各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税等に関する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、令和７年度税制改正において、各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税及び各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税が創設されました。

この「各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税等に関するＱ＆Ａ」は、これらの制度に係る疑問点等について、令和８年４月１日以後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等に係る税務上の取扱いを取りまとめたものです。

令 和 ８ 年 ８ 月

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等に関する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

令７改正法附則・・・所得税法等の一部を改正する法律(令７法律第 13 号)附則

令７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７財務省令第19号)附則

令８改正法附則・・・所得税法等の一部を改正する法律(令８法律第 12 号)附則

モデルルール・・・2021 年 12 月にＯＥＣＤ/Ｇ20「ＢＥＰＳ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ＯＥＣＤ/Ｇ20「ＢＥＰＳ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・・・・ＯＥＣＤ/Ｇ20「ＢＥＰＳ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。））

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

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

ＱＤＭＴＴ・・・・・・Qualified Domestic Minimum Top-up Tax（国内ミニマム課税）

≪目次≫

一　各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税

Ⅰ　企業グループ等について 1
Ｑ１　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 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
Ｑ２　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
⑴　被部分保有親会社等 6
⑵　共同支配会社等 8
⑶　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
Ｑ３　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
⑴　会社等の当期純損益金額 13
⑵　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 15
Ｑ４　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
⑴　概要 17
⑵　除外資本損益 18
Ｑ５　種類株式がある場合の除外資本損益の判定 20
⑶　非対称外国為替差損益 21
Ｑ６⑴　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） 23
Ｑ６⑵　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） 24
Ｑ６⑶　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）） 26

Ｑ６⑷　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））..... 28
⑷　罰金等 29
Ｑ７　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
⑴　概要 31
⑵　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
Ｑ８　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 41
１　対象租税 41
⑴　概要 41
⑵　範囲 41
⑶　対象租税に含まれない税 41
２　調整後対象租税額 42
⑴　概要 42
⑵　意義 42
⑶　当期対象租税額 43
⑷　被配分当期対象租税額 43
Ｑ９　被配分当期対象租税額の計算 45
Ｑ10　ＣＦＣ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 51
⑸　繰延対象租税額 52
Ｑ11　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..... 52
⑹　被配分繰延対象租税額 53
Ｑ12　被配分繰延対象租税額の計算 55
Ⅵ　国際最低課税額について 59
１　概要 59
２　国際最低課税額の計算 59
⑴　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 59
⑵　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 61
⑶　共同支配会社等に係る国際最低課税額の計算 62
⑷　帰属割合 62
Ｑ13　国際最低課税額の計算 64

Q14　期中に有する所有持分を売却した場合の帰属割合..... 72
3　グループ国際最低課税額 72
4　当期国別国際最低課税額 74
Q15　実質ベース所得除外額のうち特定費用の額の範囲..... 77
5　再計算国別国際最低課税額 79
⑴　再計算当期国別国際最低課税額 79
⑵　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 80
Q16　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..... 80
⑶　取戻繰延税金負債に相当する金額 82
Q17　後入先出法及び先入先出法による取戻繰延税金負債の算出..... 84
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..... 87
Q18⑴　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... 89
Q18⑵　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 91
Ⅷ　SbSセーフ・ハーバーについて 92
Q19　SbSセーフ・ハーバーの適用を受ける場合の計算..... 93
Ⅸ　移行期間CbCRセーフ・ハーバーについて 94
1　構成会社等に係る移行期間CbCRセーフ・ハーバー..... 94
⑴　デミニマス要件 94
⑵　簡素な実効税率要件 95
⑶　通常利益要件 96
2　適用要件 96
Q20⑴　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..... 97
Q20⑵　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..... 100
Q20⑶　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..... 101
Q20⑷　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..... 103

二　各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税

Ⅰ　国際最低課税残余額について 104

1　国際最低課税残余額 104
2　国内グループ国際最低課税残余額 104
3　グループ国際最低課税残余額 106
4　外国法人に係る国際最低課税残余額 107
Q21　国際最低課税残余額の計算 109

三　各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税

Ⅰ　国内最低課税額について 112
1　国内最低課税額 112
2　構成会社等に係る国内最低課税額 112
3　構成会社等に係る国内調整後対象租税額 114
4　共同支配会社等に係る国内最低課税額 115
5　外国法人に係る国内最低課税額 115
Q22　国内最低課税額の計算 115
Ⅱ　移行期間CbCRセーフ・ハーバーについて 118
1　構成会社等に係る移行期間CbCRセーフ・ハーバー..... 118
⑴　デミニマス要件 118
⑵　簡素な実効税率要件 118
⑶　通常利益要件 119
2　適用要件 119
Q23　QDMTTに係る移行期間CbCRセーフ・ハーバーの適用関係..... 120

一　各対象会計年度の国際最低課税額に係る法人税

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）。

⑴　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⑴、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⑴、法令155の４②二）

⑴　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）。

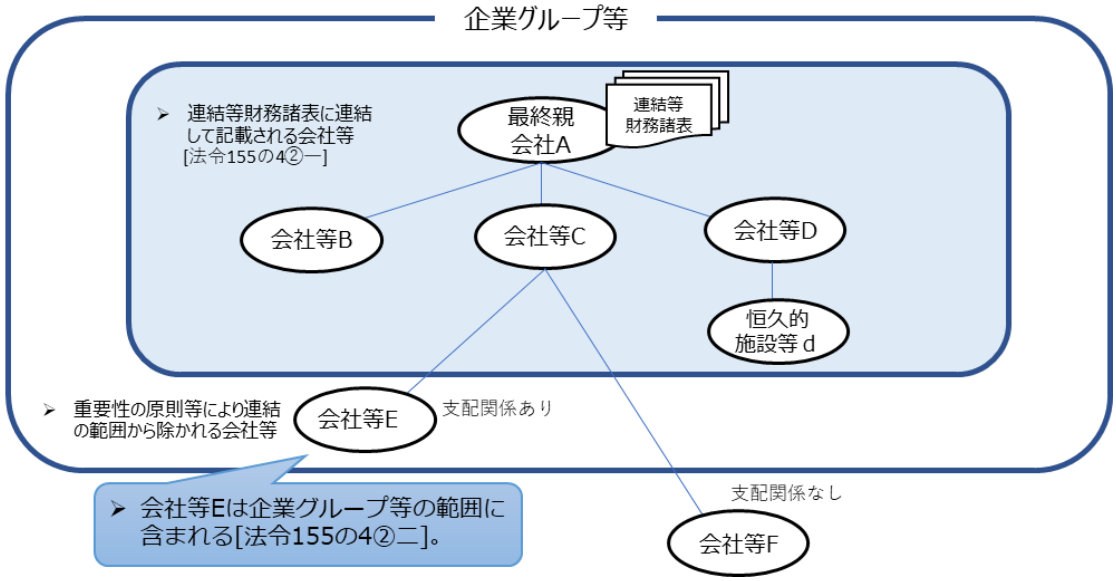
⑵　会社等の持分が譲渡することを目的として保有されていること（法規38の５二）。

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82二イ⑵、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⑴又は⑵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82二イ⑵、法令155の４②二③）

⑵　会社等（上記⑴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82二ロ）

<イメージ>



Ｑ１　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⑷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⑷①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⑷は同項⑷①～④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⑷①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⑷

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。

⑴～⑶　省略

⑷　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、Ⅰ⑴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Ⅰ⑵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）。

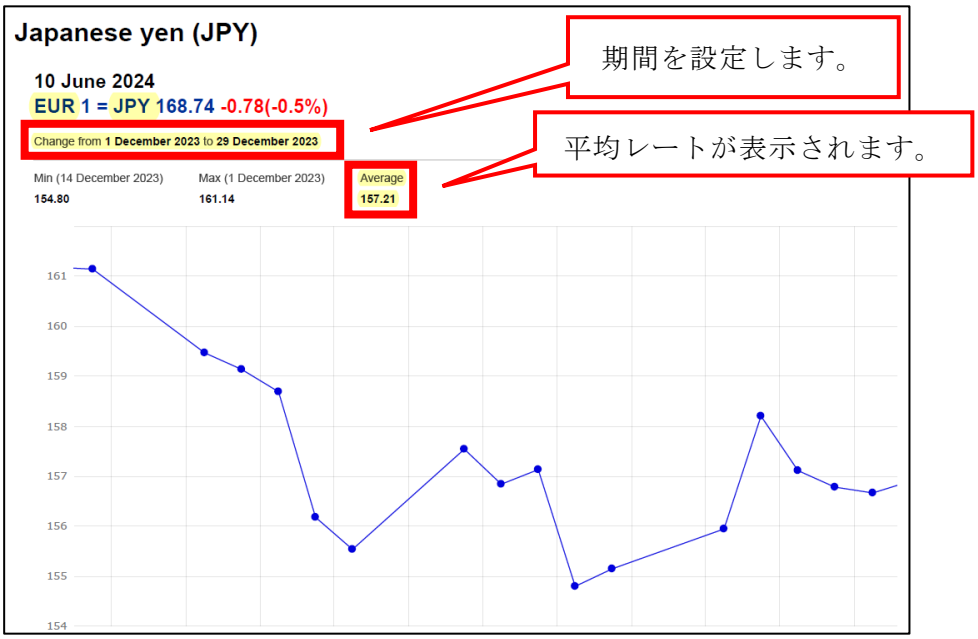
Ｑ２　本邦通貨表示の金額に換算する方法

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）

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/ユーロレートの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⑴又は⑵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）。

⑴　利益の配当を受ける権利

⑵　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。

⑴　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。

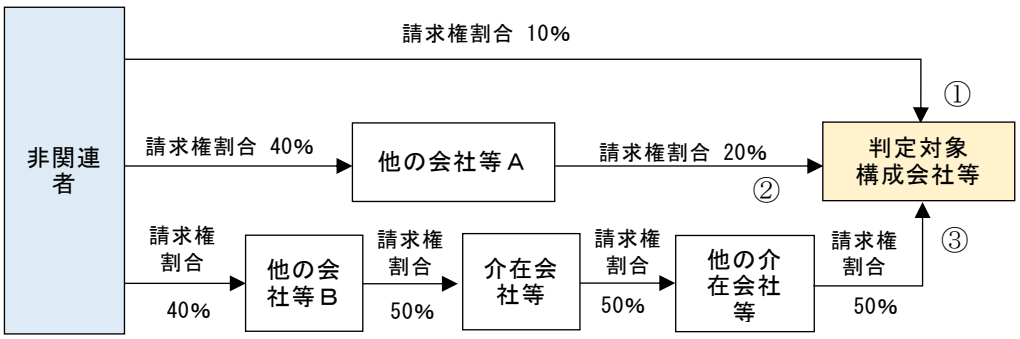
イ　直接保有割合（非関連者におけるその判定対象構成会社等に係る請求権割合）

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）

⑴　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）

⑵　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

⑵　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⑴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）

請求権割合 ＝ Ａの割合×2/3＋Ｂの割合×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）にあっては「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）にあっては「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）にあっ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）にあっ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）。

⑶　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⑵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。⑶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）。

Ｑ３　所有持分に係る請求権割合の計算方法

⑴　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。

⑵　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。

・　⑴について

上記２⑴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２⑵及び⑶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。

・　⑵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２⑵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％×2/3）＋（０％×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２⑵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。

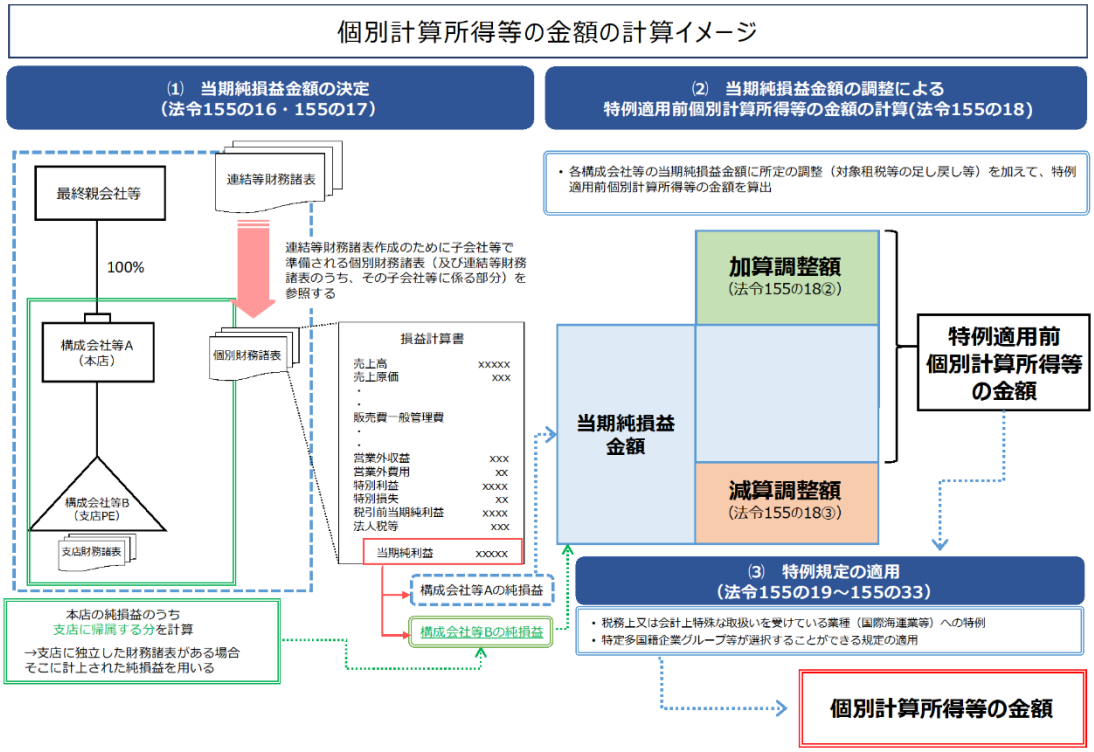
個別計算所得等の金額は、次のものの区分に応じそれぞれ次のものとされています（法82二十六、法令155の16～155の33）。

⑴　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。）

⑵　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。

⑴　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（構成会社等にあってはイの連結等財務諸表をいい、共同支配会社等にあっ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)であって、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。

⑵　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）。

⑴　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）。

⑵　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。

⑶　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）。

Ｑ４　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２⑵(注)⑴から⑶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ので、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２⑵(注)⑴）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

⑴　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

	モデルルール	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) 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	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
			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
④	3.2.1(d)	再評価法によって含められる損益（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（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 （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 （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 （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 （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 （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 （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 （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 （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	違法とされる金銭、物品その他の財産上の利益の供与	7号	当期純損益金額に係る費用の額としている金額	－	－
			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)	過去の誤びゅう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) 2月AG2.5	発生年金費用（収益）	費用	10号	(1)の金額が(2)の金額を超える場合の超過額 （1）当期純損益金額に係る費用の額としている金額 （2）年金基金に対し支払う掛金の金額	9号	(1)の金額が(2)の金額を超える場合の超過額 （1）年金基金に対し支払う掛金の金額 （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 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ていない金額	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

⑵ 除外資本損益

上記⑴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）。

⑴　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。⑴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）

⑵　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。⑵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

⑶　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⑴から⑶までの割合の全てが10％以上であるものに限ります。）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）。

Ｑ５　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(ｲ)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。

⑶　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、㈠の金額を加算し、㈡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。

㈠　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㈡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）

㈡　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ます。）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）

㈠Ａ及び㈡Ａ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。

㈠Ｂ及び㈡Ｂ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。

㈠Ｃ及び㈡Ｃに係る調整は、㈠Ｃ及び㈡Ｃ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。

㈠Ｄ及び㈡Ｄに係る調整は、㈠Ｄ及び㈡Ｄ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、㈠Ｄ及び㈡Ｄに係る調整は、㈠Ａ及び㈡Ａ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。

Ｑ６(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） （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））

Ｑ６⑵　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％

※　ユーロ建ての借入れ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） （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%

Q６⑶　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） （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））

Ｑ６⑷　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） （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））

⑷　罰金等

上記⑴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年でないものにあっては、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）。

Ｑ７　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

⑴　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18③ニ）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	資産等の時価評価課税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 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

⑵　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⑴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なると、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、その金額のうち一定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

⑷　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、法規38の23の２）。

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のうち、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その恒久的施設等に帰せられる損失の金額のうちその構成会社等のその対象会計年度に係る所得（その源泉がその所在地国にあるものに限ります。）の金額から減算される金額に相当する金額としてその法令の規定を勘案して合理的な方法により計算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から減算することとされています。

Ｂ　Ａにより減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に加算することとされています。

⑸　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⑷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⑷Ａ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。

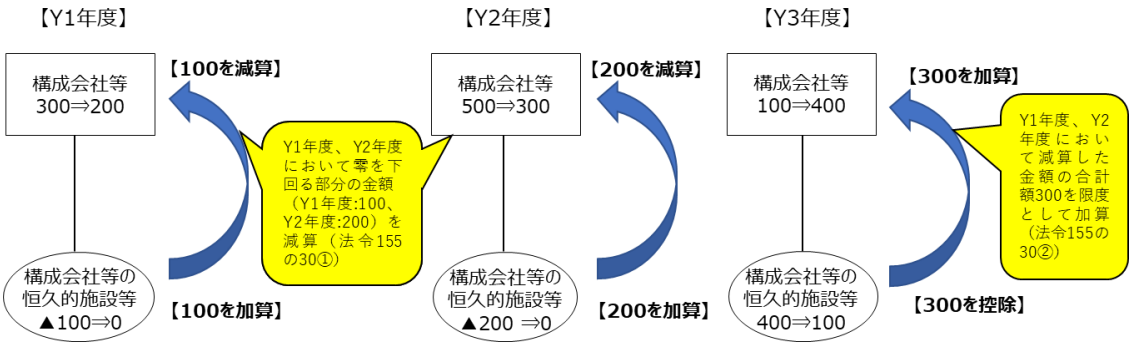
B　Aにより加算された金額をその恒久的施設等のその対象会計年度に係る特例適用前個別計算所得等の金額から控除することとされています。

（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）。

⑷　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⑷の適用があります。

⑸　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⑷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⑸の適用があります。

＜本特例のイメージ＞



Ｑ８　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社がその所在地国以外の国に恒久的施設等を有する次の⑴から⑸までの場合において、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社の所在地国では我が国と同様の税制を採用しています。

⑴　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。

⑵　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。

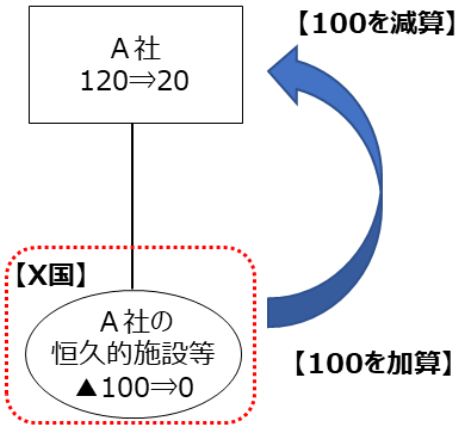
⑶　Ａ社の特例適用前個別計算所得等の金額は200であり、Ａ社はＸ国に事業活動の拠点を２拠点（B1及びB2）有しており、その特例適用前個別計算所得等の金額は▲50（B1に係る部分が▲200、B2に係る部分が150）である場合。

⑷　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60である場合。

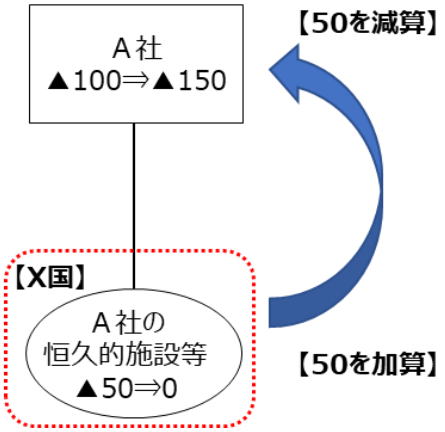
⑸　⑷の翌対象会計年度において、Ａ社の特例適用前個別計算所得等の金額は300であり、Ａ社がＸ国、Ｙ国及びＺ国にそれぞれ有する恒久的施設等の特例適用前個別計算所得等の金額はそれぞれ100、150及び60である場合（⑷より前の対象会計年度において本特例の適用はありません。）。

