

# デジタル経済課税に係る第2の柱における「モデル規則」の概要

January 2022

---

## In brief

---

2021年12月20日、経済協力開発機構(OECD)は、2020年10月にBEPS包摂的枠組みの下で137カ国・地域が合意した「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二つの柱」の第2の柱における「**モデル規則 (Model Rules)**」を公表しました。

第2の柱の「モデル規則」は、各国がグローバル税源浸食防止(GloBE: Global Anti-Base Erosion)ルール(所得合算ルール(IIR: Income Inclusion Rule)と軽課税支払ルール(UTPR: Undertaxed Payments Rule))の国内実施を行うためのモデルルールとして作成されており、GloBEルールに係る対象範囲及び主要な運用規則等について規定しています。

これにより、多国籍企業グループが事業を行う国・地域において15%に設定された最低法人税率の負担を確保することを目的としたGloBEルールについて、各国における調整された方法での合意された期間内の実施に資するものとしています。

本ニュースレターでは、OECDより公表された第2の柱における「モデル規則」の概要について解説します。

---

## In detail

---

### 1. GloBE ルールの対象範囲

収益の閾値は、グループの連結収益が7億5,000万ユーロとなります。多国籍企業グループの連結財務諸表の収益が、対象年度の直前4事業年度のうち2事業年度において閾値を超える場合に対象となります<sup>1</sup>。

---

<sup>1</sup> 以下のエンティティは対象範囲から除外されています。

- 政府機関、国際機関、非営利団体、年金基金、多国籍企業グループのUPEである投資ファンド及び不動産投資ビークル
- 上記適用除外エンティティに価値の少なくとも95%を直接間接に保有され、おおむね当該適用除外エンティティのベネフィットのための資産保有やファンド投資を行っているか、または、当該適用除外エンティティの行う活動を補助する活動のみを行っているエンティティ
- 上記適用除外エンティティに価値の少なくとも85%を直接間接に保有され、所得のおおむね全てがGloBE所得の計算から除外される配当と株式譲渡損益であるエンティティ

## 2. GloBE 所得(又は損失)の算定

各構成事業体の GloBE 所得(又は損失)は、最終親会社(UPE: Ultimate Parent Entity)の連結財務諸表の作成に使用される財務会計上の純利益(又は損失)に基づき、会計と税務上の差異をはじめとする一定の項目について調整をして決定され、調整項目は、一定の配当や株式譲渡損益、政策目的で損金不算入とされている費用、株式報酬等とされています。なお、国際海運所得については GloBE 所得算定の対象から除外されています。

## 3. 対象税額

### (1) 調整対象税額の算定

構成事業体の調整対象税額は、財務会計上の純利益(又は損失)に起因・発生した税金費用に基づき、一定の項目について調整をして決定され、調整項目は、配当に係る源泉税や CFC(Controlled Foreign Company)税制の適用による税額等、グループの構成事業体間での配分に係る調整と税効果会計に基づく一時差異に係る調整に分かれています。

### (2) 税効果会計に基づく一時差異に係る調整

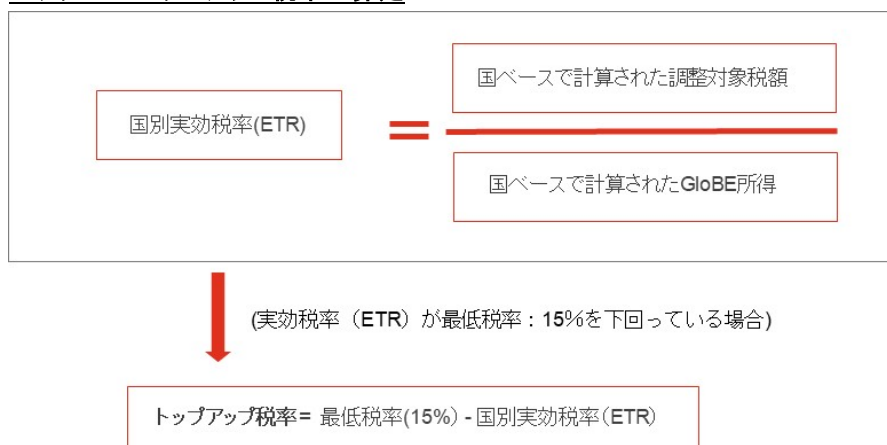
実効税率(ETR: Effective Tax Rate)の計算における分子(調整後の対象税額)と分母(調整後の財務会計純利益)による会計上と、税務上の認識のタイミングのずれの調整方法について、Blueprint(公開草案)では三つの繰越制度が提案されていました。今回のモデル規則では、税効果会計による調整方式が採用され、対象税額である分子に繰延税金調整総額(Total Deferred Tax Adjustment Amount)に係る調整を行うこととされました。繰延税金調整総額は、財務会計上の繰延税金費用に基づいて特定の項目について調整が行われ、最低税率 15%又は 15%未満の適用税率で計上されます。調整項目としては、例えば、将来の結果に関する経営陣の見解を反映する繰延税金項目(不確実な税務ポジションに係る繰延税金費用や繰延税金資産に係る評価性引当金等)の除外や、繰延税金負債について最初に計上した年から 5 年間で取り崩されないものは 5 年前の年度における対象税額を減額することを求めるルール(一定の適用除外項目あり)等が組み込まれています。

