

【新設】(経過的处理(4)…収入金額及び税引前当期利益の額の円換算)

所得税法等の一部を改正する法律(令和5年法律第3号。以下「改正法」という。)附則第14条第1項第1号イ及びロ(国際最低課税額の計算に関する経過措置)の「財務省令で定めるところにより本邦通貨表示の金額に換算した金額」に満たないかどうかの判定に当たり、同号イに規定する収入金額及び同号ロに規定する税引前当期利益の額(以下経過的处理(4)において「収入金額等」という。)が外国通貨で表示される場合には、当該収入金額等を当該判定に係る対象会計年度開始の日(改正規則附則第3条第3項(国際最低課税額の計算に関する経過措置)に規定する開始の日をいう。)の属する年の前年12月における欧州中央銀行によって公表された外国為替の売買相場の平均値により、本邦通貨表示の金額に換算した金額を用いて当該判定を行うことに留意する。

(注) 本文の取扱いは、法人税法施行令の一部を改正する政令(令和5年政令第208号)附則第4条第2項(国際最低課税額の計算に関する経過措置)に係る判定を行う場合についても、同様とする。

【解説】

- 1 本制度における国際最低課税額は、構成会社等に係るグループ国際最低課税額と共同支配会社等に係るグループ国際最低課税額の合計額であるグループ国際最低課税額のうち、一定の計算をした金額とされており(法82の2①)、この構成会社等に係るグループ国際最低課税額は、各対象会計年度に係る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における国別実効税率が基準税率(15%)を下回り、かつ、その対象会計年度においてその所在地国に係るその特定多国籍企業グループ等の国別グループ純所得の金額がある場合には、その対象会計年度のその所在地国に係る当期国別国際最低課税額、再計算国別国際最低課税額及び未分配所得国際最低課税額の合計額からその対象会計年度のその所在地国に係る自国内最低課税額に係る税の額を控除した残額をいうこととされている(法82の2②一)。
- 2 ここで、構成会社等に係るグループ国際最低課税額について、いわゆる移行期間C b C Rセーフ・ハーバーの適用が認められており、具体的には、構成会社等である内国法人が属する特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等(一定のものを除く。)が令和6年4月1日から令和8年12月31日までの間に開始する対象会計年度(令和10年6月30日までに終了するものに限る。)において、①デミニマス要件、②簡素な実効税率要件、③通常利益要件の3つの要件のいずれかを満たすときは、その対象会計年度のその構成会社等の所在地国におけるその対象会計年度に係るグループ国際最低課税額は、零とすることとされている(令和5年改正法附則14①)。
- 3 この3つの要件のうち、①デミニマス要件とは、次に掲げる要件の全てを満たすことをいうこととされている(令和5年改正法附則14①一、令和5年改正令附則4②、令和5年改正規則附則3①②)。
 - (1) 収入要件

その対象会計年度に係る国別報告事項（連結等財務諸表を基礎として作成されたものに限る。以下同じ。）又はこれに相当する事項として所轄税務署長等（措置法第 66 条の 4 の 4 第 1 項若しくは第 2 項に規定する所轄税務署長又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令を執行する当局をいう。以下同じ。）に提供されたその構成会社等の所在地国に係る収入金額（その特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等のうちに、その持分が譲渡することを目的として保有されていることにより、各対象会計年度に係る国別報告事項又はこれに相当する事項として提供された構成会社等の所在地国に係る収入金額にその収入金額が含まれないその構成会社等がある場合には、その構成会社等に係る一定の金額を加算した金額）（その国別報告事項又はこれに相当する事項が提供されない場合にあっては、その国別報告事項又はこれに相当する事項として最終親会社等の所在地国に提供されるものとした場合におけるその構成会社等の所在地国に係るその収入金額）が 1,000 万ユーロを財務省令で定めるところにより本邦通貨表示の金額に換算した金額に満たないこと。

