

デジタル課税第 2 の柱 第 2 の柱に係る 3 文書の公表

July 2023

In brief

2023 年 7 月 17 日、経済協力開発機構(OECD)は、7 月 17~18 日に開催された G20 財務大臣・中央銀行総裁会議に先立ち、第 2 の柱に関してグローバル税源浸食防止(GloBE:Global Anti-Base Erosion)モデルルールに係る運営指針¹(Administrative Guidance:以下、本運営指針)と GloBE 情報申告書(GloBE Information Return:以下、GIR)の文書²、租税条約上の最低課税ルール(Subject to Tax Rule:以下、STTR)の文書³を公表しました。

本運営指針は、2023 年 2 月 2 日に OECD から公表された運営指針⁴(以下、2 月運営指針)に続く第 2 弾となるもので、GloBE ルール適用における為替換算ルール、税額控除、実質ベースの所得控除(Substantiated-based Income Exclusion:以下、SBIE)、適格国内ミニマムトップアップ税(Qualified Domestic Minimum Top-up Tax:以下、QDMTT)に関する追加ガイダンスの他、新たなセーフハーバーとして、恒久措置としての QDMTT セーフハーバーと経過措置としての UTPR(Undertaxed Profits Rule:以下、UTPR)セーフハーバーについて記載されています。

GIR の文書は、2022 年 12 月 20 日に OECD から公表された公開協議文書⁵の内容について、経過措置期間における情報申告の簡素化が図られるなどいくつかの変更が反映されています。

STTR の文書は、第 2 の柱のうち条約に基づくルールである STTR を適用するためのモデル条約文と STTR の目的・運用についてのコメントリーから構成され、STTR の対象となる支払いや名目税率の他、二重課税の排除、租税回避防止規定についても記載されています。また、「The Subject to Tax Rule in a Nutshell」と題する STTR の概要を記載した文書⁶も公表されています。

本ニュースレターでは、これら 3 文書の概要について解説します。

¹ <https://www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two-july-2023.pdf>

² <https://www.oecd.org/tax/beps/globe-information-return-pillar-two.pdf>

³ <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9af6856-en.pdf>

⁴ <https://www.oecd.org/tax/beps/agreed-administrative-guidance-for-the-pillar-two-globe-rules.pdf>

⁵ <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-two-globe-information-return.pdf>

⁶ <https://www.oecd.org/tax/beps/pillar-two-subject-to-tax-rule-in-a-nutshell.pdf>

In detail**1. 運営指針****(1) GloBE ルール適用における為替換算ルール**

2月運営指針 1.1において、ユーロでの各種判定基準値の為替換算についてのガイダンスが公表されました。本運営指針では、GloBE ルールを適用して所得等を計算するにあたっての為替換算に係るガイダンスが公表されています。具体的な内容としては、多国籍企業(Multinational Enterprises:以下 MNE)グループの連結財務諸表の表示通貨が当該計算の基礎であるとして、その上で当該計算に利用する関連数値が表示通貨ではない場合や、表示通貨で算定されたトップアップ税額を納税地の現地通貨に換算する場合、さらに、国内法に規定される各種判定基準値の通貨が表示通貨以外の通貨の場合の換算方法についてガイダンスが示されています。

当該計算に利用する関連数値が表示通貨ではない場合については、構成事業体の財務会計上の純損益の計算に使用される承認された財務会計基準(Authorised Financial Accounting Standard)において適用される外貨換算ルールに従って換算するとされています。また、表示通貨で算定されたトップアップ税額を納税地の現地通貨に換算する場合については、事業年度の平均レート、事業年度末のレート、支払期日のレートなど、事業年度または支払日の為替レートを参照して決定された合理的なレートであることを条件として納税地国が独自に決定できるとされています。さらに、国内法に規定される各種判定基準値の通貨が表示通貨以外の通貨の場合については、2月運営指針におけるユーロでの各種判定基準値の為替換算方法と同様に、原則として、欧州中央銀行が公表する前事業年度の12月の平均レートを用いて換算するとされています。

なお、GloBE 所得の調整項目の一つである非対称外国為替差損益(モデルルール 3.2.1(f))に関連して、会計上の機能通貨とは、当該構成事業体の会計上の機能通貨のことを差し、当該構成事業体が属する MNE グループの連結財務諸表の表示通貨ではない旨が明確化されています⁷。

