

## Japan Tax Newsletter

デロイト トーマツ 税理士法人

2026 年 3 月 2 日号

### 2026(R8)年 3 月決算における税務上の留意事項

#### Executive Summary

- 令和 8 年 3 月決算においては、主に令和 7 年度税制改正の内容が初めての適用を迎える。
- 令和 7 年度税制改正では、わが国の防衛力の抜本的な強化を行うために安定的な財源を確保するという観点から、令和 8 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から防衛特別法人税が課されることとされたほか、特に成長意欲の高い中小企業の設備投資に対する更なる税制上の措置などが設けられた。
- 国際課税の分野では、OECD/G20「BEPS 包摂的枠組み」で取りまとめられた、経済のデジタル化に伴う課税上の課題への解決策に関する国際合意（「2本の柱」の解決策）の実施に向けた取組みにおいて、グローバル・ミニマム課税（「第 2 の柱」）について軽課税所得ルール及び国内ミニマム課税の法制化が行われた。

法人にとって主要な項目は、以下のとおりである。

※[リンク](#)をクリックすると各項目にジャンプします

< Index >			
法人課税	1	<a href="#">防衛特別法人税の創設</a>	P. 2
	2	<a href="#">中小企業者等の法人税の軽減税率の特例</a>	P. 3
	3	<a href="#">中小企業投資促進税制の見直しと延長</a>	P. 4
	4	<a href="#">中小企業経営強化税制の拡充と見直し及び延長</a>	P. 5
	5	<a href="#">認定地方公共団体の寄附活用事業に関連する寄附をした場合の法人税額の特別控除制度（企業版ふるさと納税）</a>	P. 7
	6	<a href="#">地域経済牽引事業の促進区域内において特定事業用機械等を取得した場合の特別償却又は税額控除制度（地域未来投資促進税制）の見直しと延長</a>	P. 7
	7	<a href="#">リース取引についての整備</a>	P. 9
組織再編	1	<a href="#">非適格合併等により移転を受ける資産等に係る調整勘定の算定方法等についての見直し</a>	P. 14
	2	<a href="#">通算法人の行った株式分配に係るみなし配当の額の計算の見直し</a>	P. 14
国際課税	1	<a href="#">グローバル・ミニマム課税への対応</a>	P. 16
	2	<a href="#">外国子会社合算税制等の見直し</a>	P. 20

# 法人課税

## 1. 防衛特別法人税の創設

防衛力強化に係る財源確保のための特別措置として、我が国の防衛力の抜本的な強化等のために必要な財源の確保に関する特別措置法（以下、「防確法」）が創設された。これによる税制措置として、法人税額に対し、税率 4% の新たな付加税として、防衛特別法人税が課され、令和 8 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から適用される。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基礎控除額として年 500 万円が控除される。防衛特別法人税は、防確法第 4 章において規定されており、概要は次のとおりである。

項目	改正後
納税義務者	各事業年度の所得に対する法人税を課される法人 (人格のない社団等及び法人課税信託の引受けを行う個人を含む)
課税の範囲	法人の各課税事業年度の基準法人税額について、当分の間、防衛特別法人税が課される。
税額の計算方法	<p>防衛特別法人税額 = (基準法人税額 - 基礎控除額 年 500 万円) × 4%</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ 防衛特別法人税額 = 各課税事業年度の課税標準法人税額（課税標準） × 税率 4%</li> <li>■ 課税標準法人税額 = 基準法人税額から基礎控除額を控除した金額 ※</li> <li>■ 基準法人税額：次の制度を適用しないで計算した各事業年度の所得に対する法人税の額（附帯税の額を除く） <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ 所得税額の控除</li> <li>➢ 外国税額の控除</li> <li>➢ 分配時調整外国税相当額の控除</li> <li>➢ 仮装経理に基づく過大申告の場合の更正に伴う法人税額の控除</li> <li>➢ 戦略分野国内生産促進税制のうち特定産業競争力基盤強化商品に係る措置の税額控除及び同措置に係る通算法人の仮装経理に基づく過大申告の場合等の法人税額の加算</li> <li>➢ 控除対象所得税額等相当額の控除</li> </ul> </li> <li>■ 基礎控除額：年 500 万円 <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ 通算法人の基礎控除額は、年 500 万円を各通算法人の基準法人税額の比で配分した金額とする。この配分は、通算法人の基準法人税額が期限内申告における基準法人税額と異なる場合には、原則として期限内申告における基準法人税額により配分する。</li> <li>➢ 課税事業年度が 1 年に満たない法人は、500 万円を 12 で除し、これにその課税事業年度の月数（1 月未満の端数は切り上げ）を乗じて計算した金額となる。</li> </ul> </li> </ul> <p>※ 各課税事業年度の基準法人税額に留保金課税制度により加算された金額がある場合の課税標準 = A+B</p> <p>A・・・その課税事業年度の加算前基準法人税額（基準法人税額から留保金課税制度により加算された金額を控除した金額）から基礎控除額を控除した金額</p> <p>B・・・その課税事業年度の基準法人税加算額（基準法人税額のうち留保金課税制度により加算された金額）から上記 A で控除しきれなかった基礎控除額（基礎控除残額）を控除した金額</p>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 次の税額控除が行われる。 <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ 外国税額の控除</li> <li>➢ 分配時調整外国税相当額の控除</li> <li>➢ 控除対象所得税額等相当額の控除</li> <li>➢ 仮装経理に基づく過大申告の場合の更正に伴う防衛特別法人税額の控除</li> </ul> </li> </ul>
申告及び納付等	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 各事業年度の所得に対する法人税の中間申告書を提出すべき法人は、防衛特別法人税の中間申告書を提出しなければならない。 <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ 上記の防衛特別法人税の中間申告書の提出は、令和9年4月1日以後に開始する課税事業年度から適用される。</li> </ul> </li> <li>■ 防衛特別法人税の申告期限及びその申告に係る防衛特別法人税の納期限は、各事業年度の所得に対する法人税の申告期限及び納期限と同一とされる。</li> <li>■ 電子申告の特例については、各事業年度の所得に対する法人税と同様とされる。</li> <li>■ 防衛特別法人税中間申告書を提出した法人からその防衛特別法人税中間申告書に係る課税事業年度の防衛特別法人税確定申告書の提出があった場合において、その防衛特別法人税確定申告書に中間納付額で防衛特別法人税の額の計算上控除しきれなかった金額の記載があるときは、その金額に相当する中間納付額が還付される。</li> <li>■ 各事業年度の所得に対する法人税につき欠損金の繰戻しによる法人税の還付の請求書を提出した法人に対して還付所得事業年度に該当する課税事業年度に係る法人税が還付される場合には、その課税事業年度の防衛特別法人税の額でその還付の時に確定しているもののうち、法人税の還付金の額に4%を乗じて計算した金額にその課税事業年度の課税標準法人税額を乗じてこれをその課税事業年度の基準法人税額で除して計算した金額に相当する金額が併せて還付される。</li> </ul>
その他質問検査、罰則等	各事業年度の所得に対する法人税と同様とし、その他所要の措置がとられる。
適用関係	令和8年4月1日以後に開始する事業年度から適用される。中間申告については、令和9年4月1日以後に開始する課税事業年度から適用される。

## 2. 中小企業者等の法人税の軽減税率の特例

中小企業者等の法人税の軽減税率の特例について、適用税率や対象法人の見直しが行われた上、その適用期限が2年延長された（措法42の3の2）。

### (1) 改正前と改正後の比較

改正前と改正後の内容は次のとおりである。

項目	改正前	改正後
軽減税率の特例の内容	<p>所得の金額のうち年800万円以下の部分について、軽減税率19%（本則）が適用</p> <p>さらに時限的に軽減され、軽減税率の特例15%が適用（租税特別措置）</p>	<p>所得の金額が年10億円を超える事業年度について、所得の金額のうち年800万円以下の金額に適用される税率が17%（改正前：15%）に引き上げられた。</p> <p>所得金額が10億円以下の事業年度の年800万円以下の金額については現行の軽減税率の特例（15%）が延長適用された。</p>

適用対象法人	当該各事業年度終了の時ににおいて資本金の額若しくは出資金の額が1億円以下であるもの若しくは資本若しくは出資を有しないもの等（適用除外事業者、大法人による完全支配関係がある普通法人、大通算法人等を除く）	適用対象法人の範囲から通算法人が除外された。
適用期限	令和7年3月31日までの間に開始する各事業年度	2年延長され、令和9年3月31日までの間に開始する各事業年度

## (2) 改正後の適用税率

改正後に適用される税率はおおむね以下のとおりとなる。

法人区分		所得区分	税率
大法人		—	23.2%
中小法人 (大法人による完全支配関係がある普通法人、大通算法人等を除く)	所得10億円超 (適用除外事業者、通算法人等を除く)	年800万円超の所得金額	23.2%
		年800万円以下の所得金額	17% (本則19%)
	所得10億円以下 (適用除外事業者、通算法人等を除く)	年800万円超の所得金額	23.2%
		年800万円以下の所得金額	15% (本則19%)
	適用除外事業者 (過去3年平均で所得15億円超)、通算法人(大通算法人を除く)	年800万円超の所得金額	23.2%
		年800万円以下の所得金額	19%

