令和５年度内外一体の経済成長戦略構築にかかる国際経済調査事業（諸外国等における経済の電子化を踏まえた課税の動向及びそれを踏まえた我が国の国際課税制度の在り方等に係る調査研究事業）

調査報告書

令和６年３月

KPMG税理士法人

KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee.

Contents

1．　はじめに 4

(1)　事業目的 4

(2)　実施内容 4

(3)　本報告書の構成 4

2．　OECD から公表されている第 1 の柱 プログレスレポート等の検討及び分析 6

(1)　公表された多数国間条約（以下、「MLC」）草案の解説及び分析 6

(2)　利益 A 9

(3)　利益 B 147

3．　OECD から公表された第 2 の柱 解釈運営指針の主な内容 153

(1)　概要 153

(2)　2023 年 2 月の Administrative-Guidance 153

(3)　2023 年 7 月の Administrative-Guidance 179

(4)　2023 年 12 月の Administrative-Guidance 205

4．　国際的議論及び諸外国動向を踏まえた我が国の国際課税の在り方に関する海外視察調査報告 218

(1)　海外視察の運営報告 218

(2)　視察報告 218

5．　諸外国（オランダ、ドイツ、スイス、タイ）の国内法制化の動向調査及び分析 220

(1)　海外法制化のアンケート 220

(2)　アンケート内容 220

6．　国際的議論及び諸外国動向を踏まえた我が国の国際課税の在り方に関する調査報告 日本における「第 2 の柱」導入後の税務会計実務の諸問題に関する有識者との勉強会 227

(1)　概要 227

(2)　第１回勉強会議事 227

(3)　第２回勉強会議事 231

(4)　アンケート調査及びその分析結果報告 236

７．　別紙

（別紙１）第１回勉強会　事務局作成資料

（別紙２）第２回勉強会　事務局作成資料

（別紙３）特定多国籍企業グループ等報告事項等

１．はじめに

(1)　事業目的

経済のデジタル化に伴う課税上の課題への対応として、2021年10月、経済協力開発機構（OECD）／G20において2つの柱（「第1の柱」：市場国への新たな課税権の配分、「第2の柱」：グローバル・ミニマム課税）が国際合意された。「第1の柱」については、2023年前半の多数国間条約策定、2024年の実施を目標に、条約締結に向けた国際交渉や、それを踏まえた各国での批准・関連法案の整備が進められる予定とされていた。また、「第2の柱」については、EUをはじめとした各国で導入に向けた国内法制化が進んでおり、日本においても2023年度税制改正において一部導入を決定した。OECDにおいてルールの細目が決定していない事項があることから、それらの細目に係る国際的な議論の進行や実施ガイダンス等の整備と並行しながら、2024年度税制改正要望でも引き続きの法制化や関連する既存税制の見直しに取り組むことが見込まれている。このような動向を背景として、第1の柱及び第2の柱に関するOECDを始めとした国際的議論及び諸外国の税制に係る動向調査・分析を行うとともに、必要な国内法上の手当てなど日本における国際課税のあり方を検討し、今後の税制改正要望プロセス等に活用することを目的としている。

(2)　実施内容

本事業は、国際課税の国際的議論や諸外国税制等の動向、それらに対する産業界の意見等を調査し、今後の日本における国際課税制度のあり方等について必要な分析や検討を行っている。

① 「第1の柱」の国際的議論に係る動向調査及び分析

1. 2023年4月1日から2024年2月16日までに公表された、第1の柱に係る条約案や関連して公表される文書に関する動向調査及び分析
2. 第1の柱に係る条約案や関連して公表される文書を受けた諸外国における税制に関する動向

② 「第2の柱」の国際的議論に係る動向調査及び分析

1. 2023年2月のAdministrative Guidanceの内容分析
2. 2023年7月のAdministrative Guidanceの内容分析
3. 2023年12月のAdministrative Guidanceの内容分析

③ 英国、EU（オランダ、ドイツ）の第2の柱の国内法制化を中心とした海外視察調査

④ 諸外国（オランダ、ドイツ、スイス、タイ）税制の動向調査及び分析

⑤ 日本における「第2の柱」導入後の税務会計実務の諸問題に関する有識者との勉強会の実施

⑥ 日本における「第2の柱」導入に伴う事務負担に関するアンケートの実施

(3)　本報告書の構成

本報告書では、まず国際課税に関する国際的議論に係る動向調査及び分析として、2.においてOECDから公表されている第1の柱、利益A及び利益Bに関する文書の解説を、続く3.においてOECDから公表されている第2の柱に関して、2023年2月、7月及び12月に公表された解釈運営指針の内容を解説している。

また、4.において英国、EU（オランダ、ドイツ）の第2の柱の国内法制化を中心とした海外視察調査でのインタビュー内容を記載している。

5.においては、諸外国（オランダ、ドイツ、スイス、タイ）の国内法制化の動向調査及び分析として第２の柱の国内法制化における国内法の特徴等のアンケート調査の結果を記載している。

6.においては、日本における第2の柱導入後の税務会計実務の諸問題に関する有識者との勉強会の実施し、

聴取した意見を記載している。また、第2の柱の導入に伴う我が国企業の実務対応等に係る影響について、アンケート調査の結果を記載している。

2．OECDから公表されている第1の柱 プログレスレポート等の検討及び分析

(1) 公表された多数国間条約（以下、「MLC」）草案の解説及び分析

1.1. 利益Aに関する経緯

135か国以上が参加する「OECD/G20 Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting」（包摂的枠組み、又はIF）は、2021年10月8日に合意された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2つの柱から成る解決策に関する声明、すなわち、Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy ― 8 October 2021（以下、「IF声明」という。）を開示している。そのうち第１の柱については、まず利益Aに係るモデルルール案が2022年2月以降順次公表され、公開討議が実施された。 その後、OECDから２年間の交渉を通じて得られた合意内容を踏まえ、2023年10月11日付でMLC草案を含む利益Aに関する各種の文書が公表された。[1] 公表された文書の構成は以下のとおりである。

- 利益A導入のための53条にわたるMLCの草案
- 上記にかかる附属書（Annex A～I）
- 640ページにわたる補足説明文書
- 利益Aに関連する税の安定性プロセスにかかる説明文書
- 利益Aにかかるインパクトアセスメント
- 概要説明書

このリリースは、IFの「デジタル経済に関するタスクフォース」によって支持されており、IFによれば今回のMLC草案は草案公表時点における関係者の「現在のコンセンサス」を反映しているとされている。ただしいくつかの項目については、依然として少数の国・地域が異なる見解を表明している点には留意する必要がある。

今回のMLC草案は、2023年10月にモロッコで開催されたG20財務大臣会合に先立って発表されたものであり、署名を求めるための正式なMLC案ではないとしているが、IFは公表されたMLC草案をもって2024年中に各国・地域が条約に署名・批准を進めるための必要な措置を講じるための準備をすることを期待しているとしている。

1.2. 利益Aに関する概要

第１の柱のうち利益Aは、市場国への新たな課税権の配分を提案するもので、全世界売上が200億ユーロ超、かつ、利益率が10%超の多国籍企業を対象に、利益（課税ベース）の10%を超える部分（超過利益）の25%相当額（利益A）が、ネクサス（課税根拠）を有する市場国に売上等に応じて配分される仕組みである。収益基準は、利益Aの導入が無事進められたことがIFにより確認できたことを前提として、利益A導入から7年経過後、100億ユーロに引き下げられる予定である。なお、除外対象事業については、規制金融サービス、採掘業、防衛産業、並びに国内向け事業に特化した企業が想定されている。

利益Aの制度設計では、（税引前利益率で）10%を超えた部分（利益）のうちの25%を、エンドユーザー（最終消費者）の所在地と定義される市場国に再配分する。市場国が既に利益の一部に課税している場合は、利益Aの割当てが調整される。さらに免除方式又は外国税額控除のいずれかによって二重課税を控除する義務がある管轄区域を識別する。

利益Aは当初、多国籍企業（以下、「MNE」）の売上が7億5,000万ユーロを超える消費者向けビジネスと自動デジタルサービスに適用することを想定していた。現在の草案ではより広い範囲のビジネスへの適用が想定されているが、より高い収益基準である200億ユーロを考慮すると、当初想定されていたよりも少数の企業が対象となる。利益Aはまだ確定されていないが、約100の多国籍企業に適用されることが想定されており、そ

[1] International tax reform: Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One
https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.htm

のうちの約45%が米国、15%が中国に本拠（最終親会社）を置いており、残りの多国籍企業の親会社所在地は十数か国以上に渡っている。

OECDは、利益Aの適用可否を判断し適用を進めるため以下の5段階に分けて手順を説明している。

ステップ1： 利益Aの対象になるか否かの確認

ステップ2： 課税根拠（対象となる市場国・地域の特定）

ステップ3： 超過利益の一部（利益A）の特定・再配分

ステップ4： 二重課税の排除

ステップ5： コンプライアンス

なお、MLC草案では、デジタルサービス税（以下、「DST」）及び関連する類似の措置の撤回について言及しており、将来においても同様の課税・措置がされるのを防止するための基準について規定している。重要な点は、これらの措置が利益Aの対象となる多国籍企業への適用にとどまらず、全ての企業に対して適用される点である。こうしたDST撤廃にかかるルールに違反した場合、違反した国に対して利益Aの課税執行を禁止することとしている。

関連する類似の措置の概念には、伝統的な恒久的施設を回避することを意図した人為的なストラクチャーを除外することにも留意すべきである。IFはまた、利益Aの対象企業に対して、重要な経済的プレゼンス又は類似の概念に基づくネクサスのルールを適用しないことに合意したが、利益Aの対象外となる納税者に対して当該ルールを引き続き適用することができるとしている。これらのネクサスのルールは、DST又は関連する類似措置の定義の範囲外となる可能性があるものの、利益Aによりある程度カバーされると思われる。

なお、OECD並びにIFがMLC草案及び附属文書を公表した同日に、米国財務省（US Treasury Department: US Treasury）は、MLC草案に対するパブリックコメントを求めている事実を発表している。

米国財務省は、簡素化と正確性のバランスを認識しながらMLC草案をレビューし、実施と管理、及びエラーに対処するための技術的変更やMLCの意図された運用を明確にするための技術的変更によって特定された新しい問題についてヒアリングすることに関心を持っているとしている。コメントは12月11日に締め切られているが、2023年12月末時点で最終的な見解は示されておらず、米国を含めた各国によるMLCの署名にまでは至っていない。

なお、2023年7月12日のIFの進捗報告書では、MLCが年末までに対象範囲内の多国籍企業の最終的な親管轄区域の少なくとも60%を占める30以上の国・地域によって署名されることを条件に、DSTの撤回に向けた期間を2024年まで延長するという政治的合意が条件付けられていたことから、MLCへの署名の遅れは2024年中にDSTを撤回するというコミットメントへの不確実性を増加させることも懸念されている。米国においてDST及びその他の類似措置の撤回は、引き続き超党派の支持を受けている。最近では、DSTを引き続き課している、あるいは制定している国・地域に対する米国の報復措置への支持も高まっている。

2024年2月15日、米国財務省は、第1の柱利益AのMLCの採択・署名スケジュールの見直しに鑑み、2021年10月21日にオーストリア、フランス、イタリア、スペイン、英国とともに発表した共同声明を延長したことを公表した。[2] この共同声明は、第1の柱発効後にDSTの賦課に関する全ての一方的措置を撤回することのコミットメントを示したものであり、この度、この合意を2023年12月23日から2024年6月30日まで期限延長することを決定したものである。３月12日には、米国及びトルコ間の同様の共同声明も更新されている。[3]

---

[2] The United States, Austria, France, Italy, Spain, and the United Kingdom Announce Extension of Agreement on the Transition from Existing Digital Services Taxes to New Multilateral Solution Agreed by the G20/OECD Inclusive Framework | U.S. Department of the Treasury https://home.treasury.gov/news/press-releases/jy2098

[3] Updated Joint Statement from the United States and Türkiye Regarding a Compromise on a Transitional Approach to Existing Unilateral Measures During the Interim Period Before Pillar 1 is in Effect | U.S. Department of the Treasury https://home.treasury.gov/news/press-releases/jy2170

1.3. 利益Bに関する概要

利益Bについては、2022年12月8日にOECDから、「Pillar 1 - 利益B」と題する公開討議文書（以下、「利益B文書」という。）が発表されている。この文書は、上記IF声明において表明された、各国における基本的なマーケティング及び流通活動に対する独立企業原則の適用を簡素化し、合理化するというコミットメントに基づくものである。利益Bは、税務執行能力の低い国又は地域が移転価格税制を適用する際に直面する課題に対処し、国際課税の安定化を支援し、移転価格の課税やそれに伴う紛争により企業が被るコンプライアンス費用を削減することが目的とされていた。

その後、利益B文書に関する意見募集が2023年1月25日にかけて実施され、意見募集の結果も踏まえて、2024年2月19日付で、IFは利益B、すなわち基本的なマーケティング及び流通活動に対して独立企業原則を適用するための簡素化・合理化されたアプローチに関する報告書、及びリーダーズガイドを公表した。[4]

この報告書は、OECD移転価格ガイドライン（以下、「TPG」）の第IV章（移転価格に関する紛争の回避及び解決のための税務執行上のアプローチ）の附属書としてTPGに組み込まれ、これによりIFに参加する各国は2025年1月1日以後に開始する事業年度について、各国で活動する対象範囲内の販売会社、販売代理人又はコミッショネアに適用することを、納税者が任意に選択することができるセーフハーバーとして、又は、義務的規則（強制適用）として、2025年1月以降選択的に実施することができるとしている。

しかしながら利益Bに関する包摂的枠組みによる作業はまだ完了しておらず、インド等の一部の国からいくつかの留保が付されている。また、今回の報告書では、どの国・地域が利益Bの導入を確約しているのか否かが明記されていない。そのため、IFやインドが重要と考えている定性的な範囲の決定基準等、未確定となっている利益Bの様々な側面に関する更なる作業に取り組むことを確約し、2024年3月31日までに本作業を完了することを目指しているとされている。また、アフリカ税務行政フォーラム（以下、「ATAF」）は、報告書の公表に合わせて声明を発表し、「利益Bは加盟国にとって有益であり、ATAFは利益Bを実施する加盟国に対して実質的な支援を行う」としている。

[4] Tax challenges arising from digitalisation: Release of Amount B report to simplify transfer pricing rules and conforming changes to the Commentary of the OECD Model Tax Convention
https://www.oecd.org/tax/beps/release-of-report-on-amount-b-relating-to-the-simplification-of-transfer-pricing-rules-and-conforming-changes-to-the-commentary-of-the-oecd-model-tax-convention.htm

(2) 利益A

2.1. 利益Aの構造

詳細な説明に先立ち、利益Aに関するMLC草案の構造について解説する。公表された文書の構成は以下のとおりである。本報告書では、利益Aに関して、以下の構成順にそれぞれのパートについて、内容の解説を行うものとする。

パート I 総則	第1条 適用及び人的範囲
パート II 定義 **附属書B、附属書C**	第2条 一般定義 第3条 対象グループ
パート III 利益の配分及び課税 **附属書D**	第4条 対象グループにおける利益に対する課税 第5条 市場国において生じた収益に関連する利益の配分 第6条 調整後収益の源泉 第7条 調整後収益のカテゴリ毎の源泉ルール 第8条 ネクサス
パート IV 二重課税の排除	第9条 利益A課税の救済 第10条 対象グループにおける特定管轄の特定 第11条 二重課税救済義務の割り当て 第12条 救済エンティティに対する利益A課税の控除の提供 第13条 二重課税を排除する資格を有する救済エンティティの特定
パート V 管理及び税の安定性 **附属書E、附属書F、附属書G**	第1節 管理（第14条～第21条） 第2節 利益Aの税の安定性フレームワーク（第22条～第32条） 第3節 利益Aに関連する問題にかかる税の安定性（第33条～第36条） 第4節 情報交換並びに国際協力（第37条）
パート VI 締約国における特定措置の取り扱い **附属書A、附属書H**	第38条 DST及び関連する類似の措置の撤廃と維持 第39条 DST等を課す締約国に対する利益Aの配分停止 第40条 租税条約の範囲内で実施される特定の措置の取り扱い
パート VII 最終規定 **附属書I**	第41条 署名または批准、ならびに受諾または承認 第42条 地域的適用 第43条 調整後収益の基準値引き下げのレビュー手続 第44条 修正 第45条 留保 第46条 既存条約との関係 第47条 締約国会議 第48条 発効 第49条 施行 第50条 脱退 第51条 終了 第52条 議定書 第53条 寄託機関

2.2. PART I – GENERAL（総則）

本章では、本条約の適用範囲について規定している。本パートは以下の第1条からのみ構成される

第1条 適用範囲及び対象範囲

[MLCの記載内容]

1 本条約は、別段の定めがある場合を除き、対象グループのグループ事業体にのみに適用される。

2 本条約は、以下の事項以外に効力を有さないものとする。

a) PART II から PART IV の規定に基づく対象グループの特定、及び課税の決定

b) PART V の規定に基づく、執行管理、税の安定性の提供、情報交換、及び国際協力

c) PART VI の規定に基づく、締約国が制定した一方的措置に関する取扱い

2.3. PART II – DEFINITIONS（定義）並びに附属書B及びC

本章では、条約全体を通じて用いられる用語の定義が記載されている。第2条では本条約の複数箇所で使用される用語の定義が記載されるが、本報告書では省略している。第3条では、本条約における対象グループに該当するための条件が規定される。

第３条 対象グループ

[MLCの記載内容]

1. あるグループは、この条約の適用上、第 2 項の規定に従うことを条件として、ある対象期間において以下の 2 つの条件に該当する場合において、当該対象期間において対象グループである。

   a) 調整後収益が 200 億ユーロを超える

   b) 税引前利益率が 10%を超える

2. あるグループが対象期間の直前の 2 期間（当該グループが直前の 1 期間のみしか存在しない場合は当該直前の 1 期間）において対象グループではなかった場合、当該グループは第 1 項の条件に加えて以下の 2 つの条件を満たさない限り対象グループではない。

   (ア) 対象期間の直前の 4 期間のうち少なくとも 2 期間における税引前利益率が 10%を超える

   (イ) 対象期間と直前の 4 期間を含む計 5 期間における当該グループの調整後税引前利益（当該グループが対象グループであるものとして、関連する純損失を考慮に入れずに附属書 B の第 2 節 1 項に従い計算される）の合計を、同じ期間についての当該グループの調整後収益の合計で除した金額が 10%を超える

   当該グループが対象期間の直前の4期間未満しか存在していなかった場合は、上記a)は適用されず、b)は当該グループが存在していた最初の期間から対象期間の終了までの期間に関して適用される。

3. 「税引前利益率」とは、ある対象期間に関するグループの調整後税引前利益（あるグループが対象グループであるものとして、関連する純損失を考慮に入れずに附属書 B の第 2 節 1 項に従い計算される）を当該対象期間における当該グループの調整後収益で除したものをいう。

4. 規制対象金融業を含むグループに対して本条約の適用を決定するため、附属書 C 第 2 節の規定を適用する。

5. 適格採掘グループに対して本条約の適用を決定するため、附属書 C 第 3 節の規定を適用する。

6. 開示セグメントに対して本条約を適用するため、a)附属書 C 第 4 節の規定が適用され、かつ、b)開示セ

グメントが対象セグメントであった場合、本条約の規定は当該グループの 1 つ又は複数のセグメントに適用される。

7. 対象グループが一又は二以上の管轄区域において国内完結事業を行う場合において本条約を適用するため、附属書 C 第 5 節 6 項及び 7 項の規定を適用する。

8. 対象グループが防衛グループである場合において本条約を適用するため、附属書 C 第 6 節 4 項の規定を適用する。

9. 第 43 条 1 項に従い本条が適用される対象期間に関し、本条約における「200 億ユーロ」の各文言は、「100 億ユーロ」と読み替える。

10. 対象グループの対象期間が 12 か月よりも短いか又は長い場合には、この条約において対象期間を参照して決定される金銭の額は、当該対象期間の長さに応じて比例的に増加し又は減少する。

附属書C 第3条に係る補足事項

[MLCの記載内容]

附属書Cの記載内容の要旨は以下のとおりである。

第1節 グループ結合・分割、内部的に細分化された複数の事業、二元上場の取り決め、ステープル構造に係る補足事項

- 第 3 条 2 項に定める収益率テストの判定において、対象期間又は直前 5 期間以内にグループ結合が行われた場合には、そのグループ結合が行われた期間の前の期間に係る税引前利益率の計算は、そのグループ結合前から存在していたグループの過去年度データを使用するものとする。また、同様に、対象期間又は直前 5 期間以内にグループ分割が行われた場合には、そのグループ分割が行われた期間の前の期間に係る税引前利益率の計算は、分割グループの過去年度データを使用するものとする。[5]

- 内部的に細分化された複数のグループの最終親会社が、除外事業体又は最終親会社ではない投資ファンド・不動産投資ビークルにより直接・間接に支配されており、当該グループの対象期間中の売上高が 200 億ユーロ以下である場合には、さらなるチェックが求められる。具体的には、以下の全ての要件を満たす場合に、対象グループは収益テストを満たすものとみなす。[6]

  - 当該グループが第 3 条 1 項 b)の収益率テストを満たしている
  - 内部的に細分化された複数の事業が同一のグループに属しており、当該対象期間における調整後収益の合計が 200 億ユーロを超える
  - グループ内部の細分化の主要な目的のひとつが第 3 条 1 項 a)の収益テストの充足の回避であることが合理的に結論づけられる

- 複数のグループが二元上場の取決め（Dual-listed Arrangement）又はステープル構造（Stapled Structure）によって単一のグループのメンバーとして取り扱われる場合には、単一の最終親会社を持つものとみなされ、単一の最終親会社により作成された連結財務諸表がこの単一のグループの連結財務諸表となる。[7]

第2節 規制対象金融業における本条の適用

- あるグループが規制対象金融業を有する場合においては、非金融事業に係る収益並びに税引前利益を特定したうえで、改めて第 3 条 1 項並びに 2 項の収益テスト及び利益率テストを実施する。当該再テス

[5] 附属書C第1節1項

[6] 附属書C第1節3項

[7] 附属書C第1節5項

トにおいて第 3 条 1 項並びに 2 項を満たした場合は、当該グループの非金融事業に係るセグメントが利益 A の対象となることとなる。[8]

- 附属書 C において規制対象金融業は次のとおり定義されている。

  規制対象金融業とは、資産運用会社、信用機関、預託機関、保険機関、投資機関、混合金融機関及び規制金融機関業務法人をいう。この用語には、グループ財務エンティティ又はグループキャプティブエンティティは含まれない。[9]

第3節 適格採掘グループにおける本条の適用

- あるグループが適格採掘グループである場合においては、非採掘事業に係る収益並びに税引前利益を特定したうえで、改めて第 3 条 1 項並びに 2 項の収益テスト及び利益率テストを実施する。当該再テストにおいて第 3 条 1 項並びに 2 項を満たした場合は、当該グループの非採掘事業に係るセグメントが利益 A の対象となることとなる。[10]

- 附属書 C において適格採掘グループは次のとおり定義されている。

  適格採掘グループとは、直接に（又は採掘事業に係るジョイント・ベンチャーあるいは資源開拓契約を通じて間接的に）以下のi)及びii)の要件を満たすグループをいう。[11]

  i) 自己の勘定でプリンシパルとして探鉱、開拓、採掘に従事する

  ii) 総体として当該グループの探鉱、開拓又は採掘と実質的な関連性を有する採掘収入を得る

第4節 開示セグメントにおける本条の適用

- 利益 A の対象になるかどうかは原則としてグループ単位で判定され、第 3 条 1 項に定める収益テストと収益率テストの 2 つのテストを満たさない場合は利益 A の適用対象には該当しない。しかしながら、グループ単位で利益 A の適用対象にならない場合でも、開示セグメント単位で適用対象となる場合がある。

  あるグループがグループ単位で収益テストを満たすものの収益率テストを満たさなかった場合において、特定の開示セグメントが当該2つのテストを満たす場合には、当該開示セグメントが、対象セグメントとなる。対象セグメントは、対象グループと同様に取り扱われ、利益Aの適用対象となる。[12]

- 附属書 C において開示セグメントは次のとおり定義されている。

  開示セグメントとは、あるグループの最終親会社の連結財務諸表において報告されたセグメントをいう。[13]

第5節 国内完結事業の除外

- あるグループが第 3 条 1 項に定める収益テストと収益率テストを満たす場合であっても、国内で完結する事業を行う場合であってその収益の多くが国内完結事業に起因するものである等一定の要件を満たす場合においては、対象グループに該当しない。[14]

- 附属書 C においては、国内完結事業は次のとおり定義されている。

---

[8] 附属書C第2節4項

[9] 附属書C第2節3項a)

[10] 附属書C第3節8項

[11] 附属書C第3節3項a)

[12] 附属書C第4節2項

[13] 附属書C第4節8項k)

[14] 附属書C第5節7項

対象グループにおける国内完結事業管轄区域とは、次の管轄区域をいう。[15]

i) 第 5 節 6 項に基づく期間において当該管轄区域において発生したものとして取り扱われる対象グループの調整後収益が、当該管轄区域に所在するグループ会社の企業財務第三者会計収益[16]の合計の 95%から 105%の間である

ii) 対象期間における当該管轄区域内に所在するグループ会社のクロスボーダーグループ内収益の合計が、当該管轄区域内に所在するグループ会社とのグループ内取引を消去した後であって異なる管轄区域内に所在するグループ会社とのグループ内取引を消去する前の当該管轄区域内に所在するグループ会社の事業体財務会計上の利益（又は損失）の計算において含まれる収益の合計額の 15%を超えない

iii) 対象期間における当該管轄区域内に所在するグループ会社のクロスボーダーグループ内費用の合計額が、当該管轄区域内に所在するグループ会社とのグループ内取引を消去した後であって異なる管轄区域内に所在するグループ会社とのグループ内取引を消去する前の当該管轄区域内に所在するグループ会社の事業体財務会計上の利益（又は損失）の計算上損金となる費用の合計額の 15%を超えない

- また、附属書 C において、国内完結事業が対象グループに該当しないこととなる要件につき次のとおり規定されている。
  - 第 3 条 1 項の規定に関わらず、対象期間における非国内完結事業調整税引前利益が調整後税引前利益の 10%未満である場合は、当該グループは当該対象期間における対象グループではない。[17]
  - 第 3 条 1 項の規定に関わらず、次の要件を満たす場合には対象期間において対象グループではない。[18]
    a) 対象グループが次の i)～iv)の要件を満たす場合。
      i) 対象期間における対象グループの調整後収益の少なくとも 90%が、第 6 条の下で一つの管轄区域において生じたものとして取り扱われ、かつ、対象グループの調整後収益の 5%以下は、当該最初に言及した管轄区域以外の一つの管轄区域において生じたものとして取り扱われる
      ii) 対象期間のグループ収益デルタ[19]が対象期間の対象グループの調整後収益の 10%未満である
      iii) 対象期間におけるグループ事業体のクロスボーダーグループ間収益の合計が、対象期間における対象グループの財務会計上の利益（又は損失）の計算に含まれる収益の合計額の 25%を超えない

---

[15] 附属書C第5節2項a)

[16] 第 2 条q)によれば、「企業財務第三者会計収益」とは、グループ事業体がグループ企業とのグループ内取引を消去した後の連結財務諸表に基づく収益をいう（グループが適格採掘事業又は規制対象金融業を含む場合においては、附属書C第2節及び第3節に規定される非採掘事業収益又は非金融事業収益を考慮した収益）。

[17] 附属書C第5節6項

[18] 附属書C第5節7項

[19] 附属書C第5節8項によれば、「グループ収益デルタ」とは、次のとおり算定される額をいう。

(a) 第6条に基づき決定された当該管轄区域において生じたものとして取り扱われる対象期間の対象グループの調整後収益から、当該対象期間の当該管轄区域に所在するグループ事業体の企業金融第三者会計収益の合計額を控除し、さらに、

(b) サブパラグラフa)に基づく計算の結果が0を超える全ての管轄区域について、サブパラグラフa)に基づく計算の結果を合計する

iv) 対象期間におけるグループ事業体のクロスボーダーグループ内費用の合計額が、対象期間における対象グループの財務会計上の利益（又は損失）の計算上損金となる費用の合計額の 25%を超えない

b) 対象グループが次の i)～iii)の要件を満たす場合。

i) 対象期間のグループ収益デルタが対象期間の対象グループの調整後収益の 15%未満である

ii) 第 6 条に基づき、第 5 節 2 項の a)i)及び ii)の条件を満たさない管轄区域内で発生したものとして扱われる調整後収益の合計が以下を超えない

A) グループの調整後収益が 1,000 億ユーロを超える期間における対象グループの調整後収益の 5%、又は、

B) 以下の場合の対象期間の対象グループの調整後収益の 35%

1) グループが 500 億ユーロ未満の調整後収益を有しており、第 6 条に基づくそれらの調整後収益は、少なくとも 30 の管轄区域において発生したものとして扱われる

2) 以下の計算結果が 5 億ユーロ未満

i) 当該対象期間のグループの調整後収益の 10%をグループの調整後税引前利益から差し引き、さらに、

ii) 第 2 項 i)の計算結果に 25%を乗じた金額

c) その他全ての場合における対象期間の対象グループの調整後収益の 15%

i) 対象期間におけるグループ事業体のクロスボーダーグループ内費用の合計額が、当該対象期間における対象グループの財務会計上の利益（又は損失）の計算上控除可能な費用の合計額の 25%を超えない

第6節 防衛グループに係る調整

- あるグループが第 3 条 1 項に定める収益テストと収益率テストを満たす場合であっても、防衛事業を行う場合であってその収益の多くが防衛事業に起因するものである等一定の要件を満たす場合においては、対象グループに該当しない。[20]
- 附属書 C において、防衛グループとは、防衛収入を得ているグループをいう。[21]
- また、附属書 C において、第 3 条 1 項の規定にかかわらず、当該グループの対象期間における税引前非防衛調整後利益が当該対象期間における当該グループの税引前調整後利益の 10%未満である場合、当該グループは、当該対象期間において対象グループではないとされている。[22]

[MLC 補足説明文書（以下、「ES」）[23]における補足事項]

第3条4項から同8項に係る適用事例は以下のとおりである。

---

[20] 附属書C第6節4項

[21] 附属書C第6節3項a)

[22] 附属書C第6節4項

[23] EXPLANATORY STATEMENT TO THE MULTILATERAL CONVENTION TO IMPLEMENT AMOUNT A OF PILLAR ONE https://www.oecd.org/tax/beps/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.pdf

例1

多国籍企業であるグループAは、第3条1項及び第2項の収益額及び利益率に係る基準を2030年度に初めて満たしており、したがって、それ以前の期間においては対象グループではなかった。グループAは、規制対象金融業を含む活動を行っている。当該グループは、開示セグメントを報告しておらず、防衛関連収益は計上していない。

グループAが2030年の対象グループであるか否かを決定するために、グループAは適格採掘事業を行うグループであるため、当該グループはまず第3条5項の採掘事業の除外を適用することを選択する。従い、非採掘事業調整後収益及び非採掘事業調整後税引前利益を考慮して、第3条１項及び２項の条件を再検証する。この再テストの後グループAは引き続き第3条１項及び第２項のテストを満たした。

その後、当該グループは、第3条4項の規制対象金融業の除外を適用し、同条1項及び2項の条件を再検証する。これは、規制対象金融業の控除を累積的に適用するものであり、その控除対象外調整後収益及び非RFS調整後収益、並びに控除対象外調整後税引前利益及び非RFS調整後税引前利益を考慮に入れる。この2回目の再テストの後、グループAは第3条１項のテストを満たさなかった。これは、グループAが2030年の対象グループではないことを意味する。

例2

多国籍企業であるグループBは、第3条１項1及び２項の収益額及び利益率の基準を2030年度に初めて満たしており、したがって、それ以前のいずれの期間においては対象グループではなかった。グループBの連結財務諸表では、過去のいずれの期間においても対象セグメントではなかった2つの開示セグメント（採掘活動を行う開示セグメントA及びその他の活動を行う開示セグメントB）を報告している。開示セグメントBは、規制対象金融業を含まず、防御収入を得ていない。

グループBが2030年の対象グループであるか否かを決定するために、グループBは適格採掘事業を行うグループであるため、当該グループはまず第3条5項の採掘事業の除外を適用することを選択する。従い、非採掘事業調整後収益及び非採掘事業調整後税引前利益を考慮して、第3条１項及び２項の条件を再検証する。この再テストの後、グループBは第3条１項及び２項の利益率テストを満たさなかった。これは、グループBが2030年の対象グループではないことを意味する。

次に、当該グループは、その開示されたセグメントBが第3条１項及び２項の収益額及び利益率のテストを満たしているか否かを評価し、グループの非採掘事業調整後収益が第3条１項a)の要件を満たしていることから、その開示セグメントが2030年の対象セグメントであるか否かを判断しなければならない（附属書C第4条１項a)参照）。開示セグメントBが2030年度について第3条１項及び２項（附属書C第4節により修正されたもの）の要件を満たしていると仮定すると、当該セグメントは当該期間の対象セグメントとなる。

ただし、開示セグメントBは、関連する範囲において、附属書Cの第5節に規定する自主的な国内事業免除調整を適用することができる。これは、附属書Cの適用後、第5節6項又は7項の開示セグメントBが対象セグメントではないことを意味している可能性がある。

例3

多国籍企業であるグループCは、第3条１項及び２項の収益額及び利益率の基準を2030年度に初めて満たしており、したがって、それ以前の期間においては対象グループではなかった。グループCは、開示セグメントを報告せず、いくつかの管轄区域で自主的に活動し、防衛収入を得ている。

グループCが2030年の対象グループであるか否かを決定するため、グループは、附属書Cの第5節に定める国内完結事業に係る調整を適用する前に、附属書Cの第6節に定める防衛調整を行わなければならない。グループは、防衛調整の実施後、第3条１項及び２項の条件を再テストしないが、附属書C第6節4項が適用される場合には、対象グループでなくなることがある。そうではない場合、グループが防衛調整後の対象グループであると仮定すると、グループは国内完結事業に係る調整を適用することができる。

例4

多国籍企業であるグループDは、第3条１項及び２項の収益額及び利益率の基準を2030年度に初めて満たしており、したがって、それ以前の期間においては対象グループではなかった。グループDは規制対象金融業を含み、開示セグメントを報告せず、いくつかの管轄区域で自律的に活動している。

グループDが2030年の対象グループであるか否かを決定するため、グループは附属書Cの第5節に規定される国内完結事業に係る調整を行い、附属書Cの第5節7項の要件を満たすと判断する。これは、グループが2030年の対象グループではないことを意味する。

例5

多国籍企業であるグループEは、第3条１項及び２項の収益額及び利益率の基準を2030年度に初めて満たしており、したがって、それ以前のいずれの期間においては対象グループではなかった。グループEは、採掘活動を行い、開示セグメントを報告せず、いくつかの管轄区域で自律的に活動する。

グループEが2030年の対象グループであるか否かを決定するために、グループEは適格採掘事業を行うグループであるため、グループはまず第3条5項の採掘事業の除外を適用することを選択する。従い、非採掘事業調整後収益及び非採掘事業調整後税引前利益を考慮して、第3条１項及び２項の条件を再テストする。この再テストの後、グループEは第3条１項及び２項のテストを満たした。これは、グループEが2030年の対象グループになることを意味する。

ただし、当該グループは、関連する範囲で、附属書Cの第5節に定める国内完結事業に係る調整を適用することができる。これは、附属書Cの第5節6項又は7項の適用の後、当該グループが対象グループではないことを意味する。附属書C第5節は、グループの非採掘事業調整後収益及び非採掘事業調整後税引前利益に適用される。

2.4. PART III – ALLOCATION AND TAXATION OF PROFITS（利益の配分及び課税）並びに附属書D

本章では、対象グループに対する利益 A の納税義務要件について規定するほか、利益 A 所得の市場国への課税権配分ルールが規定される。また、本章には、課税権配分ルールの基礎となる市場国別収益金額の集計方法（ソースルール）が含まれる。

第4条　対象グループにおける利益に対する課税

[MLCの記載内容]

1. 第 2 項及び第 3 項に従い、対象グループに対して第 8 条に基づきネクサスを有する締約国は、対象グループの指定支払事業体に対し、利益 A の金額について、第 5 条に基づき対象期間について当該締約国に配分される部分について課税することができる。
2. 第 1 項に従い、ある締約国において対象期間に課税される可能性がある利益 A の課税額は以下の a)に b)を乗じて得られた値をもって減額される。
    a) 第 5 条に基づいて締約国に割り当てられた利益 A の合計金額
    b) 以下の i)を ii)で除することにより得られる値
        i) 第 11 条 2 項で定義されている二重課税からの救済義務により、第 11 条に基づき以下の A)と B)を満たす救済管轄区域に割り当てられた利益 A 救済額（過去の未配分利益 A 救済額を除く。）の合計額
            A) 本条約の締約国でないこと
            B) OECD モデル又は国連モデルの第 7 条（事業利益）に相当する規定を含む、所得に対する租税（他の租税も対象となるか否かを問わない）に関する二重課税回避のための協定がその締約国との間で有効であること

ii) 第 11 条 2 項で定義される、対象グループにおける利益 A 救済額（過去の未配分利益 A 救済額を除く。）

本条約が施行されてから2年を経過する日以前に終了する対象期間については、第2項b)i)B)の規定を満たすか否かを問わず第2項が適用される。

[ESにおける補足事項]

- 第 2 項の調整の効果は、市場管轄区域において課税対象となる利益 A の金額を、第 11 条に基づき条約の締約国でない特定の管轄区域に割り当てられた救済義務の金額によって比例的に減額させることである。この減額は、締約国が、救済管轄区域が本条約に基づく金額の法的責任を負う救済額の総額と同額を指定支払事業体に課税することを意図している。
- 第 2 項 i)、ii)はいずれも利益 A 救済額について言及している。第 11 条第 3 項では、対象グループの利益 A 救済額のうち、各救済管轄区域に配分される額を決定する。ただし、利益 A 救済額は、対象グループの過去の未配分利益 A 救済額がある場合には、その分の金額を増額した額となる。
- したがって、第 2 項に基づく調整を決定する目的上、過去の未配分利益 A 救済額に起因する金額は、第 2 項 b)の分子又は分母に含めるべきでない。ii)の分母に含めない金額は、対象グループの過去の未配分利益 A 救済額の全額となる。一方、i)の分子に含めない金額は、当該締約国に関して i)の要件を満たす各救済管轄区域に配分された過去の未配分利益 A 救済額の割合となる。各救済管轄区域に配分された当グループの過去の未配分利益 A 救済額の割合は、各救済管轄区域に配分された利益 A 救済額と同じ割合である。
- これにより、第 2 項に基づく締約国に対する利益 A の金額を減額する際には、対象期間における利益 A の金額のみを考慮し、過去の未配分利益 A 救済額は調整から除外される。
- 第 2 項 b)i)B)は、対象期間中のいずれかの時点で、締約国と関連区域が、OECD モデル第 7 条(事業利益)又は国連モデル第 7 条(事業利益)に相当する規定を含む協定を有効に締結している場合に満たされる。この条件は対象となる協定が関連する規定の正確な文言を反映していなくとも、前述の事業利益の規定と類似又は同等の効力を有するものとみなされる場合には満たされる。締約国と関連区域との間の将来の協定が、MLC の下で自国に配分された利益に対して課税を課す締約国の権利を明示的に認めるものである場合、その協定は、前述のモデルの第 7 条に対応するものではなく、従って、本項の目的においては無視される。

第5条 市場国において生じた収益に関連する利益の配分

[MLCの記載内容]

1. 対象グループの利益 A のうち、第 8 条に基づきネクサスを有する管轄区域に配分される部分は、以下の方法により決定される。

   a) 対象グループの利益 A に第 6 条に基づく当該管轄区域で生じた各対象グループの対象期間における調整後収益を乗じた額を、当該対象グループ全体の対象期間における調整後収益で除した金額

   b) 管轄区域において、対象グループの調整後消去利益（又は損失）が 5,000 万ユーロ以上である場合、上記 a)により算出された金額からマーケティング及び販売利益に係るセーフハーバー調整額を減額した金額

[ESにおける補足事項]

- 対象グループのうち、ある管轄区域のみがネクサスを有さない（第八条を満たしていない）、あるいは対象期間内に条約に加盟していないなどの理由で、本来であれば権利を有するはずの利益 A の配分を得られない場合であっても、他の管轄区域に配分される利益 A の額に影響を与えることはない。
- <例> 第 5 条 1 項 a)

- 前提
  - ✓ 対象グループ A 全体の調整後収益は 1,000 億ユーロである。
  - ✓ 第 2 条 2 項に基づいて算出した対象グループ A の利益 A は 50 億ユーロである。
  - ✓ 対象グループ A に帰属し、かつつネクサスを有する管轄区域は、X 国、Y 国、Z 国の 3 国であり、それぞれの調整後収益は X 国が 600 億ユーロ、Y 国が 300 億ユーロ、Z 国が 100 億ユーロであった場合の利益 A の配分は下表のとおりになる。

国・地域			調整後収益				配分される利益A
X国	利益A	X	600	÷	全体調整後収益	=	30
Y国	50		300		1,000		15
Z国			100				5

（単位：億ユーロ）

[MLCの記載内容]

2. 本条において、
   a) 管轄区域に帰属する対象グループの対象期間における「マーケティング及び販売利益に係るセーフハーバー調整」とは、下記 i)又は ii)のいずれか低い方である。
      i) 第 5 条 1 項 a)に基づき算出された額
      ii) 対象グループの管轄区域内相殺利益
   b) 対象グループの管轄区域における対象期間の「管轄区域内相殺利益」は、c)で定める対象グループの調整後管轄区域内超過利益に、d)で定める管轄区域相殺率を乗じて算出するものとする。
   c) 対象グループの管轄区域における対象期間の調整後管轄区域内超過利益は、下記 i)又は ii)のいずれか高い方とする。
      i) 0
      ii) 調整後消去利益（又は損失）から下記 A)又は B)差し引いた額を比較し、いずれか高い方
         A) RODP の消去閾値（対象グループの当該期間の調整後収益に 10%を乗じ、その積を対象グループの会計上の減価償却費及び会計上の給与の合計で除して決定される値）を、対象グループの管轄区域における対象期間の減価償却費及び人件費で乗じた額
         B) 第 6 条のソースルールに基づき管轄区域に配分される対象グループの調整後収益の 3 %[24]
   d) 管轄区域相殺率とは、以下のいずれかである。
      i) 対象グループの所在地が下記第 5 条 2 項 e)で定義された低額減価償却費及び人件費管轄区域であれば 90%

[24] ブラジル、コロンビア及びインドは、c)ii)B)の規定について異議を表明している。

ii) 上記に該当しない場合は、

A) 低所得管轄区域であれば 25%。低所得管轄区域とは、対象期間前の直近の世界銀行決定期間における一人当たり国民総所得（アトラス法）を参照し、世界銀行により低所得経済又は低中所得経済と定義された国・地域を意味する。

B) その他の管轄区域の場合は 35%

e) 対象グループの対象期間における「低減価償却費及び人件費管轄区域」とは、第 6 条に基づく管轄区域における調整後収益に対する減価償却費及び人件費の比率が、附属書 B 第 5 節に基づいて決定される対象グループ全体の会計上の調整後収益に対する減価償却費及び人件費の比率の 75%未満の管轄区域をいう。[25]

f) また、ある国・地域における対象グループの対象期間の「調整後消去利益（又は損失）」は、以下の合計をいう。

i) 消去利益（又は損失）及び

ii) 源泉税の上方修正額[26]

[ESにおける補足事項]

- <例> 第 5 条 2 項 c)
  - 前提
    - ✓ 管轄地域に属する X 国と Y 国で事業を営む対象グループ A の減価償却費及び人件費に対する ETRDP が 200%だったと仮定する。
    - ✓ X国、Y国ともに収益は 10 億ユーロであった。関連する管轄区域の情報は下表のとおりである。

	X国	Y国
管轄区域における減価償却費及び人件費－①	2,000	1,000
調整後消去利益（又は損失）－②	5,000	5,000

（単位：万ユーロ）

- ✓ これらのデータを基に、RODP 指標（Return on Depreciation and Payroll based metric、第 2 項 c)ii)A)）及び ROR 指標（Return on revenues based metric、第 2 項 c)ii)B)）を求めると、以下の表のようになる。

STEP 1：RODP指標を求める。

国・地域			①		RODP指標
X国	ETRDP 200%	X	2,000	=	4,000
Y国			1,000		2,000

[25] ブラジル、コロンビア及びインドは、e)の規定について異議を表明しているが、これはd)に対する側面も持ち合わせている。

[26] ブラジル、コロンビア及びインドは、f)ii)の規定について異議を表明している。

（単位：万ユーロ）

STEP 2：ROR指標を求める。

国・地域	収益 10億ユーロ	X	3%	=	ROR指標
X国					3,000
Y国					3,000

（単位：万ユーロ）

STEP 3：STEP 1 で算出した値とSTEP 2 で算出した値を比べ、いずれか高い方を通常利益の閾値として使用する。

- ✓ X 国においては RODP 指標の方が ROR 指標よりも高いため、RODP 指標の 4,000 万ユーロが通常利益の閾値として調整後管轄区域内超過利益の計算に用いられる（③）。
- ✓ Y 国においては ROR 指標の方が RODP 指標よりも高いため、ROR 指標の 3,000 万ユーロが通常利益の閾値として調整後管轄区域内超過利益の計算に用いられる（④）。

STEP 4：調整後管轄区域内超過利益を求める。

国・地域	②	−	RODP/ROR基準 （通常利益の閾値）	=	調整後管轄区域内 超過利益
X国	5,000		4,000－③		1,000
Y国	5,000		3,000－④		2,000

（単位：万ユーロ）

- ✓ 仮に、調整後消去利益（又は損失）が X 国と Y 国の両方で 2,500 万ユーロであった場合、適用される利益基準である 4,000 万ユーロと 3,000 万ユーロがそれぞれの管轄区域の調整後消去利益（2,500 万ユーロ）を上回るため、X 国と Y 国の調整後管轄区域内超過利益は 0 となる（第 2 項 c)i)）。

- <例> 第 5 条 2 項 e)
  - ➢ 対象グループ全体の調整後収益は 500 億ユーロである。
  - ➢ 対象グループ全体の財務上の減価償却費及び人件費は 80 億ユーロである。
  - ➢ 対象グループの売上高減価償却費及び人件費率は、16%（=80 億ユーロ/500 億ユーロ）となり、対象グループ全体の同比率の 75%は 12% (=75% X 16%)となる。

対象グループ全体の調整後収益	a	500億ユーロ
対象グループ全体の財務上の減価償却費及び人件費	b	80億ユーロ
対象グループの売上高減価償却費及び人件費率	c = b/a	16%

対象グループの売上高減価償却費及び人件費率の75%	c x 75%	12%

- 仮に、管轄区域 A における対象グループの減価償却費及び人件費が 100 万ユーロ、それに対する調整後収益が 1,000 万ユーロである場合、管轄区域 A の売上高減価償却費及び人件費率は 10%（=100 万ユーロ/1,000 万ユーロ）となる。

管轄区域Aの調整後収益	a	1,000万ユーロ
管轄区域Aの減価償却費及び人件費	b	100万ユーロ
管轄区域Aの売上高減価償却費及び人件費率	c = b/a	10%

- 管轄区域 A の売上高減価償却費及び人件費率がグループ全体の同比率の 75%以下であるため、管轄区域Aは低減価償却費及び人件費管轄区域に該当する（10% < 12%）。
- この場合、管轄区域 A で適用される管轄区域相殺率は 90%になる（第 5 条 2 項 d)参照）。
- 仮に、管轄区域Aの売上高減価償却費及び人件費率が 20%であった場合、適用される管轄区域相殺率は低所得管轄区域であれば25%、その他の場合は35%になる（20% > 12%）。

第6条　調整後収益の源泉

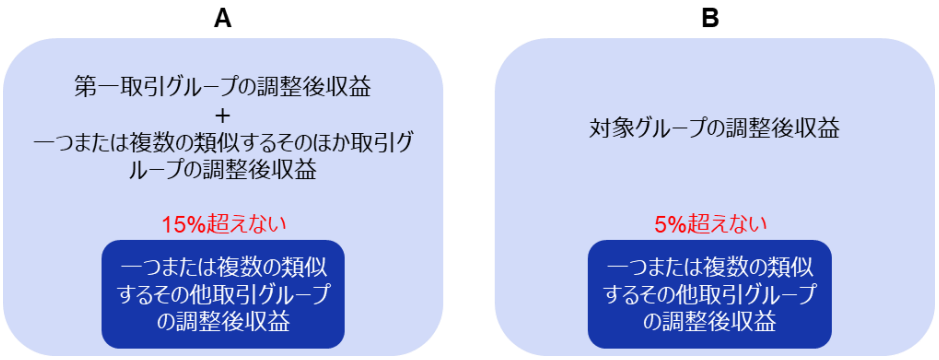
[MLCの記載内容]

1. 本条、第 7 条、及び附属書 D における規定は、本条約の適用上、対象グループの調整後収益が発生したものとして扱われる国・地域を特定するために用いられる。そのため：
   a) 調整後収益の源泉は第 7 条において規定される調整後収益のカテゴリーごとにそれぞれ特定される；
   b) 調整後収益が特定されるカテゴリーは対象となる収益が派生する取引の通常又は主要な性質に基づいて分類する。なお、対象となる調整後収益が分類されるカテゴリーは取引の法的な形態ではなく、実質的な形態の内容に基づいて特定される；
   c) 第 7 条にて説明されていない調整後収益の源泉については、第 7 条において記載される調整後収益の源泉のカテゴリーに最も類似したカテゴリーを参照して特定するものとする。
2. 各当事者は(Each Party)対象グループの各グループ会社等に対し、グループ会社が関与する取引の各カテゴリーから生じる対象グループの全ての調整後収益の源泉を信頼できる手法を用いて特定することを要求するものとする。対象グループが自ら関与する取引が該当するカテゴリーから派生する調整後収益に対して信頼できる指標を適用する場合、その信頼できる手法により当該調整後収益の源泉が決定される。
3. 第 6 条、第 7 条、及び附属書 D について：
   a) 「信頼できる手法」とは対象グループが調整後収益の全て又一部が発生する管轄区域を特定するために適用される、信頼できる指標又は第 6 条 3 項 a)iii)及び第 6 条 3 項 a)ⅳ)において定められる配賦キーに基づく手法とみなす。そのため：
      i) 信頼できるとみなされるためには、配賦キーを適用する以外の手法で、各管轄区域の特性及び対象グループに販売・ライセンス・譲渡・提供される商品・コンテンツ・財産・製品・サービスの等の量と価格の違い等が考慮される手法である必要がある；

ii) 第 6 条 1 項 a)及び第 6 条 3 項 a)i)に関わらず、対象グループが一つ又は複数の類似する取引から発生する調整後収益に対して信頼できる手法を適用する場合において、最初の取引グループがなければ締結されなかったであろうその他取引から発生する調整後収益に対して適用される信頼できる手法は、下記の二つの条件において信頼できるとみなす：

A) その他取引から発生する調整後収益が、最初の取引グループ及びその他取引から発生する調整後収益の合計の 15%を超えない場合；及び

B) 第 6 条 3 項 a)ii)において源泉が特定される調整後収益の合計が対象期間における対象グループの調整後収益の 5%を超えない場合；



iii) 第 6 条 3 項 a) iv)において規定されている場合を除き、配賦キーが信頼できる手法としてみなされるのは、信頼できる指標に基づいて源泉が特定できない調整後収益に限定され、又以下の要件を満たす場合に限られる：

A) 配賦キーが附属書 D の関連するソースルールにおいて明示的に許可されている場合；及び

B) 対象グループが、調整後収益の関連するカテゴリーに関して、附属書 D に列挙された指標の中から信頼できる指標を特定するために合理的な措置を講じたが、そのような信頼できる指標がないと結論づけたことを証明した場合；及び

C) 対象グループが、法的、規制的、又は文書化された構造的及び商業的な検討に基づき、調整後収益が生じないと合理的に予想される管轄区域を特定し、配賦キーの適用から除外した場合；及び

iv) 第 7 条 1 項 d)vi)又は vii)において規定される輸送サービスについては、附属書 D において規定される配賦キーを信頼できる指標とみなす；

b) 「信頼できる指標」とは、第 7 条において定められる、該当する取引カテゴリーの収益基準を元に対象となる調整後収益の源泉を特定する配賦キー以外の情報であり、下記の二つのいずれかの要件を満たすものとする：

i) 指標は下記の一つもしくは複数の信頼性テストを満たす：

A) 当該指標は、対象グループによって商業的目的、法的目的、規制目的もしくはその他の関連する義務の履行のために依拠するものである；

B) 当該指標は、自己の商業的目的、法的目的、規制目的もしくはその他の関連する義務に従って情報を収集した第三者によって対象グループに提供された情報によって検証される；また

C) 当該指標及び対象とする取引カテゴリーに関して附属書 D に列挙されている一つ又複数の指標が同一の源泉地を特定する；また

ii) 第 6 条 B)i)に係る指標テストを満たさないものの：

A) 対象グループは、第 22 条において基づき要請されるように、事前の安全レビュー審査においてレビューパネル又は決定パネルに対し、使用されている指標が信頼できることを実証し、附属書 D において列挙される指標の代わりに使用される理由を説明する文書を提出している；及び

B) 第 29 条において規定される事前の安定性レビューの結論で指標が認められている；

c) 「配賦キー」とは、附属書 D において定められる、信頼できる指標を参照しない、取引カテゴリーごとに調整後収益の源泉を特定する手法とみなす。

4. 第 6 条 2 項に係る信頼できる手法が適用されない場合、対象グループの調整後収益の源泉は以下を用いて特定される：

a) 部品の販売から得られる調整後収益については第 7 条 1 項 c)において説明されるように、部品配賦キーを元に特定する；

b) サービスの提供から得られる調整後収益については第 7 条 1 項 d)ix)において説明されるように、サービス配賦キーを元に特定する；

c) その他カテゴリーはグローバル配賦キーを適用する。

[ESにおける補足事項]

- (信頼できる指標について)

  信頼できる指標は第 6 条 3 項 b)i)及び ii)において定義づけられる。

  信頼性の基準を満たす場合において、「列挙された信頼できる指標」又は「その他の信頼できる指標」及び「代替的な信頼できる指標」のどちらの手段も同様に有効に活用することができる。つまり、調整後収益のソースルールは、事実及び状況に応じて柔軟に対応できるよう、使用すべき指標は規範的に定められず、また、当該指標における序列は設定されない。また、信頼できる指標は毎年一貫して同じ指標が選択されることは要求されない。つまり、対象グループが「列挙された信頼できる指標」、「その他の信頼できる指標」又は「代替的な信頼できる指標」の異なる指標を異なる期間において適用することを可能とする。例えば、事業における技術、商業週刊及びビジネスモデルが変革する場合において、収益を特定する際に適用する指標の適切性も変化することから、指標の変更が適切又は必要である可能性もある。なお、このような変更がなされた場合においては、文書化された説明等を残すことが望まれる。

  また、「その他の信頼できる指標」又は「代替的な信頼できる指標」の使用は強制されない。つまり、対象グループが「列挙された信頼できる指標」を適用する場合、その他の手段の公安及びテストする義務はない。また、対象グループが合理的な措置を行った上で「列挙された信頼できる指標」が入手できない場合、該当する配賦キーを適用することができる。このような場合、「その他の信頼できる指標」又は「代替的な信頼できる指標」等のその他の手段の可能性の検討及びドキュメンテーションの必要はない。むしろ、このようなその他の手段はその他の手段が信頼できる手法であることを実証でき、実証することを希望する対象グループが利用することができるオプションとなる。これは第 6 条 3 項 a)iii)B)に記載されている信頼できる手法の定義の要件において記載されているとおり、配賦キーを適用するか否か検討する前における信頼できる指標を特定するための合理的措置に係る前提条件は「列挙された信頼できる指標」に限るものとする。

- 【Subdivision i)】 （信頼できる指標に係る第 6 条 3 項 b)i)について）

  第 6 条 3 項 b)i)は 3 種類の信頼テストの基準を規定している。指標が信頼に値するためには、対象グループはその基準の内一つ以上は満たす必要がある。当該テストでは附属書 D において列挙される「列

挙された信頼できる指標」又は附属書 D に明記されない、信頼できる基準を満たす「その他の信頼できる指標」を満たしているかどうかが確認される。

第 6 条 3 項 b)i)A)は、対象グループによって商業的目的、法的目的、規制目的又その他義務履行のために依拠されている場合に信頼に値する基準を満たすと記載している。対象グループがその他の目的のために得た情報に依存することになるため、このテストにより当該情報の品質が保証される。品質が悪い情報であれば、対象グループを商業的、法的、規制的なリスクに晒される。つまり、対象グループは事業を運営し商業的な成功を収めるため、又はその他義務を遂行するために（それらの義務の遵守は精査の対象となる可能性もある）、当該情報が信頼できる高品質な情報であることを保証することに関係を有する。

商業的目的の情報は、外部に報告される情報に限らず、事業運営に係る経営陣への内部のリサーチや報告事項、また内部の事業を運営するための管理システムの情報等の内部向け及び非課税関連目的の情報が含まれる。また顧客、再販売者又はその他仲介者等に提供される情報等の適用も可能となる。また、法的、規制的、又その他義務履行に係る情報は、監査及び法定会計、株式市場の開示、消費者保護又は安全規制の遵守のために用意される情報が含まれる。また、法人税、VAT、又は関税等の税務目的のために用意される情報も含まれる。承認されうる情報は広範囲にわたるもの、前述のとおり、信頼できる指標に係る基本的な基準（第 6 条 3 項 b)）が満たされる情報のみ適用が許容される。例えば、法人税、VAT、又は関税に係る税務的目的で使用される情報が、該当する調整後収益のカテゴリーのソースルールに対応しない場合（例えば、法人税の目的で記録される売上が収益源の市場情報を記録しない場合、又は部品が第三者に輸出される場合で関連する関税の情報が部品を含む最終製品が販売される最終消費者の情報が得的できない場合）、その情報が商業的目的で使用されていた事実のみでは問題は解決されず、収益の特定のためにその情報を使用することはできない。一方で、VAT の目的で事業者から消費者へデジタルに供給されるサービスの場所を特定するために使用される情報は、通常消費者の位置を特定することが意図される。これは、そのデジタルコンテンツ又はサービスの使用場所と一致しているため、その情報はソースルールに対応していると見なされる。

第 6 条 3 項 b)i)B)では、第三者に情報とソースルールとの一貫性が第三者の情報によって確認される場合、その指標は信頼性があると記載している。これは、指標が第三者によって確認され、その第三者が情報を持つための独自の商業的、法的、規制的、義務的又はその他類似する目的等がある場合に適用される。つまり、対象グループは収益の源泉となる管轄区域を示す情報を保有しており、当該収益の源泉となる管轄区域は第三者の他の情報において確認されている必要がある。これの例として、商業目的、法的目的、又は規制的な事業の目的等の達成を目指すデータベースオーナーによって作成され、対象グループが自ら使用する指標の合理性を確認する、処方薬の販売をモニターする商業目的で利用可能なデータベース等がある。

第 6 条 3 項 b)i)C)では、指標の情報が「列挙された指標」を用いた「二重確認のテスト」によって情報と指標の一貫性が実証された場合において、その指標は信頼性があるものと定義されると記載される。当該テストは少なくとも一つの指標が該当するソースルールに係る「列挙された指標」である場合、それ以外の指標が「列挙された指標」と同じ特定結果となった場合、それ以外の指標も信頼性があるとみなされる。例えば、オンライン仲介プラットフォームのオペレーターがプラットフォームにおいて商品を購入したユーザーに関する情報を収集し、配送先の管轄区域がユーザーの IP アドレスの管轄区域と一致することを確認した場合、それは二重確認できたこととなり、指標は信頼性があるとされる。なお、他のユーザーにおいては、配送先の管轄区域と IP アドレスに係る管轄区域が異なる可能性があり、その場合、対象グループは指標の信頼性を確認するための代替案となる手法を検討する必要がある。これには、請求先の住所又は IP アドレスを確認することができる第三の指標（例：ユーザープロファイル情報）を特定する検討等も含まれます。

- 【Subdivision ii)】（信頼できる指標に係る第 6 条 3 項 b)ii)について）

第 6 条 3 項 b)ii)は対象グループが第 6 条 3 項 b)i)において記載される特定の信頼できる指標の基準のいずれかを満たすことができない場合において、信頼できる指標の定義を満たす代替的な基準を提供している。ここで記載される基準は「代替的な信頼できる指標」と呼ばれ、附属書 D に明記されない、異なる信頼性の基準を満たすものとなる。例えば、当該文脈を元に使用できる情報は、他の商業的、法的、

規制的、又はその他義務履行するための目的を果たすために依拠する情報に限らず、対象グループが発するマーケットリサーチ及び一般的に公開する情報等のその他の情報も含む。つまり、無関係な目的や義務履行を果たすために依拠される情報に限らず、当該条約に係る目的を果たすために特別に用意された指標の信頼性も承認されることを意味する。また当該情報は様々な情報の組み合わせでまとめることもでき、対象グループが自らのプロキシを開発することを可能とする情報となりえる場合もある。

しかしながら、同じ信頼性の基準を満たさなくても、「代替的な信頼できる指標」の適用は同等の信頼性の保護措置の対象となる（上記の定義の中核な基準に係る要件に加えて）。

第一に、対象グループは第 23 条に基づき、「事前の安定性レビュー」における、「レビューパネル」又は「決定パネル」において、適用される指標が信頼できること及び適用された理由を説明する資料を提出する必要がある。

情報の出典、範囲、一貫性、商業的信頼の基準において情報の質が高い場合、この規定の目的において、情報は信頼できるものとみなされる。当該情報が信頼できることを示すことができる場合、対象グループは当該情報が下記のとおりであることを確立することが期待される：

- 情報に調整後収益が発生する場所を特定するための合理的な関連性があること。 ―この点では、対象グループは信頼しようとする情報が市場の管轄区域を特定することが期待できるのか説明する必要がある。
- 情報の地理的範囲が十分に広いこと ―この点では、対象グループにより信頼されるデータセットは通常、グローバル規模であることが期待される。グローバル規模なデータセットでない場合、対象グループはより限定されたデータセットが信頼性の高いソースの結果（特定結果）を提供できる理由の説明、又は代替する情報がどのように用いられて信頼性が高い方法の元で全世界を対象とする結果を近似させるか（マクロ経済の指標との相関関係に基づいてデータセットを完成させる等）示すことが期待される。
- 情報は生活かつ適切なデータ収集手法を適用していること ―この点では、対象グループは信頼しようとしている情報が正確に、一貫して、適切に収集されたことが証明できる必要がある。これには、収集するデータがどのように選定され、またデータの収集プロセスにおいて特定の情報が除外される理由の説明が通常必要となる。信頼されるデータが第三者によってまとめられる場合、対象グループはその第三者が適用した方法論の概説する必要がある。データが UNCTAD 又は IMF などの国際機関によって公表される場合においては、当該データは正確かつ適切な収集手法に基づいていることが想定される。
- 対象グループが使用を検討する信頼しようとしている情報が仮定に基づいている場合は、それらの仮定が信頼できる過程でありかつ対象グループによって検証が可能であるか等の商業的な観点において、正当化されるか否かを確定する必要がある（ES 2228 及び 2268 の例を参照）。

  対象グループは、「列挙された信頼できる指標」の代わりに調整後収益を特定するために適用される情報の適用される理由を説明する資料を事前の安定性レビューにおけるレビューパネル又は決定パネルに提供する必要がある。これは指標における優先順位が存在するという意味をなさない。なお、当該要件により、パネルは対象グループが採用する手法につき追加的なインサイトを得られることから、対象グループが収益の源泉の特定を一般的観点から慎重に検討されることが保証される。

  第二の要件としては、提案される「代替的な信頼できる指標」は事前の安定性レビューにおいて使用が認証されることである。これは、対象グループが事前の安定性のプロセスに参加しない場合、対象グループは「代替的な信頼できる指標」を使用することができないことを意味する。事務的な規則は、事前の安定性のプロセスにおいて事前の安定性レビューの結論を提示する前の期間にて、当該ルールの適用に対応するための移行期間が規定される。移行期間の詳細については附属書Eの第1節における「ADMINISTRATION」において規定される。

なお、第６条及び第７条においては、単一の「信頼できる指標」が使用されるような記載となっているが、対象グループが調整後収益（の一部）を特定する際に二つ以上の指標を使用する状況がある可能性もある。対象グループが使用する指標は一つに制限されず、複数（の組み合わせ）の指標を使用することもできる。例えば、オンライン広告サービスを提供する対象グループがIPアドレス・地理情報・その他ユーザー情報等の複数のデータポイントを組み合わせるアルゴリズムを使用して、閲覧者の所在地等の情報を特定するための例もある（プライバシーに係る法令等の該当する法令もある）。

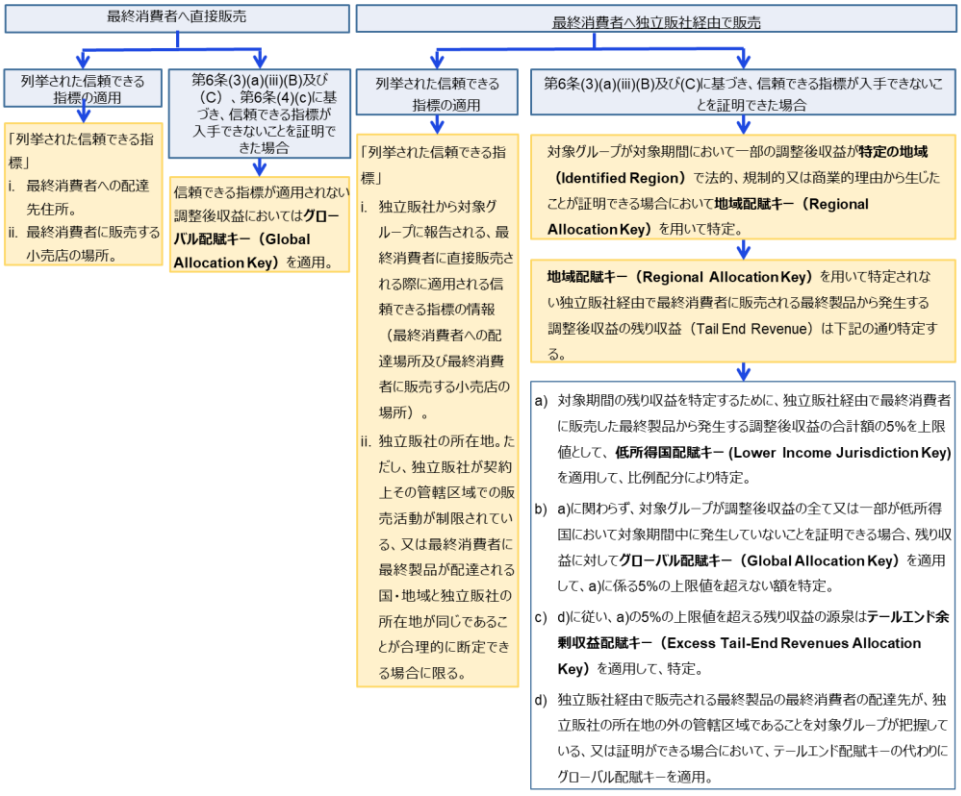
第7条 調整後収益のカテゴリーごとのソースルール

[MLCの記載内容]

1. 対象グループの調整後収益が発生する管轄区域を特定するための信頼できる手法を指定するために以下の原則を適用する。

   a) 最終製品の販売から得られる調整後収益は、最終製品の最終消費者への配達場所に応じて特定される。

   附属書Dにおいて記載される特定方法は下記のとおりとなる。



附属書Dにおいて記載される定義は下記のとおりとなる。

・ 特定の地域（Identified Region）：
地理的に近接しているかを問わず、以下の状況における管轄区域の集まりのこと。

i) 最終製品の販売から得られる調整後収益において、信頼できる指標を適用せずに特定する、独立販社が対象グループの製品を販売又は再販売する管轄区域

ii) 無形資産から発生する調整後収益に含まれる、i)最終製品又は部品に関連する無形資産から発生する調整後収益及び、ii)サービスやデジタルコンテンツをサポートする無形資産から発生する調整後収益において、信頼できる指標を適用せずに特定する、対象グループがライセンシー、購入者、又は他の譲受人に無形資産をライセンス、販売又はその他譲渡方法で譲渡する際の契約条件に含まれる管轄区域

・ 地域配賦キー（Regional Allocation Key）：

地域配賦キーは、特定の地域の対象となる管轄区域において発生する調整後収益を、特定の地域に含まれる全ての管轄区域の総最終消費支出に対する、特定の地域の対象となる管轄区域の最終消費支出の割合に応じて特定する。

・ 低所得国配賦キー（Lower Income Jurisdiction Allocation Key）：

低所得国配賦キーは、上記の最終消費者へ独立販社経由で販売した最終製品に係る調整後収益の特定方法を説明する図表のa)に記載される5%の制限（信頼できる指標が適用せず、地域配賦キーを適用した残りの余剰収益における、低所得国配賦キーを適用する際の上限値）を超えない余剰収益（Tail-End Revenues）について適用する。低所得国配賦キーは、全ての低所得管轄区域の最終消費支出の合計に対する、対象となる低所得管轄区域の最終消費支出の割合に応じて対象となる低所得管轄区域での調整後収益を特定する。

・ テールエンド余剰収益配賦キー（Excess Tail-End Revenues Allocation Key）：

テールエンド余剰収益配賦キーは、上記の最終消費者へ独立販社経由で販売した最終製品に係る調整後収益の特定方法を説明する図表のa)に記載される5%の制限（信頼できる指標が適用せず、地域配賦キーを適用した残りの余剰収益における、低所得国配賦キーを適用する際の上限値）を超える余剰収益について以下のとおり特定する。

i) 余剰収益の85%は独立販売者の所在する管轄区域において比例配分方式で特定する。

ii) 余剰収益の残りの15%はグローバル配賦キーに基づいて特定する。ただし、i)において特定される独立販社の所在する管轄区域は除くものとする。

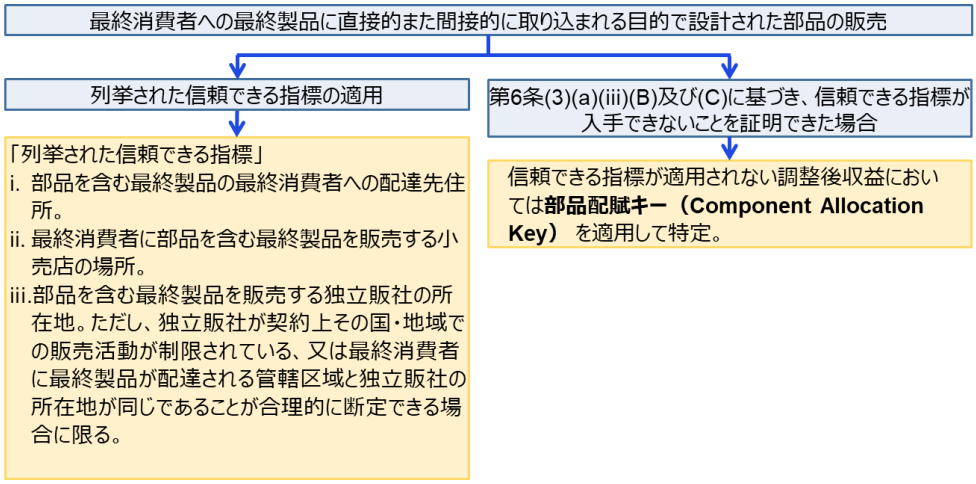
・ グローバル配賦キー（Global Allocation Key）：

グローバル配賦キーは最終消費支出に占める割合に比例して、管轄区域ごとに発生する調整後収益を特定する。

b) 第 7 条 1 項 c)に説明されるような、最終製品の部品の一部として捉えられないデジタル財に基づく調整後収益は第 7 条 1 項 d) ix)のとおりに特定される。

c) 最終製品に直接的また間接的に取り込まれる目的で設計された部品について、最終消費者への販売から得られる収益はその部品が一部となる最終製品の最終消費者への管轄区域の配達場所に応じて特定される。

附属書Dにおいて記載される特定方法は下記のとおりとなる。



附属書Dにおいて記載される定義は下記のとおりとなる。

・ 部品配賦キー（Component Allocation Key）：

部品配賦キーは総GDPに占める割合に比例して、管轄区域での調整後収益を特定する。

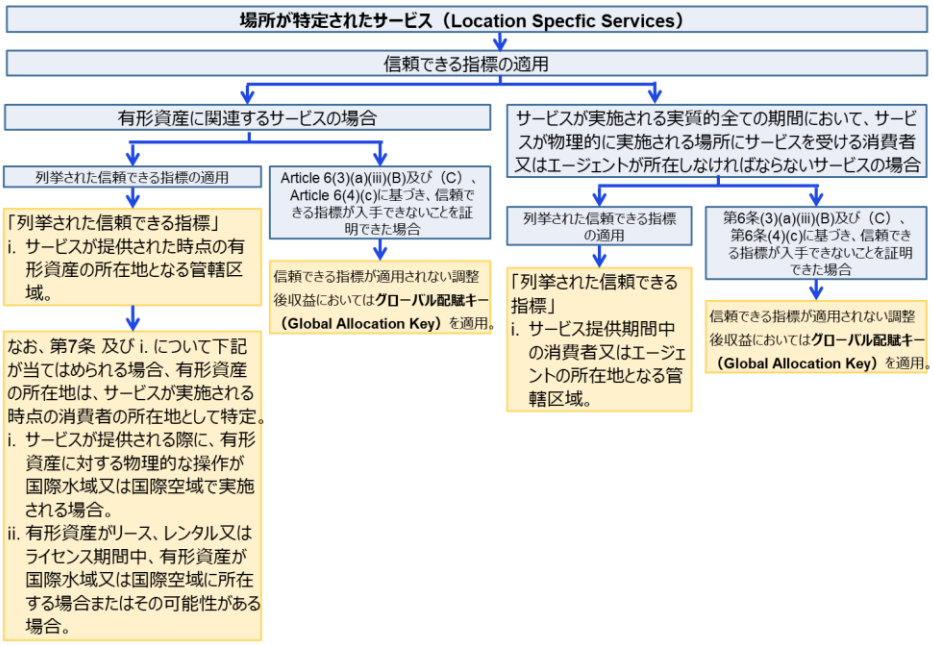
d) サービスの提供から得られる調整後収益については下記のとおりに特定される。

i) 場所が特定されたサービスの提供（第 7 条 1 項 d)vi)及び第 7 条 1 項 g)以外のサービス提供について）から得られる調整後収益は下記のとおりに特定される。

A) 有形資産に連なるサービスの場合、当該資産の所在地の管轄区域に応じて特定される；及び

B) その他の場所が特定されるサービスについてはサービスが提供された管轄区域に応じて特定される。

附属書Dにおいて記載される特定方法は下記のとおりとなる。



附属書Dにおいて記載される定義は下記のとおりとなる。

・ 場所が特定されたサービス（Location-Specific Services）：

場所が特定されたサービスは下記の種類のサービスを含むものとする。

i) 下記の有形資産に関連するサービス

a) 有形資産が所在する管轄区域において、実質的サービスの全てが実施され、又、建築・解体・保守・修理等の有形資産の物理的な操作に伴うサービス；

b) 有形資産に係るリース、ライセンス、使用許諾；

c) 固定施設に対する公共サービス（電気、インターネット、通信等）；

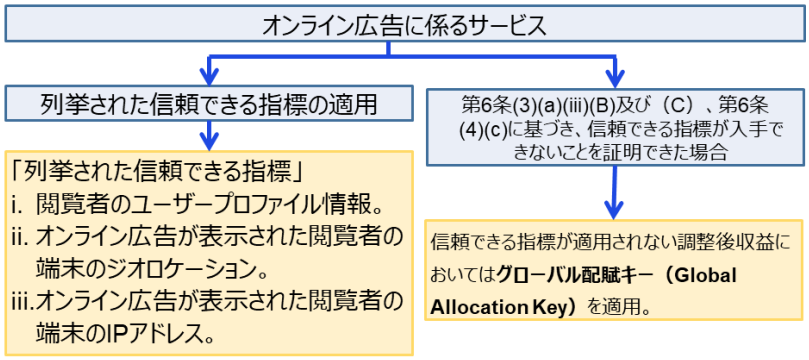
d) 不動産に対する開発、取得、処分、リース又はその他譲渡方法等に関連する建築、エンジニアリング、設計又はアドバイザリーサービス等；

e) 管轄区域から、又は管轄区域内の航空機、船舶又はその他輸送機器の出発及び到着に係るサービス（水先、曳航、港湾、空港、ターミナルサービスを含む）；及び

ii) サービスが提供される消費者又はエージェントが、サービスが実施される実施的に全期間中、サービスが物理的に実施される場所に滞在しなければならないサービス

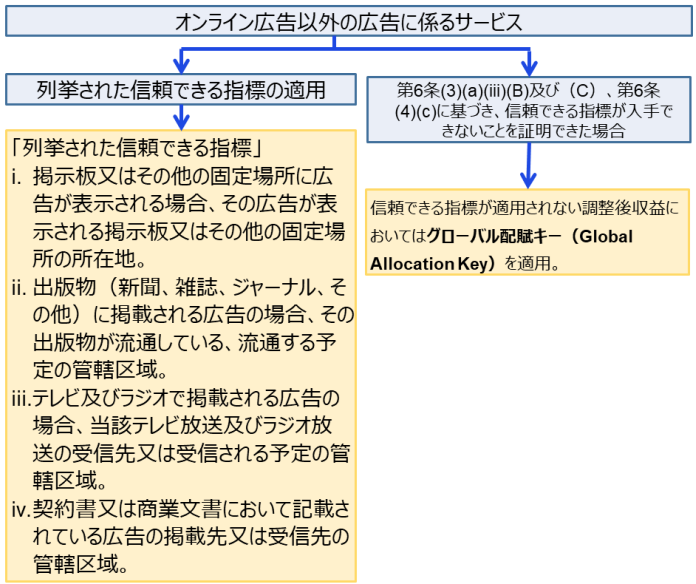
ii) オンライン広告サービスの提供から得られる調整後収益は広告の閲覧者の所在地となる管轄区域に応じて特定される。

附属書Dにおいて記載される特定方法は下記のとおりとなる。



iii） 第 7 条 1 項 d)ii)以外の広告サービスの提供から得られる調整後収益は広告の掲示場所又は受信場所となる管轄区域に応じて特定される。

附属書Dにおいて記載される特定方法は下記のとおりとなる。

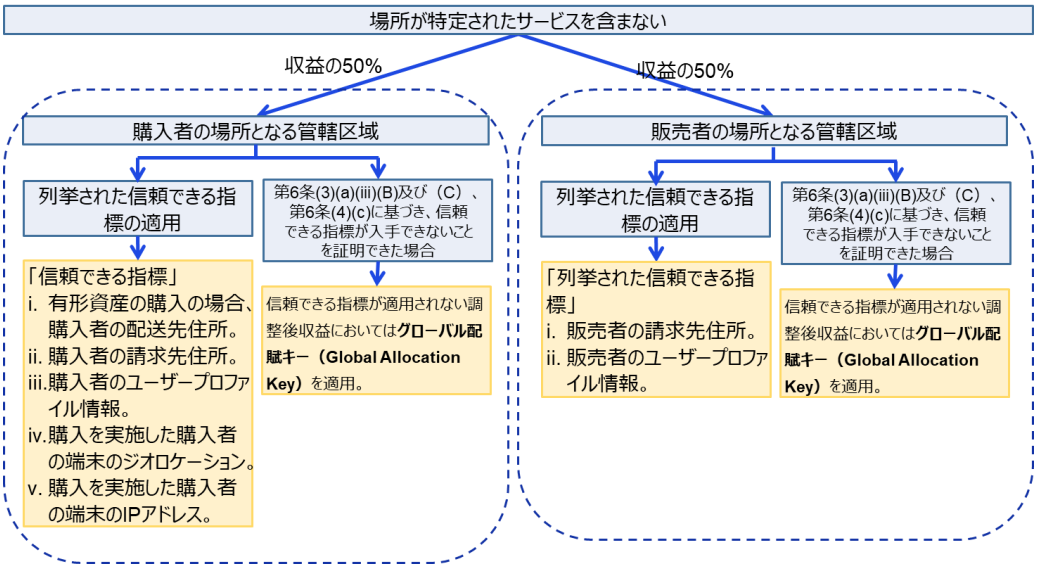


iv） 有形資産・デジタル財やサービス（場所が特定されたサービスは含まない）の購買等のオンライン仲介サービスから得られる調整後収益は下記のとおり特定される。

A） 50%は提供される有形資産・デジタル財やサービス（場所が特定されたサービスは含まない）の購入者が所在する管轄区域において特定される；

B） 50%は提供される有形資産・デジタル財やサービス（場所が特定されたサービスは含まない）の販売者が所在する管轄区域において特定される

附属書Dにおいて記載される特定方法は下記のとおりとなる。

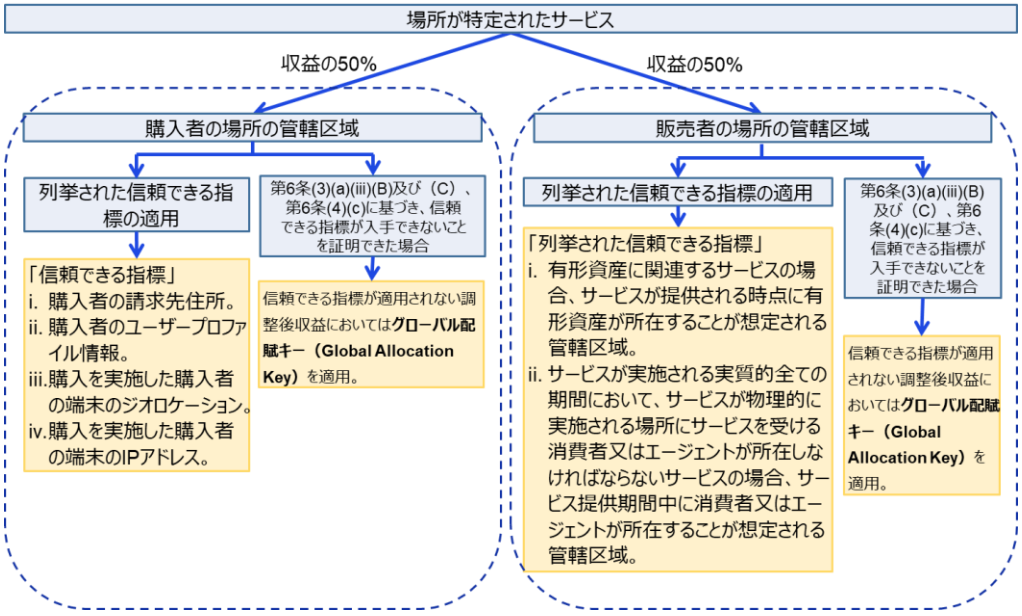


v) 場所が特定されたサービスの購買に係るオンライン仲介サービスから得られる調整後収益は下記のとおり特定される。

A) 50%は提供される場所が特定されたサービスの購入者が所在する管轄区域において特定される；

B) 50%は提供される場所が特定されたサービスの実施先の管轄区域において特定される

附属書Dにおいて記載される特定方法は下記のとおりとなる。



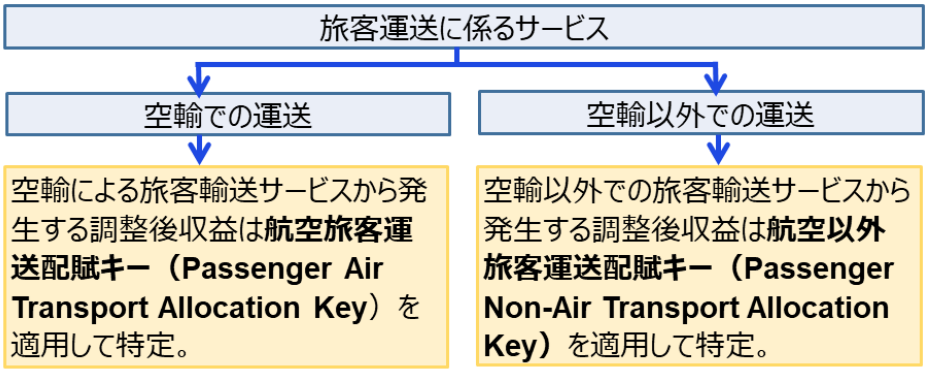
vi) 旅客運送サービス（顧客ポイントプログラム以外の輸送サービスに付随する取引を含む）

の提供から得られる調整後収益は下記のとおり特定される。

A） 空輸での運送の場合は旅客が航空機から降りた管轄区域に応じて特定される；

B） 空輸以外での運送の場合は、対象グループからもしくはその代理として用意される車両又は船舶から旅客が下りた管轄区域（ただし、対象グループ又はその代理による旅客の運送を実施するために予定される 24 時間以内の中間経由地での停止は含まないとする）に応じて特定される。

附属書Dにおいて記載される特定方法は下記のとおりとなる。



附属書Dにおいて記載される定義は下記のとおりとなる。

・ 航空旅客運送配賦キー（Passenger Air Transport Allocation Key）：

航空旅客運送配賦キーは各管轄区域において、以下の割合に応じて調整後収益を特定する。（以下のi）を分子とし、ii)を分母とする）

i) 対象期間中に、対象となる管轄区域に到着する対象グループの運送可能な旅客運送の定員数。

ii) 対象期間中に、いずれかの管轄区域に到着する対象グループの運送可能な旅客運送の定員数。

・ 航空以外旅客運送配賦キー（Passenger Non-Air Transport Allocation Key）：

航空以外旅客運送配賦キーは各管轄区域において、以下の割合に応じて調整後収益を特定する。（以下のi）を分子とし、ii)を分母とする）

i) 対象グループが、対象期間中に対象となる管轄区域内の目的地（ただし24時間以内の中間経由地での停止予定は除くものとする）まで運送する旅客数

ii) 対象グループが、対象期間中にいずれかの管轄区域内の目的地（ただし24時間以内の中間経由地での停止予定は除くものとする）まで運送する旅客数

vii) 貨物運搬サービス又当該サービスに付随するサービスから得られる調整後収益は下記のとおり特定される。

A） 空輸での運搬の場合

1） 50%は貨物が航空機に積み込まれた管轄区域において特定される。

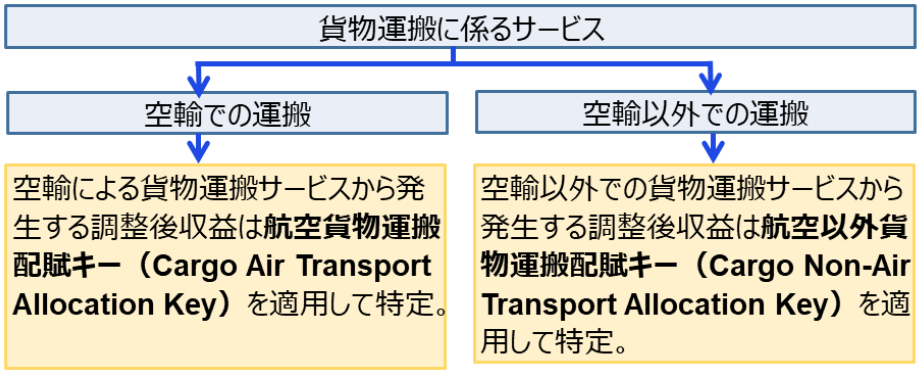
２）　50%は貨物が航空機から降ろされた管轄区域において特定される。

B）　空輸以外の方法での運搬の場合（又は個々の取引に分割されない空輸及び空輸以外の運搬方法の両方を含む運搬の場合）

１）　50%は貨物が、対象グループ又はその代理に用意される車両又は船舶に、積み込まれた管轄区域において特定される（ただし、対象グループ又はその代理による旅客の運送を実施するために予定される 24 時間以内の中間経由地での停止は含まないとする）。

２）　50%は貨物が、対象グループ又はその代理に用意される車両又は船舶から、降ろされた管轄区域において特定される（ただし、対象グループ又はその代理による旅客の運送を実施するために予定される 24 時間以内の中間経由地での停止は含まないとする）。

附属書Dにおいて記載される特定方法は下記のとおりとなる。



附属書Dにおいて記載される定義は下記のとおりとなる。

・　航空貨物運搬配賦キー（Cargo Air Transport Allocation Key）：

航空貨物運搬配賦キーは各管轄区域において、以下の割合に応じて調整後収益を特定する。（以下のi）を分子とし、ii)を分母とする）

i)　対象期間中に対象となる管轄区域内において、対象グループが航空機に積み込んだ貨物重量及び、その対象期間中に対象となる管轄区域において、対象グループが航空機から積み下ろした対象グループの輸送した貨物重量の合計重量の50%

ii)　全ての管轄区域において、対象期間中に対象グループが輸送した貨物重量の合計

・　航空以外貨物運搬配賦キー（Cargo Non-Air Transport Allocation Key）：

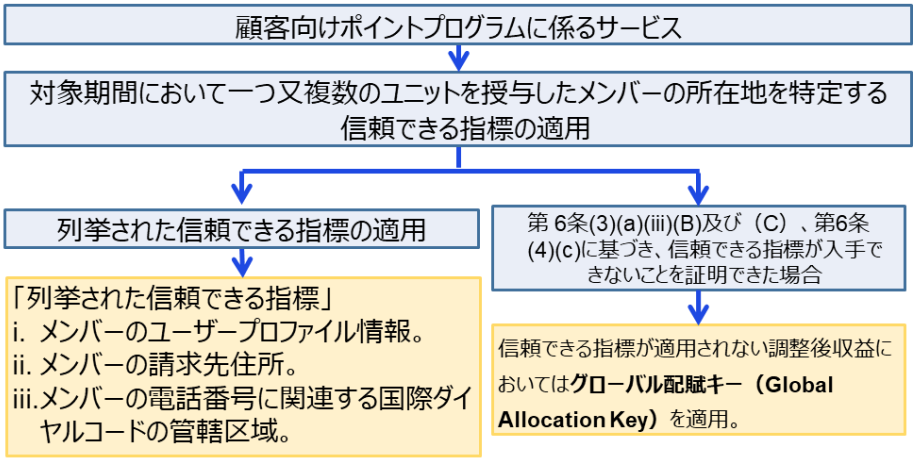
航空以外貨物運搬配賦キーは対象となる各管轄区域において、以下の割合に応じて調整後収益を特定する。（以下のi）を分子とし、ii)を分母とする）

i)　対象期間中に対象となる管轄区域内において、対象グループが車両又は船舶等の輸送機に積み込んだ（ただし、一時的な中間経由地は除く）貨物の重量又は容積（輸送される内容に応じて）及び、その対象期間中に対象となる管轄区域において、対象グループが車両又は船舶等の輸送機から積み下ろした（ただし、一時的な中間経由地は除く）対象グループの輸送した貨物の重量又は容積（輸送される内容に応じて）の合計重量の50%

ii）全ての管轄区域において、対象期間中に対象グループが輸送した貨物の重量又は容積（輸送される内容に応じて）の合計

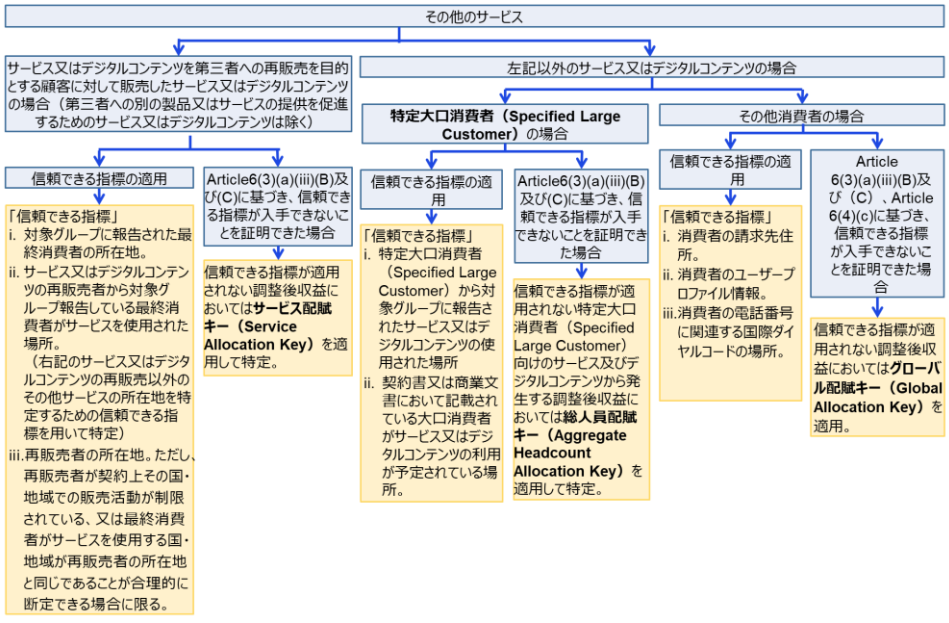
iii)顧客向けポイントプログラムの運営（授与されたユニットから商品やサービスへの交換から発生する調整後収益は含まないとする）から得られる調整後収益は、対象期間において一つ又複数のユニットを授与したメンバーの人数比に応じて、メンバーの所在する管轄区域において特定される。

附属書Dにおいて記載される特定方法は下記のとおりとなる。



iv）第7条1項d)i)から第7条1項d)viii)のサービスに該当しないその他サービスについてはサービスが実施された管轄区域において特定される。

附属書Dにおいて記載される特定方法は下記のとおりとなる。



附属書Dにおいて記載される定義は下記のとおりとなる。

・ サービス配賦キー（Service Allocation Key）：

サービス配賦キー対象となる管轄区域のGDPが総GDPに占める割合に比例して、調整後収益を特定する。

・ 特定大口消費者（Specified Large Customer）：

特定大口消費者とは対象グループがその他のサービス（又は、第7条1項b)において記載されるデジタルコンテンツ）を提供する消費者であり、対象期間（又は、対象グループが選択する場合においては直前の期間を示す）において当該消費者に係る調整後収益が以下の基準を超える消費者と定義する。

i) 対象グループが対象期間中、その他サービス（又は、第7条1項b)において記載されるデジタルコンテンツ）の提供に係る調整後収益の上位200の消費者の内、2,000万ユーロを超える調整後収益

ii) その他の場合において、対象グループが1億ユーロ調整後収益

・ 総人員配賦キー（Aggregate Headcount Allocation Key）：

総人員配賦キーは下記のとおり調整後収益を特定する。

i) 調整後収益は、特定大口消費者の最終親会社が所在する管轄区域において提出される国別報告書において集計される管轄区域ごとの総従業員数の集計によるシェアに比例して特定される。

ii) 特定大口消費者の最終親会社が所在する管轄区域の国別報告書において管轄区域ごと完全なる分割された集計が提供されていない場合

A） 一つの管轄区域における総従業員数の集計が記載される可能性がある場合、i)に基づく方法で、国別報告書に記載される全ての管轄区域の総従業員数に対するシェアに応じて調整後収益特定する。

B） ひとグループの管轄区域（大陸等）の総従業員数の集計が入手可能である場合、当該グループが対象となる調整後収益は、国別報告書に記載される全ての管轄区域の総従業員数に対する当該グループの総従業員数のシェアに応じて特定する。なお、当該グループにおける管轄区域ごとの調整後収益を特定する際には、そのグループに係る GDP の集計に対する管轄区域ごとの国内総生産のシェアに応じて特定する。

iii) 特定大口消費者の最終親会社が所在する管轄区域の国別報告書の統計が入手不可能の場合

A） 調整後収益の 50%は特定大口消費者の最終親会社が所在する管轄区域において特定する。

B） 残りの調整後収益の 50%についてはサービス配賦キーを用いて調整後収益を特定する。ただし、A）で既に特定している管轄区域には限らない。

d) 無形資産のライセンス、販売又はその他譲渡方法から得られる調整後収益については下記のとおり特定される。

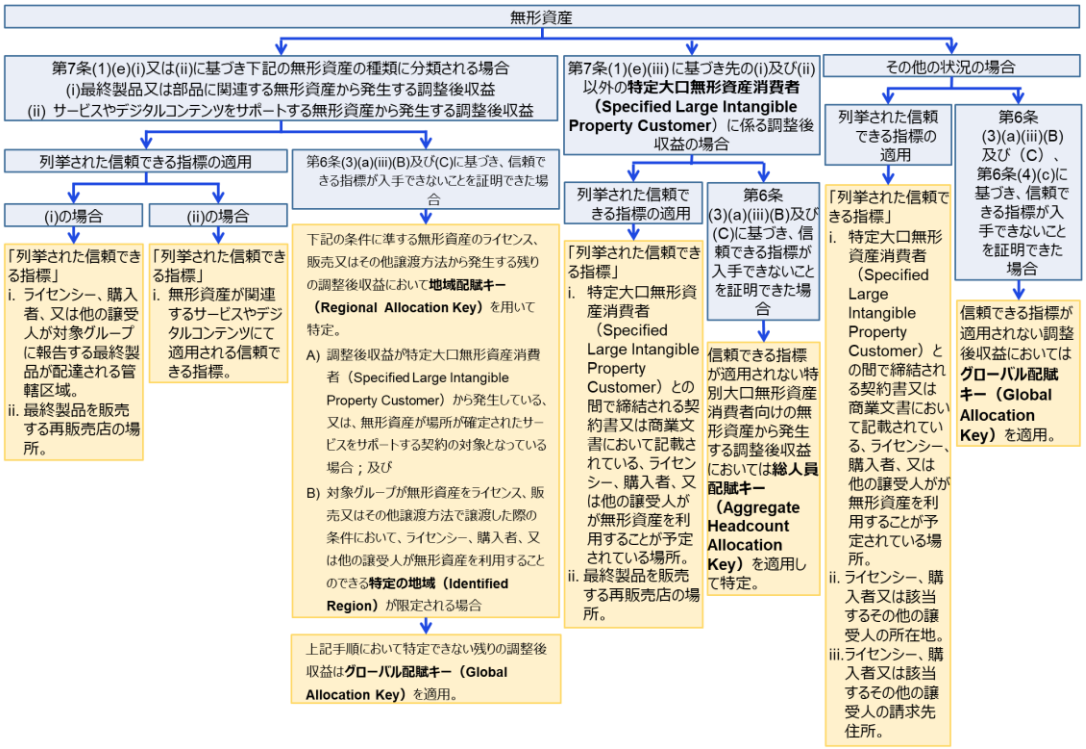
i) 無形資産が最終製品又は部品に関連する無形資産から発生する調整後収益は、最終

製品（部品を含む最終製品も含むものとする）の最終消費者への配達場所となる管轄区域に応じて特定される。

ii) サービスやデジタル財をサポートする無形資産から発生する調整後収益は、サービスやデジタル財が使用される管轄区域において特定される。

iii) その他の無形資産から発生する調整後収益の場合は無形資産が使用される管轄区域において特定される。

附属書Dにおいて記載される特定方法は下記のとおりとなる。



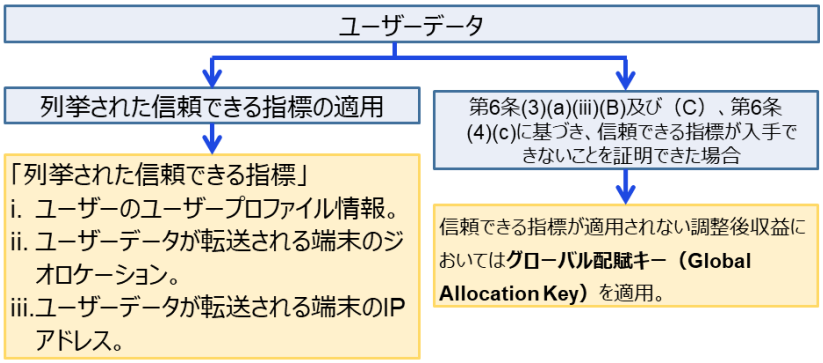
附属書Dにおいて記載される定義は下記のとおりとなる。

・ 無形資産（Intangible property）：

無形資産とは、著作権、商標、商号、ロゴ、意匠、特許、ノウハウ、企業秘密等で商業的の目的のために所有又は管理することが可能な有形ではない資産である。ただし、無形資産には不動産、金融資産、デジタルコンテンツ、ユーザーデータ、コンピュータプログラムを使用する権利等を含まないものとする。

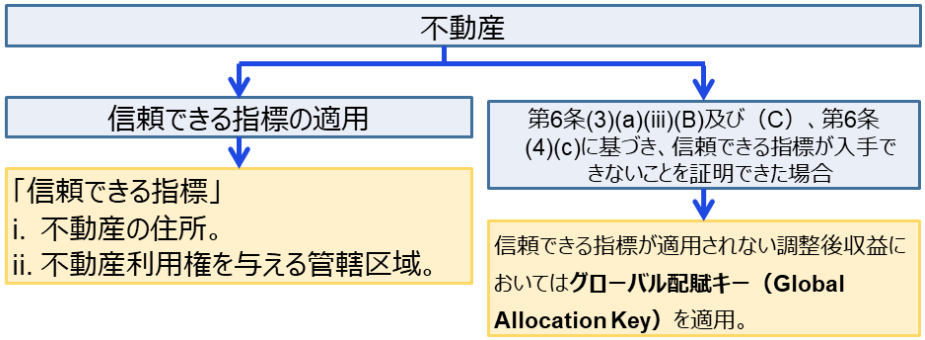
e) ユーザーデータのライセンス、販売又はその他譲渡方法から得られる調整後収益は、そのデータに関連するユーザーが所在する管轄区域において特定される。

附属書Dにおいて記載される特定方法は下記のとおりとなる。



f) 不動産の販売、リース又はその他譲渡方法から得られる調整後収益はその不動産が所在する管轄区域において特定される。

附属書Dにおいて記載される特定方法は下記のとおりとなる。



附属書Dにおいて記載される定義は下記のとおりとなる。

・ 不動産（Immovable property）：

不動産の定義には下記の内容を含む。
土地、建物、土地や建物の改修、土地・建物・土地や建物の改修に対する持ち分（リース、ライセンス又はその他使用許諾方法等）、天然資源；天然資源を探査・開発・利用する権利、天然資源の利用又は、天然資源を探査・開発・利用する権利に係る変動的及び固定的費用を収受する権利、不動産に附属する資産、農林業に使用される家畜及び設備、土地財産に係る一般法の規定が適用される権利、不動産の用益兼（ただし、船舶及び航空機は対象から除くものとする）。

g) 政府又は国際機関から供与又は資金提供された補助金、助成金、給付付き税額控除から得られる調整後収益は下記のとおり特定される。

i) 当該補助金、助成金、給付付き税額控除の提供を行った管轄区域の提供した資金量に応じて特定される。

ii) 複数の管轄区域が合同で補助金、助成金、給付付き税額控除を行い、各管轄区域の供与・提供額が明らかにされていない場合、各管轄区域において均等に調整後収益が特定される。

2. 対象グループの第三者顧客以外から得られる調整後収益、又第 7 条 1 項 a)から第 7 条 1 項 i)に該当しない調整後収益については、第 7 条 1 項 a)から第 7 条 1 項 i)において特定されている調整後収益の割合に応じて該当する管轄区域において特定される。

第8条 ネクサス

[MLCの記載内容]

1. 本条約において、第 6 条、第 7 条及び附属書 D に基づき当該管轄地域において生じたものとして取り扱われる対象グループの当該期間の調整後収益が次のいずれか以上の場合、対象グループは当該期間において管轄区域にネクサスを有するものとして取り扱われる：

   a) 100 万ユーロ：又は

   b) 国内総生産（GDP）が 400 億ユーロ未満の管轄区域の場合、25 万ユーロ

2.5. PART IV – ELIMINATION OF DOUBLE TAXATION（二重課税の排除）

本章では、利益Aに係る二重課税の排除義務を負う管轄区域（特定管轄区域）の特定方法及び当該特定管轄区域に対する二重課税排除義務の配分方法が規定されている。また、対象グループにおいて二重課税の排除措置を受けることができる被救済事業体の特定方法及び被救済事業体に対する救済措置の提供方法も本章に含まれる。各条文の内容は以下のとおりである。

第9条 利益Aに係る二重課税排除措置

【MLCの記載内容】

第10条に定義される特定管轄区域であり、かつ、第11条6項から15項で規定される利益A救済額の一部に関して二重課税を排除する義務を割り当てられたため、第11条3項に基づき、対象期間において対象グループの救済管轄区域として特定された締約国は、利益Aに係る二重課税を排除するために、第13条に記載されるグループ事業体に対して第12条の規定を適用する。

【ESにおける補足事項】

- 第 9 条は、第 4 章（PART IV）において二重課税が撤廃されるための仕組みを提供するものである。第 9 条では、まず対象期間における対象グループに係る特定管轄区域を特定することが求められる。特定管轄区域は、第 10 条で特定される。次のステップでは、特定管轄区域のうち、救済管轄区域が特定される。救済管轄区域とは、第 11 条 3 項において特定され、第 11 条 6 項から 15 項に基づき利益 A に係る二重課税の排除義務が割り当てられた国・地域を指す。
- 最終的に、救済管轄区域のうち多数国間条約の締約国のみが二重課税の排除義務を負う。締約国が、非締約国に割り当てられるはずであった二重課税の排除義務を負担する事態を避けるため、第 11 条では二重課税の排除義務を、締約国であるか否かに関わらず救済管轄区域間で配分することが定められている。一方で、第 9 条においては、多数国間条約の締約国である救済管轄区域のみが第 12 条及び第 13 条で規定さる条件の下で二重課税の救済措置を行わなければならないことが定められている。第 9 条では、救済管轄区域に該当する締約国が第 13 条に従って特定された対象グループに対して利益 A に係る課税の軽減を行うことが求められる。二重課税の救済措置を受ける権利を有するグループ事業体は、対象グループにおける被救済事業体（relief entities）となる。第 12 条では、締約国が二重課税の救済措置を被救済事業体に提供するために使用することができる方法を提供する。

第10条 対象グループの特定管轄区域の特定

【MLCの記載内容】

対象期間における対象グループに係る「特定管轄区域」とは、以下いずれかの国・地域を指す。

a） 各管轄区域のうち、対象期間における対象グループ全体の消去利益（又は損失）の合計の95%以上を構成する最小数の管轄区域群（消去利益の額がより大きい国・地域を優先）に含まれる国・地域

b） 上記 a に該当しない国・地域であり、対象期間における消去利益（又は損失）の金額が 5,000 万ユーロ以上である国・地域

c） 上記 a 又は b に該当しない国・地域であり、以下の各基準を満たす国・地域：

i） 対象期間の消去利益（又は損失）が 1,000 万ユーロ以上

ii） 管轄区域の RODP（Return on Depreciation and Payroll の略であり、消去利益を減価償却費及び人件費で除することで求められる率）が、対象グループ全体の RODP の 1,500%超

iii） 事業利益に対して課される一般税率が 15%以上ではなく、また、当該管轄区域における対象グループの税率の実効税率を 15%以上とする自国内国際最低課税に係る税（Domestic Minimum Top-up Tax, DMTT）を有していない。

【ESにおける補足事項】

- 利益 A の救済に係る二重課税排除義務は、特定管轄区域の定義を満たす国・地域にのみ帰属する。第 10 条では、特定管轄区域の定義が定められる。この定義は、事実上、最小限の閾値として機能し、利益 A 救済額に関する二重課税排除義務の特定管轄区域間への割り当てについては第 11 条で規定される。
- 第 10 条に記載される 3 つの条件 a)から c)のうちいずれかを満たす場合、当該国・地域は特定管轄区域となる。a)では、対象期間における対象グループの消去利益（又は損失）の合計額の 95%以上（消去利益（又は損失）の大きい国・地域が優先される）を占める最小数の管轄区域群を構成する国・地域が該当する。消去損失を有する管轄区域は、この最小数の管轄区域に含まれることはない。
- 例えば、対象期間における対象グループの消去利益（又は損失）の合計額が 100 億ユーロであり、このうち消去利益（又は損失）額で上位 5 位を占める管轄区域における消去利益（又は損失）の合計額が 94.5 億ユーロ、6 位、7 位、8 位を占める管轄区域における消去利益（又は損失）がそれぞれ 5,000 万ユーロを超えているものとする。この場合、上位 1 位から 6 位の管轄区域が a)に基づく特定管轄区域に該当する。
- b)では、a)に該当しない管轄区域のうち、消去利益（又は損失）が 5,000 万ユーロ以上である国・地域が該当し、特定管轄区域のリストに追加される。
- c)では、a)及び b)に該当しない管轄区域のうち、c)において列挙される 3 つの基準である i)から iii)を全て満たすものが該当する。iii.に記載されている事業利益に対して課される一般税率とは、当該管轄区域の事業利益に適用される名目上の法人税率を意味する。また、自国内国際最低課税に係る税については、第 2 の柱 GloBE ルールで定義される Qualified Domestic Minimum Top-up Tax（QDMTT）が含まれるが、これに限定されず、あらゆる自国内国際最低課税を捕捉することを意図している。

第 11 条 利益 A 救済額に係る二重課税排除義務の配分

【MLCの記載内容】

1. 第 11 条では、第 10 条で規定される特定管轄区域が、対象期間における対象グループに関して第 3 項において定義される救済管轄区域となる範囲を決定するために適用される。
2. 第 2 項では、本章の目的に関連する用語の定義が含まれる。

a） 対象期間における対象グループの「利益 A 救済額」は、以下のいずれか低い方とする。

i） 第 5 条に基づき、各管轄区域に配分された利益 A の金額に、過去の未配分利益 A 救

済額を加えた金額

ii） 全ての特定管轄区域における以下 A に B を乗じた金額の合計額

A） 管轄減価償却費及び人件費

B） Tier1 割り当て前の調整後管轄 RODP が RODP の消去閾値を上回る金額

b） 対象期間における対象グループの「過去の未配分利益 A 救済額」とは、以下に等しいものとする。

i） 直前の期間において対象グループでなかった場合は 0

ii） その他の全ての場合においては、過去 4 期間の各々において a)ii)において計算された金額に対する全ての管轄地域において第 5 条に基づき配分された利益 A の超過額の合計であって、その超過額が当該期間中の利益 A 救済額を増加させるためにまだ考慮されていない範囲のもの

本項の適用上、グループが対象グループであった期間が直近4事業年度に満たない場合、ii)は当該グループが対象グループであった連続する期間に対してのみ適用される。

c） 対象グループの特定管轄区域に関して、各 Tier 及び Tier1 内の各計算に適用される「調整後管轄 RODP」は、附属書 B の第 5 項に基づき算定され、当該算定で使用される消去利益（又は損失）から差し引いて再計算された当該特定管轄区域における RODP である。

i） 当該特定管轄区域に配分された利益 A が既に第 5 条 1 項 b)に基づき減額されている、当該期間における対象グループのセーフハーバー調整額（もしあれば）から、以下 A に B を乗じた金額を減額した金額[27]

A） マーケティング及び販売利益に係るセーフハーバー調整額

B） 当該期間の源泉徴収税上方修正額を調整後消去利益（又は損失）で除した金額

ii） 第 6 項から第 15 項の規定に基づき、二重課税排除義務が既にその特定管轄区域に割り当てられている場合、利益 A 救済額の合計

【ESにおける補足事項】

- 第 2 項 a)は、ある期間における対象グループの「利益 A 救済額」を定義する。ある期間における対象グループの利益 A 救済額は、i)及び ii)に定める 2 つの金額のうち低い方となる。
- i)の金額は、第 5 条に基づき各管轄区域に配分された利益 A の金額と、当該期間における未配分の利益 A 救済額との合計額である。この金額には、対象期間中、第 8 条のネクサスの閾値を満たさない管轄区域に支払われる利益額は含まれない。ただし、この金額には、条約の締約国でない管轄区域に配分される利益 A の金額が含まれる。
- ii)の金額は、対象期間において利益 A の配分を吸収するために利用可能な特定管轄区域における超過利益の合計である。ii)の金額が i)の金額を下回る場合、基本的に、対象グループの当該期間における利益 A 額救済は下方修正され、不足分は未配分の利益 A 救済として翌期に繰り越される。
- 例えば、あるグループの RODP の消去閾値が 100%であり、そのグループが管轄区域 A における Tier1 割当前の減価償却費及び人件費に対する調整後管轄 RODP が 300%、管轄区域 A の減価償却費及び人件費が 100 万ユーロである場合、管轄区域 A における利益 A 救済額のキャパシティは 200 万ユーロ（＝100 万ユーロ×（300%-100%））とみなされる。

