

Tax

Issue P373 – 2023 年 3 月 6 日

日本語翻訳版

Tax Analysis

OECD による第二の柱（グローバル・ミニマム課税）：執行ガイダンスの公布

Authors :

Vicky Wang

Partner

Tel : +8621 61411035

Email : vicwang@deloitte.com.cn**Kelly YU**

Director

Tel : +86 21 6141 1932

Email : kelyu@deloitte.com.cn**Nina Ding**

Manager

Tel : +86 21 6141 1691

Email : ninading@deloitte.com.cn

2023 年 2 月 2 日、税源侵食と利益移転（BEPS）に関する G20/OECD 包括的枠組み（以下、「包括的枠組み」）は、多国籍企業を対象とするグローバルミニマム課税の導入を確保するための「第二の柱：グローバル税源浸食防止（Global Anti-Base Erosion, GloBE）ルールに関する執行ガイダンス」（以下、「執行ガイダンス」）を公布した。執行ガイダンスは、包括的枠組みに参加する 142 の国・地域の全会一致で採択され、「共通アプローチ」を構成する一部となる。これにより、各加盟国は、GloBE ルールの国内法導入を強制されないものの、GloBE ルールの国内法導入を選択した場合、2021 年 12 月に包括的枠組みより公布された「第二の柱：グローバル税源浸食防止に関するモデルルール」（以下、「モデルルール」）及びガイダンスに定められた方法で GloBE ルールの導入と管理を行うことが求められる。「執行ガイダンス」は、2023 年に公布予定の「モデルルールのコメンタリー」の改訂版に組み込まれる。

「執行ガイダンス」では、GloBE ルールの適用範囲、米国の多国籍企業グループ子会社間の米国外軽課税無形資産所得（GILTI）の配分方法（GloBE ルール適用のための実効税率の計算に必要）、グローバルミニマム課税の導入前の経過措置、及び適格国内ミニマム課税（QDMTT）に関するガイダンスなど、モデルルール及びコメンタリーにおいて最も早急に明確化する必要があるとされる 20 余りの課題が取り上げられている。

「執行ガイダンス」は 5 つのセクションに分けられる。

- セクション 1：適用範囲
- セクション 2：所得及び税額
- セクション 3：GloBE ルールの保険会社への適用
- セクション 4：経過措置

- セクション 5 : 適格国内ミニマム課税

1. 適用範囲

GloBE ルールは、最終親会社の連結財務諸表に組み入れられる多国籍企業グループに適用される。「モデルルール」における「連結財務諸表」の定義については、「事業体が適格会計基準に従って財務諸表の作成を要求された場合に作成すべき連結財務諸表」という記載がある。

「執行ガイダンス」では、GloBE ルールに基づく「みなし連結」テストの適用範囲が明確に定められている。具体的には、適格会計基準に基づく連結財務諸表の作成を義務付けられていない事業体（例：非公開会社、家族経営の多国籍企業など）が連結財務諸表を作成しなかった場合、「みなし連結」テストの対象となる。(a) 法令・規則により最終親会社に財務諸表の作成が求められ、且つ (b) 最終親会社に適用される会計基準により連結財務諸表の作成が求められる場合、「みなし連結」テストにおいて、当該グループは連結グループとみなされる。ただし、適格会計基準により構成事業体の連結が要求されない場合、当該グループは連結グループとはみなされない。「執行ガイダンス」では、「みなし連結テストは会計基準の内容を変更するものではなく、会計基準の適用が義務付けられる場合、連結グループが存在するか否かを問うものである」と述べられている。また、適格会計基準により投資事業体としての資格を持ち、且つ当該会計基準に従って投資を公正価値で測定する事業体は、投資ごとに連結を行うことが要求されないため、「みなし連結」テストが適用されない。

