

2022年12月28日 全9頁

# 令和5年度税制改正大綱解説－国際課税 グローバル・ミニマム課税の導入

2024年4月1日以後に開始する会計年度から適用開始

金融調査部 主任研究員 金本悠希

## [要約]

- 2022年12月16日に公表された「令和5年度税制改正大綱」により、グローバル・ミニマム課税の所得合算ルールが、2024年4月1日以後に開始する会計年度から適用されることが明らかになった。所得合算ルールの導入により、多国籍企業グループが、ある国で実際に負担している税率（実効税率）が最低税率である「15%」を下回る場合、最終親会社等に上乗せ課税されることになる。
- グローバル・ミニマム課税により、実効税率が15%を下回る場合は上乗せ課税が課されるため、多国籍企業グループは実効税率が15%を下回る国に進出するインセンティブが失われる。これにより、1980年代以降各国が進めてきた、法人税の引下げ競争に歯止めがかけられることが期待される。
- 一般的に、欧米企業はタックスプランニングに、積極的である一方、日本企業は消極的といわれ、グローバル・ミニマム課税の導入により税負担が増加するケースは、欧米企業に比べて日本企業は少ないと考えられる。そのため、税引後利益の獲得能力の面で、欧米企業の競争力が低下し、相対的に日本企業の競争力が高まることが期待される。

## <目次>

1. はじめに	p. 1
2. BEPS 包摂的枠組みで合意された所得合算ルールの概要	p. 2
3. 大綱による所得合算ルールの導入	p. 3
4. グローバル・ミニマム課税に期待される効果と日本企業への影響	p. 8
5. 今後の動き	p. 9

## 1. はじめに

自由民主党・公明党は、2022年12月16日、「[令和5年度税制改正大綱](#)」（以下、「大綱」）を公表し、2023年度税制改正の大枠が固まった。大綱では、グローバル・ミニマム課税の所得合算ルールが法制化され、2024年4月1日以後に開始する対象会計年度から適用することが明らかにされた。本レポートでは、まず、大綱の基となった所得合算ルール（国際合意）の概要を説明した後で、大綱の所得合算ルールの内容、所得合算ルールに期待される効果、及び日本企業への影響について解説する。

## 2. BEPS 包摂的枠組みで合意された所得合算ルールの概要

2021年10月に、経済協力開発機構（OECD）/G20の「BEPS<sup>1</sup>包摂的枠組み」（135カ国で構成される国際的な協議体）は、経済のデジタル化に伴う課税上の課題への対応として、市場国への新たな課税権の配分（「第1の柱」）と並んで、グローバル・ミニマム課税（「第2の柱」）に合意した<sup>2</sup>。大綱の内容について説明する前に、本章で国際的に合意された所得合算ルールの概要を説明する。

グローバル・ミニマム課税は、多国籍企業グループが、ある国で実際に負担している税率（実効税率）が最低税率である「15%」を下回る場合に、そのグループ企業に上乘せ課税を行う制度である。総収入金額が7.5億ユーロ以上の多国籍企業グループが対象である。

所得合算ルールは、グローバル・ミニマム課税の枠組みのうち、グループの最終親会社に上乘せ課税を行うものである<sup>3</sup>。所得合算ルールによる課税額は、次の流れで計算される。

- ①多国籍企業グループに属する構成エンティティの所在地国（最終親会社から見て外国の国）ごとに実効税率を計算
- ②実効税率が15%を下回る場合、その国について税額を計算
- ③国ごとの税額を、各構成エンティティに所得額に応じて配分
- ④各構成エンティティの税額を、持分割合に応じて最終親会社等に課税

①の実効税率は、各構成エンティティではなく、国ごとに以下の算式で計算する。その国に構成エンティティが複数あれば、課税額（分子）・所得額（分母）は合算して計算する。分母の所得額は、（課税上の所得ではなく）連結財務諸表上の会計上の利益を基に計算する。

$$\text{実効税率} = \frac{\text{その国での課税額}}{\text{その国での所得額}}$$

②で計算される、その国の税額は以下の算式で計算する。この算式の「その国での調整後所得額」は、上記①の算式の分母の所得額から、人件費・有形固定資産等の額の「5%」を控除して計算する（**実質ベースの所得除外額**。「5%」の割合について経過措置あり）。このように、構成エンティティが、ペーパーカンパニーではなく実体のある事業を行ってれば、税額が少なくなる仕組みになっている。

$$\text{その国の税額} = (15\% - \text{その国の実効税率}) \times \text{その国での調整後所得額}$$

③の各構成エンティティの税額は、以下の算式で計算する。

<sup>1</sup> 税源侵食と利益移転（Base Erosion and Profit Shifting）。

<sup>2</sup> 拙稿「[デジタル課税・ミニマムタックスの最終合意](#)」（2021年10月22日付大和総研レポート）参照。

<sup>3</sup> 最終親会社が、所得合算ルールを導入していない国に所在し、所得合算ルールが適用されない場合、最終親会社以外のグループ企業に課税する「軽課税所得ルール」もある。

