

OECD の第 2 の柱: グローバルミニマム課税に 対応すべき時

No. US2023-03
June 20, 2023

目次:

概要.....	1
第 2 の柱の背景.....	2
第 2 の柱—計算.....	4
第 2 の柱課税は会計上の利益 に基づく.....	4
トップアップ税の計算.....	4
適用免除基準(セーフハーバ ー) - 一時的および恒久的な 救済措置.....	9
第 2 の柱の会計処理.....	9
次のステップ.....	10

要点

「第2の柱」のグローバルミニマム課税が米国で適用されます。日本と韓国は第2の柱の国内法を制定し、英国、スイス、アイルランド、ドイツを含む多くの国が法案を公表、あるいはOECDモデルルールに基づく法律の導入計画を公表しています。

第2の柱の多くの部分は、2024年1月より開始する課税年度に適用され、2025年に特定の残りの部分が適用されます。各国は、第2の柱ルールを適用するために独自の国内法を制定しなければなりません。これらのルールの遵守に備えるために多国籍企業がやるべきことはたくさんあります。

米国では、近い将来において「第2の柱」を制定するための法案が成立する可能性は低いと言えます。しかし、米国が何を行うか(または、行わないか)にかかわらず、第2の柱を制定している国で事業を行う米国企業は、(1)報告要件を含め、その国の要求事項の対象となり、おそらくもっと重要な点として、(2)二重課税のリスクに晒されます。

2024年(暦年)における期中財務報告および年次財務報告への予想される影響、ならびに現金課税および法令遵守事項への将来の影響を考慮すると、今、企業はグローバルミニマム課税に対応することが推奨されます。

概要

現在の国際課税の状況は、この数十年間続いてきました。しかし、今や劇的な変化が起きようとしています。経済協力開発機構(OECD)は、世界各国の支持を受けて、「経済のデジタル化」がもたらしたと考えている特定のグローバル課税の問題の緩和を目的とする、2本の柱の解決策を追求してきました。OECDのこの2本の柱の枠組みは、現行の国際課税の実務の多くを変更し、それに伴い、報告される利益やキャッシュ・フローにも影響を与えます。

最も単純な言い方をすると、第1の柱は、他の国・地域の顧客に対する売上が課税される場所を変更し、第2の柱は、多国籍企業が事業を営む国・地域ごとに評価されるグローバルミニマム課税を提案しています。これらの柱を簡単に言い表すことは、その適用や潜在的な影響の複雑さを誤って伝えることとなります。

第1の柱の見通しは依然として不透明ですが、第2の柱は、日本および韓国で税法が制定されるまでに着きました。さらに、英国やスイスなど多くの主要な国や地域が、2023年に法律を制定すると発表しました。欧州連合(EU)加盟国は、2023年12月31日までに第2の柱を国内法に取り入れることが要求されているため、多くのEU加盟国(例えば、ドイツ、オランダ)が最近、税法案を公表しました。

OECDのアジェンダ

OECDは38の加盟国(米国を含む)から構成され、税金を含む多くの分野で、国際的な政策に関する基準設定を支援するために協働しています。税金分野では、OECD加盟国に追加の102か国が加わり、いわゆる「包摂的枠組み」を形成しています。時が経つにつれ、OECDは、さまざまな国の税制と多国籍企業が世界的な税負担を管理するために国際事業を組織する方法とのミスマッチに注目するようになりました。税源浸食と利益移転(BEPS)および国別報告書(CbCR)は、

OECD が主導した取り組みであり、過去数年間にわたり世界中の税法の改正に影響を与えてきました。最近では、OECD は、財が販売され、サービスが消費される国・地域(市場国)に課税所得の一部を再配分する方法に着目し、その結果として 2 本の柱の解決策を提案しました。

OECD には法律を制定または施行する権限はありません。OECD の目標は、OECD(および、より広範な包摂的枠組み)に参加する各国間の全般的な合意を形成することです。そこから、各政府は、合意された目的を達成するために、法律と条約を施行しなければなりません。OECD は法律を制定できませんが、加盟国は通常、OECD の取り組みに従うために自国の法律を改正することに合意します。基本的に、OECD が今日政策として作成するものは、多くの場合、さまざまな国・地域の税法の改正につながっていきます。

