

デジタル課税第2の柱における特定組織再編成の概要と留意点

November 2024

In brief

各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税(以下、「GloBE ルール」)においては、一定の要件を満たす組織再編行為について、「特定組織再編成」として例外的な取扱いを認めています。グループ会社が組織再編行為を行った場合には、グループ会社の所在する国の組織再編に係る税制における取扱いと、GloBE ルール上の特定組織再編成の取扱いの共通点、相違点について慎重な検討が必要となります。

以下では、特定組織再編成の要件及び基本的な取扱いについて解説します。その後、課税繰延べ制度と GloBE ルール上の特定組織再編成の間に差異が生じると想定される取引の類型及びその影響を概説します。

In detail

1. 組織再編に係る取扱い

I. 原則的な取扱い

GloBE ルールにおける個別計算所得等の金額の算出の基礎となる当期純損益金額は、会計上の取扱いに従い計算されます。組織再編における資産または負債の移転についても、原則的には会計上の取扱いに従い、会計上で損益が認識されている場合には当該損益を個別計算所得等の金額に含めることとなります。また、構成会社等との間で行われる資産または負債の移転取引のうち、以下 II で掲げる「特定組織再編成」に該当しないものは、公正価値で資産または負債が移転されたものとして個別計算所得等の金額の基礎となる税引後当期純損益金額の計算を行うことが求められています(法人税法(以下、「法法」)82①二十六、法人税法施行令(以下、「法令」)155の16①一、同155の16④、OECDモデルルール(以下、「MR」)3.1.2、同6.3.1)。

II. 特定組織再編に係る例外的な取扱い

一方で、「特定組織再編成」による資産または負債の移転に関しては、移転会社等では移転損益をないものとし、取得会社等では移転会社等の当該特定組織再編成の直前の税務上の帳簿価額により取得したものとして取り扱うこととされています(法令155の16⑦、MR6.3.2)。

当該取扱いの趣旨としては、グループ内の組織再編成による移転資産または移転負債にかかる損益は課税繰延べを認めている国が多いため、一定の組織再編成を「特定組織再編成」と定義したうえで、GloBE ルール上でも当該課税繰延べと整合する取扱いを行うことで、多くの国で認められている課税繰延べ制度によって当期純損益金額と課税所得が大きく乖離しないようにすることにあります。

2. 特定組織再編成の定義

特定組織再編成とは、組織再編成(合併、分割、清算その他これらに類する事由をいう)のうち、次に掲げる要件の全てを満たすものをいいます(法令155の16⑨一、法人税法施行規則(以下、「法規」)38の14①、MR10.1.1)。

- **対価要件**

組織再編成により移転を受けた資産又は負債に係る対価として交付される資産の全部又は大部分が取得会社等又は当該取得会社等と特殊の関係にある会社等に対する持分であること。当該組織再編成により移転を受けた資産又は負債に係る対価が交付されない場合にあっては、当該持分の交付が省略されたと認められるものであること。(法令 155 の 16⑨ーイ)

この要件は、組織再編成税制における金銭不交付要件と概ね同等であり、組織再編成の対価が株式であることが求められるものです。

- **非課税要件**

組織再編成により移転をした資産の当該移転に係る利益の額及び損失の額の全部又は一部につき、当該移転を行った会社等の所在地国の租税に関する法令において当該移転会社等の所得の金額の計算上益金の額及び損金の額に算入しないこととされていること。ただし、当該利益の額又は損失の額が PE に帰属する場合は、PE 所在地国の法令によるものとする。(同号ロ)

この要件は、移転側の法人において課税繰延べ制度が適用されていることが求められるものです。

- **取得価額要件**

組織再編成により移転を受けた資産の取得価額につき、取得会社等の所在地国の租税に関する法令において当該移転を行った会社等の当該組織再編成の直前の帳簿価額を基礎として計算することとされていること。ただし、当該移転資産が PE に帰属する場合は、PE 所在地国の法令によるものとする。(同号ハ)

本取得価額要件における「帳簿価額」とは、税務上の帳簿価額である点に留意する必要があります。すなわち、この要件は、譲受側の法人においても、移転側における課税繰延べに対応する税務上の帳簿価額での受入れが行われていることが求められるものです。

3. 特定組織再編成の移転側・取得側の取扱い

- **移転側の取扱い**

構成会社等が特定組織再編成により他の会社等に資産又は負債の移転をした場合には、移転に係る利益の額又は損失の額はないものとして、対象会計年度に係る構成会社等の当期純損益金額を計算します(法令 155 の 16⑦ー一、MR3.2.6(e)、MR6.3.2(a))。

