

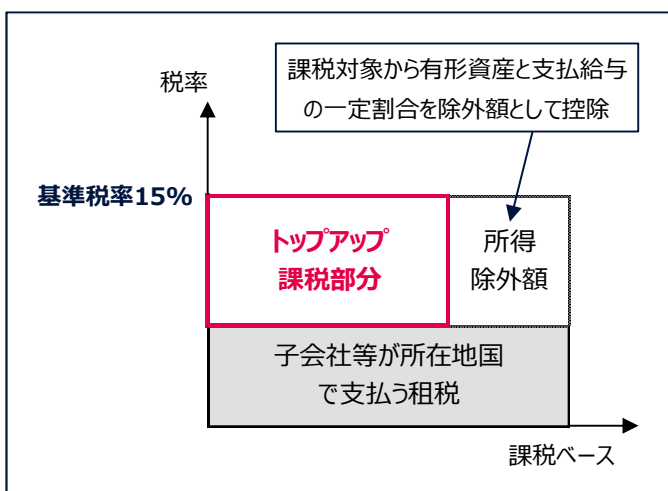
## I. はじめに

法人税の国際的な引下げ競争に歯止めをかけ、税制面における企業間の公平な競争条件を確保するため、グローバル・ミニマム課税について国際合意が行われました。グローバル・ミニマム課税は大きく分けて①所得合算ルール、②軽減課税所得ルール、③国内ミニマム課税3つのルールからなります。

本稿では令和5年度税制改正において法制化され、2024年4月1日以後開始する会計年度より適用される①所得合算ルール（IIR：Income Inclusion Rule）について説明いたします。

## II. IIRにおける課税のイメージ

所得合算ルールに係る法制化として、各対象会計年度の国際最低課税額（後述）に対する法人税が創設されました。具体的に、特定多国籍企業グループ等に属する親会社等（公共法人を除く）等を対象として、その子会社等の所在する軽減課税国での税負担が基準税率である15%に満たない場合に、15%に至るまで上乘せ（トップアップ）課税を行う制度です。これにより、国ごとに基準税率15%以上の課税を確保することができます。

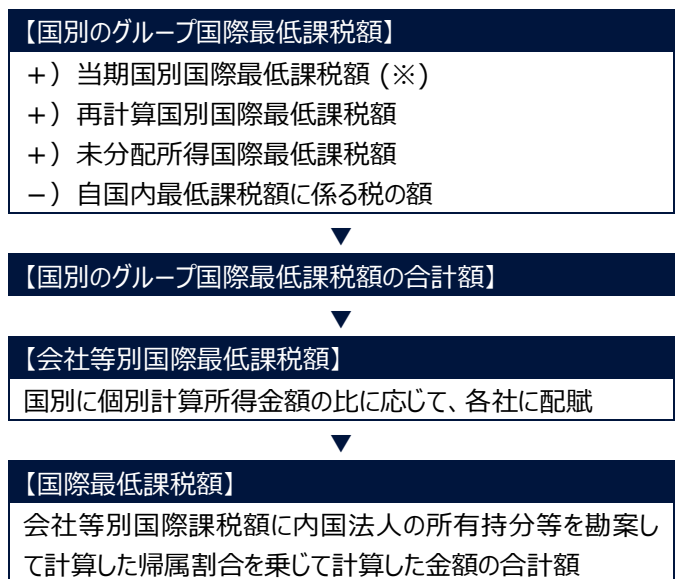


国税庁「グローバル・ミニマム課税への対応に関する改正のあらまし」を基に作成

なお、特定多国籍企業グループ等とは、多国籍企業グループ等のうち直前4対象会計年度のうち2以上の対象会計年度の総収入金額が**7億5,000万ユーロ以上**であるものものをいいます。この多国籍企業グループ等には、会社のみならず恒久的施設等（支店や工場等）も含まれます。

## III. 国際最低課税額の計算方法

親会社等である内国法人が負担する国際最低課税額は以下の流れにより計算されます。



※ 上記計算内容のうち、「当期国別国際最低課税額」は以下により計算されます。

$$\begin{matrix} \text{超過利益} \\ \text{(①国別グループ純所得 -} \\ \text{②実質ベースの所得除外額)} \end{matrix} \times \begin{matrix} \text{トップアップ税率} \\ \text{(15\% - ③国別実効税率)} \end{matrix}$$

### ① 国別グループ純所得

国別グループ純所得は、その国又は地域に所在するすべての構成会社等の個別計算所得金額の合計から、同じく個別計算損失金額の合計額を控除した金額となります。個別計算所得金額は、当期純損益金額に特定の加減算調整を加えたものです。

