

デジタル課税第 2 の柱に係る運営指針及び GloBE ルールの協調的・合理的実施に関する パッケージ文書の公表

February 2025

In brief

2025 年 1 月 15 日、経済協力開発機構(OECD)は、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」)の協調的かつ合理的な実施を図るためのパッケージとして第 2 の柱の下での GloBE ルールに係る追加の運営指針(Administrative Guidance: 以下、「本運営指針」)を含む、新たな複数の文書を公表しました¹。

本運営指針は、2023 年 2 月、7 月、12 月、および 2024 年 6 月に公表された追加の運営指針に続く第 5 弾の公表となるものです。本運営指針として、モデルルール第 9.1 条に関する指針²とモデルルール第 8.1.4 条及び第 8.1.5 条に関する指針³が公表されています。第 9.1 条に関する指針においては、法人税制が新たに導入された場合等の第 9.1 条の適用について明確化され、また、8.1.4 条及び第 8.1.5 条に関する指針においては、GloBE 情報申告書(GIR)の記載において依拠する基準等について明確化されています。

また、第 8.1.4 条及び第 8.1.5 条に関する指針やこれまで公表された追加の運営指針などを踏まえて GIR の更新版⁴が公表されるとともに、GIR の一元的な提出と情報交換を促進するための「GIR の情報交換に関する多国間の権限ある当局間協定(GIR Multilateral Competent Authority Agreement)⁵」と XML による GIR の記載要領である XML スキーマのユーザーガイド⁶が公表されました。

さらに、GloBE ルールを実施する国・地域の法制に対して暫定的な適格資格を認めるための合理化プロセスの下で、暫定的な適格ステータスを有する国内法令に関するリスト(「Central Record of Legislation with Transitional Qualified Status」)⁷が、暫定的な適格資格認定プロセスに関する Q&A 文書の更新版⁸とともに公表されました。

¹ <https://www.oecd.org/en/about/news/announcements/2025/01/global-minimum-tax-release-of-compilation-of-qualified-legislation-and-information-filing-and-exchange-tools.html>

² <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/administrative-guidance-article-9-1-globe-rules-pillar-two-january-2025.pdf>

³ <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/administrative-guidance-article-8-1-4-article-8-1-5-globe-rules-pillar-two-january-2025.pdf>

⁴ https://www.oecd.org/en/publications/2025/01/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-globe-information-return-january-2025_b03274ed.html

⁵ <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/multilateral-competent-authority-agreement-exchange-of-globe-information.pdf>

⁶ https://www.oecd.org/en/publications/2025/01/globe-information-return-pillar-two-xml-schema_3980638f.html

⁷ <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/administrative-guidance-globe-rules-pillar-two-central-record-legislation-transitional-qualified-status.pdf>

⁸ <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>

本ニュースレターでは、これら GloBE ルールの協調的かつ合理的な実施を図るためのパッケージとして公表された新たな各種文書のうち主な文書の概要について解説します。

In detail

1. モデルルール第 9.1 条に関する追加運営指針の概要

第 9.1.1 条は、移行年度(GloBE ルール適用初年度)において、GloBE ルールの適用を受けることによる歪みを防止するため、移行年度より前に計上された税効果に係る属性を、実効税率(Effective Tax Rate : 以下、「ETR」)の計算において使用することを認めています。

一方、モデルルール第 9.1.2 条および第 9.1.3 条は、移行年度より前に生じた特定の繰延税金資産(Deferred Tax Assets : 以下、「DTA」)または繰延税金負債(Deferred Tax Liabilities : 以下、「DTL」)について、GloBE ルールの政策目的に沿わないと認められる結果を排除するため、これら税効果に係る属性を ETR の計算において使用することを制限しています。当該条項に定める制限は、2021 年 11 月 30 日以降、移行年度開始前までに発生した特定の事象または取引に対して適用されるとしています。

本運営指針のうち第 9.1 条に関する指針では、第 9.1 条の意図に反して将来の軽課税所得をトップアップ税から回避されることとなり、当該条項における移行ルールの政策目的を損なう結果となるとの理由に基づき、第 9.1.2 の対象となり 9.1.1 条において考慮できない具体例が新たに記載されました。その具体例として 2021 年 11 月 30 日より後の次の措置、選択、法制度化の場合に認識される DTA、DTL が挙げられています。

- a. 政府の措置により税額控除や税務簿価のステップアップ等の優遇措置の結果、認識される DTA
- b. 構成事業体の選択により遡及的に適用される結果、認識される DTA
- c. 法人税制が新たに導入された結果、税務簿価と会計簿価の差異について認識される DTA・DTL

