

目 次

第 1 法人税基本通達関係

1 定義

【新設】 18-1-7 の 2 (総収入金額の円換算)	3
【新設】 18-1-40 の 2 (本店配賦経費がある場合の恒久的施設等の作成されることとなる個別財務諸表)	7
【新設】 18-1-46 の 2 (直接又は間接保有の持分)	10
【新設】 18-1-46 の 3 (会社等の持分)	13
【新設】 18-1-46 の 4 (割引率として合理的と認められるもの)	16
【新設】 18-1-80 の 2 (利益の配当に係る被配分当期対象租税額等に含まれないものの額)	19
【新設】 18-1-80 の 3 (導管会社等に対する持分を有することにより受けることができると見込まれる収益の額)	21

2 国際最低課税額

【新設】 18-2-1 の 2 (構成会社等の所在地国における勤務割合が 50%を超える場合の特定費用の額)	23
【新設】 18-2-1 の 3 (特定費用の額又は特定資産の額に係る取扱い)	25
【新設】 18-2-2 の 2 (構成会社等の所在地国における所在割合が 50%を超える場合の特定資産の額)	28
【新設】 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)	30

3 その他

【新設】 18-3-1 (課税標準国際最低課税額の円換算)	33
-------------------------------	----

第 2 「法人税基本通達の一部改正について」通達関係

経過的取扱い

【新設】 (経過的取扱い(3)…特定会計処理に準ずる会計処理)	36
【新設】 (経過的取扱い(4)…収入金額及び税引前当期利益の額の円換算)	38
【新設】 (経過的取扱い(5)…その他これに準ずる金額の例示)	41

省 略 用 語 例

法令等の名称	本文中略語	引用略語
法人税法	—	法
法人税法施行令	—	令
法人税法施行規則	—	規
所得税法等の一部を改正する法律（令和5年法律第3号）	—	令和5年改正法
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）	—	令和5年改正令
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）	—	令和5年改正規
法人税基本通達	—	基通
租税特別措置法	措置法	—
国税通則法	—	通法
国税通則法基本通達（徴収部関係）	—	通基通

（注）この情報は、令和6年8月5日現在の法令に基づいて作成している。

1 令和6年度の税制改正のうち各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の一部改正

「B E P S プロジェクト」は、公平な競争環境の確保という考え方の下、各国政府・グローバル企業の透明性を高め、B E P S (Base Erosion and Profit Shifting) を防止するために、国際課税ルール全体を見直す取組みとして、平成24年(2012年)にOECD租税委員会によって立ち上げられ、その後、平成27年(2015年)に「B E P S 最終報告書」が公表された。

B E P S プロジェクトにおいて示された15の行動計画のうち、行動1では「電子経済の課税上の課題への対応」について検討が行われ、消費課税上の課題については見直しを提言するに至ったが、法人課税における対応については合意に至らず、将来に向けて検討を継続することとされていた。その後の検討を経て、令和3年(2021年)10月に、OECD/G20「B E P S 包摂的枠組み」(Inclusive Framework on BEPS)において、市場国への新たな課税権の配分(「第1の柱」)とグローバル・ミニマム課税(「第2の柱」)の「2本の柱」からなる解決策が最終的に合意されるに至った。

グローバル・ミニマム課税については、令和3年(2021年)10月の最終合意以降、同年12月、B E P S 包摂的枠組みにより、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)が、次いで令和4年(2022年)3月には当該モデルルールに係るコメンタリー(Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules)が承認された。その後も、納税者のコンプライアンス上の事務負担の軽減等の観点からセーフ・ハーバー等に関するルールを定めた「実施パッケージ(Implementation Package)」(令和4年(2022年)12月)及び、制度の明確化等の観点からコメンタリーを補足する「執行ガイダンス(Administrative Guidance)」(令和5年(2023年)2月、7月及び12月並びに令和6年(2024年)6月)がそれぞれ公表された。

なお、令和3年(2021年)10月の最終合意において、このモデルルール等は、「コモン・アプローチ」と位置付けられている。これは、B E P S 包摂的枠組みへの各参加国は、必ずしも国内で同制度を導入することを要求されない一方、導入する場合には、モデルルール等に定められた結果に整合する形で制度を実施・運用することが求められるというものである。

我が国においては、このモデルルール等を踏まえ令和5年度の税制改正により各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税が創設され、令和6年度の税制改正においてもこれらの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た。

この各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税は、令和6年4月1日以後に開始する対象会計年度から適用することとされ、対象会計年度の直前の4対象会計年度のうち2以上の対象会計年度において、全世界での年間総収入金額が7億5,000万ユーロ以上の多国籍企業グループを対象にしており、実質ベース所得除外額を除く所得について国ごとに基準税率15%以上の課税を確保する目的で、子会社等の所在する軽課税国での税負担(実効税率)が基準税率15%に至るまで、我が国に所在する親会社等に対して上乘せ(トップアップ)課税を行う制度である。

2 各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の一部改正に伴う法人税基本通達等の一部改正

令和6年度の税制改正において各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の見直しが行われたことに伴い、法人税基本通達等の一部改正を行うこととした。

上記1のとおり、各国がグローバル・ミニマム課税を導入する場合には、モデルルール等に定められた結果に整合する形で制度を実施・運用することが求められている。

このような背景から、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っており、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。

第1 法人税基本通達関係

1 定義

【新設】(総収入金額の円換算)

18-1-7の2 特定多国籍企業グループ等（法第82条第4号（定義）に規定する特定多国籍企業グループ等をいう。以下この章において同じ。）の判定に当たり、多国籍企業グループ等に係る最終親会社等（同条第10号に規定する最終親会社等をいう。以下この章において同じ。）の連結等財務諸表が外国通貨で表示される場合には、当該連結等財務諸表に外国通貨で表示される同条第4号の「総収入金額として財務省令で定める金額」を当該判定に係る対象会計年度開始の日（規則第38条の3（本邦通貨表示の金額への換算）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、法第82条の2第7項各号（国際最低課税額）、令第155条の6第3項第2号及び第3号（特定多国籍企業グループ等の範囲）、令第155条の18第2項第8号（個別計算所得等の金額の計算）、令第155条の35第4項各号（調整後対象租税額の計算）、令第155条の40第1項第2号（構成会社等に係る再計算国別国際最低課税額）並びに令第155条の44第1項第2号（無国籍構成会社等に係る再計算国際最低課税額）並びに規則第38条の10第7項第1号（除外会社等の範囲）及び規則第38条の44第5項第2号（収入金額等に関する適用免除基準）に係る判定を行う場合についても、同様とする。

【解説】

- 1 本制度の対象範囲を決定する特定多国籍企業グループ等とは、多国籍企業グループ等のうち、各対象会計年度の直前の4対象会計年度のうち2以上の対象会計年度において、その「総収入金額として財務省令で定める金額」が「7億5,000万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」以上であるもの（以下「対象多国籍企業グループ等」という。）をいい（法82四、令155の6④一）、また、多国籍企業グループ等がグループ結合又はグループ分離により組織されていた場合には、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める多国籍企業グループ等も特定多国籍企業グループ等に該当することとされている（令155の6③）。
 - (1) 多国籍企業グループ等の各対象会計年度（以下「判定対象会計年度」という。）の直前の4対象会計年度のうち最も古い対象会計年度開始の日からその判定対象会計年度終了の日までの間にその多国籍企業グループ等に係るグループ結合があった場合 そのグループ結合に係る被支配企業グループ等のそのグループ結合の日以前に終了した各会計年度の総収入金額がその各会計年度に対応するその多国籍企業グ

グループ等の対象会計年度における総収入金額に含まれるものとした場合に対象多国籍企業グループ等に該当することとなるもの

(2) 多国籍企業グループ等の判定対象会計年度がその多国籍企業グループ等に係るグループ分離があった日後最初に終了する対象会計年度である場合 その多国籍企業グループ等のうち、判定対象会計年度の総収入金額が7億5,000万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以上であるもの

(3) 多国籍企業グループ等の判定対象会計年度がその多国籍企業グループ等に係るグループ分離があった日後最初に終了する対象会計年度後の3対象会計年度のいずれかである場合 その多国籍企業グループ等のうち、その最初に終了する対象会計年度から判定対象会計年度までの各対象会計年度のうち2以上の対象会計年度の総収入金額が7億5,000万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以上であるもの

(注) 「総収入金額」とは、それぞれ最終親会社等の連結等財務諸表(規38の6①)、被支配企業グループ等が法人税法施行令第155条の6第4項第3号イに掲げる企業グループ等である場合の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(規38の6②一)及び同号ロに掲げる非グループ会社等の計算書類(規38の6②二)における「売上金額、収入金額その他の収益の額の合計額」をいうこととされている。

