

## Tax

IssueP343 – 2021 年 7 月 16 日  
日本語翻訳版

# Tax Analysis

## グローバルミニマム課税 に関する FAQ

Authors :

**Jonathan Culver**

Partner

Tel : +852 2852 6683

E-mail : [jculver@deloitte.com.hk](mailto:jculver@deloitte.com.hk)

### 背景

近日、132 の国と課税管轄地は、OECD/G20 の主導する税源浸食と利益移転（BEPS）包括的枠組みに関する国際課税改革のためのパッケージ（以下「二つの柱」）に合意した。2021 年 7 月 10 日、G20 財務相は二つの柱の主要内容への支持を表明した。それぞれの柱のテーマは特定の課題への対応策である。

- 第一の柱は、巨大多国籍企業（グローバル連結売上高が 200 億ユーロを超え、かつ利益率（税引前利益/売上高）が 10%以上の多国籍企業を対象として実施される予定である）に対して、顧客及びユーザーの所在地国での納税を求めるものである。これは、一定の計算式を用いて、各課税管轄地の間で利益を配分することによって実現する。第一の柱は実質的に、対象となる多国籍企業に対して、事業を展開する市場国における一定の税金を納付するよう求めるものである。
- 第二の柱は、一般的に「グローバルミニマム課税」又は「グローバル税源浸食対抗ルール」（GloBE）と呼ばれるルールを構成する重要な部分（本 Tax Analysis の分析の重点でもある）として、15%以上の最低税率を導入するものである。親会社の所在地国の国外にあるグループの構成事業体の利益に対して「最低税率」を下回る実効税率が適用される場合、親会社の所在地国において「最低税率」までの上乗せ（トップアップ）課税が行われる。当該ルールは、年間売上高が 7.5 億ユーロ以上の多国籍企業グループを対象として実施されるため、その適用対象の範囲は、第一の柱より広い。

「グローバルミニマム課税」ルールは、グローバル統一の最低税率を導入することで、課税管轄地間における租税競争の大幅な減少を図るものである。その影響により、グローバル最低税率を下回る実効税率又は財政政策によるインセンティブの大部分が失われる可能性がある。

本 Tax Analysis の目的は「グローバルミニマム課税」ルールに関する FAQ について、概要

的な回答を提供することである。政策の変化が頻繁なテーマであることから、本 Tax Analysis は、掲載日時点での情報のみ反映するものである。

## 1. 「グローバルミニマム課税」ルールはどのように運用されるか

「グローバルミニマム課税」ルールは、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）という3つの主要ルールから構成される。

IIR は UTPR に優先して適用され、IIR が適用できない場合のみ、UTPR が IIR を補完する形式で適用される。IIR と UTPR は、同様の計算方法とルール、及び 15%以上の最低税率が適用される。IIR と UTPR は「グローバル税源浸食対抗ルール」（Global anti-base erosion rule : 「GloBE ルール」）と総称される。

STTR は租税条約の運用に関するルールであり、IIR や UTPR と根本的に異なるものである。STTR により、7.5%~9%の税率が適用され、IIR と UTPR に優先して適用される。ただし、STTR はより適用範囲が狭く、実施する際に弊害を伴う可能性がある。

## 2. 所得合算ルール（IIR）とは

IIR は外国子会社合算税制（CFC）と類似し、その運用上、親会社の所在地国の国内法の管轄に属する。IIR は、親会社の所在地国の国外にあるグループの子会社又は支店の利益に対して適用されるが、親会社の所在地国における親会社の利益には適用されない。

IIR により、多国籍企業グループは課税管轄地ごとに実効税率を計算する（各課税管轄地に存在する全ての子会社又は支店の連結データに基づき、グローバルミニマム課税ルールに従って計算する必要がある）。その際に、15%以上の「最低税率」と比較する必要がある。「最低税率」を下回る実効税率が適用される場合、グループの親会社の所在地国において、「最低税率」までのトップアップ課税が行われる。

## 3. 軽課税支払ルール（UTPR）とは

「軽課税支払ルール（UTPR）」は「グローバルミニマム課税」の2つ目のルールである。IIR は UTPR に優先して適用され、IIR が適用できない場合のみ、UTPR が IIR を補完する形式で適用される。

UTPR が適用されるシナリオの1つとして、多国籍企業グループの親会社の所在地国における実効税率が「最低税率」を下回る場合、親会社の所在地国における親会社の利益に IIR が適用されないことを考慮し、親会社の所在地国以外の課税管轄地域における最低税率までのトップアップ課税が認められることが挙げられる。

