



# グローバルミニマム課税(GMT) 税制における地殻変動



## 内容

- GMTとは何か?
- 最近の動向
- 各国のGMT導入状況
- マレーシアの動き：GMT導入への道筋
- マレーシアでの事業に対するGMTの影響
- GMT申告は氷山の一角
- 国際課税改革の誤解と事実



# GMT

## GMTとは何か?

- GMT制度は連結売上高7億5千万ユーロ以上の大規模な多国籍企業（MNC）が、事業活動を行う場所において15%で課税されるというものである。
- 実効税率（ETR）は独特のもので、国・地域ごとに計算され、広範囲な調整も行われる。
- ある国・地域でのMNCのETRが15%未満ならば、IIRおよびUTPRIにより外国でトップアップ税が賦課される。IIRおよびUTPRIはGloBEルールとしても知られる。
- 課税権を他国に譲るのではなく、当該国・地域はQDMTT制度を導入できる。これは当該国・地域内にある企業のトップアップ税の徴収権を当該国・地域に付与するものである。

## 最近の動向

- 当初OECDは2023年にGMTを導入する予定だったが、現在ではマレーシアを含むほとんどの国では2024年からの導入となっている。
- 韓国は2024年にGloBEルール（IIRとUTPRIの両方）を導入する国内法を最近成立させた。これはUTPRIをIIRの後に導入するというOECDの意向と対照的であり、各国間のトップアップ税の配分に大きな影響を与えることになる。
- 英国やEU等の国は、2024年導入のための法案をまとめた。他国もこれに続くと思われる。
- 2024年導入というスケジュールに対する注目すべき例外として、シンガポールと香港は、最近の国家予算発表において、2025年への延期を表明した。
- OECDは、GMTによって世界の税収が年間2億2千万ドル増加すると推定していることを発表、これは以前の推定である1億5千万ドルから大幅増である。





# 各国のGMT導入状況

## カナダ

- ・ GMT導入に関するパブリックコンサルテーションを開始

## 米国

- ・ 2022年9月の国連総会においてバイデン大統領は、米国はGMTを支持しその実現に取り組むと述べた。
- ・ Agreed Administrative Guidanceは、2025年12月31日以前の会計年度について、GILTI税の取り扱いをある程度明確にしている。