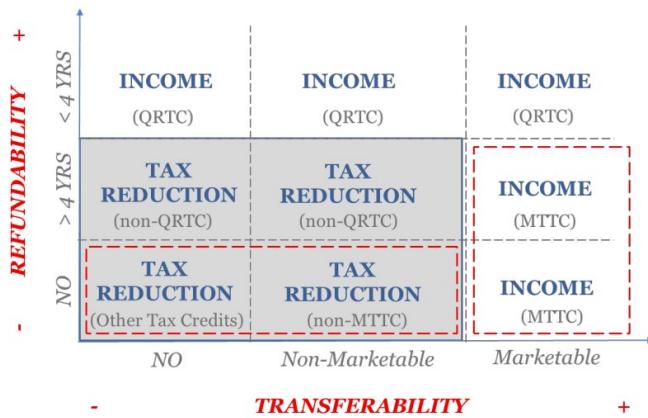
(2) 税額控除

税額控除について、包括的な統一的かつ義務的な取扱いを明確にすることが必要であるとの判断の下、適格還付税額控除(QRTC:Qualified Refundable Tax Credit)、非適格還付税額控除(non-QRTC:Non-Qualified Refundable Tax Credit)に、これまで取扱いについて言及のなかった譲渡可能な税額控除(市場性のある譲渡可能な税額控除を MTTC (Marketable Transferable Tax credits)、市場性のない譲渡可能な税額控除を non-MTTC (Non-Marketable Transferable Tax credits)として区分)とその他の税額控除を加えて、下記マトリックス表のとおりの取扱いが示されています。縦軸では税額控除の現金等での払戻しなしの区分と、払戻しありの場合を4年内に払戻しがされるか、されないかに分けた2区分の合計3区分に分け、横軸では、譲渡性なしの区分に、譲渡性⁸あり場合を市場性⁹があるか、ないかに分けた2区分の合計3区分に分け、灰色でハイライトされた4カ所の税額控除については税金費用の減額として取り扱われ、その他5カ所の税額控除については所得として取り扱わるとされています。

⁷ 2023年7月の運営指針1のパラグラフ44によりコメント欄に追加されることになるパラグラフ74.1 参照。

⁸ 譲渡性は、税額控除の最初の保有者については税額控除の適格基準を満たす事業年度終了の日から15カ月以内に非関連者に譲渡が可能な場合に、当該税額控除の購入者については、購入した事業年度内に非関連者に譲渡が可能な場合に満たすとされています。

⁹ 市場性は、税額控除の最初の保有者については税額控除の適格基準を満たす事業年度終了の日から15カ月以内に市場価格の下限(税額控除の正味現在価値の80%)以上の価格で非関連者に譲渡された場合に、当該税額控除の購入者については、市場価格の下限以上の価格で非関連者から購入した場合に満たすとされています。



出典:OECD, “[Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules \(Pillar Two\)](#), July 2023”, P31 Para 32

また、2月運営指針2.9において、適格フロースルー税務ベネフィット(Qualified Flow-through Tax Benefits:以下、QFTB)と適格所有者持分(Qualified Ownership Interest:以下、QOI)に関して追加のガイダンスを提供するとされていましたが、本運営指針において、QOIを保有する投資家におけるQFTBの取扱いとして、会計上、比例配分法を採用している場合には、同様の方法を適用するとされ、比例配分法を採用していない場合には、比例配分法を選択することができるとされています。さらに、2月運営指針において、QOIは投資家が連結財務諸表で使用している財務会計基準の下で持分として取り扱われることが必要とされていますが、国際財務報告基準(International Financial Reporting Standards:以下、IFRS)においては貸付金と扱われるためにQOIとして適用できることに対応し、会計処理の如何に関わらず、IFRSにおいてもQOIとして適用できるように変更がされています。

(3) SBIE

モデルルールコメントリーにおいて更なる検討を行うとされていた構成事業体の所在地国に所在しない適格従業員、適格有形資産の取扱いについて明確化が図られています。具体的には、企業のコンプライアンスコストを考慮した閾値テストが導入され、適格従業員については雇用者である構成事業体の所在地国での労働時間の割合が50%以上である場合に、また、適格有形資産については当該所在地国に所在する割合が50%以上である場合に、当該適格人件費、当該適格有形資産の帳簿価額の全額をSBIEの対象とするとされ、それ以外の場合には当該所在地国での労働時間の割合、当該所在地に所在する割合に比例してSBIEの対象とするとされています。

