

## Japan Tax Newsletter

デロイト トーマツ 税理士法人

2021年12月28日

### OECDによる第2の柱（グローバルミニマム課税）に関するモデルルールの公表（2021年12月20日）について

#### Executive Summary

- OECDは2021年12月20日に「[GloBEモデルルール（第2の柱）](#)」（英語）を公表した。これは、2021年10月8日に135以上の加盟国が合意した「[経済のデジタル化に伴う課税上の課題に対処するための2つの柱からなる解決策に関する声明](#)」（英語）に続くものである。
- GloBEモデルルールは、既存の青写真及び2021年7月/10月に公表されたOECD声明の枠組みに概ね沿ったルールになっているものと考えられる。本ルールでは、国別の実効税率を計算する上で、各国の法人税制度の差異を考慮した協調的な課税ベースを導入し、また、税効果のコンセプトを取り入れるなど会計と税務の概念が混在しているため、必然的に複雑なルールとなっており（この複雑性を緩和するため、特定の項目に係る取扱いについては企業による選択が可能となっている）、適用対象となる企業はグローバルな税務コンプライアンスの観点から、ルールの理解、情報の収集、計算の実施と処理、会計上の取扱いの検討、過年度修正等及び第2の柱に係る申告や通知手続等、段階的な対応が求められることになるものと考えられる。
- 2022年初頭に、モデルルールに係るコメントリー公表がされる予定である。その後、2022年2月に「GloBE実施枠組み」に関するパブリックコンサルテーションが開催される。OECDは、米国外軽課税無形資産所得（Global Intangible Low-Taxed Income：GILTI）合算課税制度との共存のあり方についても2022年初頭に取り組むことを予定している。2021年10月のOECD声明によれば、IIRは2023年に施行され、UTPRは1年遅れて2024年に施行される予定である。

#### 1. 所得合算ルール（IIR）及び軽課税支払ルール（UTPR）（総称して「GloBEルール」という）

主要なルールとなる所得合算ルール（Income Inclusion Rule：以下「IIR」）とその「バックストップ」である軽課税支払ルール（Undertaxed Payment Rule：以下「UTPR」）は、大規模な多国籍企業グループが、事業を展開する各国において15%の最低税率で法人税を支払うことを確保するように設計されている。これらのルールの導入は各国の義務とはされていないものの、モデルルールは、これらのルールを国内法に導入するためのテンプレートとなるものである。モデルルールは、次の章から構成される。

- (1) 適用範囲
- (2) IIR及びUTPR
- (3) 課税ベースとなるGloBE所得（損失）の計算
- (4) 調整対象税額（Adjusted Covered Taxes）の計算
- (5) 実効税率及びトップアップ税額（Top-Up Tax）の計算
- (6) 組織再編・持株ストラクチャー
- (7) 投資家段階課税及び配当ベース課税制度
- (8) 手続規定
- (9) 経過措置
- (10) 定義

## 2. 適用範囲

モデルルールの対象となるのは、直前の4事業年度のうち少なくとも2事業年度において、連結グループの年間売上高が7億5,000万ユーロ以上となる大規模な多国籍グループである。

(最終親会社である) 投資ファンド/不動産投資ビークル、年金基金、政府機関、国際機関、非営利団体は適用が除外される。一方で、そのような適用除外会社によって支配されるサブグループについては適用対象とされる可能性がある。

## 3. 所得合算ルール (IIR) (メインルール)

IIRはトップダウン方式で適用されるため、ほとんどの場合、納税額は最終親会社によって計算され、その国の税務当局に支払われることになる。納付すべき税額は、企業グループが事業活動を行う全ての国の利益に対して最低税率の15%まで課税するために必要な「トップアップ税額」となる。

最終親会社の所在地国がIIRを導入していない場合、資本関係の連鎖における最終親会社の次の中間持株会社が、軽課税子会社についてトップアップ税額を支払うことになる。トップダウン方式の例外として、軽課税子会社の少数株主持分を考慮に入れるために、「部分被所有親会社」(Partially-Owned Parent Entity) がトップアップ税額を支払うことも規定されている。

## 4. 軽課税支払ルール (UTPR) (二次的ルール)

UTPRは、二次的(バックストップ)ルールとして、実効税率が最低税率である15%を下回っているものの、IIRが完全には適用されない国について適用される。UTPRは、最終親会社の軽課税所得に対しても適用される。