## 3. 中小企業投資促進税制の見直しと延長

中小企業投資促進税制について、関係法令の改正を前提にして、以下の見直しが行われた上、その適用期限が2年延長された(措法42の6)。

項目	改正後
みなし大企業の判定	<p>みなし大企業の判定における大規模法人の有する株式又は出資から、以下の双方に該当する場合におけるその株式又は出資が除外された。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ その判定対象である法人が農地法に規定する農地所有適格法人である場合</li> <li>■ 一定の承認会社(*1)がその農地所有適格法人の発行済株式又は出資の総数又は総額の50%を超える数又は金額の株式又は出資を有する場合</li> </ul>
適用期限	2年延長され、令和9年3月31日までに取得・事業供用について適用

(\*1)「一定の承認会社」とは、農林漁業法人等に対する投資の円滑化に関する特別措置法に規定する承認会社のうち地方公共団体、農業協同組合、農業協同組合連合会、農林中央金庫又は株式会社日本政策金融公庫がその総株主の議決権の過半数を有しているものをいう。

#### 4. 中小企業経営強化税制の拡充と見直し及び延長

売上高 100 億円超を目指す、成長意欲の高い中小企業が思い切った設備投資を行うことができるよう、中小企業経営強化税制が拡充され対象設備に建物に加えられた。また、食品等事業者がワンストップで同税制を活用できる仕組みが構築された。

その他、生産性向上設備（A 類型）及び収益力強化設備（B 類型）の適用要件が一部見直され、デジタル化設備（C 類型）の廃止、暗号資産マイニング業の用に供する設備の除外その他の見直しが行われた上で、その適用期限が 2 年延長された（措法 42 の 12 の 4）。

##### (1) 特定経営力向上設備等への建物等の追加

経営規模拡大設備（B 類型の拡充）として、機械装置、工具、器具備品、建物及びその附属設備並びにソフトウェアで一定の規模以上のものが追加されたが、当該設備にかかる投資計画の計画期間中は一部の優遇措置の適用に制限がかかることとされた。

項目	改正後
特定経営力向上設備等の追加	その投資計画における年平均の投資利益率が 7% 以上となることを見込まれるものであること及び経営規模の拡大を行うものとして経済産業大臣が定める要件に適合することにつき経済産業大臣の確認を受けた投資計画に記載された投資の目的を達成するために必要不可欠な設備（機械装置、工具、器具備品、建物及びその附属設備並びにソフトウェアで、一定の規模以上のもの）が追加された。
経済産業大臣が定める要件	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 売上向上のための施策及び設備投資時期を示した行程表(ロードマップ)を作成していること。</li> <li>■ 基準事業年度（経営力向上計画の認定を申請する事業年度の直前の事業年度）の売上高が 10 億円超 90 億円未満であること。</li> <li>■ 売上高 100 億円超を目指すための事業基盤、財務基盤及び組織基盤が整っていること。</li> <li>■ 売上高 100 億円超及び年平均 10% 以上の売上高成長率を目指す投資計画であること。</li> <li>■ 次の要件を満たす設備投資を行う投資計画であること。 <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ 導入予定の設備が、売上高の増加に貢献するものであること。</li> <li>➢ 経営力向上計画の認定を受けた日から 2 年以内に導入予定の設備の取得価額の合計額が、1 億円と基準事業年度の売上高の 5% 相当額とのいずれか高い金額以上であること。</li> <li>➢ 生産性の向上に資する設備の導入に伴い建物及びその附属設備の新設又は増設をするものであること。</li> </ul> </li> <li>■ 投資計画の計画期間中において、給与等の支給額を増加させるものであること。</li> <li>■ 上記のほか、売上高 100 億円超を目指すために必要とされる要件を満たすこと。</li> </ul>

追加された設備についての税制措置	<p>上記の設備の取得価額の合計額のうち本制度の対象となる金額は 60 億円が限度とされ、それぞれ以下の対象設備の区分に応じ特別償却と税額控除の選択適用ができることとされた。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ 機械装置（1 台又は 1 基の取得価額 160 万円以上）、工具及び器具備品（1 台又は 1 基の取得価額 30 万円以上）、ソフトウェア（一の取得価額 70 万円以上）は現行の特定経営力向上設備等と同様 <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ 普通償却限度額との合計でその取得価額までの特別償却、又はその取得価額の 7%（特定中小企業者等に該当する場合は 10%）の税額控除</li> </ul> </li> <li>■ 建物及びその附属設備（一の建物及びその附属設備の取得価額の合計額 1,000 万円以上）で、その建物及びその附属設備を事業の用に供する事業年度（供用年度）の給与増加割合※に応じてそれぞれ以下の特別償却又は税額控除 <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ 給与増加割合 2.5% 以上：その取得価額の 15% の特別償却又は 1% の税額控除</li> <li>➢ 給与増加割合 5% 以上：その取得価額の 25% の特別償却又は 2% の税額控除</li> <li>➢ 給与増加割合 2.5% 未満又は上記の投資計画に記載された供用年度の給与増加割合 2.5% 未満：特別償却及び税額控除は適用不可</li> </ul> </li> </ul> <p>※ 給与増加割合 = (雇用者給与等支給額 - 前期の雇用者給与等支給額 (①)) / ① 雇用者給与等支給額とは、法人の所得の金額の計算上損金の額に算入される国内の事業所に勤務する雇用者に対する給与等の支給額</p>
追加された措置を受けた中小企業者等についての措置	<p>上記の経済産業大臣の確認を受けた中小企業者等は、その確認を受けた投資計画の計画期間中は、中小企業投資促進税制及び中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例の適用を受けることができないこととされた。</p>

## (2) 既存制度の見直し及び食品等事業者への配慮

中小企業経営強化税制について、そのほか、以下の見直しが行われた。

項目	改正後
生産性向上設備（A 類型）の適用要件の見直し	一定の時期に発売された設備で、旧モデル比で経営力の向上の指標が年平均 1% 以上向上するものであるものの経営力の向上の指標について、単位時間当たり生産量、歩留まり率又は投入コスト削減率のいずれかにより評価することとされた。
収益力強化設備（B 類型）の適用要件の見直し	その投資計画における年平均の投資利益率が 5% 以上となることを見込まれるものであることにつき経済産業大臣の確認を受けた投資計画に記載された投資の目的を達成するために必要不可欠な設備の投資利益率が 7% に引き上げられた。
デジタル化設備（C 類型）の廃止	遠隔操作、可視化又は自動制御化に関する投資計画に記載された投資の目的を達成するために必要不可欠な設備（デジタル化設備）は除外され、令和 7 年 3 月 31 日をもって廃止された。
その他設備の除外	暗号資産マイニング業の用に供する設備が除外された。
食品等事業者がワンストップで同税制を活用できる仕組みの構築	食品等の流通の合理化及び取引の適正化に関する法律の改正を前提に、中小企業者等が、中小企業等経営強化法の経営力向上計画の認定があったものとみなされる改正後の食品等の流通の合理化及び取引の適正化に関する法律の認定を受けた持続的供給事業活動計画に記載された経営力向上設備等の取得等をする場合のその経営力向上設備等について、改正後の本制度の対象とされた。
みなし大企業の判定	中小企業投資促進税制における判定と同様とされた。
適用期限	2 年延長され、令和 9 年 3 月 31 日までに取得・事業供用について適用

## 5. 認定地方公共団体の寄附活用事業に関連する寄附をした場合の法人税額の特別控除制度（企業版ふるさと納税）

認定地方公共団体の寄附活用事業に関連する寄附をした場合の法人税額の特別控除制度について、関係法令等が改正され、次の措置が講じられることを前提に、その適用期限が3年延長された（措法42の12の2①、地域再生法施行規則14③④）。

- 原則として、まち・ひと・しごと創生寄附活用事業（以下「寄附活用事業」）を実施した認定地方公共団体は、寄附活用事業の完了の時及び各会計年度終了の時に、寄附活用事業を適切に実施していることを確認した書面（以下「確認書面」）を内閣総理大臣に提出しなければならないこととされた。なお、寄附活用事業の企画・立案に関係会社が関与している場合など一定の場合には、速やかに確認書面の提出が求められることとなった。
- 原則として、認定地方公共団体が、その実施する寄附活用事業に関連する寄附金を受領した場合において、その寄附活用事業に係る契約等が寄附活用事業の応札者が一の者等のみであり、かつ、その事業に係る契約者等が寄附法人等である場合などに該当するときは、その認定地方公共団体は内閣総理大臣にその寄附金を支出した法人の名称を報告するとともに、その寄附金を支出した法人の名称を公表することとされた。

## 6. 地域経済牽引事業の促進区域内において特定事業用機械等を取得した場合の特別償却又は税額控除制度（地域未来投資促進税制）の見直しと延長

地域の特性や魅力を生かした地域社会の創出に向け、各地方自治体が設定する重点分野への設備投資を後押しするため、「高成長投資枠」に対する新たな類型の追加等が行われた上で、適用期限が3年延長された（措法42の11の2①②、措令27の11の2②、租税特別措置法施行令第5条の5の2第2項及び第27条の11の2第2項の規定に基づく地域の成長発展の基盤強化に著しく資するものとして経済産業大臣が財務大臣と協議して定める基準を定める件（以下「令和6年経済産業省告示第130号」）、地域経済牽引事業の促進による地域の成長発展の基盤強化に関する法律第25条の規定に基づく地域の成長発展の基盤強化に特に資するものとして主務大臣が定める基準等に関する告示（以下「平成29年総務省、財務省、厚生労働省、農林水産省、経済産業省、国土交通省、環境省告示第1号」）①五（3））。

