

OECD パブリックコンサルテーション文書「第 2 の柱 GloBE ルールに係る税の安定性」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 ルールに係る税の安定性」には、制度実施における紛争予防・解決の手段や二重課税を防止・排除するための考え方が示されている。他方、第 2 の柱は、これから各国におけるルールの国内法制化が進む段階にあり、法域間での制度の調和や制度の実効性並びに適正性の担保という観点から、今後も継続的にガイダンスを更新／充実させていくことが重要である。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 101 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 – Tax Certainty for the GloBE Rules」 に対するコメント

第 2 の柱のもと、GloBE ルールが各国国内法で導入されるにあたり、法域間でルールの解釈や執行で乖離が生じる可能性を念頭に、税の安定性を確実にすることを目的とした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。日本貿易会は、この文書において、対処が必要な課題について意見を表明する。

※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.

モデル版 GloBE ルール、コメンタリー、将来的に合意される行政的なガイドライン、および多国間レビュープロセス(ルールの適格性の状況)にもかかわらず、GloBE ルールの導入に際して 2 (またはそれ以上) の法域が異なる方法で当該ルールが解釈または適用される可能性があると思込まれる状況があれば挙げてください。

包括的枠組みに参加する国・法域が、GloBE ルールの全ての重要な点について法制化し、解釈や運用についても各国・法域によって異なることがないように、OECD により用語・税務執行指針の明確化等を行うことにより、納税者の予見可能性を担保すべき。

具体的には以下のケースへの対処が必要である。

- 制度間の優先順位 (CFC, QDMTT, IIR, UTPR) につき、各国・法域間で判断が異なる可能性がある。LTCE 所在地国が導入した DMTT が適格では無いとして、同じ LTCE 所在地国の CE/JV グループメンバーに対して非適格 DMTT と IIR が同時に適用される可能性がある。
- 各国の QDMTT においては、IIR の GloBE ETR 計算の基礎となる会計基準とは異なる会計基準に基づき作成された個社財務諸表を ETR の計算に用いる余地があり、その場合 QDMTT と IIR におけるトップアップ税額が乖離する可能性がある。
- QDMTT による構成事業体 (CE) 所在国での課税において、持分保有者の所在国で課された CFC 税額のプッシュダウン等について、今後のガイドラインによる明確化を待つ必要があるものの、親会社で欠損が生じて実納付が発生していない場合や、課税期間や年度が GloBE による課税期間と異なる場合等の処理について、各国法制化時の誤りにより GloBE ルールの解釈/適用に差異が生じ、QDMTT 導入国が ETR の分子への CFC 税額のプッシュダウンを認めないなど、二重課税が生じる可能性がある。
CFC 税額のプッシュダウンを認めない場合は適格とならない等 GloBE ルールの適格性の定義を明確化し、各国が QDMTT を適切に導入するよう事前に促す必要がある。また、各国における IIR、UTPR、DMTT の国内法制化の内容が適格か否かを判定する共通基準や、国内法制化の都度、GloBE 実施枠組みによるピアレビューなどの確認・承認プロセスの仕組みを構築すべき。
- 最終親会社 (UPE) の所在法域と、部分被保有中間親会社 (POPE) の所在法域で分割所有権ルールの適用に際する「所有権」の解釈相違が発生する場合、IIR トップアップ税額計算に、UPE 所在法域と POPE 所在法域で差異が生じ、IIR 相殺メカニズム適用の際に二重課税が生じる可能性がある。
- その他にも解釈や適用の差異が生じるケースが想定されるため、定義及びガイドラインによる明確化が必要。
 - 適格還付税額控除の取扱い (低税率国が自国の優遇税制を適格還付税額控除と主張する可能性)
 - 配当に係る課税のプッシュダウン
 - みなし PE の取扱い (みなし PE にかかる課税額を PE 所在地国の ETR 計算に含めるか否かの解釈)
 - クロスボーダーの投資に関する FTE の取扱い (ダブルカウント、いずれでもカウントされないなど)
 - Article 3.2.3 の関係会社間取引の調整と移転価格税制による調整
- 各国の税金費用のうち対象租税に該当するものや、各種税額控除の GloBE 上の取扱いについて、あらかじめリスト化し納税者が個々に判断しなくてよい状況が望ましい (例えば、日本の均等割・資本割・付加価値割などの取扱い) 。
- UTPR の適用については、租税条約上の課税権の配分に反するおそれがあることから、各国・法域間で解釈が異なることがないように、多国間協定などで紛争が起きないように事前の取決めがなされるべき。