[27] ブラジル、コロンビア及びインドは、c)i)の規定について異議を表明している。

- グループベースでは、第 5 条に基づき市場管轄区域に配分された A 金額利益の合計が 1 億ユーロ、過去の未配分の利益 A 救済額が 1,000 万ユーロ、及び利益 A 救済額が配分される特定管轄区域のキャパシティの合計が 9,000 万ユーロである場合、適用される利益 A 救済額は 9,000 万ユーロとなる（1 億 1,000 万ユーロと 9,000 万ユーロのうち低い方が 9,000 万ユーロとなるため）。2,000 万ユーロの差額（＝1 億ユーロ ＋ 1,000 万ユーロ - 9,000 万ユーロ）は繰り越され、翌期に未配分の利益 A 救済額として認識される。

- 第 2 項 b)には、利益 A 救済額の決定に関連する「過去の未配分利益 A 救済額」の定義が含まれる。対象グループが直前期間においては対象グループでなかった場合、b)i)に基づく過去の未配分利益 A 救済額は 0 となり、それ以外の場合は第 2 項 b)ii)で決定される額となる。

- 第 2 項 b)ii)が適用される場合、対象期間の利益 A 救済額を増加させるために a)において考慮することができる過去の未配分利益 A 救済額は、それまで期間の利益 A 救済額を増加させるためにまだ考慮されていない限り、それぞれ過去 4 期間において a)ii)で算出された金額に対する利益 A の超過額と等しいものとする。当該超過額が当該期間までの利益 A 救済額を増加させるために既に考慮されているか否かを判断する際には、先入れ先出しで考慮されるべきである。

- 例えば、対象グループが、1 年目に過去の未配分利益 A 救済額が無く、第 5 条に基づき全管轄区域に配分された利益 A が第 2 項 a)ii)で算出された金額と比較して 5,000 万ユーロの超過があり、2 年目にさらに 5,000 万ユーロの超過がある場合を考える。その場合、対象グループは 3 年目に 1 億ユーロの未配分利益 A 救済額を受けることになる。3 年目において、当該対象グループの利益 A の配分額が 9 億ユーロとなり、第 2 項 a)ii)で算出された利益 A 救済額のキャパシティが 9 億 4,000 万ユーロとする場合。4 年目に繰り越され認識される過去の未配分利益 A 救済額は 6,000 万ユーロ（すなわち、1 億ユーロ - （9 億 4,000 万ユーロ - 9 億ユーロ））となる。これは 1 年目の未配分利益 A 救済額の 1,000 万ユーロ、2 年目から 5,000 万ユーロが繰り越されたものとみなされる。4 年目及び 5 年目の A 金額救済額を増加させるために、過去の未配分 A 金額救済額が考慮されない場合（4 年目及び 5 年目の全管轄地域に割り当てられた対象グループの利益 A の額が、それぞれの期間において a)ii)で算出された金額以上であるため）、6 年目の過去の未配分利益 A 救済額には 2 年目に発生した 5,000 万ユーロが含まれるが、1 年目の残額である 1,000 万ユーロは 6 年目に認識されなくなる。

- 第 2 項 c)には、調整後管轄 RODP の定義が含まれる。i)のマーケティング及び販売利益に係るセーフハーバー調整額の減算は、管轄区域の消去利益（又は損失）の結果、マーケティング及び販売利益に係るセーフハーバー調整により利益額が減少する範囲において、管轄区域がそれらの同じ消去利益に関して第 11 条に基づく救済を提供する義務を負わないことを保証するものである。すなわち、当該管轄区域における対象グループの当該期間中のマーケティング及び販売利益に係るセーフハーバー調整額が当該管轄区域の消去利益（又は損失）のみに起因する場合、当該マーケティング及び販売利益に係るセーフハーバー調整額の全額が、ii)に基づき特定管轄区域の管轄 RODP を計算する際に消去利益（又は損失）から除外される。

- 第 2 項 c)に関しては、ES において例示がされている。

  <例1>

  特定管轄区域である管轄区域Aの基本情報を以下のとおり仮定する。

  ・第 5 条 2 項 f)に基づく調整後の消去利益（又は損失）が 1,000 ユーロ：

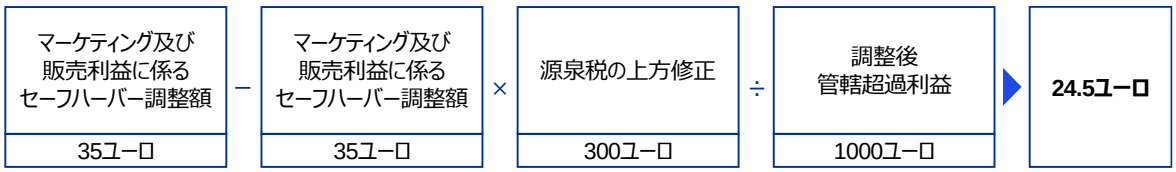
    ○ 第 5 条 2 項 f)i)に基づく消去利益（又は損失）が 700 ユーロ

    ○ 第 5 条 2 項 f)ii)に基づく源泉税の上方修正が 300 ユーロ

  ・第 5 条 2 項 c)に基づく調整後管轄超過利益が 100 ユーロ

  ・第 5 条 2 項 a)に基づくマーケティング及び販売利益に係るセーフハーバー調整額が 35 ユーロ
    （管轄区域相殺率が 35%であると仮定）

管轄区域Aの調整後期間損益には、源泉税の上方修正に起因する300ユーロが含まれるため、管轄RODPを計算するために、管轄区域の消去利益（又は損失）から差し引かれるマーケティング及び販売利益に係るセーフハーバー調整額の計算としてi)が適用される。管轄区域の消去利益（又は損失）に帰属するマーケティング及び販売利益に係るセーフハーバー調整額35ユーロの割合を計算するためには、第11条2項c)i)に基づき、以下の計算を行う必要がある。



その後、24.5ユーロは、第11条2項c)i)に基づく調整後管轄RODPを計算するために、管轄区域Aの消去利益（又は損失）から以下のように差し引かれる：

項目	金額
消去利益（又は損失）	700ユーロ
消去差益（又は損失）に帰属するマーケティング及び販売利益に係るセーフハーバー調整額の減算	▲24.5ユーロ
調整後管轄RODPに使用される消去差益（又は損失）	675.5ユーロ

<例2>

特定管轄区域である管轄区域Bの基本情報を以下のとおり仮定する。

・第 5 条 2 項 f)に基づく調整後の消去利益（又は損失）が 2,000 ユーロであり、これが全て消去利益（又は損失）のみに帰属し、かつ源泉税の上方調整が無い

・第 5 条 2 項 c)に基づく調整後管轄超過利益が 500 ユーロ

・第 5 条 2 項 a)に基づくマーケティング及び販売利益に係るセーフハーバー調整額が 175 ユーロ
（管轄区域相殺率が 35%であると仮定）

管轄区域Bの調整後消去利益（又は損失）には、消去利益（又は損失）に帰属する2,000ユーロのみが含まれる。そのため、管轄区域の消去利益（又は損失）からはマーケティング及び販売利益に係るセーフハーバー調整額であり175ユーロの全額が差し引かれる。

項目	金額
消去利益（又は損失）	2,000ユーロ
消去差益（又は損失）に帰属するマーケティング及び販売利益に係るセーフハーバー調整額の減算	▲175ユーロ

調整後管轄RODPに使用される消去差益（又は損失）	1,825ユーロ

【MLCの記載内容】

3. 特定管轄区域において第 6 項から第 15 項に基づき対象グループに対する二重課税排除義務が割り当てられる場合、対象期間における対象グループに関する「救済管轄区域」となる。ある期間において救済管轄区域に配分される二重課税排除義務である対象グループに関する利益 A 救済額は、第 6 項から第 15 項までの手順により、第 5 項の各 Tier において当該救済管轄区域に配分された額の合計額とする。

4. 特定管轄区域は、当該対象グループに関する利益 A 救済額に関する二重課税排除義務が完全に救済管轄区域に配分されるか、又は本条の全ての項が適用されるまで、第 6 項から第 15 項までの規則を順に適用する。それ以降の段落は、それ以前の段落を適用した後に二重課税を排除する義務が配分されずに残っている利益 A 救済額がある範囲においてのみ適用される。

5. 対象期間中において、

   a) 対象グループのある特定管轄区域における調整後管轄 RODP が、対象グループの RODP の 1,500%を超え、かつ 40%を超える場合、当該特定管轄区域は Tier1 に含まれる。

   b) 対象グループのある特定管轄区域における調整後管轄 RODP が、対象グループの RODP の 150%を超え、かつ 40%を超える場合、当該特定管轄区域は Tier2 に含まれる。

   c) 対象グループのある特定管轄区域における調整後管轄 RODP が、対象グループの RODP の除外閾値を超えており、かつ 40%を超える場合、当該特定管轄区域は Tier3A に含まれる。

   d) 対象グループのある特定管轄区域における調整後管轄 RODP が、対象グループの RODP の除外閾値を超える場合、当該特定管轄区域は Tier3B に含まれる。

6. 対象期間中において、対象グループの調整後管轄 RODP が最も高い Tier1 の特定管轄区域が、本項に掲げる以下のうち最も低い金額に対応する部分の利益 A 救済額に係る二重課税排除義務を割り当てられるものとする。

   a) 当該特定管轄区域の調整後管轄 RODP を、調整後管轄 RODP が 2 番目に高い特定管轄区域の調整後管轄 RODP と等しくなるまで引き下げる金額

   b) 対象グループの利益 A 救済額

   c) 当該特定法域の調整後管轄 RODP を、対象グループの RODP の 1,500%又は 40%のいずれか高い方まで減少させる金額

7. 対象期間において、第 6 項 a)に基づき、対象グループの利益 A 救済額の一部が調整後管轄 RODP の最も高い特定管轄区域に配分される場合、調整後管轄 RODP が最も高い特定管轄区域及び調整後管轄 RODP が 2 番目に高い特定管轄区域は、各特定管轄区域における本項 c)に言及される金額が、両特定管轄区域に関して同号において言及される金額の合計に占める割合に応じて、それぞれ本項に掲げる以下のうち最も低い金額に対応する部分の利益 A 救済額に関する二重課税を排除する義務を割り当てられるものとする。

   a) 当該特定管轄区域の調整後管轄 RODP を、調整後管轄 RODP が 3 番目に高い特定管轄区域の調整後管轄 RODP と等しくなるまで引き下げる金額

   b) 対象グループの残りの利益 A 救済額

   c) 当該特定法域の調整後管轄 RODO を、対象グループの RODP の 1,500%又は 40%のいずれか高い方まで減少させる金額

8. 第 7 項に記載された利益 A 救済額に関する二重課税排除義務の配分のアプローチは、調整後管轄 RODP が次に高い特定管轄区域から順に、以下のいずれかに該当するまで Tier1 に含まれる各特定管轄区域に対して繰り返し適用される。

    a) 対象期間において、対象グループの利益 A 救済額に関する二重課税排除義務が、Tier1 に属する特定管轄区域において完全に配分される。

    b) Tier1 に属する各特定管轄区域の調整後管轄 RODP が、対象グループの当期 RODP の 1,500%又は 40%のいずれか高い方と等しくなる。

9. 第 6 項から第 8 項を適用してもなお配分されない対象期間における対象グループの利益 A 救済額に係る二重課税排除義務は、対象グループの Tier2 に属する全ての特定管轄区域における管轄 Tier2 超過収益の合計額に対する各特定管轄区域の管轄 Tier2 超過収益の割合に応じて、以下のいずれかに該当するまで Tier2 に属する各特定管轄区域に配分される。

    a) 当該対象グループの残りの利益 A 救済額に係る二重課税排除義務が完全に配分される。

    b) 二重課税排除義務の配分により、当該特定管轄区域の調整後管轄 RODP が、対象グループの RODP の 150%又は 40%のいずれか高い方と等しくなる。

10. 対象期間における対象グループに関する特定管轄区域の「管轄 Tier2 超過利益」は、0 又は以下によって決定される金額のいずれか大きい金額とする。

    a) 調整後管轄 RODP から、対象グループの RODP の 150%又は 40%のいずれか高い方を差し引く。

    b) a)で算出された金額に管轄減価償却費及び人件費を乗じる。

11. 第 6 項から第 10 項を適用してもなお配分されない対象期間における対象グループの利益 A 救済額に係る二重課税排除義務は、対象グループの Tier3A に属する全ての特定管轄区域における管轄 Tier3A 超過収益の合計に対する各特定管轄区域の管轄 Tier3A 超過利益の割合に応じて、以下のいずれかに該当するまで Tier3A に属する各特定管轄区域に配分される。

    a) 当該対象グループの残りの利益 A 救済額に係る二重課税排除義務が完全に配分される。

    b) 二重課税排除義務の配分により、当該特定管轄区域の調整後管轄 RODP が、対象グループの RODP の除外閾値又は 40%のいずれか高い方まで減少する。

12. 対象期間における対象グループに関する特定管轄区域の「管轄 Tier3A 超過利益」は、0 又は以下によって決定される金額のいずれか大きい金額とする。

    a) 調整後管轄 RODP から、対象グループの RODP の除外閾値又は 40%のいずれか高い方を差し引く。

    b) a)で算出された金額に管轄減価償却費及び人件費を乗じる。

13. 第 6 項から第 12 項を適用してもなお配分されない対象期間における対象グループの利益 A 救済額に係る二重課税排除義務は、対象グループの Tier3B に属する全ての特定管轄区域における管轄 Tier3B 超過収益の合計に対する各特定管轄区域の管轄 Tier3B 超過収益の割合に応じて、以下のいずれかに該当するまで Tier3B に属する各特定管轄区域に配分される。

    a) 当該対象グループの残りの利益 A 救済額に係る二重課税排除義務が完全に配分される。

    b) 二重課税排除義務の配分により、当該特定管轄区域の調整後管轄 RODP が、対象グループの RODP の除外閾値まで減少する。

14. 対象期間における対象グループに関する特定管轄区域の「管轄 Tier3B 超過利益」は、0 又は以下によって決定される金額のいずれか大きい金額とする。

a) 調整後管轄 RODP から、対象グループの RODP の除外閾値を差し引く。

b) a)で算出された金額に管轄減価償却費及び人件費を乗じる。

15. 第 2 項 a)にかかわらず、直前の期間において本条約の締約国ではない管轄区域に配分された対象期間における利益 A 救済額には、過去の未配分利益 A 救済額が含まれていないものとして計算されることとする。本項は、他のいかなる管轄区域に配分される利益 A 救済額にも影響を与えないものとする。

【ESにおける補足事項】

- 第 5 項以降から第 14 項に定められる二重課税排除義務の配分に関しては、ES において例示がされている。

<例>

Step1 対象グループのRODPに基づくTier基準値の決定

この例では、対象グループの調整後税引前利益が450百万ユーロであり、会計上の減価償却費及び人件費の合計は350百万ユーロであると仮定する。したがって、対象グループのRODPは129% (= 450百万ユーロ／350百万万ユーロ) となる。

Tier1に該当するためには、特定管轄区域における調整後管轄RODPが、対象グループのRODPの1,500%である1,929%（＝1,500%×450百万ユーロ／350百万ユーロ）より大きく、また40%超でなければならない。

Tier 2に該当するためには、特定管轄区域における調整後管轄RODPが、対象グループのRODPの150%である193%(=150%×450百万ユーロ／350百万ユーロ)より大きく、また40%超でなければならない。

Step2 各管轄地域の属するTierの決定

	管轄区域A	管轄区域B	管轄区域C
消去利益（又は損失）	200百万ユーロ	150百万ユーロ	15百万ユーロ
管轄減価償却費及び人件費	5百万ユーロ	7.5百万ユーロ	6百万ユーロ
調整後管轄RODP	4,000%	2,000%	250%
管轄区域が属するTier	Tier1 (4,000% > 1,929%, 40%)	Tier1 (2,000% > 1,929%, 40%)	Tier2 (250% < 1,929% 250% > 193%)

管轄区域Aにおいては、対象グループの調整税引前利益が200百万ユーロ、管轄区域の減価償却費及び人件費は5百万ユーロである。したがって、管轄区域Aの調整後管轄RODPは4,000%(=200百万ユーロ／5百万ユーロ)となる。これは、対象グループのRODPの1,500%超(4,000%>1,929%)であり、かつ40%超である。したがって、管轄区域AはTier1に属する。

管轄区域Bにおいては、対象グループの調整税引前利益が150百万ユーロ、管轄区域の減価償却費及び人件費は7.5百万ユーロである。したがって、管轄区域Bの調整後管轄RODPは2,000%(=150

百万ユーロ／7.5百万ユーロ)となる。これは、対象グループのRODPの1,500%超(2,000%>1,929%)であり、かつ40%超である。したがって、管轄区域BはTier1に属する。

管轄区域Cにおいては、対象グループの調整税引前利益が15百万ユーロ、管轄区域の減価償却費及び人件費は6百万ユーロである。したがって、管轄区域Cの調整後管轄RODPは250%(=15百万ユーロ／6百万ユーロ)となる。これは、40%超ではあるが、対象グループのRODPの1,500%は超えていない。したがって、管轄区域CはTier1には属さない。ただし、管轄区域Cにおける調整後管轄RODPは、対象グループのRODP 150%超(250%>193%)である。したがって、管轄区域CはTier2に属する。

Step3 Tier1における二重課税排除義務の配分

第10条に基づき、対象期間における対象グループにおいては管轄区域A、B及びCのみが特定管轄区域であり、当該期間における対象グループの利益A救済額は200百万ユーロであると仮定する。管轄区域Aは、Tier1において調整後管轄RODPが最も高いため、最初に利益A救済額の一部について二重課税を排除する義務が課せられる(第11条6項参照)。管轄区域Aの調整後管轄RODPを、同じくTier1に属する管轄区域Bの調整後管轄RODPである2,000%と等しくなるまで引き下げる金額である100百万ユーロの二重課税排除義務が管轄区域Aに配分される。対象グループの利益A救済額は200百万ユーロであり、管轄区域Aの調整後管轄RODPは、引き続き対象グループのRODPの1,500%を超えていることから、当該金額は第11条6項に記載されている金額の中で最も低い金額である。

したがって、管轄区域A及び管轄区域Bは、Tier1において対象グループの利益A救済額の一部について二重課税を排除する義務を負う。これは、管轄区域Aにさらに3.6百万ユーロの二重課税排除義務が配分されることを意味する(管轄区域Aの調整後管轄RODPは1,929%に減少する)。管轄区域Bには5.4百万ユーロの二重課税排除義務が配分される(管轄区域Bの調整後管轄RODPは1,929%に減少する)。

結果的に、管轄区域Aには合計103.6百万ユーロ、管轄区域Bには5.4百万ユーロの二重課税排除義務が課せられることとなる。Tier1において配分された対象グループの利益A救済額の合計(109百万ユーロ)が対象グループ全体の利益A救済額の総額(200百万ユーロ)を下回るため、Tier2に対して残りの二重課税排除義務である91百万ユーロが配分される。

	管轄区域A	管轄区域B	管轄区域C
Tier1において管轄RODPが最も高い地域に配分される利益A救済額	100百万ユーロ	—	—
Tier1において管轄RODPが2番目に高い地域に配分される利益A救済額	3.6百万ユーロ	5.4百万ユーロ	—
Tier1において配分される利益A救済額の総額	103.6百万ユーロ	5.4百万ユーロ	—

Step4 Tier2における二重課税排除義務の配分

Tier2における利益A救済額の一部について二重課税を排除する義務に関しては、第11条9項に記載されている。管轄区域AのTier2超過利益は86.8百万ユーロであり、管轄区域BのTier2超過利益は130.2百万ユーロである。また、管轄区域CのTier2超過利益は3.4百万ユーロである。対象グループのRODPの150%(すなわち、193%)は40%を超えており、これが、各管轄区域の調整後管轄RODPから差し引かれる

	管轄区域A	管轄区域B	管轄区域C	トータル

Tier2管轄超過利益	86.8 百万ユーロ	130.2 百万ユーロ	3.4 百万ユーロ	220.4 百万ユーロ
Tier2管轄超過利益の割合	39%	59%	2%	100%
Tier2において各管轄区域に配分される利益A救済額	35.8 百万ユーロ	53.8 百万ユーロ	1.4 百万ユーロ	91 百万ユーロ

以上のとおり、Tier2に属する全ての特定管轄区域のTier2超過利益の合計は220.4百万ユーロである。管轄区域Aのシェア比率は39%(=86.8／220.4)、管轄区域Bは59%(=130.2／220.4)、管轄区域は2%(=3.4／220.4)となる。Tier1以降に残る利益A救済額は91百万ユーロ(つまり、利益A救済額の総額から Tier1で既に軽減された109百万ユーロを差し引いた金額)である。これは、管轄区域のTier2超過利益の合計(すなわち、220.4百万ユーロ)を下回るため、利益A救済額は上記で計算されたシェアに応じて、各特定管轄区域に配分される。

管轄区域A = 35.8百万ユーロ (= 39% x 91百万ユーロ)

管轄区域B = 53.8百万ユーロ (= 59% x EUR 91百万ユーロ)

管轄区域C = 1.4百万ユーロ (= 2% x EUR 91百万ユーロ)

管轄区域A、B及びCの調整後管轄RODPは、対象グループのRODPの150%を上回る。そのため、利益A救済額の一部について二重課税を排除する義務は、第11条9項a)に従い決定される。各救済管轄区域に割り振られる利益A救済額の合計は以下のとおり。

管轄区域A = 103.6百万ユーロ + 35.8百万ユーロ = 139.4百万ユーロ

管轄区域B = 5.4百万ユーロ + 53.8百万ユーロ = 59.2百万ユーロ

管轄区域C = 1.4百万ユーロ

第12条 被救済事業体に対する利益Aに係る救済措置の提供

【MLCの記載内容】

1. 第 13 条 7 項に従うことを条件として、第 11 条に基づく対象グループの利益 A 救済額の一部について、対象期間において救済管轄区域である締約国は、第 13 条に基づき特定された各被救済事業体に対し、次のいずれかの方法により二重課税の救済を行う。
   a) 指定支払事業体が納付した税金の該当部分について、被救済事業体に支払いを行う。
   b) 指定支払事業体が納付した税金の該当部分に関して、被救済事業体に控除を提供する。
      i) 当該締約国の事業年度の納税義務から最初に相殺される。
      ii) その結果、控除額がi)に従って相殺された納税義務額を上回った額に相当する金額を、救済事業体に支払う。
   c) 指定支払事業体が支払った税金のうち、当該締約国における被救済事業体の当該事業年度の租税債務と相殺される該当部分について、救済事業体に控除を提供する。

d) 救済事業体に配分された調整後利益 A 救済額に関して、その事業年度の締約国における救済事業体の納税義務の計算に使用された所得から控除する。

2. 第 1 項の適用において、二重課税からの救済は締約国の国内法に従うものとし、当該税金が被救済事業体によって支払われ、かつ当該税額に関連する利益 A 救済額は当該税金が支払われる管轄区域において生ずる所得のみからなるものとみなして適用される。

3. 締約国が、第 1 項 a)又は b)に記載される方法を用いて、ある期間において救済を与える場合、締約国は、これらの項に基づき提供される支払額又は控除額を、被救済事業体が締約国に対して当該事業年度に支払うべき税額によって制限しない。

4. 締約国が、第 1 項 c)又は d)に記載された方法を用いて、ある期間について救済を行う場合、

a) 締約国は、被救済事業体が当該会計年度に当該締約国に支払うべき税金が不十分である場合において、利用可能な税額控除又は所得控除の額の計算において、超過分の発生を許容する。

b) 第 1 項 c)又は d)に記載された方法に基づいて被救済事業体に付与された税額控除又は所得控除の額が、救済が提供された事業年度において相殺可能な税額又は所得額を超える場合、締約国は、救済企業が少なくとも次の 3 事業年度において超過額の全額を繰り越すことを認めるものとする。

5. 第 13 条 7 項を条件として、締約国は、第 1 項に基づく救済を以下のいずれかの事業年度において行うことができる 。

a) 指定支払事業体の納税義務が計算される対象グループの期間の末日を含む救済事業体の事業年度。この場合、締約国が二重課税の救済請求について調査を開始しない限り、救済は締約国が有効な救済請求を受領してから 90 日以内に行われなければならない。

b) 締約国が、予想される租税債務に対する分割納付又は事業年度中の中間申告を要求する制度を有する場合には、当該期間の終了後 18 か月を経過する日を含む事業年度。本号に基づき救済が行われる場合、締約国は、被救済事業体が当該締約国の国内法に基づき救済を受ける権利を有するようになったときは、当該被救済事業体に対し当該被救済事業体が当該事業年度中に分割納付又は中間申告に関して行わなければならない最も早い支払額において、第 1 項に基づき付与された救済を反映するように減額することを認める。

6. 第 12 条及び第 13 条の適用上、締約国は、ある期間について第 17 条に従ってグループ企業が納付した税額を、当該期間について指定支払事業体が納付した税額として取り扱うものとする。

7. 第 1 項に関して

a) 「指定支払事業体が支払う税金の関連部分」とは、以下の積をいう：

i) 第 4 条に従って指定支払事業体が支払った税額のうち、締約国である救済管轄区域に配分された対象グループの利益 A 救済額に帰属するもの、及び

ii) 以下の A）が B）に占める比率

A) 第 13 条 1 項から 5 項に基づき被救済事業体に配分された利益 A 救済額

B) 締約国である全ての救済管轄区域に配分される、対象グループの利益 A 救済額

b) 「被救済事業体に配分された調整後利益 A 救済額」とは、以下の積をいう：

i) 第 13 条 1 項から 5 項に基づき被救済事業体に配分された利益 A 救済額

ii) 以下の A）が B）に占める比率

A) 対象グループの利益 A の額から、第 5 条に基づき本条約の締約国でない区域に帰

属する対象グループの利益 A の額を控除した額

B) 対象グループの利益 A 救済額

c) 「被救済事業体」とは、第 13 条 12 項 a)において定義されたものを指す。

8. 対象期間について第 11 条 15 項が適用される締約国の被救済事業体の場合における第 7 項の適用については、対象グループの利益 A 救済額の算定は、第 11 条 2 項 b)に基づく当該グループの過去の未配分利益 A 救済額を考慮しないものとする。

【ESにおける補足事項】

- 第 1 項では、締約国が本条約に従って課税される金額に対する二重課税の排除方法が概説されている。また、ES において以下の例示がされている。

  ＜例1＞ 非締約国における救済管轄区域

  ABCグループは、利益Aの対象グループに該当する。グループの最終親会社であるABC社は、MLCを批准した管轄区域である管轄区域Aに税務上居住している。利益Aに係るABC社の対象期間は1月1日から12月31日までである。ABC社は、グループの指定支払事業体及び調整事業体である。

  ABCグループにおける救済管轄区域は、管轄区域C、管轄区域D及び管轄区域Eである。

  ・ 管轄区域CのC社

  ・ 管轄区域DのD社

  ・ 管轄区域EのE社

  移行期間FY25

  ABCグループは、2025年1月1日から2025年12月31日までの期間（FY25）において、初めて利益Aの適用を受けた。FY25については、管轄区域B、管轄区域C、及び管轄区域DがMLCに批准している。しかし、FY25の緩和管轄区域として特定されている管轄区域Eは、MLCに批准していない。管轄区域Bと管轄区域Eは、所得に対する税金に関する二重課税を回避するための租税条約を締結していない。

  FY25において、ABCグループの利益Aの金額は1,000であり、これは全て管轄区域Bに帰属する。

  FY25において、管轄区域C、管轄区域D及び管轄区域Eの利益A救済額は、それぞれ600、200及び200である。移行期間中は、第4条第3項に定めるところにより、管轄区域Bが課税できる利益Aの額は、利益A救済額の一部がMFLの非参加区域（管轄区域E）に帰属する事実を反映して調整される。

  管轄区域Bで課税される利益Aの金額は、1,000 x (200/1,000) = 200だけ減額される。したがって、管轄区域Bの課税対象となる利益Aの額は800（1,000 − 200 = 800）となる。ABC社は、この利益Aの金額に対して管轄区域Bで200（800 x 25% = 200）の税金を支払うこととなる。

  管轄区域C及び管轄区域Dは、FY25の救済義務を決定するために、第11条に基づく対象グループの利益A救済額のうち、第13条に基づき特定された各被救済事業体に対して二重課税の軽減措置を提供するべき当該部分を決定する必要がある。C社及びD社がそれぞれの管轄区域内の唯一のグループ事業体である場合、これらの事業体は、管轄区域C及び管轄区域Dの国内法の下で被救済事業体として認識される。

  管轄区域Cは、第12条1項a)からc)に規定されたメカニズムを通じて、利益A救済額のうちC社の分に関連して指定支払事業体が支払った税金に関して、C社に救済措置を提供する。C社に帰属する利益A救済額の割合は、600/800（800は対象グループの利益A救済額1,000から、条約の非締約国である管轄区域Eに帰属する利益A救済額200を差し引いた金額）として計算され、75%となる。したがって、C社に適用される管轄区域Cの救済義務は、指定支払事業体が支払った税金の150（200 x 75%

= 150）に関するものとなる。この150の税金に関連して提供される軽減措置は、管轄区域Cの国内法（第12条2項による）に基づいて決定され、第12条3項から5項に規定されるガードレールの対象となる。

また、管轄区域Dは、第12条1項a)からc)に規定されたメカニズムを通じて救済措置を提供する。D社に関する救済義務を決定する際にも、先ほどと同じ調整を適用する。したがって、D社に適用される管轄区域Dの救済義務は、指定支払事業体が支払った税金の50（200 x 25% = s 50）に関するものである。この50の税金に関連して提供される救済措置は、管轄区域Dの国内法（第12条2項による）に基づいて決定され、第12条3項から5項に規定されたガードレールの対象となる。

管轄区域Dが第12条1項d)（所得控除)のメカニズムを通じて救済を提供する場合、救済を提供する義務は、200の被救済事業体に割り当てられた調整後利益A救済額に関するものであるべきであり、200 x (1,000/1,000) となる。これは、第5条に基づき締約国ではない国・地域に配分される利益額がないため、調整は必要ないことを反映している。被救済事業者に配分される調整後利益A救済額に関して提供される救済は、管轄区域Dの国内法に基づき決定され、第12条第3項から第5項に規定されたガードレールに従うものとする。

移行期間終了後

第4条3項に定められる移行期間終了後、ABCグループは調整の要否を検討する必要がある。

FY27の期末までに、管轄区域EはMLCに批准しておらず、FY27においてABCグループがFY25と同じ市場管轄区域を持ち、管轄区域、被救済事業体、及び利益Aの金額と利益A救済額の配分も同様であると仮定する。

このシナリオでは、管轄区域BとEとの間において所得に対する税金に係る二重課税排除に関する合意がないため、利益A救済額の一部を非参加国・地域（管轄区域E）が負担するという事実を反映した利益Aの調整は行われない。

管轄区域Bの課税対象となる利益Aの金額は1,000であり、ABCグループは250（1,000 x 25% = 250）の税金を支払う。

管轄区域Cは、第12条1項a)からc)に規定されたメカニズムを通じて、利益A救済額のうちC社に帰属する部分に関連して指定支払事業体が支払った税金に関して、C社に救済措置を提供する。C社に帰属する利益A救済額の割合は、600/800（800は対象グループの利益A救済額である1000から非締約国である管轄区域Eに帰属する200を差し引いた金額）として計算され、75%となる。ただし、非締約国に帰属する救済措置が計上される利益が課税対象となっていることから、この税額は、条約締約国に配分される利益A救済額に起因しないため、救済義務の「指定支払事業体が納付する税額」の部分から除外すべきである。したがって、C社に適用される管轄区域Cの救済義務は、移行期間中と同様に、指定支払事業体が支払った税金の150（=[250x800/1,000] x75%）に関するものである。この150の税金に関連して提供される軽減措置は、管轄区域Cの国内法（第12条2項）に基づいて決定され、第12条3項から5項に規定されるガードレールの対象となる。

第12条1項a)からc)に規定されたメカニズムを通じて救済を提供する管轄区域Dの場合、先ほど同じ調整後納税額が使用され、D社に提供される救済は、指定支払事業体によって支払われた税額の50（[250 x 800/1,000] x (200/800) = 50）に関連するものとなる。同様に、管轄区域Dが所得控除によって救済を提供する場合、救済を提供する義務は、被救済事業体に割り当てられた調整後利益A救済額に関するものであるべきである。いずれの場合も、実際に提供される救済は、管轄区域Dの国内法に基づいて決定される。

＜例2＞ 複数の市場管轄区域

ABCグループは、利益Aの対象グループに該当する。グループの最終親会社であるABC社は、MLCを批准した管轄区域である管轄区域Aに税務上居住している。利益Aに係るABC社の対象期間は1月1日から12月31日までである。ABC社は、グループの指定支払事業体及び調整事業体である。

ABCグループにおける救済管轄区域は、管轄区域C、管轄区域D及び管轄区域Eである。

・ 管轄区域CのC社

・ 管轄区域DのD社

・ 管轄区域EのE社

移行期間FY25

ABCグループは、2025年1月1日から2025年12月31日までの期間（FY25）において、初めて利益Aの適用を受けた。FY25については、管轄区域B、管轄区域C、及び管轄区域DがMLCを批准している。しかし、管轄区域Eと管轄区域FはMLCを批准していない。管轄区域Bと管轄区域Eは、所得に対する税金に係る二重課税を回避するための協定を締結していない。

FY25では、ABCグループの利益Aの金額が2,000あり、そのうち1,000は管轄区域Bと管轄区域Fにそれぞれ帰属する。利益Aは、管轄区域Bでは25%の税率で課税されるが、管轄区域FはMLCの締約国ではないため、利益Aに対して課税することはできない。

FY25において、管轄区域C、管轄区域D、及び管轄区域Eの利益A救済額は、それぞれ1,200、400、及び400である。移行期間中は、第4条3項に定めるところにより、管轄区域Bが課税できる利益Aの金額は、利益A救済額の一部が非締約国（管轄区域E）に配分される事実を反映して調整される。

管轄区域Bで課税される利益Aの金額は、1,000 x (400/2,000)= 200によって減額される。したがって、管轄区域Bの課税対象となる利益Aの金額は800（1,000 – 200 = 800）となる。ABCグループは、この利益Aに対して管轄区域Bで200（800 x 25%= 200）の税金を支払う。管轄区域Fで利益Aは課税対象とはならない。

管轄区域C及び管轄区域Dは、FY25の救済義務を決定するために、第11条に基づく対象グループの利益A救済額のうち、第13条に基づき特定された各被救済事業体に対して二重課税の軽減措置を提供するための利益Aの該当部分を決定する必要がある。C社及びD社がそれぞれの管轄区域内の唯一のグループ事業体である場合、これらの事業体は、管轄区域C及び管轄区域Dの国内法の下で被救済事業体として認識される。

管轄区域Cは、指定支払事業体が支払った税金に関して、利益A救済額のシェアに応じてC社に救済措置を提供する。C社に帰属する利益A救済額は、1,200/1,600（1,600は対象グループの利益A救済額の総額2,000から管轄区域Eに帰属する400の利益A救済額を差し引いた額）として計算され、75%となる。したがって、C社に適用される管轄区域Cの救済義務は、指定支払事業体が支払った税金のうち150（200 x 75% = 150）に関するものとなる。この150の税金に関連して提供される軽減措置は、管轄区域Cの国内法（第12条2項による）に基づいて決定され、第12条3項から5項に規定されたガードレールの対象となる。

同様に、管轄区域DにおいてはD社に関する救済義務を決定する際に同じ調整を適用する。D社に帰属する利益A救済額の割合は、400/1,600として計算され、25%となる。したがって、D社に適用される管轄区域Dの救済義務は、指定支払事業体が支払った税金のうち50（200 x 25% = 50）に関するものとなる。この50の税金に関連して提供される救済措置は、管轄区域Dの国内法（第12条2項による）に基づいて決定され、第12条3項から5項に規定されたガードレールの対象となる。

管轄区域Dが第12条1項d)（所得控除）のメカニズムを通じて救済を提供する場合、救済を提供する義務は、被救済事業体に割り当てられた調整後利益A救済額の200に関するものであるべきである。これは 400 x ([2,000-1,000]/2,000) で算定される。これは、第5条に基づき非締約国に配分される利益Aの金額があるため、調整が必要であることを反映している。これに関連して提供される救済は、管轄区域Dの国内法に基づいて決定され、第12条3項から5項に規定されたガードレールの対象となる。

移行期間終了後

第4条3項に定められる移行期間終了後、ABCグループは調整の要否を検討する必要がある。

FY27の期末までに、管轄区域E及び管轄区域FはMLCを批准しておらず、FY27においてABCグループがFY25と同じ市場管轄区域を持ち、管轄区域、被救済事業体、及び利益Aの金額と利益A救済額の配分も同様であると仮定する。

このシナリオでは、管轄区域Bと管轄区域Eとの間に所得に対する税金の二重課税回避に関する合意がないため、利益A救済額の一部を非締約国（管轄区域E）に配分されるという事実を反映して、利益Aの金額は調整されない。

管轄区域Bの課税対象となる利益Aの金額は1,000であり、ABCグループは（1,000 x 25% = 250）の税金を支払う。管轄区域Fで利益Aは課税対象とはならない。

管轄区域Cは、指定支払事業体が支払った税金に関して、利益A救済額のシェアに応じてC社に救済措置を提供する。C社に帰属する利益A救済額は、1,200/1,600（対象グループの利益Aの救済額2,000から管轄区域Eに帰属する400を差し引いた金額）として計算され、75%となる。ただし、非締約国に帰属する救済利益が課税対象となっていることから、この税額は、救済義務の「指定支払主体が納付する税金」の部分から除外されるべきである。したがって、C社に適用される管轄区域Cの救済義務は、指定支払事業体が支払った税金の150（[250 x 1,600/2,000] x 75% = 150）に関するものとなる。この150の税金に関連して提供される救済は、管轄区域Cの国内法（第12条2項による）に基づいて決定され、第12条3項から5項に規定されたガードレールの対象となる。

管轄区域Dの場合、同じ調整後納税額が使用され、D社に提供される救済措置は、指定支払事業体が支払った税額の50（[250 x 1,600/2,000] x (400/1,600) = 50）に関連するものとなる。同様に、この税額に関して提供される救済は、管轄区域Dの国内法に基づいて決定される。

管轄区域Dが第12条1項d)（所得控除）のメカニズムを通じて救済措置を提供する場合、救済を提供する義務は、被救済事業体に割り当てられた利益Aの救済額の200に関するものであるべきである。これは 400 x ([2,000 – 1,000]/2,000) で算定される。これは、第5条に基づき非締約国に配分される利益Aの金額があるため、調整が必要であることを反映している。これに関連して提供される救済は、管轄区域Dの国内法に基づいて決定され、第12条3項から5項に規定されたガードレールの対象となる。

＜例3＞　過去の未配分利益A救済額

1年目において、対象グループの利益A救済額の合計は2,000であり、第4条に基づいて指定支払事業体が締約国に支払う税金は250である。第11条に基づき、対象グループに対する過去の未配分利益A救済額が200ある。2年目において、対象グループの利益Aの額は2,000で、2年目に指定支払主体が支払った税金は250であった。

第12条1項a)からc)までに規定するメカニズムを通じて救済措置が提供される限りにおいて、救済機関が第11条15項の適用を受けない場合には、

- 1 年目の利益 A の金額のうち 200 は、いずれの救済管轄区域にも配分されていないため、1 年目の利益 A に対する「指定支払事業体が納付する税額」は、225（[1-(200/2,000)] × 250 =225）に減額される。
- 2 年目では、1 年目の未配分利益 A 救済額の 200 が 2 年目の利益 A の金額に追加され、2 年目において計算された利益 A 救済額の一部を形成する。したがって、1 年目に適用した「指定支払事業者が納付する税金」の減額見合は、2 年目の「指定事業者が納付する税金」に加算され、275 に増加する。

なお、第12条1項d)の規定により救済が提供される場合には、被救済事業体に配分された調整後利益A救済額の算定により当然行われるため、調整の必要はない。

<u>被救済事業体が第11条15項の適用を受ける場合</u>

被救済事業体が第11条15項の適用を受ける場合において、第12条1項a)からc)に規定するメカニズムを通じて救済が提供される場合、第12条8項により、「指定支払事業体が支払う税額」の部分には、過

去の未配分利益A救済額に関連して支払われた税額が含まれてはならない。当該管轄区域の利益A救済額は、過去の未配分利益A救済額を除外する。したがって、2年目の利益Aの金額に対して指定支払事業体が支払った税金のみが関連することとなる。2年目の納税額には、2年目の利益Aに関する税金のみが含まれるため、この税額の被救済事業体の負担分を決定するために、第12条7項a)ii)の比率の分母は、条約の締約国である救済管轄区域に配分される利益A救済額の一部を構成する過去の未配分の利益A救済額の合計によって減額される。

第12条1項d)に規定するメカニズムを通じて救済が提供される場合、第12条8項は、第12条7項b)に概説された比率の分子及び分母の調整が行われる。どちらの金額も、過去の未配分利益A救済額に起因する金額を除外する必要がある。被救済事業体に配分される利益A救済額には、過去の未配分のA救済額に帰属する金額が含まれてはならない(第12条7項b)i))ため、この比率を調整することで、救済管轄区域において前年度の課税対象の利益Aの金額に関して救済を行う必要がなくなる。

第13条 利益Aに係る二重課税排除措置を受けることができる事業者の特定

【MLCの記載内容】

1. 第 11 条 3 項に基づき対象期間における対象グループに関する救済管轄区域として特定された締約国は、被救済事業体を特定し、かつ、第 11 条 6 項から 15 項に基づき 利益 A の所得に対する二重課税を排除する義務を、当該締約国における対象グループの被救済事業体の間で配分する。第 5 項に従い、この配分は、当該期間の利益に関する次のいずれかの指標に基づいて、第 2 項から第 4 項までを順に適用することにより行われるものとする：

   a) 超過利益

   b) 課税所得

   c) 会計上の利益

2. 第 1 項の適用上、締約国は、第 1 項に従って決定された最も高い利益を有するグループ事業体に対し、以下のいずれかが最初に満たされるまで、二重課税の救済を行うものとし、当該利益の額を救済が行われた利益 A 救済額で減額する。

   a) 利益額が、当該締約国において 2 番目に高い利益を有するグループ事業体の利益額と等しくなる

   b) 当該締約国における二重課税排除義務が完全に果たされる

3. 締約国が、第 2 項を適用した後に二重課税の救済を提供する義務を完全に満たさなかった場合、当該締約国は、以下のいずれかが最初に満たされるまで、利益 A 救済額の残額分を当該利益の額から減額することで、最も高い利益を有するグループ事業体及び 2 番目に高い利益を有するグループ事業体に対して二重課税の救済を提供する。

   a) 各被救済事業体の利益額が、当該締約国において 3 番目に高い利益を有するグループ事業体の利益額と等しくなる

   b) 当該締約国の二重課税排除義務が完全に果たされる

4. 第 3 項に記載される二重課税の救済の配分方法は、以下のいずれかが最初に満たされるまで、当該締約国において利益を有する追加的なグループ事業体に対して、次に高い利益を有するグループ事業体から順次適用される。

   a) 当該締約国の二重課税排除義務が完全に果たされる

   b) 当該締約国に所在する、又は課税プレゼンスを有する全てのグループ事業体の利益が 0 となる

5. 第 1 項から第 4 項までの規定により当該締約国について被救済事業体となる対象グループの全てのグループ事業体及び他の方法により二重課税の救済を受ける権利を配分される同一の対象グループの当該

締約国の全てのグループ事業体が当該方法に同意する場合、当該締約国は、国内法により認められる限りにおいて、グループ事業体間で二重課税の救済を受ける権利を配分するために他の方法を用いることができる。

6. 被救済事業体が第 17 条に従って対象期間における指定支払事業体の租税債務を支払う限りにおいて、第 9 項は適用されない。

7. 被救済事業者は、指定支払事業体に対し、利益 A の補償金支払限度額に相当する補償金を支払った場合に限り、対象期間における二重課税排除措置を受けることができる。被救済事業体が第 17 条に従って指定支払事業者の当該期間に係る負債を支払う限りにおいて、救済事業者は指定支払事業者に対して補償金を支払ったものとみなされる。

8. 本条において、第 11 項を対象とし、被救済事業体の「利益 A の補償金支払限度額」は、利益 A 救済額のうち第 1 項から第 5 項に基づき被救済事業体に配分される部分について指定支払事業者が支払った税額と等しい。

9. 締約国は、対象期間における以下に該当する全ての税務上の補償調整を無視するものとする。

   a) 被救済事業体から指定支払事業体への支払い：

      i) 補償金の支払いが利益 A の補償金支払限度額を超えない範囲内であり、かつ

      ii) 指定支払事業体が指定支払事業体の対象期間に係る租税債務を第 17 条に従って支払う場合において、指定支払事業体が、当該現地法人が支払う当該債務と同額の補償金を当該現地法人に支払うもの。

   b) a)ii)に基づく、指定支払事業体から現地法人への支払い

10. 締約国は、第 7 項及び第 9 項 a)に定める範囲内において行われる、対象グループの事業体から指定支払事業体及び現地法人への補償調整に関して、以下の方法によりこれを確保するものとする。

   a) 当該支払を国内法において具体的に要求する

   b) 以下に相当する金額の罰則規定を設ける

      i) 被救済事業体の場合：利益 A の補償支払限度額

      ii) 指定支払事業体の場合：その責任が対象期間について第 17 条に従って現地法人によって支払われる状況においては、対象期間について第 17 条に従って現地法人によって支払われるべき金額

   c) 目的を達成するためのその他の必要な手段

11. 締約国は、対象グループの利益 A 資金調達契約に基づく義務に従い、被救済事業体が指定支払事業体と利益 A 補償金の支払限度額を減額することに合意することを認めることができる。

12. 本条においては、以下の定義が適用される。

   a) 締約国から本条に基づく二重課税の救済を受ける権利を有する「被救済事業体」とは、以下を指す

      i) 対象グループに属する事業体、又は

      ii) 対象グループにおいて附属書 B 第 4 条 14 項が適用される、ジョイント・ベンチャー法人

   b) 「超過利益」とは、以下を指す

      i) 当該締約国に所在する被救済事業体については、当該企業の消去利益（又は損失）を、対象グループの RODP の消去閾値と当該企業の減価償却費及び企業の人件費の合計との積で減額した金額

ii) 当該締約国にネクサスを有する被救済事業体については、当該ネクサスの消去利益（又は損失）を、対象グループの RODP の消去閾値と、ネクサスの減価償却費及び人件費の合計との積で減額する

c) 「課税所得」とは、締約国の国内法に基づき所得税が課される利益の額を指す

d) 「会計上の利益」とは、許容可能な財務会計基準に基づいて作成された財務諸表に基づく利益（当該財務諸表が作成されていない場合には、当該会計基準に基づいて測定された利益の額）を指す

e) 「現地法人」とは、第 17 条 4 項 b)において定義されるものを指す

f) 「対象グループの利益 A 資金調達契約」とは、対象グループのグループ事業体間の契約であって、指定支払事業体が対象期間について第 4 条に基づく義務を履行するために、被救済事業体が指定支払事業体に支払いを行う法的義務を定める契約を指す

g) 「グループ事業体」には、対象グループとの関係で附属書 B 第 4 節 14 項が適用されるジョイント・ベンチャー法人が含まれる。

13. 第 1 項から第 4 項及び第 12 項 b)から d)において、被救済事業体が法人化されたジョイント・ベンチャーである場合、締約国は、法人化されたジョイント・ベンチャーの超過利益、課税対象利益又は会計上の利益のうち、ジョイント・ベンチャーから生じる損益に対する当グループの持分と同じ割合のみを考慮するものとする。

【ESにおける補足事項】

- 第 13 条では、第 11 条に基づき救済管轄区域である締約国が、指定支払事業体が市場管轄区域に対して行う支払いに関して、第 12 条に従って二重課税の免除を受けることができるグループ企業を特定する方法について規定している。
- さらに、第 13 条は、被救済事業体から指定支払事業体への補償金支払い、及び該当する場合、指定支払事業体から現地法人への補償金支払いの取扱いについても規定している。これらの補償金の支払いは、指定支払事業体が条約に基づく支払義務を果たすために、被救済事業体から十分な資金を確保するために必要である。
- 第 1 項 a)の「超過利益」とは、被救済事業体が救済管轄区域の税務上の居住者であるか、又は救済管轄区域にネクサスを有するかによって異なる。しかし、概念的には、超過利益とは、企業又は課税事業者の消去利益（又は損失）を、企業（又は課税事業者）の RODP の消去閾値に減価償却費及び人件費を乗じた額で減額したものである。
- 第 1 項 b)の「課税所得」とは、当該期間の締約国の国内法に基づいて所得税が課される利益である。これは、グループ事業体の国内税務申告書により容易に判断できるものとする。
- 第 1 項 c)の「会計上の利益」とは、許容される財務会計基準に基づいて作成された財務諸表に反映される利益のことである。グループ事業体が監査済みの財務諸表を作成しない場合、そのような財務諸表を作成すことが求められるものではない。第 13 条における会計上の利益の計算は、単に許容可能な財務会計基準に従って決定することができる。ネクサスは、個別の財務会計を持たない場合もある。したがって、その会計利益は、締約国の国内法によって決定される可能性がある。締約国はネクサスの会計利益の決定は、附属書 B 第 4 節 3 項に従って決定されること、又は、ネクサスの許容可能な財務会計基準に従って決定された独立した財務会計が存在する場合には、それに反映されたであろう財務会計に基づいて決定されることを規定することができる。
- 第 2 項から第 4 項は、締約国が二重課税の救済を受ける権利を配分する際に適用しなければならない「ウォーターフォールアプローチ」について説明している。ウォーターフォールアプローチを採用する理由は、二重課税の救済を受ける必要のあるグループ企業を限定するためである。当該アプローチに関しては ES で例示がされている。

＜例＞

例えば、第11条に基づき、ある締約国が800の救済を要求されていると仮定する（すなわち、当該締約国の利益A救済額は800である）。この締約国は、これを配分するための関連指標として「超過利益」を選択した。この締約国には11のグループ企業があり、それぞれ以下の特徴を有する：

- 1 つの事業体（事業体 1）の超過利益は 800 である
- 2 つの事業体（事業体 2 と事業体 3）の超過利益はそれぞれ 300 である
- 5 つの事業体の超過利益はそれぞれ 25 である
- 3 つの事業体の超過利益は 0 である

第2項から第4項に従い、当事者は以下の基準で救済を配分する。

- 締約国は、まず、500 の救済を事業体 1 に配分する
- 次に、締約国は、事業体 1、事業体 2 及び事業体 3（すなわち、超過利益が 300 の事業体）に それぞれ 100 の救済を配分する。
- したがって、事業体 1 の利益 A 救済額は 600 となり、事業体 2 及び事業体 3 の利益 A 救済額はそれぞれ 100 となる。

- 第 6 項から第 9 項及び第 11 項は、被救済事業体が指定支払事業体に支払う「補償金」に効力を与える。これは次の 3 点を反映している：
  - 指定支払事業体は、被救済事業体を代表して、経済的に第 4 条に従って締約国に支払を行う。そのため、被救済事業体は、第 4 条に従って指定支払事業体が行った支払いに関して、第 12 条に基づき二重課税の救済を受ける権利がある。
  - 被救済事業体は、指定支払事業体の市場管轄区域に対する責任の割合を賄うために、指定支払事業体に補償金を支払う必要がある。
  - 締約国は、対象グループが被救済事業体と指定支払事業体との間で行わなければならない補償金の支払いを減額することを認める選択肢が与えられている。ただし、この要件は、締約国が国内法に盛り込むことを義務付けるものではない。

2.6. PART V – ADMINISTRATION AND CERTAINT（執行管理及び税の安定性）並びに附属書E、F及びG

SECTION 1 – ADMINISTRATION（執行管理）

本章第1節の第14条から16条では、利益Aに係る税務申告書及び共通パッケージに関する提出期限、含めるべき情報、及びコンプライアンスを合理化するための手続きについて規定されている。

また、第17条以降では、利益Aの執行管理に関連する以下の事項が含まれる。

- 申告を履行しない対象グループに対して課す二次債務
- 対象グループが有する内部統制の枠組み
- 利益Aに課される税率の上限
- 通貨換算規則

各条文の内容は以下のとおりである。

第14条　利益Aに係る情報申告要件

[MLCの記載内容]

1. 対象グループのグループ事業体は、対象期間終了後 9 か月以降 12 か月以内に当該期間の利益 A 税務申告書並びに共通文書パッケージ（Common Documentation Package）を提出しなければならない。

2. 調整事業体が対象グループの利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージを主管税務当局（lead tax administration）に提出した場合：

    a) 主管税務当局の締約国において規定された期限までに提出された場合、各締約国はグループ事業体の提出義務を満たし、期限内に提出されたとみなされる。並びに

    b) 上記以外の場合は全て、各締約国における提出義務は、利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージが主管税務当局に提出された日をもって履行されたとみなす。

第15条　利益A税務申告書及び共通文書パッケージ

[MLCの記載内容]

1. 「利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージ」とは、第 2 項に記載された情報を含む提出書類であり、締約国がこの条約に規定する租税に係る権利及び義務を実施する国内法の規定に基づいて指定支払事業体の負担税額を評価することができるものをいう。

2. 締約国会議は、利益 A 税務申告書及び共通書類パッケージの提出に使用される標準雛形を作成するものとし、この雛形には、対象グループに関する以下の情報を含めるものとする。

    a) 対象グループ及び最終親会社等の属性

    b) 指定支払事業体の特定

    c) 計算に必要な情報：

        i) この条約に基づき課税されるべき所得の金額及びこの条約を実施する各締約国の国内法に基づく当該所得に関する納税義務。及び、

        ii) この条約に基づき各締約国の各グループ事業体について二重課税の軽減を受けることができる所得の金額。

    d) この条約に記載される課税権及び義務の管理を実施するために必要であると締約国会議が合意するその他の情報

    e) 対象グループの事前確実性レビュー又は包括的確実性レビューに係る要請（該当する場合）

    f) 内部統制の枠組みが第 19 条の要件を満たしているかどうかを評価及び証明することができる文書

[ESにおける補足事項]

- 利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージには、対象グループのグループレベル及び該当する場合はセグメントレベルの売上高及び利益、並びに関連する調整額が含まれるが、これらに限定されない。

- さらに、対象グループは、各管轄区域の収益源の数値、損失やマーケティング及び販売利益に係るセーフハーバーの調整額を裏付ける資料、及び二重課税排除に係る規則の適用根拠となる計算資料（第 18 条に従った調整を含む）を提供する必要がある。また、採掘業及び規制された金融サービスの除外の適用を裏付ける資料についても同様である。

第 16 条　コンプライアンスの合理化

[MLCの記載内容]

1. 指定支払事業体が、対象期間に締約国において第 2 項又は第 3 項の要件を満たす場合、当該締約国は、次のことを行うこととする。

   a) 第 14 条に従って利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージが提出された場合、指定支払事業体は、第 4 条に従い、当該締約国において課税対象となる全ての所得に関する申告義務を履行したものとして取り扱う。

   b) 指定支払事業体が、第 4 条に基づき当該締約国において納税義務があることのみの理由により税務上登録申請を行う必要がある場合、締約国は、以下の情報を受領後、指定支払事業体を登録しなければならない。

      i) 正式名称

      ii) 宛所

      iii) 役員の氏名及び住所

      iv) 正式代表者の氏名及び連絡先

      v) 納税上の居住地における納税者番号又はそれに相当するもの

      vi) 指定支払事業体の設立日及び所在する管轄区域

   c) 指定支払事業体の事業年度を、対象期間と同一の日に終了するものとして取り扱う。

   d) 第 4 条に基づき課税される所得については、対象期間の最終日に、当該締約国において所得税法上生じたものとみなす。

   e) 第 4 条の規定により課税される所得は、予定納税など当該会計年度の期中に納付の必要がある制度の計算をする際に納税義務が生じる所得に含めないものとする。

   f) 第 4 条に基づき納税義務が生じる所得に係る税金に関しては、指定支払事業体に期間終了後 18 か月の支払い猶予を認める。

   g) 指定支払事業体が、第 4 条に基づき当該締約国において納税義務があることのみの理由により税務上の登録を行う場合、当該締約国は、指定支払事業体に対し、第 4 条に規定された課税以外の目的で、登録後に必要となる通知、登録又はその他の要件に遵守することを指定支払事業体に要求しないものとする。

2. 指定支払事業体が、対象期間に締約国に以下に該当する場合、本項の要件を満たすものとする。

   a) 指定支払事業体は、当該締約国において、以下の所得以外に課税される所得がない場合。

      i) 第 4 条に基づき課税される所得

      ii) 最終源泉税の対象となる所得

   b) また、指定支払事業体は、対象期間に当該締約国において、対象グループに属する他のグループ事業体の所得税に係る租税属性の活用を認める制度による恩恵を受けていない。

3. 指定支払事業体が、締約国において他のグループ事業体の所得税に係る租税属性による控除がなく、かつ事業利益に係る他の租税とは独立して課税される制度の下で第 4 条に基づく納税義務を負う場合、対象期間において指定支払事業体は本項の要件を満たすものとする。

4. 対象期間において指定支払事業体が第 2 項又は第 3 項の要件を満たさない場合には、一方の締約国において租税を課される所得は、所得税法上、以下のいずれかの日において指定支払事業体が稼得したものとみなす。

   a) 当該締約国におけるその年の確定申告書の提出日が、当該期間の利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージを提出する主管税務当局の締約国によって定められた日以降である場合は、直近

に終了した事業年度の最終日

b) その他の場合は全て、対象期間の利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージを提出する主管税務当局の締約国によって定められた日。

[ESにおける補足事項]

- 第 2 項の趣旨は、第 4 条と指定支払事業体の締約国の現行の所得税制との間に相互作用がある場合にのみ、コンプライアンスの合理化を制限することである。指定支払事業体は、各対象期間において、コンプライアンスの合理化に係る適格性を再評価する必要がある。
- 加えて、第 2 項の基準への準拠を締約国に要求する理由は、指定支払事業体がある締約国において所得税法及びその他の規則に関連している場合、当該事業体は、当該管轄区域において既に現行の申告義務を有するためである。さらに、これらの締約国は、条約に基づく金額に関する計算と情報のみを網羅した標準的な利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージよりも詳細な情報を要する場合がある。したがって、指定支払事業体は、第 4 項に基づく利益 A の金額を含め、当該締約国の通常の所得税に係る報告義務を遵守しなければならない。

第 17 条 二次債務

[MLCの記載内容]

1. 指定支払事業体が当該締約国に対する責任の全部又は一部を一定の期間履行しない場合には、当該締約国は、被救済事業体、現地事業体又は被救済事業体と現地事業体との双方の企業に対し、この条約に従って課される租税及び当該租税に関し国内法に基づいて課される行政罰、利子その他の金額について責任を負わせることができる。ただし、当該責任の履行期限が到来した後 3 か月以内に当該責任を履行しない場合に限る。当該責任の金額は、下記の金額を超えないものとする。

   a) 被救済事業体の場合は、次の積に等しい金額とする。

      i) 指定支払事業体が第 4 条の規定に従って当該締約国において負う租税の額並びに当該期間において当該債務に関連してこの条約に従って当該締約国により課される行政上の課徴金及び利子、並びに

      ii) 第 13 条に従い被救済事業体に配分された対象期間における対象グループの利益 A 救済金額を、当該期間における対象グループの利益 A 救済額で除した額。

   b) 当該締約国における現地事業体の場合には、当該締約国の国内法に基づきこの条約に従って課される当該期間に係る全ての租税、行政罰、利子その他の額の合計額とする。

2. 第 1 項に定める 3 か月の期間が経過した場合、当該締約国は、第 1 項が適用される事業体に対し、通知日から 30 日以上の期間内に未払負債の支払を要求する通知を発行することができる。当該通知には、以下を記載するものとする。

   a) 未払残高

   b) 税金が最初に支払われることになった日

   c) 当該締約国の国内法に基づく訴訟の権利

3. 第 1 項に定める指定支払事業体、被救済事業体又は現地事業体の責任は、対象グループのグループ事業体が当該債務を支払う範囲で減額される。

4. 本条の規定の適用上、

   a) 「被救済事業体」とは、第 13 条 12 項 a)に定める意味を有する。

   b) また、「現地事業体」とは、第 1 項で定められた責任が生じる締約国の税務上の居住者又は納税実体がある対象グループのグループ事業体をいう。

[ESにおける補足事項]

- 現地事業体は、指定支払事業体が負う利益 A 納税義務とは必ずしも直接的な関係はないが、利益 A 納税義務がグループベースで課税されるという性質上、どのグループ事業体も潜在的に利益 A 納税義務に関連する可能性がある。しかし、全てのグループ事業体に二次債務を課すことは不釣り合いであるため、市場管轄区域が全てのグループ事業体から徴税することは実質的には考えにくい。徴税の実効性とグループのコンプライアンス実務負担のバランスを考慮し、二次債務の範囲は、市場管轄国の居住者である現地事業体に限定され、市場管轄区域によって課される指定支払事業体の利益 A 納税義務の範囲に限定される。

- 被救済事業体と現地事業体は、優先順位をつけることなく同時に二次債務を負うことができるため、市場管轄区域は、どちらか任意の一方から徴税することができる。同様に、締約国は、締約国の居住者であるいずれか又は全て現地事業体に二次債務を課すことができる。さらに、第 17 条 1 項は、指定支払事業体が当該締約国に納税する主な義務を消滅させるものではない。そのため、締約国は、被救済事業体又は現地事業体に通知を発行した後も、引き続き指定支払事業体に対して支払いを要求することができる。

- 本条における「行政罰」とは、指定支払事業体が条約に従って締約国に対する納税義務を果たしていないことに対する行政上の金銭的罰則のみを意図するものである。したがって、二次債務の未払いに基づいて、被救済事業体、現地事業体、又はこれらの団体の役員もしくは従業員に対する罰則を適用する締約国を対象としていない。

第18条　税の安全性の修正に伴う金額の調整

[MLCの記載内容]

1. 締約国は、対象グループがある期間について第 4 条に従って生ずる支払義務を履行するために支払うべき金額を、過去の期間の包括的な安定性のレビューの結論(Comprehensive Certainty Outcome)に影響を与える過去の支払義務の増減を反映するために調整することを認める必要がある。当該調整は、当該期間について支払うべき金額を 0 より少なくするものであってはならない。

2. 締約国は、被救済事業体が過去の期間における包括的な安定性のレビューの結論に影響を与える二重課税からの救済を受ける権利の増減を反映するため、第 4 節に従ってある期間の二重課税からの救済額を調整することを認める必要がある。ただし、この調整が当該期間の二重課税からの救済額を 0 より少なくするものであってはならない。

[ESにおける補足事項]

- 第 18 条は、締約国は、対象グループの過去の期間における支払義務額の増減が包括的な安定性のレビューの結論である場合において、後続期間における第 4 条に基づく支払義務及び第 13 条に基づく二重課税からの救済額と相殺することを可能にする措置を講じるものとしている。第 18 条の目的は指定支払事業体が後の期間において締約国に支払う金額を調整することで、包括的な安定性のレビューの結論の実施の遅れを軽減することである。

- 第 18 条は、後続期間における指定支払事業体又は締約国のいずれかからの支払いと、過去の指定支払事業体又は被救済事業体の支払不足額、あるいは支払義務とを相殺することを要求している。締約国に関連するか若しくは締約国によって満たされるべき関連規定の下で、指定支払事業体又は締約国のいずれかからの後続期間における債務金額若しくは支払金額を相殺する過程で、過去の期間についての本質的な利益 A の納税義務と救済を受ける権利に変化が生じることはない。従って、附属書 E 第 1 節 6 項が適用される場合を除いて、税金の過少申告についての利息や行政罰が変更されることはなく、締約国はこのような相殺を柔軟に実施することができる。例えば、次を通じて支払義務と救済を相殺することができる。

  - 国内法における直接的なみなし規定。このみなし規定は、包括的な安定性のレビューの結論として出された利益 A に係る過去の支払不足額又は過払額が、包括的な安定性レビューの結論が出た

後の最も早い時期に利用可能な支払不足額又は過払額の所得算入又は控除（又は利益 A に関して請求される税額控除の変更）によって相殺できることを規定できる。

- 指定支払事業体又は被救済事業体の管轄区域における実行口座残高の使用。前年度の支払不足額又は過払額が、特に前年度の税務申告を修正し、税務当局への次回の納付額を増減する必要なく、関連事業体の実行口座残高の調整に反映される限り、これは効果的な相殺とみなされる。

- 締約国により強制されない限り、相殺の使用は、対象グループに対して強制されない。対象グループは、締約国の国内手続に従い、そのような手続を利用することを選択することも、前期の税務申告を修正することもできる。

- 第 18 条は、第 18 条により可能となる相殺を使用できるようにするために、指定支払事業体が、現在の期間又は包括的な安定性のレビューの結論が関連する期間において、合理化されたコンプライアンスの資格を有することを要求していない。指定支払事業体が市場管轄区域において合理化されたコンプライアンスに適合できない場合（例えば、その管轄区域においてグループ損失軽減を申請したい場合、過去の期間の利益 A 支払義務の増減は、利益 A 納税申告書及び共通文書パッケージではなく、国内の納税申告書に反映される。

- 事例を用いた解説

  以下の例で示されている金額は、理解を容易にするため、全て同じ通貨建てであるとする。

  対象グループ（EGグループは、2025年12月31日に終了する事業年度（以下、「25年度」）の利益A納税申告書及び共通文書パッケージを提出する際に包括的な安定性レビューの実施を申請した。2028年度（以下、「28年度」）中に、包括的な安定性レビューが合意に達した。

  包括的な安定性のレビューの結論を受けて25年度について課税される利益Aに対して以下の調整が行われた。

  - 管轄区域 B の利益 A が 50 ユーロ増加
  - 管轄区域 C の利益 A が 160 ユーロ増加
  - 管轄区域 D の利益 A が 100 ユーロ増加
  - 管轄区域 E の利益 A が 25 ユーロ増加

  第18条の規定に従い、EGグループは、包括的な安定性のレビューの結論の一部として、BからEの国・地域において必要とされる調整を、2027年12月31日に終了する事業年度（以下、「27年度」）の利益A納税申告書及び共通文書パッケージ(Common Documentation Package)に反映させる。27年度は、利益A税務申告書及び共通文書パッケージが提出されていない直近の期間であるため、27年度の利益A税務申告書及び共通文書パッケージの調整額が含まれる。EGグループの指定支払事業体であるEG PLCは管轄区域Aの居住者であり、27年度において、BからEの管轄区域のそれぞれについて合理化されたコンプライアンスに適格である。

  市場国・地域における利益Aの調整の結果、救済管轄区域における二重課税からの救済を受ける権利が増加する。EGグループは、FからIの管轄区域において二重課税からの追加的な救済を受ける権利を有している。これはFからIの国・地域の国内納税申告書(Domestic Tax Returns)における二重課税からの救済を受けるための25年度の調整を含む。

EGグループの27年度の利益A税務申告書及び共通文書パッケージにおける市場管轄区域に対する支払額の概要表

指定支払事業体の名称	指定支払事業体が所在する課税国・地域	納税すべき市場管轄区域	FY27に課税される利益Aの額	適用される法人税率	FY27における課税額	過去期間(FY25)に起因する調整額	実際の支出額
EG PLC	管轄区域A	管轄区域B	1,000ユーロ	20%	200ユーロ	+10ユーロ	210ユーロ
		管轄区域C	1,000ユーロ	25%	250ユーロ	+40ユーロ	290ユーロ
		管轄区域D	100ユーロ	15%	15ユーロ	+15ユーロ	30ユーロ
		管轄区域E	75ユーロ	40%	30ユーロ	+10ユーロ	40ユーロ

*EG*グループの*27*年度二重課税からの救済を受ける権利を有する救済事業体の概要表

管轄区域	被救済事業体	救済額	過去期間(FY25)に起因する調整額	実際に受け取る救済額
管轄区域F	EG F社	200ユーロ	+51ユーロ	251ユーロ
管轄区域G	EG G社	50ユーロ	+13ユーロ	63ユーロ
管轄区域H	EG H社	20ユーロ	+5ユーロ	25ユーロ
管轄区域I	EG I社	25ユーロ	+6ユーロ	31ユーロ

第19条　内部統制の枠組み保持の規定

[MLCの記載内容]

1. 締約国は、対象グループに対し、内部統制の枠組みを有することを要求する。
2. 本条において、「内部統制の枠組み」とは、対象グループの上級管理職により承認され、以下の規定についての正確な適用を確保するために設計、運用されている対象グループの方針、プロセス、手続をいう。
   a) 第 6 条及び第 7 条
   b) 附属書 C 第 2 項と第 3 項を適用するための収入と費用の分類
   c) 非 RFS 調整後税引前利益の決定方法（附属書 C 第 4 節により修正されたもの）
   d) 非除外事業の調整後税引前利益の決定方法（附属書 C 第 4 節により修正されたもの）

   なお、b)、c)、及びd)号については適用を受ける場合に限る。

[ESにおける補足事項]

- この内部統制の枠組みは、対象グループに対する源泉収益へのアプローチを説明するために記録を取っておく義務である。これは、税務当局（及び／又は審査委員会若しくは決定委員会）が、内部統制の枠組みで説明されているアプローチへの準拠を検証するために使用するプロセスとは別のものである。
- 第 2 項における対象グループの上級管理職とは、最終親会社の取締役会である場合もあれば、例えば利益 A に関する責任を負っていて、財務や税務に関する業務上の責任をも負っている他階層の管理職である場合もある。いずれにしても重要なことはこれらの管理職に対して適切な情報が提供されており、また信頼できる方法について変更があった場合など、源泉収益に関する潜在的なリスクが報告されていることである。
- 承認を与える上級管理職は、内部統制の枠組みを承認するに足る十分に上級の職階の者のグループ又

は個人である必要がある。これは各対象グループの内部委任手続による。しかし、内部統制フレームワークの承認は少なくとも対象グループの最高財務責任者又は監査・リスク委員会（これに相当するもの）によってなされたもの若しくは対象グループのグローバル財務責任者又はグローバル税務責任者によって委任されたものであることが期待される。

- 内部統制の枠組みの目的は、ソースルールを遵守するために取られたアプローチを説明する詳細な方法を提供し、関連する税務当局がそのアプローチを検討、質問、検証できるようにすることである。内部統制の枠組みが必要なのは、ソースルール（及び該当する場合には、b)、c)及び d)に列挙された分類と方法論）への準拠に係るレビューが、全ての基礎となる取引のレビューではなく、体制のレビューに基づいて行われるからである。

第20条　本条約に基づき発生する税額等

[MLCの記載内容]

1. 第 4 条に基づき締約国により課される税率は、同一の関連する特性を有する企業の事業所得に対して一般的に適用される当該締約国の所得税法に従って課されるであろう税率を超えないものとする。
2. 締約国は、第 4 条に基づき当該締約国が課した納税義務に関し、その遵守を効果的に実施するために必要な範囲で、国内法上適切な措置をとる。
3. 納税義務に関して生ずる利子又は行政上の罰則又はこの条約に関連する義務に基づき締約国が課した支払義務は、その締約国において一般に適用される所得税法の下で同一の関連する特性を有する企業の事業所得に関して同様の違反行為をした場合に課される利子又は行政上の罰則を超えないものとする。
4. 締約国は、この条約に従った義務を履行することのみを目的とする場合には、グループ事業体が適時に支払を行う能力を確保するための国内法上の適当な措置をとるものとする。
5. 締約国は、第 4 条又は第 17 条に基づく課税に関する不服申立権又は審査権、監査に関する規則及び時効に関する国内法上の条件が、この条約に基づく締約国の義務に起因する場合を除き、同一の関連する特性を有する企業の事業所得に関して、当該締約国において一般に適用される所得税法に基づき課される条件より不利でないことを確保する。
6. 第 5 項に関わらず、締約国は、第 22 条 6 項又は第 23 条 5 項に基づきコンプライアンス活動を行うことが制限されている期間について、国内法上、税務調査の時効を延長する規定を採用することができる。

[ESにおける補足事項]

- 第 1 項に基づき、特定の状況の下で当該締約国において一般に適用される所得税制に従って課されるであろう税率を決定するにあたっては、準国家主体によって課される所得税の影響を含めることが認められている。ここでの特定の状況とは、以下に該当する状況のことである。
    - 当該準国家主体による課税が同一の関連する特性を有する法人により運営される企業の事業所得に対するものである
    - 利益 A 救済額がその対象期間に関する税率上限に含まれるあらゆる準国家主体により課される所得税に基づいて計算されていて、かつ所得税を課している当該準国家機関が附属書 H 第 11 項から 14 項に基づき、対象期間に有効な準国家的 DST 又は関連する類似の措置を制定していないと判断される

  これらの条件のいずれかが満たされなくなった場合、準国家的所得税を税率上限の計算に含めることができなくなるため税率上限は低下する。必要な場合には、この税率上限の低下に伴って、利益Aに課される連邦税率を引き下げなければならない。
- 税率上限を決定するにあたって考慮される準国家所得税の税率がそれぞれ異なっている場合には、税率上限決定のため、当該準国家所得税の加重平均を使用することが認められている。締約国は、そのよう

な計算の基礎となる加重平均の指標を自由に決定することができるものする。ただし、関連する指標が、その準国家機関における課税所得の配分の合理的な近似値であることを条件とする。

- 準国家的所得税が適用されている状況下で連邦政府が課税する所得税率が引き下げられる場合、すなわち、準国家的所得税に余裕を持たせるために連邦レベルの所得税率が引き下げられる場合には引き下げ後の連邦政府が課税する所得税率と準国家所得税の加重平均税率を加算した額が税率上限となる。ただし、このようにして求められた税率上限が調整前の連邦レベルの所得税率を下回る場合には、連邦所得税率が税率上限となる。この措置は同一の関連する特性をもつとみなされるための条件を満たさず、加重平均により求めた準国家的所得税の減少をもたらすときに適用される。

- 第 1 項は、税率の上限を規定するだけであり、利益 A に対する適用税率を規定するものではないため、締約国は利益 A に対する税率を、準国家的所得税を含めて所定の税率の上限を下回るよう設定することができる。この場合、締約国は第 12 条に従って、準国家的所得税を考慮に入れた基準の下で利益 A に対する救済を提供するならば、第 1 項の要件を満たしているとみなされる。ただし、免除により国法上の所得税を軽減する場合、第 12 条 1 項に免除の方法が規定されていないため、第 1 項の要件を満たしているとはみなされない。

- 本条約の締約国は、国内法に、国境を越えた通貨取引を規制又は制限する通貨管理、外国為替管理又は為替管理などの措置を定めることができる。第 4 項は、このような措置が条約に従って行われる支払いに適用されることを禁止するものではない。ただし、そのような措置が条約に基づく金額の適時の支払を妨げないようにすることを締約国に求めている。

第21条　利益Aについての計算と基準額に関する通貨換算規則

[MLCの記載内容]

1. 締約国は、第 2 項から第 4 項までに定めるものを除き、対象期間におけるこの条約の適用に関連する金額を、対象グループの連結財務諸表に適用される許容可能な財務会計基準（又は最終親会社が連結財務諸表を作成している場合には、その連結財務諸表に適用される公正妥当と認められる財務会計基準）に基づき、対象グループの表示通貨で計算することを要求する。

2. 締約国が、本条約の基準値をユーロ以外の通貨を用いて国内法に翻訳する場合には、当該締約国は、基準値を毎年見直すものとする。見直された基準値は、

   a) 第 3 項に定める場合を除き、欧州中央銀行が提示する外国為替参照レートにより決定される 12 月の平均外国為替レートに基づいて決定されるものであり、かつ

   b) 次の暦年に開始する期間について適用されるものでなければならない。

3. 締約国は、第 2 項 a)に基づき決定されるレートに代えて、以下のいずれかに該当する場合には当該締約国の中央銀行が提示する 12 月の平均外国為替レートに基づき、自国通貨で表示される基準額を再基準化することができる。

   a) 締約国の自国通貨が欧州中央銀行の外国為替参照レートで提示されていない

   b) 締約国が、国内法の下で自国の通貨基準値を設定する際に、当該為替レートを使用する法的又は実務的な障害に直面している

4. 対象グループの連結財務諸表の表示通貨が、締約国の国内法において本条約に基づく基準額が表示される通貨と異なる場合、締約国は、対象グループに対し、欧州中央銀行又は締約国の中央銀行が引用する当該期間の開始前の 12 月の平均外国為替レートに基づき、表示通貨から基準額が表示される通貨に換算される金額を要求するものとする。

[ESにおける補足事項]

- 第 1 項の要求は、連結財務諸表に直接反映される金額だけでなく、連結プロセスの一環として消去される可能性のある金額にも適用される。そのため、連結財務諸表に適用される会計基準の適用有無に関

わらず、全ての金額は、連結財務諸表に適用される許容可能な財務会計基準に基づき、対象グループの表示通貨に換算されなければならない。

- ただし、「本条約に基づき発生する税額等」には、第 4 条に従って利益 A に適用される関連納税義務の換算額は含まれない。指定支払事業体が納付すべき税額を決定するために、締約国は、当該外貨換算率が合理的であり、かつ、当該期間を参照可能であることを条件として、国内法に従って当該外貨換算率を 自由に決定することができる。そのため、対象グループは対象グループの表示通貨で、第 4 条及びその他の条文に従って、締約国に帰属する利益 A を計算する。その結果、第 4 条に基づき当該締約国に配分される利益 A の金額は、対象グループの表示通貨で計算される。そして締約国は、国内税務申告書に含めるべき利益額（合理化されたコンプライアンスが適用されない場合）、又は、利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージの一部として含めるべき支払義務及び支払額を決定する目的で、利益 A を対象グループの表示通貨から自国通貨に換算するための国内為替換算規則を有することができる。これは、被救済事業体に提供される救済措置の計算にも同様に適用される。
- 本条約の関連条文が過去の期間を参照する基準値を含む場合、各年の外国為替レートは、関連する全ての期間に適用される単一の為替レートではなく、当該過去の期間が始まる暦年の直前の 12 月の平均外国為替レートに基づく。

SECTION 2 – TAX CERTAINTY FRAMEWORK FOR PARTS II TO IV (AMOUNT A)（利益Aに係る税の安定性フレームワーク）

本章第2節の全体像としては以下のとおりである。

利益Aの税の安定性に係る枠組みは、グループが任意に申請できる以下の5つのレビュープロセス及びこれらのレビュープロセスで生じた見解の不一致を解決するための拘束力のある決定パネルで構成されている。5 つのレビュープロセスは、具体的には以下のとおりである。

- 対象範囲の安定性レビュー
- 事前の対象範囲の安定性レビュー
- フォローアップ対象範囲のレビュー
- 包括的な安定性レビュー
- 事前の安定性レビュー

対象グループが税の安定性に係る申請を行った場合、多数国間条約の締約国は安定性プロセスの結果に沿わないコンプライアンス活動を行わないこととされている。

第22条　対象範囲の安定性レビューの申請

[MLCの記載内容]

1. 調整事業体は、対象範囲の安定性に関する文書パッケージを提出し、利用者手数料を支払うことにより、主管税務当局に対象範囲の安定性レビューを申請することができる。当該申請は、本多数国間条約が 365 日間効力を有するまでの間は提出することができない。

    a) 当該申請は、以下のうち早い時点以降に提出されなければならない。

        i) 当該申請の対象期間の最終日

        ii) 第 3 条第 2 項が適用される場合に、調整事業体の見解では、第 3 条 2 項の除外規定に該当することを示す情報を有していると考えられる時点

    b) 当該申請は、遅くとも以下の日までに提出されなければならない。

        i) 当該申請に関連する対象期間における利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージの提出期限

ii) グループの最終親会社又は構成企業が、締約国又は税務当局のいずれかから、対象期間において対象グループに該当するか否かに関する税務調査開始の通知を受けてから 90 日以内

iii) 締約国会議において合意された別途の期限

2. グループにおいて対象範囲の安定性レビューの申請を行う調整事業体は、事前の安定性に関する文書パッケージを提出し、利用者手数料を支払うことにより、以下の内容に関する対象範囲の事前の安定性レビューについて合わせて提出することもできる。

a) 附属書 C 第 2 節の適用を目的とした収入と費用の分類、及び非 RFS 調整後税引前利益の決定方法

b) 附属書 C 第 3 節の適用を目的とした収入及び費用の分類、及び非除外事業の調整後税引前利益の決定方法

c) 締約国会議において合意された本多数国間条約のその他の規定

対象範囲の事前の安定性レビュー申請は、当該申請の対象となるアプローチ案に関連する第 19 条に基づくグループの内部統制の枠組みについても実施されるものとする。

3. 以下の a)及び b)に当てはまる場合において、主管税務当局はレビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国の代理で当該申請を受理するものとする。当該申請が上記の第 22 条 1 項及び第 22 条 2 項の要件を満たしていない場合には、主管税務当局は申請が提出されてから 30 日以内に調整事業体に通知し、通知から 60 日以内に申請内容の訂正や不足情報の追加提出を求めるものとする。申請内容の訂正や不足情報の追加提出により多くの時間が必要となる場合、調整事業体がその理由を説明することにより、主管税務当局による合意のもとで 90 日期限を延長することができる。上記の期日までに申請内容の訂正や不足情報の追加提出がなされない場合には、第 30 条 1 項 b)の下での安定性レビューの申請は取り下げられたものとみなされるものとする。安定性レビューの申請が受理されてから 30 日以内に、主管税務当局所在国の権限ある当局はレビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国の権限のある当局に当該申請を文書パッケージとともに取り交わすものとする。対象範囲の安定性レビューの申請が受理されてから 30 日以内に、主管税務当局所在国の権限ある当局はレビューを申請したグループ関係当事者が所在していない締約国の権限のある当局に対して、当該申請が受理された旨を通知するものとする。

a) 調整事業体が、締約国会議により合意された形式で上記の第 22 条 1 項及び第 22 条 2 項の要件を満たした申請を行う。

b) 調整事業体が、主管税務当局に対して利用者手数料を支払う。

4. いずれの締約国の権限のある当局も、第 22 条 3 項に記載の申請の受理の通知から 60 日以内に、主管税務当局所在国の権限ある当局に対し、当該締結国がレビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国 として含められるべきであると考える旨及びその理由を、文書あるいはその他の証拠を示すことにより通知することができる。主管税務当局は、当該締約国のレビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国に含めるか否かについて、調整事業体と協議することができる。調整事業体が当該締約国の示す理由に同意する場合には、当該締約国のレビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国に含めるべきものとする。調整事業体は、当該締約国の示す理由に同意しない場合には、その理由を説明するものとする。主管税務当局は、関係当事者及び調整事業体から提供された証拠及び説明に照らして、又は調整事業体による説明がない場合に、当該締約国がレビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国として含まれる合理的な根拠を有すると判断したときは、調整事業体の意見が不一致である場合又は欠如している場合にかかわらず、当該締約国がレビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国として含まれることを調整事業体に通知するものとする。主管税務当局所在国の権限ある当局は、当該締約国の権限のある当局に対し、この手続の結果を通知するものとする。当該通知を協議開始から 60 日以内に完了させるものとする。当該協議に基づき、当該締約国がレビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国に含まれることとなった場合には、上記の通知から 15 日以内に、主管税務当局所在国の権限ある当局はその他のレビューを申請したグループ関係当事者

が所在する締約国との間でこれまでに取り交わした情報を当該締約国の権限のある当局とも取り交わすものとする。上記の過程を経て、対象範囲の安定性レビューの申請の対象期間におけるレビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国が最終化されるものとする。

5. 以下に当てはまる場合には、その他締約国の権限のある当局は、対象範囲の安定性レビューの申請が受理された旨の通知を受けてから 60 日以内に、主管税務当局所在国の権限ある当局に対して、対象範囲の安定性レビューの申請の対象期間においてレビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国として含まれない旨通知することができる。主管税務当局は、調整事業体に対して、その旨を通知するものとする。

   a) 対象範囲の安定性レビューの申請が第 22 条 1 項 b)ii)における提出期限までに提出された場合

   b) 申請日の 90 日以上前に、第 22 条 1 項 b)ii)において言及されていない締約国が、当該グループが対象グループに該当するか否かに係る調査を実施する意向を示した旨について、グループの最終親会社又は構成会社が通知を受けていた場合

6. 上記第 22 条 3 項の規定に基づいて対象範囲の安定性レビューの申請が受理された旨の通知がなされた後は、当該申請の対象期間における本多数国間条約の適用に関するコンプライアンス活動は、全ての締約国において停止されるものとする。ただし、以下の場合は、本項は適用されないものとする。

   a) 調整事業体が、第 30 条に基づき、その申請を取り下げた、又は取り下げたとみなされる場合

   b) 対象範囲の安定性レビューにおいて合意された結果において、グループが対象期間における対象グループであると決定されており、調整事業体が利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージを包括的な安定性レビューの申請と合わせて第 29 条 1 項 b)に定められる期限までに提出していない場合

   c) 以下のいずれかに当てはまり、かつ、対象範囲の安定性レビューのアップデート申請を第 22 条 7 項に沿って行わなかった、あるいは利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージを包括的な安定性レビューの申請と合わせて第 29 条 2 項又は附属書 F 第 1 節 18 項に定められた期日までに提出しなかった場合

      i) 対象範囲の安定性レビューにて合意された結果において、フォローアップ対象範囲の安定性レビューにて対象期間においてグループが対象グループではないと結論付けることができないとされた

      ii) 調整事業体が主管税務当局に対してフォローアップ対象範囲の安定性レビューの申請を取り下げる旨を通知し、対象範囲の安定性レビューあるいは包括的な安定性レビューの申請を附属書 F 第 1 節 18 項に定められる期日までに提出する意図があった。

7. 締約国会議は、調整事業体が対象範囲の安定性レビューの申請を提出し、かつ、以下の条件を満たす場合には、安定性レビューを実施するための具体的な方法（簡易版の文書リクエスト等を含む）について合意することができる。

   a) 調整事業体が、第 22 条 3 項の要件を満たす対象範囲の安定性レビューの申請を提出し、第 22 条 1 項において規定されている対象範囲の安定性に関する文書パッケージの提出要件をフォローアップ対象範囲の安定性の文書パッケージに置き換えて提出した場合

   b) 調整事業体が、グループが適格採掘グループである場合、又は一つ以上の規制対象金融業を含むグループであると考える場合

   c) グループが、以前に第 24 条 1 項 a)の適用に基づき、対象範囲レビューパネルによるレビュー対象となり、対象期間において対象グループには該当しなかったとの結果が出ていた場合

   d) グループが、上記 c)に記載される期間以降のいずれの期間においても対象グループでなかった場合

   e) 調整事業体が、対象範囲の安定性レビューの申請において、フォローアップ対象範囲の安定性のプロセスが適用されることを明示する場合

8. このフォローアップ対象範囲の安定性レビューでは、当該グループが引き続き対象グループではないかどうかを検討するものとする。フォローアップ対象範囲の安定性レビューの結果、当該グループが引き続き対象グループに該当しないと結論づけることができない場合、調整事業体は、この結果の通知を受けてから90日以内に、フォローアップ対象範囲の安定性レビューのためのプロセスが適用される旨の上記 e)の記載を伴わない対象範囲の安定性レビューのアップデート申請を、フォローアップ対象範囲の安定性レビューに関する文書パッケージにおいて以前に提供されていなかった対象範囲の安定性レビューの項目と合わせて提出し、利用者手数料を主管税務当局に支払うことができる。

9. 上記第２条 3 項の規定にかかわらず、対象期間における対象範囲の安定性レビューの申請は、当該申請が同一の期間を対象として既に提出されており、かつ、当該申請がその後に取り下げられた場合又は第 30 条の規定に基づいて取り下げられたとみなされる場合は、受理されないものとする。以下の場合においては、本項により対象範囲の安定性レビューの受理が妨げられることはないものとする。

   a) 調整事業体が、フォローアップ対象範囲の安定性レビューの申請を取り下げる旨を主管税務当局に通知し、90 日以内に、第 22 条第 7 条に従い、同期間についてのアップデート申請を、対象範囲の安定性レビューに関する文書パッケージと合わせて提出する場合

   b) 第 24 条 1 項 f)の規定に基づき、対象範囲の安定性レビューが対象範囲レビューパネルによって行われる場合には、調整事業体が、附属書 F 第 1 節 19 項の規定に従い、主管税務当局による対象範囲の安定性レビューの後に対象範囲の安定性レビューの結果が提供されなかった期間について、利用者手数料を主管税務当局に支払うことにより、対象範囲レビューパネルが当該対象期間における対象範囲の安定性レビューも行うよう要請する場合

10. 締約国会議は、以下の事項について合意することができる。

   a) 本項に基づく申請の形式及び内容に関する要件

   b) 本項を遵守するために主管税務当局が行う実務的な措置

第23条　対象グループによる安定性レビューの申請

[MLCの記載内容]

1. 調整事業体は、利用者手数料を支払うことにより、主管税務当局に包括的な安定性レビューを申請することができる。当該申請は以下のとおりに提出することができる。

   a) 対象期間における利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージとともに提出する。

   b) 調整事業体又は構成会社が、第31条の規定に従い、関連する一方の当事者もしくは両当事者、又は主管税務当局のいずれかにより当該期間に関する利益 A 税務申告書及び共通ドキュメンテーション・パッケージに係る多国間税務調査を開始する旨の通知を二か国以上の影響を受ける関係当事者が所在する締約国より受けてから 30 日以内に提出する。

   c) 締約国会議により定められたその他の期限までに提出する。

2. 包括的な安定性レビュー申請を行う調整事業体は、事前の安定性に関する文書パッケージを提出し、利用者手数料を支払うことにより、主管税務当局に対して以下の内容に関する事前の安定性レビュー申請について合わせて提出することもできる。

   a) 第 6 条及び第 7 条の適用

   b) 附属書 C 第 2 節の適用を目的とした収入と費用の分類及び非 RFS 調整後税引前利益（附属書 C 第 4 節で修正）の決定方法

   c) 附属書 C 第 3 節の適用を目的とした収入と費用の分類及び非除外事業の調整後税引前利益（附属書 C 第 4 節で修正）の決定方法

   d) 締約国会議により合意された本条約の他の規定

3. 事前の安定性レビュー申請は、当該申請の対象となるアプローチ案に関連する第 19 条に基づくグループの内部統制の枠組みについても実施されるものとする。

4. 調整事業体が、締約国会議が合意する様式により、第 23 条 1 項及び第 23 条 2 項に基づく安定性レビュー申請を行い、かつ、利用者手数料を主管税務当局に納付する場合には、主管税務当局は以下のとおり当該申請を受け入れるものとする。

   a) 包括的な安定性レビュー申請の場合には、全ての締約国の代理で受理する。

   b) 事前の安定性レビュー申請の場合には、影響を受ける関係当事者が所在する締約国の代理で受理する。

5. 安定性レビュー申請が上記の要件を満たしていない場合には、主管税務当局は申請が提出されてから 30 日以内に調整事業体に通知し、通知から 60 日以内に申請内容の訂正や不足情報の追加提出を求めるものとする。申請内容の訂正や不足情報の追加提出により多くの時間が必要となる場合、調整事業体がその理由を説明することにより、主管税務当局による合意のもとで 90 日期限を延長することができる。上記の期日までに申請内容の訂正や不足情報の追加提出がなされない場合には、第 30 条 1 項 b)の下での安定性レビューの申請は取り下げられたものとみなされるものとする。主管税務当局所在国の権限ある当局は、利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージの交換期限又は安定性レビューの申請が受理されてから 30 日以内のいずれか遅い日までに、影響を受ける関係当事者が所在する締約国の権限のある当局に当該申請を文書パッケージとともに取り交わすものとする。事前の安定性レビュー申請を行う場合には、当該申請に関連した事前の安定性に関する文書パッケージも含めて取り交わされる。上記と同じ期日までに、主管税務当局所在国の権限ある当局は影響を受ける関係当事者が所在していない締約国の権限のある当局に対して、包括的な安定性レビュー申請が受理された旨を通知するものとする。

6. 第 23 条 3 項における主管税務当局所在国の権限ある当局から影響を受ける関係当事者が所在していない締約国の権限のある当局に対する通知から 60 日以内に、いずれの締約国の権限ある当局も主管税務当局所在国の権限ある当局に対して、当該締結国において当該グループが第 8 条に基づくネクサスを有していると考える旨を、文書で根拠を示すことにより通知することができる。主管税務当局が当該締結国の提出した文書に同意する場合には、当該締約国による通知から 60 日以内に、当該締約国が影響を受ける関係当事者が所在する締約国として含まれることを調整事業体に対して通知するものとする。上記により影響を受ける関係当事者が所在する締約国として含まれることとなった締約国には、上記の通知から 15 日以内に、主管税務当局所在国の権限ある当局はその他の影響を受ける関係当事者が所在する締約国との間でこれまでに取り交わした情報を当該締約国の権限のある当局とも取り交わすものとする。

7. 包括的な安定性レビュー申請が受理された旨について第 23 条 3 項に基づき通知がなされた後は、当該申請の対象期間における本多数国間条約の適用に関するコンプライアンス活動は、全ての締約国において停止されるものとする。上記の規定は、グループの調整事業体が第 30 条に基づきその申請を取り下げたあるいは取り下げたとみなされる場合には、適用しないものとする。

8. 上記第 23 条 3 項の規定にかかわらず、対象期間における包括的な安定性レビュー申請は、当該申請が同一の期間について既に提出されており、かつ、当該申請がその後に取り下げられた場合又は第 30 条の規定に基づいて取り下げられたとみなされる場合には、受理されないものとする。第 24 条 3 項 c)に基づき、包括的な安定性レビューがレビューパネルにより実施される場合、調整事業体は、附属書 F 第 1 節 19 項の規定に従い、主管税務当局による包括的な安定性レビューの後に包括的な安定性レビューの結果が提供されなかった期間について、利用者手数料を主管税務当局に支払うことにより、レビューパネルが当該対象期間における包括的な安定性レビューも行うよう要請することを妨げないものとする。

9. 締約国会議は、以下の事項について合意することができる。

   a) 本項に基づく申請の形式及び内容に関する要件

   b) 本項を遵守するために主管税務当局が行う実務的な措置

第24条　対象範囲レビューパネル又はレビューパネルによるレビューの条件

[MLCの記載内容]

1. 第 22 条 3 項の下では、対象範囲の安定性レビュー申請の受理は、主管税務当局によるレビューによるものである。ただし、a)から c)までの基準の少なくとも 1 つと d)から g)までの基準の少なくとも 1 つが満たされている場合には、レビューを実施するにあたりレビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国による対象範囲レビューパネルを設置するものとする。

   a) 対象範囲の安定性に関する文書パッケージに含まれる情報に基づき、当該グループが、適格採掘グループ又は 1 つ以上の規制対象金融業を含むグループである。

   b) 当該グループが以下に当てはまる

      i) 以下 A か B のいずれか

         A) 当該グループの対象期間の連結財務諸表において報告された開示セグメントにおいて、付加価値税、物品サービス税、売上税又は消費に係るその他類似の税を除く収入が 200 億ユーロ超

         B) 対象範囲の安定性に関する文書パッケージに含まれる情報に基づく開示セグメントの調整後収益が 200 億超

      ii) 以下 A か B のいずれか

         A) 当該グループの対象期間の連結財務諸表において報告された情報に基づき、付加価値税、物品サービス税、売上税又は開示セグメントの消費に係るその他類似の税を除く収入により開示セグメントの財務会計上の税引前利益をセグメント分けすることで算出された開示セグメントの税引前利益率が 8%超

         B) 対象範囲の安定性に関する文書パッケージに含まれる情報に基づく開示セグメントの税引前利益率が 8%超

   c) 当該グループは、附属書 C 第 1 節 14 項に定められる内部的に細分化された複数の事業により生じたものである。

   d) a)から c)までの特定の基準を満たした対象期間において、当該グループが初めて対象範囲の安定性レビュー申請を受理された状況である。

   e) a)から c)までの特定の基準を満たした対象期間において、これまでに対象範囲レビューパネルが実施したレビューの全てが、以下のいずれかの理由により、結論を得ることなく終了した。

      i) 調整事業体が事情を説明することなく情報提供が期日に遅れ続けている、又は不正確又は不完全な情報を提供する等により非協力的又は不透明な行動をとっている。

      ii) 対象範囲の安定性レビューの結論が合意される前に、調整事業体が第 30 条に基づいて安定性レビュー申請を取り下げたか、取り下げたとみなされる場合

   f) e)の規定が適用されない場合に、調整事業体が事情を説明することなく情報提供が期日に遅れ続けている、又は不正確又は不完全な情報を提供する等により非協力的又は不透明な行動をとっていたために、直近の期間を対象とした対象範囲の安定性レビュー申請が合意に至らずに終了している。

   g) 以下 i)及び ii)を満たす場合

      i) から c)までのいずれかの状況に該当する場合において、対象範囲レビューパネルによりレビューが行われた最も直近の期間の初日と対象範囲の安定性レビュー申請が行われた期間の初日との間に少なくとも七年の期間がある。

ii) 以下のいずれかを満たす

A) 主管税務当局の所在する締結国の権限ある当局が、レビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国の権限のある当局に対して、主管税務当局により対象範囲レビューパネルによるレビューが提案されていることを通知する

B) レビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国の権限のある当局が、主管税務当局の所在する締結国の権限ある当局に対して、締約国会議が合意する期限までに、対象範囲レビューパネルによるレビューを行う旨の提案を提出する

2. 第 22 条 3 項に基づく対象範囲の事前の安定性レビュー申請の受理は、対象範囲レビューパネルのレビュー結果によるものとする。

3. 第 22 条第 3 項に基づく包括的な安定性レビュー申請の受理は、主管税務当局のレビュー結果によるものとする。ただし、a)から d)までの基準のいずれかが満たされている場合には、レビューを実施するにあたり影響を受ける関係当事者が所在する締約国によるレビューパネルを設置するものとする。

a) 当該グループが包括的な安定性レビュー申請を受理されたのは初めてである。

b) 当該グループの過去の期間について包括的な安定性レビュー申請に沿ったレビューがレビューパネルにより実施されたものの、以下のいずれかの理由により、全てのレビューにおいて合意に至らず終了した。

i) 調整事業体が事情を説明することなく情報提供が期日に遅れ続けた、又は不正確又は不完全な情報を提供する等により非協力的又は不透明な行動をとった。

ii) 包括的な安定性レビューの結論が合意される前に、調整事業体が第 30 条に基づいて安定性レビュー申請を取り下げたか、取り下げたとみなされた。

c) b)の規定が適用されない場合において、調整事業体が事情を説明することなく情報提供が期日に遅れ続けた、又は不正確又は不完全な情報を提供する等により非協力的又は不透明な行動をとったことにより、当該グループが包括的な安定性レビュー申請を提出した最も直近の期間において、レビューパネル又は主管税務当局による結論が合意される前に終了した。

d) 以下 i)～iii)の基準のうち少なくとも 1 つが満たされ、かつ、以下 iv)～v)の基準のうち少なくとも 1 つが満たされる。

i) レビューパネルによりレビューが行われた最も直近の期間の初日と包括的な安定性レビュー申請が行われた期間の初日との間に少なくとも五年の期間がある。

ii) 調整事業体により当該期間において提出された利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージに含まれるアプローチに基づくと、以下のいずれかの基準を満たす。

A) 第 5 条に基づき配分される当該グループの利益 A の少なくとも 10%又は PART IV に基づく利益 A 課税に係る軽減の業務の 10%が、レビューパネルによりレビューが行われた直近の期間において、影響を受ける関係当事者が所在する締約国ではなかった締約国に配分される。

B) 第 5 条に基づき利益 A が配分されている締約国又は PART IV に基づき利益 A 課税に係る軽減を規定している締約国の少なくとも 10%が、レビューパネルによりレビューが行われた直近の期間において影響を受けなかった。

C) 当該グループが対象期間において初めて適格採掘グループとなる、又は一つ以上の規制対象金融業を含む。

iii) 調整事業体が包括的な安定性レビュー申請を提出した直前の時点において、主管税務当局によりレビューが実施され、当該申請に基づき合意された包括的な安定性レビューの

結論に含まれるアプローチが ii)A)~C)のいずれかを満たす。

iv) 主管税務当局の所在する締結国の権限ある当局が、影響を受ける関係当事者が所在する締約国の権限ある当局に対して、主管税務当局がレビューパネルによるレビューを提案したことを通知する。

v) 影響を受ける関係当事者が所在する締約国の権限ある当局が、主管税務当局の所在する締結国の権限ある当局に対して、締約国会議が合意する期限までにレビューパネルによるレビューを行うことを提案する。

4. 事前の安定性レビュー申請が第 23 条 3 項に基づいて受理された場合には、レビューパネルによりレビューが実施されるものとする。

第25条　対象範囲レビューパネル又はレビューパネルの構成

[MLCの記載内容]

1. 以下の場合において、対象範囲レビューパネルは、関心の表明を提出したレビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国の中から無作為に選出された 6 か国の主管税務当局及び税務当局から構成されるものとする。

   a) 第 24 条 1 項に基づき対象範囲レビューパネルが要求された場合

   b) 以下第 25 条 2 項が適用されない場合

2. 第 24 条 1 項 a)が適用される場合、又は第 24 条 2 項に基づき対象範囲レビューパネルが要求された場合、対象範囲レビューパネルは、以下のとおりに関心の表明を提出したレビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国の中から無作為に選出された他の 6 つの締約国の主管税務当局及び税務当局から構成されるものとする。

   a) 当該グループにより提供された情報に基づいて、以下に当てはまる場合、3 つのレビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国の税務当局

      i) 適格採掘グループの場合、当該グループが、鉱物、鉱物油又は炭化水素を探索又は利用するための有効なライセンスを有する

      ii) 一つ以上の規制対象金融業を含む場合、当該グループが、規制対象金融業の従業員を有しており、当該グループの全ての規制対象金融業の従業員数の 5%以上に相当する

   b) a)に記載されていない 3 つのレビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国の税務当局

3. 第 25 条 2 項に基づいて設置される対象範囲レビューパネルが定員に満たない場合には、当該パネルへの参加について関心の表明を提出したその他レビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国の税務当局の中から、無作為に選出されるものとする。

4. 当該グループが対象範囲の安定性レビュー申請と対象範囲の事前の安定性レビュー申請の両方を提出し、かつ、第 25 条 2 項に基づいて対象範囲の安定性レビューが対象範囲レビューパネルにより実施される場合には、これらの申請に基づくレビューは同一のパネルにより実施されるものとする。

5. 第 24 条 3 項又は 4 項に基づきレビューパネルが必要とされる場合には、当該レビューパネルは、以下のとおり選定された他の 6 つの締約国の主管税務当局又は税務当局により構成されるものとする。

   a) 対象期間における利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージの情報に基づき、PART IV に基づく利益 A 減税の提供が求められる影響を受ける関係当事者が所在する締約国から無作為に選出した他の 3 つの締約国の税務当局

   b) 主管税務当局の所在する締約国ではなく、かつ、PART IV に基づく利益 A 減税の提供が求められない他の 3 つの締約国の税務当局であり、以下のもの

i) 特定の低・中所得国である影響を受ける関係当事者が所在する締約国のうちパネルの参加に関心を表明した締約国の中から無作為に選出された 1 つの締約国の税務当局

ii) 特定の低・中所得国ではない影響を受ける関係当事者が所在する締約国のうちパネルの参加に関心を表明した締約国の中から無作為に選出された 1 つの締約国の税務当局

iii) パネルの参加に関心を表明した本項の影響を受ける関係当事者が所在する締約国から無作為に選出された 1 つの締約国の税務当局

6. パネルの参加に関心を表明した影響を受ける関係当事者が所在する締約国が、b)i)及び ii)に当てはまらない場合には、残りの参加枠については b)におけるその他の影響を受ける関係当事者が所在する締約国から無作為に選定されるものとする。

7. 上記 5 に基づき設置されるレビューパネルが定員に満たない場合には、当該パネルへの参加について関心の表明を提出したその他レビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国の税務当局の中から、無作為に選出されるものとする。

8. 以下の場合は同一パネルによりレビューが実施されるものとする。

a) 対象グループが包括的な安定性レビュー申請と事前の安定性レビュー申請の両方を提出する

b) 包括的な安定性レビュー申請に基づくレビューがレビューパネルにより実施される

c) 両方の申請において影響を受ける関係当事者が所在する締約国が同じである

9. 締約国会議は、主管税務当局が関心の表明を要請し第 25 条に従い対象範囲レビューパネルあるいはレビューパネルのメンバーを選定する過程に合意するものとする。

第26条 安定性レビュー

[MLCの記載内容]

1. 第 22 条 3 項に基づいて受理された対象範囲の安定性レビュー申請あるいはフォローアップ対象範囲の安定性レビュー申請においては、対象範囲レビューパネル又は主管税務当局が、第 37 条に基づく全てのレビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国の代理で、対象範囲の安定性レビューあるいはフォローアップ対象範囲の安定性レビューを実施し、調整事業体が提出した文書パッケージの内容に基づいて、当該グループが対象期間において対象グループには該当しないか否かあるいは継続して該当しないか否かを決定するものとする。

2. 第 23 条 3 項に基づいて包括的な安定性レビュー申請が受理された場合には、第 37 条に基づいてレビューパネル又は主管税務当局が全ての締約国の代理で包括的な安定性レビューを実施し、調整事業体が提出した利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージにおいて本条約に定められた関連事項の正確な適用状況が反映されているか否か又は何らかの変更が必要であるか否かを決定するものとする。

3. 第 22 条 3 項又は第 23 条 3 項に基づいて、対象範囲の事前の安定性レビュー申請又は事前の安定性レビュー申請が受理された場合には、対象範囲レビューパネル又はレビューパネルはレビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国又は影響を受ける関係当事者が所在する締約国の代理でレビューを実施し、調整事業体が提出した事前の安定性に関する文書パッケージにおいて提案された方法は本条約に定められた関連事項の正確な適用状況が反映されているか否か又は何らかの変更が必要であるか否かを決定するものとする。対象範囲レビューパネル又はレビューパネルは、事前の安定性レビューの結論を対象とすべき重要な前提条件のリストを作成するものとする（当該グループが提案する重要な前提（適宜改訂・拡大されたもの）及び事前の安定性レビューの結論に追加で関連し得る一般的あるいは対象を見据えた重要な前提等を含む）。

4. 事前の安定性レビューの結論が申請の対象期間において適用されない場合には、第 26 条 1 項~3 項のレビューには第 22 条 2 項又は第 23 条 2 項に関連するグループの内部統制の枠組みの側面も含まれるものとし、効果的に設計及び運用されているか否かを決定するものとする。必要に応じて、対象範囲

レビューパネル、レビューパネル又は主管税務当局は、内部統制の枠組みのこれらの側面に対する改善の組み合わせを特定し、推奨するものとする。締約国会議は、グループの内部統制の枠組みの諸側面のレビュー方法について合意するものとする。

5. 以下に該当する場合、対象範囲の安定性レビュー又はフォローアップ対象範囲の安定性レビューは第 29 条 1 項又は 2 項のいずれか該当するものに従い、対象範囲の安定性レビューの結論に基づいて終了するものとする。

   a) 本条の下で対象範囲の安定性レビュー又はフォローアップ対象範囲の安定性レビューが行われた

   b) 以下のいずれかに当てはまる

      i) 対象範囲レビューパネルの全メンバーが合意に至った

      ii) 対象範囲の安定性レビュー又はフォローアップ対象範囲の安定性レビューが主管税務当局により実施された

   c) 権限のある当局から、附属書 F 第 1 節 30 項に定められた期限までに対象範囲レビューパネル又は主管税務当局の推奨に合意しない旨を記載した書面が提出されない、あるいは、協議に従い当該書面が取り下げられた

6. 以下 a)～c)に該当する場合、包括的な安定性レビューは次の段階に移行するか、第 29 条 3 項基づく包括的な安定性レビューの結論をもって終了するものとする。

   a) 包括的な安定性レビュー又は包括的な安定性レビューの一段階が本条に基づいて行われた

   b) レビューパネル又は主管税務当局は、影響を受ける関係当事者が所在する締約国が、調整事業体が提出した利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージにおける MLC の適用状況に合意することを推奨した

   c) 権限のある当局から、附属書 F 第 1 節 30 項に定められた期限までにレビューパネル又は主管税務当局の推奨に合意しない旨を記載した書面が提出されない、あるいは、協議に従い当該書面が取り下げられた

7. 以下 a)～c)に該当する場合、主管税務当局は調整事業体に対し、利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージに以下の変更を反映するよう修正し 90 日以内に提出するよう要求するものとする。締約国会議は、レビューパネル又は主管税務当局による修正後の利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージに変更の内容が正確に反映されているかを確認するアプローチ、並びにそうでない場合には正確に反映するよう求めるアプローチに合意することができる。

   要求されていた全ての変更内容が反映された後、レビューは次の段階に移行するか、第29条第3項に基づく包括的な安定性レビューの結論をもって終了するものとする。レビューが段階的に行われる場合には、利益A税務申告書及び共通文書パッケージの修正について、最終段階のレビューを終えた後に全て変更を反映することにレビューパネルは合意することができる。（レビューがレビューパネルにより実施されない場合には主管税務当局が上記の内容を決定できる。）

   a) 包括的な安定性レビュー又は当該レビューの一部の段階について本条に基づいて行われた

   b) レビューパネル又は主管税務当局が、影響を受ける関係当事者が所在する締約国に対して利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージの内容変更に合意するよう推奨した

   c) 権限のある当局から、附属書 F 第 1 節 30 項に定められた期限までに対象範囲レビューパネル又は主管税務当局の推奨に合意しない旨を記載した書面が提出されない、あるいは、協議に従い当該書面が取り下げられた

8. 以下 a)～c)に該当する場合、対象範囲の事前の安定性レビュー又は事前の安定性レビューは、第 29 条 5 項に基づく事前の安定性レビューの結論をもって終了するものとする。

a) 対象範囲の事前の安定性レビュー又は事前の安定性レビューが本条に基づいて行われた

b) 対象範囲レビューパネル又はレビューパネルが、レビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国又は影響を受ける関係当事者が所在する締約国に対して、調整事業体により提出された事前の安定性に関する文書パッケージにおいて提案されたアプローチの一つ以上に合意するよう推奨した

c) 権限のある当局から、附属書 F 第 1 節 31 項に定められた期限までに対象範囲レビューパネル又はレビューパネルの推奨に合意しない旨を記載した書面が提出されない、あるいは、協議に従い当該書面が取り下げられた

9. 以下 a)～c)に該当する場合、主管税務当局は調整事業体に対し、事前の安定性に関する文書パッケージに以下の変更を反映するよう修正し 90 日以内に提出するよう要求するものとする。締約国会議は、対象範囲レビューパネル又はレビューパネルによる事前の安定性に関する文書パッケージに変更の内容が正確に反映されているかを確認するアプローチ、並びにそうでない場合には正確に反映するよう求めるアプローチに合意することができる。要求されていた全ての変更内容が反映された後、レビューは次の段階に移行するか、第 29 条 5 項に基づく事前の安定性レビューの結論をもって終了するものとする。

a) 対象範囲の事前の安定性レビュー又は事前の安定性レビューが本条に基づいて行われた。

b) 対象範囲レビューパネル又はレビューパネルは、レビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国又は影響を受ける関係当事者が所在する締約国が、特定の変更を反映した事前の安定性に関する文書パッケージにおいて、提案されたアプローチの一つ以上に合意するよう推奨した

c) 権限ある当局から、附属書 F 第 1 節 31 項に定められた期限までに対象範囲レビューパネル又はレビューパネルの推奨に合意しない旨を記載した書面が提出されない、あるいは、協議に従い当該書面が取り下げられた

10. 対象範囲レビューパネル、レビューパネル、又は主管税務当局は、本条約又は締約国会議において合意された内容（利益 A の安定性に関する見解等を含む）に反しない限り、レビューを実施するための追加の手続を作成することができる。