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。

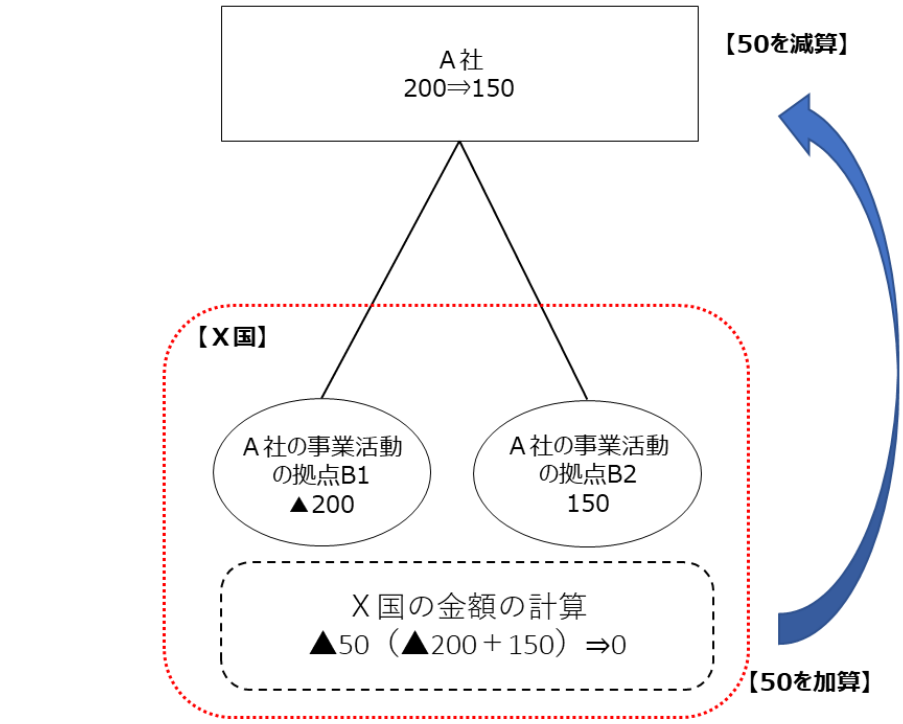
（１）



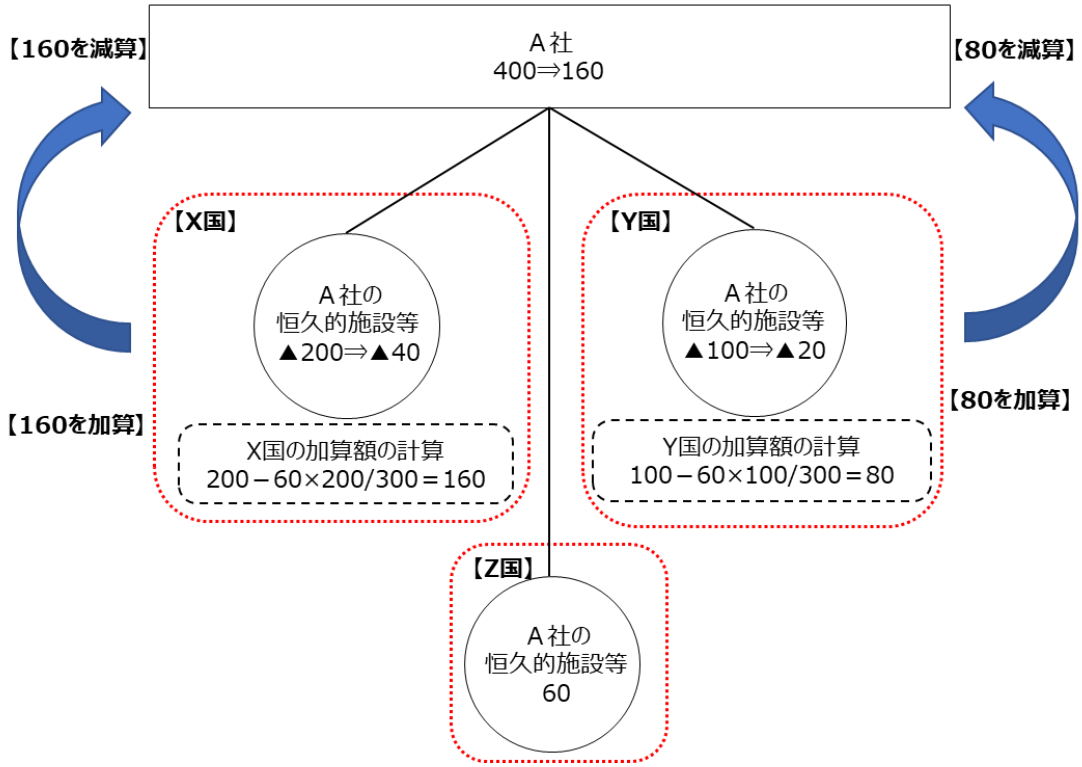
（２）



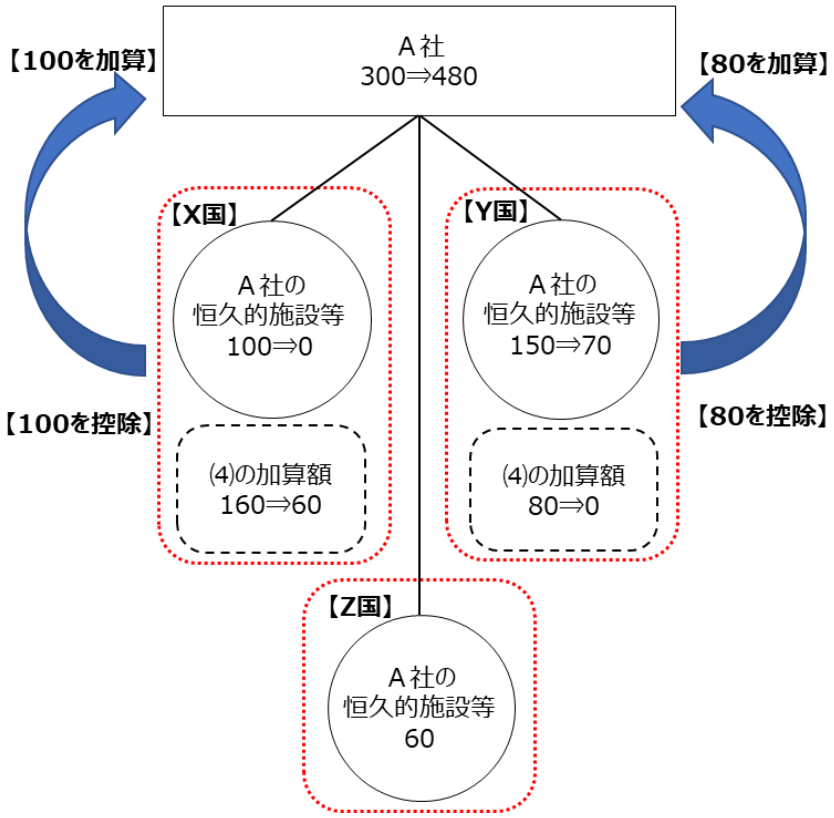
（３）


A社
200⇒150
【50を減算】
【X国】
A社の事業活動の拠点B1
▲200
A社の事業活動の拠点B2
150
X国の金額の計算
▲50（▲200＋150）⇒0
【50を加算】

（４）


【160を減算】
A社
400⇒160
【80を減算】
【X国】
A社の恒久的施設等
▲200⇒▲40
X国の加算額の計算
200－60×200/300＝160
【160を加算】
【Y国】
A社の恒久的施設等
▲100⇒▲20
Y国の加算額の計算
100－60×100/300＝80
【80を加算】
【Z国】
A社の恒久的施設等
60

（５）



・　⑴の場合

Ａ社の所在地国では我が国と同様の税制を採用していますので、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ものと考えられます。

ここで、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のうち、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その恒久的施設等に帰せられる損失の金額のうちその構成会社等のその対象会計年度に係る所得（その源泉がその所在地国にあるものに限ります。）の金額から減算される金額に相当する金額としてその法令の規定を勘案して合理的な方法により計算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から減算し（上記４(2)ロ(ｲ)Ａ）、その減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に加算することとされています（上記４(2)ロ(ｲ)Ｂ）。

したがって、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▲100であるため、Ａ社の所在地国の租税に関する法令の規定により、その▲100のうちＡ社の所在地国にその源泉があるＡ社の所得の金額から減算される金額に相当する金額としてその法令の規定を勘案して合理的な方法により計算した金額は100となりますので、Ａ社の特例適用前個別計算所得等の金額である120から100を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、特例適用前個別計算所得等の金額▲100にその減算した金額100を加算して０となります。

・　⑵の場合

Ａ社の特例適用前個別計算所得等の金額が▲100とのことですが、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、Ａ社の所在地国の租税に関する法令の規定により、その▲50のうちＡ社の所在地国にその源泉があるＡ社の所得の金額から減算される金額に相当する金額としてその法令の規定を勘案して合理的な方法により計算した金額は50となりますので、Ａ社の特例適用前個別計算所得等の金額である▲100から50を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、特例適用前個別計算所得等の金額▲50にその減算した金額50を加算して０となります。

・　⑶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）、Ａ社の所在地国の租税に関する法令の規定により、その▲50のうちＡ社の所在地国

にその源泉があるＡ社の所得の金額から減算される金額に相当する金額としてその法令の規定を勘案して合理的な方法により計算した金額は50となりますので、Ａ社の特例適用前個別計算所得等の金額である200から50を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特例適用前個別計算所得等の金額は、特例適用前個別計算所得等の金額▲50にその減算した金額50を加算して０となります。

・　⑷の場合

Ａ社の所在地国では我が国と同様の税制を採用していますので、外国税額控除が認められる金額の範囲を決定する際の国外所得金額について、Ａ社が有する恒久的施設等が複数ある場合には、一方の恒久的施設等の所得の金額から他方の恒久的施設等の損失の金額を控除することにより計算されることとなります。

このことを勘案すると、上記４(2)ロ(ｲ)Ａの合理的な方法により計算した金額は、Ａ社がＸ国及び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の合計額▲300とＡ社がＺ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60との差額である240となりますので、その240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（法基通18－１－62の２）。これにより、本特例を適用後のＡ社の個別計算所得等の金額は160となります。

また、上記４(2)ロ(ｲ)Ｂにより加算することとなる金額は、恒久的施設等が複数ある場合には、その恒久的施設等の欠損金額（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のその下回る部分の金額）から、恒久的施設等の所得金額（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のその超える部分の金額）の合計額にその恒久的施設等の欠損金額が各恒久的施設等の欠損金額の合計額のうちに占める割合を乗じて計算した金額を控除した残額となります（法基通18－１－62の２(注)）。

そのため、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に加算することとなる金額は160となり（200－60×200/300＝160）、Ａ社がＹ国に有する恒久的施設等の個別計算所得等の金額に加算することとなる金額は80となります（100－60×100/300＝80）。

したがって、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、特例適用前個別計算所得等の金額▲200に160を加算して▲40となり、本特例を適用後のＡ社がＹ国に有する恒久的施設等の個別計算所得等の金額は、特例適用前個別計算所得等の金額▲100に80を加算して▲20となります。

なお、本特例については、特例適用前個別計算所得等の金額が零を下回る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、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。

・　⑸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Ｑ８⑷）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。

⑸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100であり、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160を超えていないため、上記４(2)ロ(ﾛ)Ａにより、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に加算することとなります（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160からその加算することとなる金額100を控除した金額60については、その対象会計年度後の対象会計年度以降において上記４(2)ロ(ﾛ)の適用があります。）。

そして、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150であり、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80を超えているため、上記４(2)ロ(ﾛ)Ａにより、その超える部分の金額である70を控除した金額80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に加算することとなります。

したがって、本特例を適用後のＡ社の個別計算所得等の金額は480となります（300＋100＋80＝480）。

また、上記４(2)ロ(ﾛ)Ｂにより、その加算された金額をＡ社がＸ国及びＹ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からそれぞれ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、特例適用前個別計算所得等の金額100からその加算した金額100を控除して０となり、本特例を適用後のＡ社がＹ国に有する恒久的施設等の個別計算所得等の金額は、特例適用前個別計算所得等の金額150からその加算した金額80を控除して70となります。

なお、上記４(2)ロ(ﾛ)については、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)の適用がある場合の調整規定であるため、Ａ社がＺ国に有

する恒久的施設等については、上記４(2)ロ(ロ)の調整はありません。

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

⑴　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。

⑵　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。） <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。）、防衛特別法人税、特別法人事業税（基準法人所得割額に係る部分に限る。） ・　法人住民税（法人税割）、法人事業税（所得割）	・　左に相当する税 ・　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った日又は分配があっ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、分配のあった又は分配があっ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 <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 <法令155の34①三>	所得税（源泉徴収）、復興特別所得税（源泉徴収）、防衛特別所得税（源泉徴収）	左に相当する税
	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 <法令155の34①四>	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）	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。） <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

⑶　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及びその法人税に係る地方法人税又は外国におけるこれらに相当する税 <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 <法令155の34②三>
(c) 適格UTPRに基づいて構成会社等に課される税	③ 各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税及びその法人税に係る地方法人税又は外国におけるこれらに相当する税 <法令155の34②二>
(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つて、次に掲げる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。） 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。 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。 <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。） <法令155の34②五>

２　調整後対象租税額

⑴　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）

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

⑵　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す。）に記載された対象租税の額（その対象租税の額の基礎とされた金額が個別計算所得等の金額に含まれる場合に限るものとし、繰延対象租税額に係る部分の金額を除きます。）（法規38の28㉘）

⑶　当期対象租税額

上記⑵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す。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28㉙）。

⑷　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配分可能当期対象租税額(注)のうち一定の金額を、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）。

（注）　配分可能当期対象租税額とは、構成会社等又は共同支配会社等の当期対象租税額（当期法人税等の額に係る部分に限ります。）にその当期対象租税額に係る法令第155条の35第２項第３号イに掲げる金額を加算した金額をいいます（法令155の35③一）。

具体的には、例えば、恒久的施設等に係る被配分当期対象租税額については、その恒久的施設等を有する構成会社等又は共同支配会社等が特定法人税法(注）以外の法人税法等（法人税又はこれに相当する税に関する法令をいいます。以下同じです。）の規定の適用を受ける場合又は特定法人税法の規定の適用を受ける場合の区分に応じそれぞれ以下の金額とされています（法規38の29①⑦）。

（注）　特定法人税法とは、法人税又はこれに相当する税（以下この(注）において「法人税等」といいます。）に関する法令のうち、配分会社等（法令第155条の35第３項第１号に規定する恒久的施設等を有する構成会社等若しくは共同支配会社等、同項第４号に規定する親会社等、同項第５号に規定する対象会社等又は同項第６号に規定する親会社等をいいます。以下同じです。）が有する恒久的施設等の所得、その配分会社等の益金の額に算入される会社等の所得若しくは会社等から受けた利益の配当につき課される法人税等の額から、その配分会社等が有する他の恒

久的施設等の所得、その配分会社等の益金の額に算入される他の会社等の所得若しくは他の会社等から受けた利益の配当につき課されるその法人税等以外の税の額を控除することができることとされているもの又はこれに類するものをいいます（法規38の29⑨一）。

イ　特定法人税法以外の法人税法等の規定の適用を受ける場合における恒久的施設等に係る被配分当期対象租税額

（算式）

（①　恒久的施設等を有する構成会社等又は共同支配会社等の配分可能当期対象租税額（その構成会社等又は共同支配会社等がその所在地国において外国税額控除等(注)の適用を受ける場合には、その適用がないものとして計算した場合の配分可能当期対象租税額）のうちその恒久的施設等の所得に係る部分の金額（その金額にその恒久的施設等の個別計算所得等の金額に含まれない収入等に係る部分の金額がある場合には、その金額を減算した金額）としてその構成会社等又は共同支配会社等の所在地国の租税に関する法令の規定を勘案して合理的な方法により計算した金額　－　②　①の構成会社等又は共同支配会社等がその所在地国において外国税額控除等の適用を受ける金額のうち①の金額に係る部分の金額としてその構成会社等又は共同支配会社等の所在地国の租税に関する法令の規定を勘案して合理的な方法により計算した金額）　＝　恒久的施設等に係る被配分当期対象租税額

（注）　外国税額控除等とは、所得税法第95条若しくは法第69条の規定又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令におけるこれらの規定に相当する規定をいいます（法規38の27③一）。

ロ　特定法人税法の規定の適用を受ける場合における恒久的施設等に係る被配分当期対象租税額

（算式）

（①　配分会社等の特定配分可能当期対象租税額(注１)　×　②　恒久的施設等に係る配分基準額（注３）／③　配分会社等及びその配分会社等に係る被配分会社等(注２)に係る配分基準額の合計額（合計配分基準額）　＝　恒久的施設等に係る被配分当期対象租税額）

（注１）　特定配分可能当期対象租税額とは、⑴の金額から⑵の金額を控除した残額をいいます（法規38の29⑨ニ）。

⑴　配分可能当期対象租税額のうち配分会社等に適用される特定法人税法に係る部分の金額（源泉徴収の方法又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令におけるこれに類するものにより課される部分の金額を除きます。）

⑵　⑴の配分会社等に係る特定調整後国外所得金額等（法規第38条の29第９項第５号に掲げる特定調整後国外所得金額等をいいます。以下同じです。）以外の所得の金額に対し一定の調整を行ったもののみについて⑴の特定法人税法の規定により税が課されるとしたならば算出される税の額としてその特定法人税法の規定を勘案して合理的な方法により計算した金額

（注２）　被配分会社等とは、次のものをいいます（法規 38 の 29⑦一ロ）。

⑴　法令第155条の35第３項第１号に規定する恒久的施設等又は同項第４号から第６号までに規定する構成会社等若しくは共同支配会社等

⑵　その配分会社等がその特定法人税法における外国税額控除等の適用を受ける場合において、その外国税額控除等に係る国外所得金額等（法第69条第１項に規定する国外所得金額又は我が国以外の

国若しくは地域の租税に関する法令におけるこれに相当するものをいいます。以下同じです。）が生ずることとなるときにおける⑴の構成会社等又は共同支配会社等に準ずるもの（次の会社等（配分会社等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又はその特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等を除きます。）をいいます（法基通18－１－76））。

イ　会社等の持分を直接又は間接に有する配分会社等が外国子会社合算税制等の適用を受ける場合におけるその会社等

ロ　法令第155条の35第３項第５号イ又はロのいずれかに該当する会社等の所有持分を直接又は間接に有する配分会社等が同号に規定する対象会社等に該当する場合におけるその会社等

ハ　配分会社等に対して利益の配当を行った会社等

（注３）　配分基準額は次のとおり計算することとされています。

Ａ	その配分会社等又は被配分会社等の調整後国外所得金額等のみについてその配分会社等に適用される特定法人税法の規定により税が課されるとしたならば算出される税の額（その配分会社等がその特定法人税法における外国税額控除等の適用を受ける場合には、その適用がないものとして計算した場合のその税の額）としてその特定法人税法の規定を勘案して合理的な方法により計算した金額	－	Ｂ	その配分会社等又は被配分会社等がＡの特定法人税法における外国税額控除等の適用を受けることができるＡの調整後国外所得金額等につき課される税に係る部分の金額（繰越外国税額に係る部分の金額を除く。）	＝	配分基準額

なお、調整後国外所得金額等とは、特定法人税法における外国税額控除等に係る国外所得金額等を配分会社等又は被配分会社等ごとに、その特定法人税法の規定を勘案して、法規第38条の29第９項第４号イからホまでに定めるところにより算出した場合におけるその国外所得金額等をいいます（法規38の29⑨四）。

Ｑ９　被配分当期対象租税額の計算

日本に所在する最終親会社等である当社は、Ｘ国、Ｙ国及びＺ国に子会社等（支店（恒久的施設等）や子会社）を有しており、当社の国内源泉所得金額400、ＰＥ１に帰せられる所得の金額100、ＰＥ２に帰せられる所得の金額300、ＰＥ３に帰せられる所得の金額▲200、Ａ社からの配当の額400、Ｂ社からの使用料の額100、Ｃ社からの配当の額280を得ました。これらを踏まえた当社及び各国に所在する子会社等の所得の金額等は以下の表のとおりです。

国	子会社等	所得の金額	税率	法人税等の額	配当・使用料の源泉徴収税額
日本	当社 （最終親会社等）	1,000（注１） （①国内分 400）	―	⑧297 （注２）	―
X国	ＰＥ１ （当社の恒久的施設等）	②100	・法人税等の税率：５％ ・配当に対する源泉徴収税率：５％	⑨5 （注７）	―
	Ａ社 （当社が持分の全てを保有している構成会社等）	③20 （配当 400） （注３）		―	⑪20
Y国	ＰＥ２ （当社の恒久的施設等）	④300	・法人税等の税率：10% ・使用料に対する源泉徴収税率：20% ・配当に対する源泉徴収なし	⑩30 （注７）	―
	Ｂ社 （グループ外の会社等（注４））	⑤100 （使用料 100） （注５）		―	⑫20 （注７）
	Ｃ社 （当社が持分の 20%を保有しているグループ外の会社等(注４)）	⑥280 （配当 280） （注６）		―	―
Z国	ＰＥ３ （当社の恒久的施設等）	⑦▲200	・法人税等の税率：25%	0	―

