控除があったとした場合に間接税額控除後にカナダで課税すべき税額を税率で割り戻した金額が所得の額となるように、グロスアップ額が計算される。それにより、間接税額控除と同様の効果を、所得控除においてもたらしている。

また、配当金に係る源泉税額については、源泉税額をカナダ税率で割り戻した額を所得から控除することにより、直接外国税額控除と同様の効果をもたらしている。なお、源泉税率がカナダ税率より高い場合、カナダ税率を超える部分に対応する額は控除されない。

3.2.3 源泉地国の課税との二重課税排除方法② 外国税額控除

3.2.3.1 制度の趣旨・背景

外国税額控除は、カナダに居住している納税義務者に一般的に適用される。外国税額控除が適用される場合、納税義務者はその課税年度にて納税義務者が支払った国外源泉所得に課された外国税を、納税義務者の租税債務額から控除できる¹⁵⁸⁸。

外国税額控除は、控除を与えなければ二国間において同じ所得に課税されてしまう特定の所得に対して納税義務者に救済を与えるものである¹⁵⁸⁹。

3.2.3.2 制度の概要

3.2.3.2.1 総則

カナダでは、国外源泉所得及びキャピタルゲインに係る外国税に関して、外国税額控除が適用される¹⁵⁹⁰。また、納税者は、事業所得に関する外国税と非事業所得¹⁵⁹¹に関する外国税とを分けて、外国税額控除を計算する必要がある。

¹⁵⁸⁸ 所得税法第 126 条(1)

¹⁵⁸⁹ Government of Canada, "Income Tax Folio S5-F2-C1, Foreign Tax Credit", Government of Canada (<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/technical-information/income-tax/income-tax-folios-index/series-5-international-residency/folio-2-foreign-tax-credits-deductions/income-tax-folio-s5-f2-c1-foreign-tax-credit.html> 閲覧日 2021 年 1 月 15 日)

¹⁵⁹⁰ 所得税法第 126 条(1) Government of Canada, "Income Tax Folio S5-F2-C1, Foreign Tax Credit", Government of Canada (<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/technical-information/income-tax/income-tax-folios-index/series-5-international-residency/folio-2-foreign-tax-credits-deductions/income-tax-folio-s5-f2-c1-foreign-tax-credit.html#N101DA> 閲覧日 2021 年 1 月 15 日)

¹⁵⁹¹ ポートフォリオ投資に関する配当、利子等

非事業所得に関する外国税の外国税額控除は、当該外国税が納税された年度に申請される必要がある¹⁵⁹²。他方で、事業所得に関する外国税の外国税額控除は、3年間の繰戻し及び10年間の繰越しが可能である¹⁵⁹³。

外国税額控除の計算ルールでは、納税義務者の非事業所得に関する外国税を先に控除し、その後に事業所得に関する外国税の控除を行うこととされている^{1594 1595}。

なお、外国税額控除限度額を超過する非事業所得に関する外国税は、外国税が外国関係法人からの配当に係る場合を除いて、法人の課税所得から所得控除される¹⁵⁹⁶。

3.2.3.2.2 外国税額控除の計算方法

外国税額控除は、以下のように計算される。

(算式) 非事業所得税額控除+事業所得税額控除=外国税額控除

非事業所得の税額控除額は以下の額のいずれか小さい額になる。

① 外国で納税された非事業所得税額

¹⁵⁹² 所得税法第126条(1)(a) “Income Tax Folio S5-F2-C1, Foreign Tax Credit”

¹⁵⁹³ 所得税法第126条(1), 第126条(2) “Income Tax Folio S5-F2-C1, Foreign Tax Credit”

¹⁵⁹⁴ 控除限度超過額の繰戻しと繰越しは、事業所得に係る控除限度超過額のみ認められており、非事業所得に関する控除限度超過額には認められていない。そのため、非事業所得に関する外国税額控除の適用を優先することは、納税者にとって有利な取扱いと考えられる。

¹⁵⁹⁵ 所得税法第126条(1)