したがって、特定組織再編成については会計上で損益が計算されていたとしても、税務上の取扱いに沿う形で、税引後当期純損益金額の計算から当該移転に係る損益は認識されないこととなります。

当期純損益金額に係る法人税等の額に被配分投機対象租税額を加算した金額のうち当該構成会社等の個別計算所得等の金額以外の金額に係る当期法人税等の額は、当期対象租税額から減算するものとされます(法令 155 の 35②ー一、同三イ、MR4.1.3(a))。また、当期純損益金額に係る繰延税金資産又は繰延税金負債のうちに、個別計算所得等の金額に含まれない収入等に係る繰延税金資産又は繰延税金負債がある場合には、当該繰延税金資産又は繰延税金負債はないものとしてとされます(法規 38 の 28③一ハ、MR4.4.1(a))。

したがって、原則として、特定組織再編に伴い財務会計に計上された法人税等及び法人税等調整額は、実効税率の計算上、ないものとして取扱われます(ただし、以下の特定利益の金額・特定損失の金額に対応するものを除く)。

- **取得側の取扱い**

構成会社等が特定組織再編成により他の会社等から資産又は負債の移転を受けた場合には、その資産又は負債を当該他の会社等の帳簿価額¹(注)に相当する金額により取得したものとして、対象会計年度以後の各対象会計年度に係る構成会社等の当期純損益金額を計算します(同号二、MR6.3.2(b))。

例えば、機械等の償却資産を取得した場合、取得者が計上している財務会計上の償却費を、譲渡者の帳簿価額に基づく償却費に調整したうえで、個別計算所得等の金額となる当期純損益金額の計算を行うこととなります。

- **特定利益の金額・特定損失の金額**

課税繰延べの取扱いの中で、一部の損益が税務上認識されている場合には、当該金額は「特定利益(損失)」の金額として、GloBE ルールにおける計算においても認識することとされています(法令 155 の 16⑧、MR6.3.3)。

「特定利益(損失)の金額」とは、特定組織再編成により移転をした資産又は負債のその移転に係る利益(損失)の額で、構成会社等の税引後当期純損益金額に係る利益(損失)の額としている金額をいいます(法令 155 の 16⑨二・三、MR10.1.1)。

(所在地国税法において構成会社等の所得の金額の計算上益金(損金)の額に算入される金額を超える場合には、その益金(損金)の額に算入される金額が限度)

- **移転側の取扱い**

移転に係る「特定利益の金額」又は「特定損失の金額」がある場合には、それらについては、当期純損益金額に含めて計算します。

- **取得側の取扱い**

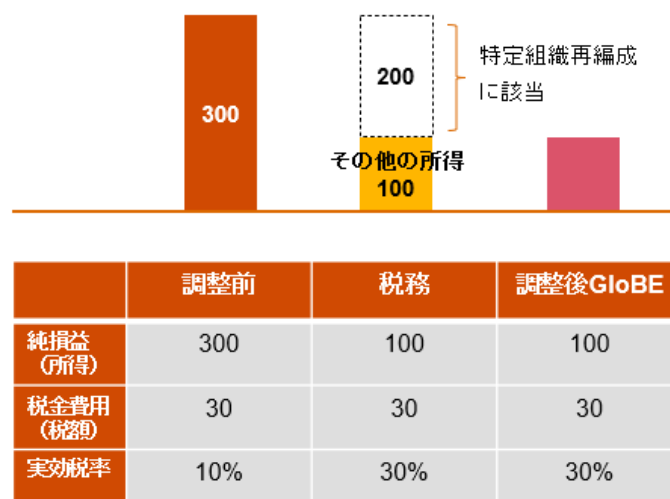
移転に係る「特定利益の金額」又は「特定損失の金額」がある場合には、その構成会社等の所在地国税法においてその資産及び負債の取得価額とされる金額に相当する金額で取得したものとして、当期純損益金額を計算します。

