

Japan Tax Newsletter

デロイト トーマツ 税理士法人

2024 年 1 月 9 日

OECD による第 2 の柱（グローバル・ミニマム課税）に関する追加のガイダンスの公表について（2023 年 12 月 18 日）

Executive Summary

- 2023 年 12 月 18 日、OECD は、第 2 の柱（グローバル・ミニマム課税）に関する追加的な執行ガイダンスを公表した。
- この執行ガイダンスでは、原則的な GloBE ルールと移行期間 CbCR セーフ・ハーバーに関して、補足や明確化が示されている。
- OECD は、今後も継続的にガイダンスを公表することとしており、2024 年前半には、制度の詳細に関する更なる執行ガイダンスを公表することを予定している。

1. 概要

2023 年 12 月 18 日、OECD/G20 の BEPS に関する包摂的枠組み（以下「BEPS 包摂的枠組み」）は、追加的な執行ガイダンスとして「[Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules \(Pillar Two\), December 2023](#)」（OECD ウェブサイト（英語））」（以下「2023 年 12 月 AG」又は「AG」）を公表した。

2023 年 12 月 AG の公表は、2021 年 12 月のモデルルールの公表と 2022 年 3 月のコメントリーの公表、2022 年 12 月に公表されたセーフ・ハーバーとペナルティ減免に関する文書（以下「2022 年 SH 文書」）、2023 年 2 月に公表された執行ガイダンス（以下「2023 年 2 月 AG」）、2023 年 7 月に公表された執行ガイダンス（以下「2023 年 7 月 AG」）に続くものである。新たに公表された AG は、今後公表される予定のコメントリーの改訂版に組み込まれることが予定されている。

第 2 の柱は、2 つの連動する国内ルール（GloBE ルール）によって構成されている。所得合算ルール（Income Inclusion Rule：以下「IIR」）は、多国籍企業（Multinational Enterprise：以下「MNE」）グループを構成する子会社等の所在する国・地域における実効税率が 15% を下回る場合に、親会社の所在地国でトップアップ税を課す仕組みである。軽減課税所得ルール（Undertaxed Profits Rule：以下「UTPR」）は、IIR 又は適格国内ミニマムトップアップ課税（Qualified Domestic Minimum Top-up Tax：以下「QDMTT」）のもとで課税が行われない限定的な状況において適用される。QDMTT によって最低税率相当まで課税が行われた場合には、その税額を他国からの IIR や UTPR 課税上で計算された税額から控除することが認められる。QDMTT はまた、一定の条件を満たせばセーフ・ハーバーとして機能し、他国における IIR や UTPR の適用を排除することができる。

本ニュースレターでは、2023 年 12 月 AG の要点を説明する。2023 年 12 月 AG では、モデルルール、コメントリー及び執行ガイダンス（以下「GloBE ルール」又は「モデルルール」）において規定される原則的な GloBE ルールと、2022 年 SH 文書によって導入された移行期間 CbCR セーフ・ハーバーの両方に関するガイダンスが示されている。移行期間 CbCR セーフ・ハーバーは、

MNEグループの一定の国別報告事項（以下「適格CbCR」）に記載された国別の収入金額や税引前当期利益の額及び適格財務諸表に含まれる税金費用を用いてその計算を行うものである。

2. 移行期間 CbCR セーフ・ハーバーに用いられる適格財務諸表におけるパーチェス会計による処理（1.3）

(1) 背景

AGによれば、構成会社等を買収した場合、MNEグループに適用される財務会計基準において、次のいずれかの方法により当該構成会社等の資産・負債の帳簿価額についてパーチェス会計による処理（以下「PPA調整」）が行われる。

- (i) MNEグループの連結財務諸表に計上
- (ii) 連結財務諸表の作成に使用される各構成会社等の財務データ（いわゆる連結パッケージ）に計上
- (iii) 各構成会社等の個別財務諸表に直接計上（いわゆるプッシュダウン会計が適用される場合）

