

税務管理フレームワークおよび第2の柱

2023年 共催セミナー

太陽グラントソントン税理士法人/
グラントソントン・オランダ事務所

アジアデスク

2023年3月1日



議題

- 税務管理フレームワーク
- 第2の柱



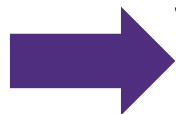
背景

背景

- 税法上の不備
- 時代遅れな税制文書
- 透明性を欠いた、入手不可能な納税者税データ

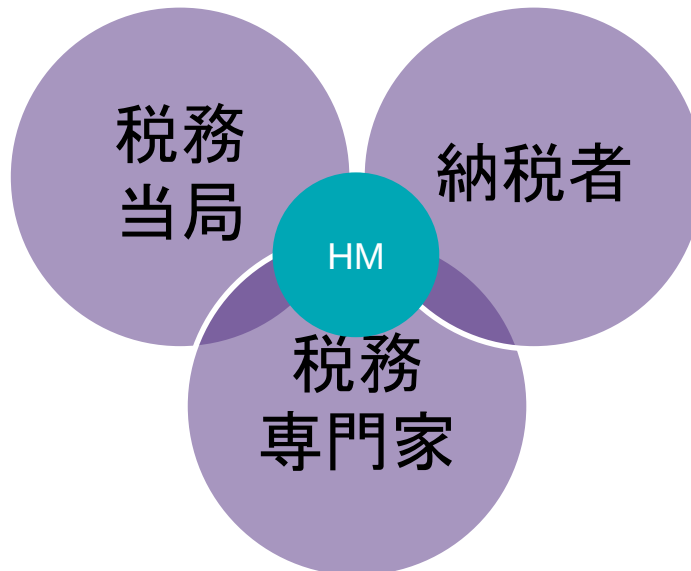


- 過度な節税構造
- 非遵守



- 1) 水平的モニタリング(HM)
- 2) 協力体制の強化
- 3) 納税者および公認税務アドバイザーと遵守合意書の締結

協力的コンプライアンス

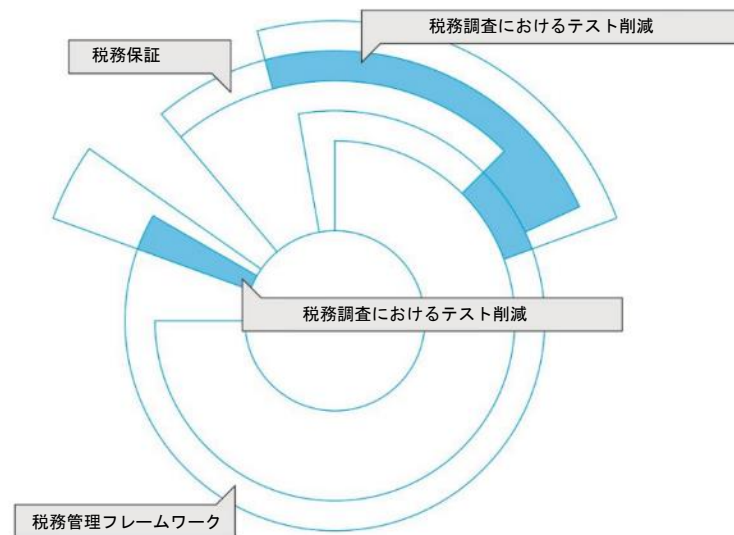


- 1) 税務管理フレームワーク(TCF)
- 2) 税務当局との協力体制の構築
- 3) 信頼、理解および透明性に基づく枠組みの下で税務当局と自発的に協働

- 1) モニタリング戦略
- 2) 自動化されたプロセス
- 3) テストとサンプリング
- 4) 開示と報告

レイヤーモデル／オニオンシステム(1)

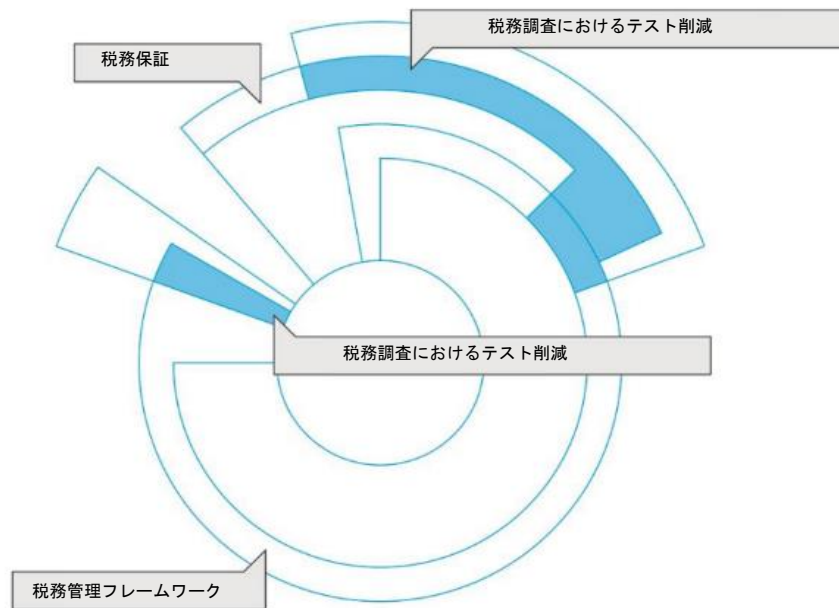
- **税務管理フレームワーク (TCF)**
 - 組織は内部統制が機能していることを証明
 - 税務統制の対策と手続により内部統制を展開
 - 自動化
- **外部専門家と税務上の保証業務**
 - オランダ国税関税執行局 (NTCA: Netherlands Tax and Customs Administration) の信頼を得た独立第三者が事前合意書(以下「合意書」)を締結
 - 当該プロセスにおける公認税務アドバイザーの役割
 - 大規模組織は外部専門家のサポートを得てNTCAと個別合意書を締結できる
 - 中小規模組織は、公認税務アドバイザーの合意書に参加できる
 - 税務調査の低減
 - 税務調査の調査プロセスと時間を縮小



