

デジタル課税第 2 の柱に係る運営指針及び GloBE ルールの適格性資格に関する合理化プロ セスの公表

July 2024

In brief

2024 年 6 月 17 日、経済協力開発機構(OECD)は、第 2 の柱の下でのグローバル税源浸食防止(GloBE: Global Anti-Base Erosion)ルール(以下、「GloBE ルール」)に係る追加の運営指針(Administrative Guidance、以下「本運営指針」)¹、及び GloBE ルールを実施する国・地域の法制に適格性資格を認めるための合理化されたプロセスの概要を公表しました。

本運営指針は、2023 年 2 月、7 月及び 12 月に公表された追加の運営指針に続く第 4 弾の公表となるものです。繰延税金負債(DTL)リキャプチャールールの追跡管理方法や、当期税金費用のクロスボーダーでの配賦方法に関するガイダンスなど、GloBE ルールの適用の明確化を図り、そのコメント欄を補足するものとして公表されています。

また、GloBE ルールは、共通アプローチの下、合意された規則の適用順序(rule order)により、一貫性ある協調的な方法で GloBE ルールを実施・適用することで合意されています。包摂的枠組み(IF)は、どの国・地域が適格性を有した GloBE ルール法制を導入しているかを認定するための合理化プロセスとして、「暫定的適格性認定メカニズム」(Transitional Qualification Mechanism)について合意し、当該メカニズムを概説した Q&A 文書²を公表しました。

本ニュースレターでは、第 2 の柱の GloBE ルールに係る本運営指針、及び GloBE ルールの適格資格に関する「暫定的適格性認定メカニズム」の概要について解説します。

In detail

1. GloBE ルールに関する追加運営指針

(1) 繰延税金負債(DTL)リキャプチャーの取扱い

GloBE モデルルール第 4.4 条の繰延税金調整総額の算定において、調整後対象租税額に計上された DTL のうち、その後 5 事業年度以内に取崩しられない DTL については、モデルルール第 4.4.4 条に基づき、リキャプチャーの対象とされ、DTL の発生した年度に係る ETR が再計算されることとなります。従って、ETR 計算において調整後対象租税額に含めたリキャプチャールールの対象となる DTL については、発生及びその後の取崩しに係る追跡管理を行っていく必要があります。

¹ <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two-june-2024.pdf>

² <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/qualified-status-under-the-global-minimum-tax-questions-and-answers.pdf>

本運営指針では、多国籍企業グループの DTL に関する会計処理の実務に配意し、管理上及びコンプライアンス上の負担軽減を図りつつ、DTL リキャプチャールールの政策目的に沿ったものとして、DTL を実務的に追跡管理する対象範囲やカテゴリーについてのガイダンスが提供されています。

具体的には、DTL を集計ベースでの DTL 残高の純増減により追跡管理することができることを明確にし、DTL の項目ごとや総勘定元帳(GL)の单一科目ではなく、GL や貸借対照表勘定科目を組み合わせた「Aggregate DTL Category」ベースで DTL を追跡管理できることが明らかにされています³。そして、「Aggregate DTL Category」ベースで追跡管理する場合の DTL 取崩額等については、先入先出法(FIFO 法)や後入先出法(LIFO)を適用して決定する方法が示されています。

(2) GloBE ルールと会計上の帳簿価額の乖離

GloBE ルールの適用においては、各構成事業体の GloBE 所得及び調整後対象租税額を決定する際の出発点として、通常、最終親会社の連結財務諸表の作成に使用される構成事業体の財務諸表に反映された金額を基礎とします。しかしながら、例えば、モデルルール第 3.2.3 条に基づくグループ内取引に係る独立企業間原則の適用等の GloBE ルールの規定により、構成事業体の財務諸表に反映された帳簿価額と異なる帳簿価額を参照して GloBE 所得及び調整後対象租税額を計算することが必要となる場合があります。

本運営指針では、GloBE ルールの規定の適用により、構成事業体の資産・負債に係る会計上と GloBE ルール上の帳簿価額に乖離がある場合、繰延税金調整総額は、GloBE ルール上の帳簿価額に基づいて計算することを明確にするガイダンスが提供されています。また、モデルルール第 3.2.3 条の独立企業間原則の適用、及び第 6 章の資産・負債の移転等に係る特定の規定については、GloBE ルールの移行年度以降の事業年度にのみ適用されることが明らかにされています。

