

令和7年度税制改正大綱



弁護士・税理士 小山 浩
TEL. 087-802-4491(高松)
03-6266-8589(東京)
hiroshi.oyama@morihamada.com



弁護士 飯島 隆博
TEL. 03-6213-8101
takahiro.iijima@morihamada.com



弁護士 小俣 雄基
TEL. 03-6266-8506
yuki.omata@morihamada.com

I.はじめに

政府与党(自由民主党及び公明党)は、令和6年12月20日、「令和7年度税制改正大綱」¹を決定し、政府はこれを受けて、同月27日、同様の内容を、「令和7年度税制改正の大綱」²として閣議決定しました(以下、与党版を「与党大綱」、政府版を「本大綱」といいます。)

本大綱による改正項目は、①個人所得課税、②資産課税、③法人課税、④消費課税、⑤国際課税、⑥納税環境整備、⑦関税と多岐に亘りますが³、本ニュースレターでは、特に企業活動との関係で重要と思われる点について、その概要及び実務上のポイントを中心に解説します。

¹ 自民党ホームページ(<https://www.jimin.jp/news/policy/209630.html>)

² 財務省ホームページ(https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2025/20241227taikou.pdf)

³ いわゆる「年収の壁」に対応する、個人所得税における基礎控除や給与所得控除の見直し等が含まれます。

当事務所は、本書において法的アドバイスを提供するものではありません。具体的案件については個別の状況に応じて弁護士にご相談頂きますようお願い申し上げます。

© Mori Hamada & Matsumoto. All rights reserved.

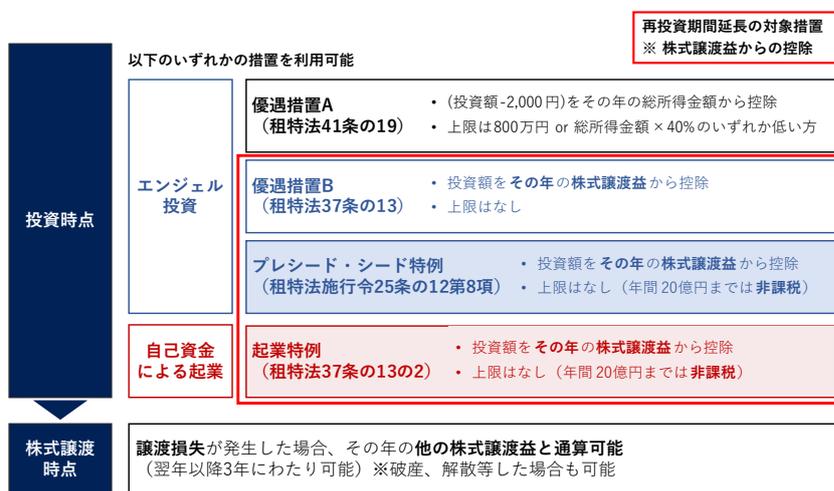
II. 個人所得課税の改正ポイント

1. エンジェル税制の拡充(本大綱 4～6 頁)

(1)改正の背景

エンジェル税制とは、スタートアップに対する投資の促進を図る観点から、一定の企業(特定中小会社、特定株式会社及び特定新規中小会社)への投資を行った個人投資家に対して設けられている税制上の優遇措置です。

<図表 1:エンジェル税制の概要>



出典:経済産業省「令和7年度(2025年度)経済産業関係 税制改正について」(令和6年12月)8頁の図表をもとに、筆者にて条文を加筆

(2)改正内容

上記のとおり、エンジェル税制のうち、スタートアップへの投資時(いわばエンジェル投資家による再投資時)に認められる優遇措置は、現行法上はいずれも「その年の」株式譲渡益や総所得金額から投資額が控除されるものでした。これに対して、リスクの高いエンジェル投資やスタートアップの起業には長期間の精査・検討が必要であり、元手となる所得が発生してから十分な再投資まで(すなわち、株式の売却等によって利益を得てから、再投資としてのスタートアップ投資を行うまで)に1年以上要しているエンジェル投資家や、一度起業した会社を売却してから次の起業まで複数年を要している連続起業家は多いという指摘がありました⁴。