### (1) 適用期限・償却率・投資規模要件の見直し

適用期限、機械装置・器具備品に係る特別償却率、特定地域経済牽引事業施設等に係る投資規模の要件につき、以下のとおり見直された（措法42の11の2①②、措令27の11の2①）。

項目	改正前	改正後
適用期限	令和7年3月31日まで	令和10年3月31日まで
機械装置・器具備品に係る措置	特別償却率：40% 税額控除率：4%	特別償却率：35% 税額控除率：4%
特定地域経済牽引事業施設等に係る投資規模要件	資産の取得合計額が2,000万円以上	資産の取得合計額が1億円以上

### (2) 上乗せ措置の要件の見直し及び高成長投資枠の追加

機械装置・器具備品については、一定の要件を満たすことで特別償却率50%又は税額控除5%を適用できる上乗せ措置があるが、当該上乗せ措置の要件について以下のとおり見直された（措法42の11の2①②、措令27の11の2②、令和6年経済産業省告示第130号、平成29年総務省、財務省、厚生労働省、農林水産省、経済産業省、国土交通省、環境省告示第1号①五）。

改正前	改正後
①かつ、②又は③を満たすこと	①かつ、②又は③を満たすこと
① 労働生産性の伸び率が5%以上（中小企業基本法第2条第1項に規定する中小企業者は4%）、かつ、投資収益率が5%以上であること	① 変更なし ➤ ただし、中小企業者の範囲について、所要の措置が講じられる

② 直近事業年度の付加価値額増加率が 8%以上であること	② 直近事業年度の付加価値額増加率が 8%以上であること、かつ、その承認地域経済牽引事業が 1 億円以上の付加価値額を創出すると見込まれるものであること
③ 直近 2 事業年度の平均付加価値額が 50 億円以上、かつ、その承認地域経済牽引事業が 3 億円以上の付加価値額を創出すると見込まれるものであること	③ 変更なし

また、上乘せ措置の対象として、地方公共団体が指定する重点分野（指定業種）を後押しするため、「高成長投資枠」に対する新たな類型が追加された（平成 29 年総務省、財務省、厚生労働省、農林水産省、経済産業省、国土交通省、環境省告示第 1 号①五イ（3））。

項目	改正後
高成長投資枠	<p>次の要件の全てを満たすこと</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ 承認地域経済牽引事業が以下のいずれかに該当すること <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ 指定業種（*1）</li> <li>➢ 指定業種に該当する事業者と直接の取引関係を有する一定の事業</li> </ul> </li> <li>■ その承認地域経済牽引事業計画に定められた施設又は設備を構成する減価償却資産の取得予定価額の合計額が 10 億円以上であること</li> <li>■ その承認地域経済牽引事業が 1 億円以上の付加価値額を創出すると見込まれるものであること</li> <li>■ その承認地域経済牽引事業について、労働生産性の伸び率及び投資収益率が一定水準以上となることが見込まれること</li> </ul>

（\*1）承認の際に適合すると認められた同意基本計画において、次の要件を満たすものとして指定された業種（地域における地域経済牽引事業の促進に関する基本的な方針第一八（2））

- その地方公共団体におけるその業種の付加価値額の増加率又はその付加価値額のその県内総付加価値額に占める割合が全国平均に比して一定水準以上であること。
- その地方公共団体におけるその業種の売上高の総額、就業者の総数又は給与の総額のいずれかについて、直近 5 年間の伸び率が 10% 以上であること。
- その地方公共団体において、その業種の振興に関する具体的な目標等を定めており、予算措置等の具体的な取組が実施されていること。

### (3) 主務大臣の確認要件の見直し

承認地域経済牽引事業の主務大臣の確認要件について、以下の見直しが行われた。設備の投資下限に係る要件は引き上げられ、先進性の要件においては労働生産性の伸び率又は投資収益率が別要件として切り出されるとともに、サプライチェーン類型が対象から除外された（措法 42 の 11 の 2①②、措令 27 の 11 の 2②、令和 6 年経済産業省告示第 130 号、平成 29 年総務省、財務省、厚生労働省、農林水産省、経済産業省、国土交通省、環境省告示第 1 号①一～四）。

項目	改正前	改正後
主務大臣の確認要件	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ <u>先進性を有すること（労働生産性の伸び率又は投資収益率が一定水準以上となることが見込まれること、又は、サプライチェーン類型であること）</u>、又は災害特例に該当すること</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ <u>先進性を有すること又は災害特例に該当すること</u> <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ <u>先進性が認められない事業の明確化</u> <u>その他の評価委員の評価精度の向上</u> <u>に向けた措置が講じられる</u></li> </ul> </li> </ul>

	—	■ <u>労働生産性の伸び率又は投資収益率が一定水準以上となることが見込まれること</u>	
	■ 設備投資額が <u>2,000 万円以上</u> であること	■ 設備投資額が <u>1 億円以上</u> であること	
	■ 設備投資額が前年度償却費の <u>20% 以上</u> であること	■ 設備投資額が前年度償却費の <u>25% 以上</u> であること ➢ <u>前年度償却費について、会社法の適用のない法人からの出資が過半数である場合の算出方法が明確化される</u>	
	■ 対象事業の売上高伸び率が、ゼロを上回り、かつ過去 5 年度の対象事業に係る市場規模の伸び率より 5% 以上高いこと		変更なし
	■ 旧計画が終了しており、その労働生産性の伸び率 4% 以上かつ投資収益率 5% 以上であること		変更なし

## 7. リース取引についての整備

企業会計基準第 34 号「リースに関する会計基準」（以下「新リース会計基準」）が令和 6 年 9 月に公表され、原則として令和 9 年 4 月 1 日以後開始事業年度の期首から適用され、令和 7 年 4 月 1 日以後開始事業年度の期首からの早期適用も認められることとなった。新リース会計基準への改正に伴い、税務上についても以下のとおり整備された。

### (1) 改正前リース会計・法人税の取扱い

従来のリース会計及び法人税における取扱いの概要は次のとおりである。

	区分		会計	法人税	
				借手	貸手
資産の賃貸借取引	ファイナンス・リース取引 (※1)	所有権移転リース取引	売買処理	資産の種類に応じて選定している償却方法により減価償却	原則 譲渡日にリース譲渡に係る対価及び原価を認識
		所有権移転外リース取引	売買処理	<b>改正③</b> リース期間定額法により償却	例外①：延払基準法 <b>改正②</b> 例外②：リース特例法
	オペレーティング・リース取引 (※2)		賃貸借処理	<b>改正①</b> 賃貸借処理	賃貸借処理

新リース会計基準では借手は原則オンバランスされ、その他国際的な会計基準にあわせた見直しが行われた。

(※1) 「ファイナンス・リース取引」とは、法人税法上のリース取引をいう。(以下同様)

(※2) 「オペレーティング・リース取引」とは、資産の賃貸借のうちリース取引（ファイナンス・リース取引）以外のものをいう。(以下同様)

### (2) **改正①** 【借手】オペレーティング・リース取引の損金算入時期の明確化

税務上、借手側のオペレーティング・リース取引については従来の取扱いと同様になり、会計と税務の不一致が想定され、事務管理の対応について検討が求められる。

改正内容	
内容	法人が各事業年度にオペレーティング・リース取引によりその取引の目的となる資産の賃借を行った場合において、その取引に係る契約に基づきその法人が支払う金額（※3）があるときは、その金額のうち債務の確定した部分の金額は、その確定した日の属する事業年度に損金算入される（法法 53）。
適用関係	令和 7 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度の所得に対する法人税について適用される（R7 改正法附 14）。

（※3）上記の支払う金額には、その資産の賃借のために要する費用の額及びその資産を事業の用に供するために直接要する費用の額は含むものとされ、当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額、固定資産の取得に要した金額とされるべき費用の額及び繰延資産となる費用の額が除かれる（法法 53①、23③一）。

オペレーティング・リース取引の借手の仕訳イメージは次のようになる。

例) リース期間 5 年、リース料総額 60、割引率 8%、その他詳細の前提は「企業会計基準適用指針第 33 号 リースに関する会計基準の適用指針」設例 9（企業会計基準委員会）参照

—1 年目—

新リース会計			法人税	
契約の締結	使用权資産 49	リース負債 49	仕訳無し	
リース料の支払	リース負債 8.4 支払利息 3.6	Cash 12	リース料 12	Cash 12
減価償却	減価償却費 9.8	償却累計額 9.8	仕訳無し	
費用合計 13.4			差額 1.4 を 加算調整	損金合計 12

### (3) 改正② 【貸手】リース譲渡に係る収益及び費用の帰属事業年度の特例の廃止

貸手側において会計上「リース料受取時に売上高と売上原価を計上する方法（第 2 法）」が廃止されることに伴い、税務上もリース譲渡に係る収益及び費用の帰属事業年度の特例（延払基準の特例）が廃止された（旧法法 63、旧法令 124～128）。なお、延払基準の特例の廃止後においても、新リース会計基準において引き続き認められる第 1 法及び第 3 法により経理された収益及び費用の額は、益金の額及び損金の額に算入される（法法 22、22 の 2）。また、延払基準の特例の廃止に伴い、所要の経過措置が講じられた。

