令和４年度内外一体の経済成長戦略構築にかかる国際経済調査事業（諸外国等における経済の電子化を踏まえた課税の動向及びそれを踏まえた我が国の国際課税制度の在り方等に係る調査研究事業）

調査報告書

令和５年３月

KPMG税理士法人

KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee.

Contents

1．　はじめに 4
(1)　事業目的 4
(2)　実施内容 4
(3)　本報告書の構成 4
2．　OECD から公表されている Pillar1 プログレスレポートの検討及び分析 5
(1)　概要 5
(2)　モデルルール案の構造 6
(3)　第 1 章：利益 A の対象範囲 7
(4)　第 2 章：課税根拠 11
(5)　第 3 章：ネクサス及び売上ソースルール 12
(6)　第 4 章：課税所得の決定及び配分 33
(7)　第 5 章：利益 A に関する二重課税の排除 37
(8)　第 6 章：利益 A の執行管理 39
(9)　第 6 章：利益 A の税の安定性に係る枠組み 54
(10)　第 6 章：利益 A に関連する税の安定性 59
(11)　利益 A に関連する一方的措置 68
(12)　利益 B 72
3．　OECD から公表されている Pillar2 モデルルール、コメンタリー、例示の検討及び分析 89
(1)　第 1 章：適用範囲 89
(2)　第 2 章：国際最低課税額の配賦-IIR と UTPR による課税ルール 94
(3)　第 3 章：個別計算所得等の金額の計算 120
(4)　第 4 章：調整後対象租税額の算定　対象租税の配賦、一時差異の調整 149
(5)　第 5 章：国際最低課税額の配賦-IIR と UTPR による課税ルール 165
(6)　第 6 章：組織再編・保有構造 181
(7)　第 7 章：税の中立性と分配制度 188
(8)　第 8 章：申告書提出要件、実施に係る手続き 204
(9)　第 9 章：経過措置 220

(10) 第 10 章：用語の定義（抜粋） 223
(11) 公開討議文書：特定多国籍企業グループ等報告事項等 229
(12) 公開討議文書：GloBE ルールに関する税の安定性（Tax Certainty） 235
4． 諸外国（米国、英国、EU、フランス、ドイツの計 4 ヵ国・1 地域）税制に関する動向調査及び分析 242
(1) 米国 242
(2) 英国 251
(3) EU 261
(4) フランス 266
(5) ドイツ 266
(6) 他の諸外国の動向 266
5． 無形資産関連税制に係る米・英・仏の動向調査及びヒアリング 267
(1) 米国 267
(2) 英国 269
(3) フランス 272
(4) 無形資産関連税制に係るアンケート 274
6． 国際的議論及び諸外国動向を踏まえた我が国の国際課税の在り方に関する調査報告 ... 276
(1) 企業、有識者及び経済団体を交えた勉強会の運営報告 276
(2) 第一回勉強会議事 277
(3) 第二回勉強会議事 282
(4) 第三回勉強会議事 286
(5) アンケート調査及びその分析結果報告 292
7． 別紙
（別紙１）情報収集及び実務対応フローの検討資料
（別紙２）インフレ抑制法における CAMT 関連条文番号及び内容
（別紙３）OECD モデルルールと英国国内法の比較資料
（別紙４）第一回勉強会　事務局作成資料
（別紙５）第二回勉強会　事務局作成資料
（別紙６）第三回勉強会　事務局作成資料

１．はじめに

(1)　事業目的

経済のデジタル化により多国籍企業による国境を越えた経済活動が進展 していることを踏まえ、新たな国際課税のあり方についての国際的議論が行われるなか、2021年10月にOECD（経済協力開発機構）を中心とした約140ヵ国・地域からなるBEPS包摂的枠組みにおいて、国際課税ルールの見直し（Pillar1、Pillar2）が合意された。これを受け、多国間条約の策定作業やモデルルールの整備及び各国における国内法制化に向けた検討の動きが活発化している。
経済活動やビジネス環境が大きく変動するなか、日本企業の国際競争力の強化や、日本経済の活性化に資する国際課税について検討することは極めて重要な課題である。このような状況を踏まえ、本事業は、国際課税の国際的議論や諸外国税制等の動向、それらに対する産業界の意見等を調査し、今後の日本における国際課税制度のあり方等について必要な分析や検討を行う。

(2)　実施内容

本事業は、国際課税の国際的議論や諸外国税制等の動向、それらに対する産業界の意見等を調査し、今後の日本における国際課税制度のあり方等について必要な分析や検討を行っている。

① 国際課税に関する国際的議論に係る動向調査及び分析
② 諸外国（米国、英国、EU、フランス、ドイツの計4ヵ国・1地域）税制に関する動向調査及び分析
③ 無形資産関連税制に関する動向調査及びアンケートの実施
④ 日本におけるPillar2と既存税制との関係に関する有識者との勉強会の実施
⑤ 日本におけるPillar2導入に伴う事務負担に関するアンケートの実施

(3)　本報告書の構成

本報告書では、まず国際課税に関する国際的議論に係る動向調査及び分析として、2.においてOECDから公表されているPillar1プログレスレポートの内容を、続く3.においてOECDから公表されているPillar2モデルルール、コメンタリー、例示の検討及び分析を記載し、また、特定多国籍企業グループ等報告事項等及びGloBEルールに関する税の安定性の内容を検討及び分析している。
また、4.において諸外国（米、英、仏、独、EU等4ヵ国・1地域）税制に関する動向調査及び分析として、Pillar2の各国国内法の導入状況や米国CAMTの概要を記載している。
5.においては、無形資産関連税制に係る米国のFDII及び英国・フランスのパテントボックス税制の概要の調査及び日本企業の外国子会社における利用状況についてのアンケート調査の結果を記載している。
6.においては、今後のPillar2の国内法制化に当たっての論点や、既存の外国子会社合算税制（以下、「CFC税制」という。）との関係整理・簡素化、会計基準の想定論点について、学識経験者及び産業界有識者と勉強会を実施し、聴取した意見を記載している。また、Pillar2の導入に伴う我が国企業の実務対応等に係る影響について、アンケート調査の結果を記載している。

２．OECDから公表されているPillar1 プログレスレポートの検討及び分析

(1)　概要

Pillar1は、市場国への新たな課税権の配分を提案するもので、全世界売上が200億ユーロ超、かつ、利益率が10%超の多国籍企業を対象に、利益（課税ベース）の10%を超える部分（超過利益）の25%相当額（利益A）が、ネクサス（課税根拠）を有する市場国に売上等に応じて配分される仕組みである。

135ヵ国以上が参加する「OECD/G20 Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting」（包摂的枠組み、又はIF）は、2021年10月8日に合意され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つの柱から成る解決策に関する声明、すなわち、Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy ― 8 October 2021（以下、「IF声明」という。）を開示している。そのうち、Pillar1については、利益Aに係るモデルルール案が2022年2月以降順次公表され、公開討議が実施された。

これらの議論を時系列的に説明すると、まず2022年2月4日付でIFは、利益Aに係る「ネクサスとソースルール」のモデルルール案を公表している。次に、2022年2月18日には利益Aに係る「課税ベースの算定」のモデルルール案が公表された。さらに、2022年4月4日に利益Aに係る「対象範囲」のモデルルール案が、対象範囲のモデルルール案の一部を構成する除外事業については2022年4月14日に採掘業の除外に関する別表Fが、2022年5月6日には規制された金融サービス業の除外に関する別表Gが、順次公表されている。

さらに、2022年5月27日付で、利益Aに係る税の安定性に関する公開討議文書を公表している。利益Aの配分ルールの導入に際しては、このルールによりもたらされる様々な潜在的リスクを排除する観点から、対象となる多国籍企業に対して利益Aに関連する全ての側面において義務的・拘束的な紛争防止・解決メカニズムを提供することにより、税の安定性を保証することが重要とされており、今回公表された公開文書は、利益Aの税の安定性に係る枠組み及び利益Aに関連する問題の税の安定性の2つの文書で構成されており、いずれの文書においても利益Aに係る税の安定性を保証するための義務的かつ拘束力のある紛争防止・解決メカニズムが提案されている。そのほか、利益Aの導入にあわせた一方的措置（の撤回に係る）モデルルール案が2022年12月20日に公表されている。

一方、利益Bについては、2022年12月8日にOECDから、「Pillar 1 - 利益B」と題する公開討議文書（以下、「利益B文書」という。）が発表されている。この文書は、上記IF声明において表明された、各国における基本的なマーケティング及び流通活動に対する独立企業原則の適用を簡素化し、合理化するというコミットメントに基づくものである。利益Bは、税務執行能力の低い国又は地域（以下、「LCJ」という。）が移転価格税制を適用する際に直面する課題に対処し、国際課税の安定化を支援し、移転価格の課税やそれに伴う紛争により企業が被るコンプライアンス費用を削減することが目的とされている。本文書は、Pillar 1に関するブループリントが2年以上前の2020年10月14日に公表されて以降、IFが考える運用可能な利益Bの制度設計の詳細を知ることのできる初の機会となった。利益B文書に関する意見募集は、2023年1月25日にかけて実施され、意見募集の結果も踏まえて、OECD/IFは、利益Bについて2023年半ばまでに合意し、2024年に発効させることを目標に掲げている。また、利益Aについては2023年前半に多数国間条約（MLC）案が公開され、参加国による署名をもって2024年中には発効を目指しているのが現状である。

上記で説明した2021年10月8日のIF声明以降の、Pillar 1に関する議論の実施、及び報告書等の公表等の進捗状況は次の表のとおりである。

モデルルール案と公表日	公表日	意見締切
ネクサスとソースルール	2022/2/4	済
課税ベースの算定	2022/2/18	済
対象範囲	2022/4/4	済
対象範囲（採掘業の除外（別表F））	2022/4/14	済
対象範囲（規制された金融サービス業の除外（別表G））	2022/5/6	済
税の安定性	2022/5/27	済
進捗報告書（Title 1～5）	2022/7/11	済
進捗報告書（Title 6及び執行管理・税の安定性）	2022/10/6	済
一方的措置に関するモデルルール案	2022/12/20	済
利益B公開討議文書	2022/12/8	済

(2) モデルルール案の構造

これまでに公表されたPillar1に関するモデルルール案の構造は以下のとおりである。先行してモデルルール案が公表された対象範囲から税の安定性に関する措置までの議論は、その後2022年10月までに公表された各進捗報告書に基づき第１章から第６章として整理されている。そのほか、一方的措置に関するモデルルール案並びに利益Bに関して公開討議文書が公表されている。これらの公表資料の構造は以下の表のとおりであり、次節以降ではこの構造に沿って、個別の章で内容を解説することとする。

利益A	項目	別表・スケジュール
第1章	対象範囲	関連別表含む
第2章	課税根拠	
第3章	ネクサスとソースルール	関連別表含む
第4章	課税ベース・所得配分・セーフハーバー	関連別表含む
第5章	二重課税の排除	関連別表含む
第6章	執行管理	
	利益Aに係る税の安定性	
	利益Aに関連する問題の税の安定性	
ー	一方的措置	
利益B	**項目**	**別表・スケジュール**
ー	範囲・価格算定方法・文書化要件・税の安定性	

(3) 第1章：利益Aの対象範囲

3.1 対象グループ

利益Aの対象となる対象グループに該当するかどうかは、以下に示す、収益テスト（Revenue Test）及び収益率テスト（Profitability Test）の2つにより判断される。両方のテスト基準を満たす場合、該当する多国籍企業グループは利益Aの適用対象となる対象グループとして取り扱われる。

[収益テスト]

収益テスト[1]では、収益の金額により判断される。当該年度のグループ収益（年）が200億ユーロを超えている場合には収益テストを満たすとされる。該当年度が12か月より短い場合又は長い場合には、期間の長さに応じて年換算され、条件を満たすかどうか判断される。

[収益率テスト]

収益率テスト[2]は、収益率に基づき判断する。まず、当該年度の税引前利益率が10%超であり、かつ、直前の連続する過去2年度のうち少なくとも1年は対象グループであった場合、対象年度において収益率テストを満たすと判断される（以下、「期間テスト（Period Test）」）。

一方、当該年度の税引前利益率が10%超であるものの、直前の連続する過去2年度のいずれにおいても当該グループの税引前利益率が10%に満たない場合、以下の基準に当てはまるかどうか追加的にテストがされ、いずれも満たす場合には、同じく対象年度において収益率テストを満たすと判断される。

- 直前の連続する過去4年度のうち、2年度以上において税引前当期利益率が10%超（過去期間テスト（Prior Period Test））
- 当年度と直前の連続する過去4年度の合計5年度の加重平均税引前利益率が10%超（平均テスト（Average Test））

収益率テストの判定において、当該年度又は直前3年度以内にグループ結合が行われた場合には、そのグループ結合が行われた年度の前の年度に係る税引前利益率の計算は、そのグループ結合前から存在していたグループの過去年度データを使用するものとする。また、同様に、当該年度又は直前3年度以内にグループ分割が行われた場合には、そのグループ分割が行われた年度の前の年度に係る税引前利益率の計算は、分割グループの過去年度データを使用するものとする[3]。

[対象グループ判定フロー]

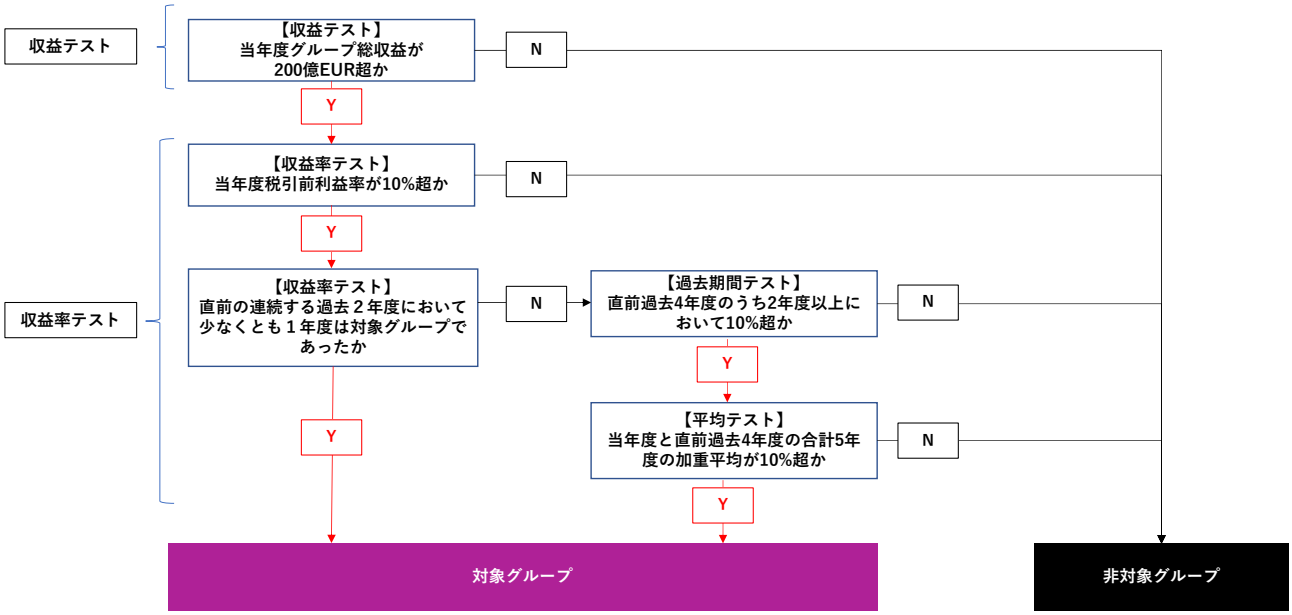
上記に係る「対象グループ」判定フローのイメージは次の図のとおりである。

---

[1] 7月進捗報告書 Title 1 Article 1 (2)a

[2] 7月進捗報告書 Title 1 Article 1 (2)b

[3] 7月進捗報告書 Schedule A Section 2a及び2b



3.2　除外事業（適格採掘事業及び適格金融事業）

対象グループが、3.1において解説した、収益テストと収益率テストの両方を満たす場合であっても、特定の事業を営む企業又は事業グループについては、利益Aの適用対象外とされる[4]。

3.2.1　適格採掘事業

3.2.1.1　適格採掘事業の定義

適格採掘事業は以下を満たす事業をいう[5]。

- 資源探査（評価を含む）、開発（鉱物資源などの採掘、採掘施設の建設等）、採取（資源の抽出、輸送、一定の加工（精製・分離等の処理））に至る一連の活動に従事しており、かつ、総合的に当該活動と実質的な関連性を有する採掘収益を稼得していること

3.2.1.2　収益テストの再適用

適格採掘事業から生じた外部売上高がある場合、その外部売上高を控除した非採掘事業に係る売上高を特定したうえで改めて収益テストを適用する[6]。

3.2.1.3　収益率テストの再適用

[4] 7月進捗報告書 Title 1 Article 1 (3)及び(4)
[5] 7月進捗報告書 Schedule B Section 20 (1)
[6] 7月進捗報告書 Schedule B Section 2 (2)

収益テストを再適用した結果、閾値を超えたグループは、収益率テストを再適用する[7]。収益率テストの再適用に当たっては、「開示セグメントアプローチ」又は「エンティティアプローチ」によって非採掘事業によって得られた売上高と利益を特定する必要がある[8]。

- 「開示セグメントアプローチ」においては、該当グループの連結財務諸表の開示セグメントにおいて報告された収益の75%以上が適格採掘事業によって得られた売上高である場合、当該開示セグメント全体の売上高及び利益を適格採掘事業によって得られたものとみなす。75%を下回る場合には、配賦計算によって非採掘事業に係る売上高及び利益を特定する[9]。
- 「エンティティアプローチ」においては、非採掘事業売上高と非採掘事業内部売上高を合算し、非採掘事業費用と非採掘事業内部費用を控除して非採掘事業に係る利益を算定する[10]。

上記の収益テスト及び収益率テストの結果閾値を超えている場合には、グループの非採掘事業に係るセグメントが利益Aの対象となる。

3.2.2 適格金融事業

3.2.2.1 適格金融事業の定義

適格金融事業は、預託機関、信用機関、投資機関、保険機関、資産管理会社、混合金融機関、RFIサービス会社をいう[11]。

3.2.2.2 収益テストの再適用[12]

適格金融事業から生じた外部売上高がある場合、その外部売上高を控除した非金融事業に係る売上高を特定したうえで改めて収益テストを適用する。

3.2.2.3 収益率テストの再適用[13]

収益テストを再適用した結果、閾値を超えたグループは、収益率テストを再適用する。その際、非金融事業によって得られた売上高と利益を特定する必要がある。非金融事業に係る利益は、非金融事業売上高と非金融事業内部売上高を合算し、非金融事業費用と非金融事業内部費用を控除して算定する[14]。

上記の収益テスト及び収益率テストの結果閾値を超えている場合には、グループの非金融事業に係るセグメントが利益Aの対象となる。

3.3 細分化防止ルール（Anti-Fragmentation Rule）

---

[7] 7月進捗報告書 Schedule B Section 2 (3)
[8] 7月進捗報告書 Schedule B Section 6 (2)
[9] 7月進捗報告書 Schedule B Section 6 (3)-(6)
[10] 7月進捗報告書 Schedule B Section 6 (7)
[11] 7月進捗報告書 Schedule C Section 20 (16)
[12] 7月進捗報告書 Schedule C Section 2 (2)
[13] 7月進捗報告書 Schedule C Section 2 (3)
[14] 7月進捗報告書 Schedule C Section 6 (1)

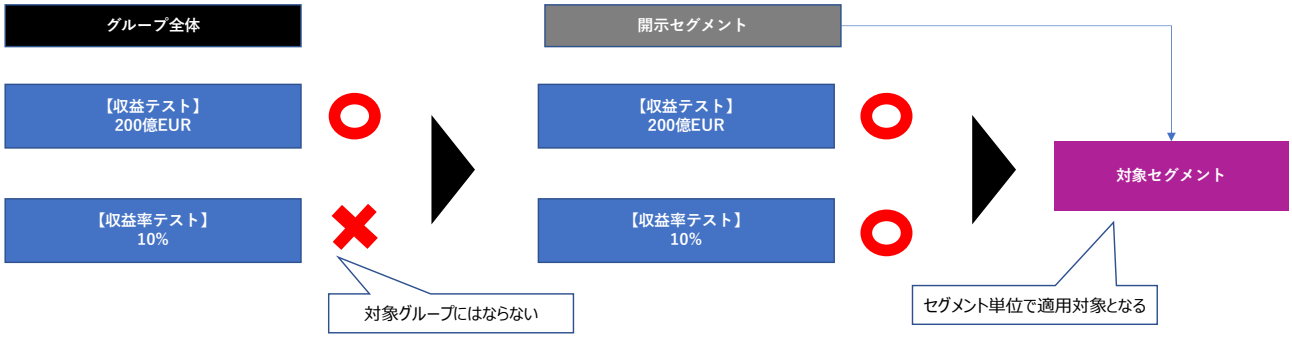
内部的に細分化された複数のグループの最終親会社が、除外事業体又は最終親会社ではない投資ファンド・不動産投資ビークルにより直接・間接に支配されており、当該グループの期間中の売上高が200億ユーロ以下である場合には、さらなるチェックが求められる。具体的には、以下の全ての要件を満たす場合に、対象グループは収益テストを満たすものとみなす[15]。

- 当該グループが収益性テストを満たしている
- 細分化された複数の事業が同一のグループに属しており、かつ同一の除外事業体、最終親会社でない投資ファンド・不動産投資ビークルにより直接又は間接的に支配持分を所有される最終親会社をそれぞれ有する当該グループ及び当該グループ以外のグループの、同じ暦年に終了する期間における収益の合計が200億ユーロを超える
- グループ内部の細分化の主要な目的のひとつが収益テストの充足の回避であることが合理的に結論づけられる

3.4 対象セグメント（Covered Segment）の取扱い

利益Aの対象になるかどうかは原則としてグループ単位で判定され、収益テストと収益性テストの２つのテストを満たさない場合は利益Aの適用対象には該当しない。しかしながら、グループ単位で利益Aの適用対象にならない場合でも、開示セグメント単位で適用対象となり得る点について注意が必要となる。

当該グループについて、会計上の開示セグメント単位で収益や利益の額を把握した上で、特定の開示セグメントが当該2つのテストを満たす場合には、当該開示セグメントが、対象セグメントとなる。対象セグメントは、対象グループと同様に取り扱われ、利益Aの適用対象となる[16]。対象セグメントの判定に係るフローは以下の図のとおりである。



3.5 適格財務会計基準に基づく連結財務諸表の作成

グループの最終親会社は、適用可能な財務会計基準に基づき連結財務諸表を作成することが要求されていない場合でも、以下の条件に当てはまる限り、直近に終了した会計期間及び当該期間の直前の4会計期間に係る連結財務諸表を作成しなければならない[17]。

- 最終親会社が当該会計期間について連結財務諸表を作成していたならば、当該グループは収益テスト及び収益率テストを満たしていたであろう場合
- グループの調整事業体（Coordinating Entity）が要求する場合

3.6 単一の最終親会社を有するものとみなされる複数のグループ

[15] 7月進捗報告書 Schedule A (3)
[16] 7月進捗報告書 Title 1 Article 1 (6)及び(7)
[17] 7月進捗報告書 Schedule A (4)

複数のグループが二元上場の取決め（Dual-listed Arrangement）又はステープル構造（Stapled Structure）によって単一のグループのメンバーとして取り扱われる場合には、単一の最終親会社を持つものとみなされ、単一の最終親会社により作成された連結財務諸表がこの単一のグループの連結財務諸表となる[18]。

(4) 第2章：課税根拠

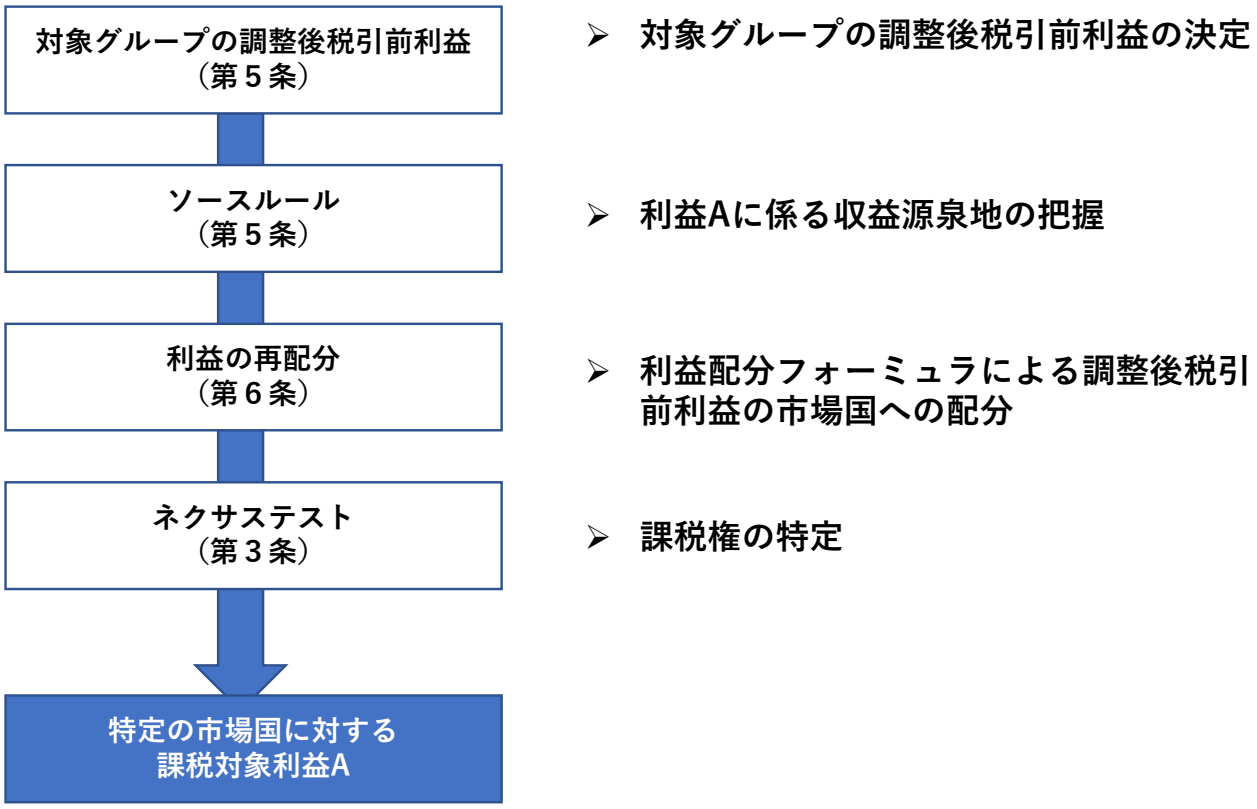
利益Aの適用により課税される所得は、5.3章（第４条）のソースルールに基づき市場国で生じたものとして扱われる収益に関連する対象グループの調整後税引前利益のうち、5.2章（第３条）のネクサステストが満たされる部分とする。対象グループの調整後税引前利益の関連部分は、以下の2つのステップで決定される[19]。

- 6.2章（第５条）に基づき算定される対象グループの調整後税引前利益の決定（必要に応じ別表により修正された調整後税引前利益を算定）

  なお、6.2章（第５条）に基づき特定される対象グループに対して課される利益Aは直接税、間接税、関税、社会保障負担金等の他の税目に影響しないものとする。

- 6.3章（第６条）に基づき、当該期間の調整後税引前利益の一部を市場国に配分

課税根拠決定の流れを図示したものが以下の図である。



[18] 7月進捗報告書 Schedule A (5)

[19] 7月進捗報告書 Title 2 Article 2

(5) 第3章：ネクサス及び売上ソースルール

5.1 ネクサステスト及びソースルールの条文構造

対象グループにおいて利益 A の課税権を特定するネクサステスト及び各国において生じたとされる収益源泉を特定するソースルールは、モデル条文案のネクサス（第 3 条）とソースルール（第 4 条）に規定されている。

また、収益カテゴリーごとのソースルールの適用方法の詳細は、Schedule Eにて説明されている。

5.2 ネクサステスト

5.2.1 ネクサステストの原則

対象グループにおいて、100万ユーロ以上の売上高が計上された国・地域に対して利益 A の課税権配分が行われ、その市場国に対し収入の額に応じて利益 A が配分される。また、対象年度の期間が12か月でない場合には他と平仄を合わせる調整が実施される[20]。

5.2.2 ネクサステストの例外

国内総生産（GDP）が400億ユーロ未満の国・地域については、売上高の基準が25万ユーロまで引き下げられる[21]。

5.2.3 ネクサステストの目的

ネクサステストは、対象グループの構成会社が該当拠点において利益 A の課税権配分の特定する目的においてのみ適用される[22]。

5.3 ソースルール

5.3.1 ソースルールの原則

ソースルールは、売上高を、最も類似する収入のカテゴリーに紐づく信頼できる指標及び配賦キーに従い、利益Aに係る収益源泉地を特定するための規則となる。ソースルールに係る詳細及び補足事項についてはSchedule Eで説明されている[23]。

またソースルールを適用するにあたり以下の点等も考慮される。

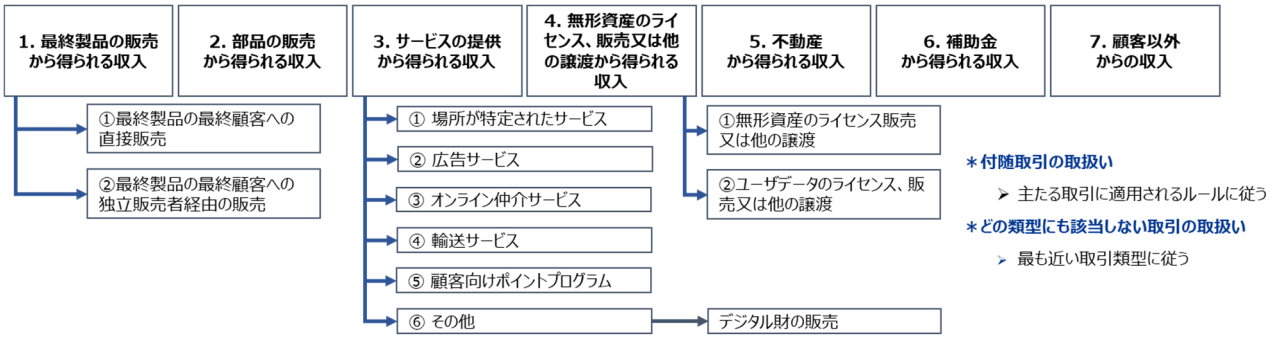
- 配賦キーを適用する場合を除き、収入は対象グループが販売する商品、コンテンツ、資産、製品及びサービス（販売、ライセンス、リース、提供）の管轄区域間の数量及び価格の差異を考慮した方法で算定を行わなければならない。
- 配賦キーを適用するにあたり、収益をカテゴリーごとに分類し、複数のカテゴリーに分類されうる収益については、対象となる収益を主要な特性に応じて特定する。なお、副次的な取引から生じる収益については、副次的な収益に該当するソースルールに従い特定する。
- 配賦キーを適用するにあたり、全ての収益を信頼できる指標等を用いて、収益のカテゴリーごとの特徴や状況に応じて特定する必要がある。

5.3.2 収益のカテゴリー

---

[20] 7月進捗報告書 Article 3 1
[21] 7月進捗報告書 Article 3 2
[22] 7月進捗報告書 Article 3 3
[23] 7月進捗報告書 Article 4 1-4

収益のカテゴリーについては以下の表に記載されているとおり、収入が得られるカテゴリーに細分化したうえで、各取引類型に応じたソースルールを適用すること[24]が提案されている。



1．最終製品の販売から得られる収益は最終製品の最終顧客への配達場所に応じて特定される。なお、最終製品の部品の一部して捉えられないデジタル財は最終製品の販売から得られる収益のカテゴリーに分類されず、その他収益のカテゴリーに分類される。

2. 部品の販売から得られる収益はその部品が一部となる最終製品の最終顧客への配達場所に応じて特定される。

3-①．場所が特定されたサービスの提供から得られる収益はサービスが提供された場所に応じて特定される。

3-②．広告サービスの提供から得られる収益は広告の閲覧者の所在地に応じて特定される。また、閲覧者の所在地で特定しきれていない分については、広告の掲示場所又は受信場所に応じて特定される。

3-③．オンライン仲介サービスとは、有形資産やデジタル財の販売と購入及びサービス提供（場所が特定されたサービスは含まない）に関連して提供されるサービスを指す。このサービスから得られる収益は、サービスの提供した側と提供された側の所在地に応じて折半され、該当管轄区域に応じて特定される。また場所が特定されたサービスに係る運営等の仲介サービスから得られる収益についても同様に、サービスの提供した側と提供された側の所在地に応じて折半の上、該当管轄区域に応じて特定される。

3-④．輸送サービスについては旅客運送サービスと貨物運搬サービスが含まれるが、旅客運送サービスの提供から得られる収益については、旅客の目的地に応じて特定される。また貨物運送サービスから得られる収益については、半分の収益はその貨物の原産地、そして残りの半分の輸送目的地に応じて特定する。

3-⑤．顧客向けポイントプラグラム等から得られる収益については、プログラムのアクティブメンバーの所在地の割合に応じて特定される。

3-⑥．上記サービス（3①から3⑤）に該当しないその他サービスから得られる収益ついては、そのサービスが利用された場所に応じて収益が特定される。

4-①．無形資産のライセンス、販売又は他の譲渡から得られる収益において、その無形資産が i）最終製品や部品の販売に関係するものであった場合、最終製品が販売される最終顧客の所在地（最終製品に部品が組み込まれている場合も考慮する）に応じて特定される。また、無形資産が ii）提供されるサービスやデジタル財に関連するものであった場合、そのサービスやデジタル財が利用された場所に応じて収益が特定される。上記 i)及び ii)に該当しない場合、その無形資産が利用さ

[24] 7月進捗報告書 Article 4 5-12

れた場所に応じて収益が特定される。

4-②. ユーザデータから得られる収益についてはデータに紐づくユーザの所在地に応じて収益が特定される。

5. 不動産の販売、リース、その他の譲渡から得られる収益については不動産の所在地に応じて収益が特定される。

6. 補助金から得られる収益については政府からの資金提供が行われた際にその管轄区域にて収益が発生したこととなる

7. 上記のいずれにも該当しない顧客以外から得られる収益については、1. -6.の割合に比例して収益が特定される。

5.3.3　移行期間における適用

7月進捗報告書第4条1-12の規定（本書の5.3.1-5.3.2を参照）にかかわらず、移行期間において、対象グループはSchedule EにおけるSection 11に定められている規定を適用できる（本書の5.4.10を参照）[25]。

5.4　ソースルールの詳細

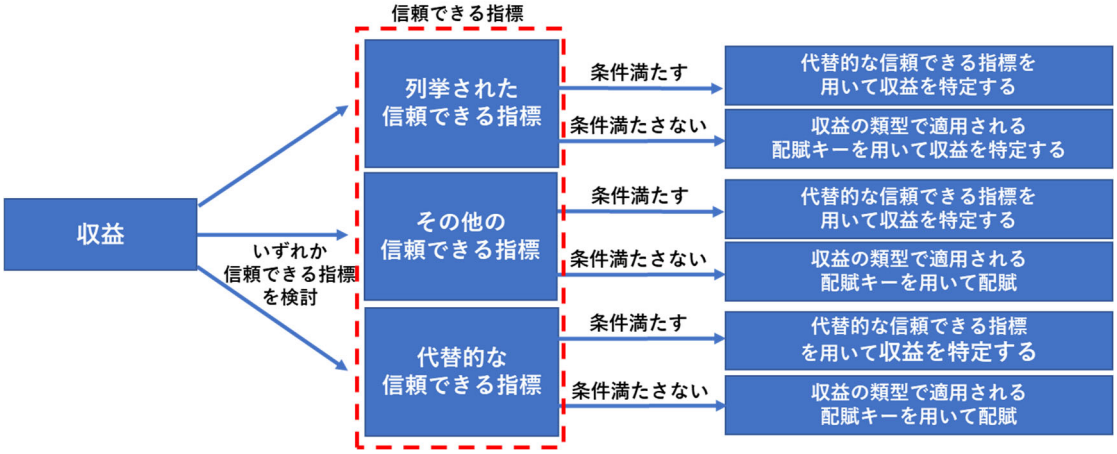
5.4.1　条文構造

上記記載のとおり、Schedule Eにおいて、ソースルールに係る詳細が記載されている。

- **ソースルールの適用方法**

  ソースルールを適用するにあたりまず、収益を特定するために使用する指標を列挙された信頼できる指標、その他の信頼できる指標、及び代替的な信頼できる指標のいずれかの使用を検討する。以下の図に記載されているいずれかの指標の条件が満たされた場合、その指標を用いて、収益の特定を行う。なお、いずれの指標の条件も満たされない場合、収益の類型で配賦キーを適用する際に指定される配賦キーを用いて収益の特定を行う[26]。

  具体的な収益のカテゴリーごとの配賦方法は本書の5.4.2-5.4.11にて説明する。



[25] 7月進捗報告書 Article 4 13

[26] 7月進捗報告書 Schedule E Section 2 1-2

➢ **信頼できる指標**

7月進捗報告書において提示されている信頼できる指標は、以下の表に記載する三つの指標となる。

列挙された信頼できる指標	その他の信頼できる指標	代替的な信頼できる指標
ソースルールで規定された指標又は締約国会議（Conference of the Parties）に認められた指標で、その他の信頼できる指標及び代替的な信頼できる指標以外の指標と定義づけられ、以下の要件を満たしている[27]。 a. 指標は対象の収益のカテゴリーに適用されるソースルールに沿った（consistent）結果をもたらす b. 下記に挙げられる信頼性テストの一つ以上を満たす (1) 指標が、対象グループが商業目的又は法律、規制その他の関連義務の履行のために依拠されている (2) 指標が、商業目的又は法律、規制その他の関連義務の履行のために情報を収集した第三者によって提供された情報によって検証されている (3) 指標及びソースルールに含まれる他の一又は二以上の指標が、同一の国を特定する (4) 指標が、上記(1)～(3)と機能的に同等である他の方法によって検証されている	列挙された信頼できる指標と代替的な信頼できる指標以外の情報であり、対象グループに利用可能なもの又は対象グループによって準備されたもので、以下の要件を満たしている[28]。 a. 列挙された信頼できる指標の条件aを満たしている b. 列挙された信頼できる指標の条件 b を満たしている	列挙された信頼できる指標とその他の信頼できる指標以外の情報であり、対象グループに利用可能なもの又は対象グループによって準備されたもので、以下の要件を満たしている[29]。 a. 列挙された信頼できる指標の条件aを満たしている b. 事前の安全レビュー審査において、当該情報を使用するにあたり、列挙された信頼できる指標以外の指標を用いて、収益を特定する理由等のレビューパネルに向けた説明資料を準備している c. 列挙された信頼できる指標の要件bを満たさないものの、事前の安定性レビューの合意結果で信頼性があると認められている

[27] 7月進捗報告書 Schedule E Section 2 3

[28] 7月進捗報告書 Schedule E Section 2 4

[29] 7月進捗報告書 Schedule E Section 2 5

- **配賦キー（Allocation Key）**

配賦キーが適用される条件は以下のとおりである[30]。

- 該当する収益において配賦キーの使用が容認されている場合
- 列挙された信頼できる指標の適用の検討を行った上で、信頼できる指標の使用ができないと判断された場合
- ノックアウトルール[31]適用後

※ただし、輸送サービスによる収益については配賦キーのみ適用される。

また、収益カテゴリーにおける特別な条件が発生しない限り、基本的にはグローバル配賦キーが適用される[32]。

配賦キー[33] （Allocation Key）	概要
グローバル配賦キー (Global Allocation Key)	「グローバル配賦キー」は期末後に終了しない、最新の事業年度における総消費支出額（国連が提示する現在の米ドル価格。入手困難な場合、世界銀行が発表した米ドル建ての金額を、平均為替レートでユーロ建てに換算したもの）に占める割合に応じて管轄区域ごとの収益を特定するキーとなる。 また、管轄区域に係る上記情報が入手不可能の場合、その管轄区域のGNIもしくはGDP（この順で入手可能性に応じて）と総消費支出額の情報が入可能な区域のGNIもしくはGDPに対する総消費支出額の割合の単純平均に基づいて算出された近似値を使用する。
地域配賦キー (Regional Allocation Key)	「地域配賦キー」は特定される収益がその地域で発生していた前提で、最新の事業年度における総消費支出額（国連が提示する現在のUS価格。入手困難な場合、世界銀行が発表した米ドル建ての金額を、平均為替レートでユーロ建てに換算したもの）に占める割合に応じて管轄区域ごとの収益を特定するキーとなる。 具体的には、管轄区域の総消費支出額を地域に所属する全ての管轄区域で発生する総消費支出額の合計で除したものとなる。また、管轄区域に係る上記情報が入手不可能の場合、その管轄区域のGNIもしくはGDP（この順で入手可能性に応じて）と総消費支出額の情報が入可能な区域のGNIもしくはGDPに対する総消費支出額の割合の単純平均に基づいて算出された近似値を使用する。

[30] 7月進捗報告書 Schedule E Section 2 6

[31] ノックアウトルールとは、法的、規制上、もしくは商業的な理由を基にその管轄地域及び管轄地域のグループにおける収益が発生しないことを合理的に説明できる場合において、それらの管轄地域及び管轄地域のグループでは配賦キーが適用される規定となる。

[32] 7月進捗報告書 Schedule E Section 2 7

[33] 7月進捗報告書 Schedule E Section 12

低所得者層配賦キー (Low Income Jurisdiction Allocation Key)	「低所得者層配賦キー」は特定されるtail end収益（残りの部分）が低所得者層管轄区域[34]で発生していた前提で、最新の事業年度における総消費支出額（国連が提示する現在のUS価格。入手困難な場合、世界銀行が発表した米ドル建ての金額を、平均為替レートでユーロ建てに換算したもの）に占める割合に応じて管轄区域ごとの収益を特定するキーとなる。 具体的には、その部分の管轄区域の総消費出資額を低所得者層である全ての管轄区域の総消費出資額の合計で除した割合を使用して特定する。
部品配賦キー (Component Allocation Key)	「部品配賦キー」は管轄区域のGDPに占める割合に応じて収益を配賦するキーである。
航空旅客運送配賦キー (Passenger Air Transport Allocation Key)	「航空旅客運送配賦キー」は、以下に記載の割合を用いて、管轄区域で発生する収益を特定する。a.を分子とし、b.を分母とする。 a. ある期間における、管轄区域の着陸地に到着する対象グループの旅客定員数 b. その期間中に全ての管轄区域の着陸地に到着する対象グループの旅客定員数
航空貨物運搬配賦キー (Cargo Air Transport Allocation Key)	「航空貨物運搬配賦キー」は、以下に記載の割合を用いて、管轄区域で発生する収益を特定する。a.を分子とし、b.を分母とする。 a. 対象グループがある期間に当該管轄区域の離陸地から輸送した貨物重量と、ある期間に当該管轄区域の着陸地まで輸送した貨物重量の合計 b. 対象グループがその期間中に、全ての管轄区域において輸送された貨物の重量の合計
航空以外旅客運送配賦キー (Passenger Non-air Transport Allocation Key)	「航空以外旅客運送配賦キー」は、以下に記載の割合を用いて、管轄区域で発生する収益を特定する。a.を分子とし、b.を分母とする。 a. 対象グループがある期間に当該管轄区域の目的地に運送する人数。 b. 対象グループがある期間に全ての管轄区域の目的地に運送する人数
航空以外貨物運搬配賦キー (Cargo Non-air Transport Allocation Key)	「航空以外貨物運搬配賦キー」は、以下に記載の割合を用いて、管轄区域で発生する収益を特定する。a.を分子とし、b.を分母とする。 a. 対象グループがある期間に当該管轄区域の原産地から輸送した貨物の体積もしくは重量（場合に応じて）、ある期間に当該管轄区域の輸出先まで輸送した貨物の体積もしくは重量（場合に応じて）の合計

[34] 期間中に世界銀行が、低所得経済国もしくは低中所得経済国と定義している経済国の管轄区域

	b. 対象グループがその期間中に、全ての管轄区域において輸送された貨物の体積もしくは重量の合計
総人員配賦キー (Aggregate Headcount Allocation Key)	「総人員配賦キー」は、以下に記載の条件のいずれかを用いて、管轄区域において発生する収益を特定する。 a. 管轄区域において発生する収益は、大口顧客[35]の最終親会社が所在する管轄区域の国別報告書において集計される総従業員数のシェアに比例している。 b. 大口顧客の最終親会社が所在する管轄区域の国別報告書に係る分解された情報が入手不可能の場合、 i.管轄区域の従業員数の集計が可能である場合、a.にて使用される特定方法に準じて、管轄区域の総従業員数と、全ての管轄区域の国別報告書の従業員数を合計した総従業員数の割合を用いて収益を特定する。 ii. そして、ひとグループの管轄区域（大陸など）の総従業員数の情報が入手可能な場合、そのグループにおける収益はグループに該当する管轄区域の総人員数と全ての間隔区域の国別報告書の従業員数を合計した総従業員数の割合に応じて特定される。最後に、特定されたひとグループの管轄区域の収益について、GDPの割合シェア（管轄区域のGDPをグループの間隔区域の総GDPで割ったもの）に応じて、それぞれの管轄区域の収益を特定する。 c. 大口顧客の最終親会社が所在する管轄区域の国別報告書による情報が入手不可能の場合、 i. 収益の50%は大口顧客の最終親会社が所在する管轄区域にて特定される。 ii.残りの50%についてはサービス配賦キーを用いて収益を配賦する。なお、i.の管轄区域は対象外とする。
サービス配賦キー (Service Allocation Key)	「サービス配賦キー」は管轄区域のGDPに占める割合に応じて収益を配賦するキーである。

- **対象グループの収益特定方法の管理方法**

  対象グループは以下の事項を保証する体制を内部で準備する必要がある[36]。

  - Schedule E に基づいて、特定される主要な収益及び副次的な取引より発生する収益のカテゴリー化が行われ

[35] 大口顧客（Large Customers）とは
i)対象グループが2000万ユーロを超えるその他サービスを提供し、提供されるサービス料が上位200の消費者
ii)対象グループが1億ユーロを超えるその他サービスを提供する消費者
[36] 7月進捗報告書 Schedule E Section 2 9

ていること。

- 対象グループに使用されている信用できる指標が、Schedule E に記載されている「信頼できる指標（Reliable Indicator）」の定義を満たしていること。
- 対象グループが使用する配賦キーが収益のカテゴリーに応じて適用されていること。
- 内部で使用されるシステムが
  - ・ カテゴリーを適切に分類していること。
  - ・ Schedule E に基づいて適切な金額の収益が商品、コンテンツ、資産、製品及びサービス（販売、ライセンス、リース、提供）の数量と価格の差異を考慮して各管轄区域に特定されていること。
  - ・ システムから算出される結果がデータの完全性及びサンプリングの検証を含む品質保証プロセスにより保証されていること。
- 事業モデル、事業活動及び新情報を確認するための定期的な精査、及びこれらの変化などが及ぼすアプローチの変化の説明の用意していること。

5.4.2 Section 3[37]：最終製品

最終製品の販売から得られる収益は、最終製品の最終顧客への配達場所に応じて特定される。

5.4.2.1 最終製品の最終顧客への直接販売による収益

最終製品の最終顧客への直接販売による収益は「信頼できる指標」の定義を満たす以下の指標に応じて特定する[38]。

i. 最終顧客への配達先住所

ii. 最終顧客に販売する小売店の場所

iii. その他の信頼できる指標

iv. 代替的な信頼できる指標

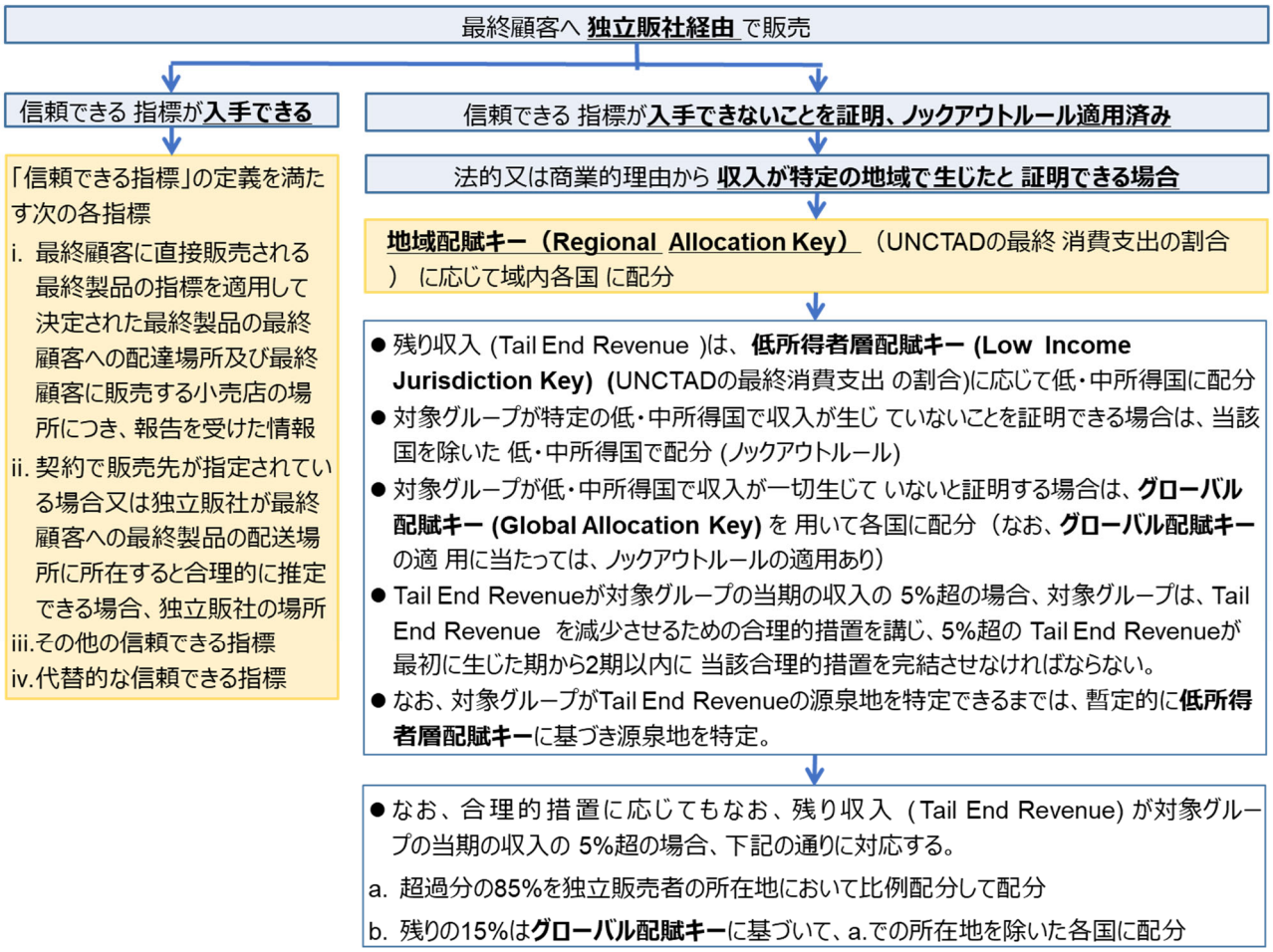
5.4.2.2 最終製品の最終顧客への独立販売者経由の販売による収益

最終製品の最終顧客への独立販売者経由の販売による収益に係る特定手法[39]は次の図表のとおりとなる。

[37] 7月進捗報告書 Section 1 及び Section 2 に関する説明は本書の5.4.1に含まれている。

[38] 7月進捗報告書 Schedule E Section 3 A

[39] 7月進捗報告書 Schedule E Section 3 B



5.4.3 Section 4 ：デジタル財

製品の部品の一部でないデジタル財から得られる収益については、その他サービスから得られる収益での配賦ルールに基づいて配賦されること[40]が7月進捗報告書において記載されている。

5.4.4 Section 5 : 部品

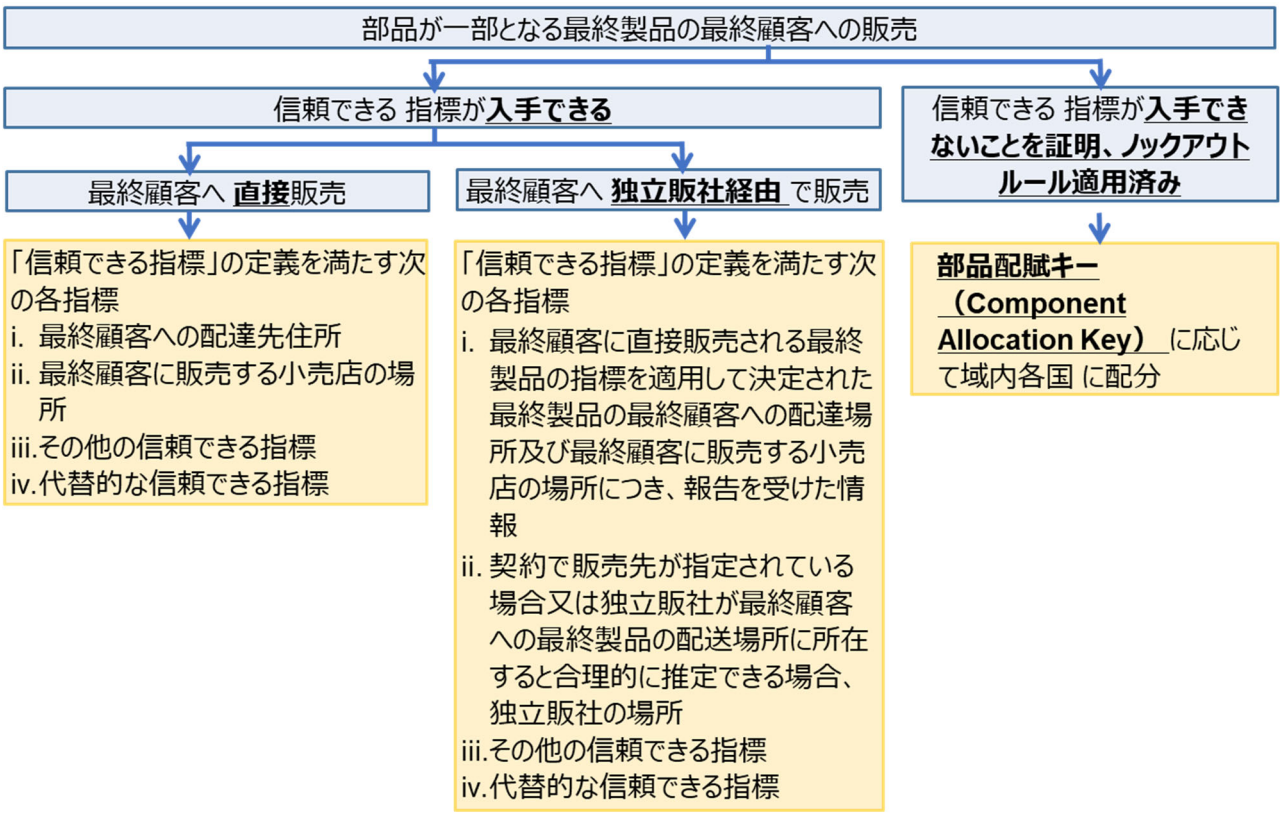
部品の販売から得られる収益は、その部品が一部となる最終製品の最終顧客への配達場所に応じて特定される。

5.4.4.1 部品の販売による収益

部品の販売による収益に係る特定手法[41]は次の図表のとおりとなる。

[40] 7月進捗報告書 Schedule E Section 4

[41] 7月進捗報告書 Schedule E Section 5



5.4.5 Section 6:サービス

Section6のサービスの提供から得られる収益には６つの区分（A. 場所が特定されたサービスによる収益、B. 広告サービスによる収益、C. オンライン仲介サービスによる収益、D. 輸送サービスによる収益、E. 顧客向けポイントプログラム、F. その他サービスによる収益）が含まれている[42]。

またこれら6つのサービスからそれぞれ得られる収益は、そのサービスが提供された場所に応じて以下のように特定される。

- ① **場所が特定されたサービス：**サービスが提供された場所に応じて特定される。（サービスが実施される有形資産の所在地に応じて特定されるが、その有形資産が国際水域又は国際空域にある場合はサービスが提供された顧客の場所に応じて特定される。）
- ② **広告サービス：**広告の閲覧者の所在地に応じて特定される。また、閲覧者の所在地で特定しきれていない分については、広告の掲示場所又は受信場所に応じて特定される。
- ③ **オンライン仲介サービス：**有形資産、デジタル財の販売・購入やサービス等に係るサービスの提供された側と提供した側の所在地に応じて収益をそれぞれ半分ずつ該当管轄区域にて特定する。また場所が特定されたサービスに係る運営等の仲介サービスについても同様に、サービスの提供された側と提供した側の所在地に応じて収益をそれぞれ半分ずつ該当管轄区域にて特定する。
- ④ **輸送サービス：旅客運送サービス**と**貨物運搬サービス**が含まれる。旅客運送サービスの提供から得られる収益については、旅客の目的地に応じて特定される。また貨物運送サービスから得られる収益については、半分の収益はその貨

[42] 7月進捗報告書 Schedule E Section 6

物の原産地、残りの半分の収益は輸送目的地に応じて特定する。

- ⑤ **顧客向けポイントプログラム：**プログラムのアクティブメンバーの所在地の割合に応じて特定される。
- ⑥ **その他サービス：**その他サービスが利用された場所に応じて収益が特定される。

5.4.5.1 場所が特定されたサービスによる収益

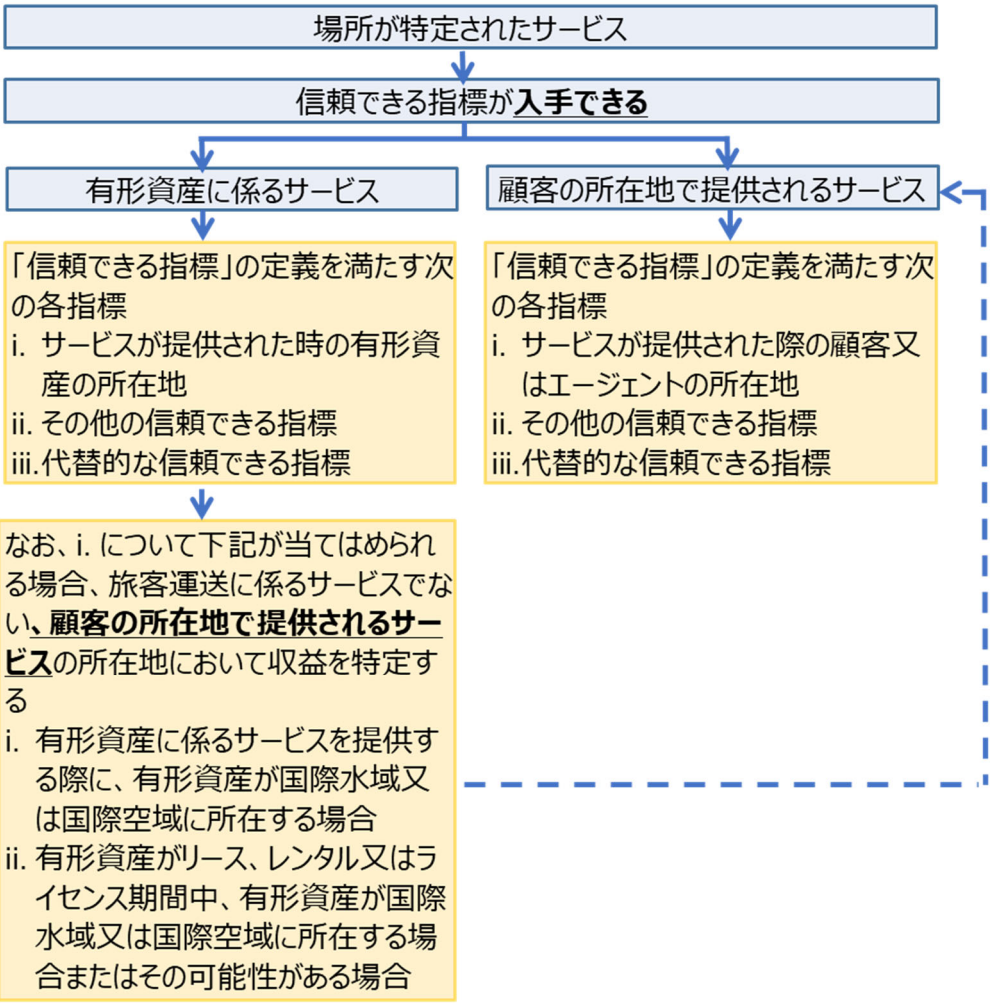
- **有形資産に係るサービス**

場所が特定された有形資産に係るサービスは、サービスが実施される有形資産の所在地に応じて特定され、その収益の特定手法[43]は次の図表のとおりとなる。

なお、有形資産に係るサービスは以下のとおり定義する。

1. 有形資産の所在地で行われる、有形資産に物理的な影響を与える、建設、解体、製造、組み立て、メンテナンスや修理等を含むサービス又は
2. 有形資産のリース、レンタル、使用許諾に係るサービス、又は
3. 有形資産が固定施設である場合における電気、インターネット、電子通信を提供するサービス等、又は
4. 建築、設計、デザインやアドバイザリー（開発、譲渡、廃棄、リース、その他不動産に関するアドバイザリー）等を提供するサービス、又は
5. 航空機、船舶、その他の輸送機が有形資産とされる場合、それら輸送機の管轄区域からの出向と到着に係るサービス（水先案内、曳船、港湾・空港・ターミナルサービス）等

[43] 7月進捗報告書 Schedule E Section 6 A.1 - A.3



➢ **顧客の所在地で提供されるサービス**

上記図表のとおり、有形資産に係るサービスの有形資産の所在地が国際水域又は国際空域の場合、顧客の所在地に基づいて収益の特定を行う[44]。

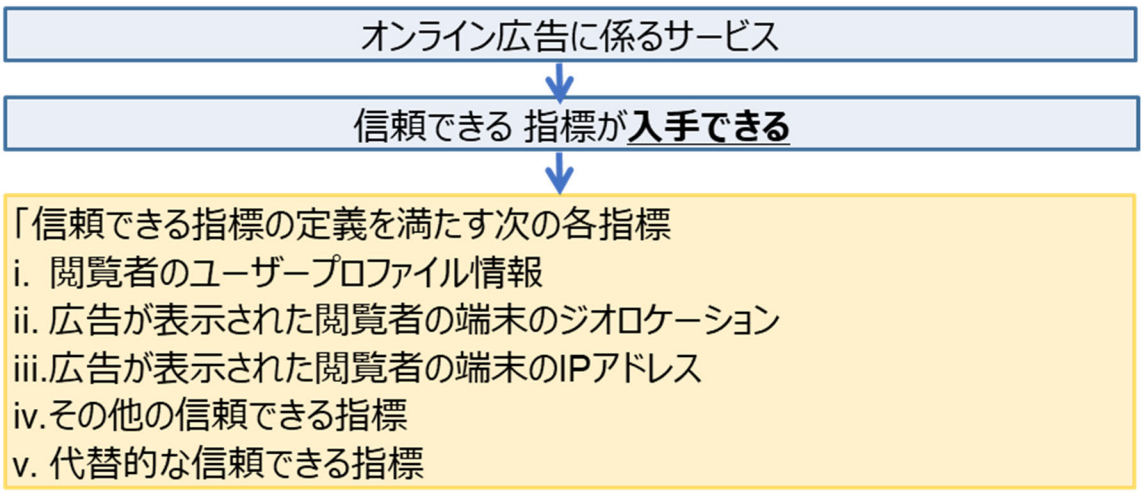
5.4.5.2 広告サービスによる収益

- **オンライン広告に係るサービス**

オンライン広告に係るサービスから得られる収益は広告の閲覧者の所在地に応じて特定が行われ、その特定手法[45]は以下の図表のとおりとなる。

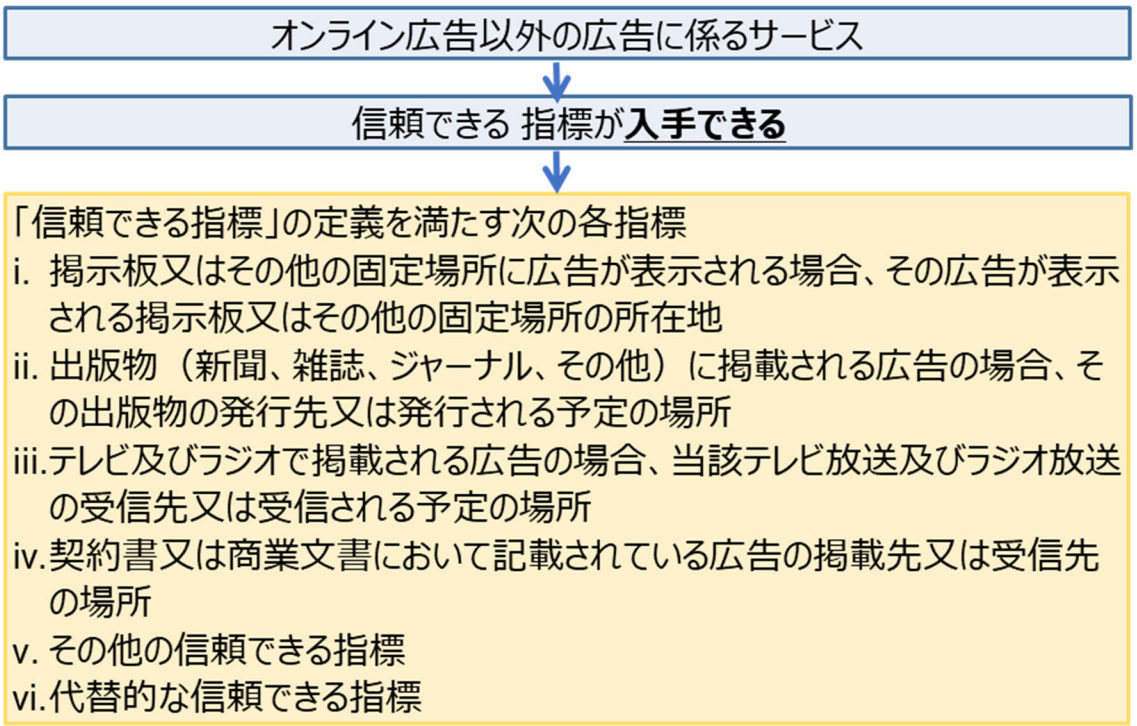
[44] 7月進捗報告書 Schedule E Section 6 A.4 - A.5

[45] 7月進捗報告書 Schedule E Section 6 B.1 - B.2



✓ **オンライン広告以外の広告に係るサービス**

オンライン広告以外の広告に係るサービスから得られる収益は広告の表示先・受付先の所在地に応じて特定が行われ、その特定手法[46]は以下の図表のとおりとなる。

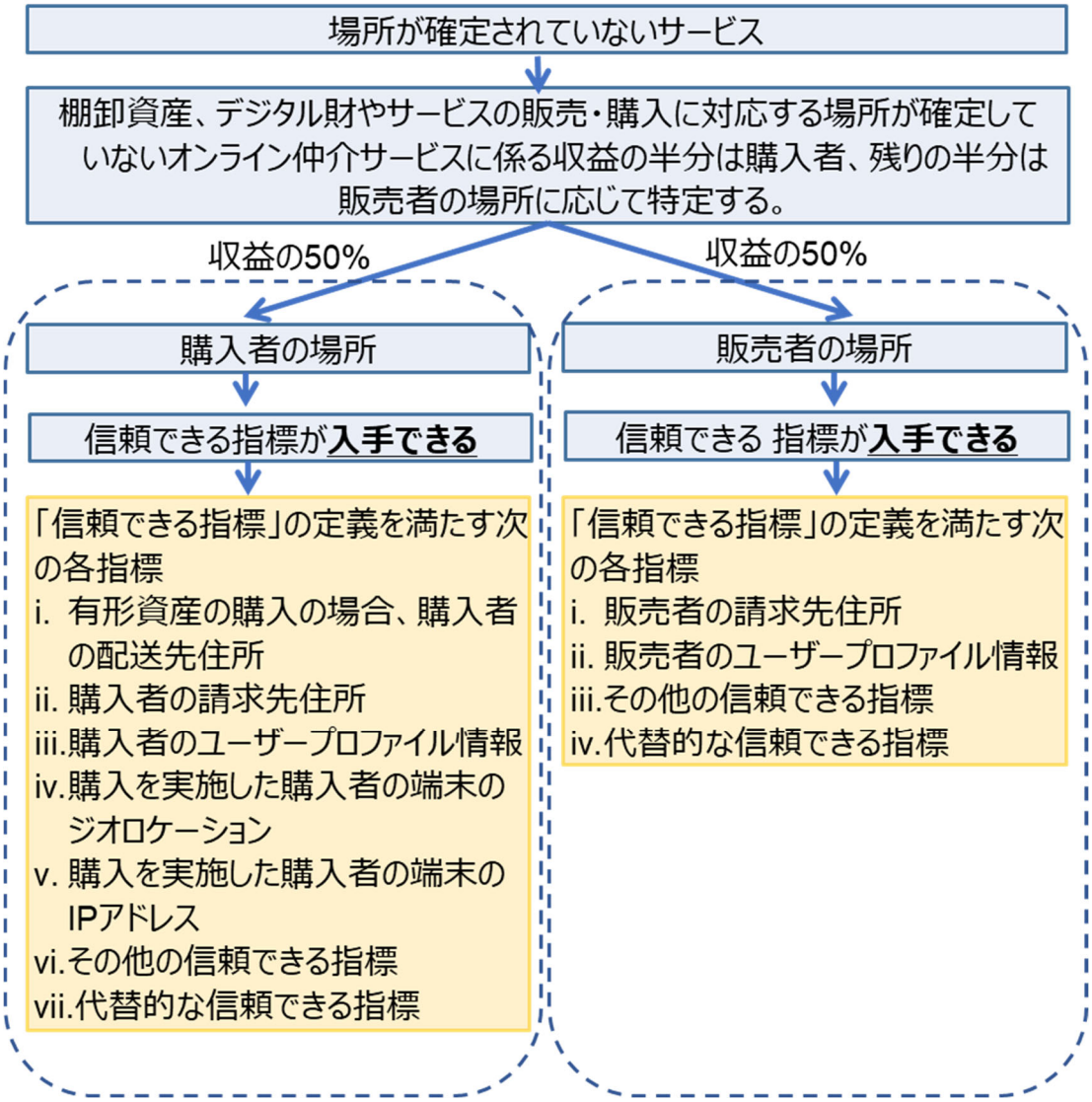


5.4.5.3 オンライン仲介サービスによる収益

✓ **場所が確定されていないオンライン仲介サービス**

[46] 7月進捗報告書 Schedule E Section 6 B.3 – B.4

棚卸資産、デジタル財やサービスの販売・購入に係る場所が確定していないオンライン仲介サービスにおいては、収益の半分は購入者の所在地に応じて特定され、残りの半分は販売者の所在地に応じて特定され、その特定手法[47]は以下の図表のとおりとなる。



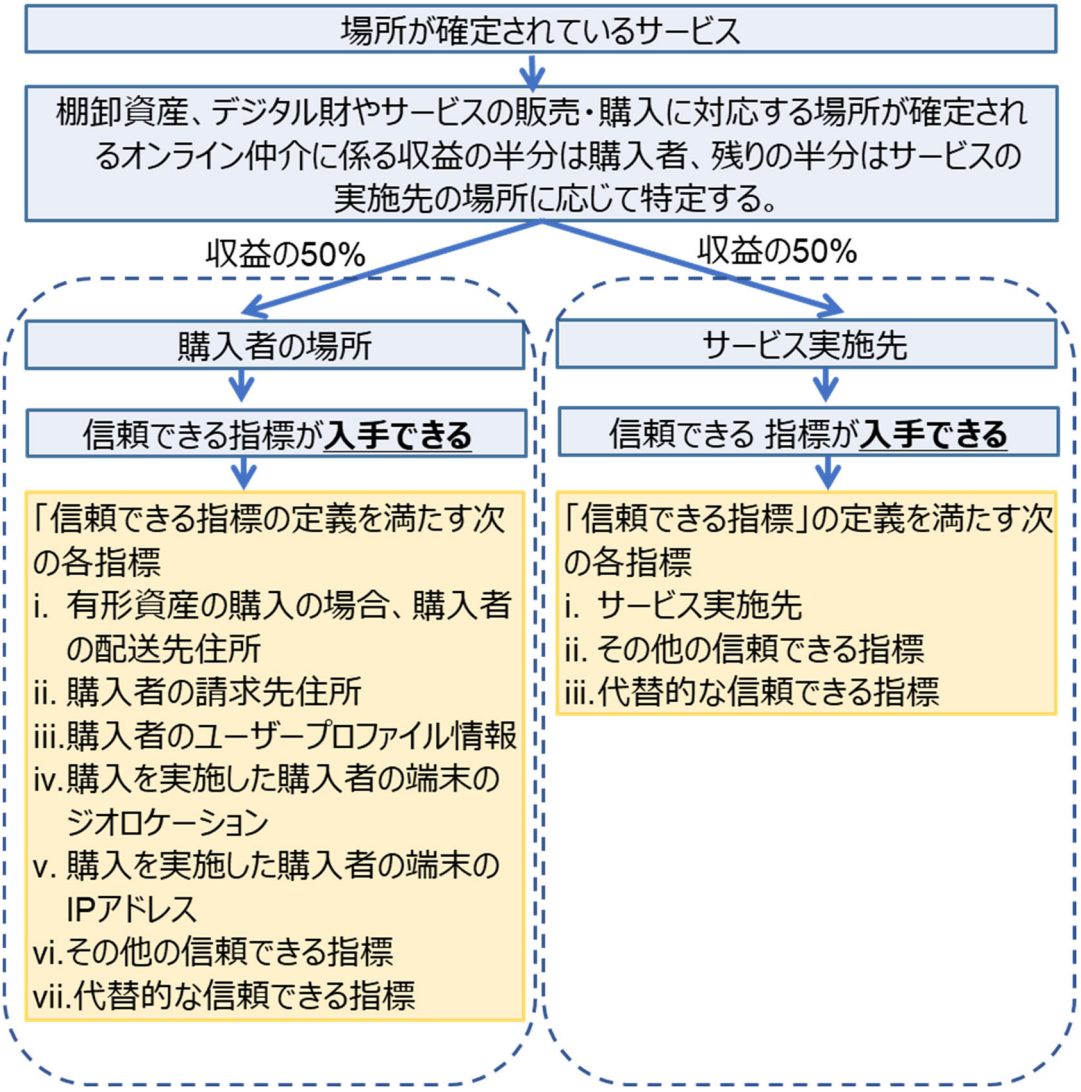
✓ **場所が確定されているオンライン仲介サービス**

棚卸、デジタル財やサービスの販売・購入に係る場所が確定されているオンライン仲介サービスにおいては、収益の半分は購入者の所在地に応じて特定され、残りの半分はサービスが実施される場所に応じて特定され、その特定手法[48]は次の図表のとおりとなる。

---

[47] 7月進捗報告書 Schedule E Section 6 C.1 - C.4

[48] 7月進捗報告書 Schedule E Section 6 C.5 - C.8



5.4.5.4 輸送サービスによる収益

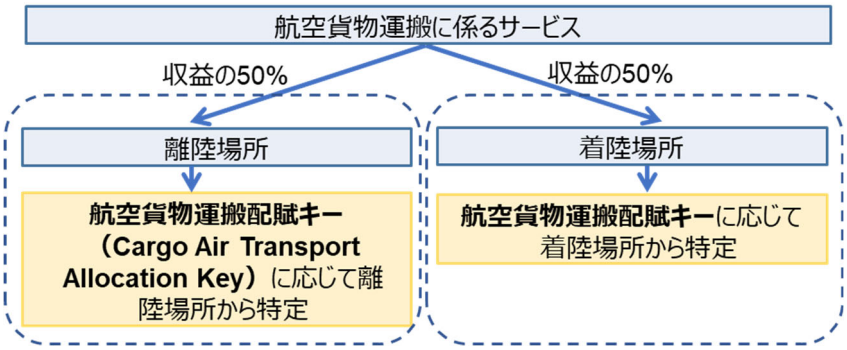
✓ **航空輸送サービス**

航空旅客運送に係る収益については、航空旅客運送配賦キー（Passenger Air Transport Allocation Key）に応じて収益を特定する[49]。

航空貨物運搬に係る収益については、航空貨物運搬配賦キーに応じて、収益の半分は離陸拠点、残りの半分は着陸拠点に応じて特定する。その特定手法[50]は次の図表のとおりとなる。

[49] 7月進捗報告書 Schedule E Section 6 D.1

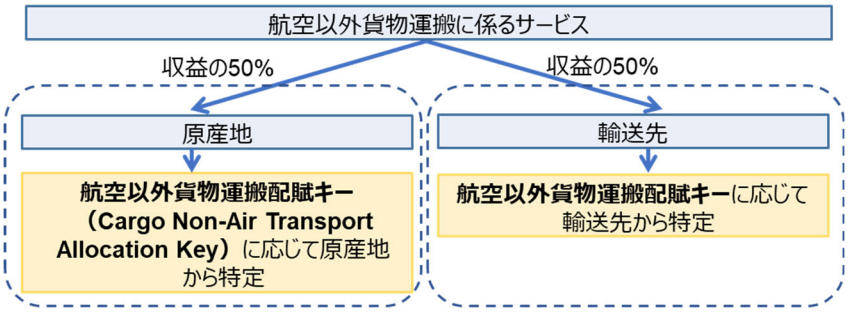
[50] 7月進捗報告書 Schedule E Section 6 D.2



✓ **航空以外輸送サービス**

航空以外の旅客運送に係る収益については、航空以外旅客運送配賦キー（Passenger Non-Air Transport Allocation Key）に応じて収益を特定する[51]。

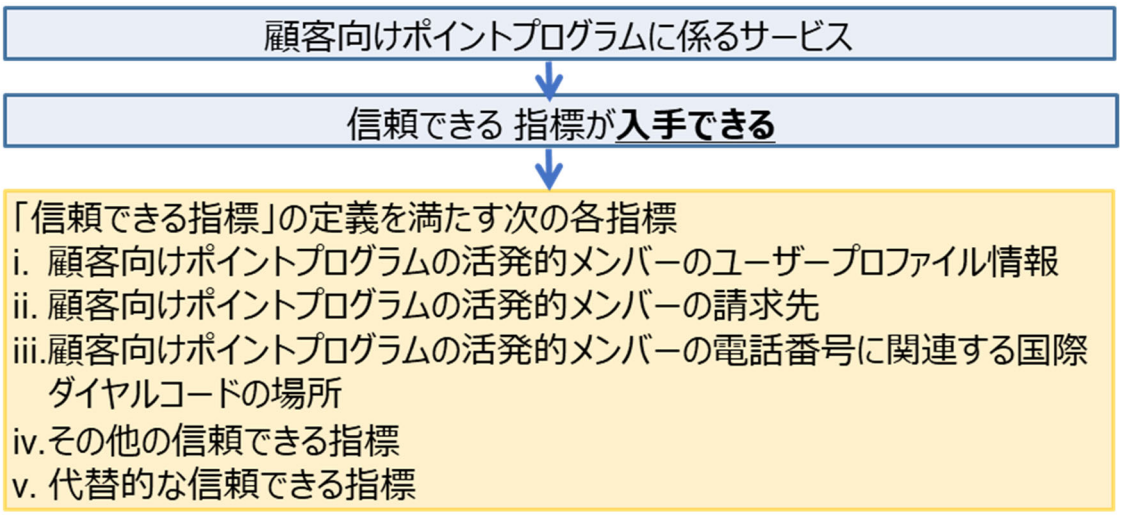
航空以外の貨物運搬に係る収益については、航空以外貨物運搬配賦キーに応じて、収益の半分は原産地、残りの半分は輸送先に応じて特定する。その特定手法[52]は以下の図表のとおりとなる。



5.4.5.5 顧客向けポイントプログラム

顧客向けポイントプログラムの収益は、当該管轄区域内におけるプログラムのアクティブメンバーのシェアに応じて、当該区域の収益が特定される。その特定手法[53]は次の図表のとおりとなる。

[51] 7月進捗報告書 Schedule E Section 6 D.3
[52] 7月進捗報告書 Schedule E Section 6 D.4
[53] 7月進捗報告書 Schedule E Section 6 E



5.4.5.6 その他サービスによる収益

上記以外のその他サービスによる収益は再販売者を経由しているか否かに応じて収益が特定される。

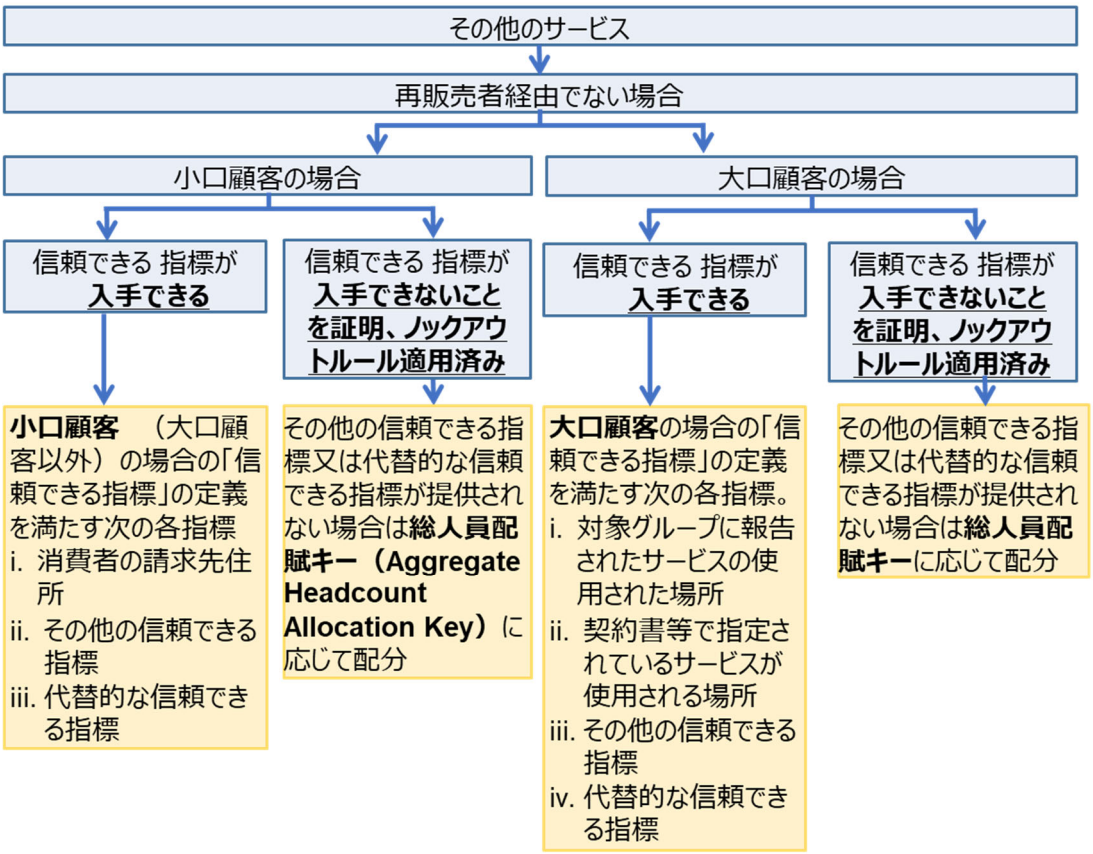
✓ **再販売者経由でないその他サービス**

再販売者でないその他のサービスから得られる収益については、小口顧客[54]と大口顧客[55]に応じて、サービスの使用地に応じて収益を特定する。その特定手法[56]は次の図表のとおりとなる。

[54] 小口顧客：大口顧客ではない顧客。

[55] 大口顧客については本書の脚注33を参照されたい。

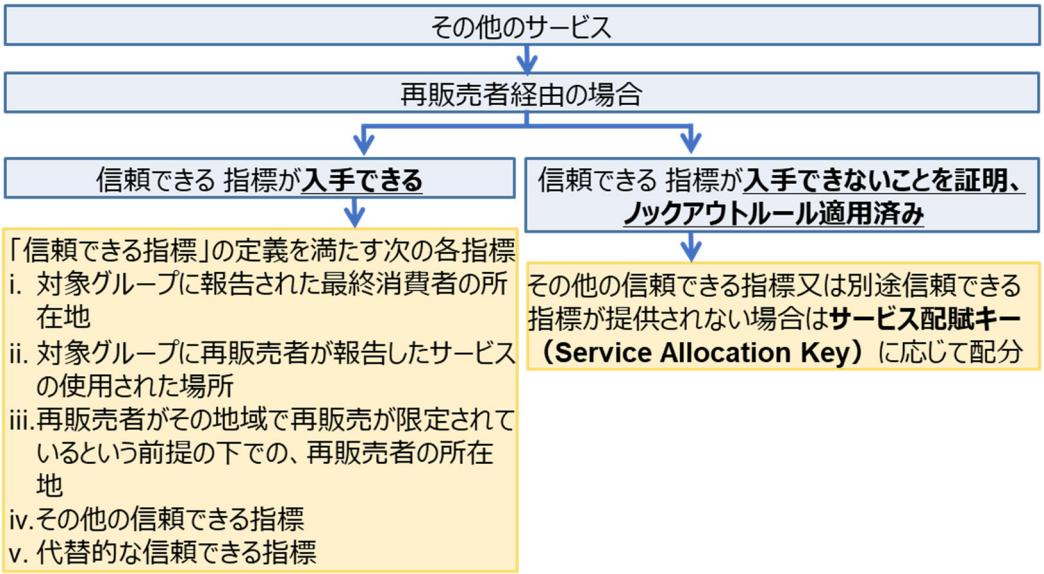
[56] 7月進捗報告書 Schedule E Section 6 F.1 – F.3



✓ **再販売者経由のその他サービス**

再販売者を経由するその他のサービスから得られる収益については、サービスを使用する最終顧客にサービスを再販売する再販売者の所在地に応じて収益を特定する。その特定手法[57]は次の図表のとおりとなる。

[57] 7月進捗報告書 Schedule E Section 6 F.4 – F.6
また、無形資産がii) 提供されるサービスやデジタル財に関連するものであった場合、そのサービスやデジタル財が利用された場所に応じて収益を特定される。上記i)及びii)に該当しない場合その無形資産が利用された場所に応じて収益を特定される。



5.4.6 Section 7: 無形資産及びユーザデータ

無形資産から得られる収益は、無形資産のライセンス、販売又はその他の譲渡から得られる収益において、その無形資産が、i）最終製品や部品の販売に関係するものであった場合、最終製品が販売される最終顧客の所在地（最終製品に部品が組み込まれている場合も考慮する）に応じて収益が特定される。また、無形資産が、ii）提供されるサービスやデジタル財に関連するものであった場合、そのサービスやデジタル財が利用された場所に応じて収益が特定される。上記 i)及び ii)に該当しない場合、その無形資産が利用された場所に応じて収益が特定される。

5.4.6.1 無形資産[58]

無形資産から得られる収益については無形資産が関係する最終製品又は関連するサービスやデジタル財に応じて収益を特定し、前記に該当しない場合は小口顧客と大口顧客に応じて、無形資産の使用地に応じて収益を特定する[59]。

---

[58] 特別無形資産契約：特別無形資産契約とは対象グループが締結する、以下の条件を満たす収益が発生する無形資産の契約である。

(a) 該当期間において発生する収益が2000万ユーロを超え、当該契約が対象グループの行う無形資産のライセンス、販売、その他の譲渡方法に係る契約の内、当該期間における最も多く収益が発生する200件の契約の内の一つであること。

(b) 当該期間において当該収益が1億ユーロを超えること。

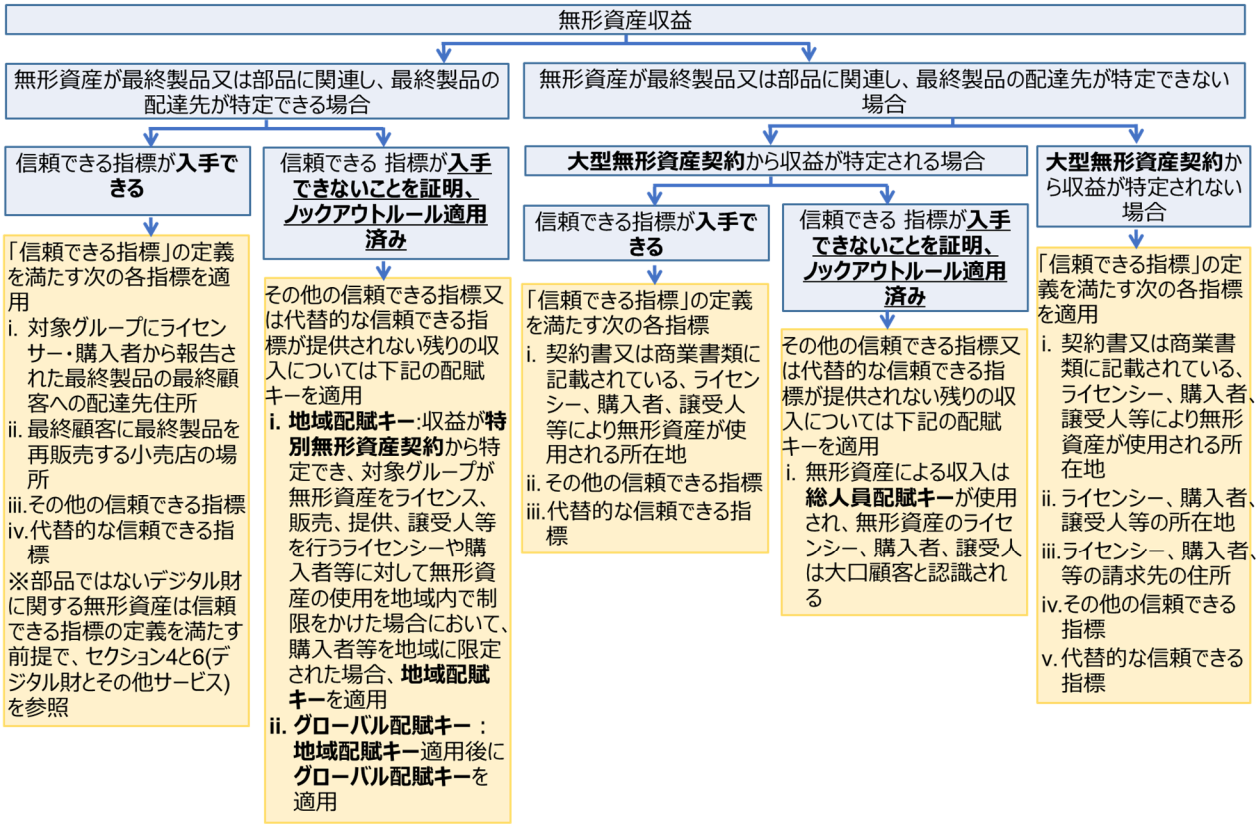
(c) 場所が特定されたサービスの契約対象となる無形資産であること。

大型無形資産契約：大型無形資産契約とは対象グループが締結する、以下の条件を満たす収益が発生する無形資産の契約である。

(a) 該当期間において発生する収益が2000万ユーロを超え、当該契約が対象グループの行う無形資産のライセンス、販売、その他の譲渡方法に係る契約の内、当該期間において最も多く収益が発生する200件の契約の内の一つであること。

(b) 当該期間において当該収益が1億ユーロを超えること

[59] 7月進捗報告書 Schedule E Section 7 A.1 – A.6



5.4.6.2 ユーザデータ

ユーザデータのライセンス、販売、その他の譲渡から得られる収益は、転送されるユーザデータの対象となるユーザの所在地に応じて特定される。具体的には、「信頼できる指標」の定義を満たす以下の各指標に応じて特定する[60]。

i. ユーザのユーザプロフィールデータ

ii. ユーザデータが転送される機種のジオロケーション

iii. ユーザデータが転送される機種の IP アドレス

iv. その他の信頼できる指標

v. 代替的な信頼できる指標

5.4.7 Section 8：不動産

不動産の販売、リース、その他の提供方法等から得られる収益は、当該不動産の所在地に応じて特定される。具体的には、「信頼できる指標」の定義を満たす次の各指標に応じて特定する[61]。

i. 不動産の住所

---

[60] 7月進捗報告書 Schedule E Section 7 B.1 – B.2

[61] 7月進捗報告書 Schedule E Section 8

ii. 不動産利用権を与える管轄区域

iii. その他の信頼できる指標

iv. 代替的な信頼できる指標

5.4.8 Section 9：補助金

政府の補助金から得られる収益の特定方法[62]は、様々な管轄区域の政府の補助金から収益が発生する場合において、各管轄区域から提供される資金の割合に応じて、収益を特定する。

なお、資金の割合等の情報がない場合においては、当該管轄区域において収益が等しく発生したものとして収益を特定する。

5.4.9 Section 10：顧客以外の収益

顧客以外の収益は、Section3から9までに該当しない場合において、Section3から9までの規定に基づいて管轄区域で特定される収益の割合に応じて、顧客以外の収益もその管轄区域の収益の割合に応じて特定される[63]。

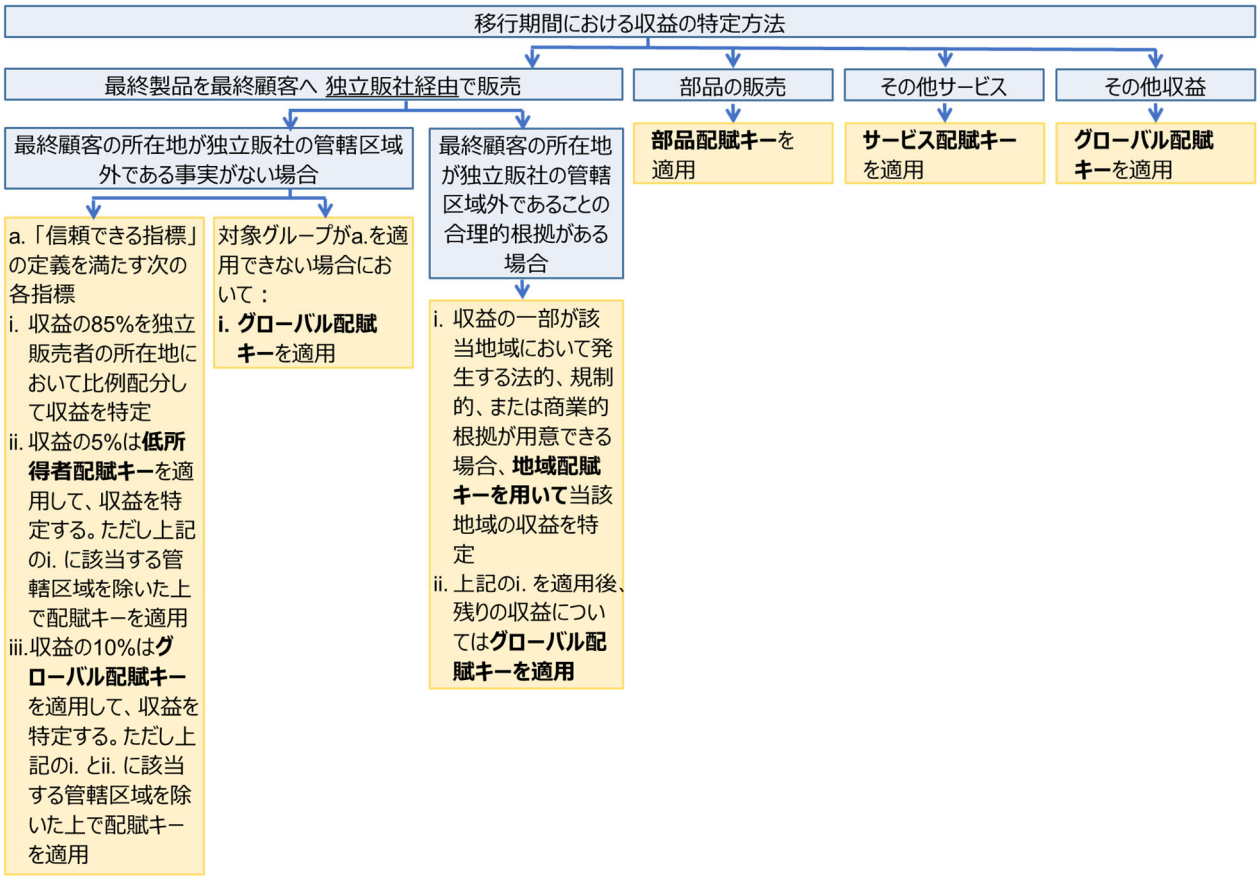
5.4.10 Section 11：移行期間

対象グループは移行期間において、7月進捗報告書の第4章1から12(本書の5.3.2を参照)またSchedule E Section 1から10（本書の5.4.1-5.4.9を参照）の規定にかかわらず、部分的又は全ての収益を以下の図表に示す区分に応じて適用することができるとされている[64]。

[62] 7月進捗報告書 Schedule E Section 9

[63] 7月進捗報告書 Schedule E Section 10

[64] 7月進捗報告書 Schedule E Section 11



5.4.11 Section 12：用語解説

Section 12はSchedule Eで使用される用語の解説を行っている。

(6) 第4章：課税所得の決定及び配分

6.1 条文構造

利益 A に係る課税所得（調整後税引前利益）の決定プロセス及び当該課税所得が各市場国にどのように配分されるかという点に関しては、具体的には、モデル条文案の第 5 条及び第 6 条に規定されている。各条文案がカバーする内容は以下のとおりである。

- グループの調整後税引前利益の決定（第5条）
- 利益の配分（第6条）

6.2 グループの調整後税引前利益の決定[65]

[65] 7月進捗報告書 Article 5 1

対象グループの調整後税引前利益は、対象グループの連結財務諸表上の利益（又は損失）を出発点とし、まずはこれに対して次項の調整（book-to-tax adjustments）が行われた後に、過年度の欠損金を控除することで算定される。

6.2.1 税引前利益に対する調整項目（book-to-tax adjustment）[66]

対象グループの調整後税引前利益の算定の第一ステップとして、IFRS及びこれに相当する会計基準[67]に基づき作成された対象グループの連結財務諸表における税引前利益に対して、以下の表に掲げる収益又は費用を除外する調整が行われる。

(a)	税金費用（又は収益）の除外
(b)	除外配当の除外
(c)	除外持分損益の除外
(d)	政策上否認される費用の除外
(e)	過年度の誤謬及び会計原則の変更に伴う株主資本の変動の除外
(f)	除外される構成会社等の財務上の利益又は損失の除外
(g)	時価会計・減損会計の適用の除外
(h)	取得した持分に係る調整の除外
(i)	資産運用益（又は損失）に係るスプレッド調整の除外
(j)	（非支配持分帰属利益の除外）

上記の表の調整項目のうち、(g)及び(h)に関しては、それぞれ7月進捗報告書のScheduleにおいて詳細な説明がなされている[68] [69]。なお、(j)の非支配持分帰属利益に関する調整については、配分課税標準と消去課税標準の両方において、その利益をどのように調整後税引前利益に含めるか、又は除外するかを特定するための議論が継続されている。

6.2.2 調整後税引前利益における繰越損失の控除[70]

対象グループの調整後税引前利益の算定の第二ステップとして、過年度の調整後税引前利益において繰越損失が生じている場合、当年度の調整後税引前利益から控除される。7月進捗報告書では、利益Aの施行前の3年間に発生した繰越損失を含め、最長10年まで繰り越すことができると規定される[71] 。

---

[66] 7月進捗報告書 Article 5 3

[67] 7月進捗報告書においては、オーストラリア、ブラジル、カナダ、EU加盟国、欧州経済領域加盟国、香港、日本、メキシコ、ニュージーランド、中華人民共和国、インド、韓国、ロシア、シンガポール、スイス、英国、及び米国の会計基準が挙げられている。

[68] 7月進捗報告書 Schedule F

[69] 7月進捗報告書 Schedule H Section 1 - 2

[70] 7月進捗報告書 Article 5 1

[71] 7月進捗報告書 Title 7 29

また、7月進捗報告書のScheduleでは、企業結合及び分割に関して、再編前に対象グループの一部ではなかった事業体又はグループにおいて発生した損失を対象グループが引き継ぐことができる特定の要件が規定されている[72]。

6.3 利益の再配分[73]

対象グループの調整後税引前利益は、利益配分計算式により各市場国に配分される金額から、6.3.2で言及するマーケティング及び販売利益のセーフハーバーに係る調整額を減額した金額が各市場国に配分され、利益Aの課税ベースとなる。ただし、各市場国に販売される金額がゼロ未満となる場合は、当該市場国に配分される利益はゼロとなる。

6.3.1 利益配分計算式[74]

利益Aに係る収益性の閾値は10%に設定される。対象グループの連結調整後税引前利益が、対象期間における連結収入額の10%を超過する場合、当該超過額のうち25%が各市場国へ再配分される。再配分は、対象グループの連結収入額に占める各市場国における収入額の比率を配賦キーとして行われる。これを数式で表記すると以下のとおりである。

$$Q = (P - R \times 10\%) \times 25\% \times \frac{L}{R}$$

Q	当該市場国に配分される利益Aの額
P	対象グループの調整後税引前利益
R	対象グループの連結収入
10%	利益Aに係る収益性の閾値
25%	市場国への再配分割合
L	当該市場国で生じた対象グループの収入金額

6.3.2 マーケティング及び販売利益に係るセーフハーバー（MDSH）調整[75]

例えば、市場国が多国籍企業の残余利益に対して、既存の利益配分ルールに基づく課税[76]と、利益Aの配分による課税の2つの方法で課税ができる場合、当該市場国において課税ベースとなる利益のダブルカウントが生ずる可能性がある。この問題に対処するため、モデル条文案においてマーケティング及び販売利益に係るセーフハーバー（以下、「MDSH」という。）に係る調整が規定されている。MDSHに係る調整では、市場国がすでに多国籍企業の残余利益に対して課税権を有している場合、利益Aの計算において、その国に再配分される利益を、すでに課税されている残余利益の金額で減らすという処理が行われる。事実上、これは利益Aの配分額に上限を設ける仕組みとして機能する。MDSHに係る調整額は、以下の計算式で求められる。

---

[72] 7月進捗報告書 Schedule H Section 1 - 2

[73] 7月進捗報告書 Article 6 1

[74] 7月進捗報告書 Article 6 2

[75] 7月進捗報告書 Article 6 3 - 5

[76] 通常は、移転価格税制が想定される。

$$M = MIN\left((EP - PEP) \times [Y\%], Q\right)$$

M	MDSHに係る調整額。市場国へ再配分される利益額から控除される
EP	管轄区域に所在する対象グループ所属企業の消去利益の額
PEP	消去利益割合（Portion of Elimination Profit）
Y	オフセット率[77]
Q	管轄区域に配分された利益Aの額
MIN	調整額Mが、(EP - PEP) × Y%とQのいずれか低い方であることを意味する

[消去利益 (Elimination Profit, EP）][78]

消去利益は、対象グループに所属する企業の個別財務諸表上の利益に対して、以下の表に掲げる調整を行ったものとして定義されている。

(a)	税金費用（又は収益）の除外
(b)	除外非ポートフォリオ配当の除外
(c)	除外非ポートフォリオ持分損益の除外
(d)	再評価方法の利益又は損失の包含
(e)	資産及び負債の処分又は取得に伴う一定の利益又は損失の除外
(f)	政策上否認される費用の除外
(g)	過年度の誤謬及び会計原則の変更に伴う株主資本の変動の除外
(h)	未払年金費用の包含
(i)	株式報酬費用に係る調整
(j)	ハイブリッド利益（又は損失）の除外
(k)	資産運用益（又は損失）に係るスプレッド調整
(l)	統合された譲渡資産に係る利益の除外

[77] 管轄区域の残余利益（すなわちEP-PEP）のうち、MDSH調整においてオフセットの対象となる部分を意味。具体的な率については7月進捗報告においては明示されていない。

[78] 7月進捗報告書 Schedule I Section 1 - 2

(m)	非支配持分帰属利益の除外

[消去利益割合 (Portion of Elimination Profit, PEP）]

消去利益割合は、市場国に所在する対象グループ所属企業の減価償却費及び人件費に40%を乗じた額、又はETRDP（Elimination Threshold Return on Depreciation and Payroll、対象グループの連結損益における収入額の10%を、減価償却費及び人件費で除した率）を乗じた額のいずれか高い方として定義される[79]。

MDSH調整が適用される場合、算定された調整額は対象グループの消去利益から控除される。なお、マーケティング及び販売利益に係るセーフハーバー調整に関しては、各市場国へ配分される利益の額に基づくデミニマスルールが設けられることが予定されているが、具体的な基準値や適用方法等については現在も検討が継続している。

(7) 第5章：利益Aに関する二重課税の排除

7.1 条文構造

利益 A に関連して生じた二重課税を排除する方法に関しては、具体的には、モデル条文案の第 7 条から第 11 条に規定されている。各条文案がカバーする内容は以下のとおりである。

- 利益 A に係る二重課税排除措置（第7条）
- 対象グループの特定管轄区域の特定（第8条）
- 利益 A に係る二重課税の排除義務の分担（第9条）
- 対象グループの事業体に対する利益 A に係る二重課税排除措置の提供（第10条）
- 利益 A に係る二重課税排除措置を受けることができる事業者の特定（第11条）

7.2 二重課税排除措置[80]

後述する特定管轄区域（Specified Jurisdiction）に該当する国・地域は、対象グループにおける二重課税の排除義務を負うものとされる。具体的な二重課税排除の方法については、モデル条文案の第8条から第11条において定められる。

7.3 対象グループの特定管轄区域の特定[81]

特定管轄区域は、以下のいずれかに該当する国・地域が定められる。

a. 各管轄区域のうち、対象期間における対象グループ全体の消去利益（Elimination Profit）の95%以上を構成する最小の管轄区域（消去利益の額がより大きい国・地域が優先される）

b. 上記aに該当しない国・地域であり、対象期間における消去利益の金額が5,000万ユーロ以上である国・地域

---

[79] 給与ベース又は資産の低い国・地域において行われるルーティーンの販売活動に対して不適切な結論を導く可能性があるため、代替的指標について検討がされている。

[80] 7月進捗報告書 Article 7 1

[81] 7月進捗報告書 Article 8 1

以下の表の例の場合、各管轄地域の消去利益の多いところから順に選択すると、管轄地域AからEの消去利益まで合計したときにグループ全体の消去利益の95%に達するため、管轄地域AからEは特定管轄区域となる。また、管轄地域Fは消去利益の金額が5,000万ユーロ以上となるため、管轄地域Fも特定管轄区域となる。

一方、管轄地域Ｇに関しては、グループ全体の消去利益の95%以上を構成する管轄地域ではなく、かつ消去利益の額が5,000万ユーロ未満であるため、特定管轄地域には該当しないこととなる。

対象グループの消去利益合計（M Euro）	管轄地域	管轄地域毎の消去利益（M Euro）	消去利益合計に占める割合
2000	A	1000	50%
	B	500	75%
	C	200	85%
	D	100	90%
	E	100	95%
	F	51	98%
	G	49	100%

7.4 利益 A に係る二重課税の排除義務の配分

二重課税排除の義務を負う国・地域は、RODP（Return on Depreciation and Payrollの略であり、消去利益を減価償却費及び人件費で除することで求められる率）に基づいて4つのTierに分類され、利益率の高いTier1に該当する国・地域から順に 二重課税排除義務を負う。

7.4.1 ウォーターフォールアプローチ（Tier1）[82]

Tier1で1番目にRODPが高い国・地域は、2番目にRODPが高い国・地域とRODPが等しくなるまで排除義務を負う。RODPが1番目及び2番目の国・地域は、3番目にRODPが高い国・地域とRODPが等しくなるまで排除義務を負う。RODPが1番目、2番目及び3番目の国・地域は、4番目にRODPが高い国・地域とRODPが等しくなるまで排除義務を負う。このウォーターフォールアプローチは、二重課税が完全に排除されるか、Tier1に属する国・地域のRODPがグループ連結のRODPに対して1500%(15倍)になるまで続けられる。

7.4.2 プロラタアプローチ（Tier2、Tier3A、Tier3B）[83]

Tier1の残余利益によって二重課税が排除し切れない場合、以下の各Tierに属する国・地域はそれぞれの残余利益の比率に応じて二重課税排除義務を負う。

Tier2	Tier2は、二重課税が完全に排除されるか、Tier2に属する国・地域のRODPがグループ全体のRODPに対して150%(1.5倍)になるまで排除義務を負う。

[82] 7月進捗報告書 Article 9 6 - 8

[83] 7月進捗報告書 Article 9 9 - 14

Tier3A	Tier3Aは、二重課税が完全に排除されるか、Tier3Aに属する国・地域のRODPが40%又はグループ全体のETRDPのどちらか高い方に達するまで排除義務を負う。
Tier3B	Tier3Bは、二重課税が完全に排除されるか、グループ全体のETRDPに達するまで排除義務を負う。

(8) 第6章：利益Aの執行管理[84]

8.1 利益 A の執行管理枠組みの概説

8.1.1 条文構造

利益 A の執行管理に係る各種規定は、具体的には、モデル条文案の第 12 条から第 19 条に規定されている。各条文案がカバーする内容は以下のとおりである。

- 利益 A に関する情報の申告義務（第12条）
- 利益 A に係る申告書類と共通文書パッケージの内容（第13条）
- 適格事業体に対する市場国における合理化された税務申告・報告義務（第14条）
- 利益 A に関連する租税債務の納税不履行に係る第二次納税義務（第15条）
- 利益 A への移行期間（第16条）
- 利益 A に係る統一的な通貨換算ルール（第17条）
- 税の安定性枠組みによる修正（第18条）
- 二重課税の適時救済のためのバックストップルール（第19条）

8.1.2 利益 A の市場国における取扱い[85]

利益 A は所得税制度の下で市場国において課税される。そして、利益 A に係る二重課税の救済が果たされるために、現行の二重課税救済の仕組みを大幅に変更することなく、利益 A に係る所得が所得税又は所得税に相当する税金の対象であると認識されなければならない。

ただし、市場国において既存の所得税の枠組みにおいて課税するか、あるいは利益 A のための別個の所得税制度を設けるかは市場国の判断に委ねられる。利益 A の課税方法に関する"ガードレール"[86]は、モデル条文や多国間条約の策定において、さらに議論される。

8.1.3 利益 A の情報申告要件[87]

---

[84] 10月進捗報告書 Part I Administration of Amount A

[85] 10月進捗報告書 Part I 2.1

[86] 利益Aが所得課税制度として機能し、かつ、二重課税の救済がなされるべきであるという利益Aの根幹を逸脱しないように各種のガイドラインが設けられる。

[87] 10月進捗報告書 Part I 2.2

利益 A がグループベースで計算される場合、利益 A に係る納税義務を負う、又は二重課税の救済を受ける資格がある事業体は、利益 A の申告書及び共通文書パッケージを、影響を受ける関係当事者（Affected Party）[88]に提出する必要がある[89]。利益 A の申告書及び共通文書パッケージは、利益 A が正しく計算されたかどうかを各国において検証するために必要な全ての関連情報を含む、標準的な一式の文書となる[90]。

8.1.4 利益 A 所得に係る市場国に対する納税義務者[91]

利益 A 所得に係る納税義務のある（単一の、又は複数の）事業体を特定するための好ましいアプローチはいまだ決定されていない[92]。

いずれのアプローチの下であっても、納税義務者とされた者は、税務申告やその他の義務など、ある期間に生じた利益Aに係る各市場国の所得税規則を遵守する必要がある。

執行管理枠組みは、一定の場合に対象グループ及び税務当局の関連する所得税コンプライアンスの負担を最小化することを目指しており、具体的には、市場国において利益A所得に課税される事業体に対する一定の合理化されたコンプライアンスを規定している[93]。

8.1.5 救済国における利益 A の二重課税の救済[94]

モデル条文案第11条は、救済対象事業体を特定するためのアプローチを提供することを意図しているが、７月進捗報告書で述べられているように、二重課税の救済を受けることができる事業体を国・地域がどのように決定するかは、いまだ検討中である。

利益Aに係る所得はグループベースで計算される点でユニーク（事業体が市場国において有する利益A所得は、取引を通じて直接特定することができない）であり、市場国におけるみなし所得金額である。したがって、利益A所得に係る義務を負担する事業体は、その所得が計算される期間における利益Aに起因する所得を知らず、また、それを知る術もない。利益A所得は、会計期間が終了し利益Aに係る計算が行われた後にのみ評価することができる。

さらに、市場国で対象グループがそれぞれの利益Aの納税額を計算し納付するのに一定の時間を要することから、市場国の利益A所得に関連する税が、救済国の救済事業体の所得税申告書の提出後において納付される場合も生じうる。

しかし、多くの国の外国税額控除や免税制度が複雑で、他の国内税制と相互作用する可能性があることから、モデル条文案第10条に概説されている救済国の義務や多国間条約に概説される関連義務の遵守を確保する目的のために、二重課税の救済をどのように行うかは各国に委ねられることとなる。これにより各国は、現行の制度を大幅に変更したり、利益Aに特化した新たな二重課税排除の仕組みを構築したりする必要なく、現行の二重課税回避の仕組みを通じて二重課税回避を有効にすることができる。ただし、救済国は、多国間条約に盛り込まれた条文とモデル条文案第19条に基づき、救済事業体に対して効果的かつ適時に二重課税の救済を行うことが義務付けられることとなる。

---

[88] 10月進捗報告書 Part Ⅰ 2.2 脚注8　利益Aに係る主管税務当局、並びに利益Aが配分される市場国、及び二重課税救済に関係する税務当局を指す。

[89] 10月進捗報告書 Part Ⅰ 3.1

[90] 10月進捗報告書 Part Ⅰ 3.2

[91] 10月進捗報告書 Part Ⅰ 2.3

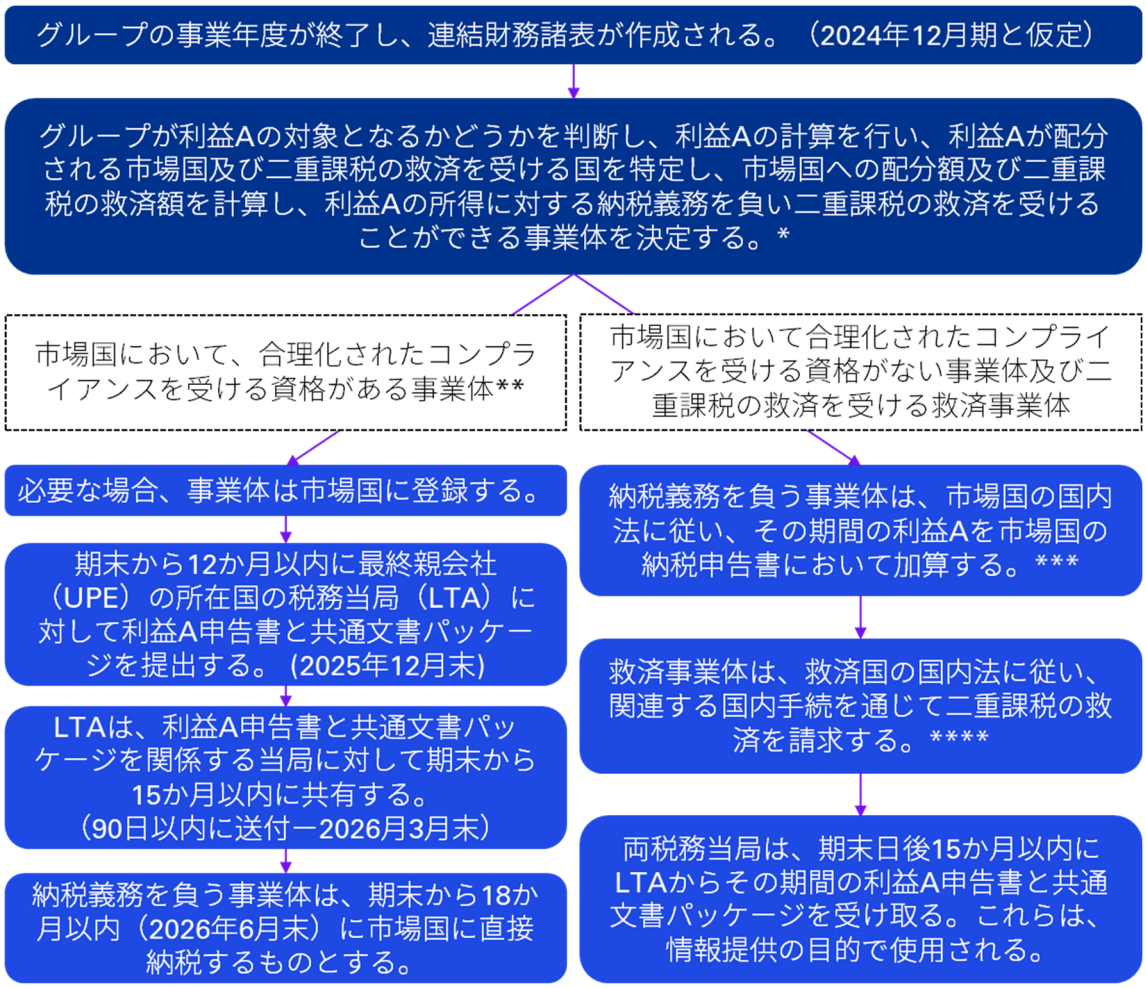
[92] 納税義務者を特定するためのアプローチとして、「単一納税者アプローチ」と「複数納税者アプローチ」が議論されている。