また、リースの取扱いについて、ファイナンスリースとオペレーティングリースに区分した上で、オペレーティングリースについては、リース資産が貸手の所在地国と同一の国に所在する場合には、貸手においても同リース資産の一部を適格有形資産としてSBIEの対象とすることを認めるとされ、その金額はリース資産の貸手における期首と期末の平均帳簿価額が借手における同リース資産に係る使用権資産の期首と期末の平均帳簿価額を超える金額とされています。

その他として、適格人件費、当該適格有形資産の帳簿価額の全額ではなく、その一部についてSBIEの対象とすることが可能であること、適格人件費に含まれる株式報酬は会計上の株式報酬金額であり、モデルルール3.2.2の選択による税務上損金算入が認められる金額ではないこと、適格有形資産の帳簿価額の算定において減損損失も考慮(戻入れの場合は減損損失が認識されない場合に算定される帳簿価額を超えない範囲)した価額であることなどの明確化が図られています。

(4) QDMTT

2月運営指針の内容を補足するものとして、JV や少数被保有構成事業体(Minority-Owned Constituent Entity:以下、MOCE)に対する QDMTT の適用、モデルルール第 7 章や第 10 章における各規定の QDMTT における導入の必要性などの項目について、追加のガイダンスが示されています

JV や MOCE に対する QDMTT の適用に関しては、2月運営指針 118.10において QDMTT の対象となる当該国におけるトップアップ税額はモデルルール 5.2.3 に基づき計算される当該国のトップアップ税額の全額に基づくとされていましたが、JV や MOCE についても同様の規定が適用されるとされています。具体的な例も示され、UPE が持分の 50%を保有する JV1 についてトップアップ税額が 100 発生した場合に、モデルルール 6.4.1(b)に基づき UPE では IIR の対象となる JV1 のトップアップ税額の配分額は 50 となるところ、QDMTT の適用対象となるトップアップ税額は JV1 のトップアップ税額の全額 100 となるとされています。

また、モデルルール第 7 章の各規定に関しては、第 7.1 条(フロースルー事業体である UPE)、第 7.3 条(適格分配時課税制度)、第 7.5 条(投資事業体の税務上透明な事業体選択)、第 7.6 条(課税対象分配法の選択)については QDMTT においても同様の規定を含むことが必要とされています。また、第 7.2 条(支払配当損金算入制度の対象となる UPE)については同様の規定を含むことが必要とされるが支払配当損金算入制度がない国においては含める必要はないとされ、第 7.4 条(投資事業体の ETR の計算)については、QDMTT の対象範囲から投資事業体を除外することができるが、対象とする場合には第 7.4 条に基づく ETR 計算が必要であるとされています。モデルルール 10 章の定義や所在地に関するルールについても基本的に QDMTT において含むことが必要であるとされています。

(5) セーフハーバー

① 恒久措置としての QDMTT セーフハーバー

QDMTT 導入国において、当該 QDMTT が適用要件を満たす場合には、モデルルール第 8.2 条により GloBE ルールに基づく当該国のトップアップ税額をゼロとみなすという QDMTT セーフハーバーが示されています。

QDMTT セーフハーバーの適用要件として、以下の 3 基準が示されています。

- ・ QDMTT 会計基準(QDMTT Accounting Standard) : モデルルール 3.1.2、3.1.3 に規定する会計基準と同等の会計基準または一定の条件を満たす現地の財務会計基準規則に基づき QDMTT が算定されること
- ・ 整合性基準(Consistency Standard) : GDMTT コメンタリーでモデルルールと異なる取扱いを明示的に義務付けている場合を除き、QDMTT の算定が GloBE ルールに基づく算定と同様のものであること
- ・ 運用基準(Administration Standard) : GloBE ルールに適用される継続的なモニタリングプロセスにおける要件を満たすこと

なお、当該要件を満たすか否かの判断は、QDMTT としての適格性を判断するピアレビュー・プロセスに組み込まれ行われる予定であるとされています。

② 経過措置としての UTPR セーフハーバー

UPE 所在地国が少なくとも 20% の税率を適用する法人所得税を有する場合に、当該国の経過措置期間中の各年度の UTPR トップアップ税額はゼロとみなされるとするセーフハーバーが示されています。なお、経過措置期間は、2025 年 12 月 31 日以前に開始し、2026 年 12 月 31 日以前に終了する 12 カ月を超えない事業年度とされています。

