

令和6年8月5日付課法2-21ほか2課共同「法人税基本通達等の一部改正について」（法令解釈通達）による主な改正点は、次のとおりです。

なお、この改正は、令和6年度税制改正のうち各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の改正に伴うものであり、本制度は、2021年12月及び2022年3月にOECD/G20「BEPS包摂的枠組み」において承認されたモデルルール及びそのコメントリーのほか、これらを補足するために2023年2月、7月及び12月に公表された「執行ガイダンス（Administrative Guidance）」等（以下「モデルルール等」といいます。）に則って法制化が行われています。モデルルール等は、各国又は地域に対してグローバル・ミニマム課税の導入を義務付けるものではなく、コモン・アプローチとしての位置付けとされていますが、各国又は地域がグローバル・ミニマム課税を導入する場合には、モデルルール等が意図する結果と整合する形で導入及び実施をすることとされており、モデルルール等に沿った運用が求められています。

このような背景から、今回の法人税基本通達等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、例示をすることとめています。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す。

第1 法人税基本通達関係

1 適格適用者変更税額控除額に係る調整等（法令改正）

適格適用者変更税額控除額について、当期純損益金額に係る収益の額としていない金額を個別計算所得等の金額の計算上加算する調整を行うこと、当期法人税等の額の計算上減算されている金額を当期対象租税額の計算上加算する調整を行うこと等について改正が行われました。

本調整の対象となるのは、適用者変更税額控除額のうち、一定期間内に当初適用者のいずれかと他の者との間で適用者変更税額控除額に係る適用者変更が行われ、かつ、当該適用者変更につき支払を受けた対価の額が適格適用者変更価格以上であったと認められること等の要件を満たすもの（適格適用者変更税額控除）に限られます。

この「適格適用者変更価格」とは、当該適用者変更税額控除額につき各年のその適用を受けることができる金額を適格割引率を用いて当該適用者変更を行った時の現在価値として割り引いた金額の合計額に80%を乗じて計算した金額をいうこととされ、この「適格割引率」については、当該適用者変更税額控除額に係る国等が発行した一定の債券の利回

りのうち、当該適用者変更税額控除額の当該適用者変更を行った時の現在価値を算定する際の割引率として合理的と認められるものとされています。

○ 割引率として合理的と認められるもの（基通18-1-46の4 新設）

本通達では、上記1の「適格割引率」とは、いわゆる複利の応募者利回りをいうことを例示により明らかにしています。

2 資本損益合算選択を行った場合における一定の導管会社等を通じて得られる税額控除等に係る調整後対象租税額の計算の特例の創設（法令改正）

構成会社等又は共同支配会社等が各対象会計年度において資本損益合算選択の適用を受ける場合において、適格持分を有するときは、当該構成会社等又は共同支配会社等の当該対象会計年度に係る調整後対象租税額の計算については、当該適格持分を有することにより受ける税額控除の額等を調整後対象租税額に加算する等の調整を行うこととされました。

この「適格持分」とは、一定の導管会社等に対する持分を有することにより受けることができると見込まれる収益の額（適格給付付き税額控除以外の税額控除の額を除きます。）が当該持分の取得に要した額を下回ることその他の要件の全てを満たす持分とされています。

○ 導管会社等に対する持分を有することにより受けることができると見込まれる収益の額（基通18-1-80の3 新設）

本通達では、上記2の「一定の導管会社等に対する持分を有することにより受けることができると見込まれる収益の額（適格給付付き税額控除額以外の税額控除の額を除きます。）」には、当該持分を取得した時に見込まれる適格持分を有することにより受けることができる税額控除の額（適格給付付き税額控除額以外の税額控除の額を除きます。）、適格持分に係る導管会社等の損失の額に構成会社等に適用される税率を乗じて計算した金額、適格持分に係る利益の配当の額及びこれに類するもの並びに適格持分の譲渡により受ける対価の額が含まれることを留意的に明らかにしています。