[93] 10月進捗報告書 Part Ⅰ 3.3

[94] 10月進捗報告書 Part Ⅰ 2.4

8.1.6　利益 A とタイミングに関する管理コンプライアンス手続[95]

以下の図は、モデル条文案に基づく利益Aのコンプライアンスに関連する、対象グループ及びグループ事業体が実施しうる管理プロセスの概観である。



上記のプロセスは、対象グループが、期末から12か月以内に最終親会社の所在地国の税務当局（主管税務当局, LTA）に利益A申告書及び共通文書パッケージを提出することを前提としている。 そうでない場合、上記の全ての事業体は、各税務当局に直接そのような情報を提出する必要が生じる。

*　救済対象国のどの法人が救済を受けることができるかを決定するための規則は、まだ決定されていない。しかし、効果的な二重課税の救済を確実にするために、同じ法域内の複数の事業体が二重課税の救済を受けることができる場合がある。

**　この要件は、採用されたアプローチに応じて、納税義務を負う事業体又はその事業体に代わって代理人が引受けることができる。

[95] 10月進捗報告書 Part I 2.5

*** 利益Aの所得の市場国での引渡し時期に関する具体的なルールは、納税義務を負う事業体を選択した後に検討される。重要なのは、第19条のバックストップルールの適用を受けるために、期末から18か月以内に利益Aの所得が市場国で課税されることである。

**** 前述のとおり、二重課税の救済の仕組みは、個々の国・地域の判断に委ねられることになる。しかし、二重課税の救済が適時に行われるよう、第19条でバックストップルールが規定されている。国内手続とは、利益Aの所得に関する二重課税の救済に関連して、その法域が実施するあらゆる手続を指す。また、このフローチャートの右側のボックスの順番は、合理化されたコンプライアンスを適用できない事業体が、合理化されたコンプライアンスの適用を受ける事業体よりも早く利益Aの所得に対する税金を支払う（支払わされる）ことを意味するものではない。

このプロセスは、おおよそ、利益Aの執行管理枠組みを事業体単位で表現している。これは、モデル条文案に基づき対象グループの利益A所得と必要とされる二重課税の救済をグループ単位で決定するにもかかわらず、それらの金額が決定された後は、利益A所得と二重課税の救済に対する義務は、個々のグループ事業体によって処理されることに起因している。市場国における税務行政の観点からみた納税者の申告義務のあり方は、ある企業がモデル条文案第14条に基づく「合理化されたコンプライアンス」の適格性を有するか否かに左右される。

8.1.7 合理化されたコンプライアンスが適用される場合[96]

納税義務者が合理化されたコンプライアンスを適用することができる場合、利益A申告書と共通文書パッケージは、納税義務者が属する国における所得税申告の要件を満たすことになる。その結果、関連する事業体は、結果として生じる所得税の支払以外に、その市場国において他の所得税申告の義務を負わない。合理化されたコンプライアンスについて適格である企業は、適格とされる全ての市場国について、LTAに書類を提出した日に申告を完了したものと見做され、個々の市場国より申告に係るペナルティを課されるおそれがなくなる。

その後、LTAは、90 日以内（対象期間終了後 15 か月以内）に、利益A申告書と共通文書パッケージを影響を受ける関係当事者（以下、「Affected Party」という。）に送付する。納税義務者による市場国への納税は、期間終了後18か月以内に要求される。納税義務者（又はその代理人）は、期間終了後18か月以内に、各関連税務当局に直接、関連法域が要求する通貨で納付を行うことが要求される。これにより、市場国は、利益A申告書及び共通文書パッケージを受領してから、利益Aに関連する税の徴収に係る必要な手続を行うために、少なくとも3か月を費やすことになる。

8.1.8 合理化されたコンプライアンスが適用されない場合[97]

モデル条文案第14条第2項に該当しないことにより合理化されたコンプライアンスが適用されない場合、その事業体は、関連する各国における通常の所得税申告書において、利益A所得及び/又は請求する二重課税排除の金額を記載することが要求される。Affected Partyは、対象期間終了後 15か月以内に、情報交換を通じて、利益A申告書及び共通文書パッケージを受領する。したがって、利益A所得の金額又は二重課税救済の請求額を記載する以外に、利益Aに関連する情報を税務当局に追加で提供する必要がない。

---

[96] 10月進捗報告書 Part I 2.6

[97] 10月進捗報告書 Part I 2.7

７月進捗報告書にあるように、利益Aは、現行の利益配分ルールに対して重層（overlay）的に機能し、対象グループの連結財務諸表に基づいて決定された残余利益の一部に対する課税権を市場国に再配分するものである。また、利益Aから生じる二重課税救済の義務は、定量的基準により、対象となる国又は地域に対して配分されることになる。このような利益Aの決定・配分及び二重課税救済のアプローチとは対照的に、現行の法人税制は一般に事業体ベースのアプローチになっている。市場国における納税義務者を特定するプロセスでは、次のような基準を考慮する必要がある。第一に、市場国は、十分な確実性をもって納税者を特定することができなければならない。第二に、特定されたグループ事業体は、その納税義務を果たすため十分な資金力を有している必要がある。第三に、納税義務を負うグループ事業体が、その納税義務に関連する二重課税の救済を受ける権利を有する事業体でない場合、他のグループ事業体に対して二重課税の救済を配分するメカニズムが必要となる。この問題に対処するため、複数納税者アプローチと単一納税者アプローチとが検討され、それぞれに係る論点が議論されている。

[複数納税者アプローチ][98]

複数納税者アプローチでは、各二重課税救済国に少なくとも1つのグループ事業体が存在しその国で救済を受けることができる場合において、そのグループ事業体（又は複数のグループ事業体）が、各市場国において利益Aの所得に対する納税義務も負うこととなる。したがって、このアプローチは、二重課税の救済を受ける権利を持つグループ事業体が納税義務者でもあるという、既存の課税原則に沿ったものであるとされている。二重課税の救済を受ける権利を有する各グループ事業体は、二重課税の救済を受ける権利に比例して、全ての市場国において利益Aの所得に対して納税義務を負うこととなる。一部のグループ事業体が一部の市場国においてのみ利益Aの所得に対する納税義務を負うことはない。このアプローチは、納税義務の帰属と二重課税の救済とが対象となる事業体において対応するという点で、既存の税制との親和性が高い反面、市場国×救済事業体の数だけ課税関係が成立するうえに、年度によって課税関係が変動することから、事務処理の観点で非常に煩雑であるとして強い懸念が示されている（単一のグループ事業体に対して「代理人」として申告納税等を委任する選択肢も示されている）。

[単一納税者アプローチ][99]

上記の代替案として、単一納税者アプローチがある。このアプローチの場合、1つのグループ事業体が対象グループ全体の利益Aの所得に対する納税義務を負うこととなる。この単一のグループ事業体は、全ての市場国に対する納税者となり、対象グループを代表して利益Aの所得に対する申告納税義務を負うこととなる。単一納税者アプローチの下では、対象グループの最終親会社が、利益Aの納税者として指定されることが最も有力であるとされている。利益Aが生じるかどうかを判定する段階でUPEは明らかになっていること、UPE はグループの資産に対する最終的な支配権を有しているため資金調達や負債の管理を行うのに最も適しているということが背景にある。単一納税者アプローチは、納税を行う事業体と利益Aのコンセプトに従って二重課税の救済を受ける救済事業体とが一致しないという結果をもたらす。しかしながら、二重課税の救済を受ける救済事業体は7月進捗報告書において提案された方法によって特定され、救済事業体において適用を受けられるようにしなければならない。よって、単一納税者アプローチでは、納税義務を負わない救済事業体であっても、二重課税の救済を受ける資格がある事業体とみなす規則が必要となる。進捗報告書における両アプローチの併記が意味するところは、現状、包摂的枠組みにおいては、「納税義務と二重課税の救済を事業体レベルで対応させるべきとする複数納税者アプローチ」と、「納税義務は特定の単一事業体に集約し、それとは別に二重課税の救済は個別に救済事業体において行うとする単一納税者アプローチ」とが議論されており、未だ結論に至っていないということを示している。

---

[98] 10月進捗報告書 Part Ⅰ 2.8

[99] 10月進捗報告書 Part Ⅰ 2.9

8.1.9　救済国における救済事業体の特定[100]

包括的枠組みは、救済対象事業体を特定するためのアプローチは、救済国が適切な救済対象事業体を特定するためのある程度の柔軟性を盛り込む必要があると結論付けているものの、同時に、一貫性と確実性の必要性を認識し、救済国がグループ事業体を特定するための柔軟性には一定の制約を設けるべきであると結論付けている。

この点について、2つの個別の問題に取り組む必要がある。一つ目は、二重課税の救済を受けることができるグループ事業体を特定するために用いる基準である。もう一つは、そのグループ事業体が受けることのできる救済額の配分方法である。

[二重課税の救済を受けることができるグループ事業体の特定]

救済事業体を特定するための一つの選択肢として、減価償却費及び給与に対する利益率（以下、「RODP」という。）を使用する方法が考えられる。RODPが最も高いグループ事業体には、最も高額の救済を受ける権利があると考えられる。これは、モデル条文案のTitle 5に含まれる、利益Aに関する二重課税の救済をどの国・地域が行うべきかという決定に対するアプローチと一貫性を保つことができるという利点がある。別のアプローチとして、会計上の利益を基準にグループ事業体を特定し、最も収益性の高い事業体が最も高額の救済を受けることができるようにする方法が考えられる。さらに、課税所得を基準としてグループ事業体を識別する方法も考えられる。課税所得の測定には、各グループ事業体の課税所得に繰越欠損金などの軽減措置や引当金を調整したものを使用することができる。この方法によれば、二重課税を排除するのに十分な課税利益があるグループ事業体が特定されることになる。最後の選択肢として、二重課税の救済を受けることができる事業体を特定するために、グループ事業体の消去利益を使用することがあり、二重課税の救済を受けるのに十分な課税利益を有する企業を特定できる可能性が高いと思われる。

[救済額の配分方法]

救済額の割当には２つの方法がある。第一は、ウォーターフォールアプローチに従うことである。このアプローチによれば、救済国で使用される一定の指標の最高値を持つ企業が最初に救済を受け、その指標が救済国で次に高い企業と同じレベルまで削減されるまで、救済を受けることができる。これにより、救済を受けられるグループ事業体の数が制限され、どの指標を使用した場合でも、利益が最も高い企業に対して最初に救済が行われることが保証される。第二のアプローチは、プロラタアプローチに従うというものである。このアプローチでは、救済国内にある全てのグループ事業体に対して、救済額をいずれかの指標に基づく各事業体の利益シェアに基づいて配分する（RODP を関連指標とする場合、これはより困難となる可能性がある）が、ウォーターフォールアプローチと比較して救済を受けることができる事業体の数が多くなり、コンプライアンス上の問題を引き起こす可能性がある。他方で、プロラタアプローチは、二重課税排除の救済国の決定方式とより整合的であるとも考えられる。また、一つの国・地域の中で、異なるグループ事業体が異なる税率で課税される場合に、公平な対応が可能になるという利点がある。

どのようなアプローチであっても、救済対象となる事業体は、対象グループ固有の経済状況に基づき、年度ごとに変わる可能性があることに留意する必要がある。

8.1.10 利益 A に係る税安定性枠組みとの相互作用[101]

対象グループは、利益A申告書及び共通文書パッケージの提出の一部として、事前の安定性レビュー又は包括的な安定性レビューのいずれかに参加する意向を表明することができる。安定性レビューを要求しない場合でも、利益A申告書及び共通

---

[100] 10月進捗報告書 Part Ⅰ 2.10

[101] 10月進捗報告書 Part Ⅰ 2.11

文書パッケージを対象期間終了後12か月以内に提出する必要がある。対象範囲安定性のレビュー（グループが利益Aの対象外であることの安定性を求める場合）については、共通文書パッケージは必要とされない。そのため、Pillar 1実施枠組みの一部として、対象範囲安定性レビューのための個別の通知、提出手続、及び対象範囲文書パッケージが開発される予定である。

包括的な安定性レビューが申請された場合に、利益Aに係る税の納付を停止するか否かについては依然として協議中である。納付を停止しなかった場合には、包括的な安定性レビューの結果を受けて利益Aが調整されたときに還付に対応しなければならないという行政負担と納税者における潜在的なキャッシュフローへの悪影響が認識されている。他方で、支払いを停止することになると、利益Aに基づく納税が著しく遅延すること、モデル条約に経過措置（第16条）が設けられることから包括的な安定性レビューの結果による調整が時間の経過とともに減少するであろうこと、利益Aの税額の総額よりもレビューの結論による調整額の方が少なくなると考えられること、包括的な安定性レビューは180日以内に結論を出さなければならないとする可能性があること、支払いがなされなかった市場国が延滞利子を要求する可能性があることなどから、包摂的枠組み参加国の多くは包括的な安定性レビューが申請された場合に、利益Aに係る税の納付を停止しないように希望しているが、パブリックコメントを踏まえてさらに検討がなされる。

8.1.11 利益 A に係るその他の管理上の課題[102]

10月進捗報告書は利益Aの執行管理枠組みに関連する全ての問題を網羅しているわけではなく、包括的枠組みのメンバーによって行われたこれまでの議論の方向性を示したものである。利益Aの執行管理枠組みに関連する更なる論点は、多国間条約の策定、モデルルールの最終化、あるいはPillar 1実施枠組みの議論の一部として、関連する文脈で議論される予定である。さらに、利益Aの管理を合理化し、調和させるために、さらなるモデルルールの策定が必要となる可能性がある。これらの問題の中には、利益Aの税率に関連する多国間条約におけるガードレールの策定や、利益Aに関連する罰則が他の種類の所得に適用される罰則と比較して非差別的であることを担保する仕組みといった、以前から指摘されていた論点が含まれる。

利益Aの執行管理枠組みと利益Aの安定性枠組みにおける情報交換の利用は、納税者と税務当局にとって特に関心が高く、利益Aの効果的な管理の基本となる。利益A申告書及び共通文書パッケージを送付し、利益Aと税の安定性の枠組みの管理のための交換と協力を促進するために、多国間条約の情報交換と協力の条項が必要であることは、参加国によって認識されており、情報交換及び協力と秘密保持については多国間条約の進展の一環としての最優先協議事項となる。

最後に、モデル条文案は、利益AとPillar 2の計算の相互作用を検討する必要がある。これは、納税義務者（すなわち、単一納税者アプローチ又は複数納税者アプローチのいずれかが採用される）及び救済国による救済（すなわち、救済国内の救済事業体への二重課税救済の配分）に関連するモデル条文案が起草された時点で検討される予定である。しかし、Pillar 2の下で決定された政策目的が、Pillar 1の適用によって妨げられることがないようにすることが意図されている。例えば、利益A所得に対して支払った税金に係る救済事業体から納税事業体への支払いは、（Pillar 2の目的上）実際の納税義務者であるか否かにかかわらず、救済事業体が支払った税金とみなされるべきである。

8.2 利益 A の執行管理に係るモデル条文案

以下において、利益Aの執行管理枠組みを構成する、モデル条文案第12条から第19条までの概要について、逐条的に解説する。

---

[102] 10月進捗報告書 Part I 2.12

8.2.1　利益 A に係る申告要件[103]

第12条　利益Aに係る申告要件

1. [実施国] において、 [法] の下で対象期間の納税義務を負う事業体、または二重課税の救済を受ける資格がある事業体は、 [実施国] の税務当局に対し、対象グループの利益 A 申告書及び共通文書パッケージを提出する義務を負う。
2. 第1項の義務は、対象グループの調整事業体が主管税務当局に対して対象期間の利益 A 申告書及び共通文書パッケージを提出した場合に履行されたものとする。
3. 当該期間の利益 A 申告書並びに共通文書パッケージは、対象期間終了後12か月以内に提出されなければならない。
4. 第2項が適用される場合において、[実施国]におけるあらゆる目的のために、対象グループの対象期間の利益 A 申告書及び共通文書パッケージが提出された日は、それが主管税務当局に提出された日とする。

[条文解説]

利益 A の所得の配分、並びに二重課税救済額の計算に関連する情報の提供について、統一的かつ調和的なアプローチが提供される。

本条の手続要件が満たされない場合、関連する各事業体は、各国の国内法に基づき、無申告、又は申告遅延についての責任を負うものとされる。

[103] 10月進捗報告書 Part Ⅰ 3.1

8.2.2 利益 A 申告書と共通文書パッケージの内容[104]

第13条 利益A申告書と共通文書パッケージの内容

1. 利益 A 申告書及び共通文書パッケージは、第一の柱実施枠組みに従って作成された標準テンプレートに基づき提出され、対象グループに関する以下の情報が含まれていなければならない。
   a. 対象グループと UPE の識別：
   b. [この法律及びこの法律に類似する他の課税管轄の対応する規定]の下で納税義務を負うグループ事業体の識別：
   c. 以下を計算するために必要な金額と情報：
      i. [この法律及びこの法律に類似する他の課税管轄の対応する規定]に基づいて課税される所得の金額及びその所得に関連する各法域における事業体の納税義務
      ii. [この法律及びこの法律に類似する他の課税管轄の対応する規定]に基づいて各グループ事業体について各課税管轄地で二重課税の救済の対象となる所得の金額
   d. 第一の柱実施枠組みの一部として合意された、第一の柱の管理を実施するために必要なその他の情報
   e. 対象グループの事前の安定性レビュー又は包括的な安定性レビューの要求の有無

[条文解説]

利益 A 申告書及び共通文書パッケージでは、①対象グループと最終親会社の特定、②納税義務を負う事業体の特定、③各国の各事業体における課税所得、税額及び二重課税の救済の対象となる所得の計算に必要な情報、④対象グループにおける Pillar 1 に係る管理を行うための実施体制、及び⑤対象グループが申請した税の安定性レビューについての記載が求められる。なお、利益 A 申告書及び共通文書パッケージの詳細は、モデルルール及び多国間条約に関連する実質的作業の終了後に策定される Pillar 1 に係る実施枠組みにおいて定められることとされている。

[104] 10月進捗報告書 Part I 3.2

8.2.3 利益 A 申告書を用いた事業体の合理化されたコンプライアンス[105]

第14条　利益A申告書を用いた事業体の合理化されたコンプライアンス

1. 以下は、[実施国]において[この法律]に基づいて課税される所得を持つ事業体に適用される。
   a. 第 12 条に従って利益 A 申告書を提出する場合、その事業体は、[この法律に基づく納税義務に関する所得税申告書に関する実施国の国内税法規則の関連規定]の趣旨に照らして、[実施国]において [この法律に基づく納税義務の結果としての] 所得税申告義務を果たしたものとみなされる。
   b. 事業体の[実施国]における課税年度の末日は、対象期間の末日と同じでなければならない。
   c. [実施国]において[この法律]に基づいて納税義務がある対象期間の所得は、当該対象期間の最終日に所得税法上生じたものとみなされる。
   d. [この法律]に基づいて納税義務を負う所得は、[実施国]における所得税の分納制度に関連した計算には含まれないものとする。
   e. 対象期間に関連する税納付は、期間終了後 18 か月以内に行わなければならない。
2. 本条は、対象期間について[この法律]の下で納税義務がある事業体について、その事業体が以下の全てに該当する場合にのみ適用される。
   a. [実施国]の法律による税務上の居住者でない。
   b. [実施国]において、最終的な源泉徴収税が課される所得を除き、[この法律]に基づく所得以外の課税所得がない。
   c. [実施国]において、対象期間についてグループレリーフ制度の恩恵を受けていない、又は連結納税グループの一員でない。

（定義）

「グループレリーフ又は連結納税グループ」とは、対象グループのグループ事業体が他のグループ事業体の所得税属性（例えば、税務上の損失）を移転又は利用することができる制度を意味する。

「所得税申告義務」とは、課税管轄地において利益Aに対して課税される所得があるために、関連する税務当局に定期的に書類を提出する事業体の義務（国別報告事項及び所得税の分納義務を含む）を意味する。

「所得税の分納制度」とは、事業体において予想される納税義務に対して、課税年度中に分割納税を要求する制度を意味し、これには前払い税が含まれる。

[条文解説]

一定の要件を満たす事業体は、合理化されたコンプライアンスの適用を受けることができる（第 14 条①）。合理化されたコンプライアンスは、基本的に、利益 A に対する課税権を有する市場国において利益 A に係る所得以外の課税対象となる所得を有しない事業体に限り適用される（第 14 条②）が、この合理化されたコンプライアンスは利益 A の納税局面においてのみ適用される点に注意が必要となる（二重課税の救済は各国の国内法に基づいて請求する必要がある）。

[105] 10月進捗報告書 Part I 3.3

8.2.4 利益 A に関連する租税債務の納税不履行に係る第二次納税義務[106]

第15条 第二次納税義務

1. 本条は以下のいずれかの場合に適用される。
   a. 納税義務者又はこの法律に基づく二重課税の救済を請求する事業体が、対象期間におけるこの法律に基づく金額に関する納税義務、利息、罰金又はその他の金額の全部又は一部を、その金額の支払期限後3 か月以内に支払わない場合
   b. 対象グループが第12条に従って対象期間の利益 A 申告書及び共通文書パッケージを提出しなかったために、対象期間のこの法律に基づく納税義務者を特定することができなかった場合
2. 第1項(b)が適用される場合、当該金額は、対象期間の本法による納税義務に係る金額、利息、ペナルティ、その他の金額の全部又は一部となる。
3. 第1項が適用される場合、［実施国］の税務当局は、UPE に対し、通知の発行から30日以内に、第1項(a)又は第2項に規定する未払額を支払うよう求める通知を発行することができる。
4. 第1項(b)が適用される場合、第3項に基づいて発行される通知は、対象期間の終了から18か月経過後にのみ発行することができる。
5. 通知には以下の内容が記載される必要がある。
   a. 未払金額
   b. その金額の当初納付期限日
   c. 控訴の権利
6. 第1項(a)または第2項の未払金の事業体からの回収のために、第3項の通知を発行した時点で、UPE は次のとおりみなすものとする。
   a. 第1項(a)又は第2項の金額が、この法律に基づき UPE に課されたものとされる
   b. 次の契機により UPE によって当該金額が支払われるべきものとなる
      i. 第1項(a)の支払期日が到来したこと、又は
      ii. 第14条第1項(e)の規定により当該期間に係る本法による納税義務の額を支払う必要がある場合に、第2項について支払期日が到来したこと。
   c. 通知書発行日以降に発生した第1項(a)又は第2項記載の金額に関する対象期間について生ずる更なる債務（利息及び違約金を含む）について責任を負うこと
   d. 第1項(a)又は第2項に記載の金額に関して行われた支払いは、第6項(a)により生じたものとして扱われる金額に関して行われたものとされる
7. 本法第6条(a)項又は本法と類似する他の法域の対応規定の適用により UPE が納付した所得税又は外国所得税の額は、本法第10条に基づき二重課税の救済を請求する法人が納付したものとみなす。

[条文解説]

本条第１項(a)は、関連する納税義務を有する事業体が税額を支払わない場合、利益Aに関連する債務に対する責任をUPEに拡大することを意図している。また、第1項(b)は、利益A申告書及び共通文書パッケージが対象グループから提供されないために、グループ事業体を納税義務者として特定できない場合に適用されることを意図している。このような場合、納

[106] 10月進捗報告書 Part Ⅰ 3.4

税義務をUPEに負わせることができる。これは、利益A申告書が対象期間終了後 12 か月を過ぎて提出された場合にも適用される。

第７項は、第15条が適用される場合においてUPEが行った支払いについて、救済国での二重課税の救済のために考慮されるべきことが保証される。つまり、第15条に基づきUPEが関連する税金の支払いを行った場合でも、救済事業体は利益Aの二重課税の救済を受けることができることになる。ただし、これは利益Aに係る所得税本税に係る支払いについてのみ適用され、利息や罰金に起因する金額には適用されない。

8.2.5 利益 A 移行期間[107]

第16条 利益A移行期間

1. 対象グループのグループ事業体又は対象セグメントのセグメント事業体が、収益源泉経過期間に係る利益 A 申告/共通文書パッケージの【申告/提出】を行い、その利益 A 申告書/共通文書パッケージがタイトル3、第4条及び別表 E の規則の正しい適用を反映するように合理的措置を講じている場合、タイトル3、第4条及び別表 E の規則の適用に関する調整は行われない。
2. 対象グループのグループ事業体又は対象セグメントのセグメント事業体が、適格採掘業グループのメンバーである場合、採掘業移行期間に関して別表 B の規則の正しい適用を反映させるための合理的な措置を講じている場合には、別表 B の規則の適用に関する調整は行われない。
3. 規制された金融サービスを行うグループのメンバーである対象グループのグループ事業体又は対象セグメントのセグメント事業体が、RFS 移行期間に関して別表 C の規則の正しい適用を反映するための合理的な措置を講じている場合には、別表 C の規則の適用に関する調整は行われない。

（定義）

「収益源泉移行期間」とは、当初収益源泉移行期間及びその直後の連続する３期間、又は、当初収益源泉移行期間において対象グループが対象グループでない場合もしくは対象グループが開示セグメントを有しない場合には、対象グループが初めて対象グループになった期間もしくはグループの開示セグメントが初めて対象セグメントになった期間の開始日から始まる3期間をいう。

「採掘業移行期間」とは、当初採掘業移行期間及びその直後の連続する3期間、又は適格採掘業グループが当初採掘業移行期間のいずれかの期間において収益テスト又は利益テスト、セグメント収益テスト又はセグメント利益テストのいずれも満たさない場合には、適格採掘業グループが最初に収益性テスト及び利益テスト又はセグメント収益テスト及びセグメント利益テストのいずれも満たした期間の開始日から連続する３期間をいう。

「RFS移行期間」とは、対象グループ又は開示対象セグメントが、収益テスト及び利益テスト、又はセグメント収益テスト及びセグメント利益テストのいずれかを最初に満たした期間の開始日から連続する3期間をいう。

「合理的な措置」とは、スコープパネル、レビューパネル、決定パネル、主税務官庁、又は締約国会議が提供した指針に合致する努力を意味する。

[条文解説]

この経過措置の目的は、対象グループが収益源泉ルールに準拠するために必要なシステムを開発するための十分な時間を確保し、かつ、そのシステムが稼働するまでの期間、収益を確保することにあります。第1項では、収益源泉に係る経過措置

[107] 10月進捗報告書 Part Ⅰ 3.5

期間中の対象グループ及び対象セグメントについて、規則の適用に関する合理的な措置がとられている場合には、収益源泉に関する調整は行われないと定めている。

8.2.6 利益 A に係る統一的な通貨換算ルール[108]

第17条 統一的な通貨換算ルール

1. この法律の目的上、別段の定めがない限り、この法律の条文の適用に関連する金額は、対象グループの連結財務諸表の表示通貨を、当該期間の平均為替レートに基づいて換算するものとする。
2. 本法において、ユーロ建金額を明示的に定める規定がある場合、第1項の規定にかかわらず、外貨からユーロへの換算は、当該期間の平均為替レートに基づかなければならない。
3. ただし、適格財務会計基準により連結財務諸表の表示通貨に換算されている場合には、第1項は適用されない。
4. 適格財務会計基準により連結財務諸表の表示通貨に換算された金額としての対象グループの表示通貨がユーロである場合には、第2項は適用されない。
5. 対象グループの連結財務諸表の表示通貨から、当該期間の平均為替レートに基づいて[実施国の通貨]に換算されなければならない。

（定義）

「平均為替レート」とは、国際通貨基金の国際金融統計に掲載された当該期間の為替レートに基づく、当該期間の平均為替レートをいう。国際通貨基金によって関連する期間の為替レートが公表されていない場合、市場国又は救済国の中央銀行為替レートを使用することができる。

[条文解説]

第2項では、利益Aに関する実体規則がユーロ建ての金額として決定されている場合（例えば、収益基準額としての200億ユーロ）、外貨からユーロへの金額の換算は、当該期間の平均為替レートに基づかなければならないことを明確にしている。

[108] 10月進捗報告書 Part Ⅰ 3.6

8.2.7　税の安定性枠組みによる修正[109]

第18条　税の安定性枠組みによる修正

1. ある期間の包括的な安定性レビューを終了するプロセスの一環として、調整事業体（Coordinating Entity）は、対象グループの利益 A 申告書及び共通文書パッケージを以下の要領により再提出する。
   a. 対象グループの対象期間の利益 A 申告書及び共通文書パッケージは、調整事業体が主管税務当局に、[90]日以内に必要とされる特定の変更に従って再提出を行うものとする。
   b. 第14条の適用がある場合、第 1 項(a)の再申告は、国内法の期限にかかわらず、以前に提出した対象期間についての利益 A 申告書［及び共通文書パッケージ］に対する［以前に提出した税務申告書の訂正に関する国内規定を挿入］に基づく［訂正請求又は訂正申告］に該当する。
2. 対象グループの事業体に対して第 1 項(b)が適用されず、第12条の適用を受ける場合、当該事業体は、国内法の期限にかかわらず、[実施国] において [90] 日以内に対象期間に関する所得税申告書を修正しなければならない。
3. 第1項又は第2項が適用される場合、この法律の下で納税義務がある所得に関する[実施国]への追加支払いは、[120日]以内に対象事業体によって行われることが要求される。

[条文解説]

利益Aの税の安定性の枠組みを実施するためには、利益A申告書と共通文書パッケージを、対象期間の包括的な安定性レビューの結果を反映するために再提出できるようにするためのモデルルールを開発する必要がある。このモデルルールはいまだ開発中であり、包括的な安定性レビューを完了するためのプロセスの管理メカニズムとモデルルールが開発された時点で、さらに検討される予定となっている。

[109] 10月進捗報告書 Part Ⅰ 3.7

8.2.8　二重課税の適時救済のためのバックストップルール[110]

第19条　二重課税の適時救済のためのバックストップルール

1.　[実施国]は、以下の要件を満たすことを条件として、本法第7条に基づき二重課税の救済を受ける資格を有する事業体に対し、対象期間終了から18か月後から【ｘｘ】以内に二重課税の救済の便益を提供することが要求される。

　a.　事業体が第12条に基づく義務を果たしていること　及び

　b.　二重課税の救済を申請するために必要な［実施国］の国内手続を、対象期間後12か月以内に行うこと

2.　第1項が適用される場合、事業体は、対象期間の利益 A 所得に係る納税の証拠を、対象期間後18か月後[〇]日/月以内に税務当局に提供しなければならない。

（定義）

「二重課税の救済の便益の提供」とは、二重課税の経済的利益を納税者において実現することと定義される。この便益は、救済国において、利益A所得が発生した課税期間（「前年度」）の所得税申告書を修正するか、利益Aに関連する税金を支払った課税期間（「当年」）の所得税申告書を提出することで提供される。二重課税救済の便益を与える期限をどのように設定するかは、今後さらに検討される予定である。

[条文解説]

第１項は、第1項(a)及び(b)の要件が満たされる場合、当該国において、遅くとも「対象期間」から18か月後の「x」日/月（「バックストップ日」）までに事業体に対して二重課税の救済の便益を提供しなければならないという要件を救済国に義務付けている。

第2項では、救済事業体は、指定された日[y]までに支払いの証拠を提出することが要求される。実施国は、必要に応じて、税控除が正しく請求されたことを確認するためにこの情報を使用することができる。請求額が不正確、あるいは第2項が遵守されていないと判断される場合には、虚偽の申告や利息に関するものを含め、国内の罰則が適用される可能性がある。具体的な期限の定めについては現在も検討が行われている。

[110] 10月進捗報告書 Part Ⅰ 3.8

(9) 第6章：利益Aの税の安定性に係る枠組み

9.1 条文構造

他の構成要素とは異なり、モデル条文案は未公開である。

利益 A の税の安定性に係る枠組みは、グループが任意に申請できる以下の 3 つのレビュープロセス及びこれらのレビュープロセスで生じた見解の不一致を解決するための拘束力のある決定パネルで構成されている。3 つのレビュープロセスは、具体的には以下のとおりである。

- 対象範囲についての安定性レビュー
- 事前の安定性レビュー
- 包括的な安定性レビュー

なお、対象グループがレビューを申請していない場合であっても、関係する税務当局間の合意により、税務当局がレビュープロセスを実施するオプションも含まれている[111]。

対象グループが税の安定性に係る申請を行った場合、多国間条約の締約国は安定性プロセスの結果に沿わないコンプライアンス活動を行わないこととされている[112]。

9.2 利益 A の税の安定性に係る枠組み

9.2.1 対象範囲についての安定性レビュー[113]

本レビューの目的は、グループが利益Aの対象範囲に含まれないことを保証し、関連する税法域において調査等を受けるリスクを排除することにある。グループにおいては自ら適切に利益Aの適用の有無を判定していたとしても、例えば公表されている連結財務諸表から利益Aの適用対象外ということが明白でない限りは、自社の商品又はサービスが流通している国々の税務当局から、利益Aの適用対象ではないかとの疑義を持たれる可能性がある。本レビューが申請された場合、各国の税務当局は本レビューの対象となる年度についての利益Aの対象範囲に対する調査等を停止し、レビューの結果に従うことになる。

本レビューを受けようとするグループは、利益Aの対象範囲の判定に必要なパッケージ化された一連の情報（除外事業に関する情報、セグメンテーションに関する情報、収益性テストに用いる課税ベースに係る計算資料等）を取りまとめ、最終親会社の所在する国のLTAに対して申請する。

グループが本レビューを申請した場合、例外的な状況を除き、対象範囲レビューパネルが設置され、LTAが取りまとめ役となって、レビューが進められる。対象範囲レビューパネルのメンバー間で見解の不一致が生じた場合等は決定パネルに付託される。

対象範囲レビューパネルのメンバーは、原則として、LTAの他、利害関係を有する事を表明した6つ[114]の多国間条約締約国の税務当局から構成されることが提言されている[115]。

---

[111] 10月進捗報告書_Part II_1.1.(Para 5)

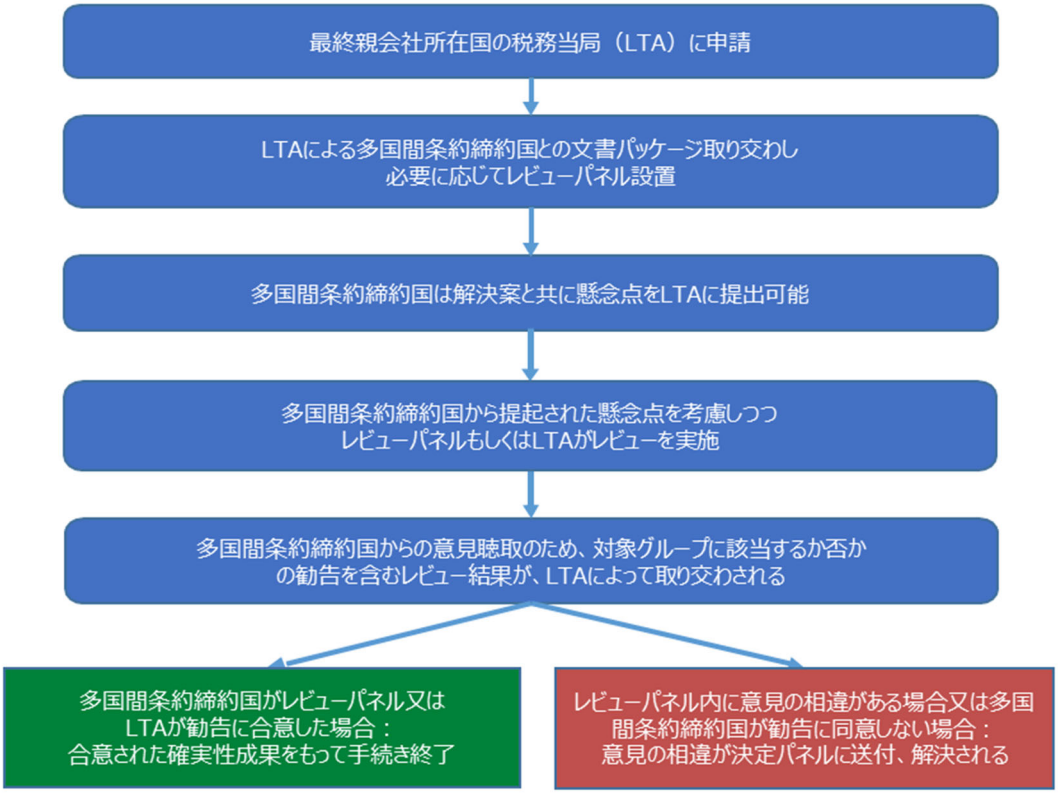
[112] 10月進捗報告書_Part II_1.7.(Para 22)、なお、対象グループが協力的かつ透明性のある行動をとる場合。

[113] 10月進捗報告書_Part II_1.3.

[114] 10月進捗報告書_Part II_2.2.1.(Para 14) メンバーはランダムに選定される。

[115] 10月進捗報告書_Part II_2.2.1.(Para 10～15)

対象範囲についての安定性レビューの手続フローは、以下の図に示されるとおりである[116]。



9.2.2　事前の安定性レビュー[117]

本レビューの目的は、主にレビューを申請したグループにおけるソースルールの具体的な特定方法（＝利益Aの課税権を持つ国の特定方法）やその内部統制手法に関して安定性を与えることにある。グループの観点からは、ソースルールを適用して売上の生じた国を特定できるようにするためには相当のシステム投資が必要となる可能性を想定すると、ソースの特定方法について事前確認を得なければ著しく非効率である。一方、税務当局の観点からは、グループが採用したソースの特定方法が適当でないと判明してから事後的に正しい特定方法に基づく情報を収集させることに困難が生じる可能性がある。したがって、グループによるソースの特定方法に対して早期に安定性を提供することは不可欠であるとされている。

本レビューについては、ソースルールの適用に関する予見可能性を与えることに主眼を置いて説明がなされているが、例えばグメンテーションの適用方法などの利益Aの他の側面に対しても本レビューの射程に含めることが言及されているため、最終的に本レビューの対象が広範な論点に及ぶ可能性があると思われる。

グループが本レビューを申請した場合、レビューパネルが設置され、LTAが取りまとめ役となって、必要に応じて専門家アドバイザリーグループ（内部統制及び財務管理システムに精通した税務職員からなる人材プールから選定されたメンバー）の助言を受けつつ、レビューが進められる。レビューパネルのメンバー間で見解の不一致が生じた場合等は決定パネルに付託される。

---

[116] 10月進捗報告書_Part II_2.2.1.

[117] 10月進捗報告書_Part II_1.4.

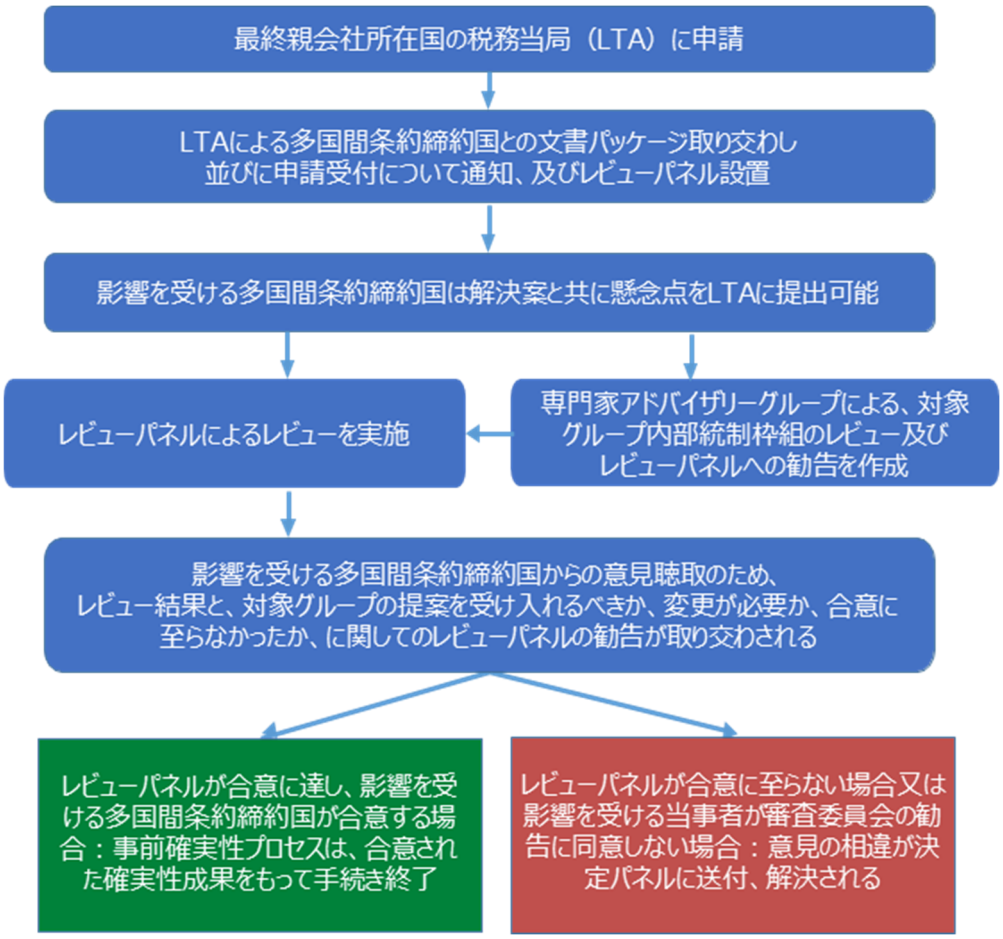
レビューパネルのメンバーは、原則として以下a～c から構成され、b及びcについては、ランダムに選定されることが提言されている[118]。

a. LTA

b. 共通文書パッケージの内容に基づいて、二重課税の救済が必要となる、3つの影響を受ける関係当事者が所在する多国間条約締約国の税務当局

c. 上記a及びb以外の、3つの影響を受ける関係当事者が所在する多国間条約締約国の税務当局

事前の安定性レビューの手続フローは、以下の図の示されるとおりである[119]。



9.2.3 包括的な安定性レビュー[120]

本レビューの目的は、グループに対し、終了した期間の利益Aの適用全般について、多国間に拘束力のある安定性を提供することにある。グループがその年度について事前の安定性レビューを受けている場合には、その結果を踏まえて包括的な安定

[118] 10月進捗報告書_Part II_2.3.2.(Para 4～6)

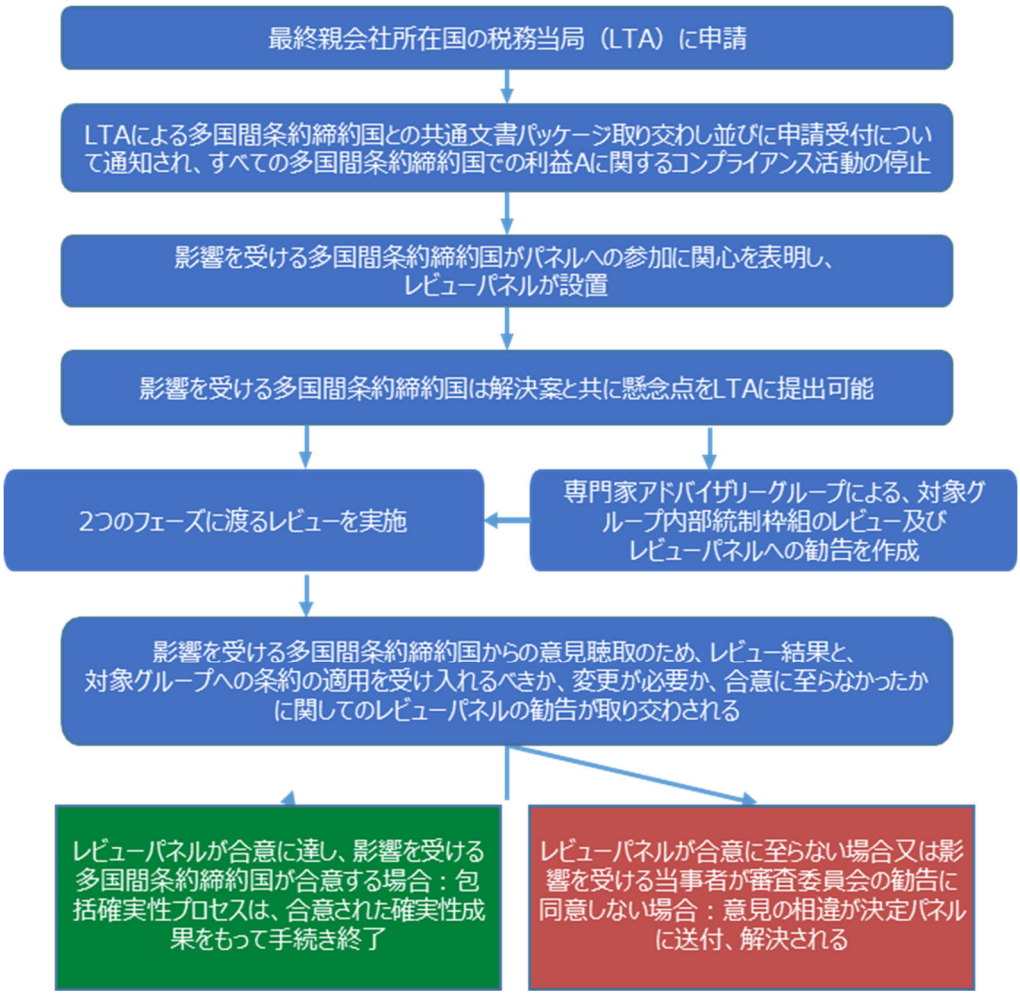
[119] 10月進捗報告書_Part II_2.3.2.(Para. 44)

[120] 10月進捗報告書_Part II_1.5.

性レビューが実施される。また、その年度についての包括的な安定性レビューと将来の年度についての事前の安定性レビューが同時に申請された場合には、同一のレビューパネルにより両方のレビューが実施される。本レビューが合意に至れば、税務調査を受けるリスク及び二重課税が救済されないリスクが排除されることになる。

グループが初めて本レビューを申請する場合には、レビューパネルが設置されるが、その後一定期間（例えば5年）はLTAが単独でレビューすることが想定されている。本レビューにおいても、専門家アドバイザリーグループの支援を受けてレビューが行われる。レビューパネルのメンバー間で見解の不一致が生じた場合等は決定パネルに付託される。

包括的な安定性レビューの手続フローは、以下の図に示されるとおりである[121]。



9.2.4 決定パネル[122]

利益Aの税の安定性に係る枠組みは、利益Aに関する紛争を各国の税務調査や特定国間の相互協議（Mutual Agreement Procedure、以下「MAP」という。）によらず、本枠組み内で完全に解決することを目指している。前掲の各

[121] 10月進捗報告書_Part II_2.3.2.(Para. 8)

[122] 10月進捗報告書_Part II_1.6.

レビューにおいて見解の不一致が生じた事案は決定パネルに付託され、決定パネルは、各レビューに参加した当事者により提示された複数の代替的な結果の中から、全会一致又は多数決によりその事案を解決することが求められている。

決定パネルのメンバーは未だ検討中であり、10月進捗報告書では、独立した専門家で構成する案、政府職員で構成する案、又はこれらの組み合わせによって構成する案の3つのオプションが提示されており、本枠組みの要となる決定パネルのメンバーについて、極めて詳細な選任手続関連規定が検討されている。

9.3 利益 A 導入初期における税の安定性

本項目は、2022年5月27日にOECDによって公開された公開討議文書には含まれておらず、10月進捗報告書に初めて盛り込まれたものである。

利益A導入により、ルール適用の整合性を図ると共に、新しいシステムへの対応に伴う指針・テンプレート・FAQ・新たなツールの開発等が必要となることから、導入後の移行期間における利益Aのルール適用について、以下の3つの措置が検討されている。

9.3.1 ルール適用の簡素化[123]

7月進捗報告書の記載内容にも沿っているが、以下の柔軟なルールの適用が認められる。

a. 多数国間条約発効後3年間は、ソースルール適用において、信頼できる指標の代わりに配賦キーの使用が認められる

b. 多数国間条約発効後 6 年間は、除外対象適格採掘事業の判定において、収益率テストとは異なる方法の適用が認められる

9.3.2 合理的な措置を講じた場合の対応[124]

以下a～cは、グループが、aについては包括的な安定性レビューの、bとcについては対象範囲についての安定性レビューの申請を行った場合に、適用される。

a. モデルルール第3条、第4条、別表 E に規定されたルールの正確な適用を反映するために合理的な措置を講じた場合、多数国間条約発効後 6 年間は、その方法が受け入れられる

b. 適格採掘事業除外に関連し、別表 B に規定されたルールの正確な適用を反映するために合理的な措置を講じた場合、多数国間条約発効後 9 年間は、その方法が受け入れられる

c. 適格金融事業除外に関連し、別表 C に規定されたルールの正確な適用を反映するために合理的な措置を講じた場合、多数国間条約発効後 3 年間は、その方法が受け入れられる

9.3.3 事前の安定性レビューを申請した場合の対応[125]

---

[123] 10月進捗報告書_Part II_2.1.(Para. 5)

[124] 10月進捗報告書_Part II_2.1.(Para. 6, 7)。なお、本内容は、10月進捗報告書発行時点では、IF内で最終合意に至っていない。

[125] 10月進捗報告書_Part II_2.1.(Para. 8)

グループが、多数国間条約発効後6年以内に事前の安定性レビューを申請し、信頼できる指標の正確な適用を反映するために合理的な措置を講じたソースルールの適用が事前の安定性に係る文書パッケージに含まれている場合、その方法が受け入れられる。

(10) 第6章：利益Aに関連する税の安定性[126]

10.1 条文構造

利益Aに係る税の確実性（進捗報告書 Part III）では、利益Aの執行を確実なものとし、利益Aに関連する二重課税の発生やそれに起因する紛争を回避・解決するための手続きについて定めている。具体的にはX条で相互協議の手続きについて説明し、Ｚ条では手続きや規定に関わる用語の定義について説明している。また、第19条では利益Aの導入・執行に関連して発生する二重課税を含む諸問題への解決策・手続きとして、二重課税の適時救済のためのルールを定めており、第20条ではそうした紛争・諸問題を解決するための選択的な拘束力を有する紛争解決パネルについて説明している。

以下、各モデルルール条文案についてそれぞれ解説する。

[126] 10月進捗報告書 Part III

10.2　第 X 条　相互協議に関わる手続き（既存の合意事項）[127]

第X条　相互協議に関わる手続き（既存の合意事項）

1. 対象グループの構成員において、租税条約に適合しない課税が発生した、又は発生すると判断された場合、当該締約国における国内法に基づく救済手続き以外に、両締約国の管轄税務当局に対して紛争事案の解決を模索する相互協議を申し立てることができる。申立ては、申立ての根拠を記載した書面によって行われ、課税を生じさせる事象が発生・通知されてから3年以内に行われる必要がある。
2. 申立てを受けた権限のある当局は、租税条約に適合しない課税の回避・解消を図ることを目的として、他方の締約国の権限のある当局と協議を行い、合意を通じて、該当する紛争・課税事案を解決するため努力する。なお、権限ある当局間で合意が成立した場合、該当国・地域の国内法に基づくいかなる期限にもかかわらず実施されるものとする。
3. 権限ある当局は、前各項の合意に至るため、直接相互に連絡することができる。
4. 既存の合意事項や相互協議の申立てが行われている場合でも、グループに属する他の構成員が（同一の事案に関して）新たに相互協議を申し立てることができる。その場合、既存の合意事項や相互協議事案は、必ずしも新たな相互協議に関わる事案とその手続きに影響を及ぼさない。
5. 第 1 項から第 4 項までの規定は、以下に規定する合意・規定等には適用されない。
   (a) EU 税務上の紛争解決規定に関する2017年10月10日の EU 閣僚理事会指令（EU）2017/1852、関連企業の利益の調整に関連する二重課税の除去に関する条約（90/436/EEC）。なお、これらの指令・条約等が改訂、継承されている場合、それらの文書、合意、或いは規定を含む。
   (b) 2017年10月10日の EU 閣僚理事会指令（EU）2017/1852に規定される、EU における課税に関わる紛争解決メカニズムに関する見解、関連者における利益の調整にともなう二重課税の排除に係る合意（90/436/EEC）に対する見解、又は、EU 法に規定される相互協議に関する手続きに対する見解。
   (c) 第 1 項から第 4 項までの規定は、両締約国の権限ある当局が相互に合意する場合は適用されない他、強制的拘束力を有する紛争解決メカニズム（例えば仲裁規定）が納税者からの要請に基づき未解決の事案を解決するため、一定期間内に設置される場合には適用されない。
   (d) 現行の租税条約における相互協議手続に基づく紛争事案の協議申し出がなされた場合、第1項の規定に従って開始された同一の事案に関する継続中の合意手続は終了される。

[条文解説]

第 X 条は、紛争解決事案に係る相互協議の手続きについて説明している。以下ではいくつかの項目に細分化して解説

[127] 10月進捗報告書 Part III_Para. 2.1

する。

10.2.1 第１項から３項について[128]

第 X 条の規定は、既存の相互協議に関わる手続きのバックストップとして機能し、申立てを受ける関連する権限ある当局が、相互協議が必要となる紛争事案の存在を認知し、申立てを受け入れるか、却下するといった判断とそれに至った根拠を含めた当局側の見解を表明する機会を与えることを狙いとしている。

相互協議を有効に機能させるため、申立てを行う納税者に対しては、可能な限り近い時期に関連する権限ある当局に対して要請を提出すべき点や、対象グループの異なる構成員が同一の調整に関する別個の相互協議の申立てを希望する場合、申立て前に、対象グループの他の構成員と調整することが期待されている。こうした調整によって、重複した相互協議が申し立てられた場合でも、納税者と管轄当局の双方の観点から、より効果的かつ効率的な協議の実施を行うことが要請されている。

なお、第 2 項では、権限ある当局によって相互協議事案が合意された場合でも、国内法の期限（時効）によって実施されないといった事態を避けるため、OECD 及び国連モデル条約の第 25（2）条の規定に言及されており、相互協議における合意事項が国内法に基づく法定期限にかかわらず適用されるべき点について言及している。

10.2.2 第4項について[129]

第 X 条の第 4 項は、既存の相互協議や税務上の合意に関わる手続き・規定との関連性について解説するものである。既存の相互協議や税務上の合意手続きを申し立てている又は合意を取得している場合、その紛争事案に係る協議・合意は第 X 条の第 1 項から第 3 項の影響を受けないものとされる。

また、OECD モデル条約第 25 条（5）、又は国連モデル条約第 25 条（5）（B）に規定される相互協議の合意手続に関する規定は、第 X 条に従って提示された相互協議手続に対して適用されず、第 X 条に基づく紛争事案解決のための手続きは、第 19 条第 32 項から第 33 項で説明される。

10.3 第 Z 条 用語の定義[130]

利益Aの適用に際して想定される相互協議の申立て、手続きに関して想定される主な用語について定義している。以下では主な用語の定義について解説する。

10.3.1 関連する諸問題の定義[131]

利益Aの適用に際して想定される関連する諸問題は、OECDモデル条約の第 5 条、第7条、第9条、並びに国連モデルに基づき定義・説明される。具体的には、利益Aに関連する諸問題から除外される項目として、利益Aの対象とはならない規制された金融機関や採掘事業に関わる取引・利益を挙げている。具体的には以下のとおりであり、PEとの取引も含まれる。

- 規制された金融サービスに従事する関連者間の取引
- 採掘事業を営む関連者間の取引
  - 採掘事業セグメント

---

[128] 10月進捗報告書 Part III_2.2 (Para. 2.2.1)
[129] 10月進捗報告書 Part III_2.2 (Para. 2.2.2)
[130] 10月進捗報告書 Part III_2.4 (Para. 2.4)
[131] 10月進捗報告書 Part III_2.4 (Para. 2.4.1)

- 採掘事業セグメントと取引を行う非採掘事業セグメント
- 規制対象金融サービスセグメントと取引を行う非規制対象金融サービスセグメント

10.3.2 対象グループ・構成員の定義[132]

対象グルーは、利益Aの適用対象となる集団として定義され、利益Aがセグメント損益を対象とする場合、これらのセグメントが対象となる。この、対象グループに含まれる構成員とは、紛争の解決のための相互協議を提起した当事者の他、提起によって直接的な影響を受ける対象グループ内の法人を指す。

10.3.3 提起された相互協議事案を検討するために必要とされる情報[133]

ここでは提起された相互協議事案を実質的に検討するために必要とされる情報について定義している。具体的には以下の項目が挙げられている。

- 相互協議を申し立てる納税者に関する情報
- 相互協議を申し立てる根拠・該当する租税条約、準拠する相互協議の手続き規定等
- 相互協議申立ての前提となる事実関係と、当該事実を裏付ける書類、対象となる課税年度又は課税期間、並びに相互協議の対象となる課税所得金額
- 該当する紛争事案に関する分析資料
- 相互協議に関する申立てを、他国の権限ある当局に実施した場合、当該申立てに際して提出した資料の写し、並びに関連当事者に関する情報
- 租税条約に基づく紛争解決プロセスを規定する、別の規定に基づいて相互協議の申立て資料が他の当局に対して提出されたか否か。提出された場合には、提出日、提出先を含む情報を網羅した書類・添付資料
- 相互協議の対象となる紛争事案が、相互協議のみならず、ルーリング、事前確認、仲裁、訴訟等の手続きを通じて協議されたか否か。判決、合意又は決定等がなされた場合、その結果に関する写しも含む
- 合意申立ての必要書類に記載されている全ての情報及び文書が正確であること、及び納税者が紛争事案の解決において関係する権限ある当局を支援することを宣誓する文書
- 申立て事案に関連するその他の課税・相互協議事案
- その他相互協議の手続きに際して要求される情報又は文書等

10.4 第 Y 条 相互協議手続き – 二国間の租税条約に基づく相互協議が成立していない場合[134] [135]

第 Y 条は、現状有効に機能する相互協議手続きに関する規定が、該当する二国間の租税条約において定められていないケース、すなわち相互協議が現状有効に機能していない国・地域との間で利益 A に関わる紛争事案が発生した場合の手続きについて説明している。実際に紛争事案が発生した場合、紛争事案を解決するため、第 Y 条の規定が適用されることと

---

[132] 10月進捗報告書 Part III_2.4 (Para. 2.4.4)

[133] 10月進捗報告書 Part III_2.4 (Para. 2.4.5)

[134] 10月進捗報告書 Part III_2.3

[135] 第Y条は現時点でIFによる最終的な合意・コンセンサスを得ているものではない点に注意を要する

される。

本条に基づく相互協議の申立ては、対象グループの構成員が、一方又は両方の締約国の行為により、関連する課税を受けることになる、又は受けることになると考える場合に、関連する契約管轄区域の国内法で規定されている救済手段にかかわらず、相互協議の申立てを提起することができるとしている。

申立ては、該当する課税事案が発生し課税に関する通知を該当する税務当局から提示された日から起算して３年以内とされる。

相互協議が申し立てられた場合、申立てを受けた権限ある当局は、条約に適合しない課税を受けたことによる紛争を解決・合意するために努力するものとされ、そのために相手国の権限ある税務当局と直接連絡・協議できることが明記されている。

10.5　第19条　紛争の解決[136]

第19条は、利益Aに関連して発生する二重課税を含む紛争の解決のための手続き、すなわち紛争解決パネルについて定めており、紛争解決の手続きが及ぶ範囲やプロセス等について解説している。以下の図において紛争事案解決のためのプロセスに関して示したのちその内容について解説する。

紛争解決パネル

相互協議	ステップ1: ・ 企業による相互協議（MAP）申し立て
	ステップ2: ・ グループの関連当事者に対して、当事者となる権限ある当局においてMAP申立がなされたことを通知
	ステップ3： ・ 紛争解決パネルの手続きを開始する際の基準となる、MAPの“開始日”を確定　（MAP申立から90～180日以内）
設置申立	ステップ4： ・ 紛争を解決するための紛争解決パネルの設置の申し立て（MAP開始から2年経過後）
	ステップ5： ・ 権限ある当局間の合意に基づく、紛争解決パネルにおける委員及び議長の任命　（申立てから120日以内）
紛争解決パネル	ステップ6： ・ 権限ある当局が各々提出する紛争解決のための決議案、並びに関連するポジションペーパーの提出　（議長任命から60日以内）
	ステップ7： ・ 上記の各決議案、ポジションペーパーに対する反論　（決議案提出から60日以内）
	ステップ8： ・ 紛争解決パネルによる決議案の採択（各権限ある当局から提示された決議案のいずれか選択）　（反論提出から60日以内）
合意	ステップ9： ・ 権限ある当局間の相互合意（紛争解決パネルにより採択された決議案を反映）　（紛争解決パネルの決定から90日以内）

[136] 10月進捗報告書 Part III_2.6

10.5.1 紛争解決パネルの要請[137]

ここでは提起された相互協議事案を実質的に検討するために必要とされる紛争解決パネルを要請する際の前提・条件や、必要とされる情報について定義している。

[紛争解決パネルを要請する際の前提・条件（1-a）]

紛争解決パネルを要請する際の前提・条件は、i) 対象グループの構成員において、租税条約に適合しない課税が発生した、又は発生すると判断された場合で、該当国間において現行の租税条約・協定が存在しない場合、ii)権限ある税務当局の間で、租税条約における相互協議に基づき、該当する紛争事案の解決に合意できない場合とされ、これらに該当する場合、紛争解決パネルへの付託を申し立てることができる。

[紛争解決パネルの申立てに必要な書類等（1-c）]

紛争解決パネルの申立ては、管轄する税務当局に対して当該紛争事案の解決を要請した納税者より、書面で行われ、関連する全てのコピーを関連する権限ある税務当局に対して提出する。申立てに際して書面に記載される情報とは以下のとおりであり、紛争解決パネルを開始するうえで制約となる事項がないことを示すための書類である。

- 該当紛争事案がいかなる裁判所・行政処分庁の対象にもなっていないことを、申立てを行う当事者並びに直接影響を受ける構成員が誓約する文面
- 該当紛争事案が裁判所・行政処分庁の対象となっている場合、それらの手続きが中断されていることを、申立てを行う当事者並びに直接影響を受ける構成員が誓約する文面
- 紛争解決パネルの申立て後に、国内の訴訟等の手続きが開始された場合、権限ある当局に対して速やかに報告する義務を負うこと
- 秘密保持に係る誓約書
- 利益 A の計算・調整等に関わる定性的な情報[138]
- 対象グループの構成員が権限ある当局に提出した書類

10.5.2 開始日の決定[139]

紛争解決パネルの申立てを受けた権限ある当局は、要請を受けた日から 60 日以内に対象グループのメンバーに対して、申立てを受領したことを通知し、申立ての事実を他方の締約国の権限ある当局に通知するとともに、関連する書類のコピーを送付する。

さらに、申立てを受けた日から 90 日以内に（相手国から通知を受領した当局は通知を受領した日から 90 日以内）、紛争事案の検討を行うために必要な情報を受領した旨、又は追加情報が必要である場合その旨を、該当する構成員と他国の当局に対して通知する。追加情報の提出を権限ある当局が要請した場合、追加情報が提出されてから 90 日以内に同様の手続きを行うこととする。その後、追加情報の要請がなされない場合、紛争パネルの開始日は、a)権限ある当局が必要な情報を全て受領したことを関係するグループの構成員に通知した日、もしくは b)一方の権限ある当局から相手国の当局に

---

[137] 10月進捗報告書 Part III_2.6 (Para. 2.6.1)

[138] IFのメンバー間で意見が相違している点の一つであり、一部のメンバーはより具体的な定量的な情報の提出を求めるべきとしている。

[139] 10月進捗報告書 Part III_2.6 (Para. 2.6.3)

対して必要な書類及び情報が構成員から提出されたことが通知された日、のいずれか早い方が開始日とされる。

10.5.3 必要な情報[140]

紛争解決パネルの申立てを受けた権限ある当局は、要請を受けた日から 30 日以内に、当該紛争事案について解決パネルを通じて議論・評価するための要件が整っているか、必要な情報とは何かについて評価することが求められる。必要な情報とは以下に示す内容が含まれる。

- 対象グループのうち、紛争事案に関連する事業活動の説明
- 紛争事案の内容・問題の説明
- 紛争事案を解決するために考慮されるべき事項・要素（それ以前の相互協議で明らかになった事実も含む）
- 関連するそれぞれの当局が、合意に至らなかった相互協議において最終的に主張した見解の説明

これらの情報は議長の任命日まで、又はそれ以降速やかに、議長に対して報告されるものとし、報告した資料の中で未解決、又は見解の相違があるとされた項目は、その後の紛争解決パネルを通じて議論されることになる。

10.5.4 紛争解決パネルメンバーの選任[141] [142]

紛争解決パネルの申立てを受ける双方の権限ある当局が合意する場合を除き、解決パネルのメンバーは 5 名が選任されるものとされ、それぞれの権限ある当局は、うち 1 名を自らの職員から、またもう 1 名を独立専門家のリストから選任できるものとする。なお独立専門家には、専門的な方法で独立した判断を行うことができること、少なくとも 6 年以上国際的な二重課税の問題又は移転価格上の問題の解決に関与したことがあること、少なくとも過去 12 か月の間にいかなる政府のためにも、また国際機関や税務機関において勤務した実績がないこと等が条件とされる。

双方の権限ある当局が 1 名ずつ選任した独立専門家である両名は、指名を受けてから協議の上、60 日以内にリストに記載された独立専門家の中から議長を任命する。ただし議長はいずれの国の国籍も有さず、居住者でもないことを条件とする。

10.5.5 紛争解決パネルの手続き終了[143]

紛争解決パネルの手続きは以下のいずれかの場合その時点で終了し、その後権限ある当局間での協議の対象とはされないものとする。

- 関連する権限ある当局間で該当紛争事案の解決が合意された場合
- 紛争解決パネルを提起した構成員から、パネル申立ての取下げがあった場合
- いずれかの締約国において訴訟等により紛争事案の解決案が示され、該当する権限ある当局がその案に拘束される場合
- 該当事案に関係する構成員、紛争解決パネルに参加するメンバー、又はアドバイザーのいずれかが秘密保持条項に違

---

[140] 10月進捗報告書 Part III_2.6 (Para. 2.6.5)

[141] 紛争解決パネルの構成については意見が分かれており、あくまで現時点における技術的な側面を示すことを目的として作成されている。そのため、本パラについては、IFの最終的な見解、コンセンサスを示すものではないとされているため、これ以上の詳細についてはここでは言及しない。

[142] 10月進捗報告書 Part III_2.6 (Para. 2.6.8)

[143] 10月進捗報告書 Part III_2.6 (Para. 2.6.10)

反した場合

10.5.6 紛争解決パネルのプロセス[144]

紛争解決パネルの申立てを受ける双方の権限ある当局が合意する場合を除き、解決パネルの手続きは以下のとおり進められる。

(a) 権限ある当局は議長の任命から60日以内に、対象となる紛争の内容（合意されていない論点、対象となる金額等）と解決のための提案につき、5ページを超えない範囲でまとめて、議長に提出する

(b) 権限ある当局は、紛争解決のため、提案された期日までに紛争の解決に資する付属資料を、30ページを超えない範囲で準備し、提出することができる

(c) 相手国から提出された紛争解決のための提案内容及び補足資料について、提出日から60日以内に反論書を議長に対して提出することができる。ただし、反論書は10ページを超えないものとし、補足資料を添付することができる

(d) 解決パネルは、権限ある当局から解決のための提案を受領する期限から60日以内に、事実に基づく追加情報を書面で、権限ある当局に対して求めることができる

(e) 紛争解決パネルは、提供された情報・資料を踏まえて、それぞれの権限ある当局から提出された紛争解決のための提案のうちいずれかを選定し、選定結果とその条件について議長に対して通知する。選定はメンバーの多数決によるものとし、決定に至った根拠・理由は通知文書には記載されない

(f) 議長は決定事項をそれぞれの権限ある当局に対して通知する。当該通知は議長の任命後180日以内にされるものとする。報告を受けた権限ある当局は、紛争解決パネルの決定内容について100日以内に申立てを行った納税者に対して通知を行う。通知を受けた納税者は30日以内に書面により、紛争解決パネルの決定内容について受諾する旨を通知するものとするが、期限内に通知がなされない場合、決定内容を拒否したものとみなされる

10.6 第20条　紛争解決パネルの適用を適用できる場合[145]

第20条は、第19条で定める利益Aに関連して発生する二重課税を含む紛争の解決のための手続き、すなわち紛争解決パネルについて、選択的に適用できる場合について示している。

---

[144] 10月進捗報告書 Part III_2.6 (Para. 2.6.10)

[145] 10月進捗報告書 Part III_2.8

第20条　選択的な拘束力を有する紛争解決パネルの適用

1. 以下のいずれかに該当する条約締結国に関係する紛争については、第19条で定める紛争解決パネルが適用されるものとする。
   a. 一人当たりの GNI を基準に低所得、低位中所得又は上位中所得の管轄区域として分類されている
   b. OECD 加盟国又は G20の参加国でない
   c. BEPS 行動計画14のピアレビューが延期、ピアレビューが行われていない、もしくは FTA MAP フォーラムに所属する他のメンバーから、MAP の手続き等について改善を必要とするというフィードバックを受け取っていない
   d. MAP に係る紛争処理が全く、もしくはほとんど行われていない
2. ここでいう締約国とは、相互協議に関して抱える在庫事案数に関して、発効日の直前の過去3年間の平均で1件/年未満とすることを条件とする。なお、MAP 統計を提出していない国・管轄区域は、第1項に基づく手続きについて適格性を有していないとみなされる。
3. 行動計画14に基づくピアレビューが延期されているか否かにかかわらず、第 1 項の選択的な紛争解決パネルの適用ができるものとする。
4. FTA が 3 年ごとに実施する審査の結果、第 1 項に基づく紛争解決パネルの選択ができないと判断された場合、それ以降の年度において選択的な紛争解決パネルの適用をうけることができない。
5. 選択的な紛争解決パネルの適用をする場合の手続きは以下のとおりとする。
   a. 該当する紛争事案に直接関係する締約国の間に租税条約・協定が存在しない場合、並びに対象国・地域の権限ある当局が該当する紛争に関して相互協議の規定に基づき合意に達することができない場合には、関連する当局と対象となる法人の合意に基づき、該当する紛争事案について、本条が定める紛争解決パネルに付託することができる。
   b. 紛争解決策パネルへの要請がなされた場合、申請書類を受領後10日以内に、申立て書類及び添付文書の写しを、関連する他の権限ある当局に対して送付するものとする。相手国の権限ある当局が当該書類を受領後30日以内に、関連する権限ある当局は該当する紛争事案について、紛争解決パネルにゆだねるか否かについて合意する必要があり、その結果について、対象グループの構成員にできる限り速やかに通知する。
   c. 該当する紛争事案を紛争解決パネルに付託することを権限ある当局間が合意するか否かにかかわらず、関係する税務当局は該当する紛争事案の解決に努めるものとし、相互協議やその他の紛争解決メカニズムを排除しない。
   d. 関連する権限ある当局は、該当紛争事案を解決するための手続きについて協議し、どのように適用するかについて合意する義務を有する。

[条文解説]

第 20 条は選択的な拘束力を有する紛争解決パネルについて言及している。その目的は、利益 A に関わる紛争事案が発生した場合に、それを解決するための相互協議が存在しない、又は実質的に機能しない等の状況が想定される条約締結国がかかわっている場合でも、有効な拘束力を有する解決策を選択できる機会を提供することを意図したものといえる。

そのため第 1 項では、選択的な拘束力を有する紛争解決パネルに付託できる締約国の条件が挙げられているが、これらはいずれも、紛争事案が発生した場合に、権限ある当局間での相互協議による解決が困難又は有効に機能しない可能性が想定される場合といえる。

第 4 項では、選択的な拘束力のある紛争解決パネルへの付託が可能か否かについて判断するため、第 1 項及び第 2 項の基準に基づき、適格性に関する定期的な審査を求めているが、この審査は FTA MAP フォーラムが 3 年ごとに実施することと

している。審査の結果、第 1 項及び第 2 項の基準を満たさないと認定された締約国は、それ以降の全ての年度において、第 20 条に定める選択的拘束力のある紛争解決パネルへの付託はできないものとされ、適用に関する条件が明確化された。

最後に、第 5 項では、相互協議に基づく紛争事案解決に関して言及する第 19 条との比較で、変更点や手続きを明確にしている。そのうち上記（c）では、選択的な拘束力を有する紛争解決パネルを利用する資格のある締約国が、紛争事案を協議すべき問題であることに同意しなかった場合に言及している。これはこのような締結国であれば、そもそも相互協議が必要な紛争事案と認めず、又は相互協議に基づく紛争解決に合意しない可能性が高く、その場合、第 19 条 1(a)のに従って紛争解決パネルに紛争事案を付託することについても同意しないことが想定されるため、紛争解決パネルで取り扱う条件として、紛争事案を紛争解決パネルに提出することについて管轄当局の相互協議の規定に基づく合意がない場合でも、選択的な拘束力を有する紛争解決パネルへの付託を可能とする場合について定めたものと解釈される。

(11) 利益Aに関連する一方的措置[146]

11.1 デジタルサービス税（以下、「DST」という。）及び関連する類似措置に関するMLC規定案の概要

Pillar 1 の利益 A は、経済のデジタル化から生じる租税問題に対処するための解決策の一部として開発されており、商品やサービスが供給され、消費者が所在する国に対して、大規模で収益性の高い企業の利益の一部に対する新しい課税権を導入することを意図している。

そして、利益 A の導入の前提として、DST 及び関連する類似措置に対する停止及び撤回のコミットメントが存在する。全ての既存の DST 及び関連する類似措置の撤廃に関するコミットメント、並びに将来の措置の停止は、国際的な税の安定化という Pillar 1 の目標を達成するための不可欠な要素に位置付けられる。

2022 年 12 月 20 日に公表された「Pillar One – Amount A: Draft Multilateral Convention Provisions on Digital Services Taxes and other Relevant Similar Measures」（以下、「公開討議文書」という）には、DST やその他関連する類似の措置に関するコミットメントを実施する MLC 条項の草案が含まれており、（1）MLC の付属書に記載された措置を撤回し、企業に対する適用を停止する義務、（2）MLC 締約国が今後そのような措置を新たに制定しないことを約束する措置についての定義、並びに（3）このコミットメントに背いた場合に利益 A の配分から排除する仕組みが記載されている。

11.2 利益Aに関連する一方的措置に関するモデル条文案

以下、利益Aに関連する一方的措置に関する、MLC条文案の第37条及び第38条の概要について解説する。

[146] *OECD (2022), Pillar One – Amount A: Draft Multilateral Convention Provisions on Digital Services Taxes and other Relevant Similar Measures,https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-draft-mlc-provisions-on-dsts-and-other-relevant-similar-measures.pdf*

11.2.1 既存の一方的措置の撤回

第37条　既存の一方的措置の撤回

1. 締約国は、附属書 A（撤回の対象となる既存の措置の表）に掲げる措置を、この条約が自国について効力を生ずる日からいかなる企業に対しても適用してはならない。
2. 附属書 A に記載されるか否かは：
   (ア) 当該措置が第38条第2項に規定される措置に該当するか否かについての証拠とはみなされず、ただし
   (イ) この条約の目的に関してのみ、その措置の取扱いを決定する。

[条文解説]

第 37 条では、全ての企業に対する、あらゆる既存の DST 及び関連する類似措置の撤回を要求する規定を含み、これらの既存の措置についての最終的(definitive)なリストを含む。同条は、各締約国に対し、MLC の添付書類（附属書 A）に掲げる措置をいかなる企業にも適用しないことを要求する。MLC の発効によって各締約国に義務が課される。なお、附属書 A に含まれる最終的なリストは、MLC の継続的な交渉の一環としてデジタル経済タスクフォース（以下、「TFDE」という。）によって合意されるものであり、公開協議の対象とはなっていない[147]。

11.2.2 利益Aの配分停止

第38条第1項は、DST及び関連する類似措置を課した国又は地域に対して、利益Aの配分を行わないことを明らかにしている。

第38条　利益Aの配分停止

1. デジタルサービス税若しくは関連する類似措置又は附属書に掲げる措置を対象期間において有効とする締約国については、
   a. 当該期間に関する［利益 A の配分を定めた MLC 条項］に基づく利益は配分されず、
   b. ［利益 A の配分を定めた MLC 条項］の規定を実施する国内法規定に基づき、当該期間について税を課さないものとする。

[条文解説] [148]

前述のとおり、利益Aの導入についてはDST及び関連する類似措置の撤回及び停止を伴うものとのコミットメントがあるため、DST等を撤回又は停止しない国に対しては利益Aの配分を行うべきではない。第38条第1項は、DST等を有効に残置している国における利益Aに対する課税執行を禁止する。第38条の規定は、締約国において効力を有し、かつ、DST又は関連する類似の措置の定義を満たす全ての措置に適用されるため、附属書Aに掲げられていない既存の措置についても、将来新たに設けられる措置と同一の条件で見直しの対象となる可能性がある。

---

[147] 公開討議文書 Overview for commentators, page 2, Article 37: Removal of Existing Measures

[148] 公開討議文書 Overview for commentators, page 2, Article 38: Provision Eliminating Amount A Allocations for Parties Imposing DSTs and Relevant Similar Measures

11.2.3 関連する類似措置①

第38条第2項及び第3項は、DST及び関連する類似措置の範囲を規定するもので、DST及び関連する類似措置に該当するための要件と、DST及び関連する類似措置に該当しないものを明示的に規定している。

第38条　利益Aの配分停止

2. この条の規定の適用上、「デジタルサービス税又は関連する類似の措置」とは、一方の締約国が課する全ての租税（その課税の種類を問わない）であって、次の基準を全て満たし、かつ、第3項に該当しないものをいう。
   a. 当該税の適用又は課税額は、主として顧客又は利用者の所在地又はその他類似の市場ベースの基準を参照して決定されていること。
   b. 次のいずれかに該当する租税：
      i. 以下の者に対してのみ適用される場合：
         1. 当該締約国の居住者でない者（以下、「非居住者」）
         2. 当該締約国の非居住者によって直接又は間接に所有されている（以下、「外資企業」）
      ii. 収入基準値の適用、その締約国の国内法人所得税の対象となる納税者の免除、又は同等の商品又はサービスを供給する実質的に全ての居住者（外資企業を除く）がその適用を免れることを保証するような範囲制限の結果として、実際のところ、非居住者や外資企業にのみ、又はほぼそれらに対してのみ適用される。
   c. その締約国の国内法上所得税として扱われないか、又はその締約国が、その締約国と一以上の他の国との間で締結されている所得税に関する二重課税の回避のための協定（この条約を除く）の範囲外として扱うものであること。
3. 「デジタルサービス税又は関連する類似措置」には、次のものを含まない。
   a. 物理的存在（直接的な物理的存在と代理人の物理的存在と活動の両方を含む）に基づく従来の恒久的施設又は類似の国内法のネクサス要件を回避するための人為的ストラクチャーに対処するための諸規則
   b. 付加価値税、物品サービス税、売上税、又は消費に係るその他類似の税
   c. 一般的に適用される租税で、従価ベースではなく、取引単位又は物品単位ベースで取引に関して課されるもの

[条文解説][149]

第2項では、「デジタルサービス税又は関連する類似の措置」の一般的な定義を示している。DSTの特徴を捉えた3つの条件、すなわち（1）市場ベースの基準に基づいて課税すること、（2）非居住者及び外資企業に対してリングフェンスされていること、及び（3）所得税制度の対象外（したがって、条約義務の範囲外）であること、が要件となる。第3項で規定されているように、付加価値税、取引税、租税条約でカバーされている源泉税、既存の税ルールの濫用に対処する規則等は含まれない。

[149] *Ibid*

11.2.4 関連する類似措置②

第38条第4項及び第5項では、デジタルサービス税又は関連する類似措置の実施があったことを締約国会議によって決定することが明らかにされている。

> 第38条　利益Aの配分停止
> 4. 締約国は、次のいずれかの場合には、デジタルサービス税又は関連する類似措置を実施しているものとみなす。
> a. 締約国会議により第2項に規定する措置を制定したと決定される場合
> b. 締約国会議が、当該締約国が全ての企業に関する当該措置を撤回したこと又は当該措置の適用を終了したことを決定していない。
> 5. 第2項に規定する「デジタルサービス税又は関連する類似措置」の定義及び第4項に規定する決定は、この条約の適用上の目的のためにのみ適用する。

[条文解説][150]

ある措置がDSTに関連する類似措置の定義に該当するか否かの審査は、MLCの締約国会議を通じて行われることが規定されている。締約国会議の運営（その意思決定規則を含む）は、MLCに関する交渉によって今後具体化される。

11.3　一方的措置の撤回に係る主要各国の動向

2021年10月のG20最終合意においては、2021年10月8日から2023年12月31日又はPillar 1を実現するための多国間条約が発効する日のいずれか早い日までに新たに制定されたDST又は他の関連する類似の措置を課さないことが宣言されている。ただし、G20最終合意以前に存在したDSTの扱いについては特段言及されておらず、2021年10月8日より前に既にDSTを法制化していた一部の国については直ちにDST等の一方的措置を撤回しなくてもよいこととなった。

米国はDSTを先んじて導入しようとする各国に対して通商政策上の判断から一定の貿易措置を講ずることを表明していたが、米国と英国等5か国[151]は、Pillar 1の利益Aが2023年末までに導入されることを前提に、既に生じたDSTと将来生じる利益Aの税配分とを相殺調整することを前提として貿易措置を取り下げることに同意する共同声明を出している[152]。これに続いて、米国はトルコ[153]、インド[154]とも同様の合意に至ったとされている。

DSTの導入と実施を期待する国は多く[155]、Pillar 1が予定どおり合意しなければ（あるいは目標とする2023年12月31日までにPillar 1に係る多国間条約の道筋がつかなければ）、再びDSTの導入又は実施に向けた各国の動きが活発化すること

---

[150] *Ibid*

[151] オーストリア、フランス、イタリア、スペイン、英国の５ヵ国

[152] Joint Statement from the United States, Austria, France, Italy, Spain, and the United Kingdom, Regarding a Compromise on a Transitional Approach to Existing Unilateral Measures During the Interim Period Before Pillar 1 is in Effect | U.S. Department of the Treasury (https://home.treasury.gov/news/press-releases/jy0419)

[153] Joint Statement from the United States and Turkey Regarding a Compromise on a Transitional Approach to Existing Unilateral Measures During the Interim Period Before Pillar 1 Is in Effect | U.S. Department of the Treasury (https://home.treasury.gov/news/press-releases/jy0500)

[154] https://pib.gov.in/PressReleaseIframePage.aspx?PRID=1774692

[155] Taxation of the digitalized economy - Development Summary (kpmg.us)

が予想される。DST並びにDST類似の措置の定義についてのコンセンサスが形成され、それらの撤回と非適用を定めるMLCが合意されることがPillar 1の成果として期待されている。

(12) 利益B[156]

12.1 利益Bの背景・目的

[背景]

2020年10月14日、OECD/G 20の「税源浸食と利益移転に関する包摂的枠組み」は、報告書「デジタル化から生じる租税問題-Pillar 1の青写真に関する報告書」（以下、「ブループリント」という。）を発表した。ブループリントでは、独立企業原則に従って基本的なマーケティング及び流通活動の価格設定プロセスを合理化し、それによって税の安定性を高め、納税者と税務当局間の資源集約的（resource-intensive）な紛争を減らすことを目的として利益Bを導入するとされている。すなわち、利益Bは、独立企業原則の考え方に沿う形で、基本的なマーケティング・流通活動に相応する利益に関して、強制的な定式配分を採用するメカニズムである。ブループリントは、利益Bは低執行能力国（以下、「LCJ」という。）のニーズに対応すべきであるとも指摘している。

2021年10月8日、IFは、経済のデジタル化から生じる租税問題に対処するための2本柱の解決策に合意した。IFは利益BをPillar 1の構成要素の1つとして記載し、OECD租税委員会第6作業部会及びFTA MAPフォーラムに、利益Bを設計するための技術的検討作業を委任した。

2022年2月以降は、利益Aに係る各構成要素についての公開討議が先行していたが、2022年12月8日に利益Bに係る公開討議文書「PUBLIC CONSULTATION DOCUMENT Pillar One – Amount B」（以下、「利益B公開討議文書」）が公表された。利益B公開討議文書は、2023年半ばまでに利益Bの最終報告を公表することを前提に今後の詳細検討に資する意見を募集[157]することを目的としている。

[目的][158]

国内の基本的なマーケティング及び流通活動への独立企業原則の適用について、特にLCJのニーズに焦点を当てつつ、利益Bのメカニズムを通じて簡素化及び合理化される[159]。

利益Bを通じて達成すべきIFの要請は、検証対象者[160]である各国の販売会社に対して取引単位営業利益法（以下、「TNMM」という。）を適用する前提において、利益Bの対象範囲内の全ての取引について独立企業原則に従ったアウトプッ

2023年2月7日時点の調べによると、DSTとこれに類似する措置を既に導入している国が31ヵ国、ドラフト法案が提出されている国が3ヵ国、その他導入に関心を有する国が6ヵ国ある。他方、DST等の導入を撤回又は断念した国が10ヵ国、第一の柱の議論の進展を待つとしたものが7ヵ国ある。

[156] *OECD (2022), PUBLIC CONSULTATION DOCUMENT Pillar One – Amount B, Two-Pillar Solution to the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris, https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-b-2022.pdf*

[157] 意見募集は2023年1月25日を期限として受け付けられる。

[158] 利益B公開討議文書_序文

[159] 利益B公開討議文書_2 Para. 5

[160] OECDガイドラインでは、検証対象者について、最も信頼できる方法で独立企業間価格算定方法を適用することができ、最も信頼できる比較対象を見つけることができる当事者、としている。

トを確保しつつ[161]、国内の基本的なマーケティング及び流通活動の価格設定を簡素化及び合理化することにある。さらに、LCJが特に懸念しているのは、独立企業間価格を設定するための適切なローカル市場の比較対象取引（会社）が適切に入手できないことである。したがって、利益Bは、地理的条件を問わず適切な比較対象を用いることができ、いかなる条件においても独立企業原則に基づく価格を設定するための基礎を提供することができるように設計されようとしている。利益Bの下で提案されているプロセスの簡素化・合理化は、LCJのみに便益が生じるのではなく、改善・調和されたプロセスとして全てのIF参加国にとって税務上の安定性に関する便益をもたらすとされている。

12.2 利益Bの適用範囲[162]

12.2.1 取引の適格性と範囲決定基準[163]

[適格取引]

利益Bは、以下の類型に属する関連者間取引アレンジメントに適用される。ここで、検証対象者のいずれかの区分を総称して販売会社という。

- 検証対象者が他の法域に居住する1社以上の関連者から商品を購入し、主として当該所在地の市場において非関連者に対して卸売販売する取決め[164]
- 販売代理店及びコミッショネアの取決めであって、検証対象者が他の関連者のために商品の卸売販売に貢献し、かつ、それらが利益 B の範囲決定基準において概説されているものと経済的に関連のある特徴を示す範囲内である取決め[165][166]

取引が上記のいずれかの分類に該当する場合、納税者又は税務当局は、利益Bの範囲決定基準が満たされているか否かを審査する。範囲決定基準は、関連者間取引が利益Bの範囲内であることを示すべき経済的に関連性のある特性を概説している。つまり、ある取引が利益Bの範囲内であるか否かは、マーケティング及び流通活動に係る特定のビジネスモデルに係る「形式」によって定まるのではなく、範囲決定基準を参照して関連者間取引の当事者によって遂行される「機能の水準及び種類、所有される資産、及び引受けられるリスク」を精査して決定されることになる[167]。

[範囲決定基準]

範囲決定基準は、OECD移転価格ガイドライン（以下、「OECD TPG」という。）第Ⅰ章のガイダンスの下で、関連者間のマーケティング及び流通取引の正確な描写を反映することを目的としている[168]。範囲決定基準は、包括的なリストの形式では提供されない。その代わりに、検証対象者がベースラインのマーケティング及び流通活動を行っているか否かを判断する際に

---

[161] OECD移転価格ガイドライン2022第IV章第E節Safe harboursにおける信頼性と管理可能性を参照しつつ検討されている(Para.13)。

[162] 利益B公開討議文書_3

[163] 利益B公開討議文書_3.1

[164] 利益B公開討議文書_3.1 (Para 14 a)

[165] 利益B公開討議文書_3.1 (Para 14 b)

[166] 販売代理人又はコミッショネアを利益Bの対象に含めるかどうかは決定しておらず、本公開討議文書でその是非についてのインプットが求められている論点である。

[167] 利益B公開討議文書_3.1 (Para 15)

[168] 利益B公開討議文書_3.1 (Para 16)

考慮しなければならない一般的な特徴を記述している。また、範囲決定基準は、関連者間取引の経済的に関連する特性に関連する定性的評価と、販売会社の財務諸表から導き出される定量的測定が混合したものである[169]。

IFが現在検討している一連の範囲決定基準は次のようなものである[170]。なお、文中[ ]内は議論が継続中であり具体的に定まっていないことを示している。

a. 書面による契約において、利益 B の対象取引に適格となりうる取引当事者の権利・義務・責任を明記すること。

b. 販売会社において、第三国市場に対して年間純売上高の [X]%を超えて販売しないこと。

c. 利益 B の対象となる販売機能以外に、独立企業間価格で対価を得るべき他の機能（以下例）を有しないこと。

   i. 製造活動

   ii. 研究開発活動

   iii. 調達活動

   iv. 財務活動

   販売会社の財務データ中の定量的指標を用いて上記機能の存在を推定できるものとする。

d. 独自かつ価値のあるマーケティング無形資産の開発、強化、維持、保護又は活用に関連する経済的に重要なリスクの引受けに関与しないこと。

e. 価値がありそれ自体に対価を得ることができる活動、市場における顧客関係の維持において重要な技術的専門的サービスを提供しないこと。

f. 戦略的な販売及びマーケティング活動（独自の価値ある無形資産が形成される場合に限る）を行わないこと。

g. 純売上高の[X]%を超える特定の顧客を有しないこと。

h. 補助的活動（小売比率、広告宣伝費比率、包装・組立費用比率、アフターサポート費用比率）が一定の範囲内であること。

i. 年間の営業費用が[X]%から[X]%の範囲内であること。

j. 販売会社が以下に掲げるリスクを超えてリスクを負担しないこと。

   i. 限定的な市場リスク

   ii. 限定的な信用リスク（又は当該リスクなし）

   iii. 限定的な在庫リスク（又は当該リスクなし）

   iv. 限定的な PL リスク（又は当該リスクなし）

   v. 限定的な為替リスク

k. ユニークかつ価値のある無形資産の形成につながる活動の制限に伴い、販売用の無形資産（データセンター、インフラ

---

[169] 利益B公開討議文書_3.1 (Para 17)

[170] 利益B公開討議文書_3.1 (Para 18)

投資、商標ライセンスなど）を所有していないこと。

l. 上記にかかわらず、以下の適用除外のうち少なくとも 1 つに該当する場合、利益 B は適用されない。

i. 適格取引について、二国間又は多国間の事前確認の対象となるとき。

ii. 適格取引について、製品ベースの除外が該当するとき。

12.2.2 事前確認がある場合の利益B適用除外[171]

事前価格取決めは、納税者の要請により二国間又は多数国間で締結することができ、関係する法域を拘束し、当該取決めが尊重される限り、当該取決めの条項に基づき定められた移転価格の決定に係る予測可能性を納税者に与えるものである。範囲決定基準l.に記載されるように、既に存在する事前確認取決めは利益Bに優先するため適用除外とされる。また、今後締結される事前確認においてもそれが適切とされる場合には利益Bの考え方が利用可能であることを示唆している。

12.2.3 適格取引について経済的に関連する特徴[172]

検証対象者がベースラインのマーケティング及び流通活動を行っているか否かを判断する際に考慮しなければならない一般的な特徴が上記の範囲決定基準に羅列されているが、その評価や当てはめが容易でない場合も想定される。そのような場合には、適格取引について経済的に関連する特徴に着目し、利益Bの想定する基本的なマーケティング及び流通活動と評価しうるか否かについての事実認定がOECD移転価格ガイドライン第I章に依拠して行われることになる。経済的に関連する特徴として次の項目が挙げられている。

a. 契約条件[173]

範囲決定基準と整合性を有する、取引当事者の権利・義務・責任を記した契約が存在しなければならない。ただし、実際の活動が契約内容と常に一致しているとは限らないため、契約以外で明らかになる事実関係を考慮しなければならない。書面による契約の不存在は、税務当局による利益B適用の主張を妨げない。同様に、契約があるからといって常に利益Bが適用されるとも限らない。

b. 機能・リスク・資産[174]

バイセル取決め[175]、販売代理人[176]、並びにコミッショネア取決め[177]は、それぞれに一定の違いはあれど、「ベースライン」販売契約の文脈において、果たす機能が比較的シンプルで、経済的に重要なリスク引受けを伴わない点で、共通の特徴を有している。ユニークかつ価値ある無形資産を所有しない点も同様である。税務当局は、以下の要素を検討することにより、ある取引が利益Bの適格取引であるか否かについて精査することができる。

i. 機能

---

[171] 利益B公開討議文書_3.2 (Para 19-20)

[172] 利益B公開討議文書_3.3

[173] 利益B公開討議文書_3.3.1

[174] 利益B公開討議文書_3.3.2

[175] 販売者が、自己の危険負担で棚卸資産を所有し販売を行う取引形態をいう（通常の卸売取引）。

[176] 代理権の枠内で他者に代わって販売行為を行う取引形態をいう。

[177] 他者のために自己の名の下に販売行為を行う取引形態をいう（問屋契約に類似するもの）。

販売会社が、非典型の重要な機能を果たすべきではないという"一般原則"に依拠すべきである。定性評価も必要となる場合があり、マーケティング活動の価値についての評価などが関連しうる。

ii. リスク

経済的に重要なリスクの引受けは利益Bの非適格事由となる。

iii. 資産

通常（Routine）資産（事務所、製品展示、敷地、倉庫など）は使用できる。ユニークかつ価値ある無形資産は所有してはならない。

c. 製品の特徴[178]

利益Bは、サプライチェーン全体と機能分析において幅広い一貫性がある製品の流通を含む関連者間取引に適用される。したがって、利益Bは基本的に有形資産の販売について適用される。ただし、製品ベースの適用除外が及ぶ可能性がある。また、サービス又はデジタル資産の流通・販売は対象外である。

d. 経済情勢[179]

同一又は類似の製品であっても、販売する市場によって独立企業間価格は異なる場合が想定される。検証対象者が属する産業セクターも対象取引が適格取引であるか否かの評価に影響する。

e. 事業戦略[180]

事業戦略は関連者間取引の収益性に影響を与えることから検討が必要とされる。多国籍企業グループが、市場浸透や拡大など、特定の地域における特定の事業戦略を追求することを決定した場合、検証対象者は、当該決定から生じるコストを吸収することは期待されないであろう。機能分析の下では、ベースライン販売契約の検証対象者は意思決定の当事者ではなく、経済的に重要なリスクの引受けにつながる、現地市場での販売に関連する戦略的な販売・マーケティング機能への重要な貢献はしていないとされる。さらに、検証対象者は、購入先関連者又は多国籍企業グループ内の他の関連会社が設定した基準内で、限定的な広告及びマーケティング活動を行うことが予想される。

12.2.4 利益Bの適用範囲に係る継続論点[181]

公開討議文書においては、利益Bの適用範囲に関して、以下の検討論点に対するパブリックコメントが募集された。

① 販売代理人及びコミッショネアの取決めに係る利益Bの適用範囲

② 利益Bの例外規定の可能性に関する検討事項

- 他の移転価格算定方法が最も適切な場合における利益 B の例外規定
- 現地市場において比較対象会社を特定できる場合における利益 B の例外規定

③ 製品ベースでの適用除外に関する検討事項

---

178 利益B公開討議文書_3.3.3

179 利益B公開討議文書_3.3.4

180 利益B公開討議文書_3.3.5

181 利益B公開討議文書_3.4

- コモディティ商品
- 無形財

④ その他の除外（特定の活動）に関する検討事項

上記の各検討事項について、その検討の背景及び論点を以下に詳細を記述する。

① 販売代理人及びコミッショネアの取決めに係る利益Bの適用範囲[182]

利益Bの範囲に販売代理店及びコミッショネアに関する取決めを含めることが適切であるかどうかについては、現在も議論が継続している。多くのLCJは、販売代理店及びコミッショネアの取決めが、その管轄地域において行われる販売活動の基盤となることが多いという理由で、これらの取決めを利益Bの範囲に含めることは必要不可欠であると強調している。一方で、その他一部の管轄地域においては、販売代理店やコミッショネアに係る取決めを利益Bの範囲に含めることは、比較的単純な機能を持つ当事者に対する過大な利益配分につながる可能性があり、不適切であると考えられている。

そのため、卸売販売に係る取決めと販売代理店やコミッショネアに係る取決めの間で、異なる純利益指標や異なる独立企業間価格の設定が必要となるかどうか（特に、果たす機能の程度に差異がある場合）、いかなる取決めにおいてもその対価が独立企業間価格であることを確実にするために比較可能性の差異調整が必要か、必要な場合はどうするかなど、対象取引の性質ごとの適切な独立企業間価格についての議論が継続している。公開討議文書においては、これらの問題について意見を提供するよう求められた。

②利益Bの例外規定の可能性に関する検討事項[183]

IFでは、全ての対象取引の価格設定に利益Bの価格設定手法を用いるべきか、それとも利益Bの価格設定手法に代えて（又は併せて）、別のアプローチを利用できるかが同時に検討されている。この問題の根底には、現在検討されている2つの重要な論点がある。いずれの論点においても、OECD TPGで定められる独立企業原則の遵守と、一律的に利益Bの価格設定を適用することにより生じる管理面での便益とのトレードオフについて検討するものである。

<u>他の移転価格算定方法が最も適切な方法である場合の利益Bの例外規定</u>[184]

第一の論点として、ある特定の取引は、その事実関係に照らして、利益Bで採用されているTNMM以外の移転価格算定方法（特に CUP法[185]）を使用して価格算定されるべきではないかという見解がある。

一方で、利益Bの目的が原則的な取扱いに対して許容されうる管理上の簡略化であるならば、TNMMに基づく利益Bの算定方法を全ての対象取引の価格に用いることを許容すべきであるという別の考え方もある。場合によっては対象取引についてTNMMが最も適切な方法でない可能性があるとしても、そのような信頼性の低下は、簡略化により得られる管理面での便益によって正当化される可能性が高いというのがこの考えの基礎として存在する。

---

[182] 利益B公開討議文書_3.4.1 Box 3.1

[183] 利益B公開討議文書_3.4.2 Box 3.2

[184] *Ibid* (Para 6-8)

[185] OECD移転価格ガイドライン2022第2章パラ2.3では、CUP法と他の移転価格算定手法が同等の信頼性を持って適用可能な場合には、CUP法の方が望ましい旨が言及されている。

TNMM以外の移転価格算定方法が最も適切な方法（「MAM」）である場合の利益Bの適用除外の適切性を評価する際の主な検討事項は、以下の2点であるとされる。

i. 独立企業原則との整合性を保つために、一定の状況下にある利益 B の対象取引に関して、TNMM 以外の移転価格算定方法（特に CUP 法）の使用をどの程度許容すべきか

ii. 独立企業原則との整合性を保ちつつ、対象となる各取引について MAM をケースバイケースで選択するための要件をどの程度簡素化・合理化できるか

たとえ稀なケースであっても、利益Bの対象となる特定の取引について、事実と状況に応じて代替的な方法を用いて独立企業間価格を算定することができると仮定すれば、利益Bの価格算定方法であるTNMMは「反証可能な推定規定」として利用することとなる。つまり、納税者又は税務当局は、他の価格算定方法がより適切であるとして、利益Bの適用について反証でき、他の方法（伝統的取引基準法、特に CUP法）を適用して独立企業間価格を算定することが可能となる。

IFでは、上記の論点について検討を継続しているが、最終的に、この例外規定に係る評価は、利益Bの価格設定方法が完全に確立した後に行うこととなる。

現地市場において比較対象会社を特定できる場合における利益Bの例外規定[186]

第二の論点として、利益Bを算定する際の地理的市場の比較可能性に関する考え方について、異なる見解が存在する。管轄地域によっては、OECD TPGの第1章に概説されている比較可能性に係る5つの要素[187]を満たす比較対象会社を現地市場において特定できることが多い。現地市場において比較対象会社が特定可能な場合は、検証対象者との比較可能性を確保するために、むしろそれらの比較対象会社を参照する（利益Bは適用しない）ことが望ましいというのが一つの見解である。この例外規定を設けるためには、現地市場の比較対象会社とは何か、また、そのような比較対象会社を特定するために従うべきアプローチについての定義が必要となる。

もう一つの選択肢として、現地市場において比較対象取引が特定可能な場合であっても、全てのケースで利益Bを一律的に使用するアプローチが検討されている。このアプローチでは、現地市場だけでなくその他の関連市場に所在する適切な比較対象会社を組み入れたうえで、独立企業間価格を算出するための適切な比較可能性の調整を行う。この選択肢は、管理面での簡素化・合理化という利益Bの便益をより一層享受することができ、相対的に課税の確実性を向上させる可能性があると考えられている。

公開討議文書では、現時点で利益Bの適用基準や価格設定方法の最終的な設計が確立していないため、適用除外に係る有用性を評価するのは時期尚早であるとしながらも、それぞれの例外規定の大まかな特徴や適用方法について提示され、検討されている。

③製品ベースでの利益額Bの適用除外に関する検討事項[188]

---

[186] *Ibid* (Para 9-16)

[187] OECD移転価格ガイドライン2022第I章第D.節を参照。

[188] 利益B公開討議文書_3.4.2 Box 3.2 (Para 17-29)

IFでは現在、全ての材料、商品及びサービスの販売取引を利益Bの適用範囲に含めるべきか、あるいは適用範囲に一定の制限を設けるべきかについて検討を継続している。この議論に関して、公開討議文書ではコモディティ商品とデジタル商品について言及されている。

コモディティ商品[189]

利益Bにおける価格設定は、対象取引の独立企業間価格を求めるためにTNMMに依拠している。しかしながら、実務上は、コモディティ市場における特定の材料、商品、製品の販売に係る独立企業間価格は、一般的に独立価格比準法（CUP法）を利用して算定されることがある。そのため、管理面での簡素化と利益Bの適切な適用を目的とし、コモディティ商品の販売取引に関しては、利益Bの適用範囲から除外されるべきか否かについて検討する必要がある。製品ベースでの利益Bの適用除外を検討するにあたり、除外されるコモディティ商品は以下のいずれかとすることが検討されている。

a. 主に地殻、土地、又は水に由来する再生可能又は非再生可能な物的生産物。これらは、固体、液体又は気体の状態で存在し、炭化水素、鉱物、準鉱物、農産物など様々な形態をとる

b. 上記物的生産物の一次加工品

c. OECD TPG のパラ2.18に規定されるコモディティ商品の定義に該当する製品

なお、除外されるコモディティ商品に含まれるものとして、以下が示されている。

炭化水素	原油、オイルサンド、重油、天然ガス 等
鉱物	粘土、宝石、砂利、金属、鉱石、岩、砂、土、石、塩 等
準鉱物	琥珀、石炭、黒曜石、オパール 等
農産物	家畜、穀物、コーヒー、漁業、林業、果物、野菜 等
一次加工品	炭化水素、鉱物、準鉱物、農産物を自然の状態から濃縮、分離、精製、混合、収穫、生産、遊離等し、販売可能な商品としたもの

無形商品[190]

ソフトウェアやデジタル商品などの無形商品の販売活動は、一般的な有形財の販売活動とは実質的に異なる経済状況下で行われると考えられるため、利益Bの適用範囲から製品ベースで除外することが検討されている。しかし、この論点には議論の余地があり、後述のパブリックコメントにおいて意見提供が求められた。

[189] *Ibid* (Para 25-27)

[190] *Ibid* (Para 28-29)

その他の除外（特定の活動）に関する検討事項[191]

公開討議文書では、利益Bの適用範囲から除外されるべき特定の活動が具体的に示されている（公開討議文書のパラ18(e)で定義される活動。本書のXX参照、）。しかしながら、これらの活動に係る適用除外は、利益Bの適用対象となる販売業者とその機能プロファイルがほぼ同等である販売業者を除外するという意図しない結果をもたらす可能性が懸念されている。また、これらの活動において果たされる機能の程度が低い場合、その活動は補助的活動とみなすことができる可能性もあり、独立企業間価格の算定に大きな影響を与えないということも考えられる。

一方で、これらの活動の実施は、特に販売機能に付随するものではないと考える別の見解もあるが、当該活動を利益Bの適用除外とするためには、それが経済的に価値のある活動として認定されなければならない。したがって、特定の付加価値活動を行う販売業者を利益Bの適用範囲から除外するにあたっては、何らかの条件設定が必要となると考えられる。

12.2.5 利益Bの適用範囲に関してパブリックコメントに付された具体的な質問事項[192]

公開討議文書では、利益Ｂの適用範囲に関する以下の質問事項についてパブリックコメントが募集された。

- 詳細な情報が十分に入手できないことを理由に、範囲指定基準のいずれかが確認できない可能性があると考えるか。また、それにより独立企業間価格の算定に重大な影響を与える可能性があると考えるか[193]。
- 公開討議文書に記載されるもの以外で、範囲指定基準に関連する特定の機能の実行、特定の資産の所有、又は特定のリスクの引受けを測定するために利用できると考えられる財務指標はあるか。また、範囲指定基準が満たされているかどうかを信頼性及び客観性をもって判断するために、財務的又は非財務的な定量的指標を利用することができると考えるか[194]。
- 利益 B の適用基準は、卸売販売業者だけでなく、小売販売業者にも信頼性をもって適用できると考えるか。その場合、正確に描写された小売販売取引について、卸売販売取引と比較して、独立企業間価格を適切に設定するために、利益 B の価格算定方法に何らかの修正が必要であると考えるか[195]。
- 実務経験上、ベースラインのマーケティング及び流通取引を定義するにあたって、本公開討議文書で概説された範囲指定基準の範囲内であると判断した場合の以下の事項[196]
    - *a.* 「卸売業者」と「販売代理店及びコミッショネア」の両カテゴリーにおいて、範囲指定基準を満たし、取引の正確な描写に基づき実質的に同一の経済的関連性を示す取引が存在することを実務上確認しているか。ただし、「販売代理店及びコミッショネア」については、商品の所有権の取得、在庫の保有、信用リスクの引受け、及びこれらに関連する付随的な管理機能に直接関連する範囲指定基準は除く。

---

[191] *Ibid* (Para 30-32)

[192] 利益B公開討議文書_3.5

[193] 利益B公開討議文書_3.5.1

[194] 利益B公開討議文書_3.5.2

[195] 利益B公開討議文書_3.5.3

[196] 利益B公開討議文書_3.5.4

b. また、「卸売業者」と同様の経済的関連性を有する「販売代理店及びコミッショネア」と、そうでないものとを区分するために、有用な定性的又は定量的指標はあるか。その場合、その指標とその目的の達成方法はどのようなものか。

c. 実務上、「販売代理店及びコミッショネア」が関与する取引の価格設定に、どの程度、独立したバイセルの卸売業者の情報を利用しているか。また、そうしている、あるいはそうしていない理由は何か。

- 範囲指定基準を満たしているが、居住地以外の市場にも製品を販売する販売業者は、居住地の市場のみで販売活動を行う販売業者と比較して経済的に異なる特性を示し、これが独立企業間価格に影響を与える可能性があると考えるか[197]。
- 範囲指定基準に定められている定量的指標に関して、独立企業原則により適合するために、設定する閾値の水準や条件を変更すべきと考えるか（例：販売者の業種、販売者の居住市場、その他の基準）[198]。
- 範囲指定基準に関する立証を行うために必要なデータ又はその他の情報を準備することは、現状のコンプライアンス活動に対して有意義な簡素化・合理化をもたらすと考えるか[199]。
- 製品ベースの適用除外規定は、コモディティ商品の販売に係る特定の取引を利益 B の適用範囲から除外するという意図した目的を達成すると考えるか。そう考える理由、あるいはそう考えない理由は何か。また、ソフトウェアの販売取引も利益 B の適用範囲に含めるべきと考えるか[200]。
- (i)戦略的マーケティング機能又はリスクのコントロールに貢献するが、取引の正確な描写に基づき、関連するリスクを引受けない販売会社、又は(ii)マーケティング無形資産の創出に貢献するが、取引の正確な描写に基づき、それらの無形資産に関連する重大なリスクを引受けない販売会社は、利益 B の適用対象外とすべきと考えるか。そう考える理由、あるいはそう考えない理由は何か。さらに、マーケティング無形資産の開発、改良、維持、保護又は使用に関する経済的に重要なリスクは負わないが、OECD TPG1.105 項に基づき独立企業間価格で対価を受けることができるリスク管理機能に対して何らかの貢献をしている企業は、利益 B の適用対象外とすべきであると考えるか[201]。
- TNMM 以外の最も適切な独立企業間価格算定方法、又は現地市場の比較対象会社が利用可能な場合における利益 B の適用除外についての一般的な見解[202]。

12.3 利益Bの価格設定方法

12.3.1 全体枠組み

利益 B の価格設定方法は、2021年10月の IF 声明の要請に基づき、LCJ のニーズを考慮して、国内のベースラインのマーケティング及び流通活動への独立企業原則の適用を簡素化及び合理化するために設計されることになる。利益 B の価格設定方法の基幹概念は、一般に入手可能な企業財務情報に基づき、基本的なマーケティング活動及び流通活動を行ってい

[197] 利益B公開討議文書_3.5.5
[198] 利益B公開討議文書_3.5.6
[199] 利益B公開討議文書_3.5.7
[200] 利益B公開討議文書_3.5.8
[201] 利益B公開討議文書_3.5.9
[202] 利益B公開討議文書_3.5.10

る比較可能な企業を特定するために、共通のベンチマーク調査基準を適用することにある[203]。これを可能とするため、利益 B の価格設定方法に関して、共通のベンチマーク検索基準及び経済的に関連する特性をよく反映したアウトプットオプション（例として、価格設定マトリックス又は機械的価格設定ツールが挙げられている）の考案が進められている[204]。

12.3.2 共通ベンチマーク[205]

公開討議文書付属書Aにおいて、共通ベンチマーク検索基準が具体的に示されている。産業分類や地域に限定を掛けない包括的な検索基準により得られる比較対象取引（企業）群を予め設定することにより、税務当局及び納税者の双方が移転価格決定や調査において使用する議論の出発点を提供することが企図されている。これにより、税務当局及び納税者双方のリソース負担の軽減が期待されるとともに、統一的基準に基づく標準化されたベンチマーク結果の使用が強制されることでベンチマーク検索基準そのものに係る論争が回避されるであろうとされている。

12.3.3 アウトプットオプション[206]

この共通ベンチマーク検索の結果は、対象範囲内の取引に適切に参照することができる「比較可能な企業のプール」として用いられることが意図されている。十分に信頼できる相関関係が特定される状況であれば、計量経済モデルや調整後純利益指標などの機械的アプローチを開発して、比較可能な企業を選別し直接参照することなく、特定された要因を参照して利益水準を決定することができるようになる。このような共通ベンチマークを利用した相関性の向上を伴うアウトプットオプションが別途検討されている。現在検討されているアウトプットオプションには次のようなものがある。

a. プライシングマトリックス[207]

共通ベンチマークにより抽出した比較可能な企業プールを基礎として、利益Bの適用対象となる取引に関連する経済的特徴を反映可能となるように、サブセットに再グループ化する手法である。例えば、「資産集約度」と「営業費用比率」が採用された場合、次の図のようなプライシングマトリクスが形成される。

---

[203] 利益B公開討議文書_Box 4.1

[204] *Ibid*

[205] 利益B公開討議文書_4.2.1

[206] 利益B公開討議文書_4.2.3

[207] 利益B公開討議文書_4.2.3 (Para 61-64)

OPEX to Sales ratio	Asset Intensity: X < [%]	Asset Intensity: [%] < X < [%]	Asset Intensity: X > [%]
X > [%]			
[%] < X < [%]			
X < [%]			

上記の例は比較的単純な2つの指標を採用したもので確定した手法ではなく今後も議論が継続される。なお、公開討議文書ではこのプライシングマトリクス法についてより多くの指標を採用し検証対象者との類似性を高める可能性についても言及されているものの、反面そうすることによってマトリクスが細分化しデータのサンプル数が減少してしまうことや、検証対象者の指標のわずかな動きによって適用マトリクスが変更されるといった、簡素化並びに合理化という利益Bの大目的と相反しかねない側面も示されており慎重な検討を要するとしている。

b.　機械的プライシングツール[208]

共通ベンチマークにより抽出した結果に対して、一定の定式や一連の定量的調整などを施し、結果を適切な方向に変換することで、機械的にプライシング結果をアウトプットする方法が例示されている。

例えば、独立した販売業者のリターンを推定する回帰式を、販売業者の特定の財務データ及びその他の関連する特性に基づいて開発し、次に、検証対象者の対応する財務データ及び関連する特性に回帰式を適用することにより、検証対象者のリターンを決定する方法、又は、販売業者の収益性に影響を与えると統計分析により判断された財務上又はその他の特性に基づいて、独立企業間価格の信頼性を向上させるための調整が可能な特定の純利益指標（複数可）の適用を行う方法などが検討されている。

12.3.4 その他の検討中の技術的考慮事項[209]

利益 B の価格設定方法について潜在的なアウトプットのあり方を設計するうえで、さらに技術的な特徴として以下のような要素を考慮する必要があるとされている。

a.　純利益指標の選択[210]

---

[208] 利益B公開討議文書_4.2.3 (Para 65-66)

[209] 利益B公開討議文書_4.3

[210] 利益B公開討議文書_4.3.1

利益BはTNMMの適用を前提に設計されるため、純利益指標の決定に関するルールが必要になる。指標間の長所・短所、機能分析との関連における適切性、情報の信頼性、比較可能性の程度、などを勘案して最適な純利益指標を定めるとしている。公開討議文書においては、この点に関して売上高営業利益率がほとんどの場合最適な指標となりうるとの見解を示している（一方で、ベリー比やその他の指標の適用も現時点で否定しておらず、今後の議論において重要な論点となることが示唆されている）。

b.　レンジ内のポイントの設定[211]

OECD移転価格ガイドラインにおける独立企業間価格レンジの概念を踏まえて議論されている。簡素化及び税の安定性の向上のために、実務的に利用されることの多い四分位範囲よりも狭い価格幅を指向しているとの記述があるが、今後の議論に大きく左右される論点となる。

c.　比較可能性の調整[212]

先に述べたアウトプットオプションが比較可能性の担保・向上を企図して設計されているとすればそれを適用すればある程度比較可能性が担保されるものと推測される。それに加えて、さらに比較可能性の調整を要するかについては依然として議論がある。

d.　複数の関連者からの購入[213]

OECD移転価格ガイドラインによれば、複数の関連者からの購入は、それぞれ別個の取引として検証される必要がある（Para 2.84）が、それらが相互に密接に関連したものであるときは各取引を区分することなく包括的に検証することが可能（Para 3.9）であるとされる。このいわゆる「取引単位」の文脈において、利益Bをどのように適用すべきかという点が課題として残っている。

12.3.5 利益Bの価格設定方法に係る継続論点

利益Bの価格設定方法に関する検討事項[214]

利益Bの価格設定方法は、2021年10月のIF声明に基づき、LCJ特有のニーズを考慮し、国内におけるベースラインのマーケティング及び流通活動に対する独立企業原則の適用を簡素化・合理化するために設計されている。当該価格設定は、一般に公開されている企業の財務情報、及び比較対象企業を特定するための共通ベンチマーク検索基準に依拠して行われる。しかしながら、価格設定に関するIFの技術的作業は現在も継続中であり、その作業結果やコメンテーターからのインプットは、利益Bの価格設定手法の設計において有用となることが期待されている。

識別可能な独立の販売会社の経済的特性と収益性の間に統計的に有意な相関を検証するための様々な計量モデルの開発など、利益Bの価格設定方法に関する幅広い枠組みの構築について今日までに著しい進展があった一方で、取り組むべき多くの技術的課題が残されており、コメンテーターからの意見が求められた。