第2の柱の背景

第 2 の柱の目的は、大規模多国籍企業が、事業を営む国・地域ごとに生じた所得に対して最低レベルの税金(閾値の 15%の実効税率)を支払うことです。これは「グローバル税源浸食防止」ルールまたは「GloBE」ルールとも呼ばれる提案または「モデルルール」に従っています。

OECD により特定のガイダンス(2021 年 12 月の[モデルルール](#)、続いて、2022 年 3 月の[コメントリー](#)、2022 年 12 月の[適用免除基準\(セーフハーバー\)と罰則等の免除](#)、2023 年 2 月の[\(第 2 の柱のグローバル税源浸食防止ルールに係る\)合意された運営指針](#))が公表されていますが、追加の適用ガイダンスの公表も予定されています。前述のとおり、OECD は現地の国内税法を制定できません。したがって、目標は、制定される法律を OECD のガイダンスに整合させることですが、各国・地域間で差異が生じる可能性があります。

第 2 の柱の範囲

GloBE ルールは、「最終親会社(Ultimate Parent Entity)」の連結財務諸表において、対象事業年度の直前の 4 事業年度のうち少なくとも 2 事業年度の年間収益が 7 億 5000 万ユーロ以上の多国籍グループのメンバーである「構成会社(Constituent Entity)」に適用されます。

- 「構成会社」-GloBE ルールの対象となる「グループ」に含まれる企業(すなわち、多国籍企業)
- 「グループ」-所有または支配を通じて関連し、通常、最終親会社(UPE)の連結財務諸表に含まれる企業(パートナーシップまたは信託など、個別財務計算書を作成する企業を含む)を構成され、構成会社の恒久的施設(すなわち、別の課税国・地域における課税対象の存在)を含む

政府機関や非営利組織などの特定の企業は、GloBE ルールの適用対象ではありません。

グループは、最終親会社(UPE)の国・地域内に所在していない企業または恒久的施設を少なくとも 1 つ含んでいなければなりません。

モデルルールには、デミニマス除外が含まれています。多国籍企業(MNE)グループの選択で、以下の事業年度には、構成会社に対する第 2 の柱の追加課税(トップアップ税)はありません。

- GloBE ルールで定義されている国・地域の平均収益が 1000 万ユーロ未満
- GloBE ルールで定義されている国・地域の平均純損益が 100 万ユーロ未満

