令和７年９月 26 日付課法２－14 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。

この改正は、主として、令和７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タリーのほか、これらを補足するために2023年２月、７月、12月及び2024年６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。

なお、この改正後の通達は、一部のものを除き、令和７年４月１日以後に開始する対象会計年度分の国際最低課税額に対する法人税について適用することとなります。

法人税基本通達関係

１　所在地国が異なる構成会社等の間の取引等に対する独立企業間価格に基づく調整の見直し（法令改正）

構成会社等又は共同支配会社等が、当該構成会社等と所在地国が異なる他の構成会社等又は当該共同支配会社等と所在地国が異なる当該共同支配会社等に係る他の共同支配会社等との間で取引（資本等取引を除きます。以下「対象取引」といいます。）を行った場合において、当該対象取引の当事者の税引後当期純損益金額又は恒久的施設等純損益金額の基礎となる対象取引は独立企業間価格に基づく調整を行うこととされています。令和７年度税制改正において、当該調整の対象となる取引に、構成会社等と共同支配会社等との間の取引及び共同支配会社等と他の共同支配会社等（当該共同支配会社等に係る他の共同支配会社等を除きます。）との間の取引が追加されました。

○　独立企業間価格（基通18－１－33　改正）

本通達では、対象取引につき、独立企業間価格であるとして、構成会社等又は共同支配会社等がそれらの所在地国の租税に関する法令を執行する当局に独立企業原則に従って申告した額が、当該対象取引に係る金額と同じである場合には、一定の場合を除き、当該対象取引に係る金額を独立企業間価格であるものとして取り扱って差し支えない旨を明らかにしていました。

上記１の見直しに伴い、本通達における対象取引の当事者の範囲について、見直しを行いました。

２　恒久的施設等を有する構成会社等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例の見直し（法令改正）

恒久的施設等を有する構成会社等の特例適用前個別計算所得等の金額から、当該恒久的施設等の特例適用前個別計算所得等の金額が零を下回る部分の金額を減算すること等とされています。令和７年度税制改正において、この減算することとされる金額について、当該恒久的施設等の当該特例適用前個別計算所得等の金額が零を下回る部分の金額のうち、当該構成会社等の所在地国の租税に関する法令の規定により当該恒久的施設等に帰せられる損失の金額のうち当該構成会社等の当該対象会計年度に係る所得（その源泉が当該所在地国にあるものに限ります。）の金額から減算される金額に相当する金額として当該法令の規定を勘案して合理的な方法により計算した金額とすること等とされました。

○　特例適用前個別計算所得等の金額が零を下回る恒久的施設等と零を超える恒久的施設等とを有する場合の取扱い（基通18－１－62の２　新設）

本通達では、我が国を所在地国とする構成会社等が特例適用前個別計算所得等の金額が零を下回る恒久的施設等と零を超える恒久的施設等とを有する場合における当該構成会社等の特例適用前個別計算所得等の金額から減算することとされる金額は、特例適用前個別計算所得等の金額が零を下回る恒久的施設等のその下回る部分の金額（欠損金額）の合計額から特例適用前個別計算所得等の金額が零を超える恒久的施設等のその超える部分の金額（所得金額）の合計額を控除した残額をいうこと等を、例示により留意的に明らかにしています。

３　被配分繰延対象租税額の創設（法令改正）

実効税率の計算の分子とされる調整後対象租税額は、各対象会計年度に係る当期対象租税額、調整後法人税等調整額

について一定の調整を行った金額（以下「繰延対象租税額」といいます。）及び一定の対象租税の額の合計額をいうこととされています。

令和７年度税制改正において、繰延対象租税額の計算上、調整後法人税等調整額に被配分繰延対象租税額を加算することとされました。この被配分繰延対象租税額は配分先の構成会社等又は共同支配会社等の区分に応じ一定の金額が定められており、例えば、配分先の構成会社等又は共同支配会社等が恒久的施設等である場合の当該恒久的施設等に係る被配分繰延対象租税額は、各対象会計年度に係る⑴に掲げる金額から⑵に掲げる金額を減算した金額をいうこととされています。

⑴　当該恒久的施設等を有する構成会社等又は共同支配会社等の配分可能繰延対象租税額（当該恒久的施設等を有する構成会社等又は共同支配会社等がその所在地国において外国税額控除等の適用を受ける場合には、その適用がないものとして計算した金額）のうち当該恒久的施設等の所得の金額に係る部分の金額（当該金額に当該恒久的施設等の個別計算所得等の金額に含まれない収入等に係る部分の金額がある場合には、当該金額を減算した金額）として当該恒久的施設等を有する構成会社等の所在地国の租税に関する法令の規定を勘案して合理的な方法により計算した金額

