

デジタル経済課税 GloBE ルールにおける 減算永久差異に関する考察 (Article 4.1.5)

April 2022

In brief

2021 年 12 月に OECD から公表された第 2 の柱における Global Anti-Base Erosion Rule (GloBE) モデルルール(以下、「モデル規則」)は、多くの国・地域において早ければ 2023 年からの導入を目指し法制化が進んでいます。

我が国においても、GloBE ルールは、早ければ 2023 年度(令和 5 年度)改正として法制化され、同年度以降、一定規模以上の多国籍企業に適用される可能性が見えてきました。企業においては、法制化までに本ルールの適用による自社グループへの影響を検討することを早急に開始し、その対処方法を決定する必要があります。

本ニュースレターでは、GloBE ルールのうち、GloBE 損失が生じている場合に発生しうる追加トップアップ税額(Article 4.1.5)に関して、減算永久差異によって欠損金が生じる場合の問題意識、および、Article 4.1.5 によって追加トップアップタックスが生じる場合の計算例を解説します。

本解説は、「モデル規則」およびコメントリーを参考としています。本ルールの適用にあたって、今後、公表される Implementation Framework や国内法の内容を考慮する必要がありますので、ご留意ください。

In detail

1. 減算永久差異によって生じた欠損金によるタックスシェルターへの問題意識

GloBE ルールでは、ある国・地域に関して GloBE 損失が生じる場合において、調整対象税額が、ゼロより小さくかつ見込調整対象税額($= \text{GloBE 損失} \times \text{最低税率 } 15\%$)よりも小さい場合には、その差額($= \text{見込調整対象税額} - \text{調整対象税額}$)を、追加トップアップ税額として取り扱うこととされています(モデル規則 Article 4.1.5)。

この Article の背景として、GloBE ルールでは調整対象外となるような減算永久差異が、現地税法で認められ欠損金が生じるような場合に、GloBE ルールの適用上、タックスシェルターになり得ることへの問題意識があると解されます(コメントリー第 4 章パラグラフ 19、20)。

すなわち、所得が発生している状況で減算永久差異がある場合には、GloBE ルール上、実効税率(ETR)が引き下げられトップアップ税額が課されることになるものの、欠損が生じている状況で減算永久差異がある場合には、後続年度で欠損金として使用されたとしても、繰延税金資産の取り崩し(調整対象税額の増加)が ETR 計算に反映されるため、結果としてトップアップ税額が課されない、といった問題が生じると考えられます。

具体的な内容は、以下の計算例をご参照ください。

減算永久差異の影響分析			適用税率	15%
①所得で減算永久差異がある場合			②欠損で減算永久差異がない場合	
所得計算	所得計算		所得計算	
税前利益 (=GloBE所得)	1000	税前利益 (=GloBE所得)	-1000	税前利益 (=GloBE所得)
減算永久差異(調整対象外)	-100	減算永久差異(調整対象外)	0	減算永久差異(調整対象外)
課税所得	900	課税所得	-1000	課税所得
納付税額	135	納付税額	0	納付税額
法人税等	135	法人税等	0	法人税等
法人税等調整額	0	法人税等調整額	-150	法人税等調整額
PL税金費用	135	PL税金費用	-150	PL税金費用
対象税額	135	対象税額	0	対象税額
TDTAA	0	TDTAA	-150	TDTAA
調整対象税額	135	調整対象税額	-150	調整対象税額
ETR	13.50%	ETR	15.00%	ETR
永久差異により15%を下回る			税効果により15%に収斂	
			永久差異により税効果が創出	

【考察】

① 所得で減算永久差異がある場合

- 永久差異により ETR が最低税率を下回り、トップアップ課税が生じる

②欠損で減算永久差異がない場合

- 調整対象税額は欠損金の一時差異からのみ生じて 15%となる
- 適用税率が 15%を超える場合でも、リキャストにより常に 15%となる

③欠損で減算永久差異がある場合

- 永久差異により税務上の欠損金が増加し、税効果(TDTAA)により 15%を超える
- この欠損金は将来の所得と相殺でき、ETR 計算上も考慮されるため、タックスシェルターになり得る
- この問題に対処するため Article 4.1.5 を導入する

