

# 各対象会計年度の国際最低課税額に対する 法人税に関するQ & A

令和5年度税制改正において、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税が創設されました。

この「各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税に関するQ & A」は、本制度に係る疑問点等について、内国法人の令和6年4月1日から令和7年3月31日までの間に開始する対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税に係る税務上の取扱いを取りまとめたものです。

令和5年12月  
(令和7年10月改訂)  
国 税 庁

法人番号 7000012050002

## [ 略 語 ]

この各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税に関する Q & A の文中で用いている略語は次のとおりです。

法・・・・・・・・法人税法（昭 40 法律第 34 号）

法令・・・・・・・・法人税法施行令（昭 40 政令第 97 号）

法規・・・・・・・・法人税法施行規則（昭 40 大蔵省令第 12 号）

措法・・・・・・・・租税特別措置法（昭 32 法律第 26 号）

法基通・・・・・・・・法人税基本通達

令 5 改正法附則・・・所得税法等の一部を改正する法律(令 5 法律第 3 号)附則

令 5 改正法令附則・・・法人税法施行令の一部を改正する政令(令 5 政令第 208 号)附則

令 5 改正法規附則・・・法人税法施行規則の一部を改正する省令(令 5 財務省令第 47 号)附則

モデルルール・・・2021 年 12 月に O E C D / G 20「B E P S 包摂的枠組み」において承認されたモデルルール（Global Anti-Base Erosion Model Rules）

コメンタリー・・・2022 年 3 月に O E C D / G 20「B E P S 包摂的枠組み」において承認された、モデルルールに係るコメンタリー（Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules）

ガイダンス・・・・・・・・O E C D / G 20「B E P S 包摂的枠組み」において承認された、モデルルール又はコメンタリーを補足する執行ガイダンス（Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules）

CbCR・・・・・・・・Country by Country Report（国別報告事項（我が国以外の国又は地域におけるこれに相当するものを含みます。））

I I R・・・・・・・・Income Inclusion Rule（所得合算ルール）

UTPR・・・・・・・・Undertaxed Profits Rule（軽課税所得ルール）

## 《目次》

|         |                                                           |    |
|---------|-----------------------------------------------------------|----|
| I       | 企業グループ等について                                               | 1  |
| Q 1     | 会社等の財務及び営業又は事業の方針を決定する機関（意思決定機関）<br>を支配している場合に該当しない場合     | 2  |
| II      | 特定多国籍企業グループ等について                                          | 4  |
| 1       | 多国籍企業グループ等                                                | 4  |
| 2       | 特定多国籍企業グループ等                                              | 4  |
| Q 2     | 本邦通貨表示の金額に換算する方法                                          | 5  |
| III     | 所有持分について                                                  | 6  |
| 1       | 所有持分の範囲                                                   | 6  |
| 2       | 所有持分に係る請求権割合の計算                                           | 6  |
| (1)     | 被部分保有親会社等                                                 | 6  |
| (2)     | 共同支配会社等                                                   | 8  |
| (3)     | 被少数保有構成会社等又は被少数保有共同支配会社等                                  | 10 |
| Q 3     | 所有持分に係る請求権割合の計算方法                                         | 10 |
| IV      | 個別計算所得等の金額の計算について                                         | 11 |
| 1       | 概要                                                        | 11 |
| 2       | 当期純損益金額                                                   | 13 |
| (1)     | 会社等の当期純損益金額                                               | 13 |
| (2)     | 特定組織再編成により資産又は負債の移転が行われた場合の当期純損<br>益金額の調整                 | 15 |
| Q 4     | 特定組織再編成の意義                                                | 16 |
| 3       | 特例適用前個別計算所得等の金額の計算                                        | 17 |
| (1)     | 概要                                                        | 17 |
| (2)     | 除外資本損益                                                    | 18 |
| Q 5     | 種類株式がある場合の除外資本損益の判定                                       | 20 |
| (3)     | 非対称外国為替差損益                                                | 21 |
| Q 6 (1) | 非対称外国為替差損益の調整方法（会計機能通貨（取引通貨）<br>と税務機能通貨とが異なる場合）           | 23 |
| Q 6 (2) | 非対称外国為替差損益の調整方法（会計機能通貨と税務機能通<br>貨（取引通貨）とが異なる場合）           | 24 |
| Q 6 (3) | 非対称外国為替差損益の調整方法（第三通貨（取引通貨）、会計<br>機能通貨及び税務機能通貨が異なる場合（その①）） | 26 |
| Q 6 (4) | 非対称外国為替差損益の調整方法（第三通貨（取引通貨）、会計<br>機能通貨及び税務機能通貨が異なる場合（その②）） | 28 |
| (4)     | 罰金等                                                       | 29 |

|      |                                         |    |
|------|-----------------------------------------|----|
| Q 7  | 罰金等の範囲について                              | 30 |
| 4    | 個別計算所得等の金額の計算の特例                        | 31 |
| (1)  | 概要                                      | 31 |
| (2)  | 恒久的施設等を有する構成会社等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例      | 32 |
| Q 8  | 恒久的施設等に損失が生じた場合の個別計算所得等の金額の計算           | 34 |
| V    | 調整後対象租税額について                            | 39 |
| 1    | 対象租税                                    | 39 |
| (1)  | 概要                                      | 39 |
| (2)  | 範囲                                      | 39 |
| (3)  | 対象租税に含まれない税                             | 39 |
| 2    | 調整後対象租税額                                | 40 |
| (1)  | 概要                                      | 40 |
| (2)  | 意義                                      | 40 |
| (3)  | 当期対象租税額                                 | 41 |
| (4)  | 被配分当期対象租税額                              | 41 |
| Q 9  | C F Cに対する被配分当期対象租税額における通算税効果額の取扱い       | 41 |
| (5)  | 繰延対象租税額                                 | 42 |
| Q 10 | 移行対象会計年度前の対象会計年度の繰延税金資産の取扱い             | 42 |
| VI   | 国際最低課税額について                             | 43 |
| 1    | 概要                                      | 43 |
| 2    | 国際最低課税額の計算                              | 43 |
| (1)  | 構成会社等のうち恒久的施設等に該当するもの以外のものに係る国際最低課税額の計算 | 43 |
| (2)  | 構成会社等のうち恒久的施設等に該当するものに係る国際最低課税額の計算      | 45 |
| (3)  | 共同支配会社等に係る国際最低課税額の計算                    | 46 |
| (4)  | 帰属割合                                    | 46 |
| Q 11 | 国際最低課税額の計算                              | 47 |
| Q 12 | 期中に有する所有持分を売却した場合の帰属割合                  | 55 |
| 3    | グループ国際最低課税額                             | 56 |
| 4    | 当期国別国際最低課税額                             | 57 |
| Q 13 | 実質ベース所得除外額のうち特定費用の額の範囲                  | 61 |
| 5    | 再計算国別国際最低課税額                            | 63 |
| Q 14 | 過去対象会計年度の対象租税の額が減少した場合の取扱い              | 64 |

|         |                                                                                                   |    |
|---------|---------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| VII     | 自国内最低課税額に係る税に関する適用免除基準について.....                                                                   | 66 |
| Q 15(1) | 整合性基準を満たす自国内最低課税額に係る税に関する法令について ...                                                               | 69 |
| Q 15(2) | 自国内最低課税額に係る税に関する法令がQDMTT会計基準及び整合性<br>基準の要件を満たすかどうかを確認する方法.....                                    | 71 |
| VIII    | 移行期間 CbCR セーフ・ハーバーについて .....                                                                      | 72 |
| 1       | 構成会社等に係る移行期間 CbCR セーフ・ハーバー.....                                                                   | 72 |
| (1)     | デミニマス要件 .....                                                                                     | 72 |
| (2)     | 簡素な実効税率要件 .....                                                                                   | 73 |
| (3)     | 通常利益要件 .....                                                                                      | 73 |
| 2       | 適用要件 .....                                                                                        | 74 |
| Q 16(1) | 移行期間 CbCR セーフ・ハーバーにおける措法第 66 条の 4 の 4 第 1<br>項の国別報告事項の意義.....                                     | 75 |
| Q 16(2) | 構成会社等が恒久的施設等を有する場合の移行期間 CbCR セーフ・<br>ハーバーにおける調整.....                                              | 77 |
| Q 16(3) | 我が国の IIR 施行前に他の国又は地域で移行期間 CbCR セーフ・ハ<br>ーバーの適用を受けていない場合の IIR 施行後の移行期間 CbCR セー<br>フ・ハーバーの適用関係..... | 79 |
| Q 16(4) | IIR における所在地国と国別報告事項における居住地国が異なる場<br>合における移行期間 CbCR セーフ・ハーバーの取扱い.....                              | 80 |

## I 企業グループ等について

企業グループ等とは、次のものをいいます（法82二、法令155の4、法規38の5）。

### (1) 次の会社等に係る企業集団のうち、最終親会社(注)に係るもの

(注) 最終親会社とは、他の会社等の支配持分を直接又は間接に有する会社等（法第82条第14号イに規定する政府関係会社等のうち同号イに規定する国等がその持分の全部を直接又は間接に有する会社等であって、国等の資産を運用することを主たる目的とし、かつ、法令第155条の11第1項第2号から第4号までの要件を満たすものを除きます。）であって、その支配持分を他の会社等が直接又は間接に有しないものをいいます。この場合において、当該他の会社等が政府関係会社等であるときは、その政府関係会社等が直接又は間接に有する支配持分はないものとみなされます。

イ 特定財務会計基準(注1)又は適格財務会計基準(注2)に従って企業集団の財産及び損益の状況を連結して記載した計算書類にその財産及び損益の状況が連結して記載される会社等（法82二イ(1)、法令155の4②一）

(注1) 特定財務会計基準とは、国際会計基準及び我が国又は一定の国若しくは地域において一般に公正妥当と認められる会計処理の基準（国際会計基準を除きます。）をいいます（法82一イ、法規38の4）。

(注2) 適格財務会計基準とは、最終親会社等（法第82条第15号イに掲げる共同支配会社等を含みます。）の所在地国において一般に公正妥当と認められる会計処理の基準のうち一定のものをいいます（法82一イ）。

ロ 上記イの計算書類において次の理由により連結の範囲から除かれる会社等（その企業集団の他の会社等がその会社等に係る議決権の過半数を自己の計算において所有していることその他の事由によりその会社等の財務及び営業又は事業の方針を決定する機関（株主総会その他これに準ずる機関をいいます。）を支配している場合におけるその会社等に限ります。）（法82二イ(1)、法令155の4②二）

(イ) 会社等の資産、売上高（役務収益を含みます。）、損益、利益剰余金、キャッシュ・フローその他の項目からみて、連結の範囲から除いても企業集団の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に関する合理的な判断を妨げない程度に重要性の乏しいこと（法規38の5一）。

(ロ) 会社等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（法規38の5二）。

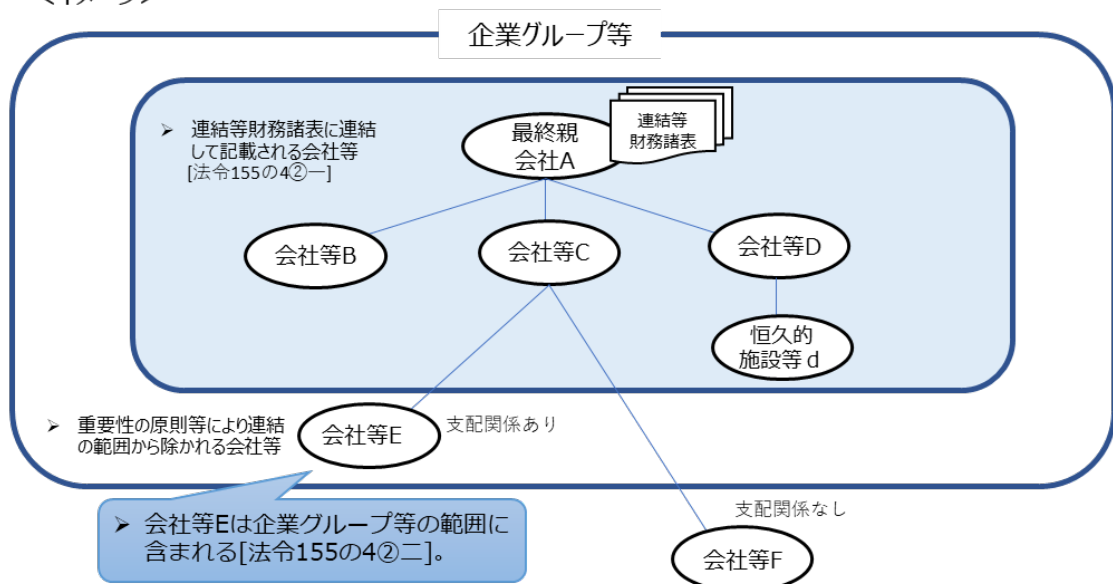
ハ 上記イの計算書類が作成されていない企業集団につき、特定財務会計基準又は適格財務会計基準に従ってその企業集団の暦年の財産及び損益の状況を

連結して記載した計算書類を作成するとしたならば作成されることとなる計算書類にその財産及び損益の状況が連結して記載されることとなる会社等（法82ニイ(2)、法令155の4②一③）

ニ 上記ハの作成されることとなる計算書類において上記ロ(イ)又は(ロ)の理由により連結の範囲から除かれることとなる会社等（その企業集団の他の会社等がその会社等に係る議決権の過半数を自己の計算において所有していることその他の事由によりその会社等の財務及び営業又は事業の方針を決定する機関（株主総会その他これに準ずる機関をいいます。）を支配している場合におけるその会社等に限ります。）（法82ニイ(2)、法令155の4②二③）

(2) 会社等（上記(1)の企業集団に属するものを除きます。）のうち、その会社等の恒久的施設等の所在地国がその会社等の所在地国以外の国又は地域であるもの（法82ニロ）

<イメージ>



#### Q 1 会社等の財務及び営業又は事業の方針を決定する機関（意思決定機関）を支配している場合に該当しない場合

最終親会社である当社は、会計基準として日本基準を適用し、その連結財務諸表において、投資事業を行う子会社を連結し、その子会社が投資育成や事業再生を図りキャピタルゲインを目的として株式を有するA社を平成20年5月13日付企業会計基準適用指針第22号「連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する適用指針」第16項(4)に該当することから子会社に該当しないものとして連結の範囲から除いています。

なお、A社は、同項(4)①の「売却等により当該他の企業の議決権の大部分を

所有しないこととなる合理的な計画があること」に該当することから、その子会社がA社の株式を保有する理由は、法規第38条の5第2号に掲げる理由に該当します。

この場合に、A社は、企業グループ等の範囲に含まれますか。

A 企業集団の計算書類において法規第38条の5各号に掲げる理由により連結の範囲から除かれる会社等であって、その企業集団の他の会社等がその会社等に係る議決権の過半数を自己の計算において所有していること等の事由によりその会社等の財務及び営業又は事業の方針を決定する機関（意思決定機関）を支配している場合におけるその会社等は、企業グループ等の範囲に含まれることとされています（法82二、法令155の4②二、法規38の5）。

平成20年5月13日付企業会計基準適用指針第22号「連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する適用指針」（以下「連結適用指針」といいます。）第16項(4)は同項(4)①～④の全てを満たすような場合には子会社に該当しないことにあたるとしています。そのため、A社は同項(4)①の「売却等により当該他の企業の議決権の大部分を所有しないこととなる合理的な計画があること」に該当することから、法規第38条の5第2号の「会社等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」との理由に該当するとのことですが、連結適用指針第16項は「他の企業の意思決定機関を支配していることに該当する要件を満たしていても、財務上又は営業上若しくは事業上の関係からみて他の企業の意思決定機関を支配していないことが明らかであると認められる場合」の取扱い（連結会計基準第7項ただし書きの取扱い）を定めていることから、この取扱いに該当する会社等は、法令第155条の4第2項第2号の「その会社等の財務及び営業又は事業の方針を決定する機関（……）を支配している場合」における会社等に限られることとの要件に該当しません。

したがって、A社は、同号に掲げる会社等に該当せず、企業グループ等の範囲に含まれません。

【参考】連結適用指針第16項(4)

16. 連結会計基準第7項ただし書きでは、他の企業の意思決定機関を支配していることに該当する要件を満たしていても、財務上又は営業上若しくは事業上の関係からみて他の企業の意思決定機関を支配していないことが明らかであると認められる場合、当該他の企業は子会社に該当しないものとしている。これには、例えば、次の場合が該当する。

(1)～(3) 省略

(4) ベンチャーキャピタルなどの投資企業（投資先の事業そのものによる成果で



はなく、売却による成果を期待して投資価値の向上を目的とする業務を専ら行う企業）が投資育成や事業再生を図りキャピタルゲイン獲得を目的とする営業取引として、又は銀行などの金融機関が債権の円滑な回収を目的とする営業取引として、他の企業の株式や出資を有している場合において、連結会計基準第7項にいう他の企業の意思決定機関を支配していることに該当する要件を満たしていても、次のすべてを満たすようなとき（ただし、当該他の企業の株主総会その他これに準ずる機関を支配する意図が明確であると認められる場合を除く。）には、子会社に該当しないことにあたる。

- ① 売却等により当該他の企業の議決権の大部分を所有しないこととなる合理的な計画があること
- ② 当該他の企業との間で、当該営業取引として行っている投資又は融資以外の取引がほとんどないこと
- ③ 当該他の企業は、自己の事業を単に移転したり自己に代わって行うものとはみなせないこと
- ④ 当該他の企業との間に、シナジー効果も連携関係も見込まれないこと

なお、他の企業の株式や出資を有している投資企業や金融機関は、実質的な営業活動を行っている企業であることが必要である。また、当該投資企業や金融機関が含まれる企業集団に関する連結財務諸表にあっては、当該企業集団内の他の連結会社（親会社及びその連結子会社）においても上記②から④の事項を満たすことが適当である。

## Ⅱ 特定多国籍企業グループ等について

### 1 多国籍企業グループ等

多国籍企業グループ等とは、Ⅰ(1)の企業グループ等のうち、その属する会社等の所在地国（その会社等の恒久的施設等がある場合には、その恒久的施設等の所在地国を含みます。）が2以上あるもの、無国籍会社等が属するもの及び一定の導管会社等が属するもの並びにⅠ(2)の企業グループ等をいいます（法82三、法令155の5）。

### 2 特定多国籍企業グループ等

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、その総収入金額が7億5,000万ユーロを本邦通貨表示の金額に換算した金額以上であるものその他これに準ずる一定の多国籍企業グループ等をいいます（法82四、法令155の6③、法規38の6）。

(注1) 対象会計年度の期間が1年でない場合には、7億5,000万ユーロを12で除し、これにその対象会計年度の月数を乗じて計算した金額とすることとされています(法令155の6①)。

(注2) 本邦通貨表示の金額への換算は、本税制を適用す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を用いて行うこと等とされています(法規38の3)。

## Q2 本邦通貨表示の金額に換算する方法

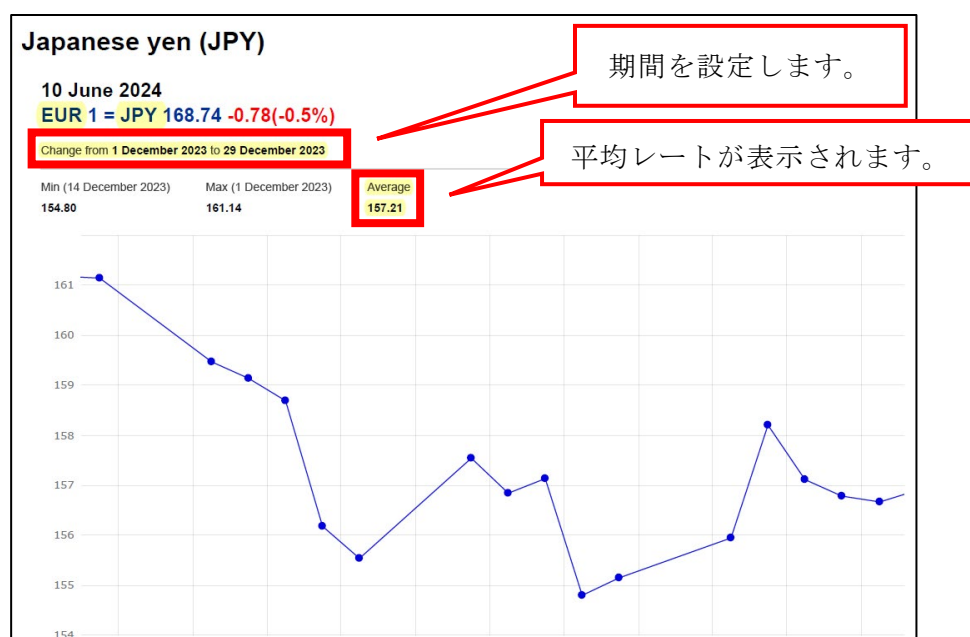
7億5,000万ユーロを本邦通貨表示の金額に換算するに当たり、欧州中央銀行によって公表された外国為替の売買相場をどのように確認すれば良いでしょうか。

A 欧州中央銀行によって公表された外国為替の売買相場については、以下のURLのリンク先にある欧州中央銀行ホームページをご覧ください。

([https://www.ecb.europa.eu/stats/policy\\_and\\_exchange\\_rates/euro\\_reference\\_exchange\\_rates/html/index.en.html](https://www.ecb.europa.eu/stats/policy_and_exchange_rates/euro_reference_exchange_rates/html/index.en.html))



リンク先から通貨(「Japanese yen」)を選択すると以下の画面が表示されます。以下の画面において、日付を選択して期間を設定すると、設定した期間における円/ユーロレート of 平均レートが表示されます。



## 【参考】

欧州中央銀行によって公表された外国為替の売買相場を用いた本邦通貨表示の金額への換算については、特定多国籍企業グループ等の判定（7億5,000万ユーロ）以外にも、適用免除基準の判定（1,000万ユーロ、100万ユーロ）、個別計算所得等の金額の計算において加算することとなる罰金等の判定（5万ユーロ）、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を選択できるかどうかの判定（100万ユーロ）、過去対象会計年度に係る当期純損益金額に係る当期法人税等の額のうち3年を経過する日までに納付されなかった金額の判定（100万ユーロ）等においても、同様の換算を行うこととなります。

## Ⅲ 所有持分について

### 1 所有持分の範囲

所有持分とは、連結等財務諸表の作成に用いる会計処理の基準によって会社等の純資産の部に計上されるその会社等に対する持分のうち、次の(1)又は(2)の権利が付されたものをいいます。なお、会社等の恒久的施設等がある場合には、その会社等はその恒久的施設等に対する所有持分を有するものとみなされます（法82八、法令155の9）。

- (1) 利益の配当を受ける権利
- (2) 残余財産の分配を受ける権利

### 2 所有持分に係る請求権割合の計算

被部分保有親会社等、共同支配会社等、被少数保有構成会社等又は被少数保有共同支配会社等に該当するかどうかの判定に当たっては、その会社等に対する所有持分に係る請求権割合を用いて判定を行います。この請求権割合の計算は、大別すると被部分保有親会社等とそれ以外の会社等とによって計算の対象となる権利の種類や計算方法が異なります。

#### (1) 被部分保有親会社等

被部分保有親会社等とは、特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（恒久的施設等に該当するものを除きます。以下「判定対象構成会社等」といいます。）のうち、その特定多国籍企業グループ等に属する他の構成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する所有持分を直接又は間接に有するものであって、非関連者(注)におけるその判定対象構成会社等に係る次の割合の合計割合が20%を超えるもの（特定多国籍企業グループ等の最終親会社等及び各種投資会社等を除きます。）をいいます

(法82十二、法令155の10①)。

(注) 非関連者とは、判定対象構成会社等に対する所有持分を有する者で、その判定対象構成会社等の特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等以外の者をいいます。

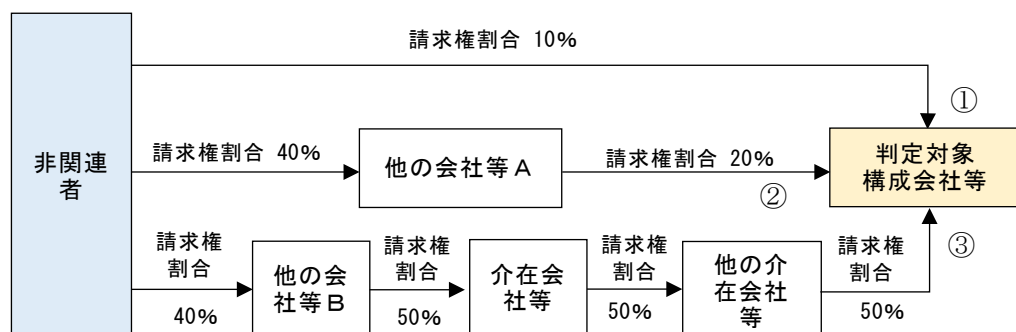
イ 直接保有割合（非関連者におけるその判定対象構成会社等に係る請求権割合）

ロ 間接保有割合（次の場合の区分に応じそれぞれ次の割合とし、次の場合のいずれにも該当する場合には、次の割合の合計割合）

(イ) その判定対象構成会社等の所有持分を有する他の会社等に対する所有持分の全部又は一部を非関連者が有する場合……その非関連者の当該他の会社等に係る請求権割合に、当該他の会社等のその判定対象構成会社等に係る請求権割合を乗じて計算した割合（当該他の会社等が2以上ある場合には、その2以上の他の会社等につきそれぞれ計算した割合の合計割合）