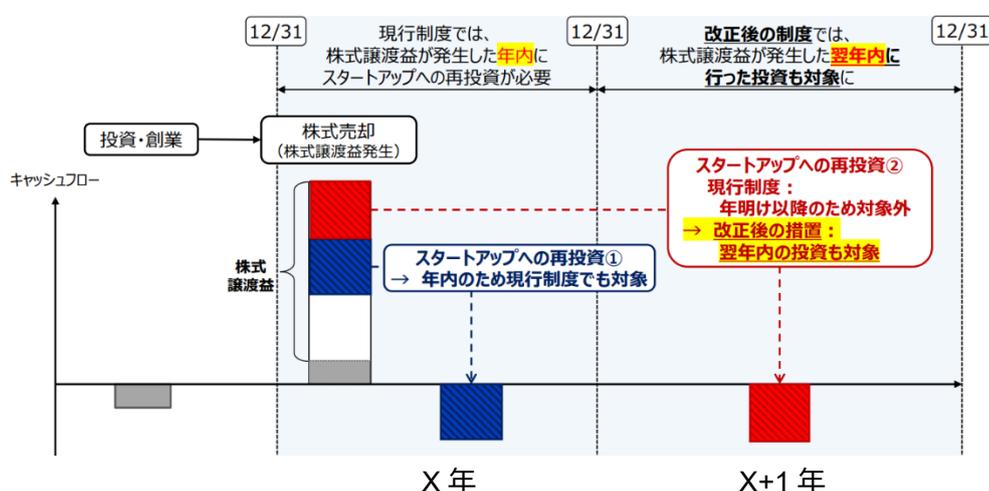
⁴ 経済産業省令和7年度税制改正要望書(国税)10-1 ページ以下参照。

当事務所は、本書において法的アドバイスを提供するものではありません。具体的な案件については個別の状況に応じて弁護士にご相談頂きますようお願い申し上げます。

これを受けて、本大綱では、株式譲渡益が発生した年分の確定申告時に一定の手続等を行うことを前提に、株式譲渡益が発生した翌年末まで、エンジェル税制の適用を受けられるスタートアップへの再投資期間を延長する(すなわち、ある年初に株式譲渡益が発生した場合には、再投資期間が最大で延べ2年間となる)こととされました⁵。具体的には、令和8年1月1日以降の再投資について、上記図表1の優遇措置B、プレシード・シード特例及び起業特例に関して、前年分においてエンジェル税制の適用を受ける再投資を行わなかった一定の額(特定株式控除未済額⁶)に対応する部分の金額につき、過去に遡り、前年分の所得税額からの還付を請求することができることとなります。

改正内容のイメージ図は下記図表2をご参照ください。

<図表2:エンジェル税制の拡充の概要>



出典: [経済産業省「令和7年度\(2025年度\)経済産業関係 税制改正について」\(令和6年12月\)」9頁](#)をもとに筆者加工

(3)実務上のポイント

本大綱によるエンジェル税制の拡充は「令和8年1月1日以後に特定株式を払い込みにより取得をした居住者等」について適用があるものです。したがって、上記図表2のX年が令和7年である場合の投資から適用があります。

その上で、本大綱による拡充措置を受けるためには、その年の前年分(上記のX年)の確定申告書に、その年(上記のX+1年)中にエンジェル税制の適用を受ける再投資をする見込みである旨(特定新規中小企業

⁵ 本文記載のとおり、再投資期間の延長という税制改正は、株式譲渡益からの控除に関するものであり、総所得金額からの控除(優遇措置A)は対象とされていません。

⁶ 「特定株式控除未済額」とは、本大綱において「その年分の一般株式等に係る譲渡所得等の金額と上場株式等に係る譲渡所得等の金額との合計額が、その年中に払込みにより取得をした特定株式に係る控除対象特定株式の取得に要した金額の合計額に満たない場合におけるその満たない部分の金額のうち、特定新規中小企業者に該当する株式会社等により発行される特定株式に係る控除対象特定株式の取得に要した金額の合計額に相当する金額」とされています。

当事務所は、本書において法的アドバイスを提供するものではありません。具体的な案件については個別の状況に応じて弁護士にご相談頂きますようお願い申し上げます。

者に該当する株式会社等により発行される特定株式をその年中に払込みにより取得をする見込みである旨)その他の事項を記載した書類を添付して、その提出期限までに確定申告書を提出している等の要件を満たすことが必要とされています。

2. 法人課税信託を用いて役職員等に株式を交付する一定のスキームに対する対応(本大綱 15 頁)

(1)改正の背景

従前、スタートアップの役職員向けの税制適格ストックオプション(SO)には一定の要件が課されていること等を背景として、実務上、創業者及びスタートアップが法人課税信託を利用して SO を発行する、いわゆる信託型 SO の仕組みが開発され、導入されるようになっていました。信託型 SO については、従前の実務上、受託者から役職員が SO の行使をしたタイミングでは課税されず、SO の行使により取得した株式を譲渡したタイミングで「一般株式等に係る譲渡所得等」又は「上場株式等に係る譲渡所得等」として税率 20.315% で申告分離課税等となると考えられてきました。

