

# 目 次

## 法人税基本通達関係

### 1 寄附金

【新設】 9-4-9 (他の者に対して支払う国際最低課税額の負担額として計算される金額)	3
--	---

### 2 定義

【新設】 18-1-1 (企業集団が複数ある場合の企業グループ等の判定)	5
【新設】 18-1-2 (財産及び損益の状況が連結して記載される会社等)	7
【新設】 18-1-3 (連結の範囲から除かれる会社等)	10
【新設】 18-1-4 (最終親会社が複数ある場合の企業グループ等の判定)	12
【新設】 18-1-5 (特定財務会計基準等に従って計算書類が作成されていない企業集団)	14
【新設】 18-1-6 (4対象会計年度の意義)	17
【新設】 18-1-7 (総収入金額の範囲)	19
【新設】 18-1-8 (収入等が会社等の恒久的施設等に帰せられないことの判定を行う場合の準用)	21
【新設】 18-1-9 (事業が行われる場所とみなされるものの例示)	24
【新設】 18-1-10 (一の国又は地域において複数の事業活動の拠点を有する場合の恒久的施設等)	26
【新設】 18-1-11 (国際的に広く用いられる方法により事業から生ずる所得の範囲を定める条約等の例示)	28
【新設】 18-1-12 (条約等の規定によっても所在地国が定まらない場合)	30
【新設】 18-1-13 (恒久的施設等を有する会社等の除外会社等の判定)	34
【新設】 18-1-14 (持分法が適用される会社等)	36
【新設】 18-1-15 (持分法が適用されることとなる会社等)	38
【新設】 18-1-16 (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る会社等)	40
【新設】 18-1-17 (連結の範囲から除かれる会社等)	42
【新設】 18-1-18 (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ることとなる会社等)	44
【新設】 18-1-19 (出資者等が複数でない場合の取扱い)	46
【新設】 18-1-20 (会社等の持分)	48
【新設】 18-1-21 (直接又は間接保有の持分)	50
【新設】 18-1-22 (出資不動産の運用の範囲)	52
【新設】 18-1-23 (各種投資会社等の判定を行う場合の準用)	54
【新設】 18-1-24 (税引後当期純損益金額の計算)	56
【新設】 18-1-25 (最終親会社等財務会計基準の意義)	58
【新設】 18-1-26 (構成会社等の会計処理の基準が最終親会社財務会計基準と異なる場合の取扱い)	60
【新設】 18-1-27 (共同支配子会社等の会計処理の基準が共同支配親会社財務会計基準と異なる場合の取扱い)	62

【新設】 18-1-28 (構成会社等の決算日と対象会計年度終了の日が異なる場合の取扱い)	64
【新設】 18-1-29 (共同支配子会社等の決算日と共同支配親会社等の決算日異なる場合の取扱い)	66
【新設】 18-1-30 (共同支配親会社等の決算日と対象会計年度終了の日が異なる場合の取扱い)	68
【新設】 18-1-31 (構成会社等又は共同支配会社等の税引後当期純損益金額又は恒久的施設等純損益金額の換算)	70
【新設】 18-1-32 (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の例示)	72
【新設】 18-1-33 (独立企業間価格)	74
【新設】 18-1-34 (独立企業間価格の算定の基礎となる取引が複数ある場合の取扱い)	78
【新設】 18-1-35 (いずれもが独立企業間価格である場合の取扱い)	80
【新設】 18-1-36 (独立企業間価格相当額の算定の基礎となる取引が複数ある場合の取扱い)	82
【新設】 18-1-37 (直接又は間接保有の持分)	84
【新設】 18-1-38 (会社等の持分)	87
【新設】 18-1-39 (持分の交付が省略されたと認められるものの例示)	89
【新設】 18-1-40 (恒久的施設等の個別財務諸表が作成されることとなる場合の準用)	91
【新設】 18-1-41 (各種投資会社等における資産又は負債の時価の例示)	94
【新設】 18-1-42 (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又は損失の額)	96
【新設】 18-1-43 (違法とされる金銭、物品その他の財産上の利益の供与の額で費用の額としている金額の例示)	99
【新設】 18-1-44 (罰金等の例示)	101
【新設】 18-1-45 (定期的に継続して罰金等に処される場合に該当しないものの例示)	103
【新設】 18-1-46 (誤びゅうの訂正又は会計処理の基準の変更による修正をされた場合の例示)	105
【新設】 18-1-47 (課税所得の金額に含まれないことの例示)	107
【新設】 18-1-48 (利益の配当の額の範囲)	109
【新設】 18-1-49 (除外配当に係る費用の額)	111
【新設】 18-1-50 (所有持分に係る所有期間の判定)	113
【新設】 18-1-51 (所有持分の一部の譲渡又は移転をした場合の所有期間の判定)	116
【新設】 18-1-52 (裸備船契約の期間の判定)	119
【新設】 18-1-53 (船舶に係る事業運営上の重要な決定及び事業活動の例示)	123
【新設】 18-1-54 (銀行業に係る自己資本の充実が図られるものの意義)	127
【新設】 18-1-55 (保険業に係る自己資本の充実が図られるものの意義)	130
【新設】 18-1-56 (構成会社等がその親会社の株式等を交付する場合の株式報酬費用額の取扱い)	133
【新設】 18-1-57 (時価評価調整加算額及び時価評価調整減算額における時価の例示)	135
【新設】 18-1-58 (ヘッジ処理の有効性の判定)	137
【新設】 18-1-59 (財務機能を果たす構成会社等が他の構成会社等が有する所有持分につきヘッジ処理を行っている場合の取扱い)	139
【新設】 18-1-60 (その他の事由による債務の消滅の意義)	141

【新設】 18-1-61 (債務者における資産の時価の例示) .....	145
【新設】 18-1-62 (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取扱い) .....	148
【新設】 18-1-63 (配当控除所得課税規定の例示) .....	151
【新設】 18-1-64 (所得に対する法人税又は法人税に相当する税の範囲) .....	153
【新設】 18-1-65 (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税の例示) .....	155
【新設】 18-1-66 (対象租税の範囲に含まれないものの例示) .....	157
【新設】 18-1-67 (独立企業間価格又は独立企業間価格相当額により取引が行われたとみなされた場合等の調整後法人税等調整額の計算) .....	159
【新設】 18-1-68 (恒久的施設等の欠損の金額に係る繰延税金資産) .....	163
【新設】 18-1-69 (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の例示) .....	166
【新設】 18-1-70 (利益剰余金に係る繰延税金負債の例示) .....	168
【新設】 18-1-71 (不確実性がある金額が支払われた場合の取扱い) .....	170
【新設】 18-1-72 (不確実な税務処理に係る法人税等の額の例示) .....	172
【新設】 18-1-73 (3年以内に支払われることが見込まれない金額に含まれないもの) .....	174
【新設】 18-1-74 (恒久的施設等への対象租税の額の配賦) .....	176
【新設】 18-1-75 (恒久的施設等への外国税額の控除額の配賦) .....	180
【新設】 18-1-76 (外国子会社合算税制の適用がある場合の対象租税の額の配賦) .....	184
【新設】 18-1-77 (外国子会社合算税制の適用がある場合の外国税額の控除額の配賦) .....	188
【新設】 18-1-78 (構成員課税型会社等への対象租税の額の配賦) .....	193
【新設】 18-1-79 (構成員課税型会社等への外国税額の控除額の配賦) .....	197
【新設】 18-1-80 (利益の配当に係る被配分当期対象租税額等) .....	202
<b>3 国際最低課税額</b>	
【新設】 18-2-1 (構成会社等の従業員又はこれに類する者の範囲) .....	204
【新設】 18-2-2 (有形固定資産及び天然資源の例示) .....	206
【新設】 18-2-3 (恒久的施設等を有する構成会社等における国別グループ純所得の金額から控除する金額) .....	209
【新設】 18-2-4 (構成会社等が特定多国籍企業グループ等に属さないこととなった場合の繰越国別調整後対象租税額の計算) .....	211
【新設】 18-2-5 (構成会社等における過去対象会計年度に係る対象租税の額が減少した場合の意義) .....	213
【新設】 18-2-6 (構成会社等が特定多国籍企業グループ等に属さないこととなった場合の再計算繰越国別調整後対象租税額) .....	215
【新設】 18-2-7 (無国籍構成会社等における過去対象会計年度に係る対象租税の額が減少した場合の意義) .....	218
【新設】 18-2-8 (共同支配会社等が共同支配会社等グループに属さないこととなった場合の繰越国別調整後対象租税額の計算) .....	220
【新設】 18-2-9 (特定構成会社等がある場合の適用免除基準) .....	222
【新設】 18-2-10 (無国籍構成会社等に対する適用免除基準の不適用) .....	224
【新設】 18-2-11 (国別グループ純所得の金額から控除する金額の特例) .....	226
<b>4 経過的取扱い</b>	

【新設】（経過的处理(1)…改正通達の適用時期(1))	228
【新設】（経過的处理(2)…改正通達の適用時期(2))	229
【新設】（経過的处理(3)…国際最低課税額の計算に関する経過措置における国別グループ純所得の金額から控除する金額の取扱い)	230

## 省 略 用 語 例

法令等の名称	本文中略語	引用略語
法人税法	—	法
法人税法施行令	—	令
法人税法施行規則	—	規
法人税基本通達	—	基通
租税特別措置法	措置法	措法
租税特別措置法関係通達（法人税編）	—	措通

(注) この情報は、令和5年9月21日現在の法令に基づいて作成している。

## 法人税基本通達関係

### 1 各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の創設の経緯

「B E P Sプロジェクト」は、公平な競争環境の確保という考え方の下、各国政府・グローバル企業の透明性を高め、B E P S (Base Erosion and Profit Shifting) を防止するために、国際課税ルール全体を見直す取組みとして、平成 24 年 (2012 年) に O E C D 租税委員会によって立ち上げられ、その後、平成 27 年 (2015 年) に「B E P S 最終報告書」が公表された。

B E P S プロジェクトにおいて示された 15 の行動計画のうち、行動 1 では「電子経済の課税上の課題への対応」について検討が行われ、消費課税上の課題については見直しを提言するに至ったが、法人課税における対応については合意に至らず、将来に向けて検討を継続することとされていた。その後の検討を経て、令和 3 年 (2021 年) 10 月に、O E C D / G 20 「B E P S 包摂的枠組み」(Inclusive Framework on BEPS) において、市場国への新たな課税権の配分 (「第 1 の柱」) とグローバル・ミニマム課税 (「第 2 の柱」) の「2 本の柱」からなる解決策が最終的に合意されるに至った。

グローバル・ミニマム課税については、令和 3 年 (2021 年) の最終合意以降、同年 12 月、B E P S 包摂的枠組みにより、各国が国内法整備に当たって参照すべきモデルルール (Global Anti-Base Erosion Model Rules) が、次いで令和 4 年 (2022 年) 3 月には当該モデルルールに係るコメンタリー (Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules) が承認された。その後も、納税者のコンプライアンス上の事務負担の軽減等の観点からセーフハーバー等に関するルールを定めた「実施パッケージ (Implementation Package)」(令和 4 年 (2022 年) 12 月) 及び、制度の明確化等の観点からコメンタリーを補足する「執行ガイダンス (Administrative Guidance)」(令和 5 年 (2023 年) 2 月) がそれぞれ公表された。

(注) 上記の令和 5 年 (2023 年) 2 月に公表された執行ガイダンスの公表後に追加の執行ガイダンスが公表されているが、令和 5 年度の税制改正においては上記の令和 5 年 (2023 年) 2 月に公表された執行ガイダンスのみが法制化の対象とされている。

なお、令和 3 年 (2021 年) の最終合意において、このモデルルール等は、「コモン・アプローチ」と位置付けられている。これは、B E P S 包摂的枠組みへの各参加国は、必ずしも国内で同制度を導入することを要求されない一方、導入する場合には、モデルルール等に定められた結果に整合する形で制度を実施・運用することが求められるというものである。

我が国は、B E P S プロジェクトの立上げ時から、国際課税改革に関する議論を一貫して主導してきたところであり、国際課税制度の見直しに係る国際合意の実施に向けた取組みを進めることが重要であり、国際合意に則った法制度の整備を進めることとした。

グローバル・ミニマム課税は、法人税の引下げ競争に歯止めをかけるとともに、我が国企業の国際競争力の維持及び向上にもつながるものである。

## 2 各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の概要

令和5年3月の所得税法等の一部を改正する法律（令和5年法律第3号）の公布及び同年6月の関係政省令の公布により、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税が創設され、令和6年4月1日以後に開始する対象会計年度から適用することとされた。

この各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税は、対象会計年度の直前の4対象会計年度のうち2以上の対象会計年度において、全世界での年間総収入金額が7億5,000万ユーロ以上の多国籍企業グループを対象にしており、実質ベースの所得除外額を除く所得について国ごとに基準税率15%以上の課税を確保する目的で、子会社等の所在する軽課税国での税負担（実効税率）が基準税率15%に至るまで、日本に所在する親会社等に対して上乘せ（トップアップ）課税を行う制度である。

## 3 各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の創設に伴う法人税基本通達の一部改正

各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の創設に伴い、法人税基本通達の一部改正を行うこととした。

上記1のとおり、各国がグローバル・ミニマム課税を導入する場合には、モデルルール等に定められた結果に整合する形で制度を実施・運用することが求められている。

このような背景から、法人税基本通達の一部改正においても、その法令解釈についてはモデルルール等の趣旨を十分に踏まえて行っており、また、諸外国の税制や会計制度は区々であることから一義的な取扱いを定めることができないようなケースについては、例示をするにとどめている。したがって、通達中に例示がない、通達に定められていない等の理由で法令の規定の趣旨、本制度の導入の背景等に即しない解釈に陥ることのないよう留意が必要である。

## 1 寄附金

### 【新設】(他の者に対して支払う国際最低課税額の負担額として計算される金額)

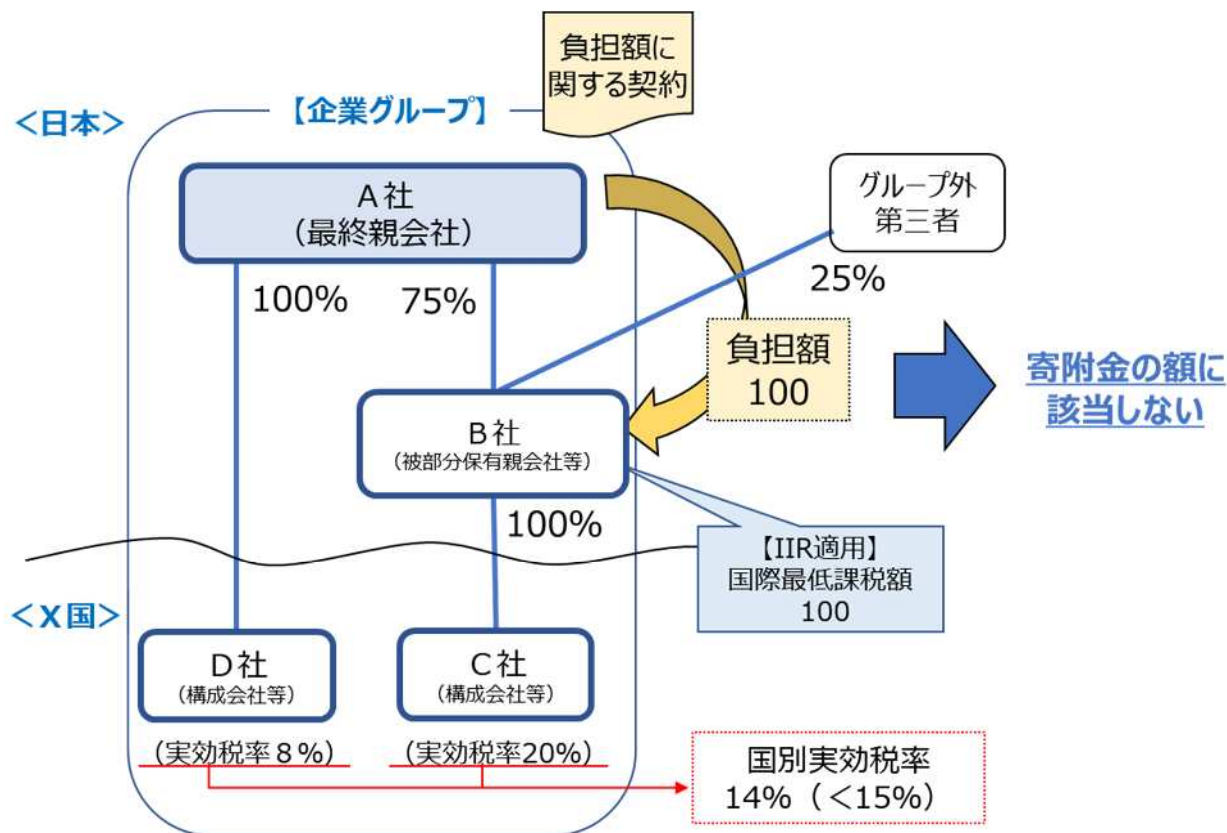
9-4-9 特定多国籍企業グループ等（法第 82 条第 4 号（定義）に規定する特定多国籍企業グループ等をいう。以下 9-4-9 において同じ。）に属する法人が、契約等に基づき、他の者に対し当該特定多国籍企業グループ等に係る国際最低課税額（法第 82 条の 2 第 1 項（国際最低課税額）に規定する国際最低課税額をいう。）の負担額として合理的に計算される金額を支払う場合には、その支払う金額は、法第 37 条第 7 項（寄附金の損金不算入）に規定する寄附金の額に該当しないものとする。

### 【解説】

- 1 令和 5 年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た（法 6 の 2）。
- 2 本制度は、特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（子会社等）の所在地国における国別実効税率が基準税率（15%）を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率（15%）に至るまで上乘せ（トップアップ）課税するものである。
- 3 このように、国別に集計された利益（国別グループ純所得の金額）に対して基準税率（15%）に至るまでの税額を親会社等が納税するものであり、特定多国籍企業グループ等に属する法人間でその負担額の授受が行われることが想定される。
- 4 例えば、以下（図）のように、特定多国籍企業グループ等に属する A 社（最終親会社）が、契約等に基づき、B 社（被部分保有親会社等）に対し国際最低課税額の負担額を支払う場合には、その支払う金額は、寄附金の額に該当しないこととなる。そこで、本通達では、特定多国籍企業グループ等に属する法人が、契約等に基づき、他の者に対しその特定多国籍企業グループ等に係る国際最低課税額の負担額として合理的に計算される金額を支払う場合には、その支払う金額は、法人税法第 37 条第 7 項に規定する寄附金の額に該当しないことを明らかにしている。

なお、以下（図）は、特定多国籍企業グループ等に属する B 社に対して支払う場面を記載しているが、「他の者に対し……支払う場合には」としてはおり、その負担額の支払先は特定多国籍企業グループ等に属する法人に限られないことに留意が必要である。また、本通達の適用に当たっては、その実態に即して判断することに併せて留意が必要である。

(図)



(前提)

- X国を所在地国とするC社（個社の実効税率を計算すると20%となる会社）とD社（個社の実効税率を計算すると8%となる会社）とがあり、X国の国別実効税率を計算すると14%となる場合には、C社及びD社に会社等別国際最低課税額が生ずる。
- C社に係る会社等別国際最低課税額の全額がB社に配賦され、B社が国際最低課税額100に係る本法人税の納税義務を負う。

(負担額の支払が行われる理由)

- C社の実効税率は基準税率（15%）を下回っていないが、D社とブレンドされるためX国の国別実効税率は14%となり、基準税率（15%）を下回るることとなる。実効税率が低いD社がなければX国においてC社に係る会社等別国際最低課税額は生じないことから、B社に係る国際最低課税額100をD社の持分を有するA社が負担するため、A社がB社に対しその負担額を支払う。



## 2 定義

### 【新設】(企業集団が複数ある場合の企業グループ等の判定)

18-1-1 法第 82 条第 2 号イ(定義)に掲げる企業グループ等(同号イ(1)に掲げる会社等に係るものに限る。以下 18-1-4 までにおいて同じ。)とは、同号イ(1)に掲げる会社等に係る企業集団のうち、最終親会社(同号イに規定する最終親会社をいう。以下 18-1-5 までにおいて同じ。)に係るものをいうのであるから、会社等(同条第 1 号ハに規定する会社等をいう。以下この章において同じ。)が当該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を作成していたとしても、当該会社等の支配持分(同条第 9 号に規定する支配持分をいう。)を直接又は間接に有する最終親会社が同条第 1 号イに掲げる計算書類を作成している場合には、当該最終親会社に係る企業集団のみが企業グループ等に該当し、当該会社等に係る企業集団はこれに該当しないことに留意する。

### 【解説】

- 1 令和 5 年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た(法 6 の 2)。
- 2 本制度の対象範囲を決定する「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うこととされ(法 82 四)、対象範囲の決定に当たっては、多国籍企業グループ等の基となる企業グループ等(法 82 二)を判定することとなる。
- 3 この企業グループ等とは、次に掲げるものをいうこととされている(法 82 二、令 155 の 4)。
  - (1) 次に掲げる会社等に係る企業集団のうち、最終親会社に係るもの
    - イ 特定財務会計基準又は適格財務会計基準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
    - ロ イの計算書類において一定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う。以下「意思決定機関」という。)を支配している場合におけるその会社等に限る。)

ハ 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

ニ ハの「作成されることとなる計算書類」において一定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意思決定機関を支配している場合におけるその会社等に限る。）

(2) 会社等 ((1)に掲げる企業集団に属するものを除く。)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

4 上記3(1)イに掲げる会社等に係る企業集団に該当するかどうかの判定は、実際に作成されている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（以下「連結財務諸表」という。）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に係る企業集団に該当するかどうかによることとなるが、例えば、最終親会社である持株会社とその子会社である中間親会社の双方が連結財務諸表を作成している場合など、同じグループ内で複数の連結財務諸表が作成されている場合に、いずれの連結財務諸表に基づき企業グループ等に該当するかどうかの判定を行うのか疑義が生ずる。

この点、企業グループ等とは、最終親会社に係る企業集団をいうこととされているのであるから、複数の連結財務諸表が作成されていたとしても、企業グループ等に該当するかどうかの判定に当たっては、最終親会社に係る企業集団の連結財務諸表に基づき判定を行うこととなる。したがって、この例では、最終親会社である持株会社に係る企業集団のみが企業グループ等に該当し、その子会社である中間親会社に係る企業集団は企業グループ等に該当しないこととなる。

5 このように、本通達では、最終親会社以外の会社等が連結財務諸表を作成していたとしても、最終親会社に係る連結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る会社等に係る企業集団のみが企業グループ等に該当し、最終親会社以外の会社等に係る連結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る会社等に係る企業集団、いわゆるサブ連結グループは、企業グループ等に該当しないことを留意的に明らかにしている。

