

# 第2の柱における各国の実効税率、 トップアップ税額の計算方法の ポイント・留意点

～GloBEルールにおける計算等の全体概要と実務対応を検討～

PwC税理士法人 国際税務・ディールズタックス・グループ  
ディレクター 塩田 英樹  
シニアマネージャー 池田 太将

## はじめに

デジタル経済課税の第2の柱に関するOECDのモデルルール及びコンメンタリーが公表されて、半年以上が経過している。その対応についてすでに検討を進めている会社もあれば、まだ制度の理解、検討方法や実施時期を含めて模索中という会社も少なくないであろう。

本稿執筆時点で日本におけるGloBEルールの適用時期は公表されていないものの、欧州などの動きと平仄を合わせるとすると、2024年以降に開始する事業年度、すなわち12月決算法人は2024年12月期、3月決算法人は2025年3月期が適用初年度と想定され（※本号の発行時には、適用時期が公表されている可能性がある旨ご留意いただきたい）、そこから逆算す

ると準備期間については今から検討を初めても、決して早すぎるということはないことが見えてくる。

本稿では、OECDモデルルールを念頭に制度の概要について、特に日本のCFC税制とGloBEルールに係る計算方法等の比較をすることでわかりやすく解説し、それを踏まえて実務的な対応及びその留意点について説明する。

本稿の意見は筆者の個人的見解である旨を申し添える。また本稿は2022年10月時点のGloBEルールの動向を踏まえて執筆しているもので、その後の制度の動向によっては内容が異なる可能性がある旨をご留意いただきたい。

## 1 GloBEルールの制度概要と税額計算におけるポイントと留意点

### 1. GloBEルールの制度概要とCFC税制との違い

GloBEルールの目的は、多国籍企業グループが事業を行う国（※本稿では、OECDのモデルルール等における“Jurisdiction”を便宜的に国と表記する）において15%に設定された最低法人税率の負担を確保することであり、同

ルールを適用して算定される課税額、すなわちトップアップ税額は、(1)構成事業体を対象に国ごとに実効税率を計算、(2)トップアップ税率に超過利益を乗じ、追加トップアップ税額及び適格国内最低税率課税(QDMTT)を調整というステップで計算される。GloBEルールは、海外子会社の利益に対して親会社所在国で課税するという点でタックスヘイブン対策税制

## 特集 第2の柱における各国の実効税率、トップアップ税額の計算方法のポイント・留意点

(CFC税制(※本稿でCFC税制とは基本的には日本のCFC税制を意味する))と共通するもの、下記の表のように具体的な制度内容は相違する点が多い。

### GloBEルールとCFC税制の比較

項目		GloBEルール	日本のCFC税制
制度趣旨		最低限の法人税負担の確保	租税回避行為の防止
計算単位		国ごと	法人・取引ごと
適用免除		デミニマスルール 国際海運の除外 セーフハーバールール(詳細未定)	経済活動基準 部分適用対象金額のデミニマス ルール など
税率計算	税率計算の出発点	会計上の純損益及び法人税額 (繰延税金費用を含む)	現地税務上の課税所得及び 法人税額
	調整項目	GloBEルールで 特定の調整項目を列挙	日本の所得計算を念頭に非課税 所得といった調整項目を特定
	選択項目	国ごと・構成事業体ごとの 選択項目あり	NA
税額計算	課税対象	超過利益を算出 (GloBE所得からカーブアウトを 控除)	適用対象金額は本邦法令 又は現地法令で計算
	適用される税率	15%－実効税率	日本の法定税率
	二重課税の排除	原則二重課税は生じない ただし、QDMTTがある場合は トップアップ税額から控除	外国税額控除
適用順序		CFC税制を適用後にその税額を構成事業体にプッシュダウンし、 GloBEルールを適用する順序関係	