これに対して、国税庁が令和 5 年 5 月に公表した「ストックオプションに対する課税(Q&A)」⁷では、信託型 SO に係るスキームを、「税制非適格ストックオプション(信託型)」と呼称した上で、信託型 SO については、発行会社が役職員に対して、役職員の経済的負担なく SO を付与しているものと認定し、SO の発行や行使、譲渡の場面における課税関係を示し、特に役職員に対して SO の行使時に給与所得課税がなされることを示しています⁸。

信託型 SO は、上記のとおり、法人課税信託の受託者が、受益者として指定された役職員に対して SO を交付する仕組みです。これに対して、法人課税信託の受託者が信託財産である SO を行使したうえ、SO の行使により取得した株式を受益者として指定された役職員に対して交付する場合には、条文上、そのタイミングにおいて課税関係は生じず(所得税法 67 の 3 第 2 項)、役職員は、受託者が株式を取得した際に負担した金額(SO の払込金額及び権利行使価額、すなわち株式の帳簿価額)を取得価額として引き継ぐ(同条 1 項)という整理もあり得るところでした。

これに対して、実質的には信託型 SO と同様のインセンティブ設計について、SO の行使の主体及びタイミングを変えることによって、税制適格 SO と同じ課税関係を作り出すことになるため、疑問が呈されていました。この点については、与党大綱の基本的考え方においても、「スタートアップの人材確保を支援するストックオプション税制について、信託等を利用することで本税制の要件を満たさずに同じ税優遇効果を生むスキームに対して適正化の措置を講ずる」とされていたところです(与党大綱 6 頁)。

⁷ [ストックオプションに対する課税\(Q&A\)\(情報\)\(令和 5 年 5 月\(最終改訂令和 6 年 11 月\)\)](#)

⁸ [信託型 SO や国税庁 Q&A についての詳細は、弊所ニュースレター「税制適格ストックオプション・信託型ストックオプションに関する通達案・Q&A の公表」\(Tax Law Newsletter Vol.57\)をご参照ください。](#)

当事務所は、本書において法的アドバイスを提供するものではありません。具体的案件については個別の状況に応じて弁護士にご相談頂きますようお願い申し上げます。

© Mori Hamada & Matsumoto. All rights reserved.

(2)改正内容

本大綱では、受益者等の存しない信託である法人課税信託が、受益者等が存することとなったことにより法人課税信託に該当しないこととなった場合において、当該法人課税信託が「特定法人課税信託」であるときは、受益者等が株式の取得価額を引き継ぐという取扱いをせずに、時価で株式を取得したものとして、所得課税されることが明らかにされました。

「特定法人課税信託」とは、その信託財産に属する特定株式に係る発行法人等が委託者となる受益者等の存しない信託である法人課税信託で、当該特定株式の発行法人の役員等の勤続年数等を勘案して当該役員等が受益者等として指定されるものをいうとされています。また、「特定株式」とは、一定の譲渡制限付株式以外の株式をいうとされています。このように、本大綱は、実質的には信託型 SO と同様のインセンティブ設計を達成しようとする、前述のような仕組みを主に念頭に置いたものと考えられます。

(3)実務上のポイント

本大綱では、既に設定されている信託(SO が未行使のものや、SO は行使済みだが受益者の指定や株式の交付がなされていないもの)や、過去に受益者に株式を交付済みの信託についても、本大綱に記載される課税関係が同様に適用されるのかについては明らかではなく、本大綱に基づく措置の射程について注目する必要があります。また、実際に所得課税される場合には、給与所得に区分され、特定株式の発行法人は源泉徴収が必要になると考えられます。

与党大綱に記載されているとおり、この改正を受けて、新たに法人課税信託を利用したスキームを考案したとしても、税制改正により対応される可能性が高いと思われます。もっとも、信託型 SO が開発された背景には、いわゆるストックオプション・プールとして税制適格 SO が利用しにくいという点もあったところです。近時は、税制改正や上記 Q&A による税制面の対応⁹や、産業競争力強化法の改正によるストックオプション・プールに関する会社法特例の制定等の対応がなされていますが¹⁰、その活用状況等を踏まえて、今後、必要に応じて、さらに税制適格 SO を利用しやすくなるような法制・税制改正も望まれます。

⁹ 経済産業省「[ストックオプション税制](#)」参照。

¹⁰ 経済産業省「[募集新株予約権の機動的な発行\(ストックオプション・プール\)に関する制度](#)」参照。

当事務所は、本書において法的アドバイスを提供するものではありません。具体的案件については個別の状況に応じて弁護士にご相談頂きますようお願い申し上げます。

Ⅲ.資産課税の改正ポイント

1. 事業承継税制の拡充(本大綱 20 頁)