出典: オランダ国税関税執行局「税務アプローチ(Tax Approach)」

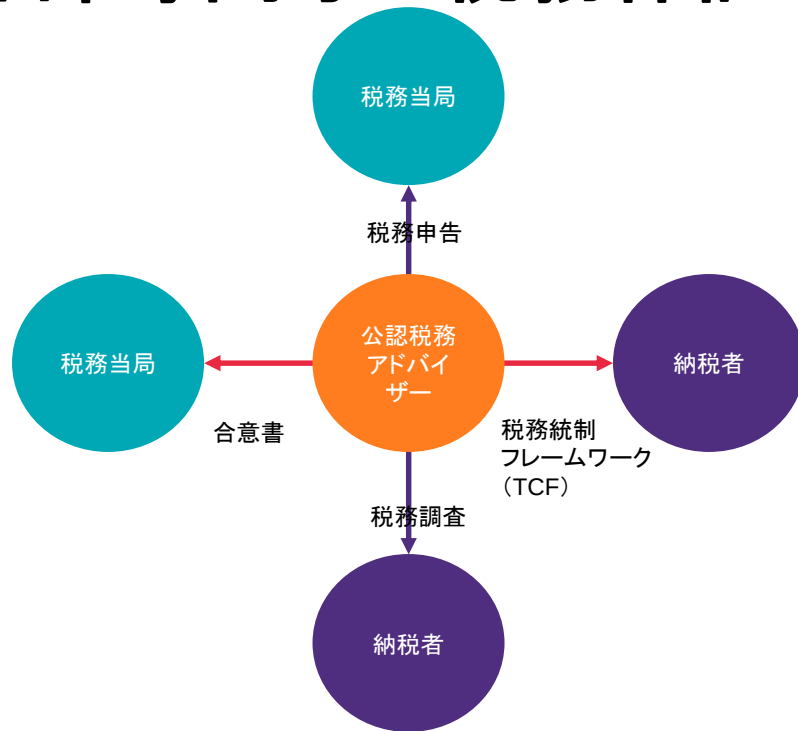
レイヤーモデル／オニオンシステム(2)

- 水平的モニタリング
 - NTCAは、組織による内部統制(TCF)と公認税務アドバイザーによる外部統制を信頼することで、税務調査テストを削減
 - TCFに対する信頼性を検証するために、独立した公認税務アドバイザーによる定期レビューを実施



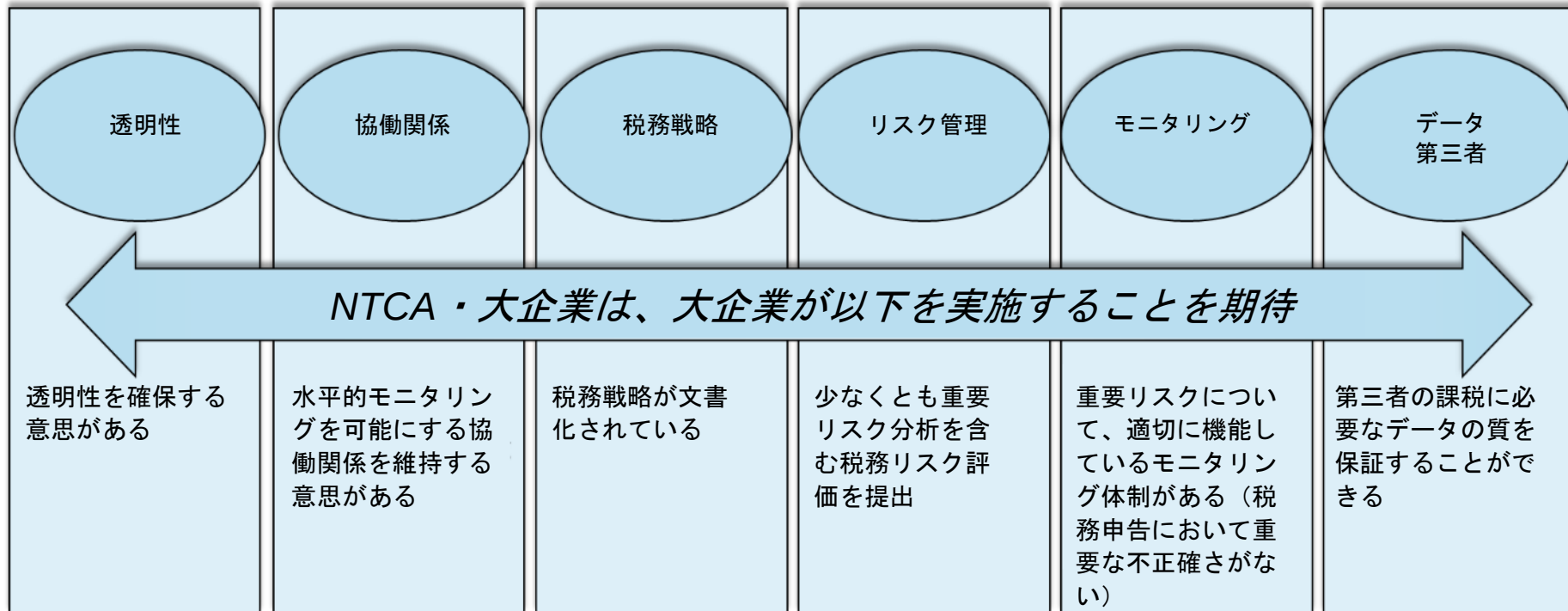
出典: オランダ国税関税執行局「税務アプローチ(Tax Approach)」

外部専門家と税務保証



納税者・税務調査官・アドバイザー間における役割変更

個別合意書の適切性基準



出典: オランダ国税関税執行局

個別合意書

プロセス参加は個別水平的モニタリング（HM）

合意書締結までのプロセス

組織は参加の意思を表明

組織とNTACとの間でHMを話し合う

組織による自己評価
(現状問題を適宜まとめることも含む)