11. 締約国会議は、以下の内容に合意するものとする。

a) レビューが開始されたとみなされる日

b) 本条及び附属書 F 第 1 節に基づき、対象範囲レビューパネル、レビューパネル、又は主管税務当局によりレビュー期間に実施される手続き

c) 必要な場合、他のレビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国又は影響を受ける関係当事者が所在する締約国の税務職員と協議することを目的とした対象範囲レビューパネル、レビューパネル、又は主管税務当局のための措置（レビューに関連する事項について専門知識を有する税務職員のプールの設立等を含む）

d) 段階的な包括的な安定性レビューの実施

12. 附属書 F 第 1 節の規定は、本条の規定を適用するために適用されるものとする。

附属書F第1節 - 安定性レビュー

1. 対象範囲の安定性レビュー又は包括的な安定性レビューは、グループの前期間を対象として同項に基づき要求されたレビューの完了前には開始しないものとする。これにかかわらず、締約国会議は、同時に行われる異なる期間における二以上のレビューの過程について合意することができる。

2. 対象範囲レビューパネル、レビューパネル又は主管税務当局は、その正確性を検証するために、安定性の申請とともに提出された文書パッケージに含まれる事実情報又は調整事業体によって提供された事実情報を検討し、照会することができる。別段の合意がない限り、レビューの過程におけるグループとのやり取り

は、全て調整事業体を通じた主管税務当局によって行われるものとする。当該レビューを実施するために追加的な情報又は明確化の必要性（これまで提供されていなかった、本条約の特定の側面においてグループがとったアプローチについての説明を含む）が確認された場合には、主管税務当局が調整事業体に要求するものとする。本条約の特定の側面において適用するグループのアプローチに関する調整事業体の説明は、締約国会議が合意する標準テンプレートを用いて作成されるものとする。一般に、調整事業体は、30 日以内にこの情報又は説明を提供するよう要求されるべきである。ただし、調整事業体が、より多くの時間が必要である理由について合理的な説明を提供し、主管税務当局との間で合意された場合はこの限りではない。その場合、延長は、必要とされる情報又は説明が提供されるために必要な最小限の期間とすべきである。

3. 対象範囲レビューパネル、レビューパネル又は主管税務当局のいずれかのメンバーが提案する場合には、当該レビューにおいて、調整事業体と対象範囲レビューパネル、レビューパネル又は主管税務当局との間の 1 つ以上の多国間会合又は電話会議を実施することができる。これらの会合又は電話会議は、調整事業体が、安定性の申請とともに提出された文書パッケージにおいて本条約を適用する際に採用されたアプローチを説明し、対象範囲レビューパネル、レビューパネルのメンバー又は主管税務当局からの質問に回答し、必要に応じて追加情報を提供する機会を提供する。当該レビューの透明性を確保するため、主管税務当局は、調整事業体に対し、レビューの進捗状況についてのハイレベルな更新情報を提供するものとする。これらの更新情報の時期及び形式については、主管税務当局、対象範囲レビューパネル又はレビューパネル及び調整事業体の間で合意することができる。当該更新情報には、特定の締約国（対象範囲レビューパネル又はレビューパネルの構成員を含む）の見解に関する情報であって当該締約国の同意のないものは含まれないものとする。対象範囲レビューパネル、レビューパネル又は主管税務当局のメンバーが、当該グループによる本条約の適用の特定の側面が正しいか否かについて合意しない場合、又は対象範囲レビューパネル、レビューパネル若しくは主管税務当局が、安定性の申請とともに提出された文書パッケージにおけるアプローチに対して特定の変更を推奨することを提案する場合、多国間会合又は電話会議が調整事業体との間で開催され、調整事業体に対し、当該グループがとったアプローチについて説明する機会を与えるものとする。対象範囲レビューパネル、レビューパネル又は主管税務当局との会合又は電話会議中に調整事業体によって説明が提供される場合は常に、その説明はまた、会合又は電話会議後 30 日以内に、標準テンプレートを使用して書面により要求されるものとする。ただし、調整事業体が、より多くの時間が必要とされる理由について合理的な説明を提供し、主管税務当局との間で合意される場合はこの限りではない。この場合、延長は、必要とされる説明が提供されるために必要な最小限の期間とすべきである。対象範囲レビューパネル又はレビューパネルの各メンバー及び主管税務当局は、変更を推奨すべきか否かについて結論を出す際に、当該説明を考慮に入れることができる。

4. 対象範囲レビューパネル、レビューパネル又は主管税務当局によるレビューが完了する前のいかなる時点においても、対象範囲レビューパネル又はレビューパネルに参加していないレビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国又は影響を受ける関係当事者が所在する締約国の権限のある当局は、主管税務当局所在国の権限のある当局に対して、調整事業体が安定性の申請とともに提出した文書パッケージに明記された、本条約のグループへの適用に関して有する懸念の詳細を提出することができ、もし可能であれば、その懸念に対処するための解決策を提案することができる。主管税務当局所在国の権限のある当局は、全てのレビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国又は影響を受ける関係当事者が所在する締約国の権限のある当局とこれらの懸念及び解決案を交換するものとする。対象範囲レビューパネル、レビューパネル又は主管税務当局は、レビューを行う際にこれらの懸念及び解決案を考慮に入れるものとし、適切にそれらを解決するよう努力するものとする。適切な場合には、主管税務当局は、附属書 F 第 1 節の 2 のプロセスのもとで、調整事業体からの関連説明がまだ提供されていない場合には、当該説明を要請すべきである。調整事業体は、本条約の特定の側面を適用するためにとられたアプローチに関する説明について標準テンプレートを用いて作成するものとする。適用可能な期間内にこのプロセスを促すために、レビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国及び影響を受ける関係当事者が所在する締約国の権限のある当局は、対象範囲レビューパネル、レビューパネル又は主管税務当局がレビューを開始する前であっても、これらの懸念の詳細を可能な限り早期に提供することを目指すべきである。

5. 対象範囲レビューパネル又はレビューパネルは、安定性の申請とともに提出された文書パッケージの各側面において本条約が正確に適用されているかどうか、又は文書パッケージにおいてとられたアプローチの修正が要求されるべきかどうかについて、全てのパネルメンバーを含む合意に達するよう努めるものとする。対象範囲レビューパネル又はレビューパネルが、そのように努めたにもかかわらず、文書パッケージの特定の側面について上記の合意に達する見込みがないことが明らかになった場合、その側面に関する議論は、合意に達することなく停止されるべきである。上記の側面について合意がなされない結果として、仮に対象範囲レビューパネル又はレビューパネルが数値要素について合意できないことになる場合であったとしても、対象範囲レビューパネル又はレビューパネルは、文書パッケージの他の側面についての全てのメンバーを含む合意に達するよう努力するものとする。

6. 包括的な安定性レビュー中のいずれかの時点において、レビューパネル又は主管税務当局が、影響を受ける関係当事者が所在する締約国であってグループの利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージに含まれておらず、かつ、第 23 条 4 項の手続に基づき特定されていない当事者を特定した場合、主管税務当局所在国の権限のある当局は、30 日以内にその旨を当該当事者の権限のある当局に通知し、利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージ並びにこれまでに他の影響を受ける関係当事者が所在する締約国の権限のある当局と交換されたその他の情報を交換するものとする。

7. 附属書 F 第 1 節の 6 に基づき、主管税務当局所在国の権限のある当局が、当該締約国の権限のある当局に対して、当該締約国が対象期間における対象グループの影響を受ける関係当事者が所在する締約国である旨を通知し、事前の安定性レビュー申請が当該期間における包括的な安定性レビュー申請と同時に提出された場合、主管税務当局所在国の権限のある当局は、事前の安定性レビュー申請の写し、事前の安定性に関する文書パッケージ及びこれまでに他の影響を受ける関係当事者が所在する締約国の権限のある当局と交換された他の情報を、当該締約国の権限のある当局と交換するものとする。

8. 対象範囲の安定性レビュー又は包括的な安定性レビューは、グループの財務諸表に含まれる情報が独立した監査の対象である場合には、当該情報の変更を要求しないものとする。当該情報が本条約に従って一つ以上の調整の対象となる場合には、当該調整が行われ、かつ、正確であるかどうかは、当該情報が本条約の目的のために別途使用される方法とともにレビューの対象とするものとする。

9. 対象範囲の安定性レビュー又は包括的な安定性レビューでは、特定の取引が独立企業間価格で行われたか否か、又は正しい独立企業間価格が何であるかを考慮しないものとする。締約国の国内法の下で又は締約国の国際間の合意に含まれる手続に従って、独立企業原則との整合性のために取引価格又はその他条件の調整が必要であると決定される場合には、対象範囲レビューパネル、レビューパネル又は主管税務当局は、これらの調整が本条約の下で要求される範囲及び方法において正確に反映されていることを確認するものとする。本条約の規定により、附属書 C 第 3 節 3 項 i)に基づく場合を含み、グループ内で発生する取引が独立企業間価格とみなされる場合、本項のいかなる規定も、対象範囲レビューパネル、レビューパネル又は主管税務当局が本条約のみを目的として当該みなし取引の価格設定が独立企業間価格であるか否かをレビューすることを妨げるものではないものとする。

10. 附属書 C 第 6 節のグループへの適用を検討するに当たり、対象範囲レビューパネル、レビューパネル又は主管税務当局は、調整事業体に対し、グループが防衛グループであるか否か又はグループの特定の収入が防衛収入であるか否かを決定する目的で個別の取引の詳細を提供することを要求せず、また、考慮しないものとする。i)グループが防衛グループであるか否かの決定、ii)特定の収入が防衛収入であるか否か、又は iii)附属書 C 第 6 節 3 項 b)i)B)又は b)ii)に記載されている供給品（かかる供給品の構成部品を含む）の販売に関連する収入について、対象範囲レビューパネル、レビューパネル又は主管税務当局により行われるレビューは、本条約に定める安定性レビューに関するその他の制限を損なうことなく、それぞれの場合において、一般的な問い合わせ（当該収入を特定するためにグループが使用している基本的な方法、公開財務諸表との一般的な照らし合わせ、及び防衛又は情報サービスを保護するために設計された適用可能な国内法の特定を含むが、これらに限定されない）に限定されるものとする。

11. 対象範囲レビューパネル、レビューパネル又は主管税務当局は、適切な場合には、過去の期間におけるグループに関する安定性レビューの結論を考慮するものとする。主管税務当局は、可能な範囲で、かつ、第 37 条に従って、グループの過去の期間のレビューに関する関連情報を対象範囲レビューパネル又はレビュ

ーパネルに対して利用可能にすべきである。対象範囲レビューパネル、レビューパネル又は主管税務当局が、同一グループについて過去に合意された安定性レビューの結論と矛盾する推奨を提案する場合には、本条約を正確に適用するために必要な理由に関する説明を、レビューの結果の概要に含めるものとする。

12. 事前の安定性レビューの結論が対象期間に適用される場合、対象範囲の安定性のレビュー又は包括的な安定性レビューを行う対象範囲レビューパネル、レビューパネル又は主管税務当局は、合意されたアプローチが当該グループによって実施され、正確に適用されていること、及び当該事前の安定性レビューの結論の一部として合意された重要な前提条件が引き続き満たされていることを確認するために、調整事業体から安定性レビュー申請とともに提供された確認及び裏付けとなる証拠をレビューするものとする。対象範囲レビューパネル、レビューパネル又は主管税務当局は、調整事業体又はレビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国若しくは影響を受ける関係当事者が所在する締約国が、合意されたアプローチが実施されていない若しくは正しく適用されていない可能性があること、又は合意された重要な前提がもはや満たされていない可能性があることを示す情報を提供した場合以外においては、事前の安定性レビューの結論において対象とされた論点についてはレビューしないものとする。

13. 対象範囲レビューパネル、レビューパネル又は主管税務当局の見解において、事前の安定性レビューの結論が実施されていない若しくは正確に適用されていない場合、又は重要な前提条件が満たされなくなった場合には、対象範囲の安定性レビュー又は包括的な安定性レビューは、事前の安定性レビューの結論のうち影響を受ける要素は適用されないことを前提として行われるものとする。影響を受けない事前の安定性レビューの結論のその他の要素は、合意されたとおり引き続き適用される。

14. 事前の安定性レビューの結論が適用されない場合において、包括的な安定性レビューを行うレビューパネル又は主管税務当局が以下 a)～c)のとおりに結論付ける場合には、レビューパネル又は主管税務当局は、異なる信頼性のある方法を用いて調整後収益の関連する一つ以上のカテゴリーの算定を行うよう提案することができる。レビューパネル又は主管税務当局は、調整事業体が、当該グループが対象期間の信頼できる指標となるための情報を取得できることを最初に確認しない限り、既に終了した対象期間について異なる信頼できる指標の使用を推奨しないものとする。当該グループがこの情報にアクセスできない場合、レビューパネル又は主管税務当局は、当該グループが使用している信頼性の高い方法を受け入れるか、又は対象期間については別のアプローチをとるよう推奨することができる。レビューの結果の要約には、当該説明と、レビューパネル又は主管税務当局の観点から、グループが異なる信頼性のある指標を使用すべきであったという声明を含めるべきである。当該アプローチが第 26 条又は第 27 条に基づいて合意される場合には、当該グループが異なる信頼性のある指標を使用すべきであったとの見解は、当該期間において合意された包括的な安定性レビューの結論に含まれるものとする。

    a) 調整後収益の分類に関する当該グループのアプローチの 1 つ以上が誤っている

    b) 管轄区域に調整後収益を算定するためにグループが使用する指標の 1 つ以上が信頼できる指標ではない

    c) 指標は信頼性があるものの、当該グループの内部統制の枠組みについて適切に指標が適用されるように設計されていないか、有効に機能していない

15. 対象範囲の安定性レビュー申請が対象範囲の事前の安定性レビュー申請を伴う場合において、両方のレビューが対象範囲レビューパネルによって行われるときは、本条約の同一の規定又はグループの内部統制の枠組みの同一の要素に関する対象範囲の安定性のレビュー及び対象範囲の事前の安定性のレビューの結果は、一貫しているべきであり、異なる結論に達する特定の理由がある場合にのみ異なるべきである。そのような理由が存在する場合には、レビューの結論において説明すべきである。対象範囲の安定性レビューが主管税務当局によって行われる場合には、対象範囲の安定性レビューが、第 22 条 2 項に規定する論点を検討する範囲において、対象範囲の事前の安定性レビューを行う主管税務当局及び対象範囲レビューパネルは、他のレビューの一部として行われた作業及び決定を検討するものとする。主管税務当局は、可能な範囲で、かつ、第 37 条に従い、対象範囲レビューパネルに対し、グループの対象範囲の安定性レビューに関する関連情報を利用可能とするものとする。対象範囲レビューパネルと主管税務当局が特定の要素に関して異なる結論に達した場合には、その説明を可能な限り各レビューの結果の要約に

含めるものとする。

16. 包括的な安定性レビュー申請が事前の安定性レビュー申請を伴う場合において、両方のレビューがレビューパネルによって行われるときは、本条約の同一の規定又はグループの内部統制の枠組みの同一の要素に関する包括的な安定性レビュー及び事前の安定性レビューの結果は、一貫しているべきであり、異なる結論に達する特定の理由がある場合にのみ異なるべきである。そのような理由が存在する場合には、結論において説明すべきである。包括的な安定性レビューが主管税務当局によって行われる場合には、包括的な安定性レビューが第 23 条 2 項の論点を検討する範囲において、事前の安定性レビューを行う主管税務当局及びレビューパネルは、他のレビューの一部として行われた作業及び決定を検討するものとする。主管税務当局は、可能な範囲で、かつ、第 37 条に従い、レビューパネルに対し、グループの包括的な安定性レビューに関する関連情報を利用可能とするものとする。レビューパネルと主管税務当局が特定の要素に関して異なる結論に達した場合には、その説明を可能な限り各レビューの結果の要約に含めるものとする。

17. フォローアップ対象範囲の安定性レビュー中のいずれかの時点で、当該レビューを実施するレビューパネル又は主管税務当局の観点から、以下のいずれかが起こり得ると考えられる場合には、主管税務当局は調整事業体に通知しなければならない。

    a) レビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国に対して、当該グループが対象グループでないことを推奨しない

    b) レビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国は、当該グループが対象グループでないことに同意しない

18. 上記の第 17 項が適用される場合、調整事業体は、以下 a)又は b)を行うことができる。調整事業体がこの b)に規定する措置をとることを計画する場合には、できる限り速やかに主管税務当局に通知することが要求されるべきである。この場合、フォローアップ対象範囲の安定性レビューは、対象範囲の安定性レビューの結論を伴わずに終了するものとし、主管税務当局所在国の権限のある当局は、全ての締約国の権限のある当局に通知するものとする。

    a) 特段の措置を講じず、フォローアップ対象範囲の安定性レビューを継続することを認める

    b) 第 30 条の規定に基づきフォローアップ対象範囲の安定性レビュー申請を取り下げ、かつ、

        i) 90 日以内に、第 22 条 7 項に基づき主管税務当局と共に対象範囲の安定性レビュー申請書を提出する。

        又は

        ii) 当該グループが対象グループであることを前提として、利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージを作成し、以下のうち遅い方の時点までに主管税務当局に提出する。

            A) 第 14 条において該当する提出期限

            B) 本項に基づき申請を取り下げてから 180 日後

19. 対象範囲レビューパネル、レビューパネル又は主管税務当局の観点から、調整事業体が事情を説明することなく情報提供が期日に遅れ続けている場合、又は不正確又は不完全な情報を提供する等により非協力的又は不透明な行動をとっている場合、この問題は調整事業体に提起されるものとする。この問題が対象範囲レビューパネル、レビューパネル又は主管税務当局の納得のいくように解決されない場合には、対象範囲レビューパネル又はレビューパネルの 3 分の 2 以上（又は主管税務当局のパネルがレビューを行わない場合には主管税務当局）により、安定性レビューの結論を提供することができないと結論付けることができ、以下の措置が適用される。

    a) 調整事業体は、主管税務当局からこの結果について通知されるものとする

    b) 関連する安定性レビュープロセスは、合意された安定性レビューの結論を伴わずして終了するものと

する

c) 調整事業体又は他のグループ企業は、安定性レビューの結論が提供されなかった期間に関して、安定性についての追加申請を提出することを許容されないものとする

d) 全ての締約国の権限のある当局は、当該締約国の権限のある当局からこの結果について報告を受けるものとし、第 22 条又は第 23 条に基づく期間中の国内のコンプライアンス活動に関する制限は適用されなくなるものとする

次回、調整事業体が安定性レビュー申請を提出する場合、調整事業体は、情報提供の遅延をもたらした問題又は調整事業体が非協力的若しくは不透明な方法で行動した問題が対処され、再発しない旨の確認書類を提出すべきである。対象範囲の安定性レビュー又は包括的な安定性レビューが主管税務当局によって行われた場合には、c)の規定は適用されないものとし、次回に対象範囲の安定性レビュー又は包括的な安定性レビューが当該グループについて行われるときは、調整事業体は、包括的な安定性レビューの結論が提供されなかった期間についてレビューを行うよう要請することができる。これらのレビューは、第24条1項f)又は3項c)に従ってレビューパネルが行うものとする。グループの調整事業体が、説事情を説明することなく情報提供が期日に遅れ続けている、又は不正確又は不完全な情報を提供する等により非協力的又は不透明な行動をとっていることについて対象範囲レビューパネルにより認められた場合、レビューパネル又は主管税務当局は、安定性レビューの結論を提供できないことから、グループの調整事業体が将来的に安定性レビュー申請を行うことを目的として、本項は、対象範囲レビューパネル又はレビューパネルの3分の2以上の代わりに過半数の賛成により適用するものとする。

20. 包括的な安定性レビュー申請が提出され、レビューパネルによりレビューが行われる場合、レビューパネルの全構成員が変更を要求されることに合意するか又は少なくとも以下の条件の一つが満たされる場合を除き、レビューの結果は、対象期間の対象グループの利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージの変更を含まないものとする。

a) 調整後税引前利益を修正することになる変更に関して以下 i)～ii)を満たす

i) 以下 A と B のいずれか

A) 調整後税引前利益の増減の合計額が、利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージに含まれる調整後税引前利益の 1%以上である

B) 以下 b)又は c)が適用される

ii) 当該変更は、別紙 B 第 2 条 1 項 a)若しくは b)の中の個別項目に基づいて、又は別紙 B 第 2 条 1 項 c)、d)、e)若しくは f)に基づいて計算された金額の修正のみを含むものとする（当該金額の増減が、利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージに含まれる調整後税引前利益の 1%の少なくとも 1/10 である場合）

b) i)又は ii)のいずれかが適用される変更であって、対象グループの利益 A のうち、一つ以上の影響を受ける関係当事者が所在する締約国がその期間について第 4 条に基づく税を課すことができる部分を変更することとなるもの

i) 少なくとも一つ以上の影響を受ける関係当事者が所在する締約国に配分される利益 A の増加又は減少の合計が、利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージにおいて影響を受ける関係当事者が所在する締約国に配分される部分の 5%以上である

ii) 当該影響を受ける関係当事者が所在する締約国が、利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージに含まれる期間について補償対象グループの二重課税を排除する義務を負う利益 A 救済額から、利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージにおいて当該影響を受ける関係当事者が所在する締約国に配分される利益 A を控除することにより計算される正又は負の金額の増加又は減少の合計額が、当該正又は負の金額の 5%以上である

c) 金額を修正することになる変更に関し、一つ以上の影響を受ける関係当事者が所在する締約国が二重課税を除去する義務を負う利益 A 救済額について、i)又は ii)のいずれかが当てはまる

i) 一つ以上の影響を受ける関係当事者が所在する締約国の債務の増加又は減少の合計額が、少なくとも以下のうちいずれか低い方の額である

A) 当該影響を受ける関係当事者が所在する締約国が対象グループについて対象期間に係る二重課税を排除する義務を負う利益 A 救済額であって、利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージに含まれるもののうち 5%

B) 利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージに含まれる対象期間の利益 A 救済額のうち 1%

ii) 当該影響を受ける関係当事者が所在する締約国が、利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージに含まれる期間について補償対象グループの二重課税を排除する義務を負う利益 A 救済額から、利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージにおいて当該影響を受ける関係当事者が所在する締約国に配分される利益 A を控除して計算される正又は負の金額の増減の合計額が、当該正又は負の金額の 5%以上である

b)ii)又はc)ii)の適用上、正の金額を負の金額に変更する又は負の金額を正の金額に変更する補正は、上記の項目の条件を満たすものと考えられるものとする。この規定は、入手可能な情報に基づいて正確な財務インパクトを決定できない場合において、潜在的な財務上の影響が描写できる限り、レビューパネルのメンバーが修正を結論に含めることを妨げるものではないものとする。

21. 対象範囲レビューパネル、レビューパネル又は主管税務当局によるレビューは、以下の時点までに実行されるものとする。

a) レビューが、対象期間の安定性レビュー申請によるものである場合にはレビュー開始から 180 日以内、又は第 24 条 1 項 a)から c)までの基準のいずれかが適用される場合はレビュー開始から 270 日以内

b) レビューが、包括的な安定性レビュー申請によるものである場合には、レビュー開始後 365 日以内

c) レビューが、対象範囲の事前の安定性レビュー申請又は事前の安定性レビュー申請によるものである場合には、レビューの開始から 270 日以内

ただし、調整事業体による情報提供の遅延を補償するために、又はグループが非協力的若しくは不透明な方法（不正確若しくは不完全な情報の提供によるものを含む）で行動した問題を解決するために追加の時間が必要な場合を除く。この場合、関連する期間は、その遅延と同じ日数だけ延長されるものとする。グループが第 22 条又は第 23 条の特定の段落に基づく安定性レビュー申請を最初に提出したときは、この段落の関連するレビュー期間は、90 日上乗せされるものとする。

22. 第 21 項 a)及び b)の規定にかかわらず、事前の安定性レビューの結論が適用される場合であって、対象範囲の安定性レビュー又は包括的な安定性レビューの過程において当該事前の安定性レビューの結論に適用される一つ以上の重要な前提条件が適用されなくなったと決定されるときは、第 21 項の規定によるレビュー期間は、90 日延長するものとする。

23. 対象範囲レビューパネル、レビューパネル又は主管税務当局のメンバーが第 21 項の期間の終了までに決定に至らなかった、当該グループ又は対象グループによるアプローチの何らかの側面がある場合、決定に至るためにさらに 30 日間レビューを継続することができる。対象範囲レビューパネル又はレビューパネルによってレビューが行われる場合には、決定に至らず、かつ、30 日までにレビューを延長することを希望するパネル又は主管税務当局の構成員は、第 21 項の期間の最終日までに、レビューパネルの他の構成員に通知を行うものとする。この延長期間の終了時に決定に至らない場合は、以下のとおりとする。

a) 対象範囲レビューパネル又はレビューパネルによってレビューが行われる場合には、当該パネルの関係するメンバーは、当該側面に関するレビューの結果を決定する目的では無視されるものとし、パネルの

他の全てのメンバーが、当該側面に対するアプローチが正しいことに同意するか、又は当該側面のアプローチに必要な変更若しくは変更に同意する場合には、当該パネルは、当該側面について合意に達したものとして扱われる

b) 主管税務当局がレビューを行う場合、主管税務当局は、グループ又は対象グループが行う当該側面へのアプローチを支持するものとみなされるものとする

24. 対象範囲レビューパネル、レビューパネル又は主管税務当局による結論は、以下による合意を条件とするものとする。

a) 対象範囲の安定性レビュー申請又は対象範囲の事前の安定性レビュー申請によるレビューの場合には、全てのレビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国

b) 包括的な安定性レビュー申請又は事前の安定性レビュー申請に基づくレビューの場合には、全ての影響を受ける関係当事者が所在する締約国

a)又はb)の締約国がいずれかの事項に関して合意に達しない場合には、当該事項は、第27条の規定に基づく決定のための決定パネルに付託されるものとする

25. 主管税務当局所在国の権限のある当局は、対象範囲の安定性レビューが終了した後 30 日以内に、記載されている全ての締約国の権限のある当局と、締約国会議が合意する標準的な様式を用いて作成した対象範囲の安定性レビューの結論の概要を交換するものとする。対象範囲レビューパネルによってレビューが行われた場合、この結果の概要は、対象範囲レビューパネルの全てのメンバーと合意されるものとする。結果の概要には、以下のものを添付するものとする。

a) 調整事業体によって提出された対象範囲の安定性文書パッケージにおける本条約の適用を反映した対象範囲の安定性レビューの結論について、当該グループが当該期間の対象グループではない旨レビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国が合意する推奨

b) 調整事業体によって提出された対象範囲の安定性文書パッケージのアプローチに対する特定の変更を反映した対象範囲の安定性レビューの結論について、グループが当該期間の対象グループではない旨レビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国が合意する推奨

c) 調整事業体によって提出された対象範囲の安定性文書パッケージのアプローチに対する特定の変更を反映した対象範囲の安定性レビューの結論について、グループが対象期間の対象グループである旨レビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国が合意する推奨

d) 対象範囲レビューパネルが、対象範囲の安定性文書パッケージに反映された条約の適用に関する一つ以上の事項について、全ての加盟国を含む合意に達することができなかった旨の声明。この声明においては、以下の事項が確認される。

i) 対象範囲レビューパネルは、対象範囲の安定性文書パッケージに反映された本条約の適用が正しいことに同意する

ii) 対象範囲レビューパネルは、対象範囲の安定性文書パッケージに加えるべき特定の変更に同意する

iii) 対象範囲レビューパネルは、以下の項目について合意に達することができなかった

A) 対象範囲レビューパネルが合意に達することができなかった対象範囲の安定性文書パッケージ内の特定の項目の記述

B) 対象範囲レビューパネルのメンバーの見解の違いを整理したもの

C) この論点に対処するために、対象範囲レビューパネルのいずれかのメンバー又はメンバーによって提案された数値項目又はその他の結果への変更

26. 主管税務当局所在国の権限のある当局は、フォローアップ対象範囲の安定性レビューが終了した後 30

日以内に、記載されている全ての締約国の権限のある当局と、締約国会議が合意する標準的な様式を用いて作成したフォローアップ対象範囲の安定性レビューの結果の概要を交換するものとする。対象範囲レビューパネルによってレビューが行われた場合、この結果の概要は、対象範囲レビューパネルの全てのメンバーと合意されるものとする。結果の概要には、以下のものを添付するものとする。

a) レビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国が、当該グループのフォローアップ対象範囲の安定性文書パッケージにおいて、当該グループが引き続き対象グループではない旨、及びそれ以上の措置を講じない旨の結論に合意することの推奨

b) 入手可能な情報に基づいて、グループのフォローアップ対象範囲の安定性文書パッケージにおける結論に合意することはできないという推奨

c) 対象範囲レビューパネルがレビューを行う場合には、対象範囲レビューパネルが全メンバーを含む合意に達することができなかった旨の声明、グループのフォローアップ対象範囲の安定性文書パッケージのうち合意に達することができなかった側面の特定、及び対象範囲レビューパネルのメンバーの見解の違いを整理したもの

27. 主管税務当局所在国の権限のある当局は、包括的な安定性レビューが終了した後 30 日以内に、全ての affected parities の権限のある当局との間で、締約国会議が合意する標準的な様式を用いて作成したレビューパネル又は主管税務当局によるレビューの結果の概要を交換するものとする。レビューパネルによってレビューが行われた場合には、この結果の概要は、レビューパネルの全てのメンバーと合意されるものとする。結果の概要には、以下のものを添付するものとする。

a) 影響を受ける関係当事者が所在する締約国が、調整事業体によって提出された利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージに反映された本条約の適用に同意することの推奨

b) 影響を受ける関係当事者が所在する締約国が、利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージに反映される本条約の適用についての特定の変更に合意することの推奨。ここにおいて、調整事業体は、それを改訂された利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージに反映することを要求されるべきである。

c) レビューパネルが、利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージに反映されている本条約の適用に関する一つ以上の事項について、全ての加盟国を含む合意に達することができなかった旨の声明

   i) レビューパネルは、利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージに反映された本条約の適用が正しいことに同意する

   ii) レビューパネルは、利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージに対して行われるべき特定の変更に同意する

   iii) レビューパネルは、以下の項目に関して、全メンバーを含めた合意に達することができなかった

      A) レビューパネルが合意に達することができなかった当該グループの利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージの特定の項目に関する説明

      B) レビューパネルのメンバーの見解の違いを整理したもの

      C) この論点に対処するために、レビューパネルのいずれかのメンバーによって提案された数値項目又はその他の結果への変更

28. 主管税務当局所在国の権限のある当局は、対象範囲の事前の安定性レビュー又は対象範囲の事前の安定性レビューの終了から 30 日以内に、全てのレビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国又は影響を受ける関係当事者が所在する締約国の権限のある当局と、締約国会議が合意する標準的な様式を用いて作成した対象範囲レビューパネル又はレビューパネルによるレビューの結果の概要を交換するものとする。この結果の概要は、対象範囲レビューパネル又はレビューパネルの全てのメンバーと合意するものとする。

a) 事前の安定性に関する文書パッケージにおいて提案されたアプローチに関し、成果の概要には、以下のものを添付する。

i) レビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国又は影響を受ける関係当事者が所在する締約国が、調整事業体によって提出された提案されたアプローチに同意するという推奨。

ii) 提案されたアプローチの特定の変更について、レビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国又は影響を受ける関係当事者が所在する締約国が合意するという推奨。ここにおいて、事前の安定性レビューの結論が合意されるように、調整事業体が修正版の事前の安定性文書パッケージに反映することを要求されるべきである。

iii) 対象範囲レビューパネル又はレビューパネルが提案されたアプローチについて全メンバーを含めて合意に達することができなかった旨の声明。

b) 結果の概要には、以下のものも添付するものとする。

i) 適用可能な場合には、調整事業体によって提出された、又は結果の要約において要求された変更を反映した一つ以上の提案されたアプローチに関して、当該グループの内部統制の枠組みの関連する側面が効率的に設計され、運用されていることに同意する旨の推奨。

ii) 事前の安定性レビューの結論に合意するためには、これらのアプローチの 1 つ以上に関して、当該グループの内部統制の枠組みの関連する側面について特定の改善が必要であることに、レビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国又は影響を受ける関係当事者が所在する締約国が合意する旨の推奨。

iii) 対象範囲レビューパネル又はレビューパネルが全メンバーを含めて合意に達することができなかった旨の声明。

c) 事前の安定性に関する文書パッケージに反映された提案されたアプローチ又はグループの内部統制の枠組みの関連する側面に関し、対象範囲レビューパネル又はレビューパネルが一つ以上の事項について全メンバーを含めて合意に達することができなかった場合、レビューの結果の概要は、以下の点を明確に特定すべきである。

i) 対象範囲レビューパネル又はレビューパネルは、事前の安定性に関する文書パッケージに反映されている提案されたアプローチが正確であり、又は提案されたアプローチに関するグループの内部統制の枠組みの関連する側面が効果的に設計され運用されていることに同意する。

ii) 対象範囲レビューパネル又はレビューパネルは、提案されたアプローチに対して要求されるべき特定の変更又は提案されたアプローチに関するグループの内部統制の枠組みの関連する側面に対して要求されるべき特定の改善に同意する。

iii) 対象範囲レビューパネル又はレビューパネルは、以下の項目に関して、全メンバーを含めた合意に達することができなかった

A) 対象範囲レビューパネル又はレビューパネルが合意に達することができなかった、提案されたアプローチ又は内部統制の枠組みの特定の側面の記述

B) 対象範囲レビューパネル又はレビューパネルのメンバーの見解の違いを整理したもの

C) 提案されたアプローチへの変更、又は、この論点に対処するために対象範囲レビューパネル又はレビューパネルのメンバーによって提案された内部統制の枠組みの関連する側面の変更

29. グループが採用したアプローチのいずれかの側面で、主管税務当局又は対象範囲レビューパネル若しくはレビューパネルのいずれかのメンバーが第 21 項の期限までに決定を下すことができなかった場合、第 25 項、26 項、27 項又は 28 項で交換された結果の概要には、その説明及び主管税務当局又はパネルの関係

メンバーが決定を下すことができなかった理由が記載されるものとする。結果の概要には、安定性レビュー申請とともに提出された文書パッケージに含まれていない情報又は説明であって、対象範囲レビューパネル、レビューパネル又は主管税務当局の推奨又は声明に関連するものを添付するものとする。

30. 第 25 項、26 項又は 27 項の交換から 90 日以内に、レビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国又は影響を受ける関係当事者が所在する締約国の権限のある当局は、主管税務当局所在国の権限のある当局に対し、以下のコメントを書面により提出することができる。

a) 対象範囲レビューパネル、レビューパネル又は主管税務当局の推奨への同意

b) 上記推奨への反対、及び以下を含むもの

i) 当該グループの対象範囲の安定性文書パッケージ、フォローアップ対象範囲の安定性文書パッケージ又は利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージにおいて提出された又は対象範囲レビューパネル、レビューパネル若しくは主管税務当局により推奨された変更を反映した特定の項目について、権限のある当局が同意しない、又は権限のある当局の見解においてはパネルの推奨を支持しない旨の説明。

ii) 権限のある当局の見解を説明する書面。

iii) 包括的な安定性レビューの場合、当該項目が権限のある当局の管轄区域に及ぼす財務上の影響又は潜在的な財務上の影響の記述

iv) 論点に対処するために権限のある当局により提案された数値項目又はその他の結果に対する変更

c) 対象範囲レビューパネル又はレビューパネルが全メンバーを含めた合意に達することができなかった場合における以下の内容

i) 対象範囲レビューパネル又はレビューパネルが合意に達した側面に関する見解への同意

ii) 対象範囲レビューパネル又はレビューパネルが合意に達した側面に関する見解への反対、及び以下を含むもの

A) 当該グループの対象範囲の安定性文書パッケージ、フォローアップ対象範囲の安定性文書パッケージ又は利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージにおいて提出された又は対象範囲レビューパネル、レビューパネル若しくは主管税務当局により推奨された変更を反映した特定の項目について、権限のある当局が同意しない、又は権限のある当局の見解においてはパネル見解を支持しない旨の説明。

B) 権限のある当局の見解を説明する書面。

C) 包括的な安定性レビュー申請の場合、当該項目が権限のある当局の管轄区域に及ぼす財務上の影響又は潜在的な財務上の影響の記述

D) この論点に対処するため権限のある当局により提案された数値項目又はその他の結果に対する変更

iii) パネルが合意に達しなかった側面に関する対象範囲レビューパネル又はレビューパネルのメンバーの見解に関するコメント。ここでは、権限のある当局の見解を添付した見解の相違を解決するための代替的アプローチの提案を含めることができ、包括的な安定性レビューの場合は、権限のある当局の管轄区域に及ぼす財務上の影響又は潜在的な財務上の影響の説明についても添付することができる。

31. 第 28 項の交換から 90 日以内に、レビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国又は影響を受ける関係当事者が所在する締約国の権限のある当局は、主管税務当局所在国の権限のある当局に対して、以下のコメントを提出することができる

a) 対象範囲レビューパネル又はレビューパネルの推奨への同意。

b) 当該グループの事前の安定性文書パッケージにおいて提案されているアプローチの一つ以上に関する対象範囲レビューパネル又はレビューパネルの推奨への反対、及び以下に関する権限のある当局の見解の説明。

   i) 提出された又は対象範囲レビューパネル若しくはレビューパネルによって推奨された変更を反映した提案されたアプローチが、条約の正しい適用を反映していない理由。

   ii) 権限のある当局によって提案された代替的なアプローチ、及び権限のある当局の見解において、これが条約のより正確な適用を反映している理由。

c) 対象範囲レビューパネル又はレビューパネルが全メンバーを含めた合意に達することができなかった場合における以下の内容

   i) 対象範囲レビューパネル又はレビューパネルが合意に達した側面に関する見解への同意

   ii) 対象範囲レビューパネル又はレビューパネルが合意に達した側面に関する見解への反対、及び以下に関する権限のある当局の見解の説明

      A) 提出された又は対象範囲レビューパネル若しくはレビューパネルによって推奨された変更を反映した提案されたアプローチが、条約の正しい適用を反映していない理由

      B) 権限のある当局によって提案された代替的なアプローチ、及び権限のある当局の見解において、これが条約のより正確な適用を反映している理由。

   iii) 対象範囲レビューパネル又はレビューパネルが合意に達しなかった側面に関する当該パネル又はレビューパネルのメンバーの見解へのコメント。ここでは、意見の相違を解決するための代替案の提案を含む。

d) 当該グループの内部統制の枠組みの関連する側面に関する推奨又は結論への反対、及び権限のある当局の見解の説明

   i) 権限のある当局の見解では、一つ以上の提案されたアプローチに関するグループの内部統制の枠組みの関連する側面が効果的に設計され、運用されていると思われる理由

   ii) 権限のある当局の見解では、この内部統制の枠組みの関連する側面が効果的に設計、運用されていないと思われる理由、及びこれに対処するために権限のある当局により提案された具体的な改善

32. 包括的な安定性レビュー申請が提出された場合には、影響を受ける関係当事者が所在する締約国であって、主管税務当局又はレビューを行うレビューパネルのメンバーでないものは、以下の場合を除き、レビューパネル又は主管税務当局が推奨する方法の変更を提案しないものとする。

a) 以下のことが可能である。

   i) 管轄区域における財務的影響を把握する。

   ii) 財務上の影響を特定することができない場合には、その管轄区域における潜在的な財務上の影響を記述する。

b) 変更が以下のいずれかの条件を満たしている。

   i) 調整後税引前利益を修正することになる変更に関し、以下を満たす

      A) 以下のいずれかを満たす

         1) 調整後税引前利益の増減合計が、レビューパネル又は主管税務当局の推奨に含まれる調整後税引前利益の 1%以上である

2） ii）又は iii）が適用される

B） 当該変更は、当該金額の増減が、レビューパネル又は主管税務当局の推奨に含まれている調整後税引前利益の 1%に対する 1/10 以上である場合に、別紙 B 第 2 条 1 項 a)又は b)の中の個別の項目に基づいて計算された金額、又は、別紙 B 第 2 条 1 項 c）、d）、e）又は f）に基づいて計算された金額の変更のみを含む

ii） 一つ以上の影響を受ける関係当事者が所在する締約国が対象期間において第 4 条に基づき課税することができる対象グループの利益 A のうちの一部を変更することとなる変更について、A）又は B）のいずれかが適用される

A） 当該影響を受ける関係当事者が所在する締約国に配分された利益 A の増加又は減少の合計が、レビューパネル又は主管税務当局の推奨において影響を受ける関係当事者が所在する締約国に配分された部分の少なくとも 5%である

B） 当該影響を受ける関係当事者が所在する締約国が、利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージに含まれる期間について補償対象グループの二重課税を排除する義務を負う利益 A 救済額から、利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージにおいて当該影響を受ける関係当事者が所在する締約国に配分される利益 A を控除して計算される正又は負の金額の増減合計額が、当該正又は負の金額の 5%以上である

iii） 一つ以上の影響を受ける関係当事者が所在する締約国が二重課税を除去する義務を負う利益 A 救済額を修正する変更について、A）又は B）のいずれかが当てはまる

A） 当該影響を受ける関係当事者が所在する締約国の債務の増額又は減額の合計額が、少なくとも以下のうちいずれか低い方の金額である

1） 当該影響を受ける関係当事者が所在する締約国がレビューパネル又は主管税務当局の推奨に含まれている対象グループの対象期間に係る二重課税を排除する義務を負う利益 A 救済額の 5%

2） レビューパネル又は主管税務当局の推奨に含まれる期間の利益 A 救済額の合計の 1%

B） 当該影響を受ける関係当事者が所在する締約国が、利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージに含まれる期間について補償対象グループの二重課税を排除する義務を負う利益 A 救済額から、利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージにおいて当該影響を受ける関係当事者が所在する締約国に配分される利益 A を控除して計算される正又は負の金額の増減合計額が、当該正又は負の金額の 5%以上である

正の金額を負の金額に変更する補正、又は負の金額を正の金額に変更する補正は、ii)B）又は iii)B）の適用上、上記の項目の条件を満たすとみなすものとする。本項のいかなる規定も、影響を受ける関係当事者が所在する締約国の権限のある当局が、レビューパネル又は主管税務当局により利用可能な情報に基づいてその管轄区域における正確な財務的影響が決定できない場合、その管轄区域における潜在的な財務上の影響を記述する限りにおいて、レビューパネル又は主管税務当局により推奨されたアプローチへの変更の提案や、グループの金額A税務申告書及び共通書類パッケージの金額の変更への反対を行う意見書を提出することを妨げるものではない。

c） 提案された変更は、影響を受ける関係当事者が所在する締約国であった過去の期間について同一グループのための包括的な安定性レビュー申請に従って合意された包括的な安定性レビューの結論と一致している。ただし、当該変更が条約の正確な適用のために必要である理由の説明を権限のある当局がその意見書に含める場合を除く。

d） 提案された変更は、対象期間に適用される事前の安定性レビュー申請に従い合意された事前の安定性レビューの結論と一致している。ただし、当該事前の安定性レビューの結論が合意された時点で影響を受ける関係当事者が所在する締約国が影響を受ける関係当事者が所在する締約国では

なかった場合、又は当該安定性レビューの結論に含まれる一つ以上の重要な前提条件が満たされなくなったという証拠を提供した場合を除く。

e) 提案された変更が第 26 条及びこの附属書の規定に適合する。

33. レビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国又は影響を受ける関係当事者が所在する締約国の権限のある当局が、第 25 項、26 項又は 28 項に基づく交換の後に、それがレビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国又は影響を受ける関係当事者が所在する締約国であった期間において同一グループについて以前に合意された対象範囲の安定性レビューの結論、包括的な安定性レビューの結論又は事前の安定性レビューの結論と矛盾する書面による意見を提出する場合、かかる意見が本条約の正確な適用のために必要である理由についての説明が提供されるべきである。

34. レビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国又は影響を受ける関係当事者が所在する締約国の権限のある当局が、第 30 項又は 31 項に従って、対象範囲レビューパネル、レビューパネル又は主管税務当局の推奨について意見を提出しない場合には、本条約の適用上、当該推奨に同意したものとみなすものとする。

35. レビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国又は影響を受ける関係当事者が所在する締約国の権限のある当局が、対象範囲レビューパネル、レビューパネル若しくは主管税務当局の推奨に同意しない、又は対象範囲レビューパネル若しくはレビューパネルのメンバー間の意見の相違を解決する代替的なアプローチを提案する書面による意見を提出した場合、当該パネル又は主管税務当局は、意見の提出期限から 60 日以内に、権限のある当局の提案を採用するか否かを決定するものとする。対象範囲レビューパネル、レビューパネル又は主管税務当局、60 日が経過しても権限のある当局の提案を受け入れることを決定しない場合、当該提案を受け入れないとみなされるものとする。

a) 対象範囲レビューパネル、レビューパネル又は主管税務当局が権限のある当局の提案を採択する場合、主管税務当局の権限のある当局は、全てのレビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国又は影響を受ける関係当事者が所在する締約国の権限のある当局と、第 25 項、26 項、27 項又は 28 項に従った修正推奨を、調整事業体が提供した書面による説明を添えて、合意に達してから 30 日以内に交換するものとする。他のレビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国又は影響を受ける関係当事者が所在する締約国の権限のある当局は、第 30 項又は 31 項に従って意見書を提出することができるが、これは、修正推奨の要素に限定されるものとする。これは、元の推奨に含まれていた要素に関するコメントを提供する機会ではない。一つ以上のレビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国又は影響を受ける関係当事者が所在する締約国の権限のある当局が、対象範囲レビューパネル、レビューパネル又は主管税務当局の修正推奨に反対する意見書を提出した場合、意見の不一致がある論点は、第 27 条に基づく最終的な結果のために決定パネルに提出される。

b) 権限のある当局の提案を対象範囲レビューパネル、レビューパネル又は主管税務当局が受け入れない場合、当該パネル又は主管税務当局は、当該権限のある当局との間で、当該権限のある当局により提供された説明及び提供可能なその他の情報に照らして、当該権限のある当局が依然として変更を求める意見を有しているのか、推奨への反対意見の取り下げを希望するのかについて協議するものとする。この協議は、権限のある当局の提案を採択しない決定後 30 日間まで延長することができる。

第27条　見解の不一致を解決するための決定パネル

[MLCの記載内容]

1. 第 22 条 3 項又は第 23 条 3 項に基づいて安定性レビュー申請が受理された場合において、当該申請に基づく第 26 条に基づくレビューの結果、1 つ又は 2 つ以上の論点について合意が得られなかったときは、当該論点は、決定パネルにより解決するものとする。

2. 以下 a)~b)のいずれか遅い方から 30 日以内に、主管税務当局の所在する締結国の権限ある当局は、対象範囲レビューパネル又はレビューパネルのメンバー間で意見の相違がある場合、あるいはレビューを申

請したグループ関係当事者が所在する締約国又は影響を受ける関係当事者が所在する締約国が提出した書面による意見が取り下げられない場合、全ての論点のリストを全てのレビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国又は影響を受ける関係当事者が所在する締約国の権限ある当局との間で取り交わすものとする。上記の論点のリストには、各論点に対して提案された代替的な結果の説明、対象範囲レビューパネル、レビューパネル、主管税務当局、意見を提出したレビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国又は影響を受ける関係当事者が所在する締約国の見解の詳細、並びに、第 26 条の検討中に当該グループが適用したアプローチに関して調整事業体が提出した説明書類を添付するものとする。レビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国又は影響を受ける関係当事者が所在する締約国の権限ある当局は、上記の書面の取り交わしから 90 日以内に、主管税務当局の所在する締結国の権限ある当局に対して、各論点について代替的な結果を支持する又は反対するかの見解を表明する意見を文書で提出することができる。上記の期限から 30 日以内に、主管税務当局の所在する締結国の権限ある当局は、全てのレビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国又は影響を受ける関係当事者が所在する締約国とこれらの意見及び文書を交換するものとする。締約国会議は、これらの交換を行うための手続及び意見を提出するための手続について合意することができる。

a) 附属書 F 第 1 節 30 項又は 31 項の書面による意見の提出期限

b) 附属書 F 第 1 節 35 項に規定されたプロセスの終了

3. 上記第 27 条 2 項の書面による意見の提出期限から 30 日以内に、主管税務当局は、決定パネルのメンバーに対し、以下の情報を提供するものとする。

a) 対象範囲レビューパネル又はレビューパネルが合意に達しなかった、又は書面による意見が提出され、取り下げされなかった点に関連する当該グループの対象範囲の安定性に関する文書パッケージ、フォローアップ対象範囲の安定性に関する文書パッケージ、利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージ、又は事前の安定性に関する文書パッケージにおける項目のリスト

b) 各項目について、決定パネルの選択肢となる代替的な結果、及び当該結果により本条約のより正確な適用ができる理由を説明するためレビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国又は影響を受ける関係当事者が所在する締約国により準備された書面

c) 第 27 条 2 項に基づいて提出されたレビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国又は影響を受ける関係当事者が所在する締約国の権限ある当局の見解（代替的な結果に対する同意又は不同意）を記載した書面

d) 調整事業体が提出した対象範囲の安定性に関する文書パッケージ、フォローアップ対象範囲の安定性に関する文書パッケージ、利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージ、又は事前の安定性に関する文書パッケージ、及びレビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国又は影響を受ける関係当事者が所在する締約国により合意されたこれらの変更点について、第 26 条のレビュー中に調整事業体が提出した説明の書面。調整事業体の見解が、対象範囲レビューパネル、レビューパネル、主管税務当局又は 1 つ以上のレビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国又は影響を受ける関係当事者が所在する締約国により支持される代替的な結果のいずれでもない場合、書面による説明が決定パネルに提供されるが、この見解は、決定パネルが取り得る選択肢にはならない。

4. 決定パネルは、対象範囲レビューパネル、レビューパネル、主管税務当局、又は 1 つ以上のレビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国又は影響を受ける関係当事者が所在する締約国によって支持される 2 つ以上の代替的な結果の中から選択することによって、決定パネルに提出された論点を解決するものとする。

5. 決定パネルは、解決のために提出された論点及び代替的な結果について、主管税務当局を通じて、レビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国又は影響を受ける関係当事者が所在する締約国からの明確な説明を要請することができるが、新たなレビューを行うことはできない。決定パネルに提供される説明は、締約国の権限のある当局の主管税務当局が、レビューを申請したグループ関係当事者が所

在する締約国又は影響を受ける関係当事者が所在する締約国の権限のある当局に対しても提供するものとする。

a) 決定パネルは、調整事業体及び当該グループ企業に対して追加情報を要求することはできない。

b) 決定パネルは、決定パネルに対して提示されていない別の結果を策定及び選択する裁量も、提出された特定の論点以外の論点についてコメントする裁量も有しない。

6. 決定パネルは、各論点に関し当該パネルが選択する代替的な結果について意見を一致させ合意に達するよう努める。これが不可能な場合は、決定パネルが選択した代替的な結果を特定するために、附属書 F 第 2 節に定めるプロセスを適用するものとする。

7. 決定パネルは、提出された全ての論点を解決し、これらの論点が提出されてから 90 日以内に、その結論を 1 つの成果物として提供する。異なる期間又は異なる段階におけるグループのレビューに関連する論点が同一の決定パネルに提出される場合は、決定パネルの結論はそれぞれのレビューや段階に対応する形で別の成果物として提供されるものとする。

8. 以下のとおり定める。

a) 決定パネルにより解決された論点が、対象範囲の安定性レビュー又はフォローアップ対象範囲の安定性レビューに沿っている場合には、第 29 条 1 項又は 2 項のいずれか該当するものに従い、対象範囲レビューの結論として終了するものとする。

b) 決定パネルにより解決された論点が、包括的な安定性レビュー又は包括的な安定性レビューの段階に沿っており、かつ、調整事業体により提出された利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージに変更が求められない場合には、当該レビューは、次の段階に移行するか、第 29 条 3 項に従い包括的な安定性レビューの結論として終了するものとする。

c) 決定パネルにより解決された論点が、包括的な安定性レビュー又は包括的な安定性レビューの段階に沿っており、かつ、調整事業体により提出された利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージに変更が求められる場合、主管税務当局は、調整事業体に対し、これらの変更を反映した利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージを作成し、90 日以内に提出するよう要求するものとする。利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージにおいて求められた変更点が適切に反映されているかどうかをレビューパネル又は主管税務当局が確認し、もし適切に反映されていない場合には適切に反映するよう要求するアプローチに締約国会議は合意することができる。必要とされた全ての変更が反映された後のレビューは、第 29 条 3 項が適用される場合にはそれに従って次の段階に進むか、又は、包括的な安定性レビューの結論として終了するものとする。レビューが段階的に行われる場合には、最終段階の終了後に全ての段階で合意された変更を反映した利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージの改訂版を要求することについて、レビューパネルは合意することができ、また、もし当該レビューがレビューパネルにより実施されない場合には、その内容について主管税務当局が決定することができる。

d) 決定パネルによって解決された論点が、対象範囲の事前の安定性レビュー又は事前の安定性レビューに沿っており、かつ、調整事業体によって提出された事前の安定性に関する文書パッケージに変更を加える必要がない場合には、当該レビューは、第 29 条 5 項に従って事前の安定性レビューの結論をもって終了するものとする。

e) 決定パネルによって解決された論点が、対象範囲の事前の安定性レビュー又は事前の安定性レビューに沿っており、かつ、調整事業体により提出された事前の安定性に関する文書パッケージに変更が求められる場合、主管税務当局は、調整事業体に対し、これらの変更を反映した事前の安定性に関する文書パッケージを作成し、90 日以内に提出するよう要求するものとする。事前の安定性に関する文書パッケージにおいて求められた変更点が適切に反映されているかどうかを対象範囲レビューパネル又はレビューパネルが確認し、もし適切に反映されていない場合には適切に反映するよう要求するアプローチに締約国会議は合意することができる。必要とされた全ての変更が反映された後のレビューは、第 29 条 5 項に従って事前の安定性レビューの結論として終了するものとする。

附属書 F 第 2 節 - 見解の不一致を解決するための決定パネル

1. 決定パネルが論点に関して選択する代替的な結果についてコンセンサス方式による合意に達しない場合には、決定パネルの各構成国は、この条約の最も正確な適用を反映していると考える代替的な結果を示すものとする。代替的な結果が決定パネルのメンバーの半数以上により条約の最も正確な適用を示すと考えられる場合には、その代替的な結果は、決定パネルによって選択される。

2. 1 の手続に基づいて代替的な結果が選択されない場合には、決定パネルの各メンバーは、残っている代替的な結果を、条約の最も正確な適用を反映していると考える順序で順位付けする。全ての代替的な結果が、この順位付けに含まれるものとし、いかなる代替的な結果も、決定パネルのメンバーによって同順位にランク付けされてはならない。議長は、可能性のある選択肢の各ペアについて順位を比較する。2 番目の代替的な結果よりもパネルの過半数から好まれている代替的な結果（すなわち、2 番目の代替的な結果よりも条約がより正確に適用されているとランク付けされている代替的な結果）は、「過半数に好まれる」代替的な結果となる。いずれかの代替的な結果が他の全ての代替的な結果よりも過半数に好まれる場合、その代替的な結果が決定パネルによって選択される。いずれかの代替的な結果が他の全ての代替的な結果よりも多数派に好まれる場合、その代替的な結果は決定パネルによって選択される。

3. 代替的な結果が第 2 項のプロセスに基づいて選択されない場合、議長は、本項のプロセスに従い、決定パネルが選択することができるものから一つ以上の代替的な結果を削除する。

   a) 議長は、決定パネルが選択することができる代替的な結果として以下を保持するものとする。

      i) その他の代替的な結果のうち最も多数から好まれる代替的な結果よりも、過半数に好まれる代替的な結果。

      ii) i）で保持された代替的な結果のいずれかよりも多数が好む他の代替的な結果。

      iii) ii）で保持された代替的な結果のいずれかよりも多数が好む他の代替的な結果。

      議長は、ii)及びiii)のプロセスを、更なる代替的な結果が特定されなくなるまで繰り返す。i)、ii)又はiii)で保持されていない全ての代替的な結果は、決定パネルが選択できる結果のリストから議長によって削除される。決定パネルの各メンバーによる残りの代替的な結果の順位は、選択可能なまま残っている代替的な結果のみを反映するように調整される。

   b) 決定パネルの最も少ないメンバーが本条約の最も正確な適用であると考える残りの代替的な結果もまた、議長が選択可能な代替的な結果のリストから削除するものとし、決定パネルの各メンバーによる残りの代替的な結果の順位は、選択可能なまま残っている代替的な結果のみを反映するように調整されるものとする。本項を適用するにあたり、複数の代替的な結果が、最も少ない決定パネルのメンバーによって、本条約の最も正確な適用であると考えられる場合、リストから除外されるべき代替的な結果を特定するために、これらの代替的な結果のレビューは、第 2 位の順位に基づいて繰り返されるものとし、次いで（第 2 位の順位について同点の場合）第 3 位の順位に基づいて繰り返されるものとする。最下位の順位を考慮しても、各順位に配置した決定パネルのメンバーの数が同一であるために 2 つ以上の選択肢の結果を区別することができない場合には、これらの選択肢の各々について、選択可能な選択肢のリストから削除される。

4. 第 3 項 b)の規定の運用の後、いずれかの残存した代替的な結果が、決定パネルのメンバーの過半数が残っている代替的な結果のうち条約の最も正確な適用を反映しているものとしてランク付けされる場合には、当該代替的な結果は、決定パネルによって選択される。そうでない場合には、選択可能なままである代替的な結果をさらに減少させるために、第 3 項 b)のプロセスを繰り返す。

5. 必要な場合には、決定パネルのメンバーの過半数が残っている代替的な結果のうち条約の最も正確な適用を反映しているものとして代替的な結果がランク付けされるまで、4 の手続が繰り返され、その時点で、代替的な結果が決定パネルによって選択される。

6. 第 3 項から第 5 項までのプロセスの後、決定パネルのメンバーの過半数が残っている代替的な結果の中で、本条約の最も正確な適用を反映しているものとして、代替的な結果がランク付けされていない場合、

第 2 項の議長によるランク付けを無視して、第 3 項 b)のプロセスを繰り返すものとする。この後、残りの代替的な結果が、決定パネルの構成員の過半数によって残っている代替的な結果の中で、条約の最も正確な適用を反映しているものとしてランク付けされる場合、その代替的な結果は、決定パネルによって選択される。そうでない場合には、選択可能なまま残っている代替的な結果をさらに減少させるために、決定パネルの全てのメンバーが提供するランキングを考慮して、第 3 項 b)のプロセスが繰り返される。第 4 項及び第 5 項は、引き続き適用されるものとする。

【ESにおける補足事項】

- 以下の例は、第 2 節のアプローチを示している。これらの例は、2 つ以上の代替的な結果によって解決される論点を想定している。代替的な結果のいずれも、決定パネルメンバーの半数以上によって、条約の最も正確な適用を代表するものとは考えられていない。したがって、全ての決定パネルメンバーは、代替的な結果を、彼らが条約の最も正確な適用を反映すると考える順序で順位付けしている。これらの順位には全ての代替的な結果が含まれており、決定パネルメンバーはいずれの代替的な結果も同順位にすることはできない。

＜例1＞

例1では、決定パネルメンバーの順位付けの結果が以下に示されている。

代替的な結果	**決定パネルのメンバー**						
	A	**B**	**C**	**D**	**E**	**F**	**G**
代替的な結果1	4	3	1	3	2	5	3
代替的な結果2	3	1	2	5	5	1	5
代替的な結果3	2	5	4	4	1	2	1
代替的な結果4	5	4	3	2	3	4	4
代替的な結果5	1	2	5	1	4	3	2

代替的な結果の可能な組み合わせは以下のとおりである。1対1の対比で、行見出しの代替的な結果が列見出しの代替的な結果よりも過半数の支持を得ている場合（上記の表の結果に基づく）、それは✓で示される。列見出しの代替的な結果が行見出しの代替的な結果よりも過半数の支持を得ている場合、それは×で示される。

	代替的な結果1	**代替的な結果2**	**代替的な結果3**	**代替的な結果4**	**代替的な結果5**
代替的な結果1	-	✓	×	✓	×
代替的な結果2	×	-	×	✓	×
代替的な結果3	✓	✓	-	✓	✓
代替的な結果4	×	×	×	-	×
代替的な結果5	✓	✓	×	✓	-

これらの代替的な結果の対比を通じて、代替的な結果3が他の全ての代替的な結果よりも過半数の支持を得ていることがわかる。つまり、代替的な結果3と他のどの単一の代替的な結果の選択肢との間で選択を迫られた場合においても、代替的な結果3が選択される。したがって、セクション2のプロセスが終了し、代替的な結果3が決定パネルによって選択される。

＜例2＞

例2では、決定パネルメンバーの順位付けの結果が以下に示されている。

代替的な結果	**決定パネルのメンバー**						
	A	**B**	**C**	**D**	**E**	**F**	**G**
代替的な結果1	3	2	5	4	4	4	3
代替的な結果2	2	4	2	1	5	2	4
代替的な結果3	5	5	3	5	1	1	2
代替的な結果4	4	1	1	2	2	3	5
代替的な結果5	1	3	4	3	3	5	1

代替的な結果の可能な組み合わせは以下のとおりである。1対1の対比で、行見出しの代替的な結果が列見出しの代替的な結果よりも過半数の支持を得ている場合（上記の表の結果に基づく）、それは✓で示される。列見出しの代替的な結果が行見出しの代替的な結果よりも過半数の支持を得ている場合、それは×で示される。

	代替的な結果1	**代替的な結果2**	**代替的な結果3**	**代替的な結果4**	**代替的な結果5**
代替的な結果1	-	×	×	×	×
代替的な結果2	✓	-	✓	✓	×
代替的な結果3	✓	×	-	×	×
代替的な結果4	✓	×	✓	-	✓
代替的な結果5	✓	✓	✓	×	-

この代替的な結果のペアの比較から、どの代替的な結果も他の全ての代替的な結果よりも過半数の支持を得ているわけではないことがわかる。したがって、議長は、決定パネルが選択できる代替的な結果のリストからどの代替的な結果を保持し、どの代替的な結果を削除するかを特定する必要がある。

代替的な結果2、4、5は、それぞれ他の3つの代替的な結果よりも過半数の支持を得ている。他のどの代替的な結果も、これらの代替的な結果よりもより多くの過半数の支持を得ていない。したがって、これらの3つの代替的な結果は、他の代替的な結果よりも過半数の支持を得ているため、決定パネルが選択できる代替的な結果として保持される。

代替的な結果1は他のどの代替的な結果よりも過半数の支持を得ていない。代替的な結果3は代替的な結果1よりも過半数の支持を得ているが、他の代替的な結果よりも支持を得ていない。代替的な結果1も代替的な結果3も、既に決定パネルが選択できる代替的な結果として保持されている代替的な結果

2、4、5（すなわち、決定パネルが選択できる代替的な結果として保持されている代替的な結果）のいずれよりも過半数の支持を得ていないため、これらの代替的な結果は、決定パネルが選択できる代替的な結果のリストから除外される。

残りの代替的な結果2、4、5の元の順位は、各決定パネルメンバーによって以下に示されている。

代替的な結果	**決定パネルのメンバー**						
	A	**B**	**C**	**D**	**E**	**F**	**G**
代替的な結果2	2	4	2	1	5	2	4
代替的な結果4	4	1	1	2	2	3	5
代替的な結果5	1	3	4	3	3	5	1

これらの残りの代替的な結果の順位は、これらの3つの残りの代替的な結果の相対的な順位のみを考慮して調整される。

代替的な結果	**決定パネルのメンバー**						
	A	**B**	**C**	**D**	**E**	**F**	**G**
代替的な結果2	2	3	2	1	3	1	2
代替的な結果4	3	1	1	2	1	2	3
代替的な結果5	1	2	3	3	2	3	1

議長は、決定パネルメンバーの中で最も少ない数のメンバーによって最も正確な条約の適用と見なされる残りの代替的な結果を特定し、この代替的な結果も選択可能な代替的な結果のリストから削除されるようにする。

代替的な結果4は、3人の決定パネルメンバーによって条約の最も正確な適用と見なされている。代替的な結果2と5は、それぞれ2人の決定パネルメンバーによって条約の最も正確な適用と見なされている。これらの代替的な結果のどちらも、最も少ない数の決定パネルメンバーによって条約の最も正確な適用と見なされているため、これらの代替的な結果については、2番目の順位が考慮される。

代替的な結果2は、3人の決定パネルメンバーによって条約の第2の最も正確な適用と見なされているが、代替的な結果5は、2人の決定パネルメンバーによって条約の第2の最も正確な適用と見なされている。したがって、代替的な結果5は、決定パネルが選択できる代替的な結果のリストから削除される。

残りの代替的な結果2と4の現在の順位は、各決定パネルメンバーによって以下に示される。

代替的な結果	**決定パネルのメンバー**						
	A	**B**	**C**	**D**	**E**	**F**	**G**
代替的な結果2	2	3	2	1	3	1	2
代替的な結果4	3	1	1	2	1	2	3

これらの残りの代替的な結果の順位は、これらの2つの残りの代替的な結果の相対的な順位のみを考慮して調整される。

代替的な結果	**決定パネルのメンバー**						
	A	**B**	**C**	**D**	**E**	**F**	**G**
代替的な結果2	1	2	2	1	2	1	1
代替的な結果4	2	1	1	2	1	2	2

残りの代替的な結果のうち、代替的な結果2は4人の決定パネルメンバーによって条約の最も正確な適用と見なされ、代替的な結果4は3人の決定パネルメンバーによって条約の最も正確な適用と見なされている。

残された代替的な結果のうち、代替的な結果2が決定パネルメンバーの過半数によって条約の最も正確な適用と見なされるため、これが決定パネルによって選択された代替的な結果となる。

＜例3＞

例3では、決定パネルメンバーの順位付けの結果が以下に示されている。

代替的な結果	**決定パネルのメンバー**						
	A	**B**	**C**	**D**	**E**	**F**	**G**
代替的な結果1	1	1	2	5	5	3	5
代替的な結果2	2	3	5	2	4	4	1
代替的な結果3	5	2	4	1	2	2	4
代替的な結果4	3	5	1	3	1	1	3
代替的な結果5	4	4	3	4	3	5	2

代替的な結果の可能な組み合わせは以下のとおりである。1対1の対比で、行見出しの代替的な結果が列見出しの代替的な結果よりも過半数の支持を得ている場合（上記の表の結果に基づく）、それは✓で示される。列見出しの代替的な結果が行見出しの代替的な結果よりも過半数の支持を得ている場合、それはで示される。

	代替的な結果1	**代替的な結果2**	**代替的な結果3**	**代替的な結果4**	**代替的な結果5**
代替的な結果1	-	✓	×	×	✓
代替的な結果2	×	-	×	✓	✓
代替的な結果3	✓	✓	-	×	✓
代替的な結果4	✓	×	✓	-	✓
代替的な結果5	×	×	×	×	-

この代替的な結果のペアの比較から、どの代替的な結果も他の全ての代替的な結果よりも多数の支持を得ているわけではないことがわかる。したがって、議長は、決定パネルが選択できる代替的な結果のリストからどの代替的な結果を保持し、どの代替的な結果を削除するかを特定する必要がある。

代替的な結果3と4は、それぞれ他の3つの代替的な結果よりも過半数の支持を得ている。他のどの代替的な結果も、これらの代替的な結果よりもより多くの過半数の支持を得ていない。したがって、これらの2つの代替的な結果は、他の代替的な結果よりも過半数の支持を得ているため、決定パネルが選択できる代替的な結果として保持される。

代替的な結果2は、代替的な結果4（決定パネルが選択できる代替的な結果として既に保持されている代替的な結果）よりも過半数の支持を得ているため、決定パネルが選択できる代替的な結果として保持される。

さらに、代替的な結果1は代替的な結果2（既に決定パネルが選択できる代替的な結果として保持されている代替的な結果）よりも過半数の支持を得ているため、この代替的な結果も決定パネルが選択できる代替的な結果として保持される。

最後に残る代替的な結果である代替的な結果5は、既に決定パネルが選択できる代替的な結果として保持されているいずれの代替的な結果よりも過半数の支持を得ていないため、決定パネルが選択できる代替的な結果のリストから除外される。

残りの代替的な結果1、2、3、4の元の順位は、各決定パネルメンバーによって以下に示される。

代替的な結果	**決定パネルのメンバー**						
	A	**B**	**C**	**D**	**E**	**F**	**G**
代替的な結果1	1	1	2	5	5	3	5
代替的な結果2	2	3	5	2	4	4	1
代替的な結果3	5	2	4	1	2	2	4
代替的な結果4	3	5	1	3	1	1	3

これらの残りの代替的な結果の順位は、これらの4つの残りの代替的な結果の相対的な順位のみを考慮して調整される。

代替的な結果	**決定パネルのメンバー**						
	A	**B**	**C**	**D**	**E**	**F**	**G**
代替的な結果1	1	1	2	4	4	3	4
代替的な結果2	2	3	4	2	3	4	1
代替的な結果3	4	2	3	1	2	2	3
代替的な結果4	3	4	1	3	1	1	2

議長は、決定パネルメンバーの中で最も少ない数のメンバーによって最も正確な条約の適用と見なされる残りの代替的な結果を特定し、この代替的な結果も選択可能な代替的な結果のリストから削除されるようにする。

代替的な結果4は、3人の決定パネルメンバーによって条約の最も正確な適用と見なされている。代替的な結果1は、2人の決定パネルメンバーによって条約の最も正確な適用と見なされている。代替的な結果

2と3は、それぞれ1人の決定パネルメンバーによって条約の最も正確な適用と見なされている。これらの代替的な結果のどちらも、最も少ない数の決定パネルメンバーによって条約の最も正確な適用と見なされているため、これらの代替的な結果については、2位の順位も考慮される。

代替的な結果2は、2人の決定パネルメンバーによって条約の第2の最も正確な適用と見なされているが、代替的な結果3は、3人の決定パネルメンバーによって条約の第2の最も正確な適用と見なされている。したがって、代替的な結果2は、決定パネルが選択できる代替的な結果のリストから削除される。

残りの代替的な結果1、3、4の現在の順位は、各決定パネルメンバーによって以下に示されている。

代替的な結果	**決定パネルのメンバー**						
	A	**B**	**C**	**D**	**E**	**F**	**G**
代替的な結果1	1	1	2	4	4	3	4
代替的な結果3	4	2	3	1	2	2	3
代替的な結果4	3	4	1	3	1	1	2

これらの残りの代替的な結果の順位は、これらの3つの残りの代替的な結果の相対的な順位のみを考慮して調整される。

代替的な結果	**決定パネルのメンバー**						
	A	**B**	**C**	**D**	**E**	**F**	**G**
代替的な結果1	1	1	2	3	3	3	3
代替的な結果3	3	2	3	1	2	2	2
代替的な結果4	2	3	1	2	1	1	1

代替的な結果4は、現在4人の決定パネルメンバーによって条約の最も正確な適用と見なされている。代替的な結果1は、2人の決定パネルメンバーによって最も正確な適用と見なされ、代替的な結果3は1人の決定パネルメンバーによって最も正確な適用と見なされている。

残りの代替的な結果の中で、代替的な結果4が決定パネルメンバーの過半数によって条約の最も正確な適用と見なされるため、これが決定パネルによって選択された代替的な結果となる。

＜例4＞

例4では、決定パネルメンバーの順位付けの結果が以下に示されている。

代替的な結果	**決定パネルのメンバー**						
	A	**B**	**C**	**D**	**E**	**F**	**G**

代替的な結果1	1	3	1	7	5	4	3
代替的な結果2	4	1	5	6	4	1	2
代替的な結果3	3	5	7	4	7	6	7
代替的な結果4	2	4	6	3	6	7	4
代替的な結果5	6	7	2	2	1	2	6
代替的な結果6	7	2	4	1	3	3	5
代替的な結果7	5	6	3	5	2	5	1

代替的な結果の可能な組み合わせは以下のとおりである。1対1の対比で、行見出しの代替的な結果が列見出しの代替的な結果よりも過半数の支持を得ている場合（上記の表の結果に基づく）、それは✓で示される。列見出しの代替的な結果が行見出しの代替的な結果よりも過半数の支持を得ている場合、それは×で示される。

	代替的な結果1	**代替的な結果2**	**代替的な結果3**	**代替的な結果4**	**代替的な結果5**	**代替的な結果6**	**代替的な結果7**
代替的な結果1	-	×	✓	✓	✓	×	✓
代替的な結果2	✓	-	✓	✓	✓	✓	×
代替的な結果3	×	×	-	×	×	×	×
代替的な結果4	×	×	✓	-	×	×	×
代替的な結果5	×	×	✓	✓	-	✓	✓
代替的な結果6	✓	×	✓	✓	×	-	×
代替的な結果7	×	✓	✓	✓	×	✓	-

これらの代替的な結果のペアを比較した結果、どの代替的な結果も他の全ての代替的な結果よりも多数の支持を得ているわけではないことがわかる。したがって、議長は、決定パネルが選択できる代替的な結果のリストからどの代替的な結果を保持し、どの代替的な結果を削除するかを特定する必要がある。

代替的な結果2は、他の5つの代替的な結果よりも過半数の支持を得ている。他のどの代替的な結果も、より多くの代替的な結果よりも過半数の支持を得ていない。したがって、代替的な結果2は、他の代替的な結果の中で最も多くの過半数の支持を受けているため、決定パネルが選択できる代替的な結果として保持される。

代替的な結果7は、既に決定パネルが選択できる代替的な結果として保持されている代替的な結果2よりも過半数の支持を得ているため、この代替的な結果も決定パネルが選択できる代替的な結果として保持される。

さらに、代替的な結果1と5は、既に決定パネルが選択できる代替的な結果として保持されている代替的な結果7よりも過半数の支持を受けているため、これらの代替的な結果も決定パネルが選択できる代替的な結果として保持される。

次に、代替的な結果6は、既に決定パネルが選択できる代替的な結果として保持されている代替的な結果1よりも過半数の支持を得ているため、これも決定パネルが選択できる代替的な結果として保持される。

最後に残った代替的な結果である代替的な結果3と4は、決定パネルが選択できる代替的な結果として既に保持されているいずれの代替的な結果よりも過半数の支持を得ていないため、決定パネルが選択できる代替的な結果のリストから除外される。

残りの代替的な結果1、2、5、6、及び7の元の順位は、各決定パネルメンバーによって以下に示されている。

代替的な結果	**決定パネルのメンバー**						
	A	**B**	**C**	**D**	**E**	**F**	**G**
代替的な結果1	1	3	1	7	5	4	3
代替的な結果2	4	1	5	6	4	1	2
代替的な結果5	6	7	2	2	1	2	6
代替的な結果6	7	2	4	1	3	3	5
代替的な結果7	5	6	3	5	2	5	1

これらの残りの代替的な結果の順位は、これらの5つの残りの代替的な結果の相対的な順位のみを考慮して調整される。

代替的な結果	**決定パネルのメンバー**						
	A	**B**	**C**	**D**	**E**	**F**	**G**
代替的な結果1	1	3	1	5	5	4	3
代替的な結果2	2	1	5	4	4	1	2
代替的な結果5	4	5	2	2	1	2	5
代替的な結果6	5	2	4	1	3	3	4
代替的な結果7	3	4	3	3	2	5	1

議長は、決定パネルメンバーの中で最も少ない数のメンバーによって最も正確な条約の適用と見なされる残りの代替的な結果を特定し、この代替的な結果も選択可能な代替的な結果のリストから削除されるようにする。

代替的な結果1と2は、それぞれ2人の決定パネルメンバーによって条約の最も正確な適用と見なされている。代替的な結果5、6、及び7は、それぞれ1人の決定パネルメンバーによって条約の最も正確な適用と

見なされている。これらの3つの代替的な結果はいずれも、最も少ない数の決定パネルメンバーによって条約の最も正確な適用と見なされているため、これらの代替的な結果については、2位の順位も考慮される。

代替的な結果5は、3人の決定パネルメンバーによって条約の第2に正確な適用と見なされており、代替的な結果6と7は、それぞれ1人の決定パネルメンバーによって第2に正確な適用と見なされている。したがって、これら2つの代替的な結果については、第3位の順位も考慮される。

代替的な結果6は、2人の決定パネルメンバーによって条約の第3に正確な適用と見なされており、代替的な結果7は、3人の決定パネルメンバーによって第3に正確な適用と見なされている。したがって、代替的な結果6は、決定パネルが選択できる代替的な結果のリストから削除される。

残りの代替的な結果1、2、5、及び7の現在の順位は、各決定パネルメンバーによって以下に示されている。

代替的な結果	**決定パネルのメンバー**						
	A	**B**	**C**	**D**	**E**	**F**	**G**
代替的な結果1	1	3	1	5	5	4	3
代替的な結果2	2	1	5	4	4	1	2
代替的な結果5	4	5	2	2	1	2	5
代替的な結果7	3	4	3	3	2	5	1

これらの残りの代替的な結果の順位は、これらの4つの残りの代替的な結果の相対的な順位のみを考慮して調整される。

代替的な結果	**決定パネルのメンバー**						
	A	**B**	**C**	**D**	**E**	**F**	**G**
代替的な結果1	1	2	1	4	4	3	3
代替的な結果2	2	1	4	3	3	1	2
代替的な結果5	4	4	2	1	1	2	4
代替的な結果7	3	3	3	2	2	4	1

代替的な結果1、2、及び5は、それぞれ2人の決定パネルメンバーによって条約の最も正確な適用と見なされているが、代替的な結果7は1人の決定パネルメンバーによって最も正確な適用と見なされている。代替的な結果7が最も正確な適用と見なされている決定パネルメンバーの数が最も少ないため、これは決定パネルが選択できる代替的な結果のリストから削除される。

残りの代替的な結果1、2、及び5の現在の順位は、各決定パネルメンバーによって以下に示されている。

代替的な結果	**決定パネルのメンバー**						
	A	**B**	**C**	**D**	**E**	**F**	**G**
代替的な結果1	1	2	1	4	4	3	3
代替的な結果2	2	1	4	3	3	1	2
代替的な結果5	4	4	2	1	1	2	4

これらの残りの代替的な結果の順位は、これらの3つの残りの代替的な結果の相対的な順位のみを考慮して調整される。

代替的な結果	**決定パネルのメンバー**						
	A	**B**	**C**	**D**	**E**	**F**	**G**
代替的な結果1	1	2	1	3	3	3	2
代替的な結果2	2	1	3	2	2	1	1
代替的な結果5	3	3	2	1	1	2	3

代替的な結果2は、現在3人の決定パネルメンバーによって条約の最も正確な適用と見なされている。代替的な結果1と5は、それぞれ2人の決定パネルメンバーによって最も正確な適用と見なされている。これら2つの代替的な結果が、最も少ない数の決定パネルメンバーによって条約の最も正確な適用と見なされているため、これらの代替的な結果については、2位の順位も考慮される。

代替的な結果1と5は、それぞれ2人の決定パネルメンバーによって条約の第2に正確な適用と見なされている。したがって、第3位の順位も考慮される。

代替的な結果1と5は、それぞれ3人の決定パネルメンバーによって条約の第3に正確な適用と見なされている。これが順位付けの中で最も低い順位である。全ての順位を考慮した結果、これら2つの代替的な結果が決定パネルメンバーの中で最も少数のメンバーにより最も正確な適用と見なされているため、これら2つの代替的な結果は決定パネルが選択できる代替的な結果のリストから削除される。

代替的な結果2が唯一の残りの代替的な結果であるため、これが決定パネルによって選択された代替的な結果となる。

＜例5＞

例5では、決定パネルメンバーの順位付けの結果が以下に示されている。

代替的な結果	**決定パネルのメンバー**						
	A	**B**	**C**	**D**	**E**	**F**	**G**
代替的な結果1	1	2	3	4	5	6	7
代替的な結果2	2	3	4	5	6	7	1
代替的な結果3	3	4	5	6	7	1	2
代替的な結果4	4	5	6	7	1	2	3
代替的な結果5	5	6	7	1	2	3	4
代替的な結果6	6	7	1	2	3	4	5
代替的な結果7	7	1	2	3	4	5	6

代替的な結果の可能な組み合わせは以下のとおりである。1対1の対比で、行見出しの代替的な結果が列見出しの代替的な結果よりも過半数の支持を得ている場合（上記の表の結果に基づく）、それは✓

で示される。列見出しの代替的な結果が行見出しの代替的な結果よりも過半数の支持を得ている場合、それは×で示される。

	代替的な結果1	**代替的な結果2**	**代替的な結果3**	**代替的な結果4**	**代替的な結果5**	**代替的な結果6**	**代替的な結果7**
代替的な結果1	-	✓	✓	✓	×	×	×
代替的な結果2	×	-	✓	✓	✓	×	×
代替的な結果3	×	×	-	✓	✓	✓	×
代替的な結果4	×	×	×	-	✓	✓	✓
代替的な結果5	✓	×	×	×	-	✓	✓
代替的な結果6	✓	✓	×	×	×	-	✓
代替的な結果7	✓	✓	✓	×	×	×	-

この代替的な結果のペアの比較から、どの代替的な結果も他の全ての代替的な結果よりも多数の支持を得ているわけではないことがわかる。したがって、議長は、決定パネルが選択できる代替的な結果のリストからどの代替的な結果を保持し、どの代替的な結果を削除するかを特定する必要がある。

7つ全ての代替的な結果が、パネルメンバーの過半数によって他の3つの代替的な結果よりも過半数の支持を得ている。したがって、この比較において、7つ全ての代替的な結果は他の代替的な結果よりも最も多くの過半数の支持を得ており、決定パネルが選択できる代替的な結果として保持される。

各決定パネルメンバーによる代替的な結果の元の順位付けが以下に示されている。決定パネルが選択できる代替的な結果のリストから代替的な結果が削除されていないため、残りの代替的な結果のみを考慮してこれらの順位付けを調整する必要はない。

代替的な結果	**決定パネルのメンバー**						
	A	**B**	**C**	**D**	**E**	**F**	**G**

代替的な結果1	1	2	3	4	5	6	7
代替的な結果2	2	3	4	5	6	7	1
代替的な結果3	3	4	5	6	7	1	2
代替的な結果4	4	5	6	7	1	2	3
代替的な結果5	5	6	7	1	2	3	4
代替的な結果6	6	7	1	2	3	4	5
代替的な結果7	7	1	2	3	4	5	6

議長は、決定パネルメンバーの中で最も少数のメンバーが最も正確な条約の適用と見なす残りの代替的な結果について、選択できる代替的な結果のリストから削除するために特定する。

7つ全ての代替的な結果が、それぞれ1人の決定パネルメンバーによって条約の最も正確な適用と見なされている。したがって、第2位の順位も考慮される。

7つ全ての代替的な結果も、それぞれ1人の決定パネルメンバーによって条約の第2に正確な適用と見なされている。したがって、第3位の順位も考慮される。

この例では、7つ全ての代替的な結果が1人の決定パネルメンバーによって第3に正確、第4に正確、第5に正確、第6に正確、最も正確な適用とも見なされている。したがって、決定パネルメンバーによる全ての順位を考慮しても、この段階では代替的な結果を除外するための特定ができない。全ての代替的な結果が除外されるまで、代替的な結果のリストから除外される代替的な結果を特定することはできない。

この均衡を解消するために、議長（この場合、決定パネルメンバーA）の順位は無視した上で、この比較を繰り返し行う。考慮されるべき代替的な結果の各決定パネルメンバーによる元の順位は、以下に示されている。

代替的な結果	**決定パネルのメンバー**						
	A	**B**	**C**	**D**	**E**	**F**	**G**
代替的な結果1	n/a	2	3	4	5	6	7
代替的な結果2	n/a	3	4	5	6	7	1
代替的な結果3	n/a	4	5	6	7	1	2
代替的な結果4	n/a	5	6	7	1	2	3
代替的な結果5	n/a	6	7	1	2	3	4
代替的な結果6	n/a	7	1	2	3	4	5
代替的な結果7	n/a	1	2	3	4	5	6

代替的な結果2、3、4、5、6、及び7は、今回のラウンドで考慮される決定パネルメンバーの1人ずつによって、それぞれ条約の最も正確な適用と見なされている。代替的な結果1は、このような決定パネルメンバーによって最も正確な適用とは見なされていない。

そのため、代替的な結果1は、決定パネルが選択できる代替的な結果のリストから削除される。

議長を含む残りの代替的な結果2、3、4、5、6、及び7の各決定パネルメンバーによる現在の順位が以下に示されている。

代替的な結果	**決定パネルのメンバー**						
	A	**B**	**C**	**D**	**E**	**F**	**G**
代替的な結果2	2	3	4	5	6	7	1
代替的な結果3	3	4	5	6	7	1	2
代替的な結果4	4	5	6	7	1	2	3
代替的な結果5	5	6	7	1	2	3	4
代替的な結果6	6	7	1	2	3	4	5
代替的な結果7	7	1	2	3	4	5	6

これらの残りの代替的な結果の順位付けは、現在残っている6つの代替的な結果の相対的な順位のみを考慮して調整される。

代替的な結果	**決定パネルのメンバー**						
	A	**B**	**C**	**D**	**E**	**F**	**G**
代替的な結果2	1	2	3	4	5	6	1
代替的な結果3	2	3	4	5	6	1	2
代替的な結果4	3	4	5	6	1	2	3
代替的な結果5	4	5	6	1	2	3	4
代替的な結果6	5	6	1	2	3	4	5
代替的な結果7	6	1	2	3	4	5	6

代替的な結果2は、現在2人の決定パネルメンバーによって条約の最も正確な適用と見なされている。代替的な結果3、4、5、6、及び7は、それぞれ1人の決定パネルメンバーによって条約の最も正確な適用と見なされている。これらの代替的な結果は、最も少ない数の決定パネルメンバーによって最も正確な適用と見なされるため、これらの代替的な結果については、第2位の順位が考慮される。

代替的な結果3は、現在2人の決定パネルメンバーによって条約の第2に正確な適用と見なされている。代替的な結果4、5、6、及び7は、それぞれ1人の決定パネルメンバーによって条約の第2に正確な適用と見なされている。これらの代替的な結果は、それぞれが最も少ない数の決定パネルメンバーによって条約の第2に正確な適用と見なされるため、これらの代替的な結果については、第3位の順位が考慮される。

代替的な結果4は、現在2人の決定パネルメンバーによって条約の第3に正確な適用と見なされている。代替的な結果5、6、及び7は、それぞれ1人の決定パネルメンバーによって条約の第3に正確な適用と見なされている。これらの代替的な結果は、それぞれが最も少ない数の決定パネルメンバーによって条約の第3に正確な適用と見なされるため、これらの代替的な結果については、第4位の順位が考慮される。

代替的な結果5は、現在2人の決定パネルメンバーによって条約の第4に正確な適用と見なされている。代替的な結果6と7は、それぞれ1人の決定パネルメンバーによって条約の第4に正確な適用と見なされている。これらの代替的な結果は、それぞれが最も少ない数の決定パネルメンバーによって条約の第4に正確な適用と見なされるため、これらの代替的な結果については、第5位の順位が考慮される。

代替的な結果6は、現在2人の決定パネルメンバーによって条約の第5に正確な適用と見なされている。代替的な結果7は、1人の決定パネルメンバーによって条約の第5に正確な適用と見なされている。そのため、代替的な結果7は、決定パネルが選択できる代替的な結果のリストから削除される。

決定パネルメンバーごとの残りの代替的な結果2、3、4、5、及び6の現在の順位は以下に示されている。

代替的な結果	**決定パネルのメンバー**						
	A	**B**	**C**	**D**	**E**	**F**	**G**
代替的な結果2	2	3	4	5	6	7	1
代替的な結果3	3	4	5	6	7	1	2
代替的な結果4	4	5	6	7	1	2	3
代替的な結果5	5	6	7	1	2	3	4
代替的な結果6	6	7	1	2	3	4	5

これらの残りの代替的な結果の順位付けは、現在残っている5つの代替的な結果の相対的な順位のみを考慮して調整される。

代替的な結果	**決定パネルのメンバー**						
	A	**B**	**C**	**D**	**E**	**F**	**G**
代替的な結果2	1	1	2	3	4	5	1
代替的な結果3	2	2	3	4	5	1	2
代替的な結果4	3	3	4	5	1	2	3
代替的な結果5	4	4	5	1	2	3	4
代替的な結果6	5	5	1	2	3	4	5

代替的な結果2は、現在3人の決定パネルメンバーによって条約の最も正確な適用と見なされている。代替的な結果3、4、5、及び6は、それぞれ1人の決定パネルメンバーによって条約の最も正確な適用と見なされている。これらの代替的な結果は、それぞれが最も少ない数の決定パネルメンバーによって条約の最も正確な適用と見なされるため、これらの代替的な結果については、第2位の順位が考慮される。

代替的な結果3は、現在3人の決定パネルメンバーによって条約の第2位の最も正確な適用と見なされている。代替的な結果4、5、及び6は、それぞれ1人の決定パネルメンバーによって条約の第2位の最も正確な適用と見なされている。これらの代替的な結果は、それぞれが最も少ない数の決定パネルメンバーによって条約の第2位の最も正確な適用と見なされるため、これらの代替的な結果については、第3位の順位が考慮される。

代替的な結果4は、現在3人の決定パネルメンバーによって条約の第3位の最も正確な適用と見なされている。代替的な結果5と6は、それぞれ1人の決定パネルメンバーによって条約の第3位の最も正確な適用と見なされている。これらの代替的な結果は、それぞれが最も少ない数の決定パネルメンバーによって条約

の第3位の最も正確な適用と見なされるため、これらの代替的な結果については、第4位の順位が考慮される。

代替的な結果5は、現在3人の決定パネルメンバーによって条約の第4位の最も正確な適用と見なされている。代替的な結果6は、1人の決定パネルメンバーによって条約の第4位の最も正確な適用と見なされている。そのため、代替的な結果6は、決定パネルが選択できる代替的な結果のリストから削除される。

現在の代替的な結果2、3、4、及び5の各決定パネルメンバーによる順位は以下に示されている。

代替的な結果	**決定パネルのメンバー**						
	A	**B**	**C**	**D**	**E**	**F**	**G**
代替的な結果2	2	3	4	5	6	7	1
代替的な結果3	3	4	5	6	7	1	2
代替的な結果4	4	5	6	7	1	2	3
代替的な結果5	5	6	7	1	2	3	4

これら残る代替的な結果の順位付けは、現在残っている4つの代替的な結果の相対的な順位のみを考慮して調整される。

代替的な結果	**決定パネルのメンバー**						
	A	**B**	**C**	**D**	**E**	**F**	**G**
代替的な結果2	1	1	1	2	3	4	1
代替的な結果3	2	2	2	3	4	1	2
代替的な結果4	3	3	3	4	1	2	3
代替的な結果5	4	4	4	1	2	3	4

代替的な結果2は、現在4人の決定パネルメンバーによって条約の最も正確な適用と見なされている。代替的な結果3、4、及び5は、それぞれ1人の決定パネルメンバーによって条約の最も正確な適用と見なされている。

したがって、残っている代替的な結果の中で、代替的な結果2が決定パネルの過半数によって条約の最も正確な適用と見なされるため、これが決定パネルによって選択された代替的な結果となる。

第 28 条　決定パネルの構成

1. 決定パネルは、以下の 7 名のメンバーで構成されるものとする。
   a) 常設プールにおける全ての独立した専門家の中から、無作為に指名された独立した専門家 3 名
   b) 以下のとおり決定された政府職員
      i) 対象範囲レビュー又はフォローアップ対象範囲レビューにおいて生ずる意見の相違を解決するための決定パネルの場合
         1) 締約国の主管税務当局によって指名された政府職員 1 名
         2) グループにより提供された情報に基づき、主管税務当局の締約国を除いたレビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国のうち下記に当てはまるレビューを申

請したグループ関係当事者が所在する締約国から無作為に選定された締約国により指名された政府職員 1 名

1) 当該グループが、鉱物、鉱物油又は炭化水素を探査又は利用するための有効なライセンスを有しており、グループが抽出製品の販売から生じる調整後収益を除外しようとしている

2) 当該グループに含まれる全ての規制対象金融業における従業員数が総従業員数の 5%以上に相当する

3) 主管税務当局の締約国又は上記 B に含まれる締約国を除いたレビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国から無作為に選定された締約国により指名された政府職員 1 名（上記 B に記載された者が存在しない場合は 2 名）

ii) その他の決定パネルの場合

A) 締約国の主管税務当局によって指名された政府職員 1 名

B) 利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージに含まれる情報に基づき、対象期間において当該グループに関連して利益 A 救済措置の提出が要求された影響を受ける関係当事者が所在する締約国（主管税務当局の締約国又は上記 B に含まれる締約国を除く）で決定パネルへの参加に関心を示した締約国の中で無作為に選定された締約国により指名された政府職員 1 名

C) 利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージに含まれる情報に基づき、対象期間において当該グループに関連して第 8 条に定められるネクサス基準を満たした影響を受ける関係当事者が所在する締約国（主管税務当局の締約国又は上記 B に含まれる締約国を除く）で決定パネルへの参加に関心を示した締約国の中で無作為に選定された締約国により指名された政府職員 1 名。上記 ii)B)に規定する影響を受ける関係当事者が所在する締約国が存在しない場合には、締約国会議事務局は、影響を受ける関係当事者が所在する締約国の他の締約国に対しても 30 日以内に当該締約国が指定した政府職員が決定パネルに参加するための関心表明を出すように要請する。これにより関心を表明した締約国の中から無作為に選出することにより欠員を埋められるものとする。他の全ての締約国が関心を示していない場合には、ii)C)において 2 名の政府職員を選定するものとする。

c) これまでに選定された 6 名の独立した専門家と政府職員の総意により選定された議長 1 名。議長は、常設プールから選定された独立した専門家 1 名、又は決定パネルに既に選出されている締約国のため（あるいは代理で）働いていない政府職員 1 名のいずれかとすることができる。議長は、6 人目の個人メンバーの選出から 30 日以内に総意が得られない場合には、常設プールの独立した専門家の中から無作為に選出されるものとする。

2. 締約国会議事務局は、第 27 条 2 項に基づく意見の相違がある場合に、主管税務当局の所在する締結国の権限ある当局が第 27 条 2 項のもとで見解の不一致が生じた全ての論点のリストを全てのレビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国又は影響を受ける関係当事者が所在する締約国との間で取り交わしてから 60 日以内に、第 28 条 1 項で対象となったレビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国又は影響を受ける関係当事者が所在する締約国に対して当該締約国が指定した政府職員が決定パネルに参加するための関心表明を出すように要請するものとする。レビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国又は影響を受ける関係当事者が所在する締約国は、自らが指名した人員が決定パネルにおいて積極的な役割を果たすことを約束しており、かつ、それを可能にする十分なリソースをレビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国又は影響を受ける関係当事者が所在する締約国が提供できる場合にのみ、決定パネルへの参加に関心を表明すべきである。

3. 附属書 F 第 3 節の規定は、本条の規定を適用するために適用されるものとする。

附属書 F 第 3 節 – 決定パネルの構成

第28条を適用する目的において、以下の規定を適用するものとする。

1. 決定パネルの目的のために、独立の専門家から成る常設プールを以下のとおり設置するものとする。

   a) 常設プールには、設立時から少なくとも 150 人の独立した専門家が含まれるものとし、これは、最小プール規模であるものとする。ただし、常設プールには、最大規模を制限することなく、本条約の新たな締約国が指名する独立の個人専門家を随時含めることができる。

   b) 各締約国は、第 2 項の規定に基づく独立の専門家の要件をどのように満たしているかを説明する声明を添えて、個人の氏名及び詳細な経歴を締約国会議の事務局に提出することにより、常設プールにおける独立の専門家としてレビューのための決定パネルに参加する意思を有する二人の個人を指名することができる。指名された個人が、指名をした締約国の居住者若しくは市民である、又は指名をした締約国と何らかの関係を有していることは要件とならないものとする。

   c) 締約国は、本条約が自国について効力を生じた後 60 日以内に、締約国会議事務局に指名案を提出するものとする。締約国会議事務局は、その後できる限り速やかにこれらの指名及び添付書類を審査委員会に送付するものとする。

   d) 締約国会議事務局は、指名された個人を常設プールの名簿ドラフトに追加するものとする。ただし、指名された個人が第 2 項に定義する独立した専門家であり、かつ、指名された個人がこの役割に適していることについて、審査委員会がコンセンサス方式により同意する場合又は審査委員会への付託から 30 日以内にコンセンサスマイナスワン方式により同意しない場合に限るものとする。

   e) 指名された各個人に関する審査委員会の決定は、その指名の日から 60 日以内に、締約国会議事務局が当該個人を指名する締約国に通知するものとする。

   f) 指名された個人を常設プールに追加しないという決定を審査委員会が伝達してから 30 日以内に、当該個人を指名した締約国は、常設プールの独立の専門家として検討するため、代わりの個人 1 名を指名することができる。

   g) 締約国会議事務局は、b)の規定に基づいて受領した指名の総数が最低候補者数を下回る場合又は他の理由により常設プールにおける独立の専門家の総数が最低候補者数を下回る場合には、各締約国に対し、新たに一人の独立の専門家を指名するよう要請するものとする。審査委員会は、d)の規定に基づき、候補者の最小規模を満たすために必要な範囲内で、指名された個人を常設プールの名簿ドラフトに加えることができる。ただし、指名を行う各締約国は、常設プールの名簿ドラフトに最大 4 名までの個人を指名するものとする。この規定にかかわらず、締約国会議は、常設プールの全体の規模及び構成を考慮して、本規定に基づいて締約国が認める追加的な推薦の数又は推薦することができる個人の最大数を変更することに合意することができる。

   h) 指名された候補者が常設プールの名簿ドラフトに追加された場合には、当該候補者の詳細は、締約国会議事務局ができる限り速やかに全ての締約国と共有するものとする。全ての締約国は、独立の専門家としての資格を得るため第 2 項に規定する要件の一つ以上を満たしていないことを理由としている場合のみ、常設プールの名簿ドラフトに候補者を加えることに異議を申し立てることが認められるものとする。締約国の 3 分の 2 を超える者が 30 日以内に候補者を常設プールに加えることに反対しない場合には、当該候補者は、5 年間常設プールに加えられるものとし、締約国会議事務局は、その後できる限り速やかに、その旨を締約国に通知する。締約国会議事務局が、この b)の規定に基づく異議の申立てにより常設プールに追加されない候補者を通知した後 30 日以内に、当該候補者を指名した締約国は、常設プールの独立の専門家として検討するため、代わりの個人 1 名を指名することができる。

   i) 締約国が、常設プールへの追加後、常設プールの個人が第 2 項に基づく独立の専門家であり続けることを怠っていることを審査委員会が納得するように立証した場合、審査委員会は、当該個人を当該プールから除外するよう推奨することができる。全ての締約国は、常設プールからの候補者の解

任に異議を唱えることを認められるものとする。締約国の単純過半数（simple majority）が、30 日以内に常設プールからの候補者の解任に異議を唱えない場合、当該候補者は、常設プールから解任されるものとする。指名された個人を常設プールから除外するという決定を審査委員会が伝達してから 30 日以内に、当該個人を指名した締約国は、常設プールにおける独立の専門家として検討するために、代わりの個人を 1 名指名することができる。

2. 個人は、以下の場合には、本節の規定の適用上、独立の専門家とみなされるものとする。

   a) 地位があり、独立した判断を行い専門的な方法で行動することに信頼性がある

   b) 法人税に関する事項について 6 年以上の実務経験を有する

   c) 国際的な税務及び／又は財務会計事項に関する十分な専門知識を有する

   d) 過去 12 か月間のいずれの時点においても、個人が地域の税務機関又は国際機関に出向している/出向していたかにかかわらず、政府のために、又は政府の代理で勤務していない（この b)の規定の適用上、この条約に規定する決定パネル又は紛争解決パネルのメンバー、税源浸食及び利益移転を防止するための租税条約関連の措置の実施に関する多数国間条約の履行のための第 4 章に基づく手続における仲裁人としての任命、又は相互協議案件における未解決の論点の仲裁若しくは解決について規定する他の二国間若しくは多数国間の協定若しくは国内法の規定に基づく仲裁人としての任命を受諾した者については、当該任命に基づいていずれかの政府のために又は当該政府に代わって勤務したものとみなしてはならないものとする）

   e) いずれかの企業に代わって限定的な税務アドバイザリーサービス以外の税務アドバイザリーサービスを提供せず、過去 12 か月間のいかなる時点においても当該サービスを提供しなかった

   f) 以下のリスト（締約国会議の合意により適宜改正することができる）に記載されていない地域の税務機関又は国際機関のために勤務するものではない

      i) 経済協力開発機構（OECD）

      ii) 国際連合（UN）

      iii) 世界銀行グループ（WBG）

      iv) 国際通貨基金（IMF）

      v) アフリカ税務行政フォーラム（ATAF）

      vi) 米州税務行政センター（CIAT）

      vii) アジア開発銀行（ADB）

   本項において、「限定的な税務アドバイザリーサービス」とは、税務アドバイザリーサービスであって、個人がその年において提供したサービスから得る年間所得が、当該個人の年間所得の総額（雇用、契約上のサービス、年金その他の退職給付から生ずる所得を含む）の30%未満であるものをいう。

3. 個人は、以下の場合には、本節の規定の適用上、政府職員とみなされるものとする。

   a) 地位があり、専門的な方法で行動することに信頼性がある

   b) 現在、管轄区域の政府機能のために、又は代理で勤務し、税務行政における税務監査及び調査機能ではなく、国際税務又は移転価格税制の分野において 3 年以上の関連職務経験を有し、かつ、係る管轄区域の政府のために勤務して 1 年以上の関連職務経験を有する

   c) 国際的な税務及び／又は財務会計事項に関する十分な専門知識を有する

4. 決定パネルの目的のために、審査委員会を以下のとおり設置するものとする。

   a) 各締約国は、第 4 項 b)に規定するとおり、5 年ごとに 1 名の個人を審査委員会のメンバーとして指

名することができる。指名された各個人は、当該締約国政府の上級メンバー（senior member）となり、締約国会議事務局に対し、当該手続に参加する意思及び選択された場合には独立公平かつ、透明性のある方法で行動することを約束する旨の書面による声明を提供するものとする。

b) 締約国は、本条約が当該締約国において効力を生じた日から 30 日以内に、締約国会議事務局に対し、審査委員会のメンバーとして検討するための最初の指名を提出するものとし、その後の指名については、締約国会議事務局が本規定に基づいて最初の審査委員会が設置された日から 5 年ごとに開始する指名の要請から30日以内に提出する。締約国会議事務局は、その後できる限り速やかに、この指名を締約国会議の議長に伝達するものとする。

c) 締約国会議の議長は、締約国会議事務局から指名を受領する都度、締約国と協議の上、全ての締約国に対し、以下のことを確実なものにした上で、5 年間における審査委員会の構成について提案を行うものとする。

i) 選ばれたメンバーは十分な年功と客観性を持つ

ii) 全ての地理的地域が適切に代表されている

iii) 決定パネルの結果によって影響を受ける可能性が最も高い締約国が適切に代表されている

d) 審査委員会の構成は、締約国会議の議長の提案に基づき、当該決定から 5 年間、締約国がコンセンサス方式により決定するものとする。提案が締約国に付託された後 30 日以内に合意が得られない場合には、当該構成は、締約国の 3 分の 2 以上の多数による議決で決定するものとする。

5. 締約国会議事務局は、くじ引き又は一般に認められている方法を用いることにより、本節の規定に基づいて決定パネルのメンバー又は議長の個々の者を無作為に選出するよう調整するものとし、中立性を確保するため、この過程において純ランダムが維持されることを確実とするものとする。締約国会議事務局は、その後できる限り速やかに、選定された独立の専門家及び政府職員にその選定について通知する。

6. 選定された独立の専門家は、締約国会議事務局からその選定について通知を受けた後 30 日以内に、締約国会議事務局に対し、当該専門家がパネルに参加する意思があるか否か及び第 12 項 b)の規定に矛盾があるか否かについて通知するものとする。独立の専門家がパネルに参加する意思を有し、かつ、第 12 項 b)に基づくパネルでの活動に抵触していない場合には、当該専門家は、任命を受諾する時点で第 12 項 b)に基づく規定に反していないこと、当該手続の全期間及びその後の 3 年間にわたって第 12 項 b)に基づく規定に反しないことを約束し、かつ、客観性、独立性及び公平性をもって行動することを証明する署名された声明を、当該情報とともに締約国会議事務局に提供するものとする。締約国会議事務局は、受領後できる限り速やかに、この署名された声明を全てのレビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国（対象範囲の安定性レビュー又はフォローアップ対象範囲の安定性レビューから生ずる決定パネル）又は影響を受ける関係当事者が所在する締約国（他の全ての決定パネル）と共有するものとする。

7. 以下の場合には、常設プールから無作為に選ばれた独立の専門家を常設プールから無作為に交代させるものとする。

a) 当該個人は、第 6 項に基づいて締約国会議事務局に伝達された決定パネルにおいて行動する意思を有さない

b) 当該個人が、第 6 項に基づいて締約国会議事務局に伝達されたとおり第 12 項 b)に基づく決定パネルにおける活動に抵触している場合、又は、（対象範囲の安定性レビュー又はフォローアップ対象範囲の安定性レビューに起因する決定パネルのための）レビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国又は（他の全ての決定パネルのための）影響を受ける関係当事者が所在する締約国が、審査委員会が納得するように、第 12 項 b)に基づく決定パネルにおける活動に抵触していることを、第 6 項に基づいて当該レビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国又は影響を受ける関係当事者が所在する締約国に署名された声明が伝達されてから 30 日以内に立証することができる場合

c) 当該個人が、同一の決定パネルに既にランダムに選出されている別の個人を指名した締約国により常設プールに指名された

d) 当該個人は、選定時に、他の 3 つの決定パネルに積極的に参加している

8. 他の締約国と外交関係を維持していない締約国（主管税務当局の国民を除く）の国民である個人は、第 27 条の規定に基づき決定パネルによって検討されている代替的な結果のいずれかが以下の状況をもたらすものである場合には、決定パネルにおいて、独立の専門家又は政府職員として行動してはならないものとする。

a) 当該他の締約国についてのみ、利益 A の配分又は利益 A 救済額の一部についての救済を提供する義務の変更

b) 当該他の締約国に関する、本条約に基づく利益 A 救済額の 5%又は 1,000 万ユーロのいずれか低い方の金額に関する、利益 A の配分又は控除を提供する義務の変更

そのような個人が常設プールのための独立の専門家として常設プールから無作為に選出される場合には、常設プールにその個人を指名した締約国は、第2項に規定する独立の専門家であること及び指名された個人がその職務に適していることについて、審査委員会がコンセンサス方式によって同意する場合又は審査委員会への付託から30日以内にコンセンサスマイナスワン方式によって同意しない場合には、決定パネルにおいて独立の専門家として行動することとなる他の個人であって、上記で言及した締約国の国民でないものを指名することができる。そのような個人が決定パネルの政府職員として選定される場合、当該個人は、その決定パネルに関心を表明した各カテゴリーに該当する他の政府職員と交代することが想定される。ただし、そのカテゴリーに他に影響を受ける関係当事者が所在する締約国がいない場合には、第28条に定める規則に従うことを条件とする。

9. 締約国会議事務局は、選定された独立の専門家及び政府職員に対し、第 6 項により署名された声明を受領した後できる限り速やかに、また、第 7 項により必要とされる場合には当該文書を差し替えることを条件として、当該専門家及び政府職員の選定について書面により確認するものとする。各独立の専門家及び政府職員は、受領日から 15 日以内に、署名された当該確認書の写しを締約国会議事務局に返却する。決定パネルは、締約国会議事務局がこれらの署名された文書のうち最後のものを受領した日に設置されたものとみなすこととする。

10. 決定パネルにおいて独立の専門家に支払うべき手数料は、以下のとおりとする。

a) 本節の規定に基づき決定パネルに任命された独立専門家に支払うべき手数料は、1 人 1 日当たり 1,000 ユーロであるものとする。本節の規定に基づいて決定パネルに任命された独立の専門家の費用は、締約国会議が合意する標準的な日程に従い、かつ、当該日程が合意されるまでは（対象範囲の安定性レビュー又はフォローアップ対象範囲の安定性レビューに起因する決定パネルについては）レビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国又は（その他の決定パネルについては）影響を受ける関係当事者が所在する締約国の権限のある当局の職員に支払われる通常の額の平均で払い戻される。

b) 本節の規定に基づいて決定パネルに任命された独立の専門家は、合計して 7 日間を超えない作業について報酬を受ける。ただし、この期限までに追加の日数を必要とすることについて、（対象範囲の安定性レビュー又はフォローアップ対象範囲の安定性レビューから生ずる決定パネルについては）レビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国又は（その他の全ての決定パネルについては）影響を受ける関係当事者が所在する締約国の間のコンセンサスによって合意される場合を除く。

c) 決定パネルの関係グループが、独立の専門家が本節の規定に基づく義務に従って行動しなかったこと及び当該決定パネルにおいて本条約の下で当該関係グループが共有する機密情報に関して義務を果たさなかったことを認める場合には、当該グループの調整事業体は、決定パネルの決定の後 60 日以内に、主管税務当局に不服を申し立てることができる。レビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国（対象範囲の安定性レビュー又はフォローアップ対象範囲の安定性レビューから生じる決定パネルについて）又は影響を受ける関係当事者が所在する締約国（その他全ての決

定パネルについて）の 3 分の 2 を超える多数が、不服申立ては有効であるとの見解を有する場合には、手数料は支払わず、経費は、この節の規定に基づいて当該独立の専門家に支払われないものとする。

d) 決定パネルの政府職員は、その公的資格で勤務するものとし、その政府から受ける報酬に加えて手数料を受ける権利を有しないものとし、かつ、関係する権限のある当局の職員に一般的に適用される規則に従ってのみ経費の払い戻しを受けるものとする

11. 本節の下で決定パネルのために選任される独立の専門家は、決定パネルの手続に関する情報が開示される前に、その情報を、情報の交換及び行政支援に関する本条約の規定並びに（対象範囲の安定性レビュー又はフォローアップ対象範囲の安定性レビューに起因する決定パネルの場合）レビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国又は（その他の全ての決定パネルの場合）影響を受ける関係当事者が所在する締約国において適用される法に規定される秘密保義務に則って取り扱うことについて、書面により合意する。

12. （対象範囲の安定性レビュー又はフォローアップ対象範囲の安定性レビューに起因する決定パネルについては）レビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国又は（その他全ての決定パネルについては）影響を受ける関係当事者が所在する締約国が、手続の終了前に決定パネルが関与する独立の専門家が本節の規定に基づく義務かつ、当該決定パネルにおいて本条約に基づく当該関連グループが共有する情報の秘密保持に従って行動しなかったとの見解を有する場合には、当該締約国は手続の進行中いつでも、主管税務当局に不服を申し立てることができる。申し立てから 30 日以内に、（対象範囲の安定性レビュー又はフォローアップ対象範囲の安定性レビューに起因する決定パネルの場合）レビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国又は（その他全ての決定パネルの場合）影響を受ける関係当事者が所在する締約国の単純過半数以上が異議を申し立てない場合、常設プールから選出された当該独立専門家を、常設プールから無作為に選出された別の独立専門家とそれぞれ交代させるものとする。

13. 独立の専門家に支払うべき手数料及び費用の総額は、以下のとおりとする。

a) 第 22 条又は第 23 条に基づいて納付される税確定利用料

b) 費用分担配賦キーに比例した、締約国による分担金

14. 第 13 項のため、1 年の費用分担配賦キーは、直前の 5 年における締約国の平均国内総生産に対する以下の割合に基づくものとする。

a) 高所得国の場合 100%

b) 上位中所得国の場合 75%

c) 低中所得国の場合 50%

d) 低所得国の場合 40%

a)からd)までの規定の適用上、締約国の所得水準は、その年の初日の直前に公表された世界銀行アトラスによる方法を用いて算定された一人当たりの国民総所得を基準とした世界銀行による分類に基づく。

15. 本条のため、以下のとおり定める。

a) 「関連グループ」とは、レビューの実施後に一つ以上の論点が決定パネルに提出されるとの決定がなされた申請を行ったグループをいう。

b) 任命時に、個人が以下に当てはまる場合には、関連するグループを含む決定パネルで活動することに反している。

i) 個人又は家族が、過去 5 年間において、関連するグループ若しくはその事業体の従業員、請負人、パートナー若しくはメンバーであるか、又はそうであった場合、又は過去の期間に存在し