(1)改正の背景

事業承継税制は、経営承継円滑化法¹¹に基づく認定のもと、会社や個人事業の後継者が取得した一定の資産について、贈与税や相続税の納税を猶予する制度です。

このうち贈与税に関しては、個人の事業用資産に係る贈与税の納税猶予制度(個人版事業承継税制)における事業従事要件、及び、非上場株式等に係る贈与税の納税猶予の特例制度(法人版事業承継税制の特例措置)の役員就任要件のいずれについても、受贈者(後継者)が、その事業用資産又は自社株の贈与の日まで3年以上継続して、事業用資産に係る事業等に従事していたことや、発行会社の役員等であることが求められます(租税特別措置法70条の6の8第2項2号ハ、70条の7の5第2項6号ハ)。

事業承継税制の適用は、個人版事業承継税制については令和10年12月31日まで、法人版事業承継税制の特例措置については令和9年12月31日までとなっています。これにより、適用期限までに事業承継税制を利用しようとする場合、これらの期限の3年以上前、すなわち個人版事業承継税制であれば令和7年12月31日まで、法人版事業承継税制の特例措置であれば令和6年12月31日までに、受贈者(後継者)が事業等への従事や役員等に就任し、継続して要件を満たす必要がありました。

(2)改正内容

本大綱では、経営者の高齢化の進展等に鑑み、中小企業の事業承継を一層後押しし、生産性向上・成長への支援を強化する等の観点から、上記の、事業等への従事等や役員等であることの要件が、「贈与の直前において」(すなわち、最長で上記の適用期限までに)満たされていればよいこととされており、適用期限まで事業承継税制が最大限活用されることが企図されています¹²。

¹¹ 中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律(平成二十年法律三十三号)

¹² なお、特に法人版事業承継税制の特例措置については、与党大綱において「本措置は、中小企業の円滑な世代交代を通じた生産性向上という待ったなしの課題を解決するための極めて異例の時限措置であることを踏まえ、適用期限は今後とも延長しない。」とされており、適用期限の延長の可能性は低いことに留意が必要です。

当事務所は、本書において法的アドバイスを提供するものではありません。具体的案件については個別の状況に応じて弁護士にご相談頂きますようお願い申し上げます。

© Mori Hamada & Matsumoto. All rights reserved.

IV. 法人課税の改正ポイント

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の見直し(本大綱 44 頁)

(1)改正の背景

現行法上、非適格合併等により資産又は負債の移転を受けた場合、対価として交付した金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額が、当該移転を受けた資産及び負債の時価純資産価額を超えるときは、その超える部分のうち資産等超過差額以外の金額(当該資産の取得価額の合計額が当該負債の額の合計額に満たない場合には、その満たない部分の金額を加算した金額)を、資産調整勘定(いわゆる税務上の「のれん」)の金額とし、その後の事業年度で均等償却することになります(法人税法 62 条の 8 第 1 項、法人税法施行令 123 条の 10 第 4 項)。そして、対価の交付がないものの、①一定の資産評価(営業権の評価)が行われている場合には、その資産評価を前提として、資産調整勘定を計算することとし、②一定の資産評価が行われておらず、資産の取得価額が負債に満たない場合には資産調整勘定はないものとされています(法人税法施行令 123 条の 10 第 16 項)。しかし、①の場合、資産評価によって資産と負債が同額とされた場合、移転を受けた資産及び負債の時価純資産価額を超えていないため、資産調整勘定を計上することができないのか、②の場合と反対に、資産の取得価額が負債を超える場合、資産調整勘定をどのように計算するのか規定が明確ではない、という問題がありました。

本大綱では、この点の取扱いを明確化するものとしています。実務上、対価を交付しない非適格組織再編を行う場面(事業を完全子会社に対して分割した後、第三者に対して当該完全子会社の株式を譲渡するスキームなど)も考えられることから、重要な改正であると考えられます。

2. グループ通算法人の株式分配におけるみなし配当の額・譲渡損益の計算方法の見直し(本大綱 53～54 頁)

グループ通算制度の適用会社(通算法人)は、完全子会社(通算子法人)がグループ通算制度から離脱する場合、離脱直前に投資簿価修正を行い、当該完全子会社の株式の帳簿価額を計算することになります。株式分配(スピンオフ)の方法によりグループ通算制度から完全子会社が離脱する場合、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基礎となる分配資本金額等¹³や、通算法人の株主が株式分配により交付を受けた完全子会社株式を譲渡した場合の譲渡損益の計算の基礎となる完全子法人株式対応帳簿価額¹⁴は、株式分配の直前の完全子会社株式の帳簿価額に相当する金額を用いることとされています。

¹³ 所得税法 25 条 1 項 3 号、所得税法施行令 61 条 2 項 3 号、法人税法 24 条 1 項 3 号、法人税法施行令 23 条 1 項 3 号

¹⁴ 法人税法 61 条の 2 第 8 項

当事務所は、本書において法的アドバイスを提供するものではありません。具体的案件については個別の状況に応じて弁護士にご相談頂きますようお願い申し上げます。

© Mori Hamada & Matsumoto. All rights reserved.