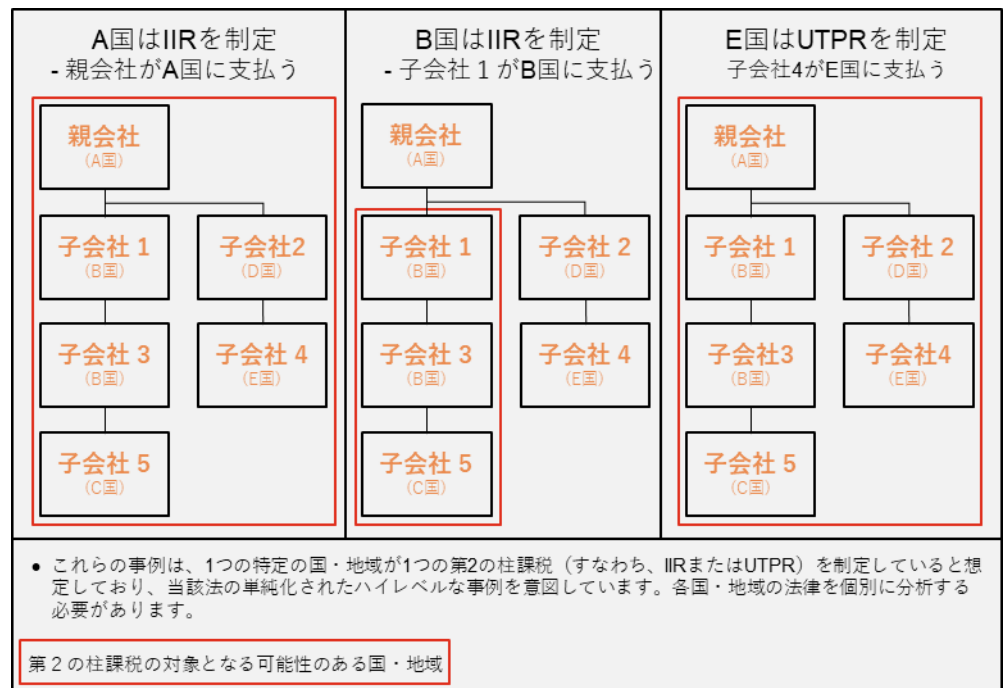
トップアップ税を支払う企業

トップアップ税はいくつかの方法で施行されるため、このモデルの複雑さが増す可能性があります。各アプローチは同じ手法を用いて計算されますが、アプローチは、税金を徴収する国・地域および税金を徴収する仕組みによって異なります。この計算をさらに複雑にしているのは、2024 年と 2025 年に段階的に施行されるよう、各国・地域が 2023 年中に第 2 の柱の法律を制定することが一般的に予想されていることです。

いくつかの国は、所得が発生する国・地域内で税金を徴収し運営できるように、「第2の柱」モデルルールを国内所得に適用することを検討しています(これらは、適格国内ミニマムトップアップ税または QDMTT と呼ばれる)。

適格国内ミニマムトップアップ税(QDMTT)が現地レベルで存在しない場合、最終親会社(UPE)が「第2の柱」モデルルールを採用している国・地域に所在していれば、下位階層の子会社に対して要求されるトップアップ税は、通常、親会社の国・地域で徴収されます。これは、第2の柱の所得合算ルール(IIR)での取扱いです。最終親会社(UPE)が「第2の柱」モデルルールを採用していない国・地域に所在している場合、潜在的に、特定の下位階層の子会社が所得合算ルール(IIR)を適用する可能性があります。所得合算ルール(IIR)は、一般的に2024年より適用が開始されると予想されています。

しかし、最終親会社(UPE)が、「第2の柱」モデルルールを採用した課税国・地域に所在しておらず(および、所得合算ルール(IIR)を適用できる他の子会社がない)、また適格国内ミニマムトップアップ税(QDMTT)が存在しない場合、第2の柱のルールを適用する責任は、軽減税支払ルール(UTPR)に従い、他の下位階層の子会社または兄弟会社が負う可能性があります。このシナリオでは、米国に本社を置き、国内で重要性のある事業を行っている多国籍企業(MNE)グループの場合、米国が「第2の柱」モデルルールを国内法に採用しなければ、このメカニズムに従って米国での利益に課税される可能性があります。軽減税支払ルール(UTPR)は、一般的に2025年より適用が開始されると予想されています。



この税金を適用および徴収(または、強制)する能力は、3つの方法(適格国内ミニマムトップアップ税(QDMTT)、所得合算ルール(IIR)または軽減税支払ルール(UTPR))によって異なる可能性があります。さらに、さまざまな国・地域で制定される実際の税法は、二重課税を最小限に抑えるために調整が必要となります。米国の多国籍企業にとっては、これには、既存の米国のグローバル無形資産低課税所得(GILTI)制度および(同様に税率15%および財務報告上の課税標準であるものの)第2の柱と同等の税制とはみなされない、最近制定された米国の「会計上」のミニマム税がどのように第2の柱と相互作用するかの検討が含まれます。

第2の柱－計算

第2の柱課税は会計上の利益に基づく

多くの現行の税制と異なり、第2の柱のミニマム課税は、企業の連結財務諸表で報告される財務報告数値に基づき、一定の修正を加えて決定されます。このため、新たなプロセス、統制、システムが必要となりそうな、複雑な一連の計算となります。その他の検討事項の中でも特に、企業は、グループの親会社の会計フレームワーク(米国に本社を有するほとんどの企業については米国会計基準(US GAAP))を用いて、国・地域ごとに(潜在的には、連結子会社ごとに)個別の帳簿と記録を保持する必要があります。

実効税率は国・地域ごとに計算されるため、企業は、おそらくこれまで必要なかった企業レベルでの財務報告書を継続的に作成することが要求されます。具体的には、連結上消去される、または連結上のみ計上されて個別の構成会社の帳簿と記録に「プッシュダウンされ」ない項目が、最終的な税額と当該税金が支払われる国・地域の両方に影響を与える可能性があります。これらの項目の例としては、連結会社間売上、知的財産権の移転、経営管理手数料および移転価格精算費用などがあります。