2 ここで、特定多国籍企業グループ等である対象多国籍企業グループ等の判定において、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(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日本に被部分保有親会社等がある場合、為替変動が業績に与える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、外国通貨で表示される「総収入金額として財務省令で定める金額」と「7億5,000万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」とを比較することとなるため、その「総収入金額として財務省令で定める金額」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「総収入金額として財務省令で定める金額」の円換算の方法を留意的に明らかにしている。

3 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「7億5,000万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」の円換算については、法人税法施行規則第38条の3に規定が設けられており、具体的には、その判定に係る対象会計年度(同条に規定する対象会計年度をいう。以下同じ。)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つては、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。

4 そのため、外国通貨で表示される法人税法第82条第4号の「総収入金額として財務省令で定める金額」についても、判定の基準となる「7億5,000万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」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。

5 また、この特定多国籍企業グループ等である対象多国籍企業グループ等の判定以外にも、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3と同様に本邦通貨表示の金額に円換算して判定を行う場合がある。本通達の注書では、これらの判定における金額（次に掲げる判定の区分に応じそれぞれ次に定める金額）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金額を円換算して判定を行うことを明らかにしている。

(1) 構成会社等に係る収入金額等に関する適用免除基準（デミニマス除外）の適用があるかどうかの判定（法 82 の 2 ⑦各号） 法人税法第 82 条の 2 第 7 項第 1 号の「収入金額の平均額として政令で定めるところにより計算した金額」及び同項第 2 号の「利益又は損失の額の平均額として政令で定めるところにより計算した金額」

（注） 共同支配会社等に係る収入金額等に関する適用免除基準（デミニマス除外）の適用についても、構成会社等に係る収入金額等に関する適用免除基準（デミニマス除外）の規定が準用されているため（法 82 の 2 ⑬）、共同支配会社等についても同様に取り扱うこととなる。

(2) 多国籍企業グループ等に係るグループ分離があった場合における特定多国籍企業グループ等の判定（令 155 の 6 ③二・三） 法人税法施行令第 155 条の 6 第 3 項第 2 号及び第 3 号の「総収入金額」

(3) 構成会社等の特例適用前個別計算所得等の金額の計算における当期純損益金額に加算することとなる罰金等の金額に該当するかどうかの判定（令 155 の 18②八） 法人税法施行令第 155 条の 18 第 2 項第 8 号の「当該罰金等の金額（……）」

（注） 共同支配会社等の特例適用前個別計算所得等の金額の計算における当期純損益金額に加算することとなる罰金等の金額についても、構成会社等の特例適用前個別計算所得等の金額の計算の規定が準用されているため（令 155 の 18④）、共同支配会社等についても同様に取り扱うこととなる。

(4) 過大であった過去対象会計年度における調整後対象租税額が少額である場合に係る特例の判定（令 155 の 35④各号） 法人税法施行令第 155 条の 35 第 4 項各号の「調整後対象租税額の合計額」

(5) 構成会社等に係る再計算国別国際最低課税額の計算を行うかどうかの判定（令 155 の 40①二） 法人税法施行令第 155 条の 40 第 1 項第 2 号の「当該過去対象会計年度終了の日の翌日から 3 年を経過する日までに納付されなかった金額」

（注） 共同支配会社等に係る再計算国別国際最低課税額の計算についても、構成会社等に係る再計算国別国際最低課税額の計算の規定が準用されているため（令 155 の 48①）、共同支配会社等についても同様に取り扱うこととなる。

(6) 無国籍構成会社等に係る再計算国際最低課税額の計算を行うかどうかの判定（令 155 の 44①二） 法人税法施行令第 155 条の 44 第 1 項第 2 号の「当該過去対象会計年度終了の日の翌日から 3 年を経過する日までに納付されなかった金額」

（注） 無国籍共同支配会社等に係る再計算国際最低課税額の計算についても、無国籍構成会社等に係る再計算国際最低課税額の計算の規定

が準用されているため（令 155 の 51①）、無国籍共同支配会社等についても同様に取り扱うこととなる。

- (7) 一定の除外会社等に係る要件の判定（規 38 の 10⑦一） 法人税法施行規則第 38 条の 10 第 7 項の「収入金額（……）の合計額」
- (8) 連結除外構成会社等に該当するかどうかの判定（規 38 の 44⑤二） 法人税法施行規則第 38 条の 44 第 5 項第 2 号の「調整後収入金額」

【新設】(本店配賦経費がある場合の恒久的施設等の作成されることとなる個別財務諸表)

18-1-40の2 令第155条の16第11項第3号(当期純損益金額)の「恒久的施設等に帰せられるべきものとされる所得に係る財産及び損益の状況を記載した個別財務諸表を作成するとしたならば作成されることとなる個別財務諸表」とは、例えば、構成会社等の同号に掲げる恒久的施設等を通じて行う事業とそれ以外の事業に共通する費用のうち当該恒久的施設等を通じて行う事業に係るもの(いわゆる本店配賦経費)がある場合には、これを含めて作成されることとなるものをいうことに留意する。

【解説】

- 1 各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率(15%)を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率(15%)に至るまで上乘せ(トップアップ)課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一とする全ての構成会社等のその対象会計年度に係る調整後対象租税額の合計額(国別調整後対象租税額)が、その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からその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を控除した残額(以下「国別グループ純所得の金額」という。)のうちに占める割合をいうこととされている(法82の2②一(3))。
- 2 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ており(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。以下同じ。)又は共同支配会社等(恒久的施設等を除く。以下同じ。)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って、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)。

3 ここで、この恒久的施設等の個別財務諸表には、税務上、恒久的施設等に帰属しない所得項目が反映されている場合もあると考えられることから、その恒久的施設等の個別財務諸表が次に掲げる恒久的施設等の区分に応じてそれぞれ次に定める個別財務諸表（最終親会社等財務会計基準（最終親会社等財務会計基準に基づくことが実務上困難であると認められる場合には、代用財務会計基準。以下同じ。）に従って作成されることとなるものに限る。以下同じ。）と異なる場合には、その対象会計年度に係る次に定める個別財務諸表に係る最終親会社等財務会計基準に基づき計算される恒久的施設等純損益金額をもってその恒久的施設等のその対象会計年度に係る恒久的施設等純損益金額とされている（令 155 の 16⑩）。

(1) 条約等に基づく恒久的施設等（法人税法第 82 条第 6 号イに掲げる恒久的施設等） その条約等においてその恒久的施設等に帰せられるべきものとされる所得に係る財産及び損益の状況を記載した個別財務諸表を作成するとしたならば作成されることとなる個別財務諸表

(2) 国内法に基づく恒久的施設等（同号ロに掲げる恒久的施設等） その恒久的施設等の所在地国の租税に関する法令において恒久的施設等に帰せられるべきものとされる所得に係る財産及び損益の状況を記載した個別財務諸表を作成するとしたならば作成されることとなる個別財務諸表

(3) OECDモデル租税条約第 5 条における恒久的施設等（同号ハに掲げる恒久的施設等） その恒久的施設等がその会社等から独立して事業を行う事業者であったとしたならば、その恒久的施設等が果たす機能、その恒久的施設等において使用する資産、その恒久的施設等とその会社等の本店等との間の内部取引その他の状況を勘案して、その恒久的施設等に帰せられるべきものとされる所得に係る財産及び損益の状況を記載した個別財務諸表を作成するとしたならば作成されることとなる個別財務諸表

4 上記 3 (3)に定める個別財務諸表とは、OECDモデル租税条約第 7 条に基づいて恒久的施設に帰せられるべきものとされる所得に係る財産及び損益の状況を記載した個別財務諸表である。つまり、同条に基づいて恒久的施設に帰せられるべき所得及びこれを決定する方法を規定した法人税法第 138 条第 1 項第 1 号に掲げる国内源泉所得（以下「恒久的施設帰属所得」という。）を認識する方法及びこれに係る所得の金額を計算する方法と同様の方法に基づいてその恒久的施設等に帰せられるべきものとされる所得に係る財産及び損益の状況を記載した個別財務諸表ということとなる。

したがって、会社等の恒久的施設等が上記 3 (3)のOECDモデル租税条約第 5 条における恒久的施設等（法人税法第 82 条第 6 号ハに掲げる恒久的施設等）である場合に作成されることとなる個別財務諸表の財産及び損益については、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額を計算する場合に考慮されるいわゆる本店配賦経費（共通費用）を考慮する必要がある。本通達では、このことを例示により留意的に明らかにしている。

5 なお、上記 3 のとおり、会社等の恒久的施設等が上記 3 (1)に掲げる恒久的施設等である場合における上記 3 (1)に定める個別財務諸表とは法人税法第 82 条第 6 号イに規定する条約等によってその恒久的施設等に帰せられるべきものとされる所得に係る財産及び損益の状況を記載し