(2) PPA調整を含む財務諸表の使用が許容されるか

AG第1.3項では、移行期間CbCRセーフ・ハーバーの適用上、一定の状況下でPPA調整を含む財務諸表を用いて税引前当期利益の額を計算することができることとされている。PPA調整が構成会社等の連結パッケージ又は個別財務諸表に含まれている場合には、次の1)一貫性のある報告要件を満たし、かつ、2)のれんの減損調整を行うのであれば、その連結パッケージ又は個別財務諸表は適格財務諸表とみなされる。

1) 一貫性のある報告要件

MNEグループは、2022年12月31日後に開始する対象会計年度において、継続してPPA調整を加えた連結パッケージ又は個別財務諸表に基づくCbCRを提出していることが必要とされる。

2) のれんの減損に係る調整

MNEグループは、2021年11月30日後に行われた企業結合により生じた「のれん」に係る減損損失を税引前当期利益の額に足し戻すことが求められる（ただし、簡易実効税率要件においては、当該のれんの減損に伴って繰延税金負債の取崩しや繰延税金資産の認識・増加が行われていない場合に限る）。

3. 移行期間 CbCR セーフ・ハーバーの適用に関する追加ガイダンス

(1) 判定対象国（2.2）

AG第2.2項では、同一国に所在する構成会社等、単独の共同支配会社等（JV）及びJVグループは、移行期間CbCRセーフ・ハーバーの適用上、別々に判定することが明確化されている。例えば、あるMNEグループに属する10社の構成会社等と2つの異なるJVグループがA国に所在する場合、そのMNEグループは、移行期間CbCRセーフ・ハーバーの適用上、A国に3つの判定対象国を有することになる。

(2) 適格財務諸表（2.3）

AG第2.3項では、移行期間CbCRセーフ・ハーバーの適用における「適格財務諸表」の定義が修正・拡大されている。

1) データの一貫性（2.3.1）

■ 同一の会社等に係るデータソースの一貫性

AGでは、一貫した財務データを用いて一つの会社等又は恒久的施設（Permanent Establishment：以下「PE」）の適格CbCRを作成しなければならないことが明確化されている。具体的には、セーフ・ハーバーの計算を行うために使用される会社等・PEのデータは、全て同一の適格財務諸表から取得されたものでなければならない。この一貫性要件を満たすためには、(i)最終親会社の連結財務諸表の作成に使用される財務データ又は(ii)個別財務諸表（AGにおいて規定された要件を満たす場合）のいずれかを使用しなければならない。

同一の会社等・PEに対して異なるデータソースを使用している場合には、当該会社等・PEが所在する国・地域について移行期間CbCRセーフ・ハーバーの適用は認められないことが明確化されている。

■ 移行期間CbCRセーフ・ハーバーに直接関係しないCbCR記載事項に係るデータソース

税務当局に提出するCbCRの記載事項のうち、移行期間CbCRセーフ・ハーバーの適用に直接関係しないものについては、関連するCbCRルールにおいて認められているデータソースを用いて当該CbCRを作成することができる。

■ 同一国内のデータソースの一貫性

同一の国・地域に所在する全ての会社等は、同じ種類の適格財務諸表を用いて移行期間 CbCR セーフ・ハーバーの計算を行う必要がある。すなわち、同一の国・地域に所在する全ての会社等について、原則として次のいずれかの財務データを統一して使用しなければならない。

- ① 最終親会社等（Ultimate Parent Entity：以下「UPE」）の連結財務諸表の作成に使用される財務データ
- ② 特定財務会計基準（Acceptable Financial Accounting Standard）又は承認された財務会計基準（Authorised Financial Accounting Standard）に基づいて作成された各構成会社等の個別財務諸表（当該財務諸表に含まれる情報が当該財務会計基準に準拠して維持され、かつ、信頼性がある場合に限り）

