

2023年（令和5年度）税制改正 国際最低課税額に対する 法人税のポイント

2023年3月

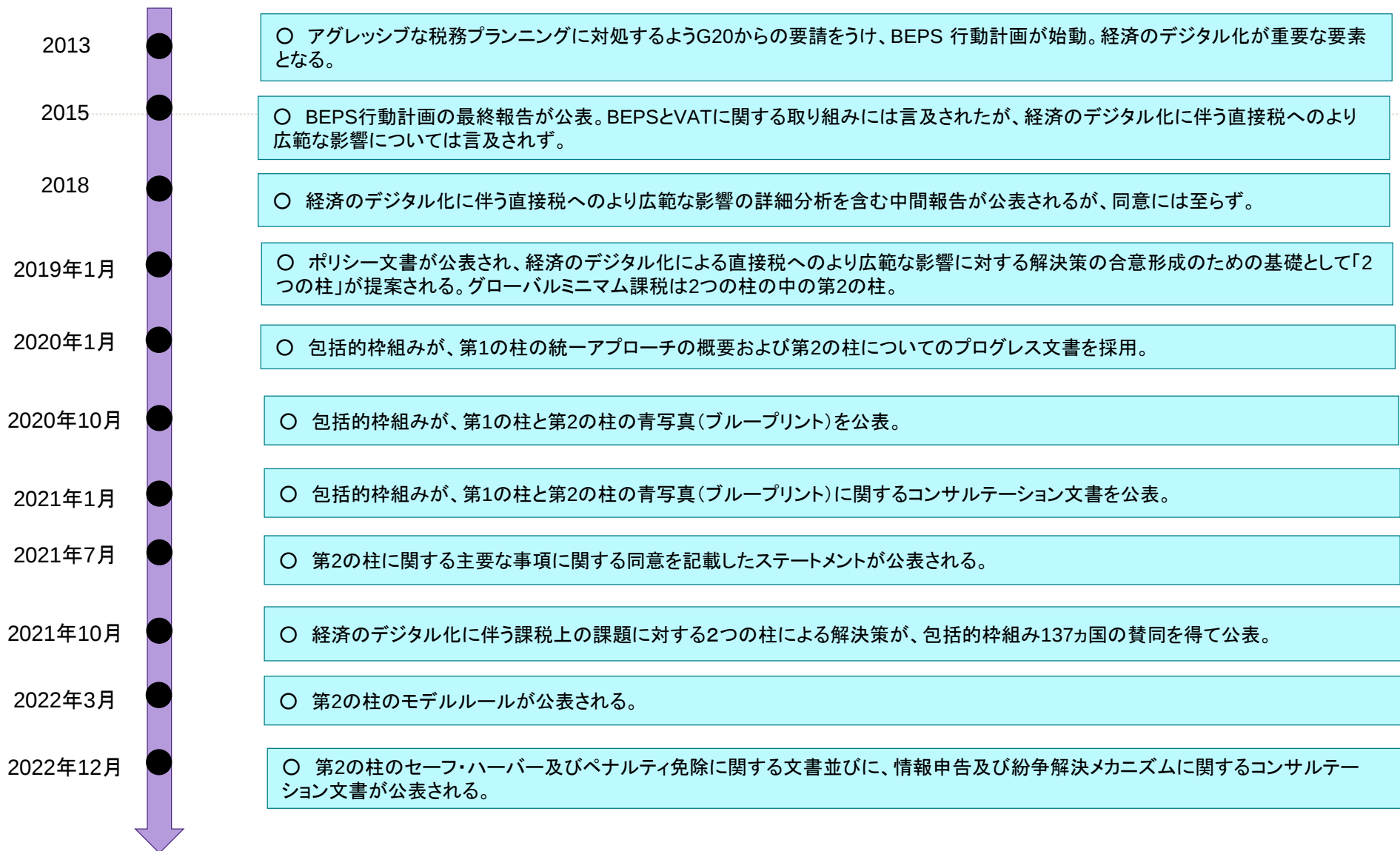
本資料は、2022年12月16日に政府与党より公表された令和5年度税制改正大綱および2022年12月20日に経済協力開発機構（OECD）より公表されたコンサルテーション文書等に記載のある主要な項目について概要をまとめたものです。

