

# デジタル課税第2の柱 OECDによる運営指針の公表と日本における 所得税法等の一部を改正する法律案の国会 提出

February 2023

## In brief

2023年2月2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)ルールに係る運営指針(Agreed Administrative Guidance for the Pillar Two GloBE Rules)(以下、「本運営指針」)を公表しました<sup>1</sup>。また、その翌日の2月3日には、日本において、GloBEルールの所得合算ルール(IIR: Income Inclusion Rule)に相当する新たな規定を含む法案(所得税法等の一部を改正する法律案、以下、「改正法案」)が国会に提出されました<sup>2</sup>。

本運営指針は、多国籍企業グループがGloBEルールを適用するにあたり、より高い税の安定性を確保するためのものとされています。そして、GloBEルールの導入段階にある包摂的枠組み参加国が、協調して本運営指針を国内法に反映させることができ、GloBEルールの一貫した共通の解釈と運用の促進を目的とするものとされています。

本運営指針においては、GloBEモデルルールの適用範囲、所得・租税、保険会社に対するGloBEルールの適用、経過措置、適格国内ミニマムトップアップ税額(QDMTT: Qualified Domestic Minimum Top-up Tax)の5項目において、早急な明確化や簡素化が最も必要な課題として特定された事項に係るガイダンスが示されています。また、必要に応じて事例に基づく解説もされています。

なお、本運営指針のガイダンスの内容に基づき、2022年3月に公表されたGloBEモデルルールコメントリーと事例集が改訂され、2023年後半に改訂版として公表するとされています。

また、改正法案においては、IIRに相当するルールが法人税法の中で「各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税」として規定され、GloBEモデルルールの内容に加えて、本運営指針の内容の一部も盛り込まれています。さらに、2022年12月20日にOECDから公表されたGloBEルールの実施パッケージ(Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two))<sup>3</sup>において記載され

<sup>1</sup> <https://www.oecd.org/tax/beps/international-tax-reform-oecd-releases-technical-guidance-for-implementation-of-the-global-minimum-tax.htm>

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

<sup>2</sup> [https://www.mof.go.jp/about\\_mof/bills/211diet/index.htm](https://www.mof.go.jp/about_mof/bills/211diet/index.htm)

<sup>3</sup> <https://www.oecd.org/tax/beps/safe-harbours-and-penalty-relief-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two.pdf>

ている「経過措置としての CbCR セーフハーバールール」についても、同様に経過措置として規定されています。

本ニュースレターでは、本運営指針の各項目の主なものの概要と、改正法案における所得合算ルール (IIR) の概要について解説します。

---

## In detail

---

### 1. 本運営指針の概要

#### (1) 適用範囲

適用範囲の項目においては、GloBE モデルルールにおける各種金額基準<sup>4</sup>の為替換算、最終親会社が連結財務諸表を作成していない場合の GloBE モデルルール第 10 章の連結財務諸表の定義(d)と支配持分の定義(b)、連結財務諸表にのみ計上された繰延税金費用の取り扱い、同ルール第 1.5 条の除外事業体における定義の明確化などに係る 6 項目の検討課題についてガイダンスが提供されています。

このうち、GloBE モデルルールにおける各種金額基準の為替換算については、事業年度開始日を含む年の前年 12 月の平均為替レートで毎年換算の上、判定するというガイダンスが示され、適用される平均為替レートは、欧州中央銀行(ECB: European Central Bank)が公表するリファレンスレートとされています。

#### (2) 所得・租税

所得・租税の項目においては、GloBE モデルルール第 3 章(GloBE 所得・損失の算定)と同ルール第 4 章(調整後対象租税の算定)に関連するものとして、一定の債務免除額の GloBE 所得・損失からの除外、同ルール第 4.1.5 条の適用におけるマイナスの超過税金費用<sup>5</sup>の繰延べ、Blended CFC Tax Regimes<sup>6</sup>における同ルール第 4.3.2 条(C)のプッシュダウンの指針など 10 項目の検討課題についてガイダンスが提供されています。

