

# チャイナタックスアラート

(中国税務速報)

第6回 2023年2月



## 加速するグローバル最低税率改革への取り組み——最新の進捗状況への回顧

### 概要：

- 経済協力開発機構（OECD）が策定した15%のグローバル最低税率課税制度は、2022年12月及び2023年初頭において大きく前進したため、中国で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本柱のうちの第二の柱の主な内容である。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ルールの適用は推進している。

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、各国が実際にグローバル税源浸食防止の法制化を推進する時期と意欲については不透明であるが、年末にいくつかの主要な管轄区域では、当該税制改革が急速に進んだ。これにより、残りの多くの国では2023年の最初の3か月間に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。本タックスアラートでは、下記内容及び関連する動向に焦点を当て、参考としてKPMGの関連タックスアラート（英語版）を掲載した。

- 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一弾を公布した
- 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）改訂案の意見募集稿を公布した

中国で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。

\*後続文書の内容に対する理解を深める必要がある場合は、KPMGがこれまでに発行した下記刊行物をご参照ください。

- [BEPS包括的枠組み、「2本柱」声明の更新を発表](#)
- [OECDが第二の柱のグローバル税源浸食防止ルールの法制化フォーマットに関する詳細な注釈と関連事例を公布](#)

## 各管轄区域における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2024年から実施され、軽減税支払ルール（UTPR）は2025年から実施される。一部のEU加盟国（オランダなど）は既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。詳細は、[EU理事会がEU最低法人税率に関する指令を採択](#)をご参照ください。
- **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ルールは2024年4月1日以降に開始する所得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日以降に開始する所得年度から実施される可能性が高いと予想される。詳細は、[日本の2023年度税制改正大綱（第2章）](#)をご参照ください。
- **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。今後の数か月間で、企業はこれに重点を置いて注目する必要がある。詳細は、[2023年韓国税制改正のハイライト](#)をご参照ください。
- **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）。詳細は、[スイス議会在第二の柱の実施を承認](#)をご参照ください。

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いため、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年から適格国内ミニマム追加税（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ご留意ください。

## 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）、グローバル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におけるGloBE実効税率（ETR）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書（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」資格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）が適格国別報告書（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**：適格国別報告書（CbCR）において、会計年度の総収入が100万ユーロ未満、税引前利益（損失）が100万ユーロ未満である。

移行期間国別報告書（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、国別報告書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国別報告書のデータをさらに調整する必要はない）ことから、国別報告書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情報申告表には22ページに渡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。当該情報申告表では、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の技術的課題の解決策に焦点を当てている。これに加えて、GloBER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の公布に伴い、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適格国内ミニマム追加税の枠組み構築である。ほとんどの管轄区域では、最終的に適格国内ミニマム追加税を適用し、かつほとんどのGloBE追加税は適格国内ミニマム追加税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（タックスヘイヴン対策税制）とGloBER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、GloBERルールと会計との相互影響に関する複数の課題の解決を目的としている。

KPMGは、[GloBE実施枠組み](#)の主な特徴をまとめたタックスアラートを公開した。

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訂を提案

国際会計基準審議会（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」）に対する改訂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（適格国内ミニマム追加税を含む）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、又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では、上記免除メカニズムを適用するために、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. 多国籍企業が運営する管轄区域において、GloBE/適格国内ミニマム追加税の関連法規が公布され、又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%を上回るものの、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/適格国内ミニマム追加税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募集の締切日は2023年3月10日であり、国際会計基準審議会は2023年の第2四半期に「国際会計基準第12号」の改訂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国際会計基準審議会が公布する「国際会計基準第12号」の改訂案を

確認・承認・評価する必要がある。同改訂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。

\*KPMGは、ご参考用に上記に関連する分析記事と案内を公開した。また、米国の会計規制機関は最近、国際会計基準委員会（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ご留意ください。

## 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年まではGloBEの納税申告を行う必要がない可能性が高いものの、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している。

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な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。KPMGのGloBEスペシャリストは、関連する影響評価、システムアップグレード、会計上の影響などについてサポートを提供して参ります。

## お問合せ先

### 華北地域

#### Li Lisa 李輝

Partner パートナー

Email: [lisa.h.li@kpmg.com](mailto:lisa.h.li@kpmg.com)

Tel: +86 (10) 8508 7638

### 華中・華東地域

#### Hayashida Hironori 林田 弘徳

Partner パートナー

Email: [hironori.hayashida@kpmg.com](mailto:hironori.hayashida@kpmg.com)

Tel: +86 (21) 2212 2286

#### Xu Jie 徐潔

Partner パートナー

Email: [jie.xu@kpmg.com](mailto:jie.xu@kpmg.com)

Tel: +86 (21) 2212 3678

#### Wang Zhewei 王哲蔚

Partner パートナー

Email: [zhewei.wang@kpmg.com](mailto:zhewei.wang@kpmg.com)

Tel: +86 (21) 2212 2717

#### Morimoto Tadashi 森本 雅

Partner パートナー

Email: [tadashi.morimoto@kpmg.com](mailto:tadashi.morimoto@kpmg.com)

Tel: +86 (21) 2212 2322

#### Mokuta Masakazu 李田 正和

Partner パートナー

Email: [masakazu.mokuta@kpmg.com](mailto:masakazu.mokuta@kpmg.com)

Tel: +86 (21) 2212 2247

### 華南地域

#### Inanaga Shigeru 稲永 繁

Partner パートナー

Email: [shigeru.inanaga@kpmg.com](mailto:shigeru.inanaga@kpmg.com)

Tel: +86 (20) 3813 8109

#### Chen Vivian 陳蔚

Partner パートナー

Email: [vivian.w.chen@kpmg.com](mailto:vivian.w.chen@kpmg.com)

Tel: +86 (755) 2547 1198