- 既存の税制に対する適格性の評価の他、将来の税制改正で CFC 税制や税額控除制度に関する改正が入る際は、改正時に各国から GloBE ルール上の区分や適格性の評価についても言及することが望ましいと考える。

質問 b.

GloBE ルールの異なった解釈や適用のため、二つの法域が GloBE 所得と同一の項目に関してトップアップ税を課す場合、二重課税が発生する可能性がある。たとえ MNE グループが二重課税という事態に陥っていなかったとしても、係争解決メカニズムによる対応が必要な GloBE ルールの異なった解釈や適用事例があれば、挙げてください。

- 同一国に存在する 2 つの LTCE について、一方は UPE で、もう一方は POPE で課税する場合、LTCE のトップアップ税額を、一方は UPE の法令、もう一方は POPE の法令で計算することが予想される。こうした場合、LTCE 所在国の GloBE 所得等の計算について、法令の規定や解釈に相違が生じる場合、二重課税の問題が懸念される。こうした事態に対処するため、いずれかの法令に適切に準拠していると判断される場合は、ペナルティを課さないなど、一定の措置が必要と考える。

質問 c.

GloBE ルールに係る税の確実性を達成するための他の案があれば挙げてください。

- 各国・法域間で GloBE ルールが一貫して実施されるよう、ピアレビュー（事前評価、事後評価双方を含む。）を設定し適切に運用するとともに、各国・法域間での齟齬等による紛争を解決するメカニズム、情報交換等を含めた多国間協定の締結が必要である。既存の租税条約の相互協議や、長期化への対応として仲裁への付託も選択できるようにすべきと考える。
- 一方で、APA や MAAC による調整は、多国籍企業（MNE）グループの事務負担を増大させる。準拠すべきルールはモデルルール、コメントリー、税務執行指針の内容をふまえて策定された UPE 所在地国の国内法とすべきであり、他の税務当局との紛争解決の義務を MNE グループに負わせるべきではない。
- IIR 国と QDMTT 国で必要な情報が申告・交換されるという前提のもとで、QDMTT が適用される場合には、IIR 適用時に QDMTT により生じた税額を控除するのではなく、IIR の適用をやめ、ETR 及びトップアップ税額の計算対象外とするセーフハーバーが導入されるべき。また、QDMTT 導入における要件として、GIR と申告フォーマットの共通化を行うことが必要である。両国により IIR と QDMTT が別々に適用される場合、解釈や適用の違いにより、課税額が過大あるいは二重課税になる懸念がある。
- トップアップ税額の納税申告に関する質問調査権を UPE の所在国・法域に限定することや、CE に対する質問は、各 CE の管轄当局から UPE の管轄当局を通じて行うことも、二重課税の発生を未然に防ぐ方策になり得ると考える。
- 二重課税が生じる恐れがあるため、納税者の不利益とならないよう配慮した措置が必要（関係国間で合意されるまでの追加納税の猶予・還付の実行可能性の担保・ペナルティの免除など）。
- UTPR は、IIR よりも複雑な制度であり、納税者のコンプライアンスコストが発生することに加え、二重課税の

観点等で関連する法域間での紛争が生じる可能性があると考え。このような性質を持つ UTPR が実施可能であるためには、紛争解決メカニズムに関する合意も重要だが、納税者及び当局双方のルールの共通理解を持つことが必要である。

MNE にとっては、全ての関連する法域の動向を注視する必要があるが、IF では UTPR は IIR より 1 年遅れて 2025 年より実施という記載もある中、一部の国(韓国を想定)で IIR と同時に 2024 年から UTPR の実施を目指す国について、取扱いを明確にして頂きたい。

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)