¹⁵⁹⁶ Government of Canada, “Income Tax Folio S5-F2-C1, Foreign Tax Credit”, Government of Canada

(<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/technical-information/income-tax/income-tax-folios-index/series-5-international-residency/folio-2-foreign-tax-credits-deductions/income-tax-folio-s5-f2-c1-foreign-tax-credit.html#N10C64> 閲覧日 2021年1月15日)

② 外国非事業所得¹⁵⁹⁷／当期純利益額×基本連邦税額

事業所得の税額控除額は以下の一番小さい額になる。

① 外国にて納税された事業所得税+当該外国の未使用外国税額控除額

② (外国事業所得¹⁵⁹⁸／当期純利益額×基本連邦税額)+国外所得に対する連邦付加税額

③ 基本連邦税額+国外所得に対する連邦付加税額

非事業所得への外国税額控除限度額は、ポートフォリオ投資に係る配当の場合はその 15%、利子の場合はその 10%とされている¹⁵⁹⁹。一方で、事業所得への外国税額控除限度額は、外国事業所得に法人税率を乗じて計算される額とされている。なお、外国税額控除の限度額は、国別に決定される¹⁶⁰⁰。

また、企業は、国内源泉所得の損失が国外源泉所得を超過している年度においては外国税額控除を適用できない。その場合、その年度に納税された外国税への控除を適用するために、課税所得を増額

¹⁵⁹⁷ 関連費用を差し引いた額で計算される。Government of Canada, "Income Tax Folio S5-F2-C1, Foreign Tax Credit", Government of Canada (<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/technical-information/income-tax/income-tax-folios-index/series-5-international-residency/folio-2-foreign-tax-credits-deductions/income-tax-folio-s5-f2-c1-foreign-tax-credit.html#N10C64> 閲覧日 2021 年 1 月 15 日)

¹⁵⁹⁸ 非事業所得と同じく、関連費用を差し引いた額で計算される。Government of Canada, "Income Tax Folio S5-F2-C1, Foreign Tax Credit", Government of Canada (<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/technical-information/income-tax/income-tax-folios-index/series-5-international-residency/folio-2-foreign-tax-credits-deductions/income-tax-folio-s5-f2-c1-foreign-tax-credit.html#N10C64> 閲覧日 2021 年 1 月 15 日)

¹⁵⁹⁹ Government of Canada, "FEDERAL FOREIGN TAX CREDITS", Government of Canada (<https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/formspubs/pbg/t2209/t2209-07e.pdf> 閲覧日 2021 年 1 月 15 日)

¹⁶⁰⁰ "FEDERAL FOREIGN TAX CREDITS"

する選択が可能である¹⁶⁰¹ ¹⁶⁰²。課税所得に加算された額は、非キャピタルロスとして扱われ、3 年間の繰戻し及び 20 年間の繰越しが可能である¹⁶⁰³。

4. 外国子法人を利用した租税回避の防止措置

4.1 FAPI 税制

4.1.1 制度の趣旨・背景

FAPI 税制の目的は、カナダ納税義務者による低税率国に居住する外国支配関係会社を利用した受動的所得の租税回避の防止とされている¹⁶⁰⁴。このルールは、すべての国の外国関係会社に対して適用される¹⁶⁰⁵。FAPI 税制は、カナダ法人に対して外国関係会社の受動所得を発生ベースにより認識することを求めている。

¹⁶⁰¹ 所得税法第 110.5 条

¹⁶⁰² 例えば、国内源泉所得が(100)、国外源泉所得が 50 の場合、外国税額控除を適用することは出来ないが、国内源泉所得に 100 を加算することで、外国税額控除の適用が可能となる場合、同年の課税所得に 100 加算する選択が認められている。加算した 100 は、翌年度以降欠損金として扱われる。

¹⁶⁰³ Government of Canada, "Income Tax Folio S5-F2-C1, Foreign Tax Credit", Government of Canada
(<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/technical-information/income-tax/income-tax-folios-index/series-5-international-residency/folio-2-foreign-tax-credits-deductions/income-tax-folio-s5-f2-c1-foreign-tax-credit.html#N10C64> 閲覧日 2021 年 1 月 15 日)