6 なお、実際に連結財務諸表を作成していない企業集団であっても、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に係る企業集団であれば、上記3(1)ハに掲げる会社等に係る企業集団に該当することとされているところ、上記3(1)イに掲げる会社等に係る企業集団と同様に、最終親会社に係る企業集団が企業グループ等に該当するのであるから、上記3(1)ハに掲げる会社等に係る企業集団についても、本通達の取扱いに準じて企業グループ等に該当するかどうかの判定を行うこととなる。

**【新設】(財産及び損益の状況が連結して記載される会社等)**

18-1-2 企業グループ等の判定に当たり、最終親会社に係る企業集団に属する会社等が令第 155 条の 4 第 1 項第 1 号(企業グループ等の範囲)の「財産及び損益の状況が連結して記載される会社等」に該当するかどうかは、当該会社等に係る最終親会社の法第 82 条第 1 号イ(定義)に掲げる計算書類に係る会計処理の基準(以下 18-1-14 までにおいて「最終親会社財務会計基準」という。)に従って判定を行うのであるから、例えば、最終親会社財務会計基準において、平成 20 年 12 月 26 日付企業会計基準第 22 号「連結財務諸表に関する会計基準」(以下 18-1-29 までにおいて「連結会計基準」という。)が適用される場合には、連結会計基準により連結の範囲に含まれる会社等がこれに該当することに留意する。

(注) この場合において、次に掲げる会社等は、当該「財産及び損益の状況が連結して記載される会社等」に該当しない。

(1) 連結会計基準第 7 項(1)の更生会社、破産会社その他これらに準ずるものであって、かつ、有効な支配従属関係が存在しないと認められる会社等

(2) 平成 20 年 3 月 10 日付企業会計基準第 16 号「持分法に関する会計基準」(以下 18-1-16 までにおいて「持分法会計基準」という。)第 5 項の関連会社に該当する会社等

**【解説】**

- 1 令和 5 年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た(法 6 の 2)。
- 2 本制度の対象範囲を決定する「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うこととされ(法 82 四)、対象範囲の決定に当たっては、多国籍企業グループ等の基となる企業グループ等(法 82 二)を判定することとなる。
- 3 この企業グループ等とは、次に掲げるものをいうこととされている(法 82 二、令 155 の 4)。
  - (1) 次に掲げる会社等に係る企業集団のうち、最終親会社に係るもの
    - イ 特定財務会計基準又は適格財務会計基準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

- ロ イの計算書類において一定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う。以下「意思決定機関」という。）を支配している場合におけるその会社等に限る。）
- ハ 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
- ニ ハの「作成されることとなる計算書類」において一定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意思決定機関を支配している場合におけるその会社等に限る。）
- (2) 会社等（(1)に掲げる企業集団に属するものを除く。）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
- 4 上記3(1)イに掲げる会社等に係る企業グループ等の判定に当たり、最終親会社に係る企業集団に属する会社等が「財産及び損益の状況が連結して記載される会社等」に該当するかどうかは、最終親会社財務会計基準に従って判定を行うこととなる。
- 5 そこで、本通達では、最終親会社財務会計基準において、連結会計基準が適用される場合には、連結会計基準により連結の範囲に含まれる会社等が「財産及び損益の状況が連結して記載される会社等」に該当することを例示により留意的に明らかにしている。また、本通達の注書では、連結会計基準が適用される場合には、連結会計基準第7項(1)の更生会社、破産会社その他これらに準ずるものであって、かつ、有効な支配従属関係が存在しないと認められる会社等及び持分法会計基準第5項の関連会社に該当する会社等については、連結の範囲に含まれないこととされていることから、これらの会社等は「財産及び損益の状況が連結して記載される会社等」に該当しないことを明らかにしている。
- 6 なお、本通達は、最終親会社財務会計基準において日本基準における連結会計基準が適用される場合の取扱いを例示したものであるが、最終親会社財務会計基準において国際会計基準（IFRS）が適用される場合は、「IFRS 第10号『連結財務諸表』」の取扱いに従って判定し、米国会計基準が適用される場合は、「ASC810『連結』」の取扱いに従って判定することとなる。
- 7 おって、実際に連結財務諸表を作成していない企業集団であっても、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に係る企業集団のうち、最終親会社に係るものであれば、上記3(1)ハに掲げる会社等に係る企業グループ等に該当することとされているところ、上記3(1)イに掲げる会社等に係る企業グループ等と同様に、本通達の取扱いに準じて上記3(1)ハに掲げる会社等に係る企業グループ等に該当するかどうかの判定を行うこととなる。

したがって、最終親会社財務会計基準において連結会計基準が適用されることとなる場合には、連結会計基準により連結の範囲に含まれることとなる会社等が「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」（令 155 の 4 ①一②）に該当することとなり、また、連結会計基準第 7 項(1)の更生会社、破産会社その他これらに準ずるものであって、かつ、有効な支配従属関係が存在しないと認められることとなる会社等及び持分法会計基準第 5 項の関連会社に該当することとなる会社等は、「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」に該当しないこととなる。

**【新設】(連結の範囲から除かれる会社等)**

**18-1-3 企業グループ等の判定に当たり、企業集団の計算書類において連結の範囲から除かれる会社等のうち、企業グループ等に含まれることとされる会社等は、規則第38条の5各号(企業グループ等の範囲)に掲げる理由に該当する会社等に限られるのであるから、最終親会社財務会計基準に従い当該理由以外の理由により連結の範囲から除かれる会社等は、企業グループ等に含まれないことに留意する。**

**【解説】**

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た(法6の2)。
- 2 本制度の対象範囲を決定する「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うこととされ(法82四)、対象範囲の決定に当たっては、多国籍企業グループ等の基となる企業グループ等(法82二)を判定することとなる。
- 3 この企業グループ等とは、次に掲げるものをいうこととされている(法82二、令155の4)。
  - (1) 次に掲げる会社等に係る企業集団のうち、最終親会社に係るもの
    - イ 特定財務会計基準又は適格財務会計基準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
    - ロ イの計算書類において一定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う。以下「意思決定機関」という。)を支配している場合におけるその会社等に限る。)
    - ハ 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
    - ニ ハの「作成されることとなる計算書類」において一定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意思決定機関を支配している場合におけるその会社等に限る。)

(2) 会社等 ((1)に掲げる企業集団に属するものを除く。)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

4 上記 3 (1)ロ及びニの一定の理由とは次に掲げる理由をいうこととされている (規 38 の 5)。

(1) 会社等の資産、売上高 (役務収益を含む。)、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。

(2) 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。

上記 3 (1)イに掲げる会社等に係る企業グループ等の判定に当たり、最終親会社に係る企業集団に属する会社等が「財産及び損益の状況が連結して記載される会社等」(令 155 の 4 ①一)に該当するかどうかは、最終親会社財務会計基準に従って判定を行うこととされているため、日本基準における連結会計基準、国際会計基準 (IFRS) における「IFRS 第 10 号『連結財務諸表』」、米国会計基準における「ASC810『連結』」等の会計処理の基準に従うと、(1)の重要性の原則や(2)の譲渡目的保有を理由として連結の範囲に含まれない非連結子会社は、上記 3 (1)イに掲げる会社等に係る企業グループ等に含まれないこととなるが、上記 3 (1)ロに掲げる会社等に係る企業グループ等に含まれ、本制度の対象となる。

5 ここで、上記 3 (1)ロに掲げる会社等は、上記 4 (1)及び(2)に掲げる理由に該当する会社等に限定されていることから、本通達では、企業グループ等の判定に当たり、企業集団の計算書類において連結の範囲から除かれる会社等のうち、最終親会社財務会計基準に従いこれらの理由以外の理由により連結の範囲から除かれる会社等は、企業グループ等に含まれないことを留意的に明らかにしている。

6 なお、本通達の射程となるのは、あくまで最終親会社財務会計基準の取扱いに従って非連結とされる会社等であるから、そもそも、最終親会社財務会計基準に従えば連結の範囲に含まれるにもかかわらず、これに基づかない独自の判断により連結の範囲に含めなかった会社等は当然に企業グループ等に含まれることとなる。

7 おって、上記 3 (1)ニに掲げる会社等に係る企業グループ等は、実際に連結財務諸表を作成していない場合であっても、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おいて一定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であれば、上記 3 (1)ニに掲げる会社等に係る企業グループ等に該当することとされているところ、上記 3 (1)ロに掲げる会社等に係る企業グループ等と同様に、本通達の取扱いに準じて上記 3 (1)ニに掲げる会社等に係る企業グループ等の判定を行うこととなる。

したがって、最終親会社財務会計基準に従い上記 4 (1)及び(2)に掲げる理由以外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は、企業グループ等に含まれないこととなる。

**【新設】(最終親会社が複数ある場合の企業グループ等の判定)**

**18-1-4 企業グループ等の判定に当たり、契約により、複数の最終親会社に係る企業集団につき法第 82 条第 1 号イ（定義）に掲げる計算書類（最終親会社の所在地国（同条第 7 号に規定する所在地国をいう。以下この章において同じ。）の法令に従って監査が行われるものに限る。）を作成している場合は、当該複数の最終親会社に係る企業集団を企業グループ等として、法の規定を適用する。**

**【解説】**

- 1 令和 5 年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た（法 6 の 2）。
- 2 本制度の対象範囲を決定する「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うこととされ（法 82 四）、対象範囲の決定に当たっては、多国籍企業グループ等の基となる企業グループ等（法 82 二）を判定することとなる。
- 3 この企業グループ等とは、次に掲げるものをいうこととされている（法 82 二、令 155 の 4）。
  - (1) 次に掲げる会社等に係る企業集団のうち、最終親会社に係るもの
    - イ 特定財務会計基準又は適格財務会計基準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
    - ロ イの計算書類において一定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う。以下「意思決定機関」という。）を支配している場合におけるその会社等に限る。）
    - ハ 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
    - ニ ハの「作成されることとなる計算書類」において一定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意思決定機関を支配している場合におけるその会社等に限る。）



(2) 会社等 ((1)に掲げる企業集団に属するものを除く。)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

4 企業グループ等とは、最終親会社に係る企業集団をいうこととされているところ、その企業グループ等の判定に当たり、同じグループ内に複数の最終親会社が存在することとなる場合、どの企業集団をこの企業グループ等に該当するものとして本制度を適用するのか疑義が生ずる。

この点、令和3年12月にOECD/G20「BEPS包摂的枠組み」において承認された各国が国内法整備に当たって参照すべきモデルルール (Global Anti-Base Erosion Model Rules) (以下「モデルルール」という。)においては、二元上場の取決め (Dual-listed Arrangement) 又はステーブルストラクチャー (Stapled Structure) を行った場合で複数の最終親会社を有する多国籍企業グループ等に対しても一の最終親会社を有する多国籍企業グループ等と同様にモデルルールを適用することとされており (モデルルール第6.5条)、また、モデルルールに係るコメンタリー (Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules) (以下「コメンタリー」という。)においては、複数の最終親会社に係る企業集団の連結等財務諸表が実際に作成されており、かつ、監査を受けていることがこの取扱いの条件とされている (第6章に関するコメンタリー・パラ99)。

本通達では、法令の規定、本制度の導入に当たり参照されたモデルルール及びコメンタリーの記載等を踏まえ、契約により、複数の最終親会社に係る企業集団につき監査済みの連結等財務諸表を作成している場合は、その複数の最終親会社に係る企業集団をその企業グループ等として、本制度を適用することを明らかにしている。

5 なお、本制度が創設されたことを踏まえ、その租税債務の正確性を評価するために必要な情報を税務当局に提供することを目的として創設された特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供制度においても、本制度と同様に、その複数の最終親会社に係る企業集団をその企業グループ等として特定多国籍企業グループ等報告事項等を提供することに留意する必要がある。

**【新設】(特定財務会計基準等に従って計算書類が作成されていない企業集団)**

18-1-5 法第 82 条第 2 号イ(定義)に掲げる企業グループ等(同号イ(2)に掲げる会社等に係るものに限る。)の判定に当たり、同号イ(2)に掲げる会社等に係る企業集団のうち、最終親会社に係るものとは、同条第 1 号イに掲げる計算書類が作成されていない企業集団で、特定財務会計基準(同号イに規定する特定財務会計基準をいう。以下 18-1-18 までにおいて同じ。)又は適格財務会計基準(同号イに規定する適格財務会計基準をいう。以下 18-1-18 までにおいて同じ。)において、最終親会社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を作成することとされているものをいうことに留意する。

(注) 当該最終親会社の所在地国において複数の会計処理の基準の適用が認められている場合であって、そのいずれかの会計処理の基準において、当該最終親会社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を作成することとされない企業集団は、当該企業グループ等に該当しない。

**【解説】**

- 1 令和 5 年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た(法 6 の 2)。
- 2 本制度の対象範囲を決定する「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うこととされ(法 82 四)、対象範囲の決定に当たっては、多国籍企業グループ等の基となる企業グループ等(法 82 二)を判定することとなる。
- 3 この企業グループ等とは、次に掲げるものをいうこととされている(法 82 二、令 155 の 4)。
  - (1) 次に掲げる会社等に係る企業集団のうち、最終親会社に係るもの
    - イ 特定財務会計基準又は適格財務会計基準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
    - ロ イの計算書類において一定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う。以下「意思決定機関」という。)を支配している場合におけるその会社等に限る。)

ハ 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

ニ ハの「作成されることとなる計算書類」において一定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意思決定機関を支配している場合におけるその会社等に限る。）

(2) 会社等 ((1)に掲げる企業集団に属するものを除く。)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

4 本制度の対象となる企業グループ等には、上記3(1)イに掲げる会社等に係る企業グループ等のように、特定財務会計基準又は適格財務会計基準に従って実際に作成された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（以下「連結財務諸表」という。）に基づき判定を行うもののみならず、上記3(1)ハに掲げる会社等に係る企業グループ等のように、特定財務会計基準又は適格財務会計基準に従って実際に作成された連結財務諸表がない場合（連結財務諸表を作成しているが、特定財務会計基準又は適格財務会計基準に従って作成されていない場合を含む。）であっても、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に係る企業集団がこれに含まれる。本通達では、このことを留意的に明らかにしている。

したがって、例えば、上場会社である子会社が連結財務諸表を作成している一方で、その最終親会社が非上場会社であり連結財務諸表を作成していない場合の企業グループ等の判定に当たっては、その子会社の連結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る会社等は最終親会社に係るものではないため、その作成された連結財務諸表に基づき企業グループ等の判定を行うのではなく、その非上場会社である最終親会社に係る企業集団につき、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基づき判定を行うことに留意する必要がある。

5 また、最終親会社の所在地国において複数の会計処理の基準（特定財務会計基準又は適格財務会計基準に限る。以下5において同じ。）の適用が認められている場合に、どの会計処理の基準により企業グループ等に該当するかどうかの判定を行うのか疑義が生ずる。

この点、令和3年12月にOECD/G20「BEPS包摂的枠組み」において承認された各国が国内法整備に当たって参照すべきモデルルール（Global Anti-Base Erosion Model Rules）のガイダンスである、令和5年2月にOECDから公表された執行ガイダンス（Administrative Guidance）（以下「執行ガイダンス」という。）では、最終親会社の所在地国において、一の会計処理の基準において、その最終親会社が連結財務諸表の作成を求められているとしても、他の会計処理の基準において、その最終親会社が連結財務諸表の作成を求められないこととされていれば、連結財務諸表の作成が求められる企業集団とはならないこととされている（執行ガイダンス 1.2Example 10.1-4 パラ4）。

本通達の注書では、法令の規定、執行ガイダンスの記載等を踏まえ、最終親会社の所在地国において複数の会計処理の基準の適用が認められている場合であって、そのいずれかの会計処理の基準において、その最終親会社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を作成することとされない企業集団は、企業グループ等に該当しないことを併せて明らかにしている。

6 なお、特定財務会計基準とは、国際会計基準（IFRS）のほか、我が国、アメリカ合衆国、インド、英国、オーストラリア、カナダ、シンガポール、スイス、大韓民国、中華人民共和国、ニュージーランド、ブラジル、香港、メキシコ、ロシア、欧州連合の加盟国及び欧州経済領域の加盟国（欧州連合の加盟国を除く。）において一般に公正妥当と認められる会計処理の基準（国際会計基準を除く。）をいい（規 38 の 4 ②）、適格財務会計基準とは、最終親会社等（共同支配会社等を含む。）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（特定財務会計基準を除く。）をいうこととされている（法 82 ーイ）。

**【新設】(4 対象会計年度の意義)**

**18-1-6 法第82条第4号(定義)の「各対象会計年度の直前の4対象会計年度」は、次に掲げる場合には、それぞれ次に定める対象会計年度をいう。**

(1) 各対象会計年度前の対象会計年度の数が3である場合 その3の対象会計年度

(2) 各対象会計年度前の対象会計年度の数が2である場合 その2の対象会計年度

(注) 同条第3号に規定する多国籍企業グループ等のうち、各対象会計年度前の対象会計年度の数が1であるもの又は各対象会計年度前の対象会計年度がないものは、令第155条の6第4項第1号(特定多国籍企業グループ等の範囲)に掲げる対象多国籍企業グループ等に該当しないことに留意する。

**【解説】**

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た(法6の2)。
- 2 本制度の対象範囲を決定する「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(以下「対象多国籍企業グループ等」という。)をいい(法82四)、また、多国籍企業グループ等がグループ結合又はグループ分離により組織されていた場合には、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める多国籍企業グループ等も特定多国籍企業グループ等に該当することとされている(令155の6③)。
  - (1) 多国籍企業グループ等の各対象会計年度(以下「判定対象会計年度」という。)の直前の4対象会計年度のうち最も古い対象会計年度開始の日からその判定対象会計年度終了の日までの間にその多国籍企業グループ等に係るグループ結合があった場合 そのグループ結合に係る被支配企業グループ等のそのグループ結合の日以前に終了した各会計年度の総収入金額がその各会計年度に対応するその多国籍企業グループ等の対象会計年度における総収入金額に含まれるものとした場合に対象多国籍企業グループ等に該当することとなるもの
  - (2) 多国籍企業グループ等の判定対象会計年度がその多国籍企業グループ等に係るグループ分離があった日後最初に終了する対象会計年度である場合 その多国籍企業グループ等のうち、判定対象会計年度の総収入金額が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
  - (3) 多国籍企業グループ等の判定対象会計年度がその多国籍企業グループ等に係るグループ分離があった日後最初に終了する対象会計年度

後の3対象会計年度のいずれかである場合、その多国籍企業グループ等のうち、その最初に終了する対象会計年度から判定対象会計年度までの各対象会計年度のうち2以上の対象会計年度の総収入金額が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

3 上記2の「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」かどうかの判定を行うに当たり、判定対象会計年度前の対象会計年度の数に4未満である場合における「各対象会計年度の直前の4対象会計年度」は、その4未満の数に応じた対象会計年度となる。例えば、判定対象会計年度前の対象会計年度の数に3である場合には、「各対象会計年度の直前の4対象会計年度」は、各対象会計年度の直前の3対象会計年度となるのであるから、その判定に当たっては、各対象会計年度の直前の3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かどうかを判定することとなり、判定対象会計年度前の対象会計年度の数に2である場合についても同様である。本通達の本文では、このことを念のため明らかにしている。

4 また、法人税法第82条第3号に規定する多国籍企業グループ等のうち、判定対象会計年度前の対象会計年度の数に1であるもの又は判定対象会計年度前の対象会計年度がないものの「各対象会計年度の直前の4対象会計年度」は必ず2以上の対象会計年度がないこととなるため、対象多国籍企業グループ等に該当しないこととなる。本通達の注書では、このことを留意的に明らかにしている。

なお、多国籍企業グループ等がグループ結合又はグループ分離により組織されていた場合には、判定対象会計年度前の対象会計年度の数に1の場合又は判定対象会計年度前の対象会計年度がない場合でも、特定多国籍企業グループ等に該当する場合があります。ことに留意する必要があります。

**【新設】(総収入金額の範囲)**

18-1-7 規則第 38 条の 6 第 1 項及び第 2 項第 1 号又は第 2 号(特定多国籍企業グループ等の範囲)の「売上金額、収入金額その他の収益の額の合計額」には、例えば、売上高のほか、受取利息、有価証券利息、受取配当金、有価証券売却益、為替差益、貸倒引当金戻入益、持分法による投資利益、固定資産売却益及び負ののれん発生益の科目など、連結等財務諸表(法第 82 条第 1 号(定義)に規定する連結等財務諸表をいう。以下この章において同じ。)又は同項第 2 号イ若しくはロに掲げる計算書類における全ての収益の額が含まれる。

④ 本文の「連結等財務諸表(……)又は同項第 2 号イ若しくはロに掲げる計算書類における全ての収益の額」には、法第 82 条第 14 号に規定する除外会社等に係る収益の額も含まれることに留意する。

**【解説】**

- 1 令和 5 年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た(法 6 の 2)。
- 2 本制度の対象範囲を決定する「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(以下「対象多国籍企業グループ等」という。)をいい(法 82 四)、また、多国籍企業グループ等がグループ結合又はグループ分離により組織されていた場合には、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める多国籍企業グループ等も特定多国籍企業グループ等に該当することとされている(令 155 の 6 ③)。
  - (1) 多国籍企業グループ等の各対象会計年度(以下「判定対象会計年度」という。)の直前の 4 対象会計年度のうち最も古い対象会計年度開始の日からその判定対象会計年度終了の日までの間にその多国籍企業グループ等に係るグループ結合があった場合 そのグループ結合に係る被支配企業グループ等のそのグループ結合の日以前に終了した各会計年度の総収入金額がその各会計年度に対応するその多国籍企業グループ等の対象会計年度における総収入金額に含まれるものとした場合に対象多国籍企業グループ等に該当することとなるもの
  - (2) 多国籍企業グループ等の判定対象会計年度がその多国籍企業グループ等に係るグループ分離があった日後最初に終了する対象会計年度である場合 その多国籍企業グループ等のうち、判定対象会計年度の総収入金額が 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

