

G20 国際法人課税に関する新しい枠組みを支持

在シンガポール 日系企業の皆様

貴社益々ご清栄のこととお慶び申し上げます。

平素は格別のお引き立てを受け賜り、厚くお礼申し上げます。

なお、以下の内容の英文ニュースレターについて、本リンクをご参照ください。[sg-tax-bytes-july2021 \(deloitte.com\)](https://www.deloitte.com/sg-tax-bytes-july2021)

グローバルミニマム課税

2021年7月10日、G20は、OECD/G20 税源浸食と利益移転(BEPS)に関する包括的枠組みの大部分を構成する131の国・地域によって支持された、国際税制改革への二つの柱アプローチの主要な構成要素を支持しました。二つの柱それぞれが、別々の問題に対処しています。

- **第一の柱**は、連結売上高が200億ユーロ以上で利益率（税引前利益/売上高）が10%を超える大規模な多国籍企業グループをターゲットとしており、該当する多国籍企業グループは顧客やユーザーのいる国・地域で税金が課されます。各国・地域間の、一定割合の利益配分には定型的なアプローチが用いられます。第一の柱は、多国籍企業が事業活動を行っている市場において税金を支払うことを効果的に要求するものです。
- **第二の柱**は、その主要な構成要素として一般的に「**グローバルミニマム課税**」または「**グローブ (GloBE)**」と呼ばれ、このニュースレターの焦点となっているもので、特定のルールに基づいて計算された、少なくとも15%の最低税率を導入しています。特定の国・地域で実効税率が最低税率を下回るグループは、その親会社所在地で追加納税します。この課税は、7億5,000万ユーロ以上の収入があ

るグループに適用され、第一の柱よりもはるかに広く適用されることとなります。

グローバルミニマム課税は、世界的に統一された法人税のフロア（下限）を導入することにより、租税競争を制限しようとするものであり、当該フロアを下回る、低税率や財政政策措置の影響はほとんどなくなることとなります。

このニュースレターは、グローバルミニマム課税に関する、よくあるご質問へのハイレベルなコメントを提供することを目的としております。また、発行日現在のものであり、急速に展開しているトピックであることにご留意ください。

グローバルミニマム課税はどのように機能しますか？

グローバルミニマム課税は、所得合算ルール（IIR）、軽減税支払ルール（UTPR）、租税条約の特典否認ルール（STTR）という3つの主要なルールで構成されています。

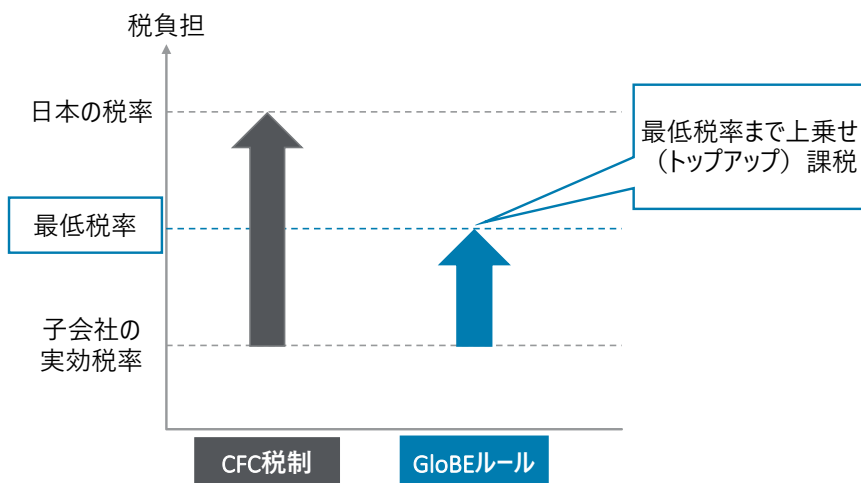
IIRは、UTPR（バックストップとして機能）に優先的に適用されます。IIRとUTPRの機能は異なりますが、補完的な方法で機能します。これらは、ほぼ同様の計算方法とルールセットを参照します。どちらのルールも同じ最低税率を参照しますが、前述のように最低15%である必要があり、グローバルミニマム課税に特化した一定の統一されたルールに基づいて計算されます。なお、IIRとUTPRを組み合わせてGloBEと呼びます。

