

## 緊急解説

# グローバル・ミニマム課税、OI促進など 「令和5年度税制改正大綱」の ポイント

この記事のエッセンス

- 2022年12月16日に「令和5年度税制改正大綱」が公表された。
- 政策減税ではオープンイノベーション促進税制や研究開発税制の拡充が行われ、国際税務ではBEPSプロジェクトに関連しグローバル・ミニマム課税制度が導入される。
- 納税環境面では電子帳簿保存法についてさらなる猶予措置が盛り込まれている。
- 法人税に係る付加税の導入や外形標準課税の見直しについては次年度以降に先送りされている。

公認会計士・税理士  
宮口 徹

## はじめに

2022年12月16日に令和5年度税制改正大綱(以下、「大綱」という)が与党より公表された。NISAや相続時精算課税の拡充等、所得税や資産税分野の改正が目玉されているが、法人課税の分野ではグローバル・ミニマム課税の導入が行われる。一方で防衛費増額を目的とした各種増税措置については、内容は明記されたものの、実施時期は2024年以降に先送りされた。

本稿においては、上場企業を中心とした大規模事業会社への影響が大きいと考えられる改正項目に絞って要点を解説するが、当然にすべての改訂事項を網羅するものではないためご留意いただきたい。また、読者の理解の便宜のため、用語の記載を簡略化するとともに、細かな要件につき記載を省略し単純化した記載を行っている箇所もあるため、正確な内容については大綱原文を当たっていただきたい。制度の詳細については現時点では不明であり、今後制定される法律および政省令にて規定される点も申し添える。

(図表1) オープンイノベーション対策税制(改正後)

項目	増資引受け	第三者取得
投資対象企業	内国法人および外国法人	内国法人のみ
取得比率	要件なし	議決権の過半数
取得金額	下限	5億円
	上限	200億円
益金算入事由	3年以内に下記に該当した場合 ①経産大臣の証明なし ②株式を保有しなくなった場合 ③配当を受けた場合 等	5年経過時点(5年以内の事業年度において売上高が1.7倍かつ33億円以上になった場合は左記②③の事由等に該当した場合のみ)議決権の50%超を保有しなくなった場合 等

## 政策減税

### (1) オープンイノベーション促進税制

オープンイノベーションを目的として一定のスタートアップ企業の株式を取得した場合に取得価額の25%を特別勘定の繰入れにより損金算入できるオープンイノベーション促進税制について、増資引受けの他、第三者からの株式過半数取得(M&A)も対象となる。

改正の概要は図表1のとおりである。

(図表2) 試験研究費に係る税額控除制度(一般型)

区分		制度概要(改正案)
控除率	原則	<増減試験研究費割合が12%超(上限14%)> 11.5%+(増減試験研究費割合-12%)×0.375 <増減試験研究費割合が12%以下(下限1%)> 11.5%-(12%-増減試験研究費割合)×0.25
	上乗せ措置	試験研究費割合が10%超の場合は下記率を上乗せ 控除率×(試験研究費割合-10%)×0.5(上限10%)
控除上限	原則	法人税額の25%
	上乗せ措置(選択)	試験研究費割合が10%超の場合は下記金額を上乗せ 法人税額×(試験研究費割合-10%)×2(法人税額の10%が上限) <2023年4月1日~2026年3月31日までに開始する事業年度> 増減試験研究費割合が4%を超える部分1%当たり法人税額の0.625%(上限5%)を加算 増減試験研究費割合がマイナス4%を下回る部分1%当たり法人税額の0.625%(上限5%)を減算

(図表3) 特定資産の買換え特例(10年超所有不動産)

区分	繰延割合	
	現行	改正案
原則	80%	80%
東京都特別区から集中地域以外への本店移転	80%	90%
集中地域以外から東京都特別区への本店移転	70%	60%

(2) 研究開発税制

研究開発税制については投資を増加させるインセンティブをさらに強化するため試験研究費の増加率に応じたメリットをより高める一方、控除率の下限を引き下げ等、メリハリのある見直しが行われる(図表2参照)。

その他、オープンイノベーションの税額控除制度について、研究開発型スタートアップ企業の定義見直し

しや、博士号取得者や経験を積んだ外部人材を取り入れるインセンティブとなる新たな類型の創設等の改正が行われる。

(3) 特定資産の買換え特例

実務上、利用頻度が高い特定資産の買換え特例について、既成市街地の内から外への買換え等が対象外とはなるものの適用期限が3年間延長される。最も利用されている長期(10年超)保有不動産から国内の他の

資本取引・M&A

不動産への買換えについては図表3のとおり本店の地方分散を促進すべく繰延割合が改正される。

(1) スピンオフ税制の緩和

2023年4月1日から2024年3月31日までの間に産業競争力強化法の事業再編計画の認定を受けた法人が同法の特定剰余金配当として行う現物分配で完全子法人の株式が移転するものを株式分配に該当することとし、次の要件に該当するものは適格株式分配に該当することとして、子会社株式の無税移転が認められる。現行のスピンオフ税制が100%子会社の全株式の分配のみを対象とするのに対し、段階的な事業切出しを対象とする改正である。

