

# デジタル課税第 2 の柱に係る運営指針の公表 及び第 1 の柱／利益 A に関するタイムラインの 更新

January 2024

## In brief

2023 年 12 月 18 日、経済協力開発機構 (OECD) は、第 2 の柱の下でのグローバル税源浸食防止 (GloBE: Global Anti-Base Erosion) ルール (以下、GloBE ルール) に係る追加の運営指針 (Administrative Guidance、以下本運営指針)、及び第 1 の柱の下での利益 A に係る多国間条約 (MLC) のタイムラインに関する声明を発表しました<sup>1</sup>。

本運営指針は、2023 年 2 月及び 2023 年 7 月に公表された追加の運営指針に続く第 3 弾の公表となるものであり、経過措置としての CbCR セーフハーバー (以下、CbCR SH) の適用に関する追加のガイダンスをはじめとして、GloBE ルールの適用の明確化を図り、そのコメントリーを補足するものとして公表されています。

また、第 1 の柱については、利益 A を実施するための MLC のテキストを最終決定するスケジュールを更新する声明を発表しました。更新されたスケジュールによれば、包摂的枠組みメンバー国は、コンセンサスに基づく解決策を達成のうえ、MLC のテキストを 2024 年 3 月末までに最終決定し、2024 年 6 月末までに署名式の開催を目指すとのコミットメントを再確認するとしています。

本ニュースレターでは、第 2 の柱の GloBE ルールに係る本運営指針の概要を中心に解説します。

## In detail

### 1. CbCR SH に関する追加のガイダンス

CbCR SH に関する追加のガイダンスに係る主な項目は以下のとおりです。

#### ○ 事業取得の際の会計処理に係るパーチェス法による調整

事業取得に係る会計処理について、パーチェス法 (PPA) による連結財務諸表に反映された調整 (取得した資産・負債の時価評価) は、構成事業体の GloBE 所得の算定上除くこととされていますが、連結パッケージや個別財務諸表に PPA が反映されている場合、適格 CbCR を作成するにあたっては、こうした財務数値を用いることを一定の条件を設けて認めるとされています。

#### ○ 同一国に所在する構成事業体とジョイントベンチャー (JV) の取扱い

同一の国に構成事業体と JV 又は JV グループが所在する場合、CbCR SH の適用において、JV 又は JV グループと構成事業体は別個に判定することが明確化されています。

<sup>1</sup> <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-releases-new-information-on-key-aspects-of-the-two-pillar-solution.htm>

## ○ 同一の国・地域内は同一の基準による財務諸表の数値を使用

同一国・地域内では、その国・地域の全ての法人・事業体について同一の基準による財務諸表の数値、つまり、連結財務諸表作成用の数値、または、個別財務諸表の数値のいずれかをいなければならず、連結財務諸表作成用の数値と個別財務諸表の数値を混在させてはならないとされています。ただし、重要性のない構成事業体や恒久的施設(PE)に関しては運営指針で認められているいずれの財務諸表の数値を使用してもよいとされています。

## ○ 適格 CbCR の判定は国・地域ごとに行う

適格 CbCR の判定は国・地域ごとに行うことが認められ、ある国については連結財務諸表の数値に基づいており、他の国については個別財務諸表の数値に基づくなど、国・地域ごとに異なる財務諸表の数値に基づき作成した CbCR であったとしても、適格 CbCR として取り扱われることとなります。

## ○ 適格財務諸表に対する調整

適格財務諸表の数値に調整を加えることは、その調整が CbCR の数値を GloBE ルールとより整合させるためのもの(例えば、期末日後の移転価格調整)であったとしても、CbCR SH の適用においては、運営指針で明確に調整が認められているものを除き許容されないとされています。

## ○ CbCR の提供義務が課されていない企業グループ

GloBE ルールの適用対象ではあるが CbCR の提供義務が課されていない企業グループについては、CbCR の提出が義務付けられていれば報告されていたであろう適格財務諸表の数値を使用して GloBE 情報申告書を作成することにより、CbCR SH の適用が可能とされています。

## ○ Hybrid Arbitrage Arrangement に関する取扱い

Hybrid Arbitrage Arrangement<sup>2</sup>(原則として 2022 年 12 月 15 日より後に締結されたもの)が締結されている場合には、CbCR SH の適用において、当該取決めにより生じた費用・損失に関してその国の税引前利益及び法人税等の金額に調整を加えなければならないこととされています。

## 2. その他の主な事項に関するガイダンス

その他の主な事項として以下の項目について明確化が図られています。

### ○ 最終親事業体(UPE)と他の構成事業体の会計年度の不一致への対応

GloBE ルールの適用に当たり、対象企業グループの構成事業体の一部の会計年度が、当該グループの連結財務諸表で使用している会計年度と相違する場合の調整については、連結財務諸表作成にあたり UPE の財務会計基準において求められる調整を行うこととされています。