上記の取扱いを数値例でみると下記のようになります。

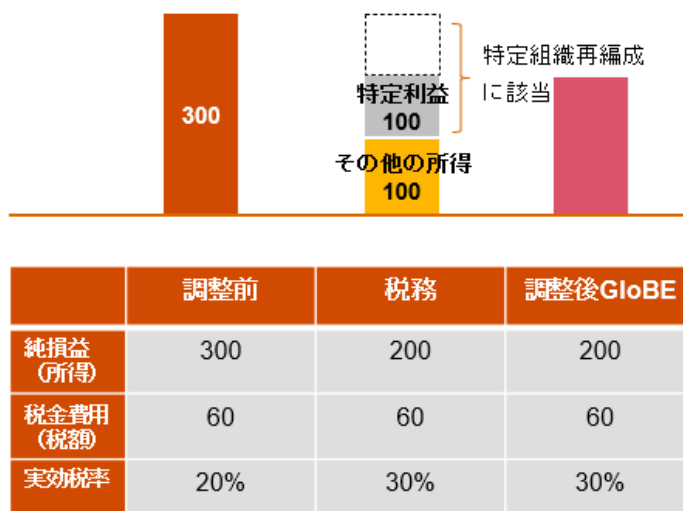
特定の国(A国)において、税務上は課税繰延べの取扱いを受ける組織再編成が行われたものとします。この場合に、時価取引として取り扱った場合に生じうる 200 の譲渡益が当期純損益金額の計算に含まれると、移転側の構成事業体の実効税率は低下することとなります。ただし、当該組織再編が特定組織再編成に該当する場合には、当該損益は GloBE ルール上の個別計算所得等の金額からは除かれることとなり、実効税率は法定税率と一致します。

*その他の所得が 100 発生、法定税率は 30%、税効果会計は考慮しないものとする。

¹ ここで言う「帳簿価額」は、GloBE ルール上の帳簿価額を指すことが、執行ガイダンス(2024 年 6 月)にて明確化されました。GloBE ルール上の帳簿価額は、必ずしも財務会計の帳簿価額と一致しない場合がある点に注意する必要があります。なお、本規定は、令和 6 年税制改正までの各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税には反映されておらず、2025 年(令和 7 年)以後の税制改正で反映が予定されています。



また、同様の例で、A 国税務上、当該組織再編から 100 の譲渡益が認識されることとなっている場合（かつ特定組織再編成には引き続き該当する場合）には、当該 100 の譲渡益が特定利益に該当し、当該金額については個別計算所得等の金額の計算に含まれることとなります。



4. M&A・企業グループ内の組織再編成における留意点

各国における組織再編成に係る税制は必ずしも GloBE ルール上の取扱いと一致するとは限りません。例えば、上記の例で、A 国において課税繰延べを受ける組織再編成が GloBE ルール上の特定組織再編成に該当しない可能性もあり、その場合には GloBE ルール上の実効税率が低下する可能性があります。

また、特にクロスボーダーの取引については資産の譲渡及び受け入れについて時価取引として扱われる場合が多いと考えられ、その場合には、非課税要件や取得価額要件を充たさず、特定組織再編成に該当しない場合があると考えられます。

想定される事例として、日本の適格現物出資が挙げられます。日本の組織再編税制において、一定の要件を満たす海外子会社向けの現物出資は、適格現物出資として課税繰延の取扱いを受ける場合があります。

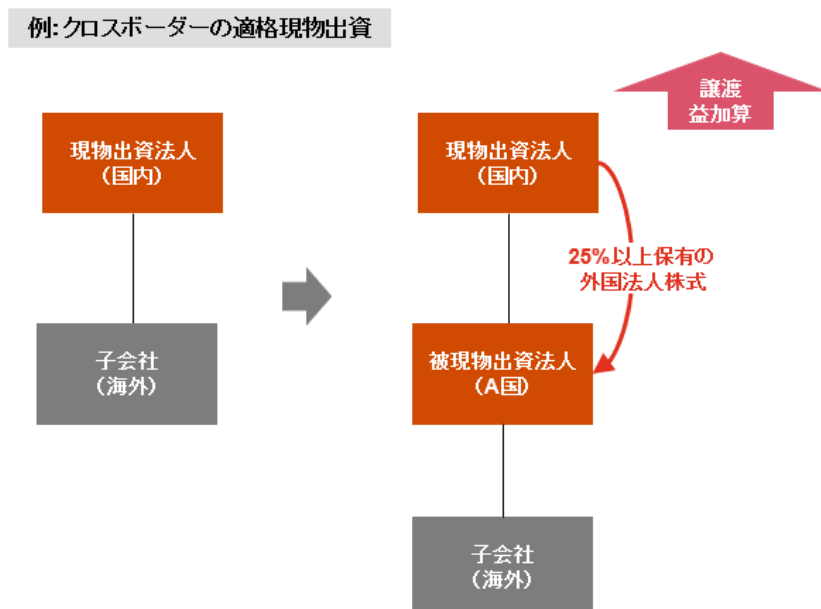
一方で被現物出資法人において時価で取得価額を認識する場合には、当該適格現物出資は取得価額要件を満たさないため、GloBE ルール上は特定組織再編成に該当しないものとして処理を行う必要が生じます。その際には、現物出資法人における実効税率への影響、被現物出資法人におけるその後の現物出資財産の帳簿価額の管理など、検討すべき課題が複数生じるものと考えられます。

