

# Tax News Flash

February 2025

## 財務大臣令2024年第136号 ― グローバル・ミニマム課税

他国と足並みを揃えて「BEPS包摂的枠組みに基づくグローバル・ミニマム課税の適用に関する財務大臣令2024年第136号（MOF-136）」が発行された。MOF-136は、経済協力開発機構（OECD/G20）の税源浸食と利益移転（BEPS）に関する包摂的枠組みを採用するために発行されたもので、年間連結売上高が7億5,000万ユーロ以上の多国籍企業（MNE）に対して15%のグローバル・ミニマム課税を課す規則である。これはすでに147カ国で採用されている。

MOF-136の一部は2025年1月1日に施行され、所得合算ルール（IIR）や国内ミニマム課税（DMTT）が含まれる。ただし、軽減課税所得ルール（UTPR）は2026年1月1日に施行される予定である。IIRは、構成事業体の低課税所得に対して親会社等にトップアップ課税するものである。UTPRは、IIRの下で課税されなかったトップアップ税がある限り、グループ会社に対して控除を拒否したり、同様の調整を行ったりすることができる。

MOF-136に基づくグローバル・ミニマム課税は、インドネシアの納税者および多国籍企業グループの構成事業体である恒久的施設（PE）に適用され、トップアップ課税のメカニズム、すなわち、IIR、UTPRおよびDMTTを用いて計算される。

IIR、DMTT、UTPRのいずれかを通じてトップアップ課税が必要かどうかの決定は、その実効税率（ETR）の複雑な計算に基づいて行われる。モデルルールでは、一時差異、欠損金の処理、その他の調整について修正された繰延税金計算を使用している。

GloBEルールには除外事項があり、年金基金、政府、国際機関、非営利団体、および最終親会社（UPE）である投資ファンドや不動産投資ビークルに適用される。また、デミニミス（*de-minimis*）ルールのように、一定の要件やテストを伴うセーフハーバールールもある。

以下では、MOF-136の主要条項を紹介する。

### グローバル・ミニマム課税の範囲

**第2の柱には、新しいGloBEルールとグローバル・ミニマム課税ルールが含まれる。グローバル・ミニマム課税の税率は15%である。**

#### 売上高の閾値

グループ連結売上高が年間7億5,000万ユーロ以上の多国籍企業にGloBEルールが適用される。これは、UPEの連結財務諸表に基づき決定される。ある管轄区域に所在し、他の管轄区域にPEを有する企業もグループとみなされる。

#### 連結売上高の閾値に関するテスト期間

基準を満たすか否かのテストには、4年間の期間が設けられており、過去4会計年度のうち2会計年度で連結売上高が7億5,000万ユーロ以上の場合には、基準が満たされることになる。2つのグループが合併した場合、各グループの売上高の合計が7億5,000万ユーロ以上であれば、要件を満たしたものとみなされる。また、会社分割に対しては特別規定がある。

最初のテスト期間として、24年度、23年度、22年度、21年度がこの閾値を決定するために使用される。

#### 除外される事業体

GloBEルールから除外される特定の組織、事業体、あるいは取り決めがある。政府機関、国際機関、非営利団体、年金基金は完全に除外される。さらに、投資ファンドも除外されるが、MNEグループのUPEである場合に限る。これらの除外される事業体が保有する特定のビークルもまた除外される。

#### 除外事項 - 国際海運

国際海運収入と特定の関連収入には除外事項がある。これは、旅客輸送と貨物輸送の両方に適用されるが、同一管轄区域の内陸水路における輸送による所得は含まれない。この除外の適用を受けるためには、構成事業体は、関係する全ての船舶の戦略的または商業的管理が、構成事業体が所在する管轄区域内から効果的に行われていることを証明しなければならない。

## 国内ミニマム課税

MNEの構成事業体であり、ETR がグローバル・ミニマム税率の15%よりも低いインドネシアの納税者は、追加の税金を支払う必要がある。

MNEグループが他の管轄区域に所在する構成事業体に保有する持分に関係なく、インドネシアの構成事業体に課税される。

実効税率を計算し、納税者はトップアップ税を決定する必要がある。この税率は、15%の最低税率とその管轄区域のETRの差額となる。このトップアップ税率は、実質ベースの所得除外額（SBIE）を差し引いた後、管轄区域のGloBE所得に適用される。SBIEは最低税の負担を軽減させるもので、有形資産と給与のそれぞれに対して一定のパーセンテージを乗じて計算した金額となる。