### ② 実質ベースの所得除外額

所得除外額は、給与等と有形固定資産等の2つの要素から構成されており、それぞれ所在地国の適格人件費の5%、適格有形資産の帳簿価額の5%の合計額となります。なお、当該割合について、当初は適格人件費の10%、適格有形資産の帳簿価額の8%とされ、それぞれ10年にわたって5%まで引き下げられる経過措置が設けられています。

### ③ 国別実効税率

国別実効税率は、国別の全ての構成会社等の調整後対象租税額合計を①の国別グループ純所得で除した割合となります。調整後対象租税額とは、当期純損益金額に係る対象租税の額に特定の加減算調整を加えたものです。

なお、次の要件をすべて満たす場合には、その構成会社等の所在地国における当期国別国際最低課税額をゼロとみなすことができる適用免除基準が存在します。

収入	対象年度を含む直近3年の国別の収入金額の平均が1,000万ユーロ未満
損益	対象年度を含む直近3年の国別の利益又は損失の平均が100万ユーロ未満

## IV. セーフハーバー

企業の事務負担を軽減することを目的として、2026年12月31日以前に開始する会計年度については以下のいずれかの要件を満たす所在地国のグループ国際最低課税額の金額をゼロとみなすことができます。

デミニマ ス要件	次の要件をすべて満たすこと ・ 収入金額が1,000万ユーロ未満 ・ 税引前当期純利益が100万ユーロ未満
簡易実 効税率 要件	簡易実効税率が年度毎の下記割合以上 ・ 2024年度:15% ・ 2025年度:16% ・ 2026年度:17%
通常利 益要件	税引前当期利益が実質ベースの所得除外額以下

※ 収入金額及び税引前当期純利益は一定の調整を加えた調整後金額であり、簡易実効税率は税金費用に一定の調整を加えた金額を当該調整後税引前当期利益で除した割合

## V. 申告

納付する税額は国際最低課税額に対する法人税であり、その内訳は以下のとおりです。申告及び納付期限は、対象会計年度終了日の翌日から1年3ヶ月（適用初年度は1年6ヶ月）以内です。

法人税額	国際最低課税額×100分の90.7
特定基準法人税額(※) に対する地方法人税額	法人税額×907分の93 (国際最低課税額の9.3%)

※ 国際最低課税額に対する法人税の額

## VI. 会計上の取り扱い

グローバル・ミニマム課税に関する会計上の取り扱いについて、ASBJより実務対応報告第44号「グローバル・ミニマム課税制度に係る税効果会計の適用に関する取扱い」及び同第46号「グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等の会計処理及び開示に関する取扱い」が公表されています。これに基づき会計上の取り扱いを説明いたします。

### (1) 計上方法

グローバル・ミニマム課税の対象会計年度において、財務諸表作成時に入手可能な情報に基づき当該法人税等の合理的な金額を見積り、損益に計上します。見積り金額と翌事業年度の見積り金額又は確定額との間に差が生じる場合でも、財務諸表作成時に入手可能な情報に基づき合理的な見積りを行っている限り、当該差額は誤謬には該当せず、差が生じた期の損益として処理することになると考えられます。

ただし、四半期及び中間財務諸表については、当面の間、グローバル・ミニマム課税に係る法人税等を計上しないことができます。

なお、上記いずれにおいても実務対応報告第44号の適用が終了されるまで、税効果会計においてグローバル・ミニマム課税制度の影響を反映しないこととされています。

### (2) 開示

#### ① 連結・個別貸借対照表

グローバル・ミニマム課税制度について、申告及び納付期限は各対象会計年度終了日の翌日から1年3ヶ月以内とされています。そのため、それに係る未払法人税等のうち、貸借対照表日の翌日から起算して1年を超えて支払い期限が到来するものは、固定負債の区分に長期未払法人税等などその内容を示す科目をもって表示します。

#### ② 連結損益計算書

法人税、地方法人税、住民税及び事業税（所得割）（以下「法人税等」）を示す科目に含めて表示することとされ、その金額が重要な場合は当該金額を注記することとなります。

#### ③ 個別損益計算書

法人税等を示す科目の次にその内容を示す科目をもって区分表示するか、法人税等に含めて表示したうえで、その金額を注記します。

Seiwa Newsletter に関するご質問等は、当法人ウェブサイトの「お問い合わせ」フォームにてお願いいたします。  
<https://www.rsm.global/japan/audit/ja/contact>