合意書の締結（期間3年）

合意書に基づくプロセス

少なくとも年1回、正式会議を開催

組織は少なくとも年1回リスク分析を更新（NTACは少なくとも3年に1回の振返りを実施）

組織による内部モニタリングの結果の検討
(少なくとも年1回)

評価を実施し、両者が希望する場合には合意書を継続

出典: オランダ国税関税執行局

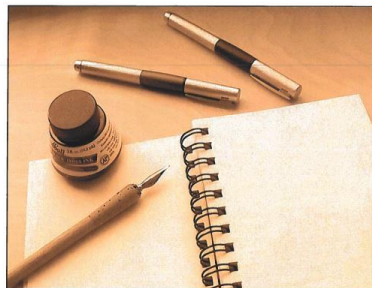
NTCAと公認税務アドバイザーとの間で締結する 中小規模組織を対象とした合意書



Belastingdienst



Grant Thornton



Convenant Horizontaal Toezicht

18 november 2022

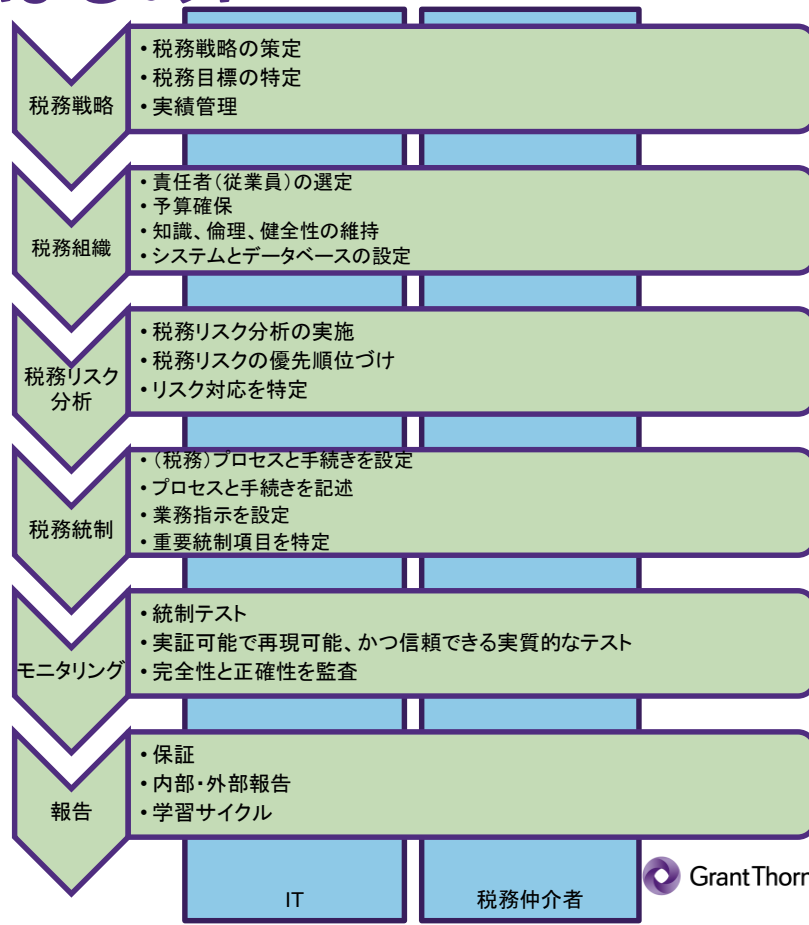
- NTCAの基準を満たす税務アドバイザーは、顧客(納税者)に対する保証水準を高めることを目的として、NTCAと合意書を締結してTCF・HMに関する税務サービスを提供する資格を取得できる
- 公認税務アドバイザーは、利害関係者に道筋を示すTCFまたはTCF簡易版を組織が策定する支援を行う
- TCFは、透明性とデータの自動化を伴う妥当な税務申告を担保
- 納税者の過度な節税対策という博打心理を取り除く
- NTCAは、定期的に税務アドバイザーのTCF手法を調査・検証する(個別納税者に対しては実施しない)
- NTCAは、能力・意思を欠いた納税者により多くの時間を割くことができる



税務管理フレームワーク:はじめに

税務管理フレームワーク(TCF)

1. 完全なモニタリング・統制・報告のサイクル
2. TCFに適用される6つの基本原則
3. 組織は、NTCAに対する遵守を高め、税務調査対象となる可能性を下げ得る
4. 特徴:
 - 個別対応
 - 詳細計画なし
 - 最良慣行