(ロ) その判定対象構成会社等と他の会社等（その所有持分の全部又は一部を非関連者が有するものに限ります。）との間に1又は2以上の会社等（以下「介在会社等」といいます。）が介在している場合であって、その非関連者、当該他の会社等、介在会社等及びその判定対象構成会社等が所有持分の保有を通じて連鎖関係にある場合……その非関連者の当該他の会社等に係る請求権割合、当該他の会社等の介在会社等に係る請求権割合、介在会社等の他の介在会社等に係る請求権割合及び介在会社等のその判定対象構成会社等に係る請求権割合を順次乗じて計算した割合（その連鎖関係が2以上ある場合には、その2以上の連鎖関係につきそれぞれ計算した割合の合計割合）

(計算例)



- ・ 直接保有割合 10%（上記(1)イ：上図①）
- ・ 間接保有割合 13%（内訳は下記のとおり。）

(上記(1)ロ(イ)：上図②) 8% (40%×20%)

(上記(1)ロ(ロ)：上図③) 5% (40%×50%×50%×50%)

上記のように非関連者が直接又は間接に判定対象構成会社等の所有持分を有する場合は、非関連者における判定対象構成会社等に係る直接保有割合と間接保有割合との合計割合は23%となり、20%を超えることとなります。

なお、ここでいう「請求権割合」とは、次の算式により計算します（法令155の10②）。

(算式)

$$\text{請求権割合} = \frac{\text{会社等に対する所有持分を有する者がその所有持分に係る利益の配当を受ける権利に基づき受けることができる金額}}{\text{会社等に対する所有持分に係る利益の配当を受ける権利に基づき受けることができる総額}}$$

(注) 利益の配当を受ける権利が次の権利に区分されている場合には、①の権利に限ります。

- ① 各対象会計年度の直前の対象会計年度に生じた利益の配当を受ける権利
- ② ①の権利以外の権利

## (2) 共同支配会社等

共同支配会社等とは、次のものをいいます（法82十五、法令155の12）。

イ 共同支配親会社等

ロ 共同支配子会社等

ハ イ又はロの恒久的施設等

上記イの共同支配親会社等とは、最終親会社等の連結等財務諸表において持分法(注1)が適用され、又は適用されることとなる会社等(注2)（以下「判定対象会社等」といいます。）で、その最終親会社等におけるその判定対象会社等に係る直接保有割合と間接保有割合との合計割合(注3)が50%以上であるもの（特定多国籍企業グループ等の最終親会社等、除外会社等その他一定のものを除きます。）をいい、上記ロの共同支配子会社等とは、共同支配親会社等の連結等財務諸表にその財産及び損益の状況が連結して記載され、又は記載されることとなる会社等（除外会社等を除きます。）をいいます（法82十五イロ、法令155の12①）。

(注1) 持分法とは、会社等が他の会社等の所有持分を有する場合において、当該他の会社等の純資産及び損益のうちその会社等に帰属する部分の変動に応じて、その投資の金額を各対象会計年度ごとに修正する方法をいいます（法規38の11①）。

(注2) 持分法が適用される会社等に該当するかどうかは、その会社等に係る最終親会社等の法第82条第1号イに掲げる計算書類に係る会計処理

の基準に従って判定を行います（法基通18－1－14）。

また、持分法が適用されることとなる会社等には、最終親会社等の連結等財務諸表において持分法が実際に適用されていない場合で、特定財務会計基準又は適格財務会計基準において持分法が適用されることとなる会社等がこれに該当します（法基通18－1－15）。

（注3） 請求権割合を基に、上記(1)イ及びロと同様の計算を行うこととなります。

なお、ここでいう「請求権割合」とは、次の算式により計算します（法令155の12②、法規38の11②～⑤）。

（算式）

$$\text{請求権割合} = \text{Aの割合} \times 2/3 + \text{Bの割合} \times 1/3$$

$$\text{Aの割合} = \frac{\text{会社等に対する所有持分を有する者がその所有持分に係る利益の配当を受ける権利に基づき受けることができる金額の合計額}}{\text{会社等に対する所有持分に係る利益の配当を受ける権利に基づき受けることができる金額の総額}}$$

$$\text{Bの割合} = \frac{\text{会社等に対する所有持分を有する者がその所有持分に係る残余財産の分配を受ける権利に基づき受けることができる金額の合計額}}{\text{会社等に対する所有持分に係る残余財産の分配を受ける権利に基づき受けることができる金額の総額}}$$

（注1） 請求権割合の計算に当たり、その会社等の利益の配当を受ける権利のみを有する場合（すなわち、その会社等の残余財産の分配を受ける権利が付された持分が発行されていない場合）にあつては「Aの割合」とし、その会社等の残余財産の分配を受ける権利のみを有する場合（すなわち、その会社等の利益の配当を受ける権利が付された持分が発行されていない場合）にあつては「Bの割合」とします（法規38の11③）。

（注2） 「利益の配当を受ける権利」が各対象会計年度の直前の対象会計年度に生じた利益の配当を受ける権利とそれ以外の権利とに区分されている場合における請求権割合は、次の権利の区分に応じそれぞれ次の割合に「1/3」を乗じて計算した割合の合計割合となります（法規38の11④）。

① その会社等の利益の配当を受ける権利（各対象会計年度の直前の対象会計年度に生じた利益の配当を受ける権利に限ります。）……その権利に基づき受けることができる金額の合計額がその権利に基づき受けることができる金額の総額のうちに占める割合

② その会社等の利益の配当を受ける権利のうち、上記①の権利以外の権利……その権利に基づき受けることができる金額の合計額がその権利に基づき受けることができる金額の総額のうちに占める割合

③ その会社等の残余財産の分配を受ける権利……その権利に基づき受けることができる金額の合計額がその権利に基づき受けることができる金額の総額のうちに占める割合

なお、①から③までの権利のうち、いずれか1つのみを有する場合（すなわち、①から③までの権利のうちいずれか1つのみの権利が付された持分のみが発行されている場合）にあつてはその有する権利に係る①から③までの割合とし、いずれか1つのみを有しない場合（すなわち、①から③までの権利のうちいずれか2つの権利が付された持分のみが発行されている場合）にあつてはその有する権利に係る①から③までの割合に「1/2」を乗じて計算した割合の合計割合とします（法規38の11⑤）。

### (3) 被少数保有構成会社等又は被少数保有共同支配会社等

被少数保有構成会社等とは、構成会社等のうち、最終親会社等におけるその構成会社等（特定多国籍企業グループ等の最終親会社等及びその恒久的施設等を除きます。）に係る直接保有割合と間接保有割合の合計割合（上記(2)と同様の計算を行うことにより計算した合計割合をいいます。(3)において同じです。）が30%以下のものをいい、被少数保有共同支配会社等とは、共同支配子会社等のうち、共同支配親会社等におけるその共同支配子会社等に係る直接保有割合と間接保有割合との合計割合が30%以下のものをいいます（法82十九、二十三、法令155の14、155の15）。

### Q 3 所有持分に係る請求権割合の計算方法

- (1) 当社（A社）がその株式を有するB社が異なる種類の株式を発行している場合には、異なる種類の株式ごとに請求権割合を計算するのでしょうか。また、B社が自己株式を有している場合に、請求権割合を計算する上で、考慮すべきことはありますか。
- (2) C多国籍企業グループ等の最終親会社である当社（C社）は、X国にあるD社について当社の連結財務諸表において持分法を適用しており、D社が発行する株式に係る利益の配当を受ける権利（各対象会計年度の直前の対象会計年度に生じた利益の配当を受ける権利とそれ以外の権利とに区分されていません。）、残余財産の分配を受ける権利及び議決権のうち、利益の配当を受ける権利及び議決権のみを有しており、当社におけるD社株式に係る利益の配当を受ける権利に基づき受けることができる金額の合計額がD社の発行する株式に係る利益の配当を受ける権利に基づき受けることができる金額の総額のうちに占める割合は50%です。D社は共同支配会社等に該当しますか。
- なお、C社のD社に係る間接保有割合は0%です。

A 本件についての取扱いは以下のとおりとなります。

・ (1)について

上記2(1)に記載のとおり、被部分保有親会社等に該当するかどうかは①利益の配当を受ける権利に基づき受けることができる金額に基づく請求権割合を用いて計算した割合で判定を行い、上記2(2)及び(3)に記載のとおり、共同支配会社等、被少数保有構成会社等又は被少数保有共同支配会社等に該当するかどうかは①利益の配当を受ける権利に基づき受けることができる金額及び②残余財産の分配を受ける権利に基づき受けることができる金額に基づく請求権割合を

用いて計算した割合で判定を行うこととなります。

そのため、本件のように「異なる種類の株式を発行している場合」であっても、会社等に対する所有持分を有する者の所有持分に係る権利に基づき受けることができる金額の合計額が、その会社等に対する所有持分に係る権利に基づき受けることができる総額のうちに占める割合により判定を行うこととなり、異なる種類の株式ごとに請求権割合を計算する等の特段の取扱いはありません。

また、我が国においては、自己株式について剰余金の配当又は残余財産の分配はできません（会社法453、504）。そのため、我が国又は我が国と同様の自己株式の取扱いを行う国若しくは地域では、請求権割合を計算する上で、自己株式に係る①利益の配当を受ける権利に基づき受けることができる金額及び②残余財産の分配を受ける権利に基づき受けることができる金額はありません。

したがって、請求権割合の計算上、自己株式は考慮されません。

- ・ (2)について

共同支配会社等の判定において用いる請求権割合は、利益の配当を受ける権利と残余財産の分配を受ける権利とが付された持分が発行されている場合において、その利益の配当を受ける権利が各対象会計年度の直前の対象会計年度に生じた利益の配当を受ける権利とそれ以外の権利とに区分されていないときは、上記 2 (2) に記載のとおり、その判定の対象となる会社等が発行する株式に係る①利益の配当を受ける権利に係る割合に2/3を乗じた割合と②残余財産の分配を受ける権利に係る割合に1/3を乗じた割合とを合計した割合となります。

本件については、C社は①利益の配当を受ける権利の50%を有しており、②残余財産の分配を受ける権利は有していないため、請求権割合は、33.33…%  
( $= (50\% \times 2/3) + (0\% \times 1/3)$ ) となり、D社は共同支配会社等に該当しません（法規38の11②）。

なお、仮にD社が発行する株式について、残余財産の分配を受ける権利が付されていない場合にあっては、上記 2 (2) 算式（注1）に記載のとおり、請求権割合は、①利益の配当を受ける権利に係る割合となる（②残余財産の分配を受ける権利は計算上考慮されない）ため、請求権割合は50%となり、D社は共同支配会社等に該当します（法規38の11③）。

#### IV 個別計算所得等の金額の計算について

##### 1 概要

実効税率等を算出するために、各会社等の個別計算所得等の金額を算出する必要があります。

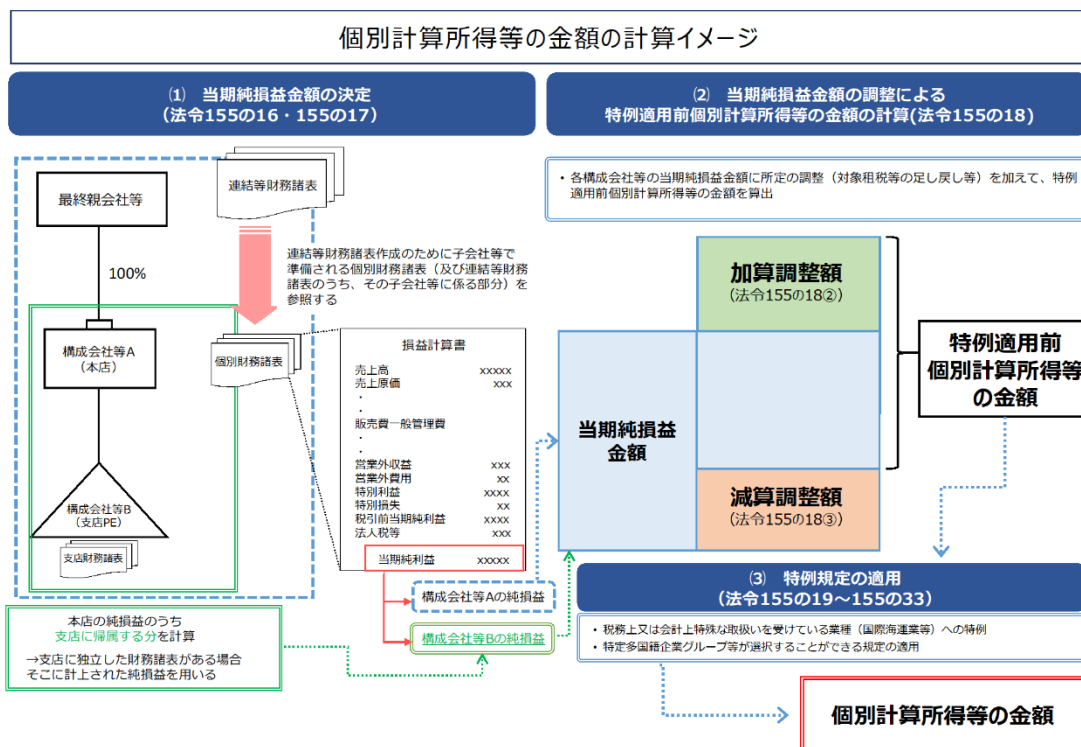


個別計算所得等の金額は、次のものの区分に応じそれぞれ次のものとされています（法82二十六、法令155の16～155の33）。

- (1) 構成会社等……構成会社等個別計算所得等の金額（構成会社等の各対象会計年度に係る当期純損益金額に加算調整額を加算した金額から減算調整額を減算した金額（以下「特例適用前個別計算所得等の金額」といいます。）に国際海運業所得等の一定の特例規定を適用した後の金額をいいます。）
- (2) 共同支配会社等……共同支配会社等個別計算所得等の金額（共同支配会社等の特例適用前個別計算所得等の金額に国際海運業所得等の一定の特例規定を適用した後の金額をいいます。）

つまり、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、その当期純損益金額に所要の加算調整又は減算調整を行うことにより計算される特例適用前個別計算所得等の金額に対し、特定の業種のみに関係する調整や特定多国籍企業グループ等の選択により適用することができる調整を行うことにより計算することとなります。

この個別計算所得等の金額から算出される個別計算所得金額又は個別計算損失金額が、実効税率等の算出の基礎となるファクターとなります。





## 2 当期純損益金額

個別計算所得等の金額の計算の出発点となる当期純損益金額は、会社等の当期純損益金額と恒久的施設等の当期純損益金額とに区分して規定されています。以下、会社等の当期純損益金額について説明します。

### (1) 会社等の当期純損益金額

会社等の当期純損益金額は、具体的には、各対象会計年度に係る特定連結等財務諸表（構成会社等にあつてはイの連結等財務諸表をいい、共同支配会社等にあつてはロの連結等財務諸表をいいます。以下同じです。）の作成の基礎となる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をいいます（法82二十六、法令155の16①一）。

イ その構成会社等に係る最終親会社等の連結等財務諸表

ロ その共同支配会社等に係る共同支配親会社等の連結等財務諸表

ここでいう「税引後当期純損益金額」とは、最終親会社等財務会計基準（特定連結等財務諸表に係る会計処理の基準をいいます。以下同じです。）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（注）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会計処理（いわゆる連結財務諸表を作成する際におけるグループ内取引の相殺処理やパーチェス会計による処理）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います（法令155の16①一、法規38の13①②）。

すなわち、構成会社等の当期純損益金額は最終親会社等のいわゆる連結財務諸表を作成する際にその構成会社等の損益を計算するために使用される財務会計基準に基づき、共同支配会社等の当期純損益金額はその共同支配親会社等のいわゆる連結財務諸表を作成する際にその共同支配会社等の損益を計算するために使用される財務会計基準に基づくということです。このように、会社等の当期純損益金額が連結財務諸表の作成の際に使用される財務会計基準に依拠して決定されることは、連結財務諸表を作成する場合に親会社及び子会社の採用する会計方針を原則として統一しなければならないことと整合的な取扱いであると考えられます。

(注) 「当期純利益金額又は当期純損失金額」とは、会社等の各対象会計年度に係る損益計算書の項目に計上される金額（その損益計算書の項目に計上されない金額であって、その会社等に係る特定連結等財務諸表における損益計算書の項目に計上される金額（その会社等に帰せられる部分の金額に限ります。）を含みます。）のうち、イの額からロの額を減算した額に、営業外収益の額を加算し、又は営業外費用の額を減算して得た額に、特別利益の額を加算し、又は特別損失の額を減算して得た額に、法人税等の額及び法人税等調整額を減算して得た額をいいます。

イ 売上高の額から売上原価の額を減算した額

ロ 販売費及び一般管理費の額

上記のとおり、基本的に税引後当期純損益金額は、最終親会社等財務会計基準に基づくものとされています。しかし、会社等が企業グループ等に新たに属することとなった日から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を作成するまでの期間が著しく短いことその他の事由により、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（その最終親会社等財務会計基準以外の特定財務会計基準又はその最終親会社等財務会計基準以外の構成会社等若しくは共同支配会社等の所在地国（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は、その設立国）において一般に公正妥当と認められる会計処理の基準（特定財務会計基準を除きます。）をいいます。以下同じです。）に基づき計算されるものを使用することが認められています。ただし、その構成会社等又は共同支配会社等の個別財務諸表が、その代用財務会計基準に基づいて作成されていない場合は、この限りではありません（法令155の16②、法規38の13④）。

上記の「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、例えば、会社等の所有持分が取得され、その会社等が

企業グループ等に属することとなった場合に、その会社等が使用する会計システムが最終親会社等財務会計基準に対応していないことにより、直ちにその最終親会社等財務会計基準を適用して税引後当期純損益金額の計算を行うことができないときが該当します（法基通18－1－32）。

なお、信頼できない情報に基づき税引後当期純損益金額が計算されているとすれば、そのような税引後当期純損益金額は、特定財務会計基準又は一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に基づき計算されたものとはいえないものと考えられます。

## (2) 特定組織再編成により資産又は負債の移転が行われた場合の当期純損益金額の調整

特定組織再編成(注)により資産又は負債の移転が行われた場合の当期純損益金額は、次のとおり計算することとされています（法令155の16⑦）。

イ 各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特定組織再編成により他の会社等にその有する資産又は負債の移転をした場合には、その移転に係る利益の額又は損失の額はないものとして、その対象会計年度に係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を計算する。

ロ 各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特定組織再編成により他の会社等から資産又は負債の移転を受けた場合には、その資産又は負債を当該他の会社等のその特定組織再編成の直前の帳簿価額に相当する金額により取得したものとして、その対象会計年度以後の各対象会計年度に係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を計算する。

(注) 特定組織再編成とは、組織再編成（合併、分割、清算その他これらに類する事由をいいます。以下同じです。）のうち、次の要件の全てを満たすものをいいます（法令155の16⑨、法規38の14）。

(i) 組織再編成により移転を受けた資産又は負債に係る対価として交付される資産の全部又は大部分と認められる部分の資産が取得会社等（組織再編成により資産又は負債の移転を受けた会社等をいいます。以下同じです。）又はその取得会社等と特殊の関係にある会社等に対する持分であること（その組織再編成により移転を受けた資産又は負債に係る対価が交付されない場合にあっては、その持分の交付が省略されたと認められるものであること。）。

なお、上記の「持分の交付が省略されたと認められるもの」とは、例えば、その組織再編成の前後において株主等の持分割合に変更が生

じないため、その組織再編成の対価として持分を交付しなかったものをいいます（法基通18-1-39）。

- (ロ) 組織再編成により移転をした資産のその移転に係る利益の額及び損失の額の全部又は一部につき、その移転を行った会社等の所在地国の租税に関する法令においてその移転を行った会社等の所得の金額の計算上益金の額及び損金の額に算入しないこととされていること。
- (ハ) 組織再編成により移転を受けた資産の取得価額につき、取得会社等の所在地国の租税に関する法令においてその移転を行った会社等のその組織再編成の直前の帳簿価額を基礎として計算することとされていること。

なお、特定組織再編成により資産又は負債の移転が行われた場合において、その移転に係る特定利益の金額又は特定損失の金額があるときは、上記イの利益の額又は損失の額及び上記ロの他の会社等のその特定組織再編成の直前の帳簿価額については一定の調整をした金額として計算することとされています（法令155の16⑧）。

#### Q 4 特定組織再編成の意義

特定多国籍企業グループ等に属するX国を所在地国とするA社は、A社を合併法人とし、その特定多国籍企業グループ等に属する同国を所在地国とするB社を被合併法人とする合併により、B社の資産・負債の移転を受けました。

X国においては、我が国の法人税法における適格合併と同様の制度があり、この合併は、我が国の法人税法における適格合併と同様の取扱いとされます。

また、合併対価として合併法人であるA社の株式をB社の株主に交付していますが、この合併は、法令第155条の16第9項第1号の特定組織再編成に該当しますか。

**A** 特定組織再編成とは、組織再編成のうち法令第155条の16第9項第1号イからハまでの要件（上記**2(2)(注)(イ)**から**(ハ)**までの要件）の全てを満たすものをいうこととされています。

本件は、我が国の法人税法における適格合併と同様の制度があるX国における合併で、適格合併と同様の取扱いとされるものが、同号の特定組織再編成に該当するかどうかということです。以下において、我が国の法人税法における適格合併であるならば特定組織再編成に該当するかどうかについて検討します。

本件合併は、合併対価として合併法人株式の交付がされています。これは、同号イ（上記**2(2)(注)(イ)**）の要件であるその移転を受けた資産又は負債に係る対価

として交付される資産が取得会社等に対する持分であることに該当するため、その要件を満たします。

適格合併に該当する合併に係る被合併法人は、その被合併法人が合併法人に移転をした資産及び負債のその適格合併に係る最後事業年度終了の時の帳簿価額による引継ぎをしたものとして、各事業年度の所得の金額を計算することとされます。これは、同号ロ（上記 **2(2)(注)(ロ)**）の要件であるその移転をした資産のその移転に係る利益の額及び損失の額につき、その移転を行った会社等の所得の金額の計算上、益金の額及び損金の額に算入しないこととされていることに該当するため、その要件を満たします。

適格合併に該当する合併に係る合併法人が被合併法人から資産又は負債の移転を受けた場合には、その移転を受けた資産及び負債の上記の帳簿価額による引継ぎを受けたものとされます。これは、同号ハ（上記 **2(2)(注)(ハ)**）の要件であるその移転を受けた資産の取得価額につき、その移転を行った会社等のその組織再編成の直前の帳簿価額を基礎として計算することとされていることに該当するため、その要件を満たします。

上記のことから、我が国の法人税法における適格合併に該当する合併は、特定組織再編成の要件を満たすこととなり、特定組織再編成に該当します。そのため、我が国の法人税法における適格合併と同様の制度があるX国における我が国における適格合併と同様の取扱いとされる合併についても同様の結果となります。

なお、上記のとおり、この法令第155条の16第9項第1号ハ（上記 **2(2)(注)(ハ)**）の「帳簿価額」は、税務上の帳簿価額であることに留意が必要です。

### 3 特例適用前個別計算所得等の金額の計算

#### (1) 概要

多くの国又は地域において、従来の法人所得税における課税所得は、財務会計上の損益に一定の調整を加えることにより計算されるため、個別計算所得等の金額の基礎となる当期純損益金額と各国の課税所得との間には差異が生ずることが想定されます。しかし、仮に、全ての国又は地域の課税所得と個別計算所得等の金額を完全に一致させるために各国の課税所得の計算を踏まえて個別の調整を行うこととすれば、各国共通の比較可能な実効税率を計算することができず、望ましいこととはいえません。そこで、個別計算所得等の金額の計算においては、当期純損益金額に対し、各国の課税所得と財務会計上の損益との差異のうち、多くの国又は地域において一般的とされる一定の項目に関してのみ調整を加えることとしています。

上記 **1** に記載のとおり、個別計算所得等の金額は、当期純損益金額に対し

一定の調整を行うことにより特例適用前個別計算所得等の金額を計算し、さらにこの特例適用前個別計算所得等の金額に対し特定の業種のみに関係する調整や特定多国籍企業グループ等の選択により適用することができる調整を行うことにより計算することとされています。