¹⁶⁰⁴ Department of Finance Explanatory Notes (EN), November 1984

¹⁶⁰⁵ 所得税法第 95 条(1)、第 250 条(4)

4.1.2 制度の概要

4.1.2.1 総則

FAPI 税制では、カナダ株主は、外国支配関係会社において発生した FAPI を自身の持分に応じて、その課税年度における課税所得に含めることが必要とされる¹⁶⁰⁶。このとき、外国支配関係会社が現地において課された法人税額のうち FAPI に対応する部分は、税率で割り戻した額をもって所得から控除される¹⁶⁰⁷。また、FAPI により合算された額は、カナダ株主の株式税務簿価を増額させる¹⁶⁰⁸。

なお、外国支配関係会社から合算課税の対象となった FAPI を原資とした配当を受け取る場合、当該配当は taxable surplus からの配当として取り扱われ、当該配当に係る外国税額をグロスアップした額が所得から控除される¹⁶⁰⁹ ¹⁶¹⁰。加えて、二重課税を防止する観点からの所得控除が定められている¹⁶¹¹。また、二重課税を防止する観点から所得控除された額は、カナダ株主の株式税務簿価を減額させる¹⁶¹²。

¹⁶⁰⁶ 所得税法第 91 条(1)

¹⁶⁰⁷ 所得税法第 91 条(4)

¹⁶⁰⁸ 所得税法第 92 条

¹⁶⁰⁹ 所得税法第 113 条(1)

¹⁶¹⁰ 本節 3.2.2.2 参照

¹⁶¹¹ 所得税法第91条(5)では、以下の(a)と(b)の低い方の額を特別控除として認めることで、二重課税が生じないように調整している。(a) 配当のうち、合算課税の対象となったFAPIを原資とした配当が、子会社の所得に対して課された現地の法人税額をグロスアップした額を超過する額。(b) FAPIにより合算課税の対象となった所得でカナダ法人の株式簿価を増加させた額が、FAPIに対する控除として認められているカナダ法人の株式簿価を減額させた額を超過する額。

¹⁶¹² 所得税法第 92 条

4.1.2.2 外国繰越財産所得

FAPI には、一般的に財産からの所得、能動的事業活動以外の所得、非適格事業からの所得、及び一部を除く¹⁶¹³財産の売買から生じる一定のキャピタルゲインが含まれる¹⁶¹⁴。

財産からの所得とは、一般的に投資事業と冒険的事业からの所得である¹⁶¹⁵。投資事業とは、事業の主要な目的が財産から生じる所得¹⁶¹⁶、保険若しくは再保険から生じる所得、売掛債権のファクタリングから生じる所得、又は、投資財産の処分から生じる所得の獲得である場合の事業を意味する¹⁶¹⁷。冒険的事业とは、一般的に、キャピタルゲインを生む取引とは別に区分され、事業所得を生じさせる、ごく稀に行われる事業を意味する。

能動的事業活動以外の所得とは、一定の財産の売却により生じる所得¹⁶¹⁸、一定の保険料¹⁶¹⁹、及び一定のリース料及び利子収入¹⁶²⁰等を含む。

¹⁶¹³ 除外される財産は、以下のものをいう。

- (a)外国支配関係会社の能動的事業活動から獲得又は生み出されることを目的として使用又は保有されている財産
- (b)価値の全て又は実質的に全てが除外された資産に帰属する外国支配関連会社の株式資本
- (c)生じる所得の全て又は実質的に全てが能動的事業活動に関連付けられる財産
- (d)通貨の購入、販売又は交換等の契約に基づく又は合意の結果として生じる財産。パートナーシップの場合は、一種類の株式を100株発行した非居住法人として扱われる。除外された財産の例として、カナダ法人の外国支配関係会社が米国で製造業を行っている場合に使用している事業資産があげられる。