---

[211] 利益B公開討議文書_4.3.2

[212] 利益B公開討議文書_4.3.3

[213] 利益B公開討議文書_4.3.4

[214] 利益B公開討議文書_4 Box 4.1

12.3.6 利益Bの価格設定方法に関してパブリックコメントに付された具体的な質問事項

- ベースラインのマーケティング及び流通会社のための利益Bの価格設定方法に係る現行案についての見解[215]。
- ベースラインのマーケティング及び流通会社の独立企業間利益に係る見解を共有し、その見解を裏付ける利用可能な補足分析又は市場データを提供することができるか[216]。
- 公開討議文書付属書 A の基準は、データベースに収載された事業説明のキーワード検索に依拠していることを認識した上で、より正確に比較対象会社を特定するために、検索基準をどのように発展させることができるか[217]。
- 移転価格分析を行うために、どのような商用データベースを使用しているか[218]。
- どのようなデータベースを使用する場合でも、地域によって財務報告基準が異なることがデータ分析に使用する定量的スクリーンに影響する。この影響を排除するためにどのような提案ができるか[219]。
- 納税者が利益 B の価格設定方法を管理・使用するために、最低限必要な比較対象会社のデータ又はベンチマーク分析情報は何か。また、そのような情報へのアクセスができない場合の影響は何か[220]。
- 売上高営業利益率以外の純利益指標の適用を検討すべき状況があると考えられるか。その場合、その状況の概要、適切な純利益指標、及びその根拠は何か[221]。
- 利益 B について比較可能性の調整（もしあれば）が必要であると考えられるのはどのような状況か[222]。
- ベースラインの活動を行う販売会社が、複数の関連サプライヤーと利益 B の対象となる国外関連取引を行っている場合において、利益 B の実務的な適用方法として配賦キーを使用することについてどのような見解を持っているか[223]。

12.4 利益Bの文書化要件

一般的に、移転価格文書は、税務当局がリスク評価を実施し、納税者の税務慣行とポジションに対する調査を実施するかどうかについて、的確な情報に基づいた決定を下すことができるように、税務当局が必要な情報にアクセスできることを保証するために機能する[224]。利益Bに関して、税務当局が、納税者の行った関連者間取引が利益Bの範囲内にあるか否か、そして利益Bの価格決定方法に従って関連者間取引の価格を決定できるか否かについての評価を行うために、必要十分かつ関連性があり信頼できる情報を確実に有するようにする必要がある[225]。

---

[215] 利益B公開討議文書_4.4.1
[216] 利益B公開討議文書_4.4.2
[217] 利益B公開討議文書_4.4.3
[218] 利益B公開討議文書_4.4.4
[219] 利益B公開討議文書_4.4.5
[220] 利益B公開討議文書_4.4.6
[221] 利益B公開討議文書_4.4.7
[222] 利益B公開討議文書_4.4.8
[223] 利益B公開討議文書_4.4.9
[224] 利益B公開討議文書_5 (Para 83)
[225] 利益B公開討議文書_5 (Para 85)

12.4.1 文書化要件

公開討議文書は、OECD移転価格ガイドライン第V章の文書化（マスターファイル、ローカルファイル、及び国別報告事項）を活用することを想定しつつ、全ての国がこの体系を有していないことも想定し、利益Bの関連において既存の文書化要件に加えて必要な事項を列挙している[226]。

図表：利益B固有の記載事項の例

a. 提供情報の真実性の宣誓

b. 利益Bの適格取引に関し、取引当事者の機能分析を含む利益B対象となることの説明で、(i)顧客毎の財務データ、(ii)売上先（関連者/非関連者）の明細、(iii)販売先のチャネル（最終顧客・卸小売）を含む情報

c. 検証対象者（納税者）と他の関連者との商業上または財務上の関係

d. 対象年度の財務諸表

e. 納税者が検証対象者でない場合には、検証対象者の対象年度の財務諸表

f. 利益B適用初年度より前の[3/5]年の財務諸表

g. 納税者が検証対象者でない場合には、検証対象者の利益B適用初年度より前の[3/5]年の財務諸表

h. 利益Bの適用可能性を評価するために用いられる財務データが年次データとどのように関連付けられるかを示した情報、または配賦計算の明細

i. 関連者間取引に対して適用した利益Bの価格設定方針

j. 関連する過渡的な問題（以前にあった事業再編やIP移転など）、並びに当該地域の企業に影響を及ぼす事項の説明

k. 適格な関連者間取引についての契約書で、以下が記されたもの

   i. 取引当事者

   ii. 対象取引

   iii. ベースライン販売活動の対象となる製品

   iv. 契約存続期間

   v. 販売条件（排他・非排他）

   vi. 販売地域

   vii. その他、取引当事者の権利・義務・責任に関する定め

   viii. 契約当事者が報告、規制その他の目的のために保持する情報

   ix. 販売活動に関する評価指標

   x. 解除事由

l. 既存のユニまたはバイ（マルチ）APAの写し、並びに適格取引に関連する税務ルーリング（所在地国当局が当事者とならないもの）の写し

なお、これら文書の提出は納税者が既に有している形式で提供されることで足り、税務当局は既に税務当局が保持している情報をさらに要求したり、納税者が保持する形式と異なる形式での提供を求めたりすべきではないとされる[227]。そして、納税者がこれらの情報を作成し税務当局に提供した場合であっても、税務当局は利益Bに係る納税者のポジションを調査することを妨げられない[228]。

12.4.2 移行の問題

一般に、納税者における既存のビジネスについて利益 B の対象となりうる取引があった場合、利益 B を積極的に適用するために必要な条件を具備することを目的として一定の流通ビジネスモデルの再構築を指向する可能性がある[229]。また同様に、利益 B の範囲内にないことを確実なものとするため、関連・非関連の取引関係を再整理する可能性もありうる[230]。

多国籍企業グループは、自らが適切と考えるとおりに自由に事業運営を組織することができ、税務当局は、多国籍企業グループに対し、そのストラクチャーの設計方法又は事業運営のありかたについて強制する権利を有しない。しかし、税務当局は、

---

[226] 利益B公開討議文書_5.1 (Para 87)

[227] 利益B公開討議文書_5.1 (Para 89)

[228] 利益B公開討議文書_5.1 (Para 90)

[229] 利益B公開討議文書_5.2 (Para 92)

[230] 利益B公開討議文書_5.2 (Para 93)

組織再編に伴うストラクチャーの税効果を決定する権利を有している。このような状況では、OECD移転価格ガイドライン第IX章の指針が参照されることになる[231]。

原則として、多国籍企業グループが意図的に利益Bの範囲決定基準を満たすように販売取決めを再編成したという事実は、適格取引の価格設定に利益Bを適用することを妨げるものであってはならない[232]。

IF参加国の一部は、再編の結果として、過年度の損失を有する再編された販売会社に利益Bが適用される状況について懸念を提起しているとのことであるが、本公開討議文書によると、この問題は各国の国内法と行政手続の問題であるとされ、利益Bのガイダンスには含まれないとのことである[233]。

12.4.3 利益Bの文書化に関してパブリックコメントに付された具体的な質問事項

- 提案されている利益 B の適用に関する文書化の方法は、納税者の追加的な事務負担と、税務当局が納税者による利益Bの適用を評価するための情報を確実に入手する必要性との間で、適切なバランスをとっていると考えられるか[234]。
- 公開討議文書で示された利益 B の文書化に係る記載項目に関する以下の事項[235]

  a. 納税者による利益 B の適用を評価するという目的には関連しない記載項目があるか。もしある場合、それらの記載項目が当該目的に関連しない理由は何か。

  b. 現在、記載項目として挙げられていない情報で、ローカルファイルの利益 B の記載項目に組み入れるべき項目があるか。もしある場合、そのような記載項目が利益 B の適用を評価するという目的に関連性があり、ローカルファイルの一部となるべき理由は何か。

12.5 利益Bに係る税の安定性

12.5.1 概説

利益Bは、対象となる取引の決定について基準を提供し、かつ、予め合意された価格決定方法を適用することを通じて税の安定性を向上させ、対象となる基本的なマーケティング及び流通活動に関連する紛争を減少させることが期待されている[236]。

ただし、関連者間取引への利益Bの適用には、税務当局及び納税者の双方による判断の行使が依然として必要となる。特に、利益Bの文脈において、マーケティング及び流通活動の遂行を伴う取引が利益Bの適用対象に該当するか否かについて、とりわけ、関連者間取引が経済的関連性に関する基準を満たすか否かについて納税者と税務当局の間又は税務当局の間で意見の相違が存在する可能性がある。上述の納税者により作成される強固かつ包括的な文書パッケージが、事案の事実及び状況についての共通理解に到達し、ひいては潜在的な紛争を最小化する上で税務当局を支援することが期待される。そして必要があれば、納税者は、紛争の防止と解決を目的とした様々な既存のメカニズムを利用することができる[237]。

12.5.2 利益Bと紛争の予防

---

[231] 利益B公開討議文書_5.2 (Para 94)
[232] 利益B公開討議文書_5.2 (Para 95)
[233] 利益B公開討議文書_5.2 (Para 97)
[234] 利益B公開討議文書_5.3.1
[235] 利益B公開討議文書_5.3.2
[236] 利益B公開討議文書_6 (Para 98)
[237] 利益B公開討議文書_6 (Para 99-100)

納税者は、利益Bの適用に関する将来の紛争を回避するために利用可能なメカニズムを利用することができる。税の安定性を提供し移転価格の決定紛争を防止する最もよく知られた手段は、事前確認（以下、「APA」）である。APAは、利益Bの対象とする取引よりも複雑かつ高度な規制対象取引に適している可能性があるが、納税者が、関連する法域における利益Bの適用及び効果に関して税の安定性を求めることを妨げるものではない[238]。

また、相互協議手続も利益Bの適用から生じる意見の相違を議論するための効果的な手段である。租税条約第25条第1項に従い、納税者は、一方又は双方の締約国の行為が条約に適合しない課税をもたらす蓋然性があると認めた場合、すなわち二重課税が現実に生じる前に、相互協議手続を申し立てることができる[239]。

12.5.3 利益Bと紛争の解決

税務当局が利益Bの対象となる取引に対して一次調整を行うと、通常、納税者においては経済的二重課税が生じる。このような場合、取引の相手方の納税者は当該二重課税を解消するための対応的調整を要求することができる[240]。

なお、OECDモデル租税条約第25条は、権限ある当局が交渉し、紛争を解決するために最善の努力を払う義務のみを課しており、合意を達成する義務までは負わせていない。権限ある当局が相互協議手続の下で合意に達することができない場合、納税者は、一定の条件の下で、利益Bの適用に関する未解決の問題についての仲裁を求めることができる[241]。

12.5.4 利益Bに係る税の安定性に関してパブリックコメントに付された具体的な質問事項

- 本章で説明されている現在の税の安定性に係る枠組みは、利益 B の適用可能性・運用に関連して生じる潜在的な紛争を防止又は対処するのに十分だと考えられるか[242]
- 税の安定性を高め、利益 B の適用から生じる二重課税・二重非課税のリスクを減らすために、この枠組みを補う他のアプローチはあるか（例えば、合理的な事前確認プロセスの設計や、利益 B の適用に係る関連者間取引固有のコンプライアンス・リスクの表示など）[243]

12.6 今後のスケジュール

利益Bについては、公開討議文書に対する意見募集を1月25日に締め切った後、引き続き検討が進められており、利益Aの多数国間条約の公表とは別に、2023年半ばの最終報告が予定されている[244]。

---

[238] 利益B公開討議文書_6.1 (Para 101)
[239] 利益B公開討議文書_6.1 (Para 102)
[240] 利益B公開討議文書_6.2 (Para 103) 対応的調整は通常、相互協議の合意を以て実施されることになる。
[241] 利益B公開討議文書_6.2 (Para 108)
[242] 利益B公開討議文書_6.3.1
[243] 利益B公開討議文書_6.3.2
[244] 利益B公開討議文書_序文

３．OECDから公表されているPillar2 モデルルール、コメンタリー、例示の検討及び分析

(1) 第1章：適用範囲

この章では、GloBEルールの適用範囲を定めている。
モデルルール1.1では、どの多国籍企業グループ等及び企業グループ等が、GloBEルールの適用対象となるかを定めている。
モデルルール1.2から1.4は、一の構成会社等や構成会社等の集合体が企業グループ等を構成することや、そのグループが多国籍企業グループに該当するかといったいくつかの重要な定義を定めている。
モデルルール1.5は、GloBEルールの除外会社等を定めている。

1.1 GloBEルールの適用範囲

GloBEルールは、直前の4対象会計年度のうち2以上の対象会計年度において、多国籍企業グループ等の連結等財務諸表における年間売上高が7億5,000万ユーロ（以下、「連結売上高の閾値」という。）以上となる多国籍企業グループ等（以下、「特定多国籍企業グループ等」という。）に適用される。合併、分割等があった場合の取扱いについては第6章において規定されている[245]。
多国籍企業グループ等の対象会計年度が12か月以外の期間である場合には、連結売上高の閾値は、対象会計年度に応じて調整する[246]。
除外会社等に該当する会社等は、GloBEルールの適用対象外となる[247]。

[コメンタリーからの補足事項]

- 対象会計年度開始時点において、GloBEルールの対象となるか否か把握できるようにするために、判定対象となる4対象会計年度から、当対象会計年度を除いている[248]。
- 設立間もない多国籍企業グループ等で過去4対象会計年度が存在しない場合であっても過去2対象会計年度における年間売上高がいずれも連結売上高の閾値以上である場合には、GloBEルールの適用範囲であることが明確にされたことで、新設多国籍企業グループ等については最短で3年目にGloBEルールが適用される可能性がある[249]。
- 連結売上高の閾値の判定は、連結等財務諸表に計上されている売上高を基に判定する[250]。
- 企業グループ等の持分の一部が（直接又は間接に）少数株主によって所有されていた場合、GloBEルールの適用対象となるか否かの判定する際には、少数株主持分に対応する売上高の調整をすることなく、多国籍企業グループ等の連結等財務諸表に反映されている売上高により判定する。すなわち、閾値の判定は、各構成会社等の売上高の合計ではなく、連結等財務諸表の作成上消去されるグループ間取引を除いた連結売上高で判定する[251]。
- 除外会社等は構成会社等から除かれるが、適用範囲の判定における連結売上高の閾値においては、除外会社等も

---

[245] Article 1.1.1
[246] Article 1.1.2
[247] Article 1.1.3
[248] Commentary: Chapter 1.1.1 at para 6
[249] Commentary: Chapter 1.1.1 at para 7-9
[250] Commentary: Chapter 1.1.1 at para 10
[251] Commentary: Chapter 1.1.1 at para 11

企業グループ等に該当するものとして判定するものとし、除外会社等の売上高を除外する調整は行わない[252]。

- 国内法上、連結売上高の閾値の通貨単位が、ユーロ以外の通貨で設定されており、その金額が毎年変動する場合の判定の閾値は、対象会計年度の初日において有効な基準に基づき判定する。
- 多国籍企業グループ等の対象会計年度は、CbCRの場合と同様、最終親会社等の対象会計年度による[253]。
- 対象会計年度が12か月以外の期間である場合の調整方法について、閾値を対象会計年度の月数に合わせて調整する方法と企業グループ等の売上高を対象会計年度の月数に応じて12か月分の売上高に調整する方法が示されているが、実質的には同じ結果になるためいずれの方法でも良いとされている[254]。

1.2 多国籍企業グループとグループ

[モデルルールの記載内容]

多国籍企業グループ等とは、最終親会社等の国・地域外に所在する一以上の会社等又は恒久的施設等を含む企業グループ等を指す[255]。

ここでいう、企業グループ等とは、所有又は支配を通じて関係する会社等の集合体をいい、これらの会社等の資産、負債、収益、費用及びキャッシュフローが以下のいずれかに該当するものをいう[256]。

(a) 最終親会社等の連結等財務諸表に含まれているもの

(b) 最終親会社等の連結等財務諸表から除外されている場合において、規模、重要性又は売却目的の保有ということのみを理由として除外されているもの

企業グループ等とはまた、一の国・地域に所在し、かつ、他の国・地域に一以上の恒久的施設等を有するもの（他の企業グループ等の一部である場合を除く）をいう[257]。

[コメンタリーからの補足事項]

- 最終親会社等の国・地域外に1つでも子会社又は恒久的施設等を有する場合には、所得が発生するか否かにかかわらず、多国籍企業グループ等の要件を満たすことになる[258]。
- (a)は、最終親会社等の連結等財務諸表に含まれる会社等の集合体を指す。最終親会社等が作成する連結等財務諸表において、資産、負債、収益、費用及びキャッシュフローが行単位で連結されるものをいう。たとえ連結決算をしていない場合であっても、モデルルール10.1の連結等財務諸表の定義(d)のみなし連結テストにより、同一の企業グループ等を形成し、連結しているものとみなされるために、会社等が支配する会社等に関して連結等財務諸表を作成しなければならないとされる場合には、これらの会社等の集合体は、企業グループ等とみなされる[259]。
- 比例連結される会社等は、グループの構成会社等となる[260]。

---

[252] Commentary: Chapter 1.1.1 at para 12

[253] Commentary: Chapter 1.1.2 at para 14

[254] Commentary: Chapter 1.1.2 at para 15

[255] Article1.2.1

[256] Article1.2.2

[257] Article1.2.3

[258] Commentary: Chapter 1.2.1 at para 20

[259] Commentary: Chapter 1.2.2 at para 22

[260] Commentary: Chapter 1.2.2 at para 23

- モデルルール10.1(d)及び10.3.3(d)の定義に基づく無国籍の恒久的施設等は、どの国・地域の法律においても恒久的施設等と認識されないため、会社等が、無国籍の恒久的施設等のみを有する場合には、モデルルール1.2.3は、適用されない。これは、単独の会社等が、モデルルール10.1(d)によって定義される恒久的施設等を有する場合にのみ起こりうる[261]。

1.3 構成会社等

[モデルルールの記載内容]

構成会社等とは、以下の会社等をいう。

(a) 企業グループ等に含まれるあらゆる会社等

(b) (a)に含まれる主要事業体のあらゆる恒久的施設等

なお、(b)において構成会社等に含まれる恒久的施設等は、その主要事業体及び他の恒久的施設等から分離する必要がある[262]。

また、除外会社等は構成会社等から除かれる[263]。

1.4 最終親会社等

[モデルルールの記載内容]

最終親会社等とは、以下のいずれかの会社等をいう[264]。

(a) ⅰ他の会社等の支配持分を直接又は間接に有する会社等で、かつ、ⅱ他の会社等が支配持分を直接又は間接に有しないもの[265]

(b) モデルルール1.2.3に該当する企業グループ等の主要事業体[266]

1.5 除外会社等

[モデルルールの記載内容]

除外会社等は、以下のいずれかの会社等をいう[267]。

(a) 政府関係会社等

(b) 国際機関関係会社等

(c) 非営利会社等

(d) 年金基金

(e) 最終親会社等である投資会社等又は

---

[261]Commentary: Chapter 1.2.2 at para 26

[262] Article1.3.2

[263] Article1.3.1

[264] Article1.4

[265] Article 1.4.1(a)

[266] Article 1.4.1(b)

[267] Article1.5.1

(f) 最終親会社等である不動産投資会社等

除外会社等には、以下の場合も該当する。上記の除外会社等により所有されている会社等で以下のいずれかの要件を満たすものをいう[268]。なお、申告構成会社等の選択により、除外会社等として取り扱わないことを選択した場合には、5年間の継続適用となる[269]。

(ア) 95%テスト[270]

1つ以上の除外会社等（年金サービス事業体を除く）により、会社等の価値の95%以上を直接又は除外会社等の連鎖を通じて間接に保有されている場合で、かつ以下のいずれかに該当するもの

① 除外会社等の利益のために、独占的に又はほぼ独占的に資産の保有又は資金の投資を行っている

② 除外会社等が行う活動に付随する活動のみを行っている

(イ) 85%テスト[271]

1つ以上の除外会社等（年金サービス事業体を除く）により、会社等の価値の85%以上を直接又は除外会社等の連鎖を通じて間接に保有されている場合で、会社等の所得の実質的に全てが、個別計算所得等の金額の計算から除外される除外配当（Excluded Dividends）又は除外持分損益（Excluded Equity Gain or Loss）であるもの

[コメンタリーからの補足事項]

- 最終親会社等でない投資会社等及び不動産投資会社等は、モデルルール1.2及び1.3の要件を充足する場合には構成会社等になりうる。ただし、当該投資会社等及び不動産投資会社等は、各種投資会社等とみなされ、モデルルール7.4から7.6までの国別実効税率の計算の特別な規則が適用される[272]。
- 除外会社等に保有されている会社等の保有関係の判定について、保有が連鎖している場合には、いわゆる掛け算方式により判定することになる[273]。
- 会社等の価値とは、株式の場合には発行済株式の価値を指し、所有権により生ずる特定の権利に対する価値ではない。価値の評価を行うタイミングは、会社等に対する除外会社等の相対的な持分に最も新しい変化があった日において行われる。なお、異なる種類の株式間の価値の変動が未実現である場合には、除外会社等の相対的な持分が変動するまでは、保有割合の判定に影響を及ぼすべきではないとされている[274]。

  例えば、新しく設立された会社等が、1株1ユーロの普通株式200株と1株2ユーロの優先株式100株を発行したとする。除外会社等の株主は、普通株式の全部と優先株式の90株を受け取る。この場合、会社等の価値は400となり、保有割合の判定上、除外会社等の株主は会社等の価値の95%（=380/400）を所有していることになる。

  このケースにおいて、会社等が報酬パッケージの一部として少数株主や従業員に新株を発行したことにより普通株式の価値が100、会社等の価値が300まで下落したとすると、除外会社等の株式の時価総額は企業全体の93%

---

[268] Article1.5.2

[269] Article1.5.3

[270] Article 1.5.2(a)

[271] Article 1.5.2(b)

[272] Commentary: Chapter 1.5.1 at para 42

[273] Commentary: Chapter 1.5.2 at para 48

[274] Commentary: Chapter 1.5.2 at para 49-51

（=280/300）であるにもかかわらず、除外会社等は会社等の価値の95%を保有していると扱うことになる。

- (a)95%テスト①の「独占的に又はほぼ独占的」という文言は、会社等の活動の全て又はほとんど全てが資産の保有又は資金の投資に関連していることを表している。さらに、モデルルール1.5.2(a)の下で除外会社等となるためには、会社等が資産の保有や資金の投資以外の活動を積極的に行ってはならないことを意味している。例えば、①は、政府が保有する政府系ファンド（モデルルール10.1の政府関係会社等の定義に該当しないもの）が、政府の利益のために資産を保有し、資金を投資している場合に適用される。しかし、航空会社の場合には、航空会社の活動は資産の保有と資金の投資だけに留まらないため、政府が保有する航空会社には適用されない。また、①の「除外会社等の利益のために」という点について、例えば、ファンドマネージャーが、会社等が行った投資により、その所有割合に応じて利益を得ている場合にも、この条件を満たすことになるため、他の条件と合わせて読む必要がある[275]。
- (a)95%テスト②は、モデルルール1.5.1の除外会社等の活動が、除外会社等が100%保有する別の会社等（95%保有するものを含む）に委託されている場合も含まれる。例えば、除外会社等が、除外会社等に対してのみサービスを提供する情報技術サービス会社を設立した場合、その会社は、②の要件を満たすことになる[276]。
- (b)85%テストは、モデルルール1.5.1の除外会社等（年金基金を除く）によって、財務会計上の純損益がモデルルール3.2.1(b)又は(c)に基づき個別計算所得等の金額から除外される除外配当又は除外持分損益で主に構成されている会社等の価値の85%以上を、保有している場合を対象としている。この規定は、当該会社等において、個別計算所得金額が生じず、国際最低課税額が課されないことが想定されるため、第2章の規定が適用されないようにしている。なお、(b)の出資比率が、(a)よりも低くなっている理由は、特に投資会社等が保有する会社等について、特に、第三者の出資比率が高い場合や事業会社の経営者や従業員に持株会社の持分が発行される場合において、柔軟性を持たせるためである[277]。

「会社等の所得の実質的に全て」という文言は、会社等が支配企業の配当等以外の所得を少額でも受け取っていた場合、(b)の適格性を欠くことにならないようにするために盛り込まれたものである。例えば、銀行からの受取利息が、会社等の収入全体の中で僅少である場合に、(b)に基づく除外会社等としての適格性を阻害すべではない[278]。

[275] Commentary: Chapter 1.5.2 at para 53
[276] Commentary: Chapter 1.5.2 at para 54
[277] Commentary: Chapter 1.5.2 at para 55
[278] Commentary: Chapter 1.5.2 at para 56

(2) 第2章 ： 国際最低課税額の配賦-IIRとUTPRによる課税ルール

この章では、最終親会社等又はUTPRの適用国・地域存する構成会社等に対して課される国際最低課税額は、以下のとおり算定される。

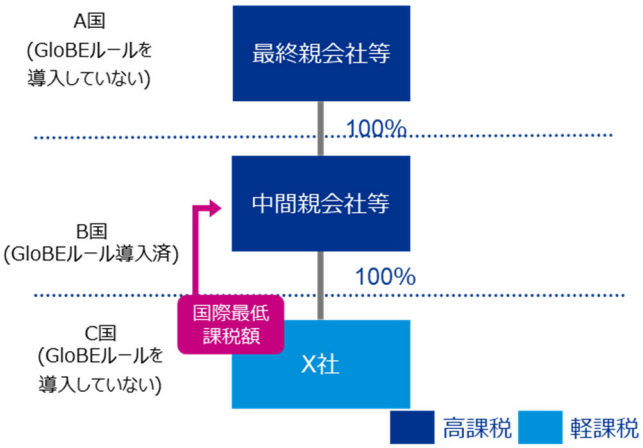
- 第5章の規定により決定された各軽課税構成会社等の国際最低課税額を、モデルルール2.1から2.3に基づくIIRの下で、配賦する。
- 国際最低課税額の残額がある場合には、モデルルール2.4から2.6に基づき、UTPRの適用国・地域に配賦する。

2.1 IIRの適用

[モデルルールの記載内容]

多国籍企業グループ等の最終親会社等で、かつ、実施国・地域に存するものが、対象会計年度中のいずれかの時点において一の軽課税構成会社等の所有持分を（直接又は間接に）所有している場合には、一の軽課税構成会社等に係る国際最低課税額のうち、国際最低課税額の配賦額を納付しなければならない[279]。

多国籍企業グループ等の中間親会社等で、かつ、実施国・地域に存するものが、対象会計年度中のいずれかの時点において一の軽課税構成会社等の所有持分を（直接又は間接に）所有している場合には、一の軽課税構成会社等に係る国際最低課税額のうち、国際最低課税額の配賦額を納付しなければならない[280]。



なお、以下の場合には適用されない[281]。

(a) 多国籍企業グループ等の最終親会社等に対し、対象会計年度における適格 IIR の適用が求められる場合

(b) 中間親会社等の支配持分を（直接又は間接に）所有している他の中間親会社等に対し、対象会計年度における適格IIRの適用が求められる場合

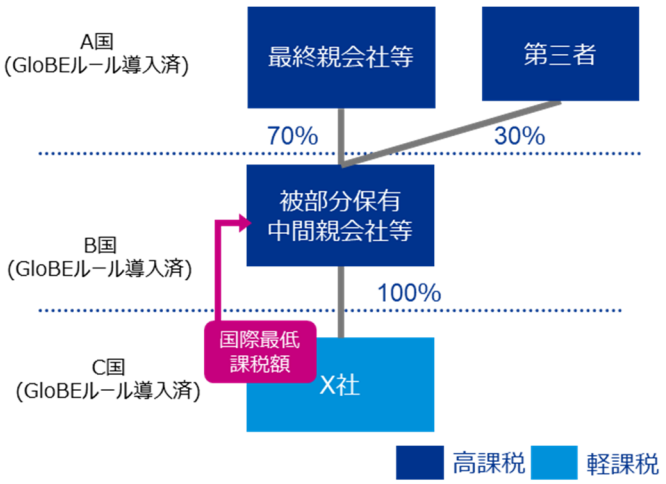
---

[279] Article 2.1.1

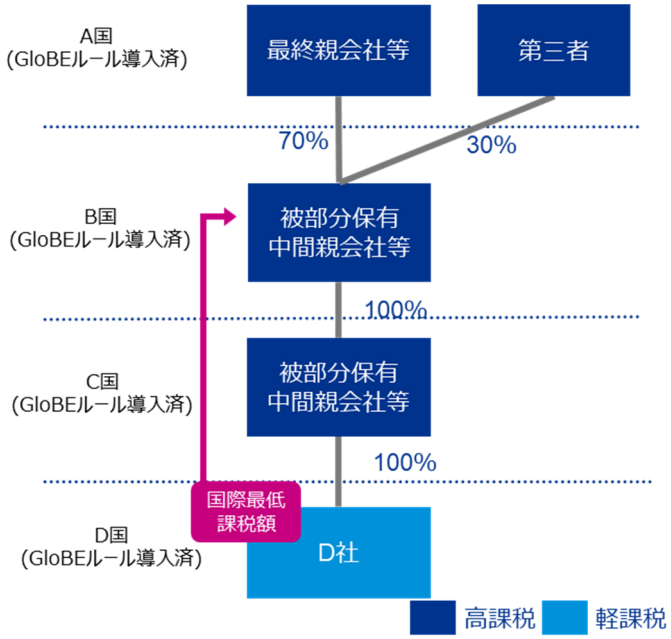
[280] Article 2.1.2

[281] Article 2.1.3

モデルルール2.1.1から2.1.3にかかわらず、被部分保有中間親会社等[282]で実施国・地域に存するものが対象会計年度中のいずれかの時点において一の軽課税構成会社等の所有持分を（直接又は間接に）所有している場合には、一の軽課税構成会社等に係る国際最低課税額のうち、国際最低課税額の配賦額を納付しなければならない[283]。



なお、被部分保有中間親会社等が、対象会計年度において適格IIRの適用が求められる他の被部分保有中間親会社等により（直接又は間接に）全ての持分を保有されている場合には、上記モデルルール2.1.4は適用されない。[284]



[282] 10章　用語の定義（抜粋）を参照

[283] Article 2.1.4

[284] Article 2.1.5

親会社は、親会社の国・地域以外の国・地域に存する軽課税構成会社等に対して、モデルルール2.1.1から2.1.5の規定を適用する[285]。

[コメンタリーからの補足事項]

- 一の中間親会社等が他の中間親会社等の支配持分を有していない場合にはモデルルール2.1.3(b)は適用されず、IIRが適用される。つまり、同一の多国籍企業グループ等に属する複数の中間親会社等に対して、それぞれIIRが適用されることもある[286]。
- モデルルール2.1.6において、IIRは、親会社の国・地域と異なる国・地域に存する軽課税構成会社等に適用することが求められており、親会社の国・地域内の構成会社等については、IIRは適用されないものされている。しかし、包摂的枠組みの加盟国の中には、同一の多国籍企業グループ等に属する構成会社等の国・地域が国内か海外かにより区別しないようにするため、親会社の国・地域内の構成会社等に対してもIIRを適用したいと考えている。このような場合に、実施国・地域は、国・地域内の構成会社等の所有持分に起因する国際最低課税額を、他の国際最低課税額の配賦額に含めるものとする追加のルールを導入することができる。この場合、軽課税国に所在する親会社等は、国・地域内の軽課税構成会社等の国際最低課税額の配賦額にIIRを適用し、さらに、後述のモデルルール5.2.4 により親会社に配賦される国際最低課税についても IIRを適用することになる[287]。
- 親会社の国・地域内の構成会社等所有持分に起因する国際最低課税額に関する規定は、GloBEルールやコメンタリーの要件を充足する場合に、適格IIRとして取り扱われる。国内IIRにより徴収される国際最低課税額は、第2章の規定のとおり、他の国・地域において課されるIIRとして取り扱われるべきであるとしている[288]。

[コメンタリーの例示]

例 *2.1.3*-1（トップダウンアプローチ（*Top-down Approach*））

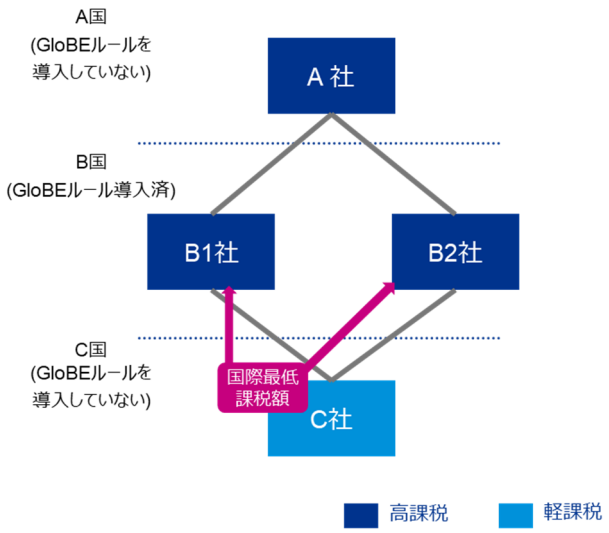
1. 前提
   - ✓ A社はA国に所在し、ABCグループの最終親会社等である。
   - ✓ A社はB国に所在するB1社及びB2社を直接所有している。
   - ✓ C国に所在するC社の所有持分は、B1社及びB2社が50%ずつ有している。
   - ✓ C社の所有持分は普通株式であり、利益分配及び資本金について平等な権利を有している。
   - ✓ ABCグループの構成会社等は、A社、B1社、B2社、C社の4社である。
   - ✓ 当事業年度のETRは、A社、B1社、B2社の３社は15%を上回っているが、C社は軽課税国に所在する軽課税構成会社等に該当する。
   - ✓ B国において、GloBEルールは導入されているが、A国及びC国においては、GloBEルールは導入されていない。

[285] Article 2.1.6

[286] Commentary: Chapter 2.1.3 at para 20

[287] Commentary: Chapter 2.1.6 at para 24

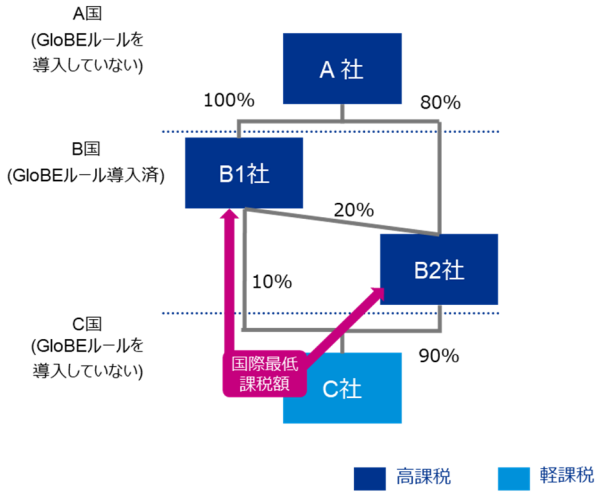
[288] Commentary: Chapter 2.1.6 at para 25



2. 取扱い
   - ✓ C社は軽課税構成会社等であり、第5章に基づきC社に係る国際最低課税額が課される。
   - ✓ A社が最終親会社等であるため、A国にGloBEルールが導入されていれば、納税義務者となるが、A国はGloBEルールを導入していない国であるため、モデルルール2.1.3(a)の要件は満たさない。B国はGloBEルールを導入しているため、B国でIIRを適用することになり、B1社とB2社のそれぞれが所有持分（50%）に応じた国際最低課税額の配賦額を納付することになる。

例*2.1.3-2*（トップダウンアプローチ及び相殺メカニズム（*Offset Mechanism*）の適用）

1. 前提
   - ✓ A社はB国に所在するB1社を直接所有しており、B2社を80%所有している。B2社の残りの20%をB1社が所有している。
   - ✓ C社の10%をB1社が、残りの90%をB2社が所有している。
   - ✓ その他の前提は、例2.1.3 - 1 （トップダウンアプローチ）と同様である。

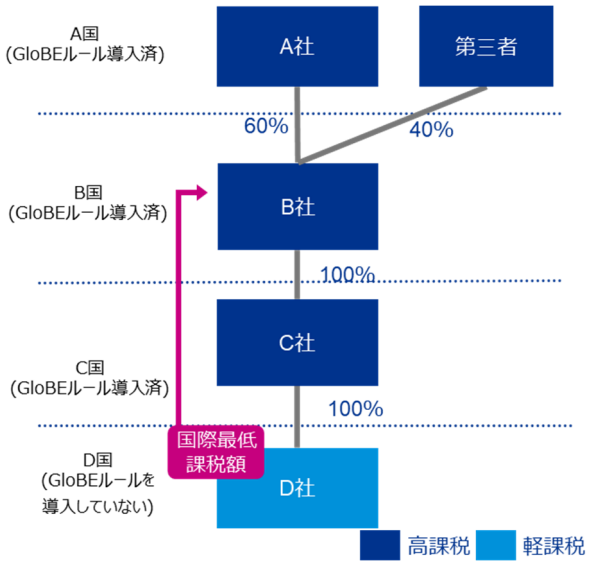


2. 取扱い

- ✓ B1社はB2社の所有持分の一部（20%）を有しているが、支配持分を有していないため、モデルルール2.1.3(b)の要件は満たさず、モデルルール2.2国際最低課税額の配賦に基づき、モデルルール2.1.2によりB1社とB2社のそれぞれが、所有持分に応じた国際最低課税額の配賦額を納付することになる。
- ✓ B1社の配賦割合は、28%（10%+18%（20%×90%））であり、B2社の配賦割合は、90%であるため、配賦割合に基づき単純に国際最低課税額を配賦する場合には、二重課税が生じる。そこでモデルルール2.3の規定に基づき、B1社に課される国際最低課税額のうち、B2社を経由した間接持分に対応する国際最低課税額の配賦額を減額することにより二重課税を排除する。

例*2.1.5*-１（被部分保有中間親会社等）

1. 前提
   - ✓ A社はA国に所在し、ABCDグループの最終親会社等である。
   - ✓ A社はB国、C国、D国に所在するB社、C社、D社の3つの構成会社等の支配持分を有している。
   - ✓ A社はB社の所有権を60%保有しており、B社の残りの40%は第三者が保有している。
   - ✓ B社はC社を、C社はD社をそれぞれ100%所有している。
   - ✓ B社、C社、D社の所有持分は、普通株式であり、利益分配及び資本金について平等な権利を有している。

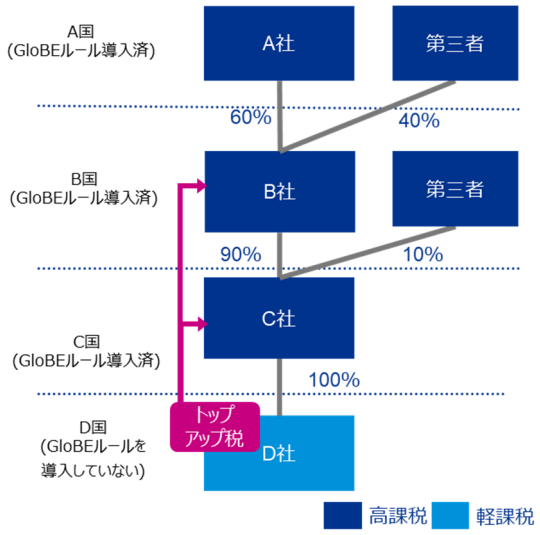


2. 取扱い
   - ✓ D国は軽課税国であるため、D社は軽課税構成会社等であり、第5章に基づきD社に係る国際最低課税額が課される。
   - ✓ B社及びC社は、他の構成会社等の所有持分を有しており、その持分の20%超がABCDグループの構成会社等でない者に直接又は間接に保有されているため、被部分保有中間親会社等に該当する。
   - ✓ D社は他の構成会社等の持分を有していないため、被部分保有中間親会社等に該当しない。
   - ✓ 被部分保有中間親会社等は、最終親会社等又は中間親会社等がIIRの適用対象であっても、モデルルール2.1.4に基づき、軽課税構成会社等の配賦割合に基づき、IIRを適用する必要がある。

- ✓ ただし、C社は、被部分保有中間親会社等であるB社に100%所有されているため、モデルルール2.1.5に基づき、IIRの適用が制限されることになる。結果として、B社にIIRを適用し、D社の国際最低課税額の全額を納付することになる。
- ✓ なお、被部分保有中間親会社等が存在することを理由に、最終親会社等における適格IIRの適用が制限されることはないが、モデルルール2.3に基づき、被部分保有中間親会社等の国際最低課税額の配賦額を最終親会社等の国際最低課税額の配賦額から減額することになるため、結果として、A社における国際最低課税額の配賦額が0となる。

例 *2.1.5-2*（被部分保有中間親会社等）

1. 前提
   - ✓ B社はC社の所有持分の90%を保有しており、残りの10%は第三者が保有している。
   - ✓ その他の前提は、例2.1.5-１（被部分保有中間親会社等）と同様である。
2. 取扱い
   - ✓ D国は軽課税国であるため、D社は軽課税構成事業会社等であり、第5章に基づきD社に係る国際最低課税額が課される。
   - ✓ B社及びC社は、その持分の20%超をABCDグループの構成会社等でない者に保有されているため、被部分保有中間親会社等に該当する。
   - ✓ D社は他の構成会社等の持分を有していないため、被部分保有中間親会社等に該当しない。
   - ✓ 被部分保有中間親会社等は、最終親会社等又は中間親会社等がIIRを適用対象であっても、モデルルール2.1.4に基づき、軽課税構成会社等の配賦割合に基づき、IIRを適用する必要がある。
   - ✓ C社について、例2.1.5-１（被部分保有中間親会社等）では、被部分保有中間親会社等であるB社に100%所有されているため、IIRの適用が制限されていたが、本例示においては、100%所有されていないため、B社及びC社にIIRを適用する必要がある。



2.2 国際最低課税額の配賦

[モデルルールの記載内容]

軽課税構成会社等の国際最低課税額のうち親会社に課される国際最低課税額の配賦額は、第5章に基づいて計算される軽課税構成会社等の国際最低課税額に、親会社の対象会計年度における軽課税構成会社等に係る帰属割合（Inclusion Ratio）を乗じて算出することになる[289]。ここでいう帰属割合は、次の(a)が(b)に占める割合をいう。[290]

(a) 対象会計年度における軽課税構成会社等の個別計算所得金額から、他の株主の所有持分に帰属する所得を控除した金額

(b) 対象会計年度における軽課税構成会社等の個別計算所得金額

上記(a)における「他の株主の所有持分に帰属する所得」とは、軽課税構成会社等の純利益が個別計算所得金額と同額であり、かつ、以下の(a)から(d)の全てに該当するものとして、最終親会社等の連結等財務諸表で使用されている許容可能な財務会計基準（Acceptable Financial Accounting Standard）の原則に基づき、当該他の株主の所有持分に帰属するものとされる金額をいう[291]。

(a) 当該親会社が、当該会計基準に基づいて連結等財務諸表（仮想の連結等財務諸表）を作成していた場合

(b) 軽課税構成会社等の収益及び費用の全てが、当該親会社による仮想の連結等財務諸表によって全部連結されるような軽課税構成会社等の支配持分を、当該親会社が所有していること

(c) 軽課税構成会社の個別計算所得等の金額の全てが、グループ会社等（Group Entities）ではない者との取引に起因するものであること

(d) 当該親会社が直接又は間接に保有しない所有持分の全てを、グループ会社等以外の者により保有されていること

導管会社等の場合、モデルルール2.2の個別計算所得等の金額には、モデルルール3.5.3に従ってグループ会社等に該当しない所有者に配賦された所得は含まれないものとする[292]。

[コメンタリーからの補足事項]

- 個別計算所得等の金額の計算は、構成会社等の会計上の当期純利益又は当期純損失を起点に調整する。構成会社等の利益は、構成会社等（個社）ベースで決定するため、グループ会社等間の取引は尊重され、原則として[293]、連結等財務諸表作成時の連結消去の調整は行われない。モデルルール3.2.8で連結消去の調整は、同一の国・地域に属する構成会社等の間の取引に限定されている。したがって、ほとんどの場合には、連結等財務諸表に反映されている利益の金額と一致しないことになると考えられている[294]。
- 連結等財務諸表には、通常、連結子会社等の資産、負債、収益、費用及びキャッシュフローの全てが取り込まれるが、子会社が部分的に第三者に所有されている場合には、最終親会社等は、当該所有部分に対応する資産、負債、収益、費用及びキャッシュフローを有していないことになる。したがって、GloBEルール上、最終親会社等は、連結等

---

[289] Article 2.2.1

[290] Article 2.2.2

[291] Article 2.2.3

[292] Article 2.2.4

[293] 同一の国・地域に所在するグループ企業間の取引に関しては、消去することが認められている。詳細は、第3章参照

[294] Commentary: Chapter 2.2.3 at para 30

財務諸表から、100%の所有持分を有しない子会社の資産、負債、収益、費用及びキャッシュフローのうち、少数株主持分に帰属する部分を適切に評価する必要がある[295]。

- GloBEルールは、最終親会社等が連結等財務諸表に適用している又は適用する必要がある原則に基づき、100%所有持分を有していない構成会社等に係る損益のうち、他の株主に帰属する部分の金額を算定するとしている。中間親会社等や被部分保有中間親会社等がIIRを適用する場合には、これらの親会社は、軽課税構成会社等の個別の所有持分に関して、最終親会社等が少数株主に帰属する部分の金額を算定する際に用いる原則を適用することが求められる。このため、モデルルール2.2.3では、(a)から(d)の仮定に基づき（これらの原則に従って）軽課税構成会社等の個別計算所得金額に等しい財務会計上の利益の金額の仮想の配賦を求めている[296]。
- (a)は、この仮想配賦を行う親会社が、最終親会社等の連結等財務諸表（仮想の連結等財務諸表）と同じ会計基準で連結等財務諸表を作成するものと仮定している。この仮定は親会社が最終親会社等でない場合に必要となる。軽課税構成会社等の個別計算所得等の金額や国際最低課税額を、IIRを適用する親会社間で適切に配賦するために、全ての親会社が同一の会計基準を用いることで、国際最低課税額の課税漏れや重複がなくなり、適切な調整が可能となる[297]。
- (b)は、親会社が軽課税構成会社等の支配持分を有しているものとし、仮想の連結等財務諸表において、軽課税構成会社等の収益及び費用が、親会社の収益及び費用に全部連結されているものと仮定している。親会社が軽課税構成会社等の支配持分を有している場合には、軽課税構成会社等は構成会社等に該当するが、必ずしも最終親会社等の支配持分がIIRの対象となる親会社を通じて保有されているとは限らない。例えば、親会社が軽課税構成会社等の少数持分しか有していない場合には、軽課税構成会社等を勘定科目ごとに全部連結することが求められず、持分法により軽課税構成会社等の純損益のみを連結等財務諸表に含めることができる。そのため、(b)では、軽課税構成会社等の支配持分を有していなくとも、仮想の連結等財務諸表を作成する親会社が、軽課税構成会社等を支配しているものとして取り扱うことが明確にされている。これにより、軽課税構成会社等の全ての収益と費用が親会社の仮定の連結等財務諸表に組み込まれることになるため、関連する会計基準により他の所有者に配賦される所得の割合を決定する必要がある。なお、この仮定は、軽課税構成会社等の収益及び費用の連結に限定されている[298]。
- (c)は、軽課税構成会社等の全ての個別計算所得金額が、グループ会社等以外の者との取引に関するものであると仮定している。通常の連結等財務諸表の作成プロセスにおいては、グループ間取引に係る収益費用は消去される。そのため、(c)の仮定は、軽課税構成会社等の個別計算所得金額の一部又は全部がグループ会社等との取引を通じて獲得され、実際の連結等財務諸表作成時に消去されるものであったとしても、仮想的に配賦されるべき金額は、個別計算所得金額の合計額であることを明らかにしている[299]。
- (d)は、他の構成会社等を含む他の全ての所有者が軽課税構成会社等の支配持分を有していないものと仮定している。これにより、他の構成主体に帰属する所得は、非グループ会社等（non-Group Entity）に帰属する所得として扱われ、親会社による直接及び間接の所有持分に帰属する所得のみが親会社の帰属割合に含まれることになる[300]。
- 導管会社等の場合、帰属割合の計算における個別計算所得等の金額の合計は、多国籍企業グループ等の構成会社等が保有する所有持分に帰属する個別計算所得等の金額の合計であることを明確にしている。したがって、モデルル

[295] Commentary: Chapter 2.2.3 at para 31
[296] Commentary: Chapter 2.2.3 at para 32
[297] Commentary: Chapter 2.2.3 at para 33
[298] Commentary: Chapter 2.2.3 at para 34
[299] Commentary: Chapter 2.2.3 at para 35
[300] Commentary: Chapter 2.2.3 at para 36

ール3.5.3に従ってグループ会社等でない者に配賦される金額は、親会社の帰属割合を決定する上でも除外される[301]。

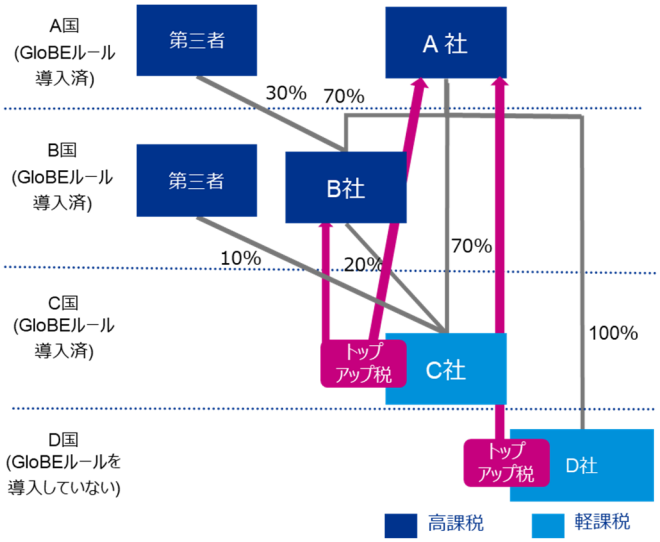
[コメンタリーの例示]

例 *2.2.3-1*（帰属割合と国際最低課税額の配賦）

1. 前提
   - ✓ A社はA国に所在するABCDグループの最終親会社等であり、B国に所在する被部分保有中間親会社等であるB社の所有持分の70%を保有している。B社の所有持分の残りの30%は、グループ会社等以外の者が保有している。
   - ✓ C国に所在する軽課税構成会社等であるC社の持分のうち、A社は70%を直接保有しており、B社が20%を、グループ会社等以外の者が残り10%を保有している。
   - ✓ A社はD国に所在する軽課税構成会社等であるD社の持分の100%を保有している。
   - ✓ B社、C社及びD社の持分は普通株式であり、利益分配及び資本金について平等な権利を有している。
   - ✓ C国の計算を行った結果、C社に割り当てられた国際最低課税額は1,000である。
   - ✓ D国の計算を行った結果、D社に割り当てられた国際最低課税額は500である。
   - ✓ A社の連結等財務諸表に反映されるC社及びD社の財務会計上の当期純利益は、それぞれ18,000及び0である。
   - ✓ C社の個別計算所得金額は20,000であり、D社の個別計算所得金額は35,000である。C社の個別計算所得金額と連結等財務諸表上の利益との差は、個別計算所得金額の計算上、考慮されない費用2,000に起因するものである。D社の個別計算所得金額と連結等財務諸表上の利益との差異は、D社の取引が全てD国外のグループ企業との取引であることに起因するものである。

構成会社等	連結損益計算書	個別計算所得金額	差異
C社	18,000	20,000	2,000
D社	0	35,000	35,000

[301] Commentary: Chapter 2 at para 37



2. 計算方法

✓ B社のC社に対する国際最低課税額の配賦額は、以下のように計算する。

- 仮にB社が最終親会社等の会計基準に基づき、実際に連結等財務諸表を作成した場合、B社はC社の所有持分を20%のみ保有しているため、C社の収益及び費用を連結しない。しかし、GloBEルール上は、モデルルール2.2.3(a)に基づき、B社はC社の支配持分を保有していると仮定して、仮想の連結等財務諸表上、C社の収益、費用、資産、負債及びキャッシュフローを連結する必要がある。
- 第1段階として、モデルルール2.2.3に基づき、A社を含む他の所有者が保有する所有持分に帰属する 個別計算所得金額を計算する。
- モデルルール2.2.3(d) により、A社の所有持分は第三者の所有する所有持分として扱われることになり、本例示の場合、個別計算所得金額（20,000）のうち16,000（第三者が保有する10%分である2,000、A社が保有する70%分である14,000）は、他の所有者が保有する所有権に帰属するものとなる。
- 第2段階として、C社に対するB社の帰属割合をモデルルール2.2.2.に基づき計算する。B社の帰属割合は20%（=[個別計算所得金額20,000−他の所有者が保有する持分16,000]/個別計算所得金額20,000）である。
- モデルルール2.2.1に基づき、C社の国際最低課税額に対するB社の配賦額を計算する。B社の国際最低課税額の配賦額は200（=1,000（国際最低課税額）×20%（帰属割合））である。

✓ A社のC社に対する国際最低課税額の配賦額は、以下のように計算する。

- 第1段階として、モデルルール2.2.3に基づき、他の所有者が保有する所有持分に帰属する個別計算所得金額の金額を計算する。
- 個別計算所得金額のうち3,200は、他の所有者の所有持分に帰属するもの（第三者が直接保有する 10%分である 2,000、第三者がB社を通じて間接保有する6%分である1,200 ）となる。この金額は、モデルルール2.2において、会計上の当期純利益ではなく、個別計算所得金

額を用いているため、連結等財務諸表に反映される非グループ会社等である者に帰属する金額とは異なる。

- 第2段階として、C社対するA社の帰属割合を計算する。A社の帰属割合は84%（＝[個別計算所得金額20,000-他の所有者が保有する持分3,200]/個別計算所得金額20,000）である。
- 最後に、モデルルール2.2及びモデルルール2.3に基づき、C社の国際最低課税額に対するA社の帰属割合を計算する。A社のモデルルール2.2.1に基づく国際最低課税額の配賦額 840（＝1,000（国際最低課税額）×84%（帰属割合））を計算する。次に、B社においてIIRが適用されることにより課税される部分のうち、A社の持分に対応する部分 14%（＝B社20%×70%）に相当する金額140（＝1,000（国際最低課税額）×14%（帰属割合））をA社の国際最低課税額の配賦額から減額する。結果として、A社の国際最低課税額の配賦額は、700である。

✓ D社の国際最低課税額に対するA社の帰属割合は、以下のように計算する。

- 第1段階として、モデルルール2.2.3に基づき、他の所有者の所有持分に帰属する個別計算所得金額の金額を計算する。D社はA社に100%所有されているため、その金額は0となる。
- 第2段階として、D社対するA社の帰属割合を計算する。A社の帰属割合は、100%（＝[個別計算所得金額35,000-その他持分0]/個別計算所得金額35,000）である。モデルルール2.2.3(c)は、A社の連結等財務諸表に反映される構成会社等の利益ではなく、個別計算所得金額に基づき配賦するとされており、連結等財務諸表作成時においてD社の利益が連結消去されたとしても、配賦の結果に影響はない。
- 最後に、モデルルール2.2.1に基づき、D社の国際最低課税額に A社への配賦額を計算する。A社の国際最低課税額の配賦額は500（＝500（国際最低課税額）×100% （帰属割合））である。

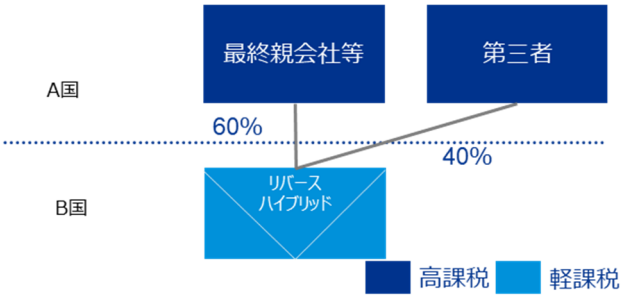
	A社	B社	グループ会社等以外の者	合計
C社の国際最低課税額の分配可能額	840	200	100	1,140
モデルルール2.3に基づく相殺	(140)	-	-	(140)
D社の国際最低課税額の配賦額	500	-	-	500
国際最低課税額の合計	1,200	200	100	1,500

例 *2.2.4-1*（国際最低課税額の配賦）

1. 前提

✓ 軽課税構成会社等の所得が、モデルルール3.5.3に基づき、グループ会社以外に配賦される場合の、帰属割合と国際最低課税額の配賦の算定の例である。

✓ 導管会社等は、B国において税務上透明な事業体（Tax Transparent Entity）に該当するが、A国の税法では透明な事業体ではない。A国に所在する多国籍企業グループの親会社が、導管会社等の所有持分の60%を保有し、残りの40%はグループ会社等以外の者が保有している。



2. 計算方法

✓ モデルルール3.5.1の適用に先立ち、導管会社等の個別計算所得金額は、グループ会社等以外の者への配賦額である40%が減額される。残りの60%の個別計算所得金額が、モデルルール3.5.1(c)に基づき、導管会社等に配賦される。モデルルール2.2に基づく国際最低課税額の親会社への配賦額の決定において、モデルルール2.2.4は、導管会社等の所得には、モデルルール3.5.3に基づき、グループ会社等以外の者に配賦される所得は含まれないとされている。したがって、導管会社等の国際最低課税額の配賦額を決定するための親会社の帰属割合は、モデルルール3.5.3に基づく調整後の100%となる。すなわち、モデルルール3.5.3により、導管会社等の個別計算所得金額からグループ会社等以外の者に配賦される個別計算所得金額が除かれたため、残りの個別計算所得金額は全て親会社に帰属することになる。

2.3 IIRの相殺メカニズム

[モデルルールの記載内容]

モデルルール2.1.3又はモデルルール2.1.5に基づき、IIRの適用除外とならない中間親会社等又は被部分保有中間親会社等を通じて間接的に軽課税構成会社等の所有持分を所有する親会社は、モデルルール2.3.2に基づき、軽課税構成会社等の国際最低課税額の配賦額を減額しなければならない[302]。

モデルルール2.3.1に基づき減額される金額は、親会社への国際最低課税額の配賦額のうち、適格 IIR に基づいて中間親会社等又は被部分保有中間親会社等に課される部分に相当する金額となる[303]。

[302] Article2.3.1

[303] Article2.3.2

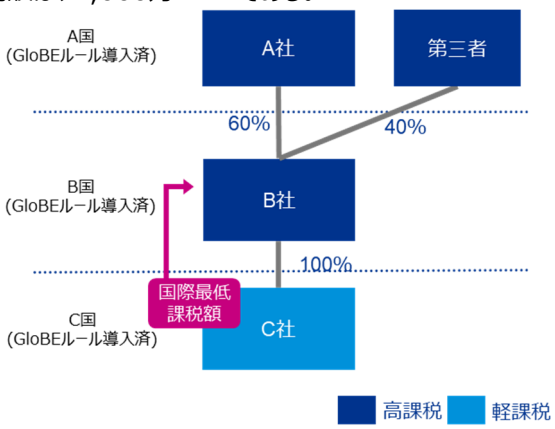
[コメンタリーからの補足事項]

- モデルルール2.1.3又はモデルルール2.1.5により、IIRの重複適用が生じないように規定されているが、資本関係における上位の中間親会社等が下位の中間親会社等の非支配持分しか有しない場合や、上位の被部分保有中間親会社等が下位の被部分保有中間親会社等の持分を100%有しない場合においては、それぞれの中間親会社等又は被部分保有中間親会社等において、適格IIRが重複適用される可能性があるため、二重課税を排除するために設けられている[304]。
- モデルルール2.3.2は、上位の親会社が IIRに基づき支払うべき国際最低課税額を、下位の親会社が適用する適格IIR に基づき負担する金額分減額する。国際最低課税額の減額は、国際最低課税額のうち、上位の親会社に配賦され、下位の中間親会社等又は被部分保有中間親会社等によって負担される部分に限定される。つまり、上位の親会社への配賦額のうち、IIR適用義務のある下位の中間親会社等又は被部分保有中間親会社等を通じて間接的に保有する所有持分に帰属する軽課税構成会社等の国際最低課税額が上限となる[305]。

[コメンタリーの例示]

例　2.3.2 - 1（IIRの相殺メカニズム－被部分保有中間親会社等）

1. 前提
   - ✓ A社は、ABCグループの最終親会社等である。A社はA国に所在し、B国及びC国にそれぞれ所在するB社及びC社という2つの子会社の支配持分を直接又は間接に保有している。
   - ✓ C社は、軽課税国に所在する軽課税構成会社等である。ABCグループの構成会社等はA社、B社、C社のみである。
   - ✓ A社はB社の60%の持分を所有し、残りの40%は第三者が所有している。B社はC社の持分の全てを保有している。
   - ✓ B社及びC社の持分は普通株式であり、利益分配と資本金について平等な権利を有している。
   - ✓ C社の国際最低課税額は、1,000万ユーロである。



2. 相殺メカニズムの計算

---

[304] Commentary: Chapter 2.3.1 at para 38

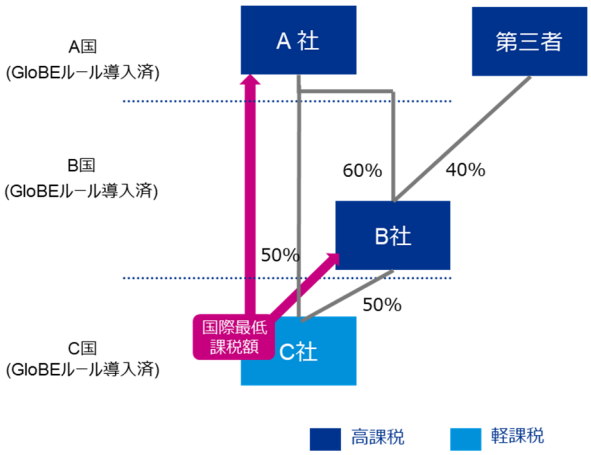
[305] Commentary: Chapter 2.3.2 at para 39

- ✓ B社は、ABCグループの他の構成会社等の持分を有し、かつ、自社の持分の40%を第三者に保有されているため、被部分保有中間親会社等に該当する。したがって、B社は、モデルルール2.1.4に基づきIIRを適用する必要がある。また、A社は最終親会社等であるため、モデルルール2.1.1に基づき、IIRを適用する必要がある。
- ✓ 二重課税の防止のため、モデルルール2.3.1は、A社が、被部分保有中間親会社等であるB社を通じて間接に保有する軽課税構成会社等であるC社の所有持分に応じた国際最低課税額の配賦額を減額する。この減額は、上位の親会社であるA社の国際最低課税額の配賦額のうち、下位の中間親会社等又は被部分保有中間親会社等がモデルルール2.3.2に基づき、負担する部分に限定される。
- ✓ 以上より、B社はIIRを適用する必要があり、その国際最低課税額の配賦額は1,000万ユーロとなる。A社もIIRを適用する必要があるが、A社の国際最低課税額の配賦額（600万ユーロ）から、B社の国際最低課税額の配賦額を減額することにより０になる。

会社等	C社の 直接所有持分	C社の 間接所有持分	帰属割合	国際最低課税額 の配賦額	IIRの相殺	最終的な 国際最低課税額
B社	100%	-	1	10百万ユーロ	-	10百万ユーロ
A社	-	60% (60%*100%)	0.6	6百万ユーロ	6百万ユーロ	0

例　*2.3.2 - 2（IIRの相殺メカニズム－被部分保有中間親会社等）*

1. 前提
   - ✓ A社はC社の50%の直接持分を保有し、残りの50%はB社が保有している。
   - ✓ その他の前提は、例2.3.2 - 1と同様である。



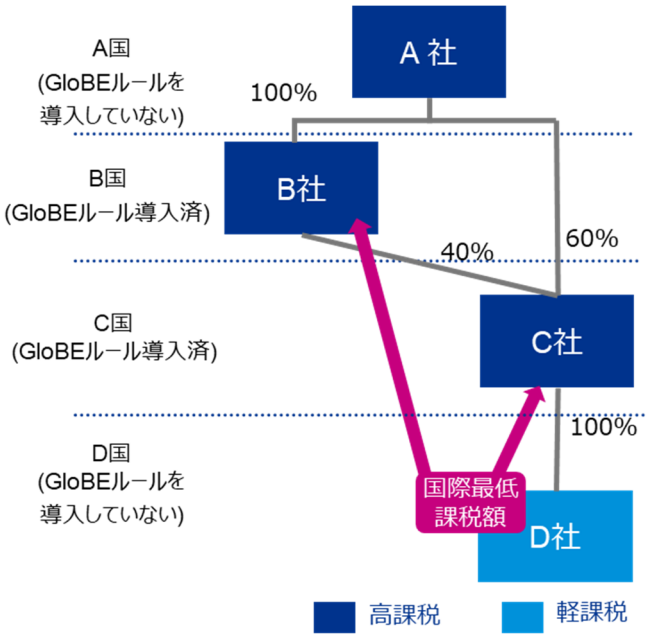
2. 相殺メカニズムの計算
   - ✓ C社の国際最低課税額は、1,000万ユーロである。B社は、軽課税構成会社等（C社）の50%を所有する被部分保有中間親会社等であるため、IIRの適用が必要となる。A社は、軽課税構成会社等（C社）の80%を直接及び間接に所有する最終親会社等であるため、IIRの適用が必要となる。

ただし、A社の国際最低課税額の配賦額から、下位の親会社（B社）が負担する国際最低課税額の配賦額に相当する金額が減額される。

会社等	C社の 直接所有持分	C社の 間接所有持分	帰属割合	国際最低課税額の 配賦額	IIRの相殺	最終的な国際最低課税額
B社	50%	-	0.5	5百万ユーロ	-	5百万ユーロ
A社	50%	30%(60%*50%)	0.8	8百万ユーロ	3百万ユーロ	5百万ユーロ

例 2.3.2 -3（IIRの相殺メカニズム－中間親会社等）

1. 前提
   - ✓ A社は、ABCDグループの最終親会社等である。A社はA国にある会社で、B国、C国、D国にそれぞれ所在するB社、C社、D社という3つの子会社の支配持分を保有する。
   - ✓ D社は、軽課税国に所在する軽課税構成会社等である。
   - ✓ ABCDグループの構成会社等は、A社、B社、C社、D社である。
   - ✓ B国、C国のみGloBEルールを導入している。
   - ✓ A社はB社を100%、C社を60%保有しており、B社はC社の残りの40%を保有している。
   - ✓ C社は、D社の100%の持分を有している。C社の持分は普通株式であり、利益分配と資本について平等な権利を有している。



2. 相殺メカニズムの計算
   - ✓ D社の国際最低課税額は、1,000万ユーロである。A国はGloBEルールを導入していないため、最終親会社等（A社）はIIRを適用する必要がない。

- ✓ C社は中間親会社等であり、軽課税構成会社等（D社）の所有持分を有しているため、モデルルール2.1.2に基づきIIRを適用する必要がある。
- ✓ C社の支配持分を保有する親会社（A社）はIIRの適用を要求されていないため、モデルルール2.1.3に基づき、C社のIIR適用義務が残る。
- ✓ B社は、軽課税構成会社等（D社）の40%を所有する中間親会社等であり、その支配持分はIIRの適用を必要とする親会社によって保有されていないため（A社は、IIRの適用を必要としない）、IIRを適用する必要がある。ただし、B社の国際最低課税額の配賦額から、D社の所有持分を保有する下位の親会社であるC社の国際最低課税額の配賦額相当額が減額される。

会社等	D社の 直接所有持分	D社の 間接所有持分	帰属割合	国際最低課税額の 配賦額	IIRオフセット	最終的な国際 最低課税額
A社	-	100% (60%+40%)	-	-	-	
B社	-	40%	0.4	4百万ユーロ	4百万ユーロ	0
C社	100%	-	1	10百万ユーロ	-	10百万ユーロ

2.4 UTPRの適用

[モデルルールの記載内容]

多国籍企業グループ等の構成会社等は、構成会社等の国・地域に割り当てられたUTPRに係る国際最低課税額があるときには、国際最低課税額に係る追加現金税金費用が発生するように、損金算入を否認する方法又はこれと同等の方法により調整を行うこととされている[306]。

モデルルール2.4.1の調整は、対象会計年度の終了の日の属する課税年度において、可能な限り適用する。なお、この調整が、対象会計年度に国・地域に配賦されたUTPRに係る国際最低課税額の配賦額に相当する金額に満たないときは、その差分を、次の対象会計年度以降に必要な範囲で繰り越し、追加現金税金費用を負担させるものとする[307]。

この規定は、各種投資会社等である構成会社等には適用されないものとする[308]。

[コメンタリーからの補足事項]

- UTPRは、軽課税構成会社等の国際最低課税額が、適格IIRで課税されなかった範囲において調整する仕組みであり、IIRを補完する制度である[309]。
- 損金算入を否認する方法による場合、当該否認額は、モデルルール2.6に基づいてその国に配賦されたUTPRに係る国際最低課税額を、納税者の国・地域の税率で割り戻すことによって算定することになる。例えば、UTPRの適用国・地域にある構成会社等に対し、UTPRに係る国際最低課税額が10割り当てられた場合で、法人所得税率が25%であるときには、損金算入を否認する金額を40（=10/25%）とすることで、UTPRに係る国際最低課税額の配賦額（40×25%=10）と同等の追加費用の負担が生じることになる[310]。

---

[306] Article2.4.1

[307] Article2.4.2

[308] Article2.4.3

[309] Commentary: Chapter 2.4 at para 41

[310] Commentary: Chapter 2.4.1 at para 44

- UTPRの調整方法は、損金算入を否認する方法に限らず、UTPRの対象国における他の国内法や租税条約等を含む国・地域の国際的な義務との調整が行われている場合には、UTPRの適用国・地域の国内法に委ねられる[311]。
- UTPRの調整は、どのような方法であれ、UTPRに係る国際最低課税額の配賦額に相当する金額の、追加現金税金費用が生じることが求められており、繰越欠損金が減少しただけでは認められない[312]。
- UTPRに係る国際最低課税額の配賦額を構成会社等の間で配賦する方法については規定されていない。同一の国・地域における構成会社等の間の配賦については、UTPRの適用国・地域の国内法で定めることができる。例えば、複数の構成会社等が同一の連結納税グループに属する場合には、構成会社等単位ではなく、グループ単位で課税することもできる。
- なお、グループ外の法人から一部出資を受けている構成会社等がある場合、少数株主に対して、UTPRの適用により間接的に税負担を生じさせることになるため、多国籍企業グループ等が全てを保有する又はほとんど全てを保有する構成会社等に優先的に国際最低課税額を配賦する規定を導入すると考えられる[313]。
- モデルルール2.4.1において、追加現金税金費用は、必ずしも損金算入を否認する方法等により調整を行った構成会社等と同一の構成会社等によって支払われる必要がないとしている。例えば、UTPRの対象国・地域が、税務上透明な事業体にその調整を行ったときには、税務上透明な事業体の所有者が、追加現金税金費用を負担する可能性がある[314]。
- 特定多国籍企業グループ等報告事項等の提出期限は、特定多国籍企業グループ等の会計年度の末日から15か月以内であるため、国内法に基づく税務申告書の提出期限後に、特定多国籍企業グループ等報告事項等が提出される可能性がある。その際、UTPRに係る国際最低課税額の計算のみに誤りがあり、当該課税年度に係る修正申告書を提出することになった場合には、当該修正申告による追加納税額に係る罰則を科すべきではないとされている[315]。
- モデルルール2.4.2は、対象会計年度の終了の日の属する課税年度において、モデルルール2.4.1に定める調整を可能な限り行うこととしているが、例えば、控除可能な費用が限られているなどの理由で、課税年度においてUTPRの調整額が制限されるような場合もある。しかしながら、UTPRの調整により構成会社等から可能な限り早く、最大限の金額が徴収されるようにしなければならないとしている[316]。
- 多国籍企業グループ等の構成会社等における追加現金税金費用は、UTPRの調整が課される特定の構成会社等の事実関係及び状況によって異なる可能性がある。前述のとおり、欠損の状態にある構成会社等において損金算入を否認する方法等の調整を行ったとしてもすぐに追加現金税金費用が発生するとは限らない。したがって、一の課税年度において可能な限り（追加現金税金費用が発生するような）調整を行うために、UTPRの適用国・地域は、適用される法律の制限を考慮した上で、可能な範囲で、追加現金税金費用が発生する構成会社等に対して優先的に調整を行う必要がある[317]。UTPRの調整額による追加現金税金費用の金額が、UTPRに係る国際最低課税額に満たない場合、次年度以降へのUTPRに係る国際最低課税額の繰越について、多国籍企業グループの他の国・地域に再配賦されることはなく、当該国・地域に帰属する[318]。

---

[311] Commentary: Chapter 2.4.1 at para 46-47
[312] Commentary: Chapter 2.4.1 at para 48-49
[313] Commentary: Chapter 2.4.1 at para 51-52
[314] Commentary: Chapter 2.4.1 at para 53
[315] Commentary: Chapter 2.4.2 at para 56
[316] Commentary: Chapter 2.4.2 at para 57
[317] Commentary: Chapter 2.4.2 at para 58
[318] Commentary: Chapter 2.4.2 at para 60

- UTPRに係る国際最低課税額の繰越制度に基づき、支払われる国際最低課税額の配賦額に係る追加現金税金費用に対しては、罰則を科すべきではないとされている[319]。
- モデルルール2.4.2における繰越制度は、構成会社等が、UTPRに係る配賦額と同等の追加現金税金費用を負担するようにするために、さらなる調整が必要である場合に限り適用する。例えば、対象会計年度において税務上欠損の法人について、UTPRの調整を行った後、次年度以降に税務上の課税所得が生じた場合、当該課税所得から控除する繰越欠損金の額が、UTPRの調整対象額に相当する分だけ減少するときには、UTPRに係る国際最低課税額の配賦額の回収ができることになるため、繰越制度が不要である。しかし、欠損金の繰越に制限があり、UTPRの調整を行った対象会計年度における繰越欠損金が期限切れにより消滅する場合に、繰越欠損金の減額による将来の対象会計年度における追加税金費用が発生しない可能性がある。そのような場合にこの規定を適用し、繰越を行う必要がある[320]
- モデルルール2.4.2の繰越制度は、無期限に繰り越すことを想定しているが、UTPRの対象国・地域の国内法により、無期限に繰越できない場合もある。国内法で繰越期限が到来したとしても、多国籍企業グループ等の構成会社等が存する他の国・地域に再配賦されることはない[321]。
- また、多国籍企業グループ等がGloBEルールの適用範囲外となり、その対象会計年度に係るUTPRに係る国際最低課税額の配賦額がない場合でも、モデルルール2.4.2による繰越額があるときには、過去に配賦されたUTPRに係る国際最低課税額の納税義務を負うことになる[322]。
- モデルルール2.4.1では、同一の国・地域に存する多国籍企業グループ等の構成会社等の間でのUTPRに係る国際最低課税額の配賦方法について規定されていない。UTPRの対象国・地域は、UTPRに係る国際最低課税額を可能な限り早く回収するため、国・地域内に存する構成会社等の間で再配賦する仕組みを採用できる。また、UTPRに係る国際最低課税額が配賦された構成会社等が、多国籍企業グループ等から離脱した場合においても、当該構成会社等が引き続き納税義務を負う仕組みを採用できる。清算等により、UTPRに係る国際最低課税額が配賦された国・地域内に構成会社等が存しなくなる場合には、UTPRに係る国際最低課税額の残額をまとめて課す仕組みも採用できる[323]。

[コメンタリーの例示]

例2.4.1-1 (UTPRの適用　追加現金税金費用（繰越欠損金の減少）)

1. 前提
   - ✓ UTPR対象国の構成会社等は、1年目：収益200ユーロ、損金の額300ユーロ（計100ユーロの損失）、2年目：収益200ユーロ、損金の額100ユーロ（計100ユーロの利益）の状況である。
   - ✓ 構成会社等が所在する国・地域では、欠損金の繰越期限はない。
   - ✓ UTPRに係る国際最低課税額の配賦額は、1年目に60ユーロである。
   - ✓ 法人所得税率は20%である。
   - ✓ 同一の国・地域に、他の構成会社等が存在しない。

---

[319] Commentary: Chapter 2.4.2 at para 61
[320] Commentary: Chapter 2.4.2 at para 62
[321] Commentary: Chapter 2.4.2 at para 63
[322] Commentary: Chapter 2.4.2 at para 64
[323] Commentary: Chapter 2.4.2 at para 65

2. 取扱い

- ✓ 追加現金税金費用は、構成会社等が、国内法の下で課税所得及び税額を計算し、通常支払うべき税額に追加で負担するものであるため、通常支払うべき税額とUTPR調整後に支払うべき税額とを比較して追加現金税金費用を算定する。
- ✓ UTPRに係る国際最低課税額に相当する60ユーロの追加現金税金費用を負担させるために、UTPR適用国・地域では300ユーロ（= 60/20%）の損金算入を否認する。
- ✓ 1年目には、300ユーロの損金算入が否認された結果、100ユーロの繰越欠損金が解消され、200ユーロの利益が発生した。
- ✓ 構成会社等は、この200ユーロの利益に対して、UTPRの調整によるものとして1年目に40ユーロの税金が課される。40ユーロの追加税金は、1年目に関して発生した追加現金税金費用であり、1年目に60の追加現金税金費用の全額が支払われるわけではない。この40ユーロの追加税金は、この国・地域に配賦されたUTPRに係る国際最低課税額60ユーロを下回るが、繰越欠損金がなくなるため、将来において、追加現金税金費用が生じる。
- ✓ この例では、1年目に行われたUTPRの調整により、2年目にさらに追加現金税金費用が発生することになる。
- ✓ UTPRの調整により100ユーロの繰越欠損金が使用されたため、構成会社等には、2年目に生じた利益に対して20ユーロの追加現金税金費用が課される。
- ✓ 1年目に、UTPRの調整による100ユーロの繰越欠損金の除外がなければ、2年目の課税所得は相殺され、UTPRの適用がなければ、2年目の法人所得税の負担は発生しなかった。

以下の表は、UTPR調整前の構成会社等のUTPR対象国における法人税等の負担をまとめたものである。

UTPR調整前	**1年目**	**2年目**
収益	200	200
損金算入	(300)	(100)
利益又は損失（UTPR調整前）	(100)	100
繰越欠損金の発生（使用）額（UTPR調整前）	100	(100)
繰越欠損金残高（UTPR調整前）	100	0
国・地域での納税額（UTPR調整前）	0	0

以下の表は、UTPR調整後の構成会社等のUTPR対象国における法人税等の負担をまとめたものである。

UTPR調整後	**1年目**	**2年目**
収益	200	200
損金算入	(300)	(100)
UTPR調整（控除額の否認）	300	-

利益又は損失（UTPR調整後）	200	100
繰越欠損金の発生（使用）額（UTPR調整後）	0	0
繰越欠損金残高（UTPR調整後）	0	0
国・地域での納税額（UTPR調整後）	40	20

以下の表は、1年目と2年目の構成会社等における追加現金税金費用を評価するための計算を示したものである。

追加現金税金費用の計算	1年目	2年目
[A] 国・地域の税額（UTPR調整前）	0	0
[B] 国・地域の税額（UTPR調整後）	40	20
[C] 追加現金税金費用（[C] = [B] - [A]）	40	20

例 2.4.2 – 1 UTPRの適用 - 追加現金税金費用（繰越欠損金なし）

1. 前提
   - ✓ 例 2.4.1 - 1 では、1年目に UTPR を適用すると、2年目に繰り越せる損失がなくなり、2年間でUTPRに係る国際最低課税額に相当する追加税金の現金支出が発生する。したがって、2年目にUTPRの追加調整は必要ない。
   - ✓ 本例は、国内法において欠損金の繰越控除を認めていないことを除き、例2.4.1 – 1の事実関係と同じである。

2. 取扱い
   - ✓ 以下の表は、UTPR調整前の構成会社等のUTPR対象国における法人所得税の負担をまとめたものである。

UTPR調整前	**1年目**	**2年目**
収益	200	200
損金算入	(300)	(100)
利益又は損失（UTPR調整前）	(100)	100
繰越欠損金（UTPR調整前） - 無し	0	0
国・地域での納税額（UTPR調整前）	0	20

以下の表は、1年目に関して行われたUTPR調整後の構成会社等のUTPR対象国における法人所得税の負担をまとめたものである。

1年目に実施したUTPR調整後	**1年目**	**2年目**
収益	200	200
損金算入	(300)	(100)
UTPR調整（損金算入の否認）	300	-

利益又は損失（UTPR調整後）	200	100
繰越欠損金（UTPR調整後） - 無し	0	0
国・地域での納税額（UTPR調整後）	40	20

- ✓ 本例では、モデルルール2.4に基づく調整が行われない限り、構成会社等が負担する追加現金税金費用は、1年目が40ユーロ、2年目が0ユーロとなる。
- ✓ 2年目にUTPRに基づく追加現金税金費用を負担させるためには、2年目において、さらに100ユーロの損金算入を否認し、利益を200ユーロに増やす必要がある。
- ✓ 以下の表は、1年目に関して行われたUTPR調整と2年目に関して行われた追加調整後の構成会社等のUTPR対象国における法人所得税の負担をまとめたものである。

1年目、2年目のUTPR調整後	**1年目**	**2年目**
収益	200	200
損金算入	(300)	(100)
UTPR調整（損金算入の否認）	300	100
利益又は損失（UTPR調整後）	200	200
繰越欠損金（UTPR調整後） - 無し	0	0
国・地域での納税額（UTPR調整後）	40	40

以下の表は、構成会社等が1年目と2年目に関して負担した追加現金税金費用を評価するための計算を示したものである。

追加現金税金費用の計算	**1年目**	**2年目**
[A] 国・地域の税額（UTPR調整前）	0	20
[B] 国・地域の税額（UTPR調整後）	40	40
[C] 追加の税金費用（[C] = [B] - [A]）	40	20

2.5 UTPRに係る国際最低課税額

[モデルルールの記載内容]

対象会計年度のUTPRに係る国際最低課税額の合計額は、多国籍企業グループ等の各軽課税構成会社等においてモデルルール2.5及び9.3に基づく調整をした上で算定された国際最低課税額の合計額と同等である[324]。

適格IIRが適用される国・地域に存する親会社が、軽課税構成会社等の所有持分の全てを直接又は間接に保有する場合、モデルルール2.5.1によらず、軽課税構成会社等の国際最低課税額はゼロである[325]。

[324] Article2.5.1

[325] Article2.5.2

モデルルール2.5.2が適用されない場合、モデルルール2.5.1により考慮される軽課税構成会社等の国際最低課税額は、適格 IIR に基づいて課される軽課税構成会社等の国際最低課税額から親会社への配賦額を減額した金額とする[326]。

[コメンタリーからの補足事項]

- 最終親会社等の軽課税構成会社等の所有持分が、親会社を通じた間接的なものであり、最終親会社等においてIIRが適用されず、最終親会社等よりも下位の親会社においてIIRが適用される場合、軽課税構成会社等のUTPRに係る国際最低課税額の配賦額はゼロになる。モデルルール2.5.2によりUTPRに係る国際最低課税額の配賦額がゼロとなるかは、軽課税構成会社等ごとに判断することになる[327]。
- 最終親会社等の国・地域が適格IIRの対象国・地域であっても、当該国・地域における国別実効税率が基準税率を下回る場合、当該国・地域に所在する国内軽課税構成会社等に関してUTPRに係る国際最低課税額が配賦される可能性がある。国際最低課税額は、モデルルール5.2.3に基づき、最終親会社等の国・地域で支払う自国内最低課税額に係る税によりゼロにすることも可能である。自国内最低課税額に係る税の考慮後においても国際最低課税額がゼロにならない場合、モデルルール2.6に基づき、配賦されることになる[328]。モデルルール2.5.2は軽課税構成会社等に対する国際最低課税額のうち最終親会社等に配賦された部分に限定されているが、モデルルール2.5.3は、軽課税構成会社等に対する国際最低課税額のうち最終親会社等に配賦された部分だけでなく、軽課税構成会社等に対する国際最低課税額のうち適格IIRに基づいて（親会社において）課税された部分を減額するとしている[329]。

[コメンタリーの例示]

例 2.5.3 - 1

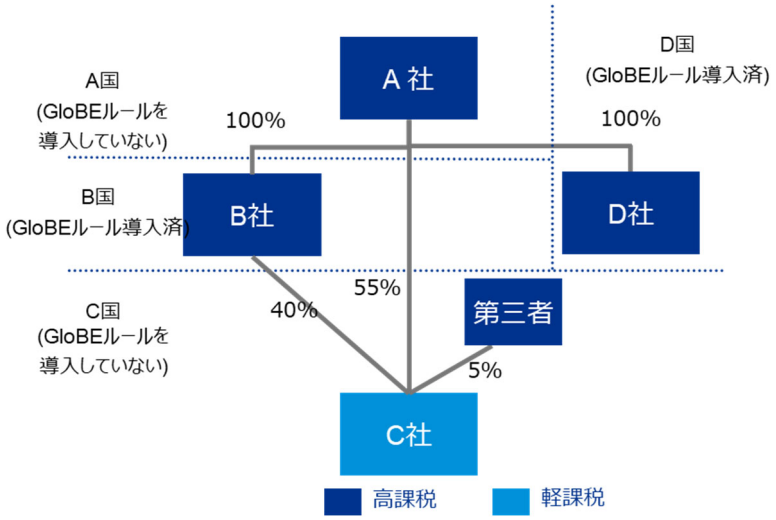
1. 前提
   - ✓ A社はABCグループの最終親会社等である。
   - ✓ A社はA国に所在し、B国に所在するB社の所有持分を100%、C国に所在するC社の所有持分を55%、D国に所在するD社の所有持分を100%有している。
   - ✓ B社はC社の40%の所有持分を有し、C社の残りの5%の所有持分は少数株主によって有されている。
   - ✓ C社は軽課税構成会社等であり、B国とD国は適格IIR及び適格UTPRを導入している。
   - ✓ C社の国際最低課税額税は100ユーロである。

[326] Article2.5.3

[327] Commentary: Chapter 2.5.2 at para 74

[328] Commentary: Chapter 2.5.2 at para 76

[329] Commentary: Chapter 2.5.3 at para 78



2. 取扱い

- ✓ B社の帰属割合は40%であるため、モデルルール2.1.2に基づき、C社の国際最低課税額のうち40%部分について適格IIRを適用する。
- ✓ A社におけるC社の所有持分は、間接保有が40%、直接保有が55%であり、合計95%に相当する。したがって、A社によるC社の所有持分は、モデルルール2.5.3により、C社の国際最低課税額100ユーロからB社への配賦額40ユーロを減額した60ユーロを基に、UTPRに係る国際最低課税額を計算することになる。

2.6 UTPRに係る国際最低課税額の配賦

[モデルルールの記載内容]

モデルルール2.6.2及び2.6.3に従ってUTPR対象国・地域に配賦するUTPRに係る国際最低課税額は、モデルルール2.5.1で決定されるUTPRに係る国際最低課税額の合計額に国・地域のUTPR割合を乗じて計算される。国・地域のUTPR割合は、それぞれの多国籍企業グループ等の対象会計年度ごとに、以下の算式により算定される[330]。

$$50\% \times \frac{\text{一の国・地域の従業者数(*1)}}{\text{全てのUTPR適用国・地域の従業者数(*2)}} + 50\% \times \frac{\text{一の国・地域の有形資産の総額(*3)}}{\text{全てのUTPR適用国・地域の有形資産の総額(*4)}}$$

(*1) 一の国・地域に存する一の多国籍企業グループ等の全ての構成会社等の従業者の合計数
(*2) 一の対象会計年度において、適格UTPRの対象国・地域に存する一の多国籍企業グループ等の全ての構成会社等の従業者の合計数
(*3) 一の国・地域に存する一の多国籍企業グループ等の全ての構成会社等の有形資産の正味帳簿価額の合計
(*4) 一の対象会計年度において、適格UTPRの対象国・地域に存する一の多国籍企業グループ等の全ての構成会社等の有形資産の正味帳簿価額の合計

モデルルール2.6.1の適用において、UTPR割合の計算式における計算要素に関する調整が以下のとおり示されている[331]。

(a) 各種投資会社等に係る従業者数及び保有されている有形資産の正味帳簿価額の合計は除外する。

---

[330] Article2.6.1
[331] Article2.6.2

(b) 恒久的施設等に配賦されない導管会社等に係る従業者数及び有形資産の正味帳簿価額の合計は、導管会社等が設立された国・地域に割り当てる。

(c) 恒久的施設等にも、本規定によっても配賦されない導管会社等に係る従業者数及び有形資産の正味帳簿価額は除外する。

前対象会計年度において、UTPR対象国・地域に配賦された国際最低課税額がある場合で、構成会社等において追加現金税金費用が生じていないときには、モデルルール2.6.1によらず、当該対象会計年度におけるUTPR割合はゼロとみなされる。対象会計年度のUTPR割合がゼロである国・地域に存する多国籍企業グループ等の構成会社等の従業者数及び有形資産は、モデルルール2.6.1において当該対象会計年度のUTPR割合を算定する際の計算式から除外しなければならない[332]。

なお、モデルルール2.6.3は、対象会計年度において、多国籍企業グループ等の全ての構成会社等のUTPR割合がゼロである場合には、適用されない[333]。

[コメンタリーからの補足事項]

- UTPRに係る国際最低課税額を配賦するためのUTPR割合の算定要素は、各UTPR対象国・地域における多国籍企業グループの実体を反映したもので、シンプルで透明性があり、税務当局間の調整も容易になる。また、規模が相対的に大きいUTPR対象国・地域に対してUTPRの調整による追加現金税金費用を課すことで、国際最低課税額が支払われないリスクを軽減している[334]。
- これらの算定要素は、構成会社等の実体を反映していると考えられており、多国籍企業グループと税務当局の双方にとって明瞭な指標である。また、従業員数及び有形資産の帳簿価額の定義は、CbCRと同義であることから、CbCRで入手可能であり、追加の情報収集の負担もない。なお、給与など他の要素も検討されたが、包摂的枠組みで否定された[335]。
- モデルルール2.6.2(a)は、除外会社等でない各種投資会社等が対象である。UTPRに係る国際最低課税額を各種投資会社等しか有しないUTPR対象国・地域に配賦することで、UTPRの実効性が低下することを避けるため、各種投資会社等を除外している[336]。
- モデルルール2.6.2(b)は、導管会社等の従業者及び有形資産に関するものである。実務上、導管会社等の実体によって恒久的施設等が存在する可能性がある。このとき、導管会社等の従業者と有形資産は恒久的施設等に帰属し、恒久的施設等に帰属した従業者と有形資産は、その恒久的施設等の国・地域のUTPR割合を計算する際に考慮されることとなる。しかし、導管会社等は、例えば、活動が行われる場所では恒久的施設等を創出するのに十分でなく、恒久的施設等を有しない場合があるため、モデルルール2.6.2において、恒久的施設等に配賦されなかった導管会社等の従業者及び有形資産は、導管会社等が設立された国・地域に存する構成会社等に配賦されると定めている[337]。

---

[332] Article2.6.3

[333] Article2.6.4

[334] Commentary: Chapter 2.6.1 at para 81

[335] Commentary: Chapter 2.6.1 at para 82,84-85

[336] Commentary: Chapter 2.6.2 at para 89

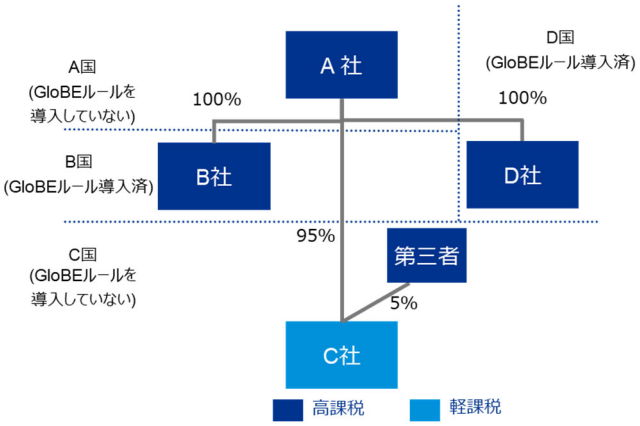
[337] Commentary: Chapter 2.6.2 at para 90-91

- モデルルール2.6.3は、UTPRの対象国・地域で多国籍企業グループが欠損を抱えているような場合に、UTPRの調整による追加現金税金費用が生じない可能性があるため設けられたルールであり、他の多国籍企業グループ等の計算に影響を与えるものではない[338]。

[コメンタリーの例示]

例2.6.4 – 1 UTPRに係る国際最低課税額の配賦について

1. 前提
   - ✓ B社はC社の所有持分を有しておらず、A社がC社の所有持分を直接95%保有している。
   - ✓ 上記以外は、例 2.5.3 - 1と同様である。



   - ✓ A国はGloBEルールを導入しておらず、B社及びD社はC社の所有持分を有していないため、C社の国際最低課税額について適格IIRは適用されない。UTPRに基づいて国際最低課税額の配賦を行う。
   - ✓ C社に関するUTPRに係る国際最低課税額は、1年目から4年目までの各年において100ユーロであり、モデルルール2.6.1に基づくB国及びD国のUTPR割合は同期間においてそれぞれ50%であるものとする。
2. 取扱い
   - ✓ 1年目に、B国とD国にそれぞれ50ユーロの国際最低課税額が配賦される。1年目の終了日の属する課税年度において、B国が50ユーロの全額を徴収できなかったものとする。
   - ✓ モデルルール2.6.3では、1年目にB国に配賦された50ユーロのUTPRに係る国際最低課税額がB社に同等の追加現金税金費用をもたらさない限り、B国のUTPR割合は2年目以降ゼロとみなされることになる。
   - ✓ 2年目には、B国のUTPR割合はゼロとなる。その結果、2年目のUTPRに係る国際最低課税額である100ユーロ全額がD国に配賦されることになる。
   - ✓ 2年目の終了日の属する課税年度において、B国が、再びUTPRに係る国際最低課税額の50ユーロ（1年目配賦分）を全額徴収できなかった場合で、かつ、D国が（2年目に配賦された）100ユーロの全額を徴収することができないとなる場合には、モデルルール2.6.3により、B国とD国の3年目のUTPR割合はゼロとなる。

---

[338] Commentary: Chapter 2.6.3 at para 93

- ✓ しかし、モデルルール2.6.4により、全てのUTPR対象国・地域のUTPR割合がゼロとなる場合、モデルルール2.6.3は適用されないと定められているため、3年目は、モデルルール2.4.2に従い、UTPRに係る国際最低課税額の合計額100ユーロを、B国及びD国に50%ずつ配賦することになる。なお、3年目の50ユーロの国際最低課税額は、過年度の国際最低課税額のうち各国・地域においてまだ徴収されていないUTPRに係る国際最低課税額に上乗せすることになる。
- ✓ 3年目の終了日の属する課税年度において、B国及びD国の両方でUTPRに係る国際最低課税額の全てが徴収された場合には、4年目のUTPRに係る国際最低課税額100は、モデルルール2.6.1の計算式を用いて決定されたそれぞれのUTPR割合に基づき、B国及びD国に配賦される。

以下の表は、この例で各国に配賦されたUTPRに係る国際最低課税額のまとめである。

UTPRに係る 国際最低課税額	B国	D国
100ユーロ	50 (UTPR割合50%)	50 (UTPR割合50%)
100ユーロ	0 (UTPR割合0%)	100 (UTPR割合100%)
100ユーロ	50 (UTPR割合50%)	50 (UTPR割合50%)
100ユーロ	50 (UTPR割合50%)	50 (UTPR割合50%)

(3) 第3章：個別計算所得等の金額の計算

この章により、構成会社等の個別計算所得等の金額は、

- モデルルール3.1に基づく構成会社等の対象会計年度の連結等財務諸表に記載された税引前当期純利益に基づき、さらに、
- 個別計算所得等を計算するためのモデルルール3.2から3.5の金額の調整を行うことにより決定される。

3.1 財務会計

[モデルルールの記載内容]

各構成会社等の個別計算所得等の金額は、最終親会社等の（内部取引消去前）連結等財務諸表[339]の作成に用いる連結等財務諸表に記載された税引前当期純利益の額から一定の調整をしたものをいう[340]。

連結等財務諸表は以下のものをいう。

(a) 各構成会社等が許容可能な財務会計基準（Acceptable Financial Accounting Standard）[341]に従って作成した財務諸表で、当該会社等及び当該会社等が支配持分を有する会社等の資産、負債、収益、費用及びキャッシュフローがこれらの単一の経済単位として表示されているもの

(b) 各構成会社等がモデルルール1.2.3に基づく一のグループの定義を満たす場合に、当該会社等の財務諸表であって、許容可能な財務会計基準」に従って作成される財務諸表

(c) 最終親会社等が上記(a)(b)に記載された許容可能な財務会計基準に従っていない財務諸表を有する場合に、当該財務諸表が重要な差異（Material Competitive Distortions）[342]の調整を行った上で作成されているもの。

重要な差異とは、一般に公正妥当と認められた会計基準の下での特定の基準又は手続きの適用に関して、対応するIFRSの原則又は手続きを適用した場合と比較して、1会計事業年度における差異の合計が累計で75百万ユーロ超となるような場合をいう。

(d) 最終親会社等が上記の財務諸表を作成していない場合には、最終親会社等が、許容可能な財務会計基準に該当する公認の財務会計基準（Authorized Financial Accounting Standard）[343]又はその他の財務会計基準であって、重要な差異の調整がなされたものに従って当該連結等財務諸表を作成することを求められていた場合に作成されていたであろう最終親会社等の連結等財務諸表

最終親会社等の連結等財務諸表に適用される会計基準に基づいて各構成会社等の財務会計上の純損益を決定することが実務上困難と認められる場合、以下の要件を全て満たすときは、他の許容可能な財務会計基準又は公認の財務会計基準を適用して各構成会社等の財務会計上の純損益を決定することができる[344]。

- 構成会社等の財務会計が、他の許容可能な財務会計基準又は公認の財務会計基準に基づいて作成されていること

---

[339] 10章 用語の定義（抜粋）を参照

[340] Article 3.1.1, 3.1.2

[341] 10章 用語の定義（抜粋）を参照

[342] 10章 用語の定義（抜粋）を参照

[343] 10章 用語の定義（抜粋）を参照

[344] Article 3.1.3

- 構成会社等の財務会計に含まれる情報が信頼できるものであること
- 最終親会社等の連結等財務諸表に適用された財務会計基準と異なる基準の適用によって生じた永久差異（100万ユーロを超えるもの）が、最終親会社等の連結等財務諸表に適用される財務会計基準に従って処理されていること

許容可能な財務会計基準とは、国際財務報告基準（IFRS）及びオーストラリア、ブラジル、カナダ、欧州連合（EU）加盟国、欧州経済地域（EEA）加盟国、香港（中国）、日本、メキシコ、ニュージーランド、中華人民共和国、インド、大韓民国、ロシア連邦、シンガポール、スイス、英国、米国の一般に公正妥当と認められた会計基準をいう。

公認の財務会計基準とは、構成会社等の国・地域における財務会計基準の決定の権限のある団体により受け入れられている財務会計基準をいう。

[コメンタリーからの補足事項]

- 連結等財務諸表の作成に用いる情報を、個別計算所得等の金額の計算の起点とすることは、多くの利点がある。異なる国・地域に所在する構成会社等の会計基準を使用するのに比して、一貫性が高まるとともに、異なる会計基準を使用することから生じる裁定のリスク回避につながる。さらに、報告を目的に既に作成済みの情報を使用することで、コンプライアンスコストが軽減され、また、独立した監査人によるレビュー対象となっている点も利点である[345]。
- 財務会計上の純損益及びモデルルール3.2に基づく調整は、構成会社等の少数株主持分に帰属する損益の分だけ比例的に減額する必要はない。代わりに構成会社等ではない会社等に保有されている所有持分に帰属する国際最低課税額は、モデルルール2.2で決定される組入比率（Inclusion Ratio）で調整される[346]。
- 個別計算所得等の金額は、連結等財務諸表に記載された税引前当期純利益の額からスタートするため、OCI（その他の包括利益）は、原則として個別計算所得等の金額の計算には含まれない[347]。
- OCIの一部の項目が課税所得の計算に含まれることにより、当期税金負債又は繰延税金負債が計上される可能性がある。これらの項目は、一般に個別計算所得等の金額から除外され、モデルルール4.1.3(a)に基づき、調整後対象租税額からも除外される[348]。
- 最終親会社等の連結等財務諸表に適用された財務会計基準と異なる基準の適用によって生じた永久差異とは、例えば、最終親会社等の財務会計基準では負債と扱われるが、その他の財務会計基準では資本と扱われる金融商品から生じる支払を、最終親会社等の財務会計基準では純利益に計上するが、その他の財務会計基準では計上しないことにより発生する永久差異をいい、一時差異は含まない[349]。

3.2 GloBEルール上の調整

各調整項目は、以下の表のとおりであり、続いて各調整項目の概要について説明する。

---

[345] Commentary: Chapter 3.1.2 at para 7
[346] Commentary: Chapter 3.1.2 at para 8
[347] Commentary: Chapter 3.1.2 at para 9
[348] Commentary: Chapter 3.1.2 at para 10
[349] Commentary: Chapter 3.1.3 at para 16

税金費用等	①	＋純税金費用	モデルルール3.2.1(a)
	②	＋政策上否認される費用	モデルルール 3.2.1(g)
	③	＋グループ内融資アレンジメントに起因する費用	モデルルール 3.2.7
配当金等	④	－除外配当	モデルルール 3.2.1(b)
	⑤	±除外持分損益	モデルルール 3.2.1(c)
税額控除	⑥	±税額控除	モデルルール 3.2.4
資産・負債	⑦	±GloBE組織再編による資産・負債の譲渡損益	モデルルール 3.2.1(e)
その他	⑧	±為替差損益	モデルルール 3.2.1(f)
	⑨	±再評価法に係る損益	モデルルール 3.2.1(d)
	⑩	±過年度の誤謬及び会計原則の変更に伴う株主資本の変動	モデルルール 3.2.1(h)
	⑪	±未払年金費用	モデルルール 3.2.1(i)
	⑫	±構成会社等間の内部取引	モデルルール 3.2.3
	⑬	±保険会社の一定の所得の除外	モデルルール 3.2.9
	⑭	±Additional Tier 1資本に関する分配金	モデルルール 3.2.10
オプション調整	⑮	±株式報酬費用の計上	モデルルール 3.2.2
	⑯	±時価会計・減損会計の適用	モデルルール 3.2.5
	⑰	±グループ外への不動産譲渡損益の相殺	モデルルール 3.2.6
	⑱	±連結会計処理の適用	モデルルール 3.2.8
特殊な調整	⑲	±国際海運所得・損失の除外等	モデルルール 3.3
第6章及び第7章による調整	⑳	第6章（企業再編と持株ストラクチャー）及び第7章（税の中立性と利益分配制度）に基づく当期純損益金額の調整	モデルルール 3.2.11
恒久的施設等	㉑	恒久的施設等への純損益の配賦	モデルルール 3.4
導管会社等	㉒	導管会社等への純損益の配賦	モデルルール 3.5

① 純税金費用(Net Taxes Expense)

[モデルルールの記載内容] [350]

項目のみ（詳細な記載なし）

[コメンタリーからの補足事項]

[350] Article 3.2.1(a)

純税金費用には以下に掲げるものの純額を加算（マイナスとなった場合には控除）する[351]。

- 費用として計上された全ての対象租税、税金費用に含まれる全ての当期及び繰延の対象租税
- 対象会計年度の損失に起因する繰延税金資産
- 自国内国際最低課税額に係る税で費用として計上されたもの
- GloBEルールに基づいて発生する税金で費用として計上されたもの
- 非適格還付可能インピュテーション税（Disqualified Refundable Imputation Tax）で費用として計上されたもの

② 政策上否認される費用（Policy Disallowed Expenses）

[モデルルールの記載内容][352]

項目のみ（詳細な記載なし）

[コメンタリーからの補足事項]

賄賂やキックバックなどの違法な支払いのために計上した費用、費用計上した罰金及び罰則金で5万ユーロ（相当）以上のものを加算する[353]。

③ グループ内融資アレンジメントに起因する費用

[モデルルールの記載内容][354]

軽課税国構成会社等（Low-Tax Entity）等におけるグループ内融資アレンジメント（Intragroup Financing Arrangements）に起因する費用が、以下のいずれの要件にも該当する場合、個別計算所得等の金額の計算上から除外する。

(a) 軽課税国構成会社等の個別計算所得等の金額の計算において、費用の額を増加させること

(b) 高課税国の取引相手の課税所得が相応に増加しないこと

[コメンタリーからの補足事項]

一定の要件に該当する場合、グループ内融資アレンジメント（多国籍企業グループ等のメンバーの間で締結された、高課税国の取引相手が軽課税国構成会社等に直接又は間接に信用を供与すること、その他の方法で投資を行うような取決め）に起因する費用を加算する[355]。

[コメンタリーの例示]

例3.2.7-1

1. 前提

✓ A国に所在するA社及びB国に所在するB社は多国籍企業グループ等の構成会社等であり、多国籍

---

[351] Commentary: Chapter 3.2.1 at para 23-25

[352] Article3.2.1(g)

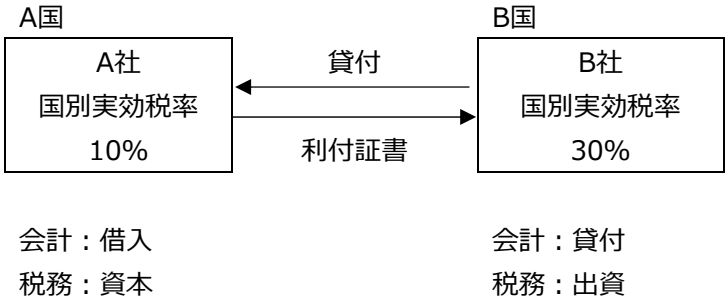
[353] Commentary: Chapter 3.2.1 at para 75

[354] Article3.2.7

[355] Commentary: Chapter 3.2.1 at para 127

企業グループ等内のA国の国別実効税率は10%、B国の国別実効税率は30%とする。

- ✓ B社はA社に現金を貸付けるグループ内融資アレンジメントを行う。当該取引は、A国及びB国両国において、会計上は借入及び貸付として取り扱われるが、税務上は資本取引と取り扱われる。
- ✓ B社は、国別実効税率が30%のため、高税率の取引相手である。
- ✓ A社は、国別実効税率が10%のため、低税率の会社等である。



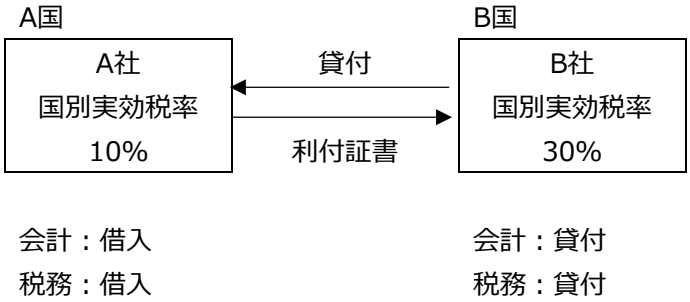
2. 取扱い

- ✓ 当該グループ内融資アレンジメントは、A国の財務会計上、有利子負債と扱われ、その支払利息は、A社（軽課税国構成会社等）の個別計算所得等の金額の計算上、費用を増加させる（上記(a)の要件を満たす）。
- ✓ 当該グループ内融資アレンジメントは、A国及びB国の税務上、資本取引と扱われ、その支払配当及び受取配当は、A社（軽課税国構成会社等）及びB社（高課税国の取引相手）の課税所得を減少又は増加させない（上記(b)の要件を満たす）。
- ✓ 上記のとおり、モデルルール3.2.7の全ての要件を充足するため、当該グループ内融資アレンジメントに起因する支払利息は、A社の個別計算所得等の金額の計算から除外される。

例3.2.7-2

1. 前提

- ✓ 当該グループ内融資アレンジメントは、A国とB国において、税務上も借入及び貸付と取り扱われる点を除き、例3.2.7-1と同様である。
- ✓ 当該取引実行時点で、A社は負債比率が高く、税務上支払利息の損金算入が認められない。
- ✓ B社も負債比率が高く、多額の超過利子額（過年度に損金不算入となった支払利息の繰越額）を有している。



2. 検討及び取扱い

- ✓ 例3.2.7-1と同様に、A社（軽課税国構成会社等）の個別計算所得等の金額の計算上、費用が増加する（上記(a)の要件を満たす）。
- ✓ B社（高課税国の取引相手）の受取利息が、超過利子額を超えない限り、B社（高課税国の取引相手）の課税所得は増加しない（上記(b)の要件を満たす）。
- ✓ その結果、当該グループ内融資アレンジメントに起因する支払利息は、A社の個別計算所得等の金額の計算から除外される。

④ 除外配当

[モデルルールの記載内容][356]

項目のみ（詳細な記載なし）

[コメンタリーからの補足事項]

多くの国・地域の資本参加免税制度を考慮して、所有権持分に関連して受領・発生した配当金又はその他の分配金を減算する[357]。ただし、短期保有ポートフォリオ株式（Short-term Portfolio Shareholding）（所有権持分割合10%未満、保有期間１年未満）及び、一定の場合の投資会社等の所有権持分は除かれる[358]。

短期保有ポートフォリオ株式について、10%の判定は、多国籍企業グループ等（全体）で、10%以上保有しているかどうかで判定する[359]。また保有期間の判定は、配当分配日において1年以上保有しているかどうかで判定する[360]。

[コメンタリーの例示]

例3.2.1(b)-1

1. 前提

- ✓ A社は、GloBEルールの適用を受ける多国籍企業グループ等の構成会社等である。
- ✓ B社は、A社グループには属していない。
- ✓ A社はB社の株式を1年目の7月1日に200株を取得し、2年目の3月31日に100株を追加で取得した。A社は2年目の12月31日に1株あたり0.1ユーロの配当金を受け取った。

1年目				2年目			
1-3月	4-6月	7-9月	10-12月	1-3月	4-6月	7-9月	10-12月
		200株					
					100株		
		7月1日 取得 200株		3月31日 取得 100株			12月31日 配当金 30ユーロ

[356] Article3.2.1(b)

[357] Commentary: Chapter 3.2.1 at para 35

[358] Commentary: Chapter 3.2.1 at para 38、10章　用語の定義（抜粋）を参照

[359] Commentary: Chapter 3.2.1 at para 36、10章　用語の定義（抜粋）を参照

[360] Commentary: Chapter 3.2.1 at para 43、10章　用語の定義（抜粋）を参照

2. 取扱い

✓ 300株に対する配当金30ユーロのうち、追加取得した100株に係る配当金10ユーロ（100株×0.1ユーロ）は、短期保有ポートフォリオ株式に係る配当となり、残りの200株に係る配当金20ユーロのみA社の個別計算所得等の金額計算上、除外される。

例3.2.1(b)-2

1. 前提

✓ A社が2年目の9月30日にB社の株式の40株を売却した除き、取り扱われる点を除き、例3.2.1(b)-1と同様である。

1年目				2年目			
1-3月	4-6月	7-9月	10-12月	1-3月	4-6月	7-9月	10-12月
		200株					
					60株		
					40株		
		7月1日 取得 200株		3月31日 取得 100株		9月30日 売却 40株	12月31日 配当金 26ユーロ

2. 取扱い

✓ A社が売却した株式40株は、最後（2年目の3月31日）に取得した株式100株のうちの40株とみなされるため、260株のうち60株に係る配当金6ユーロ（60株×0.1ユーロ）は、短期保有ポートフォリオ株式に係る配当となり、残りの200株に係る配当金20ユーロのみA社の個別計算所得等の金額計算上、除外される。

例3.2.1(b)-3

1. 前提

✓ A社が1年目の12月31日にB社の株式50株を売却した以外は、例3.2.1(b)-1と同様である。

1年目				2年目			
1-3月	4-6月	7-9月	10-12月	1-3月	4-6月	7-9月	10-12月
		150株					
		50株			100株		
		7月1日 取得 200株	12月31日 売却 50株	3月31日 取得 100株			12月31日 配当金 25ユーロ

2. 取扱い

✓ 追加取得した100株に係る配当金10ユーロ（100株×0.1ユーロ）は、短期保有ポートフォリオ株式に係る配当となり、残りの150株に係る配当金15ユーロのみA社の個別計算所得等の金額計算上、除外される。

⑤ 除外持分損益

[モデルルールの記載内容][361]

項目のみ（詳細な記載なし）

[コメンタリーからの補足事項]

財務会計上の純損益に含まれる以下の損益を加減算する[362]。

- 所有権持分の公正価値の変動による損益（ポートフォリオ保有株式（Portfolio Shareholding）（所有権持分割合10%未満）を除く）：
  所有権が定期的に時価評価される場合、その価値の変動は、損益計算書又は、貸借対照表のOCIに計上される。当該変動が、貸借対照表のOCI又は資本に計上される場合は、既に個別計算所得等の金額に含まれていないため、モデルルール3.2.1(c)に基づく調整は不要である[363]。
- 持分法で会計処理されている所有権持分に関する利益・損失：
  通常、財務会計基準では、重要性はあるが、非支配の持分を保有している場合（通常20%～50%）、持分法が適用される。持分法による損益は、個別計算所得等の金額の計算から除外される[364]。
- 所有権持分の譲渡による損益（ポートフォリオ保有株式（所有権持分割合10%未満）の譲渡を除く）：
  多くの国では、所有権持分の譲渡により生ずる損益は、その全部又は一部が非課税とされている。個別計算所得等の金額計算において調整しないと、売却益の場合は国別実効税率を低減させ、売却損の場合はその逆となるため、GloBEルールでは、これらの損益を除外することで、永久差異を排除している[365]。なお、モデルルール3.2.1(b)の除外配当とは異なり保有期間は考慮されない[366]。

⑥ 税額控除

[モデルルールの記載内容][367]

適格還付可能税額控除（Qualified Refundable Tax Credit）は、個別計算所得等の金額の計算上、所得として取り扱われる。非適格還付可能税額控除（Non-Qualified Refundable Tax Credit）は、個別計算所得等の金額の計算上、所得として取り扱われない。

適格還付可能税額控除とは、税額控除を認める所在国・地域の法律に基づき、構成会社等がその控除を受けるための条件を満たした時から4年以内に、現金又は現金同等物として支払われるように設計された還付可能な税額控除をいう[368]。適格還付可能税額控除は適格インピュテーション税（Qualified Imputation Tax）、又は非適格還付可能インピュテーション税（Disqualified Refundable Imputation Tax）により控除又は還付される金額は含まれない[369]。

---

[361] Article3.2.1(c)
[362] Commentary: Chapter 3.2.1 at para 47
[363] Commentary: Chapter 3.2.1 at para 49
[364] Commentary: Chapter 3.2.1 at para 50-51
[365] Commentary: Chapter 3.2.1 at para 54
[366] Commentary: Chapter 3.2.1 at para 56
[367] Article3.2.4
[368] 10章　用語の定義（抜粋）を参照
[369] 10章　用語の定義（抜粋）を参照

非適格還付可能税額控除とは適格還付可能税額控除には該当しないが、その全部又は一部が還付可能な税額控除をいう。

[コメンタリーからの補足事項]

- 適格還付可能税額控除（通常の過去の納付税額の還付ではなく政府のインセンティブ）を所得ではなく税金費用の減額として処理している場合、その金額を個別計算所得等の金額及び対象租税に加算する必要がある[370]。
- 非適格還付可能税額控除を税金費用の減額ではなく所得として処理している場合、その金額を個別計算所得等の金額及び対象租税から減算する必要がある[371]。
- 一の国・地域の法律に基づく税額控除制度が部分的な還付制度である場合には、還付可能な部分と還付不能な部分と区分してこの規定が適用される[372]。

⑦GloBE組織再編による資産・負債の譲渡損益

[モデルルールの記載内容] [373]

項目のみ（詳細な記載なし）

[コメンタリーからの補足事項]

原則

資産（ポートフォリオ保有株式を除く）及び負債の譲渡により生じた損益は、モデルルール6.3に基づき個別計算所得等の金額の計算に含める[374]。

例外

資産及び負債の譲渡又は取得が、GloBE組織再編の一部として行われる場合には、以下のとおり取り扱われる[375]。

- 譲渡側の構成会社等は、当該譲渡による譲渡損益を個別計算所得等の金額の計算から除外する。
- 取得側の構成会社等は、譲渡側の構成会社等の資産・負債の帳簿価額を用いて、取得後の個別計算所得等の金額を計算する。

GloBE組織再編とは合併、会社分割、清算又は類似の取引等による資産・負債の転換又は移転で、以下の全ての要件を満たす構成会社等間の取引をいう[376]。

(a) 譲渡対価の全部又は重要な一部が、取得側の構成会社等又は取得側の構成会社等と関係のある者が発行した持分(清算の場合には対象事業体の持分)であること。対価が提供されない場合には、持分の発行が経済的に重要でないこと