組織 RACIモデル

担当者と責任

誰が何の責任を負うのか

R

Responsible

実行責任者

実行責任者

業務を遂行する者が実行責任を負う

A

Accountable

説明責任者

説明責任者

プロセスが正確に実行されることを確保する者

C

Consulted

相談先

相談先

事前に助言を求められる者

I

Informed

報告先

報告先

業務遂行の過程で進捗報告を受ける者

グラントソントンのアプローチ

当法人のアプローチ



例: リスク分析

リスク分析報告

#	リスク(対象)	説明	発生可能性	説明	影響度*	最終評価
1	事象	M&Aなどの事象は、組織全体の構成に影響を与えさまざまな分野に特定の課題をもたらすため、リスクとなる。また、これらは定期的な事象ではない。	発生可能性	統制措置が無い場合、M&Aなどの大きな事象において税務上の誤りが発生する可能性が高い。	深刻	

 Grant Thornton		リスクマトリックス					
		発生可能性					
		1	2	3	4	5	6
		ほぼあり得ない	極めて低い	低い	ある	高い	極めて高い
影響度	6 破壊的						重大
	5 深刻						
	4 重大				高い		
	3 実在			中			
	2 限定的						
	1 軽微	低い					

目的

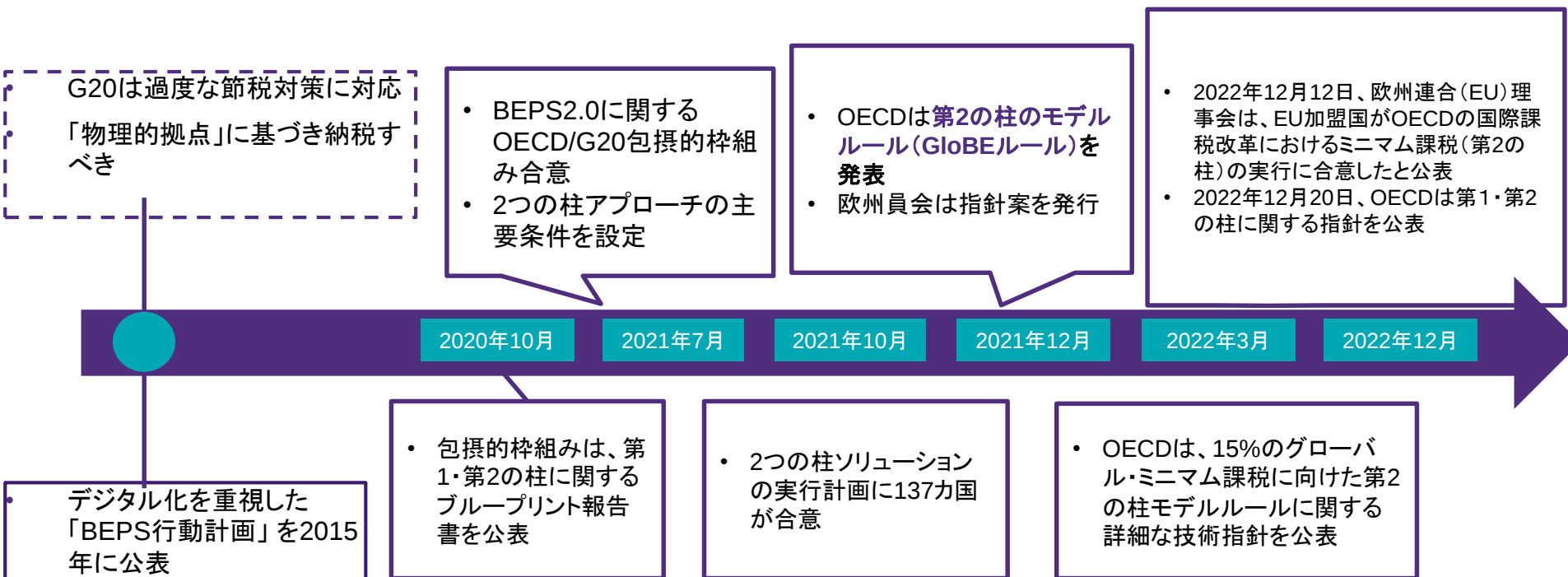
TCFまたはTCF簡易版の目的、および納税者と税務当局の双方が得る複数の利益

- (完全に)自動化されたプロセス
- 透明性と相互信頼に基づく迅速なコミュニケーション
- (完全に)機能している税務手続き
- 税務ポジションの確実性
- 許容可能な税務申告書を提供
- 税務申告における過度な節税対策、非遵守および不正確さを効果的に軽減
- 税務当局の税務調査リソースを効果的に配分

第2の柱

歷史

BEPS (税源浸食と利益移転)



経緯

2013年、G20は多国籍企業の過度な節税対策および過度に低い実効税率に対処

多国籍企業は、株主利益を追求・最大化するために複数の国で営業。第2の柱は、各国間における税制の不整合に対処することを狙いとしている。



多国籍企業の過度に低い法人税率 (Apple 1%、Google 3%など)



歪みと税競争



各国は年間数十億ドル規模の課税ベースの損失！

第2の柱 目的

大規模な多国籍企業(MNE)はミニマム課税の適用対象



第2の柱モデルルール = 「グローバル税源浸食防止規則」 = 「GloBEルール」



公正な課税
課税ベースの損失を防ぐ

OECD共通アプローチ: GloBE。包摂的枠組みの加盟国はGloBEルール採用を要求されていないが、OECDは加盟国に一定の条件を満たすことを要求している。

第2の柱 構成要素

条件

> 750百万ユーロ

< 15% 実効税率
(ETR)

トップアップ税に
適切な場所

主要ルール

適格国内ミニマムトッ
プアップ税(QDMTT)

所得合算ルール(IIR)

軽課税支払ルール
(UTPR)