## 2. 実効税率及びトップアップ税額の計算におけるポイントと留意点

GloBEルールにおける実効税率・トップアップ税額の計算の全体像は次ページ図1のとおりである。以下ではこの計算におけるポイントと留意点を概説する。

### (1) 実効税率の計算： 構成事業体を対象に国ごとに 実効税率を計算

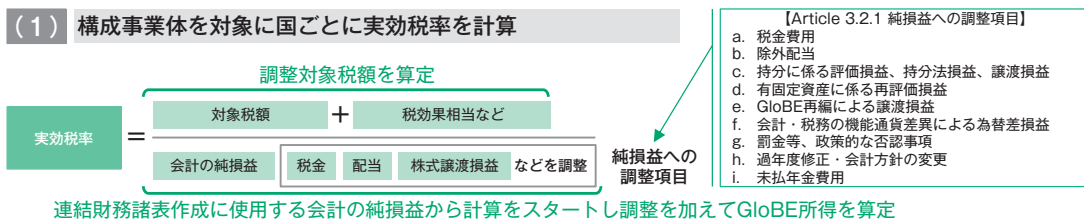
#### ① 計算単位と収集すべき情報

GloBEルールは、原則国単位で計算を行うこととされているが、計算にあたっては法人ごとの情報を集計して計算することが必要とな

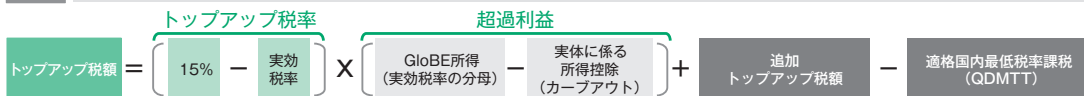
る。CFC税制においても法人ごとに計算を行うため、法人ごとの情報を収集する点は共通しているものの、後述するようにGloBEルールは連結会計情報を計算の出発点としている点が、CFC税制と異なる。また、CFC税制においては、法人ごとの経済実態に基づくペーパーカンパニーの判定や経済活動基準の判定を行った上で、法定税率や実効税率も加味し、別表の添付が不要となることが明らかな法人については、作業の深度を変えるという実務的な対応を取っているケースも見受けられる。一方で、GloBEルールにおいては、今後定められるセーフハーバールールの内容次第ではあるものの、原則全ての国の実効税率を計算し、同ルールに基づき提出が求められるGloBE情報申告書を

## 特集 第2の柱における各国の実効税率、トップアップ税額の計算方法のポイント・留意点

図1：GloBEモデルルールの実効税率及びトップアップ税額計算の概要



(2) トップアップ税率に超過利益を乗じ、追加トップアップ税額及び適格国内最低税率課税を調整



作成しなければならないため、作業範囲を経済実態や法定税率などからスクリーニングすることが難しい状況にある。

このように、GloBEルールとCFC税制では、必要な情報の範囲や粒度に相違があり、従来CFC税制のために収集していた情報のみでは不十分であるため、GloBEルールの導入に伴い追加的な情報収集が必要になるという点は留意しなければならない。

### ②分母（GloBE所得）の計算

実効税率の分母は、連結財務諸表の作成に使用する会計の純損益を出発点に一定項目について調整を加えて計算する。この調整項目の計算は、会計上の取扱いを用いるものと、税務上の取扱いを用いるものとに分類される。また、選択適用できる個別ルールが多数存在するため、有利不利の判定を行った上で意思決定をすることが必要となる場合がある。CFC税制の実効税率（※CFC税制上の租税負担割合も、本稿では便宜的に実効税率と表記する）や合算所得の計算は、原則税務上の取扱いに基づくものであるが、GloBEルールは、会計及び税務両方の知識が求められる点で、難しい制度と言える。

GloBEルールにおける調整項目は多岐に渡るが、実務担当者がよく目にするであろう代表的な項目としては、税金費用・受取配当・株式譲渡損益などがあげられる。特に、受取配当は

分母から除外される項目であるが、「持分割合10%以上又は保有期間1年以上の株式に係る受取配当」が対象とされており、CFC税制の実効税率計算には含まれない「非課税配当」や、合算所得の計算上控除の対象とされる「持分割合25%以上かつ保有期間6か月以上の株式に係る受取配当」とは範囲が異なるため、情報を収集する際には留意が必要となる。

### ③分子（調整対象税額）の計算

実効税率の分子についても、連結財務諸表に計上される税金費用を出発点に一定の調整を加えて計算する。注意しなければならないのは、税金費用には税効果会計に係る繰延税金費用（法人税等調整額）も含まれる点である。CFC税制はもちろんのこと、他の税制においても繰延税金費用を用いて納税額を計算する制度はなく、繰延税金費用については複雑な調整項目（下記（B）に記載）が定められているため、GloBEルールへの対応にあたっては、会計担当者と税務担当者の連携が重要となってくる。

また、CFC税制の実効税率の計算上、分子の調整項目は比較的限定されている一方で、GloBEルールにおける分子の調整項目は多岐に渡る。GloBEルールにおける代表的な調整項目としては、次の（A）分母と分子の対応に関する調整、（B）繰延税金費用に関する調整、（C）構成事業体間の調整（税額のプッシュダ

**特集 第2の柱における各国の実効税率、トップアップ税額の計算方法のポイント・留意点**

ウン)があげられる。

**(A) 分母と分子の対応に関する調整**

上記②の分母の調整と対応させる形で、分子の税額も増加又は減少させる。例えば、分母から除外された受取配当(持分割合10%以上又は保有期間1年以上)に対して計上された税金費用(当期税金費用及び繰延税金費用)がある場合は、その税金費用を分子から除外することとなる。