（注１） 当社の所在地国である日本の法令上、所得の金額の計算においては、その国内源泉所得に係る所得の金額400（表①）に加え、ＰＥに帰せられる所得の金額200(100＋300－200)（表②④⑦)、Ｂ社から受ける使用料の額100（表⑤）及びＣ社から受ける配当の額280（表⑥）が含まれます。なお、Ａ社から受ける配当の額は、当社が法第23条の２第１項の規定の適用を受けるため、その配当の額400に係る費用の額に相当する金額（５％相当額）として20（表③）が当社の益金の額に算入されます。

（注２） 当社が実際に納付することとなる法人税等の額（外国税額控除が適用される前の金額）です。

（注３） 当社はＡ社から配当の額400を受け取っています。

（注４） 当社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以外の会社等をいいます。

（注５） 当社はＢ社から使用料の額100を受け取っています。

（注６） 当社はＣ社から配当の額280を受け取っています。この配当の額は、所得の金額の計算上益金の額に算入されますが、当社がＣ社の所有持分の20%（当期純利益の配当を受ける権利、残余財産の分配を受ける権利、利益剰余金の配当を受ける権利及び議決権に係る保有割合のいずれもが10%以上）を有していることからいわゆる除外配当に該当し、当社の個別計算所得等の金額には含まれません（法令155の18③二)。

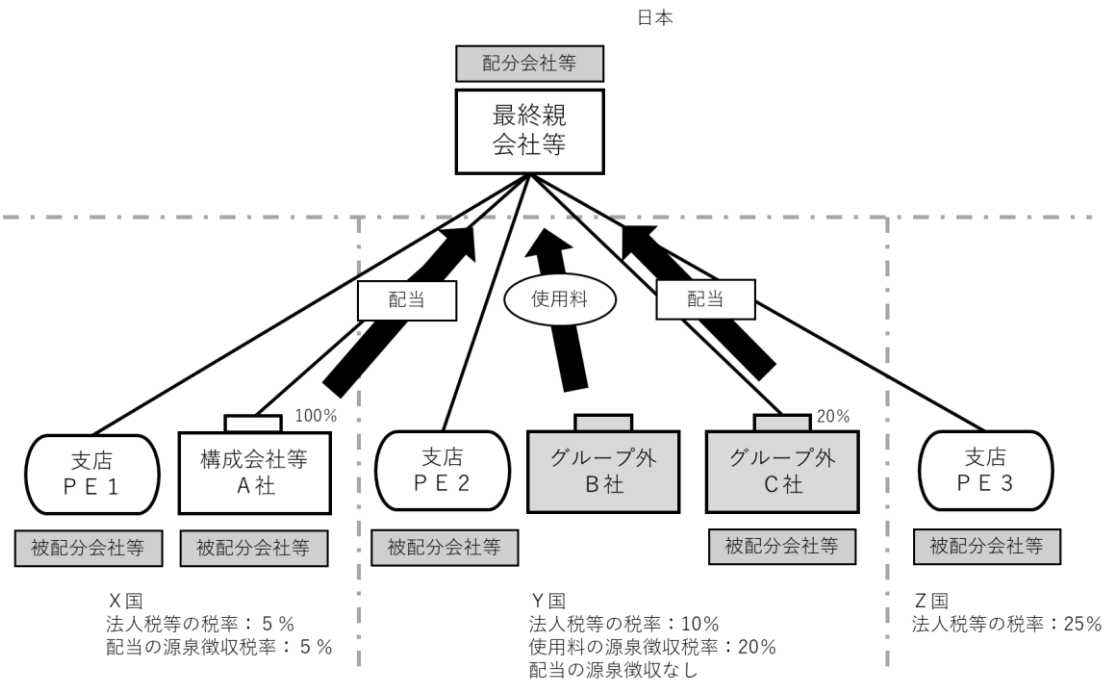
（注７） 当社の外国税額控除の計算における控除対象外国法人税の額（法第69条第１項に規定する控除対象外国法人税の額をいいます。以下同じです。）と同額で、同項の規定により法人税の額から控除される外国税額控除額とも同額です。

この場合において次の⑴及び⑵について教えてください。

⑴ 当社は、平成10年10月30日付「税効果会計に係る会計基準」を適用しており、平成30年２月16日付企業会計基準適用指針第28号「税効果会計に係る会計基準の適用指針」第４項⑾の「法定実効税率」を30%と算定していますが、被配分当期対象租税額の計算における特定配分可能当期対象租税額及び配分基準額の計算において、この税率を使用しても良いでしょうか。

⑵ 当社（配分会社等）が有する子会社等（被配分会社等）における被配分当期対象租税額の具体的な計算方法を教えてください。

【国別の税制及び概要図】



Ａ　我が国の法人税法は特定法人税法に該当するため、配分会社等の特定配分可能当期対象租税額並びに配分会社等及びその配分会社等に係る被配分会社等の配分基準額に基づいて被配分当期対象租税額を計算します（上記２(4)ロ）。

・　(1)について

我が国を所在地国とする配分会社等に平成10年10月30日付「税効果会計に係る会計基準」が適用される場合には、平成30年２月16日付企業会計基準適用指針第28号「税効果会計に係る会計基準の適用指針」第４項(11)の「法定実効税率」により特定配分可能当期対象租税額及び配分基準額を計算して差し支えないことから（法基通18－１－83)、本件の場合、配分会社等である最終親会社等が算定している法定実効税率30%によりこれらの計算を行うことができます。

・　(2)について

(1)の法定実効税率30%を用いる場合に、子会社等（被配分会社等）の被配分当期対象租税額は次のように計算します。

まず、配分会社等の特定配分可能当期対象租税額（上記２(4)ロ算式①）を計算するために、その計算の要素となる最終親会社等並びに被配分会社等であるＰＥ１、Ａ社、ＰＥ２、Ｃ社及びＰＥ３の調整後国外所得金額等を算出します（上記２(4)ロ）（Ｃ社はグループ外の会社等ですが、配分会社等である最終親会社等に対して利益の配当を行っているため、被配分会社等に該当します（上記２(4)ロ算式(注２)(2)ハ))。この調整後国外所得金額等は、特定法人税法にお

ける外国税額控除等に係る国外所得金額等を配分会社等又は被配分会社等ごとに、その特定法人税法の規定を勘案して算出することとなります。

本件の場合、配分会社等が我が国に所在するため、最終親会社等、ＰＥ１、Ａ社、ＰＥ２、Ｃ社及びＰＥ３の国外所得金額（法第69条第１項に規定する国外所得金額をいいます。以下同じです。）について、我が国の法人税法の規定を勘案して、それぞれの調整後国外所得金額等を算出することとなります。

この調整後国外所得金額等の算出において、最終親会社等がＢ社から受ける使用料の額100(表⑤)は最終親会社等の国外所得金額に含まれます。また、最終親会社等がＡ社から受ける配当の額400に係る費用の額に相当する金額（５％相当額）20(表③)は、最終親会社等の国外所得金額に含まれますが（法基通18－１－80)、最終親会社等がＣ社から受ける配当の額280(表⑥)は、Ｃ社の国外所得金額に含まれます（法基通18－１－85)。

さらに、我が国の法人税法の規定を勘案すると最終親会社等、ＰＥ１、ＰＥ２及びＣ社の国外所得金額（それぞれ120(表③⑤)、100(表②)、300(表④)、280(表⑥)）から、下記【１　調整後国外所得金額等の算出】のとおりＰＥ３の国外所得金額（▲200(表⑦)）を控除した上で、それぞれの調整後国外所得金額等を算出することとなります（法基通18－１－86)。

【１　調整後国外所得金額等の算出】

	最終親会社等	ＰＥ１	Ａ社	ＰＥ２	Ｃ社	ＰＥ３
国外所得金額（ＰＥ３の▲200控除前）	120	100	0	300	280	▲200
調整後国外所得金額等	90 (※)	75 (※)	0	225 (※)	210 (※)	0 (※)

（※）　最終親会社等：90（120-200×120/800)、ＰＥ１：75（100-200×100/800)、ＰＥ２：225（300-200×300/800)、Ｃ社：210（280-200×280/800)、ＰＥ３：0（▲200＋200）

次に、特定配分可能当期対象租税額を計算します。本件の場合、最終親会社等が実際に納付することとなる法人税等の額242（下記【２　特定配分可能当期対象租税額の計算】⑴－⑶）が配分可能当期対象租税額となり（下記【２　特定配分可能当期対象租税額の計算】⑷)、この金額が配分可能当期対象租税額のうち最終親会社等に適用される特定法人税法に係る部分の金額（源泉徴収の方法により課される部分の金額を除きます。）となります（下記【２　特定配分可能当期対象租税額の計算】⑸)。また、最終親会社等の所得の金額は1,000であり（下記【２　特定配分可能当期対象租税額の計算】⑹)、上記【１

調整後国外所得金額等の算出】におけるそれぞれの調整後国外所得金額等の合計額600が特定調整後国外所得金額等となるため（下記【２　特定配分可能当期対象租税額の計算】⑺）、その差額400に法定実効税率30％を乗じることによって、特定調整後国外所得金額等以外の所得の金額のみについて特定法人税法の規定により税が課されるとしたならば算出される税の額としてその特定法人税法の規定を勘案して合理的な方法により計算した金額は120と計算することとなります（下記【２　特定配分可能当期対象租税額の計算】⑼）。そして、上記で計算した242から120を控除して特定配分可能当期対象租税額は122と計算することとなります（下記【２　特定配分可能当期対象租税額の計算】⑽）。

【２　特定配分可能当期対象租税額の計算】

⑴最終親会社等の所得の金額に係る法人税等の額	⑵控除対象外国法人税の額	⑶外国税額控除額	⑷配分可能当期対象租税額	⑸配分可能当期対象租税額のうち最終親会社等に適用される特定法人税法に係る部分の金額
297 （⑧）	55 （⑨＋⑩＋⑫）	55	242 （⑴－⑶）	242 （⑷）

⑹最終親会社等の所得の金額	⑺特定調整後国外所得金額等	⑻特定調整後国外所得金額等以外の所得の金額	⑼特定調整後国外所得金額等以外の所得の金額のみについて特定法人税法の規定により税が課されるとしたならば算出される税の額	⑽特定配分可能当期対象租税額
1,000 （①～⑦の合計額）	600 （上記【１　調整後国外所得金額等の算出】の合計額）	400 （⑹－⑺）	120 （⑻×30％）	122 （⑸－⑼）

続いて、配分基準額及び合計配分基準額を計算します（上記２⑷ロ算式②③）。配分基準額は、配分会社等又は被配分会社等の調整後国外所得金額等のみについてその特定法人税法の規定により税が課されるとしたならば算出される税の額（外国税額控除等の適用がないものとして計算した場合のその税の額）としてその特定法人税法の規定を勘案して合理的な方法により計算した金額から、外国税額控除等の適用を受けることができるその調整後国外所得金額等につき課される税に係る部分の金額（本件の場合、この金額は控除対象外国法人税の額となります（法基通18－１－84）。）を控除した残額となります（上記２⑷ロ算式(注３)）。

本件の場合、上記【１　調整後国外所得金額等の算出】におけるそれぞれの調整後国外所得金額等に法定実効税率30％を乗じた金額から、それぞれの控除対象外国法人税の額を控除して下記【３　配分基準額及び合計配分基準額の計算】のとおり配分基準額及び合計配分基準額を計算することとなります。

【３　配分基準額及び合計配分基準額の計算】

	Ⓐ調整後国外所得金額等	Ⓑ法定実効税率	Ⓒ控除対象外国法人税の額	Ⓓ配分基準額（Ⓐ×Ⓑ－Ⓒ）
最終親会社等	90	30％	20（⑫）	7
ＰＥ１	75		5（⑨）	17.5
Ａ社	0		0	0
ＰＥ２	225		30（⑩）	37.5
Ｃ社	210		0	63
ＰＥ３	0		0	0
合計配分基準額				125

最後に、上記【２　特定配分可能当期対象租税額の計算】及び【３　配分基準額及び合計配分基準額の計算】で計算した特定配分可能当期対象租税額、配分基準額及び合計配分基準額に基づいて、下記【４　被配分当期対象租税額となり得る割当額の計算】のとおりそれぞれの被配分当期対象租税額となり得る割当額を計算することとなります（上記**２(4)**ロ）。

【４　被配分当期対象租税額となり得る割当額の計算】

	Ⓔ特定配分可能当期対象租税額	Ⓕ配分基準額（上記Ⓓ）	Ⓖ合計配分基準額	Ⓗ割当額（Ⓔ×Ⓕ/Ⓖ）（※）
最終親会社等	122（上記【２　特定配分可能当期対象租税額の計算】⑩）	7	125（上記Ⓓ）	6.83
ＰＥ１		17.5		17.08
Ａ社		0		0
ＰＥ２		37.5		36.6
Ｃ社		63		61.49
ＰＥ３		0		0

（※）　簡略化の観点から、小数点以下第３位を四捨五入しています。

上記【４　被配分当期対象租税額となり得る割当額の計算】の結果、ＰＥ１の割当額17.08及びＰＥ２の割当額36.6がそれぞれの被配分当期対象租税額となります。

また、Ｃ社はグループ外の会社であるため、Ｃ社の割当額61.49はＣ社に係る被配分当期対象租税額とはなりません。そして、最終親会社等がＣ社から受ける配当の額は最終親会社等の個別計算所得等の金額には含まれないことから、Ｃ社への割当額61.49は、最終親会社等の調整後対象租税額にも含まれないこととなります（法令155の35②三イ）。

なお、上記の計算とは別に、Ａ社から受ける配当の額に対する源泉徴収税額

20が、Ａ社の被配分当期対象租税額に含まれることとなります（法規38の29⑦四ロ、法基通18－１－81）。

Ｑ10　ＣＦＣ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　我が国の法人税法は特定法人税法に該当するため、配分会社等である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特定配分可能当期対象租税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29⑦二）。この特定配分可能当期対象租税額は対象租税の額から構成されているため、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。

⑸　繰延対象租税額

上記⑵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。）に被配分繰延対象租税額を加算した金額に一定の加算調整又は減算調整を行った金額をいいます（法規38の28②③）。

Q11　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はありますか。

A　繰延対象租税額は、調整後法人税等調整額に被配分繰延対象租税額を加算した金額に一定の加算調整又は減算調整を行った金額をいうこととされており（上記２⑸）、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。

⑹　被配分繰延対象租税額

被配分繰延対象租税額は、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こととなる場合に、これらにより計上される法人税等調整額に相当する金額を、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（法規38の28④）。

具体的には、例えば、親会社等が適格外国子会社合算税制等（外国子会社合算税制等のうち、特定外国子会社合算税制等（外国子会社合算税制等のうち、親会社等に係る複数の外国関係会社等の所得又は損失を通算して外国子会社合算税制等によりその親会社等の益金の額に算入される金額を算出することとされるほか、一定の要件を満たすものをいいます。）以外のものをいいます。以下同じです。）の適用を受ける場合におけるその親会社等に持分を保有される構成会社等又は共同支配会社等の被配分繰延対象租税額は、その適格外国子会社合算税制等によりその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以下の区分に応じそれぞれ以下の金額を合計した金額とされています（法規38の28④四）。

イ　親会社等が適格外国子会社合算税制等の適用を受ける場合における受動的所得の金額(注)以外の所得の金額に係る被配分繰延対象租税額

（注）　受動的所得の金額とは、構成会社等又は共同支配会社等の個別計算所得等の金額に含まれる次の金額のうち、外国子会社合算税制等によりその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ものをいいます（法規38の28⑤）。

⑴　支払を受ける利子（これに相当するものを含みます。）の額

⑵　支払を受ける利益の配当（これに相当するものを含みます。）の額

⑶　支払を受ける資産の貸付けによる対価の額

⑷　支払を受ける使用料の額

⑸　保険契約であって年金を給付する定めのあるものに基づいて支払を受ける年金の額

⑹　⑴から⑸までの金額に係る利益の額（これに類する利益の額を含みます。）を生じさせる資産につき、その運用、保有、譲渡、貸付けその他の行為により生ずる利益の額（⑴から⑸までの金額に係る利益の額を除きます。）

（算式）

①	その親会社等の配分可能繰延対象租税額(注)（その親会社等がその所在地国において外国税額控除等の適用を受ける場合には、その適用がないものとして計算した場合の配分可能繰延対象租税額）のうち適格外国子会社合算税制等によりその親会社等の益金の額に算入される金額（その受動的所得の金額以外の所得の金額に係る部分の金額に限る。）に係る部分の金額（その金額にその構成会社等又は共同支配会社等の個別計算所得等の金額に含まれない収入等に係る部分の金額がある場合には、その金額を減算した金額）としてその親会社等の所在地国の租税に関する法令の規定を勘案して合理的な方法により計算した金額	―	②	【その対象会計年度後のいずれかの対象会計年度において、その親会社等がその所在地国において①の金額に係る外国税額控除等の適用を受けることが見込まれる場合】 その適用を受けることが見込まれる金額としてその親会社等の所在地国の租税に関する法令の規定を勘案して合理的な方法により計算した金額 又は 【その対象会計年度において、その親会社等がその所在地国において①の金額に係る外国税額控除等の適用を受ける場合】 零から、その適用を受ける金額のうち①の金額に係る部分の金額としてその親会社等の所在地国の租税に関する法令の規定を勘案して合理的な方法により計算した金額を減算した金額	=	受動的所得の金額以外の所得の金額に係る被配分繰延対象租税額

（注） 配分可能繰延対象租税額とは、親会社等（配分元）の法人税等調整額について、調整後対象租税額の計算上必要とされる一定の調整（その適用税率を15%とする調整等をいいます（法規38の28③）。）を行った金額をいいます（法規38の28④ーイ）。

ロ　親会社等が適格外国子会社合算税制等の適用を受ける場合における受動的所得の金額に係る被配分繰延対象租税額

（算式）

①	その親会社等の配分可能繰延対象租税額（その親会社等がその所在地国において外国税額控除等の適用を受ける場合にはその適用がないものとして計算した場合の配分可能繰延対象租税額とし、その親会社等の調整後対象租税額に含まれる一定の金額を除く。）のうち適格外国子会社合算税制等によりその親会社等の益金の額に算入される金額（その受動的所得の金額に係る部分の金額に限る。）に係る部分の金額としてその親会社等の所在地国の租税に関する法令の規定を勘案して合理的な方法により計算した金額	―	②	【その対象会計年度後のいずれかの対象会計年度において、その親会社等がその所在地国において①の金額に係る外国税額控除等の適用を受けることが見込まれる場合】 その適用を受けることが見込まれる金額としてその親会社等の所在地国の租税に関する法令の規定を勘案して合理的な方法により計算した金額 又は 【その対象会計年度において、その親会社等がその所在地国において①の金額に係る外国税額控除等の適用を受ける場合】 零から、その適用を受ける金額のうち①の金額に係る部分の金額としてその親会社等の所在地国の租税に関する法令の規定を勘案して合理的な方法により計算した金額を減算した金額	=	受動的所得の金額に係る被配分繰延対象租税額(注)

（注） ①の金額から②の金額を減算した金額と受動的所得被配分当期対象租税額（法規第38条の28第４項第４号ロに規定する受動的所得被配分当期対象租税額をいいます。以下同じです。）とを合計した金額が⑴の制限額を超える場合には、その制限額のうちその減算した金額に係る部分の金額が受動的所得の金額に係る被配分繰延対象租税額となります。また、その超える部分の金額（以下「超過額」といいます。）は、⑵により構成されるものとしてその親会社等の調整後対象租税額に含まれます（法規38の28⑥ー）。

⑴ 制限額

その構成会社等又は共同支配会社等の受動的所得の金額に、基準税率からその適格外国子会社合算税制等におけるその受動的所得の金額に係る対象租税の額がないものとして計算した場合のその構成会社等又は共同支配会社等の所在地国に係る国別実効税率（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、その構成会社等又は共同支配会社等の法第82条の３第２項第４号に規定する無国籍構成会社等実効税率又は同条第４項第４号に規定する無国籍共同支配会社等実効税率）を控除した割合を乗じて計算した金額をいいます（法規38の28④四ロ⑶）。

