

目 次

法人税基本通達関係

1	国際最低課税残余额	
【新設】	18-3-1 (構成会社等の従業員その他これに類する者の範囲)	3
【新設】	18-3-2 (従業員等の数として勤務時間その他の事情を勘案して合理的な方法により計算した数の例示)	6
【新設】	18-3-3 (有形資産の範囲)	9
【新設】	18-3-4 (各対象会計年度の国内グループ国際最低課税残余额に相当する金額がないものとされる場合の意義)	11
【新設】	18-3-5 (国際的な事業活動の初期段階における適用免除における所在地国の数の判定)	14
【新設】	18-3-6 (国際的な事業活動の初期段階における適用免除における特定所在地国の取扱い)	17
【新設】	18-3-7 (課税標準国際最低課税残余额の円換算)	20
2	国内最低課税額	
【新設】	18-4-1 (国内調整後対象租税額に含まれる利益の配当に係る被配分当期対象租税額)	23
【新設】	18-4-2 (構成会社等が特定多国籍企業グループ等に属さないこととなった場合の繰越対象帰属額に準ずる金額として合理的な方法により計算した金額)	26
【新設】	18-4-3 (構成会社等が特定多国籍企業グループ等に属さないこととなった場合の繰越国内グループ調整後対象租税額の計算)	32
【新設】	18-4-4 (構成会社等における過去対象会計年度に係る対象租税の額が減少した場合の意義)	35
【新設】	18-4-5 (構成会社等が特定多国籍企業グループ等に属さないこととなった場合の再計算繰越国内グループ調整後対象租税額)	37
【新設】	18-4-6 (共同支配会社等が共同支配会社等グループに属さないこととなった場合の繰越対象帰属額に準ずる金額として合理的な方法により計算した金額)	41
【新設】	18-4-7 (共同支配会社等が共同支配会社等グループに属さないこととなった場合の繰越国内グループ調整後対象租税額の計算)	48
【新設】	18-4-8 (国内グループ純所得の金額から控除する金額の特例)	51
【新設】	18-4-9 (課税標準国内最低課税額の円換算)	54
3	国際最低課税残余额	
【新設】	20-9-1 (課税標準国際最低課税残余额の円換算)	57
4	国内最低課税額	
【新設】	20-10-1 (課税標準国内最低課税額の円換算)	60
5	経過取扱い	
【新設】	(経過取扱い(1)改正通達の適用時期)	63
【新設】	(経過取扱い(2)収入金額及び税引前当期利益の額の円換算)	64
【新設】	(経過取扱い(3)国内最低課税額の計算に関する経過措置における国内グループ純所得の金額から控除する金額の取扱い)	68

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
法人税基本通達	—	基通
租税特別措置法	措置法	—
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
所得税法等の一部を改正する法律（令和7年法律第13号）	—	令和7年改正法
法人税法施行令及び法人税法施行令等の一部を改正する政令の一部を改正する政令（令和7年政令第121号）	—	令和7年改正令
法人税法施行規則等の一部を改正する省令（令和7年財務省令第19号）	—	令和7年改正規
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8年1月30日現在の法令に基づいて作成している。

法人税基本通達関係

1 各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税及び各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税の創設

「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 O E C D 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、O E C D / G 20 「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)」が公表され、また、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)」が順次公表された。

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 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ている。また、令和 7 年度の税制改正により各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税及び各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税が創設され、令和 8 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た。

グローバル・ミニマム課税は、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、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ことを目的としている。グローバル・ミニマム課税を構成する 3 つのルールのうち各対象会計年度の国際最低課税残余額

に対する法人税は、当該多国籍企業グループの親会社等の所在地国における税負担が基準税率を下回る場合に、その税負担が基準税率に至るまで、我が国に所在する子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。また、各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税は、当該多国籍企業グループに属する会社等の我が国における税負担が基準税率を下回る場合に、その税負担が基準税率に至るまで、我が国に所在するその会社等に対して上乘せ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残余额に対する法人税及び各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税の創設に伴う法人税基本通達の一部改正

令和7年度の税制改正により各対象会計年度の国際最低課税残余额に対する法人税及び各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税が創設されたことに伴い、法人税基本通達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。

1 国際最低課税残余额

【新設】（構成会社等の従業員その他これに類する者の範囲）

18-3-1 法第 82 条の 11 第 1 項（国際最低課税残余额）の「構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限る。……）の従業員その他これに類する者」には、例えば、次に掲げる者が含まれることに留意する。

(1) 当該構成会社等の通常の業務（当該構成会社等又は当該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）

(2) 当該構成会社等の使用人としての職務を有する役員

(注) 当該役員に係る使用人としての職務に係る部分につき、規則第 38 条の 50 第 1 項（国際最低課税残余额）の「構成会社等の各対象会計年度に係る従業員等（……）の数として勤務時間その他の事情を勘案して合理的な方法により計算した数」が、令第 155 条の 59 第 1 項第 1 号（国際最低課税残余额）に規定する従業員等の数に含まれることに留意する。

【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構成会社等である内国法人に対しては、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 6 の 3）。
- 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。
- 3 上記 1 の国際最低課税残余额とは、特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人の各対象会計年度に係るその特定多国籍企業グループ等の国内グループ国際最低課税残余额に、その内国法人に係る構成会社等別従業員等割合（注 1）に 100 分の 50 を乗じて計算した割合とその内国法人に係る構成会社等別有形資産割合（注 2）に 100 分の 50 を乗じて計算した割合とを合計した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 11①、令 155 の 59①②、規 38 の 50①）。

（注 1） その特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限るものとし、各種投資会社等を除く。以下 3 において同じ。）の従業員等（法人税法第 82 条の 11 第 1 項の「従業員その他これに類する者」をいう。以下同じ。）の数（同法第 82 条第 13 号イ又はハに掲げる構成会社等（すなわち、会社等单位）の各対象会計年度に係る従業員等の数として勤務時間その他の事情を勘案して合理的な方法により計算した数（恒久的施設等を有するその構成会社等及びその恒久的施設等の従業員等の数を計算

する場合にあっては、その計算した数を一定の金額に応じて按分して得た数)をいう。以下同じ。)の合計数のうちにその特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人の従業員等の数の占める割合をいう。

(注2) その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有形資産の額(法人税法施行令第155条の59第2項第1号に規定する有形資産の額をいう。以下同じ。)の合計額のうちにその特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人の有形資産の額の占める割合をいう。

4 上記3の国内グループ国際最低課税残余額とは、各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等のグループ国際最低課税残余額(注1)に、その特定多国籍企業グループ等に係る国内従業員等割合(注2)に100分の50を乗じて計算した割合とその特定多国籍企業グループ等に係る国内有形資産割合(注3)に100分の50を乗じて計算した割合とを合計した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11②、令155の59③④)。

(注1) その特定多国籍企業グループ等のグループ国際最低課税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をいう(法82の11②)。

(注2) その特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等(その所在地国が我が国又は国際最低課税残余額相当額課税国であるものに限るものとし、各種投資会社等を除く。)の従業員等の数の合計数のうちにその特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等(その所在地国が我が国であるものに限るものとし、各種投資会社等を除く。)の従業員等の数の合計数の占める割合をいう。

(注3) その特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等(その所在地国が我が国又は国際最低課税残余額相当額課税国であるものに限るものとし、各種投資会社等を除く。)の有形資産の額の合計額のうちにその特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等(その所在地国が我が国であるものに限るものとし、各種投資会社等を除く。)の有形資産の額の合計額の占める割合をいう。

5 ここで、上記3のとおり、構成会社等の従業員等の数は国際最低課税残余額の計算における配分ファクターとなることから、ある者が従業員等に該当するかどうかは重要なポイントとなる。

そこで、本通達では、上記3(注1)の「構成会社等(……)の従業員等(……)」には、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)及びその構成会社等の使用人としての職務を有する役員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「外部職員(独立請負人)」には、特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等の指揮命令を受けて行われるその構成会社等の通常の業務に従事する人材派遣会社等に雇用されている者が含まれる一方、その構成会社等に商品又はサービスを提供する会社の従業員や、その構成会社等と業務委託契約を締結した会社が行う研修や監査等をするその会社の従業員は、この「外部職員(独立請負人)」に含まれないことに留意が必要である。

また、従業員等とは、「従業員その他これに類する者」であるところ、パートタイム従業員が含まれるが、役員（使用人としての職務を有する役員を除く。）はこれに含まれないことに留意が必要である。

6 なお、その構成会社等の使用人としての職務を有する役員について、その職務に係る部分につき、上記3（注1）の「構成会社等（……）の各対象会計年度に係る従業員等の数として勤務時間その他の事情を勘案して合理的な方法により計算した数」がその構成会社等の従業員等の数に含まれることとなる。本通達の(2)の注書では、このことを留意的に明らかにしている。

7 おって、上記3の構成会社等別従業員等割合における上記3（注1）の「内国法人の従業員等」並びに上記4の国内従業員等割合における上記4（注2）の「構成会社等（その所在地国が我が国又は国際最低課税残余額相当額課税国であるものに限る……）の従業員等」及び「構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限る……）の従業員等」についても、本通達と同様に取り扱うこととなる。

【新設】(従業員等の数として勤務時間その他の事情を勘案して合理的な方法により計算した数の例示)

18-3-2 規則第 38 条の 50 第 1 項(国際最低課税残余額)の「構成会社等の各対象会計年度に係る従業員等(……)の数として勤務時間その他の事情を勘案して合理的な方法により計算した数」とは、例えば、当該構成会社等の各対象会計年度終了の時又は各対象会計年度平均のフルタイムに相当する従業員等(法第 82 条の 11 第 1 項(国際最低課税残余額)に規定する従業員等をいう。)の総数をいうことに留意する。

【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構成会社等である内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税残余額について、各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税を課することとされた(法 6 の 3)。
- 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。
- 3 上記 1 の国際最低課税残余額とは、特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人の各対象会計年度に係るその特定多国籍企業グループ等の国内グループ国際最低課税残余額に、その内国法人に係る構成会社等別従業員等割合(注 1)に 100 分の 50 を乗じて計算した割合とその内国法人に係る構成会社等別有形資産割合(注 2)に 100 分の 50 を乗じて計算した割合とを合計した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 11①、令 155 の 59①②、規 38 の 50①)。

(注 1) その特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等(その所在地国が我が国であるものに限るものとし、各種投資会社等を除く。以下 3 において同じ。)の従業員等(法人税法第 82 条の 11 第 1 項の「従業員その他これに類する者」をいう。以下同じ。)の数(同法第 82 条第 13 号イ又はハに掲げる構成会社等(すなわち、会社等单位)の各対象会計年度に係る従業員等の数として勤務時間その他の事情を勘案して合理的な方法により計算した数(恒久的施設等を有するその構成会社等及びその恒久的施設等の従業員等の数を計算する場合にあっては、その計算した数を一定の金額に応じて按分して得た数)をいう。以下同じ。)の合計数のうちにその特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人の従業員等の数の占める割合をいう。

(注 2) その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有形資産の額(法人税法施行令第 155 条の 59 第 2 項第 1 号に規定する有形資産の額をいう。以下同じ。)の合計額のうちにその特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人の有形資産の額の占める割合をいう。

4 上記3の国内グループ国際最低課税残余额とは、各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等のグループ国際最低課税残余额(注1)に、その特定多国籍企業グループ等に係る国内従業員等割合(注2)に100分の50を乗じて計算した割合とその特定多国籍企業グループ等に係る国内有形資産割合(注3)に100分の50を乗じて計算した割合とを合計した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11②、令155の59③④)。

(注1) その特定多国籍企業グループ等のグループ国際最低課税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をいう(法82の11②)。

(注2) その特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等(その所在地国が我が国又は国際最低課税残余额相当額課税国であるものに限るものとし、各種投資会社等を除く。)の従業員等の数の合計数のうちにその特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等(その所在地国が我が国であるものに限るものとし、各種投資会社等を除く。)の従業員等の数の合計数の占める割合をいう。

(注3) その特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等(その所在地国が我が国又は国際最低課税残余额相当額課税国であるものに限るものとし、各種投資会社等を除く。)の有形資産の額の合計数のうちにその特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等(その所在地国が我が国であるものに限るものとし、各種投資会社等を除く。)の有形資産の額の合計数の占める割合をいう。

5 ここで、上記3(注1)の「各対象会計年度に係る従業員等の数として勤務時間その他の事情を勘案して合理的な方法により計算した数」について、具体的にどのような方法により計算した数をいうのかが問題となる。

この点、令和3年12月にOECD/G20「BEPS包括的枠組み」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)(以下「モデルルール」という。)に係るコメンタリー(Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules)(以下「コメンタリー」という。)において、「従業員数」の定義はC b C R (Country by Country Report)における「従業員数」の定義と同様であり、フルタイムに相当する従業員総数で計算することとされ、その対象会計年度終了時点の従業員数、その対象会計年度の平均従業員数又は各国若しくは地域間で毎年度一貫して適用されるその他の基準による報告が可能であるとされている(第10章に関するコメンタリー・パラ78)。