た個別財務諸表をいうこととされ、また、会社等の恒久的施設等が上記3(2)に掲げる恒久的施設等である場合における上記3(2)に定める個別財務諸表とはその恒久的施設等の所在地国の租税に関する法令によってその恒久的施設等に帰せられるべきものとされる所得に係る財産及び損益の状況を記載した個別財務諸表をいうこととされている。したがって、その条約等やその租税に関する法令の規定がOECDモデル租税条約第7条の規定に相当するものである場合には、本通達の取扱いと同様となることに留意が必要である。

【新設】(直接又は間接保有の持分)

18-1-46 の 2 規則第 38 条の 16 第 11 項第 1 号(個別計算所得等の金額の計算)に規定する「特殊の関係」(以下 18-1-46 の 2 において「特殊の関係」という。)にあるかどうかを判定する場合の直接又は間接に保有する持分には、株式の払込み又は給付の金額(以下 18-1-46 の 3 において「払込金額等」という。)の全部又は一部について払込み又は給付(以下 18-1-46 の 3 において「払込み等」という。)が行われていないものが含まれるものとする。

(注) 名義株は、その実際の権利者が保有するものとして特殊の關係の有無を判定することに留意する。

【解説】

- 1 令和 6 年度の税制改正により、いわゆる「譲渡」(適用者変更)が認められる税額控除(譲渡可能税額控除: Transferable tax credits)の額のうち、市場性がある一定のものについて、適格適用者変更税額控除額と位置付け、適格給付付き税額控除額(法人税法施行令第 155 条の 18 第 2 項第 12 号に規定する適格給付付き税額控除額をいう。以下同じ。)と同様に収益として取り扱うこととされたほか、その「譲渡」が可能であるという性質を踏まえ、個別計算所得等の金額及び調整後対象租税額の計算における所要の調整が措置された(令 155 の 18②十二、令 155 の 35②二八、規 38 の 16⑩~⑫⑬~⑳)。譲渡可能税額控除は、政府から全額の給付を受けるのではなく、その「譲渡」に際して税額控除を割安で売却しなければならないため、給付付き税額控除ほど価値がないとはいえ、税額控除として適用を受ける以外に対価を得られるという意味では、その「譲渡」が認められる税額控除は給付付き税額控除と類似しているといえる。
- 2 具体的に、この適格適用者変更税額控除額とは、一定の場合を除き、国又は地域の租税に関する法令において、適用者変更(税額控除を受けられる者と他の者との間の取引に基づき、その税額控除を受けられる者がその税額控除を受けられることができる金額の全部又は一部につきその適用を受けられないこととなることにより、その適用を受けられないこととなる金額に相当する額につき当該他の者が税額控除を受けられることができることをいう。以下同じ。)が認められる税額控除に係る最初にその適用を受けられることができる金額(適格給付付き税額控除額を除く。以下「適用者変更税額控除額」という。)のうち、各対象会計年度におけるその適用者変更税額控除額に係る構成会社等又は共同支配会社等の次に掲げる区分に応じそれぞれ次に定める金額とされている(規 38 の 16⑩)。
 - (1) その対象会計年度において、その適用者変更税額控除額に係る当初適用者(税額控除につき最初にその適用を受けられることとなった者をいう。以下同じ。)に該当することとなった構成会社等又は共同支配会社等(その適用者変更税額控除額が次に掲げる要件の全てを満たす場合における構成会社等又は共同支配会社等に限る。) その適用者変更税額控除額

イ その国又は地域の租税に関する法令において、その対象会計年度又はその対象会計年度終了の日の翌日から1年3か月以内において当初適用者が他の者（その当初適用者と特殊の関係にある者を除く。）との間で適用者変更を行うことが認められていること（法的譲渡性基準（legal transferability standard））。

ロ その対象会計年度又はその対象会計年度終了の日の翌日から1年3か月以内に当初適用者のいずれかと他の者（その当初適用者と特殊の関係にある者を除く。）との間でその適用者変更税額控除額に係る適用者変更が行われ、かつ、その適用者変更につき支払を受けた対価の額が適格適用者変更価格以上であったと認められること（市場性基準（marketability standard））。

(2) その適用者変更税額控除額に係る新適用者（税額控除につき適用者変更によりその適用を受けることができることとなった者をいう。）に該当する構成会社等又は共同支配会社等（その適用者変更税額控除額が次に掲げる要件の全てを満たす場合における構成会社等又は共同支配会社等に限る。） 新適用者変更税額控除額（その適用者変更税額控除額のうち適用者変更により構成会社等又は共同支配会社等がその適用を受けることができることとなった部分の金額をいう。以下同じ。）からその新適用者変更税額控除額に係る適用者変更につき支払った対価の額を控除した残額に、その新適用者変更税額控除額のうちその対象会計年度においてその適用を受けた部分の金額（その対象会計年度がその適用を受けた課税期間（国税通則法第2条第9号に規定する課税期間又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令におけるこれに相当するものをいう。）終了の日の属する対象会計年度である場合におけるその金額に限る。）がその新適用者変更税額控除額のうち占める割合を乗じて計算した金額

イ その国又は地域の租税に関する法令において、その対象会計年度において構成会社等又は共同支配会社等が他の者（その構成会社等又は共同支配会社等と特殊の関係にある者を除く。ロにおいて同じ。）との間で適用者変更を行うことが認められていること（法的譲渡性基準）。

ロ 他の者との間でその適用者変更税額控除額に係る適用者変更が行われ、かつ、その適用者変更につき支払った対価の額が適格適用者変更価格以上であったこと（市場性基準）。

3 ここで、上記2(1)イ及びロ並びに(2)イ及びロの他の者からは「その当初適用者と特殊の関係にある者」又は「その構成会社等又は共同支配会社等と特殊の関係にある者」を除くこととされているところ、この特殊の関係とは次に掲げる関係をいうこととされている（規38の16①一）。

(1) 一方の者が他方の会社等の持分（自己が有する自己の持分を除く。）の総数又は総額（以下「総持分数」という。）の50%以上の数又は金額の持分を直接又は間接に保有する関係その他の一方の者が他方の者を直接又は間接に支配する関係

(2) 2の会社等が同一の者によってそれぞれその総持分数の50%以上の数又は金額の持分を直接又は間接に保有される場合におけるその2の会社等の関係その他の2の者が同一の者によって直接又は間接に支配される場合におけるその2の者の関係（(1)に掲げる関係に該当するものを除く。）

4 ところで、現状として、譲渡可能税額控除は外国のみに存在することから、その「譲渡」の当事者となる会社等は外国の会社等が想定されるところ、その設立の根拠となった会社法等の規定により、その株式の払込金額等の全部又は一部の払込み等が行われていない会社等が存在することが考えられる。

この場合、その払込み等が行われていない株式についても、その効力、すなわち、株主たる地位が与えられるということとなると、そのような株式を発行している会社等について自己と特殊の関係にある者に該当するかどうかを判定する場合には、その払込み等が行われていない株式をどのように取り扱うのかといった疑義が生ずる。

そこで、本通達の本文では、この直接又は間接に保有する持分には、株式の払込金額等の全部又は一部について払込み等が行われていないものも含まれるものとして取り扱うことを明らかにしている。

5 また、本通達の注書では、この場合の直接又は間接に保有する会社等の持分の中に名義株があるときは、実際の権利者が保有するものとして取り扱うことを留意的に明らかにしている。

【新設】(会社等の持分)

18-1-46 の 3 規則第 38 条の 16 第 11 項第 1 号イ（個別計算所得等の金額の計算）の「持分（自己が有する自己の持分を除く。）」には、株式の払込金額等の全部又は一部について払込み等が行われていないものも含まれるものとする。

【解説】

- 1 令和 6 年度の税制改正により、いわゆる「譲渡」（適用者変更）が認められる税額控除（譲渡可能税額控除：Transferable tax credits）の額のうち、市場性がある一定のものについて、適格適用者変更税額控除額と位置付け、適格給付付き税額控除額（法人税法施行令第 155 条の 18 第 2 項第 12 号に規定する適格給付付き税額控除額をいう。以下同じ。）と同様に収益として取り扱うこととされたほか、その「譲渡」が可能であるという性質を踏まえ、個別計算所得等の金額及び調整後対象租税額の計算における所要の調整が措置された（令 155 の 18②十二、令 155 の 35②二八、規 38 の 16⑩～⑫⑬～⑳）。譲渡可能税額控除は、政府から全額の給付を受けるのではなく、その「譲渡」に際して税額控除を割安で売却しなければならないため、給付付き税額控除ほど価値がないとはいえ、税額控除として適用を受ける以外に対価を得られるという意味では、その「譲渡」が認められる税額控除は給付付き税額控除と類似しているといえる。
- 2 具体的に、この適格適用者変更税額控除額とは、一定の場合を除き、国又は地域の租税に関する法令において、適用者変更（税額控除を受けることができる者との間の取引に基づき、その税額控除を受けることができる者がその税額控除を受けることができる金額の全部又は一部につきその適用を受けることができないこととなることにより、その適用を受けることができないこととなる金額に相当する額につき当該他の者が税額控除を受けることができることをいう。以下同じ。）が認められる税額控除に係る最初にその適用を受けることができる金額（適格給付付き税額控除額を除く。以下「適用者変更税額控除額」という。）のうち、各対象会計年度におけるその適用者変更税額控除額に係る構成会社等又は共同支配会社等の次に掲げる区分に応じそれぞれ次に定める金額とされている（規 38 の 16⑩）。
 - (1) その対象会計年度において、その適用者変更税額控除額に係る当初適用者（税額控除につき最初にその適用を受けることができることとなった者をいう。以下同じ。）に該当することとなった構成会社等又は共同支配会社等（その適用者変更税額控除額が次に掲げる要件の全てを満たす場合における構成会社等又は共同支配会社等に限る。） その適用者変更税額控除額
 - イ その国又は地域の租税に関する法令において、その対象会計年度又はその対象会計年度終了の日の翌日から 1 年 3 か月以内において当初適用者が他の者（その当初適用者と特殊の関係にある者を除く。）との間で適用者変更を行うことが認められていること（法的譲渡性基準（legal transferability standard））。
 - ロ その対象会計年度又はその対象会計年度終了の日の翌日から 1 年 3 か月以内に当初適用者のいずれかと他の者（その当初適用者と特殊