インドネシアには、第2の柱に準拠した国内ミニマム課税、すなわちQDMTTが導入された。これはQDMTTが適用される場合、GloBEルールに基づく他のトップアップ税（IIR、UTPR）の税負担をゼロとすることができる。QDMTTが適用されない場合、QDMTTは第2の柱の他のトップアップ税（IIR、UTPR）の税負担に対して控除されることになる。<sup>1</sup>

## 所得合算ルール

### トップダウンアプローチと中間親会社

GloBEルールは、MNEが、事業を行っている各国において最低限の税負担を果たすことを確かなものにするために設けられた。その目的を達成するべく、当該ルールでは各国ごとにMNEに課されるETRを計算し、ある国におけるETRが15%を下回る場合には、その国に所在する構成事業体に対して課されるトップアップ税を算定することが求められる。

低税率の構成事業体にQDMTTが課されない場合は、IIRが適用され、トップアップ税が課される。IIRでは、MNEグループ内のUPEは、低税率の構成事業体のトップアップ税の割当分について、その居住地の管轄区域で納税する。この点で、IIRは外国子会社合算税制（CFC）と類似している。

またIIRはトップダウン方式を採用しており、資本関係の連鎖の中で最上位にある親会社が優先される。したがって、MNEグループのUPEが適格IIR（GloBEルールに設計に準拠しているIIR）の対象である場合、中間親会社ではなく、低税率の構成事業体のトップアップ税に関して、UPEがIIRの納税を行うことになる。UPEが適格IIRの対象でない場合は、適格IIRを適用する範囲で、IIR課税の権利は、その下にある中間親会社の管轄に移り、資本関係の連鎖の下の方へと同様に続く。

## 所有権の分割ルール

低税率の構成事業体が、MNEグループ外に重要な（つまり20%を超える）少数株主がいる場合、トップダウンルールの例外が適用される場合がある。分割所有権ルールは、低税率の構成事業体のUPEの割り当て可能なシェアを、単純にIIR税の対象とすることで生じる漏洩の可能性に対処することを目的としている。

例えば、UPEが中間親会社の75%の持分を保有し、中間親会社が低税率の構成事業体の100%の持分を保有している場合、適格IIRが中間親会社の管轄にも適用されていると仮定すると、IIR課税権は中間親会社に移行する。この中間親会社は「被部分保有親会社」と呼ばれる。このルールの効果は、UPEレベルでトップアップ税の75%が課税されるのではなく、被部分保有親会社レベルでトップアップ税の100%がIIRの課税の対象として課されることになる。このルールにより、上位層の親会社（この場合はUPEの75%の持分）へ割り当てられるはずの範囲が、下位層の親会社によってIIRにより課税される範囲（つまり、この場合はゼロまで）まで削減されることになる。

## 軽減税所得ルール

### UTPRが適用される状況とトップアップ税の計算

UTPRはIIRの補完的機能を果たし、IIRの下で十分なトップアップ税が徴収されない場合に適用される。重要な点として、UTPRはUPE管轄区域における低税率の所得に対し、最低税率まで課税することを目的としている。UTPRの適用においてまずは、UTPRトップアップ税総額の決定が必要である。これは、MNEグループ全体の低税率の構成事業体のトップアップ税額のプールであり、それはIIRで十分に課税されていないか、または除外されているものである。

この点において重要なルールは、低税率の構成事業体におけるUPEの持分に関するものである。UPEが低税率の構成事業体の持分を75%保有し、低税率の構成事業体に課税されるトップアップ税の75%全額に対して、UPE（被部分保有親会社を含む）レベルでIIRが適用された場合、UTPRの対象となり低税率の構成事業体として課される税金はゼロに減額される（25%は課税されない状態で残る）。そうでない場合、例えば、持分の1%の保有者がIIRが適用される管轄区域にいないため、UPEがIIRの潜在的な対象となる75%の持分のうちの74%の持分となる場合、IIRトップアップ税はゼロに減額されない。代わりに、UTPR対象のトップアップ税は、IIRの対象となる金額だけ減額される（26%は課税されない状態で残る）。これらには、その他の特別ルールが設けられている。

例えば、GloBEルールでは、ジョイントベンチャー（JV）の場合、UTPRのトップアップ税の「上限」は、JVにおけるUPEの持分比率となる。（例えば、JVのトップアップ税は50%となる）またグループ内の投資事業体には、UTPRは適用されない。

<sup>1</sup>OECD – 第2の柱の概要 (<https://www.oecd.org/tax/beps/pillar-two-model-rules-in-a-nutshell.pdf>).