この「特例適用前個別計算所得等の金額」は、当期純損益金額に対して、次の図の①から⑩までの項目に関して加算又は減算を行うことにより計算することとされています。

| 特例適用前個別計算所得等の金額の計算のための加減算調整 |                     |                                             |                 |                                                                                                                                                                                        |      |                                                                                                                                                                                        |
|-----------------------------|---------------------|---------------------------------------------|-----------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ①                           | モデル<br>ルール          | 調整項目                                        | 法人税法施行令第155条の18 |                                                                                                                                                                                        |      |                                                                                                                                                                                        |
|                             |                     |                                             | 2 項             | 加算調整額                                                                                                                                                                                  | 3 項  | 減算調整額                                                                                                                                                                                  |
| ①                           | 3.2.1(a)            | 税金費用純額                                      | 1 号             | 当期純損益金額に係る費用の額としている金額                                                                                                                                                                  | 1 号  | 当期純損益金額に係る収益の額としている金額                                                                                                                                                                  |
| ②                           | 3.2.1(b)<br>2月AG2.3 | 除外配当                                        | —               | —                                                                                                                                                                                      | 2 号  | 当期純損益金額に係る収益の額としている金額                                                                                                                                                                  |
| ③                           | 3.2.1(c)            | 除外資本損益                                      | 2 号             | 当期純損益金額に係る損失の額としている金額                                                                                                                                                                  | 3 号  | 当期純損益金額に係る利益の額としている金額                                                                                                                                                                  |
|                             |                     | 一定の所有持分の時価評価損益                              | 2 号             | 当期純損益金額に係る損失の額としている金額                                                                                                                                                                  | 3 号  | 当期純損益金額に係る利益の額としている金額                                                                                                                                                                  |
|                             |                     | 所有持分の持分法による損益                               | 3 号             | 当期純損益金額に係る損失の額としている金額                                                                                                                                                                  | 4 号  | 当期純損益金額に係る利益の額としている金額                                                                                                                                                                  |
| ④                           | 3.2.1(d)            | 一定の所有持分の譲渡損益                                | 4 号             | 当期純損益金額に係る損失の額としている金額                                                                                                                                                                  | 5 号  | 当期純損益金額に係る利益の額としている金額                                                                                                                                                                  |
|                             |                     | 再評価法によって含まれる損益<br>(有形固定資産の時価評価損益)           | 5 号             | その他の包括利益 (OCI) の項目の額に算入される利益の額                                                                                                                                                         | 6 号  | その他の包括利益 (OCI) の項目の額に算入される損失の額                                                                                                                                                         |
| ⑤                           | 3.2.1(f)            | 非対称外国為替差損益<br>(会計機能通貨と税務機能通貨が異なる場合の外国為替差損益) | 6 号             | 次に掲げる金額の合計額<br>(1) 会計・税務機能通貨間の為替変動による税務上の利益の額とされている金額<br>(2) 会計・税務機能通貨間の為替変動による当期純損益金額に係る損失の額としている金額<br>(3) 第三通貨・会計機能通貨間の為替変動による当期純損益金額に係る損失の額としている金額<br>(4) 第三通貨・税務機能通貨間の為替変動による利益の金額 | 7 号  | 次に掲げる金額の合計額<br>(1) 会計・税務機能通貨間の為替変動による税務上の損失の額とされている金額<br>(2) 会計・税務機能通貨間の為替変動による当期純損益金額に係る利益の額としている金額<br>(3) 第三通貨・会計機能通貨間の為替変動による当期純損益金額に係る利益の額としている金額<br>(4) 第三通貨・税務機能通貨間の為替変動による損失の金額 |
| ⑥                           | 3.2.1(g)            | 政策上の否認費用                                    | 7 号             | 当期純損益金額に係る費用の額としている金額                                                                                                                                                                  | —    | —                                                                                                                                                                                      |
|                             |                     | 違法とされる金銭、物品その他の財産上の利益の供与<br>5万ユーロ以上の罰金等     | 8 号             | 当期純損益金額に係る費用の額としている金額                                                                                                                                                                  | —    | —                                                                                                                                                                                      |
| ⑦                           | 3.2.1(h)            | 過去の誤り等の訂正及び会計処理の基準の変更                       | 9 号             | 期首の純資産の額の増加額                                                                                                                                                                           | 8 号  | 期首の純資産の額の減少額                                                                                                                                                                           |
| ⑧                           | 3.2.1(i)<br>2月AG2.5 | 発生年金費用 (収益)                                 | 費用              | 10 号                                                                                                                                                                                   | 9 号  | (1) の金額が (2) の金額を超える場合の超過額<br>(1) 年金基金に支払う掛金の金額<br>(2) 当期純損益金額に係る費用の額としている金額                                                                                                           |
|                             |                     | 収益                                          | 11 号            | 年金基金から支払を受けたものの金額                                                                                                                                                                      | 10 号 | 当期純損益金額に係る収益の額としている金額                                                                                                                                                                  |
| ⑨                           | 3.2.4<br>7月AG2      | 税額控除の額                                      | 12 号            | 適格給付付き税額控除額又は適格適用者変更税額控除額に関して、当期純損益金額に係る収益の額としない金額                                                                                                                                     | 11 号 | 税額控除の額 (適格給付付き税額控除額及び適格適用者変更税額控除額を除く) に関して、当期純損益金額に係る収益の額としている金額                                                                                                                       |
| ⑩                           | 3.2.7               | グループ内金融取決めに係る費用                             | 13 号            | 当期純損益金額に係る費用の額としている金額                                                                                                                                                                  | —    | —                                                                                                                                                                                      |

※ AG: 2023年に公表されたガイダンス

## (2) 除外資本損益

上記(1)の図「特例適用前個別計算所得等の金額の計算のための加減算調整」の③の「除外資本損益」とは、当期純損益金額に含まれる損益のうち、所有持分の時価評価損益、所有持分の持分法による損益及び所有持分の譲渡損益をいいます。

### イ 所有持分の時価評価損益

構成会社等の他の会社等に対する所有持分（各対象会計年度終了の日における次の割合の全てが10%以上であるものに限ります。）を時価により評価した価額とその評価した時の直前の帳簿価額との差額（その所有持分に係る減損損失の額を含みます。）を当期純損益金額に係る利益の額又は損失の額としている場合には、その利益の額又は損失の額を個別計算所得

等の金額の計算上、減算又は加算をします（法令155の18②二③三）。

(イ) その構成会社等の特定多国籍企業グループ等に属する全ての会社等が有する当該他の会社等に対する所有持分に係る権利（利益の配当を受ける権利に限ります。（イ）において同じです。）に基づき受けることができる金額の合計額が、当該他の会社等に対する所有持分に係る権利に基づき受けることができる金額の総額のうちに占める割合（利益の配当を受ける権利が、各対象会計年度の直前の対象会計年度に生じた利益の配当を受ける権利とそれ以外の権利とに区分されている場合には、その区分された権利ごとに算定した割合）

(ロ) その構成会社等の特定多国籍企業グループ等に属する全ての会社等が有する当該他の会社等に対する所有持分に係る権利（残余財産の分配を受ける権利に限ります。（ロ）において同じです。）に基づき受けることができる金額の合計額が、当該他の会社等に対する所有持分に係る権利に基づき受けることができる金額の総額のうちに占める割合

(ハ) その構成会社等の特定多国籍企業グループ等に属する全ての会社等が有する当該他の会社等に対する所有持分に係る議決権の数の合計数が、当該他の会社等に対する所有持分に係る議決権の数の総数のうちに占める割合

ロ 所有持分の持分法による損益

持分法により生じた利益の額又は損失の額で、当期純損益金額に係る利益の額又は損失の額としている場合には、その利益の額又は損失の額を個別計算所得等の金額の計算上、減算又は加算をします（法令155の18②三③四）。

ハ 所有持分の譲渡損益

構成会社等の他の会社等に対する所有持分（その所有持分の譲渡の直前において、上記イ(イ)から(ハ)までの割合の全てが10%以上であるものに限り）の譲渡に係る利益の額又は損失の額で、当期純損益金額に係る利益の額又は損失の額としている場合には、その利益の額又は損失の額を個別計算所得等の金額の計算上、減算又は加算をします（法令155の18②四③五）。

なお、特定多国籍企業グループ等の選択により、除外資本損益のうち課税所得の計算に含まれる一定のものについては、この調整の対象外とすることができます（法令155の24の2①）。



#### Q 5 種類株式がある場合の除外資本損益の判定

構成会社等の他の会社等に対する所有持分に係る除外資本損益の判定を行う場合における「10%以上であるもの」の判定の際に、他の会社等が異なる種類の株式を発行している場合には、その異なる種類の株式ごとに判定を行うのでしょうか。また、他の会社等が自己株式を有している場合に、考慮すべきことはありますか。

A 「10%以上であるもの」の判定は、①利益の配当を受ける権利に基づき受けることができる金額、②残余財産の分配を受ける権利に基づき受けることができる金額及び③議決権の数に基づき計算した一定の割合（上記3(2)イ(i)から(ハ)までの割合）の全てが10%以上であるかどうかにより行います。

そのため、本件のように「他の会社等が異なる種類の株式を発行している場合」であっても、上記の割合は、その構成会社等の特定多国籍企業グループ等に属する全ての会社等が有する当該他の会社等に対する所有持分に係る権利・議決権を基礎として計算するものであるため、異なる種類の株式ごとに上記の割合を計算する等の取扱いはありません。

したがって、例えば、利益の配当を受ける権利が付されていない種類株式のみを有する場合には、①利益の配当を受ける権利に係る割合が0%となり、割合の全てが「10%以上であるもの」の要件を満たさないこととなるため、所有持分の時価評価損益（法令155の18②二③三）及び所有持分の譲渡損益（法令155の18②四③五）については、当期純損益金額に係る利益の額又は損失の額としている場合におけるその利益の額又は損失の額を個別計算所得等の金額の計算上、減算又は加算をしません。

なお、所有持分の持分法による損益（法令155の18②三③四）については「10%以上であるもの」の要件はないため、当期純損益金額に係る利益の額又は損失の額としている場合には、その利益の額又は損失の額を個別計算所得等の金額の計算上、減算又は加算をします。

また、我が国においては、自己株式について剰余金の配当又は残余財産の分配を行うことはできず（会社法453、504）、議決権も付されていません（会社法308②）。そのため、我が国又は我が国と同様の自己株式の取扱いを行う国若しくは地域では、自己株式に係る①利益の配当を受ける権利に基づき受けることができる金額、②残余財産の分配を受ける権利に基づき受けることができる金額及び③議決権の数はありません。

したがって、「10%以上であるもの」の判定の際に自己株式は考慮されません。

(注) 「10%以上であるもの」の判定に当たっては、特定多国籍企業グループ等の最終親会社等がその特定多国籍企業グループ等に属する各構成会社等を通

じて間接に有する他の会社等に対する所有持分を含めて計算するのではなく、その特定多国籍企業グループ等に属する各構成会社等が直接に有する他の会社等に対する所有持分を合計した割合で判定を行うこととなります。

### (3) 非対称外国為替差損益

#### イ 概要

上記(1)の図「特例適用前個別計算所得等の金額の計算のための加減算調整」の⑤の「非対称外国為替差損益」とは、構成会社等に係る会計機能通貨（当期純損益金額の計算において使用する通貨をいいます。以下同じです。）と税務機能通貨（課税所得の金額（構成会社等の所在地国の対象租税に関する法令において課税標準とされる構成会社等の所得の金額をいいます。以下同じです。）の計算において使用する通貨をいいます。以下同じです。）とが異なる場合に生ずる一定の外国為替差損益をいいます。

#### ロ 調整額の計算

構成会社等に係る会計機能通貨と税務機能通貨とが異なる場合に、個別計算所得等の金額の計算上、(イ)の金額を加算し、(ロ)の金額を減算する調整を行います（法令155の18②六③七）。

なお、非対称外国為替差損益に係る調整は、会計機能通貨と税務機能通貨とが異なる場合に生じ得るゆがみを是正するための調整であり、会計機能通貨と税務機能通貨とが同じである場合には本調整の対象とはなりません。

#### (イ) 加算調整額（次の金額をいいます。）

- A 会計機能通貨と税務機能通貨との間の為替相場の変動による利益の額で、課税所得の金額に係る利益の額とされている金額（法令155の18②六イ）
- B 会計機能通貨と税務機能通貨との間の為替相場の変動による損失の額で、当期純損益金額に係る損失の額としている金額（法令155の18②六ロ）
- C 第三通貨（会計機能通貨及び税務機能通貨以外の通貨をいいます。D及び(ロ)において同じです。）と会計機能通貨との間の為替相場の変動による損失の額で、当期純損益金額に係る損失の額としている金額（法令155の18②六ハ）
- D 第三通貨（当期純損益金額の基礎となる取引（資本等取引を除きます。）に係る金額を表示するものに限ります。）と税務機能通貨との間の為替相場の変動による利益の額（法令155の18②六ニ）

(㊦) 減算調整額（次の金額をいいます。）

A 会計機能通貨と税務機能通貨との間の為替相場の変動による損失の額で、課税所得の金額に係る損失の額とされている金額（法令155の18③七イ）

B 会計機能通貨と税務機能通貨との間の為替相場の変動による利益の額で、当期純損益金額に係る利益の額としている金額（法令155の18③七ロ）

C 第三通貨と会計機能通貨との間の為替相場の変動による利益の額で、当期純損益金額に係る利益の額としている金額（法令155の18③七ハ）

D 第三通貨（当期純損益金額の基礎となる取引（資本等取引を除きます。）に係る金額を表示するものに限り。）と税務機能通貨との間の為替相場の変動による損失の額（法令155の18③七ニ）

(イ)A及び(㊦)Aに係る調整は、会計機能通貨による取引について、会計機能通貨と税務機能通貨とが異なるために生ずる税務上の外国為替差損益や会計機能通貨建ての資産又は負債について、税務機能通貨による換算をしたことにより生ずる税務上の外国為替差損益に対し適用され、このようにして生じた税務上の外国為替差損益を個別計算所得等の金額に含める調整を行うこととされています。

(イ)B及び(㊦)Bに係る調整は、税務機能通貨による取引について、会計機能通貨と税務機能通貨とが異なるために生ずる財務会計上の外国為替差損益や税務機能通貨建ての資産又は負債について、会計機能通貨による換算をしたことにより生ずる財務会計上の外国為替差損益に対し適用され、このようにして当期純損益金額に含まれる外国為替差損益を個別計算所得等の金額から除外する調整を行うこととされています。

(イ)C及び(㊦)Cに係る調整は、(イ)C及び(㊦)Cの第三通貨による取引について生ずる財務会計上の外国為替差損益に対し適用され、当期純損益金額に含まれるその外国為替差損益を個別計算所得等の金額から除外する調整を行うこととされています。

(イ)D及び(㊦)Dに係る調整は、(イ)D及び(㊦)Dの第三通貨（以下ロにおいて同じです。）による取引について生ずる税務上の外国為替差損益に対し適用され、税務上の外国為替差損益を個別計算所得等の金額に含める調整を行うこととされています。ただし、(イ)D及び(㊦)Dに係る調整は、(イ)A及び(㊦)Aに係る調整とは異なり、税務機能通貨と第三通貨との間の為替相場の変動による損益（取引価額の変動）が課税所得に含まれるか否かに関わらず適用されます（法基通18－1－42）。

したがって、その損益が、課税所得に含まれる場合にはその所在地国の税制における税務上の外国為替差損益が調整の対象となりますが、課税所得に含まれない場合には仮に税務機能通貨が会計機能通貨であったならば当期純損益金額に含まれていたであろう税務機能通貨と第三通貨との間の為替相場の変動による外国為替差損益が調整の対象となります。

このように非対称外国為替差損益に係る調整は、会社等の税務機能通貨と会計機能通貨とを参照して決定されることとなりますが、個別計算所得等の金額は特定多国籍企業グループ等の最終親会社等の連結等財務諸表における表示通貨により計算することとなるため、非対称外国為替差損益に係る調整額をその表示通貨に換算することが必要となります。

**Q 6(1) 非対称外国為替差損益の調整方法（会計機能通貨（取引通貨）と税務機能通貨とが異なる場合）**

次の場合における非対称外国為替差損益の調整方法について教えてください。

当社の子会社であるX国に所在する12月決算法人のA社は、税務機能通貨をユーロとし、会計機能通貨をドルとしており、Y1年の開始日から終了日まで額面1,000ドルの無利子債券を継続して保有しています。

また、A社の課税所得の金額の計算上、債券に係る外国為替差損益は税務上の益金又は損金の額に算入されています。

なお、為替レートは以下のとおりです。

期首：1ユーロ＝1ドル

期末：1ユーロ＝1.25ドル

事実関係をまとめると以下のとおりです。

|             | ユーロ（税務上） | ドル（会計上） |
|-------------|----------|---------|
| 無利子債券（期首）   | 1,000    | 1,000   |
| 無利子債券（期末）   | 800      | 1,000   |
| 外国為替差損益（Y1） | ▲200     | —       |
| その他利益（Y1）   | 500      | 625     |

※ 税率20%

**A** Y1年の期首と期末の為替相場の変動により為替レートが1ユーロ＝1ドルから1ユーロ＝1.25ドルになったことで、保有する額面1,000ドルの無利子債券のユーロベースの価格は1,000ユーロから800ユーロ（1,000/1.25）に下落し、税務上の外国為替差損200ユーロが発生しています。

一方、無利子債券が会計機能通貨と同一通貨建てであるため、会計上の当期純

損益金額に影響を与えません。

したがって、次の表のとおり、A社の税務機能通貨に係る実効税率は20%であるのに対し、会計機能通貨に係る実効税率は12%（75/625）となります。そのため、会計機能通貨と税務機能通貨に係る外国為替差損益の調整を行わない場合には、適切な実効税率の計算ができないこととなります。

| Y1年 税務機能通貨（ユーロ） |      | Y1年 会計機能通貨（ドル） |     |
|-----------------|------|----------------|-----|
| その他利益           | 500  | その他利益          | 625 |
| 外国為替差損益         | ▲200 | 外国為替差損益        | —   |
| 課税所得            | 300  | 利益（会計上の利益）     | 625 |
| X国租税            | 60   | X国租税           | 75  |
| 実効税率            | 20%  | 実効税率           | 12% |

この場合の税務上発生する外国為替差損は、会計機能通貨と税務機能通貨との間の為替相場の変動による損失の額で、課税所得の金額に係る損失の額とされている金額となりますので、同額を当期純損益金額から減算することとなります（法令155の18③七イに係る調整）。

この調整により、次の表のとおり、適切な実効税率の計算が行われることとなります。

| Y1年 会計機能通貨（ドル）<br>（法令155の18③七イに係る調整後） |          |
|---------------------------------------|----------|
| その他利益                                 | 625      |
| 外国為替差損益                               | —        |
| 法令155の18③七イに係る調整                      | (※) ▲250 |
| 利益                                    | 375      |
| X国租税                                  | 75       |
| 実効税率                                  | 20%      |

(※ ユーロ建ての外国為替差損をドルに換算：▲250ドル（▲200ユーロ×1.25）)

#### Q 6(2) 非対称外国為替差損益の調整方法（会計機能通貨と税務機能通貨（取引通貨）とが異なる場合）

次の場合における非対称外国為替差損益の調整方法について教えてください。

当社の子会社であるX国に所在する12月決算法人のA社は、税務機能通貨をユーロとし、会計機能通貨をドルとしており、Y1年にユーロ建てで借入れを行い、Y1年の終了日に500ユーロの利子を未払費用として計上し、Y2年にその未払費用として計上した利子500ユーロを支払いました。

なお、為替レートは次のとおりです。

Y1年：1ユーロ＝1ドル

Y2年：1ユーロ＝1.25ドル

事実関係をまとめると以下のとおりです。

|              | ユーロ（税務上） | ドル（会計上） |
|--------------|----------|---------|
| 未払計上した利子（Y1） | 500      | 500     |
| 支払った利子（Y2）   | 500      | 625     |
| 外国為替差損益（Y2）  | －        | ▲125    |
| その他利益（Y2）    | 1,000    | 1,250   |

※ 税率20%

※ ユーロ建ての借入に係る外国為替差損益は考慮しておりません。

A A社は、Y1年に未払費用として計上した利子500ユーロをY2年に支払いましたが、Y1年とY2年の為替相場の変動により為替レートが1ユーロ＝1ドルから1ユーロ＝1.25ドルになったことで、ドルベースの利子は500ドルから625ドル（500×1.25）となり、会計上の外国為替差損125ドルが計上されています。

一方、この利子は税務機能通貨であるユーロ建てのため、課税所得の金額に影響を与えません。

したがって、次の表のとおり、A社の税務機能通貨に係る実効税率は20%であるのに対し、会計機能通貨に係る実効税率は22.2%（250/1,125）となります。そのため、会計機能通貨と税務機能通貨に係る外国為替差損益の調整を行わない場合には、適切な実効税率の計算ができないこととなります。

| Y2年 税務機能通貨（ユーロ） |       | Y2年 会計機能通貨（ドル） |       |
|-----------------|-------|----------------|-------|
| その他利益           | 1,000 | その他利益          | 1,250 |
| 外国為替差損益         | －     | 外国為替差損益        | ▲125  |
| 課税所得            | 1,000 | 利益（会計上の利益）     | 1,125 |
| X国租税            | 200   | X国租税           | 250   |
| 実効税率            | 20%   | 実効税率           | 22.2% |

この場合の会計上計上された外国為替差損は、会計機能通貨と税務機能通貨との間の為替相場の変動による損失の額で、当期純損益金額に係る損失の額としていた金額となりますので、同額を当期純損益金額に加算することとなります（法令155の18②六ロに係る調整）。

この調整により、次の表のとおり、適切な実効税率の計算が行われることとなります。

| Y2年 会計上の機能通貨（ドル）<br>（法令155の18②六ロに係る調整後） |       |
|-----------------------------------------|-------|
| その他利益                                   | 1,250 |
| 外国為替差損益                                 | ▲125  |
| 法令155の18②六ロに係る調整                        | 125   |
| 利益                                      | 1,250 |
| X国租税                                    | 250   |
| 実効税率                                    | 20%   |

**Q 6(3) 非対称外国為替差損益の調整方法（第三通貨（取引通貨）、会計機能通貨及び税務機能通貨が異なる場合（その①））**

次の場合における非対称外国為替差損益の計算方法について教えてください。

当社の子会社であるX国に所在する12月決算法人のA社は、第三通貨（取引通貨）をポンド、税務機能通貨をユーロ、会計機能通貨をドルとしており、Y1年に商品を100ポンドで販売して売掛金を計上し、Y2年に100ポンドを受領しました。

また、A社の課税所得の金額の計算上、売掛金に係る外国為替差損益は税務上の益金又は損金の額に算入されています。

なお、為替レートは次のとおりです。

Y1年：1ポンド＝1.1ユーロ、1ポンド＝1.8ドル、1ドル＝0.61ユーロ

Y2年：1ポンド＝1.3ユーロ、1ポンド＝1.5ドル、1ドル＝0.87ユーロ

事実関係をまとめると以下のとおりです。

|              | ポンド（第三通貨） | ユーロ（税務上） | ドル（会計上） |
|--------------|-----------|----------|---------|
| 売掛金（Y1）      | 100       | 110      | 180     |
| 決済された売掛金（Y2） | 100       | 130      | 150     |
| 外国為替差損益（Y2）  | —         | 20       | ▲30     |
| その他利益（Y2）    | —         | 400      | 460     |

※ 税率20%

**A** A社は、Y1年に計上した売掛金100ポンドをY2年に受領しましたが、Y1年とY2年の為替相場の変動により為替レートが1ポンド＝1.1ユーロから1ポンド＝

1.3ユーロになったことで、税務上110ユーロとされていた売掛金に対して、決済時には130ユーロ相当のポンドを受領したため、税務上の外国為替差益20ユーロが発生しています。また、為替レートが1ポンド=1.8ドルから1ポンド=1.5ドルになったことで、会計上180ドルで計上されていた売掛金に対して、決済時には150ドル相当のポンドを受領したため、会計上の外国為替差損30ドルが計上されています。

したがって、次の表のとおり、A社の税務機能通貨に係る実効税率は20%であるのに対し、会計機能通貨に係る実効税率は22.6%（97/430）となります。そのため、会計機能通貨と第三通貨（取引通貨）及び税務機能通貨と第三通貨（取引通貨）に係る外国為替差損益の調整を行わない場合には、適切な実効税率の計算ができないこととなります。

| Y2年 税務機能通貨（ユーロ） |     | Y2年 会計機能通貨（ドル） |       |
|-----------------|-----|----------------|-------|
| その他利益           | 400 | その他利益          | 460   |
| 外国為替差損益         | 20  | 外国為替差損益        | ▲30   |
| 課税所得            | 420 | 利益（会計上の利益）     | 430   |
| X国租税            | 84  | X国租税           | 97    |
| 実効税率            | 20% | 実効税率           | 22.6% |

この場合の会計上計上された外国為替差損は、第三通貨と会計機能通貨との間の為替相場の変動による損失の額で、当期純損益金額に係る損失の額としている金額となりますので、同額を当期純損益金額に加算することとなります（法令155の18②六ハに係る調整）。また、税務上発生する外国為替差益は、第三通貨と税務機能通貨との間の為替相場の変動による利益の額となりますので、同額を当期純損益金額に加算することとなります（法令155の18②六ニに係る調整）。

この調整により、次の表のとおり、適切な実効税率の計算が行われることとなります。

| Y2年 会計上の機能通貨（ドル）<br>（法令155の18②六ハ及びニに係る調整後） |        |
|--------------------------------------------|--------|
| その他利益                                      | 460    |
| 外国為替差損益                                    | ▲30    |
| 法令155の18②六ハに係る調整                           | 30     |
| 法令155の18②六ニに係る調整                           | (※) 23 |
| 利益                                         | 483    |
| X国租税                                       | 97     |
| 実効税率                                       | 20%    |

(※ ユーロ建ての外国為替差益をドルに換算：23ドル（20ユーロ/0.87））



**Q 6 (4) 非対称外国為替差損益の調整方法（第三通貨（取引通貨）、会計機能通貨及び税務機能通貨が異なる場合（その②））**

次の場合における非対称外国為替差損益の計算方法について教えてください。

当社の子会社である Z 国に所在する 12 月決算法人の A 社は、第三通貨（取引通貨）をポンド、税務機能通貨をユーロ、会計機能通貨をドルとしており、Y1 年に商品を 100 ポンドで販売して売掛金を計上し、Y2 年に 100 ポンドを受領しました。

また、A 社の課税所得の金額の計算上、売掛金に係る外国為替差損益は税務上の益金又は損金の額に算入されていません。

なお、為替レートは次のとおりです。

Y1 年：1 ポンド＝1.1 ユーロ、1 ポンド＝1.8 ドル、1 ドル＝0.61 ユーロ

Y2 年：1 ポンド＝1.3 ユーロ、1 ポンド＝1.85 ドル、1 ドル＝0.7 ユーロ

事実関係をまとめると以下のとおりです。

|              | ポンド（第三通貨） | ユーロ（税務上） | ドル（会計上） |
|--------------|-----------|----------|---------|
| 売掛金（Y1）      | 100       | 110      | 180     |
| 決済された売掛金（Y2） | 100       | 130      | 185     |
| 外国為替差損益（Y2）  | —         | 0        | 5       |
| その他利益（Y2）    | —         | 250      | 357     |