UTPR の適用は遅れる可能性があるため、IIR が UTPR に優先して適用される。これにより、税率の低い課税管轄地に位置するグループ会社に一定の猶予を与える可能性がある。

## 4. 租税条約の特典否認ルール（STTR）とは

STTR は租税条約の運用に関するルールであり、特定のクロスボーダーによる支払を対象として、関連者間支払の受領者の所在地国において最低税率未滿で課税される場合、源泉地国における租税条約の特典享受を否認するものである。

IIR や UTPR と比較して、STTR の主な相違点は以下の通りである。

- STTR の運用上、多国籍企業グループの規模による制限を受けない可能性がある（7.5 億ユーロの連結売上高閾値が適用されない可能性がある）。
- STTR は、特定の関連者間支払にのみ適用される。

For more information, please contact :

### JSG Tax team

#### 華北地区

北京

浦野 卓矢

Partner

Tel: +86 10 8512 5524

Email: [turano@deloitte.com.cn](mailto:turano@deloitte.com.cn)

#### 華東地区

上海

板谷 圭一

Partner

Tel: +86 21 6141 1368

Email: [kitaya@deloitte.com.cn](mailto:kitaya@deloitte.com.cn)

#### 川島 智之

Senior Manager

Tel: +86 21 6141 1172

Email: [tomkawashima@deloitte.com.cn](mailto:tomkawashima@deloitte.com.cn)

#### 華南地区

広州

左 迪

Partner

Tel: +86 20 2831 1309

Email: [ezuo@deloitte.com.cn](mailto:ezuo@deloitte.com.cn)

- STTR の運用上、IIR や UTPR と異なる計算方法や税率が適用される。STTR は、支払総額に対して 7.5%~9%の表面税率未満で課税されるクロスボーダーによる支払に適用される。

STTR が適用される場合、課税管轄地は特定の状況下で、関連者間支払に対する租税条約の特典享受を否認し、7.5%~9%の源泉所得税を徴収することができる。STTR は、IIR と UTPR に優先して適用され、STTR に基づき課せられる税金は、IIR 及び UTPR に基づき計算される「グローバルミニマム課税」の金額に算入されるべきである。

STTR は租税条約の運用に関するルールであり、一方の締約国による要請、及び他方の締約国との二国間協定の締結を通じて実施される。なお、主に発展途上国による要請を受けることが予想される。そのため、大型経済体間で締結された租税条約は、STTR から受ける影響が比較的小さいか、全く影響を受けないことが予想される。

#### 5. 当社が事業を展開する国・地域のほとんどが 15%以上の税率が適用される課税管轄地である。当社は「グローバルミニマム課税」から影響を受けるか否か

「グローバルミニマム課税」ルールによりトップアップ課税が行われるか否かは、課税管轄地ごとに算出される実効税率によって決まる。実効税率は、各課税管轄地に存在する全ての子会社又は支店の連結データに基づき計算する必要がある。

各課税管轄地における法定税率は、上述の計算結果に対して一定の関係性を有するものの、決定的な影響を与えることはない。法定税率が 15%以上の課税管轄地においても、「グローバルミニマム課税」の影響について考慮する必要があると考えられる。

「グローバルミニマム課税」ルールの運用は、様々な要因、特に各課税管轄地の国内法における「税務処理と会計処理の差異」に関する規定（例：除外事項・免税規定・租税優遇など）から影響を受ける可能性がある。しかし「グローバルミニマム課税」ルールの適用が確定した場合、それらの国内法の規定は適用されない。

#### 6. 「グローバルミニマム課税」に参加しない課税管轄地が少なからず存在するが、親会社をこれらの課税管轄地に移転することで税負担の軽減を図ることができるか否か

IIR は多国籍企業グループの親会社の所在地国において適用される。親会社の所在地国で IIR が未導入である場合、子会社の所在地国の権限を有する当局が IIR を適用する権限がある。

一部の多国籍企業グループは、その組織構成に起因して、IIR が適用されない可能性がある。例えば、親会社の所在地国で IIR が未導入であり、かつ出資関係において親会社の下に一階層しか存在しない場合、又は多国籍企業グループに属する子会社の所在地国がいずれも IIR が未導入である場合などが挙げられる。

IIR が適用されない場合、UTPR がその補完として適用される。UTPR に関する具体案はまだ策定中である。UTPR の適用は、様々な要因から影響を受けるが、その一例として、UTPR の実施が遅れる可能性が挙げられる。