このうち、同ルール第 4.1.5 条の適用におけるマイナスの超過税金費用の繰延べについては、選択により、同ルール第 4.1.5 の適用におけるマイナスの超過税金費用を翌期以降に繰り延べ、GloBE 所得及び調整対象租税が発生した年度において調整後対象租税の減額として取り扱うことができるというガイダンスが示されています。また、同ルール第 5.2.1 条のトップアップ税率の計算において、調整後対象租税がマイナスであることにより実効税率がマイナスとなり、トップアップ税率が 15% 超となる場合のマイナスの調整後対象租税についても、同様に翌期以降に繰り越し、GloBE 所得及び調整後対象租税が発生した年度において調整後対象租税の減額として取り扱うというガイダンスも示され、これは選択ではなく強制適用とされています<sup>7</sup>。

#### (3) 保険会社に対する GloBE ルールの適用

保険会社に対する GloBE ルールの適用の項目においては、保険会社特有の事業実態等に基づく GloBE ルールの適用に関する 6 項目の検討課題についてガイダンスが提供されています。ガイダンスとして、保険投資事業体が適用対象とされていない GloBE モデルルール第 7.6 条の適用対象に保険投資事業体を含めるというものや、逆に、保険投資事業体が除外されていない同ルール第 10 章の中間親会社や部分的被保有親事業体(POPE: Partially-Owned Parent Entity)の定義から保険投資事業体も除外するというものが含まれています。

---

<sup>4</sup> GloBE モデルルールにおける金額基準の主なものとしては、第 1.1 条の GloBE ルールの適用範囲に係る連結収入基準である<sup>7</sup> 5 千万ユーロ以上、第 3.1.3 条の永久差異の調整の必要な 100 万ユーロ超、第 5.5.1 条のデミニマス基準である平均 GloBE 収入 1000 万ユーロ未満、平均 GloBE 所得の 100 万ユーロ未満などがあります。

<sup>5</sup> GloBE モデルルール第 4.1.5 条を適用して計算される追加当期トップアップ税額相当額とされています。

<sup>6</sup> 親会社における CFC 課税額が、対象となる全ての CFC の所得を合算して算定される CFC 税制とされています。

<sup>7</sup> この取り扱いにより、トップアップ税率は 15% を超えることはないこととなります。

#### (4) 経過措置

経過措置の項目においては、GloBE モデルルール第 9.1(移行時の租税属性)に関する 3 項目の検討課題についてガイダンスが提供されています。ガイダンスとして、移行年度以降の国・地域の ETR を計算する際に利用できる構成事業体の税効果会計上の項目について、移行年度の期首時点の構成事業体の税効果会計上の項目を最低税率または適用される国内税率のいずれか低い方の税率で考慮することを認めるという簡易なアプローチを規定している同ルール第 9.1.1 条の適用において、当該税効果会計上の項目には、同ルール第 4.4.1 条において除外項目とされている税額控除の発生・使用に関する繰延税金費用の額なども含まれるとされるものが含まれています。

#### (5) QDMTT

QDMTT の項目においては、QDMTT として適格であるか否かを判定する際のガイダンスと QDMTT の設計に関するガイダンスとが提供されています。適格であるか否かを判定する際の指針として、①QDMTT が GloBE モデルルールの制度設計と整合的でなければならないこと、②GloBE ルールと整合的な課税関係を提供するものでなければならないことの 2 つが挙げられています。

本指針に関して、GloBE モデルルールとの整合性は必要としつつも、ある程度の各国での独自の制度の設計やカスタマイズは止む無しとされ、最終的には、各国の国内法との関係も考慮したうえでケースバイケースの分析と判断が必要であるとされています。また、QDMTT によるミニマムトップアップ税額が GloBE モデルルールによるトップアップ税額と同等であることが必要であるとされ、同等でなかったとしても、QDMTT によるミニマムトップアップ税額がより大きな税負担となる場合には、適格として取り扱われることを妨げるものではないとされています。その上で、この 2 つの指針を実現するために、QDMTT が GloBE モデルルールの第 1 章から第 4 章で定められているルールとどの程度適合する必要があるかについてのガイダンスが提供されています。