※ 税率 16%

**A** A 社は、Y1 年に計上した売掛金 100 ポンドを Y2 年に受領し、Y1 年と Y2 年の為替相場の変動により為替レートが 1 ポンド＝1.1 ユーロから 1 ポンド＝1.3 ユーロになったことで、税務上 110 ユーロとされていた売掛金に対して、決済時には 130 ユーロ相当のポンドを受領しましたが、Z 国では外国為替差損益が課税所得の金額に含まれないため、税務上の外国為替差益は発生していません。また、為替レートが 1 ポンド＝1.8 ドルから 1 ポンド＝1.85 ドルになったことで、会計上 180 ドルで計上されていた売掛金に対して、決済時には 185 ドル相当のポンドを受領したため、会計上の外国為替差益 5 ドルが計上されています。

したがって、次の表のとおり、A 社の税務機能通貨に係る実効税率は 16% であるのに対し、会計機能通貨に係る実効税率は 15.7%（57/362）となります。しかし、仮に売掛金の決済時に発生する外国為替差損益を税務上認識したならば、税務上の外国為替差益は 20（130－110）発生することとなり、税務機能通貨に係る課税所得は 270（250＋20）であり、Z 国租税は 40 であるため、実効税率は 14.8%

(40/270) となります。そのため、会計機能通貨と第三通貨（取引通貨）及び税務機能通貨と第三通貨（取引通貨）に係る外国為替差損益の調整を行わない場合には、適切な実効税率の計算ができないこととなります。

| Y2年 税務機能通貨（ユーロ） |     | Y2年 会計機能通貨（ドル） |       |
|-----------------|-----|----------------|-------|
| その他利益           | 250 | その他利益          | 357   |
| 外国為替差損益         | 0   | 外国為替差損益        | 5     |
| 課税所得            | 250 | 利益（会計上の利益）     | 362   |
| Z国租税            | 40  | Z国租税           | 57    |
| 実効税率            | 16% | 実効税率           | 15.7% |

この場合の会計上計上された外国為替差益は、第三通貨と会計機能通貨との間の為替相場の変動による利益の額で、当期純損益金額に係る利益の額としている金額となりますので、同額を当期純損益金額から減算することとなります（法令155の18③七ハに係る調整）。

また、Z国では売掛金に係る外国為替差損益を課税所得として認識されないため、税務上の外国為替差益は発生していませんが、第三通貨と税務機能通貨との間の為替相場の変動による損益が、課税所得に含まれていない場合であっても、仮に税務機能通貨が会計機能通貨であったならば当期純損益金額に含まれていたであろう税務機能通貨と第三通貨との間の為替相場の変動による外国為替差損益の額を当期純損益金額に加算することとなります（法令155の18②六ニに係る調整、法基通18－1－42）。

この調整により、次の表のとおり、適切な実効税率の計算が行われることとなります。

| Y2年 会計上の機能通貨（ドル）<br>（法令155の18②六ニ及び③七ハに係る調整後） |        |
|----------------------------------------------|--------|
| その他利益                                        | 357    |
| 外国為替差損益                                      | 5      |
| 法令155の18③七ハに係る調整                             | ▲5     |
| 法令155の18②六ニに係る調整                             | (※) 29 |
| 利益                                           | 386    |
| Z国租税                                         | 57     |
| 実効税率                                         | 14.8%  |

(※ ユーロ建ての外国為替差益をドルに換算：29ドル（20ユーロ/0.7））

#### (4) 罰金等

上記(1)の図「特例適用前個別計算所得等の金額の計算のための加減算調整」

の⑥の「罰金等」とは、罰金及び科料並びに過料（これらに相当するものを含みます。）をいい、罰金等の金額で当期純損益金額に係る費用の額として  
いる金額は、個別計算所得等の金額の計算上、加算することとされています  
（法令155の18②八）。

また、この罰金等には、法第55条第5項各号に掲げるもの及び外国におけるこれに相当するものが含まれます（法基通18－1－44）。

（注） その罰金等の金額（同一の行為につき、定期的に継続して罰金等に処  
される場合には、各対象会計年度において処される罰金等の金額の合計  
額）が、5万ユーロ（対象会計年度の期間が1年でないものにあつては、  
5万ユーロを12で除し、これにその対象会計年度の月数を乗じて計算し  
た金額）を本邦通貨表示の金額に換算した金額に満たない場合には、個  
別計算所得等の金額の計算上、加算の対象から除かれます（法令155の  
18②八、法規38の16⑤）。

#### Q 7 罰金等の範囲について

当社は加算税、延滞税及び利子税の額を当期純損益金額に係る費用の額として計上しておりますが、これらの金額は罰金等として個別計算所得等の金額の計算上、加算することとなりますか。

A 個別計算所得等の金額の計算上、加算することとなる罰金等の金額におけるその罰金等とは、罰金及び科料並びに過料（これらに相当するものを含みます。）をいうこととされています（法令155の18②八）。

罰金及び科料並びに過料は、社会政策的な要請により、各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しないこととされています（法55⑤一）。このうち過料は、執行罰、懲戒罰又は秩序罰として課されるものであり、行政上の執行強制の一種とされています。

加算税及び延滞税は、租税政策の観点から、各事業年度の所得に対する法人税に係る所得の金額の計算上、損金の額に算入しないこととされています（法55④一）。加算税及び延滞税は、国税通則法において、国税の適正な納付の保証を図るための付加的負担として課されることとされており、その性質は行政制裁であると考えられています。

上記のとおり、加算税及び延滞税は行政制裁であり、罰則的な性質を有するものであることから、過料に相当するものであると考えられます。したがって、加算税及び延滞税の額は、罰金等の金額に含まれ、これらの金額で当期純損益金額に係る費用の額としている金額は、個別計算所得等の金額の計算上、加算

することとなります。

また、利子税は、各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされており（法38①三）、これは、延納又は納税猶予に係るいわば約定利息たる性質を有するものであり、これを支出する企業にとっては、他の借入金に対する支払利息と同視し得るものであるためです。したがって、利子税は罰則的な性質を有するものではないことから、罰金等に含まれず、利子税の額で当期純損益金額に係る費用の額としている金額は、個別計算所得等の金額の計算上、加算することとなりません。

#### **4 個別計算所得等の金額の計算の特例**

##### **(1) 概要**

前述のとおり、特例適用前個別計算所得等の金額は、当期純損益金額に対し、課税所得と財務会計上の利益との間の差異に係る一定の項目に係る調整を行うことによって計算されます。個別計算所得等の金額は、この特例適用前個別計算所得等の金額に対し、国際海運業等の特定の業種にのみ適用される規定や特定多国籍企業グループ等の選択により適用することができる特例による調整を加えることにより計算することとされています。個別計算所得等の金額の計算の特例の規定は次の図のとおりです。

## 個別計算所得等の金額の計算の特例

【個別計算所得等の金額の前提となる当期純損益金額に係る収益・費用の調整を行う規定】

|   | 法令     | モデルルール | 特例                               | 調整の対象                 | 規定の概要                                      | 選択       |
|---|--------|--------|----------------------------------|-----------------------|--------------------------------------------|----------|
| ① | 155の19 | 3.3    | 国際海運業所得                          | 国際海運業に係るあらゆる収益・費用     | 個別計算所得等の金額の計算において、当期純損益金額に係る左記収益・費用を除外する調整 | —        |
| ② | 155の20 | 3.2.8  | 連結等納税規定の適用がある場合の個別計算所得等の金額の計算の特例 | 国内グループ内取引に係るあらゆる収益・費用 | 個別計算所得等の金額の計算において、当期純損益金額に係る左記収益・費用を除外する調整 | 選択、国別、5年 |

【特定の業種について、特例適用前個別計算所得等の金額に対し、一定の加減算を行う規定】

|   | 法令     | モデルルール       | 特例                   | 調整の対象                  | 規定の概要                                                   | 選択 |
|---|--------|--------------|----------------------|------------------------|---------------------------------------------------------|----|
| ③ | 155の21 | 3.2.9 AG3.4  | 保険会社に係る個別計算所得等の金額の計算 | 保険会社の投資関連の収益・費用        | 保険会社が保険契約者に代わり保有する投資資産に係る一定の収益・費用を特例適用前個別計算所得等の金額に含める調整 | —  |
| ④ | 155の22 | 3.2.10 AG3.3 | 銀行等に係る個別計算所得等の金額の計算  | 銀行等のその他Tier1資本に係る収益・費用 | 左記収益・費用を特例適用前個別計算所得等の金額に含める調整                           | —  |

【特定多国籍企業グループ等の選択により、特例適用前個別計算所得等の金額に対し、一定の加減算等を行う規定】

|   | 法令       | モデルルール | 特例                                 | 調整の対象               | 規定の概要                                                                                                           | 選択       |
|---|----------|--------|------------------------------------|---------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|
| ⑤ | 155の23   | 3.2.2  | 株式報酬費用額に係る個別計算所得等の金額の計算の特例         | 株式報酬費用              | 税務上の株式報酬費用の取扱いと一致させる調整                                                                                          | 選択、国別、5年 |
| ⑥ | 155の24   | 3.2.5  | 資産等の時価評価損益に係る個別計算所得等の金額の計算の特例      | 資産・負債の時価評価損益        | 左記損益を個別計算所得等の金額から除外し、譲渡時等に個別計算所得等の金額に含める調整                                                                      | 選択、国別、5年 |
| ⑦ | 155の24の2 | AG2.9  | 除外資本損益に係る個別計算所得等の金額の計算の特例          | 除外資本損益              | 左記損益を個別計算所得等の金額に含める調整                                                                                           | 選択、国別、5年 |
| ⑧ | 155の25   | 3.2.6  | 不動産の譲渡に係る個別計算所得等の金額の計算の特例          | 不動産の譲渡益             | 左記譲渡益を当該対象会計年度以前の5対象会計年度に配分する調整                                                                                 | 選択、国別、1年 |
| ⑨ | 155の26   | AG2.2  | 一定のヘッジ処理に係る個別計算所得等の金額の計算の特例        | 所有持分に係るヘッジ処理に係る損益   | 左記損益を個別計算所得等の金額から除外する調整                                                                                         | 選択、個社、5年 |
| ⑩ | 155の27   | AG3.5  | 一定の利益の配当に係る個別計算所得等の金額の計算の特例        | 長期保有のポートフォリオ株式からの配当 | 原則（法令155の18②二）では除外される左記収益を個別計算所得等の金額に含める調整                                                                      | 選択、個社、5年 |
| ⑪ | 155の28   | AG2.4  | 債務免除等を受けた場合の個別計算所得等の金額の計算の特例       | 債務免除等に係る利益          | 破産手続等のために生じた債務免除益を個別計算所得等の金額から除外する調整                                                                            | 選択、個社、1年 |
| ⑫ | 155の29   | 6.3.4  | 資産等の時価評価譲渡が行われた場合の個別計算所得等の金額の計算の特例 | 税務上認識する資産・負債の時価評価損益 | 税務上、認識する資産・負債の時価評価損益が課税される一定の場合において、その損益を特例適用前個別計算所得等の金額に含め、その後の対象会計年度においては、その税務上の簿価を基礎として、当期純損益金額の計算を行うこととする調整 | 選択、個社、1年 |

【上記の調整後の金額の減額等を行う規定】

|   | 法令     | モデルルール | 特例                                         | 調整の対象    | 規定の概要                                                                                | 選択       |
|---|--------|--------|--------------------------------------------|----------|--------------------------------------------------------------------------------------|----------|
| ⑬ | 155の30 | 3.4.5  | 恒久的施設等を有する構成会社等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例         | 上記調整後の金額 | 上記調整後の恒久的施設等（PE）の損失の金額について、本店・PE間で配分                                                 | —        |
| ⑭ | 155の31 | 7.6    | 各種投資会社等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例                 | 上記調整後の金額 | 適用株主等：各種投資会社等からの利益の配当を上記調整後の金額に含める調整<br>対象各種投資会社等：適用株主等の持分割合に対応する金額を上記調整後の金額から減算する調整 | 選択、個社、5年 |
| ⑮ | 155の32 | 7.1    | 導管会社等である最終親会社等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例          | 上記調整後の金額 | 導管会社等である最終親会社等及びそのPEに関して、一定の要件の下、上記調整後の金額を控除する調整                                     | —        |
| ⑯ | 155の33 | 7.2    | 配当控除所得課税規定の適用を受ける最終親会社等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例 | 上記調整後の金額 | 配当控除所得課税規定の適用を受ける最終親会社等及び一定の会社等に関して、一定の要件の下、上記調整後の金額を控除する調整                          | —        |

※ AG：2023年2月に公表されたガイダンス

## (2) 恒久的施設等を有する構成会社等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例（上記(1)の図「個別計算所得等の金額の計算の特例」の⑬）

### イ 特例の趣旨

恒久的施設等を有する構成会社等の所在地国において全世界所得課税方式が採用されている場合には、恒久的施設等で生じた損失はその構成会社等の課税所得の計算上考慮される一方で、その恒久的施設等の個別計算所得等の金額がその構成会社等の個別計算所得等の金額の計算上考慮されないとすると、その構成会社等の所在地国に係る実効税率は著しく低いものとなり得ます。そのため、恒久的施設等の特例適用前個別計算所得等の金額が零を下回る場合には、その金額をその構成会社等に配分することとされています。

また、その後の対象会計年度において、恒久的施設等の特例適用前個別計算所得等の金額が零を上回る場合には、その金額について、過去対象会計年度において配分されたその零を下回る金額の合計額を限度として、そ

の構成会社等に配分することとされています。

ロ 特例の内容

- (イ) 恒久的施設等の特例適用前個別計算所得等の金額が零を下回る場合における構成会社等個別計算所得等の金額の計算

恒久的施設等を有する構成会社等の所在地国の租税に関する法令において、その恒久的施設等に帰せられる所得についてその構成会社等の所得として法人税又は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いて、その恒久的施設等の各対象会計年度に係る特例適用前個別計算所得等の金額（上記(1)の図の①から⑫までの適用がある場合には、その適用後の金額。4(2)において同じです。）が零を下回るときは、その構成会社等及びその恒久的施設等のその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ついては、次によることとされています（法令155の30①）。

A その恒久的施設等のその特例適用前個別計算所得等の金額が零を下回る部分の金額をその構成会社等のその対象会計年度に係る特例適用前個別計算所得等の金額から減算することとされています。

B その恒久的施設等のその対象会計年度に係る特例適用前個別計算所得等の金額は、零とすることとされています。

- (ロ) 恒久的施設等の特例適用前個別計算所得等の金額が零を超える場合における構成会社等個別計算所得等の金額の計算

各対象会計年度における過去対象会計年度において上記(イ)の適用がある場合において、恒久的施設等のその対象会計年度に係る特例適用前個別計算所得等の金額が零を超えるときは、その恒久的施設等を有する構成会社等及びその恒久的施設等のその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ついては、次によることとされています（法令155の30②）。

A その恒久的施設等のその特例適用前個別計算所得等の金額（過去対象会計年度において上記(イ)Aによりその構成会社等の特例適用前個別計算所得等の金額から減算された金額の合計額（過去対象会計年度において既にその構成会社等の特例適用前個別計算所得等の金額に加算された金額の合計額を除きます。）を超える場合には、その超える部分の金額を控除した金額）をその構成会社等のその対象会計年度に係る特例適用前個別計算所得等の金額に加算することとされています。

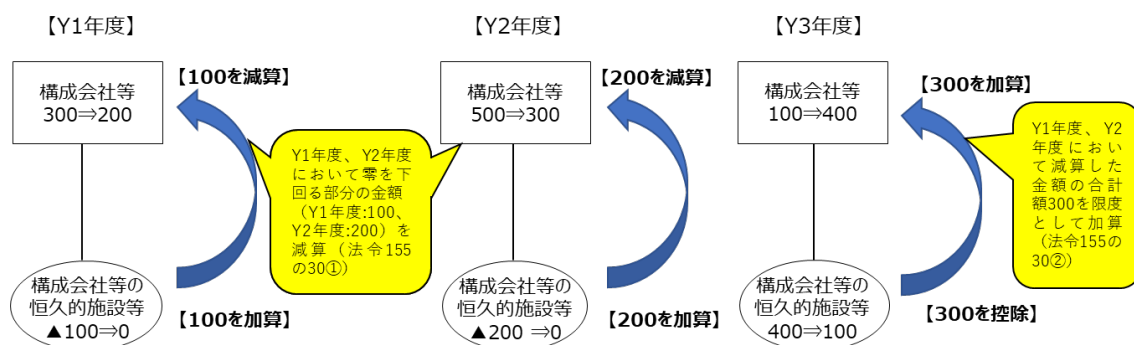
B Aにより加算された金額をその恒久的施設等のその対象会計年度に係る特例適用前個別計算所得等の金額から控除することとされています。

す。

(注) 本特例の適用に当たっては、次のとおりとなります（法基通18－1－62）。

- (イ) 恒久的施設等を有する構成会社等において所得の金額が生じていない場合であっても、上記ロ(イ)の適用があります。
- (ロ) 構成会社等の恒久的施設等の欠損の金額（法規第38条の2第3項第7号の欠損の金額をいいます。）が、上記ロ(イ)を適用した対象会計年度後において、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所得の金額の計算上損金の額に算入されない場合であっても、上記ロ(ロ)の適用があります。

#### <本特例のイメージ>



#### Q 8 恒久的施設等に損失が生じた場合の個別計算所得等の金額の計算

当社の子会社であるA社はその所在地国以外の国であるX国、Y国及びZ国に恒久的施設等を有しています。次の場合において、個別計算所得等の金額の計算をどのように行うか教えてください。なお、A社の所在地国では全世界所得課税方式を採用しています。

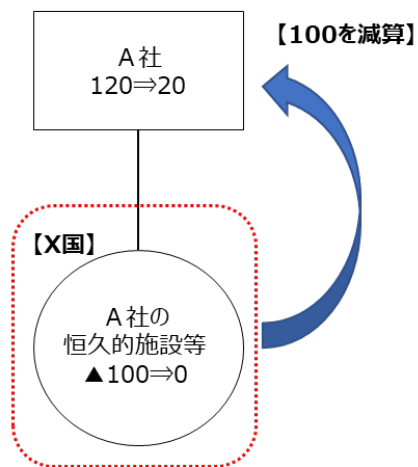
- (1) A社の特例適用前個別計算所得等の金額は120であり、A社がX国に有する恒久的施設等の特例適用前個別計算所得等の金額は▲100である場合。
- (2) A社の特例適用前個別計算所得等の金額は▲100であり、A社がX国に有する恒久的施設等の特例適用前個別計算所得等の金額は▲50である場合。
- (3) A社の特例適用前個別計算所得等の金額は400であり、A社がX国、Y国及びZ国にそれぞれ有する恒久的施設等の特例適用前個別計算所得等の金額はそれぞれ▲200、▲100及び50である場合。
- (4) A社の特例適用前個別計算所得等の金額は200であり、A社はX国に事業活動の拠点を2拠点（B1及びB2）有しており、その特例適用前個別計算所得等

の金額は▲50（B1に係る部分が▲200、B2に係る部分が150）である場合。

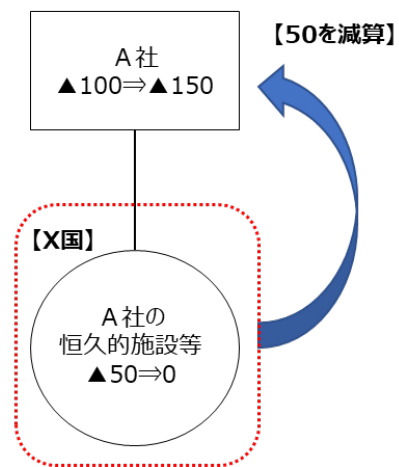
- (5) (1)の翌対象会計年度において、A社の特例適用前個別計算所得等の金額は200であり、A社がX国に有する恒久的施設等の特例適用前個別計算所得等の金額は300である場合（(1)より前の対象会計年度において本特例の適用はありません。）。

A 本件における個別計算所得等の金額の計算は、次のとおり行います。

(1)

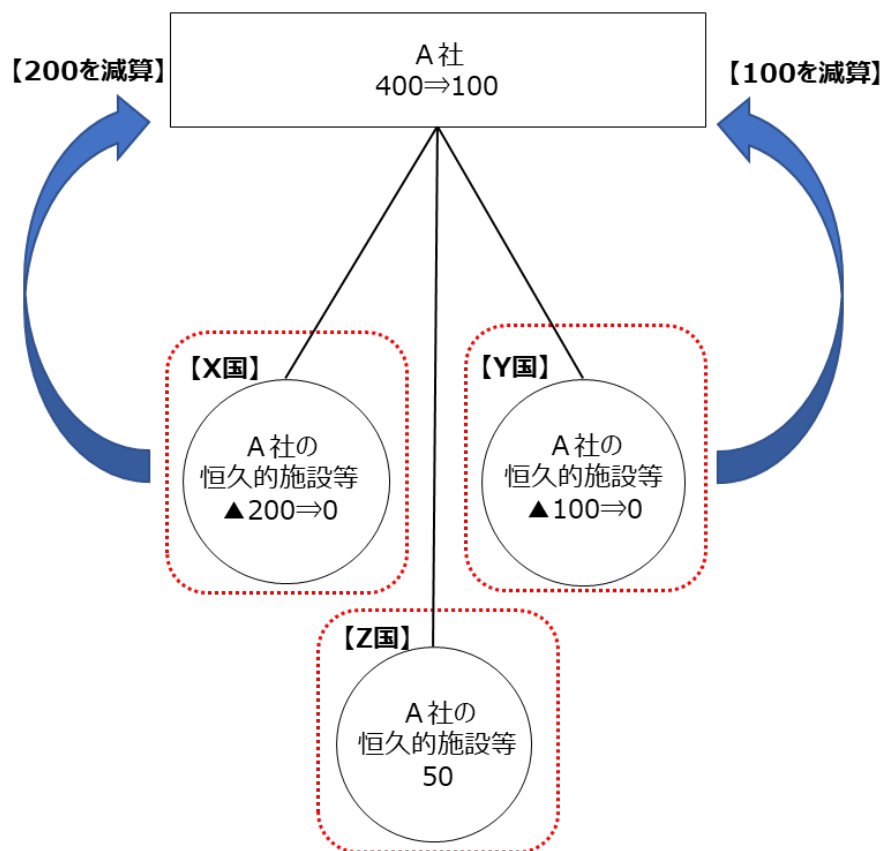


(2)

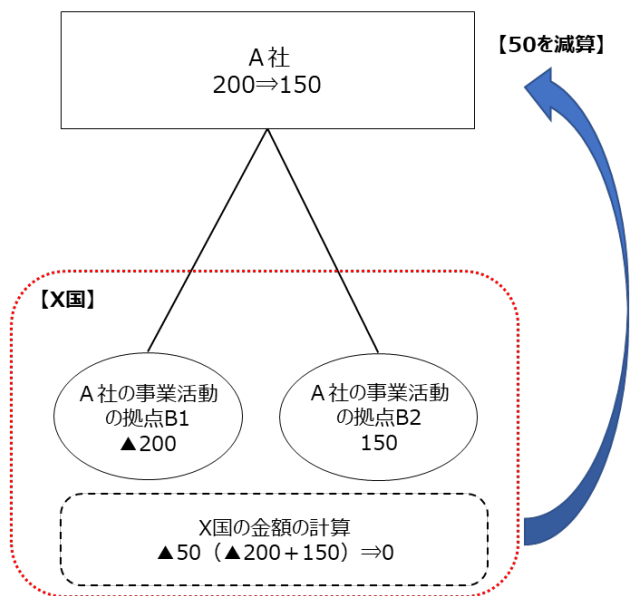




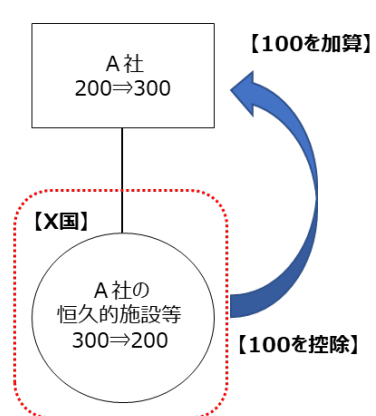
(3)



(4)



(5)



・ (1)の場合

恒久的施設等を有する構成会社等の所在地国において全世界所得課税方式を採用している場合において、その恒久的施設等の各対象会計年度に係る特例適用前

個別計算所得等の金額が零を下回るときは、その零を下回る部分の金額をその構成会社等のその対象会計年度に係る特例適用前個別計算所得等の金額から減算し（上記 4 (2) ロ (イ) A）、その恒久的施設等のその対象会計年度に係る特例適用前個別計算所得等の金額は、零とすることとされています（上記 4 (2) ロ (イ) B）。

A 社が X 国に有する恒久的施設等の特例適用前個別計算所得等の金額は▲100 であるため、その零を下回る部分の金額である 100 を A 社の特例適用前個別計算所得等の金額である 120 から減算することとなり、本特例を適用後の A 社の個別計算所得等の金額は 20 となります。

