

グローバル・ミニマム課税が移転価格税制の実務に影響を与える事項

June 2023

In brief

日本では、グローバル・ミニマム課税のうち所得合算ルール(Income Inclusion Rule: 以下 IIR)が 2023 年度(令和 5 年度)税制改正(以下、2023 年度税制改正)で導入されました。IIR の計算は非常に複雑であり、その計算要素の中で移転価格税制の実務が IIR の計算に大きな影響を与えることは、あまり周知されていません。現状、日本企業は IIR の導入初年度となる 2024 年 4 月 1 日以降の開始事業年度に備えて、新制度対応への準備を進めています。その中で、移転価格税制に基づく所得調整の論点も理解をした上で、制度対応への準備をしておくことが非常に重要となります。

2021 年 10 月に OECD/G20 の「BEPS 包括的枠組み」において合意されたグローバル・ミニマム課税を踏まえ、2023 年度税制改正においては、グローバル・ミニマム課税のルールのうち所得合算ルールの法制化として、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税等が創設されました。さらに、この制度の対象となる特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等の名称や国別実効税率、グループ国際最低課税額等の事項を税務当局に提供する制度として、情報申告制度が創設されています。

本ニュースレターでは、特に移転価格税制に基づく調整が、国際最低課税額に対する法人税制度に与える影響を概観し、同制度への制度対応を検討される企業への影響を整理します。

In detail

1. 各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税制度の概要と移転価格税制の影響

国際最低課税額に対する法人税制度の対象となる特定多国籍企業グループ等に該当するのは、企業グループにおける全世界での年間総収入金額が 7 億 5,000 万ユーロ以上の多国籍企業グループとされています。本制度は、実質ベースの所得除外額を除く所得について、国ごとに基準税率 15% 以上の課税を確保する目的で、子会社等の所在する軽課税国での税負担が基準税率 15% に至るまで、日本に所在する親会社等に対して上乗せ(トップアップ)課税を行う制度です。国際最低課税額を計算するにあたって、税負担の計算の基礎となる課税ベース(分母)は、原則として構成会社等の財務諸表の当期純利益等を調整して算出することとされています。その算出過程は非常に複雑であるため、詳細な計算方法の説明は割愛しますが、課税ベース(分母)は、その国又は地域を所在地国とするすべての構成会社等を対象にした「国別グループ純所得の金額」とされており、移転価格税制の対象となる国外関連者間の日々の取引の結果として計算される財務諸表上の利益を基礎に、計算されることになります。

他方で、多国籍企業グループの構成会社等において、移転価格税制上の調整が会計上で反映されずに税務調整で行われる場面は多いと見受けられます。そのような移転価格税制上の税務調整が行われる場合に、IIR の計算にどのような影響があるかが論点となります。以下は OECD から公表されている GloBE

(Global Anti-Base Erosion) ルールのモデルルール¹、コメントリー²、事例集³、実務ガイドンス(実施枠組み)⁴を元に解説します。

2. 基本的な考え方

まず、異なる国・地域に所在する構成会社間の取引で、双方の構成会社の財務諸表上、同額で計上されていないものや独立企業間原則に合致していないものは、独立企業原則に沿って同額となるように調整されなければならないとされています。また、同一の国・地域に所在する構成会社間での資産の譲渡又はその他の移転により生じた損失が、独立企業原則に合致して計上されていない場合、当該損失が GloBE 所得・損失の算定に含まれているときには、当該損失を独立企業原則に基づいて再計算しなければならないとされています(モデルルール 3.2.3)。

なお、モデルルールでは、グループ内金融取引に関するルール(モデルルール 3.2.7)や、本店と恒久的施設(Permanent Establishment: PE)との間の所得または損失の配分に関するルール(モデルルール 3.4)、があります。これらの基本的な考え方は同じですので、本ニュースレターでの詳細な説明は割愛します。

3. 異なる国・地域に所在する構成事業体間の取引で所得の調整が必要となる場合

多国籍企業グループの構成事業会社は、通常、独立企業原則に基づく移転価格ポリシーを有しています。当該ポリシーに従い決定された移転価格は、当該構成事業体の財務諸表に反映され、現地の課税所得の算定に用いられることになります。つまり、各国の税務当局が移転価格調整を要求するまでは、当該取引価格は GloBE 所得・損失の算定においても用いるべきであり、会計数字からの特別な調整は必要ないとされています(コメントリー 97)。

