

4 国内最低課税額

【新設】(課税標準国内最低課税額の円換算)

20-10-1 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 145 条の 7 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内最低課税額は、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内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 20-10-1 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 20-10-1 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内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 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 3 までにおいて同じ。)を有する構成会社等である外国法人又は特定多国籍企業グループ等に係る恒久的施設等を有する共同支配会社等である外国法人に対しては、各対象会計年度の国内最低課税額について、各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税を課することとされた(法 8 の 3)。
- 2 本制度は、特定多国籍企業グループ等に属する会社等の我が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。
- 3 上記 1 の国内最低課税額とは、次に掲げる外国法人の区分に応じそれぞれ次に定める金額をいうこととされている(法 145 の 6 ①)。
 - (1) 各対象会計年度において特定多国籍企業グループ等に属する恒久的施設等を有する構成会社等である外国法人又は過去対象会計年度においてその特定多国籍企業グループ等に属する恒久的施設等を有する構成会社等であった外国法人でその対象会計年度においてその構成会社等でないもの その対象会計年度における構成会社等の恒久的施設等に係る国内最低課税額
 - (2) 各対象会計年度において特定多国籍企業グループ等に係る恒久的施設等を有する共同支配会社等である外国法人又は過去対象会計年度

においてその特定多国籍企業グループ等に係る恒久的施設等を有する共同支配会社等であった外国法人でその対象会計年度においてその共同支配会社等でないもの その対象会計年度における共同支配会社等の恒久的施設等に係る国内最低課税額

4 上記 3 (1)に定める構成会社等の恒久的施設等に係る国内最低課税額とは、各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等に係る国内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特定多国籍企業グループ等に係る国内グループ純所得の金額（法人税法第 82 条の 19 第 2 項第 1 号に規定する国内グループ純所得の金額をいう。以下同じ。）がある場合には、上記 3 (1)に掲げる外国法人の恒久的施設等に係るその対象会計年度の当期グループ国内最低課税額に係る帰属額、過去対象会計年度ごとの再計算グループ国内最低課税額に係る帰属額及びその対象会計年度の上記 3 (1)に掲げる外国法人の恒久的施設等（各種投資会社等に限る。）に係る未分配所得国内最低課税額の合計額（過去対象会計年度においてその特定多国籍企業グループ等に属する恒久的施設等を有する構成会社等であった外国法人でその対象会計年度においてその構成会社等でないものにあつては、過去対象会計年度ごとの再計算グループ国内最低課税額に係る帰属額の合計額）をいうこととされている（法 145 の 6 ②において準用する法 82 の 19②一）。

5 この当期グループ国内最低課税額に係る帰属額とは、その対象会計年度の当期グループ国内最低課税額に帰属割合（法人税法第 82 条の 19 第 2 項第 1 号イに規定する割合をいう。）を乗じて計算した金額をいうこととされ、この当期グループ国内最低課税額とは、(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 19②一イ）。

(1) 国内グループ純所得の金額

(2) 我が国に係る法人税法第 82 条の 3 第 2 項第 1 号イ(2)に掲げる金額（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国内実効税率を控除した割合

6 上記 5 (1)の国内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 6 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 6 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。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）。

7 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国内最低課税額は外国通貨で表示されることとなる。

8 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内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。

9 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））。

10 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 7 第 2 項の各対象会計年度の国内最低課税額を同項の各対象会計年度の外国法人に係る課税標準国内最低課税額に円換算する方法（上記 9 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。

11 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内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 10 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。