## 2. 改正法案における所得合算ルール(IIR)の概要

### 法人税法及び地方法人税法

新たに創設された所得合算ルール(IIR)は、法人税法第二編 内国法人の法人税の「第二章 各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税」<sup>8</sup>として規定されました。地方法人税法では、「特定基準法人税額に対する地方法人税」として規定されました。

#### (1) 納税義務者

GloBE モデルルール第 1.1 条(GloBE ルールの適用範囲)に定義される多国籍企業グループについて、法人税法第 82 条第 1 項第四号で特定多国籍企業グループ等と定義され、納税義務者として、同法第 4 条第 1 項ただし書きにより、公益法人等又は人格のない社団等について、特定多国籍企業グループ等に属する場合の法人税の納税義務が追加されています。

なお、連結収入基準値である 7 億 5 千万ユーロ以上の判定は、7 億 5 千万ユーロを財務省令で定めるところにより本邦通貨表示の金額に換算した金額で行うとされています。

#### (2) 課税の範囲

内国法人の国際最低課税額の課税として、新たに法人税法第 6 条の 2 が追加され、内国法人は、各対象会計年度の国際最低課税額(GloBE モデルルールにおけるトップアップ税額)に対する法人税を納める義務があるとされています。また、国際最低課税額の計算規定として、新たに同法第 82 条及び第 82 条の 2 が追加され、GloBE モデルルールにおけるトップアップ税額の計算と同様のものが規定されています。

<sup>8</sup> 第一節 総則(第 82 条―第 82 条の 3)、第二節 課税標準(第 82 条の 4)、第三節 税額の計算(第 82 条の 5)、第四節 申告及び納付等(第 82 条の 6―第 82 条の 10)

国際最低課税額は、同法第 82 条の 2 第 1 項において、構成会社等(GloBE モデルルールにおける構成事業体)である内国法人が属する特定多国籍企業グループ等のグループ国際最低課税額のうち、日本以外の国に所在するグループの構成会社等と共同支配会社等(GloBE モデルルールにおける JV:ジョイントベンチャー)に配賦される会社等別国際最低課税額について、内国法人の所有者持分等を勘案して計算した帰属割合を乗じて計算した金額の合計額とするとされ、同ルール第 2 章の内容と同様のものが規定されています。

また、グループ国際最低課税額は、同法第 82 条の 2 第 1 項において、構成会社等に係るグループ国際最低課税額と共同支配会社等に係るグループ国際最低課税額の合計額とされ、それぞれに係る計算は、同法第 82 条の 2 の第 2 項および第 4 項に規定され、基本的に同ルール第 5 章における実効税率およびトップアップ税額の計算と同様のものとなっています。

上述の本営指針の概要の(2)所得・租税のところに記載したマイナスの調整後対象租税の調整に関して、同法第 82 条の 2 第 2 項の第一号(3)と第四号および同条第 4 項第一号(3)と第四号のカッコ書きに規定され、また、第 4.1.5 条の適用の選択に関しても、同法第 82 条の 2 第 9 項に規定されています。

なお、同ルール第 3 章の GloBE 所得・損失の算定については同法第 82 条第 1 項第二十六号に個別計算所得等の金額として、また、同ルール第 4 章の調整後対象租税については同法第 82 条第 1 項第三十号に調整後対象租税額として定義されていますが、具体的な計算については政令で定めるとされています。

### (3) 税額の計算

法人税法第 82 条の 5 において、上述(2)で計算される各対象会計年度の国際最低課税額に 100 分の 90.7 の税率を乗じて計算した金額が法人税として課され、また、地方法人税法第 24 条の 3 において、当該国際最低課税額に対する法人税の額に 907 分の 93 の税率を乗じて計算した金額が地方法人税(国税)として課されることと規定され、当該法人税と当該地方法人税を合計して最低国際課税額の 100%が納付されることとなります。