の関係にある者を除く。)との間でその適用者変更税額控除額に係る適用者変更が行われ、かつ、その適用者変更につき支払を受けた対価の額が適格適用者変更価格以上であったと認められること(市場性基準 (marketability standard))。

(2) その適用者変更税額控除額に係る新適用者(税額控除につき適用者変更によりその適用を受けることができることとなった者をいう。)に該当する構成会社等又は共同支配会社等(その適用者変更税額控除額が次に掲げる要件の全てを満たす場合における構成会社等又は共同支配会社等に限る。) 新適用者変更税額控除額(その適用者変更税額控除額のうち適用者変更により構成会社等又は共同支配会社等がその適用を受けることができることとなった部分の金額をいう。以下同じ。)からその新適用者変更税額控除額に係る適用者変更につき支払った対価の額を控除した残額に、その新適用者変更税額控除額のうちその対象会計年度においてその適用を受けた部分の金額(その対象会計年度がその適用を受けた課税期間(国税通則法第2条第9号に規定する課税期間又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令におけるこれに相当するものをいう。)終了の日の属する対象会計年度である場合におけるその金額に限る。)がその新適用者変更税額控除額のうち占める割合を乗じて計算した金額

イ その国又は地域の租税に関する法令において、その対象会計年度において構成会社等又は共同支配会社等が他の者(その構成会社等又は共同支配会社等と特殊の関係にある者を除く。ロにおいて同じ。)との間で適用者変更を行うことが認められていること(法的譲渡性基準)。

ロ 他の者との間でその適用者変更税額控除額に係る適用者変更が行われ、かつ、その適用者変更につき支払った対価の額が適格適用者変更価格以上であったこと(市場性基準)。

3 ここで、上記2(1)イ及びロ並びに(2)イ及びロの他の者からは「その当初適用者と特殊の関係にある者」又は「その構成会社等又は共同支配会社等と特殊の関係にある者」を除くこととされているところ、この特殊の関係とは次に掲げる関係をいうこととされている(規38の16①一)。

(1) 一方の者が他方の会社等の持分(自己が有する自己の持分を除く。)の総数又は総額(以下「総持分数」という。)の50%以上の数又は金額の持分を直接又は間接に保有する関係その他の一方の者が他方の者を直接又は間接に支配する関係

(2) 2の会社等が同一の者によってそれぞれその総持分数の50%以上の数又は金額の持分を直接又は間接に保有される場合におけるその2の会社等の関係その他の2の者が同一の者によって直接又は間接に支配される場合におけるその2の者の関係(1)に掲げる関係に該当するものを除く。)

4 ところで、現状として、譲渡可能税額控除は外国のみに存在することから、その「譲渡」の当事者となる会社等は外国の会社等が想定されるところ、その設立の根拠となった会社法等の規定により、その株式の払込金額等の全部又は一部の払込み等が行われていない会社等が存在することが考えられる。

この場合、その払込み等が行われていない株式についても、その効力、すなわち、株主たる地位が与えられるということとなると、そのような株式を発行している会社等について自己と特殊の関係にある者に該当するかどうかを判定する場合には、その払込み等が行われていない株式をどのように取り扱うのかといった疑義が生ずる。

そこで、本通達では、上記3(1)の「持分（自己が有する自己の持分を除く。）」には、株式の払込金額等の全部又は一部について払込み等が行われていないものも含まれるものとして取り扱うことを明らかにしている。

【新設】(割引率として合理的と認められるもの)

18-1-46 の 4 規則第 38 条の 16 第 11 項第 3 号(個別計算所得等の金額の計算)の「当該適用者変更税額控除額に係る国等が発行した債券(……)の利回りのうち、……割引率として合理的と認められるもの」とは、例えば、同号の国等が発行した同号に規定する債券の発行日から償還日までの期間に係る複利利回り(いわゆる複利の応募者利回り)をいう。

【解説】

- 1 令和 6 年度の税制改正により、いわゆる「譲渡」(適用者変更)が認められる税額控除(譲渡可能税額控除: Transferable tax credits)の額のうち、市場性がある一定のものについて、適格適用者変更税額控除額と位置付け、適格給付付き税額控除額(法人税法施行令第 155 条の 18 第 2 項第 12 号に規定する適格給付付き税額控除額をいう。以下同じ。)と同様に収益として取り扱うこととされたほか、その「譲渡」が可能であるという性質を踏まえ、個別計算所得等の金額及び調整後対象租税額の計算における所要の調整が措置された(令 155 の 18②十二、令 155 の 35②二八、規 38 の 16⑩～⑫⑬～⑳)。譲渡可能税額控除は、政府から全額の給付を受けるのではなく、その「譲渡」に際して税額控除を割安で売却しなければならないため、給付付き税額控除ほど価値がないとはいえ、税額控除として適用を受ける以外に対価を得られるという意味では、その「譲渡」が認められる税額控除は給付付き税額控除と類似しているといえる。
- 2 具体的に、この適格適用者変更税額控除額とは、一定の場合を除き、国又は地域の租税に関する法令において、適用者変更(税額控除を受けられる者と他の者との間の取引に基づき、その税額控除を受けられる者がその税額控除を受けられることができる金額の全部又は一部につきその適用を受けられないこととなることにより、その適用を受けられないこととなる金額に相当する額につき当該他の者が税額控除を受けられることができることをいう。以下同じ。)が認められる税額控除に係る最初にその適用を受けられることができる金額(適格給付付き税額控除額を除く。以下「適用者変更税額控除額」という。)のうち、各対象会計年度におけるその適用者変更税額控除額に係る構成会社等又は共同支配会社等の次に掲げる区分に応じそれぞれ次に定める金額とされている(規 38 の 16⑩)。
 - (1) その対象会計年度において、その適用者変更税額控除額に係る当初適用者(税額控除につき最初にその適用を受けられることとなった者をいう。以下同じ。)に該当することとなった構成会社等又は共同支配会社等(その適用者変更税額控除額が次に掲げる要件の全てを満たす場合における構成会社等又は共同支配会社等に限る。) その適用者変更税額控除額
 - イ その国又は地域の租税に関する法令において、その対象会計年度又はその対象会計年度終了の日の翌日から 1 年 3 か月以内において当初適用者が他の者(その当初適用者と特殊の関係にある者を除く。)との間で適用者変更を行うことが認められていること(法的譲渡性基準(legal transferability standard))。