(3) 当期税金費用のクロスボーダーでの配賦

GloBE ルールでは、対象租税をその発生の起因となる GloBE 所得と一致させるため、本店所在地国で課税された恒久的施設(以下、PE)の GloBE 所得に係る対象租税は、モデルルール第 4.3.2(a)の規定に基づき、当該 PE に配分されます。本運営指針では、本店所在地国の外国税額控除制度において複数の PE 所得及び本店の国外源泉所得を混合(ブレンド)して、いわゆる彼此流用(cross-crediting)が認められている場合に、PE の GloBE 所得に関して発生する対象租税を各 PE に配賦するメカニズムについてガイダンスが提供されています。

具体的には、①本店所在地国において適用される外国税額控除税率に基づき各 PE や本店に係る国外源泉所得を特定、②当該国外源泉所得について配賦対象とする対象租税(Allocable Covered Taxes)の算定⁴、③Allocable Covered Taxes を各 PE や本店に配賦するための指標(Cross-Crediting Allocation Key)の算定⁵、④Cross-Crediting Allocation Key に基づく Allocable Covered Taxes の各 PE や本店への配賦額の算定の 4 つのステップからなる配賦プロセスについて記載されています。

(4) 法人税等調整額のクロスボーダーでの配賦

モデルルール第 4.3 条に基づく対象租税の配分規定は、ある構成事業体の財務諸表に計上された法人税等調整額が他の国に所在する構成事業体の GloBE 所得に関して発生した場合に、当該法人税等調整額にも適用されるとしています。しかし、その配賦計算の詳細について明確でなかったことから、本運営指針では、CFC をはじめ PE などへの法人税等調整額の配賦計算に関する詳細なガイダンスが提供されています。

具体的には、例えば CFC 税制の適用においては、CFC の所得を親事業体の翌事業年度の課税所得に合算課税する場合や、適用される CFC 税制の下での CFC 合算所得の計算における税務上と会計上の認識に係る一時差異などにより、親事業体の財務諸表に当該 CFC 所得に起因して計上される法人税等調整額は、モデルルール第 4.3.2(c)の規定に基づき、該当する CFC に配分されることとなります。当該 CFC 課税に関する法人税等調整額の

³ 但し、非償却ののれんや会計上の耐用年数が 5 年を超える償却可能無形資産など、一定の DTL については「Aggregate DTL Category」ベースでの追跡管理の対象外としています。

⁴ 本店で会計上計上した当期税金費用から国内源泉所得に対応する税金費用と Blended CFC 税金費用を控除して算定します。

⁵ PE や本店の所得金額に適用税率(本店所在地国の税制の下で適用される税率)を乗じた金額から、当該 PE や本店の所得金額に係る外国税額を控除して算定します。

配賦計算方法として、①CFC 課税に関する法人税等調整額の分類、②外国税額控除考慮後の CFC 課税に関する法人税等調整額の算定、③GloBE 所得を構成しない所得に帰属する法人税等調整額の除外、④受動的所得ではない GloBE 所得に帰属する法人税等調整額の配賦、⑤受動的所得に該当する GloBE 所得に帰属する法人税等調整額の配賦の 5 つのステップからなる配賦プロセスについて記載されています。

(5) フロースルー事業体を始めとするストラクチャーにおける利益と租税の配分

GloBE ルールでは、フロースルー事業体で生じた利益のうちその所有者において課税される部分については、GloBE 所得と対象租税を国ベースで一致させるため、モデルルール第 3.5.1 条(b)に基づき当該所有者に配分されます。本運営指針では、フロースルー事業体等で生じた利益が、当該フロースルー事業体等の所在地国と当該利益に対して税金が課される事業体の所在地国との間で適切かつ一貫性をもって配分されるようガイドンスが提供されています。これは、フロースルー事業体が他のフロースルー事業体によって直接保有されている場合など当該配分に関して不明確な事項があったことが理由となります。

具体的には、フロースルー事業体が他のフロースルー事業体によって直接保有されている場合におけるモデルルール 10.2.1 条(a)の税務上透明な事業体または同条(b)のリバースハイブリッド事業体の判定は、判定対象会社に最も近いフロースルー事業体でない構成事業体所有者の所在地国の税法に基づき判定されるなど、7 項目について明確化が図られています。

(6) 証券化ビークルの取扱い

証券化スキームにおいては、多くの場合、債権者(オリジネーター)はパススルー事業体として特別目的事業体(Special Purpose Vehicle、以下 SPV)を組成して証券化された資産(債権)を保有させることができます。このような証券化ビークルである SPV が GloBE ルールに基づくトップアップ税の課税主体となると、SPV の支払能力への影響や信用格付け引下げリスクなど、証券化取引の実行可能性に影響を与える可能性があることから、本運営指針では、当該懸念に対処するため証券化ビークルに対してトップアップ税額を課す必要がないという IF の合意に基づきガイドンスが提供されています。

