

Japan Tax Newsletter

デロイト トーマツ 税理士法人

2024 年 7 月 3 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等の公表について（2024 年 6 月 17 日）

Executive Summary

- 2024 年 6 月 17 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とともに適格ルールの経過的認定に関する Q & A を公表した
- 執行ガイダンスでは、以下の 6 つの領域にわたり、ルールの簡素化や明確化が示された
 - (1) 取戻繰延税金負債の簡素化
 - (2) GloBE ルールと会計との簿価の相違
 - (3) 当期税金の配分に関する追加ガイダンス
 - (4) 繰延税金の配分に関する追加ガイダンス
 - (5) 導管会社やハイブリッド事業体の取扱い
 - (6) 証券化ビークルの取扱い
- 適格ルールの経過的認定に関する Q & A では、どの国が適格ルールを有しているかを暫定的に評価するための合意された簡易手続が示されている

1. 概要

2024 年 6 月 17 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 \(Pillar Two\), June 2024 \(oecd.org\)](#)」（OECD ウェブサイト（英語））（以下「2024 年 6 月 AG」又は「AG」）を公表した。また、同時に適格ルールの経過的認定に関する Q & A「[Questions and Answers on the Qualified Status under the Global Minimum Tax \(oecd.org\)](#)」（OECD ウェブサイト（英語））も公表している。

今回公表された 2024 年 6 月 AG は、2021 年 12 月のモデルルール、2022 年 3 月のコメントリー、2022 年 12 月のセーフ・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 月の執行ガイダンス（以下「2023 年 2 月 AG」）、2023 年 7 月の執行ガイダンス（以下「2023 年 7 月 AG」）及び 2023 年 12 月の執行ガイダンス（以下「2023 年 12 月 AG」）の公表に続くものであり、執行ガイダンスとしては 4 番目に公表されたものとなる。2024 年 6 月 AG は、今後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。また追加的な例示については、OECD の計算例文書に組み込まれる予定である。

第 2 の柱は、年間総収入金額が 7 億 5,000 万ユーロ以上の多国籍企業（Multinational Enterprise：以下「MNE」）グループに適用され、各国ごとに最低税率 15%の課税を確保するという仕組みであり、以下のルールで構成されている。

- 所得合算ルール（Income Inclusion Rule：以下「IIR」）：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、親会社等の所在地国でトップアップ税を課す仕組み
- 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」）：MNE グループに属する会社等について、その所在地国における実効税率が最低税率を下回る場合に、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仕組み
- 軽課税所得ルール（Undertaxed Profits Rule：以下「UTPR」）：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相当に至るまで課税する仕組み（IIR 又は 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。）

本ニュースレターでは、2024 年 6 月 AG の要点及び適格ルールの経過的認定に関する Q & A の概要を説明する。2024 年 6 月 AG では、(1) 取戻繰延税金負債の簡素化、(2) GloBE ルールと会計との簿価の相違、(3) 当期税金の配分に関する追加ガイダンス、(4) 繰延税金の配分に関する追加ガイダンス、(5) 導管会社やハイブリッド事業体の取扱い及び (6) 証券化ビークルの取扱いの 6 つの領域につき簡素化や明確化等が示されている。

また、適格ルールの経過的認定に関する Q & A では、どの国が適格ルールを有しているかを暫定的に評価するために BEPS 包括的枠組みによって合意された簡易手続きが示されている。

2. 2024 年 6 月 AG の要点

(1) 取戻繰延税金負債の簡素化（DTL recapture）

繰延税金負債（以下「DTL」）を計上した場合には、通常、その計上した対象会計年度において繰延対象租税額（調整後対象租税額）を認識することとなるが、DTL のリキャプチャー・ルールが適用される場合には、5 対象会計年度を経てもなお取り崩されない一定の DTL（例えば無形固定資産等に係る DTL）については、その DTL は過大に計上されたものであったとして、その過去対象会計年度に対する再計算国別国際最低課税額の計算により調整を行うこととなる。しかし、本ルールについては、DTL を項目ごとに管理する必要がある場合には、その事務負担が懸念されていた。