- (3) 多国籍企業グループ等の判定対象会計年度がその多国籍企業グループ等に係るグループ分離があった日後最初に終了する対象会計年度後の3対象会計年度のいずれかである場合、その多国籍企業グループ等のうち、その最初に終了する対象会計年度から判定対象会計年度までの各対象会計年度のうち2以上の対象会計年度の総収入金額が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
- 3 上記2の「総収入金額」とは、それぞれ最終親会社等の連結等財務諸表（規38の6①）、被支配企業グループ等が法人税法施行令第155条の6第4項第3号イに掲げる企業グループ等である場合の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（規38の6②一）及び同号ロに掲げる非グループ会社等の計算書類（規38の6②二）における「売上金額、収入金額その他の収益の額の合計額」をいうこととされている。
- 4 本通達では、これらの「売上金額、収入金額その他の収益の額の合計額」について、それぞれの計算書類においては、その適用される会計処理の基準によって勘定科目の名称や収益の表示方法が異なるところ、計算書類に収益として表示される勘定科目を例示するとともに、それぞれの計算書類における勘定科目の名称や収益の表示方法といったそれぞれの取扱いにかかわらず、その計算書類に計上される全ての収益の額がこの「売上金額、収入金額その他の収益の額の合計額」に含まれることを明らかにしている。
- 5 また、これらの「総収入金額」を計算する場合、その計算書類において、有価証券や固定資産などの売却益といった純額（ネット金額）で計上されているものを、総額（グロス金額）に引き直して「売上金額、収入金額その他の収益の額の合計額」を計算するののかという疑義が生ずる。
- この点、上記4のとおり、その計算書類に計上される全ての収益の額がこの「売上金額、収入金額その他の収益の額の合計額」に含まれるのであるから、その計算書類における取扱いに従うこととなる。したがって、有価証券や固定資産などの売却益が、その計算書類において純額で計上されている場合にはその純額を用いて「総収入金額」を計算することとなる。
- 6 なお、本通達の注書では、除外会社等は、本制度の対象となる特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等に該当せず、本制度における国際最低課税額の計算対象からは除かれているが、特定多国籍企業グループ等に該当するかどうかを判定する場面においては、除外会社等に係る収益の額を含めて計算することとなるため、このことを留意的に明らかにしている。



**【新設】（収入等が会社等の恒久的施設等に帰せられないことの判定を行う場合の準用）**

18-1-8 20-2-1（恒久的施設帰属所得の認識に当たり勘案されるその他の状況）から20-2-4（恒久的施設において使用する資産の範囲）までの取扱いは、令第155条の7第2号ハ（導管会社等の範囲）に定める方法によって、法第82条第5号（定義）に規定する収入等が同号ロに規定する会社等の恒久的施設等（同条第6号に規定する恒久的施設等をいう。以下この章において同じ。）に帰せられないことの判定を行う場合について準用する。

**【解説】**

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た（法6の2）。
- 2 本制度の対象となる特定多国籍企業グループ等に属する会社等を構成会社等といい、会社等の恒久的施設等や国又は地域の租税に関する法令において課税上透明であるものとして取り扱われる会社等である導管会社等はこれに該当する。  
本制度において、この導管会社等については、国又は地域の租税に関する法令において課税上透明であるものとして取り扱われる性質に鑑み、例えば、所在地国の判定やグループ国際最低課税額の計算において、一般的な構成会社等とは異なった特殊な取扱いが定められている。
- 3 導管会社等とは、具体的に、会社等に係る収入等の全部が次に掲げるもののいずれかに該当する場合におけるその会社等をいうこととされている（法82五）。
  - (1) 会社等（その設立国以外の国又は地域の租税に関する法令において、その国又は地域に本店若しくは主たる事務所又はその事業が管理され、かつ、支配されている場所を有することその他その国又は地域にこれらに類する場所を有することにより、対象租税を課することとされるものを除く。）に係る収入等のうち、その設立国の租税に関する法令において、その会社等の構成員の収入等として取り扱われるもの（法82五イ）
  - (2) 会社等（次のイ又はロに掲げる要件のいずれかを満たすものを除く。(2)において同じ。）に係る収入等のうち、次のハ及びニの要件を満たすもの（(1)に掲げるものを除く。）（法82五ロ、令155の7）
    - イ いずれかの国又は地域の租税に関する法令において、その国又は地域に本店若しくは主たる事務所又はその事業が管理され、かつ、支配されている場所を有することその他その国又は地域にこれらに類する場所を有することにより、対象租税又は自国内最低課税額に係る税を課することとされること。
    - ロ その設立国に事業を行う場所を有すること。

ハ その会社等の構成員の所在する国又は地域の租税に関する法令においてその構成員の収入等として取り扱われること。

ニ その会社等の次に掲げる恒久的施設等の区分に応じそれぞれ次に定めるものによってその会社等の恒久的施設等に帰せられないこと。

(イ) 法人税法第 82 条第 6 号イに掲げる恒久的施設等 同号イに規定する条約等

(ロ) 同号ロに掲げる恒久的施設等 その恒久的施設等の所在地国の租税に関する法令

(ハ) 同号ハに掲げる恒久的施設等 会社等がその恒久的施設等を通じて事業を行う場合において、その恒久的施設等がその会社等から独立して事業を行う事業者であったとしたならば、その恒久的施設等が果たす機能、その恒久的施設等において使用する資産、その恒久的施設等とその会社等の本店等との間の内部取引その他の状況を勘案して、その恒久的施設等に帰せられるべき収入等を決定する方法

4 上記 3 (2) に掲げるものに該当する場合の導管会社等は、その収入等がその構成員の所在地国においてパススルーとされる会社等であるが、この導管会社等とされる要件の一つとして、上記 3 (2) ニのとおり、その会社等に係る収入等がその会社等の恒久的施設等に帰せられないことが規定されている。

この要件を満たすかどうかは、恒久的施設等の区分に応じそれぞれ定められた方法等により判定することとされているところ、会社等の恒久的施設等が上記 3 (2) ニ(ハ) に掲げる恒久的施設等（法人所得税がない国又は地域に所在する恒久的施設等）である場合には、その会社等の収入等が、その恒久的施設等が果たす機能、その恒久的施設等において使用する資産、その恒久的施設等とその会社等の本店等との間の内部取引その他の状況を勘案して決定する方法によってその恒久的施設等に帰せられないものであるかどうかを判定することとなるが（令 155 の 7 二ハ）、この方法は、OECD モデル租税条約第 7 条に基づいて恒久的施設に帰せられるべき所得を決定する方法と同様の方法となっている。

つまり、会社等に係る収入等がその会社等の恒久的施設等に帰せられないものであるかどうかは、OECD モデル租税条約第 7 条に基づいて恒久的施設に帰せられるべき所得を決定する方法を規定した法人税法第 138 条第 1 項第 1 号に掲げる国内源泉所得（恒久的施設帰属所得）を認識する方法と同様の方法に基づき判定することとされている。

したがって、会社等の恒久的施設等が上記 3 (2) ニ(ハ) に掲げる恒久的施設等（法人所得税がない国又は地域に所在する恒久的施設等）である場合のその会社等に係る収入等がその会社等の恒久的施設等に帰せられないものであるかどうかの判定に当たっては、法人税法第 138 条第 1 項第 1 号に掲げる国内源泉所得を認識する場合に留意すべきことを定めた法人税基本通達 20-2-1 から 20-2-4 までの取扱いを準用することを本通達で明らかにしている。

5 なお、会社等の恒久的施設等が上記 3 (2) ニ(イ) に掲げる恒久的施設等である場合には法人税法施行令第 155 条の 7 第 2 号イに定める条約等によって、また、上記 3 (2) ニ(ロ) に掲げる恒久的施設等である場合にはその恒久的施設等の所在地国の租税に関する法令によって、その会社等に係る収入等がその会社等の恒久的施設等に帰せられないものであるかどうかを判定することとなるが、その条約等やその租税に関する法令

の規定がOECDモデル租税条約第7条の規定に相当するものである場合には、本通達の取扱いと同様に、法人税基本通達20-2-1から20-2-4までの取扱いを準用することに留意が必要である。

**【新設】(事業が行われる場所とみなされるものの例示)**

18-1-9 法第 82 条第 6 号イ、ロ又はニ(定義)の「事業が行われる場所とみなされるもの」には、例えば、同号イの条約等、同号ロの他方の国の租税に関する法令又は同号ニの所在地国の租税に関する法令において、恒久的施設又は恒久的施設に相当するものとして取り扱われる代理人がこれに該当することに留意する。

**【解説】**

- 1 令和 5 年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た(法 6 の 2)。
- 2 本制度の対象となる特定多国籍企業グループ等に属する会社等を構成会社等といい、会社等の恒久的施設等はこれに該当する。
- 3 恒久的施設等とは、具体的に、会社等の所在地国以外の国又は地域(以下「他方の国」という。)においてその会社等の事業が行われる場合における次に掲げる場所をいうこととされている(法 82 六、規 38 の 8)。
  - (1) 条約等(会社等の所在地国と他方の国との間の所得に対する租税に関する二重課税の回避のための国際約束又はこれに類するものをいう。以下同じ。)がある場合において、その条約等に基づいてその他方の国における恒久的施設又はこれに相当するものとして取り扱われる事業が行われる場所(その条約等においてその事業が行われる場所とみなされるものを含むものとし、その条約等(その事業から生ずる所得の範囲を定める条約等であって、国際的に広く用いられる方法によりその所得の範囲を定めるものに限る。)においてその他方の国がその恒久的施設又はこれに相当するものを通じて行われる事業から生ずる所得に対して租税を課することとされるものに限る。)
  - (2) 条約等がない場合において、他方の国の租税に関する法令においてその他方の国においてその会社等の事業が行われる場所を通じて行われる事業から生ずる所得に対して租税を課することとされるときにおけるその事業が行われる場所(その他方の国の租税に関する法令においてその事業が行われる場所とみなされるものを含む。)
  - (3) 他方の国に法人の所得に対して課される租税が存在しない場合において、その他方の国における OECD モデル租税条約第 5 条における恒久的施設又はこれに相当するものに該当するその事業が行われる場所(その事業から生ずる所得の全部又は一部が我が国の恒久的施設帰属所得(法 138①一)に相当する所得に該当するものに限る。)
  - (4) 他方の国においてその会社等の事業が行われる場所が(1)から(3)までに掲げる場所に該当しない場合において、その所在地国の租税に関する法令においてその事業が行われる場所を通じて行われる事業から生ずる所得に対して租税を課することとされないときにおけるその事業が行われる場所(その所在地国の租税に関する法令においてその事業が行われる場所とみなされるものを含む。)

- 4 本通達では、上記3(1)、(2)及び(4)の「事業が行われる場所とみなされるもの」について、上記3(1)の条約等、上記3(2)の他方の国の租税に関する法令又は上記3(4)の所在地国の租税に関する法令において、恒久的施設又は恒久的施設に相当するものとして取り扱われる代理人がこれに該当することを例示により留意的に明らかにしている。
- 5 なお、上記3(3)に掲げる恒久的施設等は、法人税法第82条第6号ハにおいて、「他方の国に法人の所得に対して課される租税が存在しない場合において、当該他方の国において第2条第12号の19(定義)中『いう。ただし、我が国が締結した所得に対する租税に関する二重課税の回避又は脱税の防止のための条約において次に掲げるものと異なる定めがある場合には、その条約の適用を受ける外国法人については、その条約において恒久的施設と定められたもの(国内にあるものに限る。)とする』とあるのを『いう』と読み替えた場合における恒久的施設に相当するものに該当する当該事業が行われる場所(その読み替えられた同号ハに掲げるものに相当するものを含む。)(当該事業から生ずる所得の全部又は一部が第138条第1項第1号(国内源泉所得)に掲げる国内源泉所得に相当する所得に該当するものに限る。)」と規定されており、この「同号ハに掲げるもの」は、OECDモデル租税条約第5条において恒久的施設として取り扱われる代理人であることから、上記3(1)、(2)及び(4)に掲げる恒久的施設等と同様に、上記3(3)に掲げる恒久的施設等にもOECDモデル租税条約第5条において恒久的施設に相当するものとして取り扱われる代理人が含まれることに留意する必要がある。

**【新設】(一の国又は地域において複数の事業活動の拠点を有する場合の恒久的施設等)**

18-1-10 会社等の所在地国以外の一の国又は地域に当該会社等の事業活動の拠点が複数ある場合には、複数の当該事業活動の拠点全体が一の恒久的施設等となるのであるから留意する。

**【解説】**

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た(法6の2)。
- 2 本制度の対象となる特定多国籍企業グループ等に属する会社等を構成会社等といい、会社等の恒久的施設等はこれに該当する。
- 3 恒久的施設等とは、具体的に、会社等の所在地国以外の国又は地域(以下「他方の国」という。)においてその会社等の事業が行われる場合における次に掲げる場所をいうこととされている(法82六、規38の8)。
  - (1) 条約等(会社等の所在地国と他方の国との間の所得に対する租税に関する二重課税の回避のための国際約束又はこれに類するものをいう。以下同じ。)がある場合において、その条約等に基づいてその他方の国における恒久的施設又はこれに相当するものとして取り扱われる事業が行われる場所(その条約等においてその事業が行われる場所とみなされるものを含むものとし、その条約等(その事業から生ずる所得の範囲を定める条約等であって、国際的に広く用いられる方法によりその所得の範囲を定めるものに限る。)においてその他方の国がその恒久的施設又はこれに相当するものを通じて行われる事業から生ずる所得に対して租税を課することとされるものに限る。)
  - (2) 条約等がない場合において、他方の国の租税に関する法令においてその他方の国においてその会社等の事業が行われる場所を通じて行われる事業から生ずる所得に対して租税を課することとされるときにおけるその事業が行われる場所(その他方の国の租税に関する法令においてその事業が行われる場所とみなされるものを含む。)
  - (3) 他方の国に法人の所得に対して課される租税が存在しない場合において、その他方の国におけるOECDモデル租税条約第5条における恒久的施設又はこれに相当するものに該当するその事業が行われる場所(その事業から生ずる所得の全部又は一部が我が国の恒久的施設帰属所得(法138①一)に相当する所得に該当するものに限る。)
  - (4) 他方の国においてその会社等の事業が行われる場所が(1)から(3)までに掲げる場所に該当しない場合において、その所在地国の租税に関する法令においてその事業が行われる場所を通じて行われる事業から生ずる所得に対して租税を課することとされないときにおけるその事業が行われる場所(その所在地国の租税に関する法令においてその事業が行われる場所とみなされるものを含む。)
- 4 ここで、各事業年度の所得に対する法人税において、外国法人の事業活動の拠点が国内に複数ある場合には、複数のその事業活動の拠点全

体を一の恒久的施設として恒久的施設帰属所得を認識し、その恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算を行うこととなるが（基通 20-5-1）、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恒久的施設等についても、これと同様に扱うのか疑義が生ずる。そこで、本通達では、各事業年度の所得に対する法人税における恒久的施設の取扱いと同様に、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、複数のその事業活動の拠点全体を一の恒久的施設等として取り扱うことを留意的に明らかにしている。

- 5 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率（15%）を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率（15%）に至るまで上乘せ（トップアップ）課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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（国別調整後対象租税額）が、その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からその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を控除した残額（国別グループ純所得の金額）のうちに占める割合をいうこととされている（法 82 の 2 ②一イ(3)）。

このように、本制度は所在地国単位で実効税率等の計算を行うこととされており、この実効税率等の計算は、所在地国を同一とする全ての構成会社等を対象とし、会社等の恒久的施設等は構成会社等に該当することとされている。このことと、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、複数のその事業活動の拠点全体を一の恒久的施設等と取り扱うことは整合的であるといえる。

**【新設】** （国際的に広く用いられる方法により事業から生ずる所得の範囲を定める条約等の例示）

18-1-11 規則第 38 条の 8（恒久的施設等の範囲）の「国際的に広く用いられる方法により当該所得の範囲を定めるもの」には、法第 82 条第 6 号イ（定義）の「当該所在地国と当該他方の国との間の所得に対する租税に関する二重課税の回避のための国際約束又はこれに類するもの」のうち、例えば、次に掲げるものがこれに該当することに留意する。

- (1) 法第 138 条第 1 項第 1 号（国内源泉所得）に掲げる国内源泉所得（同条第 3 項の規定により同号に掲げる所得とされるものを除く。）及びこれに相当する所得に対して租税を課することができる旨の定め（以下 18-1-11 において「恒久的施設帰属所得課税規定」という。）のあるもの
- (2) 恒久的施設帰属所得課税規定のあるもの（同号に規定する内部取引から所得が生ずる旨の定めのあるものを除く。）
- (3) 所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための公益財団法人交流協会と亜東関係協会との間の取決め

**【解説】**

- 1 令和 5 年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た（法 6 の 2）。
- 2 本制度の対象となる特定多国籍企業グループ等に属する会社等を構成会社等といい、会社等の恒久的施設等はこれに該当する。
- 3 恒久的施設等とは、具体的に、会社等の所在地国以外の国又は地域（以下「他方の国」という。）においてその会社等の事業が行われる場合における次に掲げる場所をいうこととされている（法 82 六、規 38 の 8）。
  - (1) 条約等（会社等の所在地国と他方の国との間の所得に対する租税に関する二重課税の回避のための国際約束又はこれに類するものをいう。以下同じ。）がある場合において、その条約等に基づいてその他方の国における恒久的施設又はこれに相当するものとして取り扱われる事業が行われる場所（その条約等においてその事業が行われる場所とみなされるものを含むものとし、その条約等（その事業から生ずる所得の範囲を定める条約等であって、国際的に広く用いられる方法によりその所得の範囲を定めるものに限る。）においてその他方の国がその恒久的施設又はこれに相当するものを通じて行われる事業から生ずる所得に対して租税を課することとされるものに限る。）
  - (2) 条約等がない場合において、他方の国の租税に関する法令においてその他方の国においてその会社等の事業が行われる場所を通じて行われる事業から生ずる所得に対して租税を課することとされるときにおけるその事業が行われる場所（その他方の国の租税に関する法令においてその事業が行われる場所とみなされるものを含む。）
  - (3) 他方の国に法人の所得に対して課される租税が存在しない場合において、その他方の国における OECD モデル租税条約第 5 条における



恒久的施設又はこれに相当するものに該当するその事業が行われる場所（その事業から生ずる所得の全部又は一部が我が国の恒久的施設帰属所得（法 138①一）に相当する所得に該当するものに限る。）

(4) 他方の国においてその会社等の事業が行われる場所が(1)から(3)までに掲げる場所に該当しない場合において、その所在地国の租税に関する法令においてその事業が行われる場所を通じて行われる事業から生ずる所得に対して租税を課することとされないときにおけるその事業が行われる場所（その所在地国の租税に関する法令においてその事業が行われる場所とみなされるものを含む。）

4 ここで、上記 3(1)の「その条約等（その事業から生ずる所得の範囲を定める条約等であって、国際的に広く用いられる方法によりその所得の範囲を定めるものに限る。）」が具体的にどのような条約等をいうのか疑義が生ずる。そこで、本通達では、条約等のうち「国際的に広く用いられる方法によりその所得の範囲を定めるもの」を例示により留意的に明らかにしている。

5 まず、本通達の(1)では、恒久的施設帰属所得課税規定のある条約等を例示している。具体的には、2017年改訂後のOECDモデル租税条約に沿ってその所得の範囲を定める条約等がこれに該当する。

6 次に、本通達の(2)では、恒久的施設帰属所得課税規定のある条約等で内部取引から所得が生ずる旨の定めのあるもの以外のものを例示している。具体的には、2017年改訂前のOECDモデル租税条約や国連モデル租税条約に沿ってその所得の範囲を定める条約等がこれに該当する。

7 最後に、本通達の(3)では、所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための公益財団法人交流協会と亜東関係協会との間の取決め（日台民間租税取決め）を例示している。

**【新設】(条約等の規定によっても所在地国が定まらない場合)**

18-1-12 令第155条の8第2号(所在地国の判定)の「国又は地域が定まらない場合」には、例えば、国又は地域の間条約等(同条第1号に規定する条約等をいう。以下18-1-33までにおいて同じ。)がある場合で、次に掲げるときがこれに該当する。

(1) 当該条約等の規定により、いずれかの国又は地域の会社等とされるかについて、これらの国又は地域の権限ある当局間の協議(以下18-1-12において「相互協議」という。)により定めることとされる場合で、その相互協議に基づく合意が成立していないとき。

(2) 相互協議に基づく合意が成立していないとして同条第2号から第4号まで及び規則第38条の9第3項(所在地国の判定)の規定により所在地国を判定した対象会計年度後の対象会計年度においてその合意が成立したとしても、その合意の結果は、当該判定した対象会計年度に係る所在地国の判定結果には影響しない。この場合において、当該合意があった日を含む対象会計年度後の対象会計年度における所在地国は、当該合意によって定められた国又は地域となることに留意する。

(3) 当該条約等の規定により、国又は地域が2以上ある場合には、これらの国又は地域のいずれの国又は地域の会社等にもならないこととされているとき。

**【解説】**

1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た(法6の2)。

2 本制度の対象範囲を決定する「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うこととされている(法82四)。

また、本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率(15%)を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率(15%)に至るまで上乘せ(トップアップ)課税を行う仕組みである。この国別実効税率とは、所在地国を同一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(国別調整後対象租税額)が、その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からその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を控除した残額(国別グループ純所得の金額)のうちに占める割合をいうこととされている(法82の2②一イ(3))。

- 3 国際最低課税額の計算に当たり、内国法人の属する企業グループ等が多国籍企業グループ等に該当するかどうかの判定や国別実効税率の計算を行うためには、その企業グループ等に属する会社等の所在地国を決定する必要があるところ、この所在地国とは、次に掲げるものの区分に応じそれぞれ次に定める国又は地域をいうこととされている（法 82 七）。
- (1) 会社等（導管会社等を除く。） 次に掲げる会社等の区分に応じそれぞれ次に定める国又は地域
- イ 国又は地域の租税に関する法令において、その国又は地域に本店若しくは主たる事務所又はその事業が管理され、かつ、支配されている場所を有することその他その国又は地域にこれらに類する場所を有することにより、法人税又は法人税に相当する税を課することとされる会社等 その国又は地域
- ロ イに掲げる会社等以外の会社等 その会社等の設立国
- (2) 導管会社等（最終親会社等であるもの又は国若しく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額に対する法人税に相当するものを課することとされるものに限る。） その設立国
- (3) 恒久的施設等 法人税法第 82 条第 6 号イからハマまでに掲げる恒久的施設等に該当する場合におけるそれぞれの会社等の所在地国以外の国又は地域
- 4 また、上記 3(1)イに定める国又は地域が 2 以上ある場合、いわゆる双方居住者のような場合においては、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める国又は地域を所在地国とすることとされている（令 155 の 8）。
- (1) 複数国（上記 3(1)イに定める国又は地域が 2 以上ある場合におけるこれらの国又は地域をいう。以下同じ。）の間に条約等がある場合（(2)に該当する場合を除く。） その条約等の規定によりその会社等がその複数国のうちいずれか一の国又は地域の会社等とされる場合におけるその国又は地域（令 155 の 8 一）
- (2) 複数国の間に条約等がない場合（(1)により国又は地域が定まらない場合を含む。） 複数国における各対象会計年度に係る会社等の対象租税の額（次に掲げる金額を除く。）が最も多い国又は地域（令 155 の 8 二）
- イ 外国税額の控除（法 69）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に相当する規定によりその対象会計年度に係る法人税の額又は法人税に相当する税の額から控除することとされる額
- ロ 内国法人の外国関係会社に係る所得の課税の特例（措法 66 の 6）若しくは特殊関係株主等である内国法人に係る外国関係法人に係る所得の課税の特例（措法 66 の 9 の 2）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により益金の額に算入される金額に対応する法人税の額又は法人税に相当する税の額として計算した金額
- (3) (2)によっても国又は地域が定まらない場合 複数国における各対象会計年度に係る次に掲げる金額の合計額が最も多い国又は地域（令 155 の 8 三）

