

China Tax Monthly (中国税務月報)

2023年7月



加速するグローバル最低税率改革への取り組み

概要

経済協力開発機構（OECD）が策定した15%の最低税率課税（グローバルミニマム課税）制度は、2022年12月及び2023年初頭において大きく進展したため、中国で事業を運営する多国籍企業はそれに伴う影響を受けることとなる。

背景

背景として、2021年10月に、OECDの税源浸食と利益移転（BEPS）包摂的枠組みにおける130以上の管轄区域（中国を含む）は、グローバル税源浸食防止（GloBE）ルールに関する政治合意に達した。これは、包摂的枠組みが国際課税ルール改革のために打ち出した2本柱のうち、第二の柱となる主な内容である。一方、第一の柱は、多国籍企業の利益に対する課税権を市場の所在国・地域に再配分することを目的としており、その実施がまだ不透明であるのに対して、第二の柱におけるGloBEルールの適用はすでに進んでいる。

2021年10月に達成された政治合意では、GloBEルールを「共通アプローチ」としている。すなわち、各管轄区域ではGloBEルールを強制して適用する義務はないものの、適用した場合にはその実施においてOECDのガイドラインに準拠する必要がある。2022年において、各国が実際にGloBEの法制化を推進する時期と意欲については不透明であったが、年末にいくつかの主要な管轄区域で、当該税制改革が急速に進んだ。これにより、残りの多くの国・地域では2023年にGloBEルールの適用を発表する見込みであり、企業は上記動向に注目する必要がある。本稿では、下記内容及び関連する動向に焦点を当てる。

- 欧州連合（EU）、日本、韓国、スイスなどの国・地域におけるGloBEルールの法制化の進捗状況。
- OECDは、ルールの発効に必要な管理セーフハーバー及び納税申告フォーマットを含むGloBEルール実施枠組みの第1弾を公布した。
- 国際会計基準審議会（IASB）はGloBEルールの実施に対応した「国際会計基準第12号」（法人所得税）改定案の意見募集稿を公布した。

中国で事業を運営する現地企業と大手外資系企業は、ともにGloBEルールによる影響を受けることとなる。中国はGloBEルール適用の計画を正式に発表していないものの、下記の最新動向から、中国が今後適切と判断した状況下でGloBEルールを適用する可能性は高いと考えられる。

管轄区域におけるGloBE税制改革推進の進捗状況

本稿では、最も目覚ましい進展を遂げた一部の管轄区域の進捗状況を取り上げている。

- EUの最低法人税率指令に関する政治合意は、2022年のほとんどの期間において停滞していたが、EUは2022年12月に第二の柱の実施について合意した。加盟国は2023年末までに当該指令を国内で法制化しなければならず、このうち、所得合算ルール（IIR）は2023年12月31日から実施され、軽減税支払ルール（UTPR）は2024年12月31日から実施される。一部のEU加盟国（オランダなど）はすでに関連法律の草案を公表しており、2023年第1四半期に同様の草案の公表準備を進めている国も増えている。
- 日本は2022年12月16日付けで第二の柱の実施計画を正式に発表し、IIRは2024年4月1日以降に開始する対象会計年度から適用される。UTPRと国内ミニマム追加税（DMTT）の実施時期は決定されていないものの、2025年4月1日以降に開始する対象会計年度から実施される可能性が高いと予想される。
- 韓国国会は2022年12月23日付けで第二の柱の枠組みを含む税制法案を可決した。IIRとUTPRを含む第二の柱の規定は2024年1

月 1 日、またはそれ以降に開始する会計年度から実施される。多くの管轄区域が 2025 年から UTPR の実施開始を目標としている中、韓国は 2024 年から UTPR の実施を計画しており、注目を集めている。一方、韓国はその後、ルールの詳細を含む実施令の公表時期を 2023 年 2 月から 2023 年夏に延期した。これは、UTPR の実施において、他国の関連進捗状況に応じて余裕を持たせたと考えられる。今後の数カ月間、企業はこれらの点に特に注目する必要がある。

- スイス議会は GloBE ルールに関する憲法改正案を可決した（2024 年から実施予定）。

上記管轄区域及びアジア太平洋地域の一部の管轄区域（オーストラリア、インドネシア、シンガポール、香港、マレーシア、ニュージーランド）は、GloBE ルールを適用する意向を示したものの、法制化の段階には入っていない。短期的に見ると、米国が GloBE ルールの実施を推進する可能性が低いと見られるため、米国の多国籍企業は、他国における GloBE ルールの適用にも同時に対応しなければならない可能性がある。

中国の租税政策策定者は、GloBE ルール適用の計画についてまだ公言していない。しかし、他国が徐々に実施計画を明確にするにつれて、中国が GloBE ルールを適用する可能性も高まっている。前述の通り、韓国は 2024 年から UTPR の実施を予定している。遅れて実施した管轄区域は徴収できるはずの追加税（トップアップ税）を徴収できない恐れがあるため、韓国の実施により他の管轄区域における GloBE ルールの適用を効果的に促進する可能性がある。下記の通り、中国系企業グループを例に、2024 年から韓国で UTPR が実施されると想定した場合、