#### ■ 貸手の取扱い

		会計基準	税務上の取扱い
第 1 法	改正前	リース取引開始日に売上高（リース料総額）と売上原価（現金購入価額）を計上し、その差額を利息相当額（各期末後に対応する額は繰延べ）として処理する方法	会計上経理した金額を益金及び損金算入（旧法法 63）
	改正後	リース取引開始日に売上高（リース料から利息相当額を控除した額）と売上原価（帳簿価額）を計上し、各期の受取リース料のうち利息相当額を各期の損益として処理する方法	会計上経理した金額を益金及び損金算入（法法 22、22 の 2）

第2法	改正前	受取リース料を各期において売上高として計上し、その金額から各期に配分された利息相当額を差し引いた額を売上原価として処理する方法	会計上経理した金額を益金及び損金算入（旧法第63）
	改正後	廃止	適用なし
第3法	改正前	各期の受取リース料を利息相当額と元本回収とに区分し、利息相当額を各期の損益として処理する方法	会計上経理した金額を益金及び損金算入（旧法第63）
	改正後	継続	会計上経理した金額を益金及び損金算入（法第22、22の2）

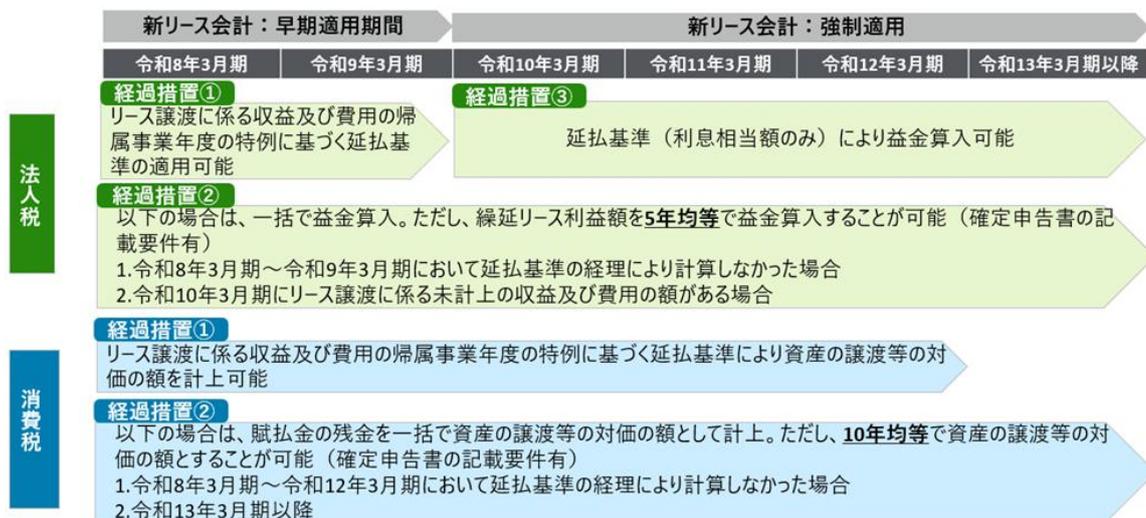
【参考】「令和7年度法人税関係法令の改正の概要」8頁（国税庁ウェブサイト（PDF））

■ 経過措置の概要

		改正内容
内容		リース譲渡に係る資産の収益及び費用の帰属事業年度の特例の廃止
法人税	経過措置①	令和7年4月1日前にリース譲渡を行ったことがある法人の同日以後開始事業年度（経過措置事業年度）の旧リース譲渡（令和9年3月31日以前開始事業年度に行われたリース譲渡）については、旧リース譲渡に係る収益及び費用の帰属事業年度の特例に基づく延払基準により計算することが可能（R7改正法附17②）。
	経過措置②-1	経過措置①を適用する場合において以下の場合、旧リース譲渡に係る収益及び費用の額について、基準事業年度（※4）に未計上収益額及び未計上費用額を一括で益金の額及び損金の額に算入する（R7改正法附17③一・二）。 1. 令和7年4月1日から令和9年3月31日までの間に開始する事業年度において延払基準により経理しなかった場合 （※4）延払基準により経理しなかった決算にかかる事業年度 2. 令和9年3月31日以前に開始した事業年度の所得金額の計算上、益金の額及び損金の額に算入されなかったものがある場合（1の場合と経過措置③の場合を除く） （※4）令和9年3月31日後最初に開始する事業年度
	経過措置②-2	経過措置②-1より旧リース譲渡に係る未計上収益額及び未計上費用額を一括計上する場合において、未計上収益額が未計上費用額を超えるときは、未計上収益額及び未計上費用額を5年均等で益金の額及び損金の額に算入することができる（R7改正法附17④）。なお、5年均等額での益金・損金算入は、基準事業年度の確定申告書等に益金・損金に算入される金額の申告の記載がある場合に限り、適用される（R7改正法附17⑤）。
	経過措置③	令和9年3月31日後最初に開始する経過措置事業年度の確定した決算において延払基準の方法（その経過措置事業年度以後の各事業年度において旧リース譲渡の対価の額のうちに含まれる利息相当額のみをその各事業年度の収益の額とする方法に限る）により経理したときは、経過措置②-1にかかわらず、引き続き、延払基準の方法により益金の額又は損金の額に算入することが可能（R7改正法附17③二〇）。
消費税	経過措置①	令和7年4月1日前にリース譲渡を行ったことがある事業者は、同日以後に開始する事業年度等に含まれる各課税期間（法人にあっては令和12年3月31日以前に開始する事業年度に含まれる課税期間に限る。以下「経過措置課税期間」）について、リース譲渡に係る収益及び費用の帰属事業年度の特例に基づく延払基準により資産の譲渡等の対価の額を計上することが可能（R7改正法附22②）。

経過措置②-1	<p>経過措置①を適用する場合において以下の場合、それぞれ次に掲げる課税期間において資産の譲渡等を行ったものとみなして、賦払金の残金を一括で資産の譲渡等の対価の額として計上する</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>経過措置課税期間内において延払基準により経理しなかった場合（R7 改正法附 22③） ⇒延払基準により経理しなかった決算にかかる事業年度等の末日の属する課税期間</li> <li>令和 12 年 3 月 31 日以前に開始した事業年度等に含まれる各課税期間に資産の譲渡等を行ったものとしなかった部分がある場合（経過措置①の適用を受けており、当該課税期間後に賦払金の支払期日が到来する部分）（R7 改正法附 22④） ⇒令和 12 年 4 月 1 日以後最初に開始する事業年度等の末日の属する課税期間</li> </ol>
経過措置②-2	<p>経過措置②-1 に該当する場合、賦払金の残金を 10 年均等で資産の譲渡等の対価の額とすることができる（R7 改正消法附 22⑤）。なお、10 年均等で資産の譲渡等の対価の額とする場合、同項の規定の適用を受けようとする最初の適用課税期間に係る消費税の確定申告書等にその旨を付記するものとする（R7 改正法附 22⑥）。</p>

3 月決算の場合の経過措置のイメージは次のようになる。



#### (4) 改正③ 【借手】所有権移転外リース取引に係るリース資産の減価償却方法の見直し

所有権移転外リース取引に係るリース資産の減価償却方法について以下の見直しが行われた。

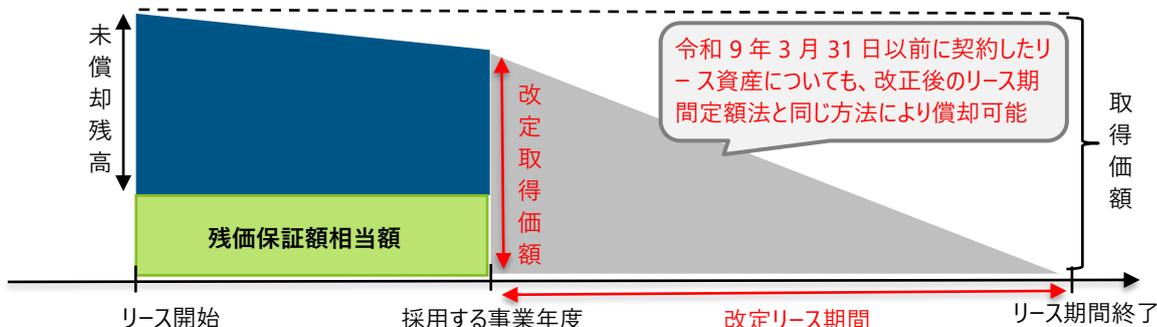
改正内容	
対象	令和 9 年 4 月 1 日以後に締結された所有権移転外リース取引
内容	リース期間定額法の計算においてはリース資産の「残価保証額」を取得価額から控除せず、リース期間経過時点に 1 円(備忘価額)まで償却できることとされる（法令 48 の 2①六・④、61①二イ）。

なお、経過措置により、令和 9 年 3 月 31 日までに締結されたリース資産については令和 7 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から改正後のリース期間定額法（経過リース期間定額法）により償却することが可能とされている（R7 改正法附 7②）。