2024 年 6 月 AG によれば、実務上どのようにリキャプチャー・ルールを適用・管理するかについて、項目ごとにトラッキングする方法に加えて、次のアプローチが示されている。

- 総勘定元帳（GL）勘定ベースでのトラッキング（General Ledger account basis）
- 集約 DTL カテゴリーベースでのトラッキング（aggregate DTL category basis）：より簡素化したアプローチであり、同じ貸借対照表（BS）勘定又はサブ BS 勘定に属する 2 以上の GL 勘定で構成されるカテゴリーを基礎とするもの

なお、非償却無形固定資産（のれんを含む）、会計上の耐用年数が 5 年を超える無形固定資産、関係会社の債権・債務、資産・負債の耐用年数の異なる時点で繰延税金資産（純額）又は DTL（純額）ポジションとなるようなスウィング勘定（swinging accounts）などは、GL 勘定ベースでのみ集約することが認められ、別の GL 勘定とは集約することができない。

また、通常、繰延税金資産のみが生じる GL 勘定は、集約 DTL のカテゴリーに含めることはできない。一方、有形固定資産に係る DTL などリキャプチャー対象から除外されるものが GL 勘定又は集約 DTL に含まれている場合には、リキャプチャー・ルールの対象になることが示されている。

集約 DTL カテゴリーとして管理する DTL については、デフォルトとして後入先出（LIFO）法によりその解消額を計算することとされるが、一定の状況下においては先入先出（FIFO）法も選択可能とされる。集約 DTL カテゴリーが 5 年以内に取り崩される短期 DTL のみから構成される場合には、トラッキングが不要となり、簡素化が図られている。

さらに、DTL の解消額が第 2 の柱適用前に生じた DTL に係るものであるかどうかを決定する方法が示されており、また、貸手におけるリース資産が有形資産である場合において、当該リース資産の償却額に係る DTL がリキャプチャー・ルールの対象から除外されることが明確化されている。

(2) GloBE ルールと会計との簿価の相違（Divergences between GloBE and accounting carrying values）

GloBE 所得・損失の算定上、連結財務諸表の作成時に用いられた財務会計基準に基づき算定された帳簿価額とは異なる GloBE ルール上の価値（Values）に基づいて調整を行う規定がいくつかある。例えば、発生年金費用、株式報酬、簿価で計上されるグループ内取引による資産の移転、公正価値会計の代わりに実現主義を適用する選択及び事業体の取得・処分に係る調整である。AG では、これらの調整を行う際にどのように GloBE ルール上の簿価を用いて繰延対象租税額を算出

するかについて明らかにされている。また、移行対象会計年度前のグループ内取引等に係る繰延税金資産・負債の調整方法についても明確化されている。なお、実質ベースの所得除外額は引き続き会計上の簿価を使用して計算することとされている。

(3) 当期税金の配分に関する追加ガイダンス (Allocation of Cross-border Current Taxes)

GoBE ルールでは、通常、本店等 (Main Entity) の財務諸表に計上される対象租税のうちその恒久的施設 (Permanent Establishment: 以下「PE」) の所得に関連したものは、実効税率の算定において当該 PE 所在地に配分される。国外源泉所得の税務上の取扱いは様々であり、外国税額控除のいわゆる彼此流用* (cross-crediting: 以下「クロス控除」) が認められている国・地域もある。AG では、現行のガイダンスにおけるクロス控除の取扱いを拡大し、クロス控除が本店等に適用される場合において対象租税を各 PE へ配分するための定型的なメカニズムが示されている。

具体的には、4 段階のプロセスと配分キー (allocation keys) を用いて対象租税が配分される。なお、クロス控除が国外からの課税分配又は複数の異なる所得区分 (baskets) について適用される場合には、計算式の調整が図られている。同様に、(2023 年 2 月 AG でカバーされている米国の GILTI のようなブレード CFC 税制以外の税制に基づく) CFC 課税や、ハイブリッド事業体、リバース・ハイブリッド事業体の所得に課される税のクロス控除についてもこの配分メカニズムが適用されることとされている。