⑵ 超過額の構成

超過額は、その超過額の範囲内において、まずその対象会計年度に係る発生繰延対象租税額（各対象会計年度において計上された繰延税金資産又は繰延税金負債のうち受動的所得被配分繰延対象租税額（法規第38条の28第６項第１号に規定する受動的所得被配分繰延対象租税額をいいます。以下同じです。）に係る部分の金額をいいます。以下同じです。）で零を超えるものから成るものとし、発生繰延対象租税額が零以下である場合又はその超過額に満たない場合には、その超過額又はその満たない部分の金額の範囲内において、順次その対象会計年度に係る受動的所得被配分当期対象租税額（零を超えるものに限ります。）及び取崩繰延対象租税額（その対象会計年度に係る受動的所得被配分繰延対象租税額のうちその対象会計年度において取り崩された繰延税金資産又は繰延税金負債に係る部分の金額であって、零を超えるものをいいます。以下同じです。）から成るものとされています（法規38の28⑦）。

Q12　被配分繰延対象租税額の計算

日本に所在する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（Ａ社）の持分の全部を有しており、外国子会社合算税制の適用を受けています。当社とＡ社はともに３月決算であり、Ａ社は、外国子会社合算税制における部分対象外国関係会社に該当し、Ａ社がＹ期に得る使用料の額に係る部分課税対象金額について、当社の翌事業年度であるＹ＋１期において合算課税の対象となっています（いわゆる「期ずれ」が生じます。）。

次の場合において、Ｙ期及びＹ＋１期のＡ社の被配分繰延対象租税額の計算をどのように行うか教えてください。

⑴ Ａ社は、当社の属する特定多国籍企業グループ等におけるＸ国に所在する唯一の構成会社等です。

⑵ Ｘ国税制における「受動的所得の金額以外の所得の金額」及び「受動的所得の金額」は、国際最低課税額に対する法人税（IIR）における「受動的所得の金額以外の所得の金額」及び「受動的所得の金額」と同一です。また、Ｘ国税制では、「受動的所得の金額以外の所得の金額」に９％、「受動的所得の金額」に５％の法人税等の税率が適用されます。

⑶ 当社に適用される法人税等の税率は30％であり、当社が繰延税金負債（DTL）及び繰延税金資産（DTA）を計上する場合の法定実効税率も30％と算定しています。

＜税務及び会計情報＞

【当社】

	Ｙ期	Ｙ＋１期
①法人税法上の所得の金額（部分課税対象金額を除く）	1,000	900
②外国子会社合算税制における部分課税対象金額	－	100 （Ａ社Ｙ期②）
③法人税法上の所得の金額（①＋②）	1,000	1,000
④法人税法上の所得の金額（部分課税対象金額を除く）に対する当期税金費用の額（①×30%）	300	270
⑤部分課税対象金額に対する法人税等の額（外国税額税控除前）（②×30%）	－	30
⑥部分課税対象金額に係る外国税額控除額	－	5 （Ａ社Ｙ期⑤）
⑦部分課税対象金額に対する差引法人税等の額（⑤－⑥）（※１）	－	25
⑧会計上計上した部分課税対象金額に対する繰延税金負債（DTL）取崩額	－	30 （当社Ｙ期⑨）
⑨会計上計上した部分課税対象金額に対する繰延税金負債（DTL）発生額	30 （Ａ社Ｙ期②×30%）	60 （Ａ社Ｙ＋１期②×30%）
⑩会計上計上した部分課税対象金額に係る外国税額控除額に対する繰延税金資産（DTA）取崩額	－	5 （当社Ｙ期⑪）
⑪会計上計上した部分課税対象金額に係る外国税額控除額に対する繰延税金資産(DTA)発生額	5 （Ａ社Ｙ期⑤）	10 （Ａ社Ｙ＋１期⑤）
⑫会計上計上した当期税金費用の額の合計額（④＋⑦－⑧＋⑨＋⑩－⑪）	325	320

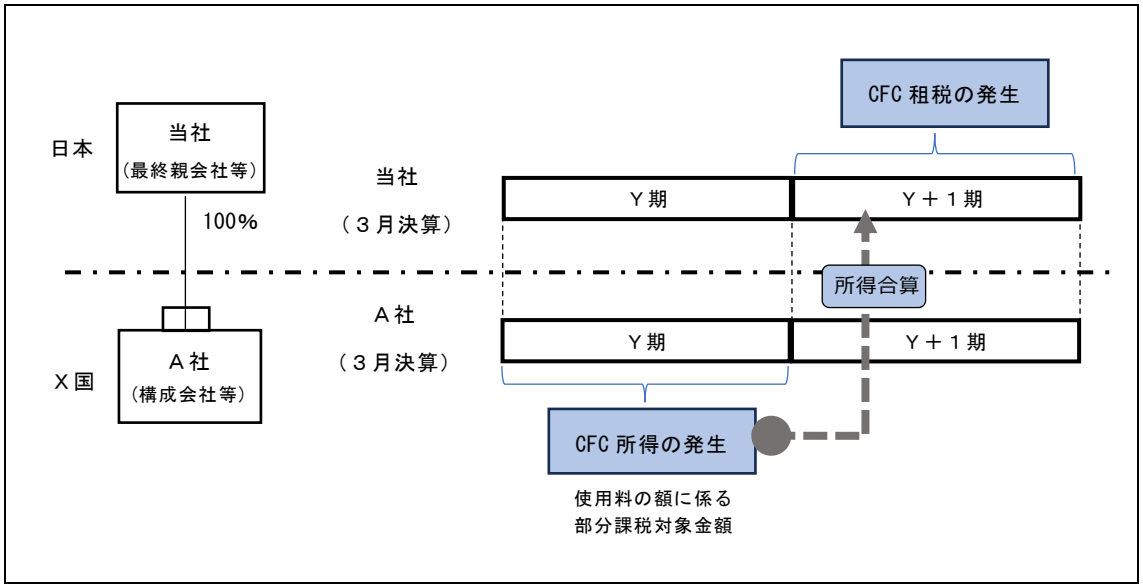
【Ａ社】

	Ｙ期	Ｙ＋１期
①Ｘ国税制における受動的所得の金額以外の所得の金額	100	100
②Ｘ国税制における受動的所得の金額（※２）	100	200
③Ｘ国税制における課税所得金額（①＋②）（※３）	200	300
④会計上計上した受動的所得の金額以外の所得の金額に対する当期税金費用の額（①×９%）	9	9
⑤会計上計上した受動的所得の金額に対する当期税金費用の額（②×５%）	5	10
⑥会計上計上した当期税金費用の額の合計額（④＋⑤）（※３）	14	19

（※１）　「部分課税対象金額に対する差引法人税等の額」は、受動的所得被配分当期対象租税額と一致します。

（※２）　Ｘ国税制における受動的所得の金額（本件使用料の額）は、外国子会社合算税制における部分課税対象金額と一致します。

（※３）　「Ｘ国税制における課税所得金額」は国際最低課税額に対する法人税（IIR）における国別グループ純所得の金額と、「会計上計上した当期税金費用の額の合計額」は国別調整後対象租税額（当社の受動的所得の金額に係る対象租税の額（当社⑦）を除きます。）と一致します。



A　本件の場合、Y期及びY＋１期のA社の被配分繰延対象租税額の計算は、次のとおり行います。

・　Y期の被配分繰延対象租税額の計算

本件使用料の額は受動的所得の金額に該当するため（上記２(6)イ(注)㈡）、A社の被配分繰延対象租税額の計算に当たっては、上記２(6)ロにより受動的所得の金額に係る被配分繰延対象租税額を計算することとなります。

まず、上記２(6)ロ算式の①の金額から算式の②の金額を減算した金額を計算します。上記２(6)ロ算式の①の金額は、翌期において合算の対象となる部分課税対象金額100に対する繰延税金負債（DTL）発生額30（【当社】Y期⑨）について、適用税率が15％であったものとみなして再計算しますので（上記２(6)イ算式(注)）、その金額は15となります。

上記２(6)ロ算式の②上段の金額について、翌期において合算の対象となる部分課税対象金額100に対し、A社はX国において５の法人税等の額が課されますので（【A社】Y期⑤）、その部分課税対象金額に係る外国税額控除の適用を受けることが見込まれる金額は５となります（【当社】Y期⑪）。

そのため、上記２(6)ロ算式の①の金額から算式の②上段の金額を減算した金額は10(15－5)となり、これが発生繰延対象租税額となります（上記２(6)ロ算式(注)⑵）。

なお、Y期の計算では、最終親会社等が部分課税対象金額に係る外国税額控除の適用を受ける金額はないため（【当社】Y期⑥）、上記２(6)ロ算式の②下段の金額は生じません。

次に、上記２(6)ロ算式(注)⑴の制限額を計算します。適格外国子会社合算税制等の適用を受ける場合における受動的所得の金額（本件使用料の額）に

係る対象租税の額がないものとして計算した場合のＸ国の国別実効税率は、７％（14（【Ａ社】Ｙ期⑥）/200（【Ａ社】Ｙ期③））となりますので、基準税率から国別実効税率を控除した割合は８％（15％－７％）となり、この割合に受動的所得の金額100を乗じることで制限額は８となります（上記２(6)ロ算式(注)⑴）。

したがって、Ｙ期の計算では、受動的所得被配分当期対象租税額は生じないことから（【当社】Ｙ期⑦）、上記で計算した上記２(6)ロ算式の①の金額から算式の②上段の金額を減算した金額10が制限額８を超えていますので、Ａ社の受動的所得の金額に係る被配分繰延対象租税額は８となり、超過額は２となります（上記２(6)ロ算式(注)）。

・　Ｙ＋１期の被配分繰延対象租税額の計算

Ｙ期と同様に、まず、上記２(6)ロ算式の①の金額から算式の②の金額を減算した金額を計算します。上記２(6)ロ算式の①の金額（繰延税金負債の発生に係る部分の金額）は、翌期において合算の対象となる部分課税対象金額200に対する繰延税金負債（DTL）発生額60（【当社】Ｙ＋１期⑨）について、適用税率が15％であったものとみなして再計算しますので（上記２(6)イ算式(注)）、その金額は30となります。

上記２(6)ロ算式の②上段の金額について、翌期において合算の対象となる部分課税対象金額200に対し、Ａ社はＸ国において10の法人税等の額が課されますので（【Ａ社】Ｙ＋１期⑤）、その部分課税対象金額に係る外国税額控除の適用を受けることが見込まれる金額は10となります（【当社】Ｙ＋１期⑪）。

そのため、上記２(6)ロ算式の①の金額（繰延税金負債の発生に係る部分の金額）から算式の②上段の金額を減算した金額は20(30－10)となり、これが発生繰延対象租税額となります（上記２(6)ロ算式(注)⑵）。

また、Ｙ＋１期の計算では、Ｙ期に計算した被配分繰延対象租税額８に係る繰延税金負債（DTL）30及び繰延税金資産（DTA）５が全て取り崩されたことから（【当社】Ｙ＋１期⑧⑩）、上記２(6)ロ算式の①の金額（繰延税金負債の取崩しに係る部分の金額）から算式の②下段の金額を減算した金額は▲８となり、これが取崩繰延対象租税額となります（上記２(6)ロ算式(注)⑵）。

さらに、Ｙ＋１期の計算では、受動的所得被配分当期対象租税額25（【当社】Ｙ＋１期⑦）が生じているため、制限額と比較する金額は、上記２(6)ロ算式の①の金額から算式の②の金額を減算した金額と受動的所得被配分当期対象租税額との合計額37（20＋(▲８)＋25）となります。

次に、制限額を計算します。適格外国子会社合算税制等の適用を受ける場合における受動的所得の金額（本件使用料の額）に係る対象租税の額がないもの

として計算した場合のＸ国の国別実効税率は、6.33％（19(【Ａ社】Ｙ＋１期⑥）/300(【Ａ社】Ｙ＋１期③)）となりますので、基準税率から国別実効税率を控除した割合は8.67％（15％－6.33％）となり、この割合に受動的所得の金額200を乗じることで制限額は17.34となります（上記２⑹ロ算式(注)⑴)。

したがって、上記で計算した制限額と比較する金額37が制限額17.34を超えていますので、受動的所得の金額に係る被配分繰延対象租税額及び被配分当期対象租税額の合計額は17.34となり、超過額は19.66となります。

最後に、この17.34のうち受動的所得の金額に係る被配分繰延対象租税額を計算するために、最終親会社等の調整後対象租税額に含まれる超過額の構成を決定します。超過額は、発生繰延対象租税額、受動的所得被配分当期対象租税額、取崩繰延対象租税額の順で構成されるものとされ、発生繰延対象租税額20が超過額19.66を超えていますので、この超過額19.66は発生繰延対象租税額によって構成されるものとなります。これに応じて、受動的所得の金額に係る被配分繰延対象租税額及び被配分当期対象租税額の合計額17.34は、発生繰延対象租税額0.34（20－19.66)、受動的所得被配分当期対象租税額25、取崩繰延対象租税額▲８によって構成されるものとなります（上記２⑹ロ算式(注)⑵)。

この結果、Ａ社の受動的所得の金額に係る被配分当期対象租税額は25となり、Ａ社の受動的所得の金額に係る被配分繰延対象租税額は▲7.66(0.34＋(▲８))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３①）。

(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

⑴　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３①一イ、法令155の37①）

⑴　最終親会社等

⑵　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

⑶　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）

国際最低課税額　＝　その構成会社等の会社等別国際最低課税額　×　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す。）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３①一ロ）

（算式）

国際最低課税額 ＝ その構成会社等の会社等別国際最低課税額 × 帰属割合 － 当該他の構成会社等に帰せられる部分の金額

⑵　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３①二イ）

（算式）

国際最低課税額 ＝ その恒久的施設等の会社等別国際最低課税額 × 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３①二ロ）

（算式）

国際最低課税額 ＝ その恒久的施設等の会社等別国際最低課税額 × 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３①二ハ）

（算式）

国際最低課税額 ＝ その恒久的施設等の会社等別国際最低課税額 × 帰属割合 － 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３①二ニ）

（算式）

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

⑶　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⑴又は⑵と同様に、帰属割合等に基づき計算した金額となります。

⑷　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。

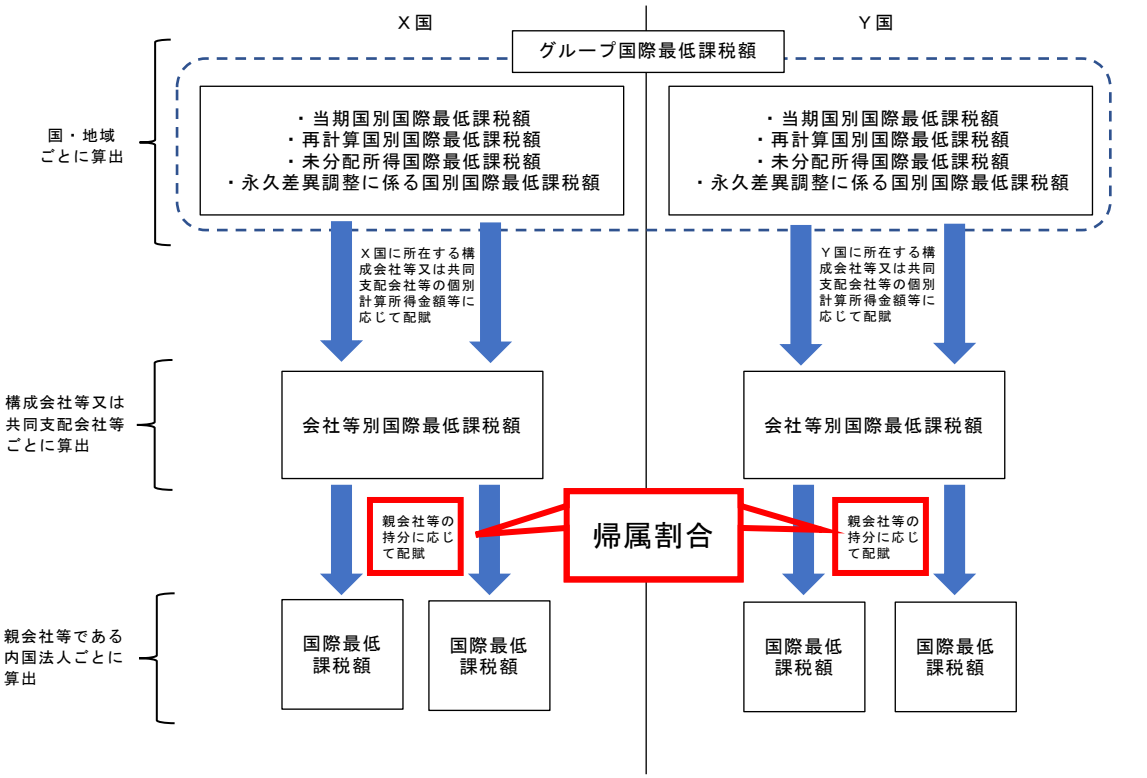
（算式）

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

（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。

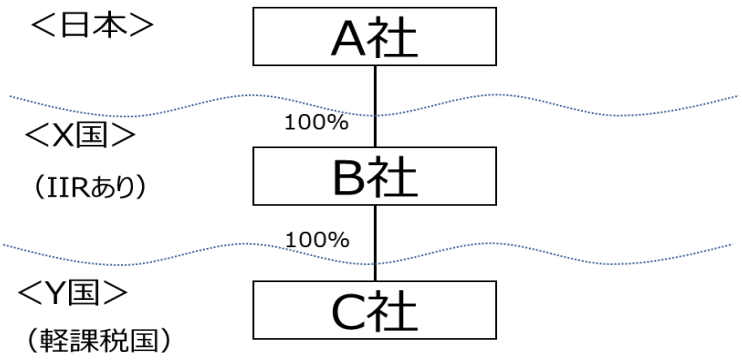
国際最低課税額のイメージ



Q13　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⑴から⑸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。