2. GIR

GIR の文書において、2028 年 12 月 31 日以前に開始し、2030 年 6 月 30 日以前に終了する事業年度における情報申告の簡素化が図られています。具体的には、トップアップ税額が発生しないかトップアップ税額の構成事業体ごとへの配分の必要がない国においては、選択により構成事業体ごとの報告を行わないとできるとされています。一方で、この簡素化の対象外となる国、すなわち、トップアップ税額が発生し当該トップアップ税額を構成事業体ごとに配分することが必要となる国については、GloBE 所得・損失、調整後対象租税の算定において関連する調整のすべてを構成事業体ごとに報告することが必要となります。

また、GloBE ルール実施国に提供すべき GloBE 情報申告書の情報を当該実施国に所在する構成事業体と MNE グループの構造に基づいて次のように分類しています。

- ・ UPE 所在地国 : GIR の全体
- ・ GloBE ルールに基づく課税権を有する国 : GIR のうち当該国の課税権に係る実効税率及びトップアップ税額の計算、配分及び帰属に関連する部分
- ・ MNE グループの構成事業体が所在するすべての GloBE ルール実施国 : GloBE ルールに基づき他の国に対して課税権を有するか否かを確認するために必要な全てのデータポイントを網羅する一般情報と企業構造

その上で、包摂的枠組みは、GIR の提出方法として、GIR を各国の税務当局に提出する方法 (local filing) と GIR を一の税務当局にのみ提出して当該税務当局が適格な権限ある当局間協定に基づき他の税務当局と GIR を交換する方法 (central filing) がある中で、central filing を行う税務当局の役割と GIR に記載された情報の他の税務当局への伝達方法についてのガイダンスを開発するとともに、適格な権限ある当局間協定の二国間及び多国間モデルを開発する予定であるとしています。

3. STTR

STTR は、一定の開発途上国 (世界銀行のアトラ方式を用いて計算された 2019 年における 1 人あたり国民総生産が 12,535 米ドル以下である国) にのみ、その適用が認められるものであり、特定支払の受領者の居住地国が軽課税の場合に、当該開発途上国である源泉地国において、条約の恩典を否認して 9%までの追加課税を認める制度となります。今回の公表されたモデル条約文により、まず、STTR に基づく課税権について、OECD モデル租税条約第 7 条、第 11 条、第 12 条、第 21 条の規定により軽減税率・免税が適用され、当該所得の受領者の居住地国で 9% を下回る名目法人税率¹⁰が適用される場合に、開発途上国に対して STTR の課税権が認められるとしています。

STTR の課税権に対して認められる税率は、9% と上述の名目法人税率との差額の税率とされ、対象所得の総額に当該差額の税率を乗じて算定される額を上限とするとされています。また、STTR は関連者間の支払いを対象としていますが、対象所得として、①利子、②使用料、③製品・サービスの販売権に対する支払い、④保険・再保険料、⑤融資保証料・その他融資手数料、⑥産業・商業・学術用機器のレンタル料、⑦サ

¹⁰ 名目法人税率とは、法定税率に特定所得や特定の条件のもと納税者に適用される税率や STTR の対象となる所得に対する恒久的な免税措置などを調整して算定される税率とされています。

サービス提供に対する支払いの 7 種類の所得が対象となるとされています¹¹。

その他、二重課税の排除に関して、STTR が適用される条約において、STTR 適用前の課税権は確保、すなわち STTR の適用に基づき従来の課税を免除する、または、STTR 納税額を税額控除することは必要なとされています。また、租税回避防止規定として、仲介者を通じて関連者(Connected persons)に対して対象所得を支払うことで STTR を回避するような支払いに対して、仲介者の取引をないものとして、STTR を適用する TAAR(Targeted Anti-Avoidance Rule) という規定が含まれています。

The takeaway

本運営指針に記載された合意事項については、2 月運営指針と同様に、具体的なモデルルールのコメントリーのパラグラフの補足、追加、或いは、削除などの修正事項として記載されており、当該修正事項については、今後公表される予定のモデルルールコメントリー改訂版に反映されることとなります。また、当該修正事項は、2 月運営指針の修正事項同様、今後、わが国国内法にも規定されることとなると考えられますので、今後のグローバルミニマム課税の対応にあたっては、当該修正事項も考慮することが必要と考えます。また、今回の運営指針においても更なる追加ガイダンスの提供を検討するという事項もあり、また、今回の運営指針で取り上げられていない未解決の論点として残された事項もありますので、これらの事項について、今後の追加の運営指針の公表が待たれるところと思われます。