イ 会社等のその対象会計年度に係る国又は地域において行う勤務その他の人的役務の提供に基因する会社等の特定費用に相当する費用の額（当期純損益金額に係るもの及び有形資産（特定資産を除く。）の帳簿価額に含まれるものに限る。）の5%相当額（規38の9①）

ロ 会社等のその対象会計年度に係るその会社等が有する特定資産のその対象会計年度開始の時の帳簿価額（その開始の時に於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（その終了の時に於いてその特定資産を有しない場合には、零）の平均額の5%相当額（規38の9②）

(4) (3)によっても国又は地域が定まらない場合（会社等が最終親会社等である場合に限る。） その会社等の設立国（令155の8四）

なお、上記により判定を行った結果、国又は地域が定まらない会社等はその所在地国はないものとみなされ（規38の9③）、無国籍会社等に該当することとなる（法82十七）。

5 上記4のとおり、上記3(1)イに定める国又は地域が2以上ある場合には、まず、複数国の間に条約等がある場合と条約等がない場合とで判定フローが分かれるところ、この「条約等がない場合」には、条約等がある場合でその条約等の規定によっても「国又は地域が定まらない場合」が含まれている。

本通達では、この「国又は地域が定まらない場合」について、どのような場合がこれに該当するのかを例示により明らかにしている。

6 条約等の規定により、いずれか一の国又は地域の会社等とされるかについて、これらの国又は地域の権限ある当局間の協議、つまり相互協議により定めることとされている場合で、相互協議に基づく合意が成立しているときは国又は地域が定まることとなるが、「相互協議に基づく合意が成立しているとき」以外のときは「国又は地域が定まらない場合」に該当するのである。そこで、本通達の(1)では、「国又は地域が定まらない場合」には、その相互協議に基づく合意が成立していないときやそもそもその相互協議の申立てが行われていないときが該当することを「当該条約等の規定により、いずれか一の国又は地域の会社等とされるかについて、相互協議により定めることとされる場合で、その相互協議に基づく合意が成立していないとき」と例示することにより明らかにしている。

7 なお、会社等の各対象会計年度開始の時に於ける所在地国がその対象会計年度の中途において異なることとなった場合には、その対象会計年度に係る所在地国はその対象会計年度開始の時に於ける所在地国とみなすこととされていることから（規38の9④）、相互協議に基づく合意が成立していないとして上記4(2)から(4)まで及びなお書きにより所在地国を判定した対象会計年度後の対象会計年度においてその合意が成立したとしても、その合意の結果は、当初の所在地国の判定には影響せず、その合意があった日を含む対象会計年度後の対象会計年度における所在地国の判定に反映されることとなる。本通達の注書では、このことを留意的に明らかにしている。

ただし、これはあくまで所在地国の判定における取扱いであり、例えば、相互協議の合意に基づき一方の国又は地域の対象租税の額が減少する場合には、法人税法施行令第155条の40第1項第1号に掲げる金額がある場合として再計算国別国際最低課税額の計算を行う必要が生じ得ることに留意する必要がある。

- 8 本通達の(2)では、条約等の規定により、上記3(1)イに定める国又は地域が2以上ある場合には、これらの国又は地域のいずれの国又は地域の会社等にもならないこととされているときを例示している。これは、条約等の規定が、双方居住者に該当する場合においていずれの国又は地域の居住者にも該当しないこととしているときであり、例えば、日米租税条約第4条第4項の規定がこれに該当する。
- 9 本通達で例示したもののほか、例えば、条約等において双方居住者に該当する場合の居住者振り分けルールが規定されていないときも、この「国又は地域が定まらない場合」に該当するといえよう。

**【新設】(恒久的施設等を有する会社等の除外会社等の判定)**

**18-1-13** 会社等が恒久的施設等を有する場合には、当該会社等が規則第38条の10第5項各号(除外会社等の範囲)に掲げる会社等に該当するかどうかの判定は、当該恒久的施設等を含めて行うことに留意する。

**【解説】**

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た(法6の2)。
- 2 本制度の対象となる特定多国籍企業グループ等に属する会社等を構成会社等といい、除外会社等は構成会社等から除かれている(法82十三)。
- 3 除外会社等とは、具体的に、次に掲げる会社等をいうこととされている(法82十四)。
  - (1) 政府関係会社等
  - (2) 国際機関関係会社等
  - (3) 非営利会社等
  - (4) 年金基金
  - (5) 最終親会社等である投資会社等又は最終親会社等である不動産投資会社等
  - (6) 1又は2以上の保有会社等(注)との間にその保有会社等による持分の所有その他の事由を通じた密接な関係がある会社等(注) 「保有会社等」とは、次に掲げるもの(法人税法第82条第14号ニ(2)に掲げる会社等を除く。)をいうこととされている(法82十四へ、令155の11⑥)。
  - イ (1)から(5)までに掲げる会社等
  - ロ 国等
  - ハ 国際機関
  - ニ 投資会社等(企業グループ等に属するものを除く。)又は不動産投資会社等(企業グループ等に属するものを除く。)
- 4 上記3(6)は、上記3(1)から(5)までに掲げる除外会社等を含む保有会社等に持分を保有される一定の要件に該当する会社等は、除外会社等に該当することを規定しており、具体的には、次のとおりである(法82十四へ、令155の11⑥、規38の10⑤)。
  - (1) 保有会社等がその所有持分を直接又は除外会社等(国等及び国際機関を含む。(2)において同じ。)を通じて間接に有する会社等(以下「判

定対象会社等」という。)であって、次に掲げる要件の全てを満たすもの(規 38 の 10⑤一)

イ その保有会社等のその判定対象会社等に係る合計保有割合(その合計保有割合に変動をもたらす所有持分の取得又は譲渡その他の行為(その対象会計年度終了の日までに行われたもののうち最も遅いものに限る。)が行われた時におけるものに限る。以下同じ。)が 95%以上であること。

ロ 次に掲げる要件のいずれかを満たすこと。

(イ) その判定対象会社等の事業のおおむね全部がその保有会社等のために行われる資産の運用又は保有であること。

(ロ) その判定対象会社等がその保有会社等の事業に付随する事業のみを行うものであること。

(ハ) その判定対象会社等がその保有会社等のための資産の運用又は保有及びその保有会社等の事業に付随する事業のみを行うものであること((イ)に掲げる要件に該当する場合を除く。)

(2) 保有会社等がその所有持分を直接又は除外会社等を通じて間接に有する判定対象会社等(その判定対象会社等の収益の額のおおむね全部が除外配当又は除外資本損益であるものに限る。(2)において同じ。)であって、その保有会社等のその判定対象会社等に係る合計保有割合が 85%以上であるもの(規 38 の 10⑤二)

5 ここで、会社等が恒久的施設等を有している場合、本制度においてその恒久的施設等はその会社等とは別の構成会社等として取り扱われるところ、上記 4(1)又は(2)に掲げる除外会社等の判定に当たり、その恒久的施設等をどのように考慮するか、また、そもそもその会社等とその恒久的施設等を別々に判定を行うのか疑義が生ずる。

この点、恒久的施設等は会社等の一構成部分であることに鑑みれば、保有会社等に保有される判定対象会社等が恒久的施設等を有する場合であっても、その恒久的施設等を含めた一の会社等として判定を行うことが適当である。本通達では、このことを留意的に明らかにしている。

**【新設】(持分法が適用される会社等)**

18-1-14 法第 82 条第 15 号イ(定義)に掲げる共同支配会社等(以下 18-1-30 までにおいて「共同支配親会社等」という。)の判定に当たり、規則第 38 条の 11 第 1 項(共同支配会社等の範囲)の「会社等が……修正する方法」(以下 18-1-15 までにおいて「持分法」という。)が適用される会社等に該当するかどうかは、最終親会社財務会計基準に従って判定を行うのであるから、例えば、最終親会社財務会計基準において、持分法会計基準が適用される場合には、持分法会計基準により持分法の適用範囲に含まれる会社等がこれに該当することに留意する。

**【解説】**

- 1 令和 5 年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た(法 6 の 2)。
- 2 この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の合計額であるグループ国際最低課税額のうち、一定の計算をした金額をいうこととされており(法 82 の 2 ①)、特定多国籍企業グループ等に属さない共同支配会社等も計算対象とされている。ただし、本制度は、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対して各対象会計年度の国際最低課税額について、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ところ(法 6 の 2)、共同支配会社等は、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人ではないことから、本制度の納税義務は課されていない。
- 3 共同支配会社等とは、具体的に、次に掲げるものをいうこととされている(法 82 十五)。
  - (1) 最終親会社等の連結等財務諸表において「持分法」が適用され、又は適用されることとなる会社等で、その最終親会社等有するその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(請求権割合を基に、一定の計算を行った割合を合計した割合)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く。)
  - (2) (1)に掲げる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(除外会社等を除く。)
  - (3) (1)又は(2)に掲げる会社等の恒久的施設等
- 4 ここで、「持分法」とは、会社等が他の会社等に対する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うこととされているところ(規 38 の 11①)、持分法が適用される会社等に該当するかどうかの判定に当たっては、最終親会社財務会計基準に従って判定を行うこととされている。



- 5 本通達では、最終親会社財務会計基準において持分法会計基準が適用される場合には、持分法会計基準により持分法の適用範囲に含まれる会社等が持分法が適用される会社等に該当することを例示により留意的に明らかにしている。
- 6 また、本通達は、最終親会社財務会計基準において日本基準における持分法会計基準が適用されている場合の取扱いを例示したものであるが、最終親会社財務会計基準において国際会計基準（IFRS）が適用されている場合は、「IAS 第 28 号『関連会社及び共同支配企業に対する投資』」の取扱いに従って、米国会計基準が適用されている場合は、「ASC323『投資－持分法及びジョイント・ベンチャー』」の取扱いに従って、それぞれその会社等が持分法の適用範囲に含まれるかどうかを判定することとなる。

**【新設】(持分法が適用されることとなる会社等)**

18-1-15 法第 82 条第 15 号イ(定義)の「適用されることとなる会社等」には、最終親会社等(同条第 10 号に規定する最終親会社等をいう。以下この章において同じ。)の連結等財務諸表において持分法が適用されていない場合、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することに留意する。

**【解説】**

- 1 令和 5 年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た(法 6 の 2)。
- 2 この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の合計額であるグループ国際最低課税額のうち、一定の計算をした金額をいうこととされており(法 82 の 2 ①)、特定多国籍企業グループ等に属さない共同支配会社等も計算対象とされている。ただし、本制度は、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対して各対象会計年度の国際最低課税額について、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ところ(法 6 の 2)、共同支配会社等は、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人ではないことから、本制度の納税義務は課されていない。
- 3 共同支配会社等とは、具体的に、次に掲げるものをいうこととされている(法 82 十五)。
  - (1) 最終親会社等の連結等財務諸表において「持分法」が適用され、又は適用されることとなる会社等で、その最終親会社等有するその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(請求権割合を基に、一定の計算を行った割合を合計した割合)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く。)
  - (2) (1)に掲げる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(除外会社等を除く。)
  - (3) (1)又は(2)に掲げる会社等の恒久的施設等
- 4 ここで、「持分法」とは、会社等が他の会社等に対する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うこととされているところ(規 38 の 11①)、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財務諸表において持分法が適用されていない場合(実際に作成された連結財務諸表がない場合を含む。)であっても、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該当すること

とされ、本通達では、このことを留意的に明らかにしている。この場合において、持分法会計基準が適用されることとなるときは、持分法会計基準により持分法の適用範囲に含まれることとなる会社等がこれに該当することとなる。

- 5 なお、特定財務会計基準とは、国際会計基準（IFRS）のほか、我が国、アメリカ合衆国、インド、英国、オーストラリア、カナダ、シンガポール、スイス、大韓民国、中華人民共和国、ニュージーランド、ブラジル、香港、メキシコ、ロシア、欧州連合の加盟国及び欧州経済領域の加盟国（欧州連合の加盟国を除く。）において一般に公正妥当と認められる会計処理の基準（国際会計基準を除く。）をいい（規 38 の 4 ②）、適格財務会計基準とは、最終親会社等（共同支配会社等を含む。）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（特定財務会計基準を除く。）をいうこととされている（法 82 ーイ）。

**【新設】(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る会社等)**

**18-1-16** 法第 82 条第 15 号(定義)に規定する共同支配会社等の判定に当たり、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る会社等に該当するかどうかは、当該会社等に係る共同支配親会社等の連結等財務諸表に係る会計処理の基準(以下 18-1-16 において「共同支配親会社財務会計基準」という。)に従って判定を行うのであるから、例えば、共同支配親会社財務会計基準において、連結会計基準が適用される場合には、連結会計基準により連結の範囲に含まれる会社等(同条第 14 号に規定する除外会社等を除く。以下 18-1-18 において同じ。)がこれに該当することに留意する。

④ この場合において、次に掲げる会社等は、当該「財産及び損益の状況が連結して記載される会社等」に該当しない。

- (1) 連結会計基準第 7 項(1)の更生会社、破産会社その他これらに準ずるものであって、かつ、有効な支配従属関係が存在しないと認められる会社等
- (2) 持分法会計基準第 5 項の関連会社に該当する会社等

**【解説】**

- 1 令和 5 年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た(法 6 の 2)。
- 2 この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の合計額であるグループ国際最低課税額のうち、一定の計算をした金額をいうこととされており(法 82 の 2 ①)、特定多国籍企業グループ等に属さない共同支配会社等も計算対象とされている。ただし、本制度は、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対して各対象会計年度の国際最低課税額について、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ところ(法 6 の 2)、共同支配会社等は、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人ではないことから、本制度の納税義務は課されていない。
- 3 共同支配会社等とは、具体的に、次に掲げるものをいうこととされている(法 82 十五)。
  - (1) 最終親会社等の連結等財務諸表において「持分法」が適用され、又は適用されることとなる会社等で、その最終親会社等有するその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(請求権割合を基に、一定の計算を行った割合を合計した割合)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く。)
  - (2) (1)に掲げる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(除外会社等を除く。)

(3) (1)又は(2)に掲げる会社等の恒久的施設等

4 上記3(2)の財産及び損益の状況が連結して記載される会社等の判定に当たり、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る会社等に該当するかどうかは、共同支配親会社財務会計基準に従って判定を行うこととなる。

5 そこで、本通達では、共同支配親会社財務会計基準において、連結会計基準が適用される場合には、連結会計基準により連結の範囲に含まれる会社等が財産及び損益の状況が連結して記載される会社等に該当することを例示により留意的に明らかにしている。また、本通達の注書では、連結会計基準が適用される場合には、連結会計基準第7項(1)の更生会社、破産会社その他これらに準ずるものであって、かつ、有効な支配従属関係が存在しないと認められる会社等及び持分法会計基準第5項の関連会社に該当する会社等については、連結の範囲に含まれないこととされていることから、これらの会社等は財産及び損益の状況が連結して記載される会社等に該当しないことを明らかにしている。

6 なお、本通達は、共同支配親会社財務会計基準において日本基準における連結会計基準が適用される場合の取扱いを例示したものであるが、共同支配親会社財務会計基準において国際会計基準(IFRS)が適用される場合は、「IFRS第10号『連結財務諸表』」の取扱いに従って判定し、米国会計基準が適用される場合は、「ASC810『連結』」の取扱いに従って判定することとなる。

7 おって、その共同支配親会社等が実際に連結財務諸表を作成していない場合であっても、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であれば、上記3(2)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に該当することとされているところ、上記3(2)の財産及び損益の状況が連結して記載される会社等と同様に、本通達の取扱いに準じて上記3(2)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の判定を行うこととなる。

したがって、共同支配親会社財務会計基準において日本基準における連結会計基準が適用されることとなる場合には、連結会計基準により連結の範囲に含まれることとなる会社等が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に該当することとなり、また、連結会計基準第7項(1)の更生会社、破産会社その他これらに準ずるものであって、かつ、有効な支配従属関係が存在しないと認められることとなる会社等及び持分法会計基準第5項の関連会社に該当することとなる会社等は、これに該当しないこととなる。

**【新設】(連結の範囲から除かれる会社等)**

**18-1-17 法第82条第15号ロ(定義)に掲げる共同支配会社等の判定に当たり、規則第38条の5各号(企業グループ等の範囲)に掲げる理由により連結の範囲から除かれる会社等は、当該共同支配会社等に含まれないことに留意する。**

**【解説】**

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た(法6の2)。
- 2 この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の合計額であるグループ国際最低課税額のうち、一定の計算をした金額をいうこととされており(法82の2①)、特定多国籍企業グループ等に属さない共同支配会社等も計算対象とされている。ただし、本制度は、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対して各対象会計年度の国際最低課税額について、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ところ(法6の2)、共同支配会社等は、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人ではないことから、本制度の納税義務は課されていない。
- 3 共同支配会社等とは、具体的に、次に掲げるものをいうこととされている(法82十五)。
  - (1) 最終親会社等の連結等財務諸表において「持分法」が適用され、又は適用されることとなる会社等で、その最終親会社等有するその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(請求権割合を基に、一定の計算を行った割合を合計した割合)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く。)
  - (2) (1)に掲げる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(除外会社等を除く。)
  - (3) (1)又は(2)に掲げる会社等の恒久的施設等
- 4 ここで、本制度の対象範囲を決定する「特定多国籍企業グループ等」の基となる企業グループ等の判定に当たり、重要性の原則や譲渡目的保有を理由として連結の範囲に含まれない非連結子会社はこの企業グループ等に含まれることとなるが(規38の5)、上記3(1)に掲げる共同支配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る会社等の判定においては、企業グループ等の判定に適用されるこのような規定は措置されていない。

したがって、本通達では、上記3(1)に掲げる共同支配会社等の連結等財務諸表において、重要性の原則や譲渡目的保有により連結の範囲から除かれる会社等があっても、この会社等は上記3(2)に掲げる共同支配会社等に含まれないことを留意的に明らかにしている。

5 なお、上記 3(2)に掲げる共同支配会社等は、上記 3(1)に掲げる共同支配会社等が特定財務会計基準又は適格財務会計基準に従って実際に作成した連結財務諸表がない場合（連結財務諸表を作成しているが、特定財務会計基準又は適格財務会計基準に従って作成していない場合を含む。）であっても、特定財務会計基準又は適格財務会計基準において会社等の財産及び損益の状況が共同支配会社等の連結等財務諸表に連結して記載されることとなる会社等はこれに該当することとされているところ（基通 18-1-18）、上記 4 の「財産及び損益の状況が連結して記載される会社等」の判定と同様に、本通達の取扱いに準じてこの「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」の判定を行うこととなる。

したがって、特定財務会計基準又は適格財務会計基準に従い上記 4 の重要性の原則や譲渡目的保有を理由として連結の範囲に含まれないこととなる会社等があっても、この会社等は上記 3(2)に掲げる共同支配会社等に含まれないこととなる。

**【新設】(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ることとなる会社等)**

**18-1-18** 法第82条第15号ロ(定義)の「記載されることとなる会社等」には、共同支配親会社等の連結等財務諸表が作成されていない場合であって、特定財務会計基準又は適格財務会計基準において会社等の財産及び損益の状況が連結等財務諸表に連結して記載されることとなる会社等がこれに該当することに留意する。

② 当該共同支配親会社等の所在地国において複数の会計処理の基準の適用が認められている場合であって、そのいずれかの会計処理の基準において、その財産及び損益の状況を連結して記載することとされない会社等は、当該「記載されることとなる会社等」に該当しない。

**【解説】**

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た(法6の2)。
- 2 この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の合計額であるグループ国際最低課税額のうち、一定の計算をした金額をいうこととされており(法82の2①)、特定多国籍企業グループ等に属さない共同支配会社等も計算対象とされている。ただし、本制度は、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対して各対象会計年度の国際最低課税額について、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ところ(法6の2)、共同支配会社等は、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人ではないことから、本制度の納税義務は課されていない。
- 3 共同支配会社等とは、具体的に、次に掲げるものをいうこととされている(法82十五)。
  - (1) 最終親会社等の連結等財務諸表において「持分法」が適用され、又は適用されることとなる会社等で、その最終親会社等有するその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(請求権割合を基に、一定の計算を行った割合を合計した割合)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く。)
  - (2) (1)に掲げる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(除外会社等を除く。)
  - (3) (1)又は(2)に掲げる会社等の恒久的施設等
- 4 本制度の対象となる企業グループ等の判定(基通18-1-5)と同様、上記3(1)に掲げる共同支配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「記載されることとなる会社等」の判定においても、共同支配親会社等が特定財務会計基準又は適格財務会計基準に従



って実際に作成した連結財務諸表がない場合（連結財務諸表を作成しているが、特定財務会計基準又は適格財務会計基準に従って作成していない場合を含む。）であっても、特定財務会計基準又は適格財務会計基準において会社等の財産及び損益の状況が共同支配会社等の連結等財務諸表に連結して記載されることとなる会社等はこれに該当する。本通達では、このことを留意的に明らかにしている。

- 5 また、共同支配親会社等の所在地国において複数の会計処理の基準（特定財務会計基準又は適格財務会計基準に限る。以下5において同じ。）の適用が認められている場合に、どの会計処理の基準によりこの共同支配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ることとなる会社等に該当するかどうかの判定を行うのか疑義が生ずる。

この点、令和3年12月にOECD/G20「BEPS包摂的枠組み」において承認された各国が国内法整備に当たって参照すべきモデルルール（Global Anti-Base Erosion Model Rules）のガイダンスである、令和5年2月にOECDから公表された執行ガイダンス（Administrative Guidance）（以下「執行ガイダンス」という。）では、最終親会社の所在地国において、一の会計処理の基準において、その最終親会社が連結財務諸表の作成を求められているとしても、他の会計処理の基準において、その最終親会社が連結財務諸表の作成を求められないこととされていれば、連結財務諸表の作成が求められる企業集団とはならないこととされており（執行ガイダンス 1.2Example 10.1-4 パラ4）、このことは共同支配親会社等についても同様と解される。

本通達の注書では、法令の規定、執行ガイダンスの記載等を踏まえ、共同支配親会社等の所在地国において複数の会計処理の基準の適用が認められている場合であって、そのいずれかの会計処理の基準において、その共同支配親会社等に係る連結財務諸表にその財産及び損益の状況を連結して記載することとされない会社等は、この「記載されることとなる会社等」に該当しないことを併せて明らかにしている。

- 6 なお、特定財務会計基準とは、国際会計基準（IFRS）のほか、我が国、アメリカ合衆国、インド、英国、オーストラリア、カナダ、シンガポール、スイス、大韓民国、中華人民共和国、ニュージーランド、ブラジル、香港、メキシコ、ロシア、欧州連合の加盟国及び欧州経済領域の加盟国（欧州連合の加盟国を除く。）において一般に公正妥当と認められる会計処理の基準（国際会計基準を除く。）をいい（規38の4②）、適格財務会計基準とは、最終親会社等（共同支配会社等を含む。）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（特定財務会計基準を除く。）をいうこととされている（法82一イ）。