他方、スピンオフによるグループ通算制度からの離脱に伴う投資簿価修正には、計算が複雑であることもあり、数か月程度の準備期間が必要なため、スピンオフ時点で投資簿価修正を踏まえた帳簿価額に基づき上記の金額を確定することは難しく、みなし配当の計算や株式の譲渡による税務上の譲渡損益の計算に支障があることが指摘されていました。

これに対して、本大綱では、株式分配の直前の通算法人の資本金等の額及び株式分配の直前の所有株式の帳簿価額に乗ずる割合について、以下の見直しをすることにより、株式分配に係るみなし配当や、交付を受けた完全子会社株式を譲渡した場合の譲渡損益の計算を、株式分配時点で簡便に行うことができるようにする改正を行うことが示されています。

- ① 当該割合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¹⁵を加減算した金額とする。
- ② 当該割合の分母の金額について、株式分配の直前の時において上記の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を加減算する。

3. 特定受益証券発行信託の払い戻しの計算方法の見直し(本大綱 55 頁)

一般社団法人信託協会による税制改正要望¹⁶によれば、受益証券発行信託に係る会計処理を定める同協会の計算規則(受益証券発行信託計算規則)においては、信託財産の減価償却費相当分に係る投資家(受益者)への分配(利益を原資としない分配)を「元本の払戻し」として処理する規定がないため、同規則の改正を行い、「元本の払戻し」として処理する規定を設けることが予定されています。

この会計の見直しを踏まえて、本大綱においては、法人が有する特定受益証券発行信託の受益権(「所有受益権」)につき元本の払戻しとして金銭の交付を受けた場合における所有受益権の譲渡損益の計算について、その譲渡原価を所有受益権の帳簿価額に元本減少割合を乗じて計算した金額とすること(すなわち、税務上も会計とあわせて元本の払戻しとして取り扱うこと)とされています。なお、当該措置は所得税についても同様になされるものです。

¹⁵ 「簿価修正相当額」とは、グループ通算制度から離脱する法人(離脱法人)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(通算法人が株式分配の日以前 6 月以内に仮決算による中間申告をしていた場合には、その中間申告に係る期間終了の時)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とされています。

¹⁶ <https://www.shintaku-kyokai.or.jp/archives/013/202409/NR20240919.pdf>

当事務所は、本書において法的アドバイスを提供するものではありません。具体的案件については個別の状況に応じて弁護士にご相談頂きますようお願い申し上げます。

V.消費課税の改正ポイント

1. 外国人旅行者向け消費税免税制度の見直し(本大綱 58～61 頁)

(1)改正の背景

外国人旅行者向け免税制度(輸出物品販売場、いわゆる免税店)¹⁷は、インバウンド消費拡大の重要な政策ツールとされ、観光立国の実現に向けて引き続き推進していくことが肝要とされます。他方で、足下では、多額・多量の免税購入物品が国外に持ち出されずに国内での横流しが疑われる事例が多発しているほか、出国時に免税購入物品を所持していない旅行者を捕捉し即時徴収を行っても、その多くが滞納となり、当該制度の不正利用は看過できない状況となっていることが指摘されてきました(与党令和 6 年度税制改正大綱 23 頁)。

(2)改正内容

こうした不正を排除しつつ、免税店が不正の排除のために負担を負うことのない制度とするため、販売時に免税とするのではなく、出国時に税関において持ち出しが確認された場合に免税とする制度とし、持ち出し確認後に免税店から外国人旅行者に消費税相当額を返金するリファンド方式に見直されることとなりました。改正事項は多岐にわたりますが、例えば以下のような事項が挙げられます。

✓ 免税方式の見直し

- 輸出物品販売場を経営する事業者が、免税購入対象者に対して免税対象物品を譲渡した場合であって、その免税購入対象者がその購入した日から 90 日以内に出港地の税関長による確認を受けたときは、その確認をした旨の情報(税関確認情報)を輸出物品販売場を経営する事業者において保存することを要件として、その免税対象物品の譲渡について、消費税を免除する。
- 免税購入対象者は、購入した免税対象物品について、出国時に旅券等を提示して税関長の確認を受けるものとし、その確認を受けた免税対象物品を国外に持ち出さなければならないこととする。