⑴　最終親会社等である内国法人がIIRの適用を受ける場合

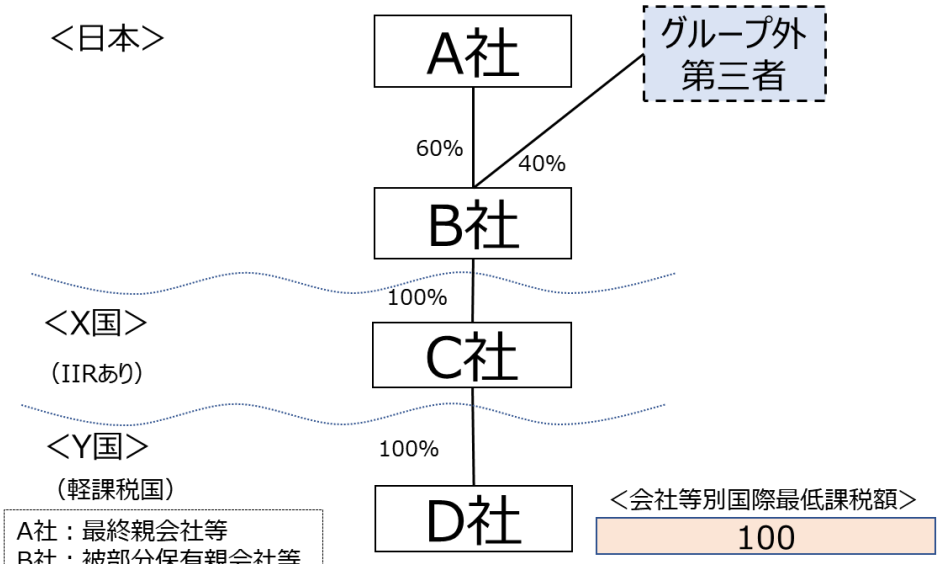


A社：最終親会社等
B社：中間親会社等
C社：構成会社等

<会社等別国際最低課税額>
100

※　A社のC社に対する帰属割合：100%

⑵　複数の内国法人がIIRの適用を受ける場合

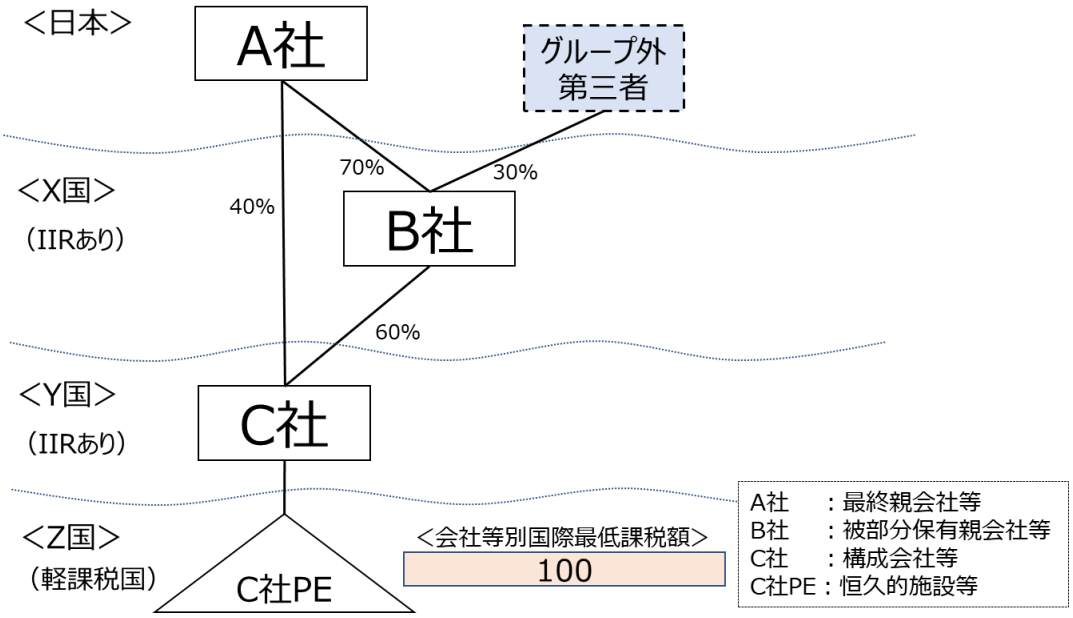


A社：最終親会社等
B社：被部分保有親会社等
C社：被部分保有親会社等
D社：構成会社等

<会社等別国際最低課税額>
100

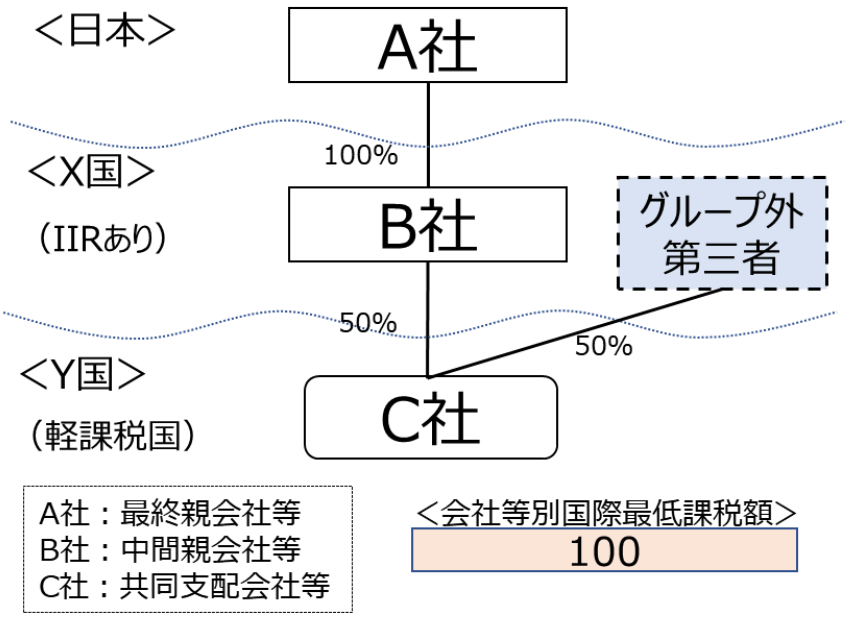
※　A社のD社に対する帰属割合：60%（B社に帰せられる部分に係る割合：60%）
　　B社のD社に対する帰属割合：100%

⑶　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



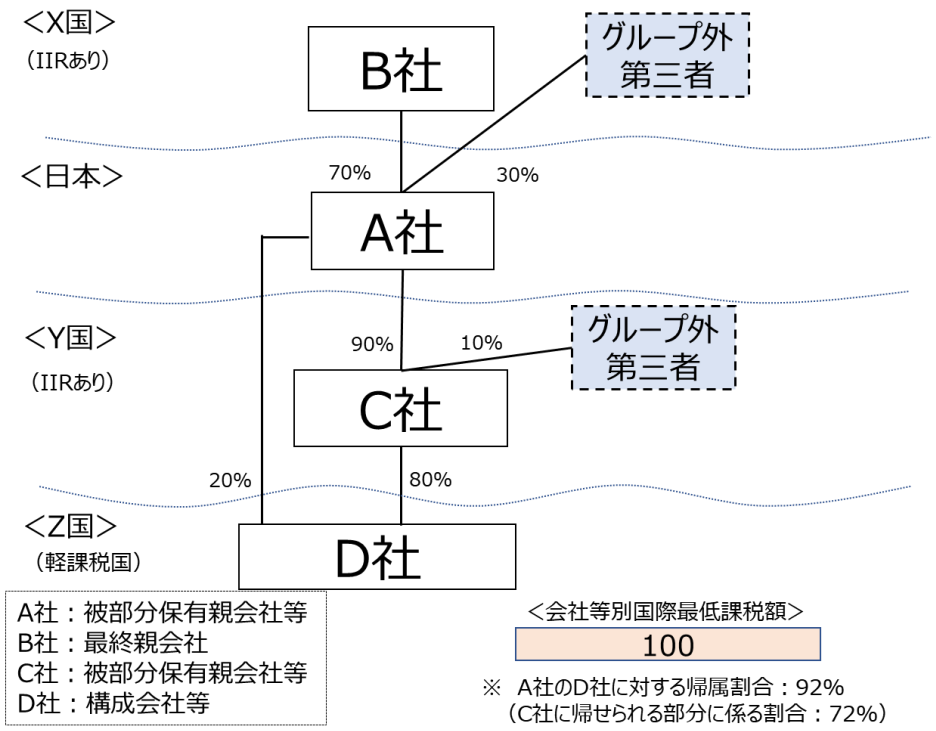
※　A社のC社PEに対する帰属割合：82%　（B社に帰せられる部分に係る割合：42%）

⑷　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%

⑸　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



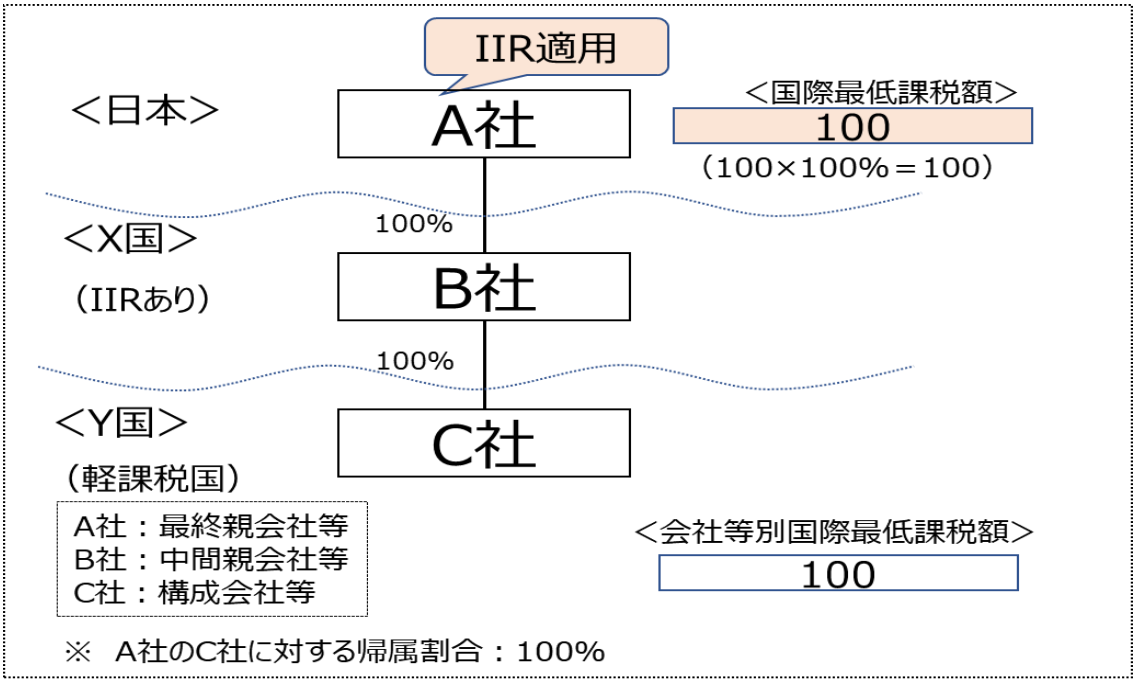
A　国際最低課税額の計算は、次のとおり行います。

・　⑴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２⑴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。



・　⑵の場合

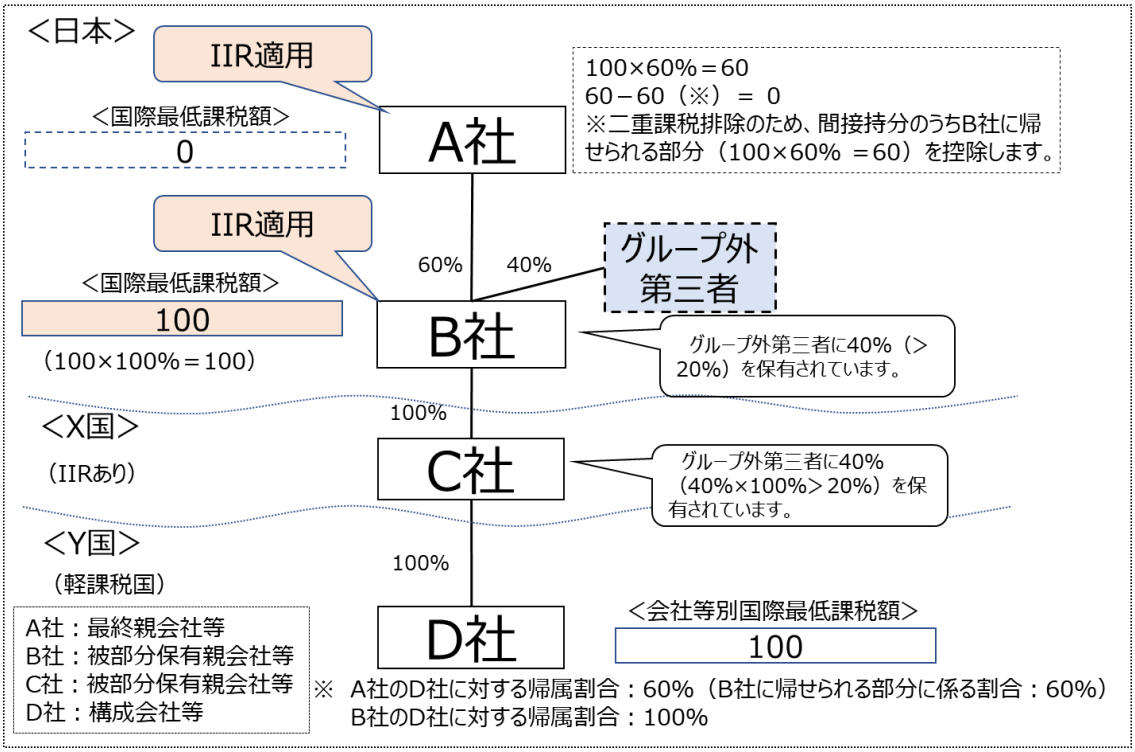
最終親会社等であるＡ社の所在地国である日本では、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税を課することとされるため、同社において構成会社等であるＤ社に係る国際最低課税額の計算を行うこととなります（上記２⑴ロ）。

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２⑴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。



・　⑶の場合

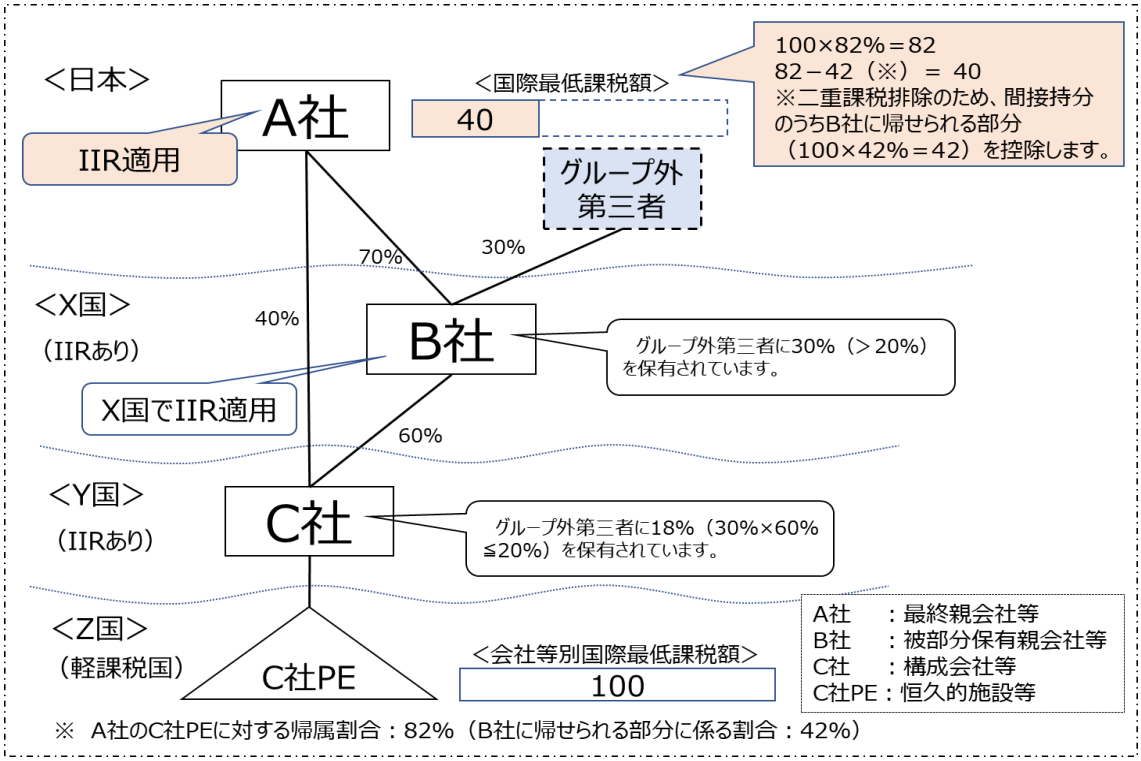
最終親会社等であるＡ社の所在地国である日本では、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税を課することとされているため、同社において構成会社等のうち恒久的施設等に該当するＣ社ＰＥ（Ｃ社の恒久的施設等をいいます。以下同じです。）に係る国際最低課税額の計算を行うこととなります（上記２⑵ニ）。

したがって、軽課税国であるＺ国に所在するＣ社ＰＥの会社等別国際最低課税額100をＡ社のＣ社ＰＥ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。



・ ⑷の場合

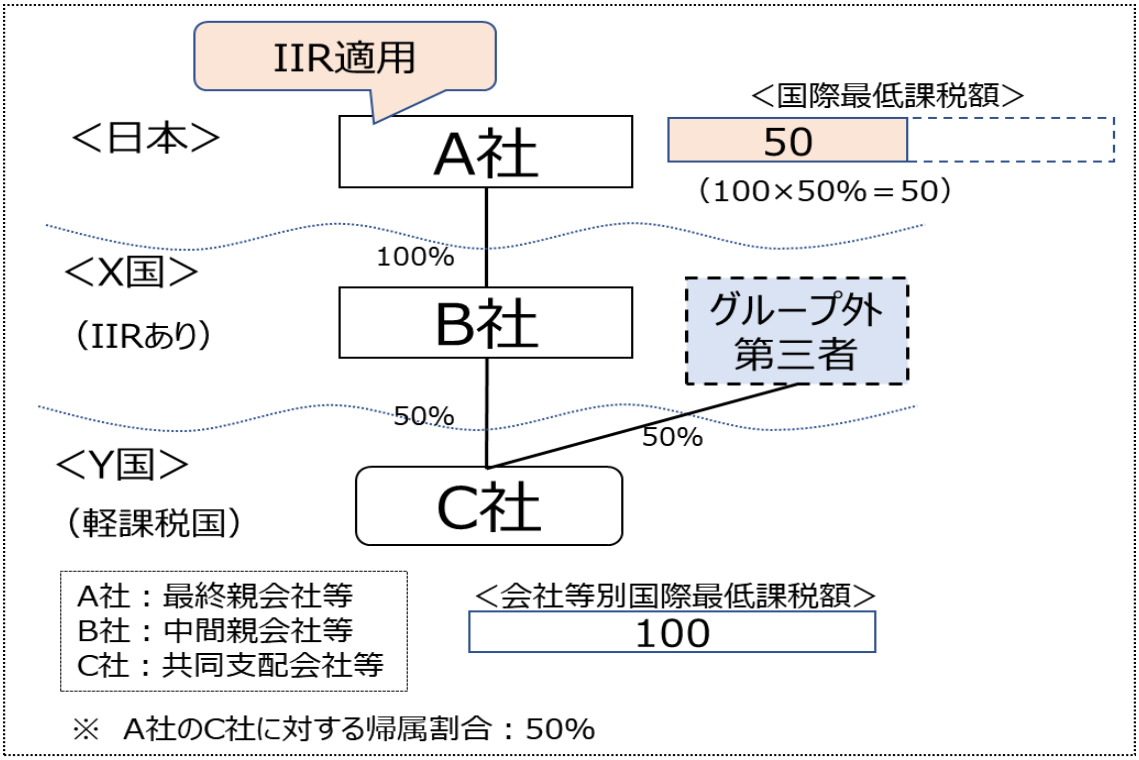
最終親会社等であるA社の所在地国である日本では、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税を課することとされるため、同社において共同支配会社等であるC社に係る国際最低課税額の計算を行うこととなります（上記２⑶）。

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（Ｑ13⑴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。



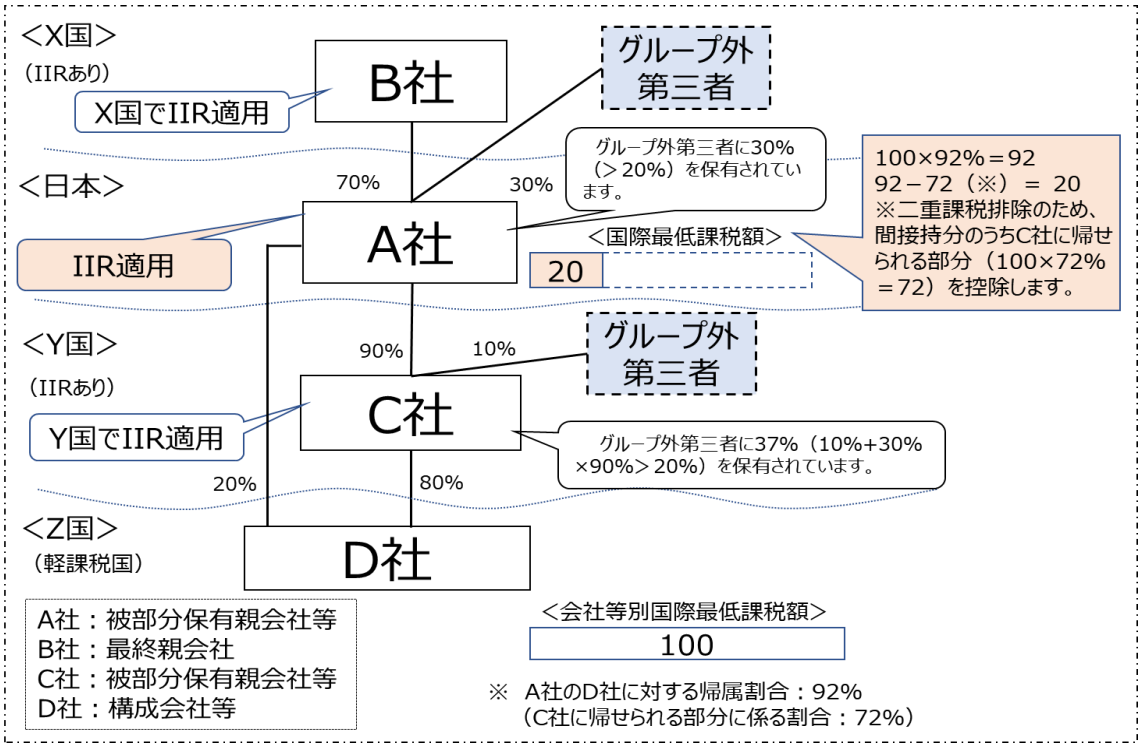
・　⑸の場合

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２⑴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ませんので、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。