■ NMCE と PE に係るデータソース

ある国・地域の構成会社等が、非重要構成会社（Non-Material Constituent Entity：以下「NMCE」）又は PE を含む場合には、例外が適用される。この場合、GloBE ルールのコメントリー又は合意された執行ガイダンスにおいて特に認められているデータソースに基づき、移行期間 CbCR セーフ・ハーバーを計算することが許容される。この例外が適用される場合を除いて、同一の国・地域の全ての会社等（NMCE と PE を除く）について同じ種類の適格財務諸表を使用しなかった場合には、当該国・地域について移行期間 CbCR セーフ・ハーバーの適用は認められないこととされる。

■ 適格財務諸表と法定財務諸表との関係

AG では、適格財務諸表と法定財務諸表との関係が明確化されている。すなわち、構成会社等の個別財務諸表が特定財務会計基準又は承認された財務会計基準に従って作成されており、その情報が当該財務会計基準に準拠して維持され、かつ信頼性がある限り、当該財務諸表は適格財務諸表に該当することとされており、その個別財務諸表が法定開示目的で作成されたか、その他の規制上の目的で作成されたかは問われない。

2) 異なる財務会計基準の使用（2.3.2）

AG では、適格 CbCR において国・地域ごとに異なる適格財務諸表をデータソースとして用いることができることが明らかにされている。したがって、例えば、ある国・地域については UPE の連結財務諸表の作成に使用される財務データに基づいて CbCR を作成し、他の国・地域については現地財務会計基準のデータに基づいて CbCR を作成することが認められる。

3) 適格財務諸表への調整（2.3.3）

2022 年 SH 文書では、モデルルール第 3.1.2 条が参照されており、状況によっては構成会社等の財務諸表の調整が必要であると捉えられるような表現となっていたが、今回の AG においては、この第 3.1.2 条への参照が削除されたうえで、移行期間 CbCR セーフ・ハーバーの適用上、適格財務諸表から得たデータに対して、原則的な GloBE ルールに沿って調整を行うことができるかどうか明確化されている（例：期末の移転価格調整）。すなわち、適格財務諸表に含まれるデータに対しては、原則的な GloBE ルールに基づく調整を含め、いかなる調整も行うことはできないこととされた。唯一の例外は、GloBE ルールのコメントリー又は合意された執行ガイダンスにおいて明示的に調整が求められている場合である。

4) CbCR の提出を要求されない MNE グループ（2.3.4）

AG では、MNE グループが CbCR の作成及び提出義務を負わないものの、GloBE ルールの適用を受けるシナリオに対応している。これは、CbCR と GloBE における収入閾値の適用の違いから生じる場合もあれば、他の事項から生じる場合もある。例えば、米国では、IRS Notice 2018-31 に従って「specified national security contractor」として指定された会社等は、包括的な CbCR の提出が免除される。AG では、UPE 所在地国の法令に従って CbCR を提出する義務がない場合であっても、移行期間 CbCR セーフ・ハーバーの適用を受けるために、CbCR を作成し、GloBE 情報申告書と併せて提出することができることが明確化されている。すなわち、仮に CbCR の提出義務があったとしたならば使用されたであろう適格財務諸表のデータに基づいて GloBE 情報申告書のセクション 2.2.1.3(a)を完成させることにより、移行期間 CbCR セーフ・ハーバーの適用を受けることができる。

5) PE の適格財務諸表（2.3.5）

PE については、その適格財務諸表が作成されている場合には、当該財務諸表を用いて移行期間 CbCR セーフ・ハーバーの計算を行う必要がある。しかし、そのような財務諸表が作成されていない場合には、財務報告、規制、税務申告又は内部管理会計の目的のために作成された個別財務諸表を用いて、その本店の収入金額及び税引前当期利益の額のうちその PE に帰属する部分を決定することができることが明確化された（OECD BEPS 行動 13 最終報告書を参照）。