経過措置の内容	
対象	経過リース資産：リース資産のうち当該リース資産についての所有権移転外リース取引に係る契約が令和 9 年 3 月 31 日以前に締結されたもの（その取得価額に残価保証額に相当する金額が含まれているものに限る）（R7 改正法令附 7②）

<p>取扱い</p>	<p>リース期間定額法に代えて、経過リース期間定額法を選定することができる（R7 改正法令附 7 ②）。</p> <p>■ 経過リース期間定額法：当該経過リース資産の改定取得価額（※5）を改定リース期間（※6）の月数で除して計算した金額に当該事業年度における当該改定リース期間の月数を乗じて計算した金額を各事業年度の償却限度額として償却する方法</p> <div style="border: 1px solid green; padding: 5px; margin: 10px 0;"> <math display="block">\text{償却限度額} = \text{改定取得価額} \div \text{改定リース期間の月数} \times \text{当該事業年度における当該改定リース期間の月数}</math> </div> <p>（※5）改定取得価額：経過リース資産の経過リース期間定額法の適用を受ける最初の事業年度開始の時（当該経過リース資産が当該最初の事業年度開始の時に事業の用に供したものである場合には、当該事業の用に供した時）における未償却残高をいう（R7 改正法令附 7④）</p> <p>（※6）改定リース期間：経過リース資産のリース期間のうち当該適用を受ける最初の事業年度開始の日以後の期間をいう（R7 改正法令附 7④）</p> <p>ただし、この経過措置の適用を受けようとする法人が、経過リース期間定額法を採用しようとする事業年度において有する経過リース資産のいずれかについて経過リース期間定額法を選定しない場合には、この経過措置の適用を受けることはできない（R7 改正法令附 7 ②ただし書）。</p>
<p>手続</p>	<p>経過リース期間定額法を採用しようとする事業年度（令和 9 年 3 月 31 日後最初に開始する事業年度以前の事業年度に限る）に係る確定申告書の提出期限（仮決算による中間申告書を提出する場合には、その中間申告書の提出期限）までに、一定の事項を記載した届出書を納税地の所轄税務署長に提出する必要がある（R7 改正法令附 7③、R7 改正法規附 2）。</p>

【経過リース期間定額法のイメージ図】



【参考】「令和 7 年度法人税関係法令の改正の概要」7 頁（国税庁ウェブサイト（PDF））

(5) 法人事業税についての措置

法人事業税についてもオペレーティング・リース取引について以下の整備が行われた。

改正内容	
対象	オペレーティング・リース取引による土地・家屋の賃貸借
内容	<p>付加価値割の課税標準となる付加価値額の算定で用いる「支払賃借料」は、法人が土地又は家屋の賃借権等の対価として支払う金額とされ、当該賃借権の範囲からファイナンス・リース取引（法 64 の 2②）に係るものを除く（地法 72 の 17）。</p> <p>⇒ 法人税法上の賃貸借取引に該当するオペレーティング・リース取引による土地・家屋の賃借料は「支払賃借料」に含まれることが明確化された。</p>

## 組織再編

### 1. 非適格合併等により移転を受ける資産等に係る調整勘定の算定方法等についての見直し

非適格合併等により移転を受ける資産等に係る調整勘定の算定方法等について、次の見直しが行われた。

#### (1) 一定の資産評定により移転資産の価値と移転負債の価値が等しくなること等により無対価となる非適格合併等

内国法人が一定の非適格組織再編成により資産負債の移転を受けた場合において、対価として交付した金銭及び金銭以外の資産の価額の合計額（以下「交付対価の額」）が移転を受けた資産負債の時価純資産価額を超えるときは、その超える部分の金額として一定の金額が資産調整勘定として計上される。

改正前においては、移転を受けた（個別）資産・負債が債務超過ではあるものの、資産評定によりのれん相当額が把握され、移転資産と負債の価値が等しくなり対価の交付がないときには、資産調整勘定が計上できるか不明確であった。

そこで、実務上、あえて少額の対価を支払うことで、資産調整勘定を計算できるようにするといった対応がされることがあり、税制が意図していない取引を誘引しているという批判があった。

本改正においては、上述のようなケースにおいても資産調整勘定の金額が算出されることが明確になるよう整備が行われた（法 62 の 8①）。

#### (2) いわゆる対価省略型の非適格合併等のうち、資産超過であり、一定の資産評定を行っていない場合

改正前の規定上、対価省略型（\*1）の非適格合併等が行われた場合において、一定の資産評定（\*2）を行っていない場合には、交付が省略された対価の額を考慮した資産調整勘定又は差額負債調整勘定の算定をすることができない。このため、対価省略型の無対価非適格合併等（実質債務超過ではなく、かつ、一定の資産評定を行っていない場合）が行われた場合において、移転資産等が資産超過である場合には、その超過額につき、差額負債調整勘定が計上されていた。

（\*1）対価省略型：合併法人等の株式を対価として交付した場合としなかった場合で組織再編後の資本関係に差異がないような無対価の組織再編を指し、例えば 100% 親子会社間の無対価合併が挙げられる。

（\*2）一定の資産評定：非適格合併等により移転する資産及び負債の価額の評定（公正な価額によるものに限る）で、当該非適格合併等の後に当該資産及び負債の譲渡を受ける者、当該資産及び負債を有する法人の株式若しくは出資の譲渡を受ける者その他利害関係を有する第三者又は公正な第三者が関与して行われるものとされている。

改正後においては、対価省略型の非適格合併等が行われた場合において移転を受ける資産等が資産超過であり、かつ、一定の資産評定を行っていないとき等における処理の方法が適正化され、このようなケースにおいては資産調整勘定の金額及び差額負債調整勘定の金額はないものとされた（資本金等の額として処理される。法令 123 の 10⑩二）。

上記(1)及び(2)の改正は、令和 7 年 4 月 1 日以後に行われる非適格合併等について適用される（R7 改正法附 16、R7 改正法令附 11）。

### 2. 通算法人の行った株式分配に係るみなし配当の額の計算の見直し

株式分配（スピノフ）に係るみなし配当の額の計算等（\*1）に用いられる株式分配割合（\*2）の算定において、完全子法人株式の帳簿価額がその計算要素となるところ、通算親法人が通算子法人の株式分配を行う場合、当該通算子法人株式の帳簿価額につき通算グループ離脱に伴う投資簿価修正を反映させる必要がある。

投資簿価修正の計算をするためには、通算グループ離脱直前の離脱法人の税務上の純資産簿価を把握する必要があり、その算定には一定の時間を要するため、これが通算法人によるスピノフ実施の阻害要因となっているという指摘があった。

改正後は、通算法人が行った株式分配における株式分配割合につき、分子の完全子法人株式の帳簿価額については基本的に前期末時に投資簿価修正を行ったとした場合の簿価修正相当額（\*5）を反映することとされ、分母に対しても同様の金額の調整を行うこととされた。

具体的には以下の①及び②の見直しがされた（所令 61②二三、法令 23①二三）。

- ① 上記株式分配割合の計算の分子の金額について、その完全子法人の株式の投資簿価修正前の帳簿価額に簿価修正相当額（\*5）を加減算した金額とされた。
- ② 上記株式分配割合の計算の分母の金額について、株式分配の直前の時において株式分配を行う通算法人の有する完全子法人の株式に係る簿価修正相当額（\*5）を加減算することとされた。

- (\*1) みなし配当の金額、現物分配法人における減少資本金等の額、株主における完全子法人株式対応帳簿価額の計算
- (\*2) 株式分配の直前のその通算法人の資本金等の額あるいは株式分配の直前の所有株式の帳簿価額に乗ずる割合であり、原則として以下の算式で算出される。

$$\text{株式分配割合} = \frac{\text{当該現物分配法人の当該株式分配の直前の完全子法人の株式の帳簿価額に相当する金額}}{\text{前事業年度終了の時 (*3) の資産の帳簿価額から負債の帳簿価額を減算した金額 (*4)}}$$

- (\*3) 当該株式分配の日以前 6 月以内に仮決算による中間申告書を提出し、かつ、その提出の日から当該株式分配の日までの間に確定申告書を提出していなかった場合には、当該中間申告書に係る期間終了の時
- (\*4) 当該終了の時から当該株式分配の直前の時までの間に資本金等の額又は利益積立金額（所得の金額及び投資簿価修正に係る金額を除く）の増加又は減少した金額を加減算した金額。
- (\*5) 簿価修正相当額：離脱法人（\*6）の株式を有する通算法人の株式分配の日の属する事業年度の前事業年度終了の時（\*7）（以下「前期期末時」）においてその離脱法人が有する資産の帳簿価額の合計額及び負債の帳簿価額の合計額（\*8）を、株式分配の直前においてその離脱法人が有する資産の帳簿価額の合計額及び負債の帳簿価額の合計額とみなして投資簿価修正の規定を適用した場合の簿価純資産不足額又は簿価純資産超過額に相当する金額をいう。  
すなわち、基本的には、前期期末時において計算した投資簿価修正金額である。
- (\*6) 他の通算法人（初年度離脱通算子法人及び通算親法人を除く）のうち上記の株式分配に起因して通算終了事由が生ずるものをいう。
- (\*7) 株式分配の日以前 6 月以内に仮決算による中間申告をしていた場合には、当該中間申告に係る期間終了の時とされる。
- (\*8) 前期期末時から株式分配の直前の時までの間に離脱法人の資本金等の額又は利益積立金額（所得の金額及び投資簿価修正に係る金額を除く）の増減がある場合には、前期期末時においてその離脱法人が有する資産の帳簿価額の合計額及び負債の帳簿価額の合計額にその増減額を加減算し、株式分配の直前の時において離脱法人が有する資産に他の離脱法人の株式がある場合には前期期末時においてその離脱法人が有する資産の帳簿価額の合計額及び負債の帳簿価額の合計額に他の離脱法人の株式の簿価修正相当額を加減算する。