- ロ その対象会計年度又はその対象会計年度終了の日の翌日から1年3か月以内に当初適用者のいずれかとの関係にある者を除く。）との間でその適用者変更税額控除額に係る適用者変更が行われ、かつ、その適用者変更につき支払を受けた対価の額が適格適用者変更価格以上であったと認められること（市場性基準（marketability standard））。
- (2) その適用者変更税額控除額に係る新適用者（税額控除につき適用者変更によりその適用を受けることができることとなった者をいう。以下同じ。）に該当する構成会社等又は共同支配会社等（その適用者変更税額控除額が次に掲げる要件の全てを満たす場合における構成会社等又は共同支配会社等に限る。） 新適用者変更税額控除額（その適用者変更税額控除額のうち適用者変更により構成会社等又は共同支配会社等がその適用を受けることができることとなった部分の金額をいう。以下同じ。）からその新適用者変更税額控除額に係る適用者変更につき支払った対価の額を控除した残額に、その新適用者変更税額控除額のうちその対象会計年度においてその適用を受けた部分の金額（その対象会計年度がその適用を受けた課税期間（国税通則法第2条第9号に規定する課税期間又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令におけるこれに相当するものをいう。）終了の日の属する対象会計年度である場合におけるその金額に限る。）がその新適用者変更税額控除額のうち占める割合を乗じて計算した金額
- イ その国又は地域の租税に関する法令において、その対象会計年度において構成会社等又は共同支配会社等が他の者（その構成会社等又は共同支配会社等と特殊の関係にある者を除く。ロにおいて同じ。）との間で適用者変更を行うことが認められていること（法的譲渡性基準）。
- ロ 他の者との間でその適用者変更税額控除額に係る適用者変更が行われ、かつ、その適用者変更につき支払った対価の額が適格適用者変更価格以上であったこと（市場性基準）。
- 3 上記2(1)ロ及び(2)ロの市場性基準における適格適用者変更価格とは、適用者変更税額控除額に係る当初適用者又は新適用者がその適用者変更税額控除額に係る適用者変更を行った場合において、その適用者変更税額控除額につきその適用を受けることができる期間内の日の属する各年のその適用を受けることができる金額を適格割引率を用いてその適用者変更を行った時の現在価値として割り引いた金額の合計額に80%を乗じて計算した金額をいうこととされ（規38の16①二）、また、この適格割引率とは、適用者変更税額控除額に係る当初適用者又は新適用者がその適用者変更税額控除額に係る適用者変更を行った対象会計年度においてその適用者変更税額控除額に係る国等が発行した債券（発行日から償還日までの期間が5年以下である債券のうち、その適用者変更税額控除額につきその適用を受けることができる期間とその償還日までの期間がおおむね同一であるもの（その適用を受けることができる期間が5年を超える場合にあっては、その償還日までの期間が最も長いもの）に限る。）の利回りのうち、その適用者変更税額控除額その適用者変更を行った時の現在価値を算定する際の割引率として合理的と認められるものをいうこととされている（規38の16①三）。
- 4 ここで、上記3の「その適用者変更税額控除額に係る国等が発行した債券（……）の利回りのうち、……割引率として合理的と認められる

もの」とは、具体的にどのようなものをいうのか疑義が生ずる。

この点、法令上、利回りの基となる国等が発行した債券とは、「発行日から償還日までの期間が5年以下である債券のうち、当該適用者変更税額控除額につきその適用を受けることができる期間と当該償還日までの期間がおおむね同一であるもの」とされている。ここでいう「当該償還日までの期間」とは債券の「発行日から償還日までの期間」を指し、その国等が発行した債券とは、国等が新たに発行した国債をいうものと解される。したがって、国等が発行した債券の利回りとは、新規発行国債につきその発行日から償還日まで保有していた場合の利回り、いわゆる応募者利回りをいうこととなる。そして、このうち現在価値を算定する際の割引率として合理的なものの一つとして、複利計算による利回りが考えられることから、本通達ではこれらのことを例示により明らかにしている。

5 なお、「適用者変更税額控除額につきその適用を受けることができる期間」と「発行日から償還日までの期間」を同じくする国等が発行した債券がない場合、法令上「おおむね同一」と規定されていることからすれば、その適用を受けることができる期間と最も近い期間の国等が発行した債券に係る応募者利回りを基礎として計算することが合理的であろう。

6 具体的な設例をもって、適格適用者変更価格の計算を示すと次のとおりである。

《設例》適格適用者変更価格の計算

【前提条件】

- X年4月1日からX+3年3月31日までの3年間にわたり各年度1,000,000米ドルずつ（合計3,000,000米ドル）の税額控除の適用を受けられる税額控除額（本件適用者変更税額控除額）について、X年4月1日に適用者変更を行った。
- 適用者変更を行った対象会計年度における本件適用者変更税額控除額に係る国等が発行した国債の複利の応募者利回りは、以下のとおりである。

〔1年国債：1%、2年国債：1.5%、3年国債：2%〕

【計算例】

（本件適用者変更税額控除額の適用者変更を行った時の現在価値として割り引いた金額の合計額の計算）

$$\bullet \quad 1,000,000 \text{ 米ドル} \times \frac{1}{(1+0.02)} + 1,000,000 \text{ 米ドル} \times \frac{1}{(1+0.02)^2} + 1,000,000 \text{ 米ドル} \times \frac{1}{(1+0.02)^3} = 2,883,883 \text{ 米ドル}$$

（適格適用者変更価格の計算）

$$\bullet \quad 2,883,883 \text{ 米ドル} \times 0.8 = 2,307,106 \text{ 米ドル}$$

【新設】(利益の配当に係る被配分当期対象租税額等に含まれないものの額)

18-1-80の2 18-1-80(注)の「当該利益の配当に係る部分の金額として合理的な方法により計算した金額」には、例えば、構成会社等又は共同支配会社等に係る親会社等が法第23条の2第1項(外国子会社から受ける配当等の益金不算入)の規定の適用を受ける場合の同項に規定する政令で定めるところにより計算した金額に係る部分の金額は含まれないことに留意する。

【解説】

- 1 各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率(15%)を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率(15%)に至るまで上乘せ(トップアップ)課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一とする全ての構成会社等のその対象会計年度に係る調整後対象租税額の合計額(国別調整後対象租税額)が、その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からその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を控除した残額(国別グループ純所得の金額)のうち占める割合をいうこととされている(法82の2②一イ(3))。
- 2 この調整後対象租税額は、構成会社等又は共同支配会社等の各対象会計年度に係る次に掲げる金額の合計額をいうこととされている(法82三十、令155の35①)。
 - (1) 当期対象租税額
 - (2) 法人税等調整額(税効果会計の適用により計上される法人税等(法人税その他利益に関連する金額を課税標準として課される租税をいう。以下同じ。)の調整額をいう。)について一定の調整を加えたところにより計算した金額(規38の28①~⑥)
 - (3) 特定連結等財務諸表の作成の基礎となる個別財務諸表(純資産の項目又はその他の包括利益の項目に限る。)に記載された対象租税の額(その対象租税の額の基礎とされた金額が個別計算所得等の金額に含まれる場合に限る。)(規38の28⑦)
- 3 上記2(1)に掲げる当期対象租税額とは、構成会社等又は共同支配会社等の各対象会計年度に係る当期純損益金額に係る法人税等の額(対象租税の額に限る。)に被配分当期対象租税額を加算した金額に一定の加算調整又は減算調整を行った金額をいうこととされている(令155の35②)。
- 4 この被配分当期対象租税額は、適切な実効税率の計算を行うために、子会社などの各種の当期純損益金額に対応する対象租税を配分するものである。構成会社等又は共同支配会社等の所有持分を有する他の構成会社等又は共同支配会社等(以下「親会社等」という。)に対して利益の配当を行った場合の被配分当期対象租税額は、親会社等の当期純損益金額に係る対象租税の額(その親会社等が受ける利益の配当を課税標準として課されるものに限る。)のうちその利益の配当に係る部分の金額として合理的な方法により計算した金額とされている(令155の35

③六、規 38 の 29⑩)。

5 ここで、上記 4 の「合理的な方法により計算した金額」とは、必ずしも一の方法に限られないところ、具体的にどのような方法により計算した金額をいうのかが問題となる。

そこで、法人税基本通達 18-1-80 の本文では、上記 4 の「その利益の配当に係る部分の金額として合理的な方法により計算した金額」には、法人税法施行令第 155 条の 35 第 3 項第 6 号の構成会社等又は共同支配会社等の所在地国の租税に関する法令の規定により同号の利益の配当を課税標準として源泉徴収の方法又は外国におけるこれに類する方法により課される対象租税の額が含まれることを例示により留意的に明らかにしている。

この「合理的な方法により計算した金額」とは親会社等の当期純損益金額に係る対象租税の額（その親会社等が受ける同号の利益の配当を課税標準として課されるものに限る。）のうち利益の配当に係る部分の金額として計算するものであることから、構成会社等又は共同支配会社等の所在地国の租税に関する法令の規定により同号の利益の配当を課税標準として源泉徴収の方法又は外国におけるこれに類する方法により課される対象租税の額は合理的な方法により計算した金額の一つといえる。

6 また、同通達の注書では、親会社等の所在地国において課される当期純損益金額に係る対象租税の額のうち「当該利益の配当に係る部分の金額として合理的な方法により計算した金額」を被配分当期対象租税額に含めることとして差し支えないことを明らかにしている。

7 ところで、我が国において、内国法人である親会社等に対して外国子会社から利益の配当が行われた場合で一定の要件を満たすときには、その親会社等は法人税法第 23 条の 2 第 1 項の規定の適用を受け、その利益の配当の額から同項に規定する政令で定めるところにより計算した金額（その利益の配当の額に係る費用の額に相当する金額（5%相当額）をいう（令 22 の 4 ②）。）を控除した金額は、その親会社等の各事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入されないこととされているところ、その政令で定めるところにより計算した金額に係る部分の金額が、上記 6 の「当該利益の配当に係る部分の金額として合理的な方法により計算した金額」に含まれるのかどうか問題となる。