トップアップ税の計算

「第2の柱」モデルルールで提案されているように、企業は国・地域ごとの GloBE 実効税率が最低15%でなければなりません。第2の柱に基づく実効税率(GloBE ETR)は、調整後対象税額(Adjusted Covered Taxes)を GloBE 所得または損失で除したものです。

GloBE 実効税率(GloBE ETR)が15%よりも低い場合、「実質ベースの所得除外額(カーブアウト)」を控除した第2の柱の所得に GloBE 実効税率(GloBE ETR)と15%の差を乗じて、トップアップ税を算定します。

次の図は、各国・地域において計算がどのように行われると予想されるかを示しています。

ステップ	要約	参照
1	GloBE 所得または損失を計算	A
2	調整後対象税額を計算	B
3	GloBE 実効税率(GloBE ETR)	$C = B / A$
4	トップアップ税率	$D = 15\% - C$
	有形固定資産および給与	E
	実質ベースの所得除外額(カーブアウト)	$F = E * 5\%^{(1)}$
5	超過利益(すなわち、トップアップ税の課税標準)	$G = A - F$
6	トップアップ税	$H = D * G$

⁽¹⁾ 設例目的のため5%を使用。「第2の柱」モデルルールに基づき、この率は年ごとに異なる。

GloBE 所得または損失

GloBE 所得は、個別の企業ごとの親会社の会計フレームワークに基づく利益と定義されており、「第2の柱」モデルルールに従って特定の項目について調整されます。財務諸表上の純利益に対するこれらの調整には、以下が含まれます。

- 税金費用(通常、当期および繰延税金)の純額

- 除外される配当金
- 除外される持分損益(持分法で会計処理される投資に係る特定の損益を含むが、これに限定されない)
- 特定の再評価損益
- 資産および負債の処分による特定の損益
- 「非対称」の為替差損益(一般に、会計目的の機能通貨と現地の税務目的に使用される通貨が異なることにより生じる為替差損益)
- 政策上認められていない費用(例えば、特定の罰金や反則金)
- 過年度の誤謬および会計方針の変更
- 未払年金費用

要求されているこれらの調整に加えて、「第2の柱」モデルルールの下では特定の選択的な措置を利用できる可能性があります。例えば、株式に基づく報酬の取り決めに関して、企業は、関連する会計基準に従い算定された株式報酬費用の代わりに現地の税務上の損金算入額を含めることができるかもしれませんが。他の検討事項の中でも特に、この選択は、GloBE 実効税率(GloBE ETR)の計算を潜在的に15%の閾値以下に引き下げる可能性のある株式に基づく報酬の取り決めに伴う偶発的な税務上の便益の影響を軽減する可能性があります。その他の選択も利用できる可能性があります。

重要なのは、GloBE 所得が最終親会社(UPE)の会計フレームワークによって異なる可能性があるということです。このような差異(例えば、連結会社間取引に関するUS GAAPとIFRSの差異)のいくつかは、最近のOECDのガイダンスにおいて扱われていますが、適用する会計基準間のその他の差異は引き続き存在しており、第2の柱課税の結果に影響を与える可能性があります。

企業にとっての実務上の課題は、構成会社レベルで財務諸表上の利益を算定することです。算定に伴う複雑さには、以下が含まれる可能性があります。

- 構成会社レベルの勘定が現地の法定の会計原則を用いて保持されている場合、企業は、親会社の(つまり、報告用の)会計基準に従って構成会社レベルの財務諸表を作成するために、現地の法定基準から報告基準への調整のすべてを理解しておく必要がある。
- 企業は、最終親会社(UPE)または中間持株会社によって行われ、構成会社の現地の帳簿にプッシュダウンされていない連結仕訳(例えば、事後的な調整)が、特定の構成会社に関連するものかどうかを判断する必要がある。
- 取得会計の仕訳の金額が現地の帳簿にプッシュダウンされていない(代わりに、上位または連結の帳簿上にある)場合、企業は、そのような取得会計の仕訳の影響を考慮する必要がある。他の検討事項の中でも特に、当初の取得会計の仕訳の原因/性質(例えば、株式の非課税取得なのか、資産の課税取得なのか)に応じて、特定のGloBE調整が要求される可能性がある。
- 個別企業の財務諸表は連結会社間取引の消去前の独立企業ベースで算定することが要求されるため、企業は、連結会社間取引の消去に関する連結プロセスを理解する必要がある。

