

Tax

Issue P352 – 2022 年 4 月 13 日
日本語翻訳版

Tax Analysis

OECD による「第 1 の柱 – 利益 A : 課税標準の確定に関するモデルルール ドラフト」の公布

Authors :

Sophie Wei
Partner
Tel : +86 10 8520 7622
E-mail : swei@deloitte.com.cn

Rachel Zhao
Director
Tel : +86 21 6141 1482
E-mail : razhao@deloitte.com.cn

Lu Fo
Manager
Tel : +86 10 8512 5401
E-mail : ffo@deloitte.com.cn

OECD は 2022 年 2 月 4 日に「第 1 の柱 – 利益 A : ネクサス及び収益源泉地の判定に関するモデルルールドラフト」のパブリックコンサルテーション文書を公布、続いて 2022 年 2 月 18 日に「第 1 の柱 – 利益 A : 課税標準の確定に関するモデルルールドラフト」のパブリックコンサルテーション文書（以下、「ドラフト」）を公布し、利害関係者から意見を募集した。当該ドラフトは、第 1 の柱における利益 A のモデルルールに関する 2 つ目の構成要素（building block）であり、課税利益の確定と配分に関するルールの提供を目的とするものである。

1. ドラフトの主要内容

ドラフトの内容は、利益 A のモデルルールの「タイトル 5 : 課税利益の確定と配分」と「タイトル 9 : 定義」に組み込まれる予定である。モデルルールの条文に多くの脚注が含まれている。それらの脚注は、条文における用語を説明する役割を持つと同時に、利益 A のモデルルールのコメントリー（Commentary）において検討する予定である内容を開示する役割も持っている。

1.1 タイトル 5 : 課税利益の確定と配分（第 5 条 対象グループの調整済み税引前利益の確定）

- 調整済み税引前利益（「Adjusted Profit Before Tax」）は、対象グループ（「Covered Groups」）の会計上の利益に対し、本条第 2 項に定められた会計税務間調整（book-to-tax adjustment）と修正再表示調整を行った後、本条第 3 項に定められた純損失を控除して算出される。調整済み税引前利益は、利益 A のモデルルールに基づき、対象グループが市場国に利益を配分すべき利益を算定するための基礎となる。
- 会計税務間調整と修正再表示調整の内容は以下の通りである。

- a. 会計税務間調整：対応期間における会計上の利益（損失）を計算する際に、以下の収入項目と費用控除項目があれば、戻し入れを行う。
- 税金費用（収益）
 - 配当
 - 権益性収益（損失）
 - 政策的に認められない費用¹
- b. 修正再表示調整：対応期間における会計上の利益（損失）に適格の修正再表示があれば、修正再表示調整を行う。
3. 控除できる純損失は以下の通りである。
- a. 対応期間における純損失：全ての適格過年度（「Eligible Prior Period」）に対して、本条第 2 項に定められた調整を行った後、会計上の累計損失が会計上の累計利益を上回る金額。
- b. 適格企業結合（「Eligible Business Combination」）又は適格分割（「Eligible Division」）が発生し、且つ事業継続要件を充足する場合、当該適格企業結合又は適格分割において移転された損失（もしあれば）も控除できる純損失に計上される。

For more information, please contact :

Transfer Pricing Services

National Leader

Lian Tang He

Partner

Tel : +86 10 8520 7666

E-mail : lhe@deloitte.com.cn

Eastern China

Jerry Wang

Partner

Tel : +86 512 6289 1308

E-mail : jerrywang@deloitte.com.cn

Northern China

Sophie Wei

Partner

Tel : +86 10 8520 7622

E-mail : swei@deloitte.com.cn

Southern China

Edison Zuo

Partner

Tel : +86 20 2831 1309

E-mail : ezuo@deloitte.com.cn

Western China

Frank Tang

Partner

Tel : +86 23 8823 1208

E-mail : ftang@deloitte.com.cn

1.2 タイトル 9：定義

「連結財務諸表及びその関連定義」、「会計税務間調整と修正再表示調整及びその関連定義」、「その他の定義」の 3 つのカテゴリに分けられる。

- 連結財務諸表及びその関連定義：連結財務諸表、同等性を有する会計基準、適格会計基準、会計上の利益（損失）などの定義。
- 会計税務間調整と修正再表示調整及びその関連定義：繰越できる修正再表示調整残高、配当、適格修正再表示、当期の適格修正再表示調整、権益性収益（損失）、修正再表示期間、税金費用（収益）などの定義。
- その他の定義：事業継続要件、開始日、適格企業結合、適格分割、適格過年度、支配持分、所有者持分、前身グループ、移転対象である構成会社或いはグループ、移転された損失などの定義。