✓ 免税対象物品の範囲の見直し

- 消耗品について免税購入対象者の同一店舗一日当たりの購入上限額(50 万円)及び特殊包装を廃止する。また、一般物品と消耗品の区分を廃止する。
- 免税販売の対象外とされている「通常生活の用に供しないもの」の要件を廃止する。
- 金地金等の不正の目的で購入されるおそれが高い物品については、免税販売の対象外とされ

¹⁷ 消費税法 8 条 1 項、消費税法施行令 18 条

当事務所は、本書において法的アドバイスを提供するものではありません。具体的案件については個別の状況に応じて弁護士にご相談頂きますようお願い申し上げます。

© Mori Hamada & Matsumoto. All rights reserved.

る物品として個別に定める仕組みとする。

- ✓ 免税販売手続の見直し
- ✓ 輸出物品販売場の許可要件の見直し

これらの改正は、令和 8 年 11 月 1 日から施行される(同日以後に行われる免税対象物品の譲渡等に適用される)ため、制度改正に対応するためには詳細な要件・手続等に注視が必要になります。

VI. 国際課税の改正ポイント

1. グローバル・ミニマム課税への対応(本大綱 64～75 頁)

(1)改正の背景

令和 3 年 10 月 8 日に OECD/G20 の BEPS¹⁸包摂的枠組みにおいて、経済のデジタル化に伴う課税上の課題への解決策として、いわゆる「2 つの柱」による解決策が示されたところ、そのうち、低い法人税率や優遇税制による各国の法人税収基盤の弱体化や企業間の公平な競争条件を阻害するという問題に対する対応(第 2 の柱)として、グローバル・ミニマム課税の創設が合意されました。

グローバル・ミニマム課税のうち、子会社が軽課税国に所在する場合の親会社における合算課税である①所得合算ルール(IIR:Income Inclusion Rule)は、令和 5 年度税制改正において、国際最低課税額に対する法人税等として国内法制化されていきました¹⁹。本大綱では、令和 7 年度税制改正において、残りの②軽課税所得ルール(UTPR:Undertaxed Profits Rule)及び③国内ミニマム課税(QDMTT:Qualified Domestic Minimum Top-up Tax)を国内法制化することが示されています。

(2)改正内容

(ア)国際最低課税残余额に対する法人税等(②軽課税所得ルールへの対応)

②軽課税所得ルール(UTPR)は、多国籍企業グループ全体で課税ベースを引き下げているにもかかわらず、①所得合算ルール(IIR)を適用できない場合(典型的には、①を逆転させ、多国籍企業グループの親会社を軽課税国に所在させ、その子会社等を日本に所在させるケース)に対応するため、軽課税国に所在する親会社の税負担が基準税額である 15%を下回る場合には、その不足額について、子会社等の所在国

¹⁸ 「Base Erosion and Profit Shifting」の頭文字であり、税源浸食と利益移転を意味しています。

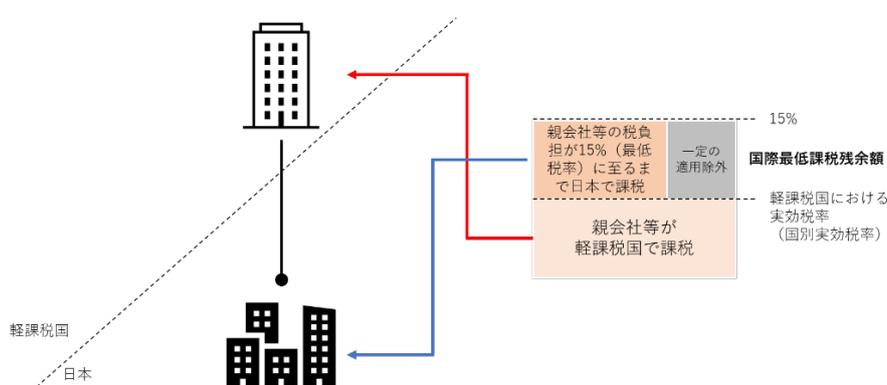
¹⁹ グローバル・ミニマム課税の全体像及び令和 5 年度税制改正時の制度詳細は、「令和 5 年度税制改正大綱—グローバル・ミニマム課税の国内法制化に係る実務上のポイント—」([TAX LAW NEWSLETTER 2023 年 2 月号 \(Vol.54\)](#))をご参照ください。なお、令和 7 年度税制改正では、国際最低課税額に対する法人税等についても一定の見直しが行われます。