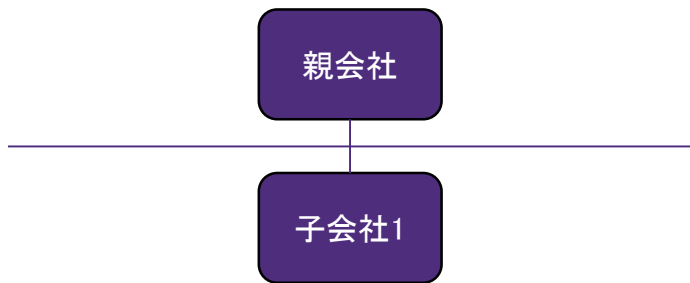
租税条約の特典否認
ルール(STTR)

第2の柱 実施フレームワーク

多国籍企業にとって何を意味するのか

第2の柱が法律としてある場合とない場合の違い

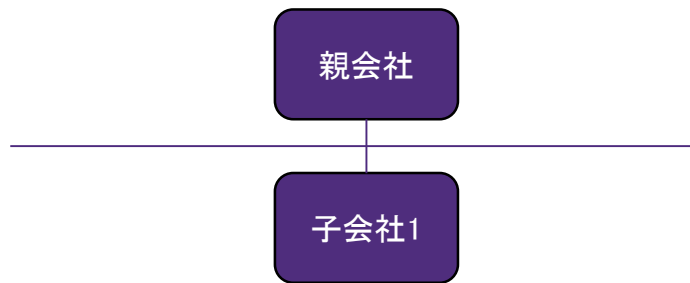
所得合算ルール(IIR)の例



子会社1の所在国で第2の柱を国内法で実施していない場合

親会社の所在法域におけるIIR適用でトップアップ税を課することができる

適格国内ミニマムトップアップ税(QDMTT)の例



両国とも第2の柱を国内法で実施している場合

親会社と子会社のどちらの法域でもトップアップ税を課することができる

トップアップ税に関わる法域が10カ国ある場合は
どうなるか

第2の柱と最新情報

第2の柱: 4つの主要ルール(1)

適格国内ミニマム
トップアップ税
(QDMTT)

所得合算ルール
(IIR)

適格国内ミニマムトップアップ税(QDMTT)

- 国内法に基づくミニマム課税としてのQDMTT
- 法域で確保されるミニマム課税額としてのQDMTT
- QDMTTはトップアップ税計算における控除要素（スライド34を参照）

所得合算ルール (IIR): 一時的かつ主要なルール

- 法域における親会社に対するトップアップ課税

IIRが適用されない場合、二次的なルールであるUTPRが適用される

第2の柱: 4つの主要ルール(2)

軽課税支払ルール
(UTPR)

租税条約の特典否
認ルール
(STTR)

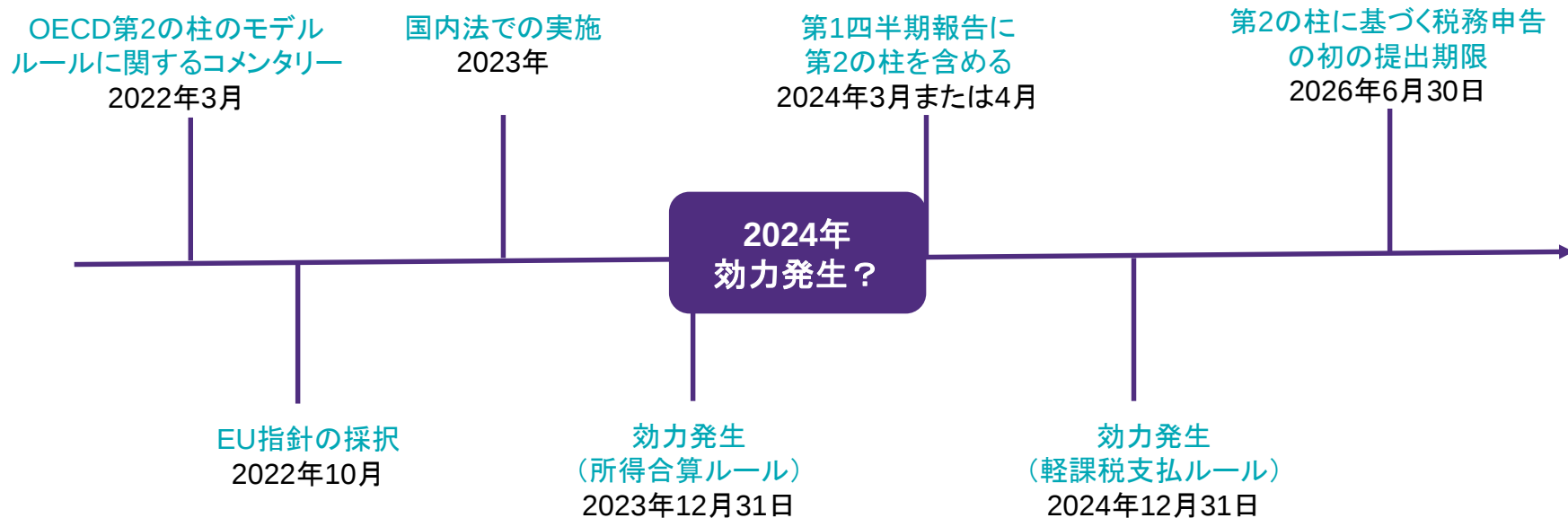
軽課税支払ルール(UTPR)

- IIRに対する補完的、二次的なルール
- トップアップ税は、親会社が15%未満の税率で課税されている場合にその構成事業体(多国籍(MNE)グループに属する別の事業体)に課することができる。