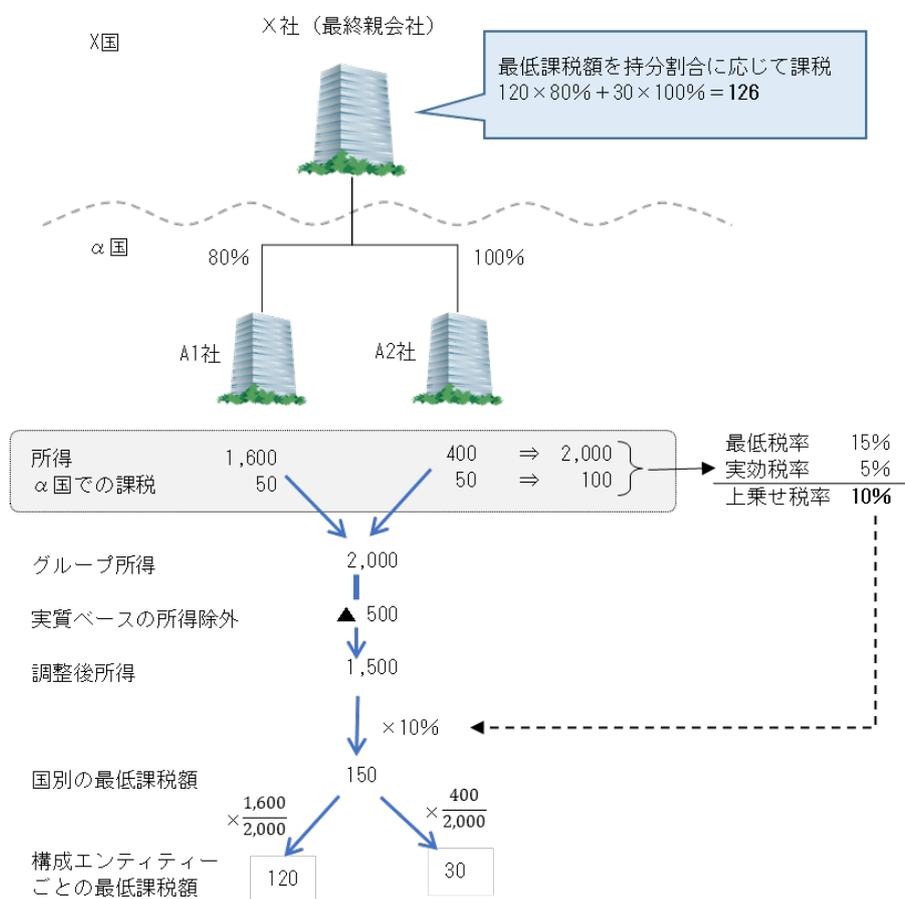
$$\text{各構成エンティティの税額} = \text{その国の税額} \times \frac{\text{その構成エンティティの所得額}}{\text{同じ国に所在する全ての構成エンティティの所得額の合計}}$$

最後に、④の最終親会社等に課される税額は、構成エンティティごとに計算された以下の額を、全ての構成エンティティについて合計した額となる。

$$\text{最終親会社等に課される税額} = \text{各構成エンティティの税額} \times \text{持分割合}$$

以上の計算のイメージを具体的事例を基に示したのが図表1である。

図表1 所得合算ルールによる課税額の計算（イメージ）



（出所）Inclusive Framework on BEPS “Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)”（2021年12月）を基に大和総研作成

### 3. 大綱による所得合算ルールの導入

大綱は、前記の所得合算ルールを「各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税（仮称）」（以下、「国際最低課税」として法制化し、2024年4月1日以後に開始する対象会計年度から適

