

# OECD BEPS 第 2 の柱 – GloBE ルール: 会計上の影 響

## 重要ポイント

- ▶ 第 2 の柱のモデル・ルールは、所得合算ルールと軽減税支払ルールを含む GloBE ルールの対象範囲及び主要な仕組みを定義している。
- ▶ GloBE ルールの制定について、世界中の各国政府が議論している。
- ▶ GloBE ルールは、2023、24 年の発効を提案しているが、発効日は最終的にはそれぞれの国や地域で(実質的に)制定される税法に依る。
- ▶ 会計上の影響は、未だ明確ではない。
- ▶ GloBE ルールの影響を受ける多国籍事業体グループはデータ収集に相当の労力が必要となる。

## 概要

税源侵食・利益移転(BEPS)に係る経済協力開発機構(OECD)/G20 包摂的枠組みは、世界経済のデジタル化から生じる税務上の課題に対処するものである。国際的な税制への信頼を回復させるとともに、経済活動が行われ、価値が創造された国・地域で課税が確実にされるよう、BEPS に関する包摂的枠組みは 2 本の「柱」を提案している。

- ▶ 第 1 の柱は、全世界の売上高が 200 億ユーロを超え、かつ収益性(収益に占める税引前利益)が 10%を超える多国籍企業(MNEs)に適用される。
- ▶ 第 2 の柱は、連結財務諸表ごとの収益が 7 億 5 千万ユーロを超える MNEs に適用される。

第 2 の柱であるグローバル税源侵食防止ルール(GloBE ルール)は、ほぼ 1 世紀ぶりの実質的な国際的な課税枠組みの刷新を意味する。GloBE ルールは MNEs が最低限支払う税金(ミニマム税)として 4 つの新しい課税メカニズムを提案している。

租税条約の適用対象となる一定の関連者間取引に対し、所得の受領者に最低税率の税金が課されない場合にトップアップ税を課することを提案:

1. 租税条約の恩典否認ルール(STTR)

MNE が事業を行うそれぞれの国や地域で生じる所得に全般的にミニマム税を課することを提案:

2. 所得合算ルール(IIR)
3. 軽減税支払ルール(UTPR)
4. 適格国内ミニマム課税ルール(QDMT)

IIR、UTPR 及び QDMT は、GloBE ルールに従って算出された国や地域ごとの実効税率(ETR)が最低税率(ミニマム税率)である 15%を下回る場合に、国や地域でトップアップ税を賦課すること想定している。GloBE ルールは、MNE グループ(最終親事業体が直接又は間接的に、少なくとも 1 つの海外子会社又は恒久施設を有するグループ)において、いずれの事業体が IIR、UTPR 及び(又は)QDMT 対象となるのか、ミニマム税がいずれの事業体に配賦されるかを判定するためのメカニズムを定めている。GloBE ルールに関する枠組み案は国際的なものであるが、GloBE ルールの法制化は、ルールを採用する国や地域ごとに施行されることとなる。

GloBE ルールの適用には不確実な領域が存在するため、更なる解釈指針が必要である。

GloBE ルールが、会計処理にどのような影響を与えるのかを検討する必要性が生じている。特に、ミニマム税が IAS 第 12 号「法人所得税」の範囲内の法人税に該当するか、もし該当するのであれば、事業体はいつ、どのようにミニマム税を会計処理するのかという検討が必要となる。

GloBE ルールは複雑であり、本稿ではルールの詳細な解説は割愛する。OECD は、GloBE モデル・ルール、GloBE モデル・ルール・コメンタリー及び GloBE モデル・ルール・計算例を公表しており、それらは OECD のウェブサイトで見ることができる。<sup>1</sup> さらに OECD は GloBE ルールに関する追加的な情報を提供する、サマリー、ファクト・シート、FAQ 及びプレス・リリースも公表している。EY は GloBE モデル・ルールに関するエグゼクティブ・サマリー及び考察、コメンタリー及び計算事例を公表しており、GloBE ルールに関する背景と詳細な説明を提供している。<sup>2</sup> それでもなお、GloBE ルールの適用に際しては、多くの不明瞭な領域が存在しており、更なる解釈指針が必要となっている。

