

OECDによるグローバルミニマム課税の実施枠組みに関する

パブリックコンサルテーションに対するコメント

経済のデジタル化に伴う課税上の課題に対処するための国際課税ルールの見直しについて、OECDは、2021年12月にモデルルールを公表した。また、2022年3月14日には、多国籍企業及び各国政府に第2の柱(グローバルミニマム課税)に関する詳細なテクニカルガイダンスを提供することを目的としたコメント及び計算例(Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Examples)を公開するとともに同ルールの実施枠組みに関するパブリックコンサルテーションの実施を併せて発表した。

コメントや事例が公開されても尚、同ルールは不透明、かつ複雑であり、公開文書どおりのルールが導入されると、多国籍企業における税務コンプライアンスのための負担が著しく増すことが懸念される。そのため、経理委員会では今回コメントで求められている4つの論点(質問)に関する意見を取りまとめ、4月11日、OECD宛提出した。

政一発 第7号

2022年4月11日

International Co-operation and Tax Administration Division
経済協力開発機構 (OECD)
Centre for Tax Policy and Administration

一般社団法人 日本貿易会
経理委員会

OECD「Public Consultation on the Implementation Framework (IF)」 に対するコメント

第2の柱の実施フレームワーク(IF)に対して、パブリックコンサルテーションの機会を頂戴したことに感謝の意を表す。GloBEルールは、税務当局と多国籍企業(MNE)が協調して、二重課税回避やコンプライアンス・コスト最小化に配慮した一貫性のあるルールを制定すること、確実に実用的な実施フレームワークを構築することが必要である。日本貿易会は、この文書において、対処する必要があると思われる課題についての意見を表明する。

※一般社団法人日本貿易会は、日本の貿易商社及び貿易団体を中心とする貿易業界団体であり、そのなかで経理委員会は、各種税制に関する意見発信を、主な活動内容の一つとしている(末尾に当会経理委員会の参加会社を記載)。

質問 1:

GloBE 実施フレームワークの一部として、更なる執行ガイダンスの必要性があると考えられる場合は、具体的な問題点を特定した上で、必要な執行ガイダンスを提案いただきたい。

参照	コメント
一般	Implementation Framework (IF) は定期的に提供・更新されるべきであり。開発の各段階において、ステークホルダーからのタイムリーなパブリックコメントを求めるべきである。
2 一般	本店と PE 所在地国が国外所得免税方式による二国間租税条約を締結している際のスイッチオーバールール適用に関して実務例が必要である。
2.4.1 2.4.2	<p>「同じ UTPR 導入国の構成会社間での UTPR トップアップ税額の配分方法はその国の国内法による。できるだけ早く UTPR トップアップ税額を回収できるよう、各構成会社に配分する必要あり」「同じ UTPR 導入国内において、損金算入費用を多く持つ構成会社に優先的にトップアップ税額を配分する必要がある。」とあるが、各国国内法により配分方法の内容が異なると納税者側のコンプライアンス・コストも増大する為、共通のガイドラインを提示頂きたい。</p> <p>納税者のコンプライアンス・コストを削減するために、OECD が、同一の法域内における構成会社間の UTPR トップアップ税額の配分に関して一貫した明確な手法を開発することを提案する。UTPR 導入国によって異なる要件や複雑な配賦方法となる場合、コンプライアンス・コストの増大することになるので、避けるべきである。</p>
3.1	<p>ETR の計算は財務諸表をベースとして行われるが、会計監査や税務申告期限は各国で異なる。GloBE 情報申告において、各構成事業体のどのタイミングでの定量情報を最終として扱うのか、明確化が必要である。</p> <p>IFRS10: B92 では、連結決算を行う際には、親会社と子会社の決算日を同一にするか、または、決算日が異なる場合には、子会社の作成した特定の財務情報に基づいて連結する。そのため、UPE と構成会社の決算日が異なる場合、構成会社の特定の財務情報は、UPE の連結 FS の目的でのみ作成されることとなるため、特定の財務情報は、現地の法定監査の対象とはならない。連結財務諸表目的で作成された構成会社の財務情報を GloBE 損益およびトップアップ税額の計算に用いる際には、追加的な監査が必要ないことを、ガイダンスで示すべきである。</p> <p>さらに、法定財務情報が許容される会計基準に従って作成されている限り、UPE の連結財務諸表目的で作成された特定の財務情報ではない場合であっても、法定財務情報を GloBE 損益およびトップアップ税額の計算に使用することは、UPE の判断に委ねられるべきである。</p>