(3) 簡易実効税率要件（2.4）

1) 簡易対象租税の定義の明確化（2.4.1）

AG では、移行期間 CbCR セーフ・ハーバーに係る簡易実効税率の計算上、適格財務諸表における前年度の法人税等の額に係る調整によって計上された対象租税の額が「簡易対象租税」に含まれることが明確化されている（ただし、不確実な税務処理に係る対象租税の額が当該調整に含まれる場合には、当該対象租税の額を除外することが必要とされる）。

2) PE、CFC 及びハイブリッド事業体の所得に係る対象租税 (2.4.2)

2023 年 12 月 AG では、移行期間 CbCR セーフ・ハーバーと原則的な GloBE ルールとの間で、外国関係会社 (Controlled Foreign Company : 以下「CFC」)、ハイブリッド事業体及び PE に係る税の取扱いが異なることから生じる多くの問題に対応している。

第一に、PE の所得に対して PE 所在地国で課された税は、移行期間 CbCR セーフ・ハーバーに係る簡易実効税率の計算上、PE の簡易対象租税にのみ含まれ、その本店の簡易対象租税には含まれないことが明確化された。

第二に、CFC、ハイブリッド事業体及び PE が移行期間 CbCR セーフ・ハーバーの適用を受けない国・地域に所在する場合において、その CFC、ハイブリッド事業体及び PE の所得に対して課された税をその会社等の所有者又は本店が支払ったときは、原則的な GloBE ルールに係る調整後対象租税額の計算上、当該税が「被配分当期対象租税額」としてその CFC、ハイブリッド事業体及び PE に配分されると同時に、移行期間 CbCR セーフ・ハーバーの適用上、その所有者又は本店の所在地国に係る簡易実効税率の計算においても、当該税を簡易対象租税の額に含めることができる。

(4) 通常利益要件 (2.5)

通常利益要件に係る実質ベース所得除外額は、その対象会計年度に適用される経過的割合 (すなわち 2024 年の給与については 9.8%、有形資産については 7.8%) を適用して算出されるべきであることが明確化された。

(5) 移行期間 CbCR セーフ・ハーバーにおけるハイブリッド裁定取決めの取扱い (2.6)

2023 年 12 月 AG では、移行期間 CbCR セーフ・ハーバーの適用を受けるために、財務データのソースの差異 (現地財務諸表 vs 親会社の連結財務諸表) 又は税務処理と会計処理の差異のいずれかを利用した租税回避取引に対する懸念が示されている。このような取引においては、通常、移行期間 CbCR セーフ・ハーバーの適用を受けるために、損益や租税を二重に会計処理することができるような取決めが利用される。

したがって、2022 年 12 月 15 日 (2022 年 SH 文書の公表日) 後に締結されたハイブリッド裁定取決めによって移行期間 CbCR セーフ・ハーバーに係る要件を満たすこととなる場合には、移行期間 CbCR セーフ・ハーバーの適用が制限される。

ハイブリッド裁定取決めとは、(i)損金算入／益金不算入取決め、(ii)二重損金算入取決め、(iii)税の二重認識取決めのいずれかとされており、ある国・地域において移行期間 CbCR セーフ・ハーバーの適用を受けることができるか否かを決定するためには、2022 年 12 月 15 日後に締結されたこれらのハイブリッド裁定取決めに関して、その国・地域の税引前当期利益の額又は税金費用に一定の調整を加えることとされている。

具体的には、その国・地域のセーフ・ハーバーの計算は、次のように調整されなければならない。

- 税引前当期利益の額から、損金算入／益金不算入取決め又は二重損金算入取決めによって生じた費用又は損失を除外
- 税金費用から、税の二重認識取決めによって生じたものを除外

