

【新設】(所在地国等財務諸表が作成されていない場合)

18-2-8の2 令第155条の54第1項第2号イ(自国内最低課税額に係る税に関する適用免除基準)に掲げる要件の判定に当たり、同号イの「構成会社等の所在地国等財務諸表が作成されていない場合」には、特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等の同条第2項第2号に規定する所在地国等財務諸表で、その作成に係る期間が当該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ものが作成されている場合が含まれることに留意する。

同条第1項第2号ロに掲げる要件の判定に当たっても、同様とする。

【解説】

- 1 令和6年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等が我が国以外の国又は地域の租税に関する法令において自国内最低課税額に係る税を課することとされている場合において、各対象会計年度のその自国内最低課税額に係る税がQDMTT会計基準(QDMTT Accounting Standard)と整合性基準(Consistency Standard)の全てを満たすときは、その対象会計年度のその構成会社等の所在地国に係るグループ国際最低課税額(その構成会社等が無国籍構成会社等である場合にあっては、その構成会社等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特例(いわゆるQDMTTセーフ・ハーバー)が設けられた(法82の2⑥)。
- 2 このQDMTT会計基準とは、自国内最低課税額に係る税に関する法令が、次に掲げる要件のいずれかを満たすものであることとされている(法82の2⑥一、令155の54①、規38の43①)。
 - (1) 法人税法施行令第155条の16第1項、第2項及び第10項の規定に相当する規定並びに法人税法施行規則第38条の13(第5項を除く。)及び第38条の15第1項から第3項までの規定に相当する規定に基づき構成会社等及び共同支配会社等の当期純損益金額を計算することとされていること。
 - (2) 次に掲げる要件の全てを満たすこと。
 - イ その国又は地域の自国内最低課税額に係る税を課することとされている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(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る。ロまでにおいて同じ。)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、かつ、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が作成されていない場合には、(1)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。
 - ロ その国又は地域の自国内最低課税額に係る税を課することとされている特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等及びその共

同支配会社等に係る他の共同支配会社等の所在地等財務諸表が作成されている場合には、これらの所在地等財務諸表に係る所在地等財務会計基準に従ってその共同支配会社等及び当該他の共同支配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、かつ、その共同支配会社等及び当該他の共同支配会社等のうちいずれかの共同支配会社等の所在地等財務諸表が作成されていない場合には、(1)の規定に基づきこれらの当期純損益金額を計算することとされていること。

(注) 所在地等財務諸表とは、構成会社等又は共同支配会社等の所在地（その構成会社等又は共同支配会社等が無国籍会社等である場合にあっては、その設立国。(注)において同じ。）に係る所在地等財務会計基準に従ってその構成会社等又は共同支配会社等の財産及び損益の状況を記載した計算書類として財務省令で定めるものをいい、所在地等財務会計基準とは、構成会社等又は共同支配会社等の所在地において一般に公正妥当と認められる会計処理の基準をいうこととされている（令 155 の 54②）。

3 また、整合性基準とは、自国内最低課税額に係る税に関する法令が、次に掲げる要件を満たすものであることとされている（法 82 の 2⑥二、令 155 の 54③、規 38 の 43③）。

(1) その国又は地域の自国内最低課税額に係る税に関する法令が、最終親会社等又は被部分保有親会社等が各対象会計年度開始の日からその終了の日までの期間においてその国又は地域を所在地とする全ての構成会社等に係る持分の全てを有する場合にのみ自国内最低課税額に係る税を課することとされているものでないこと。

(2) その国又は地域の自国内最低課税額に係る税に関する法令が、特定多国籍企業グループ等に係るその国又は地域を所在地とする共同支配会社等に対して自国内最低課税額に係る税を課することとされているもの（その特定多国籍企業グループ等に属するその所在地を所在地とする構成会社等がある場合において、その共同支配会社等に代えて、その構成会社等に対してその共同支配会社等のその所在地に係る自国内最低課税額に係る税を課することとされているものを含む。）であること。

(3) その国又は地域の自国内最低課税額に係る税に関する法令が、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税における個別計算所得等の金額の計算に関する規定に相当する規定が設けられているものであること。

(4) (1)から(3)までに掲げるもののほか、その国又は地域の自国内最低課税額に係る税に関する法令が、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税におけるその国又は地域に係るグループ国際最低課税額の計算に関する規定に相当する規定が設けられていないことによりその国又は地域に係るグループ国際最低課税額が生ずるおそれがあると認められるものでないこと。

4 ここで、上記 2(2)イのとおり、所在地等財務諸表は、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定されていることから、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異なる場合には、上記 2(2)の要件を満たさず、QDMTTセーフ・ハーバーを適用することができないのではないかとの疑義が生ずる。

この点、上記 2 (2)イでは、いずれかの構成会社等の所在地国等財務諸表が作成されていない場合の要件も規定されているところ、ここでいう所在地国等財務諸表とは、所在地国等財務諸表のうち、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定されていることから、この「所在地国等財務諸表が作成されていない場合」とは、実際に所在地国等財務諸表が作成されていない場合のみならず、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異なる所在地国等財務諸表が作成されている場合もこれに該当する。したがって、このような場合には、上記 2 (1)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かどうかにより上記 2 (2)イに掲げる要件の判定を行うこととなる。また、この取扱いは共同支配会社等について上記 2 (2)ロに掲げる要件の判定に当たっても、同様である。

本通達では、これらのことを留意的に明らかにしている。

- 5 なお、所在地国等財務諸表に該当しない財務諸表が作成されている場合であっても「所在地国等財務諸表が作成されていない場合」に該当するのであるから、例えば、所在地国等財務会計基準に従っていない財務諸表が作成されている場合も「所在地国等財務諸表が作成されていない場合」に該当することに留意が必要である。