すべての関連する税務当局が、独立企業原則を反映させる目的で、移転価格の同一価格への調整を合意した場合、取引当事者は、GloBE 所得・損失の算定上、当該価格に基づいて GloBE 所得・損失を調整しなければならないとされています。例えば、そのような事例は、二国間の事前確認(Bilateral Advance Pricing Arrangement: BAPA)が存在する場合が典型です(コメントリー 99)。

取引当事者のいずれかの納税申告書の調査に関連して、当該各当事者に関連する税務当局が、移転価格の同一価格への調整に合意した場合、当事者である各構成事業体は、その GloBE 所得・損失を調整しなければなりません。

取引当事者の財務諸表において用いられた移転価格が、一方の取引当事者の課税所得算定に用いられた移転価格とは異なるものの、別の国・地域に所在する他方の取引当事者の課税所得算定に用いられた移転価格とは一致していることがあります。こうした差異は、以下の場合に生じます(コメントリー 100)。

- A) ユニラテラル APA(Advance Pricing Arrangement)が合意されている場合
- B) 一方の構成事業体が、自国の移転価格ルールを遵守するために、会計と税務の差異調整を含む申告納税制度に基づき、税務申告書を提出する場合
- C) 税務当局が、取引当事者である構成事業体のうちの 1 社について、税務申告書において使用されている移転価格に異議を唱え、調整する場合

このような差異が生じた場合には、当該一方の取引当事者の課税所得算定に使用された移転価格は、独立企業原則に整合しているものと推定されます。そして、GloBE ルールのもとで二重課税または二重非課税が生じないようにするために、モデルルール 3.2.3に基づいて、必要に応じて他方の取引当事者の GloBE 所得・損失を調整します。具体的には、一方の取引当事者のみに対する一方的移転価格調整が行われた場合、モデルルール 3.2.3に基づき、当該当事者であるすべての取引相手の GloBE 所得・損失について、

¹ Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy-Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar2)

² Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy-Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar2)

³ Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy-Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar2) Examples

⁴ Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy-Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar2)

当該調整に対応する調整を行うことになります。しかし、他方で二重課税・二重非課税を避ける必要が生じます。以下表 1 のとおり、所得調整の実施を分類することができます。

表 1：当事者側で移転価格に関する所得調整が行われた場合に生じる、相手側の所得調整の必要性

当事者国・地域 相手国・地域	表面税率が 15%以上の国・地域に関するもので、かつ、当該一方的移転価格調整が行われた年度の前 2 会計年度において実効税率が 15%以上となる国・地域に関するもの 【高課税国】		表面税率が 15%未満の国・地域に関するもの、または、当該一方的移転価格調整が行われた年度の前 2 会計年度において実効税率が 15%未満となる国・地域に関するもの 【軽課税国】	
増額調整	減額調整	増額調整	減額調整	
表面税率が 15%以上の国・地域に関するもので、かつ、当該一方的移転価格調整が行われた年度の前 2 会計年度において実効税率が 15%以上となる国・地域に関するもの 【高課税国】	相手国で減額調整要 (明文規定なし)	相手国で増額調整要 (明文規定なし)	相手国で減額調整不要 (コメントリー101) 当事者国の税務調整も IIR には反映しない(明文規定なし)。	相手国で増額調整不要 (コメントリー101、103 前段) 当事者国の税務調整も IIR には反映しない(事例 3.2.3-3)。
表面税率が 15%未満の国・地域に関するもの、または、当該一方的移転価格調整が行われた年度の前 2 会計年度において実効税率が 15%未満となる国・地域に関するもの 【軽課税国】	相手国で減額調整要 (コメントリー102 前段、事例 3.2.3-2)	相手国で増額調整要 (コメントリー 102 後段、事例 3.2.3-1)	相手国で減額調整不要 (コメントリー103 後段) 当事者国の税務調整も IIR には反映しない(明文規定なし)。	相手国で増額調整不要 (コメントリー101) 当事者国の税務調整も IIR には反映しない(明文規定なし)。