## 4. 実効税率(ETR)及びトップアップ税額の算定

### (1) 実効税率(ETR)及びトップアップ税額の算定プロセス

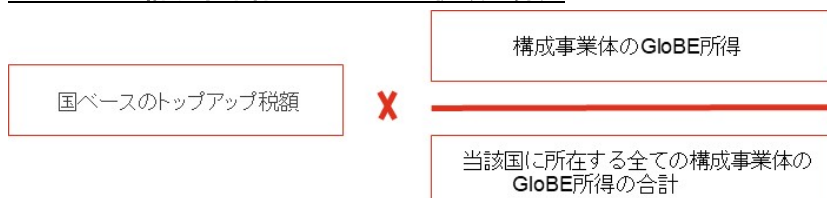
軽課税国における各構成事業体のトップアップ税の算定プロセスは以下のとおりとなります。

#### ステップ 1: トップアップ税率の算定



**ステップ 2: 国ベースのトップアップ税額の算定**

(※) blueprint におけるカーブアウト<sup>2</sup>

**ステップ 3: 構成事業体のトップアップ税額の算定****(2) デミニマス除外**

構成事業体の国ベースの(対象年度及び過去 2 年間の)平均の収益が 1,000 万ユーロ未満、かつ国ベースの(対象年度及び過去 2 年間の)平均の GloBE 所得が損失又は 100 万ユーロ未満の場合には、当該年度のトップアップ税はゼロとみなされます。

**5. トップアップ税の配分(IIR 及び UTPR の適用関係)**

トップアップ税の配分(納税義務者)については、最初に IIR のトップダウンアプローチに基づき決定され、UTPR は IIR のバックストップとしての位置付けであることの変更はありません(トップダウンアプローチの例外として最終親会社の下の子会社(部分被保有中間親会社)に IIR が適用される「分割保有ルール」についても同様)。

なお、UTPR トップアップ税額の配分は、当該国・地域における従業員数及び有形資産(ネット簿価)の割合に基づいて算定されます<sup>3</sup>。

**6. GloBE ルールにおける申告義務等****(1) GloBE ルールにおける申告義務**

GloBE ルール実施国に所在する各構成事業体は、標準化されたテンプレートで作成された GloBE 情報申告書(GloBE Information Return)<sup>4</sup>を報告事業年度の最終日から 15 カ月以内(但し、移行ルールとして適用初年度については 18 カ月以内)に実施国の税務当局に提出する必要があります。

**(2) セーフハーバー**

トップアップ税の課税を免除する上述 4(2)に記載のデミニマス除外以外のセーフハーバーについては、国ベースで 15%以上の課税となる可能性の高い多国籍企業のコンプライアンスと管理の負担を軽減す

<sup>2</sup> 実体に係る所得控除(カーブアウト)について、支払給与に係るカーブアウトは「適格従業員」の「適格給与」の、有形資産に係るカーブアウトは「適格有形資産」の簿価のそれぞれ 5%とされ、移行ルールでは、当初、支払給与については 10%、有形資産については 8%とし、指定されたスケジュールの下 10 年間で段階的に 5%に引き下げられることとされています。

<sup>3</sup> 但し、UTPR が適用される場合のトップアップ税の配分方式について、Blueprint では軽課税構成事業体への支払額又はグループ内のネットの費用支出額の比率で配分することとされていましたが、モデル規則では以下の算定方式により算出された比率により配分されることとされています(配分方式の変更に伴い、トップアップ税額の納付国も変更となります)。

