

令和 8 年 1 月 30 日付課法 2－3 ほか 2 課共同「法人税基本通達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。

法人税基本通達関係

2021年10月にOECD/G20の「BEPS 包摂的枠組み」において合意されたグローバル・ミニマム課税に対応するため、令和 7 年 3 月の所得税法等の一部を改正する法律（令和 7 年法律第13号。以下「改正法」といいます。）及び関係政省令の公布により、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、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ました。

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目的としています。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额に対する法人税は、当該多国籍企業グループの親会社等の所在する軽課税国での税負担（実効税率）が基準税率 15% を下回る場合に、その税負担が基準税率 15% に至るまで、我が国に所在する子会社等に対して上乗せ（トップアップ）課税を行う制度です。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 15% を下回る場合に、その税負担が基準税率 15% に至るまで、我が国に所在する当該会社等に対して上乗せ課税を行う制度です。

これら 2 つの制度は、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タリーのほか、これらを補足するために、順次公表された「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。

1 法第82条の11《国際最低課税残余額》関係

○ 構成会社等の従業員その他これに類する者の範囲（基通18-3-1 新設）

国際最低課税残余額は、特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人の各対象会計年度に係る当該特定多国籍企業グループ等の国内グループ国際最低課税残余額に、当該特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限ります。）の経済活動実態を表す配分ファクターである従業員その他これに類する者の数及び有形資産の額に基づいて計算した割合を乗じて計算することとされています。

本通達では、当該構成会社等の従業員その他これに類する者には、当該構成会社等の通常の業務（当該構成会社等又は当該構成会社等が属する特定多国籍企業グループ等の他の構成会社等の指揮命令を受けて行うものに限ります。）に従事する外部職員（独立請負人）及び当該構成会社等の使用人としての職務を有する役員が含まれることを例示により明らかにしています。

○ 従業員等の数として勤務時間その他の事情を勘案して合理的な方法により計算した数の例示（基通18-3-2 新設）

国際最低課税残余額及び国内グループ国際最低課税残余額の計算における従業員等の数は、法人税法施行規則第38条の50第1項の「構成会社等の各対象会計年度に係る従業員等（……）の数として勤務時間その他の事情を勘案して合理的な方法により計算した数（……）」とされています。

本通達では、この「構成会社等の各対象会計年度に係る従業員等（……）の数として勤務時間その他の事情を勘案して合理的な方法により計算した数」とは、当該構成会社等の各対象会計年度終了の時又は各対象会計年度平均のフルタイムに相当する従業員等の総数をいうことを例示により留意的に明らかにしています。

○ 各対象会計年度の国内グループ国際最低課税残余額に相当する金額がないものとされる場合の意義（基通18-3-4 新設）

国内グループ国際最低課税残余額は、各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等のグループ国際最低課税残

余額に、当該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従業員等の数の合計数のうちに我が国を所在地国とする構成会社等の従業員等の数の合計数の占める割合として一定の計算をした割合と当該全ての構成会社等の有形資産の額の合計額のうちに我が国を所在地国とする構成会社等の有形資産の額の合計額の占める割合として一定の計算をした割合に基づく割合を乗じて計算することとされているところ、当該全ての構成会社等は、その所在地国が我が国又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令において各対象会計年度の国際最低課税残余额に対する法人税に相当する税を課することとされている場合における当該国若しくは地域（当該法令の規定により、各対象会計年度の国内グループ国際最低課税残余额に相当する金額がないものとされる場合における当該国又は地域を除きます。）であるものに限るものとされています。

本通達では、各対象会計年度の国内グループ国際最低課税残余额に相当する金額がないものとされる場合とは、当該法令の規定により、当該各対象会計年度において、過去対象会計年度の国内グループ国際最低課税残余额に相当する金額の全額が課税されていないことにより国内グループ国際最低課税残余额に相当する金額がないものとされる場合をいうことを留意的に明らかにしています。

○ 国際的な事業活動の初期段階における適用免除における所在地国の数の判定（基通18－3－5 新設）

各対象会計年度の国際最低課税残余额に対する法人税は、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税とは異なり、親会社等のみならず子会社等に対しても課税する制度であることから、国際的な事業活動の初期の段階にあるグループの事務負担に鑑み、一定の適用免除基準が設けられています。当該適用免除基準の要件の一つとして、判定対象会計年度における特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（各種投資会社等を除きます。）の所在地国の数が6以下であることが規定されています。

本通達では、この所在地国の数の判定に当たり、無国籍構成会社等を考慮しないことを留意的に明らかにしています。

2 法第82条の19《国内最低課税額》関係

○ 国内調整後対象租税額に含まれる利益の配当に係る被配分当期対象租税額（基通18－4－1 新設）

構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限ります。）の国内実効税率の計算の分子となる国内調整後対象租

税額は、当該構成会社等の親会社等（その所在地国が我が国でないものに限り。）に対して利益の配当を行った場合における当該親会社等から配分を受ける一定の金額等（被配分当期対象租税額等）がないものとして計算したときにおける当該構成会社等の調整後対象租税額とされています。

本通達では、構成会社等及びその親会社等の所在地国が我が国である場合について、当該構成会社等の国内調整後対象租税額には、当該構成会社等が当該親会社等に対して利益の配当を行ったときにおける当該親会社等から配分を受ける一定の金額（被配分当期対象租税額）が含まれることを念のため留意的に明らかにしています。

○ 構成会社等が特定多国籍企業グループ等に属さないこととなった場合の繰越対象帰属額に準ずる金額として合理的な方法により計算した金額（基通18－4－2 新設）

国内最低課税額の計算に当たり、過去対象会計年度に生じた負の国内グループ調整後対象租税額がある場合には、その零を下回る部分の国内グループ調整後対象租税額は、翌対象会計年度以後に繰り越され、国内グループ調整後対象租税額が零を超え、かつ、国内グループ純所得の金額がある対象会計年度の国内グループ調整後対象租税額から控除することとされています。この国内グループ調整後対象租税額から控除された金額（以下「グループ繰越控除額」といいます。）はグループ単位で算出されることから、グループ繰越控除額を各構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限り。）に配分した上で、その配分額（以下「繰越控除帰属額」といいます。）を当該各構成会社等の国内調整後対象租税額から減算して、当期グループ国内最低課税額が当該各構成会社等に帰せられる割合を算出する必要があります。また、繰越控除帰属額の計算に当たっては、過去対象会計年度の零を下回る部分の国内グループ調整後対象租税額の当該各構成会社等への配分額（以下「繰越対象帰属額」といいます。）又はこれに準ずる金額として合理的な方法により計算した金額に基づき配分することとされています。

本通達では、繰越控除帰属額の計算に当たり、特定多国籍企業グループ等に属さないこととなった構成会社等がある場合における繰越対象帰属額に準ずる金額の計算方法を例示により留意的に明らかにしています。

3 改正法附則第18条《国内最低課税額の計算に関する経過措置》関係

○ 国内最低課税額の計算に関する経過措置における国内グループ純所得の金額から控除する金額の取扱い（経過的取扱い(3)）

国内最低課税額の計算における実質ベース所得除外額については、特定費用の額及び特定資産の額のそれぞれに対して5%を乗じて計算することとされていますが、所得税法等の一部を改正する法律（令和5年法律第3号）附則第14条第5項及び第6項の経過措置により、5%に代えて対象会計年度の開始の日に応じてそれぞれ一定の割合に基づき計算することとされています。

本通達では、改正法附則第18条第1項の移行期間C b C Rセーフ・ハーバーにおける実質ベース所得除外額についても、当該一定の割合に基づき計算することを留意的に明らかにしています。