トップアップ税額は、次の算式に基づいてUTPR導入国に配分される。

$$50\% \times (\text{その UTPR 導入国の従業員数/全ての UTPR 導入国の従業員数合計}) + 50\% \times (\text{その UTPR 導入国の有形資産帳簿価額合計/全ての UTPR 導入国の有形資産帳簿価額合計})$$

トップアップ税額は、支払損金算入の否認又は同等の調整によって課されることになる。

国際的事業活動の初期段階にある企業グループは、最大5年間、UTPRを免除される。そのような企業グループは、6カ国以下の構成会社を持たなければならない、その「国際的な」有形資産帳簿価額は5,000万ユーロを超えてはならない(有形資産が最も多い国の有形資産を除く)。

## 5. 実効税率の計算

モデルルールは国・地域別ブレンディング(Jurisdictional-blending basis)が適用される。第2の柱の規定に基づき、各国の実効税率の計算においては、当該国の構成会社に帰属する対象税額、利益及び損失の総額を考慮する。

グループは、売上が1000万ユーロ未満で利益が100万ユーロ未満の国(モデルルールに基づいて計算され、現在と過去2年の事業年度の平均に基づいて計算される)に対しては、デミニマス除外(De minimis exclusion)を選択することが可能となる。

## 6. GloBE 所得(損失)の計算

課税ベースの計算は、最終親会社の連結財務諸表(グループ内取引を消去する連結調整前)の作成に使用される各構成会社の会計上の純損益からスタートする。

各構成会社のGloBE所得(損失)を計算するために以下の項目を含む調整が行われる。

- 税金費用純額(対象税額含む)
- 一定の配当金
- 一定の株式譲渡損益
- 再評価損益
- GloBE再編(GloBE Reorganisation)の一部として移転する資産・負債の譲渡から生じる損益
- 会計と税務で異なる機能通貨を採用している会社等の為替差損益のうち一定のもの
- 政策的に否認される費用(例: 賄賂)
- 過年度の誤謬及び会計原則の変更
- 未払年金費用
- グループ内支払利子等で受取側の課税所得が増加しないもの

また、次のような選択が認められる。

- 株式型報酬について、会計上の費用を現地税務上の損金算入額に置換え
- 公正価値会計又は減損会計の対象となる資産及び負債の損益を実現主義に基づき算定
- 同一国内の連結納税グループに含まれる構成会社間で生じた収益、費用、利益及び損失を消去するための連結修正仕訳の適用
- 不動産から生じた利益を、同一国内の不動産から損失が生じた過去の期間へ繰戻し・相殺

独立企業間原則に合致しない取引が行われた場合には、移転価格調整が必要となる。

国際海運業所得は、利益に基づかないトン数標準税制が世界的に普及していることから、課税ベースから除外されている。

また、金融サービス事業については、保険会社の保険準備金や、銀行資本規制を考慮した一定の調整が行われる。

## 7. 調整対象税額の計算

### (1) 調整対象税額（Adjusted Covered Taxes）の計算

調整対象税額の計算は、親会社の連結財務諸表（グループ内取引を消去する連結調整前）の作成時に使用される構成会社の純損益に含まれる当期税金費用を出発点とする。

次に、一時差異が実効税率の変動に及ぼす影響を軽減するための調整が必要となる。

モデルルールにおいて考慮される対象税額（Covered Taxes）は、以下のとおりである。

- 構成会社の財務諸表において計上された利益に対する税額
- 適格配当ベース課税制度（Eligible Distribution Tax System）<sup>1</sup>の下で支払われる税額
- 法人税に代替して課される税額
- 利益剰余金及び資本に対して課される税額

対象税額には、会社の利益に課された国内及び外国の法人税が含まれる。そのため、CFC 税制に基づき支払われた税額は、その外国子会社（Controlled Foreign Company：CFC）の所在地国に係る対象税額に含まれることになる。

また、過年度損益修正に関連して生じた追加トップアップ税額は、当期の未払税金に加えられる。

### (2) 一時差異に対処するための繰延税金メカニズム

各構成会社の「繰延税金調整合計額」（Total Deferred Tax Adjustment Amount）は、会計上の繰延税金費用を出発点として計算される。繰延税金費用が 15%以上の税率で計算される場合、繰延税金費用は 15%で再計算する必要がある。