具体的には、QDMTT を採用する国・地域は、一定の要件を満たす証券化ビークルを QDMTT の対象外とすることができる、または、QDMTT の対象にはするが、トップアップ税額が発生した場合には、当該トップアップ税額の納税義務は当該国に所在する他の構成事業体に課すことができることとし、このような取扱いより QDMTT セーフハーバーの整合性基準(Consistency Standard)を充足しないことにはならないことが明確化されています⁶。

2. GloBE ルールの適格資格に関する「暫定的適格性認定メカニズム」(Transitional Qualification Mechanism)

GloBE ルールは、共通アプローチと位置づけられており、実施国は、合意された規則の適用順序(rule order)の下で、一貫性ある協調的な方法で実施・適用するため、他の実施国の GloBE ルールの適格性を認識・確認する仕組みを必要とします。今回公表された「GloBE ルールの適格資格に関する Q&A」(以下、Q&A)では、実施国の IIR、UTPR 及び DMTT の適格性と QDMTT セーフハーバーの適格性について、共通のピアレビュー・プロセスにより評価することとし、実施国これらの適格性を暫定的に速やかに認定することを可能とする「暫定的適格性認定メカニズム」(Transitional Qualification Mechanism)について概説しています。

Q&A では、この「暫定的適格性認定メカニズム」は、自己認証プロセス(self-certification process)に基づき、実施国が自国の GloBE ルール法制に関する情報を OECD 事務局に提供し、自国法令が GloBE モデルルールと整合的である根拠を説明することによってこのプロセスが開始されるとしています。当該情報は IF 全加盟国と共有され、IF 加盟国から疑問が呈されなかった場合、または IF 加盟国からの疑問が解消された場合、実施国 GloBE ルール法制は、暫定的な適格資格を有するものとして記録されます。

⁶ IIR の下では、証券化ビークル(SPV)は多国籍企業グループ内の親事業体とはならないことが想定されるため、IIR に基づくトップアップ税が当該 SPV に実際に課税されることはないとして、IIR に係るコメントリーの変更はないとされています。また、UTPR については、各国が UTPR トップアップ税額を同国所在の CE 間でどのように配賦するか規定していないことから、当該 SPV にトップアップ税額を配賦しないことが可能とされています。

また、暫定的な適格資格は、当該法令の発効日から 12 ヶ月以内に確定し、当該法令の発効日から全面的な法律審査が完了するまで適用されます。さらに、全面的な法律審査は、法律の発効日から 2 年以内に開始されています。

なお、暫定的な適格資格を有する国・地域のリストは、OECD のウェブサイトに公表され、各国の法令の適格性について確認され次第、適時に更新されます。

The takeaway

今回公表された第 2 の柱の GloBE ルールに係る本運営指針では、DTL リキャプチャールールの追跡管理方法やクロスボーダーでの調整後対象租税額及び繰延税金費用の配賦方法の明確化など、GloBE ルールの運用面に関する実務的かつ重要な追加ガイダンスが提供されており、今後、わが国国内法にも反映されることが想定されます。

また、GloBE ルールが各国で導入され適用が開始されている現状を踏まえ、各国・地域の GloBE ルールの適格性を速やかに認定するための合理化プロセスである「暫定的適格性認定メカニズム」の概要についても公表されました。

GloBE ルール適用対象企業グループにおいては、2024 年より施行されている GloBE ルールへの対応が本格化しています。グループ内各社のそれぞれの状況に応じて、GloBE ルールの適用・解釈において影響が大きい項目を中心に、本運営指針の影響分析やそれを踏まえた適切な対応を図っていくことが必要となります。また、それとともに、グループ内各社の所在地国において GloBE ルールが導入されている場合には、今回公表された「暫定的適格性認定メカニズム」の下、当該国の IIR や QDMTT、QDMTT セーフハーバーに対し暫定的な適格資格が付与されるかについて、今後 OECD より公表される暫定的な適格資格を有する国・地域リストにも注視していく必要があるものと考えます。

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

〒100-0004 東京都千代田区大手町 1 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

白土 晴久

パートナー

船谷 晃一

パートナー

武田 恭世

顧問

岡田 至康

パートナー

神保 真人

ディレクター

城地 徳政

パートナー

浅川 和仁

パートナー

沼尻 雄樹

ディレクター

鈴木 俊二

過去のニュースレターのご案内

[過去のニューレターを読む>](#)

ニュースレター配信のご案内

PwC Japan グループでは、会計基準や税制、法令等に関するニュースレターを発行しております。

[配信を登録する>](#)

e-learning のご案内

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。

[お申し込み・詳細>](#)

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 151 国に及ぶグローバルネットワークに 364,000 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。

© 2024 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.