調整後対象税額

関連するGloBE所得が算定されたあとは、国・地域別の実効税率を計算するためにGloBE所得または損失に関連する税額が必要になります。このような関連する税金は「対象税額」と呼ばれ、広くは、構成会社の所得に課される税金、および「そのような法人所得税と機能的に同等である」特定の税金と定義されています。「第2の柱」モデルルールの下で法人所得税とみなされる税金の定義は、財務報告基準の下で法人所得税とみなされる税金よりも範囲が広い可能性があります(例えば、トン税や企業資本に係る税金が法人所得税とみなされる場合もある)。とは言え、対象税額には、所得を課税標準とする税金ではない間接税、給与税または固定資産税のような税金は含

まれません。

対象税額は、GloBE 実効税率(GloBE ETR)を計算する前に、「第2の柱」モデルルールに基づいて調整されます。調整後対象税額は、個別の企業／国・地域レベルで発生した当期税金費用から始まり、その後、いくつかの項目について調整されます。「第2の柱」モデルルールに含まれるすべての調整を網羅したリストではありませんが、当期税金に対する比較的重大な調整は、以下に関連しています。

- 繰延税金
- 不確実な税務ポジションに関連する税金の影響(当該税金が最終的に税務当局に送金される年度まで、およびその場合に限る)
- GloBE 課税標準から特に除外されている損益項目に関連して発生する税金(言い換えると、特定の税金が GloBE 所得に含まれない所得項目について発生した場合、通常は関連する税金も除外される)
- 現地の税法に従い課税対象となる GloBE 所得または損失の計算に含まれる金額に関連して資本または OCI に計上される対象税額
- GloBE 損失に係る繰延税金資産(「第2の柱」モデルルールにおいて定義される)の金額
- 適格還付および非適格還付税額控除
- 事業年度の末日から3年以内に納付が見込まれない当期税金費用の金額(これにより対象税額は減額される)

繰延税金

繰延税金に対する調整案は、「第2の柱」モデルルールの開発過程において大きな注目を集めました。繰延税金は、通常、資産または負債が回収または決済される関連する国・地域の法定税率での当該資産または負債の財務諸表上の基準額と税務上の基準額との差異を表します。繰延税金は、本質的には、財務報告上の帳簿価額で既存の資産を回収または既存の負債を決済することによる将来の税務上の便益または費用を表します。「第2の柱」モデルルールは、損益項目が財務諸表上の利益に含められる時期と課税所得に含められる時期のタイミングの相違のみの問題である場合には、増分課税を緩和するために財務諸表の繰延税金モデルを活用することを提案しています。しかし、第2の柱の繰延税金について企業の当期税金を調整する際には、財務諸表の繰延税金モデルとは異なる2つの主要な点があります。

1. 現地の法定税率が15%の最低税率を上回っている場合、繰延税金費用または収益を15%で再測定する。例えば、財務報告目的では、米国における繰延税金は連邦税率に州税率を加えた率(15%を超える)で測定される。したがって、米国の繰延税金費用または収益は、調整後対象税額を計算する目的のために再測定しなければならない。
2. 企業が繰延税金負債を計上または増加させるために繰延税金費用を計上しており、かつ、その繰延税金負債が5年以内に支払または回収されない場合、当該繰延税金負債に関する繰延税金費用は、支払または回収されるまで対象税額の調整に含まれない。税務上の損算入可能なのれんや商標権などのその他の耐用年数が確定できない資産に当該ルールを適用すると、会計上の目的での「減額事由」が予測可能な償却パターンではなく減損または売却のみである場合、繰延税金費用が対象税額に含まれないため、多くの多国籍企業にとってトップアップ税を生じさせる可能性がある。
 - このルールにはいくつかの例外がある。「第2の柱」モデルルールには、企業が一時差異の解消の予想時期を追跡する必要のない項目のリストが含まれている。最も重要な項目の1つは、固定資産である(コストの回収は、通常、財務報告上の減価償却の時期に比べて、税務目的では早くなる)。

これらの調整に加えて、還付不能の法人所得税額控除の繰越に係る繰延税金の便益(OECD 運営指針の下で認められている特定の移行期の救済措置を除く)も、第2の柱の対象税額の算定から除外されます。ただし、対象税額は、繰越が発生する年度は高くなりますが、繰越を使用する年