以下に関連するものを含め、いくつかの除外が必要となる。

- モデルルールの課税ベースの計算から除外された項目に係る繰延税金費用
- 「不確実な税務ポジション」及び構成会社からの分配金に関連して発生した繰延税金費用の変動額
- 繰延税金資産の回収可能性の評価や会計上の認識に係る調整の影響
- 国内税率変更による再測定に伴う繰延税金費用
- 税額控除の発生・使用に係る繰延税金費用

再計算ルール（recapture rule）では、許容される一時差異を、5年以内に戻し入れられたものに制限する。それ以外の場合は、前 5 会計期間の実効税率／トップアップ税額の再計算が必要になる。なお、以下から生じる繰延税金負債の再計算は要求されない。

- (a) 有形資産
- (b) 不動産の使用権・天然資源の採掘権に関する費用
- (c) 研究開発費
- (d) 廃炉・修繕費
- (e) 未実現利益に対する公正価値会計
- (f) 為替差益
- (g) 保険準備金・繰延新契約費
- (h) 同一国内の有形固定資産の買い換えに伴う売却益及び
- (i) 上記(a)から(h)に関連する会計方針の変更に伴い追加的に計上された金額

<sup>1</sup> 株主への分配（又は分配したものとみなされた）時点で 15%以上の法人税が課される制度をいう。

ある国の会計期間に係る GloBE 純損失（Net GloBE Loss）について、その国における詳細な計算を行う代わりに、簡易的な「GloBE 損失繰延税金資産」（GloBE Loss Deferred Tax Asset）の計算を選択することができる。すなわち、モデルルールに基づいて計算された損失額の 15%に相当する金額については、その国において生じる将来の所得と相殺することができる。

## 8. 実体ベース所得控除

実体ベース所得控除（Substance-based Income Exclusion）は、実体のある活動から生じる固定収益に相当する利益をトップアップ税額の計算から除外することを意図している。

このカーブアウトには、2つの構成要素がある。

- その国で活動を行う適格従業員（独立請負業者を含む）の給与コスト（給与、健康保険、年金拠出金、雇用税、社会保険料の会社負担額を含む）の 5%マークアップ相当額、及び
- 有形固定資産及び天然資源を含むその国内に所在する有形資産の帳簿価額の 5%マークアップ相当額

移行期間として、最初の 10 年間は経過措置が適用される。有形資産の帳簿価額の 8%及び給与の 10%が最初の年度において除外され、移行期間にわたって段階的に控除割合が減少され、2033 年には 5%となる。

## 9. 実効税率及びトップアップ税額の計算

各国の実効税率は同一国に所在する全ての構成会社の課税ベース及び調整対象税額をもとに計算される。トップアップ税率は最低税率（15%）とその国の実効税率との差となる。

- 軽課税国に係るトップアップ税額 = トップアップ税率 × (同一国内に所在する構成会社の課税ベース合計額 - 実体ベース所得控除)

GloBE ルールを導入する国は、自国の居住者に対する国内ミニマム課税制度を導入することは義務付けられていないが、導入を選択することができる。モデルルールと同等の方法で計算された国内ミニマム課税制度に基づくトップアップ税額がその国の税務当局に納税された場合は、その軽課税国に係るトップアップ税額からその納税額を減額することができる。

軽課税国のトップアップ税額から適格国内ミニマム課税制度に基づく納税額を控除した残額については、各親会社が支払うトップアップ税額を決定するため、モデルルールに基づいて計算された純利益に比例して、軽課税国の各構成会社に割り当てられる。

## 10. その他の構成要素

合併、分割、グループへの加入・離脱、資産・負債の移転等、企業再編に関する追加的なルールも定められている。

恒久的施設や税務上の透明事業体、無国籍会社、投資会社、投資ファンド・不動産投資ビークル、ジョイントベンチャー、結合された複数の親会社（二重上場を含む）グループ、協同組合、少数被所有会社、並びに支払配当損金算入制や配当ベース課税制度に関して、特定のルールが適用される。

