

OECD パブリックコンサルテーション文書「第 2 の柱 GloBE 情報申告」への意見

経済の電子化に伴い、従来の国際課税の枠組みの下では対処できない電子化されたビジネスに対応するための国際課税ルール構築が進められている。2021 年 10 月 8 日に OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS (BEPS 包摂的枠組み)において、136 カ国・地域により新国際課税ルールの大枠が合意され、2021 年 12 月 14 日には新国際課税ルールについて、第 1 の柱(利益配分ルール等)、第 2 の柱(国際的最低税率の導入)の青写真が示された。2022 年 12 月 20 日には、第 2 の柱について「セーフハーバー及び罰則緩和」、「第 2 の柱 GloBE 情報申告」、「第 2 の柱 GloBE ルールに係る税の安定性」の 3 文書を通じて、GloBE ルールの実施に際し、納税者の実務上の対応に一定の道筋が示された。

このうち、パブリックコンサルテーション文書である「第 2 の柱 GloBE 情報申告」には、情報申告の取扱いや情報申告に含まれるべき情報例などが示されているが、依然として実務対応に不透明な部分や過大な実務負担が懸念される点が残されている。そのため、経理委員会ではコンサルテーション文書で求められている論点に関する意見を取りまとめ、2 月 3 日、OECD 宛提出した。

政一発 第 100 号

2023 年 2 月 3 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「Pillar Two – GloBE Information Return」

に対するコメント

第 2 の柱のもと、GloBE ルールの実施に際し求められる情報や計算を示すとともに、税務当局による適切なリスクアセスメントに必要な情報を提出するための標準化された情報申告書について、必要な情報のレベルと納税者の入手可能性及び事務負担のレベルの双方について適切なバランスを図るべく、パブリックコンサルテーションドキュメントに関してコメントする機会を頂戴したことに感謝の意を表す。日本貿易会は、この文書において、以下のとおり意見を表明する。

※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 a-(i):

a. Annex A 1 にあるデータポイントに関するコメント:

セーフハーバーと罰金免除に関するドキュメントに記載された恒久的セーフハーバーの一部として設計可能な簡便的な所得或いは税金計算に関する提案:

- 恒久的セーフハーバーとして提案されている 3 つのテストの方向性については賛成。運用の簡素化を優先し、出来る限り現時点で入手可能な情報の範囲で、必要情報を大きく増やすことなく計算する方法が望ましい。適切なセーフハーバー・ルールの設定等によって、GIR において GIR の目的（GloBE 税債務の正確性の評価及び適切なりリスク評価）の達成に必要な情報のみ開示することが望まれる。
- 恒久的セーフハーバーは暫定的セーフハーバーと比較して、事務負担の増加は限定的となるべき。具体的には次の観点を踏まえた制度設計が望まれる。
 - 恒久的セーフハーバーにおける追加トップアップ税額の算定の免除
暫定セーフハーバーは追加トップアップ税額の計算を免除しているのに対して、恒久的セーフハーバーは免除していない。簡素化につなげるためにはセーフハーバーが適用となっていた過年度のトップアップ税額の再計算は不要とし、また、恒常的に CbCR 上の税前損失となる国はモデルルール第 4.1.5 条の適用を免除すべき。
 - セーフハーバーの適用にあたっての調整項目の限定
GIR にかかる事務負担の増加が懸念されるため、暫定的な取扱いとなっている CbCR を用いたデミニマステスト、簡易 ETR テスト、通常利益テストを用いたセーフハーバーについても、調整を最低限にとどめた上で恒久的なセーフハーバーとするべき。
恒久的セーフハーバーの通常利益テストや ETR テストも暫定セーフハーバーと同様、CbCR 上の Financial Accounting Net Income or Loss (FANIL) や Simplified Covered Taxes を前提とし、調整は、GloBE 所得と FANIL との主な相違点である、モデルルール第 3.2.1 条の除外持分損益の持分譲渡損益及びそれに係る税金等、最小限にとどめるべき。それにより、GloBE ルールの一貫性が損なわれることにはならないと考える。なお、暫定的なセーフハーバーにおいては、簡易 ETR 計算に際して、関連者以外からの受取配当金が税引前利益から控除されていないため、恒久的なセーフハーバーにおいては、GloBE 所得の計算上調整されるべき受取配当金を全て控除頂きたい。
 - デミニマステストにおける GloBE 所得計算の免除
セーフハーバーと罰則免除に関する文書のパラ 83 では、恒久的セーフハーバーのデミニマステストはモデルルール第 5.5 条のデミニマス除外の規定に従うとしているが、GloBE 所得の計算が不要となるようモデルルール第 5.5 条の見直しを検討いただきたい。
- QDMTT を採用する法域についてもセーフハーバーの対象とし、QDMTT は GloBE ルールと同様に計算されることを鑑み、これらに該当する法域に就いては GloBE 計算を免除し、かつ GIR 上での詳細情報の記載を必要最低限の情報に限定とすべきと考える（例えば、QDMTT 国は 2. Corporate Structure の記載に留め、3. 以降の ETR 計算等の記載は不要とする）。