¹⁶¹⁴ 所得税法第 95 条(1)

¹⁶¹⁵ 所得税法第 95 条(1)

¹⁶¹⁶ 利子、配当、使用料、又は、これら所得の代替等

¹⁶¹⁷ 所得税法第 95 条(1)

¹⁶¹⁸ 所得税法第 95 条(2)(a.1)。一定の財産の売却により生じる所得とは、カナダ法人及び関連者との財産の売買取引により生じる売却益の計算上、貸借対照表の総資産に占める取得価格の割合が重要な場合を言う。非関連者の非カナダ法人との財産の売買取引は含まないとしている。

¹⁶¹⁹ 所得税法第 95 条(2)(a.2)、(a.21)、(a.22)、(a.23)、(a.24)

¹⁶²⁰ 所得税法第 95 条(2)(a.3)、(a.4)

非適格事業からの所得とは、通常は能動的事業活動に該当するものの、非適格国¹⁶²¹における PE を通じて得ている所得以外の所得である¹⁶²²。

財産の売買から生じる一定のキャピタルゲインとは、主に能動的事業活動の遂行に使用されていない財産の売買から生じるキャピタルゲインを意味する。

4.1.2.3 外国支配関係会社

外国支配関係会社とは、一般的に単一又は関連者ではない 4 者以下のカナダ居住者によって支配されている外国関係会社である¹⁶²³。

5. 法人の研究開発に関する税制

5.1 科学研究及び実験開発プログラム

5.1.1 制度の趣旨・背景

科学研究及び実験開発(以下「SR&ED」という。)プログラムは、すべての規模及び業種における国内事業に対し研究開発(以下「R&D」という。)を促すために使用されている優遇措置である¹⁶²⁴。この優遇措置は、投資税額控除¹⁶²⁵(以下「ITC」という。)及び研究開発(R&D)費用の繰越しがある¹⁶²⁶。

¹⁶²¹ 非適格国とは、一般的にカナダと租税条約又は租税情報交換条約(Tax Information Exchange Agreements)を締結していない国を意味する。

¹⁶²² 非適格事業からの所得の例として、カナダ法人がミャンマーの PE を通じて得る能動的事業活動の所得があげられる。

¹⁶²³ 所得税法第 95 条(1)

¹⁶²⁴ Government of Canada, “Scientific Research and Experimental Development Tax Incentive Program”, Government of Canada (<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/scientific-research-experimental-development-tax-incentive-program.html> 閲覧日 2020 年 11 月 18 日)

¹⁶²⁵ 一定条件下の投資税額控除は還付が受けられる。本節 5.1.2.1 参照

¹⁶²⁶ “Scientific Research and Experimental Development Tax Incentive Program”

SR&ED プログラムでは、年間 2 万件の申請者に対して 30 億カナダドルが提供されており、カナダにおいて R&D 事業をサポートする最大の連邦レベルのプログラムになっている。このプログラムは、CRA にて運営されている¹⁶²⁷。

法人、個人、信託、及びパートナーシップのメンバーは、この政府からの優遇措置を受けられる¹⁶²⁸。

なお、多くの州において同様の R&D 優遇措置¹⁶²⁹が与えられている。州によっては、法人及び費用の種類に応じて適格 R&D 費用の 75%が税務上優遇されることもある^{1630 1631}。

5.1.2 制度の概要

5.1.2.1 投資税額控除

ITC は、連邦所得税に対して適用され、資産が使われた場所又は費用が発生した場所が国内である場合、適格費用の 15%又は 35%が連邦所得税から控除される。適格費用は、製造、加工又は特定の活動のために取得された新しい機器、設備及び建物の費用並びに科学研究及び開発の費用である。

¹⁶²⁷ “Scientific Research and Experimental Development Tax Incentive Program”

¹⁶²⁸ “Scientific Research and Experimental Development Tax Incentive Program”