## 11. 経過措置

GloBE ルールが適用される最初の年度において構成会社の財務諸表に反映・開示された既存の税務属性（損失を含む）については、実効税率の計算において考慮することができる。その繰延税金資産・負債は、15%又は適用される国内税率のいずれか低い税率で計算された金額が上限とされる（最低税率より低い税率で計上された場合、その繰延税金資産のうち、モデルルールに基づいて計算された損失に帰属すると認められる部分については、15%で計算された金額を用いることができる）。ただし、モデルルールの課税ベース計算から除外された項目に係る繰延税金資産のうち、2021 年 11 月 30 日より後の取引により発生したものは、上記の実効税率の計算に含めることができない。

2021 年 11 月 30 日より後、そのグループが GloBE ルールの適用対象となるまでの期間において移転された資産（棚卸資産を除く）に係る繰延税金資産・負債は、その譲渡した会社における帳簿価額を基礎として算定される。

## 12. 手続規定

OECD は、モデルルールの協調的な実施を促進するため、税務行政ルール、ガイダンス、手続からなる「GloBE 実施枠組み」（GloBE Implementation Framework）を策定する。企業は、以下の事項を含む「GloBE 情報申告書」（GloBE Information Return）を準備する必要がある。

- Tax ID 番号を含むグループメンバーの情報
- グループの資本構成に関する情報

- 各国の実効税率、各グループメンバーのトップアップ税額及びトップアップ税額の各国への配分額を計算するために必要な情報
- モデルルールに基づいて行われた選択に関する記録

「GloBE 情報申告書」については、標準テンプレートが作成される予定である。当該申告は、会計期間末日から 15 カ月以内（初年度の申告については 18 カ月以内）に提出しなければならない。

当該申告書は、最終親会社（又は指定されたグループメンバー）によって所轄税務当局へ提出され、税務当局間で自動的に交換される。モデルルール導入国に所在する各構成会社は、所轄税務当局に対し、申告を行う最終親会社（又は指定されたグループメンバー）の名称及びその所在国等を通知する必要がある。モデルルールを導入しているが必要な情報交換規定がない国に所在するグループメンバーは、所轄税務当局へ申告書の写しを提出する必要がある。グループメンバーは同一国に所在する他の構成会社を指名して申告や届出をさせることができる。罰則や情報の機密性については国内法が適用される。


今後、セーフハーバーの導入によって、詳細な実効税率の計算を必要とする国の数を削減できることが期待される。合意された場合、セーフハーバーの設計は「GloBE 実施枠組み」（GloBE Implementation Framework）に含まれることになる。

### 13. ネクストステップ

2022 年初頭に、モデルルールに係るコメントリー公表がされ、2022 年 2 月には「GloBE 実施枠組み」に関するパブリックコンサルテーションが開催される予定である。OECD は、米国 GILTI 税制との共存のあり方についても 2022 年初頭に取り組むことを予定している。2021 年 10 月の OECD 声明によれば、IIR は 2023 年に施行され、UTPR は 1 年遅れて 2024 年に施行される予定である。

租税条約の特典否認ルール（STTR）に係るモデル条約については 2022 年初頭に公開、その後その実施のための多国間協定の公表が予定されている。なお、STTR に係るパブリックコンサルテーションは 3 月に開催されることが予定されている。


（東京事務所 山川 博樹、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](http://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](http://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](mailto:tax.cs@tohmatu.co.jp)

会社概要 [www.deloitte.com/jp/tax](http://www.deloitte.com/jp/tax)

税務サービス [www.deloitte.com/jp/tax-services](http://www.deloitte.com/jp/tax-services)

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 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 コーポレート ソリューション合同会社を含む）の総称です。デロイト トーマツ グループは、日本で最大級のビジネス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 都市以上に 1 万人を超える専門家を擁し、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](http://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") のひとつまたは複数を含みます。DTTL (または"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](http://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。

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、税務およびこれらに関連するプロフェッショナルサービスの分野で世界最大級の規模を有し、150 を超える国・地域にわたるメンバーファームと関係法人のグローバルネットワーク（総称して"デロイトネットワーク") を通じ Fortune Global 500® の 8 割の企業に対してサービスを提供しています。"Making an impact that matters" を自らの使命とするデロイトの約 312,000 名の専門家については、([www.deloitte.com](http://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

© 2021. For information, contact Deloitte Tohmatsu Group.



IS 669126 / ISO 27001