(b) 譲渡側の構成会社等の資産に対する損益の全部又は一部が課税対象とならないこと

---

[370] Commentary: Chapter 3.2.4 at para 112、Article 4.1.2(d)

[371] Commentary: Chapter 3.2.4 at para 113、Article 4.1.2(b)

[372] Commentary: Chapter 3.2.4 at para 114

[373] Article 3.2.1(e)

[374] Commentary: Chapter 3 at para 63、64、Article 6.3.1

[375] Article 6.3.2

[376] 10章 用語の定義（抜粋）を参照

(c) 取得側の構成会社等の国・地域の税法において、取得側の構成会社等に、譲渡又は取得に伴う非適格損益を調整した譲渡側の構成会社等の資産に対する税務簿価を用いて、譲渡又は取得後の課税所得を計算することが義務付けられていること

なお、資産及び負債の譲渡又は取得が、GloBE 組織再編の一部として行われ、非適格損益（課税対象となる譲渡損益と財務会計上の損益のいずれか少ない方の損益）が生じる場合は、上記の例外と異なる取扱いとなるため、詳細は第 6 章の記述を参照。

⑧為替差損益（Asymmetric Foreign Currency Gains or Losses）

[モデルルールの記載内容] [377]

項目のみ（詳細な記載なし）

[コメンタリーからの補足事項]

会計上の機能通貨と税務上の機能通貨との差異によって生じる以下(a)～(d)の為替差損益（非対称的な為替差損益（Asymmetric Foreign Currency Gains or Losses））は以下のとおり調整する[378]。

(a) 構成会社等の課税所得又は課税損失の計算に含まれ、会計上の機能通貨と税務上の機能通貨との間の為替レートの変動に起因するもの；
→財務会計上の損益に税務上の為替差益を加算し、税務上の為替差損は減算する[379]。

(b) 構成会社等の財務会計上の純損益の計算に含まれ、税務上の機能通貨と会計上の機能通貨との間の為替レートの変動に起因するもの；
→財務会計上の損益から、財務会計上の為替差損益を除外する[380]。

(c) 構成会社等の財務会計上の純損益の計算に含まれ、第三の外国通貨と会計上の機能通貨との間の為替レートの変動に起因するもの；
→財務会計上の損益から、財務会計上の為替差損益を除外する[381]。

(d) 課税所得に含まれるか否かにかかわらず、第三の外国通貨と税務上の機能通貨との間の為替レートの変動に起因するもの；
→税務上の為替差損益を会計上の機能通貨に換算し、財務会計上の損益に含める[382]。

[コメンタリーの例示]

例 3.2.1(f)-1

1. 前提
   - ✓ A国に所在するA社は、税務機能通貨としてユーロを使用し、会計機能通貨として米ドルを使用している。

---

[377] Article 3.2.1（ｆ）

[378] Commentary: Chapter 3.2.1(f) at para 68

[379] Commentary: Chapter 3.2.1(f) at para 69-70

[380] Commentary: Chapter 3.2.1(f) at para 71-72

[381] Commentary: Chapter 3.2.1(f) at para 73

[382] Commentary: Chapter 3.2.1(f) at para 74、設例3.2.1.(f)-3

- ✓ 為替レートは、期首時点で1ユーロ＝1ドル、期末時点で1ユーロ＝1.25米ドルとする。
- ✓ A社は1,000米ドルの無利息の債権を有している。
- ✓ A社は期末時点で当該債権について、ユーロの価値の下落により税務上200ユーロ（-200ユーロ＝[1,000ユーロ/1.25]-1,000ユーロ）の為替差損を認識するが、会計上は損益を認識しない。

税務機能通貨 （ユーロ）		**会計機能通貨 （米ドル）**	
その他の収入	500	その他の収入	625
為替差益（損）	（200）	為替差益（損）	-
課税所得	300	純損益	625
租税	60	租税	75
国別実効税率	20%		12%

2. 取扱い
   - ✓ A社の課税所得の計算に含まれ、会計上の機能通貨と税務上の機能通貨との間の為替レートの変動に起因する為替差損250米ドル（=200ユーロ×1.25米ドル）（非対称的な為替差損益(a)）は、個別計算所得等の金額調整の対象となるため、調整を行う。

会計機能通貨 （米ドル）	
その他の収入	625
機能通貨との差による為替差益 （損）調整	（250）
純損益	375
租税	（75）
国別実効税率	20%

例3.2.1(f)-2

1. 前提
   - ✓ A社は、1年目期首にユーロ建てのローン契約を締結し、1年目期末日に500ユーロの未払利息を計上する。期末時点では１ユーロ＝１ドルのため、上記未払利息は連結等財務諸表上500ドルの支払利息となる以外は、例3.2.1(f)-1と同様である。2年目期末においてA社が未払利息を支払う。
   - ✓ A社は期末時点で当該未払利息について、会計上125米ドル（-125米ドル＝[500米ドル/1.25]-500米ドル）の為替差損（又は追加の支払利息）を認識するが、税務上の課税所得には影響を及ぼさない。

税務機能通貨 （ユーロ）		**会計機能通貨 （米ドル）**	
その他の収入	1,000	その他の収入	1,250
為替差益（損）	-	為替差益（損）	（125）
課税所得	1,000	純損益	1,125
租税	（200）	租税	（250）

国別実効税率	20%		22.2%

2. 取扱い

✓ A社の財務会計上の純損益の計算に含まれ、税務上の機能通貨と会計上の機能通貨との間の為替レートの変動に起因する為替差損125米ドル（非対称的な為替差損益(b)）は、個別計算所得等の金額計算上の調整対象となる。

会計機能通貨 （米ドル）	
その他の収入	1250
為替差益（損）	（125）
機能通貨との差による為替差益（損） 調整	125
純損益	1,250
租税	（250）
国別実効税率	20%

例3.2.1(f)-3

1. 前提

✓ A国に所在するA社は、税務機能通貨としてユーロを使用し、会計機能通貨として米ドルを使用している。

✓ 為替レートは、以下のとおりとする。

期首 1ポンド＝1.1ユーロ、1ポンド＝1.8米ドル、1ドル＝0.61ユーロ

入金時 1ポンド＝1.21ユーロ、1ポンド＝1.98米ドル、1ドル＝0.61ユーロ

✓ A社は、1年目に商品を100ポンドで販売し、税務上は110ユーロの未収金、会計上は180米ドルの未収金を計上した。

✓ 当該未収金は、税務上は121ユーロ（11ユーロの為替差益）、会計上は198米ドル（18米ドルの為替差益）で入金されるが、為替差益11ユーロは、A国の法律に基づき課税所得の計算上考慮されない。

税機能通貨 （ユーロ）		**会計機能通貨 （米ドル）**	
その他の収入	200	その他の収入	328
為替差益（損）	-	為替差益（損）	18
課税所得	200	純損益	346
租税	30	租税	49
国別実効税率	15%		14%

2. 取扱い

✓ A社の財務会計上の純損益の計算に含まれ、第三の外国通貨と会計上の機能通貨との間の為替レートの変動に起因する為替差益18米ドル（非対称的な為替差損益(c)）、及び、課税所得に含まれる

か否かにかかわらず、第三の外国通貨と税務上の機能通貨との間の為替レートの変動に起因する為替差益18米ドル（11ユーロ）（非対称的な為替差損益(d)）は、個別計算所得等の金額の調整対象となる。

会計機能通貨（米ドル）	
その他の収益	328
為替差益（損）	18
非対称的な為替差損益(c)）	（18）
非対称的な為替差損益(d)）	18
純損益	346
租税	49
国別実効税率	14%

⑨再評価法に係る損益（Included Revaluation Method Gain or Loss）

[モデルルールの記載内容] [383]

項目のみ（詳細な記載なし）

[コメンタリーからの補足事項]

再評価損益に係る損益[384]とは、(a)有形固定資産の帳簿価額を定期的に公正価値に調整し、(b)その価値の変動を「その他の包括利益」に計上した場合において、(c)「その他の包括利益」に計上された損益を事後的に損益計算書に計上しないことにより生じた、全ての有形固定資産に関するその対象会計年度の純損益で、関連する対象租税の増加をともなうものをいう。

ある会計基準で再評価法による有形固定資産の再評価が認められている場合において、再評価による増加は、通常OCIに計上されるが、再評価による減少は、一般的に（必ずしもそうではないが）損益計算書上で認識される。したがって、調整をしない場合は、再評価益は財務会計上の利益に含まれない一方で、減価償却費は再評価額に基づいて計算され、個別計算所得等の金額の計算に影響を与える。

当該個別計算所得等の金額への影響を排除するために、再評価法に係る損益は、再評価による増加に起因する限りにおいて、個別計算所得等の金額に含める[385]。

⑩過年度の誤謬及び会計原則の変更に伴う株主資本の変動（Prior Period Errors and Changes in Accounting Principles）

[モデルルールの記載内容] [386]

項目のみ（詳細な記載なし）

---

[383] Article 3.2.1(d)

[384] 10章 用語の定義（抜粋）を参照

[385] Commentary: Chapter 3.2.1(d) at para 58

[386] Article 3.2.1(h)

[コメンタリーからの補足事項]

- 過年度の誤謬及び会計原則の変更に伴う株主資本の変動とは、過去の対象会計年度の財務会計上の純利益の決定における誤りの訂正で、その対象会計年度の個別計算所得等の金額の計算に含まれる収益又は費用に影響を与えたものを起因とする構成会社等の対象会計年度の期首資本の変動をいう（ただし、当該誤りの訂正がモデルルール4.6の適用を受ける対象租税の100万ユーロ以上の重大な減少をもたらす場合を除く）。例えば、売上を誤って除外した場合、その誤りが訂正された時に、通常期首資本を増加させることとなるが、個別計算所得等の金額の計算上、収益を増加させる[387]。
- 会計原則又は会計方針の変更により期首資本が減少した場合、個別計算所得等の金額の計算上、負（マイナス）調整となり、期首資本が増加した場合、個別計算所得等の金額の計算上プラスの調整となる[388]。

⑪未払年金費用(Accrued Pension Expense)

[モデルルールの記載内容] [389]

項目のみ（詳細な記載なし）

[コメンタリーからの補足事項]

- 財務会計上の純損益に含まれる年金費用の額と、その対象会計年度の年金基金への拠出額との差額を調整する。財務会計上、計上した費用が拠出額を超える場合は、プラスの調整となり、拠出額が計上した費用を超える場合は、マイナスの調整となる[390]。

⑫構成会社等間の内部取引

[モデルルールの記載内容] [391]

- 異なる国の構成会社等間の取引について、各社の財務会計上、同額で計上されていない取引又は独立企業原則（Arm's length Principle）に準拠しない取引は、同額かつ独立企業間価格となるように調整しなければならない。
- 同一国にある2つの構成会社等間の資産譲渡により生じた損失が、独立企業原則に準拠していない場合に、その損失が個別計算所得等の金額の計算に含まれているときは、独立企業原則に基づいて再計算しなければならない。

[コメンタリーからの補足事項]

- 同一国に所在する構成会社等間の資産の譲渡により損失が生じ、その損失が個別計算所得等の金額の計算に含まれる場合は、独立企業原則の適用が要求される。これは、独立企業原則に合致しない価格によりグループ会社間で譲渡することにより、その国において損失を創出することを防止するためである[392]。

---

[387] Commentary: Chapter 3.2.1(h) at para 80

[388] Commentary: Chapter 3.2.1(h) at para 82、10章　用語の定義（抜粋）及び、用語の定義を参照

[389] Article 3.2.1(i)

[390]Commentary : Chapter 3.2.1(i) at para 86

[391] Article 3.2.3

[392] Commentary: Chapter 3.2.3 at para 107、10章　用語の定義を参照

[コメンタリーの例示]

例3.2.3-1

1. 前提
   - ✓ A国に所在するA社及びB国に所在するB社は多国籍企業グループ等の構成会社等であるが、A国の税率は25%で、B国の税率は0%である
   - ✓ B社がA社に役務提供を行い、財務会計上、A社では費用が100、B社では収益が100計上される。ただし、税務上、A社は独立企業間価格による費用150を計上する。

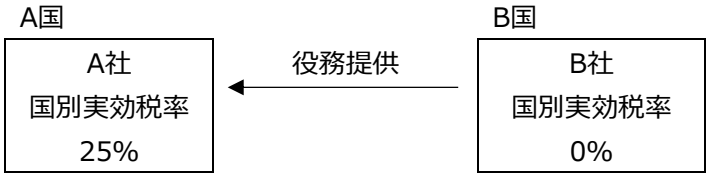
会計：費用　100　　会計：収益　100

税務：費用　150（独立企業間価格）

2. 取扱い
   - ✓ 個別計算所得等の金額計算上、構成会社等が、財務会計上で計上された金額と異なる収益又は費用を税務申告している場合には、会計上の純損益への調整が求められているため、個別計算所得等の金額の計算上、A社は50の費用を追加し、B社は50の追加収益の計上することが必要となる。

例3.2.3-2

1. 前提
   - ✓ A社はA国税務当局とのユニラテラルAPAに基づき、税務申告において80の費用計上をした。
   - ✓ B社がA社に役務提供を行い、会計上A社では費用が100、B社では収益100が計上される以外は、例3.2.3-1の前提と同様である。



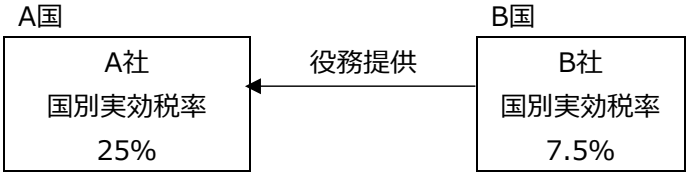
会計：費用　100　　会計：収益　100

税務：費用　80（ユニラテラルAPA）

2. 取扱い
   - ✓ A社は、税務上費用を80しか計上していないため、B国でも国際最低課税額の対象となっている差分の20が、A国でも課税対象となる。この二重課税を排除するため、個別計算所得等の金額の計算上、A社は費用を20減額し、B社は収益を20減額する。

例3.2.3-3

1. 前提
   - ✓ B国の法定税率は7.5%である。
   - ✓ B社はB国税務当局とユニラテラルAPAを実施し、A社との取引から収益50を当局へ報告した以外は、例3.2.3-1の前提と同様である。
   - ✓ B社は、税務申告で50の収益を報告し、財務会計上、100の収益を計上している。A社は税務申告及び財務会計上、100の費用を計上している。
   - ✓ 50の収益は、A国で損金算入され、B国の課税所得に含まれていないが、B社の個別計算所得等の金額には含まれるので、国際最低課税額の対象となる。



会計：費用　100　　会計：収益　100

税務：費用　100　　税務：収益　50　（ユニラテラルAPA）

2. 取扱い
   - ✓ B国の税務上の取扱いに準拠した調整をしてしまうと、50の収益は、A国でも課税されず、B国の国際最低課税の対象ともならないため、二重非課税の状態を引き起こしてしまう。
   - ✓ したがって、A社及びB社の個別計算所得等の金額への調整は不要である。

⑬保険会社の一定の所得の除外

[モデルルールの記載内容] [393]

保険会社は以下の調整を行う。

- 保険契約者への返戻金に関し、保険会社が保険契約者に支払った税金として請求した金額：
  → 個別計算所得等の金額の計算から除外する 。
- 財務会計上の純損益に反映されていない保険契約者への返戻金：
  → それに対応する保険契約者の負債の増減が財務会計上の純損益に反映されている範囲で、個別計算所得等の金額の計算に含める。

[コメンタリーからの補足事項]

保険会社は、保険契約者に契約上支払わなければならない返戻金について、税金を課されることがある。保険会社は、当該税金相当額を保険負債の減額として保険契約者に請求することになる[394]。

---

[393] Article 3.2.9

[394] Commentary: Chapter 3.2.9 at para 138

いくつかの財務会計基準では、保険負債の減額は収益、税金は税金費用として取り扱われるため、個別計算所得等目的では税金の請求（保険負債の減額）は、モデルルール3.2.9に基づき、個別計算所得等の金額の計算から除外し、税金はモデルルール4.2.2(e)に基づき、対象租税の定義から除外する[395]。

⑭Additional Tier1資本(Additional Tier One Capital)に関する分配金

[モデルルールの記載内容] [396]

Additional Tier1資本[397]とは、銀行セクターに適用されるプルデンシャル規則の要件に従って、構成会社等が発行する金融商品で、事前に指定された事案が発生した場合に、資本に転換又は元本が削減されるものであり、金融危機が発生した場合の損失を吸収するために設計された金融商品をいう。

- 構成会社等が発行したAdditional Tier1資本に関連して支払済又は未払の分配金に起因するその構成会社等の資本の減少として認識された金額：
  → 個別計算所得等の金額の計算において費用として取り扱う
- 構成会社等が保有するAdditional Tier1資本に関連して受領又は未収分の配金額に起因するその構成会社等の資本の増加として認識された金額：
  → 個別計算所得等の金額の計算に含める

[コメンタリーからの補足事項]

Additional Tier1資本は、財務会計上は一般的に資本金と扱われるが、一部の国・地域では税務上、負債として取り扱われる。したがって、税務上Additional Tier1資本に係る支払は、発行側で支払利息として損金算入され、保有側で税務上、受取利息として益金算入処理される。Additional Tier1資本の発行又は償還に起因する資本調整は、個別計算所得等の金額に含まれない[398]。

⑮株式報酬費用の計上

[モデルルールの記載内容] [399]

申告構成会社等の選択により、会計上の株式報酬費用の計上額を、構成会社等の国・地域の税務上の損金算入額に置き換えることができる。

仮に、株式報酬に係るオプションが行使されず失効した場合、失効した対象会計年度の個別計算所得等の金額の計算に、過去の損金算入した金額の総額を加算しなければならない。

この選択は、5年間の選択適用であり、選択年度及び後続事業年度において、同一管轄地域における構成会社等の株式報酬に一貫して適用されなければならない。

---

[395] Commentary: Chapter 3.2.9 at para 141

[396] Article 3.2.10

[397] 10章　用語の定義（抜粋）を参照10章　用語の定義（抜粋）を参照

[398] Commentary: Chapter 3.2.10 at para 143

[399] Article 3.2.2

[コメンタリーからの補足事項]

会計上の株式報酬費用は、発行時のストックオプションの現在価値に基づいて計上され、その金額を行使期間にわたって償却される[400]。一方、多くの国では、税務上はオプションが行使されたときの市場価額の額が損金算入される[401]。

権利行使期間中に市場価額が上昇した場合には、税務上の損金算入額が会計上の費用の額を上回るため、永久差異が生じ、国別実効税率を押し下げることになる[402]。

株式報酬費用は、その役務が提供された構成会社等において費用計上される。例えば、構成会社等がその役員に最終親会社等株式の新株発行のオプションを付す場合、当該株式報酬費用は構成会社等に帰属する[403]。

⑯時価会計・減損会計の適用

[モデルルールの記載内容] [404]

連結等財務諸表で時価会計及び減損会計の対象となる資産及び負債に関して、申告構成会社等（Filing Constituent Entity）は個別計算所得金額の計算の目的のため、利益及び損失の決定のために実現主義を選択することができる。

この選択は、5年間の選択適用として、同一管轄地域における全ての構成会社等に適用される。この選択は、申告構成会社等が構成会社等又は投資会社等である構成会社等の有形資産に限定することを選択しない限り、それらの構成会社等の全ての資産及び負債に適用される。

この選択が行われた場合、以下のとおり取り扱われる。

(a) 時価会計・減損会計に関連する全ての損益が、個別計算所得等の金額から除外される。

(b) 損益を計算するための資産及び負債の帳簿価額は、(i)選択年の期首日、(ii)資産の取得又は負債の発生日のいずれか遅い時点のものとなる。

(c) この選択が取り消された場合、取り消された年度の初めに、構成会社等の個別計算所得等の金額は、資産及び負債の時価評価と、選択に基づいて決定された資産・負債の簿価の差額によって調整される。

[コメンタリーからの補足事項]

例えば、構成会社等が保有しているスタートアップ企業の転換社債型新株予約権付社債について、会計上減損損失を計上したが、最終的に取得価額で売却したため売却益が計上された場合において、その売却益に対象租税が課されなかったとすれば国際最低課税額が生じる可能性がある。このような結果を防止するため、モデルルール3.2.5の選択は、資産の当初取得価格で売却益を計算することを認めるものである[405]。

⑰グループ外への不動産譲渡損益の相殺

[モデルルールの記載内容] [406]

申告構成会社等の選択により、総資産利益（Aggregate Asset Gain）を発生年度で認識せず、過年度に遡及して、

---

[400] Commentary: Chapter 3.2.2 at para 88

[401] Commentary: Chapter 3.2.2 at para 87

[402] Commentary: Chapter 3.2.2 at para 89

[403] Commentary: Chapter 3.2.2 at para 94

[404] Article 3.2.5

[405] Commentary: Chapter 3.2.5 at para 117

[406] Article 3.2.6

遡及期間（Look-back period）に同一国・地域内で生じた不動産譲渡損失と相殺する再計算ができる。その場合、過去の対象会計年度の国別実効税率等及び国際最低課税額の再計算を行わなければならない[407]。この選択は、1年間の選択である[408]。

用語の定義は以下のとおりである。

- 総資産利益とは、譲渡益グループメンバー間の資産譲渡による損益を除く、当該国・地域に所在する全ての構成会社等による現地保有資産（Local Tangible Assets）の処分により生じた当該選択をした年度の純利益をいう[409]。
- 現地保有資産とは、構成会社等と同一の国・地域に所在する不動産をいう[410]。
- 遡及期間とは、選択年度及び前4会計年度をいう[411]。

この選択が行われた場合、以下のとおり取り扱われる。

(a) 選択年度の不動産譲渡益又は譲渡損に係る対象租税は、調整後対象租税額の計算から除外される。

(b) 選択年度の不動産譲渡益は、最も古い損失年度に繰戻され、同一の国・地域に所在する不動産譲渡損と相殺される。

(c) いずれかの損失年度において、調整後の不動産譲渡益が不動産譲渡損を上回った場合で、当該調整後の不動産譲渡益が次の損失年度に繰り越される場合、当該国に所在する全ての構成会社等の不動産譲渡損と比例的に相殺される。

(d) 上記(b)と(c)の適用後に残る調整後の不動産譲渡益は、遡及期間の各対象会計年度に均等に配賦されるものとする。当該年において配賦された不動産譲渡益は、以下の計算式に従って同一の国・地域に所在する個別計算所得等の金額の計算に含まれるものとする。

$$\times \frac{\text{「選択年度」の特定の「構成会社等」の「不動産譲渡益」}}{\text{全ての特定の「構成会社等」の「不動産譲渡益」}}$$

[コメンタリーからの補足事項]

モデルルール3.2.5に規定する時価会計・減損会計と併用することが可能である[412]。

[コメンタリーの例示]

例3.2.6-1

1. 前提
   - ✓ A社はA国で設立された多国籍企業グループ等の構成会社等である。
   - ✓ 3年目に不動産を譲渡し、25ユーロ不動産譲渡損失を計上した。5年目に不動産を300ユーロで譲渡し、帳簿価額は100ユーロであったため、不動産譲渡益が200ユーロ発生した。

2. 取扱い

---

[407] Article 5.4.1に基づく再計算

[408] 10章　用語の定義（抜粋）を参照

[409] 10章　用語の定義（抜粋）を参照

[410] 10章　用語の定義（抜粋）を参照

[411] 10章　用語の定義（抜粋）を参照

[412] Commentary: Chapter 3.2.6 at para 120

- ✓ A社は、モデルルール3.2.6に規定するグループ外への不動産譲渡損益の相殺するオプションを選択し、5年目の不動産譲渡益を前4会計年度で調整する。
- ✓ 不動産譲渡益200ユーロを、3年目に発生した不動産譲渡損失25ユーロと相殺し、残り175ユーロを過去4年及び選択年度の5年の期間に割り当てる。その結果、遡及期間中に各事業年度に35ユーロの譲渡益の繰戻しが生じる。
- ✓ 遡及期間中の個別計算所得等の金額及び国別実効税率は再計算が必要となる。遡及期間の5年間における個別計算所得等の金額の調整は、次のとおり要約することができる。

不動産譲渡益	**1年目**	**2年目**	**3年目**	**4年目**	**5年目/選択年**
200ユーロ	35ユーロ	35ユーロ	60ユーロ	35ユーロ	35ユーロ

⑱連結会計処理の適用

[モデルルールの記載内容] [413]

最終親会社等は、各構成会社等の国別グループ純所得等の金額の計算上、同一国・地域内の連結納税グループである構成会社等間の内部取引を認識せず、当該内部取引に係る収入、費用、利益及び損失を取り除く連結会計の取扱いの適用を選択することができる。この選択は、5年間の選択である。このような選択を行い又は取り消す上で、選択を行い又は取り消した結果、個別計算所得等の金額の重複や漏れがないように、適切な調整を行う必要がある。

[コメンタリーからの補足事項]

同一国・地域内に所在する構成会社等に限定されており、各種投資会社等、被少数保有構成会社等、共同支配会社等は対象外である。異なる地域に所在する構成会社等との取引は、第三者顧客に対する販売であるかのように認識しなければならない[414]。したがって、同一国・地域の取引と、それ以外の地域の取引を区別することが必要であり、一定の事務負担が生じると考えられる[415]。

⑲国際海運所得（International Shipping Income）・損失の除外等

[モデルルールの記載内容] [416]

国際海運所得を有する多国籍企業グループ等の場合、各構成会社等の国際海運所得及び適格補助的国際海運所得（Qualified Ancillary International Shipping Income）は、モデルルール3.2により、その所在地国の個別計算所得等の金額から除外される。

構成会社等の国際海運所得及び適格補助的国際海運所得が損失の場合、当該損失は個別計算所得等の金額から除外される。

- 国際海運所得：

---

[413] Article3.2.8

[414] Commentary: Chapter 3.2.8 at para 135

[415] Commentary: Chapter 3.2.8 at para 136

[416] Article 3.3.1

以下の活動から得る純所得をいう[417]。

(a) 船舶による旅客又は貨物の輸送に係る国際的な運輸（船舶の所有、リース、その他の使用方法は問わない）
(b) 船舶による旅客又は貨物の輸送に係る国際的な運輸で、スロットチャーター方式によるもの
(c) 旅客又は貨物の輸送に係る国際的な運輸のために使用される船舶の装備、乗員及び供給が完備された定期用船としての貸付け
(d) 旅客又は貨物の輸送に係る国際的な運輸のために使用される船舶の裸用船としての他の構成会社等への貸付け
(e) 国際的な運輸に使用される船舶による旅客又は貨物の輸送のための一つのプール、共同事業又は国際運航機関への参加
(f) 旅客又は貨物の輸送に係る国際的な運輸のために使用される船舶の売却（その船舶が自社使用するために1年以上その構成会社等に保有されていた場合に限る）

- 適格補助的国際海運所得

主として船舶による旅客又は貨物の輸送に係る国際的な運輸に関連して行う以下の活動から得る純所得をいう[418]。

(a) 構成会社等以外の他の海運企業への裸用船の賃貸（ただし、用船契約が3年を超えてはならない）
(b) 他の海運企業が発行する一の国際航海の国内区間のチケットの販売
(c) コンテナの貸与及び短期保管又はコンテナの返却延滞に対する留置料
(d) 技術者、保守員、荷役員、給食員、顧客サービス人員による他の海運企業へのサービス提供
(e) 投資所得のうち、その所得を生む投資が、その船舶による国際運輸の運行事業において必要不可欠な部分として実施されるもの

国際海運所得が個別計算所得等の金額から除外されるためには、構成会社等は、全ての関連する船舶の戦略的・商業的管理がその構成会社等の所在地国において効果的に行われていることを証明しなければならない[419]。また、同一国・地域内の海上において行う純所得は含まれない[420]。
同一国・地域内に所在する構成会社等の適格補助的国際海運所得の合計額は、これらの構成会社等の国際海運所得の50%を超えてはならない[421]。
国際海運所得及び適格補助的国際海運所得に帰属する全ての直接費及び間接費は個別計算所得等の金額計算上、除外される[422]。

[コメンタリーからの補足事項]

国際海運業界は、古くから業界特有の税制（例：トン税）が適用されてきた。これらの税制が多くの国々で広く普及していることは、国際海運がしばしば法人所得税の範囲外として取り扱われてきたことを意味する。
したがって、国際海運をGloBEルールの範囲に含めてしまうと、これらの国々の政策に問題を生じさせることになる[423]。

---

[417] Article 3.3.2
[418] Article 3.3.3
[419] Article 3.3.6
[420] Article 3.3.2
[421] Article 3.3.4
[422] Article 3.3. 5
[423] Commentary: Chapter 3.3 at para 146

[コメンタリーの例示]

例3.3.1-1

1. 前提
   - ✓ 構成会社等の財務会計上の純利益が200ユーロである。
   - ✓ 国際海運業以外の所得が60ユーロ、国際海運所得が100ユーロ、適格補助的国際海運所得が40ユーロである。

2. 取扱い
   - ✓ 国際海運所得及び適格補助的国際海運所得は個別計算所得等の計算上除外されるため、個別計算所得等は、60ユーロ（=200 −（100＋40））となる。

構成会社等の個別計算所得等の計算	収益/（費用）
［A］ 財務会計上の純利益	200
［B］ 収入（海運所得以外）	60
［C］ 国際海運所得	100
［D］ 適格補助的国際海運所得	40
［E］ モデルルール3.3.1に基づく調整＝ ［C+D］	140
個別計算所得等 ＝ ［A］ − ［E］	60

例3.3.1-2

1. 前提
   - ✓ 構成会社等の財務会計上の純利益が200ユーロである。
   - ✓ 国際海運業以外の所得が40ユーロ、国際海運所得が100ユーロ、適格補助的国際海運所得が60ユーロである。

2. 取扱い
   - ✓ 同一国・地域内に所在する構成会社等の適格補助的国際海運所得の合計額は、これらの構成会社等の国際海運所得の50%を超えてはならないため、適格補助的国際海運所得は50ユーロに制限される。その結果、個別計算所得等は、50ユーロ（=200-（100＋50））となる。

構成会社等の個別計算所得等の計算	収益/（費用）
［A］ 財務会計上の純利益	200
［B］ 収入（海運所得以外）	40
［C］ 国際海運所得	100
［D］ 適格補助的国際海運所得	60
［D］ モデルルール3.3.4に基づき［D］を［C］の50%以下にするための調整	（10）
［E］ モデルルール3.3.1に基づく調整＝ ［C+D+D］	150

個別計算所得等 ＝ ［A］ － ［E］	50

例3.3.1-3

1．前提

✓ 構成会社等の収益が360ユーロである。

✓ 国際海運損失が100ユーロ、適格補助的国際海運損失が60ユーロである。

2．取扱い

✓ 財務会計上の純利益は200（=360-100-60）であるが、国際海運所得が計算上除外されているため、個別計算所得等は、360（=200-（-100-60）=200+160）となる。

構成会社等の個別計算所得等の計算	**収益/（費用）**
［A］ 財務会計上の純利益	200
［B］ 収入（海運所得以外）	360
［C］ 国際海運所得	（100）
［D］ 適格補助的国際海運所得	（60）
［E］ モデルルール3.3.1に基づく調整＝ ［C+D］	（160）
個別計算所得等＝ ［A］ － ［E］	360

⑳第6章（企業再編と持株ストラクチャー）及び第7章（税の中立性と利益分配制度）に基づく当期純損益金額の調整[424]

[モデルルールの記載内容]

構成会社等の当期純損益金額は、モデルルール第6章及び第7章の規定に基づき、必要な調整をしなければならない。なお、GloBE組織再編が行われた場合（モデルルール6.3）、税の中立性と利益分配制度の対象となる最終親会社等の取扱い（モデルルール7.1、モデルルール7.2）については、第6章、第7章で後述する。

㉑恒久的施設等への純損益の配賦

[モデルルールの記載内容] [425]

構成会社等が恒久的施設等の場合[426]

個別計算所得等の金額を恒久的施設等とその本社（本店）との間で配賦する場合、特別なルールが適用される。

(i) 原則

主要事業体（その財務諸表において、恒久的施設等の財務会計上の純損益を取り込んでいる事業体）の恒久的

[424] Article 3.2.11

[425] Article 3.4

[426] 10章 用語の定義（抜粋）を参照

施設等は、その主要事業体や主要事業体の他の恒久的施設等とは別個のものとして取り扱われる。GloBEルールにおける恒久的施設等とは、以下の4種類のような事業を行う場所等をいう。

(a) 租税条約あり	有効な租税条約により恒久的施設等に該当し、恒久的施設等帰属所得に課税される	モデルルール 3.4.2(a) モデルルール 10.1(a)
(b) 租税条約なし	国内法により、恒久的施設等として帰属する所得が純額で課税される	モデルルール 3.4.2(a) モデルルール 10.1(b)
(c) 租税条約なし、恒久的施設等所在地国・地域に法人所得税制度なし	OECDモデル条約に従っていれば恒久的施設等として取り扱われ、恒久的施設等帰属所得に課税される	モデルルール 3.4.2(b) モデルルール 10.1(c)
(d) (a)から(c)以外	その事業体が所在する国・地域外で事業活動が行われているが、当該国・地域では、その所在する国・地域外の事業に帰属する所得に課税しない	モデルルール 3.4.3 モデルルール 10.1(d)

- 恒久的施設等の取扱い[427]：

<table>
<tr><th></th><th>配賦対象となる財務会計上の純損益</th><th>必要となる調整</th></tr>
<tr><td>(a)</td><td rowspan="3">• 恒久的施設等の個別の会計帳簿を作成している場合：その会計帳簿の純損益[428]
• 恒久的施設等の個別の会計帳簿を作成していない場合：最終親会社等の連結等財務諸表に用いられた基準に従って個別の会計帳簿に反映されていたであろう純損益[429]</td><td rowspan="2">租税条約又は恒久的施設等が所在する国・地域の国内法に従って当該恒久的施設等に帰属する収益・費用の金額及び項目のみを反映するよう調整しなければならない[430]。</td></tr>
<tr><td>(b)</td></tr>
<tr><td>(c)</td><td>OECDモデル条約第7条の規定に従って当該恒久的施設等に帰属する収益・費用の金額、項目のみを反映するように調整しなければならない[431]。</td></tr>
<tr><td>(d)</td><td colspan="2">• 恒久的施設等の収益は、主要事業体が所在する国・地域において非課税とされる収益で、当該国・地域以外で行われた事業に帰属するもの
• 恒久的施設等の費用は、主要事業体が所在する国・地域において損金算入できない費用で当該事業に帰属するもの[432]</td></tr>
</table>

- 主要事業体の取扱い[433]

以下の(ii)特例に規定する場合を除き、恒久的施設等の財務会計上の純損益は、主要事業体の個別計算所得等

[427] Article 3.4.1-3.4.3
[428] Article 3.4.1
[429] Article 3.4.1
[430] Article 3.4.2(a)
[431] Article 3.4.2(b)
[432] Article 3.4.3
[433] Article 3.4.4

の金額の計算から除外される。

(ii) 特例[434]

恒久的施設等に係る個別計算損失金額は、以下の要件を満たす場合には、個別計算所得等の金額の計算上、主要事業体の費用として取り扱われる。

- ✓ その損失が、その主要事業体の国内課税所得の計算において費用として取り扱われている
- ✓ その損失が、その主要事業体及び恒久的施設等の所在地国・地域において、課税対象となる収益項目と相殺できない

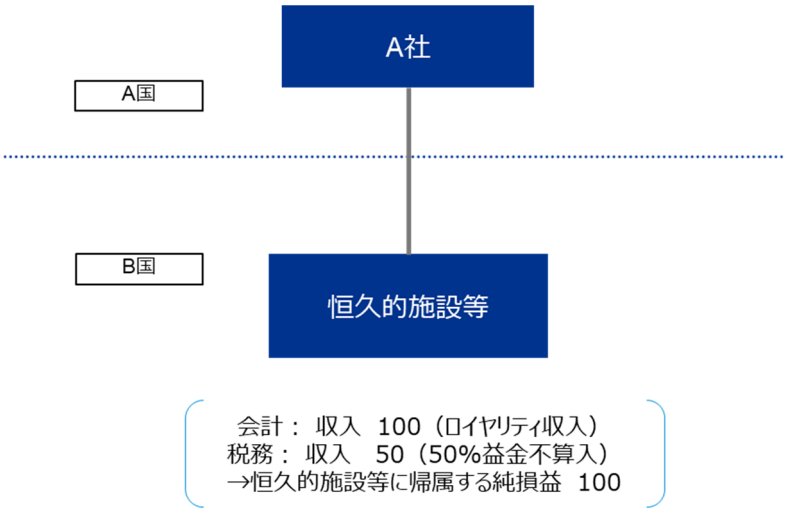
恒久的施設等から生じた個別計算所得金額は、過去に主要事業体の個別計算所得等金額の計算上、費用として処理された個別計算損失金額の額を上限として、主要事業体の個別計算所得等金額として取り扱われる。

[コメンタリーからの補足事項]

モデルルール3.4.2(a)の恒久的施設等に該当する場合、その国の税務上の課税所得の金額及び損金の額にかかわらず、租税条約に従って恒久的施設等に帰属する収益・費用の金額及び項目を反映させる[435]。

モデルルール3.4.2(a)の例[436]：

1. 前提
   - ✓ A社はA国にある多国籍企業グループの構成会社等である。
   - ✓ A国とB国の租税条約に基づき、A社はB国に恒久的施設等を有する。
   - ✓ B国の恒久的施設等に帰属する事業所得（ロイヤリティ収入）は100であり、B国ではロイヤリティの50%が益金不算入となる。



[434] Article 3.4.5

[435] Commentary: Chapter 3.4.2 at para 192

[436] Commentary: Chapter 3.4.2 at para 193

2. 取扱い

この場合、税務上、50のみが課税対象となっていたとしても、恒久的施設等に帰属する純損益は100である。

仮に、B国の恒久的施設等が別個の会計帳簿を有し、当該会計帳簿において、税務上、恒久的施設等に帰属しない他の収益項目を含めていたとしても、モデルルール3.4.2により、それらの項目は考慮されない[437]。

㉒導管会社等からの純損益の配賦

[モデルルールの記載内容] [438]

● 導管会社等[439]

設立された国・地域において、その収入、支出、利益又は損失が財務的に透明として取り扱われる会社等（別の国・地域において、税務上、居住者として取り扱われ、かつ、その所得又は利益に対して対象租税が課される場合を除く）

➢ 財務的に透明とは、当該会社等の収入、支出、利益又は損失を、持分の割合に応じて、当該会社等の直接の所有者が取得した又は負担したかのように取り扱う場合をいう[440]。

● 税務上透明な事業体[441]

導管会社等が、その収入、支出、利益又は損失について、その所有者が所在する国・地域においても、財務上透明な事業体として取り扱われる場合

● リバース・ハイブリッド事業体（Reverse Hybrid Entity）[442]

導管会社等が、その収入、支出、利益又は損失について、その所有者が所在する国・地域においては、財務上透明な事業体として取り扱われない場合

● 導管会社等の財務会計上の純損益は、以下のように取り扱われる。

① 導管会社等の財務会計上の純損益は、グループの会社等ではない所有者が、当該導管会社等の持分を直接又は、税務上透明なストラクチャーを通じて保有している場合に、その所有者に帰属する金額だけ減額される[443]。

この規定は、次のものには適用されない[444]。

✓ 導管会社等である最終親会社等

✓ そのような最終親会社等によって直接、又は税務上透明なストラクチャーを通じて保有されている導管会社等

これらの会社等の取扱いについては、モデルルール 7.1に規定されている。

---

[437] Commentary: Chapter 3.4.2 at para 194-195

[438] Article3.5

[439] Article10.2

[440] Article10.2.2

[441] Article10.2(a)

[442] Article10.2(b)

[443] Article 3.5.3

[444] Article 3.5.4

② 導管会社等の事業の全部又は一部が恒久的施設等を通じて行われる場合には、モデルルール3.4に従って、当該会社等の財務会計上の純損益は、当該恒久的施設等に配賦される[445]。

③ 上記①②による減額後の導管会社等の財務会計上の純損益の残額は、以下のように取り扱われる。

✓ 税務上透明な事業体

導管会社等が最終親会社等でない税務上透明な事業体に該当する場合[446]	財務会計上の純損益の残額は、持分に応じて、税務上透明な事業体の所有者である構成会社等に配賦される。
導管会社等が最終親会社等である税務上透明な事業体に該当する場合[447]	財務会計上の純損益の残額は、最終親会社等である税務上透明な事業体に配賦される

✓ リバース・ハイブリッド事業体

導管会社等がリバース・ハイブリッド事業体に該当する場合[448]	財務会計上の純損益の残額は、リバース・ハイブリッド事業体に配賦される。

上表の規定は、当該導管会社等の個々の持分に対して、個別に適用される[449]。
導管会社等の財務会計上の純損益は、他の構成会社等に配賦された金額だけ減額される[450]。

[コメンタリーからの補足事項]

税務上透明な事業体の財務会計上の純損益は以下の順位で配賦される。

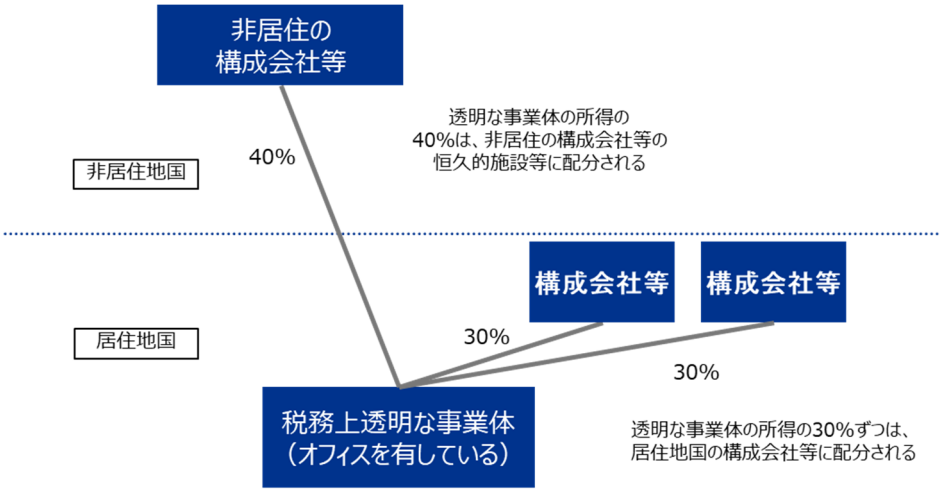
① 税務上透明な事業体の財務上の純損益を、多国籍企業等グループの構成会社等でない所有者に帰属する金額だけ減額する[451]。
② 恒久的施設等の財務会計上の純損益が導管会社等の財務会計上の純損益に含まれている場合は、当該金額は、導管会社等の財務会計上の純損益から差し引かれなければならない[452]。
③ 財務会計上の導管会社等の純損益の残額は、以下のとおり配賦される[453]
  (a) 「最終親会社等」でない「税務上透明な事業体」に該当する場合には、当該税務上透明な事業体の所有者である構成会社等に配賦される。
  (b) 「リバース・ハイブリッド事業体」の場合、当該リバース・ハイブリッド事業体に配賦される。
  (c) 「税務上の透明な事業体」であり、「最終親会社等」に該当する場合には、当該「最終親会社等」である「税務上透明な事業体」に配賦される。

---

[445] Article 3.5.1(a)
[446] Article 3.5.1(b)
[447] Article 3.5.1(c)
[448] Article 3.5.1(c)
[449] Article 3.5.2
[450] Article 3.5.5
[451] Commentary: Chapter 3.5 at para 206
[452] Commentary: Chapter 3.5 at para 207
[453] Commentary: Chapter 3.5 at para 208

例：税務上透明な事業体[454]

1. 前提
   - ✓ 税務上透明な事業体の40%持分は、非居住の構成会社等が保有している。
   - ✓ 残り60%の持分は、居住地国の構成会社等2社が均等に保有している。



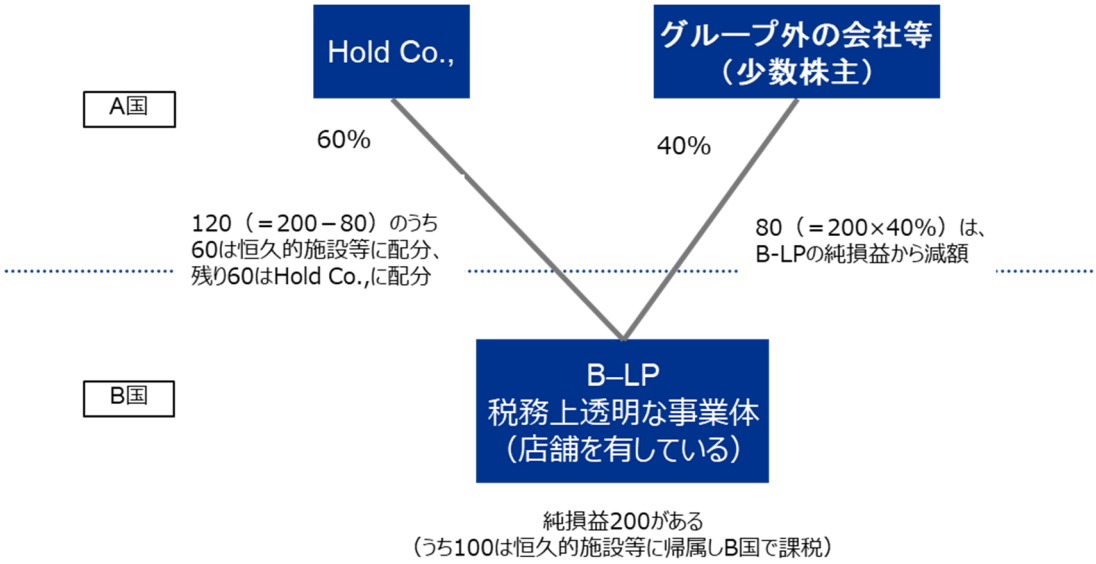
2. 取扱い
   - ✓ 当該税務上透明な事業体は、居住地国にオフィスを有している。当該固定施設（オフィス）は、非居住の構成会社等にとっての恒久的施設等であり、税務上透明な事業体の所得の40%は、恒久的施設等に配賦される。残りの60%は、モデルルール3.5.1(b)に従って、30%ずつ、居住地国の構成会社等に配賦される。

例：グループ外に一部保有されている税務上透明な事業体[455]

1. 前提
   - ✓ A国所在の最終親会社等であるHold Co.は、B国所在のB-LPの60%の持分を保有している。
   - ✓ 残りの40%の持分は、A国所在のグループ外の会社等が保有している。
   - ✓ B-LPは、B国に店舗を有している。
   - ✓ B-LPの財務会計上の純損益は200で、うち100が恒久的施設等に帰属し、B国で課税されている。

[454] Commentary: Chapter 3.5.1 at para 216

[455] Commentary: Chapter 3.5.1 at para 228,229



2. 取扱い
   - ✓ B-LPの純損益200（うち恒久的施設等帰属100）のうち、少数株主に帰属する80(＝200×40%)は、モデルルール3.5.3に基づき、B-LPの財務会計上の純損益から減額される。
   - ✓ 残額120のうち60（＝120×100/200）は、モデルルール3.5.1(a)及び3.5.2に基づき恒久的施設等に配賦される。
   - ✓ 残りの60は、モデルルール3.5.1（b）及び3.5.2に基づき、Hold Co.に配賦される。

(4) 第4章：調整後対象租税額の算定 対象租税の配賦、一時差異の調整

この章により、モデルルール4.2に基づく構成会社等の対象租税の額は、

- モデルルール4.1に基づく構成会社等の会計年度の当期税金費用に、モデルルール4.4及び4.5に基づく一時差異を調整し、モデルルール4.3に基づく一の構成会社等から他の構成会社等への配賦を行うとともに、
- モデルルール4.6に基づく申告後の調整の影響を加味して決定される。

4.1 調整後対象租税額

[モデルルールの記載内容]

対象会計年度の構成会社等の調整後対象租税額[456]は、対象会計年度の対象租税について、構成会社等の当期純損益金額に計上された当期税金費用に、以下の調整を加えたものをいう。

- 会計年度の対象租税への加算額（モデルルール4.1.2）と対象租税からの減算額（モデルルール4.1.3）との純額
- 繰延税金調整総額（Total Deferred Tax Adjustment Amount）（モデルルール4.4）
- 個別計算所得金額又は個別計算所得損失金額の計算に含まれる金額（国・地域の税制において課税対象とされるもの）に関連して、資本又はその他包括利益として計上される対象租税の増加又は減少額

4.2 対象租税

[モデルルールの記載内容]

[モデルルールの記載内容]

対象租税とは、以下のものをいう[457]。

- 構成会社等の収益・利益又は構成会社等が所有持分を有する収益・利益に対する税金で、その構成会社等の財務会計上、計上されるもの
- 適格分配時課税制度[458]（Eligible Distribution Tax System）のもとで課される、利益分配、みなし利益分配及び事業非関連費用に係る税金

適格分配時課税制度とは、以下の全ての要件を満たす法人所得税制度をいう。

  - 法人が株主に利益を配当したとき、株主に利益を配当したとみなされたとき又は特定の非事業費を支出したときにのみ法人に所得税の支払義務が生じること
  - 基準税率（15%）以上の税率で税金が課されること
  - 2021年7月1日以前に施行されていること

- 一般的に適用される法人所得税に代わり課される税金
- 留保利益と資本を参照して課される税金（所得と資本に基づく複数の要素に対して課される税金を含む）

対象租税には、以下の金額は含まれない[459]。

- 適格IIR（Qualified IIR）[460]のもとで親会社において生じた国際最低課税額

---

[456] Article 4.1.1

[457] Article 4.2.1

[458] 10章 用語の定義（抜粋）を参照

[459] Article 4.2.2

[460] 10章 用語の定義（抜粋）を参照

適格IIRとは、GloBEルールのIIRに関する一連の規定（モデルルール2.1-2.3）と同等であるルールで、一の国・地域で法制化され、かつ、GloBEルール及びそのコメンタリーと同等の方法により実施及び管理されており、これらのルールに関連する便益を与えていないもの

- 自国内最低課税額に係る税[461]のもとで構成会社等において生じた国際最低課税額

  自国内最低課税額に係る税とは、一の国・地域の規定により課される最低課税額で、①GloBEルールと同等の方法により構成会社等の国内超過利益が決定され、②その国内超過利益に対して基準税率まで国内で課税が行われ、③GloBEルール及びそのコメンタリーと同等の方法により実施及び管理されており、これらのルールに関連する便益を与えていないもの

- 適格UTPR（Qualified UTPR）[462]の適用により構成会社等が行った調整に起因する税金

  適格UTPRとは、GloBEルールのUTPRに関する一連の規定（モデルルール2.4-2.6）と同等であるルールで、一の国・地域で法制化され、かつ、GloBEルール及びコメンタリーと同等の方法により実施及び管理されており、これらのルールに関連する便益を与えていないもの

- 非適格還付可能インピュテーション税額（Disqualified Refundable Imputation Tax）[463]

  非適格還付可能インピュテーション税とは、適格インピュテーション税以外の税額で、構成会社等が支払った又は未払計上したもののうち、一定のもの（適格インピュテーション税とは、構成会社等が支払った又は未払計上した対象租税で、その構成会社等により分配された配当の受益者が還付・控除することが可能なもののうち、一定のもの）

- 保険会社が保険契約者への返戻金に関して支払う税金

[コメンタリーからの補足事項]

- 対象租税の範囲は通常の所得税の範囲より広く、会計上税金費用として計上されず、税引前利益に費用計上されているものも含まれる場合がある[464]。
- 対象租税のうち留保所得と資本を参照して課される税金（Tax on income or equity or both）について、サウジアラビアのZakatがコメンタリーで例示されている[465]。
- 対象租税に含まれないものとして、以下が例示されている[466]。
  - 売上税やVAT等
  - 物品税（Excise tax）等
  - デジタルサービス税
  - 印紙税、従価税
  - 給与税及びその他の雇用に基づく税や社会保障に係る拠出金
  - 固定資産税

---

[461] 10章　用語の定義（抜粋）を参照

[462] 10章　用語の定義（抜粋）を参照

[463] 10章　用語の定義（抜粋）を参照

[464] Commentary: Chapter 4.1.2 at para 5(a)

[465] Commentary: Chapter 4.2.1 at para 35

[466] Commentary: Chapter 4.2.1 at para 36

GloBEルール上の調整

対象会計年度の構成会社等の調整後対象租税額は、構成会社等の当期純利益に計算された当期税金費用に一定の調整を加えて計算される（モデルルール4.1.1）。第4章に規定されている各調整項目は以下表のとおりであり、続いて各項目の概要を説明する。

①	対象租税への加算	＋税引前利益の費用として計上される対象租税	モデルルール 4.1.2(a)
		＋個別計算損失金額に係る繰延税金資産	モデルルール 4.1.2(b)
		＋不確実な税務ポジション等に係る対象租税（支払時）	モデルルール 4.1.2(c)
		＋税金費用の減額として処理した適格還付可能税額	モデルルール 4.1.2(d)
②	対象租税からの減算	－個別計算所得等の金額から除外された所得に係る当期税金費用	モデルルール 4.1.3(a)
		－税金費用の減額として処理されなかった非適格還付可能税額	モデルルール 4.1.3(b)
		－税金費用の減額として処理されなかった還付税額	モデルルール 4.1.3(c)
		－不確実な税務ポジション等に係る対象租税（計上時）	モデルルール 4.1.3(d)
		－会計年度終了日から3年以内に納税予定のない当期税金費用	モデルルール 4.1.3(e)
③	対象租税の配賦	±恒久的施設等に係る対象租税	モデルルール 4.3.2(a)
		±構成会社等に係る対象租税	モデルルール 4.3.2(b)
		±CFC税制に係る対象租税	モデルルール 4.3.2(c)
		±ハイブリッドエンティティに係る対象租税	モデルルール 4.3.2(d)
		±分配（配当）に係る対象租税	モデルルール 4.3.2(e)
④	一時差異等の調整	±繰延税金総調整額	モデルルール 4.4
⑤	一時差異の選択	±個別計算損失金額に係る繰延税金資産の選択	モデルルール 4.5
⑥	申告後調整及び税率変更	±申告後調整及び税率変更	モデルルール 4.6

① 4.1.2 対象租税への加算（Additions to Covered Taxes of a Constituent Entity）[467]

[モデルルールの記載内容]

構成会社等の対象会計年度における対象租税への加算額は、以下の合計とする。

- 財務会計上の税引前当期純利益に対する費用として計上される対象租税額
- モデルルール4.5.3の規定により使用される個別計算損失金額に係る繰延税金資産（GloBE Loss Deferred Tax Asset）額（選択制）
- その対象会計年度において支払われた不確実な税務ポジション等に係る対象租税額で、過年度においてモデルルール4.1.3(d)に基づく対象租税の除外調整として認識している金額
- 当期税金費用の減額として取り扱われた適格還付可能税額控除（Qualified Refundable Tax Credit）[468]の控除額・還付額

  適格還付可能税額控除とは、構成会社等が、還付税額控除を認める所在国・地域の法律に基づき、その控除を受けるための条件を満たした日から4年以内に、現金として支払われるか又は現金同等物として利用できるように設計された還付税額控除をいう。

② 4.1.3 対象租税からの減算（Reductions to Covered Taxes of a Constituent Entity）[469]

[モデルルールの記載内容]

構成会社等の対象会計年度における対象租税への減算額は、以下の合計とする。

- 第3章に基づき個別計算所得等の金額の計算から除外された所得に係る当期税金費用の額
- 当期税金費用の減額として計上されていない非適格還付可能税額（Non-Qualified Refundable Tax Credit）の控除額・還付額
- 構成会社等に還付又は控除された対象租税（適格還付可能税額控除の控除額を除く）で、財務会計上、当期税金費用の調整として処理されなかった金額
- 不確実な税務ポジション等に係る当期税金費用の額
- 会計年度終了日から3年以内に納税予定のない当期税金費用

[コメンタリーからの補足事項]

- 「非適格還付可能税額」は、財務会計上収益として取り扱われることもあるが、GloBEルール上は個別計算所得金額や個別計算損失金額から除外され、構成会社等の税金費用の減額として取り扱われる。モデルルール4.1.3（b）では、当期税金費用から非適格還付可能税額の控除額・還付額を当期税金費用から控除することを定めている[470]。
- 「構成会社等に還付又は控除された対象租税（適格還付可能税額控除の控除額を除く）で、財務会計上、当期税金費用の調整として処理されなかった金額」は、例えば前期以前に企業の資本に対し課税された税金に対して控除を与えるケースで、当該税金や税額控除が通常の費用や収益として会計で計上された場合の調整である。また、構成会社等においてもともと税金費用として計上された対象租税に対する税額控除が、他の構成会社等に還付されるケースにも適用される。さらに、当期又は前期以前において納税済みの対象租税や、未払計上された対象租税に対して適

---

[467] Article 4.1.2

[468] 10章　用語の定義（抜粋）を参照

[469] Article 4.1.3

[470] Commentary: Chapter 4.1.3 at para 13

用するとされている（ただし、モデルルール4.6が優先適用）[471]。

- 「会計年度終了日から3年以内に納税予定のない当期税金費用」については、3年以内に納税を行った場合でも対象租税に足し戻す規定はない。これは、国別実効税率が基準税率を上回る年には対象租税額から除外し、国別実効税率が基準税率を下回る年に納税することで意図的に国別実効税率を押し上げることを防止するためとされている[472]。

[コメンタリーからの例示]

例 4.1.3

1. 前提

   多国籍企業グループ等の構成会社等であるA社はA国に所在しており、A国の法人税率は20%である。A社の受取配当金100は、モデルルール3.2.1(b)に基づき、個別計算所得等の金額の計算から除外されているが、課税所得の計算には含まれている。また、その他にも、A社はA国内において課税所得100を得ている。

A社の国内課税所得	
配当金	100
営業利益	100
A国課税所得合計	200
A国対象租税(20%)	40

A社の個別計算所得金額	
配当金	0
営業利益	100
A社の個別計算所得金額	100

2. 取扱い

   上記の場合、分母は200-100=100であり、分子は40-20（分子から除外した受取配当に係る税金（40×100/200で計算される））=20であるため、国別実効税率は20%と計算される。

③ 4.3 対象租税の配賦

[モデルルールの記載内容]

恒久的施設等、税務上透明な事業体、ハイブリッド事業体の対象租税やCFC税制及び分配（配当）に係る対象租税については、他の構成会社等への配賦が行われる。

- 構成会社等が恒久的施設等を有する[473]場合

  構成会社等の財務会計に計上されている対象租税で、恒久的施設等に係る個別計算所得等の金額に関連するものは、その恒久的施設等に配賦される[474] [475]。

---

[471] Commentary: Chapter 4.1.3 at para 15

[472] Commentary: Chapter 4.1.3 at para 17

[473] 10章 用語の定義（抜粋）を参照

[474] Article 4.3.2(a)

[475] Article 4.3.4

- 構成会社等が税務上透明な事業体の場合[476]
  税務上透明な事業体の財務会計に計上されている対象租税で、構成会社等の所有者に配賦される個別計算所得等の金額に関連するものが配賦対象の租税となり、その構成会社等の所有者に配賦される。
- CFC税制に係る対象租税[477]
  構成会社等の所有者がCFC税制の適用を受けている場合における、その構成会社等の直接又は間接の所有者の財務会計に計上されている対象租税で、CFC税制に基づくCFC所得の割当額に対して計上されたものが配賦対象の税金となり、その構成会社等に配賦される（受動的所得に関する調整あり)。
- ハイブリッド事業体（Hybrid Entity）に係る対象租税[478]
  構成会社等の所有者の財務会計に計上されている対象租税で、ハイブリッド事業体の所得に対して計上されたものが配賦対象の租税となり、そのハイブリッド事業体に配賦される（受動的所得に関する調整あり)。
- 分配（配当）に係る対象租税[479]
  構成会社等の直接の所有者の財務会計に計上されている対象租税で、その対象会計年度中の構成会社等からの分配に対して計上されたもの(例：配当に係る源泉税) が配賦対象の租税となり、分配した構成会社等に配賦される。

[コメンタリーからの補足事項]

- 対象租税の配賦は、当期税金費用だけではなく、繰延税金費用に対しても適用される[480]。
- 「構成会社等が恒久的施設等を有する場合」については、原則として、以下の3つのステップで配賦が行われる[481]。
  - 主要事業体の課税所得に占める恒久的施設等の所得の決定
    恒久的施設等の所得は、主要事業体の納税申告書から容易に確認が可能である。
  - 恒久的施設等の税金の決定
    主要事業体の税額が恒久的施設等の所得を区分せずにまとめて計算されている場合には、外国税額控除前の主要事業体の税額を算定し、その税額を所得比で恒久的施設等に按分する。また、主要事業体の課税所得が合算された恒久的施設等の所得より小さい場合には、外国税額控除前の全ての税額が恒久的施設等に配賦される。
  - 恒久的施設等が支払った税金に対して認められる外国税額控除の額の算定
    A法人が居住地において20%の法人税率で課税を受ける場合、所得100（恒久的施設等の所得を含む）に対し20の税額が発生する。一方、恒久的施設等の所在地では100の所得に対し12%の法人税が課税された場合、20-12= 8 がA国の調整後対象租税額から除外され、恒久的施設等に配賦される。
- 「構成会社等が恒久的施設等を有する場合」で、モデルルール3.4.5に基づき恒久的施設等の個別計算損失金額が主要事業体の個別計算所得等の金額の計算上費用として取り扱われる場合、恒久的施設等の国・地域における当該個別計算損失金額に係る繰延税金資産の認識及び使用は、恒久的施設等及び主要事業体の調整後対象租

---

[476] Article 4.3.2(b)、Article 3.5.1(b)
[477] Article 4.3.2(c)、4.3.3
[478] Article 4.3.2(d)、4.3.3
[479] Article 4.3.2(e)
[480] Commentary: Chapter 4.3.1 at para 42
[481] Commentary: Chapter 4.3.1 at para 47-50

税額を減額及び増額させない[482]。

- 「CFC税制に係る対象租税」のうち受動的所得に係る配賦については、当該受動的所得に係る対象租税の実際額又は当該子会社の所在地国・地域における国際最低課税額率（CFC税制や透明な事業体の場合に構成会社等への対象租税の配賦を考慮せずに決定したもの）にCFC税制に係る受動的所得の金額を乗じた額のいずれか小さい額に限定されている。これは、税率の高い国で支払われる受動的所得に対する税金を、低税率国で生じるその他の所得に充当し、低税率国の国別実効税率を不当に押し上げることを防止するためである[483]。
- 「分配（配当）に係る対象租税」を分配した構成会社等へ配賦する理由として、配当原資となる利益が分配を行う構成会社等の過去の個別計算所得等の金額であったためとされている[484]。

[コメンタリーの例示]

例4.3.3-1

1. 前提

A社はA国における多国籍企業グループの構成会社等であり、A国の法人税率は25%である。

A国はB国にあるB社の株式を100%保有しており、B国の法人税率は5%である。各構成会社等の課税の状況は以下のとおりである。

A社 (A国)	
A国の所得	
営業利益	0
CFC合算所得(B社)	50
課税所得合計	50
A国の税金	
通常の所得に対する課税 (25%)	0
CFC課税 (25%)	12.5
外国税額控除(CFC)	(2.5)
A国の税金合計*	10
*CFC以外の所得がないため、すべてCFCから発生している	

B社(B国)	
B国の所得	
営業利益	50
受動的所得	50
課税所得合計	100
B国の税金	
営業利益課税額 (5%)	2.5
受動的所得税 (5%)	2.5
B国の税金合計	5

2. 取扱い

A国からB国へのCFC税額の配賦は、以下のとおり計算される。

- ✓ ステップ１：B国の国際最低課税率（CFC税額配賦前）を計算する（15%-5%=10%）
- ✓ ステップ２：ステップ１で計算した割合に、A国のCFC税制に含まれる受動的所得の金額を乗じる（10%×50ユーロ=5ユーロ）
- ✓ ステップ３：ステップ２で計算した金額（5ユーロ）と、受動的所得に対するCFC税額（10ユーロ）のいずれか小さい方の金額をB社に配賦する（本ケースでは5ユーロが配賦される）

A国からB国へのCFC税額の配賦後、国別実効税率を再計算し、国際最低課税額を算定する（B国の配賦前の対象租税5＋CFC配賦額5=10となり、国別実効税率が10/100=10%と計算されるため、100×(15%-10%)=5ユーロが国際最低課税額として算定される）。

---

[482] Commentary: Chapter 4.3.3 at para 66

[483] Commentary: Chapter 4.3.3 at para 62, 63

[484] Commentary: Chapter 4.1.3 at para 11

A社 (A国)	
個別計算所得金額	0
対象租税	
A国の税額	10
B国に割り当てられたCFC税額	(5)
A国合計 調整後対象租税	5
国別実効税率	-
国際最低課税額	-

B社 (B国)	
個別計算所得金額	100
対象租税	
B国の税額	5
A国から割り当てられたCFC税額	5
B国合計 調整後対象租税	10
国別実効税率	10%
国際最低課税額	5

④ 4.4 一時差異等の調整

[モデルルールの記載内容]

収益又は損失が財務会計上及び税務上異なる年度に認識される場合に生じる一時差異に対処するため、調整後対象租税額の計算上、当期税金費用に以下で計算される繰延税金調整総額（Total Deferred Tax Adjustment Amount）[485]を調整（加減算）する[486]。

(a)財務会計上の繰延税金費用 ± (b)除外調整 — (c)減算調整 + (d)加算調整 = 繰延税金調整総額

- (a) 財務会計上の繰延税金費用[487]
  - 適用税率が基準税率（15%）未満の場合：財務会計上の繰延税金費用
  - 適用税率が基準税率（15%）以上の場合：基準税率（15%）で再計算した繰延税金費用
- (b) 除外調整[488]
  - 個別計算所得等の金額の計算上除外された項目に係る当期繰延税金費用
  - 不確実な税務ポジション等（Disallowed Accruals and Unclaimed Accruals）に係る繰延税金費用や、5年以内に支払われる見込みがない繰延税金費用
  - 繰延税金資産に関する評価性引当金、会計上の認識時期のずれによる影響額
  - 国内の法人税率の変更に伴う再計算により発生した繰延税金費用
  - 税額控除の発生や使用に関連する繰延税金費用
- (c) 減算調整
  - 当期の税務上の欠損に係る繰延税金資産で、会計上認識されていない金額[489]
  - 個別計算損失金額に係る繰延税金資産の額で、基準税率で再計算されたもの[490]
  - 過年度に調整後対象租税額として計算された繰延税金負債が5年以内に解消されず、遡及して取り消された場合の繰延税金負債の金額(5会計年度前減額調整ルール(*))[491]

---

[485] 10章 用語の定義（抜粋）を参照

[486] Article 4.4、Commentary: Chapter 4.4.4 at para 67

[487] Article 4.4.1

[488] Article 4.4.1

[489] Article 4.4.2(c)

[490] Article 4.4.3

[491] Article 4.4.4

- (d) 加算調整
  - 不確実な税務ポジション等に係る繰延税金費用や、5年以内に支払われる見込みがない繰延税金費用で当期に納付された金額[492]
  - 5会計年度前減額調整ルールにより取り消された繰延税金負債で当期に納付された金額[493]

(*) 繰延税金負債に係る「5会計年度前減額調整ルール（Recaptured Deferred Tax Liability）」から、以下の調整は除外される[494]。

① 有形資産に係る償却費用等
② 不動産の使用等に関して、政府から受けるライセンス等に係る費用（有形資産への多額の投資を必要とする天然資源の採掘等に係るライセンス等も対象）
③ 研究開発費用
④ 廃坑費用、修復費用
⑤ 公正価値会計に基づく未実現評価損益
⑥ 純為替差益
⑦ 保険準備金及び保険契約等に係る繰延取得費用
⑧ 有形資産の売却益（構成会社等の国・地域に所在する有形資産の売却で、当該国・地域の有形資産に再投資されたものが対象）
⑨ 上記①～⑧に関する会計原則の変更により生じた追加額

[コメンタリーからの補足事項]

- 「(b)除外調整」について、以下がコメンタリーに記載されている。
  - 「繰延税金資産に関する評価性引当金」
    財務会計上回収可能性がないとして繰延税金資産を認識しなかった場合においても、GloBEルール上は繰延税金資産を認識する[495]。
  - 「税額控除の発生や使用に関連する繰延税金費用」
    税額控除は繰延税金調整総額から除外されるが、税額控除を含めてしまうとGloBEルールの計算結果に歪みが生じる可能性があるためである[496]。
- 繰延税金負債に係る「5会計年度前減額調整ルール」から除外されるものとして、以下がコメンタリーに記載されている。
  - 「①有形資産に係る償却費用等」について、有形固定資産、天然資源及びリースの使用権資産等に対し適用される加速償却や即時償却により生ずる繰延税金負債及び資本的支出に関する繰延税金負債等が対象となる[497]。有形固定資産には加速償却や即時償却といった仕組みがあるのが一般的であるが、耐用年数にわたってその差異は確実に解消されるはずであり、5年よりも長い耐用年数の資産を有した場合には国別実効税率を歪めるこ

---

[492] Article 4.4.2(a)
[493] Article 4.4.2(b)
[494] Article 4.4.5、
[495] Commentary: Chapter 4.4.1 at para 77
[496] Commentary: Chapter 4.4.1 at para 80, 81
[497] Chapter 4 at para 91-107

とになるため、再計算ルールから除外されている[498]。

- 「③研究開発費用」について、税法が一般的に研究開発費の控除を認める一方で、財務会計上は資産計上されることもある。適用される会計基準に応じて意図しない結果となることや、研究開発費の重要性を考慮し、再計算ルールから除外されている[499]。
- 「④廃坑費用、修復費用」について、発電設備、油田掘削装置、抗井、鉱山等に係る廃棄費用や修復費用が対象となる[500]。
- 「⑤公正価値会計に基づく評価損益」については、保険会社の運用資産の価値増加や、林業会社が保有する木材の権利の価値増加などが挙げられる。このような投資による利益は、資産の売却や処分等により実現するまでは、税務上認識されないことがある。実現された損益に対する課税は一般的であり、一時差異を生じさせるとともに、金額や繰延期間の点において、多国籍企業グループにとって重要である場合が多いことから、再計算ルールから除外されている。なお、当該再計算除外ルールについては、公正価値会計がGloBE目的で適用される場合において適用される。したがって、多国籍企業グループ等が当該利益に対してモデルルール3.2.5の選択を行う場合には適用されない[501]。

[コメンタリーの例示]

例4.4.4-1

1. 前提

   多国籍企業グループ等の構成会社等であるA社はA国に所在しており、A国の法人税率は25%である。A国の課税標準は個別計算所得等の金額と同額であるが、A国には少なくとも17%の法人税を支払わなければならないというルールがある。

2. 取扱い

   計算結果は以下のとおりであるが、1年目ついては、発生した繰越税額控除（7ユーロ）に対する繰延税金資産は計上されず、調整後対象租税額を減少させないため、国別実効税率は17%と計算される。2年目についても同様のルールにより、繰越税額控除（7ユーロ）の使用は調整後対象租税額を増加させないため、国別実効税率は18%と計算される。

	1年目	2年目
個別計算所得金額	100	100
A国法人税 (25%)	(25)	(25)
税額控除	15	0
繰越税額控除の使用額	0	7
基準税率への修正(100×17%-(25-15))	(7)	0
A国法人税（A国基準税率修正後）	(17)	(18)
A国国別実効税率	17%	18%
国際最低課税額	0	0
繰越税額控除	7	0

[498] Commentary: Chapter 4.4.5 at para 92

[499] Commentary: Chapter 4.4.5 at para 97

[500] Commentary: Chapter 4.4.5 at para 98

[501] Commentary: Chapter 4.4.5 at para 102

⑤ 4.5 一時差異の選択[502]

[モデルルールの記載内容]

モデルルール4.4の適用に代えて、申告構成会社等は、個別計算損失金額に係る繰延税金資産の選択（GloBE Loss Election）を行うことができる。

一の国・地域で個別計算損失金額が発生した会計年度に、以下の方法で計算した個別計算損失金額に係る繰延税金資産を認識することができる。

個別計算損失金額に係る繰延税金資産 ＝ 個別計算損失金額 × 基準税率(15%)

- この取扱いは、国・地域ごとに、申告構成会社等の選択により適用することができる[503]。
- 当該多国籍グループ等の初回の特定多国籍企業グループ等報告事項等の提出時にこの選択をしなければならない[504]。
- 個別計算損失金額に係る選択は、適格分配時課税制度を有する国・地域では行うことができない[505]。
- 最終親会社である導管会社等（税務上透明な事業体など）は、個別計算損失金額に係る選択を行うことができる[506]。
- 個別計算損失金額に係る繰延税金資産の残高は次の会計年度に繰り越され、ある会計年度で使用された個別計算損失金額に係る繰延税金資産の分だけ減少する[507]。
- 当該「個別計算損失金額に係る繰延税金資産の選択」が後で取り消された場合、「個別計算損失金額に係る繰延税金資産の選択」の適用がなくなった最初の「会計年度」の初日から、残存する「個別計算損失金額に係る繰延税金資産」は消滅する[508]。

[コメンタリーからの補足事項]

一般的には法人税を課さない国や非常に低い税率の国において、簡便化のために選択されるものであり、モデルルール4.5における個別計算損失金額は永久に繰り越すことができる[509]。

⑥ 申告後調整及び税率変更

[モデルルールの記載内容]

過去の対象会計年度の対象租税や税率変更等があった場合には、以下の調整が行われる。

- 過去の対象会計年度の対象租税に係る調整[510]
  - その調整が行われた対象会計年度の対象租税の調整と取り扱われる。
  - ただし、過去の会計年度の調整後対象租税額に含まれる対象租税が減少した場合には、モデルルール5.4.1に

---

[502] Article 4.5.1
[503] Article 4.5.1
[504] Article 4.5.5
[505] Article 4.5.5
[506] Article 4.5.6
[507] Article 4.5.2
[508] Article 4.5.4
[509] Commentary: Chapter 4.5.1-4.5.3 at para 113, 114
[510] Article 4.6.1

基づき、当該過去の対象会計年度の国別実効税率及び国際最低課税額を再計算しなければならない。

- 申告構成会社等は、年次選択を行い、対象租税の軽微な減少（100万ユーロ未満）については、その調整が行われた対象会計年度の対象租税の減少と取扱うことができる。

- 適用される国内税率の引下げがあった場合[511]
  適用される国内税率の引下げに伴う繰延税金費用については、その引下げの結果、適用される税率が基準税率（15%）未満となる場合、過去の対象会計年度で計上した対象租税の調整をしなければならない。
- 適用される国内税率の引上げがあった場合[512]
  適用される国内税率の引上げに伴う繰延税金費用については、過去の会計年度において当該金額が基準税率（15%）未満で当初計算されていた場合には、その支払いがなされたときに、モデルルール4.6.1に基づき調整しなければならない。
- 3年以内に支払われない場合[513]
  当期税金費用として計上した金額が100万ユーロを超える場合で、当該会計年度の末日から3年以内に支払われない場合には、調整後対象租税額から当該未払額を除外して、当該年度の国別実効税率及び国際最低課税額を再計算しなければならない。

[コメンタリーからの補足事項]

- 過去の会計年度の対象租税に係る未払税金が調整される場合
  - 特定多国籍企業グループ等報告事項等が提出された後に、税務当局、税務アドバイザー等による税務申告書の調査による所得金額の変動等、様々な理由により、対象租税に係る租税債務の金額が、増加又は減少する可能性がある。さらに、特定多国籍企業グループ等報告事項等が提出された後に、エラーやより正確な予測に基づいて、対象租税に係る租税債務の金額が増加又は減少する可能性がある[514]。
  - 過去の会計年度の対象租税に係る租税債務の増加を、GloBE ルールの目的上、当該調整が行われた年度の税額の増加と取り扱うことが認められている。同様に、対象租税の軽微な減少も、当年度の対象租税の減少と取り扱うことができる[515]。
  - 反対に、対象租税が減少した場合は、過去の会計年度の国別実効税率及び国際最低課税額を再計算することが求められている。対象租税の軽微な減少の場合には、当該調整が行われた年度の対象租税の減少に含めることを選択することができる[516]。
  - 例えば、税率20%で欠損金の繰戻還付を認めている A 国唯一の構成会社等である ABC 社において、1年目（Year 1）の個別計算所得金額が課税所得と同額の100、対象租税が20、国別実効税率が20%であり、2年目（Year 2）に、個別計算損失金額及び税務上の欠損金100が生じ、欠損金100を1年目に繰り戻すことで繰戻還付20が生じたとする。この場合、モデルルール4.6.1に基づき、還付20と繰延税金資産15（損失100×基準税率15%）は1年目に繰り戻され、1年目の修正後の調整後対象租税額が15（当初20－還付20＋繰

[511] Article 4.6.2
[512] Article 4.6.3
[513] Article 4.6.4
[514] Commentary: Chapter 4.6 at para 119
[515] Commentary: Chapter 4.6.1 at para 120
[516] Commentary: Chapter 4.6.1 at para 121

延税金資産の使用15）となるため、1年目に欠損金の繰戻還付による国際最低課税額は生じない[517]。

- 適用される国内税率の引下げがあった場合[518]
  - 会計年度1（Fiscal Year 1）に、個別計算所得金額100、税率15%で繰延税金負債の計上により対象租税15が認識されており、会計年度2（Fiscal Year 2）において、国内税率が10%に引き下げられた場合、繰延税金負債が最終的に支払われるときの税金は10となる（国別実効税率10%）。モデルルール 4.6.1は、この減額の影響が大きい場合は、会計年度1の国際最低課税額を再計算することを求めている。このケースでは、再計算により、5の国際最低課税額を会計年度2に納付することになる。
- 適用される国内税率の引上げがあった場合[519]
  - 会計年度1においては、個別計算所得金額100、繰延税金負債10（国別実効税率10%）であり、会計年度2において、国内税率が15%に引き上げられる。財務会計上は、追加の繰延税金負債5を計上するが、この5は、モデルルール4.4.1(d)により繰延税金調整総額の計算上除外され、税金支払時まで繰り延べられる。会計年度3において、税金15が支払われ、繰延税金負債の全額が取り崩される。過去の会計年度では対象租税として計上されていない繰延税金負債の増加額5は、会計年度3の対象租税額の増加として取扱われる。この例で、税率が20%に引き上げられたとすると、10（過去に計算上除外され、モデルルール 4.6.3により考慮される繰延税金負債の増加5及び基準税率を超え支払ったときにのみ認識される租税債務の増加5）が、会計年度3の対象租税として計上される。
- 3年以内に支払われない場合[520]
  - 100万ユーロを超える（繰延税金費用ではなく）当期税金費用が、調整後対象租税額として計上され、当該会計年度の末日から3年以内に支払われない場合には、国別実効税率及び国際最低課税額を再計算しなければならない。
  - 会計年度1に、当期税金費用10を調整後対象租税額として計上したが、会計年度4の末日までに支払われない場合には、当該10は無かったものとして会計年度1の国際最低課税額を再計算しなければならない。

以下の項目については、対象租税への加減算ではないが、モデルルール4.1に記載がある。

4.1.5 個別計算損失金額の場合の再計算国別国際最低課税額等(*)

[モデルルールの記載内容]

ある国で個別計算損失金額が発生し、その国の調整後対象租税額がゼロ未満で、かつ、その調整後対象租税額が個別計算損失金額に基準税率（15%）を乗じた額（見込調整後対象租税額）よりも小さい場合は、その差額が再計算国別国際最低課税額等として課税される[521]。

[コメンタリーからの補足事項]

---

[517] Commentary: Chapter 4.6.1 at para 126

[518] Commentary: Chapter 4.6.2 at para 129

[519] Commentary: Chapter 4.6.3 at para 131

[520] Article 4.6.4

[521] Article 4.1.5

- 個別計算損失金額が発生し、かつ、GloBEルールでは控除できないような永久差異に起因する繰延税金資産を有するような限定的な状況において適用される特別なルールである[522]。
- ある国で税務上、財務会計で計上される費用を超える金額の所得控除を認めるようなケースで、一時差異として差異が解消しない場合に適用される。例えば、利子控除、特別な所得控除（Super deduction）などの経済的費用を超える控除がコメンタリーで例示されている[523]。

[コメンタリーの例示]

例4.1.5-1

1. 前提

   A社はA国における多国籍企業グループの構成会社等であり、A国の法人税率は15%である。

2. 取扱い

   A国に所在するA社の1年目の税務上の課税所得が△120（キャピタルゲイン△20が現地税法上、非課税）、個別計算損失金額が△100である場合、調整後対象租税額（税務上の欠損金に税率15%を乗じた金額が財務会計上の繰延税金資産となり、繰延税金調整総額として調整後対象租税額の減額として取り扱われる）△120×15%=△18と、見込調整後対象租税額（個別計算所得金額に基準税率15%を乗じたもの）△100×15%=△15の差額の3ユーロが国際最低課税額として課税される。
   ただし、2年目において税務上の欠損金が使用された場合には、繰延税金資産の取崩し18ユーロが調整後対象租税額に含まれることとなる。

■1年目の国際最低課税額の課税

現地税法		GloBEルール	
収益	100	収益	100
キャピタルゲイン キャピタルゲイン非課税	20 (20)	現地税法上非課税となるキャピタルゲイン	20
費用	(220)	費用	(220)
課税所得	(120)	個別計算損失金額	(100)
調整後対象租税額	(18)	見込調整後対象租税額	(15)
国際最低課税額	△18＜△15 ∴3		

■2年目の国際最低課税額の課税

現地税法		GloBEルール	
収益	220	収益	220
費用 繰越欠損金の控除	(100) (120)	費用	(100)

[522] Commentary: Chapter 4.1.5 at para 19

[523] Commentary: Chapter 4.1.5 at para 19

課税所得	0	個別計算所得等の金額	120
		調整後対象租税額	18
		国別実効税率	15%

例4.1.5-2

1. 前提

A国の法人税率、A1社の個別計算所得等の金額、課税所得の状況は設例4.1.5-1と同じである。

2. 取扱い

A国にはA1社とA2社が所在しており、1年目のA1社の個別計算損失金額は△100、繰延税金資産は18（設例4.1.5-1と同様、課税所得△120×15%＝18と計算されている）、A2社の個別計算所得金額は50である。A国の調整後対象租税額△10.5が見込調整後対象租税額△7.5を下回るため、差額の3ユーロが国際最低課税額として課税される（A1社に割り当てられる）。

	A1社	A2社	A国合計
個別計算所得等の金額	(100)	50	(50)
繰延税金資産	(18)	-	
対象租税額	-	7.5	
見込調整後対象租税額			(7.5)
調整後対象租税額	(18)	7.5	(10.5)
国際最低課税額			△10.5＜△7.5 ∴3

例4.1.5-3

1. 前提

A国の法人税率が25%であること以外の前提は、設例4.1.5-2と同じである。

2. 取扱い

A国の調整後対象租税額△5.5が見込調整後対象租税額△7.5を下回らないため、国際最低課税額の課税は行われない。

	A1社	A2社	A国合計
個別計算所得等の金額	(100)	50	(50)
繰延税金資産	(18)	-	
対象租税額	-	12.5	
見込調整後対象租税額			(7.5)
調整後対象租税額	(18)	12.5	(5.5)

国際最低課税額			△5.5＜△7.5 ∴0

例4.1.5-4

1. 前提

A国の法人税率は25%であり、A社の課税所得は個別計算所得金額と同額である。

A社は100の配当を受領しているが、モデルルール3.2(b)にしたがって、個別計算所得金額から除外されている。また、配当に係る直接経費150が生じているため、個別計算損失金額は△150と計算される。また、現地税務上の欠損も△150で、調整後対象租税額は22.5（150×15%）である。

2. 取扱い

このようなケースにおいては、見込調整後対象租税額と繰延税金資産が同額であるため（つまり△150×15%=22.5）、国際最低課税額は生じない。

(5) 第5章 ： 国際最低課税額の配賦-IIRとUTPRによる課税ルール

この章においては、各軽課税構成会社等における国際最低課税額について記載している。
第3章に基づいて決定された構成会社等の個別計算所得等の金額、及び第4章に基づいて決定された調整後対象租税額を、同じ国・地域に存する他の構成会社等のものと合算し、その国・地域における実効税率を計算することで、軽課税国を特定する。
国際最低課税率は、一の国・地域ごとに計算する。また、実質ベースの所得除外額を地域における国別グループ純所得から控除して、国・地域における超過利益を決定する。国際最低課税率に超過利益を乗じた額から、自国内最低課税額に係る税の額を控除することで、各地域における国際最低課税額が決定する。
算出された国際最低課税額を、軽課税国・地域における各構成会社等の個別計算所得金額の割合に応じて、配賦する。
このように算出された各軽課税構成会社等の国際最低課税額は、親会社又は第2章に規定される一のUTPR適用国・地域に所在する構成会社等に課される。

また、モデルルール5.5では、同じ国・地域内にある構成会社等の総収入及び所得が一定の閾値を超えない場合における、適用免除規定が設けられている。
モデルルール5.6では、被少数保有構成会社等の国別実効税率を計算するための特例が定められている。

5.1 国別実効税率の算定

国別実効税率は、国・地域ごと、かつ、対象会計年度ごとに算定され、一の国・地域における各構成会社等の調整後対象租税の合計額を、国別グループ純所得で除して計算する。なお、無国籍構成会社等については、別個の国・地域に存する単一の構成会社等として国別実効税率計算を行うものとする[524]。

一の国・地域における国別グループ純所得は、次の算式により計算するものとする[525]。

国別グループ純所得 ＝ 全ての構成会社等の対象会計年度に係る個別計算所得金額の合計額- 全ての構成会社等の対象会計年度に係る個別計算損失金額の合計額

この計算において、構成会社等のうち各種投資会社等や被少数保有構成会社等に係る調整後対象租税額及び個別計算所得等の金額は、国別実効税率の決定及び国別グループ純所得の決定から除いて計算する[526]。各種投資会社等については第7章を参照。

[コメンタリーからの補足事項]

- 国別グループ純所得が、0未満（純GloBE損失）の国・地域は、国別実効税率計算は行わない[527]。
- 国別実効税率の計算は、一の国・地域に存する全ての構成会社等の調整後対象租税額及び国別グループ純所得を合算した金額によるものとし、多国籍企業グループ等以外の会社等が持分の一部を有している場合でも持分に応じた

[524] Article 5.1.1
[525] Article 5.1.2
[526] Article 5.1.3
[527] Commentary: Chapter 5.1.1 at para 3

調整は行わずに計算する。なお、国別実効税率の計算結果は、パーセンテージ表示の場合、小数点以下第4位を四捨五入することにより算定するものとする[528]。

- 国別実効税率の計算上、グループ会社等でない者の所有持分に帰属する対象租税額や個別計算所得金額も考慮することになる[529]。
- 国・地域ごとのブレンディング計算は、IIRを適用する親会社等が最終親会社等で無い場合に、国別実効税率の計算にあたって、その親会社に保有されている構成会社等のみを参照するのではなく、その国・地域に存する多国籍企業グループ等の全ての構成会社等を参照して国別実効税率を計算することを意味している。国別実効税率をグループ全体の平均的な国別実効税率に基づいて決定する場合、国・地域における国別実効税率を単一事業体ベースで計算したとき、あるいは親会社等の構成会社等に対する所有持分に帰属する税金と所得のみに基づいて計算したときには軽課税構成会社等とならなかったはずの会社等に対し、国際最低課税額の配賦額が生じる可能性がある。一方で、単体ベースでは軽課税構成会社等であったものが、その国・地域に存する他の構成会社等の支払税金及び損失の影響により軽課税構成会社等に該当しない場合がある。国別実効税率をグループ全体の平均的な国別実効税率に基づいて決定することで、構成事業会社等の間で所得・税額を移動させることによるリスクを排除し、グループ通算制度等の国内法の特定の規定によって起こりうる潜在的な歪みを回避することができ、IIR及びUTPRの下での国際最低課税額の配賦及び帰属の仕組みを簡素化している[530]。
- 国・地域ごとの個別計算損失金額の合計額が、個別計算所得金額の合計額と同額又は超える場合には、モデルルール5.1.2の下での国別グループ純所得はなく、モデルルール5.2による国際最低課税額も発生しないため、国別実効税率の計算は不要である。ただし、モデルルール4.1.5の規定の適用はある。モデルルール4.1.5を参照[531]。
- 課税上透明な事業体の所得及び税金は、モデルルール3.5.3及び4.3.2に基づき、構成会社等の所有者、恒久的施設又は非関連者に配賦されるため、モデルルール5.1.3は、課税上透明な事業体である投資会社等及び保険投資会社等には適用されない[532]。

5.2 国際最低課税額

国際最低課税額の算定に用いる国際最低課税率（Top-up Tax Percentage）は、次の算式によって計算された正の値である[533]。

国際最低課税率＝基準税率-国別実効税率

対象会計年度の国・地域の当期国別国際最低課税額は、次の算式によって計算された正の金額となる[534]。

当期国別国際最低課税額 ＝ 国別グループ純所得の金額-実質ベースの所得除外額

i. 国別グループ純所得は、一の対象会計年度の一の国・地域においてモデルルール5.1.2に基づいて決定される国別グループ純所得である。

ii. 実質ベースの所得除外額は、一の対象会計年度の一の国・地域における、モデルルール5.3に基づいて算定さ

---

[528] Commentary: Chapter 5.1.1 at para 3
[529] Commentary: Chapter 5.1.1 at para 3
[530] Commentary: Chapter 5.1.1 at para 4
[531] Commentary: Chapter 5.1.2 at para 11
[532] Commentary: Chapter 5.1.3 at para 13
[533] Article 5.2.1
[534] Article 5.2.2

れるものである。

国・地域ごとの構成会社等に係るグループ国際最低課税額は、次の式に従って計算された正の金額となる[535]。

国・地域ごとの国際最低課税額 = (国際最低課税率×当期国別国際最低課税額) +当年度追加国際最低課税（additional current Top-Up Tax） - 自国内最低課税額に係る税

(a) 当年度追加国際最低課税額とは、対象会計年度のある国・地域における、モデルルール4.1.5又は5.4.1に基づいて算定された金額又は当年度国際最低課税率として取り扱われる額である。

(b) 自国内最低課税額に係る税とは、対象会計年度に国・地域における自国内最低課税額に係る税に基づいて支払われるべき金額である。

モデルルール5.4.3に規定されている場合を除き、構成会社等の国際最低課税額は、第3章に従って決定される対象会計年度の個別計算所得金額を有する一の国・地域に存する構成会社等ごとに、以下の算式によって計算されたものとする[536]。

$$\text{構成会社等の国際最低課税額} = \text{国・地域ごとの国際最低課税額} \times \frac{\text{構成会社等の個別計算所得金額}}{\text{全ての構成会社等の合計個別計算所得金額}}$$

(a) 構成会社等の個別計算所得金額とは、対象会計年度の国・地域において、モデルルール3.2に従って計算された当該構成会社等の個別計算所得金額とする。

(b) 全ての構成会社等の合計個別計算所得金額は、モデルルール5.1.2における、対象会計年度の一の国・地域における国別グループ純所得の計算に含まれる、当該対象会計年度において個別計算所得金額を有する全ての構成会社等の個別計算所得金額の合計とする。

国・地域ごとの国際最低課税額が、モデルルール5.4.1に基づく再計算に起因するものであり、かつ、一の国・地域において当該対象会計年度の国別グループ純所得がない場合には、再計算の対象会計年度の当該構成会社等の当該個別計算所得金額に基づいて、モデルルール5.2.4の計算式を用いて配賦されるものとする[537]。

[コメンタリーからの補足事項]

- GloBEルールにおいて、国別実効税率が基準税率(15%)を下回る場合、多国籍企業グループ等のその国・地域に存する構成会社等は、軽課税構成会社等とみなされる。国別実効税率が、基準税率以上である場合、国・地域における国際最低課税額はなく、国・地域に存する構成会社等はいずれも軽課税構成会社等とみなされない[538]。
- 実質ベースの所得除外額について、当期国別国際最低課税額の計算は、国・地域ごとのブレンディングによるため、ある構成会社等の所得除外額が、当該構成会社等の当期国別国際最低課税額を超える場合、当該構成会社等の所

[535] Article 5.2.3
[536] Article 5.2.4
[537] Article 5.2.5
[538] Commentary: Chapter 5.2.1 at para 16

得除外額を、他の構成会社等の当期国別国際最低課税額から控除することができる[539]。

- 自国内最低課税額に係る税を適用する場合、国際最低課税額は0になることが想定される。しかし、会計基準の差異により自国内最低課税額に係る税が、国際最低課税額を超過することも想定される。その場合においても、自国内最低課税額の還付や次年度以降における繰越控除は認められていない[540]。
- 個別計算所得金額を有しない（個別計算損失金額である）構成会社等には、国際最低課税額は配賦されない[541]。
- 最終親会社以外の被部分保有中間親会社等や中間親会社等が、IIRの適用することを念頭に構成会社等ごとに国際最低課税額の配賦を行うこととしている。したがって、最終親会社がIIRを適用し、多国籍企業グループ等の全ての軽課税会社等を100%保有している場合には、モデルルール5.4.2による配賦は行われない。なお、構成会社等ごとの配賦は、軽課税構成会社の国際最低課税額の一部についてIIRが適用され、その他の部分にUTPRが適用されるようなケースにおいて有用である[542]。
- 過年度の国際最低課税額の修正を行った場合において、修正を行った年度の国別グループ純所得がないときには、当該修正対象会計年度の国別グループ純所得に基づき、国際最低課税額の修正額を配賦する[543]。
- モデルルール4.1.5に基づく、追加国際最低課税額は、モデルルール5.4.3に基づき配賦する[544]。

5.3 実質ベースの所得除外額（Substance-based Income Exclusion）

実質ベースの所得除外額は、国・地域の国別グループ純所得から、当該国・地域の実質ベースの所得除外額を減額することにより、モデルルール5.2に基づく国際最低課税額を算定する。

多国籍企業グループ等の申告構成会社等が、国・地域ごとに、実質ベースの所得除外額を適用するか否かは、1年間の選択適用（毎年選択）である。適用しない場合には、特定多国籍企業グループ等報告事項等における国際最低課税額の計算上、実質ベースの所得除外額の計算をしない、又は申請をしないものとする[545]。

一の国・地域における実質ベースの所得除外額は、当該国・地域の各構成会社等（各種投資会社等を除く）の給与所得控除及び有形資産控除の合計額となる[546]。

- 給与所得控除の計算[547]

  一の国・地域に存する一の構成会社等の給与所得控除は、当該国・地域において当該多国籍企業グループ等のために活動を行う適格従業者に係る適格給与コストの5%に相当する金額とする。ただし、以下の適格給与コストは除く。
  - 資産計上され、適格有形資産の帳簿価額に含まれているもの。
  - モデルルール3.3.5に定める、一の構成会社等の国際海運所得及び適格補助的国際海運所得に起因するもの

---

[539] Commentary: Chapter 5.2.2 at para 18
[540] Commentary: Chapter 5.2.3 at para 20
[541] Commentary: Chapter 5.2.4 at para 21
[542] Commentary: Chapter 5.2.4 at para 22
[543] Commentary: Chapter 5.2.5 at para 23
[544] Commentary: Chapter 5.2.5 at para 24
[545] Article 5.3.1
[546] Article 5.3.2
[547] Article 5.3.3

で、個別計算所得等の金額の計算から除外されるもの。

- 有形資産控除[548]
  一の国・地域に存する一の構成会社等の有形資産控除は、当該国・地域に存する適格有形資産の帳簿価額の5%に相当する金額とする。適格有形資産とは 当該国・地域にある以下のものをいう。
  (a) 有形固定資産（PPE）
  (b) 天然資源
  (c) 賃借人の有形資産の使用権（リース）
  (d) 不動産の使用又は天然資源の開発にかかる政府からのライセンス（有形資産への多額の投資を伴うもの）

  なお、有形資産控除の計算には、販売、リース、又は投資のために保有されている有形資産（土地や建物を含む）の帳簿価額は含まれないものとする。
  また、一の構成会社等の国際海運所得及び適格補助的国際海運所得の創出に使用される有形資産（つまり、船舶、その他の海事機器及びインフラ）の帳簿価額は含まれない。ただし、モデルルール3.3.4に基づく「適格補助的国際海運所得」の上限を超える一の構成会社等の所得に帰属する有形資産の帳簿価額は、有形資産カーブアウトの計算に含まれるものとする。

モデルルール5.3.4における適格有形資産の帳簿価額の計算は、最終親会社等の連結等財務諸表を作成する目的で記録された対象会計年度の年初及び年度末の帳簿価額（減価償却累計額、償却累計額又は減耗累計額を控除した額であり、給与費用のうち資産計上された部分の金額を含む。）の平均によるものとする[549]。

恒久的施設等の場合、一の構成会社等である恒久的施設等の適格給与コスト及び適格有形資産は、モデルルール3.4.1により決定され、モデルルール3.4.2により調整されることにより恒久的施設等の個別財務諸表に含まれているものであり、適格従業者及び適格有形資産が恒久的施設等の国・地域に存することを条件とする。なお、恒久的施設等に係る適格給与コスト及び適格有形資産は、主要事業体の適格給与コスト及び適格有形資産から除かれる。
また、モデルルール3.5.3及び7.1.4により、純損益の全部又は一部が除外された恒久的施設等の適格給与コスト及び適格有形資産は、同じ割合で多国籍企業グループの実質ベースの所得除外額の計算から除かれる[550]。

モデルルール5.3.6に基づいて配賦されていない導管会社等の適格給与コスト及び適格有形資産は、モデルルール5.3.3及び5.3.4の計算に際し、以下のように配賦される[551]。
  (a) 導管会社等の財務会計上の純損益がモデルルール3.5.1(b)に基づき、その所有者に配賦されている場合において、一の会社等の適格給与コスト及び適格有形資産は、これらの適格従業者及び適格有形資産が存する一の国・地域に所有者が存することを条件に、その所有者に同じ割合で配賦する。
  (b) 導管会社等が最終親会社等である場合には、最終親会社等が存する国・地域に存する適格給与コスト及び適

[548] Article 5.3.4
[549] Article 5.3.5
[550] Article 5.3.6
[551] Article 5.3.7

格有形資産は、モデルルール7.1.1に基づいて除かれる所得に比例して減額され、最終親会社等に配賦される。

(c) 導管会社等のその他の全ての適格給与コスト及び適格有形資産は、多国籍企業グループ等の実質ベースの所得除外額の計算から除外される。

[コメンタリーからの補足事項]

- 実質ベースの所得除外額について、国別グループ純所得を超過した場合における超過分の繰越制度や繰戻制度はない[552]。
- 実質ベースの所得除外額の適用のための計算の負担が、実質ベースの所得除外額の適用することによる利益を上回ることも考えられるため、適用除外を選択することもできるとされている[553]。
- 特定多国籍企業グループ等報告事項等において実質ベースの所得除外額の適用が一度選択された後に、その対象会計年度における選択を取り消すことはできない[554]。
- 給与所得控除
  - 従業員の実質的な活動を示すものとして、構成会社等の給与コストを指標としており、適格従業者[555]、その従業員の国・地域、適格給与コスト[556]を特定する必要がある[557]。
  - 適格従業者は、構成会社等の従業員及び独立請負業者としている。独立請負業者は、自然人（人材派遣会社等に雇用されているものを含む）であり、かつ、多国籍企業グループ等の指揮監督下において、日々の業務を行っているものをいう。なお、構成会社等に商品又はサービス提供する企業に雇用されている従業員は除く[558]。
  - 適格従業者は、構成会社等の国・地域で活動していることを想定しているが、国・地域外で活動している場合、及び複数の国で活動している場合の当該給与コストの取扱いについては、運営指針（Administrative guidance）において検討される[559]。
  - 適格給与コストには、従業員の給与、健康保険、年金基金その他の退職給付への支払、適格従業者に支払われる賞与及び手当、株式報酬等、個人所得税、及び社会保険料の雇用主負担分も含まれる[560]。
  - 当該年度の会計上計上した給与費用総額により計算される。なお、有形資産控除の対象となる適格有形資産の簿価に含まれる給与費用は除き、棚卸資産を含む適格有形資産の対象とならない有形資産の簿価に含まれる給与を含む[561]。
- 有形資産控除
  - 適格有形資産には、構成会社等の国・地域に存する有形固定資産、天然資源、有形資産の使用権資産の帳簿価額が含まれる。広範な有形資産を所得控除の基準に含めているが、これら資産が全て実質的な活動を示すものであるとの認識が示されており、様々な有形資産を対象とすることで、産業間の公平性を保つことができてい

---

[552] Commentary: Chapter 5.3.1 at para 27
[553] Commentary: Chapter 5.3.1 at para 28
[554] Commentary: Chapter 5.3.1 at para 29
[555] 10章 用語の定義（抜粋）参照
[556] 10章 用語の定義（抜粋）参照
[557] Commentary: Chapter 5.3.3 at para 31
[558] Commentary: Chapter 5.3.3 at para 32
[559] Commentary: Chapter 5.3.3 at para 33
[560] Commentary: Chapter 5.3.3 at para 34
[561] Commentary: Chapter 5.3.3 at para 35

る。また、リースの有形資産を含めることで、所有とリースの差異をなくし、所有かリースかの経営判断が、実質的な活動の度合を示すものではないとのを認識が示されている[562]。

- 有形資産は、構成会社等の国・地域で活動しているものを想定しているが、国際航空会社の航空機など、国・地域が複数ある場合やいずれの国・地域にも属さない場合についての対応は、運営指針において検討される[563]。
  - ① 有形固定資産[564]
    商品やサービスの生産又は供給、あるいは管理目的のために保有されており、1 期以上の期間にわたって使用されることが予想されるものをいう。このカテゴリーには、建物、機械、コンピュータ及びその他の事務機器、自動車、家具及び備品、土地が含まれる。
  - ② 天然資源[565]
    石油やガスの鉱床、森林、鉱物の鉱床が含まれる。
  - ③ 賃借人の有形資産の使用権
    リースによる場合と保有による場合で差異が生じないようにするために、有形資産控除の計算上、使用権も含めるとしている[566]。なお、リースの貸主は、当該リース資産を有形資産カーブアウト対象に含めない[567]。
  - ④ 不動産使用権、採掘権等
    "政府からのライセンス（又は同様の取決め）"が政府保有の不動産の使用権又は天然資源の採掘権である場合に限り、無形資産として計上されているか否かにかかわらず、有形資産控除上の適格有形資産の定義に含まれる[568]。これは、政府から私人や企業に対し、当該財産及び資源を売却することが法律で認められていない場合などを想定している。構成会社等は、"政府からのライセンス又は同様の取決め"を取得するための費用を負担し、有形資産に対して相当規模の投資を行う必要があるような場合、無形資産として計上されているかどうかにかかわらず、適格有形資産とみなされる。ただし、"政府からのライセンス又は同様の取決め"の保有者が、他の個人又は事業体に当該権利の使用を再許諾する場合には、適格有形資産に含めない[569]。
- 投資・売却・リース目的で保有する資産（土地・建物含む）の簿価は、多額の有形資産控除を適用するために投資資産を購入することが想定されるため、有形資産控除における除外資産とされている。物品・サービスの生産・供給に直接又は間接的に使用される保有資産は、有形資産控除に含まれる。除外資産（投資・売却・リース目的で保有する資産）に該当するか否かの判定において、会計基準で既に識別されているため、事務負担が大幅に増加することはないと想定されている[570]。
- また、継続的な使用ではなく、売却取引によって、（減価償却していた資産の帳簿価額が購入価額に置き換わることによって）帳簿価額が回収されることで、より大きな所得除外額を生み出すことを認めるべきではない。そのような資産は、使用目的ではなく売却目的で保有されているため、実質的な活動を示すものとは言えないため、

---

[562] Commentary: Chapter 5.3.4 at para 37
[563] Commentary: Chapter 5.3.4 at para 38
[564] Commentary: Chapter 5.3.4 at para 39
[565] Commentary: Chapter 5.3.4 at para 40
[566] Commentary: Chapter 5.3.4 at para 41
[567] Commentary: Chapter 5.3.4 at para 43
[568] Commentary: Chapter 5.3.4 at para 44
[569] Commentary: Chapter 5.3.4 at para 45
[570] Commentary: Chapter 5.3.4 at para 46

売却目的の資産は所得除外の対象から除外される。売却目的保有資産は、会計基準で既に識別されているため、事務負担が大幅に増加することはないと想定されている[571]。

- 期中に取得又は処分した有形資産は、有形資産控除額に含める額は当該資産の簿価の半分となる（期首及び期末時点の簿価の平均額によるため、計算上はいずれか0となる）。また、連結等財務諸表上の帳簿価額は、資産のステップアップ及びグループ内譲渡も考慮することで、多国籍企業グループ等による資産に対する実際の投資額を反映している[572]。
- 資産の再評価に基づく、資産の帳簿価額の価値の増加及びそれに伴う償却費の増加は、有形資産控除額の計算上含めないものとする[573]。
- 恒久的施設等の適格給与コスト及び適格有形資産に関して、恒久的施設等が個別財務諸表を有していない場合、又は個別財務諸表が許容可能な財務会計基準に従って作成されていない場合、最終親会社等の連結等財務諸表作成における会計基準に従って作成された個別財務諸表を有しているものとみなして計算するものとする[574]。
- 租税条約又は国内税法に基づき、恒久的施設等に帰属する適格給与コスト及び適格有形資産を調整しなければならない。モデルルール10.1恒久的施設等の定義(c)の場合には、OECDモデル租税条約第7条及び関連規定に基づき、恒久的施設等に帰属する適格給与コスト及び適格有形資産を調整しなければならない[575]。
- 適格従業者や有形資産が、恒久的施設等が所在する国・地域に所在する場合には対象となるが、当該国・地域に所在しない場合、従業員や資産にかかる費用は、所得控除額の計算から除かれる[576]。
- モデルルール10.1恒久的施設等の定義(d)に記載された恒久的施設等に関しては、給与所得除外及び有形資産控除を帰属させない[577]。
- モデルルール3.4.5により、恒久的施設等の個別計算損失金額が主要事業体の費用として取り扱われた場合においても、一の恒久的施設等に係る適格給与コストと適格有形資産は、主要事業体に帰属させない[578]。

[コメンタリーの例示]

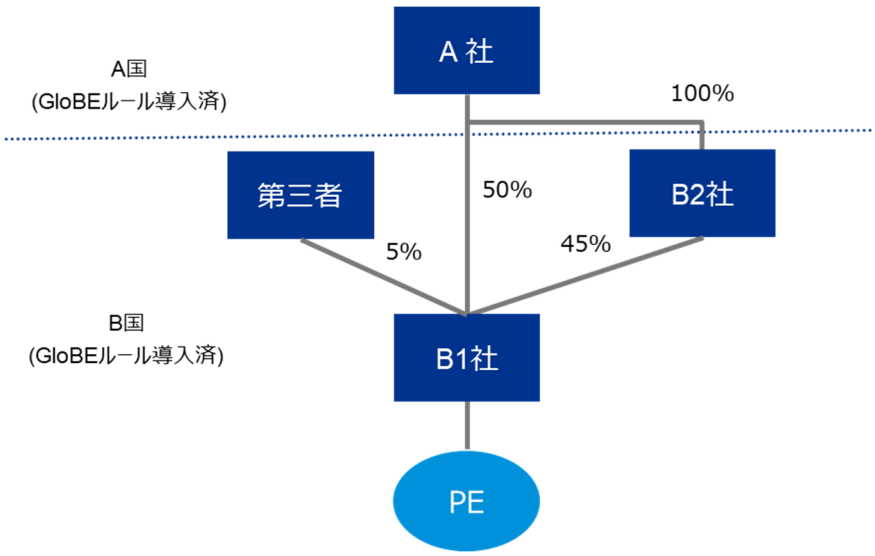
例 *5.3.7-1*（導管会社等）

1. 前提
   - ✓ A社は、A国に所在し、ABグループの最終親会社等である。
   - ✓ A社は、B1社の所有持分の50%及びB2社の所有持分の100%を保有しており、B1社の残りの所有持分はB2社が45%、第三者が5%を保有している。
   - ✓ B1社は、導管会社等であり、B国で事業を行っている。
   - ✓ A社は、B1社が、B国で事業を行っている結果、B国に恒久的施設等を有している。
   - ✓ B1社、B2社及び恒久的施設等は、ABグループの構成会社等である。

---

[571] Commentary: Chapter 5.3.4 at para 47
[572] Commentary: Chapter 5.3.5 at para 49
[573] Commentary: Chapter 5.3.5 at para 52
[574] Commentary: Chapter 5.3.6 at para 54
[575] Commentary: Chapter 5.3.6 at para 55
[576] Commentary: Chapter 5.3.6 at para 56
[577] Commentary: Chapter 5.3.6 at para 57
[578] Commentary: Chapter 5.3.6 at para 58

✓ B1社は、1年目に1,000ユーロの個別計算所得金額を獲得し、B国で働く従業員に関して200ユーロの適格給与コストを負担し、B国に400ユーロの適格有形資産を保有している。



2. 取扱い

✓ B1社の個別計算所得金額は、以下のように減額され配賦される。

- B1社の個別計算所得金額から、モデルルール3.5.3に基づき、グループ外の会社等に配賦された50ユーロを減額する。
- 次に、B1社の個別計算所得金額のうち 500ユーロを、モデルルール3.4に従って恒久的施設等に配賦し、モデルルール 3.5.1(a)に基づいて、個別計算所得金額から減額する。
- 最後に、B1社の個別計算所得金額の残りの450ユーロが、モデルルール3.5.1（b）に基づき、B2社に配賦される。

✓ B1社の適格給与コスト及び適格有形資産は、以下のように配賦される。

- モデルルール5.3.6に基づき、B1社の適格給与コスト及び適格有形資産の50%である100ユーロ及び200ユーロが、モデルルール5.3.6に基づき、恒久的施設等に配賦される。
- また、モデルルール5.3.7(a)に基づき、B1社の適格給与コスト及び適格有形資産の45%である90ユーロ及び180ユーロが、B2社に配賦される。
- 最後に、B1社の残りの適格給与コスト（10ユーロ）及び適格有形資産（20ユーロ）は、モデルルール5.3.7条（c）に基づき、構成会社等の実質ベースの所得控除額の計算に含めない。

5.4 再計算国別国際最低課税額等

一の対象会計年度の過年度の対象会計年度における国別実効税率及び国際最低課税額が、ETR調整条項（ETR Adjustment Article）に基づいて再計算される場合については、以下のとおり取り扱うものとする[579]。

(a) 当該過年度の対象会計年度の国別実効税率及び国際最低課税額は、関連するETR調整条項で要求される個別計算所得等の金額や調整後対象租税額の調整を考慮した後、モデルルール5.1から5.3に従って再計算する必要がある。

[579] Article 5.4.1

(b) 再計算の結果として生じた国際最低課税額の増額分は、対象会計年度に発生するモデルルール5.2.3に基づく再計算国別国際最低課税額等として扱われるものとする。

モデルルール 5.4.1 に基づく再計算により、再計算国別国際最低課税額等がある場合で一の国・地域おいて対象会計年度の国別グループ純所得がない場合、モデルルール 2.2.2 の国際最低課税額の配賦計算における帰属割合の計算上、各構成会社等の当該個別計算所得金額は、モデルルール 5.2.4 及び 5.2.5 により構成会社等に配賦された国際最低課税額を基準税率で除したものと等しい[580]。

モデルルール 4.1.5に起因する再計算国別国際最低課税額等がある場合、モデルルール2.2.2の適用上、当該国にある各構成会社等の当該個別計算所得額は、モデルルール5.4.3に基づき、構成会社等に配賦された国際最低課税額を基準税率で除した金額と等しくなるものとする。また、構成会社等に配賦される再計算国別国際最低課税額等は、調整後対象租税額がゼロ未満であり、かつ、一の構成会社等の個別計算所得等の金額に基準税率を乗じた金額未満の構成会社等にのみ配賦される[581]。なお、配賦額は、構成会社等ごとに、以下の金額に基づいて比例配分されるものとする。

（個別計算所得等の金額×基準税率）- 調整後対象租税額

モデルルール 5.2.4 に基づき、構成会社等に再計算国別国際最低課税額等が配賦された場合、構成会社等は、第 2 章で定める軽課税構成会社等として取り扱われる[582]。

[コメンタリーからの補足事項]

- ETR調整条項とは、モデルルール3.2.6、4.4.4、4.6.1、4.6.4及び7.3を指す[583]。
- 特定多国籍企業グループ等報告事項等の修正申告や、国際最低課税額の追加納付をすることによる煩雑さを考慮し、再計算国別国際最低課税額等は、再計算が行われた対象会計年度に課すこととする[584]。
- モデルルール5.4.1 は、GloBEルール上の計算誤りや構成会社等によるIIR又はUTPRの税務当局による調査から生じる個別計算所得金額の修正を対象とするものではなく、移転価格調整のような2以上の国・地域における構成会社等の所得や税額に影響を与えるようなものが対象である[585]。
- モデルルール5.4.2は個別計算所得金額がない事業年度において、再計算国別国際最低課税額等を支払うことになった場合に、再計算国別国際最低課税額等が配賦されるようにするための仕組みである[586]。
- モデルルール5.4.3は、以下のようなケースで適用される[587]。
  - 前提
    C国に所在する構成会社等であるA社、B社について以下状況である。

---

[580] Article 5.4.2
[581] Article 5.4.3
[582] Article 5.4.4
[583] Commentary: Chapter 5.4 at para 65
[584] Commentary: Chapter 5.4.1 at para 66
[585] Commentary: Chapter 5.4.1 at para 67
[586] Commentary: Chapter 5.4.2 at para 68
[587] Commentary: Chapter 5.4.3 at para 70

- ✧ A社：個別所得計算損失金額 △100、調整後対象租税額 △15
- ✧ B社：個別所得計算損失金額 △100、調整後対象租税額 △18

➢ 結論

個別計算損失金額に基準税率を乗じた場合の、C国の調整後申告租税額は△30となるが、B社の永久差異の影響により、調整後対象租税額が△3となるため、モデルルール4.1.5に基づき、再計算国別国際最低課税額等が、3課されることになり、本条に基づき、B社に、3配賦される。

- モデルルール2.2.2の帰属割合の算定上、モデルルール5.4.2及び5.4.3の両方の規定により、それぞれ個別計算所得金額が生じた場合には、それらの合計によるものとする[588]。

5.5 適用免除基準

申告構成会社等の対象会計年度ごとの選択により、第5章に規定されている他の要件にかかわらず、以下のいずれにも該当する場合には、対象会計年度における国・地域に存する構成会社等の国際最低課税額は、0とみなす[589]。

(a) 一の国・地域の収入金額の平均額が、10 百万ユーロ未満であること。
(b) 一の国・地域の個別計算所得等の金額の平均額が損失であるか 1 百万ユーロ未満であること。

上記の収入金額の平均額や個別計算所得等の金額の平均額は、一の国・地域の対象会計年度及び直前の2対象会計年度の平均値によるものとする。なお、前期及び前々期において、国・地域に存する構成会社等のうち、個別計算所得金額や個別計算損失金額を有する構成会社等が存在しない場合、対象会計年度は、収入金額の平均額や個別計算所得等の金額平均額の計算上、除かれるものとする[590]。

モデルルール5.5.2の適用に関して、以下のとおりとする[591]。

(a) 一の対象会計年度における一の国・地域の収入金額は、一の国・地域に存在する全ての構成会社等の収入金額の合計であり、第3章に基づき算出された調整を考慮した金額とする。
(b) 一の対象会計年度における一の国・地域の個別計算所得等の金額は、一の国・地域における国別グループ純所得とする。

モデルルール5.5.1の選択は、無国籍構成会社等又は各種投資会社等である構成会社等には適用されないものとし、無国籍構成会社等及び各種投資会社等の収入金額や利益又は損失の額は、除かれるものとする[592]。

[コメンタリーからの補足事項]

---

[588] Commentary: Chapter 5.4.3 at para 72
[589] Article 5.5.1
[590] Article 5.5.2
[591] Article 5.5.3
[592] Article 5.5.4

