

ドイツ・会計税務ニュースレター

第15回 税務

グローバルミニマム課税(第2の柱・最低税率課税) 実施法ドラフトの公表

2023年5月

はじめに

経済協力開発機構(OECD)が2021年12月に公表した、税源浸食・利益移転(BEPS)に対する包括的枠組みの第2の柱のモデルルール¹に合わせ、世界の多くの国でグローバルミニマム課税の導入に向けた取り組みが進んでいます。ドイツ連邦財務省は2023年3月20日、第2の柱の国内実施法である「多国籍企業グループおよび国内の大規模グループに対するグローバルな最低課税水準の確保に関する指令の実施法」(ミニマム課税指令実施法、MinBestRL)の討議文書を公表しました²。

※ 本稿は、Grant Thornton AG(グラントソントン・ドイツ)が作成したものを、和訳・編集・加筆したものです。原文(英語)は[こちら](#)をご参照ください。

Contents

- ・ MinBestRLの概要
- ・ 多くの租税手続上のルールが未定のまま
- ・ OECDセーフハーバーの適用

MinBestRLの概要

MinBestRLの討議文書は、OECDの「セーフハーバーと罰則免除(Safe Harbours and Penalty Relief)」に関する文書が公表され、これに対応するEU指令が議決されてからちょうど3か月後に提案されました。対象はOECDモデルやEU指令と同じく、過去4会計年度のうち2期以上で、連結売上高が7億5,000万ユーロを超える企業グループです。適用は2023年12月30日以降最初に開始する事業年度からですが、軽課税国にある親会社等の税負担が最低税率(15%)に達しない場合に子会社等の国で課税する、軽課税所得ルール(UTPR)の導入は、一年後の2024年12月30日以降最初に開始する事業年度から予定されています。

MinBestRLには、GloBEルール³やEU指令に従った上で、一部にドイツでの課税を意識した規則も追加されています。すなわち、(可能性は低いものの)仮にドイツでの実行税率が15%に満たない

¹ モデルルール：[Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy](#)

² MinBestRL：[Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz](#)

³ グローバルミニマム課税の中心となる、最低15%の税率を確保するための具体的なルール。所得合算ルール(IIR)と軽課税所得ルール(UTPR)から構成される。

場合に、他国ではなくドイツで追徴課税が行なわれることが意図されています（適格国内ミニマム課税、QDMTT⁴）。

これ以外にも、MinBestRL では課税実施のための国内規則、例えば、ミニマム課税グループの設定（第 3 条）、ドイツ連邦中央税務局への最低課税報告書の電子的提出義務（第 67 条）、納税申告の義務および弁済義務（第 84 条）、および二重課税条約のための適用（第 88 条）等の規則が盛り込まれています。

多くの租税手続上のルールが未定のまま

これに対して、多くの租税手続上の観点、例えば、国内外の税務調査に伴う事後的課税や、GloBE ルールにおける税の確実性に関するコンサルテーションドキュメント⁵で枠組みが提案されている、複数国間での意見の不一致を調停するための取決め（紛争解決メカニズム）を具体的にどう実現するかは明らかにされていません。

また、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に罰則を軽減する、「Penalty Relief」に関する 2022 年 12 月 20 日の OECD の提案⁶は、MinBestRL には盛り込まれませんでした。

Penalty Relief に代わるものとして、MinBestRL では、納税義務に対する故意または軽率な違反の際に適用される、罰則に関する一般的な規定のみが盛り込まれています（第 86 条）。個々の規定を遵守しなかった場合に適用される具体的な罰則の内容は、まだ明確になっていません。

軽課税所得ルール（UTPR）をどの程度厳密に取り入れるかについても、いまだ検討中です。討議文書には、第 2 の柱の参加国が世界規模で活動している企業および企業グループに対して、それぞれの親会社の所在地に関わらず課税しようとしているため、極端な場合にはドイツ子会社が連結グループ全体の世界的な課税を負担しなくてはならないケースがあるとも記載されています。