STTRは租税条約に基づくルールであり、IIRおよびUTPRとは根本的に異なります。STTRは7.5%~9%の税率を参照し、IIRとUTPRの両方に優先的に適用されます。しかしながら、STTRは適用範囲が狭く、実務上の適用は難しい可能性が高いです。

所得合算ルール(IIR)とは？

IIRの適用は、外国子会社合算税制（CFC税制）と類似しています。IIRは、親会社所在地国において適用され、グローバルミニマム課税が徴収されます。判定単位は、グループが連結子会社または支店を有する各国・地域です（親会社所在地国自体は最低税率との比較判定対象外）。

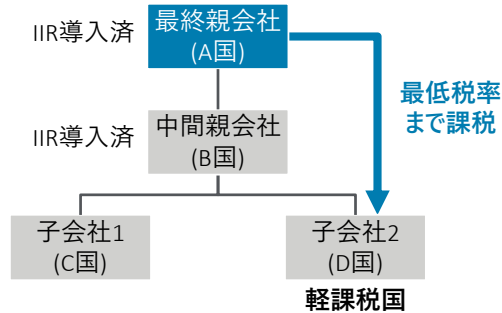
【日本 CFC 税制と GloBE ルールの比較イメージ】



IIRの下では、各国・地域の実効税率は、特定のグローバルミニマム課税のルールに従って計算され、その国・地域のすべての連結子会社または支店に基づいて決定されます。最低税率（15%）と比較し、最低税率を下回る場合は、その不足分を補うために親会社において追加課税が生じます（トップアップ課税）。

【IIRのイメージ図】

原則



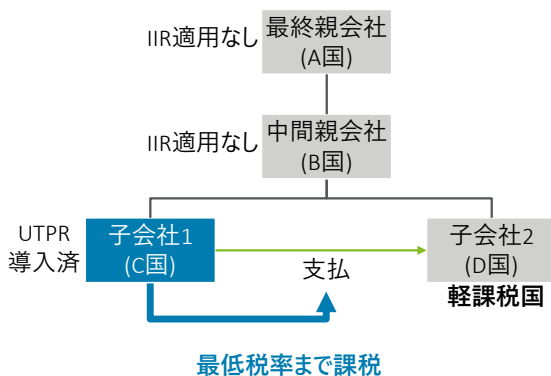
軽課税支払ルール(UTPR)とは?

グローバルミニマム課税の2点目のルールはUTPRとすることが提案されています。UTPRはIIRの後に適用され、IIRへのバックストップとして機能します。

UTPRが適用される一つのシナリオは、親会社所在地の実効税率が最低税率を下回っている場合です。これは、IIR自体が親会社所在地に適用されないためです。追加課税は、UTPRのルール下で他のグループ会社が所在する国によって徴収されます。

UTPRの導入時期は、IIRがUTPRに先んじて導入されるため、延期される可能性があります。これは、最低税率を下回る国・地域に親会社を持つグループに一時的な猶予を与えるためです。

【UTPRのイメージ図】



租税条約の特典否認ルール(STTR)とは?

STTRは租税条約に基づく規則であり、関連者間の支払が受領者の所在地国・地域において最低税率の対象とならない場合、既存の租税条約における一定の支払に関する特典を否認することができます。

STTR、IIR、UTPRには以下何点か重要な違いがあります。

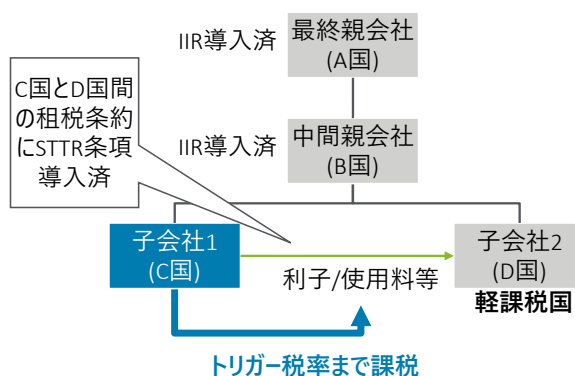
- 第1に、グループの規模に関係なく、STTRを適用することができます(すなわち、7億5,000万ユーロの閾値は適用されません)。
- 第2に、STTRは特定の関連当事者間の支払いにのみ適用されます。