なお、通算法人が行った分割型分割における分割移転割合についても同様の見直しが行われた。

上記改正は、令和 7 年 4 月 1 日以後に行われる株式分配又は分割型分割について適用される（改正所令附 3、改正法令附 5、6）。

## 国際課税

### 1. グローバル・ミニマム課税への対応

国際合意ののっとり、軽課税所得ルール（Undertaxed Profits Rule：以下「UTPR」）及び国内ミニマム課税（Qualified Domestic Minimum Top-up Tax：以下「QDMTT」）が法制化された。適用開始時期は、いずれも令和 8 年 4 月 1 日以後に開始する対象会計年度とされている。併せて、OECD により発出されたガイダンスの内容等を踏まえ、制度の明確化等の観点から所要の見直しが行われた。

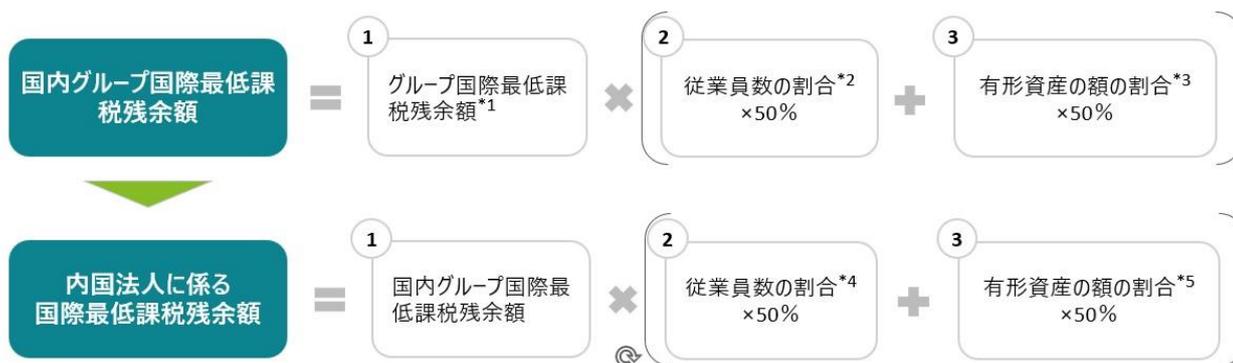
#### (1) 軽課税所得ルール（UTPR）

軽課税所得ルール（UTPR）の概要は次のとおりである。

項目	内容
課税の範囲	次に掲げる法人に対して、各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税を課することとされた（法法 6 の 3、8 の 2）。
	① 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
	② 特定多国籍企業グループ等に属する恒久的施設等を有する構成会社等である外国法人
国際最低課税残余額(課税標準)	<p>国内グループ国際最低課税残余額は、基本的に次に定めるところにより計算した金額とされた（法法 82 の 3①、82 の 11②、145 の 2 ①、法令 155 の 59③④、207①②）（イメージにつき後記＜参考＞：国際最低課税残余額（課税標準）の計算＞を参照）。</p> <p><math>A \times (B + C)</math></p> <p>A・・・グループ国際最低課税残余額</p> <p>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額」から、その特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等及び共同支配会社等に係る国際最低課税額等その他一定の金額を控除した残額</p> <p>B・・・従業員数の割合</p> <p>「わが国又は各対象会計年度の国際最低課税残余額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一定の国若しくは地域を所在地とする構成会社等の従業員等の数の合計数のうちにわが国を所在地とする構成会社等の従業員等の数の合計数が占める割合」×50%</p> <p>C・・・有形資産の額の割合</p> <p>「わが国又は各対象会計年度の国際最低課税残余額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一定の国若しくは地域を所在地とする構成会社等の有形資産の額の合計額のうちにわが国を所在地とする構成会社等の有形資産の額の合計額が占める割合」×50%</p> <p>（注）特定多国籍企業グループ等に属する恒久的施設等を有する構成会社等である外国法人に係る国際最低課税残余額についても同様とされた。</p> <p>内国法人に係る国際最低課税残余額は、上記「国内グループ国際最低課税残余額」に、その内国法人の従業員数の割合及び有形資産の額の割合を合計した割合を乗じて計算した金額とされた（法法 82 の 11①、法令 155 の 59①②）。</p> <p>なお、特定多国籍企業グループ等の判定対象会計年度が、特定多国籍企業グループ等に該当することとなった最初の対象会計年度開始の日以後 5 年以内に開始し、かつ、国際的な事業活動の初期の段階にあるものとされる対象会計年度に該当する場合等には、その判定対象会計年度に係るグループ国際最低課税残余額は、零とされた（法法 82 の 11③）。</p>
税額の計算	各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税の額は、各対象会計年度の国際最低課税残余額（課税標準）に 100 分の 90.7 の税率を乗じて計算した金額とされた（法法 82 の 13、145 の 4）。

	特定基準法人税額に対する地方法人税の額について、その対象に各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税の額（附帯税の額を除く）が加えられた（地方法人税法 5②）。
申告及び納付等	各対象会計年度終了の日の翌日から1年3月（一定の場合には、1年6月）以内に行うものとされた（法法 82 の 14①②、82 の 17、145 の 5）。ただし、当該対象会計年度の国際最低課税残余額（課税標準）がない場合は、その申告を要しないこととされた。
特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供制度の見直し	a) 提供義務者 提供義務者の範囲に、特定多国籍企業グループ等に属する恒久的施設等を有する構成会社等である外国法人が加えられた（法法 150 の 3①）。 b) グループ国際最低課税額等報告事項等 本制度により提供すべき事項の範囲に、国際最低課税残余額に関する一定の事項が加えられた（法規 68⑤二二、⑥一八）。
適用関係	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される（R7 改正法附 13）。

<参考：国際最低課税残余額（課税標準）の計算>



\*1 「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額から、その特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等に係る国際最低課税額等及びその特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等に係る国際最低課税額等その他一定の金額を控除した残額として計算する。

\*2 わが国及び UTPR 適用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に対するわが国を所在地国とする構成会社等の従業員等の合計数の割合

\*3 わが国及び UTPR 適用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に対するわ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割合

\*4 わ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に対するその内国法人の従業員数等の割合

\*5 わ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に対するその内国法人の有形資産の額の割合

(2) 国内ミニマム課税（QDMTT）

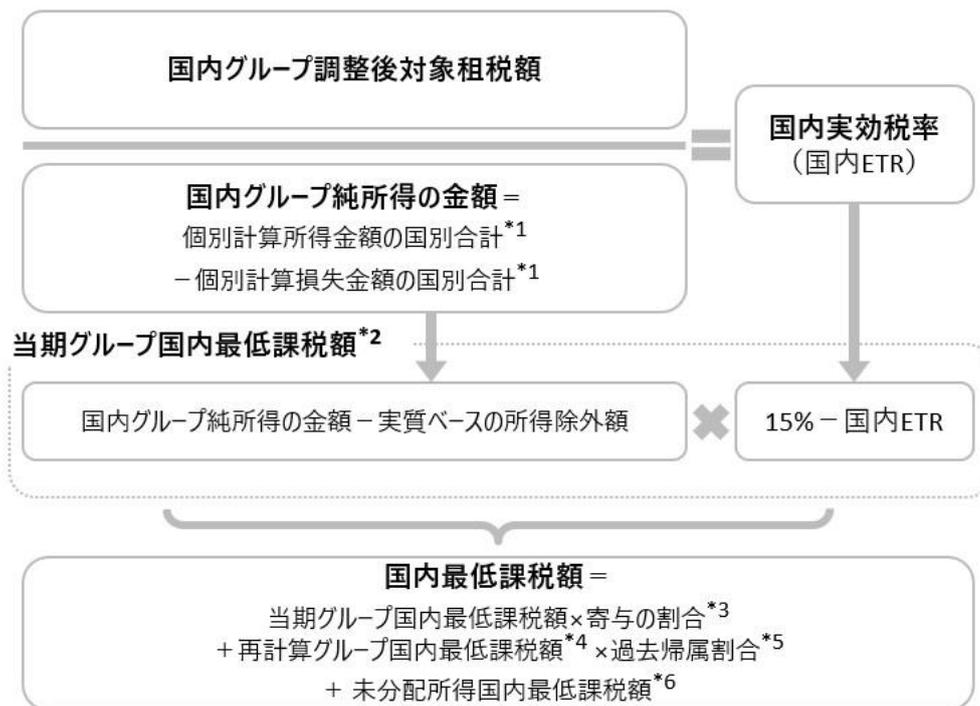
国内ミニマム課税（QDMTT）の概要は次のとおりである。

項目	内容
課税の範囲	次に掲げる法人に対して、各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税を課するものとされた（法法 6 の 4、8 の 3）。