## バミューダ

- ・ 2023年予算にてGMT導入の検討を発表





# 各国のGMT導入状況

## 欧州連合

- (EU)
- EU加盟27か国が GMT導入で合意
- 2023年12月31日発効

## イギリス

- IIR法案
- QDMTT導入発表
- 2023年12月31日発効、UTPRは1年後

## スイス

- 国会はGMT導入のための憲法改正を決議
- 2024年1月1日発効

## リヒテンシュタイン

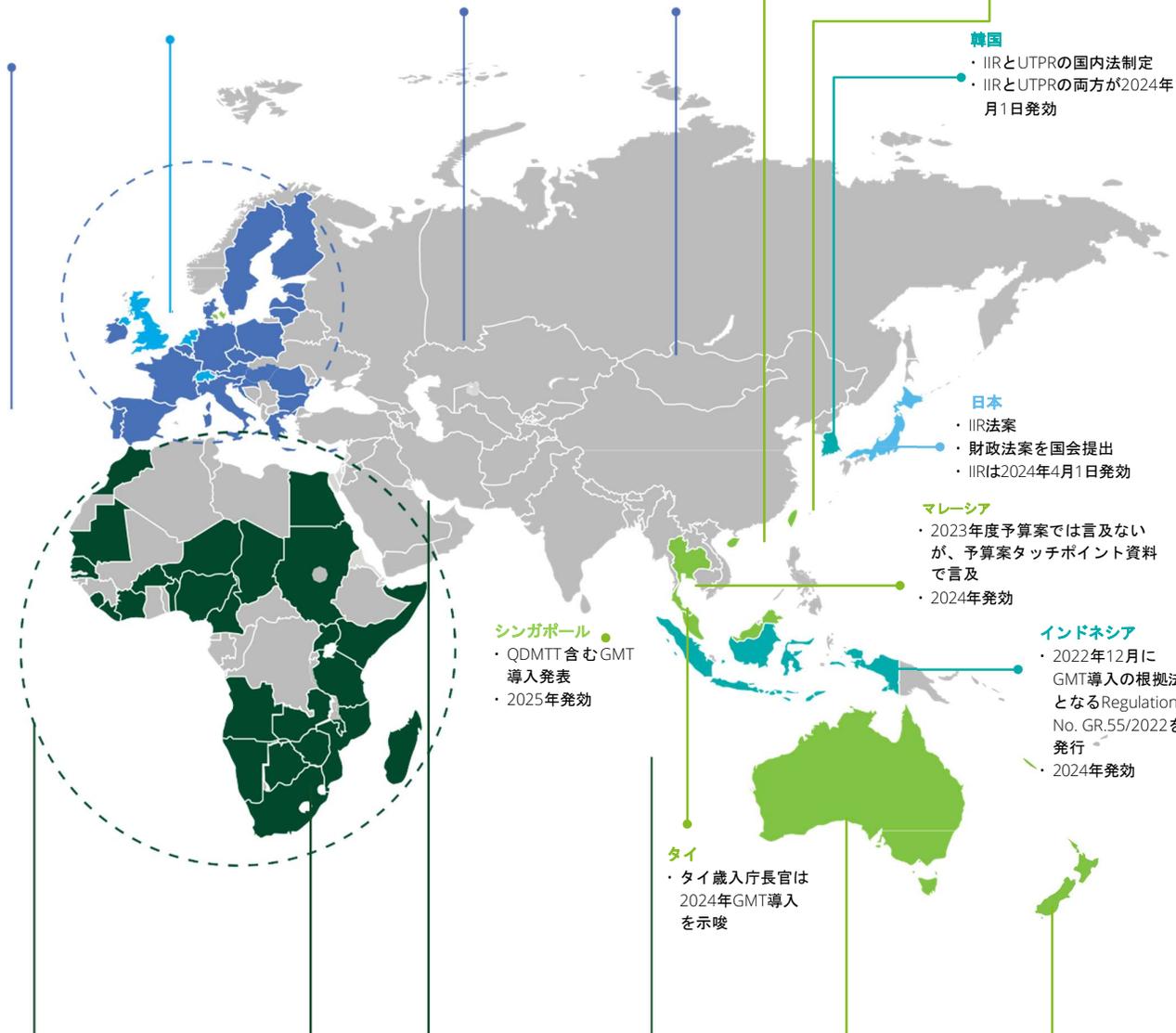
- GMT導入を発表
- 2024年1月1日発効

## 香港

- IIR、UTPR導入、QDMTT検討を発表
- 2025年発効

## 台湾

- GMT導入発表
- 発効は2024年1月1日以降



### 韓国

- IIRとUTPRの国内法制定
- IIRとUTPRの両方が2024年1月1日発効

### 日本

- IIR法案
- 財政法案を国会提出
- IIRは2024年4月1日発効

### マレーシア

- 2023年度予算案では言及ないが、予算案タッチポイント資料で言及
- 2024年発効

### シンガポール

- QDMTT含むGMT導入発表
- 2025年発効

### インドネシア

- 2022年12月にGMT導入の根拠法となるRegulation No. GR.55/2022を発行
- 2024年発効

### タイ

- タイ歳入庁長官は2024年GMT導入を示唆

- アフリカ税務行政フォーラム (ATAF) 加盟国
- QDMTTの法案を検討中

- 南アフリカ
- 方針書を2023年に発表予定、2024年に法制化予定

- カタール
- 法人税法にGMTに関する規定制定、詳細はExecutive Regulationsで発表予定

- モーリシャス
- QDMTTの法案

- オーストラリア
- GMT導入に関するパブリックコンサルテーション開始

- ニュージーランド
- GMT導入に関するコンサルテーション開始

- GMT法制定済み
- GMT法案
- EUEU指針
- アフリカ税務行政フォーラム (ATAF) 加盟国 (QDMTTの法案を検討中)
- GMT導入発表/GMTパブリックコンサルテーション開始



# マレーシアの動き: GMT導入への道筋

## 重要なOECDの動向



2023年2月

OECDは「合意された行政上のガイダンス」を公表しGloBEルール適用をより明確化・簡素化した。



2022年12月

OECDはGloBEルールに関する導入パッケージを公表。それにはセーフハーバーとペナルティ免除に関するガイダンス、GloBE情報申告に関するパブリックコンサルテーション文書、GloBEルールのための税収安定性に関するパブリックコンサルテーション文書が含まれる。