たかかる契約又は関係からあらゆる種類の利益を継続して得ている

ii) 個人又は家族が、過去 2 年間において、関連するグループ若しくはその事業体のいずれかの重要な投資家である若しくは重要な投資家であった、又は過去の期間において存在していた当該投資からあらゆる種類の利益を継続して得ている

iii) 個人又は家族が、過去 5 年間に関連グループ又はその事業体のいずれかと重要な取引を行っている、又は行っていた、又は過去いずれかの期間においてかかる取引又は活動からいかなる種類の利益も継続して得ている

iv) 過去 5 年間に、個人が、直接、企業若しくは事務所の一部として、若しくはそれらの代理として、関連するグループ若しくはその事業体に対して、税務、助言、コンサルティング、会計若しくは監査サービスを提供すること、又は提供を監督することに個人として関与しているか、又は関与していた

v) 個人が、直接又は企業若しくは事務所の一部として、又は企業若しくは事務所のために、決定パネルがレビュー中の取決め又は取引に関し、関連するグループ又はその事業体に税金、顧問、コンサルティング、会計又は監査サービスを提供する又は提供を監督することに個人として関与しているか、又は関与していた

vi) 個人又は家族が、過去 5 年間に奨学金を受けた学業上の地位を保有又は保持している、又は、過去の期間に存在したそのような契約又は関係からあらゆる種類の恩恵を受け続けている

c) 「資金提供を受けた学術的地位」とは、対象グループ又は対象グループの正式な代表者若しくはアドバイザーから直接資金提供を受けた学術的地位をいう。この用語は、対象グループ又はその正式な代表者若しくは顧問により教育機関に提供される金額を通じて間接的に資金提供される学術的地位を含まないが、特定の地位に資金提供することを意図しないものとする。また、教育機関が保有する対象グループの株式保有又はその他の持分から生じる収入を資金提供する学術的地位を含まないものとする。

d) 「重要な投資家」とは、個別に、又は個人が所有若しくは支配する事業体を通じて、関連するグループの事業体の利益、資本、準備金若しくは議決権の 5%超に権利を有する個人、又は資産若しくはキャッシュ・フローに基づき決定される現在価値を有する資本を保有し、関連するグループの事業体の 50,000 ユーロを個別に、若しくは合計で超える個人をいう。

e) 「重要な事業取引」とは、いずれかの期間において、15,000 ユーロ又は補償対象グループの営業費用総額の 1%のいずれか少ない方を超える事業取引又は一連の取引をいう。

f) 「コンセンサスマイナスワン方式」とは、一のメンバーを除く全てのメンバーのコンセンサスをいう。

第 29 条 安定性レビューの結果

[MLCの記載内容]

1. グループの調整事業体が対象範囲の安定性レビュー申請を提出し、かつ、当該申請が取り下げされず、又は取り下げられたとみなされない場合、以下のとおりとする

   a) 第 26 条及び第 27 条の安定性レビュープロセスは、当該グループが対象期間において対象グループに該当するか否かについて対象範囲の安定性レビューの結論をもって終了するものとする

   b) 上記 a)の結果において、当該グループが対象期間について対象グループであるという内容が含まれる場合、調整事業体は、第 14 条の提出期限又は調整事業体が当該結果を通知されてから 180 日後のいずれか遅い方の日までに、対象期間についての利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージを提出するよう要求されるものとする。

2. グループの調整事業体が対象範囲の安定性レビュー申請を提出し、当該申請においてフォローアップ対象

範囲の安定性レビューの適用を申請するものであり、当該申請が取り下げられず、かつ、取り下げられたとみなされない場合において、第 29 条 1 項は適用しないものとし、以下のとおりとする

a) 第 26 条及び第 27 条の安定性レビュープロセスは、当該グループが対象期間において引き続き対象グループに該当しないか否かについて対象範囲の安定性レビューの結論をもって終了するものとする。

b) 上記 a)の結果において、当該グループが対象期間において引き続き対象グループに該当しないとすることに合意できないという内容が含まれる場合、調整事業体が上記の結果の通知を受けてから 90 日以内に第 22 条 7 項に基づく対象範囲の安定性に関するアップデート申請を提出し第 22 条 3 項のもとで受理されない限り、調整事業体は第 14 条の提出期限又は当該結果の通知から 180 日後のいずれか遅い方の日までに、対象期間に関する当該グループの利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージを提出するよう要求されるものとする。

3. 対象グループの調整事業体が包括的な安定性レビュー申請を提出し、かつ、当該申請が取り下げされず、又は取り下げされたとみなされない場合には、以下のとおりとする。

a) 第 26 条及び第 27 条安定性レビュープロセス、対象グループに対する本条約の適用に関する包括的な安定性レビューの結論をもって終了するものとする。

b) 上記の結果により利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージに対する変更が必要となった際には、国内法におけるいかなる期限にもかかわらず、影響を受ける関係当事者が所在する締約国により適宜実施されるものとする。

4. 以下 a)～c)の全てに当てはまる場合において、当該グループは、対象期間において各カテゴリーの収入の算定に適用される適切な配賦キーを使用することができる。包括的な安定性レビューの結論には、当該説明及び対象期間において当該グループが異なる信頼性のある指標を使用すべきであった旨の声明を含めるものとする。

a) 第 29 条 3 項が適用される

b) 第 29 条 3 項が適用されなければ、当該グループは、利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージで使用されているものとは異なる信頼性のある指標を使用して、1 つ以上のカテゴリーの収入を算定することを要求されるであろうと考えられる

c) レビューパネル又は主管税務当局が、当該グループは対象期間の信頼性のある指標として当該異なる信頼性のある指標に関する情報を取得できない旨を認めた

5. グループの調整事業体が対象範囲の事前の安定性レビュー申請又は事前の安定性レビュー申請を提出し、かつ、当該申請が取り下げされず、又は取り下げされたとみなされない場合には、第 26 条及び第 27 条における安定性レビュープロセスは、第 22 条 2 項又は第 23 条 2 項に定めるグループの提案されたアプローチの一つ以上の事前の安定性レビューの結論もって終了するものとする。当該安定性レビューの結論は、本条の規定に従って決定される一つ以上の期間において適用するものとする。当該安定性レビューの結論は、第 29 条 9 項に定める最終期間の終了時、又は事前の安定性レビューの結論が満たされていないもしくは満たされなくなった場合には、適用を停止するものとする。当該規定にかかわらず、事前の安定性レビューの結論の適用を停止する状況は、当該事前の安定性レビューの結論に含まれるアプローチが条約の正確な適用を反映するものではなくなってしまったことを意味するものではない。ただし、関連するものとして、対象範囲の安定性レビュー、フォローアップ対象範囲の安定性レビュー、対象範囲の事前の安定性レビュー、包括的な安定性レビュー又は事前の安定性レビューの一部として考慮されるべきである。

6. 以下 a)及び b)に当てはまる場合には、事前の安定性レビューの結論において、当該グループが対象期間において異なる信頼性のある指標を使用することができる。当該グループは、合意されたアプローチを将来の期間に使用するために必要な情報を収集することが要求されるものとする。

a) 第 6 条及び第 7 条の適用に関する事前の安定性レビュー申請について、事前の安定性レビューの結論が合意された

b) 事前の安定性レビュー申請の最初の対象期間について、当該対象グループは合意されたアプローチを適用するために利用可能なデータを有していない、又は有する予定がない旨を、レビューパネルが認めた

7. 以下 a)及び b)に当てはまる場合には、事前の安定性レビューの結論は、対象範囲の事前の安定性レビュー申請又は事前の安定性レビュー申請において特定された対象期間及び第 29 条 9 項に規定する他の期間について適用されるものとする。

   a) 第 29 条 5 項のもとで事前の安定性レビューの結論が合意される

   b) 事前の安定性レビューの結論には、関連する提案されたアプローチに関するグループの内部統制の枠組みが効果的に設計され、運用されているという決定が含まれる

8. 以下 a)及び b)に当てはまる場合には、事前の安定性レビューの結論は、対象範囲の事前の安定性レビュー申請又は事前の安定性レビュー申請において特定された対象期間及び第 29 条 9 項に規定する他の期間について適用されるものとする。ただし、調整事業体が、特定された改善を行い、その改善内容が対象範囲の安定性レビュー又は包括的な安定性レビューの一環として確認されたことを証明することを条件とする。

   a) 第 29 条 5 項のもとで事前の安定性レビューの結論が合意される

   b) 事前の安定性レビューの結論には、結論の適用にあたり、提案されたアプローチに関連する当該グループの内部統制の枠組みの改善が要求されるという決定が含まれる

9. グループが本条約の特定の側面において、対象範囲の事前の安定性レビュー申請又は事前の安定性レビュー申請を初めて行う場合、事前の安定性レビューの結論は、当該申請において特定された対象期間の開始から 36 か月以内に終了するグループの全ての期間について取得されるものとする。後続の申請について、対象範囲レビューパネル又はレビューパネルは、当該期間を 60 か月に延長することを推奨することができる。第 29 条第 8 条が適用される場合において、グループが内部統制の枠組みに必要な改善に要した時間をふまえると、事前の安定性レビューの結論が、対象範囲の事前の安定性レビュー申請又は事前の安定性レビュー申請において特定された対象期間を過ぎても適用され始めない場合には、事前の安定性レビューの結論の適用対象となり得る期間は、当該申請において特定された対象期間に続いて計算される。

10. 主管税務当局は、事前の安定性レビューの結論として特定された一つ以上の重要な前提条件が満たされなくなってしまうことを調整事業体が予期し又は認識した場合には、グループの調整事業体に対し、その旨を通知することを要求するものとする。主管税務当局所在国の権限ある当局は、関係する場合には、当該通知をレビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国又は影響を受ける関係当事者が所在する締約国の権限のある当局と交換するものとする。

11. 締約国会議は、以下の事項について合意することができる。

   a) 安定性レビューの結論として要求される変更が、グループによって正しく取り入れられていることを確認するプロセス

   b) 影響を受ける関係当事者が所在する締約国が、包括的な安定性レビューの結論として要求される変更（適用期間を含む）を実施するためのプロセス。

第 30 条　安定性レビュー申請の取下げ

[MLCの記載内容]

1. 第 22 条又は第 23 条に基づいて提出された安定性レビュー申請は、以下の場合には調整事業体により取り下げられる、又は取り下げられたものとみなされるものとする。

   a) 調整事業体が安定性レビュー申請を取り下げる旨について主管税務当局に通知する場合

b) 当該申請の形式が正しくない又は締約国会議の合意により定められた必要な内容が含まれていない上に、調整事業体が第 22 条 3 項又第 23 条 3 項の期限まで修正を行わない場合

c) 対象範囲レビューパネル、レビューパネル又は第 26 条に基づく主管税務当局が以下のことを決定した場合

i) 調整事業体が事情を説明することなく情報提供が期日に遅れ続けている、又は不正確又は不完全な情報を提供する等により非協力的又は不透明な行動をとっている

ii) i)に記載された論点が調整事業体により対処されていない

iii) 上記の状況では安定性は提供できない

d) 第 27 条に基づく決定パネルの決定を考慮して、第 26 条に基づくレビューの結果として、以下の内容に対する変更が必要とされ、かつ、調整事業体がその変更に同意しない場合

i) 対象グループにより提出される利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージにおける本条約の規定の適用内容

ii) 対象範囲の事前の安定性レビュー申請又は事前の安定性レビュー申請において提案されたアプローチ

e) 調整事業体が、包括的な安定性レビューの結論が合意された旨の通知を受けた後に、対象期間について当該グループ会社より提出された税務申告の内容が上記の結論と矛盾していた場合

2. 第 30 条 1 項に基づき、主管税務当局がグループの調整事業体から安定性レビュー申請が取り下げされる旨の書面による通告を受領した場合又は調整事業体が申請を取り下げたとみなされる場合には、締約国の権限のある当局の主管税務当局は、30 日以内に、そのような状況となった旨の通告を以下 a)～c)との間で取り交わすものとする。

a) 第 22 条 1 項に基づき対象範囲の安定性レビュー申請が提出された場合又は第 23 条 1 項に基づき包括的な安定性レビュー申請が提出された場合における全ての締約国の権限のある当局

b) 第 22 条 2 項に基づき対象範囲の事前の安定性レビュー申請が提出された場合におけるレビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国の権限のある当局

c) 第 23 条 2 項に基づき事前の安定性レビュー申請が提出された場合における影響を受ける関係当事者が所在する締約国の権限のある当局

3. 調整事業体が対象範囲の安定性レビュー申請又は包括的な安定性レビュー申請を取り下げた又は取り下げたとみなされる場合には、本条約のいかなる規定も、以下のことを妨げないものとする。

a) レビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国又は影響を受ける関係当事者が所在する締約国が、第 26 条に基づくレビューの過程において、対象範囲レビューパネル、レビューパネル、又は主管税務当局により実施された作業又は主管税務当局の所在する締結国の権限ある当局により交換された情報に依拠すること

b) 締約国が自国の国内法のもとで法令遵守に向けた活動を行うこと

c) 締約国が自国の国内法に基づき認められる救済手段の利用をグループ企業に認めること

d) 調整事業体が、後の年度において本条約の適用に関する対象範囲の安定性レビュー申請又は包括的な安定性レビュー申請を提出すること

第 31 条 安定性レビュー申請が行われない場合、又は取り下げたあるいは取り下げたとみなされる場合における税務調査

[MLC の記載内容]

1. 対象期間において第 22 条 1 項 a)又は第 23 条 1 項 a)に基づいた安定性レビュー申請が提出されない場合、又は申請が提出されその後取り下げられた又は第 30 条に基づき取り下げられたとみなされる場合には、締約国は、自国の国内法に従って当該グループの税務調査を行うことができる。

2. 第 37 条に基づき、2 以上の締約国は、多数国間で第 31 条 1 項に規定する税務調査の実施に協力することができる。本規定に基づく多数国間の税務調査に参加する締約国の権限のある当局は、当該税務調査を行う際の範囲及び手続について合意するものとする。

3. 以下の内容の開始前に、調整事業体又はグループ会社に対して締約国会議で合意された手続により通知がなされるものとする。

    a) 第 31 条 2 項に記載された税務調査が開始される

    b) 当該グループが対象期間について利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージを提出しない場合において、いずれの締約国が、当該グループが対象期間において対象グループに該当するか否かを決定するための税務調査を開始する

第 32 条 用語の定義

[MLCの記載内容]

- 本章と附属書 F について、以下のとおりとする。

    a) 「事前の安定性」とは、第 23 条 2 項の規定に基づき行われた申請において特定された期間に開始する一定の期間において同項に掲げる一つ以上の規定を適用するために提案されたアプローチに関し、影響を受ける関係当事者が所在する締約国により対象グループに対して提供される安定性をいう。

    b) 「事前の安定性文書パッケージ」とは、第 22 条 2 項又は第 23 条 2 項の規定の一つ以上の側面について対象グループが提案するアプローチを反映するための文書及び情報のパッケージであって、締約国会議が合意する様式及び内容に合致するものをいう。

    c) 「事前の安定性レビューの結論」とは、対象範囲の事前の安定性レビュー又は事前の安定性レビューの合意結果であって、全ての重要な前提条件が継続して満たされることを条件として、特定の期間にわたり、レビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国又は影響を受ける関係当事者が所在する締約国を拘束するものをいう。

    d) 「事前の安定性レビュー」とは、事前の安定性レビュー申請に基づく第 26 条の規定によるレビュー（第 27 条の規定に基づく意見の相違の解決を含む）をいう。

    e) ある期間の対象グループに関して、「影響を受ける関係当事者が所在する締約国」とは、以下を意味する。

        i) 税務行政が主管税務当局である締約国

        ii) 利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージに含まれる情報に基づき、以下を満たす締約国

            A) 第 8 条に基づき当該グループがネクサスを有する締約国

            B) 第 4 章において特定管轄区域である締約国

        iii) 第 8 条に基づき、自らを当該グループがネクサスを有する締約国とみなす旨を主管税務当局に通知し、かかる見解の合理的な根拠を証明するのに十分な関連証拠書類を合わせて提出した締約国

        iv) ii)又は iii)以外の締約国の中で、包括的な安定性レビューにおいて以下の内容が確認されている締約国

            A) 当該グループが第 8 条に基づきネクサスを有している

B) 第 4 章において特定管轄区域である

v) 事前の安定性レビューを目的として、グループの調整事業体により、事前の安定性レビュー申請において影響を受ける関係当事者が所在する締約国として特定される i)から iv)以外の締約国

vi) 締約国会議が合意する手続に従って決定される他の締約国

影響を受ける関係当事者が所在する締約国としての当該締約国の立場は、その事実のみでは当該締約国が第4条に基づきグループの利益に課税することができるか否かの判断に関連しないものとする。e)iii)の規定の適用上、関連する証拠文書には、附属書F第4節に定める内容を含む。

f) 「安定性レビューの結論」とは、対象範囲の安定性レビューの結論、事前の安定性レビューの結論又は包括的な安定性レビューの結論をいう。

g) 「包括的安定性」とは、第 23 条 1 項の規定に基づく申請において特定される期間における利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージに反映される条約の規定の適用に関して、対象グループの影響を受ける関係当事者が所在する締約国が提供する安定性をいう。

h) 「包括的な安定性レビューの結論」とは、包括的な安定性レビューの合意結果であって、第 30 条の規定に従うことを条件として、包括的な安定性レビュー申請において特定される期間について適用され、かつ、全ての締約国を拘束するものをいう。

i) 「包括的な安定性レビュー」とは、包括的な安定性レビュー申請に基づく第 26 条の規定によるレビュー（第 27 条の規定に基づく意見の相違の解決を含む）をいう。

j) 「調整事業体」とは、ある期間、本章に規定する活動を行うよう指定されたグループ又は他のグループ事業体の指定支払事業体をいう。

k) 「合意」とは、意思の一致をいい、明示的な支持又は全ての関係メンバーの反対がないこととする。

l) 「重要な前提条件」とは、当該グループ、第三者、業界又は事業及び経済の状況に関連する事実（当該グループの支配下にあるか否かを問わない）であって、その継続が事前の安定性レビューの結論の付与にとって重要であり、事前の安定性レビュー又は対象範囲の事前の安定性レビューの一部として合意されたものをいう。

m) 「決定パネル」とは、第 26 条の規定によるレビューから生ずる意見の相違を解決するため、第 28 条の規定による方法に従って設置されるパネルをいう。

n) 「フォローアップ対象範囲の安定性」とは、第 22 条 7 項の条件が満たされた場合において、グループが、第 22 条 1 項に基づき提出された申請において特定される期間、対象グループではないことを継続するか否かに関して、当該グループのレビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国により提供される安定性をいう。

o) 「フォローアップ対象範囲の安定性文書パッケージ」とは、グループが対象範囲の安定性レビューの対象となった後の対象グループであるか否かに関する変更を反映するための文書及び情報のパッケージであって、締約国会議が合意する様式及び内容に一致するものをいう。

p) 「フォローアップ対象範囲の安定性レビュー」とは、フォローアップ対象範囲の安定性レビュー申請に基づく第 26 条の規定によるレビュー（第 27 条の規定に基づく意見の相違の解決を含む）をいう。

q) 「主管税務当局」とは、各期間に関し、以下に掲げる内容により決定される締約国の税務当局をいう。

i) 主管税務当局は、グループの指定支払事業体が税務上居住者である締約国の税務当局をいう。グループの指定支払事業体は、当該指定支払事業体が組織されている締約国において

税務上の透明性を有する場合には、本章の規定の適用上、当該指定支払事業体を当該締約国の居住者として取り扱う。

ii) グループが別の締約国と重要な関係を持つ場合、当該グループの調整事業体、i)に記載する税務当局及び別の締約国の税務当局は、別の締約国の税務行政が主管税務当局であることに合意することができる。本項の適用において、以下の締約国が重要な関係に該当する:

A) 当該期間及び直前の 4 期間において当該グループ内で平均非関連締約国収入が最も高かった締約国

B) 当該期間及び直前の４期間において当該グループ内で最も平均有形固定資産を有していた締約国

C) 当該期間及び直前の 4 期間において当該グループ内で従業員平均数が最も多い締約国

D) 税務当局が直近の当該グループの主管税務当局であった締約国

iii) グループの指定支払事業体が税務当局を有さない管轄区域の税務上の居住者である場合、主管税務当局は、当該期間及び直前の 4 期間においてグループ内で以下の合計平均で最大額であった締約国の税務当局とする。

A) 当該グループの総従業員数に占める割合の平均比率

B) 当該グループの非関連締約国からの収入の平均比率

これにかかわらず、グループが別の締約国と重要な関係を有する場合、当該グループの調整事業体、この税務当局及び別の締約国の税務行政は、別の締約国の税務当局が主管税務当局であることに合意することができる。

iv) グループの指定支払事業体が 2 つの管轄区域において税務上居住者である場合、居住地の管轄区域は適用可能な租税条約に従って決定される。居住地の決定が当該租税条約の当事国である管轄区域の権限のある当局による決定に基づくことを当該租税条約が規定しており、かつ、当該決定が行われていない場合、当該租税条約が、当該グループが当該租税条約により提供される利益を要求するために一の管轄区域のみにおける居住者として取り扱われることを規定していない場合、又は、当該租税条約が存在しない場合には、以下の通りとする。

A) もし両管轄区域が締約国である場合には、両締約国の権限のある当局は、i)の適用上、居住地の管轄区域として扱われるべきものについて相互に合意するものとする

B) 2 つの管轄区域のうち 1 つだけが締約国である場合、グループの指定支払事業体がその管轄区域にのみ居住しているように i)が適用される

C) 2 つの管轄区域のいずれも締約国ではない場合、iii)が適用される

v) 締約国会議は、他の税務当局が主管税務当局を主導することができる状況について合意することができる。

r) 「レビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国」とは、以下を意味する。

i) 税務当局が主管税務当局である締約国

ii) グループの調整事業体によって提供されるリストに含まれ、対象範囲の安定性又はフォローアップ対象範囲の安定性が申請される締約国

iii) 主管税務当局によってこのリストに追加された締約国

iv) 締約国会議が合意する手続に従って決定される締約国

ただし、第22条5項の手続の下での期間についてレビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国ではない旨を主管税務当局に通知する締約国は含まない。

s) 「レビューパネル」とは、事前の安定性レビュー又は包括的な安定性レビューを行うため、第 25 条の規定に基づいて設置される税務当局のパネルをいう。

t) 「対象範囲の事前の安定性」とは、第 22 条 2 項の規定に基づき行われた申請において特定された期間に開始する一定の期間において同項に掲げる一つ以上の規定を適用するために提案されたアプローチに関し、レビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国により対象グループに対して提供される安定性をいう。

u) 「対象範囲の事前の安定性レビュー」とは、対象範囲の事前の安定性レビュー申請に基づく第 26 条の規定に基づくレビュー（第 27 条の規定に基づく意見の相違の解決を含む）をいう。

v) 「対象範囲の安定性」とは、第 22 条 1 項の規定に基づいて行われる申請において特定される期間において、あるグループが対象グループであるか否かについて当該グループのレビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国により提供される安定性をいう。

w) 「対象範囲の安定性文書パッケージ」とは、ある期間において対象グループであるか否かに関する条約の規定の適用を反映するための文書及び情報のパッケージであって、締約国会議が合意する様式及び内容に合致するものをいう。

x) 「対象範囲の安定性レビューの結論」とは、対象範囲の安定性レビュー又はフォローアップ対象範囲の安定性レビューの合意結果であって、第 30 条の規定に従うことを条件として、対象範囲の安定性レビュー申請において特定される期間について適用され、かつ、レビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国を拘束するものをいう。

y) 「対象範囲の安定性レビュー」とは、対象範囲の安定性レビュー申請に基づく第 26 条の規定に基づくレビュー（第 27 条の規定に基づく意見の相違の解決を含む）をいう。

z) 「対象範囲レビューパネル」とは、対象範囲の事前の安定性レビュー、対象範囲の安定性レビュー又はフォローアップ対象範囲の安定性レビューを行うため、第 25 条の規定に基づいて設置される税務当局のパネルをいう。

aa) 「特定の低・中所得国」とは、当該期間の開始日の前に世界銀行が公表した直近の公表データに基づき世界銀行アトラスの方法を用いて算定された国民一人当たりの総国民所得により、世界銀行が低・中所得国に分類している締約国であり、経済協力開発機構の加盟国又は当該期間の開始日に G20 の加盟国である締約国を除く。

bb) 「税安定性枠組み」とは、第 22 条又は第 23 条の規定に基づいた申請においてグループに安定性を提供するための手続をいう。

cc) 「税安定性に関する利用料」とは、締約国会議が合意する金額であって、第 22 条又は第 23 条の規定に基づく安定性レビュー申請と合わせて調整事業体が主管税務当局に支払うものをいう。

附属書F第4節 – 定義

- 第 32 条 e)iii)の適用上、関連証拠書類には、グループが第 8 条に従い該当する関係にある締約国間で調整後収益を有している又は有する可能性が高いことを確認する書類を含み、これには以下の内容が含まれ得るが、これらに限定されない。

  a) 最終製品、有形商品のオンライン仲介又は最終製品に関連する無形資産からの収益に関する主張である場合：当該締約国の所在地で納入された最終製品に対する支出の証拠、当該締約国の所在地で商品の納入を証明する税関書類、付加価値税又は売上税の書類、又は当該締約国の所在地で稼得した当該グループの独立販社の活動及び収入に関する税務書類。

  b) a)、c)又は e)に記載されていない部品、その他のサービス又は無形財産からの収入に関する主張

である場合：関連する配賦キーに基づく予測収入。ただし、関連する配賦キーに基づく予測収入は、利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージに含まれる情報に基づき、グループが収入の算定の目的で当該配賦キーを使用している場合に限り、当該グループが、第 8 条に従い適用可能なネクサスを満たす調整後収益を有していることの合理的な根拠を示すために十分とみなされるものとする。

c) 物理的サービス（位置特定サービス、非オンライン広告サービス、位置特定サービスのオンライン仲介、輸送サービス、当該物理的サービスを支える無形資産）からの収入又は当該サービスに関連する無形資産に関する主張である場合：当該締約国の管轄区域内における物理的サービスの実施を証明する税務書類、事業許可に係る情報又は規制の情報。

d) デジタル事業（オンライン広告サービス、ユーザーデータ、一部分の要素ではないデジタルコンテンツ、デジタルコンテンツのオンライン仲介、又は位置特定サービスではないサービス）又は顧客報酬プログラムからの収入に関する主張である場合：法人顧客が当該締約国に所在する最終顧客を対象とした広告又はユーザーデータの購入に関する支出の証拠又は当該デジタル事業に関連する当該締約国に所在する消費者の購入習慣に関する定量的な証拠。

e) デジタルコンテンツ、その他のサービス又は当該サービスに関連する無形財産からの収入に関する主張である場合：当該締約国の所在地における法人顧客により行われた外国為替管理を通じて監視された支出又は取引の証拠。

f) デジタルコンテンツ又はその他のサービスの再販業者からの収入に関する主張である場合：当該締約国において使用されるサービス又は当該締約国の所在地に所在するユーザーにより使用されるサービスについての支出の証拠、又は関連する配賦キーに基づく予測収入。ただし、関連する配賦キーに基づく予測収入は、利益Ａ税務申告書及び共通文書パッケージに含まれる情報に基づき、グループが収入の算定の目的で当該配賦キーを使用している場合に限り、当該グループが、第 8 条に従い適用可能なネクサスを満たす調整後収益を有していることの合理的な根拠を示すために十分とみなされるものとする。

g) 不動産からの収入に関する主張である場合：当該締約国における不動産の所在地に関する法律面、規制面又は物理面での証拠。

h) 政府の補助金の収入に関する主張である場合：当該締約国の政府の補助金に対する貢献の証拠。

i) 初期の収益算定移行フェーズに関する主張である場合：上記の小カテゴリー別の情報、又は関連する配賦キーに基づく予測収入。ただし、関連する配賦キーに基づく予測収入は、利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージに含まれる情報に基づき、グループが収入の算定の目的で当該配賦キーを使用している場合に限り、当該グループが、第８条に従い適用可能なネクサスを満たす調整後収益を有していることの合理的な根拠を示すために十分とみなされるものとする。

SECTION 3 – TAX CERTAINTY FOR ISSUES RELATED TO AMOUNT A（利益Aに関連する問題に係る税の安定性）

本章第3節では、利益Aの執行を確実なものとし、利益Aに関連する二重課税の発生やそれに起因する紛争を回避・解決するための手続きについて定めている。具体的には第33条で相互協議の手続きについて、第34条では手続きや規定にかかわる用語の定義の説明をしている。また第35条では利益Ａの導入・執行に関連して発生する二重課税を含む諸問題への解決策・手続きとして、二重課税の適時救済のためのルールを定めており、第36条ではそうした紛争・諸問題を解決するための選択的な拘束力を有する紛争解決パネルについて説明している。

第33条　相互協議手続き

[MLCの記載内容]

1.　対象グループの構成員において租税条約に適合しない課税が発生した、又は発生すると判断された場合

両締約国の管轄税務当局に対して紛争事案の解決を模索する相互協議を申し立てることができる。申し立ては根拠を記載した書面によって行われ、課税を生じさせる事象が発生・通知されてから 3 年以内に行われる必要がある。

2. 申し立てを受けた権限のある当局は、租税条約に適合しない課税の回避・解消を図ることを目的として、他方の締約国の権限のある当局と協議を行い・合意を通じて、該当する紛争・課税事案を解決するため努力する。権限ある当局間で合意が成立した場合、該当国・地域の国内法に基づくいかなる期限にもかかわらず実施されるものとする。

3. 権限ある当局は、前各項の合意に至るため、直接相互に連絡することができる。

4. 権限ある当局は、本条の対象となる紛争・課税事案について、相互の合意により解決するよう努力する。

5. 第 1 項から第 4 項までの規定は、以下に規定する合意・規定等には適用されない。

   a) EU 税務上の紛争解決規定に関する 2017 年 10 月 10 日の閣僚理事会指令（EU）2017/1852、関連企業の利益の調整に関連する二重課税の除去に関する条約（90/436/EEC）。なお、これらの指令・条約等が改訂、継承されている場合、それらの文書、合意、あるいは規定を含む。

   b) 2017 年 10 月 10 日付で提示された、EU 閣僚理事会指令（EU）2017/1852 に規定される、EU における課税に関わる紛争解決メカニズムに関する見解、関連者における利益の調整にともなう二重課税の排除に係る合意（90/436/EEC）に対する見解、又は、EU 法に規定される相互協議に関する手続きに対する見解。

   c) 第 1 項に伴う相互協議手続に基づく紛争事案の協議申し出は、同一事案に対して行われることはない。

   d) 第 1 項から第 4 項までの規定は、両締約国の権限ある当局が相互に合意する場合は適用されない他、強制的拘束力を有する紛争解決メカニズム、例えば仲裁規定が設けられており、納税者からの要請に基づき未解決の事案を解決するため、一定期間内に設置される場合適用されない。

   e) 現行の租税条約に基づく相互協議手続に基づく紛争事案の協議申し出がなされた場合、第 1 項の規定に従って開始された同一の事案に関する継続中の合意手続は終了される。

[ESにおける補足事項]

- 第 33 条の規定は、既存の相互協議に関わる手続きのバックストップとして機能し、申し立てを受ける関連する権限ある当局が、相互協議が必要となる紛争事案の存在を認知し、申し立てを受け入れるか、却下するといった判断とそれに至った根拠を含めた当局側の見解を表明する機会を与えることを狙いとしている。

- 相互協議を有効に機能させるため、申し立てを行う納税者に対しては、可能な限り近い時期に関連する権限ある当局に対して要請を提出すべき点や、対象グループの異なる構成員が同一の調整に関する別個の相互協議申し立てを希望する場合、申し立て前に、対象グループの他の関連員と調整することが期待されている。こうした調整によって、重複した相互協議が申し立てられた場合でも、納税者と管轄当局の双方の観点から、より効果的かつ効率的な協議の実施を行うことが要請されている。

- なお、第 33 条 2 項では、権限ある当局によって相互協議事案が合意された場合でも、国内法の期限（時効）によって実施されないといった事態を避けるため、OECD 及び国連モデル条約の第 25 条 2 項の規定が言及されており、相互協議における合意事項が国内法に基づく法定期限に関わらず適用されるべき点について言及している。

- 第 33 条の第 4 項は、既存の相互協議や税務上の合意に関わる手続き・規定との関連性について解説するものである。既存の相互協議や税務上の合意手続きを申立て又は取得している場合、その紛争事案に係る協議・合意は第 33 条 1 項から 3 項の影響を受けないものとされる。

- OECD モデル条約第 25 条 5 項、又は国連モデル条約第 25 条 5 項 B）に規定される相互協議の合意手続に関する規定は、第 33 条に従って提示された相互協議手続に対して適用されないとしている。これはこれらの規定に基づく紛争事案解決のための手続きは、第 35 条 14 項、15 項で説明される。

第34条　用語の定義

利益Aの適用に際して想定される相互協議の申し立て、手続きに関して想定される主な用語について定義している。以下では主な用語の定義について解説する。

[MLCの記載内容]

1. 利益 A に関連する問題

利益Aの適用に際して想定される"関連する諸問題"は、OECDモデル条約の第 5 条、7条、9条、並びに国連モデルに基づき定義・説明され、利益 A に関する二重課税の排除、並びに利益 A 又はその排除に重要な影響を及ぼす問題が想定される。

2. 二重課税排除に影響を及ぼす諸問題

以下のいずれかに該当する場合、それに伴い発生する諸問題は利益Aに係る二重課税排除に影響を及ぼすものとみなす。

a) 第 11 条 6 項から 15 項までの規定に基づき利益 A にかかわる救済措置を提供することが求められる対象地域・国の変更がされた場合

b) 第 11 条 6 項から 15 項までの規定に基づき、利益 A にかかわる二重課税排除の適用の順番が変更された場合

3. 利益 A の対象とされる金額の閾値

関連する全ての地域・国において利益 A とみなされた、又はそれにより影響を受けた所得の合計が、第49条による条約効力発効後3年間は300万ユーロを超える場合、それ以降の年度については150万ユーロを超える場合、それに伴い発生する諸問題は利益Aに係る二重課税排除に重大な影響を及ぼすものとみなす。

4. 利益 A に関連する問題

利益 A の対象となるグループに属する構成会社が、過去いずれかの期間に利益 A に関わる問題について異議を申し立てたにもかかわらず、相互協議の手続きに基づく解決が、第35条3項から7項までに定めるルールに基づき算出される紛争事案解決の開始日から2年を超えて解決されていない場合、第3項の規定にかかわらず利益 A に関連する諸問題とみなす。

5. 利益 A に含まれない取引

利益Aに関連する諸問題から除外される項目として、利益Aの対象とはならない規制対象金融業や適格採掘事業に関わる取引に係る所得に係る調整、並びに特定の恒久的施設を含む納税主体に帰属すべき所得の調整を挙げている。具体的には以下のとおりで恒久的施設との取引も含まれる。

a) 規制対象金融業に従事する、又は適格採掘事業を営む関連者間の取引

b) 適格採掘事業セグメント又は規制対象金融業セグメントのみを行う関連者における取引

c) 附属書 C に規定される利益 A の対象外とされる法人等との取引

d) もっぱら国内完結事業を行うと判定される関連者との取引

e) 適格採掘事業セグメントと取引を行う非採掘事業セグメント

f) 規制対象金融業セグメントと取引を行う非規制対象金融サービスセグメント

g) 利益 A の対象外となる開示セグメントに係る取引

h) 防衛産業に係る収入

また、OECDモデル条約2条又は国連モデル条約第2条に基づき、適格採掘事業に関連して課される法人税以外の追加的な税制に係る課税又は調整は利益Aの対象とはされない。

6. その他の定義

a) 相互協議に係る権限ある当局は、その決定又は結果をもたらした手続の当事者であるかどうかに関係なく、裁判所若しくは行政審判手続、又は裁判所若しくは行政審判手続に基づき確定した結果を遵守しなければならず、法的拘束力を有する。

b) 複数間で効力を有する、所得に課される税に関して生ずる二重課税を回避するために締結される税務上の取り決めを、利益 A の対象とみなすものとする。

c) 対象となる税務上の取り決めにかかわる国・地域を、利益 A にかかわる対象地域・国とする。

d) 利益 A に関連する全ての税務上の取り決めに関連する税務当局を、相互協議にかかる権限ある当局と定義する。

[ESにおける補足事項]

- 利益 A に関連する諸問題の定義について解説しており、特に第 33 条に定める相互協議の手続き及び第 35 条に定める紛争解決の枠組の適用範囲について定めたものであり、これらの条項に基づく紛争解決に係るパネルの仕組みが利益 A に基づく課税対象となる可能性があるグループの各構成体に関係する問題にのみ適用されることを明確にすることを目的としており、それ以外の利益配分に係る調整は対象外とされる。
- この紛争解決パネルの枠組みは、セグメント間での移転価格に係る諸問題や利益の帰属にかかわる紛争についても対象セグメントの利益 A の適用に影響を及ぼし得るため、利益 A の対象となる構成体のみならず、関連する対象構成体やそのセグメントが関与する紛争事案に対しても適用されることを明確にしている。

第35条 諸問題に関する紛争事案の解決

[MLCの記載内容]

1. 紛争解決パネルの要請

紛争解決パネルを要請する際の前提・条件は、i) 対象グループの構成員において、租税条約に適合しない課税が発生した、又は発生すると判断され、対象地域・国の権限ある税務当局に対して紛争解決を要求した場合、又はii)権限ある税務当局の間で、第6条又は第7条に適定される開始日から2年を経過してもなお租税条約に基づく相互協議に基づき該当する紛争事案に関する解決をするための合意に達することができない場合とされ、この場合未解決の紛争事案について、紛争解決パネルへの付託を申し立てることができるとされる。手続きは附属書Gの第2項に定めるとおりであり、権限ある税務当局間で別途合意された規則・手続きにより補強される。

紛争解決パネルの枠組みは、紛争解決の解決はもちろんのこと、紛争事案が利益Aに関連する諸問題であるかどうかに関して、関係国・地域間で意見が一致しない場合の解決にも適用される。

紛争解決パネルの要請は、該当するグループの構成員が、属する国・地域の権限ある税務当局に対して書面で行うものとされる。その際、以下の情報を含む十分な情報を提示することが求められる。

a) 提起した紛争事案・問題について、該当国の裁判所又は行政裁判所による判決を受けていない旨の陳述

b) 提起した紛争事案・問題について、関連する国・地域の裁判所又は行政裁判所において争われていない旨の陳述

c) 紛争解決パネルの提起後に、該当する事案についていずれかの国・地域の裁判所又は行政審判所の手続きが開始された場合に直ちに関係する権限ある税務当局に通知することを約した書面

d) 附属書 G の第 4 節 3 項で要求される、提起された紛争事案・問題により直接影響を受ける構成体の代表者並びにアドバイザーからの秘密保持に関する声明

e) 提起された事案が、紛争解決パネルで取り扱われるべき利益 A に関連する事案であることを説明した資料

f) 対象構成体が、対象国・地域の権限ある当局に対して、添付書類（又はその写し）を含む必要資料・書面を送付したことの確認

紛争解決策パネルへの要請から10日以内に、要請を受けた権限ある税務当局は、紛争解決パネルの申し立てに係る書面及び附属文書類のコピーを関連する他の権限ある税務当局に送付する。

2. 紛争解決パネルの合意

a) 関連する諸問題に関する紛争解決策のパネル決定が権限ある税務当局に連絡されてから 90 日以内に、紛争解決パネルの決定内容、並びに権限ある税務当局が事前に合意したその他の全ての事項に関し、関連する権限ある税務当局は相互に合意することとする。

b) 紛争解決パネルの決定は、第 1 項 a)で言及される、関連する国・地域の権限ある税務当局に対して最終的で拘束力を有するものとし、対象国・地域の国内法又は租税条約等の期限にもかかわらず実施されるものとする。ただし、以下の場合を除くものとする。

i) 紛争解決策パネルを要請した当事者、並びにその関連者が紛争解決パネル案の通知後 30 日以内に、パネル案を反映した権限ある当局からの解決案を受け入れる旨の確認通知を提示しない場合。この場合、附属書 G の第 5 項 i)に基づく所管官庁の決定を受け入れるものとする。なお、該当する諸問題に関して、協議の継続、裁判所・行政審判所による検討は終了され、更なる検討は行われないものとする。

ii) 第 1 項 a)で特定される対象国・地域のいずれかの裁判所で、紛争解決パネルの決定を無効とする判断を行った場合。この場合、紛争解決パネルの要請、手続きは行われなかったものとみなす。

iii) 対象構成体が、紛争解決パネルの枠組みにより解決された関連する諸問題について、自国・地域の裁判所に訴訟を提起又は行政裁判所に対して解決の要請を行った場合。

iv) 権限ある当局間が紛争解決パネルの決定を受け入れてから、その合意を実行するまでの期間に、対象国・地域のいずれかの裁判所が、対象国・地域の権限ある当局に対して法的拘束力のある決定を通知した場合

3. 要請に係る通知

紛争解決パネルの申し立てを受けた権限ある当局は、要請を受けた日から60日以内に対象グループのメンバーに対して、申し立てを受領したことを通知し、申し立ての事実を他方の締約国の権限ある当局に通知するとともに、関連する書類のコピーを送付する。

4. 必要情報の通知

申し立てを受けた日より90日以内に（相手国から通知を受領した当局は通知を受領した日から90日以内）、紛争事案の検討を行うために必要な情報を受領した旨、又は追加情報が必要である場合その旨を、該当する構成員と他国の権限ある当局に対して通知することとされる。提起された事案を実質的に検討するために必要とされる情報として以下の項目が挙げられている。

a) 相互協議を申し立てる納税者に関する情報

b) 相互協議を申し立てる根拠・該当する租税条約、準拠する相互協議の手続き規定等

c) 相互協議申し立ての前提となる事実関係と、当該事実を裏付ける書類、対象となる課税年度又は課税期間、並びに相互協議の対象となる課税所得金額

d) 該当する紛争事案に関する分析資料

e) 相互協議に関する申し立てを、他国の権限のある当局に実施した場合、当該申し立てに際して提出した資料の写し、並びに関連当事者に関する情報

f) 租税条約に基づく紛争解決プロセスを規定する、別の規定に基づいて相互協議の申し立て資料が他の当局に対して提出されたか否か。提出された場合には、提出日、提出先を含む情報を網羅した書類・添付資料

g) 相互協議の対象となる紛争事案が、相互協議のみならず、ルーリング、事前確認、仲裁、訴訟等の手続きを通じて協議されたか否か。判決、合意又は決定等がなされた場合、その結果に関する写しも含む

h) 合意申し立ての必要書類に記載されている全ての情報及び文書が正確であること、及び納税者が紛争事案の解決において関係する権限ある当局を支援することを宣誓する文書

i) 申し立て事案に関連するその他の課税・相互協議事案

j) その他相互協議の手続きに際して要求される情報又は文書等

5. 追加情報の提示

追加情報の提出を権限ある当局が要請した場合、追加情報の提出がされてから90日以内に同様の手続きを行うこととし、権限ある当局が必要な情報を全て受領したこと、もしくは要求された情報の一部が提示されていないことを関係するグループの構成体並びに他の権限ある当局に通知するものとする。ただし、提示されていない一部の情報が、紛争事案の実質的な検討に際して必要であることを関係する税務当局が合意しない場合、その限りではない。

6. 開始日

いずれの権限ある当局も追加情報の提出を要請しない場合、紛争解決パネルの開始日は、要請を受けた権限ある当局が第4項にしたがって該当する構成員に対して通知を行った日、又は第3項にしたがって関連する権限ある当局に通知した日の、いずれか早い方とする。

7. 追加情報の提出要請がなかったものとみなされる場合

権限ある当局の一方又は両方から追加情報の提出が要求された場合、当該通知をもって追加情報の要請があったものとみなされる。ただし、追加情報を要請した権限ある当局が、第5項に従って通知を対象グループの構成体及び他の権限ある当局に通知しない場合、追加情報の提出要請はなかったものとみなされる。

8. 相互協議に係る経過日の停止

相互協議に基づく紛争事案の解決に必要として定められる2年の期間は、同一事案に関していずれかの国・地域において裁判所若しくは行政手続きにおいて争われている、又は裁判若しくは行政手続きに先立ち行われる手続が進行中であり、権限ある当局が第2項に規定された相互合意手続を停止した場合、裁判で判決が下される若しくは行政手続きが確定する、又は当該事件が停止・取り下げが行われるまで、経過しないものとする。これを理由として、相互協議の手続を停止した当局は、停止及びその根拠を可及的速やかに他の権限ある当局に通知するものとする。また、対象構成体と権限ある当局が、他の理由で相互協議の停止に合意した場合、その合意が解除されるまで期間の経過はないものとする。

9. 相互協議期間の延長

権限ある税務当局の間で、第6条又は第7条に適定される開始日から2年を経過してもなお租税条約に基づく相互協議に基づき該当する紛争事案に関する解決をするための合意に達することができない場合でも

a) 対象グループの構成体が、いずれかの権限ある当局が要求する追加情報を適時に提供できないことに合意する場合、第 1 項に規定する期間は、追加情報が要求された日からその情報が提供された日に経過した期日分、延長されるものとする。

b) 相互協議の申立ての前後において、対象グループの構成体が非協力的な行為を行ったことにより、税務当局による事案調査又は権限ある当局による紛争事案の実質的な検討・解決が妨げられた場合、権限ある当局は、第 1 項 a)ii)に規定された期間を延長又は停止することに相互に合意することができる。

10. 紛争解決パネルに付託されない事案

相互協議事案から派生する未解決の問題のうち、次のいずれかに該当する場合、紛争解決パネルに付託されないものとする。ただし、ブラジル及びインドはb)について異議を表明している。

a) 該当する問題についての決定が裁判所若しくは行政手続きにより既になされている、又は裁判の判決若しくは行政手続きにより相互協議の対象となる未解決の問題が法的に拘束されることになる場合

b) 権限ある当局が、該当する相互協議事案は紛争解決パネルで解決すべきものではないことについて相互に合意した場合

11. 紛争解決パネルの要請後に実施される裁判・行政手続きの取扱い

紛争解決パネルの要請後も、該当する紛争事案が裁判又は行政手続きにより争われる場合に

a) 紛争解決パネルの決定が権限ある当局に対して通知される前に、裁判所若しくは行政手続きに基づく決定が行われた場合、紛争解決パネルの手続は終了するものとする。

b) 紛争解決パネルの決定が権限ある当局に伝達された後に、裁判所若しくは行政手続きに基づく決定が行われたとしても、紛争解決パネルの検討・決定内容を反映するための相互協議・合意は実施されない。

12. 相互協議手続きと紛争解決パネルとの関係

a) 相互協議事案に関する紛争解決パネルは、紛争解決パネルが対象国・地域の権限ある当局に決定を通知される前の、以下のいずれかの時点で終了する。

i) 対象国・地域の権限ある当局間で問題解決に関して相互合意に達した時点

ii) 事案を提起した構成体が、紛争解決パネル又は相互協議手続の要請を撤回した時点

iii) いずれかの国・地域において当該事案に関する裁判・行政手続きが行われ、いずれかの当局が裁判・行政手続きにおける決定によって法的に拘束された時点

iv) 事案を提起したグループの構成体、又はその代表者・アドバイザーが、附属書 G 第 4 節 3 項により要求される書面での秘密保持契約に違反した時点

b) 権限ある当局が相互に合意した場合を除き、紛争解決パネルの手続が、第 12 項 a)により終了した場合、当該事案は更なる検討の対象とはされない。

13. 相互合意の場合の例外

第2項の規定にかかわらず、紛争解決パネルの決定は、関係するいずれの地域・国に対しても適用される。ただし、これらの地域・国の権限ある当局が、相互に合意する場合その限りではない。

[附属書Gの記載内容]

附属書G　利益Aに関連する税の安定性に係る補足説明

附属書Gは、主に第35条に付随して、利益Aに関連して発生する二重課税を含む紛争の解決のための手続き、すなわち紛争解決パネルについて定めており、紛争解決の手続きが費用等について説明するものである。

第1節 – 確認される情報

紛争解決パネルの申し立てを受けた権限ある当局は、要請を受けた日から30日以内に、当該紛争事案について解決パネルを通じて議論・評価するための要件が整っているか、必要な情報とは何かについて評価することが求められる。その前段として、紛争解決パネルの構成員たり得る候補者が、附属書Gの第3節において明確化される適格要件を満たしているか否かを確認することが求められる。

なお、紛争解決パネルに必要な情報とは以下に示す内容が含まれ、権限ある当局は、第35条1項に従い、紛争解決パネルの要求から60日以内に必要な情報が提示されていることに合意する。

- ✓ 対象グループのうち、紛争事案に関連する事業活動の説明
- ✓ 紛争事案の内容・問題の説明
- ✓ 紛争事案を解決するために考慮されるべき事項・要素（それ以前の相互協議で明らかになった事実も含む）
- ✓ 関連するそれぞれの当局が合意に至らなかった相互協議において最終的に主張した主張・見解の説明

これらの情報は議長の任命日まで、又はそれ以降すみやかに、議長に対して報告されるものとし、通知した資料の中で未解決、又は見解の相違とされた項目は、その後の紛争解決パネルを通じて議論されることになる。

第2節 – 紛争解決パネルの提起に関する権限ある当局間の合意

対象国・地域の権限ある当局は、相互の合意により、第35条及び附属書Gに含まれる規定の適用方法を決定することができるものとする。

第3節 – 紛争解決パネルに参加する委員の任命

紛争解決パネルの申し立てを受ける両権限ある当局が合意する場合を除き、紛争解決パネルのメンバーは5名が選任されるものとされ、それぞれの権限ある当局は、うち1名を自らの職員から、またもう1名を独立専門家のリストから60日以内に選任することができるものとする。なお独立専門家のリストとは、それぞれの権限ある当局が5名の個人を指名するものとし、紛争事案に利害関係がなく専門的な方法で独立した判断を行うことができること、少なくとも6年以上国際的な二重課税の問題又は移転価格上の問題の解決に関与したことがあること、少なくとも過去12か月の間にいかなる政府のため、また国際機関や税務機関において勤務した実績がないこと等がリストに載せられる条件とされる。ただし、対象国・地域の権限ある当局が、期間内に紛争解決パネルのメンバーを任命しない場合、他の権限ある当局が当初提示された独立の専門家名簿に記載された個人から無作為に任命するものとする。

双方の権限ある当局がそれぞれ選任した独立専門家計2名は、指名を受けてから協議の上、30日以内に名簿に記載された独立した専門家の中から議長を任命する。ただし議長はいずれの国の国籍も有さず、居住者でもないことを条件とする。なお、4人のパネルメンバー間で合意が得られない場合には、任命の最終日から60日以内に権限ある当局が指名した独立の専門家名簿に記載され、かつ、議長を務める意思を示した者の中から議長が任命されるものとする。

第4節 – 紛争解決パネル手続きにおける情報交換と秘密保持

紛争解決パネルの参加メンバーと関与するサポートスタッフ、並びに紛争解決パネルの候補者は、いずれもパネル手続きに係る情報の共有・開示を受ける個人とされ、手続きを通じて受領した情報は秘密保持義務を負う。

そのため、対象国・地域の権限ある当局は、紛争解決パネルの候補者に対して、紛争解決パネル手続に関する情報を開示するのに先立ち、情報交換及びパネル手続きに関する秘密保持と不開示の義務を負うことを書

面で確認する。パネルのメンバー又は候補者が秘密保持義務に違反した場合、権限ある当局は、違反した事実が紛争解決パネルの手続へ及ぼす影響を確認する。

さらに、対象国・地域の権限ある当局は、対象グループの構成体が、紛争解決パネルの手続きを通じて受領した情報を、いかなる他者にも開示しないことを書面で確認するものとし、当該合意に違反する場合、紛争事案に関する合意、並びに第33条に基づく合意手続と、第35条に基づくパネル手続は終了される。

第5節 – 紛争解決パネルのプロセス

紛争解決パネルの申し立てを受ける権限ある当局が合意する場合を除き、解決パネルの手続きは以下のとおり進められる。

a) 権限ある当局は議長の任命から 60 日以内に、対象となる紛争の内容（合意されていない論点、対象となる金額等）と解決のための提案につき、5 ページを超えない範囲でまとめて、議長に提出する。

b) 権限ある当局は、紛争解決のため、提案された期日までに紛争の解決に資する附属資料を、30 ページを超えない範囲で準備し、提出することができる。

c) 相手国から提出された紛争解決のための提案内容及び補足資料について、提出されるべき期日から 60 日以内に反論書を議長に対して提出することができる。ただし、反論書は 10 ページを超えないものとし、補足資料を添付することができる。

d) 解決パネルは、権限ある当局から解決のための提案を受領する期限から 60 日以内に、事実に基づく追加情報を書面で、権限ある当局に対して求めることができる。

e) 紛争解決パネルは、提供された情報・資料を踏まえて、それぞれの権限ある当局から提出された紛争解決のための提案のうちいずれかを選定し、選定結果とその条件について議長に対して通知する。選定は委員の多数決によるものとし、決定に至った根拠・理由は通知文書には記載されない。

f) 議長は決定事項をそれぞれの権限ある当局に対して報告する。当該通知は議長の任命後 180 日以内にされるものとする。報告を受けた権限ある当局は、紛争解決パネルの決定内容について 100 日以内に申し立てを行った納税者に対して通知を行う。通知を受けた納税者は 30 日以内に書面により、紛争解決パネルの決定内容について受諾する旨を通知するものとするが、期限内に通知がなされない場合、決定内容を拒否したものとみなされる。

第6節 – 紛争解決パネル手続きにかかる費用

紛争パネルの手続きにかかわる各国・地域は、第3節に基づき任命されたパネルメンバーが手続きに参加に関連する費用（紛争事案を解決するための準備と見解提示に要する費用や、パネル会議のための旅費を含む）を負担する他、自らが選定しなかった場合に無作為に任命される紛争解決パネルのメンバーに係る報酬及び、旅費、通信費、及び事務費用を含む諸費用を負担するものとする。また、紛争解決パネルの委員長の報酬、並びに旅費、通信費、及び事務費用を含む諸費用は、対象となる関係各国・地域が均等に負担する。

その他、紛争解決パネルの会議に関する費用は原則として会議を主催する国・地域が負担するものとし、会議が第三国で開催される場合の会議費用、その他関係する権限ある当局が負担することに合意したその他費用は、対象となる関係各国・地域が均等に負担する。

なお、全ての対象国・地域のMAP担当当局は、第36条において定義される選択的な拘束力のある紛争解決パネルの枠組みにおいて、紛争処理経験に乏しい一部の国・地域が枠組みに参加するための費用を拠出するための適切な多国間枠組みについて相互に合意する。

[ESにおける補足事項]

- 第 35 条は、諸問題に関する紛争事案の解決のために行われる紛争解決パネルの定義とその手続きについて解説している。なお具体的な手続きについては、附属書 G においてさらに詳細が説明されている。

- 最初に、第35条の中核となる紛争解決パネルに係る規定と、枠組みに基づく解決を確実とするため関係する当局間での情報通知の義務や合意までの期間について定めている他、紛争事案が対象国・地域の訴訟や行政手続き等によって結論付けられた場合のパネル手続きの終了について説明している。
- 次に、第35条で規定する紛争解決の枠組みは、権限ある当局が紛争事案の解決に合意するのを妨げる可能性のある関連問題を解決するための手段を提供することが意図されている。そのため紛争解決パネルの決定が、権限ある当局の相互合意に基づき実施されることが規定されている。その他いくつかの例外を除き、紛争解決パネルの決定は最終的なものであり、いかなる権限ある当局も決定内容を変更することはできないことを定めている。
- 第35条3項から7項では、紛争事案が紛争解決パネルの手続きが開始された時点を明確にし、その後の手続きについて定めている。これらの規定は、明確かつ効率的な手続き促進するために設けられたものである。
- さらに、第8項以降では、紛争の解決手続きとして、国内法に基づく訴訟・行政手続き等の救済措置と、35条で定める紛争解決の手続きが並行して同時に行われないよう、手続きと適用の順番、並びにいずれかの国・地域において国内の救済手続きが進行している場合のパネル手続きの中断について定めている。そのため、紛争解決パネルの手続きが中断されている期間中に、いずれかの国・地域において裁判所による判決が確定、又は行政手続きにより解決がされた場合、紛争解決パネルの手続きも終了するものとし、必要な通知を関係する国・地域の当局や関係者に対して迅速に行うことを説明している。その他、紛争解決パネルの手続き中に、権限ある当局間で合意がなされた場合や、パネルを提起した当事者が手続きの撤回を要請した場合、並びに秘密保持に関する取り決めに違反した場合等、特定の状況が生じた場合にも、紛争解決パネルの手続きは終了し、その後該当する紛争事案は権限ある当局間での協議の対象とはされないことを明確にしている。

第36条　選択的な拘束力を有する紛争解決パネル

第35条で定められる利益Aに関連して発生する二重課税を含む紛争の解決のための手続き、すなわち紛争解決パネルについて、選択的に適用できる場合について示している。

[MLCの記載内容]

1. 以下のいずれかに該当する条約締結国に関係する紛争については、第 19 条で定める紛争解決パネルが適用されるものとする。
   a) 一人当たり GNI を基準に低所得、低位中所得又は上位中所得の管轄区域として分類されている
   b) OECD 加盟国又は G20 の参加国ではない
   c) BEPS行動計画14のピアレビューが延期、ピアレビューが行われていない、もしくはOECDのForum on Tax Administration MAP Forum （以下「FTA MAP フォーラム」に所属する他のメンバーから、相互協議の手続き等について改善を必要とするというフィードバックを受け取っていない
   d) MAP に係る紛争処理が全く、もしくはほとんど行われていない
2. ここでいう締約国とは、相互協議に関して抱える在庫事案数に関して、発効日の直前の過去 3 年間の平均で 10 件/年未満とすることを条件とする。なお、MAP 統計を提出していない国・管轄区域は、第 1 項に基づく手続きについて適格性を有していないとみなされる。
3. 行動計画 14 に基づくピアレビューが延期されているか否かに関わらず、第 1 項の選択的な紛争解決パネルの適用ができるものとする。
4. FTA が 3 年ごとに実施する審査の結果、第 1 項に基づく紛争解決パネルの選択ができないと判断された場合、それ以降の年度において選択的な紛争解決パネルの適用をうけることができない。
5. 選択的な拘束力を有する紛争解決パネルは、第 35 条に定める利益 A に関連して発生する二重課税を含む紛争の解決のための手続きに対して準用される。

[ESにおける補足事項]

第36条は、選択的な拘束力を有する紛争解決パネルについて言及している。その目的は、利益Aに関わる紛争事案が発生した場合に、それを解決するための相互協議が存在しない、又は実質的に機能しない等の状況が想定される条約締結国がかかわっている場合でも、有効な拘束力を有する解決策を選択できる機会を提供することを意図したものといえる。

そのため第 1 項では選択的な拘束力を有する紛争解決パネルに付託できる締約国の条件として、GNIが一定基準以下、OECD加盟国又はG20の参加国でない、BEPS行動計画14のピアレビューが延期されている、又はピアレビューが行われていない、又はMAPの手続き等についてフィードバックを受け取っていない、並びにMAPに係る紛争処理経験に乏しいといった項目が挙げられているが、これらはいずれも、紛争事案が発生した場合に、権限ある当局間での相互協議による解決が困難又は有効に機能しない可能性が想定される場合といえる。対象となる地域・国がこれらの基準全てを満たす場合にのみ、当該地域・国は、選択的拘束力のある紛争解決策の仕組みを使用する資格があるとみなされる。

第3項では、第36条に規定される法的拘束力のある紛争解決策の選択的メカニズムの利用は、対象地域・国におけるBEPS行動計画14に基づくピアレビューから独立しており、第36条1項及び2項に基づく決定は、ピアレビューに係る資料を参照することなく実施されることに言及している。

また、選択的な拘束力のある紛争解決パネルへの付託が可能か否かについて判断するため、第1項及び第2項の基準に基づき、適格性に関する定期的な審査を第 4 項では求めているが、この審査はFTA MAPフォーラムが3年ごとに実施することとしている。審査の結果、第1項及び第2項の基準を満たさないと認定された締約国は、それ以降の全ての年度において、第36条に定める選択的拘束力のある紛争解決パネルへの付託はできないものとされ、適用に関する条件が明確化されている。

最後に、第36条 5 項では、相互協議に基づく紛争事案解決に関して言及する第35条1項と第36条2項とを比較し、変更された点や手続きについて明確にしている。そのうち第5項のc)では、選択的な拘束力を有する紛争解決パネルを利用する資格のある締約国が、紛争事案を協議すべき問題であることに同意しなかった場合について言及している。これはこのような締結国であれば、そもそも相互協議が必要な紛争事案とみとめず、又は相互協議に基づく紛争解決について合意しない可能性が高く、その場合、第36条5項a)の規則に従って紛争解決パネルに該当事案を付託することについても同意しないことが想定されるため、紛争解決パネルで取り扱う条件として、紛争事案を紛争解決パネルに提出することについて管轄当局の相互合意がない場合でも、選択的な拘束力を有する紛争解決パネルへの付託を可能とする場合について定めたものと解釈される。

SECTION 4 – EXCHANGE OF INFORMATION AND INTERNATIONAL COOPERATION（情報交換並びに国際協力）

本章第4節の第37条では、関係する権限ある当局が、多数国間条約又は国内法の運用・執行に関連する情報交換を行うことができることを定めており、そのために協力を行うことを相互に合意することに言及している。

第37条　情報交換並びに国際協力

[MLCの記載内容]

1. MCL の締約国は、第 4 条の規定に従って課され又は第 9 条の規定に従って免除される租税に関する多数国間条約又は国内法の運用・執行に関連する情報交換を行うことができる。
2. そのため、関係する権限ある当局は、第 37 条の規定に従い交換される情報とそのための手続きについて合意し、そのために国際間で協力することを相互に合意することができる。
3. 第 37 条の規定に基づいて締約国が取得する情報は秘密として取り扱われ、該当国の国内法に基づいて取得される情報と同一の方法で保護されるものとする。
4. ただしこれらの情報は、第 3 項の規定に基づく場合を除き、公の裁判・税務訴訟において開示することができない。

5. 第 22 条から 36 条までに定められる、利益 A に関する税の安定性及び紛争解決策パネルの範疇外で行われる送金は、当該当事者が属する国・地域の税務当局による事前承認を条件とする。

6. 一方の締約国が第 37 条の規定に従って情報提供を要請する場合、他方の締約国は自らの課税執行のために当該情報を必要としない場合でも、要請された情報を入手するために自国における情報収集のための措置をとる必要がある。

7. その際には、国内法に従い他方の締約国の代表が自国の関係者と面談し、又は保有する帳簿及び記録を検査することを認めるものとする。

8. 第 4 条に基づく課税の結果負担する金額、利子、行政処分・取立・保全に係る費用を包括して「収益請求権」といい、締約国は相互に合意されることを条件としてお互いが協力して、収益請求権を国内律に基づき執行できるものとし、その旨を執行代行する当局に通知する。その際、収入請求権に適用される期限の適用を受けず、又は優先権は与えられないものとする。

9. なお、第 37 条を適用するうえで、法令・行政慣行に抵触する措置や公の秩序に反する措置、通常の管理過程で取得できない情報の提供、公の秩序に反する情報の提供、相手国が合理的な手段を追求していないにもかかわらず行われる収益債権の徴収に関する支援要請、相手国が得る利益に比して明らかに不釣り合いな行政上の手続き等について対応する義務は課されない。

[ESにおける補足事項]

- 第 37 条に基づく情報交換で想定される方法について補足する。例えば、要請に基づき実施される情報交換、自動的な情報交換、自主的に行われる情報交換、多国間で同時に行われる調査情報の提供、並びに国外税務調査（要請に基づき行われる相手国の立ち会い）に基づく情報提供が想定されるが、これらに限定されるものではなく、権限ある当局を通じて当事者が合意することで、その他の情報交換を行うことができる。

- 情報交換を行う権限ある当局並びに関連する当事者は、秘密保持を遵守する必要がある。これらの秘密保持は、関係国・地域の法令に従い、同水準で保護されるものとするため、相手国が秘密保持の義務を遵守していないと判断される場合、情報交換と協力を停止することができるものとされている。

保有する帳簿及び記録を含む情報の交換に関して、国内法で定める記録保存期間終了後であって、情報が既に存在していないと認められる場合、当該情報の提供を義務付けられない。情報が入手可能な場合には情報の交換を拒否することはできないものの、自国の又は相手国の国内法並びに行政慣行を超えてまで情報の提供・協力の義務を負わない旨、明確にしている。

2.7. PART VI – TREATMENT OF SPECIFIC MEASURES ENACTED BY PARTIES（締約国における特定措置の取扱い）並びに附属書A及びH

SECTION 1 – REMOVAL AND STANDSTILL OF DIGITAL SERVICES TAXES AND RELEVANT SIMILAR MEASURES

本章第1節では、既存の一方的措置（DST等）について新たに導入しないこと又は導入を撤回することを締約国に義務付ける（第38条）とともに、一方的措置を設ける締約国に対しては利益Aの配分がなされないことに言及している。

第38条　既存の一方的措置の撤回

[MLCの記載内容]

1. 締約国は、附属書 A に掲げる措置を、この条約が自国について効力を生ずる日（第 49 条 4 項を参照)からいかなる者に対しても適用してはならない。

2. 附属書 A に掲げられているか否かは

   a) 当該措置が第 39 条に規定される措置に該当するか否かについての証拠とはみなされない。

   b) また、当該措置の取扱いは、本条約の目的でのみ決定される。

[ESにおける補足事項]

- 既存の一方的措置が附属書 A に記載されている締約国は、その締約国に関して条約が効力を生ずる日、から 6 か月の期間が経過した日以降に開始する次の暦年の初日から、いかなる者に対しても、記載されている措置を適用しない義務を負う。
- 締約国は、既存の一方的措置を「いかなる者」にも適用しない義務を負う。これには、個人、信託、法人又は税法上法人として取り扱われる団体及びその他の者の団体が含まれる。締約国は、その者の性質又は法人格に関わらず、その者が対象グループであるか否かに関わらず、また、その者が締約国の居住者であるか否かに関わらず、いかなる者に対しても、既存の一方的措置を適用しない義務を負う。

第39条 利益Aの配分停止

[MLCの記載内容]

1. 附属書 H により、デジタルサービス税又は関連する類似措置又は附属書 A に掲げる措置を対象期間において有効とする締約国については、

   a) 対象期間に関する第 5 条に基づいて配分される利益 A は配分されない。

   b) また、第 4 条の規定に基づく国内法に則って対象期間について税を課さないものとする。

2. この条の規定の適用上、「デジタルサービス税又は関連する類似の措置」とは、一方の締約国が課する全ての租税（その課税の種類を問わない）であって、以下の基準を全て満たし、かつ、第 3 項に該当しないものをいう。

   a) 当該税の適用又は課税額は、主として顧客又は利用者の所在地又はその他類似の市場ベースの基準を参照して決定されている

   b) 以下のいずれかに該当する租税：

      i) 以下の者が行う事業に対してのみ適用される場合：

         A) 当該締約国の居住者でない者（以下、「非居住者」）

         B) 当該締約国の非居住者によって直接又は間接に所有されている（以下、「外資企業」）

      ii) 以下を満たす収入基準額の適用、その締約国の国内法人所得税の対象となる納税者に対する免税措置、又はその他の適用範囲制限を行っている場合:

         A) 実際のところ、非居住者や外資企業にのみ、又はほぼそれらに対してのみ適用される

         B) 国内企業が当該租税の適用を受けないよう保護する効果を持つ

         B)の条件を満たすかどうかの判断は、当該税制の政策目的、当該締約国における国内企業と外国企業の全体的な分布など、関連する全ての事実と状況を考慮しなければならない。当該市場に国内企業がほとんどない、又は全くないという単なる事実は、決定的なものとはならない。

   c) その締約国が、その締約国と一以上の他の国との間で締結されている所得税に関する二重課税の回避のための協定（本条約を除く）の範囲外として扱うものである

3. 「デジタルサービス税又は関連する類似措置」には、以下のものを含まない。

   a) 物理的存在（直接的な物理的存在と代理人の物理的存在と活動の両方を含む）に基づく従来

の恒久的施設又は類似の国内法のネクサス要件を回避するための人為的ストラクチャーに対処するための諸規則

b) 付加価値税、物品サービス税、売上税、又は消費に係るその他類似の税

c) 一般的に適用される租税で、従価ベースではなく、取引単位又は物品単位ベースで取引に関して課されるもの

4. 締約国は、以下のいずれかの場合には、対象期間においてデジタルサービス税又は関連する類似措置を実施しているものとみなす。

a) 附属書 H に基づき、対象期間において第 2 項に規定する措置を制定したと決定される場合

b) 締約国会議が、当該締約国が対象期間において全ての企業に関する当該措置を撤回したこと又は当該措置の適用を終了したことを決定していない。

5. 第 2 項に規定する「デジタルサービス税又は関連する類似措置」の定義及び附属書 H に規定する決定は、証拠としても含め、この条約の目的のみに関連するものとみなされる。

[ESにおける補足事項]

- 第 1 項に基づく利益 A の配分の制限は、当該措置が有効である場合にのみ生じる。締約国において制定されたが未だ有効でない場合は、利益 A の配分を妨げない。有効性の有無に係る判断は、締約国会議によってなされる。附属書 A に掲げられていない措置について締約国会議がデジタルサービス税又は関連する類似措置であると認定した場合には、将来に向かって利益 A の配分が否定される（遡及しない）。
- 同項に基づく利益 A の配分の制限によって、他の課税権を有する締約国に再配分されることはない。利益 A の配分が制限された締約国であっても、二重課税の排除義務を免れない。
- 第 2 項サブパラグラフ a に規定する市場ベースの基準の例として顧客又は利用者の所在地を挙げているが、これは排他的なリストではないため、市場における総収益や売上高などの類似のクライテリアも市場ベースの基準に適合する可能性がある。利用者の所在地基準により課税対象となる措置、あるいは、オンライン仲介サービスの総収入に基づいて課税される措置などは、市場ベースの基準を用いた課税として本項 a)の要件を満たすことになる。
- 同項 b)i)における居住者等の定義は、OECD モデル租税条約第 4 条や国連モデル条約のアプローチに従って居住地と判定され締約国の国内法に基づいて居住者として課税される者とされる。また、50%超を 1 又は複数の非居住者に所有される事業は、外国所有とみなされる。
- 同項 b)ii)は、形式上は非居住者等に適用を限定しない措置であっても、実質的に非居住者や外国所有の事業に対象を限定するように設計されている措置を対象とするものである。
- ある措置が本項に該当するか否かを判断するために、3 つの点に係る評価を必要とする。すなわち、①本項記載の立法上の特徴の 1 つが存在すること、②措置が専ら非居住者又は外国所有の事業にのみ適用されること、及び③国内事業者を措置の適用から隔離する効果を有していること、である。
- 第 3 項は、デジタルサービス税又は関連する類似措置から明示的に除外される各種の措置を定めている。サブパラグラフ a は、物理的存在（代理人を含む）の認定回避に対処するための一定の規則について除外を定める。またサブパラグラフ b は、付加価値税や売上税等の間接税の類が除外されることを明記するものである。

附属書A 除去対象となる既存の措置のリスト

[MLCの記載内容]

この既存の措置のリストは、それがデジタルサービス税又は関連する類似の措置であるかどうかの証拠とはみなされず、条約発効後の条約の適用以外の目的での措置の取扱いを決定するものでもないことが、交渉官によって理解されている。

図表1 附属書A 除去対象となる既存の措置のリスト

制定国・地域	措置の概要	該当する法律	施行日
オーストリア	デジタルサービス税	Digital Tax Act 2020	2020年1月1日
フランス	デジタルサービス税	Law no. 759/2019	2019年1月1日
インド	オンライン広告サービスに対する均等割課税	Financial Act 2016 (Law no. 28/2016). Section 165	2016年4月1日
インド	Eコマースに対する均等割課税	Financial Act 2016 (Law no.28/2016), Section 165A	2020年4月1日
イタリア	デジタルサービス税	Budget Law 2019 (Law no.145/2018), Article 1, Subsections 35-49.	2020年1月1日
スペイン	デジタルサービス税	Law no. 4/2020, of October 15	2021年1月15日
チュニジア	デジタルサービス税	Finance Law 2020 (Law no. 78/2019), Article 27	2020年4月1日
トルコ	デジタルサービス税	Law no. 7194, Articles 1-7	2020年3月1日
英国	デジタルサービス税	Finance Act 2020 (2020 c. 14), Part2	2020年4月1日

附属書H デジタルサービス税及び関連する類似の措置に関する検討プロセスと早期明確化

[MLCの記載内容]

1. 締約国（「要請締約国」）は、ある締約国（「制定締約国」）におけるある措置（「当該措置」）が第39 条 2 項に規定されるデジタルサービス税又は関連する類似の措置であるか否かを判断するために、締約国会議を招集するよう、寄託機関に要請書を提出することができる。当該措置は、以下のいずれかを満たしていなければならない。

   a) 要請締約国が制定締約国である場合には、制定締約国において施行中、又は検討中の措置である

   b) 要請締約国が制定締約国でない場合には、制定締約国において施行中の措置である

2. 寄託機関は、第 1 項に規定する要請を受領してから 1 か月以内に締約国に通知するものとする。

3. 締約国会議は、第 4 項から第 9 項に記載するプロセス及び日程に従って、第 2 項に規定する寄託機関からが締約国への通知があった日から 1 年以内に、当該措置に関する決定を行うよう努めるものとする。ただし、締約国会議がこれと異なる期限に合意した場合はこの限りでない。この場合、寄託機関は本決定を速やかに公告するものとする。

4. 第 2 項に基づき要請が締約国に通知された日から 4 か月以内に、締約国は、当該措置に関する自己評価書を寄託機関に提出するものとする。

5. 寄託機関は、第 4 項に定める自己評価書の提出があった日から 2 か月以内に、第 1 項に従って締約国会議を招集しなければならない。

6. 第 1 項に規定する締約国会議における決定はコンセンサスをもってなされたものであるべきである。この決定は制定締約国の目的と、第 1 項 b)に該当する場合には要請締約国の目的とも無関係でなければならない。

7. 第 6 項に規定するコンセンサスに達しなかった場合に要請締約国から要請があった場合、又第 1 項 a)に該当するときには当該措置をデジタルサービス税又は関連する類似の措置とみなす締約国に要求された場合には、

   a) 締約国会議は、第 5 項に基づき招集された締約国会議の日から一か月以内に、第 8 項に規定されるとおりに構成される特別諮問委員会（Ad hoc Advisory Panel）を設立しなければならない。

   b) 特別諮問委員会は、その設置後 3 か月以内に当該措置を検討し、その分析及び勧告を、委員会において単純多数により支持された上で締約国会議に提出し、その審議を求めなければならない。

8. 第 7 項に規定される特別諮問委員会の構成委員は地理的な要素及び開発レベルの多様性を十分に考慮して確保された者でなければならない。具体的には、以下のいずれの代表者をも含むものでなければならない。

   a) 制定締約国

   b) 第 1 項 a)に該当する場合には、第 1 項に基づいて招集された締約国会議において、当該措置がデジタルサービス税又は関連する類似の措置に該当するという見解を述べた締約国。第 1 項 b)に該当する場合には要請締約国

   c) 他の締約国の中から指名され、締約国会議議長の提案に基づきコンセンサスで採択される他の 5 名のメンバー

9. 第 7 項が適用される場合には、特別諮問委員会が第 7 項 b)に規定する分析及び勧告を提出した日から 2 か月以内に、寄託機関は、締約国会議を招集しなければならない。勧告は、締約国の単純多数決により反対の決定が採択されない限り、その会議において採択されたものとみなされる。

10. 締約国会議が第 6 項又は第 9 項に従って、当該措置が第 39 条 2 項に規定するデジタルサービス税又は関連する類似の措置に該当すると決定する場合には、第 39 条 1 項が当該措置に対して、

    a) 以下の場合には締約国会議による決定の日以後に開始される期間に適用される。

       i) 当該措置が第 41 条 1 項に規定する日に既に有効である、若しくは

       ii) 当該措置が採択されないか、採択されたとしても、寄託機関が要請を受理した日から少なくとも 1 年を経過するまでは発行されない。

    b) その他の全ての場合においては、締約国会議による決定の日の前 3 暦年以降に開始する関連期間について適用される。

    ただし、b)が適用される場合には、第6項から第9項までの規定による締約国会議の決定には、当該措置の影響その他の関連する事実及び状況を考慮して、締約国会議の決定の日以後に開始する期間に限り当該措置に関して第39条1項が適用されるという決定を含めることができる。

11. 締約国会議による決定の日より期間について第 39 条 1 項が適用される場合には、第 13 条に従って当該期間について二重課税からの救済を行った締約国は、排除された利益 A の割合に関連して当該締約国の救済事業体に対して行った救済を回復することができる。

12. 第 1 項から第 9 項に記載される審査プロセスは、締約国の準国家主体（Subnational entity）により課される措置が、準国家主体のデジタルサービス税又は関連する類似の措置であるか否かを決定する場合にも適用される。

13. 「準国家主体」とは、締約国の市町村、地域、連邦州又は地区であって、特定の地域に対する租税措置を立法する自治権を行使するものをいう。

14. 「準国家主体のデジタルサービス税又は関連する類似の措置」とは

    a) 課税主体が締約国であれば第 39 条 2 項に規定する条件を全て満たし、かつ

    b) 第 39 条 3)に記載がない、準国家主体によって課される税をいう

15. 締約国会議が、準国家主体により課される税がデジタルサービス税又は関連する類似の措置であると決定した場合には、

    a) 当該準国家主体が属する締約国は、締約国会議がその決定を行った日から 6 か月以内に、当該措置の撤廃を達成するための努力を詳細に記載した報告書を締約国会議に提出しなければならない。

    b) 締約国会議は、上記第 a)に記載の締約国により提出された報告書を寄託機関が受け取った日から 1 か月以内に、第 6 項若しくは第 9 項の規定に基づいて当該報告書に関する決定を公表しなければならない。

[ESにおける補足事項]

- 第 3 項は、締約国会議が、第 2 項に従って締約国に要請を通告した日から 1 年以内に決定を下すよう努めなければならないと規定する。これは包括的な期限であり、手続きの各段階について第 3 項より後の各項で規定される期限の合計に等しい。ただし、1 つの手続に割り当てられた時間よりも多くの時間がかかる場合もあれば、短い時間がかかる場合もあるという事実は、MLC が後続の手続に与える時間を増減させるものではない。
- 第 4 項における自己評価とは、第 39 条 2 項に基づく定義の各基準を満たすかどうか、又は第 39 条 3 項に基づく除外事項のいずれかに該当するかどうかに関する制定締約国の見解を示すものでなければならず、また、措置及びその影響に関する関連情報を補足するものでなければならない。
- 第 6 条に記載する、締約国会議における決定は要請締約国を、要請締約国と制定締約国が異なる場合には制定締約国を除いたコンセンサスによって決定される。換言すると、当該措置がデジタルサービス税又は関連する類似の措置であるか否かの締約国会議の決定を要請締約国、第 1 項 b)の場合には制定締約国は妨げることはできないということである。
- 第 11 条から第 14 条にかけてのプロセスを通じて、「制定締約国」とは、準国家主体が所在する締約国のことである。従って、このプロセスにおいて、準国家主体は正式な地位を持たないが、制定締約国の裁量によって、その措置の分析を提供するために準国家主体の代表を締約国会議の代表団の一員として参加させることができる。

SECTION 2 – TREATMENT OF SPECIFIC MEASURES IN SCOPE OF TAX TREATIES

第2節第40条では、前条に準じて取り扱う租税措置について述べるとともに、租税条約上認められている一定の措置については前条の制限を受けないことを示している。

第40条　租税条約の範囲における特定措置の扱い

1. 第 2 項に従い、締約国は、次の場合には、対象グループのグループ事業体に対して租税措置を適用しない。

    a) 当該租税措置が、第 39 条 2 項 c)に記載された条件を満たさないことのみを理由として、デジタルサービス税又は関連する類似の措置に該当しない場合。

    b) 当該租税措置を適用するための閾値が、当該グループ事業体又は当該グループ事業体への支払者が当該締約国に物理的に存在することを要しない、現地での売上、利用者数又は国内の利用者を対象とすることを含む基準に基づいて決定される、当該グループ事業体又は対象グループによる当該締約国の経済との相互作用に基づいている場合。

2. 第 1 項は、関連するグループ企業に対する租税措置の適用が、所得に対する租税に関する二重課税の

回避に関する締約国とグループ事業体の居住地との間の有効な協定により認められている場合には適用されない。

2.8. PART VII – FINAL PROVISIONS （最終規定）並びに附属書I

本章では、本条約の発効及び適用に関する要件、本条約の実施にあたって設置される会議や機関についての規定が含まれている。各条文の内容は以下のとおりである。

[MLCの記載内容]

第41条 署名及び批准、受諾又は承認

1. 本条約は、全ての国による署名のため、[xxxx 年 xx 月 xx 日]に公開される。
2. 本条約は、批准、受諾又は承認が条件となる。

第42条 領域への適用

1. いずれの国も、批准書、受諾書若しくは承認書の寄託において、署名時点又はその後いつでも、国際関係について責任を有し、かつ、本条約が適用される管轄区域を特定する宣言を寄託することができる。当該管轄区域について本条約が効力を生ずるのは、本条約が当該国について効力を生ずる日又は宣言の寄託の日から起算して 3 か月の期間が満了する月の翌月の最初の暦日のいずれか遅い日となる。
2. 第 1 項に規定された宣言の効力が生じている管轄区域に本条約を適用するため、第 3 項及び第 4 項の規定に従うことを条件として、当該管轄区域は、国際関係について責任を有する締約国及び当該締約国が国際関係について責任を有する他の管轄区域とは別個の締約国として、以下の規定が適用される。
   a) 第 2 条 l)及び附属書 B 第 3 節に記載された規定
   b) 第 4 条
   c) 第 6 条 2 項
   d) 第 9 条
   e) 第 11 条 15 項
   f) 第 12 条
   g) 第 13 条
   h) 第 5 章 1 節に記載された規定
   i) 以下に記載された規定
      i) 第 25 条及び第 28 条を除く、第 5 章 2 節
      ii) 第 3 節を除く、附属書 F
      iii) 第 25 条、第 28 条、及び附属書 F 第 3 節。ただし、特定非国家管轄区域についてのみ適用。
   j) 第 37 条
   k) 第 49 条
   l) 附属書 B 第 4 節 13 項 i)i)
   m) 附属書 C 第 1 節 5 項

n) 附属書 E

o) 第 6 章及び附属書 H 第 1 項、2 項、10 項に記載された規定

3. 第 1 項に規定された宣言の効力が生じている管轄区域によって制定されている関連する一方的措置に関して、附属書 H 第 1 項に規定された要請がなされ、かつ当該要請が宣言に明記されている場合、附属書 H の適用は以下のとおり修正される。

a) 締約国では無く、当該管轄区域が附属書 H 第 4 項に規定された自己評価を実施しなければならない。

b) 附属書 H 第 8 項の規定の下、特別諮問委員会が設置される場合、当該管轄区域は一方的措置制定締約国として取り扱われる。この場合、当該国の国際関係について責任を有する締約国は、特別諮問委員会に含まれない。

そのような特定の記載が宣言に含まれていない場合には、当該管轄区域の国際関係について責任を有する締約国は、特別諮問委員会の目的上、一方的措置制定締約国として取り扱われ、自己評価を実施する。

4. 第 47 条に規定された締約国会議の目的上、

a) 第 1 項に規定された宣言の効力が生じている管轄区域は、以下の b）に規定する場合を除き、その国際関係について責任を有する締約国とは別個に締約国会議に参加してはならない。

b) 第 1 項に規定された宣言の効力が生じている特定非国家管轄区域は、国際関係について責任を有する締約国とは別個に締約国会議に参加すること、並びに第 47 条 3 項 b）から k）までと o）に規定される役割及び第 5 章の解釈又は実施に関して生じ得る追加的な問題への対処に関して締約国会議の決定に参加することが許容される。

5. 批准国による批准書、受諾書又は承認書の寄託が第 48 条の規定の適用上 600 ポイント以上であるか否かを決定するため、第 1 項に規定された宣言が寄託されており、かつ取り下げられていない管轄区域に割り当てられた全てのポイントは、国際関係について責任を有する批准国に割り当てられたポイントとともに考慮される。

6. 第 43 条及び第 51 条の規定の適用上、各締約国に示された合計ポイントを決定するに当たり、第 1 項に規定された宣言の効力が生じている管轄区域に割り当てられた全てのポイントは、国際関係について責任を有する締約国に割り当てられたポイントとともに考慮される。

7. 本条の適用にあたり、特定非国家管轄区域は以下を指す。

a) ガーンジー、マン島、及びジャージー

b) 以下に該当する、第 1 項に規定された宣言の効力が生じているその他の管轄区域

i) 当該管轄区域の国際関係に関して責任を有する締約国が、当該管轄区域は特定非国家管轄区域として取り扱われるべきであるとの結論が記載され、当該管轄区域が以下を保有する旨が証明された通知書を提出する場合

A) 独立した当局が法人税の法制化権限を有する独立した税制

B) 独立した税務行政

C) 国際的な税調整の能力と経験を有する独立した権限のある当局

ii) 締約国会議における討議を経て、いずれの締約国も当該管轄区域を特定非国家管轄区域として取り扱うことに異議を唱えない場合

上記ii)に係る異議は、当該管轄区域の国際関係について責任を有する締約国が、上記i)に記載の通知を後日再び提出することを妨げるものではない。

第43条　調整後収益の閾値を引き下げるためのレビュープロセス

第3条9項の規定は、第2項及び第3項の規定に従って行われるレビュー（「実施後レビュー」）に基づいて、第5項又は第6項の規定の下、本条約の実施が成功したとみなされる日から 1 年の期間が満了した日以後に開始する全ての期間について適用される。

1. 締約国会議は、第 48 条 1 項の規定に従って本条約の効力が発生する日から 7 年の期間の満了後に実施後レビューを開始し、本条約の効力が発生する日から 8 年以内に実施後レビューを完了させる。

2. 実施後レビューには、次の事項に関し、本条約の実施が成功したかどうかについての検討を含める。

   a) 第 4 章における、二重課税の排除が適時かつ効果的であるか否かを含む二重課税の排除に関する規則

   b) 以下を含む、第 5 章第 1 節及び第 4 節に関する規則

      i) 二次的債務が発生する場合の適用も考慮した租税債務の適時の支払

      ii) 時宜を得た効果的な情報交換と情報秘密の尊重

      iii) 本条約に基づいて再配分される利益 A に関して、本条約を執行するために必要な資源

   c) 第 5 章第 2 節利益 A に係る税の安定性及び第 5 章第 3 節利益 A に関連する問題の税の安定性の適時性及び有効性、特に、締約国による安定性レビューの結論の実施のみならず、以下の構成及び運営も含まれる

      i) 対象範囲レビューパネルとレビューパネル

      ii) 第 2 章から第 5 章に係る税の確実性に関する決定パネル

      iii) 利益 A に関連する問題の税の安定性に関する紛争解決パネル

   d) 以下を含む、第 6 章第 1 節に関する規則

      i) 削除対象となっている既存の一方的措置の効果的な撤回

      ii) 附属書 H の規定に基づく締約国会議における意思決定の過程の適時性

      iii) 締約国会議が、ある措置をデジタルサービス税又は関連する類似措置と決定した場合における利益 A の配分停止の有効性

3. 第 2 項及び第 3 項の規定に基づいて必要とされる実施後レビューを促進するため、締約国会議は、本条約の実施における締約国の経験に関する情報を継続的に収集するための手続について合意することができる。締約国が実施に伴って困難に直面する場合、可能な限り当該困難に対処するための適切な方法を見いだすため、必要に応じ、実施後レビューを開始する前に締約国会議の会合が招集される。

4. 本条約の実施は、実施後レビューの終了の日から 3 か月を経過した日に成功したものとみなされる。ただし、当該日の前に、他の締約国が異議を生じさせた具体的な実施上の問題を理解することができるように十分に詳細な説明（当該締約国が成功しなかったと認める第 3 項に掲げる事項についての具体的な言及を含む）を付した書面による異議が次のいずれかより受領されている場合は、この限りでない。

   a) 締約国の単純過半数

   b) 附属書 I 又は第 47 条 4 項の規定に基づく最新のポイント割当により定められた合計 600 ポイント以上を示す 20 以上の締約国

5. 第 5 項に規定する期限の満了時に書面による異議の申立てにより実施が成功したとみなされなかった場合、当該期限から 3 か月以内に、当該書面による異議において特定された実施上の問題に対処するために締約国会議の会合が招集される。本条約の実施は、第 5 項に規定する期限から 2 年を経過した日又は締約国会議が合意する他の日に成功したものとみなされる。ただし、当該日までに、第 5 項に記載さ

れた異議において特定された実施上の問題のうち、まだ対処されていないものを詳細に特定した書面による異議が、次のいずれかより受領されている場合は、この限りでない。

a) 締約国の単純過半数

b) 附属書 I 又は第 47 条 4 項の規定に基づく最新のポイント割当により定められた合計 700 ポイント以上を示す 25 以上の締約国

6. 第 5 項に規定する期限から 2 年を経過した日（又は 6 の規定に基づいて締約国会議が合意する他の日）までに書面による異議により実施が成功したとみなされない場合、本条約は、第 51 条 3 項に定められた日に終了する。ただし、第 6 項に規定する期限から 3 か月以内に、締約国の単純過半数により本条約を終了させない旨の決定を行う場合は、この限りでない。

附属書 I – 関連規定の適用目的で管轄区域に割り当てられたポイント

第43条、第48条、第51条の適用のため、以下のとおり、管轄区域ごとにポイントが割り当てられる。

Table 2 – 関連規定の適用目的で管轄区域に割り当てられたポイント

管轄区域	ポイント
ベルギー	9
カナダ	6
中国（中華人民共和国）	94
デンマーク	4
フランス	56
ドイツ	45
香港（中国）	88
インド	15
アイルランド	21
日本	47
韓国	11
メキシコ	2
オランダ	15
サウジアラビア	2
スペイン	15
スイス	34
イギリス	49
アメリカ	486

その他の管轄区域	0

第44条　修正

1. いずれの締約国も、寄託機関に改正案を提出することにより、本条約の改正を提案することができる。寄託機関は、改正案を各締約国及び署名国に通知する。
2. 締約国の 1/3 により支持された場合、寄託機関が第 1 項の規定に従って改正案を通知した後、6 か月以内に当該改正案を検討するために締約国会議の会合が招集される。

第45条　留保

本条約には、いかなる留保も付することが出来ない。

第46条　本条約と既存の租税協定との関係

本条約の規定と既存の租税協定の規定とが抵触する場合、その抵触の限りにおいて、本条約の規定が優先される。

第47条　締約国会議

1. 締約国会議は、本条約の規定に基づいて、必要又は適切な決定を行い任務を遂行するために設置される。
2. 寄託機関は、本条約が効力を生じた後 3 か月以内に締約国会議の第一回会合を招集する。
3. 締約国会議の任務には、本条約の解釈又は実施に関して生じ得るいかなる問題にも対処すること及び本条約の次の規定に定める特定の任務を遂行することを含む。
    a) 許容可能な財務会計基準という用語の定義に関する第 2 条 1 項 a)
    b) 利益 A 税務申告書及び共通文書パッケージの提出に使用する標準テンプレートの作成に関する第 15 条 2 項
    c) グループが対象グループに該当するかどうかについての安定性の申請に関する第 22 条
    d) 対象グループによる安定性の申請に関する第 23 条
    e) 対象範囲レビューパネル又はレビューパネルによるレビューの条件に関する第 24 条
    f) 対象範囲レビューパネル又はレビューパネルの構成に関する第 25 条
    g) 安定性レビューに関する第 26 条
    h) 見解の不一致を解決するための決定パネルに関する第 27 条
    i) 安定性レビューの結論に関する第 29 条
    j) 安定性レビューの取り下げに関する第 30 条
    k) 安定性レビューの申請が行われなかった場合又は取り下げた若しくは取り下げたとみなされた場合における税務調査に関する第 31 条
    l) 「事前の安定性文書パッケージ」、「影響を受ける関係当事者が所在する締約国」、「フォローアップ対象範囲安定性文書パッケージ」、「主管税務当局」、「レビューを申請したグループ関係当事者が所在する締約国」、「対象範囲安定性文書パッケージ」、及び「税の安定性利用者手数料」という用語の定義に関する第 32 条
    m) 特定非国家管轄区域の地位についての議論に関する第 42 条
    n) 調整後収益の閾値を引き下げるためのレビュープロセスに関する第 43 条

o) 防衛グループの調整に関する附属書 C 第 6 節

p) 「合理的な措置」の定義に関する附属書 E 第 1 節

q) 安定性レビューに関する附属書 F 第 1 節及び決定パネルの構成に関する附属書 F 第 3 節

r) デジタルサービス税及び関連する類似措置に関するレビュープロセス及び早期の明確化に関する附属書 H

4. 第 3 項で特定された機能に加えて、第 43 条、第 48 条及び第 51 条の適用にあたり、締約国会議は、附属書 I で割り当てられたポイントに代え、利用可能なデータに基づいた対象グループの総数に対する各管轄区域に居住する対象グループの最終親会社の割合に応じて、1,000 の内数として示された各管轄区域に割り当てられたポイントを以下に沿って更新する。

a) 第 43 条 5 項及び 6 項の規定に基づき本条約の実施が成功したものと認められるか否かを決定する目的で更新する。合意された場合、更新されたポイントは、b)に基づいて新たに更新されたリストが承認されるまで第 51 条 2 項を適用する目的で使用される。

b) 第 43 条 5 項又は 6 項により本条約の実施が成功したとみなされた日から少なくとも 1 年を経過した後、利用可能なデータに基づいた各管轄区域に居住する対象グループの最終親会社の割合に応じて第 51 条 2 項の適用目的で更新する。

c) その後 5 年ごとに更新する。

5. 締約国会議の決定は、以下を除きコンセンサス方式によって行う。

a) 本条約に別の意思決定プロセスが規定されている場合

b) 締約国会議が異なる規則を採択することに合意した場合

6. 締約国会議は、その手続規則を採択する。

7. 締約国会議は、経済協力開発機構に本部を置く専用事務局が運営する。本事務局は、締約国会議の討議及び決定を準備すること並びに締約国会議により又は本条約の規定に従って与えられる他の任務を遂行することを通じて、本条約の解釈、実施及び適用を支援するため、締約国会議の監督の下に行動する。

第48条 発効開始

1. 本条約は、第 2 項の規定に基づいて批准国によって決定される、次に掲げる日の後に発効する。

a) 30 番目の批准書、受諾書、承認書の寄託

b) 附属書 I に掲げる合計 600 ポイント以上の批准書、受諾書又は承認書の批准国による寄託

2. 寄託機関は、特に、二重課税を排除する義務を負うことが期待される批准国の参加の水準並びに批准国が地理的に多様であり、かつ全世界の国内総生産の約 60%以上を占めることを確保するという目標を考慮して、本条約の効力を発生させるか否か及び効力発生の日を決定するため、第 1 項の規定に基づく条件が満たされた後 3 か月以内に批准国の会合を招集する。本条約が発効するための決定が採択されるのは、以下によって支持された場合である。

a) 当該会合が招集された時点における批准国の単純過半数

b) 附属書 I に記載された合計 600 ポイント以上を表明した批准国

3. 第 2 項の規定に基づいて招集された会合において本条約の効力発生の決定が行われなかった場合、寄託機関は、当該決定がなされるまでの間、6 か月ごと、又は批准国が決定するときはこれより長い期間ごとに批准国の会合を招集する。

4. 第 2 項の規定に従って本条約の効力発生の日の決定が行われた後、本条約の批准、受諾又は承認に

関して署名した国については、第 1 項の規定に従って決定された本条約の効力発生の日と、当該署名国による批准書、受諾書又は承認書の寄託の日から起算して 3 か月の期間が満了する月の翌月の最初の暦日とのいずれか遅い日に、当該署名国について本条約の効力が発生する。

第49条 適用開始

1. 本条約の規定は、本条約が当該締約国について効力を生ずる日から 6 か月の期間が満了した日以後に開始する次の暦年の最初の日以後に開始する対象グループの報告期間について適用が開始される。

2. 第 1 項の規定にかかわらず、第 3 項の規定に従うことを条件として、次のいずれかの場合には、第 1 項に規定する暦年の最初の日（適用開始日）に、関連する締約国の対象グループについて本条約の規定の適用が開始される。

   a) 対象グループのグループ企業が、第 1 項に定める暦年の前の暦年において、附属書 A に掲げる一方的措置のいずれかに関して課税対象となった場合

   b) 適用開始日が属する報告期間が 4 月 1 日以降に終了する場合

   c) 当該締約国において第 48 条 1 項の規定により本条約が発効した場合

3. 第 2 項が適用される対象グループについては、以下のとおり適用される。

   a) 適用開始日の属する期間（適用初年度）に対する本条約の適用は、次のとおり修正される。

      i) 当該締約国において第 4 条 1 項及び 2 項の規定に従って適用初年度について課税されることとなる利益 A の額は、当該締約国において第 4 条の規定に従って適用初年度について課税されることとなる利益 A の額に、適用開始日から当該適用初年度の終了までの日数を乗じ、当該適用初年度の総日数で除した額とする。

      ii) 第 11 条 6 項から 15 項までに基づき各特定管轄区域に配分された利益 A 救済額は、当該特定管轄区域に配分された利益 A 救済額に、適用開始日から当該適用初年度の終了までの日数を乗じ、適用初年度の総日数で除した額とする。

      iii) 適用開始日から適用初年度の終了までの日数が 183 日未満の場合、以下の段階に沿って適用初年度が含まれるように延長されるものとする。

         A) 附属書 E 第 1 節に規定される当初収益源泉移行期間、当初適格採掘業移行期間、規制対象金融サービス業移行期間及び混合セグメント移行期間

         B) 附属書 B 第 6 節 7 項に記載される源泉徴収税上方修正に関する移行期間

         C) 第 34 条 3 項 a)に規定される「本条約適用開始後の最初の 3 期間」

   b) 第 11 条 2 項 c)に基づく適用初年度の翌期間における対象グループの過去の未配分利益 A 救済額は、0 あるいは以下により決定される額のいずれか大きい額に等しい額とする。

      i) 適用初年度の対象グループの利益 A の額から、適用初年度における対象グループの利益 A 救済額を控除し、さらに

      ii) 当該適用開始日から当該適用初年度の終了までの日数を乗じ、適用初年度の総日数で除した額

4. 第 38 条 1 項の規定は、本条約が当該締約国について効力を生ずる日から 6 か月の期間が満了した日以後に開始する次の暦年の初日から適用開始となる。

5. 本条の前項までの規定にかかわらず、以下の規定は、当該事項に係る期間にかかわらず、本条約が当該締約国について効力を生ずる日から当該各締約国について適用される。

   a) 附属書 F 第 3 節（第 28 条の規定に基づき利益 A 決定パネルのために設置される独立の専門家

で構成する常設プールの設置）

b) 附属書 H

6. 第 47 条の規定は、本条約の発効開始日から適用される。

7. 本条の前項までの規定にかかわらず、本条約の規定は、既存の租税協定に関しては、当該既存の租税協定の各締約国について本条約が効力を生ずる日のうち最も遅い日から、当該各締約国において適用される。

第50条 脱退

1. 第 48 条 1 項の規定により本条約が効力を生じた後最初の 5 年の期間が経過した後、

   a) いずれの締約国も、本条約から脱退する意思を寄託者にいつでも通知することができる。

   b) 第 42 条 1 項の規定に基づく宣言を行った締約国は、寄託機関に対し本条約を当該管轄区域について適用しない意思を通知することにより、その宣言を撤回することができる。

   寄託機関は、脱退に関する全ての通知を締約国及び署名国に通知する。

2. 第 1 項の規定に基づく脱退は、寄託機関が脱退の通知を受領した日から 12 か月の期間が満了した日以後に開始する次の暦年の最初の日以後に開始する期間について、当該締約国において効力を生ずる。ただし、その効力が発生する時点までに、当該締約国が寄託機関に脱退を撤回する通知をした場合はこの限りでない。

3. 脱退通知を受領した後、寄託機関は、本件を議論するために締約国会議の会合を招集することができる。

第51条 終了

1. 締約国は、コンセンサス方式により、指定された日に本条約の終了を決定することができる。

2. いずれかの締約国が第 50 条の規定に基づいてこの条約から脱退することにより、附属書 I に規定する残りの締約国によって示された合計ポイント又は第 47 条 4 項の規定に基づいて更新された最新の割当ポイントが 550 点を下回る場合には、本条約は、その脱退の効力発生の日に終了する。

3. 第 43 条 7 項の規定により本条約が終了する場合には、本条約は、第 43 条 6 項に規定する日から 3 か月を経過した日に終了する。

4. 本条約の終了は、終了の日以後に開始する全ての期間について適用される。

第52条 議定書

1. 本条約は、一又は二以上の議定書によって補足することができる。

2. 議定書の締約国となるためには、本条約の締約国であることが必要である。

3. 本条約の締約国は、議定書の規定に従い議定書の締約国とならない限り、当該議定書に拘束されない。

第53条 寄託機関

1. 経済協力開発機構の事務局長は、本条約及び第 52 条の規定に基づく議定書の寄託機関となる。

2. 寄託機関は、次のことを行う。

   a) 締約国及び署名国に対して、1 か月以内に以下の事項を通知する。

      i) 第 37 条 10 項の規定による徴税の補助に関する全ての通知

      ii) 第 37 条 11 項の規定による書類の送達に関する全ての通知

      iii) 第 41 条の規定による全ての署名

iv) 第 41 条の規定による批准書、受諾書又は承認書の寄託

v) 第 43 条の規定により本条約の実施が成功したとみなされる日

vi) 第 44 条の規定による本条約の全ての修正案

vii) 第 48 条の規定による本条約の効力発生の日における署名国の決定

viii) 第 50 条の規定による本条約からの脱退に係る全ての通知

ix) 第 51 条の規定により本条約が終了することとなる全ての事象

x) 本条約に関連するその他全ての通信

b) 以下のリストを一般に入手可能な状態に維持する。

i) 第 49 条の規定により本条約の規定が適用される締約国

ii) 締約国による通知

(3) 利益B

3.1. 概要

利益B報告書の構造

包摂的枠組みは、2021年10月に、税務執行能力の低い国・地域のニーズに焦点を当てて、各国における基本的なマーケティング及び流通活動への独立企業原則の適用を簡素化及び合理化することで合意した。本報告書は、このイニシアティブの延長線上にある。

この報告書は、TPGの第IV章（移転価格に関する紛争の回避及び解決のための税務執行上のアプローチ）の附属書としてTPGに組み込まれており、これにより包摂的枠組みに参加する各国は2025年1月1日以後に開始する事業年度について、各国で活動する対象範囲内の販売会社、販売代理人又はコミッショネアに適用することを選択できることとなる。

報告書の骨子

本報告書は、7つの重要なセクションに分かれている。

1. 簡素化及び合理化されたアプローチの適用に関する検討（セクション 2）では、利益 B の導入方法、及び、利益 B を採用しない国・地域が他の国・地域における適用を尊重することを要求されないことについて説明されている。
2. 対象取引（セクション 3）では、利益 B の範囲内となる取引（以下、「適格取引」）が定義される。利益 B の射程は、端的に言えば有形資産の卸売販売である。デジタル商品、コモディティ又はサービスの流通は、明示的に除外される。また、対象範囲ルールは、販売者が独自かつ価値のある無形資産を所有したり、特定の経済的に重要なリスクを引き受けている場合には利益 B の対象から除外されることを定めている。利益 B は、例えば収益が 7 億 5,000 万ユーロを超えるグループに限定されるといった、グループ又は事業体の収益に関連した規模の閾値は設けられておらず、対象取引を有する全ての納税者に適用される。
3. 適格取引に対する最適法原則の適用（セクション 4）では、内部比準取引価格（CUP）を特定できない限りにおいて、取引単位営業利益法（TNMM）を用いて、簡素化及び合理化されたアプローチ（利益 B のアプローチ）によって適格取引の価格が算定されることが規定されている。
4. 簡素化及び合理化されたアプローチの下での利益の決定（セクション 5）では、標準化された価格マトリクスに基づいて対象範囲内の販売業者に配分されるべき利益率を示している。更に、営業費用に対する利益率のクロスチェック、及びソブリン信用格付けが低く OECD が使用する商業データベースにおいてベンチマークデータの利用可能性が限定されている国・地域の利益率を補正するためのメカニズムに関する規定が含まれる。
5. 文書化（セクション 6）では、利益 B を適用する企業が用意すべき文書類の要件が記載されている。
6. 移行に関する問題（セクション 7）では、事業再編によって販売会社が利益 B の範囲内となる、又は範囲から外れるシナリオに対処している。
7. 税の安定性と二重課税の排除（セクション 8）では、一方の国が利益 B を適用しようとする場合の相手国との関係を規定し、税の安定性と二重課税の排除を確保している。

この報告書には、利益Bの価格設定マトリックスの設定に使用されるベンチマーク検索基準の更新情報と、利益Bの適用例を示した付属説明が付されている。

今後の展望

利益Bに関する包摂的枠組みによる作業はまだ完了しておらず、インドによっていくつかの留保が付されている。また、今回の報告書では、どの国・地域が利益Bの導入を確約しているかが明記されていない。これは、利益Bの導入が任意とされたことを考えると、極めて重要な関心事項となる。また、報告書では、包摂的枠組みメンバ

ーは低執行能力国が利益Bを適用した場合にはそれを尊重することについてコミットしたとあるが、現時点では低執行能力国がどのような国々とされるのかについても明らかではない。

包摂的枠組みは、インドが重要と考えている定性的な対象範囲決定基準等、未確定となっている利益Bの様々な側面に関する更なる作業に取り組むことを確約し、2024年3月31日までに本作業を完了することを目指しているとされる。

アフリカ税務行政フォーラム（ATAF）は、報告書の公表に合わせて声明を発表し、「利益Bは加盟国にとって有益であり、ATAFは利益Bを実施する加盟国に対して実質的な支援を行う」としている。

3.2. 利益B報告書の解説

利益Bの導入方法

報告書は、利益Bの導入方法について、2つのオプションがあることを明らかにした。

- **セーフハーバー**

利益B導入国に居住する検証対象者が、対象範囲基準を満たす取引を有する場合には、利益Bを適用することを任意に選択できる仕組み。

- **義務的適用**

利益B導入国にある検証対象者及び税務当局の双方が、対象範囲基準を満たす取引に対して利益Bを適用する義務が生じる。

報告書によると、利益Bの価格設定アプローチは「独立企業原則の結果に近い」とされている。したがって、セーフハーバーとして、又は義務的なルールとして利益Bを適用するいずれの場合でも、利益Bの考え方が適用されるのは、それを採用することを選択した国・地域に限られ、利益Bを採用しない相手国が他国の利益Bの適用を尊重する必要はない。報告書はさらに踏み込んで、「納税者は、利益Bを適用しない国・地域において納税申告を行う際に、独立企業原則への適合性を主張し正当化するために利益Bのアプローチに依拠するべきではない」と述べている。

報告書は、ある事業活動が利益Bの対象範囲外であるという事実があるからといって、そのような活動の期待リターンが利益Bの水準よりも高い、あるいはより低い、と推定してはならないと述べている。言い換えれば、利益Bの水準が利益Bの範囲外のマーケティング活動や流通活動に係る期待リターンの下限や上限を表したものと解釈されるべきではないと指摘している。

利益Bの対象となる取引

利益Bは、適格取引として定義される2つのタイプの取引に対して適用される。

- 単一あるいは複数の関連者から商品を購入し非関連者に対して再販売する、販売会社におけるマーケティング及び販売取引
- 他の関連者が非関連者に対して行う商品の販売に寄与する、販売代理人及びコミッショネア

さらに、適格取引は、次の追加基準を満たす必要がある。これらの基準を満たしたものを、「範囲内の取引」という。

- **片側検証の適用可能性**：販売会社、販売代理人、又はコミッショネアを検証対象者として、取引当事者の一方を検証する移転価格算定方法を用いることが可能となる特性を有していなければならない。報告書では、この決定に関連する可能性のある TPG の参考パラグラフをいくつか挙げている。
- **営業費用集約度の閾値**：過去 3 年間において、純売上高に対する加重平均営業費用の割合は、3%以上 20%ないし 30%以下（上限値は利益 B を適用する国・地域で決定される）である必要がある。このテストは、検証対象となる事業体の販売活動にのみ適用され、後述の非販売活動に配賦可能な営業費用はこの計算には含まれない。

- **販売目的物に係る適用除外**：非有形資産（デジタル商品など）、サービス、又はコモディティのマーケティング活動、流通活動、販売活動は、範囲外となり除外される。
- **非販売活動に係る適用除外**：製造又は研究開発等の非販売活動が販売活動と区分できず、基準となるマーケティング及び流通活動とは別に信頼性のある価格を設定できない場合には利益 B の適用範囲から除外される。報告書中のコメンタリーでは、商品とサービスを一体として販売している販売業者に関して、商品とサービスをそれぞれ個別に価格設定することが不可能であるときも適用除外となることを明確にしている。
- **小売販売**：卸売に加えて小売も行っている販売会社は、小売売上が個別にセグメント化され価格設定されている場合、又は過去 3 年間の加重平均小売純収益が加重平均純収益合計の 20%未満である場合を除き、利益 B の適用範囲から除外される。

最適法としてのCUP法の優先

範囲内の取引に対して、内部CUPが存在する場合には、内部CUP法が優先される。ほとんどの場合、企業及び税務当局は、従来の移転価格分析で求められていたように、利益Bの価格設定方法が最も適切な方法であることを示す必要はない。ただし、企業は、内部CUPが存在するかどうかを検討する必要があり、内部CUPが特定され、範囲内の取引の価格を確実に設定するために使用できる場合は、内部CUP法を優先的に採用する必要がある。

なお、報告書では、内部CUP法がコモディティの販売以外の取引の価格設定に使用されることはほとんどなく、したがって、この優先が頻繁に適用されることは想定されていないと指摘している。

簡素化された価格決定方法

利益Bの価格決定アプローチは、3つの構成要素から成り立つ。

- **標準価格マトリクス**：利益 B の標準的な価格マトリクス
- **営業費用クロスチェック**：標準マトリクスに基づいて決定された営業費用利益率に基づき行われる、標準リターンの増減調整
- **データ可用性メカニズム**：グローバルデータセットのデータが限られており、ソブリン信用格付が低い国において、上記 1 及び 2 によって決定される収益を増加させる適格低執行能力国向けのメカニズム

① 標準価格マトリクス

利益Bの標準価格マトリクスは、2023年7月の公開討議文書に記載されているマトリクスに類似している。この利益率は、産業グループ及び営業資産集約度（以下、「OAS」）又は営業費用集約度（以下、「OES」）によって変化する売上高利益率（以下、「ROS」）として設定される。

下表は、今回公表された標準価格マトリクスである。昨年の公開討議文書から変更が加わっている場合、括弧書きで変更前の値を示している。

営業資産／営業費用集約度			産業グループ1	産業グループ2	産業グループ3
A	OAS＞45%	OES基準なし	3.50%	5.00% (5.25%)	5.50%
B	OAS=30%~44.99%	OES基準なし	3.00% (3.25%)	3.75% (3.50%)	4.50%
C	OAS=15%~29.99%	OES基準なし	2.50% (2.75%)	3.00% (3.25%)	4.50% (4.25%)
D	OAS＜15%	OES≧10%	1.75% (2.0%)	2.00% (2.25%)	3.00%
E	OAS＜15%	OES＜10%	1.50%	1.75%	2.25%