**【新設】（出資者等が複数でない場合の取扱い）**

18-1-19 会社等が令第 155 条の 13 第 1 項第 1 号（各種投資会社等の範囲）に掲げる要件を満たすかどうかの判定に当たり、例えば、投資家の募集期間中や会社等の清算手続中の一定の期間において、当該会社等に出資又は拠出を行った者が複数いない場合であっても、複数の者（同号に規定する「複数の者」をいう。）から出資又は拠出を受けた金銭その他の財産を運用することが当該会社等の目的とされているときは、当該要件を満たすことに留意する。

会社等が、同条第 2 項第 1 号に掲げる要件を満たすかどうかを判定する場合についても、同様とする。

**【解説】**

- 1 令和 5 年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た（法 6 の 2）。
- 2 本制度の対象となる特定多国籍企業グループ等に属する会社等を構成会社等といい、各種投資会社等はこれに該当する。  
本制度において、この各種投資会社等については、収入が一般的に事業体レベルで課税されることはないという前提の下、所在地国が同一であることだけをもって各種投資会社等と一般的な構成会社等とをブレンディングして実効税率の計算を行うと適切な結果が算出されない可能性が高いため、各種投資会社等は一般的な構成会社等とは区分して実効税率の計算を行うこととされている（法 82 の 2 ③）。
- 3 各種投資会社等とは、具体的に、次に掲げる会社等をいうこととされている（法 82 十六）。
  - (1) 投資会社等（法 82 十六イ、令 155 の 13①）
  - (2) 不動産投資会社等（法 82 十六ロ、令 155 の 13②）
  - (3) 付随会社等（法 82 十六ハ、令 155 の 13③④）
  - (4) 保険投資会社等（法 82 十六ニ、令 155 の 13①②⑤）
- 4 上記 3 (1) に掲げる投資会社等とされる要件の一つとして、複数の者（これらの者のうち一の者以外の全ての者が次に掲げる者のいずれかに該当する場合を除く。以下同じ。）から出資又は拠出を受けた金銭その他の財産を運用することを目的とすることが規定されている（令 155 の 13①一）。
  - (1) その一の者との間に特殊の関係（一方の者が他方の会社等の持分（その他方の会社等が有する自己の持分を除く。）の総数又は総額の 50% を超える数又は金額の持分を直接又は間接に保有する関係その他の一定の特殊の関係をいう。）にある会社等
  - (2) その一の者の親族（配偶者、2 親等以内の血族及び直系尊属（2 親等以内の血族を除く。）に限る。）

この要件を満たすかどうかの判定に当たり、投資家の募集期間中や会社等の清算手続中の一定の期間については、その会社等に出資又は拠出を行った者が複数いない場合が考えられる。このような場合には、一時的に、複数の者から出資又は拠出を受けた金銭等を運用することに該当しないこととなり、この要件を満たすかどうか疑義が生ずる。そこで、本通達の前段では、投資家の募集期間中や会社等の清算手続中の一定の期間において、その会社等に出資又は拠出を行った者が複数いない場合であっても、複数の者から出資又は拠出を受けた金銭等を運用することがその会社等の目的とされているときは、この要件を満たすことを例示により留意的に明らかにしている。

- 5 また、上記3(2)に掲げる不動産投資会社等とされる要件の一つとして、複数の者から出資若しくは拠出を受けた不動産又は複数の者から出資若しくは拠出を受けた金銭その他の財産をもって取得した不動産を運用することを目的とすることが規定されている（令155の13②一）。本通達の後段では、不動産投資会社等におけるこの要件についても、投資会社等における上記4の要件の取扱いと同様に取り扱うことを明らかにしている。

### 【新設】(会社等の持分)

18-1-20 令第155条の13第1項第1号イ(各種投資会社等の範囲)の「持分(当該他方の会社等が有する自己の持分を除く。)」には、株式の払込み又は給付の金額(以下18-1-21において「払込金額等」という。)の全部又は一部について払込み又は給付(以下18-1-21において「払込み等」という。)が行われていないものも含まれるものとする。

### 【解説】

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た(法6の2)。
- 2 本制度の対象となる特定多国籍企業グループ等に属する会社等を構成会社等といい、各種投資会社等はこれに該当する。  
本制度において、この各種投資会社等については、収入が一般的に事業体レベルで課税されることはないという前提の下、所在地国が同一であることだけをもって各種投資会社等と一般的な構成会社等とをブレンディングして実効税率の計算を行うと適切な結果が算出されない可能性が高いため、各種投資会社等は一般的な構成会社等とは区分して実効税率の計算を行うこととされている(法82の2③)。
- 3 各種投資会社等とは、具体的に、次に掲げる会社等をいうこととされている(法82十六)。
  - (1) 投資会社等(法82十六イ、令155の13①)
  - (2) 不動産投資会社等(法82十六ロ、令155の13②)
  - (3) 付随会社等(法82十六ハ、令155の13③④)
  - (4) 保険投資会社等(法82十六ニ、令155の13①②⑤)
- 4 上記3(1)に掲げる投資会社等とされる要件の一つとして、複数の者から出資又は拠出を受けた金銭その他の財産を運用することを目的とすることが、上記3(2)に掲げる不動産投資会社等とされる要件の一つとして、複数の者から出資若しくは拠出を受けた不動産又は複数の者から出資若しくは拠出を受けた金銭その他の財産をもって取得した不動産を運用することを目的とすることが、それぞれ規定されている。また、これらの規定の「複数の者」とは、その複数の者のうち一の者以外の全ての者が次に掲げる者のいずれかに該当する場合を除くこととされている(令155の13①一②一)。
  - (1) その一の者との間に特殊の関係(一方の者が他方の会社等の持分(その他方の会社等が有する自己の持分を除く。)の総数又は総額の50%を超える数又は金額の持分を直接又は間接に保有する関係その他の一定の特殊の関係をいう。)にある会社等
  - (2) その一の者の親族(配偶者、2親等以内の血族及び直系尊属(2親等以内の血族を除く。))に限る。

5 ここで、各種投資会社等は我が国の会社等に限られず、外国の会社等も含まれるところ、その設立の根拠となった会社法等の規定により、その株式の払込金額等の全部又は一部の払込み等が行われていない会社等が存在することが考えられる。

この場合、その払込み等が行われていない株式についても、その効力、すなわち、株主たる地位が与えられるということとなると、そのような株式を発行している会社等について自己と特殊の関係にある者に該当するかどうかを判定する場合には、その払込み等が行われていない株式をどのように取り扱うのかといった疑義が生ずる。

そこで、本通達では、上記4(1)の「持分（その他方の会社等が有する自己の持分を除く。）」には、株式の払込金額等の全部又は一部について払込み等が行われていないものも含まれるものとして取り扱うことを明らかにしている。

**【新設】(直接又は間接保有の持分)**

18-1-21 令第155条の13第1項第1号イ(各種投資会社等の範囲)に規定する「特殊の関係」(以下18-1-21において「特殊の関係」という。)にあるかどうかを判定する場合の直接又は間接に保有する持分には、株式の払込金額等の全部又は一部について払込み等が行われていないものが含まれるものとする。

ⅱ 名義株は、その実際の権利者が保有するものとして特殊の関係の有無を判定することに留意する。

**【解説】**

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た(法6の2)。
- 2 本制度の対象となる特定多国籍企業グループ等に属する会社等を構成会社等といい、各種投資会社等はこれに該当する。  
本制度において、この各種投資会社等については、収入が一般的に事業体レベルで課税されることはないという前提の下、所在地国が同一であることだけをもって各種投資会社等と一般的な構成会社等とをブレンディングして実効税率の計算を行うと適切な結果が算出されない可能性が高いため、各種投資会社等は一般的な構成会社等とは区分して実効税率の計算を行うこととされている(法82の2③)。
- 3 各種投資会社等とは、具体的に、次に掲げる会社等をいうこととされている(法82十六)。
  - (1) 投資会社等(法82十六イ、令155の13①)
  - (2) 不動産投資会社等(法82十六ロ、令155の13②)
  - (3) 付随会社等(法82十六ハ、令155の13③④)
  - (4) 保険投資会社等(法82十六ニ、令155の13①②⑤)
- 4 上記3(1)に掲げる投資会社等とされる要件の一つとして、複数の者から出資又は拠出を受けた金銭その他の財産を運用することを目的とすることが、上記3(2)に掲げる不動産投資会社等とされる要件の一つとして、複数の者から出資若しくは拠出を受けた不動産又は複数の者から出資若しくは拠出を受けた金銭その他の財産をもって取得した不動産を運用することを目的とすることが、それぞれ規定されている。また、これらの規定の「複数の者」とは、その複数の者のうち一の者以外の全ての者が次に掲げる者のいずれかに該当する場合を除くこととされている(令155の13①一②一)。
  - (1) その一の者との間に特殊の関係(一方の者が他方の会社等の持分(その他方の会社等が有する自己の持分を除く。)の総数又は総額の50%を超える数又は金額の持分を直接又は間接に保有する関係その他の一定の特殊の関係をいう。)にある会社等

(2) その一の者の親族（配偶者、2親等以内の血族及び直系尊属（2親等以内の血族を除く。）に限る。）

5 ここで、各種投資会社等は我が国の会社等に限られず、外国の会社等も含まれるところ、その設立の根拠となった会社法等の規定により、その株式の払込金額等の全部又は一部の払込み等が行われていない会社等が存在することが考えられる。

この場合、その払込み等が行われていない株式についても、その効力、すなわち、株主たる地位が与えられるということとなると、そのような株式を発行している会社等について自己と特殊の関係にある者に該当するかどうかを判定する場合には、その払込み等が行われていない株式をどのように取り扱うのかといった疑義が生ずる。

そこで、本通達の本文では、上記4(1)の直接又は間接に保有する会社等の持分には、株式の払込金額等の全部又は一部について払込み等が行われていないものも含まれるものとして取り扱うことを明らかにしている。

6 また、本通達の注書では、この場合の直接又は間接に保有する会社等の持分の中に名義株があるときは、実際の権利者が保有するものとして取り扱うことを留意的に明らかにしている。

**【新設】(出資不動産の運用の範囲)**

18-1-22 令第155条の13第2項第1号から第4号まで(各種投資会社等の範囲)の運用には、例えば、出資不動産(同項第1号に規定する出資不動産をいう。)を信託財産として信託する場合も含まれることに留意する。

**【解説】**

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た(法6の2)。
- 2 本制度の対象となる特定多国籍企業グループ等に属する会社等を構成会社等といい、各種投資会社等はこれに該当する。  
本制度において、この各種投資会社等については、収入が一般的に事業体レベルで課税されることはないという前提の下、所在地国が同一であることだけをもって各種投資会社等と一般的な構成会社等とをブレンディングして実効税率の計算を行うと適切な結果が算出されない可能性が高いため、各種投資会社等は一般的な構成会社等とは区分して実効税率の計算を行うこととされている(法82の2③)。
- 3 各種投資会社等とは、具体的に、次に掲げる会社等をいうこととされている(法82十六)。
  - (1) 投資会社等(法82十六イ、令155の13①)
  - (2) 不動産投資会社等(法82十六ロ、令155の13②)
  - (3) 付随会社等(法82十六ハ、令155の13③④)
  - (4) 保険投資会社等(法82十六ニ、令155の13①②⑤)
- 4 また、上記3(2)に掲げる不動産投資会社等とは、次に掲げる要件の全てを満たす会社等をいうこととされている(令155の13②)。
  - (1) 複数の者(これらの者のうち一の者以外の全ての者が次に掲げる者のいずれかに該当する場合を除く。以下同じ。)から出資若しくは拠出を受けた不動産又は複数の者から出資若しくは拠出を受けた金銭その他の財産をもって取得した不動産(以下「出資不動産」という。)を運用することを目的とすること。
    - イ その一の者との間に特殊の関係(一方の者が他方の会社等の持分(その他方の会社等が有する自己の持分を除く。)の総数又は総額の50%を超える数又は金額の持分を直接又は間接に保有する関係その他の一定の特殊の関係をいう。)にある会社等
    - ロ その一の者の親族(配偶者、2親等以内の血族及び直系尊属(2親等以内の血族を除く。))に限る。
  - (2) 会社等の定款、寄附行為、規則、規約その他これらに準ずるものに出資不動産の運用の基本方針、その出資不動産に係る投資の方法及び取引の種類その他参考となるべき事項の記載があること(規38の12⑥)。



- (3) 次に掲げる要件のいずれかを満たすこと。
- イ 会社等の収益のおおむね全部が出資不動産の運用によって得られることが見込まれていること。
  - ロ 出資不動産の運用に係る損失の危険の管理を目的として設立されたものであること。
- (4) 出資者（(1)の出資又は拠出を行った者をいう。以下同じ。）が出資不動産の運用に係る収益の配当を受ける権利を有すること。
- (5) 会社等の所得に対する法人税又はこれに相当する税がその会社等又は出資者のいずれかに課することとされていること（その出資者に課することとされている場合にあつては、その会社等の収益に相当する金額がその収益の生じた対象会計年度終了の日から1年以内に終了するその出資者の課税期間（国税通則法第2条第9号に規定する課税期間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う。）に係る所得の金額の計算の基礎とされる場合に限る。）。
- 5 ここで、不動産投資会社等は出資不動産を運用することにより収益を得る会社等であるところ、その運用の形態は、その不動産投資会社等が出資不動産を直接保有することに限られない。したがって、本通達では、上記4(1)から(4)までにおける出資不動産の運用には、直接不動産を保有する場合以外の運用の形態として、出資不動産を信託財産として信託する場合も含まれることを例示により留意的に明らかにしている。
- 6 なお、本通達で例示したもののほか、いわゆる特別目的会社（SPC）を利用して、不動産の証券化によりそのSPCから発行された証券を保有する場合なども、この出資不動産の運用に含まれることとなる。

**【新設】（各種投資会社等の判定を行う場合の準用）**

18-1-23 18-1-48（利益の配当の額の範囲）から 18-1-51（所有持分の一部の譲渡又は移転をした場合の所有期間の判定）までの取扱いは、令第155条の13第4項第1号（各種投資会社等の範囲）の「利益の配当の額」について準用する。

**【解説】**

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た（法6の2）。
- 2 本制度の対象となる特定多国籍企業グループ等に属する会社等を構成会社等といい、各種投資会社等はこれに該当する。  
本制度において、この各種投資会社等については、収入が一般的に事業体レベルで課税されることはないという前提の下、所在地国が同一であることだけをもって各種投資会社等と一般的な構成会社等とをブレンディングして実効税率の計算を行うと適切な結果が算出されない可能性が高いため、各種投資会社等は一般的な構成会社等とは区分して実効税率の計算を行うこととされている（法82の2③）。
- 3 各種投資会社等とは、具体的に、次に掲げる会社等をいうこととされている（法82十六）。
  - (1) 投資会社等（法82十六イ、令155の13①）
  - (2) 不動産投資会社等（法82十六ロ、令155の13②）
  - (3) 付随会社等（法82十六ハ、令155の13③④）
  - (4) 保険投資会社等（法82十六ニ、令155の13①②⑤）
- 4 また、上記3(3)に掲げる付随会社等とは、次に掲げる会社等をいうこととされている。
  - (1) 投資会社等又は不動産投資会社等がその持分を直接又は間接に有する会社等（その事業のおおむね全部がその投資会社等又は不動産投資会社等のために行われる出資財産又は出資不動産の運用又は保有であるものに限る。）であって、その投資会社等又は不動産投資会社等のその会社等に係る保有割合が95%以上であるもの（令155の13③）。
  - (2) 投資会社等又は不動産投資会社等がその持分を直接又は間接に有する会社等（その会社等の各対象会計年度に係る当期純損益金額に係る収益の額のおおむね全部が次に掲げる金額のいずれかであるものに限る。）であって、その投資会社等又は不動産投資会社等のその会社等に係る保有割合が85%以上であるもの（令155の13④）。

イ その会社等の他の会社等に対する一定の所有持分を有することにより受ける利益の配当の額（当該他の会社等がその会社等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会社等（共同支配会社等に限る。）に係る他の共同支配会社等である場合において、そ

の利益の配当の額を当該他の構成会社等又は当該他の共同支配会社等の当期純損益金額に係る費用の額としているときは、その費用の額としている金額に相当する金額を除く。）

ロ その有する他の会社等に対する一定の所有持分を時価により評価した価額がその評価した時の直前の帳簿価額を超える場合におけるその超える部分の金額（規 38 の 12⑫）

ハ 持分法により生じた利益の額

ニ その有する他の会社等に対する一定の所有持分の譲渡に係る利益の額（規 38 の 12⑭）

5 上記 4 (2)イに掲げる金額は、国又は地域における実効税率を計算するための基準とすべき所得の金額である個別計算所得等の金額（法 82 二十六）の計算における法人税法施行令第 155 条の 18 第 3 項第 2 号に掲げる金額と同様であることから、本通達では、同号の規定について定めた法人税基本通達 18-1-48 から 18-1-51 までの取扱いを、上記 4 (2)イに掲げる金額の取扱いについて準用する旨を明らかにしている。

**【新設】(税引後当期純損益金額の計算)**

**18-1-24** 税引後当期純損益金額（令第155条の16第1項第1号（当期純損益金額）に規定する税引後当期純損益金額をいう。以下18-1-32までにおいて同じ。）の計算に当たっては、次のことに留意する。

- (1) 対象会計年度の税引後当期純損益金額に含まれないその他の包括利益の金額が、当該対象会計年度後の対象会計年度の損益計算書の項目に計上される金額に含まれることとなった場合には、当該その他の包括利益の金額を含めて、その当該対象会計年度後の対象会計年度の税引後当期純損益金額の計算を行う。
- (2) 非支配株主に帰属する金額を含めて、税引後当期純損益金額の計算を行う。

**【解説】**

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た（法6の2）。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率（15%）を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率（15%）に至るまで上乘せ（トップアップ）課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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（国別調整後対象租税額）が、その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からその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を控除した残額（以下「国別グループ純所得の金額」という。）のうちに占める割合をいうこととされている（法82の2②-イ(3)）。
- 3 この国別グループ純所得の金額の計算の基礎となる個別計算所得金額又は個別計算損失金額は、個別計算所得等の金額から算出することとされており（法82二十七・二十八）、この個別計算所得等の金額は、当期純損益金額を出発点として計算することとされている（法82二十六）。

そして、構成会社等（恒久的施設等を除く。以下同じ。）又は共同支配会社等（恒久的施設等を除く。以下同じ。）の当期純損益金額とは、各対象会計年度に係る特定連結等財務諸表の作成の基礎となるその構成会社等又は共同支配会社等の税引後当期純損益金額（最終親会社等財務会計基準（特定連結等財務諸表に係る会計処理の基準をいう。）に基づき計算される構成会社等又は共同支配会社等の当期純利益金額又は当期純損失金額として財務省令で定める金額であって、特定連結等財務諸表の作成において必要とされる一定の会計処理が行われなかったものとしたならば算出されることとなる金額をいう。）をいうこととされている（令155の16①一）。

4 ここで、上記3の「財務省令で定める金額」とは、法人税法施行規則において、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、その構成会社等又は共同支配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（その構成会社等又は共同支配会社等に帰せられる部分の金額に限る。）を含む。）のうち、売上高の額から売上原価の額を減算した額から販売費及び一般管理費の額を減算した額に、一定の額を加算し、又は減算して得た額と規定されている（規38の13①）。

5 このことから、損益計算書の項目に計上されないその他の包括利益の金額は、税引後当期純損益金額には含まれないこととなるが、その対象会計年度の税引後当期純損益金額に含まれなかったその他の包括利益の金額が、その損益計算書に適用されている会計処理の基準に基づきいわゆる組替調整（いわゆるリサイクリング処理）によりその対象会計年度後の対象会計年度（以下「後続対象会計年度」という。）の損益計算書の項目に計上する金額に含まれる場合がある。この場合においては、その損益計算書の項目に計上する金額に含まれた金額は、その後続対象会計年度の損益計算書の項目に計上される金額に該当することから、その後続対象会計年度の税引後当期純損益金額に含まれることとなる。本通達の(1)では、このことを留意的に明らかにしている。

6 また、財務会計上、当期純利益金額又は当期純損失金額について、連結等財務諸表を作成する場合における親会社株主以外に帰属する金額である非支配株主に帰属する金額も含めてその損益計算書に計上されることとなるが、税引後当期純損益金額についてもこれと同様となるか疑義が生ずる。そこで、本通達の(2)では、この非支配株主に帰属する金額も税引後当期純損益金額に含まれることを留意的に明らかにしている。

なお、この非支配株主に帰属する金額については、国際最低課税額を計算する際の内国法人が有する構成会社等又は共同支配会社等の持分に帰せられる割合（以下「帰属割合」という。）の計算において控除することとされているため（令155の37）、その内国法人の帰属割合に応じて計算された部分の金額に係る国際最低課税額が本制度の課税の対象となる。

### 【新設】(最終親会社等財務会計基準の意義)

18-1-25 令第155条の16第1項第1号(当期純損益金額)に規定する最終親会社等財務会計基準(以下18-1-58までにおいて「最終親会社等財務会計基準」という。)とは、構成会社等(法第82条第13号(定義)に規定する構成会社等をいう。以下この章において同じ。)においては、法第82条第26号イに掲げる連結等財務諸表に係る会計処理の基準(以下18-1-31までにおいて「最終親会社財務会計基準」という。)をいい、共同支配会社等(同条第15号に規定する共同支配会社等をいう。以下この章において同じ。)においては、同条第26号ロに掲げる連結等財務諸表に係る会計処理の基準(以下18-1-29までにおいて「共同支配親会社財務会計基準」という。)をいうことに留意する。

### 【解説】

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た(法6の2)。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率(15%)を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率(15%)に至るまで上乘せ(トップアップ)課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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(国別調整後対象租税額)が、その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からその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を控除した残額(以下「国別グループ純所得の金額」という。)のうちに占める割合をいうこととされている(法82の2②-イ(3))。
- 3 この国別グループ純所得の金額の計算の基礎となる個別計算所得金額又は個別計算損失金額は、個別計算所得等の金額から算出することとされており(法82二十七・二十八)、この個別計算所得等の金額は、当期純損益金額を出発点として計算することとされている(法82二十六)。

そして、構成会社等(恒久的施設等を除く。以下3において同じ。)又は共同支配会社等(恒久的施設等を除く。以下3において同じ。)の当期純損益金額とは、各対象会計年度に係る特定連結等財務諸表の作成の基礎となるその構成会社等又は共同支配会社等の税引後当期純損益金額(最終親会社等財務会計基準に基づき計算される構成会社等又は共同支配会社等の当期純利益金額又は当期純損失金額として財務省令で定める金額であって、特定連結等財務諸表の作成において必要とされる一定の会計処理が行われなかったものとしたならば算出されることとなる金額をいう。)をいうこととされている(令155の16①一)。