	<p>① 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又は特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等である内国法人</p>								
	<p>② 特定多国籍企業グループ等に属する恒久的施設等を有する構成会社等である外国法人又は特定多国籍企業グループ等に係る恒久的施設等を有する共同支配会社等である外国法人</p>								
<p>国内最低課税額（課税標準）</p>	<p>構成会社等に係る国内最低課税額は、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額とされた（法法 82 の 19①②、145 の 6①②）（イメージにつき後記＜参考：国内最低課税額（課税標準）の計算＞を参照）。</p>								
	<table border="1"> <thead> <tr> <th data-bbox="268 607 571 674">区分</th> <th data-bbox="571 607 1232 674">金額</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td data-bbox="268 674 571 1265"> <p>① 国内実効税率が 15% を下回り、かつ、国内グループ純所得の金額がある場合</p> </td> <td data-bbox="571 674 1232 1265"> <p><math>A \times B + C \times D + E</math></p> <p>（注）A・・・当期グループ国内最低課税額（国内グループ純所得の金額からわが国に係る実質ベースの所得除外額を控除した残額に 15% から国内実効税率を控除した割合を乗じて計算した金額をいう）</p> <p>B・・・その当期グループ国内最低課税額が算出されることとなった内国法人の寄与の程度を勘案して計算される割合</p> <p>C・・・過去対象会計年度ごとの再計算グループ国内最低課税額</p> <p>D・・・過去帰属割合（再計算グループ国内最低課税額が算出されることとなった内国法人の寄与の程度を勘案して計算される割合をいう）</p> <p>E・・・内国法人（各種投資会社等に限る）に係る未分配所得国内最低課税額</p> </td> </tr> <tr> <td data-bbox="268 1265 571 1440"> <p>② 国内実効税率が 15% 以上であり、かつ、国内グループ純所得の金額がある場合</p> </td> <td data-bbox="571 1265 1232 1440"> <p>①の <math>C \times D + E</math></p> </td> </tr> <tr> <td data-bbox="268 1440 571 1736"> <p>③ 国内グループ純所得の金額がない場合</p> </td> <td data-bbox="571 1440 1232 1736"> <p>①の <math>C \times D + E</math>（国内グループ調整後対象租税額が零を下回る場合のその下回る額がわが国に係る特定国別調整後対象租税額を超える場合にあっては、<math>C \times D + E + F \times G</math>）</p> <p>（注）F・・・永久差異調整に係るグループ国内最低課税額</p> <p>G・・・永久差異調整に係るグループ国内最低課税額が算出されることとなった内国法人の寄与の程度を勘案して計算される割合を乗じて計算した金額</p> </td> </tr> </tbody> </table>	区分	金額	<p>① 国内実効税率が 15% を下回り、かつ、国内グループ純所得の金額がある場合</p>	<p><math>A \times B + C \times D + E</math></p> <p>（注）A・・・当期グループ国内最低課税額（国内グループ純所得の金額からわが国に係る実質ベースの所得除外額を控除した残額に 15% から国内実効税率を控除した割合を乗じて計算した金額をいう）</p> <p>B・・・その当期グループ国内最低課税額が算出されることとなった内国法人の寄与の程度を勘案して計算される割合</p> <p>C・・・過去対象会計年度ごとの再計算グループ国内最低課税額</p> <p>D・・・過去帰属割合（再計算グループ国内最低課税額が算出されることとなった内国法人の寄与の程度を勘案して計算される割合をいう）</p> <p>E・・・内国法人（各種投資会社等に限る）に係る未分配所得国内最低課税額</p>	<p>② 国内実効税率が 15% 以上であり、かつ、国内グループ純所得の金額がある場合</p>	<p>①の <math>C \times D + E</math></p>	<p>③ 国内グループ純所得の金額がない場合</p>	<p>①の <math>C \times D + E</math>（国内グループ調整後対象租税額が零を下回る場合のその下回る額がわが国に係る特定国別調整後対象租税額を超える場合にあっては、<math>C \times D + E + F \times G</math>）</p> <p>（注）F・・・永久差異調整に係るグループ国内最低課税額</p> <p>G・・・永久差異調整に係るグループ国内最低課税額が算出されることとなった内国法人の寄与の程度を勘案して計算される割合を乗じて計算した金額</p>
	区分	金額							
	<p>① 国内実効税率が 15% を下回り、かつ、国内グループ純所得の金額がある場合</p>	<p><math>A \times B + C \times D + E</math></p> <p>（注）A・・・当期グループ国内最低課税額（国内グループ純所得の金額からわが国に係る実質ベースの所得除外額を控除した残額に 15% から国内実効税率を控除した割合を乗じて計算した金額をいう）</p> <p>B・・・その当期グループ国内最低課税額が算出されることとなった内国法人の寄与の程度を勘案して計算される割合</p> <p>C・・・過去対象会計年度ごとの再計算グループ国内最低課税額</p> <p>D・・・過去帰属割合（再計算グループ国内最低課税額が算出されることとなった内国法人の寄与の程度を勘案して計算される割合をいう）</p> <p>E・・・内国法人（各種投資会社等に限る）に係る未分配所得国内最低課税額</p>							
<p>② 国内実効税率が 15% 以上であり、かつ、国内グループ純所得の金額がある場合</p>	<p>①の <math>C \times D + E</math></p>								
<p>③ 国内グループ純所得の金額がない場合</p>	<p>①の <math>C \times D + E</math>（国内グループ調整後対象租税額が零を下回る場合のその下回る額がわが国に係る特定国別調整後対象租税額を超える場合にあっては、<math>C \times D + E + F \times G</math>）</p> <p>（注）F・・・永久差異調整に係るグループ国内最低課税額</p> <p>G・・・永久差異調整に係るグループ国内最低課税額が算出されることとなった内国法人の寄与の程度を勘案して計算される割合を乗じて計算した金額</p>								
<p>各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税と同様に、収入金額等に関する適用免除基準、一定の国別報告事項における記載事項等を用いた経過的な適用免除基準その他の特例が設けられた（法法 82 の 19③、法令 155 の 79①、R7 改正法附 18①）。また、各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税と同様に、国際的な事業活動の初期の段階における適用免除基準が設けられた（法法 82 の 19④）。</p> <p>共同支配会社等に係る国内最低課税額は、基本的に構成会社等に係る国内最低課税額と同様に計算した金額とされた（法法 82 の 19⑤～⑦⑮）。</p>									

<b>税額の計算</b>	<p>各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税の額は、各対象会計年度の国内最低課税額（課税標準）に 100 分の 75.3 の税率を乗じて計算した金額とされた（法法 82 の 21、145 の 8）。</p> <p>国内最低課税額に係る特定基準法人税額に対する地方法人税の額は、各課税対象会計年度の国内最低課税額に係る特定基準法人税額（課税標準）に 753 分の 247 の税率を乗じて計算した金額とされた（地方法人税法 24 の 10）。</p>
<b>申告及び納付等</b>	<p>各対象会計年度終了の日の翌日から 1 年 3 月（一定の場合には、1 年 6 月）以内に行うものとされた（法法 82 の 22①②、82 の 25、145 の 9）。ただし、当該対象会計年度の国内最低課税額（課税標準）がない場合は、その申告を要しないこととされた。</p>
<b>グループ国内最低課税額報告事項等の提供制度の創設</b>	<p>a) グループ国内最低課税額報告事項等の提供</p> <p>グループ国内最低課税額報告対象法人は、特定多国籍企業グループ等の最終親会社等の名称、その特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等の所在地国の名称、その特定多国籍企業グループ等に係る国内最低課税額に関する事項その他必要な事項及び収入金額等に関する適用免除基準の適用を受けようとする旨等を、各対象会計年度終了の日の翌日から 1 年 3 月（一定の場合には、1 年 6 月）以内に、電子情報処理組織を使用する方法（e-Tax）により、納税地の所轄税務署長に提供しなければならないこととされた（法法 150 の 3④）。</p> <p>b) 提供義務の免除</p> <p>特定多国籍企業グループ等の最終親会社等（指定提供会社等を指定した場合には、指定提供会社等）の所在地国の税務当局がその特定多国籍企業グループ等に係るグループ国内最低課税額報告事項等の提供をわが国に対して行うことができると認められるときは、そのグループ国内最低課税額報告事項等の提供義務者である法人の提供義務を免除することとされた（法法 150 の 3⑥）。</p>
<b>適用関係</b>	<p>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される（R7 改正法附 13）。</p>

<参考：国内最低課税額（課税標準）の計算>



※構成会社等と共同支配会社等は、別々に計算する。

- \*1 わが国を所在地国とする全ての構成会社等に係るものに限る。
- \*2 特定多国籍企業グループ等に係る国内 ETR が 15% を下回り、かつ、国内グループ純所得の金額がある場合においてのみ計算される。
- \*3 当期グループ国内最低課税額が算出されることとなった内国法人の寄与の程度を勘案して計算される割合をいう。
- \*4 過去対象会計年度の当期グループ国内最低課税額につき再計算を行うことが求められる場合において、その過去対象会計年度の当期グループ国内最低課税額に満たない金額として計算される金額をいう。
- \*5 再計算グループ国内最低課税額が算出されることとなった内国法人の寄与の程度を勘案して計算される割合をいう。
- \*6 内国法人（各種投資会社等に限る。）に係る個別計算所得金額のうち他の構成会社等に分配されなかった部分に対応する国内最低課税額として計算される金額をいう。