各産業グループに含まれる個別業種は以下のとおりである。昨年7月の公開討議文書の内容について変更があった業種については太字で記載している。

産業グループ1	生鮮食品、食料品、家庭用消耗品、建設資材及び消耗品、配管用品及び金属製品
産業グループ2	ITハードウェアと部品、電気部品・消耗品、**動物用飼料、農業用品、アルコールとタバコ、ペットフード**[28]、衣料用履物その他の衣料品、プラスチック及び化学品、潤滑剤、染料、**医薬品**[29]、化粧品、健康用品、家庭電化製品、家電製品、家具、家庭用品及び事務用品、印刷物、**紙及び包装用品**[30]、宝飾品、織物用皮革及び毛皮、新品及び**中古の国内乗用機、乗用機部品及び消耗品**[31]、混合製品並びに産業グループ又はグループ3のいずれにも属さない製品及び部品
産業グループ3	医療用機械、産業用及び農業用輸送機器を含む産業機械、産業用工具、産業用部品その他用品

標準価格マトリクスを適用する事業体は、以下の3段階のプロセスを適用することとなる。

[28] これらは、７月公開討議文書ではグループ1に記載されていた。
[29] これらは、７月公開討議文書ではグループ3に記載されていた。
[30] これらは、７月公開討議文書ではグループ1に記載されていた。
[31] これらは、７月公開討議文書ではグループ3に記載されていた。

- **ステップ 1:** 検証対象となる事業体に関連する産業グループを決定する
- **ステップ 2:** 対象年度の直前 3 事業年度の数値に基づき判定された OAS/OES に基づいて、該当する営業資産／営業費用集約度のカテゴリーを決定する
- **ステップ 3:** 標準価格表を用いて、該当する価格（利益率）を特定する[32]

昨年の公開討議文書と同様、検証対象者は、該当するセルのROS±0.5%範囲内の利益率を達成した場合、利益Bが遵守されたこととなる。一方、納税者がこの範囲外にある場合、利益Bを適用する税務当局は、調整時にマトリクスで決定されたROSに基づく調整を行う。

このマトリクスは、Moody's Bureau van Dijk Orbisデータベースで実行されたベンチマークに基づいて設定されており、一連の定量的及び定性的スクリーニングを含んでいるため、再現困難である。包摂的枠組みは、この分析の詳細をいまのところ公表していない。

② 営業費用クロスチェック

営業費用のクロスチェックは、これまで提案されていたベリーレシオのキャップ・アンド・カラーに対する改訂である。あらかじめ定義された営業費用のキャップ・アンド・カラーの範囲外に該当するときに、検証対象者の利益B上の利益率を上下に調整する可能性がある。

営業費用クロスチェックは、次の4ステップで適用される。

1. **ステップ 1:** 利益 B の標準価格マトリクスを使用して、検証対象者の売上高営業利益率を決定する
2. **ステップ 2:** 適用される営業費用のキャップ・アンド・カラーのレンジを決定 - このレンジは、集約度の要素と国・地域（より高いキャップの適用を受けることができる「適格国・地域」が存在）によって決定
3. **ステップ 3:** ステップ 1 に基づく営業費用利益率（すなわち、EBIT を営業費用で除したもの）を、ステップ 2 で決定されたキャップとカラーと比較
4. **ステップ 4:** ステップ 1 に基づく営業費用利益率がレンジ内である場合にはステップ 1 で決定されたリターンは変更されない。営業費用利益率がキャップよりも大きいか又はカラーよりも小さい場合、ステップ 1 で決定されたリターンはキャップ又はカラーのいずれかに調整

③ データ可用性メカニズム

適格低執行能力国に対して適用されるデータ可用性メカニズムは、利益Bの標準価格マトリクスの基礎となっているグローバル・データセットのデータが限られており、かつ、ソブリン信用格付の低い（BBB-以下）国・地域に関して、利益 B に基づく配分利益を増加させる。これらの国・地域で業務を行う検証対象者の利益 B 利益率は、当該国・地域の純リスク調整率（0.3%から8.6%まで変動する）に検証対象者のOAS（85%を上限とする）を乗じたものに基づいて引き上げられることとなる。

本報告書は、適格低執行能力国を定義していないため、この調整が適用される国・地域を把握することは現段階では不可能であるが、OECDはこのリストを2024年3月31日までにOECDのウェブサイトで公表することを約束している。

④ データの定期更新

利益Bの標準価格マトリクス及び営業費用のキャップアンドカラーレンジを決定するための定量分析は、早期の更新が正当化されるような市場状況の著しい変化がない限り、5年ごとに更新される。一方、標準価格マトリクス及びデータ可用性メカニズムに用いられる財務データ及びその他のデータポイントは、毎年レビューされ、必要に応じて見直される。

⑤ 文書化

[32] 売上高が20%を超える複数の産業グループが存在する場合には、当該各産業グループの売上加重平均値が使用される。

利益Bは、独立企業原則の適用だけでなく、移転価格の決定に関する証拠資料や説明文書について簡素化及び合理化する機会として広く認識されている。しかしながら、既存のローカルファイルの要件を簡素化するための有意義な試みは報告書中からは読み取れない。

本報告書は、既存の移転価格決定に関する書類（主としてローカルのファイル）を用いて検証対象者を特定する方法について説明している。さらに、検証対象者の利益Bの計算に必要な財務情報等の追加情報により補足される必要がある場合があることを示唆している。

さらに、同報告書では、検証対象者が、ローカルファイル又はその他の関連文書に記載のうえ利益Bを一旦適用した場合には、検証対象取引が利益Bの範囲外になった場合や納税者の事業に重大な変更があった場合を除き、最低3年間は利益Bを適用することに同意すべきであるという点が追加されている。

本報告書では、税務当局に対して、適格取引の発生及び利益Bの適用前に、利益Bの対象となるマーケティング・流通活動に関する契約書の提出を納税者に求めることを許容しているが、利益Bの対象となる適格取引を正確に把握するために、活動及び経済状況に照らして契約条件を精査しなければならないことを繰り返し述べている。

移行期の問題

本報告書は、多国籍企業グループは、利益Bの範囲を変更可能なように、自らの取引・流通に関するビジネスモデルを自由に再編することができると指摘している。本報告書は、税務当局はこのような再編に際して適切な課税関係を決定することができ、TPG第9章の指針は引き続き関連性があると指摘している。

税務当局は、検証対象者が簡素化及び合理化されたアプローチを導入することで税務メリットを引き出すことを可能にするよう設計されたグループ内の人為的な取り決めに基づく再編を精査する可能性があり、特に、過去年度において損失を被った販売会社が特段の理由なく後に利益Bの対象となるような再編がなされた場合には、そうしたアレンジメントの妥当性について調査が強化される可能性がある。

税の安定性と二重課税の排除

報告書は、利益Bの適用は、検証対象取引の相手当事者が居住する国・地域が利益Bと整合的でない移転価格課税（一次調整）を行おうとする場合には、二重課税につながる可能性があることを認識している。このような場合、相互協議手続（以下、「MAP」）は、利益Bに関するガイダンスではなく、既存のTPGに基づくものでなければならないと指摘している。

本報告書の序文では、各国の国内法及び税務執行の実務に従うことを前提として、包括的枠組みの加盟国が利益Bを適用しないことを選択した場合には、「低執行能力国」（報告書に定義されていない用語）における利益Bの適用を尊重することが約束されていると述べられている。また、二国間租税条約における実施可能な権限ある当局間における協定案など、このコミットメントの実施に関する作業がOECDにおいて進行中である。

最後に、同報告書は、MAP又は二国間及び多国間事前確認（APA）の下で合意形成された既存の条件が、利益 Bの実施後も引き続き有効であることを強調している。

３．OECDから公表された第2の柱 解釈運営指針の主な内容

(1) 概要

OECDから2023年2月、7月、12月にそれぞれ公表された解釈運営指針について、内容を解説している。

また、2023年7月13日に公表されたTax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – GloBE Information Return (Pillar Two)については、フォーマットの解説を、“（別紙３）特定多国籍企業グループ等報告事項等”において記載している。

解釈運営指針の解説に当たり、本邦法令で規定がある用語については、本法法令に合わせた用語を使用している。

(2) 2023年2月のAdministrative-Guidance

2023 年 2 月 2 日、GloBE ルールに関する解釈運営指針が公表された。

GloBE ルールの適用における明確化や簡素化の観点から、モデルルールやコメンタリーに対する追加のガイダンスとして公表されたものであり、今後の追加のガイダンスも踏まえ、改訂版コメンタリーが作成される予定である。

本運営指針では、GloBEルールにおける適用範囲（モデルルール第1章）、所得と税金（主にモデルルール第3章と第4章）、保険会社に対するGloBEルールの適用（複数章）、経過措置（モデルルール第9章）及び自国内最低課税額に係る税（モデルルール第10章）について触れられており、以下の27項目・111ページにわたる解説となっている。計算結果を歪めないためのモデルルールの一部修正（例：第4.1.5条）等、いくつかの問題について解決が図られている一方、重大な波及効果をもたらす可能性がある項目もあった（例：「資産の移転」という用語の解釈）。

- GloBEルールにおける適用範囲（モデルルール第1章）
  - 通貨換算（以下の2.1.1で概要を説明）
  - みなし連結ルール
  - 連結繰延税金費用（以下の2.1.2で概要を説明）
  - ソブリン・ウェルス・ファンドと最終親会社等の定義
  - 除外会社等の定義の明確化
  - 収益基準の非営利組織への適用
- 所得と税金（主にモデルルール第3章と第4章）
  - 取得価額で計上されるグループ内取引（以下の2.2.1で概要を説明）
  - 除外持分損益に係るヘッジ損益
  - 優先株式など会計上のミスマッチが生じる場合などにおける除外配当規定の適用関係
  - 債務免除の取扱い（以下の2.2.2で概要を説明）
  - 発生年金費用（以下の2.2.3で概要を説明）
  - みなし分配に係る対象租税（以下の2.2.4で概要を説明）
  - 超過マイナス税金の繰越（以下の2.2.5で概要を説明）
  - CFCの赤字親会社（以下の2.2.6で概要を説明）
  - 持分損益を除外しない選択等（以下の2.2.7で概要を説明）

- 導管会社等を通じて得られるタックスベネフィット（以下の2.2.8で概要を説明）
- CFC税額の配賦（以下の2.2.9で概要を説明）

- 保険会社に対するGloBEルールの適用（複数章）
  - 保険投資会社等に対するモデルルール第7.6の適用
  - 中間親会社等・保険投資会社等の除外
  - 制限付Tier1資本
  - 保険契約者に代わり株式投資から生じる除外配当及び除外持分損益に関する債務
  - 短期保有ポートフォリオ株式の簡素化（以下の2.3.1で概要を説明）
  - 相互保険会社に対するモデルルール第7.5条の適用
- 経過措置（モデルルール第9章）
  - 税額控除に係る繰延税金資産（以下の2.4.1で概要を説明）
  - 資産の移転に類似する取引（以下の2.4.2で概要を説明）
  - 資産の帳簿価額及び繰延税金（以下の2.4.3で概要を説明）
- 自国内最低課税額に係る税（モデルルール第10章）（以下の2.5で概要を説明）

2.1. 範囲

2.1.1. 通貨換算

2.1.1.1. 課題

GloBEルールには、以下のようなユーロ建ての金額基準値があるが、ユーロ以外の通貨を用いて連結財務諸表を作成している多国籍企業など、ユーロ以外の通貨で計算される場合、どのように判定するかが不明確であった。[33]

	項目名（基準額）	関連項目	関連モデルルール
a	グループ総収入金額の閾値（750百万ユーロ）	適用範囲の判定	第1.1条、第1.2条、第6.1.1条
b	財務諸表上の純損益の会計基準、永久差異（1百万ユーロ）	実効税率計算	第3.1.3条
c	調整後対象租税額の減額（1百万ユーロ未満又は1百万ユーロ超）	実効税率計算	第4.6.1条、第4.6.4条
d	国・地域別の適用除外基準（10百万ユーロの総収入金額および1百万ユーロの損益）	セーフハーバールール	第5.5.1条
e	軽課税国所得ルール（UTPR）に係る経過措置（国際的事業活動の初期段階にあるもの）における有形固定資産の帳簿価額（50百万ユーロ）	セーフハーバールール/ 実効税率計算	第9.3.2条
f	適格財務会計基準とIFRS間の重要な差異（75百万ユーロ）	実効税率計算	第10.1条
g	政策上の否認費用（5万ユーロ）	実効税率計算	第10.1条

2.1.1.2. ガイダンス

GloBEルールにおける金額基準値が国内法においてユーロ以外の通貨で表記される場合、ユーロ建の金額基

[33] 2月解釈運営指針1.1章Para3-8

準値を、欧州中央銀行（ECB: European Central Bank）が公表する、その会計期間の開始の日が属する年の前年の12月の平均為替相場を用いて換算することとされた。

過去に遡及して実効税率を計算し直す必要がある場合など、金額基準値が過去の会計期間を参照するものである場合（例：モデルルール第1.1条）、各会計期間の開始の日が属する年の前年の12月の平均為替相場を用いて換算する必要がある。[34]

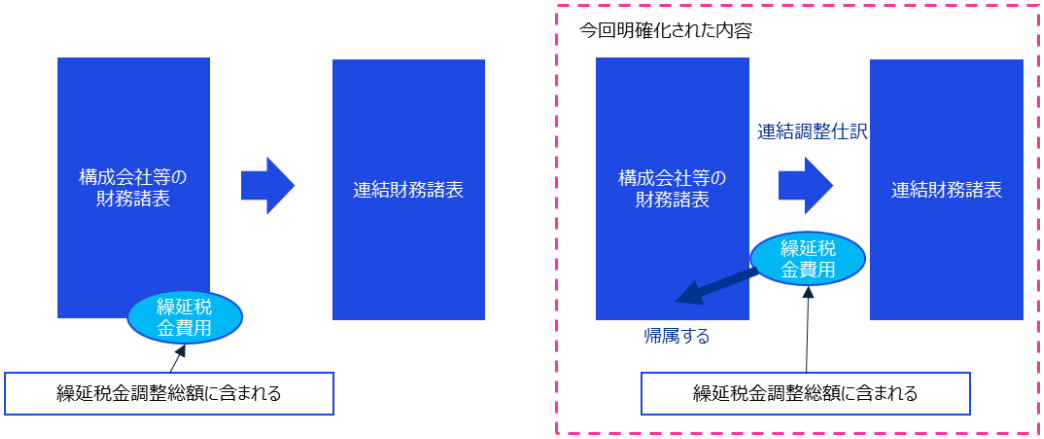
2.1.2. 連結繰延税金費用（モデルルール第4.4.1条関連）

2.1.2.1. 課題

モデルルール第4.1.1条からは、構成会社等の個別の財務諸表に計上される繰延税金費用のみが、繰延税金調整総額の計算に含まれるとの解釈があり得た。[35]

2.1.2.2. ガイダンス

個々の構成会社等に帰属する繰延税金費用は、その費用が個々の構成会社等の財務諸表ではなく多国籍企業グループ等の連結等財務諸表に計上される場合でも、繰延税金調整総額に含めるべきであるとされた。[36]



2.2. 所得と税金

2.2.1. 取得価額で計上されるグループ内取引（モデルルール第3.2.3条、第6.3.1条関連）

2.2.1.1. 課題

モデルルール第6.3.1条では、譲渡側の譲渡損益及び取得側の帳簿価額は会計上の金額を用いることとしているが、グループ内取引は個社ベースでは公正価値により計上され、連結ベースでは、グループ内の利益が消去されることが想定されている。[37]

モデルルール第3.2.3条では、クロスボーダーのグループ内取引に独立企業原則を適用するものであるが、モデルルール第3.2.3条を適用しなければ、多国籍企業グループは、会計上、公正価値よりも低い価格で計上す

[34] 2月解釈運営指針1.1章Para9-10

[35] 2月解釈運営指針1.3章Para4-5

[36] 2月解釈運営指針1.3章Para6-7

[37] 2月解釈運営指針2.1章Para1

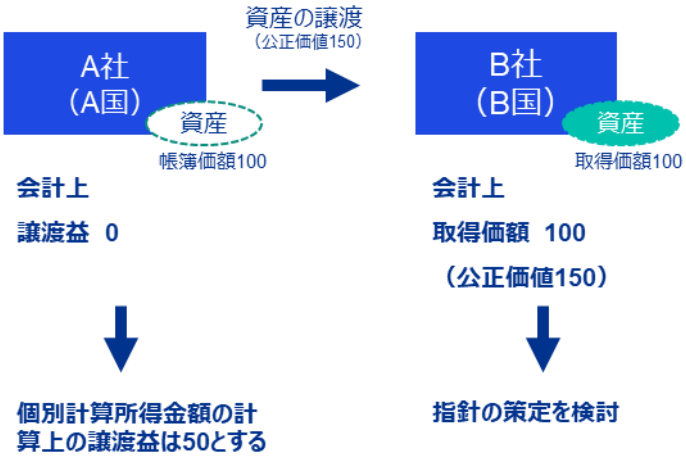
ることにより、ある国から別の国へと利益を移転することが可能となる。[38]

2.2.1.2. ガイダンス

多国籍企業グループのグループ内取引においては、譲渡を行う構成会社等の個別計算所得等の金額は、モデルルール第3.2.3条に基づき、独立企業原則に従い決定することが明確にされた。

多国籍企業グループが、構成会社間の取引を公正価値ではなく、譲渡を行う構成会社等の帳簿価額で計上するかどうかにかかわらず、モデルルール第3.2.3条に基づき、独立企業原則が適用される。

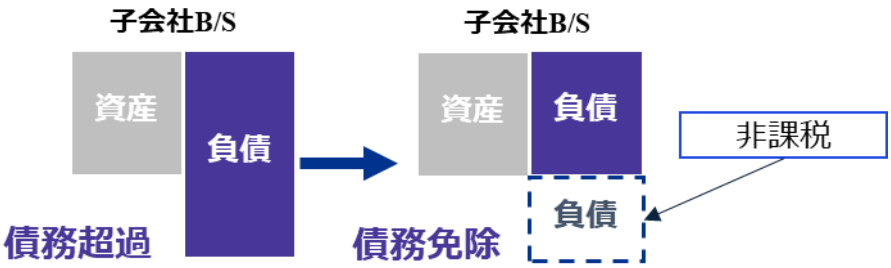
多国籍企業グループのグループ内取引の会計処理に基因する二重課税の可能性を回避するために、取得を行う構成会社等に対して、簡素化を含む、さらなる指針を策定することが検討されている。[39]



2.2.2. 債務免除の取扱い（モデルルール第3.2.1条関連）

2.2.2.1. 課題

GloBEモデルルールの規定によれば、構成会社等が債務免除を受け、債務免除益が現地税法により非課税となった場合、多額の国際最低課税額が発生する可能性がある。[40]



2.2.2.2. ガイダンス

---

[38] 2月解釈運営指針2.1章Para2

[39] 2月解釈運営指針2.1章Para4

[40] 2月解釈運営指針2.4章Para8

以下のいずれかのパターンに該当するときには、選択により、以下それぞれのとおり取り扱われることとされた。[41]

債務免除の場合の債権者側の処理については、追加的な解釈運営指針の公表が検討されている。[42]

	パターン１	パターン２	パターン３
条件	法令で定められた破産手続等の下で行われ、裁判所等により監督されるか、独立した破産管財人が任命された場合の債務免除	1人以上の債権者が第三者であり、第三者による債務免除がなければ債務者が12ヵ月以内に返済不能になることが合理的に結論付けられる場合の債務免除	債務免除の直前において、債務者の総負債額が総資産額（時価）を超過している場合（債務超過の場合）の債務免除
債務者における取り扱い	以下の債務免除益の額は、個別計算所得金額／個別計算損失金額から除く。 また、対応する当期税金費用及び繰延税金費用は、調整後対象租税額から除く。		
個別計算所得金額／個別計算損失金額から除く債務免除益の額	第三者による債務免除益の額および **関連者による債務免除益の額**	第三者による債務免除益の額および **関連者による債務免除益の額**	**第三者による債務免除益の額**のうち、以下①②のいずれか低い金額 ①上記債務超過額 ②債務者の所在地国の税法に基づく債務者の税務属性（繰越欠損金など）の額で、債務免除により減少する金額

2.2.3. 発生年金費用（モデルルール第3.2.1条(i)関連）

2.2.3.1. 課題①

個別計算所得金額の計算上、「退職年金等に係る年金基金に対する費用の額で、当期純損益金額に係る費用の額としている金額」と「年金基金に対し支払う掛金の金額」との差額を調整することされている。[43]

年金基金に対する費用については、会計年度中において年金基金に対し支払う掛金の金額を、個別計算所得金額の計算における費用として認めており、企業が年金受給者に直接支払う企業年金制度の費用は認めないとの解釈も成り立ち得た。

ただし、そのような費用を認めない場合には、年金基金への支出と年金受給者への直接払いとの間に差異が生じてしまうとの懸念があった。[44]

2.2.3.2. ガイダンス①

発生年金費用の調整範囲[45]

企業が退職した従業員に対し、年金を基金からではなく実際に退職した従業員に支払うのであれば、モデルルール第3.2.1条(i)は適用されないこととした。

ただし、従業員に直接支払われる年金は、会計上の費用が発生した段階で個別計算所得金額に考慮される旨が明記された。

---

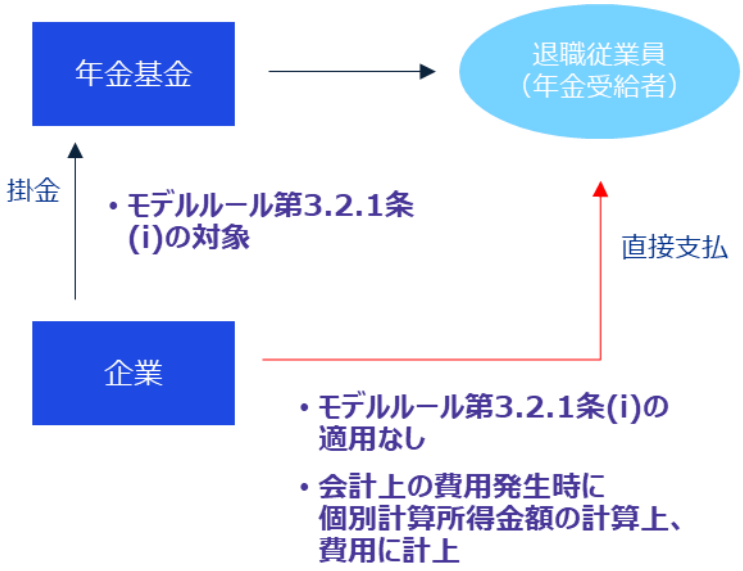
[41] 2月解釈運営指針2.4章Para10-13

[42] 2月解釈運営指針2.4章Para14

[43] 2月解釈運営指針2.5章Para6

[44] 2月解釈運営指針2.5章Para7

[45] 2月解釈運営指針2.5章Para9-10



2.2.3.3. 課題②[46]

個別計算所得金額の計算上、「退職年金等に係る年金基金に対する費用の額で、当期純損益金額に係る費用の額としている金額」と「年金基金に対し支払う掛金の金額」との差額を調整することされている。

年金基金の収益は原則としてその他包括利益に計上されるが、会計基準によっては損益計算書に計上される場合もあるところ、損益計算書に「年金基金が退職年金等に係る掛金の運用により得た収益の額」が計上されている場合に調整が必要なのか、不明確であった。

ただし、そのような費用を認めない場合には、年金基金への支出と年金受給者への直接払いとの間に差異が生じてしまうとの懸念があった。

2.2.3.4. ガイダンス②[47]

その会計年度の年金基金の収益が年金費用を超過し、その超過分が損益計算書に計上されている場合には、調整が必要である。

調整のための計算式が示された。

発生年金費用の財務会計上の当期純損益への調整（プラス又はマイナス）を決定する算式は、次のとおり。

調整額（プラスの場合は加算、マイナスの場合は減算） =
(会計年度の発生収益又は発生費用 + 掛金支払額) × (-1)

ここで、
- 発生収益はプラスの金額で表示される。
- 発生費用はマイナスの金額で表示される。
- 掛金支払額はプラスの金額で表示される。

費用 > 掛金支払額であれば、
(△費用＋掛金支払額) × (-1)＝プラス値＝個別計算所得金額の計算上、加算

費用 < 掛金支払額であれば、
(△費用＋掛金支払額) × (-1)＝マイナス値＝個別計算所得金額の計算上、減算

(NEW)
(収益＋掛金支払額) × (-1)＝マイナス値＝個別計算所得金額の計算上、減算

ただし、年金基金が掛金の運用により得た収益の額で、年金基金から支払を受けたものの金額がある場合には、個別計算所得金額の計算上、加算

[46] 2月解釈運営指針2.5章Para8

[47] 2月解釈運営指針2.5章Para9-10

2.2.3.5. 例示①[48]

- A社はA国に所在し、従業員のためにA国に年金基金を設立している。
- A国の法人税率は15%である。
- A国の税法では、年金費用は年金基金に拠出した課税年度で損金に算入することが認められている。
- A社の1年目の収益は100ユーロであり、20ユーロの年金費用が発生している。
- 2年目の収益は100ユーロで、15ユーロを年金基金に拠出している。

PL	1年目	2年目
収益	100	100
年金費用	△20	0 (ただし15の拠出)
税引前利益	80	100
法人税等	△15	△12.75
法人税等調整額	3	△2.25
税引後純利益	68	85

BS	1年目	2年目
繰延税金資産	3	0.75

課税所得	1年目	2年目
税引後利益	80	100
年金費用	20	△15
課税所得	100	85
税金（税率15%）	15	12.75

1年目の調整：
発生費用-20 × (-1) = 20（加算調整）

2年目の調整：
発生費用 15 × (-1) = -15（減算調整）

個別計算所得金額	1年目	2年目
税引後利益	68	85
年金調整	20	△15
法人税等	15	12.75
繰延税金調整	△3	2.25
個別計算所得金額（①）	100	85
法人税等	15	12.75
繰延税金費用	△3	2.25
調整(*)	3	△2.25
調整後対象租税（②）	15	12.75
ETR（②/①）	15%	15%

(*) 会計上の繰延税金資産は考慮しない

2.2.3.6. 例示②[49]

- 前提は上記例示①と同様である。
- A社の3年目の収益は100ユーロであり、年金収益は40ユーロである。
- 3年目の年金費用は10ユーロであり、繰延税金資産0.75ユーロを減額した。

PL	1年目	2年目	3年目
収益	100	100	100
年金収益（費用）	△20	0 (但し15の拠出)	30(*)
税引前利益	80	100	130
法人税等	△15	△12.75	△15
法人税等調整額	3	△2.25	△0.75
税引後当期純利益	68	85	114.25

BS	1年目	2年目	3年目
繰延税金資産	3	0.75	0

(*) 年金収益40と年金費用10を相殺した金額

課税所得	1年目	2年目	3年目
利益	80	100	100
年金費用	20	△15	
課税所得	100	85	100
税金（税率15%）	15	12.75	15

3年目の調整：
発生収益 30 × (-1) = -30（減算調整）

個別計算所得金額	1年目	2年目	3年目
税引後利益	68	85	114.25
年金調整	20	△15	△30
法人税等	15	12.75	15
繰延税金費用	△3	2.25	0.75
個別計算所得金額（①）	100	85	100
法人税等	15	12.75	15
繰延税金費用	△3	2.25	0.75
調整(**)	3	△2.25	△0.75
調整後対象租税(②)	15	12.75	15
ETR（②/①）	15%	15%	15%

(**) 会計上の繰延税金資産は考慮しない

2.2.4. みなし分配に係る対象租税（モデルルール第4.3.2条(e)関連）

[48] 2月解釈運営指針2.5章Para11

[49] 2月解釈運営指針2.5章Para11

2.2.4.1. 課題[50]

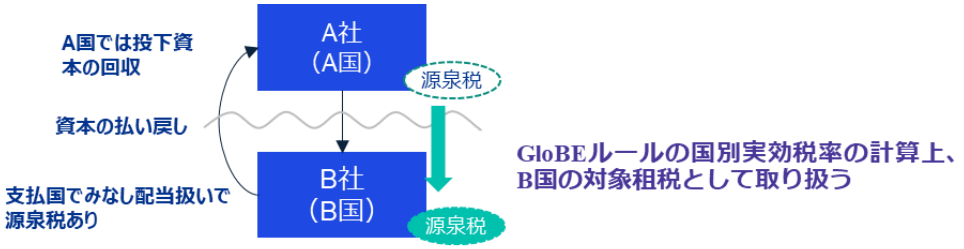
モデルルール第4.3.2条(e)では、分配に関する税金費用（直接所有者が負担した源泉徴収税及び純所得課税の額）は、分配を行った構成会社等に割り当てるとされている。

当該規定が、みなし分配にも適用されるか不明であった。

2.2.4.2. ガイダンス[51]

モデルルール第4.3.2条(e)の規定は、分配の受領者の国・地域の税務上「配当」の定義にあてはまらないものであっても、連結財務諸表の作成に使用される財務会計基準において構成会社等の所有権持分に関して行われる分配に関する租税にも適用されることが明確化された。

みなし分配に関して課される対象租税には、その国・地域が、所有権持分を保有する構成会社等の未分配利益又は資本に関して株主に課す租税（CFC税を除く）も含む。



2.2.5. 超過マイナス税金の繰越（モデルルール第4.1.5条関連）

2.2.5.1. 課題①[52]

国別グループ純所得がない場合であっても、永久差異となる減算項目（追加的な減価償却等）が生じている場合、モデルルール第4.1.5条により国際最低課税額が課される可能性がある。

2.2.5.2. ガイダンス①[53]

国別グループ純所得がない対象会計年度に国際最低課税額を課すのではなく、超過マイナス税金[54]として翌対象会計年度以降に繰り越すことができることとされた。

当該規定は国・地域ごとに、各対象会計年度別に選択適用できる。

超過マイナス税金の繰越金額は、翌対象会計年度以降、国別グループ純所得があり、かつ、国別調整後対象租税額が正の値である対象会計年度において、その国別調整後対象租税額から繰越控除するため、国別実効税率が減少することになり、結果として国別グループ純所得がある対象会計年度において国際最低課税額が発生・増加する可能性がある。

2.2.5.3. 例示①[55]

---

[50] 2月解釈運営指針2.6章Para1

[51] 2月解釈運営指針2.6章Para2

[52] 2月解釈運営指針2.7章Para2-6

[53] 2月解釈運営指針2.7章Para14

[54] 超過マイナス税金は、国別調整後対象租税額が零を下回る場合のその下回る額から特定国別調整後対象租税額を控除した残額を想定している。

[55] 2月解釈運営指針2.7章Para16

前提

- X国の税制には欠損金の繰越控除があり、税率は15%。
- X国を所在地国とする構成会社等は1社のみ。

Year 1	未選択	選択
① 個別計算損失金額	▲100	同左
② X国の課税所得	▲300	同左
③ 法人税等	0	同左
④ 繰延税金資産 (発生) (②×15%)	▲45	同左
⑤ 国別調整後対象租税額 (③＋④)	▲45	▲15
⑥ 特定国別調整後対象租税額 (①×15%)	▲15	同左
⑦ 永久差異調整のための国際最低課税額(⑤－⑥)	30	0

Year 2	未選択	選択
① 国別グループ純所得	300	同左
② X国の課税所得 (欠損金による相殺前)	300	同左
③ 法人税等 (欠損金の相殺により税額発生せず)	0	同左
④ 繰延税金資産 (取崩し)	45	同左
⑤ 国別調整後対象租税額 (③)	45	15
⑥ 国別実効税率 (⑤/①)	15%	5%
⑦ 当期国別国際最低課税額 (①×(15%－⑥))	0	30

－30

・原則的な取扱いでは、Year 1において、国別調整後対象租税額と特定国別調整後対象租税額の差額に係る金額30がX国に係る国際最低課税額とされることによって、永久差異によって生じた欠損金に係る繰延税金資産の過大計上分に対処

・Year 1の超過マイナス税金の金額30が、翌期以降の国別調整後対象租税額の減少項目として繰り越される
・その結果、本選択規定の適用によって、Year 1ではなく、Year 2にX国に係る国際最低課税額が生じる

出典: 財務省「資料 令和5年度税制改正(国際課税関係) 令和5年4月」(2023年4月18日 日本租税研究協会会員懇談会資料 P.33を一部加工)

2.2.5.4. 課題②

国別グループ純所得があるにも関わらず、負の国別調整後対象租税額が発生する場合、基準税率（15%）を超える国際最低課税率[56]で課税される場合がある。[57]

【国別実効税率】

$$\frac{\text{負の国別調整後対象租税額}}{\text{国別グループ純所得の金額}}$$

2.2.5.5. ガイダンス②[58]

国別グループ純所得が生じているが国別実効税率がマイナスの対象会計年度について、負の国別調整後対象租税額を認識せず、超過マイナス税金[59]として繰り越すこととされた。

当該規定は強制適用される。

超過マイナス税金の繰越金額は、翌対象会計年度以降、国別グループ純所得があり、かつ、国別調整後対象租税額が正の値である対象会計年度において、その国別調整後対象租税額から繰越控除するため、国別実効税率が減少することになり、結果として国別グループ純所得がある対象会計年度において国際最低課税額が発生・増加する可能性がある。

---

[56] 国際最低課税率は、基準税率から国別実効税率を控除した割合である。

[57] 2月解釈運営指針2.7章Para7

[58] 2月解釈運営指針2.7章Para15

[59] 超過マイナス税金は、国別調整後対象租税額が零を下回る部分の金額を想定している。

2.2.5.6. 例示②[60]

前提

- X国の税制には欠損金の繰越控除があり、税率は15%。
- X国を所在地国とする構成会社等は1社のみ。

Year 1	適応前	適用後
① 国別グループ純所得	200	同左
② X国の課税所得	▲100	同左
③ 法人税等	0	同左
④ 繰延税金資産 (発生) (②×15%)	▲15	同左
⑤ 国別調整後対象租税額 (③+④)	▲15	0
⑥ 国別実効税率 (⑤/①)	▲7.5%	0%
⑦ 当期国別国際最低課税額 (①×(15%−⑥))	45	30

Year 2	適応前	適用後
① 国別グループ純所得	100	同左
② X国の課税所得 (欠損金による相殺前)	100	同左
③ 法人税等 (欠損金の相殺により税額発生せず)	0	同左
④ 繰延税金資産 (取崩し)	15	同左
⑤ 国別調整後対象租税額 (③+④)	15	0
⑥ 国別実効税率 (⑤/①)	15%	0%
⑦ 当期国別国際最低課税額 (①×(15%−⑥))	0	30

−15

- Year 1において、国際最低課税額に対する法人税の計算においては国別グループ純所得があるが、X国の税法では永久差異による欠損金が生じており、欠損金に係る繰延税金資産が発生
- 本規定の適用がなければ、この永久差異による繰延税金資産が取り崩されることによって、Year 2の国別実効税率が過大となる

- Year 1の国別調整後対象租税額の零を下回る額15が、翌期以降の国別調整後対象租税額の減少項目として繰り越される
- その結果、本規定の適用によって、Year 2に当期国別国際最低課税額が生じる

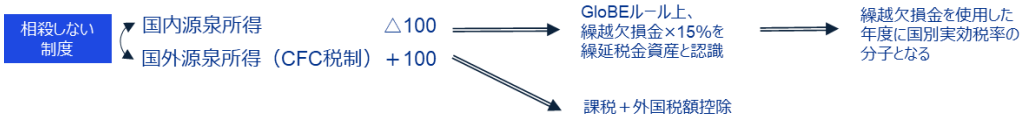
出典: 財務省「資料 令和5年度税制改正(国際課税関係) 令和5年4月」(2023年4月18日 日本租税研究協会会員懇談会資料 P.30を一部加工)

2.2.6. CFCの赤字親会社

2.2.6.1. 課題[61]

モデルルール第4.4.1条(e)において、税額控除に係る繰延税金資産は、税額控除の発生年度及び使用年度のいずれにおいても、調整対象租税額の計算上、除外すると規定されている。

CFC税制の適用を受けている親会社等の所在地国・地域のCFC税制上、親会社等に国内源泉損失が生じている場合であっても、CFC税制の国外源泉所得に対して課税（ただし、外国税額控除を適用）する制度となっている場合は、国内源泉損失に係る繰延税金資産を認識し、後の年度の調整後対象租税額を増加させる。

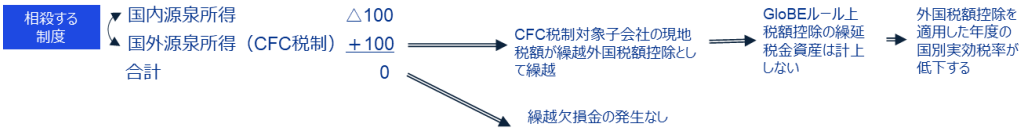


一方、国内源泉損失とCFCの国外源泉所得を相殺することとし、CFCの税金は繰越外国税額控除の対象とする国・地域の場合、繰越外国税額控除に係る繰延税金資産は、調整後対象租税額の計算上考慮され

60 2月解釈運営指針2.7章Para16

61 2月解釈運営指針2.8章Para3-7

ないため、国際最低課税額が発生する可能性がある。



2.2.6.2. ガイダンス[62]

国内源泉損失とCFCの国外源泉所得が相殺される一方で、CFCの税金は繰越外国税額控除の対象とされる場合、特定欠損金額に係る特定繰延税金資産(Substitute Loss Carry-forward DTA)についてはモデルルール第4.4.1条(e)の適用を除外することを認め、外国税額控除に係る繰延税金資産が認識されることとなる。

特定欠損金額に係る特定繰延税金資産の金額は次のいずれか小さいほうの金額となる。

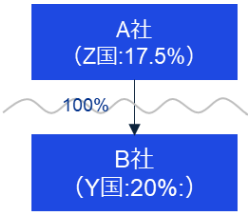
i. 国内法上、構成会社等に欠損金額（CFCの国外源泉所得考慮前）が生じた年度以降に繰越しできるCFCの国外源泉所得に係る外国税額控除の金額

ii. 構成会社等のその年度の特定欠損金額（CFCの国外源泉所得考慮前）に適用税率(15%)を乗じた金額）

2.2.6.3. 例示①

前提

- B社はA社のCFCに該当する。



- Z国は、国外源泉所得と国内源泉所得を相殺する制度を採用している。
- 1年目：A社の国内源泉所得は△100、Y国でB社は100の所得を認識し、20の税金が発生。
- 2年目：A社の国内源泉所得は100、B社の所得0。
- 1年目において、CFCの国外源泉所得にかかる繰越額税額控除の額が20発生する。
- また、Z国における個別計算損失金額が100発生することから、調整後対象租税額は△15となる。
- この場合、特定繰越欠損金に係る特定繰延税金資産は15となる。
- 計算の流れを示した図は、以下のとおりである。

[62] 2月解釈運営指針2.8章Para13

1年目	国外所得	国内所得	合計
A社所得（損失）	100	(100)	0
FTC発生	20	0	20
欠損（使用）	0	0	0
繰越FTC	20	0	20
Z国税（17.5%）	-	0	0
Z国の個別計算所得金額（個別計算損失金額）	-	(100)	-
Z国の調整後対象租税額		(15)	

2年目	国外所得	国内所得	合計
A社所得（損失）	0	100	100
FTC使用	0	(17.5)	(17.5)
欠損（使用）	0	0	0
繰越FTC	2.5	0	2.5
Z国税（17.5%）	-	-	-
Z国の個別計算所得金額（個別計算損失金額）	-	100	
Z国の調整後対象租税額		15	

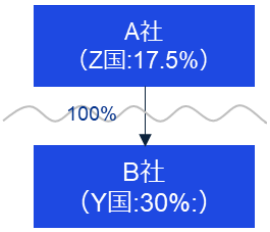
i. CFCの国外源泉所得に係る繰越外国税額控除の額 20
ii. その年度の欠損金×適用税率(15%) (15)

いずれか小さい方が特定繰延税金資産

2.2.6.4. 例示②

前提

- B社はA社のCFCに該当する。



- Z国は、国外源泉所得と国内源泉所得を相殺する制度を採用している。
- 1年目：A社の国内源泉所得は△100、Y国でB社は100の所得を認識し、30の税金が発生。特定繰越欠損金である国内源泉所得△100に対して17.5%が乗じられるが、15%の適用税率に置き直される。
- 2年目：A社の国内源泉所得は100、B社の所得200。外国税額控除考慮前のA社のZ国での税金負債は52.5（＝300×17.5%）。B社はB社本店所在地で60の税金を支払うが、200の所得に対する35が Z国で外国税額控除可能。加えて、A社の国内源泉所得100が国外所得と再評価されるため、追加で17.5の外国税額控除可能。2年目において、Z国で税金の支払いはないが、国内所得が国外所得とみなされ17.5の外国税額控除と相殺される。ただし、GloBEルール上は、特定繰越欠損金に係る特定繰延税金資産は、追加のZ国の調整後対象租税額となる。2年目のZ国の調整後対象租税額は15となり、Z国で国内源泉損失のDTAを繰り越した場合と同様の結果となる。

➢ 計算の流れを示した図は、以下のとおりである。

1年目	国外所得	国内所得	合計
A社所得（損失）	100	(100)	0
FTC発生(使用)	30	0	30
欠損（使用）	0	0	0
繰越FTC	0	0	0
Z国税（17.5%）	-	-	0
Z国の個別計算所得金額（個別計算損失金額）		(100)	-
Z国の調整後対象租税額		(15)	

2年目	国外所得	国内所得	合計
A社所得（損失）	200	100	300
FTC発生（使用）	(35)	(17.5)	(52.5) (60 FTCは300×17.5%＝52.5に制限)
欠損（使用）	0	0	0
繰越FTC	0	0	0
Z国税（17.5%）	-	-	-
Z国の個別計算所得金額（個別計算損失金額）		100	
Z国の調整後対象租税額		15	

2.2.7. 持分損益を除外しない選択等（モデルルール第3.2.1条(c)、第4.1.3条(a)関連）

2.2.7.1. 課題

モデルルール第3.2.1条(c)では、以下の損益を国別実効税率の計算上、分母から除くとしている。[63]

- 所有持分の公正価値の変動による損益（ポートフォリオ保有株式を除く）
- 持分法で会計処理されている所有持分に関する損益
- 所有持分の譲渡による損益（ポートフォリオ株式の譲渡を除く）

上記の規定により、所得だけでなく損失も国別実効税率の計算上、分母から除かれる一方、モデルルール第4.1.3条(a)では「所得」に係る当期税金費用を国別実効税率の分子から除くとしており、「損失」から生じる当期タックスベネフィットの除外について明確に規定していない。損失を分母から除く一方、これに係る当期タックスベネフィットを分子から除かない場合、国別実効税率が歪むことになる。[64]

2.2.7.2. ガイダンス

持分損益を除外しない選択[65]

➢ 多国籍企業グループ等は、課税されない項目に対する一定の除外を条件として、持分法で会計処理された投資及びその他の所有持分を介して得られた利益及び損失を個別計算所得金額／個別計算損失金額に含めることを5年間選択できることとされた。

➢ この選択が行われた場合、全ての関連する当期税金費用及び繰延税金費用並びにタックスベネフィットは調整後対象租税額に含まれる。

2.2.7.3. 例示

【日本で問題となる具体例】

➢ 法人Aの税引前当期純利益及び課税所得は0。

➢ 上記のうち、所有持分(ポートフォリオ株式ではない)の譲渡による損失300を含む。

➢ 日本を所在地国とする構成会社等は法人Aのみ。

---

[63] 2月解釈運営指針2.9章Para1

[64] 2月解釈運営指針2.9章Para2-3

[65] 2月解釈運営指針2.9章Para16

持分損益を除外する場合	
① 国別グループ純所得	300
② 課税所得	0
③ 法人税等	0
④ 繰延税金資産 (発生)	0
⑤ 国別調整後対象租税額 (③＋④)	0
⑥ 国別実効税率 (⑤/①)	0%
⑦ 当期国別国際最低課税額 (①×(15%－⑥)	45

・持分損益を除外する場合、国別グループ純所得は300(0+300)となり、国別実効税率は0%となるため、国際最低課税額が生じる

持分損益を除外しない選択をする場合	
① 個別計算損失金額	0
② 課税所得	0
③ 法人税等	0
④ 繰延税金資産 (発生)	0
⑤ 国別調整後対象租税額 (③＋④)	0
⑥ 国別実効税率 (⑤/①)	－
⑦ 当期国別国際最低課税額 (①×(15%－⑥)	－

・持分損益を除外しない選択をする場合、所有持分の譲渡による損失300が個別計算所得等の金額に含まれ、国別グループ純所得がないため、国際最低課税額が生じない

2.2.8. 導管会社等を通じて得られるタックスベネフィット（モデルルール第3.2.1条(c)、第4.1.3条(a)関連）

2.2.8.1. ガイダンス[66]

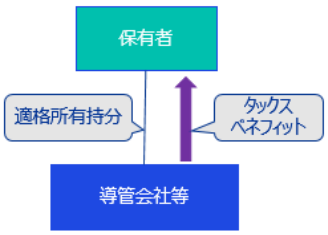
持分損益を除外しない選択をした場合でも、適格所有持分への投資は、「持分損益を除外しない選択」の仕組みの対象とはならず、保有者は、適格導管会社等を通じて得られるタックスベネフィットの金額について、その適格導管会社等を通じて得られるタックスベネフィットが保有者の調整後対象租税額を減少させる範囲において、プラスの調整を行うことが認められる。

「適格所有持分」（Qualified Ownership Interest）とは、税務上の導管会社等に係る所有持分で多国籍企業グループ等の連結財務諸表上、連結されていないもののうち、予想されるその投資に係るリターン（投資先からの分配や、損失から生じるベネフィット・適格還付可能税額控除によるリターンを含む）が投資額を下回るものをいう。例えば、適格還付可能税額控除以外の税額控除を通じてリターンを得ることを想定している場合等が、これに該当し得る。

「適格導管会社等を通じて得られるタックスベネフィット」（Qualified Flow-through Tax Benefit）とは、適格還付可能税額控除以外の税額控除及び損失の取込みにより得られるタックスベネフィットのことをいう。

プラスの調整は、税額控除、損失から生じるベネフィット及び他の特定の項目が、保有者の導管会社等への投資の回収を構成する範囲においてのみ認められる。

<イメージ>



保有者の導管会社等への投資額は100
導管会社等に係る所有持分は持分法で会計処理されている
予想される投資に係るリターンは以下のとおり

Year	投資先からの分配	損失から生じるベネフィット	適格還付可能税額控除	適格還付可能税額控除以外の税額控除
1	4	3	2	1.5
⋮	⋮	⋮	⋮	⋮
10	4	3	2	1.5
合計	40	30	20	15

✓ 投資に係るリターン90(40+30+20)<投資額100 ∴適格所有持分に該当
✓ Year1：適格導管会社等を通じて得られるタックスベネフィット4.5(3+1.5)
∴保有者の調整後対象租税額を減少させる範囲において、最大プラス4.5の調整

[66] 2月解釈運営指針2.9章Para16

2.2.9. CFC税額の配賦（モデルルール第4.3.2条(c)関連）

2.2.9.1. 課題[67]

モデルルール第4.3.2条(c)では、CFC税額の配賦について規定しているが、不明な点があった。

2.2.9.2. ガイダンス[68]

- 時限的な措置として、混合CFC税制*（Blended CFC Tax Regime）の下で課されるCFC税額の配賦を簡素化する方法が定められた。

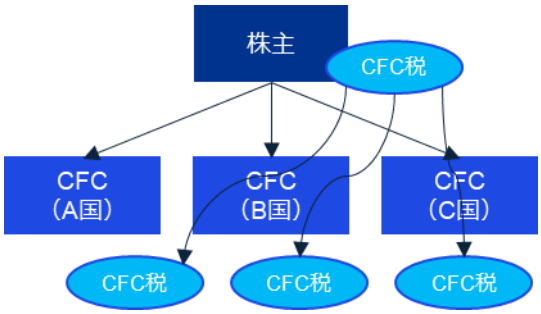
* 混合CFC税制：異なる所在地国に所在するCFCの所得と税額を合算する制度。米国のGILTI (Global Intangible Low-Taxed Income) が該当する。

- 「構成会社等に割り当てられる混合CFC税」は、以下の計算式を用いて決定される。

$$\frac{\text{混合CFCにおける配賦要素}}{\text{すべての混合CFCにおける配賦要素の合計}} \times \text{配賦可能な混合CFC税}$$

- 「混合CFCにおける配賦要素」は、以下の計算式を用いて決定される。

  構成会社等の帰属所得　x（適用税率 – GloBEルール上の国別実効税率）



- 前述の計算における用語の意義は以下のとおりである。
  - 配賦可能な混合CFC税：その制度の下で構成会社等の所有者が負担した税額
  - 構成会社等の帰属所得：混合CFC税制の下で決定されたCFCである構成会社等が所在する国・地域におけるCFC所得額（CFCが複数の構成会社等で構成される場合はその対応部分）のうち、CFC課税を受ける所有者の保有持分相当額
  - 適用税率：混合CFC税制の下で軽課税となる閾値。これは、CFC所得に対する外国税額が、CFC税制に適用される税額控除メカニズムを通じて、株主国のCFC税額から通常完全に控除できる税率であると説明されており、GILTIについては、適用税率は現在13.125%であると注記されている。
  - GloBEルール上の国別実効税率：GloBEルールに基づき計算された国別実効税率（CFC税制に基づき配分された税金を除く。）

[67] 2月解釈運営指針2.10章Para7

[68] 2月解釈運営指針2.10章Para8

- 本配賦方法は2025年12月31日以前に開始する会計年度（ただし、2027年6月30日より後に終了する会計年度は含まない）から適用されるが、本配賦方法は今後変更される可能性がある。

2.3. 保険会社

2.3.1. 短期保有ポートフォリオ株式の簡素化（モデルルール第3.2.1条(b)関連）

2.3.1.1. 課題

モデルルール第3.2.1条(b)では、個別計算所得等の額の計算上、所有権持分に関連して受領した配当金又はその他の分配金を除外するとされている。

ただし、短期保有ポートフォリオ株式（所有権持分割合10%未満、保有期間1年未満）に該当する場合には、個別計算所得等の額の計算上、含めることとされている。[69]

保険会社は多数の株式を保有していることから、保険会社や他の利害関係者から、短期保有ポートフォリオ株式に該当するか否かを判断し、個別計算所得等の額の計算に含めるものか否か判別することは煩雑であるとの指摘を受けた。[70]

2.3.1.2. ガイダンス[71]

モデルルール第3.2.1条(b)の規定を一部改訂し、短期保有ポートフォリオ株式以外の株式からの配当についても、個別計算所得等の額の計算に含めることを選択できる規定が設けられた。

この選択は、構成会社等ごとに行うものとし、5年間にわたり、継続適用されるものである。

2.4. 経過措置

2.4.1. 税額控除に係る繰延税金資産（モデルルール第9.1.1条関連）

2.4.1.1. 課題[72]

モデルルール第9.1.1条[73]と第4.4.1条(e)[74]との関係が、不明であった。

モデルルール第4.4.1条(e)以外にも、第9.1.1条により移行時の繰延税金資産・負債を考慮する際に、第4.4条が定める繰延税金費用に係る各調整をする必要があるか否か、不明であった。

2.4.1.2. ガイダンス

モデルルール第4.4.1条(e)は、移行時の繰延税金資産には適用されないこと（すなわち、税額控除に係る繰延税金資産が認識可能であること）が明確化された。[75]

また、国内適用税率が基準税率以上である場合の、繰延税金資産を再計算する簡便的な方法が示された。

---

[69] 2月解釈運営指針3.5章Para1

[70] 2月解釈運営指針3.5章Para2

[71] 2月解釈運営指針3.5章Para2-4

[72] 2月解釈運営指針4.1章Para5-6

[73] 移行年度の財務会計上、計上・開示されている全ての繰延税金資産・負債を考慮し、基準税率15%を超える税率で計算されている繰延税金資産・負債は15%で再計算するという規定である。

[74] 税額控除に係る繰延税金費用は、税額控除の発生年度及び使用年度のいずれにおいても、調整対象租税額の計算上、除外するという規定である。

[75] 2月解釈運営指針4.1章Para7

[76]

$$\frac{\text{財務会計上の繰延税金資産}}{\text{国内適用税率(*)}} \times \text{基準税率（15%）}$$

（移行年度の前会計年度の税率）

(*)その後の会計年度において適用税率が変更された場合は、再計算が必要となる。

移行年度前に発生し繰越されている還付可能税額控除が移行年度以後に精算（すなわち、還付又は税額控除）された場合、適格・非適格に関わらず、調整後対象租税額から減額しないこととされた。[77]

更に、モデルルール第9.1.2条[78]が適用される場合を除き、第9.1.1条により移行時の繰延税金資産・負債を考慮する際に、第4.4.1条(a)から(d)まで[79]及び第4.4.4条[80]の定める各調整は適用されないことが明確化された。[81]

2.4.1.3. 例示①[82]

A社は、2023年12月期以降、GloBEルールが適用される多国籍企業グループ等の構成会社等である。A社はA国に所在しているが、A国は全世界所得課税制度を採用しており、外国税額控除により二重課税を排除している。A国の法人税率は20%である。A国の税務上、A社は1月～12月を課税年度としている。

2022年に、A社はB国から受取利子100を稼得したが、B国において源泉税30が課された。A国の税制上、A社は源泉税のうち20を2022年に外国税額控除により使用することができ、残額10を繰り越した。A社は財務会計上、繰延税金資産10を計上した。

2022年に、A社は適格試験研究費が生じ、投資税額控除10が付与された。A社は財務会計上、繰延税金資産10を計上した。

繰越税額控除に係る繰延税金資産は移行年度以後、考慮されるが、国内適用税率が基準税率以上であるため、基準税率により再計算される。繰越外国税額控除(10)及び繰越投資税額控除(10)に係る繰延税金資産は、モデルルール第9.1.1条に係るコメンタリーの計算式により再計算される。その結果、各繰越税額控除に係る再計算後の繰延税金資産はそれぞれ7.5（=[繰延税金資産10 / 国内適用税率 20%] x 基準税率15%）となる。

---

[76] 2月解釈運営指針4.1章Para11

[77] 2月解釈運営指針4.1章Para15

[78] 個別計算所得等の金額の計算から除外された項目に係る繰延税金資産のうち、2021年11月30日より後の取引により発生したものは、国別実効税率の分子に含めることができないとする規定

[79] 調整後対象租税額の計算上、除外調整することとされているもの

(a) 個別計算所得等の金額の計算上除外された項目に係る当期繰延税金費用

(b) 不確実な税務ポジション等に係る繰延税金費用や、5年以内に支払われる見込みがない繰延税金費用

(c) 繰延税金資産に関する評価性引当金、会計上の認識時期のずれによる影響額

(d) 国内の法人税率の変更に伴う再計算により発生した繰延税金費用

[80] 調整後対象租税額の計算上、減算調整することとされている以下の項目

- 過年度に調整後対象租税額として計算された繰延税金負債が5年以内に解消されず、遡及して取り消された場合の繰延税金負債の金額

[81] 2月解釈運営指針4.1章Para17

[82] 2月解釈運営指針4.1章Para18

2.4.1.4. 例示②[83]

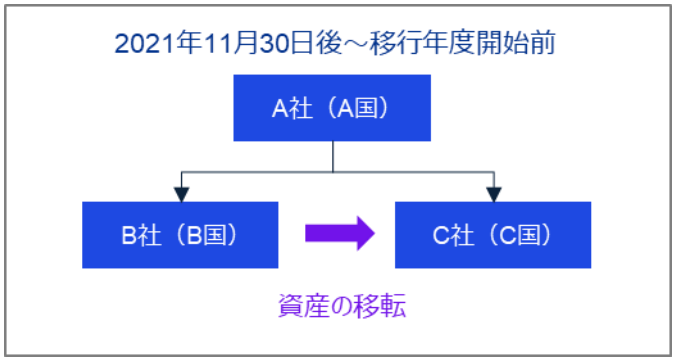
A社が投資税額控除について繰延税金資産を認識せず、財務会計上、収益とした点を除き、事実関係は例示①と同様である。当該投資税額控除は適格給付付き税額控除に該当しない。2027年、A社は投資税額控除10を使用し、2027年の納付税額が10減ることとなった。同年のA社の調整後対象租税額は、使用した投資税額控除相当額、減額されることはない。

2.4.2. 資産の移転に類似する取引（モデルルール第9.1.3条）

2.4.2.1. 課題

モデルルール第9.1.3条は、2021年11月30日後から移行年度開始前に、構成会社等の間で資産（棚卸資産を除く）の移転が行われた場合、当該移転された資産の取得価額は、移転元の構成会社等における資産の帳簿価額を基礎とすること、また、GloBEルール上の繰延税金資産・負債も当該帳簿価額を基礎として算定することを定めている。[84]

当該規定の対象となる「資産の移転」をどのように解するべきか（どのような取引が含まれるか）不明であった。[85]



2.4.2.2. ガイダンス

モデルルール第9.1.3条の対象となる取引の種類が明らかにされ、資産の移転と同様に会計処理される取引や組織再編は、その形態を問わず、同一の会社等内で起きる税務居住地の変更等も含め、第9.1.3条の対象となることとされた。[86]

モデルルール第9.1.3条の適用対象となる取引の例示	低課税又は非課税となり得る要素
a. 資産の譲渡	資産譲渡益
b. 資産の購入と同じ又は類似の方法で会計処理されるキャピタルリース	資産譲渡益
c. 会計上、実質的に譲渡と取扱われるライセンス	資産譲渡益
d. 支配権持分の譲渡による資産の移転	資産譲渡益
e. ロイヤリティや賃借料の前払いで、財務会計上、ライセンサー／賃貸人が収益とし、ライセンシー／賃借人が資産計上し償却するもの	ロイヤリティ又は賃借料の前払いに係る一時金収入
f. 会計上、原資産に係る収益等の権利の取得者に原資産が移転したものとして処理されるトータル・リターン・スワップ	原資産の譲渡益
g. 資産の税務簿価または会計簿価がステップアップする税務居住地の変更	当初の税務居住地からの転出
h. 資産の公正価値の変動による損益が認識され資産の簿価が修正される、時価会計への会計処理の変更	会計方針の変更に伴う期首資本の調整および時価会計による毎期の利益

[83] 2月解釈運営指針4.1章Para18

[84] 2月解釈運営指針4.2章Para3

[85] 2月解釈運営指針4.2章Para5

[86] 2月解釈運営指針4.2章Para8

2.4.3. 資産の帳簿価額及び繰延税金（モデルルール第9.1.3条）

2.4.3.1. 課題

モデルルール第9.1.3条は、GloBEルール適用前にグループ間で資産の移転を行い、資産の帳簿価額のステップアップを防ぐことを目的としているが、規定の詳細が不明であった。[87]

2.4.3.2. ガイダンス

- “basis”という言葉は一般には税務簿価を指すが、モデルルール第9.1.3条においては、GloBEルール上の帳簿価額を意味する。[88]
- 「移転時の帳簿価額に基づく」の意味するところは、移転構成会社等における資産の移転時の帳簿価額を基礎として、資産の移転後から移行年度開始までの償却等を考慮した金額が、移行年度開始時のGloBEルール上の帳簿価額となるということである。[89]
- モデルルール第9.1.3条が適用される場合、移行年度開始時における当該資産に係る繰延税金資産・負債は、資産の移転前に移転構成会社等において財務会計上、計上されていた金額を基礎として、資産の移転後から移行年度開始までの償却等に対応する調整を加え、更に、モデルルール第9.1.1条により基準税率15%で再計算されたものとなる。2月解釈運営指針4.3章パラ10　追加コメンタリー第9.1.3条パラ10.9が適用される場合を除き、資産の移転により認識された繰延税金資産・負債は考慮されない。[90]
- 取得構成会社等が資産の移転時に計上した繰延税金資産は、以下の金額の範囲内で認識することができる。[91]

  (a) 移転構成会社等が資産の移転時に支払った税金

  (b) 資産の移転がなければ、取り崩されなかった、又は計上された移転構成会社等の欠損の金額に係る繰延税金資産

  (c) 資産の移転が移行年度以後に生じていたならば、移転構成会社等の被配分当期対象租税額となった金額

  - 移転構成会社等が連結等納税規定の適用を受ける場合には、(a)及び(b)の金額は、移転構成会社等に帰せられる部分の金額となる。
  - 上記規定に基づき認識される繰延税金資産は、資産の税務簿価とGloBEルール上の帳簿価額の差額に基準税率を乗じて計算した金額を超えてはならない。
  - この規定により認識される繰延税金資産は、償却等による資産の帳簿価額の減額に応じて調整される。
- 取得構成会社等が、モデルルール第9.1.3条の対象となる取引により取得した資産を、財務会計上、時価で計上している場合において、原則に従えば、税務簿価と、第9.1.3条を適用した場合にGloBEルール上の帳簿価額となる金額との差額に基準税率を乗じて計算した金額と同額の繰延税金資産を認識できていたであろう場合には、財務会計上、計上された帳簿価額をGloBEルール上の帳簿価額とすることができる。

---

[87] 2月解釈運営指針4.3章Para1、4

[88] 2月解釈運営指針4.3章Para6

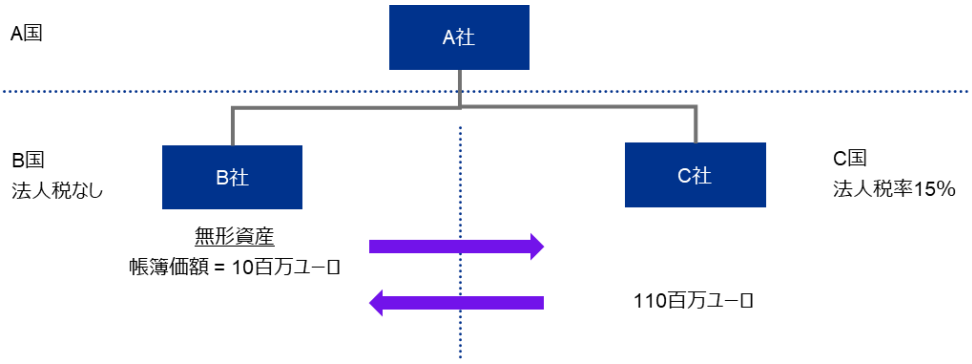
[89] 2月解釈運営指針4.3章Para7

[90] 2月解釈運営指針4.3章Para9

[91] 2月解釈運営指針4.3章Para10

2.4.3.3. 例示①[92]

- A社はA国に所在している。A社は、B国に所在するB社、及びC国に所在するC社の持分の全てを保有している。B国には法人税はない。C国の法人税率は15%である。
- A社は2021年度及びそれ以前の会計年度において、B社及びC社の資産、負債、収益、費用及びキャッシュフローをその連結等財務諸表に取り込んでいる。従って、以下の資産の移転の直前にGloBEルールが適用されていたとしたならば、B社及びC社はA社を最終親会社とする多国籍企業グループ等の構成会社等に該当していた。
- B社は無形資産を有していたが、当該資産は貸借対照表に帳簿価額10百万ユーロで計上されている一方、時価は110百万ユーロであった。B社又は多国籍企業グループ等の財務会計上、無形資産に係る繰延税金資産は計上されていない。当該資産はB社の棚卸資産ではなかった。2021年12月5日、B社は無形資産をC社に対して110百万ユーロで譲渡した。
- 資本関係、各社の所在地国、資産の譲渡を図示すると以下のとおりである。



- C国の税法上、C社における無形資産の税務簿価は110百万ユーロとなる。A社の連結等財務諸表に適用される会計基準において、C社における無形資産の帳簿価額は110百万ユーロではなく10百万ユーロとなる。しかし、当該会計基準において、C社は無形資産について、会計簿価と税務簿価の差額である100百万ユーロに対して繰延税金資産を15百万ユーロ計上する。
- 本件グループ内の資産の移転は2021年11月30日後、移行年度の開始前に行われたため、モデルルール第9.1.3条が適用され、C社における無形資産のGloBEルール上の帳簿価額はB社における譲渡時の帳簿価額（10百万ユーロ）に、その後の資産化された費用又は償却を加味した金額となる。B国には法人税がないため、資産の譲渡前において、B社又は多国籍企業グループ等の財務会計上、無形資産に係る繰延税金資産は計上されておらず、譲渡益はB社の課税所得には含まれず、譲渡に関連する税金の支払いはなかった。従って、GloBEルール上、当該無形資産に関連する繰延税金資産は計上されない。

2.4.3.4. 例示②

- 以下の点を除き、事実関係は例示①と同様である。
  - B国の法人税率は20%である。
  - B社には、60百万ユーロの収益から40百万ユーロの費用を差し引いた、20百万ユーロのその他課税所得があった。

[92] 2月解釈運営指針4.3章Para11

- B社は、2021年12月31日に終了した課税年度の課税所得総額120百万ユーロ（グループ内の資産移転から生じた100百万ユーロ、通常の事業から生じた20百万ユーロ）に対して、24百万ユーロの税金（税率20%）を支払った。
- C社は、モデルルール第9.1.3条に基づき、グループ内の資産移転による利益に係る納税額、又はグループ内の資産移転による利益の15%のいずれか小さいほうの金額と同額の繰延税金資産を認識することが認められる。B社は全ての所得に対して20%の税率が適用されたため、100百万ユーロの利益に対して20百万ユーロの税金を支払った。C社は、取得した無形資産について、GloBEルール上、15百万ユーロの繰延税金資産を認識することができる。この例では、C国の法人税率は15%である。偶然にも、モデルルール第9.1.3条に基づき設定された繰延税金資産は、C社の個別財務諸表において財務会計上認識された繰延税金資産と同額である。この繰延税金資産は、財務会計上、繰延税金資産が取り崩されるのに伴い、毎年調整される。

2.4.3.5. 例示③

- 以下の点を除き、事実関係は例示①と同様である。
  - B社には、移転された資産について、加速償却による2百万ユーロの繰延税金負債があった。当該資産の税務簿価はゼロ、会計上の帳簿価額は10百万ユーロであった。
  - B社は、資産の移転による課税所得110百万ユーロ（＝110百万ユーロ － 0）を認識する。この課税所得は全額、B社において課税対象となり、これに係る納税額は22百万ユーロ（110百万ユーロ×20%）となる。
- C社は資産を10百万ユーロで計上する。GloBEルール上の帳簿価額は10百万ユーロとなる。
- GloBEルール上認識可能な繰延税金資産及び負債については、2ステップの分析を行う。
  i. B社において取引前に存在した繰延税金資産又は負債は、GloBEルール上、C社で認識するが、15%（基準税率とC社に適用される法人税率のいずれか低いほう）で再計算される。
  ii. C社で取引に関連して計上された繰延税金資産又は負債は、2月解釈運営指針4.3章パラ10　追加コメンタリー第9.1.3条パラ10.9の要件が満たされる場合、考慮される。C社は、GloBEルール上、下記の繰延税金資産及び繰延税金負債を認識することになる：

（百万ユーロ）	C社
法人税率	15%
取引前の繰延税金負債	-1.5
取引による繰延税金資産	16.5
繰延税金資産純額	15

- 資産の譲渡に際してB社が税金を支払わなかった場合、C社における繰延税金資産の認識はモデルルール第9.1.3条に従ってゼロとなり、GloBEルール上、取引前に存在していた繰延税金負債1.5百万ユーロ（基準税率により再計算された金額）のみが認識されることになる。

2.4.3.6. 例示④

- 以下の点を除き、事実関係は例示①と同様である。
  - B社の税率は、譲渡益について10%、その他の所得について20%であった。

- B社は、その他の所得に対して4百万ユーロ（税率20%）、無形資産の譲渡に対して10百万ユーロ（税率10%）の税金を支払った。
- B社は、2021年12月31日に終了した課税年度の課税所得総額120百万ユーロに対して、14百万ユーロの税金を支払った。

➢ C社は、モデルルール第9.1.3条に基づき、グループ内の資産移転による利益に係る納税額、又はグループ内の資産移転による利益の15%のいずれか小さいほうの金額と同額の繰延税金資産を認識することが認められる。B社は無形資産の譲渡益に対して10%の税率が適用され、100百万ユーロの譲渡益に対して10百万ユーロの税金を支払った。C社は、取得した無形資産について、GloBEルール上、10百万ユーロの繰延税金資産を認識することができる。

2.4.3.7. 例示⑤

➢ 以下の点を除き、事実関係は例示①と同様である。
- B社の税率は、全ての所得について10%であった。
- B国では、税務上の損失を無期限に繰り越すことができる。
- B社には20百万ユーロの損金算入可能な費用があった。
- 従って、B社は2021年12月31日に終了した課税年度の課税所得総額80百万ユーロに対して8百万ユーロの税金（税率10%）を支払った。

➢ 無形資産の譲渡益がB社の所得に含まれていなければ、B社は20百万ユーロの損失を計上し、2百万ユーロの繰延税金資産を計上していたはずである。C社は、モデルルール第9.1.3条に基づく、グループ内の資産移転による利益の15%、又は資産の移転について支払った税額のいずれか小さい金額の繰延税金資産、及び、当該利益が課税所得に含まれなかった場合にモデルルール第9.1.1条に基づき認識されていたであろう繰延税金資産を認識することができる。C社は、取得した無形資産について、GloBEルール上、10百万ユーロの繰延税金資産を認識することができる。

➢ GloBEルールの適用初年度に、C社は当該資産を110百万ユーロで第三者に譲渡する。会計上の帳簿価額は10百万ユーロであり（会計上、償却されていない）、会計上は100百万ユーロの譲渡益が計上されるが、資産の税務簿価は110百万ユーロ（税務上も償却されていない前提）であるため、譲渡による当期税金は発生しない。過去に発生した10百万ユーロの繰延税金資産は戻し入れられ、C社の調整後対象租税額に含まれる。C社に当該年度に他の所得がないと仮定すると、C国の国別実効税率は10%（=国別調整後対象租税額10百万ユーロ / 国別グループ純所得の金額100百万ユーロ）となる。

2.4.3.8. 例示⑥

➢ 以下の点を除き、事実関係は例示①と同様である。

➢ B社は、税務上の繰越欠損金100百万ユーロ（モデルルール第9.1.1条の要件を満たすもの）及びこれに対応する繰延税金資産20百万ユーロを有していた。
- B国では法人税率は20%であり、税務上の損失を無期限に繰り越すことができる。
- B社は、2021年12月31日に終了した課税年度において、繰越欠損金の相殺により、税金を支払っていない。

➢ C社は、モデルルール第9.1.3条に基づき、グループ内の資産移転により発生した利益との相殺がなければ、モデルルール第9.1.1条に基づき認識されていたであろう繰延税金資産の金額を上限とする繰延税金資産を認識することができる。B社の繰越欠損金100百万ユーロは2021年11月30日以前に発生し、移行年度前に期限切れとならないため、モデルルール第9.1.1条に基づき、当該繰越欠損金に係る繰延税金資産20百万ユーロが認識可能である。従って、C社は15百万ユーロの繰延税金資産を認識することができる。

2.4.3.9. 例示⑦

- A社の連結等財務諸表に適用された会計基準では、C社が取得した無形資産の帳簿価額は110百万ユーロとなり、税務簿価と同額となる点を除き、事実関係は例示②と同様である。この結果、財務会計上、繰延税金資産は発生しない。しかし、モデルルール第9.1.3条に基づき、GloBEルール上の帳簿価額は10百万ユーロとなり、GloBEルール上、15百万ユーロの繰延税金資産が認識される。
- 資産の帳簿価額110百万ユーロは、税務上及び会計上、10年間にわたり定額償却される（年額11百万ユーロ）。これに伴い、モデルルール第9.1.3条に基づき認識された繰延税金資産は毎年、1.5百万ユーロずつ取り崩される。資産の償却及びモデルルール第9.1.3条に基づき認識された繰延税金資産の取り崩しは、C社がその年度にGloBEルールの適用を受けるか否かにかかわらず、毎年発生する。
- C社がGloBEルールの適用を受ける各年度において、財務会計上、資産が時価で計上されたことに起因する、年間10百万ユーロ（＝11百万ユーロ-1百万ユーロ）の追加的な償却額は、C社の個別計算所得等の金額の計算から除外しなければならない。一方、繰延税金資産の取り崩しはC社の調整後対象租税額に含まれるため、個別計算所得等の金額の増加が実効税率に及ぼす影響は打ち消される（すなわち、毎年、実効税率の分子が1.5百万ユーロ増加し、個別計算所得等の金額の増加額10百万ユーロに対して15%の実効税率となる）。
- 同様に、C社がGloBEルールが適用される年に資産を第三者に譲渡した場合、譲渡により生じるGloBEルール上の損益は、譲渡時のGloBEルール上の帳簿価額に基づいて決定され、繰延税金資産の残高は取り崩されてC社の調整後対象租税額に含まれる。従って、C社が2年後に資産を100百万ユーロで譲渡した場合、GloBEルール上の帳簿価額は8百万ユーロ（＝10百万ユーロ－償却額2百万ユーロ）であり、GloBEルール上の損益は92百万ユーロ（＝100百万ユーロ - 8百万ユーロ）となる。会計上及び税務上の帳簿価額は88百万ユーロ（＝110百万ユーロ－償却額22百万ユーロ）であり、譲渡益は12百万ユーロ（100百万ユーロ - 88百万ユーロ）である。従って、GloBEルール上の損益は、80百万ユーロ相当の譲渡益分、増加し、一方、繰延税金資産の残高（12百万ユーロ、すなわち80百万ユーロ x 15%）は取り崩されることになるため、実効税率の計算において、GloBEルール上の損益の増加の影響は打ち消される。
- あるいは、モデルルール第9.1.3条により認められる繰延税金資産が、モデルルール第9.1.3条の対象となる利益の15%と同額であるため、C社は、C社の個別計算所得等の金額の計算上、譲渡する資産の財務会計上の帳簿価額を使用することができる。

2.5. 自国内最低課税額に係る税（以下、QDMTT）

2.5.1. ガイダンス

QDMTTとなるためには、GloBEルールに沿った制度でなくてはならず、現地法令に沿って、一部変更が加えられたとしてもGloBEルールで算出される税額と整合性がとれるように（税額を下回らないように）設計される必要がある。QDMTTの制度設計上、GloBEルールの各規定を部分的に修正又は適用除外とする等、一定程度の柔軟性が許容される。[93]

QDMTTの設計に当たり、各項目に関する具体的なガイダンスは、以下のものがある。

- 適用範囲
  - 適用対象グループ

[93] 2月解釈運営指針第5章Para5-10

QDMTTは、連結等財務諸表における総収入金額が7億5,000万ユーロを超える多国籍企業グループ等の国内の構成会社等に対して適用されるものである必要がある。ただし、連結等財務諸表における総収入金額が7億5,000万ユーロ未満であることにより、GloBEルールの適用対象とならないグループや、連結等財務諸表における総収入金額が7億5,000万ユーロ以上である大規模な国内グループ（全ての構成会社等が国内の法人であるもの）に対してもQDMTTを適用することが認められている。[94]

- 被少数保有構成会社等

  GloBEルール同様に、他の構成会社等とはブレンディングせずに、国別実効税率及び個別計算所得金額を個別に計算するような設計にする必要がある。[95]

- 共同支配会社等

  GloBEルール同様に、他の構成会社等とはブレンディングせずに、国別実効税率及び個別計算所得金額を個別に計算するような設計にする必要がある。また、GloBEルールは、共同支配会社等に係る国際最低課税額を、他の構成会社等に配賦し、負担するように制度設計されているため、QDMTTにおいても共同支配会社等に係る国際最低課税額が同一の国・地域に所在する他の構成会社等に課すようにすることや、共同支配会社等にQDMTTを課さない設計とすることも可能である。[96]

- 課税規程
  - QDMTTによる課税額

    QDMTTによる課税額は、最終親会社等による所有持分は現地構成会社等に係る国際最低課税額の全額に対して課税されなければならない。[97]

  - QDMTTに係る租税債務

    同一国・地域の構成会社等の間におけるQDMTTに係る国際最低課税額の配分に関して、特段規定は定められていない。[98]全ての国内構成会社等にQDMTTの連帯納付義務を付すことが可能である。[99]

- 個別計算所得等の金額
  - 適用会計基準

    現地の税務当局は、最終親会社等の連結等財務諸表に適用される会計基準に比べ、現地の会計基準の内容を理解している可能性が高いものと想定されるため、連結等財務諸表の会計基準に限らず、各構成会社等の会計基準が特定財務会計基準又は適格財務会計基準であっても、重要な歪みを生じさせないために調整されたものであれば使用することができる。[100]

  - 個別計算所得金額に関する調整

    例えば、GloBEルールにおける個別計算所得金額に関する調整のうち、費用計上した罰金等に関する閾値（5万ユーロ）について、より低く設定することが許容される。また、株式報酬費用、

---

[94] 2月解釈運営指針第5章Para11 追加コメンタリー第10.1条Para118.2

[95] 2月解釈運営指針第5章Para11 追加コメンタリー第10.1条Para118.6

[96] 2月解釈運営指針第5章Para11 追加コメンタリー第10.1条Para118.7-8

[97] 2月解釈運営指針第5章Para11 追加コメンタリー第10.1条Para118.10

[98] 2月解釈運営指針第5章Para11 追加コメンタリー第10.1条Para118.11

[99] 2月解釈運営指針第5章Para11 追加コメンタリー第10.1条Para118.12

[100] 2月解釈運営指針第5章Para11 追加コメンタリー第10.1条Para118.14

GloBE組織再編等、現地法人所得税法と関連しない項目の除外が許容される。[101]

- 調整後対象租税額

  国別実効税率が、GloBEルールにおける国別実効税率と同等であるためには、調整後対象租税額の範囲は、GloBEルールと同じ又はより限定的であることが必要である。例えば、モデルルール第4.5条の個別計算損失金額に係る選択の規定は必ずしも含める必要はない。[102]

  QDMTTの計算上、以下の税金は、国別実効税率の分子から除く。

  - CFC税制の下で外国の構成事業体所有者で発生した税額又は、全世界所得課税制度の下で恒久的施設等を有する構成会社等で発生した税額[103]
  - GloBEルールの下で外国のCFC又は恒久的施設等に配賦されることになる税額[104]
  - 適格IIR及び適格UTPRに基づき課税された国際最低課税額[105]

  結果としてQDMTTは、IIRやUTPR、各国のCFC税制よりも優先して適用されることになる。

- 国際最低課税額の計算
  - ブレンディング

    IIRと同等の結果がもたらされるように、QDMTTにおいても、投資会社等、共同支配会社等、被少数保有構成会社等は、他の構成会社等と区分して個別計算所得等の金額等を計算する必要がある。なお、GloBEルールと同等の結果が得られる場合には、GloBEルールより厳しい制限規定を設けることが可能である。[106]

  - 実質ベースの所得除外額

    実質ベースの所得除外額について、数値の引下げや不適用といった、QDMTTにおける税負担を増加させるような項目の変更が認められる。[107]

  - 税率

    基準税率（15%）以上で課税されなければならない。[108]

  - 適用除外基準

    適用除外基準を適用しないことが認められている。ただし、適用除外基準を適用する場合は、モデルルール第5.5.1条に規定する平均収益、平均利益の閾値以下とする必要がある。[109]

- 申告手続き等
  - 申告義務・期限

---

[101] 2月解釈運営指針第5章Para11 追加コメンタリー第10.1条Para118.20-21

[102] 2月解釈運営指針第5章Para11 追加コメンタリー第10.1条Para118.26-27

[103] 2月解釈運営指針第5章Para11 追加コメンタリー第10.1条Para118.28

[104] 2月解釈運営指針第5章Para11 追加コメンタリー第10.1条Para118.30

[105] 2月解釈運営指針第5章Para11 追加コメンタリー第10.1条Para118.31

[106] 2月解釈運営指針第5章Para11 追加コメンタリー第10.1条Para118.33

[107] 2月解釈運営指針第5章Para11 追加コメンタリー第10.1条Para118.36-37

[108] 2月解釈運営指針第5章Para11 追加コメンタリー第10.1条Para118.38

[109] 2月解釈運営指針第5章Para11 追加コメンタリー第10.1条Para118.39

QDMTTでは、GloBEルール上必要とされる各種情報に基づく計算と情報申告ができるようにしなければならない。なお、QDMTTに関する情報収集及び情報申告等について、今後追加的な解釈運営指針が公表される予定である。[110]

GloBE情報申告書の提出期限より早い申告期限を設定することが可能である（遅くはできない）。[111]

- セーフハーバー

  GloBEルールで規定された移行期間CbCRセーフハーバーや恒久的セーフハーバーをQDMTTに導入しない場合には、QDMTTの目的のためだけに、国際最低課税額の計算をすることになってしまう。そのため、これらのセーフハーバーをQDMTTに含める必要がある。[112]

- QDMTTセーフハーバー

  2月の解釈運営指針においては今後の検討課題となっていたが、7月の解釈運営指針において解説されている（後段のQDMTTセーフハーバーを参照）。[113]

- 経過措置

モデルルール第9.1条の経過措置について、QDMTTがIIRと同等の結果をもたらすものとするために、QDMTTにおいても導入する必要がある。[114]

モデルルール第9.2の実質ベースの所得除外額の経過措置については、QDMTTに導入しなかった場合、QDMTTの税負担を増加させることになるため、導入するか否かは任意とされている。[115]

モデルルール第9.3条における国際的活動の初期段階のUTPRの除外規定やモデルルール第9.4条申告期限の延長は、QDMTTに適用する必要がない。ただし、申告期限の延長については、QDMTTを設ける国・地域の判断によることも可能である。[116]

- その他

QDMTTがIIRと同等の結果をもたらすものとするために、GloBEルールにおける選択規定は、原則としてQDMTTにおいても規定される必要がある。なお、多国籍企業グループ等は、当該選択規定について、QDMTT、IIR及びUTPRにおいて同じ選択をする必要がある。[117]

---

[110] 2月解釈運営指針第5章Para11 追加コメンタリー第10.1条Para118.42

[111] 2月解釈運営指針第5章Para11 追加コメンタリー第10.1条Para118.43

[112] 2月解釈運営指針第5章Para11 追加コメンタリー第10.1条Para118.44-45

[113] 2月解釈運営指針第5章Para11 追加コメンタリー第10.1条Para118.46

[114] 2月解釈運営指針第5章Para11 追加コメンタリー第10.1条Para118.48-49

[115] 2月解釈運営指針第5章Para11 追加コメンタリー第10.1条Para118.50

[116] 2月解釈運営指針第5章Para11 追加コメンタリー第10.1条Para118.51-52

[117] 2月解釈運営指針第5章Para11 追加コメンタリー第10.1条Para118.53

(3) 2023年7月のAdministrative-Guidance

2023 年 7 月 23 日、GloBE ルールに関する解釈運営指針が公表された。

本解釈運営指針では、GloBE ルールの適用における明確化や簡素化の内容が、 以下の項目・91 ページにわたり示されている。

- 通貨換算
- 税額控除
- 実質ベースの所得除外額
- QDMTT
- QDMTT セーフハーバー/UTPR セーフハーバー
- 移行期間 UTPR セーフハーバー

3.1. 通貨換算

3.1.1. 課題

- 7月解釈運営指針は、実施国・地域間でGloBEルールの一貫した適用を確保するために、協調的な通貨換算ルールが必要であると指摘している。本解釈運営指針では、為替換算について、以下の4つの主要な課題に焦点を当てている。[118]
  - 特定多国籍企業グループ等報告事項等の開示目的を含め、どの通貨でGloBE計算を行うべきか。
  - GloBE計算に関連する金額が多国籍企業グループ等の連結等財務諸表の表示通貨にまだ換算されていない場合、これらの金額はどのように換算するべきか。
  - 表示通貨で算定されるIIRに基づく国際最低課税額又はUTPR国際最低課税額をどのように納税地の現地通貨に換算するべきか。
  - 金額基準値が表示通貨と異なる通貨で表記されている場合、金額基準値を充足するかどうかを判定するにあたり、どのような通貨換算ルールが適用されるか。

3.1.2. ガイダンス

上記の主要な課題について、本解釈運営指針で定められたアプローチは以下のとおりである。

[118] 7月解釈運営指針第1.1章Para6

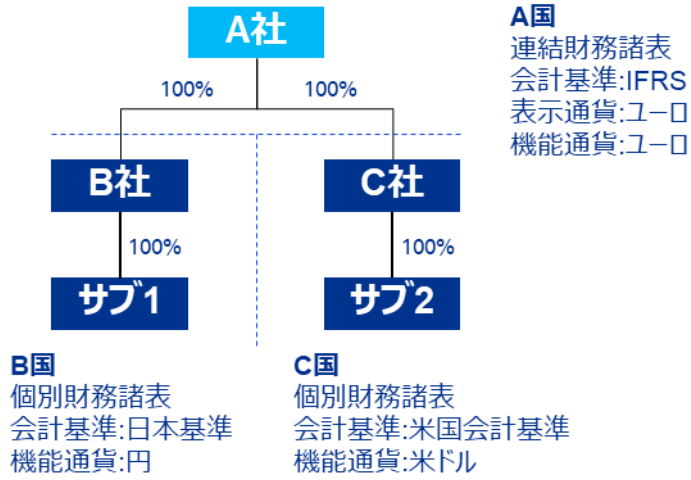
	課題	本運営指針で定められたアプローチ
1.	特定多国籍企業グループ等報告事項等の開示目的を含め、どの通貨でGloBEルールに基づく計算を行うべきか（7月解釈運営指針第1章Para10）	多国籍企業グループ等は、連結財務諸表の表示通貨で関連するすべてのGloBEルールに基づく計算及び特定多国籍企業グループ等報告事項等での関連する金額の報告を行わなければならない。（7月解釈運営指針第1章Para15）
2.	GloBEルールに基づく計算に関連する金額が多国籍企業グループ等の連結財務諸表の表示通貨にまだ換算されていない場合、これらの金額はどのように換算するべきか。（7月解釈運営指針第1章Para16）	GloBEルールに基づく計算に関連する金額が表示通貨でない場合、その国・地域の構成会社等の当期純損益金額を計算するために使用される適格財務会計基準において適用される通貨換算ルール(例：IFRSのIAS 21、米国会計基準のASC 830)に従って表示通貨に換算する必要がある。ただし、多国籍企業グループ等は、実務上の理由により、関連する期間の平均レート等の近似値を用いることができる。(超インフレ経済の通貨である場合を除く。)（7月解釈運営指針第1章Para18-22）
3.	表示通貨で算定されるIIRに基づく国際最低課税額又はUTPRに係る国際最低課税額をどのように納税地の現地通貨に換算するべきか。（7月解釈運営指針第1章Para23）	表示通貨で算定される国際最低課税額を納税地の現地通貨に換算する場合、為替レートが合理的であることを条件に、その国・地域が独自の通貨換算ルールを採用することができる。（7月解釈運営指針第1章Para24） ● 合理的な為替レートと考えられるものの例 ✓ 事業年度の平均為替レート ✓ 事業年度末の為替レート ✓ 支払期日の為替レート
4.	金額基準値が表示通貨と異なる通貨で表記されている場合、金額基準値を充足するかどうかを判定するにあたり、どのような通貨換算ルールが適用されるか。（7月解釈運営指針第1章Para26）	実施国・地域の国内法に規定される各金額基準値の通貨が表示通貨と異なる場合、2月解釈運営指針における各金額基準値が国内法においてユーロ以外の通貨で表記される場合の換算方法と同様に、原則として、欧州中央銀行(ECB：European Central Bank)が公表する前事業年度の12月の平均為替レートに基づいて、表示通貨から国内法に規定される各金額基準値の通貨に換算しなければならない。（7月解釈運営指針第1章Para29、30）

- その他－会計機能通貨と税務機能通貨が異なる場合の外国為替差損益について[119]
  - ➢ 本解釈運営指針は、個別計算所得等の金額の調整項目である会計機能通貨と税務機能通貨が異なる場合の外国為替差損益について、構成会社等の会計上及び税務上の機能通貨を参照して測定することを明確にしている。
  - ➢ ただし、必要な加算調整額及び減算調整額は、モデルルール第3.1.2条、第3.1.3条及び関連するコメンタリーに準じて多国籍企業グループ等の連結等財務諸表の表示通貨に換算する必要がある。

3.1.3. 例示①

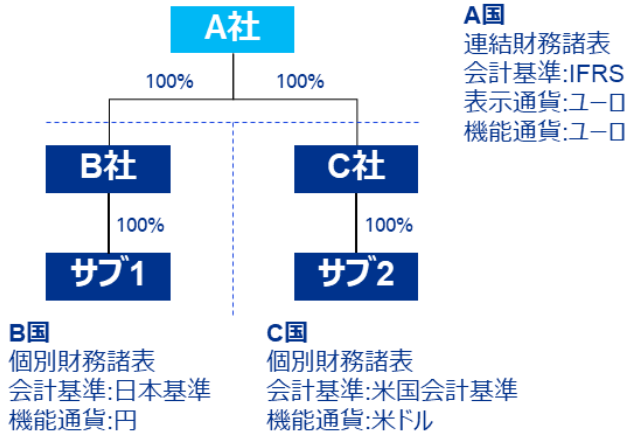
- いずれの子会社も超インフレ経済圏には所在していない。
- 多国籍企業グループ等の連結会計システムは、全ての事業体レベルの現地機能通貨による計上について、連結財務諸表の通貨（ユーロ）に同時に換算し、記録するように設計されている。その結果、各構成会社等の個別計算所得金額及び個別計算損失金額に関連する全ての詳細なデータは、連結財務諸表の表示通貨（ユーロ）で容易に入手できる。多国籍企業グループ等の連結会計システムは、損益計算書項目については取引日レート、貸借対照表項目については決算日レートを使用している。この通貨換算方法は、関連する国際会計基準（以下、「IFRS」）の原則と整合している。
- IFRSの原則は、他の通貨換算方法をサポートすることもある。しかし、多国籍企業グループ等の連結会計システムで使用されている通貨換算方法は、関連するIFRSの原則と整合しているため、GloBEルールにおいて尊重されるべきである。

[119] 7月解釈運営指針第1.1章Para44



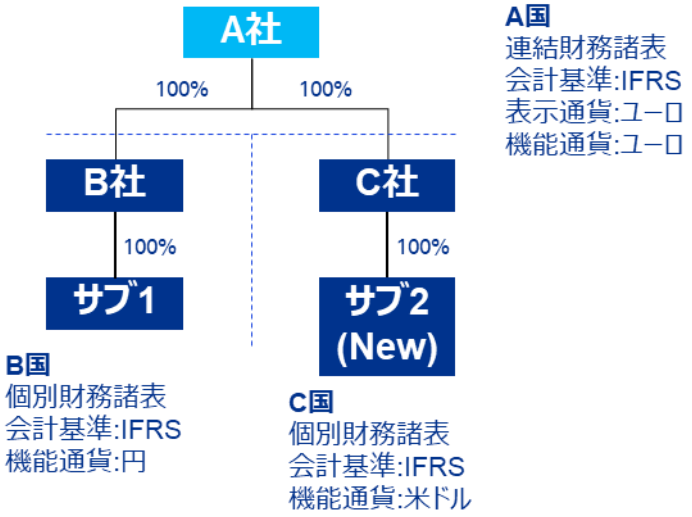
3.1.4. 例示②

- いずれの子会社も超インフレ経済圏には所在していない。
- 多国籍企業グループ等の連結会計システムは、事業体レベルのデータを現地機能通貨で記録し、月次連結プロセスでIFRSに従って連結財務諸表の表示通貨（ユーロ）に換算するように設計されている。現地データの連結は、損益計算書項目については月中平均レート、貸借対照表項目については決算日レートを使用し、勘定残高の集計レベル（すなわち、計上ごとや取引ごとではない）で完了する。その結果、各構成会社等の個別計算所得金額及び個別計算損失金額の計算に必要となる詳細なデータのほとんどは、現地機能通貨（円と米ドル）でしか入手できない。
- 多国籍企業グループ等の会計システムは、各月に計上された収益又は費用の年間金額の部分を測定することができないため、収益又は費用の異なる部分に月中平均レートを適用することができない。そのため、実務上の理由から、関連する損益に係るGloBEデータポイントを現地通貨から表示通貨に換算する際は、年間平均レートを使用している。これらの調整項目に年間平均レートを使用することは、関連するIFRSの原則に照らして適切である。
- 各構成会社等の個別計算所得金額及び個別計算損失金額を計算するために使用される通貨換算方法は、関連するIFRSの原則と整合しているため、この換算方法はGloBEルールにおいて尊重されるべきである。



3.1.5. 例示③

- いずれの子会社も超インフレ経済圏には所在していない。
- 多国籍企業グループ等の連結会計システムは、全ての事業体レベルの現地機能通貨による計上について、多国籍企業グループ等の表示通貨に同時に換算し、記録するように設計されている。その結果、各構成会社等の個別計算所得金額及び個別計算損失金額の計算に関連する全ての詳細なデータは、多国籍企業グループ等の表示通貨（ユーロ）で容易に入手できる。多国籍企業グループ等の連結会計システムは、損益計算書項目については取引日レート、貸借対照表項目については決算日レートを使用している。
- 最近の買収（サブ2(New)）により、特定の子会社は連結システムの一部を構成していない。商業上の理由（システム費用やこれらの事業体の重要性の低さなど）により、これらの事業体を多国籍企業グループ等の連結会計システムに組み込まないことを決定している。従って、これらの事業体の事業体レベルの計上は、現地機能通貨で行われ、月次連結プロセスにおいて集計ベースで表示通貨に換算される。
- これらの構成会社等の個別計算所得金額及び個別計算損失金額の計算に関連する詳細なデータは、現地機能通貨（米ドル）でしか入手できない。多国籍企業グループ等の会計システムは、各月に計上された収益又は費用の年間金額の部分を測定することができないため、収益又は費用の異なる部分に月中平均レートを適用することができない。従って、これらの構成会社等について、現地通貨から表示通貨に換算する際は、年間平均レートを使用する。通貨換算方法は、連結財務諸表に適用される会計基準に準拠しているため、GloBEルールにおいて尊重されるべきである。

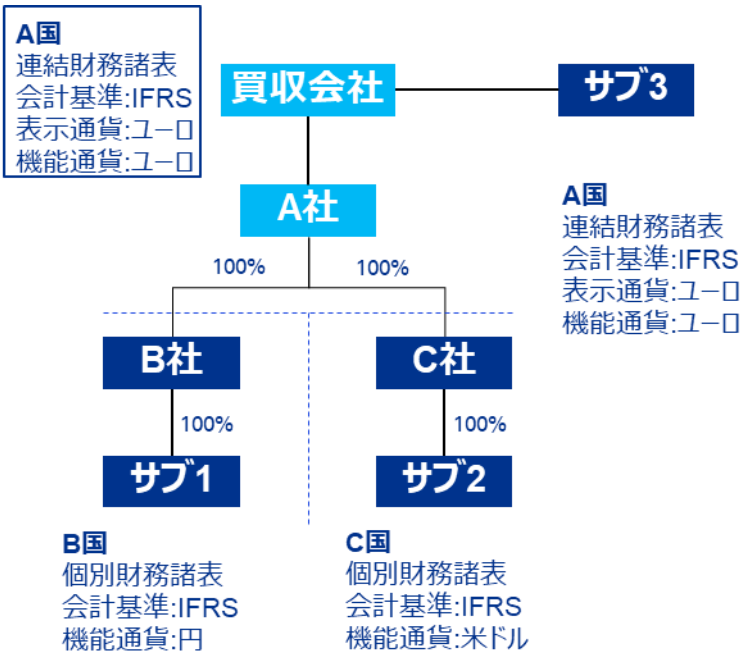


3.1.6. 例示④

- いずれの子会社も超インフレ経済圏には所在していない。
- A社グループの連結会計システムは、事業体レベルのデータを現地機能通貨で記録し、月次連結プロセスで表示通貨に換算するように設計されている。現地データの連結は、損益計算書項目については月中平均レート、貸借対照表項目については決算日レートを使用し、勘定残高の集計レベル（すなわち、計上ごとや取引ごとではない）で行われる。
- その結果、各構成会社等の個別計算所得金額及び個別計算損失金額の計算に関連する詳細なデータは、現地機能通貨（円と米ドル）でしか入手できない。事例2と同様に、多国籍企業グループ等は

GloBEルールに基づく計算目的の現地通貨から表示通貨への換算について、年間平均レートを使用している。

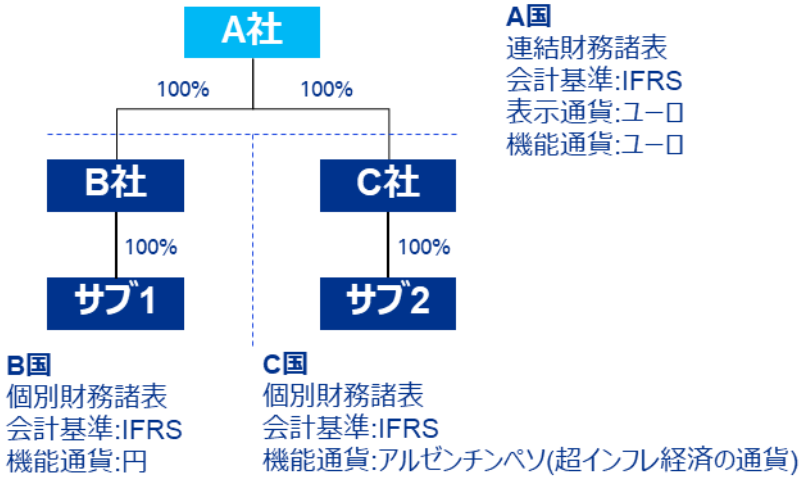
- 最近の買収により、A社グループはより大きな多国籍企業グループ等の一部となり、買収会社が、GloBEルールにおける新たな最終親会社である。買収会社グループはIFRSを使用し、表示通貨はユーロである。買収会社グループの連結システムは、全ての事業体レベルの現地機能通貨による計上について、表示通貨に同時に換算し、記録するように設計されている。A社グループを買収会社グループの連結システムに組み込むことを決定したが、これには3年かかる予定である。その期間中、買収会社グループはA社グループの通貨換算方法を買収会社グループの方法と並行して使用し続ける。すなわち、買収会社グループは、子会社（サブ3）に対し現在の通貨換算方法を維持し、A社グループの異なる通貨換算方法を3年間維持する。これらの異なる方法はA社グループと買収会社グループが同一の国・地域に所在する子会社を有する場合においても適用される。A社グループが買収会社グループの連結システムに組み込まれ次第、A社グループに対しても同じ通貨換算方法（すなわち、同時換算）を使用する。
- システム導入前後で使用される通貨換算方法が多国籍企業グループ等の連結財務諸表に適用される会計基準に準拠しているため、GloBEルールにおいて尊重されるべきである。



3.1.7. 例示⑤

- C社グループは超インフレ経済圏に所在している。
- 多国籍企業グループ等の連結システムは、事業体レベルのデータを現地機能通貨で記録し、月次連結プロセスで連結財務諸表の表示通貨に換算するように設計されている。現地データの連結は、損益計算書項目については月中平均レート、貸借対照表項目については決算日レートを使用し、勘定残高の集計レベル（すなわち、計上ごとや取引ごとではない）で完了する。
- その結果、各構成会社等の個別計算所得金額及び個別計算損失金額の計算に必要となるより詳細なデータは、現地機能通貨（円とアルゼンチンペソ）でしか入手できない。このようなきめ細やかな調整の換算に月中平均レートの使用を要求することは、非連結事業体レベルで行われる個々の計上時期と適用される為替レートを追跡するように連結会計システムが設計されていない多国籍企業グループ等にとっては、管理不可能である。

- 従って、実務上の理由から、多国籍企業グループ等は関連する損益に係るGloBEデータポイントを現地通貨から表示通貨に換算する際は、年間平均レートを使用している。年間平均レートを使用することは会計基準に準拠した適切な通貨換算方法であり、B社グループのGloBEルールにおいても尊重されるべきである一方、C社グループにとっては適切ではない。C社グループの場合、通貨換算方法はグループの会計基準（IFRS）における超インフレ経済圏について定められた原則と同様の原則に従うべきである。



3.2. 税額控除

3.2.1. 課題

- **譲渡可能な税額控除の取扱い**：譲渡可能な税額控除は、税額控除の権利を取得した者（以下、7月解釈運営指針に合わせてオリジネーターとする。）及び政府の双方の観点から、還付可能な税額控除と類似した性質のものであるが、GloBEルール上、譲渡可能な税額控除に関する規定がない。[120]
- **適格フロースルータックスベネフィットに関する残課題**：2023年2月の解釈運営指針において適格フロースルータックスベネフィットの取扱いが示されたが、以下のような課題が残されていた。[121]
  - 税額控除が生じるプロジェクトのディベロッパー側の取扱い
  - 適格所有持分を有する投資家において、対象租税の額を調整するタイミング
- **適格給付付き税額控除（QRTC）の所得認識のタイミング**：モデルルール第3.2.4条コメンタリーパラ111では、QRTCの全額を、その権利発生年度のGloBEルール上の所得と取り扱う、とされているが、会計基準上、その所得認識のタイミングについては複数の取扱いがあり、多国籍企業グループ等により、会計処理が異なる可能性があった。[122]
- **還付されない税額控除の取扱い**：モデルルール第4.1.3条(c)は、適格給付付き税額控除（QRTC）以外の全ての税額控除は対象租税の減額として取り扱うと解釈できる。2月の解釈運営指針で追加されたモデルルール第3.2.1条(c)のコメンタリーパラ57.3においても、非適格給付付き税額控除（Non-QRTC）及び還付されない税額控除の両方が、調整後対象租税額の減額として取り扱われると規定している。一方、モデルルール第3.2.4条のコメンタリーパラ113では、「QRTCの条件を満たさない税額

[120] 7月解釈運営指針第2章Para7

[121] 7月解釈運営指針第2章Para8

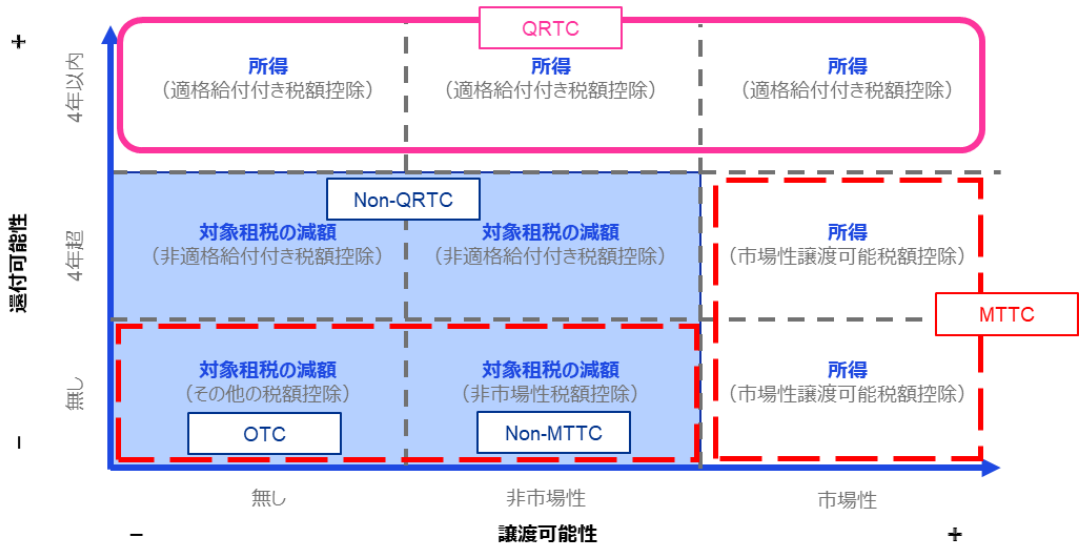
[122] 7月解釈運営指針第2章Para9

控除、すなわち、Non-QRTC・・・は、・・・調整後対象租税額から減額する」としており、調整後対象租税額の減額の取扱いをするものをNon-QRTCに限定しているように読める。このように、モデルルール及びコメンタリーにおいて、還付されない税額控除の取扱いが不明確であった。[123]

- **会計処理との関係**：モデルルール第3.1条において、GloBEルール上特段の規定がない場合は、会計基準を基礎とするという原則が示されている。しかし、税額控除の会計処理については国際会計基準にも米国会計基準にも包括的なガイダンスがなく、各国の会計慣行等に基づいて処理されており、同じ性質を有する税額控除であっても、会計処理が異なる可能性がある。税額控除の取扱いは国別実効税率に大きな影響を与える可能性があることから、税額控除についての統一的かつ強制的な取扱いを規定する必要があった。[124]

3.2.2. ガイダンス

- GloBEルールでは適格給付付き税額控除（**Qualified Refundable Tax Credits: QRTCs**）及び非適格給付付き税額控除（**Non-Qualified Refundable Tax Credits: Non-QRTCs**）のオリジネーターにおける取扱いが規定されているが、本解釈運営指針では以下が規定された。
  - オリジネーターにおける、市場性譲渡可能税額控除（**Marketable Transferable Tax Credits: MTTCs**）、非市場性譲渡可能税額控除（**Non-Marketable Transferable Tax Credits: Non-MTTCs**）、その他の税額控除（**Other Tax Credits: OTCs**）の取扱い
  - 購入者における、QRTC、MTTC、Non-QRTC、Non-MTTCの取扱い
- 具体的には、QRTCとMTTCはGloBEルール上の所得として取り扱われ、Non-QRTC、Non-MTTC、OTCは対象租税の減額として取り扱われる。
- 税額控除の区分の決定にあたっては、まず、還付可能性により判断し、次に譲渡可能性を判断する。[125]



[123] 7月解釈運営指針第2章Para10-14

[124] 7月解釈運営指針第2章Para15-28

[125] 7月解釈運営指針第2章Para32、33

- **適格給付付き税額控除（QRTC）の所得認識のタイミング[126]**
  - 原則としてQRTCは、その額面金額を権利発生年度のGloBEルール上の所得と取り扱うが、そのQRTCが資産の取得又は建設に関連したものであり、そのオリジネーターが、当該資産の帳簿価額を減額する、又は繰延収益とする方法により、税額控除からの収益を資産の生産可能期間にわたって認識する会計方針である場合、オリジネーターは、当該会計方針にしたがって、個別計算所得等の金額を決定することができるとされた。
- **市場性譲渡可能税額控除（MTTC）[127]**
  - MTTCはオリジネーター及び政府の双方の観点から、類似した性質のものであるため、QRTCと同様、GloBEルール上の所得と取り扱う。MTTCとは、その税額控除を与えた国・地域において、その税額控除の保有者が対象租税に係る債務を軽減するために使用することができ、かつ、保有者において法的譲渡可能性基準及び市場性基準を満たす税額控除をいう。
  - 法的譲渡可能性基準
    - オリジネーター：税額控除制度が、税額控除の適用要件を満たす会計年度（Origination Year：控除発生年度）又は控除発生年度の終了後15か月以内に、オリジネーターが非関連者に税額控除を譲渡できるように設計されている場合、税額控除のオリジネーターにとって法的譲渡可能性基準は満たされる。
    - 購入者：税額控除制度が、税額控除を受ける権利の購入者が購入した会計年度内に非関連者に譲渡できるように設計されている場合、その購入者にとって法的譲渡可能性基準は満たされる。
  - 市場性基準
    - オリジネーター：税額控除が控除発生年度の終了後15か月以内に、下限市場価格以上の価格で、非関連者に譲渡された場合（譲渡されない場合や関連者間で譲渡された場合は、控除発生年度の終了後15か月以内に、非関連者間で類似の税額控除が取引された場合）オリジネーターにとって市場性基準は満たされる。
    - 購入者：税額控除の購入者が下限市場価格以上の価格で非関連者から税額控除を購入した場合、購入者にとって市場性基準は満たされる。
    - 下限市場価格とは、税額控除の正味現在価値（NPV）の80%を意味し、NPVは、税額控除の権利を付与した政府が、税額控除が譲渡されたのと同じ会計年度（譲渡されない場合は控除発生年度）に発行した同等又は類似の満期（最長5年）の債券の、満期までの利回りに基づいて決定される。この場合の税額控除の金額は、当該税額控除の額面金額、又は控除可能な残額をいう。また、NPVの計算に織り込まれるキャッシュフローの予測は、税額控除の法的設計に基づき、毎年使用可能な税額控除の最大額に基づくものとする。
    - オリジネーターと購入者は、一方が他方の受益権の50%以上（法人の場合は、その法人の株式の総議決権及び総価額の50%以上）を直接又は間接に所有している場合、又は他者がオリジネーターと購入者のそれぞれの受益権の50%以上（法人の場合は、その法人の株式の総議決権及び総価額の50%以上）を直接又は間接に所有している場合、関連者とされる。いずれの場合も、関連する全ての事実と状況に基づき、一方が他方を支配している場合、又は両者が同一の者の支配下にある場合、オリジネーターと購入者は関連者とされる。

[126] 7月解釈運営指針第2章Para36

[127] 7月解釈運営指針第2章Para37-39

- GloBEルール上の処理
  - オリジネーター
    - 一般に、MTTCのオリジネーターは、その額面金額を控除発生年度のGloBEルール上の所得として処理しなければならない。ただし、MTTCが資産の取得又は建設に関連するものであり、オリジネーターが当該税額控除について当該資産の帳簿価額を減額する、又は繰延収益とする方法により、税額控除からの収益を資産の生産可能期間にわたって認識する会計方針である場合、オリジネーターは、GloBEルール上、当該会計方針に従うものとする。
    - MTTCの全部又は一部が使用されずに失効した場合、オリジネーターは、失効した部分の額面金額を、失効した会計年度の個別計算所得等の金額の計算において損失（又は資産の帳簿価額の増額）として処理する。
    - 発生年度終了後15か月以内にMTTCを譲渡するオリジネーターは、税額控除の額面金額ではなく、譲渡価格を控除発生年度の個別計算所得等の金額に含めるものとする。当該期間後にMTTCを譲渡した場合、控除発生年度の個別計算所得等の金額に含まれていた税額控除の額面金額と、譲渡価格との差額は、譲渡年度の個別計算所得等の金額を計算する際に損失として取り扱われる。
    - オリジネーターが、会計上もGloBEルール上も、税額控除を資産の生産可能期間にわたって比例的に収益に含める場合、譲渡価格と税額控除の額面金額との差額は、資産の残存生産可能期間にわたって比例的に個別計算所得等の金額に含めなければならない。

      【例】

      - 構成会社等に額面100ユーロの税額控除が生じ、それが5年の生産可能期間を持つ資産に関連するものである場合において、当該構成会社等は、資産の帳簿価額の減額、又は繰延収益として、5年間にわたって所得として計上する。
      - 2年目に、当該税額控除が90ユーロで譲渡される。
      - 譲渡日における当該税額控除の額面金額が100のままであると仮定すると、譲渡者は10の損失を、資産の生産可能期間の残り4年間にわたって配分する。
  - 購入者
    - MTTCの購入者は、購入価格と税額控除の額面金額との差額を、税額控除の使用額に比例して、GloBEルール上の所得に含める。例えば、購入者が額面100の税額控除を90で取得し、1年目に70を使用した場合、1年目のGloBEルール上の所得には7（=70/100 x (100-90)）が含まれる。
    - MTTCの購入者がそのMTTCを譲渡した場合、譲渡損益は譲渡年度の個別計算所得等の金額に含めなければならない。当該譲渡損益は、譲渡価格から、購入価格と当該税額控除の使用により既に認識された所得の合計額を差し引いた額となる。
    - MTTCの全部又は一部が使用されずに失効した場合、購入者は、失効した部分に帰属する損失を、失効した会計年度の個別計算所得等の金額の計算上、損失として処理する。上記の例の場合、損失は27（= (90＋7)-70）となる。
    - 購入したMTTCに関する上記の取扱いは、購入した税額控除で、適格給付付き税額控除に該当するものにも適用される。

- **非市場性譲渡可能税額控除（Non-MTTC）とその他の税額控除（OTC）[128]**
  - これらの税額控除の使用は、保有者の税債務の額により制限されるものであり、いずれもGloBEルール上は、対象租税の減額として取り扱われる。
- **適格フロースルータックスベネフィット**
  - モデルルール第3.2.1条(c)のコメンタリーパラ57.7によると、適格フロースルータックスベネフィット（Qualified Flow-through Tax Benefit: **QFTB**）は、適格所有持分がゼロになるまでは適格所有持分の減額とし、その後は、GloBEの適用対象となる構成会社等である投資家（「投資家」、以下この章において同じ。）の調整後対象租税額の減額とするとしているが、本解釈運営指針において以下のとおり規定された。[129]
  - 適格所有持分の会計処理に比例償却法(※)を適用している多国籍企業グループ等はGloBEルール上も比例償却法を適用しなければならない。一方、会計上比例償却法を適用していない多国籍企業グループ等は、GloBEルール上、比例償却法を選択することができる。当該選択は、投資家が当該適格所有持分を取得した会計年度、又はGloBEルールの適用対象となる最初の会計年度に行い、変更不可とする。[130]