租税条約の特典否認ルール(STTR)

- 条約に基づくルール。実効税率が15%未満の場合、発生地である法域がトップアップ税を課す権利を有する。
- 7億5,000万ユーロ 超の多国籍企業(MNE)に適用される。
- 各国は国内法においてSTTRを選択することが自由にできる。
- オランダはSTTRを選択していない。

第2の柱：OECDスケジュール



OECDは2022年12月に市中協議4文書を公表

OECDは市中協議4文書を公表

1. セーフハーバーおよび罰則緩和に関するガイダンス
2. GloBEルールに係る税の安定性
3. 第2の柱 GloBE情報申告
4. 第1の柱のデジタルサービス税(DSTs)と措置に関する多国間条約(MLC)条項



文書1:セーフハーバー

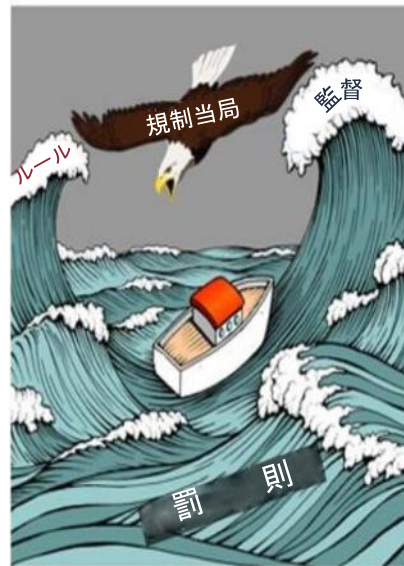
セーフハーバー・ルールとは？

セーフハーバー は一定条件を満たす場合に適用される免税および遵守除外の資格

セーフハーバー

第2の柱におけるセーフハーバーの必要性：

市中協議の中で、利害関係者は第2の柱
ルールの複雑性と遵守の負担を軽減する
セーフハーバーの必要性に言及。



セーフハーバーおよび 罰則緩和に関するガイダンス

経過措置
セーフハー
バー

恒久的
セーフハー
バー

QDMTT
セーフハー
バー

- 市中協議プロセスの対象外
- 透明性とデータ取得可能性を目的とした情報交換ネットワーク
- 国別報告書(CbCR)によるセーフハーバーは、経過措置的な国別報告書から恒久的なセーフハーバーに発展させる
- 経過的な罰則軽減制度は、GloBEルール適用における対応策

経過措置セーフハーバー

経過措置
セーフハー
バー

恒久的
セーフハー
バー

QDMTT
セーフハー
バー

経過措置的な国別報告書 (CbCR) によるセーフハーバー

- 移行期間: 2026年～2028年6月
- 下記3つのテストのいずれかを満たす特定法域の多国籍企業 (MNE) に適用されるトップアップ税免除としての最初かつ時限的なセーフハーバー
 1. 少額基準テスト (デミニマステスト)
 2. 簡易実効税率 (ETR) テスト
 3. 通常利益テスト
- 財務諸表 (FR) または国別報告書 (CbCR) のデータをテスト判定に使用する。

経過措置的な罰則緩和

経過措置
セーフハー
バー

恒久的
セーフハー
バー

QDMTT
セーフハー
バー

経過措置的な罰則緩和

- 2026年から2028年6月まで適用
- 対象期間のGloBE申告に係る罰則緩和
- 多国籍企業(MNE)は以下に該当する場合に制裁と罰則から除外される可能性がある。
 - 適切な措置を講じている
 - 誠実に行動したことを示す
 - GloBE ルールを理解し遵守する

恒久的セーフハーバー

経過措置
セーフハー
バー

恒久的セ
ーフハー
バー

QDMTT
セーフハー
バー

恒久的セーフハーバーの枠組み

- 経過措置的な国別報告書 (CbCR) セーフハーバーが対象
- 2028年6月以降、企業は代替的に簡易なGloBE 計算を実施することができる。
- ある事業体がある法域においてセーフハーバー適用を受ける資格がある場合でも、その多国籍企業(MNE)グループは第2の柱の要件から必ずしも除外されない。
- 以下の3つのテストのうち、いずれかの条件を満たす場合は、その法域において適用可能。
 1. 通常利益テスト
 2. デミニマステスト
 3. 実効税率(ETR)テスト
- 恒久的なセーフハーバーのテストは、国別報告書 および適格財務諸表のデータのほか、GloBE ルールおよび適用情報を用いて実施される。

QDMTTセーフハーバー： 事務負担の軽減

経過措置
セーフハー
バー

恒久的
セーフハー
バー

QDMTT
セーフハー
バー

適格国内ミニマムトップアップ税(QDMTT)セーフハーバー

- 将来の作業に向けて策定中。
- 包摂的枠組みは、QDMTT セーフハーバーをQDMTT に関する行政指針の一部として検討するとしている。
- QDMTT セーフハーバーは追加のGloBE計算を除外する。
- QDMTT セーフハーバーは、QDMTT を国内法で実施する法域のみに適用される。

文書2: 税の安定性

GloBEルールに係る税の安定性

OECD共通のアプローチ:

関連地域においてルールが一貫して実施されることを確保

第2の柱ルールは各法域でそれぞれ国内法として制定されなければならない。解釈が異なるリスクが残り、よって結果に差異が生じる可能性。

2つの仕組み:

