

# デジタル経済課税に係る第1の柱における「課税ベースの決定に関するドラフトルール」の概要

March 2022

## In brief

2022年2月18日、経済協力開発機構(OECD)は、「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二つの柱」の第1の柱における「課税ベースの決定に関するドラフトルール(Draft Model Rules for Tax Base Determinations)」(以下、「本ドラフト」)を公表しました。

包括的枠組みでは、第1の柱の策定作業を2021年10月に合意されたスケジュールに沿ったものとするため、各構成要素に係る事務局の作業文書を段階的に公表し、利害関係者からのインプットを得ることとし(ローリングコンサルテーション)、今回、二つ目の構成要素として本ドラフトが公表されました。

本ドラフトは、パブリックコメントに付され、コメントの提出期限は2022年3月4日とされています。

本ニュースレターでは、OECDより公表された本ドラフトの概要について解説します。

## In detail

### 課税ベースの決定

第1の柱における利益Aとは、個別のエンティティベースではなく、グループの利益に基づいて決定される新しい課税権です。よって、利益Aの課税標準を計算するための出発点として、グループの連結財務諸表を使用する必要があります。本ドラフトにおいて、対象グループは、IFRS及び同等の財務会計基準<sup>1</sup>を用いて利益を計算することが求められています。そして、利益Aの課税ベースは、対象グループの最終親会社の連結財務諸表に記載された純利益(又は損失)に、税と会計の差異調整及び修正再表示調整を加え、繰り越された純損失を控除後の「調整済税引前利益(Adjusted Profit Before Tax)」とされています。

具体的には、税と会計の差異調整として、純利益(又は損失)から下の4項目を戻し入れ(Reverse)、修正再表示があればその調整をしたうえで、利益Aの課税標準となる調整済税引前利益が算定されます。

- (1) 税金費用
- (2) 配当
- (3) エクイティゲイン又はロス<sup>2</sup>
- (4) 罰金等の政策的に許容されない費用

<sup>1</sup> 適格財務会計基準には、日本の会計基準も含まれます。

<sup>2</sup> エクイティゲイン又はロスの現在のドラフト上の定義については、(a)所有持分の処分損益、(b)公正価値の下での所有持分の公正価値の変動損益、及び(c)持分法投資損益(ジョイントベンチャーに係るものは除く)を含むこととされています。

損失繰越ルールにおいては、利益 A の実施のための多国間条約 (Multilateral Convention: MLC) 発効前及び発効後の「適格な前期間 (Eligible Prior Period)」<sup>3</sup>に発生した財務会計上の損失が繰り越され、調整済税引前利益から控除されます。また、本ドラフトは事業再編における「適格企業結合 (Eligible Business Combination)」<sup>4</sup>及び「適格分割 (Eligible Division)」<sup>5</sup>の二つのカテゴリーにおいて、再編前に対象グループの一部ではなかった事業体又はグループが被った損失について、再編後に対象グループが認識を可能とする要件を示しています。

---

## The takeaway

---

本ドラフトにおいては、新しい課税権である利益 A の課税ベースとして、グループの連結財務諸表から導き出される「調整済税引前利益 (Adjusted Profit Before Tax)」を用いることが示されました。調整済税引前利益は、対象グループの連結財務諸表の純利益の数値を出発点として、一定の税と会計の差異調整等が行われます。そして、一定の要件の下で損失繰越ルールが適用されます。

また、損失繰越ルールの適用にあたり、本ドラフトでは、pre-implementation loss (利益 A の導入前に発生した純損失) の導入や事業再編において譲渡された事業体又はグループにおける再編前に発生した純損失を、対象グループが引継可能とする際の一定の要件を示しています。さらに、損失繰越に係る制限期間や引継可能とする事業再編のカテゴリー及び要件の特定等については、未だ議論中であるとして、ステークホルダーからの提言を歓迎しています。

本ドラフトは、ローリングコンサルテーションの一環として、ステークホルダーからのインプットを得る目的で OECD 事務局が公表した作業文書です。今回示された現在進行中の作業を含む課税ベースの決定に係るフレームワークについて、今後、慎重な精査・検討を行っていく必要があると考えられます。

---

<sup>3</sup> 「適格な前期間 (Eligible Prior Period)」の現在のドラフト上の定義については、対象グループ及び事業再編において譲渡された事業体又はグループについて別個に定義され、対象グループについては指定された期間制限内で未使用の損失が残る最も以前の事業年度から現事業年度までの期間としており、先入先出法に基づく損失繰越適用アプローチが示されています。

<sup>4</sup> 「適格企業結合 (Eligible Business Combination)」の現在のドラフト上の定義については、(別のグループのメンバーではなかった事業体である) 独立した事業体の譲渡、又はグループの資産及び負債のすべて又は実質的にすべてを譲渡し、かつ当該グループは再編後に対象グループとは別に存在することを終了する場合とされています。

<sup>5</sup> 「適格分割 (Eligible Division)」の現在のドラフト上の定義については、単一グループの最終親会社 (Ultimate Parent Entity: UPE) が、その資産及び負債のすべて又は実質的にすべてを、対象グループを含む二つ以上の新たなグループの UPE となる事業体に対して、その株主にプロラタで発行される新たなグループの資本を表す株式又は有価証券を対価として譲渡し、かつ、最初に言及したグループが当該再編の結果、存在することを終了する場合とされています。

---

## 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 デジタル経済課税対応支援チーム**

〒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](http://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  
船谷 晃一

パートナー  
神保 真人

パートナー  
沼尻 雄樹

パートナー  
武田 恭世

ディレクター  
城地 徳政

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 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](http://www.pwc.com) をご覧ください。

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

© 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](http://www.pwc.com/structure) for further details.