多国籍企業グループの親会社の移転は、様々な要因に対する勘案を必要とする複雑なテーマである。例外も存在するが「グローバルミニマム課税」ルールの性質上、その適用は親会社の所在地変更から重大な影響を受けることはない。

#### 7. 「グローバルミニマム課税」ルールの適用対象外となる業界が存在するか否か

「グローバルミニマム課税」の適用対象は広範囲に及び、交渉の現状に鑑みて、国際海運業及び特定の条件を満たす一部のファンドが適用対象外となる可能性は高い。

適用対象からの排除は、ケースバイケースによる分析を必要とする。上述を除き、ほとんどの業界は「グローバルミニマム課税」の適用対象の範囲内にある。

また「グローバルミニマム課税」と異なり、第一の柱の適用対象外として想定されているのは、採掘業と監督管理下の金融サービス業などである。

#### 8. 当社は現在、法定の、又は税務当局から与えられた租税優遇を享受している。「グローバルミニマム課税」の実施後に、引き続きこれらの租税優遇から恩恵を得られるか否か

「グローバルミニマム課税」自体は、国内法による租税優遇措置に及ぼす影響も与えない。ただし、租税優遇の恩恵で多国籍企業グループの実効税率が「グローバル最低税率」を下回る場合、トップアップ税額を課されることで、租税優遇措置によってもたらされる恩恵が低下又は消失する可能性がある。

引き続き租税優遇から恩恵を得られるか否かは、租税優遇適用前の実効税率に左右される。一例として、ある課税管轄地に所在するグループ会社の租税優遇適用前の実効税率が 30%、租税優遇適用後の実効税率が 16%、グローバル最低税率が 15%である場合、トップアップ税額を課されることはないことが挙げられる。

一方、租税優遇適用前の実効税率が 16.5%、租税優遇適用後の実効税率が 8.25%、グローバル最低税率が 15%である場合、租税優遇による恩恵のほとんどが失われることになる。

「グローバルミニマム課税」の導入は国内法に直接影響を与えるものではないが、一部の課税管轄地において、ミニマム課税の導入への対応として、国内法を改正することが予想される。その結果、一部の租税優遇措置の廃止、又は国内最低税率の導入に起因する租税優遇措置の無効化が想定される。

## 9. 「グローバルミニマム課税」ルールはいつから発効されるか

「グローバルミニマム課税」ルールは、2023 年に発効される予定である。

理論的には、国内法の整備は、IIR を導入するための唯一の手段である。政治的要因による妨害が生じない場合、2023 年の発効は実現可能である。

UTPR に関するルールはまだ策定中である。IIR と同様、国内法の整備は、UTPR を導入するための唯一の手段である。ただし、UTPR の実施が遅れる可能性があり、その場合、2024 年、2025 年あるいは 2026 年に発効する可能性がある。

STTR は租税条約の運用に関するルールであり、一定の状況下における租税条約の特典の否認を認めるものである。それにより、租税条約の運用に影響を与える可能性がある。STTR を導入するためには、多国間条約の締結が必要となる。このような多国間条約と枠組協定の策定は比較的迅速に完成できるが、実務上、各課税管轄地における国内法の整備と批准に数年を要し、その結果、STTR の導入が遅れることも想定される。例えば、一部の国で OECD による BEPS プロジェクトにおける一部の最低基準の運用に関する多国間条約への批准が遅れていることが挙げられる。

そのため、「グローバルミニマム課税」ルールを 2023 年に発効させるためには、各国の政治的努力が必要となることが想定される。

## 10. 当グループは複数の課税管轄地に損金算入可能な欠損を有しているが、それらの欠損は、グローバルミニマム課税上、損金算入できるか否か

グローバルミニマム課税の導入前に発生した欠損は、損金算入が認められるか、どのように認識すべきかについては、更なる明確化が待たれる。特に、欠損の繰越期限の有無・営業損失に限定されるか否か・国内法とグループミニマム課税ルールのどちらを適用して損金算入可能な欠損を計算すべきかについて確認が必要である。

国内法に基づき計算した損金算入可能な欠損が「グローバルミニマム課税」ルールでは認められない場合、グループがトップアップ税額を課されることで、欠損の損金算入によってもたらされる恩恵が低下又は消失する可能性がある。