質問 a-(iv):

構成事業体（CE）レベルで入手不可能、或いは不合理な負荷を生み、かつ法域レベルで集計されるデータポイントで十分である場合：

- GIR での報告事項は国別計算の目的を鑑みて、法域レベルの申告に留め、過度な負担、情報不正利用の懸念から CE レベルの情報申告を求めべきでない。
GIR を標準化する目的の一つは、多国間企業（MNE）グループに不必要な報告義務が課されることを避ける為であり、数百社を超える CE を有する MNE グループも数多く存在していることを考慮すると、Annexure 1 の 3.4 に規定する各 CE に関する詳細情報の記載は、本制度の目的に比して過度な要求であり、各国が当該情報を GloBE ルール目的以外に利用する懸念もあるため、原則、CE レベルの情報申告は不要とすることが望ましいと考える。また、修正申告の必要項目についても、修正項目のみであることを明確化することを検討頂きたい。
- 仮に 3.4 に規定する CE レベルの詳細情報が求められるとしても、トップアップ税の CE への配分が検証できる程度の情報に限定すべき（例えば、3.4.1(a)3.4.2(a)(c)は各調整項目（加減算項目）を集約して記載、3.4.1(b)-(d)は結果のみ記載、3.4.2(b)は記載省略、3.4.4 は結果のみ記載、3.4.5 は記載省略）。
さらに、QDMTT を導入している国については、CE レベルの情報は既に QDMTT 当該国に対して提出しているため、3.4 に規定する CE レベルの情報申告は不要とし、3.2 の国レベルでの情報申告に留めるべき。また、QDMTT セーフハーバーが導入される場合はさらに、3.3 に規定する国レベルの情報申告も不要とすべき。
- セーフハーバーが適用される場合、申告情報は可能な限り限定されるべき。
GIR のデータポイントの記載の順序に関して、セーフハーバー、デミニマス除外に関する情報を 2.2 よりも前に記載することとし、上記に該当する場合はそれ以降の情報は記載不要とする形として頂きたい。また、セーフハーバーやデミニマス除外に非該当の場合においても、国別のトップアップ税額が発生しないことが確定した時点で、それ以降のデータポイントの収集は省略可能な仕組みとして頂きたい（例えば、SBIE 控除後の GloBE 所得がゼロまたはマイナスの場合はそれ以降の情報入力を不要とする等）。
加えて、恒久的セーフハーバーの導入と共に、CbCR による情報収集を極力簡素化すべく、CbCR のフォーマット及び報告期限を GIR に統合する形で情報収集・報告を一元化することを検討頂きたい。セーフハーバーに関する情報に CbCR 関連情報も統合できれば、GIR の中でセーフハーバー適用判定が完結することとなり、納税者の情報収集及び報告作業において大幅な簡素化が実現可能となる。

質問 b:

Annex A2 の注記の中の説明に関するコメント

- GloBE ルールにおける実効税率の計算は、連結財務諸表の作成に使用された情報がベースになるとされているが、会計監査や税務申告の期限は各法域で異なること、また最終親会社（UPE）と CE の決算期が異なる場合があることから、各 CE のどの時点の定量情報を用いて実効税率の計算や GIR の作成を行うかにつ