また、恒久的施設等（法人税法第 82 条第 6 号ニに掲げる恒久的施設等を除く。以下同じ。）の当期純損益金額は、最終親会社等財務会計基準に従って作成された又は作成されることとなるその恒久的施設等の各対象会計年度に係る個別財務諸表がある場合に該当するかどうかに応じて、それぞれ最終親会社等財務会計基準に基づき計算された又は計算される恒久的施設等純損益金額をいうこととされている（令 155 の 16①二）。

- 4 ここで、この最終親会社等財務会計基準とは、特定連結等財務諸表に係る会計処理の基準をいうのであるから、構成会社等においては、その構成会社等に係る最終親会社等の連結等財務諸表に係る会計処理の基準（最終親会社財務会計基準）をいい、共同支配会社等においては、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に係る会計処理の基準（共同支配親会社財務会計基準）をいうこととなる。本通達では、このことを留意的に明らかにしている。

**【新設】(構成会社等の会計処理の基準が最終親会社財務会計基準と異なる場合の取扱い)**

**18-1-26** 構成会社等の税引後当期純損益金額は、最終親会社財務会計基準に基づき計算するのであるから、構成会社等の損益計算書が最終親会社財務会計基準と異なる会計処理の基準により作成されている場合であっても、最終親会社財務会計基準において当該損益計算書を用いて連結等財務諸表を作成することが認められているときには、その認められる限りにおいて、当該構成会社等の税引後当期純損益金額の計算につき、最終親会社財務会計基準に基づき再計算することを要しない。

**【解説】**

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た(法6の2)。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率(15%)を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率(15%)に至るまで上乘せ(トップアップ)課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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(国別調整後対象租税額)が、その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からその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を控除した残額(以下「国別グループ純所得の金額」という。)のうちに占める割合をいうこととされている(法82の2②一イ(3))。
- 3 この国別グループ純所得の金額の計算の基礎となる個別計算所得金額又は個別計算損失金額は、個別計算所得等の金額から算出することとされており(法82二十七・二十八)、この個別計算所得等の金額は、当期純損益金額を出発点として計算することとされている(法82二十六)。  
そして、構成会社等(恒久的施設等を除く。以下同じ。)又は共同支配会社等(恒久的施設等を除く。以下同じ。)の当期純損益金額とは、各対象会計年度に係る特定連結等財務諸表の作成の基礎となるその構成会社等又は共同支配会社等の税引後当期純損益金額(最終親会社等財務会計基準に基づき計算される構成会社等又は共同支配会社等の当期純利益金額又は当期純損失金額として財務省令で定める金額であって、特定連結等財務諸表の作成において必要とされる一定の会計処理が行われなかったものとしたならば算出されることとなる金額をいう。)をいうこととされている(令155の16①一)。
- 4 ここで、上記3の「財務省令で定める金額」とは、法人税法施行規則において、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、その構成会社等又は共同支配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(その構成会社等又は共同支配会社等に帰せられる部分の金額に限る。)を含む。)の



うち、売上高の額から売上原価の額を減算した額から販売費及び一般管理費の額を減算した額に、一定の額を加算し、又は減算して得た額と規定されている（規 38 の 13①）。

- 5 これらのことから、構成会社等の損益計算書が最終親会社財務会計基準と異なる会計処理の基準により作成されている場合、その構成会社等の税引後当期純損益金額は、最終親会社財務会計基準に基づき再計算することが原則となる。しかしながら、その場合であっても、最終親会社財務会計基準において、最終親会社財務会計基準と異なる会計処理の基準により作成された損益計算書を用いて連結等財務諸表を作成することが認められているときには、最終親会社財務会計基準に基づいてその損益計算書が作成されているとみることができるため、その認められる限りにおいては、その構成会社等の税引後当期純損益金額の計算につき、最終親会社財務会計基準に基づき再計算することを要しないこととなる。本通達では、このことを明らかにしている。
- 6 この点、「連結財務諸表作成における在外子会社等の会計処理に関する当面の取扱い」（実務対応報告第 18 号）においては、連結財務諸表を作成する場合、原則としては親会社と子会社の会計方針は統一しなければならないが、子会社の財務諸表が国際財務報告基準（IFRS）又は米国会計基準に準拠して作成されていれば、一定の調整を除き、その子会社の財務諸表を連結財務諸表の作成に用いることができることとされている。したがって、例えば、最終親会社財務会計基準が日本基準で、構成会社等の損益計算書が IFRS に基づき作成される場合に、日本基準のこの取扱いに基づきその構成会社等の損益計算書がその最終親会社等に係る連結等財務諸表の作成に用いられているときには、本通達の「最終親会社財務会計基準において当該損益計算書を用いて連結等財務諸表を作成することが認められているとき」に該当するのであるから、日本基準のこの取扱いに従う限りにおいて、その構成会社等の税引後当期純損益金額の計算につき、最終親会社財務会計基準に基づき再計算することを要しないこととなる。

**【新設】(共同支配子会社等の会計処理の基準が共同支配親会社財務会計基準と異なる場合の取扱い)**

18-1-27 共同支配会社等の税引後当期純損益金額は、共同支配親会社財務会計基準に基づき計算するのであるから、共同支配会社等（共同支配親会社等を除く。以下 18-1-29 までにおいて「共同支配子会社等」という。）の損益計算書が共同支配親会社財務会計基準と異なる会計処理の基準により作成されている場合であっても、共同支配親会社財務会計基準において当該損益計算書を用いて連結等財務諸表を作成することが認められているときには、その認められる限りにおいて、当該共同支配子会社等の税引後当期純損益金額の計算につき、共同支配親会社財務会計基準に基づき再計算することを要しない。

**【解説】**

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た（法6の2）。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率（15%）を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率（15%）に至るまで上乘せ（トップアップ）課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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（国別調整後対象租税額）が、その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からその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を控除した残額（以下「国別グループ純所得の金額」という。）のうちに占める割合をいうこととされている（法82の2②一イ(3)）。
- 3 この国別グループ純所得の金額の計算の基礎となる個別計算所得金額又は個別計算損失金額は、個別計算所得等の金額から算出することとされており（法82二十七・二十八）、この個別計算所得等の金額は、当期純損益金額を出発点として計算することとされている（法82二十六）。  
そして、構成会社等（恒久的施設等を除く。以下同じ。）又は共同支配会社等（恒久的施設等を除く。以下同じ。）の当期純損益金額とは、各対象会計年度に係る特定連結等財務諸表の作成の基礎となるその構成会社等又は共同支配会社等の税引後当期純損益金額（最終親会社等財務会計基準に基づき計算される構成会社等又は共同支配会社等の当期純利益金額又は当期純損失金額として財務省令で定める金額であって、特定連結等財務諸表の作成において必要とされる一定の会計処理が行われなかったものとしたならば算出されることとなる金額をいう。）をいうこととされている（令155の16①一）。
- 4 ここで、上記3の「財務省令で定める金額」とは、法人税法施行規則において、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、その構成会社等又は共同支配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（その構成会社等又は共同支配会社等に帰せられる部分の金額に限る。）を含む。）のうち、売上高の額から売上原価の額を減算した額から販売費及び一般管理費の額を減算した額に、一定の額を加算し、又は減算して得た額と規定されている（規 38 の 13①）。

- 5 これらのことから、共同支配子会社等の損益計算書が共同支配親会社財務会計基準と異なる会計処理の基準により作成されている場合、その共同支配子会社等の税引後当期純損益金額は、共同支配親会社財務会計基準に基づき再計算を行うことが原則となる。しかしながら、その場合であっても、共同支配親会社財務会計基準において共同支配親会社財務会計基準と異なる会計処理の基準により作成された損益計算書を用いて連結等財務諸表を作成することが認められているときには、共同支配親会社財務会計基準に基づいてその損益計算書が作成されているとみることができるため、その認められる限りにおいては、その共同支配子会社等の税引後当期純損益金額の計算につき、共同支配親会社財務会計基準に基づき再計算することを要しないこととなる。本通達では、このことを明らかにしている。
- 6 この点、「連結財務諸表作成における在外子会社等の会計処理に関する当面の取扱い」（実務対応報告第 18 号）においては、連結財務諸表を作成する場合、原則としては親会社と子会社の会計方針は統一しなければならないが、子会社の財務諸表が国際財務報告基準（IFRS）又は米国会計基準に準拠して作成されていれば、一定の調整を除き、その子会社の財務諸表を連結財務諸表の作成に用いることができることとされている。したがって、例えば、共同支配親会社財務会計基準が日本基準で、共同支配子会社等の損益計算書が IFRS に基づき作成される場合に、日本基準のこの取扱いに基づきその共同支配子会社等の損益計算書がその共同支配親会社等に係る連結等財務諸表の作成に用いられているときには、本通達の「共同支配親会社財務会計基準において当該損益計算書を用いて連結等財務諸表を作成することが認められているとき」に該当するのであるから、日本基準のこの取扱いに従う限りにおいて、その共同支配子会社等の税引後当期純損益金額の計算につき、共同支配親会社財務会計基準に基づき再計算することを要しないこととなる。

**【新設】(構成会社等の決算日と対象会計年度終了の日が異なる場合の取扱い)**

**18-1-28** 構成会社等の税引後当期純損益金額は、最終親会社財務会計基準に基づき計算するのであるから、構成会社等の決算日と対象会計年度終了の日が異なる場合に、当該構成会社等の決算が当該対象会計年度終了の日に行われたものとして当該構成会社等の税引後当期純損益金額の計算を行うかどうかは、最終親会社財務会計基準に従うことに留意する。

(注) 例えば、最終親会社財務会計基準において、連結会計基準が適用される場合であって、当該構成会社等の決算日と当該対象会計年度終了の日の差異が3か月を超えないため、当該構成会社等の決算日に係る計算書類を用いて連結等財務諸表を作成しているときは、当該計算書類を基礎に当該構成会社等の税引後当期純損益金額を計算することに留意する。

**【解説】**

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た(法6の2)。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率(15%)を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率(15%)に至るまで上乘せ(トップアップ)課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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(国別調整後対象租税額)が、その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からその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を控除した残額(以下「国別グループ純所得の金額」という。)のうちに占める割合をいうこととされている(法82の2②一(3))。
- 3 この国別グループ純所得の金額の計算の基礎となる個別計算所得金額又は個別計算損失金額は、個別計算所得等の金額から算出することとされており(法82二十七・二十八)、この個別計算所得等の金額は、当期純損益金額を出発点として計算することとされている(法82二十六)。  
そして、構成会社等(恒久的施設等を除く。以下同じ。)又は共同支配会社等(恒久的施設等を除く。以下同じ。)の当期純損益金額とは、各対象会計年度に係る特定連結等財務諸表の作成の基礎となるその構成会社等又は共同支配会社等の税引後当期純損益金額(最終親会社等財務会計基準に基づき計算される構成会社等又は共同支配会社等の当期純利益金額又は当期純損失金額として財務省令で定める金額であって、特定連結等財務諸表の作成において必要とされる一定の会計処理が行われなかったものとしたならば算出されることとなる金額をいう。)をいうこととされている(令155の16①一)。
- 4 ここで、構成会社等の税引後当期純損益金額は、最終親会社財務会計基準に基づき計算するのであるから、その構成会社等の決算日と対象

会計年度終了の日（最終親会社等の決算日）が異なる場合、その構成会社等の決算がその対象会計年度終了の日に行われたものとしてその構成会社等の税引後当期純損益金額の計算を行うかどうかは、最終親会社財務会計基準に従うこととなる。本通達では、このことを留意的に明らかにしている。

- 5 この点、連結会計基準では、「子会社の決算日が連結決算日と異なる場合には、子会社は、連結決算日に正規の決算に準ずる合理的な手続により決算を行う」（連結会計基準第 16 項）とされており、原則としては、子会社は親会社の決算日に合わせることでとされている。ただし、連結会計基準第 16 項注 4 において、「子会社の決算日と連結決算日の差異が 3 か月を超えない場合には、子会社の正規な決算を基礎として連結決算を行うことができる」とされている。本通達の注書では、最終親会社財務会計基準において、連結会計基準が適用される場合、この連結会計基準第 16 項注 4 の取扱いに基づき、その構成会社等の決算日と対象会計年度終了の日（最終親会社等の決算日）の差異が 3 か月を超えないため、その構成会社等の決算日に係る計算書類を用いて連結等財務諸表を作成しているときは、その計算書類を基礎にその構成会社等の税引後当期純損益金額を計算することを例示により留意的に明らかにしている。

**【新設】（共同支配子会社等の決算日と共同支配親会社等の決算日が異なる場合の取扱い）**

**18-1-29** 共同支配会社等の税引後当期純損益金額は、共同支配親会社財務会計基準に基づき計算するのであるから、共同支配子会社等の決算日と当該共同支配子会社等に係る共同支配親会社等の決算日が異なる場合に、当該共同支配子会社等の決算が当該共同支配親会社等の決算日に行われたものとして当該共同支配子会社等の税引後当期純損益金額の計算を行うかどうかは、共同支配親会社財務会計基準に従うことに留意する。

例例えば、共同支配親会社財務会計基準において、連結会計基準が適用される場合であって、当該共同支配子会社等の決算日と当該共同支配親会社等の決算日の差異が3か月を超えないため、当該共同支配子会社等の決算日に係る計算書類を用いて連結等財務諸表を作成しているときは、当該計算書類を基礎に当該共同支配子会社等の税引後当期純損益金額を計算することに留意する。

**【解説】**

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た（法6の2）。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率（15%）を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率（15%）に至るまで上乘せ（トップアップ）課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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（国別調整後対象租税額）が、その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からその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を控除した残額（以下「国別グループ純所得の金額」という。）のうちに占める割合をいうこととされている（法82の2②一イ(3)）。
- 3 この国別グループ純所得の金額の計算の基礎となる個別計算所得金額又は個別計算損失金額は、個別計算所得等の金額から算出することとされており（法82二十七・二十八）、この個別計算所得等の金額は、当期純損益金額を出発点として計算することとされている（法82二十六）。

そして、構成会社等（恒久的施設等を除く。以下同じ。）又は共同支配会社等（恒久的施設等を除く。以下同じ。）の当期純損益金額とは、各対象会計年度に係る特定連結等財務諸表の作成の基礎となるその構成会社等又は共同支配会社等の税引後当期純損益金額（最終親会社等財務会計基準に基づき計算される構成会社等又は共同支配会社等の当期純利益金額又は当期純損失金額として財務省令で定める金額であって、特定連結等財務諸表の作成において必要とされる一定の会計処理が行われなかったものとしたならば算出されることとなる金額をいう。）をいうこととされている（令155の16①一）。

- 4 ここで、共同支配会社等の税引後当期純損益金額は、共同支配親会社財務会計基準に基づき計算するのであるから、共同支配子会社等の決算日とその共同支配子会社等に係る共同支配親会社等の決算日が異なる場合、その共同支配子会社等の決算がその共同支配親会社等の決算日に行われたものとしてその共同支配子会社等の税引後当期純損益金額の計算を行うかどうかは、共同支配親会社財務会計基準に従うこととなる。本通達では、このことを留意的に明らかにしている。
- 5 この点、連結会計基準では、「子会社の決算日が連結決算日と異なる場合には、子会社は、連結決算日に正規の決算に準ずる合理的な手続により決算を行う」（連結会計基準第16項）とされており、原則としては、子会社は親会社の決算日に合わせることでとされている。ただし、連結会計基準第16項注4において、「子会社の決算日と連結決算日の差異が3か月を超えない場合には、子会社の正規な決算を基礎として連結決算を行うことができる」とされている。本通達の注書では、共同支配親会社財務会計基準において、連結会計基準が適用される場合、この連結会計基準第16項注4の取扱いに基づき、その共同支配子会社等の決算日とその共同支配親会社等の決算日の差異が3か月を超えないため、その共同支配子会社等の決算日に係る計算書類を用いて連結等財務諸表を作成しているときは、その計算書類を基礎にその共同支配子会社等の税引後当期純損益金額を計算することを例示により留意的に明らかにしている。

**【新設】（共同支配親会社等の決算日と対象会計年度終了の日が異なる場合の取扱い）**

**18-1-30** 共同支配親会社等の税引後当期純損益金額は、当該共同支配親会社等の決算日と対象会計年度終了の日が異なる場合、当該対象会計年度終了の日の直前の当該決算日に係る計算書類を基礎に計算して差し支えない。

**【解説】**

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た（法6の2）。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率（15%）を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率（15%）に至るまで上乘せ（トップアップ）課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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（国別調整後対象租税額）が、その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からその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を控除した残額（以下「国別グループ純所得の金額」という。）のうちに占める割合をいうこととされている（法82の2②一イ(3)）。
- 3 この国別グループ純所得の金額の計算の基礎となる個別計算所得金額又は個別計算損失金額は、個別計算所得等の金額から算出することとされており（法82二十七・二十八）、この個別計算所得等の金額は、当期純損益金額を出発点として計算することとされている（法82二十六）。

そして、構成会社等（恒久的施設等を除く。以下同じ。）又は共同支配会社等（恒久的施設等を除く。以下同じ。）の当期純損益金額とは、各対象会計年度に係る特定連結等財務諸表の作成の基礎となるその構成会社等又は共同支配会社等の税引後当期純損益金額（最終親会社等財務会計基準に基づき計算される構成会社等又は共同支配会社等の当期純利益金額又は当期純損失金額として財務省令で定める金額であって、特定連結等財務諸表の作成において必要とされる一定の会計処理が行われなかったものとしたならば算出されることとなる金額をいう。）をいうこととされている（令155の16①一）。

- 4 ここで、共同支配親会社等の決算日と対象会計年度終了の日（最終親会社等の決算日）が異なる場合、その共同支配親会社等の決算がその対象会計年度終了の日に行われたものとしてその共同支配親会社等の税引後当期純損益金額の計算を行うかどうか疑義が生ずる。

この点、共同支配親会社等は、最終親会社等の連結等財務諸表において持分法が適用される会社等であることが要件の一つとされているところ（法82十五）、その連結等財務諸表に適用される会計処理の基準においては、持分法の適用に当たり、必ずしも共同支配親会社等の決算日と最終親会社等の決算日との統一が求められず、共同支配親会社等の直前の財務諸表を使用することとされている場合がある。本通達では、



このような取扱いを踏まえ、共同支配親会社等の決算日と対象会計年度終了の日が異なる場合、その対象会計年度終了の日の直前のその決算日に係る計算書類を基礎に共同支配親会社等の税引後当期純損益金額を計算して差し支えない旨を明らかにしている。

**【新設】（構成会社等又は共同支配会社等の税引後当期純損益金額又は恒久的施設等純損益金額の換算）**

**18-1-31** 構成会社等又は共同支配会社等の税引後当期純損益金額又は恒久的施設等純損益金額（令第155条の16第1項第2号イ（当期純損益金額）に規定する恒久的施設等純損益金額をいう。以下18-1-32までにおいて同じ。）について、当該構成会社等又は共同支配会社等の損益計算書に表示される通貨が最終親会社等の連結等財務諸表に表示される通貨と異なる場合には、当該構成会社等又は共同支配会社等の税引後当期純損益金額又は恒久的施設等純損益金額を最終親会社財務会計基準に基づき連結等財務諸表に表示される通貨に換算することに留意する。

**【解説】**

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た（法6の2）。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率（15%）を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率（15%）に至るまで上乘せ（トップアップ）課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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（国別調整後対象租税額）が、その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からその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を控除した残額（以下「国別グループ純所得の金額」という。）のうちに占める割合をいうこととされている（法82の2②一イ(3)）。
- 3 この国別グループ純所得の金額の計算の基礎となる個別計算所得金額又は個別計算損失金額は、個別計算所得等の金額から算出することとされており（法82二十七・二十八）、この個別計算所得等の金額は、当期純損益金額を出発点として計算することとされている（法82二十六）。

そして、構成会社等（恒久的施設等を除く。以下3において同じ。）又は共同支配会社等（恒久的施設等を除く。以下3において同じ。）の当期純損益金額とは、各対象会計年度に係る特定連結等財務諸表の作成の基礎となるその構成会社等又は共同支配会社等の税引後当期純損益金額（最終親会社等財務会計基準に基づき計算される構成会社等又は共同支配会社等の当期純利益金額又は当期純損失金額として財務省令で定める金額であって、特定連結等財務諸表の作成において必要とされる一定の会計処理が行われなかったものとしたならば算出されることとなる金額をいう。）をいうこととされている（令155の16①一）。

また、恒久的施設等（法人税法第82条第6号ニに掲げる恒久的施設等を除く。以下同じ。）の当期純損益金額は、最終親会社等財務会計基準に従って作成された又は作成されることとなるその恒久的施設等の各対象会計年度に係る個別財務諸表がある場合に該当するかどうか

応じて、それぞれ最終親会社等財務会計基準に基づき計算された又は計算される恒久的施設等純損益金額をいうこととされている（令 155 の 16①二）。

- 4 ここで、構成会社等又は共同支配会社等の損益計算書に表示される通貨が最終親会社等の連結等財務諸表に表示される通貨と異なる場合、その構成会社等又は共同支配会社等の税引後当期純損益金額又は恒久的施設等純損益金額の換算をどのように行うのかが問題となる。そこで、本通達では、この場合の構成会社等又は共同支配会社等の税引後当期純損益金額又は恒久的施設等純損益金額は、最終親会社財務会計基準に基づきその最終親会社等の連結等財務諸表に表示される通貨に換算して計算することを留意的に明らかにしている。

**【新設】（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の例示）**

18-1-32 規則第 38 条の 13 第 4 項（当期純損益金額）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（法第 82 条第 8 号（定義）に規定する所有持分をいう。以下この章において同じ。）が取得され、当該会社等が企業グループ等（同条第 2 号に規定する企業グループ等をいう。）に属することとなった場合に、当該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、直ちに当該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又は恒久的施設等純損益金額の計算を行うことができないときがこれに該当する。

**【解説】**

- 1 令和 5 年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た（法 6 の 2）。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率（15%）を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率（15%）に至るまで上乘せ（トップアップ）課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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（国別調整後対象租税額）が、その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からその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を控除した残額（以下「国別グループ純所得の金額」という。）のうちに占める割合をいうこととされている（法 82 の 2 ②一イ(3)）。
- 3 この国別グループ純所得の金額の計算の基礎となる個別計算所得金額又は個別計算損失金額は、個別計算所得等の金額から算出することとされており（法 82 二十七・二十八）、この個別計算所得等の金額は、当期純損益金額を出発点として計算することとされている（法 82 二十六）。