### (3) 国際最低課税額に対する法人税等の見直し

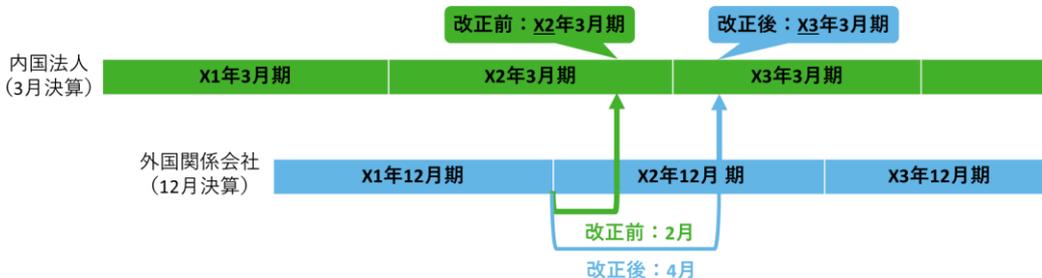
OECD により発出されたガイダンスの内容等を踏まえ、制度の明確化等の観点から所要の見直しが行われた（例：外国子会社合算税制等の対象とされる他の構成会社等に係る調整後対象租税額に含まれる金額等の計算について、その対象に法人税等調整額が加えられた）。

## 2. 外国子会社合算税制等の見直し

「第 2 の柱」の導入により対象企業に追加的な事務負担が生じること等を踏まえ、内国法人の外国関係会社に係る所得の課税の特例（以下「外国子会社合算税制」）等について、次の見直しが行われた。

### (1) 合算課税のタイミングの見直し

外国子会社合算税制に基づき外国子会社等の所得等の合算課税を受ける場合、内国法人に係る外国関係会社の各事



業年度に係る課税対象金額等に相当する金額は、その内国法人の収益の額とみなして、改正前においては、その事業年度終了の日の翌日から 2 月を経過する日を含むその内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入することとされていた。例えば、内国法人が 3 月決算、外国関係会社が 12 月決算の場合は、特に、その外国関係会社の事業年度末から 3 カ月後となる内国法人の申告においてその外国関係会社の課税対象金額等に相当する金額が合算課税の対象となり、内国法人の申告期限までの作業期間が短いことから、合算課税のタイミングの見直しが求められていた。

改正後は、合算課税のタイミングについて、外国関係会社の各事業年度終了の日の翌日から 4 月を経過する日を含むその内国法人の各事業年度とすることとされた（措法 66 の 6⑩⑪）。

<例：内国法人が 3 月決算、その内国法人に係る外国関係会社が 12 月決算である場合の合算タイミング>

### (2) 書類添付要件等の見直し

添付対象外国関係会社に関し、改正前において申告書に添付又は保存をすることとされていた外国関係会社に関する書類の範囲（次表「改正前」欄）について、改正後は、株主資本等変動計算書、損益金の処分に関する計算書その他これらに準ずるもの（同欄 2.）及び貸借対照表及び損益計算書に係る勘定科目内訳明細書（同欄 3.）をその範囲から除外することとされた（措規 22 の 11④）。

改正前	改正後
1. 貸借対照表及び損益計算書（これらに準ずるものを含む）	1. 貸借対照表及び損益計算書（これらに準ずるものを含む）
2. 株主資本等変動計算書、損益金の処分に関する計算書その他これらに準ずるもの	<del>2. 株主資本等変動計算書、損益金の処分に関する計算書その他これらに準ずるもの</del>
3. 貸借対照表及び損益計算書に係る勘定科目内訳明細書	<del>3. 貸借対照表及び損益計算書に係る勘定科目内訳明細書</del>
4. 本店所在地国の法人所得税に関する法令により課される税に関する申告書の写し	4. 本店所在地国の法人所得税に関する法令により課される税に関する申告書の写し
5. 企業集団等所得課税規定の適用がないものとした場合に計算される法人所得税の額に関する計算の明細を記載した書類及びその法人所得税の額に関する計算の基礎となる書類で各事業年度に係るもの	5. 企業集団等所得課税規定の適用がないものとした場合に計算される法人所得税の額に関する計算の明細を記載した書類及びその法人所得税の額に関する計算の基礎となる書類で各事業年度に係るもの
6. 株主等の氏名・住所等及びその有する株式等の数又は金額を記載した書類	6. 株主等の氏名・住所等及びその有する株式等の数又は金額を記載した書類
7. 出資関連外国法人等の株主等の氏名・住所等及びその有する株式等の数又は金額を記載した書類	7. 出資関連外国法人等の株主等の氏名・住所等及びその有する株式等の数又は金額を記載した書類
8. その他参考となるべき事項を記載した書類	8. その他参考となるべき事項を記載した書類

除外

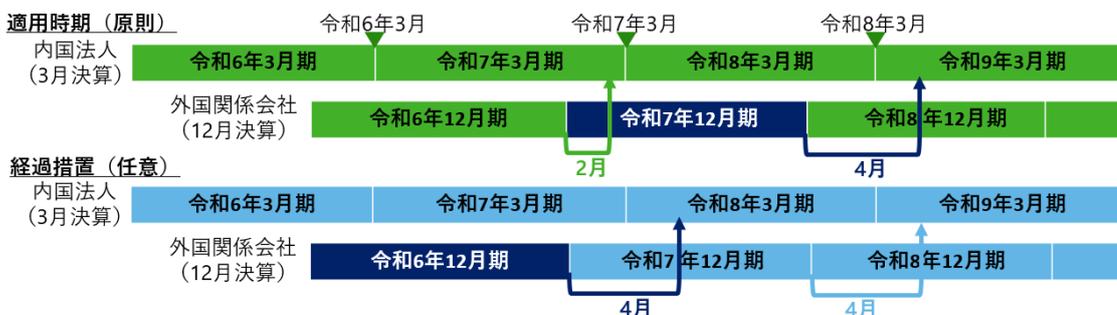
**(3) 適用関係**

適用時期	経過措置
上記の改正は、内国法人の令和7年4月1日以後に開始する事業年度に係る外国関係会社の課税対象金額等（*1）について適用される。	内国法人の令和7年4月1日以前に開始した事業年度に係る外国関係会社の課税対象金額等（*2）について、その外国関係会社の事業年度終了の日の翌日から4月を経過する日を含むその内国法人の同年4月1日以後に開始する事業年度において外国子会社合算税制の適用を受けることができる経過措置が講じられる。

（\*1） その外国関係会社の令和7年2月1日以後に終了する事業年度に係るものに限る。

（\*2） その外国関係会社の令和6年12月1日から令和7年1月31日までの間に終了する事業年度に係るものに限る。

**<例：内国法人が3月決算、その内国法人に係る外国関係会社が12月決算である場合の適用関係>**



(東京事務所 三浦 正暁、長谷川 芳孝、山形 創一郎、中島 礼子、秋田 二郎、大野 久子  
 大阪事務所 廣田 勝彦、北林 宏介  
 広島事務所 春木 伸治)

## 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](http://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](mailto:tax.cs@tohmatu.co.jp)

会社概要 [www.deloitte.com/jp/tax](http://www.deloitte.com/jp/tax)

税務サービス [www.deloitte.com/jp/tax-services](http://www.deloitte.com/jp/tax-services)

令和 7 年度税制改正トピックス <https://www.deloitte.com/jp/ja/services/tax/perspectives/tax-reform-topics2025.html>

令和 8 年度税制改正トピックス [www.deloitte.com/jp/tax/tax-reform](http://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合同会社デロイトトーマツグループならびにそのグループ法人（有限責任監査法人トーマツ、合同会社デロイトトーマツ、デロイトトーマツ税理士法人および DT 弁護士法人を含む）の総称です。デロイトトーマツグループは、日本で最大級のプロフェッショナ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プロフェッショナルサービスを提供しています。また、国内 30 都市以上に 2 万人超の専門家を擁し、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](http://www.deloitte.com/jp) をご覧ください。

Deloitte（デロイト）とは、Deloitte Touche Tohmatsu Limited（“Deloitte Global”）、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ァ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含みます。Deloitte Global ならびに各メンバーファ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。Deloitte Global およびその各メンバーファームならびに関係法人は、自らの作為および不作為についてのみ責任を負い、互いに他のファームまたは関係法人の作為および不作為について責任を負うものではありません。Deloitte Global 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](http://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 リミテッドは保証有限責任会社であり、Deloitte Global のメンバーファームです。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（オーストラリア、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、最先端のプロフェッショナルサービスを、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な信頼を高め、クライアントの変革と繁栄を促進することで、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 180 年の歴史を有し、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”をパーパス（存在理由）として標榜するデロイトの約 46 万人の人材の活動の詳細については、[www.deloitte.com](http://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

© 2026. For information, contact Deloitte Tohmatsu Group.



IS 669126 / ISO 27001



BCMS 764479 / ISO 22301

IS/BCMS それぞれの認証範囲はこちらをご覧ください  
<https://www.bsigroup.com/clientDirectory>