## 実効税率 – 通常の場合

GloBEルールでは、純GloBE所得のある管轄区域のMNEグループのETRは、会計年度ごとに計算する必要がありますと規定されている。管轄区域のMNEグループのETRは、管轄区域に所在する各構成事業体の調整対象税の合計（分子）を、その会計年度の管轄区域の純GloBE所得（分母）で除した値に等しくなる。無国籍の各構成事業体は、別の管轄区域に所在する単一の構成事業体として扱われる。

### 純GloBE所得の計算

ある会計年度の管轄区域の純GloBE所得は、次の式に従って計算される正の金額となる。

純GloBE所得 = その管轄区域のすべての構成事業体のGloBE所得 - その管轄区域のすべての構成事業体のGloBE損失。

各構成事業体のGloBE所得は、特定の項目について調整された、会計年度の構成事業体の財務会計上の純利益または損失として定義される。投資事業体である構成事業体の調整対象税またはGloBE所得または損失は、ETRの決定および純GloBE所得の決定から除外される。会計年度の管轄区域のトップアップ税率は、15%（最低税率）とETRの差である。

当該会計年度の管轄区域の超過利益は、純GloBE所得からSBIEを差し引いたプラスの金額である。当該会計年度の管轄区域のトップアップ税は、トップアップ税率に超過利益を乗じたプラスの金額から、国内のトップアップ税を差し引き、前年度の増額などの特定の調整から生じる追加のトップアップ税を加えた金額である。

デミニミス要件に従い、ある会計年度について、管轄区域に所在する構成事業体に対するトップアップ税は、次の条件に該当する場合、その会計年度についてゼロとみなされる。

- その管轄区域の平均GloBE収入が1,000万ユーロ未満であること。
- その管轄区域の平均GloBE利益が100万ユーロ未満であるか、損失であること。

### 実体ベースの所得除外額

GloBEルールでは、給与と有形資産から得られる収益に基づく実体ベースの所得除外額（実体ベースのカーブアウト）が規定されている。その効果は、管轄区域が実質的な活動への投資からの通常の収益に対する税金を軽減する税制優遇措置を継続的に提供できるようにすることである。給与と有形資産を対象としているのは、労働集約型産業と資本集約型産業の両方を支援するためである。

### 実体ベースの所得除外額の計算

給与部分は、関連するMNEを構成する事業体の従業員の給与を算定し求められる。従業員については幅広い概念が採用されており、独立した個人請負業者やMNEを構成する事業体によって日常業務が指示されている会社に雇用されている者を含める必要がある。

るが、商品やサービスを提供する法人の請負業者の従業員は含まれない。

このルールは、雇用主の所在地ではなく、従業員の活動が行われる場所を対象としている。給与（有形資産に資産計上された給与を除く）も広く定義されており、従業員給付、特定の年金基金の支払い、および関連する税金が含まれる。

有形資産部分は、工場、不動産、設備、土地使用権、土地（開発目的で保有する土地を除く）の財務諸表上の帳簿価額（期首と期末の平均）に基づいている。自家建設資産、天然資源、リース資産については、同等に扱う特別な規則がある。

SBIEの金額は、給与部分と有形資産部分にそれぞれ適用されるパーセンテージを乗じて計算した金額の合計となる。給与部分の割合は2023年度の10%から始まり、最初の5年間は毎年0.2%ずつ減少して9%になり、その後毎年0.8%ずつ減少して10年後には5%となる（例えば2025年度は9.6%となる）。有形資産部分のパーセンテージは2023年度の8%から始まり、その後5年間は毎年0.2%ずつ減少して7%になり、その後5年間は毎年0.4%ずつ減少して10年後には5%になる（例えば2025年度は7.6%となる）。

### 実体ベースの所得控除額の適用

SBIEを、管轄区域の現地利益（純GloBE利益）から差し引き、超過利益を算出する。この超過利益に、15%の最低税率と現地管轄区域のETRの差であるトップアップ税率を乗じることにより、IIRまたはUTPRを通じて課税されるトップアップ税額が算出される。使用されないSBIEの金額は繰り越すことも繰り戻すこともできない。

例として、A国にあるMNEの構成事業体の給与総額が100ユーロ、有形資産の帳簿価額が200ユーロ、金融取引の利益が100ユーロ、納税額が10ユーロであるとする。利益がGloBEルールに合わせて調整され、純GloBE所得が100ユーロのまま、対象税額が10ユーロのままであると仮定する。ETRは10%（10/100）。SBIEは26ユーロと計算される（1年目の給与と資産にそれぞれ10%と8%を適用）。その結果、超過利益は74ユーロ（100-26）になる。超過利益に5%（15%-10%）のトップアップ税率を適用すると、3.70ユーロのトップアップ税が算出され、IIRおよび/またはUTPRを通じて課税される。A国が国内トップアップ税を適用した場合、この額はゼロになる可能性がある。