これらに該当する場合の繰延税金費用については、CbCR セーフハーバーの簡易 ETR テストにおける分子、及び本則計算における第 4.4 条の繰延税金調整総額から除外されるとしています。なお、この除外に関しては次の猶予期間(Grace Period)が設けられ、当該猶予期間中に考慮可能な繰延税金費用のうち、最低税率(15%)または国内税率のいずれか低い方の税率で計算される各繰延税金資産の当初計上額の 20%を限度として、CbCR セーフハーバーの簡易 ETR テストにおける分子、及び本則計算の第 4.4 条の繰延税金調整総額に含めることができますとしています。

- ・ 上記 a、b の場合：2024 年 1 月 1 日から 2025 年 12 月 31 日までに開始するすべての対象会計年度(2027 年 7 月 1 日以降に終了する対象会計年度は除く)
- ・ 上記 c の場合：2025 年 1 月 1 日から 2026 年 12 月 31 日までに開始するすべての対象会計年度(2028 年 7 月 1 日以降に終了する対象会計年度は除く)

また、QDMTT セーフハーバーの整合性基準に影響を与えないケースとして、上述の a、b、c に該当する税効果に係る属性を提供した政府が、当該属性に係る繰延税金費用について当該国の CbCR セーフハーバー及び本則計算において除外しない場合を追加し、当該国に構成事業体が所在する多国籍企業グループは「スイッチオフルル」の適用となり、当該国に所在する構成事業体に関して QDMTT セーフハーバーが適用されず、第 5.2.3 条に基づきトップアップ税から QDMTT を控除する算定方式の適用が求められるとしています。

2. モデルルール第 8.1.4 及び第 8.1.5 条に関する追加運営指針及び GIR 更新版の概要

本運営指針のうち第 8.1.4 条及び 8.1.5 条に関する指針では、GIR の特定の事項に関する記入方法について明確化されています。具体的には、GIR のデータポイントは、GloBE モデルルール及びコメントナリーに基づいた単一の情報リソースに基づき作成することを明確にしています。但し、モデルルールと現地の国内法令に差異があり、GIR のデータポイントに使用した単一の情報リソースが異なる場合、多国籍企業グループに対して、当該差異の影響を報告するよう求めるとともに、税務当局は、当該差異に関する更なる情報提供を求めるとしています。

この第 8.1.4 条及び第 8.1.5 条に関する指針を踏まえて、GIR のデータポイントは基本的に GloBE モデルルール及びコメントリーに基づき記入することが明確化されるとともに、国内法令との差異の影響を開示するためのハイレベルのデータポイントとして、GIR の Section2 に 2.1.5 や Section3 に 3.1.5~18 が追加されています。また、2023 年 12 月や 2024 年 6 月に OECD より公表された追加の運営指針などの内容も踏まえて、GIR のデータポイントが追加及び変更されています(例えば、2023 年 12 月公表:重要性のない構成事業体の簡易計算セーフハーバーに関する Section2 の 2.2.2 の追加、2024 年 6 月公表:DTL リキャプチャーに関する管理・集計に関する Section3 の 3.2.2.2 の変更など)。

3. GIR の情報交換に関する多国間の権限ある当局間協定

GloBE ルールの適用対象となる多国籍企業グループの各構成事業体は、原則として所在地国の税務当局に GIR の提出義務が課されていますが、グループの UPE(または指定された申告構成事業体)により GIR が提出され、当該国が構成事業体の所在地国と「適格な権限ある当局間協定」(Qualifying Competent Authority Agreement)を締結している場合には、当該構成事業体は所在地国の税務当局への GIR の提出義務が免除されます。

今回公表された「GIR の情報交換に関する多国間の権限ある当局間協定(「GIR Multilateral Competent Authority Agreement」:以下、「GIR MCAA」)は、上記「適格な権限ある当局間協定」とされ、GIR に係る自動的情報交換に関する詳細な手続き及び要件を含む、多国間での権限ある当局間合意の枠組みとして提示されています⁹。GIR MCAA への各国の参加及び発効により、多国籍企業グループは GIR を UPE(または指定された申告構成事業体)所在地国の税務当局のみに対して提出することで、当該 GIR に係る情報はグループの構成事業体所在地国の税務当局と共有されることとなります。