「執行ガイダンス」は、GloBE ルールの「適用範囲」のコメントリーを補足することで、通貨換算や除外事業体の確定方法等、一部補助的な問題について明確化した。

2. 所得及び税額

「執行ガイダンス」では、GloBE 所得または損失、及び実効税率に基づく税額に関する若干の課題に対する解決策が提示されており、その主要内容は以下の通りである。

- 原価で計上された構成事業体間の資産移転の取り扱いについて定められた。このような取引に対して GloBE ルールを適用する場合、その会計処理にかかわらず、譲渡側は独立企業原則に基づき所得または損失を認識することが求められる。「執行ガイダンス」では、譲受側における対象資産の帳簿価額の認識方法は明確にされていない。また、「執行ガイダンス」は、二重課税の可能性を回避するためのガイダンスを作成する予定であると述べた。
- 同じ年に国内源泉損失と国外源泉所得が発生し、外国税額控除を適用すると同時に損失を繰り越すシナリオと、国内源泉損失と国外源泉所得の相殺後に外国税額控除を適用し、未控除分を繰り越し将来の所得との相殺に使用するシナリオにおいて、GloBE ルールを適用する際に発生する「トップアップ税額の不一致」問題（外国税額控除に関連する繰延税金資産は調整対象税金（Adjusted Covered Tax）の計算上考慮されないため）への対応策として、「損失の繰越から生じる繰延税金資産」の「代替（substitute or replacement）」という新しい概念が提示され、その取り扱いについて定められた。
- 特定の持株構造に適用される税制上の優遇措置に起因する「実効税率の分子と分母における損失の取り扱いの不一致」問題への対応策として、企業がフロースルー事業体の所得を国内の課税所得に含める処理を選択する

For more information, please contact:

International Tax & M&A Tax Services

National Leader

Vicky Wang

Partner

Tel : +8621 61411035

Email : vicwang@deloitte.com.cn

Northern China

Nina Zhou

Partner

Tel : +86 10 85125477

Email : nzhou@deloitte.com.cn

Eastern China

Hong Ye

Partner

Tel : +86 21 6141 1171

Email : hoye@deloitte.com.hk

Western China

Tony Zhang

Partner

Tel : +86 28 6789 8008

Email : tonzhang@deloitte.com.hk

Southern China

Anthony Lau

Partner

Tel : +852 28521082

Email : antlau@deloitte.com.hk

ことで、適格所有持分に対する GloBE 所得の除外規定を無効にするルールが定められた。これにより、特定のフロースルー事業体に適用される税額控除及びその他の税制上の優遇措置は、その事業体に対する所有者の投資額を限度として、所有者の実効税率に基づく税額から減額される。

- GILTI 税制関係の取り扱いについて説明されている。
 - 米国 GILTI 税制により課される CFC（被支配外国法人）税は、構成事業体 CFC の所在地国に配分することが求められる。
 - GILTI およびその他のブレンド CFC 税制により課される税額の配分するルールが提示されている。具体的には以下の通りである。
ブレンド CFC 配分キー＝事業体に帰属する所得¹ x (CFC の適用税率² - GloBE ルールによる国・地域別の実効税率)
暦年を会計年度とする多国籍企業グループの場合、この配分ルールは 2025 年の会計年度まで適用される。その後、包括的枠組みはブレンド CFC 税制に特別な配分方法を適用するか否かを評価する。
 - GILTI およびその他の CFC 税制により課される税額（例：Subpart F など）は、適格国内ミニマム課税（QDMTT）の税額に含まれない。（詳細は後述）

3. 経過措置

「執行ガイダンス」は、「モデルルール」第 9.1.1 条と第 4.4.1 条 (e) 間に存在する明らかな矛盾からくる繰越税額控除に関する繰延税金資産の疑問点を解消した。「モデルルール」第 9.1.1 条の規定によると、一般的に、GloBE ルールが発効した後、GloBE ルール発効前に存在した繰延税金資産に対しても GloBE ルールを適用できる（その計算上、15% の最低税率が適用される）。一方、第 4.4.1 条 (e) の調整事項によると、税額控除の発生ならびに使用に係る繰延税金資産は、調整対象税額から除外される。「執行ガイダンス」によると、すべての繰延税金資産（評価引当金と会計基準が資産認識の調整に与える影響を考慮しない。ただし、第 9.1.2 条および第 9.1.3 条に従って GloBE に組み入れられた繰延税金資産はその限りではない）は、第 9.1.1 条において考慮されるため、GloBE ルール発効後の年度における対象税額（税額控除に関する繰延税金資産を含む）の計算に使用できる。適用される国内税率が最低税率と同等かそれ以上である場合、税額控除から生じる繰延税金資産の再計算を簡素化するため、「執行ガイダンス」は適用税率を 15% 以下に制限する特別な計算式を提供している。