3 複数の国又は地域において勤務等する従業員等及び所在する資産に係る特定費用の額及び特定資産の額の計算（法令改正）

構成会社等の従業員又はこれに類する者（以下「従業員等」といいます。）が当該構成会社等の所在地国を含む複数の国又は地域で勤務その他の人的役務の提供（以下「勤務等」といいます。）を行う場合や、構成会社等の特定資産がその所在地国を含む複数の国又は地域に所在する場合における実質ベース所得除外額は、次に掲げるところにより計算した金額とすることとされました。

- (1) 構成会社等の各従業員等が行うその特定多国籍企業グループ等の事業に関する業務に係る勤務等に係る期間のうち当該構成会社等の所在地国において行う期間の占める割合（以下「勤務割合」といいます。）が50%以下である場合には、当該構成会社等に係る特定費用の額（当該従業員等に係る部分に限ります。）は、当該特定費用の額に当該勤務割合を乗じて計算した金額とすること。
- (2) 各対象会計年度の期間のうち当該構成会社等の所在地国に特定資産が所在する期間の占める割合（以下「所在割合」といいます。）が50%以下である場合には、当該構成会社等が有する特定資産の額は、当該特定資産の額に当該所在割合を乗じて計算した金額とすること。

○ 構成会社等の所在地国における勤務割合が50%を超える場合の特定費用の額（基通18-2-1の2 新設）

上記3(1)の特定費用の額について、構成会社等の各従業員等に係る勤務割合が50%を超える場合には、当該勤務割合を考慮せず、当該従業員等に係る当該特定費用の額の全額を基礎として実質ベース所得除外額の計算を行うことを留意的に明らかにしています。

また、この勤務割合が50%を超えるかどうかを判定するに当たっては、当該構成会社等の就業規則等において当該従業員等の勤務等が当該構成会社等の所在地国において行われる場所及び期間が定められており、かつ、当該就業規則等の定めに従って当該勤務等が行われていると認められる場合には、当該就業規則等の定めに基づいて判定しても差し支えないことを明らかにしています。

○ 構成会社等の所在地国における所在割合が50%を超える場合の特定資産の額（基通18-2-2の2 新設）

上記3(2)の特定資産の額について、所在割合が50%を超える場合には、当該所在割合を考慮せず、当該構成会社等

が有する当該特定資産の額の全額を基礎として実質ベース所得除外額の計算を行うことを留意的に明らかにしています。

4 自国内最低課税額に係る税に関する適用免除基準の創設（法令改正）

特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等が我が国以外の国又は地域の租税に関する法令において自国内最低課税額に係る税を課することとされている場合において、各対象会計年度の当該自国内最低課税額に係る税が一定の要件を満たすときは、当該対象会計年度の当該構成会社等の所在地国に係るグループ国際最低課税額を零とすることができることとされました。これに関し、その国又は地域の自国内最低課税額に係る税を課することとされている特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等の所在地国等財務諸表（その作成に係る期間が当該特定多国籍企業グループ等の対象会計年度と同一であるものに限り、）が作成されている場合には、当該所在地国等財務諸表に係る所在地国等財務会計基準に従ってこれらの構成会社等の当期純損益金額に相当する金額を計算することとされ、かつ、これらの構成会社等のうちいずれかの構成会社等の所在地国等財務諸表（その作成に係る期間が当該特定多国籍企業グループ等の対象会計年度と同一であるものに限り、）が作成されていない場合には、一定の規定に基づき当該当期純損益金額を計算することとされていることが、一定の要件の一つとされています。

○ 所在地国等財務諸表が作成されていない場合（基通18-2-8の2 新設）

自国内最低課税額に係る税に関する適用免除基準の判定に当たり、全ての構成会社等の所在地国等財務諸表が作成されている場合であっても、当該所在地国等財務諸表の作成に係る期間が特定多国籍企業グループ等の対象会計年度と同一でない場合には、上記4の「作成されていない場合」に該当することを留意的に明らかにしています。

