

Japan Tax Newsletter

デロイト トーマツ 税理士法人

2023 年 10 月 10 日

グローバル・ミニマム課税に関連する法人税基本通達の一部改正 (2023 年 9 月 29 日公表) の概要

Executive Summary

- 2023 年 9 月 29 日、国税庁のウェブサイトにて、グローバル・ミニマム課税に関連する「法人税基本通達の一部改正について」(法令解釈通達) (令 5.9.21 課法 2-17 他 2 課共同) が公表された
- 令和 5 年度税制改正において、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・ミニマム課税へ対応するため、「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た
- 今回の法人税基本通達の一部改正において、その法令解釈については、2021 年 12 月及び 2022 年 3 月に 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趣旨を踏まえて行われており、また、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、例示にとどめられている

1. はじめに

2023 年 9 月 29 日、国税庁のウェブサイトにて、グローバル・ミニマム課税に関連する「[法人税基本通達の一部改正について](#)」(法令解釈通達) (令 5.9.21 課法 2-17 他 2 課共同) が掲載された。

令和 5 年度税制改正において、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・ミニマム課税へ対応するため、「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た。

本制度は、2021 年 12 月及び 2022 年 3 月に 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(以下「モデルルール等」) に則って法制化が行われている。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るため、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われており、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、例示にとどめられている。

本ニュースターでは、改正されたグローバル・ミニマム課税に関連する法人税基本通達のうち主要な項目に係る概要を解説する。

2. 主な改正項目の一覧

令和5年度の法人税関係法令等の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に関する改正に対応し、法人税基本通達の改正・新設が行われた。主な項目は次のとおりである。

- 法第82条《定義》関係
 - 企業集団が複数ある場合の企業グループ等の判定（基通18-1-1新設）
 - 財産及び損益の状況が連結して記載される会社等（基通18-1-2新設）
 - 特定財務関係基準等に従って計算書類が作成されていない企業集団（基通18-1-5新設）
 - 総収入金額の範囲（基通18-1-7新設）
 - 持分法が適用される会社等（基通18-1-14新設）
 - 税引後当期純損益金額の計算（基通18-1-24新設）
 - 構成会社等の会計処理の基準が最終親会社財務会計基準と異なる場合の取扱い（基通18-1-26新設）
 - 構成会社等の決算日と対象会計年度終了の日が異なる場合の取扱い（基通18-1-28新設）
 - 独立企業間価格（基通18-1-33新設）
 - 所得に対する法人税又は法人税に相当する税の範囲（基通18-1-64新設）
 - 対象租税の範囲に含まれないものの例示（基通18-1-66新設）
- 法第82条の2《国際最低課税額》関係
 - 構成会社等の従業員又はこれに類する者の範囲（基通18-2-1新設）
 - 有形固定資産及び天然資源の例示（基通18-2-2新設）
 - 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新設）
- 改正法附則第14条《国際最低課税額の計算に関する経過措置》関係
 - 国際最低課税額の計算に関する経過措置における国別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））

3. 主な改正項目のうち特に注目される項目

以上の改正のうち、特に注目されるのは、以下の項目である。

項目	主な内容等（重要項目のみ）
構成会社等の会計処理の基準が最終親会社財務会計基準と異なる場合の取扱い（基通18-1-26新設）	構成会社等の損益計算書が最終親会社財務会計基準と異なる会計処理の基準により作成されている場合であっても、最終親会社財務会計基準において当該損益計算書を用いて連結等財務諸表を作成することが認められているときには、その認められる限りにおいて、当該構成会社等の税引後当期純損益金額の計算につき、最終親会社財務会計基準に基づき再計算する必要はないことが明らかにされている。
構成会社等の決算日と対象会計年度終了の日が異なる場合の取扱い（基通18-1-28新設）	構成会社等の決算日と対象会計年度終了の日が異なる場合に、当該構成会社等の決算が当該対象会計年度終了の日に行われたものとして当該構成会社等の税引後当期純損益金額の計算を行うかどうかは、最終親会社財務会計基準に従うことが留意的に明らかにされている。 また、最終親会社財務会計基準において、「連結財務諸表に関する会計基準」が適用される場合であって、当該構成会社等の決算日と当該対象会計年度終了の日の差異が3カ月を超えないため、当該構成会社等の決算日に係る計算書類を用いて連結等財務諸表を作成しているときは、当該計算書類を基礎に当該構成会社等の税引後当期純損益金額を計算することについても併せて例示されている。
所得に対する法人税又は法人税に相当する税の範囲（基通18-1-64新設）	実効税率の計算の基礎となる対象租税のうち、「所得に対する法人税又は法人税に相当する税」には、各事業年度の所得に対する法人税、地方法人税（各事業年度の所得に対する法人税に係る部分に限る。）、道府県民税及び市町村民税（都民税を含む。）の法人税割、事業税の所得割並びに外国におけるこれらに相当する税（*）が含まれることが例示されている。 * 以下に掲げるものを含む。

	<p>① 構成会社等又は共同支配会社等が組合員となっている任意組合等において営まれる事業から生ずる利益の額又は損失の額で、現実に利益の分配を受け又は損失を負担していないものに係る所得を課税標準として課されるもの及び外国におけるこれらに相当するもの</p> <p>② 外国子会社合算税制等の適用により課されるもの</p>
対象租税の範囲に含まれないものの例示（基通 18-1-66 新設）	対象租税には、道府県民税及び市町村民税（都民税を含む）の均等割、事業税の付加価値割、附帯税並びに地方税に係る延滞金及び加算金並びに外国におけるこれらに相当するものは含まれないことが例示されている。
国際最低課税額の計算に関する経過措置における国別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)）	<p>実質ベースの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るが、改正法附則第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されることとされている。</p> <p>本通達では、改正法附則第14条第1項の、いわゆるCbCRセーフハーバーにおける実質ベースの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が留意的に明らかにされている。</p>