また、本特例を適用後の A 社が X 国に有する恒久的施設等の個別計算所得等の金額は零となります。

- ・ (2) の場合

A 社の特例適用前個別計算所得等の金額が▲100 のことですが、本特例については、恒久的施設等を有する構成会社等において所得の金額が生じていない場合であっても、適用があります（法基通 18－1－62）。

A 社が X 国に有する恒久的施設等の特例適用前個別計算所得等の金額は▲50 であるため、その零を下回る部分の金額である 50 を A 社の特例適用前個別計算所得等の金額である▲100 から減算することとなり、本特例を適用後の A 社の個別計算所得等の金額は▲150 となります。

また、本特例を適用後の A 社が X 国に有する恒久的施設等の個別計算所得等の金額は零となります。

- ・ (3) の場合

A 社が有する恒久的施設等が複数ある場合ですが、本特例については、恒久的施設等を有する構成会社等とその恒久的施設等との関係に係る調整規定であるため、ある国又は地域の恒久的施設等と他の国又は地域の恒久的施設等との間の調整は行われません。

A 社が X 国に有する恒久的施設等の特例適用前個別計算所得等の金額は▲200 であるため、その零を下回る部分の金額である 200 を A 社の特例適用前個別計算所得等の金額である 400 から減算することとなります。また、A 社が Y 国に有する恒久的施設等の特例適用前個別計算所得等の金額は▲100 であるため、その零を下回る部分の金額である 100 を A 社の特例適用前個別計算所得等の金額である 400 から減算することとなります。

これらにより、本特例を適用後の A 社の個別計算所得等の金額は 100 となります。

また、本特例を適用後のA社がX国及びY国に有する恒久的施設等の個別計算所得等の金額はそれぞれ零となります。

なお、A社がZ国に有する恒久的施設等については、本特例の調整はありません。

- ・ (4)の場合

A社の所在地国以外の一の国又は地域に事業活動の拠点が複数ある場合ですが、会社等の所在地国以外の一の国又は地域にその会社等の事業活動の拠点が複数ある場合には、その事業活動の拠点全体が一の恒久的施設等となります（法基通18-1-10）。

A社が有するX国にある事業活動の拠点であるB1及びB2の全体が一の恒久的施設等となるため、その恒久的施設等の特例適用前個別計算所得等の金額は▲50となり（▲200（B1に係る部分の金額）+150（B2に係る部分の金額）=▲50）、その零を下回る部分の金額である50をA社の特例適用前個別計算所得等の金額である200から減算し、本特例を適用後のA社の個別計算所得等の金額は150となります。

また、本特例を適用後のA社がX国に有する恒久的施設等の特例適用前個別計算所得等の金額は、零となります。

- ・ (5)の場合

各対象会計年度における過去対象会計年度において上記4(2)ロ(イ)の適用がある場合（上記Q8(1)）において、恒久的施設等のその対象会計年度に係る特例適用前個別計算所得等の金額が零を超えるときは、その恒久的施設等を有する構成会社等及びその恒久的施設等のその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ついては、上記4(2)ロ(ロ)が適用されます。

(5)の対象会計年度において、A社がX国に有する恒久的施設等の特例適用前個別計算所得等の金額は300であることから、過去対象会計年度においてA社の特例適用前個別計算所得等の金額から減算された金額である100を超えています。したがって、上記4(2)ロ(ロ)Aにより、その超える部分の金額である200を控除した金額100をA社のその対象会計年度に係る特例適用前個別計算所得等の金額である200に加算することとなるため、本特例を適用後のA社の個別計算所得等の金額は300となります。

また、上記4(2)ロ(ロ)Bにより、加算された金額である100をA社がX国に有する恒久的施設等のその対象会計年度に係る特例適用前個別計算所得等の金額である300から控除することとなるため、本特例を適用後のA社がX国に有する恒久

的施設等の個別計算所得等の金額は200となります。

## V 調整後対象租税額について

国別実効税率等を算出するために、各会社等の調整後対象租税額を算出する必要があります。また、調整後対象租税額は、対象租税の額に一定の調整を加えることにより算出されます。

### 1 対象租税

#### (1) 概要

会社等に係る税のうち、税の性質の観点から、国又は地域における実効税率の計算の対象として認められるものとして対象租税の範囲が規定されています。

#### (2) 範囲

具体的には、次の図の①から⑤までの税をいいます（法82二十九、法令155の34①、法規38の27①②、法基通18－1－64）。

| 対象租税の範囲（イメージ）                                                                  |                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                          |                                                                      |
|--------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------|
| モデルルール4.2.1                                                                    | 法令・法規                                                                                                                                                                                                                               | 我が国における具体例                                                                                               | 外国における具体例                                                            |
| (a) 構成事業体の所得若しくは利益又は当該構成事業体が所有持分を保有する構成事業体の所得若しくは利益の割合に関して当該構成事業体の財務諸表に計上された租税 | ① 国又は地域の法令における構成会社等又は共同支配会社等の所得に対する法人税又は法人税に相当する税（②を除く。）<br>＜法令155の34①一＞                                                                                                                                                            | ・ 各事業年度の所得に対する法人税、地方法人税（各事業年度の所得に対する法人税に係る部分に限る。）、特別法人事業税（基準法人所得割額に係る部分に限る。）<br>・ 法人住民税（法人税割）、法人事業税（所得割） | ・ 左に相当する税<br>・ 銀行業、石油ガスの探査・生産などの活動から生ずる純所得に課される税                     |
| (b) 適格分配時課税制度に基づいて分配利益、みなし分配利益及び事業外経費に対して課された租税                                | ② 適格分配時課税制度（我が国以外の国又は地域の租税に関する法令の規定により、会社等の課税期間（当該会社等の株主等に対して当該会社等の利益の分配のあつた日又は分配があつたものとみなされる日の属する課税期間に限る。）において、分配のあつた又は分配があつたものとみなされる当該利益に対して基準税率以上の税率で法人税に相当する税を課することとされていることその他一定の要件を満たす制度をいう。）により課される税<br>＜法令155の34①二、法規38の27①＞ | －                                                                                                        | エストニア、ラトビア及びジョージアの法人所得税                                              |
| (c) 一般的に適用可能な法人所得税の代わりに課される租税                                                  | ③ ①に掲げる税と同一の税目に属する税で、構成会社等又は共同支配会社等の特定の所得につき、徴税上の便宜のため、所得に代えて収入金額その他これに準ずるものを課税標準として課されるもの<br>＜法令155の34①三＞<br>④ 構成会社等又は共同支配会社等の特定の所得につき、所得を課税標準とする税に代え、その構成会社等又は共同支配会社等の収入金額その他これに準ずるものを課税標準として課される税<br>＜法令155の34①四＞                | 所得税（源泉徴収）、復興特別所得税（源泉徴収）<br><br>特別法人事業税（基準法人収入割額に係る部分に限る。）、法人事業税（収入割）                                     | 左に相当する税<br><br>生産単位数や商業床面積に基づく税のうちその国・地域の法令に基づき一般的に課される税の代替として課されるもの |
| (d) 利益剰余金及び会社資本を参照して課税される租税（所得及び資本に基づく複数の構成要素に対する租税を含む）                        | ⑤ 構成会社等又は共同支配会社等の利益剰余金その他の純資産に対して課される税（構成会社等又は共同支配会社等の所得と利益剰余金その他の純資産とに対して課される税を含む。）<br>＜法令155の34①五、法規38の27②＞                                                                                                                       | 法人事業税（資本割）                                                                                               | 左に相当する税、サウジアラビアのザカート                                                 |
|                                                                                | 対象租税に該当しない税                                                                                                                                                                                                                         | 法人住民税（均等割）、法人事業税（付加価値割）、附帯税                                                                              | 左に相当する税                                                              |

#### (3) 対象租税に含まれない税

次の図の①から⑤までの税は、対象租税の範囲に含まれないものとされています（法令155の34②、法規38の27③）。

対象租税から除外されるもの（イメージ）

| モデルルール4.2.2                           | 法令・法規                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|---------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| (a) 適格IIRに基づいて構成会社等に課される税             | ① 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<br>＜法令155の34②一＞                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| (b) 適格国内ミニマム課税（QDMTT）に基づいて構成会社等に課される税 | ② 自国内最低課税額に係る税<br>＜法令155の34②二＞                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| (c) 適格UTPRIに基づいて構成会社等に課される税           | ③ 我が国以外の国又は地域の租税に関する法令において、その国若しくは地域を所在地とする特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等に対して課される税（法82の2①に規定するグループ国際最低課税額に相当する金額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に相当する税の課税標準とされる金額以外の金額を基礎として計算される金額を課税標準とするものに限る。）又はこれに相当する税<br>＜法令155の34②三＞                                                                                                                      |
| (d) 非適格還付有りインピュテーション税の額               | ④ 構成会社等又は共同支配会社等の所得に対する税であって、次の要件のいずれかを満たすもの（当該構成会社等又は共同支配会社等に対する課税とこれらの会社等から利益の配当を受ける者に対する課税との重複を除くために当該所得に対する税の還付又は控除が行われる税として定める一定の税を除く。）<br>イ その構成会社等又は共同支配会社等が配当を行う際に、当該配当を受ける者が当該税の額に係る還付を受け、又は当該配当を受ける者が当該配当に係る税以外の税の額から控除することができること。<br>ロ その構成会社等又は共同支配会社等が配当を行う際に当該構成会社等又は共同支配会社等に対して還付が行われること。<br>＜法令155の34②四、法規38の27③＞ |
| (e) 保険契約者に対するリターンに関して保険会社により支払われた租税の額 | ⑤ 構成会社等又は共同支配会社等（保険業法2②（定義）に規定する保険会社若しくはこれに準ずるもの又は我が国以外の国若しくは地域におけるこれらに相当するものに限る。）の租税の金額（その金額に対応する金額を保険契約者が当該構成会社等又は共同支配会社等に支払うものに限る。）<br>＜法令155の34②五＞                                                                                                                                                                            |

## 2 調整後対象租税額

### (1) 概要

調整後対象租税額は、国又は地域における実効税率の計算の分子とされる金額で、上記1の対象租税の額に一定の調整を加えることにより算出されます。

（イメージ）

$$\text{国別実効税率} = \frac{\text{その国又は地域に所在する全ての構成会社等の調整後対象租税額の合計額}}{\text{国別グループ純所得の金額}}$$

### (2) 意義

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の金額の合計額をいいます（法令155の35①）。

- イ 当期対象租税額
- ロ 繰延対象租税額

ハ 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りません。）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りません。）（法規38の28⑦）

**(3) 当期対象租税額**

上記(2)イの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（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います。以下同じです。）の額（対象租税の額に限りません。以下「当期法人税等の額」といいます。）に「被配分当期対象租税額」を加算し、さらに、一定の加算調整又は減算調整を行った金額をいいます（法令155の35②、法規38の28⑧）。

**(4) 被配分当期対象租税額**

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、恒久的施設等や導管会社等といった会社等の性質や、外国子会社合算税制等の適用等によって、その構成会社等の持分保有者等（持分保有者、親会社等）がその所在地国で課税を受ける場合に、これらにより生ずる対象租税に相当する金額を、その構成会社等と持分保有者等との間で配分するものです（法令155の35③）。

**Q 9 C F Cに対する被配分当期対象租税額における通算税効果額の取扱い**

当社は、X国を所在地国とする子会社の持分を有しており、外国子会社合算税制の適用を受けています。

また、我が国においてグループ通算制度を適用しており、当期において通算前所得金額が生じたことから損益通算をし、その結果、所得金額は零となったため、各事業年度の所得に対する法人税の額は生じていません。

なお、当社を含む通算グループは通算税効果額の授受をすることを取り決めており、当社は合理的な計算に基づき算出された通算税効果額を他の通算法人に支払っています。

その支払った通算税効果額は対象租税の額に該当し、被配分当期対象租税額として親会社等である当社からその子会社に対し配分することはできますか。

**A** 親会社等が外国子会社合算税制等の適用を受ける場合の被配分当期対象租税額は、外国子会社合算税制等により構成会社等又は共同支配会社等に係る親会社等の益金の額に算入される金額の計算の基礎とされるその構成会社等又は共同支配会社等に係る所得の金額の受動的所得の金額とそれ以外の金額との区分

に応じそれぞれ計算した対象租税の額のうちの一定の金額の合計額とされています（法令155の35③四、法規38の29④）。すなわち、配分する金額の計算の基礎となる金額は、対象租税の額に限られています。

また、対象租税は、国又は地域の法令における構成会社等又は共同支配会社等の所得に対する法人税又は法人税に相当する税等をいうこととされています（法82二十九、法令155の34①）。

一方、通算税効果額は、法第64条の5第1項又は第64条の7の規定その他通算法人（通算法人であった内国法人を含みます。以下同じです。）のみに適用される規定を適用することにより減少する法人税及び地方法人税の額（利子税の額を除きます。）に相当する金額として通算法人と他の通算法人との間で授受される金額をいうこととされています（法26④）。

したがって、通算税効果額は、通算法人間で授受される金額であり、国又は地域の法令における所得に対する法人税又は法人税に相当する税の額等には該当しないため、対象租税の額に該当しません。

上記のとおり、親会社等が外国子会社合算税制等の適用を受ける場合に行う子会社に対する配分は対象租税の額に限られているところ、通算税効果額は対象租税の額に該当しないことから、これを配分することはできません。

#### (5) 繰延対象租税額

上記(2)ロの繰延対象租税額とは、調整後法人税等調整額（各対象会計年度の当期純損益金額に係る法人税等調整額（税効果会計の適用により計上される法人税等の調整額をいいます。以下同じです。）を法規第38条の28第3項第1号イからワまでに定めるところにより算出した場合におけるその法人税等調整額をいいます。）に一定の加算調整又は減算調整を行った金額をいいます（法規38の28②③）。

#### Q10 移行対象会計年度前の対象会計年度の繰延税金資産の取扱い

当社は、特定多国籍企業グループ等に属することとなった最初の対象会計年度前の対象会計年度において、欠損の金額が発生しましたが、回収可能性が見込めなかったため、繰延税金資産を計上しませんでした。その最初の対象会計年度における繰延対象租税額の計算上、その繰延税金資産に相当する金額を減算する必要がありますか。

A 繰延対象租税額は、調整後法人税等調整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おり（上記 2 (5)）、この減算調整を行う金額の

一つとして、その対象会計年度において生じた欠損の金額について、その対象会計年度後の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により繰延税金資産が計上されなかった場合において、その欠損の金額がその対象会計年度後の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るとしたならば計上されることとなる繰延税金資産に相当する金額が規定されています（法規38の28③三イ）。

本件の欠損の金額は特定多国籍企業グループ等に属することとなった最初の対象会計年度（以下「移行対象会計年度」といいます。）前の対象会計年度において発生していることから、移行対象会計年度において生じた欠損の金額ではないため、繰延対象租税額の計算上、移行対象会計年度において、その繰延税金資産に相当する金額を減算する必要はありません。

なお、その繰延税金資産に相当する金額は、繰延対象租税額の計算上、その欠損の金額が発生した対象会計年度において計上したものとして取り扱うこととなります。

## VI 国際最低課税額について

### 1 概要

国際最低課税額とは、会社等別国際最低課税額(注)を基礎として、構成会社等又は共同支配会社等の区分に応じ計算した金額を合計した金額をいいます（法82の2①）。

(注) 会社等別国際最低課税額とは、グループ国際最低課税額（下記3参照）のうち、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を除きます。）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（その所在地国が我が国であるものを除きます。）の個別計算所得金額等に応じてその構成会社等又はその共同支配会社等に帰属する金額をいいます。

### 2 国際最低課税額の計算

#### (1) 構成会社等のうち恒久的施設等に該当するもの以外のものに係る国際最低課税額の計算

構成会社等のうち恒久的施設等に該当するもの以外のものに係る国際最低課税額は、次の構成会社等の区分に応じそれぞれ次により計算した金額となります。

イ 内国法人（特定多国籍企業グループ等に属するもののうち、次のものに限るものとし、その所在地国が我が国でないものを除きます。以下(2)まで



において同じです。) がその所有持分を直接又は間接に有する構成会社等  
(ロのものを除きます。) ……その構成会社等のその対象会計年度に係る  
会社等別国際最低課税額に帰属割合 (下記(4)参照) を乗じて計算した金額  
(法82の2①一イ、法令155の37①)

(イ) 最終親会社等

(ロ) 中間親会社等 (次のものを除きます。ロ及び(2)において同じです。)

A 構成会社等に係る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を課することとされる最終親会社  
等がある場合における中間親会社等

B 構成会社等に係る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を課することとされる中間親会社  
等が他の中間親会社等に対する支配持分を直接又は間接に有する場合  
における当該他の中間親会社等

(ハ) 被部分保有親会社等 (構成会社等に係る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を課することと  
される他の被部分保有親会社等がその被部分保有親会社等の持分の全部  
を直接又は間接に有する場合におけるその被部分保有親会社等を除きま  
す。以下(2)までにおいて同じです。)

(算式)

$$\text{国際最低課税額} = \frac{\text{その構成会社等の}}{\text{会社等別国際最低課税額}} \times \text{帰属割合}$$

ロ 内国法人がその所有持分を他の構成会社等を通じて間接に有する構成会  
社等 (当該他の構成会社等 (その構成会社等の中間親会社等又は被部分保  
有親会社等に限りません。)) がその構成会社等のその対象会計年度に係る国  
際最低課税額等 (その対象会計年度に係る国際最低課税額及び外国におけ  
るこれに相当するものをいいます。以下同じです。)) を有する場合におけ  
るその構成会社等に限りません。)) ……その構成会社等のその対象会計年度  
に係る会社等別国際最低課税額に帰属割合を乗じて計算した金額からその  
計算した金額のうち当該他の構成会社等に帰せられる部分の金額を控除し  
た残額 (法82の2①一口)

(算式)

$$\text{国際最低課税額} = \frac{\text{その構成会社等の}}{\text{会社等別国際最低課税額}} \times \text{帰属割合} - \text{当該他の構成会社等に帰せられる部分の金額}$$

(2) 構成会社等のうち恒久的施設等に該当するものに係る国際最低課税額の計算

構成会社等のうち恒久的施設等に該当するものに係る国際最低課税額は、次の恒久的施設等の区分に応じそれぞれ次により計算した金額となります。

イ 内国法人の恒久的施設等……その恒久的施設等のその対象会計年度に係る会社等別国際最低課税額に100%を乗じて計算した金額（法82の2①二イ）

(算式)

$$\text{国際最低課税額} = \frac{\text{その恒久的施設等の会社等別国際最低課税額}}{\text{会社等別国際最低課税額}} \times 100\%$$

ロ 内国法人がその所有持分を直接又は間接に有する構成会社等の恒久的施設等（ハ及びニのものを除きます。）……その恒久的施設等のその対象会計年度に係る会社等別国際最低課税額に帰属割合を乗じて計算した金額（法82の2①二ロ）

(算式)

$$\text{国際最低課税額} = \frac{\text{その恒久的施設等の会社等別国際最低課税額}}{\text{会社等別国際最低課税額}} \times \text{帰属割合}$$

ハ 内国法人がその所有持分を直接又は間接に有する構成会社等の恒久的施設等（その構成会社等（その恒久的施設等の中間親会社等又は被部分保有親会社等に限ります。）がその恒久的施設等のその対象会計年度に係る国際最低課税額等を有する場合におけるその恒久的施設等に限ります。）……その恒久的施設等のその対象会計年度に係る会社等別国際最低課税額に帰属割合を乗じて計算した金額からその計算した金額のうちその構成会社等に帰せられる部分の金額を控除した残額（法82の2①二ハ）

(算式)

$$\text{国際最低課税額} = \frac{\text{その恒久的施設等の会社等別国際最低課税額}}{\text{会社等別国際最低課税額}} \times \text{帰属割合} - \text{その構成会社等に帰せられる部分の金額}$$

ニ 内国法人がその所有持分を他の構成会社等を通じて間接に有する構成会社等の恒久的施設等（当該他の構成会社等（その構成会社等の中間親会社等又は被部分保有親会社等に限ります。）がその恒久的施設等のその対象

会計年度に係る国際最低課税額等を有する場合におけるその恒久的施設等に限るものとし、ハのものを除きます。) ……その恒久的施設等のその対象会計年度に係る会社等別国際最低課税額に帰属割合を乗じて計算した金額からその計算した金額のうち当該他の構成会社等に帰せられる部分の金額を控除した残額 (法82の2①二ニ)

(算式)

$$\text{国際最低課税額} = \frac{\text{その恒久的施設等の会社等別国際最低課税額}}{\text{帰属割合}} - \text{当該他の構成会社等に帰せられる部分の金額}$$

### (3) 共同支配会社等に係る国際最低課税額の計算

共同支配会社等のうち恒久的施設等に該当するもの以外のものに係る国際最低課税額又は共同支配会社等のうち恒久的施設等に該当するものに係る国際最低課税額は、上記(1)又は(2)と同様に、帰属割合等に基づき計算した金額となります。

### (4) 帰属割合

帰属割合は、基本的には、その構成会社等又はその共同支配会社等の個別計算所得金額のうちその内国法人が有するその構成会社等又はその共同支配会社等に対する持分に帰せられる金額がその個別計算所得金額に占める割合とされており、連結財務諸表における親会社株主に帰属する当期純利益の計算の仕組みを用いて計算することとされています。

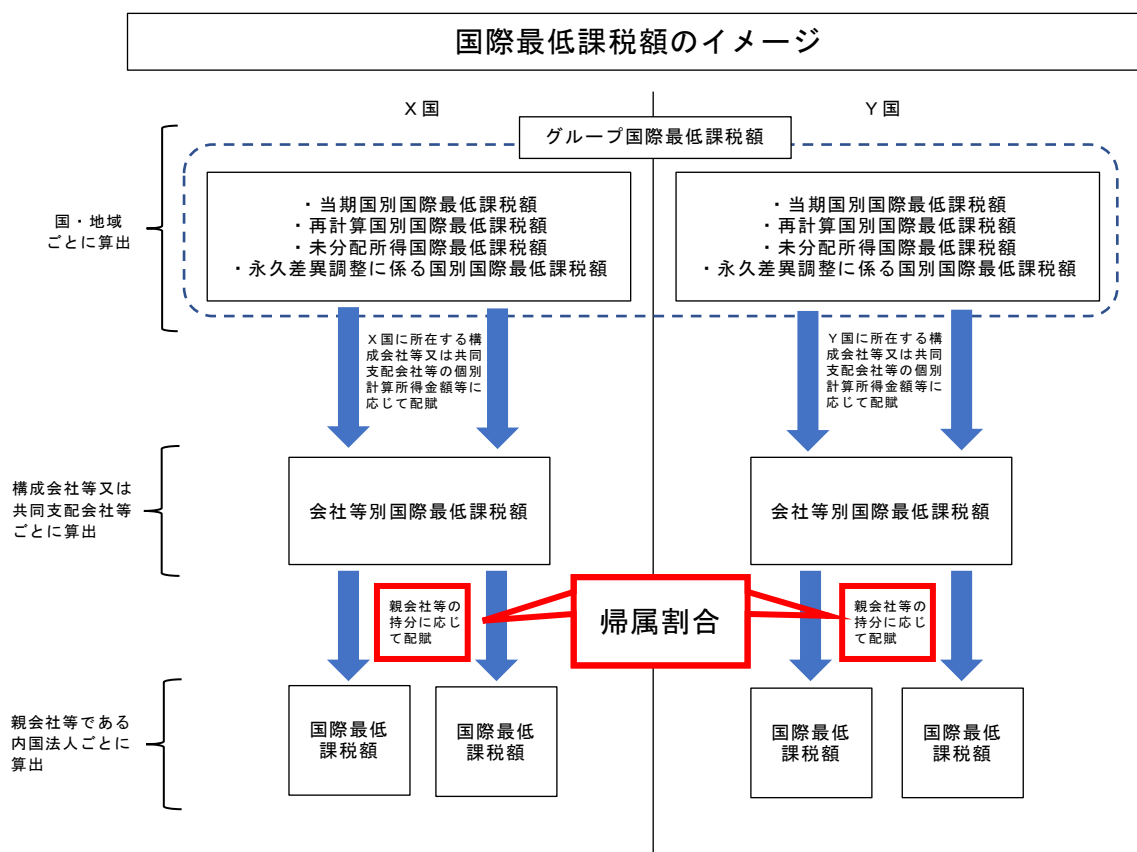
具体的には、次の算式のとおりです。

(算式)

$$\text{帰属割合} = \frac{\text{その構成会社等又はその共同支配会社等の個別計算所得金額} - \text{左記の金額のうち非支配株主に帰属する金額}}{\text{その構成会社等又はその共同支配会社等の個別計算所得金額}}$$

(注1) 内国法人が最終親会社等で、かつ、その構成会社等が各種投資会社等の場合の帰属割合は100%となります。

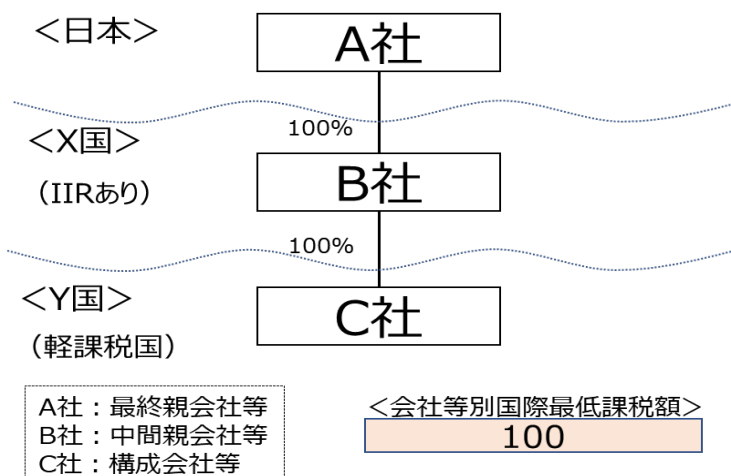
(注2) 個別計算所得金額がない場合には、会社等別国際最低課税額を基準税率で除して計算した金額となります。



