

法人税基本通達関係

1 各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税及び各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税の創設

「B E P S プロジェクト」は、公平な競争環境の確保という考え方の下、各国政府・グローバル企業の透明性を高め、B E P S (Base Erosion and Profit Shifting) を防止するために、国際課税ルール全体を見直す取組みとして、平成 24 年 (2012 年) に O E C D 租税委員会によって立ち上げられ、その後、平成 27 年 (2015 年) に「B E P S 最終報告書」が公表された。

B E P S プロジェクトにおいて示された 15 の行動計画のうち、行動 1 では「電子経済の課税上の課題への対応」について検討が行われ、消費課税上の課題については見直しを提言するに至ったが、法人課税における対応については合意に至らず、将来に向けて検討を継続することとされていた。その後の検討を経て、令和 3 年 (2021 年) 10 月に、O E C D / G 20 「B E P S 包摂的枠組み」(Inclusive Framework on BEPS) において、市場国への新たな課税権の配分 (「第 1 の柱」) とグローバル・ミニマム課税 (「第 2 の柱」) の「2 本の柱」からなる解決策が最終的に合意されるに至った。

グローバル・ミニマム課税については、令和 3 年 (2021 年) 10 月の最終合意以降、同年 12 月、B E P S 包摂的枠組みにより、各国が国内法整備に当たって参照すべきモデルルール (Global Anti-Base Erosion Model Rules) が、次いで令和 4 年 (2022 年) 3 月には当該モデルルールに係るコメンタリー (Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules) が承認された。その後も、納税者のコンプライアンス上の事務負担の軽減等の観点からセーフ・ハーバー等に関するルールを定めた「実施パッケージ (Implementation Package)」が公表され、また、制度の明確化等の観点からコメンタリーを補足する「執行ガイダンス (Administrative Guidance)」が順次公表された。

なお、令和 3 年 (2021 年) 10 月の最終合意において、このモデルルール等は、「コモン・アプローチ」と位置付けられている。これは、B E P S 包摂的枠組みへの各参加国は、必ずしも国内で同制度を導入することを要求されない一方、導入する場合には、モデルルール等に定められた結果に整合する形で制度を実施・運用することが求められるというものである。

我が国においては、このモデルルール等を踏まえ令和 5 年度の税制改正により各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税が創設され、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こととされている。また、令和 7 年度の税制改正により各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税及び各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税が創設され、令和 8 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とされた。

グローバル・ミニマム課税は、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において、全世界での年間総収入金額が 7 億 5,000 万ユーロ以上の多国籍企業グループを対象にしており、実質ベース所得除外額を除く所得について国ごとに基準税率 (15%) 以上の課税を確保することを目的としている。グローバル・ミニマム課税を構成する 3 つのルールのうち各対象会計年度の国際最低課税残余額

に対する法人税は、当該多国籍企業グループの親会社等の所在地国における税負担が基準税率を下回る場合に、その税負担が基準税率に至るまで、我が国に所在する子会社等に対して上乘せ（トップアップ）課税を行う制度である。また、各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税は、当該多国籍企業グループに属する会社等の我が国における税負担が基準税率を下回る場合に、その税負担が基準税率に至るまで、我が国に所在するその会社等に対して上乘せ課税を行う制度である。

2 各対象会計年度の国際最低課税残余额に対する法人税及び各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税の創設に伴う法人税基本通達の一部改正

令和7年度の税制改正により各対象会計年度の国際最低課税残余额に対する法人税及び各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税が創設されたことに伴い、法人税基本通達の一部改正を行うこととした。

上記1のとおり、各国がグローバル・ミニマム課税を導入する場合には、モデルルール等に定められた結果に整合する形で制度を実施・運用することが求められている。

このような背景から、法人税基本通達の一部改正においても、その法令解釈についてはモデルルール等の趣旨を十分に踏まえて行っており、また、諸外国の税制や会計制度は区々であることから一義的な取扱いを定めることができないようなケースについては、例示をするにとどめている。したがって、通達中に例示がない、通達に定められていない等の理由で法令の規定の趣旨、本制度の導入の背景等に即しない解釈に陥ることのないよう留意が必要である。