なお、C b C Rにおける「従業員数」に独立請負人を含めるかどうかは任意とされていることに対し、モデルルールにおける「従業員数」には独立請負人を常に含めることとされている(第10章に関するコメンタリー・パラ79)。また、平成13年7月5日付課法3-57ほか11課共同「法人課税関係の申請、届出等の様式の制定について」(法令解釈通達)「国別報告事項」における「国別報告事項(表1~表3)の記載要領」(表1(13))では、外部職員(独立請負人)の数を国別報告事項における「従業員数」に含めるかどうかは任意としている。

6 本通達では、法令の規定、コメンタリーの記載等を踏まえ、上記3(注1)の「各対象会計年度に係る従業員等の数として勤務時間その他の事情を勘案して合理的な方法により計算した数」とは、各対象会計年度終了の時又は各対象会計年度を通じた平均の通常の勤務時間(フルタ

イム)に相当する従業員等の総数をいうことを例示により留意的に明らかにしている。

- 7 加えて、上記5のとおり、外部職員(独立請負人)の数を国別報告事項における「従業員数」に含めるかどうかは任意としているが、構成会社等の従業員等の数には、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)に係る従業員等の数が含まれることに留意が必要である(基通18-3-1)。
- 8 さらに、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)の計算における特定費用(法人税法施行令第155条の38第1項第1号に規定する特定費用をいう。)の額については、構成会社等の従業員又はこれに類する者(法人税法施行規則第38条の31第1項の「従業員又はこれに類する者」をいう。)の勤務等が行われる場所を考慮して計算することとされているところ(規38の31③)、従業員等の数については、その従業員等の勤務等が行われる場所を考慮して計算することとはされていない点にも留意が必要である。

【新設】(有形資産の範囲)

18-3-3 令第155条の59第2項第1号(国際最低課税残余額)に規定する有形資産には、例えば、規則第38条の31第4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)の「有形固定資産」が含まれ、また、財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則第15条第5号から第10号まで(流動資産の範囲)に掲げる資産及び同令第33条(投資その他の資産の区分表示)に規定する投資不動産であるかどうかは問わないことに留意する。

【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構成会社等である内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税残余額について、各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税を課することとされた(法6の3)。
- 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。
- 3 上記1の国際最低課税残余額とは、特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人の各対象会計年度に係るその特定多国籍企業グループ等の国内グループ国際最低課税残余額に、その内国法人に係る構成会社等別従業員等割合(注1)に100分の50を乗じて計算した割合とその内国法人に係る構成会社等別有形資産割合(注2)に100分の50を乗じて計算した割合とを合計した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11①、令155の59①②)。
(注1) その特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等(その所在地国が我が国であるものに限るものとし、各種投資会社等を除く。以下3において同じ。)の従業員等の数(法人税法施行令第155条の59第1項に規定する従業員等の数をいう。以下同じ。)の合計数のうちにその特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人の従業員等の数の占める割合をいう。
(注2) その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有形資産の額(同条第2項第1号に規定する有形資産の額をいう。以下同じ。)の合計額のうちにその特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人の有形資産の額の占める割合をいう。
- 4 上記3の国内グループ国際最低課税残余額とは、各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等のグループ国際最低課税残余額(注1)に、その特定多国籍企業グループ等に係る国内従業員等割合(注2)に100分の50を乗じて計算した割合とその特定多国籍企業グループ等に係る国内有形資産割合(注3)に100分の50を乗じて計算した割合とを合計した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11②、令155の59③④)。

- (注1) その特定多国籍企業グループ等のグループ国際最低課税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をいう（法82の11②）。
- (注2) その特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等（その所在地国が我が国又は国際最低課税残余額相当額課税国であるものに限るものとし、各種投資会社等を除く。）の従業員等の数の合計数のうちにその特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限るものとし、各種投資会社等を除く。）の従業員等の数の合計数の占める割合をいう。
- (注3) その特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等（その所在地国が我が国又は国際最低課税残余額相当額課税国であるものに限るものとし、各種投資会社等を除く。）の有形資産の額の合計数のうちにその特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限るものとし、各種投資会社等を除く。）の有形資産の額の合計数の占める割合をいう。
- 5 ここで、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）（以下「モデルルール」という。）において、有形資産には、現金及び現金同等物、無形資産並びに金融資産は含まれないものとされている（モデルルール第10.1条）。また、モデルルールに係るコメンタリー（Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules）（以下「コメンタリー」という。）において、有形資産の正味帳簿価額の計算における有形資産はC b C R（Country by Country Report）における「有形資産」と同義であるとされており、例えば、いわゆる実質ベース所得除外額の計算における有形固定資産等には含まれない投資、販売又はリースのために保有する資産（土地又は建物を含む。）を含むものとされている（第10章に関するコメンタリー・パラ68）。
- 6 本通達では、法令の規定、モデルルール、コメンタリーの記載等を踏まえ、上記3（注2）の「有形資産」には、法人税法第82条の3第2項第1号イ(2)に掲げる金額（以下「実質ベース所得除外額」という。）の計算における特定資産（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。）に該当する法人税法施行規則第38条の31第4項第1号の「有形固定資産」が含まれ、また、財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則第15条第5号から第10号までに掲げる資産及び同令第33条に規定する投資不動産であるかどうかは問わないということを留意的に明らかにしている。
- 7 なお、この「有形資産」とは異なり、実質ベース所得除外額の計算における特定資産については、その範囲から投資及び売却を目的として有するものは除かれていること（規38の31④）、また、その特定資産の額から国際海運業（法人税法施行令第155条の19第1項に規定する国際海運業をいう。）及び付随的国際海運業（同項に規定する付随的国際海運業をいう。）に係る一定の金額は除かれていること（令155の38①一）に留意が必要である。

【新設】（各対象会計年度の国内グループ国際最低課税残余额に相当する金額がないものとされる場合の意義）

18-3-4 令第155条の59第3項第1号（国際最低課税残余额）の「当該法令の規定により、同項の各対象会計年度の……国内グループ国際最低課税残余额に相当する金額がないものとされる場合」とは、法第82条の11第2項（国際最低課税残余额）の特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（その所在地国が我が国でないものに限る。）について、当該構成会社等の所在地国の租税に関する法令の規定により、同項の各対象会計年度において、過去対象会計年度の国内グループ国際最低課税残余额（同項に規定する国内グループ国際最低課税残余额をいう。以下18-3-4において同じ。）に相当する金額の全額が課税されていないことにより国内グループ国際最低課税残余额に相当する金額がないものとされる場合をいうことに留意する。

【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構成会社等である内国法人に対しては、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6の3）。
- 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。
- 3 上記1の国際最低課税残余额とは、特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人の各対象会計年度に係るその特定多国籍企業グループ等の国内グループ国際最低課税残余额に、その内国法人に係る構成会社等別従業員等割合（注1）に100分の50を乗じて計算した割合とその内国法人に係る構成会社等別有形資産割合（注2）に100分の50を乗じて計算した割合とを合計した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11①、令155の59①②）。
（注1） その特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限るものとし、各種投資会社等を除く。以下3において同じ。）の従業員等の数（法人税法施行令第155条の59第1項に規定する従業員等の数をいう。以下同じ。）の合計数のうちにその特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人の従業員等の数の占める割合をいう。
（注2） その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有形資産の額（同条第2項第1号に規定する有形資産の額をいう。以下同じ。）の合計額のうちにその特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人の有形資産の額の占める割合をいう。
- 4 上記3の国内グループ国際最低課税残余额とは、各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等のグループ国際最低課税残余额（注1）に、その特定多国籍企業グループ等に係る国内従業員等割合（注2）に100分の50を乗じて計算した割合とその特定多国籍企業グループ等に係る

国内有形資産割合(注3)に100分の50を乗じて計算した割合とを合計した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11②、令155の59③④)。

(注1) その特定多国籍企業グループ等のグループ国際最低課税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をいう(法82の11②)。

(注2) その特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等(その所在地国が我が国又は国際最低課税残余額相当額課税国であるものに限るものとし、各種投資会社等を除く。)の従業員等の数の合計数のうちにその特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等(その所在地国が我が国であるものに限るものとし、各種投資会社等を除く。)の従業員等の数の合計数の占める割合をいう。

(注3) その特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等(その所在地国が我が国又は国際最低課税残余額相当額課税国であるものに限るものとし、各種投資会社等を除く。)の有形資産の額の合計額のうちその特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等(その所在地国が我が国であるものに限るものとし、各種投資会社等を除く。)の有形資産の額の合計額の占める割合をいう。

5 ここで、上記4(注2)及び(注3)の国際最低課税残余額相当額課税国とは、我が国以外の国又は地域の租税に関する法令において各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税に相当する税を課することとされている場合におけるその国又は地域(その法令の規定により、各対象会計年度の国内グループ国際最低課税残余額に相当する金額がないものとされる場合におけるその国又は地域を除く。)とされているところ(令155の59③一)、この「その法令の規定により、各対象会計年度の国内グループ国際最低課税残余額に相当する金額がないものとされる場合」とはどのような場合であるか疑義が生ずる。

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)(以下「モデルルール」という。)において、多国籍企業グループの構成事業体は、その国又は地域に配分されたその対象会計年度の「UTPR(Undertaxed Profits Rule)トップアップ税額」に相当する「追加現金支出税金費用(additional cash tax expense)」が構成事業体に生ずる結果となるように、損金算入の否認又はこれと同等の調整を行うこととされ(モデルルール第2.4条)、過去対象会計年度において、その国又は地域に配分された「UTPRトップアップ税額」に相当する額の「追加現金支出税金費用」がその国又は地域に所在するその多国籍企業グループの構成事業体で生じていない限り、その多国籍企業グループに係る各対象会計年度のその国又は地域に係る「UTPR割合」はゼロとみなし、その国又は地域に所在する多国籍企業グループの構成事業体は「UTPRトップアップ税額」の総額の配分計算から除くこととされている(モデルルール第2.6条)。また、モデルルールに係るコメンタリー(Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules)(以下「コメンタリー」という。)において、「UTPRトップアップ税額」の課税に係る調整については具体的な仕組みの定めはなく、その実施について、各国又は地域に委ねることとされている(第2章に関するコメンタリー・パラ46)。

- 6 本通達では、法令の規定、モデルルール、コメンタリーの記載等を踏まえ、上記5の「その法令の規定により、各対象会計年度の国内グループ国際最低課税残余额に相当する金額がないものとされる場合」とは、上記4の特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（その所在地国が我が国でないものに限る。）について、その構成会社等の所在地国の租税に関する法令の規定により、上記4の各対象会計年度において、過去対象会計年度の国内グループ国際最低課税残余额に相当する金額の全額が課税されていないことにより国内グループ国際最低課税残余额に相当する金額がないものとされる場合をいうことを留意的に明らかにしている。
- 7 なお、上記6の「過去対象会計年度の国内グループ国際最低課税残余额に相当する金額の全額が課税されていないこと」とは、例えば、過去対象会計年度において、その所在地国の租税に関する法令の規定により、損金算入の否認によって国際最低課税残余额に相当する金額が課されることとされた構成会社等について、欠損金の繰越控除によってその否認額の一部が課税所得に含まれなかったことにより、その構成会社等に係る国際最低課税残余额に相当する金額の全額が課税されていないこととなり、結果として、国内グループ国際最低課税残余额に相当する金額の全額が課税されていないこと等が考えられる。

【新設】(国際的な事業活動の初期段階における適用免除における所在地国の数の判定)

18-3-5 令第155条の59第8項第1号(国際最低課税残余額)の「特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等(……)の所在地国の数が6以下であること」の判定に当たっては、無国籍構成会社等を考慮しないことに留意する。

【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構成会社等である内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税残余額について、各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税を課することとされた(法6の3)。
- 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。
- 3 上記1の国際最低課税残余額とは、特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人の各対象会計年度に係るその特定多国籍企業グループ等の国内グループ国際最低課税残余額に、その内国法人に係る構成会社等別従業員等割合(注1)に100分の50を乗じて計算した割合とその内国法人に係る構成会社等有形資産割合(注2)に100分の50を乗じて計算した割合とを合計した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11①、令155の59①②)。
(注1) その特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等(その所在地国が我が国であるものに限るものとし、各種投資会社等を除く。以下3において同じ。)の従業員等の数(法人税法施行令第155条の59第1項に規定する従業員等の数をいう。以下同じ。)の合計数のうちにその特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人の従業員等の数の占める割合をいう。
(注2) その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有形資産の額(同条第2項第1号に規定する有形資産の額をいう。以下同じ。)の合計額のうちにその特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人の有形資産の額の占める割合をいう。
- 4 上記3の国内グループ国際最低課税残余額とは、各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等のグループ国際最低課税残余額(注1)に、その特定多国籍企業グループ等に係る国内従業員等割合(注2)に100分の50を乗じて計算した割合とその特定多国籍企業グループ等に係る国内有形資産割合(注3)に100分の50を乗じて計算した割合とを合計した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11②、令155の59③④)。
(注1) その特定多国籍企業グループ等のグループ国際最低課税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をいう(法82の11②)。

(注2) その特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等（その所在地国が我が国又は国際最低課税残余額相当額課税国であるものに限るものとし、各種投資会社等を除く。）の従業員等の数の合計数のうちにその特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限るものとし、各種投資会社等を除く。）の従業員等の数の合計数の占める割合をいう。