**(B) 繰延税金費用に関する調整**

繰延税金費用については、財務諸表に計上された法人税等調整額を出発点として、次の(a)～(c)を始めとする一定の調整を行う。

- (a) 15%超の実効税率で計算されている繰延税金費用は、15%で再計算する
- (b) 会計上で評価性引当金が計上されている場合、その評価性引当金はなかったものとして繰延税金費用を計算する
- (c) 一定の繰延税金負債を計上後、5年間取崩しが行われなかった場合には、その繰延税金負債の計上がなかったものとして、5年前の年度における実効税率とトップアップ税額を再計算する

繰延税金費用に係る調整を行うためには、一時差異の把握及び管理が特に重要であるが、連結会計上、重要性の観点から連結子会社の一時差異を厳密に管理していないケースも想定される。これまで、税務担当者が連結会計上で重要性が低い会社の繰延税金費用を意識する機会は限定されていたと思われるため、対応方針の検討にあたって、まずは現状を把握することが重要となる。

**(C) 構成事業体間の調整(税額のプッシュダウン)**

受取配当に係る税金やCFC税制に係る税金

などの一定の税金費用については、当該税金費用が計上されている一方の構成事業体の実効税率計算の分子から除外し、他の構成事業体の実効税率計算の分子に加算するという調整を行う。CFC税制ではない調整であり、ある子会社の数値が他の子会社の計算結果に影響を及ぼすこととなるため、会社を跨いだ情報収集が必要になる点で留意が必要である。

**(a) 受取配当に係る調整**

受取配当に係る税金は、配当受取国の実効税率計算の分子から除外し、配当支払国の実効税率計算の分子に加算することとなる。ここでの調整対象となる受取配当に係る税金には、配当源泉税だけでなく受取国側で受取配当に対して課される税金も含まれることとされているため、配当支払国側の税制だけでなく、配当受取国側での課税関係も把握することが求められる。

**(b) CFC税制に係る調整**

CFC税制に係る税金は、課税された親会社の所在国の実効税率計算の分子からは除外し、CFC税制の対象となった子会社所在国の実効税率計算の分子に加算されることとなる。そのため、軽課税国に所在する会社が日本で会社単位合算課税の対象とされている場合、当該軽課税国の実効税率は理論的には日本の法定税率(約30%)に近づき、トップアップ税額が生じないことが想定される。ただし、GloBEルールで定義される受動的所得について合算課税の適用を受けている場合は、同受動的所得に係る税金について分子に加算できる金額に一定の上限が課されるため、留意が必要となる。また、当該法人に対し、日本以外の国に所在する中間親会社などでCFC税制と同等の制度による課税がされている場合は、当該日本以外の国のCFC税制によって課税される金額の把握も必要となる点を忘れてはならない。

## 特集 第2の柱における各国の実効税率、トップアップ税額の計算方法のポイント・留意点

## (2) トップアップ税額の計算：

トップアップ税率に超過利益を乗じ、追加トップアップ税額及び適格国内最低税率課税 (QDMTT) を調整

## ① トップアップ税率

トップアップ税率は、最低法人税率である15%から実効税率を控除して計算される。トップアップ税率は正の値と定義されており、実効税率が15%以上である国においては、トップアップ税額は生じないこととなる。

CFC税制においては、日本の法定税率で課税されるため、実効税率が合算所得の計算に使用されることはなかったものの、同制度の適用免除の判定における実効税率計算のための情報収集に相当な事務負担が生じていたと想定されるが、GloBEルールにおいては、CFC税制よりも広範な情報収集が求められることに加え、実効税率が課税額の計算に直接影響してくるため、CFC税制以上の事務負担が生じることを前提に、対応方針を検討することが重要となる。

## ② 超過利益

超過利益とは、実効税率計算の分母であるGloBE所得から実体に係る所得控除（カーブアウト）を控除した金額をいう。CFC税制において実効税率は、直接合算所得計算には影響せず、法人ごとの経済実態に応じて所得の計算方法が異なることとなるが、GloBEルールにおいては、実効税率計算で使用した分母の数値をそのまま所得計算に使用し、かつ、国を問わず一律の方法で計算するという特徴がある。

カーブアウトは、給与及び有形資産の額に一定割合を乗じて計算する。例えば製造業の場合、売上原価に含まれる給与もカーブアウトの対象となるが、連結会計上は売上原価に含まれる給与が区分されていないことも多いと想定されるため、対象となる給与をどのように集計するかを検討する必要がある。