最後に、AG では、「移行期間 CbCR セーフ・ハーバーの文脈以外で GloBE ルールの適用に影響を与える可能性のあるハイブリッド裁定取決め (本ガイダンスで取り上げられているものを含む) について、更なるガイダンスを提供する予定であるとしている。

4. GloBE ルールの適用に関するガイダンス

(1) 収入閾値 (3.1)

GloBE ルールは、連結総収入金額が 7 億 5,000 万ユーロ以上の MNE グループに適用される (モデルルール第 1.1 条)。AG では、この「総収入金額」の範囲について更なるガイダンスが提供されている。総収入金額には、UPE の連結財務諸表の損益計算書に計上される「商品の引渡し又は生産、役務の提供その他の MNE グループの通常の活動過程で生じる経済的便益の流入」が含まれる。総収入金額は、関連する財務会計基準に従って決定されなければならない。割引、返品及び引当金の相殺を認める場合もあるが、いずれにしても売上原価及びその他の営業費用を控除する前の金額とされている。連結財務諸表の損益計算書において異なる種類の収入が別々に表示されている場合、総収入金額の決定においてはそれらを合算しなければならない。

MNE グループの通常の活動以外の活動から生じる付随的な利息収入は、総収入金額に含まれない。ただし、通常の活動の一環として顧客に対する貸付けを行い、その受取利息を損益計算書に収入として計上している場合には、当該利息は総収入金額に含まれる。

総収入金額には、UPE の連結財務諸表の損益計算書に反映される投資から生じる実現・未実現損益及び特別項目・非経常項目として表示される損益も含まれる。連結財務諸表において投資損失と投資利益とがグロス表示されている場合には、相殺後の金額を含めることができる。

金融会社等がその取引金額を財務諸表にグロス計上していない場合には、UPE の財務会計基準上、総収入金額に類似していると考えられる金額（例えば「Net banking product」又は「Net revenues」）を用いることとされている。

(2) 会計年度の不マッチ (3.2)

UPE の会計年度と他の構成会社等の会計年度との間に差異がある場合には、UPE の連結財務諸表で採用されているアプローチに従うこととされている。同様に、MNE グループの対象会計年度と課税期間との間に差異がある場合には、UPE の連結財務諸表で用いられているアプローチを適用して当該対象会計年度における調整後対象租税額を決定しなければならない。

5. ブレンド CFC 税制に基づく税の配分に関する追加ガイダンス

2023 年 2 月 AG では、一定の「配分基準額」に基づく計算式を用いて、ブレンド CFC 税（米国の法人税制における GILTI (Global Intangible Low-Taxed Income) 制度による課税額等）を配分する方法が示された。今回の AG では、更なる指針が示されており、一つの国において複数の実効税率が計算される場合（例えば、投資会社等の実効税率を他の構成会社等とは区別して計算する必要がある場合など）、配分基準額はその会社等が属するブレンディング・グループに適用される実効税率を用いて計算することが明確化された。

また、その国の実効税率について原則的な計算が求められない場合における配分基準額の計算方法についても指針が示されている。例えば、移行期間 CbCR セーフ・ハーバーを選択した国・地域については、簡易実効税率を用いて配分基準額を計算することとされている。さらに、構成会社等や JV に該当しないグループ外部の会社等に対するブレンド CFC 税の配分に関しても指針が示されている。

6. 会計年度が短い場合における申告期限の特例

会計年度が短い場合における GloBE 情報申告書等の提出期限は、2026 年 6 月 30 日（通常の会計年度を持つ MNE グループにとっての最も早い提出日）より前にはならないことが明らかにされている。

7. おわりに

BEPS 包摂的枠組みは、今後も継続的にガイダンスを公表することとしており、2024 年前半には、取戻繰延税金負債や法人税等調整額に係る被配分当期対象租税額等に関する更なる執行ガイダンスが公表されていく見通しとなっている。さらに、必要に応じて追加的な租税回避防止規則も公表されることが予定されている。制度の詳細についてはまだ多くの不確定要素が残っており、2024 年 1 月 1 日から第 2 の柱の適用を受ける MNE グループにとって、これらのガイダンスが速やかに公表されることが期待される。