(注3) その特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等（その所在地国が我が国又は国際最低課税残余額相当額課税国であるものに限るものとし、各種投資会社等を除く。）の有形資産の額の合計額のうちその特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限るものとし、各種投資会社等を除く。）の有形資産の額の合計額の占める割合をいう。

5 各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税は、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税とは異なり、親会社等のみならず子会社等に対しても課税する制度であることから、国際的な事業活動の初期の段階にあるグループの事務負担に鑑み、一定の適用免除基準が設けられている。

具体的には、特定多国籍企業グループ等の対象会計年度（以下「判定対象会計年度」という。）が、各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税又は外国におけるこれに相当する税に関する法令の規定が全世界で最も早く施行されたと国際的に認められる日（以下「国際最低課税残余法人税等施行日」という。）以後最初に特定多国籍企業グループ等に該当することとなった対象会計年度開始の日（注）以後5年以内に開始し、かつ、国際的な事業活動の初期の段階にあるものとされる次に掲げる要件の全てを満たす対象会計年度に該当する場合には、その判定対象会計年度に係るその特定多国籍企業グループ等のグループ国際最低課税残余額は、零とすることとされている（法82の11③、令155の59⑧、規38の50⑤）。

(1) 判定対象会計年度におけるその特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（各種投資会社等を除く。以下同じ。）の所在地国の数が6以下であること。

(2) 判定対象会計年度における次に掲げる金額の合計額が5,000万ユーロを本邦通貨表示の金額に換算した金額以下であること。

イ 特定所在地国以外の国又は地域を所在地国とするその特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等の有形資産の額の合計額

ロ その特定多国籍企業グループ等に属する無国籍構成会社等（各種投資会社等を除く。）の有形資産の額（特定所在地国に所在する有形資産（現金及び現金同等物を除く。）に係るものを除く。）の合計額

(注) その特定多国籍企業グループ等が各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税又は外国におけるこれに相当する税に関する法令の規定が最も早く施行されたと国際的に認められる日（令和5年12月31日）から国際最低課税残余法人税等施行日の前日までの間に最初に開始した対象会計年度において特定多国籍企業グループ等に該当する場合には、国際最低課税残余法人税等施行日以後最初に開始した対象会計年度開始の日

6 ここで、上記5(1)の要件の判定において、各種投資会社等については、法令上、明示的にその要件の判定における構成会社等から除かれて

いるところ、無国籍構成会社等についての取扱いに疑義が生ずる。この点、無国籍構成会社等には所在地国がないのであるから（法 82 十八）、本通達では、上記 5 (1)の「特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（……）の所在地国の数が 6 以下であること」の判定に当たっては、無国籍構成会社等を考慮しないことを留意的に明らかにしている。

【新設】(国際的な事業活動の初期段階における適用免除における特定所在地国の取扱い)

18-3-6 令第155条の59第8項第2号イ(国際最低課税残余額)の「法第82条の11第3項の特定多国籍企業グループ等が特定多国籍企業グループ等に該当する対象会計年度のうち……財務省令で定める日以後最初に開始した対象会計年度」後の判定対象会計年度(法第82条の11第3項(国際最低課税残余額)に規定する判定対象会計年度をいう。)において、特定所在地国(同号イに規定する特定所在地国をいう。以下18-3-6において同じ。)に該当する国又は地域を所在地国とする法第82条の11第3項の特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等(法第82条第16号(定義)に規定する各種投資会社等を除く。)がない場合であっても、当該国又は地域が当該判定対象会計年度における特定所在地国に該当することに留意する。

(注) 本文の場合に、当該判定対象会計年度における令第155条の59第8項第1号の「特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等(……)の所在地国の数が6以下であること」の判定に当たっては、当該所在地国の数に当該特定所在地国を含めないことに留意する。

【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構成会社等である内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税残余額について、各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税を課することとされた(法6の3)。
- 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。
- 3 上記1の国際最低課税残余額とは、特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人の各対象会計年度に係るその特定多国籍企業グループ等の国内グループ国際最低課税残余額に、その内国法人に係る構成会社等別従業員等割合(注1)に100分の50を乗じて計算した割合とその内国法人に係る構成会社等別有形資産割合(注2)に100分の50を乗じて計算した割合とを合計した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11①、令155の59①②)。

(注1) その特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等(その所在地国が我が国であるものに限るものとし、各種投資会社等を除く。以下3において同じ。)の従業員等の数(法人税法施行令第155条の59第1項に規定する従業員等の数をいう。以下同じ。)の合計数のうちにその特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人の従業員等の数の占める割合をいう。

(注2) その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有形資産の額(同条第2項第1号に規定する有形資産の額をいう。以下同じ。)の合計額のうちにその特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人の有形資産の額の占める割合をいう。

4 上記3の国内グループ国際最低課税残余額とは、各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等のグループ国際最低課税残余額(注1)に、その特定多国籍企業グループ等に係る国内従業員等割合(注2)に100分の50を乗じて計算した割合とその特定多国籍企業グループ等に係る国内有形資産割合(注3)に100分の50を乗じて計算した割合とを合計した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11②、令155の59③④)。

(注1) その特定多国籍企業グループ等のグループ国際最低課税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をいう(法82の11②)。

(注2) その特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等(その所在地国が我が国又は国際最低課税残余額相当額課税国であるものに限るものとし、各種投資会社等を除く。)の従業員等の数の合計数のうちにその特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等(その所在地国が我が国であるものに限るものとし、各種投資会社等を除く。)の従業員等の数の合計数の占める割合をいう。

(注3) その特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等(その所在地国が我が国又は国際最低課税残余額相当額課税国であるものに限るものとし、各種投資会社等を除く。)の有形資産の額の合計数のうちにその特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等(その所在地国が我が国であるものに限るものとし、各種投資会社等を除く。)の有形資産の額の合計数の占める割合をいう。

5 各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税は、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税とは異なり、親会社等のみならず子会社等に対しても課税する制度であることから、国際的な事業活動の初期の段階にあるグループの事務負担に鑑み、一定の適用免除基準が設けられている。

具体的には、特定多国籍企業グループ等の対象会計年度(以下「判定対象会計年度」という。)が、各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税又は外国におけるこれに相当する税に関する法令の規定が全世界で最も早く施行されたと国際的に認められる日(以下「国際最低課税残余法人税等施行日」という。)以後最初に特定多国籍企業グループ等に該当することとなった対象会計年度開始の日(注)以後5年以内に開始し、かつ、国際的な事業活動の初期の段階にあるものとされる次に掲げる要件の全てを満たす対象会計年度に該当する場合には、その判定対象会計年度に係るその特定多国籍企業グループ等のグループ国際最低課税残余額は、零とすることとされている(法82の11③、令155の59⑧、規38の50⑤)。

(1) 判定対象会計年度におけるその特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等(各種投資会社等を除く。以下同じ。)の所在地国の数が6以下であること。

(2) 判定対象会計年度における次に掲げる金額の合計額が5,000万ユーロを本邦通貨表示の金額に換算した金額以下であること。

イ 特定所在地国以外の国又は地域を所在地国とするその特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等の有形資産の額の合計額

ロ その特定多国籍企業グループ等に属する無国籍構成会社等(各種投資会社等を除く。)の有形資産の額(特定所在地国に所在する有形資

産（現金及び現金同等物を除く。）に係るものを除く。）の合計額

(注) その特定多国籍企業グループ等が各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税又は外国におけるこれに相当する税に関する法令の規定が最も早く施行されたと国際的に認められる日（令和5年12月31日）から国際最低課税残余法人税等施行日の前日までの間に最初に開始した対象会計年度において特定多国籍企業グループ等に該当する場合には、国際最低課税残余法人税等施行日以後最初に開始した対象会計年度開始の日

- 6 ここで、上記5(2)イの特定所在地国とは、令和5年12月31日以後最初に上記5の特定多国籍企業グループ等が特定多国籍企業グループ等に該当することとなった対象会計年度（以下「当初対象会計年度」という。）において、その特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等が所在地国とする国又は地域のうち、その国又は地域を所在地国とする構成会社等の有形資産の額の合計額が最も多いものをいうこととされているところ（令155の59⑧ニイ）、当初対象会計年度後の各対象会計年度（以下「当初対象会計年度後対象会計年度」という。）である判定対象会計年度において、海外拠点からの撤退等によりその特定所在地国に該当する国又は地域にその特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等が所在しなくなった場合における特定所在地国の取扱いについて疑義が生ずる。
- 7 この点、特定所在地国は、当初対象会計年度においてその判定を行うこととされているところ、当初対象会計年度後対象会計年度において再度判定を行うこととはされていない。本通達の本書では、当初対象会計年度後対象会計年度である判定対象会計年度において、特定所在地国に該当する国又は地域を所在地国とする特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等がない場合であっても、その国又は地域がその判定対象会計年度における特定所在地国に該当することを留意的に明らかにしている。
- 8 また、上記6の場合には、その判定対象会計年度において、その特定所在地国に所在するその特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等はないのであるから、その判定対象会計年度における上記5(1)の「特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（……）の所在地国の数が6以下であること」の判定に当たっては、その所在地国の数にその特定所在地国を含めないこととなる。本通達の注書では、このことを留意的に明らかにしている。
- 9 なお、当初対象会計年度後対象会計年度である判定対象会計年度において、有形資産の異動により特定所在地国に該当する国又は地域が上記6の「その特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等が所在地国とする国又は地域のうち、その国又は地域を所在地国とする構成会社等の有形資産の額の合計額が最も多いもの」に該当しないこととなった場合であっても、上記7と同様に、その国又は地域がその判定対象会計年度における特定所在地国に該当することにも留意が必要である。

【新設】(課税標準国際最低課税残余額の円換算)

18-3-7 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 12 第 2 項(課税標準)の各対象会計年度の内国法人に係る課税標準国際最低課税残余額は、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残余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 18-3-7 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 18-3-7 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構成会社等である内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税残余額について、各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税を課することとされた(法 6 の 3)。
- 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額)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)を用いて構成会社等(その所在地国が我が国であるものに限る。)である内国法人に配分した金額(国際最低課税残余額)(法 82 の 11①②)について、その内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 16 ①一）。

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 16 ①二）。

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額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。

8 この点、令和 3 年 12 月に OECD/G20「BEPS 包括的枠組み」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 82 条の 12 第 2 項の各対象会計年度の国際最低課税残余額を同項の各対象会計年度の内国法人に係る課税標準国際最低課税残余額に円換算する方法(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 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。

2 国内最低課税額

【新設】(国内調整後対象租税額に含まれる利益の配当に係る被配分当期対象租税額)

18-4-1 構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限る。以下 18-4-5 までにおいて同じ。）の国内調整後対象租税額（法第 82 条の 19 第 2 項第 1 号イ（国内最低課税額）に規定する国内調整後対象租税額をいう。以下 18-4-3 において同じ。）には、当該構成会社等が令第 155 条の 35 第 3 項第 6 号（調整後対象租税額の計算）に規定する親会社等（その所在地国が我が国であるものに限る。）に対して利益の配当を行った場合における同号に定める金額が含まれることに留意する。

【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構成会社等である内国法人又は特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等である内国法人に対しては、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 6 の 4）。
- 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、次に掲げる内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 82 の 19①）。
 - (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構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限る。(1)において同じ。）である内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構成会社等であった内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共同支配会社等（その所在地国が我が国であるものに限る。以下同じ。）である内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共同支配会社等であった内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に係る国内最低課税額
- 4 上記 3 (1)に定める構成会社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)に掲げる内国法人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)に掲げる内国法人（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構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限る。）であった内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 82 の 19 ②一）。
- 5 この国内実効税率とは、我が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国内調整後対象租税額の合計額が、国内グループ純所得の金額のうちを占める割合をいうこととされている（法 82 の 19②一イ(3)）。
- 6 また、国内調整後対象租税額とは、次に掲げる金額がないものとして計算した場合における構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限る。以下同じ。）の調整後対象租税額をいうこととされている（令 155 の 61①）。
- (1) その構成会社等が恒久的施設等である場合における本店等から受ける被配分当期対象租税額（法人税法施行令第 155 条の 35 第 3 項第 1 号に定める金額をいう。）及び被配分繰延対象租税額（法人税法施行規則第 38 条の 28 第 4 項第 1 号に定める金額をいう。）
- (2) その構成会社等の法人税法施行令第 155 条の 35 第 3 項第 4 号に規定する親会社等が同号に規定する外国子会社合算税制等の適用を受ける場合におけるその親会社等から受ける被配分当期対象租税額（同号に定める金額をいう。）及び被配分繰延対象租税額（法人税法施行規則第 38 条の 28 第 4 項第 4 号に定める金額をいう。）
- (3) その構成会社等が法人税法施行令第 155 条の 35 第 3 項第 5 号イに掲げる会社等（その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の所在地国における租税に関する法令の規定によりいわゆる構成員型課税の対象となる一定の会社等）に該当する場合における構成員から受ける被配分当期対象租税額（同号に定める金額をいう。）及び被配分繰延対象租税額（法人税法施行規則第 38 条の 28 第 4 項第 5 号に定める金額をいう。）
- (4) その構成会社等の親会社等（法人税法施行令第 155 条の 35 第 3 項第 6 号に規定する親会社等をいう。以下同じ。）（その所在地国が我が国でないものに限る。）に対して利益の配当を行った場合におけるその親会社等から受ける被配分当期対象租税額（同号に定める金額をいう。以下同じ。）（所得税法第 2 条第 1 項第 45 号に規定する源泉徴収の方法により課されるものを除く。）
- 7 上記 6 (4)のとおり、構成会社等がその所在地国が我が国でない親会社等に対して利益の配当を行った場合におけるその構成会社等の国内調整後対象租税額は、その親会社等から受ける被配分当期対象租税額（所得税法第 2 条第 1 項第 45 号に規定する源泉徴収の方法により課されるものを除く。）がないものとして計算した場合におけるその構成会社等の調整後対象租税額をいうことから、その構成会社等が我が国を所在地国とする親会社等に対して利益の配当を行った場合におけるその構成会社等の国内調整後対象租税額には、その親会社等から受ける被配分当期対象租税額が含まれることとなる。本通達では、このことを念のため留意的に明らかにしている。
- 8 なお、上記 6 (4)の「源泉徴収の方法により課されるもの」については、構成会社等の親会社等の所在地国が我が国であるかどうかに関わら