## ③ 追加トップアップ税額

追加トップアップ税額として取扱われるものは、過年度に遡及して実効税率とトップアップ税額を再計算することが必要となる場合に生ずる追加のトップアップ税額や、GloBE損失が生じる場合において、調整対象税額がゼロより小さくかつ見込調整対象税額（GloBE損失×15%）よりも小さい場合の、その差額（GloBE損失×15%－調整対象税額）である。GloBE損失が生じる場合であっても、優遇税制の適用などによる減算永久差異が存在する場合には、トップアップ税額が生じる可能性があるため、留意が必要になる。

## ④ 適格国内最低税率課税

(Qualified Domestic Minimum Top-up Tax, QDMTT)

QDMTTとは、各国の国内法によって定められる最低税率課税制度であり、自国における税収確保やコンプライアンス負担軽減のため、日本を含む各国でQDMTTの検討が進められている。GloBEルール上、必ずしもGloBEルールと同一の制度である必要はないものの、GloBEルールに定められた一定の要件を満たす税制でなければ、QDMTTとしてトップアップ税額の計算から控除することが認められないため、各国の法制化の動きを注視する必要がある。

また、仮にQDMTTにより子会社所在国において15%までの課税が行われたとしても、トップアップ税額の計算式からもわかるように、QDMTTの控除はあくまで実効税率計算後のトップアップ税額計算の中で行われるため、GloBEルール適用における実効税率計算が省略されることにはならないと考えられる。さらに、QDMTTにおいては、連結財務諸表の作成に使用する会計基準のほか、一定の各国の会計基準を使用することも広く許容されることとなるなどGloBEルールとの間に相違が生じることにより、仮にGloBEルール上の要件

## 特集 第2の柱における各国の実効税率、トップアップ税額の計算方法のポイント・留意点

を満たすQDMTTが導入された場合であっても、各国のQDMTT適用判定時に使用した実効税率計算結果をGloBEルール適用においてそのまま使えることにはならないことが想定されるため、留意が必要になる。

### ⑤二重課税の排除

GloBEルールでは、トップアップ税率として「15%－実効税率」を使用しており、子会社側で課税されていない利益に対して親会社側で15%まで課税するという制度になっているため、理論的には二重課税は生じえない。ま

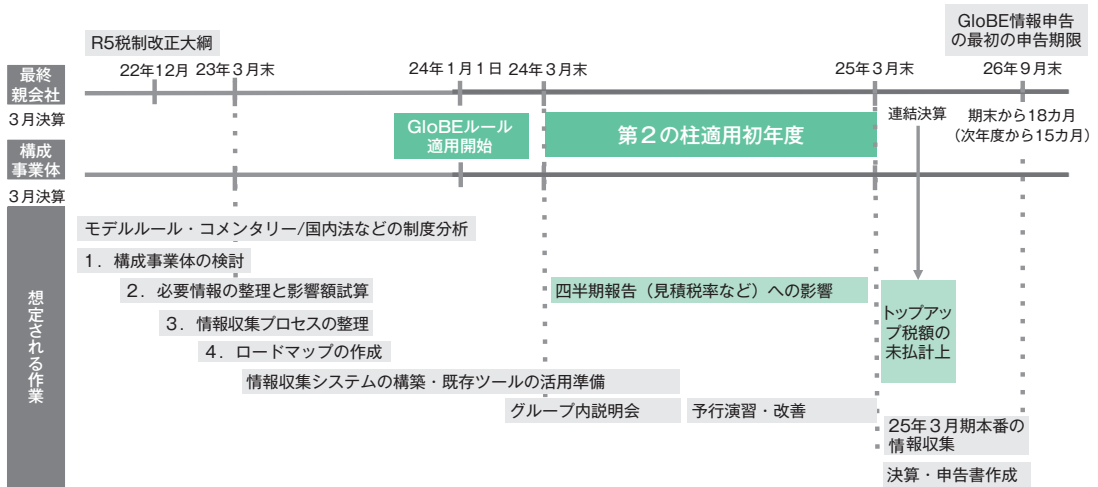
た、子会社所在国でQDMTTが導入された場合には、QDMTTは実効税率の計算上は考慮されず、トップアップ税率部分では二重課税が生じることとなるが、トップアップ税額の計算においてQDMTTを控除することで、二重課税を排除する仕組みとなっている。一方で、日本のCFC税制においては、合算所得に対する日本の法定税率での課税額について、外国税額控除により二重課税を排除する仕組みとなっている。このように、いずれの制度も二重課税が生じないよう制度設計されているが、その計算構造は異なっている。

## 2 適用初年度に向けた実務対応のポイントと留意点

GloBEルールの適用年度は、12月決算法人は2024年12月期、3月決算は2025年3月期が適用初年度と想定されているが、初年度の申告納税期限は適用年度末から18か月（次年度以降は15か月）後となる。しかし、本制度における情報収集の複雑性や特徴を考えると、現時点から準備を開始しても決して早すぎるとい

