

### 3 その他

#### 【新設】(課税標準国際最低課税額の円換算)

18-3-1 特定多国籍企業グループ等に係る最終親会社等の連結等財務諸表が外国通貨で表示される場合には、法第 82 条の 4 第 2 項(課税標準)の各対象会計年度の課税標準国際最低課税額は、外国通貨表示の金額により計算された同項の各対象会計年度の国際最低課税額を円換算することとなるが、この場合の円換算は、例えば、次の方法による。

- (1) 当該各対象会計年度における期中平均相場(当該各対象会計年度における対顧客直物電信買相場(以下 18-3-1 において「電信買相場」という。)の平均値又は対顧客直物電信売相場と電信買相場の仲値(以下 18-3-1 において「電信売買相場の仲値」という。)の平均値をいう。)により円換算を行う方法
- (2) 当該各対象会計年度末日における電信買相場又は電信売買相場の仲値により円換算を行う方法
- (3) 当該各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税を納付する日における電信買相場又は電信売買相場の仲値により円換算を行う方法

#### 【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 2 ①)、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 2 ②一)。
- 2 この当期国別国際最低課税額とは、(1)に掲げる金額から(2)に掲げる金額を控除した残額に(3)に掲げる割合を乗じて計算した金額をいうこととされている(法 82 の 2 ②一イ、令 155 の 38)。
  - (1) 国別グループ純所得の金額(イに掲げる金額からロに掲げる金額を控除した残額をいう)。
    - イ その所在地国を所在地国とする全ての構成会社等のその対象会計年度に係る個別計算所得金額の合計額
    - ロ その所在地国を所在地国とする全ての構成会社等のその対象会計年度に係る個別計算損失金額の合計額

- (2) その所在地国を所在地国とする全ての構成会社等（最終親会社等以外の導管会社等を除く。）のその対象会計年度に係る特定費用の額（法人税法施行令第 155 条の 38 第 1 項第 1 号に掲げる金額をいい、同条第 2 項から第 4 項までの規定の適用がある場合には、その適用後の金額）の合計額の 5 %に相当する金額とその対象会計年度に係る特定資産の額（同条第 1 項第 2 号に掲げる金額をいい、同条第 2 項から第 4 項までの規定の適用がある場合には、その適用後の金額）の合計額の 5 %に相当する金額との合計額
- (3) 基準税率（15%）からその対象会計年度に係るその所在地国における国別実効税率を控除した割合
- 3 この国別グループ純所得の金額の計算の基礎となる個別計算所得金額又は個別計算損失金額は、個別計算所得等の金額から算出することとされ（法 82 二十七・二十八）、この個別計算所得等の金額は、当期純損益金額を出発点として計算することとされている（法 82 二十六）。
- そして、構成会社等（恒久的施設等を除く。以下 3 において同じ。）又は共同支配会社等（恒久的施設等を除く。以下 3 において同じ。）の当期純損益金額とは、各対象会計年度に係る特定連結等財務諸表の作成の基礎となるその構成会社等又は共同支配会社等の税引後当期純損益金額（最終親会社等財務会計基準（法人税法施行令第 155 条の 16 第 1 項第 1 号に規定する最終親会社等財務会計基準をいう。以下同じ。）に基づき計算される構成会社等又は共同支配会社等の当期純利益金額又は当期純損失金額として財務省令で定める金額であつて、特定連結等財務諸表の作成において必要とされる一定の会計処理が行われなかったものとしたならば算出されることとなる金額をいう。）をいうこととされている（令 155 の 16①一）。
- また、恒久的施設等（法人税法第 82 条第 6 号ニに掲げる恒久的施設等を除く。以下同じ。）の当期純損益金額は、最終親会社等財務会計基準に従って作成された又は作成されることとなるその恒久的施設等の各対象会計年度に係る個別財務諸表がある場合に該当するかどうかに応じて、それぞれ最終親会社等財務会計基準に基づき計算された又は計算される恒久的施設等純損益金額をいうこととされている（令 155 の 16①二）。
- 4 ここで、構成会社等又は共同支配会社等の損益計算書に表示される通貨が最終親会社等の連結等財務諸表に表示される通貨と異なる場合には、その構成会社等又は共同支配会社等の税引後当期純損益金額又は恒久的施設等純損益金額を最終親会社財務会計基準（法人税法第 82 条第 26 号イに掲げる連結等財務諸表に係る会計処理の基準をいう。）に基づきその連結等財務諸表に表示される通貨に換算することから（基通 18-1-31）、連結等財務諸表が外国通貨で表示される場合（例えば、我が国のみならず外国でも上場している場合、外国に最終親会社等があり我が国に被部分保有親会社等がある場合、為替変動の影響を排除する目的で外国通貨建ての連結等財務諸表を作成している場合等）には、当期純損益金額を出発点として計算される国際最低課税額は外国通貨で表示されることとなる。
- 5 我が国においては、国税を納付しようとする者は、その税額に相当する金銭に納付書を添えて、これを日本銀行（国税の収納を行う代理店を含む。）又はその国税の収納を行う税務署の職員に納付しなければならないとされており（通法 34①）、この「金銭」とは、強制通用力を有する日本円を単位とする通貨をいうこととされている（通基通 34 条関係 1）。

また、法人税法施行規則別表二十付表一の「国際最低課税額((8)の計)+(16)の計)+((24)の計)+(32)の計) (33)」の欄の本書では通貨表示が記載されていないところ、同令別表二十の「課税標準国際最低課税額 (別表二十付表一「33) (1)」の欄では円表示の金額で記載することとされている。

したがって、特定多国籍企業グループ等に係る最終親会社等の連結等財務諸表が外国通貨で表示される場合には、この外国通貨で表示される国際最低課税額を我が国における納税通貨である円表示の金額に換算する必要がある、この円換算の方法が問題となる。

- 6 この点、令和3年12月にOECD/G20「BEPS包摂的枠組み」において承認された各国が国内法整備に当たって参照すべきモデルルール(Global Anti-Base Erosion Model Rules)のガイダンスである、令和5年7月にOECDから公表された執行ガイダンス(Administrative Guidance)(以下「執行ガイダンス」という。)では、合理的で対象会計年度に関連するものである限り、その国又は地域において独自の外貨換算規則を自由に適用することができるとされており、その換算方法として①各対象会計年度の平均為替レート、②各対象会計年度末日の為替レート、③各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の納税が行われることとなる日の為替レートによる換算方法が例示されている(執行ガイダンス1パラ34(17.3))。
- 7 本通達では、法令の規定、執行ガイダンスの記載等を踏まえ、外国通貨表示の金額で計算される法人税法第82条の4第2項の各対象会計年度の国際最低課税額を同項の各対象会計年度の課税標準国際最低課税額に円換算する方法(上記6の①から③までのレートによる換算方法)を例示により明らかにしている。
- 8 なお、この円換算においては、円換算は外貨と円との翻訳であるという立場から、電信売買相場の仲値(T.T.M)を用いることができると考えられるが、外国通貨で表示される国際最低課税額を我が国における納税通貨である円へ換算するため、外貨を円に換算する場合のレートである電信買相場(T.T.B)を用いることも合理的であると考えられる。そのため、本通達では、上記7の円換算を行う際に電信売買相場の仲値のみならず電信買相場についても用いることができることを例示により明らかにしている。