税制改正大綱は翌年度以降の税制改正の方針やその概要を記載したものにすぎず、最終的な改正税制の内容は、今後税制改正法律案が提出され、国会審議等を受けて決まります。また、OECDより公表されたコンサルテーション文書についても、今後、当該寄せられたパブリック・コメント等を受けて最終化されます。その結果、本資料の記載内容に変更が生じる可能性がありますのでご注意ください。ご注意ください。



1. グローバル・ミニマム課税に関する国際的な動向

1. グローバルミニマム課税に関する国際的な動向





2. 日本における国際最低課税額に対する 法人税の創設

各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の創設 (1/3)

✓ 特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対し、国際最低課税額について所得合算ルールによる「各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税（仮称）」を課することとされました。

● 所得合算ルール（Income Inclusion Rule : IIR）制度概要

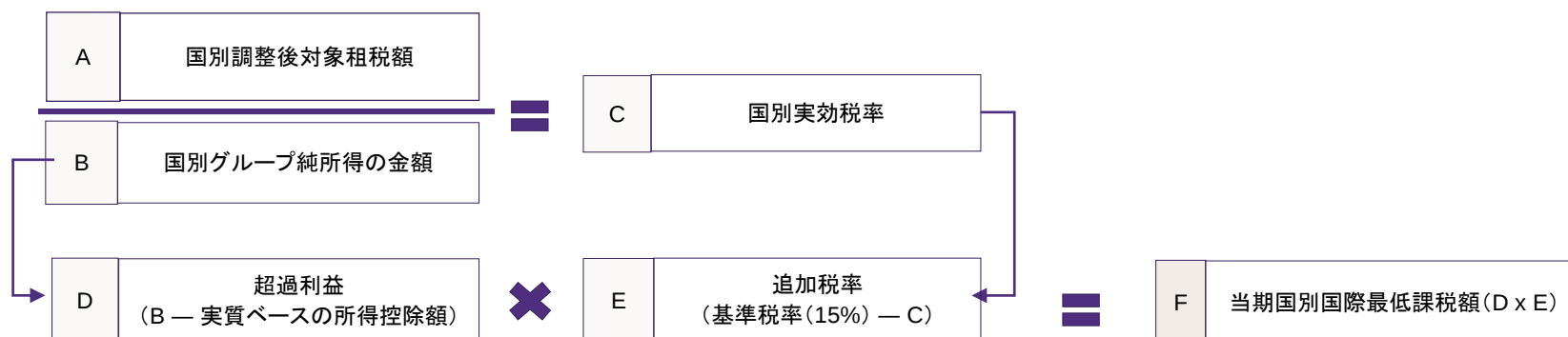
国別実効税率が15%を下回る軽課税国に所在する子会社等の税負担が、合意された最低税率15%に至るまで、実効税率と最低税率の差を親会社の所在する国において上乗せ課税を行う制度

● 実効税率（①/②）

① 分子：対象税額±調整項目（税効果相当など）

② 分母：会計の純損益±調整項目（税金、配当、株式譲渡損益など）

※税制改正大綱では、具体的な実効税率の算定方法には言及していないが、OECDのモデルルールに基づく計算方法によると考えられる。



各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の創設 (2/3)

● 対象法人

以下の要件を満たす特定多国籍企業グループ等に属する内国法人が対象となります。

①各対象会計年度の直前の4対象会計年度のうち、2以上の対象会計年度の連結財務諸表における総収入金額が**7億5,000万ユーロ（日本円で約1,000億円）**相当額以上であること

②最終親会社の所在地国以外の法域に、最低1つの法人又は恒久的施設が存在する企業グループ等であること

● 課税方法

国際最低課税額（課税標準）×**90.7/100（残りの9.3/100は地方法人税）** ※具体的な計算方法は後述

● 申告・納付期限

各対象会計年度終了の日の翌日から**1年3月（一定の場合には、1年6月）以内**に申告・納付を行う。

● 適用開始事業年度

対象法人の**令和6年4月1日以後**に開始する対象会計年度から適用する。

● 申告免除

国際最低課税額（課税標準）がない場合には申告免除。その他、一定の国別報告書（CbCR）における記載事項等を用いた経過的な適用免除基準（※後述）を措置するほか、所定の措置が講じられる予定。