うことはなく、今年度及び来年度の前半にかけて取り組むべき、具体的な作業として、1. 構成事業体の検討、2. 情報収集の内容整理と影響額試算、3. 情報収集方法の整理、4. 対応ロードマップの作成が想定される（下記図2参照）。以下それぞれの項目の説明や留意すべき点を記載する。

図2：3月決算法人導入スケジュール例



## 特集 第2の柱における各国の実効税率、トップアップ税額の計算方法のポイント・留意点

## 1. 構成事業体の検討

GloBEルールの対応にあたっては、まず本ルールの対象となる構成事業体の範囲及び種類を特定する必要がある。原則的には、グループ連結財務諸表における連結子会社が対象となるが、重要性等で非連結となっている子会社も含まれ、また、持分法適用会社であっても構成事業体のようにみなしてトップアップ税額を計算

するケースや、逆に連結子会社であっても除外対象となり構成事業体に含まれない会社もあるため留意が必要である。実効税率やトップアップ税額の計算範囲及び納税義務の有無という観点から、主に下記の表に記載の事業体の分類が考えられ、その分類に基づきグループ会社のうちの会社が下記表の内容欄に記載のどれに該当することとなるかについて検討することが重要と考えられる。

分類	内容
株主構成により分類される事業体	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Partially-Owned Parent Entity</li> <li>● Minority-Owned Constituent Entity</li> <li>● Joint Venture</li> </ul>
事業の内容等により分類される事業体	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Investment Entity</li> <li>● Insurance Company/Insurance Investing Entity</li> <li>● Excluded Entity</li> </ul>
税務上の取扱いにより分類される事業体	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Permanent Establishment</li> <li>● Hybrid Entity</li> <li>● Flow-Through Entity (Reverse Hybrid Entity)</li> <li>● Flow-Through Entity (Tax Transparent Entity)</li> </ul>

## a) 株主構成により分類される事業体：

GloBEルールにおいて、原則はグループ全体で国ごとに算定した実効税率に従って計算されたトップアップ税額を最終親会社“UPE”の所在地で申告及び納税をすることになるが、オーナーシップ持分の20%超をグループ外の会社に保有されているPartially-Owned Parent Entity“POPE”に該当する場合には、トップアップ税額のうちPOPEへの帰属部分についてはPOPEの所在地で申告納税する必要がある。

また、連結子会社のうちUPEが保有するオーナーシップ持分が30%以下であるMinority-Owned Constituent Entity“MOCE”や持分法適用会社のうちUPEが保有するオーナーシップ持分が50%以上であるJoint Venture“JV”に該当する場合には、上述のとおりUPEのグループとして国ごとに計算するのではなく、それぞれの会社を親会社とした場合のサブグループをUPEのグループとは区分して計算

した実効税率に基づいてトップアップ税額を計算する。このように計算の範囲がサブグループとなる場合には、誰が責任をもって計算するのか、UPEがハンドルするのか、サブグループの親会社が責任を持つのかなど、グループ全体の役割責任分担なども重要な検討事項になる。

なお、上記のオーナーシップ持分の保有割合の判定においては、POPEであれば利益に対する権利のみで、MOCEやJVの判定であれば利益、資本等に対する権利をそれぞれ同等の権利として平均値を計算して判定することになり、種類株式が発行されている場合には株式数や議決権の保有割合などとは一致しない可能性があることから特に留意が必要となる。

## b) 事業の内容等により分類される事業体：

投資ファンドや不動産投資ビークルのようなInvestment Entityは、原則、他の事業体とは別に実効税率計算及びトップアップ税額を計算

**特集 第2の柱における各国の実効税率、トップアップ税額の計算方法のポイント・留意点**

する。また保険会社、保険投資会社などにおいては、実効税率の計算上、同会社で生じる所得や税金などにおいて一定の調整を必要とする。さらに、政府、国際機関、非営利組織や年金ファンドなどの組織形態によって構成事業体から除外される場合もある。

事業の内容や組織形態については、国別報告書“CbCR”やCFC税制などの検討時に一定程度把握されていると推測されるが、上記のような観点からの確認ができていないかについても今一度見直しを行うことが望ましい。

**c) 税務上の取扱いにより分類される事業体：**

Permanent Establishment “PE” は原則、一の構成事業体として取り扱うこととなるが、例えば無税国で一定の事業活動を行っている場合など、現地でPE申告していないケースにおいても一の構成事業体として取り扱われるPEに該当する可能性があるため留意が必要となる。

また、各事業体の所在地国及び事業体の持分保有者の所在地国における税務上の取扱いが課税対象事業体となるか透明事業体となるかにより実効税率及びトップアップ税額の計算の取扱いが異なることから、それぞれ以下のような点の留意も必要となる。