BEPS 包摂的枠組みはまた、ルールの解釈について（税務当局間を含む）見解の相違が生じた場合における紛争解決メカニズムについても、引き続き取り組んでいくこととしている。

（東京事務所 山形 創一郎、秋田 二郎）



デジタル課税トピックス

今後の動向が注目されるデジタル課税について、OECD・G20を含む最新情報を掲載しています。

www.deloitte.com/jp/tax-digital-topics



過去のニュースレター

過去に発行されたニュースレターは、下記のウェブサイトをご覧ください。

www.deloitte.com/jp/tax/nl/japan

問い合わせ

デロイト トーマツ 税理士法人

東京事務所

所在地 〒100-8362 東京都千代田区丸の内 3-2-3
丸の内二重橋ビルディング

Tel 03-6213-3800 (代)

大阪事務所

所在地 〒541-0042 大阪府大阪市中央区今橋 4-1-1
淀屋橋三井ビルディング 5 階

Tel 06-4560-8000 (代)

名古屋事務所

所在地 〒450-8503 愛知県名古屋市中村区名駅 1-1-1
JP タワー名古屋 37 階

Tel 052-565-5533 (代)

email tax.cs@tohmatu.co.jp

会社概要 www.deloitte.com/jp/tax

税務サービス www.deloitte.com/jp/tax-services

令和 6 年度税制改正トピックス www.deloitte.com/jp/tax/tax-reform

デロイト トーマツ グループは、日本におけるデロイト アジア パシフィック リミテッドおよびデロイト ネットワークのメンバーであるデロイト トーマツ 合同会社ならびにそのグループ法人（有限責任監査法人 トーマツ、デロイト トーマツ リスクアドバイザー 合同会社、デロイト トーマツ コンサルティング 合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー 合同会社、デロイト トーマツ 税理士 法人、DT 弁護士 法人およびデロイト トーマツ グループ 合同会社を含む）の総称です。デロイト トーマツ グループは、日本で最大級のプロフェッショナル グループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスクアドバイザー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー、税務、法務等を提供しています。また、国内約 30 都市に約 2 万人の専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト、www.deloitte.com/jp をご覧ください。

Deloitte（デロイト）とは、デロイト トウシュ トーマツ 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 フォーム 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”）のひとつまたは複数 を指します。DTTL（または“Deloitte Global”）ならびに各メンバー フォーム 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また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 フォーム ならびに関係法人は、自らの作および不作為についてのみ責任を負い、互いに他のフォーム または関係法人の作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せん。詳細は www.deloitte.com/jp/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 フォーム 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、ベンガルール、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、ムンバイ、ニューデリー、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。

Deloitte（デロイト）は、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・法務などに関連する最先端のサービスを、Fortune Global 500® の約 9 割の企業や多数のプライベート（非公開）企業を含むクライアントに提供しています。デロイトは、資本市場に対する社会的な信頼を高め、クライアントの変革と繁栄を促し、より豊かな経済、公正な社会、持続可能な世界の実現に向けて自ら率先して取り組むことを通じて、計測可能で継続性のある成果をもたらすプロフェッショナルの集団です。デロイトは、創設以来 175 年余りの歴史を有し、150 を超える国・地域にわたって活動を展開しています。“Making an impact that matters”をパーパス（存在理由）として標榜するデロイトの 45 万人超の人材の活動の詳細については、www.deloitte.com をご覧ください。

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての現時点における一般的な解釈について述べたものです。デロイト ネットワークは、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う前に、必ず資格のある専門家のアドバイスを受ける必要があります。また本資料中における意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイト ネットワークの公式見解ではありません。デロイト ネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2024. For information, contact Deloitte Tohmatsu Group.