¹⁶²⁹ オンタリオ州に PE があるカナダ法人の R&D 費用が連邦及びオンタリオ州の両方の R&D 税額控除の要件を満たす場合、適格費用の 18.5%(連邦 15%、オンタリオ州 3.5%)が R&D 税額控除として算出される。

¹⁶³⁰ 所得税法第 37 条及び Government of Canada, “T4088 Claiming Scientific Research and Experimental Development – Guide to Form T661”, Government of Canada (<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/t4088/guide-form-t661-scientific-research-experimental-development-expenditures-claim-guide-form-t661.html> 閲覧日 2020 年 11 月 18 日)

¹⁶³¹ 税務上優遇される法人とは、該当州において、PE を有する法人が一般的に対象となっているが、州によっては、パートナーシップのメンバーである法人、信託の受益者である法人を別途対象者としているところもある。また、ブリティッシュコロンビア州のように小規模な CCPC に対し、特典を設けている州もある。

原則、適格費用の 15%が控除されるが、小規模な CCPC における適格費用の内 300 万カナダドルまでの部分は 35%が控除される¹⁶³²。

(算式)

- ① 小規模な CCPC における適格費用(300 万ドルまでの費用)×35%
- ② その他の企業における費用、CCPC における適格費用(300 万ドル以上の費用)×15%

未控除分は、3 年間の繰戻し及び 20 年間の繰越しが可能である¹⁶³³。なお、小規模な CCPC は、全額又は一部還付を受けられる¹⁶³⁴。

5.1.2.2 R&D 費用の繰越し

国内にて事業を行う納税義務者は、国内外にて発生した当期の科学研究費用の所得からの控除が可能である¹⁶³⁵。また、当期課税年度において申請されていない R&D 費用は、将来の課税年度に繰越しができる¹⁶³⁶。なお、この控除は、設備投資費用ではなく期間費用¹⁶³⁷にのみ適用される¹⁶³⁸。

¹⁶³² 所得税法第 127 条(9)及び Government of Canada, “T2SCH31 Investment Tax Credit - Corporations”, Government of Canada (<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/forms/t2sch31.html>, 閲覧日 2021 年 1 月 15 日)

¹⁶³³ 所得税法第 127 条(9)

¹⁶³⁴ Government of Canada, “T4012 T2 Corporation - Income Tax Guide 2019”, Government of Canada (<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/t4012.html> 閲覧日 2021 年 1 月 15 日)

¹⁶³⁵ 所得税法第 37 条(1)及び(2)

¹⁶³⁶ Government of Canada, “Pool of Deductible SR&ED Expenditures Policy”, Government of Canada (https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/scientific-research-experimental-development-tax-incentive-program/pool-deductible-expenditures-policy.html#s7_0 閲覧日 2021 年 1 月 15 日)

¹⁶³⁷ 「期間費用」とは、当期に損金として計上される支出を意味する。例としては、試験研究を行うために要する人件費や原材料費が挙げられる。

¹⁶³⁸ 所得税法第 37 条(1)(a)、得税法第 127 条(9)

5.1.3 制度の効果

5.1.3.1 概要

当該制度の利用状況及び政策効果の試算は、次のとおりである。

5.1.3.2 制度の利用状況

2020 年に政府から発行された税額支出レポートにおいて、カナダ政府は、研究開発控除に関する税収の損失を次のように発表している¹⁶³⁹。測定方法は、実額に基づくものである。なお、2018 年から 2021 年は推定値になる。

単位：100 万カナダドル

	2014 年	2015 年	2016 年	2017 年	2018 年	2019 年	2020 年	2021 年
合計控除額	2,610	2,600	2,685	2,820	2,590	2,640	2,840	3,055

5.1.3.3 政策効果の試算

SR&ED の政策効果に関しては、公表されていない¹⁶⁴⁰。

¹⁶³⁹ Government of Canada, "Report of Federal tax expenditures", Department of Finance Canada

(<https://www.canada.ca/content/dam/fin/publications/taxexp-depfisc/2020/taxexp-depfisc20-eng.pdf> 閲覧日

2021 年 1 月 31 日)