度は低くなります。

適格還付可能税額控除およびその他の税額控除

対象税額に関して、「第2の柱」モデルルールでは、適格還付可能税額控除とその他の税額控除の取扱いが異なっており、トップアップ税が課せられるかどうかにより重大な影響を与えます。

還付可能税額控除は、一般に、収益化に関して法人所得税負債に依存しない税額控除です。例えば、英国の特定の研究開発インセンティブは、法人所得税負債またはその他の所得に基づかない税金に対して収益化できます。また、特定の国・地域においては、納税者は税額控除を適用できる他の税金負債を有しない場合でも、直接還付金を受け取ることができます。財務諸表の目的上、還付可能な税額控除は、通常、法人所得税の会計ガイダンスの適用範囲には含まれません。このような税額控除の収益化は課税所得に依存しないため、当該金額は税引前利益に含まれます。

一方、還付不能の法人所得税額控除は、一般的に財務諸表の税金項目に反映されます。同様に「第2の柱」モデルルールでは、一般的に、特定の「適格」還付可能税額控除の影響はGloBE所得に含まれ、対象税額を減少させるのとは対照的です。しかし、特定の「非適格」還付可能税額控除（通常、別段の定めがない限り還付可能だが4年以内に回収されない税額控除）およびその他の税額控除は、一般に、さらに調整が要求されます。インフレ抑制法（IRA）における最近の米国税法は、現在では、納税者が還付不能の法人所得税額控除を他の納税者に売却／譲渡できるようにしています。現在のところ、このような譲渡可能な還付不能税額控除が第2の柱のフレームワークの下でどのように考慮されるかは不明です。

重要なのは、還付可能か還付不能かにかかわらず、企業は税額控除について同じ経済的便益を受ける可能性があります（すなわち、両方のシナリオにおいて当期純利益は同じになる）が、還付不能税額控除（例えば、米国の研究開発費の税額控除）が生じる企業は、GloBE実効税率（GloBE ETR）の計算の仕組みにより、適格還付可能税額控除から便益を受ける企業に比べると、第2の柱の下では著しく不利になる可能性があります。

これは、以下の例で最もよく説明されます。

	還付可能税額控除	還付不能税額控除
収益	\$1,800,000	\$1,800,000
費用	(800,000)	(800,000)
還付可能税額控除	200,000*	-
税引前利益	\$1,200,000	\$1,000,000
税金計算 - 還付可能税額控除の加減*	(200,000)	
課税所得	\$1,000,000	\$1,000,000
税金引当金		
当期税金費用（課税所得の25%）	\$250,000	\$250,000
税額控除	-	(200,000)
税金費用合計	\$250,000	\$50,000
US GAAP の下での実効税率	21%**	5%
GloBE		
税引前利益	\$1,200,000	\$1,000,000
調整後対象税額	250,000	50,000
当期純利益	\$950,000	\$950,000
GloBE 実効税率	21%**	5%

* このシナリオでは、還付可能税額控除は非課税と仮定している。

その他の税額控除の検討事項

税額控除から便益を生み出す可能性のあるタックス・エクイティ・パートナーシップ構造

「第2の柱」モデルルールは、一般的に、持分法で会計処理される投資に係る特定の損益を含む持分損益をGloBE所得から除外していますが、OECDは、一部の税額控除投資構造の取扱いに関する追加のガイダンスの公表を決定しました。これは、一部には、これらの税額控除投資の財務会計上の取扱いが、投資の構造や投資家が行う選択によって異なる可能性があるためです。例えば、低所得者用住宅税額控除(LIHTC)は、多くの場合、タックス・エクイティ構造を通じて進められますが、投資家は、このような投資を持分法ではなく比例償却法(PAM)で会計処理する会計方針を選択できます。一般的に、比例償却法(PAM)では、(1)税額控除およびその他の税務上の便益の各期への配分額に比例して税額控除投資を償却し、(2)税務上の便益を投資の償却と相殺した純額で法人所得税の表示科目に含めて表示します。米国財務会計基準審議会(FASB)は最近、会計基準アップデート(ASU)2023-02「比例償却法を用いた税額控除構造に対する投資の会計処理」(発生問題専門委員会(EITF)のコンセンサス)を公表し、比例償却法(PAM)の適用を低所得者用住宅税額控除(LIHTC)以外の一定の要件を満たす税額控除構造に対する持分投資に拡大しています。これらの投資の会計処理が異なること、また、これらの税額控除構造に一般的に投資を行う金融機関に明確性を与えることの重要性を考慮して、OECDは最近、明確化のための追加のガイダンスを公表しました。