**● Hybrid Entity**

事業体の所在地国では課税対象となるが持分保有者の所在地国では透明事業体となるハイブリッド事業体については、所在地国において一の構成事業体として実効税率及びトップアップ税額を計算することになるが、持分保有者に取り込まれている課税所得や税額をどのようにハイブリッド事業体にプッシュダウンするかなどの検討が必要になる。

**● Flow-Through Entity  
(Reverse Hybrid Entity)**

事業体の設立国では透明事業体となるが、持分保有者の所在地国では課税事業体となるリバースハイブリッド事業体についても、所

在地国において一つの構成事業体として実効税率及びトップアップ税額を計算することになるが、この場合においては、どちらの国でも発生所得に対して課税されていない可能性があり、日本においてCFC税制による課税がされていないかなどの確認も行うことが望ましい。

**● Flow-Through Entity  
(Tax Transparent Entity)**

事業体の設立国でも持分保有者の所在地国でも税務上透明な事業体については、当該事業体の所得、税額をその持分保有者の所得、税額に含めて実効税率及びトップアップ税額を計算することになる。このような情報は、CFC税制の対応においても確認されているものと思われるが、網羅的に確認しておらず部分的な確認に留まっている場合には、改めて網羅的な確認を行うことが望ましいと考えられる。

このように、申告・納税をUPEの所在地以外で行う場合、実効税率及びトップアップ税額の計算の範囲についてグループとして国ごとに行わない場合や、事業体の所在地国で集計しないような場合が存在する。そのため、上記表の内容欄に記載のどれに該当することとなるかの判定にあたり必要となる持分割合、事業の内容、課税上の取扱いについて、社内のどのような資料に基づき、いつ判定するのかなどのプロセスを明確にすることが重要となる。

**2. 情報収集の内容整理と影響額試算**

GloBEルール適用による影響額は、税務担当者だけでなく、経営層や監査人の関心事にもなると思われるが、実効税率及びトップアップ税額の影響額の分析を行うにあたっては、2通りのアプローチがあると考えられる。一つは、CbCRなどグループ全体の既存情報をもとにハ



## 特集 第2の柱における各国の実効税率、トップアップ税額の計算方法のポイント・留意点

イレベルに試算する方法（トップダウン型影響分析）、もう一つは、サンプルとして構成事業体の数社について詳細な実効税率の算定を実施する方法（ボトムアップ型影響分析）。それぞれ実施の目的や留意点を記載する。

### a) トップダウン型影響分析

こちらは潜在的にトップアップ税額が生じる可能性のある国や、全体的に想定される影響額の程度を特定するために実施する。CbCRのみの情報に基づくと分析精度としては低くなるが、例えば税金費用のうち繰延税金費用は評価性引当金の考慮前の数字や適用税率は（会計で使用されている税率が15%を上回っている場合は）15%で再計算した数字を利用することに加え、配当源泉税やCFC税制の課税額などのプッシュダウンなどを考慮することができれば、精度を上げることが可能である。この分析結果は現時点で経営層へ影響額を共有する、監査人と潜在的な影響をディスカッションするた

めの資料という意味でも有用になるであろうと考える。

### b) ボトムアップ型影響分析

サンプルとして構成事業体の数社について詳細な実効税率の算定を実施する方法であり、この分析は対象会社の影響額を算定するという目的のほかに、実効税率及びトップアップ税額の計算を行うにあたり、どのような情報源からどれだけ情報を取れるかを確認することにより、今後の対応課題や対応策、そのための必要予算など今後のロードマップを作成するためのイメージを具体化することを目的とする。

各社の実効税率及びトップアップ税額の計算において必要となる情報は、会計から取得される情報、税務から取得される情報及びそれ以外に大別されると考える（以下のような例）が、それぞれについてどのように情報を取得することが可能か具体的に検討する必要がある。

分類	例
会計上の取扱いから取得される情報	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 会計上の利益</li> <li>● 税金勘定内容及び内訳</li> <li>● 一時差異内容及び内訳</li> <li>● 評価性引当金内容及び内訳</li> <li>● 税効果会計に適用する税率</li> <li>● 会計方針の変更／過年度修正の金額 など</li> </ul>
税務上の取扱いから取得される情報	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 税額控除の内容</li> <li>● 移転価格の取扱い</li> <li>● グループ利息に関する課税上の取扱い</li> <li>● 配当に関する課税上の取扱い</li> <li>● CFC税制の課税関係</li> <li>● 税務機能通貨による為替の調整</li> <li>● 現地連結納税の適応の有無 など</li> </ul>
上記以外でGloBEルール対応のために取得／確認すべき情報	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 各種選択適用の有無</li> <li>● 税額控除の適格性の判定</li> <li>● 不動産売却損益の調整</li> <li>● 過年度実効税率及びトップアップ税額の再計算結果 など</li> </ul>