用するとしている。ただし、大綱では詳細が決められていない部分もあり、今後、政省令等により決定されることになる。

## (1) 対象となる多国籍企業グループ

国際最低課税は、直近4年の会計年度のうち2年で、総収入金額が7億5,000万ユーロ相当額以上の多国籍企業グループが対象である<sup>4</sup>。

## (2) 国際最低課税額の計算

### (ア) 構成会社等の範囲

前述の通り、所得合算ルールでは、構成エンティティ（大綱上は「構成会社等」）ごとに税額を計算する。構成会社等には、連結財務諸表で連結される会社等と連結の範囲から除外される一定の会社等が含まれるが、政府関係機関、国際機関その他の一定の会社等は除かれる。

また、恒久的施設等（本体の会社等とは別の国に所在する支店・工場等）は、本体の会社等とは別個の「構成会社等」として扱われる。例えば、本体の会社等がα国、恒久的施設等がβ国に所在する場合、その恒久的施設等はβ国の構成会社等として扱われ、税額が計算される。

加えて、国際最低課税額は、構成会社等とジョイント・ベンチャー等（「共同支配会社等」）について別々に計算した上で合算される。

### (イ) 国別国際最低課税額

国別国際最低課税額は、以下の算式で計算する。

$$\text{国別国際最低課税額} = (15\% - \text{国別実効税率}) \times \left( \frac{\text{国別グループ純所得}}{\text{実質ベースの所得除外額}} \right) \quad (\text{算式 A})$$

算式(A)の国別実効税率は、以下の算式で計算する。

$$\text{国別実効税率} = \frac{\text{国別調整後対象租税額}}{\text{国別グループ純所得}} \quad (\text{算式 B})$$

算式(B)の分子の「国別調整後対象租税額」は、所在地国が同一の全ての構成会社等の「調整後対象租税額」の合計額である。「調整後対象租税額」は、構成会社等の当期純損益金額に係る対象租税（法人税その他の一定の税）の額と税効果会計の適用により計上される対象租税の

<sup>4</sup> 1社でも（企業グループを構成していなくても）、外国に恒久的施設等を有する場合は対象となる。

調整額の合計である<sup>5</sup>。

算式 (A) と算式 (B) の分母の「国別グループ純所得」は、各構成会社等の純損益を所在地国が同一の全ての構成会社等について合計した額である。各構成会社等の純損益は、連結財務諸表等の作成の基礎となる構成会社等の純損益から、一定の受取配当等<sup>6</sup>と国際海運所得等<sup>7</sup>を除外した額である。

算式 (A) の「実質ベースの所得除外額」は、所在地国が同一の全ての構成会社等についての下記の額の合計額である。

- ①給与その他の一定の費用の額×（会計年度に応じた）下表の割合  
②有形固定資産その他の一定の資産の額×（会計年度に応じた）下表の割合

	2024年	2025年	2026年	2027年	2028年	2029年	2030年	2031年	2032年	2033年以後
給与等	9.8%	9.6%	9.4%	9.2%	9.0%	8.2%	7.4%	6.6%	5.8%	5.0%
有形固定資産等	7.8%	7.6%	7.4%	7.2%	7.0%	6.6%	6.2%	5.8%	5.4%	5.0%

以上の計算により、国別国際最低課税額が求められるが、国別国際最低課税額にはさらに以下の調整を行う<sup>8</sup>。

- ①一定の場合、「各種投資会社等」(※)の未分配所得の15%を加算  
②その国の「国内ミニマム課税」の額を控除

(※) 投資会社等、不動産投資会社等、投資会社等又は不動産投資会社等が直接又は間接に有する一定の会社等、保険投資会社等が該当する。

まず、①は、構成会社等が「各種投資会社等」に該当し、「課税分配法」を適用した場合、その各種投資会社等の所得のうち、他の構成会社等に分配されなかった部分の金額の15%を加算する。「課税分配法」とは、各種投資会社等 (A 社) の所得について、その各種投資会社等の持分を有する構成会社等 (B 社) に分配されたときに、B 社の所得として計算する方法を指す。

次に、②の「国内ミニマム課税」とは、所得合算ルールにより他国 (図表 1 の X 国) において上乘せ課税されるのを防ぐため、自国 (図表 1 の α 国) での実効税率が15%に等しくなるよう、その国 (α 国) が追加で課す税額を指す<sup>9</sup>。二重課税とならないよう、国内ミニマム課税の額は、国別国際最低課税額から控除される。

