

3 国際最低課税残余额

【新設】(課税標準国際最低課税残余额の円換算)

20-9-1 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。)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(同条第1号に規定する連結等財務諸表をいう。以下この章において同じ。)が外国通貨で表示される場合には、法第145条の3第2項(課税標準)の各対象会計年度の外国法人に係る課税標準国際最低課税残余额は、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残余额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20-9-1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20-9-1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残余额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 令和7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恒久的施設等(その所在地国が我が国であるものに限る。以下2において同じ。)を有する構成会社等である外国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税残余额について、各対象会計年度の国際最低課税残余额に対する法人税を課することとされた(法8の2)。
- 2 本制度は、特定多国籍企業グループ等の親会社等の所在地国における税負担が基準税率(15%)を下回る場合に、我が国に所在するその子会社等に対して、その税負担が基準税率に至るまで上乘せ(トップアップ)課税するものである。
具体的には、構成会社等及び共同支配会社等の所在地国ごとに計算された実効税率が基準税率に満たない部分の金額の合計額(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との合計額)から会社等別国際最低課税額等に係る一定の金額(各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税及び外国におけるこれに相当するものの対象となる金額等)の合計額を控除した残額(グループ国際最低課税残余额)を、構成会社等の経済活動実体を表す配分ファクター(従業員等の数及び有形資産の額)を用いて恒久的施設等

を有する構成会社等である外国法人に配分した金額（国際最低課税残余额）（法 82 の 11②、法 145 の 2 ①）について、その外国法人に対して課税する制度である。

3 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 3 ②一）。

4 上記 3 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 3 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（実質ベース所得除外額）

(3) 基準税率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

5 上記 4 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 5 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 5 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。以下同じ。）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）。

6 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には、当期純損益金額を出発点として計算されるグループ国際最低課税額や国際最低課税残余额は外国通貨で表示されることとなる。

7 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）。

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残余额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り、この円換算の方法が問題となる。

8 この点、令和 3 年 12 月に OECD/G 20「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こととされており、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））。

9 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 145 条の 3 第 2 項の各対象会計年度の国際最低課税残余额を同項の各対象会計年度の外国法人に係る課税標準国際最低課税残余额に円換算する方法（上記 8 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。

10 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残余额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 9 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。