「執行ガイダンス」は、第 9.1.3 条に関する経過措置について説明している。第 9.1.3 条によると、2021 年 11 月 30 日以降、移行年度の開始前（「GloBE ルール実施前の期間」）に同一の多国籍企業グループの構成事業体間で資産（棚卸資産を除く）の譲渡が行われる場合、譲受側の構成事業体は、譲渡側企業における対象資産の帳簿価額に基づき対象資産の課税標準額を計算し、当該課税標準額に基づき GloBE に組み入れる繰延税金資産（負債）を計算すべきである。対象資産の帳簿価額の増加、又は新たな繰延税金資産の認識により、GloBE ルールの実施前に最低税率よりも低い税率で課税された取引が、GloBE ルールの実施後に納税者に租税上の利益をもたらすことへの対応策として、対象資産の帳簿価額の増加、又は新たな繰延税金資産の認識の否認を目的として、上述のルールが定められた。

- 例えば、GloBE ルール適用前において、譲渡による所得は課税されず、第 9.1.3 条により、(a) 買収側は、減価償却費又は償却費を増加させることによって、GloBE ルールの実施後の所得を減少させることができるが、その対応策として、買収側は譲渡資産の帳簿価額を増加させてはならないと定められている。また、(b) 買収側は、GloBE ルールの発効日以降に繰り越せる繰延税金資産を新たに認識し、将来に繰延税金資産の戻し入れを行った場合、当該年度の所得税費用が増加する可能性があるが、その対応策として、買収側は、GloBE ルールの発効日以降に繰り越せる繰延税金資産を新たに認識してはならないと定められた。
- ただし、譲渡側の事業体、地域連結納税グループ、または第 4.3 条に基づくその他の事業体のいずれかが、譲渡所得の税額（CFC や恒久的施設の所得に課される税額など）を納めた場合、譲受側は納めた税額に基づき、繰延税金資産を認識することができる。認識された繰延税金資産に適用される税率は、第 9.1.1 条に定められた最低税率（すなわち、15% 以上）である。

¹ 例えば、GILTI ルールの各種テストに用いられる所得

² 例えば、GILTI ルールの税率（13.125%）

- 「譲渡」という用語は、リース料・ライセンス料の全額支払い、支配持分の売却、ロイヤリティの前払い、トータル・リターン・スワップ、及び税源を増加させる課税管轄地域間の移転などといった、譲渡と同様の効果を持つすべての取引を指すと、より広義に解釈されている。

4. 適格国内ミニマム課税 (QDMTT)

QDMTTを導入する場合、モデルルールとコメンタリーにおける所得合算ルール (IIR) と軽減税支払ルール (UTPR) の規定に従う必要はないかわりに、QDMTTの導入及び徴収管理方法による結果と、GloBEルールに従う場合の結果との一致が求められる。「執行ガイダンス」には、導入する最低税がQDMTTとみなされるかどうかについて、税務当局の判断に役立つ追加ガイダンスが含まれる。具体的に、「執行ガイダンス」は、QDMTTがモデルルールの各章にどの程度準拠する必要があるかについて説明している。例えば、モデルルールでは、年間収益が7.5億ユーロを超える企業のみが適用範囲に含まれるが、QDMTTルールは、収益がその閾値以下の企業にも適用される場合がある。なお、QDMTTルールにおける閾値は7.5億ユーロ以上に設定してはならないと定められている。

QDMTTルールの注意すべきポイントは以下の通りである。

- モデルルール第4.3.2 (c) の規定により、CFC税制が構成事業体の所有者に適用される場合、構成事業体の直接または間接の所有者の財務諸表に含まれるCFC税制に基づき納付した「CFC持分に課される対象税額」は、その構成事業体に配分されるべきである。QDMTTを適用する国・地域は、その国・地域で発生する所得に対する第一次課税権を有しているため、QDMTTは上記の規定を適用しない。
- QDMTTは、GloBEルールにおけるセーフハーバールール (2022年12月に公表された第二の柱 (グローバル・ミニマム課税) の実施パッケージの中の「セーフハーバー及び罰則緩和に関するガイダンス」における「経過的なセーフハーバー: 国別報告 (CbCR) の情報に基づく経過措置」と一致する要素を含む必要がある。
- QDMTTは、同じ国・地域における賃金と有形資産に基づく「実質ベースの所得除外額 (SBIE: Substance-based Income Exclusion)」を含むことが要求されないが、SBIEを含む場合、モデルルールにおける「実質ベースの所得除外ルール」よりも緩和したものにしてはならない。