この点、結果的にはその利益の配当の額の 95%相当額が益金不算入となるが、これは、その利益の配当の額が課税所得から除外されることから、その額を獲得するために要した費用についても課税所得の計算上除外し、費用収益を対応させるという趣旨に基づくものである。したがって、利益の配当の額は課税所得から除外されているのであるから、この費用の額に相当する金額に係る部分の金額は、上記 6 の「当該利益の配当に係る部分の金額として合理的な方法により計算した金額」に含まれず、被配分当期対象租税額として親会社等から外国子会社である構成会社等又は共同支配会社等へ配分することはできないこととなる。本通達では、このことを例示により留意的に明らかにしている。

【新設】(導管会社等に対する持分を有することにより受け取ることができる見込まれる収益の額)

18-1-80の3 規則第38条の29第11項第1号(被配分当期対象租税額等)の「令第155条の35第7項に規定する導管会社等(……)に対する持分を有することにより受け取ることができる見込まれる収益の額(適格給付付き税額控除額以外の税額控除の額を除く。)」には、当該持分を取得した時に見込まれる規則第38条の29第13項各号に掲げる金額(同項第1号に掲げる金額のうち、令第155条の18第2項第12号(個別計算所得等の金額の計算)に規定する適格給付付き税額控除額以外の税額控除の額を除く。)が含まれることに留意する。

【解説】

- 1 令和6年度の税制改正により、構成会社等の各対象会計年度に係る構成会社等個別計算所得等の金額の計算において、構成会社等有する所有持分に係る除外資本損益に係る加算調整額又は減算調整額の取扱いにつき、特定多国籍企業グループ等の選択により一定の金額を加算調整額又は減算調整額から除くこととする特例規定(以下「資本損益合算選択」という。)が設けられた(令155の24の2①～⑤)。また、共同支配会社等に係る資本損益合算選択については、構成会社等に係る資本損益合算選択の規定が準用されているため(令155の24の2⑥)、共同支配会社等についても同様に扱うこととなる。
- 2 構成会社等又は共同支配会社等が、各対象会計年度において資本損益合算選択の適用を受ける場合において、導管会社等(その構成会社等の特定多国籍企業グループ等に属する会社等又はその共同支配会社等に係る他の共同支配会社等を除く。)に対する持分のうちその持分を有することにより受け取ることができる見込まれる収益の額(適格給付付き税額控除額以外の税額控除の額を除く。)がその持分の取得に要した額を下回ることその他の財務省令で定める要件を満たすもの(以下「適格持分」という。)を有するときは、その構成会社等又は共同支配会社等のその対象会計年度に係る調整後対象租税額の計算については、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定めるところによることとされた(令155の35⑦)。
 - (1) その適格持分を有することにより受け取る投資収益の額がその取得に要した額以下である場合 その適格持分を有することにより受け取る税額控除の額及びこれに類するものをその調整後対象租税額に加算する。
 - (2) (1)の投資収益の額がその取得に要した額を超える場合(その対象会計年度以前の各対象会計年度において(1)により加算された金額がある場合に限る。) その超える部分の一定の金額(その加算された金額(過去対象会計年度において(2)により減算された金額がある場合には、その減算された金額を除く。)に相当する金額を限度とする。)をその調整後対象租税額から減算する。

3 ここで、適格持分について、上記2の「財務省令で定める要件」の一つとして、上記2の導管会社等に対する持分を取得した時において、その持分を有することにより受けることができると見込まれる収益の額（適格給付付き税額控除額以外の税額控除の額を除く。）がその持分の取得に要した額を下回ることが規定されており（規38の29⑪一⑫）、この適格持分の判定における収益の額の範囲が問題となる。

4 この点、上記2(1)及び(2)の「投資収益の額」は、その適格持分を有することにより受ける収益の額のうち次に掲げる金額の合計額とすることとされている（規38の29⑬）。

(1) 適格持分を有することにより受けることができる税額控除の額

(2) 国又は地域の租税に関する法令において構成会社等又は共同支配会社等の所得の金額の計算上損金の額に算入される適格持分に係る導管会社等の損失の額にその構成会社等又は共同支配会社等に適用される税率を乗じて計算した金額

(3) 適格持分に係る利益の配当の額及びこれに類するもの

(4) 適格持分の譲渡により受ける対価の額

本制度は、投資先であるパートナーシップに生じた税額控除の額について、投資者が自らの税額を減少させるために税額控除を適用できる税制を有する国又は地域において、税額控除の額を含めた投資に対する全てのリターンが出資額を上回る場合の一定の出資に関し、税額控除の額等を実効税率の分子の減少としないこととする特例であり、「投資収益の額」には、適格持分を有することにより受けることができる税額控除の額や適格持分に係る導管会社等の損失の額にその構成会社等に適用される税率を乗じて計算した金額といったものが含まれている。

5 適格持分の判定における収益の額は、法令上、「投資収益の額」に限られておらず、また、上記4の趣旨を踏まえると、「投資収益の額」と同様に、その収益の額には上記4(1)から(4)までに掲げる金額が含まれると解することが相当である。本通達では、このことを留意的に明らかにしている。

6 なお、「投資収益の額」として、上記4(3)の「適格持分に係る利益の配当の額及びこれに類するもの」があるが、これには、例えば、資本の払戻しによる分配額が含まれる。したがって、適格持分の判定における収益の額にも、資本の払戻しによる分配額が含まれることとなる。

2 国際最低課税額

【新設】（構成会社等の所在地国における勤務割合が 50%を超える場合の特定費用の額）

18-2-1 の 2 特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等の各従業員等に係る規則第 38 条の 31 第 3 項第 1 号（構成会社等に係る国別グループ純所得の金額から控除する金額）に掲げる期間が当該従業員等に係る同項第 2 号に掲げる期間のうちに占める割合（以下 18-2-1 の 2 において「勤務割合」という。）が 50%を超える場合には、当該勤務割合を考慮せず、当該従業員等に係る同条第 1 項各号に掲げる費用の額の全額を基礎として令第 155 条の 38 第 1 項第 1 号（国別グループ純所得の金額から控除する金額）の「特定費用（……）の額（……）」の計算を行うことに留意する。

（注）本文の勤務割合が 50%を超えるかどうかの判定に当たっては、特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等の就業規則、当該構成会社等と従業員等との間の労働契約その他これらに類するもの（以下 18-2-1 の 2 において「就業規則等」という。）において当該従業員等の勤務その他の人的役務の提供が行われる場所及び期間が定められており、かつ、当該就業規則等の定めに従って当該従業員等に係る勤務その他の人的役務の提供が行われていると認められる場合には、当該就業規則等の定めに基づいて当該判定を行って差し支えない。

【解説】

- 1 令和 6 年度の税制改正により、実質ベース所得除外額（注）について、構成会社等の従業員又はこれに類する者（以下「従業員等」という。）がその構成会社等の所在地国を含む複数の国又は地域で業務を遂行する場合の計算方法が明確にされた。
（注） 実質ベース所得除外額とは、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。）の各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、その適用後の金額をいう。）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、その適用後の金額をいう。）の合計額の 5%に相当する金額との合計額をいう（法 82 の 2 ②一イ(2)、令 155 の 38）。
- 2 具体的には、この実質ベース所得除外額の計算における特定費用（同条第 1 項第 1 号に規定する特定費用をいう。以下同じ。）の額について、特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等の各従業員等に係る「その対象会計年度に係るその特定多国籍企業グループ等の事業に関する業務に係る勤務その他の人的役務の提供（その構成会社等の所在地国において行うものに限る。）に係る期間」がその従業員等に係る「そ

の対象会計年度に係るその特定多国籍企業グループ等の事業に関する業務に係る勤務その他の人的役務の提供に係る期間」のうちに占める割合（勤務割合）が 50%以下である場合におけるその構成会社等の各対象会計年度に係る特定費用の額（その従業員等に係る部分に限る。）は、その特定費用の額にその勤務割合を乗じて計算することとされた（規 38 の 31③）。ここで、勤務割合が 50%以下でない場合、すなわち、勤務割合が 50%を超える場合の取扱いについて疑義が生ずる。

3 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、従業員等に係るその勤務割合が 50%を超える場合について、従業員等の給与等の額にその勤務割合を乗ずることなく実質ベース所得除外額の計算を行うこととされている（執行ガイダンス 3 パラ 29）。

本通達の本文では、法令の規定、執行ガイダンスの記載等を踏まえ、勤務割合が 50%を超える場合には、その勤務割合を考慮せず、各従業員等の法人税法施行規則第 38 条の 31 第 1 項各号に掲げる費用の額の全額を基礎として法人税法施行令第 155 条の 38 第 1 項第 1 号の「特定費用（……）の額（……）」の計算を行うことを留意的に明らかにしている。