## 11. 当グループの親会社の所在地国で CFC ルールが導入済みであるが、IIR は適用されるか

IIR は CFC ルールと類似した運用であるが、IIR は運用上の制限が少ないため、CFC ルールよりもその適用範囲が広い。IIR は、課税管轄地におけるグループの経済的な実質・事業活動に関係なく適用される。ただし、IIR の運用上、実質的な事業活動に関連する費用を所得から除外することができ、その金額は、有形資産と賃金・給与の帳簿価額の 5%以上（5 年間の過渡期にある場合、7.5%以上）と想定される。

既に CFC ルールの影響下である場合においても、グループは IIR から重大な影響を受ける可能性がある。

## 12. 当グループは米国に親会社を置くグループ会社であり、すでに米国外軽課税無形資産所得（GILTI）税制の影響下であるが、IIR からも影響を受けるか否か

GILTI 税制と IIR の相互影響については、更なる明確化が待たれる。一般的に「グローバルミニマム課税」ルールは、米国に親会社を置く多国籍企業グループに対する GILTI 税制と IIR の二重適用を避けるように、IIR と GILTI 税制の共存に関するテクニカル上の検討を推進することが想定される。これは、複雑な課題であるため、米国にある親会社は慎重に検討する必要がある。

また「グローバルミニマム課税」ルールを参考に、国内法にミニマム課税ルールを導入し、該当の国に投資する多国籍企業に対して適用する課税管轄地が少なからず存在することが想定される。その結果、これらの課税管轄地は、国内で活動する多国籍企業に対して、親会社の所在地国で納付すべき税金を国内で徴収することが可能となる。国内法に導入されるこれらのミニマム課税ルールに、米国に親会社を置くグループを対象とする例外規定が設けられていない場合、これらのグループは、米国における GILTI 税制とその他の課税管轄地の国内法における「ミニマム課税」ルールの両方から影響を受ける可能性がある。

レポートは「Global Tax System Reshaping 2.0 Series」を通じて、グローバル税制の重大な変革に関する最新情報、及び多国籍企業への潜在的な影響に関する分析を提供しております。より詳しい情報をご希望の場合には、お気軽にご連絡ください。

Tax Analysis is published for the clients and professionals of the Hong Kong and Chinese Mainland offices of Deloitte China. The contents are of a general nature only. Readers are advised to consult their tax advisors before acting on any information contained in this newsletter. For more information or advice, please contact:

#### **Deloitte China Tax Managing Partner**

##### **Victor Li**

Partner

Tel : +86 755 3353 8113

Fax : +86 755 8246 3222

Email : [vicli@deloitte.com.cn](mailto:vicli@deloitte.com.cn)

#### **Northern China**

##### **Xiao Li Huang**

Partner

Tel : +86 10 8520 7707

Fax : +86 10 6508 8781

Email : [xiaoli Huang@deloitte.com.cn](mailto:xiaoli Huang@deloitte.com.cn)

#### **Eastern China**

##### **Maria Liang**

Partner

Tel : +86 21 6141 1059

Fax : +86 21 6335 0003

Email : [mliang@deloitte.com.cn](mailto:mliang@deloitte.com.cn)

#### **Southern China**

##### **Jennifer Zhang**

Partner

Tel : +86 20 2885 8608

Fax : +86 20 3888 0115

Email : [jenzhang@deloitte.com.cn](mailto:jenzhang@deloitte.com.cn)

#### **Western China**

##### **Frank Tang**

Partner

Tel : +86 23 8823 1208

Fax : +86 22 8312 6099

Email : [ftang@deloitte.com.cn](mailto:ftang@deloitte.com.cn)

#### **About the Deloitte China National Tax Technical Centre**

The Deloitte China National Tax Technical Centre ("NTC") was established in 2006 to continuously improve the quality of Deloitte China's tax services, to better serve the clients, and to help Deloitte China's tax team excel. The Deloitte China NTC prepares and publishes "Tax Analysis", etc. These publications include introduction and commentaries on newly issued tax legislations, regulations and circulars from technical perspectives. The Deloitte China NTC also conducts research studies and analysis and provides professional opinions on ambiguous and complex issues. For more information, please contact:

#### **National Tax Technical Centre**

Email : [ntc@deloitte.com.cn](mailto:ntc@deloitte.com.cn)

#### **Managing Partner/Northern China**

##### **Julie Zhang**

Partner

Tel : +86 10 8520 7511

Fax : +86 10 8518 1326

Email : [juliezhang@deloitte.com.cn](mailto:juliezhang@deloitte.com.cn)

