

デジタル課税第 2 の柱に係る実施パッケージの公表

January 2023

In brief

2022 年 12 月 20 日、経済協力開発機構 (OECD) は、第 2 の柱のグローバル税源浸食防止 (GloBE: Global Anti-Base Erosion) ルールに係る実施パッケージ (Implementation package) を公表しました¹。この実施パッケージは、セーフハーバーと罰則免除に関するガイダンス、GloBE 情報申告に関するパブリックコンサルテーション (公開協議) 文書、GloBE ルールに係る税の安定性に関する公開協議文書の 3 文書から構成されています。

セーフハーバーと罰則免除に関するガイダンスにおいては、特に、GloBE ルールが適用される最初の数年間において、トップアップ税額をないものとみなせる CbCR セーフハーバールールについて記載されています。また、GloBE 情報申告に関する公開協議文書においては GloBE ルールに基づく納税債務を計算するために収集する必要があると考えられる情報が網羅的に公開され、税の安定性に関する公開協議文書においては紛争予防措置や紛争解決措置など税の安定性を確実にするためのさまざまな枠組み案が提示され、具体的な論点について、2023 年 2 月 3 日期限で利害関係者からの意見が募集されています。

本ニュースレターでは、これら 3 つの文書の概要について解説します。

In detail

1. セーフハーバーと罰則免除に関するガイダンス

本ガイダンスは、経過措置としての CbCR セーフハーバールールの制度内容、恒久措置としてのセーフハーバールールのフレームワーク、経過措置としての罰則免除規定から構成されています。セーフハーバールールについては、追加ルールの導入も検討する旨の記載もあり、これには QDMTT (Qualified Domestic Minimum Top-up Tax) セーフハーバーも含まれるとされています。

(1) CbCR セーフハーバールール

2026 年 12 月 31 日までに開始する事業年度 (ただし、28 年 6 月 30 日より後に終了する事業年度を含まない) に適用される経過措置としてのセーフハーバーとされ、国別報告書 (CbCR) 及び財務諸表の情報を用いた簡易的なセーフハーバーとして、①デミニマステスト、②簡易 ETR テスト、③ルーティン利益テストの 3

¹ <https://www.oecd.org/tax/beps/further-progress-on-two-pillar-solution-oecd-releases-consultation-document-on-the-withdrawal-of-digital-service-taxes-and-other-relevant-similar-measures-under-pillar-one-and-an-implementation-package-for-pillar-two.htm>

つから構成され、このいずれかのテストを満たす国・地域のトップアップ税額はゼロとみなされるとされています。

① デミニマステスト

同テストを満たす要件は、適格 CbCR において、その事業年度の総収入が 10 百万ユーロ未満で、税前利益²が 1 百万ユーロ未満である国・地域とされています。適格 CbCR とは、適格財務諸表を使用して作成・提出される CbCR とされ、また、適格財務諸表とは、基本的に最終親会社の連結財務諸表 (GloBE モデルルール 3.1.2 条類似のもの) や各構成事業体の個別財務諸表 (同モデルルール 3.1.3 条類似³のもの) の作成に使用される財務数値とされています。

② 簡易 ETR テスト

同テストを満たす要件は、適格 CbCR の税前利益で簡易対象租税を除いて算定した税率が、経過措置税率以上である国・地域とされています。簡易対象租税は、損益計算書の税金費用に対象租税に該当しないもの、不確実な税務ポジションに基づく費用を除いて算定するとされ、租税費用には法人税等調整額も含むとされています。また、経過措置税率は、2023 年・2024 年は 15%、2025 年は 16%、2026 年は 17%とされています。

③ ルーティン利益テスト

同テストを満たす要件は、適格 CbCR の税前利益が実質基準の適用除外 (Substance-based Income Exclusion (SBIE)) の金額以下である国・地域とされています。SBIE の金額は、GloBE モデルルール 5.3 条に基づき計算される金額とされています。

(2) 恒久措置としてのセーフハーバールール

上述(1)の経過措置に代わる恒久措置としてのセーフハーバールールとされ、CbCR セーフハーバールールと同様に、①デミニマステスト、②簡易 ETR テスト、③ルーティン利益テストの 3 つから構成されていますが、各テストの充足性の判定は、CbCR セーフハーバールールとは異なり、原則として⁴簡素化された所得計算 (Simplified Income Calculation)、簡素化された収入計算 (Simplified Revenue Calculation)、簡素化された税額計算 (Simplified Tax Calculation) に基づき算定される数値に基づき行うとされています。本ガイダンスにおいては、当該セーフハーバールールの設計にあたっての簡素化された各種数値計算等のフレームワークが示されるにとどまり、詳細については、今後 BEPS に関する包摂的枠組み (Inclusive Framework) によって合意され公表される執行ガイダンス (Agreed Administrative Guidance) の中で規定するとされています。

(3) 経過措置としての罰則免除規定

CbCR セーフハーバールールと同様の経過措置期間、すなわち、2026 年 12 月 31 日までに開始する事業年度 (ただし、28 年 6 月 30 日より後に終了する事業年度を含まない) については、GloBE ルールを正しく適用するために適切な対応 (reasonable measures) をとっている多国籍企業グループに対してはいかなる罰則や制裁を課してはならないとされています。適切な対応については、本ガイダンスにおいて特段定義されておらず、各国・地域の既存の税制や実務を踏まえて、税務当局により個々の事実や状況に基づき判断

² ある国・地域で所有者持分 (GloBE モデルルール 10 章定義に規定されているポートフォリオ所有者持分は除く) から生じる未実現の時価評価純損失が 50 百万ユーロを超える場合、当該純損失は税前利益の計算から除かれるとされています。また、他のテストにおける税前利益も同様に計算されます。