4 また、この勤務割合が 50%を超えるかどうかの判定に当たっては、構成会社等は、各従業員等について「その対象会計年度に係るその特定多国籍企業グループ等の事業に関する業務に係る勤務その他の人的役務の提供」が、その構成会社等の所在地国において行われるものであるかどうかを確認することとなり、実務上相当な事務負担を要する。そこで、本通達の注書では、執行ガイダンスの記載等を踏まえ、構成会社等の就業規則等においてその従業員等の勤務その他の人的役務の提供が行われる場所及び期間が定められており、かつ、その就業規則等の定めに従ってその従業員等に係る勤務その他の人的役務の提供が行われていると認められる場合には、その就業規則等の定めに基づいてその判定を行って差し支えないことを明らかにしている。

5 なお、本通達の注書の「その他これらに類するもの」には、構成会社等とその構成会社等の従業員の属する労働組合との間の労働協約又は構成会社等とその構成会社等の通常の業務（その構成会社等又はその構成会社等が属する特定多国籍企業グループ等の他の構成会社等の指揮命令を受けて行うものに限る。）に従事する外部職員（独立請負人）との間の請負契約等が含まれる。

6 共同支配会社等に係る実質ベース所得除外額については、構成会社等に係る実質ベース所得除外額の規定が準用されているため（令 155 の 46、規 38 の 36①）、共同支配会社等についても本通達と同様に取り扱うこととなる。

【新設】(特定費用の額又は特定資産の額に係る取扱い)

18-2-1の3 令第155条の38第1項第1号又は第2号《国別グループ純所得の金額から控除する金額》に掲げる金額には、構成会社等(同項に規定する構成会社等をいう。以下18-2-1の3において同じ。)の特定費用(同項第1号に規定する特定費用をいう。)の額又は構成会社等が有する特定資産(同項第2号に規定する特定資産をいう。以下18-2-2の2において同じ。)の額の一部を含めないこととして差し支えない。

【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とは、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2②一イ、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、その適用後の金額をいう。)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、その適用後の金額をいう。)の合計額の5%に相当する金額との合計額(以下「実質ベース所得除外額」という。)
 - (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 また、上記2(2)の特定費用とは、構成会社等の従業員又はこれに類する者(以下「従業員等」という。)に係る次に掲げる費用をいうことと

されている（法 82 の 2 ②一イ(2)(i)、令 155 の 38①一、規 38 の 31①）。

- (1) 俸給、給料、賃金、歳費、賞与又はこれらの性質を有する給与
- (2) 人的役務の提供に対する報酬（(1)に掲げる費用を除く。）
- (3) その構成会社等が負担する社会保険料
- (4) 福利厚生に係る費用
- (5) (1)から(4)までに掲げる費用に類する費用
- (6) (1)から(5)までに掲げる費用の支払に基因してその構成会社等に対して課される税

4 さらに、上記 2 (2)の特定資産とは、最終親会社等財務会計基準（最終親会社等財務会計基準に基づくことが実務上困難であると認められる場合には、代用財務会計基準）における次に掲げる資産（投資及び売却を目的として有するもの並びにリースを目的として有するもの（ファイナンス・リース取引の目的となる一定のものに限る。）を除く。）をいうこととされている（法 82 の 2 ②一イ(2)(ii)、令 155 の 38①二、規 38 の 31④）。

- (1) 有形固定資産（(3)に掲げるものを除く。）
- (2) 天然資源
- (3) リース資産（有形資産に係るものに限る。）又はこれに相当するもの
- (4) 国等の認可（これに準ずるものを含む。）を要する不動産の使用又は天然資源の開発に係る権利その他これらに相当する権利

5 ここで、上記 2 (2)のとおり、実質ベース所得除外額は、「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特定費用の額（……）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（……）の合計額の 5%に相当する金額との合計額」であるところ、実務上、次に掲げるような場合に、一部の構成会社等の特定費用の額又は特定資産の額のみを集計することや、構成会社等の特定費用の額又は特定資産の額の一部のみを集計することが考えられる。

- (1) 国別グループ純所得の金額から実質ベース所得除外額として控除できるのは国別グループ純所得の金額までであることから、特定費用の額又は特定資産の額の全額を全て集計する必要がない場合
- (2) 勤務割合（法人税法施行規則第 38 条の 31 第 3 項に規定する割合）や所在割合（同条第 8 項に規定する割合）を算定する際の事務負担及びこれに係るコストが大きい場合

6 この点、令和 3 年 12 月に OECD/G 20「B E P S 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、実質ベース所得除外額の計算において、従業員等に係る給与等の額や有形固定資産等の額の全額を計算する必要はないこととされている(執行ガイダンス3パラ36)。

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、法人税法施行令第155条の38第1項第1号又は第2号に掲げる金額には、構成会社等の特定費用の額又は特定資産の額の一部を含めないこととして差し支えないことを明らかにしている。

7 共同支配会社等に係る実質ベース所得除外額については、構成会社等に係る実質ベース所得除外額の規定が準用されているため(令155の46、規38の36①)、共同支配会社等についても本通達と同様に取り扱うこととなる。

【新設】（構成会社等の所在地国における所在割合が 50%を超える場合の特定資産の額）

18-2-2 の 2 構成会社等が特定資産を有する場合に、規則第 38 条の 31 第 8 項第 1 号（構成会社等に係る国別グループ純所得の金額から控除する金額）に掲げる期間が同項第 2 号に掲げる期間のうちに占める割合（以下 18-2-2 の 2 において「所在割合」という。）が 50%を超えるときは、当該所在割合を考慮せず、当該特定資産の額の全額を基礎として令第 155 条の 38 第 1 項第 2 号（国別グループ純所得の金額から控除する金額）の「特定資産（……）の額（……）」の計算を行うことに留意する。

【解説】

- 1 令和 6 年度の税制改正により、実質ベース所得除外額(注)について、構成会社等の特定資産（法人税法施行令第 155 条の 38 第 1 項第 2 号に規定する特定資産をいう。以下同じ。）がその所在地国を含む複数の国又は地域に所在する場合の計算方法が明確にされた。
(注) 実質ベース所得除外額とは、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。）の各対象会計年度に係る特定費用の額（同項第 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、その適用後の金額をいう。）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、その適用後の金額をいう。）の合計額の 5%に相当する金額との合計額をいう（法 82 の 2 ②イ(2)、令 155 の 38）。
- 2 具体的には、この実質ベース所得除外額の計算における特定資産の額について、各対象会計年度において構成会社等が特定資産を有する場合に、「その対象会計年度の期間のうちにその構成会社等の所在地国にその特定資産が所在する期間」が「その対象会計年度の期間」のうちに占める割合（所在割合）が 50%以下であるときにおけるその特定資産に係るその対象会計年度開始の時と終了の時の帳簿価額の平均額は、その平均額にその所在割合を乗じて計算した金額とすることとされた（規 38 の 31⑧）。ここで、所在割合が 50%以下でない場合、すなわち、所在割合が 50%を超える場合の取扱いについて疑義が生ずる。
- 3 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、所在割合が 50%を超える場合について、有形固定資産等の額にその所在割合を乗ずることなく実質ベース所得除外額の計算を行うこととされている（執行ガイダンス 3 パラ 31）。

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、所在割合が50%を超える場合には、その所在割合を考慮せず、特定資産の額の全額を基礎として法人税法施行令第155条の38第1項第2号の「特定資産（……）の額（……）」の計算を行うことを留意的に明らかにしている。

- 4 共同支配会社等に係る実質ベース所得除外額については、構成会社等に係る実質ベース所得除外額の規定が準用されているため（令155の46、規38の36①）、共同支配会社等についても本通達と同様に取り扱うこととなる。

【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。

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。

第2 「法人税基本通達の一部改正について」通達関係 経過的取扱い

【新設】(経過的取扱い③…特定会計処理に準ずる会計処理)

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。以下「改正規則」という。）附則第3条第13項（国際最低課税額の計算に関する経過措置）の「これに準ずる会計処理」とは、法第82条第1号ハ（定義）に規定する会社等が同条第2号に規定する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、当該企業グループ等に係る同条第10号に規定する最終親会社等の同条第1号イに掲げる連結等財務諸表における当該会社等の資産及び負債の帳簿価額を用いて当該最終親会社等の連結財務諸表を作成するための一連の基礎資料（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に留意する。