「モデルルール」では、各加盟国がQDMTTを導入する場合、IIR又はUTPRにより課されるトップアップ税額をゼロに減額できると定められている。ただし、QDMTTが最終親会社の会計基準ではなく、所在地国の会計基準に基づき課される場合など、例外となるケースも存在する。「執行ガイダンス」によれば、包括的枠組みは、対象国におけるすべてのIIRまたはUTPRを完全にゼロまで減額することを目的として、QDMTTセーフハーバールールの開発を進めている。

5. 今後の展望

世界各国の税務当局は、第二の柱に関するルールの導入を推進している。韓国は、2024年から第二の柱の導入を開始する法案を可決している。2022年12月、EUは2023年末までに第二の柱に関する国内法導入を開始する (その内、IIRは2024年、UTPRは2025年に発効する見通し) ようEU加盟国に求める指令を採択した。イギリス政府は類似の法案を提案し、その他のいくつかの国も第二の柱に関する立法案を発表した。これらを鑑みて、納税者は、新しいルールの下で重大な納税義務が発生する可能性を分析し、グローバルベースでコンプライアンスを確保する方法について検討することが推奨される。

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. 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, 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 23 8857 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 6508 8781
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 (Chinese Mainland)

German Cheung

Director
Tel: +86 20 2831 1369
Fax: +86 20 3888 0115
Email: gercheung@deloitte.com.cn

Southern China (Hong Kong)

Doris Chik

Director
Tel: +852 2852 6608
Fax: +852 2543 4647
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 national marketing team of Deloitte China by email at cimchina@deloitte.com.hk.

デロイトについて

Deloitte China (デロイト中国) は、中国の改革開放と経済発展に貢献するリーディングカンパニーとなることを長期的なコミットメントとし、統合的なプロフェッショナルサービスを提供しています。デロイト中国は、中国のパートナーによって所有され、グローバルにつながりながら、ローカルに深く根ざした現地会社です。中国の 30 都市において 2 万人以上のプロフェッショナルを擁し、世界トップレベルの監査・保証、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー、リスクアドバイザー、ビジネスアドバイザー、税務サービスをワンストップでお客様に提供しています。

デロイト中国は、誠実さをもってサービスを提供し、品質を維持し、革新に努めています。プロフェッショナルとしての卓越性、業界を超えた洞察力、インテリジェントなテクノロジーソリューションにより、様々な分野のクライアントやパートナーが機会を捉え、課題に取り組み、世界レベルの高品質な開発目標達成を支援します。

Deloitte (デロイト) ブランドは 1845 年に誕生し、1978 年から使用する中国語名「德勤」は誠実さ、勤勉さ、卓越性を表しています。デロイトのメンバーファームのプロフェッショナルネットワークは、現在 150 以上の国や地域に広がっています。Deloitte (デロイト) は、「To make an impact that matters」という企業ミッションのもと、資本市場に対する社会の信頼を高め、顧客の変革と成功を支援し、人材を受け入れるために未来を迎える力を生かし、より強い経済、より公平な社会、持続可能な世界の実現に向けた道を切り拓いていきます。

Deloitte (デロイト) とは、デロイトトウシュートーマツ 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」) のひとつまたは複数指します。DTTL (または「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また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また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。

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 を超える都市にてサービスを提供しています。

詳細は、<http://www.deloitte.com/cn/about> をご覧ください。

本記事及びその添付は社内共有にのみ供するものであり、かつ DTTL、そのグローバルネットワーク、及びそれを構成するメンバーファームとそれらの関係法人 (総称して「デロイトネットワーク」) の従業員しか利用できません。本記事には機密情報が含まれており、受信する個人または組織のみが利用できます。指定された受信者でないにも関わらず、本記事を受信した場合、即時にお知らせください。また、本記事及びその他のすべての添付をシステムから削除してください。本記事をいかなる形でご利用いただくことはご遠慮ください。

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。

© 2023. For information, contact Deloitte China.