## GloBE ルール

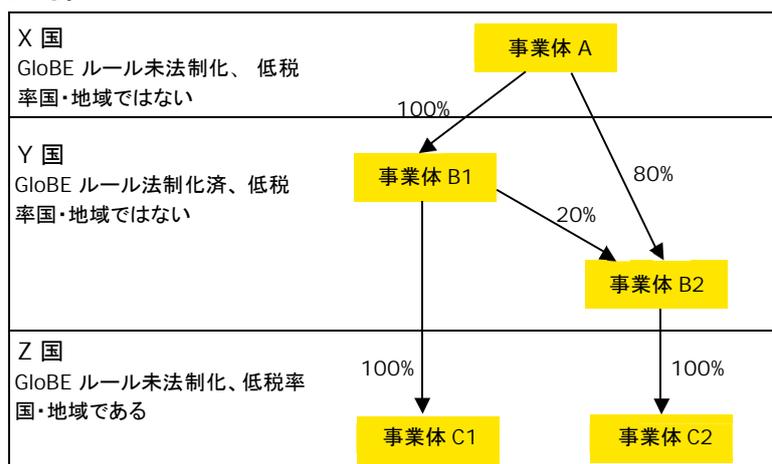
OECD は、「GloBE ルールは、IIR および UTPR というトップアップ課税により、MNE の超過利益に対する税額をミニマム税率まで引き上げるシステムであり、トップアップ税が事業体の所得に対する通常の法人所得税として運用されるものではない。国や地域ごとの超過利益に適用され、その超過利益がミニマム税率を下回る税率で課税されている場合にのみ適用される。GloBE ルールに従って課される税金は、国際的に標準化された課税標準と税額の計算方法を用い、MNE グループ内の低課税国を識別し、当該国や地域の実効税率をミニマム税率まで引き上げるための調整課税であり、代替ミニマム税により近いものである。」と述べている。<sup>3</sup>

## GloBE ルールを適用のための 5 ステップ・プロセス－説例

GloBE ルールでは、国や地域レベルで計算及び適用、トップアップ税の計算には、5つのステップから構成されている。

- 1) GloBE ルールの適用対象になる MNE グループの特定
- 2) 各構成事業体の GloBE 所得または損失の決定
- 3) 調整後税額を算定
- 4) GloBE 実効税率及びトップアップ税を計算
- 5) IIR、UTPR 及び(又は)QDMT に基づく納税義務を有する事業体を決定

下図は、ABC グループの資本関係及び構成事業体の所在地を示し、GloBE ルールの適用を説明している。



<sup>1</sup> <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>.

<sup>2</sup> [https://www.ey.com/en\\_gl/tax-alerts/oecd-releases-commentary-and-illustrative-examples-on-pillar-two-model-rules](https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/oecd-releases-commentary-and-illustrative-examples-on-pillar-two-model-rules).

日本語版

前編 [https://www.ey.com/ja\\_jp/ey-japan-tax-library/tax-alerts/2022/tax-alerts-04-12](https://www.ey.com/ja_jp/ey-japan-tax-library/tax-alerts/2022/tax-alerts-04-12)

後編 [https://www.ey.com/ja\\_jp/ey-japan-tax-library/tax-alerts/2022/tax-alerts-04-15-03](https://www.ey.com/ja_jp/ey-japan-tax-library/tax-alerts/2022/tax-alerts-04-15-03)

<sup>3</sup> Page 8, OECD (2022), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), OECD, Paris.

事業体 A、B1 及び B2 の GloBE 実効税率は 15%のミニマム税率を上回っているが、事業体 C1 と事業体 C2 は、GloBE の実効税率が 15%未満となる低税率国に所在している。Y 国のみが IIR を制定している。

#### ステップ 1: GloBE ルールの適用対象になる MNE グループを特定

X 国に所在する事業体 A は、連結グループ(ABC グループ)の最終親事業体(UPE)である。ABC グループは GloBE ルールの適用対象になる MNE グループに該当すると判断している。したがって、ABC グループは上図に従ってその対象になる構成事業体とその所在地を特定することが求められる。X 国と Z 国は GloBE ルールを法制化していないので、それらの国に所在する事業体が支払うトップアップ税は、Y 国における事業体が Y 国に納めることになる(ステップ 5 を参照)。

#### ステップ 2: 各構成事業体の GloBE 所得または損失の決定

ABC グループは、MNE グループ内の対象となる各構成事業体の財務会計上の純利益を GloBE 上の税務ベースに調整することでそれぞれの構成事業体の GloBE 所得を算定する。本設例では、低税率国で事業を展開している事業体 C1 と C2 の業績のみであり、GloBE 所得は、C1 が CU600、C2 が CU1,800 であると仮定する。