1. 紛争防止の仕組み
2. 紛争解決の仕組み

GloBEルールに係る税の安定性

仕組み1: 防止

OECD「コメンタリー」
と「ガイダンス」の
GloBE モデルルール
への適用

法的拘束力のある安
定性の仕組み

どの法域の国内法が
第2の柱の目的におい
て要件を満たすのか
判断するための多国
間レビュープロセスの
策定

GloBEの目的におけ
る協調的遵守の展開

仕組み2: 解決

既存の二重課税防止
条約の仕組みを活用

多国間条約(MLC)
の策定

税務行政執行共助条
約(MAAC)に基づく当
局間合意

文書3: GloBE情報申告

GloBE情報申告

- **国別報告書(CbCR)と同様に**、多国籍企業(MNE)が提出する標準テンプレート。一般的に、最終親会社(UPE)の法域で提出される。
- 提出期限:15カ月
- 移行期限:18カ月まで延長可能
- 透明性と標準化された事務を確保

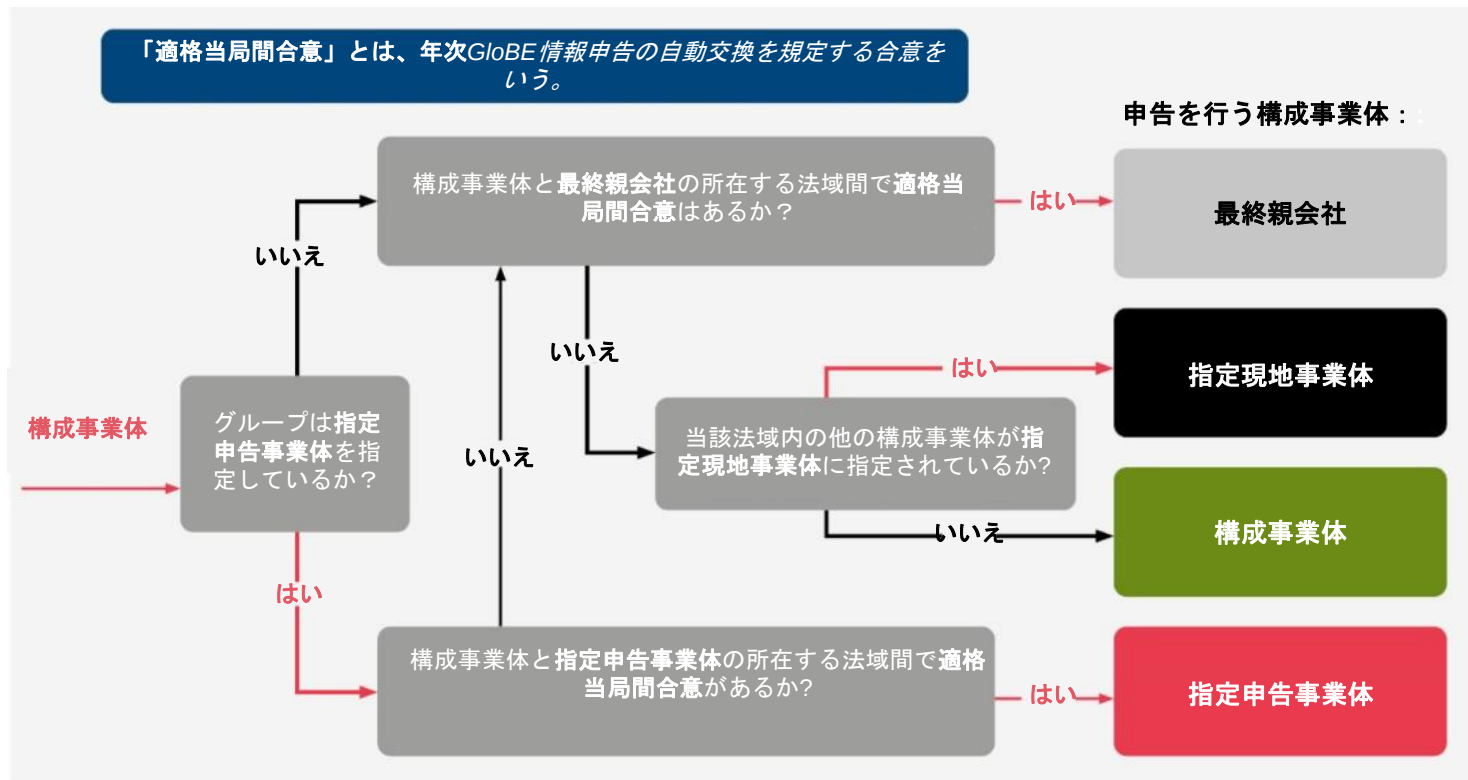
1. 一般情報

2. 企業構造

3. 実行税率
および
トップアップ
税計算

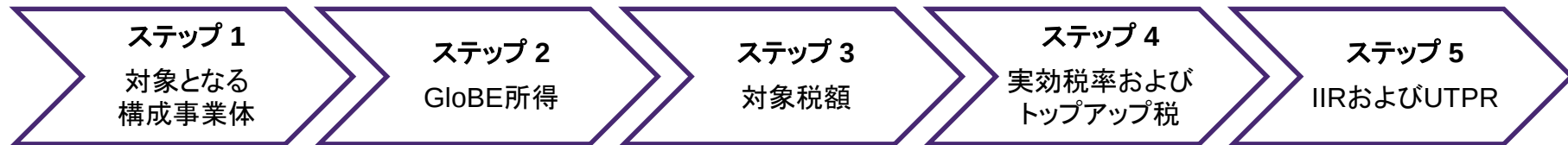
4. トップアップ
税の
配分・帰属

GloBE情報申告の提出者の判定

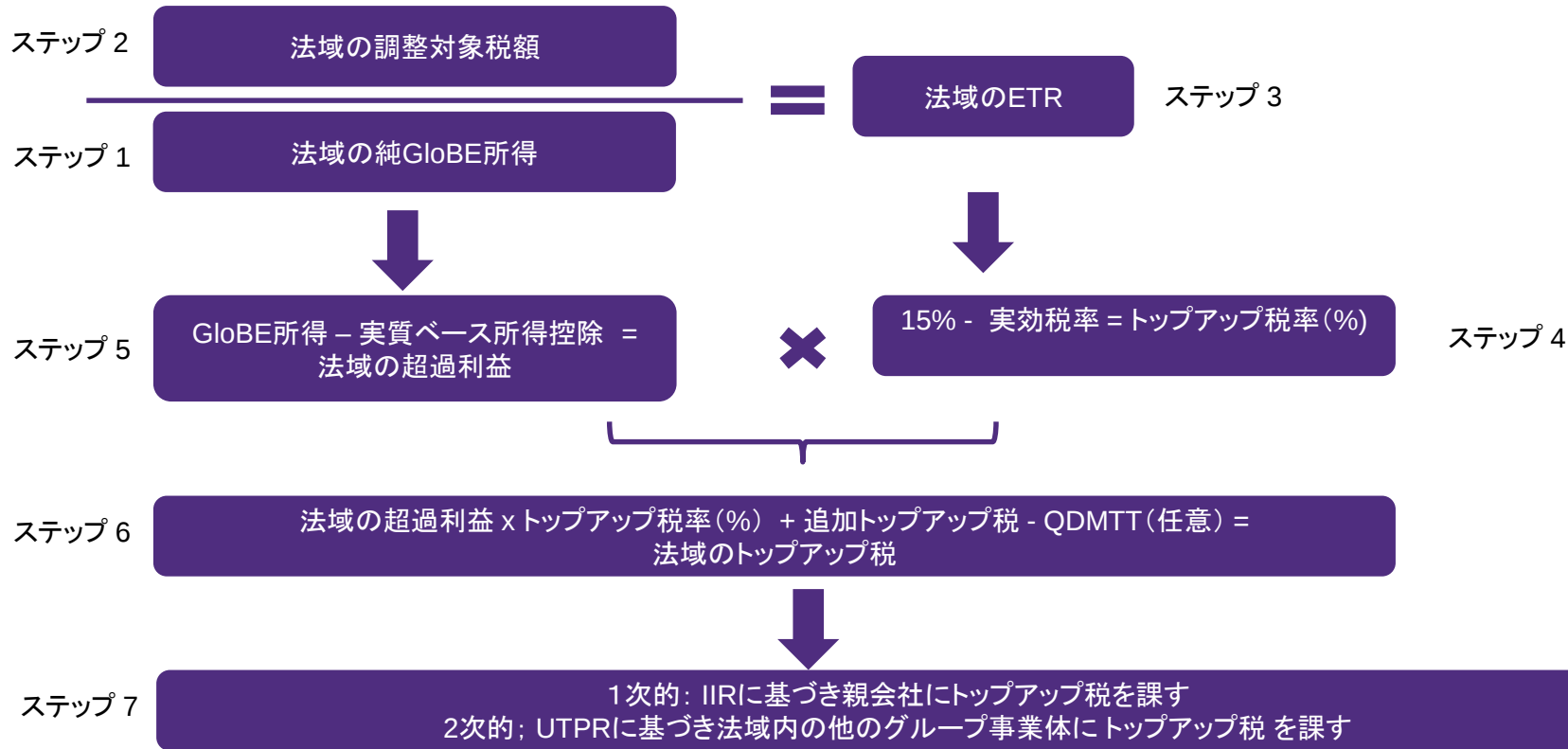


第2の柱:OECD計算例

トップアップ税の仕組み



法域トッパアップ税計算(理論)



国別動向とオランダ

動向－EU

欧州連合

- 2022年12月15日、欧州連合理事会は第2の柱を採択
- EU加盟国: 最速での採択となる見込み
- フランス、ドイツ、イタリアおよびスペイン: 導入時期はEUと同様

スイス

- 案を**2022年8月**に公表