* ある国・地域で生じた、ある所得に対して支払う税を、別の国・地域で生じた別の所得に対する外国税額控除とすることができるもの

(4) 繰延税金の追加ガイダンス (Allocation of Cross-border Deferred Taxes)

AG では、ある構成事業体の財務諸表に計上された法人税等調整額が、他の構成事業体の所得により生じたものである場合における構成事業体間を対象租税の配分について、追加のガイダンスが示された。とくに CFC 税制に関連する法人税等調整額に着目し、親会社等の法人税等調整額をその CFC 構成事業体へ配分するための 5 段階の定型的なアプローチが示されると同時に、CFC に課される税に対する外国税額控除に係る法人税等調整額、最低税率 (15%) による再計算及び受動的所得に係る対象租税の配分の制限についての具体的な数値例が示されている。なお、本店等から PE、親会社等からハイブリッド事業体又はリバース・ハイブリッド事業体への法人税等調整額の配分についても、同じアプローチが適用されることとされている。

また、親会社等の税務上の国内源泉損失が同じ対象会計年度において合算された国外 CFC 所得から控除された場合におけるその CFC の所得に対して課される税の額に係る繰越外国税額に係る特定繰延税金資産の適用範囲が拡大され、PE、ハイブリッド事業体及びリバース・ハイブリッド事業体から生じる国外源泉所得や、国内源泉損失に係る繰越欠損金にも適用されることとされている。

(5) 導管会社やハイブリッド事業体の取扱い (Allocation of profits and taxes in structures including Flow-through Entities)

AG では、導管会社 (設立国・地域において税務上パス・スルーとして取り扱われる事業体) の所得及び対象租税の配分に関する追加のガイダンスが示された。とくに導管会社が他の導管会社に直接保有されている場合において、税務上透明事業体とリバース・ハイブリッド事業体のいずれに該当するかの判定及びその所得と対象租税の配分については、所有持分の連鎖 (ownership chain) におけるその導管会社 (tested Entity) に最も近い、導管会社ではない構成事業体 (Reference Entity) における税務上の取扱いに基づいて決定されることが示されている。

また、グループの最終親会社等が導管会社である場合や少数株主が導管会社の所有持分を有している場合の取扱い、導管会社に当初配分した CFC 課税額がその導管会社の当期純損益金額に係る対象租税と同様にその構成員である構成事業体に配分される取扱いについても明示されている。

さらに、ハイブリッド事業体の定義が拡大され、一定の場合には、間接的な所有者の所在地における税務上の取扱いに基づいてハイブリッド事業体として取り扱うことができるようになり、その間接的な所有者が納付した租税をそのハイブリッド事業体に配分することが認められることとされた。また、その設立国・地域に法人税制がない場合においてもハイブリッド事業体として取扱われる可能性があることとされている。さらに、リバース・ハイブリッド事業体の間接的な所有者が納付した租税が、そのリバース・ハイブリッド事業体へ配分されるケースも示されている。

(6) 証券化ビークルの取扱い (Treatment of Securitisation Vehicles)

AG では、証券化取引を目的とした特別目的会社 (以下「SPV」) を有する MNE グループの取扱いが示された。証券化事業体については、倒産隔離の維持が業界にとって重要であることに鑑み、SPV が証券化事業体の定義を満たす場合には、その事業体はその国・地域における QDMTT の適用除外とされる可能性があることとされている。しかし、その場合には、スイッチオフ・ルール (Switch off Rule) の適用により、その国・地域については QDMTT セーフ・ハーバーが適用されない。他方、証券化事業体に係る QDMTT トップアップ税額をその証券化事業体に代えて同じ国・地域に所在する別の構成事業体に課する仕組みを選択することができることとされており、その場合には、当該国・地域については QDMTT セーフ・ハーバーが適用されることとなる。