当事務所は、本書において法的アドバイスを提供するものではありません。具体的案件については個別の状況に応じて弁護士にご相談頂きますようお願い申し上げます。

(日本)における上乗せ課税(トップアップ課税)を認めるものです。

これに対応して、本大綱では、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(及び、日本に恒久的施設等を有する外国法人)に対し、各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税(仮称)を課すること(すなわち、軽課税国に所在する親会社等において法人税を課税されない分について、内国法人が日本で法人税を課税されること)が示されました²⁰。

<図表 3: 国際最低課税残余額に対する法人税(仮称)の概要>



(イ) 国内最低課税額に対する法人税等(③国内ミニマム課税への対応)

③国内ミニマム課税(QDMTT)は、軽課税国における実効税率が基準税率(15%)に満たない場合に、その軽課税国に所在する構成会社等に対してその課税不足額を課する制度です。このような制度によって軽課税国に納付した課税不足額は、ミニマム課税の税額の計算において控除されることになります。

本大綱では、この国内ミニマム課税に対応する制度として、各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税(仮称)を課することが示されました。

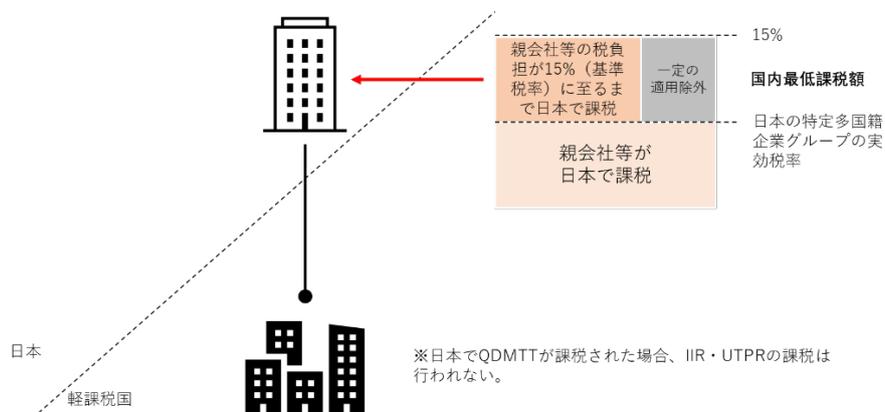
この制度では、特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人又は特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等である内国法人²¹等に対し、各対象会計年度の国内最低課税額について、各対象会計年度の「国内最低課税額」に対する法人税を課することとされます。「国内最低課税額」は、特定多国籍企業グループ等に係る、日本における国内実効税率が基準税率(15%)を下回ることが、主要要件の一つとされています。そのため、現状の日本の法人税の実効税率(約 30%)を踏まえると、この制度の適用がある場面は限定的であると考えられます。

²⁰ 下記(イ)国内最低課税額に対する法人税を含め、一定の適用免除基準が設けられていますが、本文では省略いたします。

²¹ 本文記載の内国法人に加え、日本に恒久的施設等を有する外国法人(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)も対象とされます。

当事務所は、本書において法的アドバイスを提供するものではありません。具体的案件については個別の状況に応じて弁護士にご相談頂きますようお願い申し上げます。

<図表 4:国内最低課税額に対する法人税(仮称)の概要>



2. 外国子会社合算税制の見直し(本大綱 75～76 頁)

(1)改正の背景

内国法人の外国関係会社に係る所得の課税の特例(外国子会社合算税制)においては、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、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ものとされてきました(租税特別措置法 66 条の 6 第 1 項等)。

これにより、内国法人が 3 月決算、外国関係会社が 12 月決算である場合、当該外国関係会社の 12 月期の所得を内国法人の翌 3 月期の所得に合算しなければならないため、親会社において、申告書作成の実務負担が重いという指摘がありました。

(2)改正内容

そのため、外国子会社合算税制について²²、上記の合算の基準となる期日を、外国関係会社の各事業年度の事業年度終了の日の翌日から 4 月を経過する日に延長する等の見直しを行うものとされました²³。

なお、この改正は、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(その外国関係会社の同年 2 月 1 日以後に終了する事業年度に係るものに限る。)について適用するものとされています。これにより、内国法人が 3 月決算、外国関係会社が 12 月決算である場合、外国関係会社の令和 6 年 12 月期の所得は、内国法人の令和 7 年 3 月期に合算され、外国関係会社の令和 7 年

²² 内国法人に係る外国子会社合算税制に加えて、居住者に係る外国子会社合算税制及び特殊関係株主等である内国法人に係る外国関係法人に係る所得の課税の特例等の関連制度につき、同様の見直しを行うものとされています。