1.3 モデルルールの要点

ドラフトの冒頭で述べられた背景と趣旨、及びドラフトにおける定義と脚注の内容を踏まえて、下記の要点をピックアップした。

ドラフトの規定により、対象グループは、国際財務報告基準（IFRS）又は同等性を有する会計基準を用いて利益を計算することで、利益 A における会計上の利益（損失）が一般慣行と整合しない会計処理から影響を受けないようにする必要がある。利益 A ルールの適用対象となるのは、ごく一部の収益性の高い巨大多国籍企業に限られることから、対象グループのほとんどは、ビジネス目的やコンプライアンス目的で、上述の会計基準を使用して財務諸表を作成することが想定される。また、税務当局にすぐ利用できる信頼できる情報源を提供するため、対象グループの財務諸表は外部監査を受けなければならない。特筆すべき点として、税源浸食と利益移転（BEPS）に関する G20/OECD 包括的枠組みでは、下記の代替案が検討されている：対象グループが適格会計基準（IFRS 及び同等性を有する会計基準）以外の会計基準を使用して課税標準を計算する場合、IFRS を使用する場合と比べて重大な歪み（例：1 億ユーロ以上の差異）をもたらさないことを証明する必要があり、さもなければ、課税標準を調整してその歪みを解消することが求められる。関連の差異は結局、適格会計基準を使用して計算する必要があるため、当該代替案は、コンプライアンス上の負担を軽減できない可能性がある。

¹ 罰金などの、会計規則上費用として扱われるが、政府が望ましくないと考える費用を指す。

ドラフトの規定により、特定項目の除外を前提として、対象グループの課税標準を計算する際、連結財務諸表における全ての項目は考慮される。即ち、利益 A の課税標準の計算において、損益計算書の最終行の数値（利益（損失）総額）を出発点として、会計税務間調整（例：特定の所得項目や費用項目の戻し入れ等）を行うことで、標準化された「調整済み税引前利益」を算出する。監督管理とコンプライアンスの便宜のため、これらの調整は複雑さを制限するために最小限に抑えられ、可能な限り第 2 の柱における調整との整合性が確保される。

課税標準は、過年度の利益（損失）の修正再表示に関する調整の対象でもある。特定の制限条件を除き、会計基準に求められる修正再表示は、終了した過年度に遡って課税標準の再計算を求めるものではなく、修正再表示が識別・認識された期間における対象グループの課税基準に帰属する。また、当期の適格修正再表示調整（繰越できる修正再表示調整残高を含む）の金額は、対象グループの当期売上高の一定比率（例：0.5%）を超えてはならず、超えた部分は翌期へ繰り越される。

利益 A ルールに基づく再配分の対象を経済的利益に限定するために、課税標準の確定に損失繰越ルールが適用される。損失繰越ルールにより、過年度に発生した対象グループの未処理損失（「純損失」）は繰り越され、アーンアウト（「earn-out」）メカニズムに基づき、当該グループのその後の年度の利益と相殺される。当該メカニズムは様々なシーンに適用されるが、ドラフトの関係シーンに限定する場合、その実施は 3 つのステップに分けられる。i) 対象グループの適格過年度（もしあれば）を識別する。ii) 適格過年度における純損失の金額を計算する。iii) 算出された純損失の金額を当期に繰り越し、相殺処理を行う。欠損補填の遡及期間については、対象グループの利益 A ルール適用要件充足からの最初の 5~15 年間、利益 A ルール発効前の 2~8 年間などが選択肢として検討されている。更に、対象グループは、事業再編により移転された損失を再編後事業体に繰り越すこと認められるが、前提条件として、i) 譲渡対象事業体は事業再編前の 12 か月において同じまたは類似の業務に従事すること ii) 当該事業体は事業再編後の 24 か月において、同じまたは類似の業務に従事すること（即ち、事業継続要件を充足すること）が求められる。