2022年3月

OECDはGloBEモデルルール適用に関する解説と例示を公表。



2021年12月

OECDは第2の柱GloBEモデルルールを公表。



2021年10月

包括的フレームワーク加盟の136か国・地域が、2つの柱による解決に関する声明に参加(包括的フレームワーク加盟の138か国・地域が2022年12月16日に合意)

## 重要なマレーシアの動向



2023年2月

2023年度予算案では言及がないが、予算案タッチポイント資料で言及

2022年10月

2024年にGMT導入、QDMTT導入計画を発表

2022年8月

財務省はGloBEルール導入に関するパブリックコンサルテーション開始

2022年6月

財務省はGMTの技術的な詳細の調査中であることを予算案前の文書にて公表

「GMTに対して唯一合理的なのは、中に入り、共に動き、参加することである」

## マレーシアでの事業に対するGMTの影響

GMTがマレーシアの事業に与える主な波及効果は、次のようにまとめられる。

### キャッシュフローへの影響

トップアップ税はその金額が大きければ、キャッシュの本国送金方針に影響する。

納税国決定において、ルール適用(QDMTT、IIR、UTPR)や各国のGMT導入時期等を考慮する必要がある。

### 報告義務への影響

GMTコンプライアンスのため、企業は以下を評価する必要がある。

- データの準備 (プロセスとシステム)
- リソースの確保 (人材と知見)
- 会計と財務報告への波及効果

### 利益への影響

申告義務を果たすための追加費用やトップアップ税が利益に影響を与える可能性がある。企業は以下を考慮すべきである。

- 配当方針への影響
- 価格方針への影響
- 利害関係者、潜在的投資家への開示

### 優遇税制への影響

GMTの議論ではよく関連した質問が提起される。優遇税制はまだ意味あるのか？それは以下に影響される。

- 影響評価を通じたGMT計算の複雑さ、国・地域の混成、実体ベースの分割等
- 検討する優遇税制の種類





# GMT申告は氷山の一角

GMTが2024年1月1日以降に開始する会計年度から適用されると仮定すると、最初に影響を受ける会計期間は2024年1月1日から2024年12月31日までとなる。GMT申告書（GloBE情報申告書）の提出は決算後18ヶ月以内とされており、十分な準備期間があると思われる。しかし、GMTが利益、キャッシュフロー、報告要件、優遇税制に与える影響を考えると、GMT申告が氷山の一角に過ぎないことは明らかである。