対象会計年度は、新設された同法第 15 条の 2 の規定において、多国籍企業グループ等の最終親会社等の連結等財務諸表の作成に係る期間とされます。

### (4) 適用免除基準

構成会社等の所在地国における当期国別国際最低課税額を零とする適用免除基準として、GloBE モデルルール第 5.5 条で規定されているデミニマスルールが法人税法第 82 条の 2 第 6 項に規定されるとともに、2022 年 12 月 20 日に OECD から公表された GloBE ルールの実施パッケージにおいて記載されている「経過措置としての CbCR セーフハーバールール」についても、附則第 14 条において経過措置として同様のものが規定されています。

### (5) 申告及び納付等

特定多国籍企業グループ等に属する内国法人は、対象会計年度の課税標準国際最低課税額がない場合を除き、各対象会計年度終了の日の翌日から 1 年 3 月(一定の場合には、1 年 6 月)以内に、税務署長に対し国際最低課税額確定申告書を提出する義務があります(法人税法第 82 条の 6)。

### (6) 情報申告制度

GloBE モデルルール第 8.1 条に規定されている GloBE 情報申告書について、特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供として、新たに法人税法第 150 条の 3 が追加され、当該情報事項等の提供は、e-Tax により行うことが規定されています。申告期限は、国際最低課税額確定申告書と同様です。

### (7) 適用関係

上記(1)から(5)までの改正は、内国法人の 2024 年 4 月 1 日以後に開始する対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税について適用され(改正法附則第 11 条)、上記(6)の改正は、2024 年 4 月 1 日以

後に開始する対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等報告事項等について適用されます(改正法附則第 16 条)。

### その他の法律の改正

各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税及び特定基準法人税額に対する地方法人税の創設に伴い、国税通則法第 15 条(納税義務の成立)、外国居住者等の所得に対する相互主義による所得税等の非課税等に関する法律第 32 条、租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律第 7 条等の改正が行われます。

---

## The takeaway

---

本運営指針については、いくつかの明確化等が図られたものの、更なる追加ガイダンスの提供を検討するという事項も多く、また、本運営指針の課題として取り上げられていない未解決の論点として残されたものもあり、今後継続的に公表するとされる追加の運営指針の公表が待たれるところです。

また、QDMTTについては、各国間の制度のある程度の乖離を許容するようなガイダンスとなっており、今後、包摂的枠組みの中で QDMTT が各国の整合性をどの程度確保する形で設計されていくのか、また、開発作業を行うとされている QDMTT セーフハーバーがどういったものとなるかといった点について、その動向に注視していくことも必要と考えられます。また、こうした各国の制度で一定の乖離を許容する中でシステム対応は大きな課題になることも懸念されます。

改正法案で創設された、日本における GloBE ルールは、基本的に GloBE モデルルールと同様のものであることが確認できますが、ETR 計算の分母である GloBE 所得や分子である調整後対象租税の具体的な計算は政令で規定されるなど、政省令で規定される項目も多く、最終的には政省令の確認が必要です。

このように、依然として GloBE ルールの適用における不明確な部分は残っています。一方で、日本では 2024 年 4 月 1 日以後開始事業年度からの適用、EU や英国では実質 2024 年 1 月 1 日以後開始事業年度から適用の動きがあり、いよいよ GloBE ルールが 2024 年度に開始される事業年度から適用されるという状況となっています。

GloBE ルールに基づく申告という観点からはまだ先の話であるという感もありますが、決算、四半期報告という観点からは、今後約 1 年間での準備が重要となると想定されます。そして、経過措置としての CbCR セーフハーバールールは、日本の法案においても規定されることが確認されていますので、まずは、この CbCR セーフハーバーに基づく影響度分析の実施など、事前準備を開始することが必要になると考えられます。

## 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](mailto:jp_tax_pr-mbx@pwc.com)

[www.pwc.com/jp/tax](http://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](http://www.pwc.com/jp/tax-academy)

PwC 税理士法人は、企業税務、国際税務、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](http://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](http://www.pwc.com/structure) for further details.