

## 税務情報

### 国税庁 – 所得合算ルールに相当する制度に係る通達の公表

2024 年度税制改正では、2023 年度税制改正で創設された、OECD/G20 の BEPS 包摂的枠組みにおいて合意された第 2 の柱に係るグローバル・ミニマム課税のうち所得合算ルール（IIR: Income Inclusion Rule）に相当する「各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税」（以下、日本版 IIR）について、OECD より公表された執行ガイダンスの内容や国際的な議論の内容を踏まえた制度の明確化等の観点からの見直しが行われました。

8 月 9 日、国税庁は、2024 年度税制改正における日本版 IIR の改正に対応した以下の改正通達を公表しました。

- [「法人税基本通達等の一部改正について」（法令解釈通達）](#)（2024 年 8 月 5 日付）

この改正通達は [「第 1 法人税基本通達関係」（PDF 420KB）](#)、[「第 2 租税特別措置法関係通達（法人税編）関係」（PDF 95KB）](#) 及び [「第 3 『法人税基本通達の一部改正について』通達関係」（PDF 121KB）](#) から構成されており、たとえば、以下の取扱いが示されています。

#### 【第 1 法人税基本通達関係】

2024 年度税制改正では、特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等が日本以外の国・地域において一定の要件を満たす自国内最低課税額（以下、QDMTT）に係る税を課することとされている場合には、その対象会計年度のその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 QDMTT セーフハーバーが創設されました。

上記の「一定の要件」には、(i) その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<sup>(\*)</sup> が作成されている場合には、その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、(ii) 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<sup>(\*)</sup> が作成されていない場合には、一定の規定に基づきその当期純損益金額を計算することとされていること、という要件が含まれています。

(\*) その作成に係る期間がその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られます。

この QDMTT セーフハーバーについて、以下の通達が新設されました。

#### 《18-2-8 の 2 所在地国等財務諸表が作成されていない場合》

QDMTT セーフハーバーに係る要件の判定にあたり、上記 (i) に掲げる場合であっても、その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 (ii) の「作成されていない場合」に該当することが留意的に明らかにされています。

#### 【第 3 「法人税基本通達の一部改正について」通達関係】

特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係る国別報告事項等が所轄税務署長等に提供された場合において、その特定多国籍企業グループ等に属する一定の構成会社等が、2024 年 4 月 1 日から 2026 年 12 月 31 日までの間に開始する対象会計年度（2028 年 6 月 30 日までに終了するものに限られます。）において (i) デミニマス要件、(ii) 簡素な実効税率要件又は (iii) 通常利益要件のいずれかを満たし、かつ、その特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等報告事項等を提供する等の一定の要件を満たした場合には、グループ国際最低課税額を零とすることができる移行期間 CbCR セーフハーバー（経過措置）の適用を受けることができます。

2024 年度税制改正では、この移行期間 CbCR セーフハーバーについて様々な改正が行われましたが、これに伴い、たとえば以下の通達が新設されました。

#### 《経過的取扱い (3) … 特定会計処理に準ずる会計処理》

2024 年度税制改正において、構成会社等が移行期間 CbCR 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には特定会計処理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は含まれないこととされました。

本通達では、上記の「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、その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その会社等の資産・負債の帳簿価額を用いてその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が明らかにされています。

#### 《経過的取扱い (5) … その他これに準ずる金額の例示》

2024 年度税制改正において、調整後税引前当期利益の額について、構成会社等が資金供与会社等から直接又は間接に受ける資金の供与（2022 年 12 月 15 日以前に行われた取引を除きます。）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その構成会社等のその対象会計年度に係る連結等財務諸表に計上されるものとして一定の要件を満たすものに係る費用又は損失の額を減算しないで計算することとされました。

上記の「一定の要件」には、「その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がないこと」とする要件があり、その「益金の額に算入される金額」からは、「その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その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一定の金額に対応する部分の金額その他これに準ずる金額」等が除かれています。

本通達では、上記の「その他これに準ずる金額」には、たとえば、租税特別措置法第 66 条の 5 の 3 第 1 項又は第 2 項（過大支払利子税制における超過利子額の損金算入）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が明らかにされています。

\*\*\*

今回公表された通達のうち主要な項目について解説する「[法人税基本通達等の主要改正項目について](#)」（PDF 173KB）では、昨年公表された日本版 IIR に係る通達<sup>(\*)</sup>の解説と同様、今回の法人税基本通達等の一部改正の背景や留意点等が以下のように示されています。

- OECD/G20 の BEPS 包摂的枠組みにおいて承認されたモデルルール、コメントリー及び執行ガイダンス等（以下、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るが、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、モデルルール等に沿った運用が求められている。
- 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われたものであり、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る。
- 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ある。

<sup>(\*)</sup> KPMG Japan e-Tax News No.291 「[国税庁 – 所得合算ルールに相当する制度に係る通達の公表](#)」（2023 年 10 月 3 日発行）でご紹介しています。

## KPMG 税理士法人

〒106-6012

東京都港区六本木1-6-1 泉ガーデンタワー

TEL: 03-6229-8000

FAX: 03-5575-0766

〒530-0005

大阪府大阪市北区中之島2-2-2 大阪中之島ビル15F

TEL: 06-4708-5150

FAX: 06-4706-3881

〒450-6426

愛知県名古屋市中村区名駅3-28-12

名古屋ビルヂング26F

TEL: 052-569-5420

FAX: 052-551-0580

〒600-8216

京都市下京区塩小路通西洞院東入東塩小路町843-2

日本生命京都ヤサカビル7F

TEL : 075-353-1270

FAX : 075-353-1271

〒730-0031

広島県広島市中区紙屋町2-1-22

広島興銀ビル7F

TEL: 082-241-2810

FAX: 082-241-2811

〒810-0001

福岡県福岡市中央区天神1-12-14

紙与渡辺ビル4F

TEL: 092-712-6300

FAX: 092-712-6301

[info-tax@jp.kpmg.com](mailto:info-tax@jp.kpmg.com)  
[home.kpmg/jp/tax](http://home.kpmg/jp/tax)

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降における正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.