³ 1 百万ユーロを超える永久差異が生じるか否かの確認は不要とされています。

⁴ 非連結子会社である重要でない構成事業体 (Non-Materials Constituent Entities (NMCEs)) については、CbCR の数値を利用する一定の簡素な計算を許容するとされています。

されなければならないとされていますが、回避(avoidance)、詐欺(fraud)、濫用(abuse)の場合には罰則免除は受けられないとされています。

2. GloBE 情報申告に関する公開協議文書

GloBE モデルルール 8.1 条において、MNE グループは GloBE ルールに基づき行った税額計算に係る情報を GloBE ルール導入国・地域の税務当局に提供するために、標準化された情報申告書を提出することが義務づけられています。今回、Annex A1 として MEN グループが GloBE ルールに基づく納税債務を計算するために収集する必要があると考えられる情報(Data Points)が網羅的に表形式で公開されています。また、Annex A2 として、当該情報の解釈を明確にして、一貫性を持たせるために Annex A1 の各情報に係る記載要領も公開されています。

この Annex A1 や A2 は、今後、包摂的枠組みが GloBE 情報申告を策定するあたりより広範な意見を求めるための出発点であるとされ、当該 Annex について簡素化、収集の必要性、入手困難性等の観点からの幅広い意見が募集されています。また、募集されている意見の中には、情報の区分(segmentation)や QDMTT に係る情報申告との統合に関するものも含まれています。

3. GloBE ルールに係る税の安定性に関する公開協議文書

GloBE ルールは、モデルルール、同コメントリー、今後公表予定の合意された執行ガイダンス等を通じて同ルールの一貫性が確保されることが期待されていますが、同ルールは各国・地域の国内法として制定されるものであることから、各国・地域間でのルールの解釈や適用における相違を完全に排除することは難しいとの懸念があり、今回、この懸念に対する解決策として税の安定性を確実にするためのさまざまな枠組み案が公開されています。

枠組み案は、紛争予防措置と紛争解決措置に分かれています。紛争予防措置は、GloBE ルールのコンプライアンスプロセスまたは評価プロセスの初期段階で税務当局と納税者の間で共通の解釈や適用を確実にすることを目的とするもので、現在検討されているものとして、モデルルール、コメントリー、執行ガイダンスに依拠するもの(IIR、UTPR、QDMTT の適格性(qualified)に係る多国間レビュープロセス、BEPS に係る包摂的枠組みへの照会)、国際的コンプライアンス確認プログラム(ICAP)と同様の共通のリスク評価及び協調的プログラム、事前確認(APA)のような一定の拘束力のあるメカニズムについて記載されています。

また、紛争解決措置は、紛争予防措置によっても税の安定性を提供できない場合の措置として検討されており、同措置の基本的な要素は OECD モデル租税条約第 25 条の相互協議規定から導き出せるとしています。その基本的な要素を踏まえ、紛争解決措置として利用できるものとして、新たな多国間協定(Multilateral Convention)の策定、多国間税務行政執行共助条約(Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters)に基づく権限ある当局間合意や既存の二国間租税条約の活用、国内法における紛争解決制度の導入について記載されています。

本公開協議文書においては、上述のさまざまな枠組み案が提示された上で、複数の国で GloBE ルールの異なる解釈や適用が行われうる具体的状況、トップアップ税額の二重課税が生じない状況においても GloBE ルールの異なる解釈や適用に対して紛争解決措置により解決すべき事例、その他、税の安定性の観点から検討すべき論点について、意見が募集されています。

The takeaway

2023年度(令和5年度)税制改正大綱において、適用免除基準として「一定の国別報告事項における記載事項等を用いた経過的な適用免除基準を措置する」と記載されましたが、今回、セーフハーバーと罰則免除に関するガイダンスで示された経過措置としてのCbCRセーフハーバーが当該大綱で記載された経過的な適用免除基準に該当すると思われるので、当該CbCRセーフハーバーの内容が日本での法令にも導入されることとなると考えます。

当該CbCRセーフハーバールールは、CbCRと財務諸表の情報を用いた簡易的なセーフハーバーであることから事務負担の軽減が期待できると考えますが、当年度のCbCR等の数値を用いるため、事業年度が終了し関連数値を集計して初めてセーフハーバールールの適用に関する最終的な判定ができることとなることに留意が必要です。また、利用できるCbCRは、適格であるCbCRであることが求められているため、現在作成・提出しているCbCRについては、適格要件を満たすか否かの確認が必要となるとともに、これまでのような単なる情報提供に留まるものではなくするためCbCRの数値の正確性の検証も重要となります。

恒久措置としてのセーフハーバールールの内容については、今後の包摂的枠組みでの合意を待つこととなりますが、経過措置としてのCbCRセーフハーバールールと併存して導入される可能性がありますので、その動向に注視していくことも必要となります。

GloBE情報申告に関する公開協議文書、税の安定性に関する公開協議文書については、現在、包摂的枠組みで議論されている内容が公開され、今後、利害関係者から寄せられる意見を踏まえて最終化されることとなります。GloBE情報申告については、納税者が負うべきコンプライアンスコストと税務当局による適正な執行との適切な調和の中で、簡素化、収集の必要性、入手困難性等を踏まえて必要となる情報は何かという観点から、税の安定性については、納税者の実務の予見可能性が損なわれないよう執行に関する一貫性を確保する等の観点から、公開内容による影響等を検討し、影響等を受ける具体的事項について積極的に意見を提出していくことが肝要と考えます。

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 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 白土 晴久	顧問 岡田 至康	パートナー 浅川 和仁
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	

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.