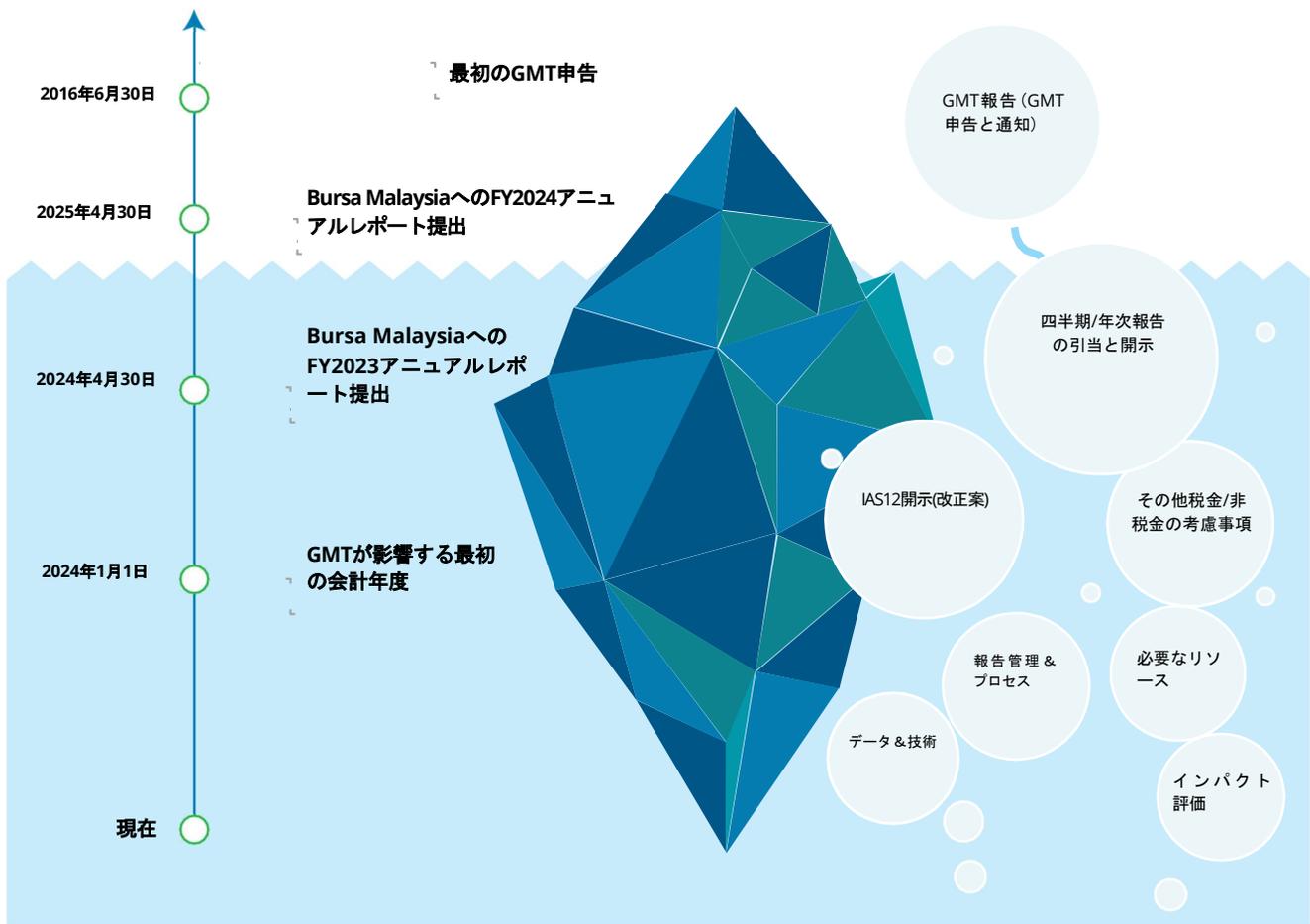
例えば、上場している多国籍企業は四半期報告や年次報告の要件に精通しているが、GMTが施行されれば、そのためのGMT引当や開示が必要となるであろう。実際、国際会計基準審議会は、財務報告目的でのGMT開示の必要性を認め、これを受けて2023年1月に公表された公開草案にてIAS第12号の改正を提案した。

さらに国際会計基準審議会は、GMTが実施される前の会計期間においても、企業による評価の結果GMTを支払う国・地域に該当する

などの開示を提案している。これは2023年1月1日以降に開始する会計期間から適用され、企業が満たすべき新たな（より早い）報告義務が生じる。そのため、特に12月決算のMNCでは、準備期間がどうしても短くなってしまう。包括的なGMT影響評価は、以下の理由から極めて重要である。

- 企業が有能な人材とGMTの専門知識を確保する
- 支払うべきGMTの金額、影響を受ける企業、およびその結果として生じる税金/非税金の考慮事項を決定する(既述)
- データの準備状況を評価し、技術的解決の必要性を検討する
- 会計、財務報告、GMT申告に関する統制およびプロセスが適切に行われていることを確認する

要するに、影響を受けるMNCは、GMT体制へのスムーズで着実な移行を確実にするために、今から準備を始めるべきだということである。



(注) これは、2024年1月1日に始まる会計年度（すなわち、GMTの影響を受ける最初の会計期間）のタイムラインを示したものです。2024年1月1日以降に会計年度を開始する企業については、タイムラインを適宜調整する必要があります。



# 国際課税改革の誤解と事実

「移行期セーフハーバー（TSH）の導入によりGMTは喫緊の懸念ではない」

TSHはグループ全体ではなく国・地域ごとに適用されるため、一部の国・地域については完全な計算が必要となる。さらに、適用される国・地域だからといってグループ全体のコンプライアンス義務を免除されるわけではない。

ある意味、さらなる分析が必要であろう。まず第一に、納税者はTSHが適用されるかどうかを評価する必要がある。もし、TSHが適用できない場合、納税者は通常のルールを適用する必要がある。

「上場している持株会社が最終的な親会社となる」

多くの場合、上場会社の過半数株式は、創業者がオフショア会社を通じて保有している。

そのような場合、分析が上場会社レベルで止まってしまうと、誤った結果をもたらす可能性がある。

「GMTの最初の申告は早くても2026年なので、準備にはまだ時間がある」

実際、GMT申告書の最初の提出期限は2026年6月30日（12月決算のMNCの場合）である。

ただし、2021年11月30日からGMTルール発効日までの間に行われる取引には、経過措置が適用される。従って、早めに準備を行い、どのような影響があるのかを見極めることが重要である。