¹⁶⁴⁰ "Report of Federal tax expenditures"

5.2 CCA の加速償却及び M&P 税額控除

5.2.1 制度の趣旨・背景

減価償却(capital cost allowance、以下「CCA」という。)に係る加速償却による優遇措置及び製造及び加工税額控除(以下「M&P 税額控除」という。)は、カナダ法人の競争力の改善及び経済における全ての規模及び業種において投資を支援するために導入された¹⁶⁴¹。これらは、事業の成長及び国民の職業の安定を支援するために、資産への投資をより魅力的にするものである¹⁶⁴²。

5.2.2 制度の概要

5.2.2.1 減価償却制度

所得税法第 20 条にて、事業又は資産から得た収入の算出時に、その資産費用の控除が認められている¹⁶⁴³。当期における CCA 最大額は、同一資産グループに分類された資産の未償却分資産費用に、資産グループ毎に定義された率、最小 4%から最大 100%までを乗じて算出される¹⁶⁴⁴。

(算式)

同一資産グループに分類された資産の未償却費用×資産グループごとに定義された率

¹⁶⁴¹ Department of Finance Canada, “2018 Fall Economic Statement: Investing in Middle Class Jobs”, Government of Canada (<https://budget.gc.ca/fes-eea/2018/docs/nrc/2018-11-21-en.html> 閲覧日 2020 年 11 月 18 日)

¹⁶⁴² “2018 Fall Economic Statement: Investing in Middle Class Jobs”

¹⁶⁴³ 所得税法第 20 条(1)(a)

¹⁶⁴⁴ 所得税規則第 1100 条(1)及び schedule II

未償却資産費用とは、資産グループにおける資産の取得費用等から CCA にて償却した額等を引いたものと定義されている¹⁶⁴⁵。

CCA では、定義された資産グループに減価償却資産を分類する。法人が複数の事業に携わる場合は、同じ資産グループの減価償却資産について、それぞれの事業に区分して管理されなければならない。CCA は、納税義務者が期末において所有している資産に対して適用が認められる¹⁶⁴⁶。CCA は、通常、定率法にて決定され、年間上限額を超えない額は所得計算から控除される¹⁶⁴⁷。資産の取得年度におけるその資産の CCA 最大額は、既存の資産への CCA 最大額とは別に算出される。CCA 最大額は、その資産グループの通常率の半額に制限されている¹⁶⁴⁸。

5.2.2.2 減価償却に係る加速償却

CCA に係る加速償却においては、資産のグループによって加速償却率が決められている¹⁶⁴⁹。例えば、加速償却率 50%は、販売又は賃貸するための財を製造するための製造、加工設備の多くに適用される。ただし、その取得年度において本節 5.2.2.1 で前述した半額に制限するルールに留意が必要である。2016 年 1 月 1 日から 2025 年 12 月 31 日までに取得された設備が適用を受けられる。

また、2015 年 2 月 19 日から 2024 年 12 月 31 日の期間において、天然ガスを液化するための設備に対して加速償却率 30%が適用され、天然ガスを液化するための建物に対しては加速償却率 10%が適用される。

¹⁶⁴⁵ 所得税法第 13 条(21)及び Government of Canada, “Income Tax Folio S3-F4-C1, General Discussion of Capital Cost Allowance”, Government of Canada (<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/technical-information/income-tax/income-tax-folios-index/series-3-property-investments-savings-plans/series-3-property-investments-savings-plans-folio-4-capital-cost-allowance/income-tax-folio-s3-f4-c1-general-discussion-capital-cost-allowance.html> 閲覧日 2020 年 11 月 18 日)

¹⁶⁴⁶ “Income Tax Folio S3-F4-C1, General Discussion of Capital Cost Allowance”

¹⁶⁴⁷ “Income Tax Folio S3-F4-C1, General Discussion of Capital Cost Allowance”

¹⁶⁴⁸ “Income Tax Folio S3-F4-C1, General Discussion of Capital Cost Allowance”