Q14　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３①）。

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３②）。

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３④）。

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３②一～三）。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４⑵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３②四～六）。

⑴　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４⑶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４⑴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

⑵　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

⑶　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４⑶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３⑴イの当期国別国際最低課税額とは、⑴の金額から⑵の金額を控除した残額に⑶の割合を乗じて計算した金額をいいます。

⑴　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

⑵　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。⑵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。⑵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）

㈠　俸給、給料、賃金、歳費、賞与又はこれらの性質を有する給与

㈡　人的役務の提供に対する報酬（㈠の費用を除きます。）

㈢　その構成会社等が負担する社会保険料

㈣　福利厚生に係る費用

㈤　㈠から㈣までの費用に類する費用

㈥　㈠から㈤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ます（法基通18－２－１）。

（注１）　その役員に係る上記㈠から㈣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㈠から㈣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す。）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㈠から㈣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）

㈠　有形固定資産（㈣のものを除きます。）

㈡　天然資源

㈠　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

㈡　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）。

⑶　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

Q15　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３②一イ⑵⒤、法令155の38①一、法規38の31①）。

⑴　俸給、給料、賃金、歳費、賞与又はこれらの性質を有する給与

⑵　人的役務の提供に対する報酬（⑴の費用を除きます。）

⑶　その構成会社等が負担する社会保険料

⑷　福利厚生に係る費用

⑸　⑴から⑷までの費用に類する費用

⑹　⑴から⑸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、給与税又はフリンジベネフィット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、取戻繰延税金負債に相当する金額（下記⑶参照）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３⑴ロ、⑵イ又は⑶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40①）。

⑴　再計算当期国別国際最低課税額

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（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。以下同じです。）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。⑴において同じです。）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）。

⑵ 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

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）。

Q16 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。

⑶　取戻繰延税金負債に相当する金額

取戻繰延税金負債に相当する金額（一定のものを除きます。）がある場

合には、その取戻繰延税金負債に係る繰延税金負債が計上された過去対象会計年度について再計算国別国際最低課税額の計算を行うこととされており（法令155の40①三、法規38の32①二）、再計算国別国際最低課税額の計算における再計算国別調整後対象租税額の計算上、取戻繰延税金負債に相当する金額を減算することとされています（法令155の40②三イ）。

取戻繰延税金負債とは、過去対象会計年度に計上された繰延税金負債に係る繰延対象租税額のうちその過去対象会計年度の５対象会計年度後の対象会計年度終了の日までに取り崩されなかった繰延税金負債に係る部分の金額を、後入先出法、先入先出法又は個別法のうちから構成会社等がその繰延税金負債（繰延対象租税額に係るものに限るものとし、特定短期繰延税金負債（その計上された対象会計年度の５対象会計年度後の対象会計年度終了の日までにその全額が取り崩されることが客観的な事実に基づき見込まれる繰延税金負債のうち一定のものをいいます。以下同じです。）を除きます。）について選定した方法により算出した金額（その方法を選定しなかった場合又は選定した方法により算出しなかった場合には、後入先出法により算出した金額）をいいます（法規38の32②）。

イ　後入先出法

後入先出法とは、繰延税金負債を総勘定元帳の科目などの区分ごとに区別し、その区分に係る㈠の金額から㈡の金額を控除した残額をその取り崩されなかった繰延税金負債に係る部分の金額とする方法をいいます（法規38の32②一）。

㈠　各対象会計年度に係るＡの金額からＢの金額を控除した残額（その対象会計年度（イにおいて「判定対象会計年度」といいます。）が移行対象会計年度以後の５対象会計年度のいずれかである場合には、零）

Ａ　繰延税金負債残高（移行対象会計年度からその判定対象会計年度までの各対象会計年度に係る繰延税金負債の増加額の合計額からその繰延税金負債の減少額の合計額を控除した残額をいいます。以下同じです。）

Ｂ　その判定対象会計年度及びその判定対象会計年度の直前の４対象会計年度に係る繰延税金負債の増加額の合計額からその繰延税金負債の減少額の合計額を控除した残額

㈡　判定対象会計年度の前対象会計年度に係る㈠の金額

（注）　取戻繰延税金負債を後入先出法により算出する場合において、移行対象会計年度前に計上された繰延税金負債があるときは、繰延税金負債の減少額は、まず移行対象会計年度以後に計上された繰延税金負債

の取崩額とみなされます（法規38の32⑥において準用する法規38の28⑮一）。

ロ　先入先出法

先入先出法とは、繰延税金負債を総勘定元帳の科目などの区分ごとに区別し、その区分に係る㈠の金額から㈡の金額を控除した残額をその取り崩されなかった繰延税金負債に係る部分の金額とする方法をいいます（法規38の32②二）。

㈠　各対象会計年度に係るＡの金額からＢの金額を控除した残額（その対象会計年度（ロにおいて「判定対象会計年度」といいます。）が移行対象会計年度以後の５対象会計年度のいずれかである場合には、零）

Ａ　繰延税金負債残高

Ｂ　その判定対象会計年度及びその判定対象会計年度の直前の４対象会計年度に係る繰延税金負債の増加額の合計額

㈡　判定対象会計年度の前対象会計年度に係る㈠の金額

（注）　取戻繰延税金負債を先入先出法により算出する場合において、移行対象会計年度前に計上された繰延税金負債があるときは、繰延税金負債の減少額は、まず移行対象会計年度前に計上された繰延税金負債の取崩額とみなされます（法規38の32⑥において準用する法規38の28⑮二）。

ハ　個別法

個別法とは、繰延税金負債について、その繰延税金負債が計上されることとなった個々の資産又は負債ごとに、その取り崩されなかった繰延税金負債に係る部分の金額を算出する方法をいいます（法規38の32②三）。

なお、過去対象会計年度における再計算国別調整後対象租税額の計算上減算された取戻繰延税金負債が取り崩された場合には、その取り崩された対象会計年度の繰延対象租税額の計算上、その取り崩された部分に相当する金額を加算することとされています（法規38の28③二ハ⑫）。

Q17　後入先出法及び先入先出法による取戻繰延税金負債の算出

当社は、繰延税金負債を総勘定元帳の科目単位で計上しており、移行対象会計年度（Y1）前に計上した繰延税金負債が150あります。各対象会計年度における繰延税金負債の増加額又は減少額が次のとおりである場合には、取戻繰延税金負債について、後入先出法及び先入先出法による算出をそれぞれどのように行うのか教えてください。

対象会計年度	Y1	Y2	Y3	Y4	Y5	Y6	Y7	Y8	Y9	Y10
繰延税金負債の増加額又は減少額	10	190	0	150	▲10	▲50	▲40	▲190	30	▲100

※　「繰延税金負債」は、繰延対象租税額に係るものであり、特定短期繰延税金負債は除かれています。

A　本件における取戻繰延税金負債の算出は、次のとおり行います。

・　後入先出法による算出を行う場合

対象会計年度	Y1	Y2	Y3	Y4	Y5	Y6	Y7	Y8	Y9	Y10
①繰延税金負債の増加額又は減少額	10	190	0	150	▲ 10	▲ 50	▲ 40	▲ 190	30	▲ 100
②移行対象会計年度前の繰延税金負債への取崩額の配分	0	0	0	0	0	0	0	0	0	▲ 10
③移行対象会計年度前の繰延税金負債の残高（前対象会計年度の③＋②）	150	150	150	150	150	150	150	150	150	140
④取崩額配分後の繰延税金負債の増加額又は減少額（①－②）	10	190	0	150	▲ 10	▲ 50	▲ 40	▲ 190	30	▲ 90
⑤移行対象会計年度以後の繰延税金負債の残高（前対象会計年度の⑤＋④）	10	200	200	350	340	290	250	60	90	0
⑥後入先出法に係る計上限度額（マイナスの場合は０）（その対象会計年度及び直前４対象会計年度の①の合計額）	10	200	200	350	340	280	50	0	0	0
⑦限度超過額（⑤－⑥）	－	－	－	－	－	10	200	60	90	0
⑧取戻繰延税金負債又はその取崩額（⑦－前対象会計年度の⑦）	－	－	－	－	－	10	190	▲ 140	30	▲ 90

繰延税金負債の減少額は、まず移行対象会計年度以後に計上された繰延税金負債（以下「移行以後DTL」といいます。）の取崩額とみなされますので、その取崩額とみなされた金額の合計額が繰延税金負債の増加額の合計額に達した場合には、その達するまでの金額を移行以後DTLの取崩額とみなし、その達した対象会計年度における繰延税金負債の減少額からその対象会計年度において移行以後DTLの取崩額とみなされた金額を控除した残額を移行対象会計年度前に計上された繰延税金負債（以下「移行前DTL」といいます。）の取崩額とみなしてその対象会計年度の繰延税金負債残高を計算します（上記５(3)イ(注)）。

本件の場合、Y5からY8までの各対象会計年度における繰延税金負債の減少額は、移行以後DTLの取崩額とみなされます（Y5からY8までの④）。また、Y10においては、Y10までの繰延税金負債の減少額（Y5からY8まで及びY10の①）の合計額（390）が繰延税金負債の増加額（Y1、Y2、Y4及びY9の①）の合計額（380）を超えることとなるため、Y10の繰延税金負債の減少額100のうち移行以後DTLの取崩額とみなされた金額の合計額が繰延税金負債の増加額の合計額に達するまでの金額である90は移行以後DTLの取崩額とみなされ（Y10④）、その残額である10は移行前DTLの取崩額とみなされます（Y10②）。

これらの計算の結果、Y6、Y7及びY9における限度超過額の前対象会計年度か

らの増加額10、190及び30(Y6、Y7及びY9の⑧)が取戻繰延税金負債となり、それぞれの５対象会計年度前であるY1、Y2及びY4における再計算国別調整後対象租税額の計算においてそれぞれ減算した上で、再計算国別国際最低課税額の計算を行うこととなります（法令155の40①三②三イ、法規38の32①二）。

なお、Y8及びY10における限度超過額の前対象会計年度からの減少額140及び90（Y8及びY10の⑧）は、取戻繰延税金負債の取崩額としてY8及びY10における繰延対象租税額の計算においてそれぞれ加算することとなります（法規38の28③二ハ）。

・　先入先出法による算出を行う場合

対象会計年度	Y1	Y2	Y3	Y4	Y5	Y6	Y7	Y8	Y9	Y10
①繰延税金負債の増加額又は減少額	10	190	0	150	▲ 10	▲ 50	▲ 40	▲ 190	30	▲ 100
②移行対象会計年度前の繰延税金負債への取崩額の配分	0	0	0	0	▲ 10	▲ 50	▲ 40	▲ 50	0	0
③移行対象会計年度前の繰延税金負債の残高 （前対象会計年度の③＋②）	150	150	150	150	140	90	50	0	0	0
④取崩額配分後の繰延税金負債の増加額又は減少額（①－②）	10	190	0	150	0	0	0	▲ 140	30	▲ 100
⑤移行対象会計年度以後の繰延税金負債の残高 （前対象会計年度の⑤＋④）	10	200	200	350	350	350	350	210	240	140
⑥先入先出法に係る計上限度額 （その対象会計年度及び直前４対象会計年度の①の増加額の合計額）	10	200	200	350	350	340	150	150	30	30
⑦限度超過額（⑤－⑥）	－	－	－	－	－	10	200	60	210	110
⑧取戻繰延税金負債又はその取崩額（⑦－前対象会計年度の⑦）	－	－	－	－	－	10	190	▲ 140	150	▲ 100

繰延税金負債の減少額は、まず移行前DTLの取崩額とみなされますので、その取崩額とみなされた金額の合計額が移行対象会計年度における移行前DTLに達した場合には、その達するまでの金額を移行前DTLの取崩額とみなし、その達した対象会計年度における繰延税金負債の減少額からその対象会計年度において移行前DTLの取崩額とみなされた金額を控除した残額を移行以後DTLの取崩額とみなしてその対象会計年度の繰延税金負債残高を計算します（上記５(3)ロ(注)）。

本件の場合、Y5からY7までの各対象会計年度における繰延税金負債の減少額は、移行前DTLの取崩額とみなされます（Y5からY7までの②）。また、Y8においては、Y8までの繰延税金負債の減少額（Y5からY8までの①）の合計額（290）が移行前DTL（150）を超えることとなるため、Y8の繰延税金負債の減少額190のうち移行前DTLの取崩額とみなされた金額の合計額が移行前DTLに達するまでの金額である50は移行前DTLの取崩額とみなされ（Y8②）、その残額である140は移行以後DTLの取崩額とみなされます（Y8④）。なお、Y8において移行前DTLが全額取り崩されたことから、Y9以降の繰延税金負債の減少額は移行以後DTLの取崩額とみなされることとなります。

これらの計算の結果、Y6、Y7及びY9における限度超過額の前対象会計年度からの増加額10、190及び150（Y6、Y7及びY9の⑧）が取戻繰延税金負債となり、それぞれの５対象会計年度前であるY1、Y2及びY4における再計算国別調整後対象租税額の計算においてそれぞれ減算した上で、再計算国別国際最低課税額の計算を行うこととなります（法令155の40①三②三イ、法規38の32①二）。

なお、Y8及びY10における限度超過額の前対象会計年度からの減少額140及び100（Y8及びY10の⑧）は、取戻繰延税金負債の取崩額としてY8及びY10における繰延対象租税額の計算においてそれぞれ加算することとなります（法規38の28③二ハ）。

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３⑥）。

⑴　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３⑥一、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。

㈠　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ます。以下㈡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⑵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ます。）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）。

⑵ 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⑴の要件の判定に当たり、上記⑴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⑴（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㈡の要件の判定に当たっても、同様です（法基通18－２－８の２）。

⑵　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３⑥二、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３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。

Q18⑴　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Ⅶ⑵ニに記載のとおり、「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。

本件の場合は、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Ⅵ４Ｑ15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３⑧⑪）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等の計算の特例（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。

⑴　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)。

⑵　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⑴及び⑵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も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)。

Q18⑵　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、何か良い確認方法はありますか。

Ａ　QDMTT会計基準（法82の３⑥一）及び整合性基準（法82の３⑥二）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)。**Q13**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 SbSセーフ・ハーバーについて

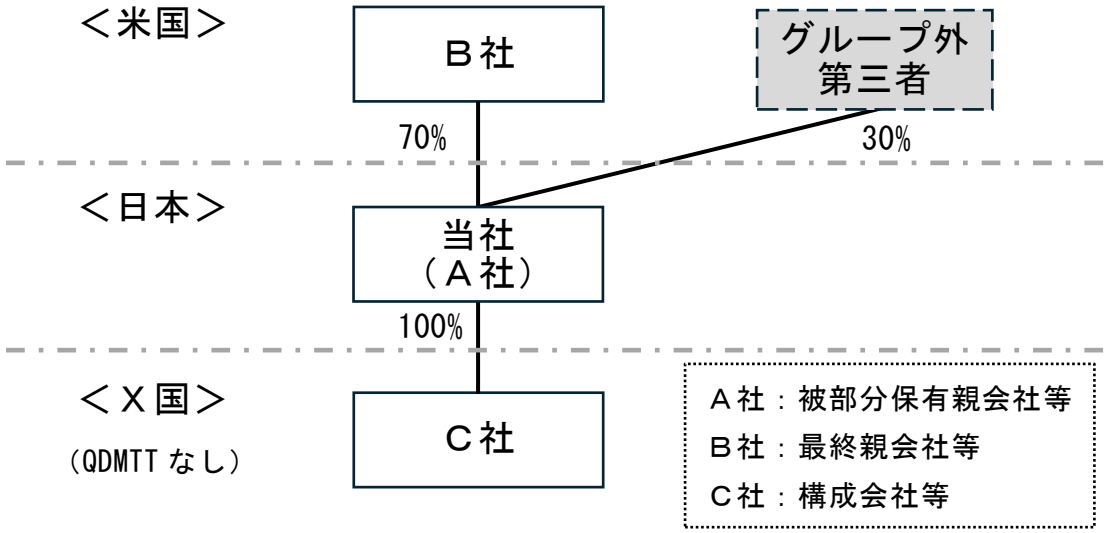
令和８年１月１日以後に開始する対象会計年度において、特定多国籍企業グループ等の最終親会社等が、国際的に認められた要件（国内課税要件、国外課税要件及び外国税額控除要件）を満たしていると国際的に認められる国又は地域として財務大臣が指定する国又は地域(注)を所在地国とする場合には、その対象会計年度のその特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等に係るグループ国際最低課税額及びその特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等に係るグループ国際最低課税額を零とすることができることとされています（法82の３⑦⑪⑭、令８改正法附則15、法規38の43の２）。

(注) 令和８年３月末時点において、アメリカ合衆国が指定されています（法82の３⑯、令和８年財務省告示第89号）。

Q19　SbSセーフ・ハーバーの適用を受ける場合の計算

日本を所在地国とする当社（A社）は、アメリカ合衆国（米国）を所在地国とする最終親会社等であるB社にその持分の70%を有されており、グループ外の第三者に残りの30%を有されています。当社は、被部分保有親会社等に該当するほか、X国を所在地国とする構成会社等であるC社の持分の全部を有しています。

当社の属する特定多国籍企業グループ等において、SbSセーフ・ハーバーの適用を受ける場合、当社の国際最低課税額及び国際最低課税残余額はいずれも零となると考えて良いでしょうか。



A　上記Ⅷのとおり、令和８年１月１日以後に開始する対象会計年度において、特定多国籍企業グループ等の最終親会社等がアメリカ合衆国を所在地国とする場合には、その特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等に係るグループ国際最低課税額及び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係るグループ国際最低課税額を零とすることができるSbSセーフ・ハーバー（適用免除基準）が設けられています。

ここで、国際最低課税額とはグループ国際最低課税額のうち一定の金額であり、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ので（法82の３①②）、SbSセーフ・ハーバーの適用により構成会社等に係るグループ国際最低課税額及び共同支配会社等に係るグループ国際最低課税額が零となる場合には、グループ国際最低課税額も零となることから、結果として国際最低課税額は零となります。

また、各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税（下記ニ参照）

について、国際最低課税残余額とは国内グループ国際最低課税残余額に一定の割合を乗じて計算した金額であり、国内グループ国際最低課税残余額とはグループ国際最低課税額のうちIIRで課税されない残余額に一定の割合を乗じて計算した金額をいいますので（法82の11①②）、SbSセーフ・ハーバーの適用によりグループ国際最低課税額が零となる場合には、グループ国際最低課税額のうちIIRで課税されない残余額も零となり、国内グループ国際最低課税残余額も零となることから、結果として国際最低課税残余額は零となります。

本件において、Ａ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Ｂ社はアメリカ合衆国を所在地国とするため、SbSセーフ・ハーバーの適用を受けることができます。そのため、SbSセーフ・ハーバーの適用を受けない場合には、Ａ社はＣ社に係る国際最低課税額及びＢ社に係る国際最低課税残余額を計算することとなりますが、SbSセーフ・ハーバーの適用を受ける場合には、Ｃ社に係る国際最低課税額及びＢ社に係る国際最低課税残余額はいずれも零となります。

なお、SbSセーフ・ハーバーの適用を受ける場合であっても、Ａ社において、各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税（下記**三**参照）の適用は免除されませんので留意が必要です。

Ⅸ　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９年12月31日までの間に開始する対象会計年度（令和11年６月30日までに終了するものに限ります。）において、⑴から⑶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）。

⑴　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。

⑵　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ます。）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３④⑥⑫）。

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ます。）の合計額（その合計額のうちに㈠又は㈡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

㈠　対象租税以外の租税の額

㈡　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。

⑶ 通常利益要件

上記⑵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ピング特例（法82の３③）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⑵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。）に係るものに限ります。）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）」経過的取扱い⑹）。

（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⑵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⑵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４⑪）。

（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３⑭）。

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。

⑴　特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係るグループ国際最低課税額等報告事項等（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。⑴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グループ国際最低課税額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。）。

⑵　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。⑵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１⑴から⑶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（いわゆる「once out, always out」アプローチ）。

Q20⑴　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１⑵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１⑵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することが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３⑭）。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）

・「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）

・「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）
（仮訳：
https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/oecd/tp/pdf/2022translated.pdf ）