ず、国内調整後対象租税額の計算上ないものとされる金額に含まれないこととなる。したがって、この「源泉徴収の方法により課されるもの」は、その親会社等から受ける被配分当期対象租税額としてその構成会社等の国内調整後対象租税額に含まれることに留意が必要である（基通 18-1-81）。

9 共同支配会社等に係る国内調整後対象租税額については、構成会社等に係る国内調整後対象租税額の規定が準用されているため（令 155 の 70、規 38 の 60）、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】(構成会社等が特定多国籍企業グループ等に属さないこととなった場合の繰越対象帰属額に準ずる金額として合理的な方法により計算した金額)

18-4-2 各対象会計年度において特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等に係る繰越控除帰属額(令第155条の62第2項第2号(「当期グループ国内最低課税額に係る構成会社等に帰せられる割合」)に規定する繰越控除帰属額をいう。)の計算に当たり、当該対象会計年度の直前の対象会計年度において当該特定多国籍企業グループ等に属していた他の構成会社等(その所在地国が我が国であったものに限る。)で当該対象会計年度において当該特定多国籍企業グループ等に属さないもの(繰越対象帰属額相当額(当該対象会計年度において当該特定多国籍企業グループ等に属するとした場合に計算される同項第3号に規定する繰越対象帰属額に相当する金額をいう。以下18-4-2において同じ。))があるものに限る。以下18-4-2において「離脱会社等」という。)がある場合における規則第38条の56(「構成会社等に係る繰越対象帰属額の割合に準ずる割合」)の「同号に規定する構成会社等の同号の対象会計年度に係る同項第3号に規定する繰越対象帰属額に準ずる金額として合理的な方法により計算した金額」とは、例えば、次の(1)に掲げる金額に(2)に掲げる金額を加算した金額をいい、同条の「同項第2号ロに規定する全ての構成会社等の当該対象会計年度に係る同項第3号に規定する繰越対象帰属額に準ずる金額として当該合理的な方法により計算した金額の合計額」とは、例えば、次の(3)に掲げる金額に(4)に掲げる金額を加算した金額をいうことに留意する。

(1) 同項第2号イに掲げる金額

(2) 離脱会社等の繰越対象帰属額相当額の合計額を、当該対象会計年度において当該特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等の数で除して計算した金額

(3) 同号ロに掲げる金額

(4) 離脱会社等の繰越対象帰属額相当額の合計額

【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構成会社等である内国法人又は特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等である内国法人に対しては、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6の4)。
- 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、次に掲げる内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82の19①）。
- (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構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限る。(1)において同じ。）である内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構成会社等であった内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共同支配会社等（その所在地国が我が国であるものに限る。以下同じ。）である内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共同支配会社等であった内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に係る国内最低課税額
- 4 上記3(1)に定める構成会社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)に掲げる内国法人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)に掲げる内国法人（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構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限る。）であった内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82の19②一）。
- 5 この国内実効税率とは、我が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国内調整後対象租税額の合計額（以下「国内グループ調整後対象租税額」という。）が、国内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おり、また、この国内グループ調整後対象租税額は、その金額が零を超え、かつ、その対象会計年度において国内グループ純所得の金額がある場合において、過去対象会計年度に係る「繰越金額の控除制度」の適用がある場合にはその適用後の金額とし、その対象会計年度に係る国内グループ調整後対象租税額の金額が零を下回る場合には零とすることとされている（法82の19②一イ(3)）。
- 6 また、この「繰越金額の控除制度」とは、我が国における租税に関する法令と本制度の間において生ずる永久差異により、欠損金に係る繰延税金資産が発生する場合、将来において過大に国内実効税率が計上される問題を解消するための制度である。
- 具体的には、国内グループ純所得の金額がある場合には、「負の国内グループ調整後対象租税額」（国内グループ調整後対象租税額が零を下回る部分の金額をいう。以下同じ。）がある場合における国内実効税率の計算において「負の国内グループ調整後対象租税額」を認識しないこととし、国内グループ純所得の金額がない場合には、繰越控除特例（法82の19⑬）の適用により「永久差異調整に係るグループ国内最低課税額」（法人税法第82条の19第2項第3号ハに掲げる金額をいう。以下同じ。）を零とすることとして、これらの「負の国内グループ調整後

対象租税額」及び「永久差異調整に係るグループ国内最低課税額」（繰越国内グループ調整後対象租税額）を翌対象会計年度以後の対象会計年度（国内グループ調整後対象租税額が零を超え、かつ、国内グループ純所得の金額がある場合に限る。以下同じ。）に繰り越し、翌対象会計年度以後の対象会計年度における国内実効税率の計算において、国内グループ調整後対象租税額から控除するというものである（令 155 の 63）。

7 また、上記 4 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（(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。）に、帰属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

8 上記 7 の帰属割合とは、各対象会計年度に係る(1)に掲げる金額がその対象会計年度に係る(2)に掲げる金額のうちに占める割合とされている（令 155 の 62①）。

(1) 上記 3 (1)に掲げる内国法人（上記 3 (1)の特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限る。）であるものに限る。）の国内調整後対象租税額（その対象会計年度においてグループ繰越控除額（「繰越金額の控除制度」の適用により国内グループ調整後対象租税額から控除された金額をいう。以下同じ。）がある場合には、そのグループ繰越控除額に係る繰越控除帰属額を減算した金額。(2)において同じ。）が個別基準税額（個別計算所得等の金額に基準税率を乗じて計算した金額をいう。以下同じ。）を下回る場合のその下回る部分の金額

(2) (1)の特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限る。）の国内調整後対象租税額が個別基準税額を下回る場合のその下回る部分の金額の合計額

9 上記 8 (1)の繰越控除帰属額とは、特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限る。）の上記 7 (3)の対象会計年度に係るグループ繰越控除額にその対象会計年度に係る(1)に掲げる金額がその対象会計年度に係る(2)に掲げる金額のうちに占める割合（以下「配分割合」という。）又は配分割合に準ずる割合（注）を乗じて計算した金額をいうこととされている（令 155 の 62②二）。

(1) その構成会社等の繰越対象帰属額

(2) その特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限る。）の繰越対象帰属額の合計額

（注） 「配分割合に準ずる割合」とは、その構成会社等の上記 7 (3)の対象会計年度に係る繰越対象帰属額に準ずる金額として合理的な方法により計算した金額が上記(2)の全ての構成会社等のその対象会計年度に係る繰越対象帰属額に準ずる金額としてその合理的な方法により計算した金額の合計額のうちに占める割合とされている（規 38 の 56）。

10 また、上記9の繰越対象帰属額とは、特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限る。）の次に掲げる過去対象会計年度の区分に応じそれぞれ次に定める金額の合計額（過去対象会計年度においてグループ繰越控除額がある場合には、そのグループ繰越控除額に係るその構成会社等の繰越控除帰属額の合計額を控除した残額）をいうこととされている（令155の62②三）。

(1) 国内グループ純所得の金額がある過去対象会計年度 負の国内グループ調整後対象租税額にその過去対象会計年度に係るイに掲げる金額がその過去対象会計年度に係るロに掲げる金額のうちに占める割合を乗じて計算した金額

イ その構成会社等（その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していた構成会社等（その過去対象会計年度においてその所在地国が我が国であったものに限る。）に限る。）の国内調整後対象租税額が個別基準税額を下回る場合のその下回る部分の金額

ロ その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していた構成会社等（その過去対象会計年度においてその所在地国が我が国であったものに限る。）の国内調整後対象租税額が個別基準税額を下回る場合のその下回る部分の金額の合計額

(2) 国内グループ純所得の金額がない過去対象会計年度（その過去対象会計年度に係る永久差異調整に係るグループ国内最低課税額を零とする特例（法82の19⑬）の適用を受けた場合におけるその過去対象会計年度に限る。） 本特例を適用しないで計算した場合のその過去対象会計年度に係る永久差異調整に係るグループ国内最低課税額に係る帰属額

11 本通達では、上記9（注）の配分割合に準ずる割合における「その構成会社等の上記7(3)の対象会計年度に係る繰越対象帰属額に準ずる金額として合理的な方法により計算した金額」及び「上記(2)の全ての構成会社等のその対象会計年度に係る繰越対象帰属額に準ずる金額としてその合理的な方法により計算した金額の合計額」について、これらが用いられる具体的な場合を例示し、その計算方法を明らかにしている。

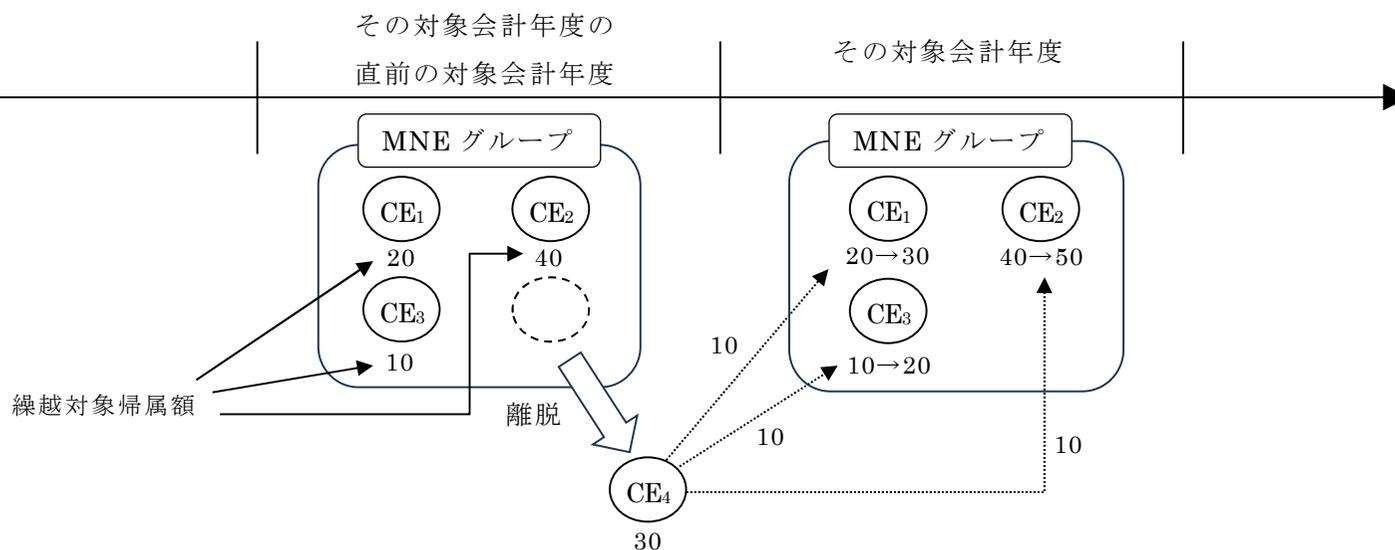
12 例えば、「繰越金額の控除制度」の適用がある場合において、構成会社等が特定多国籍企業グループ等から離脱したときに、この「繰越対象帰属額に準ずる金額」を用いるのが合理的な場合がある。

具体的には、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構成会社等に係る繰越控除帰属額の計算に当たり、その対象会計年度の直前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属していた他の構成会社等（その所在地国が我が国であったものに限る。）で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属さないもの（離脱会社等）がある場合には、繰越控除帰属額を計算する対象会計年度にその特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等に離脱会社等の繰越対象帰属額相当額を均等配分するという方法は合理的な方法の一つといえる。したがって、本通達では、離脱会社等がある場合には、その構成会社等の上記9(1)の金額に、離脱会社等の繰越対象帰属額相当額をその対象会計年度にその特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等の数で除して計算した金額を加算した金額を上記9（注）の「その構成会社等の上記7(3)の対象会計年度に係る繰越対象帰属額に準ずる金額として合理的な方法により計算した金額」とし、その特定多国籍企業グループ等の上記9(2)の金額に離脱会社等の繰越対象帰属額相当額の合計額を加算した金額を上記9（注）の「上記(2)の全て