    (※) 会計上の比例償却法：

    純ベネフィット額 = 当該会計年度のタックスベネフィット額 - 投資の比例償却額*

    *投資の比例償却額 = 投資総額 x（当該会計年度のタックスベネフィット額 / 投資期間中の見込みタックスベネフィット総額）
  - GloBEルール上の比例償却法においては、適格所有持分から得られる当該会計年度のタックスベネフィット額のうち、見込みタックスベネフィット割合に応じて計算される以下の金額は投資の減額として処理し、これを超える金額は調整後対象租税額の減額とする。（コメンタリーパラ57.7.2として追加）[131]

    投資の減額 = 投資額 x 見込みタックスベネフィット割合**

    **見込みタックスベネフィット割合
    = 適格所有持分から当該会計年度に得られたタックスベネフィット額 / 投資期間中の見込みタックスベネフィット総額

    【例】
    - 投資家に適用される税率は20%である。
    - 投資から5年間で100のタックスベネフィットが得られる見込みである適格所有持分に90を投資する。
    - 投資家は会計上、比例償却法を適用している。
    - 見込みタックスベネフィット額と実際に得られるタックスベネフィット額は同額であり、会計上の投資の比例償却額とコメンタリーパラ57.7.2に基づき計算される比例償却額は一致している。

[128] 7月解釈運営指針第2章Para40-Para44

[129] 7月解釈運営指針第2章Para45、46

[130] 7月解釈運営指針第2章Para47

[131] 7月解釈運営指針第2章Para48、49

投資額	90					
	1年目	2年目	3年目	4年目	5年目	**合計**
税額控除	15	15	16.67	16.67	16.67	**80**
償却の税効果	10	10				**20**
見込みタックスベネフィット額	25	25	16.67	16.67	16.67	**100**
見込みタックスベネフィット割合	25%	25%	16.67%	16.67%	16.67%	**100%**
投資の比例償却額	22.50	22.50	15.00	15.00	15.00	**90.00**

税金費用/(税効果)	(25)	(25)	(16.67)	(16.67)	(16.67)	**(100)**
投資の比例償却額	22.50	22.50	15	15	15	**90**
当期税金費用/(税効果)	**(2.50)**	**(2.50)**	**(1.67)**	**(1.67)**	**(1.67)**	**(10)**

- 上記の例においては、会計上とGloBEルール上で同じ比例償却額となっており、毎期の投資家の調整後対象租税額の計算上、財務会計上の当期税金費用に調整を加える必要はない。

- **国際会計基準を適用する投資家の適格所有持分**
  - 適格所有持分に該当する導管会社等の持分（タックスエクイティ・パートナーシップ）についてのディベロッパーと投資家の会計処理は、適用される会計基準により異なる。例えば、IFRSにおいては、タックスエクイティ・パートナーシップはディベロッパーが100%所有しているものと取扱い、投資家の持分は投資家からパートナーシップへの貸付と取り扱われる。[132]
  - 2月の解釈運営指針では、適格所有持分となる前提は、GloBEルール上の所有持分に該当することであり、そのためには、財務会計上、資本持分と取り扱われている必要があるため、IFRSを適用している投資家は2月の解釈運営指針を適用できないことになる。会計処理に関わらず、適格所有持分を有する投資家に同じ取扱いが適用されるよう、パラ57.8の適格所有持分の定義に「税務上透明な事業体であって、現地の税務上、資本持分として取り扱われ、かつ、当該事業体が事業活動を行う国・地域の適格財務会計基準において資本持分と取り扱われるもの」とする内容が織り込まれた。また、投資家が真に経済的持分を有し、投資の損失のリスクを負っていない限り、適格所有持分に該当しないこととされた。[133]
  - また、ディベロッパーや投資家がGloBEルールの適用を受ける場合に限り、そのような持分を通じて税額控除の恩恵を移転することが認められている場合には、その持分は「適格所有持分」とはみなされないこととされた。[134]

3.3. 実質ベースの所得除外額

3.3.1. 所在地国外に所在する従業員及び有形資産

3.3.1.1. 課題

- 実質ベースの所得除外額は、構成会社等の所在する国・地域において多国籍企業グループ等のために活動を行う適格従業員に係る適格給与費用及び適格有形資産の帳簿価額の5%に相当する金額とされている（モデルルール第5.3.3条、第5.3.4条）が、構成会社等の所在する国・地域外において活動

[132] 7月解釈運営指針第2章Para50

[133] 7月解釈運営指針第2章Para51

[134] 7月解釈運営指針第2章Para52

している適格従業員及び適格有形資産の特定について、解釈運営指針で明確にすることとされていた。[135]

3.3.1.2. ガイダンス

- 下記の取扱いが明確にされた。[136]

	本解釈運営指針で定められたアプローチ	
給与所得控除	構成会社の所在地国において活動する勤務時間が50%超の場合	適格従業者の給与の全部をカーブアウトの対象とする
	構成会社の所在地国において活動する勤務時間が50%以下の場合	適格従業者の給与のうち、勤務時間に応じた額をカーブアウトの対象とする（勤務時間が30%の場合、給与の30%をカーブアウトの対象とすることができる）
有形資産控除	構成会社の所在地国において所在する期間が50%超の場合	適格有形資産の帳簿価額の全部をカーブアウトの対象とする
	構成会社の所在地国において所在する期間が50%以下の場合	適格有形資産の帳簿価額のうち、所在期間に応じた額をカーブアウトの対象とする

- 会社のポリシーに従い、適切に運用されているのであれば、全ての従業員の日々の所在を把握する必要はない（例えば、週2回在宅勤務を許可して、このポリシーが適切に運用されている場合）。[137]
- このような方法で立証できない場合には、構成会社の所在する国・地域に従業員が所在していた日数について監査可能な記録を保持する必要がある（カーブアウトの対象としない場合には不要）。[138]
- 従業員及び有形資産の大部分が構成会社等の所在する国・地域外に所在する産業についての簡素な配分方法について、追加の検討を行うことが明らかにされている。[139]

3.3.2. 簡素化

3.3.2.1. 課題

- 利害関係者は、実質ベースの所得除外額の計算を行うために、多国籍企業グループは、適格給与費用及び適格有形資産の全額の計算が必要ではないという点を明確にするよう求めていた。言い換えると、利害関係者は多国籍企業が、その国・地域の適格給与費用及び適格有形資産の全額ではなく一部について請求できるかどうかの確認を求めていた。[140]

3.3.2.2. ガイダンス

- 多国籍企業グループ等は、適格給与費用及び適格有形資産に関して、適切に関連するコンプライアンス業務が対応可能な範囲のみの選択できることを明確化した。
- これを明確化するために、モデルルール第5.3.1条のパラ29の後に以下が加えられた。

> 29.1 多国籍企業グループは、実質ベースの所得除外額の計算を行う際、適格給与費用及び適格有形資産の合計額のうち一部分のみを対象とすることが認められる。当該多国籍企業グループは、所得除外計算時に認容される適格給与費用及び適格有形資産の最大額を計算する必要はない。

---

[135] コメンタリー第5.3.3条Para33、第5.3.4条Para38

[136] 7月解釈運営指針第3章Para29、31

[137] 7月解釈運営指針第3章Para21

[138] 7月解釈運営指針第3章Para22

[139] 7月解釈運営指針第3章Para27

[140] 7月解釈運営指針第3章Para35

3.3.3. 株式報酬費用

3.3.3.1. 課題

- 適格給与費用に、株式報酬費用が含まれる。[141]
- 株式報酬費用は、モデルルール第3.2.2条において申告構成会社等の選択により、会計上の株式報酬費用の計上額を、構成会社等の国・地域の税務上の損金算入額に置き換えることと規定がある。[142]
- 多くの国・地域では、税務上はオプションが行使されたときの市場価格に基づいて損金算入される。会計上の株式報酬費用は、発行時のストックオプションの現在価値に基づいて計上され、その金額を行使期間にわたって償却される。[143]
- そのため、適格給与費用が以下のいずれの金額になるかの明確化する必要があった。

    a. 財務諸表に含まれる株式報酬費用の金額

    b. モデルルール第3.2.2条により構成会社等の純損益に費用に含まれる金額

3.3.3.2. ガイダンス

- 株式報酬費用は、財務諸表上の金額を用いることを想定している。
- これらを明確化にするために、下記太字の部分がモデルルール第5.3.3条コメンタリーパラ34に追記された。

    34. （前略）モデルルール第10.1条では、構成会社等の「適格給与費用」には、給与及び賃金のほか、医療保険、年金基金その他の退職金、対象従業員に支給される賞与及び手当、株式報酬などの従業員給付又は報酬の支出が含まれると定義している。**株式報酬の適格給与費用の金額は、構成会社等の給与のカーブアウトを決定するために使用される関連財務諸表に含まれるものであり、モデルルール第3.2.2条に基づく選択による影響を受けない。**（後略）

3.3.4. リース取引

3.3.4.1. 課題

- 適格有形資産に係る実質ベースの所得除外額について、売却、リース又は投資目的のために保有する資産の帳簿価額は含まれないこととされているため、資産の貸手では、リース資産の所得除外が認められないこととされていた。[144]
- リース資産について、短期賃貸借のケースや、賃借人がBSにリース資産の使用権を認識していないケース、貸手が有形資産の大部分を借手にリースし、残りの部分は自己使用のために保有するケースについて、所得除外が認められるかどうかについて疑問が持たれていた。

3.3.4.2. ガイダンス

[141] コメンタリー第5.3.3条Para34

[142] 7月解釈運営指針第3章Para40

[143] 7月解釈運営指針第3章Para41

[144] モデルルール第5.3.4条

	貸手	借手
ファイナンスリース	実質ベースの所得除外の対象外（7月解釈運営指針第3章、para53（改定後コメンタリー 第5.3.4条 para43））	財務諸表に計上された使用権資産を適格有形資産と取り扱う（7月解釈運営指針第3章、para53（改定後コメンタリー 第5.3.4条 para43））
オペレーティングリース	• 実質ベースの所得除外の対象外 • 例外として、リース資産が貸手と同じ国・地域に所在する場合、貸手の帳簿価額が借手のリース資産の使用権を超える部分について、実質ベースの所得除外の対象（7月解釈運営指針第3章、para53（改定後コメンタリー第5.3.4条 para43.1.5））	• 使用権資産を財務諸表に認識しない場合、実質ベースの所得除外の対象外 • 使用権資産を計上し、リース資産が借手と同じ国・地域に所在する場合、実質ベースの所得除外の対象（7月解釈運営指針第3章、para53（改定後コメンタリー 第5.3.4条 para43.1.1、43.1.5））
	• 適格有形資産の帳簿価額は、連結消去を考慮して決定される • 同じ国・地域に所在する2つの構成会社等の間のオペレーティングリースの場合、借手の使用権資産はないものとされ、連結財務諸表の作成目的での貸手の帳簿価額をもって、所得除外額の計算をする（7月解釈運営指針第3章、para53（改定後コメンタリー para43.1.6））。	

- 短期賃貸借（ホテルやレンタカー等の30日以内のリース期間）の場合は、借手のリース資産の使用権はゼロとみなされることとなった。[145]
- 貸手が有形資産の一部を自ら使用するとともに、大部分をリースする場合（例：本社ビルの一部の階又は駐車場をリースするような場合）、合理的な方法（例：建物の面積）で、リース部分とそれ以外に按分することが明確化された。[146]

3.3.4.3. 例示①

- A社はX国に所在する、多国籍企業グループAの構成会社等である。
- B社はX国に所在する、多国籍企業グループBの構成会社等である。
- A社からB社に機械をリースした（開始日は2024年1月1日、リース期間3年、リース料は年10万ユーロ、借手の追加借入金利は5%）。
- 2024年当初の機械の帳簿価額は120万ユーロ、耐用年数は15年である。
- 当該リースはオペレーティングリースに該当し、B社は当該リースを使用権資産に分類している。

■借手（B社）

期間	リース料	支払利息	リース債務の減少額	債務	減価償却費	資産残高
期首残高				272,325		272,325
2024	100,000	13,616	86,384	185,941	90,775	181,500
2025	100,000	9,297	90,703	95,238	90,775	90,775
2026	100,000	4,762	95,238	0	90,775	0

2024年の所得除外の簿価：
226,912.5（=（272,325+181,500)/2）
2025年の所得除外の簿価：
136,137.5（=（181,500+90,775)/2）
2026年の所得除外の簿価：
45,387.5（=（90,775+0)/2）

■貸手（A社）

期間	リース料	リース料受取	所得	減価償却費	資産残高
期首残高		300,000			1,200,000
2024	100,000	200,000	100,000	80,000	1,120,000
2025	100,000	100,000	100,000	80,000	1,040,000
2026	100,000	0	100,000	80,000	960,000

2024年の所得除外の簿価：
910,000（=（1,200,000+1,120,000)/2-250,000(*)）
2025年の所得除外の簿価：
930,000（=（1,120,000+1,040,000)/2-150,000 (*)）
2026年の所得除外の簿価：
950,000（=（1,040,000+960,000)/2-50,000 (*)）

(*)貸手と借手が同じ多国籍企業グループではない場合、借手の使用権資産を、割引前のリース料の未払残高の平均と同額として計算する（7月解釈運営指針第3章、para53）

3.3.4.4. 例示②

[145] 7月解釈運営指針第3章Para53（改定後コメンタリー 第5.3.4条 Para43.1.5）
[146] 7月解釈運営指針第3章Para53（改定後コメンタリー 第5.3.4条 Para43.1.7）

- A社がY国に所在することを除いて、例示①と同じである。
- リース資産である機械は、X国により使用されるため、貸主であるA社の所得除外の対象となる適格有形資産ではない。（A社では実質ベースの所得除外の対象外）

3.3.4.5. 例示③

- A社及びB社が、多国籍企業グループAの構成会社等であることを除いて、例示①と同じである。
- 関係会社間売上及びリースを相殺して考えるため、貸手であるA社では、以下のように所得除外の対象となる適格有形資産を計算することができる。（A社では実質ベースの所得除外の対象）
    - 2024年の所得除外の簿価：

      1,160,000（=（1,200,000+1,120,000)/2）
    - 2025年の所得除外の簿価：

      1,080,000（=（1,120,000+1,040,000)/2）
    - 2026年の所得除外の簿価：

      1,000,000（=（1,040,000+960,000)/2）

3.3.5. 減損損失

3.3.5.1. 課題

- 適格有形資産の帳簿価額を算定する際に、減損損失の金額を考慮すべきか否かが、不明確であった。[147]
- 適格有形資産の帳簿価額を算定する際に、当該適格有形資産に関する減損損失の戻入れを考慮すべきか否かが不明確であった。[148]

3.3.5.2. ガイダンス

- 適格有形資産に関して、連結財務諸表の作成に用いられた財務会計基準に基づき減損損失が認識された場合、当該資産の帳簿価額は、報告会計年度末に減損損失を反映するために減額される。[149]
- 減損損失の戻入れが当該財務会計基準に基づき認識された場合、適格有形資産の帳簿価額は、当該戻入れを反映するため報告会計年度末に増額されるが、資産の帳簿価額について、過年度に認識された減損損失がなかった場合の金額を上回る金額を戻し入れることはできない。[150]

3.3.6. モデルルール第7.2条に基づく減額

3.3.6.1. 課題

- 配当控除所得課税規定の適用をうける最終親会社等がモデルルール第7.2.1条に基づいて個別計算所得金額を減額する場合に、適格給与費用及び適格有形資産についても比例的な減額が必要である

[147] 7月解釈運営指針第4章Para58a

[148] 7月解釈運営指針第4章Para58b

[149] 7月解釈運営指針第4章Para59

[150] 7月解釈運営指針第4章Para60

かが不明確であった。[151]

3.3.6.2. ガイダンス

- 配当控除所得課税規定の適用を受け、最終親会社等の個別計算所得金額から分配額を控除している場合には、最終親会社等の適格給与費用及び適格有形資産の金額は比例的に減額される。[152]

・ 最終親会社等の適格給与費用 x $\frac{\text{モデルルール第7.2.1条に基づき個別計算所得金額から控除される金額}}{\text{最終親会社等の減額前の個別計算所得金額}}$

・ 最終親会社等の適格有形資産の帳簿価額 x $\frac{\text{モデルルール第7.2.1条に基づき個別計算所得金額から控除される金額}}{\text{最終親会社等の減額前の個別計算所得金額}}$

3.4. QDMTT

3.4.1. 適用範囲

3.4.1.1. 課題

- QDMTTの対象となる各国の国際最低課税額は、多国籍企業グループ等の親会社によるQDMTT導入国に所在する構成会社等に保有する持分にかかわらず、モデルルール第5.2.3条に基づいて計算される各国の国際最低課税額の合計額に基づいている。[153]
- つまり、最終親会社等においては、共同支配親会社等、共同支配親会社等の連結子会社、及び被少数保有構成会社等から生じる国際最低課税額の持分に対してのみ課税されるという状況にも関わらず、共同支配会社等及び被少数保有構成会社等に係るQDMTTの国際最低課税額は、共同支配親会社等、共同支配親会社等の連結子会社及び被少数保有構成会社等から生じる国際最低課税額の全額が対象となる。[154]

3.4.1.2. ガイダンス

- 各国・地域は、当該国・地域に所在する全ての構成会社等が、事業年度を通じて、最終親会社等又は被部分保有中間親会社等に全て保有されている多国籍企業グループ等にのみQDMTTを適用するように設計することができる。[155]

---

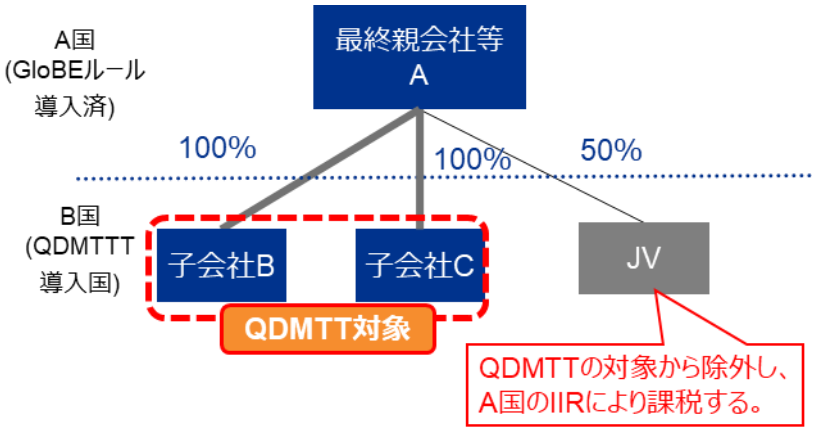
[151] 7月解釈運営指針第4章Para67

[152] 7月解釈運営指針第4章Para70、71

[153] 7月解釈運営指針第4章Para3

[154] 7月解釈運営指針第4章Para4

[155] 7月解釈運営指針第4章Para6-7



3.4.2. 構成会社等間のQDMTT納税義務の配分

3.4.2.1. 課題

- QDMTTの配賦について、QDMTTに従って支払うべき税金は、モデルルール第5.2.3条に基づいて考慮され、QDMTTがない会計年度に計算されたであろう国際最低課税額と相殺される。QDMTTを差し引いた後に国際最低課税額が残っている場合は、その残額が、モデルルール第5.2.4条及び第5.2.5条に基づき、その所在地国の構成会社等間で配分される。したがって、モデルルールにおけるIIRの計算上は、QDMTTに係る税額を配分する必要はないとされている。[156]

3.4.2.2. ガイダンス

- 構成会社等間のQDMTT納税義務の配分について、以下のような方法によることができるとされた。
  - 構成会社等ごとにQDMTTが適用される場合、最低税率より低い国別実効税率を有する構成会社等のみにQDMTTに係る税金を配分する。
  - 国別ブレンディングが適用される場合には、モデルルール第5.2.4条の計算式に従って、その国に所在する全ての構成会社等の国別グループ純所得の金額から実質ベースの所得除外額を控除した残額（以下、「超過利益」)に対するその構成会社等の超過利益の比率に基づいて、QDMTTに係る税金を配分する方法やマイノリティの投資家がQDMTTに係る税金を負担することの無いように、完全支配する構成会社等にのみQDMTTに係る税金を配分する。
- 上記は、可能性のあるオプションとして記載しているが、各国が適切と考えるQDMTTに係る税額の配分方法が他にある場合には、他の方法によることもできる。なお、構成会社等間のQDMTTに係る税額の配分は、CFC税制を含む他の現地法令の適用を制限するものではない。[157]

3.4.3. 対象租税

3.4.3.1. 課題

- GloBEルールの下で外国のCFC又は恒久的施設等に配賦されることになる税額は、QDMTTの計算上、国別実効税率の分子に含めないとされている。

---

[156] 7月解釈運営指針第4章Para12

[157] 7月解釈運営指針第4章Para14

3.4.3.2. ガイダンス

- 2月の解釈運営指針の内容に加え、モデルルール第4.3.2条(d)に基づき配分可能な当該国・地域に所在するハイブリッド事業体の所得に対して当該ハイブリッド事業体の所有者に課された租税及びモデルルール第4.3.2条(e)に基づき、QDMTT実施国に所在する分配を行った構成会社等に配分可能な、当該QDMTT実施国が当該構成会社等の所有者に課す源泉税以外の租税についてもQDMTTの対象租税から除くこととする。[158]
- QDMTT実施国に所在する構成会社等からの分配に対して当該QDMTT実施国が課した第4.3.2条(e)に記載される源泉税は、QDMTTに基づき分配した構成会社等に配分される。[159]

3.4.4. 経過措置

3.4.4.1. 課題

- QDMTTの適用に当たり、モデルルール第9.1.1条から第9.1.3条に規定する経過措置についてどのように整理していく必要があるか。

3.4.4.2. ガイダンス

- ある国・地域において、QDMTTの適用初年度が、GloBEルールの適用初年度より前である場合には、モデルルール第9.1.1条及び第9.1.2条と同様の経過措置をQDMTTに導入する必要がある。[160]
- また、QDMTTが適用された後にGloBEルールが適用される場合、GloBEルールが適用される会計年度を新しい適用初年度として取り扱う補足ルールがQDMTTに必要となり、以下の属性に対して再設定が必要となる。[161]
  - (a) モデルルール第4.1.5条及び第5.2.1条

    モデルルール第4.1.5条及び第5.2.1条における繰越超過マイナス税金費用は、新しい適用初年度の期首において、ないものとする。
  - (b) モデルルール第4.4.4条

    モデルルール第4.4.4条における繰延税金負債減額調整規則はQDMTTの下で計算された国別実効税率を考慮した繰延税金負債、又は当該繰延税金負債は新しい適用初年度より以前に遡及して取り消した繰延税金負債に対して適用されない。モデルルール第4.4.4条は新しい適用初年度もしくはそれ以降に考慮される繰延税金負債に対して適用される。
  - (c) モデルルール第4.5条

    新しい適用初年度より前の年度中に発生した個別計算損失金額の繰延税金資産はないものとする。申告対象構成会社等は新たな適用初年度において新たに個別計算損失金額の選択をすることができる。
  - (d) モデルルール第9.1.1条

    過年度において決定された繰延税金項目はないものとし、モデルルール第9.1.1条は新しい適用初年度の期首に適用される。

---

[158] 7月解釈運営指針第4章Para44

[159] 7月解釈運営指針第4章Para44

[160] 7月解釈運営指針第4章Para51

[161] 7月解釈運営指針第4章Para51

- (e) モデルルール第9.1.2条

  モデルルール第9.1.2条は2021年11月30日より後かつ新しい適用初年度の開始前に行われる取引に対して適用される。ただし、税務上の損失に起因する繰延税金資産に関して、モデルルール第4.1.5条の適用によりQDMTTの支払いが生じる場合、当該繰延税金資産はモデルルール第3章の下で計算される個別計算所得等の金額の計算から除外される事項から生じるものとして取り扱われない。

- モデルルール第9.1.3条の規定の適用上、「適用初年度」は、「譲渡側の構成会社等の適用初年度」と読み替えるものとする。なお、「譲渡側の構成会社等の適用初年度」とは、譲渡側の構成会社等の軽課税所得に対してGloBEルールに基づく課税が行われるようになった最初の年、又は、当該法域内の他の構成会社等に対してGloBEルールがいつ適用されたかに関わらず、当該譲渡側の構成会社等に対してQDMTTが課されることとなった最初の年をいう。2021年11月30日より後における全ての構成会社等の間の資産譲渡取引（取得側の構成会社等がGloBEルール適用を受けた後に行われた譲渡を含む）に適用され、譲渡側の構成会社等の軽課税所得が、GloBEルール適用範囲外の場合、又はセーフハーバーを適用したことのいずれかの理由により、GloBEルールもしくはQDMTTの課税対象になっていないものに適用される。[162]

3.4.5. 通貨

3.4.5.1. 課題

- QDMTTの通貨について、多国籍企業グループ等の連結財務諸表の表示通貨によるか、QDMTT適用国における現地通貨によるか、明確にする必要がある。[163]

3.4.5.2. ガイダンス

- QDMTTが第3.1.2条又は第3.1.3条に規定する財務会計基準に基づいて計算される場合、QDMTTは、構成会社等が、第3.1.2条及び第3.1.3条に係るコメンタリーに従って、連結財務諸表の表示通貨を用いてQDMTTの計算を行う。[164]

- QDMTTの法令が、現地の会計基準を用いて計算を行うことを要求しており、当該国・地域内の全ての構成会社等が現地通貨を機能通貨として使用している場合、QDMTTは現地通貨により計算する。[165]

- QDMTTの法令が現地会計基準により計算することを規定しており、かつ、1つ以上の構成会社等が現地通貨以外の通貨を機能通貨として使用している場合、構成会社等が連結財務諸表の表示通貨又は現地通貨のいずれかによりQDMTTの計算を行うものとする。表示通貨によるか、現地通貨によるかは、5年間の選択規定とする。[166]

3.4.6. その他

3.4.6.1. ガイダンス

- ブレンディングについて、国・地域ごとにブレンディングする以外にも、州などの地域ごとや国内法で規定され

---

[162] 7月解釈運営指針第4章Para53

[163] 7月解釈運営指針第4章Para61

[164] 7月解釈運営指針第4章Para62、65

[165] 7月解釈運営指針第4章Para63、65

[166] 7月解釈運営指針第4章Para64、65

た課税単位（例えば、単独の構成会社等）ごとにブレンディングすることもできる。[167]

- 無国籍構成会社等について、QDMTTを適用範囲外とすることができる。[168]
  - 無国籍構成会社等である導管会社等が国内法に基づいて設立されている場合に、当該会社等に対しQDMTTを課すか否かは、各国の任意としている。
  - 無国籍構成会社等である恒久的施設等が、事業所が存在し、かつ、適用される租税条約がないか、又は適用される租税条約があり、事業所が所在する国・地域が条約に従って課税する権利を有している場合に限り、当該恒久的施設等に対しQDMTTを課すか否かは、各国の任意としている。
- 適格分配時課税制度を有する国・地域は、QDMTTの制度設計上、モデルルール第7.3条を反映する規定を含めなければならない。[169]
- 投資会社等及び保険投資会社等に適用されるQDMTTは、GloBEルールと同じ方法でモデルルール第7.4条に従って国別実効税率及び国際最低課税額を計算するものとする。第7.4条に基づいて決定されたQDMTT納税額は、投資会社等又は保険投資会社等の税務上の中立性を維持するために、通常、同一の国・地域の別の構成会社等に配分されるべきであるとされている。[170]
- 複数親会社多国籍企業グループ等に対するQDMTTの適用を念頭に、GloBEルール上適用されるのと同じ、国別実効税率及び国際最低課税額の計算に係る規定が適用されるよう、モデルルール第6.5.1条(a)から(d)に類似した規定を設ける必要がある。[171]
- QDMTTの申告は、必ずしも特定多国籍企業グループ等報告事項等と同じフォーマットである必要はない。[172]
- GloBEルールと整合性の取れた結果をもたらすため、QDMTTに関するコメンタリー及び解釈運営指針により修正される場合を除き、モデルルール第10章の定義及び所在地ルールに関する規定を全てQDMTTの法律に含める必要がある。[173]

3.5. QDMTTセーフハーバー/UTPRセーフハーバー

3.5.1. 課題

- QDMTTは本来GloBEルールに準拠しIIRと互換性があるべきだが、IIRによって計算された国際最低課税額よりQDMTTが過少になる場合が想定された。[174]
- 上記に該当する場合、IIRによりQDMTTの税額不足分を追加徴収することが必要となり、同一の国・地域においてQDMTTとIIRの2回税額計算を行うこととなり、企業及び税務当局双方の事務負担の増加が見込まれる。[175]

---

[167] 7月解釈運営指針第4章Para11

[168] 7月解釈運営指針第4章Para17

[169] 7月解釈運営指針第4章Para28-30

[170] 7月解釈運営指針第4章Para36

[171] 7月解釈運営指針第4章Para67

[172] 7月解釈運営指針第4章Para68、69

[173] 7月解釈運営指針第4章Para70-72

[174] 7月解釈運営指針第5.1章Para2

[175] 7月解釈運営指針第5.1章Para3

3.5.2. ガイダンス

- QDMTTセーフハーバーの基準を満たしたQDMTTによって課税された場合は、IIRによる国際最低課税額を自動的に0とみなし、GloBEルールの適用除外となることが明確にされた。[176]
- QDMTTのうち、会計基準、一貫性基準、管理基準という3つの追加の基準をクリアしたもののみQDMTTセーフハーバーの適用を認めることで、QDMTTがGloBEルールから逸脱することを防ぎ、不足税額が発生しない仕組みとした。[177]
- QDMTTセーフハーバーがGloBEルールに準拠し適格であることを判断するために、包括的枠組みのメンバー国によるピアレビュープロセスを活用することとした。[178]
- ピアレビュープロセスでは、先ずQDMTTとして適格であるかを判定し、次に適格と判定されたQDMTTがQDMTTセーフハーバーの追加の3つの基準を満たすか判定する、という2段階の判定を要するとのことだが、今後、当該レビュープロセスについての追加のガイダンスが公表される予定である。[179]

3.5.3. 適用条件及び適用範囲

- **適用条件**

  QDMTTが以下の3つの基準を満たす場合、QDMTTセーフハーバーとして認められる。[180]

  会計基準

  - 最終親会社等が採用している会計基準又は一定の要件を満たした所在地国等の会計基準を用いてQDMTTを計算していること。[181]

  ＜所在地国等の会計基準に係る一定の要件＞

  - QDMTTを適用する構成会社等の計算単位内の全ての事業会社等が、その所在地国等の会計基準を用いて作成した計算書類を有しており、かつ、1)その所在地国の会社法又は税法により、その計算書類を維持又は使用することが求められていること、又は、2)その会計基準に基づき作成した計算書類が第三者による会計監査を受けていること。[182]
  - その会計基準が、特定財務会計基準又は、適格財務会計基準に該当するものであること。[183]
  - その財務諸表の会計年度が親会社等の会計年度と一致していること。[184]

  一貫性基準

  - 以下に記載されているような一定の場合を除き、QDMTTがGloBEルールに準拠し、IIRの計算結果との間に一貫性があること。
    - QDMTTの設計上、クロスボーダーの税配分（CFC課税額や恒久的施設等を有する構成会

[176] 7月解釈運営指針第5.1章Para4
[177] 7月解釈運営指針第5.1章Para5
[178] 7月解釈運営指針第5.1章Para6
[179] 7月解釈運営指針第5.1章Para52-55
[180] 7月解釈運営指針第5.1章P.80Box
[181] 7月解釈運営指針第5.1章Para14-16
[182] 7月解釈運営指針第5.1章Para19
[183] 7月解釈運営指針第5.1章Para23
[184] 7月解釈運営指針第5.1章Para21

社等から恒久的施設等への税の配分（プッシュダウン））は求めていないことや、所在地国等の会計基準に基づく財務数値を用いる場合、連結財務諸表の表示通貨と異なることから、必然的に計算結果の差異が生ずるが、これらは一貫性基準からの逸脱とはみなされない。[185]

- 各国のQDMTTの制度設計により、GloBEルールの制度と差異が生じる場合であっても、IIRによる税負担額とQDMTTによる税負担額が同等又は、QDMTTが必ず上回るような差異であれば、それは一貫性基準の逸脱とはみなされない。[186]

管理基準

- QDMTTの運用がGloBEルールの運用と同等であることを担保するため、GloBEルールと同様の継続的監視プロセスが実施されていること。[187]

- **適用範囲**
  - QDMTTの計算単位となるサブグループ（構成会社等、共同支配会社等のグループ、投資会社等）や個別の事業体ごとに、それぞれQDMTTセーフハーバーを適用するかどうかを選択することとなる。[188]
  - QDMTTの支払いが行われない等のQDMTT自体が適格でないケースは、QDMTTセーフハーバー適用の選択はできない。[189]
  - スイッチ・オフ・ルールにより、一定の範囲の構成会社等のみ、QDMTTセーフハーバーの適用除外として取り扱う場合もある。[190]

3.5.4. スイッチ・オフ・ルール

- **背景**[191]
  - QDMTTを適用する国・地域が特定の構成会社等や企業構造に関して、QDMTTを課すことに一定の制限を受ける可能性があるが、この場合、一貫性基準を満たすかどうかという問題が生じる。
  - そこで、以下のようなケースでは、一貫性基準を満たすとしている。
    - QDMTTが適用される国・地域において、導管会社等に対してQDMTTを課さないとした場合
    - QDMTTが適用される国・地域において、一定の投資法人に対してQDMTTを課さないとした場合
    - QDMTTが適用される国・地域において、QDMTTの規定において、海外進出の初期段階にある多国籍企業は、GloBEルールの適用開始後5年間、UTPRの適用から除外することを定めた場合
    - QDMTTが適用される国・地域において、共同支配会社等及び共同支配会社等の連結子会社のグループがQDMTTの対象となった場合に、共同支配会社等及び共同支配会社等の連結子会社のグループのの構成会社等ではなく、同一の国・地域に所在する他の

[185] 7月解釈運営指針第5.1章Para31-32

[186] 7月解釈運営指針第5.1章Para33

[187] 7月解釈運営指針第5.1章Para50-51

[188] 7月解釈運営指針第5.1章Para10

[189] 7月解釈運営指針第5.1章Para12

[190] 7月解釈運営指針第5.1章Para13

[191] 7月解釈運営指針第5.1章Para37-38

構成会社等に直接QDMTTを課した場合

- **スイッチ・オフ・ルールの概要[192]**
  - スイッチ・オフ・ルールが適用された場合、その国・地域に所在する構成会社等の全て又は一部について、QDMTTセーフハーバーが適用されない。
  - スイッチ・オフ・ルールが適用された場合、モデルルール第5.2.3条（国際最低課税額からQDMTT税額を控除する方式）に従って、国際最低課税額を計算する必要がある。
- **追加的なガイダンス-９つの具体例[193]**
  - コメンタリーにおいては、QDMTTを課すことに一定の制限を受ける場合においても、それらがQDMTTの一貫性基準の要件充足を妨げるものではない、９つの具体例が紹介されている。

例1)無国籍導管会社等[194]

- 一部の国・地域においては、一定の導管会社等を無国籍構成会社等として取り扱い、QDMTTの対象範囲に含めない場合がある。しかし、QDMTTのコメンタリーにおいて、その国・地域の選択により、その国・地域で設立された無国籍構成会社等を、QDMTTの対象範囲に含めることできる。
- 上記の場合において、その国・地域がQDMTTを無国籍構成会社等へ課すかどうかは、QDMTTの一貫性基準には影響を及ぼさない。
- QDMTTが無国籍構成会社等に適用されない場合には、多国籍企業グループはQDMTTが適用される国・地域において設立された一定の導管会社等の全てに対し、GloBEルールを適用する。

例2)導管会社等である最終親会社等[195]

- 最終親会社等が一定の導管会社等である場合、GloBEルール上は、その導管会社等である最終親会社等は設立された国・地域に所在するとみなされる。しかし、QDMTTにおいて当該導管会社等である最終親会社等に課すかどうかは、QDMTTの一貫性基準には影響を及ぼさない。
- QDMTTが導管会社等である最終親会社等に課されない場合、多国籍企業グループはその国・地域においてスイッチ・オフ・ルールを適用する。

例3)IIRの適用を受ける導管会社等[196]

QDMTTコメンタリーにおいて、IIRの適用を受ける導管会社等に対して、その国・地域でQDMTTを課すかどうか選択することが認められている。

- 上記の場合において、その国・地域がQDMTTをIIRの適用を受ける導管会社等へ課すかどうかは、QDMTTの一貫性基準には影響を及ぼさない。
- QDMTTがIIRの適用を受ける導管会社等に適用されない場合、多国籍企業グループはその国・地域においてスイッチ・オフ・ルールを適用しなければならない。

---

192 7月解釈運営指針第5.1章Para40

193 7月解釈運営指針第5.1章Para41-49

194 7月解釈運営指針第5.1章Para41

195 7月解釈運営指針第5.1章Para42

196 7月解釈運営指針第5.1章Para43

例4)海外進出の初期段階にある多国籍企業グループ[197]

- 多国籍企業グループが海外進出の初期段階にある場合、モデルルール第9.3条により、経過措置としてUTPRの適用が除外されている。
- QDMTTコメンタリーは、各国・地域におけるQDMTT法制化時に、以下3つのUTPRの除外規定の取扱いを用意しているが、いずれの選択肢を採用するかは、QDMTTの一貫性基準に影響を及ぼさない。
    1. UTPRの適用除外規定を採用しない
    2. UTPRの適用除外規定を一定の制限を設けた上で採用する
    3. UTPRの適用除外規定を、制限を設けずに採用する
- QDMTTの適用を受ける国・地域が3番目の選択肢を採用した場合、多国籍企業グループはその国・地域においてスイッチ・オフ・ルールを適用することとなる。

上記1又は2を採用した場合には、スイッチ・オフ・ルールは適用されない。

例5)投資法人[198]

- 租税中立性の維持の観点から、投資会社等は、QDMTTの対象に含めないことができる。
- この場合、その国・地域において投資会社等に対し、QDMTTが課されなくとも、QDMTTの一貫性基準には影響を及ぼさないこととされている。
- QDMTTが投資会社等に適用されないため、多国籍企業グループはこれらの投資会社等に対し、スイッチ・オフ・ルールを適用する。

例6)完全支配関係のない構成会社等[199]

- QDMTTは国際最低課税額の100%に対して課されるべきであり、これによりGloBEルールに基づく追加国際最低課税額は0まで減額されることとなる。
- そのため、国際最低課税額の100%に対しQDMTTが課されない場合、すなわち、100%を所有しない事業会社等についてQDMTTから除外する場合には、一貫性基準を満たさないことから、セーフハーバーの適用を受けることはできず、また、QDMTTセーフハーバーの適用を受けることができないため、スイッチ・オフ・ルールの適用についても検討不要である。

例7)共同支配会社等[200]

- QDMTTが適用される国・地域においては、共同支配会社等及び共同支配会社等の連結子会社のグループの構成員を含む多国籍企業グループに対し、QDMTTの対象に含めないことができる。
- その国・地域において共同支配会社等及び共同支配会社等の連結子会社のグループの構成員を含む多国籍企業グループ対しQDMTTが課す場合に限り、QDMTTの一貫性基準は満たされる。この場合、QDMTTが共同支配会社等及び共同支配会社等の連結子会社のグループの構成員に課されるか、多国籍企業グループの構成会社等に課されるかどうかは、QDMTTの一貫性基準には影響しない。

---

197 7月解釈運営指針第5.1章Para44

198 7月解釈運営指針第5.1章Para45

199 7月解釈運営指針第5.1章Para46

200 7月解釈運営指針第5.1章Para47

- その国・地域において共同支配会社等及び共同支配会社等の連結子会社のグループの構成員がQDMTTの範囲に含まれる場合に、その構成員に直接を課税するのではなく、多国籍企業グループの構成会社等に課す場合には、多国籍企業グループに対してスイッチ・オフ・ルールを適用する。
- ただし、その国・地域が共同支配会社等や共同支配会社等の連結子会社をQDMTTの対象に含めないとした場合、一貫性基準を満たさずQDMTTセーフハーバーの適用を受けることができないため、スイッチ・オフ・ルールの適用についても検討不要である。

例8)GloBE所得の調整[201]

- QDMTTにおいては、GloBEルールの所得調整項目が自国の税制に関連しない場合、その該当する調整項目をQDMTTから除外することが認められている。
- ただし、モデルルールの第3章に記載されているGloBE調整項目の全てを含んでいない場合には、QDMTTの一貫性基準を満たさないことから、QDMTTセーフハーバーの適用を受けることができない。そのため、スイッチ・オフ・ルールの適用についても検討不要である。
- なお、これらを除外することによっても、IIRによる税負担額とQDMTTによる税負担額が同等又は、QDMTTが必ず上回るようなものであると認められるときは、差異があったとしても、一貫性基準を満たすものとされる可能性はある。

例9)適格分配時課税制度（*）[202]

- 適格分配時課税制度を規定している国・地域は、QDMTTにおいても適格分配時課税制度に基づき、みなし分配利益等に対して課される租税に関する規定を含めなければならない。
- 2021年7月1日までに適格分配時課税制度を導入していない国・地域については、2021年7月1日以後に適格分配時課税制度を導入した場合であっても、本規定の効力は生じないとされている。
- 適格分配時課税制度を導入していない国・地域において、QDMTTに適格分配時課税制度に関する規定を組み込むか否かは、一貫性基準に影響を及ぼさない。
- なお、QDMTT上で適格時分配課税制度に基づき、分配利益等に対して課される租税を計算した場合には、スイッチ・オフ・ルールが適用されないこととされている。

（*）エストニア、ラトビア及びジョージア等の一部の国で採用されており、法人所得税の計算において、分配があった日の属する課税期間まで法人税等の課税の繰延が行われる制度

3.6. 移行期間UTPRセーフハーバー

3.6.1. 移行期間UTPRセーフハーバーの概要[203]

- 移行期間中の各事業年度において、最終親会社等の属する国・地域が少なくとも20%の税率で法人税を課している場合、その国・地域のUTPR国際最低課税額は、ゼロとみなされる。
- 移行期間とは、2025年12月31日以前に開始し、2026年12月31日より前に終了する最長12か月

[201] 7月解釈運営指針第5.1章Para48

[202] 7月解釈運営指針第5.1章Para49

[203] 7月解釈運営指針第5.2章 P89 BOX

間の事業年度を指す。

3.6.2. 移行期間UTPRセーフハーバー導入の背景

- **UTPRとGloBEルールの関係**[204]

  UTPRは、IIRの採用を促すためのバックストップとしての機能を果たしている。しかし、最終親会社等の属する国・地域においてQDMTTを導入していない場合に、その国・地域で国際最低課税額を課す仕組みとしても機能する。各国・地域においてQDMTTの導入が完了するまでの間は、UTPRは頻繁に適用されると予測される。

- **UTPRの問題点**[205]

  多くの多国籍企業グループにおいて、最終親会社等の属する国・地域での事業規模及び利益が大きい一方、その他の地域での事業規模及び利益は小さいことから、UTPRによる国際最低課税額は、最終親会社等以外の国・地域で発生する利益に対して過大となる場合が多い。また、UTPRの適用に当たっては、IIRよりも多くの情報と高度な調整が必要となることから、紛争が生じる可能性が高い。

- **最終親会社等の属する国・地域におけるUTPRの適用回避**[206]

  IIRの適用を受ける国に事業を移転することで、最終親会社等の属する国・地域以外におけるUTPRの適用を回避することは可能である。しかし、現実には多くの多国籍企業グループは、UTPRの適用を回避するためにストラクチャーを変えることは困難である。このため、移行期間UTPRセーフハーバーにより、各国が法人税の税率変更、IIRやQDMTTを導入するための猶予期間（上記、移行期間を参照）を提供する。

- **法人税の税率**[207]

  移行期間UTPRセーフハーバーで用いられる法人税率は、対象となる多国籍企業グループにおいて一般的に適用される法定実効税率であり、地方税を含むことができる。

- **移行期間が短い理由**[208]

  移行期間UTPRセーフハーバーを利用したタックスプランニングの要因とならないように移行期間が短く設定されており、移行期間を延長することはできない。

- **選択適用**[209]

  多国籍企業グループが移行期間CbCRセーフハーバーと移行期間UTPRセーフハーバーの両方の要件を満たす場合、いずれのセーフハーバーを適用するか選択することが可能である。

---

[204] 7月解釈運営指針5.2章Para1

[205] 7月解釈運営指針5.2章Para2

[206] 7月解釈運営指針5.2章Para3

[207] 7月解釈運営指針5.2章Para5

[208] 7月解釈運営指針5.2章Para6

[209] 7月解釈運営指針5.2章Para7

(4) 2023年12月のAdministrative-Guidance

2023年12月18日、GloBEルールに関する解釈運営指針の第3弾が公表された。

本運営指針では、GloBE ルールの適用における明確化や簡素化の内容が、 以下の 6 項目・43 ページにわたり示されている。

- 適格財務諸表におけるパーチェス・プライス・アロケーションの調整
- 移行期間 CbCR セーフハーバーに関する追加ガイダンス
- GloBE ルールの適用に関するガイダンス
- 混合 CFC 税額の配賦に関するガイダンス
- 多国籍企業グループ等の報告対象会計年度が短い場合の経過的な提出期限
- 重要性の乏しい構成会社等に対する簡易計算のセーフハーバー

4.1. 適格財務諸表におけるパーチェス・プライス・アロケーションの調整

4.1.1. 課題

- モデルルール第3.1.2条に基づき、個別計算所得金額の計算上、パーチェス・プライス・アロケーション（PPA）の影響を除外することが求められている。
- 当初のセーフハーバーガイダンスにおいて適格財務諸表（QFS）について3種類の定義[210]が提示され、そのうちの1つは、「最終親会社等の連結財務諸表を作成するために使用される財務数値（モデルルール第3.1.2条と整合的なもの）」とされていた。そのため、適格CbCRの作成の基礎となる財務数値からPPA調整額を除外する必要があるか否かが不明確であり、明確化が期待されていた。[211]

4.1.2. ガイダンス

- 12月解釈運営指針では、QFSの定義（a）に記載されていた“（モデルルール第3.1.2条に基づく要件を反映）”という文言が削除された。[212]
- しかしながら、12月解釈運営指針は、次の2つのシナリオにおいてPPA調整を除外することを要求している。[213]
  - 第一に、多国籍企業グループ等が2022年12月31日後に開始する事業年度のCbCRをPPA調

---

[210] 以下の3つをいう。

(a)最終親会社等の連結等財務諸表を作成するために使用される財務報告（モデルルール第3.1.2条に基づく要件を反映）

(b)各構成会社等の個別財務諸表で、許容可能な財務会計基準又は公認の財務会計基準に準拠して作成され、その個別財務諸表に含まれる情報がその財務会計基準に基づいて維持され、信頼できるもの

(c)規模又は重要性を理由として多国籍企業グループ等の連結等財務諸表に含まれない構成会社等について、多国籍企業グループ等のCbCRの作成に使用される当該構成会社等の財務報告書

（Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）on page 8 Source of information 参照）

[211] 12月解釈運営指針第1章Para1、2

[212] 12月解釈運営指針第1.3章Para3a

[213] 12月解釈運営指針第1.3章Para3c

整の影響を除外した財務諸表に基づいて提出した場合、PPA調整は除外することが求められる（「一貫性のある報告要件」）。この要件は、PPA調整を除外したCbCRを提出した多国籍企業グループ等が、このアプローチを変更し、その後のCbCRにPPA調整を含めることを防ぐことを意図している。

- 第二に、一貫性のある報告要件によりPPA調整を除外する必要がない場合において、2021年11月30日後に実行された取引に関連するのれんの減損による構成会社等の利益の減少は、通常利益テスト及び簡素な実効税率テスト（対応する繰延税金の処理がある場合を除く）において加算調整することが求められる（「のれん減損に関する調整」）。

4.2. 移行期間CbCRセーフハーバーに関する追加ガイダンス

4.2.1. 課題

- 2022年12月にSafe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules（Pillar Two）が公表され、移行期間CbCRセーフハーバーについての指針が示されたが、同文書では不明確な点があり、明確化が期待されていた。[214]

4.2.2. ガイダンス

移行期間CbCRセーフハーバーの適用に関する明確化

- 移行期間CbCRセーフハーバーの適用に関して不明確であった以下の各論点について明確化されている。
- 同一国に所在する構成会社等と共同支配会社等の取扱いについて
  - 多国籍企業グループ等が、ある国・地域において構成会社等と共同支配会社等又は共同支配会社等グループの両方を有する場合、移行期間CbCRセーフハーバーでは、構成会社等は、共同支配会社等や共同支配会社等グループとは別の判定対象国・地域に所在するものとして適用される。例えば、ある多国籍企業グループ等がX国に構成会社等と共同支配会社等を有していた場合、移行期間CbCRセーフハーバーにおいては、これらは別々の判定対象国・地域として取り扱われる。[215]
- 適格財務諸表（以下、「QFS」という。）
  - 移行期間CbCRセーフハーバーの適用において、一の構成会社等又は恒久的施設等については一貫した情報ソース（すなわち、最終親会社等の連結財務諸表を作成するために使用される構成会社等の財務諸表又は現地の法定財務諸表）を使用しなければならない。例えば、構成会社等の税引前利益（又は損失）にはある財務諸表を使用し、その構成会社等の簡易対象租税には別の財務諸表を使用することはできない。[216]
  - さらに、重要性の乏しい構成会社等と恒久的施設等の例外を除き、同一の判定対象国・地域に所在する全ての会社等について、一貫した情報ソースを使用しなければならない。[217]
  - 適格CbCRに該当するか否かの判定は、判定対象国・地域ごとに行われる。すなわち、ある判定対象国・地域において適格CbCRを作成していなかったとしても、その多国籍企業グループ等が全ての

[214] 12月解釈運営指針第2.1章Para1、2

[215] 12月解釈運営指針第2.2章Para3、4

[216] 12月解釈運営指針第2.3章Para5、6

[217] 12月解釈運営指針第2.3章Para7、8

判定対象国・地域において適格CbCRを作成していないものとして取り扱われるわけではない。[218]

- QFSの数値の調整（例えば、連結財務諸表を作成するために使用される構成会社等の財務諸表を情報ソースとして使用している場合に、現地の法定財務諸表のみで反映された移転価格の調整等）は、そのような調整が例えば前述のPPAの影響の除外等のようなコメンタリーや運営指針で特に要求されたものでない限り、認められない。[219]
- 受領者のQFSでは収益（例えば受取利息）として取り扱われる一方、支払者のQFSでは費用（例えば支払利息）として取り扱われるグループ内取引は、受領者又は支払者の国・地域におけるその取引の税務上の取扱い（例えば配当扱い）やCbCRにおける取扱い（例えば総収入金額及び税引前利益に含めない）にかかわらず、移行期間CbCRセーフハーバーの計算における総収入金額及び税引前利益に含める必要がある。[220]
- CbCRの提出が義務付けられていない多国籍企業グループ等（例えば、直前事業年度の総収入金額が閾値未満である場合）であっても、QFSからのデータを使用して特定多国籍企業グループ等報告事項等の該当セクションに記入することにより、移行期間CbCRセーフハーバーを適用することができる。[221]
- 恒久的施設等についてQFSが存在しない場合、多国籍企業グループ等は、各種規制、税務申告又は内部管理上の目的で作成された個別の財務諸表を使用して、恒久的施設等に帰属する恒久的施設等を有する構成会社等の総収入金額及び税引前利益を決定することができる。[222]

- 簡素な実効税率の計算
  - 簡素な実効税率の計算に係る対象租税には、不確実な税務ポジションに関連するものを除き、過年度の税金費用が含まれる。[223]
  - 恒久的施設等の税金費用は、その恒久的施設等の国・地域にのみ配分されなければならない（すなわち、恒久的施設等を有する構成会社等の国・地域に配分することはできない）。[224]
  - 恒久的施設等、CFC又はハイブリッド事業体の所得に対する親会社等又は恒久的施設等を有する構成会社等の対象租税は、親会社等又は恒久的施設等を有する構成会社等の国・地域の簡素な実効税率の計算において除外する必要はない（対象租税の配分やプッシュダウンは考慮されない）。[225]
- 通常利益要件
  - 通常利益要件における実質ベースの所得除外額は、GloBEルールにおける実質ベースの所得除外額の計算において使用されるものと同じ割合、すなわち、2024年、2025年及び2026年に係る経過措置の割合を使用して計算される。[226]

移行期間CbCRセーフハーバーにおけるハイブリッドアービトラージアレンジメント

---

[218] 12月解釈運営指針第2.3章Para9、10

[219] 12月解釈運営指針第2.3章Para15、16

[220] 12月解釈運営指針第2.3章Para17、18

[221] 12月解釈運営指針第2.3章Para19、20

[222] 12月解釈運営指針第2.3章Para21、22

[223] 12月解釈運営指針第2.4章Para23、24

[224] 12月解釈運営指針第2.4章Para25、26

[225] 12月解釈運営指針第2.4章Para27、28

[226] 12月解釈運営指針第2.5章Para29、30

- 包摂的枠組みは、特定の取引について、取引の相手方に適用される財務会計処理との差異や、取引の税務処理と財務会計処理の間の差異を悪用することにより、移行期間CbCRセーフハーバーの適用が可能になる場合があることを把握している。これらのアレンジメントに対応するため、本運営指針では、以下の3種類のハイブリッドアービトラージアレンジメントについて、多国籍企業グループ等は移行期間CbCRセーフハーバーの適用に際して、判定対象国・地域の税引前利益と税金費用を調整しなければならないとしている。[227]
- 控除／所得除外のアレンジメント：以下のいずれかの場合に該当するアレンジメントをいう。
  - 構成会社等が直接的又は間接的に他の構成会社等に与信を提供し又は投資を行い、その結果、構成会社等の財務諸表において費用又は損失が生じるものの、その相手方の構成会社等の財務諸表においてそれに対応する収益又は利益の増加がない場合
  - 構成会社等が直接的又は間接的に他の構成会社等に与信を提供し又は投資を行い、その結果、構成会社等の財務諸表において費用又は損失が生じるものの、その相手方の構成会社等においてそのアレンジメントが有効な期間にわたって課税所得が相応に増加することが合理的に見込まれない場合
- 二重損失控除のアレンジメント：以下のいずれかの場合に該当するアレンジメントをいう。
  - そのアレンジメントによる費用又は損失がある構成会社等の財務諸表に含まれ、その費用又は損失が他の構成会社等の財務諸表にも含まれる場合
  - そのアレンジメントによる費用又は損失がある構成会社等の財務諸表に含まれ、そのアレンジメントにより、他の国・地域の他の構成会社等の課税所得の計算上、損金算入される金額が重複して生じる場合
- 二重税額認識のアレンジメント
  - 複数の構成会社等が、同一の税金費用の全部又は一部を調整後対象租税又は簡素な実効税率テストに含めることとなるアレンジメント（ただし、課税対象となる所得が各構成会社等の財務諸表に含まれている場合のそのアレンジメント、又は簡素な実効税率テスト上調整が必要とされない結果上記が生じることとなる場合のそのアレンジメント（例えばCFC）を除く。）
  - 本運営指針には、このガイダンスが2022年12月15日後に締結されるアレンジメントに適用されることが明記されている。ただし、国・地域の法律上の制約により、ガイダンスの遡及適用ができない場合は、このガイダンスは2023年12月18日以降に締結されるアレンジメントにのみ適用される。
  - なお、このガイダンスは移行期間CbCRセーフハーバーに限定されたものであり、GloBEルールの適用に影響を及ぼす可能性のある上記を含めたハイブリッドアービトラージアレンジメントに対応するため、さらなるガイダンスが提供される予定である。

4.3. GloBEルールの適用に関するガイダンス

4.3.1. 連結収入金額の閾値

GloBEモデルルールとそのコメンタリーにおいては、7億5,000万ユーロという閾値を適用する際に収入金額をどのように決定するかが明確ではなかった。具体的には、収入金額が連結等財務諸表の作成時に使用された会計基準を参照して決定されるのか、それともCbCRに使用された広範な定義（会

[227] 12月解釈運営指針第2.6章Para31-35

計基準では通常、収入と扱わない非経常な収入や、投資活動から生じた利得を含む。）を参照して決定されるのかが不明確であった。[228]

この不明確性に対処するため、本運営指針では、GloBEルールの目的上、収入金額を決定する際に以下の原則が適用されることを明確にしている。

- 収入金額には、商品の引渡し又は生産、サービスの提供若しくは多国籍企業グループ等の通常の活動を構成するその他の活動から生じる経済的利益の流入（インフロー）が含まれる。[229]
- 収入金額は関連する会計基準に従って決定され、値引き、返品又は引当金の相殺が認められる場合がある。[230]
- 連結等財務諸表における連結損益計算書において、異なる種類の収入金額が別々に表示されている場合は、それらを合算しなければならない。[231]
- 収入金額には、連結等財務諸表の損益計算書に反映される投資からの純利得（実現か未実現かを問わない）と、特別損益又は非経常損益として別途表示される収入や利得が含まれる。[232]
- 特定の項目について、個別財務諸表に取引の総額が表示されない金融会社等については、最終親会社等の財務会計基準において収入に類似するとみなされる項目を集計しなければならない。これらの項目は、財務会計基準によっては、「純銀行収益」、「純収入」又はその他の項目として表示されることが考えられる。例えば、金利スワップのような金融取引から生じた収入や利得が、最終親会社等の財務会計基準において純額ベースで表示されることが適切である場合、「収入」という文言は、取引から生じた純額を意味することになる。[233]

  (例１)[234]

  多国籍企業グループ A は、製造を行っており、通常の事業活動以外の付随的な受取利息が発生している。

  損益計算書の売上原価、販売費及び一般管理費の下に受取利息として計上していることから、当該受取利息は多国籍企業グループ A の収入金額には含まれない。

  (例 2)[235]

  多国籍企業グループ B は、産業機器の製造、販売、リースを行っており、顧客が機器を購入する際に、通常の業務においてローンを提供している。

  損益計算書の売上高（Net Revenue）の一部として受取利息とリース料を計上していることから、当該受取利息とリース料は多国籍企業グループ B の収入金額に含める。

4.3.2. 最終親会社等と構成会社等の会計年度の不一致

---

[228] 12月解釈運営指針第3.1章Para1

[229] 12月解釈運営指針第3.1章Para3 追加コメンタリー第1.1条Para10.3

[230] 12月解釈運営指針第3.1章Para3 追加コメンタリー第1.1条Para10.3

[231] 12月解釈運営指針第3.1章Para3 追加コメンタリー第1.1条Para10.3

[232] 12月解釈運営指針第3.1章Para3 追加コメンタリー第1.1条Para10.4

[233] 12月解釈運営指針第3.1章Para3 追加コメンタリー第1.1条Para10.5

[234] 12月解釈運営指針第3.1章Para3 追加コメンタリー第1.1条Para10.6

[235] 12月解釈運営指針第3.1章Para3 追加コメンタリー第1.1条Para10.7

多国籍企業グループ等の連結等財務諸表を作成するために使用される一の構成会社等の財務諸表が、最終親会社等の財務諸表とは異なる会計年度に基づいて管理されることがある。例えば、多国籍企業グループ等としては12月31日を会計年度末とし、海外子会社であるその構成会社等は11月30日を会計年度末とするような場合である。[236]

このケースにおいて多国籍企業グループ等が採る方法は様々で、子会社である構成会社等のその会計年度（11月30日を会計年度末とする会計年度）の収入・費用を連結等財務諸表に含めるグループもあれば、連結等財務諸表の会計年度に合わせてその子会社である構成会社等の所得を区分する（最終親会社等の会計年度内に終了する会計年度の1月から11月までの収入・費用と、最終親会社等の会計年度内に開始する会計年度の最初の12月の収入・費用を合計した金額を連結等財務諸表に含める）グループもある。[237]したがって、構成会社等の会計年度の業績を単に連結等財務諸表に含めている多国籍企業グループ等は、その金額をGloBE計算に用いなければならない。一方、最終親会社等の会計期間に対応する期間の業績を把握し、連結等財務諸表に含めている多国籍企業グループ等は、その金額をGloBE計算に用いなければならない。

構成会社等が、連結等財務諸表に含まれていない場合、例えば、構成会社等が重要性の観点から連結等財務諸表から除外されている場合に、構成会社等が、最終親会社等と異なる会計年度を持つことがある。また、共同支配会社等又は共同支配会社等グループの場合にも起こりえる。[238]

構成会社等の財務会計が最終親会社等の会計年度と異なる会計年度で管理され、連結等財務諸表に含まれない場合、構成会社等のGloBE計算は、最終親会社等の会計年度中に終了する会計年度に基づいて行わなければならない。共同支配会社等又は共同支配会社等グループも同様である。例えば、多国籍企業グループAは、構成会社Bを所有しており、構成会社Bは連結等財務諸表に含まれていない。構成会社Bの個別財務諸表は11月30日に終了する会計年度で管理されている。多国籍企業グループAの2024年1月1日から2024年12月31日までの報告事業年度については、2023年12月1日から2024年11月30日までの期間の構成会社Bの個別財務諸表を使用する。[239]

本運営指針は、GloBEルールの目的上、会計年度とは、一般的に最終親会社等が連結等財務諸表を作成する際に使用する計算期間であり、多国籍企業グループ等の一部の構成会社等が異なる年度で財務諸表を管理している場合には、最終親会社等の会計年度のGloBEルールにおける計算は、その多国籍企業グループ等が連結等財務諸表で適用している会計基準の処理に基づいて行われることを明確にしている。[240]

4.3.3. 構成会社等の会計年度と課税年度の不一致

構成会社等の会計年度と税務上の課税年度が一致しないことがある。例えば、構成会社等の会計年度末が12月31日で、課税年度末が4月30日である場合、多国籍企業グループ等は、調整後対象租税額を決定するために、連結等財務諸表の作成の取扱いに依拠すべきとされている。この方法は、共同支配会社等や共同支配会社等グループについても採用されるべきものと考えられる。[241]

---

[236] 12月解釈運営指針第3.2章Para4

[237] 12月解釈運営指針第3.2章Para6 追加コメンタリー第1.1条Para13.2、13.3

[238] 12月解釈運営指針第3.2章Para7

[239] 12月解釈運営指針第3.2章Para9 追加コメンタリー第1.1条Para13.6、13.7

[240] 12月解釈運営指針第3.2章Para9 追加コメンタリー第1.1条Para13.4

[241] 12月解釈運営指針第3.3章Para12 第4.1.1条追加Para4.1

4.4. 混合CFC税額の配賦に関するガイダンス

4.4.1. 検討課題

- 2023年2月に公表された運営指針では、2027年6月30日より後に終了する対象会計年度を除き、2025年12月31日以前に開始する対象会計年度から適用される、混合CFC税制のもとで課されるCFC税額を配賦するための計算式が規定された。

  構成会社等に割り当てられる混合CFC税：

  $$\frac{\text{混合CFCにおける配賦要素}}{\text{全ての混合CFCにおける配賦要素の合計}} \times \text{配賦可能な混合CFC税}$$

  混合CFCにおける配賦要素：

  構成会社等の帰属所得　x（適用税率 － GloBEルール上の国別実効税率）

- 配分の計算式で使用されるGloBEルール上の国別実効税率は、モデルルール第5.1条に基づき計算された国別実効税率（CFC税制に基づき配分された税金を除く）をいう。GloBEルール上の国別実効税率は、混合CFCにおける配賦要素の合計を計算するために、帰属所得を有する全ての国・地域について必要とされる。共同支配会社等、被少数保有構成会社等又は各種投資会社等が同一の国・地域に所在する場合等、当該国・地域に所在する会社等の異なるブレンディンググループ[242]に対して、個別のGloBEルール上の国別実効税率を計算する必要がある可能性がある。複数のブレンディンググループが存在するため、1つの国・地域について複数のGloBEルール上の国別実効税率が計算される場合、会社等の混合CFCにおける配賦要素は、当該会社等が属するブレンディンググループに適用されるGloBEルール上の国別実効税率を使用して計算されることを明確にするため、追加のガイダンスが必要である。[243]

- 例えば、ある国・地域に所在する会社等が移行期間CbCRセーフハーバーやQDMTTセーフハーバー等のセーフハーバーの適用を受ける場合、又は構成会社等がモデルルール第5.5条のデミニマス除外を選択する場合、このような国・地域について、多国籍企業グループ等にモデルルール第5.1条に基づく国別実効税率の計算を義務付けることは、セーフハーバー又はデミニマス除外の簡素化のベネフィット及び目的を損なうこととなる。したがって、モデルルール第5.1条に基づき国別実効税率を計算する必要がない国・地域に所在する会社等の混合CFCにおける配賦要素の計算方法について追加のガイダンスが必要であった。[244]

4.4.2. ガイダンス

- 複数のGloBEルール上の国別実効税率が計算される場合における混合CFCにおける配賦要素の計算

  同一の国・地域に所在する構成会社等について、異なるブレンディンググループが存在することにより、複数のGloBEルール上の国別実効税率を計算する場合、会社等の混合CFCにおける配賦要素は、当該会社等が属するブレンディンググループに適用されるGloBEルール上の国別実効税率を用いて計算されるものとする。例えば、多国籍企業グループ等が4つの構成会社等を同一の国・地域に所有し、そのうちの2つが各種投資会社等である場合、構成会社等の2つのブレンディンググループの混合CFCにおける配賦要素は、各ブレンディンググループに適用されるGloBEルール上の国別実効税率に基づいて計算される。

---

[242] ブレンディンググループとは、規定に従い、国別実効税率や個別計算所得等の金額を合算して計算するグループを指す。

[243] 12月解釈運営指針第4.1章Para2

[244] 12月解釈運営指針第4.1章Para3

[245]

- モデルルール第5.1条に基づき国別実効税率を計算する必要がない国・地域に所在する会社等の混合CFCにおける配賦要素の計算

  移行期間CbCRセーフハーバーに基づく簡素な実効税率テストを満たす国・地域については、多国籍企業グループ等は、当該国・地域にある会社等の混合CFCにおける配賦要素を計算する際に、GloBE上の国別実効税率に代え、移行期間CbCRセーフハーバーの判定上計算した当該国・地域の簡素な実効税率を使用することとする。その結果、ブレンディンググループの会社等の混合CFCにおける配賦要素は0となる。移行期間CbCRセーフハーバーに基づくデミニマステスト又は通常利益テストを満たす国・地域については、多国籍企業グループ等は、移行期間CbCRセーフハーバーのガイダンスに従って、国・地域の簡素な実効税率（すなわち、国・地域における簡易対象租税を多国籍企業グループ等の適格CbCRの税引前利益（損失）で除したもの）を計算しなければならない。このアプローチでは、通常利益テスト又はデミニマステストの下で移行期間CbCRセーフハーバーの適用を受ける多国籍企業グループ等は、混合CFC税の配分を行うために追加データを入手する必要がある。[246]

  移行期間CbCRセーフハーバーに基づき、1つの国・地域について複数の簡素な実効税率を計算する場合、会社等の混合CFCにおける配賦要素は、当該会社等が属するブレンディンググループに適用される簡素な実効税率を使用して計算されなければならない。例えば、共同支配会社等又は共同支配会社等のグループの会社等は、混合CFCにおける配賦要素を決定する際、GloBEルール上の国別実効税率に代え、移行期間CbCRセーフハーバーのガイダンスに従って、共同支配会社等又は共同支配会社等のグループについて計算された簡素な実効税率を使用しなければならない。[247]

  多国籍企業グループ等がQDMTTセーフハーバーを選択した国・地域については、GloBEルール上の国別実効税率は、当該国・地域のQDMTTに従って、国別実効税率を決定するために使用された税額及び所得に基づいて計算される。[248]

項目	計算式	数値
個別計算所得等の金額	A	100
調整後対象租税	B	10
国別実効税率	C = B/A	10%
実質ベースの所得除外額	D	60
控除可能なQDMTTの支払額	E = (15%-C)*(A-D)	2
GloBEルール上の国別実効税率	F = (B+E)/A	12%

*再計算国際最低課税額を0と仮定している。

QDMTTは、混合CFC税制が他の控除可能な対象租税と同じ条件で QDMTTの外国税額控除を認めている場合に限り、控除可能となる。多国籍企業グループ等が、QDMTTが適用される国・地域について複数の国別実効税率を計算する場合、会社等の混合CFCにおける配賦要素は、当該会社等が属するブレンディンググループに適用されるQDMTT上の国別実効税率を使用して計算されるものとする（当該国・地域において支払われるQDMTTについて調整される）。CFC税及び混合CFC税はQDMTTの

[245] 12月解釈運営指針第4.2章Para5

[246] 12月解釈運営指針第4.2章Para6

[247] 12月解釈運営指針第4.2章Para7

[248] 12月解釈運営指針第4.2章Para8

計算上除外されるため、QDMTTの国・地域で会社等に配分される混合CFC税は、QDMTTに基づく国別実効税率の計算には影響しない。[249]

モデルルール第5.5条のデミニマス除外が適用されたことにより、多国籍企業グループ等がモデルルール第5.1条に基づき国別実効税率を計算する必要がない国・地域については、GloBEルール上の国別実効税率は、適格CbCRから税引前利益（損失）を算出する代わりに、多国籍企業グループ等が適格財務諸表から当該情報を入手すること以外は、移行期間CbCRセーフハーバーにおける簡素な実効税率の計算と同じ規定に基づき計算される。[250]

移行期間CbCRセーフハーバーとQDMTTセーフハーバーの下では、ある国・地域に所在する一部の会社等がセーフハーバーの適用対象外となるシナリオが想定される（例：各種投資会社等や共同支配会社等）。このようなシナリオでは、セーフハーバーの対象外となる会社等を含むブレンディンググループについて、モデルルール第5.1条に基づき計算された国別実効税率が、これらの会社等に対するGloBEルール上の国別実効税率と混合CFCにおける配賦要素の計算に使用される。[251] 多国籍企業グループ等が、QDMTTセーフハーバーの対象となるQDMTTを法制化している国・地域に共同支配会社等と構成会社等の両方を保有している場合において、QDMTTセーフハーバーのスイッチ・オフ・ルールにより、共同支配会社等にQDMTTセーフハーバーが適用されないときがある。そのようなケースにおいて、構成会社等は、構成会社等の混合CFCにおける配賦要素の計算において、QDMTTセーフハーバーの適用がある場合における計算方法を使用する。しかし、共同支配会社等はQDMTTセーフハーバーが適用されないため、共同支配会社等の混合CFCにおける配賦要素の計算において、GloBEルール上の国別実効税率（QDMTTの支払額を含む）を使用することとなる。配分可能な混合CFC税額を会社等間で配分するために、両会社等の混合CFCにおける配賦要素は、混合CFCにおける配賦要素の合計に含まれる。[252]

- 1つの国・地域について複数のGloBEルール上の国別実効税率が計算される場合におけるGloBEルールの適用対象外となる会社等（構成会社等、共同支配会社等又は共同支配会社等の子会社ではない会社等）の混合CFCにおける配賦要素の計算

  構成会社等が、直接又は間接に保有する非GloBEルール会社等の所得に関して、混合CFC税制の適用を受ける場合においては、混合CFC税制により課された税額が多国籍企業グループ等の構成会社等、共同支配会社等又は共同支配会社等の調整後対象租税から適切に除外されるように、当該税額を非GloBE会社等に配分しなければならない。このような非GloBE会社等は、会社等の帰属所得の総額が最大である同一の国・地域のブレンディンググループのGloBEルール上の国別実効税率を使用して混合CFCにおける配賦要素を計算し、その混合CFCにおける配賦要素を混合CFCにおける配賦要素の合計に含めなければならないとされている。[253]

4.5. 多国籍企業グループ等の報告対象年度が短い場合の経過的な提出期限

4.5.1. 課題

- モデルルール第8.1.6条に基づき、特定多国籍企業グループ等報告事項等及び国内届出書は、報告事業年度末日から15か月以内に関連税務当局に提出しなければならない。この期限は、モデルルール第9.4.1条により、移行年度（すなわち、多国籍企業グループ等がGloBEルールの適用を受ける最初の対象会計年度）については18か月に延長される。[254]

---

[249] 12月解釈運営指針第4.2章Para9

[250] 12月解釈運営指針第4.2章Para10

[251] 12月解釈運営指針第4.2章Para11

[252] 12月解釈運営指針第4.2章Para12

[253] 12月解釈運営指針第4.1章Para13

[254] 12月解釈運営指針第5.1章Para1

- 実務上、モデルルール第8.1.6条及び第9.4.1条は、GloBEルールの発効から30か月間を、税務当局が申告システムの準備及び当該申告システムを稼働するための期間として認めている。ただし、この30か月の猶予は、GloBEルールの適用を受ける最初の対象会計年度（ほとんどの多国籍企業グループ等は2024年）の報告対象会計年度が短い多国籍企業グループ等など、特定の事実関係を有する多国籍企業グループ等については短縮される。[255]

- 例えば、2024年12月31日に終了する12か月の報告対象会計年度を有する多国籍企業グループ等が、2024年度に初めてGloBEルールの適用を受ける場合、2026年6月30日までに特定多国籍企業グループ等報告事項等及び届出書を提出する必要がある。しかし、同じ多国籍企業グループ等が、2024年6月30日に終了する6か月の報告対象会計年度を有していた場合、6か月早く（すなわち、2025年12月31日までに）特定多国籍企業グループ等報告事項等と届出書を提出する必要がある。この期限の前倒しは、多国籍企業グループ等だけでなく、税務当局にも影響を与えることになり、税務当局は、特定多国籍企業グループ等報告事項等と届出書の早期提出を受け入れることができるよう、システムを準備する必要がある。[256]

- さらに、ある多国籍企業グループ等が2025年に開始する対象会計年度が3か月未満であった場合、通常の15か月の申告期日は、2024年に開始する対象会計年度に適用される18か月の申告期日より前になる可能性がある。例えば、ある多国籍企業グループ等が暦年会計年度を有する場合、2024年会計年度の特定多国籍企業グループ等報告事項等の提出期限は2026年6月30日以前となる。その多国籍企業グループ等が2025年1月1日から2月28日までの短期対象会計年度を有する場合、その短期対象会計年度の特定多国籍企業グループ等報告事項等は2024年度の特定多国籍企業グループ等報告事項等の提出期限の1か月前の2026年5月31日が提出期限となる。[257]

4.5.2. ガイダンス

- 多国籍企業グループ等の2025年3月31日より前に終了する報告対象会計年度が短い（すなわち、会計年度が12か月未満である）場合には、2026年6月30日より前に特定多国籍企業グループ等報告事項等を提出する必要が無いこととされた。[258]

- GloBEルールが2023年12月31日以降に開始する対象会計年度から適用されることを考えると、上記の取扱いにより、対象会計年度が12か月である多国籍企業グループ等の特定多国籍企業グループ等報告事項等の最も早い提出期限（2026年6月30日）と一致することとなる。[259]

4.6. 重要性の乏しい構成会社等に対する簡易計算のセーフハーバー

4.6.1. 課題

- 多国籍企業グループ等は、連結等財務諸表の主たる利用者の意思決定に影響を与えないと想定される場合、連結等財務諸表から重要性の乏しい構成会社等（連結除外構成会社等：Non-Material Constituent Entities）を除外することができる。[260]

- 多国籍企業グループ等は、そのような企業に対してもGloBEルールを適用することになるが、その構成会

[255] 12月解釈運営指針第5.1章Para2

[256] 12月解釈運営指針第5.1章Para3

[257] 12月解釈運営指針第5.1章Para5

[258] 12月解釈運営指針第5.1章Para6

[259] 12月解釈運営指針第5.3章Para9

[260] 12月解釈運営指針第6章Para1

社が最終親会社等の連結等財務諸表の作成の基礎となる財務会計基準による財務諸表を作成していない場合がある。[261]

- GloBEルールでは、モデルルール第3.1.3条の例外規定により、一定の条件を満たす場合に限り、その構成会社等の財務諸表として許容可能な財務会計基準又は公認の財務会計基準で作成されたものに依拠することも認められている。しかし、そのような情報が入手できない場合（例えば、情報が詳細ではない、情報が完全ではない場合）や、適時に入手できない場合があることを考慮し、GloBEルールを適用する際のコンプライアンスコストへの懸念に対処するため、連結除外構成会社等のための簡易な個別計算所得等の金額、簡易な収入金額及び簡易な対象租税額の計算方法（以下、「簡易計算」）を提供した。[262]

4.6.2. ガイダンス

- 連結除外構成会社等の定義
  - 連結除外構成会社等の定義は、最終親会社等の連結等財務諸表に連結されない事業体（恒久的施設を含む。）で、GloBEルールにおける構成会社等の定義を満たすものをいう。[263]
  - 連結除外構成会社等の簡易計算は、多国籍企業グループ等の連結等財務諸表が、許容可能な財務会計基準又は重要な競争上の歪みを調整した公認の財務会計基準に従って作成され、外部監査を受けている場合にのみ適用可能である。[264]
  - 総収入金額が5,000万ユーロを超える事業体については、CbCRを作成するために使用されるその事業体の財務諸表が許容可能な財務会計基準又は重要な競争上の歪みを調整した公認の財務会計基準に作成されている場合にのみ、連結除外構成会社等の要件を満たすことになる。[265]
- 連結除外構成会社等の個別計算所得等の金額、収入金額、税金計算の簡素化
  - 対象の連結除外構成会社等について、恒久的セーフハーバーの判定上、以下の簡易な個別計算所得等の金額、簡易な収入金額、簡易な対象租税額に基づいて計算を行うことになる。[266] 当該規定は、連結除外構成会社等ごとに、1年ごとの選択規定である。[267]
    - 簡易な個別計算所得等の金額：関連CbCR規則[268]に基づく収入金額[269]
    - 簡易な収入金額：関連CbCR規則に基づく収入金額[270]

---

[261] 12月解釈運営指針第6章Para2

[262] 12月解釈運営指針第6章Para3-4、6

[263] 12月解釈運営指針第6章Para7

[264] 12月解釈運営指針第6章Para9

[265] 12月解釈運営指針第6章Para10

[266] 12月解釈運営指針第6章Para11-15

[267] 12月解釈運営指針第6章Para16

[268] 関連CbCR規則とは、最終親会社等の国・地域のCbCR（最終親会社等の国・地域においてCbCRを提出しない場合には、代用親会社等の国・地域のCbCR）に関する規則を指す。また、最終親会社等の国・地域にCbCRに関する規則がなく、多国籍企業グループがどの国・地域においてもCbCRを提出する必要がない場合の関連CbCR規則とは、OECDのBEPS行動計画13「多国籍企業の企業情報の文書化」に関するOECDガイダンスを意味する。

[269] 12月解釈運営指針第6章Para13

[270] 12月解釈運営指針第6章Para14

- 簡易な対象租税額：関連CbCR規則に基づき決定される（当期）発生税額[271]（すなわち、繰延税金費用、非流動項目に関する調整及び不確実な税金ポジションに関する引当額を除く。）

- 連結除外構成会社等の簡易な個別計算所得等の金額、簡易な収入金額及び簡易な対象租税額の計算を行った後、多国籍企業グループ等は、これらの結果を対象国・地域の他の構成会社等の数値とブレンディングし、恒久的セーフハーバーの3つのテストのいずれかを満たすか否かを判定することになる。[272] 以下の要件のいずれかを満たした場合には、国際最低課税額は0とみなされる。[273]

  - 【デミニマス要件】

    対象国・地域の収入金額の平均額が1,000万ユーロ未満、かつ、個別計算所得等の金額の平均額が100万ユーロ未満であること。

    （収入金額の平均額及び個別計算所得等の金額の平均額は、当期及び過去2対象会計年度の金額に基づいて計算する。たとえば、2024年の対象会計年度については、その平均額は、2022年、2023年及び2024年の金額に基づき計算する。）

  - 【簡素な実効税率要件】

    対象国・地域の国別実効税率が15%以上であること。

  - 【通常利益要件】

    対象国・地域の個別計算所得等の金額が実質ベースの所得除外額以下であること。

4.6.3. 例示[274]

- 前提
  - 多国籍企業グループ等が、A国に2つの連結除外構成会社等、B国に3つの連結除外構成会社等を有する。
  - A国には連結除外構成会社等以外の構成会社等は存在しないが、B国にはその他に50の構成会社等があり、これらは、連結等財務諸表において全部連結されている。
  - A国に所在する2つの連結除外構成会社等及びB国に所在する1つの連結除外構成会社等について簡易計算を選択する。
  - A国に関して、連結除外構成会社等の収入金額合計は250,000ユーロであり、関連CbCR規則に基づいて決定される（当期）発生税額は、50,000ユーロである。
  - B国に関して、連結される50の構成会社等及び簡易計算の選択を行わない2つの連結除外構成会社等の個別計算所得等の金額及び調整後対象租税額の合計は、それぞれ10,000,000ユーロ及び1,600,000ユーロである。
  - 簡易計算を選択した連結除外構成会社等の収入金額は100,000ユーロであり、関連CbCR規則に基づいて決定される（当期）発生税額は10,000ユーロである。
- 検討

---

[271] 12月解釈運営指針第6章Para15

[272] 12月解釈運営指針第6章Para17

[273] 12月解釈運営指針第6章Para18

[274] 12月解釈運営指針第6章Para43-46

- A国に関して、個別計算所得等の金額は250,000ユーロであり、調整後対象租税額は50,000ユーロであるとすると、国別実効税率は20%となり、A国の国際最低課税額は0となる。
- B国に関して、簡易計算を選択した連結除外構成会社等の簡易計算結果と、連結される50の構成会社等及び簡易計算の選択を行わない2つの連結除外構成会社等は、GloBEルールに基づく計算結果をブレンディングする。
- 簡易計算による国別実効税率は15.94%（=1,610,000ユーロ/10,100,000ユーロ）となり、B国の国際最低課税額は0とみなす。

４．国際的議論及び諸外国動向を踏まえた我が国の国際課税の在り方に関する海外視察調査報告

(1) 海外視察の運営報告

2023年11月8日から10日にかけて、以下の要領で海外視察を実施した。

KPMG UK事務所を視察し、現地の専門家及び他の欧州のKPMG事務所の専門家から、諸外国の法制化の状況についてインタビューを実施した。

(2) 視察報告

2.1. KPMG UK事務所における英国及びEU諸国の法制化状況

KPMG UK事務所を訪問し、BEPSの最新動向（第2の柱に関するEU及び各国の法制化の状況等）についてインタビューを実施した。

- **事前に提示した確認事項及び回答**

第1の柱	
利益Aについて、米国にとっての検討課題が残っているため、合意に向けたプロセスは2024年に入るものと想定されている。 一方、EU諸国では、2023年末でのMLC締結を目指しているとされている。 第1の柱の見通しについてどのように考えているか。	今後の米国の動きとしては、2024年11月の大統領選後まで先延ばしになる想定である。共和党が大統領選に勝った場合には、4年間はMLCが見送られる可能性もあり、選挙次第で、米国の状況は不透明である。 EUは、利益Aについて協力的ではあるものの、アイルランド、オランダ、ルクセンブルグは利益Aの影響を受けると想定される。2023年10月にオランダの財務大臣が、EUは利益Aの検討に関連してデジタルサービス税の導入を検討する必要があるとコメントしており、オランダとしては、利益Aではなく、デジタルサービス税による課税を望んでいるようである。
第2の柱	
各国の第2の柱の概要及び第2の柱の制度設計について特徴がある国はあるか。	EU諸国は、グローバル・ミニマム課税に係るEU指令に沿ったものとなっており、国内法に関してモデルルール・コメンタリーと相違がある点は、ほとんどない。英国においては、第2の柱の適用対象となるかの判定の基礎となる収入金額の範囲について定義されている。
OECDの追加の解釈運営指針により更なる明確化が必要な部分はどこか。	移行期間CbCRセーフハーバーの簡素な国別実効税率の計算における税引前当期純利益に関して、連結調整を加味するかどうかが不明確である。 QDMTTセーフハーバーの適用要件を充足するか否かの判断の手続きが不明確である。 恒久的施設等やCFC税額のプッシュダウンについて、不明確な部分があり、OECDでも議論されていると聞いている。

	特定組織再編に関しての解釈等について、不明確な部分がある。
その他、第2の柱に関する懸念事項はあるか。	QDMTTについて、現地会計基準によることが認められているが、親会社は現地会計基準に基づく計算に関する充分なデータを持っていないことが想定されるため、現地会計基準に基づく計算結果の妥当性の確認することは困難と考えられる。また、QDMTTの申告が、特定多国籍企業グループ等報告事項等の内容や提出期限と異なる場合には、管理上の負担が大きくなる可能性がある。 繰延税金費用の具体的な内容について、多くの詳細なデータを収集する必要があるため、実務上の負担が大きいことが想定される。
第2の柱の影響により、欧州企業のタックス・ガバナンス・システムが今後変更される可能性があるか。	特段なし。
英国及びEU諸国における移行期間CbCRセーフハーバー導入及び/又はパブリックCbCRの法制化に関連して、企業はCbCRの作成実務について懸念を有しているか。	特段なし。

５．諸外国（オランダ、ドイツ、スイス、タイ）の国内法制化の動向調査及び分析

(1) 海外法制化のアンケート

2024年3月に、オランダ、ドイツ、スイス、タイを対象とした、KPMGの海外事務所の担当者に、国内法制化のアンケートを実施した。

(2) アンケート内容

2.1. 質問内容

Q1	**2023年12月末時点におけるIIR、UTPR及びQDMTTの国内法制化の状況について。国内法制化に当たり、OECDのモデルルールやコメンタリー、解釈運営指針（2023年2月、7月、12月）等の内容で法制化されている事項は何か。法制化されていないものがある場合には、今後どのような法制化スケジュールが見込まれるか。**
オランダ	2023年12月27日付の官報で最低税率法の制定が正式に公表された。 QDMTT及びIIRは2023年12月31日以降に開始する事業年度から適用されるため、2024年度が適用対象初年度となる。UTPRはその1年後、2024年12月31日以降に開始する事業年度から適用されるため、2025年度が適用対象初年度となる。ただし、オランダのグループ企業が、IIR及びUTPRの適用の延期を選択したEU加盟国に所在する最終親会社によって保有されている場合には、UTPRの効力発生日に関する例外規定が適用される。この場合、オランダにおけるUTPR は1年早く適用されることになるため、2024年度からUTPRが適用されることになる。 法制化の範囲として、2023年2月及び7月に公表された解釈運営指針の内容は織り込まれている。しかし、2023年12月に公表された解釈運営指針については、現在オランダ財務省が国内法制化に向け、検討を進めている。 2023年12月解釈運営指針については、政省令での規定を含め直接的に法令で規定するか、法令の解説書等に落とし込むかといった検討が行われている。さらなる規定が必要とされる項目としては、QDMTTセーフハーバーの適用に関する一貫性基準や管理基準、特定の構成会社等につきQDMTTセーフハーバーを適用することができないケースに関する点が想定される。 検討にあたっては、以下の点に留意する必要がある。 • オランダにおける第２の柱に関する法令は、OECDのGloBEルールを反映したEU指令に基づき法制化されているが、解釈運営指針の法制化については別途検討を要する。つまり、EU指令のような解釈規定と解釈運営指針のような補足規定は区別する必要がある。 • オランダ国会における議事録では、OECDが公表したGloBEルールから逸脱する可能性はないと指摘しているが、解釈運営指針の内容について法制化するにあたっては、ケースバイケースで検討する必要がある。 なお、現段階では、2023年12月解釈運営指針の法制化時期について、正式な示唆はない。
ドイツ	このアンケートに回答した時点（2024年3月）で、IIR、UTPR、DMTTは、既に法制化されている。IIRとQMDTTは2023年12月30日より後に開始する事業年度から、UTPRは2024年12月30日より後に開始する事業年度からそれぞれ適用される。IIR、UTPR、DMTTは、いずれも適格要件を充足するように制度設計される予定である。

	QDMTTセーフハーバーの定義は、OECDガイダンスにある会計基準、一貫性基準及び管理基準に基づいている。 ドイツ法令上は、OECDモデルルールやEU指令に合わせるため、2023年2月、7月の解釈運営指針の内容が組み込まれているが、12月解釈運営指針の内容は、まだ含まれていない。時期は不明だが、今後組み込まれるものと想定している。 ドイツ税務当局の見解として、法令の内容は、概ねOECDのモデルルール・コメンタリーに沿ったものであり、ドイツの状況に合わせた明確化が加えられている。
スイス	2023年12月31日時点で、QDMTT、IIR、UTPRを規定する条例が制定されている。 この条例では、2024年1月1日からQDMTTが適用され、IIRとUTPRの導入は延期されている。延期の背景として、これまで国内の様々な政党や一部の経済団体から、第２の柱の導入を2025年まで延期すようにとの要請があった。これに対して、スイス連邦理事会は、一種の妥協案として、スイス国内の最低税率15%を確保し、スイスの課税基盤が他国に浸食されるのを防ぐため、2024年からのQDMTTのみを導入し、IIRの導入を延期した。UTPRは、他国の動向に沿った形となっている。 IIRとUTPRは、2025年1月1日から始まる事業年度に導入される予定であるが、2026年以降に導入される可能性もある。最終的にIIRとUTPRが導入されない可能性もゼロではない。 スイスの条例は、OECDモデルルールを参照する形式の規定となっており、IIRやQDMTTが適用されることになっている。なお、モデルルール第9.3.5条、QDMTTに対してモデルルール第4.3.2条（a）、（c）～（e）及びモデルルール第6.4条が適用されないものとされている。 モデルルールを参照する際には、コメンタリーと解釈運営指針を踏まえて解釈するものとされているため、結果として、OECDのモデルルール、解説、解釈運営指針（2023年2月、7月、12月）の全ての項目が加味されることになる。
タイ	このアンケートに回答した時点（2024年3月）では、国内法はまだ発表されていない。2024年中に法案が発表されると予想されており、 IIR、UTPR、QDMTTは2025年に発効すると予想されている。
Q2	**IIRの国内法制化に当たり、OECDのモデルルールやコメンタリー、解釈運営指針の内容と相違がある場合、具体的にどのような項目についてどのような違いがあるか。それによる影響として想定されるものはどのようなものがあるか。**
オランダ	EU指令/2024年度オランダ最低税率法とOECDモデルルールとの最も重要な相違点は以下のとおりである。 • 上記1のとおり、EU指令/2024年度オランダ最低税率法の適用範囲はOECDモデルルールと比較してより広い。EU指令/2024年度オランダ最低税率法では、多国籍企業グループのみならず、国内グループ（全てのグループ企業が単一のEU加盟国に所在するグループ）にも適用され、IIR及びUTPRに基づく国際最低課税額がゼロとみなされ、QDMTTがゼロに減額される経過措置が設けられている。 • 上記1のとおり、オランダのグループ企業が、IIR及びUTPRの適用の延期を選択したEU加盟国に所在する最終親会社によって保有されている場合には、UTPRの効力発生日に関する例外規定が適用され、この場合、オランダにおけるUTPRは1年早く適用されることになる。

ドイツ	ドイツ法令は、モデルルール、コメンタリー、解釈運営指針と、概ね相違がないものとなっているが、EU指令に基づく規定については、OECDのこれらの規定と以下のような相違点がある。 • UTPRは、IIRとUTPRの導入を延期したEU加盟国に対して、延期している期間は適用されないものとしている。 • 選択規定は、取り消さない限り、自動的に更新される。 その他、EU指令に基づく規定とすることで、以下のような差異がある。 • 年金基金、非営利組織、政府機関、合併や分割などの定義が、モデルルールに沿った文言ではなく、国内税法の定義を参照している。 • 国際最低課税額の規定は、既存の租税条約の規定に関係なく適用されることが明確化された。 • 税務上透明な事業体（ドイツのパートナーシップ）について、最終親会社等である場合、又はIIRが適用される場合、国際最低課税額を課税することができる。 • 最終親会社等でない税務上透明な事業体は、無国籍とみなされる場合には、多国籍企業グループ等報告事項を提出する必要はなく、GloBEルール上、ドイツに所在しないものとして取り扱う。 • DMTTの納税義務を負う構成会社等が、税務上透明な事業体である場合、税務上透明な事業体の個別かつ統一的な評価は、税務署レベルで行われる。 • ドイツ法令には、共同申告と納税義務に関する管理規定と罰則規定が含まれている。原則は、構成会社等ごとに申告を行うことになるが、最終親会社等の拠点がドイツでない多国籍企業グループは、指定申告会社等を持つことになり、該当する場合には、データと国際最低課税額も徴収する。国際最低課税額の負担額について構成会社間で受払いをした場合においても、法人所得税法上の課税所得から除かれるものとされている。
スイス	スイスの条例は、OECDモデルルールを参照する形式の規定となっているため、OECDのモデルルールやコメンタリー、解釈運営指針の内容との相違は見られない。
タイ	このアンケートに回答した時点（2024年3月）では、国内法はまだ発表されておらず、OECDモデルルール等との違いがあるかどうかは不明である。
Q3	**QDMTTの国内法制化に当たり、IIRとの相違がある場合、具体的にどのような項目についてどのような違いがあるか。それによる影響として想定されるものはどのようなものがあるか。**
オランダ	上記1のとおり、QDMTT及びQDMTTセーフハーバー等、2023年12月解釈運営指針に関する内容がまだ法制化されていない現段階では、当該概要を説明することは現状できない。 ただし、少なくとも現段階で確認できている相違点は以下の2点である。 • 会社分割が行われた後の年度における収益基準額の適用閾値に関する規定の解釈：オランダにおける当該規定の解釈は、一見OECDモデルール及びEU指令から逸脱しているように読める。オランダ国内法の解釈では、収益基準額の適用閾値判定上、会社分割が行われた事業年度において会社分割の影響が考慮されるが、

	OECDモデルルール及びEU指令では、会社分割が行われた後の事業年度のみに考慮する解釈となっている。この点、オランダ財務省及びオランダ税務当局に対し、更なる明確化が求められている。 • QDMTTにおける会計基準の適用：オランダ国内法上、適格な財務諸表とは、i)連結財務諸表作成に使用された会計基準、ii)連結財務諸表に使用された会計基準とは異なるが、重大な歪みを防止するために調整されていることを条件とする、承認された財務会計基準、又は、iii)現地の財務会計基準に基づくものとされている。当該法令の規定文言は若干曖昧であるが、国会審議では、QDMTTの計算は、2023年7月解釈運営指針で示された2つ目の選択肢に従い、現地の財務会計基準に基づくべきであるとする意図が明確に述べられている。
ドイツ	IIRとQDMTTの差異としては以下のものがある。 • QDMTTは、構成会社等の持分に関係なく、国際最低課税額の全額を課税する必要があるため、IIRによる課税よりも多くの税収を確保できる可能性がある。 • ドイツ法人である無国籍構成会社等、共同支配会社等及び共同支配会社等の連結子会社は、QDMTTの計算上、ドイツに所在するものとされる。 • 被少数保有構成会社等は、QDMTTの計算上、別個グループとして計算しない。 • QDMTTの課税額は、ドイツの親会社によって支払われるものとする。 ドイツのQDMTTは、基本的にはEU指令に沿った規定となっていることから、モデルルールと以下のような差異がある。 • 第2の柱の適用対象となる国内グループにも適用される。 • 国際的事業活動の初期段階にある多国籍企業グループ等に対するIIR、UTPRの適用対象から除くとしている。 ただしEU指令に基づくQDMTTは、2022年12月14日に公表されたものであるため2023年2月の解釈運営指針の内容が反映されていないが、ドイツ法令上のQDMTTは、2023年2月の解釈運営指針の内容も加味されたものになっている。
スイス	QDMTTは、構成会社等の持分に関係なく、国際最低課税額の全額を課税するとされている。 CFC課税及びGILTI課税は、スイスのQDMTTを計算する際に対象租税に含まれない。 共同支配会社等については以下のような差異がある。 • スイスの条例（第4条）には、共同支配会社等に対するQDMTTの課税に関する別段の規定がある（モデルルール第6.4条はIIRとUTPRについて言及しており、QDMTTには適用されない）。モデルルールでは共同支配会社等がどのように扱われるかは規定されていない。 • 2023年2月の解釈運営指針において、最終親会社等又は被部分保有中間親会社等が100%所有する構成会社等のみQDMTTを適用することとする任意規定が規定されていたが、スイス条例においては、共同支配会社等にもQDMTTを課すとしている。また、共同支配会社等は、他の構成会社等とは、別個のグループとして取り扱うものとするとされている。したがって、スイスのQDMTTでは、共同支配会社等に対してQDMTTを100%課税するため、IIRによる国際最低課税額よりも税収が増えることになる。

タイ	このアンケートに回答した時点（2024年3月）では、国内法はまだ発表されておらず、IIRとの相違があるかどうかは不明である。
Q4	**国内法制化に当たり、国内の産業界から、要望は出ているか。具体的な要望としてどのような内容があるか。**
オランダ	現段階では、業界団体から特段の要望や要求は出されていないものと理解している。
ドイツ	2023年3月、7月の２回にわたり、パブリックコンサルテーションが行われ、ドイツの8つの主要経済団体から以下の要望が寄せられた： • ドイツの大規模グループに対するセーフハーバー準拠を制限するような実務上の措置 • 補償金に関する明確化 • GloBEルールにおける様々な定義を、ドイツ国内法の定義と整合させること • 恒久的施設等の定義におけるパートナーシップ事業の取扱いの明確化 • 被部分保有中間親会社の概念の再検討 • 適格還付可能税額控除とその取扱いに関する詳細についての明確化 • ドイツの財務報告基準及び規則に関する明確化 • 法案の解説書の一部を、税務当局のガイダンスとして採用すること • ハイパーインフレの取扱いなど、ドイツの財務報告／商法の側面に関連する個別計算所得金額の追加の調整をドイツ政府が提唱すること • 国別実効税率における齟齬が生じないようにするための現地税制の特徴の認識の強化 • 承認されたQDMTT、情報交換に関する国際協定がある国・地域などのリストの公表 • 恒久的CbCRセーフハーバーの導入と高税率国・地域のホワイトリスト • 移行期間CbCRセーフハーバーの要件満たさなかった場合に、翌期以降、セーフハーバーの適用資格を失う制度の廃止 • 不確実な税務ポジションの定義の明確化　等
スイス	スイスの連邦法の改正条文と条例は、それぞれパブリックコンサルテーションにかけられ、政党、業界団体、専門家団体などから草案について意見が述べられた。例えば、行政手続きに焦点を当てた条例については、52件のコメントが寄せられた。
タイ	タイ税務当局は、2024年3月15日にパブリックコンサルテーションを終了したところである。 タイ税務当局は、後日、国内法に関してコメントの要約を公表するとしている。このアンケートに回答した時点（2024年3月）では、要約がいつ公開されるかは不明である。

Q5	**既存の税額控除について、現状の設計を変更し、QRTC、MTTCに該当するような改正は見込まれているか。見込まれている場合には、どのような税額控除制度について、どのような改正を行う予定であるか。**
オランダ	現段階では、QRTC/MTTCの導入に対応した新制度の導入や、既存の税額控除をQRTC/MTTCにするための改正に関する正式な立法案はない。 これに関連して、2024年2月12日に「Building blocks for a better and more simple tax system」をサブタイトルとする「Taxes from the perspective of society」と題された調査研究が公表された点に留意する必要がある。この報告書は、独立した外部コンサルタントの指導の下、公務員の学際的グループによって執筆された。以下のリンクを参照。(オランダ語) – Aanbiedingsbrief rapport bouwstenen voor eenvoudiger belastingstelsel | Kamerstuk | Rijksoverheid.nl. 本報告書では、テクノロジー企業に対する税制優遇措置の提案も含まれており、これはQRTCとして設計される見込みである。オランダの新政権は、新たな租税政策策定の一環として、これにつき検討する可能性があるが、前述のとおり、正式な公表等はされていない。
ドイツ	現在の制度上は、MTTCはない。 企業が未使用の税額控除を他の法人に譲渡できるような制度が導入される可能性はあるが、具体的な時期は不明である。 また、現状、還付規定のない税額控除が、研究開発やグリーン技術への投資を促進するために、還付可能な税額控除に変更される可能性もある。
スイス	今のところ、スイスの連邦レベルでは基本的に税額控除（優遇税制）はないが、州レベルではパテントボックス税制や研究開発税制の特別控除がある。したがって、税額控除に関する議論は、州レベルで行われている。いくつかの州は、適格還付可能税額控除（QRTC）に対応する新制度の導入可能性について議論している。 そのうち、グラウビュンデン州/グリソン州はQRTCの導入に向けた協議手続きを開始し、具体的な法令を公表している。公表された資料によると、QRTCは、a) 州の付加価値の向上、b) 研究開発及びイノベーションの強化、c) エコロジーの持続可能性の向上、の分野で重要な貢献をするような活動に対して付与するとされている。QRTCとして認められるかについては、最終的に政府が決めるものであり、「重要な貢献」は、条例又は指針により定義されるものと想定されている。 また、ツーク州では、OECD/G20の最低課税制度の実施に関する情報を公表している（OECD-G20-Mindestbesteuerung/minimum taxation (scnem.com)）。その中で、最低課税制度による税収を住民と経済に全額還元することとしており、（1）社会政策、（2）教育、インフラ、イノベーションへの直接投資、（3）企業への直接支援という三つの領域に投資するとしている。州政府の計画として、上記の枠組みを発表する予定であり、同時に、補助金拠出制度の導入に関する州議会への提案も作成されていたりする状況にある。
タイ	このアンケートの回答時点（2024年3月）では、タイ税制上、還付可能な税額控除はない。タイが、QRTC又はMTTCを導入するかは不明である。
Q6	**その他、第2の柱に関連し、CFC税制の改正や廃止、法人税率の引下げなど、現状の法令に関しての改正要望は出ているか。出ている場合には、具体的な内容と、誰（どのような団体）から出ているか。**

オランダ	立法プロセスの一環における、2024年度オランダ最低税率法とオランダ法人所得税法の規定の相互関係や、既存の規定が修正されるかどうかについて、オランダ税務アドバイザー協会から質問が上がっている。 当該質問に対して、オランダのCFC税制の適用上、QDMTTの下で徴収された税金については、納付すべき法人所得税から控除されるよう、オランダのCFC税制が改正される旨が発表された。 CFC税制の他にも、the anti-base erosion rules やthe participation exemptionなど、Pillar2の影響を受け得る規定があり、オランダ税務アドバイザー協会は、これらに関しての質問を当局に対して行っているが、現状当局からの回答は得られておらず、引き続き協議中のステータスとなっている。
ドイツ	以下の内容が記載された改正法案が2023年12月に可決され、2023年12月31日移行に開始する事業年度より適用されている。 • ロイヤリティ損金算入制限ルール（ネクサス・アプローチに準拠しない優遇制度のライセンス費用の損金算入制限）は、2017年6月27日の「Act against Harmful Tax Practices in Connection with Granting of Rights」で導入された。OECD/G20の国際協定によると、ネクサス・アプローチに準拠しない既存の優遇制度は、2021年6月30日までにネクサス・アプローチに準拠するように調整するか、廃止しなければならなかった。ネクサス・アプローチに準拠しない優遇税制により、ロイヤリティ収入への課税が25%未満である場合には、損金算入が制限されるというものである。これについて、判定の基準となる税率が25%から15%に引き下げられた。 • CFC税制：グローバル・ミニマム課税の基準税率に合わせる形で、CFC税制のトリガー税率が、25%から15%に引き下げられた。2024年に終了する会計年度に発生するCFCの合算所得から適用されることになる。 ドイツ会計基準の改正：第2の柱の導入から生じる繰延税金費用の会計処理に関する一時的な例外規定の強制適用と、第2の柱のエクスポージャーに関する定性的・定量的な情報の開示の義務化。
スイス	スイスにはCFC税制の規定はない。 個人所得税の引下げが議論されている。さらに、ある州では、GloBEルールの対象租税ではない特定の税（売上高に課税される税）を廃止し、代わりに通常の法人所得税の税率を引き上げた事例もある。法人税が低い州の中には、通常の法人税率を引き上げ、連邦税を含めた全体の税負担を15%にしている州もある。 配当、利子、ロイヤルティなどの二国間租税条約に基づき、課税される外国源泉税に関する税額控除に関する条例が改正され、外国源泉税の対象となる特定の所得に関するスイス税制の税金計算において、国際最低課税額は考慮されないことが明記された。つまり、国際最低課税額はスイスの税額控除の上限額を増加させないものとする。
タイ	税務当局は、2024年3月15日にパブリックコンサルテーションを終了したところである。 タイ税務当局は、後日、国内法に関してコメントの要約を公表するとしている。このアンケートに回答した時点（2024年3月）では、要約がいつ公開されるかは不明である。 そのため、第2柱に関連する国内法の改正要望があるかどうかは不明である。

６．国際的議論及び諸外国動向を踏まえた我が国の国際課税の在り方に関する調査報告 日本における「第2の柱」導入後の税務会計実務の諸問題に関する有識者との勉強会

2024年2月に、以下の要領で勉強会を開催した。

(1) 概要

1.1. 名称

グローバル・ミニマム課税制度に係る税務会計論点の勉強会

1.2. 設置趣旨

BEPS2.0GloBEルールについては、2022年12月に税制改正大綱が公表され、2023年3月に法律、2023年6月に政省令が公布された。日系企業においては、2024年4月1日の施行に向けて、自社グループへの影響を検討されている。

特に、四半期決算や本決算における当期税金費用の個別開示や注記の開示の検討にあたり、会計実務における決算対応に関して、グローバル・ミニマム課税制度の構成会社等ごとの純損益金額を計算する際にどのような課題が生じうるのか、また、注記の開示に関してどのような内容が開示項目として有用であり、どのような内容を開示する予定であるかについて、実務及び法律の観点から議論するため、2023年度の経済産業省委託事業において、勉強会を開催する。

1.3. 検討項目

グローバル・ミニマム課税制度の施行に関して、税務会計実務における課題、会計基準上の開示に関する諸問題に関する意見交換を実施する。

① 第1回 第2の柱導入に伴う税務会計実務における課題

最終親会社等財務会計基準に基づくことが実務上困難であると認められる場合の事例等

② 第2回 第2の柱導入に伴う会計基準上の開示に関する諸問題

当期税金費用の個別開示に関しての現実的な実務フロー、注記の開示内容についての具体的な内容等

1.4. 開催日及び議題

	開催日	議題
第1回勉強会	令和6年2月15日	第2の柱導入に伴う税務会計実務における課題
第2回勉強会	令和6年2月27日	第2の柱導入に伴う会計基準上の開示に関する諸問題

(2) 第1回勉強会議事

2.1. テーマ：第2の柱導入に伴う税務会計実務における課題

最終親会社等財務会計基準に基づくことが実務上困難であると認められる場合の事例等

2.2. 論点

第2の柱であるグローバル・ミニマム課税制度導入に当たり、会計実務への影響は非常に大きく、事務負荷がこれまでの2-3倍以上かかるようなことも想定される。グローバル・ミニマム課税制度は、会計数値をベースに、一定の調整を加えた上で、計算することが求められている。また、グローバル・ミニマム課税制度の計算は、特定連結等財務諸表の作成の基礎となる構成会社等ごとの税引後当期純損益金額に基づき計算するものとされている。従前の会計実務に照らした場合は、これらの数値を抽出することは、非常に大きな負荷となっているものと考えられるため、以下の論点について意見交換を実施した。

課題1.会計実務においてサブ連結を用いている場合の構成会社等ごとの当期純損益金額の把握の困難さ

課題2.最終親会社等財務会計基準に基づくことが実務上困難な場合の例示として法人税基本通達に掲げられるもの以外の例示

課題3.その他、企業が感じている実務上の課題

詳細は、別紙1：第1回勉強会　事務局作成資料参照

2.3. 第1回勉強会における意見の整理

課題1に関する意見；

連結決算において、GAAP調整はサブ連結単位で数値を計上し、会社単位での数値を把握していないのが実情である。GAAP調整の仕訳を個別に紐解いていけば、会社単位で分解することはできるものの、これまでの連結会計実務に追加の作業となり、事務負担が非常に大きいものとなる。

また、GAAP調整の配賦方法だけでなく、GloBEルールそのものがグローバルでの新たな税制の取組みであり、非常に難解な課税制度である中、短期間での決算対応となっており、その観点からも事務負荷は大きい。

2023年12月に国税庁からQ&A（各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税に関するQ&A）が公表されたが、グローバル・ミニマム課税制度をより紐解いたQ&Aや国税庁に対しての事前相談ができるような仕組みを作り、企業が混乱しない体制を整えていただきたい。

課題2に関する意見；

OECDが公表しているもの以外について、日本独自に法制化、通達、特例適用を認めることは難しいと考えられる。

課題3に関する意見；

多くの日系企業にとって、国際最低課税額は極めて少額になることが想定される中、極めて厳格なルールを適用している印象がある。課題2も含め、例外は限定されており、それ以外は一切認めないというアプローチになっているが、果たしてこれが合理的・建設的なアプローチなのかというのが疑問である。投資家にとって、重要性の観点から大きな金額でない場合に、どれだけ有用な情報なのかという観点からも検討していただきたい。

移行期間CbCRセーフハーバーの適用に際して、同一国においては同一の会計基準によることとされているが、個社のLocal GAAPに基づく数字に、サブ連結ベースの中間親会社や最終親会社で連結調整の数値を加味してCbCRを作成した場合に、適格CbCRとして認められるのかという点について、将来的にどのような結論になるのか危惧している。国際最低課税額が生じない国・地域における、GloBE情報申告に記載されている情報の精度や精度の許容範囲については、費用対効果、実害の有無の観点から検討いただきたい。

2.4. 第1回勉強会における主な意見

論点	意見
会計実務においてサブ連結を用いている場合の構成会社等ごとの当期純損益金額の把握の困難さ	• サブ連結で各グループから財務諸表を集めている状況にあり、第2の柱の対応に関して、別途、個別財務諸表を各社から全部集める必要があると考えている。 • サブ連結の GAAP 調整は、IFRS に合わせる調整を行っているが、各社別で仕訳を入れていない状況であるため、会社別に分解して IFRS ベースの純損益を把握するということは、非常に難しい。 • 税金計算は、現地会計基準で計算されたものをベースに行っており、その結果の税金費用が、サブ連結にも使われているものと理解している。決算の限られた時間内では、Local GAAP をベースに、ETR の15%を判定することも一案である。 • サブ連結とは、最終親会社の数字をいかに素早く、十分な条件をそろえて作るかということで認められている制度と理解している。 • 実務上は、GAAP 調整の一部は、サブ連結の親会社でまとめて入れていたり、最終親会社で入れていたりするのが実情である。個社に割り当てることは不可能ではないものの、アドオンの作業になり、実務負荷がかかる。 • GAAP 調整の配賦について、明確なルールが無いため、会社が決めた理論・基準に基づき、配賦することになると思うが、税務調査でその理論・基準に指摘を受けるようなことが無いのかというのも懸念事項として持っている。 • 企業は事業セグメント単位で経営管理している一方、GloBE ルールは事業セグメントには関係なく国・地域毎に情報収集・管理を求めるもので、異なるグルーピングでのデータ収集となっている。グローバル・ミニマム課税制度は、構成会社単位でのデータ収集が求められるため、現状の会計決算の連結レポーティング体制での対応は困難である。 GloBE ルールのように極めて複雑なものについて、税の安定性の観点から言えば、事前に税務当局側に相談窓口を設けていただき、国税庁から追加の Q&A（企業から寄せられた質問を集約し、会社名を匿名化しつつ取りまとめたもの）等も必要であると考えている。 • サブ連結も含め、各社から Local GAAP で数字集めて、日本の親会社で GAAP 調整を入れているような状況にあるため、会社ごとに GAAP 調整を割り振ることはできないわけではないが、追加の負担が相当かかる。 • もし、会社ごとの金額の内訳が把握できていない場合には、サブ連結の親会社とどの子会社にいくら帰属するのかを突き合わせていく作業が必要になる。 • サブ連結をしている場合には、会社ごとの数字は把握していないため、サブ連結の親会社から数字を分解してもらうことなるが、会社ごとの帰属額を把握することができないわけではないと考えている。 • 連結決算の会計監査においては、重要性の観点からステークホルダーに影響がないものは、ある程度割り切っているのが実務である。連結全体では重要性がなくとも、とくに法域単位に分解した場合に、監査の基準以上のことを税務調査の局面で求められる可能性につき、危惧している。