(2) 利益要件

その対象会計年度に係る国別報告事項又はこれに相当する事項として所轄税務署長等に提供されたその構成会社等の所在地国に係る税引前当期利益の額（その税引前当期利益の額の計算において、5,000 万ユーロを財務省令で定めるところにより本邦通貨表示の金額に換算した金額を超える一定の時価評価損に係る金額がある場合には、その金額を含まないものとして計算した金額。以下「調整後税引前当期利益の額」という。）（その国別報告事項又はこれに相当する事項が提供されない場合にあっては、その国別報告事項又はこれに相当する事項として最終親会社等の所在地国に提供されるものとした場合におけるその構成会社等の所在地国に係る調整後税引前当期利益の額）が 100 万ユーロを財務省令で定めるところにより本邦通貨表示の金額に換算した金額に満たないこと。

- 4 ここで、国別報告事項が外国通貨で表示される場合には、外国通貨で表示される上記 3 (1) の収入金額と「1,000 万ユーロを財務省令で定めるところにより本邦通貨表示の金額に換算した金額」とを比較し、また、外国通貨で表示される上記 3 (2) の調整後税引前当期利益の額と「100 万ユーロを財務省令で定めるところにより本邦通貨表示の金額に換算した金額」とを比較することとなるため、その収入金額及びその調整後税引前当期利益の額の円換算の方法が問題となる。そこで、本通達では、この外国通貨で表示される上記 3 (1) の収入金額及び上記 3 (2) の調整後税引前当期利益の額の円換算の方法を留意的に明らかにしている。
- 5 この方法については法令上特段の規定はないところ、判定の基準となる「1,000 万ユーロを財務省令で定めるところにより本邦通貨表示の金額に換算した金額」及び「100 万ユーロを財務省令で定めるところにより本邦通貨表示の金額に換算した金額」の円換算については、法人税法施行規則の一部を改正する省令（令和 5 年財務省令第 47 号）附則第 3 条第 3 項に設けられており、具体的には、その判定に係る対象会計年度開始の日（その対象会計年度が参照日（各対象会計年度開始の日を決定するための基準となる日をいう。）から最も近い特定の曜日から開始することとされる場合にあっては、その参照日。以下同じ。）の属する年の前年 12 月における欧州中央銀行によって公表された外国為替の売買相場の平均値により円換算を行うこととされている。

6 そのため、外国通貨で表示される上記 3 (1)の収入金額及び上記 3 (2)の調整後税引前当期利益の額についても、判定の基準となる「1,000 万ユーロを財務省令で定めるところにより本邦通貨表示の金額に換算した金額」及び「100 万ユーロを財務省令で定めるところにより本邦通貨表示の金額に換算した金額」の円換算と同様に、その判定に係る対象会計年度開始の日の属する年の前年 12 月における欧州中央銀行によって公表された外国為替の売買相場の平均値により円換算を行うことが相当である。

(注) 共同支配会社等に係るグループ国際最低課税額についても、連結等財務諸表に記載された情報を用いて計算を行う移行期間 C b C R セーフ・ハーバーが定められており、構成会社等に係るグループ国際最低課税額と同様にデミニマス要件が規定されている（令和 5 年改正法附則 14③一）ため、共同支配会社等の移行期間 C b C R セーフ・ハーバーのデミニマス要件に係る規定の適用についても同様に取り扱うこととなる。

7 また、上記の判定以外にも、法人税法施行令の一部を改正する政令（令和 5 年政令第 208 号）附則第 4 条第 2 項（構成会社等の移行期間 C b C R セーフ・ハーバーのデミニマス要件のうち、利益要件に係る調整後税引前当期利益の額の計算上含まないものとされる一定の時価評価損に係る金額があるかどうかの判定に係る規定）のように判定の基準となる金額が法令上ユーロで規定され、これを上記 5 と同様に本邦通貨表示の金額に円換算して判定を行う規定がある。本通達の注書では、この規定における「その残額」の円換算についても、本通達の本文と同様の方法により、外国通貨で表示される「その残額」を円換算して判定を行うことを明らかにしている。

(注) 共同支配会社等に係るグループ国際最低課税額についても、連結等財務諸表に記載された情報を用いて計算を行う移行期間 C b C R セーフ・ハーバーが定められており、構成会社等に係るグループ国際最低課税額と同様にデミニマス要件が規定されている（令和 5 年改正令附則 4 ⑦）ため、共同支配会社等の移行期間 C b C R セーフ・ハーバーのデミニマス要件のうち、利益要件に係る調整後税引前当期利益の額の計算上含まないものとされる一定の時価評価損に係る金額があるかどうかの判定に係る規定の適用についても同様に取り扱うこととなる。