–  $50\% \times (\text{当該国における従業員数合計} / \text{UTPR を施行している全ての国の従業員数合計}) + 50\% \times (\text{当該国における有形資産の簿価の合計} / \text{UTPR を施行している全ての国の有形資産の簿価の合計})$

<sup>4</sup> GloBE 情報申告書には、以下の情報を含むこととされています。

– 構成事業体及びそれらの所在する国の特定、並びに GloBE ルールの下でのステータス  
 – 他の構成事業体が保有する構成事業体の支配持分に係る情報を含む多国籍企業グループの全体的なストラクチャー  
 – 国毎の実効税率(ETR)・各構成事業体のトップアップ税額、及びトップアップ税の配分の算定に必要な情報等

るためのセーフハーバーとして、今後策定される「GloBE 実施フレームワーク(GloBE Implementation Framework)」において盛り込まれることとされています。

## 7. ネクストステップ

OECD からの公表によれば、GloBE ルールのコメントリーが 2022 年初頭に公表され、GloBE ルールの解釈についてのガイダンスを提供することとされています。また、GloBE ルールの調整と管理を容易にするため、合意された管理手続き(例えば、申告義務の詳細や多国間のレビュープロセス等)及び多国籍企業と税務当局のコンプライアンスを容易にするためのセーフハーバー使用の可能性に焦点を当てた「GloBE 実施フレームワーク」を策定するとされています。その策定にあたっては、2022 年 2 月のパブリックコンサルテーションを経て、2022 年末までに作業が最終化となる見込みです。

更に、STTR(租税条約特典否認ルール)を実施するためのモデル条約、及び STTR の迅速かつ一貫性ある実施を容易にするための多国間協定を策定し、2022 年初頭に公表となる見込みです。

---

## The takeaway

---

今回公表された第 2 の柱の「モデル規則」は、各国での共通アプローチとしてのステータスである GloBE ルールを国内法制化するにあたって、必要となる標準化制度の枠組みを提供するものです。そして、GloBE ルールの対象範囲、トップアップ税の算定・ETR 計算における各構成要素の定義・調整過程、トップアップ税の配分、及び GloBE ルールにおける申告義務等の管理・運用に係る手続きについても規定しています。

但し、新たに採用された税効果会計による調整方式も含めたトップアップ税及び ETR 計算の算定過程・運用に係る具体的かつ詳細な適用プロセスについては、2022 年初頭に公表される GloBE ルールのコメントリーを確認する必要があります。また、納税者のコンプライアンス負担軽減のためのセーフハーバーの具体的な制度設計は「GloBE 実施フレームワーク」に委ねられており、ビジネス及び企業実務への影響の観点を踏まえ、今後の議論の動向について慎重に注視していく必要があります。

この「モデル規則」においては、税効果会計の考え方を導入するといった会計処理を考慮する点が多くみられる他、選択適用可能な多くの仕組みが設計されています。2023 年からの施行を目指した今後公表のコメントリーの内容等も踏まえ、影響額の試算・選択適用できる制度の理解・判断の他、必要な情報収集・申告書作成のための体制構築・情報基盤整備など、2022 年から準備が必要となりますので、ご注意ください。

---

## Let's talk

---

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

### PwC 税理士法人

〒100-0004 東京都千代田区大手町 1 丁目 2 番 1 号 Otemachi One タワー

[www.pwc.com/jp/tax](http://www.pwc.com/jp/tax)

パートナー  
白土 晴久

顧問  
岡田 至康

パートナー  
浅川 和仁

ディレクター  
城地 徳政

PwC 税理士法人は、企業税務、国際タックス、M&A 税務、税務業務のデジタルトランスフォーメーション (DX) などを含む幅広い分野の税務コンサルティングにおいて、PwC グローバルネットワークと連携しながら、ワンストップでサービスを提供しています。国内外のプロフェッショナルの知見と経験を結集し、企業のビジネスパートナーとして重要な経営課題解決を包括的にサポートします。

PwC は、社会における信頼を築き、重要な課題を解決することを Purpose (存在意義) としています。私たちは、世界 156 カ国に及ぶグローバルネットワークに 295,000 人以上のスタッフを擁し、高品質な監査、税務、アドバイザリーサービスを提供しています。詳細は [www.pwc.com](http://www.pwc.com) をご覧ください。

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。

© 2022 PwC Tax Japan. All rights reserved.

PwC refers to the PwC network member firms and/or their specified subsidiaries in Japan, and may sometimes refer to the PwC network. Each of such firms and subsidiaries is a separate legal entity. Please see [www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure) for further details.