- 第3に、STTRは、グローバルミニマム課税の下で一般的に適用される計算方法又は税率を参照していません。STTRは、支払ごとに適用され、少なくとも7.5%から9%の名目税率で、支払の全額が課税されない場合に適用されます。

STTRが適用される場合、租税租税条約上の特典が否認されることがあり、適用される最大源泉徴収税は7.5%から9%です。STTRは、IIR及びUTPRの適用前に適用され、STTRの下で徴収される税は、IIR及びUTPRの目的のために使用されるグローバルミニマム課税の計算に算入されるべきです。

STTRは租税条約に基づく措置であり、いずれかの締約国からの要請を受けて、二国間で制定されることが予想されます。また、STTRの導入を求める国・地域の多くは途上国と予想されます。したがって、より大きな経済国間で締結された租税条約は、STTRの影響を受ける可能性が低いか、あるいは全く影響を受けないと想定されます。

【STTRのイメージ図】



当社が事業活動しているほとんどの国・地域の税率は15%を超えていますが、グローバルミニマム課税は当社に影響しますか？

グローバルミニマム課税の下で上乘せ（トップアップ）税が適用されるかどうかは、連結子会社または支店がある各国・地域のグローバルミニマム課税ルールに従って計算されたグループの実効税率によって決まります。

ある国・地域の基本税率はこの計算に関連しますが、確定的なものではありません。我々は、グローバルミニマム課税が、基本税率が15%を超えるいくつかの国・地域にとって影響があり重要なものとなることを予想しております。

様々な要因が、グローバルミニマム課税の適用に影響を与える可能性があります。特に、各国の国内法の下で提供されているがグローバルミニマム課税規則の下では提供されていない、所得からの除外、免税、インセンティブなどの会計と税務の差異が影響を与える可能性があります。

一部の国・地域はグローバルミニマム課税を導入しないでしょう。親会社を当該国・地域に移管する場合、グローバルミニマム課税の影響を軽減できますか？

IIRは親会社所在地国で適用されます。親会社所在地国がIIRを採用しない場合、子会社の所在地国・地域は直接IIRを適用する権利を有します。

グループによっては、IIRが適用されない資本構造になっている場合があります。例えば、親会社所在地国がIIR適用されない国で、親会社の一階層下にのみグループ会社が存在するケースです。また、グループ内の最終又は中間親会社も、IIRを適用する国・地域で事業活動していない場合もIIRが適用されません。

IIRが適用されない場合、UTPRはバックストップ措置として適用されます。ただし、UTPRはまだ議論中で、UTPRが適用されるかどうかは、いくつかのファクターによります。特に重要なファクターの一つは、UTPRの導入時期ですが、前述した通り延期される可能性があります。

グループ親会社の移転の影響は複雑で、さまざまな要因を考慮する必要があります。グローバルミニマム課税ルールには、グループ親会社所在地国の変更がルール適用全体に大きな影響を与えないとする設計上の特徴があります。しかし、大きな違いが生じる可能性のある例外事例やシナリオが存在することをご留意ください。

グローバルミニマム課税から除外されている産業はありますか？

グローバルミニマム課税はかなり広く適用されます。協議中の段階では、国際海運所得は除外される可能性が高いようです。また、一定の条件を満たすファンド投資ビークルも除外される可能性が高いようです。

除外産業については、ケースバイケースで検討する必要があります。他の産業は一般的にグローバルミニマム課税の適用範囲内にあります。

なお、第一の柱は、グローバルミニマム課税とは異なり、現在、規制された金融サービスと採掘業を除外しています。

私たちは現在、法令に基づいて提供されたり、特定の税務当局によって保証されている税制上の優遇措置の恩恵を受けていますが、これらの恩恵を引き続き受けることができますか？

グローバルミニマム課税は、国内法の下で提供されるいかなる税制上の優遇措置も直接変更するものではありません。しかしながら、税制上の優遇措置によってグループが最低税率を下回る場合には、上乘せ（トップアップ）課税が適用される可能性があります。これはインセンティブの利益を減少または排除する効果を有しています。

税制上の優遇措置が引き続き有用であるかどうかは、優遇措置を利用する前のグループの実効税率にある程度関係があります。例えば、特定の国・地域のグループの実効税率が優遇措置適用前は30%だが、優遇措置適用後は16%である場合、最低税率を15%と仮定すると、追加課税は生じません。