- IIRとUTPRの適用が見込まれる
- **2024年**導入予定

オランダ

- 2022年10月24日、政府は2024年実施予定と公表
- 租税条約の特典否認ルール(STTR)は含まない

日本

- IIRに関する草案(大綱)が2022年12月に公表
- 施行は2024年4月1日開始事業年度以降

韓国

- 提案: 2022年12月
- IIRとUTPRの導入を選択
- **スケジュール: 2024年**
- QDMTT除外

香港

- **2024年4月導入**
- IIRは2024年に延期
- 法案提出は2023年

シンガポール

- 2022年にQDMTT導入予定
- スケジュール未定
- 産業界に協議を要請

グラントソントンのアプローチ

グラントソントンのアプローチ



多国籍企業(MNE)の見通し

第2の柱 課題

構成事業体の決定

グローバル所得の計算

定義の違い

形式に対する実体

対象税額としての繰延税金

繰延税金
=
対象税額?

一時差異?

第4.4条 OECD 最低税率(MR)繰延税金調整

移行期間における資産譲渡

二重課税

遡及適用の法律上の許容性?

潜在差異
GloBE額 対 実績額?

データ収集

データ入手可能性

システムの
アクセス可能性

追加データは必要か?

多国籍企業(MNE)にとっての意味は何か 準備し、遵守すること

グラントソントン連絡先



Jacob Mook

Partner & Head of Tax

T 088 676 91 11

E jacob.mook@nl.gt.com



Christina Cheng

Director Asian Desk

T 088 676 92 79

E christina.cheng@nl.gt.com

ご清聴ありがとうございました！