- 適用免除基準の要件に該当する国・地域については、国別実効税率の計算をする必要がない[593]。
- 多国籍企業グループ等は、GloBEルールの適用初年度に適用免除基準の要件を充足する場合には、適用免除基準を満たさなくなった最初の対象会計年度開始時にモデルルール9.1を適用する。また、多国籍企業グループ等が、GloBEルール適用対象となった後、2期目以後の対象会計年度において、初めて適用免除基準の要件を満たすこととなった場合についても、（モデルルール4.4.4に規定されている、過年度に調整後対象租税額として計算された繰延税金負債が5年以内に解消されず、遡及して取り消された場合の繰延税金負債の金額の調整等のために、）申告義務を有することになる可能性がある[594]。
- 適用免除基準による免除は、各種投資会社等である場合を除き、同じ国・地域に存する多国籍企業グループの全ての構成会社等に適用される[595]。
- モデルルール5.5.1は、申告構成会社等の選択により適用される。モデルルール8.1.4(b)に規定されているとおり、免除の恩恵を受けるために、要件を満たしていることを示す情報を特定多国籍企業グループ等報告事項等に記載しなければならない。この規定は、1年間の選択適用（毎年選択）である[596]。
- 適用免除基準の2つの条件は、いずれも満たす場合に、適用免除基準を満たすことになる。また、平均値を使用することで年度ごとの変動による影響を排除している[597]。
- 適用免除基準の判定にあたっては、被少数保有構成会社等について、別の企業グループや単独で計算しない[598]。
- 適用免除基準の要件は、ユーロ建てで規定されているため、現地通貨建てで算定した場合には、再計算することが求められる可能性がある[599]。
- 個別計算所得金額がある構成会社等が存在しない対象会計年度や、国・地域に存する構成会社等が存在しなかった対象会計年度や、国・地域に存する構成会社等が休眠会社のみである対象会計年度は除外して計算する[600]。
- 対象会計年度が1年未満である場合には、当該対象会計年度の月数に応じて調整する必要がある[601]。
- 第3章では、構成会社等の個別計算所得等の金額を決定するために適用される調整項目が規定されている。例えば、財務会計における処理によっては、以下の項目に影響を与える可能性がある[602]。
  - モデルルール3.2.2(b)除外配当、(c)除外持分損益、(d)再評価法に係る損益、(e)GloBE組織再編による資産・負債の譲渡損益、(f)為替差損益、(h)過年度の誤謬及び会計原則の変更に伴う株主資本の変動
  - モデルルール3.2.3 構成会社等間の内部取引
  - モデルルール3.2.4 税額控除
  - モデルルール3.2.5 時価会計・減損会計の適用
  - モデルルール3.2.6 グループ外への不動産譲渡損益の相殺
  - モデルルール3.2.8 連結会計処理の適用

---

[593] Commentary: Chapter 5.5.1 at para 76
[594] Commentary: Chapter 5.5.1 at para 77
[595] Commentary: Chapter 5.5.1 at para 78
[596] Commentary: Chapter 5.5.1 at para 79
[597] Commentary: Chapter 5.5.1 at para 81
[598] Commentary: Chapter 5.5.1 at para 82
[599] Commentary: Chapter 5.5.1 at para 83
[600] Commentary: Chapter 5.5.2 at para 85
[601] Commentary: Chapter 5.5.2 at para 86
[602] Commentary: Chapter 5.5.3 at para 89

- モデルルール3.2.9 保険会社の一定の所得の除外
- モデルルール3.2.10 Additional Tier 1資本に関する分配金
- モデルルール3.2.11 第6章（企業再編と持株ストラクチャー）及び第7章（税の中立性と利益分配制度）に基づく当期純損益金額の調整
- モデルルール3.3 国際海運所得・損失の除外等
- モデルルール3.4 恒久的施設等への純損益の配賦
- モデルルール3.5 導管会社等への純損益の配賦

- 一方で以下の項目は、費用に関する調整であり、GloBE収益の計算上は影響しない[603]。
  - モデルルール3.2.1(a) 純税金費用、(g) 政策上否認される費用、(i) 未払年金費用
  - モデルルール3.2.2 株式報酬費用の計上
  - モデルルール3.2.7 グループ内融資アレンジメントに起因する費用
  - モデルルール3.2.10 Additional Tier 1資本に係る減算調整
  - モデルルール3.2.11 第6章及び第7章に基づく調整のうち収益に影響を与えないもの
  - モデルルール3.3 国際海運所得・損失の除外等（費用のみ）
  - モデルルール3.4 恒久的施設等への純損益の配賦のうち収益に影響を与えないもの
  - モデルルール3.5 導管会社等への純損益の配賦収益に影響を与えないもの

- ETR調整条項により、収入金額又は個別計算所得等の金額が増額し、適用免除基準の要件を満たさなくなった場合には、モデルルール5.5は適用されず、特定多国籍企業グループ等報告事項等において関連情報を記載し、提出しなければならない[604]。
- 例えば、モデルルール3.2.6（グループ外への不動産譲渡損益の相殺）による収入金額の増加や、モデルルール4.6.1（過去の対象会計年度の対象租税に係る負債の調整）による個別計算所得金額が増加する場合に、適用免除基準の要件を満たさなくなることがある[605]。
- 構成会社等が、多国籍企業グループに属していなかった期間における収入金額や及び個別計算所得等の金額は、適用免除基準の判定上、考慮しない[606]。
- 無国籍構成会社等や各種投資会社等は、多国籍企業グループの他の構成会社等の適用免除基準の判定上、除かれる[607]。

[コメンタリーの例示]

例*5.5.2-1*　（対象会計年度が*1*年未満である場合）

1. 前提
   - ✓ ABCグループは、1月1日から12月31日を対象会計年度とする。

---

[603] Commentary: Chapter 5.5.3 at para 90
[604] Commentary: Chapter 5.5.3 at para 92
[605] Commentary: Chapter 5.5.3 at para 93
[606] Commentary: Chapter 5.5.3 at para 94
[607] Commentary: Chapter 5.5.4 at para 96

- ✓ B国には、B社という構成会社等を1社有する。
- ✓ B社は1年目の7月1日に設立され、1年目の収入金額は100万ユーロ、個別計算所得等の金額は5万ユーロであった。
- ✓ 2年目、B社の収入金額は100万ユーロ、個別計算所得等の金額が10万ユーロであった。
- ✓ 3年目、B社の収入金額は300万ユーロ、個別計算所得等の金額が△20万ユーロであった。
- ✓ この例では、B社の収入金額、個別計算所得等の金額は、B国でのみ生じる。
- ✓

2. 取扱い
   - ✓ モデルルール5.5.2に基づく平均額の計算は、12か月の期間を前提としていることから、対象会計年度が12か月よりも短期間である場合には、12か月に引き直し、収入金額及び個別計算所得等の金額が12か月間分となるように調整する必要がある。
   - ✓ 今回の場合、1年目では、B社の収入金額と個別計算所得等の金額が 6か月（7月1日から12月31日まで）の期間しかないため、1年目の収入金額と個別計算所得等の金額を2倍（×12/6）する必要がある。
   - ✓ 収入金額の平均額や個別計算所得等の額の平均額の算定は以下のとおりである。
     - ➢ 収入金額の平均額

$$\frac{2\times100万 + 100万 + 300万}{3} = 200万ユーロ$$

     - ➢ 個別計算所得等の金額の平均額

$$\frac{2\times5万 + 10万 \triangle 20万}{3} = 0ユーロ$$

   - ✓ B国の収入金額の平均額が1,000万ユーロ未満であり、かつ、利益又は損失の額の平均額が100万ユーロ未満であることから、B国の3年目の国際最低課税額は0とみなされる。

5.6 被少数保有構成会社等

被少数保有構成会社等のサブグループに属する被少数保有構成会社等については、第3章から第7章及びモデルルール8.2に基づき、国別実効税率及び国際最低課税額の計算を、同一多国籍企業グループ等に属する他の構成会社等とは別の企業グループ等として、それぞれの規定を適用する[608]。

被少数保有構成会社等のサブグループに属する被少数保有構成会社等の調整後対象租税額及び個別計算所得等の金額は、モデルルール5.1.1に定める当該多国籍企業グループ等の国別実効税率及びモデルルール5.1.2に定める国別グループ純所得の計算から除かれる。

また、被少数保有構成会社等のサブグループに属さない一の被少数保有構成会社等の国別実効税率及び国際最低課税額税は、第3章から第7章及びモデルルール8.2に基づいて個別に計算され、多国籍企業グループ等の国別実効税率及

[608] Article 5.6.1

び国別グループ純所得の計算から除かれる[609]。なお、この規定は、被少数保有構成会社等が各種投資会社等に該当する場合には、適用されない。

[コメンタリーからの補足事項]

- 主要事業体及び恒久的施設等が、被少数保有構成会社等の定義を満たす場合には、恒久的施設等にもモデルルール5.6が適用される[610]。
- 被少数保有親構成会社等とは、被少数保有構成会社等であり、他の被少数保有構成会社等の支配持分を直接又は間接に所有するものをいう。ただし、同一の所有持分の連鎖の中で、被少数保有構成会社等の定義に該当する親会社等が2以上ある場合には、所有持分の連鎖の中で最上位の会社等が、被少数保有親構成会社等とみなされる[611]。
- 被少数保有子構成会社等とは、被少数保有構成会社等によって、支配持分を直接又は間接に保有されている構成会社等をいう。被少数保有構成会社等のサブグループは、被少数保有親構成会社等と被少数保有子構成会社等で構成される[612]。
- 被少数保有親構成会社等が支配持分を有する構成会社等の全てが、被少数保有子構成会社等みなされるわけではなく、被少数保有構成会社等の定義に合致していなければならない。例えば、最終親会社等は、B社の60%の持分を保有しているが、B社の支配持分はA社を通じて保有しているケースについて、B社は、最終親会社等が30%超の持分を保有しているため、被少数保有構成会社等の要件を満たさない[613]。
- 1つの国・地域に、被少数保有構成会社等とそれ以外の多国籍企業グループの構成会社等が所在する場合には、国別実効税率をそれぞれ計算することになる。[614]
    - 例：
        - 前提
            - 最終親会社等は、A社の20%の株式を保有している。
            - A社は、B1社及びB2社（国・地域：B国）の90%の株式を保有している。
            - B1社とB2社の残りの10%の持分は、最終親会社等が直接保有している。
            - A社は被少数保有親構成会社等であり、B1社及びB2社は被少数保有子構成会社等に該当する。
        - 取扱い
            - 上記の場合、B国における国別実効税率の計算は、被少数保有構成会社等であるB1社とB2社の2社で計算することになる。
            - 例えば、B国に同一の多国籍企業グループ等に属する他の構成会社等があったとしてもB1社及びB2社はその構成会社等とは別個の計算をすることになる。

- モデルルール5.6.1は、被少数保有構成会社等に係る国別実効税率の計算と国際最低課税額の計算に係る規定で

---

[609] Article 5.6.2
[610] Commentary: Chapter 5.6 at para 98
[611] Commentary: Chapter 5.6 at para 100
[612] Commentary: Chapter 5.6 at para 101
[613] Commentary: Chapter 5.6 at para 102
[614] Commentary: Chapter 5.6.1 at para 104

あり、それ以外のGloBEルールは、通常どおり適用されることになることが明らかにされている。[615]

[615] Commentary: Chapter 5.6.1 at para 105

(6) 第6章：組織再編・保有構造

この章では、取得、譲渡及び共同支配会社等について記載している。
モデルルール6.1は、モデルルール1.1を補足し、過去4年間に合併及び分割が行われた場合の連結売上高の閾値の適用について追加ルールを規定している。
モデルルール6.2は、構成会社等が会計年度中に多国籍企業グループ等に加入又は離脱する場合に適用されるGloBEルールの適用に関して特別なルールを規定している。
モデルルール6.3は、組織再編の一部としての資産及び負債の移転の取扱いに係る特別なルールを規定している。
モデルルール6.4は、共同支配会社等に係るGloBEルールの適用を規定している。
モデルルール6.5は、複数親会社多国籍企業グループ等に係る特別なルールを規定している。

6.1 企業グループ等の合併・分割があった場合の連結売上高の閾値

合併

[モデルルールの記載内容]

連結売上高の閾値に係る判定上、判定対象会計年度の前4年度のいずれかにおいて、2 以上の企業グループ等が合併して単一の企業グループ等を形成する場合、合併前の各年度における各企業グループ等の連結等財務諸表に含まれる収益を合算した金額が7億5,000 万ユーロ以上であれば、当該年度においては連結売上高の閾値を満たすものとみなされる[616]。また、企業グループ等に属しない会社等（被買収企業）が、対象の連結会計年度において会社等又は企業グループ等（取得企業）と合併し、被買収企業又は取得企業が判定対象年度の前4年度のいずれにおいても企業グループ等に属していなかったためにその年度の連結等財務諸表を有していない場合には、その被買収企業及び取得企業の各財務諸表又は連結財務諸表に含まれる売上高の合計が7億5,000万ユーロ以上であれば、当該年度においては連結売上高の閾値を満たすものとみなされる[617]。

上記における「合併」とは、次のいずれかの取決めをいう[618]。

(a) 2 以上の別々の企業グループ等に属する全部又は実質的に全部が、統合した企業グループ等におけるグループ会社を構成するように、共通の支配下に置かれる場合
(b) いずれの企業グループ等にも属していない会社等が、一の会社等又は企業グループ等と共通の支配下に置かれ、それらが統合された企業グループ等を構成する場合

[コメンタリーからの補足事項]

- 合併後は会社等の間の内部取引は消去されるが、連結売上高を合算して判定する際には、過年度に両グループ間で発生した取引については調整しない[619]。
- 合併の定義の(b)には、いずれの企業グループ等にも属していない企業が、一の会社等又は企業グループ等に取得される結果、統合された企業グループ等の一員となる場合が説明されているが、その逆パターン（いずれの企業グループ等にも属さない企業が、別の会社等又は企業グループ等を取得した結果、統合された企業グループ等の一員となる場

[616] Article 6.1.1.(a)
[617] Article 6.1.1.(b)
[618] Article 6.1.2.
[619] Commentary: Chapter 6.1.1 at Para 22

合）も含まれる[620]。従って、GloBEルールが適用されない会社等が、多国籍企業グループ等を買収して最終親会社等となった場合であっても、当該最終親会社等となった会社が過去に連結財務諸表を作成していないことに基づいて、過去4会計年度の連結売上高がないということにはならない[621]。

- 合併後の企業グループ等で使用される会計年度と、被買収企業の会計年度が異なる場合には、合併後の企業グループ等で使用される会計年度内に終了する被買収企業の事業年度を取り込む[622]。
- 合併の定義の(a)における2以上の別個の企業グループ等に属する全ての若しくは「実質上全て」のグループ会社が、統合された企業グループ等におけるグループ会社を構成する場合とは、例えば、一の企業グループ等が、一の事業を営む全ての会社等を売却した場合における、その売却事業が、その売却する企業グループ等の実質的に全てを代表している場合を意味しているのであり、そうでない場合には、合併の定義の(a)には該当しない[623]。

分割

[モデルルールの記載内容]

連結売上高の閾値に係る判定上、GloBEルールの適用範囲内の単一の多国籍企業グループ等が2つ以上の企業グループ等（各分割企業グループ等）に分割されたときにおいて、以下の場合には連結売上高の閾値を満たすものとみなされる[624]。

(a) 分割後最初に終了する判定対象会計年度については、その判定対象年度における分割グループの年間売上高が 7 億 5,000 万ユーロ以上である場合

(b) 分割後 2 年目から 4 年目に終了する判定対象会計年度については、当該分割後の会計年度のうち少なくとも 2 会計年度において、分割グループの年間売上高が 7 億 5,000 万ユーロ以上である場合

上記における分割とは、単一の企業グループ等に属するグループ会社が2以上の企業グループ等に分離され、同一の最終親会社等によって連結されないこととなるような取決めをいう[625]。

[コメンタリーからの補足事項]

- 分割に係る判定は、モデルルール1.1.1による連結売上高の判定を行った後に、追加で適用される判定である[626]。
- 分割に係る判定の初年度は、分割があった会計年度（判定対象会計年度）の連結売上高により判定を行う[627]。これは分割したグループについては、分割後にできたグループごとに、判定対象会計年度より前に終了した会計年度の売上高ではなく、当該分割があった会計年度の連結売上高で判定される。例えば会計年度の途中で分割により新たに組成されたグループなど、分割があった会計年度が12か月未満となる場合には、モデルルール1.1.2の規定に基づいて比例的に調整が行われる[628]。

---

[620] Commentary: Chapter 6.1.1 at Para 24-25
[621] Commentary: Chapter 6.1.1 at Para 26
[622] Commentary: Chapter 6.1.1 at Para 27
[623] Commentary: Chapter 6.1.2 at Para 38
[624] Article 6.1.1.(c)
[625] Article 6.1.3.
[626] Commentary: Chapter 6.1.1 at Para 32
[627] Commentary: Chapter 6.1.1 at Para 34
[628] Commentary: Chapter 6.1.1 at Para 35

- 分割に係る判定の2年目から4年目は、分割があった会計年度の後に終了する初年度から３年目の年度までの判定対象会計年度を対象としており、判定対象会計年度を含む分割があった年度以降の会計年度で少なくとも２会計年度の連結売上高で判定される[629]。
- 単一の構成会社等を譲渡した場合には、譲渡後、当該単一の構成会社等は、企業グループ等ではなく独立した会社等となるため、モデルルールに基づく「分割」には該当しない[630]。

6.2　多国籍企業グループ等への加入・離脱

[モデルルールの記載内容]

対象会計年度（取得年度）中に会社等（被買収企業）の直接又は間接の支配持分の譲渡により当該会社等が多国籍企業グループ等の構成会社等となる、又はその構成会社等でなくなる場合には、以下の規定が適用される[631]。

(a) 被買収企業が企業グループ等に加入若しくは離脱する場合又は被買収企業が新たな企業グループ等の最終親会社等となる場合において、その資産、負債、収益、費用又はキャッシュ・フローが取得・譲渡年度における最終親会社等の連結等財務諸表において勘定科目ごとに連結されるときは、当該被買収企業は、GloBE ルールの適用上、企業グループ等の一員として取り扱われる。

(b) 取得年度において、被買収企業の財務会計上の当期純損益の金額及び調整後対象租税額のうち、最終親会社等の連結等財務諸表に含められたものだけが、GloBE ルールの適用上、その多国籍企業グループ等において考慮される。

(c) 取得年度及びその後の各年度において、被買収企業の個別計算所得等の金額及び調整後対象租税額は、その資産及び負債の取得時の帳簿価額（historical carry value）を使用して決定される。

(d) モデルルール 5.3.3 に基づく実質ベースの所得除外額における被買収企業の適格給与コストは、最終親会社等の連結等財務諸表に反映された人件費のみを考慮して計算される。

(e) モデルルール 5.3.4 に基づく実質ベースの所得除外額における被買収企業の適格有形資産の帳簿価額は、ターゲット企業が多国籍企業グループ等に属していた対象会計年度の期間に応じて、比例的に調整される。

(f) 個別計算損失金額に係る繰延税金資産を除き、異なる多国籍企業グループ等の間で移転された構成会社等の繰延税金資産及び繰延税金負債については、当該繰延税金資産及び繰延税金負債が生じた時に取得企業側の多国籍企業グループ等がその構成会社等をあたかも支配していたものと仮定した場合と同様の方法及び範囲で、取得企業側の多国籍企業グループ等において GloBE ルールが適用される。

(g) 被買収企業の繰延税金負債で、過去に繰延税金調整合計額に含められていたものは、原則として、モデルルール 4.4.4 の適用上、譲渡側の多国籍企業グループ等において取り崩され、取得年度において取得企業側の多国籍企業グループ等において発生したものと取り扱われる。ただし、その後のモデルルール 4.4.4 に基づく対象租税の減額は、当該繰延税金負債が解消されなかった年度においてその効力が生じるものとされる。

(h) 被買収企業が親会社である場合で、取得年度において２以上の多国籍企業グループ等に属するときは、それぞれの多国籍企業グループ等について決定された軽課税構成会社等に係る国際最低課税額の配賦額に対して IIR の規定を別々に適用する。

構成会社等の支配持分の取得又は譲渡は、対象となる構成会社等の国・地域（又は税務上透明な会社等の場合に

---

[629] Commentary: Chapter 6.1.1 at Para 36

[630] Commentary: Chapter 6.1.3 at Para 43

[631] Article 6.2.1

は、その資産の所在する国・地域）が、その支配持分の取得や譲渡を、資産や負債のみなし取得又は譲渡として扱い、譲渡側に対して税務簿価と支配持分や資産及び負債の公正価値の対価の差額について対象租税を課す取扱いをしている場合、GloBEルールの適用上、資産及び負債の取得又は処分として取り扱う[632]。

[コメンタリーからの補足事項]

- (c)の適用にあたっては、多国籍企業グループ等が取得した被買収企業は、当該取得時に起因するパーチェス法による会計処理の連結修正の影響は反映せず、GloBEルールの目的のために、取得した被買収企業のその取得前の資産負債の帳簿価額を引き継ぐものとして取り扱う。また、取得によって生じたのれん、無形資産などの連結修正も反映させない[633]。
- (e)の適用にあたっては、適格有形資産の帳簿価格は、取得に起因するパーチェス法による連結調整を含め、連結財務諸表の作成目的で計上された金額に基づいて決定される。これは個別計算所得等の計算においては同様のステップアップは生じないものの、実質ベースの所得除外額の計算においては、被買収企業の資産のパーチェス法によるステップアップが生じることを意味する[634]。
- (g)の適用にあたっては、多国籍企業グループ等が取得した被買収企業がモデルルール4.4.4に基づく5会計年度前減額調整ルールによる繰延税金負債を認識している場合には、取得したグループにおいて新たに5会計年度前減額調整ルールが適用される繰延税金負債が発生したものとして認識し、当該繰延税金負債が取得日後5会計年度末までに解消されない場合には当該会計年度（当該繰延税金負債が解消されなかった年度）の対象租税の減額調整を行う[635]。

[コメンタリーの例示]

例 *6.2.1-1* 構成会社等の加入・離脱

1. 前提
   - ✓ 多国籍企業グループ等であるABCグループの構成会社等であるC社は、1年目の末日（12月末日）に単一の適格有形資産（これは2年目の期首の帳簿価額でもある）100EURを有している。2年目末日時点において、当該資産の帳簿価額は20EURである（期間中80EURの減額償却費を計上したため）。
   - ✓ 2年目の9月30日、ABCグループはC社の全株式を200EURでDEFグループに売却する。

2. 取扱い
   - ✓ モデルルール5.3.4（実質ベースの所得除外額）における「適格有形資産」の帳簿価額の計算（C社の全株式の売却があった2年目の会計年度に係るもの）は以下のとおりである。
   - ✓ ABCグループに帰属するC社の「適格有形資産」の帳簿価額：
     ［（（100EUR+20EUR）／2）×（9／12）］=45 EUR
     ※6.2.1(e)項に基づき、C社がABCグループのメンバーであった関連会計年度の期間に比例調整する必要がある。

---

[632] Article 6.2.2

[633] Commentary: Chapter 6.2.1 at Para 50

[634] Commentary: Chapter 6.2.1 at Para 54

[635] Commentary: Chapter 6.2.1 at Para 57-58

✓ DEFグループに帰属するC社の「適格有形資産」の帳簿価額：
［（（0EUR+200EUR）／2）×（3／12）］=25 EUR
※報告会計年度の期首（2年目）における、取得したC社の適格有形資産の帳簿価額は0であるが、DEFグループの最終親会社の2年目の末日の連結等財務諸表に反映された帳簿価額（公正価値）は200EURである（取得原価から減価償却累計額を差し引いた金額）。

6.3 資産・負債の移転

[モデルルールの記載内容]

資産及び負債の譲渡又は取得の場合、譲渡を行う構成会社等は、譲渡に係る損益を個別計算所得等の金額の計算に含め、取得を行う構成会社等は、取得した資産及び負債に係る取得を行う構成会社等の帳簿価額（最終親会社の連結等財務諸表の作成に使用された会計基準に基づいて決定された簿価をいう）を用いて、その個別計算所得等の金額を決定する[636]。

資産及び負債の譲渡又は取得がGloBE組織再編（GloBE Reorganisation）の一部である場合には、モデルルール6.3.1の取扱いは適用されない。この場合には、（a）譲渡を行う構成会社等は当該譲渡に係る損益を当該構成会社等の個別計算所得等の金額の計算から除外し、（b）取得を行う構成会社等は、取得時における取得資産及び負債に係る当該譲渡会社の帳簿価額を用いて、取得後における取得を行う当該構成会社等の個別計算所得等の金額を決定する[637]。

モデルルール6.3.1及び6.3.2は、資産及び負債の譲渡又は取得が、譲渡を行う構成会社等が非適格損益（Non-qualifying Gain or Loss）を認識するGloBE組織再編の一部である場合、適用されない。この場合において、（a）譲渡を行う構成会社等は、非適格損益の範囲内で、譲渡損益を個別計算所得等の金額の計算に含め、（b）取得を行う構成会社等は、取得した資産及び負債に係る譲渡会社の簿価（非適格損益について現地税務処理に整合的に調整を行った後の簿価）を引き継いで取得後の個別計算所得等の金額損益を決定する[638]。

申告構成会社等の選択により、多国籍企業グループ等の構成会社等であって、その国・地域の税務上、資産及び負債の簿価を公正価値に調整する必要がある、又は調整することが認められるものは、以下の作業を行うものとする[639]。

(a) 資産及び負債に係る損益（次の金額）を個別計算所得等の金額の計算に含める。
  (i) その税務調整の起因となった事象（triggering event、以下「トリガーイベント」という）の発生直前における資産や負債の会計上の帳簿価額とその発生直後の資産や負債の公正価値との差額
  (ii) トリガーイベントに関連して発生した非適格損益がある場合には、当該非適格損益を加減算
(b) トリガーイベントの後に終了する対象会計年の個別計算所得等の金額を決定するために、トリガーイベントの直後の資産や負債の会計上の構成価値を用いること。
(c) (a)で計算された金額の純額合計については、以下のいずれかの方法で、当該構成会社等の個別計算所得等の金額に含める。
  (i) 純額合計を、トリガーイベントが発生した対象会計年度に含める。又は

[636] Article 6.3.1
[637] Article 6.3.2
[638] Article 6.3.3
[639] Article 6.3.4

(ii) 純額合計を5で除した金額に相当する金額を、トリガーイベントが発生した年度及びそれ以降の4年度の各対象会計年度に含める。ただし、その期間内に構成会社等が多国籍企業グループ等を離脱した場合には、残額全てがその離脱した対象会計年度に含まれることとなる。

[コメンタリーからの補足事項]

- GloBE組織再編に該当しない、例えば、第三者との間での資産及び負債の譲渡に係る取引の場合には、取得を行う構成会社等の財務会計上、無形資産の償却費や負ののれん（Bargain purchase gains）が純損益に含まれているのであれば、その範囲内においてのみ、当該取得を行う構成会社等の個別計算所得等の金額の計算に含まれる[640]。
- GloBE組織再編の一部として認識される非適格損益がある場合、譲渡を行う構成会社等は、非適格損益の範囲内で当該再編に係る損益を個別計算所得等の金額に含めることが規定されている。一方、取得を行う構成会社等は、取得後の個別計算所得等の金額の計算上、譲渡を行う構成会社等において計上した非適格損益を反映するために、取得した資産・負債の簿価を調整するが、これは取得を行う構成会社等に適用される現地税法に基づいて、その利益や損失を各資産・負債に配分する必要がある[641]。
- 資産及び負債の簿価を公正価値への調整させることは、GloBEルールと現地税法で適用される結果を一致させることを目的としたものである。想定されるケースは、例えば、国境を越えた組織再編や税務上の居住地変更により構成会社等が出国税の対象となる場合や、連結グループへの加入や離脱に伴い、構成会社等の資産や負債の一部又は全部の課税標準や金額を調整する必要がある場合、構成会社等（又は所有者）の選択により、資産の課税標準や負債に係る税金を調整することが認められる場合などである[642]。

6.4 共同支配会社等

[モデルルールの記載内容]

共同支配会社等及び共同支配会社等の子会社は、以下の手順により、GloBEルールの適用対象となる[643]。

(a) モデルルール第3章から第7章及び8.2は、共同支配会社等及び共同支配会社等の子会社を共同支配会社等グループの構成会社等とみなし、共同支配会社等をその共同支配会社等グループの最終親会社等とみなして適用する。

(b) 共同支配会社等及び共同支配会社等の子会社の所有持分を直接又は間接的に有している一の親会社は、モデルルール2.1から2.3に基づき、共同支配会社等のグループメンバーの共同支配会社等に係るグループ国際最低課税額配賦額に対してIIRを適用する。

(c) 共同支配会社等に係るグループ国際最低課税額は、親会社による共同支配会社等のグループの全メンバーに係るグループ国際最低課税額の配賦額と定義され、上記の適格IIRにより各親会社のグループ国際最低課税額より課される金額だけ減額され、残余部分については、モデルルール2.5.1で考慮されるUTPRに係る国際最低課税額の合計額に加算される。

---

[640] Commentary: Chapter 6.3.1 at Para 73

[641] Commentary: Chapter 6.3.3 at Para 77

[642] Commentary: Chapter 6.3.4 at Para 78-79

[643] Article 6.4.1

[コメンタリーからの補足事項]

一の最終親会社が、モデルルール10.1に規定されている共同支配会社等であるJV社の所有持分の50%を保有していると仮定する。JV社はSub社（モデルルール10.1に規定される共同支配会社等の子会社）の持分の80%を保有している。JV社とSub社はともに軽課税構成会社等（LTCE）であり、それぞれの国際最低課税額は100である。最終親会社のJV社の国際最低課税額の配賦額は50（100 x 50%）である。最終親会社のSub社の国際最低課税額の配賦額は40（100 x 50% x 80%）である[644]。

最終親会社がJV社（モデルルール6.4の適用を受ける共同支配会社等）の所有持分の50%を保有していると仮定する。JV社はSub社（モデルルール6.4の規定が適用される共同支配会社等の子会社）の持分の80%を保有している。JV社とSub社はともに軽課税構成会社等（LTCE）であり、それぞれの国際最低課税額は100である。共同支配会社等の国際最低課税額は90（JV社の国際最低課税額50+Sub社の国際最低課税額40＝90）[645]。

6.5 複数親会社多国籍企業グループ等（Multi-Parented MNE Groups）

[モデルルールの記載内容]

複数親会社多国籍企業グループ等（Multi-Parented MNE Groups）には、以下の規定が適用される[646]。

(a) GloBEルールの適用上、複数親会社多国籍企業グループ等に係る各企業グループ等の構成会社等は、単一の多国籍企業グループ等に属するものとして取り扱われる。

(b) 一の会社等（除外会社等を除く）は、複数親会社多国籍企業グループ等に勘定科目ごとに連結されている場合又はその支配持分が当該グループに属する会社等によって保有されている場合には、構成会社等として取り扱われる。

(c) 複数親会社多国籍企業グループ等の連結等財務諸表は、ステープルストラクチャー（Stapled Structure）又は二重上場契約（Dual-listed Arrangement）において作成される連結等財務諸表であり、IFRS及びこれと同等の会計基準に基づいて作成されるものである。

(d) 複数親会社多国籍企業グループ等を構成する各企業グループ等の各最終親会社は、それぞれ複数親会社多国籍企業グループ等の最終親会社等として取り扱われる。

(e) 一の国に所在する複数親会社多国籍企業グループ等の各親会社等は、モデルルール2.1から2.3に従ってIIRを適用する。

(f) 一の国に所在する複数親会社多国籍企業グループ等の全ての構成会社等はモデルルール2.4から2.6に従ってUTPRを適用する。

(g) 各最終親会社は、申告指定会社等（Designated Filing Entity）を指定する場合を除き、モデルルール8.1に従い特定多国籍企業グループ等報告事項等をそれぞれ提出する必要がある。その当該報告事項等には複数親会社多国籍企業グループ等を構成する各企業グループ等の情報を含めなければならない。

---

[644] Commentary: Chapter 6.4.1 at Para 91

[645] Commentary: Chapter 6.4.1 at Para 94

[646] Article 6.5.1

(7) 第7章 ： 税の中立性と分配制度

この章では、特定の租税中立性や分配制度へのGloBEルールの適用を扱う。

モデルルール7.1及びモデルルール7.2は、租税中立性制度 (租税透明性制度や控除対象配当制度など) の対象となる最終親会社等に関する特別なルールを規定している。

モデルルール7.3は、利益が分配された又は分配されたとみなされる場合に、当該利益に課税する一定の税制に関する特別なルールを定めている。

モデルルール7.4からモデルルール7.6までの規定は、GloBEルールに基づき漏れなく、支配投資事業会社等の租税中立性の維持を図るための特例を定めている。

7.1 導管会社等である最終親会社等に係る特例

[モデルルールの記載内容]

次のいずれかに該当する場合には、一の多国籍企業グループ等の最終親会社である導管会社等の対象会計年度の個別計算所得金額は、各所有持分に帰属する個別計算所得金額の額だけ減額されるものとする。

(a) その所有持分の所有者が、その多国籍企業グループ等の対象会計年度終了後12か月以内に終了する課税期間において、当該所得に対して課税される場合で、かつ、

(i) 当該所有持分の所有者が、当該所得の全額に対して、基準税率以上の名目税率により課税されること、又は、

(ii) 当該最終親会社の所有持分に帰属する調整後対象租税額及び当該所得に対する所有持分の所有者に対する課税の合計額が、当該所得の全額に基準税率を乗じて計算した金額以上となることが合理的に見込まれること

(b) 当該所有者が、次の要件を満たす一の自然人であること。

(i) 最終親会社等の国・地域の税務上の居住者であり、かつ、

(ii) 最終親会社の利益及び資産の5%以下の所有持分を有すること

(c) 当該所有者が、次の要件を満たす、政府関係会社等、国際機関関係会社等、非営利会社等、年金基金であること。

(i) 最終親会社等の国・地域の居住者であり、かつ、

(ii) 最終親会社の利益及び資産の5%以下の所有持分を有すること [647]

一の多国籍企業グループ等の最終親会社である導管会社等は、対象会計年度の個別計算損失金額を計算するにあたり、最終親会社等である導管会社等の所有持分の所有者が、当該損失をその所有者の課税所得の計算上、損失として使用することが認められている場合には、その最終親会社である導管会社等の個別計算損失金額から各所有持分に対応する個別計算損失金額を減額しなければならない[648]

---

[647] Article 7.1.1

[648] Article 7.1.2

モデルルール 7.1.1 により個別計算所得金額の減額があったときは、対象租税は、その割合に応じて減額される[649]。なお、上記のモデルルール 7.1.1 から 7.1.3 の規定は、多国籍企業グループ等の最終親会社である導管会社等が、その事業の全部又は一部を、恒久的施設等を通じて行っている場合等の一定の恒久的施設等にも適用される[650]

[コメンタリーからの補足事項]

- モデルルール 7.1.1(a)において、本規定の適用を受けるための要件が 2 つ定められているが、このうちの「その所有持分の所有者が、その多国籍企業グループ等の対象会計年度終了後 12 か月以内に終了する課税期間において、当該所得に対して課税される場合」について、その所有者において、上記の多国籍企業グループの会計年度終了後から 12 か月以内に当該所得に対する税金を納付している必要はなく、所有者の持分に相当する最終親会社である導管会社等の個別計算所得金額が、当該多国籍企業グループの会計年度終了後 12 か月以内に終了するその所有者の課税期間に係る所得に含まれていれば十分とされている[651]。
- モデルルール 7.1.1(a)(i)に「当該所有持分の所有者が、当該所得の全額に対して、基準税率以上の名目税率により課税されること」とあるが、本要件を満たすかどうかを判定する際には、所有者側で GloBE ルールに基づき国別実効税率の計算を行う必要はなく、名目税率を用いて判定すれば良いこととされている。なお、名目税率とは、最終親会社の所得に対する所有者の持分に適用される法定税率をいい、所有者が段階的税率（累進課税等）の対象となっている場合の名目税率とは、適用される最高税率とされる[652]。
- モデルルール 7.1.1(a)(ii)では、「当該所得の全額に基準税率を乗じて計算した金額以上となることが合理的に見込まれること」が要件とされているが、この証明義務は、多国籍企業グループ等が負うものとされる[653]。
- モデルルール 7.1.1(b)(i)では、自然人である所有者が「最終親会社等の国・地域における税務上の居住者である」ことが要件とされているが、自然人とは、当該国・地域において個人所得税の課税対象となっている当該国・地域内の居住者である[654]。
- モデルルール 7.1.1(b)(ii)では、対象となる所有者を「最終親会社の利益及び資産の 5%以下の所有持分を有する」者に限定している。例えば、最終親会社の利益に対して 51%の権利を与えられている所有持分であれば、その所有持分の最終親会社の資産に対する権利が 5%未満であったとしても、（利益に対する権利が 5%以下ではないため）当規定の対象外となる。なお、各個人の所有持分は、対象会計年度末で判断される[655]。

[コメンタリーの例示]

例 7.1.1 （a） -1

導管会社等である最終親会社等

1. A 社は、多国籍企業グループ等の最終親会社等である導管会社等である。A 社は A 国に所在し、A 社の会計年度は 1 月 31 日に終了する。個人 1 は A 国の居住者であり、個人 2 は B 国の居住者である。個人 1 及び

---

[649] Article 7.1.3

[650] Article 7.1.4

[651] Commentary: Chapter 7.1.1 at para (a) 9

[652] Commentary: Chapter 7.1.1 at para (a) 12

[653] Commentary: Chapter 7.1.1 at para (a) 14

[654] Commentary: Chapter 7.1.1 at para (b) 17

[655] Commentary: Chapter 7.1.1 at para (b) 18

個人 2 は、それぞれ A 社の所有持分の 50%を保有している。1 月 31 日に終了した会計年度（FY1）において、A 社の A 国課税所得税及び個別計算所得金額は、それぞれ 14,000EUR であった。

2. A 国の税法に基づき、A 社の A 国課税所得のうち 70,000EUR は、1 年目の 12 月 31 日に終了した暦年（Y1）の個人 1 の課税所得に含まれる。個人 1 の課税所得には、A 国で行われた他の事業の損失 50,000EUR も含まれる。A 国の税法に基づく個人 1 の課税所得は、20,000EUR（=70,000−50,000）であり、個人 1 は、A 国において当該課税所得に対して 20%の税率で課税される。
3. A 国の税法に基づき、個人 2 は、A 国に恒久的施設等を有するものとして取り扱われ、当該恒久的施設等の課税所得には A 社の A 国課税所得 70,000EUR が含まれる。個人 2 は、1 年目の 12 月 31 日に終了した暦年（Y1）の恒久的施設等の所得に対して 20%の税率で A 国において課税される。
4. 最終親会社等である導管会社等は、（1）所有者が多国籍企業グループ等の対象会計年度の終了の日から 12 か月以内に終了する課税期間において当該所得に対する課税を受ける場合、及び （2）所有者が基準税率以上の名目税率により当該所得の全額に対して課税を受ける場合には、モデルルール 7.1.1(a)(i)に従って、所有持分に帰属する個別計算所得金額の金額をその個別計算所得金額から減額する。
5. 個人 1 は、Y2 の 12 月 31 日（A 社の会計年度の終了日である FY1 の 1 月 31 日から 12 か月以内）に終了する年度において、A 社の個別計算所得金額得に対するその所有持分について課税される（ただし、個人 1 の租税債務の納期限は A 社の会計年度末から 12 か月以内ではない。）。また、個人 1 は、A 社個別計算所得金額のうち自己所有持分への帰属額に対して、基準税率以上の名目税率で課税される。個人 1 は、A 国における自らの課税所得の計算において、当該帰属額を個人 1 が営む他の事業からの損失と相殺することが認められていたとしても、当該帰属額の全額に対して課税されるものとして取り扱われる。したがって、A 社は、モデルルール 7.1.1(a)(i)に基づき、FY1 個別計算所得金額から、個人 1 の所有持分に帰属する 70,000EUR を減額する。A 社は、モデルルール 7.1.3 に基づき、対象租税を比例的に減額する。
6. 個人 2 は、A 社の個別計算所得金額のうち自己所有持分への帰属額につき、A 社の会計年度末から 12 か月以内に終了する課税期間において課税される。また、個人 2 は、基準税率以上の名目上の税率にて、当該所得の全額に対して課税される。したがって、A 社は、モデルルール 7.1.1(a)(i)に基づき、FY1 の個別計算所得金額から、個人 2 の所有持分に帰属する 70,000EUR を減額する。この例の結果を表で示すと以下のとおりとなる。

	個人 1	**個人 2**
個別計算所得金額	EUR 70,000	EUR 70,000
基準税率	15%	15%
名目税率	20%	20%
モデルルール *7.1.1(a)(i)*に基づく個別計算所得金額の減額	適用あり	適用あり

例 7.1.1 （a） -2

導管会社等である最終親会社等

1. C 社は、多国籍企業グループ等の最終親会社等である導管会社等である。C 社は、5%の税率で法人税が課税される C 国に所在する。12 月 31 日に終了した事業年度（FY1）の C 社の課税所得及び個別計算所得金額は、それぞれ 200,000EUR である。C 社の調整後対象租税額は 10,000EUR（=5%*200,000EUR）で、対象租税（モデルルール 4.2 参照）の定義を満たすものとする。
2. 個人 3 は、C 社の 50%の所有持分を有する C 国の居住者である。個人 3 の当該所有持分に帰属する C 社の FY1 における所得は、95,000EUR（=50%*［200,000EUR−10,000EUR］）である。個人 3 は、暦年ベースで名目税率 11%により個人所得税が課される。C 社の FY1 の所得に対する個人 3 の持分帰属額は、個人 3 の Y1 における C 国課税所得に含まれる。個人 3 は、C 社が C 社の所得に対して C 国で課される租税のうち個人 3 の所有持分に帰属する額（個人 3 帰属税額）を、個人 3 の所得に対する課税所得の計算上、減額することができない。
3. C 社は、個人 3 に適用される税率の個人所得に係る名目税率が基準税率を下回る 11%であるため、モデルルール 7.1.1(a)(i)の規定に基づき個別計算所得金額を減額することができない。ただし、最終親会社等である導管会社等は、（1） 所有者が多国籍企業グループ等の対象会計年度の終了から 12 か月以内に終了する課税期間における当該所得に対する課税対象であり、かつ （2）当該所得に対する最終親会社の調整後対象租税額及び所有者の調整後対象租税額の合計額が、当該所得の全額に基準税率（モデルルール 7.1.1（a）（ii）参照）を乗じた額以上であると合理的に見込まれる場合には、モデルルール 7.1.1（a）（ii）に従ってその個別計算所得金額を、所有持分に帰属する個別計算所得金額の金額だけ減額する。
4. 個人 3 は、C 国において 10,450EUR の税金（=11%*95,000EUR （C 社の税引後利益））を支払うことが合理的に見込まれている。個人 3 及び C 社が、個人 3 に帰属する個別計算所得金額 100,000EUR に対して支払う税金の合計額は、15,450EUR（=10,450EUR （個人 3 支払）+5,000EUR （C 社支払））であり、当該所得の全額に基準税率（100,000EUR*15%）を乗じて得た金額（15,000EUR）を超えている。したがって、C 社は、1 年目の個別計算所得金額 200,000EUR から、個人 3 の所有持分に帰属する 100,000EUR だけ個別計算所得金額を減額する。C 社は、モデルルール 7.1.3 に基づき、対象租税を比例的に減額する。この例の結果を表で示すと以下のとおりとなる。

	EUR
個別計算所得金額	100,000
基準税率に基づく税金	15,000
税金（*C* 社）	5,000
税金（個人 *3*）	10,450
税金合計	15,450
モデルルール *7.1.1(a)(ii)*に基づく個別計算所得金額の減額	適用あり

5. 上記例は、仮に個人 3 が C 国において個人 3 帰属税額を個人 3 が納める租税から控除できる場合、C 社は、個別計算所得金額を減額する権利を有しない。何故なら、個人 3 （6,000EUR）及び C 社（5,000EUR）によって支払われた税額（11,000EUR）の合計額が、個別計算所得金額に基準税率を乗じた額以上となることが合理的に見込まれないためである。この例の結果を表で示すと以下のとおりとなる。

	EUR
個別計算所得金額	100,000
基準税率に基づく税金	15,000
税金（*C* 社）	5,000
税金（個人 *3*）	6,000
税金合計	11,000
モデルルール *7.1.1(a)(ii)*に基づく個別計算所得金額の減額	適用なし

例 7.1.4 -1

導管会社等である最終親会社等

1. A 社は ABC グループの最終親会社で、A 国で設立された導管会社等であり、かつ、税務上透明な事業体（所有者は 2 名で、それぞれが A 社の所有持分の 50%を保有している）である。A 社は、A 国及び B 国において事業を行っている。A 社が B 国において事業を行う事業所は、B 国において恒久的施設等として取り扱われている。A 社は、A 国及び B 国においてある会計年度において 300EUR の個別計算所得金額を計上した。
2. モデルルール 3.4 及びモデルルール 3.5 の規定に基づき、A 社の収益のうち 100EUR は、B 国（モデルルール 3.5.1(a)参照）に所在する恒久的施設等に配賦される。B 国において A 社の各所有者は、恒久的施設等に配賦される 100EUR の所得について、名目税率 15%により 7.5EUR が課税されている（総額 15EUR）。
3. B 国において、A 社の持分の所有者は、基準税率と同等の名目税率により課税され、各所有者が納付する 7.5EUR の税金は、一の恒久的施設等の所得の各所有者の持分に帰属する額に基準税率を乗じた額、又は 7.5EUR（=50EURx 基準税率 15%）となることが合理的である。したがって、恒久的施設等の個別計算所得金額は、モデルルール 7.1.4 に従って B 国において 100EUR 減額される。

この例の結果を表で示すと以下のとおりとなる。

A 社	B 国
配賦収益	EUR 100
税率	15%
納税額	EUR 15
基準税率を上回る税金/ （下回る） 税金	EUR 0
モデルルール *7.1.4* に基づく個別計算所得金額の減額	適用あり

7.2 控除可能配当制度（Deductible Dividend Regime）の適用を受ける最終親会社等

[モデルルールの記載内容]

控除可能配当制度の適用を受ける最終親会社が、次のいずれかに該当する場合には、その対象会計年度末から12か月以内に控除可能配当として分配される金額を、個別計算所得金額から減額しなければならない（ただし、ゼロを下回らない）[656]。

(a) 当該配当金は、多国籍企業グループ等の当該対象会計年度終了後12か月以内に終了する課税期間において、配当受領者において課税対象となり、かつ、

(i) 配当受領者が、その配当に対して、基準税率以上の名目税率で課税されること、

(ii) 最終親会社の調整後対象租税額及び配当受領者におけるその配当に係る課税額の合計額が、当該配当の金額の全額に基準税率を乗じて計算した金額以上となることが合理的に見込まれること、又は、

(iii)当該配当受領者が、一の自然人であり、かつ当該配当が協同組合（Cooperative）からの事業分量分配金（Patronage dividends）であること。

(b) 配当受領者が、次の要件を満たす一の自然人であること。

(i) 最終親会社等の国・地域における税務上の居住者であり、かつ、

(ii) 最終親会社の利益及び資産の5%以下の権利を有する所有持分を保有していること。

(c) 配当受領者が最終親会社等の国・地域における税務上の居住者であり、次のいずれかに該当する場合

(i) 政府関係会社等

(ii) 国際機関関係会社等

(iii) 非営利会社等

(iv) 年金サービス事業体でない年金基金

上記のモデルルール7.2.1に基づいて個別計算所得金額を減額する最終親会社は、その対象租税（配当の損金算入が認められた税額を除く）も比例的に減額し、個別計算所得金額も同額減額しなければならない[657]。

最終親会社が控除可能配当制度の適用を受ける他の構成会社等の所有持分を（直接又は当該構成会社等の連鎖を通じて）保有している場合、一の最終親会社が、その個別計算所得金額を、モデルルール 7.2.1 の要件を満たす受領者にさらに分配する限り、モデルルール 7.2.1 及び 7.2.2 の規定は、当該控除可能配当制度の対象となる最終親会社等の国・地域の控除可能配当制度の対象となる他の構成会社等に対しても適用されるものとする[658]。

---

[656] Article 7.2.1

[657] Article 7.2.2

[658] Article 7.2.3

協同組合からの事業分量分配金は、当該受領者の課税所得の計算上、費用又は原価としてそれが減額される範囲において、課税対象となる[659]。

[コメンタリーからの補足事項]

- モデルルール 7.2.2 の規定は、控除可能配当制度に関する GloBE ルールに、二つの特徴があるために定められている。一つ目は、モデルルール 3.2 に基づき個別計算所得金額は、財務会計上の純損益に対象租税を加算して計算されること、二つ目は、モデルルール 7.2.1 に基づき、最終親会社の所得から、配当額を減額しなければならないことである。最終親会社が配当に係る租税を負担する場合、配当額の減額のみでは対象租税の加算分が減額されず、最終親会社の個別計算所得金額がゼロになることはないため、モデルルール 7.2.2 の規定により、個別計算所得金額の計算上、個別計算所得金額に加算された対象租税分も、減額されることが定められている[660]。
- 上記の例として、最終親会社の財務会計上の純損益が 90 であり、そのうちに 10 の未払対象租税が含まれているとする。この場合、モデルルール 3.2.1(a)に従って、10 の対象租税が財務会計上の純損益に加算されるため、最終親会社の個別計算所得金額は 100 となる。このような場合において、最終親会社が、控除可能配当制度に基づき 90 の分配をしたとしても、個別計算所得金額から減額される金額は 90 であり、100 の個別計算所得金額がゼロになることはない。このため、モデルルール 7.2.2 に基づき、最終親会社の個別計算所得金額は、さらに 10 減額され、結果としてゼロとなる[661]。

7.3 適格分配時課税制度（Eligible Distribution Tax Systems）

[モデルルールの記載内容]

申告提出構成会社等は、適格分配時課税制度の適用を受ける構成会社等について、モデルルール 7.3.2 の規定により決定したみなし配当税（Deemed Distribution Tax）を調整後対象租税額に加算する方法を毎年選択することができる。なお、選択した場合には、その国・地域に所在する全ての構成会社等に適用される[662]。

みなし配当税の金額は、次のいずれか少ない金額とする。

(a) 当該国の当該対象会計年度における国別実効税率を、基準税率に引き上げるために必要となる調整後対象租税額の額

(b) 当該年度において、当該国に所在する構成会社等が適格分配時課税制度の適用を受ける全ての所得を配当していたとしたならば、納付すべきであった税額[663]

上記選択が適用される各対象会計年度においては、みなし分配税再調整勘定（Deemed Distribution Tax Recapture Account）が設定される。みなし分配税再調整勘定は、その設定された対象会計年度について、上記みなし配当税の金額だけ増加する。過年度に設定されたみなし分配税再調整勘定については、次の順番により、その残高が減

---

[659] Article 7.2.4

[660] Commentary: Chapter 7.2.2 at para 47

[661] Commentary: Chapter 7.2.2 at para 48

[662] Article 7.3.1

[663] Article 7.3.2

額される（ゼロを下回らない）。

(a) 最初に、実際の配当又はみなし配当に関連して、当該対象会計年度に構成会社等によって支払われた税額
(b) 次に、当該国における国別グループ純所得の金額に、基準税率を乗じた額
(c) 次に、モデルルール7.3.4に従って当期に適用される再調整勘定の損失繰越（Recapture Account Loss Carry-forward）の額[664]

再調整勘定の損失繰越は、上記(b)に規定する金額がみなし分配税再調整勘定の残高を超える場合に設定される。再調整勘定の損失繰越は、当該超過額に相当する金額とされ、翌対象会計年度以降においては、みなし分配税再調整勘定の減額として認識される（再調整勘定の損失繰越の額は、その分だけ減額される）[665]。

みなし分配税再調整勘定について、その設定した会計年度から、4 会計年度経過後の末日において残高がある場合、その額を調整後対象租税額からの減算項目として取り扱い、その勘定が設定された対象会計年度の国別実効税率及び国際最低課税額をモデルルール 5.4.1 に基づき再計算しなければならない[666]。

実際の配当又はみなし配当に関連して当対象会計年度中に支払われた税額は、みなし分配税再調整勘定を減額する限りにおいて、調整後対象租税額には含まれない[667]。

離脱構成会社等（Departing Constituent Entity）が多国籍企業グループ等から離脱する又は実質的に全ての資産を譲渡する会計年度では、

(a) その前年度にみなし分配税再調整勘定の残高がある各過去年度の国別実効税率及び国際最低課税額は、モデルルール 5.4.1 に基づき再計算される。この場合、その残高に相当する額は、その該当年度に係る調整後対象租税額からの減額項目として取り扱わなければならない。及び、
(b) その再計算から生じる国際最低課税額の増加分は、譲渡割合（Disposition Recapture Ratio）を乗じて、モデルルール 5.2.3 の目的上、当該国際最低課税額の追加を決定するものとする[668]。

譲渡割合は次のとおり計算される。
譲渡割合＝離脱構成会社等の個別計算所得等の金額÷国別グループ純所得

ここでの離脱構成会社等の個別計算所得金額とは、当該国におけるみなし分配税再調整勘定に対応する各対象会計年度について、第 3 章に従って決定された離脱構成会社等の個別計算所得等の金額の合計額である。また、その国の国別グループ純所得の金額とは、当該国におけるみなし分配税再調整勘定に対応する各対象会計年度について、モデルルール 5.1.2 に従って決定された、国別グループ純所得の金額の合計額である[669]。

---

[664] Article 7.3.3
[665] Article 7.3.4
[666] Article 7.3.5
[667] Article 7.3.6
[668] Article 7.3.7
[669] Article 7.3.8

[コメンタリーからの補足事項]

- 4 年間にどの程度のみなし配当税が納付されたかを記録するために、みなし分配税再調整勘定を管理し、GloBE ルールを導入している国の税務当局による調査を受けられる状態でなければならない。みなし分配税再調整勘定は国・地域ごとに管理する。国・地域ごとに管理をすることによって、当該再調整勘定は国・地域内の連結制度又はグループリリーフ制度に対応し、また、いずれの構成会社等からの配当であっても、当該（国・地域ごとに管理している）再調整勘定からの減額とすることができる[670]。
- 構成会社等が多国籍企業グループから脱退した場合、又は、実質的に構成会社等の全ての資産が多国籍企業グループ等外又は国・地域外に移転された場合、再調整勘定の損失繰越は、当該構成会社等に帰属する分だけ減額される。一の構成会社等に帰属する金額は、再調整勘定の損失繰越に、みなし分配税再調整勘定を超える純個別計算損失金額が生じた会計年度における当該国・地域に所在する全構成会社等の個別計算損失金額の合計額に対する、当該構成会社等の個別計算損失金額の比率を乗じて計算される[671]。
- 再調整勘定の損失繰越は無制限に繰り越すことができる。ただし、会計年度に係る国・地域の純個別計算所得金額の計算に使用される再調整勘定の損失繰越については、申告構成会社等が立証責任を負う[672]。
- モデルルール 7.3.7 の適用後は、みなし分配税再調整勘定がある各会計年度のみなし分配税再調整勘定、国・地域の純個別計算所得金額、国・地域の調整後対象租税額、実質ベースの所得除外額については、譲渡割合に応じで減額するものとする。これは、各項目の金額に譲渡割合を乗じてその結果を減算するか、又は、各項目に 1.0 と譲渡割合の差を乗じて計算することができる。これにより、モデルルール 7.3.3 に基づくみなし分配税再調整勘定の調整が、モデルルール 7.3.5 に基づく 4 年度経過時の国別実効税率及び国際最低課税の計算に影響を与える[673]。
- モデルルール 7.3.8 では、譲渡割合の計算方法が示されている。仮に、2 年分の再調整勘定がある場合は、構成会社等の 2 年分の個別計算所得金額と、国・地域の 2 年分の純個別計算所得金額を基に譲渡割合を算出し、それぞれのみなし分配税再調整勘定に係る国際最低課税の増額分にその譲渡割合を乗じて、モデルルール 5.2.3 に基づく各会計年度に含める追加国際最低課税を算出する。みなし分配税再調整勘定が設定された会計年度に、離脱構成会社等において個別計算損失金額が生じている場合、当該個別計算損失金額及び再調整勘定は、譲渡割合の計算上、無視される。これは、当該会計年度の再調整勘定が、離脱構成会社等の個別計算所得金額に帰属しないためである[674]。

[コメンタリーの例示]

例7.3.4 -1

適格分配時課税制度

1. A社は多国籍企業グループ等の構成会社等であり、適格分配時課税制度を有する国・地域に所在する。分配金（及びみなし分配）には、15%の税率で税金が課せられる。モデルルール7.3.1に基づく選択は、その

---

[670] Commentary: Chapter 7.3.3 at para 57

[671] Commentary: Chapter 7.3.4 at para 63

[672] Commentary: Chapter 7.3.4 at para 64

[673] Commentary: Chapter 7.3.7 at para 71

[674] Commentary: Chapter 7.3.8 at para 72

国・地域に関して、1年目、2年目及び3年目に行われる。A社は、1年目、2年目又は3年目において、実際の分配又はみなし分配は行わない。

2. 1年目において、A社は100EURの個別計算所得金額及び15EURのみなし分配税を計上する（7.3.2(a)）。したがって、1年目の末のみなし分配税再調整勘定の残高は15EUR（7.3.4を参照）である。
3. 2年目において、A社に120EURの純個別計算損失金額が生じた。モデルルール7.3.3に基づき、純個別計算損失金額に基準税率（すなわち、EUR 120 x 15%=EUR 18）を乗じ、15EURがみなし分配税再調整勘定から減額され、結果として残額は0EUR（モデルルール7.3.3(b)）となる。みなし分配税再調整勘定に対する3EUR（=18EUR-15EUR）の超過額は、再調整勘定の損失繰越として計上される。
4. 3年目に、A社は100EURの個別計算所得金額を計上し、基準税率（モデルルール7.3.2(a)参照）を達成するために15EURのみなし分配税が計上される。みなし分配税再調整勘定は、15EUR増額された後、2年目からの再調整勘定の損失繰越欠損金の残高である3EUR減額され、3年目に設定されたみなし分配税再調整勘定には12EURの残高が残る。

	第１年度	**第２年度**	**第３年度**	合計
個別計算所得金額（損失）	100EUR	（120EUR）	100EUR	80EUR
基準税率による税額	15EUR	（18EUR）	15EUR	12EUR
みなし分配税再調整勘定	15EUR	0EUR	12EUR	残高は 12EUR
再調整勘定の損失繰越	0EUR	3EUR	0EUR	-

7.4 原則的な各種投資会社等の国別実効税率の計算

[モデルルールの記載内容]

モデルルール7.4の規定は、各種投資会社等の定義に該当する構成会社等（課税上透明な事業体（Tax Transparent Entities）に該当する各種投資会社等又はモデルルール7.5若しくは7.6の規定による選択が適用される各種投資会社等を除く）について適用される[675]。

構成会社等である各種投資会社等の国別実効税率は、その所在する国の国別実効税率とは別に計算するものとする。これらの投資会社等の国別実効税率は、その調整後対象租税額を、その各種投資会社等の個別計算所得金額に対する多国籍企業グループ等の割当分（MNE Group's Allocable Share of the Investment Entity's GloBE Income）で除したものと等しくなる。当該国に複数の各種投資会社等が所在する場合、それぞれの各種投資会社等の調整後対象租税額と各投資会社等の個別計算所得金額に対する多国籍企業グループ等の割当分を合算して国別実効税率を計算する[676]。

[675] Article 7.4.1

[676] Article 7.4.2

各種投資会社等の調整後対象租税額は、各種投資会社等の個別計算所得金額に対する多国籍企業グループ等の割当分に帰属する調整後対象租税額とモデルルール4.3に基づき、当該会社等に割り当てられた対象租税の合計額となる。各種投資会社等の調整後対象租税額には、各種投資会社等の個別計算所得金額の、当該多国籍企業グループ等の割当分を構成しない所得に起因する、当該会社等で発生した対象租税は含まれない[677]。

各種投資会社等の個別計算所得金額の多国籍企業グループ等の割当分は、モデルルール7.5又は7.6の選択の対象とならない持分のみを考慮した場合において、モデルルール2.2.2に従って、最終親会社等のために決定される割当額に等しい[678]。

各種投資会社等である構成会社等の国際最低課税額は、一の各種投資会社等の国際最低課税率（top up tax percentage）[679]に、当該多国籍企業グループ等の当該各種投資会社等の個別計算所得金額の割当が、当該各種投資会社等の実質ベースの所得除外額を超える部分を乗じた額とする。当該各種投資会社等の国際最低課税率は、基準税率が当該各種投資会社等の国別実効税率を上回る場合、その超える部分とする。当該国に複数の各種投資会社等が存在する場合、当該多国籍企業グループ等の当該投資会社等の個別計算所得等の金額の割当分と、当該投資会社等ごとに決定される実質ベースの所得除外額とを合算して、その国における全ての投資会社等の国別実効税率を計算する[680]。

各種投資会社等の実質ベースの所得除外額は、モデルルール 5.3 の原則に従い、5.3.2 の例外にかかわらず、投資会社等の適格有形資産（Eligible Tangible Assets）及び適格従業員（Eligible Employee）の適格給与コスト（Eligible Payroll Costs）のうち、多国籍企業グループ等における当該各種投資会社等の個別計算所得金額の割当分に比例して控除される部分のみが考慮される[681]。

[コメンタリーからの補足事項]

- 各種投資会社等又は保険投資会社等が、その一部において課税上透明な事業体であり、かつ、一部においてリバース・ハイブリッド事業体である場合には、その所得、支出、利益又は損失に関して、当事業体の所有者が所在する国・地域において課税上透明と扱われない部分については、モデルルール 7.4.1 が適用される。例えば、各種投資会社等が信託として組織されており、受益者に分配されない収益に対して課税される場合、当該各種投資会社等又は保険投資会社等の収益が分配されない限りにおいては、モデルルール 7.4.1 が適用される[682]。
- モデルルール 7.4.2 は、各種投資会社等又は保険投資会社等の国別実効税率の計算方法を規定している。各種投資会社等の国別実効税率は、同一国・地域に所在する他の構成会社等とは分離して、個別に計算される。また、

---

[677] Article 7.4.3

[678] Article 7.4.4

[679] 2023年２月に国会提出された国内法案では、「基準税率から当該対象会計年度に係る当該国・地域における国別実効税率を考慮した割合」と定義されている。

[680] Article 7.4.5

[681] Article 7.4.

[682] Commentary: Chapter 7.4.1 at para 79

複数の各種投資会社等又は保険投資会社等の持分を保有する場合、当該国・地域における全ての各種投資会社等で、単一の国別実効税率を算定する[683]。

- モデルルール 2.2 の適用において、親会社等は、モデルルール 7.4.5 に基づき各種投資会社等について計算された国際最低課税が、既に帰属割合に応じて減額されている金額であることを考慮して、(IIR を適用する際に)軽課税構成会社等である各種投資会社等の帰属割合の計算を調整しなければならない。例えば、構成会社等が、ある各種投資会社等の持分の 90%を所有（当該持分に帰属する利益も利益全体の 90%）し、残りの保有持分がグループ会社以外の者により保有されているとする。当該各種投資会社等は、当年度の個別計算所得金額を 100 有しており、対象租税はない。モデルルール 7.4.5 により、事業体の利益に対する持分に基づき、13.5 の国際最低課税が計算される(個別計算所得金額 100*基準税率 15%*所有持分 90%)。親会社等の（調整後の）帰属割合が 1.0 であるため、親会社は各種投資会社等の国際最低課税 13.5 全てを割り当てられる[684]。
- 同一の国又は地域内に複数の各種投資会社等が存在する場合には、当該各種投資会社等の「実質ベースの所得除外額」を合算し、純個別計算所得金額と相殺して、その国又は地域の「超過利益」を決定する[685]。

7.5 各種投資会社等の税の透明性の選択（Investment Entity Tax Transparency Election）

[モデルルールの記載内容]

申告構成会社等は、各種投資会社等又は保険投資会社等である構成会社等について、課税上透明な事業体（Investment Transparent Entity）として取り扱うことを選択できる。当該選択は、その構成会社等に係る構成会社等所有者が、その国・地域において公正価値の年次変動に基づく時価評価制度その他これらに類する制度（mark-to-market or similar regime）により、その構成会社等の所有持分について基準税率以上の税率で課税される場合に適用できる。なお、他の各種投資会社等又は保険投資会社等の、直接の所有持分を通じて、別の各種投資会社等又は保険投資会社等の所有持分を間接的に保有するものは、直接保有する他の各種投資会社等の所有持分が時価評価制度等の対象となる場合には、間接保有する各種投資会社等の所有持分についても時価評価制度等の課税対象となるものとして考慮される[686]。

本条に基づく選択は 5 年間の選択である。仮に当該選択が取り消された場合、その各種投資会社等が保有する資産・負債の譲渡により発生した損益は、当該取り消された年度の初日における資産・負債の公正価値に基づいて決定される[687]。

[コメンタリーからの補足事項]

- 各種投資会社等又は保険投資会社等がモデルルール 7.5.1 の選択を行った場合は、モデルルール 7.4 の規定は適用しない[688]。
- 当該選択は、各種投資会社等の全ての所有者に関して選択する必要はない。ただし、当該選択は、各種投資会社

---

[683] Commentary: Chapter 7.4.1 at para 80
[684] Commentary: Chapter 7.4.5 at para 86
[685] Commentary: Chapter 7.4.6 at para 87
[686] Article 7.5.1
[687] Article 7.5.2
[688] Commentary: Chapter 7.5.1 at para 90

等に対する所有持分の全てに適用される[689]。

- 当該選択により、各種投資会社等を課税上透明なものとして取り扱うことで、多国籍企業グループは、GloBE ルール上、各種投資会社等の所得に対する所有持分を、構成会社等所有者の所得として含めることができる。これにより、各種投資会社等を通じて得られる所得の認識時期と国・地域が、GloBE ルールと現地税制の基で構成会社等所有者が時価評価制度又は類似の制度（mark-to-market or similar regime）で課税される場合とで、一致することとなる[690]。
- 直接所有する各種投資会社等及び保険投資会社等のほか、他の各種投資会社等又は保険投資会社等を通じて間接的に所有する各種投資会社等事業体及び保険投資会社等、当該選択の対象となる[691]。
- 構成会社等所有者が各種投資会社等又は保険投資会社等ある構成会社等に対する自己の所有持分について時価会計を用いて会計処理していた場合には、当該損益は、構成会社等所有者の個別計算所得等の計算から除外すべきである[692]。
- 例えば、最終親会社が構成会社等である CE 1 及び CE 2 の所有持分の 100%を所有し、CE 1 及び CE 2 が保険投資会社等であるファンドの所有持分のそれぞれ 90%及び 10%を所有していたとする。当該ファンドは 1 年目に 100 の所得を得ているが、税金は支払われておらず、分配も行っていない。モデルルール 7.5 に基づく選択が、 CE 1 及び CE 2 において選択されている。このような場合、CE 1 及び CE 2 は、それぞれの個別計算所得金額の計算にファンドの所得に対するそれぞれの所有持分である 90 及び 10 を含める。CE 1 は単独ベースでファンドを支配しており、CE 2 が非関連会社であっても当該ファンドと連結される。一方で、CE 2 はファンドの 10%のみを保有しており、連結財務諸表で使用される会計基準に基づき、時価会計をファンドの所有持分に適用することが要求される可能性がある。しかしながら、GloBE ルール上、CE 2 は、モデルルール 7.5 の選択に基づきその所得に含まれたファンドの 10 の所得に加えて、10 の公正価値の変動益を認識することとなってしまうことから、CE 2 の個別計算所得金額計算上は、構成会社等の公正価値の変動額又は分配は含まないこととされている[693]。

7.6 各種投資会社等の課税対象分配方法の選択（Taxable Distribution Method Election）

[モデルルールの記載内容]

申告構成会社等の選択により、各種投資会社等ではない構成会社等の持分所有者は、各種投資会社等からの分配金が、基準税率以上の税率で課税されることが合理的に予想される場合には、各種投資会社等である構成会社等の所有持分について、課税対象分配方法（Taxable Distribution Method）を適用することができる[694]。

課税対象分配方法の下では、

(a) 各種投資会社等の個別計算所得金額からの分配及びみなし分配は、その分配等を受領した構成会社等所有者（各種投資会社等を除く）の個別計算所得金額に含まれる。

---

[689] Commentary: Chapter 7.5.1 at para 91
[690] Commentary: Chapter 7.5.1 at para 92
[691] Commentary: Chapter 7.5.1 at para 93
[692] Commentary: Chapter 7.5.1 at para 95
[693] Commentary: Chapter 7.5.1 at para 96
[694] Article 7.6.1

(b) 現地控除可能グロスアップ税額（Local Creditable Tax Gross-up）は、その分配金を受領した構成会社等所有者（各種投資会社等を除く）の個別計算所得金額及び調整後対象租税額に含まれる。
(c) 第2章の規定の適用上、構成会社等所有者の判定対象年度（Tested Year）に係る各種投資会社等の未分配国別グループ純所得の金額（Undistributed Net GloBE Income）に対する対応持分は、各種投資会社等の報告対象会計年度の個別計算所得等の金額として取り扱われ、その個別計算所得等の金額に基準税率を乗じた額が軽課税構成会社等の国際最低課税額として取り扱われる。
(d) 当該各種投資会社等の当該対象会計年度の個別計算所得等の金額及び当該所得に起因する調整後対象租税額は、(b)に規定する場合を除き、モデルルール第5章及び7.4.2から7.4.5までの規定に基づく国別実効税率の計算から除外される[695]。

未分配国別グループ純所得の金額とは、判定対象年度に投資会社等の個別計算所得等の金額がある場合、その額から次の金額を控除した残額（ゼロを下回らないこと）をいう[696]。

(a) 各種投資会社等の対象租税
(b) 判定対象期間（the Testing Period）における、各種投資会社等である構成会社等以外の株主に対する分配金及びみなし分配金
(c) 判定対象期間中に生じた個別計算損失金額、及び
(d) 投資損失の繰越額（Investment Loss Carry-forward）

分配及びみなし分配が、過去の判定対象年度の未分配国別グループ純所得への減額として取り扱われていた場合には、その判定対象年度に係る未分配国別グループ純所得から減額することはできない。未分配国別グループ純所得の計算上、未分配国別グループ純所得と相殺された分だけ、個別計算損失金額が減額される。ある対象会計年度の個別計算損失金額が、その対象会計年度を含む最後の判定対象期間の終了前にゼロに減少しない場合、残額は投資損失の繰越額として、その後の対象会計年度において個別計算損失金額と同様の方法により減額される[697]。

モデルルール7.6の規定の適用上、

(a) 判定対象年度とは、報告対象会計年度の３年前の年度をいう。
(b) 判定対象期間とは、判定対象年度の初日から報告会計年度の末日までの期間のうち、所有持分がグループ会社等によって保有されていた期間をいう。
(c) みなし分配は、各種投資会社等の直接又は間接の、各種投資会社等への所有持分が、グループ外に移転され、かつ、当該移転日において、その移転された所有持分に帰属する未分配国別グループ純所得の比例持分（みなし分配を考慮せずに決定される）に等しい場合に生ずる。
(d) 現地控除可能グロスアップ税額（Local Creditable Tax Gross-up）は、各種投資会社等によって負担された対象租税で、その各種投資会社等から受ける分配について生じる、構成会社等所有者の納税債務に対する控除として認められる金額をいう[698]。

---

[695] Article 7.6.2
[696] Article 7.6.3
[697] Article 7.6.4
[698] Article 7.6.5

本条に基づく選択は5年間の選択である。取り消された場合、第2章の適用上、取り消された年度直前の判定対象年度における投資会社等の未分配国別グループ純所得に対する構成会社等所有者の比例持分は、各種投資会社等の取消年度における個別計算所得金額とみなし、それに基準税率を乗じた金額が取消年度における軽課税構成会社等の国際最低課税額として扱われる[699]。

[コメンタリーからの補足事項]

- モデルルール 7.6 は、モデルルール 7.4 の規定に代わる課税対象分配方法を設けている。この方法は、各種投資会社等が 4 年という期間内で分配を行った場合において、その分配が受益者において基準税率以上で課税されるものであるときは、当該分配により、国際最低課税額の負担が軽減されるというものである[700]。
- 当該選択は、モデルルール 7.5 の選択規定と同様に、各種投資会社等の全ての所有者に関して選択する必要はない。ただし、当該選択は、各種投資会社等に対する所有持分の全てに適用される[701]。
- モデルルール 7.6.2(a)で「みなし分配」について言及されているが、GloBE ルール上は、みなし分配の定義は定められておらず、構成会社等の国・地域の現地法に基づく課税上の取扱いに基づくことを意図している。したがって、課税対象分配方法に基づくみなし分配は、一般的に、構成会社等所有者に適用される現地法を参照して決定される。また、課税分配方法は、構成会社等からの分配を構成会社等の所有者の個別計算所得金額に含めるというものであるため、一定の分配を個別計算所得金額から除外するという通常の GloBE ルールから逸脱しているものであるが、多国籍企業グループ等が各種投資会社等を通じて取得した所得の課税タイミングと課税される国・地域の両方について、GloBE ルールと、構成会社等所有者の国・地域で課税される場合とで、一致させることを意図している[702]。
- 自身が投資会社等である構成会社等所有者、すなわち中間投資ファンドは、投資主体の租税中立性を維持するため、その中間投資ファンドの個別計算所得金額の計算上、分配金を個別計算所得金額に含めない。ただし、中間投資事業体への分配は、当該選択が行われた構成会社等所有者への分配に係る 4 年間の期間を再開する訳ではなく、また、分配金が、各種投資会社等ではない構成会社等に到達するまで、未分配純個別計算所得金額も減少させない[703]。
- モデルルール 7.6.2(b)の、現地控除可能グロスアップ税額とは、「各種投資会社等によって負担された対象租税で、その各種投資会社等から受ける配当について生じる構成会社等所有者の租税債務から控除することが認められる金額」と定義されている。当該規則では、現地控除可能グロスアップ税額を、投資事業体の所有者側で、追加の対象租税及び個別計算所得金額として処理するように定めている[704]。
- 課税対象分配方法を選択している場合、投資事業体に係る個別計算所得金額や調整後対象租税額は、多国籍企業グループの国・地域ごとの国別実効税率の計算方法を定めたモデルルール第 5 章及び各種投資会社等の国別実効税率の原則的な計算方法を定めたモデルルール 7.4.1 から 7.4.5 に基づく国別実効税率の計算から除くこととされている。ただし、例外として、モデルルール 7.6.2(b)の現地控除可能グロスアップ税額は、上記にかかわらず、構成

---

[699] Article 7.6.6

[700] Commentary: Chapter 7.6 at para 99

[701] Commentary: Chapter 7.6.1 at para 100

[702] Commentary: Chapter 7.6.2 at para 102

[703] Commentary: Chapter 7.6.2 at para 103

[704] Commentary: Chapter 7.6.2 at para 104

会社等の所有者の個別計算所得金額及び対象租税に含まれる[705]。

- 未分配純個別計算所得金額とは、判定対象年度に発生した個別計算所得金額が判定期間終了時までに、分配されたか、又は、損失により相殺されたかを判定する為に定義づけされている。したがって、多国籍企業グループは、各判定対象年度の未分配純個別計算所得金額勘定を管理しなければならない。なお、未分配純個別計算所得金額は投資事業体全体の数値を用いて計算されるが、国際最低課税は未分配純個別計算所得金額に対する構成会社等所有者の所有持分に基づいて計算される[706]。
- モデルルール 7.6.5 により、 判定対象年度とは、報告会計年度の 3 年前の年度をいい、判定期間とは、判定対象年度の初日から報告会計年度の末日までの期間をいう。投資事業体が上記の 4 会計年度の間にその個別計算所得金額の全てを構成会社等所有者に分配した場合、課税対象分配方法のもとでは、国際最低課税は課されない[707]。
- 損失が発生すると配当可能な金額が減少するため、モデルルール 7.6.3(c)により、判定期間中に生じた個別計算損失金額は未分配純個別計算所得金額を減少させる。ただし、判定期間中に発生した損失が未分配純個別計算所得金額を超える場合は、モデルルール 7.6.3(d)に規定される投資損失の繰越額を設定して、翌会計年度以降に発生する未分配純個別計算所得金額を減額させる必要がある[708]。
- 未分配純個別計算所得金額は、判定期間中に発生した個別計算損失金額及び前期からの投資損失の繰越額があれば、さらに減少される。投資損失の繰越額とは、判定対象年度以前に発生し、判定期間が終了するまでに完全には所得と相殺されなかった（すなわち、ゼロまで減少しなかった）個別計算損失金額の額である[709]。

---

[705] Commentary: Chapter 7.6.2 at para 106

[706] Commentary: Chapter 7.6.3 at para 108

[707] Commentary: Chapter 7.6.3 at para 109

[708] Commentary: Chapter 7.6.3 at para 113

[709] Commentary: Chapter 7.6.4 at para 115

(8) 第8章：申告書提出要件、実施に係る手続き

この章では、GloBEルールの手続面について記載している。GloBEルールに従い多国籍企業が行った税金計算に関する情報を提供するために、

- モデルルール8.1に基づく当該国・地域において標準化された情報申告書の提出義務
- モデルルール8.2に基づくセーフハーバーの適用
- モデルルール8.3に基づくGloBEルールに関する運営指針を通じて行う税務行政間の調整について規定している。

8.1 特定多国籍企業グループ等報告事項等の提出義務者

[モデルルールの記載内容]

各構成会社等は、特定多国籍企業グループ等報告事項等を税務当局に提出する義務がある。構成会社等自身又は指定現地会社等（Designated Local Entity。同一の国・地域に所在する他の構成会社等により、特定多国籍企業グループ等報告事項等の代理提出を行うために指定された構成会社等）による提出が認められている。

モデルルール8.1.4から8.1.6に定める要件に該当する特定多国籍企業グループ等報告事項等が、以下のいずれかの会社等から提出される場合には、構成会社等は所在する国・地域の税務当局へ特定多国籍企業グループ等報告事項等を提出する必要はない。

(a) 最終親会社等（最終親会社等が所在する国・地域が、その構成会社等の所在する国・地域との間で特定多国籍企業グループ等報告事項等の自動的交換規定を定める権限のある二国間又は多国間の協定又は取り組みの合意を締結している場合に限る。）[710]

(b) 指定提供会社等[711]（Designated Filing Entity。多国籍企業グループ等を代表して特定多国籍企業グループ等報告事項等を提出するために、その多国籍企業グループ等により指定された最終親会社等以外の構成会社等（指定提供会社等が所在する国・地域が、その構成会社等の所在する国・地域との間で特定多国籍企業グループ等報告事項等の自動的交換規定を定める権限のある当局間の合意を締結している場合に限る。））[712]

例外(a)及び例外(b)の適用に際しては、構成会社等又は指定現地会社等は、その国の税務当局に対し、特定多国籍企業グループ等報告事項等を提出する会社等及び当該会社等の国・地域を通知する必要がある[713]。

- 特定多国籍企業グループ等報告事項等の内容及び提出期限

(1) 特定多国籍企業グループ等報告事項等の記載内容[714]

特定多国籍企業グループ等報告事項等は、GloBE実施枠組み （GloBE Implementation Flamework）で策定される標準テンプレートを用いて、提出しなければならない。特定多国籍企業グループ等報告事項等に記載する情報は以下のとおりである。

(a) 構成会社等の基礎情報（納税者番号、所在する国・地域、GloBE ルール上のステータス）

(b) 多国籍企業グループ等全体の企業構造に関する情報（他の構成会社等が保有する構成会社等の所有持分など）

(c) ⓐ国・地域ごとの国別実効税率及び第 5 章で定められた各構成会社等に係るグループ国際最低課税額、ⓑ共

---

[710] Article 8.1.2(a)
[711] 10章 用語の定義（抜粋）及び、用語の定義を参照
[712] Article 8.1.2(b)
[713] Article 8.1.3
[714] Article 8.1.4

同支配会社グループの構成員に係るグループ国際最低課税額、ⓒIIR による国際最低課税額の配賦額及び UTPR による国際最低課税額の各国・地域への配賦額等、を算出するために必要な情報

(d) GloBE ルールの関連規定に従って行われた選択の記録

(e) GloBE 実施枠組みにおいて合意されたその他の情報及び GloBE ルールの運用にあたり必要となるその他の情報

(2)提出期限[715]

会計年度の終了日から15か月以内であるが、適用初年度は特例として会計年度の終了日から18か月以内となっている[716]。

8.2 セーフハーバー

[モデルルールの記載内容]

セーフハーバーは、GloBE実施枠組みで定義される。セーフハーバーの要件を充足する場合、申告構成会社等[717]の選択により、セーフハーバーの対象となる国・地域の国際最低課税額はゼロとみなされる[718]。

モデルルール8.2.1に基づくセーフハーバーの選択は、次の場合には適用されない[719]。

(a) 第 5 章に基づいて計算された当該セーフハーバー管轄国・地域の国別実効税率が基準税率（15%）未満であれば国際最低課税額の配賦額があり得る場合で、かつ

(b) 税務当局が、特定多国籍企業グループ等報告事項等の提出から 36 か月以内に責任ある構成会社等に対し、セーフハーバー管轄国・地域に所在する構成会社等の当該セーフハーバーに対する適正性に重要な影響がある特定の事実及び状況を通知するとともに、6 か月以内にそれら特定の事実及び状況が当該構成会社等のセーフハーバーに対する適正性に与える影響を明らかにすることを要請し、

(c) 責任ある構成会社等が、回答期間内に、当該事実及び状況が構成会社等の関連するセーフハーバーの適格性に重大な影響を及ぼしていないことを証明できなかった場合

8.3 税務手続きに関するガイダンス

[モデルルールの記載内容]

税務当局は、国内法に基づく要件及び「GloBEルールに関する運営指針」に従ってGloBEルールを適用する[720]。

[コメンタリーからの補足事項]

- 特定多国籍企業グループ等報告事項等は、標準テンプレート化された申告書であり、当該申告書から税務当局は構成会社等の租税債務の正確性を評価するために必要となる情報を得ることができる。税務申告と納付手続については各国に委ねられる[721]。
- 無国籍構成会社等（例：最終親会社等でない導管会社等）や共同支配会社等は、特定多国籍企業グループ等

[715] Article 8.1.6, 9.4.1
[716] Article 9.4.1
[717] 10章 用語の定義（抜粋）及び、用語の定義を参照
[718] Article 8.2.1
[719] Article 8.2.2
[720] Article 8.3.1
[721] Commentary: Chapter 8.1 at para 1

報告事項等の提出を要しない[722]。

- 恒久的施設等は恒久的施設等が所在する国・地域において、特定多国籍企業グループ等報告事項等の提出が必要である[723]。
- 特定多国籍企業グループ等報告事項等では、構成会社等のステータス（例：被部分保有親会社等[724]、共同支配会社等、投資会社、導管会社等、恒久的施設等）を特定することが求められる[725]。
- 会計年度中の資本関係の変更も含めて開示する必要がある[726]。
- 特定多国籍企業グループ等報告事項等の修正等の手続きは各国国内法に委ねられる[727]。
- セーフハーバーの適用により多国籍企業グループ等は、国別実効税率の計算が免除され、構成会社等に係るグループ国際最低課税額がゼロとみなされる[728]。

[GloBE実施枠組みの内容]

2022年12月20日に、Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）が公表された。

イントロダクション

本GloBE実施枠組みでは、第1章 移行期におけるCbCRセーフハーバー（Transitional CbCR Safe Harbours）、第2章 恒久的セーフハーバー（Permanent Safe Harbour）、第3章 移行期におけるペナルティ救済措置（Transitional Penalty Relief） の内容が記載されている。

本GloBE実施枠組みは、移行期におけるセーフハーバーと恒久的セーフハーバーについて定めているが、OECDでは、将来的に他のセーフハーバーでルールの簡素化が可能かどうか引き続き検討するとされている[729]。また、セーフハーバーの検討に関する今後の作業には、自国内国際最低課税額に係る税に関するセーフハーバーの検討も含まれる[730]。

第1章 移行期におけるCbCRセーフハーバー

- **移行期におけるセーフハーバー**

1. 移行期間中の対象会計年度において、次の場合には、当該国・地域の国際最低課税額はゼロとみなされる：

---

[722] Commentary: Chapter 8.1.1 at para 6,8
[723] Commentary: Chapter 8.1.1 at para 6
[724] 10章 用語の定義（抜粋）及び、用語の定義を参照
[725] Commentary: Chapter 8.1.4 at para 14
[726] Commentary: Chapter 8.1.4 at para 15
[727] Commentary: Chapter 8.1.6 at para 26
[728] Commentary: Chapter 8.2 at para 31
[729] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 7
[730] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 8

a. 多国籍企業グループ等の当該対象会計年度の適格 CbCR における当該国・地域の総収入が 10 百万ユーロ未満、かつ税引前利益（損失）が 1 百万ユーロ未満の場合；又は

b. 当該対象会計年度において、多国籍企業グループ等の当該国・地域における簡易国別実効税率が移行税率以上の場合；又は

c. 当該国・地域における多国籍企業グループの税引前利益（損失）が、GloBE ルールに基づいて計算された当該国・地域に存在する構成会社等の実質ベースの所得除外額以下である場合。

2. 用語の定義

簡易対象租税（Simplified Covered Taxes)とは、多国籍企業グループ等の適格財務諸表に計上される税金費用について、対象租税以外の租税及び不確実な税務ポジションに係る租税を除外した後のものである。

簡易国別実効税率（Simplified ETR）とは、簡易対象租税を多国籍企業グループ等の適格CbCRで報告されている税引前利益 (損失) で除したものである。

移行期間（Transition Period)とは、2026年12月31日以前に開始した対象会計年度をいう。ただし、2028年6月30日より後に終了する対象会計年度は含まれない。

移行税率（Transition Rate）は、以下となる：

(a) 2023 年及び 2024 年に開始する対象会計年度 15%

(b) 2025 年に開始する対象会計年度 16%

(c) 2026 年に開始する対象会計年度 17%

適格CbCR（Qualified CbC Report）とは、適格財務諸表を用いて作成・提出した国別報告書をいう。

総収入とは、適格CbCRに報告されている、多国籍企業グループ等の当該国・地域における総収入を意味する。

税引前利益（損失）とは、適格CbCRに報告されている、当該国・地域における多国籍企業グループ等の税引前利益 (損失) を意味する。

適格財務諸表（Qualified Financial Statements)とは、以下のいずれかをいう。

a) 最終親会社等の連結等財務諸表を作成するために使用される財務報告（モデルルール 3.1.2 に基づく要件を反映）

b) 各構成会社等の個別財務諸表で、許容可能な財務会計基準又は公認の財務会計基準に準拠して作成され、その個別財務諸表に含まれる情報がその財務会計基準に基づいて維持され、信頼できるもの

c) 規模又は重要性を理由として多国籍企業グループ等の連結等財務諸表に含まれない構成会社等について、多国籍企業グループ等の CbCR の作成に使用される当該構成会社等の財務報告書

上記[731]に関する補足事項は、以下のとおりである。

適格財務諸表

✓ 多国籍企業グループ等は、GloBE ルールの適用範囲に含まれるが、規模及び重要性の理由により、多国籍企業グループ等の連結等財務諸表に含まれない構成会社等を有することもある（モデルルール 1.2.2 参照）。構成会社等が連結されておらず、かつ、許容可能な財務会計基準又は公認の財務会計基準のいず

[731] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）on page 6,8

れかに準拠して作成された個別財務諸表を有していない場合、適格財務諸表の定義の a)又は b)に定める要件を満たさないことになる。この場合、適格財務諸表の定義 c)により、多国籍企業グループ等は、CbCR の作成に使用した構成会社等の財務諸表を使用することができる[732]。

対象租税

✓ 所得は適格CbCRの税引前利益（損失）から抽出する。納付税額と発生税額は、いずれも多国籍企業のCbCRで報告されるが、移行期におけるCbCRセーフハーバーの目的においては、どちらの指標も信頼できるものとは考えられないため、構成会社等の財務会計に計上される税金費用を適用する。ただし、当該構成会社等の所得がCbCRに含まれるものの、モデルルール4.2.2に記載される対象租税以外の税金は含まれないことが前提である[733]。税金費用を簡易国別実効税率の計算に用いることは、国別実効税率の分子に繰延税金費用を含めることを意味する、GloBEルールでは、繰延税金費用（繰延税金負債と繰延税金資産の変動額の純額）に一定の調整を行う必要があり、国別実効税率の計算が複雑となっているが、移行期においては、不確実な税務ポジションを除き、このような調整は考慮しないものとされている[734]。

適用免除基準テスト（De Minimis Test）

✓ 適用免除基準テストは、モデルルール 5.5 の適用免除基準に類似する[735]。移行期における CbCR セーフハーバーにおいては、CbCR に記載される当期の総収入及び税引前利益（損失）のみを考慮する点を除いて、（GloBE ルールの）適用免除基準と同様に機能する[736]。

簡易国別実効税率テスト（Simplified Effective Tax Rate Test）

✓ 簡易国別実効税率テストは、GloBE ルールの仕組みと同様である[737]。簡易国別実効税率が移行税率以上であれば、セーフハーバーの適用を受けることができる。簡易国別実効税率が移行税率を下回る場合、セーフハーバーの対象外となり、GloBE ルールの規定の適用上、その簡易国別実効税率は適用されない。例えば、移行期における CbCR セーフハーバーに基づき計算したある国・地域の簡易国別実効税率が 10% である場合、当該簡易国別実効税率をモデルルール 5.2.1 に基づく国際最低課税額の計算に用いることはできない。この場合、多国籍企業グループ等は GloBE ルールに基づく計算を行うか、恒久的セーフハーバーに基づく計算を行う必要がある[738]。

通常利益テスト(Routine Profits Test)

---

[732] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 18
[733] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 20
[734] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 21
[735] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 24
[736] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 25
[737] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 27
[738] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 28

- ✓ 実質ベースの所得除外額は、モデルルール 5.3 に基づいて算出しなければならない[739]。赤字又は利益がゼロの場合は、通常の利益額を超える所得がないため、常に通常利益テストを満たすことになる。この場合は、多国籍企業グループ等は当該国・地域の実質ベースの所得除外額を計算する必要はない[740]。

移行期間

- ✓ 移行期における CbCR セーフハーバーの適用を受ける対象会計年度においては、再計算国別国際最低課税額等（例:モデルルール 4.1.5 の適用がある場合や、後続年度で国際最低課税額が再計算される場合）も含め、国際最低課税額は生じない[741]。
- ✓ モデルルール 9.1.1 で定める移行年度（Transition Year）は、移行期における CbCR セーフハーバーの要件を充足しない、又は、適用を受けない当該国・地域の最初の対象会計年度とする[742]。
- ✓ 個別計算損失の選択（GloBE Loss Election）は移行期における CbCR セーフハーバーの要件を充足しない、又は、適用を受けなくなるまで延期することができる[743]。
- ✓ 多国籍企業グループ等は、移行期における CbCR セーフハーバーの適用に関連する情報を含む特定多国籍企業グループ等報告事項等を提出する必要がある[744]。
- ✓ ある国・地域において、移行期における CbCR セーフハーバーを適用しなかった場合には、翌年度以降も、その国・地域ではセーフハーバーを適用することはできない[745]。

- **特定の会社及びグループの取扱い**

共同支配会社等に関する特例

1. 共同支配会社等及びその他子会社等にも、別個の多国籍企業グループ等の構成会社等であるかのように、移行期におけるCbCRセーフハーバーの規定が適用される。ただし、個別計算所得等の金額と総収入は適格財務諸表に報告されているものを使用する。

課税中立最終親会社等（Tax Neutral UPEs）に関する特例

2. 最終親会社等が導管会社等である場合、当該最終親会社等の所有持分の全てが適格者によって保有されていない限り、最終親会社等の国・地域においては、移行期におけるCbCRセーフハーバーは適用されない。
3. 上記2の規定に従い、最終親会社等が導管会社等又は控除可能配当制度[746]の対象となる場合、最終親会社等の税引前利益（損失）（関連する税金を含む）は、その金額が適格者の保有する所有持分で配賦される範囲において減額されるものとする。

---

[739] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 29
[740] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 30
[741] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 33
[742] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 33
[743] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 33
[744] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 34
[745] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 35
[746] 10章 用語の定義（抜粋）及び、用語の定義を参照

4. 上記2及び3の規定の適用上、「適格者」とは、次の者をいう。
   (a) 導管会社等である最終親会社等に関しては、モデルルール 7.1.1(a)から(c)に規定されている保有者；及び
   (b) 控除可能配当制度の対象となる最終親会社等に関しては、モデルルール 7.2.1(a)から(c)に規定されている保有者。

各種投資会社等及び当該各種投資会社等の構成会社等所有者に関する特例

5. 各種投資会社等がCbCR上、ある国・地域（各種投資会社等国・地域）に所在している場合：
   (a) 以下 6 の規定に従い、各種投資会社等は、モデルルール 7.4 から 7.6 までの規定に基づき、別個に GloBE 計算を行わなければならない。
   (b) 各種投資会社等の国・地域及びその構成会社等所有者の所在する国・地域は、移行期における CbCR セーフハーバーを引き続き享受することができる；及び
   (c) 各種投資会社等の税引前利益（損失）及び総収入（及び関連する税金）は、直接の構成会社等所有者の国・地域においてのみ、その所有持分に比例して反映されるものとする。
6. 各種投資会社等は、モデルルール 7.5 又は 7.6 に基づく選択がなされておらず、全ての構成会社等所有者が各種投資会社等国・地域に所在する場合、別個の GloBE 計算を行う必要はない。
7. 上記 5 及び 6 の規定において、各種投資会社等には保険投資会社等が含まれる。

未実現公正価値評価損に関する特例

8. 未実現公正価値評価損が、国・地域において 50 百万ユーロを超える場合、税引前利益（損失）から除外しなければならない。
9. 未実現公正価値評価損とは、所有持分（ポートフォリオ株式を除く）の公正価値の変動により発生した全ての損失（利益は控除したもの）の合計をいう。

除外事項

10. 以下の構成会社等、多国籍企業グループ等又は国・地域は、移行期における CbCR セーフハーバーから除外される。
    (a) 無国籍構成会社等；
    (b) 複数親会社多国籍企業グループ等で、1 つの適格 CbCR にグループ全体の情報が含まれない場合；
    (c) モデルルール 7.3 に基づく適格分配時課税制度の適用を選択した構成会社等が所在する国・地域；及び
    (d) 多国籍企業グループ等が GloBE ルールの適用対象だった前年度に、移行期における CbCR セーフハーバーの恩恵を受けていない国・地域。ただし、前年度に多国籍企業グループ等が当該国・地域に構成会社等を有していなかった場合を除く。

上記に関する補足事項は、以下のとおりである。

<u>共同支配会社等及びその子会社等</u>

✓ CbCR では、持分法で報告される共同支配会社等及びその子会社等は、多国籍企業グループ等の構成会

社等ではない。GloBE ルールでは、これらの事業体は構成会社等として扱われ、個別計算所得等の金額及び調整後対象租税額が多国籍企業グループ等の構成会社等とブレンディングされないという特別な扱いを受けている[747]。

✓ 上記 1 の規定は、共同支配会社等及びその子会社等に対して、移行期におけるセーフハーバーの適用を認める特別な規定である。ただし、CbC R データを用いて個別計算所得等の金額を計算することに代えて、適格財務諸表のデータから情報を取る必要がある[748]。

売却目的で保有する会社等

- 売却目的で保有する会社等の所得と税金は、セーフハーバーにおける国・地域の所得や国別実効税率を決定する際に考慮されない[749]。

無国籍構成会社等

✓ 例えば、リバースハイブリット事業体は、無国籍構成会社等であるため、別個の GloBE 計算となり、移行期における CbCR セーフハーバーの対象外となる[750]。

✓ 恒久的に施設等又は構成会社である所有者に所得の 100%が配賦される税務上透明な事業体の場合には、この取扱いは実務上の影響はない[751]。

被少数保有構成会社等

- 被少数保有構成会社等は、移行期におけるCbCRセーフハーバーにおいて、特別な取扱いは受けることなく、セーフハーバーの恩恵を受けることができる[752]。

複数親会社多国籍企業グループ等

✓ モデルルール6.5において、複数親会社多国籍企業グループ等は、単一の多国籍企業グループ等とみなされる[753]。

✓ ほとんどの場合、このような多国籍企業グループ等は、統合されたCbCRを提出することが想定される。このような場合は、複数親会社多国籍企業グループ等の全ての構成会社等の情報が、CbCRに含まれているので、移行期におけるCbCRセーフハーバーを適用することが適切である[754]。

✓ ただし、グループごとに別個のCbCRを提出している場合や、CbCRにグループ又は構成会社等の一部の情報が含まれていない場合には、セーフハーバーの適用は認められない。

導管会社等である最終親会社等

---

[747] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 40
[748] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 42
[749] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 44
[750] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 46
[751] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 47
[752] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 49
[753] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 50
[754] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 51

- ✓ 導管会社等は、GloBEルールでは特別な取扱いがなされる。税務上透明な事業体の場合には、個別計算所得等の金額及び調整後対象租税額は、構成会社等である所有者に配賦される。最終親会社等の所有者は、多国籍企業グループ等の構成会社等ではないので、この導管会社等に関する取扱いは、最終親会社等には適用されない。そのため、モデルルール7.1では、最終親会社等の個別計算所得は、最終親会社等の所有者が少なくとも15%の税率で課税されている場合に限って、その所有者に配賦され、配賦された金額だけ、最終親会社等の個別計算所得は減額されるというメカニズムを規定している[755]。
- ✓ GloBEルールでは、導管会社等である最終親会社等は組成された国・地域に所在することになっているが、CbCRでは、導管会社等は無国籍会社等とされている[756]。
- ✓ モデルルール 7.1 が適用され、導管会社等である最終親会社等の個別計算所得がゼロとなる場合、その国・地域に所在する会社等の所得は除外されるため、CbCR と GloBE ルールは一致するため、その国・地域に所在する会社等に対して、移行期における CbCR セーフハーバーを適用することは適切である[757]。
- ✓ モデルルール 7.1 が適用されない場合は、最終親会社等が所在する国・地域に対して、移行期における CbCR セーフハーバーを適用することは適切ではない。

<u>控除可能配当制度の対象となる最終親会社等</u>

- ✓ 控除可能配当制度では、所有者は配当に対して課税され、会社等は配当されていない利益に対して課税される[758]。
- ✓ 通常、配当の損金算入額が会計上費用として考慮されず、最終親会社等の所有者が配当に対して支払った税額が対象租税として考慮されないため、モデルルール7.2では、株主において、配当に対して15%以上の課税がなされている等の要件を満たす場合に、控除可能配当額を最終親会社等の個別計算所得から減額することを認めている[759]。
- ✓ 何の調整もしなければ、移行期におけるCbCRセーフハーバーにおいて、最終親会社等の国・地域の国別実効税率は過少になり、最終親会社等の国・地域は、GloBE計算を強いられることが想定される。このような状況を回避するため、上記 3 の規定では、モデルルール7.2と同様の控除を認めている[760]。

<u>適格分配時の課税制度の適用を受ける会社等</u>

- ✓ 適格分配時課税制度の適用を受ける会社等は、モデルルール7.3の特別な取扱いを受けることができ、4年間にわたり将来の年度で支払う税をみなし配当税として認識することができる。つまり、税金費用は将来の対象会計年度で計上される。モデルルール7.3は、年次選択で、その国・地域の全ての構成会社等に適用される[761]。
- ✓ 移行期間中、多国籍企業グループ等は、最初の対象会計年度に、モデルルール7.3に従って、適格分配時課税制度の適用を受ける会社等の取扱いを選択することができる。多国籍企業グループ等はまず、移行期におけるCbCRセーフハーバーの適用があるかどうかを判断し、適用がない場合は、モデルルール7.3の適用があるかどう

[755] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 54
[756] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 55
[757] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 56
[758] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 59
[759] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 60
[760] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 61
[761] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 63

かを判断する。モデルルール7.3の適用を選択した場合、移行期間の残りの期間も含めて、当該国・地域に、移行期におけるCbCRセーフハーバーを適用できない[762]。

各種投資会社等及び保険投資会社等

- ✓ 税務上透明ではない各種投資会社等（保険投資会社等を含む）は、GloBEルールにおいて特別な取扱いが適用される。
- ✓ 原則的な取扱いは、モデルルール7.4で規定されており、各種投資会社等は、同じ国・地域に所在する他の構成会社等とは別個に、国別実効税率を計算することが求められている[763]。
- ✓ 一方、モデルルール7.5の要件を満たす場合には、選択により、各種投資会社等を税務上透明な事業体として取り扱うことができ、各種投資会社等の個別計算所得等の金額及び調整後対象租税額を構成会社等である所有者に配賦することになる[764]。
- ✓ また、モデルルール7.6の選択により、各種投資会社等の個別計算所得等の金額を除外し、当該各種投資会社等が行った分配を構成会社等である所有者の個別計算所得等の金額に含めることができる。分配が4年以内に実施されなかった場合には、多国籍企業グループ等は、未分配純個別計算所得等の金額に15%を乗じた国際最低課税額が課される[765]。
- ✓ CbCRにおいては、税務上透明でない各種投資会社等について特別な取扱いは、規定されていない。
- ✓ GloBEとCbCRの違いに対処するため、セーフハーバーの適用に関しては以下のアプローチをとらなければならない[766]。
  - ➢ 各種投資会社等は、移行期における CbCR セーフハーバーの恩恵から除外される。多国籍企業グループ等は、各種投資会社等の個別計算所得等の金額に国際最低課税額が発生するかどうかについて、モデルルール 7.5 及び 7.6 の選択に従って、通常の GloBE ルールを適用する。
  - ➢ 各種構成会社等である所有者と各種投資会社等が所在する国・地域については、セーフハーバーを適用することができる。もし、これらの国・地域がセーフハーバーの要件を満たす場合は、別個の計算が求められる各種投資会社等を除き、その国・地域に所在する全ての構成会社等の国際最低課税額はゼロとみなされる。

未実現公正価値評価損

- ✓ 未実現公正価値評価損とは、所有持分（ポートフォリオ株式を除く）の公正価値の変動から生じる全ての損失で、利益を控除したものをいう。これらは、モデルルール3.2.1(c)により、個別計算所得等の金額の計算から除外されるものである。これらが、CbCRの税引前利益（損失）に反映されると、移行期におけるCbCRセーフハーバーの適用時に、ゆがみをもたらすことになる[767]。

---

[762] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 64
[763] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 66
[764] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 66
[765] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 66
[766] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 68
[767] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 73

- ✓ このため、未実現公正価値評価損が50百万ユーロを超える場合には、当該評価損を税引前利益（損失）から除外する[768]。
- ✓ 例えば、同じ会計年度に、投資Aの減損損失80と投資Bの減損損失の戻入れ80（以前の会計年度で80の減損損失が発生）が発生している場合には、減損から生じるネットの損失がないため、未実現公正価値評価損は生じない[769]。

第 2 章　恒久的セーフハーバー

多国籍企業グループ等が移行期におけるCbCRセーフハーバーの要件を満たしていない場合でも、恒久的セーフハーバーの要件を満たす可能性がある。移行期におけるCbCRセーフハーバーと同様に、国・地域における恒久的セーフハーバーの適用を受けたとしても、多国籍企業グループ等は特定多国籍企業グループ等報告事項等の作成及び提出などグループ全体のGloBEルールの要求事項の順守は免除されない[770]。

この章では、導入可能性がある簡易計算セーフハーバー（Simplified Calculations Safe Harbour）の枠組みについて説明をする。この枠組みの中で開発された簡易計算は、多国籍企業グループ等が行う必要がある計算の複雑さを軽減することにより、GloBEルールの順守を簡素化する。同時に、これらの簡易計算はGloBEルールによる結果の一貫性と透明性を損なうことがないように設計された恒久的セーフハーバーの一部である[771]。

- **簡易計算セーフハーバー**

1. ある国・地域における対象会計年度の国際最低課税額(当年度追加国際最低課税額（Additional Current Top-up Tax）を除く）は、当該国・地域が以下のテストの要件を満たしている場合はゼロとみなされる：

   (a) 通常利益テスト（Routine Profits Test）；
   (b) 適用免除基準テスト（De Minimis Test）；又は
   (c) 国別実効税率テスト（Effective Tax Rate Test）。

2. 構成会社等は、対象会計年度において上記いずれかのテストを満たしているかを判定するために、簡易所得計算（Simplified Income Calculation）、簡易収入計算（Simplified Revenue Calculation）、又は簡易税額計算（Simplified Tax Calculation）を使用することができる。

3. 当該国・地域が以下のテストの要件を満たすものをいう。
   (a) 簡易所得計算を用いて算出した個別計算所得等の金額が、モデルルール 5.3 に基づいて計算した当該国・地域の実質ベースの所得除外額以下である場合は、当該国・地域は、**通常利益テスト**を満たすものとする。

---

[768] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 74
[769] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 74
[770] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 75
[771] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 76

(b) 簡易所得計算を用いて算出した当該国・地域の GloBE 平均収入（Average GloBE Revenue）が 10 百万ユーロ未満、かつ GloBE 平均所得（Average GloBE Income）が 1 百万ユーロ未満又は損失の場合は、モデルルール 5.5 に基づき、当該国・地域は、**適用免除基準テスト**を満たすものとする。

(c) モデルルール 5.1.1 に基づき、簡易所得計算及び簡易税額計算を用いて算出した当該国・地域の国別実効税率が最低 15%である場合は、**国別実効税率テスト**を満たすものとする。

4. 簡易所得計算、簡易収入計算及び簡易税額計算（以下、あわせて「簡易計算」という。）は、それぞれGloBEルールで求められる個別計算所得等の金額、収入金額、及び調整後対象租税額計算の代替計算である。包摂的枠組みは、簡易計算による調整又は簡素化が以下の特徴を有していると判断した場合、当該簡易計算を今後運営指針にて公表する予定である。

(a) GloBEルールに基づく計算による結論と最終的に同じ結論をもたらす；又は

(b) GloBEルールの目的や趣旨が損なわれることはない。

上記に関する補足事項は、以下のとおりである。

✓ 簡易計算セーフハーバーの目的は、多国籍企業グループ等のGloBEに基づく結果が変わることなく、又はGloBEルールの目的や趣旨を損なうことなく、計算を簡略化できる状況において、多国籍企業グループ等が複雑なGloBE計算を回避できるようにすることである[772]。

<u>セーフハーバーの適用</u>

✓ 簡易計算セーフハーバーの枠組み で規定されている通常利益テスト、適用免除基準テスト、及び国別実効税率テストは、GloBE ルールに沿っている。通常利益テストはモデルルール5.3の実質ベースの所得除外額を反映している。また、適用免除基準テストはモデルルール5.5の適用免除基準に沿っている。そして、国別実効税率テストはGloBE国別実効税率計算に基づいている[773]。

✓ ある国・地域が簡易計算セーフハーバーの適用を受ける場合、当年度国際最低課税額はモデルルール 8.2に基づき、ゼロになる。ただし、当該セーフハーバーの適用は当年度追加国際最低課税額をゼロにするものではない[774]。

<u>適用免除基準テスト</u>

✓ 適用免除基準テストでは、当該国・地域の GloBE 平均収入が 10 百万ユーロ未満、かつ、GloBE 平均所得が 1 百万ユーロ未満（又は損失）の場合に適用される。モデルルール 5.5 の規定は、上記数値を決定する上で同じように適用できる。GloBE ルールとの違いは、簡易所得及び簡易収入計算では、このテストを実施する上で調整又は簡素化が認められることである[775]。

<u>通常利益テスト</u>

---

[772] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 77

[773] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 81

[774] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 82

[775] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 83

✓ 簡易所得計算の結果、個別計算損失金額がある国・地域においては、通常利益テストが満たされ、当年度国際最低課税額がゼロとみなされる（ただし、モデルルール 4.1.5 に基づく当年度追加国際最低課税額はゼロとみなされない）。多国籍企業が、モデルルール 4.1.5 に基づく債務の有無を確定するためのみに損失の完全な計算を行うことを回避できるよう、今後更なるガイダンスが決定される可能性がある[776]。

国別実効税率テスト

✓ 国別実効税率テストでは GloBE ルールに従い、国・地域の実効税率が 15%以上であることが求められる。当該国・地域の実効税率は、その国・地域に所在する各構成会社等の調整後対象租税額の合計を、その対象会計年度における国・地域の個別計算所得等の金額で除したものである。恒久的セーフハーバーの下、国・地域の実効税率は簡易計算を用いた計算が可能である[777]。

簡易計算のパラメーター

✓ 簡易計算は上記 4 に記載のパラメーターのうち 1 つを満たすものでなければならない。つまり、1)モデルルール及びコメンタリーに基づく結果と同じ結果をもたらすこと、又は 2) GloBE ルールの目的や趣旨を損なわない代替計算であること、である[778]。

✓ 一つ目のパラメーターは、簡易計算による最終結論は GloBE ルールに基づくものと同じでなければならない。つまり、当該計算は、ある国・地域又は構成会社等に対する国際最低課税額の有無を判断するための「ショートカット」として機能する必要がある[779]。例えば、財務会計上の純損益に加える特定の調整項目について、当該調整項目が、GloBE ルールに基づく結果を変えるものでないのであれば、当該調整をしないことを認めるというものである[780]。

✓ 二つ目のパラメーターは、当該計算は、GloBE ルールの目的や趣旨を損なわない結果をもたらすことである。当該計算が GloBE ルールと同じ結果をもたらさなくても、GloBE ルールの趣旨を損なうリスクに繋がらないのであれば個別計算所得等の金額又は収入、あるいは調整後対象租税額を決定するにあたり、代替計算を提供するというものである。例えば、GloBE に基づく計算結果と比較した際に、簡易計算による収入又は個別計算所得等の金額は過少に、又は調整後対象租税額は過大になる可能性がある。しかし、セーフハーバーによるコンプライアンス負担の軽減が、国際最低課税額の多少の損失リスクを十分に上回る場合は、簡易計算を取り入れることができる[781]。

重要性の低い構成会社等（Non-Material Constituent Entities）の簡易計算

✓ 重要性の低い構成会社等に対して適用できる簡易計算は、以下のように定められている：

- 重要性の低い構成会社等の GloBE 収入と個別計算所得等の金額は、CbCR ルールに基づいた構成会社等の総収入とする。CbCR ルールとは、最終親会社等の国・地域、又は最終親会社等の国・地域で CbCR を提出していない場合は、その代理親会社等の国・地域における CbCR のルールを意味する。ある国・地域が国内の CbCR のルールを有していない場合の CbCR ルールとは、OECD BEPS 行動 13 の最終報告書及び CbCR の実施に関する OECD ガイダンス (OECD CbCR ガイダンス) を意味する。

---

[776] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 85
[777] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 86
[778] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 87
[779] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 88
[780] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 89
[781] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 90

- 重要性の低い構成会社等の調整後対象租税額は、CbCR ルールに基づいた発生税額 (Income Tax Accrued) である。
- 重要性の低い構成会社等とは、規模又は重要性の理由から多国籍企業グループ等の監査済み連結等財務諸表から除外されている多国籍企業グループの構成会社等であり、当該構成会社等の恒久的施設を含む[782]。

✓ 多国籍企業グループ等は、GloBE ルールに準拠するように、国際最低課税額が発生しない国・地域に所在する重要性の低い構成会社等の財務情報（及び財務会計システム）を収集するために著しい追加的なコンプライアンスコストが発生すること、及びルールに準拠できなかった場合の潜在的なコンプライアンスリスクについて懸念を表明している。したがって、重要性の低い構成会社等の簡易計算の目的は、GloBE ルールの趣旨を損なわない、簡易的かつ保守的な計算を可能にすることによって、GloBE ルールで求められる詳細な調整を回避することである[783]。

重要性の低い構成会社等の簡易計算セーフハーバー

✓ 重要性の低い構成会社等の簡易計算は、移行期におけるルールと共に、恒久的セーフハーバーに関するガイダンスにて今後公表される予定である[784]。

✓ 重要性の低い構成会社等の定義には、特定の対象会計年度において連結等財務諸表の範囲から除外されている全ての子会社及びその恒久的施設等（もしあれば）が含まれる[785]。この定義は、重要性の低い子会社を連結等財務諸表の範囲から除外するという多国籍企業グループ等の一般的な慣行に基づいており、除外することによって連結等財務諸表の利用者である利害関係者の判断に影響を及ぼさないと示すことができるのが前提である。会計基準上、重要性の閾値の明確な定義はない。子会社を連結の範囲から除外するか否かの判断は、多国籍企業の経営者によって、定量的・定性的な基準に基づいて行われ、連結等財務諸表の法定監査を担当する外部監査人とも事前に共有し、合意されている[786]。

✓ 連結等財務諸表を作成するにあたり、重要性の低い子会社を特定する必要があり、これに関して外部監査人は重要な役割を担っている。そのため、簡易計算の目的における重要性の低い構成会社等に該当するためには、外部監査を受けた連結等財務諸表でなければならない。重要性の低い構成会社等に該当しない場合は、多国籍企業グループ等は重要性の低い構成会社等の簡易計算を利用することはできない[787]。

✓ 重要性の低い構成会社等の簡易計算は、CbCR ルールに規定されている定義を用いて、重要性の低い構成会社等において利用可能な財務情報から構成会社等毎に抽出するものとする。ただし、連結等財務諸表の外部監査人が、重要性の低い構成会社等の重要性について判断するために、これらの財務情報から取得したデータに依拠したことが前提である[788]。

---

[782] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 93
[783] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 99
[784] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 101
[785] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 102
[786] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 102,103
[787] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 104
[788] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 105

- ✓ 収入が 50 百万ユーロを超える重要性の低い構成会社等においては、簡易計算セーフハーバーの適用を受けるために使用される財務情報は、許容可能な財務会計基準又は公認の財務会計基準に基づく必要がある[789]。
- ✓ 重要性の低い構成会社等の GloBE 収入及び個別計算所得の金額は、CbCR ルールに基づいた重要性の低い構成会社等の総収入（Total Revenue）である。OECD の CbCR ガイダンスでは、広範な収入の定義が規定されており、これには「棚卸資産や資産の売却、サービス、ロイヤリティ、利息、プレミアムから得た収入及びその他の金額」及び「投資活動から生じた特別利益」が含まれる。一方で、他の構成会社等からの受取配当金及びその他の包括利益（例えば、「純資産及び資本の部に反映される包括利益・所得、再評価及び（又は）未実現利益」）は除外される。CbCR で定義される収入は、容易に入手可能であり、かつ、個別計算所得の金額と比較すると個別計算所得の金額の方が大幅に低いと想定でき、重要性の低い構成会社等における個別計算所得の金額の保守的な概算になるため、簡易所得計算の適切な代理指標となる。また総収入は、簡易収入計算における収入の適切な指標にもなる[790]。
- ✓ 重要性の低い構成会社等の調整後対象租税額は、CbCR ルールに基づく発生税額（Income Tax Accrued）である。CbCR の発生税額は、繰延税金費用、その他の非流動項目（移転価格調整等）、及び不確実な税金引当は除外される。CbCR に基づく発生税額は、容易に入手可能であるため、簡易税額計算の適切な代理指標である[791]。
- ✓ 当該セーフハーバーに基づく所得の定義はより広範であり、かつ、税額の定義はより限定的であることを考慮すると、当該セーフハーバーによる簡易所得、収入、税額の計算は、GloBE ルールに基づく計算よりも高い所得と低い実効税率が想定される。したがって、包摂的枠組みは、重要性の低い構成会社等の簡易計算方法を 2028 年までに再検討する予定である[792]。

第3章　移行期におけるペナルティ救済措置

- 移行期におけるペナルティ救済措置は以下のとおりである。

1. 移行期間において、多国籍企業が GloBE ルールの正確な適用を確保するために「合理的な措置」を講じたと税務当局が判断した場合、特定多国籍企業グループ等報告事項等の提出に関連する罰則や制裁は科されるべきではない。税務当局は、多国籍企業が GloBE ルール及び自国内最低税額の国内適用を理解し、遵守するために誠実に行動したことを証明できる場合は、多国籍企業が合理的な措置を講じたとみなすことができる。

2. 移行期間とは、2026 年 12 月 31 日以前に開始する対象会計年度を意味し、2028 年 6 月 30 日より後に終了する対象会計年度は含まれない。

概要

- ✓ 本章で記述されているペナルティ救済措置は、GloBE ルールが適用される最初の数年について、多国籍企業グループ等に移行期間における救済を与えることを目的としている。これは、多国籍企業が GloBE ルールの正確な適用を

[789] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 106
[790] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 107
[791] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 108
[792] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 111

確保するための合理的な措置を講じた場合に、納税者に救済を与える必要性について、GloBE ルールを実施する国・地域の共通の理解を反映している[793]。

- ✓ ペナルティ救済に関する共通の理解は、多国籍企業（及び税務コンプライアンス管理責任者）に対し、ルールが導入される最初の数年間は、「ソフトランディング」を与えることを意図している。このソフトランディングにより多国籍企業や税務当局は、合理的なミスを犯したことで罰せられるリスクを負うことなく、ルールを理解し、その新しいルールを準拠できるためのデータ収集と報告・法令順守システムの開発に取り組むことができる[794]。