一方、当初の実効税率が17%であり、その後優遇措置によって5%または10%に引き下げられた場合、実効税率を15%に引き上げるためにグローバルミニマム課税が適用される可能性があり、税制上の優遇措置によってもたらされる恩恵の大部分が無効となります。

グローバルミニマム課税の導入自体が国内税法に直接干渉するものであってはなりませんが、一部の国・地域では法改正により対応されることが予想されます。したがって、国・地域によって一定の税制上の優遇措置が打ち切られたり、国・地域が優遇措置を上回る国内ミニマム課税を導入したりする可能性があります。

グローバルミニマム課税はいつ発効しますか？

グローバルミニマム課税は 2023 年に発効する予定です。

IIR は理論的には国内法の変更のみで導入できます。政治的な問題がなければ、2023 年のスケジュールは達成できる見込みです。

UTPR はまだ議論中ですが、最終的には、国内法の改正によってのみ適用可能であると理解しています。ただし、導入時期は延期される可能性があります。UTPR を延期する場合は、2024 年、2025 年、または 2026 年に効力発生となるでしょう。

租税条約に基づく規則である STTR は、特定の状況において租税条約の特典を否認することを国・地域に認めており、租税条約の運用に影響を与えます。したがって、その適用には多国間における租税条約が必要となります。そのような文書の起草と原則的な合意は比較的迅速に達成することができますが、OECD の以前の BEPS プロジェクトにおいて一定の最低基準を適用するために用いられた多国間条約の承認に遅れが見られた事象を鑑み、STTR を 2023 年に発効させるためには、相当の協調努力が必要と考えます。

私たちのグループはいくつかの国・地域で税務上の欠損金がありますが、これらはグローバルミニマム課税で考慮されますか？

グローバルミニマム課税の適用前に生じた欠損金の利用可能性及びそれが認識される根拠は、依然として不明確です。特に、欠損金が特定の遡及期間に基づいて限定されるかどうか、営業損失のみに限定されるかどうか、およびそれらが各国の国内法またはグローバルミニマム課税ルールに基づいて考慮されるかどうかは不明です。

国内法上は欠損金の利用が可能であるが、グローバルミニマム課税では認識されない場合には、グループは、上乘せ（トップアップ）税の支払いを要求されることがあり、税務上の欠損金の便益を部分的に又は完全に相殺される可能性があります。

親会社所在地国ではすでに CFC ルールを適用していますが、その場合でも IIR は適用されますか？

IIR は CFC ルールに似ていますが、特定の CFC ルールよりも広く適用できるという意味で、IIR にはほとんど制限がありません。例えば、IIR は、各国・地域内における事業実体または事業活動のレベルに関係なく適用されます。ただし、有形資産と給与の少なくとも 5% を除外することで、ある程度の救済措置が講じられます。この除外項目は 5 年間の移行期間中は少なくとも 7.5% となります。

グループがすでに CFC ルールの対象となっている場合でも、IIR は依然として重要な影響を与える可能性があります。

私たちは米国に親会社を置くグループで、すでに GILTI の対象になっていますが、その場合でも IIR の影響はありますか？

GILTI と IIR 間の相互適用関係はまだ定められておりません。一般的に、グローバルミニマム課税ルールは、GILTI と IIR の重複適用にならないように、米国に本社を置くグループに対応することが想定されます。しかし、これは潜在的問題を含んだ複雑な領域であり、米国に拠点を置くグループはこの問題を慎重に検討する必要があります。

また、いくつかの国・地域が独自の国内ミニマム課税を導入する可能性もあり、それはグローバルミニマム課税のルールを反映し、インバウンド多国籍企業に適用される可能性があります。これらの国・地域は、その国・地域で事業を行っている多国籍企業に関して、親会社の国・地域で徴収されていたであろう追加課税を徴収できるようになります。これらの国内ミニマム課税のルールが米国に拠点を置くグループに対して適用除外を設けない場合、GILTI と国内法のミニマム課税の両方の対象となる可能性があります。