【解説】

- 1 令和6年度の税制改正により、構成会社等がいわゆる移行期間C b C Rセーフ・ハーバーの適用を受ける場合において、その連結等財務諸表の範囲から、次に掲げる場合のいずれにも該当する場合を除き、特定会計処理（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（法人税法第82条第1号イに掲げるものに限る。）におけるその会社等の資産又は負債の帳簿価額を用いてその会社等の個別財務諸表を作成する会計処理をいう。）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を含まないこととされた（令和5年改正規附則3⑬）。
 - (1) 令和5年1月1日以後に開始する各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が特定会計処理又はこれに準ずる会計処理が適用される連結等財務諸表に基づき作成されている場合（これらの会計処理を適用して連結等財務諸表を作成することが定められている法令の規定によりこれらの会計処理が適用される連結等財務諸表が作成されている場合を含む。）
 - (2) 構成会社等が令和3年12月1日以後に行う取引に係るのれんがその構成会社等の連結等財務諸表に計上されている場合において、その対象会計年度に係る次に掲げる金額に当該のれんに係る損失の額が加算されている場合
 - イ 簡素な実効税率要件の判定を行う場合における調整後税引前当期利益の額（所得税法等の一部を改正する法律（令和5年法律第3号）附則第14条第1項第2号ロに掲げる金額をいう。以下同じ。）（同号イに掲げる金額に当該のれんに係る損失の額に係る繰延税金資産又は繰延税金負債が含まれていない場合に限る。）

ロ 通常利益要件の判定を行う場合における調整後税引前当期利益の額

2 ここで、上記1の「これに準ずる会計処理」とは、具体的にどのような会計処理をいうのかが問題となる。

この点、移行期間C b C Rセーフ・ハーバーの適用に当たっては、原則として、構成会社等の個別財務諸表（一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って作成されたものに限る。）又は最終親会社等のいわゆる連結パッケージのデータを用いて作成された国別報告事項を用いるところ、特定会計処理は、上記1のとおり、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又は負債の帳簿価額をその会社等の個別財務諸表に反映させる会計処理をいうこととされている。

これらのことから、「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又は負債の帳簿価額をその最終親会社等の連結財務諸表を作成するための一連の基礎資料、すなわち連結パッケージに反映させる会計処理をいうと解することが相当である。本通達では、このことを留意的に明らかにしている。

3 なお、日本基準である平成15年10月31日付企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」第32項において、「のれんは、資産に計上し、20年以内のその効果の及ぶ期間にわたって、定額法その他の合理的な方法により規則的に償却する。」とされ、いわゆるのれんの償却が認められているところ、上記1(2)ののれんに係る損失にはのれんの償却が含まれず、上記1(2)の調整は、のれんの償却は対象外とされていることに留意が必要である。

4 おって、上記1の規定は、共同支配会社等が移行期間C b C Rセーフ・ハーバーの適用を受ける場合について準用されているため（令和5年改正規附則3⑳）、共同支配会社等についても本通達と同様に取り扱うこととなる。

【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。

【新設】(経過的处理(5)…その他これに準ずる金額の例示)

改正規則附則第3条第14項第1号ロ(1)《国際最低課税額の計算に関する経過措置》の「その他これに準ずる金額」には、例えば、措置法第66条の5の3第1項又は第2項《対象純支払利子等に係る課税の特例》の規定により、同号に規定する資金供与会社等の超過利子額(同条第1項に規定する超過利子額をいう。以下経過的处理(5)において同じ。)に相当する金額又は調整対象超過利子額(同条第2項に規定する調整対象超過利子額をいう。以下経過的处理(5)において同じ。)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む。)として損金の額に算入される金額(当該超過利子額又は当該調整対象超過利子額が生じた法第82条の2第2項第1号ロ《国際最低課税額》に規定する過去対象会計年度後の各対象会計年度における法人税等(改正規則附則第3条第4項に規定する法人税等をいう。以下経過的处理(5)において同じ。)の額を減少させることが見込まれないこと(令和4年12月16日以後に行われる改正規則附則第3条第14項第1号の資金の供与がないものとした場合に、当該過去対象会計年度後の各対象会計年度における法人税等の額を減少させることが見込まれないことを含む。)により当該超過利子額又は当該調整対象超過利子額に係る改正規則附則第3条第5項に規定する繰延税金資産が計上されていないものに限る。)に対応する部分の金額が含まれることに留意する。

【解説】

1 令和6年度の税制改正により、構成会社等がいわゆる移行期間C b C Rセーフ・ハーバーの適用を受ける場合において、その適用に係る要件の判定において用いる所得税法等の一部を改正する法律(令和5年法律第3号)附則第14条第1項第1号ロに規定する調整後税引前当期利益の額について、費用又は損失に対応する収入が認識されないケースへの対応等として、構成会社等に係る次に掲げる取引が行われる場合には、次に掲げる取引に係る費用又は損失の額を減算しないで、その対象会計年度に係る調整後税引前当期利益の額を計算することとされた(令和5年改正規則3⑭)。

(1) 費用又は損失に対応する収入が認識されないケース

構成会社等が資金供与会社等(その構成会社等の特定多国籍企業グループ等に属する会社等又はその特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等であって、他のその特定多国籍企業グループ等に属する会社等又はその特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等に対して直接又は間接に資金の供与を行うものをいう。以下同じ。)から直接又は他の会社等(その特定多国籍企業グループ等に属する会社等又はその特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等であって、その構成会社等及びその資金供与会社等以外のものをいう。ロ(ロ)において同じ。)を通じて間接に受ける資金の供与(令和4年12月15日以前に行われた取引を除く。)であって、これらの取引に係る費用(法人税法施行令第155条の22第1項中「銀行業又は保険業」とあるのを「銀行業」と読み替えた場合における同項に規定する特定金融商品

に係る同項に規定する金銭等の分配を除く。(1)において同じ。)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(次に掲げる要件のいずれかを満たすものに限る。)

イ その資金供与会社等のその対象会計年度に係る連結等財務諸表においてこれらの取引に係る収入の額が計上されないこと。

ロ 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(次に掲げる金額を除く。)がないこと。

(イ) 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金額(これらの規定に係る欠損の金額が生じた過去対象会計年度後の各対象会計年度における法人税等の額を減少させることが見込まれないこと(令和4年12月16日以後に行われるこれらの取引がないものとした場合に、その過去対象会計年度後の各対象会計年度における法人税等の額を減少させることが見込まれないことを含む。)によりその欠損の金額に係る繰延税金資産が計上されていないものに限る。)に対応する部分の金額その他これに準ずる金額

(ロ) その費用又は損失の額(ロにおいて「費用等の額」という。)のうち、他の会社等(その資金供与会社等の所在地国を所在地国とするものに限る。(ロ)において同じ。)の所得の金額の計算上、損金の額に算入される金額(その費用等の額のうち、その対象会計年度に係るその所在地国の連結等財務諸表に費用又は損失の額として計上されるもの(当該他の会社等が有する導管会社等の連結等財務諸表に費用又は損失の額として計上されることにより、その所在地国の連結等財務諸表に費用又は損失の額として計上されるものを含む。)を除く。)

(2) 損失が二重に計上されるケース

構成会社等と他の会社等(その構成会社等の特定多国籍企業グループ等に属する他の会社等又はその特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等をいう。(2)において同じ。)との間で行われる取引(令和4年12月15日以前に行われた取引を除く。(2)において同じ。)であって、その取引に係る費用又は損失の額がその構成会社等の連結等財務諸表に計上されるもの(次に掲げる要件のいずれかを満たすものに限る。)

イ その費用又は損失の額のうち、当該他の会社等のその対象会計年度に係る連結等財務諸表においても費用又は損失の額として計上される金額(その構成会社等及び当該他の会社等の連結等財務諸表においてその取引に係る収入の額として計上される金額がある場合には、当該他の会社等の連結等財務諸表にその取引に係る収入の額として計上される金額を控除した残額)があること。

ロ その費用又は損失の額のうち、当該他の会社等の所得の金額の計算上、損金の額に算入される金額(その構成会社等の連結等財務諸表にその取引に係る収入の額として計上され、かつ、その計上された金額がその構成会社等の所得の金額の計算上、益金の額に算入される場合には、その計上された金額とその算入される金額のうちいずれか少ない金額を控除した残額)があること。

2 ここで、上記1(1)ロ(イ)の「その他これに準ずる金額」とは、具体的にどのようなものをいうのかが問題となる。

この点、上記 1 (1)ロ (イ)の「損金の額に算入される金額 (……) に対応する部分の金額」とは、益金の額に算入される金額ではあるものの、法人税法第 57 条第 1 項の規定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金額と相殺され、結果的にはその資金供与会社等の所得の金額が増加しないこととなる金額をいうのであるから、「その他これに準ずる金額」には、例えば、益金の額に算入される金額ではあるものの、措置法第 66 条の 5 の 3 第 1 項又は第 2 項の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む。) と相殺され、結果的にはその資金供与会社等の所得の金額が増加しないこととなる金額が含まれる。本通達では、このことを例示により留意的に明らかにしている。

- 3 なお、共同支配会社等の調整後税引前当期利益の額の計算については、構成会社等の調整後税引前当期利益の額の計算の規定が準用されているため (令和 5 年改正規附則 3 ㉔)、共同支配会社等についても本通達と同様に取り扱うこととなる。