



そこが知りたい！

## 国際税務ニュースレター

今回のテーマ： 所得合算ルール（IIR）の導入とその他の第2の柱（UTPR, QDMTT, STTR）の動向

BEPS2.0（税源浸食・利益移転問題の第二段階）に関する施策の第2の柱（Pillar 2）は、グローバル・ミニマム課税を実現するために、所得合算ルール（IIR：Income Inclusion Rule）、軽課税所得ルール（UTPR：Undertaxed Profits Rule）、適格国内ミニマムトップアップ課税（QDMTT：Qualified Domestic Minimum Top-up Tax）、及び租税条約上の最低課税ルール（Subject to Tax Rule：STTR）で構成されています。

2023年度税制改正により、IIRが日本においても一部所要の見直しの上2024年4月1日以後開始事業年度より適用されます。一方、令和6年（2024年）与党税制改正大綱によれば、IIRのバックストップと位置付けられているUTPR、QDMTTについても、国際的な議論を踏まえ、2025年度以降の導入を検討するとされています。

本ニュースレターにおいては、IIR、UTPR（これらをGloBEルールといいます。）及びQDMTTとの関係につき解説するとともに、国際的な動向にも言及します。さらに、STTRの内容についても触れ、今後どのような論点が生ずるか、考察していきます。

（なお、本ニュースレターは2023年12月31日において得られる情報により作成されています。）

### 各ルールの概要

#### 1. IIR（所得合算ルール）

国際的な活動を行う企業グループ（MNEグループ）に属する子会社等の所在する国・地域（所在地国）における実効税率が最低税率（15%）を下回る場合に、親会社等の所在地国で、当該親会社等に対して、その税負担が最低税率相当に至るまで課税する制度です。GloBEルールの対象となるMNEグループは、主として連結財務諸表を基準として連結総収入金額が7億5,000万ユーロ以上の多国籍企業が対象となります。対象となるMNEグループは、GloBE情報申告書を提出することとなります。

#### 2. UTPR（軽課税所得ルール）

MNEグループの親会社等の所在地国における実効税率が最低税率（15%）を下回る場合に、子会社等の所在地国でその税負担が最低税率に至るまで課税する制度です。例えば、日本に子会社等が、軽課税国に親会社等が所在する場合、日本において当該子会社等に対して、当該親会社等の税負担が最低税率に至るまで課税が行われます。従って、UTPRはIIRによる課税を補完する機能を果たすこととなります。

課税方法は、原則としてその国の子会社等に対して損金算入費用を否認して配分された課税額に到達するように調整することとされています。

#### 3. QDMTT（適格国内ミニマムトップアップ課税）

MNEグループに属する会社等について、その会社等の所在地国における実効税率が最低税率（15%）を下回る場合に、当該所在地国において当該会社等に対して、その税負担が最低税率に至るまで課税する制度です。

IIR及びUTPRは原則として親会社等の連結財務諸表に係る適格な会計基準に基づいて課税額を計算しますが、QDMTTは対象となる子会社等の所在国において認められている会計基準に一定の調整を加えて計算することも許容されています。

QDMTTによる課税額は、IIR 又は UTPR の計算上控除されることとなるため、他国の IIR 又は UTPR 課税を減殺する機能があります。ただし、一定の要件を満たさないため適格とされない DMTT（国内ミニマム課税）による課税額は、控除できないこととなりますので注意が必要です。

#### 4. STTR（租税条約上の最低課税ルール）

利子、使用料等その他が関係会社間へ支払われる場合、その受領者の所在地国で 9%未満の名目税率でしか課税されないときは、支払者の所在地国が開発途上国であれば、その所在地国において租税条約の恩典を否認して 9%までの追加課税を認める制度です。定期的に見直されることとなっていますが、開発途上国は、世界銀行の統計による 2019 年の国民総所得（Gross National Income: GNI）が US \$ 12,535 以下の国と定義されています。

OECD・包括的枠組みにおいては、参加する発展途上国から低税率であるため STTR 課税の実施を求められた場合、（支払の）受領国は STTR を受け入れるように二国間の租税条約を改正しなければならないとされています。なお、OECD は 2023 年 10 月 3 日に STTR を効率的に実施するための多国間協定（Multilateral Convention to Facilitate the Implementation of the Pillar Two Subject to Tax Rule : STTR MLI）を公表しています。

### 各ルールの関係と国際課税に係る動向

#### 1. 各ルールの関係

QDMTT と UTPR は IIR による最低税率課税（15%）課税がなされないときのバックストップとされています。

QDMTT の導入国・地域においては、その国・地域の子会社等につき、親会社等の所在国で導入された IIR 又はその所在国以外の国・地域で導入された UTPR に先んじて QDMTT ミニマム課税が行われることとなります。一方、UTPR は、親会社等の所在国において IIR が導入されていない等、子会社等につき最低税率に至るまでの課税が行われていない場合、未達税額を一定の算式により UTPR 導入国に配分することとなります。