2023年2月に公表された「合意された運営指針」は、持分法投資の文脈において特定の税額控除に関する特別なルールを規定し、一定の救済を提供しています。この指針は、適格フロースルー税務便益(Qualified Flow-through Tax Benefits)という新しい概念を導入しています。所有者が持分法合算選択(Equity Method Inclusion Election)の対象である場合、税務上の便益が適格所有持分(Qualified Ownership Interest)を通じて流入(フロースルー)する場合には、そのような便益に関する適格フロースルー税務便益の指針を適用しなければなりません。この特別なルールは、「還付不能税額控除が投資リターンの不可欠な要素である場合、特定のタックス・エクイティ構造の中立性を確保するように設計」されています。この救済措置は、税額控除が投資の期待収益の不可欠な要素であるタックス・エクイティ構造を対象にしているように見えます。このルールがなければ、持分法投資を通じて稼得した税額控除は、同様の現金リターンを稼得したグループと比較して、当該税額控除を受けるグループのGloBE実効税率(GloBE ETR)が過小に算定されることとなります。本指針のこの側面は、タックス・エクイティ構造の選択に関して、一定の歓迎すべき確実性を提供しますが、持分法で会計処理される投資を通じて得られる税額控除の完全な除外には至りません。タックス・エクイティに対する投資を現在有しているまたは将来投資を予定している納税者は、第2の柱がどのように制定されるのか、適用される救済措置が自身の事実および状況において適用されるのかどうか、また、どのように適用される可能性があるのかを検討する必要があります。

投資税額控除

特定の還付不能の法人所得税額控除は、投資税額控除とみなされる可能性があります。US GAAPの下では、投資税額控除は「フロースルー」法または「繰延」法で会計処理できます。フロースルー法では、関連する税務上の便益は、財務報告目的上、税務上の便益が発生した期間に認識されます。繰延法では、当該税額控除に係る税務上の便益を関連資産の耐用年数にわたって認識することを認めており、そのような便益を法人所得税費用の減額とするか、または税引前利益に含めるかの表示の選択肢があります。納税者は、第2の柱の計算において、会計方針の選択を含む投資税額控除の影響を考慮する必要があります。一般的に、納税者の会計方針の選択にかかわらず、第2の柱は、納税者の第2の柱の実効税率(ETR)において、税額控除を同額の減額をもたらすものとして扱います。ただし、そのような税額控除が特定の第2の柱の例外に該当する場合(例えば、税額控除が適格還付可能税額控除であるか、または適格フロースルー税務便益としての取扱い要件を満たす場合)は除きます。

適用免除基準(セーフハーバー) – 一時的および恒久的な救済措置

「第2の柱」モデルルールに関するさまざまな公開協議期間を通して、多くの利害関係者が、詳細な計算と潜在的に負担の大きい法令遵守義務の複雑性を軽減するためにセーフハーバーや簡素化の必要性を強調しました。

2022年12月、OECDは、特定の一時的または移行期のセーフハーバーに関する最初の指針を、恒久的なセーフハーバーを開発するための枠組みとともに公表しました。移行期のセーフハーバーに関する指針は、適用される3年間の移行期間における第2の柱ルールの最初の適用からの国・地域ごとの救済措置を規定しています。これは、企業の既存の国別報告書(CbCR)からのデータを活用します。現在、国別報告書(CbCR)はかなりの数の多国籍企業に要求されており、通常は親会社の本社が所在する国・地域に提出されます(例えば、前年の年次報告期間における収益が8億5000万米ドル以上の米国の多国籍企業(MNE)グループは、当該情報を米国の連邦法人所得税申告書で提出する)。

重要なことは、企業が移行期のセーフハーバーの計算に国別報告書(CbCR)を利用するためには、基礎となるデータが「適格財務諸表」から導かれなければならないことです。このため、国別報告書(CbCR)に含まれる情報は、連結財務諸表(または、場合によっては現地の法定財務報告)の作成に用いられるものと同じデータから作成する必要があります。

