

そこが知りたい！

国際税務ニュースレター

今回のテーマ： 暫定セーフハーバールール

OECD/G20 の BEPS に関する包括的枠組み（Inclusive Framework）は、2022 年 12 月 20 日に、Pillar2（国際最低税率課税）に関し、GloBE ルール¹に関連する実施パッケージを公表しました。当該実施パッケージでは、企業負担の軽減を目的とした、セーフハーバー（適用免除基準）に関するガイダンスについても、明記しています。当該ガイダンスでは、Country By Country Report の内容を前提とした、暫定セーフハーバー規則の合意内容及び恒久的なセーフハーバー規則策定のための枠組みについて記載されています。

上記を受けて、わが国でも令和 5 年改正において「各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税」（法人税法 82 条から 82 条の 10）および「特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供」（法人税法 150 条の 3）が創設されました。また、これら制度の導入に伴い、改正法附則に暫定セーフハーバー規則が盛り込まれましたので、その内容について説明します。

概要

暫定セーフハーバー規則は、3 種類の基準があり、そのいずれか一つに該当すれば、ミニマム課税の適用は除外されます。その判定にあたっては、国別報告事項（租税特別措置法第 66 条の 4 の 4 第 1 項に規定する国別報告事項をいい、連結等財務諸表を基礎として作成されたものに限り、）又はこれに相当するもの（以下「国別報告事項等」といいます。）に記載された内容を用いる必要があります（令和 5 年改正法附則 14①②）。

暫定セーフハーバー規則の適用期間は、令和 6 年 4 月 1 日から令和 8 年 12 月 31 日までの間に開始し、令和 10 年 6 月 30 日までに終了する会計期間のみとなります。

暫定セーフハーバーの適用基準

暫定セーフハーバーには、デミニマス基準、実効税率基準、通常利益基準の 3 つの基準が設けられています。判定は、海外子会社の所在地国ごとに行われ、いずれか一つの基準に該当すれば、その国のミニマム課税の額はゼロとみなされます。

1. デミニマス基準（令和 5 年改正法附則 14①一）

各国に係る一会計期間の収入金額及び税引前当期利益を用いたテスト基準であり、以下①及び②両方を満たした場合に適用されます。

- ① 収入金額に一定の調整を加えた金額が 1,000 万ユーロ未満であること
- ② 税引前当期純利益に一定の調整を加えた金額が 100 万ユーロ未満であること

2. 実効税率基準(令和 5 年改正法附則 14①二)

各国ごとに、簡易的な計算式を使って算出された実効税率（簡素な実効税率）が、対象会計年度の区分に応じた割合以上である場合に適用されます。

① 簡素な実効税率

$$\text{簡素な実効税率} = \text{連結等財務諸表に係る法人税等の額} / \text{税引前当期利益}$$

¹ グローバルミニマム課税、Global Anti-Base Erosion Model Rules

② 各対象会計年度の基準実行税率

- ・ 令和 6 年 4 月 1 日から同年 12 月 31 日までの間に開始する対象会計年度 15%
- ・ 令和 7 年 1 月 1 日から同年 12 月 31 日までの間に開始する対象会計年度 16%
- ・ 令和 8 年 1 月 1 日から同年 12 月 31 日までの間に開始する対象会計年度 17%

3. 通常利益要件（令和 5 年改正法附則 14①三）

調整後税引前当期利益の額が、各国の子会社等の実質ベースの所得除外額以下である場合に適用されます。実質ベースの所得除外額とは、国別国際最低課税額を算出するうえで、各国グループの純所得額から控除される金額を使用し、具体的には以下により算出されますⁱⁱ。

その国又は地域を所在地国とする全ての構成会社等に係る給与等の費用の額×5%

+

その国又は地域を所在地国とする全ての構成会社等に係る有形固定資産等の額×5%

なお、これらの取り扱いの適用を受けるためには、法人税法 150 条の 3 の特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供が行われていること、および適用対象会計年度以後に開始する会計事業年度において法人税法 82 条の 2 第 1 項の国際最低課税額または外国におけるこれに相当するものの計算が行われていることが必要です。

お見逃しなく！

文頭で説明した通り、セーフハーバールールⁱの判定については、連結等財務諸表を基礎として作成された国別報告事項の内容を使います。しかし、重要性の観点から、連結の範囲に含めていない子会社について、ローカル基準で作成された決算書しかない場合もあります。

このような、連結財務諸表の範囲に含まれていない子会社についても、ミニマム課税の対象となりますので、今後は、連結等財務諸表作成に当たり使用されている一定の会計基準に従った財務諸表を作成する必要がありますので、ご注意ください。

ⁱ 本レター作成に当たり、令和 5 年 4 月国税庁より、公表された「グローバル・ミニマム課税への対応に関する改正のあらまし」を参照しております。

ⁱⁱ 令和 6 年中に開始する対象会計年度においては給与等の費用の額に乗じる割合は 9.8%、有形固定資産等の額に乗じる割合は 7.8%とし、それぞれ 9 年間で 5%に逡減する経過措置が設けられています（令和 5 年改正法附則 14⑤⑥）。