- ① その法人の株式の持株数に応じた完全子法人の株式のみを交付するものであること
- ② その現物分配の直後にその法人が有する完全子法人株式の数が発行済株式総数の20%未満となること
- ③ 完全子法人の従業者のおおむね

(2) 株式交付による節税策の抑制

- ④ 適格株式分配と同様の非支配要件、主要事業継続要件および特定役員継続要件を満たすこと
- ⑤ その認定に係る関係事業者または外国関係法人の特定役員に対して新株予約権が付与され、または付与される見込みがあること等の要件を満たすこと

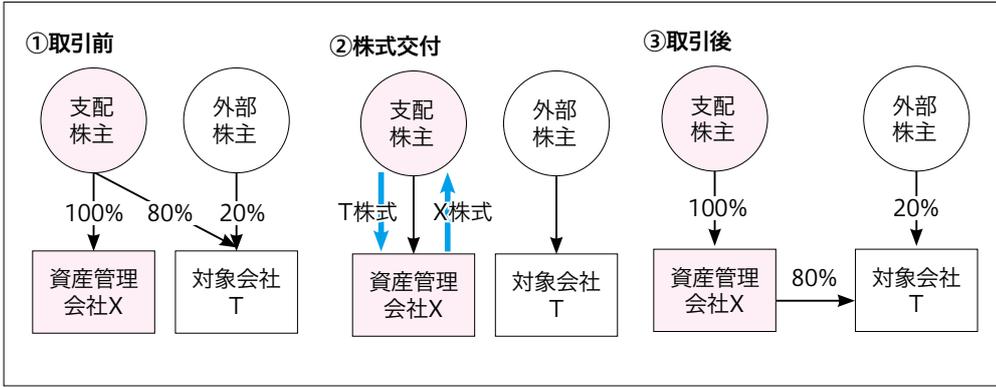
株式交付制度に係る株式譲渡益の課税繰延制度について、2023年10月1日以後に行われる株式交付から株式交付親会社が株式交付後に同族会社(非同族の同族会社を除く)である場合には対象から除かれる。株式交付制度は本来、本邦上場企業が自社株対価の大規模M&Aを行いやすくすることを目的とした制度であるが、次頁図表4のように企業オーナーが自社株を資産管理会社に無税移転するようなケースに多数利用されたことから、オーナー系企業の利用に制限をかける改正である。

# 国際税務

## (1) グローバル・ミニмум課税制度

OECD/G20の各国税務当局に

(図表4) 株式交付による資本再編



(図表5) グローバル・ミニмум課税の概要

項目	内容
対象法人	特定多国籍企業グループ(会社等の所在地が2以上ある企業グループで、直前4期のうち2以上の期の総収入金額が7億5千万ユーロ以上)
構成会社	連結グループに属する会社および当該会社等の恒久的施設等
納税額	国際最低課税額(うち、90.7%相当額が法人税、残額が地方法人税) = ①当期国別国際最低課税額 (国別グループ純所得-所得除外額(給与その他の一定の費用および有形固定資産等の額×5%))×(基準税率15%-国別実効税率) + ②再計算国別国際最低課税額(過年度の課税不足額) + ③未分配所得国際最低課税額(課税分配法を適用した投資会社等に係る税額) - ④自国内国際最低課税額に係る税額 (注) 所在国における国別実効税率が15%未満であり、当該国の純所得金額がある場合を例示
申告および納付	各会計年度終了日から1年3カ月以内(一定の場合には1年6カ月以内)
適用免除基準	下記①および②をともに満たす場合 ① 構成会社等の所在地国における直近2期の収入金額の平均値が1千万ユーロ未満 ② 構成会社等の所在地国における直近2期の損益額の平均値が100万ユーロ未満

よるBEP Sプロジェクトにて合意されたグローバル・ミニмум課税(「第2の柱」)について、所得合算ルール(IIR: Income Inclusion Rule)の法制化が行われ、2024年4月以後に開始する年度から適用される。制度概要は図表5のとおりである。

要約すれば基準税率を15%と定め、それ以下の税負担しかしていない子会社については差額の税金を親会社所在地国(日本)で徴収するしくみである。これにより、グローバル企業が行っている過度な節税策の効果を削ぎ、先進国の税収を確保する

ことができるという制度趣旨である。

総収入金額7億5千万ユーロは本稿執筆時点の為替レートで1千億円程度であり、相当数の日本企業が本制度の対象となると想定される。対象企業には相当な事務負担がかかるため早期の準備着手が求められる。また申告期限は期末から1年3カ月以内のことであるが、近接する外国子会社合算税制との調整や、会計上、発生ベースでどう税額を計上するのか等、今後の議論の展開が待たれる。