## 管理

### 申告義務

GloBEルールには、以下の申告義務が規定されている。

#### 1. GloBE情報申告書（GIR）と通知

GIRは、GloBE報告年度の15カ月以内に提出する必要がある（初年度である2025年度の期限は18カ月以内）。GIR提出に関する受領書と通知は、GloBE年次所得税申告書に添付する必要がある。

## 2. 年次所得税申告書

- a. GloBE年次所得税申告書はインドネシアの納税義務者であるMNEグループのUPEが提出する必要がある。
- b. DMTT年次所得税申告書
- c. UTPR年次所得税申告書

DMTTおよびUTPR年次所得税申告書は、インドネシアに所在する構成事業体（PEを含むインドネシアの納税者）が提出する必要がある。これらの年次所得税申告書は、翌会計年度の4か月以内に提出する必要がある（初年度は提出を2か月延長できる）。

GloBE情報申告書は、次の内容を含むことが求められる。

- 構成事業体の基礎情報と所在地
- MNEグループ全体の組織構造
- 各管轄区域のETR、各構成事業体およびJVグループメンバーのトップアップ税を計算するために必要な情報
- 各国または管轄区域におけるIIRおよびUTPRへのトップアップ税の配分
- GloBEルールに従って行われた調整事項

## GloBE モデルのルール - ワークフロー

MOF-136のワークフローはGloBEルールと一致している。

### 1. 対象範囲の特定

- a. GloBEルールの対象となるMNEグループの特定（GloBEルールの適用閾値の判定）
- b. 構成事業体の特定
- c. 除外する事業体の特定
- d. 各構成事業体の所在地の特定

### 2. ETRの計算

#### 分母

- a. 財務会計の純利益を決定
- b. 財務会計の純利益または損失をGloBEベースに調整
- c. 必要に応じてGloBE所得または損失のPEまたはフロースルー事業体への割当て

#### 分子

- a. 対象となる税金を特定
- b. 対象となる税金を一時差異と前年度の損失に合せて調整
- c. 対象となる税金を必要に応じて配分
- d. 申告後の調整を考慮

### 3. トップアップ税の計算

- a. 各低税率管轄区域（ETR<15%）に対するトップアップ税率の計算
- b. 管轄区域の超過利益に対するトップアップ税率の適用
- c. QDMTTに基づいて課されるトップアップ税額の控除
- d. 管轄区域内の構成事業体に対する管轄トップアップ税の配分（GloBE収入に比例）。

### 4. トップアップ税の課税と配分

- a. QDMTTの対象となる構成事業体の特定
- b. IIRに基づくトップアップ税を負担する親会社の特定
- c. IIRに基づいて親会社が支払うトップアップ税の額の決定
- d. UTPRに基づいて配分可能な残額の特定
- e. UTPR調整によるUTPR管轄区域における残余トップアップ税の負担

### 5. 申告義務

- a. 申告主体の特定（UPE、特定の申告事業体、各構成事業体）
- b. 報告対象情報の収集
- c. 報告会計年度の終了後15か月以内に国税総局（DGT）にGIRを提出





## KPMGコメント：税務リーダーが対応すべき10のポイント

GloBEルールは、MNEグループの実効税率（ETR）に大きな影響を与える可能性がある。特に管轄区域のブレンディングに基づく年間ETRとトップアップ税の計算において、GloBEルールの対象となるMNEグループの管理上の負担が増加するだけでなく、様々な実施上の課題が生じることが予想される。

### 1. GloBEルールがMNEにどのような影響を与える可能性があるかについて、ハイレベルな評価を行う

この評価には、KPMG評価ツールの使用や、MNEのグループ構造の見直しが含まれる可能性がある。セーフハーバールールはまだ策定されていないが、ETRの最低税率を明らかに超える事業体と、超えない事業体を区分することは可能である。また、MNEのグループ内に除外事業体が含まれる可能性があるかどうか、または特定の税制優遇措置がどのように機能するかの評価も必要である。各事業体の状況は年によって大幅に変化する可能性があり、場合によっては完全な管轄区域のブレンディングは必要ないことに留意する必要がある。

### 2. データの収集における潜在的なシステム上の問題を理解する

必要とされる情報の中には会計情報から得られるものもあれば、他の情報源から収集するものもある（例えば、SBIEの算定目的で特定の種類の独立請負業者を含む拡張された給与の定義など）。