の構成会社等のその対象会計年度に係る繰越対象帰属額に準ずる金額としてその合理的な方法により計算した金額の合計額」とする方法を例示している。

- 13 なお、過去対象会計年度において特定多国籍企業グループ等に属していた構成会社等（その所在地国が我が国であったものに限る。）がその特定多国籍企業グループ等に属さないこととなった場合に、その属さないこととなった対象会計年度においてはグループ繰越控除額が生じず、その後の対象会計年度においてグループ繰越控除額が生ずることも考えられるが、このような場合における「配分割合に準ずる割合」の計算についても、本通達と同様である。
- 14 構成会社等に係る再計算繰越対象帰属額の割合に準ずる割合については構成会社等に係る繰越対象帰属額の割合に準ずる割合の規定が準用されていることから（規 38 の 59③）、構成会社等に係る再計算繰越対象帰属額の割合に準ずる割合についても本通達と同様に取り扱うこととなる。

《その対象会計年度の直前の対象会計年度においてグループから離脱しているケース（通達本文の場面）》

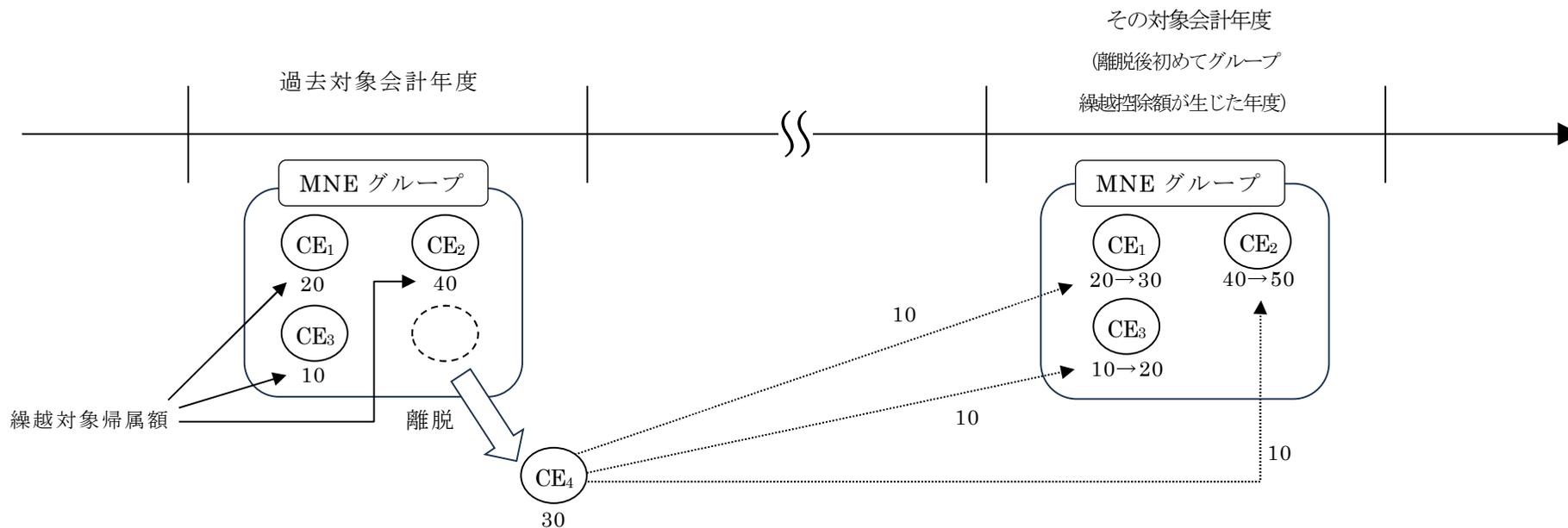


MNE グループ：特定多国籍企業グループ等

CE：構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限る。）

CE4 の繰越対象帰属額相当額 30 を均等配分して、その対象会計年度の CE1～CE3 に係る繰越対象帰属額に準ずる金額を計算

《その対象会計年度の直前の対象会計年度前の対象会計年度においてグループから離脱しているケース（上記 13 の場面）》



MNE グループ：特定多国籍企業グループ等

CE：構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限る。）

CE₄ の繰越対象帰属額に相当する金額 30 を均等配分して、その対象会計年度の CE₁～CE₃ に係る繰越対象帰属額に準ずる金額を計算

【新設】(構成会社等が特定多国籍企業グループ等に属さないこととなった場合の繰越国内グループ調整後対象租税額の計算)

18-4-3 法第 82 条の 19 第 2 項第 1 号イ(3) (国内最低課税額)に規定する政令で定める金額 (以下 18-4-3 において「繰越国内グループ調整後対象租税額」という。)は、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過去対象会計年度に係る同号イ(3)(i)に規定する国内グループ調整後対象租税額の計算により算定されたものであるから、例えば、過去対象会計年度において国内調整後対象租税額が零を下回る構成会社等が当該対象会計年度において当該特定多国籍企業グループ等に属さないこととなったとしても、これを考慮しないところにより繰越国内グループ調整後対象租税額の計算を行うことに留意する。

【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構成会社等である内国法人又は特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等である内国法人に対しては、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 6 の 4)。
- 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、次に掲げる内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 82 の 19①)。
 - (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構成会社等 (その所在地国が我が国であるものに限る。(1)において同じ。)である内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構成会社等であった内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共同支配会社等 (その所在地国が我が国であるものに限る。以下同じ。)である内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共同支配会社等であった内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に係る国内最低課税額
- 4 上記 3 (1)に定める構成会社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)に掲げる内国法人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)に掲げる内国法人 (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

グループ等に属する構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限る。）であった内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 82 の 19 ②一）。

5 この国内実効税率とは、我が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国内調整後対象租税額の合計額（以下「国内グループ調整後対象租税額」という。）が、国内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おり、また、この国内グループ調整後対象租税額は、その金額が零を超え、かつ、その対象会計年度において国内グループ純所得の金額がある場合において、過去対象会計年度に係る「繰越金額の控除制度」の適用がある場合にはその適用後の金額とし、その対象会計年度に係る国内グループ調整後対象租税額の金額が零を下回る場合には零とすることとされている（法 82 の 19②一(3)）。

6 また、この「繰越金額の控除制度」とは、我が国における租税に関する法令と本制度の間において生ずる永久差異により、欠損金に係る繰延税金資産が発生する場合、将来において過大に国内実効税率が計上される問題を解消するための制度である。

具体的には、国内グループ純所得の金額がある場合には、「負の国内グループ調整後対象租税額」（国内グループ調整後対象租税額が零を下回る部分の金額をいう。以下同じ。）がある場合における国内実効税率の計算において「負の国内グループ調整後対象租税額」を認識しないこととし、国内グループ純所得の金額がない場合には、繰越控除特例（法 82 の 19⑬）の適用により「永久差異調整に係るグループ国内最低課税額」（法人税法第 82 条の 19 第 2 項第 3 号ハに掲げる金額をいう。以下同じ。）を零とすることとして、これらの「負の国内グループ調整後対象租税額」及び「永久差異調整に係るグループ国内最低課税額」（繰越国内グループ調整後対象租税額）を翌対象会計年度以後の対象会計年度（国内グループ調整後対象租税額が零を超え、かつ、国内グループ純所得の金額がある場合に限る。以下同じ。）に繰り越し、翌対象会計年度以後の対象会計年度における国内実効税率の計算において、国内グループ調整後対象租税額から控除するというものである（令 155 の 63）。

7 ここで、例えば、繰越国内グループ調整後対象租税額が発生した過去対象会計年度において国内調整後対象租税額が零を下回る構成会社等（繰越国内グループ調整後対象租税額の発生の基因となった構成会社等）がその後の対象会計年度において特定多国籍企業グループ等に属さないこととなった場合、繰越国内グループ調整後対象租税額のうちこの構成会社等から生じた部分の金額の取扱いについて疑義が生ずる。

この点、繰越国内グループ調整後対象租税額は我が国について計算され、我が国において繰り越されるものであることから、たとえ、その繰越国内グループ調整後対象租税額の発生の基因となった構成会社等が、その発生した過去対象会計年度後の対象会計年度においてその構成会社等が属していた特定多国籍企業グループ等に属さないこととなった場合であっても、その発生した過去対象会計年度後の対象会計年度の繰越国内グループ調整後対象租税額の計算において、この構成会社等から生じた部分の金額は繰越国内グループ調整後対象租税額から除外されずに計算されることとなる。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。

8 なお、繰越国内グループ調整後対象租税額が生じた後に我が国を所在地国とする特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等を有しなく

なった場合であっても、その繰越国内グループ調整後対象租税額は、新たに特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等を我が国に有することとなった対象会計年度まで繰り越され、その対象会計年度以後の対象会計年度における国内実効税率の計算において考慮されることに留意が必要である。

【新設】（構成会社等における過去対象会計年度に係る対象租税の額が減少した場合の意義）

18-4-4 令第155条の64第1項第1号（構成会社等に係る再計算グループ国内最低課税額）の「当該過去対象会計年度に係る納付すべき対象租税の額（……）が当該過去対象会計年度後の対象会計年度において減少した場合」とは、租税に関する法令の規定の適用によって構成会社等の過去対象会計年度に係る納付すべき対象租税の額が減少した場合をいい、単に対象租税に該当しない租税の額を当該構成会社等の対象租税の額に含めていたことによって当該対象租税の額が減少する場合は、これに該当しないことに留意する。

【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構成会社等である内国法人又は特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等である内国法人に対しては、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6の4）。
- 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、次に掲げる内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82の19①）。
 - (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構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限る。(1)において同じ。）である内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構成会社等であった内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共同支配会社等（その所在地国が我が国であるものに限る。以下同じ。）である内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共同支配会社等であった内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に係る国内最低課税額
- 4 上記3(1)に定める構成会社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。）がある場合には、上記3(1)に掲げる内国法人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)に掲げる内国法人（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構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限る。）であった内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 82 の 19②一)。

5 この再計算グループ国内最低課税額に係る帰属額とは、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過去帰属割合(法人税法第 82 条の 19 第 2 項第 1 号口の過去帰属割合をいう。)を乗じて計算した金額をいうこととされ(法 82 の 19②一ロ)、この再計算グループ国内最低課税額とは、過去対象会計年度に係る次に掲げる金額がある場合において、その過去対象会計年度に係る再計算当期グループ国内最低課税額からその過去対象会計年度に係る当期グループ国内最低課税額を控除した残額(その対象会計年度開始の日前に開始した各対象会計年度において既にその過去対象会計年度に係る再計算グループ国内最低課税額とされた金額がある場合には、その残額からその金額を控除した残額)をいうこととされている(令 155 の 64①)。

(1) その過去対象会計年度に係る納付すべき対象租税の額(国内調整後対象租税額に含まれていたものに限る。)がその過去対象会計年度後の対象会計年度において減少した場合におけるその減少した金額

(2) その過去対象会計年度に係る法人税法施行令第 155 条の 35 第 2 項第 1 号に掲げる金額(国内調整後対象租税額に含まれていたものに限る。)のうちその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を超える場合におけるその納付されなかった金額

(3) その過去対象会計年度に計上された法人税等調整額(同条第 1 項第 2 号に規定する法人税等調整額をいう。以下同じ。)のうちその計上された金額が過大であったものとして財務省令で定める金額

(4) その過去対象会計年度に計上された法人税等調整額のうちその計上された金額が過少であったものとして財務省令で定める金額

6 ここで、上記 5 (1)の「その過去対象会計年度に係る納付すべき対象租税の額(……)がその過去対象会計年度後の対象会計年度において減少した場合」とは、過去対象会計年度において納付すべき対象租税の額が減少した場合をいうのであるから、単に対象租税に該当しない租税の額を含めていたことによって対象租税の額に含まれていた金額が減少する場合は、これに該当しないこととなる。本通達においては、このことを留意的に明らかにしている。

7 例えば、過去対象会計年度において、対象租税の額に含まれない附帯税(基通 18-1-66)を対象租税と分類していた場合は、単に対象租税に該当しない租税の額を対象租税の額を含めていたこととなるため、再計算グループ国内最低課税額の計算の対象とはならない。この場合には、国内最低課税額の計算に誤りが生じていることから再計算が必要となり、その再計算を行ったことにより、その過去対象会計年度における国内最低課税額が増加した場合には、修正申告又は更正の対象となることに留意が必要である。

8 共同支配会社等に係る再計算グループ国内最低課税額については、構成会社等に係る再計算グループ国内最低課税額の規定が準用されているため(令 155 の 73①)、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】（構成会社等が特定多国籍企業グループ等に属さないこととなった場合の再計算繰越国内グループ調整後対象租税額）

18-4-5 令第 155 条の 64 第 2 項第 3 号（構成会社等に係る再計算グループ国内最低課税額）に規定する財務省令で定める金額（以下 18-4-5 において「再計算繰越国内グループ調整後対象租税額」という。）は、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過去対象会計年度に係る同号イに規定する再計算国内グループ調整後対象租税額の計算により算定されたものであるから、例えば、過去対象会計年度において同号イに規定する再計算国内調整後対象租税額が零を下回る構成会社等が当該対象会計年度において当該特定多国籍企業グループ等に属さないこととなったとしても、これを考慮しないところにより再計算繰越国内グループ調整後対象租税額の計算を行うことに留意する。

【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構成会社等である内国法人又は特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等である内国法人に対しては、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 6 の 4）。
- 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、次に掲げる内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 82 の 19①）。
 - (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構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限る。(1)において同じ。）である内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構成会社等であった内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共同支配会社等（その所在地国が我が国であるものに限る。以下同じ。）である内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共同支配会社等であった内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に係る国内最低課税額
- 4 上記 3 (1)に定める構成会社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。）がある場合には、上記 3 (1)に掲げる内国法人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