「グループ内の各企業による投資先に対する持分が10%未満の場合、受取配当金は除外配当として認められない可能性がある」

短期的なポートフォリオ保有から生じる配当は、除外配当として認められない。投資先がポートフォリオ株式保有に該当するかどうかを検討する際には、グループ内のすべての企業が保有する持分を合算して、10%未満であるかどうかを判断する必要がある。

「グループが50%以上の株式を保有する企業のみが対象となる」

保有比率は企業が対象範囲に含まれるか否かを判断する際の決定的な要因ではない。この点について、規則では一般的に会計概念に基づく連結テストを採用している。しかし、ジョイントベンチャー等の非連結企業を対象とする特別ルールもある。

「グループが事業を行っている国・地域の法人税率が15%以上であることから、どの国・地域においても実効税率（ETR）は高く、トップアップ税が発生する可能性は低い」

ETRが異なる計算から導き出されること以外にも、例えば、免税、スーパー控除など、大きな影響を与える可能性のある要素がある。

「外国にある会社がすべて赤字ならば、トップアップ税は計上しなくてよいということか」

必ずしもそうとは限らない。会社が赤字でもトップアップ税が必要となる特別ルールがある。



# お問い合わせ

## Business Tax Compliance and Advisory



Sim Kwang Gek  
Managing Director  
[kgsim@deloitte.com](mailto:kgsim@deloitte.com)  
+603 7610 8849



Chan Mark Keat Jin  
Japanese Services Group  
Executive Director  
[marchan@deloitte.com](mailto:marchan@deloitte.com)  
+603 7610 8966

## Japanese Services Group

統括	渡 喬 (Takashi Watari)		Director	<a href="mailto:twatari@deloitte.com">twatari@deloitte.com</a>
Audit	西山 直志 (Naoyuki Nishiyama)		Manager	<a href="mailto:nnishiyama@deloitte.com">nnishiyama@deloitte.com</a>
Tax	秋元 啓孝 (Hiroyuki Akimoto)		Senior Manager	<a href="mailto:akimoto@deloitte.com">akimoto@deloitte.com</a>
Financial Advisory	大倉 淳二 (Junji Okura) ※シンガポール駐在		Director	<a href="mailto:juokura@deloitte.com">juokura@deloitte.com</a>
Risk Advisory	梶下 翔太 (Shota Sugishita)		Senior Manager	<a href="mailto:shsugishita@deloitte.com">shsugishita@deloitte.com</a>
Consulting	油屋 就介 (Shusuke Aburaya)		Director	<a href="mailto:shaburaya@deloitte.com">shaburaya@deloitte.com</a>



Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited (“DTTL”), its global network of member firms, and their related entities (collectively, the “Deloitte organization”). DTTL (also referred to as “Deloitte Global”) and each of its member firms and related entities are legally separate and independent entities, which cannot obligate or bind each other in respect of third parties. DTTL and each DTTL member firm and related entity is liable only for its own acts and omissions, and not those of each other. DTTL does not provide services to clients. Please see [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about) to learn more.

Deloitte Asia Pacific Limited is a company limited by guarantee and a member firm of DTTL. Members of Deloitte Asia Pacific Limited and their related entities, each of which are separate and independent legal entities, provide services from more than 100 cities across the region, including Auckland, Bangkok, Beijing, Hanoi, Hong Kong, Jakarta, Kuala Lumpur, Manila, Melbourne, Osaka, Seoul, Shanghai, Singapore, Sydney, Taipei and Tokyo.

**About Deloitte Malaysia**

In Malaysia, services are provided by Deloitte Tax Services Sdn Bhd and its affiliates.

This communication contains general information only, and none of Deloitte Touche Tohmatsu Limited (“DTTL”), its global network of member firms or their related entities (collectively, the “Deloitte organization”) is, by means of this communication, rendering professional advice or services. Before making any decision or taking any action that may affect your finances or your business, you should consult a qualified professional adviser.

No representations, warranties or undertakings (express or implied) are given as to the accuracy or completeness of the information in this communication, and none of DTTL, its member firms, related entities, employees or agents shall be liable or responsible for any loss or damage whatsoever arising directly or indirectly in connection with any person relying on this communication. DTTL and each of its member firms, and their related entities, are legally separate and independent entities.