いて明確化が必要である（例えば、CE 現地会計監査後の情報の反映要否、CE の仮決算ベースの情報の使用可否など）。MNE グループの会計実務を考慮すると、決算期や金額単位も含め、連結財務諸表の作成に使用している情報をベースにしたトップアップ税額の計算及び GIR を可能にすることを明確化頂きたい。また、GIR に使われた各 CE の財務情報については、実効税率及びトップアップ税額の計算に用いる際に監査が必要とされない旨をガイダンスで示すべきと考える。

- 次の項目について追加ガイダンスが今後出され、明確化が図られることを期待している。

以下各論を述べる。

- 1.1.4 トップアップ税額の申告・納付期限や修正申告の期限を UPE 所在地国の国内法に委ねるのであれば、GIR の修正期限も UPE 所在地国の国内法に委ねる形として頂きたい。加えて、GIR は連結財務諸表目的で作成された CE/JV グループメンバーの会計数値をベースとしていることから、個社の監査修正は反映しないことを当該 Explanatory Guidance に明記頂きたい。
- 2.2.1.14、2.1.1.11 にて POPE を選択した場合、本項目への記載は不要と考える。
- 2.2.1.16～2.2.1.18 そもそも UTPR が適用外の場合は空欄とすべき。
- 3.2.2 3.2.1.1 でデミニマステスト を選択した場合、デミニマス除外は適用不可という理解で良いのか、両者の適用の優先順位を明確にして頂きたい。モデルルール第 5.5 条のデミニマス除外は GloBE 所得の計算が必要となることから、簡素化には繋がらない為、デミニマステスト を優先適用として頂きたい。
- 3.2.2.1.a-c 過去 2 年間の GloBE 売上高、GloBE 所得は GloBE ルール適用前の事業年度は対象とならないことを明確にして頂きたい。
- 3.3 国別情報は CE/JV グループメンバー別の情報の集計の結果である ETR の分母合計、分子合計、SBIE の合計、及び国別選択項目の情報のみとすべきであり、調整項目別の合計額の算出は実務上想定していない為、3.3.1.1、3.3.1.2、3.3.2(b)の記載は不要と考える。
- 3.4.1.c モデルルール 3.2.3 の低税率国と高税率国の間の取引の調整につき、EUR35Mil 以下の取引は対象外とするとのことだが、モデルルールやコメンタリーにも記載が無く、当該 Explanatory Guidance にて初めて公表されたものと理解する。当該閾値の説明を含め、そもそも独立企業間価格の原則の観点からどの程度詳細に分析を行うべきか、追加ガイダンスを頂きたい。

質問 c:

効率的な管理及びリスクアセスメントに支障をきたすことなく、報告された情報の効率性、正確性、検証可能性を最大化するために MNE グループが集計、保管し、税務当局へ報告することが期待されるべき GloBE 情報の量及び種類に関する見解：

- 情報申告の目的は、トップアップ税額が発生している法域においては詳細な計算過程を示すことであり、トップアップ税額が発生していない法域においてはその事実を示すことであるため、トップアップ税額が発生していない法域においては、詳細なデータを収集・報告することは不要とすべき。これは、簡便な方法でのセーフハーバーの有用性を確保する上でも重要なことである。

質問 d:

Annex A1 のデータポイントを細分化するアプローチの潜在的な影響や負担に関するコメント：

- 今回の GIR は基本的に各 CE が各国で個別に提出を行うことが前提とされている為、個社別の情報に付随して、MNE グループ全体の情報を各々記載する形式となっている。情報交換規定の適用により、UPE 所在地国から他国に対して今回の個社別の GIR が公開されることを前提とすると、他国には関係のない MNE グループ全体の情報まで公開されることが想定され、追加の質問等が増えるだけでなく、GIR 記載の情報が GloBE ルール以外の目的で使用される可能性もある。