2. ブループリント報告書との比較

ドラフトにおいて、利益 A の課税標準をセグメント別に計算するルールについて言及されていない。関連ルールは後日公布される予定である。

ドラフトは、適格会計基準の使用、会計上の利益に基づく若干の会計税務間調整、標準化された「調整済み税引前利益」の計算、及び欠損繰越ルールなどを含めて、ブループリント報告書における多くの立場と見解を踏襲している。また、欠損繰越ルールの適用について、適用期間や業務種類などの潜在的な制限の設定について検討された。

ブループリント報告書に言及されていない点として、ドラフトでは、税引前利益を調整する際、一定限度内での修正再表示調整が認められている。ブループリント報告書では、加盟国がグループの実績利益率と利益 A による基礎利益率との間に存在するギャップ（「profit Shortfall」）を「欠損」と見なす上で、損失繰越ルールを適用すべきか否かについて検討されたが、ドラフトにおいて、論争が存在するこの問題は言及されておらず、損失繰越ルールの適用は、対象グループの経済的損失に限定された。

3. デロイトの考察

OECD は、モデルルールの複雑さを軽減し、対象グループの調整済み税引前利益の確定について可能な限り詳細なガイダンス（列挙、定量的仮定など）を提供することを目標としてドラフトを作成したが、所有者持分の処分益（損）が適用対象に含まれるか否か、適格企業結合に関わる業務類型、損失繰越の期限など、追って明確化が待たれる事項は少なからず存在する。これらの疑問は、パブリックコンサルテーションにおける業界共通の懸念事項となっており、OECD は今後、明確化を行うことが期待される。

第 1 の柱の導入スケジュールを予定通りに進めるには、数多くのチャレンジに直面する可能性があるが、ここ数か月の OECD の作業進捗から見て、利益 A のモデルルールの各構成要素に関するパブリックコンサルテーション文書の公布がつつがなく進められている。関係企業は関連動向に留意し、必要がある場合は速やかに行動を起こし、適切な評価を行い、新しい国際税制とグローバル租税徴収監督管理体制の整備に関する要求に積極的に対応し、グローバルバリューチェーンとリスク配分を調整することで、リスクの管理・制御する能力を高めることが推奨される。デロイトは引き続き利益 A のモデルルールに関するその他の構成要素に注目し、関連する分析と考察をご提供する。

デロイトは「Global Tax System Reshaping 2.0 Series」を通じて、グローバル税制の重大な変革に関する最新情報、及び多国籍企業への潜在的な影響に関する分析を提供しております。より詳しい情報をご希望の場合には、お気軽にご連絡ください。

Tax Analysis is published for the clients and professionals of the Hong Kong and Chinese Mainland offices of Deloitte China. The contents are of a general nature only. Readers are advised to consult their tax advisors before acting on any information contained in this newsletter. For more information or advice, please contact:

Deloitte China Tax Managing Partner

Victor Li

Partner

Tel : +86 755 3353 8113

Fax : +86 755 8246 3222

Email : vicli@deloitte.com.cn

Northern China

Xiao Li Huang

Partner

Tel : +86 10 8520 7707

Fax : +86 10 6508 8781

Email : xiaoli Huang@deloitte.com.cn

Eastern China

Maria Liang

Partner

Tel : +86 21 6141 1059

Fax : +86 21 6335 0003

Email : mliang@deloitte.com.cn

Southern China

Jennifer Zhang

Partner

Tel : +86 20 2885 8608

Fax : +86 20 3888 0115

Email : jenzhang@deloitte.com.cn

Western China

Frank Tang

Partner

Tel : +86 23 8823 1208

Fax : +86 22 8312 0978

Email : ftang@deloitte.com.cn

About the Deloitte China National Tax Technical Centre

The Deloitte China National Tax Technical Centre ("NTC") was established in 2006 to continuously improve the quality of Deloitte China's tax services, to better serve the clients, and to help Deloitte China's tax team excel. The Deloitte China NTC prepares and publishes "Tax Analysis", etc. These publications include introduction and commentaries on newly issued tax legislations, regulations and circulars from technical perspectives. The Deloitte China NTC also conducts research studies and analysis and provides professional opinions on ambiguous and complex issues. For more information, please contact:

National Tax Technical Centre

Email : ntc@deloitte.com.cn

Managing Partner/Northern China

Julie Zhang

Partner

Tel : +86 10 8520 7511

Fax : +86 10 8518 1326

Email : juliezhang@deloitte.com.cn

Eastern China

Kevin Zhu

Partner

Tel : +86 21 6141 1262

Fax : +86 21 6335 0003

Email : kzhu@deloitte.com.cn

Western China

Tony Zhang

Partner

Tel : +86 28 6789 8008

Fax : +86 28 6317 3500

Email : tonzhang@deloitte.com.cn

Southern China (Mainland)