る内国法人（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構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限る。）であった内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 82 の 19②一）。

5 この再計算グループ国内最低課税額に係る帰属額とは、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過去帰属割合（法人税法第 82 条の 19 第 2 項第 1 号ロの過去帰属割合をいう。）を乗じて計算した金額をいうこととされ（法 82 の 19②一ロ）、この再計算グループ国内最低課税額とは、過去対象会計年度に係る次に掲げる金額がある場合において、その過去対象会計年度に係る再計算当期グループ国内最低課税額からその過去対象会計年度に係る当期グループ国内最低課税額を控除した残額（その対象会計年度開始の前日に開始した各対象会計年度において既にその過去対象会計年度に係る再計算グループ国内最低課税額とされた金額がある場合には、その残額からその金額を控除した残額）をいうこととされている（令 155 の 64①）。

(1) その過去対象会計年度に係る納付すべき対象租税の額（国内調整後対象租税額に含まれていたものに限る。）がその過去対象会計年度後の対象会計年度において減少した場合におけるその減少した金額

(2) その過去対象会計年度に係る法人税法施行令第 155 条の 35 第 2 項第 1 号に掲げる金額（国内調整後対象租税額に含まれていたものに限る。）のうちその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を超える場合におけるその納付されなかった金額

(3) その過去対象会計年度に計上された法人税等調整額（同条第 1 項第 2 号に規定する法人税等調整額をいう。以下同じ。）のうちその計上された金額が過大であったものとして財務省令で定める金額

(4) その過去対象会計年度に計上された法人税等調整額のうちその計上された金額が過少であったものとして財務省令で定める金額

また、再計算当期グループ国内最低課税額とは、一定の過去対象会計年度に係る(5)に掲げる金額から(6)に掲げる金額を控除した残額に(7)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（令 155 の 64②）。

(5) 再計算国内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。以下同じ。）

イ 我が国を所在地国とする全ての構成会社等のその過去対象会計年度に係る再計算個別計算所得金額の合計額

ロ 我が国を所在地国とする全ての構成会社等のその過去対象会計年度に係る再計算個別計算損失金額の合計額

(6) その過去対象会計年度に係る法人税法第 82 条の 19 第 2 項第 1 号イ(2)に掲げる金額

(7) 基準税率から再計算国内実効税率を控除した割合

6 この再計算国内実効税率とは、我が国を所在地国とする全ての構成会社等のその過去対象会計年度に係る再計算国内調整後対象租税額の合計額（以下「再計算国内グループ調整後対象租税額」という。）が、再計算国内グループ純所得の金額のうちに占める割合をいうこととされて

おり、また、この再計算国内グループ調整後対象租税額は、その金額が零を超え、かつ、その対象会計年度においてその所在地国に係る再計算国内グループ純所得の金額がある場合において、その過去対象会計年度開始の日前に開始した各対象会計年度に係る「繰越金額の控除制度」の適用がある場合にはその適用後の金額とし、その過去対象会計年度に係る再計算国内グループ調整後対象租税額が零を下回る場合には零とすることとされている（令 155 の 64②三）。

7 また、この「繰越金額の控除制度」とは、我が国における租税に関する法令と本制度の間において生ずる永久差異により、欠損金に係る繰延税金資産が発生する場合、将来において過大に国内実効税率が計上される問題を解消するための制度である。

具体的には、その過去対象会計年度開始の日前に開始した対象会計年度において、再計算国内グループ純所得の金額がある場合には、「負の再計算国内グループ調整後対象租税額」（再計算国内グループ調整後対象租税額が零を下回る部分の金額をいう。以下同じ。）がある場合における再計算国内実効税率の計算において「負の再計算国内グループ調整後対象租税額」を認識しないこととし、再計算国内グループ純所得の金額がない場合で「永久差異調整に係るグループ国内最低課税額」（法人税法第 82 条の 19 第 2 項第 3 号ハに掲げる金額をいう。以下同じ。）の計算に係る繰越控除特例（法 82 の 19⑬）の適用を受けているときにはその金額を零とすることとし、その対象会計年度後の対象会計年度（再計算国内グループ調整後対象租税額が零を超え、かつ、再計算国内グループ純所得の金額がある場合に限る。）における再計算国内実効税率において、これらの「負の再計算国内グループ調整後対象租税額」及び「永久差異調整に係るグループ国内最低課税額」（再計算繰越国内グループ調整後対象租税額）を再計算国内グループ調整後対象租税額から控除するというものである（規 38 の 57②）。

8 ここで、例えば、再計算繰越国内グループ調整後対象租税額が発生した過去対象会計年度において再計算国内グループ調整後対象租税額が零を下回る構成会社等（再計算繰越国内グループ調整後対象租税額の発生の基因となった構成会社等）がその後の対象会計年度において特定多国籍企業グループ等に属さないこととなった場合、再計算繰越国内グループ調整後対象租税額のうちこの構成会社等から生じた部分の金額の取扱いについて疑義が生ずる。

この点、再計算繰越国内グループ調整後対象租税額は我が国について計算され、我が国において繰り越されるものであることから、たとえ、その再計算繰越国内グループ調整後対象租税額の発生の基因となった構成会社等が、その発生した過去対象会計年度後の対象会計年度においてその構成会社等が属していた特定多国籍企業グループ等に属さないこととなった場合であっても、その発生した過去対象会計年度後の対象会計年度の再計算繰越国内グループ調整後対象租税額の計算において、この構成会社等から生じた部分の金額は再計算繰越国内グループ調整後対象租税額から除外されずに計算されることとなる。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。

9 なお、再計算繰越国内グループ調整後対象租税額が生じた後に我が国を所在地国とする特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等を有しなくなった場合であっても、その再計算繰越国内グループ調整後対象租税額は、新たに特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等を我が国に有することとなった対象会計年度まで繰り越され、その対象会計年度以後の対象会計年度における再計算国内実効税率の計算において

考慮されることに留意が必要である。

- 10 共同支配会社等に係る再計算繰越国内グループ調整後対象租税額については、構成会社等に係る再計算繰越国内グループ調整後対象租税額の規定が準用されているため（令 155 の 73①）、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】（共同支配会社等が共同支配会社等グループに属さないこととなった場合の繰越対象帰属額に準ずる金額として合理的な方法により計算した金額）

18-4-6 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共同支配会社等（その所在地国が我が国であるものに限る。以下18-4-7までにおいて同じ。）に係る繰越控除帰属額（令第155条の71第2項第2号（当期グループ国内最低課税額に係る共同支配会社等に帰せられる割合）に規定する繰越控除帰属額をいう。）の計算に当たり、当該対象会計年度の直前の対象会計年度において当該共同支配会社等に係る共同支配会社等グループ（特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等及び当該共同支配会社等に係る他の共同支配会社等（その所在地国が我が国であるものに限る。）をいう。以下18-4-7までにおいて同じ。）に属する他の共同支配会社等（その所在地国が我が国であったものに限る。）であったもので当該対象会計年度において当該共同支配会社等グループに属さないもの（繰越対象帰属額相当額（当該対象会計年度において当該共同支配会社等グループに属するとした場合に計算される同項第3号に規定する繰越対象帰属額に相当する金額をいう。以下18-4-6において同じ。）があるものに限る。以下18-4-6において「離脱会社等」という。）がある場合における規則第38条の61（共同支配会社等に係る繰越対象帰属額の割合に準ずる割合）の「同号に規定する共同支配会社等の同号の対象会計年度に係る同項第3号に規定する繰越対象帰属額に準ずる金額として合理的な方法により計算した金額」とは、例えば、次の(1)に掲げる金額に(2)に掲げる金額を加算した金額をいい、同条の「当該共同支配会社等及び同項第2号ロに規定する他の共同支配会社等の当該対象会計年度に係る同項第3号に規定する繰越対象帰属額に準ずる金額として当該合理的な方法により計算した金額の合計額」とは、例えば、次の(3)に掲げる金額に(4)に掲げる金額を加算した金額をいうことに留意する。

(1) 同項第2号イに掲げる金額

(2) 離脱会社等の繰越対象帰属額相当額の合計額を、当該対象会計年度において当該共同支配会社等グループに属する共同支配会社等の数で除して計算した金額

(3) 同号ロに掲げる金額

(4) 離脱会社等の繰越対象帰属額相当額の合計額

【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構成会社等である内国法人又は特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等である内国法人に対しては、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6の4）。

- 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、次に掲げる内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82の19①）。
- (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構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限る。以下同じ。）である内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構成会社等であった内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共同支配会社等（その所在地国が我が国であるものに限る。(2)において同じ。）である内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共同支配会社等であった内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に係る国内最低課税額
- 4 上記3(2)に定める共同支配会社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共同支配会社等グループ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共同支配会社等グループ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5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(2)に掲げる内国法人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(2)に掲げる内国法人（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係る共同支配会社等（その所在地国が我が国であるものに限る。）であった内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82の19⑤一）。
- 5 この国内実効税率とは、共同支配会社等グループのその対象会計年度に係る国内調整後対象租税額の合計額（以下「国内グループ調整後対象租税額」という。）が、国内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おり、また、この国内グループ調整後対象租税額は、その金額が零を超え、かつ、その対象会計年度において国内グループ純所得の金額がある場合において、過去対象会計年度に係る「繰越金額の控除制度」の適用がある場合にはその適用後の金額とし、その対象会計年度に係る国内グループ調整後対象租税額の金額が零を下回る場合には零とすることとされている（法82の19⑤一イ(3)）。
- 6 また、この「繰越金額の控除制度」とは、我が国における租税に関する法令と本制度の間において生ずる永久差異により、欠損金に係る繰延税金資産が発生する場合、将来において過大に国内実効税率が計上される問題を解消するための制度である。
- 具体的には、国内グループ純所得の金額がある場合には、「負の国内グループ調整後対象租税額」（国内グループ調整後対象租税額が零を下回る部分の金額をいう。以下同じ。）がある場合における国内実効税率の計算において「負の国内グループ調整後対象租税額」を認識しないこ

とし、国内グループ純所得の金額がない場合には、繰越控除特例（法 82 の 19⑮において準用する法 82 の 19⑬）の適用により「永久差異調整に係るグループ国内最低課税額」（法人税法第 82 条の 19 第 5 項第 3 号ハに掲げる金額をいう。以下同じ。）を零とすることとして、これらの「負の国内グループ調整後対象租税額」及び「永久差異調整に係るグループ国内最低課税額」（繰越国内グループ調整後対象租税額）を翌対象会計年度以後の対象会計年度（国内グループ調整後対象租税額が零を超え、かつ、国内グループ純所得の金額がある場合に限る。以下同じ。）に繰り越し、翌対象会計年度以後の対象会計年度における国内実効税率の計算において、国内グループ調整後対象租税額から控除するというものである（令 155 の 72）。

7 また、上記 4 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（(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。）に、帰属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 19⑤一イ）。

(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 4 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

8 上記 7 の帰属割合とは、各対象会計年度に係る(1)に掲げる金額がその対象会計年度に係る(2)に掲げる金額のうちに占める割合とされている（令 155 の 71①）。

(1) 上記 3 (2)に掲げる内国法人（上記 3 (2)の特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等（その所在地国が我が国であるものに限る。）であるものに限る。）の国内調整後対象租税額（その対象会計年度においてグループ繰越控除額（「繰越金額の控除制度」の適用により国内グループ調整後対象租税額から控除された金額をいう。以下同じ。）がある場合には、そのグループ繰越控除額に係る繰越控除帰属額を減算した金額。(2)において同じ。）が個別基準税額（個別計算所得等の金額に基準税率を乗じて計算した金額をいう。以下同じ。）を下回る場合のその下回る部分の金額

(2) (1)の内国法人又は(1)の内国法人に係る他の共同支配会社等（その所在地国が我が国であるものに限る。）の国内調整後対象租税額が個別基準税額を下回る場合のその下回る部分の金額の合計額

9 上記 8 (1)の繰越控除帰属額とは、特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等（その所在地国が我が国であるものに限る。）の上記 7 (3)の対象会計年度に係るグループ繰越控除額にその対象会計年度に係る(1)に掲げる金額がその対象会計年度に係る(2)に掲げる金額のうちに占める割合（以下「配分割合」という。）又は配分割合に準ずる割合(注)を乗じて計算した金額をいうこととされている（令 155 の 71②二）。

(1) その共同支配会社等の繰越対象帰属額

(2) その共同支配会社等に係る共同支配会社等グループに属する全ての共同支配会社等（その所在地国が我が国であるものに限る。）の繰越

対象帰属額の合計額

(注) 「配分割合に準ずる割合」とは、その共同支配会社等の上記7(3)の対象会計年度に係る繰越対象帰属額に準ずる金額として合理的な方法により計算した金額が上記(2)の全ての共同支配会社等のその対象会計年度に係る繰越対象帰属額に準ずる金額としてその合理的な方法により計算した金額の合計額のうち占める割合とされている(規38の61)。