そして、構成会社等（恒久的施設等を除く。以下 3 において同じ。）又は共同支配会社等（恒久的施設等を除く。以下 3 において同じ。）の当期純損益金額とは、各対象会計年度に係る特定連結等財務諸表の作成の基礎となるその構成会社等又は共同支配会社等の税引後当期純損益金額（最終親会社等財務会計基準に基づき計算される構成会社等又は共同支配会社等の当期純利益金額又は当期純損失金額として財務省令で定める金額であって、特定連結等財務諸表の作成において必要とされる一定の会計処理が行われなかったものとしたならば算出されることとなる金額をいう。）をいうこととされている（令 155 の 16①一）。

また、恒久的施設等（法人税法第 82 条第 6 号ニに掲げる恒久的施設等を除く。以下同じ。）の当期純損益金額は、最終親会社等財務会計基準に従って作成された又は作成されることとなるその恒久的施設等の各対象会計年度に係る個別財務諸表がある場合に該当するかどうか

応じて、それぞれ最終親会社等財務会計基準に基づき計算された又は計算される恒久的施設等純損益金額をいうこととされている（令 155 の 16①二）。

4 このように、税引後当期純損益金額又は恒久的施設等純損益金額は、基本的に最終親会社等財務会計基準に基づき計算することとされているが、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、その最終親会社等財務会計基準に代えて代用財務会計基準（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く。）をいう。以下同じ。）に基づき計算することが認められている。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、認められない（令 155 の 16②、規 38 の 13④）。

5 ここで、この「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」として、具体的にどのような場合が該当するのか疑義が生ずる。そこで、本通達では、この場合には、所有持分の取得により会社等が新たに企業グループ等に属することとなった場合に、その会社等が従来から使用していた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その会社等の税引後当期純損益金額又は恒久的施設等純損益金額の計算を行うことができないときが該当することを例示により明らかにしている。

なお、本通達の例において、「直ちにその最終親会社等財務会計基準を適用してその会社等の税引後当期純損益金額又は恒久的施設等純損益金額の計算を行うことができないとき」としているのは、あくまで会社等の所有持分の取得の日からその取得の日を含む対象会計年度の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にその会社等の会計処理の基準を最終親会社等財務会計基準に修正する会計システムを整備することが間に合わない場合が該当することを明らかにするためであり、このような時間的な制約なしにその会社等の会計処理の基準を最終親会社等財務会計基準に修正する会計システムが整備されていないことだけをもってしては、代用財務会計基準の適用が認められるこの「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」には該当しないことに留意が必要である。

**【新設】(独立企業間価格)**

**18-1-33** 令第155条の16第3項(当期純損益金額)の規定の適用に当たり、同項に規定する取引(以下18-1-33において「対象取引」という。)につき、独立企業間価格(同項第1号に規定する独立企業間価格をいう。以下18-1-67までにおいて同じ。)であるとして、構成会社等又は共同支配会社等がそれらの所在地国の租税に関する法令を執行する当局に独立企業原則に従った価格として申告した額が、当該対象取引に係る金額と同じである場合には、次に掲げるときを除き、当該対象取引に係る金額を独立企業間価格であるものとして取り扱って差し支えない。

- (1) 対象取引に係る金額につき、構成会社等又は共同支配会社等が当該対象取引の当事者(構成会社等にあつては、当該構成会社等と他の構成会社等(同項に規定する他の構成会社等をいう。以下18-1-33において同じ。))をいい、共同支配会社等にあつては、当該共同支配会社等と他の共同支配会社等(同項に規定する他の共同支配会社等をいう。以下18-1-33において同じ。)の所在地国の租税に関する法令における独立企業間価格に関する規定により、当該所在地国の租税に関する法令を執行する当局から更正又は決定(外国におけるこれらに相当するものを含む。以下18-1-33において同じ。)があつた場合において、それぞれの所在地国の権限ある当局間の条約等に基づく合意(外国におけるこれに相当するものを含む。)が行われたとき。
- (2) 対象取引に係る金額につき、独立企業間価格の算定の方法及び対象取引に関する事項について、構成会社等の所在地国の権限ある当局及び他の構成会社等の所在地国の権限ある当局による確認(外国におけるこれに相当するものを含む。以下18-1-33において同じ。)があるとき又は共同支配会社等の所在地国の権限ある当局及び他の共同支配会社等の所在地国の権限ある当局による確認があるとき。
- (3) 対象取引に係る金額につき、独立企業間価格の算定の方法及び対象取引に関する事項について一方の所在地国の権限ある当局のみによる確認があるとき。
- (4) 対象取引に係る金額につき、構成会社等又は共同支配会社等が当該対象取引の当事者の所在地国の租税に関する法令における独立企業間価格に関する規定に従つて、当該所在地国の租税に関する法令を執行する当局に当該対象取引に係る金額を修正して申告をしたとき。
- (5) 対象取引に係る金額につき、構成会社等又は共同支配会社等が当該対象取引の当事者の所在地国の租税に関する法令における独立企業間価格に関する規定により、当該所在地国の租税に関する法令を執行する当局から更正又は決定を受けたとき(①に掲げるときを除く。)
- (注) 上記(1)から(5)までの合意、確認、申告、更正又は決定に係る金額は、それぞれ上記(1)から(5)までに掲げるときにおける独立企業間価格となることに留意する。

## 【解説】

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た（法6の2）。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率（15%）を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率（15%）に至るまで上乘せ（トップアップ）課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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（国別調整後対象租税額）が、その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からその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を控除した残額（以下「国別グループ純所得の金額」という。）のうちに占める割合をいうこととされている（法82の2②一イ(3)）。
- 3 この国別グループ純所得の金額の計算の基礎となる個別計算所得金額又は個別計算損失金額は、個別計算所得等の金額から算出することとされており（法82二十七・二十八）、この個別計算所得等の金額は、当期純損益金額を出発点として計算することとされている（法82二十六）。

そして、構成会社等（恒久的施設等を除く。以下3において同じ。）又は共同支配会社等（恒久的施設等を除く。以下3において同じ。）の当期純損益金額とは、各対象会計年度に係る特定連結等財務諸表の作成の基礎となるその構成会社等又は共同支配会社等の税引後当期純損益金額（最終親会社等財務会計基準に基づき計算される構成会社等又は共同支配会社等の当期純利益金額又は当期純損失金額として財務省令で定める金額であって、特定連結等財務諸表の作成において必要とされる一定の会計処理が行われなかったものとしたならば算出されることとなる金額をいう。以下同じ。）をいうこととされている（令155の16①一）。

また、恒久的施設等（法人税法第82条第6号ニに掲げる恒久的施設等を除く。以下同じ。）の当期純損益金額は、最終親会社等財務会計基準に従って作成された又は作成されることとなるその恒久的施設等の各対象会計年度に係る個別財務諸表がある場合に該当するかどうかに応じて、それぞれ最終親会社等財務会計基準に基づき計算された又は計算される恒久的施設等純損益金額をいうこととされている（令155の16①二）。
- 4 ここで、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、その構成会社等と所在地国が異なる他の構成会社等又はその共同支配会社等と所在地国が異なるその共同支配会社等に係る他の共同支配会社等との間で対象取引を行った場合、その対象取引は独立企業間価格で行われたものとみなし、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又は恒久的施設等純損益金額を計算することとされている（令155の16③）。

5 上記4について、対象取引につき、独立企業間価格であるとして、構成会社等又は共同支配会社等がそれらの所在地国の租税に関する法令を執行する当局に独立企業原則に従った価格として申告した額は、独立企業原則に即した企業グループ内における移転価格ポリシー等に基づき価格設定がなされていると考えられることから、その現地の税務当局に申告した額とその対象取引に係る金額が同じである場合には、次の(1)から(5)までに掲げる場合を除き、基本的に、その対象取引に係る金額は独立企業間価格であるといえる。本通達では、このような場合には次の(1)から(5)までに掲げる場合を除き、その対象取引に係る金額を独立企業間価格であるものとして取り扱って差し支えない、つまり、上記4の取扱いによる税引後当期純損益金額又は恒久的施設等純損益金額の調整を行う必要はないことを明らかにしている。なお、次の(1)から(5)までの事由が生じている場合というのは、独立企業原則に疑義が生じている場合であり、このような場合においてまで、その対象取引に係る金額を独立企業間価格であるものとして取り扱うことは相当ではない。

(1) 移転価格課税に係る二国間の相互協議による合意がある場合

本通達の(1)では、対象取引に係る金額につき、その対象取引の当事者の所在地国の租税に関する法令を執行する当局が行った移転価格課税（我が国における措置法第66条の4第1項の規定に基づく課税又は相手国等におけるこれに類する課税をいう。以下同じ。）に係るその二国間の相互協議（租税条約の規定に基づく我が国の権限ある当局と外国の権限ある当局との協議をいう。）による合意が行われた場合を掲げている。

(2) 事前確認の申出につき二国間の確認がある場合

本通達の(2)では、対象取引に係る金額につき、その対象取引の当事者が行った事前確認（税務署長又は国税局長が、国外関連取引に係る独立企業間価格の算定方法及びその具体的内容について確認（外国におけるこれに相当するものを含む。）を行うことをいう。以下同じ。）の申出について、その当事者の所在地国の租税に関する法令を執行する当局の二国間の確認（いわゆるバイAPA）があった場合を掲げている。

(3) 事前確認の申出につき一方の国の確認がある場合

本通達の(3)では、対象取引に係る金額につき、その対象取引の当事者が行った事前確認の申出について、その当事者の所在地国の租税に関する法令を執行する当局のうち、一方の当局の確認（いわゆるユニAPA）があった場合を掲げている。

(4) 対象取引の当事者による修正した申告がある場合

本通達の(4)では、対象取引に係る金額につき、その対象取引の当事者がその金額を修正して申告をした場合を掲げている。

(5) 一方の税務当局による更正又は決定がある場合

本通達の(5)では、対象取引に係る金額につき、その対象取引の当事者が、その所在地国の租税に関する法令を執行する当局から移転価格課税に係る更正又は決定を受けたとき（(1)に掲げるときを除く。）を掲げている。



ただし、(1)から(5)までの合意、確認、申告、更正又は決定に係る金額は、独立企業原則に疑義が生じた後に確定した金額であり、より独立企業原則に整合しているものと考えられることから、(1)から(5)までに掲げる場合には、これらの金額に基づき、上記4による税引後当期純損益金額又は恒久的施設等純損益金額の調整を行うこととなる。本通達の注書では、このことを留意的に明らかにしている。

**【新設】(独立企業間価格の算定の基礎となる取引が複数ある場合の取扱い)**

**18-1-34** 令第 155 条の 16 第 3 項第 1 号(当期純損益金額)に規定する取引に係る金額について、独立企業間価格の算定の基礎となる取引が複数存在し、独立企業間価格が一定の幅を形成している場合において、当該幅の中に当該取引に係る金額のいずれもがあるときは、当該取引については同号の規定の適用はないことに留意する。

**【解説】**

- 1 令和 5 年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た(法 6 の 2)。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率(15%)を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率(15%)に至るまで上乘せ(トップアップ)課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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(国別調整後対象租税額)が、その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からその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を控除した残額(以下「国別グループ純所得の金額」という。)のうちに占める割合をいうこととされている(法 82 の 2 ②一イ(3))。
- 3 この国別グループ純所得の金額の計算の基礎となる個別計算所得金額又は個別計算損失金額は、個別計算所得等の金額から算出することとされており(法 82 二十七・二十八)、この個別計算所得等の金額は、当期純損益金額を出発点として計算することとされている(法 82 二十六)。

そして、構成会社等(恒久的施設等を除く。以下 3 において同じ。)又は共同支配会社等(恒久的施設等を除く。以下 3 において同じ。)の当期純損益金額とは、各対象会計年度に係る特定連結等財務諸表の作成の基礎となるその構成会社等又は共同支配会社等の税引後当期純損益金額(最終親会社等財務会計基準に基づき計算される構成会社等又は共同支配会社等の当期純利益金額又は当期純損失金額として財務省令で定める金額であって、特定連結等財務諸表の作成において必要とされる一定の会計処理が行われなかったものとしたならば算出されることとなる金額をいう。以下同じ。)をいうこととされている(令 155 の 16①一)。

また、恒久的施設等(法人税法第 82 条第 6 号ニに掲げる恒久的施設等を除く。以下同じ。)の当期純損益金額は、最終親会社等財務会計基準に従って作成された又は作成されることとなるその恒久的施設等の各対象会計年度に係る個別財務諸表がある場合に該当するかどうかに応じて、それぞれ最終親会社等財務会計基準に基づき計算された又は計算される恒久的施設等純損益金額をいうこととされている(令 155 の 16①二)。

4 ここで、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、その構成会社等と所在地国が異なる他の構成会社等又はその共同支配会社等と所在地国が異なるその共同支配会社等に係る他の共同支配会社等との間で対象取引（法人税法施行令第155条の16第3項に規定する取引をいう。以下同じ。）を行った場合において、次に掲げる場合に該当するときは、それぞれ次に定めるところにより、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又は恒久的施設等純損益金額を計算することとされている（令155の16③）。

(1) その構成会社等又は共同支配会社等の税引後当期純損益金額又は恒久的施設等純損益金額の基礎となるその対象取引に係る金額（以下「一方の対象取引の金額」という。）と当該他の構成会社等又は当該他の共同支配会社等の税引後当期純損益金額又は恒久的施設等純損益金額の基礎となるその対象取引に係る金額（以下「他方の対象取引の金額」という。）のいずれもが独立企業間価格と異なる場合 その対象取引は独立企業間価格で行われたものとみなすこととされている。

(2) 一方の対象取引の金額と他方対象取引の金額のいずれかが独立企業間価格である場合 その対象取引はその独立企業間価格で行われたものとみなすこととされている。

(3) 一方の対象取引の金額と他方対象取引の金額のいずれもが独立企業間価格であって、これらの独立企業間価格が異なる場合 その対象取引はこれらのいずれかの独立企業間価格で行われたものとみなすこととされている。

5 上記4(1)において、独立企業間価格の算定の基礎となる取引が複数存在することにより、独立企業間価格が一定の幅、いわゆるレンジを形成する場合がある。この点、我が国の移転価格税制においては、OECD移転価格ガイドラインの考え方を踏まえ、法人が国外関連者との間で行う国外関連取引に係る対価の額が独立企業間価格の幅（レンジ）の中にある場合には、措置法第66条の4第1項の規定の適用はないこととしている（措通66の4(3)－4）。

本制度における上記4(1)の取扱いにおいても、我が国における移転価格税制の取扱いと同様に、上記4(1)の「対象取引に係る金額」のいずれもが、独立企業間価格のレンジの中にある場合には、その対象取引に係る金額を独立企業間価格とみなして構成会社等又は共同支配会社等の税引後当期純損益金額又は恒久的施設等純損益金額を計算することはしないこととしている。本通達では、このことを留意的に明らかにしている。

6 なお、一方の対象取引の金額と他方対象取引の金額のいずれか一方のみが独立企業間価格のレンジの中にある場合には、その対象取引はその独立企業間価格のレンジの中にある対象取引の金額で対象取引が行われたものとみなして上記4(2)の取扱いを行う必要があり、また、一方の対象取引の金額と他方対象取引の金額のいずれもが独立企業間価格のレンジ中にある場合で、対象取引の当事者の対象取引に係る金額が異なるときは、その対象取引に係る金額はいずれの独立企業間価格のレンジの中にある金額を用いてもよいが、いずれか一方の金額に合わせて上記4(3)の取扱いとする必要があることに留意が必要である（基通18－1－35）。

**【新設】(いずれもが独立企業間価格である場合の取扱い)**

**18-1-35** 令第155条の16第3項第3号(当期純損益金額)の規定の適用に当たり、同号の取引に係る金額は、いずれの独立企業間価格を用いてもよいが、いずれか一方の金額に合わせる必要があることに留意する。

**【解説】**

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た(法6の2)。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率(15%)を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率(15%)に至るまで上乘せ(トップアップ)課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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(国別調整後対象租税額)が、その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からその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を控除した残額(以下「国別グループ純所得の金額」という。)のうちに占める割合をいうこととされている(法82の2②一イ(3))。
- 3 この国別グループ純所得の金額の計算の基礎となる個別計算所得金額又は個別計算損失金額は、個別計算所得等の金額から算出することとされており(法82二十七・二十八)、この個別計算所得等の金額は、当期純損益金額を出発点として計算することとされている(法82二十六)。

そして、構成会社等(恒久的施設等を除く。以下3において同じ。)又は共同支配会社等(恒久的施設等を除く。以下3において同じ。)の当期純損益金額とは、各対象会計年度に係る特定連結等財務諸表の作成の基礎となるその構成会社等又は共同支配会社等の税引後当期純損益金額(最終親会社等財務会計基準に基づき計算される構成会社等又は共同支配会社等の当期純利益金額又は当期純損失金額として財務省令で定める金額であって、特定連結等財務諸表の作成において必要とされる一定の会計処理が行われなかったものとしたならば算出されることとなる金額をいう。以下同じ。)をいうこととされている(令155の16①一)。

また、恒久的施設等(法人税法第82条第6号ニに掲げる恒久的施設等を除く。以下同じ。)の当期純損益金額は、最終親会社等財務会計基準に従って作成された又は作成されることとなるその恒久的施設等の各対象会計年度に係る個別財務諸表がある場合に該当するかどうかに応じて、それぞれ最終親会社等財務会計基準に基づき計算された又は計算される恒久的施設等純損益金額をいうこととされている(令155の16①二)。

- 4 ここで、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、その構成会社等と所在地国が異なる他の構成会社等又はその共同支

配会社等と所在地国が異なるその共同支配会社等に係る他の共同支配会社等との間で対象取引（法人税法施行令第155条の16第3項に規定する取引をいう。以下同じ。）を行った場合において、次に掲げる場合に該当するときは、それぞれ次に定めるところにより、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又は恒久的施設等純損益金額を計算することとされている（令155の16③）。

- (1) その構成会社等又は共同支配会社等の税引後当期純損益金額又は恒久的施設等純損益金額の基礎となるその対象取引に係る金額（以下「一方の対象取引の金額」という。）と当該他の構成会社等又は当該他の共同支配会社等の税引後当期純損益金額又は恒久的施設等純損益金額の基礎となるその対象取引に係る金額（以下「他方の対象取引の金額」という。）のいずれもが独立企業間価格と異なる場合 その対象取引は独立企業間価格で行われたものとみなすこととされている。
  - (2) 一方の対象取引の金額と他方対象取引の金額のいずれかが独立企業間価格である場合 その対象取引はその独立企業間価格で行われたものとみなすこととされている。
  - (3) 一方の対象取引の金額と他方対象取引の金額のいずれもが独立企業間価格であって、これらの独立企業間価格が異なる場合 その対象取引はこれらのいずれかの独立企業間価格で行われたものとみなすこととされている。
- 5 本通達では、上記4(3)において、「その対象取引はこれらのいずれかの独立企業間価格で行われたものとみなす」こととされており、これについては特段の制限もないことから、一方の対象取引の金額と他方対象取引の金額のいずれもが独立企業間価格であって、これらの独立企業間価格が異なる場合には、そのいずれの独立企業間価格を用いて構成会社等又は共同支配会社等の税引後当期純損益金額又は恒久的施設等純損益金額を計算してもよいこととなるが、その計算に当たっては、いずれか一方の金額に合わせる必要があることを留意的に明らかにしている。

**【新設】(独立企業間価格相当額の算定の基礎となる取引が複数ある場合の取扱い)**

**18-1-36** 令第 155 条の 16 第 4 項(当期純損益金額)の取引に係る金額について、独立企業間価格相当額(同項に規定する独立企業間価格相当額をいう。以下 18-1-67 までにおいて同じ。)の算定の基礎となる取引が複数存在し、独立企業間価格相当額が一定の幅を形成している場合において、当該幅の中に当該取引に係る金額があるときは、当該取引については同項の規定の適用はないことに留意する。

**【解説】**

- 1 令和 5 年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た(法 6 の 2)。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率(15%)を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率(15%)に至るまで上乘せ(トップアップ)課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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(国別調整後対象租税額)が、その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からその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を控除した残額(以下「国別グループ純所得の金額」という。)のうちに占める割合をいうこととされている(法 82 の 2 ②一イ(3))。
- 3 この国別グループ純所得の金額の計算の基礎となる個別計算所得金額又は個別計算損失金額は、個別計算所得等の金額から算出することとされており(法 82 二十七・二十八)、この個別計算所得等の金額は、当期純損益金額を出発点として計算することとされている(法 82 二十六)。

そして、構成会社等(恒久的施設等を除く。以下 3 において同じ。)又は共同支配会社等(恒久的施設等を除く。以下 3 において同じ。)の当期純損益金額とは、各対象会計年度に係る特定連結等財務諸表の作成の基礎となるその構成会社等又は共同支配会社等の税引後当期純損益金額(最終親会社等財務会計基準に基づき計算される構成会社等又は共同支配会社等の当期純利益金額又は当期純損失金額として財務省令で定める金額であって、特定連結等財務諸表の作成において必要とされる一定の会計処理が行われなかったものとしたならば算出されることとなる金額をいう。以下同じ。)をいうこととされている(令 155 の 16①一)。

また、恒久的施設等(法人税法第 82 条第 6 号ニに掲げる恒久的施設等を除く。以下同じ。)の当期純損益金額は、最終親会社等財務会計基準に従って作成された又は作成されることとなるその恒久的施設等の各対象会計年度に係る個別財務諸表がある場合に該当するかどうかに応じて、それぞれ最終親会社等財務会計基準に基づき計算された又は計算される恒久的施設等純損益金額をいうこととされている(令 155 の 16①二)。

- 4 ここで、各対象会計年度において、構成会社等（無国籍構成会社等を除く。以下同じ。）又は共同支配会社等（無国籍共同支配会社等を除く。以下同じ。）が、その構成会社等と所在地国が同一である他の構成会社等又はその共同支配会社等と所在地国が同一であるその共同支配会社等に係る他の共同支配会社等との間で行った資産の売却その他これに類する取引により生じた損失の額を税引後当期純損益金額又は恒久的施設等純損益金額に係る損失の額としている場合、これらの取引に係る金額が独立企業間価格相当額と異なるときは、これらの取引は独立企業間価格相当額で行われたものとみなして、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又は恒久的施設等純損益金額を計算することとされている（令 155 の 16④）。
- 5 上記 4 において、独立企業間価格相当額の算定の基礎となる取引が複数存在することにより、独立企業間価格相当額が一定の幅、いわゆるレンジを形成する場合がある。この点、我が国の移転価格税制においては、OECD 移転価格ガイドラインの考え方を踏まえ、法人が国外関連者との間で行う国外関連取引に係る対価の額が独立企業間価格の幅（レンジ）の中にある場合には、措置法第 66 条の 4 第 1 項の規定の適用はないこととしている（措通 66 の 4(3)－4）。

本制度における上記 4 の取扱いにおいても、我が国における移転価格税制の取扱いと同様に、上記 4 の「取引に係る金額」が、独立企業間価格相当額のレンジの中にある場合には、その「取引に係る金額」を独立企業間価格相当額とみなして構成会社等又は共同支配会社等の税引後当期純損益金額又は恒久的施設等純損益金額を計算することはしないこととしている。本通達では、このことを留意的に明らかにしている。