### ○ Blended CFC(Controlled Foreign Company)課税額の配分

2023 年 2 月に公表された運営指針では、Blended CFC 課税額(米国のグローバル無形資産低所得課税税制(GILTI)を想定)の適用を受ける場合における各 CFC へのプッシュダウン額に関する具体的な計算方法が示されていましたが、本運営指針では、同一国に JV などが所在することにより複数の国別実効税率(ETR)が計算される場合の配賦指数の計算方法を含め、各 CFC への配分方法に関する更なる明確化が図られています。

### ○ 経過措置としての申告期限

GloBE ルール適用初年度における GloBE 情報申告書及び国内届出書の提出期限は、経過措置として事業年度末から 18 か月以内とされています(例えば、2024 年 12 月期では 2026 年 6 月 30 日が提出期限)、適用初年度の

<sup>2</sup> "Hybrid Arbitrage Arrangement"とは、以下のアレンジメントとして定義されています。

- 損金算入/益金不算入アレンジメント
- 損失の二重計上アレンジメント
- 税金費用の二重計上アレンジメント

期間が短い(12カ月未満)場合の救済措置として、いかなる年度の GloBE 情報申告書及び国内届出書も 2026 年 6 月 30 日より前に提出する必要がないとしています。

## ○ 重要性のない構成事業体の簡易計算セーフハーバーの適用

2022 年 12 月に公表されたセーフハーバーと罰則免除に関するガイダンスで言及されていた、重要性のない構成事業体に係る恒久的な簡易計算セーフハーバーの適用に関して明確化されました。具体的には、一定の重要性のない構成事業体<sup>3</sup>については、連結財務諸表から除外されていることにより発生するコンプライアンスコストの観点から、デミニマステスト、簡易 ETR テスト、ルーティン利益テストの判定に係る簡素化計算として、基本的に CbCR の数値を用いて算定することができることとされています。これにより、CbCR の作成において許容されている内部管理会計データの使用も可能となります。

## The takeaway

今回公表された第 2 の柱の GloBE ルールに係る本運営指針は、CbCR SH の適用に係る新たな取扱い及び明確化を含め、GloBE ルールの運用・解釈に関する重要な追加のガイダンスを提供しており、今後、わが国国内法にも反映されることが想定されます。

また、包摂的枠組みにおいては、GloBE ルールの様々な側面についての明確化を求めるステークホルダーの要請に応えるため、主要なコンプライアンス項目に関する簡素化に係るガイダンスを含む、更なる運営指針を継続的に発出していく予定としており、次の運営指針は 2024 年前半に公表する予定とされています。GloBE ルール適用対象企業グループにおいては、いよいよ 2024 年より適用が開始される GloBE ルールへの本格的な対応が必要となります。対象企業グループでは、グループ内各社のそれぞれの状況に応じて、GloBE ルールの適用・解釈において影響が大きい項目を中心に、本運営指針も踏まえた適切な対応を図っていくとともに、今後の運営指針の継続的な進展に注視していく必要があると考えます。

更に、第 1 の柱/利益 A を実施するための MLC に係るタイムラインを更新する声明も公表され、包摂的枠組みは、MLC のテキストを 2024 年 3 月末までに最終決定し、2024 年 6 月末までに署名式を行うとこと目指すことにコミットするとしています。MLC に係る作業の進捗と併せて、デジタルサービス税(DST)に係る新規導入停止措置に関する動向も含め、包摂的枠組みにおける今後の議論の進展に引き続き注視していく必要があるものと考えます。

## 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

〒100-0004 東京都千代田区大手町 1 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

<sup>3</sup> モデルルール第 1.2.2(b)に基づき規模や重要性等の観点から連結財務諸表の対象外である構成事業体のうち、以下の要件を全て満たすものの。

- 対象 MNE グループの連結財務諸表がモデルルール第 10.1.1 の連結財務諸表の定義(a)または(b)に該当すること
- 連結財務諸表が外部監査を受けていること
- 総収入金額が 5000 万ユーロを超える構成事業体について、CbCR の作成に使用する財務諸表等は許容された財務会計基準または承認された財務会計基準に基づいたものであること

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

ディレクター  
鈴木 俊二

## 過去のニュースレターのご案内

[過去のニュースレターを読む>](#)

## ニュースレター配信のご案内

PwC Japan グループでは、会計基準や税制、法令等に関するニュースレターを発行しております。

[配信を登録する>](#)

## e-learningのご案内

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。

[お申し込み・詳細>](#)

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 151 カ国に及ぶグローバルネットワークに 364,000 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。

© 2024 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.