2. Article 4.1.5 の計算例(Example 4.1.5-1)

上記 1.にある問題意識を背景として、GloBE ルールでは調整対象外となるような減算永久差異が、現地税法で認められ欠損金が生じるような場合に、その欠損金による税効果の発生時において、追加トップアップ税額を課すこととされています(コメントリー第 4 章パラグラフ 20)。

事例

現地税計算 Year 1		GloBE所得 Year 1	
収入	100	収入	100
		譲渡益 (税法上は益金不算入)	20
費用	(220)	費用	(220)
所得(欠損金)	(120)	所得(損失)	(100)
税金費用(繰延税金資産)	(18)	見込調整対象税額	(15)

現地税計算 Year 2		GloBE所得 Year 2	
収入	220	収入	220
費用	(100)	費用	(100)
欠損金控除	(120)		
所得(欠損金)	0	所得	120
		調整対象税額	18
		GloBE 実効税率	15%

Year 1

- 対象会社は、現地税法上では益金不算入、GloBE ルール上は調整対象外となるような譲渡益 20 を有している。この結果、現地税法上の欠損は 120 となる一方、GloBE 損失は 100 となる。すなわち、現地税法上の欠損の金額は、減算永久差異の金額だけ GloBE ルール上の欠損の金額を上回ることとなる。
- GloBE 損失は 100、見込調整対象税額は▲15、調整対象税額は▲18 となり、Article 4.1.5 の適用により、Year 1において追加トップアップ税額 3(= 18△15)が課されることになる。

Year 2

- 現地税法上、課税所得および税金費用は、欠損金の控除(120)によりゼロとなる。
- GloBE ルール上では、GloBE 所得は 120 となる一方、調整対象税額は、欠損金に係る繰延税金資産の取り崩しにより 18 となる。この結果、ETR は 15%となるため、トップアップ税額は発生しない。

The takeaway

我が国における過去の大幅な税制改正の場合には、法制化から適用開始までの準備期間が設けられること多かったため、企業においては法令を確認しながら準備を進めることができた状況となっていました。しかし、今回の GloBE ルールは国際的な合意の下、早ければ 2023 年という早期段階で適用が開始されます。そのため多国籍企業においては、国内法令の公表前に GloBE 規制等の最新情報を入手しながら、並行して対処方法を検討し準備する必要があります。

また、GloBE ルールによっては、連結決算用の会計数値によって税額が決定されるという、新しい算定メカニズムが導入されるため、企業においては、これまで以上に税務チームと会計チームの連携や情報収集・管理体制の確立が必要になります。

当法人は、企業における GloBE ルール適用に係るコンプライアンスを支援するため、全体のプロジェクトマネジメントサービスに加え、国内外の最新情報や影響試算ツールの提供、IT ツールを活用した業務プロセスフローの構築、そして GloBE 情報申告書作成サービスなど、一連の関連サポートを提供いたします。是非お気軽にご相談ください。

Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

PwC 税理士法人

〒100-0004 東京都千代田区大手町一丁目 2 番 1 号 Otemachi One タワー

www.pwc.com/jp/tax

パートナー
白土 晴久

顧問
岡田 至康

パートナー
浅川 和仁

パートナー
沼尻 雄樹

ディレクター
城地 徳政

PwC 税理士法人は、企業税務、インターナショナルタックス、M&A 税務、税務業務のデジタルトランスフォーメーション(DX)などを含む幅広い分野の税務コンサルティングにおいて、PwC グローバルネットワークと連携しながら、ワンストップでサービスを提供しています。国内外のプロフェッショナルの知見と経験を結集し、企業のビジネスパートナーとして重要な経営課題解決を包括的にサポートします。

PwC は、社会における信頼を築き、重要な課題を解決することを Purpose(存在意義)としています。私たちは、世界 156 カ国に及ぶグローバルネットワークに 295,000 人以上のスタッフを擁し、高品質な監査、税務、アドバイザリーサービスを提供しています。詳細は www.pwc.com をご覧ください。

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。

© 2022 PwC Tax Japan. All rights reserved.

PwC refers to the PwC network member firms and/or their specified subsidiaries in Japan, and may sometimes refer to the PwC network. Each of such firms and subsidiaries is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.