#### **Eastern China**

##### **Kevin Zhu**

Partner

Tel : +86 21 6141 1262

Fax : +86 21 6335 0003

Email : [kzhu@deloitte.com.cn](mailto:kzhu@deloitte.com.cn)

#### **Western China**

##### **Tony Zhang**

Partner

Tel : +86 28 6789 8008

Fax : +86 28 6317 3500

Email : [tonzhang@deloitte.com.cn](mailto:tonzhang@deloitte.com.cn)

#### **Southern China (Mainland)**

##### **German Cheung**

Director

Tel : +86 20 2831 1369

Fax : +86 20 3888 0121

Email : [gercheung@deloitte.com.cn](mailto:gercheung@deloitte.com.cn)

#### **Southern China (Hong Kong)**

##### **Doris Chik**

Director

Tel : +852 2852 6608

Fax : +852 2851 8005

Email : [dchik@deloitte.com.hk](mailto:dchik@deloitte.com.hk)

If you prefer to receive future issues by soft copy or update us with your new correspondence details, please notify [cimchina@deloitte.com.hk](mailto:cimchina@deloitte.com.hk)

## デロイトについて

Deloitte (デロイト) とは、デロイトトウシュートマツリミテッド (「DTTL」)、そのグローバルネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびそれらの関係法人 (総称して「デロイトネットワーク」) のひとつ又は複数指します。DTTL (又は「Deloitte Global」) ならびに各メンバーファームおよび関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体であり、第三者に関して相互に義務を課し又は拘束させることはありません。DTTL および DTTL の各メンバーファームならびに関係法人は、自らの作為および不作為についてのみ責任を負い、互いに他のファーム又は関係法人の作為および不作為について責任を負うものではありません。DTTL はクライアントへのサービス提供を行います。詳細は、[www.deloitte.com/cn/about](http://www.deloitte.com/cn/about) をご覧ください。

デロイトは世界で最大級のプロフェッショナルファームの一つであり、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー、リスクアドバイザー、税務及びこれらに関連するサービスをクライアントに提供しています。デロイトは世界における 150 を超える国・地域のグローバルネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびそれらの関係法人 (総称して「デロイトネットワーク」) を通じて、フォーチュングローバル 500 の約 80% の企業にプロフェッショナルサービスを提供しています。約 312,000 名のプロフェッショナルからなるデロイトの詳細については、[www.deloitte.com/cn/about](http://www.deloitte.com/cn/about) をご覧ください。

デロイト アジア パシフィック リミテッドは DTTL のメンバーファームであり、保証有限責任会社です。デロイト アジア パシフィック リミテッドのメンバーおよびそれらの関係法人は、それぞれ法的に独立した別個の組織体であり、アジア パシフィックにおける 100 を超える都市 (オークランド、バンコク、北京、ハノイ、香港、ジャカルタ、クアラルンプール、マニラ、メルボルン、大阪、ソウル、上海、シンガポール、シドニー、台北、東京を含む) にてサービスを提供しています。

デロイトは 1917 年に初めて上海に事務所を設立しました。現在、デロイト中国は中国現地の企業、中国における多国籍企業及び高成長企業に、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー、リスクアドバイザー、税務及びこれらに関連するサービスを提供しています。デロイトは中国の会計基準、税制及びプロフェッショナルの育成に多大な貢献をしてきました。デロイト中国は中国本土で設立されたプロフェッショナルサービスファームであり、デロイト中国のパートナーが所有しています。デロイトの中国マーケットでの成果に関する多くの情報は、デロイト中国のソーシャルメディア([www2.deloitte.com/cn/zh/social-media](http://www2.deloitte.com/cn/zh/social-media)) からご覧いただけます。

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、DTTL、そのグローバルネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびそれらの関係法人 (総称して「デロイトネットワーク」) のいずれも、これにより専門的なアドバイス又はサービスを提供するものではありません。貴社の財務又は事業に影響を与える可能性のある意思決定をし、或いは何らかの行動をとる前に、プロフェッショナルのアドバイスを受けることをご提案いたします。

本資料における情報の真実性或いは完全性に対し、我々はいかなる (明示的或いは暗示的) 言及、保証と承諾をしないものとします。いかなる DTTL、そのメンバーファーム、関係法人、従業員又は代理者は本資料に依拠することにより生じた如何なる直接的又は間接的な損失に対しては責任を負いません。DTTL ならびに各メンバーファームおよび関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。

© 2021. For information, contact Deloitte China.