OECDの最初のセーフハーバーに関する指針に含まれるフレームワークに従い、恒久的なセーフハーバーは特定の「簡素化された」計算に基づいて実施される予定であり、将来OECDから追加のガイダンスが公表される予定です。簡素化された計算は、国別報告書(CbCR)の情報ではなく、「第2の柱」モデルルールの下で要求される財務報告のデータに基づく予定です。

しかし、移行期のセーフハーバーに関する指針を適用する場合、その計算には、「第2の柱」モデルルール全体の適用以上の追加的な困難が伴う可能性があります。企業は、国別報告書(CbCR)に含まれる情報が「適格財務諸表」の基準を満たしていることを確保する必要があります。算定される数値が企業の連結ベースの第2の柱の義務に著しく影響を与える可能性があり、また、財務諸表の外部監査人やさまざまな税務当局の両方から追加的な調査の対象となる可能性があるため、企業は、国別報告書(CbCR)の結果に係る既存の内部統制フレームワークの検討が要求される可能性があります。

第2の柱の会計処理

第2の柱を計算する際の複雑さがあるものの、US GAAP および IFRS の双方において、トップアップ税の会計処理に関していくつかの歓迎すべき救済措置があります。

US GAAP では、FASB スタッフが、GloBE ミニマム課税は会計基準コード化体系(ASC)740「法人所得税」の下での代替ミニマム税であると結論付けています。この結論に基づき、報告企業は、制定された法律が OECD の GloBE モデルルールおよびそれに付随するコメントリーと整合的である限り、第2の柱課税の将来の影響の見積りについて繰延税金資産および繰延税金負債を認識または調整しません。むしろ、当該税金は GloBE ミニマム課税債務が生じる年度の実効税率に影響を与える期間費用として会計処理されます。

同様に、道筋は異なるものの、国際会計基準審議会 (IASB) も、当面の間、GloBE ミニマム課税について繰延税金の会計処理は要求されないと結論付けました。2023 年 5 月、IASB は、「第2の柱」モデルルールに関する IAS 第 12 号「法人所得税」の修正を公表しました。本修正は、当該ルールの実施から生じる繰延税金の会計処理に一時的ではあるものの強制的な例外を導入しています。さらに、本修正は、影響を受ける企業について開示を要求しています。

IAS 第 12 号の修正は即時発効となりますが、要求される開示の時期は多様です。さらに、エンドースメント・プロセスの対象となる国・地域は、本修正を承認する必要があります。

FASB と IASB のガイダンス・ステートメントは、第2の柱に関して不確実性がある中で歓迎されています。とは言え、第2の柱の対象となる企業は、2024 年に開始する期中および年次財務報告期間において第2の柱の税金債務の見積りを含める必要があります。

詳しくは、[In brief US2023-01「FASB スタッフが OECD 第2の柱の会計処理について見解を述べる」](#) (和訳は[こちら](#)) および [In brief INT2023-12「第2の柱の世界的な実施:IAS 第12号の狭い範囲の修正」](#) (和訳は[こちら](#)) をご参照ください。

次のステップ

提案されているルールは、企業が数十年にわたり国際事業に課税されてきた方法を根本的に変えます。第2の柱が親会社の会計原則に基づく財務報告上の利益を活用するという事実により、その実施のための準備は、税務部門だけでなく営業部門や財務部門の関与を必要とする部門横断的な取り組みとなります。そのため、早期の計画策定と首尾一貫したコミュニケーションが非常に重要になります。

米国における第2の柱に準拠した税法の施行は依然として不確実ですが、他の国・地域で既に実施されている措置を考慮すると、対応すべき時は今です。共通の出発点は、現時点で入手可能なデータに基づいて、第2の柱ルールが現金課税や実効税率に与える影響をモデル化することです。これにより、データを収集して構成会社／国・地域レベルでの所得および対象税額を算定するために必要なシステム (ERP システムを含む)、プロセスおよび関連する内部統制におけるギャップの特定が可能になります。また、企業は、適用可能性を評価するために、現在利用可能なセーフハーバーの適用除外を評価すべきです。

積極的なリーダーシップを発揮し実質的な準備を行うことにより、急接近している新たなグローバル課税環境への移行がより効率的に行われるでしょう。

© 2023 PwC. All rights reserved.

PwC refers to the PwC Network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.

This content is for general information purposes only, and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors.