10 また、上記9の繰越対象帰属額とは、特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等(その所在地国が我が国であるものに限る。)の次に掲げる過去対象会計年度の区分に応じそれぞれ次に定める金額の合計額(過去対象会計年度においてグループ繰越控除額がある場合には、そのグループ繰越控除額に係るその共同支配会社等の繰越控除帰属額の合計額を控除した残額)をいうこととされている(令155の71②三)。

(1) 国内グループ純所得の金額がある過去対象会計年度 負の国内グループ調整後対象租税額にその過去対象会計年度に係るイに掲げる金額がその過去対象会計年度に係るロに掲げる金額のうち占める割合を乗じて計算した金額

イ その共同支配会社等(その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共同支配会社等(その過去対象会計年度においてその所在地国が我が国であったものに限る。)であったものに限る。)の国内調整後対象租税額が個別基準税額を下回る場合のその下回る部分の金額

ロ イの共同支配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(その過去対象会計年度においてその所在地国が我が国であったものに限る。)の国内調整後対象租税額が個別基準税額を下回る場合のその下回る部分の金額の合計額

(2) 国内グループ純所得の金額がない過去対象会計年度(その過去対象会計年度に係る永久差異調整に係るグループ国内最低課税額を零とする特例(法82の19⑮において準用する法82の19⑬)の適用を受けた場合におけるその過去対象会計年度に限る。) 本特例を適用しないで計算した場合のその過去対象会計年度に係る永久差異調整に係るグループ国内最低課税額に係る帰属額

11 本通達では、上記9(注)の配分割合に準ずる割合における「その共同支配会社等の上記7(3)の対象会計年度に係る繰越対象帰属額に準ずる金額として合理的な方法により計算した金額」及び「上記(2)の全ての共同支配会社等のその対象会計年度に係る繰越対象帰属額に準ずる金額としてその合理的な方法により計算した金額の合計額」について、これらが用いられる具体的な場合を例示し、その計算方法を明らかにしている。

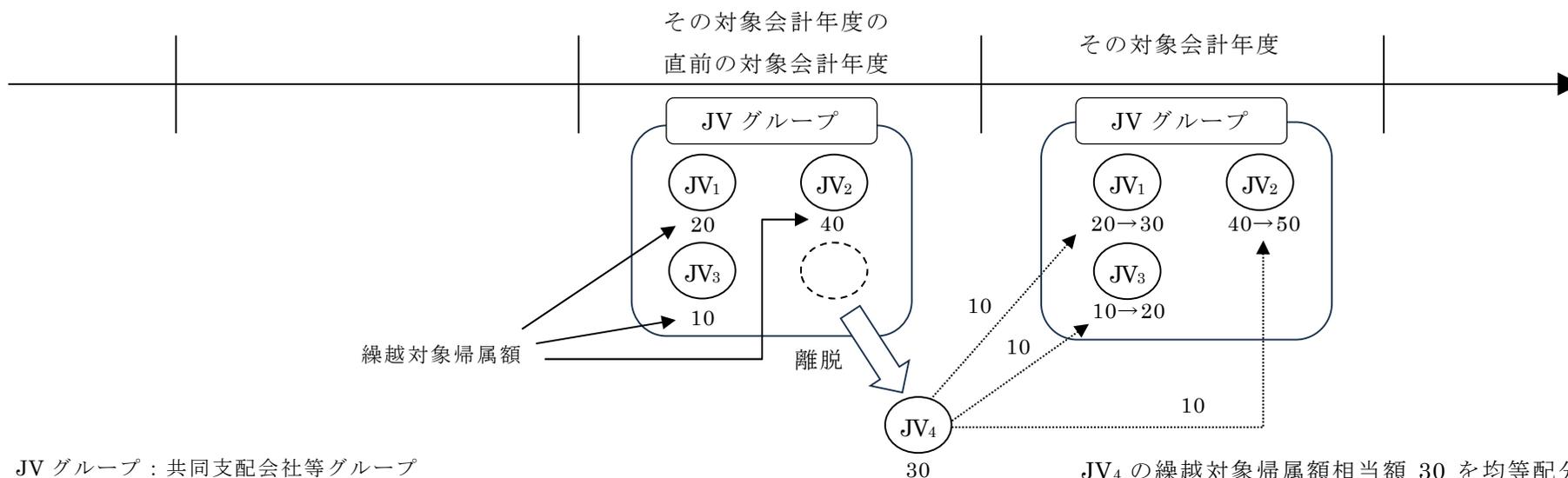
12 例えば、「繰越金額の控除制度」の適用がある場合において、共同支配会社等が共同支配会社等グループから離脱したときに、この「繰越対象帰属額に準ずる金額」を用いるのが合理的な場合がある。

具体的には、各対象会計年度において共同支配会社等グループに属する共同支配会社等に係る繰越控除帰属額の計算に当たり、その対象会計年度の直前の対象会計年度においてその共同支配会社等グループに属していた他の共同支配会社等(その所在地国が我が国であったものに限る。)でその対象会計年度においてその共同支配会社等グループに属さないもの(離脱会社等)がある場合には、繰越控除帰属額を計算する

対象会計年度にその共同支配会社等グループに属する共同支配会社等に離脱会社等の繰越対象帰属額相当額を均等配分するという方法は合理的な方法の一つといえる。したがって、本通達では、離脱会社等がある場合には、その共同支配会社等の上記9(1)の金額に、離脱会社等の繰越対象帰属額相当額をその対象会計年度にその共同支配会社等グループに属する共同支配会社等の数で除して計算した金額を加算した金額を上記9(注)の「その共同支配会社等の上記7(3)の対象会計年度に係る繰越対象帰属額に準ずる金額として合理的な方法により計算した金額」とし、その共同支配会社等グループの上記9(2)の金額に離脱会社等の繰越対象帰属額相当額の合計額を加算した金額を上記9(注)の「上記(2)の全ての共同支配会社等のその対象会計年度に係る繰越対象帰属額に準ずる金額としてその合理的な方法により計算した金額の合計額」とする方法を例示している。

- 13 なお、過去対象会計年度において共同支配会社等グループに属していた共同支配会社等（その所在地国が我が国であったものに限る。）がその共同支配会社等グループに属さないこととなった場合に、その属さないこととなった対象会計年度においてはグループ繰越控除額が生じず、その後の対象会計年度においてグループ繰越控除額が生ずることも考えられるが、このような場合における「配分割合に準ずる割合」の計算についても、本通達と同様である。
- 14 共同支配会社等に係る再計算繰越対象帰属額の割合に準ずる割合については共同支配会社等に係る繰越対象帰属額の割合に準ずる割合の規定が準用されていることから（規38の63②）、共同支配会社等に係る再計算繰越対象帰属額の割合に準ずる割合についても本通達と同様に取り扱うこととなる。

《その対象会計年度の直前の対象会計年度においてグループから離脱しているケース（通達本文の場面）》

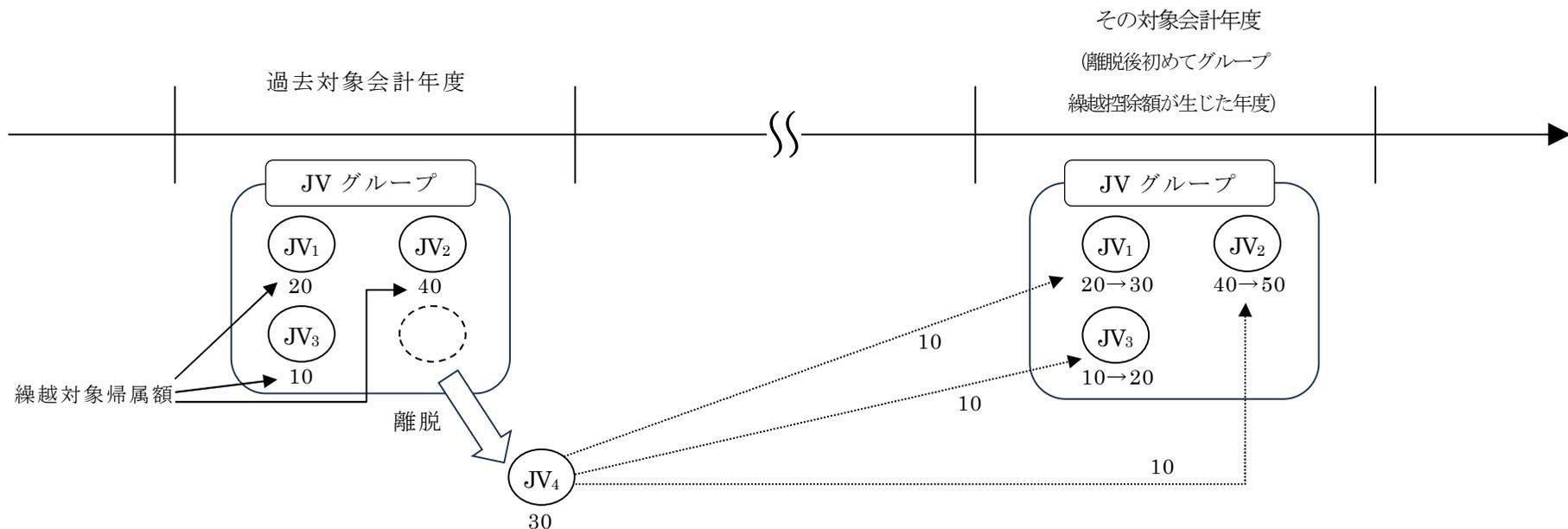


JV グループ：共同支配会社等グループ

JV：共同支配会社等（その所在地国が我が国であるものに限る。）

JV₄ の繰越対象帰属額相当額 30 を均等配分して、その対象会計年度の JV₁～JV₃ に係る繰越対象帰属額に準ずる金額を計算

《その対象会計年度の直前の対象会計年度前の対象会計年度においてグループから離脱しているケース（上記 13 の場面）》



JV₄の繰越対象帰属額に相当する金額 30 を均等配分して、その対象会計年度のJV₁~JV₃に係る繰越対象帰属額に準ずる金額を計算

JV グループ：共同支配会社等グループ

JV：共同支配会社等（その所在地国が我が国であるものに限る。）

【新設】(共同支配会社等が共同支配会社等グループに属さないこととなった場合の繰越国内グループ調整後対象租税額の計算)

18-4-7 法第 82 条の 19 第 5 項第 1 号イ(3) (国内最低課税額) に規定する政令で定める金額 (以下 18-4-7 において「繰越国内グループ調整後対象租税額」という。) は、共同支配会社等グループごとの過去対象会計年度に係る同号イ(3)(i)に規定する国内グループ調整後対象租税額の計算により算定されたものであるから、例えば、過去対象会計年度において同号イに規定する国内調整後対象租税額が零を下回る共同支配会社等が当該対象会計年度において当該共同支配会社等グループに属さないこととなったとしても、これを考慮しないところにより繰越国内グループ調整後対象租税額の計算を行うことに留意する。

【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構成会社等である内国法人又は特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等である内国法人に対しては、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 6 の 4)。
- 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、次に掲げる内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 82 の 19①)。
 - (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構成会社等 (その所在地国が我が国であるものに限る。以下同じ。) である内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構成会社等であった内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共同支配会社等 (その所在地国が我が国であるものに限る。(2)において同じ。) である内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共同支配会社等であった内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に係る国内最低課税額
- 4 上記 3 (2) に定める共同支配会社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共同支配会社等グループ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共同支配会社等グループ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 5 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 (2) に掲げる内国法人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 (2) に掲げる内国法人 (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係る共同支配会社等（その所在地国が我が国であるものに限る。）であった内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 82 の 19⑤一）。

5 この国内実効税率とは、共同支配会社等グループのその対象会計年度に係る国内調整後対象租税額の合計額（以下「国内グループ調整後対象租税額」という。）が、国内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おり、また、この国内グループ調整後対象租税額は、その金額が零を超え、かつ、その対象会計年度において国内グループ純所得の金額がある場合において、過去対象会計年度に係る「繰越金額の控除制度」の適用がある場合にはその適用後の金額とし、その対象会計年度に係る国内グループ調整後対象租税額の金額が零を下回る場合には零とすることとされている（法 82 の 19⑤一イ(3)）。

6 また、この「繰越金額の控除制度」とは、我が国における租税に関する法令と本制度の間において生ずる永久差異により、欠損金に係る繰延税金資産が発生する場合、将来において過大に国内実効税率が計上される問題を解消するための制度である。

具体的には、国内グループ純所得の金額がある場合には、「負の国内グループ調整後対象租税額」（国内グループ調整後対象租税額が零を下回る部分の金額をいう。以下同じ。）がある場合における国内実効税率の計算において「負の国内グループ調整後対象租税額」を認識しないこととし、国内グループ純所得の金額がない場合には、繰越控除特例（法 82 の 19⑤において準用する法 82 の 19⑬）の適用により「永久差異調整に係るグループ国内最低課税額」（法人税法第 82 条の 19 第 5 項第 3 号ハに掲げる金額をいう。以下同じ。）を零とすることとして、これらの「負の国内グループ調整後対象租税額」及び「永久差異調整に係るグループ国内最低課税額」（繰越国内グループ調整後対象租税額）を翌対象会計年度以後の対象会計年度（国内グループ調整後対象租税額が零を超え、かつ、国内グループ純所得の金額がある場合に限る。以下同じ。）に繰り越し、翌対象会計年度以後の対象会計年度における国内実効税率の計算において、国内グループ調整後対象租税額から控除するというものである（令 155 の 72）。