3.1.2	構成企業の GloBE 損益の計算において、考慮可能な連結調整項目と考慮できない連結調整項目の一覧表を提示してほしい。
3.2.1	一般的な法人税の課税所得の計算と一致させるために、GloBE Income から債務免除益を除外するべきである。
3.2.1(c) 4.1.3(a)	タックスクレジットが Flow-through entity で発生し、パートナーが利用した場合、パートナー側の対象税額の計算におけるタックスクレジットの取り扱い（除外可否）について、明確な説明を行う必要がある。
3.2.3	税務当局による移転価格調整や APA の合意は、GloBE 所得の遡及計算に反映させないことを明示頂きたい。
3.2.3	「異なる国に所在する構成会社間の取引であって、双方の構成会社の会計上、同一金額で計上されていないもの、または独立企業間価格の原則に合致しないものは、同一の金額で独立企業間価格の原則に合致するように調整されなければならない。」とするルールに対応するためには、追加の会計・税務情報の収集が必要となり、コンプライアンス・コストが生じる。低税率国と高税率国の間の取引について、どの程度詳細に分析を行うべきか、追加のガイダンスが必要である。
3.4.2	PE 帰属所得についてみなし利益課税されているケースにおいて、みなし利益が PE あるいは本店の財務諸表に直接表示されない場合がある。その場合は当該みなし利益を PE の会計上の純損益として取り扱うかどうか、追加のガイダンスが必要である。
4.3.2(c)	CFC 税制による税額の構成会社への配分に関する追加ガイダンスが必要である。例えば、「財務諸表に含まれる」の意味を明確にする必要がある。日本では、CFC 所得とその他の損失を通算することができる。UPE の課税所得の合計が CFC 所得の合計額を下回る場合、UPE の税務申告書またはワーキングペーパーに基づいて CFC 所得に係る税額を算出し、UPE から構成会社に配分することを明示するべきである。
4.4.4	「カテゴリー」については、コンプライアンス・コストと構成会社の会計方針における主観的な判断を避けるために、詳細な定義を示すべきである。
6 一般	M&A におけるルールを順守するためには、買収企業は売主から商業的に重要な機密情報を含む過去情報を入手する必要があるが、これらの情報を全て入手することは実務上不可能に近い。運用可能な簡便的な代替案を開発することを推奨する。
10 一般	税務当局と多国籍企業がコンプライアンス・コストを最小限に抑えながら、一貫性のある協調的な方法で GloBE ルールを適用又は執行するためには、GloBE ルールの用語の意義が明確であることが必要であると考えられる。この点、Model Rules の Article 10 において、多くの用語について定義が為されているものの、未だ、IFRS での用語定義と同義に解釈すべきか判然としない用語もある。そのため、IFRS にて定義される用語については、Model Rules で別段の定めがない場合には、用語の意義について IFRS を参照するといったことを明確化する旨のガイダンスを設けることが必要と考えられる。