しかしながら、そもそも GIR の目的は MNE グループの IIR のトップアップ税額の計算の妥当性を UPE 所在地国が判断することにある。従い、まずは UPE 所在地国において GIR の一括提出が可能なことを基本として頂きたい。加えて、情報交換規定の適用を踏まえ、UPE 所在地国以外の国に公開する GIR の内容はその国に所在する、あるいは POPE 所在地国の IIR の対象となる国に所在する CE/JV グループメンバーの情報に限定した上で、GIR の入力方法についても情報を明確に切り分けた形として頂きたい。

質問 e:

ある法域における QDMTT の報告要件と GIR の中で提供される情報を統合する最良な方法に関する見解：

- 基本、UPE 所在地国の法令に基づき GIR の作成のための情報を収集することとし、各報告様式で数値の調整は原則必要ないとする、又は、非常に限定するような制度設計と IF メンバー間での合意、多国間協定等での担保などが望ましいと考える。
- 特に、GIR の 3. ETR Computation and Top-up Computation の項目は QDMTT の申告内容としてそのまま使用できると考える。QDMTT 導入国における MNE グループのコンプライアンスコストが増大することのないよう、QDMTT 導入国において当該 GIR の情報以上の追加的な情報が求められないようにする必要がある。その為には、各法域に QDMTT 報告要件の内容・方式に就いての設定に関する裁量を与えるのではなく、OECD が一貫性のあるルールを策定した上で、申告フォーマットの内容を GIR と共通のものとするを QDMTT の適格要件の一つとするなどして、QDMTT 導入国が GIR と同様の申告フォーマットを使用する旨の多国間合意が必要と考える。
- IIR のみならず QDMTT においても、指定された一の法人が代表して申告及び納税を行うことを認める仕組みが導入されるべき。
- 申告書提出期限を GIR の提出期限と一致させること、GIR に含まれるデータと可能な限り統一した上で、言語は英語/電子データによる提出等、提出の形式についても GIR と一致させることを検討願いたい。また、QDMTT セーフハーバーが導入される場合は、その適用するにあたって GIR や QDMTT での形式の一致も考慮願いたい。

質問 f:

税の確実性を高め、更なる協調と一貫した GloBE ルールの適用を促進するべく、その他の行政的な仕組みを開発する可能性に係るコメント：

- CbCR との統合や QDMTT との様式及び運用の統一の他、提出主体を限定し、提出した GIR への問い合わせルートは UPE に限定すべき。
GIR やトップアップ税額の納税申告に関する情報収集や計算は、UPE が主として行うことが一般的であり、GloBE ルールにおけるトップ・ダウン・アプローチの観点からも、IIR のトップアップ税額の計算そのものの妥当性については、UPE 所在地国が一元的にレビューして、必要であれば UPE に質問し、UPE 所在地国以外の国が納税者に対して直接異議を唱えることのないようにすべき。
UPE 所在地国以外の国は、必要であれば、自動交換規定により UPE 所在地国に質問し、UPE 所在地国がそれに対応する形として頂きたい。さもなければ、納税者は各国当局への対応が必要となり、コンプライアンスコストが著しく増大する。
- GIR における報告内容や QDMTT において必要となる報告内容については、納税者側で各国の制度内容を適時・適切に確認する必要があり、税制改正等への内容確認等のコンプライアンスコストが膨大となることから、共通したフォーマットによる一元管理（OECD のサイト上に各国ルールを掲載する等）を検討いただきたい。
各法域において IIR と QDMTT は標準化を図る必要がある。報告内容だけではなく、そのほかの行政メカニズムも整合的であるべき。
- GIR で提出した情報が GloBE ルールの申告の正確性（当該法域の実効税率やトップアップ税額の確認）を判断する以外の目的で使用されないように、その用途の限定と明確化、UPE の所在する法域とその他の CE 等が存在する法域との情報共有を限定すべき。
- トップアップ税を納付後、グループ内で精算する場合、追加課税なく精算することが認められるべき。例えば、QDMTT においてグループ内のある会社が指定法人として申告及び納付を行った場合、当該指定法人と他の法人との間で追加課税なく精算を行えるよう明確化して頂きたい。

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

<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)