なお、モデルルール 3.2.3においては、独立企業間価格の適用以外の要件は課されないこととなっています。よって、GloBE ルール適用における所得または費用の項目の認識時期と、各国の税務上の当該項目の認識時期の一一致までは、求められていません(コメントリー 104)。

4. 同一国内取引に関する所得の調整が必要となる場合

基本的に、同じ国・地域に所在する構成事業体間の取引については、通常、連結財務諸表の作成に用いた金額に対する税務上の調整を行う必要はありません。これは、同じ国・地域内において、一納税者から別の納税者に所得が移転しても、通常、その国・地域における課税所得の総額には影響しないことが理由となります。しかし、モデルルール 3.2.3 は、資産の売却や譲渡等により損失が生じ、その損失が GloBE 所得・損失の算定に含まれる場合においては、同一国・地域の構成事業体間の取引であるとしても、独立企業原則の適用を要求しています。この規定は、多国籍企業グループが、独立企業原則に合致しない価格を用いてグループメンバー間での売却や譲渡等を行い、それを通じて、特定の国・地域における損失の創出を防ぐことを意図しています。この損失が構成事業体の GloBE 所得・損失の算定から除外される場合には、このモデルルール 3.2.3 の規定は適用されません。

5. 過去年度の対象租税の調整が必要となる場合

モデルルール 4.6.1 では、財務諸表に計上される構成事業体における、過去会計年度の対象租税の増額が生じた場合、その調整が行われた会計年度に対象租税の調整が行われたものとして取り扱われます。ここでは、当該調整が、当該国・地域の過去会計年度の対象租税を減少させるものである場合を除きます。これらの増額調整は、通常、過去会計年度に生じていたであろう、トップアップ税債務の計上を回避するような性質の調整ではないことが理由となります(コメントリー120)。一方、過去会計年度における、構成事業体の調整後対象租税に含まれていた対象租税が減少する場合、その会計年度のトップアップ課税額は再計算される必要があるとされています。当該会計年度について算定された調整後対象租税は、対象租税の当該減少分だけ減額されます。そして、当該会計年度およびその間の会計年度について算定される GloBE 所得

も、必要かつ適切に調整されます。ここでは、対象租税に係る当初の過大申告が、当該適用対象年度のトップアップ税額を回避した可能性があります。また、当期の対象租税の単なる減額のみでは、回避されたトップアップ税額を実質的に取り戻すことができない可能性もあることが理由です(コメントリー121)。

なお、ある会計年度について算定された当該国・地域の調整後対象租税の減額の合計が、100万ユーロ未満であり、重要性のない対象税額の減少である場合は、その調整が行われた会計年度における対象租税の調整として、取り扱う年次選択を行うことができます。多額の所得調整額が生じる移転価格調査において、過去年度の調整が行われる場合には、特に留意が必要です。

The takeaway

多国籍企業の構成事業体等である海外子会社からの情報収集において、移転価格税制に基づく調整額を対象会社別に、タイムリーに把握することは非常に重要です。一方で、日頃、海外子会社側で行われている税務調査や一国事前確認(ユニラテラル APA)、自主的な所得調整など、移転価格税制の対応状況を他国籍企業グループの最終親会社(Ultimate Parent Entity: UPE)が、完全に把握できているケースはそれほど多くないでしょう。今回取り上げた GloBE ルールの算定プロセスにおいては、このような海外子会社同士の取引において発生する移転価格税制の対応状況が明らかでない場合、正確な国際最低課税額に対する法人税等の計算が実施できません。今回の国際最低課税額に対する法人税制度の導入に備えて、最終親会社である日本法人は、グローバルの視点で、移転価格税制の税務調整を含む各拠点の対応状況の把握を強化していく必要があります。

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

東京事務所

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

大阪事務所

〒530-0011
大阪府大阪市北区大深町 4 番 20 号
グランフロント大阪 タワー A 36 階

名古屋事務所

〒450-6038
愛知県名古屋市中村区名駅 1 丁目 1 番 4 号
JR セントラルタワーズ 38 階

国際税務サービスグループ

(移転価格) パートナー
野田 幸嗣

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(有料)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。

www.pwc.com/jp/tax-academy

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 152カ国に及ぶグローバルネットワークに約 328,000 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。

© 2023 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.