⑵　次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額

イ　当該対象会計年度後のいずれかの対象会計年度において、当該構成会社等又は共同支配会社等がその所在地国において⑴に掲げる金額に係る外国税額控除等の適用を受けることが見込まれる場合　その適用を受けることが見込まれる金額として当該構成会社等又は共同支配会社等の所在地国の租税に関する法令の規定を勘案して合理的な方法により計算した金額

ロ　当該対象会計年度において、当該構成会社等又は共同支配会社等がその所在地国において⑴に掲げる金額に係る外国税額控除等の適用を受ける場合　零から、その適用を受ける金額のうち⑴に掲げる金額に係る部分の金額として当該構成会社等又は共同支配会社等の所在地国の租税に関する法令の規定を勘案して合理的な方法により計算した金額を減算した金額

○　被配分繰延対象租税額の計算における恒久的施設等の所得の金額に係る部分の金額として合理的な方法により計算した金額等（基通18－１－70の３　新設）

本通達では、上記３⑴に掲げる金額の算出に当たり、恒久的施設等を有する構成会社等又は共同支配会社等の当期

純損益金額に係る法人税等調整額のうち当該恒久的施設等に係る部分の金額につき法人税法施行規則第38条の28第３項（第１号ハに係る部分を除きます。）の規定により計算した金額（調整後法人税等調整額に係る部分の金額に限ります。）を基礎として算出して差し支えない旨を明らかにしています。

○　被配分繰延対象租税額の計算における外国税額控除等の適用を受けることが見込まれる金額（基通18－１－70の４新設）

本通達では、上記３⑵イの「適用を受けることが見込まれる金額」には、法人税法施行規則第38条の28第３項第１号リに規定する繰越外国税額に係る繰延税金資産に相当する金額が含まれることを、留意的に明らかにしています。

４　被配分当期対象租税額の計算方法等の見直し（法令改正）

上記３の当期対象租税額とは、当期法人税等の額に被配分当期対象租税額を加算した金額に、一定の調整を行った金額をいうこととされています。

令和７年度税制改正において、配分元の構成会社等又は共同支配会社等（以下「配分会社等」といいます。）が特定法人税法の規定の適用を受ける場合における被配分当期対象租税額の計算方法等について見直しが行われました。この被配分当期対象租税額は配分先の構成会社等又は共同支配会社等の区分に応じて一定の金額が定められており、例えば、配分先の構成会社等又は共同支配会社等が恒久的施設等である場合の当該恒久的施設等に係る被配分当期対象租税額は、配分会社等の特定配分可能当期対象租税額に⑴に掲げる金額が⑵に掲げる金額のうちに占める割合を乗じて計算した金額（当該金額に当該恒久的施設等の個別計算所得等の金額に含まれない収入等に係る部分の金額がある場合には、当該金額を減算した金額）とされました。

⑴　当該恒久的施設等に係る配分基準額

⑵　当該配分会社等及び当該配分会社等に係る被配分会社等に係る配分基準額の合計額

なお、特定法人税法とは、法人税又はこれに相当する税（以下「法人税等」といいます。）に関する法令のうち、配分会社等が有する恒久的施設等の所得、当該配分会社等の益金の額に算入される会社等の所得若しくは会社等から受けた利益の配当につき課される法人税等の額から、当該配分会社等が有する他の恒久的施設等の所得、当該配分会社等の益金の額に算入される他の会社等の所得若しくは他の会社等から受けた利益の配当につき課される法人税等以外の税の

額を控除することができることとされているもの又はこれに類するものをいうこととされています。

○　恒久的施設等への対象租税の額の配賦等（旧基通18－１－74～旧基通18－１－79　廃止）

本通達では、主として、特定法人税法の規定の適用を受ける場合における被配分当期対象租税額の計算方法を明らかにしていました。

上記４のとおり、配分会社等が特定法人税法の規定の適用を受ける場合における被配分当期対象租税額の新たな計算方法等が規定されたことから、これに伴い、本通達を廃止しました。

○　恒久的施設等の個別計算所得等の金額に含まれない収入等に係る部分の金額の算定（基通18－１－75　新設）

恒久的施設等に係る被配分当期対象租税額は、上記４のとおり、配分会社等の特定配分可能当期対象租税額に上記４⑴に掲げる金額が上記４⑵に掲げる金額のうちに占める割合を乗じて計算した金額に当該恒久的施設等の個別計算所得等の金額に含まれない収入等に係る部分の金額がある場合には、当該金額を減算した金額とされています。

本通達では、被配分会社等（恒久的施設等）の「個別計算所得等の金額に含まれない収入等に係る部分の金額」の算定に当たっては、上記４の「配分会社等の特定配分可能当期対象租税額に⑴に掲げる金額が⑵に掲げる金額のうちに占める割合を乗じて計算した金額」に、次の⑴に掲げる金額が⑵に掲げる金額のうちに占める割合を乗じて計算して差し支えない旨を明らかにしています。