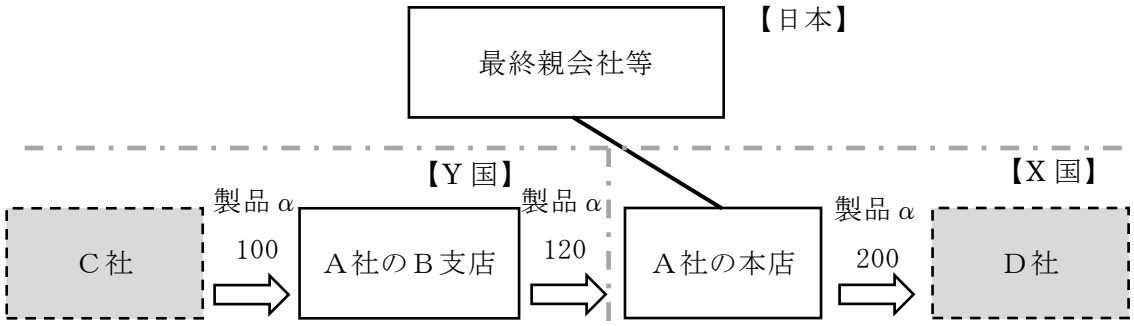
Q20(2)　構成会社等が恒久的施設等を有する場合の移行期間CbCRセーフ・ハーバーにおける調整

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。

＜取引図＞



＜A社の財務諸表及びB支店の内部管理会計のデータ＞

会社等・PE	収入金額	売上原価	税引前当期利益の額
A社（財務諸表）	200	100	100
B支店（内部管理会計）	120	100	20

＜国別報告事項におけるA社及びB支店の収入金額及び税引前当期利益の額＞

会社等・PE	収入金額	税引前当期利益の額
A社	200	100
B支店	120	20

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。

Q20(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９年12月31日までの間に開始する対象会計年度（令和11年６月30日までに終了するものに限ります。）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（いわゆる「once out, always out」アプローチ）（上記２(2)）、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の申告を行っており、令和６年12月期は「once out, always out」アプローチの対象となりますので、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。

なお、ある国を所在地国とする構成会社等及び共同支配会社等に対して課税権を有する国又は地域（「特定多国籍企業グループ等報告事項等の記載要領　令和６年６月（令和８年６月改訂）」Ⅲ第２の１⑻1.4.4の課税権を有する国又は地域をいいます。以下同じです。）がない場合には、その対象会計年度においてその国につき移行期間CbCRセーフ・ハーバーの適用を受けようとする旨を特定多国籍企業グループ等報告事項等に記載することとはされていないことから（「特定多国籍企業グループ等報告事項等の記載要領　令和６年６月（令和８年６月改訂）」Ⅲ第２の１⑻）、上記**２**⑴の適用要件を満たさず、その対象会計年度においてその国につき移行期間CbCRセーフ・ハーバーの適用を受けることができないこととなりますが、このような場合については、「once out, always out」アプローチの対象となりません。また、この取扱いは、我が国に先行してIIRが適用される他の国又は地域の中間親会社等における移行期間CbCRセーフ・ハーバーについても同様です。

したがって、仮に令和６年12月期において、Ｘ国に所在するＣ社に対して課税権を有する国又は地域がない（Ｂ社の所在地国が課税権を有しない）ことにより、令和６年12月期においてＸ国について移行期間CbCRセーフ・ハーバーの適用を受けていないとしても、令和６年12月期は「once out, always out」アプローチの対象とはならないため、令和７年12月期において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。

この「移行期間CbCRセーフ・ハーバーの適用関係」については、下記**三Ⅱ Q23**の取扱いもご参照ください。

Q20(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国とのことですが、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。

二　各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税

Ⅰ　国際最低課税残余額について

１　国際最低課税残余額

国際最低課税残余額とは、特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人の各対象会計年度に係るその特定多国籍企業グループ等の国内グループ国際最低課税残余額に、その内国法人に係る構成会社等別従業員等割合（注１）に100分の50を乗じて計算した割合とその内国法人に係る構成会社等別有形資産割合（注２）に100分の50を乗じて計算した割合とを合計した割合を乗じて計算した金額をいいます（法82の11①、法令155の59①②）。

（注１）　その特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限るものとし、各種投資会社等を除きます。（注２）において同じです。）の従業員等の数（法令第155条の59第１項に規定する従業員等の数をいいます。以下同じです。）の合計数のうちにその内国法人（その所在地国が我が国であるものに限るものとし、各種投資会社等を除きます。（注２）において同じです。）の従業員等の数の占める割合をいいます。

（注２）　その特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等の有形資産の額（法令第155条の59第２項第１号に規定する有形資産の額をいいます。以下同じです。）の合計額のうちにその内国法人の有形資産の額の占める割合をいいます。

（算式）

国際最低課税残余額　＝　国内グループ国際最低課税残余額

$$\times \left(\frac{\text{その内国法人（※）の従業員等の数}}{\text{我が国を所在地国とする全ての構成会社等（※）の従業員等の数の合計数}} \times 50\% \ + \ \frac{\text{その内国法人（※）の有形資産の額}}{\text{我が国を所在地国とする全ての構成会社等（※）の有形資産の額の合計額}} \times 50\% \right)$$

【構成会社等別従業員等割合】　　【構成会社等別有形資産割合】

※　各種投資会社等については、計算から除かれます。

２　国内グループ国際最低課税残余額

国内グループ国際最低課税残余額とは、各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等のグループ国際最低課税残余額に、その特定多国籍企業グループ等に係る国内従業員等割合（注１）に100分の50を乗じて計算した割合とそ

の特定多国籍企業グループ等に係る国内有形資産割合(注２)に100分の50を乗じて計算した割合とを合計した割合を乗じて計算した金額をいいます（法82の11②、法令155の59③④)。

（注１） その特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等（その所在地国が我が国又は国際最低課税残余額相当額課税国であるものに限るものとし、各種投資会社等を除きます。）の従業員等の数の合計数のうちにその特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限るものとし、各種投資会社等を除きます。）の従業員等の数の合計数の占める割合をいいます。

（注２） その特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等（その所在地国が我が国又は国際最低課税残余額相当額課税国であるものに限るものとし、各種投資会社等を除きます。）の有形資産の額の合計額のうちにその特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限るものとし、各種投資会社等を除きます。）の有形資産の額の合計額の占める割合をいいます。

なお、上記(注１)及び(注２)の国際最低課税残余額相当額課税国とは、我が国以外の国又は地域の租税に関する法令において各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税に相当する税を課することとされている場合におけるその国又は地域（その法令の規定により、各対象会計年度において、過去対象会計年度の国内グループ国際最低課税残余額に相当する金額の全額が課税されていないことにより国内グループ国際最低課税残余額に相当する金額がないものとされる場合におけるその国又は地域を除きます。）をいいます（法令155の59③、法基通18－３－４)。

（算式）

国内グループ国際最低課税残余額　＝　グループ国際最低課税残余額

$$\times \left(\frac{\text{我が国を所在地国とする全ての構成会社等(※１)の従業員等の数の合計数}}{\text{UTPR 導入国(※２)を所在地国とする全ての構成会社等(※１)の従業員等の数の合計数}} \times 50\% + \frac{\text{我が国を所在地国とする全ての構成会社等(※１)の有形資産の額の合計額}}{\text{UTPR 導入国(※２)を所在地国とする全ての構成会社等(※１)の有形資産の額の合計額}} \times 50\% \right)$$

【国内従業員等割合】　　【国内有形資産割合】

※１　各種投資会社等については、計算から除かれます。
※２　我が国又は国際最低課税残余額相当額課税国に限ります。

3　グループ国際最低課税残余額

グループ国際最低課税残余額とは、特定多国籍企業グループ等のグループ国際最低課税額から次の場合の区分に応じそれぞれ次の金額の合計額を控除した残額をいいます（法82の11②）。

⑴　構成会社等に係るグループ国際最低課税額がある場合

特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（⑴において「対象構成会社等」といいます。）ごとの会社等別国際最低課税額等（会社等別国際最低課税額又は我が国を所在地国とする構成会社等若しくは共同支配会社等に係るこれに相当するものをいいます。以下同じです。）に係る国際最低課税額等（次の場合のいずれかに該当する場合には、構成会社等ごとの会社等別国際最低課税額等）を合計した金額

イ　その特定多国籍企業グループ等の最終親会社等がその対象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ている場合

ロ　その特定多国籍企業グループ等の最終親会社等がその対象構成会社等の所有持分を直接に有していない場合であって、かつ、その最終親会社等とその対象構成会社等との間に所有持分の保有を通じて介在する他の構成会社等がその対象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ている場合（その最終親会社等とその対象構成会社等との間に所有持分の保有を通じた二以上の連鎖関係がある場合には、その二以上の連鎖関係のいずれにおいてもその対象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ている他の構成会社等が介在する場合に限ります。）

すなわち、各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税は、グループ国際最低課税額のうちIIRが適用されない残余額に課税するものであるため、構成会社等の会社等別国際最低課税額等のうちIIRの対象となる金額（国際最低課税額等）以外の金額が対象とされますが、最終親会社等の所有持分に対応する部分の課税が確保される場合には、各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税の対象となる部分の金額はないこととされています。

⑵　共同支配会社等に係るグループ国際最低課税額がある場合

特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等ごとの次の金額の合計額（その合計額がその共同支配会社等の会社等別国際最低課税額等を超える場合には、その会社等別国際最低課税額等）を合計した金額

イ　その共同支配会社等の会社等別国際最低課税額等に係る国際最低課税

額等

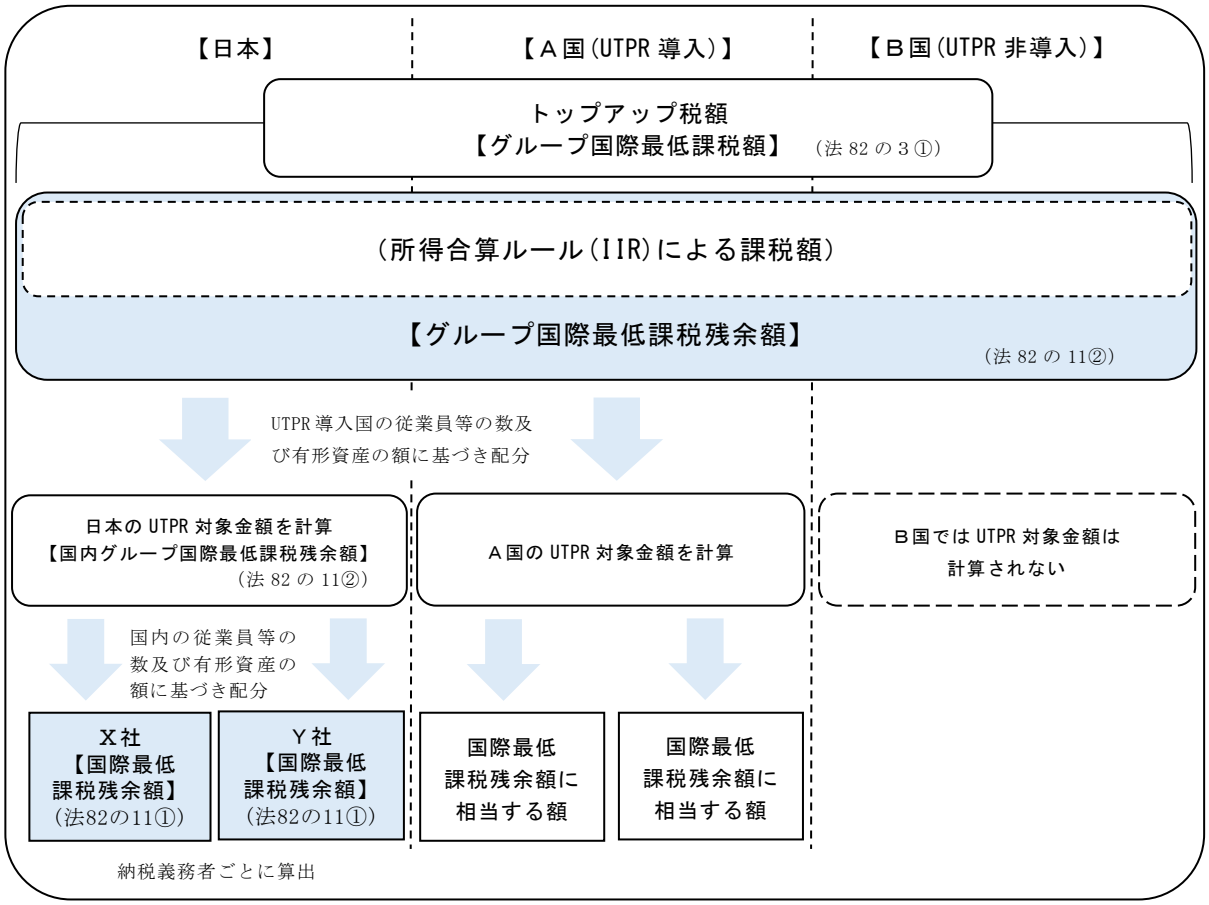
ロ　その共同支配会社等の会社等別国際最低課税額等のうちその特定多国籍企業グループ等の最終親会社等に帰せられない部分の金額

すなわち、共同支配会社等の会社等別国際最低課税額等については、上記⑴の構成会社等に係るグループ国際最低課税額がある場合と同様にIIRの対象となる金額は各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税の対象から除外されますが、これに加え、共同支配会社等は最終親会社等との間に資本的支配力を通じた関係がなく連結グループ内の会社等ではないことを踏まえ、共同支配会社等の会社等別国際最低課税額等のうち最終親会社等に帰せられない部分の金額についても各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税の対象から除外することとされています。

４　外国法人に係る国際最低課税残余額

特定多国籍企業グループ等に属する恒久的施設等（その所在地国が我が国であるものに限ります。）を有する構成会社等である外国法人についても、上記１から３と同様に国際最低課税残余額を計算することとされています（法145の２①）。

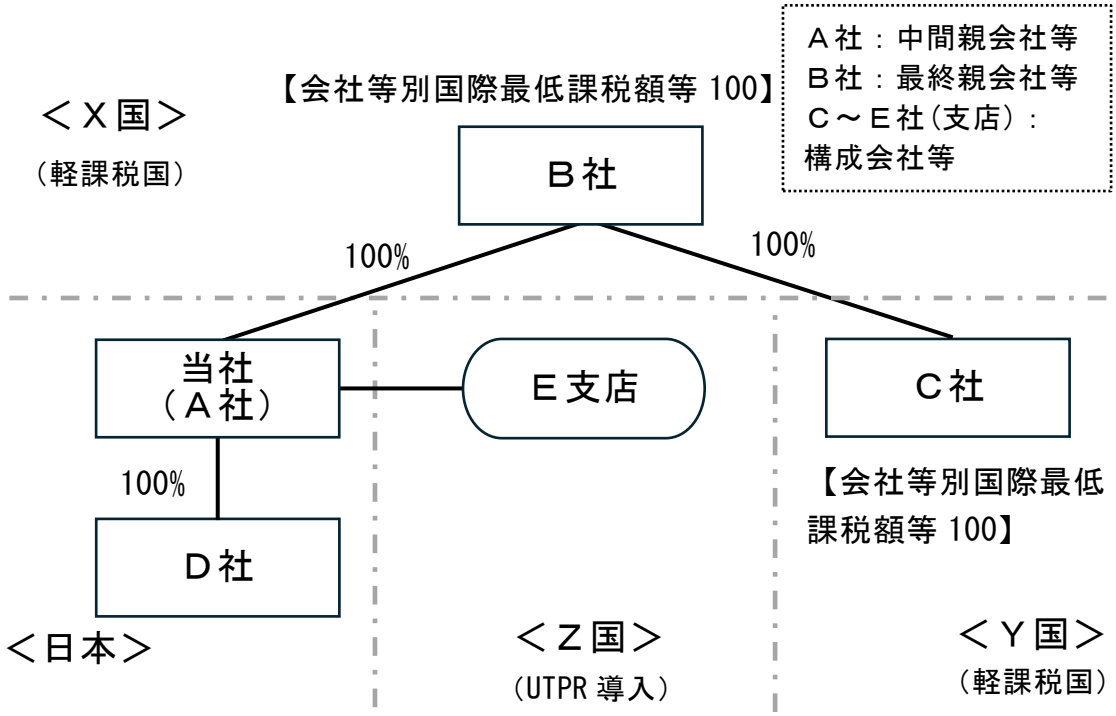
【国際最低課税残余額の計算のイメージ】



Q21　国際最低課税残余額の計算

日本を所在地国とする当社（A社）は、日本を所在地国とするD社の持分の全部を有するとともに、Z国を所在地国とする恒久的施設等であるE支店を有しています。また、当社は、軽課税国であるX国を所在地国とする最終親会社等であるB社にその持分の全部を有されており、特定多国籍企業グループ等の中間親会社等に該当します。さらに、B社は、軽課税国であるY国を所在地国とするC社の持分の全部を有しています。

Z国ではUTPRが導入されていますが、X国及びY国では、IIR、UTPR及びQDMTTが導入されていません。当社に係る特定多国籍企業グループ等においてB社及びC社に係る会社等別国際最低課税額等がそれぞれ100と計算され（A社、D社及びE支店において会社等別国際最低課税額等は生じていません。）、各社（支店）の従業員等の数及び有形資産の額が以下の表のとおりである場合に、当社及びD社に係る国際最低課税残余額の計算はどのようになりますか。



各社（支店）の従業員等の数及び有形資産の額

	従業員等の数	有形資産の額
当社（A社）【日本】	108（※）	560（※）
D社【日本】	72	140
E支店【Z国】	20（※）	300（※）
合　計	200	1,000

※　A社の「従業員等の数」及び「有形資産の額」には、E支店分の「従業員等の数」及び「有形資産の額」は含まれていません。

Ａ　本件では、次のとおりＡ社及びＤ社に係る国際最低課税残余額を計算します。

・　グループ国際最低課税残余額の計算

まず、グループ国際最低課税残余額を計算します。各対象会計年度の国際最低課税残余額は、グループ国際最低課税額からIIRの対象となる金額を控除して計算します（上記３⑴）。

本件では、Ｂ社及びＣ社に係る会社等別国際最低課税額等の合計額200がグループ国際最低課税額となり、IIRが課されていないため控除すべき金額はないことから、グループ国際最低課税残余額が200となります。

・　国内グループ国際最低課税残余額の計算

次に、国内グループ国際最低課税残余額を計算します。国内グループ国際最低課税残余額は、グループ国際最低課税残余額に、国内従業員等割合に100分の50を乗じた割合と国内有形資産割合に100分の50を乗じた割合とを合計した割合を乗じて計算します（上記２算式）。

本件では、UTPR導入国である日本を所在地国とする構成会社等であるＡ社及びＤ社と、Ｚ国を所在地国とする構成会社等であるＥ支店における従業員等の数及び有形資産の額を基にして、国内従業員等割合90％（（108＋72）/200）及び国内有形資産割合70％（（560＋140）/1,000）と計算します。

そして、これらの割合にそれぞれ100分の50を乗じた割合を合計した割合は80％（45％（90％×50/100）＋35％（70％×50/100））となるため、グループ国際最低課税残余額200に80％を乗じて、国内グループ国際最低課税残余額は160（200×80％）となります。

・　国際最低課税残余額の計算

最後に、国際最低課税残余額を計算します。国際最低課税残余額は、国内グループ国際最低課税残余額に、構成会社等別従業員等割合に100分の50を乗じた割合と構成会社等別有形資産割合に100分の50を乗じた割合とを合計した割合を乗じて計算します（上記１算式）。

本件では、日本を所在地国とする構成会社等であるＡ社及びＤ社における従業員等の数及び有形資産の額を基にして、Ａ社及びＤ社の構成会社等別従業員等割合はそれぞれ60％（108/180）及び40％（72/180）、Ａ社及びＤ社の構成会社等別有形資産割合はそれぞれ80％（560/700）及び20％（140/700）と計算します。

そして、これらの割合にそれぞれ100分の50を乗じた割合を合計した割合は、Ａ社は70％（30％（60％×50/100）＋40％（80％×50/100））となり、Ｄ社は30％（20％（40％×50/100）＋10％（20％×50/100））となるため、国内グループ国際最低課税残余額160にそれぞれ70％と30％を乗じて、Ａ社に係る国際