● 情報申告制度

対象法人（申告免除された法人も含む）は、特定多国籍企業グループ等報告事項等を申告・納付期限までにe-Taxにより提供を行う（英語により行うものとされる予定）。対象となる内国法人が複数ある場合には、代表する1社が提供することが可能（不提供及び虚偽報告に対する罰則あり）。国別報告事項（CbCR）の提供と同様、最終親会社の所在地国の税務当局が、上記報告事項等の提供を日本に対して行うと認められるときは、提供義務者である内国法人の提供義務は免除される等の特例がある。※情報申告の具体的な内容は後述

各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の創設 (3/3)

国際最低課税額の計算方法										
ステップ1	国別グループ純所得の計算	所在地国個別計算 所得金額合計額	－	所在地国個別計算 損失金額合計額	＝	国別グループ純所得				
ステップ2	国別調整後対象租税額の計算	純損益対象租税額	＋	税効果会計調整額	＋	一定の調整等	＝	国別調整後 対象租税額		
ステップ3	国別実効税率の計算	$\frac{\text{国別調整後対象租税額}}{\text{国別グループ純所得}}$		＝	国別実効税率					
ステップ4	当期国別国際最低税額等の計算	$\begin{aligned} & \text{超過利益 (国別グループ純所得 } - \text{ 実質ベース所得控除) } \times \\ & \text{追加税率 (基準税率 (15\%) } - \text{ 国別実効税率) } = \text{当期国別国際} \\ & \hspace{10em} \text{最低課税額等} \end{aligned}$								
ステップ5	グループ国際最低課税額の計算	当期国別国際 最低課税額等	＋	再計算国別国際 最低課税額等	＋	未分配所得 最低課税額	－	自国内国際 最低課税額	＝	グループ国際最低 課税額
ステップ6	会社等別国際最低課税額の計算	グループ国際 最低課税額	×	$\frac{\text{個別計算所得金額}}{\text{所在地国個別計算所得金額合計額}}$		＝	会社等別国際最低課税額			
ステップ7	国際最低課税額の計算	会社等別国際 最低課税額	×	帰属割合	＝	国際最低課税額（※1）				

※1 ここから、自社よりも下の階層に位置する中間親会社又は被部分保有親会社に帰属する国際最低課税額を控除します。



3. 国別報告（CbCR）に基づく暫定的セーフ・ハーバールールと情報申告制度の概要

国別報告書（CbCR）に基づく暫定的セーフハーバー・ルール

- **対象期間（＝移行期間）**：2026年12月31日以前に開始し2028年6月30日以前に終了する全ての事業年度
（12月決算法人の場合には2026年12月期まで、3月決算法人の場合には2027年3月期まで）
- **国際最低課税が免除される3つのケース**
 - ① 僅少基準（De Minimis Test）：売上高10百万ユーロ未満かつ税引き前利益 1 百万ユーロ未満の法域
 - ② 実効税率テスト（ETR Test）：実効税率が15%以上の法域
 - ③ ルーチン利益テスト（Routine Profits Test）：国別グループ純所得が実質ベース所得控除（SBIE）以下の法域
- **暫定セーフハーバー・ルール**
 - ① **僅少テスト（De Minimis Test）**
 - ✓ 適格CbCR（適格財務諸表に基づいて作成されたCbCR）に基づいて僅少テストを実施。
 - ② **簡易実効税率テスト（Simplified ETR Test）**
 - ✓ 簡易に計算された実効税率が移行税率以下の場合に免除（移行税率は2024年まで15%、2025年が16%、2026年は17%）
 - ✓ 簡易に計算された実効税率＝簡易に計算された国別調整後対象租税額/適格CbCRで報告された税引き前利益
 - ✓ 簡易に計算された国別調整後対象租税額＝適格財務諸表に計上された法人税等費用－（対象租税以外の税＋不確実な税務ポジションに対する法人税等）
 - ③ **ルーチン利益テスト（Routine Profits Test）**
 - ✓ 適格CbCRに基づいて計算した国別グループ純所得が国際最低課税のルールに基づいて計算したSBIE以下の場合に免除
- **適格財務諸表**
 - ✓ 最終親会社の連結財務諸表作成のために使用される個別財務諸表
 - ✓ 受入可能な会計基準または権威ある会計基準（それが信頼できる場合）に基づいて作成された個別財務諸表
 - ✓ CbCR作成に用いた財務諸表（構成事業体が連結財務諸表に含まれていない場合）