10 Ownership Interest	第 10 条の所有権の定義が曖昧である。利益に対する権利と資本金または準備金に対する権利とで異なる結果が生じる場合があり、明確化が必要である。
10 Net Book Value of Tangible Assets	SBIE 算出の為の有形資産の簿価は（期初+期末）/2 で計算されること、IFRS16 での使用権資産は有形資産に含まれる。IFRS16 号においては、少額基準を下回るリースはオペレーティングリースの処理を行っていると考えられるが、資産計上する場合は、SBIE が増額する。 この規定の存在によって、IFRS16 号の少額既定の適用を妨げることがないよう、IFRS16 号での資産認識適用除外となる低価値資産のリースであっても SBIE の適用対象とする規定が必要である。
10 Passive income	GloBE 所得における Passive Income の定義のうち、「(a) から (e) までに規定する所得を生む財産からの正味利益」を明確にすべきである。

質問 2:

申告、報告制度を含む情報収集、記録保存に関して、何らかコメントはあるか。特に、GloBE における情報収集、申告義務、記録保存の要件に関して、コンプライアンス・コストを考慮に入れつつ、情報申告の効率性、正確性、そして検証可能性の最大化に向けて、どのように設計することができるかということに対して、何らか意見はあるか。

8.1.1	8.1.2 が適用されない場合、MNE グループの各構成主体は、GloBE 情報申告書を作成し、自国の税務当局に提出することが要求される。MNE グループは、世界中に多数の構成主体を有しているため、この申告方法では、コスト負担が非常に大きくなる。OECD に対し、Qualifying Competent Authority Agreement に基づき、UPE が全ての Constituent Entity を代表して提出する単一の GloBE Information Return をデフォルトの提出方法として検討することを提案する。 さらに、コンプライアンス・コストが増大することがないよう、構成主体が所在する多数の国・地域の国内法において、追加的な情報提供が求められることがないようにすることが重要である。
8.1.4	OECD は、GloBE 情報申告のための完全かつ詳細な英語のひな型を公開しパブリックコンサルテーションを実施すること。最終的に各国が一貫してこのひな形を採用するようにすべきである。独自の情報を収集するためにひな形から変更を行う国がある場合は、OECD は WEB サイトに公開し、一元管理するべきである。 GloBE 情報申告では、現地申告、国別報告（CbCR）等で求められる情報との重複を避けること。例えば、Tax Identity Number に関する情報は、既に CbCR で収集され、

	税務当局に報告されている。同様に、MNE グループの企業構造は、CbCR の表 2 : List of all the Constituent Entities of the MNE group で確認することが可能である。
8.1.6	税務申告書の修正に関する各国の国内規則を GloBE 情報申告書に適用するかどうかを各法域に決定させたり、GloBE 情報申告書にのみ適用される新たな 規定を導入させるのではなく、管轄当局間の情報交換のもとで、GloBE 情報申告書の修正に関する規定的で一貫性のある採用ルールを OECD が策定することを提案する。
8.1.6	GloBE 情報申告の修正に係る重要性の基準を導入するべきである。
8.1.7	現行の国内申告ルールとのバランスを考慮し、各国の税務当局が申告期限や納付期限を変更することを認めるべきである。ただし、標準的な GloBE 情報申告の枠組みで要求されない追加情報を要求することは排除すべきである。
8.1.8	GloBE 情報申告やトップアップ税額の納税申告に関する税務調査、罰則、及び制裁に関する権利は、UPE 所在国及び UTPR 導入国に限定するべきである。 さらに、効果的かつ効率的に当局間で情報を共有するために、UPE の管轄地域を中心とした集中調査を行うシステムを IF が採用することを強く推奨する。
8.1.8	GloBE 情報申告の調査要領に関する明確なガイダンスが必要である。
2.1.5	2.1.5 は、POPE が他の POPE の完全子会社（100%所有されている）場合のみ適用される。これは、1%でも少数株主が存在する中間事業体は、夫々、申告しなければならないということとなる。現実的ではないため、デミニマスアプローチの導入が必要であると考えられる。
2.4	「UTPR 導入国に配分されるトップアップ税額は GloBE 情報申告提出後となる為、UTPR 導入国の国内法による申告期限に間に合わない可能性あり」とあるが、UTPR は情報の分析やトップアップ税額の配分などに多大なコンプライアンス・コストが生じるため、UTPR 申告には時間の猶予が必要である。