4. GloBE ルールの暫定的な適格資格を有する各国内法令に関するリストの公表

GloBE ルールは、共通アプローチと位置付けられており、実施国は、合意されたモデルルールの適用順序(rule order)に基づき一貫性ある協調的な方法で GloBE ルールを実施・適用することとされています。そのため、他の実施国 GloBE ルールの適格資格を認識・確認する仕組みを必要とし、2023 年 7 月公表の追加ガイダンスにおいて、実施国 GloBE ルールに係る適格資格を暫定的に速やかに認定するプロセスが公表されました。

本追加パッケージでは、前述のプロセスの下で認定された暫定的な適格資格を有する各国の国内法令に関するリスト(「Central Record of Legislation with Transitional Qualified Status」:以下、「中央記録」)、及び暫定的な適格資格プロセスに係る Q&A 文書の更新版が公表されました。中央記録において、適格 IIR 国・地域として 27 か国¹⁰、QDMTT 及び QDMTT セーフハーバー国・地域として 28 力国¹¹が公表されています。

この中央記録に掲載された各国の国内法令は、当該法令の発効日から適格性を有するものとされます。また、暫定的な適格資格が喪失した場合でも(例えば、全面的な法令審査により当該法令は適格資格がないと結論付けられた場合など)、適格資格の喪失は遡及適用しないとされています。

なお、ある国の法令が中央記録に含まれていないことは、当該法令が適格ではないということを意味するものではなく、公表日現在において、当該法令について、暫定的な適格資格プロセスに係る手続きがまだ開始されていないか、完了していないことを意味します。

⁹ GIR MCAA は、「税務行政執行共助条約(Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters)」第 6 条(自動的な情報の交換)に基づく情報交換の枠組みとされている。

¹⁰ オーストラリア、オーストリア、ベルギー、ブルガリア、カナダ、クロアチア、チェコ、デンマーク、フィンランド、フランス、ドイツ、ギリシャ、ハンガリー、アイルランド、イタリア、日本、韓国、リヒテンシュタイン、ルクセンブルク、オランダ、ノルウェー、ルーマニア、スロベニア、スウェーデン、トルコ、イギリス、ベトナムの 27 力国

¹¹ オーストラリア、オーストリア、バルバトス、ベルギー、ブルガリア、カナダ、クロアチア、チェコ、デンマーク、フィンランド、フランス、ドイツ、ギリシャ、ハンガリー、アイルランド、イタリア、リヒテンシュタイン、ルクセンブルク、オランダ、ノルウェー、ルーマニア、スロバキア共和、スロベニア、スウェーデン、イスラエル、トルコ、イギリス、ベトナムの 28 力国

The takeaway

今回公表された第2の柱のGloBEルールに関する新たな運営指針を含む追加パッケージの中では、特に、第9.1条に関する追加の運営指針において、政府より提供される特定の税務上の優遇措置などのベネフィットについてCbCRセーフハーバーや本則計算において考慮できないこととされるとともに、包摂的枠組みは、現在、このような政府から提供されるベネフィットについて特定するためのガイダンスを作成しているとの記載もあります。グループ内の各社の中で何かGloBEルールに関して政府からベネフィットの提供を受けている子会社等がある場合には、影響分析及びそれを踏まえた適切な対応を図っていく必要があるものと考えます。

また、第8.1.4条及び8.1.5条に関する指針に基づき、モデルルールと現地の国内法令に差異がある一定の場合には、GIRにおいて新たに当該差異の影響を報告することが求められ、税務当局は、当該差異に関する更なる情報提供を求めることができるとされ、追加の作業が必要となると考えられますので、このような当該差異の影響を報告する必要がある国の有無についても早めの検討が必要であると考えます。なお、基本的にQDMTTセーフハーバーが適用される国等については、当該差異に関する影響の報告の必要はないとされていますので、検討にあたっては、今回公表された暫定的な適格ステータスを有する国内法令に関するリストや今後適時追加されるリストを参考にすることも重要となると考えます。

また、上述の分析や検討にあたっては、今回の追加の運営指針等の内容がいつ国内法に導入され、いつから適用されるかによって影響の程度が変わる可能性があります。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ルールの適用初年度への対応が本格化していますが、これまで公表された追加の運営指針等の内容との比較を踏まえて、今後公表される国内法制度の内容を確認することも必要となってくると考えます。

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	顧問	パートナー
チーム リードパートナー	岡田 至康	浅川 和仁
白土 晴久	パートナー	パートナー
パートナー	神保 真人	沼尻 雄樹
船谷 晃一		
パートナー	ディレクター	ディレクター
武田 恭世	城地 徳政	鈴木 俊二

過去のニュースレターのご案内

[過去のニューライターを読む>](#)

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 149 カ国に及ぶグローバルネットワークに 370,000 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。

© 2025 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.