以下、事例で確認します。

下図における現物出資において、前提事項を以下とします。

- ・ 現物出資前に現物出資法人と被現物出資法人の間に完全支配関係が存在し、現物出資法人と被現物出資法人の間の完全支配関係の継続が見込まれている
- ・ 現物出資の対価として被現物出資法人株式のみが交付される
- ・ 現物出資の対象となる資産は、発行済株式総数の 25% 以上を保有する外国法人株式であり、当該株式は含み益を有している
- ・ 被現物出資法人(A 国)では当該資産を時価で認識している

この場合、当該現物出資は国内の税制適格要件を満たし、現物出資法人では適格現物出資として譲渡損益が繰り延べられます(法法 2 十二の十四、法令 4 の 3⑬、法法 62 の 4①)。



当該現物出資は、被現物出資法人(A 国)が時価で取得することにより、当該現物出資は取得価格要件を満たさず、特定組織再編成に該当しないこととなります。

特定組織再編成に該当しない場合には、外国法人株式を公正価値で譲渡(現物出資)したものとして扱うため、当期純損益金額の算定にあたって、現物出資から生ずるべき譲渡益を加算することがあるものと考えられます。

実効税率の算定上の分子の対象租税額は増加しない一方で、分母の個別計算所得等の金額が増加することになり、結果として日本の実効税率が低下する可能性が生じます(OECD から 2024 年 6 月に公開された追加ガイダンスで記載されている、税務上と GloBE ルール上の帳簿価額の差異から生じる繰延税金資産及び繰延税金負債の影響はここでは割愛します)。

また、被現物出資法人側でも、現物出資の対象となる資産について会計・税務・GloBE 上の帳簿価額に差異が生じる場合には、これらを継続して管理しなければならない点に留意が必要となります。

The takeaway

上記の例で生じる主な影響は日本における実効税率に限定されるため、影響が生じる場合は限定的と考えられます。しかし、移転側においては課税繰延べ、取得側は時価受け入れというクロスボーダーの取引類型は子会社所在地国の組み合わせによって他にも生じるものと考えられます。

これまでは、海外の子会社における組織再編行為に関する税務上の検討を行う場合、主に移転側での子会社所在地国税法上の課税の有無、それに伴う本邦タックスヘイブン対策税制の取扱いを確認することが主眼となることが多かったと捉えています。しかしながら、GloBE ルールの導入後は、GloBE ルール上の影響についても検討したうえでプランニングを行う必要がある点に留意する必要があります。これに伴い、日本企業における海外税務ガバナンスの在り方や海外子会社からの情報収集方法を見直す必要が生じるものと考えられます。

Let's talk

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

PwC 税理士法人

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

Email: jp_tax_pr-mbx@pwc.com

www.pwc.com/jp/tax

パートナー
岩田 哲靖

ディレクター
安藤 宏

マネージャー
長尾 林太郎

過去のニュースレターのご案内

[過去のニュースレターを読む](#)

ニュースレター配信のご案内

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

[配信を登録する](#)

e-learning のご案内

PwC 税理士法人は「Tax Academy」を開設し、国際税務領域の人材育成支援を目的とした e-learning コンテンツを 2022 年 10 月より配信しています。

「Tax Academy」のシリーズ講座は、日本企業が海外に事業展開する際に事前に検討すべき論点を網羅しているほか、当法人の国際税務領域における豊富な実務経験や、PwC グローバルネットワークを通じて得た知見を生かすことで広範囲な専門分野をカバーしています。各コースを通じて、国際税務を基礎から体系的に学びたい方や、企業の税務部門担当として国際税務の知識を身に付けてスキルアップしたい方をサポートします。詳細は以下をご参照ください。

[お申し込み・詳細](#)

PwC 税理士法人は、企業税務、国際タックス、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 149 カ国に及ぶグローバルネットワークに 370,000 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。

© 2024 PwC Tax Japan. All rights reserved.

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