- 中国が 2024 年に IIR と UTPR を実施せず、中国系企業グループが中国とその他の管轄区域で低税率事業体を設立しており、韓国でも子会社を設立している場合、同グループは 2024 年から、低税率事業体に関して韓国に GloBE の追加税を納付する必要がある。
- しかし、中国が 2024 年までに GloBE ルールに基づく適格国内ミニマム追加税（QDMTT）ルールを適用した場合、中国（韓国ではなく）は少なくとも中国の事業体に対して追加税を徴収することができる。
- 中国が 2024 年から QDMTT とともに IIR も実施する場合、韓国に徴収されることにより中国が喪失するであろう追加税はさらに減少することとなる。中国に本社を置くグループの場合、中国は中国の事業体及び国外の低税率事業体に対して追加税を徴収することとなる。ただし、最終持株会社をケイマン諸島や香港といった租税回避地（タックス・ヘイブン）に設立しているグループにとって、グループの低税率事業体の追加税は香港に納付する可能性があることに留意が必要である。

OECD が第二の柱の実施枠組みに係る第 1 弾の文書を公布

OECD は、2022 年 12 月 20 日付けで、GloBE の実施枠組みに係る第 1 弾の文書を公布した。その内容には、コンプライアンス的移行期間セーフハーバーと恒久的セーフハーバー（移行期間セーフハーバーは、最終版として公布）、GloBE 情報申告書のテンプレート及び解釈説明のドラフト（公開諮問文書）と紛争解決メカニズム（公開諮問文書）が含まれる。続けて、OECD は 2023 年 2 月 2 日付けで 26 項目の行政ガイドラインを公布した。

セーフハーバー・ルールは、企業にとって非常に重要なものである。多国籍企業が、事業を展開している管轄区域の GloBE ルールにおける実効税率を詳細に計算する必要がある場合、データ収集と処理手続きの煩雑さにより、高いコンプライアンスコストが発生することとなる。セーフハーバー・ルールは、これに関する多国籍企業の作業負担の軽減を目的としている。

企業が移行期間セーフハーバーに関する下記 3 つのテストのいずれかをクリアした場合、追加税の納税義務はゼロと見なされる。

- 実効税率簡素化テスト：一管轄区域の簡素化された実効税率は、当該管轄区域における各事業体の財務諸表及び国別報告事項（CbCR）のデータを用いて算出される。実効税率の分子は、財務諸表における所得税費用（当期所得税と繰延税金との合計額）を用いて、調整後に税務リスク見積額及び GloBE ルールの「実効税率」基準に該当しない税金を除外したものである。実効税率の分母は「適格」国別報告書における税引前利益（損失）である。簡素化された年間実効税率が移行期間税率を上回る場合、セーフハーバー・ルールを適用できる。移行期間税率は固定的なものではない。2023 年と 2024 年の移行期間税率は 15%、2025 年は 16%、2026 年は 17% である。
- 通常利益テスト：実質ベースの所得除外額（賃金と有形資産のマークアップに基づき、企業の通常リターンを反映する）が適格 CbCR における管轄区域の税引前利益や損失を上回る場合、当該テストをクリアする。
- 少額除外：適格 CbCR において、会計年度の総収入が 1,000 万ユーロ未満、税引前利益（損失）が 100 万ユーロ未満である。

移行期間 CbCR のセーフハーバー・ルールは、2026 年 12 月 31 日以前に開始する会計年度のみに適用されるが、2028 年 6 月 30 日以降に終了する会計年度には適用されない。それ以降は、移行期間セーフハーバーを適用できなくなり、恒久的セーフハーバー（現在策定中）の適用可能性をさらに評価する必要がある。

特に注意すべきことは、CbCR データに基づくセーフハーバー・ルールの適用は、GloBE ルールに準拠したグループの作業負担を著しく軽減できる可能性があるものの、計算を簡略化できる（すなわち、GloBE ルールに準拠するために CbCR のデータをさらに調整する必要はない）ことから、CbCR において存在し得る誤りや財務諸表に反映される特定の取引に係る会計処理は、グループの 3 年間の GloBE 追加税の計算に対して直接的な影響を与えることとなる。

GloBE 情報申告書には、22 ページにわたる必要データリスト、40 ページ以上の解釈説明が含まれる。当該情報申告書では、各管轄区域に基づいて

複数の実効税率の調整を詳しく開示し、事業体ごとにその詳細を開示するよう求めている。多くの多国籍企業にとって、その申告表は数千ページにも及ぶことがある。

最近、公布された行政ガイドラインは 109 ページに及び、いくつかの GloBE における技術的課題の解決策に焦点を当てている。これに加えて、GloBE ルール及びそのガイドラインは計 456 ページあり、今後、より多くの行政ガイドラインが公布されることによって、そのページ数はさらに増えることとなる。