質問 3:

多国籍企業のコンプライアンスコストを削減するための方策として、簡素化や、セーフハーバーの適用を含め、何らかの提案はあるか。

- 導入までのタイムスケジュールが野心的であるため、以下のような実用的なセーフハーバーの導入を最優先に検討すべき。

セーフハーバーのタイプ	内容
適格国内トップアップ税 (QDMTT)	QDMTT を採用する国については、適格な QDMTT を採用する国は、納税者が追加で情報を提供しなくとも、GloBE の対象外とするセーフハーバーを導入することを要望する。
税務行政ガイダンス	法定税率が合意した閾値以上の法域を低リスク国であるとして、GloBE の対象外とすることを要望する。
調整 CbCR	CbCR を用いたセーフハーバーは有効な方法の一つと考える。ETR を計算するために CbCR からの調整はある程度必要であるが、コンプライアンス・コストを軽減するために、過度な調整を求めることはあってはならない。例えば、配当の除外、持分法損益の除外など、最小限にとどめるべきである。 CbCR セーフハーバーの ETR 計算を行う際に用いる税引前当期純利益にも Substance based income exclusion (SBIE) を考慮する必要がある。 修正 CbCR セーフハーバーに該当する法域に対しては、追加作業や追加情報を求めることなく、GloBE から除外するべきである。
ETR の計算 複数年適用	基準年の ETR がある閾値を超えた場合、多国籍企業は一定の猶予期間（例えば 5 年間）その国の ETR 計算を不要とする。
GloBE 損失	4.1.5 に対する負荷を軽減するために、恒常的に GloBE Loss となる法域については、特別なセーフハーバーを用いるべきである。

- 8.2.2(a)において、多国籍企業の GloBE セーフハーバーの適用に関して税務当局がチャレンジできるとする状況が曖昧である。納税者が税務当局から ETR 計算を要求され、セーフハーバーの利用が、本来の目的から逸脱する可能性が生じる。
- 税務当局がセーフハーバーに異議を唱えることは、最小限にとどめるべきである。
- 8.2.2(b) の「GloBE セーフハーバーの適用に重大な影響を与える事象」を明確にして、租税の確実性を確保する必要がある。

質問 4:

ルールの調整を最大化し、税の安定性を高め、二重課税のリスクを回避するためのメカニズムについて何らか意見

はあるか。

- 適格 IIR と適格国内ミニマム税額となる適格要件をタイムリーに発表すべきである。また、事後的な認証や審査のプロセスは最小限にとどめるべきである。
- トップアップ税は UPE 管轄内の繰越欠損金との相殺を認めるべきである。
- 構成会社所在地国の税務当局が、追加の会計・税務情報を要求したり、Top-up Tax に無関係な計算の妥当性を調査したりすることは排除されるべきである。
- 9.1.3 によると、2021 年 11 月 30 日以降、移行年度開始前に構成企業間で資産の譲渡があった場合、取得資産の基準は譲渡人の簿価に基づく必要があり、処分益に課税されていた場合、二重課税になる可能性がある。

以上

一般社団法人日本貿易会
〒100-0013
東京都千代田区霞が関 3-2-1
霞が関コモンゲート西館 20 階
URL <https://www.jftc.or.jp/>

<経理委員会委員会社>

伊藤忠商事(株)

稲畑産業(株)

岩谷産業(株)

兼松(株)

興和(株)

CBC(株)

JFE 商事(株)

神栄(株)

住友商事(株)

双日(株)

蝶理(株)

豊田通商(株)

長瀬産業(株)

日鉄物産(株)

野村貿易(株)

阪和興業(株)

(株)ホンダトレーディング

丸紅(株)

三井物産(株)

三菱商事(株)

ユアサ商事(株)