最終親会社等財務会計基準に基づくことが実務上困難な場合の例示として法人税基本通達に掲げられるもの以外の例示及びその他、企業が感じている実務上の課題	• 日本独自に更なる例外を認めるような内容の通達は出されないと想定している。 • グローバル・ミニマム課税制度の負荷が増える分、日本の国内法で考えたとき、CFC 税制のトリガー税率を15%に下げて、GloBE ルールと合わせていくことや、CFC の合算のタイミングについても、CFC 税制にセーフハーバーを導入することも検討しつつ、CbCR の提出期限が、事業年度終了後１年以内となっていることも踏まえ、タイミングを遅らせることも検討すべきであると考える。 • 日本で IIR を納付する場合に、納付額を IIR の課税対象となった法人から回収する方法として、配当により回収することが想定されるが、現行法令では、（法人税率30%を前提に、外国子会社配当益金不算入制度により5%相当額が課税所得となるとき）配当の1.5%分の税金が課税されることになり、資金を回収するだけで、二重課税になるといった問題がある。これら踏まえ、日本の国内法で納税者のためにできることや、負荷を軽減できることに注力していっていただきたい。 • 実務の観点から、法制化のスピード感が遅い印象である。各国の QDMTT が出てくるのが遅く、気になっている。 • 子会社の数値の精度は、財務諸表の数値を作成する上では、重要性の基準に基づき、一定程度許容されている状況にある。一部の子会社の未払法人税が、税効果会計においては、概算や未入力の状態で上がってきていることもあるものの、連結財務諸表として監査法人の承認を得られている状況にあったりする。プロセスをさかのぼって数字を特定し、それを使って税務計算をするとなったときに、数字が入っていないものを作ることになり、計算の精度に関するレビューは誰がするのかなど、実務上の問題意識を持っている。 • その他の実務上の課題として、多くの日本企業においては、各法域が採用する可能性が高い QDMTT や SBIE による実質ベースの所得除外額等を併せて考えると、国際最低課税額が発生する法域やその金額は企業グループ全体の利益や税金費用の額に照らし、相対的に極めて少額になることが想定される。そうした全体像も踏まえた上で、重要性、費用対効果の視点を入れ込んだ柔軟な規定も検討してほしいと考えている。 • 会計上は、有用な開示は必要であるが、投資家の判断に殆ど影響を与えない規模の国際最低課税額を対象に、一律にルールの順守を求めることは、合理的、建設的なアプローチといえるのか疑問である。 • GloBE ルール導入初期の期間において採用可能な移行期間 CbCR セーフハーバーにおいて適用される適格財務諸表や適格 CbCR に関しても明確化を求める声が現在数多く挙がっているという理解。 • 昨年12月に公表された解釈運営指針における規定では、同じ法域においては、親会社の連結財務諸表作成のために用いられるデータ又は現地 GAAP に基づいて作成された個社財務諸表のデータのいずれかを用いる必要があり、同じ法域内において用いるデータの基準が混在してはならないとされているが、相当数の事務負担が増加するため、簡素化を目的としたセーフハーバーが機能しなくなると考える。 • その他の実務上の課題として、移行期間 CbCR セーフハーバーの適用に際し、同じ国では同じ基準の適格財務諸表によらなければならないとされ

	ている点について、連結パッケージは基本 Local GAAP となっているが、IFRS の GAAP 調整をサブ連結の子会社に分解したものが入っているケースがあり、これを混在していると判断されると困ってしまう。 • 移行期間 CbCR セーフハーバーの適用にあたって、個社の Local GAAP に基づく数字に、サブ連結ベースの中間親会社や最終親会社で連結調整の数値を加味した形で、CbCR を作った場合に、適格 CbCR 認められるのかという点について、国税庁の方又は財務省から明確にしていただきたい。 • QDMTT について、法域によっては、現地の会計基準を使用しなければならないという方向で法制化している国もあると聞いている。IIR と QDMTT とで別々の計算を行わなければならない可能性があることに加え、現地基準の財務諸表の確定時期が遅い法域があり、その結果を IIR の計算に反映するというタイミングに関する懸念もあり、対処が困難となることを危惧している。 • GloBE 情報申告の作成は必須とされているが、作成範囲と、国際最低課税額が発生する範囲とのギャップがあまりにも大きい印象である。国際最低課税額の発生する法域は精緻にする必要があるが、国際最低課税額が発生しない法域の GloBE 情報申告の内容に多少厳密性が欠けていたとしても実害はないのではないか。注力すべきところとそうでないところの情報の精度の許容範囲についても検討していただきたい。例えば、日本国に所在するグループ会社の実効税率が15%を下回る可能性はかなり低い中で、会計基準の違いがあったとしても国際最低課税額は生じえないと考えられるため、そうした点も考慮いただきたい。

(3) 第2回勉強会議事

3.1. テーマ：第2の柱導入に伴う税務会計実務における課題

最終親会社等財務会計基準に基づくことが実務上困難であると認められる場合の事例等

3.2. 論点

第2の柱であるグローバル・ミニマム課税制度導入に当たり、会社の適用している会計基準により、求められる開示や注記の内容が異なる。また、グローバル・ミニマム課税制度について今後OECDからの追加の解釈運営指針がリリースされることも想定される中、不完全な法令を基に、どこまで計算し、どのような開示・注記をするかについて、悩ましいものと考えられるため、以下の論点について意見交換を実施した。

課題1.法人所得税に関連する当期税金費用（収益）の個別開示

課題2.エクスポージャー注記の開示

課題3.その他、企業が感じている実務上の課題

詳細は、別紙2：第2回勉強会　事務局作成資料参照

3.3. 第2回勉強会における意見の整理

課題1に関する意見；

四半期決算における第2の柱法人所得税に関連する当期税金費用（収益）の個別開示については、多くの企業では、監査上の重要性の観点から開示不要になるものと考えている。本決算においても監査上の重要性の観点から開示不要となることも念頭に置いている。本決算においては、実績値が手元にあるものの、決算スケジュールを考慮すると、実績値を用いて第2の柱法人所得税に関連する当期税金費用（収益）の複雑な計算を行うことは実務上不可能であり、過去の試算結果や実績値を基に簡易的に未払計上することが現実的な対応と考えている。

開示が必要となる場合、開示した数値は、今後の GloBE ルールにおける追加ガイダンスの公表やそれに伴う国内法制化により変動する可能性がある点についても説明していく必要があると考えている。

課題2に関する意見；

エクスポージャー注記の開示についても、課題1同様に、多くの企業において、監査上の重要性の観点から影響がないという方向で注記することを想定している。

課題3に関する意見；

QDMTT は、IIR に比べ、国・地域ごとに柔軟な制度設計が認められている部分があることからこれらの内容を親会社で事前に把握することが煩雑である。

QDMTT は現地税務であるものの、税務の専門人員がいないケースなど、現地に任せることができない状況にあるような場合もあるため、親会社や地域統括会社がどこまで管理していくかについては今後の検討課題であると理解している。

QDMTT についての個別開示や注記については、IIR 同様に監査上の重要性の観点から、影響は軽微であるものとして開示しないことも想定しているが、現地財務諸表ベースの重要性の基準値は連結ベースに比べて小さいため、開示・注記については、今後現地監査法人と議論すべき課題である。

その他、欧州のパブリック CbCR における開示義務への対応や、第1の柱が施行されることとなった場合の影響なども今後検討していかなければならないと考えている。

3.4. 第2回勉強会における主な意見

論点	意見
法人所得税に関連する当期税金費用（収益）の個別開示	• 四半期決算における注記はすることなく、本決算のみ未払計上することを想定している。また、未払計上額と申告額との差を翌事業年度中に調整する想定である。 • IFRS 基準を採用しており、従来から四半期決算においては、年間の見積実効税率や税前利益の金額を元に、四半期の税金計算を行ってきたという背景がある。 • 仮に、第2の柱に関しても、見積計上を行うこととなる場合には、セーフハーバー判定の見積りが必要になる。セーフハーバー適用対象外となると、GloBE ルールに基づく本則計算の見積りをする必要があるため、2段階での検討が必要となる。突発事象もありうるため、セーフハーバーの見積りは難しく、本則計算の精度を高く見積もることも難しいため、実務的には困難と考えている。 • 過去の5年間の数値を基に CbCR セーフハーバーの判定を行っており、本則計算が必要な国を特定し、保守的に見積もった場合の金額感を把握

	している。結果として、連結全体への影響は軽微であると判断しており、監査法人と共通認識で、四半期に関して、特段見積計上しない方向で考えている。 • 本決算についても、決算日程が非常にタイトであるため、実績値に基づき計算することは困難と考えている。四半期同様に、金額的な重要性がないため、見積計上しない方向で、監査法人と協議している段階である。 • QDMTT が導入されている国においては、QDMTT を加味した見積計上が必要と考えている。決算においては、子会社から連結パッケージを入手しているため、そこに QDMTT の見積計上を行うかの判断が必要となる。 • 連結決算における重要性の観点から、見積計上を行わないことが容認されたとしても、現地の財務諸表をベースとした重要性の観点から、計上が求められたり、求められなかったりするようなことになると煩雑であるため、現地の監査人と事前に協議していくことを検討している。 • 四半期決算については、監査法人と議論中の部分があるが、GloBE ルールに基づく実効税率やトップアップ課税の計算は、年次決算のみで対応することを念頭に、四半期単位で追加的な情報収集をすることは想定していない。その意味で四半期決算においては未払計上を求めないという日本基準の考え方に賛同する。 • 四半期の連結財務諸表における税金費用の計上は、年間の見積実効税率を、四半期の課税所得に乗じるような簡便的な計算をしている企業が多いと考えている。 • IFRS において、GloBE ルールに基づく国際最低課税額の見積りが求められる場合には、四半期単位で構成会社から収集しているデータはないため、過去の数値等を使わざるを得ない。 • 多くの日本企業では、事業の規模や連結税金費用の総額に占める国際最低課税額の規模感が、相対的に極めて小さい数字になることが確実視されているため、重要性の原則に基づいた合理的な整理がなされることを望んでいる。 • 本決算についても大きく変わらず、データ自体は回収するものの、限られた年次決算のスケジュールに照らした場合、集めたデータをもとに GloBE 計算を走らせ、その結果の国際最低課税額を本決算数値に織り込むことは現実的な話ではない。結果的に、四半期決算と同様の対応を取るしかないように思われる。 • 初年度の2024年度の GloBE 計算に関しては前年度の数値は公式には存在していないので、代替数値として2023年度の実績値に基づくドライラン時の数値を使わざるを得ないということになってしまい、データの精度や体制面でどこまで開示可能な状況に仕上がるか、現時点で懸念は残る。 • 四半期決算と同様に、年度決算においても、投資家や株主における適切な投資判断につながる項目となるのかについて、重要性の観点から判断されるべきであり、会計監査における柔軟な対応を期待している。 • QDMTT は、法域ごとに柔軟性を持った制度設計が認められているため、IIR 以上にコンプライアンス対応が難しいと考えている。現地税制の話であるため、現地に任せたいところではあるが、IIR 同様に複雑な制度になって

	おり、税務・会計双方に精通したメンバーが揃っていないと対応が難しい部分があると考える。 • QDMTT の対応や計算結果が IIR の最終的な計算に影響を与えてしまうため、各地域における税務の機能別組織にサポートしてもらうことを想定している。 • 個別開示については、一部影響の大きい国・地域があるためそれなりの開示が必要であると考えている。 • 最初の四半期決算では、概算の前年実績を用いて、重要性の高いものを簡便的に計算し、一定程度の数字を開示していく予定である。 • 本決算についても決算の発表の時期を加味すると CbCR セーフハーバーの具体的な数値の収集は困難であるため、重要性の高いものを監査法人と議論して検討していく予定である。 • QDMTT については、導入される国の中で、会計基準の指定がある等、独自のルールが設けられることが懸念事項である。個社に税務の専門人員がいるわけではないため、地域単位で管理をしてもらうべく、説明会をしている。 • QDMTT に係る未払計上を、本社ではなく、個社で計上しないといけないとなると、非常に大変になってくる。 • 決算対応として、2022年度実績に基づいた CbCR セーフハーバーのシミュレーションと CbCR セーフハーバーを適用できない場合の簡便的な国際最低課税額の計算を行い、その結果を監査法人に共有している。 • 大多数においては、CbCR セーフハーバーが適用可能であり、国際最低課税額の発生額は軽微である見込み。したがって、四半期決算において未払計上するほどの重要性はないと理解している。 • 2023年度の実績に基づき、決算対応を検討していく想定であるが、いずれにしても影響は軽微であると理解している。 • QDMTT について、CbCR セーフハーバーが QDMTT に盛り込まれているのか、GloBE ルールの本則計算の計算方法が QDMTT で使えるのかがまだ見えていない状況であるが、QDMTT における国際最低課税額が発生する法域はそこまで多くないと想定している。
エクスポージャー注記の開示	• 今期の決算については、重要性の観点から影響はないと開示する方向で考えている。 • 注記に関しては、12月決算が先行しており、決算短信ベースでは、重要性がないといった開示を行っている企業も見受けられるが、一部の企業では第2の柱の注記は開示されていない状況にあると認識している。3月末までに公表される12月決算法人の有価証券報告書において注記の文言を確認し参考にする予定であるが、重要性がなく開示不要という方向で進められれば良いと考えている。 • 開示については、定性的な開示と定量的な開示があると思うが、特に定量的な開示については、監査法人と議論しつつ、重要性の観点から記載の要否を含めて慎重に検討していく必要があると考えている。

	• 金額の重要性の高い法域が出てくる可能性があるため、2024年3月期において、どの国でどれくらいの影響があるかは注記しないといけないと考えている。 • エクスポージャー注記の開示については、事務局作成資料のとおり、連結財務諸表に与える影響は軽微であるため、同じような方向性で検討していくものと理解している。
その他、企業が感じている実務上の課題	• EU におけるパブリック CbCR の開示義務について、原則として2024年6月以降に開始した事業年度に適用となるため、検討課題と考えている。第2の柱の開示と EU の開示でギャップがある場合には、双方の開示内容に整合性を持たせるための管理体制も検討課題として挙げられる。 • QDMTT の未払計上について、各法域で異なる計算方法が容認されているため、IIR のテンプレートをそのまま準用することや、親会社が各国の法令に合わせたものを作ることが困難であるため、IIR のテンプレートを現地でカスタマイズしてもらうか、コンサルティングファームのツールを利用せざるを得ないと考えている。 • QDMTT に関する懸念点として、誰が負担するかは各国ごとに柔軟に法制化できると理解しているため、現地の法制化状況を確認しながら決算への影響を加味しないといけないというところが非常に難しい点であると考えている。 • 今後、第1の柱の利益 A が、クリティカルマス条項をパスし、導入されるタイミングが来た場合、第1の柱に基づく課税権の再配分の結果を踏まえて、第 2 の柱における国際最低課税額の計算を走らせることになるという理解。最終的な国際最低課税額の金額は、第1の柱に基づく救済国から市場国への再配分の計算が含まれていることになるため、国際最低課税額の影響額を個別開示するとなると、要素別に切り分ける必要があるのか双方の柱を合計して国際最低課税額がいくらという開示でよいのかという論点も出てくると考えている。ただいずれにせよ、双方の柱が並行する場合であっても連結全体に比した規模感が軽微で、投資家の投資判断に直結するものではないと想定されるときには、必要以上の開示というのは要請されるべきではないと考えている。 • 申告まで事業年度終了後15か月の期間が設けられているというのは、計算が複雑であることを意味している一方で、決算で投資家に対してより正確なものを出していく必要もあり、大変な作業であると考えている。 • 決算で計上・開示する数値について、OECD からの追加ガイダンスや国内法制化次第で、影響額が変わってくる可能性があり、決算発表の場で丁寧に説明していく必要があると考えている。その点も事務負荷が増える部分と考えている。 • CFC 税額の配賦額については、GloBE ルールの計算対象となる事業年度において、合算する所得にかかる税金をプッシュダウンすることは困難であることから、前年度に税務申告で合算した数値で、計算対象となる事業年度において申告額として把握しているものをプッシュダウンできるような制度設計にしていただきたいと考えている。 • QDMTT における国際最低課税額が発生しうる地域に税務専門人員がいないケースがあり、本社サイド、統括会社サイドがどれだけフォローできる

	かがポイントである。GloBE ルールに沿った QDMTT であればよいが、独自の QDMTT である場合にどこまで関与していくのかについては今後の検討課題であると理解している。いずれにしてもQDMTTの申告納付を考えると、各国における代表会社は決めていかなければいけないと考えている。また、親会社・子会社の関係ではなく、兄弟会社間でブレンディングしないといけないときの整理も検討課題であると理解している。 • オランダでは、現地会計基準による開示について、USGAAP と異なる開示が必要であるといったコメントやパブリック CbCR において開示内容や提出時期が国によって異なるといった話を聞いており、各国のルールが異なる場合には、その対応が困難になることを危惧している。

(4) アンケート調査及びその分析結果報告

4.1. 実施手続

第2の柱に関する我が国における円滑な実施に向けた論点整理をするため、第2の柱の導入に伴う我が国企業の実務対応等に係る影響可能性を把握する観点から、2023年10月から12月までの期間において、日本に本社を置く多国籍企業（製造業・卸売業・金融業・保険業・情報通信業などの計28社）にアンケート調査を実施し、17社から回答があった。

4.2. アンケート調査の結果概要

以下の質問事項を基に、グローバル・ミニマム課税制度の検討状況についてのアンケートを実施した。17社のうち、半数以上が過去のCbCRを用いた移行期間CbCRセーフハーバーの検討を実施しており、セーフハーバーの適用対象外となる国・地域を把握していたが、国際最低課税額の算定トライアルまで至っている企業は少なかった。移行期間CbCRセーフハーバーを検討中と回答する企業も５社程度存在した。また、日本でのグローバル・ミニマム課税施行後における四半期決算及び本決算に向けた対応方法については、監査法人との議論を始めていない又は議論は進めているが、明確な方針は決まっていない企業がほとんどであった。

4.3. 質問事項

4.3.1. グローバル・ミニマム課税制度の影響の検討状況

1. グローバル・ミニマム課税の導入に向けて、現在の検討状況はどのような段階であるか。
2. グローバル・ミニマム課税制度の検討対象となる構成会社等の対象数とCFC税制の外国関係会社の数について、何社程度あるか。
3. 移行期間CbCRセーフハーバーの適用対象となる国・地域数及び国・地域はどこであるか。また、移行期間CbCRセーフハーバーの下記の要件1～3のうちいずれを充足しているか。

   （要件1．少額免除テスト、要件2．簡素な国別実効税率テスト、要件3．通常利益テスト）
4. 移行期間CbCRセーフハーバーの判定順序について、実務上どのような作業フローで判定しているか。
5. 移行期間CbCRセーフハーバーの判定にあたり、情報収集や計算の過程で、特に負荷の大きい作業は何か。また、事務負担の簡素化の観点から改善策があるか。
6. 移行期間CbCRセーフハーバーの検討のベースとなるCbCRの作成に関して見直しを行ったか。見直した場合、具体的にどのような見直しを行ったか。
7. 移行期間CbCRセーフハーバーの適用対象外となる国・地域はどこであるか。移行期間CbCRセーフハ

ーバーの要件を満たせない主な要因はどのような理由であるか。

8. 移行期間CbCRセーフハーバーの適用対象外となることが見込まれる場合、初年度から国際最低課税額の算定が必要になると思われるが、現状どのような準備を行っているか。
9. 国際最低課税額の算定トライアルを実施中又は完了している場合において、移行期間CbCRセーフハーバーにおける簡素な国別実効税率と詳細な国別実効税率、詳細な国別実効税率とCFC税制上の租税負担割合の間の差異の要因は何か。
10. 2024年4月1日のグローバル・ミニマム課税制度施行後における四半期決算及び本決算に向けた対応方針についてどのような検討を行っているか。

4.3.2. システム改修等の追加費用負担

1. グローバル・ミニマム課税制度施行後に、毎期経常的に生じることが想定される費用負担について、グローバル・ミニマム課税制度の規定において、企業の負担を軽減できる措置があるか。

4.3.3. 国内法制化

1. 移行期間CbCRセーフハーバーの適用が難しく、国際最低課税額を算定する必要がある国・地域や特殊な事業体等について、公表された規定を基に、算定するとした場合に、不明確な部分があるか。
2. グローバル・ミニマム課税制度導入に当たっての懸念点とそれを解消するための具体案があるか。

4.4. アンケート結果

質問事項	主な意見
グローバル・ミニマム課税制度の影響の検討状況	
1. グローバル・ミニマム課税の導入に向けて、現在の検討状況はどのような段階であるか。	• 移行期間 CbCR セーフハーバーの検討が完了したが、国際最低課税額の算定のトライアルには至っていない（ex. 社内体制の検討、子会社への制度説明会等にとどまっている） と回答した企業が最も多かった（17 社中 11 社）。 • 移行期間 CbCR セーフハーバーの検討が完了していないと回答した企業（17 社中 5 社）、移行期間 CbCR セーフハーバーの検討が完了し、適用が受けられない国・地域等について国際最低課税額のトライアルを実施中と回答した企業（17 社中 1 社）もあった。
2.グローバル・ミニマム課税制度の検討対象となる構成会社等の対象数とCFC税制の外国関係会社の数について、何社程度あるか。	• 業種等によっても異なるが、CFC 税制の検討対象となる外国関係会社に比べて、グローバル・ミニマム課税制度の検討対象となる国・地域、構成会社等の数が多いと回答した企業が多かった。
3.移行期間CbCRセーフハーバーの適用対象となる国・地域数及び国・地域はどこであるか。また、移行期間CbCRセーフハーバーの下記の要件1～3のうちいずれを	• 移行期間 CbCR セーフハーバーの適用対象となる国・地域は回答企業によって異なるが、各社概ね把握していた。 • どの要件を充足する国・地域が多いかは企業により異なるが、少額免除テストを充足するケースが比較的多いと考えられる。

充足しているか。 （要件1．少額免除テスト、要件2．簡素な国別実効税率テスト、要件3．通常利益テスト）	
4.移行期間CbCRセーフハーバーの判定順序について、実務上どのような作業フローで判定しているか。	• 要件 1．少額免除テストを行い、次に、要件 2．簡素な国別実効税率テストを検討し、残った法域について、要件 3．通常利益テストを検討していると回答した企業が多かった。 • 判定順序を設けず必要な全ての情報を収集し、各要件の判定を行う同時に行っていると回答した企業も多かった。
5.移行期間 CbCR セーフハーバーの判定にあたり、情報収集や計算の過程で、特に負荷の大きい作業は何か。また、事務負担の簡素化の観点から改善策があるか。	• 詳細な国別実効税率計算等に比して、非常に簡易な計算となっているため、特段、負荷の大きい作業はないが、移行期間 CbCR セーフハーバーの場合、恒久的施設等や CFC に対する対象税額のプッシュダウンがないため、詳細国別実効税率計算の結果と大きく乖離する場合がある。移行期間 CbCR セーフハーバーにおいても、プッシュダウンを考慮することで、適用対象となる国・地域が増加し、結果的に、その後の事務負担が軽減されるものと考える。 • 各構成会社等の数値の正確性、タイトなスケジュールの中、期限どおりに報告することが負荷となる。 • 税効果会計を適用していない子会社の会計基準の確認や、日本基準・IFRS 基準との GAAP 調整の試算が従来の会計処理からの追加の負担となる。 • 詳細国別実効税率計算にあたっての質問項目の削減ができれば、事務負担の簡素化となる。 • 移行期間 CbCR セーフハーバー関して、相対的に負荷の大きい項目としては、実質ベースの所得除外額のうち、給与費用額の網羅性担保とソフトウエアの資産計上額に含まれる当期給与費用額の把握である。前者は PL 計上額との整合確認、過不足のない該当費用の抽出が重要と考えており、後者はソフトウエアの金額明細を他部署に依頼する等社内での追加的な情報収集が必要となり、負荷となる。 • 通常利益テストにおいて、人件費や有形固定資産について厳密に対象となる項目の絞り込みが必要であり、データの収集・活用方法について、実務負担が大幅に増加する。 • 共同支配会社等からの情報収集体制の構築が煩雑である。 • 簡素な国別実効税率テストにおいて、恒久的施設等の税金費用について情報収集が必要となる点に事務負荷が生じる。 • 通常利益テストで用いる給与の情報について、IFRS 開示用に収集している労務費情報の定義と微妙に異なるため、追加の対応が必要となる。 • 適格 CbCR の元となるデータである連結決算は、制度主旨の観点から短期間で見積ベースの数字をとりまとめていかなければならない一方、移転価格の CbCR は連結決算とは別に、より正確性が必要であるために各社の申告を待って作成し直している。また、見積と申告の差額については翌期の連結決算に

	織り込んでいる状況である。欧州をはじめとしたパブリック CbCR の流れがあるなか、短期間で作成した見積ベースの数値ではなく、より正確な数値を開示していくことは、企業として不可欠であろうと考えている。このような前提の下で作成した CbCR はより精緻なものになっているため、適格 CbCR に該当するものとしていただきたい。 • その他に、CbCR セーフハーバーの判定に関する事務負担は限定的であると回答した企業も複数社あった。

6.移行期間 CbCR セーフハーバーの検討のベースとなる CbCR の作成に関して見直しを行ったか。見直した場合、具体的にどのような見直しを行ったか。	• 特段、見直しは生じなかったと回答した企業もあったが、作成時期、情報収集フロー、作成のベースとなる財務数値及び CbCR の精度について何らかの見直しを行ったと回答した企業が多かった。
	• 作成のベースとなる財務数値及び CbCR の精度について、具体的に行った見直しの内容は以下のとおり。
	  • 連結パッケージ時点の数値を連結財務諸表作成時点の数値に修正する等、ベースとなる財務数値の見直しを行った。
	  • 適格 CbCR としての条件を充足していることが正確に判定できるよう、既存 CbCR の作成プロセス及び作成要領の見直しを実施している最中である。
	  • 簡素な国別実効税率算出の結果の確認を通じた、現地法人との、よりきめ細かい確認や、実質ベースの所得除外額に関連する項目のよりきめ細かい確認などを実施している。
	  • 連結調整（GAAP 調整）仕訳の反映や恒久的施設等の情報収集時期、方法の見直しを行った。
	  • CbCR の数字と連結パッケージの数字の差異分析、情報抽出ソースの見直しを行った。

7.移行期間CbCRセーフハーバーの適用対象外となる国・地域はどこであるか。移行期間CbCRセーフハーバーの要件を満たせない主な要因はどのような理由であるか。	• 移行期間 CbCR セーフハーバーの適用対象外となる国・地域は回答企業によって異なるが、各社概ね把握していた。 • 移行期間 CbCR セーフハーバーの適用要件を充足しない主な要因としては、以下が挙げられた。 • 外資誘致のための優遇税制、特定所得に対する軽減税率の適用、オフショア所得に対する非課税制度、繰越欠損金に係る繰延税金資産の未認識、法定実効税率が 15%未満であること、適格還付可能税額控除
8.移行期間CbCRセーフハーバーの適用対象外となることが見込まれる場合、初年度から国際最低課税額の算定が必要になるが、現状どのような準備を行っているか。	• 移行期間 CbCR セーフハーバーの検討が完了した段階で 今後対応策を検討すると回答した企業が多かったが、当該国・地域の担当者から情報収集し、国際最低課税額の算定トライアル実施である中と回答した企業も複数社あった。
9. 国際最低課税額の算定トライアルが完了している場合おいて、簡素な国別実効税率と詳細な国別実効税	• モデルルール第 3.4.5 条の適用により、過去から繰り越された個別計算損失金額を取り込んだことで、個別計算所得等の金額が大幅に減少した結果、乖離が大きくなっている。

率との間の差異、詳細な国別実効税率とCFC税制上の租税負担割合の間の差異の要因は何か。	• 恒久的施設等及び CFC 税制に対する対象租税のプッシュダウン有無により、乖離が大きくなっている。
	• 取扱いが不明確であることから、詳細な国別実効税率計算において繰延税金費用を考慮していないこと及び恒久的施設等及び CFC に対する対象税金のプッシュダウンの有無等により、乖離が大きくなっていると考えている。
	• 繰越欠損金に係る繰延税金資産を認識した結果、乖離が大きくなっていると考えている。
	• 詳細な国別実効税率の計算が完了していないため詳細な分析はできていないものの、以下の内容に乖離が出る可能性があると考えている。
	  • のれんの税額控除を認めている国において、モデルルール第 4.4.4 条の繰延税金負債（又はモデルルール第 4.4.1 条(b)）が回収される場合。
	  • 各国の税額控除が、非適格還付税額控除として取り扱われる場合。

10.2024年4月1日のグローバル・ミニマム課税制度施行後における四半期決算及び本決算に向けた対応方針についてどのような検討を行っているか。	• 国際最低課税額の算定トライアルを基に国際最低課税額の影響の大きい地域を特定したが、決算対応については議論が進んでいない。 • 決算対応について監査法人と議論を進めているが、明確な方針は決まっていない。
システム改修等の追加費用負担	
1.グローバル・ミニマム課税制度施行後に、毎期経常的に生じることが想定される費用負担について、グローバル・ミニマム課税制度の規定において、企業の負担を軽減できる措置はあるか。	• セーフハーバールールを見直し/拡充いただくことで、企業における実務負担等が軽減できるものと考える。 • 移行期間 CbCR セーフハーバーを恒久化してほしい。（複数） • グローバル・ミニマム課税制度と CFC 税制の併存により生じる事務負担を軽減いただける措置を講じてほしい。 • CFC との制度共通化（受動的所得の共通化・QDMTT との二重課税排除）、QDMTT セーフハーバーの導入をしていただきたい。 • グローバル・ミニマム課税制度と類似する税制である CFC 税制との業務重複による人件費等の費用負担が重いため、CFC 税制については廃止いただきたい。 • 移行期間 CbCR セーフハーバーの判定（特に簡素な国別実効税率テスト、通常利益テスト）おいて、CbCR 以上の情報の入手が必要となっている現状は、事務負担が大きく生じているため、CbCR に記載情報のみで判定できるようにしてほしい。
国内法制化	
1．CbCRセーフハーバーの適用が難しく、国際最低課税額を算定する必要がある国・地域や特殊な事業体等について、公表された規定を基に算定するとした場合に、不明確な点はある	• 詳細国別実効税率計算について明確にしてほしい。 • 恒久的施設等に対する繰延税金費用のプッシュダウン有無とその計算方法について、明確な取扱いがない。 • グローバル・ミニマム課税制度の下、国際最低課税額を負担する場合に、課税対象となった構成会社等に当該国際最低課税額を請求した場合に、課税所得計算上、益金不算入となるか明確にしてほしい。

か。	• 税効果を適用していない子会社で重要性が乏しいとして現地基準のまま受け入れ可能と会計上は判断できた場合に、税務上は第 2 の柱への対応を目的として、繰延税金資産を計上する必要があるかについて明確にしてほしい。 • 実質ベースの所得除外額のうち給与所得控除の計算の中で適格有形資産の帳簿価格に含まれるものを除く必要があるが、どのように計算するのかが不明確である。 • 国際最低課税額計算時に用いるCFC税額のプッシュダウンの考え方・算定方法について、“合理的な方法により”となっており、詳細が不明確である。 • 対象の法域で QDMTT が適用された場合の本邦 CFC 税制に与える影響について明確にしてほしい。 • それぞれの法域における対象租税の範囲、独立企業間価格の調整方法、CbCRの各項目の定義、CbCRセーフハーバーにおける簡素な国別実効税率計算の分子となる税額に含める当期に対応する税額の範囲が不明確である。 • 海外の諸税に係る取扱いについて、少なくとも代表的なもの（例：米国の FET など）については、詳細国別実効税率計算における取扱いを整理した一覧表を作成してほしい。 • 控除可能な人件費の範囲を明確にしてほしい。 • IFRIC12 で金融資産として計上される資産も適格有形固定資産に含むことを明示いただきたい。 • 移行期間 CbCR セーフハーバーの適用を検討するためには、CbCR の作成時期を前倒しする必要がある。
2.グローバル・ミニマム課税制度導入に当たっての懸念点とそれを解消するための具体案はあるか。	• 各国法整備が進む中、各国独自のルールが導入される可能性があることに不安を感じている。例えば、親会社所在地国における法令に基づき収集した情報や計算結果を、各国独自の情報等を付加せずに、各国で利用することができるようにしていただきたい。 • 通達の説明など図や例を用いてわかりやすいものにしていただきたい。 • CFC 税制における受動的所得の範囲と共通化いただきたい。 • グローバル・ミニマム課税制度への対応方法に関する判断に迷いが生じないよう、本則のみならず、移行期間 CbCR セーフハーバー適用に際するガイダンスも含め、できる限り分かりやすい各種ガイダンスの充実を図っていただきたい。 • 実際の申告書の作成にあたり、企業に過度な負荷がかからないよう、明らかに対象外となる国・地域に係る資料の作成・提出は求めないよう整理していただきたい。 • 企業側のコンプライアンス対応コスト低減のため、今後の国際的な議論の動向も踏まえつつ、QDMTT に係るセーフハーバーや恒久的セーフハーバー措置について確実な導入を求めたい。 • 2024 年度から適用開始であるところ、OECD の制度自体も固まり切っていないように感じる。制度自体も難解かつ内容に変更が生じる中で連結グループ全体での対応をしなければならないため、適用開始時期の見直しをしていただきたい。 • できるだけ早期に実務指針や QA も公表していただきたい。

	• 税務執行の観点を含め、透明性の高い制度設計や、事務負担軽減のための有効な恒久的セーフハーバーの設置を期待したい。 • CFC 税制については BEPS2.0 の導入に合わせて、重複作業がなくなるような改正や適用免除税率の引下げを行って、納税者の負担を減らしていただきたい。 • グローバル・ミニマム課税制度と CFC 税制の事務負担が大きいため、グローバル・ミニマム課税制度が適用される企業に CFC 税制が適用される目的を明確にする必要があると考えている。 • CFC 税制に関しては、グローバル・ミニマム課税制度により国際的に 15%を最低税率として合意したのであれば、CFC 税制のトリガー税率も 15%未満に変更いただきたい。CFC 税制のトリガー税率が 20%のままであることについては、海外子会社の理解を得るのが難しい。グローバル・ミニマム課税制度において国別実効税率が 15%以上の海外子会社に関しては、CFC 税制における経済活動基準の判定のための資料提出を不要としていただき、事務負荷を軽減していただきたい。 • 外国子会社配当益金不算入制度に関して、現地で課税済みの利益剰余金からの配当に対して、日本で更に課税することは二重課税であるとの議論があった。日本に所在する親会社が国際最低課税額を立て替え払いしたときにその代金を回収する手段は配当であるが、現行制度上は、配当で回収すると、二重課税の状態となっているため、改正を検討いただきたい。

本報告書は、令和5年度内外一体の経済成長戦略構築にかかる国際経済調査事業（諸外国等における経済の電子化を踏まえた課税の動向及びそれを踏まえた我が国の国際課税制度の在り方等に係る調査研究事業）に対応する書類として作成されており、その他の目的での使用を前提としておりません。

本報告書は国際課税に関するアドバイスを目的とするものではなく、個別の案件については当該案件の個別の状況に応じ、日本法又は該当する海外法制における税務専門家に適切なアドバイスを求めていただく必要があります。

本報告書に記載される分析は、ヒアリングにおいて聴取した内容及びアンケートにおいて回答を受領した内容等により提供された事実・前提その他の情報に基づいています。

よって、それらの事実・前提その他の情報が不完全、若しくは不正確であった場合は、本報告書に含まれる分析に重大な影響を及ぼす恐れがありますので、その場合には直ちに通知して下さい。

本報告書を提供するにあたり、現行の日本の税法等を考慮しておりますが、それらは遡及して、あるいは将来、変更される可能性があり、そのような変更が本報告書の有効性に影響を及ぼす可能性があります。

今後日本の税法等に変更や改正があった場合でも、本報告書について、ご依頼のない限り見直しをいたしませんので、ご了承下さい。

別紙1

KPMG

グローバル・ミニマム課税制度に係る税務会計論点の勉強会

第1回

2024年2月15日

目的

BEPS2.0GloBEルールにつきましては、2022年12月に税制改正大綱が公表され、2023年3月に法律、2023年6月に政省令が公布されました。日系企業においては、2024年4月1日の施行に向けて、自社グループへの影響を検討されているものと理解しております。

特に、四半期決算や本決算における当期税金費用の個別開示や注記の開示の検討にあたり、会計実務における決算対応に関して、グローバル・ミニマム課税制度の構成会社等ごとの当期純損益金額を計算する際にどのような課題が生じうるのか、また、注記の開示に関してどのような内容が開示項目として有用であり、どのような内容を開示する予定であるかについて、実務及び法律の観点から議論することを目的としております。

そこで、グローバル・ミニマム課税制度の施行に関して、税務会計実務における課題、会計基準上の開示に関する諸問題に関する意見交換を実施します。

第一回　グローバル・ミニマム課税制度導入に伴う税務会計実務における課題

第二回　グローバル・ミニマム課税制度導入に伴う会計基準上の開示に関する諸問題

KPMG

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification: KPMG Confidential

1 グローバル・ミニマム課税制度導入に伴う会計実務上の課題

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification: KPMG Confidential

グローバル・ミニマム課税制度導入に伴う会計実務上の課題

第2の柱であるグローバルミニマム課税制度導入に当たり、会計実務への影響は非常に大きく、事務負荷がこれまでの2～3倍以上かかるような事も想定されます。

グローバル・ミニマム課税制度は、会計数値をベースに、一定の調整を加えた上で、計算することが求められています。

また、グローバル・ミニマム課税制度の計算は、特定連結等財務諸表の作成の基礎となる構成会社等ごとの税引後当期純損益金額に基づき計算するものとされています。

従前の会計実務に照らした場合は、これらの数値を抽出することは、非常に大きな負荷となっているのが実情かと思いますが、想定される次項以降の課題についてそれぞれご意見をお聞かせください。

KPMG

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification: KPMG Confidential

課題１．構成会社等ごとの当期純損益金額の把握

サブ連結をしている場合で、サブ連結グループ単位でGAAP調整を行っているような場合に、構成会社等ごとの当期純損益金額の算定を会計基準上求められていないようなときには、新たに構成会社等ごとの当期純損益金額を把握する必要があるかと思います。これらについて、以下の課題がございますが、これらについての見解をお聞かせください。

ご意見頂きたい事項

- ✓ 構成会社等ごとの金額の把握は可能であるか？事務負担はどの程度か。
- ✓ 具体的にどのような方法によりGAAP調整を配賦しているか。
- ✓ 金額が把握できていない場合、今後どのような方法での対応を予定しているか。
- ✓ その金額の妥当性について、税務調査で指摘を受ける可能性があると考えられる場合はその理由。

KPMG

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification: KPMG Confidential

- サブ連結をしている場合で、サブ連結グループ単位でGAAP調整を行っているようなときに、当該GAAP調整にかかる構成会社ごとの帰属額を算定し、適切に配賦することが困難なケースがあります。これらの配賦は、第2の柱対象企業が、合理的と考える方法により配賦した金額を正しいものとして取り扱っても良いのでしょうか。それとも、税務調査等で、その合理性について議論される余地があるのでしょうか。現時点では不明確だと考えられます。
- 上記に加えて、ある国にグループ子会社及びその孫会社が複数ある場合についても、当該グループ子会社から親会社に対して報告される財務情報がサブ連結された情報のみである場合には、構成会社ごとの利益を算定することが困難なケースがあります。これらの配賦は、第2の柱対象企業が、合理的な方法により配賦した金額を正しいものとして取り扱っても良いのでしょうか。それとも、税務調査等で、その合理性について説明可能でしょうか。現時点では、不明確だと考えられます。
  - いずれの場合も、非支配株主に帰属する金額が0である場合で、かつ、同一国内に所在するグループの時には、ブレンディングにより算定されたトップアップ税の全額が、最終親会社等に帰属することになるため、影響はないものと想定されますが、非支配株主に帰属する金額がある場合には、各構成会社等に帰属する国際最低課税額がいくらになるかにより、最終親会社等が負担する国際最低課税額が異なるため、税額影響があることが想定されます。
  - 異なる国・地域に属する会社等をサブ連結しているような場合には、第2の柱対象企業による合理的な方法の判断次第で、各構成会社等に帰属する純損益が異なるため、税額に影響があると想定されます。

事務局としての見解：
企業が合理的と判断する方法によりGAAP調整金額を配布している場合には、恣意性の介入する余地があるものの、その金額を正しいものとして、申告せざるを得ないのではないかと考えています。

KPMG
© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification: KPMG Confidential

課題２．最終親会社等財務会計基準に基づくことが実務上困難な場合

グローバル・ミニマム課税制度における国際最低課税額の計算は、原則、最終親会社等の連結財務諸表作成の基礎となった会計基準に基づき計算するものとされております。ただし、最終親会社等の連結財務諸表によることが実務上困難であるような一定の場合には、子会社の財務会計基準によることもできるとされています。

また、構成会社等の損益計算書が最終親会社財務会計基準と異なる会計処理の基準により作成されている場合であっても、最終親会社財務会計基準において認められる限りにおいて、最終親会社財務会計基準に基づき再計算することを要しないとされています。

ご意見頂きたい事項

- ✓ OECDのコメンタリー及び法人税基本通達18-1-32において、最終親会社等の連結財務諸表によることが実務上困難であるような一定の場合についての例示が挙げられていますが、極めて限定的な例に限られています。実務の観点から最終親会社等の連結財務諸表作成の基礎となった基準によることが難しいケースが他にございましたらご教示ください。
- ✓ 上記ケースのうち、法人税基本通達18-1-26を考慮してもなお最終親会社財務会計基準に基づき再計算が必要となるケースはございますでしょうか。

KPMG
© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification: KPMG Confidential

最終親会社等財務会計基準に基づくことが実務上困難である場合

例示以外の実務上困難であると想定されるケースについての考察

グローバル・ミニマム課税制度における国際最低課税額の計算は、

原則、構成会社等又は共同支配会社等の各対象会計年度に係る特定連結等財務諸表の作成の基礎となる当該構成会社等又は共同支配会社等の税引後当期純損益金額（最終親会社等財務会計基準（特定連結等財務諸表に係る会計処理の基準をいう。）に基づき計算される当該構成会社等又は共同支配会社等の当期純利益金額又は当期純損失金額）とされており、最終親会社等の連結財務諸表における会計基準をベースとするものとされています。

ただし、構成会社等又は共同支配会社等の法人税法施行令第155条の16第2項に定める税引後当期純損益金額について、最終親会社等財務会計基準に基づくものを用いることが合理的でないと認められる場合には、最終親会社等財務会計基準に代えて代用財務会計基準（当該最終親会社等財務会計基準以外の特定財務会計基準又は当該最終親会社等財務会計基準以外の当該構成会社等若しくは共同支配会社等の所在地国において一般に公正妥当と認められる会計処理の基準をいう。）に基づくものを用いることができるとされています。

KPMG

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification: KPMG Confidential

最終親会社等財務会計基準に基づくことが実務上困難である場合

例示以外の実務上困難であると想定されるケースについての考察

- この点、法人税基本通達18-1-32において、最終親会社等財務会計基準に基づくことが実務上困難であると認められる場合の例示として、『買収等により、新たに企業グループ等に属することとなった場合に、当該買収企業等の会計システムが、最終親会社等財務会計基準に対応していないことにより、直ちに最終親会社等財務会計基準を適用することができない場合』を掲げています。これは、OECDコメンタリーの内容と同様です。
- また、法人税基本通達18-1-26において、構成会社等の損益計算書が最終親会社財務会計基準と異なる会計処理の基準により作成されている場合であっても、最終親会社財務会計基準において当該損益計算書を用いて連結等財務諸表を作成することが認められているときには、その認められる限りにおいて、当該構成会社等の税引後当期純損益金額の計算につき、最終親会社財務会計基準に基づき再計算することを要しないとされています。これは、OECDコメンタリーの内容と同様です。

事務局の見解：
連結会計実務上、これ以外の理由により実務上困難となっているようなケースは多分にあるものの、法令や通達ではカバーされていないため、今後、財務省、国税庁と協議が必要と考えています。

KPMG

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification: KPMG Confidential

課題３．課題１、２以外の実務上の課題

ご意見頂きたい事項

✓ グローバル・ミニマム課税制度の適用開始に伴い、会計実務の観点から、貴社の対応状況についてご共有ください。

✓ 前段で掲げた課題１、２以外に、貴社の国際最低課税額の計算に当たり、会計実務の側面から課題となっている事項及び法令上明確にしていただきたいと考える論点はございますでしょうか。

✓ 移行期間におけるCbCRセーフハーバーの検討に当たっては、適格CbCRを作成する必要がございますが、適格CbCRのベースとなる適格財務諸表に該当するものの要件（法人税法第82条第1項、法人税法施行規則第38の4）は非常に柔軟なものとなっている印象です。この点、適格財務諸表に該当するか否かの検討に当たり、懸念されている事項などございますでしょうか。

KPMG

© 2022 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification: KPMG Confidential

home.kpmg/jp/socialmedia

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点およびそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2024 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.

Document Classification: KPMG Confidential

別紙2

KPMG

グローバル・ミニマム課税制度に係る税務会計論点の勉強会

第2回

2024年2月27日

目的

BEPS2.0GloBEルールにつきましては、2022年12月に税制改正大綱が公表され、2023年3月に法律、2023年6月に政省令が公布されました。日系企業においては、2024年4月1日の施行に向けて、自社グループへの影響を検討されているものと理解しております。

特に、四半期決算や本決算における当期税金費用の個別開示や注記の開示の検討にあたり、会計実務における決算対応に関して、グローバル・ミニマム課税制度の構成会社等ごとの当期純損益金額を計算する際にどのような課題が生じうるのか、また、注記の開示に関してどのような内容が開示項目として有用であり、どのような内容を開示する予定であるかについて、実務及び法律の観点から議論することを目的としております。

そこで、グローバル・ミニマム課税制度の施行に関して、税務会計実務における課題、会計基準上の開示に関する諸問題に関する意見交換を実施します。

第一回　グローバル・ミニマム課税制度導入に伴う税務会計実務における課題

第二回　グローバル・ミニマム課税制度導入に伴う会計基準上の開示に関する諸問題

KPMG

© 2024 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification: KPMG Confidential

2 グローバル・ミニマム課税制度導入に伴う会計基準上の開示に関する諸問題

© 2024 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification: KPMG Confidential

IFRS基準上の開示

次の新たな開示が要求されています。

1. **例外規定を適用している旨の注記(*1)**
   企業によっては第2の柱に関する税制による影響を受けず、当該例外規定を適用しないことから、本注記は企業固有の情報を提供するものとされています。
2. **第2の柱法人所得税に関連する当期税金費用（収益）を個別に開示(*2)**
3. **（第2の柱に関する税制が制定または実質的に制定されているが施行されていない期間）財務諸表利用者が当該税制から生じる第2の柱法人所得税に対する企業のエクスポージャーを理解するのに役立つ、既に入手した情報あるいは合理的な見積情報を開示(*2)**
   上記の開示については、財務諸表利用者が第2の柱法人所得税に対する企業のエクスポージャーを理解するのに役立つ情報の提供という開示目的が明確にされていますが、具体的に開示すべき項目や開示情報作成の基礎は特定されていません。しかし、この開示目的を達成するために、次の点に留意する必要があります。
   - 開示する情報は報告期間の末日時点のものであり、将来起こりうる取引やその他の事象に関する情報の開示は要求されない（例えば、将来利益の予測、将来期間に実施が予想される緩和措置の反映、あるいは将来起こりうる税制変更を考慮することは要求されない）
   - 定量的情報および定性的情報の双方が必要となる
   - 開示する情報は、第2の柱に関する税制の全ての要求事項を反映することまでは求められず、想定される範囲の形式で開示することも可能である

（*1）改訂IAS第12号公表時から即適用、かつ、遡及適用

（*2）2023年1月1日以降に開始する年次報告期間から適用

KPMG

© 2024 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification: KPMG Confidential

IFRS基準上の開示

次の新たな開示が要求されています。

3. （第2の柱に関する税制が制定または実質的に制定されているが施行されていない期間）財務諸表利用者が当該税制から生じる第2の柱法人所得税に対する企業のエクスポージャーを理解するのに役立つ、既に入手した情報あるいは合理的な見積情報を開示 （続き）

また、「既に入手した情報あるいは合理的な見積情報」に関して、情報を把握できず、かつ、合理的に見積ることができない場合には、代わりに、その旨およびエクスポージャー評価の進捗状況に関する情報を開示しなければなりません。

例示

a. 企業が第2の柱に関する税制によってどのような影響を受けるか、第2の柱法人所得税に対するエクスポージャーが存在する可能性のある主な法域に関する情報などの定性的情報

b. 次のような定量的情報

   i. 第2の柱法人所得税が課される可能性がある利益の割合はどの程度か、また、それらの利益に適用される平均実効税率

   ii. 当該税制が施行された場合の平均実効税率の変化度合

© 2024 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification: KPMG Confidential

JGAAP上の開示

次の新たな開示が要求されています。

グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等の会計処理及び開示に関する取扱い（案）(*3)

連結財務諸表及び個別財務諸表における取扱い

グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等については、対象会計年度となる連結会計年度及び事業年度において、財務諸表作成時に入手可能な情報に基づき当該法人税等の合理的な金額を見積り計上することとする。

なお、財務諸表の作成時点において一部の情報の入手が困難な場合の見積りに関する次の考え方を示すことが提案されている。

1. 特にグローバル・ミニマム課税制度の適用初年度については、従来情報を入手していない各構成会社等からの情報や国別報告事項等の必要な情報を適時かつ適切に入手する体制の構築等が困難な場合があると想定されるが、その場合は財務諸表の作成時点で入手可能な対象会計年度に関する情報に基づきグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等を見積ることとなる。
2. 適用初年度の翌年度以降は、入手可能となる情報が増加し、より精緻な見積りが可能となると考えられる。
3. 企業が当事業年度の財務諸表作成時に入手可能な情報に基づき見積った金額と翌事業年度の見積金額又は確定額との間に差額が生じる場合があるが、各事業年度において財務諸表作成時に入手可能な情報に基づきグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等の合理的な金額を見積っている限り、当該差額は誤謬にはあたらず、当期の損益として処理することになると考えられる。また、会計上の見積りの変更にあたって、当該差額に重要性がある場合には、企業会計基準第24号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」第18項の定めに従い注記を行うこととなると考えられる。

(*3)2024年1月9日をもって公開草案のコメントを締め切っており、コメントを踏まえ改定される予定である。

KPMG

© 2024 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification: KPMG Confidential

JGAAP上の開示

次の新たな開示が要求されています。

四半期連結財務諸表及び四半期個別財務諸表における取扱い
四半期連結財務諸表及び四半期個別財務諸表（以下「四半期財務諸表」という。）においては、前項の定めにかかわらず、当面の間、当四半期連結会計期間及び当四半期会計期間を含む対象会計年度に関するグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等を計上しないことができる。

開 示
貸借対照表における表示
グローバル・ミニマム課税制度に係る未払法人税等のうち、貸借対照表日の翌日から起算して1年を超えて支払の期限が到来するものは、法人税等会計基準第11項の定めにかかわらず、連結貸借対照表及び個別貸借対照表の固定負債の区分に長期未払法人税等などその内容を示す科目をもって表示する。

損益計算書における表示
連結損益計算書における表示
連結損益計算書において、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等は、法人税、地方法人税、住民税及び事業税（所得割）を示す科目（法人税等会計基準第2項なお書き及び第9項）に表示する。

個別損益計算書における表示
個別損益計算書において、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等は、重要性が乏しい場合を除き、法人税、地方法人税、住民税及び事業税（所得割）を表示した科目の次にその内容を示す科目をもって区分して表示するか、法人税、地方法人税、住民税及び事業税（所得割）に含めて表示し当該金額を注記する。

KPMG
© 2024 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification: KPMG Confidential

JGAAP上の開示

次の新たな開示が要求されています。

グローバル・ミニマム課税制度に係る税効果会計の適用に関する当面の取扱い（案）（*4）

連結財務諸表及び個別財務諸表における取扱い

本公開草案では、所得合算ルール（IIR）に係る取扱いのみならず、今後の税制改正により法制化される予定の軽課税所得ルール（UTPR）及び国内ミニマム課税（QDMTT）等の取扱いも含めて、国際的な動向等に変化が生じない限り、税効果会計の適用にあたっては、企業会計基準適用指針第28号「税効果会計に係る会計基準の適用指針」の定めにかかわらず、グローバル・ミニマム課税制度の影響を反映しないこととする当面の取扱いを継続することが提案されている。

また、当該取扱いは四半期連結決算及び四半期決算並びに中間連結決算及び中間決算においても適用することが提案されている。

四半期連結財務諸表及び四半期個別財務諸表における注記

前連結会計年度及び前事業年度においてグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等を計上しており、当四半期連結会計期間及び当四半期会計期間において、当連結会計年度及び当事業年度におけるグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等が重要であることが合理的に見込まれる場合に本公開草案第7項（上記「2.会計処理　（2）四半期連結財務諸表及び四半期個別財務諸表における取扱い」参照）を適用するときは、その旨を企業（集団）の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を適切に判断するために重要なその他の事項として注記する。

(*4)2024年2月26日をもって公開草案のコメントを締め切っており、コメントを踏まえ改定される予定である。

© 2024 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification: KPMG Confidential

USGAAP上の開示

特段、第2の柱に関しての開示に関する明確な指針は出ていません。
グローバル・ミニマム課税制度に関連して以下のコメントは出されています。

- 国際最低課税額やQDMTTは、財務諸表上の純利益に一定の調整を加えたものであるため、Topic740の対象となる。
- 国際最低課税額やQDMTTに関する繰延税金費用を認識する必要はない。
- 評価性引当金の検討にあたっては、国際最低課税額やQDMTTを加味する必要はない。

© 2024 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification: KPMG Confidential

課題１．法人所得税に関連する当期税金費用（収益）の個別開示

- 四半期決算における当期税金費用の計上に関して

  これまでの四半期決算においては、法人税の税金費用の計算は年間見積実効税率に基づき、計算している企業も多くあるのが現状であると理解しております。四半期決算は非常にタイトなスケジュールであり、かつ、第2の柱法人所得税は当期純損益金額に、基準税率(15%)から国別実効税率を引いた料率を乗じて計算することから、年間見積実効税率の算定が困難であると想定しております。

  この点、グローバル・ミニマム課税制度施行後の第1四半期決算における当期税金費用の計上について、どのような方法によることを想定されていますでしょうか。また、担当の監査法人とどのような議論がなされていますでしょうか。

事務局としての見解：
四半期決算におけるスケジュールを考慮すると、実績値を用いて、当期税金費用の計上をすることは、困難であると考えます。日本基準の場合には、当面の取扱いに沿って、未払計上しないことを選択される会社がほとんどであると考えます。
IFRSの場合に、当期税金費用の計上が求められるときには、前年度の実績値（適用初年度の場合は、過年度を用いた試算結果）を基に、議論・未払計上をせざるを得ないものと考えます。

KPMG

© 2024 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification: KPMG Confidential

課題１．法人所得税に関連する当期税金費用（収益）の個別開示

- 本決算における当期税金費用の計上に関して

  法人税の税金費用の計算は、各社の実績に基づき、計算を行っているものと理解しております。現状、非常にタイトなスケジュールで決算の税金計算をしている中、グローバル・ミニマム課税制度に基づく当期税金費用の計算をさらに求められたとしても、実務上困難であると想定しております。

  グローバル・ミニマム課税制度施行後の本決算における当期税金費用の計上について、どのような方法によることを想定されていますでしょうか。また、子会社が、QDMTTのある国に所在している場合の本決算における当期税金費用の計算について、現地国内法にどこまで沿って精緻な計算をされる予定でいらっしゃいますでしょうか。

事務局としての見解：
本決算においても四半期決算同様に、スケジュールを考慮すると、実績値を用いて、当期税金費用の計上をすることは、困難であると考えます。
IFRSの場合には、当期税金費用の計上が求められるときには、前年度の実績値（適用初年度の場合は、過年度を用いた試算結果）等の既存の数値を基に、監査法人との議論及び未払計上をせざるを得ないものと考えます。
また、QDMTTに関しても、現地子会社においても精緻な計算は困難であることから、前年度の実績値等の既存の数値を基に、監査法人との議論及び未払計上をせざるを得ないものと考えます。

KPMG

© 2024 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification: KPMG Confidential

課題２．エクスポージャー注記の開示

- 開示する情報は報告期間の末日時点のものであり、将来起こりうる取引やその他の事象に関する情報の開示は要求されておらず、開示する情報は、第2の柱に関する税制の全ての要求事項を反映することまでは求められず、想定される範囲の形式で開示することも可能であるとされていますが、定量的情報および定性的情報の開示を求められており、具体性に欠ける内容となっています。

  「既に入手した情報あるいは合理的な見積情報」に関して、情報を把握できず、かつ、合理的に見積ることができない場合には、その旨およびエクスポージャー評価の進捗状況に関する情報を開示しなければならないとされており、把握できていないことを自ら開示する企業は多くないと理解しております。

  IFRSを適用している会社では、グローバル・ミニマム課税制度導入初年度の直前事業年度において、どのような注記を記載されるご予定でしょうか。

  また、他の会計基準を適用している場合について、注記される事項はございますでしょうか。具体的にどのような記載をされていますでしょうか。

事務局としての見解：
グローバル・ミニマム課税制度の導入に伴い、過去の決算データ等に基づき、試算を行われているかと思いますので、それらの情報を踏まえ、以下の内容を記載される企業が多いものと想定しています。
・直近の税務申告や財務諸表のデータを基に試算を行ったこと。
・試算の結果として、子会社の所在する国における実効税率が、15%を超えるケースがほとんどであったこと。
・15%未満であっても金額的な重要性の観点から重要なエクスポージャーには当たらないこと。

KPMG
with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.
Document Classification: KPMG Confidential

課題３．課題１、２以外の実務上の課題

ご意見頂きたい事項

- ✓ 上記以外に、開示に関して、会計実務の観点から、懸念されている事項などございますでしょうか。
- ✓ IAS第12号においては、QDMTTも射程にあり、この制度の管理は、重要な課題であると考えます。例えば、QDMTTが施行されている国・地域の確認・QDMTTの制度概要把握（共同支配会社等はQDMTTの対象となっているか等の制度の対象となる事業体の把握、ブレンディングの有無等）・QDMTTの未払計上に関する計算結果の確認等は、最終親会社等で対応されるご予定でございますでしょうか。現地に任せるご予定でしょうか。
- ✓ 日本におけるCFC税額の配賦について、合理的な配賦計算は求められているものの、明確な指針は出ていないという理解です。これも含め、今後ガイダンスが出ることが想定されるものがあるかと存じますが、貴社の決算に大きな影響があると想定される事項のうち、現状の規定では不明確な事項がございましたらご教示ください。また、どのように対処する方針とされているかについてもご教示ください。
- ✓ その他に懸念されている事項はございますでしょうか。

© 2024 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification: KPMG Confidential

home.kpmg/jp/socialmedia

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点およびそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2024 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.

Document Classification: KPMG Confidential

別紙3

特定多国籍企業グループ等報告事項等

特定多国籍企業グループ等報告事項等

概要

特定多国籍企業グループ等報告事項等は、各構成会社等又は国・地域について、詳細情報を記載することを求めており、税務当局からの求めに応じて提出する必要がある補助資料を保管することも求められる。
特定多国籍企業グループ等報告事項等の作成義務は、申告及び納税の義務とは別のものとされている。申告納税義務の管理運用は、現地の税務当局の判断に委ねられており、既存の申告・納税手続きに沿ったものとなる見込みである。
また、現地の税務当局は、多国籍企業グループ等に対して追加情報の提供を求めることも可能であるとされている。

移行期間における国・地域単位の簡易報告枠組みの選択（特定多国籍企業グループ等報告事項等ガイダンスPara11）

移行期間については、国・地域別の簡易報告枠組みを選択することができる。本選択の対象会計年度は、2028年12月31日以前に開始する会計年度であり、2030年6月30日以降に終了する会計年度は含まれない。この選択は、国際最低課税額の納税義務がない場合、又は国際最低課税額の配賦されることの無い国・地域に限り、適用可能なものとされている。選択する場合、多国籍企業グループ等は、一部の項目を除き、財務会計上の純損益、当期税金費用、繰延税金費用に対するすべての調整を、構成会社等ごとではなく、合計（純額）で報告することができる。ただし、税務当局は必要に応じて、構成会社等ごとの情報提供を求めることができる。

国・地域への特定多国籍企業グループ等報告事項等データの提供（特定多国籍企業グループ等報告事項等ガイダンスPara19）

多国籍企業グループが所在する国・地域に提供される情報は以下の区分に応じ、それぞれに定める情報とする。

- 全ての国・地域
  - ✓ 提出構成会社等、報告対象会計年度、最終親会社等の連結財務諸表の詳細を含む、多国籍企業グループ等の特定に関連する一般情報
  - ✓ GloBEルールにおける各構成会社等のステータス（例：除外会社等又は共同支配会社等など）を特定するための企業構造に関する情報
- 課税権を有する国・地域
  - ✓ 自らが課税権を有する国・地域（QDMTTを導入している国・地域を含む）の国別実効税率及び国際最低課税額の計算、配賦に関する情報
  - ✓ 適用されるセーフハーバー等
- 最終親会社等の国・地域
  - ✓ 特定多国籍企業グループ等報告事項等に記載の全ての情報

KPMG
© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

特定多国籍企業グループ等報告事項等

税務当局への情報提供（特定多国籍企業グループ等報告事項等ガイダンスPara32）

指定提供会社等は、特定多国籍企業グループ等報告事項等を提出する多国籍企業グループ等によって指定される。指定された場合、指定提供会社等の国・地域は、前項に記載の国・地域の区分に応じ、それぞれ関連情報を提供することになる。
最終親会社等又は指定提供会社等の国・地域と各構成会社等の所在する国・地域等との間で有効な適格税務当局間合意が存在しない場合には、各構成会社等は、現地税務当局に特定多国籍企業グループ等報告事項等を提出する必要がある。
なお、構成会社等は、指定提供会社等がある場合には、当該指定提供会社等が指定された旨を現地税務当局に届け出なければならない。

GIRの提出期限

対象会計年度の終了日から15カ月以内に提出することとされている。なお、適用初年度は18か月以内とされている。

KPMG

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification: KPMG Confidential

特定多国籍企業グループ等報告事項等

特定多国籍企業グループ等報告事項等の記載内容

第1章　MNE Group Information

基本情報として50以上のデータポイントが含まれており、構成会社等の数に応じて増えていく。このセクションには、申告構成会社等を特定するための情報及び特定多国籍企業グループ等の全体の情報（対象会計年度の詳細や、特定多国籍企業グループ等の会計基準や機能通貨を含む一般的な会計情報等）が含まれる。

また、このセクションでは、会計年度末時点の企業構造及び年度中に発生した企業構造の変更についても記載が求められる。企業構造は、図に基づくものではなく、恒久的施設等を含むグループ内の各会社等が、最終親会社等であるか、適格IIR・適格UTPR・QDMTTを適用しているか、除外会社等・導管会社等・その他のカテゴリーに分類されるかなどのいくつかの項目について、記載する形式になっている。また、企業構造の変更については、サブグループの変更を含め、開示が義務付けられている。

1.1 Identification of the Filing Constituent Entityにおいては、申告構成会社等の概要を記載する。

1.2 MNE Group General Informationにおいては、特定多国籍企業グループ等のグループ名や対象会計年度、会計基準等を記載する。

1.3 Corporate Structureにおいては、最終親会社等、各構成会社等・共同支配会社等、除外会社等、報告会計年度中の企業構造の変更を記載する。

1.4 High-level summary of GloBE Informationにおいては、セーフハーバーや適用免除基準により国際最低課税額が0となるか、国別実効税率が2.5%未満から30%以上の範囲のどのレンジ（2.5%刻みで見たときのどのレンジ）に属するか、QDMTTやIIR（又はUTPR）により支払われるべき国際最低課税額の金額が、0から2億5,000万ユーロの範囲のうち、9つに区分したレンジのどのレンジに属するかを記載する。

KPMG

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification: KPMG Confidential

特定多国籍企業グループ等報告事項等

第2章　Jurisdictional Safe Harbours and Exclusions

セーフハーバーの選択、適用免除基準による除外、国際活動の初期段階における要件に関して記載するものとなっている。

2.1 Characteristics of the jurisdictionにおいては、サブグループの種類（最終親会社等、被部分保有親会社等など）を含む国・地域の特色に関するデータポイントを記載する。

2.2 Jurisdictional exceptions applicable in respect of this jurisdiction (Top-up Tax reduced to zero)においては、重要性の低い構成会社等における恒久的セーフハーバー、移行期間CbCRセーフハーバー、最終親会社等の名目税率が20%以上である場合に適用されるUTPRセーフハーバー、適用免除基準に関するデータポイントを記載する。

2.3 MNE Group in the initial phase of international activity (if applicable)においては、国際活動の初期段階にある場合において、UTPRに係る国際最低課税額が0に引き下げられる要件に該当するか否か判定するためのデータポイントを記載する。

KPMG

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification: KPMG Confidential

特定多国籍企業グループ等報告事項等

第3章　GloBE Computations

中心的なセクションであり、データポイントが400弱ある。

3.2 ETR computationにおいては、約50のデータポイントに相当する当期純損益及び対象租税額の計算を扱っており、Globeルールにおける第3章及び第4章の内容を中心に、選択規定の適用など約300のデータポイントを記載する。

3.3 Top-up Tax computationにおいては、実質ベースの所得除外額の計算、再計算国別国際最低課税額等、自国内国際最低課税額に関して、約40のデータポイントを記載する。

3.4 Top-up Tax allocation and attribution (if any)においては、IIR及びUTPRの配賦に関して、約20のデータポイントを記載する。

KPMG

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification: KPMG Confidential

第1章 MNE Group Information

1.1 Identification of the Filing Constituent Entity

1. UPE is the Filing Constituent Entity	2. Name of the Filing Constituent Entity	3. Tax identification number	4. Role	5. Jurisdiction where the Filing CE is located	6. Recipient Jurisdictions for Exchange of Information (if relevant)
Yes/No					

Note 1.1.1 and 1.1.2: 申告構成会社等は、この特定多国籍企業グループ等報告事項等を提出する会社等である。複数の申告構成会社等が特定多国籍企業グループ等報告事項を提出する場合、各申請構成会社等は個別の特定多国籍企業グループ等報告事項等を提出しなければならない。

Note 1.1.2, 1.1.3, 1.1.4 and 1.1.5: 申告構成会社等が、最終親会社等である場合には、これらの記載は不要である。

Note 1.1.3: 提出先の国・地域における租税に関連するTINコード、又は、事業や会社のコード等のような機能的に同等なものを記載する。

Note 1.1.4: 以下より該当するものを選択する。

Designated Filing Entity • Designated Local Entity • Constituent Entity

Note 1.1.5: ISO 3166-1 Alpha 2 standardにおける所在する国・地域のアルファベット2文字の国コードを記載する。

Note 1.1.6: 構成会社等の所在するの国・地域における申告義務について、モデルルール第8.1.2条に基づく自動的交換規定を満たしていることを確認（記載）する。

上段の記載箇所の切り抜きと下段の記載要領の対応関係が分かるように、記載箇所及び記載要領のタイトルに色付けしている。次項以降同様。

KPMG

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第1章 MNE Group Information

1.2 MNE Group General Information

1.2.1 MNE Group and Reporting Fiscal Year

1. Name of the MNE Group	2. Start date of the Reporting Fiscal Year	3. End date of the Reporting Fiscal Year	4. Amended Return
			Yes/No

Note 1.2.1.1: 連結等財務諸表を作成する際に一般的に使用している特定多国籍企業グループ等の名称を記載する。

Note 1.2.1.2: 対象会計年度の開始日を記載する。

Note 1.2.1.3: 対象会計年度の終了日を記載する。

Note 1.2.1.4: 提出する特定多国籍企業グループ等報告事項等が修正申告に該当する場合には“Yes”、該当しない場合には“No”と記載する。

KPMG

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第1章 MNE Group Information

1.2 MNE Group General Information

1.2.2 MNE General accounting information

1. Consolidated Financial Statements of the UPE (type)	2. Financial Accounting standard used for the CFS of the UPE	3. Presentation currency used for the CFS of the UPE (ISO code)

Note 1.2.2.1: モデルルール第10章に規定する連結等財務諸表の定義に照らし、最終親会社等の連結等財務諸表に適用される会計基準が、(a)、(b)、(c)、(d)のいずれに該当するか記載する。(d)に該当する場合には、合理的な判断に基づいて最終親会社等を識別する。

参考　モデルルール第10.1.1条　連結等財務諸表等の定義　英語原文:

(a) 各構成会社等が許容可能な財務会計基準に従って作成した財務諸表で、当該会社等及び当該会社等が支配持分を有する会社等の資産、負債、収益、費用及びキャッシュフローがこれらの単一の経済単位として表示されているもの

(b) 各構成会社等がモデルルール第1.2.3条に基づく一の「グループ」の定義を満たす場合に、許容可能な財務会計基準に従って作成される財務諸表

(c) 最終親会社等が許容可能な財務会計基準に準拠して作成されていない上記(a)(b)の財務諸表を有する場合には、当該財務諸表が重要な差異の調整を行った上で作成されているもの

(d) 最終親会社等が上記の財務諸表を作成していない場合には、最終親会社等が、許容可能な財務会計基準に該当する公認の財務会計基準又はその他の公認の財務会計基準で重要な差異の調整がなされたものに従って当該連結等財務諸表を作成することを求められていた場合に作成されていたであろう最終親会社等の連結等財務諸表

Note 1.2.2.2: 最終親会社等の連結等財務諸表に使用されている会計基準を記載する。最終親会社等が連結等財務諸表を作成していない場合には、申告構成会社等は、GloBEルールにおいて使用される公認財務会計基準を報告しなければならない。

Note 1.2.2.3: 申告構成会社等は、連結等財務諸表に使用される通貨のISOコードを記載する。最終親会社等が連結等財務諸表を作成していない場合、申告構成会社等は、GloBEルールに適用する通貨のISOコードを記載する。

KPMG

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification: KPMG Confidential

第1章 MNE Group Information

1.3 Corporate Structure

1.3.1 Ultimate Parent Entity (1/2)

1. UPE Jurisdiction	
2. Applicable rules?	
3. Name of the UPE	
4. TIN of the UPE	
5. TIN of the UPE in the Filing Jurisdiction (if different, and if any)	
6. Status for GloBE purposes	
7. If the UPE is an Excluded Entity - Type	

Note 1.3.1: 対象会計年度の最終日における現況を記載する。

Note 1.3.1: 最終親会社等が複数ある場合には、最終親会社等ごとに作成するものとする。

Note 1.3.1.1: ISO 3166-1 Alpha 2 standardのおける最終親会社等の所在する国・地域のアルファベット2文字の国コードを記載する。

Note 1.3.1.2: 最終親会社等の所在する国・地域において対象会計年度に施行されている適格IIR 、適格UTPR、QDMTTの有無について記載する箇所である。

以下のものから該当するものを記載する。複数該当する場合には全て記載する。

(i) 他の国・地域に所在する軽課税構成会社等にのみ適用する適格IIR

(ii) 他の国・地域に所在する軽課税構成会社等及び親会社等の所在する国・地域の両方に適用される適格IIR

(iii) 適格UTPR

(iv) QDMTT

Note 1.3.1.1 and 1.3.1.2: 最終親会社等が、除外会社等に該当する場合には、この情報の記載は不要である。

Note 1.3.1.3: 最終親会社等の名称を記載する。

Note 1.3.1.4: 最終親会社等の所在する国・地域における対象租税に関連するTINコード、又は、事業・会社コード等、TINと同等に扱われるコード・番号等を記載する。

All rights reserved.

第1章 MNE Group Information

1.3 Corporate Structure

1.3.1 Ultimate Parent Entity (2/2)

1. UPE Jurisdiction	
2. Applicable rules?	
3. Name of the UPE	
4. TIN of the UPE	
5. TIN of the UPE in the Filing Jurisdiction (if different, and if any)	
6. Status for GloBE purposes	
7. If the UPE is an Excluded Entity - Type	

Note 1.3.1.5: 申告する国・地域において発行された最終親会社等のTINコードがある場合には、それを記載する。

Note 1.3.1.6: 以下のものから該当するものを記載する。（複数該当する場合には全て記載する。）

Constituent Entity • Flow-Through Entity – Tax Transparent • Flow-Through Entity – Reverse Hybrid • Hybrid Entity • Main Entity • Investment Entity • Insurance Investment Entity • Excluded Entity

Note 1.3.1.7: 最終親会社等が、除外会社等である場合には、構成会社等は最終親会社等が以下のいずれに該当するか記載する。

(i) a Governmental Entity; (ii) an International Organisation; (iii) a Non-profit Organisation; (iv) a Pension Fund; (v) an Investment Fund that is the UPE; (vi) a Real Estate Investment Vehicle that is the UPE.

KPMG

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification: KPMG Confidential

第1章 MNE Group Information

1.3.2 Group Entities (other than the UPE) and members of JV Groups

1.3.2.1 Constituent Entities and members of JV Groups (1/5)

Changes	1. Changes from previous Reporting Fiscal Year?	Yes/No
Jurisdiction	2. Jurisdiction	
	3. Applicable rules?	

Note 1.3.2.1: 対象会計年度の最終日における現況を記載する。

Note 1.3.2.1.1: 前対象会計年度について提出された特定多国籍企業グループ等報告事項等に記載された1.3.2.1.2から1.3.2.1.16の情報が、当対象会計年度において変更がない場合には、“No”と記載し、1.3.2.1.2から1.3.2.1.16を記載しない。

“Yes”の場合には、全ての構成会社等及びJVグループの構成員に関する情報を、1.3.2.1.2から1.3.2.1.16に記載する。

Note 1.3.2.1.2: ISO 3166-1 Alpha 2 standardに基づき、構成会社等（最終親会社等を除く）、共同支配会社等又は共同支配会社等の連結子会社の所在する国・地域のアルファベット2文字の国コードを記載する。構成会社等（最終親会社等を除く）、共同支配会社等又は共同支配会社等の連結子会社が、最終親会社等の所在する国・地域に所在する場合には、最終親会社等のアルファベット2文字の国コードを記載する。無国籍構成会社等である場合には、“Stateless”と記載する。

Note 1.3.2.1.3: 以下のものから該当するものを記載する。複数該当する場合には全て記載する。

(i) 他の国・地域に所在する軽課税構成会社等にのみ適用する適格IIR

(ii) 他の国・地域のに所在する軽課税構成会社等及び親会社等の所在する国・地域の両方に適用される適格IIR

(iii) 適格UTPR

(iv) QDMTT

なお、上記で選択した規定が、当該国・地域に所在する全ての構成会社等・共同支配会社等及び共同支配会社等の連結子会社に適用される場合には、構成会社等ごとに記載する必要はない。

KPMG

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第1章 MNE Group Information

1.3.2 Group Entities (other than the UPE) and members of JV Groups

1.3.2.1 Constituent Entities and members of JV Groups (2/5)

Identification of the Constituent Entity, JV or JV Subsidiary	4. Name of Constituent Entity, JV or JV Subsidiary	
	5. TIN	
	6. TIN for filing jurisdiction (if any)	
	7. Status for GloBE purposes	

Note 1.3.2.1.4: 構成会社等、共同支配会社等、共同支配会社等の連結子会社の名称を記載する。

Note 1.3.2.1.5: 構成会社等、共同支配会社等、共同支配会社等の連結子会社の対象租税に関連するTINコード、又は、事業・会社コード等、TINと同等に扱われるコード・番等を記載する。

Note 1.3.2.1.6: 申告する国・地域において発行された構成会社等、共同支配会社等、共同支配会社等の連結子会社のTINコードがある場合には、それを記載する。

Note 1.3.2.1.7: 以下のものから該当するものを記載する。（複数該当する場合には全て記載する。）

Constituent Entity • Flow-Through Entity – Tax Transparent • Flow-Through Entity – Reverse Hybrid • Hybrid Entity • Permanent Establishment • Main Entity • Minority-Owned Parent Entity • Minority-Owned Subsidiary • Minority-Owned Constituent Entity • Investment Entity • Insurance Investment Entity • Joint Venture (JV) • JV Subsidiary • Non-Material Constituent Entity.

KPMG

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第1章 MNE Group Information

1.3.2 Group Entities (other than the UPE) and members of JV Groups

1.3.2.1 Constituent Entities and members of JV Groups (3/5)

Ownership structure of the Constituent Entity, JV or JV Subsidiary	For each entity holding Ownership interests in the Constituent Entity, JV or JV Subsidiary: 8. Type 9. TIN (for CEs or members of JV Groups) 10. Ownership interest held (percentage)	

Note 1.3.2.1.8: 構成会社等又はJVグループの構成員に対して直接持分を保有する会社等、もしくは、除外会社等又はグループ外の会社等（特定多国籍企業グループ等に属しない会社等をいう。以下同じ。）を通じて構成会社等又はJVグループの構成員の所有持分を間接的に保有する会社等のタイプを、以下のものから選択して記載する。なお、除外会社等及びグループ外の会社等については、集約して記載する。
• UPE • Constituent Entities • Joint Ventures • JV Subsidiaries • Excluded Entities (aggregate) • Non-Group members (aggregate).

Note 1.3.2.1.9: 構成会社等、共同支配会社等又は共同支配会社等の連結子会社の所有権を保有する構成会社等、共同支配会社等又は共同支配会社等の連結子会社のTIN（又は、事業や会社のコード等のような機能的に同等なものを記載する。 最終親会社等ではない除外会社等及びグループ外の会社等については、集約して記載するものとされているため、TINは記載は必要ない。

Note 1.3.2.1.10: 申告構成会社等、共同支配会社等又は共同支配会社等の連結子会社、除外会社等及び1.3.2.1.8で規定されているグループ外の会社等は、申告構成会社等及び共同支配会社等又は共同支配会社等の連結子会社の直接保有持分割合を報告する。
申告構成会社等は、グループ外の会社等が保有する持分を合算して報告する。
複数の除外会社等が、申告構成会社等、共同支配会社等又は共同支配会社等の連結子会社の直接持分を保有する場合、全ての除外会社等が保有する持分の合計額を報告する。
グループ企業が、1社以上の除外会社等又はグループ外の会社等を通じて、申告構成会社等及び共同支配会社等又は共同支配会社等の連結子会社の所有権を間接的に保有している場合、申告構成会社等は、当該グループ企業が直接保有している所有権に加えて、この間接的に保有している所有権も報告する。この場合、二重計上を避けるため、当該グループ企業の持分の計算において考慮される、当該除外会社等又はグループ外の会社等により申告構成会社等及び共同支配会社等又は共同支配会社等の連結子会社に直接保有される持分は、別途報告されないものとする。
申告構成会社等が恒久的施設等である場合、申告構成会社等は、1.3.2.1.8において当該恒久的施設等を有する構成会社等を特定し、1.3.2.1.10において報告する。

KPMG
© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第1章 MNE Group Information

1.3.2 Group Entities (other than the UPE) and members of JV Groups

1.3.2.1 Constituent Entities and members of JV Groups (4/5)

If the CE is a 被部分保有親会社等 or an Intermediate Parent Entity, is the Entity required to apply a QIIR?	11. Parent Entity Status 12. If the exception provided in Article 2.1.3 shall apply, such that the UPE applies the IIR or there is another Intermediate Parent Entity required to apply the IIR, identify the UPE or the other Intermediate Parent Entity (TIN) 13. If the exception provided in Article 2.1.5 shall apply, identify the other POPE required to apply a QIIR (TIN)	

Note 1.3.2.1.11 to 1.3.2.1.13: 申告構成会社等が所在する国・地域で適格IIRが適用される場合及び申告構成会社等が、被部分保有親会社等又は中間親会社等である場合に限り、当該構成会社等に関して記載する。
この情報は、他の構成会社等の所有持分（直接又は間接）を所有していないJVグループの構成員に関しては、潜在的に親会社等である可能性が無いため、記載不要である。

Note 1.3.2.1.11: 以下のものから該当するものを記載する。
• POPE • Intermediate Parent Entity
多国籍企業グループ等の構成会社等でない会社等により持分の20%超を保有される場合には、被部分保有親会社等に該当する。

Note 1.3.2.1.12: 他の中間親会社等の所在する国・地域における対象租税に関連するTINコード、又は、事業・会社コード等、TINと同等に扱われるコード・番号等を記載する。

Note 1.3.2.1.13: モデルルール第2.1.5条に基づき、被部分保有親会社等が、適格IIRが適用される他の被部分保有親会社等に、直接又は間接的に完全所有されている場合、IIRを適用する必要はない。同項の例外が適用される場合、申告構成会社等は、他の被部分保有親会社等の所在する国・地域における対象租税に関連するTINコード（又は、事業・会社コード等、TINと同等に扱われるコード・番号等）を記載する。

KPMG
© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第1章 MNE Group Information

1.3.2 Group Entities (other than the UPE) and members of JV Groups

1.3.2.1 Constituent Entities and members of JV Groups (5/5)

Is UTPR applicable in respect of the entity?	14. Initial phase of International Activity (Article 9.3) applicable?	Yes/No
	15. Aggregate Ownership Interests (respectively Allocable Share of Top-up Taxes) of Parent Entities required to apply a QIIR in respect of the CE (respectively member of JV Group) (in percentage)	
	16. Are the UPE's Ownership Interests in the CE (respectively UPE's allocable share of Top-up Tax for the member of JV Group) greater the aggregate Ownership Interests (respectively allocable share) of Parent Entities required to apply a QIIR in that CE (respectively member of JV group)?	Yes/No

Note 1.3.2.1.14: “Yes”である場合には、1.3.2.1.15及び1.3.2.1.16の記載は不要である。

Note 1.3.2.1.15: 構成会社等の所有持分の割合を記載する。適格IIRが適用される親会社等の所有持分の（直接及び間接）合計とは、軽課税構成会社等に対して適格IIRを適用することが求められる親会社等の持分の合計である。したがって、軽課税構成会社等の所得に関して適格IIRを適用することが求められる親会社等がない場合は、合計額は0となる。
親会社等（中間親会社等又はモデルルール第2.1.3条もしくは第2.1.5条に基づくIIRの適用除外を受けることができない被部分保有親会社等を通じて間接的に軽課税構成会社等の所有持分を保有する事業体）がIIRを適用する必要がある場合には、当該所有持分は、合計額の計算上、1度のみ計算に含まれるものとする。

Note 1.3.2.1.15: 申告構成会社等は、JVグループの国際最低課税額の合計額のうち、持分に相当する金額の合計額を記載する。適格IIRが適用される親会社等の国際最低課税額の配賦額の合計は、軽課税国の共同支配会社等又は共同支配会社等の連結子会社に関して適格IIRを適用することが求められる各親会社等の国際最低課税額の配賦額の合計とする。軽課税国の共同支配会社等又は共同支配会社等の連結子会社の所得に関して適格IIRを適用する必要のある親会社等がない場合は、合計額は0とする。
親会社等が、IIRを適用する必要がある他の親会社等を通じて間接的に軽課税国の共同支配会社等又は共同支配会社等の連結子会社の所有権を保有している場合、国際最低課税額の配賦額は、合計額の計算上、1度のみ計算に含まれるものとする。

Note 1.3.2.1.16: 最終親会社等の申告構成会社等に対する所有持分（それぞれ、JVグループの構成員に対する国際最低課税額の最終親会社等の持分）が、当該構成会社等（JVグループの構成員）において適格IIRの適用が要求される親会社の所有持分の合計よりも大きいかどうかを記載する。

Note 1.3.2.1.15 and 1.3.2.1.16: 最終親会社等が、関連する構成会社等（最終親会社等の所在地国・地域に所在する構成会社等を含む）に対し、適格IIRを適用する必要がある場合、申告構成会社等は、この行を記載しない。
その他の全ての場合において、申告構成会社等は、構成会社等に関して適格IIRを適用する必要がある親会社等が、当該構成会社等に対して100%未満の持分を保有している場合にのみ、これらの行を記載する。

KPMG
© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第1章 MNE Group Information

1.3.2 Group Entities (other than the UPE) and members of JV Groups

1.3.2.2 Excluded Entities

1. Changes from previous Reporting Fiscal Year? Yes/No	Yes/No
2. Name of the Excluded Entity	
3. Type of the Excluded Entity	

Note 1.3.2.2: 対象会計年度の末日時点のおける除外会社等ごとに記載する。
除外会社等とは、モデルルール第1.5.1条又は第1.5.2条に定めるグループ会社等をいう。

Note 1.3.2.2.1: 前対象会計年度に提出された特定多国籍企業グループ等報告事項等における1.3.2.2.2及び1.3.2.2.3の情報が、当該対象会計年度において変更がない場合には、“No”と記載する。“Yes”の場合には、全ての除外会社等に関して1.3.2.2.2及び1.3.2.2.3を記載する。

Note 1.3.2.2.2: 各除外会社等の名称を記載する。

Note 1.3.2.2.3: 各除外会社等のタイプを特定するため、以下のうち該当するものを記載する。
• Governmental Entity • International Organisation • Non-profit Organisation • Pension Fund • Investment Fund that is an UPE • Real Estate Investment Vehicle that is an UPE • Entity own Entity owned by Excluded Entities under Article 1.5.2 (b).

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第1章 MNE Group Information

1.3.3 Changes in the corporate structure that occurred during the Reporting Fiscal Year (1/3)

a. Were changes in the corporate structure that occurred during the Reporting Fiscal Year not reported because they neither affected the ETR computation or the computation or allocation of Top-up Tax?	Yes/No

1. Name of the Constituent Entity (or other Entity of the MNE Group) or member of JV Group	2. TIN	3. Effective Date of the change	4. Status for GloBE purposes before the change	5. Status for GloBE purposes after the change	6. Entities holding Ownership interests in that CE (or other Entity) or member of JV Group before or after the change	7. Ownership Interests held in that CE (or other Entity) or member of JV Group before the change (Percentage)	8. Ownership Interests held in that CE (or other Entity) or member of JV Group after the change (Percentage)

Note 1.3.3.a: 対象会計年度中に発生したストラクチャーの変更が、国別実効税率の計算、国際最低課税額の計算又は国際最低課税額の配賦に影響を与えない場合には、"Yes"と記載する。例えば、最終親会社等が直接100%所有している構成会社等で、所得や税額のクロスボーダーでの配賦が無いような場合において、当該所有持分を他の構成会社等に移転した場合などをいう。

Note 1.3.3: 対象会計年度中に申告構成会社等（又は多国籍企業グループ等の他の会社等）又はグループの構成員にストラクチャーの変更がなかった場合には、記載不要である。対象会計年度中にいずれかの時点で、国別実効税率の計算や国際最低課税額の計算もしくは配賦に影響を与えるストラクチャーの変更がある場合のみ記載する。

Note 1.3.3.1: ストラクチャーやステータスに変更のあった全ての構成会社等（又は多国籍企業グループ等の他の会社等、例えば、除外会社等）やJVグループの構成員について記載する。

Note 1.3.3.2: 上記の構成会社等やJVグループの構成員の所在する国・地域における対象租税に関連するTINコード、又は、事業・会社コード等、TINと同等に扱われるコード・番号等を記載する。

Note 1.3.3.3: 申告構成会社等（又は多国籍企業グループ等の他の会社等）又はJVグループの構成員におけるストラクチャーの変更日を記載する。
なお、複数回変更がある場合には、それぞれの変更日を記載する。

KPMG
© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.
Document Classification: KPMG Confidential

第1章 MNE Group Information

1.3.3 Changes in the corporate structure that occurred during the Reporting Fiscal Year (2/3)

1. Name of the Constituent Entity (or other Entity of the MNE Group) or member of JV Group	2. TIN	3. Effective Date of the change	4. Status for GloBE purposes before the change	5. Status for GloBE purposes after the change	6. Entities holding Ownership interests in that CE (or other Entity) or member of JV Group before or after the change	7. Ownership Interests held in that CE (or other Entity) or member of JV Group before the change (Percentage)	8. Ownership Interests held in that CE (or other Entity) or member of JV Group after the change (Percentage)

Note 1.3.3.4: ストラクチャー等の変更の直前における申告構成会社等のステータスとして、以下のうち、該当するものを記載する。複数該当する場合には全て記載する。Constituent Entity • Flow- Through Entity - Tax Transparent • Flow-Through Entity - Reverse Hybrid • Hybrid Entity • Permanent Establishment • Main Entity • Minority-Owned Parent Entity • Minority-Owned Subsidiary • Minority-Owned Constituent Entity • Investment Entity • Insurance Investment Entity • Joint Venture (JV) • JV Subsidiary • Non-Material Constituent Entity • POPE • Intermediate Parent Entity • Ultimate Parent Entity • Excluded Entity • Non-Group member.

Note 1.3.3.5: ストラクチャー等の変更後における申告構成会社等のステータスとして、以下のうち、該当するものを記載する。複数該当する場合には全て記載する。Constituent Entity • Flow-Through Entity - Tax Transparent • Flow-Through Entity - Reverse Hybrid • Hybrid Entity • Permanent Establishment • Main Entity • Minority-Owned Parent Entity • Minority-Owned Subsidiary • Minority-Owned Constituent Entity • Investment Entity • Insurance Investment Entity • Joint Venture (JV) • JV Subsidiary • Non-Material Constituent Entity • POPE • Intermediate Parent Entity • Ultimate Parent Entity • Excluded Entity • Non- Group member.

Note 1.3.3.6 to 1.3.3.8: 変更前のステータスが、除外会社等である場合には、1.3.3.6と1.3.3.7の記載は不要である。また、変更後のステータスが除外会社等である場合には、1.3.3.6と1.3.3.8の記載は不要である。

Note 1.3.3.6: 恒久的施設等である場合には、1.3.3.6に当該恒久的施設等を有する構成会社等を記載し、1.3.3.7もしくは1.3.3.8には、100%と記載する。

KPMG

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第1章 MNE Group Information

1.3.3 Changes in the corporate structure that occurred during the Reporting Fiscal Year (3/3)

1. Name of the Constituent Entity (or other Entity of the MNE Group) or member of JV Group	2. TIN	3. Effective Date of the change	4. Status for GloBE purposes before the change	5. Status for GloBE purposes after the change	6. Entities holding Ownership interests in that CE (or other Entity) or member of JV Group before or after the change	7. Ownership Interests held in that CE (or other Entity) or member of JV Group before the change (Percentage)	8. Ownership Interests held in that CE (or other Entity) or member of JV Group after the change (Percentage)

Note 1.3.3.6: ストラクチャー変更の前後において、申告構成会社等（又は多国籍企業グループ等の他の会社等）やJVグループの構成員の所有持分を、直接保有していた全ての構成会社等、グループ会社等、除外会社等、JVグループの構成員、グループ外の会社等を記載する。最終親会社等ではない除外会社等及びグループ外の会社等については、集約して記載する。また、ストラクチャー変更の前後において、除外会社等やグループ外の会社等を通じて間接的に構成会社等の所有持分を保有してたグループ会社等についても記載する。

Note 1.3.3.7: 変更前における申告構成会社等、除外会社等、JVグループの構成員、グループ外の会社等の所有持分をNote 1.3.2.1.10に従って、記載する。

Note 1.3.3.8: 変更後における申告構成会社等、除外会社等、JVグループの構成員、グループ外の会社等の所有持分をNote 1.3.2.1.10に従って、記載する。

KPMG

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第1章 MNE Group Information

1.4 High-level summary of GloBE Information (1/2)

1. Name of the jurisdiction	2. Type of subgroup (if any)	3. Identification of subgroup (if any)	4. Name(s) of jurisdiction(s) with taxing rights	5. Safe harbour or exclusion applied?	6. ETR range	7. Has application of Substance-based Income Exclusion resulted in no Top-up Tax arising?	8. Top-up Tax payable (QDMTT) – range	9. Top-up Tax payable (GloBE Rules) – range
				[Insert relevant option]	[Insert relevant option]	Yes/No	[Insert relevant option]	[Insert relevant option]

Note 1.4.1: 多国籍企業グループ等の構成会社等を有する国・地域、JVグループの構成員が所在する国・地域、別個の国別実効税率又は国際最低課税額の計算が求められる各サブグループが所在する国・地域について、要約した情報を記載する。

Note 1.4.1: ISO 3166-1 Alpha 2 standardにおける多国籍企業グループ等の構成会社等や、JVグループの構成員の所在する国・地域のアルファベット2文字の国コードを記載する。

Note 1.4.2: 2.1.2 や 3.1.2のとおり、各サブグループのタイプについて記載する。

Note 1.4.3: サブグループの最上位の会社等のTINコードを記載する。

Note 1.4.4: 1.4.1 に記載の国・地域に対して、課税権を有する国・地域のISO 3166-1 Alpha 2 standardのおけるアルファベット2文字の国コードを記載する。また、1.4.3に記載のサブグループ国・地域に対して、課税権を有する国・地域のISO3166-1 Alpha2標準におけるアルファベット2文字の国コードを記載する。
ある国地域が、他の国・地域の課税権を有する場合とは、GloBEルールの適用順序において、ある国・地域で計算された国・地域ごとの国際最低課税額が、課税国・地域の課税規定に基づき、課税国・地域に所在する申告構成会社等での国際最低課税額の租税債務となる場合をいう。具体的には、QDMTTセーフハーバー対象国・地域や、国内IIRが適用される国・地域が、課税権を持つ場合をいう。
また、複数の国・地域が、同じ他の国・地域に対して課税権を持つこともある。例えば、最終親会社等と被部分保有親会社等の両方が、第三の国・地域に所在する構成会社等に対して、IIRを適用する場合である。その場合、最終親会社等の国・地域と被部分保有親会社等の国・地域の両方を記載する。
UTPRの適用対象国・地域は、モデルルール第2.5条に基づき国際最低課税額が0にならない国・地域が課税権を有することになる。

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第1章 MNE Group Information

1.4 High-level summary of GloBE Information (2/2)

1. Name of the jurisdiction	2. Type of subgroup (if any)	3. Identification of subgroup (if any)	4. Name(s) of jurisdiction(s) with taxing rights	5. Safe harbour or exclusion applied?	6. ETR range	7. Has application of Substance-based Income Exclusion resulted in no Top-up Tax arising?	8. Top-up Tax payable (QDMTT) – range	9. Top-up Tax payable (GloBE Rules) – range
				[Insert relevant option]	[Insert relevant option]	Yes/No	[Insert relevant option]	[Insert relevant option]

Note 1.4.5: 2.2.1及び2.2.2で報告されているセーフ・ハーバー又は適用免除基準の適用により、国際最低課税額が0となるかどうかについて記載する。2.2.1.1.1に基づき、どのセーフハーバーを適用しているか記載する。

Note 1.4.6: 1.4.1に記載の国・地域や1.4.3に記載のサブグループの3.2.1.eに記載の国別実効税率について、以下のレンジのうち該当するものを記載する。
(a) 2.5%未満、(b) 2.5%以上5%未満、(c) 5%以上7.5%未満、(d) 7.5%以上10%未満、(e) 10%以上12.5%未満、(f) 12.5%以上15%未満、(g) 15%以上17.5%、(h) 17.5%以上20%未満、(i) 20%以上22.5%未満、(j) 22.5%以上25%未満、(k) 25%以上27.5%未満、(l) 27.5%以上30%未満、(m) 30%以上。

Note 1.4.7: 1.4.1に記載の国・地域や1.4.3に記載のサブグループについてSBIEの適用により国際最低課税額が0となるかどうか記載する。SBIEの計算を行っていない国・地域やサブグループについては、“n/a”と記載する。

Note 1.4.8: 1.4.1に記載の国・地域や1.4.3に記載のサブグループのQDMTTについて、3.3.1eに記載がある場合、以下のレンジのうち該当するものを記載する。
(a) 国際最低課税額の支払無し、(b) 100万ユーロ未満、(c) 100万ユーロ以上500万ユーロ未満、(d) 500万ユーロ以上2,500万ユーロ未満、(e) 2,500万ユーロ以上5,000万ユーロ未満、(f) 5,000万ユーロ以上7,500万ユーロ未満、(g) 7,500万ユーロ以上1億ユーロ未満、(h) 1億ユーロ以上2億5,000万ユーロ未満、(i) 2億5,000万ユーロ以上。

Note 1.4.9: 1.4.1に記載の国・地域や1.4.3に記載のサブグループの国際最低課税額について、3.3.1fに記載がある場合、以下のレンジのうち該当するものを記載する。
(a)国際最低課税額の支払無し、(b) 100万ユーロ未満、(c) 100万ユーロ以上500万ユーロ未満、(d) 500万ユーロ以上2,500万ユーロ未満、(e) 2,500万ユーロ以上100万ユーロ未満、(f) 5,000万ユーロ以上7,500万ユーロ未満、(g) 7,500万ユーロ以上1億ユーロ、(h) 1億ユーロ以上2億5,000万ユーロ未満、(i) 2億5,000万ユーロ以上。

KPMG

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第2章　Jurisdictional Safe Harbours and Exclusions

Jurisdictional safe harbours and exclusions – Jurisdictional schedules

The Filing Constituent Entity shall complete Section 2 on a jurisdictional basis, for each jurisdiction where exceptions to the GloBE computation apply.

2.1 Characteristics of the jurisdiction

1. Name of the jurisdiction	
2. Type of subgroup (if any)	
3. Identification of subgroup (if any)	

Note 2.1: 多国籍企業グループ等が、構成会社等を有するか、又は、JVグループの構成員が所在する国・地域に関する情報を記載する。

Note 2.1.1: ISO 3166-1 Alpha 2 standardに基づき、国・地域のアルファベット2文字の国コードを記載する。無国籍構成会社等である場合には、“Stateless”と記載する。

Note 2.1.2: 複数のサブグループを記載するものである。.以下のものから該当するものを記載する。複数該当する場合には全て記載する。
• Constituent Entities • Minority-Owned Subgroup (specify which Minority-Owned Subgroup) • Standalone MOCEs • Investment Entities • Joint Venture Group (specify which JV Group) • Stateless Constituent Entity • Transitional CbCR Safe Harbour.
Standalone MOCEは、少数株主グループに属さない少数株主構成会社等を指す。また、投資会社等には、投資会社等として適格な共同支配会社等又は共同支配会社等の連結子会社も含まれるが、モデルルール第7.5条の選択をした投資会社等は含まれない。MOCEのサブグループは、JVグループの構成員で構成される場合がある。Transitional CbCR Safe Harbourは、CbCRセーフハーバーの対象となる構成会社等のグループを指す。各サブグループの関連情報も記載する必要がある。

Note 2.1.3: 各サブグループのストラクチャーの最上位の会社等を記載する。

KPMG

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification: KPMG Confidential

第2章　Jurisdictional Safe Harbours and Exclusions

2.2 Jurisdictional exceptions applicable in respect of this jurisdiction (Top-up Tax reduced to zero)

2.2.1　Safe harbour jurisdiction election

2.2.1.1 Safe harbour election

1. Safe Harbour elected	[insert the relevant option]

Note 2.2.1: セーフハーバーの適用により、構成会社等、JVグループの構成員の国際最低課税額が0となる場合には、以下の各Noteにおいて別段の定めがある場合を除き、Section3の記載はしないものとする。

.

Note 2.2.1.1.1: 当該国・地域において適用するセーフハーバーに関して該当するものを記載する。
(a) 恒久的セーフハーバー – デミニマス要件、(b) 恒久的セーフハーバー – 簡素な実効税率要件、(c) 恒久的セーフハーバー – 通常利益要件、(d) QDMTTセーフハーバー、(e) 移行期間CbCRセーフハーバー – デミニマス要件、(f) 移行期間CbCRセーフハーバー –簡素な実効税率要件、(g) 移行期間CbCRセーフハーバー – 通常利益要件簡素な実効税率要件、(h) 移行期間UTPRセーフハーバー
なお、前対象会計年度において、セーフハーバーの適用を選択しなかった場合、又は(e)、(f)、(g)以外を選択した場合には、対象会計年度の国・地域について(e)、(f)、(g)を選択できない。(h)は、セーフハーバールールに従って、最終親会社等の国・地域においてのみ選択可能である。

Note 2.2.1.1.1: (a)、(b)、(c)を選択した場合、簡易計算が、GloBEルールの計算の一部にのみ適用される場合には、 簡易計算によってカバーされない範囲についてSection3の記載が必要である。

Note 2.2.1.1.1: (a)、(b)、(c)を選択した場合で、かつ、2.1.3に記載のサブグループの構成会社等又はJVグルー プの構成員の一部のみが簡易計算の対象となる場合には、セーフハーバーの適用対象国・地域に所在する全ての構成会社等又はJVグループの構成会社等についてもSection 3を記載する必要がある。

Note 2.2.1.1.1: (a)、(b)、(c)を選択した場合、当該国・地域に所在する構成会社等やJVグループの構成員についてSection 3.3.3を記載する必要がある。

Note 2.2.1.1.1: (d)を選択した場合、セーフハーバーの適用対象国・地域に所在する全ての構成会社等又はJVグループの構成員についても、QDMTTの計算のため、Section3を記載する必要がある。(d)は、当該国・地域におけるQDMTTセーフハーバーに関してスイッチ・オフ・ルールが適用される場合には選択できない。

Note 2.2.1.1.1: (c)又は(g)を選択した場合、セーフハーバールールに従って、関連する構成会社等又はJVグループの構成員に関して、Section3.3.2（実質ベースの所得除外額）に関する記載をする必要がある。

KPMG
© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第2章　Jurisdictional Safe Harbours and Exclusions

2.2 Jurisdictional exceptions applicable in respect of this jurisdiction (Top-up Tax reduced to zero)

2.2.1 Safe harbour jurisdiction election

2.2.1.2 Permanent safe harbours

(a) Simplified Calculation for Non-material Constituent Entities

	1. Total Revenue of all NMCEs in the jurisdiction	2. Aggregate Simplified Tax of all NMCEs in the jurisdiction
a. Reporting Fiscal Year		
b. 1st preceding Fiscal Year (if applicable)		n.a.
c. 2nd preceding Fiscal Year (if applicable)		n.a.
d. Average of the three Fiscal Years (if applicable)		n.a.

Note 2.2.1.2.a.1 (a-d): 2.2.1.1.1の(a)、(b)又は(c)により重要性の低い構成会社等に対して簡易計算を利用する場合、セーフハーバー及び罰金免除に関する文書に定義されているとおり、当該国・地域に所在する全ての重要性の低い構成会社等の当期、前期、前々期及びこれらの3会計年度における平均の総収入をそれぞれ記載する。

Note 2.2.1.2.a.2: 2.2.1.1.1の(b)又は(c)により重要性の低い構成会社等に対して簡易計算を利用する場合、セーフハーバー及び罰金免除に関する文書に定義されているとおり、対象会計年度における簡易税額の合計額を記載する。

KPMG

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第2章　Jurisdictional Safe Harbours and Exclusions

2.2 Jurisdictional exceptions applicable in respect of this jurisdiction (Top-up Tax reduced to zero)

2.2.1 Safe harbour jurisdiction election

2.2.1.3 Transitional safe harbours

(a) Transitional CbCR safe harbour

1. Total Revenue	
2. Profit (Loss) before Income Tax	
3. Simplified Covered Taxes	

Note 2.2.1.3.a: 適格財務諸表が、構成会社等又はJVグループの構成員の個別財務諸表で、かつ、最終親会社等の連結等財務諸表で使用される会計基準と異なる会計基準に基づいている場合には、3.2.4.6を記載する必要がある。

Note 2.2.1.3.a.1: 2.2.1.1.1の(e)を選択した場合、対象会計年度の特定多国籍企業グループ等の適格CbCR（又はJVグループの構成員の適格財務諸表）に記載された国・地域の総収入を記載する。なお、(e)については、売却目的会社の収益と、当該国・地域におけるCbCRの総収入（特定多国籍企業グループ等の適格CbCRに記載されているもの）との合計額が、1,000万ユーロ以上である場合には選択できない。.

Note 2.2.1.3.a.2: 2.2.1.1.1の(e)、(f)、(g)を選択した場合、対象会計年度の特定多国籍企業グループ等の適格CbCR（又はJVグループの構成員の適格財務諸表）に記載された当該国・地域の税引前利益（損失）を、セーフ・ハーバー及びペナルティ免除に関する文書に定められた方法に従って記載する。

Note 2.2.1.3.a.3: 2.2.1.1.1の(f)を選択した場合、対象会計年度について、関連する構成会社等又はJVグループの構成員の簡易対象租税額を記載する。

KPMG

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第2章　Jurisdictional Safe Harbours and Exclusions

2.2 Jurisdictional exceptions applicable in respect of this jurisdiction (Top-up Tax reduced to zero)

2.2.1 Safe harbour jurisdiction election

2.2.1.3 Transitional safe harbours

(b) Transitional UTPR safe harbour

1. Corporate income tax rate	

Note 2.2.1.3.b.1: オプション(h)を選択した場合、合意されたセーフハーバーに従い、最終親会社等の法人所得税率を記載する。

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第2章　Jurisdictional Safe Harbours and Exclusions

2.2 Jurisdictional exceptions applicable in respect of this jurisdiction (Top-up Tax reduced to zero)

2.2.2 Election for de minimis exclusion (1/2)

☐ Election to apply the de minimis exclusion for the Reporting Fiscal Year

	1. Revenue (Financial Accounts)	2. GloBE Revenue	3. Financial Accounting Net Income (or Loss)	4. GloBE Income (or Loss)
a. Reporting Fiscal Year				
b. 1st preceding Fiscal Year (if applicable)				
c. 2nd preceding Fiscal Year (if applicable)				
d. Average of the three Fiscal Years				

Note 2.2.2: 投資会社等及び無国籍構成会社等は、収入金額及び個別計算所得等の金額に基づく適用免除基準の対象から除かれている。被少数保有構成会社等の所在する国・地域における適用免除基準の検討にあたっては、被少数保有構成会社等を他の構成会社等と区分することなく、含めて計算する。

Note 2.2.2: 申告構成会社等は、適用免除基準の適用を選択する場合には、Section 3.2.4.6及び3.3.3を記載する必要がある。

Note 2.2.2.1: 第3章に基づく調整をする前の構成会社等やJVグループの構成員の収入金額の合計を記載する。

Note 2.2.2.2: 構成会社等やJVグループの構成員の個別計算所得等の金額の合計額を記載する。

Notes 2.2.2.a-c: 対象会計年度、前対象会計年度及び前々対象会計年度について、それぞれ該当する金額を記載する。

Note 2.2.2.d: 3対象会計年度の平均は、暦に従って、収入又は個別計算所得等の金額を調整し、計算する。

KPMG

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification: KPMG Confidential

第2章　Jurisdictional Safe Harbours and Exclusions

2.2 Jurisdictional exceptions applicable in respect of this jurisdiction (Top-up Tax reduced to zero)

2.2.2 Election for de minimis exclusion (2/2)

☐ Election to apply the de minimis exclusion for the Reporting Fiscal Year

	1. Revenue (Financial Accounts)	2. GloBE Revenue	3. Financial Accounting Net Income (or Loss)	4. GloBE Income (or Loss)
a. Reporting Fiscal Year				
b. 1st preceding Fiscal Year (if applicable)				
c. 2nd preceding Fiscal Year (if applicable)				
d. Average of the three Fiscal Years				

Note 2.2.2.3: 国・地域に所在する構成会社等又はJVグループの構成員の財務会計上の純損益の合計額を記載する。

Note 2.2.2.4: 国・地域に所在する構成会社等又はJVグループの構成員の個別計算所得等の金額を記載する。

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第2章　Jurisdictional Safe Harbours and Exclusions

2.3 MNE Group in the initial phase of international activity (if applicable) (1/3)

1. First day of the First Fiscal Year in which the MNE Group originally came within the scope of GloBE Rules	
2. Reference Jurisdiction	
3. Net Book Value of Tangible Assets in Reference Jurisdiction for the Fiscal Year in which the MNE Group originally comes within the scope of GloBE Rules	
4. Number of jurisdictions where the MNE Group has Constituent Entities for the Fiscal Year in which the MNE Group originally comes within the scope of GloBE Rules	
5. Tangible Assets of Constituent Entities located outside the Reference Jurisdiction for the Fiscal Year in which the MNE Group originally comes within the scope of GloBE Rules	a. Jurisdiction b. Net Book Values of Tangible Assets of all Constituent Entities located in each jurisdiction
6. Number of jurisdictions where the MNE Group has Constituent Entities during the Reporting Fiscal Year	
7. Sum of the Net Book Values of Tangible Assets of all Constituent Entities located in other jurisdictions than the Reference Jurisdiction during the Reporting Fiscal Year	

Note 2.3: モデルルール第9.3条を適用し、適格IIRが適用されるグループ会社等がない場合には、モデルルール第9.3条により国際最低課税額が0とされる国・地域に関して、Section 2.1、2.2、3の記載は不要である。

Note 2.3.1: モデルルール第9.3条は、Section 2.3.1に記載した、対象会計年度の初日から5年を経過した日よりも後に開始する対象会計年度については適用しない。GloBEルールの適用対象となる多国籍企業グループについては、2.3.1に記載した日付をUTPRの施行日に置き換えるものとする。

Note 2.3.2: 対象国・地域については、モデルルール第9.3.3条に定義されている。

Note 2.3.3: 特定多国籍企業グループ等に対してGloBEルールが適用される最初の対象会計年度における国・地域に所在する全ての構成会社の有形資産の帳簿価額を記載する。

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第2章　Jurisdictional Safe Harbours and Exclusions

2.3 MNE Group in the initial phase of international activity (if applicable) (2/3)

1. First day of the First Fiscal Year in which the MNE Group originally came within the scope of GloBE Rules	
2. Reference Jurisdiction	
3. Net Book Value of Tangible Assets in Reference Jurisdiction for the Fiscal Year in which the MNE Group originally comes within the scope of GloBE Rules	
4. Number of jurisdictions where the MNE Group has Constituent Entities for the Fiscal Year in which the MNE Group originally comes within the scope of GloBE Rules	
5. Tangible Assets of Constituent Entities located outside the Reference Jurisdiction for the Fiscal Year in which the MNE Group originally comes within the scope of GloBE Rules	a. Jurisdiction b. Net Book Values of Tangible Assets of all Constituent Entities located in each jurisdiction
6. Number of jurisdictions where the MNE Group has Constituent Entities during the Reporting Fiscal Year	
7. Sum of the Net Book Values of Tangible Assets of all Constituent Entities located in other jurisdictions than the Reference Jurisdiction during the Reporting Fiscal Year	

Note 2.3.4: 多国籍企業グループ等が、構成会社等を保有している国・地域の数を記載する際には、共同支配会社等、共同支配会社等の連結子会社、投資会社等の所在する国・地域は考慮しない。

Note 2.3.5.a: 多国籍企業グループ等に対してGloBEルールが適用される最初の対象会計年度における構成会社等が所在する国・地域（以下、基準法域）以外の国・地域に関して、ISO 3166-1 Alpha 2 standardに基づく国・地域のアルファベット2文字の国コードを記載する。最初の対象会計年度における構成会社等が所在する国・地域以外の国・地域のうち5か所以内のコードを記載する。

Note 2.3.5.b: 各国・地域について、多国籍企業グループ等がGloBEルールの適用対象となった事業年度の、基準法域以外の各国・地域に所在する全ての構成会社等の有形資産の帳簿価額を記載する。無国籍構成会社等の有形資産は、当該有形資産が基準法域に物理的に所在していることを特定多国籍企業グループ等が証明する場合を除き、基準法域以外の国・地域に所在する構成会社等によって保有されているものとみなされる。除外会社等でない共同支配会社等、共同支配会社等の連結子会社又は各種投資会社等の有形資産は、基準法域以外の国・地域に所在する全ての構成会社等の有形資産の帳簿価額には含まれない。

KPMG

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification: KPMG Confidential

第2章　Jurisdictional Safe Harbours and Exclusions

2.3 MNE Group in the initial phase of international activity (if applicable) (3/3)

1. First day of the First Fiscal Year in which the MNE Group originally came within the scope of GloBE Rules	
2. Reference Jurisdiction	
3. Net Book Value of Tangible Assets in Reference Jurisdiction for the Fiscal Year in which the MNE Group originally comes within the scope of GloBE Rules	
4. Number of jurisdictions where the MNE Group has Constituent Entities for the Fiscal Year in which the MNE Group originally comes within the scope of GloBE Rules	
5. Tangible Assets of Constituent Entities located outside the Reference Jurisdiction for the Fiscal Year in which the MNE Group originally comes within the scope of GloBE Rules	a. Jurisdiction
	b. Net Book Values of Tangible Assets of all Constituent Entities located in each jurisdiction
6. Number of jurisdictions where the MNE Group has Constituent Entities during the Reporting Fiscal Year	
7. Sum of the Net Book Values of Tangible Assets of all Constituent Entities located in other jurisdictions than the Reference Jurisdiction during the Reporting Fiscal Year	

Note 2.3.6: 対象会計年度における多国籍企業グループ等に属する構成会社等の所在する国・地域の数を記載する。対象会計年度が、多国籍企業グループ等に対してGloBEルールが適用される最初の対象会計年度である場合には、2.3.4の記載により確認できるため、記載不要である。

Note 2.3.7: 対象会計年度における多国籍企業グループ等に属する構成会社等の所在する国・地域のうち基準法域以外の国・地域に所在する有形資産の帳簿価額を記載する。対象会計年度が、多国籍企業グループ等に対してGloBEルールが適用される最初の対象会計年度である場合には、2.3.5の記載により確認できるため、記載不要である。

KPMG

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第3章 GloBE Computations

GloBE Computations – Jurisdictional schedules

The Filing Constituent Entity shall complete Section 3 on a jurisdictional basis, for each jurisdiction (or subgroup, where relevant) where exceptions to the GloBE computation do not apply.