特に重要なのは、各管轄区域における QDMTT の枠組み構築である。ほとんどの管轄区域では、最終的に QDMTT を適用し、かつほとんどの GloBE 追加税は QDMTT として徴収される可能性が高いという指摘がある。行政ガイドラインにおいて他に注意すべき点は、移行期間ルール、みなし多国籍グループルール（富裕層ファミリーに影響を与え得る）及び被支配外国法人（CFC）ルール（タックス・ヘイブン対策税制）と GloBE ルールとの相互作用などである。また、同行政ガイドラインは、GloBE ルールと会計との相互影響に関する複数の難題の解決を目的としている。

OECD は今後、申告テンプレートの審査決定、紛争解決メカニズム及び恒久的セーフハーバー・ルールの整備に取り組む。

第二の柱に対応するため、IASB は法人所得税に関する会計基準の改定を提案

IASB は 2023 年 1 月 9 日付けで国際財務報告基準の法人所得税セクション（すなわち「国際会計基準第 12 号」）に対する改定案の意見募集稿を公布した。同稿では、GloBE の対象となる繰延税金（QDMTT を含む）の会計処理を一時的に免除することを提案している。なお、多くの技術的要素と潜在的な循環計算により、GloBE に係る繰延税金の計算は非常に複雑な作業となるため、上記免除は企業に広く歓迎されている。

多国籍企業が事業を運営する管轄区域において、第二の柱に係る法規が公布され、または実質的に公布されたものの関連法規がまだ発効していない期間は、上記免除メカニズムを適用するため、多国籍企業は以下の関連情報を追加で開示しなければならない。

1. 多国籍企業が事業を運営する管轄区域において、GloBE/QDMTT の関連法規が公布され、または実質的に公布された場合、関連する管轄区域の法制化情報を開示する必要がある。
2. 「国際会計基準第 12 号」で規定された方法を用いて計算した場合、多国籍企業が所在する管轄区域の現在の平均実効税率が 15%未満である場合、関連する管轄区域を開示する必要がある。また、低税率管轄区域における多国籍企業の会計上の利益総額、所得税費用総額、及び低税率管轄区域の加重平均実効税率も開示する必要がある。
3. 関連事業体が第二の柱に準拠して行った判断によると、一部の管轄区域では、
 - 1) 「国際会計基準第 12 号」に基づき計算された管轄区域の実効税率が 15%未満となるものの、実際には GloBE 追加税を納付する必要がない。または、
 - 2) 「国際会計基準第 12 号」に基づき計算された管轄区域の実効税率が 15%以上であるものの、実際には GloBE 追加税を納付する必要がある。

追加開示は、2023 年 1 月 1 日以降に開始する年度の報告対象期間に適用される。多国籍企業が GloBE 追加税を適用する場合、その財務諸表に GloBE/QDMTT から生じる当期税額を開示しなければならない。

意見募集稿に関するパブリックコメントの締切日は 2023 年 3 月 10 日であり、IASB は 2023 年の第 2 四半期に「国際会計基準第 12 号」の改定を完了できるよう進めている。会計基準の方向性は基本的に国際財務報告基準の管轄区域に従い、該当する区域の規制機関は IASB が公布する「国際会計基準第 12 号」の改定案を確認・承認・評価する必要がある。同改定案に関する具体的なスケジュールはまだ公表されていない。

また、米国の会計規制機関は最近、IASB が公布したアドバイスの内容と類似したガイダンスを公布し、GloBE 追加税に関連する繰延税金を計算する必要がないことに留意すべきである。

中国の多国籍企業への影響

前述の通り、中国の租税政策策定者は、中国の GloBE ルール適用の計画についてまだ公言していない。しかし、2024 年から、中国にグループ本社を置く多国籍企業及び中国で事業を展開している外資系多国籍企業は、中国で運営している事業も含めて、GloBE ルールが事業運営にもたらす影響を受けることとなる。多国籍企業は 2025 年まで GloBE の納税申告の必要性は低いものの、会計開示に係る要件は先行して実施されることがある。グローバルに事業展開する多国籍企業は、使用している会計・税務管理システムをアップグレードし、企業構造と享受している税制優遇を再評価し、発生し得る影響について利害関係者と相談する。

中国で事業を展開している多国籍企業は、GloBE ルールが自社の事業に与える影響を検討し、適切に対応されるよう提案する。中国が今後、GloBE ルールを適用しないとしても、企業は当該ルールによる税制上の影響とコンプライアンスに係るプレッシャーを受けることとなる。また、GloBE ルールによる予期せぬマイナスの影響の回避に向けて、GloBE 制度が実施される前に（2024 年までに）多くの救済策を整備する必要がある。

(MUFG BK 中国月報 2023 年 7 号に掲載)

Contact us お問い合わせ先

(執筆者連絡先)

KPMG 中国 日系企業サービス

税務パートナー

李輝 (Lisa Li)

中国北京市東長安街 1 号東方広場 KPMG 大楼 7F

Tel: +86-10-8508-7638 E-mail: lisa.h.li@kpmg.com