デロイト・シンガポールの見解

第一の柱と第二の柱が国際税制、ひいては国内税制に影響を与える可能性が大きいと考えております。

グローバルミニマム課税ルール上の最低税率は 15% と、シンガポールの基本税率である 17% を下回っていますが、シンガポールの法人所得税の準テリトリアル方式や、特定の所得及び活動に対する税制上の優遇措置などの様々な要因が組み合わさって、在シンガポール企業の実効税率は 15% を下回る可能性があります。シンガポールは、引き続きインバウンド投資家にとって魅力的な国であり続ける一方で、法人税制の主要な特徴を変更する必要があるかどうかを検討する必要があります。

2023 年に発効日が設定されているため、企業の皆様にはこれらの差し迫ったルールが自社にどのような影響を与えるかを検討いただき、影響評価調査が必要かどうかを判断することを推奨いたします。

連絡先

上記またはその他の詳細については、以下に記載されている連絡先またはシンガポールのタックスチームのメンバーまでお問い合わせください。

平山 真澄 (Masumi Hirayama)

国際税務

(プリンシパル)

Deloitte Tax Solutions Pte. Ltd.

+65 6800 2828

mahirayama@deloitte.com

五十嵐 潤 (Jun Igarashi)

SEA 日系企業移転価格統括

(パートナー)

Deloitte Tax Solutions Pte. Ltd.

+65 9244 3909

juigarashi@deloitte.com

木谷 聡 (So Kitani)

グローバル・エンプロイヤー・サービス

(シニアマネジャー)

Deloitte Tax Solutions Pte. Ltd.

+65 6530 8051

sokitani@deloitte.com

奥村 光輝 (Mitsuteru Okumura)

移転価格

(ディレクター)

Deloitte Tax Solutions Pte. Ltd.

+65 9244 3909

mokumura@deloitte.com

椿 拓也 (Takuya Tsubaki)

移転価格

(マネジャー)

Deloitte Tax Solutions Pte. Ltd.

+65 6216 3299

tatsubaki@deloitte.com

Deloitte Singapore Japanese Services Group Tax ウェブサイトに過去の移転価格・税務セミナー・ニュースレターを載せております。詳細はこちらをご確認ください。

<https://www2.deloitte.com/sg/en/pages/tax/articles/japanese-services-group-tax.html>



Dbriefs

A series of live, on-demand and interactive webcasts focusing on topical tax issues for business executives.



Power of With

Focus on the power humans have with machines.



Tax@hand

Latest global and regional tax news, information, and resources.

Get in touch



Deloitte Singapore | Add Deloitte as safe sender

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited (“DTTL”), its global network of member firms, and their related entities (collectively, the “Deloitte organization”). DTTL (also referred to as “Deloitte Global”) and each of its member firms and related entities are legally separate and independent entities, which cannot obligate or bind each other in respect of third parties. DTTL and each DTTL member firm and related entity is liable only for its own acts and omissions, and not those of each other. DTTL does not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about to learn more.

Deloitte Asia Pacific Limited is a company limited by guarantee and a member firm of DTTL. Members of Deloitte Asia Pacific Limited and their related entities, each of which are separate and independent legal entities, provide services from more than 100 cities across the region, including Auckland, Bangkok, Beijing, Hanoi, Hong Kong, Jakarta, Kuala Lumpur, Manila, Melbourne, Osaka, Seoul, Shanghai, Singapore, Sydney, Taipei and Tokyo.

About Deloitte Singapore

In Singapore, tax and immigration services are provided by Deloitte Tax Solutions Pte. Ltd. and other services (where applicable) may be carried out by its affiliates.

Deloitte Tax Solutions Pte. Ltd. (Unique entity number: 202008330C) is a company registered with the Accounting and Corporate Regulatory Authority of Singapore.

This communication contains general information only, and none of Deloitte Touche Tohmatsu Limited (“DTTL”), its global network of member firms or their related entities (collectively, the “Deloitte organization”) is, by means of this communication, rendering professional advice or services. Before making any decision or taking any action that may affect your finances or your business, you should consult a qualified professional adviser.

No representations, warranties or undertakings (express or implied) are given as to the accuracy or completeness of the information in this communication, and none of DTTL, its member firms, related entities, employees or agents shall be liable or responsible for any loss or damage whatsoever arising directly or indirectly in connection with any person relying on this communication. DTTL and each of its member firms, and their related entities, are legally separate and independent entities.