### 3. 税務チームと会計チームの間で情報共有がしっかりと行われるようにする

必要とされる情報の多くは、特に繰延税金に関して、会計データに基づいているため、データが適切性と信頼性を有し、利用可能であることを確認する必要がある。さらに、GloBEルールに基づく特定の収益または費用項目（税金を含む）の取り扱いや配分は、財務諸表における会計処理とは異なる場合がある。またGloBEルールの適用結果は、会計上の影響も生じることもある。

### 4. より詳細な評価モデルを検討する

上記1から3の検討後、追加のグローバル・ミニマム課税に係る納税の可能性や利用可能な選択肢の可能性を判断するために、より詳細な評価が必要であると考えられる。KPMGには、このより詳細な評価に対応できるツールを準備しており、これを使用して選択肢をさらに精緻化できる。

また、異なる管轄区域に所在する構成事業体間の取引で、独立企業間原則に則って財務諸表に記録されていないものについては、独立企業間原則に従って調整する必要がある。

### 5. 新たなGloBEルールが財務面および管理面に及ぼす潜在的な影響について取締役会およびマネジメントに伝える

予算にコンプライアンス費用が含まれていることを確認し、また、組織内で関係者が潜在的な情報収集の取り組みについて認識し、このプロセスを合理化することが必要である。

### 6. GloBEルールを含めた税務管理体制を確立する

GloBEルールにより、MNEグループ全体の実効税率の上昇を招く可能性があり、その結果、キャッシュ・フローや財務諸表に重大な影響を及ぼす可能性がある。コンプライアンス違反は、税務当局からの高レベルの監視や、税コストの増加、ブランドや評判の毀損の可能性がある。取締役会による税務ガバナンスとして、これらの新しいルールへのコンプライアンスを確保するための強固な税務管理体制が必要となる。

### 7. GloBEルールに対応するために、親会社主導型、現地子会社主導型、ハイブリッド型のいずれのアプローチを採用するか検討する

これは組織によって異なるが、現地の情報が必要となるため、一定の分散化（現地子会社の関与）が必要になる可能性がある。

### 8. 各国がGloBEルールにどのように対応しているか、その適用の一貫性を確認する

各国の対応には、国内トップアップ税、代替ミニマム税、またはIIRおよびUTPRの規定の導入に向けた制度改正が含まれる。一部の国では、税制優遇措置を助成金またはその他の補助金に変更し、その国の制度をGloBEルールに適応させる可能性がある。

GloBEルールは一貫した枠組みを目指しているが、国内の事業体への適用方法には違いが生じる可能性がある。またGILTIルール（米国のグローバル無形低課税所得の新しい枠組み）との潜在的な共存は、適用方法に違いを生じさせる可能性がある。さらに欧州連合（EU）は、他の管轄区域と比較してGloBEルールを拡張または「明確化」する追加的な措置を導入する可能性がある。

## KPMGコメント：税務リーダーが対応すべき10のポイント

### 9. 将来の税務情報の開示とGloBEルールとの相互関係を考慮する

民間および公的機関の両方において情報開示制度が増加しており、それらがどのように関連しているかを早期に検討することが重要である。これにはGloBEルールに加えて、国別報告書（CbCR）、Global Reporting Initiative（GRI）207、および EU Public CbCR が含まれる。

### 10. 顧客や投資先とのコミュニケーションへの二次的影響を考慮する

MNEにとっては顧客の信用状況、キャッシュベースの投資評価、少数株主への対応など、多くの二次的影響が生じる可能性がある。これらの影響を考慮したうえで、実施計画を立てる必要がある。

## お問合せ先

### KPMG Advisory Indonesia

#### 税務サービス

34<sup>th</sup> Floor Jakarta Mori Tower  
40-41, Jl. Jend. Sudirman  
Jakarta 10210, Indonesia  
電話: +62 (0) 21 570 4888

### Abraham Pierre

#### Head of Tax

Abraham.Pierre@kpmg.co.id

### ジャパンデスク

### 三竿 祥之

#### Country Deputy Head of Japanese Desk

Yoshiyuki.Misao@kpmg.co.id

### 尾花 宏

Hiroshi.Obana@kpmg.co.id

### 橋本 洋一

Yoichi.Hashimoto@kpmg.co.id

[kpmg.com/id](https://kpmg.com/id)

Some or all of the services described herein may not be permissible for KPMG audit clients and their affiliates or related entities.

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavour to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act on such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

©2025 KPMG Advisory Indonesia, an Indonesian limited liability company 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.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.