**特集 第2の柱における各国の実効税率、トップアップ税額の計算方法のポイント・留意点****・会計上の取扱いから取得される情報：**

グループ連結財務諸表と整合する数字を基準に計算することになるため、連結システムからある程度の情報は取得できるとイメージしがちではあるが、連結会計システムに取り込まれている連結パッケージは、連結財務諸表及び注記情報を作成するための最低限の情報であるケースが多く、実際に検討してみると、税金勘定や税務調整、評価性引当金の動きなどの純粋な会計情報であっても、実効税率及びトップアップ税額計算を行うための情報が、うまくとれないなど課題が見えてくると思われる。

このような場合に、会計で取得する税務関連情報を本制度対応の情報を取得する目的でカスタマイズするのか、それとは別に情報を取得するのか検討する必要がある。前者の対応を取る場合には、連結会計のための情報は、通常決算日から数週間程度でタイトなスケジュールで入力することを想定していることから、入力者の記載のタイミングや負荷のバランスを考慮する必要がある。後者の対応を取る場合には、連結パッケージへの入力情報との重複が生じる可能性があるため、重複情報についてどのように取り扱うのか、また連結会計とは別に取得する情報についてはその整合性についての確認が必要となるため、その確認をどのようにするかなどの課題も想定される。

**・税務上の取扱いから取得される情報：**

会計情報に加えて、税務情報も必要になる。例えば現地国における税額控除の内容や、受取配当に関する課税が免税方式なのか、課税及び外国税額控除方式といった課税上の取扱い、グループファイナンスの利息に関する現地国での取扱いなど税務論点に関する情報も必要となり、収集する情報が多岐に及ぶ。

このような点に係る詳細な情報は構成事業体の税務申告内容を把握している担当者に確認しなければとれないと考えられるが、CFC税制対応で確認している内容で把握できるものや、

各社の機能などの相違に基づきどのような税務論点が生じるかについてある程度分類ができる可能性もある。例えば、持株会社やグループファイナンス会社などでは、調整対象となるような論点が生じうるが、機能が限定的な子会社であれば、検討論点も限定的になると考えられる。このように確認の内容や方法を会社分類ごとに分けて整理するというのも実務的な対応としては一案になると考える。

**・上記以外でGloBEルール対応のために取得／確認すべき情報：**

また会計、税務の取扱いから確認できる情報の取得及び確認のほかにもGloBEルール対応のために情報の確認及び判断を行う必要のある項目がある。例えば、本ルールで認められている数々の選択適用の判断プロセスや適格還付税額控除の判定、Post filing Adjustmentなど過年度に遡及して調整対象となる計算要素の確認など、各論点を判断するために必要な情報について取得することが必要ある旨に留意が必要である。

このように本ルールの対応にあたり収集が必要な情報は多岐に及ぶ。そのため分析にあたっては、OECDのモデルルールやコメントリーなどの内容を十分に踏まえ論点の漏れがないように検討した上で、実際の実務運用においてはリスクに応じた合理的な対応を検討することが重要と考える。

**3. 情報収集方法の整理**

上記の2. の検討においては、各社からどのような情報を入手すべきかについて検討したが、次にその情報を各社からどのように収集するのかについて、整理する必要がある。

GloBEルールにおいて、実効税率及びトップアップ税額の計算は情報を入手すれば計算できるというものではなく、各種選択適用の判断

## 特集 第2の柱における各国の実効税率、トップアップ税額の計算方法のポイント・留意点

や、CFC税制や配当に係る課税のような国を跨ぐプッシュダウンの調整、国ごとに一度集計した上で調整の判定を行うもの、また過年度にさかのぼっての再計算など、情報収集後も検討を行う論点が多岐に及ぶ。そのため情報収集にあたっては、一定の標準化されたフォーマット（標準化された質問票）で入手し、その後の検討、集計を極力自動化できるように工夫することで効率的に検討をすすめることが望ましいと考える。

その標準化された質問票をどのように各社から入手すべきかについて、グループ内の情報収集は連結会計システムを使いたいと考えているケースが多いと思われる。連結会計システムを使用するといっても、どのように使用するかは、具体的には以下のようなパターンがあると考えられる。どれが一番望ましいかは、データ連携による効果や予算に応じて検討する必要がある。

### a) 情報収集をすべてシステム内で行う

質問票そのものをシステム化するイメージで、会計システム内にある既存データとの連携や収集すべき情報がデータ化されるため、後工程の集計やその後のデータ管理が効率的に行える。一方で、開発コストや準備の時間がかかってしまうことと、制度改正や運用に伴って質問票のフォーマット変更が困難となる。