## Q11 国際最低課税額の計算

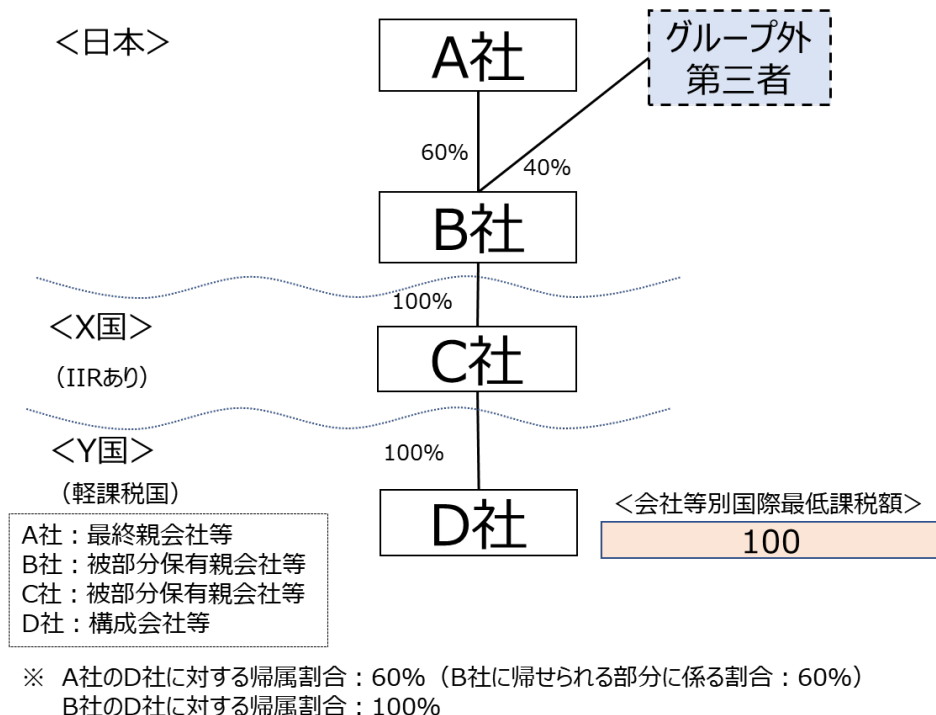
軽課税国に所在する構成会社等に会社等別国際最低課税額100が生ずる場合において、次の(1)から(5)までのときにおける内国法人である当社（A社）の国際最低課税額の計算方法について教えてください。

(1) 最終親会社等である内国法人がIIRの適用を受ける場合

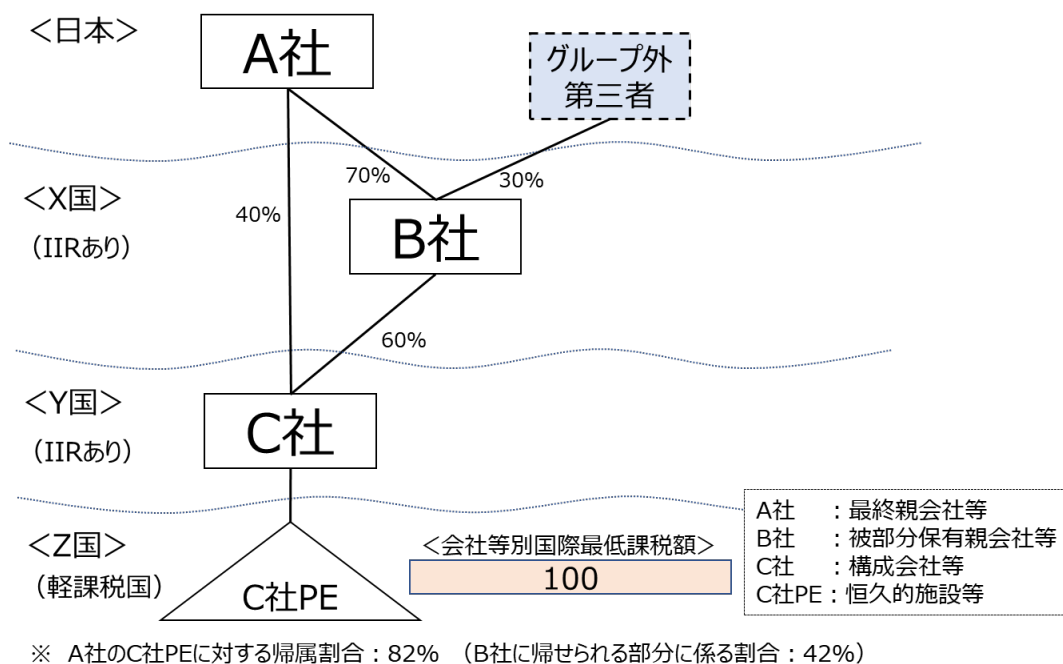


※ A社のC社に対する帰属割合：100%

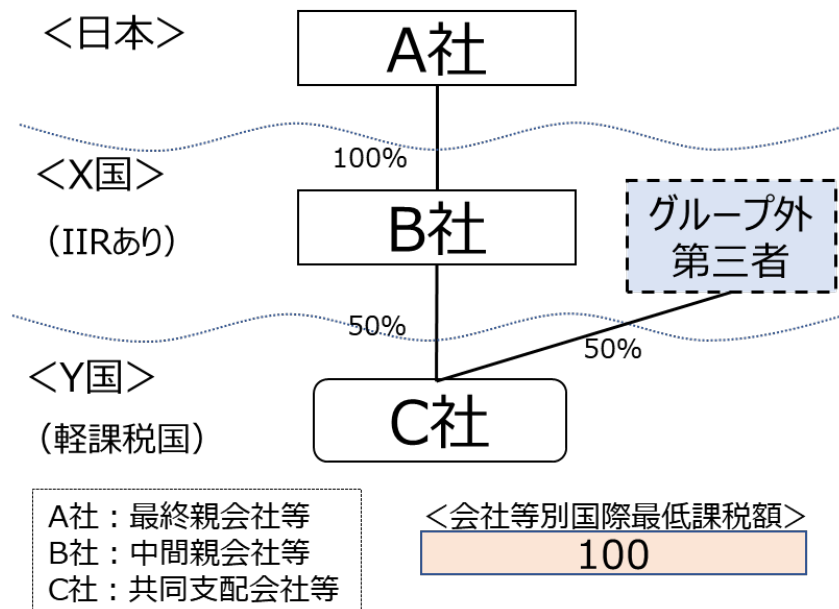
(2) 複数の内国法人がIIRの適用を受ける場合



(3) 最終親会社等である内国法人及び他国の被部分保有親会社等がIIRの適用を受ける場合

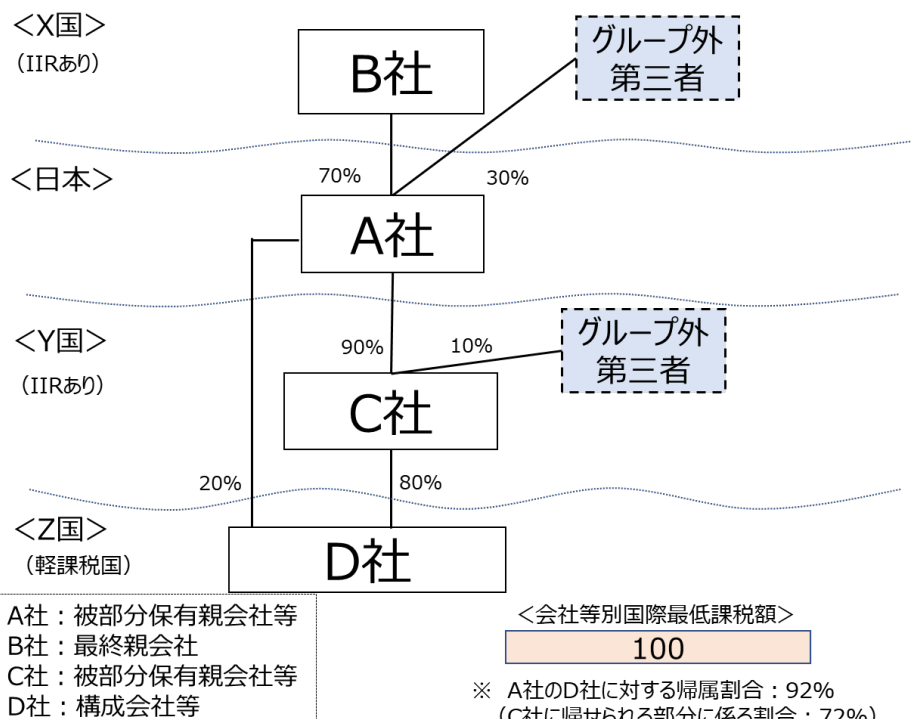


- (4) 最終親会社等である内国法人がIIRの適用を受ける場合（共同支配会社等に係る会社等別国際最低課税額）



※ A社のC社に対する帰属割合：50%

- (5) 被部分保有親会社等である内国法人がIIRの適用を受ける場合



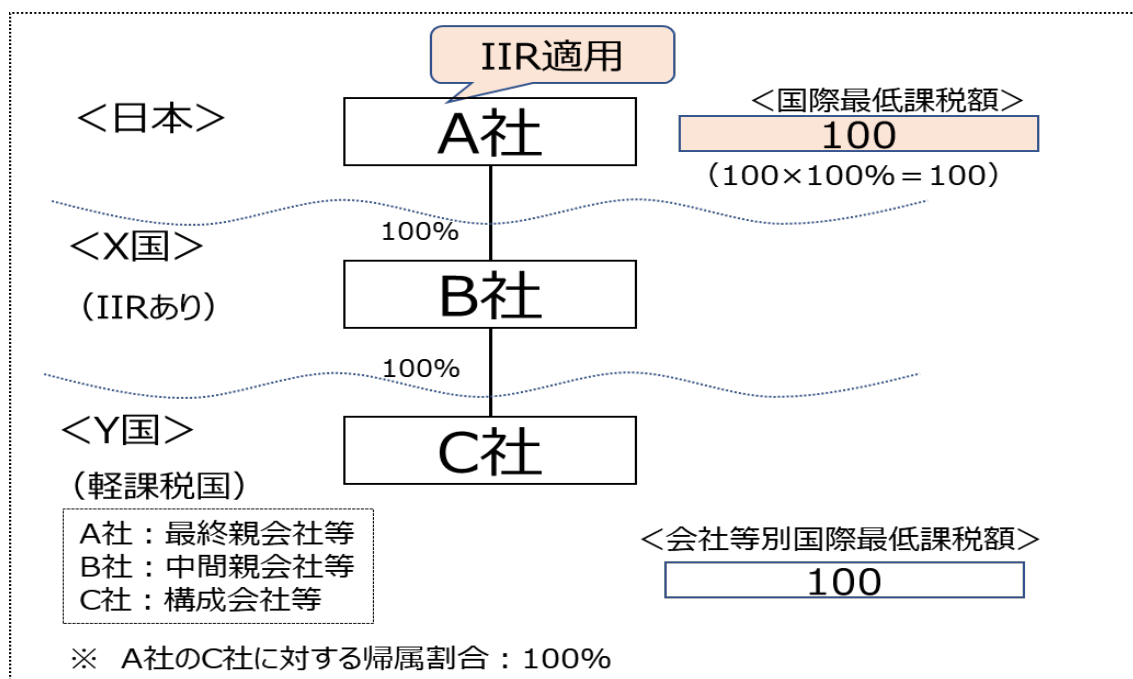
A 国際最低課税額の計算は、次のとおり行います。

・ (1)の場合

最終親会社等であるA社の所在地国である日本では、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税を課することとされるため、同社において構成会社等であるC社に係る国際最低課税額の計算を行うこととなります（上記2(1)イ）。

したがって、軽課税国であるY国に所在する構成会社等であるC社の会社等別国際最低課税額100をA社のC社に対する帰属割合100%に応じて国際最低課税額を配賦するため、A社が負担すべき国際最低課税額は100となります。

なお、X国においてもIIRが導入されていますが、同国に所在する中間親会社等であるB社の属する特定多国籍企業グループ等の最終親会社等であるA社において、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税を課することとされているため、B社は同国においてIIRの適用対象となりません。



・ (2)の場合

最終親会社等であるA社の所在地国である日本では、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税を課することとされるため、同社において構成会社等であるD社に係る国際最低課税額の計算を行うこととなります（上記2(1)ロ）。

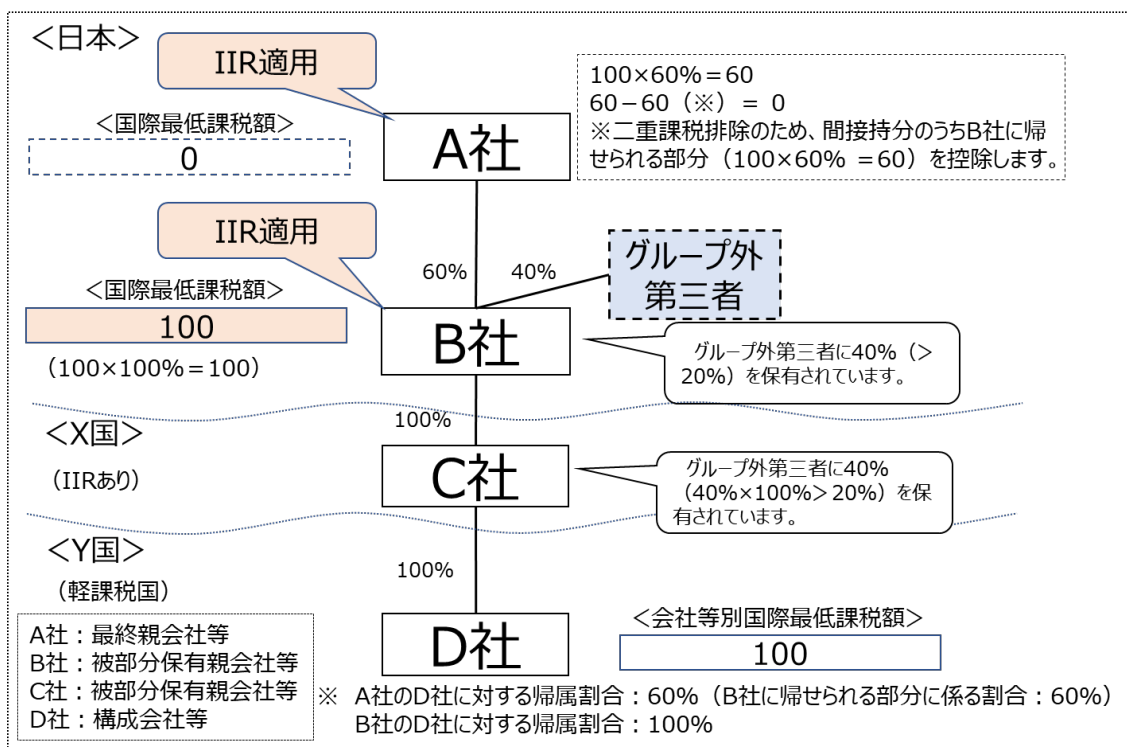
また、被部分保有親会社等であるB社は、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税又は外国におけるこれに相当する税を課することとされる他の

被部分保有親会社等に同社の持分の全部を直接又は間接に有されていないため、同社においても国際最低課税額の計算を行うこととなります（上記 2 (1)イ）。

したがって、軽課税国である Y 国に所在する構成会社等である D 社の会社等別国際最低課税額 100 を A 社の D 社に対する帰属割合 60%、B 社の D 社に対する帰属割合 100% に応じて国際最低課税額を配賦するため、国際最低課税額は A 社に 60 配賦され、B 社に 100 配賦されます。

しかし、内国法人が、会社等別国際最低課税額の生じた構成会社等の所有持分を国際最低課税額等を有する他の構成会社等を通じて間接に有する場合には、その構成会社等の会社等別国際最低課税額のうち、内国法人に帰せられる金額と当該他の構成会社等に帰せられる金額との重複を排除するため、当該他の構成会社等に帰せられる部分の金額を控除します。そのため、A 社に配賦された国際最低課税額 60 のうち B 社に帰せられる部分の金額である 60 を控除することとなり、A 社が負担すべき国際最低課税額は 0 となります。

なお、X 国においても IIR が導入されていますが、同国に所在する被部分保有親会社等である C 社は、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税を課することとされている被部分保有親会社等である B 社に持分の全部を直接又は間接に有されていますので、C 社は IIR の適用対象となりません。そのため、B 社に配賦された国際最低課税額 100 のうち、C 社に帰せられる部分の金額はありませんので、B 社が負担すべき国際最低課税額は 100 のままとなります。





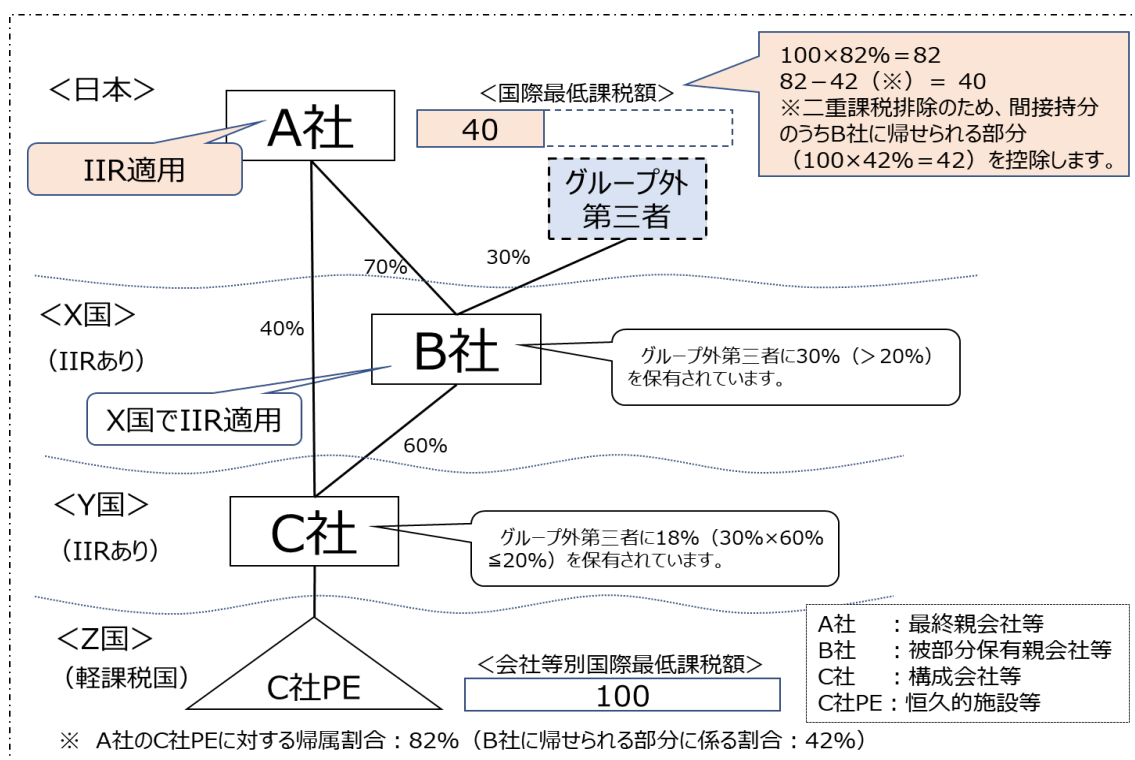
・ (3)の場合

最終親会社等であるA社の所在地国である日本では、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税を課することとされているため、同社において構成会社等のうち恒久的施設等に該当するC社P E（C社の恒久的施設等をいいます。以下同じです。）に係る国際最低課税額の計算を行うこととなります（上記2(2)ニ）。

したがって、軽課税国であるZ国に所在するC社P Eの会社等別国際最低課税額100をA社のC社P Eに対する帰属割合82%に応じて国際最低課税額を配賦するため、国際最低課税額はA社に82配賦されます。

しかし、内国法人が、会社等別国際最低課税額の生じた恒久的施設等の所有持分を国際最低課税額等を有する他の構成会社等を通じて間接に有する場合には、その恒久的施設等の会社等別国際最低課税額のうち、内国法人に帰せられる金額と当該他の構成会社等に帰せられる金額との重複を排除するため、当該他の構成会社等に帰せられる部分の金額を控除します。また、X国においてもIIRが導入されており、B社は、同国に所在する被部分保有親会社等であり、かつ、IIRが適用される他の被部分保有親会社等に同社の持分の全部を直接又は間接に有されていませんので、同国においてIIRの適用対象となります。そのため、A社に配賦された国際最低課税額82のうちB社に帰せられる部分の金額である42を控除することとなり、A社が負担すべき国際最低課税額は40となります。

なお、Y国においてもIIRが導入されていますが、同国に所在する構成会社等であるC社の属する特定多国籍企業グループ等の最終親会社等であるA社において、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税を課することとされており、C社は被部分保有親会社等にも該当しませんので、C社は同国においてIIRの適用対象となりません。



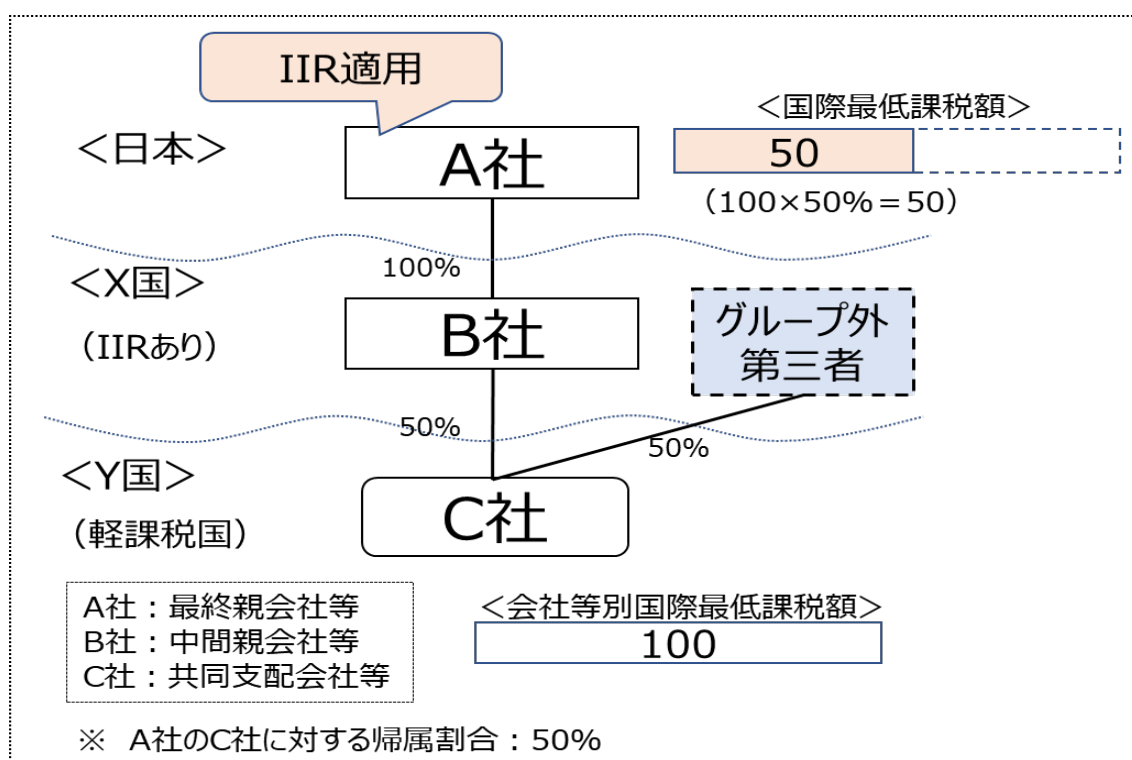
・ (4)の場合

最終親会社等であるA社の所在地国である日本では、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税を課することとされるため、同社において共同支配会社等であるC社に係る国際最低課税額の計算を行うこととなります（上記2(3)）。

したがって、軽課税国であるY国に所在する共同支配会社等であるC社の会社等別国際最低課税額100をA社のC社に対する帰属割合50%に応じて国際最低課税額として配賦するため、A社が負担すべき国際最低課税額は50となります。

このように、共同支配会社等に係る国際最低課税額の計算を行う場合にも、構成会社等の国際最低課税額の計算を行う場合（Q11(1)の場合）と同様に、帰属割合等に基づき国際最低課税額の計算を行います。

なお、X国においてもIIRが導入されていますが、同国に所在する中間親会社等であるB社の属する特定多国籍企業グループ等の最終親会社等であるA社において、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税を課することとされているため、B社は同国においてIIRの適用対象となりません。