最低課税残余額は112（160×70％）、Ｄ社に係る国際最低課税残余額は48（160×30％）となります。

三　各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税

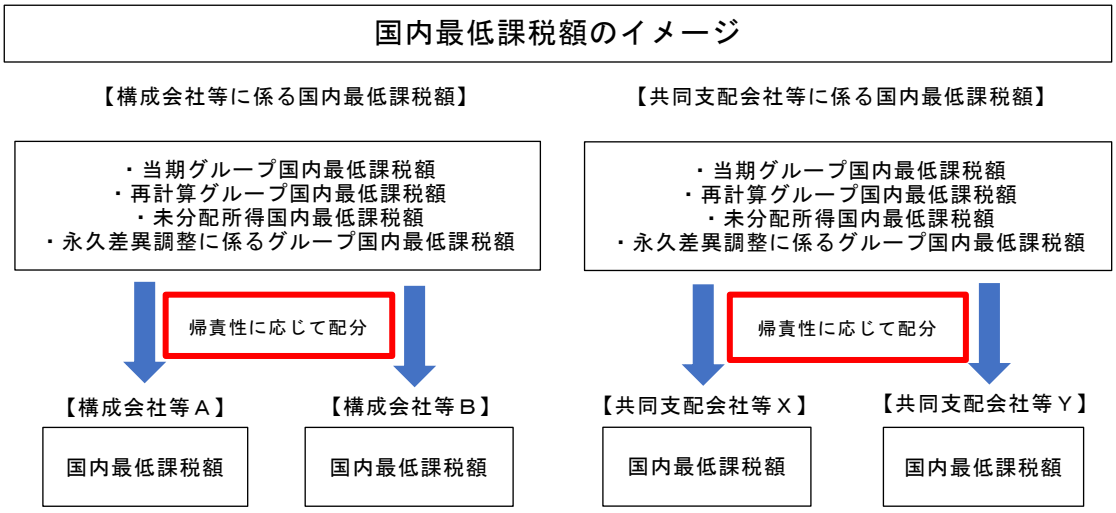
Ⅰ　国内最低課税額について

1　国内最低課税額

国内最低課税額とは、次の内国法人の区分に応じそれぞれ次の金額をいいます（法82の19①）。

⑴　各対象会計年度において特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限ります。⑴において同じです。）である内国法人又は過去対象会計年度においてその特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等であった内国法人でその対象会計年度においてその構成会社等でないもの……その対象会計年度における構成会社等に係る国内最低課税額

⑵　各対象会計年度において特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等（その所在地国が我が国であるものに限ります。⑵において同じです。）である内国法人又は過去対象会計年度においてその特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等であった内国法人でその対象会計年度においてその共同支配会社等でないもの……その対象会計年度における共同支配会社等に係る国内最低課税額



2　構成会社等に係る国内最低課税額

構成会社等に係る国内最低課税額とは、次の場合の区分に応じそれぞれ次の金額をいいます（法82の19②）。

⑴　各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等に係る国内実効税率（注）が基準税率15％を下回り、かつ、その対象会計年度においてその特定多国籍企業グループ等に係る国内グループ純所得の金額（我が国に係る国別グルー

プ純所得の金額をいいます。以下同じです。）がある場合……次の金額の合計額

イ　その対象会計年度の「当期グループ国内最低課税額（国内グループ純所得の金額から我が国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15%から国内実効税率(注)を控除した割合を乗じて計算した金額をいいます。以下同じです。）」に、我が国を所在地国とする構成会社等である内国法人の国内調整後対象租税額（その対象会計年度においてグループ繰越控除額（法令第155条の62第２項第１号に掲げるグループ繰越控除額をいいます。以下同じです。）がある場合には、そのグループ繰越控除額に係る繰越控除帰属額（法令第155条の62第２項第２号に掲げる繰越控除帰属額をいいます。）を減算した金額）が個別基準税額（個別計算所得等の金額に基準税率15%を乗じて計算した金額をいいます。以下同じです。）を下回る場合のその下回る部分の金額が、我が国を所在地国とする全ての構成会社等のその下回る部分の金額の合計額のうちに占める割合として一定の計算をした割合（以下Ⅰにおいて「帰属割合」といいます。）を乗じて計算した金額

ロ　過去対象会計年度ごとの「再計算グループ国内最低課税額」に過去帰属割合（法第82条の19第２項第１号ロに規定する過去帰属割合をいいます。以下同じです。）を乗じて計算した金額

ハ　その対象会計年度の内国法人（各種投資会社等に限ります。）に係る「未分配所得国内最低課税額」

⑵　各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等に係る国内実効税率(注)が基準税率15%以上であり、かつ、その対象会計年度においてその特定多国籍企業グループ等に係る国内グループ純所得の金額がある場合……次の金額の合計額

イ　過去対象会計年度ごとの「再計算グループ国内最低課税額」に過去帰属割合を乗じて計算した金額

ロ　その対象会計年度の内国法人（各種投資会社等に限ります。）に係る「未分配所得国内最低課税額」

⑶　各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等に係る国内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（その対象会計年度に係る国内グループ調整後対象租税額（我が国を所在地国とする全ての構成会社等のその対象会計年度に係る国内調整後対象租税額の合計額をいいます。以下同じです。）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、次の金額の合計額）

イ　過去対象会計年度ごとの「再計算グループ国内最低課税額」に過去帰属割合を乗じて計算した金額

ロ　その対象会計年度の内国法人に係る「未分配所得国内最低課税額」

ハ　その対象会計年度の「永久差異調整に係るグループ国内最低課税額」に一定の割合（法令第155条の68に規定する割合をいいます。）を乗じて計算した金額

（注）　国内実効税率とは、⑴の金額（その対象会計年度に係る⑴の金額が零を超え、かつ、その対象会計年度において国内グループ純所得の金額がある場合において、過去対象会計年度のうちに⑴の金額が零を下回るものがあるときは、グループ繰越額（法令第155条の63に規定する金額をいいます。）を控除した残額とし、その対象会計年度に係る⑴の金額が零を下回る場合には零とします。）が⑵の金額のうちに占める割合をいいます（法82の19②一イ⑶）。

⑴　国内グループ調整後対象租税額

⑵　国内グループ純所得の金額

３　構成会社等に係る国内調整後対象租税額

構成会社等に係る国内調整後対象租税額とは、次の金額がないものとして計算した場合における構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限ります。）の調整後対象租税額をいいます（法令155の61①、法規38の55）。

⑴　その構成会社等が恒久的施設等である場合における本店等から受ける被配分当期対象租税額及び被配分繰延対象租税額

⑵　その構成会社等の法令第155条の35第３項第４号に規定する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おけるその親会社等から受ける被配分当期対象租税額及び被配分繰延対象租税額

⑶　その構成会社等が法令第155条の35第３項第５号イに掲げる会社等（その会社等の所有持分を有する他の構成会社等又は共同支配会社等の所在地国における租税に関する法令の規定によりいわゆる構成員型課税の対象となる一定の会社等）に該当する場合における構成員から受ける被配分当期対象租税額及び被配分繰延対象租税額

⑷　その構成会社等の法令第155条の35第３項第６号に規定する親会社等（その所在地国が我が国でないものに限ります。）に対して利益の配当を行った

場合におけるその親会社等から受ける被配分当期対象租税額（源泉徴収の方法により課されるものを除きます。）

４　共同支配会社等に係る国内最低課税額

共同支配会社等に係る国内最低課税額については、基本的に構成会社等に係る国内最低課税額の計算と同様の計算をすることとされています（法82の19⑤）。

５　外国法人に係る国内最低課税額

外国法人に係る国内最低課税額については、内国法人に係る国内最低課税額の規定に準じて計算することとされています（法145の６）。

Q22　国内最低課税額の計算

当社（A社）は、X国を所在地国とする最終親会社等に係る特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等であり、その特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等で当社以外の我が国に所在する構成会社等には、B社と最終親会社等の恒久的施設等であるC支店があります。各社（支店）の個別計算所得等の金額、当期法人税等の額及び最終親会社等から配分される被配分当期対象租税額が以下の表のとおりである場合に、国内最低課税額の計算をどのように行うか教えてください。

なお、当グループは、事務負担を考慮して、当期グループ国内最低課税額の計算において、我が国に係る実質ベース所得除外額を零とすることを選択しています。

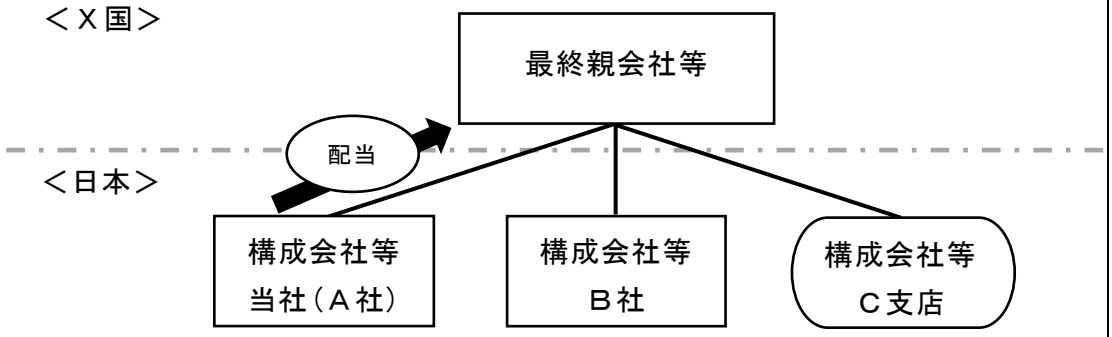
また、グループ繰越額、再計算グループ国内最低課税額及び未分配所得国内最低課税額はないものとします。

	当社（A社）	B社	C支店
個別計算所得等の金額	400	200	300
当期法人税等の額	20	10	50
被配分当期対象租税額	10 （注１）	―	20 （注２）

（注１）　最終親会社等は、当社から配当（配当に係る源泉徴収税額10）を受け取っており、当社からの配当に係る源泉徴収税額10について、被配分当期対象租税額10が算出されています。

（注２） 最終親会社等がＸ国で課された当期法人税等の額のうち、Ｃ支店に帰属する所得に係るものとして、Ｃ支店が受ける被配分当期対象租税額20が算出されています。

【概要図】



Ａ　上記２のとおり、国内最低課税額の計算は国内実効税率の数値及び国内グループ純所得の金額の有無による区分に応じて計算が異なりますので、国内実効税率及び国内グループ純所得の金額について計算を行う必要があり、また、国内実効税率は、国内グループ調整後対象租税額が国内グループ純所得の金額のうちに占める割合とされていることから（上記２(注)）、まず、国内グループ調整後対象租税額を計算する必要があります。

国内グループ調整後対象租税額については、我が国を所在地国とする全ての構成会社等の国内調整後対象租税額の合計額であり、国内調整後対象租税額は、被配分当期対象租税額等のうち一定の金額をないものとして計算した場合の調整後対象租税額とされています（上記３）。本件の場合は、Ａ社及びＣ支店は最終親会社等から受ける被配分当期対象租税額があるところ、Ｃ支店における被配分当期対象租税額20は、本店から恒久的施設等が受けるものであり、上記３⑴に該当しますので、国内調整後対象租税額の計算においてないものとされますが、Ａ社における被配分当期対象租税額10は、親会社等に配当を行ったことにより受けるものではあるものの、源泉徴収の方法により課されるものであるため、その源泉徴収税額10の全額が国内調整後対象租税額の計算においてないものとされる上記３⑷の被配分当期対象租税額から除かれ、国内調整後対象租税額に含める必要があります。このため、当期法人税等の額について調整を行った国内調整後対象租税額は、Ａ社が30（20＋10）、Ｂ社が10、Ｃ支店が50となり、国内グループ調整後対象租税額は90（Ａ社30＋Ｂ社10＋Ｃ支店50）となります。

次に、国内グループ純所得の金額については、国内に所在する全ての構成会社等の個別計算所得等の金額の合計額とされていますので、本件の場合は900（Ａ社400＋Ｂ社200＋Ｃ支店300）となります。

よって、国内グループ調整後対象租税額が国内グループ純所得の金額のうちに占める割合である国内実効税率は10％（90/900）となり、国内グループ純所得の金額が900ですので、上記２⑴における国内実効税率が基準税率15％を下回り、かつ、その対象会計年度においてその特定多国籍企業グループ等に係る国内グループ純所得の金額がある場合に該当することから、本件の場合は、上記２⑴イ、ロ及びハの合計額が構成会社等に係る国内最低課税額となります。

なお、本件の場合は、上記２⑴ロの再計算グループ国内最低課税額及び上記２⑴ハの未分配所得国内最低課税額がありませんので、上記２⑴イの当期グループ国内最低課税額に帰属割合を乗じて計算した金額が構成会社等に係る国内最低課税額となります。

そして、上記２⑴イの当期グループ国内最低課税額は、国内グループ純所得の金額から我が国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15％から国内実効税率を控除した割合を乗じて計算した金額とされています。本件の場合は、我が国に係る実質ベース所得除外額を零とすることを選択していますので、国内グループ純所得の金額から我が国に係る実質ベース所得除外額を控除した残額は900（900－０）となり、国内実効税率が基準税率に満たない割合は５％（15％－10％）であることから、当期グループ国内最低課税額は45（900×５％）となります。

また、上記２⑴イの帰属割合は、国内調整後対象租税額が個別基準税額を下回る場合のその下回る部分の金額が、我が国を所在地国とする全ての構成会社等のその下回る部分の金額の合計額のうちに占める割合として一定の計算をした割合とされています。本件の場合は、個別基準税額を下回る金額について、Ａ社が30（400×15％－30）、Ｂ社が20（200×15％－10）となりますので（Ｃ支店については、国内調整後対象租税額50が個別基準税額45（300×15％）を上回っているため、個別基準税額を下回る金額がありません。）、個別基準税額を下回る金額の合計額は50（Ａ社30＋Ｂ社20）となり、帰属割合はＡ社が30/50、Ｂ社が20/50となります（個別基準税額を下回る金額が算出されなかったＣ支店については帰属割合がありません。）。

したがって、上記２⑴イの当期グループ国内最低課税額に帰属割合を乗じて計算した金額は、Ａ社が27（45×30/50）、Ｂ社が18（45×20/50）となり（帰属割合のないＣ支店については、当期グループ国内最低課税額が配分されません。）、これらの金額がそれぞれＡ社及びＢ社の国内最低課税額となります。

Ⅱ　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

上記ー**Ⅸ**の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移行期間CbCRセーフ・ハーバー（以下「IIRに係る移行期間CbCRセーフ・ハーバー」といいます。）と同様の特例が各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税にも設けられており、特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限ります。）である内国法人（対象外構成会社等（各種投資会社等のうち一定のものをいいます。Ⅱにおいて同じです。）を除きます。）が令和８年４月１日から令和９年12月31日までの間に開始する対象会計年度（令和11年６月30日までに終了するものに限ります。）において、⑴から⑶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内国法人に係る構成会社等に係る国内最低課税額は、零とすることとされています（令７改正法附則18①）。

⑴　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７改正法附則18①一）。

イ　収入要件

その対象会計年度に係る国別報告事項又はこれに相当する事項として所轄税務署長等に提供された我が国に係る一定の収入金額（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我が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我が国に係る調整後税引前当期利益の額（その国別報告事項又はこれに相当する事項が提供されない場合にあっては、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我が国に係る調整後税引前当期利益の額）が100万ユーロを本邦通貨表示の金額に換算した金額に満たないこと。

⑵　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ます。）のうちに占める割合が17％以上であることをいいます（令７改正法附則18①二、令７改正法規附則８①において準用する令５改正法規附則３④⑤）。

イ　その対象会計年度に係る我が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（無国籍構成会社等及び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ます。）の合計額（その合計額のうちに⑴又は⑵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

⑴　対象租税以外の租税の額

⑵　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我が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我が国に係る調整後税引前当期利益の額）

⑶　通常利益要件

上記⑵ロの金額が、その対象会計年度のその内国法人に係るグルーピング特例（法82の19④）を適用しないで計算した場合の我が国に係る実質ベース所得除外額（その対象会計年度に係る国別報告事項又はこれに相当する事項に係る国又は地域（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。）とその所在地国が我が国である構成会社等（対象外構成会社等を除きます。）に係るものに限ります。）以下であることをいいます（令７改正法附則18①三）。

２　適用要件

上記１の特例（以下「QDMTTに係る移行期間CbCRセーフ・ハーバー」といいます。）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７改正法附則18②）。

⑴　上記１の内国法人に係る特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係るグループ国内最低課税額報告事項等（その内国法人についてQDMTTに係る移行期間CbCRセーフ・ハーバーの適用を受けようとする旨を含むものに限ります。⑴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グループ国内最低課税額報告事項等に相当する事項の提供があること（提供義務免除規定の適用がある場合に限ります。）（令７改正法附則18②一）。

⑵　QDMTTに係る移行期間CbCRセーフ・ハーバー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（我が国において令和６年４月１日以後に上記⑴の特定多国籍企業グループ等が特定多国籍企業グループ等に該当した場合におけるその該当した対象会計年度及びIIRに係る移行期間CbCRセーフ・ハーバー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施行されている国又は地域においてその施行の日以後に上記⑴の特定多国籍企業グループ等が特定多国籍企業グループ等に該当した場合におけるその該当した対象会計年度に限ります。）においても、我が国につきIIRに係る移行期間CbCRセーフ・ハーバー（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。以下同じです。）の適用を受けて国際最低課税額若しく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又はQDMTTに係る移行期間CbCRセーフ・ハーバーの適用を受けて構成会社等に係る国内最低課税額の計算が行われていること（令７改正法附則18②二）。

すなわち、過去の対象会計年度において、我が国につきIIRに係る移行期間CbCRセーフ・ハーバー及びQDMTTに係る移行期間CbCRセーフ・ハーバーのいずれの適用も受けていない対象会計年度がある場合には、その後、上記１⑴から⑶までの要件のいずれかを満たす場合であってもQDMTTに係る移行期間CbCRセーフ・ハーバーの適用を受けることはできません（いわゆる「once out, always out」アプローチ）。

Q23　QDMTT に係る移行期間 CbCR セーフ・ハーバーの適用関係

３月決算法人である当社は特定多国籍企業グループ等の最終親会社等であるところ、令和９年（2027年）３月期において、当社グループに属する構成会社等で我が国を所在地国とするものについてQDMTTに係る移行期間CbCRセーフ・ハーバーの適用を受けることを検討していますが、そのためには、令和７年（2025年）３月期及び令和８年（2026年）３月期において、我が国につきIIRに係る移行期間CbCRセーフ・ハーバーの適用を受けている必要があるのでしょうか。

Ａ　QDMTTに係る移行期間CbCRセーフ・ハーバーの適用を受けるためには、その適用を受けようとする対象会計年度について、上記１⑴のデミニマス要件、上記１⑵の簡素な実効税率要件又は上記１⑶の通常利益要件のいずれかを満たした上で、その適用を受けようとする旨を記載したグループ国内最低課税額報告事項等を提供する必要がありますが（上記２⑴）、その前提として、過去対象会

計年度（一定の過去対象会計年度に限ります。）のいずれにおいても、我が国につきIIRに係る移行期間CbCRセーフ・ハーバーの適用を受けていること又はQDMTTに係る移行期間CbCRセーフ・ハーバーの適用を受けていることが要件とされており、この要件を満たさない場合には、QDMTTに係る移行期間CbCRセーフ・ハーバーの適用を受けることはできません（いわゆる「once out, always out」アプローチ）（上記**２**⑵）。

この点、ある国を所在地国とする構成会社等及び共同支配会社等に対して課税権を有する国又は地域がない場合には、その対象会計年度においてその国につきIIRに係る移行期間CbCRセーフ・ハーバーの適用を受けようとする旨を特定多国籍企業グループ等報告事項等に記載することとはされていないことから（「特定多国籍企業グループ等報告事項等の記載要領　令和６年６月（令和８年６月改訂）」Ⅲ第２の１⑻）、上記**－Ⅸ２**⑴の適用要件を満たさず、その対象会計年度においてその国につきIIRに係る移行期間CbCRセーフ・ハーバーの適用を受けることができないこととなりますが、このような場合については、「once out, always out」アプローチの対象となりません。

そのため、例えば、令和７年３月期及び令和８年３月期において我が国を所在地国とする構成会社等及び共同支配会社等に対して課税権を有する国又は地域がない場合には、令和７年３月期及び令和８年３月期は「once out, always out」アプローチの対象となりません。したがって、このような場合には令和９年３月期においてQDMTTに係る移行期間CbCRセーフ・ハーバーの適用を受けようとするときに、令和７年３月期及び令和８年３月期において我が国につきIIRに係る移行期間CbCRセーフ・ハーバーの適用を受けている必要はありません。

（注）　上記の取扱いは、我が国に先行してIIRが適用される他の国又は地域の中間親会社等におけるIIRに係る移行期間CbCRセーフ・ハーバーについても同様です。例えば、令和６年12月期において外国に所在する中間親会社等が特定多国籍企業グループ等報告事項等に相当する事項をその国の租税に関する法令を執行する当局に提供する場合において、我が国に所在する構成会社等及び共同支配会社等に対して課税権を有する国又は地域がないときには、令和６年12月期は「once out, always out」アプローチの対象となりません。