### b) 質問票そのものはシステム化せずに既存の連結会計システムで集めている情報と質問票の連携を図る

質問票そのものは、例えばエクセルなどで作成したものとし、そこへインプットする情報については既存の連結会計システムと連携して取

り込めるようにする。この場合は会計システム内でのデータ連携ではなく、Extract Transform Load (ETLツール) などの活用による連携など、システム外での自動連携が主軸となることが想定される。質問票そのものはエクセルであることから変更が容易であり、データ連携も上記a) のような大掛かりなシステム回収は必要ないというメリットがある。一方ですべてがシステム内でデータ化されているわけではないため、一定の情報管理が必要になる。

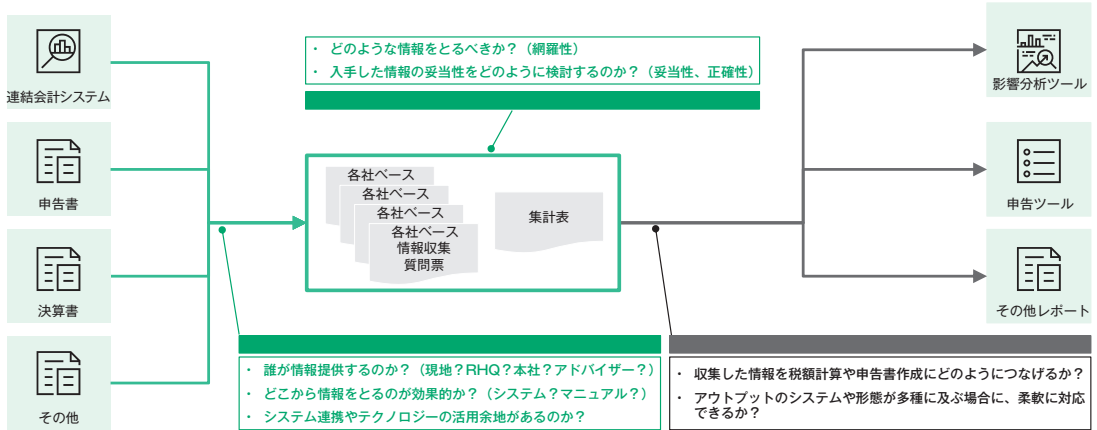
### c) 質問票を収集するプラットフォームとして使用する

質問票と連結会計のデータ連携は行わず、連結会計システムを質問票の回収プラットフォームとして使用する。メールでのやり取りではなく、一定のプラットフォームとして使用することで情報収集の進捗管理などを効率的に行うことが可能となる。会計データとの自動連携は行わないため、情報の連携や整合性の確認はマニュアルで対応する必要がある。システム対応のコストはかからないため、構成事業体の数が限定的な場合や社内の人的リソースが確保できる場合には適している。

情報入手のタイミングについても、これまでグループ全体から情報収集しているタイミング、例えば連結会計のパッケージ、CbCR、CFC税制に関する情報などの入手のタイミングなどと合わせて入手するのか、またGloBEルールの申告は事業年度末から18か月（次年度以降は15か月）であることから、これらとは別のタイミングで入手するのかなど、検討する必要がある。

## 特集 第2の柱における各国の実効税率、トップアップ税額の計算方法のポイント・留意点

図3：質問票を使った情報収集フローと検討ポイント



## 4. 対応ロードマップの作成

現時点では、OECDモデルルールをベースに制度の大部分については確認できるものの、インプリメンテーションフレームワークの公表や日本の法制化、各国でのQDMTTの導入など、依然として不確定要素がある。そのため上述のような検討を踏まえて、制度の動向も注視

しつつ以下のような観点から対応ロードマップを作成する必要がある。

- ・グループ全体のガバナンス整理
- ・情報収集及びその後の計算、申告のプロセス整理（制度の動向を踏まえた更新も）
- ・必要に応じてテクノロジーの導入検討
- ・社内・社外の専門家等の人材

## まとめ

GloBEルールは、課税の有無に関わらずGloBE申告、すなわちコンプライアンス対応のために、一定の情報収集をグローバルベースで行わなければならない制度であり、日本のCFC税制とは違う観点での情報収集や計算が求められるため、GloBEルールの導入に伴う追加的な事務負担は避けられない。一方で日本企業では税務担当者は、決算業務、税務申告、税務調査対応業務、CFC税制などの確認業務

など多岐に及ぶ業務を少数精鋭で担当されているケースが多く、本制度の対応準備のための人員や作業期間の確保が困難となることが少なくないと考えられる。そのような状況に対応するためにも、現時点から準備を開始し、業務イメージを具体化することで、課題への対応を見極め、適切な人的リソースや予算の確保を図っていくことが本制度対応の成功のポイントになると考える。