・ (5)の場合

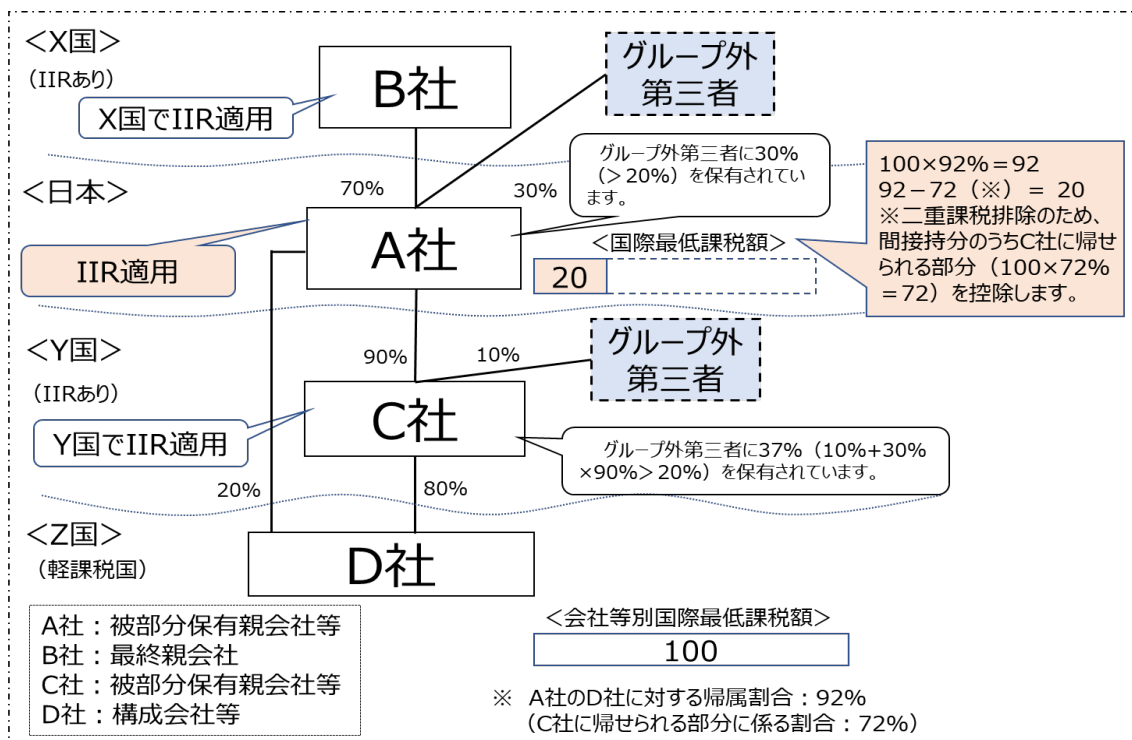
被部分保有親会社等であるA社の所在地国である日本では、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税を課することとされており、同社は、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税又は外国におけるこれに相当する税を課することとされる他の被部分保有親会社等に同社の支配持分の全部を直接又は間接に有されていないため、同社において構成会社等であるD社に係る国際最低課税額の計算を行うこととなります（上記2(1)ロ）。

したがって、軽課税国であるZ国に所在する構成会社等であるD社の会社等別国際最低課税額100をA社のD社に対する帰属割合92%に応じて国際最低課税額を配賦するため、国際最低課税額はA社に92配賦されます。

しかし、内国法人が、会社等別国際最低課税額の生じた構成会社等の所有持分を国際最低課税額等を有する他の構成会社等を通じて間接に有する場合には、その構成会社等の会社等別国際最低課税額のうち、内国法人に帰せられる金額と当該他の構成会社等に帰せられる金額との重複を排除するため、当該他の構成会社等に帰せられる部分の金額を控除します。また、Y国においてもIIRが導入されているため、同国に所在する被部分保有親会社等であるC社は、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税を課されている被部分保有親会社等であるA社に持分の全部を直接又は間接に有されていないので、C社はY国においてIIRの適用対象となります。そのため、A社に配賦された国際最低

課税額92のうちC社に帰せられる部分の金額である72を控除することとなり、A社が負担すべき国際最低課税額は20となります。

なお、X国においてもIIRが導入されているため、同国に所在する最終親会社等であるB社は、同国においてIIRの適用対象となりますが、会社等別国際最低課税額の生じたD社の所有持分を国際最低課税額等を有する他の構成会社等であるA社及びC社を通じてのみ間接に有するため、A社及びC社に帰する部分の金額を控除した結果、B社が負担すべきX国における国際最低課税額に相当する税額は発生しません。



## Q12 期中に有する所有持分を売却した場合の帰属割合

特定多国籍企業グループ等の最終親会社である当社（A社）は、期中に連結子会社であるB社の株式の全部を売却しました。そのため、期末においてB社は当社の連結子会社ではありませんが、B社に係る帰属割合の計算を行う必要はありますか。

なお、連結財務諸表では、B社の株式の売却までに係るB社の損益を連結しています。

A 帰属割合は、基本的には、その構成会社等又は共同支配会社等の個別計算所得金額のうちその内国法人が有するその構成会社等又は共同支配会社等に対する持分に帰せられる金額がその個別計算所得金額に占める割合とされており、

連結財務諸表における親会社株主に帰属する当期純利益の計算の仕組みを用いて計算することになります（上記 2 (4)）。

したがって、本件の場合は、B社の株式の売却までに係るB社の損益について、B社の個別計算所得金額からA社以外の所有者に帰属する個別計算所得金額を控除した残額がB社の個別計算所得金額のうちに占める割合を計算し、帰属割合を算出することになります。

このように、期末においてB社の株式（所有持分）を有していなかったとしても、個別計算所得金額を基礎として帰属割合を計算する必要があり、その結果、B社の個別計算所得金額がある場合には、B社に係る会社等別国際最低課税額に係るA社の国際最低課税額が算出されます。

### 3 グループ国際最低課税額

グループ国際最低課税額とは、「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」とを合計した金額をいいます（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、「構成会社等（無国籍構成会社等を除きます。）に係るグループ国際最低課税額」と「無国籍構成会社等に係るグループ国際最低課税額」との合計額をいいます（法82の2②）。

また、「共同支配会社等に係るグループ国際最低課税額」とは、「共同支配会社等（無国籍共同支配会社等を除きます。）に係るグループ国際最低課税額」と「無国籍共同支配会社等に係るグループ国際最低課税額」との合計額をいいます（法82の2④）。

さらに、「構成会社等（無国籍構成会社等を除きます。）に係るグループ国際最低課税額」とは、次の場合の区分に応じそれぞれ次の金額の合計額をいいます（法82の2②一～三）。なお、「無国籍構成会社等に係るグループ国際最低課税額」については、その無国籍構成会社等ごとに計算する点や下記 4 (2)の「実質ベース所得除外額」の控除が認められない点等を除き、基本的には同様です（法82の2②四～六）。

- (1) 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（無国籍構成会社等を除きます。3において同じです。）の所在地国における国別実効税率（下記 4 (3)参照）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（下記 4 (1)参照）がある場合……イからハまでの金額の合計額からニの金額を控除した残額

- イ 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」
  - ロ その対象会計年度のその所在地国に係る「再計算国別国際最低課税額」
  - ハ その対象会計年度のその所在地国に係る「未分配所得国際最低課税額」
  - ニ 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
- (2) 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以上であり、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……イ及びロの金額の合計額からハの金額を控除した残額
- イ その対象会計年度のその所在地国に係る「再計算国別国際最低課税額」
  - ロ その対象会計年度のその所在地国に係る「未分配所得国際最低課税額」
  - ハ 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
- (3) 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ない場合……イ及びロの金額の合計額からニの金額を控除した残額（その対象会計年度に係る国別調整後対象租税額（下記 4 (3)イ参照）が零を下回る場合のその下回る額がその対象会計年度に係る特定国別調整後対象租税額（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から個別計算所得金額の合計額を控除した残額に基準税率を乗じて計算した金額）を超える場合にあっては、イからハまでの金額の合計額からニの金額を控除した残額）
- イ その対象会計年度のその所在地国に係る「再計算国別国際最低課税額」
  - ロ その対象会計年度のその所在地国に係る「未分配所得国際最低課税額」
  - ハ その対象会計年度のその所在地国に係る「永久差異調整に係る国別国際最低課税額」
  - ニ 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

#### 4 当期国別国際最低課税額

上記 3 (1)イの当期国別国際最低課税額とは、(1)の金額から(2)の金額を控除した残額に(3)の割合を乗じて計算した金額をいいます。

- (1) 国別グループ純所得の金額（イの金額からロの金額を控除した残額をいいます。以下同じです。）
- 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きます。(2)において同じです。)のその対象会計年度に係るイの金額（ハからホまで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ロの金額（ハからホまで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（以下「実質ベース所得除外額」といいます。）

イ その所在地国において行う勤務その他の人的役務の提供に基因するその構成会社等の特定費用（その構成会社等の従業員又はこれに類する者に係る次の費用をいいます。(2)において同じです。）の額（当期純損益金額に係るもの及び有形資産（ロの特定資産を除きます。）の帳簿価額に含まれるものに限るものとし、国際海運業等に係る一定のものを除きます。）

（法令155の38①一、法規38の31①）

- (i) 俸給、給料、賃金、歳費、賞与又はこれらの性質を有する給与
- (ii) 人的役務の提供に対する報酬（(i)の費用を除きます。）
- (iii) その構成会社等が負担する社会保険料
- (iv) 福利厚生に係る費用
- (v) (i)から(iv)までの費用に類する費用
- (vi) (i)から(v)までの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

なお、上記の構成会社等の従業員又はこれに類する者（以下「従業員等」といいます。）には、例えば、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りません。）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ます（法基通18-2-1）。

（注1） その役員に係る上記(i)から(vi)までの費用のうち使用人としての職務に係る部分が、従業員等に係る上記(i)から(vi)までの費用となります（法基通18-2-1（注））。

（注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Aの期間がその従業員等に係るBの期間のうちに占める割合（以下「勤務割合」といいます。）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りません。）は、その特定費用の額にその勤務割合を乗じて計算した金額とすることとされています（法規38の31③）。

A 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ります。）に係る期間

B 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

(注3) 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、その従業員等に係る上記(イ)から(ハ)までの費用の額の全額を基礎として法令第155条の38第1項第1号の「特定費用（……）の額（……）」の計算を行います（法基通18-2-1の2）。

ロ その所在地国にあるその構成会社等が有する特定資産（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）における次の資産（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法規第38条の31第6項第3号ロに掲げるものに限ります。）を除きます。）をいいます。以下同じです。）の額（その構成会社等の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特定資産のその対象会計年度開始の時の帳簿価額（その開始の時ににおいてその特定資産を有しない場合には、零）とその対象会計年度終了の時の帳簿価額（その終了の時ににおいてその特定資産を有しない場合には、零）の平均額をいい、国際海運業等に係る一定のものを除きます。）

（法令155の38①二、法規38の31④⑤）

(イ) 有形固定資産（(ハ)のものを除きます。）

(ロ) 天然資源

(ハ) リース資産（有形資産に係るものに限ります。）又はこれに相当するもの

(ニ) 国等の認可（これに準ずるものを含みます。）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

(注1) 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、Aの期間がBの期間のうちに占める割合（以下「所在割合」といいます。）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ています（法規38の31⑧）。

A 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

B その対象会計年度の期間

(注2) 構成会社等が特定資産を有する場合に、その特定資産に係る所在割合が50%を超えるときは、その所在割合を考慮せず、その特定資産の全額を基礎として法令第155条の38第1項第2号の「特定資産(……)の額(……)」の計算を行います(法基通18-2-2の2)。

ハ 構成会社等が導管会社等に係る当期純損益金額の特例の適用を受ける一定の場合には、その構成会社等のその対象導管会社等に係る一定の合計割合を考慮して、その構成会社等のその対象会計年度に係る上記イ及びロの金額に一定額を加算することとされています(法令155の38②)。

ニ 構成会社等が導管会社等である最終親会社等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例(上記Ⅳ4(1)の図「個別計算所得等の金額の計算の特例」の⑮)の適用を受ける一定の場合には、その構成会社等に対する所有持分を有する構成員のその構成会社等に係る一定の請求権割合の合計割合を考慮して、その構成会社等のその対象会計年度に係る上記イ及びロの金額(上記ハの適用がある場合には、その適用後の金額。ホにおいて同じです。)から一定額を控除することとされています(法令155の38③)。

ホ 構成会社等が配当控除所得課税規定の適用を受ける最終親会社等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例(上記Ⅳ4(1)の図「個別計算所得等の金額の計算の特例」の⑯)の適用を受ける一定の場合には、その構成会社等がその特例の規定により特例適用前個別計算所得等の金額(法令第155条の33第1項に規定する特例適用前個別計算所得等の金額をいいます。)から控除される金額がその特例適用前個別計算所得等の金額のうちに占める割合を考慮して、その構成会社等のその対象会計年度に係る上記イ及びロの金額から一定額をそれぞれ控除することとされています(法令155の38④)。

(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(イの金額(その対象会計年度に係るイの金額が零を超え、かつ、その対象会計年度においてその所在地国に係る国別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イの金額が零を下回る場合には零とします。)がロの金額のうちに占める割合をいいます。)を控除した割合

イ 国別調整後対象租税額(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調整後対象租税額の合計額をいいます。)

ロ 国別グループ純所得の金額

### Q13 実質ベース所得除外額のうち特定費用の額の範囲

国別グループ純所得の金額から控除する金額（実質ベース所得除外額）のうち特定費用の額の範囲について教えてください。例えば、会計上の費用のうち、構成会社等である当社の役員に対する給与や、当社の従業員に対する退職給付費用は含まれますか。

A 特定費用の額とは、その所在地国において行う勤務その他の人的役務の提供に基因するその構成会社等の特定費用（その構成会社等の従業員等に係る次の費用をいいます。）の額（当期純損益金額に係るもの及び有形資産（特定資産を除きます。）の帳簿価額に含まれるものに限るものとし、国際海運業等に係る一定のものを除きます。以下同じです。）をいうこととされています（法82の2②一イ(2)(i)、法令155の38①一、法規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)の費用を除きます。）
- (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)までの費用に類する費用
- (6) (1)から(5)までの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

当期国別国際最低課税額の計算上、この実質ベース所得除外額は、実体を有する経済活動を行う企業への配慮等の観点から、その経済活動の近似として、特定費用の額又は特定資産の額（一定の有形資産の帳簿価額）の5%に相当する額を国別グループ純所得の金額から控除することとされています。

また、コメンタリーには次の旨の記載があります。

特定費用の額の5%を控除することは、構成会社等の給与等が、その活動が行われる国等における特定多国籍企業グループ等の従業員が行う実質的な活動の適正な指標であることに基づいています（コメンタリー第5章パラ31）。

上記の従業員とは、ある構成会社等の従業員及び特定多国籍企業グループ等に属する他の構成会社等の指揮命令を受けて行うその特定多国籍企業グループ等の通常の事業活動に関与している独立請負人を意味し、パートタイム従業員を含むこととされています。なお、独立請負人には自然人のみが含まれ、また、人材派遣会社等に雇用されているがその日々の活動は特定多国籍企業グループ等の指揮命令下で遂行される自然人が含まれることとされています。なお、独立請負人に

は、商品又はサービスを提供する法人請負業者の従業員は含まないこととされています（コメンタリー第5章パラ32）。

特定費用の額における給与等は、給与及び賃金の支出のほか、医療保険、年金基金への拠出、退職給付、賞与及び手当、株式報酬等の福利厚生又は報酬に係る支出をいうこととされ、また、給与税又はFRINGE BENEFITに対する租税などのその他の従業員関連費用に関する租税や雇用者負担の社会保険料も含まれることとされています（コメンタリー第5章パラ34）。

上記の法令の規定及びコメンタリーの記載を踏まえ、上記の従業員等の範囲について、法基通18-2-1において、構成会社等の従業員又はこれに類する者（従業員等）の範囲には、例えば、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ります。）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としています。

上記に記載のとおり、特定費用の対象となる費用は、構成会社等の従業員等に係る一定の費用とされているところであり、「構成会社等の使用人としての職務を有する役員」は従業員等の範囲に含まれますが、「構成会社等の使用人としての職務を有しない役員」は含まれません。したがって、本件の役員に対する給与は、その構成会社等の使用人としての職務に係る部分を除き、特定費用に含まれません（上記4(2)イ(注1)）。

また、上記に記載のとおり、特定費用の対象となる費用は、俸給、給料、賃金、歳費、賞与又はこれらの性質を有する給与、人的役務の提供に対する報酬、構成会社等が負担する社会保険料、福利厚生費、これらに類する費用及びこれらの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とされています（法規38の31①）。したがって、特定費用には退職金や退職給付費用が含まれるため、本件の従業員に対する退職給付費用は、特定費用に含まれます。

(注) 退職給付費用については、その計上時においてその退職給付費用の額を特定費用の額とすることとなるため、退職給付の支給時には、その支給額は、特定費用の額とされません。

なお、特定費用には、例えば株式報酬などの従業員の報酬に対する支出も含まれます。

ところで、上記法基通18-2-1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ます。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）」に含まれないこととなりますので留意が必要です。

## 5 再計算国別国際最低課税額

事後の対象会計年度において、その過去対象会計年度に係る納付すべき対象租税の額（調整後対象租税額に含まれていたものに限ります。5において同じです。）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がある場合等の一定の場合には、その過去対象会計年度に係る当期国別国際最低課税額として算出されるべき金額があった可能性があるため、上記3(1)ロ、(2)イ又は(3)イの「再計算国別国際最低課税額」の計算において調整を行うこととされています。

「再計算国別国際最低課税額」とは、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におけるその減少した金額がある場合等において、その過去対象会計年度に係る再計算当期国別国際最低課税額からその過去対象会計年度に係る当期国別国際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国別国際最低課税額とされた金額（以下「調整済額」といいます。）がある場合には、その残額からその調整済額を控除した残額）をいいます（法令155の40）。

上記の再計算当期国別国際最低課税額とは過去対象会計年度（その過去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（無国籍構成会社等を除きます。5において同じです。）の所在地国における再計算国別実効税率が基準税率を下回り、かつ、その過去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再計算国別グループ純所得の金額がある場合におけるその過去対象会計年度に限りします。）に係る再計算国別グループ純所得の金額からその過去対象会計年度に係る実質ベース所得除外額を控除した残額に基準税率から再計算国別実効税率を控除した割合を乗じて計算した金額をいい、再計算国別実効税率とはその過去対象会計年度に係るその所在地国における再計算国別調整後対象租税額（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過去対象会計年度に係る再計算調整後対象租税額の合計額をいいます。）が再計算国別グループ純所得の金額のうちに占める一定の割合をいいます（法令155の40②）。

（注） 無国籍構成会社等については、別途、再計算国際最低課税額の計算を行うこととされています（法令155の44①）。

なお、過去対象会計年度に係る調整後対象租税額が過大であったことが判明

した場合には、上記のとおり、原則として「再計算国別国際最低課税額」の計算においてその調整を行うこととされていますが、その過大であった金額が少額である場合（構成会社等の所在地国を所在地国とする全ての構成会社等の過去対象会計年度に係る過大であった調整後対象租税額の合計額が100万ユーロを本邦通貨表示の金額に換算した金額未満である場合）には、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（以下「少額である場合に係る特例」といいます。）を選択することができることとされています（法令155の35④）。

#### Q14 過去対象会計年度の対象租税の額が減少した場合の取扱い

当期において、X国にある当社の子会社につき、過去の事業年度の所得に対する法人税に相当する税の額が過大であったことが判明したため、我が国における更正の請求に相当するものをX国で行い、その結果、その法人税に相当する税の額が減少しました。当社は、その子会社のその過去の事業年度に対応する対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税について、修正申告は必要ですか。

A 事後の対象会計年度において、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におけるその減少した金額がある場合等の一定の場合には、その過去対象会計年度に係る当期国別国際最低課税額として算出されるべき金額があった可能性があるため、「再計算国別国際最低課税額」の計算において調整を行うこととされています。

本件は、X国にある子会社の過去の事業年度の所得に対する法人税に相当する税の申告に係る我が国における更正の請求に相当するものをX国において行ったことによりその法人税に相当する税の額が減少した場合の当社における各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の取扱いについてですが、少額である場合に係る特例を適用する場合を除き、再計算国別国際最低課税額の計算において調整を行う対象となります。

この調整は、その減少した対象会計年度（当期）の国際最低課税額に対する法人税の申告において行うため、その過去対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の修正申告は不要です。

（注） 本件のように、再計算国別国際最低課税額の計算対象となった場合には、当期対象租税額の計算においてその影響を排除する観点から、当期法人税等の額又は費用の額の計算上減算されているその減少した対象租税の額を当期

対象租税額に含める（減少した額を加算することによりその対象会計年度における影響を排除する。）こととされています（法令155の35②二ホ）。

なお、過去対象会計年度の対象租税の額が変動する次の場合は、再計算国別国際最低課税額の計算対象とされておらず、それぞれ次のとおり計算することとなります。

- ・ 対象租税の額が減少した場合で、かつ、少額である場合に係る特例を適用する場合……当期国別国際最低課税額の計算に織り込まれます（法令155の35②二ホ④）。

（注1） 少額である場合に係る特例を適用する場合は、上記の調整をせずにその減少した対象租税額を当期対象租税額に織り込んで計算し（上記（注）の加算調整をせず、その対象会計年度において当期法人税等の額又は費用の額の計算上その減少した対象租税額が減算されたものを用いて計算し）、再計算国別国際最低課税額の計算の対象外とするものです（法令155の35④）。

（注2） その過去対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の修正申告は不要です。

（注3） 例えば、単に対象租税に該当しない租税の額を対象租税の額に含めていたことによってその対象租税の額が減少する場合は、上記の対象租税の額が減少した場合に該当せず（法基通18-2-5）、その減少があった過去対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の修正申告が必要となる可能性があることに留意が必要です。

- ・ 対象租税の額が増加した場合……当期法人税等の額又は費用の額に含まれていないその増加した対象租税の額を当期国別国際最低課税額の計算に織り込みます（その対象会計年度において当期法人税等の額又は費用の額に含まれていない場合にはその増加した対象租税の額を当期国別国際最低課税額の計算に織り込むこととし、含まれている場合にはその対象会計年度に係る当期国別国際最低課税額の計算に織り込まれていますのでこの調整は不要です。）（法令155の35②二ニ）。

#### 【参考】

会計上の修正に伴うX国にある子会社の過去の事業年度の所得に対する法人税に相当する税の修正申告又は更正に相当するものによりその法人税に相当する税の事業年度の所得の金額が変動する次の会計処理をした場合（再計算国別国際最低課税額の計算対象となる場合等を除きます。）は、それぞれ次のとおり計算することとなります。

- ・ その過去対象会計年度後の対象会計年度における誤びゅうの訂正又は会計処

理の基準の変更による修正……その誤びゅうの訂正又は会計処理の基準の変更による修正額を当期純損益金額に加算又は減算をします（法令155の18②九③八）。

（注） 誤びゅうの訂正とは最終親会社等財務会計基準において過去対象会計年度に係る当期純損益金額の計算に誤りがあったとされることによる訂正をいい、この訂正を行った場合は期首の純資産の額の再計算を行うことが一般的であり、また、会計処理の基準の変更とは最終親会社等財務会計基準を他の会計処理の基準に変更することその他の最終親会社等財務会計基準において過去対象会計年度に係る当期純損益金額を修正することとされる会計方針の変更をいい、この訂正を行った場合は過去対象会計年度に遡及して適用し、期首の純資産の額の再計算を行う必要がある場合があることから、その過去対象会計年度の個別計算所得等の金額を修正するのではなく、誤びゅうの訂正又は会計処理の基準の変更を行った対象会計年度の特例適用前個別計算所得等の金額の計算において、調整を行うこととされています。

- ・ その過去対象会計年度後の対象会計年度における前期損益の修正としての処理……当期国別国際最低課税額の計算に織り込まれます。

## VII 自国内最低課税額に係る税に関する適用免除基準について

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次の要件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）は、零とすることができることとされています（法82の2⑥）。

### (1) QDMTT会計基準

自国内最低課税額に係る税に関する法令が、次の要件のいずれかを満たすものであること（法82の2⑥一、法令155の54①、法規38の43①）。

イ 法令第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規第38条の13（第5項を除きます。）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。

ロ 次の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(注1)(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り、以下(ロ)までにおいて同じです。)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(注2)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、上記イ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。

(注1) 所在地国等財務諸表とは、次の構成会社等又は共同支配会社等の区分に応じそれぞれ次の計算書類(その計算書類が複数ある場合には、その構成会社等又は共同支配会社等の所在地国(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、その設立国をいいます。以下(2)までにおいて同じです。))の自国内最低課税額に係る税に関する法令で定める所在地国等財務会計基準に従って作成されたものに限り、(注2)をいいます(法令155の54②二、法規38の43②)。

A 構成会社等又は共同支配会社等(恒久的施設等を除きます。)  
……その所在地国に係る所在地国等財務会計基準に従って作成されたその構成会社等若しくは共同支配会社等の個別財務諸表又はその所在地国等財務会計基準に従って作成されたその構成会社等若しくは共同支配会社等に係る企業集団の財産及び損益の状況を連結して記載した計算書類で、その自国内最低課税額に係る税に関する法令以外のその所在地国の法令によりその使用又は保存がされるものと認められるもの

B 恒久的施設等……その所在地国に係る所在地国等財務会計基準に従って作成されたその恒久的施設等の個別財務諸表

(注2) 所在地国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国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います(法令155の54②一)。

(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国等財務諸表が作成されている場合には、これら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国等財務諸表が作成されていない場合には、上記イ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) 上記(イ)の要件の判定に当たり、上記(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上記(イ)(注1)の所在地国等財務諸表で、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ないものが作成されている場合が含まれます。

上記(ロ)の要件の判定に当たっても、同様です(法基通18-2-8の2)。

## (2) 整合性基準

自国内最低課税額に係る税に関する法令が、次の要件を満たすものであること(法82の2⑥二、法令155の54③、法規38の43③)。

イ 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国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。

ロ 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国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国を所在地国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国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みます。)であること。