移行期におけるペナルティ救済措置

- ✓ ペナルティに関する共通の理解によって、国・地域は、多国籍企業が GloBE ルールの正確な適用を確保するために合理的な措置を講じた場合において、ペナルティ又は制裁を科すことの適切性について、慎重に検討する必要がある[795]。
- ✓ 「合理的な措置」という用語は、本文書で定義されていない。むしろ各国の既存の規則や慣行に照らし理解されるべきである。多国籍企業は、ルールを理解し遵守するために適切なシステムを誠実に整備したことを示すことができれば、合理的な措置を講じたと証明できる。例えば、税務当局は、最終親会社等又は提出構成会社等 (Filing Constituent Entity) が、GloBE 計算の結果を完全に開示した場合には、最終親会社等又は提出構成会社等に対するペナルティを免除することができる。

  その他の例示としては、
  - ➢ その状況において、やむを得ない事実の誤認があった場合、
  - ➢ 適用開始から最初の数年間においてルールに精通していなかったことにより生じるやむを得ない誤り（例えば、単発的な計算ミスや転記ミス）であった場合、
  - ➢ ルールの要件が不明確であり、多国籍企業の行動がルールの合理的な解釈に基づいていた場合、
  - ➢ 多国籍企業の行動が、本年又は将来年度の国際最低課税額の軽減につながらない場合[796]。
- ✓ 多くの国・地域では、すでに法律や行政慣行として共通の認識に基づくペナルティ救済を設定しており、その他の国・地域においても取り入れられる可能性がある。この共通認識は、特定多国籍企業グループ等報告事項等に関連する全てのペナルティ又は制裁の救済を与えることを目的としているが、多国籍企業が合理的な措置を取らなければならないという要件があるため実務上は、租税回避や仮装又は濫用の場合には適用されないことになる。最後に、移行期におけるペナルティ救済は、国内法における誤謬の修正又は前会計年度の未納・未払の国際最低課税額（利息を含む）の徴収のための要件には影響を与えない[797]。

---

[793] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 112
[794] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 113
[795] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 114
[796] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 115
[797] Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）at Para 116

(9) 第9章：経過措置

この章では、経過措置について記載している。
モデルルール9.1は、多国籍企業グループ等がGloBEルールの対象となる場合に適用される、経過措置について規定している。
モデルルール9.2は、経過措置期間中に、モデルルール5.3の実質ベースの所得除外額を計算する際に使用する控除割合について規定している。
モデルルール9.3は、国際活動の初期段階にある多国籍企業グループ等に対して、UTPRからの除外を規定している。
モデルルール9.4は、申告義務に関する経過措置を規定している。

9.1 経過措置

[モデルルールの記載内容]

GloBEルールが適用される最初の年度（適用初年度）及びそれ以降の各年度において構成会社等の財務諸表に反映・開示された既存の繰延税金資産・負債については、国別実効税率の計算において考慮する[798]。一の繰延税金資産・負債は、基準税率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（基準税率より低い税率で計上された場合、一の繰延税金資産のうち、個別計算損失金額に係るものとして納税者が証明できるものについては、基準税率で計算された金額を用いることができる）。
ただし、GloBEルールに係る個別計算所得等の金額の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、上記の国別実効税率の分子に含めることができない[799]。
2021年11月30日より後、GloBEルールが適用される最初の年度の開始日前に、一の企業グループ等の構成会社等の間で移転された資産（棚卸資産を除く）に係る取得価額は、移転した構成会社等における移転時の帳簿価額を基礎として計算され、個別計算所得金額の計算上考慮される繰延税金資産・負債も、一の移転した会社等における帳簿価額を基礎として算定される[800]。

[コメンタリーからの補足事項]

- モデルルール10.1に定める適用初年度は、国・地域ごとに決定され、ある国・地域に係る適用初年度は、一の国・地域において、多国籍企業グループ等が一の国・地域に関するGloBEルールの適用範囲に含まれる最初の事業年度をいう。特定の国・地域に関する多国籍企業グループ等の適用初年度が、別の国・地域のGloBEルールに起因して開始される可能性があることを明確にするため、定義において「一の国・地域の」ではなく「一の国・地域に関する」という表現が用いられている[801]。
- 多国籍企業グループ等がGloBEルールの適用対象となった時点で、事業を行う各国・地域における国別実効税率を計算し、それを基準税率と比較することが求められる。多国籍企業グループ等がGloBEルールの適用を受ける前の期間に被った営業損失を適切に考慮しなかった場合、多国籍企業グループ等の一の国・地域における税務上の位置付けが歪曲され、多国籍企業グループ等がその経済的利益を超えて課税される可能性がある[802]。

---

[798] Article 9.1.1.
[799] Article 9.1.2.
[800] Article 9.1.3.
[801] Commentary: Chapter 9.1.1 at para 7
[802] Commentary: Chapter 9.1 at para 2

- 例えば、多国籍企業グループ等がGloBEルールの対象となる前の数年間に、一の構成会社等において営業損失が生じている場合、その構成会社等の営業損失は現地の税務上認識され、これらの損失は繰越することができ、同じ国・地域内の将来の期間に発生する課税所得を減額するために利用することができる。このような過去からの繰越欠損金の影響を無視すると、GloBEルールに基づく課税対象所得が多国籍企業グループ等から見て過去の損失の回収であるにもかかわらず、実質的に高課税な一の国・地域において、GloBEルール適用後の期間に発生する利益に対して、直ちにGloBEルールに基づく国際最低課税額を課すことになりかねない[803]。
- 基準税率より低い税率で計上された個別計算損失金額に係る繰延税金資産については、当該繰延税金資産が、一の損失が発生した年度に多国籍企業グループ等がGloBEルールの適用を受けていたとすれば個別計算損失等となったであろう損失に帰属するものであると証明できる場合には、基準税率で繰延税金資産を計上することができる。この繰延税金資産・負債には、会計上の認識調整又は評価性引当金により認識されなかった損失に係るものが含まれる。[804]
- GloBEルール適用前の事業年度において計上された繰延税金資産・負債が、GloBEルール適用後に解消する場合、モデルルール4.4における繰延税金調整総額として調整されることとなる[805]。ただし、モデルルール4.5の個別計算損失金額に係る繰延税金資産の選択（GloBE Loss Election）を適用した場合（ある国・地域における個別計算損失金額が発生した際に一時差異調整をする代わりに簡易的な繰延税金を計算し、将来当該国・地域で得られる個別計算所得金額と相殺する処理を適用した場合）には考慮しない[806]。

9.2　実質ベースの所得除外額に係る経過措置

[モデルルールの記載内容]

実質ベースの所得除外額は、実体のある事業活動から生じる通常利益を、国際最低課税額の計算から控除することを意図している。このいわゆるカーブアウトには給与所得控除及び有形資産控除の2つの構成要素がある。なお、移行期間として、最初の10年間は経過措置が適用され、適格有形資産の帳簿価額の8%及び適格給与コストの10%が最初の年度において控除される。その後も移行期間にわたって段階的に控除割合が減少し、2033年にはいずれも5%となる[807]。

9.3　UTPR に係る経過措置

[モデルルールの記載内容]

多国籍企業グループ等が以下の要件をいずれも満たす場合は、国際的事業活動の初期段階にあるものとみなされ、UTPRに係る国際最低課税額はゼロとされる[808]。これによって、多国籍企業グループ等がGloBEルールの適用範囲に入った最初の対象会計年度の初日から５年経過後に開始する会計年度には適用されない[809]。

- 構成会社等の国・地域の数が6つ以下であること
- 全ての構成会社等（当該多国籍企業グループ等が適用初年度において帳簿価格ベースで最も多くの有形資産

[803] Commentary: Chapter 9.1 at para 2
[804] Commentary: Chapter 9.1.1 at para 5
[805] Commentary: Chapter 9.1.1 at para 6
[806] Commentary: Chapter 9.1.1 at para 7
[807] Article 9.2.1., 9.2.2.
[808] Article 9.3.1、9.3.2、9.3.3、9.3.5
[809] Article 9.3.4

を有する国・地域（以下、「参照国・地域（Reference Jurisdiction）」という。）に所在する構成会社等を除く。）の有形資産に係る帳簿価格の合計が5,000万ユーロを超えないこと

[コメンタリーからの補足事項]

- 構成会社等の所在地の数が6つ以下である要件の判定は各年度に行われ、必ずしも同じ6つの国・地域である必要はない。また、無国籍構成会社等はどの国・地域にも存在しないため、6つの国・地域以下の要件の判定の国・地域の数には考慮しない[810]。無国籍構成会社等が保有する有形資産の簿価は、5,000万ユーロを超えるかの判定の目的において参照国・地域以外の国・地域に所在する構成会社等が保有しているとみなされるが、多国籍企業グループ等の当該有形資産が参照国・地域に物理的に所在していることを証明する場合には、この限りでない[811]。
- 除外会社等に該当しない各種投資会社等は、この移行措置の適用上、UTPRの適用から除外されているため、その国・地域は、構成会社等の所在地の数が6つ以下である要件の判定の国・地域の数には考慮せず、その有する有形資産も考慮されない。また共同支配会社等及び共同支配会社等の子会社が所在する国・地域及びこれらが保有する有形資産も、これらの会社が構成会社等ではないことから、本移行措置の適用上、上記の２つの判定要件の対象に含まれない[812]。

9.4　申告義務に係る経過措置

[モデルルールの記載内容]

適用初年度においては、特定多国籍企業グループ等報告事項等又はモデルルール8.1に基づく通知は、報告対象会計年度の終了日の翌日から18か月以内に、GloBEルールを施行している構成会社等の所在国・地域の税務当局に提出されなければならない[813]。

[810] Commentary: Chapter 9.3.2 at para 19
[811] Commentary: Chapter 9.3.2 at para 20
[812] Commentary: Chapter 9.3.2 at para 21
[813] Article 9.4

(10) 第10章：用語の定義（抜粋）

この章においては、第1章から第9章までのモデルルール、コメンタリー、例示の解説を読むにあたり、重要と判断した用語について、モデルルール第10章から抜粋し、記載している。

英語	定義	用語の定義
Acceptable Financial Accounting Standard	許容可能な財務会計基準	国際財務報告基準（IFRS）及びオーストラリア、ブラジル、カナダ、欧州連合（EU）加盟国、欧州経済地域（EEA）加盟国、香港（中国）、日本、メキシコ、ニュージーランド、中華人民共和国、インド共和国、大韓民国、ロシア、シンガポール、スイス、英国、米国の一般に公正妥当と認められた会計基準
Accrued Pension Expense	未払年金費用	財務会計上の純損益に含まれる年金負債費用の額と、その会計年度の年金基金への拠出額との差額
Additional Tier One Capital	Additional Tier1資本	銀行セクターに適用されるプルデンシャル規則の要件に従って、構成会社等が発行する金融商品で、事前に指定された事案が発生した場合に、資本に転換又は金融危機が発生した場合の損失を吸収するために設計された金融商品
Adjusted Covered Taxes	調整後対象租税額	連結財務諸表（内部取引消去前）の作成に使用される構成会社等の当期利益又は損失に含まれる当期税金費用を出発点として、加減算項目、繰延税金調整総額及び純資産直入・その他の包括利益として会計処理された対象租税税額を加味して計算されたもの
Aggregate Asset Gain	合計資産譲渡益	グループメンバー間の資産譲渡による損益を除く、当該国・地域に所在する全ての構成会社等による現地有形資産（Local Tangible Assets）の処分により生じた当該選択をした年度の純利益をいう。
Annual Election	1年間の選択	一の申告構成会社等が行う選択であって、その選択が行われた会計年度のみ適用されるもの
Asymmetric Foreign Currency Gains or Losses	非対称的な為替差損益	会計上と税務上の機能通貨が異なる事業体の為替差損益で、以下の差額をいう。 (a) 構成会社等の課税所得又は課税損失の計算に含まれ、会計上の機能通貨と税務上の機能通貨との間の為替レートの変動に起因するもの (b) 構成会社等の財務会計上の純損益の計算に含まれ、税務上の機能通貨と会計上の機能通貨との間の為替レートの変動に起因するもの (c) 構成会社等の財務会計上の純損益の計算に含まれ、第三の外国通貨と会計上の機能通貨との間の為替レートの変動に起因するもの

英語	定義	用語の定義
		(d) (d)課税所得に含まれるか否かにかかわらず、第三の外国通貨と税務上の機能通貨との間の為替レートの変動に起因するもの
Authorised Financial Accounting Standard	公認の財務会計基準	構成会社等の国・地域における財務会計基準の決定の権限のある団体により受け入れられている財務会計基準
Consolidated Financial Statements	連結等財務諸表	(a) 各構成会社等が許容可能な財務会計基準に従って作成した財務諸表で、当該会社等及び当該会社等が支配持分を有する会社等の資産、負債、収益、費用及びキャッシュフローがこれらの単一の経済単位として表示されているもの (b) 各構成会社等がモデルルール 1.2.3 に基づく一の「グループ」の定義を満たす場合に、許容可能な財務会計基準に従って作成される財務諸表 (c) 最終親会社等が許容可能な財務会計基準に準拠して作成されていない上記(a)(b)の財務諸表を有する場合には、当該財務諸表が重要な差異の調整を行った上で作成されているもの (d) 最終親会社等が上記の財務諸表を作成していない場合には、最終親会社等が、許容可能な財務会計基準に該当する公認の財務会計基準又はその他の公認の財務会計基準で重要な差異の調整がなされたものに従って当該連結等財務諸表を作成することを求められていた場合に作成されていたであろう最終親会社等の連結等財務諸表
Deductible Dividend Regime	控除可能配当制度	一の構成会社等の所有者への利益の分配において、構成会社等の所得から控除することにより、当該所有者（株主）に対して単一レベルの課税を行うことを目的とした税制をいう。 この目的のために、協同組合からの事業分量分配金は所有者への分配として扱われる。 控除可能配当制度には、課税が免除される協同組合に適用される制度も含まれる。
Designated Local Entity	指定現地会社等	同一の国・地域に所在する他の構成会社等により、特定多国籍企業グループ等報告事項等の代理提出を行うために指定された構成会社等
Disqualified Refundable Imputation Tax	非適格還付可能インピュテーション税	適格インピュテーション税以外の税額で、構成会社等が支払った又は未払計上したもののうち、一定のもの（適格インピュテーション税とは、構成会社等が支払った又は未払計上した

英語	定義	用語の定義
		対象租税で、その構成会社等により分配された配当の受益者が還付・控除することが可能なもののうち、一定のもの)
Eligible Distribution Tax System	適格分配時課税制度	以下の全ての要件を満たす法人所得税制度をいう。 (a) 法人が株主に利益を配当したとき、株主に利益を配当したとみなされたとき又は特定の非事業費を支出したときにのみ法人に所得税の支払義務が生じること (b) 基準税率以上の税率で税金が課されること (c) 2021 年 7 月 1 日以前に施行されていること
Eligible Employees	適格従業者	構成会社等に雇用される一般的な従業者及び構成会社等の指揮命令下にある独立請負業者
Eligible Payroll Costs	適格給与コスト	適格従業者に対して支払われる給与のほか、健康保険、年金基金その他の退職給付への支払、賞与及び手当、株式報酬等、給与税、及び社会保険料の雇用主負担分も含まれる。
Filing Constituent Entity	申告構成会社等	モデルルール8.1に基づき、特定多国籍企業グループ等報告事項等を提出する一の会社等である。
GloBE Implementation Framework	GloBE実施枠組み	GloBEルールに関する税務手続を定める行政手続、ガイダンス及び手続で、包摂的枠組みにより策定されるもの
GloBE Reorganisation	GloBE組織再編	合併、会社分割、清算又は類似の取引等による資産・負債の転換又は移転で、以下の全ての要件を満たす構成会社等間の取引 (a) 譲渡対価の全部又は重要な一部が、取得側の構成会社又は取得側の構成会社と関係のある者が発行した持分(清算の場合には対象事業体の持分)であること。対価が提供されない場合には、持分の発行が経済的に重要でないこと (b) 譲渡側の構成会社等の資産に対する損益の全部又は一部が課税対象とならないこと (c) 取得側の構成会社等の所在地国・地域の税法において、取得側の構成会社が譲渡側の構成会社の資産に対する税務簿価を用いて譲渡又は取得に伴う非適格損益を調整した上で、譲渡又は取得後の課税所得を計算することが義務付けられていること
High-Tax Counterparty	高課税国の取引相手	軽課税国ではない地域に所在する構成会社、若しくは、グループ間金銭貸借契約に関して発生する所得又は費用を除外して決定した国別実効税率が軽課税に該当しない構成会社等は高課税国の取引相手になる。

英語	定義	用語の定義
Included Revaluation Method Gain or Loss	再評価法に係る損益	有形固定資産の帳簿価額を(a)定期的に時価に調整し、(b)その価値の変動を「その他の包括利益」に計上した場合において、(c)「その他の包括利益」に計上された損益を損益計算書に計上しないことにより生じた、全ての有形固定資産に関するその会計年度の純損益で、関連する対象租税を加減算したもの
International Shipping Income	国際海運所得	構成会社等が以下のものから得る純所得 （同一国・地域内の国内の海上において行う船舶による旅客又は貨物の輸送から得られる純所得は含まれない） • 船舶による旅客又は貨物の輸送に係る国際的な運輸（船舶の所有、リース、その他の使用方法は問わない） • 船舶による旅客又は貨物の輸送に係る国際的な運輸で、スロットチャーター方式によるもの • 旅客又は貨物の輸送に係る国際的な運輸のために使用される船舶の装備、乗員及び供給が完備された定期用船としての貸付け • 旅客又は貨物の輸送に係る国際的な運輸のために使用される船舶の裸用船としての他の構成会社等への貸付け • 国際的な運輸に使用される船舶による旅客又は貨物の輸送のための一つのプール、共同事業又は国際運航機関への参加 旅客又は貨物の輸送に係る国際的な運輸のために使用される船舶の売却（その船舶が自社使用するために1年以上その構成会社等に保有されていた場合に限る）
Local Tangible Asset	現地保有資産	構成会社等と同一の国・地域に所在する不動産をいう。
Look-back Period	遡及期間	選択年度及び前4会計年度
Material Competitive Distortions	重要な差異	一般に公正妥当と認められた会計基準の下での特定の基準又は手続きの適用に関して、対応する IFRS の原則又は手続きを適用した場合と比較して、1 会計事業年度における差異の合計が累計で 75 百万ユーロ超となるような場合をいう。
Non-Qualified Refundable Tax Credit	非適格還付可能税額控除	適格還付可能税額控除には該当しないが、その全部又は一部が還付可能な税額控除をいう。
Partially-Owned Parent Entity	被部分保有中間親会社	被部分保有構成会社であり、かつ、被部分保有グループの親会社をいう。

英語	定義	用語の定義
Permanent Establishment	恒久的施設等	(a) 一の国・地域に所在し、かつ、その効力を有する施行済みの租税条約に従って恒久的施設等として取り扱われる事業の場所等 （その国・地域が OECD モデル条約第 7 条に類似する規定に従って、その事業の場所に帰属する所得に課税する場合に限る） (b) 効力を有する施行済みの租税条約がない場合で、その事業の場所等に帰属する所得に対して、所在する国・地域が自国の居住者に課税する方法と同様の方法でその国内法に基づいて課税する場合のその場所等 (c) 法人所得税がない国・地域の場合、その国・地域にあるその事業の場所等で、OECD モデル条約に従っていれば恒久的施設として取り扱われ、かつ、その国・地域が OECD モデル条約第 7 条に従ってその事業の場所等に帰属する所得に課税する権利を有していたであろうもの (d) 上記(a)～(c)に該当しない事業の場所等で、その場所等を通して、その事業体の所在する国・地域外で事業活動が行われている場合のその場所等 (その事業体が所在する国・地域で、その事業活動に帰属する所得が免除されている場合に限る)
Portfolio Shareholding	ポートフォリオ株式	多国籍企業グループ等全体で保有する構成会社等の所有権持分で、分配又は処分の日に当該構成会社等の利益、資本金、準備金、又は、議決権の10%未満の権利を有するもの
Qualified Domestic Minimum Top-up Tax	自国内国際最低課税額に係る税	一の国・地域の規定により課される最低税額で、①GloBEルールと同等の方法により構成会社等の国内超過利益が決定され、②その国内超過利益に対して基準税率まで国内で課税が行われ、③GloBEルール及びそのコメンタリーと同等の方法により実施及び管理されており、これらのルールに関連する便益を与えていないもの
Qualified IIR	適格IIR	GloBEルールのIIRに関する一連の規定（モデルルール2.1-2.3）と同等であるルールで、一の国・地域で法制化され、かつ、GloBEルール及びそのコメンタリーと同等の方法により実施及び管理されており、これらのルールに関連する便益を与えていないもの
Qualified Refundable Tax Credit	適格還付可能税額控除	構成会社等が、還付税額控除を認める所在国・地域の法律に基づき、その控除を受けるための条件を満たした日から4

英語	定義	用語の定義
		年以内に、現金として支払われるか又は現金同等物として利用できるように設計された還付税額控除をいう。
Qualified UTPR	適格UTPR	GloBEルールのUTPRに関する一連の規定（モデルルール2.4-2.6）と同等であるルールで、一の国・地域で法制化され、かつ、GloBEルール及びそのコメンタリーと同等の方法により実施及び管理されており、これらのルールに関連する便益を与えていないもの
Short-term Portfolio Shareholding	短期保有ポートフォリオ株式	ポートフォリオ株式のうち配当受領日から1年未満に取得した株式
Tangible Assets	現地有形資産	現地有形資産とは、軽課税所得ルール（UTPR）の税率及びモデルルール9.3の適用上、その国・地域の税務上の居住者である全ての構成会社等の有形資産をいう。現地有形資産には、現金及び現金同等物、無形資産、金融資産は含まれない。恒久的施設等における現地有形資産は、モデルルール3.4.1に定める恒久的施設等の個別の会計帳簿に含まれ、モデルルール3.4.2に基づく調整がされた上で、当該恒久的施設等が所在する国・地域に配賦されるべきである。恒久的施設等の国・地域に配賦された有形資産は、主要事業体の国・地域の有形資産には含まれない。
Total Deferred Tax Adjustment Amount	繰延税金調整総額	財務会計上の当期繰延税金費用に、モデルルール4.4.1の除外、4.4.2及び4.4.3の調整を加味して算出したもの

(11) 公開討議文書：特定多国籍企業グループ等報告事項等

背景

- 包摂的枠組みは、標準化された特定多国籍企業グループ等報告事項等を開発するために、GloBE Co-ordination, Information Collection and Exchange（CICE）に関するフォーカスグループを立ち上げ、特定多国籍企業グループ等報告事項等の開発・設計に関して実務界からのインプットを得るために、Pillar Two Business Advisory Group（BAG）と定期的に協議してきた。
- 今回公表された特定多国籍企業グループ等報告事項等のテンプレートにおいては、記載するデータポイントや説明のガイダンスに関して、実務管理上の要件（効率性・事務負担）とコンプライアンス上の懸念（国際最低課税額の適正性・リスク評価）との適切なバランスをとることを目的に作成されている。
- すなわち、多国籍企業グループが提出を求められる情報や税額計算が、税務当局が構成会社等の税負担の適正性を評価し、適切なリスク評価を行うために十分包括的であることを保証することが目的である一方、多国籍企業グループに不必要な情報収集、計算、報告義務を課したり、納税者が各国・地域において調整の必要がない項目について追加情報の提供を回避することを念頭においている。
- 特定多国籍企業グループ等報告事項等の作成義務は、申告納税義務とは別個のものであり、各国・地域の既存の申告・納税手続の設計に基づき、各国・地域の判断に委ねられている。

概要

- 特定多国籍企業グループ等報告事項等の Annex A1 に記載されているデータポイント及び Annex A2 に記載されている注記の説明は、国際最低課税額を計算するために必要なものと考えられるもので、以下の 4 つのセクションに分類されている[814]。

  一般情報（General information）：

  多国籍企業グループ等及び申告構成会社等に関する一般的な情報

  企業構造（Corporate structure）：

  多国籍企業グループ等の企業構造の情報、特に各構成会社等の持分構造、当該構成会社等に関して IIR の適用が必要かどうか、UTPR の適用の可能性、会計年度中に行われた所有構造の変更に関する情報を含む

  国別実効税率計算及び国際最低課税額計算（ETR computation and Top-up Tax computation）：

  構成会社等又は共同支配会社等のグループの全メンバーが所在する国・地域の国別実効税率及び国際最低課税額計算に関する情報、GloBE ルールの関連条項に従って行われた選択に関する情報。また、移行期におけるセーフハーバー及びデミニマス基準による除外規定に関連する情報を含む

  国際最低課税額の配賦（Top-up Tax allocation and attribution）：

  国際最低課税額を納付すべき国・地域や配賦に関する情報
- 特定多国籍企業グループ等報告事項等のテンプレートは、特定多国籍企業グループ等報告事項等の最終形を示すものではなく、テンプレートに基づくデータの収集や計算メカニズムに沿ったデータの整理が、共通の情報申告や情報交換の

[814] Public Consultation Document (Pillar Two – GloBE Information Return): Para 5

要件を開発するプロセスの最初のステップとなる[815]。

必要なデータの特定

- 特定多国籍企業グループ等報告事項等のテンプレートにおいては、多国籍企業グループ等が国際最低課税額を計算するため必要となるデータの全てを特定することを目的としているが、多国籍企業グループ等が、特定の実施国・地域について国際最低課税額発生するかを判定するために、全ての構成会社等及び国・地域について、これらの情報の全てを収集する必要はないと考えられている[816]。
- 税務当局に提供する必要がある情報の詳細な範囲は、GloBE 実施枠組みにて、まだ議論されており、多国籍企業グループ等が国際最低課税額を計算するために必要な情報全てを、税務当局に報告する必要はない。特に国際最低課税額が発生しない国・地域に関して、大量の財務・税務情報の開示を要求することは、多国籍企業グループ等のコストを増加させる可能性がある。一方で、特定多国籍企業グループ等報告事項等で提供される情報が、国・地域における国際最低課税額の計算方法を示すのに十分ではなく、税務当局が多国籍企業グループによる計算の正確性を立証するために、より詳細な情報を求めざるを得ない場合にも、コンプライアンスと実務管理に関するコストが増大する可能性もある[817]。
- 税務当局が、構成会社等が計算した国際最低課税額の正確性を評価するために、多国籍企業グループが行った税額計算に関する必要な情報を確実に入手することとのバランスを取る必要があり、多国籍企業グループに不必要な報告義務を課さないようにしながら、GloBE ルールに基づく納税義務やリスク評価を行う必要がある[818]。

GloBE情報に関する議論の公開

- GloBEルールに基づく構成会社等の納税義務の正当性を評価するために、全ての国・地域について、特定多国籍企業グループ等報告事項等で記載する情報・計算の全てを必要としないケースもあり得るため、包摂的枠組みでは、特定多国籍企業グループ等報告事項等で報告される情報をセグメント化することを検討・議論している[819]。
- セグメント化に関する議論は現在進行中であり、特定多国籍企業グループ等報告事項等に含まれるデータに関するコンサルテーション（利害関係者からのインプット）を通じてフィードバックを受けた後、決定がなされる予定である[820]。

情報交換

- モデルルール8.1.2では、最終親会社等、又は、指定提供会社等が、その国・地域の税務当局に特定多国籍企業グループ等報告事項等を提出し、構成会社等が所在する各税務当局と特定多国籍企業グループ等報告事項等を交換する条約が有効であれば、各構成会社等に要求される特定多国籍企業グループ等報告事項等の提出は不要とされている。GloBE実施枠組みに関する前回のパブリックコンサルテーションでは、申告書提出先の一元化に加え、税務

[815] Public Consultation Document (Pillar Two – GloBE Information Return): Para 7
[816] Public Consultation Document (Pillar Two – GloBE Information Return): Para 8
[817] Public Consultation Document (Pillar Two – GloBE Information Return): Para 9
[818] Public Consultation Document (Pillar Two – GloBE Information Return): Para 10
[819] Public Consultation Document (Pillar Two – GloBE Information Return): Para 13
[820] Public Consultation Document (Pillar Two – GloBE Information Return): Para 14

当局間で特定多国籍企業グループ等報告事項等を交換する方法が強く支持されていたため、二国間又は多国間の税務当局間協定とITソリューションの枠組みについて引き続き作業を行う予定である[821]。

リスク評価と追加の情報提供の依頼

- 包摂的枠組みは、GloBEルールのさらなる調整と一貫した適用を促進するため、他の実務管理メカニズムを開発する可能性についても検討することができる。例えば、特定多国籍企業グループ等報告事項等の情報に基づいて特定されたリスクに関して、追加の情報提供を依頼するための枠組みを開発する作業が実施される可能性がある。これにより、各国・地域では、税務調査等の更なる対応が必要かを判断するために、特定多国籍企業グループ等報告事項等で提供された情報に基づき、協調してリスク評価活動を行うことができることになる[822]。

パブリックコンサルテーション

- 包摂的枠組みは、特定多国籍企業グループ等報告事項等に関する一般的なフィードバックを求めており、国別実効税率計算を簡素化する可能性や、簡素化を特定多国籍企業グループ等報告事項等の設計にどのように組み込むかについてのアイデアを求めている[823]。
- また、特定多国籍企業グループ等報告事項等のセグメント化においては、国・地域ごとに異なるデータを提供することが考えられるが、例えば、各国・地域で利用可能となる特定多国籍企業グループ等報告事項等の範囲は、多国籍企業グループ等の企業構造によって異なる可能性がある。このため、GloBEルールに基づく構成会社等の納税義務の正当性を評価し、適切なリスク評価を行うために必要な情報及び税額計算を税務当局に提供しつつ、複数の国・地域への情報提出に伴うコンプライアンスの負担を軽減するための解決策について、各自の企業構造に照らしたフィードバックを求めている[824]。
- 特定多国籍企業グループ等報告事項等は、税務当局が構成会社等の納税義務の正当性を評価するために、GloBEルールの適用を受ける多国籍企業グループが行った税額計算に関する必要な情報を毎年収集するための枠組みを提供することを意図している。特定多国籍企業グループ等報告事項等の標準化は、多国籍企業グループ等に不必要な情報収集、計算、報告義務を課すことを回避しつつ、多国籍企業グループ等が各国・地域で同じ情報報告義務の対象となり、その情報がGloBEルールの遵守を確保するために十分であることを保証することにより、コンプライアンス、実務管理、結果の透明性を促進する[825]。
- Annex A1は、多国籍企業グループ等の国際最低課税額の算定に必要なデータを包括的にまとめられており、各データと国別実効税率計算及び国際最低課税額計算との関連性を理解しやすくするための説明とともに表の形で整理したものである。この作業は、GloBEルールの下での共通の情報提出・交換要件を開発するプロセスの重要な第一歩であり、GloBEルールの下での報告義務のスコープと詳細な内容の両方について、より広く一般からの意見を求めるための出発点である[826]。

---

[821] Public Consultation Document (Pillar Two – GloBE Information Return): Para 15
[822] Public Consultation Document (Pillar Two – GloBE Information Return): Para 16
[823] Public Consultation Document (Pillar Two – GloBE Information Return): Para 17
[824] Public Consultation Document (Pillar Two – GloBE Information Return): Para 18
[825] Public Consultation Document (Pillar Two – GloBE Information Return): Para 19
[826] Public Consultation Document (Pillar Two – GloBE Information Return): Para 20

- 進捗状況を踏まえ、包摂的枠組みは、特定多国籍企業グループ等報告事項等で収集、計算、報告、交換される情報に関してパブリックコメントを求めており、右記の内容に関するものが想定されている[827]。

  a. Annex A1で特定されたデータに関するコメント

  i. 恒久的なセーフハーバーの一部になる簡素化された所得・計算税額に関する提案

  ii. 多国籍企業グループ等が全てのデータを収集することを義務づけるべきではないケースの特定

  iii.多国籍企業グループ等が異なるデータを収集すべき、又は収集する必要があるケースの特定

  iv.構成会社等レベルで利用できないデータ、又は、収集にあたって不合理な事務負担を生じさせる状況、及び、国・地域レベルで収集されたデータで十分であるような状況の特定

  b. Annex A2で記載されている注記の説明に関するコメント

  c. 実務管理やリスク評価の実効性を損なうことなく、報告する情報の効率性、正確性、検証可能性を最大化するために多国籍企業グループ等が収集、保持、税務当局へ報告することが求められる特定多国籍企業グループ等報告事項等の量や種類についてのコメント

  d. Annex A1に示されたデータのセグメント化のアプローチに関する潜在的な影響や負担についてのコメント

  e. 一の国・地域において自国内最低税額に係る税が適用される場合の現地の申告の内容と、特定多国籍企業グループ等報告事項等の情報提供を統合するための最善の方法についてのコメント

  f. 税制の確実性を高め、GloBEルールのさらなる調整と一貫した適用を促進するため、他の実務管理のメカニズムを開発する可能性についてのコメント

- 特定多国籍企業グループ等報告事項等の標準化に関する関係者のインプットは、GloBEルールのための共通の情報提供・交換の要件の開発に向けて、包摂的枠組みにおける優先順位を特定する上で、極めて重要である。この作業の最終的な目的は、コンプライアンス上の負担の重複を避けつつ、多国籍企業グループ等にとって、一貫性と結果の確実性を維持するために、情報収集に関する一貫した透明性のある一連の基準を開発することである[828]。

---

[827] Public Consultation Document (Pillar Two – GloBE Information Return): Para 21

[828] Public Consultation Document (Pillar Two – GloBE Information Return): Para 22

Annex A1 特定多国籍企業グループ等報告事項等 (概要)

1. 一般情報（General information）：

- 1.1. 多国籍企業グループ等と報告対象年度の情報
- 1.2. 申告構成会社等の情報
- 1.3. 多国籍企業グループ等の一般会計情報

2. 企業構造（Corporate structure）：

- 2.1. 最終親会社の情報
- 2.2. 構成会社等（最終親会社等以外）及び共同支配会社等のグループのメンバーの情報
  - 2.2.1. 構成会社等（最終親会社等以外）及び共同支配会社等のグループのメンバーの情報
  - 2.2.2. 除外会社等の情報
- 2.3. 報告事業年度中に発生した会社組織の変更

3. 国別実効税率計算及び国際最低課税額計算（ETR computation and Top-up Tax computation）：

- 3.1. 国・地域の特性
- 3.2. 国・地域の適用特例の情報
  - 3.2.1. セーフハーバーの選択
  - 3.2.2. 適用免除基準の選択
- 3.3. 国・地域の計算
  - 3.3.1. 国・地域における実効税率及び国際最低課税額
    - 3.3.1.1. 国・地域の個別計算所得等の金額の計算
    - 3.3.1.2. 国・地域の調整後対象租税額の計算
    - 3.3.1.3. 国・地域の実質ベースの所得除外額の計算
    - 3.3.1.4. 再計算国別国際最低課税額等の配賦
    - 3.3.1.5. 自国内最低課税額
  - 3.3.2. 国・地域の繰延税金費用に係る調整額の算定
    - 3.3.2.1. 繰延税金費用に係る調整
    - 3.3.2.2. 繰延税金負債に係る再計算の仕組み
    - 3.3.2.3. 移行措置

- 3.3.3. 国・地域別の選択
  - 3.3.3.1. 国・地域別の選択（モデルルール7.3.1.の規定以外）
  - 3.3.3.2. モデルルール7.3.1（適格分配時課税制度）の選択
- 3.4. 構成会社等の計算
  - 3.4.1. 個別計算所得等の金額
  - 3.4.2. 調整後対象租税額
  - 3.4.3. 構成会社等の選択
  - 3.4.4. 国際海運所得・損失の除外等
  - 3.4.5. 他の会計基準
- 3.5. 国際活動の初期段階にある多国籍企業グループ等

4. 国際最低課税額の配賦（Top-up Tax allocation and attribution）：

- 4.1. 軽課税国・地域のIIR又はUTPRの適用
  - 4.1.1. 軽課税国・地域の特定
  - 4.1.2. 軽課税国・地域に係るIIRの適用
  - 4.1.3 UTPRに係る国際最低課税額の合計額
- 4.2. UTPRに係る国際最低課税額の合計額の配賦

(12) 公開討議文書：GloBEルールに関する税の安定性（Tax Certainty）

GloBEルールに関する税の安定性（Tax Certainty）

背景及び概要

- Pillar2 における共通アプローチでは、GloBE ルールを導入する国・地域が、それぞれ整合性・同一性のある国内法上のルールを実施・適用することが想定されているが、各国・地域間における GloBE ルールの解釈や適用に差異が生じ、各国・地域で実施・適用した GloBE ルールごとに異なる結果が生じる可能性がある。そのため、包摂的枠組みでは、GloBE ルールに関するさらなる税の安定性を提供するためのメカニズムを検討する作業を開始した。
- 今回公表された公開討議文書では、GloBE ルールのもとでの税の安定性を達成するための仕組みである紛争予防メカニズム（Dispute prevention mechanism）や紛争解決メカニズム（Despute resolution mechanism）等が解説されている。
- なお、当該公開討議文書の最後には、今回の公開討議おいて意見が求められている事項も挙げられている。

紛争予防メカニズム（Dispute prevention mechanism）

- 紛争予防メカニズムは、税務当局及び納税者の間におけるルールの共通の解釈及び適用を、申告作業や税務調査等の評価プロセスの早い段階で確保し、解釈や適用に関する紛争を事前に避けることを目的としている。当該紛争予防メカニズムは、多国籍企業グループに税の安定性を提供し、 GloBE ルールの適用において矛盾した結果を防止する様々なメカニズムを考察している[829]。
- 各国・地域が、包摂的枠組みによって策定、合意されたモデルルールに基づいた GloBE ルールを国内法に導入する。これにより、各国・地域で導入される GloBE ルールの大部分で整合性が取れ、一致したものとなる。加えて、コメンタリーが、ルールの適用における一貫性を担保する助けとなる。なお、コメンタリーは、紛争予防に有益な規則の解釈上又は技術上の困難を解決するための共通アプローチをもたらすが、問題が特定の多国籍企業グループに発生した場合においては、まだ検討又は解決されていない解釈上の問題が存在する可能性がある[830]。

紛争予防メカニズム-2.1.GloBEルール、コメンタリー、運営指針（AG）の準拠

2.1.1.適格ルールステータス（多国間レビュープロセス）

- IIR、UTPR、DMTT（Domestic Minimum Top-up Tax）の「適格」ルールを定めることは、各国間で整合的な GloBE ルールを適用するための基本的なメカニズムである[831]。
- 適格 IIR、適格 UTPR 及び適格 DMTT の決定はレビュープロセスを通じて行われる。当該レビュープロセスは GloBE モデルルールにおける全てのチャプターを考慮し、包括的かつ厳格なものである一方で、異なる国・地域間における法令上の要件を満たすための柔軟さを有することが期待されている[832]。
- また、二つの国における GloBE ルールがそれぞれ「適格」であったとしても、コメンタリーや合意された運営指針に記載されていない課題に関しては、双方の国において異なる合理的な解釈が適用される可能性がある[833]。

---

[829] Public Consultation Document: Chapter 2.1 at para 4
[830] Public Consultation Document: Chapter 2.1 at para 5
[831] Public Consultation Document: Chapter 2.1 at para 6
[832] Public Consultation Document: Chapter 2.1 at para 7
[833] Public Consultation Document: Chapter 2.1 at para 8

紛争予防メカニズム-2.1.2.包摂的枠組みへの照会

- GloBE モデルルールやコメンタリー、運営指針では、国・地域間で生じる GloBE ルールの解釈又は適用に関する特定の問題に対応していない可能性があるため、解決できない諸問題について、包摂的枠組みへ照会することが可能である。合意されたガイダンスの公表を通じて問題が解決される場合には、これが紛争の解決に役立つことがあり、また、将来の同様の紛争の発生を妨げることがある[834]。
- ただし、包摂的枠組みは政策策定機関であり、特定の多国籍企業グループや国・地域における課税に関する問題を取り扱うことや、納税者情報を共有することはできない。加えて、提起される問題の範囲は広く維持される必要があり、包摂的枠組みによって適時のガイダンスが提供されるよう、手続を整備する必要がある[835]。

紛争予防メカニズム-2.2.共通のリスク評価と協調したコンプライアンス

- GloBE ルールが各国・地域で同様の方法で制定・適用されるため、同じ国・地域で同様の業務を行っている多国籍企業グループは、GloBE ルールの目的上、これらの国・地域で同様のリスク特性を有する可能性が高い。GloBE ルールに関連するリスクを評価するための協調的アプローチは、より一貫性のある結果をもたらし、税務当局が結論に達する前に意見を共有する機会を与える可能性がある。不必要な行動や紛争を避けることができる一方で、複数の国・地域にまたがるグループに、より確実で早期の確実性をもたらすことができる[836]。
- OECD の国際コンプライアンス保証プログラム（ICAP）と類似した GloBE ルールのための協調プログラムを発足させ、当該プログラムを通じて本プログラムを導入する国・地域の税務当局が、情報収集の方法や計算の正確性に関して、多国籍企業に一定のお墨付きを与えることが考えられる。このようなプログラムは、紛争を最小化し、税務当局におけるリソースの協力的かつ効率的な利用を確保する包括的な共通の枠組みを作り出すことに繋がる[837]。

紛争予防メカニズム-2.3.事前照会制度（APA類似制度）

- APA に類似した事前照会制度の制定
  拘束力のある税の安定性を提供する最も一般的な紛争予防メカニズムは、事前確認（APA）である。APA は、納税者及び国・地域に対して、対象取引に係る一定の会計年度における税務上の取扱いに関して、事前に税務上の安定性を与えることが可能である。APA、特に二国間及び多国間 APA は、納税者及び影響を受ける税務当局の双方を関与させ、協力的かつ透明性のある方法で、移転価格に関する包括的な税の安定性を納税者に提供している[838]。
- ただし、APA の法令根拠は租税条約であり、また、APA の目的は、通常独立企業原則という共通の基準に調整していくことであるため、GloBE ルールにおいて、全ての多国籍企業に対して同様のメカニズムを適用できるかは不透明である[839]。

紛争解決メカニズム

- 上述の紛争予防メカニズムは、全ての事象、全ての多国籍企業グループに対して、税の安定性を提供するとは限らな

---

[834] Public Consultation Document: Chapter 2.1 at para 9
[835] Public Consultation Document: Chapter 2.1 at para 10
[836] Public Consultation Document: Chapter 2.2 at para 11
[837] Public Consultation Document: Chapter 2.2 at para 12
[838] Public Consultation Document: Chapter 2.3 at para 13
[839] Public Consultation Document: Chapter 2.3 at para 14

い。従って、紛争解決メカニズムの導入を検討する必要がある[840]。

紛争解決メカニズム-3.1.1. 基本要素

紛争解決メカニズムにおける3つの基本要素は以下のとおりである。

- GloBE ルールの下で意図されていない課税が生じた場合に、当該課税を行った権限のある当局に対して、多国籍企業が紛争を解決するための要請を提出することが認められていること
- 権限のある当局は、正当な理由がある場合には、共通の基準に従って、同様の権限を有する他の国・地域に権限のある当局との間で事案を解決することが認められていること
- 国・地域は、国内の法定期限にかかわらず、権限のある当局間で合意した事項を実施すること[841]

紛争解決メカニズム-3.1.2. 特定の要素

- 紛争解決メカニズムの一部の要素は、GloBE ルールに固有なものとなる可能性がある。以下の 3.1.3 及び 3.1.4 に挙げられる項目が含まれる[842]。

紛争解決メカニズム-3.1.3. 対象となる紛争の性質

- 原則として、多国籍企業が正当な異議を提起し、1 つの国・地域により行われた課税措置が、他の国・地域との間の GloBE ルールの解釈又は適用の相違を原因として、調整の取れない結果となった場合には、権限のある当局は当該事象を解決する必要がある[843]。
- 多国籍企業は、上記問題が生じた場合には、権限のある当局に解決の要請を行うことができるため、紛争解決を申請するのは実務上容易であると考えられるものの、この方法では紛争の対象範囲があまりにも広く多種多様なケースが生じることとなると考えられる[844]。
- 紛争の範囲に関して、GloBE ルールの解釈又は適用における相違が多国籍企業の二重課税につながっている場合に狭めるアプローチも考えられる[845]。
- 租税条約等の下での相互協議の適用範囲の定義も、同様の問題を提起している。1963 年の OECD モデル条約草案作成以前は、メキシコモデル (1943 年) とロンドンモデル (1946 年) に相互協議規定があり、納税者は二重課税のケースについて相互協議を開始することができた。この定義は、1963 年の OECD モデル条約草案にも含めることが提案されたが、現在の OECD モデル租税条約のとおり、条約に従わない課税のケースに変更された。同様に、EU 指令において、EU 委員会が公表した指令案では二重課税に言及していたが、後に租税条約の範囲を反映するように変更された。それには主に 2 つの理由があり、第一に OECD モデル課税では条約、相互協議条項は、条約の原則の正しい適用を確保することを目的としており、納税者は、その所得について条約に基づく課税権を有しない一方の締約国によってのみ課税される場合であっても、相互協議の要請を行う権利を有することである。第二に、二重課税が実際に発生した状況を定義する際に、複雑な問題が生じる可能性があることである[846]。

---

[840] Public Consultation Document: Chapter 3.1 at para 15
[841] Public Consultation Document: Chapter 3.1.1 at para 16
[842] Public Consultation Document: Chapter 3.1.2 at para 20
[843] Public Consultation Document: Chapter 3.1.3 at para 21
[844] Public Consultation Document: Chapter 3.1.3 at para 22
[845] Public Consultation Document: Chapter 3.1.3 at para 24
[846] Public Consultation Document: Chapter 3.1.4 at para 25

紛争解決メカニズム-3.1.4. 紛争解決の基礎

- GloBE ルールは国内法に導入されるため、 GloBE 紛争解決メカニズムは異なる国・地域におけるそれぞれの国内法の適用又は解釈の違いに対処する必要がある[847]。
- 矛盾した結果は、例えば、GloBE ルールの異なる解釈から生じる可能性がある。GloBE ルールはほとんど機械的なアプローチを採用しているが、場合によっては事実と状況の検証が必要となることがある (例えば、モデルルール 1.5.2 の下で除外された会社等を特定するため) 。コメンタリーは、GloBE ルールを解釈するためのいくつかの基礎を提供するが、特定の場合に、異なる解釈を許容することがある。このような状況では、異なる解釈は両方とも正当であるが、多国籍企業に対して矛盾した結果をもたらす可能性がある。したがって、権限のある当局は、共通の解釈に同意することによって、これらの矛盾した結果を排除する権限を与えられる可能性がある。相互評価の仕組みにもかかわらず、GloBE ルールの国内導入が矛盾した結果をもたらすような、稀な状況においては、権限のある当局は二重課税や過剰な課税をもたらさない共通のアプローチに従って紛争の解決に合意する権限を同様に与えられる[848]。
- GloBE ルール、コメンタリー及び運営指針に基づく共通の基準がどのように紛争解決メカニズムの実施手続きに組み込まれるか、さらなる検討が必要である[849]。

紛争解決メカニズム-3.2. 紛争解決のための方法

- 上述の問題を考慮すると、GloBE ルールのための紛争解決メカニズムは、異なる法的手段を通じて実施することができる。以下で議論する方法には、租税に関する相互行政支援に関する条約（Mutual Administrative Assistance in Tax Matters、以下「MAAC」という。）や租税条約といった既存のメカニズムで実施する方法、及び、国内法や多数国間条約の下で導入される紛争解決規定のような新しいメカニズムで実施する方法が含まれる[850]。

紛争解決メカニズム-3.2.1 多数国間条約

- Pillar2 に関する 2021 年 10 月の声明に添付された詳細な実施計画は、包摂的枠組みの加盟国が、GloBE ルールの調整と一貫した実施をさらに確実にするために、多数国間条約のメリットと可能な内容を検討することを規定している。多数国間条約は、税の安定性メカニズムを含むことができるが、情報交換のような他の行問題にも対処することができる[851]。
- 上述の紛争解決メカニズムの要素を含む規定を多数国間条約に含めることにより、ある行為が GloBE ルールの意図しない課税につながった場合に、多国籍企業は解決するための要請を提出することができ、かつ、権限のある当局は当該要請を受け入れ、共通の基準に基づいて問題を解決することができる[852]。
- ただし、多数国間条約を策定する際には、共通のコンセプトや文言、特に、各国が国内法で GloBE ルールを導入している法的枠組みの中で、共通の解決策の基礎となる法的根拠について合意するための各国の努力が必要となる。また、多数国間条約の批准や国際協定に関連する議会手続きなどの手続き面も考慮されるべきである[853]。

---

[847] Public Consultation Document: Chapter 3.1.4 at para 26
[848] Public Consultation Document: Chapter 3.1.4 at para 27
[849] Public Consultation Document: Chapter 2.1 at para 28
[850] Public Consultation Document: Chapter 3.2 at para 29
[851] Public Consultation Document: Chapter 3.2 at para 30
[852] Public Consultation Document: Chapter 3.2.1 at para 31
[853] Public Consultation Document: Chapter 3.2.1 at para 32

紛争解決メカニズム-3.2.2.MAACに基づく権限のある当局間合意への依拠

- MAAC の主な目的は、権限のある当局間の情報交換を可能にすることであるが、MAAC の一部の条項により、権限のある当局が協議を行うことも認められる場合がある。例えば、MAAC 第 8 条は、同時税務調査について規定しており、これに基づいて権限のある当局同士は、関連情報を交換する目的で、共通の/関連する利害を有する者間における共通の税務問題を個別に（自国の領域内で）調査するため、共に協議することが認められている。また、MAAC 第 9 条は、国外における税務調査を認めており、ある国・地域における権限のある当局が合意した場合には、当該国・地域に赴いて、関連する調査に参加することを認めている[854]。
- 多国籍企業が、MAAC の締約国である国・地域において GloBE ルールの適用から意図しない結果が生じる可能性があると考える場合、MAAC は、一般的に、関連する国内手続に関する情報の交換を可能にすることができ、特に、第 8 条及び第 9 条は、国・地域が個別にこの問題の検討に関連する手続を決定するために協議し、その点に関して情報を交換することを可能にする。MAAC の第 24 条はまた、MAAC の締約国が、管轄権が MAAC をどのように解釈し適用するかについて合意する権限のある当局間の合意を締結することを認めている[855]。
- 従って、MAAC の締約国の権限のある当局は、これらの規定に基づいて納税者が提起する GloBE ルールに関する紛争について、当局間で合意した場合においては、相互に協議し、情報を交換することができる。ただし、MAAC の下での権限のある当局間の合意は、国・地域における権限のある当局同士が協議することを可能にする一方で、納税者が権限のある当局に対して手続を要請する権利を与えているものではなく、また、権限のある当局同士が合意を行い、当該合意を実施したりするための実質的な法的根拠を与えているものでもない。MAAC は、異なる国・地域間において GloBE ルールの解釈又は適用に違いがある場合の、共通の解決方法に関する紛争解決策自体を提供するわけではない。従って、一部の国・地域においては、MAAC に基づく権限のある当局間合意に、当該合意を締結し実施するために必要な国内の法令を整備・追加して、紛争解決メカニズムを創設することが可能であると考えるかもしれない[856]。

紛争解決メカニズム-3.2.3.既存の租税条約への依拠

- 通常、二国間租税条約には、条約の適用又は解釈に関する国・地域間における紛争の解決を可能にする相互協議条項が含まれている。ただし、OECD モデル租税条約第 25 条第 1 項に基づく条項は、関係国の一方又は両方の行為により「条約の規定に適合しない課税」がある場合にのみ、納税者が当局への相互協議の申立てをすることを認めている。さらに、OECD モデル租税条約の第 25 条第 3 項第一文に基づく条項では、権限のある当局は、その裁量により、租税条約自体の解釈又は適用に関する問題を討議し、解決することができる、とされているが、GloBE ルールの適用で生じる紛争が租税条約自体に関連する問題と扱われる可能性が低く、本救済措置を利用できないものと考えられる[857]。
- OECD モデル租税条約第 25 条第 3 項第 2 文では、「（権限のある当局は）条約に定めのない場合における二重課税を除去するため、相互に協議することができる」と規定されている。この条項を含む二国間租税条約を有する国・地域は、双方が希望する場合には、GloBE ルールを含む事案において発生する二重課税について協議し、解決すること

---

854 Public Consultation Document: Chapter 3.2.2 at para 33

855 Public Consultation Document: Chapter 3.2.2 at para 34

856 Public Consultation Document: Chapter 3.2.2 at para 35

857 Public Consultation Document: Chapter 3.2.3 at para 36

ができる[858]。

- ただし、これは当局の任意であり、多国籍企業がそのような議論を行うための要請を提出することができない。その他にも、租税条約を締結してない国・地域には適用できない等の問題があるため、既存の租税条約の活用は、租税条約単体での活用というよりは、権限のある当局間合意及び国内法による条項とのコンビネーションにより紛争解決メカニズムの一案となり得る[859]。

紛争解決メカニズム-3.2.4.国内法における紛争解決策

- 紛争解決メカニズムの国内法への導入が一案として考えられる。共通の紛争解決条項をそれぞれの国・地域における国内法に導入し、相互主義に基づき適用することができる（全ての国・地域が国内法に同じ規定を導入する場合にのみ適用されることを想定している。）[860]。
- 紛争解決条項は、国・地域に対して以下の項目を順守させる。
  a. 多国籍企業が自国の国内法の下で定義された権限のある当局に対し、その国・地域の行為が意図しない結果をもたらした場合に、解決のための要請を提出することを認める。
  b. 権限のある当局に対し、正当な理由があり、解決策を見つけることができない場合には、その要請を受け入れ、共通の解決策を見つけるために他の権限のある当局との協議を行う権限を与える。
  c. 権限のある当局に対し、共通の基準に沿った共通の解決策を見つけるために、当該条項を導入する他の国・地域に同様の要請が提出された場合にも、協議を開始する権限を与える。
  d. 国内の期限にかかわらず、合意された共通の解決策を実施する[861]。
- このような状況における共通の解決策は、相互的な規定を採用する各国・地域の国内法の下で定義される共通の基準に基づくことができる。このような共通の基準は、紛争解決メカニズムの特定の目的に適用可能な法的基準として明示的に定めることができる国内法にその根拠を求めることができる。特別法の原則に沿って、この共通の基準は、紛争解決プロセスの場合には、その程度に限って、一般的な国内の GloBE 実施法令を覆すことができる[862]。
- ただし、要請を受諾する権限のある当局の定義、協議を行う権限の付与、及び、当局による共通の基準に基づく解決策への合意に関して、各国で法的又は憲法上の制約に直面する可能性がある。従って、国・地域によっては、同じような文言で規定がされていたとしても、異なった解釈がされている場合には、当該紛争解決条項の利用が制限される可能性がある[863]。

情報提供及び公開討議

- 実施枠組みは、GloBE ルールの適用において矛盾した結果を防ぐための多くのメカニズムをすでに含んでいる。包摂的枠組みはまた、共通のリスク評価や拘束力のある確実性メカニズムのような既存の紛争防止方法を、多国籍企業の税の確実性メカニズムを改善するために適用することができるかどうかを検討することもできる。しかしこれらの紛争予防メカニズムは、全ての場合において、全ての多国籍企業に税の安定性を提供するものではない[864]。

---

858 Public Consultation Document: Chapter 3.2.3 at para 37
859 Public Consultation Document: Chapter 3.2.3 at para 38
860 Public Consultation Document: Chapter 3.2.4 at para 39
861 Public Consultation Document: Chapter 3.2.4 at para 40
862 Public Consultation Document: Chapter 3.2.4 at para 41
863 Public Consultation Document: Chapter 3.2.4 at para 42
864 Public Consultation Document: Chapter 4 at para 43

- ステークホルダーは、GloBE ルールの適用が一貫していない、あるいは調整されていない場合に多国籍企業グループ等に生じ得る不安定性と追加的なコストを強調し、これに対処するための紛争解決メカニズムの開発を求めてきた。GloBE ルールの紛争解決メカニズムは、MAAC の租税条約のような既存の法的文書を通じて、新たな多数国間条約のような新たなメカニズムを通じて、又は国内法の下で実施することができる[865]。
- 政策検討メンバーは、この文書で概説されている紛争予防、紛争解決メカニズムの選択肢をさらに検討するために、以下の点について一般からの意見を求めている。
  a. GloBE モデルルール、コメンタリー、運営指針多国間レビュープロセス（適格ルールステータス）を踏まえた上で、GloBE ルールの解釈・適用に差異が生じるケースは想定しうるか。具体的にどのようなケースが想定されるか。
  b. 多国籍企業グループが二重課税を受けていないにもかかわらず、紛争解決メカニズムの仕組みで対応すべき、GloBE ルールの解釈や適用の差異が生じるケースは想定しうるか。
  c. GloBE ルールに関する税の安定性を確保する他の方法があるか[866]。

[865] Public Consultation Document: Chapter 4 at para 44

[866] Public Consultation Document: Chapter 4 at para 45

４． 諸外国（米国、英国、EU、フランス、ドイツの計4ヵ国・1地域）税制に関する動向調査及び分析

(1) 米国

1.1 米国におけるGloBEルール導入の動き

米国には現在、米国外源泉所得に対する最低税として、グローバル無形資産軽課税所得の合算課税制度（Global Intangible Low-Taxed Income 、以下「GILTI」という。）が存在する。GILTIは、原則として米国株主が直接又は間接的に特定外国子会社（Controlled Foreign Corporations、以下、「CFC」という。）[867]の株式を10%以上保有している場合、CFCの課税所得のうちCFCの減価償却資産の簿価の10%（みなし事業収益）を超過する部分の金額の50%[868]相当額を、持分割合に応じて米国株主の益金として合算課税する制度[869]である。GILTIとGloBEルールは、米国外の所得に対して最低税を課すという観点から類似性はあるが、GILTIは複数のCFCがある場合に、国別計算をせずに合算ベースで計算される点、課税対象となる金額の計算方法や適用税率など、GloBEルールとは異なる点が多く存在することから、GloBEルールにおける適格IIRや適格DMTTとして取り扱われるものではない[870]。

2021年11月19日に下院で可決されたビルド・バック・ベター法案（Build Back Better Act、以下「BBBA」という。）では、GILTIの対象税率の引上げや国別計算への変更など、GloBEルールを意識したGILTI関連の改正が含まれていたが、同案は上院で否決されたため法制化には至らなかった。その後、通称インフレ抑制法（The Inflation Reduction Act of 2022[871]）が2022年8月16日に成立したが、BBBAで言及されていたGILTI関連の改正は織り込まれなかった。

インフレ抑制法では、その財源の一つとして米国企業等に対する代替ミニマム課税制度（Corporate Alternative Minimum Tax、以下、「CAMT」という。）が新たに導入された。CAMTは、GloBEルールと同様に会計上の数値に基づき最低課税額を計算する仕組みを有しており、適用される基準税率もGloBEルールと同様に15%であるが、後述のとおり、多くの点で両者は大きく異なっていることから、CAMTが適格IIRや適格DMTTとして扱われることはないと考えられる[872]。

本報告書作成時点（2023年２月末時点）では、米国ではグローバル・ミニマム税導入に向けた具体的な動きは見られないが、グローバル・ミニマム課税に係るEU指令が採択されたこと受け、2022年12月16日に米国財務省長官が声明を発表

---

[867] CFCとは、外国法人のうち、その米国外法人の議決権又は価値の10%以上を直接又は間接的に保有している米国株主（U.S. Shareholder）によって、その外国法人の総議決権又は総価値の50%超が保有されている法人をいう。

[868] 現行制度上では、2026年1月1日以後に開始する事業年度については62.5%へ引き上げられる予定。

[869] CFCの課税所得に対して課された現地法人税は、合算課税を受けたGILTIに係る税額から、部分的に外国税額控除として控除することが可能。

[870] 2023年2月2日にOECD/IFが公表した運営指針では、GILTIはモデルルールのCFC税制（Controlled Foreign Company Tax Regime）の定義に合致するとしている。これにより、モデルルールの4.3.2(c)に基づく構成会社等への配賦が適用されることとなるが、GILTIにおいては2025 年 12 月 31 日以前に開始し、2027 年 6 月 30 日以前に終了する事業年度に関して簡素化した配分ルールを定めている。

[871] 正式名称「An Act to provide for reconciliation pursuant to title II of S. Con. Res. 14.」

[872] 2022年12月27日、CAMTに関するセーフハーバーを含むガイダンス（Notice 2023-7）が発行された。後述の1.2.4参照。

し、米国としてもこの協定の実施に必要な追加的措置を取ることに引き続きコミットすることを明らかにした[873]ことから、今後の米国議会の動きが注目される。

本報告書では、米国税制の最新の動向として、主にCAMTの制度内容及びGloBEルールとの相違点について、纏めることとする。

1.2 CAMTの概要

CAMTは、財務諸表上において一定以上の利益を有する大企業や多国籍企業を対象に、会計上利益を上げているにもかかわらず、相応の税負担がない場合に、会計上の調整後利益に対して15%のミニマム税を課すものである。CAMTは、2023年1月1日以降に開始する事業年度より適用対象法人（Applicable Corporation、以下「適用対象法人」という。）に対して適用される。

1.2.1 CAMTの2段階判定

まず、納税者が同制度の対象となる適用対象法人に該当するかを判定し、該当する場合にはCAMTの課税対象額が生じるかを判定する。いずれにおいても適用対象財務諸表（Applicable Financial Statement 、以下「AFS」という。）上の利益に一定の調整を加えた調整後会計利益（Adjusted Financial Statement Income 、以下「AFSI」という。）に基づいて判定されるが、適用対象法人の判定に用いられるAFSIと、課税対象額算定の際に用いられるAFSIは、必ずしも一致しない[874]。

[適用対象法人の判定]

CAMTは、法人テスト（Entity Test、以下「法人テスト」という。）及び所得テスト（Income Test、以下「所得テスト」という。）の両方を満たす法人に対して適用される。

① **法人テスト**[875]

CAMTの対象となる適用対象法人は、米国連邦税法上のCorporationのうち、規制投資会社（Regulated Investment Company）、不動産投資信託（Real Estate Investment Trust）、小規模株式会社（S corporation）以外のものが対象となる。

② **所得テスト**[876]

一般的に、法人の適用対象事業年度前3年のAFSIの平均額が10億ドルを超える場合、所得テストを満たすこととなる。そのため、例えば2023年12月期については、2022年12月期、2021年12月期、2020年12月期の3年事業年度のAFSI

---

[873] Statement from Secretary of the Treasury Janet L. Yellen on the European Union Directive Implementing a Global Minimum Tax | U.S. Department of the Treasury

[874] Internal Revenue Code (IRC) §52(a)(b)と§59(k)(1)(D)等

[875] IRC §59(k)(1)(A)

[876] IRC §59(k)(1)(B), (C)

（繰越欠損金控除前）の平均が10億ドルを超える場合には、適用対象法人に該当する。一度適用対象法人に該当すると、その後の事業年度においては閾値以下であったとしても、原則として継続して適用対象法人として取り扱われ本制度の対象となる。例外として、資本構成に変更があった場合又は連続する複数の事業年度（直近を含む事業年度で、年数については納税者の状況を勘案し当局が判断することとされている。）において上記のテストの閾値以下である場合で、当該納税者が適用対象法人に該当し続けることが適切でないと当局が判断した場合に限り、適用対象法人ではなくなる。詳細については、今後米国財務省より公表される財務省規則等を待つ必要がある。

また、所得テストの判定の際に用いられるAFSIは、判定対象となる法人のAFSI（以下1.2.3に掲げるAFSIに一定の調整を加えたもの）に加え、50%超の持株関係にある法人グループや共通の支配下にある法人等のAFSI（一定の調整後）を合算することが求められる（Aggregation rule[877]）。

[米国外法人を親会社とする多国籍企業グループの場合の所得テストの特例][878]

米国外法人を親会社とする多国籍企業グループ（Foreign-parented Multinational Group、以下「多国籍企業グループ」という。）に属する法人については、前述の所得テスト（10億ドル判定）に代わり、以下の①第一テストと、②第二テストの両方を満たす場合に所得テストを満たすこととなる。

③ **第一テスト**

多国籍企業グループ内の全ての法人のAFSI（米国源泉所得に限定されない）の過去3事業年度の平均額が10億ドルを超えていること。

④ **第二テスト**

判定対象の法人のAFSI（上記のAggregation rule適用後）の過去3事業年度のAFSIの平均額が1億ドル以上であること。

1.2.2 CAMTの算定[879]

CAMTとは、暫定ミニマム税（Tentative Minimum Tax）が、通常の連邦法人税（BEAT[880]がある場合にはBEATを合計した金額、以下同じ。）を超える場合における、その超える部分をいう。この場合、通常の連邦法人税は試験研究費等の税額控除等の一般事業税額控除を適用する前の金額が用いられる。CAMTが発生した場合は、納税者は通常の連邦税に加え、CAMTを納税することとなるが、一定の一般事業税額控除の適用が認められている。後述の一般事業税額控除を参照。

---

877 IRC §59(k)(1)(D)

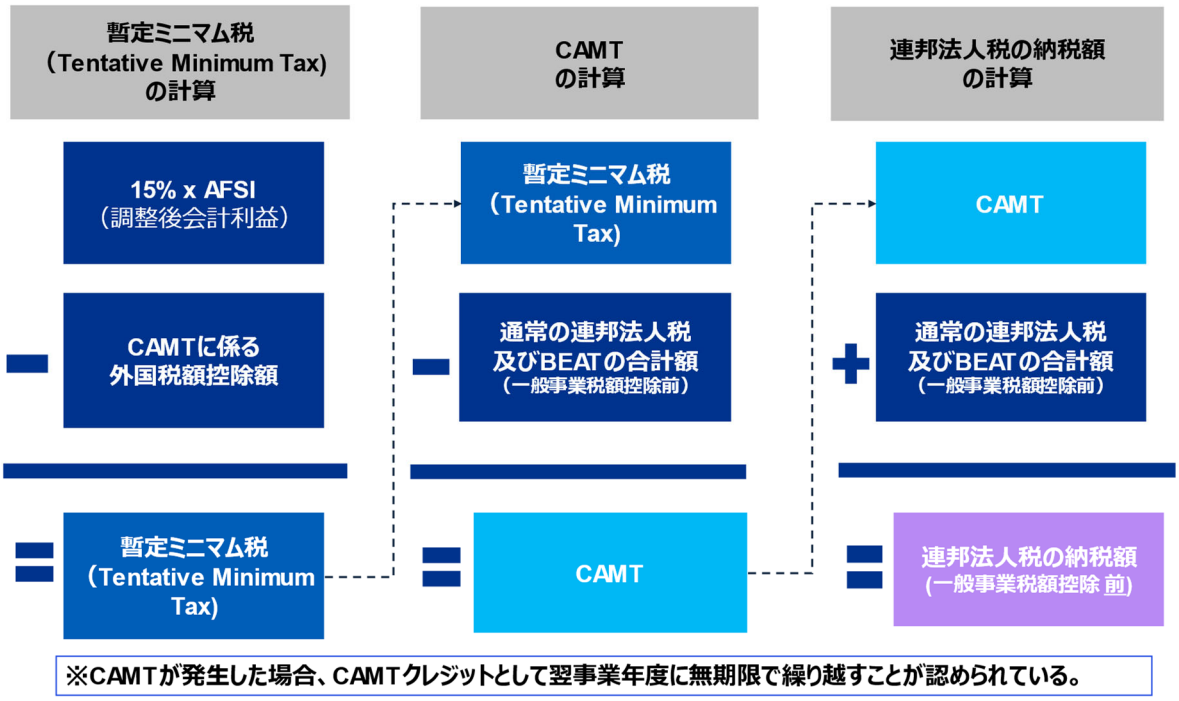
878 IRC §52(a), §52(b), §59(k)(2), §59(k)(1)(B)(ii)

879 IRC §55(a), §55(b)(2)

880 税源浸食濫用防止税（Base Erosion and Anti-abuse Tax（BEAT））とは、米国法人又は米国内で事業を行う米国外法人が国外関連者（Foreign Related Party）に対し、税源浸食支払（Base Erosion Payment）を行っている場合に追加の税負担を求めるもの（§59A）。

なお、CAMTが発生した場合は、CAMTクレジットとして翌事業年度以降に繰り越され、翌事業年度以降の事業年度において通常の連邦法人税が暫定ミニマム税を超えるときは、CAMTクレジットの額を通常の連邦法人税から控除することが認められる[881]。

計算の流れは以下のとおり。



[暫定ミニマム税][882]

暫定ミニマム税は以下の算式により計算される。

暫定ミニマム税 ＝ (AFSI x 15%) - CAMTに係る外国税額控除額

CAMTに係る外国税額控除額は、下記①又は②のいずれか低い金額に、③の金額を加えた金額となる[883]。

① 以下1.2.3⑥にて合算対象としたCFCが実際に海外で納付した又は未払計上した外国法人税等の額

② 以下1.2.3⑥にて合算したCFCのAFSI（のうち持分相当額）の15%相当額

③ 適用対象法人が直接海外で納付した又は未払計上した外国法人税等の額

---

[881] IRC §53

[882] IRC §55(B)

[883] IRC §59(l)(1)

[一般事業税額控除]

上記により算定したCAMT考慮後の連邦法人税の納税額から、§38で定められている試験研究費の税額控除等の一般事業税額控除の適用が認められている（一定の制限あり[884]）。

1.2.3 AFSIの概要[885]

AFSIとは適用対象財務諸表（AFS）上の純損益（net income又はloss）に、一定の調整を加えた金額を指す。AFSには、一般的に米国会計原則（以下「US GAAP」）、国際会計基準（IFRS）に基づく財務諸表、又は米国証券取引委員会（SEC）等の政府機関や諸外国における同等の機関への報告に用いられる財務諸表が含まれる。

[AFSIへの主な調整項目][886]

① AFSの対象となる期間と、税務上の課税年度が一致しない場合には、然るべき調整を行う[887]。

② 適用対象法人の財務情報が連結財務諸表に含まれている場合には、§451(b)(5)に類似したルールが適用される。つまり、連結財務諸表のうち適用対象法人に係る部分が適用対象法人のAFSIとして扱われる[888]。

③ 適用対象法人が米国の連結納税グループの一員の場合には、そのグループに属する米国法人のAFSIを考慮する必要がある（詳細は今後公表される財務省規則に規定される）[889]。

④ 適用対象法人の連結納税グループに含まれていない法人の利益については、当該他の法人からの配当収入と、当該他の法人との取引から生じた収益又は費用のうち米国税務上の益金又は損金として扱われる金額を、適用対象法人のAFSIに反映する[890]。

- この場合、Subpart F所得の合算（§951）及びGILTI（§951A）により適用対象法人の連邦税の計算上合算対象となる金額は考慮しない（AFSIに合算しない）（別途以下⑥にて調整）。
- 米国株主がCFCから受け取る配当の益金不算入の規定が適用されないように見受けられるが、今後財務省規則等において明確になるものと考えられる。

⑤ パートナーシップ持分を保有している場合、適用対象法人のAFSIには、そのパートナーシップのAFSIのうち、持分相当を乗じた金額を反映する（詳細は今後公表される財務省規則に規定される）[891]。

---

[884] IRC §38(c)
[885] IRC §56A(b)
[886] IRC §56A
[887] IRC §56A(c)(1)
[888] IRC §56A(c)(2)(A)
[889] IRC §56A(c)(2)(B)
[890] IRC §56A(c)(2)(C)
[891] IRC §56A(c)(2)(D)

⑥ 適用対象法人がCFCの10%米国株主に該当する場合、適用対象法人のAFSIには、そのCFCのAFSIに持分比率を乗じた金額を反映する（ただし、合算金額が損失となった場合は適用対象法人のAFSIから控除することは認められず、翌年度以降へ繰り越される。）[892]。

⑦ 米国外法人については、米国において総合課税の対象となるECI（§882に定義される米国事業に実質的に関連する所得）の概念を適用する[893]。

- 多国籍企業グループの適用対象法人の判定にあたっては、ECIの概念は適用されない（判定の際は、米国外法人は全世界所得が対象となる。）。

⑧ AFSIに計上されている連邦所得税、外国法人税などを加算する（税引前に調整）[894]。

⑨ 支店扱いとされる会社等（Disregarded entity）のAFSIは対象法人のAFSIに含める[895]。

⑩ 住宅ローン債権回収会社、協同組合、アラスカ先住民法人、非課税法人等に対する特例規定や一定の年金に関する調整規定等が設けられている[896]。

⑪ 減価償却資産（有形固定資産に限定されている。）に係る減価償却費は、会計上ではなく税務上の損金算入額に調整する[897]。

⑫ 財務諸表上の欠損金（2020年1月1日以後に終了した事業年度において生じた純損失（AFSIを計算するための様々な調整を行った後の金額、以下「FS NOL」という。））と、FS NOL控除前のAFSIの80%相当額のいずれか少ない金額を、AFSIから控除することが認められている[898]。

- FS NOLは、翌年度以降へ無期限に繰越可能である。
- 適用対象法人の判定にあたっては、FS NOLは控除しない。

⑬ その他、財務省規則において今後さらなる詳細なルールが規定される予定である[899]。

1.2.4 適用対象法人判定のためのセーフハーバー[900]

2022年12月27日、CAMT適用に関する初期的ガイダンスとしてNotice 2023-7が公表された[901]。このガイダンスは、適格組織再編取引等において税務上課税が繰り延べられる場合におけるAFSIの調整、AFSIへの調整項目である税務上の減価償却の取扱いの詳細、そしてCAMT制度の適用初年度における適用対象法人を判定する際に使用される所得テスト

---

892 IRC §56A(c)(3)
893 IRC §56A(c)(4)
894 IRC §56A(c)(5)
895 IRC §56A(c)(6)
896 IRC §56A(c)(7)～(12)
897 IRC §56A(c)(13)
898 IRC §56A(d)
899 IRC §56A(e)
900 Notice 2023-7 Section 5
901 https://www.irs.gov/pub/irs-drop/n-23-07.pdf

のセーフハーバー（Simplified Method）等が含まれている。このガイダンスは、CAMTに関する暫定財務省規則が発行されるまでの期間において実務上の指針となるものであり、今後追加のガイダンスが発行される旨が示唆されている。

セーフハーバーは、上述の閾値を大きく下回る一定の納税者が、2023年の会計上の所得をAFSIに変換する必要性を回避することを目的としている。具体的には、2023年1月1日以後に開始する最初の事業年度についてのみ適用があり、CAMT適用対象法人の判定における所得テストで使用される閾値が以下のとおり変更されると同時に、上記1.2.3に掲げた調整のうち、上記1.2.3②③⑧等に関する調整を行わずにAFSIを算定することが認められる。

【連邦税法（インフレ抑制法）とセーフハーバーの比較】

	連邦税法上の所得テスト	セーフハーバー
米国法人の3事業年度の平均AFSIの閾値	10億ドル超	5億ドル超
多国籍企業グループ		
①第一テスト	10億ドル超	5億ドル超
②第二テスト	1億ドル以上	5千万ドル以上

しかし US GAAPとセーフハーバーを用いる際に考慮される§52(a)及び(b)の連結ルールの差異[902]等、同ガイダンスのみでは不明瞭な点が残されているため、さらなるガイダンスや財務省規則等を注視していく必要がある。

1.3　日本企業への影響

上述のとおり、CAMTは米国外法人を親会社とする多国籍企業グループも課税対象となり得ることから、米国に子会社を有する日系企業グループは、適用対象法人の判定及び所得テストをグループ全体で行う必要があるため、グループ内における円滑な情報収集が求められる。特に、日本の企業が最終親会社となる多国籍企業グループで、米国兄弟会社を保有する場合においては、日本の親会社主導の下、CAMTの適用対象法人の判定を行う必要があるものと考えられる。なお、適用対象法人の判定及び所得テスト判定の結果、CAMTの適用対象となった場合には、その後の事業年度の判定は原則不要となる、また、実際の税額算出に関しては、各子会社が通常対応する連邦税務申告書に係るコンプライアンス業務の範囲内となるため、日本親会社の関与は限定的と言える。CAMTの対象となる可能性が高い日系企業グループは、2023年1月1日以後に開始する事業年度に向けて、税効果会計への影響も含め、今後の動向に注視する必要がある。

[902] 例えばUS GAAPにおける連結ルールでは、支配財務持分（controlling financial Interest）に焦点を当てた2つの基準（変動持分モデル（Variable Interest Entity Model）又は議決権モデル（Voting Interest Entity Model）があるのに対し、セーフハーバーにおいて適用される§52(a)及び(b)に基づく連結ルールでは、利益又は資本の持分割合等の経済性のみに焦点を当てた基準を使用する点。

1.4 CAMTとGloBEルール

CAMTは、課税対象となる金額を会計上の数値に基づき算定する仕組みを有しており、また、GloBEルールと同様の15%の基準税率を採用しているが、GloBEルールとの相互関係は明確ではない。CAMTのうちCFCのAFSIに係る部分は、GloBEルールにおけるCFC Tax Regimeに該当し各CFCの対象租税として取り扱われる可能性があるが、IIRや適格DMTTとは適用範囲や計算方法において大きな違いがあるため、米国内においてもCAMTとGloBEルールは全く別の税制であると考えられている。

前述のとおり、EUの国内最低税の導入に伴い、米国においても追加措置を取っていく方針であるものの、GloBEルールの内容に沿った税制の導入に向けた動きはほぼ見られない（2023年2月現在）。

[CAMT・GloBEルール・GILTIの比較表][903]

	CAMT	GloBEルール	GILTI
対象法人	AFSI が10 億ドル超	連結等財務諸表上の売上高が7億5千万ユーロ以上	特定外国子会社（CFC）
基準税率	15%	15%	10.5%（2026年以降は13.125%）。ただし、外国税額控除が適用できる場合には13.125%（2026年以降は16.4%）。
国ごとのブレンディング	グローバルで計算	国・地域別計算	グローバルで計算（国外源泉所得）
計算のベース	基本的には財務諸表上の税引前利益に一定の調整を加えたもの（AFSI）	財務諸表上の利益をベースとし、調整項目が多岐にわたる	課税所得
繰越欠損金（NOL）	2020年以降に発生したFS NOLは控除可能、無期限で繰越可能	税効果会計の繰延税金資産で対応	なし
その他の一時差異	原則的には、CAMTクレジットとして無期限で繰越可能	税効果会計の考え方に基づいて一定の調整がある	なし

[903]「The 15% Corporate Alternative Minimum Tax」Congressional Research Service (CRS) Report. Table 1. Comparison of Basic Features of the CAMT, GILTI, BEAT, and GloBEに基づき一部加工

実質ベースの所得除外額	なし	あり （給与と有形資産に一定の率を乗じた金額）	あり （有形資産に10%を乗じた金額）
一般税額控除	基本的には影響しない	租税負担が減り、国際最低課税額が生じる可能性あり	なし

(2) 英国

2.1 国内法草案

英国では、2022年7月20日にPillar 2モデルルールの英国法への導入法案が公表された[904]。本法案は、2023年12月31日以後に開始される会計年度より適用されることが予定されている。なお、公表された法案には、IIRに関する規定は含まれているが、適格DMTT及びUTPRに関連した規定は含まれていない。適格DMTTについては、2022年11月17日に公表された秋季予算案において2024年1月1日からIIRと共に導入されることが明らかとなったが、UTPRに関しては、早くとも2024年12月31日以降に開始する会計期間以降への適用に向けて導入が検討されている。
政府は、本法案に関する意見を2022年9月まで募集し、最終法案に反映後、2023年度春季財政法案において本法案を導入することを予定している。2023年度春季財政法案は、春季予算案の公表が予定されている3月15日以降に立法化に向けてのプロセスを辿ることとなり、これには数か月かかることが見込まれているが、遅くとも7月上旬頃の施行が期待されている。

2.1.1 背景

英国政府は、2022年1月11日にGloBEルール導入に向けた協議文書を公表し、4月まで意見を公募していた。英国では、OECDのタイムテーブルに沿ってIIRは2023年4月1日から、UTPRと国内ミニマム税（DMT）は早くとも2024年4月1日から導入されることとなっていたが、協議文書にて懸念の声が挙がったため、2022年6月14日、英国政府はPillar 2の実施を2024年まで延期することを公表した。詳細については後述2を参照。

2.1.2 概要

国内法草案についての章立て及び概要は以下のとおりであり、基本的にPillar 2GloBEルールに沿って組み立てられている。

Part１：多国籍国際最低課税額

第1章：前書きと対象

IIRの導入及び対象、課税方法の概要について

第2章：適格多国籍グループ

適格多国籍グループ、除外会社等、グループ内での組織再編の取扱いについて

第3章：国別実効税率（ETR）

国別実効税率（ETR）の計算方法について

第4章：個別計算所得等の額の計算

個別計算所得等の額の計算の基礎となる利益の計算方法、利益に対してなされる種々の調整、主要事業体と恒久的施設等間の所得又は損失の配賦、導管会社等からの収益又は損失の配賦について

[904] Introduction of the new multinational top-up tax (publishing.service.gov.uk)

第5章：調整後対象租税額

調整後対象租税額、対象外税金、一つの構成会社等から他の構成会社等への対象租税の配賦、一時差異に対応する仕組みについて

第6章：国際最低課税額の計算

国際最低課税額の計算、実質ベースの所得除外額について

第7章：国際最低課税額の配賦

IIRに基づく国際最低課税額の配賦について

第8章：追加調整

申告後の調整及び税率の変更、適格多国籍企業グループの加入又は離脱会社等、資産及び負債の移転について

第9章：投資会社等、共同支配会社等及び被少数保有構成会社等に対する特別措置

投資会社等、共同支配会社等ー及び少数被保有構成会社等における取扱いについて

第10章：定義等

用語の定義について

第11章：一般条項

法施行のための手続き、適用開始日について

別表１：多国籍国際最低課税額の実務

別表２：選択

別表３：経過措置

別表４：定義が記載されている箇所のインデックス

2.1.3 国内法草案の論点

- GILTIとの共存

英国財務省は、IIRとGILTIの関係について言及し、現行のGILTI制度に基づき米国で支払われる税金は、IIR及びUTPRの両方において、米国企業グループ内の外国企業の調整後の対象租税額に含まれると考えている旨をコメントしている。このアプローチは、GILTI制度が変更されない場合、現在のGloBEルールの下で、潜在的に二重課税に直面する可能性があることが懸念されている。

- 国内ミニマム税（UK Domestic Minimum Tax）

英国政府は、Pillar 2により生じる英国の経済活動に対する追加税を、英国財政が確実に受け取るため、英国国内ミニマム税の導入に対し強固な姿勢を見せている。仮に国内ミニマム税が導入される場合には、Pillar 2におけるルールと

同様に閾値を7億5千万ユーロとし、英国に本社を置く企業グループと、英国外に本社を置く企業グループの両方に適用されることが想定される。

国内ミニマム税の導入の決定の要因となるのは以下のとおりである。

- 他国におけるIIR及びUTPRの実施状況
- 包摂的枠組みにおいて国内ミニマム税が適格であるか否かの判断の過程
- 国内ミニマム税を採用する所在地においてIIR又はUTPRのセーフハーバーの有無

セーフハーバーの運用など、政策や運営については、包摂的枠組みでさらに多国間の協力が必要であると考えられており、またGloBEルールが英国の既存の法律とどのように相互作用するかについても、依然として不確実性が残る状況である。しかし、英国政府は、GloBEルールやその他英国政府が発行するガイダンスにて不明確な部分については、別の法律にて明確にするよう努める方針である。

2.2 Pillar 2に関する協議文書

英国政府は、2022年1月11日に英国におけるPillar 2基準税率課税の実施に関する協議文書（OECD Pillar 2 Consultation on Implementation）を公表した。本文書は、Pillar 2が財政、予算、産業政策全体に多大な影響を与えるため、Pillar 2の国内法への取込みに関する課題の検討を行うことを目的とし、利害関係者等の意見を求めていた。2022年7月20日、英国政府は1.で説明した国内法草案と同時に、協議文書への回答及び英国政府のコメントを要約した文書[905]を公表している。英国政府のコメントの内容については、以下のとおりである。

			協議文書 （昨年度調査報告書[906]より抜粋）		2022/7/20公表の英国政府コメント
第3章	コモンアプローチ	1	英国の国内法が、一貫性を確保するために柔軟性が限定されたOECDモデルルールに従うべきではないという強い理由はあるか		政府は、コモンアプローチで求められるように、モデルルールの意図に沿った法律を制定するつもりである。政府はまた、一貫性の確保は不可欠と考えており、コモンアプローチから逸脱することは、二重課税や二重不課税のリスクを増大させる矛盾を生じることとなると指摘している。
		2	コモンアプローチを国際的により効果的に達成する方法について見解を有しているか		意見提出者から挙げられたコモンアプローチの問題点のいくつかについては、政府も国際的に要検討すべき事項と認識しており、行政ガイダンス（Agreed Administrative Guidance）のようなプロセスを通じて、包摂的枠組みの一部として多国間で問題を解決することを目指している。

[905] 11Jan_2022_Pillar_2_Consultation_.pdf (publishing.service.gov.uk)

[906]「令和３年度内外一体の経済成長戦略構築 にかかる国際経済調査事業 （諸外国等における経済の電子化に関する 課税の動向等を踏まえた我が国の国際課税 等の在り方に係る調査研究事業）」 2.4.4.12 (P94)

第4章	適用範囲	3	連結売上高7億5,000万ユーロの閾値の計算について意見はあるか		政府は、モデルルール1.1に従い、連結売上高7億5000万ユーロの閾値について実施する意向であり、国・地域間の閾値の整合性が重要であると認識している。閾値に関しては、各国と協力し更なる明確化を実現していく。
		4	IIRがこの閾値を満たすグループにのみ適用されるべきであることに同意するか		ほぼ全ての意見提出者が、英国はIIRの範囲を決定する際にモデルルールの閾値に従うべきであると同意しており、IIRをより小規模のグループに適用した場合、管理負担が増加し、英国の競争力が損なわれることを懸念している。政府は、閾値を満たさない限りGloBEルールの対象でないことを明言している。
		5	グループや構成会社等の定義について意見はあるか		重要性の観点から連結財務諸表に含まれない企業を連結するプロセスや、ある企業が被部分保有構成会社等として認められるための20%持分の要件を満たしているかどうかの計算方法などの問題点が挙げられており、政府はこれらについて明確化する意向である。
		6	除外会社等の規定や定義について意見はあるか		閾値に除外会社等の収益が含まれることは、非営利組織の取引子会社がGloBEルールの適用範囲に入る可能性がある。 行われる事業活動が、非営利組織の資金調達のみを目的とし、生じる収益が多国籍企業グループ等の総収益に占める割合が小さい場合、これらの子会社に国際最低課税額を課す意図はないと政府は考えている。各国と協力し、一貫性のある適切な結果を確保することに取り組む予定である。
		7	国際海運業所得の定義について見解を有しているか		定義については、モデルルール上の基準が厳しすぎるという意見が多数あったが、モデルルール合意前に広く議論されたため、再検討することはないと英国政府は考えている。しかし、一部の適用対象についての明確化を検討する予定である。
第5章	国別実効税率の計算	8	構成会社等の会計上の利益を計算する実用性について意見はあるか		政府は、国別実効税率の計算について追加的なガイダンスが必要と考えており、各国と緊密に連携して、見積（estimate）の更新に企業会計をどの程度使用できるかを含め、ガイダンスを作成することとしている。また、個別計算所得金額の計算に、連結企業会計又は単体会計

					のどちらを用いるべきかについて明確化することを課題としている。
		9	会計上の利益への調整項目について意見はあるか。不明確でありOECDモデルルールの意図する成果を損なわない範囲で英国の国内法において明確化すべきものはあるか		確定給付型年金制度が黒字である場合における未払年金費用の調整等、意見提出者から要望のあったいくつかの点を明確にしている。また、反推定規則（Disregarded Regulations[907]）に基づき、ヘッジが除外項目に関連して行われた場合、ヘッジ損益を除外することに同意している。
		10	所在地間での利益配分ルールについて見解を有しているか		ほとんどの意見提出者が、現行のルールを支持しているため、政府からのコメントは特段なし。
		11	支店規則（税額控除方式の下で課税される支店を含む）の影響について見解を有しているか		言及なし。
		12	対象税額やその配分に関する規定について見解を有しているか		政府は、特定の税が対象税として扱われるべきか否かについて、真に不確実な場合、あるいは原則的な論点が不明確な場合には、追加的な説明を行うことに前向きである。デジタルサービス税は対象税ではないと考えているが、迂回利益税、無形財産に係る海外受取金、米国連邦物品税は全て対象税として扱われることを確認している。
		13	一時差異のルールがどのように機能するか、国内法でさらに明確化すべき不確定要素があるかどうかを含め、見解を有しているか		課税のタイミングや所得除外額の可否に関する問題に対処可能なオプションを検討する予定であり、現行の英国国内税制の改正により、懸念点を軽減できるか検討する予定である。 また、個々のタイミングの差異のトラッキングが一部の企業にとって実務的な課題であることを認識しており、適切な行政ガイダンスを作成する予定である。
	国際最低課税	14	投資会社等、共同支配会社等、被少数保有構成会社等の国別実効税率及び国際最		情報共有に関する懸念は、モデルルールにおいて、国別実効税率の計算及び国際最低課税額の決定を共同支配

[907] Disregard regulationsとは、デリバティブに関する旧英国会計基準（UK GAAP）とIFRSの会計処理の仕方の差異により生じる課税対象額の変動に対処するため、本来であれば考慮されるべき一定の金額を税額から無視するために規定された規則を指す。

第6章	額の計算		低課税額計算の特別規定について意見はあるか		会社等ではなく多国籍企業グループ等において実施することにより、すでに緩和されていると考えている。
		15	国際最低課税額の計算プロセスについて見解を有しているか		言及なし。
第7章	課税のメカニズム	16	OECDモデルルールで合意された成果を損なわない範囲で英国の国内法にIIRをどのように反映すべきかについて意見はあるか		政府もIIRが適格IIRとして扱われることが不可欠という点に同意しており、GloBEルールをモデルルールの意図に沿う形で実施予定である。 また、租税条約を締結していない国・地域にまたがる規則の協調的な適用を確保するために、明確な優先順位を規定することにも同意している。 政府は、GloBEルールが英国の二重課税防止条約に適合していると考えている。
		17	スプリットオーナーシップルールに関する執行上の課題が実施枠組みでどのように対処されるかについて見解を有しているか		政府は、法案において、所有権に異なる権利が含まれる場合に、被部分保有親会社等を決定するための所有権の閾値をどのように計算すべきかを明確にしている。この明確化は、モデルルールに対する政府の理解に基づくものであり、政府は、必要に応じて、行政指導においてこの理解を確認するよう努める。 最終親会社等は、被部分保有親会社等に代わって情報の計算及び提出の責任を負うことになるため、一元的なファイリング・システムの導入は、これらの懸念を緩和すると考える。
		18	UTPRが英国でどのように適用されるべきかについて見解を有しているか		UTPRの詳細な設計、特に英国において国際最低課税額が課される仕組みを最終的に決定するためには、さらに時間が必要である。 政府は、アロケーションキー（allocation key）に関する指摘について、有形資産の価値や従業員数が、特にサービス業において、経済活動と正確に一致しない場合があることを認識しているものの、この配分基準は10月声明で合意された基本的な部分であり、これを再検討することは不可能であると考えている。
		19	OECDモデルルールにおけるUTPRの条項について他に意見はあるか		政府は、UTPRに係る国際最低課税額を個々の事業体に配賦することについて寄せられたコメント（特定の企業が資本要件や投資家保護規制の対象となる場合など、企業間の配賦が重大な商業的意味を持つ場合がある等）

					に留意し、モデルルールの要件に沿って、収集された国際最低課税額を最大化しながら、これらの懸念に対処する配賦規則を作成する。
第8章	経過措置	20	国内法でさらに明確化すべき不確定要素を含め、経過措置の規定に関して見解を有しているか		英国政府は、モデルルール9.1.3の効果、特に繰延税金の影響に不確実性を認識しており、この点に関する更なる行政ガイダンスについて検討していく。
第9章	申告・納税	21	情報申告に関する提案されているアプローチについて見解を有しているか		政府は、報告義務については、国・地域間で調整されるべきであり、複数の国・地域への重複報告は可能な限り避けるべきであるとの見解を示している。従って、多国籍企業が単一の国・地域への報告のみで済むよう、特定多国籍企業グループ等報告事項等及び一元化された報告システムを作成するため、各国との作業を推進する。また、企業に要求される報告データ量を考慮すると、15か月の期間での提出は困難であるとのコメントが多々あり、政府もこれに関しては、企業が必要な情報を取集し、システムを適応させるためにリードタイムが必要であることを理解しており、包摂的枠組みにおいて高い優先度で扱われることを検討している。また、国内における年次報告についても、特定多国籍企業グループ等報告事項等の期限と合わせる予定である。
		22	IIR又はUTPRによる納税方法ついて見解を有しているか		言及なし
		23	そのグループがGloBEルールの適用範囲内にあることを通知する期限について見解を有しているか		言及なし
		24	Pillar2に係る納税時期について、四半期ごと又は年度ごとのどちらが望ましいか		言及なし
		25	国際最低課税額に関する適切な納期限について見解を有しているか		納付期限については、報告書の期限と合わせ、決算月より15か月後（年次）とし、制度初年度については18か月後とする。

		26	早期の納税のために利息を付与することの重要性について見解を有しているか		言及なし
		27	英国の構成会社等に（英国の）国際最低課税額の連帯納付義務を課すことについて見解を有しているか		原則提出主体は最終親会社等であるため、非英国企業が英国において納税する義務が生じる可能性がある（被部分中間親会社等が英国で課税される等）。従って、政府はIIRの下で生じる租税債務について、英国の構成会社等が連帯して責任を負うことが必要であると考えている。しかし、規則上、特定の企業が他の企業に対する債務の責任を負うことを禁じられているビジネスモデルにおいては、これは不適切であると政府は考えており、支払通知に関する規定はこのような状況に適切に対応するものとしている。
第10章	簡素化	28	CbCR セーフハーバー及びその設計について見解を有しているか		政府は、CbCRを用いたセーフハーバーに賛同している。多国籍企業が既に保管するデータに基づきセーフハーバーを計算することは、計算を簡素化するという意味でも、全てのルールの下で必要となるデータを収集するためのシステム開発の時間の確保という意味でも、企業にとって有利であることを理解している。また、セーフハーバーは可能な限り簡単に適用できるよう設計されなければならず、CbCRや同様のセーフハーバーの設計は、必要となる調整の回数を最小限にするよう努めるべきであるという点についても、企業と同意見である。
		29	CbCR セーフハーバーの設計において一時差異をどのように対処すべきか、またその必要はあるか		言及なし
		30	企業に適用される規定が、セーフハーバーからPillar 2の原則規定に移行した場合に、どのような対処がされるべきかについて見解を有しているか		GloBEルール導入の初期段階において多国籍企業グ ループ等のコンプライアンス負担を軽減するための暫定的なセーフハーバーが追加される可能性もある。政府は、これについて更なる意見を歓迎している。特に適切なデータ収集のためコンプライアンス体制を構築する必要がある多国籍企業グループのために、簡素化とセーフハーバーへの合意が比較的緊急であることに留意し、可能な限り進展を加速させる予定である。

第11章	OECDにおける追加作業	31	追加的な実施作業について意見はあるか		政府は、OECDレベルで完了すべき相当量の作業がまだあることを認識しており、効果的な包摂的枠組みを展開するために、各国と緊密に協力していく予定である。
第12章	国内ミニマム税	32	国内ミニマム税が企業のコンプライアンスコストの削減に有用であることに同意するか		言及なし
		33	国内ミニマム税を、英国を本拠地とするグループ及び外国を本拠地とするグループの両方に適用することに同意するか		国内ミニマム税が導入される場合、その閾値はPillar 2を反映するために7億5000万ユーロとし、英国に本社を置く多国籍企業、外国に本社を置く多国籍企業の双方に適用されることを想定している。さらに、政府は、経済の歪みを防ぐために、海外に関連企業を持たない国内グループへの適用のコストとメリットを検討する予定である。
		34	国内ミニマム税をPillar 2の適用範囲に合わせて7億5,000万ユーロ以上の売上を有するグループにのみ適用することに同意するか		
		35	国内ミニマム税の政策設計について意見はあるか		政府は、国内ミニマム税を検討するにあたり、以下を考慮する。 - 他国におけるIIRとUTPRの実施状況 - 包摂的枠組みにおける国内ミニマム税の適格性判断のためのプロセス - 適格DMTTを有する国・地域において、IIR又はUTPRのセーフハーバーの存在の有無
第13章	既存のBEPS防止措置との関係	36	英国の課税ベースを重大なリスクにさらすことなく、コンプライアンス負担を軽減する上で大きな利益をもたらす改正の仕方があると考えているか		GloBEルールが広く採用されれば、国際的な法人税の仕組みに大きな影響を与えることとなり、政府は、当規則の影響が明らかになった時点で、英国の課税ベースを重大なリスクにさらすことのないよう、より広範に国際的な法人税制を見直し、英国の税制を簡素化し、コンプライアンスの負担を軽減する改革の機会を見出すことが適切であると考えている。
第14章	影響評価	37	影響評価のサマリーについて意見はあるか		政府は、GloBEルールが複雑であり、企業がGloBEルールに基づく計算を行う等、新たな管理要件に準拠する際に追加コストの発生に直面することを認めている。政府は、報告要件が可能な限り合理化・集中化されるよう、包摂的

					枠組みにて働きかける予定でおり、また国際最低課税額が発生するリスクが無視できない場合、コンプライアンスの負担を削減するための簡素化方法を提唱する予定である。

2.3 国内法草案とモデルルールの比較

2.3.1 相違点について

英国国内法草案は、基本的にはモデルルールに沿った形となっているが、セーフハーバーに関する規定、やUTPRの規定が入っていないなどの違いが見られる。詳細については別添の比較表を参照。

(3) EU

3.1 概要

欧州委員会は、OECDが2021年12月20日にGloBEモデルルール（以下、「OECDモデルルール」という）を公表した2日後に、最初のEU 域内の多国籍企業グループ等に対する課税のグローバルな最低水準の確保に関する議会指令の草案（以下、「グローバル・ミニマム課税に係るEU指令案」という。）を公表した。
2022年3月以降、グローバル・ミニマム課税に係るEU指令案について、EU加盟国において議論を重ね、2022年11月25日に発表されたグローバル・ミニマム課税に係るEU指令修正案をベースとして、EU加盟国が、Pillar2の実施について全会一致で基本合意した[908]。また、欧州理事会は、グローバル・ミニマム課税に係るEU指令[909]を2022年12月22日に発行した。

3.2 合意されたPillar2の導入スケジュール

EU加盟国は、2023年12月31日までに国内法制化し、2023年12月31日以降に開始する対象会計年度からIIRの適用を開始することとした。また、UTPRは、2024年12月31日以降に開始する対象会計年度から適用することとした[910]。
また、独自の取扱いとして、適格DMTTを選択適用できる規定[911]や、セーフハーバーに関して、申告構成会社等の選択により一の国・地域に所在する構成会社等の課税の実効水準が、GloBE実施枠組みで合意された要件を満たす場合に、国際最低課税額をゼロとみなすことができる規定[912]や、自国に拠点を置く最終親会社が12社以下であるEU加盟国について、IIRとUTPRの適用を2029年12月31日まで延期を選択適用できる規定[913]が制定された。

3.3 EUにおけるOECDコメンタリー・運営指針の取扱い

グローバル・ミニマム課税に係るEU指令の中で、EU加盟国間の適用の整合性を確保するため、例示や解釈の資料としてOECDモデルルールのコメンタリーに依拠すべきであることが示されている[914]。また、EU加盟国は、全てのEU加盟国及び第三国の所在地の対象租税額を統一的に識別（配賦）するために、対象租税額の配賦に関するガイダンスとして、GloBE実施枠組みを使用する必要があることも示されている[915]。
2023年2月にOECDから公表された運営指針の中で、モデルルール、コメンタリー、実務指針の内容が既に450ページを超える内容となっているが、今回の運営指針は、あくまでも第一弾という位置づけであり、今後さらなる運営指針の公表を予定しているとされている。この点について、現段階では、EU が OECD コメンタリーの継続的な更新をどのように管理するか、また、OECDモデルルールの特定の要素が、グローバル・ミニマム課税に係るEU指令と整合していないとなった場合にどのように対応するかについて明確にされていない。

---

908 Council of the EU Press release 12 December 2022
909 Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union
910 Preamble (29), Article 56
911 Article 11
912 Article 32
913 Article 50
914 Preamble (24)
915 Preamble (27)

3.4　グローバル・ミニマム課税に係るEU指令の構成

章	表題	概要
第1章	一般規定	1条：IIR、UTPRをミニマム課税の手法として規定 2条：適用範囲(モデルルール1.1、1.2、1.5) 3条：用語の定義 4条：構成会社等の所在地
第2章	IIR、UTPR	5～10条： IIRに基づく国際最低課税額の配賦（モデルルール2.1-2.3） 11条：適格DMTTの選択 12条：多国籍企業グループ等に対するUTPRの適用（モデルルール2.4） 13条：最終親会社の国・地域へのUTPRの適用 14条：UTPRに係る国際最低課税額の配賦（モデルルール2.5,2.6）
第3章	適格所得の計算	15条：適格所得の定義（モデルルール3.1） 16～19条：財務会計上の純損益から適格所得を算定するための調整（モデルルール3.2-3.5）
第4章	調整対象租税額の計算	20条：対象租税の定義（モデルルール4.2） 21条：調整対象租税額の定義（モデルルール4.1） 22～23条：一定の一時差異に係る調整（モデルルール4.4,4.5） 24条：一定の構成会社等に対する対象租税の配賦（モデルルール.3） 25条：一定の申告後調整及び税率変更（モデルルール4.6）
第5章	国別実効税率と国際最低課税額の計算	26条：各国別実効税率の決定（モデルルール5.1） 27条：国際最低課税額の計算（モデルルール5.2） 28条：実質ベースの所得除外額（モデルルール5.3） 29条：再計算国別国際最低課税額等（モデルルール5.4） 30条：適用免除基準（モデルルール.5） 31条：被少数所有構成会社等（モデルルール5.6） 32条：セーフハーバー
第6章	組織再編・持株ストラクチャー	33条：前4会計年度に合併等が行われた場合における連結売上高基準の判定（モデルルール6.1） 34条： 多国籍企業グループ等に加入又は離脱する構成会社の取扱い（モデルルール6.2） 35条：構成会社等間の資産・負債の移転（モデルルール6.3）

		36条：共同支配会社等に関する特例（モデルルール6.4） 37条：複数親会社多国籍企業グループ等に関する特例（モデルルール6.5）
第7章	投資家段階課税、配当ベース課税制度等の取扱い	38条：導管会社等である最終親会社に係る特例（モデルルール7.1） 39条：損金算入配当制度の適用を受ける最終親会社に係る特例（モデルルール7.2） 40条：適格配当ベース課税制度の適用を受ける最終親会社に係る特例（モデルルール7.3） 41～43条：一定の投資会社等に関する特例（モデルルール7.4-7.6）
第8章	手続規定	44条：情報申告書の提出義務（モデルルール8.1） 45条：選択の届出・継続適用等 46条：罰則規定
第9章	経過措置	47条： 繰延税金資産等に係る経過措置（モデルルール9.1） 48条：28条の規定に基づく実質ベースの所得除外額の計算に係る移行期間における控除割合の修正（モデルルール9.2） 49条：国際的事業活動の初期段階にある多国籍企業グループ等に対するIIR、UTPRの適用除外（モデルルール9.3） 50条：IIR及びUTPRの適用開始の延期の選択 51条：申告義務に係る経過措置（モデルルール9.4）
第10章	その他の規定	52条：EU域外の第三国のIIRの適格性に関する評価基準 53～56条：権限移譲、欧州議会への通知、申告手続の簡素化及び適用時期 57条：Pillar1の実施に関する欧州委員会の検討

3.5 OECDモデルルールと グローバル・ミニマム課税に係るEU指令の比較

	OECDモデルルール	グローバル・ミニマム課税に係るEU指令
大規模国内グループ	- 多国籍企業グループ等の連結等財務諸表における年間売上高が7億5,000万ユーロ以上となる多国籍企業グループ等が対象である。	- 左記に加え、連結等財務諸表における年間売上高が7億5,000万ユーロ以上である大規模な国内グループ[916]も適用範囲に含める。
IIR	- モデルルールは、親会社の所在地国外に所在する軽課税構成会社等に対して、IIRを適用することを前提としている。	- 左記に加え、連結等財務諸表における年間売上高が7億5,000万ユーロ以上である大規模な国内グループに対してもIIRを適用するとし

[916] Article 3 (5)　大規模な国内グループとは、全ての構成会社等が、同一のEU加盟国に所在する企業グループ等をいう。

	- 親会社の所在地国内に所在する軽課税構成会社等に対しては、GloBEルール上のIIRの要素を満たす限り、適格IIR として取り扱われることになるとコメンタリーで言及しており、選択適用とされている。	ている[917]。
適格DMTT	- 適格DMTTの概要について述べられているのみである[918]。	- 適格DMTTを選択適用できる。 -適格DMTTは4年以内に課税されなければならないものとする[919]。
セーフハーバー	- セーフハーバーの選択適用は、国・地域ごとに適用され、多国籍企業グループが対象となる場合には、対象会計年度における当該所在地における国際最低課税額はゼロとなる。	-申告構成会社等の選択により、 一の国・地域所在地に所在に存する構成会社等の課税の実効水準が、GloBE実施枠組みで合意された要件を満たす場合には、当該国・地域所在地の国際最低課税額は、ゼロとみなすことができる[920]。
Pillar2と同等ルールであるかの評価	記載なし。	グローバル・ミニマム課税に係るEU指令では、EU域外の国内法をグローバル・ミニマム課税に係るEU指令が規定する適格IIRと同等のルールとして評価する際の基準として以下の要件を満たす場合には、第2章の適格IIRと同等であるとみなすとされている[921]。 - グループの親会社が軽課税構成会社に係る国際最低課税額の配分額を計算・納税するための規則が施行されていること。 - 最低実効税率が少なくとも15%に設定されること。 - 事業体単位ではなく、国別単位での実効税率計算となっていること。 - IIRの適用に際して、EU加盟国で支払われた国際最低課税額及び、適格DMTTが免除（relief）されること 欧州委員会は、上記の条件に適合する適格IIRと同等の法的枠組みを国内法で実施しているEU域外のリスト化する。また、事後評価の

[917] Article 2
[918] Commentary Chapter10.1para115-118
[919] Article 11
[920] Article 32
[921] Article 52.1

		結果により、当該リストを更新する権限を有する[922]。
申告義務等	記載なし。	グローバル・ミニマム課税に係るEU指令では、特定多国籍企業グループ等報告事項等の記載事項に関する特例として、構成会社等がEU加盟国に所在し、かつ、最終親会社等がEU域外に所在する場合において、最終親会社等の国・地域の国内法がグローバル・ミニマム課税に係るEU指令で規定された適格IIRと同等と評価されたときは、以下の情報を記載することが求められている[923]。 (a)EU加盟国に所在する部分被所有親会社に係る情報 (b)最終親会社等の国・地域に所在する全ての構成会社等へのUTPRの適用に必要な全ての情報 (c)適格DMTTが選択されたEU加盟国において、適格DMTTを適用するために必要な全ての情報。 また、選択規定に関して、取消をしない限り、自動更新されるとされている[924]。
罰則	- 罰則、制裁、及び申告と申告内容の機密保持に関する国内法を適用する。	- 構成会社等の国際最低課税額の申告納税義務や追加現金税金費用の負担の義務に関して国内法の規定に沿った罰則を適用する[925]。
導入時期等	- 2022年にモデルルールを法制化し、2023年にIIRを施行し、2024年にUTPRを施行する。	- 2023年12月31日までに法制化する。- IIRは、2023年12月31日以降に開始する対象会計年度に適用する。 - UTPRは、2024年12月31日以降に開始する対象会計年度に適用する[926]。
IIR 及び UTPR の適用開始の延期の選択	記載なし。	自国に拠点を置く最終親会社が、12社以下である EU 加盟国については、IIR と UTPR の適用を2029年12月31日まで延期する制

[922] Article 52.2
[923] Article 44.6
[924] Article 45
[925] Article 46
[926] Article 56

		度が選択適用できる[927]。

3.6 今後

今後、EU加盟国は、2023年12月31日までに国内税法をグローバル・ミニマム課税に係るEU指令に則って改正し、IIRについては2023年12月31日以降に開始する対象会計年度から、UTPRは、 2024年12月31日以降に開始する対象会計年度から適用することになる。

(4) フランス

EUの合意に従い、国内法制化されると想定されるが、2023年2月28日時点で詳細な内容は決まっていない。

(5) ドイツ

EUの合意に従い、国内法制化されると想定されるが、2023年2月28日時点で詳細な内容は決まっていない。

(6) 他の諸外国の動向

上記において述べた国・地域以外のPillar2の動向については以下のとおりである（2023年2月28日時点の情報）。

国名 （アルファベット順）	状況	公開討議	法案提出状況	IIR	UTPR	適格DMTT
香港	正式表明	2023年初頭		2025年以降	2025年以降	2025年以降
韓国	法案可決		法案可決	2024年1月1日	2024年1月1日	-
マレーシア	公表	実施		-	-	-
オランダ	EU全会一致	実施		2024年1月1日	2025年1月1日	
シンガポール	正式表明	2023年初頭		2025年1月1日	2025年1月1日	2025年1月1日
スイス	公表	実施	提出済み	2024年1月1日		2024年1月1日

[927] Article 50

５．無形資産関連税制に係る米・英・仏の動向調査及びヒアリング

経済の電子化が進む中で、無形資産が付加価値の源泉として重要性を増していることを踏まえ、諸外国における無形資産の形成及び利用の促進に資する税制に関する調査を実施した。

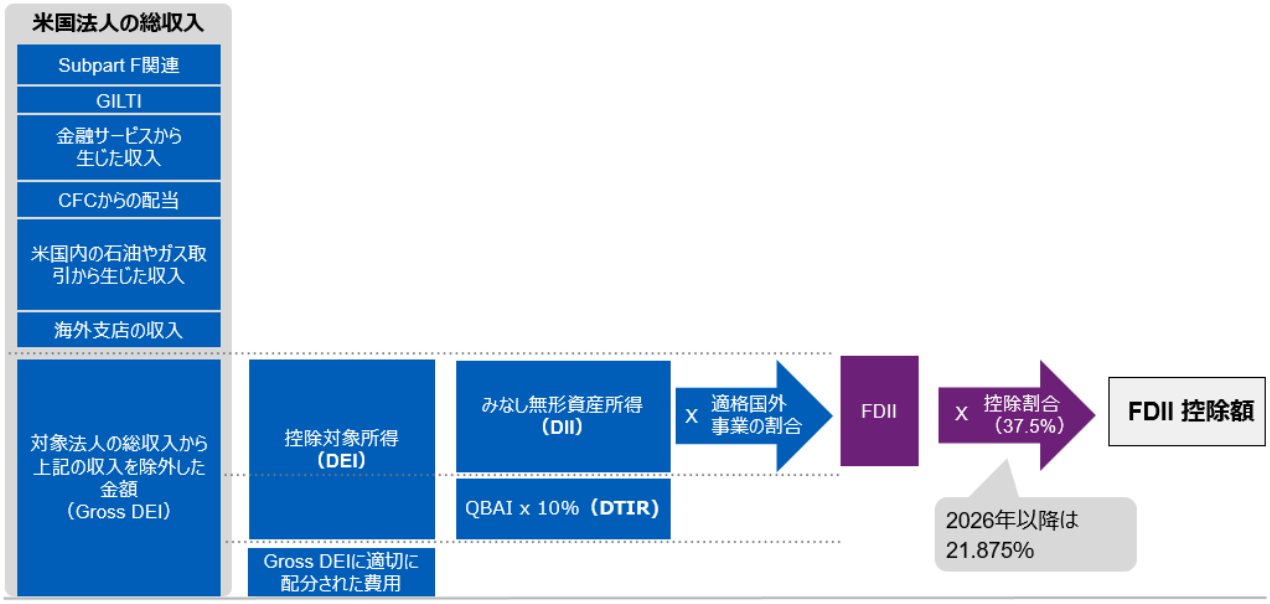
具体的には、米国のFDII税制、英国・フランスのパテントボックス税制に係る制度内容の調査及び日本企業の外国子会社に対して、経営への影響、無形資産に関する他の税制（例えば、研究開発税制等）を同時に活用しているかどうか等についてアンケートを実施した。

(1)　米国

1.1　概要

外国派生無形資産所得の控除制度（Foreign-Derived Intangible Income deduction、以下「FDII」という。）は、2017年12月22日に成立した減税・雇用法（Tax Cuts and Jobs Act、以下「TCJA」という。）により導入され、2020年7月9日に最終規則が公表された[928]。FDIIは、一般的に米国法人に適用され、米国法人の所得のうち、米国内の事業用資産から生じる所得を超える部分に対して、一定の恩典（所得控除）を与える制度である。

FDII控除額の計算イメージ



※一部簡略化して表示しているため必ずしも厳密な計算ではない。

[928] Federal Register :: Deduction for Foreign-Derived Intangible Income and Global Intangible Low-Taxed Income

- **控除対象所得（Deduction Eligible Income、以下「DEI」という。）**

DEIとは、米国内の総収入から、Subpart F関連収入、GILTI、CFCからの配当、米国内の石油やガス取引から生じた収入、米国外支店の収入を除外した金額（以下、「Gross DEI」という。）から、Gross DEIに関連する費用を控除した金額をいう。

- **みなし無形資産所得（Deemed Intangible Income、以下「DII」という。）**

DIIとは、米国法人のDEIのうちその法人のみなし有形資産所得（Deemed Tangible Income Return、以下「DTIR」という。）を超過した額のことである。DTIRとは、その法人のDEIの対象となる資産に各四半期末の税務簿価の平均値（Qualified Business Asset Investment、以下「QBAI」という。）の10%相当額をいう。

- **FDII及びFDII控除額**

FDIIは、DIIに対し以下の適格国外事業所得の割合を乗じて算出した金額であり、FDII控除割合である37.5%（2023年2月現在）を乗じ算出された金額が、FDIIの控除額となる。適格国外事業の割合とは、DEIに対する次に掲げる所得の割合をいう。

- ✓ 米国外での使用を目的とし、米国人又は米国法人以外へ販売又は譲渡されたリース及びライセンス等（資産の交換を含む）に係る所得
- ✓ 米国に所在しない、いかなる人又は法人及び資産に対する役務提供に係る所得
- ✓ 販売又は譲渡、及び役務提供の両要素がある取引においては、主となる要素において取引を判断する

2021年5月28日にバイデン政権の2022年度の予算教書と共に米国財務省より公表されたグリーンブック（General Explanations of the Administration's Fiscal Year 2022 Revenue Proposals[929]）では、FDIIが米国内での研究開発活動（R&D）を促進する効果的な方法ではないと考えられる等の理由から[930]、FDIIの廃止案が盛り込まれたが、現時点（2023年２月末時点）では実現に向けた動きはない。また、BBBAおいては、2023年から控除割合を37.5%から24.8%へ引き下げるFDIIの改正案が盛り込まれていたが[4]、同案は上院で否決され、現時点では法改正に至っていない。今後税制改正が行われなければ、現行制度に則り、2026年以降は控除割合が21.875%[5]へと引き下げられることとなる。

なお、インフレ抑制法において新たに導入されたCAMTでは、FDIIについて特別な規定が設けられていない。そのため、仮にCAMTの適用対象法人である米国法人がFDIIの恩典を受けている場合には、今後はCAMTによりその優遇措置を享受できない結果となる可能性がある点に留意する必要がある。

---

[929] General Explanations of the Administration's Fiscal Year 2022 Revenue Proposals (treasury.gov)

[930] General Explanations of the Administration's Fiscal Year 2022 Revenue Proposals (treasury.gov)のP11

[4] GOE21E33 (senate.gov)

[5] Text - H.R.1 - 115th Congress (2017-2018): An Act to provide for reconciliation pursuant to titles II and V of the concurrent resolution on the budget for fiscal year 2018. | Congress.gov | Library of Congress

(2) 英国

2.1 概要[931]

パテントボックス税制は、法人が既存の特許を保持・商品化し、新たな革新的な特許製品を開発するために、追加のインセンティブを提供すること目的として、2013年4月1日に導入された。

その後、BEPSプロジェクトの一環として、実質的なR&D活動をパテントボックスの控除に関連付けるために改正がなされ、改正後の制度が2016年7月1日から施行された。パテントボックス税制は、適格法人が、知的財産権（Intellectual Property、以下、「IP」という。）からの利益に対して10%の法人税率を選択適用することができる制度である。

2.2 適格法人

適格IP(*1) を所有（又は独占的ライセンスを所有）しており、かつ、一定の開発要件(*2)[932]及び一定の有効な所有要件(*3)[933]を充足する法人をいう。