OECD セーフハーバーの適用

MinBestRL には、OECD のガイダンスに従い、移行期間（2024 年度～2026 年度）に適用可能なセーフハーバー（簡素化ルール）が盛り込まれています（第 75 条以下）。セーフハーバーが適用できるかどうかを判断するために、適格 CbCR⁷に基づく 3 つのテストが用意されています。

- 僅少テスト（De Minimis Test）：
適格 CbCR における国単位の売上高 10 百万ユーロ未満かつ税引前利益（損失）1 百万ユーロ未満の場合。
- 簡易実行税率テスト（Simplified ETR Test）：
国単位の簡易計算実効税率が 15 パーセント以上（2023 年度と 2024 年度）、16 パーセント以上（2025 年度）、17 パーセント以上（2026 年度）の場合。簡易実効税率は、適格 CbCR 上の税引前利益（損失）と財務諸表上の法人税額および繰延税金によって計算可能（若干の調整が必要な場合有り）。

⁴ Qualified Domestic Minimum Top-up Tax

⁵ [Public consultation document Pillar Two – Tax Certainty for the GloBE Rules](#)

⁶ [Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules \(Pillar Two\)](#)

⁷ 一般に公正妥当と認められた財務会計基準に従って作成された連結財務諸表をベースに作成された国別報告書

- ルーチン利益テスト (Routine Profits Test) :
適格 CbCR に基づいて計算した国単位の税引前利益 (損失) が、OECD モデル規則 (第 5.3 条) に基づく実質ベースの所得除外額 (SBIE : Substance Based Income Exclusion) よりも低い場合。この所得除外額は、支払給与額の 5% と有形資産簿価の 5% の合計額ですが、移行期間にはより高い割合⁸が適用されます。

前述の 3 つの条件のいずれかが満たされた場合、申請によりその国でのトップアップ税をゼロとすることが可能です。また、申告義務も大幅に軽減されます。

その他に、海外での活動がほとんどない企業グループについてはグローバルミニマム課税の適用を 5 年間にわたって回避することが可能なほか (第 74 条)、財務的重要性が高くない会社では、収入および税金を簡易的に計算するオプションも提案されています (第 72 条)。

制度適用までの期間が限られているうえ、まだ手続に関して未定な点が多くあることから、今後の制度動向を注視する必要があります。グローバルミニマム課税に関するご質問がございましたら、お気軽にお問い合わせください。喜んでサポートさせていただきます。

⁸ 2023 年 : 給与支給額の 10% と有形固定資産簿価の 8%。以後各年ごとに低減。

お問い合わせ先

Grant Thornton AG (グラントソントン・ドイツ) では、ドイツに進出する日系企業のために、デュッセルドルフ・オフィスにジャパンデスクを設けております。監査・保証業務、移転価格、グローバルタックスマネジメントを含む税制サポート、内部統制、事業戦略コンサルティングなど、貴社のドイツへの進出の程度や事業規模に応じたサービスのご提供が可能です。

ドイツでのビジネスサポートをお探しの日系企業様がありましたら、是非グラントソントン・ドイツ ジャパンデスクにご相談ください。

担当者



井上 広志 Hiroshi Inoue

Grant Thornton AG | Head of Japan Desk | Partner

公認会計士 (日本)

E hiroshi.inoue@de.gt.com

W grantthornton.de

Disclaimer

本文書の正確性、適切性には慎重を期しておりますが、いかなる保証も与えるものではありません。本文書は情報提供のみを目的として作成されています。本文書で提供している情報は、利用者の判断・責任においてご使用ください。本文書は専門的、技術的、法律的なアドバイスを提供するものではありません。本文書で提供した内容に関連して、利用者が不利益等を被る事態が生じたとしても、グラントソントン及びグラントソントン加盟事務所は一切の責任を負いかねますので、ご了承下さい。