#### ステップ 3: 調整後税額を算定

ABC グループは、グループの財務会計上の税金費用/収益から GloBE 上で求められる加減算項目を調整することで対象構成事業体毎の調整後対象税金を算定している。調整後対象税金は、事業体 C1 が CU30、事業体 C2 が CU240 であると仮定する。

#### ステップ 4: GloBE 実効税率及びトップアップ税を計算

Z 国に所在する対象構成事業体の GloBE 上の実効税率は、 $11.25\% [(CU30+CU240) / (CU600+CU1,800)]$  である、したがってトップアップ税率は 3.75%になる(15%のミニマム税率から GloBE 上の実効税率 11.25%を差し引く)。超過利益(トップアップ税が課せられる利益額)は GloBE 所得に等しくなるとされ、よってトップアップ税は CU90  $[(CU600+CU1,800) * 3.75\%]$ になる。この設例では、同グループは事業実態に基づく所得控除(ある国や地域における実質的な活動に対する一定のリターンを GloBE ルールの適用から除外する措置)による恩典を受けていないと仮定する。

#### ステップ 5: トップアップ税の納付義務を負う事業体を決定する

IIR の適用では、親事業体が、トップアップ税のうち低税率構成事業体に配賦可能な部分を納付することになる。IIR は、UPE から始まるトップダウン方式で適用される。UPE が IIR を法制化していない国や地域に所在する場合には、IIR を制定している国や地域に所在するグループ構造における最も上位の親事業体がトップアップ税の配賦可能部分を納付することになる(注: 分割所有の状況では、トップ・ダウン・アプローチの例外措置が適用される)。

この設例では、Y 国のみが IIR を制定しているため、中間親事業体の事業体 B1 と B2 がトップアップ税を納付することになる。事業体 B1 は、その完全子会社 C1 に帰属するトップアップ税についてはその 100%を、C2 については間接保有持分相当であるトップアップ税の 20%の納付義務を負う。事業体 B2 は完全子会社 C2 に帰属するトップアップ税についてその 100%の義務を負う。

事業体 B2 は C2 のトップアップ税の 100%の義務を負うので、事業体 B1 の B2 経由配賦可能分である C2 に対するトップアップ税の間接持分相当(20%)は結果として二重課税をうけることとなる。この二重課税を避けるために、事業体 B1 は、B2 が納付する C2 に対するトップアップ税のうち、間接持分相当を減額する。

要約すると、事業体 B1 は次のように計算されたトップアップ税 CU22.5 を納付する。

- ・ 事業体 C1 の CU22.5 (3.75%\*CU600)に事業体 C2 の CU13.5 (3.75%\*CU1,800\*20%)を加算し、事業体 B2 が支払った CU13.5 を差し引いた額。

また、事業体 B2 は次のように計算されたトップアップ税 CU67.5 を納付する。

- ・ 事業体 C2 の CU67.5(3.75%\*CU1,800)

上記の単純な設例は、IIR のみを適用した例である。実際には、UTPR と QDMT が IIR と合わせて制定されている場合、MNE グループはまず、QDMT によるトップアップ税を計算し、次に QDMT に含まれていない残りのトップアップ税を捉えるために IIR を適用し、最後に IIR に含まれていない残りのトップアップ税を捉えるために UTPR を適用する。

GloBE ルールにより課せられる税金は、典型的な法人所得税には該当しないため、IAS 第 12 号の適用範囲になるか不確実性がある。

## 会計上の主な検討事項

GloBE ルールが IFRS 財務諸表に及ぼす財務会計上の影響は、その適用が確定していないため今なお議論されている。本稿では主な会計上の検討事項を取り上げるが、財務上の影響は GloBE ルールの適用が明確になり様々な国や地域で(実質的に)法制化されてはじめて判断することができる。

### IIR, UTPR 及び QDMT - IAS 第 12 号の適用

IAS 第 12 号は課税所得が課税標準となる税金に適用される。上述のとおり、GloBE ルールにより課せられる税金は通常の法人所得税ではなく、特に UTPR による税金の場合、IAS 第 12 号が適用されるのかどうか問題となる。また、IIR, UTPR 及び QDMT は MNE のすべての事業体に適用されるとは限らない。したがって、IAS 第 12 号がグループ財務諸表及び事業体の個別財務諸表に適用されるか、どのように適用されるかについて結論づける前に、これらの税金の詳細な評価や各国や地域でこれらのルールが最終的にどのように制定されるかを理解することが必要になる。