STTR は最低税率（15%）課税を実現する IIR、QDMTT、UTPR とは趣旨が異なり、開発途上国に一定の課税権を配分する制度です。STTR は開発途上国に所在する子会社等が他国に所在する関係会社に一定の支払いをした場合、受領国において軽課税（9%未満）しか受けない場合、支払い国において追加課税することを許容する制度です。

#### 2. 主要国の動向

米国を除く主要先進諸国においては、着々と GloBE ルールその他の導入又は導入準備が整いつつあります。一方、米国においては、連邦議会レベルで第 2 の柱に係る意見の集約がみられないため、どのような着地点となるかは予想できない状況となっています。

IIR については、主要先進国の多数の国が IIR を法制化済み又は法制化に向けて国内手続きが進行している状況で、ほとんどの主要先進国で導入されると思われます。UTPR についても、オーストラリア、カナダ、EU 加盟諸国、英国などが導入する予定とされており、かなりの数の先進諸国が導入すると想定されます。（IIR 及び UTPR については、EU 加盟国は EU ミニマム課税指令（EU Minimum Tax Directive）による国内法制化となります。）

QDMTT については、オーストラリア、カナダ、ドイツ、アイルランド、イタリア、オランダ、スウェーデン、英国、シンガポールなどが導入する予定と伝えられています。やはり、ほとんどの先進国で導入されると考えられます。なお、先進国以外の国・地域でも、同様に IIR のバックストップ機能を果たすため導入が進むと思われます。

以上がミニマム課税ルールの導入状況ですが、米国においては、当面 OECD・包括的枠組みが提案する IIR を導入する予定はないため、米国多国籍企業グループは UTPR の対象となる等、ネガティブな影響があるとされています。従って、他国が UTPR を導入することへの懸念は強く、UTPR を採用する

国に対して対抗措置をとるべきとの主張もあるようです。本年後半に行われる米国大統領選挙及び連邦議会選挙の結果、米国内で第2の柱についてどのような見解が主流となっていくかは、米国以外の国のUTPRの導入にも影響を与えそうです。

一方、OECD・包摂的枠組みは、最終親会社所在地国が少なくとも20%以上の(名目)税率を適用する法人所得税を有する場合には、2025年12月31日以前に開始し、2026年12月31日以前に終了する12カ月を超えない事業年度については、当該国のUTPRトップアップ税額はゼロとみなされるとするセーフハーバーを提示しています。今後、恒久的なセーフハーバーが導入されるか否か、それがどのようなものになるか、についてもUTPRの動向に影響を与えそうです。

STTRは、多国籍企業に対して最低税率課税を行うことを目的とする他の第2の柱の施策とは異なり、受取国側で低税率(9%未満)課税の一定の支払いに対し、支払い国(途上国である必要があります。)側に追加課税を認める制度です。このSTTRは原則として多国間条約により実行に移されることとなります。

一方、より広範な支払いにSTTR課税を許容する国連モデル租税条約改定が国連租税委員会で承認されています。国連のSTTR導入に係る租税条約改定は二国間協議によることとされています。従って、発展途上国はOECD・包括的枠組みによるSTTRと国連モデル条約によるSTTRを選択することができることとなります。国連モデル条約によるSTTRは、OECD・包摂的枠組みとは別に、発展途上国の要望により導入された経緯がありますので、発展途上国側においてはSTTR導入のニーズは高いようです。これら二つのSTTRの広がり注目していく必要があります。

## お見逃しなく!

日本においては、IIRが所要の見直しの上2024年4月1日以後開始対象会計年度より各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税(法人税法82条から82条の10)として適用されます。また、GloBE情報申告書は、特定多国籍企業等報告事項等の提供(法人税法150条の3)として規定されました。UTPR、QDMTTについても、国際的な議論を踏まえ、2025年度以降の導入を検討するとされていますので、導入の可否も含めてその方向性が注目されます。

一方、海外においては、IIR、UTPRの導入が先進国を中心に進んでいる状況です。ただし、米国はGloBEルールにつき方向性が定まっていない状況で、本年後半に行われる大統領選挙、連邦議会選挙の結果がどのような影響を与えるかが注目されます。STTRについては、発展途上国の要望により範囲の広いSTTR課税が国連モデル条約に採用される予定であり、OECD・包摂的枠組みが提案するSTTRと並立することとなります。STTRがどの程度の広がりをもって採用されるか、についても注目すべきと考えられます。

日系多国籍企業は、IIRに係る準備は進んでいると思われませんが、今後は海外におけるSTTRの導入状況をモニタリングし、例えば海外に金融子会社、知的財産管理子会社等、関係会社から支払いを受ける子会社を有している場合、どのようなインパクトがあるか、情報収集していくべきでしょう。

日本に進出している外資系企業の子会社は、日本が高税率国であるため、直接的な課税のインパクトは軽微であると思われませんが、日本がQDMTT、UTPRを導入した場合、どの程度のコンプライアンス負担が生ずるかにつき、留意すべきです。