## (2) 外国子会社合算税制

外国子会社合算税制についても前記(1)のグローバル・ミニмум課税と併存する制度となるため、主に事務負担の軽減の観点から次の改正が行われる。適用時期は2024年4月1日以後に開始する事業年度からである。

- ① 特定外国関係会社の租税負担割合が27%以上(現行:30%以上)の場合、会社単位の合算課税の適用を免除する。
- ② 申告書に添付する書類から次の部分対象外国関係会社に関する書類を除外するとともに、その書類を保存するものとする。
  - ・部分適用対象金額がない部分対象外国関係会社
  - ・部分適用対象金額が2千万円以下であること等の要件を満たすこと等により本制度が適用されない部分対象外国関係会社
- ③ 申告書に添付する外国関係会社に関する書類(外国関係会社の株主等に関する事項を記載する書類)について、資本関係図に記載事項の全部または一部を記載することを認める。

## 納税環境整備等

### (1) 電子帳簿保存法

電子データで授受した取引情報についての電子保存については現在、2年間の適用猶予期間中であるが、猶予期間終了後に新たな猶予措置が措置され2024年1月1日より施行される。具体的には電磁的記録を保存要件に従って保存することができなかつたことについて、所轄税務署長が相当の理由があると認め、かつ、当該保存義務者が質問検査権に基づく当該電磁的記録の出力書面(整然とした形式および明瞭な状態で主力されたものに限る)の提示および提出の求めに応じることができるようになっている場合には、その電磁的記録の保存をすることができるとされる。その他、国税関係書類に係るスキヤナ保存制度の要件緩和や優良な電子帳簿の範囲が明確化される。

### (2) インボイス制度

インボイス制度については、小規模事業者に対する納税額に係る負担軽減措置や一定規模以下の事業者に対する事務負担の軽減措置の導入等

が行われる(詳細は本誌23頁当局解説参照)。

### (3) 給与に係る税務手続

給与支払に係る各種税務手続について、源泉徴収票(給与支払報告書)の提出先が市区町村に一本化されるなど事務負担が緩和される(図表6参照)。

## 今後の改正事項等

### (1) 法人税に係る付加税の導入

防衛力強化に係る財源確保のため

め、法人税額に対し、税率4〜4.5%の付加税を課すことおよび中小法人に配慮する観点から課税標準となる法人税額から500万円が控除されることが大綱に明記されたが、

施行時期は2024年以降の適切な時期として先送りされている。

### (2) 外形標準課税のあり方

事業税の外形標準課税の適用を回避するために資本金を1億円以下に無償減資する事案の増加を受けて、外形標準課税の対象から外れている実質的な大法人を対象とする制度的な見直しを検討される。総務省の有

識者会議では現行の資本金基準は維持しつつ、判定基準を追加することが提案されており、今後の議論が目される。

## おわりに

以上、令和5年度税制改正大綱の法人課税に関する主要なポイントについて解説を行った。グローバル企業にとってはグローバル・ミニマム課税の創設が最も影響が大きいものと考えられるが、電子帳簿保存法に係る改正等、税務実務に影響を与える改正項目についても詳細をフォローしていく必要がある。また、政策減税については自社およびグループ会社での適用可能性を検討し、積極的に活用していきたいところである。

(図表6) 給与支払に係る税務手続

項目	改正内容	改正時期
扶養控除等申告書	記載事項が前年から異動ない場合は、その旨の記載によることができる。	2025年1月1日以後に支払を受けるべき給与に係る提出分
保険料控除申告書	以下の事項の記載を要しないこととする。 ① 生計を一にする配偶者その他親族の負担すべき社会保険料を支払った場合のこれらの者と申告者との続柄 ② 生命保険料控除の対象となる支払保険料等に係る保険金等の受取人の申告者との続柄	2024年10月1日以後の提出分
源泉徴収票	① 給与等の支払をする者が、市区町村長に給与支払報告書を提出した場合には、その報告書に記載された給与等について税務署長に給与所得の源泉徴収票を提出したものとみなす。 ② 上記①に伴い、給与所得の源泉徴収票の提出を要しない給与等の範囲を、給与支払報告書と同様に、年の中で退職した居住者に対するその年中の支払金額が30万円以下の場合とする他、所要の措置を講ずる。 ③ 公的年金等の源泉徴収票の提出方法について同様の措置を講じる。	2027年1月1日以後の提出分

宮口 徹(みやぐち・とる)

公認会計士・税理士

宮口公認会計士・税理士事務所代表。早稲田大学卒業後、朝日監査法人および大和証券SMBC(株)を経て2002年に現PwC税理士法人入所。以後10年超にわたり内資・外資、上場・非上場等、多様な法人の税務申告業務およびM&Aや組織再編に係る税務コンサルティング業務に従事するとともに税制に関する関係当局からの委託調査や税制改正に関する執筆・講演に多数関与。公益社団法人日本証券アナリスト協会検定会員。著書に『M&A・組織再編スキーム 発想の着眼点70』(共著、中央経済社、2022)など。