⑴　当該被配分会社等の調整後国外所得金額等（当該被配分会社等の個別計算所得等の金額に含まれない収入等に係る部分の金額に限ります。）

⑵　当該被配分会社等の調整後国外所得金額等

なお、「個別計算所得等の金額に含まれない収入等に係る部分の金額」がある場合にこれを減算する規定は外国子会社合算税制等、構成員課税型会社等及び利益の配当に係る被配分当期対象租税額についても同様に措置されていることから、これらにつき基通18－１－77から基通18－１－79までにおいて本通達と同旨の通達を措置しています。

○　特定法人税法の規定により税が課されるとしたならば算出される税の額（基通18－１－83　新設）

上記４の特定配分可能当期対象租税額とは、配分可能当期対象租税額のうち配分会社等に適用される特定法人税法

に係る部分の金額（源泉徴収の方法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けるこれに類するものにより課される部分の金額を除きます。）から、当該金額に係る次に掲げる金額を控除した残額をいうこととされています。

⑴　当該配分会社等に係る特定調整後国外所得金額等以外の所得の金額（一定の金額を加減算した金額）のみについて当該特定法人税法の規定により税が課されるとしたならば算出される税の額として当該特定法人税法の規定を勘案して合理的な方法により計算した金額

⑵　特定外国子会社合算税制等に係る税の額

本通達では、上記⑴の「当該特定法人税法の規定により税が課されるとしたならば算出される税の額として当該特定法人税法の規定を勘案して合理的な方法により計算した金額」について、我が国を所在地国とする配分会社等に平成10年10月30日付「税効果会計に係る会計基準」が適用される場合には、上記⑴の「当該配分会社等に係る特定調整後国外所得金額等以外の所得の金額（一定の金額を加減算した金額）」に平成30年２月16日付企業会計基準適用指針第28号「税効果会計に係る会計基準の適用指針」第４項⑾の「法定実効税率」を乗じて計算した金額として差し支えない旨を、例示により明らかにしています。

５　国別グループ純所得の金額から控除する金額

○　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　改正）

実質ベース所得除外額の計算における特定費用とは、構成会社等の従業員又はこれに類する者に係る給与等の費用をいうこととされています。

本通達では、「構成会社等の従業員又はこれに類する者」に含まれる者として構成会社等の通常の業務に従事する外部職員（独立請負人）を例示していたところ、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加え明らかにしています。

６　取戻繰延税金負債の見直し（法令改正）

取戻繰延税金負債とは、過去対象会計年度に計上された繰延税金負債に係る繰延対象租税額のうち当該過去対象会計年度の５対象会計年度後の対象会計年度終了の日までに取り崩されなかった繰延税金負債に係る部分の金額をいうこ

ととされています。令和７年度税制改正において、この取戻繰延税金負債について、取り崩されなかった繰延税金負債に係る部分の金額を、後入先出法、先入先出法又は個別法のうちから構成会社等がその繰延税金負債（繰延対象租税額に係るものに限るものとし、特定短期繰延税金負債を除きます。）について選定した方法により算出した金額をいうこととされるなど、その算出方法等の見直しが行われました。

○　取戻繰延税金負債の算出の基礎となる金額（基通18－２－５の３　新設）

本通達では、上記６の「過去対象会計年度に計上された繰延税金負債に係る繰延対象租税額」については次のことに留意することを明らかにしています。

⑴　過去対象会計年度において調整後法人税等調整額に加算した被配分繰延対象租税額がある場合には、当該被配分繰延対象租税額が含まれる。

⑵　基通18－１－67⑴から⑻までに掲げる場合には、それぞれ同通達の⑴から⑻までに定めるときの貸借対照表又は連結貸借対照表に計上されることとなる資産及び負債を基礎として計算した調整後法人税等調整額を基礎として計算した金額とする。

○　短期繰延税金負債の判定（基通18－２－５の６　新設）

上記６の特定短期繰延税金負債とは、短期繰延税金負債とそれ以外の繰延税金負債とを区分して経理している場合における当該短期繰延税金負債をいい、短期繰延税金負債とは、その計上された対象会計年度の５対象会計年度後の対象会計年度終了の日までにその全額が取り崩されることが客観的事実に基づき見込まれる繰延税金負債をいうこととされています。

本通達では、「その計上された対象会計年度の５対象会計年度後の対象会計年度終了の日までにその全額が取り崩されることが客観的事実に基づき見込まれる繰延税金負債」を判定するに当たり考慮する事項を、例示により明らかにしています。