BEPS 包摂的枠組みは、証券化事業体に関する課題（ハッジ・アレンジメント等）に対応するための更なる執行ガイダンスを公表することを予定している。

3. 適格ルールの経過的認定に関する Q & A の概要

GloBE ルールでは、適格ルールに基づきある国・地域でトップアップ税額が課された所得について、別の国・地域でトップアップ課税されないことがないよう、一定の合意されたルール適用順序を定めている。BEPS 包摂的枠組みによって公表された Q & A では、各国・地域において導入された国内ミニマムトップアップ課税ルール、IIR 及び UTPR が「適格」であるかどうか、並びにある国・地域の QDMTT が QDMTT セーフ・ハーバーの適用要件を満たしているかどうかについて、合意された共通の評価プロセスが示されている。

簡素化された経過的な適格性認定メカニズムは、各導入国による自己評価に基づいて適用されることとされ、導入国は、自国の法令（法案を含む）の概要（features）を含む情報を BEPS 包摂的枠組みに提出することが求められる。仮にその国のルールがマイナーな不整合を含んでいたとしても、その導入国が合意された期間（time frame）内にその不整合を解消することが見込まれている場合には、その国は自己評価を表明することができる。そして、他の BEPS 包摂的枠組みの加盟国・地域から何の疑義も表明されない場合や、表明された疑義が解決された場合には、その国のルールは経過的適格ルールとして OECD ウェブサイトに掲載されることとなる。仮に表明された疑義が解決されず、全ての又は 1 カ国を除く全てのレビュー実施国・地域がその自己評価を否認すべきであることに合意した場合には（on a consensus-minus-one basis）、暫定的な適格性を有しないこととされる。この否認要件を満たさない場合、その国・地域のルールは暫定的な適格性を有することとされるが、その場合においても、解決されない疑義があるときは、ピア・レビュープロセスの下での完全法令レビュー（full legislative review）が早期に実施される可能性がある。全ての導入国・地域は、この経過的適格ステータスを尊重することが求められる。

ピア・レビュープロセスは、制定された法令がモデルルールの趣旨に適合しているかどうかについての完全法令レビューと、その法令がモデルルールに則って運用されているかどうかについての継続的モニタリング（ongoing monitoring）から構成される。ピア・レビューの結果、経過的適格ステータスが取り消された場合であっても、適格性が遡及的に無効とされることはなく、その取り消された日以後に開始する対象会計年度から無効となる。

4. おわりに

各企業は、GloBE 計算を適切に行うために本 AG による影響を十分に理解することが求められる。とくに注目されるのは、GloBE 上の簿価と税務上の簿価との一時差異に基づいて繰延税金を別途計算する必要があるとされている点である。

BEPS 包摂的枠組みは、今後も継続的に執行ガイダンスを公表することとしており、これにはハイブリッド裁定取決めの取扱いに関するガイダンスが含まれることが予定されている。また、PE を有する本店等又は CFC・導管会社等の親会社等に係る欠損金の取扱い、及び証券化ビークルに関する更なるガイダンスも公表される見通しとなっている。さらに、第 2 の柱のルールに関する解釈の相違（税務当局間の相違を含む）に対する紛争解決メカニズムに関する作業についても引き続き行われることとされる。

（東京事務所 山形 創一郎、秋田 二郎、花房 邦江）

< 関連ページ >

- [デジタル課税～国際課税制度の大転換への対応～](#)
- [デジタル課税トピックス](#)
- [デジタル課税 BEPS2.0 第 2 の柱導入に対応するためのソリューション「Pillar Two Agent」](#)
- [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）](#) Japan Tax Newsletter：2024 年 1 月 9 日号

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 アドバイザリー 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 アドバイザリー 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 アドバイザリー、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザリー、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、自らの作為 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 (オーストラリア、バンコク、北京、ベンガール、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 アドバイザリー、リスク アドバイザリー、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.



IS 669126 / ISO 27001



BCMS 764479 / ISO 22301