(*1)英国の知的財産局（IPO）、欧州特許局（EPO）及び英国と類似の要件を満たすEEA諸国で登録された特許（又はその独占的ライセンス）や英国の EU 離脱に伴い、移行期間（2020 年 12 月 31 日以降）の終了後に発効する新しい法律の下で生じる権利を含む、特許と同等の権利等[934]

(*2) 一定の開発要件は、以下の4つがある。

要件A：自ら適格開発を行った場合で、かつ、その開発時点からその法人の支配企業が変わっていない場合

要件B：自ら適格開発を行った場合で、かつ、その開発時点からその法人の支配企業が変わっているが、変わった日から少なくとも12か月間、適格開発を継続する場合

要件C：グループ内の法人が適格開発を行っているが、IPは無形資産を有するグループ内の他の法人に所有される又は他の法人に譲渡される場合

要件D：適格開発を行った法人を買収したグループが、グループ内の別の法人に適格IPを譲渡する場合に、グループに参加する法人又はグループ内の別の法人が、元の法人がグループに参加してから少なくとも12か月間、その適格開発を継続する場合

適格開発とは、次のものをいう。

- 特許発明の創作又はその創作への重要な貢献
- 特許発明又は特許発明を組み込んだ製品若しくは特許発明を組み込んだプロセスを開発するための重要な活動の実施
-

(*3)一定の有効な所有要件とは、以下の場合をいう。

- 会計期間中、法人が権利に関連して重要な量の管理活動を行っていること
- 法人が、自ら適格開発を行うことにより、権利に関する開発条件を満たしていること

---

931 CIRD200110 - Patent Box: overview of the patent box regime: aim of the patent box

932 CIRD210200 - Patent Box: qualifying companies: qualifying IP rights: development conditions A to D)

933 CIRD210190 - Patent Box: qualifying companies: qualifying IP rights: meaning of ‘qualifying development’

934 CIRD210110 - Patent Box: qualifying companies: meaning of ‘qualifying IP right’

2.3 パテントボックス税制の計算

適格法人が、会計期間ごとに、法人所得税の課税所得からパテントボックス控除額を控除することにより、適格IPに関連する利益に対する法人税率を、19%から10%に引き下げる制度となっている。

パテントボックス控除額の計算フローは、以下のとおりである。

① 適格IPに関連する収入の特定[935]
収入には、IP製品の販売、ロイヤルティ、適格IPの譲渡による収入、適格IPの侵害により受領した賠償金及びその他の補償金が含まれる。

② ①の適格IPに関連する収入をSub Stream[936]ごとに集計し、Sub Streamごとに集計した対応する費用をそれぞれ控除する。
Sub Streamとは、以下の区分をいう。
- 適格IP
- 製品又はプロセス
- 同じ目的で使用され、又は、使用することができる複数の製品グループ

③ ②のSub Streamごとの金額から、対応するルーティン利益[937]を控除する（以下、「適格残余利益」という）。
IP技術を使用しなくとも達成できたと想定される利益を除外するため、ルーティン利益として、対応する費用の10%を適格IPに関連する利益から控除する。

④ 適格残余利益から、マーケティング資産利益[938]を控除する。
法人のブランドなどのマーケティング資産に起因する利益を、適格IPに関連する利益から控除し、関連するIPによってもたらされる技術に係る利益に焦点を当てることとしている。
なお、控除が必要になるのは、独立企業間原則に基づいて計算された想定マーケティング・ロイヤルティが実際のマーケティング・ロイヤルティを上回り、適格残余利益の10%以上である場合のみである。

⑤ Sub StreamごとにR&D比率[939]を算定する。
R&D比率（R&D fraction）は以下のとおり、計算する。

$$\text{R\&D比率} = \frac{(D+S1)\times 1.3}{(D+S1+S2+A)}$$

D：自社開発に係る支出額（人件費、ソフトウェア・消耗品費 等）
S1：非関連者への外注費
S2：関連者への外注費

---

935 CIRD220150 - Patent Box: relevant IP profits: relevant IP income: contents
936 CIRD271500 - Patent Box: new regime : Streaming income requirement CTA10/ s357BF and s357BQ
937 CIRD220430 - Patent Box: relevant IP profits: routine return figure CTA10/S357CI
938 CIRD220490 - Patent Box: relevant IP profits: marketing assets return figure
939 CIRD274100 - Patent Box : new regime: R&D fraction: Overview

A：IP取得費用

この比率は、Sub Streamごとに計算する必要があるため、②で選択したSub Streamの区分次第で、異なる結果が生じる可能性がある。

⑥ ④のSub Streamごとの利益に、⑤のSub StreamごとのR&D比率を乗じた金額を合計する。

⑦ パテントボックス控除額を算定する[940]。

$$\text{パテントボックス控除額} = ⑥ \times \frac{(\text{法人所得税率} - 10\%)}{\text{法人所得税率}}$$

[940] CIRD201020 - Patent Box: reduced CT rate for profits from patents: patent box election

(3) フランス

3.1 概要

フランスのパテントボックス制度は、2000年に初めて導入され、2019年に直近の改正が行われた。
具体的には、適格資産のライセンス等からもたらされる所得（以下、「適格所得」という。）から試験研究費を控除した金額に対し、法人の選択により10%の軽減税率で課税される。
資産ごとに選択可能であり、資産グループごとに選択することも可能である。
適格パテントのサブライセンスからもたらされる所得や、適格パテントの非関連会社への譲渡益に対しても、同様に軽減税率の適用を選択可能である。

3.2 対象法人

フランス国内で法人税又は所得税の納税義務を負う法人のうち、同国内で研究開発活動を行い、適格所得を稼得している法人が対象である。

3.3 パテントボックス税制の計算

適格所得から、この資産に関連する費用を控除した純額に関連性比率を乗じた金額に対して、10%の軽減税率を乗じて算定する。

パテントボックス控除額の計算フローは、以下のとおりである。

⑧ 適格所得の特定[941]
適格資産とは、特許[942]、植物品種権、工業生産プロセス、著作権付きソフトウェア又は（中小企業のみ）特許性はあるが未認可の発明のライセンス、サブライセンスをいい、これらのライセンスの供与や譲渡により稼得される所得を適格所得という。

⑨ ①の適格所得に対応する費用（以下、「適格費用」という。）を集計する。

⑩ 関連性比率[943]を算定する。

$$\text{関連性比率} = \frac{A \times 130\%}{B}$$

A：適格資産の創出又は開発に要した試験研究費用（納税者又は第三者において発生した費用を対象とする。）
B：適格資産の創出・開発・取得に要した総試験研究費用

---

[941] BOI-BIC-BASE-110-10 - BIC - Base d'imposition - Régime optionnel applicable aux opérations portant sur les brevets et actifs incorporels assimilés - Champ d'application | bofip.impots.gouv.fr
[942] フランスで登録された特許や欧州特許局（EPO）で登録された特許などをいう。BOI-BIC-BASE-110-10 - BIC - Base d'imposition - Régime optionnel applicable aux opérations portant sur les brevets et actifs incorporels assimilés - Champ d'application | bofip.impots.gouv.fr
[943] BOI-BIC-BASE-110-30 - BIC - Base d'imposition - Régime optionnel applicable aux opérations portant sur les brevets et actifs incorporels assimilés - Régime fiscal | bofip.impots.gouv.fr

⑪　適格所得から適格費用を控除した金額(*)に③の関連性比率を乗じる。
(*)適格所得から適格費用を控除した金額が損失の場合には、翌年以降に繰り越すことになり、翌年の関連資産や資産グループの所得から当該繰越額を控除して計算することになる。

⑫　他の所得から、④のパテントボックスに係る利益を控除し、それぞれの税率を乗じて計算する[944]。

A)　通常の所得 - ④のパテントボックス控除額

B)　A）×25%＋④のパテントボックス控除額×10%

[944] BOI-BIC-BASE-110-30 - BIC - Base d'imposition - Régime optionnel applicable aux opérations portant sur les brevets et actifs incorporels assimilés - Régime fiscal | bofip.impots.gouv.fr

(4) 無形資産関連税制に係るアンケート

4.1 実施手続

グローバル企業における諸外国での無形資産関連税制（具体的には、米国のFDIIや、英国・フランスのパテントボックス税制）の利用実態の調査のため、同制度をご活用されている日系企業（海外子会社）や外資系企業に対して、その制度の適用における詳細についてアンケートを実施した。

4.2 アンケートの質問事項

1. [FDII] [パテントボックス税制] 制度の導入により、各社の経営に何らかの（どの程度）影響があったか
2. [FDII] [パテントボックス税制] が [米国] [英国] [フランス] における無形資産の利用にどのような影響を与えているか。実際に無形資産を一拠点に集中させる動きがあるか、ある場合にはその結果としてどのくらいの効果があったか
3. R＆D税制等の他の税制を同時に活用しているか
4. 新たな優遇税制が導入された場合には、積極的に活用したいと考えているか
5. 現行税制の評価（具体的には、使い勝手の悪い面があるか）
6. 今後、無形資産に関してどのような税制が導入されると良いと思うか
7. [FDII] [パテントボックス税制] について、税務調査で指摘を受けたことがあるか

4.3 アンケート結果

質問事項	主な意見
1. [FDII] [パテントボックス税制] 制度の導入により、各社の経営に何らかの（どの程度）影響があったか	• 主要な研究開発を国内で実施しており、また、現地法人のリソースを活用した委託開発を行う場合でも無形資産は国内親会社に帰属する形を基本としているため、FDII やパテントボックス税制による影響はグループ全体では大きくないものの、独自の無形資産を保有する一部の現地法人で活用をしている事例はある。 • 大きな影響はなし。
2. [FDII] [パテントボックス税制] が [米国] [英国] [フランス] における無形資産の利用にどのような影響を与えているか。実際に無形資産を一拠点に集中させる動きがあるか、ある場合にはその結果としてどのくらいの効果があったか	• FDII やパテントボックス税制活用を理由とした無形資産の移転は行っていない。 • 所得が生じる知的財産権の大半が米国に集約されていることから、今後、一拠点に集中させるような動きはない。
3. R＆D税制等の他の税制を同時に活用しているか	• 自ら無形資産を保有する会社のみならず、受託開発を生業としている会社においても、研究開発税制は活用している。 • 活用している。
4. 新たな優遇税制が導入された場合には、積極的に活用したいと考えているか	• 優遇税制の活用を理由として無形資産を移転するということは考えづらいが、事業拠点の再編を検討するにあたっての重要な要素として検討することはありうると考える。 • 活用したいと考えている。

5. 現行税制の評価（具体的には、使い勝手の悪い面があるか）	• 一部活用しているものの、グループ全体での影響が少ないことから、詳細までは把握していない。ただ、欧州型のパテントボックス税制は、超過利益の源泉をパテント創造の基礎となる研究開発活動の貢献による部分と、マーケティング無形資産や企業経営の卓越性が寄与する部分、その他の部分とに区分したうえで、研究開発活動の貢献による超過利益に対して一定の軽減税率を適用するアプローチであることから、相当に難解・複雑な制度と感じている。 • 日本における大部分の企業は、他の諸外国の企業と比較して、研究開発費という科目で計上される金額が非常に僅少である。これは過去の税務調査により、各企業が度重なる資産計上の指摘を受け続けた結果として、このような状態に陥ったものと考えられる。その結果、研究開発費が少ないことから日本企業は将来への投資を怠っているものとして諸外国から認識されて、一般的に日本企業の株式価値が低く見積もられる現在の状況を招いているものと考える。
6. 今後、無形資産に関してどのような税制が導入されると良いと思うか	• 多くの日本企業においては製造業及び IT 関連産業を中心に幅広い業界で、「無形資産」の形成を促す環境を整備するための税制上の措置として研究開発税制を積極的に活用している。これは研究開発税制が基本的に事前申請・承認手続等は不要で、かつ企業が自主的・任意に研究開発テーマを選択可能であるなど、柔軟で大変使い勝手の良い税制であるからと考えられる。従って、まずは研究開発税制の維持・拡充（クラウドコンピューティングを活用してサービスを顧客に提供するためのソフトウェアに係る研究開発費の発生ベースでの損金算入化の是認等を含む）に高い優先度を置くべきである。研究開発税制という土台がしっかりとあったうえで、その上に、追加的な税制優遇策としてパテントボックス税制導入が検討されることは大歓迎だが、パテントボックス税制導入が引き金となって本家本丸の研究開発税制が縮小されるような動きにつながるのであれば支持・同意することは困難と考える。 • 過去の税務調査の経緯を踏まえると、将来的にも日本企業において研究開発費として計上される費用が増加するとは考えにくい。それであれば、研究開発費ではなく無形資産として計上されている自社開発ソフトウェア等を研究開発税制の対象として取り扱えば、逆に開示上でもその金額を研究開発費として開示することが可能となるので、日本企業は諸外国の企業に比べて研究開発費が少ないという汚名を晴らすことができ、ひいては日本企業の株式価値が見直されることにもつながるものと考える。
7. [FDII] [パテントボックス税制] について、税務調査で指摘を受けたことがあるか	• 認識している限り、指摘を受けたことはない。

６．国際的議論及び諸外国動向を踏まえた我が国の国際課税の在り方に関する調査報告

(1) 企業、有識者及び経済団体を交えた勉強会の運営報告

2022年9月から2022年11月にかけて、以下の要領で勉強会を開催した。

1.1 名称

最低税率課税制度の国内法化に向けた論点勉強会

1.2 設置趣旨

BEPS2.0 GloBEルールについては、2021年12月20日にOECDからモデルルールが公表され、2022年3月14日に同モデルルールに対するコメンタリーが公表された。また、2022年4月25日にはパブリックコンサルテーションが実施された。最低税率課税制度、とりわけ、IIRとUTPRから構成されるGloBEルールについては、2022年の各国国内法制化、2023年の施行（UTPRのみ１年遅れの2024年の施行）を予定しているものの、他方で、最低税率課税制度については、セーフハーバー等の簡素化措置が現在もOECD内で議論中であり、制度全てが明確になったとは言い難い[945]。

また、モデルルールでは厳密に規定されておらず、国内法での補足が必要と思われる部分も散見されている。例えば、国別実効税率の対象租税額の計算において、CFC税制の下で親会社が実際に納付した税額を、合算課税の対象となった外国関係会社にブッシュダウンするとされている点について、外国関係会社の所得は親会社に合算されているものの、親会社が多額の損失を計上したことにより、親会社において課税所得が発生していないケースにおいて、納付税額が発生しないケースがありうる。このような場合に、実際に納付した税額が無いために、プッシュダウンしないとなると、国別実効税率への影響が大きいといった点が挙げられる。

そこで、2022年9月1日の「最低税率課税制度及び外国子会社合算課税のあり方に関する研究会の報告書」を踏まえて、国内法で決める必要がある、又は決める余地がある部分について、これらを特定し、産業界にとってどのような方向性が国内外の競争環境の中立に資するか検討するため、2022年度の経済産業省委託事業において、勉強会を開催する。

1.3 検討項目

最低税率課税制度（含むSTTR）の国内法化における最低税率課税制度のモデルルール及び同コメンタリーから推察される国内法化時の論点の洗い出し及び当該論点に関する意見交換を実施する。

① 第１回 GloBEルールとCFC税制
GloBEルールの計算基準や必要情報等のCFC税制における利活用の可能性 等

② 第２回 GloBEルールと会計基準
GloBEルールと国際会計基準、日本基準との関係性、日系上場企業における四半期開示 等

③ 第３回 モデルルール（IIR、UTPR、STTR）
IIRとUTPRの国内法整備と申告実務、適格DMTTとの関係、STTRについて税務論点整理 等

---

[945] 2022年12月20日にOECDから公表されたセーフハーバーに関するImplementation Frameworkが公表された。移行期におけるセーフハーバーの内容を中心に、述べられている。詳細は、前述の3.OECDから公表されているPillar2 モデルルール、コメンタリー、例示の検討及び分析 第8章参照。

(2) 第一回勉強会議事

2.1 テーマ：GloBEルールとCFC税制

・GloBEルールの計算基準や必要情報等のCFC税制における利活用の可能性

2.2 論点

2022年9月1日に公表された「最低税率課税制度及び外国子会社合算税制のあり方に関する研究会報告書」において、CFC税制の論点と今後の対応の一つに、最低税率課税制度の実務の利活用が課題として挙げられていた。

具体的には、最低税率課税制度において取得する情報や計算結果をCFC税制の中で利活用することは、CFC税制側で新たな作業を行う必要がなくなるという意味で、両制度が大きく異なることによる実務負担の増加を緩和することに資する。そのため、最低税率課税制度で取得する情報や計算結果をCFC税制の中で利活用するべきであり、具体的にどのような情報や計算結果がCFC税制の中で利活用できるかは今後の検討課題であるとされていた。

これを受け、本勉強会では、CFC税制が併存することによる親会社による外国子会社管理及び両制度のコンプライアンス対応のための負担軽減を検討することを目的とし、GloBEルールのETR計算とCFC税制の租税負担割合の計算にフォーカスして、両制度の"計算における必要情報及び必要資料"、"対象となる会社の範囲"、"受動的所得の範囲"、"損失の繰越制度"の観点から、以下の論点について意見交換を実施した。

1. GloBEルールとCFC税制の差異の詳細把握
2. 差異に対してどのような調整をすれば両者の相違点が解消の方向に向かうのか
3. 調整が難しい点における理由の明確化と根本的な原因
4. 相違が解消できない点におけるGloBEルールETRとCFC税制租税負担割合への乖離影響

2.3 第一回勉強会における意見の整理

本勉強会において、GloBE ルールにおける ETR 計算と CFC 税制における租税負担割合の計算は、似て非なるものであり、GloBE ルールは国単位・会計ベース、CFC 税制は会社単位・税務申告ベースであるため、使用する情報が大幅に異なり、利活用することが難しいことが、確認された。しかし、GloBE ルールにおける ETR 計算と CFC 税制における租税負担割合の計算結果における差異の要因の多くは一時差異であり、多くのケースにおいては、中長期的に見れば税率は同程度に収斂するものと考えられるとの意見もあった。
そこで、実務負担の軽減という観点から、GloBE ルールの ETR 計算を、CFC 税制における租税負担割合の計算に代用することも一案であるとの意見があった。

2.4 第一回勉強会における主な意見

論点	意見
実務上の問題意識	• CFC 税制と GloBE ルールは、似て非なるものあるという印象であり、調整項目が異なり、情報収集の事務負担が大きく、海外子会社の担当者に理解が得られにくい。

	• CFC 税制は、会社単位・税務申告ベースである一方、GloBE ルールは国単位・会計ベースになっているため、利活用は難しく、どこまで歩み寄れるかというところがポイントであると考える。 • 会計数値は、会計監査の観点からある程度の金額基準を基に判断していることや監査の指摘によっては将来的な変更の可能性もあり、信頼のおける数値と判断していいものかが懸念事項である。
事務負担軽減に関する意見	• CFC 税制の租税負担割合の計算を、GloBE ルールの ETR 計算をベースに簡素化したもので代用する。 • CFC 税制の租税負担割合を、対象の絞り込みのためのスクリーニングだと考えるのであれば、GloBE ルールの ETR をもってスクリーニングすることも一案である。 • CFC 税制の租税負担割合を、GloBE ルールをベースに検討することで、海外からの申告書を待たなければいけないといった状況が改善され、企業の実務対応に柔軟性を持たせることができる。 • CFC 税制の申告書（別表）に関して、情報申告は情報量が多く、税務調査においてその内容について別途説明が求められている現状を踏まえ、手続の簡素化の観点から、別表を作成せずに、保存要件とするのが良いのではないか。別表記載を求めるにしても GloBE ルールと重複する部分は、CFC 税制と GloBE ルールの別表を合わせることで簡素化できる。 • GloBE ルールの ETR 計算のために集めた情報をベースに、ETR に近い内容で CFC 税制の租税負担割合を計算できるようなものにすれば、子会社への負担は軽減する。 • GloBE ルールがスタンダードであり、租税負担割合に ETR を活用するほうが、買収企業を含めた海外会社に対しても説明しやすい。海外子会社の試算の中で、GloBE ルールの ETR と CFC 税制の租税負担割合の結果が近似していることが確認できており、ETR の活用も可能であると考える。一方で、非課税の株式譲渡益等、企業によっては大きく差異が生じる場合もあるため、各社の実態に合わせて利活用を検討していくには課題もある。
GloBE ルールの ETR と CFC 税制の租税負担割合の並存	• 会計基準をベースとして計算する GloBE ルールにおける ETR 計算で 15%以上と判定された場合には、CFC 税制上も対象外として取り扱うのが簡素化の一案と考える。例えば、通達において追加で記載を設けるなどして、現行の CFC 税制を改正せずとも、簡素化を実現できる。
その他	• GloBE ルールにおいて、基準税率 15%未満である場合には、国際最低課税を課すとされており、基準税率 15%のラインで国際間の合意を得ているため、CFC 税制の税率基準のうち 20%は廃止し、15%に変更すべきである。 • Pillar2 が入るため、CFC 税制の簡素化が必要であり、その焦点は判定対象となる外国関係会社の絞り込みと認識している。

	• CFC 税制を廃止できなくても、Pillar2 と CFC 税制は似て非なるものという印象であるため、租税回避に当たらない範囲（例えば、ペーパーカンパニーの制度のみ残すや経済活動基準を変更するなど）で簡略化し、Pillar2 を適用している場合には、CFC 税制の対象外とするなど、CFC 税制を Pillar2 のバックアップという位置づけにできれば、整理ができる。 • 通達において、CFC 税制のレイヤーごとに、Pillar2 でカバーされているなら課税上の弊害がない範囲で原則課税しなくても差し支えないと記載し、執行を緩めるということで簡素化できるのではないかと考える。

2.5 勉強会後の追加アンケート

第一回勉強会での議論を踏まえ、ETRと租税負担割合の共通化（ETRを租税負担割合に代用すること）は、Pillar2とCFC税制が併存することにより生じる各企業の事務負担軽減に、一定の役割を果たす可能性があるものと考え、第一回勉強会終了後に以下の観点から、同意見に言及した一部の委員に対し、追加アンケートを実施した。

1. Pillar2において計算をしたETRの結果を租税負担割合に代用するとした場合、ETRと租税負担割合の計算結果に大きな差がないかという点が検討の争点の1つとなる。勉強会において、ETRに一定の調整をすることで租税負担割合に近づけることは困難であるという理解であったが、ETRと租税負担割合の両者の実際の計算結果に大きな差異が生じると想定されているか。また、仮に、計算結果に大きな差異がある場合はどのような項目で差異が生じると考えているか。また、差異が生じる場合、どのように対応するのがよいか。
2. 1.のPillar2において計算をしたETRの結果を租税負担割合に代用する方法以外に、その他の事務負担簡素化案があるか。

2.6 追加アンケートにおける意見の整理

ETRを租税負担割合に代用することは、計算手続きに費やす工数が減り、子会社からの情報収集における煩雑さも解消できるため、実務負担の軽減につながるものと考える。また、ETRが、国際合意に基づく標準的なものであることを踏まえると、GloBEルールのETR計算をCFC税制における租税負担割合の計算に代用する事には合理性があるとも考えられるとの意見があった。

また、ETRと租税負担割合の差異の多くは、一時差異であり、中長期的に見れば収斂するものと考える。また、受動的所得の範囲の差により、キャピタルゲインが大きな差異となる可能性があるが、租税負担割合にETRを代用することを前提に、特定の内容について、ETRからの個別調整項目とすることも一案である。一方で、代用した場合は現行のCFC税制において欠損の場合には本店所在地の法定税率によることとされていたケースにおいてETR計算を行う必要が出てくることや、現行のCFC税制では会社単位の合算課税の対象外であった法人が、合算課税の対象となる可能性もあり、かえって事務負担が増大する可能性があるとの意見もあった。

ETRを租税負担割合に代用すること以外の追加の代替案として、ETR計算の活用を前提に、“より簡素化された”ETR計算とすることや、ETRと租税負担割合の必要情報をそろえた上で、現行のCFC税制の租税負担割合に影響が出ないようなものにすることという意見が挙げられた。

2.7 追加アンケートにおける主な意見

論点	意見
GloBEルールのETRをCFC税制の租税負担割合に代用する際の差異と対応策	• ETR を租税負担割合に代用することは、計算手続きに費やす工数が減り、子会社からの情報収集における煩雑さも解消できるため、実務負担の軽減につながるものと考える。 • ETR が会計ベース、租税負担割合が現地税務申告をベースとしているため、会税の差（税前利益と課税所得、会計上の税金費用と実納付額）が差異となるが、多くは一時差異であり、中長期的に見れば収斂する。その他には、例えば、受動的所得の範囲の差によりキャピタルゲインが大きな差異となる可能性がある。争点となる場合には、租税負担割合の計算において、ETR からの個別調整項目とすることも一案である。 • Pillar2 における ETR の計算は連結財務諸表の基となる財務データを起点とする一方、CFC 税制における租税負担割合は税務申告書を起点にするという違いはあるものの、連結財務諸表の基となる単体の財務データにおける税額計算は各法域における税法に則って行われているため、CFC 税制上の租税負担割合の基礎として利用できるものと考える。Pillar2 で求められる調整は、各法域で異なる税法に則り計算された税額及び課税所得を Pillar2 の前提とする標準的な税法へ近づけるための調整と理解しており、一方、CFC 税制では各法域で異なる税法に則り計算された税額及び課税所得を本邦の税法に近づけるための調整と理解している。国際合意に基づく標準的な税法に基づき計算された ETR を CFC 税制のスクリーニングにそのまま使用することには合理性があるが、そのまま使用することによって現行の租税負担割合の計算と大きな違いが生じるのであれば、特定の内容について、Pillar2 における ETR に調整を加えて CFC 税制の租税負担割合とするというアプローチをとるのがよいのではないか。
GloBEルールのETRをCFC税制の租税負担割合に代用した場合の影響	• ETR の計算においては、繰延税金費用を基準税率 15%ベースで再計算するが、租税負担割合の計算で税効果を考慮しない。これにより、例えば、加速度償却等を行っている会社で、ETR の場合、15%ベースで再計算することにより租税負担割合が引き下がり、現行の CFC 税制において、20%以上であった会社が、20%未満となり、合算所得の有無の判定業務や申告添付書類の準備等が発生し、実務負担が増加する可能性がある。 • 欠損の場合、CFC 税制の租税負担割合は、法定実効税率による判定が認められていたところ、ETR により代用した場合、ETR の計算が必要となり、CFC 税制における事務負担が増大する可能性がある。 • 非課税の株式譲渡益は ETR では分母に含まないが、租税負担割合では分母に含むため、ETR を租税負担割合に代用した場合、元々CFC 税制において会社単位の合算課税の対象であった法人が、対象から除外される可能性がある。

<table>
<tr><td></td><td>• トン税を適用している場合、CFC 税制の租税負担割合が 20%未満となり、合算課税の対象となるケースがあるが、GloBE ルールの ETR では、国際海運所得は除外されるため、CFC 税制において会社単位の合算課税の対象であった法人が GloBE ルールでは除外される可能性がある。</td></tr>
<tr><td>GloBEルールのETRをCFC税制の租税負担割合に代用案以外の案</td><td>• CFC 税制の事務負担の軽減のためには、ETR 計算の活用を前提に、“より簡素化された”ETR 計算を用いる必要があると考える。例えば、金額や対象拠点数等の重要性の観点から、ETR の調整項目を分類（例：大、中、小）した上で、重要度が大きい項目のみを用いて、租税負担割合を計算することも一案である。自社グループの例を基に、大中小に以下のとおりに分類し、簡易的な試算を実施したところ、一時差異等の影響がほとんど無かったことから、大項目だけの計算結果でも、現行の租税負担割合の計算と大きな差異がないことが確認された。
<table>
<tr><td>分類</td><td>分母</td><td>分子</td></tr>
<tr><td>大</td><td>純税金費用[946]、除外配当[947]</td><td>対象租税[948]</td></tr>
<tr><td>中</td><td>適格還付可能税額控除[949]、未払年金費用[950]</td><td>費用として計上される対象租税の額等[951]、不確実な税務ポジションに係る対象租税の額[952]</td></tr>
<tr><td>小</td><td>上記以外</td><td>上記以外</td></tr>
</table>
• ETR を租税負担割合に代用するのではなく、ETR と租税負担割合の両方の計算に必要な情報を揃える方法が良いと考える。GloBE ルールと CFC 税制の計算のための必要情報の種類を少なくすることは、子会社側、親会社側双方にとって事務簡素化に繋がる。ETR 計算における GloBE 所得への調整項目以外に現行の CFC 税制の租税負担割合の計算（に近づける）のための追加情報は何か、を検討し、定めていくことになる。CFC 税制の租税負担割合の計算も会計ベースになるが、税効果会計を前提とすれば、財務会計上の税率に受取配当金の調整等を加えることで、租税負担割合に近しいものになると想定している。</td></tr>
</table>

[946] Article 3.2.1(a)
[947] Article 3.2.1(b)
[948] Article 3.2.4 / Article 4
[949] Article 3.2.4
[950] Article 3.2.1(i)
[951] Article 4.1.2.(a)
[952] Article 4.1.2.(c)

(3) 第二回勉強会議事

3.1 テーマ：GloBEルールと会計基準

グローバル・ミニマム課税の導入により、法人税などと同様に、本決算・四半期決算における税金見積り計上が求められることが想定され、企業の会計実務への影響が非常に大きい。しかし、グローバル・ミニマム課税の国内法制化が見込まれる中、影響のある論点であるにもかかわらず、会計の実務指針等が公表されていない。

これを受け、本勉強会では、GloBEルールに基づき、税金の見積り計算をするにあたって想定される検討課題について、会計基準上の想定論点・会計基準適用上の想定論点・会計監査時に想定される対応内容の観点から、検討を実施した。

3.2 論点

- 今回の議論は、GloBE ルールに基づき想定される会計上の論点について、会計基準上の想定論点・会計基準適用上の想定論点・会計監査時に想定される対応内容の観点から、以下の論点を示した。
  - ✓ 会計基準上の想定論点
    - １． 適用される会計基準
    - ２． Pillar2 に係る税法上の取扱いと連結会計上の取扱いが相違した場合の論点
    - ３． 実務を考慮した場合の論点
    - ４． 開示の論点
  - ✓ 会計基準適用上の想定論点
    - １． 会計基準
    - ２． 開示
    - ３． 内部統制
  - ✓ 会計監査時に想定される対応内容
    - １． 会計上の見積りの監査
    - ２． 内部統制監査

- 特に、本勉強会の参加委員の関心の高い以下の３つの論点を中心に議論した。
  - ✓ 国際最低課税額について、現実的にどのようなタイムラインで税金費用を未払計上するか
  - ✓ 国際最低課税額について、誰が税金費用・未払税金を認識するのか
  - ✓ 各構成会社等の決算期が最終親会社等の決算期とずれる場合に、どうするのか

3.3 第二回勉強会における意見の整理

- 税金費用を未払計上する現実的なタイムラインについての意見
  - ✓ 国際最低課税額の会計処理について、本決算・四半期決算における税金見積りを簡素化してほしいという意見があった。
  - ✓ 四半期の見積実効税率の算定において、四半期ごとに対象会計年度の国際最低課税額を精緻に見積ることは困難であり、連結決算の短い日程の中で、実績値に近い精緻な金額を見積ることも実務上難しいため、過去の実績等を用いた簡便的な見積り計算が現実的な方法であるといった意見があった。

- ✓ 現状、CFC 税制に係る税金の見積り計上について、IFRS 基準の適用により、利益計上と同一会計年度に精度の高いものが求められている状況であるが、実務上非常に困難であるのが実情である。GloBE ルールについても同様の問題が想定されるため、CFC 税制及び GloBE ルールに対応した会計基準の設定（及び国内法制化）の中で、事務負担の観点から、実務を考慮した制度設計にしてほしいという意見があった。
- ✓ 初年度はより簡便的な方法で、かつ、概算にならざるを得ない点を理解・許容してほしいと考えており、特に、初年度の四半期決算における適用は困難であり、何らかの措置が無ければ、税金の見積り計上は現実的でないといった意見があった。

- 税金費用・未払税金を認識する主体についての意見
  - ✓ 国際最低課税額を負担する最終親会社等で認識すべきとの意見が多数あった。

- 構成会社等の決算期が最終親会社等の決算期とずれる場合の扱いについての意見
  - ✓ 決算期のずれは、やむを得ない理由等によるものであり、連結会計の実務において、重要性の観点から連結除外や GAAP 修正、決算期のずれを容認している現状を踏まえ、重要性の基準を導入する必要があるという意見があった。

3.4 第二回勉強会における主な意見

論点	意見
✓ 税金の見積り計上のタイムライン	• 日本は、諸外国に比して、決算日程が短い中、IFRS 基準では利益計上年度に CFC 税制の見積り計上を求められており、これに GloBE ルールも加わると決算のタイムラインがより難しくなるため、制度設計する側も精度について課題認識を持ってほしい。 • グローバル・ミニマム課税の導入初年度から見積り計上が必要となったと場合、海外会社の実績値を用いて、精緻な実績値により当該年度の決算に織り込むことは不可能であるため、前年度実績によるものを認めるなど、実現可能かつ簡便的な方法を認めてほしい。 • 2024 年度から施行され、かつ、前年度実績（2023 年度数値）によることが認められたとしても、2023 年度は GloBE 計算を実施していないため、2024 年度数値での GloBE 計算の準備と並行して、見積り計算を行わなければならず、負担が大きくなってしまうため、より簡便的な方法を検討してほしい。 • CFC 税制や GloBE ルールに対応した会計基準を制定する際に、精度の高い見積りを求める厳格化がなされてしまうことが無いように、法制化や会計基準の設定時においては、実務のタイムラインを理解いただき、大多数の人間が実現可能な制度設計にしてほしい。 • GloBE ルールは、かなり複雑な制度であるため、簡便的な形での移行措置を検討してほしい。また、初年度だけではなく、2 年目以降も税金の見積り計上のタイムラインを考えると、当年度に当年度の利益等に基づく国際最低課税を見積り計上することは困難であるため、前年度実績によるなど、簡便的な方法を検討してほしい。

国際最低課税額について、誰が税金費用・未払税金を認識するのか	• 国際最低課税額を負担する親会社の会計仕訳で完結する方法で足りるのではないか。決算スケジュールの観点から子会社に配賦するのは現実的ではない。もし親会社が回収したい場合には、配当で吸い上げる等の方法もある。配当が100%益金不算入の国であれば、二重課税が発生することなく回収できる。95%益金不算入の国は日本を含めて税制改正をしてほしい。 • 認識主体が、納税義務者（親会社・POPE 等）になってくると考えている。 • 国際最低課税額の計算は親会社でしかできないため、親会社が計算した結果を子会社に渡し、子会社が子会社の監査人に説明する、というのは、決算手続上、難しく、国際最低課税額を子会社に配賦するのは現実的ではないと感じる。 • Pillar2 のルールがグループ全体を射程としており、トップダウンアプローチを採用しているので、会計上もトップダウンで親会社自身の債務と整理することも可能なのではないか。
各構成会社等の決算期が最終親会社等の決算期とずれる場合に、どうするのか	• モデルルールでは、会計よりも精緻なものを求めているが、連結会計のプラクティスにおいては、重要性の観点から連結除外したり、GAAP 修正をしなかったり、決算期のずれを容認しているため、同様に、重要性の導入は必要と考える。 • 会計実務において期ずれが生じている場合に、親会社の決算期に合わせて子会社に仮決算をしてもらっているケースでの、GloBE ルール上及びそれに関連する税金の見積り計上の対応方法が明確ではないため、今後明確にしていく必要がある。
その他	• 国内法制化に加え、税務調査の執行においても、連結決算では重要性の考慮が認められている点を加味したうえでの執行をお願いしたい。 • 実務上、気になる点は、税効果会計。実効税率や回収可能性を実際に当てはめていくと思うと非常に難しい。 • GloBE ルールは連結会計の利益からスタートしており、一時差異に該当しないと整理できるのではないか。CFC の扱いとも整合すべきと思うが、永久差異とみなすなど、税効果会計の範囲外となることを希望する。 • 税効果会計に係る税法の成立日基準（税効果会計基準の適用指針第 44 項）の存在により、国際最低課税額が法人税等と整理された場合は、グローバル・ミニマム課税の国内法制化の状況次第で、2023 年 3 月時点で対応しなければならない可能性があるため、実務的には経過措置が必要であると考える。 • 税効果会計では、一時差異の取扱いが気になっている。国際最低課税額がそもそも会計を基に計算しているのに対し、一時差異の調整が本当に必要なのか疑問に感じている。 • Pillar2 の国別実効税率の計算は、繰延税金費用も認識している。適格還付可能税額控除、繰延税金負債の取り崩しなど、一時差異項目がないこともないが、Pillar2 が基本的には一時差異を考慮しているため、それに加えて Pillar 2 そのものの税効果まで考慮することは不要と考えている。 • Pillar2 は、低税率のところへ拠点や資産を移して税金を払わないことを防止するための制度であり、税回避をしていない会社に対し過剰な事務負担をかけるのは制度の本来の趣旨からやや外れるのではないかと考える。

	• GloBEルールは国際的な整合性が意識されたものであるため、IASBにおいて整合性が取れた処理が定められるべきであり、ASBJ を通じてその取組を支援していくことになると考える。会計基準上は、租税公課というよりは法人税等として取り扱うことが妥当であると考える。

3.5 会計基準設定主体の動向等[953]

2022年11月22日から24日にかけて、国際会計基準審議会（IASB）は公開会議を実施し、Pillar2のモデルルールがもたらす IAS 第12号「法人所得税」に対する影響について議論を行った。主な議論の内容は以下のとおりである。

- Pillar2 モデルルールの対象となるグループの最終親会社の連結等財務諸表においては、国際最低課税額が法人所得税（IAS 第12号「法人所得税」の範囲に含まれる）ことでおおむね合意した。
- IASB は、国際最低課税額に係る繰延税金をどのように会計処理するのかが不明確であり、国際最低課税額に係る繰延税金を会計処理するためには、IAS 第12号の原則及び要求事項を適用する方法を決定するための時間が企業に必要であるため、IAS 第12号の要求事項に関して、国際最低課税に関連する繰延税金資産及び繰延税金負債の認識及び開示を不要とする一時的例外を強制的に導入する。この例外は、IASB が、例外を削除するまで適用される。
- 一時的な例外の導入に加えて暫定的に IAS 第12号を修正し、企業に対し、Pillar2が有効になる以前の期間において、かつ、当期についてのみ、次の事項の開示を要求する。
  - ① 所在地においてPillar2を実施するために制定された（又は実質的に制定された）法律があるかに関する情報
  - ② 次のいずれかの事項
    - i） Pillar2のモデルルールの特定の要件に従い、基準税率を下回る課税が予想される所在地で事業を行っているかどうか。
    - ii） 当期において、IAS第12号の要件に基づいて計算された実効税率が15%未満である所在地で事業を行っているかどうか。
  - ③ IAS第12号の要件に基づいて計算された当期の実効税率が15%を下回っている所在地があるかどうか。ある場合には、これらの所在地について、IAS第12号第81項 (c) において開示された情報を基に、以下の事項を合計して開示すること。
    - i） 税引前利益
    - ii） 法人所得税費用
    - iii） 結果として生じる加重平均実効税率
  - ④ Pillar2のモデルルールの準備として既に検討した中で、以下に該当する所在地があるかどうか。
    - i） ③ で特定された所在地に含まれていない所在地のうち、国際最低課税額が課される可能性があるもの

[953] *IASB Update November 2022 International Tax Reform—Pillar Two Model Rules: Potential standard-setting project (Agenda Paper 12A)*

ii）　③ で特定された所在地のうち、国際最低課税額が課されない可能性があるもの

- 暫定的にIAS第12号を修正し、Pillar2の適用開始後において、企業に次の事項の開示を要求する。
  ①　一時的な例外が適用されたこと
  ②　Pillar2の国際最低課税額に関連する当期税金費用

上記の議論に基づき、2023年１月、IASB より IAS 第12号の修正案が公表された。今後パブリックコンサルテーションを経て、最終化されることとなる見込みである。

(4)　第三回勉強会議事

4.1　テーマ：適格DMTT、UTPR、STTRに関する国内法制化に向けた論点整理

本勉強会では、適格DMTTやUTPRについて、モデルルールやコメンタリーの内容をもとに、“法制化に際して明確化が必要な点”や“事務負担に関して配慮すべき点”という観点から、検討を実施した。また、現状、他のPillar2の制度に比べ、情報が限定的であるSTTRについても“法制化に際して明確化が必要な点”や“事務負担に関して配慮すべき点”という観点から、検討を実施した。

4.2　論点

- 適格 DMTT

  “法制化に際して明確化が必要な点”

  ✓　適格DMTTの税法導入趣旨やCFC税制との関係、計算に使用する財務情報、適格DMTT額の割振り、納税申告　等

  “事務負担に関して配慮すべき点”

  ✓　日本国内の子会社についてETR計算を行うにあたって生じる可能性がある事務負担、IIRセーフハーバーと適格DMTTとの関係性　等

- UTPR

  “法制化に際して明確化が必要な点”

  ✓　同一国に複数の構成会社等がある場合のUTPRに係る国際最低課税額の配賦方法、納税額の申告方法（モデルルールに記載されている損金算入否認の方法なのか、又はその他の方法なのか）、UTPRに係る国際最低課税額に修正が生じた場合等の還付請求手続き、財務会計におけるUTPRに係る国際最低課税額の取扱い　等

  “事務負担に関して配慮すべき点”

  ✓　特定多国籍企業グループ等報告事項等の自動交換規定のないケースにおける懸念（例：日本法人が最終親会社等でないときに、自国以外の個別計算所得金額や国際最低課税額に関する情報収集をし、計算することになるが、そのUTPRに係る国際最低課税額の合計額までの各軽課税構成会社等における計算過程を申告書に記載することは、事務負担が大きい。）　等

- STTR

  “法制化に際して明確化が必要な点”

✓ 条約相手国ごとに、名目税率計算に必要な優遇措置（優遇税率、非課税所得の金額、累進課税制度の有無など）に関する情報の整理、STTRの適用対象となるか否かの閾値の設定　等

"事務負担に関して配慮すべき点"

✓ 条約相手国ごとのSTTR申告内容の整理、情報収集の簡略化　等

4.3 第三回勉強会における意見の整理

- 適格 DMTT
  - ✓ 日本における国別実効税率が 15%を下回る可能性は限りなく低いことに加えて、導入には新たな事務負担の発生が見込まれるため、導入趣旨を明確にしていただきたい。
  - ✓ 二重課税を排除するという観点からはどうするのか。Pillar2 と法人所得課税との位置付けを明確にすることに加えて、CFC 税制の租税負担割合に含めるのか否か、外国税額控除の対象とするのか否かなど、明確にしていただきたい。
  - ✓ 事務負担の観点から IIR セーフハーバーに該当した場合、適格 DMTT も計算不要としていただきたい。
  - ✓ 適格 DMTT 独自のセーフハーバーも設けて、計算不要や詳細な計算をしなくても免除されるようなものを導入していただきたい。
  - ✓ 申告書の添付要件について、いわゆるサンリオ訴訟のように添付漏れを理由に、更正処分となるようなものはやめてもらいたい。現在も、他の申告内容は膨大であるため、実務負荷を考慮し添付漏れ（形式要件）による更正処分をなくす、又は書類の添付要件をなくすようにしていただきたい。
  - ✓ 同じ国に構成会社等が複数ある場合の配賦方法について、国別実効税率を押し下げた構成会社等に負担させるような仕組みも良いのではないか。
  - ✓ 適格 DMTT が導入されるのであれば、税額控除における法人税額の上限を改定・撤廃についても検討していただきたい。
  - ✓ 適格 DMTT に関する申告作成も事務負担に考慮したものにすべきである。例えば、特定多国籍企業グループ等報告事項等の内容と重複しないようにすることや、申告時期への配慮、内容の簡素化も検討いただきたい。

- UTPR
  - ✓ UTPR が発動したときに、ある特定法域においていくつかの構成会社等がある場合、現金精算するときの取扱いはどうなるのか。国境をまたぐような現金のやり取りについて、他の問題が生じないようケアしていただきたい。
  - ✓ 国際最低課税額の計算過程の申告を過度に求めることのない制度設計にしていただきたい。
  - ✓ 計算過程の妥当性について誰の調査を受けることになるのか、それぞれの税務当局から確認を受けるのか、という点が気になっている。
  - ✓ 特定多国籍企業グループ等報告事項等において求められる記載について、世界的に統一していただかないと対応が困難であると考えており、定型フォームにしていただきたい。

- STTR
  - ✓ 租税条約で制限税率の特典利用に対して事務負担がかなり増大しているため、制限税率について問題ない範囲で合意できたらよいのではないか。

- ✓ ブループリントでしかディスカッションできていないと理解しているが、その中でも重要性基準・IIR のセーフハーバーのような対象を絞るスクリーニング基準は国際的な議論の中で進めていただきたい。
- ✓ 優遇税制の情報を相手ごとに知る必要があるというのは実務負荷になるため、税務当局からリストを公表していただきたい。
- ✓ 利息や使用料を支払う法域において、それらの所得に対する税率が不十分な場合にトリガーが引かれると理解しているが、その取引を実際に行う時点において源泉税率を判断するのは難しいため、事前に STTR の対象となるか簡潔な方法で確認できるようにしていただきたい。
- ✓ 包摂的枠組みのメンバー国は途上国との条約において要請があった場合に対応することになっていると理解している。日本をハブとする租税条約でみたときに、日本が途上国から要請される立場になる可能性があるのか。当事者となる可能性は少なく、まずは財務省の条約ポリシーを確認するところから始めてもよいのではないか。
- ✓ 個別の取引において相手方が軽課税であるかを判断するのは難しい。年間ベースで見ることが必要なのではないか。

4.4 第三回勉強会における主な意見

論点	意見
適格 DMTT に関して、"法制化に際して明確化が必要な点"	• 最終親会社が国際最低課税額を納める場合、（子会社の個別計算所得金額に対応する国際最低課税額を配当により回収することも想定されるが、）海外子会社からの配当に関して、二重課税を排除するためにも 95%益金不算入でなく、100%益金不算入に変更していただきたい。 • 申告期限がいつになるのかという明文化が必要である。 • グループ通算制度と GloBE ルールでは対象会社が異なり、異なる計算プロセスになるため、計算プロセスの明文化が必要である。 • 日本の法定税率を鑑みたとき、なぜ実務負担を課してまで適格 DMTT を導入するのか、その理由を明確にしないと世間一般での理解は得られないため、導入趣旨の明確化が必要である。 • 制度の導入趣旨として、グローバルに展開する日本企業のため、無用な国際的な租税紛争に無駄にかかわらないような措置を設け、国際的な競争力を支援・補助するという位置付けとすることが重要である。 • 日本における国別実効税率が 15%を下回ることが無いと言われている中、何のために導入するのか。軽課税国が導入する適格 DMTT と日本が導入する適格 DMTT とでは趣旨が違うものであり、負担をどこまで求めるのかというのは重要なところである。 • 15%を下回る場合というのは、租税優遇をたくさん使った結果だと思うが、優遇税制は、租税特別措置法にあるものであり、それぞれに政策の意味がある。それを使ったことで適格 DMTT の課税がされてしまうものなのか。仮に課税され

	るとして、それは BEPS2.0 で議論していたことと整合的なのかを明確にすべきである。 • 適格 DMTT の定義として、GloBE ルールに準拠したものであることが求められているが、本勉強会開催時点において"適格"の範囲は明らかになっていない。CFC 税制による税額をプッシュダウンせずに適格 DMTT を計算する、といった（他国の）国内法も適格として扱われるかもしれない。CFC 税制上、適格 DMTT 課税をどのように扱うのかについて明確化が必要である。 • 適格 DMTT は、所得を課税標準としていることから、法人税に類するものであると考えており、CFC 税制における分子に入ってくるべきである。外国税額控除の対象とすべきとも考えているが、どのように取り扱われるか検討が必要である。 • 事業年度の取扱いについて、適格 DMTT と CFC 税制の申告のタイミングの問題や、構成会社等における適格 DMTT の課税額と CFC 税制の課税額の帰属事業年度が合致するかどうかについて明確化が必要である。 • 適格 DMTT が導入されるのであれば、税額控除における法人税額の上限の改定・撤廃についても検討すべきである。 • 同じ国に構成会社等が複数ある場合の配賦方法について、国別実効税率を押し下げた構成会社等に負担させるような仕組みが良いのではないか。 • 適格 DMTT と CFC 税制の順位の明確化について、本勉強会開催時点において Pillar 2 のモデルルールからすれば、CFC の方が優先というのはほぼ明らかであるように思われるが、適格 DMTT が優先であるという議論も聞いたことがあるため、明確にしていく必要がある。 • IIR も含め、所得課税という観点から、Pillar2 課税が法人税と同じものなのか、違うものなのかの理論的に整理をする必要がある。二重課税ということを考えていく上では、Pillar2 課税と法人所得課税との位置づけは明確にすべきである。 • 所得課税の位置付けを明確にした上で、二重課税の排除の対象とするのか。実際上は、タイミングの問題も出てくる。ある年度の国別実効税率に基づき課税するとしていることから、タイミングのずれがある場合にどこまで二重課税を排除するのかを特定していくことは、難しい問題である。 • CFC 税制の租税負担割合に含めるのか、外国税額控除の対象となるのか、循環計算にならないようにどのように整理していくのか、所得課税としてどう位置付けていくのか、適切に位置付けていく必要がある。 • 法人税法に規定するのであれば、同じ法人税という税金を介している中で 2 回課税が生じたときには、それが妥当である理由について相当な明確化・説明が必要である。そもそも二重課税は良くないものであり、納税者が（実質的に）同じならば、妥当な理由が必要である。二重課税の排除は重要な論点である。

適格 DMTT に関して、“事務負担に関して配慮すべき点”	• GloBE ルールと CFC 税制が並存することでの実務負担は、子会社に説明しなければならないことであることを踏まえると、2 倍以上である。例えば、CFC 税制のトリガー税率のうち 20%部分について 15%に変更することや、GloBE ルールに基づく判定を CFC 税制にも反映し、CFC 税制の判定負荷（工数）を削減するような改正をしていただきたい。 • CFC 税制と同様に GloBE ルールも書類添付を求められると考えられる。この点、いわゆるサンリオ訴訟で見られたような、書類の添付漏れという形式要件を盾に更正処分が続出してしまうことを懸念している。GloBE ルールに基づく書類添付により納税者には実務負荷がかかることになるため、形式要件による更正処分をなくす又は書類の添付要件をなくすことで納税者に配慮していただきたい。 • 会計基準について連結等財務諸表において使用するものだけでなく、現地会計基準のものを使うことを認めているが、事務負担という観点から見れば、適格 DMTT を IIR と同じプロセスで計算するようにした方が良い。現状では、法人税・IIR・適格 DMTT の 3 つの計算が生じることになり、事務負担が大きい。 • IIR のセーフハーバーに該当すれば、適格 DMTT の計算も不要であるということを明文化してほしい。GloBE ルール特有の項目は、既存の会計データに加え、個別収集が必要になるため、計算が必要となれば、かなりの事務負担が生じると想定している。 • IIR のセーフハーバーとして、CbCR セーフハーバーが導入され、国際最低課税の蓋然性が低いものとして計算対象外・簡素化されるのであれば、適格 DMTT においても同等のセーフハーバーを適用すべきと考える。 • 15%を下回ることはほぼ考えられない状況下で、適格 DMTT に該当しないことの確認作業や申告は手間であるため、セーフハーバーの導入が必要である。 • 適格DMMTが日本で適用される状況はかなり限定的であるため、該当したときのみ、計算・申告する仕組みにするべきと考える。適格DMTTのETRが明らかに15%を上回る見込みである場合には、その法域におけるGloBEルール上の計算は免除としていただきたい。 • 適格DMTTに関する申告作成も事務負担に考慮したものにすべきである。例えば、特定多国籍企業グループ等報告事項等の内容と重複しないようにしていくべき。申告時期への配慮、内容の簡素化も検討してほしい。
UTPR 関して、“法制化に際して明確化が必要な点”	• 国別実効税率が 15%を下回る会社があり、UTPR に係る国際最低課税額を納税した後に、税務調査が実施され、追徴を受けた結果、国別実効税率が 15%超えたときに、どうするのか。還付が認められる制度であるべきと考える。

	• UTPR が適用されるケースは限定的と想定されるが、適用されるとした場合にその適用対象法域に複数構成会社等があるときに、各構成会社等にいくら配賦されるのか、現金精算する場合の取扱いについて、会計・税務上の取扱いを明確にする必要がある。特に精算方法については OECD で統一的な見解を示していただきたい。 • 国際最低課税額が課される会社等と所得を上げた会社等が異なるため、国境をまたぐような現金のやり取りについて、他の問題が生じないようケアしていただきたい。UTPR が適用され、国際最低課税額が発生する場合、実務上、誰が計算することになるのか、計算過程の妥当性について誰の調査を受けることになるのかというのが関心事である。
UTPR に関して、"事務負担に関して配慮すべき点"	• 適格 DMTT を導入している場合で、実質的に国際最低課税額が 0 であるようなときに、計算過程を示して 0 であることを申告において証明することは、行き過ぎた情報提供になると考える。 • 特定多国籍企業グループ等報告事項等において求められる記載について、世界的に統一した定型フォームにしていただきたい。 • 国際最低課税額の計算過程の申告を過度に求めることは世界的に回避していただきたい。インドの移転価格などは、現状、独自のレポートを求められるケースがあり、UTPR でそういったものまで求められると事務負担がかなり大きい。
STTR	• STTR の対象となる支払として、当社の中ではグループファイナンスの利息が該当する可能性がある。現行、租税条約の恩典を享受するために各種手続きをしているが、相手方の税率が 9%に届くかどうかで取扱いが変わるとなると、情報収集が必要になり手間となる。重要性基準が設けられることに期待している。 • ブループリントでしかディスカッションできていないと理解しているが、重要性基準・IIRのセーフハーバーのような対象を絞るスクリーニング基準は国際的な議論の中でお願いしたい。 • パテントボックス税制が存在する国が、どのように STTR と整合性をとっていくのかという点に関心があるが、日本では導入されていないため、同制度を有する国の動向をモニタリングしていく必要がある。 • 条約相手国ごとに名目税率を計算するとしても、その過程で相手先ごとに優遇税率の適用を調査する必要があるため、相手先ごとに精緻に計算することができるのかというのが懸念事項である。 • 優遇税制の情報を相手先ごとに知る必要があるというのは実務負荷になるため、一覧で公表されるような形であればいい。 • 利息や使用料を支払う法域において、それらの所得に対する税率が不十分な場合にトリガーが引かれると理解している。その取引を実際に行う時点にお

	いて源泉税率を判断するのは難しいため、事前に STTR の対象となるか簡単な方法で確認できるようなものであることが望ましい。 • STTR は複雑な実効税率計算を使わなくてもいいように、名目税率で簡単にわかることを意図しているものであるが、現地法制の調査なども考えると簡単に課税できるものではない。 • STTR の存在意義が不明確であると考えている。例えば、名目税率について、何をもって計算するのかというのは明確にしていただきたい。もともとは Base erosion payment、グループ間支払いが中心であって、グループ間での移転を捕捉するというのが目的である。適用範囲をグループ会社間の支払に絞るというようなことが必要になるのではないかと考えている。 • STTR は、利子使用料及び定義された他の支払いが対象となっており、IF のメンバー国は途上国との二国間租税条約において要請があった場合に対応することになっていると思う。日本をハブとする租税条約でみたときに、日本が途上国から要請される立場になる可能性があるのか。軽課税国でない日本において心配することはないのではと思うが、日本以外の条約について気を付ける必要がある。 • まずは財務省の条約ポリシーを確認するところから始めてもよいのではないか。個別のトランザクションにおいて支払の相手先が軽課税であるか否かを判断することは難しいことを踏まえ、事務負担軽減の観点から、年間ベースでの支払を見ることが必要である。

(5) アンケート調査及びその分析結果報告

5.1 実施手続

Pillar2に関する我が国における円滑な実施に向けた論点整理をするため、Pillar2の導入に伴う我が国企業の実務対応等に係る影響可能性を把握する観点から、2022年10月から12月までの期間において、日本に本社を置く多国籍企業（製造業・卸売業・金融業・保険業・情報通信業などの計11社）にアンケート調査を実施した。

5.2 アンケート調査の結果概要

以下の質問事項を基に、事務負担のアンケートを実施した。11社のうち、半数以上がPillar2の導入に向け税理士法人などの外部アドバイザーのサポートを受け、IIRの制度理解のための説明会や、構成会社等の担当者への制度説明に向けた準備、試算のための情報収集リストの作成を行っていた。11社の中には、システム構築や実データに基づく試算を進めている企業もいれば、未検討の段階であった企業もあり、準備状況は様々であった。

5.3 質問事項

1. Pillar2導入による影響及び対応策：
   ① Pillar2の対応にかかる想定増加工数は、年間何時間を見込んでいるか。また、対応に向けた社内体制の変更等は予定しているか。
   ② Pillar2の導入にあたって、グループ会社に対する制度説明等の導入までのスケジュールや導入に向けた新システ

ムの構築など、具体的な計画を組んでいるか。

③ Pillar2の導入にあたって、特に事務負担が高いと考えるGloBEルールの要件はどのあたりを想定しているか。

④ Pillar2の導入にあたって、グループの海外子会社の管理（ガバナンス）に与える影響はどのようなものを想定しているか。

⑤ 自社の税務部門の事務負担の増加について、経営陣から理解は得られているか。

2. 対象となる会社等の特定：

① 対象となる会社等を特定する際に事務負担が生じると想定される論点は何か。

② Pillar2の適用関係に関するストラクチャーの作成や、適用対象となる国の数、検討すべき対象会社の数はすでに把握しているか。

3. 国別実効税率計算：

① 分母・分子の計算を行う際に、事務負担が生じると想定される論点は何か。

4. 事務負担国際最低課税額：

① 国際最低課税額の計算を行う際に事務負担が生じると想定される論点は何か。

② セーフハーバーが導入される場合に、事務負担の軽減を実現する上で、重要だと考えるポイントがあるか。

③ 被部分保有構成会社等の判定及び割当に関して事務負担が生じると想定されている点があるか。

5.4 アンケート結果

質問事項	主な意見
1.①Pillar2 の対応にかかる想定増加工数は、年間何時間を見込んでいるか。また、対応に向けた社内体制の変更等は予定しているか。	• 想定増加工数 　• Pillar2 導入の準備段階においては、税理士法人などの外部アドバイザーのサポートを受けて、制度理解に努めている時間や、システム構築にかかる時間など、どの程度工数を要しているか、また今後どの程度の工数を要するかは読み切れていない。 　• Pillar2 導入の準備段階においては、自社（最終親会社）において 2,000-3,000 時間程度（1 人当たり 200 時間程度）の工数を見込んでいる。また、海外子会社等は事業規模等により工数が大きく異なるものと想定しており、会社単位で約 1,000-2,000 時間程度かかる場合や、300-500 時間程度の工数がかかる場合などを想定し、準備しているところである。 　• Pillar2 導入後の決算・申告作業においては、最終親会社において 700-1,500 時間程度、海外子会社等は事業規模等により、10 時間～1,500 時間の工数がかかるものと想定される。 • 社内体制 　• 自社及び海外の主要拠点においても新たに専門人材の採用が必要であると考えている。 　• Pillar2 に限らず、CFC 税制や Pillar1 にも共通して対応可能な仕組みが必要であると考えている。

	• 採用が必要であると考える一方で、現状は採用市場に当てはまる人材がいないと想定されるため、現状の体制を維持しつつ、外部専門家からのサポート・業務委託が現実的な対応策と考えている。 • 現行の体制を維持し、その中から専門人材を内製化することや部分的な専門家のアドバイス・サポートを検討している。
1.②Pillar2の導入にあたって、グループ会社に対する制度説明等の導入までのスケジュールや導入に向けた新システムの構築など、具体的な計画を組んでいるか。	• （会計数値をベースとした計算になっているが、）会計システムで収集している情報が、グループ単位となっているため、タックスマネジメントシステムで個社別の財務諸表等を収集し、連携していく予定である。 • GloBE ルールに対応した追加情報を収集するための連結決算システムの改修の検討を行っている段階である。制度説明については、日本国内の法制化動向（2023 年度税制改正大綱）が見えてから 2023 年 3 月までの間に開催する予定であり、子会社への作業依頼・決算業務プロセス等は 2024 年度以降に検討の上、説明会実施する予定である。 • 主要会社に対する制度説明は実施済みであり、質問票も送付し、各社の疑問点や課題抽出を行っている段階である。今後は、2023 年度第一四半期にガイドライン案を策定し、試算を行う予定である。そこで抽出された課題も踏まえ、2024 年度第一四半期内にガイドラインを完成させ、2024 年の適用初年度に備えることを想定している。 • 2022 年度又は 2023 年度に制度の概要説明を実施し、2024 年度に実務担当者向けの詳細説明会を実施する予定であるが、決算業務プロセスは検討中である。 • 2022 年 8 月時点で、その時点の開示情報に基づき、BEPS2.0 の導入と情報連携が必要になることをグループ会社に連絡済である。グループ会社への具体的説明は、日本の制度の詳細が明らかになった後、実施する予定である。 • 法制化の動向、各国の適用時期、今後 OECD からの追加で公表される内容（セーフハーバールールなど）を見極めた後、必要に応じて実施する予定であるが、主要な会社には既に情報共有を行っている。 • 2023 年以降本格的に検討を開始する予定で、現時点では情報収集を行っている。制度の概要については、マネジメントレベルまで説明済みである。 • OECD/国内法の動向を見極めつつ、2023 年度初頭を目途に検討開始する予定である。 • 2022 年度中にグループ会社に対する制度説明を実施する予定である。
1.③Pillar2 の導入にあたって、特に事務負担が高いと考える GloBE ルールの要件はどのあたりを想定しているか。	• GloBE ルールに関する情報収集と、CFC 税制の情報収集は、同時に行うことを想定しており、その中で、GloBE ルールの基準税率 15%と CFC 税制の 20%という 2 つの基準が存在することで、子会社側の混乱を招くことを懸念している。 • 国別実効税率計算に向けた情報収集（調整項目ごとの該当有無及び金額）、GloBE ルールの繰延税金資産の計算・管理、国際最低課税額の配賦が煩雑である。

	• 国別実効税率計算に際して、サブ連結法人（主に M&A で買収したグループ）から、税前利益や当期税金費用をはじめとした全ての項目の情報収集のための説明コスト等の事務負担が高い。 • 国別実効税率計算、国別の国際最低課税額の計算及び構成会社等への配分について事務負担が高いと感じている。 • 適格 DMTT は、GloBE ルールに準拠して国際最低課税額を算出すべきとされているが、各国が国内ミニマムタックスの法制化に際して GloBE ルールと異なる方式を導入することになった場合、事務負担が非常に高くなる可能性を懸念している。 • CFC 税制のプッシュダウンの調整について、事務負担が高いと感じる。 • 導入段階においては、グループ各社に国別実効税率計算に必要な諸調整項目を理解してもらうことに相応の時間を要するものと想定している。 • 国別実効税率計算に必要な調整、親会社に記帳されている収益・税額の子会社への割り当て、サブ連結の単体 PL への分解作業及び国別実効税率計算、繰延税金資産負債の再計算、非対称の為替差損益の特定、国際最低課税額の各国（各子会社）への割当の事務負担が高いと感じる。 • 税務調査時の対応について事務負担が高いと予想している。 • 構成会社等の情報収集及び判定は、事務負担が高いものと想定している。 • サブ連結の情報収集ルートの構築、事業会社から提出された情報及び国別実効税率計算結果のレビュー、情報申告書の日本以外の国への提出について事務負担が高いと感じている。
1.④Pillar2の導入にあたって、グループの海外子会社の管理（ガバナンス）に与える影響はどのようなものを想定しているか。	• 日本主導で、外部専門家の支援を受けながら、情報収集・集計を行う体制を想定しているため、海外子会社には制度の指導を行う程度である。 • Pillar2 の導入自体が海外子会社のガバナンスを高めるといった直接的な影響は想定していないが、Pillar2 の導入により、海外子会社から従来よりも詳細な情報を収集する必要があるため、税務マネジメントを強化していく予定である。 • 現状の管理体制にて対応予定であり、影響は軽微であると想定している。 • 既存の Global Tax Policy に基づいて、各国法令を遵守する形で進めていくことで問題ないと考えており、Pillar2 の導入によるガバナンスへの影響はないと想定している。 • 最終親会社税務部門と海外子会社税務部門のネットワーク、 及び同一法域に所在する各子会社税務部門間のネットワークの強化が必要である。
1.⑤自社の税務部門の事務負担の増加について、経営陣から理解は得られているか。	• 税務を重視する企業文化が出来上がっており、税務部門が必要と考える業務に関して、経営陣が反対することはないため、必要に応じて案件別に随時説明を行っている。 • 著しく事務負担が増大する旨、経営陣へ報告し、理解を得ている。社長等へは、税制改正大綱公表後（12 月）と経団連等の税制改正要望公表前（8 月）に、Pillar2 の概要と事務負担の増大について報告している。また、その他の取締役・監査役にも CSR 会議において Pillar2 の概要を報告している。担当役員クラスへは、対応体制の構築に関して頻繁（月 1 回程度）に報告、相談を行っている。

	• 各事業会社の CFO へ説明を開始している（月 1 回程度）。各社でのデータ入力作業と外部コンサルからのサポート費用の発生可能性について説明し、事務負担の増加の可能性についても理解は得られている。 • 新国際課税ルールの概要について、経営陣に複数回説明しており、事務負担が増加することについて認識されている。他方で、現段階において、セーフハーバーや具体的な申告納税手続きが明らかになっていないため、仕組み構築や今後の体制について、より踏み込んだ具体的なインプットを行うには時期尚早であると考えており、現段階では実施していない。 • 制度概要はトップマネジメントまで説明済みであり、事務負担の増加も認識されているが、制度内容の詳細化が限定的なため、具体的な説明は現状行えていない。 • 本制度の動向や当社グループへの影響について、CFO には適宜インプットして理解が得られている。 • 複雑化する税制に対応する事務負担や専門性に社内のリソースが追いついていない。経営陣への説明は年 1 回の報告の場で行う。 • 経営陣には、モデルルールが出たタイミングで制度の内容及び実務負担に対する懸念を説明している。
2.①対象となる事業体を特定する際に事務負担が生じると想定される論点は何か。	• 重要性の観点から連結除外している構成会社等はなく、また、持分割合が 50%以上の JV も限定的であるため、構成会社等の特定の事務負担はそれほど高くない。 • 対象となる事業体の特定に関してはそれほどの事務負担は生じないと考えている。 • 連結対象外企業が JV に該当するか否かの判定や毎期生じる組織再編による構成会社等の確認について事務負担が高い。 • 事前の準備の中では、JV・被少数保有構成会社等・投資会社等・無国籍会社等の洗い出しでの事務負担が高い。 • 今後のルール詳細化の中で、自社と海外子会社の決算期のズレについてどのように対処するかにより、事務負担がより高くなることを懸念している。 • サブ連結を実施している場合において、国・地域単位、会社単位の情報収集が限定的であり、追加の情報入手が必要となるため、迅速かつ正確な情報収集の仕組みの構築が必要となり、事務負担が高い。 • 出資ストラクチャーが複雑なケースにおける構成会社等の判定について、事務負担が高い。 • 連結対象外法人や JV に関する情報収集は、ある程度の事務負担が高いと考える。 • CFC 税制や CbCR での対応方法を基に検討していく予定であるが、情報の追加取得や資料の読み込みでの事務負担が高い。
2. ②Pillar2の適用関係に関するストラクチャーの作成や、適用対象となる国の数、検討すべき対象会社等の数	• 移転価格税制に係る文書化制度の対応（CbCR、マスターファイル、ローカルファイルの作成）の中でグループ各社の状況は把握できており、特定できている。 • Pillar2 の適用関係に関するストラクチャーはまだ作成していないが、今後作成予定である。

はすでに把握しているか。	• 従来の会計パッケージでの情報粒度やタイミングが合わず、新たな収集体制構築が必要である。 • CFC 税制や CbCR での対応方法を基に対応をしていく予定であり、対象会社の確認もこれからである。 • 実際の運用時のストラクチャーの検討（子会社との役割分担など）は今後の対応であるが、対象会社は把握している。 • 連結決算の連結範囲の特定と同じ方法を想定しており、対象会社は把握している。
3. ①分母・分子の計算を行う際に、事務負担が生じると想定される論点は何か	• 共通事項 　• いかに正確性を担保するか、また本邦での実際の申告時や将来の税務調査において根拠資料、証憑の詳細な添付提出をどこまで求められることになるかで事務負担が大きく異なる可能性がある。 　• 現状の連結パッケージに加えて追加情報を収集する必要があるため、事務負担が増大することを懸念している。 　• 選択項目について有利不利を示すことが難しく、意思決定者に伝えることが難しいと考えている。また、修正が入った場合の遡及調整は相当程度ハードルが高いと考えている。 • 分母 　• 除外配当の調整にあたっての確認（10%未満かつ 1 年未満の該当有無）など調整項目が多岐にわたるため、それぞれの定義を親会社側で把握・理解した上で子会社担当者に理解してもらうことの負荷が高いと考えている。 　• 適格還付可能税額控除・非適格還付可能税額控除について、各国の会計上の取扱いや、調整要否（適格 DMTT で費用計上されたものや GloBE ルールに基づいて発生する税金で費用計上されたもの）、除外配当のうち短期ポートフォリオ株式の調整など個社へ個別に確認する作業の事務負担が高いと考えている。 　• 恒久的施設等の財務諸表が存在しない場合もあり、恒久的施設等の国別実効税率計算に相応の事務負担がかかるものと想定される。 　• 受取配当金の除外が最も時間を要すると考えており、グループ内融資アレンジメント取引件数も膨大であるため、事務負担が生じる。 　• 国際海運所得の調整、グループファイナンスの情報把握の事務負担が高いと考える。 • 分子 　• 繰延税金資産に係る調整、該当事項の有無の把握（不確実な税務ポジション、3 年以内に支払われる見込みのない税金、非適格還付税額控除等）、配当源泉税の銘柄ごとの把握等、それぞれの調整項目の定義を子会社にインプットする事務負担が高いと考えている。 　• 各国における留保利益と資本を参照して課されるような税金の有無、申告後の税額調整、繰戻還付、税率変更など、過年度の国別実効税率再計算が必要となる場合に備えた確認と管理の事務負担が高い。

	• 繰延税金資産にかかる調整、繰延税金負債の再計算の規定について、事務負担が生じるものと想定している。 • データ収集の観点では、繰延税金資産・負債の再計算は、各年度の過去データを保持しなければならない点に負荷があり、各国で修正申告や更正処分があって過去データが変化する場合などの管理がより複雑になる。
4.①国際最低課税額の計算を行う際に事務負担が生じると想定される論点は何か。	• 実質ベースの所得除外額の算定にあたっての給与・有形資産関連情報の収集は追加的な事務負担と考えている。 • 国別実効税率計算と同様に、必要情報の定義を親会社側で把握・理解した上で子会社へ教育する負荷が高いと考えている。 • 実質ベースの所得除外額のうち給与部分について、会計上給与に計上されていない対象費用を把握（例：「構成会社等に雇用される一般的な従業者及び構成会社等の指揮命令下にある独立契約者」に係る費用把握）することの事務負担が高い。 • 国際最低課税額から控除する適格国内最低税率課税の額の把握（例えば、英語以外の言語で記載された申告書を確認する場合）の事務負担が高い。 • 被部分保有構成会社等での納税が無い場合であっても、被部分保有構成会社等の所在地で、現地独自の国内法に基づき、税務申告が発生する（被部分保有構成会社等として納税額がゼロであることの申告を求められる等）場合、追加的な事務負担が発生すると想定している。 • 恒久的施設等に帰属する適格給与・適格有形資産の特定には事務負担が生じる。 • 被部分保有構成会社等の判定に関して、最終親会社と被部分保有構成会社等との間の IIR オフセットメカニズムへの対応については、申告までの限られた時間内での最終親会社と被部分保有構成会社等間での情報やり取りを経ないと最終的な国際最低課税額が確定せず、事務負担が高いと考えている。
4.②セーフハーバールールが導入される場合に、事務負担の軽減を実現する上で、重要だと考えるポイントなどがあるか。	• CFC 税制をベースに算定した国別の租税負担割合など、他の制度の情報をベースに簡易的な方法により算定できる基準とすることで、事務負担を軽減してほしい。 • 既存制度における成果物の流用等、本制度固有の情報取集を最小化すること。 • 各国の表面税率によるスクリーニングができれば良い。難しい場合でも CbCR の情報によりある程度スクリーニングすることができれば、事務負担の簡素化に資すると思う。ただし、現在の CbCR の情報のみで簡便的に税率を計算しただけでは、一時差異の影響が排除できないため、スクリーニングに適するデータとして使用可能かどうかは、やや疑問がある。 • 適用免除基準では、収入金額の平均額と個別計算所得等の金額の平均額が基準にされている。結局のところ、判定のために GloBE 所得を計算する工数が発生するため、大きな事務工数の削減に繋がらない。税引前利益等を用いる等の、財務諸表数値をそのまま用いた代替案を期待する。 • CbCR は毎年作成しており、かつ対象拠点の考え方も殆ど同じであるため、セーフハーバールールとして、CbCR の活用をお願いしたい。

4.③被部分保有構成会社等の判定及び割当に関して事務負担が生じると想定されている点があるか。	• 被部分保有構成会社等がある場合の分割所有権ルールの適用や組入比率の算出等、ルールに沿って正しく割当計算を行う事務負担が高いと考えている。 • 被部分保有構成会社等の有無の確認や組入比率の算出、また納税が無い場合であっても、所在地国独自の国内法に基づき、税務申告が発生する（被部分保有中間親会社等として納税額がゼロであることの申告を求められる等）場合、追加的な事務負担が発生すると想定している。

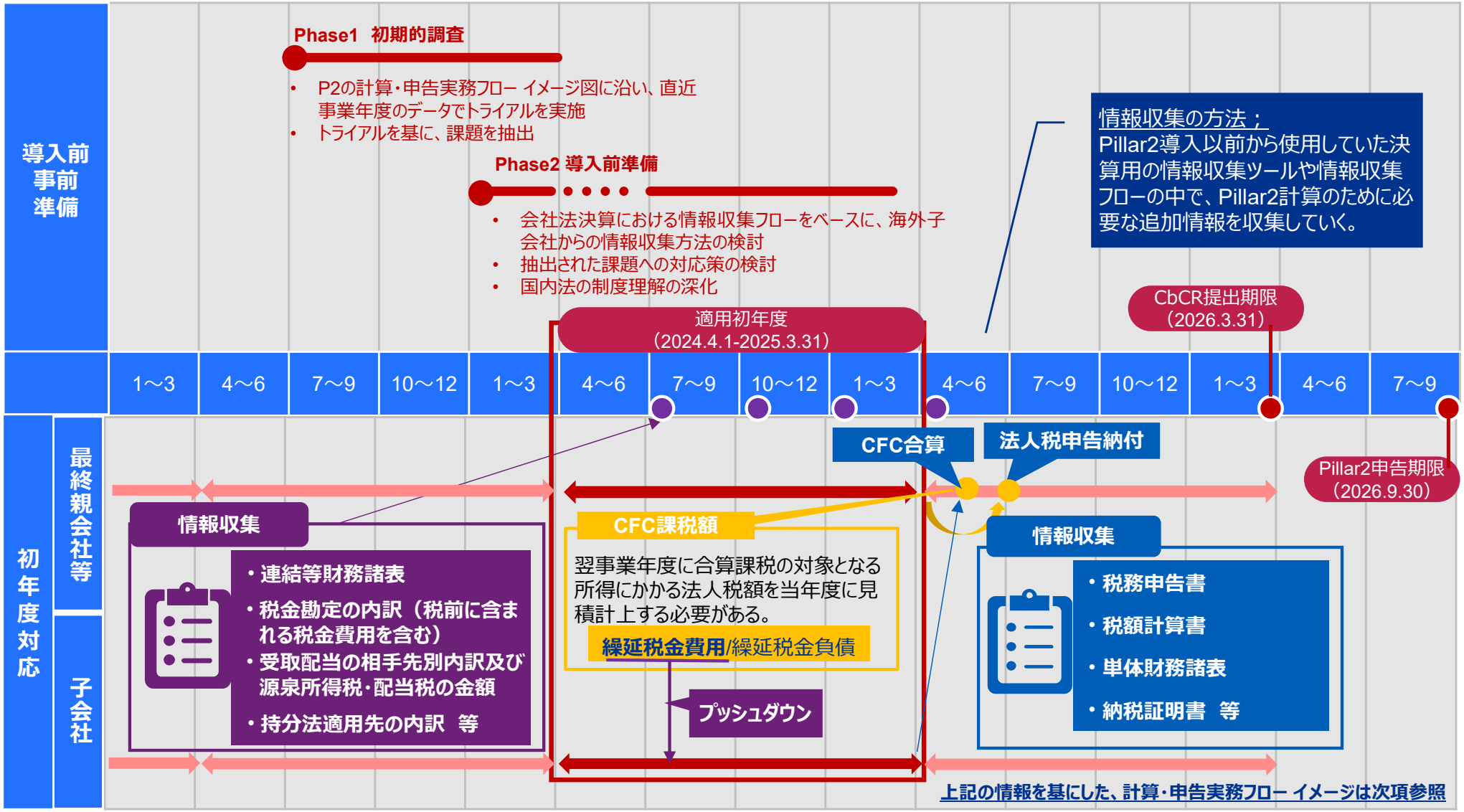
本報告書は、令和4年度内外一体の経済成長戦略構築にかかる国際経済調査事業に対応する書類として作成されており、その他の目的での使用を前提としておりません。
本報告書は国際課税に関するアドバイスを目的とするものではなく、個別の案件については当該案件の個別の状況に応じ、日本法または該当する海外法制における税務専門家に適切なアドバイスを求めていただく必要があります。
本報告書に記載される分析は、ヒアリングにて聴取した内容及びアンケートにて回答を受領した内容等により提供された事実・前提その他の情報に基づいています。
よって、それらの事実・前提その他の情報が不完全、若しくは不正確であった場合は、本報告書に含まれる分析に重大な影響を及ぼす恐れがありますので、その場合には直ちに通知して下さい。
本報告書を提供するにあたり、現行の日本の税法等を考慮しておりますが、それらは遡及して、あるいは将来、変更される可能性があり、そのような変更が本報告書の有効性に影響を及ぼす可能性があります。

今後日本の税法等に変更や改正があった場合でも、本報告書について、ご依頼のない限り見直しをいたしませんので、ご了承下さい。

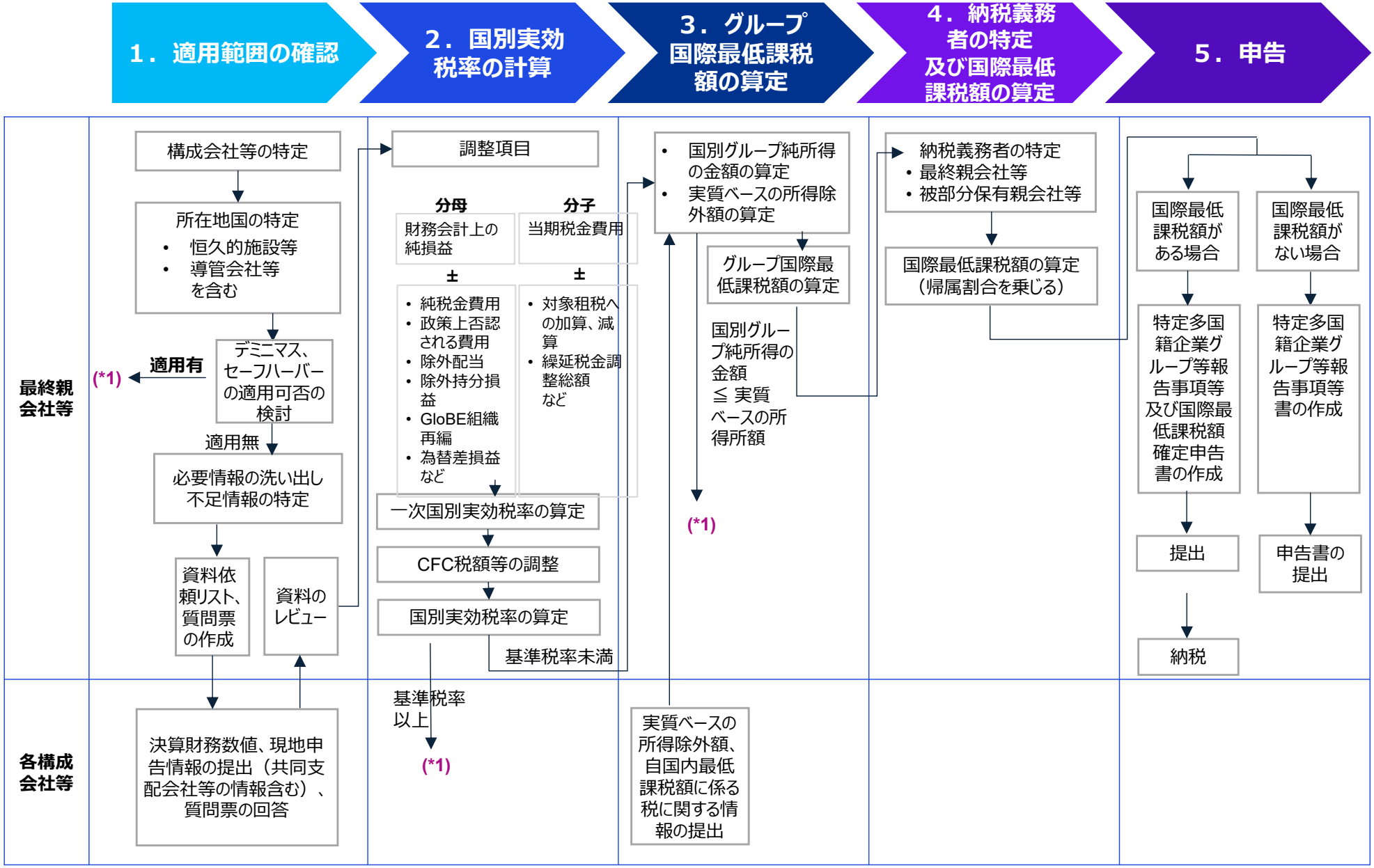
別紙 1

情報収集及び実務対応フローの検討資料

Pillar2導入に向けた作業ロードマップ（3月決算のケース）



計算・申告実務フロー イメージ図



(*1)「5．申告」の「国際最低課税がない場合へ」に進む

1.適用範囲の確認

必要情報一覧

資料名	内容
連結等財務諸表 （直近4事業年度）	- 適用会計基準、会計期間、判定対象会計年度直前4会計年度の収益
子会社に関する基礎情報	- 名称、所在地、設立地、現地税法上の法的地位・取扱い、会計年度の期間、適用会計基準 - 管理・運営の概要、事業活動の内容、所在地の法定実効税率 - 所有持分
資本関係図	- 持分割合、議決権割合 - 種類株の発行有無- 種類株を発行している場合は、各株式の権利の利益,資本に対する割合を確認
除外会社等の情報	➢ (a) から (f) に該当する会社等について、名前、住所、問い合わせ先、事業の特性 (a)政府関係会社等、(b)国際機関関係会社等、(c)非営利会社等、(d)年金基金、(e)最終親会社等である投資会社等、(f)最終親会社等である不動産投資会社等
導管会社等に関する情報	➢ 最終親会社等が所有持分の50%以上を直接又は間接に保有し、かつ、連結等財務諸表において持分法を適用している多国籍企業グループ内導管会社等についての以下の情報 - 名称、最終親会社等の所有持分、住所、問い合わせ先 ➢ JV子会社（JVの連結等財務諸表に全部又は比例連結されている事業体や、連結債務諸表を作成した場合に全部又は比例連結されるであろう事業体）についても同様

1.適用範囲の確認

必要情報一覧

資料名	内容
被少数保有（30%以下）の会社に関する情報	被少数保有構成会社等の特定 ➢ 最終親会社等が直接又は間接にその所有権持分を30%以下保有している被少数保有構成会社等について、名称、最終親会社等の所有持分
導管会社等に関する情報	➢ 税務上透明な事業体に該当する事業体について、名称、居住国、設立地、現地税法上の法的地位・取扱い 導管会社等は、その所在地国においてその所得、支出、利益、損失が税務上透明なものとして取り扱われる会社等をいう。 **税務上透明な事業体:** その所有者の所在国・地域がその事業体を税務上透明な事業体として取り扱っている構成会社等 **リバース・ハイブリット事業体:** その所有者の所在国・地域がその事業体を財務上に透明でないものとして取り扱っている構成会社等
各種投資会社等に関する情報	➢ (a) から (c) に該当する会社等について、名称、住所、最終親会社等の所有持分 (a) 投資会社等ファンド、又は、不動産投資会社等に該当するもの (b) (a) に記載された「投資会社等（複数）」に直接又は間接（連鎖関係）に95%以上を保有されている会社等であり、当該「投資会社等（複数）」の資産を保持するために独占的又はほぼ独占的に運営されているもの、及び (c) 会社等の価値の85%以上が（直接又は間接に）(a)に記載された「投資会社等（複数）」によって所有されている会社等で、会社等の実質的に全ての所得が除外配当又は除外持分損益であるもの

2.国別実効税率の計算（分母）

一の構成会社等の個別計算所得等の金額は、当該構成会社等の「財務会計上の純損益」に
税務上の所得と会計上の所得の概念の違いを解消するための調整を加えて計算する。

国別グループ純所得の金額＝［財務会計上の純損益＋純税金費用］＋/- 加算・減算調整

税引前所得の計算　　税務と会計の概念の違いを解消するための調整

GloBEルール上の調整

加算調整
- ＋ 純税金費用（モデルルール3.2.1(a)）
- ＋ 政策上否認される費用（モデルルール3.2.1(g)）
- ＋ グループ内融資アレンジメントに起因する費用（モデルルール3.2.7）

配当金及び出資金
- - 除外配当（モデルルール3.2.1(b)）
- ± 除外持分損益（モデルルール3.2.1(c)）
- ± モデルルール第7章（税の中立性と分配制度）に基づく調整（モデルルール3.2.11）

税額控除
- ± 税額控除 （モデルルール3.2.4）

資産・負債の移転
- ± モデルルール6.3で除外された資産・負債の譲渡損益に関する調整 （及びモデルルール3.2.1(e)）
- ± モデルルール第6章（再編保有構造）に基づく調整（モデルルール3.2.11）

オプション調整
- ± 株式報酬費用（モデルルール3.2.2）
- ± 時価会計又は減損会計（モデルルール3.2.5）
- ± グループ外への不動産譲渡益（モデルルール3.2.6）
- ± 連結納税グループの連結会計処理（モデルルール3.2.8）

その他の調整
- ± 非対称的な為替差損益 （モデルルール3.2.1(f)）
- ± 再評価法損益 （モデルルール3.2.1(d)）
- ± 過去の誤謬と会計原則の変更 （モデルルール3.2.1(h)）
- ± 未払年金費用 (モデルルール3.2.1(i)）
- ± 多国籍企業グループの構成会社等間の取引（モデルルール3.2.3）
- ± 保険会社の契約者に対する負債の増減に係る調整（モデルルール3.2.9）
- ± 追加Tier1資本に関する分配金に係る調整（モデルルール3.2.10）

特殊な調整
- ± 国際海運所得・損失の除外（モデルルール3.3）

異なる事業体間の調整
- ± 恒久的施設及び導管会社等に関する配分（モデルルール3.4、3.5）

（かっこ書きは、モデルルールの掲載箇所）

2.国別実効税率の計算（分母）

必要情報・参照資料一覧

必要情報	対応する想定参照資料
財務会計上の純損益	連結等財務諸表の個社ベースの数値、非連結子会社の数値
純税金費用	税金勘定の内訳（税前に含まれる税金費用を含む）
政策上否認される費用	罰金、罰則金等の金額・内訳
グループ内融資アレンジメントに起因する費用	グループ内融資アレンジメントの金額・内訳
除外配当	受取配当の相手先別内訳及び源泉所得税・配当税の金額
除外持分損益	持分法適用先の内訳
適格還付可能税額控除	受領している補助金の内訳
モデルルール6.3で除外された資産・負債の譲渡損益に関する調整	連結等財務諸表の個社ベースの数値、非連結子会社の数値
モデルルール第6章（再編保有構造）に基づく調整	連結等財務諸表の個社ベースの数値、非連結子会社の数値
非対称的な為替差損益	各社の適用通貨表レート表

2.国別実効税率の計算（分母）

必要情報・参照資料一覧

必要情報	対応する想定参照資料
再評価法損益	有形固定資産の再評価を行っている場合の計上内訳
過去の誤謬と会計原則の変更	過去の誤謬と会計原則の変更に係る影響金額・内容
未払年金費用	年金基金への拠出額及び年金負債金額
多国籍企業グループ等の構成会社等間の取引	グループ内取引で「独立企業間価格」となっていない取引の内容
保険会社の契約者に対する負債の増減に係る調整	保険契約者に帰属する運用益と税金の調整金額の内容
追加Tier1資本に関する分配金に係る調整	「追加Tier1資本」（金融商品）に係る分配金の金額・内訳
オプション調整 - 株式報酬	株式報酬費用の税会差の金額
オプション調整 - 時価会計	時価会計・減損会計基準により計上されている金額、内容の一覧
オプション調整 - 不動産譲渡	グループ外部に対する不動産譲渡の内訳
オプション調整 - 連結納税等	連結納税制度を適用している場合のグループ納税申告計算書

2.国別実効税率の計算（分母）

必要情報・参照資料一覧

必要情報	対応する想定参照資料
国際海運所得・損失の除外	連結等財務諸表の個社ベースの数値、非連結子会社の数値
恒久的施設等又は導管会社等の配分	恒久的施設等の財務数値 導管会社等の財務数値

2.国別実効税率の計算（分子）

一の構成会社等の「調整後対象租税額」の金額は、当該構成会社等の「財務会計上の純損益」に関連して「当期税金費用」として計上されている金額（「財務会計上の当期税金費用」）に**税務と会計上の概念の違い等**を解消するための調整を加えて算出する。

国別調整後対象租税額 ＝ 財務会計上の当期税金費用 +/- 加算・減算調整　+/-　一時差異　+/-　その他調整

下記の「対象租税」に関連するもの

対象租税の範囲

含まれるもの

- 構成会社等の収益又は利益に対する税金で、当該構成会社等の財務会計上計上されるもの
- 所有持分を所有する構成会社等の当該持分に関連する収益又は利益に対する税金で、当該構成会社等の財務会計上計上されるもの
- 「適格分配時課税制度」のもとで課される、利益分配、みなし利益分配、及び事業非関連費用に係る税金
- 一般的に適用される法人所得税に代わり課される税金
- 留保利益と資本を参照して課される税金（所得と資本に基づく複数の要素に対して課される税金を含む。）

含まれないもの

- 「適格IIR」の下で親会社において生じた国際最低課税額
- 「自国内最低課税額に係る税」の下で構成会社等において生じた国際最低課税額
- 「適格UTPR」を適用した結果、構成会社等が行った調整に起因する税額
- 非適格還付可能インピュテーション税
- 保険会社が保険契約者への返戻金に関して支払う税金

2.国別実効税率の計算（分子）

必要情報・参照資料一覧

必要情報	対応する想定参照資料
対象租税	連結等財務諸表の個社ベースの税金数値（連結会計基準） 税金勘定の内訳（税前に含まれる税金費用を含む）
加算調整 - 税引前利益の計算において、費用として計上される対象租税の額	税金勘定の内訳（税前に含まれる税金費用）
加算調整 - モデルルール4.5.3に基づく「個別計算損失金額の繰延税金資産」の使用額（選択制）	個別計算損失金額の繰延税金資産の内訳
加算調整 - その会計年度において支払われた不確実な税務ポジションに係る対象租税の額で、過年度において対象租税の「減算調整」として認識している金額	不確実な税務ポジションに関連する支払金額・内訳
加算調整 - 当期税金費用の減額と扱われた適格還付可能控除・還付税額	適格還付可能税額控除に該当することを確認できる情報 （補助金、税額控除に関する内訳、金額データ）
減算調整 - 個別計算所得等の金額の計算上除外された所得に係る当期税金費用	分母算定時の調整で所得から除外された金額に係る税金費用の情報
減算調整 - 当期税金費用の減額として計上されていない非適格還付可能控除・還付税額	非適格還付可能税額控除に関する情報
減算調整 - 適格還付税額控除・非適格還付税額控除	適格還付税額控除・非適格還付可能税額控除に関する情報
減算調整 - 不確実な税務ポジションに関する当期税金費用	不確実な税務ポジションに係る対象租税の金額・内訳

2.国別実効税率の計算（分子）

必要情報・参照資料一覧

必要情報	対応する想定参照資料
減算調整 - 会計年度終了日から3年以内に納税予定のない当期税金費用	3年以内に納税予定のない当期税金費用の金額・内訳
一時差異 - モデルルール第3章との連動項目	分母算定時の調整で所得から除外された金額に係る当期繰延税金費用の金額 各国の適用実効税率（連結会計基準）
一時差異 - 不確実な税務ポジション等や、5年以内に支払われる見込みがない繰延税金費用	不確実な税務ポジションに係る繰延税金費用の金額・内訳
一時差異 - 評価性引当金、会計上の認識調整の影響額	評価性引当金の金額・内訳
一時差異 - 法人税率の変更に伴う再計算により発生した繰延税金費用	繰延税金資産・負債の金額・変動額（一時差異別の内訳）
一時差異 - 税額控除の発生や使用に関連する繰延税金費用	繰延税金資産・負債の金額・変動額（一時差異別の内訳）
一時差異 - 不確実な税務ポジション等や、5年以内に支払われる見込みがない繰延税金費用で当期に納付された金額	繰延税金資産・負債の金額・変動額（一時差異別の内訳）
一時差異 - 5会計年度前減額調整ルールにより取り消された繰延税金負債で当期に納付された金額	5会計年度前減額調整ルールの対象のうち納付された金額
一時差異 - 当期の税務上の損失に係る繰延税金資産で、会計上認識されていない金額	繰延税金資産・負債の金額・変動額（一時差異別の内訳）

2.国別実効税率の計算（分子）

必要情報・参照資料一覧

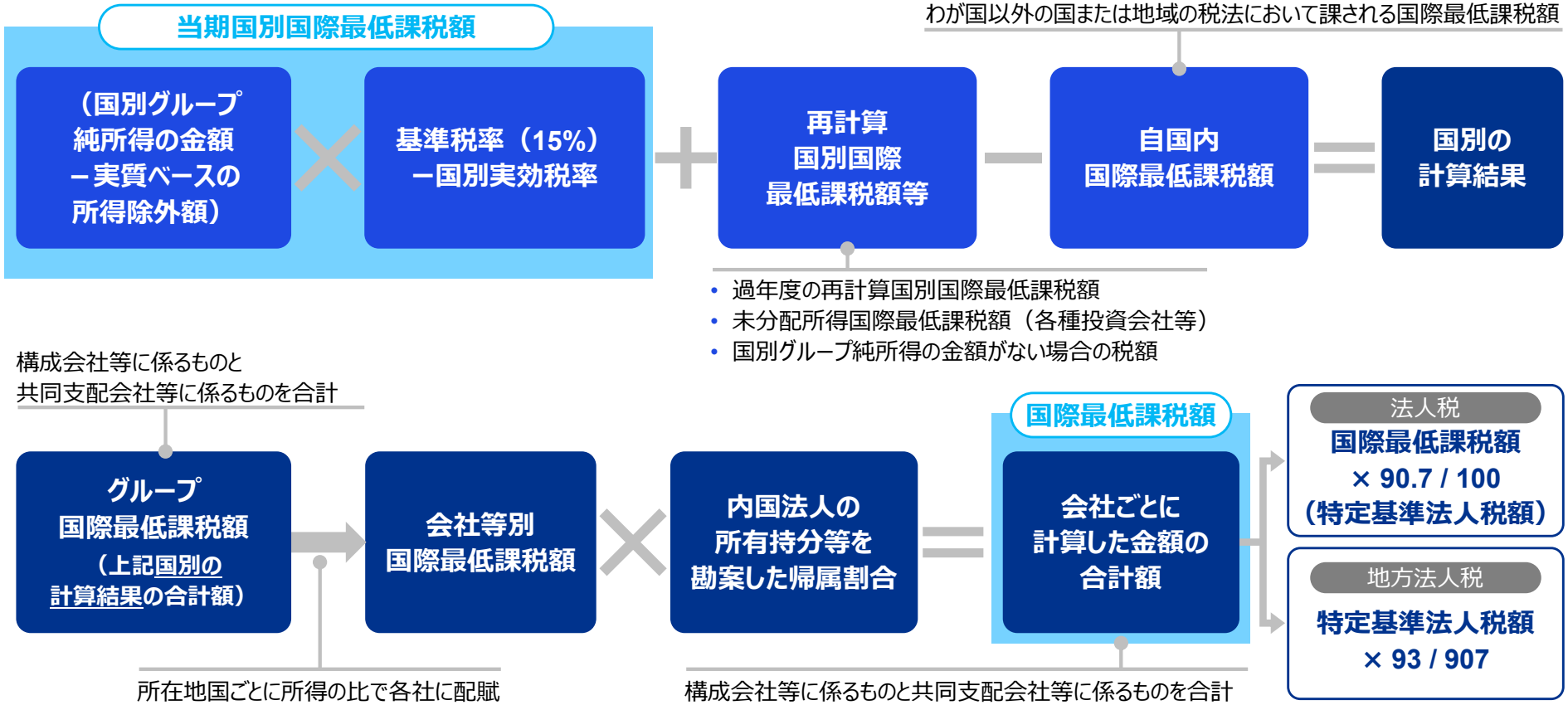
必要情報	対応する想定参照資料
一時差異 - 個別計算損失金額に関する繰延税金資産の額で、基準低税率で再計算された額	繰延税金資産・負債の金額・変動額（一時差異別の内訳）
一時差異 - 5会計年度前減額調整ルール（DTL Recapture）	繰延税金資産・負債の金額・変動額（一時差異別の内訳） 5年間の変動額の確認できる情報
一時差異 - 個別計算損失金額（選択）	個別計算損失金額に関する情報
一時差異 - 申告後の調整（減額更正等があった場合）	各国各社における減額更正に関する情報
一時差異 - 申告後の調整（基準税率未満への税率引下げがあった場合）	各国の税率引下げに関する情報
一時差異 - 申告後の調整（基準税率以上への税率引上げがあった場合）	各国の税率引上げに関する情報
一時差異 - 申告後の調整（未払税金が支払われない場合 ：3会計年度前減額調整）	未払税金の金額・変動額（3年間）
その他調整 - 恒久的施設等の税金	分母算定時の調整に係る税金費用の情報
その他調整 - 税務上透明な事業体の税金	分母算定時の調整に係る税金費用の情報

2.国別実効税率の計算（分子）

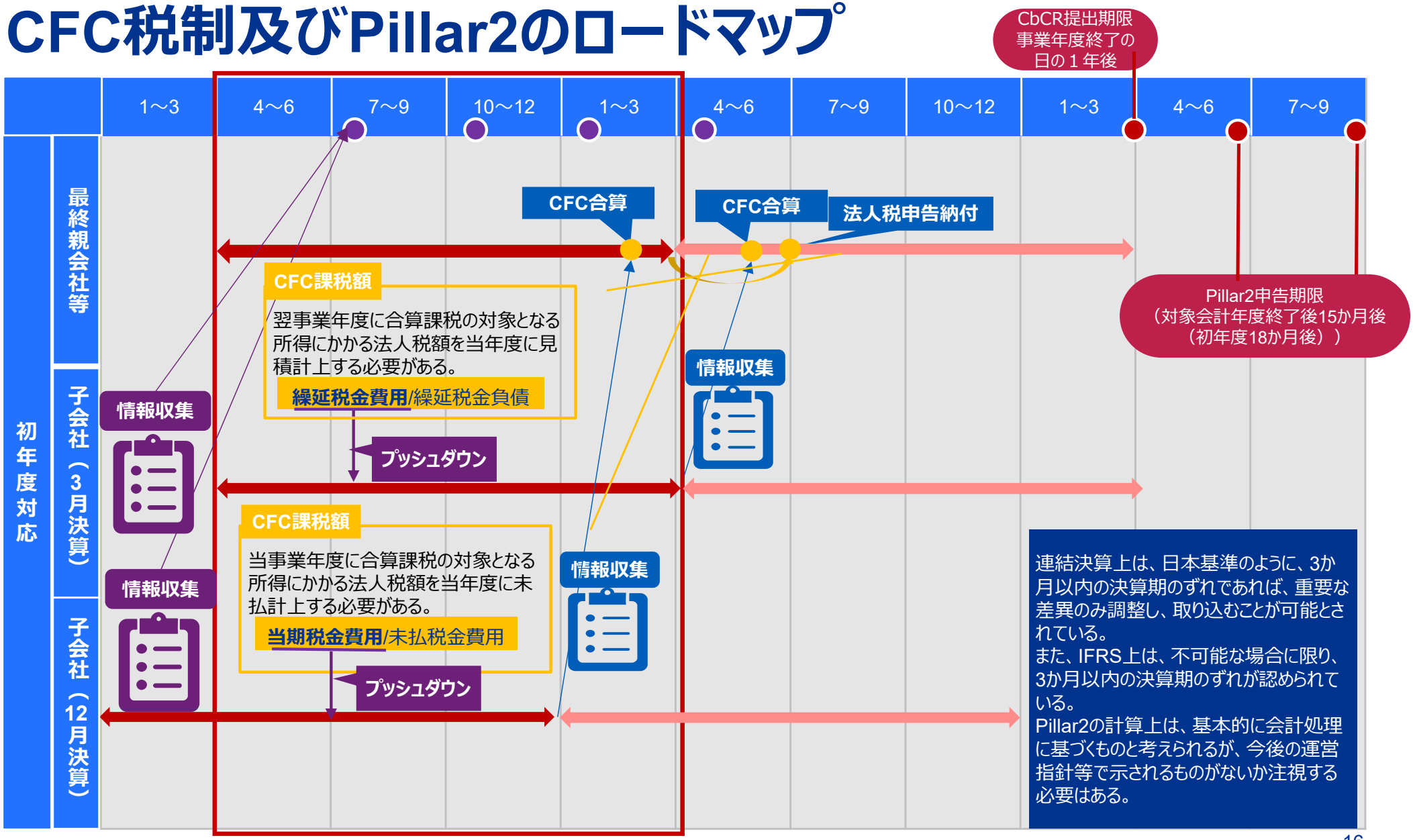
必要情報・参照資料一覧

必要情報	対応する想定参照資料
その他調整 - CFC税制に係る税金	CFC税制に係る税金費用、税金負債の相手先別内訳
その他調整 - ハイブリッド事業体の税金	分母算定時の調整に係る税金費用の情報（ハイブリット）
その他調整 - 分配に係る税金	分母算定時の調整に係る税金費用の情報（分配税）
申告後の一定の調整	申告後の税額変動に関する内容・金額

3.グループ国際最低課税額の算定及び国際最低課税額の算定



最終親会社等と子会社の決算期が異なる場合のCFC税制及びPillar2のロードマップ



CFC税制の必要情報とPillar2の必要情報の比較

基礎情報においては重複する部分もあるが、次項以降の具体的な計算内容においては、CFC税制が現地税務申告ベースであるのに対し、Pillar2は会計ベースであることから重複しているところはほとんどない。

区分	CFC税制			GloBEルール		
	別表・条文	必要情報	必要資料	Article	必要情報	必要資料
基礎情報	17(3) 17(3)付表1 17(3)付表2	法人名　（外国法人）	・各社の会社概況	1.3	法人名　（外国法人）	・各社の会社概況
		本店所在地国（又は地域）	・資本関係図		本店所在地国（又は地域）	・資本関係図
		本店（又は主たる事務所）の住所	・投資先情報一覧		本店（又は主たる事務所）の住所	・投資先情報一覧
		事業年度	・各社への個別確認		事業年度	・各社への個別確認
		使用通貨	【添付資料】		使用通貨	
		適用法令	①　B/S・P/L		適用会計基準	
		主たる事業	②　株主資本等変動計算書・損益金の処分に関する計算書等		事業内容	
		発行している株式の種類、保有者、保有比率	③　勘定科目内訳明細書		持分割合,議決権割合 種類株の発行有無、権利の利益、資本割合	
		外国金融機関への該当有無	④　税務申告書（本店所在地国のもの）			
		外国金融持株会社への該当有無	⑤　企業集団当所得課税規定の適用がないものとした場合に計算される法人所得税の額に関する計算の明細を記載した書類等			
			⑥　株主リスト	1.5	除外される会社の情報	
			⑦　間接保有の場合における介在する他の外国法人の株主リスト	6.4	共同支配会社等に関する情報	
			⑧　その他参考となるべき事項を記載した書類	5.6	被少数保有（30%以下）の会社に関する情報	
				10.2	導管会社等に関する情報	
				10.1	投資会社等に関する情報	
租税負担割合、ETR -制度上において使用される現地の税率	17(3)付表2	本店所在地国の適用税率（累進税率のある場合には最高税率）	・税務申告書（Tax return） ・税額計算書（Tax computation） ・各社への個別確認		個社の実効税率（繰延税金資産の計算に使用）	・各国の適用実効税率（連結会計基準）

CFC税制の必要情報とPillar2の必要情報の比較

区分	CFC税制			GloBEルール		
	別表・条文	必要情報	必要資料	Article	必要情報	必要資料
租税負担割合、ETR -分母	17(3)付表2	対象事業年度における課税所得（申告書における課税所得 Taxable income）の金額 ※税率0%の国においては決算所得（PL当期純利益）	・税務申告書（Tax return） ・税額計算書（Tax computation） ・納税証明書 ・単体財務諸表、試算表（現地会計基準） ・各社への個別確認			
				3.1.2	財務会計上の純損益	・連結等財務諸表の個社ベースの数値（連結会計基準） ・非連結子会社の財務数値
		加算 - 対象事業年度における非課税所得の金額				
		加算 - 損金算入された支払配当の額				
		加算 - 損金算入されない保険準備金等の額				
		加算 - 損金算入された外国法人税の額		3.2.1(a)	加算調整 - 純税金費用	・税金勘定の内訳（税前に含まれる税金費用を含む）
		減算 - 益金算入された還付外国法人税の額				
				3.2.1(g)	加算調整 - 政策上否認される費用	・罰金、罰則金等の金額・内訳
				3.2.7	加算調整 - グループ内融資アレンジメントに起因する費用	・グループ内融資アレンジメントの金額・内訳
		減算 -「非課税所得」のうち、益金不算入となった受取配当金の額		3.2.1(b)	除外配当	・受取配当の相手先別内訳及び源泉所得税・配当税の金額
				3.2.1(c)	除外持分損益	・持分法適用先の内訳
				3.2.4	適格還付可能税額控除	・受領している補助金の内訳
				3.2.1(e)	モデルルール6.3で除外された資産・負債の・ 譲渡損益に関する調整	・連結等財務諸表の個社ベースの数値、非連結子会社の数値
				3.2.11	モデルルール第6章（再編保有構造）に基づく調整	・連結等財務諸表の個社ベースの数値、非連結子会社の数値
				3.2.1(f)	非対称的な為替差損益	・各社の適用通貨表レート表

CFC税制の必要情報とPillar2の必要情報の比較

区分	CFC税制			GloBEルール		
	別表・条文	必要情報	必要資料	Article	必要情報	必要資料
租税負担割合、ETR -分母				3.2.1(d)	再評価法損益	・有形固定資産の再評価を行っている場合の計上内訳
				3.2.1(h)	過去の誤謬と会計原則の変更	・過去の誤謬と会計原則の変更に係る影響金額・内容
				3.2.1(i)	未払年金費用	・年金基金への拠出額及び年金負債金額
				3.2.3	多国籍企業グループ等の構成会社等間の取引	・グループ内取引で「独立企業間価格」となっていない取引の内容
				3.2.9	保険会社の契約者に対する負債の増減に係る調整	・保険契約者に帰属する運用益と税金の調整金額の内容
				3.2.10	追加Tier1資本に関する分配金に係る調整	・「追加Tier1資本」（金融商品）に係る分配金の金額・内訳
				3.2.2	オプション調整 - 株式報酬	・株式報酬費用の税会差の金額
				3.2.5	オプション調整 - 時価会計	・時価会計・減損会計基準により計上されている金額、内容の一覧
				3.2.6	オプション調整 - 不動産譲渡	・グループ外部に対する不動産譲渡の内訳
				3.2.8	オプション調整 - 連結納税等	・連結納税制度を適用している場合のグループ納税申告計算書
				3.3	国際海運所得・損失の除外	・連結等財務諸表の個社ベースの数値、非連結子会社の数値
				3.4 3.5	恒久的施設または導管会社等の配分	・恒久的施設等の財務数値 ・導管会社等の財務数値

CFC税制の必要情報とPillar2の必要情報の比較

区分	CFC税制			GloBEルール		
	別表・条文	必要情報	必要資料	Article	必要情報	必要資料
租税負担割合、ETR -分子	17(3)付表2	本店所在地国において課される外国法人税の額	・税務申告書（Tax return） ・税額計算書（Tax computation） ・納税証明書 ・単体財務諸表、試算表（現地会計基準） ・各社への個別確認			
		所得の額に応じて税率が高くなる場合に納付したものとみなされる税額				
		納付したものとみなして本店所在地国の外国法人税の額から控除される額				
		本店所在地国外において課される外国法人税の額				
				4	対象租税	・連結等財務諸表の個社ベースの税金数値（連結会計基準） ・税金勘定の内訳（税前に含まれる税金費用を含む）
				4.1.2.(a)	加算調整 - 税引前利益の計算において、費用として計上される対象租税の額	・税金勘定の内訳（税前に含まれる税金費用）
				4.1.2.(b)	加算調整 - モデルルール4.5.3に基づく「個別計算損失金額の繰延税金資産」の使用額（選択制）	・個別計算損失金額の繰延税金資産の内訳
				4.1.2.(c)	加算調整 - その会計年度において支払われた不確実な税務ポジションに係る対象租税の額で、過年度において対象租税の「減算調整」として認識している金額	・不確実な税務ポジションに関連する支払金額・内訳
				4.1.2.(d)	加算調整 - 当期税金費用の減額と扱われた適格還付可能控除・還付税額	・適格還付可能税額控除に該当することを確認できる情報（補助金、税額控除に関する内訳、金額データ）
				4.1.3.(a)	減算調整 - 個別計算所得等の金額の計算上除外された所得に係る当期税金費用	・分母算定時の調整で所得から除外された金額に係る税金費用の情報
				4.1.3.(b)	減算調整 - 当期税金費用の減額として計上されていない非適格還付可能控除・還付税額	・非適格還付可能税額控除に関する情報

CFC税制の必要情報とPillar2の必要情報の比較

区分	CFC税制			GloBEルール		
	別表・条文	必要情報	必要資料	Article	必要情報	必要資料
租税負担割合、ETR -分子				4.1.3. (c)	減算調整 - 適格還付税額控除・非適格還付税額控除	・適格還付税額控除・非適格還付可能税額控除に関する情報
				4.1.3 (d)	減算調整 - 不確実な税務ポジションに関する当期税金費用	・不確実な税務ポジションに係る対象租税の金額・内訳
				4.1.3. (e)	減算調整 - 会計年度終了日から3年以内に納税予定のない当期税金費用	・3年以内に納税予定のない当期税金費用の金額・内訳
				4.4.1. (a)	一時差異 - モデルルール第３章との連動項目	・分母算定時の調整で所得から除外された金額に係る当期繰延税金費用の金額 ・各国の適用実効税率（連結会計基準）
				4.4.1.(b)	一時差異 - 不確実な税務ポジション等や、5年以内に支払われる見込みがない繰延税金費用	・不確実な税務ポジションに係る繰延税金費用の金額・内訳
				4.4.1. (c)	一時差異 - 評価性引当金、会計上の認識調整の影響額	・評価性引当金の金額・内訳
				4.4.1. (d)	一時差異 - 法人税率の変更に伴う再計算により発生した繰延税金費用	・繰延税金資産・負債の金額・変動額（一時差異別の内訳）
				4.4.1.(e)	一時差異 - 税額控除の発生や使用に関連する繰延税金費用	・繰延税金資産・負債の金額・変動額（一時差異別の内訳）
				4.4.2.(a)	一時差異 - 不確実な税務ポジション等や、5年以内に支払われる見込みがない繰延税金費用で当期に納付された金額	・繰延税金資産・負債の金額・変動額（一時差異別の内訳）
				4.4.2.(b)	一時差異 - 5会計年度前減額調整ルールにより取り消された繰延税金負債で当期に納付された金額	・5会計年度前減額調整ルールの対象のうち納付された金額
				4.4.2.(c)	一時差異 - 当期の税務上の損失に係る繰延税金資産で、会計上認識されていない金額	・繰延税金資産・負債の金額・変動額（一時差異別の内訳）

CFC税制の必要情報とPillar2の必要情報の比較

区分	CFC税制			GloBEルール		
	別表・条文	必要情報	必要資料	Article	必要情報	必要資料
租税負担割合、ETR -分子				4.4.3	一時差異 - 個別計算損失金額に関する繰延税金資産の額で、基準税率で再計算された額	・繰延税金資産・負債の金額・変動額（一時差異別の内訳）
				4.4.4	一時差異 - 5会計年度前減額調整ルール(DTL Recapture)	・繰延税金資産・負債の金額・変動額（一時差異別の内訳） ・5年間の変動額の確認できる情報
				4.5	一時差異 - 個別計算損失金額（選択）	
				4.6.1	一時差異 - 申告後の調整(減額更正等があった場合)	・各国各社における減額更正に関する情報
				4.6.2	一時差異 - 申告後の調整(基準税率未満への税率引き下げがあった場合)	・各国の税率引き下げに関する情報
				4.6.3	一時差異 - 申告後の調整(基準税率以上への税率引き上げがあった場合)	・各国の税率引き上げに関する情報
				4.6.4	一時差異 - 申告後の調整(未払税金が支払われない場合：3会計年度前減額調整)	・未払税金の金額・変動額（3年間）
				4.3.2.(a)	その他調整 - 恒久的施設等の税金	・分母算定時の調整に係る税金費用の情報（恒久的施設等）
				4.3.2.(b)	その他調整 - 税務上透明な事業体の税金	・分母算定時の調整に係る税金費用の情報（導管会社等）
				4.3.2.(c)	その他調整 - CFC税制に係る税金	・タックスヘイブン税制（CFC税制）に係る税金費用、税金負債の相手先別内訳
				4.3.2.(d)	その他調整 - ハイブリッド事業体の税金	・分母算定時の調整に係る税金費用の情報（ハイブリット）
				4.3.2. (e)	その他調整 - 分配に係る税金	・分母算定時の調整に係る税金費用の情報（分配税）
				4.6	申告後の一定の調整	・申告後の税額変動に関する内容・金額

別紙 2

<u>インフレ抑制法におけるCAMT関連条文番号及び内容</u>

§38(c)(6)(E)	CAMT における試験研究費などの税額の算出方法の規定
§52(a)及び(b)	米国外法人を親会社する多国籍企業グループにおける対象法人の判定に関連する規定（適用対象法人の判定に限り、(a)にて 50%超の持分関係のある法人グループの全ての企業は単一の納税者として扱うことを規定し、(b)にて(a)と同様に共通の支配下にある法人以外の事業体（パートナーシップ等）を単一の納税者として扱うことを規定している）
§53	(e)において CAMT の立法に伴い各所に修正が加えられていることが明記されており、(a)~(d)CAMT クレジットとしての概要や計算方法、(f)で適用日時を規定
§55(a)及び(b)(2)(A)	CAMT の計算方法について規定。(a)において、暫定ミニマム税から通常の連邦税及び BEAT（§59A）の合計額を引いた額を CAMT とし、(b)(2)(A)では§56A で規定されている AFSI の 15% から CAMT 上の外国税額控除（CAMT FTC)を引いた金額を暫定ミニマム税と規定している
§56A (a)	調整後会計利益の概要
(b)	調整後会計利益を算出する際の財務諸表を規定。§451(b)で定められた GAAP、IFRS、SEC、米国国外でこれらに相当する財務諸表が該当する
(c)	AFSI の調整
(d)	FS NOL における定義、繰越規定、控除規定等
(e)	財務省によるガイダンス・規の追加権限
§59 (k)	適用対象法人に関する規定
(1)	定義及び概要
(A)	法人テスト
(B)	所得テスト
(C)	適用対象法人における例外規定、関連する財務省の権限等
(D)	合算ルール（Aggregation rule）
(E)	設立 3 年未満の企業や 12 か月未満の事業年度を採用している企業への特例等
(2)	多国籍企業グループの特例
(3)	財務省によるガイダンス・規定の追加権限
§59 (l)	CAMT 上の外国税額控除に関する概要、超過額の繰越、財務省によるガイダンス・規定の追加権限