German Cheung

Director

Tel : +86 20 2831 1369

Fax : +86 20 3888 0121

Email : gercheung@deloitte.com.cn

Southern China (Hong Kong)

Doris Chik

Director

Tel : +852 2852 6608

Fax : +852 2851 8005

Email : dchik@deloitte.com.hk

JSG Tax team

華北地区

北京

浦野 卓矢

Partner

Tel : +86 10 8512 5524

Email : turano@deloitte.com.cn

華東地区

上海

板谷 圭一

Partner

Tel : +86 21 6141 1368

Email : kitaya@deloitte.com.cn

華東地区

上海

中野 隆正

Senior Manager

Tel : +86 21 3313 8800

Email : tnakano@deloitte.com.cn

華南地区

廣州

左 迪

Partner

Tel : +86 20 2831 1309

Email : ezuo@deloitte.com.cn

If you prefer to receive future issues by soft copy or update us with your new correspondence details, please notify cimchina@deloitte.com.hk

デロイトについて

Deloitte（デロイト）とは、デロイト トウシュートマツ リミテッド（「DTTL」）、そのグローバルネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびそれらの関係法人（総称して「デロイトネットワーク」）のひとつ又は複数数を指します。

DTTL（又は「Deloitte Global」）ならびに各メンバーファームおよび関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体であり、第三者に関して相互に義務を課し又は拘束させることはありません。DTTL および DTTL の各メンバーファームならびに関係法人は、自らの作為および不作為についてのみ責任を負い、互いに他のファーム又は関係法人の作為および不作為について責任を負うものではありません。DTTL はクライアントへのサービス提供を行いません。詳細は、www.deloitte.com/cn/about をご覧ください。

デロイトは世界で最大級のプロフェッショナルファームの一つであり、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリー、リスクアドバイザリー、税務及びこれらに関連するサービスをクライアントに提供しています。デロイトは世界における 150 を超える国・地域のグローバルネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびそれらの関係法人（総称して「デロイトネットワーク」）を通じて、フォーチュングローバル 500 の約 80%の企業にプロフェッショナルサービスを提供しています。約 345,000 名のプロフェッショナルからなるデロイトの詳細については、www.deloitte.com/cn/about をご覧ください。

デロイト アジア パシフィック リミテッドは DTTL のメンバーファームであり、保証有限責任会社です。デロイト アジア パシフィック リミテッドのメンバーおよびそれらの関係法人は、それぞれ法的に独立した別個の組織体であり、アジア パシフィックにおける 100 を超える都市（オークランド、バンコク、北京、ハノイ、香港、ジャカルタ、クアラルンプール、マニラ、メルボルン、大阪、ソール、上海、シンガポール、シドニー、台北、東京を含む）にてサービスを提供しています。

デロイトは 1917 年に初めて上海に事務所を設立しました。現在、デロイト中国は中国現地の企業、中国における多国籍企業及び高成長企業に、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリー、リスクアドバイザリー、税務及びこれらに関連するサービスを提供しています。デロイトは中国の会計基準、税制及びプロフェッショナルの育成に多大な貢献をしてきました。デロイト中国は中国本土で設立されたプロフェッショナルサービスファームであり、デロイト中国のパートナーが所有しています。デロイトの中国マーケットでの成果に関する多くの情報は、デロイト中国のソーシャルメディア(www2.deloitte.com/cn/zh/social-media) からご覧いただけます。

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、DTTL、そのグローバルネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびそれらの関係法人（総称して「デロイトネットワーク」）のいずれも、これにより専門的なアドバイス又はサービスを提供するものではありません。貴社の財務又は事業に影響を与える可能性のある意思決定をし、或いは何らかの行動をとる前に、プロフェッショナルのアドバイスを受けることをご提案いたします。

本資料における情報の真実性や完全性に対し、我々はいかなる（明示的或いは暗示的）言及、保証と承諾をしないものとします。いかなる DTTL、そのメンバーファーム、関係法人、従業員又は代理者は本資料に依拠することにより生じた如何なる直接的又は間接的な損失に対しては責任を負いません。DTTL ならびに各メンバーファームおよび関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。