### 実質的な制定

IAS 第 12 号では、新しい税法は、特定の国や地域で制定される、又は実質的に制定されている場合に有効となる。MNE は、完全子会社、部分所有の子会社、ジョイントベンチャー、フロースルー事業体又は恒久的施設を通して事業を行っているすべての国や地域における GloBE ルールの(実質的な)制定に関する規制の動向を注視していく必要がある。

国によって、(実質的な)制定日が異なることや、GloBE モデル・ルールと異なる形で制定される可能性があり、結果として GloBE ルールによる法人所得税に及ぼす影響の会計処理がさらに複雑になる可能性がある。

### 将来の税金への影響の会計処理

IAS 第 12 号の適用が未だ明確ではないため、GloBE ルール上の将来の税金への影響の判断は複雑になると予想される。トップアップ税は国や地域レベルで計算され、いずれの事業体はその税金を支払う義務があるかを決定する過程で、当該国や地域における事業体に配賦される。したがって、IIR 及び UTPR ルールでは、ある事業体の GloBE 所得の調整は他の事業体に配賦されるトップアップ税に影響を与える可能性がある。さらに、GloBE 調整の戻入りに適用されるトップアップ税率は、現地の税法に関係する永久差異やその他の予測できない項目を含む将来の事象に左右される可能性がある。

### 開示

IFRS では、MNE が事業を行っている国や地域で GloBE ルールが(実質的に)制定されていない場合、特定の開示要求はない。しかし、事業体は、財務諸表を理解するのに役立つのであれば、GloBE ルールの潜在的な影響に関する追加的な情報を開示するかどうか検討する必要がある。

## 弊社のコメント

事業体は関連する国や地域における GloBE ルールの導入及び法制化の動向を注視し、状況に応じて、アドバイザーと協働し GloBE ルールの財務諸表、監査及び税務申告への影響を見極めることが重要である。

事業体は、GloBE ルールのステップ 1 からステップ 5 の計算で求められる国や地域レベルの情報を収集するのに必要となるプロセス及び内部統制の導入計画を開始する必要がある。また、事業体は GloBE モデル・ルールの第 9 章に定められる移行ルールについても検討する必要がある。

現在、GloBE ルールの適用は未だ不明確で、その財務上の影響も評価段階であるため、事業体が GloBE ルールの財務上の影響を定量化することはできないかもしれない。しかし、財務諸表を理解するのに有用であれば、GloBE ルールの潜在的な影響について開示をするかどうか検討することが考えられる。

EY は、「Building a better working world ～より良い社会の構築を目指して」をパーパス(存在意義)としています。クライアント、人々、そして社会のために長期的価値を創出し、資本市場における信頼の構築に貢献します。

150 国以上に展開する EY のチームは、データとテクノロジーの実現により信頼を提供し、クライアントの成長、変革および事業を支援します。

アシュアランス、コンサルティング、法務、ストラテジー、税務およびトランザクションの全サービスを通して、世界が直面する複雑な問題に対し優れた課題提起(better question)をすることで、新たな解決策を導きます。

EY とは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバルネットワークであり、単体、もしくは複数のメンバーファームを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。EY による個人情報の取得・利用の方法や、データ保護に関する法令により個人情報の主体が有する権利については、[ey.com/privacy](http://ey.com/privacy) をご確認ください。EY のメンバーファームは、現地の法令により禁止されている場合、法務サービスを提供することはありません。EY について詳しくは、[ey.com](http://ey.com) をご覧ください。

### EY 新日本有限責任監査法人について

EY 新日本有限責任監査法人は、EY の日本におけるメンバーファームであり、監査および保証業務を中心に、アドバイザリーサービスなどを提供しています。詳しくは [ey.com/ja\\_jp/people/ey-shinnihon-llc](http://ey.com/ja_jp/people/ey-shinnihon-llc) をご覧ください。

© 2022 Ernst & Young ShinNihon LLC.  
All Rights Reserved.

ED None

本書は一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務およびその他の専門的なアドバイスを行うものではありません。EY 新日本有限責任監査法人および他の EY メンバーファームは、皆様が本書を利用したことにより被ったいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必要な場合は、個別に専門家に相談ください。

本資料は 006235-22Gbl の翻訳版です。

[ey.com/ja\\_jp](http://ey.com/ja_jp)