<sup>5</sup> 外国子会社合算税制 (又はこれに相当する税制) により、構成会社等の所得相当額に対して課された税額は (最終親会社ではなく) その構成会社等に配分する。例えば、外国子会社合算税制により、α 国に所在する構成会社等の所得相当額が日本の親会社に合算されて課税される場合、α 国の所得相当額に対する税額は (実際に課税された日本ではなく) α 国の調整後対象租税額と扱う。

<sup>6</sup> 1年以上保有している所有持分又は一定の保有割合を有する所有持分に係る受取配当等。

<sup>7</sup> グローバル・ミニマム課税では、国際海運業による所得は対象外とされているが、それ以外の事業による所得は対象とされている。

<sup>8</sup> 本文に記載した調整に加えて、過年度について国別の国際最低課税額について再計算を行うことが求められる場合において、再計算後の金額が当初の金額を上回れば、その差額も加算する。

<sup>9</sup> 第21回 税制調査会 (2022年11月4日) 「財務省説明資料 (国際課税)」 p. 44 参照。

### (ウ) 構成会社等ごとの国際最低課税額

構成会社等ごとの国際最低課税額は、以下の算式で計算する。

$$\text{構成会社等ごとの国際最低課税額} = \text{国別国際最低課税額} \times \frac{\text{構成会社等の所得額}}{\text{所在地国が同一の全ての構成会社等の所得額}}$$

### (エ) 最終親会社等に課される国際最低課税額

最終親会社等に課される国際最低課税額は、各構成会社等について以下の算式で計算した額を、全ての構成会社等について合計した額である。

$$\text{最終親会社等に課される国際最低課税額} = \text{構成会社等ごとの国際最低課税額} \times \text{帰属割合} \quad (\ast)$$

(※) 所有持分等を勘案して計算される。

上記の額が基本的に最終親会社等に課税される<sup>10</sup>。ただし、多国籍企業グループの最終親会社等が外国（日本以外）にあり、その国でグローバル・ミニマム課税が課されていない場合で、最終親会社等の下の中間親会社等が日本に所在する場合、日本においてその中間親会社等に課税される。

また、上記の課税額は、グループに属するが、外部株主の持分割合が20%超である「被部分保有親会社等」に課される場合もある。ただし、大綱ではどのような場合に被部分保有親会社等に課税されるかは明らかではなく、今後、政省令等で明確化されると思われる。

### (3) 適用免除基準

国際最低課税額の対象となる多国籍企業グループは、進出先国ごとに実効税率・課税額を計算する必要がある。進出先国が数十カ国に及ぶような場合、事務負担が大きくなるため、適用免除基準が定められ事務負担の軽減が図られている。

まず、構成会社等が以下をいずれも満たす場合、その構成会社等の所在地国の国別国際最低課税額は0とされ（デミニマス（少額免除）・ルール）、国際最低課税額の計算は不要である。

- ① 構成会社等が各種投資会社等に該当しない。
  - ② 多国籍企業グループ等のその国における収入金額（※）が1,000万ユーロ相当額未満
  - ③ 多国籍企業グループ等のその国における利益又は損失の額（※）が100万ユーロ相当額未満
- （※）直近3年間の平均額を用いる。

また、「国別報告事項」の記載事項等を用いた「経過的な」（期間限定の）適用免除基準も設け

<sup>10</sup> 最終親会社等が、（内国法人である）中間親会社等又は被部分保有親会社等を通じて、間接的に構成会社等を有する場合、最終親会社等に課される税額は、中間親会社等又は被部分保有親会社等に帰せられる部分の金額を控除して計算する。

られる。「国別報告事項」とは、連結総収入金額が1,000億円以上の多国籍企業グループが国税当局に提供することを義務付けられている事項であり、国ごとの収入金額、税引前利益額、課税額等が記載されている。「国別報告事項」を利用した適用免除基準の具体的内容は明らかにされていないが、既存のデータを利用して実効税率・課税額を簡易に計算することが認められると考えられる。

#### (4) 情報申告制度

国際最低課税に関連して、情報申告制度が創設される。構成会社等である内国法人は、原則として、各対象会計年度の終了日の翌日から1年3カ月以内（一定の場合、1年6カ月以内）に、下記の事項等を英語でe-Tax（国税電子申告・納税システム）を通じて所轄税務署に提供しなければならない。

- ◇多国籍企業グループに属する構成会社等の名称
- ◇構成会社等の所在地国ごとの国別実効税率
- ◇国際最低課税額その他必要な事項
- ◇デミニマス・ルールを受けようとする場合、その旨