OECDモデルルールと英国国内法の比較資料

別紙３

OECDモデルルール　対　　英国の草案（2022年7月20日現在）

Article	Paragraph	OECDモデルルール	英国国内法との比較	英国国内法上の概念	Schedule	Chapter	Section	備考
1.1	1.1.3	除外会社等	類似	除外会社等	0	2	6	Article 1.1.3（OECDモデルルール）では、「除外会社等」はGloBEルールの適用を受けないことが規定されている。国内法草案のChapter 2 Section 6(1)参照。
1.1		GloBE ルールの適用対象	類似	適格多国籍企業グループ等(Qualifying multinational group)	0	2	8	重大な相違点なし。
1.2		多国籍企業グループ等	類似	「多国籍企業グループ等」及び「最終親会社」の定義	0	2	5	国内法草案では、「連結グループ」及び「恒久的施設等グループ」の2種類について定義している。
1.3		構成会社等	類似	「多国籍企業グループ等」及び「最終親会社」の定義	0	2	5	「構成会社等」は国内法草案において定義されている用語ではなく、国内法草案においては同義の用語として「メンバー」が使用されている(Chapter 2 Section 5(2)-(3))。
1.4		最終親会社	若干の違い	「多国籍企業グループ等」と「最終親会社」の意味	0	2	5	OECDモデルルールでは「直接又は間接」の支配持分について言及しているのに対し、国内法草案では「支配持分」とのみ記載があり、直接又は間接かを特定していない。
1.5		除外会社等	若干の違い	除外会社等	0	2	6	不動産投資会社等（UK REITS及び海外REIT相当）と投資会社等にはわずかな違いがある。英国の草案では、これらの会社等がUPEである場合だけでなく、これらの会社等が所有権を有する会社等の資産、負債、所得、費用及びキャッシュ・フローを含む連結財務諸表等を作成していない理由のみでUPEにならない場合にもこれらの企業を除外している。 国内法草案では、OECDモデルルールのArticle 1.5.2(a)の規定を定義するため、「適格サービス会社等(qualifying service entity)」という用語を追加しており、Article 1.5.2(b)の規定を定義するために、「適格免除所得会社等(qualifying exempt income entity)」という用語を追加している。 1.5.2(b)において、OECDモデルルールでは、会社等の所得の「実質的に全て」は個別計算所得金額の計算から除外された、配当又は持分損益であることが求められているが、国内法草案では、「会社等の所得のほぼ全てが除外された配当又は持分損益（又は両方）である」ことが求められている。
2.1		IIRの適用	類似	課税	0	1	2	OECDモデルルールArticle 2.1は国内法草案のSection 2、3、7の内容にほぼ対応している。
2.1		IIRの適用	類似	課税額	0	1	3	OECDモデルルールArticle 2.1は国内法草案のSection 2、3、7の内容にほぼ対応している。
2.1		IIRの適用	類似	責任者メンバー	0	2	7	OECDモデルルールArticle 2.1は国内法草案のSection 2、3、7の内容にほぼ対応している。
2.2		IIRに基づく国際最低課税額の配賦	類似	国際最低課税額×組入比率	0	7	65	国内法草案のSection 65(1)及びSection 66と重大な相違はない。
2.2		IIRに基づく国際最低課税額の配賦	類似	組入比率	0	7	66	国内法草案と重大な相違はない（国内法草案のSection 65(1)参照）。
2.3		IIR相殺メカニズム	類似	国際最低課税額×組入比率	0	7	65	OECDのArticleは国内法草案のsubsection (2)に相当する。
2.4		UTPRの適用	類似なし					UTPRは国内法草案に含まれていない。
2.5		UTPR国際最低課税額	類似なし					UTPRは国内法草案に含まれていない。
2.6		UTPRに基づく国際最低課税額の配賦	類似なし					UTPRは国内法草案に含まれていない。
3.1	3.1.2	財務会計	類似	グループ内取引を除外するための連結調整前の調整対象利益	0	4	19	重大な相違点なし。
3.1		財務会計	若干の違い	最終親会社の財務諸表のために決定された基礎的純利益（Underlying profit）	0	4	13	OECDモデルルールによる財務会計上の純損益は、国内法草案では"underlying profits "と表記されている。 英国国内法のSec1～5は、OECDモデルルールに則っている。 国内法草案Sec6～8では、(i)加盟国の会計情報に「信頼性がある」場合、(ii)どの地域が「関連地域」であるか、(iii)「永久差異」の定義について詳述されている。
3.2	3.2.1	「個別計算所得金額」を決定するための調整：税金費用の純額(Net tax expense)	類似	税引前利益への調整	0	4	18	「Net taxes expense」 はOECDモデルルールArticle 10.1にて定義されている。
3.2	3.2.1	「個別計算所得金額」を決定するための調整：第6.3条に基づき除外された資産/負債の処分による損益	類似	仕入勘定の調整額の戻入	0	4	20	プレースホルダーのみ
3.2	3.2.1	「個別計算所得金額」を決定するための調整：除外配当(Excluded Dividend)	類似	配当金の一般的な除外	0	4	21	「除外配当(Excluded Dividend)」は、OECDモデルルールArticle10.1に定義されている。
3.2	3.2.1	「個別計算所得金額」を決定するための調整：除外持分損益	類似	除外される持分益	0	4	22	「除外持分損益（Excluded equity gain or loss)」は、OECDモデルルールArticle 10.1に定義されている。
3.2	3.2.1	「個別計算所得金額」を決定するための調整：再評価法による損益	類似	再評価法による損益	0	4	23	「再評価法による損益(revaluation method gain or loss)」は、OECDモデルルールArticle 10.1に定義されている。
3.2	3.2.1	「個別計算所得金額」を決定するための調整：非対称的な為替差損益	類似	非対称的な為替差損益の調整	0	4	24	「非対称的な為替差損益」は、OECDモデルルールArticle 10.1に定義されている。

3.2	3.2.1	「個別計算所得金額」を決定するための調整：政策上認められていない費用	類似	不正又は違法な支払、又は罰金等の費用の除外	0	4	25	「政策上認められていない費用」は、OECDモデルルールArticle 10.1に定義されている。
3.2	3.2.1	「個別計算所得金額」を決定するための調整：過年度の誤謬と会計原則の変更	類似	過年度の誤謬と会計原則の変更の調整	0	4	26	「過年度の誤謬と会計原則の変更」は、OECDモデルルールArticle 10.1に定義されている。
3.2	3.2.1	「個別計算所得金額」を決定するための調整：未払年金費用	類似	未払年金費用	0	4	27	「未払年金費用」は、OECDモデルルールArticle 10.1に定義されている。
3.2	3.2.10	「個別計算所得金額」を決定するための調整：Additional Tier1資本	類似	Additional Tier1資本	0	4	34	重大な相違点なし。 「Additional Tier1資本」は、OECDモデルルールArticle 10.1に定義されている。
3.2	3.2.11	「個別計算所得金額」を決定するための調整：第6章（再編及び持株構造）及び第7章（税制の中立化及び分配体制）の規定を反映するための調整	類似					OECDモデルルールでは、これは相互参照規定のみである。 関連するマッピングは、OECDモデルルールArticle 6及びArticle 7に規定されている。
3.2	3.2.2	「個別計算所得金額」を決定するための調整：異なる国・地域に所在する「構成会社等」の会計において同額で計上されていない取引	若干の違い	多国籍企業グループ間の取引：税務会計の差異	0	4	31	国内法草案では、 (i) 移転価格の調整によって生じる永久差異が各メンバーで同一である場合、及び(ii) 一方のメンバーが「高課税メンバー(high tax member)」(subsection (6)に規定)であり 、当高課税メンバーの移転価格の調整の結果生じる永久差異があり、他方のメンバーに永久差異が生じない場合の基礎的利益の調整方法についても規定されている。
3.2	3.2.2	「個別計算所得金額」を決定するための調整：株式報酬	類似	株式報酬控除を反映する選択	0	4	43	重大な相違点なし。
3.2	3.2.3	「個別計算所得金額」を決定するための調整：同一国・地域に所在する「構成会社等」の財務会計上同額で計上されていない取引	若干の違い	特定の取引における独立企業間取引要件(Arm's Length Requirement)	0	4	30	国内法草案のSection 30(2)-(4)では、(i)メンバーのいずれかが少数被保有メンバーである場合、又は(ii)メンバーのいずれかが各種投資会社等である場合のシナリオも規定されている。
3.2	3.2.4	「個別計算所得金額」を決定するための調整：適格還付可能税額控除	類似	適格還付可能税額控除の取扱い	0	4	28	「適格還付可能税額控除」に必要となる調整に関して重大な相違点なし。 「適格還付可能税額控除」は、OECDモデルルールArticle 10.1に定義されている。
3.2	3.2.5	「個別計算所得金額」を決定するための調整：FV又は減損会計の対象となる資産及び負債：実現主義の選択	類似	実現主義を採用する選択	0	4	42	重大な相違点なし。
3.2	3.2.6	「個別計算所得金額」を決定するための調整：総資産利益合計額：年次選択	若干の違い	一定のキャピタルゲインを5年間に亘って分配する選択	0	4	44	国内法草案では、subsection (4) に以下の内容が追加されている： あるメンバーの基礎的利益が調整された場合、そのメンバー及び同一地域内のその他全てのメンバーの国別実効税率を再計算し、これらのメンバーに対して課されるはずの国際最低課税額を再計算を行う必要がある。また、国内法草案では、再計算の結果について規定するSection 68も参照しており、当subsection (4)に基づく再計算に適用される。 「総資産利益(aggregate asset gain)」及び「遡及期間」はOECDモデルルールArticle 10.1に定義されている。
3.2	3.2.7	「個別計算所得金額」を決定するための調整：グループ内金融取引	若干の違い	適格グループ内金融取引費用の除外	0	4	33	国内法草案では、subsection (1)(c)において、Section 34 (その他Tier 1資本) にて算入することが求められる費用の除外を停止している。 OECDモデルルールは、Article 3.2.10にて、その他Tier 1資本について別途扱っている。
3.2	3.2.8	「個別計算所得金額」を決定するための調整：連結納税グループ	類似	グループ内取引を除外する選択	0	4	45	重要な相違点なし。 国内法草案では、subsection (5)にてある地域のメンバーが「連結納税グループ」に含まれる条件を規定している。
3.2	3.2.9	「個別計算所得金額」を決定するための調整：保険会社	若干の違い	基礎生命保険事業及び一般年金事業に関する調整	0	4	32	国内法草案では、(OECDモデルルールの)「保険会社」 に言及しておらず、当該Sectionが「基礎生命保険事業及び一般年金事業を営む」メンバーに適用されると規定している。
3.3	3.3.1	国際海運業所得の除外	類似	国際海運収入の除外	0	4	35	重大な相違点なし。
3.3	3.3.2	国際海運業所得の除外：活動の種類	類似	中核的国際海運収入	0	4	36	国内法草案のsubsection (6)のActivity listに対応する。使用されている用語が異なる箇所があるものの、両リストには特段相違はないと思われる。
3.3	3.3.3	国際海運業所得の除外：適格な補助的国際海運業所得の活動の種類	類似	補助的国際海運収入	0	4	37	国内法草案のsubsection (6)のActivity listに対応する。
3.3	3.3.4	国際海運業所得の除外：適格な補助的国際海運業所得の活動の種類	類似	補助的国際海運収入	0	4	37	国内法草案のsubsection (8)のstepsに対応する。
3.3	3.3.5	国際海運業所得の除外：国際海運業所得の計算	類似	中核的国際海運収入	0	4	36	重大な相違点なし。計算方法が異なるのみで、補助的国際海運収入からは分離されている。
3.3	3.3.5	国際海運業所得の除外：国際海運業所得	類似	補助的国際海運収入	0	4	37	重大な相違点なし。計算方法が異なるのみで、補助的国際海運収入からは分離されている。
3.3	3.3.6	国際海運業所得の除外：戦略的又は商業的管理	類似	中核的国際海運収入	0	4	36	重大な相違点なし。国内法草案では中核的国際海運収入と補助的国際海運利益を分離している (国内法草案のsubsection (5)参照) 。

3.3	3.3.6	国際海運業所得の除外：戦略的又は商業的管理	類似	補助的国際海運収入	0	4	37	重大な相違点なし。国内法草案では中核的国際海運収入と補助的国際海運利益を分離している（国内法草案のsubsection (5)参照）。
3.4	3.4.1	主要会社等と恒久的施設等間の所得又は損失の配賦	類似	恒久的施設等の基礎的利益	0	4	14	OECDモデルルールと国内法草案subsection (1) に重大な相違点なし。
3.4	3.4.2	主要会社等と恒久的施設等間の所得又は損失の配賦	類似	恒久的施設等に帰属する所得及び費用	0	4	38	重大な相違点なし。
3.4	3.4.3	主要会社等と恒久的施設等間の所得又は損失の配賦	類似	恒久的施設等の基礎的利益	0	4	14	OECDモデルルールは、国内法草案のsubsection (2)-(3)に対応しており、両者に重大な相違点はない。
3.4	3.4.4	主要会社等と恒久的施設等間の所得又は損失の配賦：例外	類似	主要会社等と恒久的施設等間の所得又は損失の配賦	0	4	14	OECDモデルルールと国内法草案のsubsection (4)に重大な相違点なし。
3.4	3.4.5	主要会社等と恒久的施設等間の所得又は損失の配賦：例外	類似	主要会社等と恒久的施設等間の所得又は損失の配賦	0	4	39	重大な相違点なし。
3.5	3.5.1	導管会社等からの収益又は損失の配賦	若干の違い	導管会社等の基礎的利益	0	4	15	国内法草案では、Article 3.5.1の具体的事例を、subsection (5)にて一般規定の事例として取り扱っているようである。
3.5	3.5.1	導管会社等からの収益又は損失の配賦	不明	導管会社等として取り扱われる特定の税務上の非居住者会社等	0	4	16	不明ー今後明確化される予定である。
3.5	3.5.2	導管会社等からの収益又は損失の配賦	類似	導管会社等の基礎的利益	0	4	15	subsection (6)参照。
3.5	3.5.3	導管会社等からの収益又は損失の配賦：「グループ会社等」ではない所有者	類似	導管会社等の基礎的利益	0	4	15	OECDモデルルールと国内法草案subsection (3)に重大な相違点なし。
3.5	3.5.4	導管会社等からの収益又は損失の配賦	類似	導管会社等の基礎的利益	0	4	15	OECDモデルルールと国内法草案subsection (4)に重大な相違点なし。
3.5	3.5.5	導管会社等からの収益又は損失の配賦	類似	導管会社等の基礎的利益	0	4	15	OECDモデルルールと国内法草案のsubsection (5)-(7)の重大な相違点なし。
4.1	4.1.1	調整後対象租税	不明	対象租税額	0	5	47	概ね対応している。今後要確認。
4.1	4.1.1	調整後対象租税	類似	対象租税額の計算に含まれる金額	0	5	49	OECDモデルルールArticle 4.1.1(c)は国内法草案のsubsection (g)と対応している。
4.1	4.1.2	調整後対象租税：加算項目	不明	対象租税額の計算に含まれる金額	0	5	49	還付可能な税額控除に関する要件が、OECDモデルルールと国内法草案で同じ影響を与えるかが不明瞭。
4.1	4.1.3	調整後対象租税：減算項目	不明	対象租税額の計算に含まれる金額	0	5	48	還付可能な税額控除に関する要件が、OECDモデルルールと国内法草案で同じ影響を与えるかが不明瞭。
4.1	4.1.4	調整後対象租税：対象租税に2回以上に金額が計上されないこと	類似	対象租税額	0	5	47	国内法草案のStep 5はOECDモデルルールと対応している。
4.1	4.1.5	調整後対象租税：調整	類似	対象租税が予想より少ない場合の追加国際最低課税額	0	7	67	OECDモデルルールArticle 4.1.5は国内法草案のsubsection (1)-(3)に対応している。
4.2	4.2.1	対象租税の定義：対象租税	若干の違い	対象租税額	0	5	46	OECDモデルルールと国内法草案は概ね一致している。しかし、OECDモデルルールでは、一般的に適用される法人所得税の代わりの税金((c)参照) が言及されているが、国内法草案では、一般的に適用される利益に係る税金(1(c)参照) の代わりについて言及されていることに留意が必要となる。また、OECDモデルルールの(a)では、会計上計上される税金について言及しているのに対し、国内法草案の1(a)では、利益に対する税金について言及している。
4.2	4.2.2	対象租税の定義：対象外税金	類似	対象租税額	0	5	46	重大な相違点なし。
4.3	4.3.1	一つの構成会社等から他の構成会社等への対象租税の配賦	類似					OECDモデルルールArticle 4.3.1で取り扱われる内容は、国内法草案のSection 50-53で取り扱われている。
4.3	4.3.2	一つの構成会社等から他の構成会社等への対象租税の配賦	類似	税の配賦：恒久的施設等	0	5	50	OECDモデルルールArticle 3.3.2(a)は国内法草案のSection 50(1)と対応している。
4.3	4.3.2	一つの構成会社等から他の構成会社等への対象租税の配賦	類似	税の配賦：税務上のパススルー会社等及びハイブリッド会社等	0	5	50	OECDモデルルールArticle 3.3.2(b),(d)は国内法草案のSection 51(1)と対応している。
4.3	4.3.2	一つの構成会社等から他の構成会社等への対象租税の配賦	類似	税の配賦：恒久的施設等	0	5	50	OECDモデルルールArticle 3.3.2(a)は国内法草案のSection 50(1)と対応している。
4.3	4.3.2	一つの構成会社等から他の構成会社等への対象租税の配賦	類似	税の配賦：税務上のパススルー会社等及びハイブリッド会社等	0	5	51	OECDモデルルールArticle 3.3.2(a)は国内法草案のSection 51(1)と対応している。
4.3	4.3.2	一つの構成会社等から他の構成会社等への対象租税の配賦	類似	税の配賦：CFCルール	0	5	52	OECDモデルルールArticle 3.3.2(c)は国内法草案のSection 52(1)と対応している。
4.3	4.3.2	一つの構成会社等から他の構成会社等への対象租税の配賦	類似	税の配賦：グループの他のメンバーからの分配	0	5	53	OECDモデルルールArticle 3.3.2(e)は国内法草案のSection 53と対応している。
4.3	4.3.3	一つの構成会社等から他の構成会社等への対象租税の配賦	重大な相違	税の配賦：税務上のパススルー会社等及びハイブリッド会社等	0	5	51	OECDモデルルールArticle 4.3.3では、本Articleの適用後にも残る受動的所得に関して発生した構成会社等所有者の対象租税については、Article 4.3.2(c)又は(d)に基づき配賦されないものと規定している。国内法草案にはこのような規定は見当たらない。
4.3	4.3.3	一つの構成会社等から他の構成会社等への対象租税の配賦	重大な相違	税の配賦：CFCルール	0	5	52	OECDモデルルールArticle 4.3.3では、本Articleの適用後にも残る受動的所得に関して発生した構成会社等所有者の対象租税については、Article 4.3.2(c)又は(d)に基づき配賦されないものと規定している。国内法草案にはこのような規定は見当たらない。
4.3	4.3.4	一つの構成会社等から他の構成会社等への対象租税の配賦	類似	税の配賦：恒久的施設等	0	5	50	OECDモデルルールは国内法草案のSection 50(1)-(2)と対応している。
4.4	4.4.1	一時差異に対応する仕組み	類似	繰延税金調整合計額	0	5	54	OECDモデルルールArticle 4.4.1と国内法草案のSection 54(1)-(2),(6)に重大な相違点なし。
4.4	4.4.2	一時差異に対応する仕組み：調整	重大な相違	繰延税金調整合計額	0	5	54	国内法草案の該当箇所は、subsectionは(3)及び(5)である。 国内法草案には、OECDモデルルールArticle 4.4.2(c)（当期の税務上の欠損金について、認識基準を満たさないために欠損金の繰延税金資産を認識しなかった場合に、繰延税金調整額の合計から減額する調整）に対応するものはないように思われる。 国内法草案では、不確実な税務ポジション等の取崩しに関連する調整が(3)で規定されている。OECDモデルルールでは、不確実な税務ポジション等又はUnpaid Accrualの取崩しが規定されている。

4.4	4.4.3	一時差異に対応する仕組み：「基準税率」より低い税率で計上された繰延税金資産	類似	基準税率未満で計上した繰延税金資産	0	4	29	OECDモデルルールと国内法草案のSection 29(1)に重大な相違点なし。
4.4	4.4.3	一時差異に対応する仕組み：「基準税率」より低い税率で計上された繰延税金資産	類似	繰延税金調整合計額	0	5	54	OECDモデルルールArticle 4.4.3と国内法草案のSection 54(4)に重大な相違点なし。
4.4	4.4.4	一時差異に対応する仕組み：5会計年度前減額調整ルール	類似	取消ルールによって過年度に取り消された5会計年度前減額調整ルール（Recaptured Deferred Tax Liability）	0	5	56	OECDモデルルールArticle 4.4.4は国内法草案のSection 56(1)-(2)と対応しており、重大な相違点はない。 国内法草案のsubsection (3)はSection 68と相互参照しているが、現時点においてはプレースホルダーであり、最終的な内容は未定である。
4.4	4.4.5	一時差異に対応する仕組み：Recapture Exception Accrual	類似	5会計年度前減額調整ルール	0	5	56	OECDモデルルールArticle 4.4.5は国内法草案のSection 56(4)と対応しており、重大な相違点はない。
4.4	4.4.6	一時差異に対応する仕組み：不確実な税務ポジション等	類似	繰延税金調整合計額	0	5	54	OECDモデルルールArticle 4.4.6と国内法草案のSection 54(7)に重大な相違点なし。
4.4	4.4.7	一時差異に対応する仕組み：不確実な税務ポジション等	類似	繰延税金調整合計額	0	5	54	OECDモデルルールArticle 4.4.7と国内法草案のSection 54(7)に重大な相違点なし。
4.5		個別計算損失の選択	不明	プレースホルダー	0	5	57	Article 5.3のためのプレースホルダー。
4.6	4.6.1	申告後の調整及び税率の変更	若干の違い	対象租税の申告後の調整	0	8	77	OECDモデルルールと国内法草案に重大な相違点なし。 国内法草案のsubsection (6)はSection 68と相互参照しているが、現時点においてはプレースホルダーのみであるため、内容は不明。 国内法草案のsubsection (7)はOECDモデルルールにはないように思われる。
4.6	4.6.2	申告後の調整及び税率の変更：国内税率の引き下げ	類似	税率変さらによる繰延税金費用への影響	0	8	78	国内法草案のsubsection (1)と重大な相違点なし。
4.6	4.6.3	申告後の調整及び税率の変更：国内税率の引き上げ	類似	税率変さらによる繰延税金費用への影響	0	8	78	国内法草案のsubsection (2)と重大な相違点なし。
4.6	4.6.4	申告後の調整及び税率の変更：100万ユーロの適用免除基準	不明	対象租税が支払われない場合の調整	0	8	79	重大な相違点なし。 国内法草案のsubsection (3)はSection 68と相互参照しているが、現時点においてはプレースホルダーのみであるため、内容は不明。
5.1		国別実効税率（ETR）の決定	類似	国別実効税率	0	3	11	重大な相違点なし。
5.1		国別実効税率（ETR）の決定	類似	国際最低課税額の計算	0	6	58	概ね対応している。最終的な効果は同じと考えられる。
5.2	5.2.1	国際最低課税額	類似	地域の合計国際最低課税額	0	6	59	OECDモデルルールと国内法草案のsubsection (1)に重大な相違点なし。
5.2	5.2.2	国際最低課税額	類似	地域の合計国際最低課税額	0	6	59	OECDモデルルールと国内法草案のsubsection (1)に重大な相違点なし。
5.2	5.2.3	国際最低課税額	類似	地域の合計国際最低課税額	0	6	59	OECDモデルルールと国内法草案のsubsection (1)に重大な相違点なし。 OECDモデルルールでは、国・地域の国際最低課税額の計算方法を、最後に国内国際最低課税額を差し引くだけとしているが、国内法草案では、「自国内最低課税額控除」の計算がより詳細に記載されている。国内法草案のsubsection (2)-(6)における「自国内最低課税額控除」を計算するための英国の法律が予想とおりのものであるかは今後要確認。
5.2	5.2.4	国際最低課税額：国際最低課税額の配賦	若干の違い	国際最低課税額×組入比率	0	7	65	国内法草案では、「組入比率(Inclusion Ratio)」という用語は、責任者メンバーに配賦される国際最低課税額に達するまでに、どの国・地域の国際最低課税額を乗じるか説明している。 国内法草案では、(2)にて、責任者メンバーのメンバー持分が (別の責任者メンバーを通じて) 間接的である場合を対象とする規定が追加されている。
5.2	5.2.4	国際最低課税額：国際最低課税額の配賦	若干の違い	組入比率	0	7	66	国内法草案では、関連メンバーが導管会社等である場合の、責任者メンバー以外の会社等が保有する所有権に起因する利益額の算出方法等に関する規定が追加されている (subsection (2)-(4)参照) 。
5.2	5.2.5	国際最低課税額：再配賦に起因する国・地域国際最低課税額	類似	再計算が必要な場合の追加国際最低課税額	0	8	68	subsection (1)
5.3	5.3.1	実質ベースの所得除外額：適用しない選択	若干の違い	実質ベースの所得除外額	0	6	60	OECDモデルルールのArticleは国内法草案のSection 60(2)-(3)と対応している。OECDモデルルールでは、その年度の特定多国籍企業グループ等報告事項等において、除外項目を計算しないか、あるいは国際最低課税額を計算する際に主張することで適用しないことを選択できると述べているようである。国内法草案では、自己申告で計算しないことを選択することに言及しているのみである。
5.3	5.3.2	実質ベースの所得除外額：計算	類似	実質ベースの所得除外額	0	6	60	OECDモデルルールのArticleは国内法草案のSection 60(1)と対応している。
5.3	5.3.3	実質ベースの所得除外額：適格給与コスト	類似	実質ベースの所得除外額	0	6	60	OECDモデルルールのArticleは国内法草案のSection 60(4)と対応している（Section 61(4)参照）。
5.3	5.3.3	実質ベースの所得除外額：給与所得控除	類似	適格給与コスト	0	6	61	OECDモデルルールのArticleは国内法草案のSection 61(4),(6)と対応している（Section 60(4)参照）。
5.3	5.3.4	実質ベースの所得除外額：有形資産控除	類似	実質ベースの所得除外額	0	6	60	OECDモデルルールのArticleは国内法草案のSection 60(5),(7)と対応している（Section 62(4)参照）。
5.3	5.3.4	実質ベースの所得除外額：有形資産控除	類似	適格有形資産額	0	6	62	OECDモデルルールのArticleは国内法草案のSection 62(6)-(8)と対応している（Section 60(5),(7)参照）。
5.3	5.3.5	実質ベースの所得除外額：有形資産控除	若干の違い	適格有形資産額	0	6	62	OECDモデルルールのArticleは国内法草案のSection 62(1),(3)-(4)と概ね対応している。国内法草案のSection 62(2)には、期首又は期末に価値が記録されていない場合の追加条項が含まれている。国内法草案のSection 62(4)(b)(i)には、資産に関連する仕入勘定の調整に起因する金額も資産の「帳簿価額」に含めている。

5.3	5.3.6	実質ベースの所得除外額：恒久的施設等	類似	適格給与コスト及び適格有形資産額：恒久的施設等及び導管会社等に関する特別規則	0	6	63	subsection (1)
5.3	5.3.7	実質ベースの所得除外額：導管会社等の非配賦額	類似	適格給与コスト及び適格有形資産額：恒久的施設等及び導管会社等に関する特別規則	0	6	63	subsection (2)
5.4		追加国際最低課税額	不明	再計算が必要な場合の追加国際最低課税額	0	8	68	OECDモデルルールArticle 5.4の残りの部分(Section 68(1)でカバーされている5.2.5によって発効された5.4.1以外)に関する国内法草案はまだ起草されておらず、現時点ではSection 68(2)にプレースホルダーがある。
5.5		適用免除基準	不明	合計国際最低課税額をゼロとして取り扱う選択	0	6	64	このArticleに対する国内法草案はまだ起草されておらず、現時点ではSection 64にプレースホルダーがある。
5.6		被少数被保有構成会社等	類似	被少数保有メンバー	0	9	87	重大な相違点なし。なお、「被少数保有サブグループ」及び「被少数保有構成会社等」はOECDモデルルールArticle 10.1に定義されており、英国における用語の「少数サブグループ」及び「被少数保有メンバー」にそれぞれ対応している。
6.1	6.1.1	グループ内で合併・分割があった場合の連結売上高の基準について	類似	多国籍企業グループ等の構成の変化	0	2	9	OECDモデルルールと国内法草案のSection 9(1)-(3)に重大な相違点なし。 国内法草案のSection 10(1)-(2)を参照。
6.1	6.1.1	グループ内で合併・分割があった場合の連結売上高の基準について	類似	分割したグループ等が適格かどうか	0	2	10	OECDモデルルールと国内法草案のSection 10(1)-(2)に重大な相違点なし。
6.1	6.1.2	グループ内で合併・分割があった場合の連結売上高の基準について：分割の定義	若干の違い	多国籍企業グループ等の構成の変化	0	2	9	OECDモデルルールでは、グループ等に属さない会社等が、他の会社等又はグループ等と共通の支配下におかれる場合を除き、国内法草案のSection 9(4)と概ね対応している。
6.1	6.1.3	グループ内で合併・分割があった場合の連結売上高の基準について：分割の定義	類似	分割したグループ等が適格かどうか	0	2	10	OECDモデルルールと国内法草案のSection 10(3)に重大な相違点なし。
6.2	6.2.1	多国籍企業グループ等に加入又は離脱する構成会社等	類似	多国籍企業グループ等に加入又は離脱するメンバー	0	8	69	Article 6.2.1のparagraph (h)が国内法草案で取り上げられているかどうかが不明であること(subsection (9)-(11)か)を除き、重大な相違点なし。
6.2	6.2.2	多国籍企業グループに加入又は離脱する構成会社等	類似	支配権の譲渡を資産及び負債の譲渡と取り扱う場合	0	8	70	重大な相違点なし。
6.3	6.3.1	資産及び負債の譲渡	類似	資産及び負債の譲渡	0	8	71	OECDモデルルールと国内法草案のSection 71(3)(b)の重大な相違点なし。
6.3	6.3.2	資産及び負債の譲渡	類似	資産及び負債の譲渡	0	8	71	OECDモデルルールと国内法草案のSection 71(1)-(3)(a)の重大な相違点なし。
6.3	6.3.3	資産及び負債の譲渡	不明	資産及び負債の譲渡	0	8	71	このArticleに対する国内法草案はまだ起草されておらず、現時点ではSection 71(4)にプレースホルダーがある。
6.3	6.3.4	資産及び負債の譲渡	不明	資産及び負債の譲渡	0	8	71	このArticleのための国内法草案はまだ起草されておらず、現時点ではSection 71(4)にプレースホルダーがある。
6.4		共同支配会社等	類似	共同支配会社等グループへのPartの適用	0	9	86	重大な相違点なし。
6.5		複数の親会社を持つ多国籍企業グループ等	不明	複数の親親会社があるグループ等	0	8	73	このArticleに対する国内法草案はまだ起草されておらず、現時点ではSection 73にプレースホルダーがある。
7.1	7.1.1	導管会社等である最終親会社：個別計算所得金額	類似	導管会社等である最終親会社	0	4	40	OECDモデルルールと国内法草案のSection 40(1)-(3)に重大な相違点なし。
7.1	7.1.2	導管会社等である最終親会社：個別計算損失金額	類似	導管会社等である最終親会社	0	4	40	OECDモデルルールと国内法草案のSection 40(5)-(6)に重大な相違点なし。
7.1	7.1.3	導管会社等である最終親会社：対象租税	類似	導管会社等である最終親会社	0	4	40	OECDモデルルールと国内法草案のSection 40(4)に重大な相違点なし。
7.1	7.1.4	導管会社等である最終親会社：恒久的施設等	類似	導管会社等である最終親会社	0	4	40	OECDモデルルールと国内法草案のSection 40(7)に重大な相違点なし。しかし、Article 7.1.4(b)では、OECDモデルルールでは税務上のパススルー会社等の事業の全部又は一部が行われると言及しているが、国内法草案のsubsection (7)(b)では、「行われる」とのみ言及している。
7.2	7.2.1	控除可能配当制度の適用を受ける最終親会社	類似	控除可能配当制度の適用を受ける最終親会社	0	4	41	OECDモデルルールと国内法草案のSection 41(1)-(2),(4)-(5)に重大な相違点なし。
7.2	7.2.2	控除可能配当制度の適用を受ける最終親会社	類似	控除可能配当制度の適用を受ける最終親会社	0	4	41	OECDモデルルールと国内法草案のSection 41(6)に重大な相違点なし。
7.2	7.2.3	控除可能配当制度の適用を受ける最終親会社	類似	控除可能配当制度の適用を受ける最終親会社	0	4	41	OECDモデルルールと国内法草案のSection 41(7)に重大な相違点なし。
7.2	7.2.4	控除可能配当制度の適用を受ける最終親会社	類似	控除可能配当制度の適用を受ける最終親会社	0	4	41	OECDモデルルールと国内法草案のSection 41(3)に重大な相違点なし。
7.3		適格分配時課税制度	不明	プレースホルダー	0	5	57	このArticleに対する国内法草案はまだ起草されておらず、現時点ではSection 57にプレースホルダーがある。
7.4	7.4.1	各種投資会社等の国別実効税率の計算	類似なし					国内法草案には直接的に対応するものはない。
7.4	7.4.2	各種投資会社等の国別実効税率の計算	類似	各種投資会社等の国別実効税率	0	9	82	重大な相違点なし。
7.4	7.4.3	各種投資会社等の国別実効税率の計算	類似	各種投資会社等の国別実効税率	0	9	82	OECDモデルルールと国内法草案のSection 82に重大な相違点なし。 国内法草案 Section 83についても参照。
7.4	7.4.4	各種投資会社等の国別実効税率の計算	類似	各種投資会社等の国際最低課税額	0	9	80	OECDモデルルールと国内法草案のSection 80(1)のStep 1、Step 2に重大な相違点なし。 国内法草案 Section 83についても参照。
7.4	7.4.4	各種投資会社等の国別実効税率の計算	類似	調整	0	9	83	OECDモデルルールと国内法草案のSection 80(1)、(2)(b)、及び(3)に重大な相違点なし。 国内法草案 Section 80についても参照。
7.4	7.4.5	各種投資会社等の国別実効税率の計算	類似	各種投資会社等の国際最低課税額	0	9	80	OECDモデルルールが、一の国・地域に複数の各種投資会社等が存在する場合の情報 (国内法草案のSection 84に記載されている) があることを除き、重大な相違点なし。
7.4	7.4.5	各種投資会社等の国別実効税率の計算	類似	責任者メンバーに対する国際最低課税額の配賦	0	9	84	国内法草案 Section 80についても参照。

7.4	7.4.6	各種投資会社等の国別実効税率の計算	類似	各種投資会社等の実質ベースの所得除外額	0	9	81	重大な相違点なし。
7.5	7.5.1	各種投資会社等のパススルー選択	若干の違い	各種投資会社等のパススルー選択	0	8	74	OECDモデルルールArticle 7.5.1は、各種投資会社等の連鎖がある場合についても言及している。
7.5	7.5.2	各種投資会社等のパススルー選択	若干の違い	各種投資会社等のパススルー選択	0	8	74	国内法草案では、取消に関する詳細が追加されている。OECDモデルルールでは、「各種投資会社等又は保険投資会社等」となっている一方、国内法草案では、「各種投資会社等」とのみなっている。
7.6	7.6.1	課税分配方法の選択	若干の違い	課税分配方法の選択	0	8	75	国内法草案のsubsection (1)の「保険投資会社等以外の各種投資会社等」の記載を除き、OECDモデルルールと国内法草案のSection 75(1)-(2)に重大な相違点なし。
7.6	7.6.2	課税分配方法の選択	若干の違い	課税分配方法の選択	0	8	75	国内法草案では(d)がないようであることを除き、OECDモデルルールと国内法草案のSection 75(3)に重大な相違点なし。
7.6	7.6.3	課税分配方法の選択	若干の違い	未分配利益	0	8	76	OECDモデルルールと国内法草案のSection 76(1)-(2)に重大な相違点なし。国内法草案では、Section 74に基づく選択が所有者に関して有効でない場合にのみ、選択を行うことができると記載がある。
7.6	7.6.4	課税分配方法の選択	類似	未分配利益	0	8	76	OECDモデルルールのArticleは国内法草案のSection 76(3)に相当している。
7.6	7.6.5	課税分配方法の選択	類似	課税分配方法の選択	0	8	75	OECDモデルルールのArticleの(f)は国内法草案のSection 75(3)(c)と対応している。 国内法草案のSection 76(4)についても参照。
7.6	7.6.5	課税分配方法の選択	類似	未分配利益	0	8	76	OECDモデルルールのArticleは国内法草案のSection 76(4)と対応している。 OECDモデルルールのArticleのsubsection (f)と対応する国内法草案のSection 75(3)©についても参照。
7.6	7.6.6	課税分配方法の選択	類似	未分配利益	0	8	76	OECDモデルルールのArticleは国内法草案のSection 76(5)-(7)と対応している。
8.1		申告義務	類似		1	2		OECDモデルルールArticle 8.1は国内法草案のPart 2, Schedule 1のparagraphs 2(1)-(2)と対応している。その他についてはUK特有である。 国内法草案のPart 4, Schedule 1のparagraphs 9(1)-(9)についても参照。
8.1		申告義務	類似	情報申告書	1	4		OECDモデルルールArticle 8.1は国内法草案のPart 4, Schedule 1のparagraphs 9(1)-(9)と対応している。その他については英国行政上のもの。 国内法草案のPart 2, Schedule 1のparagraphs 2(1)-(2)についても参照。
8.2		セーフハーバー	類似なし					国内法草案に対応するものはない。
8.3		税務手続に関するガイダンス	若干の違い	Pillar 2との整合性を確保するための改正権限	0	11	106	OECDモデルルールの本Articleは、GloBEルールがあらゆる合意行政指導(Agreed Administrative Guidance)に従って適用されることを要求している。
8.3		税務手続に関するガイダンス	類似		1			英国における手続き
9.1		導入時の税務上の対応	類似	制度導入前のグループ内移転	3	1	2	OECDモデルルールArticle 9.1.3は国内法草案の当該規定と対応している。
9.1		導入時の税務上の対応	若干の違い	制度に導入時の既存の繰延税金資産及び負債の算入	0	5	55	OECDモデルルールと国内法草案は概ね対応している。OECDモデルルールのArticleは、評価調整や会計上の認識調整の影響を無視することを言及している。OECDモデルルールのArticle 9.1.2では、「2021年11月31日より後」と記載されているが、国内法草案のSection 55(2)(a)では「2021年11月30日以降」と記載されている。 国内法草案のSchedule 3のSection 2についても参照。
9.2		「実質ベースの所得除外額」の経過措置	類似	実質ベースの所得除外額の経過措置	3	1	1	重大な相違点なし。
9.3		国際的事業活動の初期段階にある多国籍企業グループ等のUTPRの適用除外	類似なし					UTPRに関連するため、英国国内法草案には入っていない。
9.4		申告義務の経過措置	類似	情報申告書	1	4		国内法草案のsub-paragraphs (10)-(11)を参照。
10.1	10.1.1	定義	類似	適格再編成の過程における譲渡	0	8	72	OECDモデルルールArticle 10.1.1の「GloBE再編成」の定義と対応している。
10.1	10.1.1	定義	類似	共同支配会社等グループ	0	9	85	OECDモデルルールの「共同支配会社等グループ」の定義と対応している。
10.1	10.1.1	定義	類似	連結財務諸表等	0	10	89	重大な相違点なし。「公認会計基準」及び「重大な競争上の歪み」は、それぞれ国内法草案 のsubsection (2)-(3)で定義されている(OECDモデルルールでは別途定義されている) 。
10.1	10.1.1	定義	類似	許容される会計基準	0	10	90	UK GAAPは許容されているが、それ以外にはプレースホルダーとして未定である。
10.1	10.1.1	定義	類似	会計期間	0	10	91	OECDモデルルールの「対象会計年度」の定義と対応している。最終親会社が連結財務諸表等の作成を開始又は終了することに関連する規程をsubsection (3)に追加している。
10.1	10.1.1	定義	類似	Pillar 2の地域	0	10	94	OECDモデルルールの「適格IIR」と「適格UTPR」の定義の中で、英国の「Pillar 2の地域」と同等の定義が効果的に取り上げられた。
10.1	10.1.1	定義	類似	所有持分及び支配持分	0	10	95	OECDモデルルールの「所有持分」の定義と対応しており、持分/line-by-line accounting及び恒久的施設等を含むために詳細化された。国内法草案のSection 96についても参照。
10.1	10.1.1	定義	若干の違い	所有比率の計算	0	10	96	国内法草案はOECDの定義よりも規範的であるように思われる。「所有持分」はOECDモデルルールでは「利益、資本又は準備金に対する権利を伴う資本持分」と定義されているが、国内法草案では、これらのうち2つ以上が重大な場合は算術平均をとると規定している。
10.1	10.1.1	定義	類似	中間及び部分被保有の親会社等	0	10	97	重大な相違点なし。
10.1	10.1.1	定義	類似	会社等の特定の種類	0	10	98	国内法草案のSection 98には、「政府機関」、「年金基金」及び「年金役務会社等」が定義されており、重大な相違点はない。その他の定義についてはプレースホルダーがある。

10.1	10.1.1	定義	若干の違い	投資会社等及び各種投資会社等	0	10	99	「保険投資会社等」の定義は、国内法草案の「各種投資会社等」の定義の中で明示的に取り上げられているが、OECDモデルルールでは分離されている。OECDの意図として、保険投資会社等は暗黙的に各種投資会社等の一種としているかは不明（可能性があると想定）。
10.1	10.1.1	定義	不明	非適格及び適格還付可能インピュテーション税	0	10	100	「適格還付可能インピュテーション税」がプレースホルダーのみで未定義のままである。
10.1	10.1.1	定義	類似	恒久的施設等	0	10	101	重大な相違点なし。
10.3		「会社等」及び「恒久的施設等」の国・地域	類似	会社等の国・地域	0	10	92	重大な相違点なし。導管会社等及び恒久的施設等に関して国内法草案のSection 93についても参照。
10.3		「会社等」及び「恒久的施設等」の国・地域	類似	導管会社等及び恒久的施設等の国・地域	0	10	93	重大な相違点なし(Article 10.3.2-10.3.3)。
10.3			類似	多国籍国際最低課税額の導入	0	1	1	Section 1は照会と相互参照のみ
10.3			類似	運用	0	1	4	Section 4はSchedule 1と相互参照している。
10.3			類似	多国籍企業グループ等のメンバーの調整後利益			12	Section 12は相互参照のみ。
10.3			不明	損益計算書以外の金額は含まれない	0	4	17	不明確。確認のSectionの可能性あり。
10.3			類似		0	10	88	定義の概要のみ。
10.3			若干の違い	通貨の使用	0	10	102	平均為替レートの確認。
10.3			類似	その他の定義	0	10	103	重大な論点はない。
10.3			類似	経過措置	0	10	104	Schedule 3との相互参照
10.3			類似	定義のインデックス	0	10	105	Schedule 4との相互参照
10.3			重大な相違	多国籍国際最低課税額は2023年12月31日から適用される	0	11	107	英国特有のルール
10.3			類似	選択	2			手続き

別紙４

最低税率課税制度国内法制化に関する勉強会

第1回　GloBEルールとCFC税制

GloBEルールの計算基準や必要情報等のCFC税制における利活用の可能性　等

2022年10月

Contents

01 最低税率課税制度ETRの計算とCFC税制計算要素の比較と検討の方向性について

02 参考資料　最低税率課税制度　必要情報一覧

03 参考資料　CFC税制　必要情報一覧

1 最低税率課税制度ETRの計算とCFC税制計算要素の比較と検討の方向性について

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

比較検討　効率化の方向性

本勉強会の目的

本勉強会では、CFC税制が併存することによる親会社による外国子会社管理及び両制度のコンプライアンス対応のための負担軽減を検討する観点から、最低税率課税制度（以下「GloBEルール」）のETR計算とCFC税制の租税負担割合との計算にフォーカスして両税制の比較を実施する。両制度の必要情報の利活用の可能性ならびにどのような点を調整すれば両者の調整項目が近づくのかという検討に資するべく別紙のExcel Sheetにて比較表を作成した。

【参照資料】

1.	GloBEルールとCFC税制の必要情報資料一覧比較	別紙「1. ETR資料比較」
2.	GloBEルールのETRとCFC税制の実効負担税率の試算	別紙「2. ETRCFC比較」
3.	GloBEルールとCFC税制の対象事業体の比較	別紙「3. 対象比較」
4.	GloBEルールのPassive IncomeとCFC税制の受動的所得範囲の比較	別紙「4. 受動的所得比較」
5.	GloBEルールとCFC税制の損失繰越に関する取扱い比較	別紙「5. 繰越損失比較」

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

比較検討　効率化の方向性

検討の方向性

GloBEルールにおけるETR計算とCFC税制のおける租税負担割合計算要素の比較表のとおり、調整項目及び必要情報の重複はほとんど確認できない。そこで、 GloBEルールとCFC税制を実務上並行対応するにあたっての簡素化・効率化施策を模索するため、て以下のとおり把握・分析・検討を行う。

【観点】

1. GloBEルールとCFC税制の差異の詳細把握
2. 差異に対してどのような調整をすれば両者の相違点が解消の方向に向かうのか
3. 調整が難しい点における理由の明確化と根本的な原因
4. 相違が解消できない点におけるGloBEルールETRとCFC税制租税負担割合への乖離影響

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

比較検討　効率化の方向性

検討の論点

1. GloBEルールとCFC税制の差異の詳細把握

「1 ETR資料比較」

- 対象区分の違いによる収集情報の差異（GloBE：JV、少数被保有、フロースルー　CFC：PC、外国金融子会社）
- ETR計算における基礎資料の差異（GloBE：連結会計情報　CFC：Local 税務申告書、Local F/S）
- ETR計算における調整項目資料の差異（GloBE：GloBE特有項目の情報　CFC：Local 税務申告書 Local F/S,明細）

「2. ETRCFC比較」

- 分母の計算方法の差異（ GloBE：財務会計上の純損益に税金費用の他、一定の調整を加味　CFC：Local 税務申告書の課税所得に非課税所得等の一定の調整等）
- 分子の計算方法の差異（GloBE：会計の計上金額にGloBE特有の調整を加味　CFC：Localの租税の額）
- GloBEルールではCFC税制に係る税金自体も調整に含まれる
- GloBEルールでは所在地国・地域単位で合算の上、ETRが算定されるが、CFCでは各社単位で租税負担割合が算定される

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

比較検討　効率化の方向性

検討の論点

1. GloBEルールとCFC税制の差異の詳細把握

「3. 対象比較」

- 保有割合を軸とした判定による差異（GloBE：連結対象（基本50%超）、CFC税制：基本的10%以上）
- CFC税制における内国法人保有割合判定による差異（CFC：居住者又は内国法人が50%超保有する場合に対象となるがGloBEルールに当該判定は無い）

「4. 受動的所得比較」

- 対象範囲の差異（配当、利子、賃借料、ロイヤリティは共通）
- CFC税制における「有価証券の譲渡損益」「デリバティブ取引に係る損益」「外国為替差損益」「その他の金融所得」「無形資産等の譲渡損益」「異常所得」「異常な水準の資本に係る所得についての特定所得」はGloBEルールには無い

「5. 繰越損失比較」

- 繰越期限の差異（GloBE：無期限、CFC：７年）

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

比較検討　効率化の方向性

検討の論点

2. 差異に対してどのような調整をすれば両者の相違点が解消の方向に向かうのか

「1 ETR資料比較」

- CFC税制における対象区分の簡素化、近似化、同一化
- CFC税制における基礎情報の近似化、同一化
- CFC税制における調整項目の簡素化、近似化、同一化

「2. ETRCFC比較」

- 計算基礎の同一化（会計ベースへの移行）
- 調整項目の近似化・同一化（GloBEルール調整との一致）

「3. 対象比較」

- 保有割合に基づく判定の近似化、同一化（GloBEと同様に連結対象に合わせる）
- 判定区分の近似化、同一化（GloBEルールのJV、少数被保有、フロースルー）

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

比較検討　効率化の方向性

検討の論点

2. 差異に対してどのような調整をすれば両者の相違点が解消の方向に向かうのか

「4. 受動的所得比較」

- CFC税制における対象所得の近似化、同一化（譲渡益、デリバティブ損益、異常所得の削除）

「5. 繰越損失比較」

- そもそも差異を解消するインセンティブが薄い
  CFC税制の欠損繰越を無期限にする、しないにかかわらず、CFC税額が生じた場合にはGloBEは加算調整を行い、生じない場合には調整を行わないこととなるため、差異を解消したからといって実務的な負担等への影響は想定されない

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

比較検討　効率化の方向性

検討の論点

3. 調整が難しい点における理由の明確化と根本的な原因

「1 ETR資料比較」

- 基礎情報について、CFC税制はLocal税務準拠、GloBEルールは連結会計準拠と根本的に大きく異なっている

「2. ETRCFC比較」

- CFC税制はLocal税務準拠、GloBEルールは連結会計準拠となっている部分があり、大きく異なっている
- 算定単位がGloBEが国単位、CFC税制が個社単位と大きく異なっている

「3. 対象比較」

- CFC税制における居住者・内国法人50%超保有要件が一定の対象範囲の制約になっているため、削除した場合に実務負荷が高くなる可能性がある
- GloBEルールにおける連結範囲基準をCFC税制に適用した場合、既存の10%以上と比較して、補足対象が大きく狭まる可能性がある

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

比較検討　効率化の方向性

検討の論点

3. 調整が難しい点における理由の明確化と根本的な原因

「4. 受動的所得比較」

- CFC税制における「有価証券の譲渡損益」「デリバティブ取引に係る損益」「外国為替差損益」「その他の金融所得」「無形資産等の譲渡損益」「異常所得」「異常な水準の資本に係る所得についての特定所得」を削除した場合に、合算所得の補足範囲が狭まる

「5. 繰越損失比較」

- そもそも差異を解消するインセンティブが薄い

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

比較検討　効率化の方向性

検討の論点

4. 相違が解消できない点におけるGloBEルールETRとCFC税制租税負担割合への乖離影響

「1 ETR資料比較」

- CFC税制はLocalの確定申告額をベースに算定されるが、連結会計においては会計上における計上額をベースに算定されるため、必ずしも納税額と一致せず、税会差に起因した大きな乖離が生じる可能性がある

「2. ETRCFC比較」

- 分母・分子のそれぞれにおいて生じた差異が直接的に、CFC税制の租税負担割合とGloBEルールETRに影響する
- 国単位と個社単位で算定された際に結果が大きく乖離する可能性がある

「3. 対象比較」

- CFC税制の対象とならない会社が、GloBEルールの対象に含まれ、ETRの算定に大きな乖離が生じる可能性がある

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

比較検討　効率化の方向性

検討の論点

4. 相違が解消できない点におけるGloBEルールETRとCFC税制租税負担割合への乖離影響

「4. 受動的所得比較」

- CFC税制の租税負担割合への影響はないが、GloBEルールの分子調整項目になるため受動的所得の幅が広がるほどETRへの影響も広がる可能性がある

「5. 繰越損失比較」

- ETR及び租税負担割合への影響はない

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

2 参考資料
最低税率課税制度　必要情報一覧

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

最低税率課税制度　ETR計算　必要情報一覧

対象となる事業体の特定

資料名	内容
連結財務諸表 （直近4事業年度）	-適用会計基準、会計期間、判定対象会計年度直前４会計年度の収益
子会社に関する基礎情報	-名称、所在地、設立地、現地税法上の法的地位・取扱い、会計年度の長さ/期間、適用会計基準 -管理・運営の概要、事業活動の内容、所在地の法定実効税率 -所有権持分(*)
資本関係図	- 持分割合,議決権割合 - 種類株の発行有無- 種類株を発行している場合は,各株式の権利の利益,資本に対する割合を確認
除外される会社の情報	➢ (a) から (h) に該当する事業体について、名前、住所、問い合わせ先、事業の特性 (a) 政府機関、(b) 国際機関、(c) 非営利団体、(d) 年金基金、 (e) 最終親会社である投資ファンド、(f) 最終親会社である不動産投資ビークル
ジョイントベンチャー（JV） に関する情報	➢ 最終親会社(UPE)が所有権持分の50%以上を直接又は間接に保有し、かつ、連結財務諸表において持分法を適用している多国籍企業グループ内JVについての以下の情報 -名称、最終親会社(UPE)の所有権持分、住所、問い合わせ先 ➢ JV子会社（JVの連結財務諸表に全部または比例連結されている事業体や、連結債務諸表を作成した場合に全部または比例連結されるであろう事業体）についても同様

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

最低税率課税制度　ETR計算　必要情報一覧

対象となる事業体の特定

資料名	内容
少数被保有（30%以下）の会社に関する情報	少数被保有構成事業体(MOCEs)の特定 ➢　最終親会社(UPE)が直接または間接にその所有権持分を30%以下保有している少数被保有構成事業体(MOCEs)について、名称、最終親会社(UPE)の所有権持分
フロースルー事業体に関する情報	➢　税務上透明な事業体に該当する事業体について、名称、居住国、設立地、現地税法上の法的地位・取扱い フロー・スルー事業体は、その所在地国においてその所得、支出、利益、損失が税務上透明なものとして取り扱われる事業体をいう。 **税務上透明な事業体:** その所有者の所在国・地域がその事業体を税務上透明な事業体として取り扱っている構成事業体 **リバース・ハイブリット事業体:** その所有者の所在国・地域がその事業体を財務上に透明でないもととして取り扱っている構成事業体
投資事業体に関する情報	➢　(a) から (c)　に該当する事業体について、名称、住所、最終親会社(UPE)の所有権持分 (a) 投資ファンド、または、不動産投資ビークルに該当するもの (b) (a) に記載された「投資事業体（複数）」に直接または間接（連鎖関係）に95%以上を保有されている事業体であり、当該「投資事業体（複数）」の資産を保持するために排除的またはほぼ排除的に運営されているもの、および (c) 事業体の価値の85%以上が（直接または間接に）(a)に記載された「投資事業体（複数）」によってい所有されている事業体で、事業体の実質的にすべての所得が除外配当または除外持分損益であるもの

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

最低税率課税制度　ETR計算　必要情報一覧

GloBE Income（分母）

資料名
連結財務諸表の個社ベースの数値
非連結子会社の数値
税金勘定の内訳（税前に含まれる税金費用を含む）
受取配当の相手先別内訳及び源泉所得税・配当税の金額
持分法適用先の内訳
有形固定資産の再評価を行っている場合の計上内訳
各社の適用通貨表（適用レート表）
年金基金への拠出額及び年金負債金額
グループ内取引で「独立企業間価格」となっていない取引の内容
受領している補助金の内訳

資料名
「追加Tier1資本」（金融商品）に係る分配金の金額・内訳
株式報酬費用の税会差の金額
時価会計・減損会計基準により計上されている金額
グループ外部に対する不動産譲渡の内訳
連結納税制度を適用している場合のグループ納税情報
PEに関する情報
フロースルー事業体に関する情報

※上記の他、別途調整のため追加の資料が必要となる可能性あり。

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

最低税率課税制度　ETR計算　必要情報一覧

Covered Tax（分子）

資料名
繰延税金資産の金額　一時差異別の内訳
繰延税金負債の金額　一時差異別の内訳
各国の適用実効税率
不確実な税務ポジションに係る対象税金の金額・内訳
不確実な税務ポジションに関連する支払金額・内訳
税額控除の金額・内容
タックスヘイブン税制（CFC税制）に係る税金費用、 税金負債の相手先別内訳
申告後の税額変動に関する内容・金額

※分母の計算において使用した資料を分子においても同様に多く使用されることが想定される。
一方で、左記の他、分子のみの調整のため追加の資料が必要となる可能性あり。

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

最低税率課税制度　ETRの計算方法

BEPS 2.0 Pillar2における実効税率（ETR）の算定は、以下の要素に基づいて行われる。

ETR ＝ **調整後対象税金 Adjusted Covered Taxes** ／ **純GloBE所得 Net GloBE Income** ＝

1) 財務会計上の当期税金費用
2) +/- 一時差異等の調整
3) +/- CFC税、分配税等の配分
4) +/- 申告後の一定の調整

／

1) 財務会計上の純利益・損失
2) +/- GloBEルール上の調整
3) +/- 恒久的施設、フロー・スルー事業体等への配分

ETRは国・地域ごとに計算する。同じ国・地域に複数事業体がある場合、分子も分母も合計額となる。

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

最低税率課税制度　ETRの計算方法

純GloBE所得（分母）

1. 財務会計上の純損益の決定
2. GloBEルール上の調整
3. オプション調整の検討
4. 恒久的施設またはフロー・スルー事業体の配分（必要に応じて）

ETR

調整後対象税金の合計（分子）

5. 対象税金の特定
6. 一時差異および過年度損失の調整
7. 対象税金の配分（必要に応じて）
8. 申告後の一定の調整

定義　純GloBE所得（Net GloBE Income）

一の「会計年度」における一の国・地域の「純GloBE所得」とは、一の国・地域について、次の算式に従って計算されるプラス値の額をいう。

「純GloBE所得」
= 全ての構成事業体のGloBE所得 － 全ての構成事業体のGloBE損失

定義　GloBE損益（GloBE Income or Loss）

各構成事業体のGloBE損益とは、当該会計年度における当該構成事業体の財務会計上の純損益についてモデルルール3.2～3.5に記載された項目の調整をしたものをいう。

調整後対象税金の合計

その国・地域に所在する全ての構成事業体の「調整後対象税金」の合計額

定義　調整後対象税金（Adjusted Covered Taxes）

構成事業体の会計年度の「財務会計上の純損益」の中に当期税金費用として計上されている金額に以下の調整をしたもの

- モデルルール4.1.2に基づく対象税金の加算額
- モデルルール4.1.3に基づく対象税金の減算額
- モデルルール4.4に基づく合計繰延税金調整額
- 現地税法上、課税対象となるGloBE損益の計算に含まれている金額に関連する、資本またはその他の包括利益に計上される対象税金の増減

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

最低税率課税制度　ETRの計算（分母）

一の構成事業体の「GloBE損益」の金額は、当該構成事業体の「財務会計上の純損益」に
税務上の所得と会計上の所得の概念の違いを解消するための調整を加えて計算する。

GloBE損益 ＝［財務会計上の純損益＋純税金費用］＋/- 加算・減算調整

税引前所得の計算　　税務と会計の概念の違いを解消するための調整

GloBEルール上の調整

加算調整
- ＋ 純税金費用（モデルルール3.2.1(a)）
- ＋ 政策上否認される費用（モデルルール3.2.1(g)）
- ＋ グループ内融資アレンジメントに起因する費用（モデルルール3.2.7）

配当金および出資金
- ー 除外配当（モデルルール3.2.1(b)）
- ± 除外持分損益（モデルルール3.2.1(c)）
- ± モデルルール第7条（税の中立性と分配制度）に基づく調整（モデルルール3.2.11）

税額控除
- ± 税額控除 （モデルルール3.2.4）

資産・負債の移転
- ± モデルルール第6.3条で除外された資産・負債の譲渡損益に関する調整 （およびモデルルール3.2.1(e)）
- ± モデルルール第6条（再編保有構造）に基づく調整（モデルルール3.2.11）

オプション調整
- ± 株式報酬費用（モデルルール3.2.2）
- ± 時価会計または減損会計（モデルルール3.2.5）
- ± グループ外への不動産譲渡益（モデルルール3.2.6）
- ± 連結納税グループの連結会計処理（モデルルール3.2.8）

その他の調整
- ± 非対称的な為替差損益 （モデルルール3.2.1(f)）
- ± 再評価法損益 （モデルルール3.2.1(d)）
- ± 過去の誤謬と会計原則の変更 （モデルルール3.2.1(h)）
- ± 未払年金費用 (モデルルール3.2.1(i)）
- ± 多国籍企業グループの構成事業体間の取引（モデルルール3.2.3）
- ± 保険会社の契約者に対する負債の増減に係る調整（モデルルール3.2.9）
- ± 追加Tier1資本に関する分配金に係る調整（モデルルール3.2.10）

特殊な調整
- ± 国際海運所得・損失の除外（モデルルール3.3）

異なる事業体間の調整
- ± 恒久的施設およびフロー・スルー事業体に関する配分（モデルルール3.4、3.5）

（かっこ書きは、モデルルールの掲載箇所（次ページ以降においても同様））

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

最低税率課税制度　ETRの計算（分子）

一の構成事業体の「調整後対象税金」の金額は、当該構成事業体の「財務会計上の純損益」に関連して「当期税金費用」として計上されている金額（「財務会計上の当期税金費用」）に**税務と会計上の概念の違い等**を解消するための調整を加えて算出する。

調整後対象税金 ＝ 財務会計上の当期税金費用 +/- 加算・減算調整　+/-　一時差異　+/-　その他調整

下記の「対象税金」に関連するもの

対象税金の範囲

含まれるもの

- 構成事業体の**収益または利益に対する税金**で、当該構成事業体の財務会計上計上されるもの
- 所有権持分を所有する構成事業体の当該持分に関連する**収益または利益に対する税金**で、当該構成事業体の財務会計上計上されるもの
- **「適格分配時課税制度」のもとで課される**、利益分配、みなし利益分配、および事業非関連費用に係る**税金**
- 一般的に適用される**法人所得税に代わり課される税金**
- **留保利益と資本を参照して課される税金**（所得と資本に基づく**複数の要素に対して課される税金**を含む。）

含まれないもの

- 「適格IIR」の下で親会社において生じたトップアップ税
- 「適格国内ミニマムトップアップ税」の下で構成事業体において生じたトップアップ税
- 「適格UTPR」を適用した結果、構成事業体が行った調整に起因する税額
- 非適格還付可能インピュテーション税
- 保険会社が保険契約者への返戻金に関して支払う税金

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

最低税率課税制度　ETRの計算（分子）

一の構成事業体の「調整後対象税金」の金額は、当該構成事業体の「財務会計上の純損益」に関連して「当期税金費用」として計上されている金額（「財務会計上の当期税金費用」）に**税務と会計上の概念の違い等**を解消するための調整を加えて算出する。

調整後対象税金 ＝ 財務会計上の当期税金費用 +/- 加算・減算調整　+/-　一時差異　+/-　その他調整

左記の当期税金費用の調整額

GloBEルール上の調整

加算調整

+ 財務会計上、税引前利益の計算において、費用として計上される対象税金の額（モデルルール4.1.2(a)）
+ モデルルール4.5.3に基づく「GloBE損失の繰延税金資産」の使用額（選択制）（モデルルール4.1.2(b)）→　後述
+ その会計年度において支払われた不確実な税務ポジションに係る対象税金の額で、過年度において対象税金の「減算調整」として認識している金額（モデルルール4.1.2(c)）
+ 当期税金費用の減額と扱われた適格還付可能控除・還付税額（モデルルール4.1.2(d)）　→ **次頁参照**

POINT

不確実な税務ポジションに関する当期税金費用や、会計年度終了日から3年以内に納税予定のない当期税金費用は、分子から減算

前者は支払年度に分子に加算

減算調整

- モデルルール第3章によりGloBE損益の計算上除外された所得に係る当期税金費用（モデルルール4.1.3(a)）
- 当期税金費用の減額として計上されていない非適格還付可能控除・還付税額（モデルルール4.1.3(b)）→ 次頁参照
- 当期税金費用の調整として取り扱われてない対象税金の額の還付・控除額（適格還付控除税額を除く）（モデルルール4.1.3(c)）
- 不確実な税務ポジション に関する当期税金費用（モデルルール4.1.3(d)）
- 会計年度終了日から3年以内に納税予定のない当期税金費用（モデルルール4.1.3(e)）

POINT

分母との連動に注意！

当期税金費用編

（かっこ書きは、モデルルールの掲載箇所（次ページ以降においても同様））

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

最低税率課税制度　ETRの計算（分子）

GloBE損益の計算上、一時差異および過年度損失を考慮に入れるため、繰延税金調整総額を用いて対象税金の調整が行われる。繰延税金調整総額は、財務会計上の繰延税金費用が出発点となり、判断が必要な要素（不確実な税務ポジション等）の排除や、繰延税金負債が５会計年度以内に支払われない場合の再計算等、一定の調整を加えて算出される。

調整後対象税金 ＝ ［財務会計上の当期税金費用 +/- 加算・減算調整　+/-　一時差異　+/-　その他調整

GloBEルール上の調整

一時差異調整

- 会計上と税務上の収益・費用認識のタイミングの差異による影響への対応として、構成事業体のGloBE損益と現地課税所得との間の一時差異を調整する。
- 一般的に、その会計年度のGloBE損益の計算上含まれる所得項目に係る繰延税金資産・負債の正味変動額として、構成事業体の税金費用を調整する。

GloBE損失の繰延税金資産

- 構成事業体は、GloBE損失が発生した場合、上記の計算を行うことに代えて、簡易的な繰延税金資産を計算し、将来得られるGloBE所得と相殺することができる（事務負担軽減等のため）。（選択適用）

繰延税金調整総額

- 一定の場合、財務会計上の繰延税金費用に**一定の調整**を加えた額が**繰延税金調整総額**（Total Deferred Tax Adjustment Amount）となり、調整後対象税金の計算上、加減算される。
- **一定の調整**の中には、**繰延税金費用の認識の最低税率への制限、調整後対象税金として認識された金額が一定期間内に実際に支払われることを確保するための再捕獲ルール**（例：調整後対象税金として計算された繰延税金負債が、5年以内に解消しない場合は、遡及して取り消し、ETRの再計算を求めるルール**（5会計年度前減額調整ルール）**）**、評価性引当金等の判断が必要な要素（不確実な税務ポジション等）を排除する項目**（この判断が、ETRの計算に重大な影響を与えないようにするため）**など**がある。

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

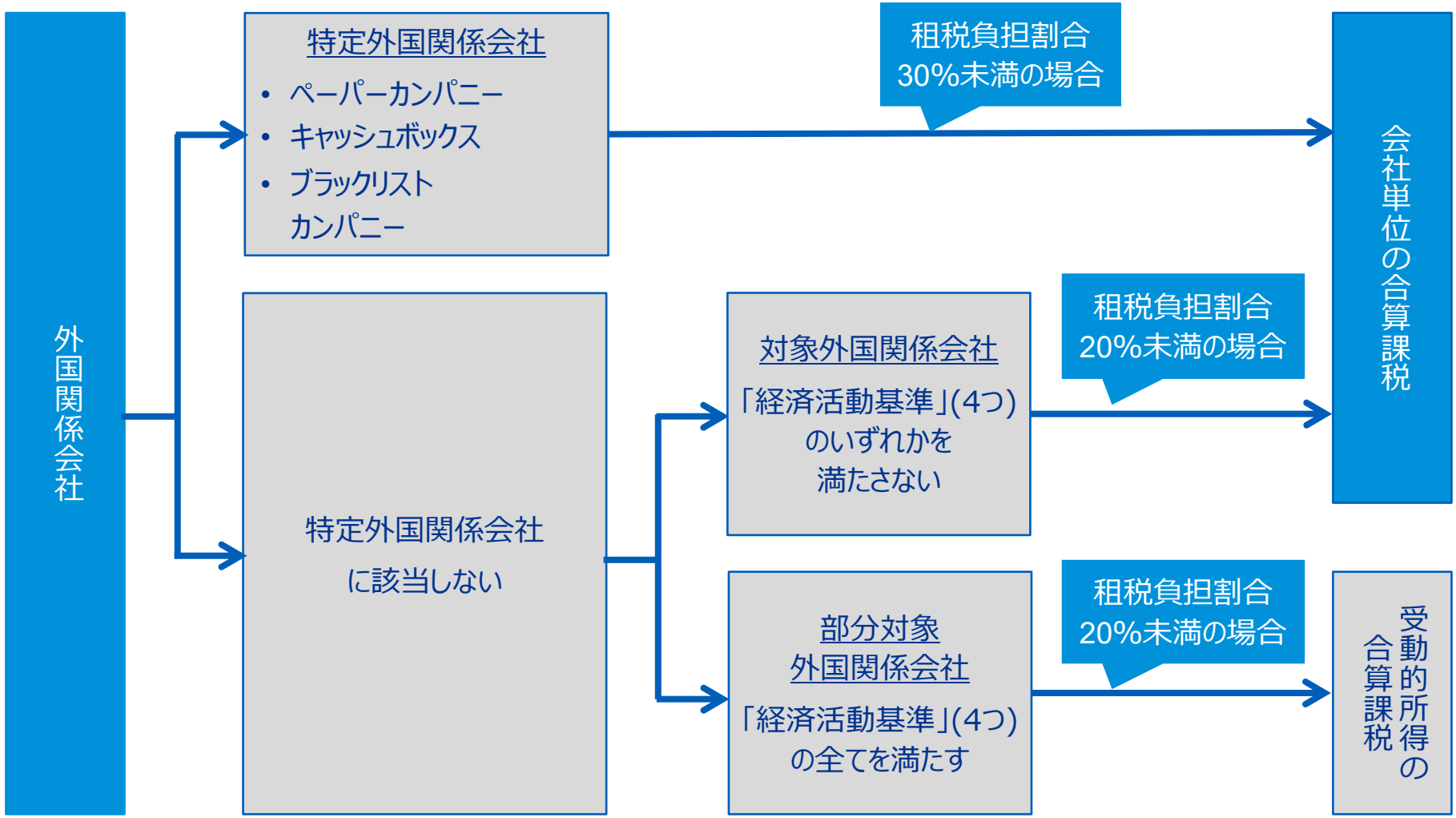
Document Classification KPMG Confidential

3 参考資料
CFC税制　必要情報一覧

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

CFC税制　必要情報一覧



© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

CFC税制　必要情報一覧

外国子会社合算課税制度（CFC税制）に基づいて、下記の対象となる会社に関しては、別表の添付及び添付書類の提出が必要となる。

別表添付

租税負担割合	特定外国関係会社（ペーパーカンパニー等）	
	該当	該当しない
30%以上	不要	不要
20%以上30%未満	必要	不要
20%未満	必要	必要

添付書類

① B/S・P/L
② 株主資本等変動計算書・損益金の処分に関する計算書等
③ 勘定科目内訳明細書
④ 税務申告書（本店所在地国のもの）
⑤ 企業集団当所得課税規定の適用がないものとした場合に計算される法人所得税の額に関する計算の明細を記載した書類等
⑥ 株主リスト
⑦ 間接保有の場合における介在する他の外国法人の株主リスト
⑧ その他参考となるべき事項を記載した書類

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

CFC税制　必要情報一覧

基本情報

- 法人名　（外国法人）
- 本店所在地国（又は地域）
- 本店（又は主たる事務所）の住所
- 事業年度
- 使用通貨
- 適用法令
- 主たる事業
- 外国金融機関への該当有無
- 外国金融持株会社への該当有無
- 発行している株式の種類、保有者、保有比率
- 【実体基準】
  主たる事業を行うに必要と認められる事務所、店舗、工場等の施設を有している
- 【管理支配基準】
  本店所在地国において、その事業の管理、支配及び運営を自ら行っているか

1.「実体基準」の判定資料（例示）
・オフィスの賃貸借契約書又は売買契約書 ・賃料や維持管理費の負担が分かる書類
・不動産登記簿 ・固定資産台帳 ・社内組織図 ・オフィスのレイアウト表、座席表等 ・オフィスの外観写真、パンフレット等
2.「管理支配基準の判定」書類（例示）
・事業計画書及び事業計画書の策定・執行の社内権限に関する資料 ・本店所在地国で開催した株主総会に係る議事録 ・本店所在地国で開催した取締役会に係る議事録 ・取引等に係る社内稟議書 ・役員名簿（現地居住役員の区分の分かるもの）
・特定外国関係会社等がその役員の職務執行に応じた報酬を支払っていることが分かる資料 ・現地居住役員の職務内容及び滞在期間を示す資料 ・本店所在地国において役員の名で締結した契約書や作業指図書
・従業員名簿 ・派遣従業員の従業員派遣契約書 ・会計帳簿の作成・保管を示す資料

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

CFC税制　必要情報一覧

租税負担割合

基本税率
- 本店所在地国の適用税率（累進税率のある場合には最高税率）

分子
- 対象事業年度における所得に対する税額（本店所在地国）
- 対象事業年度における所得に対する税額（本店所在地国以外）
- 受取配当にかかる源泉所得税の額

分母
- 対象事業年度における課税所得
  （申告書における課税所得 Taxable income）の金額
  ※税率0%の国においては決算所得（PL当期純利益）
- 対象事業年度における非課税所得の金額
- 「非課税所得」のうち、益金不算入となった受取配当金の額
- 損金算入された支払配当の額
- 損金算入された外国法人税の額
- 益金算入された還付外国法人税の額
- 損金算入されない保険準備金等の額
- 税率0%の国の場合における、収益計上された受取配当金

租税負担割合算定上の使用資料
• 税務申告書（Tax return）
• 税額計算書（Tax computation）
• 納税証明書
• 単体財務諸表、試算表（現地会計基準）

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

CFC税制　必要情報一覧

適用対象金額（外国法令）

- 対象事業年度の決算に基づく所得金額 / 欠損金額（申告書における課税所得/欠損金額 Taxable income / loss)
- 損金算入された法人所得税
- 益金算入された法人所得税
- 非課税所得
- 本邦法令に則した税務調整金額
- 子会社配当等
- 支払確定した法人所得税
- 還付確定した法人所得税

適用対象金額（本邦法令）

- 対象事業年度における決算に基づく当期の利益
- 損金算入された法人所得税
- 益金算入された法人所得税
- 本邦法令における調整額（加算）
- 本邦法令における調整額（減算）
- 子会社配当等
- 支払確定した法人所得税
- 還付確定した法人所得税

適用対象金額算定上の使用資料
• 税務申告書（Tax return）
• 税額計算書（Tax computation）
• 納税証明書
• 単体財務諸表、試算表（現地会計基準）

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

CFC税制　必要情報一覧

受動的所得

- 受取配当等の額
- 受取利子等の額
- 有価証券の貸付けによる対価
- 有価証券の譲渡損益
- デリバティブ取引に係る損益
- 外国為替差損益
- その他の金融所得
- 有形固定資産の貸付けによる対価の額
- 無形資産等の使用料
- 無形資産等の譲渡損益
- 異常所得

受動的所得（外国金融機関等）

- 異常な水準の資本に係る所得についての特定所得
- 有形固定資産の貸付けによる対価の額
- 無形資産等の使用料
- 無形資産等の譲渡損益
- 異常所得

受動的所得算定上の使用資料	
・税務申告書（Tax return）	・各所得算定における詳細な情報
・税額計算書（Tax computation）	
・納税証明書	
・単体財務諸表、試算表（現地会計基準）	

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

別紙５

最低税率課税制度国内法制化に関する勉強会

第2回　GloBEルールと会計基準

2022年10月21日

Contents

01 Pillar2導入に伴う会計の観点からの論点整理

1 Pillar2導入に伴う会計の観点からの論点整理

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

Pillar2導入に伴う会計の観点からの論点整理

会計の観点における想定論点

① 会計基準上における想定論点

1. 適用される会計基準
2. Pillar2に係る税法上の取扱いと連結会計上の取扱いが相違した場合の論点
3. 実務を考慮した場合の論点
4. 開示の論点

② 会計基準適用上の想定論点

1. 会計基準
2. 開示
3. 内部統制

③ 会計監査時に想定される対応内容

1. 会計上の見積り監査
2. 内部統制監査

KPMG

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

適用される会計基準

適用すべき会計基準の検討

論点１
トップアップ税を直接規定した会計基準は存在しないため、どの会計基準を適用すべきかが論点となる。
どの会計基準を適用すべきかは、例えば、次のスライド以降のような点を考慮して決定するが、これらの点についてご議論いただきたい。
また、これら以外にも議論すべき論点があれば、ご意見いただきたい。

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

適用される会計基準

適用すべき会計基準の検討（つづき）

a.　全般

- 仮に、新たにトップアップ税に関する会計上の取扱いが明確化※される場合には、当該取扱いに従って会計処理を行う。

  ※国際会計基準審議会（以下、IASB審議会）の2022年9月の会議では、基準の改正の必要性の検討を含むPillar2への調査を開始している旨が報告されている（スタッフペーパー　アジェンダ8　第13項）。

- 現時点では現行の各会計基準に照らしてどの会計基準の適用対象 となるのかの検討が必要
  - トップアップ税は子会社等の利益に関連する金額を課税標準とする政府等からの課税であり、連結財務諸表上は法人所得税に該当する可能性がある。他方で、個別財務諸表上は親会社等の利益に関連する金額を課税標準とする訳ではない。
  - 仮にトップアップ税が法人所得税の会計基準の適用対象外と判断される場合、法人所得税に関して定めた会計基準以外のどの会計基準の適用対象となるかを検討する。

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

適用される会計基準ー我が国の会計基準

適用すべき会計基準の検討（つづき）

b.　我が国の会計基準

- 対象となる税金を列挙した上で、「当事業年度の所得等に対する法人税、住民税及び事業税等」の会計処理を定めているため、トップアップ税が当該対象となる税金に該当するかが論点となる。
  - 仮に法人税の会計基準の適用対象ではない場合には、トップアップ税は当期の所得に対して発生する費用として、発生可能性が高く、その金額を合理的に見積ることができると判断されれば、引当金の取扱いが適用される可能性もある。
  - その他、状況に応じて、他の会計基準の適用対象となるかの検討となる。

(*)関連するGloBEルールや会計基準は、資料2事務局作成別紙資料GloBEルールと会計基準 P2-4を参照。

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

適用される会計基準－IFRS®基準

適用すべき会計基準の検討（つづき）

c.　IFRS基準

- トップアップ税は政府が法令に従って課す税金である。
- 税金という観点からIAS第12号「法人所得税」の適用対象となるか、政府が法令に従って課すという観点からIFRIC第21号「賦課金」の適用対象となるのか、もしくはIAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」等他の会計基準の適用対象となるのかが論点となる。
  - IFRIC第21号やIAS第37号では、IAS第12号の適用対象となる取引への適用はされないため(IFRIC第21号第4項aおよびIAS第37号第5項)、まずIAS第12号の適用対象であるかを検討し、対象外となった場合にIFRIC第21号およびIAS第37号等の適用対象かを検討する。
  - IAS第12号の適用対象となる法人所得税とは、「課税所得を課税標準として課される国内及び国外のすべての税金」(IAS第12号第2項)とされ、トップアップ税がこの定義に該当するか。トップアップ税は、利益を計上し軽課税判定される事業体等と、納税義務者（最終親会社および部分被保有中間親会社）とが異なる。したがい、納税義務者の個別財務諸表上、課税所得を課税標準として課される税金と言えるかが論点となる。
  - 上記の定義に該当しないと判断される場合、IFRIC第21号の適用対象となる賦課金（経済的便益を含んだ資源の流出であって政府が法令に従って企業に課すもの。IFRIC第21号第4項a）に該当するか。もしくは
  - IAS第37号等の適用対象となるか。

(*)関連するGloBEルールや会計基準は、資料2事務局作成別紙資料GloBEルールと会計基準 P4-5を参照。

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

適用される会計基準ー連結財務諸表と個別財務諸表

適用すべき会計基準の検討（つづき）

d.　連結財務諸表と個別財務諸表の整合性

- Pillar2は、利益が帰属する軽課税構成事業体等と、トップアップ税の納税義務者（最終親会社および部分被保有中間親会社）が異なるため、特に個別財務諸表でのトップアップ税の取り扱いが論点となる。
  - 連結財務諸表を我が国の会計基準で作成している場合

    利益に関連する金額を課税標準とする税金が連結財務諸表と個別財務諸表とで異なりうるかが論点となる。
  - 連結財務諸表をIFRS基準で作成している場合

    IFRS基準の連結財務諸表と、我が国の会計基準に基づく個別財務諸表とで異なりうるかが論点となる。

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

「法人税等」もしくは「法人所得税」に該当する場合

「法人税等」もしくは「法人所得税」に該当する場合

論点２
「法人税等」等の会計基準をトップアップ税に当てはめた場合に、例えば、次のスライド以降のような論点が生じる。これら各論点についてご議論いただきたい。
また、これら以外にも議論すべき論点があれば、ご意見いただきたい。

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

「法人税等」もしくは「法人所得税」に該当する場合

「法人税等」もしくは「法人所得税」に該当する場合（つづき）

a.　全般

- トップアップ税が「法人税等」（我が国の会計基準）もしくは「法人所得税」（IFRS基準）に該当すると判断する場合。
- 「法人税等」や「法人所得税」に該当する税金は、税金費用を認識するとともに、税効果会計が適用される。
- トップアップ税に当てはめた場合に、b以降の論点が生じる。

b.　当期税金の認識主体

- グループ内のどの事業体等（納税義務者あるいは軽課税判定される事業体等）で税金費用（法人税等）を認識するかが論点となる。
  - Pillar2では、利益を計上し軽課税判定される事業体等と、納税義務者（最終親会社および部分被保有中間親会社）とが異なる。

c.　税効果会計の要否

- 税効果会計の適用が要求されるかが論点となる。
  - トップアップ税が「法人税等」もしくは「法人所得税」に該当すると判定され、トップアップ税を税金費用（「法人税等」もしくは「法人所得税」）として認識される場合でも、会計基準上、トップアップ税に係る税効果会計について個別に規定していない。

(*)関連するGloBEルールや会計基準は、資料2事務局作成別紙資料GloBEルールと会計基準 P6-7を参照。

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

「法人税等」もしくは「法人所得税」に該当する場合ー繰延税金

「法人税等」もしくは「法人所得税」に該当する場合（つづき）

d.　税効果の認識主体

- グループ内のどの事業体等（納税義務者あるいは軽課税判定される事業体等）で税効果（繰延税金資産・負債）を認識するかが論点となる。
  - Pillar2では、利益を計上し軽課税判定される事業体等と、納税義務者（最終親会社および部分被保有中間親会社）とが異なる。

e.　一時差異の特定

- 税効果会計の適用が必要とされる場合、Pillar2でGloBEルール上の調整が税効果会計の適用対象である一時差異に該当するのかが論点となる。
  - 税効果会計は、企業会計上の資産又は負債の額と課税所得計算上の資産又は負債の額に相違がある場合において、法人税その他利益に関連する金額を課税標準とする税金の額を適切に期間配分することにより、法人税等を控除する前の当期純利益と法人税等を合理的に対応させることを目的とする手続である。
  - トップアップ税の課税標準となる超過利益（ひいてはGloBE損益）は、会計上の利益に対しGloBEルール上の調整を行って算定される。

(*)関連するGloBEルールや会計基準は、資料2事務局作成別紙資料GloBEルールと会計基準 P7-9を参照。

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

「法人税等」もしくは「法人所得税」に該当する場合ー繰延税金

「法人税等」もしくは「法人所得税」に該当する場合（つづき）

f.　税率

- 税効果会計を適用する際の税率をどのように見積もるかが論点となる。
  - 税効果会計の適用税率は、一時差異が解消するときの税率とされている。
  - Pillar2におけるトップアップ税の税率は、最低税率(15%)と実効税率の差分であり、実効税率はGloBE損益と現地税金の額に一定の調整を加えて算定されることから、毎期変動すると考えられる。

g.　回収可能性の判断

- 一時差異が将来減算一時差異である場合、回収可能性の判定をどのように行うのかが論点となる。
  - 会計上、繰延税金資産は回収可能な範囲内で計上する。
  - Pillar2では、納税義務者（最終親会社および部分被保有中間親会社）と、利益を計上し軽課税と判定される事業体等とが一致しない、かつ
  - トップアップ税の計算は事業体単位とは異なる。

(*)関連するGloBEルールや会計基準は、資料2事務局作成別紙資料GloBEルールと会計基準 P10-11を参照。

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

「法人税等」もしくは「法人所得税」に該当する場合ー繰延税金

「法人税等」もしくは「法人所得税」に該当する場合（つづき）

h.　その他関連論点

- 不確実な税務処理
  - IFRS基準における解釈指針IFRIC第23号「法人所得税の税務処理に関する不確実性」では、法人所得税の税務処理に関する不確実性が存在する場合に、IAS第12号の認識及び測定の要求事項をどのように適用すべきかを明確化している。
  - トップアップ税について、当該規定の適用要否が論点となる。
- CFC税制
  - CFC税制とPillar2におけるトップアップ税は類似する部分があるがCFC税制についても特定の会計処理は規定されていない。
  - トップアップ税の会計処理が明確化される際に、CFC税制の会計処理と平仄がとられるかが論点となる。

    類似例：利益の計上主体と納税義務者が異なる。利益の計上時期と課税のタイミングが異なることがある。　など
- 四半期決算での対応
  - 我が国の会計基準においては、四半期決算でも、年度決算と同様の方法で税効果会計を適用する方法を原則としつつ、見積実効税率を用いて法人税等を計算することも認められている。また、IFRS基準では、後者（見積実効税率を用いて法人税等を計算する方法）のみ認められている。
  - 四半期決算では年度決算で想定される上記論点を踏まえた対応の要否が論点となる。

(*)関連するGloBEルールや会計基準は、資料2事務局作成別紙資料GloBEルールと会計基準 P11-13を参照。

KPMG
with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

「法人税等」もしくは「法人所得税」に該当しない場合

「法人税等」もしくは「法人所得税」に該当しない場合

論点３
「法人税等」等の会計基準以外が適用される場合、例えば、次のような論点が生じる。これらの論点についてご議論いただきたい。
また、これら以外にも議論すべき論点があれば、ご意見いただきたい。

a.　引当金

- 一定の要件を満たす場合、引当金を認識する。

b.　賦課金

- 賦課金に該当する場合、賦課金支払負債について、IFRIC第21号に従い認識する。

(*)関連するGloBEルールや会計基準は、資料2事務局作成別紙資料GloBEルールと会計基準 P13を参照。

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

Pillar2に係る税法上の取扱いと連結会計上の取扱いが相違

Pillar2に係る税法上の取扱いと連結会計上の取扱いが相違

論点４
Pillar2に係る税法上の取扱いと連結会計上の取扱いが相違する場合、例えば、次のスライド以降のような論点が生じる。これらの論点についてご議論いただきたい。
また、これら以外にも議論すべき論点があれば、ご意見いただきたい。

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

Pillar2に係る税法上の取扱いと連結会計上の取扱いが相違

対象となる事業体等の範囲（GloBEルールの適用対象と、連結会計上の連結範囲の相違）は？

a.　範囲

- 会計上の連結子会社でない場合であっても、連結財務諸表に各事業体等の資産等が計上される会計処理が採用されている事業体等がGloBEルールの適用対象に含まれるのかが明確ではない。
  - GloBEルールの適用対象となる事業体等は、構成事業体とJV
  - 構成事業体は、連結財務諸表に資産・負債・収益・費用等がline-by-lineで取り込まれている事業体等、もしくは、本来取り込まれるべき事業体等で重要性や売却目的のために取り込まれていない事業体等
  - GloBEルールにおける「line-by-line」がどこまでの会計処理を指すのかは明確ではない。
- 重要性や売却目的以外の理由で連結されていない事業体等が構成事業体となるのかは明確でない。
  - GloBEルールの適用対象となる事業体等には、重要性や売却目的の理由で連結されていない事業体等を含む
- 50%以上持分を有する持分法適用会社（JV）や構成事業体及びJVのPEに関しても、会計基準上の取り扱いと異なる場合には、論点となる。

(*)関連するGloBEルールや会計基準は、資料2事務局作成別紙資料GloBEルールと会計基準 P14-19を参照。

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

Pillar2に係る税法上の取扱いと連結会計上の取扱いが相違

GloBEルールの永久差異の修正基準と連結財務諸表における修正基準額の差異による影響は？

b.　財務会計上の純損益

- 子会社が採用する会計基準が連結財務諸表の会計基準と異なる場合の連結財務諸表上の調整項目に差異が生じる可能性がある。
  - GloBEルール上、実効税率の計算やトップアップ税の計算の前提となる財務会計上の純損益は、最終親会社の連結財務諸表において採用された会計基準を適用した場合の純損益である。
  - 当該純損益を合理的に算定できない場合（最終親会社のGAAPに厳密には準拠していない場合など）には、ローカルGAAPで算定された純損益を利用可能な場合があるが、その場合でも100万ユーロを超える永久差異は修正されることが前提となっている。
  - 連結財務諸表において、重要性の基準は会社の規模等に基づく判断によって、会社毎に異なると考えられ、100万ユーロと必ずしも一致しない可能性がある。
- 実務対応報告第18号「連結財務諸表作成における在外子会社等の会計処理に関する当面の取扱い」で列挙されている修正項目以外の会計基準差異について、GloBEルール上の修正対象か否か（実務対応報告第18号も含めて我が国の会計基準であると考えるのか否か）は明確ではない。
  - 連結財務諸表を我が国の会計基準で作成している場合に適用される実務対応報告第18号では、IFRS基準および米国会計基準に基づく子会社財務諸表を、限定的な修正を行った上で、我が国の会計基準の連結財務諸表に用いることを認めている。

(*)関連するGloBEルールや会計基準は、資料2事務局作成別紙資料GloBEルールと会計基準 P20-24を参照。

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

Pillar2に係る税法上の取扱いと連結会計上の取扱いが相違

決算日のズレについての取扱いの違いによる影響は？

c.　決算日ズレ

- 決算期ズレへの対応に差異が生じる可能性がある。
  - 連結財務諸表上、子会社の決算期が親会社と異なる場合も想定される。
  - トップアップ税の計算で利用する財務会計上の純損益について、連結会社間取引以外の決算期のズレを調整すべきか明確ではない。

(*)関連するGloBEルールや会計基準は、資料2事務局作成別紙資料GloBEルールと会計基準 P24-25を参照。

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

実務の考慮

実務を考慮した場合の論点

論点５
適用すべき会計基準等が特定されあるべき会計処理を行う場合に、実務で考慮すべき論点として、例えば、次のような点が想定されるが、これらの論点についてご議論いただきたい。
また、これら以外にも議論すべき論点があれば、ご意見いただきたい。

a.　グループ内資本関係に基づく国内法の影響の分析・整理への対応

- グループ資本関係の影響分析・整理
  - グループ内の資本関係およびグループ外部者の関与の状況による納税義務者の特定
  - 持分比率による納税額の算定

b.　国内法に基づく新たな会計基準・要求事項の適用開始時期及び経過措置等

- 実務対応を考慮した適用開始時期及び経過措置の可否

c.　四半期決算での対応

- 四半期決算における簡便的処理の可否

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

開示

開示

論点６
開示が求められる可能性のある項目として、例えば、次のような項目が想定されるが、これらの論点についてご議論いただきたい。
また、これら以外にも議論すべき論点があれば、ご意見いただきたい。

a.　開示の検討が必要な項目

- 重要な会計上の見積りに該当すると判断された場合、会計上の見積りの内容などの開示
- 上記に該当しない場合でも、利害関係人が企業集団の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に関する適正な判断を行うために必要と認められる場合、追加的開示

(*)関連するGloBEルールや会計基準は、資料2事務局作成別紙資料GloBEルールと会計基準 P25-27を参照。

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

適用上の想定論点

適用上の想定論点

論点７
企業における実務上の適用にあたり、例えば、次のような項目への対応が想定されるが、これらの論点についてご議論いただきたい。
また、これら以外にも議論すべき論点があれば、ご意見いただきたい。

a.　会計処理

- トップアップ税の認識及び測定（見積り）
- 税効果会計が適用される場合の論点への対応
- 連結会計上の論点への対応

b.　開示

- 重要な会計上の見積り
- 重要な影響が見込まれる場合

c.　内部統制

- 国内法及び連結会計に対応した財務報告プロセス
  - 情報収集体制（例：連結決算手続（サブ連結対象の内訳情報等）、子会社連結パッケージの報告項目等）

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

監査上の想定される対応

監査上の想定される対応

論点８
企業における実務上の適用を受けて、監査人は当該対応状況が会計基準に準拠しているかを評価するため、対応する監査基準に準拠して監査を実施する。例えば、次のような監査基準等へ準拠した監査の実施が想定されるが、これらの論点についてご議論いただきたい。
また、これら以外にも議論すべき論点があれば、ご意見いただきたい。

a.　会計上の見積りの監査

- 「会計上の見積りの監査」（監査基準委員会報告書540）、及び重要な場合には「独立監査人の監査報告書における監査上の主要な検討事項の報告」（監査基準委員会報告書701）等

b.　内部統制監査

- 財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

別紙６

最低税率課税制度国内法制化に関する勉強会
第3回　QDMTT、UTPR、STTRに関する
国内法制化に向けた論点整理

2022年11月29日

Contents

01 QDMTTの概要、論点案

02 UTPRの概要、論点案

03 STTRの概要、論点案

1 QDMTTの概要、論点案

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

QDMTT（適格国内ミニマムトップアップ税）の概要

モデルルール公表済　コメンタリー公表済

適格国内ミニマムトップアップ税制に基づき課税された現地税額（国内トップアップ税）は、国・地域別トップアップ税額の計算上、直接減額される。

国内トップアップ税

GloBEモデルルールには、国内トップアップ税という新しい概念が追加されている。
これにより、各国・地域は、IIRやUTPRによるトップアップ税の課税モデルと実質的に重複するルールを導入し、自国の税収を確保することができる。

国内トップアップ税はその国・地域で徴収され、IIRやUTPRにより、他の国・地域に課税権が移転することはない
低税率の国・地域がこのルールを導入する場合、多くの状況で複雑さが軽減され、第2の柱の目標である「法人税率の引下げ競争の防止」に寄与すると考えられる

適格国内ミニマムトップアップ税制

各国の国内法の規定により課される最低税額であり、以下の条件にあてはまるものとされている。

- ✓ GloBEルールと同等の方法により構成事業体の国内超過利益が決定され、
- ✓ その国内超過利益に対して最低税率まで国内で課税が行われ、
- ✓ GloBEルール及びそのコメンタリーと同等の方法により実施及び管理されており、これらのルールに関連する便益を与えていないもの

Note: 各国の国内ミニマムトップアップ税が、OECDモデルルールにおける適格国内ミニマムトップアップ税に該当するか否かについて、税務当局が判断するためのガイダンスがImplementation Frameworkにおいて提供される予定（OECD モデルルールコメンタリー（Chapter 10　Para118））

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

QDMTT論点

論点１
QDMTTの国内法制化を前提とした場合、法制化にあたり「制度の明確化」が必要な論点は以下のとおり

- QDMTTの税法導入趣旨を明確にする必要がある（日本企業のUTPR計算を簡素化するものなのか、海外の多国籍企業グループに属する日本の構成事業体に対する措置なのか）。
- 諸外国で立法化されるQDMTTとJCFC税制の関係の明確化が必要であり、以下の論点があげられる。
  - GloBEルールとJCFC税制の事業年度が異なる場合（親会社3月決算、子会社12月決算であるときに、GloBEルール上、子会社の事業年度を3月決算に擬制する必要があるとされた場合）に、どのように調整、帰属させるのか？
  - 内国法人が当期欠損である場合、または繰越欠損金を有する場合で、JCFC税制により外国関係会社の所得を合算することで内国法人の当期欠損の額が減少したとき、または繰越欠損の額を使用したときに、当該減少額または使用額に対応する税金費用相当額を子会社のプッシュダウンしてETR計算をすることになるのか？その在り方について明確化が必要である。
  - 適用順位について、OECDコメンタリー第10章QDMTTの定義para116によるとQDMTTは、GloBEモデルルール及びコメンタリーに準拠することが求められているため、CFC税制適用後に、GloBEルールを適用することになる。したがって、JCFC税額のプッシュダウン後のETRにおいて、QDMTTによる課税されることになる。
    - 当該QDMTTによる納税額は、二重課税排除の観点から、JCFC税制の外国税金控除適用の際に控除対象外国法人税として取り扱うべきである。租税負担割合に加味することや、外国法人税と取り扱う（二重課税排除）には、どのような課題があるか検討する必要がある。（例えば、QDMTTの事業年度の帰属の取り扱いや、QDMTTが外国関係会社の本店所在地国において法人税制とは別の税制となる場合に外国法人税として取り扱うことができるのか、等）

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

QDMTT論点

論点１
QDMTTの国内法制化を前提とした場合、法制化にあたり「制度の明確化」が必要な論点は以下のとおり

- 本邦および諸外国でのQDMTTの計算と、IIR/UTPR適用時におけるトップアップ税額の計算で、参照する財務情報（会計基準、監査要否、税務申告ベース、等）に乖離が生じないように明確化する必要がある。この点、 OECDコメンタリー第10章のQDMTTの定義において、QDMTTの計算上、財務会計上の純損益を、連結財務諸表における会計基準ではなく、現地会計基準によることを認めており、この規定を用いた諸外国のQDMTT計算があると、基準差異部分で誤差が発生する可能性があるため、夫々の情報を入手し夫々計算を行う必要がある。
- 同じ国に複数構成事業体がある場合に、どのようにQDMTT額を割り振ることになるのか？また、どのような形で納税額を申告することになるのか？明確化が必要である。また、現金精算する場合の取り扱いについても明確化する必要がある。
- セーフハーバーが導入され、企業が選択した場合でも、諸外国におけるQDMTTの導入された際には、上記の基準差異に該当しない場合も企業がIIRを計算しなければならない可能性があるか？それとも、QDMTTはセーフハーバーも考慮されたものとして設計されるか？明確化が必要である。
- 日本におけるETRが15%未満となるような場合にQDMTTが適用されることになるが、各構成事業体において、修正申告があった場合のQDMTTの還付制度について明確化が必要。

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

QDMTT論点

論点２
QDMTTの国内法制化を前提とした場合、「企業の実務負担」に配慮すべき論点は以下のとおり

- 日本国内の子会社についてETR計算を行うにあたって、どの程度の実務負担が生じると見込まれるか。
- 親会社及び日本国内の子会社の中にETRが１５％を下回るような企業が存在し得るか。仮に存在する場合、国別で通算をした場合の結果はどのようになることが見込まれるか。
- ETRが１５％を下回ることが生じる場合、それは日本のどのような税制を利用した結果だと考えられるか。１５％を下回る要因となり得る税制があれば、ご指摘いただきたい。
- 日本におけるQDMTTは、日本企業が各国で思わぬ課税を受けることを防止をし、このような税務紛争に係る実務負担を軽減する側面があると考えられる。このような効果を加味した上で、日本におけるETRを計算すること自体による実務負担について、どのように考えられるか。
- QDMTTの適用に対するセーフハーバー（IIRの適用におけるQDMTTセーフハーバーではなく）も検討が必要である。
- IIRのセーフハーバーに該当しても、QDMTTの計算が必要となる場合には、QDMTTのためのETR計算が必要となり、実務負担は生じてしまう。したがって、IIRのセーフハーバーに該当すれば、QDMTTの計算は不要というような設計である必要がある。また、実務負担の観点から、セーフハーバーに該当するかのスクリーニングに際してCbCR上の情報を基にした簡便的な判定ができるようなセーフハーバーの設計である必要がある。

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

2 UTPRの概要、論点案

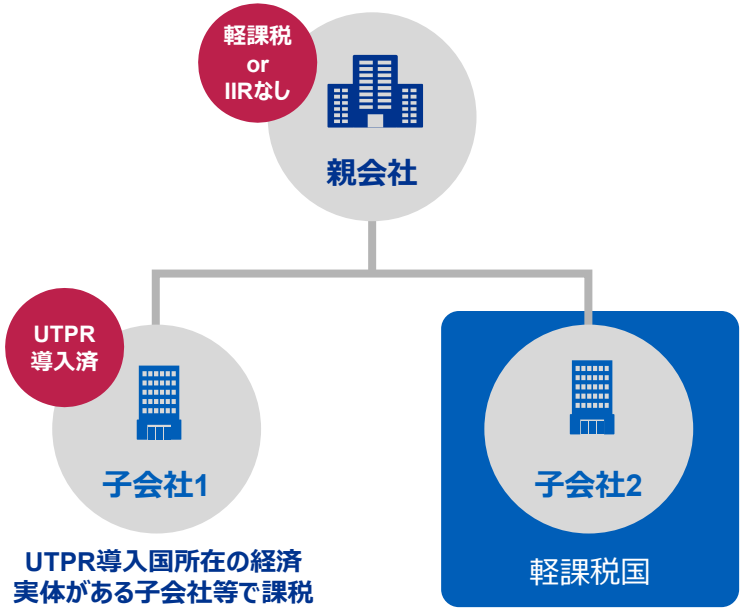
© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

UTPR 概要

モデルルール公表済　コメンタリー公表済

IIRのバックストップとして、IIRによる課税が十分に実施できない場合、経済実体のある関係会社の所在国で、課税を行うルール。



POINT

- グループ会社が所在する国・地域でUTPRが採用されていることが前提
- 最終親会社の国において、IIRが適用されている場合、UTPRが適用されることは限定的
- 経済実体がある子会社等が納税義務者
- 連結財務諸表上の連結子会社が適用対象（支店等を含む）
- 国・地域別にETRを計算
- 軽課税国の所得計算では実体基準によるカーブアウト規定あり

（注）「国際活動の初期段階」として、多国籍企業グループの中の海外有形資産の総額が50百万ユーロ以下（約65億円）、かつ、6つ以下の国で事業を行っている場合に限り、UTPRの適用から除外（5年限定）。

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

UTPR 計算例

前提

	連結当期純利益	税金費用	実効税率	有形資産	支払給与(人)
親会社P：軽課税国	90	10	10%	10	10(1)
子会社S1：日本	35	15	30%	30	30(6)
子会社S2：韓国	39	11	22%	20	20(4)

※１　子会社はすべて完全子会社
※２　GloBEルールに関する調整は無し
※３　カーブアウトの適用率は5%とする

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

UTPR 計算例

軽課税国 ETR
10%

＝

軽課税国 調整後対象税金
10

軽課税国 純GloBE所得
100

＝

1) 財務会計上の当期税金費用 = 10
2) +/- 一時差異等の調整 = 0 + 0
3) +/- CFC税、分配税等の配分 = 0 + 0
4) +/- 申告後の一定の調整 = 0 + 0

1) 財務会計上の純利益・損失 = 90 + 10
2) +/- GloBEルール上の調整 = 0 + 0
3) +/- 恒久的施設、フロー・スルー事業体等への配分 = 0 + 0

軽課税国 トップアップ税率
5%
= (最低税率15%
- ETR10%)

×

軽課税国 超過利益
99
= 90+ 10
- 有形資産 10×5%
- 支払給与 10×5%

＋

当年度追加
トップアップ税
0

－

国内
トップアップ税
0

＝

軽課税国トップアップ税
4.95

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

UTPR 計算例

UTPRトップアップ税総額は、次の算式により計算される割合（UTPR割合）に基づいて、
適格UTPRを導入している各国・地域に配分される

$$50\% \times \frac{\text{その国・地域における従業員数}}{\text{適格UTPR制度を導入している全ての国・地域における従業員数}} + 50\% \times \frac{\text{その国・地域における有形固定資産の総額}}{\text{適格UTPR制度を導入している全ての国・地域における有形資産の総額}}$$

日本

軽課税国トップアップ税 4.95 × $\left[50\% \times \frac{\text{日本における従業員数 } 6}{\text{適格UTPR制度を導入している全ての国・地域における従業員数}} + 50\% \times \frac{\text{日本における有形固定資産の総額 } 30}{\text{適格UTPR制度を導入している全ての国・地域における有形資産の総額}}\right]$

10 = 6 + 4　　50 = 20 + 30

韓国

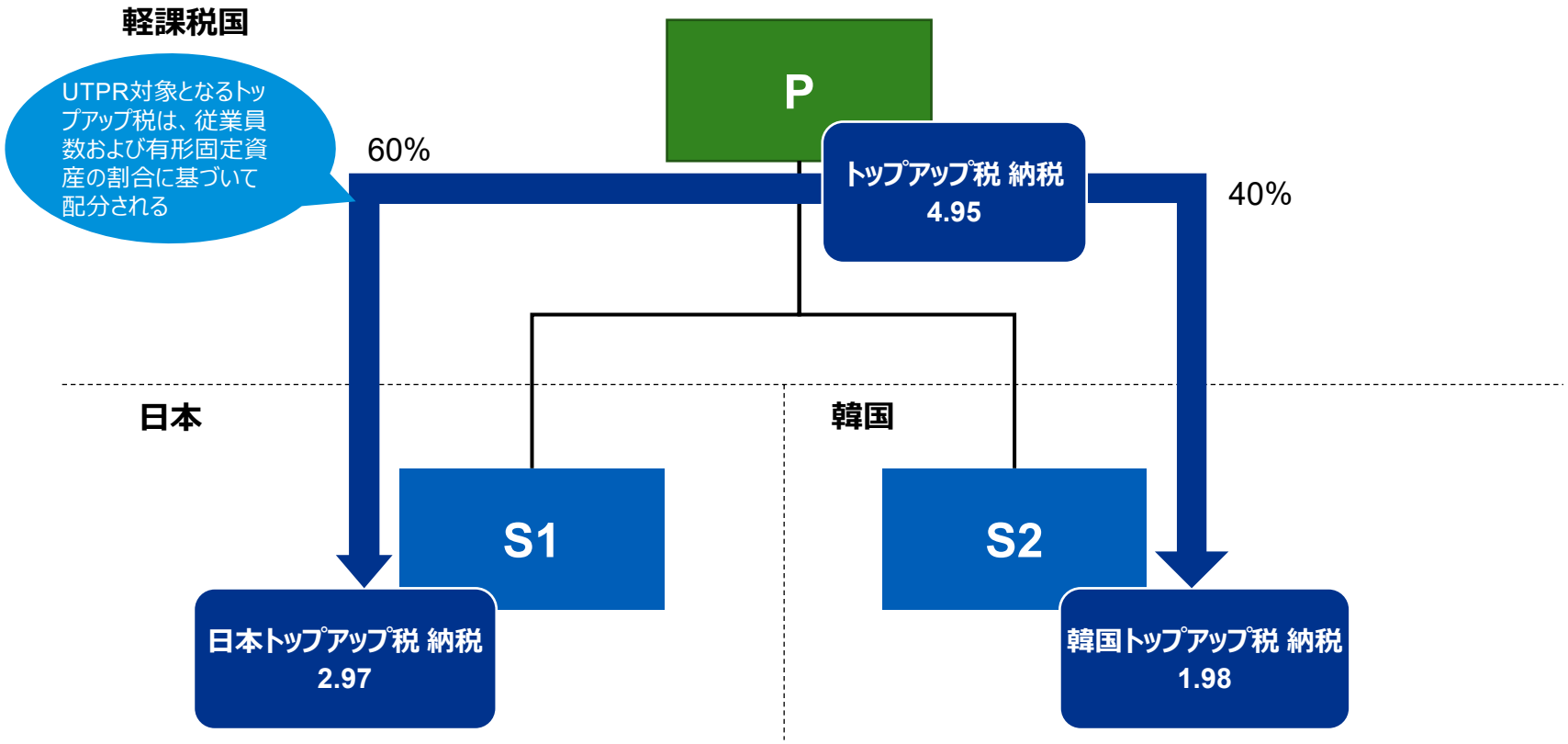
軽課税国トップアップ税 4.95 × $\left[50\% \times \frac{\text{韓国における従業員数 } 4}{\text{適格UTPR制度を導入している全ての国・地域における従業員数}} + 50\% \times \frac{\text{韓国における有形固定資産の総額 } 20}{\text{適格UTPR制度を導入している全ての国・地域における有形資産の総額}}\right]$

10 = 6 + 4　　50 = 20 + 30

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

UTPR 計算例



© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

GloBE情報申告において求められる記載内容

GloBE情報申告書の内容及び提出期限

(1) 記載内容

GloBE情報申告書は、GloBE Implementation Frameworkで策定される標準テンプレートを用いて、提出しなければならない。GloBE情報申告書に記載する情報は以下のとおりである。

(a) 構成事業体の基礎情報(納税者番号、所在する国・地域、GloBEルール上のステータス)

(b) 多国籍企業グループ全体のコーポレートストラクチャー(他の構成事業体が保有する構成事業体の支配権持分など)

(c) ⓐ国・地域ごとのETR、ⓑ各構成事業体及び共同事業体グループの構成員のトップアップ税、ⓒIIRによるトップアップ税の割当額及びUTPRによるトップアップ税の各国・地域への配賦額　等、を算出するために必要な情報

(d) GloBEルールの規定に従って行われた選択の記録

(e) GloBE実施フレームワークにおいて合意されたその他の情報及びGloBEルールの運用にあたり必要となるその他の情報

(2)提出期限

会計年度の終了後15ヶ月以内であるが、適用初年度特例として会計年度の終了後18ヶ月以内である。

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

UTPR論点

論点３
UTPRの国内法制化を前提とした場合、法制化にあたり「制度の明確化」が必要な論点は以下のとおり

- 同一国に複数の構成事業体がある場合に、UTPRトップアップ税額をどのように割り振ることになるのか？また、どのような形で納税額を申告すること（GloBEモデルルールに記載されている損金算入否認の方法？又はその他の方法？）になるのか？明確化が必要である。
- UTPRトップアップ税の割当額を、構成事業体間で現金精算する場合の取り扱いについて、明確化が必要である。
- UTPRが適用される場合について、海外の最終親会社（等）においてIIRが適用されず、日本に構成事業体が所在し、いずれかの国別のETRが15%を下回る場合には、日本の構成事業体に対するUTPRトップアップ税が生じる可能性がある。
- また、海外の最終親会社（等）においてIIRが適用されない場合で、多国籍企業グループの他の構成事業体の所在地国でUTPRトップアップ税が生じたときに、UTPRトップアップ税の配賦を受ける可能性がある。
- UTPRトップアップ税の配賦計算に用いる、従業員数及び有形資産について、それぞれの所在地国の構成事業体が複数存在するものとされる場合の取り扱い（構成事業体間で割り振る方法）について明確化が必要である。
- UTPRトップアップ税の発生した軽課税構成事業体において、トップアップ税の修正が生じた場合や配賦計算に誤りがあった場合のUTPRトップアップ税の割当額の修正（特に還付請求）について手続きについて明確化が必要である。
- 財務会計上のUTPR税額の取扱いについて明確化が必要である。

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

UTPR論点

論点４
UTPRの国内法制化を前提とした場合、「企業の実務負担」に配慮すべき論点は以下のとおり

- GloBE情報申告の自動交換規定のないケースにおいて、日本法人が最終親会社でないときに、自国以外のGloBE所得やトップアップ税に関する情報収集し、計算することになるが、そのUTPRトップアップ税の合計額までの各国におけるトップアップ税の計算過程について、申告書に記載することは、事務負担が大きい。
- 本邦および諸外国においてUTPRを導入している場合において、UTPRの対象となる金額が無いことを確認するために何かしら申告が必要となる可能性がある。しかし、UTPRトップアップ税額が無いときに、トップアップ税の計算過程を申告を求めることは、行き過ぎた情報提供であり、過度な事務負担といえる。申告内容の簡素化（QDMTTの適用有・無だけを報告するような）の検討が必要である。
- 資本関係によっては、現実的に情報を全て入手することが困難なケースも想定されるため、一律に情報提供を求めるのではなく、必要情報の範囲について（強弱をつける）検討が必要である。

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

3 STTRの概要、論点

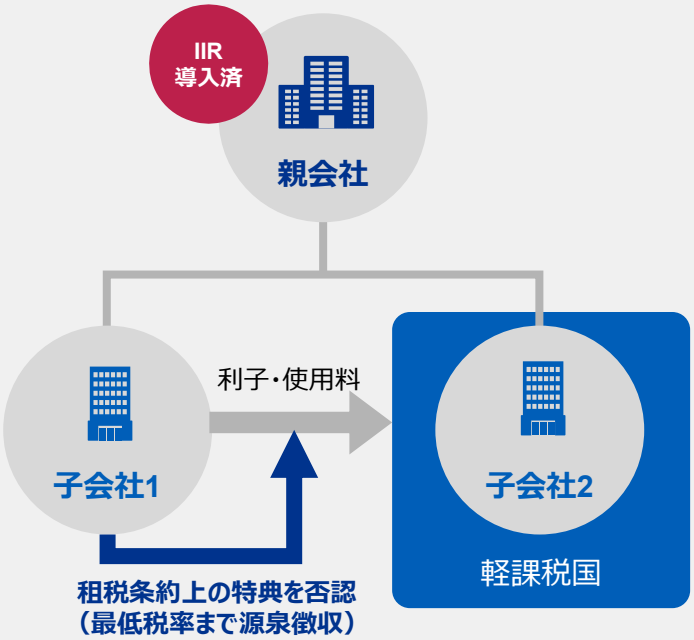
© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

STTR（租税条約特典否認ルール）

モデルルール 未公表　コメンタリー 未公表

STTRの最低税率（9%）未満で課税される利子、使用料等の関連者への一定の支払に対し、
最低税率までの差分を支払元の国で課税することを認めるルール。



POINT

- 租税条約で規定することが前提
- 支払者が納税義務者
- 対象となる支払は、利子、使用料、フランチャイズ料、保険料等
- 個々の取引ごとに受取側の国で適用される名目税率を算出
- 最低税率は9% (*)
- 重要性基準が検討されている
- STTRに係る多国間条約が策定予定

(*) GloBEルールの最低税率15%とは別の最低税率が適用

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

STTR論点

論点５
STTRの導入を前提とした場合、法制化にあたり「制度の明確化」が必要な論点は以下のとおり

- 支払者であり、納税義務者である日本法人のため、名目税率計算に当たり影響のある優遇措置（優遇税率、非課税所得の金額、累進課税制度の有無など）の情報を、条約相手国ごとに整理する必要がある。
- 今後、モデルルールやコメンタリーでの明らかになる部分もあるが、STTRの適用対象となるか否かの閾値の設定が必要となる。
- JCFCで受動的所得として課税される場合における二重課税の排除について検討が必要である。

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

STTR論点

論点６
STTRの導入を前提とした場合、「企業の実務負担」に配慮すべき論点は以下のとおり

- 企業が、STTRの対象となりうる構成事業体から優遇措置の情報を入手し、計算することは煩雑であるため、相手国ごとにSTTR申告内容を整理し、情報収集を簡単にできるようにする必要がある。
- STTRは、課税逃れを排除するための制度であり、構成事業体ごとに、取引ごとの名目税率を算出することで課税の有無を判断することになる。 100%支配関係のある企業間に比べ、資本関係が希薄な企業間で情報収集することは煩雑であり、かつ、資本関係の希薄な構成事業体間取引において課税逃れの要素は低いと考えられるため、、資本関係に応じた閾値の設定について検討が必要である。
- 閾値以下である場合には簡易的な申告手続きの検討が必要である。

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification KPMG Confidential

KPMGは、監査、税務、アドバイザリーサービスを提供する、独立したプロフェッショナルファームによるグローバルな組織体です。KPMGは、KPMG International Limited（「KPMGインターナショナル」）のメンバーファームがプロフェッショナルサービスを提供するためのブランドです。「KPMG」は、KPMGの組織内の個々のメンバーファーム、または複数のメンバーファームをまとめて指す場合に使用されます。KPMGは144の国と地域でサービスを提供しており、世界中のメンバーファームに236,000人以上のパートナーと従業員を擁しています。KPMGの各ファームは、法律上独立した別の組織体です。KPMGの各メンバーファームは、それぞれの義務と責任を負います。KPMG International Limitedは英国の保証有限責任会社（private English company limited by guarantee）です。KPMG Interna ional Limitedおよびその関連事業体は、クライアントに対していかなるサービスも提供していません。KPMGの組織体制の詳細については、home.kpmg/governanceをご参照ください。

弊法人が提供する報告書は、ここで明示された結論に限定され、弊法人が委託を受けている事実・前提その他の情報に基づいています。よって、それらの事実・前提その他の情報が不完全である、もしくは不正確であった場合は、弊法人の提供する報告内容に影響を及ぼす恐れがありますので、その場合には直ちに通知して下さい。本報告書を提供するに当たり、現行の日本の税法等を考慮しておりますが、それらは遡及して、あるいは将来、変更される可能性があり、そのような変更が私どもの提供するアドバイスの有効性に影響を及ぼす可能性があります。今後日本の税法等に変更や改正があった場合でも、今回のアドバイスについて、ご依頼のない限り見直しをいたしませんので、ご了承下さい。

© 2022 KPMG Tax Corpora ion, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organiza ion of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.

Document Classification KPMG Confidential