²³ 本文記載の改正のほか、申告書に添付又は保存をすることとされている外国関係会社に関する書類の範囲から、①株主資本等変動計算書及び損益金の処分に関する計算書、並びに②貸借対照表及び損益計算書に係る勘定科目内訳明細書を除外する改正も行われることとされています。

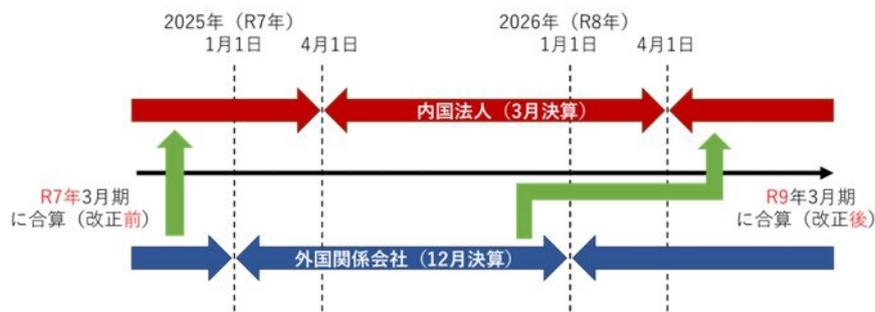
当事務所は、本書において法的アドバイスを提供するものではありません。具体的案件については個別の状況に応じて弁護士にご相談頂きますようお願い申し上げます。

12月期の所得は、内国法人の令和9年3月期に合算される(結果として、内国法人の令和8年3月期には所得が合算されない)ことになります。

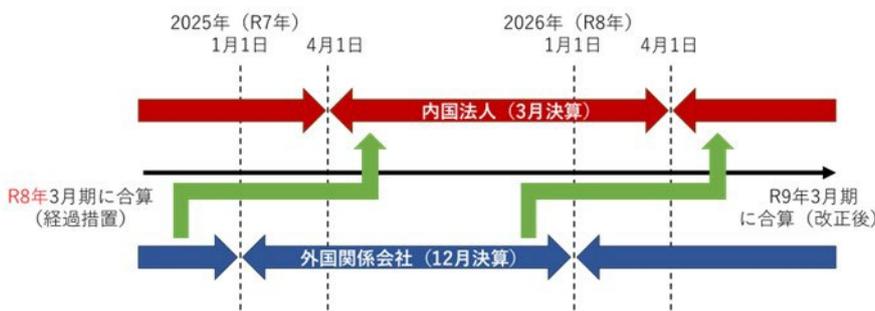
これに対して、内国法人の令和7年4月1日前に開始した事業年度に係る外国関係会社の課税対象金額等(その外国関係会社の令和6年12月1日から令和7年1月31日までの間に終了する事業年度に係るものに限る。)について、その外国関係会社の事業年度終了の日の翌日から4月を経過する日を含むその内国法人の同年4月1日以後に開始する事業年度において外国子会社合算税制の適用を受けることができる経過措置を講ずるものとされています。この適用を受けることを選択した場合には、外国関係会社の令和6年12月期の所得は、内国法人の令和7年3月期ではなく、令和8年3月期に合算される(外国関係会社の令和7年12月期の所得は、上記と変わらず、内国法人の令和9年3月期に合算される)ことになります。

いつの事業年度に合算されるのかは、例えば外国子会社配当益金不算入の適用の可否等を含めて²⁴、重要な問題であるため、経過措置の内容をよく確認することが必要となります。

<図表 5-1:見直し後の外国子会社合算税制の概要>



<図表 5-2:見直し後の外国子会社合算税制の概要(経過措置の選択)>



²⁴ 外国子会社配当益金不算入の適用がある剰余金の配当等の額は、一般的には 95%の益金不算入となるものの(法人税法 23 条の 2)、外国子会社合算税制に基づき、配当を受けた事業年度から過去 10 年以内に課税された額に相当する金額については、全額が益金不算入となります(租税特別措置法 66 条の 8 第 1 項、4 項)。そのため、例えば、内国法人が 3 月決算、外国関係会社が 12 月決算である場合において、外国関係会社が翌年 3 月末までに剰余金の配当を行った場合、今回の改正により、内国法人において、配当を受けた事業年度よりも外国子会社合算税制による所得の合算を受ける事業年度が後になるため、配当を受けた当該剰余金の配当等の額は、その全額が益金不算入にならない可能性がありますので、改正内容について注意が必要となります。

当事務所は、本書において法的アドバイスを提供するものではありません。具体的な案件については個別の状況に応じて弁護士にご相談頂きますようお願い申し上げます。