¹⁶⁴⁹ 所得税法 Schedule II, “Income Tax Folio S3-F4-C1, General Discussion of Capital Cost Allowance”

他には、ゼロ・エミッションの乗物¹⁶⁵⁰に対しては、55,000 カナダドルに売上税を加算した額までを上限に初年度の加速償却率 100%が適用される。なお、重量物運搬車は償却金額上限について制限を受けない。その適用資格を得るには、その乗物が 2019 年 3 月 19 日から 2023 年 12 月 31 日までに購入されている必要がある。

5.2.2.3 M&P 税額控除

M&P 税額控除は、国内において製造又は加工した収益に対して低減率で課税を行うものである¹⁶⁵¹。

国内における製造又は加工した収益とは、販売又は賃貸のために販売又は加工した収益に適用される財務大臣の勧告に基づいて決定された事業活動から得たものである¹⁶⁵²。製造又は加工活動とは、農業、漁業、建設業等を除く¹⁶⁵³。

M&P 税額控除は、販売又は賃貸のための製造又は加工活動を国内にて行っている法人のみに適用される。製品の製造者又は加工者は、必ずしもその製品の販売者である必要はない。これは、税額控除の形式になり、国内製造及び加工所得への特別税率に一定の調整を加えた税率が課される¹⁶⁵⁴。

(算式) 製造又は加工した収益×7% - 13%の低減率¹⁶⁵⁵

¹⁶⁵⁰ ゼロ・エミッションの乗物とは、走行時に二酸化炭素等の有害な排出ガスを出さない乗物を意味する。

¹⁶⁵¹ 所得税法第 125.1 条(1)

¹⁶⁵² 所得税法第 125.1 条(3)

¹⁶⁵³ 所得税法第 125.1 条(3)

¹⁶⁵⁴ Government of Canada, "Income Tax Folio S4-F15-C1, Manufacturing and Processing", Government of Canada (<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/technical-information/income-tax/income-tax-folios-index/series-4-businesses/series-4-businesses-folio-15-manufacturing-research-development/income-tax-folio.html> 閲覧日 2020 年 11 月 18 日)

¹⁶⁵⁵ 所得税法第 123.4 条

5.2.3 制度の効果

CCA に係る加速償却及び M&P 税額控除に関する利用状況及び政策効果の試算は、公表されていない。

EY | Building a better working world

EYは、「Building a better working world(より良い社会の構築を目指して)」をパーパスとしています。クライアント、人々、そして社会のために長期的価値を創出し、資本市場における信頼の構築に貢献します。

150カ国以上に展開するEYのチームは、データとテクノロジーの実現により信頼を提供し、クライアントの成長、変革および事業を支援します。

アシュアランス、コンサルティング、法務、ストラテジー、税務およびトランザクションの全サービスを通して、世界が直面する複雑な問題に対し優れた課題提起(better question)をすることで、新たな解決策を導きます。

EYとは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバルネットワークであり、単体、もしくは複数のメンバーファームを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。EYによる個人情報の取得・利用の方法や、データ保護に関する法令により個人情報の主体が有する権利については、ey.com/privacyをご確認ください。EYのメンバーファームは、現地の法令により禁止されている場合、法務サービスを提供することはありません。EYについて詳しくは、ey.comをご覧ください。

EY税理士法人について

EY税理士法人は、EYメンバーファームです。税務コンプライアンス、クロスボーダー取引、M&A、組織再編や移転価格などにおける豊富な実績を持つ税務の専門家集団です。グローバルネットワークを駆使して、各国税務機関や規則改正の最新動向を把握し、変化する企業のビジネスニーズに合わせて税務の最適化と税務リスクの低減を支援することで、より良い社会の構築に貢献します。詳しくは、ey.com/ja_jp/people/ey-taxをご覧ください。

免責事項

本書は、会計、税務その他の専門的なアドバイスを行うものではありません。EY税理士法人及び他のメンバーファームは、本書を利用したことにより被ったいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必要な場合は、個別に専門家に相談ください。

ey.com/ja_jp