提案中の情報申告（Information Return）制度

● 情報申告書ひな形（現在、パブコメ募集中）には次の項目が含まれる。

1. 一般情報

1. 多国籍企業グループ、報告事業年度、申告企業及び会計基準に関する情報

2. 企業のストラクチャー

1. 最終親会社、構成企業とJVグループの構成員、除外法人に関する情報
2. 期中における企業ストラクチャーの変更に関する情報

3. 実効税率と追加税額の計算

1. 法域
2. 法域ごとの免除の適用に関する情報（セーフハーバー・ルールと僅少免除）
3. 法域ごとの計算（純所得、調整後対象租税額、実効税率、SBIE、追加税額、自国内国際最低課税額、繰延税金、再計算メカニズム、経過措置など）
4. 構成法人ごとの計算（純所得、調整後対象租税額、選択したオプション、国際船舶所得の除外、他の会計基準の適用など）
5. 国際活動初期段階の免除規定に関する情報

4. 国際最低課税の配分と帰属

1. 低課税国と所得合算ルール（IIR）又は軽課税支払ルール（UTPR）の適用に関する情報
2. 軽課税支払ルール（UTPR）における税額の帰属に関する情報



4. グローバル・ミニマム課税適用に当たっての 留意点と対策

グローバル・ミニマム課税適用に当たっての留意点

1. **グローバル・ミニマム課税は、税務基準ではなく、会計基準に基づく財務諸表に基づいて計算される。**
 1. 最終親会社の連結財務諸表は受入可能な会計基準（IFRS又はJGAAP）に基づいて作成されているか？
 2. 連結財務諸表に使用する子会社の個別財務諸表はタイムリーに入手可能か？
 3. 非連結子会社の個別財務諸表は受入可能な会計基準に基づいて作成されているか？
2. **申告は1年3か月（又は、1年6か月）後であるが、未払法人税等の計算は決算後3か月以内に行わなければならない。**
 1. セーフハーバー・ルールの適用の可否を判定するための情報をタイムリーに入手できるか？
 2. セーフハーバー・ルールが適用できない場合、一定の仮定（ポリシー）の下での見積もり計算は可能か？
3. **グローバルミニマム課税額がゼロの場合でも、連結売上高が7億5,000万ユーロ（約1,000億円）を超える場合には、情報申告書を作成・提出しなければならない。**
 1. 情報申告書を作成するために、海外子会社等からどのようにして情報を収集するか？（例えば、レポートイング・パッケージを作って、適切なインストラクションを発行することで、それらの情報を有効に収集できるか？）
 2. 海外子会社等から提供される情報の正確性をどのように検証するのか？
 3. 情報収集過程で誤謬が生じる可能性を減らすため、システムの導入は検討したか？
4. **グローバルミニマム課税額が出てしまった場合には、国際最低課税額に対する法人税の申告書を作成するために、たいへんな時間と労力を費やさなければならない。**
 1. グローバルミニマム課税額がでないよう、事前に対策（タックスプランニング）を講じられないか？
 2. グローバルミニマム課税額が出てしまった場合に備え、申告書を作成するためのリソース（人員やシステム）を確保してあるか？
 3. 外部の専門家の利用は検討したか？



© 2023 Grant Thornton Taiyo Tax Corporation. All rights reserved.

"Grant Thornton" refers to the brand under which the Grant Thornton member firms provide assurance, tax and advisory services to their clients and/or refers to one or more member firms, as the context requires. Grant Thornton Taiyo Tax Corporation is a member firm of Grant Thornton International Ltd (GTIL). GTIL and the member firms are not a worldwide partnership. GTIL and each member firm is a separate legal entity. Services are delivered by the member firms. GTIL and its member firms are not agents of, and do not obligate, one another and are not liable for one another's acts or omissions.