ただし、最終親会社等<sup>11</sup>の所在地国当局が我が国に上記の事項を提供できる場合は、上記の事項の提供義務は免除される。この場合、構成会社等である内国法人は、最終親会社等に関する情報を英語でe-Taxを通じて所轄税務署に提供しなければならない。

#### (5) 適用時期等

国際最低課税は、2024年4月1日以後に開始する対象会計年度から適用される。申告及び納付は対象会計年度終了日の翌日から原則として**1年3カ月以内**（一定の場合は1年6カ月以内）に行わなければならない。例えば、会計年度が4月1日から始まる法人の場合、2024年4月1日から2025年3月31日までの会計年度に関する税額は、原則として2026年6月末までに申告・納付が必要となる。

なお、国際最低課税額のうち90.7%は法人税、9.3%は地方法人税として課される<sup>12</sup>。

<sup>11</sup> 最終指定親会社等が提供者を別途指定した場合は、その指定された会社等。

<sup>12</sup> 地方法人税の税率が10.3%であることを踏まえ、このように配分される（9.3%/90.7%≒10.3%）。地方税である法人住民税・法人事業税の課税は行われぬ。

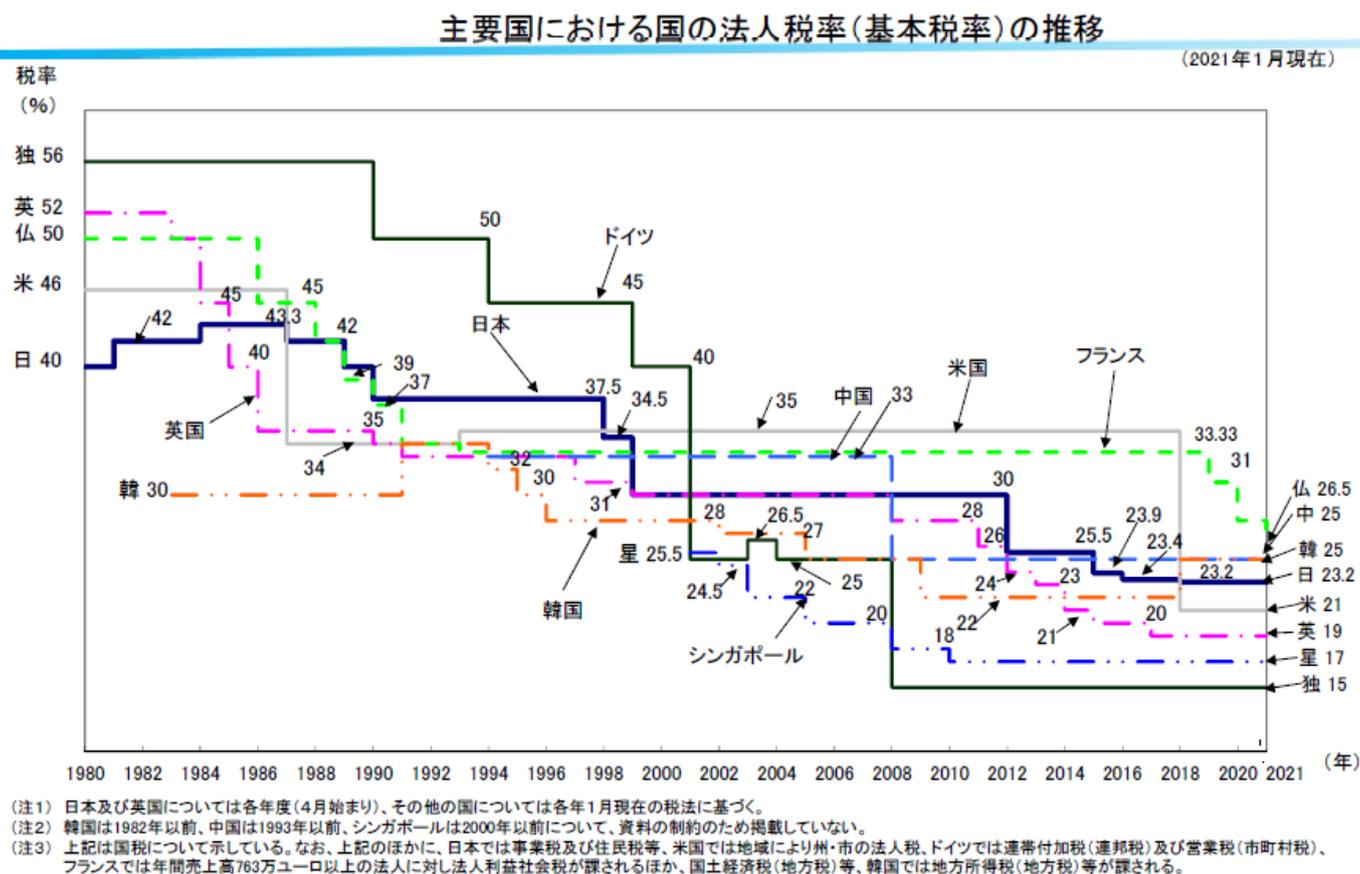
## 4. グローバル・ミニマム課税に期待される効果と日本企業への影響

### (1) 法人税の引下げ競争への歯止め

各国は 1980 年代頃から企業誘致のため、法人税率を引き下げてきた（図表 2 参照）。図表 2 は、原則的な税率である基本税率（国税）について記載しているが、優遇税率の対象となる場合は、多国籍企業グループが実際に負担する税率はさらに低くなる。

このような税率引下げ競争に対して、グローバル・ミニマム課税は、多国籍企業グループの実効税率が 15%を下回る場合には上乗せ課税の対象とすることによって、多国籍企業グループは実効税率が 15%を下回るような国に進出するインセンティブが失われる。これにより各国はそのような（実効税率が 15%を下回る）税制を制定するインセンティブがなくなり、「法人税の引下げ競争に歯止めをかける」（大綱 p. 7）ことが期待される。

図表 2 主要国における国の法人税率（基本税率）の推移



(出所) 第 21 回 税制調査会 (2022 年 11 月 4 日)「財務省説明資料 (国際課税)」 p. 45

### (2) 日本企業の国際競争力の維持・向上

大綱は、グローバル・ミニマム課税の導入は「わが国企業の国際競争力の維持及び向上にもつながる」（大綱 p. 8）と指摘しており、これは次のような効果を指していると考えられる。タッ