3.1 Characteristics of the jurisdiction

1. Name of the jurisdiction	
2. Type of subgroup (if any)	
3. Identification of subgroup (if any) for the ETR and Top-up Tax computation	

Note 3.1: 多国籍企業グループ等の構成会社等、又はJVグループの構成員が所在する各国・地域に関する情報を記載する。

Note 3.1.1: ISO 3166-1 Alpha 2 standardに基づく国・地域のアルファベット2文字の国コードを記載する。無国籍構成会社等である場合には、“Stateless”と記載する。

Note 3.1.2: サブグループについて以下のものから該当するものを記載する。また、各サブグループについてSection 3.2に関連情報を記載する。
Constituent Entities • Minority-Owned Subgroup (specify which Minority-Owned Subgroup) • Standalone MOCEs • Investment Entities • Joint Venture Group (specify which JV Group) • Stateless Constituent Entity.
Standalone MOCEは、いずれの少数株主グループにも属さない被少数保有構成会社等を指す。また、投資会社等には、投資会社等として適格な共同支配会社等又は共同支配会社等の連結子会社も含まれるが、モデルルール第7.5条の選択をした投資会社等は含まれない。MOCEのサブグループは、JVグループの構成員で構成される場合がある。

Note 3.1.3: 各サブグループのストラクチャーの最上位の会社等のTINコードを3.1.3に記載する。

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第3章 GloBE Computations

3.2 ETR computation

3.2.1 ETR

a. Financial Accounting Net Income or Loss	b. Net GloBE Income or Loss	c. Income tax expense	d. Adjusted Covered Taxes	e. ETR
	[A]		[B]	[C]=[B]/[A]

Note 3.2.1.a: その国・地域に所在する全ての構成会社等（又はJVグループの構成員）の最終親会社等の連結財務諸表における財務会計上の利益又は損失の額の純額を記載する。

Note 3.2.1.b: その国・地域における個別計算所得等の金額を記載する。

Note 3.2.1.c: その国・地域に所在する構成会社等（又はJVグループの構成員）の財務会計上の法人所得税の額を記載する。

Note 3.2.1.d: その国・地域に所在する全ての構成会社等（又はJVグループの構成員）の調整後対象租税額を記載する。

Note 3.2.1.e: その国・地域における国別実効税率を記載する。

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第3章 GloBE Computations

3.2.1.1 Computation of GloBE Income (Loss) (1/2)

1. Aggregate FANIL amount after allocations in Articles 3.4 and 3.5 (All CEs in the jurisdiction)	
2. Adjustments	Net amount
(a) Net Taxes Expense - Article 3.2.1 (a)	
(b) Excluded Dividends – Article 3.2.1 (b)	
(c) Excluded Equity Gain or Loss – Article 3.2.1 (c)	
(d) Included Revaluation Method Gain or Loss – Article 3.2.1 (d)	
(e) Gain or loss from disposition of assets and liabilities excluded under Article 6.3 – Article 3.2.1 (e)	
(f) Asymmetric Foreign Currency Gains or Losses – Article 3.2.1 (f)	
(g) Policy Disallowed Expenses – Article 3.2.1 (g)	
(h) Prior Period Errors – Article 3.2.1 (h)	
(i) Changes in Accounting Principles – Article 3.2.1(h)	
(j) Accrued Pension Expense – Article 3.2.1 (i)	
(k) Debt releases - Article 3.2.1	

Note 3.2.1.1.1:恒久的施設等を有する構成会社等と恒久的施設等間の個別計算所得等の額の配賦（モデルルール第3.4条）及び導管会社等からの個別計算所得等の額の配賦（モデルルール第3.5条）後の国・地域内に所在する構成会社等又はJVグループの構成員の個別計算所得等の金額の合計額を記載する。モデルルール第3.5条は、モデルルール第7.5条の選択により課税上透明な会社等として取り扱われる投資会社等又は保険投資会社等からの個別計算所得等の金額の配賦も対象としている。

Note 3.2.1.1.2.b: 除外配当に関する調整（マイナスの調整）を記載する。保険準備金の変動が、保険契約者のために保有する証券からの除外配当（投資管理手数料控除後）と経済的に一致する場合には、保険準備金の変動は、3.2.1.1.2.bにプラスの調整（財務会計上の純損益にプラスする調整）として記載する。

Note 3.2.1.1.2.c: 除外持分損益に関連する調整（マイナスの調整）を記載する。ヘッジ手段に起因する為替差損益を除外持分損益として処理することを選択した場合には、当該為替差損益も含めることになる。保険契約者のために保有する証券から生じる除外持分損益に関連する保険準備金の変動にかかる費用は、3.2.1.1.2.c.にプラスの調整（財務会計上の純損益にプラスする調整）として記載する。

Note 3.2.1.1.2.k: 構成会社等が債務免除を受けた場合で、モデルルール第3.2.1条及び関連する解釈運営指針に従って個別計算所得等の金額から除外されるときには、構成会社等は、財務会計上の純損益からの調整（マイナスの調整）として記載する。

KPMG

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第3章 GloBE Computations

3.2.1.1 Computation of GloBE Income (Loss) (2/2)

1. Aggregate FANIL amount after allocations in Articles 3.4 and 3.5 (All CEs in the jurisdiction)	
2. Adjustments	Net amount
(l) Stock-based compensation – Article 3.2.2	
(m) Arm's length adjustments – Article 3.2.3	
(n) Qualified Refundable Tax Credit or Marketable Transferable Tax Credit – Article 3.2.4	
(o) Election for Gains and losses using realisation principle – Article 3.2.5	
(p) Election for Adjusted Asset Gain – Article 3.2.6	
(q) Intragroup Financing Arrangement expense – Article 3.2.7	
(r) Election for intragroup transactions in same jurisdiction – Article 3.2.8	
(s) Insurance company taxes charged to policyholders – Article 3.2.9	
(t) Increase/decrease to equity attributed to Additional Tier One Capital distributions paid/payable or received/receivable – Article 3.2.10	
(u) Constituent Entities joining and leaving an MNE Group – Article 3.2.11 and 6.2	
(v) Reduction of GloBE Income of the UPE that is a Flow-through Entity – Article 3.2.11 and 7.1	
(w) Reduction of GloBE Income of the UPE that is subject to a Deductible Dividend Regime – Article 3.2.11 and 7.2	
(x) Taxable Distribution Method election – Article 3.2.11 and 7.6	
(y) International Shipping Income – Article 3.3	
(z) Transactions between Constituent Entities – Article 9.1.3	
3. Net GloBE Income (Loss) of the Jurisdiction	

Note 3.2.1.1.2.n: モデルルール第3.2.4条に基づき、財務会計上の純損益に対する調整を記載する。特に、財務会計上、当期法人税等（又はその他の対象租税）の減少として取り扱われているもので、所得として取り扱われるべき金額は、プラスの調整として、財務会計上、収益として取り扱われており、当期法人所得税（又はその他の対象租税）の減少として取り扱われるべき金額は、マイナスの調整として記載する。

Note 3.2.1.1.2.z: 構成会社等が、モデルルール第9.1.3条の対象となる場合には、構成会社等の財務会計上の純損益に対する調整を記載する。

Note 3.2.1.1.3: 国・地域における個別計算所得金額を記載する。

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第3章 GloBE Computations

3.2.1.2 Computation of Adjusted Covered Taxes

(a) Total amount of Adjusted Covered Taxes (1/2)

1. Aggregate Current tax expense with respect to Covered Taxes after allocations in Article 4.3 (All CEs in the jurisdiction)	
2. Adjustments	Net amount
(a) Covered Tax accrued as an expense in the profit before taxation in the financial accounts - Article 4.1.2 (a)	
(b) GloBE Loss Deferred Tax Asset established under Article 4.5.1 or used – Article 4.1.2 (b) combined with Article 4.5.3	
(c) Covered Taxes for uncertain tax position recorded as a reduction to Covered Taxes in prior year – Article 4.1.2 (c)	
(d) Qualified Refundable Tax Credit or Marketable Transferable Tax Credits recorded as a reduction to current tax expense – Article 4.1.2 (d)	
(e) Qualified Flow-through Tax Benefits of Qualified Ownership Interests – Article 3.2.1 (c)	
(f) Current tax expense on income excluded from GloBE Income or Loss – Article 4.1.3 (a)	
(g) Non-Qualified Refundable Tax Credit, Non-Marketable Transferable Tax Credit or Other Tax Credits not recorded as a reduction to current tax expense – Article 4.1.3(b)	

Note 3.2.1.2.a.1: ある構成会社等から他の構成会社等への対象租税額の配賦後の当期税金費用(当該国・地域に所在する全て構成会社等又はJVグループの構成員の財務会計上の純損益に計上された対象租税額)の総額を記載する。モデルルール第4.3条は、モデルルール第7.5条の選択により課税上透明な会社等として取り扱われる投資会社等又は保険投資会社等からの対象租税額の配賦にも適用される。この表に記載される申告後の調整には、国別実効税率調整条項に基づき、対象会計年度以外の対象会計年度について行われる調整は含まれない。モデルルール第4.6.1条に関連する申告後の調整は、前対象会計年度の対象租税額の重要な減少（100万ユーロ以上）をもたらす調整と、第4.6.1条に基づく選択が行われなかった場合における軽微な減少（100万ユーロ未満）をもたらす調整である。

Note 3.2.1.2.a.2.d: 財務会計上、当期法人所得税（又はその他の対象租税）の減少として取り扱われるQRTCやMTTCは、モデルルール第4.1.2条(d)に基づき行われた調整額を記載する。

Note 3.2.1.2.a.2.g: 財務会計上、当期法人所得税（又はその他の対象租税）の減少ではなく、所得として計上されている。non-QRTCやnon-MTTCやその他の税額控除に関して、モデルルール第4.1.2条(d)に基づき行われた調整額を記載する。

KPMG

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第3章 GloBE Computations

3.2.1.2 Computation of Adjusted Covered Taxes

(a) Total amount of Adjusted Covered Taxes (2/2)

2. Adjustments	Net amount
(h) Covered Taxes refunded or credited (except for any Qualified Refundable Tax Credit, or Marketable Transferable Tax Credits) not treated as an adjustment to current tax expense – Article 4.1.3 (c)	
(i) Current tax expense related to uncertain tax position– Article 4.1.3 (d)	
(j) Current tax expense not expected to be paid within three years – Article 4.1.3 (e)	
(k) Post-filing adjustments – Article 4.6.1	
(l) Covered Taxes relating to Net Asset Gain or Net Asset Loss – Article 3.2.6	
(m) Reduction of Covered Taxes of the UPE that is a Flow-through Entity – Article 7.1	
(n) Covered Taxes for GloBE Income of the UPE that is reduced under a Deductible Dividend Regime – Article 7.2.2	
(o) Deemed Distribution Tax– Article 7.3	
(p) Taxable Distribution Method election – Article 7.6	
(q) Total Deferred Tax Adjustment Amount – Article 4.1.1(b)	
(r) Increase or decrease in Covered Taxes recorded in equity or Other Comprehensive Income relating to amounts included in GloBE Income or Loss that will be subject to tax under local tax rules – Article 4.1.1 (c)	
(s) Excess Negative Tax Expense Carry Forward generated – Article 4.1.5 and 5.2.1	
(t) Decrease in Covered Taxes (but not below zero) by the remaining balance of the Excess Negative Tax Expense Carry-forward – Article 4.1.5 and 5.2.1	
3. Adjusted Covered Taxes	

Note 3.2.1.2.a.2.h: モデルルール第4.1.3条(c)に基づき、構成会社等に還付又は控除された対象租税（QRTC及びMTTCに該当する控除額を除く）で、過去のGloBEルール適用対象会計年度について、財務会計上、当期税金費用の調整として処理されなかった金額を記載する。

Note 3.2.1.2.a.2.s: モデルルール第5.2.1条又は第4.1.5条に基づく選択に基づき、対象会計年度に発生した超過マイナス税金を、解釈運営指針に従って報告する。なお、当該金額は、3.2.1.2.b.2にも記載する。

Note 3.2.1.2.a.2.t: モデルルール第5.2.1条又は第4.1.5条に基づく選択に基づき、超過マイナス税金の繰越残高に起因する調整後対象租税の減少額を記載する。この減少額は、3.2.1.2.b.3で報告された額と同額であるが、他の調整の結果として得られる調整後対象租税額を超えることはできない。

Note 3.2.1.2.a.3: 当該国・地域に所在する全ての構成会社等又はJVグループの構成員の調整後対象租税額を記載する。

KPMG

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification: KPMG Confidential

第3章 GloBE Computations

3.2.1.2 Computation of Adjusted Covered Taxes

(b) Excess Negative Tax Expense Carry-forward

1. Balance from prior years	[A]
2. Excess Negative Tax Expense Carry-forward generated in the reporting fiscal year	[B]
3. Excess Negative Tax Expense Carry-forward utilised for the reporting fiscal year	[C]
4. Excess Negative Tax Expense Carry-forward remaining for subsequent years	[D]=[A]+[B]-[C]

Note 3.2.1.2.b.1: 過去の対象会計年度からの超過マイナス税金の繰越額とは、その国・地域における調整後対象租税額から実質的にまだ減額していない、その国・地域における超過マイナス税金の繰越残高をいう。

Note 3.2.1.2.b.2: 対象会計年度において発生したその国・地域におけるの超過マイナス税金を記載する。対象会計年度において、モデルルール第4.1.5条及び解釈運営指針に従い、超過マイナス税金として翌対象会計年度以降に繰り越すことを選択した場合、当該国・地域において発生した超過マイナス税金は、3.3.3.2.4に記載された当該国・地域におけるモデルルール第4.1.5条に基づく再計算国別国際最低課税額に等しい。過年度所得への控除目的で繰り戻された損失に帰属する超過マイナス税金は、超過マイナス税金から除外しなければならない。第5.2.1条に基づき、当該法域において発生する超過マイナス税金は、多国籍企業グループの該当事業年度において、調整後対象租税がマイナスであることにより、（基準税率ー国別実効税率）により計算した利率が、基準税率を超える事業年度において発生する。この場合の超過マイナス税金は、調整後対象租税額（マイナスの金額）と同額である。

Note 3.2.1.2.b.3: 対象会計年度において使用された超過マイナス税金を記載する。超過マイナス税金の繰越額の使用額は、超過マイナス税金の繰越額と対象会計年度において計算された調整後対象租税額のいずれか低い額である。

Note 3.2.1.2.b.4: 次年度以降に繰り越される超過マイナス税金の繰越額は、過去の対象会計年度における超過マイナス税金の繰越額から過去の超過マイナス税金の繰越額の使用額を控除した後の金額に、当対象会計年度に発生した超過マイナス税金を足した金額である。

KPMG

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第3章 GloBE Computations

3.2.1.2 Computation of Adjusted Covered Taxes

(c) Transitional Blended CFC Regime calculation (if any)

1. CFC Jurisdictions	2. Subgroup	3. Aggregated taxes allocated to that subgroup under a Blended CFC Tax Regime
Total		

Note 3.2.1.2.c: 混合CFC税が、(i)その国・地域に所在し、かつ、サブグループに属する構成会社等の所有者から配賦された場合、又は、(ii)当該国・地域に所在し、かつ、モデルルール第4.3.2条(c)及び関連する解釈運営指針に基づき、サブグループに属する構成会社等に配賦された場合に、記載する必要がある。

Note 3.2.1.2.c.1: 混合CFC税制の下で、混合CFC税が配賦される構成会社等が所在する国・地域について、ISO 3166-1 Alpha 2 standardに基づく当該国・地域のアルファベット2文字の国コードを記載する。

Note 3.2.1.2.c.2: 混合CFC税制の下で、混合CFC税が配賦される構成会社等のサブグループを記載する。Section3.1.3で記載したサブグループと同じものを記載することになる。

Note 3.2.1.2.c.3: 構成会社等の所有者から1.CFC Jurisdictionsに記載した国・地域に所在する構成会社等に配賦された混合CFC税を記載する。

KPMG

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第3章 GloBE Computations

3.2.2 Jurisdictional computations relating to deferred tax accounting

3.2.2.1 Deferred Tax adjustments

(a) High-level summary

1. Deferred tax expense amount	[A]
2. Recasting the deferred tax expense to the Minimum Rate - Article 4.4.1, where:	[B]= [C]＋ [D]
3. The recast is an increase of the deferred tax asset recorded at a lower tax rate than the Minimum Rate	[C]
4. The recast relates to the deferred tax expense recorded at a higher tax rate than the Minimum Rate	[D]
5. Total amount of the adjustments	[E]
6. Total Deferred Tax Adjustment Amount	[F]=[B]＋/-[E]

Note 3.2.2.1.a.1: 国・地域における全ての構成会社等及びJVグループの構成員の繰延税金費用の合計額を記載する。

Note 3.2.2.1.a.2: 3.2.2.1.a.3及び3.2.2.1.a.4で記載されたモデルルール第4.4.1条に基づく基準税率で再計算した繰延税金費用の合計額を記載する。

Note 3.2.2.1.a.3: 基準税率より低い税率で繰延税金資産が計上されている場合で、当該繰延税金資産が個別計算損失金額に帰するものである場合には、モデルルール第4.4.3条に基づき、当該繰延税金資産を基準税率で再計算した金額を記載する。

Note 3.2.2.1.a.4: 基準税率によって再計算した繰延税金費用の金額を記載する。

Note 3.2.2.1.a.5: 3.2.2.1.b.2に記載の調整金額の合計額を記載する。3.2.2.1.bの金額は、再計算後の繰延税金費用に影響するものである。

Note 3.2.2.1.a.6: 国・地域における繰延税金費用に関する調整金額の合計額を記載する。

KPMG

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第3章 GloBE Computations

3.2.2 Jurisdictional computations relating to deferred tax accounting

3.2.2.1 Deferred Tax adjustments

(b) Breakdown of the adjustments

1. Adjustments to deferred tax expense	Net amount
(a) Deferred tax expense related to items excluded from GloBE Income or Loss – Article 4.4.1 (a)	
(b) Deferred tax expense related to Disallowed Accruals– Article 4.4.1 (b)	
(c) Deferred tax expense related to Unclaimed Accruals – Article 4.4.1 (b)	
(d) Valuation adjustment or accounting recognition adjustment related to a deferred tax asset – Article 4.4.1 (c)	
(e) Deferred tax expense arising from a re-measurement related to changes in the tax rate – Article 4.4.1 (d)	
(f) Deferred tax expense related to the generation and use of tax credits – Article 4.4.1 (e)	
(g) Substitute Loss Carry Forward DTA or deemed Substitute Loss Carry Forward DTA – Article 4.4.1 (e)	
(h) Disallowed Accruals or Unclaimed Accruals paid during the fiscal year – Article 4.4.2 (a)	
(i) Recapture Deferred Tax Liability paid during the fiscal year– Article 4.4.2 (b)	
(j) Recognition of a loss Deferred Tax Asset not included in the financials – Article 4.4.2 (c)	
(k) Deferred tax expense adjustment resulting from a reduction to a tax rate – Article 4.6.2	
(l) Deferred tax expense adjustment resulting from an increase to a tax rate – Article 4.6.3	
(m) Constituent Entities joining and leaving an MNE Group – Article 6.2	
(n) Deferred tax expense of the UPE that is a Flow-through Entity – Article 7.1	
(o) Deferred tax expense of the UPE that is subject to Deductible Dividend Regime – Article 7.2	
(p) Deferred tax adjustment resulting from transactions between Constituent Entities – Article 9.1.3	
2. Total amount of the adjustments	[E]

Note 3.2.2.1.b: 繰延税金費用の調整金額の内訳を記載するものである。

Note 3.2.2.1.b.1.f: 税額控除の発生や使用に関連する繰延税金費用の金額を記載する。

Note 3.2.2.1.b.1.g: Substitute Loss Carry-forward DTAに係る繰延税金費用の調整を記載する。

Note 3.2.2.1.b.1.p: モデルルール第9.1.3条の関係会社間取引に係る繰延税金費用の調整を記載する。

Note 3.2.2.1.b.2: 繰延税金費用の調整金額の合計を記載する。3.2.2.1.a.5に記載している金額と同額となる。

KPMG

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification: KPMG Confidential

第3章 GloBE Computations

3.2.2 Jurisdictional computations relating to deferred tax accounting

3.2.2.1 Deferred Tax adjustments

(c) Loss carry backs

	1. Deemed deferred tax assets attributable to loss carry backs	2. Covered Tax refund relating to loss carry backs
a. Amount attributed to Prior Fiscal Year X		
b. Amount attributed to Prior Fiscal Year Y, etc.		
c. Total		

Note 3.2.2.1.c.1.a,b,etc: 欠損金の繰戻還付が行われた過去の対象会計年度の繰延税金資産の取り崩し金額を記載する。

Note 3.2.2.1.c.2.a,b,etc: 前対象会計年度に遡って繰り戻しされた欠損金に係る対象租税額の還付金額を記載する。還付金額は、前対象会計年度に繰り戻しされた欠損金額と一致する。

Note 3.2.2.1.c.1.c: 欠損金の繰戻還付が行われた過去の対象会計年度の繰延税金資産の取り崩し金額の合計金額を記載する。モデルルール第4.6.1条のPara124-126の規定されている通り、欠損金額に基準税率を乗じた金額が上限とされる。

Note 3.2.2.1.c.2.c: 繰り戻しされた欠損金に係る対象租税額の還付金額の合計金額を記載する。対象会計年度において発生した欠損金に関する還付税金の金額となる。

Note 3.2.2.1.c.1.c and 3.2.2.1.c.2.c: 3.2.2.1.c.1.cと3.2.2.1.c.2.cの差異は、3.2.1.2.a.1.kに記載の対象会計年度におけるモデルルール第4.6.1条の規定に基づく調整に加味される。

KPMG

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第3章 GloBE Computations

3.2.2 Jurisdictional computations relating to deferred tax accounting

3.2.2.2 Recapture mechanism

1. Fiscal Year	2. Deferred Tax Liability taken into account under Article 4.4	3. Deferred Tax Liability reversed						4. Deferred Tax Liability not reversed
		4th preceding Fiscal Year	3rd preceding Fiscal Year	2nd preceding Fiscal Year	1st preceding Fiscal Year	Reporting Fiscal Year	Total	
5th preceding Fiscal Year	[A]	[B]	[C]	[D]	[E]	[F]	[G] = [B] + [C] +[D] +[E] +[F]	[H]=[A]-[G]
4th preceding Fiscal Year		Not applicable						
3rd preceding Fiscal Year		Not applicable	Not applicable					
2nd preceding Fiscal Year		Not applicable	Not applicable	Not applicable				
1st preceding Fiscal Year		Not applicable	Not applicable	Not applicable	Not applicable			
Reporting Fiscal Year		Not applicable	Not applicable	Not applicable	Not applicable	Not applicable	Not applicable	

Note 3.2.2.2.2: この列の繰延税金負債は、モデルルール第4.4条に関するものであり、Recapture Exception Accrualsは含まれない。

Note 3.2.2.2.3: 繰延税金負債のうち、Recapture Exception Accrualsの定義に当てはまらないものは、各対象会計年度において、コメンタリー及び将来の解釈運営指針において示されるモデルルール第4.4.4条の仕組みにより、回収可能性のテストを行う必要がある。この表では、表示目的でのみ金額を集計している。

Note 3.2.2.2.4: 5会計年度年度前に計上された繰延税金負債が、対象会計年度の末日までに取崩されなかった場合、その金額はリキャプチャーすることになる。リキャプチャーが必要な場合、当該繰延税金負債は、対象会計年度における対象租税の減額として扱われる。当該対象会計年度の実効税率及び国際最低課税額は、モデルルール第5.4.1条に基づいて再計算する必要がある。再計算国別国際最低課税額に関する報告要件は、モデルルール第3.3.3.条に記載の通りである。

KPMG

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第3章 GloBE Computations

3.2.2 Jurisdictional computations relating to deferred tax accounting

3.2.2.3 Transition rules

1. Transition Year	

Note 3.2.2.3: “Transition Year”は、毎年記載することが求められるが、このSectionにおける他の全ての項目については、対象会計年度が移行対象会計年度である場合にのみ、記載することが求められる。

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第3章 GloBE Computations

3.2.2 Jurisdictional computations relating to deferred tax accounting

3.2.2.3 Transition rules

(a) Application of Article 9.1.1 and 9.1.2.

Deferred tax liabilities	
1. Deferred tax liabilities at the beginning of the Transition Year	2. Deferred tax liabilities recast at the Minimum Rate (if applicable)

Deferred tax assets			
3. Deferred tax assets at the beginning of the Transition Year	4. Deferred tax assets recast at the Minimum Rate (if applicable)	5. Deferred tax assets arising from excluded items under Article 9.1.2	6. Deferred tax assets taken into account for GloBE purposes
[A]	[B]	[C]	[D] = [[A] or [B], if applicable] - [C]

Note 3.2.2.3.a.1: “Deferred tax liabilities at the beginning of the Transition Year”とは、ある国・地域の移行対象会計年度の財務会計上の期首繰延税金負債の合計額であり、2021年11月30日より後に構成会社等間又はJVグループ間の資産の移転により発生した繰延税金負債は含まないものをいう。当該資産の移転により発生した繰延税金負債は、モデルルール第9.1.3条の適用に関する表に記載する。

Note 3.2.2.3.a.2: 適用される国内税率が、基準税率より低い場合には、基準税率でのリキャストは適用されない。

Note 3.2.2.3.a.3: “Deferred tax assets at the beginning of the Transition Year”とは、ある国・地域の移行年度の財務会計上に期首繰延税金資産の合計額であり、2021年11月30日より後に構成会社等間又はJVグループ間の資産の移転により発生した繰延税金資産は含まないものをいう。当該資産の移転により発生した繰延税金資産は、モデルルール第9.1.3条の適用に関する表に記載する。

Note 3.2.2.3.a.4: 適用される国内税率が、基準税率より低い場合には、基準税率でのリキャストは適用されない。基準税率より低い税率で計上された繰延税金資産は、当該繰延税金資産が個別計算欠損金額に起因するものであることを証明できる場合、基準税率でリキャストすることができる。

Note 3.2.2.3.a.5: 第3章の個別計算所得等の額の計算から除外される項目から生じる繰延税金資産のうち、2021年11月30日より後に行われる取引で発生するものに起因するものは除外する。

Note 3.2.2.3.a.6: 移行対象会計年度の期首において、GloBEルール上、考慮すべき繰延税金資産の合計額を記載する。

KPMG

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第3章 GloBE Computations

3.2.2 Jurisdictional computations relating to deferred tax accounting

3.2.2.3 Transition rules

(b) Application of Article 9.1.3.

1. Jurisdiction of the disposing entities	2. Tax paid in respect of the transaction(s)	3. Net Deferred tax asset or liability reflected in the financial accounts of the disposing CE(s)	4. Carrying Value of the transferred assets for GloBE purposes	5. Net Deferred tax asset or liability is determined with respect to the transferred assets for GloBE purposes for acquiring CE(s)

Note 3.2.2.3.b.1: 2021年11月30日より後、移行年度開始前までの間に、構成会社等又はJVグループの構成員が、当該国・地域に所在する構成会社等又はJVグループの構成員に資産を売却した場合、売却した構成会社等又はJVグループの構成員が所在する全ての国・地域を記載する。売却した構成会社等又はJVグループの構成員が所在するこれらの国・地域は、取得構成会社等の国・地域と同じである可能性もある。売却した構成会社等又はJVグループの構成員の国・地域における ISO 3166-1 Alpha 2 standardのアルファベット2文字の国コードを記載する。また、無国籍構成会社等である場合には、“Stateless”と記載する。

Note 3.2.2.3.b.2: 取引に関して支払った税額を記載する。

Note 3.2.2.3.b.3: 売却した構成会社等の財務勘定に計上された、移転資産に係る既存の繰延税金資産又は負債の純額を記載する。繰延税金資産はプラスで記載し、繰延税金負債はマイナスで記載する。

Note 3.2.2.3.b.4: “Carrying Value of the transferred assets for GloBE purposes”とは、移行年度の期首において、GloBEルール上、認識されるべき譲渡資産の帳簿価額の合計額である。この金額は、移転資産を売却した日における財務会計上の帳簿価額を調整することにより決定される。売却時の財務会計上の帳簿価額は、モデルルール第9.1.3条に基づき、適切に調整され、取引後から移行年度の開始前までに計上された資本的支出、償却又は減価償却についても調整しなければならない。

Note 3.2.2.3.b.5: “Net Deferred tax asset or liability is determined with respect to the transferred assets for GloBE”は、移行年度の期首において、移転した資産に関してGloBEルール上、認識されるべき繰延税金資産及び負債の純額である。この金額は、移転資産に関して、移転前の売却構成会社等の財務会計において発生した、移転前の繰延税金資産及び負債の純額を調整することにより決定される。既存の繰延税金資産・負債の純額は、モデルルール第9.1.3条に基づき適切に調整する必要がある。繰延税金資産はプラスで記載し、繰延税金負債はマイナスで記載する。

KPMG

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第3章 GloBE Computations

3.2.3 Jurisdictional elections (if any)

3.2.3.1 Jurisdictional elections (other than Article 7.3.1)

(a) Elections

1. Annual elections	
a. Aggregate asset gain election (Article 3.2.6)	☐
b. Immaterial decrease in Covered Taxes election (Article 4.6.1)	☐
c. Election not to apply the Substance-based Income Exclusion (Article 5.3.1)	☐
d. Negative Tax Expense Carry-forward (Article 4.1.5)	☐

2. Five-year Elections	3.Election Year	4.Revocation Year
e. Equity Investment Inclusion Election (Article 3.2.1(c))		
f. Stock-based compensation election (Article 3.2.2)		
g. Realisation principle election (Article 3.2.5)		
h. Intra-group transactions election (Article 3.2.8)		

5. Other elections	6. Election Year	7. Revocation Year
i. GloBE Loss Election (Article 4.5)		

Note 3.2.3.1: “jurisdictional elections”は、国・地域内の全ての構成会社等やJVグループの構成員に適用される選択である。

Note 3.2.3.1.a.1.c: 3.3.2の記載がない国・地域は、3.2.3.1.a.1.cの「実質ベースの所得除外額を適用しない」という選択がされたものとする。

Note 3.2.3.1.a.3: 5年間の選択規定について、選択した対象会計年度を記載する。

Note 3.2.3.1.a.4: 5年間の選択規定について、選択が取り消された対象会計年度を記載する。

Note 3.2.3.1.a.5.i: 個別計算損失金額に係る繰延税金資産の選択は、その国・地域における最初の特定多国籍企業グループ等報告事項等においてのみ選択することができ、その後取り消された場合には、当該国・地域においてこの”選択“をすることはできない。

KPMG

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第3章 GloBE Computations

3.2.3 Jurisdictional elections (if any)

3.2.3.1 Jurisdictional elections (other than Article 7.3.1)

(b) Information requirements related to jurisdictional elections

1. Inclusion of equity gain or loss with respect to an Equity Investment Inclusion Election	
2. Balance of the owner's investment in a Qualified Ownership Interest from prior years	[A]
3. Additions to the owner's investment in a Qualified Ownership Interest	[B]
4. Reductions to the owner's investment in a Qualified Ownership Interest	[C]
5. Outstanding balance of the owner's investment in a Qualified Ownership Interest	[D]=[A]+[B]-[C]

Note 3.2.3.1.b.1: Equity Investment Inclusion Electionを選択した場合には、個別計算所得等の金額に含まれる持分損益を記載する必要がある。

Note 3.2.3.1.b.2: 過年度の適格所有持分に対する所有者の投資残高とは、国・地域における適格所有持分に対する所有者の投資額のうち、受取額によりまだ減額されていない残高をいう。

Note 3.2.3.1.b.3: その国・地域の対象会計年度の適格所有持分に対する所有者の投資増加額を記載する。

Note 3.2.3.1.b.4: 解釈運営指針に基づき、その国・地域の対象会計年度の適格所有持分に対する所有者の投資減少額（投資額が0未満にならない範囲）を記載する。

Note 3.2.3.1.b.5: 適格所有持分に対する所有者の投資残高は、過年度の残高に、投資増加額を加え、投資減少額を控除した金額をいう。

KPMG

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第3章 GloBE Computations

3.2.3 Jurisdictional elections (if any)

3.2.3.2 Election for Article 7.3.1

1. Deemed Distribution Tax election (Article 7.3.1)	☐

(a) Recapture mechanism for Article 7.3

1. Fiscal Year	2. Deemed Distribution Tax determined under Article 7.3.2	3. Deemed Distribution Tax paid or used				4. Outstanding balance of a Deemed Distribution Tax Recapture Account
		3rd preceding Fiscal Year	2nd preceding Fiscal Year	1st preceding Fiscal Year	Reporting Fiscal Year	
4th preceding Fiscal Year						
3rd preceding Fiscal Year		Not applicable				
2nd preceding Fiscal Year		Not applicable	Not applicable			
1st preceding Fiscal Year		Not applicable	Not applicable	Not applicable		
Reporting Fiscal Year		Not applicable	Not applicable	Not applicable	Not applicable	Not applicable

Note 3.2.3.2.a.2: モデルルール第7.3.2条に基づきみなし配当税の金額を記載する。

Note 3.2.3.2.a.3: みなし分配税再調整勘定の残高は、モデルルール第7.3.3条に定めるとおり、発生年度の古いものから、構成会社等やJVグループの構成員が納付した税金、国・地域の国別グループ純所得の金額に基準税率を乗じた額、当期に適用される再調整勘定の損失繰越額の順で、0未満にならない範囲で減額する。

Note 3.2.3.2.a.4: 再調整勘定が設定された事業年度後4事業年度目の終了日（上記表の1行目）に残高がある場合、モデルルール第7.3.5条が適用される。離脱構成会社等やJVグループの構成員が多国籍企業グループ等から離脱、又は実質的に全ての資産を譲渡する対象会計年度では、モデルルール第7.3.7条が適用される。当該金額は再計算国別国際最低課税額が発生するか否かの判定に使用され、その結果は3.3.3.1に示される。

KPMG

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第3章 GloBE Computations

3.2.3 Jurisdictional elections (if any)

3.2.3.2 Election for Article 7.3.1

(b) Application of Article 7.3.7

1. Reduction to the Adjusted Covered Taxes for a prior Fiscal Year	2. Incremental Top-up tax	3. Disposition Recapture Ratio
[A]	[B]	[C]

Note 3.2.3.2.b.1: みなし分配税再調整勘定の残高がある全ての過去対象会計年度について、モデルルール第5.4.1条に基づき再計算される。

Note 3.2.3.2.b.2: Incremental top up taxとは、モデルルール第7.3.7条が適用される場合における、モデルルール第5.4.1条に基づいて決定された国際最低課税額である。

Note 3.2.3.2.b.3: Disposition Recapture Ratioは、モデルルール第7.3.8条に定義され、以下の算式に基づき計算される。

離脱構成会社等（又はJVグループの構成員）の個別計算所得金額 ／ 当該国・地域の個別計算所得金額の合計額

KPMG

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第3章 GloBE Computations

3.2.4 Constituent Entity Computations

(a) Election for the transitional simplified jurisdictional reporting framework

1. Does the MNE Group elect to apply the transitional simplified jurisdictional reporting framework?	Yes/No

Note 3.2.4.a.1: 移行期間における国・地域単位の簡易報告枠組みの選択をした場合、“Yes”と記載する。また、これを選択した場合、以下の記載をする必要がある。

i. 国・地域において国際最低課税額が発生し、構成会社等ごとに配分する必要がある場合には、当該国・地域に所在する構成会社等やJVグループの構成員（及び関連するサブグループの一部）について、3.2.4を記載する必要がある。（3.4.1の国際最低課税額を配分する必要がない場合には、例外を参照）

ii. いずれの場合でも、説明ガイダンスに記載されているとおり、以下の表に含まれる特定の情報を記載する必要がある。
（その国・地域に所在する構成会社等やJVグループの構成員（及び関連するサブグループの一部）についての、3.2.4.1.a.3.e、3.2.4.1.a.3.m、3.2.4.1.a.3.u、3.2.4.1.a.3.v、3.2.4.1.a.3.z、3.2.4.1.c、3.2.4.1.d、3.2.4.2.c.3.m、3.2.4.2.c.3.p、3.2.4.3、3.2.4.4.a及び3.2.4.4.b）

iii. 3.2.4.1.a、3.2.4.2.a及び3.2.4.2.cで特定される調整額の純額を記載する必要がある。関連する調整額の純額が正の金額である場合、当該金額を”additions”に記載し、関連する調整額の純額が負の金額である場合には、当該金額を”reductions”に記載する必要がある。

QDMTTセーフハーバーのガイダンスに規定されているように、QDMTTの適用される国・地域が、移行期間における国・地域単位の簡易報告枠組みを選択しない場合、QDMTTセーフハーバーに関して移行期間における国・地域単位の簡易報告枠組みを選択することはできない。

KPMG

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第3章 GloBE Computations

3.2.4 Constituent Entity Computations

(b) Aggregated Reporting for Tax Consolidated Groups

1. Tax Consolidated Group (TIN)	2. Consolidated Entities (TIN)

Note 3.2.4.b: 以下の条件が全て満たされる場合、連結納税グループに対する合算申告を選択することができる（つまり、3.2.4において連結納税グループを単一の構成会社等として取り扱うことになる）。

(i) 連結会社等の課税対象となる利益と損失が、単体の納税義務を計算するために合算されること（連結会社等が、グループを代表して連帯納税義務を負う可能性があるかどうかは関係ない。）
(ii) 全ての連結会社等が、連結会社等によって完全所有されていること
(iii) 連結納税グループ内の全ての構成会社等又はJVグループの構成員が、GloBEルール上、同一の国・地域に所在していること
(iv) モデルルール第3.2.8条に基づき、当該国・地域におけるグループ内取引を連結する選択をしていること

3.2.4は、当該会社等がの連結納税グループに含まれるか（又は含まれていたか）否かにかかわらず、対象会計年度中に多国籍企業グループ等に加入又は離脱した会社等について、構成会社等ごとに記載する。

Note 3.2.4.b.1: 国・地域における対象租税額の目的で使用される連結納税グループのTINコードを記載する。

Note 3.2.4.b.2: 国・地域における対象租税額の目的で使用される連結納税グループに含まれる構成会社等又はJVグループの構成員のTINコードを記載する。

KPMG

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第3章 GloBE Computations

3.2.4.1 GloBE Income or Loss

(a) Adjustments to the Financial Accounts Net Income or Loss (1/2)

1. CE or member of JV Group (TIN)		
2. FANIL amount after allocations in Articles 3.4 and 3.5		
3. Adjustments	Additions	Reductions
(a) Net Taxes Expense - Article 3.2.1 (a)		
(b) Excluded Dividends – Article 3.2.1 (b)		
(c) Excluded Equity Gain or Loss – Article 3.2.1 (c)		
(d) Included Revaluation Method Gain or Loss – Article 3.2.1 (d)		
(e) Gain or loss from disposition of assets and liabilities excluded under Article 6.3 – Article 3.2.1 (e)		
(f) Asymmetric Foreign Currency Gains or Losses – Article 3.2.1 (f)		
(g) Policy Disallowed Expenses – Article 3.2.1 (g)		
(h) Prior Period Errors – Article 3.2.1 (h)		
(i) Changes in Accounting Principles – Article 3.2.1(h)		
(j) Accrued Pension Expense – Article 3.2.1 (i)		
(k) Debt releases - Article 3.2.1		
(l) Stock-based compensation – Article 3.2.2		
(m) Arm's length adjustments – Article 3.2.3		

Note 3.2.4.1.a: 最終親会社等がモデルルール第7.1条が適用される所有持分の保有者によって完全所有されており、3.2.4.1.d.5において"exception, wholly-owned" と申告されている場合、最終親会社等（及び最終親会社等が完全所有する課税上透明な会社等であって、モデルルール第3.5.1条(b)が適用される最終親会社等の国・地域に所在するもの）に関して、3.2.4.1.aを記入しないものとする。

Note 3.2.4.1.a.1: 構成会社等、共同支配会社等、共同支配会社等の連結子会社のTINコード（TINが入手できない場合は、事業・会社コード等、TINと同等に扱われるコード・番号等）を記載する。

Note 3.2.4.1.a.2: 恒久的施設等を有する構成会社等及び恒久的施設等間の個別計算所得等の金額の配賦（モデルルール第3.4条）及び導管会社等からの個別計算所得等の金額の配賦（モデルルール第3.5条）を行った後、構成会社等又はJVグループの構成員の財務会計上の純損益を記載する。また、モデルルール第3.5条は、モデルルール第7.5条の選択により課税上透明な会社等として取り扱われる投資会社等又は保険投資会社等からの個別計算所得等の金額の配賦も対象とする。

Note 3.2.4.1.a.3.e, 3.2.4.1.a.3.m, 3.2.4.1.a.3.u 3.2.4.1.a.3.v and 3.2.4.1.a.3.z: 移行期間における国・地域単位の簡易報告枠組みの選択を適用するかどうかにかかわらず、記載する必要がある。

KPMG

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification: KPMG Confidential

第3章 GloBE Computations

3.2.4.1 GloBE Income or Loss

(a) Adjustments to the Financial Accounts Net Income or Loss (2/2)

1. CE or member of JV Group (TIN)		
2. FANIL amount after allocations in Articles 3.4 and 3.5		
3. Adjustments	Additions	Reductions
(n) Qualified Refundable Tax Credit or Marketable Transferable Tax Credit – Article 3.2.4		
(o) Election for Gains and losses using realisation principle – Article 3.2.5		
(p) Election for Adjusted Asset Gain – Article 3.2.6		
(q) Intragroup Financing Arrangement expense – Article 3.2.7		
(r) Election for intragroup transactions in same jurisdiction – Article 3.2.8		
(s) Insurance company taxes charged to policyholders – Article 3.2.9		
(t) Increase/decrease to equity attributed to Additional Tier One Capital distributions paid/payable or received/receivable – Article 3.2.10		
(u) Constituent Entities joining and leaving an MNE Group – Article 3.2.11 and 6.2		
(v) Reduction of GloBE Income of the UPE that is a Flow-through Entity – Article 3.2.11 and 7.1		
(w) Reduction of GloBE Income of the UPE that is subject to a Deductible Dividend Regime – Article 3.2.11 and 7.2		
(x) Taxable Distribution Method election – Article 3.2.11 and 7.6		
(y) International Shipping Income – Article 3.3		
(z) Transactions between Constituent Entities – Article 9.1.3		
4. GloBE Income (Loss) of the CE or member of JV Group		

Note 3.2.4.1.a.3.e, 3.2.4.1.a.3.m, 3.2.4.1.a.3.u 3.2.4.1.a.3.v and 3.2.4.1.a.3.z: 移行期間における国・地域単位の簡易報告枠組みの選択を適用するかどうかにかかわらず、記載する必要がある。

Note 3.2.4.1.a.3.n: モデルルール第3.2.4条に基づき、財務会計上の当期純損益に対して行った調整を記載する。特に、財務会計上、当期法人所得税等（又はその他の対象租税）の減少として計上され、かつ、収益として処理されるべき金額は、プラスの調整として、財務会計上、収益として計上され、かつ、当期法人所得税等（又はその他の対象租税）の減少として処理されるべき金額は、マイナスの調整として記載する。

Note 3.2.4.1.a.4: 構成会社等又はJVグループの構成員の個別計算所得金額（個別計算損失金額）を記載する。

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第3章 GloBE Computations

3.2.4 Constituent Entity Computations

3.2.4.1 GloBE Income or Loss

(b) Cross-border allocation of income or loss between a Main Entity and a PE and from an FTE (Articles 3.4 and 3.5) (1/3)

1. CE or members of JV Groups located in this jurisdiction or stateless CE (TIN)	2. FANIL before the adjustment	3. Basis for the adjustment	4. Other CE or member of JV Group (TIN)	5. Jurisdiction of other CE or member of JV Group (ISO)	6. Additions to this CE	7. Reductions to this CE	8. FANIL after the adjustment

Note 3.2.4.1.b: 国・地域において、独自の（別の）財務勘定を有し、当該国・地域における構成会社等の財務会計上の純損益が、当該国・地域の恒久的施設等に帰属する所得又は損失が反映されている場合には、モデルルール第3.4条の調整は求められない。モデルルール第3.5条に基づく調整は、モデルルール第7.5条に基づく選択が行われた構成会社等又はJVグループの構成員だけでなく、導管会社等にも適用される。

Note 3.2.4.1.b: 移行期間における国・地域単位の簡易報告枠組みの選択を適用するかどうかにかかわらず、記載する必要がある。

Note 3.2.4.1.b.1: 国・地域における対象租税額の目的で使用される構成会社等、共同支配会社等、共同支配会社等の連結子会社のTINコード（TINが入手できない場合は、事業・会社コード等、TINと同等に扱われるコード・番号等）を記載する。

.

Note 3.2.4.1.b.2: 構成会社等又はJVグループの構成員の調整前の財務会計上の純損益を記載する。複数の調整がなされる場合、3.2.4.1.b.2に基づき報告される財務会計上の純損益は、直前の調整を考慮した財務会計上の純損益を記載するものとする。

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第3章 GloBE Computations

3.2.4 Constituent Entity Computations

3.2.4.1 GloBE Income or Loss

(b) Cross-border allocation of income or loss between a Main Entity and a PE and from an FTE (Articles 3.4 and 3.5) (2/3)

1. CE or members of JV Groups located in this jurisdiction or stateless CE (TIN)	2. FANIL before the adjustment	3. Basis for the adjustment	4. Other CE or member of JV Group (TIN)	5. Jurisdiction of other CE or member of JV Group (ISO)	6. Additions to this CE	7. Reductions to this CE	8. FANIL after the adjustment

Note 3.2.4.1.b.3: 以下のリストから関連する調整を特定する必要がある。調整の種類ごとに、構成会社等又はJVグループの構成員の財務会計上の純損益に対してそれぞれの加算又は減算を記載する。複数の調整が適用される場合、1行につき1つの調整を記載し、モデルルール第3.4条、第3.5.3条、第3.5.1条(a)、第3.5.1条(b)の順序で記載するものとする。

- モデルルール第3.4条にもとづく調整は、当該国・地域に所在する恒久的施設等又は無国籍の恒久的施設等に個別計算所得金額又は個別計算損失金額を配賦するための調整（加算）、及び当該国・地域に所在する恒久的施設等を有する構成会社等から恒久的施設等に個別計算所得金額又は個別計算損失金額を配賦するための調整（減算）が含まれる。モデルルール第3.4条に関連する調整には、導管会社等の恒久的施設等に対する個別計算書と金額の配賦は含めない。
- モデルルール第3.5.3条に基づく調整は、グループ会社等でない他の所有者に配布された個別計算所得等の金額の減額を含める。
- モデルルール第3.5.1条(a)に基づく調整は、導管会社等から当該国・地域の恒久的施設等又は無国籍の恒久的施設等への個別計算所得等の金額の配賦（加算）、及び当該無国籍の導管会社等（又は最終親会社等である場合には、当該国・地域に所在する導管会社等）から他の国・地域の恒久的施設等への配賦（減算）を含める。
- モデルルール第3.5.1条(b)に基づく調整は、最終親会社等ではない課税上透明な会社等から当該国・地域の構成会社等の所有者への個別計算所得等の金額の配賦（加算）、最終親会社等ではない課税上透明な会社等から他の国・地域の構成会社等の所有者への個別計算所得等の金額の配賦（減算）を含める。

KPMG

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第3章 GloBE Computations

3.2.4 Constituent Entity Computations

3.2.4.1 GloBE Income or Loss

(b) Cross-border allocation of income or loss between a Main Entity and a PE and from an FTE (Articles 3.4 and 3.5) (3/3)

1. CE or members of JV Groups located in this jurisdiction or stateless CE (TIN)	2. FANIL before the adjustment	3. Basis for the adjustment	4. Other CE or member of JV Group (TIN)	5. Jurisdiction of other CE or member of JV Group (ISO)	6. Additions to this CE	7. Reductions to this CE	8. FANIL after the adjustment

Note 3.2.4.1.b.4: 国・地域における対象租税額の目的で使用される他の構成会社等、共同支配会社等、共同支配会社等の連結子会社のTINコード（TINが入手できない場合は、事業・会社コード等、TINと同等に扱われるコード・番号等）を記載する。

Note 3.2.4.1.b.5: 他の構成会社等、共同支配会社等、共同支配会社等の連結子会社の所在する国・地域について、ISO 3166-1 Alpha 2 standardに基づく当該国・地域のアルファベット2文字の国コードを記載する。無国籍構成会社等である場合には、“Stateless”と記載する。

Note 3.2.4.1.b.6: 3.2.4.1.b.1の構成会社等、JVグループの構成員の個別計算所得金額を増加させる調整額を記載する。

Note 3.2.4.1.b.7: 3.2.4.1.b.1の構成会社等、JVグループの構成員の個別計算所得金額を減少させる調整額を記載する。

Note 3.2.4.1.b.8: 構成会社等、JVグループの構成員の調整後の財務会計上の純損益を記載する。複数の調整が適用される場合、3.2.4.1.b.2に基づき記載される財務会計上の純損益は、同じ行に記載された調整を考慮した後の財務会計上の純損益とする。

KPMG

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第3章 GloBE Computations

3.2.4 Constituent Entity Computations

3.2.4.1 GloBE Income or Loss

(c) Cross-border adjustments

1. CE or member of JV Group (TIN)	2. Basis for the adjustment	3. Other CE or member of JV Group (TIN)	4. Jurisdiction of other CE (ISO)	5. Additions to this CE	6. Reductions to this CE

Note 3.2.4.1.c: 最終親会社等が、第1章が適用される所有持分の所有者によって完全所有されており、3.2.4.1.d.5に“exception, wholly-owned”と記載されている場合、最終親会社等（及び課税上透明な会社等のストラクチャーを通じて最終親会社等によって完全保有されている課税上透明な会社等で、モデルルール第3.5.1条(b)が適用される最終親会社等の国・地域に所在するもの）に関しては、3.2.4.1.cを記載する必要がない。

Note 3.2.4.1.c: 異なる国・地域に所在する構成会社等間の取引に関連して、モデルルール第3.2.3条に基づく調整のみを記載する。モデルルール第3.2.3条に基づくクロスボーダーの調整が、対象会計年度中に総額3,500万ユーロを超えないグループ内取引に関連する場合には、報告する必要がない。なお、移行期間における国・地域単位の簡易報告枠組みの選択を適用するかどうかにかかわらず、記載する必要がある。

Note 3.2.4.1.c.1: その国・地域における調整対象となる構成会社等又はJVグループの構成員のTINコード（TINが入手できない場合は、事業・会社コード等、TINと同等に扱われるコード・番号等）を記載する。

Note 3.2.4.1.c.2: モデルルール第3.2.3条又は第3.2.7条に関連するものであるかを特定する。

Note 3.2.4.1.c.3: 特定された調整に関連する他の構成会社等又はJVグループの構成員のTINコード（TINが入手できない場合は、事業・会社コード等、TINと同等に扱われるコード・番号等）を記載する。

Note 3.2.4.1.c.4: その調整に関連する他の構成会社等又はJVグループの構成員の所在する国・地域について、ISO 3166-1 Alpha 2 standardに基づく当該国・地域のアルファベット2文字の国コードを記載する。無国籍構成会社等である場合には、“Stateless”と記載する。

Note 3.2.4.1.c.5: 3.2.4.1.c.1に記載の構成会社等又はJVグループの構成員の個別計算所得金額を増加させる調整を記載する。

Note 3.2.4.1.c.6: 3.2.4.1.c.1に記載の構成会社等又はJVグループの構成員の個別計算所得金額を減少させる調整を記載する。モデルルール第3.2.7条は、費用を除外する調整であり、個別計算所得金額を増加させる調整であるため、この欄は使用される可能性が低い。

KPMG

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification: KPMG Confidential

第3章 GloBE Computations

3.2.4 Constituent Entity Computations

3.2.4.1 GloBE Income or Loss

(d) Adjustments to the GloBE Income of the UPE under Article 7.1 or Article 7.2 (1/2)

1. CE (or member of JV Group) located in this jurisdiction (TIN)	2. Basis for reduction	3. Identification of holders of Ownership Interests or dividend recipients (see note)	4. Ownership interest directly held (in percentage)	5. Reductions for this CE

Note 3.2.4.1.d: モデルルール第7.1条、第7.2条が適用される場合に記載する。移行期間における国・地域単位の簡易報告枠組みの選択を適用するかどうかにかかわらず、記載する必要がある。

Note 3.2.4.1.d.1: モデルルール第7.1条、第7.2条が適用される場合、構成会社等は特定多国籍企業グループ等における最終親会社等である。その場合、“UPE”と記載する。モデルルール第7.1.4条が適用される場合、モデルルール第7.1条が適用される恒久的施設等のTINコード（TINが入手できない場合は、事業・会社コード等、TINと同等に扱われるコード・番号等）を記載する。モデルルール第7.2.3条が適用される場合、モデルルール第7.2条が適用される構成会社等のTINコード（TINが入手できない場合は、事業・会社コード等、TINと同等に扱われるコード・番号等）を記載する。モデルルール第7.1条、第7.2条がJVグループの構成員に適用される場合には、JVグループの構成員のTINコードを記載する。

Note 3.2.4.1.d.2: 適用する条項（すなわち、モデルルール第7.1.1条、第7.1.2条、第7.2.1条、第7.2.2条）を関連するサブパラグラフの文言及び番号とともに記載する。

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第3章 GloBE Computations

3.2.4 Constituent Entity Computations

3.2.4.1 GloBE Income or Loss

(d) Adjustments to the GloBE Income of the UPE under Article 7.1 or Article 7.2 (2/2)

1. CE (or member of JV Group) located in this jurisdiction (TIN)	2. Basis for reduction	3. Identification of holders of Ownership Interests or dividend recipients (see note)	4. Ownership interest directly held (in percentage)	5. Reductions for this CE

Note 3.2.4.1.d.3: モデルルール第7.1.1条(a)又は第7.1.1条(c)が適用される所有持分の各所有者（配当受領者についてはモデルルール第7.2.1条(a)又は第7.2.1条(c)が適用される配当受領者）については、所有者持分の各所有者（配当受領者）ごとに別の行に記載する。自然人（個人）を特定する必要がある。個別計算所得金額の減額を適用するにあたり、所有持分の各所有者（配当受領者）を以下の通り記載する。

(a) モデルルール第7.1.1条(a)が適用される各所有権者（配当受領者はモデルルール第7.2.1条(a)が適用される配当受領者）は、以下の内容を記載する。
- (i) そのTINコード
- (ii) 税務上の居住者である国・地域
- (iii) 最終親会社等の調整後申告対象租税額と所有権者の除外所得に係る税額（配当金受領者は配当所得に対して支払った税額）の合計額と除外所得金額を比較する際に適用される名目税率又は予想合計税率

持分の保有者に複数の名目税率が適用される場合、(iii)において、名目税率ではなく、適用される最も低い名目税率（ただし、その税率が15%を超える場合に限る）を申告することができる。配当受領者がモデルルール第7.2.1条(a) (iii)が適用される自然人である場合は、その自然人が税務上の居住者である国・地域を、各国・地域における税務上の居住者である自然人の数とともに代わりに記載する。

(b) モデルルール第7.1.1条(b) (配当受領者の場合はモデルルール第7.2.1条(b))が適用される自然人の数は、自然人を特定する代わりに記載する。

(c) モデルルール第7.1.1条(c)(配当受領者の場合はモデルルール第7.2.1条(c))が適用される各所有者(配当受領者)は、(i)そのTINコード（TINが入手できない場合は、事業・会社コード番号などの機能的に同等なもの）、及び(ii)会社等の種類(政府機関、国際機関、非営利組織、年金基金、又はモデルルール第7.2.1条(c)の目的上、年金事業体でない年金基金)を記載する。

Note 3.2.4.1.d.4: 3.2.4.1.d.3で特定された各所有者が直接所有する最終親会社等に対する所有権の割合をパーセンテージで記載する。

Note 3.2.4.1.d.5: 3.2.4.1.d.1で特定された構成会社等又はJVグループの構成員の個別計算所得金額を減少させる調整額を記載する。モデルルール第7.1条が適用される場合、3.2.4.1.d.4で各所有権に帰属する個別計算所得等の金額を記載する。モデルルール第7.2条が適用される場合、3.2.4.1.d.3に記載の各所有者（つまり、配当受取人）に分配された控除対象配当金の額を記載する。最終親会社等が、モデルルール第7.1条が適用される所有持分の所有者(3.2.4.1.d.3で特定)によって完全所有されている場合、“exception, wholly-owned”のみ記載し、調整額の記載は不要である。同じ例外は、最終親会社等が課税上透明な会社等のストラクチャーを通じて完全保有し、モデルルール第3.5.1条(b)が適用される最終親会社等の国・地域に所在する課税上透明な会社等に関しても適用される可能性がある。

All rights reserved.

第3章 GloBE Computations

3.2.4 Constituent Entity Computations

3.2.4.2 Adjusted Covered taxes

(a) Adjustments to the Current tax expense in the Financial Accounts (1/2)

1. Aggregate Current tax expense with respect to Covered Taxes after allocations in Article 4.3 (All CEs in the jurisdiction)		
2. Current tax expense with respect to Covered Taxes after allocations in Article 4.3		
3. Adjustments	Additions	Reductions
(a) Covered Tax accrued as an expense in the profit before taxation in the financial accounts - Article 4.1.2 (a)		
(b) GloBE Loss Deferred Tax Asset established under Article 4.5.1 or used – Article 4.1.2 (b) combined with Article 4.5.3		
(c) Covered Taxes for uncertain tax position recorded as a reduction to Covered Taxes in prior year – Article 4.1.2 (c)		
(d) Qualified Refundable Tax Credit or Marketable Transferable Tax Credits recorded as a reduction to current tax expense – Article 4.1.2 (d)		
(e) Qualified Flow-through Tax Benefits of Qualified Ownership Interests – Article 3.2.1 (c)		
(f) Current tax expense on income excluded from GloBE Income or Loss – Article 4.1.3 (a)		

Note 3.2.4.2.a: 最終親会社等が、モデルルール第7.1条の適用により所有持分の所有者によって完全所有されており、3.2.4.1.d.5に“exception, wholly-owned”と記載されている場合、最終親会社等（及び課税上透明な会社等のストラクチャーを通じて最終親会社等によって完全保有されている課税上透明な会社等で、モデルルール第3.5.1条(b)が適用される最終親会社等の国・地域に所在するもの）に関しては、3.2.4.2.aを記入する必要がない。

Note 3.2.4.2.a.1: その国・地域における対象租税の目的で使用される構成会社等又はJVグループの構成員のTINコード（TINが入手できない場合は、事業・会社登録コード・番号などの機能的に同等なもの）を記載する。

Note 3.2.4.2.a.2: ある構成会社等又はJVグループの構成員の別の構成会社等（又はJVグループの構成員）に対する対象租税の配賦後の当期の法人所得税（構成会社等又はJVグループの構成員の財務会計上の純損益に計上された対象租税に関するもの）を記載する(モデルルール第4.3条)。また、モデルルール第4.3条は、モデルルール第7.5条に基づく選択により、課税上透明な会社等として扱われる投資会社等又は保険投資会社等からの対象租税の配賦も対象としている。この表で特定される申告後の調整には、国別実効税率調整条項に基づき、対象会計年度以外の会計年度に対して行われた調整を含まない。モデルルール第4.6.1条に関連する申請後調整は、前対象会計年度の対象租税に重大な減少をもたらす調整、及び第4.6.1条に基づく選択が行われなかった場合における重要でない減少をもたらす調整である。

Note 3.2.4.2.a.3.d: 財務会計において法人所得税（又は他の対象租税）の減額として記録されたQRTC又はMTTCに関して、モデルルール第4.1.2条(d)に従って行われた調整額を記載する。

KPMG

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第3章 GloBE Computations

3.2.4 Constituent Entity Computations

3.2.4.2 Adjusted Covered taxes

(a) Adjustments to the Current tax expense in the Financial Accounts (2/2)

3. Adjustments	Additions	Reductions
(g) Non-Qualified Refundable Tax Credit, Non-Marketable Transferable Tax Credit or Other Tax Credits not recorded as a reduction to current tax expense – Article 4.1.3(b)		
(h) Covered Taxes refunded or credited (except for any Qualified Refundable Tax Credit, or Marketable Transferable Tax Credits) not treated as an adjustment to current tax expense – Article 4.1.3 (c)		
(i) Current tax expense related to uncertain tax position– Article 4.1.3 (d)		
(j) Current tax expense not expected to be paid within three years – Article 4.1.3 (e)		
(k) Post-filing adjustments – Article 4.6.1		
(l) Covered Taxes relating to Net Asset Gain or Net Asset Loss – Article 3.2.6		
(m) Reduction of Covered Taxes of the UPE that is a Flow-through Entity – Article 7.1		
(n) Covered Taxes for GloBE Income of the UPE that is reduced under a Deductible Dividend Regime – Article 7.2.2		
(o) Deemed Distribution Tax– Article 7.3		
(p) Taxable Distribution Method election – Article 7.6.2(b)		
(q) Total Deferred Tax Adjustment Amount – Article 4.1.1(b)		
(r) Increase or decrease in Covered Taxes recorded in equity or Other Comprehensive Income relating to amounts included in GloBE Income or Loss that will be subject to tax under local tax rules – Article 4.1.1 (c)		
4. Adjusted Covered Taxes		

Note 3.2.4.2. a.3.g: 財務会計上、当期法人所得税費用（又はその他の対象租税）の減額としてではなく、所得として計上されている非QRTC、非MTTC又はその他の税額控除に関して、モデルルール第4.1.3条(b)に基づき行われる調整額を記載する。

Note 3.2.4.2.a.3.h: モデルルール第4.1.3条(c)に基づき、前対象会計年度に対象租税に含めていたものについて、当対象会計年度に還付又は控除された対象租税がある場合には、記載する。QRTC及びMTTCは、含まない。

Note 3.2.4.2.a.3.p: 繰延税金調整総額には、モデルルール第3.4.5条に基づき恒久的施設等を有する構成会社等の費用として扱われる恒久的施設等の個別計算損失に関して、恒久的施設等の所在する国・地域において生じる繰延税金費用は含まれない。

Note 3.2.4.2.a.4: 構成会社等やJVグループの構成員の調整後対象租税額を記載する。

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第3章 GloBE Computations

3.2.4 Constituent Entity Computations

3.2.4.2 Adjusted Covered taxes

(b) Cross allocation of taxes (1/2)

1. CE located in this jurisdiction or stateless CE (or member of JV Group) (TIN)	2. Covered Taxes of the CE (or member of JV Group) before the adjustment	3. Basis for the adjustment	4. Other CE (or member of JV Group) (TIN)	5. Jurisdiction of other CE (or member of JV Group) (ISO)	6. Additions to this CE	7. Reductions to this CE	8. Covered Taxes of the CE (or member of JV Group) after the adjustment

Note 3.2.4.2.b: 移行期間における国・地域単位の簡易報告枠組みの選択を適用するかどうかにかかわらず、記載する必要がある。

Note 3.2.4.2.b.1: 構成会社等やJVグループの構成員に関連するTINコード、又は、事業や会社のコード等のような機能的に同等なものを記載する。

Note 3.2.4.2.b.2: 構成会社等やJVグループの構成員の調整前の対象租税の額を記載する。

Note 3.2.4.2.b.3: モデルルール第4.3.2条・第4.3.4条のうち該当するサブパラグラフを記載する。4.3.2(c)混合CFC税制と報告することにより、混合CFC税制の適用による配賦額を特定する。

Note 3.2.4.2.b.4: 他の構成会社等やJVグループの構成員のTINコード（TINが入手できない場合は、事業・会社コード等の機能的に同等なもの）を記載する。

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第3章 GloBE Computations

3.2.4 Constituent Entity Computations

3.2.4.2 Adjusted Covered taxes

(b) Cross allocation of taxes (2/2)

1. CE located in this jurisdiction or stateless CE (or member of JV Group) (TIN)	2. Covered Taxes of the CE (or member of JV Group) before the adjustment	3. Basis for the adjustment	4. Other CE (or member of JV Group) (TIN)	5. Jurisdiction of other CE (or member of JV Group) (ISO)	6. Additions to this CE	7. Reductions to this CE	8. Covered Taxes of the CE (or member of JV Group) after the adjustment

Note 3.2.4.2.b.5: 構成会社等（又はJVグループの構成員）から他の構成会社等やJVグループの構成員へ対象租税額を配賦する場合、他の構成会社等やJVグループの構成員の所在する国・地域（ISO3166-1 ISO 3166-1 Alpha 2 standardに基づく国・地域のアルファベット2文字の国コード）を記載する。無国籍構成会社等である場合、"Stateless "と記載する。

Note 3.2.4.2.b.6: 3.2.4.2.b.1に記載の構成会社等（又はJVグループの構成員）の追加の対象租税額を記載する。対象租税の相互配賦の場合、当期税金費用と繰延税金費用の両方を記載する。

Note 3.2.4.2.b.7: 3.2.4.2.b.1に記載の構成会社等（又はJVグループの構成員）の対象租税から除く金額を記載する。対象租税の相互配賦の場合、当期税金費用と繰延税金費用の両方を記載する。

KPMG

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第3章 GloBE Computations

3.2.4 Constituent Entity Computations

3.2.4.2 Adjusted Covered taxes

(c) Deferred tax expense (1/2)

1. CE or member of JV Group (TIN)	
2. Deferred tax expense amount	

Note 3.2.4.2.c: 最終親会社等がモデルルール第7.1条が適用される者によって所有持分の全てを所有されており、3.2.4.1.d.5で“exception, wholly-owned”と記載されている場合、最終親会社等（及び、最終親会社等によって所有持分の全てを所有されている課税上透明な会社等で、モデルルール第3.5.1条(b)が適用される最終親会社等の所在する国・地域に所在するもの）については、3.2.4.2.cを記載しない。

Note 3.2.4.2.c.1: 構成会社等（又はJVグループの構成員）に関連するTINコード（又は事業・会社のコード等のような機能的に同等なもの）を記載する。

Note 3.2.4.2.c.2: 調整前の構成会社等（又はJVグループの構成員）の繰延税金費用の金額を記載する。

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第3章 GloBE Computations

3.2.4 Constituent Entity Computations

3.2.4.2 Adjusted Covered taxes

(c) Deferred tax expense (2/2)

3. Adjustments to deferred tax expense	Additions	Reductions
(a) Deferred tax expense related to items excluded from GloBE Income or Loss – Article 4.4.1 (a)		
(b) Deferred tax expense related to Disallowed Accruals– Article 4.4.1 (b)		
(c) Deferred tax expense related to Unclaimed Accruals – Article 4.4.1 (b)		
(d) Valuation adjustment or accounting recognition adjustment related to a deferred tax asset – Article 4.4.1 (c)		
(e) Deferred tax expense arising from a re-measurement related to changes in the tax rate – Article 4.4.1 (d)		
(f) Deferred tax expense related to the generation and use of tax credits – Article 4.4.1 (e)		
(g) Substitute Loss Carry Forward DTA or deemed Substitute Loss Carry Forward DTA – Article 4.4.1 (e)		
(h) Disallowed Accruals or Unclaimed Accruals paid during the fiscal year – Article 4.4.2 (a)		
(i) Recapture Deferred Tax Liability paid during the fiscal year– Article 4.4.2 (b)		
(j) Recognition of a loss Deferred Tax Asset not included in the financials – Article 4.4.2 (c)		
(k) Deferred tax expense adjustment resulting from a reduction to a tax rate – Article 4.6.2		
(l) Deferred tax expense adjustment resulting from an increase to a tax rate – Article 4.6.3		
(m) Constituent Entities joining and leaving an MNE Group – Article 6.2		
(n) Deferred tax expense of the UPE that is a Flow-through Entity – Article 7.1		
(o) Deferred tax expense of the UPE that is subject to Deductible Dividend Regime – Article 7.2		
(p) Deferred tax adjustment resulting from transactions between Constituent Entities – Article 9.1.3		
4. Total Deferred Tax Adjustment Amount		

Note 3.2.4.2.c.3: 構成会社等（又はJVグループの構成員）の繰延税金費用の調整額を記載する。

Note 3.2.4.2.c.3.m and 3.2.4.2.c.3.p: 移行期間における国・地域単位の簡易報告枠組みの選択を適用するかどうかにかかわらず、記載する必要がある。

Note 3.2.4.2.c.4: 構成会社等（又はJVグループの構成員）の繰延税金費用の調整額の合計額を記載する。

第3章 GloBE Computations

3.2.4 Constituent Entity Computations

3.2.4.3 Constituent Entity elections (or elections that apply to a JV Group)

1.	Constituent Entities (or member of JV Group) for which an election is made (TIN)			
2.	Annual Elections	a. Debt Release election (Article 3.2.1)		
		b. Unclaimed Accrual Election (Article 4.4.7)		
3.	Five-Year Elections		4. Election Year	5. Revocation Year
		c. Not treating an Entity as an Excluded Entity election (Article 1.5.3)		
		d. Inclusion of all dividends with respect to Portfolio Shareholdings (Article 3.2.1(b))		
		e. Treating foreign exchange gains or losses attributable to hedging as an Excluded Equity Gain or Loss (Article 3.2.1(c))		
		f. Investment entity tax transparency election (Article 7.5)		
		g. Taxable distribution method election (Article 7.6)		

h. Fair value election (Article 6.3.4)

1. Constituent Entities (members of JV Groups) for which the election is made (TIN)	2. Fiscal Year of the triggering event	3. Inclusion in the Fiscal Year of the triggering event as provided under Article 6.3.4 (c) (i) or 5-year inclusion (as provided under Article 6.3.4 (c) (ii))

Note 3.2.4.3: 移行期間における国・地域単位の簡易報告枠組みの選択を適用するかどうかにかかわらず、記載する必要がある。

Note 3.2.4.3.4: 5年間の選択規定について、選択した対象会計年度を記載する。

Note 3.2.4.3.5: 5年間の選択規定について、選択が取り消された対象会計年度を記載する。

Note 3.2.4.3.h.1: モデルルール第6.3.4条に基づく選択が適用される構成会社等（又はJVグループの構成員）を記載する。

Note 3.2.4.3.h.2: 税務調整の起因となった事象（トリガーイベント）の発生した対象会計年度を記載する。

Note 3.2.4.3.h.3: (i)モデルルール第6.3.4条(a)に基づき決定された合計額の純額が、トリガーイベントが発生した対象会計年度の個別計算所得等の金額の計算に含まれている場合には、その旨を記載する。また、(ii)トリガーイベントが発生した対象会計年度及びそれ以降の4対象会計年度の個別計算所得等の金額の計算において、これらの金額の純額合計を5で除した金額が、各対象会計年度に含まれる場合には、その旨を記載する。

KPMG
© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.
Document Classification: KPMG Confidential

第3章 GloBE Computations

3.2.4 Constituent Entity Computations

3.2.4.4 International shipping income exclusion

(a) International shipping income exclusion (1/2)

1. CE or member of JV Group located in this jurisdiction (TIN)		
International shipping income	2. Category	
	3. Revenue	[A]
	4. Costs	[B]
	5. International Shipping Income	[C]=[A]-[B]
Qualified Ancillary International Shipping Income	6. Category	
	7. Revenue	[D]
	8. Costs	[E]
	9. Qualified Ancillary International Shipping Income	[F]=[D]-[E]
Effect on substance-based income exclusion	10. Payroll costs attributable to the excluded International Shipping Income or Qualified Ancillary International Shipping Income	
	11. Carrying value of tangible assets used in the generation of the excluded International Shipping Income or Qualified Ancillary International Shipping Income	
Covered taxes	12. Covered taxes attributable to the excluded International Shipping Income or Qualified Ancillary International Shipping Income	

Note 3.2.4.4.a: 移行期間における国・地域単位の簡易報告枠組みの選択を適用するかどうかにかかわらず、記載する必要がある。

Note 3.2.4.4.a.1: 国際海運業所得又は適格付随的国際海運業所得の除外が適用される構成会社等やJVグループの構成員に関連するTINコード、又は、事業・会社のコード等のような機能的に同等なものを記載する。

Note 3.2.4.4.a.2: モデルルール第3.3.2条の(a)から(f)に規定される国際海運業所得に関連する活動を記載する（複数該当する場合には複数記載）。

Note 3.2.4.4.a.3-5: モデルルール第3.3.2条の(a)から(f)に規定される国際海運業所得に関連する活動から得られた収入及び帰属する費用の合計並びに、国際海運業所得を記載する。

Note 3.2.4.4.a.6: モデルルール第3.3.2条の(a)から(f)に規定されるもののうち、適格付随的国際海運業所得が発生したものを記載する（複数該当する場合には複数記載）。

KPMG
© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese Company Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第3章 GloBE Computations

3.2.4 Constituent Entity Computations

3.2.4.4 International shipping income exclusion

(a) International shipping income exclusion (2/2)

1. CE or member of JV Group located in this jurisdiction (TIN)		
International shipping income	2. Category	
	3. Revenue	[A]
	4. Costs	[B]
	5. International Shipping Income	[C]=[A]-[B]
Qualified Ancillary International Shipping Income	6. Category	
	7. Revenue	[D]
	8. Costs	[E]
	9. Qualified Ancillary International Shipping Income	[F]=[D]-[E]
Effect on substance-based income exclusion	10. Payroll costs attributable to the excluded International Shipping Income or Qualified Ancillary International Shipping Income	
	11. Carrying value of tangible assets used in the generation of the excluded International Shipping Income or Qualified Ancillary International Shipping Income	
Covered taxes	12. Covered taxes attributable to the excluded International Shipping Income or Qualified Ancillary International Shipping Income	

Note 3.2.4.4.a.7-9: モデルルール第3.3.3項(a)から(e)に規定する各活動に起因する収入及び費用、並びに構成会社等（又はJVグループの構成員）の適格付随的国際海運業所得の総額を記載する。

Note 3.2.4.4.a.10: 国際海運業所得又は適格付随的国際海運業所得に帰属する給与費用を記載する。

Note 3.2.4.4.a.11: 国際海運業所得又は適格付随的国際海運業所得に関連する有形資産の帳簿価額（適格付随的国際海運業所得の上限を超える超過所得に起因するものを除く）を記載する。

Note 3.2.4.4.a.12: 除外される国際海運業所得又は適格付随的国際海運業所得に関連する対象租税を記載する。

KPMG

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第3章 GloBE Computations

3.2.4 Constituent Entity Computations

3.2.4.4 International shipping income exclusion

(b) Jurisdictional cap for the qualified ancillary international shipping income exclusion

1. Total International Shipping Income for all CEs (or members of JV Group)	[A]
2. 50% cap	50%x[A]
3. Total Qualified Ancillary International Shipping Income for all CEs (or members of JV Group)	[B]
4. Excess of the cap if B exceeds 50% of A	[B]-50%x[A]

Note 3.2.4.4.b: 移行期間における国・地域単位の簡易報告枠組みの選択を適用するかどうかにかかわらず、記載する必要がある。

Note 3.2.4.4.b.1: 構成会社等又は3.1.3のサブグループのJVグループの構成員の国際海運業所得を記載する。

Note 3.2.4.4.b.2: 3.2.4.4.b.1の50%を記載する。

Note 3.2.4.4.b.3:全て構成会社等又はJVグループの構成員について、適格付随的国際海運業所得の合計額を記載する。

Note 3.2.4.4.b.4: 3.1.3で特定されるサブグループの全ての構成会社等又はJVグループの構成員の適格付随的国際海運業所得の合計が、3.1.3で特定されるサブグループの全ての構成会社等又はJVグループの構成員の国際海運業所得の合計額の50%を超える場合、超過額を記載するものとし、当該超過額は個別計算所得金額に含まれる。モデルルール第3.3.4条に基づく50%の制限を超える、適格付随的活動からの収入に起因する直接又は間接的な費用の範囲において、関連する収入も計算に含まれるため、それらの費用は構成会社等の個別計算所得金額（又はJVグループの構成員の個別計算所得金額）の計算に考慮される。構成会社等構成事業体の超過所得（又はJVグループの構成員の超過所得）が、適格付随的国際海運業所得の上限を超過した場合に帰属する給与費用及び有形資産の帳簿価額は、実質ベースの所得除外額の計算に含まれるものとする。

KPMG

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第3章 GloBE Computations

3.2.4 Constituent Entity Computations

3.2.4.5 Information for purposes of Article 7.6 (if applicable)

Taxable Distribution Method Election				
1. Constituent Entity-owner (or member of JV Group) for which an election is made (TIN)	2. Investment Entity for which the election is made (TIN)	3. Actual and deemed distributions of the Investment Entity's GloBE Income received by the Constituent Entity-owner	4. Local Creditable Tax Gross-up incurred by the Investment Entity	5.Constituent Entity-owner's proportionate share of the Investment Entity's Undistributed Net GloBE Income

Note 3.2.4.5.1: モデルルール第7.6条に基づく選択が適用される構成会社等の所有者（又はJVグループの構成員）のTINコードを記載する。

Note 3.2.4.5.2: 構成貴社等である所有者（又はJVグループの構成員）が所有持分を有し、モデルルール第7.6条に基づく選択を行った各種投資会社等のTINコードを記載する。

Note 3.2.4.5.3: 構成会社等の所有者が受領した各種投資会社等の個別計算所得金額の分配額及びみなし分配額を記載する。

Note 3.2.4.5.4: 各種投資会社等からの分配に関連して発生する構成会社等の所有者の納税義務に対する控除として認められる、各種投資会社等によって発生した現地控除可能グロスアップ税額を記載する。

Note 3.2.4.5.5: 構成会社等所有者の判定対象年度に係る各種投資会社等の未分配国別グループ純所得の金額がある場合には、未分配国別グループ純所得の金額に対する対応持分を記載する。

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第3章 GloBE Computations

3.2.4 Constituent Entity Computations

3.2.4.6 Other Accounting Standard

1. Constituent Entity (or member of JV Group) with FANIL based on a different accounting standard (TIN)	2. Acceptable or Authorised Financial Accounting Standard

Note 3.2.4.6.1: 以下に該当するものを記載する。
(i) 財務会計上の純損益が、モデルルール第3.1.3条に定める最終親会社等の連結財務諸表に使用されている会計基準以外の他の許容可能な財務会計基準又は公認の財務会計基準に基づいている国・地域に所在する構成会社等
(ii) 財務会計上の純損益が、モデルルール第3.1.3条に定める最終親会社等の連結財務諸表に使用されている会計基準以外の他の許容可能な財務会計基準又は公認の財務会計基準に基づいている国・地域に所在する共同支配会社等の連結子会社
(iii) 財務会計上の純損益が、モデルルール第6.4.1条(a)の結果として、最終親会社等の連結財務諸表に使用されている会計基準以外の他の許容可能な財務会計基準又は公認の財務会計基準に基づいている国・地域に所在する共同支配会社等

Note 3.2.4.6.2: 構成会社等、共同支配会社等、共同支配会社等の連結子会社等の財務会計上の純損益の計算に使用される許容可能な財務会計基準又は公認の財務会計基準を記載する。

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第3章 GloBE Computations

3.3 Top-up Tax computation

3.3.1 Top-up Tax

a. Top-up Tax Percentage	b. Substance-based Income Exclusion	c. Excess Profits	d. Additional Current Top-up Tax	e. QDMTT payable	f. Top-up Tax
[A]=15% - ETR	[B]	[C] = Net GloBE Income or Loss -[B]	[D]	[E]	=[A]x[C]+[D]-[E]

Note 3.3.1.a: その国・地域のTop-up Tax Percentageを記載する。

Note 3.3.1.b: その国・地域の実質ベースの所得除外額を記載する。

Note 3.3.1.c: その国・地域の超過利益を記載する。

Note 3.3.1.d: その国・地域の再計算国別国際最低課税額を記載する。

.

Note 3.3.1.e: その国・地域の自国内国際最低課税額を記載する。

Note 3.3.1.f: その国・地域の国際最低課税額を記載する。

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第3章 GloBE Computations

3.3.2 Computation of Substance-based Income Exclusion (if applicable)

3.3.2.1 Total amount of the Substance Based Income Exclusion (1/2)

Payroll carve-out		Tangible Assets carve-out		Total
1. Relevant Eligible Payroll Costs of Eligible Employees performing activities in the jurisdiction	2. Application of relevant mark-up percentage for the Reporting Fiscal Year	3. Carrying value of relevant Eligible Tangible Assets located in the jurisdiction	4. Application of relevant mark-up percentage for the Reporting Fiscal Year	5.Substance-based Income Exclusion
[A]	[B]	[C]	[D]	[E]=[A]x[B]+[C]x[D]

Note 3.3.2.1: 記載のない国・地域に関しては、3.2.3.1.a.1.cの実質ベースの所得除外額の適用を選択しないものとみなされる。

Note 3.3.2.1.1: 国・地域に所在する適格給与費用には以下のものを含めない。
(i) 資産計上され、適格有形資産の帳簿価額に含まれているもの
(ii) 構成会社等の国際海運業所得及び適格付随的国際海運業所得に起因するもの

対象会計年度中に、従業員が国・地域に所在する期間が50%以下である場合、関連する適格給与費用は、解釈運営指針に基づき、その国・地域に所在した勤務時間に比例した給与費用のみを考慮するものとする。適格給与費用には、解釈運営指針に基づき、モデルルール第7.2.1条の最終親会社等の個別計算所得金額から除外される所得に比例して、関連する適格給与費用を含まないものとする。

Note 3.3.2.1.1: 会社等が、その直接又は間接の所有持分の移転の結果、特定多国籍企業グループ等の構成会社等となった場合又は当該構成構成会社等事業体でなくなった場合、対象者の適格給与費用の計算は、モデルルール第6.2.1条(e)に定めるとおり、対象者が特定多国籍企業グループ等の構成会社等であった期間に比例して調整するものとする。

Note 3.3.2.1.2: 対象会計年度におけるマークアップパーセンテージを記載する。

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第3章 GloBE Computations

3.3.2 Computation of Substance-based Income Exclusion (if applicable)

3.3.2.1 Total amount of the Substance Based Income Exclusion (2/2)

Payroll carve-out		Tangible Assets carve-out		Total
1. Relevant Eligible Payroll Costs of Eligible Employees performing activities in the jurisdiction	2. Application of relevant mark-up percentage for the Reporting Fiscal Year	3. Carrying value of relevant Eligible Tangible Assets located in the jurisdiction	4. Application of relevant mark-up percentage for the Reporting Fiscal Year	5.Substance-based Income Exclusion
[A]	[B]	[C]	[D]	[E]=[A]x[B]+[C]x[D]

Note 3.3.2.1.3: 国・地域に所在する適格有形資産の帳簿価額には以下のものを含めない。
(i) 売買、ファイナンスリース、投機目的で保有する土地や建物といった資産の帳簿価額
(ii) 構成会社等の国際海運業所得及び適格付随的国際海運業所得を得るために使用する有形資産の帳簿価額

対象会計年度中に、所有者（オペレーションリースの場合は、賃借人）の国・地域に所在する期間が50%以下である場合、関連する適格有形資産の帳簿価額は、解釈運営指針に基づき、所有者（オペレーションリースの場合は、賃借人）の国・地域に所在した期間に帰属する資産の帳簿価額のみを考慮するものとする。適格有形資産の帳簿価額には、解釈運営指針に基づき、モデルルール第7.2.1条の最終親会社等の個別計算所得金額から除外される所得に比例して、関連する適格有形資産の帳簿価額を含まないものとする。

Note 3.3.2.1.3: 会社等が、その直接又は間接の所有持分の移転の結果、特定多国籍企業グループ等の構成会社等となった場合又は当該構成構成会社等事業体でなくなった場合、対象者の適格有形資産の帳簿価額の計算は、モデルルール第6.2.1条(e)に定めるとおり、対象者が特定多国籍企業グループ等の構成会社等であった期間に比例して調整するものとする。

Note 3.3.2.1.4: 対象会計年度におけるマークアップパーセンテージを記載する。

Note 3.3.2.1.5: その国・地域における実質ベースの所得除外額の金額を記載する。

KPMG
© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.
Document Classification: KPMG Confidential

第3章 GloBE Computations

3.3.2 Computation of Substance-based Income Exclusion (if applicable)

3.3.2.2 Allocation of Eligible Payroll Costs and carrying value of Eligible Tangible Assets to Permanent Establishments for purposes of the Substance Based Income Exclusion

1. Relevant Eligible Payroll Costs	2. Carrying value of relevant Eligible Tangible Assets	3. Jurisdiction of PEs	4. Relevant Eligible Payroll Costs allocated to PEs	5. Carrying value of relevant Eligible Tangible Assets allocated to PEs

Note 3.3.2.2.1: モデルルール第5.3.6条に基づく調整（恒久的施設等への配賦）前の、国・地域に所在する全ての恒久的施設等を有する構成会社等に関連する適格給与費用の総額を記載する。

Note 3.3.2.2.2: モデルルール第5.3.6条に基づく調整（恒久的施設等への配賦）前の、国・地域に所在する全ての恒久的施設等を有する構成会社等に関連する適格有形資産の帳簿価額の総額を記載する。

Note 3.3.2.2.3: 恒久的施設等の所在する国・地域（ISO3166-1 Alpha 2 standardのおける国・地域のアルファベット2文字の国コード）を記載する。モデルルール5.3.6に基づき、適格給与費用及び適格有形資産の帳簿価額が配賦される恒久的施設等の所在する国・地域ごとに、別の行で記載する。恒久的施設等が無国籍である場合には、"Stateless"と記載する。

Note 3.3.2.2.4: モデルルール第5.3.6条に基づき、3.3.2.2.3に記載の各国地域ごとの恒久的施設等に配賦された適格給与費用の合計額を記載する。
モデルルール第3.5.3条や第7.1.4条に基づき、全部又は一部が除外される所得を有する構成会社等の適格給与費用は、同じ割合を実質ベースの所得除外額の計算から除外する。

Note 3.3.2.2.5: モデルルール第5.3.6条に基づき、3.3.2.2.3に記載の各国地域ごとの恒久的施設等に配賦された適格有形資産の帳簿価額の合計額を記載する。
モデルルール第3.5.3条や第7.1.4条に基づき、全部又は一部が除外される所得を有する構成会社等の適格有形資産の帳簿価額は、同じ割合を実質ベースの所得除外額の計算から除外する。

Note 3.3.2.2.4 and 3.3.2.2.5: 恒久的施設等の適格給与費用及び適格有形資産は、当該恒久的施設等を有する構成会社等の適格給与費用及び適格有形資産の計算に考慮しない。(例:恒久的施設等に配賦された適格給与費用及び適格有形資産を、それぞれ当該恒久的施設等を有する構成会社等の適格給与費用及び適格有形資産から減額する。)

KPMG

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第3章 GloBE Computations

3.3.2 Computation of Substance-based Income Exclusion (if applicable)

3.3.2.3 Allocation of Eligible Payroll Costs and carrying value of Eligible Tangible Assets of a Flow-through Entity for purposes of the Substance Based Income Exclusion (1/2)

1. Relevant Eligible Payroll Costs	2. Carrying value of relevant Eligible Tangible Assets	3. Jurisdiction of CE owners (or members of JV Group)	4. Relevant Eligible Payroll Costs allocated to CE owner (or excluded)	5. Carrying value of relevant Eligible Tangible Assets allocated to CE owner (or excluded)

Note 3.3.2.3.1: モデルルール第5.3.6条に基づく調整後、及び第5.3.7条に基づく調整前の、国・地域に所在する全ての導管会社等の関連する適格給与費用総額を記載する。

Note 3.3.2.3.2: モデルルール第5.3.6条に基づく調整後、及び第5.3.7条に基づく調整前の、国・地域に所在する全ての導管会社等の関連する適格有形資産の帳簿価額を記載する。

Note 3.3.2.3.3: モデルルール第5.3.7条(a)が適用される場合、構成事業体所有者やJVグループの構成員が所在する国・地域におけるISO3166-1 Alpha 2 standardのおける国・地域のアルファベット2文字の国コードを記載する。無国籍構成会社等である場合には、無国籍構成会社等である所有者ごとに、“Stateless”と記載する。
適格給与費用及び適格有形資産が帰属する構成会社等の所有者（又はJVグループの構成員）が所在する各国・地域ごとに、別の行で記載する。
モデルルール第5.3.7条(b)が適用される場合、モデルルール第7.1.1条の適用後に最終親会社等に配賦される適格給与費用及び適格有形資産を、最終親会社等ごとに、別の行に記載する。
モデルルール第5.3.7条(c)が適用される場合、特定多国籍企業グループ等の実質ベースの所得除外額の計算から除かれる適格給与費用及び適格有形資産について、“Not applicable”と記載する。

Note 3.3.2.3.4: モデルルール第5.3.7条(a)が適用される場合には、3.3.2.3.3に記載の国・地域に所在の構成会社等の所有者（又はJVグループの構成員）に配賦された適格給与費用を記載する。モデルルール第5.3.7条(b)が適用される場合には、モデルルール第7.1.1条の適用後に最終親会社等に配賦される適格給与費用を記載する。
モデルルール第5.3.7条(c)の規定により、実質ベースの所得除外額の計算から除かれる、適格給与費用を記載する。

KPMG
© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第3章 GloBE Computations

3.3.2 Computation of Substance-based Income Exclusion (if applicable)

3.3.2.3 Allocation of Eligible Payroll Costs and carrying value of Eligible Tangible Assets of a Flow-through Entity for purposes of the Substance Based Income Exclusion (2/2)

1. Relevant Eligible Payroll Costs	2. Carrying value of relevant Eligible Tangible Assets	3. Jurisdiction of CE owners (or members of JV Group)	4. Relevant Eligible Payroll Costs allocated to CE owner (or excluded)	5. Carrying value of relevant Eligible Tangible Assets allocated to CE owner (or excluded)

Note 3.3.2.3.5: モデルルール第5.3.7条(a)が適用される場合、3.3.2.3.3で特定される各国・地域に所在する構成会社等やJVグループの構成員に配賦された関連する適格有形資産の帳簿価額の総額を記載する。モデルルール第5.3.7条(b)が適用される場合、モデルルール第7.1.1条の適用後に最終親会社等に帰属する適格有形資産の帳簿価額を記載する。モデルルール第5.3.7条(c)に基づき、実質ベースの所得除外額から除かれる適格有形資産の帳簿価額を記載する。

Note 3.3.2.3.4 and 3.3.2.3.5: 適格給与費用及び適格有形資産は、モデルルール第5.3.7条(c)に基づき、以下に関連するものは、実質ベースの所得除外額の計算から除かれる。：

(i) リバース・ハイブリッド事業体に割り当てられた財務会計上の純損益
(ii) モデルルール第3.5.3条に基づき、個別計算所得等の金額から除かれた財務会計上の純損益（グループ外の会社等に帰属する財務会計上の純損益）
(iii) モデルルール第7.1.1条（導管会社等である最終親会社等）に基づき個別計算所得等の金額から除かれた財務会計上の純損益（グループ外の会社等に帰属する財務会計上の純損益）
(iv) 適格従業員及び適格有形資産が、構成会社等の所有者の国・地域に所在しない場合の、JVグループの構成員に帰属する財務会計上の純損益

KPMG

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification: KPMG Confidential

第3章 GloBE Computations

3.3.3 Additional Current Top-up Tax

3.3.3.1 Additional Current Top-up Tax for purposes other than Article 4.1.5

1. Relevant Articles	2. Relevant year	3. As previously reported or recalculated	4. Net GloBE Income/Loss	5. Adjusted Covered Taxes	6. ETR	7. Excess Profit	8. Top-up Tax Percentage	9. Top-up Tax	10. Additional Current Top-up Tax
	Prior Fiscal Year X	a. Previously Reported							
		b. Recalculated							

Note 3.3.3.1: 国別実効税率調整条項が適用される場合にはこの表を記載する。

Note 3.3.3.1.1: モデルルール第5.4.1条に基づき、過去の国別実効税率及び国際最低課税額をリキャストすることが求められ、又は、認められる全ての国別実効税率調整条項を選択する。モデルルール第3.2.6条、第4.4.4条、第4.6.1条、第4.6.4条、第7.3.5条、第7.3.7条の中から選択する。

Note 3.3.3.1.1: モデルルール第4.4.4条は、当該事業年度が直前5事業年度である場合にのみ選択するものとし、再計算国別国際最低課税額は、3.2.2.2に記載の情報に基づいて決定するものとする。モデルルール第7.3.5条は、当該事業年度が前事業年度の第4事業年度である場合にのみ選択されるものとし、再計算国別国際最低課税額は、3.2.3.2.aに記載された情報に基づいて決定されるものとする。

Note 3.3.3.1.2: 国別実効税率調整の対象となる過去の対象会計年度を記載する。

Note 3.3.3.1.4-9.a: 過去に申告した金額は、過去の対象会計年度において国別実効税率調整条項により求められる調整を考慮する。

Note 3.3.3.1.4-9.b: 再計算された金額には、過去の対象会計年度及び対象会計年度に適用された国別実効税率調整条項により求められる調整を考慮する。

Note 3.3.3.1.10: 再計算国別国際最低課税額は、過去に申告した国際最低課税額と再計算した国際最低課税額との差額と同額である。

KPMG

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第3章 GloBE Computations

3.3.3 Additional Current Top-up Tax

3.3.3.2 Additional Current Top-up Tax for purposes of Article 4.1.5

1. Adjusted Covered Taxes for the jurisdiction (if negative)	[A]
2. GloBE Loss for the Jurisdiction	[B]
3. Expected Adjusted Covered Taxes	[C]=[B]×15%
4. Additional Current Top-up Tax	[D]=[C]-[A]

Note 3.3.3.2: 特定多国籍企業グループ等が、その国・地域における個別計算所得金額がある場合には記載不要である。

Note 3.3.3.2.1: その国・地域における調整後対象租税額のマイナス金額を記載する。

Note 3.3.3.2.2: その国・地域における個別計算損失金額を記載する。

Note 3.3.3.2.3: その国・地域における想定調整後対象租税額を記載する。

Note 3.3.3.2.4: その国・地域におけるモデルルール第4.1.5条に基づく、再計算国別国際最低課税額を記載する。

KPMG

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第3章 GloBE Computations

3.3.4 QDMTT

1. Financial Accounting Standard	
2. QDMTT amount payable	
3. QDMTT Minimum Rate (if higher than 15%)	
4. Basis for the blending of income and taxes (if different from the GloBE Rules)	
5. Currency used (if different from CFS presentation currency)	
6. SBIE available?	Yes/No
7. De-minimis available?	Yes/No

Note 3.3.4.1: QDMTTが、最終親会社等の連結等財務諸表における財務会計基準以外の財務会計基準に基づき、超過利益の計算がされている場合、記載する必要がある。QDMTTに基づく国内超過利益の計算に使用された、その国・地域における会計基準設定主体により認められた財務会計基準、又は、重要な競争上の歪みを防止するための調整がなされた財務会計基準を記載する。

Note 3.3.4.2: 対象会計年度におけるその国・地域におけるQDMTTに係る課税額を記載する。1.2.2.3に記載の通貨により記載する。

Note 3.3.4.3: QDMTTの計算に使用される基準税率が、15%を超える場合には記載する。

Note 3.3.4.4: 国別実効税率の計算における所得や税金のブレンディングの基準が、GloBEルールと異なる場合には記載する。

Note 3.3.4.5: QDMTTにおける通貨が、連結財務諸表における通貨と異なる場合には、記載する。QDMTTセーフハーバーの適用を選択する場合には、Section3で申告する金額は、QDMTTにおいて使用する通貨を記載する。

Note 3.3.4.6: QDMTTにおいてもモデルルール第5.3条に基づく、実質ベースの所得除外額を適用する場合には、“Yes”と記載する。

Note 3.3.4.7: QDMTTにおいてもモデルルール第5.5条に基づく、適用免除基準を適用する場合には、“Yes”と記載する。

.

KPMG

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第3章 GloBE Computations

3.4 Top-up Tax allocation and attribution (if any)

3.4.1 Application of the IIR in respect of this jurisdiction ***(1/3)***

1. Group Entity allocated Top-up Tax	a.	LTCE or member of JV Group (TIN)	
	b.	GloBE Income of the LTCE or member of JV Group	[A]
	c.	Top-up Tax of the Low-Taxed CE or the member of the JV Group	[C] = [T] x [A]/[A+B+etc]
2. Parent Entities required to apply a QIIR	a.	Parent Entity (TIN)	[Parent Entity 1]
	b.	Parent Entity Jurisdiction	Jurisdiction B
	c.	The amount of GloBE Income attributable to Ownership Interests held by other owners	[D]
	d.	Parent Entity's Inclusion Ratio	[F]=([A]-[D])/[A]
3. IIR Top-up Tax	a.	Parent Entity's Allocable Share of the Top-up Tax	[G]=[C]×[F]
	b.	IIR Offset	[H]
	c.	Top-up Tax payable by Parent Entity	[I]=[G]-[H]

Note 3.4.1: 軽課税構成会社等や、JVグループの構成員に適格IIRが適用される場合にのみ求められる記載である。

Note 3.4.1: 構成会社等又はJVグループの構成員に関する情報は、それらの構成会社等又はJVグループの構成員について、以下に該当する場合には、会社等ごとに報告する必要はない。

i. 親会社等が、適格IIRを適用しており、親会社等の配賦対象となる持分割合が100%である場合、3.4.1.3.aに記載の国際最低課税額に対する親会社等への配賦額は、3.3.1.fに記載の国・地域における国際最低課税額と同額となる場合、

ii. 適格IIRを適用に際し、全ての親会社等の帰属割合が、その国・地域の関連する各構成会社等又はVグループの各構成員に関する帰属割合と同じである場合

Note 3.4.1.1.a: 国際最低課税額が配賦されるグループ会社等は、構成会社等、被少数保有構成会社等、投資会社等、軽課税国等に所在するJVグループの構成員、又は基準税率未満の国別実効税率を有する無国籍構成会社等である。

KPMG

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第3章 GloBE Computations

3.4 Top-up Tax allocation and attribution (if any)

3.4.1 Application of the IIR in respect of this jurisdiction (2/3)

1. Group Entity allocated Top-up Tax	a.	LTCE or member of JV Group (TIN)	
	b.	GloBE Income of the LTCE or member of JV Group	[A]
	c.	Top-up Tax of the Low-Taxed CE or the member of the JV Group	[C] = [T] x [A]/[A+B+etc]
2. Parent Entities required to apply a QIIR	a.	Parent Entity (TIN)	[Parent Entity 1]
	b.	Parent Entity Jurisdiction	Jurisdiction B
	c.	The amount of GloBE Income attributable to Ownership Interests held by other owners	[D]
	d.	Parent Entity's Inclusion Ratio	[F]=([A]-[D])/[A]
3. IIR Top-up Tax	a.	Parent Entity's Allocable Share of the Top-up Tax	[G]=[C]×[F]
	b.	IIR Offset	[H]
	c.	Top-up Tax payable by Parent Entity	[I]=[G]-[H]

Note 3.4.1.1.b: モデルルール第5.4.2条、第5.4.3条が適用される場合で、各構成会社等やJVグループの構成員の個別計算所得金額は、関連する国際最低課税額の配賦に使用されず、これらの条項やNoteにも明記されている通り、代替の配賦係数が適用されるものとする。モデルルール第5.4.2条が適用される場合、各構成会社等やJVグループの構成員の個別計算所得金額は、モデルルール第5.2.5条の規定により、モデルルール第5.4.1条に基づくリキャストが行われた対象会計年度の各構成会社等やJVグループの構成員の個別計算所得金額に等しいものとする。モデルルール第5.4.3条が適用される状況においては、各構成会社等やJVグループの構成員の個別計算所得金額は、調整後対象租税額が0未満であり、かつ、当該構成会社等やJVグループの構成員の個別計算所得金額又は個別計算損失金額に基準税率を乗じた金額未満である構成会社等についてのみ記載するものとする。以下の計算式に従って計算されるものとする。
(個別計算所得金額又は個別計算損失金額×基準税率) - 調整後対象租税額

モデルルール第5.4.2条と第5.4.3条の両方が適用される場合、代替の配賦係数をそれぞれ個別に記載する必要がある。

Note 3.4.1.1.c: 軽課税構成会社等（又はJVグループの構成員）の国際最低課税額は、当該軽課税構成会社等（又はJVグループの構成員）の個別計算所得金額に比例して配賦される当該国・地域における国際最低課税額であり、当該国・地域における国際最低課税額に、全ての軽課税構成会社等（又はJVグループの構成員）の個別計算所得金額の合計額に対する当該軽課税構成会社等（又はJVグループの構成員）の個別計算所得金額の割合を乗じて算出される。
モデルルール第5.4.2条、第5.4.3条が適用される場合、当該国・地域において個別計算所得金額を有する全ての軽課税構成会社等（又はJVグループの構成員）の個別計算所得金額の合計額は、国際最低課税額の配賦の目的では使用されないものとし、代わりに、3.4.1.1.bに規定される代替の配賦係数を使用するものとする（Note 3.4.1.1.b 参照）。モデルルール第7.6条が適用される場合、軽課税構成会社等（又はJVグループの構成員）の国際最低課税額は、モデルルール第7.6.2条(c)（失効年度についてはモデルルール第7.6.6条）に従って算定される額とする。

All rights reserved.

第3章 GloBE Computations

3.4 Top-up Tax allocation and attribution (if any)

3.4.1 Application of the IIR in respect of this jurisdiction (3/3)

1. Group Entity allocated Top-up Tax	a.	LTCE or member of JV Group (TIN)	
	b.	GloBE Income of the LTCE or member of JV Group	[A]
	c.	Top-up Tax of the Low-Taxed CE or the member of the JV Group	[C] = [T] x [A]/[A+B+etc]
2. Parent Entities required to apply a QIIR	a.	Parent Entity (TIN)	[Parent Entity 1]
	b.	Parent Entity Jurisdiction	Jurisdiction B
	c.	The amount of GloBE Income attributable to Ownership Interests held by other owners	[D]
	d.	Parent Entity's Inclusion Ratio	[F]=([A]-[D])/[A]
3. IIR Top-up Tax	a.	Parent Entity's Allocable Share of the Top-up Tax	[G]=[C]×[F]
	b.	IIR Offset	[H]
	c.	Top-up Tax payable by Parent Entity	[I]=[G]-[H]

Note 3.4.1.2.a: 親会社等のTINコード（又は、事業・会社のコード等のような機能的に同等なもの）を記載する

Note 3.4.1.2.b:適格IIRが適用される親会社等の所在する国・地域（ISO3166-1 Alpha 2 standardのおける国・地域のアルファベット2文字の国コード）を記載する。

Note 3.4.1.2.c: 他の所有者が保有する所有持分に帰属する個別計算所得金額は、モデルルール第2.2.3条に基づき決定される。

Note 3.4.1.3.b: IIR Offsetとは、所有持分の連鎖の下位層に位置する被部分保有親会社等又は中間親会社等が、適格IIRに基づき負担する国際最低課税額をいう。

KPMG

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第3章 GloBE Computations

3.4 Top-up Tax allocation and attribution (if any)

3.4.2 Total UTPR Top-up Tax amount in respect of this Jurisdiction

1. LTCE (or member of JV Group) for which Article 2.5.2 does not apply (TIN)	
2. Top-up Tax taken into account for Article 2.5.1	
3. Total UTPR Top-up Tax Amount in respect of this jurisdiction	

Note 3.4.2: 3.4.2は、モデルルール第2.5.2条が適用されない軽課税構成会社等及びIIRの適用後にJVグループ係る国際最低課税額が0にならないJVグループの構成員のみ記載する必要がある。全ての軽課税構成会社等についてモデルルール第2.5.2条が適用される場合には、3.4.2は記載する必要がない。JVグループの全ての構成員についてJVグループに係る国際最低課税額が0になる場合、3.4.2は記載する必要がない。

Note 3.4.2.1: 国際最低課税額が計算される軽課税構成会社等（又はJVグループの構成員）に関して適格IIRが適用されない場合、軽課税構成会社等（又はJVグループの構成員）単位で記入する必要はなく、各軽課税構成会社等（又はJVグループの構成員）のTINコード（又は、事業・会社のコード等のような機能的に同等なもの）に代えて、“all”と記載する。

Note 3.4.2.2: モデルルール第2.5.2条が適用されない場合、各軽課税構成会社等の国際最低課税額は、軽課税構成会社等の国際最低課税額から親会社等が適格IIRに基づき支払う国際最低課税額を控除して計算されるものとする。JVグループの各構成員の国際最低課税額は、JVグループの構成員の国際最低課税額のうち最終親会社等への配賦額から、親会社等が適格IIRに基づき支払う国際最低課税額を控除して計算するものとする。国際最低課税額を計算する軽課税構成会社等（又はJVグループの構成員）に関して適格IIRが適用されず、国・地域単位で記載されている場合には、記載不要である。

Note 3.4.2.3: 国・地域単位におけるUTPRに係る国際最低課税額の合計額を記載する。

Note 3.4.2.3: 軽課税国・地域に所在する各軽課税構成会社等及びJVグループの構成員、並びに3.4.2.3で申告された金額を有する各無国籍構成会社等について、3.4.2.2で報告された全ての金額の合計（モデルルール第2.5.1条で考慮された国際最低課税額）を記載する。国際最低課税額の計算が行われる軽課税構成会社等（又はJVグループの構成員）に関して適格IIRが適用されない場合、モデルルール第2.5.1条により考慮される国際最低課税額は、国・地域単位の国際最低課税額となる。

KPMG

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第3章 GloBE Computations

3.4 Top-up Tax allocation and attribution (if any)

3.4.3 Attribution of Top-up Tax under the UTPR (1/2)

1. UTPR Jurisdictions	2. UTPR Top-up Tax carry-forward	3. Number of Employees	4. Net Book Value of Tangible Assets	5. UTPR Percentage	6. UTPR Top-up Tax Amount attributed for the Reporting Fiscal Year	7. Additional cash tax expense incurred by CEs in UTPR jurisdiction	8. UTPR Top-up tax left to be carried forward
Total							

Note 3.4.3: 対象会計年度において少なくとも1つの国・地域においてUTPRに係る国際最低課税額がある場合、又は3.4.3.2に報告されたUTPRに係る国際最低課税額の繰越がある場合には、この表に記載する必要がある。

Note 3.4.3.1: 特定多国籍企業グループ等のUTPR適用対象国・地域について、ISO 3166-1 Alpha 2 standardにおける所在地国のアルファベット2文字の国コードを記載する。

Note 3.4.3.2: 前対象会計年度において国・地域に配賦されたUTPRに係る国際最低課税額に関して、当該国・地域に所在する構成会社等において、配賦された金額と同等の追加現金税金費用がまだ生じていなかった場合、モデルルール第2.4.2条に従って繰り越される金額を3.4.3.2に記載する。

Note 3.4.3.3 and 3.4.3.4 (Total): 3.4.3.5のUTPR割合が、モデルルール第2.6.3条を適用した結果、UTPR適用対象国・地域において0である場合、当該国・地域に所在する構成会社等の従業員数及び有形資産は、UTPR割合の計算式の分母から除外される。この除外計算は、対象会計年度において全てのUTPRの適用対象国・地域のUTPR割合が0の場合は適用されない（モデルルール第2.6.4条）。

Note 3.4.3.3: 恒久的施設等(導管会社等を含む)に配賦された従業員数は、当該恒久的施設等が所在する国・地域のUTPR割合を計算する際には考慮する必要がある。さらに、構成会社等の従業員数は、モデルルール第2.6.2条により2つの除外事項の対象となる。第一に、UTPR適用対象国・地域における投資事業体の従業員数は、管轄地域のUTPR割合を計算する上で除外される（モデルルール第2.6.2条(a)）。第二に、導管会社等の従業員が、恒久的施設等に配賦されない場合、導管会社等が設立された国・地域に所在する構成会社等（当該構成会社等が当該導管会社等の所有者であるか否かにかかわらず）に割り当てられる（モデルルール第2.6.2条(b)）。導管会社等に雇用される従業員のうち、恒久的施設等にも配賦されない従業員の数は、モデルルール第2.6.2条(b)の定めに従って除外する。

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

第3章 GloBE Computations

3.4 Top-up Tax allocation and attribution (if any)

3.4.3 Attribution of Top-up Tax under the UTPR (2/2)

1. UTPR Jurisdictions	2. UTPR Top-up Tax carry-forward	3. Number of Employees	4. Net Book Value of Tangible Assets	5. UTPR Percentage	6. UTPR Top-up Tax Amount attributed for the Reporting Fiscal Year	7. Additional cash tax expense incurred by CEs in UTPR jurisdiction	8. UTPR Top-up tax left to be carried forward
Total							

Note 3.4.3.4: 恒久的施設等(導管会社等を含む)に配賦された有形資産の帳簿価額は、当該恒久的施設等が所在する国・地域のUTPR割合を計算する際には考慮する必要がある。さらに、構成会社等の有形資産の帳簿価額は、モデルルール第2.6.2条により2つの除外事項の対象となる。第一に、UTPR適用対象国・地域における投資事業体の有形資産の帳簿価額は、管轄地域のUTPR割合を計算する上で除外される（モデルルール第2.6.2条(a)）。第二に、導管会社等の有形資産の帳簿価額が、恒久的施設等に配賦されない場合、導管会社等が設立された国・地域に所在する構成会社等（当該構成会社等が当該導管会社等の所有者であるか否かにかかわらず）に割り当てられる（モデルルール第2.6.2条(b)）。導管会社等に雇用される有形資産の帳簿価額のうち、恒久的施設等にも配賦されない有形資産の帳簿価額は、モデルルール第2.6.2条(b)の定めに従って除外する。

Note 3.4.3.5: UTPR割合は、モデルルール第2.6.1条に従って計算する。3.4.3.2のUTPRの適用対象国・地域においてUTPRに係る国際最低課税額の繰越がある場合、当該国・地域のUTPR割合は、0とみなす（モデルルール第2.6.3条）。ただし、モデルルール第2.6.3条は、全てのUTPR適用対象国・地域の対象会計年度におけるUTPR割合が0である場合を除く（モデルルール第2.6.4条）。“UTPR Percentage”は、第2.6.4条により計算されたUTPR割合を記載する。

Note 3.4.3.6 (Total): UTPR適用対象国・地域間で配賦されたUTPRに係る国際最低課税額の合計は、3.4.3で申告した各国・地域に関する各UTPRに係る国際最低課税額の合計である。

Note 3.4.3.7: UTPR適用対象国・地域の構成会社等が負担した追加的現金税金費用は、通常の税法に基づき支払うべき税額に加えて、UTPRに基づき支払うべき税額をいう。

Note 3.4.3.8: UTPRに係る国際最低課税額の繰越は、対象会計年度のUTPR適用対象国・地域に帰属するUTPRに係る国際最低課税額と、3.4.3.7で申告したUTPR適用対象国・地域の恒久的施設等が負担した追加現金税金税金費用との差額のうち、正の金額である。

KPMG

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.