7 ここで、例えば、繰越国内グループ調整後対象租税額が発生した過去対象会計年度において国内調整後対象租税額が零を下回る共同支配会社等（繰越国内グループ調整後対象租税額の発生の基因となった共同支配会社等）がその後の対象会計年度において共同支配会社等グループに属さないこととなった場合、繰越国内グループ調整後対象租税額のうちこの共同支配会社等から生じた部分の金額の取扱いについて疑義が生ずる。

この点、繰越国内グループ調整後対象租税額は我が国について計算され、我が国において繰り越されるものであることから、たとえ、その繰越国内グループ調整後対象租税額の発生の基因となった共同支配会社等が、その発生した過去対象会計年度後の対象会計年度においてその共同支配会社等が属していた共同支配会社等グループに属さないこととなった場合であっても、その発生した過去対象会計年度後の対象会計年度の繰越国内グループ調整後対象租税額の計算には考慮されない。したがって、その発生した過去対象会計年度後の対象会計年度の繰越国

内グループ調整後対象租税額の計算において、この共同支配会社等から生じた部分の金額は繰越国内グループ調整後対象租税額から除外されずに計算されることとなる。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。

- 8 なお、繰越国内グループ調整後対象租税額が生じた後に我が国を所在地国とする共同支配会社等グループに属する共同支配会社等を有しなくなった場合であっても、その繰越国内グループ調整後対象租税額は、新たにその共同支配会社等グループに属する共同支配会社等を我が国に有することとなった対象会計年度まで繰り越され、その対象会計年度以後の対象会計年度における国内実効税率の計算において考慮されることに留意が必要である。

【新設】(国内グループ純所得の金額から控除する金額の特例)

18-4-8 法第 82 条の 19 第 12 項 (国内最低課税額) の規定の適用に当たり、同条第 2 項第 1 号イ(2)に掲げる金額の記録のないグループ国内最低課税額報告事項等 (法第 150 条の 3 第 4 項 (特定多国籍企業グループ等に係る報告事項等の提供) に規定するグループ国内最低課税額報告事項等をいう。以下 18-4-8 において同じ。) は、法第 82 条の 19 第 12 項の「この項の規定の適用を受けようとする旨を含むもの」に該当することに留意する。

(注) グループ国内最低課税額報告事項等に相当する事項の提供がある場合 (法第 150 条の 3 第 6 項の規定の適用がある場合に限る。) におけるグループ国内最低課税額報告事項等に相当する事項についても、同様とする。

【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構成会社等である内国法人又は特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等である内国法人に対しては、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 6 の 4)。
- 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、次に掲げる内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 82 の 19①)。
 - (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構成会社等 (その所在地国が我が国であるものに限る。(1)において同じ。) である内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構成会社等であった内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共同支配会社等 (その所在地国が我が国であるものに限る。以下同じ。) である内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共同支配会社等であった内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に係る国内最低課税額
- 4 上記 3 (1) に定める構成会社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) に掲げる内国法人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)に掲げる内国法人（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構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限る。）であった内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 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（以下「実質ベース所得除外額」という。）

(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 また、我が国に係る実質ベース所得除外額の計算に係る事務負担を考慮して、特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係るグループ国内最低課税額報告事項等（我が国に係る実質ベース所得除外額の計算につき本特例の適用を受けようとする旨を含むものに限る。）の提供がある場合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にそのグループ国内最低課税額報告事項等に相当する事項の提供がある場合（提供義務免除規定（法 150 の 3⑥）の適用がある場合に限る。）には、その対象会計年度の我が国に係る実質ベース所得除外額は、零とすることとされている（法 82 の 19②）。

7 ここで、国内実効税率が基準税率を下回るにもかかわらず、我が国に係る実質ベース所得除外額の合計額の記録のないグループ国内最低課税額報告事項等の提供がある場合に、そのグループ国内最低課税額報告事項等が上記 6 の「本特例の適用を受けようとする旨を含むもの」に該当するかどうか疑義が生ずる。

この点、我が国に係る実質ベース所得除外額は、当期グループ国内最低課税額の計算上、基本的には国内グループ純所得の金額から控除することとなっており、その実質ベース所得除外額の合計額をグループ国内最低課税額報告事項等に記録することとされているところ、我が国に係る実質ベース所得除外額を記録することなしにグループ国内最低課税額報告事項等の提供を行った場合は、本特例は我が国に係る実質ベース所得除外額を零とする特例であることから、本特例の適用を選択したものとして取り扱うのが相当である。

したがって、我が国に係る実質ベース所得除外額の記録のないグループ国内最低課税額報告事項等は、上記 6 の「本特例の適用を受けようとする旨を含むもの」に該当することとなる。本通達では、このことを留意的に明らかにしている。

- 8 なお、本通達の注書では、法人税法第 150 条の 3 第 6 項の提供義務免除規定の適用がある場合に、我が国以外の国又は地域の租税に関する法令を執行する当局から情報交換により提供のあったグループ国内最低課税額報告事項等に相当する事項の提供がある場合も、本通達の本文と同様に取り扱うこととなることを明らかにしている。
- 9 共同支配会社等に係る我が国に係る実質ベース所得除外額の計算の特例については、構成会社等に係る我が国に係る実質ベース所得除外額の計算の特例の規定が準用されているため（法 82 の 19^⑮）、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】(課税標準国内最低課税額の円換算)

18-4-9 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20第2項(課税標準)の各対象会計年度の内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18-4-9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18-4-9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構成会社等である内国法人又は特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等である内国法人に対しては、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6の4)。
- 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、次に掲げる内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82の19①)。
 - (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構成会社等(その所在地国が我が国であるものに限る。(1)において同じ。)である内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構成会社等であった内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共同支配会社等(その所在地国が我が国であるものに限る。(2)において同じ。)である内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共同支配会社等であった内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に係る国内最低課税額
- 4 上記3(1)に定める構成会社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) に掲げる内国法人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) に掲げる内国法人（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構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限る。）であった内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 82 の 19 ②一）。

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 19 ②一イ）。

(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 16 ①一）。

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 16 ①二）。

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（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り、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/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 82 条の 20 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内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。

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額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際最低課税残余額に円換算する方法（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 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。

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。

5 経過的取扱い

【新設】(経過的取扱い(1)…改正通達の適用時期)

この法令解釈通達による改正後の取扱いは、令和8年4月1日以後に開始する対象会計年度分の法第82条の3第1項(国際最低課税額)に規定する国際最低課税額(以下経過的取扱い(1)において「国際最低課税額」という。)に対する法人税、同日以後に開始する対象会計年度分の法第82条の11第1項(国際最低課税残余额)に規定する国際最低課税残余额に対する法人税及び同日以後に開始する対象会計年度分の法第82条の19第1項(国内最低課税額)に規定する国内最低課税額に対する法人税について適用し、同日前に開始した対象会計年度分の国際最低課税額に対する法人税については、なお従前の例による。

【解説】

令和7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ほか、各対象会計年度の国際最低課税残余额に対する法人税及び各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税が創設された。これに伴い、令和8年1月30日付で「法人税基本通達の一部改正について(法令解釈通達)」を発遣している。

この法令解釈通達による改正後の取扱いは、令和8年4月1日以後に開始する対象会計年度分の国際最低課税額に対する法人税、同日以後に開始する対象会計年度分の国際最低課税残余额に対する法人税及び同日以後に開始する対象会計年度分の国内最低課税額に対する法人税について適用することを本通達において明らかにしている。

また、令和8年4月1日前に開始した対象会計年度分の国際最低課税額に対する法人税については、この法令解釈通達による改正前の取扱いを適用することを明らかにしている。

【新設】(経過的处理(2)…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7年法律第13号。以下「改正法」という。)附則第18条第1項第1号イ及びロ(国内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(2)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(法人税法施行規則等の一部を改正する省令(令和7年財務省令第19号)附則第8条第1項(国内最低課税額の計算に関する経過措置)において準用する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(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、法人税法施行令及び法人税法施行令等の一部を改正する政令の一部を改正する政令(令和7年政令第121号)附則第17条第2項(国内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 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構成会社等である内国法人又は特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等である内国法人に対しては、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6の4)。
- 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、次に掲げる内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82の19①)。
 - (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構成会社等(その所在地国が我が国であるものに限る。(1)において同じ。)である内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構成会社等であった内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共同支配会社等(その所在地国が我が国であるものに限る。以下同じ。)である内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共同支配会社等であった内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に係る国内最低課税額

4 ここで、上記3(1)に定める構成会社等に係る国内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、上記3(1)に掲げる内国法人（一定のものを除く。）が令和8年4月1日から同年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内国法人に係る構成会社等に係る国内最低課税額は、零とすることとされている（令和7年改正法附則18①）。

5 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7年改正法附則18①一、令和7年改正令附則17②、令和7年改正規附則8①において準用する令和5年改正規附則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。）に提供された我が国に係る収入金額（その内国法人に係る特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限り、一定のものを除く。(1)において同じ。）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つては、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我が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我が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つては、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我が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。

6 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5(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5(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5(1)の収入金額及び上記5(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。

7 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、法人税法施行規則等の一部を改正する省令（令和7年財務省令第19号）附則第8条第1項において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項の規定を準用することとされており、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。

8 そのため、外国通貨で表示される上記5(1)の収入金額及び上記5(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国内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、構成会社等に係る国内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7年改正法附則18③一）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。

9 また、上記の判定以外にも、法人税法施行令及び法人税法施行令等の一部を改正する政令の一部を改正する政令（令和7年政令第121号）附則第17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7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国内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、構成会社等に係る国内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7年改正令附則17⑥）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扱うこととなる。

【新設】(経過措置(3)…国内最低課税額の計算に関する経過措置における国内グループ純所得の金額から控除する金額の取扱い)

改正法附則第18条第1項第3号(国内最低課税額の計算に関する経過措置)の「同条第2項第1号イ(2)に掲げる金額」は、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5項及び第6項(国際最低課税額の計算に関する経過措置)の規定を適用して計算した金額となることに留意する。

【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構成会社等である内国法人又は特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等である内国法人に対しては、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6の4)。
- 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、次に掲げる内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82の19①)。
 - (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構成会社等(その所在地国が我が国であるものに限る。(1)において同じ。)である内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構成会社等であった内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共同支配会社等(その所在地国が我が国であるものに限る。以下同じ。)である内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共同支配会社等であった内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に係る国内最低課税額
- 4 上記3(1)に定める構成会社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)に掲げる内国法人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)に掲げる内国法人(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構成会社等(その所在地国が我が国であるものに限る。)であった内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82の19

②一)。

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、令 155 の 38）。

(1) 国内グループ純所得の金額

(2) その所在地国を我が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 2 項及び第 3 項の規定の適用がある場合には、その適用後の金額。以下同じ。）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 2 項及び第 3 項の規定の適用がある場合には、その適用後の金額。以下同じ。）の合計額の 5 %に相当する金額との合計額（以下「我が国に係る実質ベース所得除外額」という。）

(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 また、上記 5 (2)の「5 %」については、令和 8 年中に開始する対象会計年度においては、特定費用の額の合計額に乘じる割合は 9.4%、特定資産の額の合計額に乘じる割合は 7.4%とし、それぞれ 7 年間で 5 %に逡減する経過措置が適用される（令和 5 年改正法附則 14⑤⑥）。

7 ここで、上記 3 (1)に定める構成会社等に係る国内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、上記 3 (1)に掲げる内国法人（一定のものを除く。）が令和 8 年 4 月 1 日から同年 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内国法人に係る構成会社等に係る国内最低課税額は、零とすることとされている（令和 7 年改正法附則 18①）。

8 この 3 つの要件のうち、③の通常利益要件とは、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に提供された我が国に係る調整後税引前当期利益の額（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つては、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我が国に係る調整後税引前当期利益の額）が、その対象会計年度のその内国法人に係るグルーピング特例（法 82 の 19④）を適用しないで計算した場合の我が国に係る実質ベース所得除外額（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に係る国又は地域とその所在地国が我が国である構成会社等（一定のものを除く。）に係るものに限る。）以下であることをいうのであるが（令和 7 年改正法附則 18①三）、この通常利益要件の我が国に係る実質ベース所得除外額の計算においても、上記 6 の経過措置として適用される割合により計算を行うのか疑義が生ずる。

- 9 本通達では、移行期間C b C Rセーフ・ハーバーにおける通常利益要件の我が国に係る実質ベース所得除外額の規定は、上記8のグループニング特例を適用しないことを除き構成会社等に係る国内最低課税額の計算における我が国に係る実質ベース所得除外額の規定と同様の規定となっており、双方について同様の考え方で計算を行うこととなるから、この通常利益要件の我が国に係る実質ベース所得除外額の計算においても上記6の経過措置として適用される割合により計算を行うことを留意的に明らかにしている。
- 10 なお、共同支配会社等に係る国内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、構成会社等に係る国内最低課税額と同様に通常利益要件が規定されている（令和7年改正法附則18③三）ため、共同支配会社等についても構成会社等と同様に、上記6の経過措置として適用される割合により、移行期間C b C Rセーフ・ハーバーにおける通常利益要件の我が国に係る実質ベース所得除外額の計算を行うことに留意が必要である。