ハ 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。

ニ イからハまでのもののほか、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(法第82条の2第2項各号及び第4項各号に定める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（同条第2項各号及び第4項各号に定める金額）が生ずるおそれがあると認められるものでないこと。

**Q15(1) 整合性基準を満たす自国内最低課税額に係る税に関する法令について**

当社にはX国を所在地国とする子会社があります。X国においては、X国における自国内最低課税額に係る税に関する法令が施行されており、この法令については、実質ベース所得除外額に関する規定に相当する規定が設けられていません。この法令は、法令第155条の54第3項第4号の要件を満たしますか。

**A** 法令第155条の54第3項第4号の要件は、上記Ⅶ(2)に記載のとおり、「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」というものです（法規38の43③）。つまり、この要件は、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に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グループ国際最低課税額の計算に関するある規定が設けられていなかったとしても、その規定が設けられていることに比して常に同等以上の税負担が生ずると認められるような場合に満たされることとなります。

本件の場合、X国の自国内最低課税額に係る税に関する法令において、グループ国際最低課税額の計算に関する規定である実質ベース所得除外額に関する規定に相当する規定が設けられていないということですが、この実質ベース所得除外額は、上記Ⅵ4 Q13のAで記載されているとおり、当期国別国際最低課税額の計算上、実体を有する経済活動を行う企業への配慮等の観点から、その経済活動の近似として、特定費用の額又は特定資産の額（一定の有形資産の帳簿価額）の5%に相当する額を国別グループ純所得の金額から控除することとされています。そのため、実質ベース所得除外額に関する規定がない場合は、実質ベース所得除外額に関する規定がある場合に比して、常に同等以上の税負担が生ずると認められることとなります。したがって、本件のX国の自国内最低課税額に係る税に関する法令は、同号の要件を満たすと考えられます。

なお、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同号の要件を満たすことについて、本件の場合には実質ベース所得除外額に関する規定に相当する規定が設けられていないことでしたが、他にも、①その国又は地域における実質ベース所得除外額に関する規定に相当する規定が我が国の実質ベー

ス所得除外額に関する規定より厳しく設定されていること、②その国又は地域の収入金額等に関する適用免除基準の規定（法82の2⑦⑩）に相当する規定が設けられていないこと又は本規定が我が国の収入金額等に関する適用免除基準の規定より厳しく設定されていること、③基準税率が15%超であること又は④法令第155条の34第1項第2号に規定する適格分配時課税制度を有しない所在地国において適格分配時課税制度を有する所在地国に係る国別調整後対象租税額の計算の特例（法規38の41）に相当する規定が設けられていないことについても、法令第155条の54第3項第4号の要件を満たすと考えられます。

また、2023年7月に公表されたガイダンス（以下「2023年7月ガイダンス」といいます。）に次の旨の記載があります。

- (1) OECD/G20「BEPS包摂的枠組み」(Inclusive Framework on BEPS)（以下「IF」といいます。）は、GloBEルール（IFによって策定された一連のルールをいいます。以下同じです。）とのかい離（a. 実質ベース所得除外額に関する規定を設けないこと又は本規定がGloBEルールより厳しいこと、b. 収入金額等に関する適用免除基準の規定を設けないこと又は本規定がGloBEルールより厳しいこと、c. 最低税率が15%超であること）は、常に同等かそれ以上の結果をもたらすため、容認されることに合意する（2023年7月ガイダンス第5章パラ35）。
- (2) 適格分配時課税制度を有しない所在地国において、適格分配時課税制度を有する所在地国に係る国別調整後対象租税額の計算の特例を自国内最低課税額に係る法令に組み込むかどうかは整合性基準に影響を与えない（2023年7月ガイダンス第5章パラ49）。

つまり、2023年7月ガイダンスでは、上記(1)及び(2)のGloBEルールとのかい離のある自国内最低課税額に係る税に関する法令は、常にGloBEルールに比して同等以上の結果を生み出すことから、整合性基準を満たすこととされています。

さらに、2023年7月ガイダンスにおいては、IFは、他のGloBEルールとのかい離が、整合性基準の一部を満たすかい離として認められるものかどうかを今後注視するとされています。また、他のGloBEルールとのかい離のある自国内最低課税額に係る税に関する法令が、常にGloBEルールに比して同等以上の税額を生じさせることを証明することができる場合には、IFは整合性基準の一部を満たすGloBEルールとのかい離として新たに認めることに合意することができるとされています（2023年7月ガイダンス第5章パラ36）。

**Q15(2) 自国内最低課税額に係る税に関する法令がQDMTT会計基準及び整合性基準の要件を満たすかどうかを確認する方法**

自国内最低課税額に係る税に関する適用免除基準を適用するに当たり、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、その自国内最低課税額に係る税に関する法令がQDMTT会計基準及び整合性基準の要件を満たしていることを確認する必要があります。我が国以外の国又は地域の租税に関する法令がこれらの基準の要件を満たすかどうかを個別に判断することは非常に困難ですが、何か良い確認方法がありますか。

**A** QDMTT会計基準（法82の2⑥一）及び整合性基準（法82の2⑥二）の要件は2023年7月ガイダンスにおける「QDMTT Accounting Standard」及び「Consistency Standard」に対応するものとして規定されています。

このガイダンスにおける「QDMTT Accounting Standard」及び「Consistency Standard」を満たした自国内最低課税額に係る税を課することとされている国又は地域は、自国内最低課税額に係る税に関する適用免除基準の対象となる国又は地域として、OECDのホームページにおいて公表されており、QDMTT会計基準及び整合性基準の要件を判定する場合の参考となりますので、ご参照ください(注)。

また、OECDのホームページでは、GloBEルールに適合するIIR及び自国内最低課税額に係る税を課することとされている国又は地域についても公表されています(注)。Q11において、最終親会社等や子会社等がIIRを課する国に所在している場合の例を記載していますが、この例に記載しているIIRはGloBEルールに適合するIIRであることを前提とするものであり、OECDのホームページは、GloBEルールに適合するIIRを課することとされている国又は地域の確認方法としてもご利用いただけますのでご参照ください。

(注) OECDのホームページのURLは以下のとおりです。

<https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/global-minimum-tax/central-record-of-legislation-with-transitional-qualified-status.html>



なお、GloBEルールに適合するUTPRを課することとされている国又は地域についても、今後OECDのホームページにおいて公表される予定です。

## **Ⅷ 移行期間CbCRセーフ・ハーバーについて**

### **1 構成会社等に係る移行期間CbCRセーフ・ハーバー**

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（対象外構成会社等（無国籍構成会社等その他一定のものをいいます。以下同じです。）を除きます。）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りま  
す。）において、(1)から(3)までの要件のいずれかを満たす場合には、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ます（令5改正法附則14①）。

#### **(1) デミニマス要件**

次の要件の全てを満たすことをいいます（令5改正法附則14①一）。

##### **イ 収入要件**

その対象会計年度に係る国別報告事項（措法第66条の4の4第1項に規定する国別報告事項をいい、連結等財務諸表を基礎として作成されたものに限りま  
す。以下同じです。）又はこれに相当する事項として同項若しくは同条第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（以下「所轄税務署長等」といいます。）に提供されたその構成会社等の所在地国に係る一定の収入金額（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1,000万ユーロを本邦通貨表示の金額に換算した金額に満たないこと。

##### **ロ 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一定の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、5,000万ユーロを本邦通貨表示の金額に換算した金額を超える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」といいます。）（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100万ユーロを本邦通貨表示の金額に換算した金額に満たないこと。

## (2) 簡素な実効税率要件

イの金額がロの金額（零を超えるものに限り、）のうちに占める割合が17%（令和6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については15%とし、令和7年1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については16%）以上であることをいいます（令5改正法附則14①二、令5改正法規附則3④⑤⑩）。

イ その対象会計年度に係るその構成会社等の所在地国を国別報告事項に係る国又は地域（措法第66条の4の4第1項の事業が行われる国又は地域をいいます。）とする全ての構成会社等（対象外構成会社等を除きます。）の連結等財務諸表に記載された一定の法人税等の額及び法人税等調整額（当期純損益金額に係るものに限り、）の合計額（その合計額のうちに(i)又は(ii)の金額が含まれている場合には、これらの金額を除きます。）の合計額

(i) 対象租税以外の租税の額

(ii) 不確実な税務処理に係る法人税等の額及び不確実な税務処理に係る繰延税金資産又は繰延税金負債について計上された法人税等調整額

ロ 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一定の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）

(注) 本要件は国別実効税率の計算を簡素化した要件であることに鑑み、通常の国別実効税率と同様、分母が零を超えるものに限り、計算を行います。

## (3) 通常利益要件

上記(2)ロの金額が、その対象会計年度のその構成会社等に係るグループ特例（法82の2③）を適用しないで計算した場合の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（措法第66条の4の4第1項の事業が行われる国又は地域をいいます。）と上記(2)ロの所在地国が同一である構成会社等（対象外構成会社等を除きます。）に係るものに限り、）以下であることをいいます（令5改正法附則14①三）。

なお、上記の「実質ベース所得除外額」は、令5改正法附則第14条第5項及び第6項の規定を適用して計算した金額となります（令和5年9月21日付

課法 2－17他 2 課共同「法人税基本通達の一部改正について（法令解釈通達）」経過措置(6)。

(注 1) 構成会社等が恒久的施設等を有する場合において、構成会社等の本店の所在地国と恒久的施設等の所在地国の双方における移行期間CbCRセーフ・ハーバーの判定に用いられること（二重計上）を防ぐため、その構成会社等に係るデミニマス要件の判定に用いる収入金額及び調整後税引前当期利益の額、簡素な実効税率要件の判定に用いる税額（上記(2)イの金額をいいます。以下同じです。）及び調整後税引前当期利益の額並びに通常利益要件の判定に用いる上記(2)ロの金額から、恒久的施設等に係る部分の金額を除くこととされています（令 5 改正法附則14①、令 5 改正法令附則 4 ⑪）。

(注 2) 構成会社等が移行期間CbCRセーフ・ハーバーの適用を受ける場合において、その構成会社等の所在地国を所在地国とする他の構成会社等があるときは、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は、同一の連結等財務諸表を基礎として作成されたものでなければならないこととされています（令 5 改正法規附則 3 ⑫）。

## 2 適用要件

上記 1 の特例は、次の要件の全てを満たす場合に限り、適用することとされています（令 5 改正法附則14②）。

なお、本特例は、国又は地域ごとにその判定を行います。

- (1) 特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等報告事項等（上記 1 の内国法人について本特例の適用を受けようとする旨を含むものに限ります。(1)において同じです。）の提供があること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特定多国籍企業グループ等報告事項等に相当する事項の提供があること（提供義務免除規定の適用がある場合に限ります。）。
- (2) 本特例の適用を受けようとする対象会計年度開始の日前に開始したいずれの対象会計年度（令和 6 年 4 月 1 日（本特例に相当する我が国以外の国又は地域の租税に関する法令の規定が同日前に施行されている場合には、その施行の日）以後に開始する対象会計年度であって、特定多国籍企業グループ等がその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した場合におけるその対象会計年度に限ります。）においても、その構成会社等の所在地国につき本特例（これに相当する我が国以外の国又は地域の租税に関する法令の規定を含みます。(2)において同じです。）の適用を受けて国際最低課税

額又は外国におけるこれに相当するものの計算が行われていること。

すなわち、過去の対象会計年度において、各要件を満たすことができないことにより本特例の適用を受けていない対象会計年度又は各要件のいずれかを満たしていたが本特例の適用を受けていない対象会計年度がある場合には、その後、上記 1(1)から(3)までの要件のいずれかを満たす場合であっても本特例の適用を受けることはできません。

**Q 16(1) 移行期間CbCRセーフ・ハーバーにおける措法第66条の4の4第1項の国別報告事項の意義**

国税庁ホームページで公表されている「特定多国籍企業グループに係る国別報告事項表1から表3」の記載要領表1(2)イでは、「国別報告事項（……）の作成に当たっては、構成会社等の財務諸表、最終親会社等の連結パッケージ（連結財務諸表を作成するための一連の基礎資料）及び内部管理会計のデータ（……）のうちいずれかを使用することができます。」と記載されています。

移行期間CbCRセーフ・ハーバーにおいて用いることができる国別報告事項についても、同様と考えて良いでしょうか。

**A** 国税庁ホームページで公表している「特定多国籍企業グループに係る国別報告事項表1から表3」の記載要領表1(2)イでは、国別報告事項の作成に当たっては、構成会社等の財務諸表、最終親会社等の連結パッケージ及び内部管理会計のデータのうちいずれかを使用できると記載しており、「BEPS行動13（CbCRガイダンス）」及び「移転価格ガイドライン2022年版」にも同様の記載がされています。

移行期間CbCRセーフ・ハーバーにおいても、構成会社等の財務諸表（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ります。以下同じです。）又は最終親会社等の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ことができます。しかしながら、令5改正法附則第14条第1項第1号イにおいて「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。……）」とされていることから、基本的に、内部管理会計のデータを用いて作成された国別報告事項を移行期間CbCRセーフ・ハーバーで用いることはできません。

また、移行期間CbCRセーフ・ハーバーの適用を受ける場合において、その構成会社等の所在地国を所在地国とする他の構成会社等があるときは、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は、同一の連結等財務諸表を基礎として作成されたものでなければならないこととされています（令5改正法規



附則 3 ⑫)。したがって、その所在地国に他の構成会社等がある場合には、①構成会社等の財務諸表のデータを用いる場合にはその構成会社等の財務諸表及び他の構成会社等の財務諸表のデータを用いる必要があり、②最終親会社等の連結パッケージのデータを用いる場合にはその構成会社等及び他の構成会社等がともに最終親会社等の連結パッケージのデータを用いる必要があります。

なお、①については、その構成会社等の財務諸表又は当該他の構成会社等の財務諸表が同一の会計基準を適用していることまでは求められておらず、それぞれ異なる会計基準に基づいて作成された構成会社等の財務諸表のデータを用いても差し支えありませんが、構成会社等はその構成会社等の財務諸表のデータ（①）を、他の構成会社等は最終親会社等の連結パッケージのデータ（②）を用いることはできません。

（注） 重要性の原則により連結の範囲から除かれる会社等（法規第38条の5第1号に掲げる理由により連結の範囲から除かれる会社等）においては、企業集団の計算書類にその財産及び損益の状況が連結して記載されないことから、内部管理会計のデータを用いて作成された国別報告事項を移行期間CbCRセーフ・ハーバーで用いることができます。

また、恒久的施設等においても、必ずしも財務諸表が作成されているとは限らないことから、財務諸表を使用できない場合には、同様に内部管理会計のデータを用いて作成された国別報告事項を移行期間CbCRセーフ・ハーバーで用いることができます。

このような場合には、内部管理会計のデータを用いて作成された国別報告事項を移行期間CbCRセーフ・ハーバーで用いる構成会社等の所在地国を所在地国とする他の構成会社等については、①又は②のいずれかのデータを用いることとなります。

なお、2023年12月に公表されたガイダンス（以下「2023年12月ガイダンス」といいます。）においては、同一の判定対象国又は地域における全ての事業体について、同じ種類の適格財務諸表を使用してセーフ・ハーバーの計算を行わなかった場合には、その判定対象国又は地域は移行期間CbCRセーフ・ハーバーの判定を行うことが認められないこととされているものの、重要性の原則により連結の範囲から除かれる会社等及び恒久的施設等は「全ての事業体」の範囲から除くこととされています（2023年12月ガイダンス第2章パラ8）。

【参考】

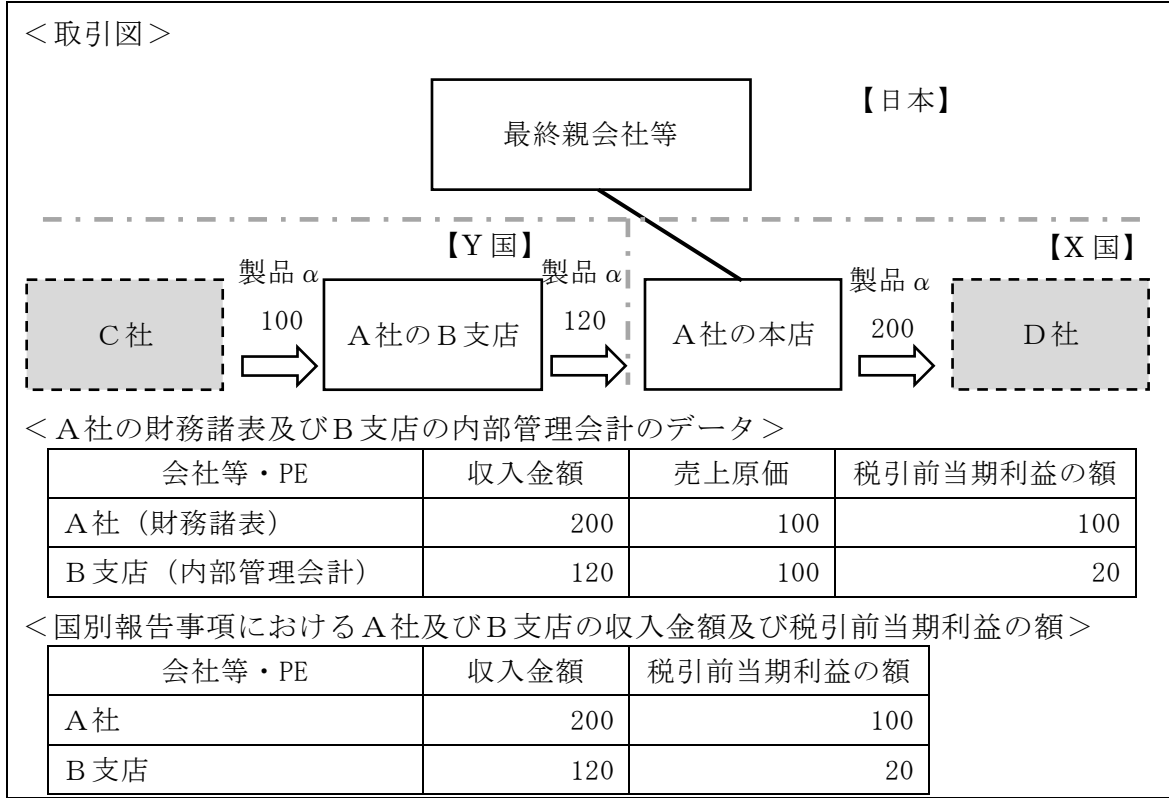
- ・「国税庁ホームページ」  
(「特定多国籍企業グループに係る国別報告事項表 1 から表 3」へのリンク：  
[https://www.nta.go.jp/publication/pamph/pdf/takokuseki\\_03.pdf](https://www.nta.go.jp/publication/pamph/pdf/takokuseki_03.pdf))
- ・「BEPS行動13 (CbCRガイダンス)」  
(原題：BEPS Action 13: Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting)  
(OECDのホームページへのリンク：[https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2015/10/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report\\_g1g58cf0/9789264241480-en.pdf](https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2015/10/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report_g1g58cf0/9789264241480-en.pdf))
- ・「OECD移転価格ガイドライン2022年版」  
(原題：OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022)  
(OECDのホームページへのリンク：[https://www.oecd.org/en/publications/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022\\_0e655865-en.html](https://www.oecd.org/en/publications/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022_0e655865-en.html))  
(仮訳：<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/oecd/tp/pdf/2022translated.pdf>)

Q 16(2) 構成会社等が恒久的施設等を有する場合の移行期間CbCRセーフ・ハーバーにおける調整

最終親会社等である当社はX国を所在地国とする子会社であるA社を有しており、A社はY国を所在地国とするB支店（恒久的施設等）を有しています。国別報告事項の作成に当たっては、A社は財務諸表のデータ、B支店は財務諸表を作成していないため内部管理会計のデータを用いることとしています。

当期において、B支店がグループ外のC社から製品αを金額100で仕入れ、その製品αをA社の本店に対して金額120で販売し、さらにA社の本店がグループ外のD社に対して金額200で販売しました。

A社の国別報告事項における税引前当期利益の額100にはB支店に係る部分の金額20を含めていますが、移行期間CbCRセーフ・ハーバーの判定におけるA社及びB支店の収入金額及び調整後税引前当期利益の額について、考慮すべきことはありますか。



A 移行期間CbCRセーフ・ハーバーの判定に当たり、構成会社等が恒久的施設等を有する場合には、構成会社等の本店の所在地国と恒久的施設等の所在地国の双方における移行期間CbCRセーフ・ハーバーの判定に用いられること（二重計上）を防ぐため、その構成会社等に係るデミニマス要件の判定に用いる収入金額及び調整後税引前当期利益の額、簡素な実効税率要件の判定に用いる税額及び調整後税引前当期利益の額並びに通常利益要件の判定に用いる上記 1 (2)ロの金額から、恒久的施設等に係る部分の金額を除くこととされています（上記 1（注 1））。

本件について、国別報告事項におけるA社の収入金額200はA社の本店が行ったD社に対する売上げであることから、この収入金額200にB支店に係る部分の金額は含まれていません。一方、国別報告事項におけるA社の税引前当期利益の額100には、B支店がC社から製品αを仕入れA社の本店に対して販売したことから生ずるB支店の税引前当期利益の額20が含まれています。したがって、A社について、B支店に係る部分の金額を除く調整を行うと、移行期間CbCRセーフ・ハーバーの適用要件の判定における収入金額は200、調整後税引前当期利益の額は80となります。

また、B支店については、このような調整がなく、移行期間CbCRセーフ・ハーバーの適用要件の判定における収入金額は120、調整後税引前当期利益の額は20

となります。

**Q16(3) 我が国のIIR施行前に他の国又は地域で移行期間CbCRセーフ・ハーバーの適用を受けていない場合のIIR施行後の移行期間CbCRセーフ・ハーバーの適用関係**

12月決算法人である当社（A社）が最終親会社等となるA特定多国籍企業グループ等について、IIRが施行されている国に所在する中間親会社B社が、子会社C社が所在するX国について移行期間CbCRセーフ・ハーバーの適用を受けずに、B社の所在地国において、令和6年（2024年）12月期のIIRの申告を行いました。この場合に当社は、我が国のIIR施行後の適用初年度にあたる令和7年（2025年）12月期のX国について移行期間CbCRセーフ・ハーバーの適用を受けることができますか。

**A** 我が国における移行期間CbCRセーフ・ハーバーは、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り、）において、上記1(1)から(3)までの要件のいずれかを満たす国又は地域に適用することとされています（令5改正法附則14①）。また、過去において移行期間CbCRセーフ・ハーバーの適用を受けていない対象会計年度がある場合には、その後、これらの要件のいずれかを満たす対象会計年度があったとしても、この適用を受けることができないこととされており、これには、令和6年4月1日前に移行期間CbCRセーフ・ハーバーに相当する租税に関する法令の規定が施行されている我が国以外の国又は地域において移行期間CbCRセーフ・ハーバーの適用を受けていない対象会計年度がある場合も該当します（令5改正法附則14②）。

本件については、IIRが施行されている我が国以外の国に所在するB社が、C社が所在するX国について移行期間CbCRセーフ・ハーバーの適用を受けずに、B社の所在地国において、我が国ではIIR施行前の対象会計年度である令和6年12月期のIIRの申告を行っています。そのため、我が国のIIR施行後の適用初年度にあたる令和7年12月期のX国について、A社がこれらの要件のいずれかを満たしたとして移行期間CbCRセーフ・ハーバーの適用を受けようとしても、B社が既に移行期間CbCRセーフ・ハーバーの適用を受けずに、B社の所在地国において、令和6年12月期のIIRの申告を行っていますので、移行期間CbCRセーフ・ハーバーの適用を受けることはできません。

**Q 16(4) IIRにおける所在地国と国別報告事項における居住地国が異なる場合における移行期間CbCRセーフ・ハーバーの取扱い**

当社の子会社であるA社は、IIRにおける所在地国はX国ですが、国別報告事項における居住地国はY国になっており、子会社A社の収入金額等はY国の各報告事項に含まれています。X国とY国における国別報告事項の収入金額及び調整後税引前当期利益の額は次の表のとおりですが、この場合に当社は、X国について移行期間CbCRセーフ・ハーバーの適用を受けることができますか。

なお、為替レートは1ユーロ＝150円とします。

|    | 収入金額       | 調整後税引前当期利益の額 |
|----|------------|--------------|
| X国 | 1億5,000万円  | 1,500万円      |
| Y国 | 22億5,000万円 | 2億2,500万円    |

**A** IIRにおける所在地国と国別報告事項における居住地国が異なる場合であっても、国別報告事項に記載された構成会社等の所在地国に係る収入金額等が、上記1(1)のデミニマス要件、上記1(2)の簡素な実効税率要件又は上記1(3)の通常利益要件のいずれかを満たす場合には、その所在地国について移行期間CbCRセーフ・ハーバーの適用を受けることができることとされています。

本件は、A社のIIRにおける所在地国がX国で、国別報告事項における居住地国がY国とのことです。移行期間CbCRセーフ・ハーバーにおいては、国別報告事項に記載されたY国の各記載事項の額ではなく、X国の各記載事項の額がこれらの要件に該当するかどうかで判定を行うことになります。したがって、国別報告事項に記載されたX国の収入金額が1,000万ユーロを本邦通貨表示に換算した金額（15億円）に満たないこと（上記1(1)イ）及び調整後税引前当期利益の額が100万ユーロを本邦通貨表示に換算した金額（1億5,000万円）に満たないこと（上記1(1)ロ）の要件の全てを満たし、デミニマス要件を満たすこととなりますので、X国について移行期間CbCRセーフ・ハーバーの適用を受けることができます。