5 連結除外構成会社等に関する適用免除基準の創設（法令改正）

特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（当該構成会社等の所在地国を所在地国とする構成会社等のうちに連結除外構成会社等（企業集団の計算書類において連結の範囲から除かれる構成会社等として一定のものをいいます。）が含まれるものに限り、）が各対象会計年度において一定の要件を満たす場合には、当該対象会計年度のその所在地国に係る当期国別国際最低課税額を零とすることができることとされました。

○ 無国籍構成会社等に対する適用免除基準の不適用（基通18-2-10 改正）

本通達では、所在地国がない無国籍構成会社等は、上記5の対象とならないことを留意的に明らかにしています。

第2 法人税基本通達の一部改正通達関係

1 移行期間C b C Rセーフ・ハーバーにおけるパーチェス価格会計に係る調整（法令改正）

構成会社等が移行期間C b C Rセーフ・ハーバーの適用を受ける場合における国別報告事項（C b C R）は、連結等財務諸表を基礎として作成されたものに限ることとされ、一定の場合を除き、この連結等財務諸表の範囲から、特定会計処理（会社等が企業グループ等に新たに属することとなる場合において、当該企業グループ等に係る最終親会社等の連結等財務諸表における当該会社等の資産又は負債の帳簿価額を用いて当該会社等の個別財務諸表を作成する会計処理をいいます。）又はこれに準ずる会計処理を適用することが認められる連結等財務諸表を含まないこととされました。

○ 特定会計処理に準ずる会計処理（経過的取扱い③） 新設

本通達では、上記1のこれに準ずる会計処理とは、会社等が企業グループ等に新たに属することとなる場合において、当該企業グループ等に係る最終親会社等の連結等財務諸表における当該会社等の資産又は負債の帳簿価額を用いて当該最終親会社等のいわゆる連結パッケージを作成する会計処理をいうことを留意的に明らかにしています。

2 移行期間C b C Rセーフ・ハーバーにおける費用又は損失に対応する収入が認識されないケースへの対応等（法令改正）

構成会社等に係る費用又は損失に対応する収入が認識されない取引等が行われる場合には、当該取引等に係る費用又は損失の額を減算しないで、当該対象会計年度に係る調整後税引前当期利益の額を計算することとされました。

この費用又は損失に対応する収入が認識されない取引とは、構成会社等が資金供与会社等から直接又は他の会社等を通じて間接に受ける一定の資金の供与であって、これらの取引に係る一定の費用又は損失の額が当該構成会社等の当該対象会計年度に係る連結等財務諸表に計上されるもの（次に掲げる要件のいずれかを満たすものに限り）をいいます。

- (1) 当該資金供与会社等の当該対象会計年度に係る連結等財務諸表においてこれらの取引に係る収入の額が計上されないこと。
- (2) 当該資金供与会社等の所得の金額の計算上、これらの取引に係る益金の額に算入される金額（次に掲げる金額を除きます。）がないこと。
- イ 当該益金の額に算入される金額のうち、法人税法第57条第1項又はこれに相当する規定により当該資金供与会社等の所得の金額の計算上、損金の額に算入される金額（これらの規定に係る欠損の金額が生じた過去対象会計年度後の各対象会計年度における法人税等の額を減少させることが見込まれないこと等により当該欠損の金額に係る繰延税金資産が計上されていないものに限ります。）に対応する部分の金額その他これに準ずる金額
- ロ 当該費用又は損失の額のうち、他の会社等（当該資金供与会社等の所在地国を所在地国とするものに限ります。）の所得の金額の計算上、損金の額に算入される金額（当該費用又は損失の額のうち、当該対象会計年度に係る当該所在地国の連結等財務諸表に費用又は損失の額として計上されるもの等を除きます。）

○ **その他これに準ずる金額の例示（経過的取扱い5） 新設**

上記2(2)イの「その他これに準ずる金額」には、例えば、租税特別措置法第66条の5の3第1項又は第2項の規定により、資金供与会社等の超過利子額に相当する金額又は調整対象超過利子額に相当する金額（外国におけるこれらに相当するものを含みます。）として損金の額に算入される金額に対応する部分の金額が含まれることを留意的に明らかにしています。