クスプランニングについて、一般的に欧米企業は積極的である一方、日本企業は消極的といわれる。海外の研究者によるとタックスヘイブンへの利益移転による失われた法人税収の割合が、米国 16%、英国 32%、ドイツ 29%、フランス 22%と推計されているのに対し、日本では 3%と推計されている<sup>13</sup>。

そのため、グローバル・ミニマム課税の導入により税負担が増加するケースは、日本企業と比べて欧米企業に多いと考えられる。税引後利益の獲得能力の面で、欧米企業の競争力が低下し、相対的に日本企業の競争力は高まることが期待される<sup>14</sup>。

ただし、グローバル・ミニマム課税はタックスヘイブンを利用した課税逃れの場合だけでなく、企業誘致のため優遇税制を設けている途上国等に進出し、実体のある事業を行っている場合でも適用される。日本企業は、このような場合にグローバル・ミニマム課税の対象となるケースもあると考えられる。なお、実体のある事業を行っている場合は、「実質ベースの所得除外額」により、グローバル・ミニマム課税による税負担を軽減する仕組みが設けられている。

### (3) 事務負担軽減措置

グローバル・ミニマム課税の導入により、対象となる多国籍企業グループは、各国の実効税率の計算を含め、税額計算のための事務負担が発生する。関連するデータの収集や既存の財務諸表の数値の修正等の煩雑な作業を、進出先国全てについて行う必要があり、大きな事務負担となることが懸念される。

ただし、前述の適用免除基準の導入により、事業規模が小さい国については税額算定が免除され、また、国別報告事項の既存データを利用した簡易な計算が一定期間認められることにより事務負担の軽減が図られる。

## 5. 今後の動き

今回導入されることが決まった所得合算ルールについては、今後、政省令を含めて法令が整備され、詳細が決定されることになる。

グローバル・ミニマム課税のもう一つの枠組みである「軽課税所得ルール」(p. 2 脚注 3 参照)と、「国内ミニマム課税」(p. 5 参照)は、大綱によると、2024 年度税制改正以降の法制化を検討するとされている。

(以上)

<sup>13</sup> [Missing Profits](#) 参照。

<sup>14</sup> 所得合算ルールの導入が、2024 年 4 月 1 日以後開始する対象会計年度とされているのも、他国よりも先行して導入することで、日本企業が不利にならないようにするためと考えられる (EU 各国は 2023 年 12 月 31 日までに国内法を制定することが求められる。一方、米国の導入時期は本稿執筆時点では未定)。