上述以外の改正項目に係る内容及びその詳細は、グローバル・ミニマム課税に関連する「[法人税基本通達の主要改正項目について](#)」（国税庁ウェブサイト）を必要に応じてご確認ください。

4. おわりに

今回の法人税基本通達の一部改正において、その法令解釈についてはモデルルール等の趣旨を踏まえて行われており、また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、例示にとどめられている。そのため、通達中に例示がないものについては、法令の規定の趣旨、本制度の導入の背景等に即した解釈を行うことが必要となり、その判断が困難なケースも出てくるものと考えられる。したがって、本制度の適用に備えて、引き続き、今後の動向を注視していく必要がある。

（東京事務所 山形 創一郎、秋田 二郎、花房 邦江）

※なお、令和5年度の法人税関係法令等の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に関する改正に係る事項以外の事項については、既に公表済みの以下の法令解釈通達を参照いただきたい。

[「法人税基本通達等の一部改正について」（法令解釈通達）（令5.6.20.課法2-8他1課共同）（国税庁ウェブサイト）](#)



デジタル課税トピックス

今後の動向が注目されるデジタル課税について、OECD・G20を含む最新情報を掲載しています。

www.deloitte.com/jp/tax-digital-topics



過去のニュースレター

過去に発行されたニュースレターは、下記のウェブサイトをご覧ください。

www.deloitte.com/jp/tax/nl/japan

問い合わせ

デロイト トーマツ 税理士法人

東京事務所

所在地 〒100-8362 東京都千代田区丸の内 3-2-3

丸の内二重橋ビルディング

Tel 03-6213-3800 (代)

大阪事務所

所在地 〒541-0042 大阪府大阪市中央区今橋 4-1-1

淀屋橋三井ビルディング 5 階

Tel 06-4560-8000 (代)

名古屋事務所

所在地 〒450-8503 愛知県名古屋市中村区名駅 1-1-1

JP タワー名古屋 37 階

Tel 052-565-5533 (代)

email tax.cs@tohmatu.co.jp

会社概要 www.deloitte.com/jp/tax

税務サービス www.deloitte.com/jp/tax-services

令和 5 年度税制改正トピックス www.deloitte.com/jp/tax/tax-reform

デロイト トーマツ グループは、日本におけるデロイト アジア パシフィック リミテッドおよびデロイト ネットワークのメンバーであるデロイト トーマツ 合同会社ならびにそのグループ法人（有限責任監査法人トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング 合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャル アドバイザリー 合同会社、デロイト トーマツ 税理士 法人、DT 弁護士 法人およびデロイト トーマツ コーポレート ソリューション 合同会社を含む）の総称です。デロイト トーマツ グループは、日本で最大級のグローバル グループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスク アドバイザリー、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザリー、税務、法務等を提供しています。また、国内約 30 都市に約 1 万 7 千名の専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト (www.deloitte.com/jp) をご覧ください。

Deloitte (デロイト) とは、デロイト トウシュ トーマツ リミテッド ("DTTL")、そのグローバル ネットワーク 組織を構成するメンバー フォーム およびそれらの関係法人 (総称して "デロイト ネットワーク") のひとつまたは複数 を指します。DTTL (または "Deloitte Global") ならびに各メンバー フォーム および関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体であり、第三者に関して相互に義務を課しまたは拘束させることはありません。DTTL および DTTL の各メンバー フォーム ならびに関係法人は、自らの作 および 不作為 についてのみ責任を負い、互いに他のフォーム または関係法人の作 および 不作為 について責任を負うものではありません。DTTL はクライアントへのサービス 提供を行いません。詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。

デロイト アジア パシフィック リミテッドは DTTL のメンバー フォーム であり、保証 有限責任 会社です。デロイト アジア パシフィック リミテッドのメンバー およびそれらの関係法人は、それぞれ法的に独立した別個の組織体であり、アジア パシフィック における 100 を超える都市 (オークランド、バンコク、北京、ベンガルール、ハノイ、香港、ジャカルタ、クアラルンプール、マニラ、メルボルン、ムンバイ、ニューデリー、大阪、ソウル、上海、シンガポール、シドニー、台北、東京を含む) にてサービスを提供しています。

Deloitte (デロイト) は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザリー、リスク アドバイザリー、税務、法務などに関連する最先端のサービスを、Fortune Global 500® の約 9 割の企業や多数のプライベート (非公開) 企業を含むクライアントに提供しています。デロイトは、資本市場に対する社会的信頼を高め、クライアントの変革と繁栄を促し、より豊かな経済、公正な社会、持続可能な世界の実現に向けて自ら率先して取り組むことを通じて、計測可能で継続性のある成果をもたらすプロフェッショナルの集団です。デロイトは、創設以来 175 年余りの歴史を有し、150 を超える国・地域にわたって活動を展開しています。"Making an impact that matters" をバース (存在理由) として標榜するデロイトの約 415,000 名の人材の活動の詳細については、(www.deloitte.com) をご覧ください。

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての現時点における一般的な解釈について述べたものです。デロイト ネットワークは、本資料により専門的 アドバイス または サービス を提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う前に、必ず資格のある専門家の アドバイス を受ける必要があります。また本資料中における意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイト ネットワーク の公式見解ではありません。デロイト ネットワーク の各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2023. For information, contact Deloitte Tohmatsu Group.



IS 669126 / ISO 27001



BCMS 764479 / ISO 22301