GIR については、経過措置期間において構成事業体ごとの報告を行わないとされ、また、構成事業体の所在する国を 3 つに区分し、この区分に応じて GIR の提供情報が分類されるなど、昨年 12 月の公開協議文書に対する意見が一部反映される内容となっていると思われますが、GIR の提出方法のうち central filing における税務当局の役割と GIR に記載された情報の他の税務当局への伝達方法については、今後ガイダンスが開発予定とされ、また、central filing を実効性のあるものとするために重要な適格な権限ある当局間協定の二国間及び多国間モデルの開発も今後となることから、今後の開発の作業の進捗及び動向について引き続き注視していく必要があるものと考えます。

STTR については、今回公表されたモデル条約文の内容を盛り込んだ STTR を実施するための多国間条約が 2023 年 10 月 2 日に公表され、署名が開始される予定となっています。その後、署名国については同国の条約批准手続きを行ったのち、OECD に批准書等を寄託することとなり、当該寄託後、所定の期間満了した後に署名国に対して当該多国間条約が発効することとなります。BEPS 防止措置実施条約の時と同様に署名国は、署名時に自国が締結している二国間条約のちどの二国間条約に STTR を適用とするかについて選択を行い、当該選択内容が OECD から公表されると思われますので、当該公表内容に基づき影響を受ける二国間条約を把握するとともに影響度分析を行うことも重要なと考えます。

¹¹ ③から⑦の所得については、当該所得を得るために要した費用に 8.5% を乗じた金額を加えた額を超える場合にのみ STTR の対象となるというマークアップ基準(Mark-up threshold)が設けられています。また、1 会計年度の対象所得の合計額が 100 万ユーロ (GDP が 400 億ユーロ未満の国については 25 万ユーロ) を超える場合にのみ STTR が適用されるという重要性基準(Materiality threshold)も設けられています。

Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

PwC 税理士法人 デジタル経済課税対応支援チーム

〒100-0004 東京都千代田区大手町一丁目 2 番 1 号 Otemachi One タワー

Email: jp_tax_pr-mbx@pwc.com

www.pwc.com/jp/tax

デジタル経済課税対応支援 チーム リードパートナー	顧問 岡田 至康	パートナー 浅川 和仁
白土 晴久		
パートナー 船谷 晃一	パートナー 神保 真人	パートナー 沼尻 雄樹
パートナー 武田 恭世	ディレクター 城地 徳政	ディレクター 鈴木 俊二

PwC 税理士法人は「Tax Academy」を開設し、国際税務領域の人材育成支援を目的とした e-learning コンテンツを 2022 年 10 月より配信しています。

「Tax Academy」のシリーズ講座は、日本企業が海外に事業展開する際に事前に検討すべき論点を網羅しているほか、当法人の国際税務領域における豊富な実務経験や、PwC グローバルネットワークを通じて得た知見を生かすことで広範囲な専門分野をカバーしています。各コース(有料)を通じて、国際税務を基礎から体系的に学びたい方や、企業の税務部門担当として国際税務の知識を身に付けてスキルアップしたい方をサポートします。

詳細は以下をご参照ください。

www.pwc.com/jp/tax-academy

PwC 税理士法人は、企業税務、インターナショナルタックス、M&A 税務、税務業務のデジタルトランスフォーメーション(DX)などを含む幅広い分野の税務コンサルティングにおいて、PwC グローバルネットワークと連携しながら、ワンストップでサービスを提供しています。国内外のプロフェッショナルの知見と経験を結集し、企業のビジネスパートナーとして重要な経営課題解決を包括的にサポートします。

PwC は、社会における信頼を築き、重要な課題を解決することを Purpose(存在意義)としています。私たちは、世界 152 カ国に及ぶグローバルネットワークに 328,000 人以上のスタッフを擁し、高品質な監査、税務、アドバイザリーサービスを提供しています。詳細は www.pwc.com をご覧ください。

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。

© 2023 PwC Tax Japan. All rights reserved.

PwC refers to the PwC network member firms and/or their specified subsidiaries in Japan, and may sometimes refer to the PwC network. Each of such firms and subsidiaries is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.