**【新設】（直接又は間接保有の持分）**

18-1-37 規則第 38 条の 14 第 3 項（特定組織再編成の範囲）の「特殊の関係」（以下 18-1-37 において「特殊の関係」という。）にあるかどうかを判定する場合の直接又は間接に保有する持分には、株式の払込み又は給付の金額（以下 18-1-38 において「払込金額等」という。）の全部又は一部について払込み又は給付（以下 18-1-38 において「払込み等」という。）が行われていないものが含まれるものとする。

④ 名義株は、その実際の権利者が保有するものとして特殊の關係の有無を判定することに留意する。

**【解説】**

- 1 令和 5 年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た（法 6 の 2）。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率（15%）を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率（15%）に至るまで上乘せ（トップアップ）課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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（国別調整後対象租税額）が、その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からその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を控除した残額（以下「国別グループ純所得の金額」という。）のうちに占める割合をいうこととされている（法 82 の 2 ②一イ(3)）。
- 3 この国別グループ純所得の金額の計算の基礎となる個別計算所得金額又は個別計算損失金額は、個別計算所得等の金額から算出することとされており（法 82 二十七・二十八）、この個別計算所得等の金額は、当期純損益金額を出発点として計算することとされている（法 82 二十六）。

そして、構成会社等（恒久的施設等を除く。以下同じ。）又は共同支配会社等（恒久的施設等を除く。以下同じ。）の当期純損益金額とは、各対象会計年度に係る特定連結等財務諸表の作成の基礎となるその構成会社等又は共同支配会社等の税引後当期純損益金額（最終親会社等財務会計基準に基づき計算される構成会社等又は共同支配会社等の当期純利益金額又は当期純損失金額として財務省令で定める金額であって、特定連結等財務諸表の作成において必要とされる一定の会計処理が行われなかったものとしたならば算出されることとなる金額をいう。以下同じ。）をいうこととされている（令 155 の 16①一）。

また、恒久的施設等（法人税法第 82 条第 6 号ニに掲げる恒久的施設等を除く。以下同じ。）の当期純損益金額は、最終親会社等財務会計基準に従って作成された又は作成されることとなるその恒久的施設等の各対象会計年度に係る個別財務諸表がある場合に該当するかどうか



応じて、それぞれ最終親会社等財務会計基準に基づき計算された又は計算される恒久的施設等純損益金額をいうこととされている（令 155 の 16①二）。

4 ここで、税引後当期純損益金額又は恒久的施設等純損益金額の計算に当たっては、原則として、資産又は負債の移転により生じた利益の額又は損失の額の計算は財務会計上の取扱いに従うこととされており、移転側はその移転に係る損益を反映させ、取得側は取得時の時価を用いてその資産又は負債を測定することとされている。しかしながら、組織再編成の一環として行われる資産又は負債の移転に係る損益に関しては、課税所得の計算上課税繰延べを認めている国又は地域も多く、本制度において調整を行わなければ、税引後当期純損益金額又は恒久的施設等純損益金額と課税所得との間で大きな差異が生ずる可能性がある。そこで、一定の組織再編成である特定組織再編成（法人税法施行令第 155 条の 16 第 9 項第 1 号に規定する特定組織再編成をいう。以下同じ。）の一環として行われる資産又は負債の移転に関しては、課税所得の計算における課税繰延べの取扱いに則り、税引後当期純損益金額又は恒久的施設等純損益金額を計算することとされている。

5 この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う。以下同じ。）のうち、対価要件、非課税要件、取得価額要件の全てを満たすものをいうこととされている（令 155 の 16⑨一、規 38 の 14①）。このうち、対価要件は、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う。以下同じ。）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。）を要件とするものであり、この特殊の関係は、次に掲げる関係をいうこととされている（規 38 の 14③）。

(1) 一方の会社等が他方の会社等の持分（自己が有する自己の持分を除く。）の総数又は総額（以下「総持分数」という。）の 50%を超える数又は金額の持分を直接又は間接に保有する関係その他の一方の会社等が他方の会社等を直接又は間接に支配する関係

(2) 2 の会社等が同一の者によってそれぞれその総持分数の 50%を超える数又は金額の持分を直接又は間接に保有される場合におけるその 2 の会社等の関係その他の 2 の会社等が同一の者によって直接又は間接に支配される場合におけるその 2 の会社等の関係（(1)に掲げる関係に該当するものを除く。）

6 ところで、特定組織再編成の当事者となる会社等は我が国の会社等に限られず、外国の会社等も含まれるところ、その設立の根拠となった会社法等の規定により、その株式の払込金額等の全部又は一部の払込み等が行われていない会社等が存在することが考えられる。

この場合、その払込み等が行われていない株式についても、その効力、すなわち、株主たる地位が与えられるということとなると、そのような株式を発行している会社等について自己と特殊の関係にある者に該当するかどうかを判定する場合には、その払込み等が行われていない株式をどのように取り扱うのかといった疑義が生ずる。

そこで、本通達の本文では、この直接又は間接に保有する持分には、株式の払込金額等の全部又は一部について払込み等が行われていない

ものも含まれるものとして取り扱うことを明らかにしている。

7 また、本通達の注書では、この場合の直接又は間接に保有する会社等の持分の中に名義株があるときは、実際の権利者が保有するものとして取り扱うことを留意的に明らかにしている。

**【新設】(会社等の持分)**

**18-1-38** 規則第38条の14第3項第1号(特定組織再編成の範囲)の「持分(自己が有する自己の持分を除く。)」には、株式の払込金額等の全部又は一部について払込み等が行われていないものも含まれるものとする。

**【解説】**

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た(法6の2)。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率(15%)を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率(15%)に至るまで上乘せ(トップアップ)課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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(国別調整後対象租税額)が、その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からその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を控除した残額(以下「国別グループ純所得の金額」という。)のうちに占める割合をいうこととされている(法82の2②一イ(3))。
- 3 この国別グループ純所得の金額の計算の基礎となる個別計算所得金額又は個別計算損失金額は、個別計算所得等の金額から算出することとされており(法82二十七・二十八)、この個別計算所得等の金額は、当期純損益金額を出発点として計算することとされている(法82二十六)。

そして、構成会社等(恒久的施設等を除く。以下同じ。)又は共同支配会社等(恒久的施設等を除く。以下同じ。)の当期純損益金額とは、各対象会計年度に係る特定連結等財務諸表の作成の基礎となるその構成会社等又は共同支配会社等の税引後当期純損益金額(最終親会社等財務会計基準に基づき計算される構成会社等又は共同支配会社等の当期純利益金額又は当期純損失金額として財務省令で定める金額であって、特定連結等財務諸表の作成において必要とされる一定の会計処理が行われなかったものとしたならば算出されることとなる金額をいう。以下同じ。)をいうこととされている(令155の16①一)。

また、恒久的施設等(法人税法第82条第6号ニに掲げる恒久的施設等を除く。以下同じ。)の当期純損益金額は、最終親会社等財務会計基準に従って作成された又は作成されることとなるその恒久的施設等の各対象会計年度に係る個別財務諸表がある場合に該当するかどうかに応じて、それぞれ最終親会社等財務会計基準に基づき計算された又は計算される恒久的施設等純損益金額をいうこととされている(令155の16①二)。

4 ここで、税引後当期純損益金額又は恒久的施設等純損益金額の計算に当たっては、原則として、資産又は負債の移転により生じた利益の額又は損失の額の計算は財務会計上の取扱いに従うこととされており、移転側はその移転に係る損益を反映させ、取得側は取得時の時価を用いてその資産又は負債を測定することとされている。しかしながら、組織再編成の一環として行われる資産又は負債の移転に係る損益に関しては、課税所得の計算上課税繰延べを認めている国又は地域も多く、本制度において調整を行わなければ、税引後当期純損益金額又は恒久的施設等純損益金額と課税所得との間で大きな差異が生ずる可能性がある。そこで、一定の組織再編成である特定組織再編成（法人税法施行令第155条の16第9項第1号に規定する特定組織再編成をいう。以下同じ。）の一環として行われる資産又は負債の移転に関しては、課税所得の計算における課税繰延べの取扱いに則り、税引後当期純損益金額又は恒久的施設等純損益金額を計算することとされている。

5 この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う。以下同じ。）のうち、対価要件、非課税要件、取得価額要件の全てを満たすものをいうこととされている（令155の16⑨一、規38の14①）。このうち、対価要件は、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う。以下同じ。）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。）を要件とするものであり、この特殊の関係は、次に掲げる関係をいうこととされている（規38の14③）。

(1) 一方の会社等が他方の会社等の持分（自己が有する自己の持分を除く。）の総数又は総額（以下「総持分数」という。）の50%を超える数又は金額の持分を直接又は間接に保有する関係その他の一方の会社等が他方の会社等を直接又は間接に支配する関係

(2) 2の会社等が同一の者によってそれぞれその総持分数の50%を超える数又は金額の持分を直接又は間接に保有される場合におけるその2の会社等の関係その他の2の会社等が同一の者によって直接又は間接に支配される場合におけるその2の会社等の関係（(1)に掲げる関係に該当するものを除く。）

6 ところで、特定組織再編成の当事者となる会社等は我が国の会社等に限られず、外国の会社等も含まれるところ、その設立の根拠となった会社法等の規定により、その株式の払込金額等の全部又は一部の払込み等が行われていない会社等が存在することが考えられる。

この場合、その払込み等が行われていない株式についても、その効力、すなわち、株主たる地位が与えられるということとなると、そのような株式を発行している会社等について自己と特殊の関係にある者に該当するかどうかを判定する場合には、その払込み等が行われていない株式をどのように取り扱うのかといった疑義が生ずる。

そこで、本通達では、上記5(1)の「持分（自己が有する自己の持分を除く。）」には、株式の払込金額等の全部又は一部について払込み等が行われていないものも含まれるものとして取り扱うことを明らかにしている。

**【新設】(持分の交付が省略されたと認められるものの例示)**

**18-1-39** 令第155条の16第9項第1号イ(当期純損益金額)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、同号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、当該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う。

**【解説】**

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た(法6の2)。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率(15%)を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率(15%)に至るまで上乘せ(トップアップ)課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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(国別調整後対象租税額)が、その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からその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を控除した残額(以下「国別グループ純所得の金額」という。)のうちに占める割合をいうこととされている(法82の2②一イ(3))。
- 3 この国別グループ純所得の金額の計算の基礎となる個別計算所得金額又は個別計算損失金額は、個別計算所得等の金額から算出することとされており(法82二十七・二十八)、この個別計算所得等の金額は、当期純損益金額を出発点として計算することとされている(法82二十六)。

そして、構成会社等(恒久的施設等を除く。以下同じ。)又は共同支配会社等(恒久的施設等を除く。以下同じ。)の当期純損益金額とは、各対象会計年度に係る特定連結等財務諸表の作成の基礎となるその構成会社等又は共同支配会社等の税引後当期純損益金額(最終親会社等財務会計基準に基づき計算される構成会社等又は共同支配会社等の当期純利益金額又は当期純損失金額として財務省令で定める金額であって、特定連結等財務諸表の作成において必要とされる一定の会計処理が行われなかったものとしたならば算出されることとなる金額をいう。以下同じ。)をいうこととされている(令155の16①一)。

また、恒久的施設等(法人税法第82条第6号ニに掲げる恒久的施設等を除く。以下同じ。)の当期純損益金額は、最終親会社等財務会計基準に従って作成された又は作成されることとなるその恒久的施設等の各対象会計年度に係る個別財務諸表がある場合に該当するかどうかに応じて、それぞれ最終親会社等財務会計基準に基づき計算された又は計算される恒久的施設等純損益金額をいうこととされている(令155の16①二)。

- 4 ここで、税引後当期純損益金額又は恒久的施設等純損益金額の計算に当たっては、原則として、資産又は負債の移転により生じた利益の額又は損失の額の計算は財務会計上の取扱いに従うこととされており、移転側はその移転に係る損益を反映させ、取得側は取得時の時価を用いてその資産又は負債を測定することとされている。しかしながら、組織再編成の一環として行われる資産又は負債の移転に係る損益に関しては、課税所得の計算上課税繰延べを認めている国又は地域も多く、本制度において調整を行わなければ、税引後当期純損益金額又は恒久的施設等純損益金額と課税所得との間で大きな差異が生ずる可能性がある。そこで、一定の組織再編成である特定組織再編成（法人税法施行令第155条の16第9項第1号に規定する特定組織再編成をいう。以下同じ。）の一環として行われる資産又は負債の移転に関しては、課税所得の計算における課税繰延べの取扱いに則り、税引後当期純損益金額又は恒久的施設等純損益金額を計算することとされている。
- 5 この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う。以下同じ。）のうち、対価要件、非課税要件、取得価額要件の全てを満たすものをいうこととされている（令155の16⑨一、規38の14①）。このうち、対価要件は、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う。以下同じ。）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。）を要件とするものであり、この特殊の関係は、次に掲げる関係をいうこととされている（規38の14③）。
- (1) 一方の会社等が他方の会社等の持分（自己が有する自己の持分を除く。）の総数又は総額（以下「総持分数」という。）の50%を超える数又は金額の持分を直接又は間接に保有する関係その他の一方の会社等が他方の会社等を直接又は間接に支配する関係
- (2) 2の会社等が同一の者によってそれぞれその総持分数の50%を超える数又は金額の持分を直接又は間接に保有される場合におけるその2の会社等の関係その他の2の会社等が同一の者によって直接又は間接に支配される場合におけるその2の会社等の関係（(1)に掲げる関係に該当するものを除く。）
- 6 ところで、上記5の対価要件について、いわゆる無対価組織再編成の場合、持分の交付が省略されたと認められるもののみがこの要件を満たすこととなるが、この「持分の交付が省略されたと認められるもの」には、どのようなものが該当するのか疑義が生ずる。
- この点、例えば、親会社を合併法人とし、その100%子会社を被合併法人とする合併を行う場合に、実務上、合併の対価を交付しないことがある。これは、合併の対価を交付してもしなくても、合併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交付が省略されるものである。このようなことから、本通達では、上記5の「持分の交付が省略されたと認められるもの」とは、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、その対価として持分を交付しなかった組織再編成をいうことを例示により明らかにしている。

**【新設】(恒久的施設等の個別財務諸表が作成されることとなる場合の準用)**

18-1-40 20-2-1 (恒久的施設帰属所得の認識に当たり勘案されるその他の状況) から 20-2-4 (恒久的施設において使用する資産の範囲) までの取扱いは、令第 155 条の 16 第 11 項第 3 号 (当期純損益金額) の「作成されることとなる個別財務諸表」の財産及び損益を認識する場合について準用する。

**【解説】**

- 1 令和 5 年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た (法 6 の 2)。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率 (15%) を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率 (15%) に至るまで上乘せ (トップアップ) 課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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 (国別調整後対象租税額) が、その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からその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を控除した残額 (以下「国別グループ純所得の金額」という。) のうちに占める割合をいうこととされている (法 82 の 2 ②一イ(3))。
- 3 この国別グループ純所得の金額の計算の基礎となる個別計算所得金額又は個別計算損失金額は、個別計算所得等の金額から算出することとされており (法 82 二十七・二十八)、この個別計算所得等の金額は、当期純損益金額を出発点として計算することとされている (法 82 二十六)。

そして、構成会社等 (恒久的施設等を除く。以下同じ。) 又は共同支配会社等 (恒久的施設等を除く。以下同じ。) の当期純損益金額とは、各対象会計年度に係る特定連結等財務諸表の作成の基礎となるその構成会社等又は共同支配会社等の税引後当期純損益金額 (最終親会社等財務会計基準に基づき計算される構成会社等又は共同支配会社等の当期純利益金額又は当期純損失金額として財務省令で定める金額であって、特定連結等財務諸表の作成において必要とされる一定の会計処理が行われなかったものとしたならば算出されることとなる金額をいう。) をいうこととされている (令 155 の 16①一)。

また、恒久的施設等 (法人税法第 82 条第 6 号ニに掲げる恒久的施設等を除く。以下同じ。) の当期純損益金額は、最終親会社等財務会計基準に従って作成された又は作成されることとなるその恒久的施設等の各対象会計年度に係る個別財務諸表がある場合に該当するかどうかに応じて、それぞれ最終親会社等財務会計基準に基づき計算された又は計算される恒久的施設等純損益金額をいうこととされている (令 155 の 16①二)。

4 ここで、この恒久的施設等の個別財務諸表には、税務上、恒久的施設等に帰属しない所得項目が反映されている場合もあると考えられることから、その恒久的施設等の個別財務諸表が次の恒久的施設等の区分に応じてそれぞれ次に定める個別財務諸表（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。以下同じ。）に従って作成されることとなるものに限る。以下同じ。）と異なる場合には、その対象会計年度に係る次に定める個別財務諸表に係る最終親会社等財務会計基準に基づき計算される恒久的施設等純損益金額をもってその恒久的施設等のその対象会計年度に係る恒久的施設等純損益金額とすることとされている（令 155 の 16⑩）。

(1) 条約等に基づく恒久的施設等（法人税法第 82 条第 6 号イに掲げる恒久的施設等） その条約等においてその恒久的施設等に帰せられるべきものとされる所得に係る財産及び損益の状況を記載した個別財務諸表を作成するとしたならば作成されることとなる個別財務諸表

(2) 国内法に基づく恒久的施設等（同号ロに掲げる恒久的施設等） その恒久的施設等の所在地国の租税に関する法令において恒久的施設等に帰せられるべきものとされる所得に係る財産及び損益の状況を記載した個別財務諸表を作成するとしたならば作成されることとなる個別財務諸表

(3) OECDモデル租税条約第 5 条における恒久的施設等（同号ハに掲げる恒久的施設等） その恒久的施設等がその会社等から独立して事業を行う事業者であったとしたならば、その恒久的施設等が果たす機能、その恒久的施設等において使用する資産、その恒久的施設等とその会社等の本店等との間の内部取引その他の状況を勘案して、その恒久的施設等に帰せられるべきものとされる所得に係る財産及び損益の状況を記載した個別財務諸表を作成するとしたならば作成されることとなる個別財務諸表

5 上記 4 (3)に定める個別財務諸表は、OECDモデル租税条約第 7 条に基づいて恒久的施設に帰せられるべきものとされる所得に係る財産及び収益の状況を記載した個別財務諸表である。つまり、同条に基づいて恒久的施設に帰せられるべき所得を決定する方法を規定した法人税法第 138 条第 1 項第 1 号に掲げる国内源泉所得（恒久的施設帰属所得）を認識する方法と同様の方法に基づいてその恒久的施設等に帰せられるべきものとされる所得に係る財産及び損益の状況を記載した個別財務諸表ということになる。

したがって、会社等の恒久的施設等が上記 4 (3)の OECDモデル租税条約第 5 条における恒久的施設等（法人税法第 82 条第 6 号ハに掲げる恒久的施設等）である場合に作成されることとなる個別財務諸表の財産及び損益の認識に当たっては、法人税法第 138 条第 1 項第 1 号に掲げる国内源泉所得を認識する場合に留意すべきことを定めた法人税基本通達 20-2-1 から 20-2-4 までの取扱いを準用することを本通達で明らかにしている。

6 なお、会社等の恒久的施設等が、上記 4 (1)に掲げる恒久的施設等である場合には、上記 4 (1)に定める個別財務諸表は法人税法第 82 条第 6 号イに規定する条約等によってその恒久的施設等に帰せられるべきものとされる所得に係る財産及び損益の状況を記載した個別財務諸表ということとされ、また、上記 4 (2)に掲げる恒久的施設等である場合には、上記 4 (2)に定める個別財務諸表はその恒久的施設等の所在地国の租



税に関する法令によってその恒久的施設等に帰せられるべきものとされる所得に係る財産及び損益の状況を記載した個別財務諸表をいうこととされるが、その条約等やその租税に関する法令の規定がOECDモデル租税条約第7条の規定に相当するものである場合には、本通達の取扱いと同様に、法人税基本通達20-2-1から20-2-4までの取扱いを準用することに留意が必要である。

**【新設】（各種投資会社等における資産又は負債の時価の例示）**

**18-1-41** 令第 155 条の 17 第 6 項（各種投資会社等に係る当期純損益金額の特例）の「時価」とは、例えば、令和元年 7 月 4 日付企業会計基準第 30 号「時価の算定に関する会計基準」（以下 18-1-61 までにおいて「時価算定会計基準」という。）第 5 項の時価をいう。

**【解説】**

- 1 令和 5 年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た（法 6 の 2）。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率（15%）を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率（15%）に至るまで上乘せ（トップアップ）課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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（国別調整後対象租税額）が、その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からその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を控除した残額（以下「国別グループ純所得の金額」という。）のうちに占める割合をいうこととされている（法 82 の 2 ②一イ(3)）。
- 3 この国別グループ純所得の金額の計算の基礎となる個別計算所得金額又は個別計算損失金額は、個別計算所得等の金額から算出することとされており（法 82 二十七・二十八）、この個別計算所得等の金額は、当期純損益金額を出発点として計算することとされている（法 82 二十六）。  
そして、構成会社等（恒久的施設等を除く。以下 3 において同じ。）又は共同支配会社等（恒久的施設等を除く。以下 3 において同じ。）の当期純損益金額とは、各対象会計年度に係る特定連結等財務諸表の作成の基礎となるその構成会社等又は共同支配会社等の税引後当期純損益金額（最終親会社等財務会計基準に基づき計算される構成会社等又は共同支配会社等の当期純利益金額又は当期純損失金額として財務省令で定める金額であって、特定連結等財務諸表の作成において必要とされる一定の会計処理が行われなかったものとしたならば算出されることとなる金額をいう。以下同じ。）をいうこととされている（令 155 の 16①一）。
- 4 各種投資会社等に係る当期純損益金額の特例として、特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等報告事項等（構成会社等（各種投資会社等に限る。以下「対象各種投資会社等」という。）に対する所有持分を他の構成会社等である適用株主等が直接又は間接に有する場合におけるその対象各種投資会社等及びその適用株主等の税引後当期純損益金額につき本特例の適用を受けようとする旨を含むものに限る。以下同じ。）の提供がある場合又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令を執行する当局にその特定多国籍企業グループ等報告事項等に相当する事項の提供がある場合（提供義務免除規定（法 150 の 3 ③）の適用がある場合に限る。）には、その対

象各種投資会社等のその対象会計年度以後の各対象会計年度に係る税引後当期純損益金額にその持分に帰せられる部分の金額として一定の割合を乗じて計算した金額を、その対象各種投資会社等のその対象会計年度以後の各対象会計年度に係る税引後当期純損益金額から減算することとされている（令 155 の 17①一）。

5 そして、この特例の適用を受けることをやめる場合（令 155 の 17③）には、その適用を受けることをやめる対象会計年度開始の時ににおけるその対象各種投資会社等の資産又は負債の帳簿価額については、その対象会計年度以後の各対象会計年度の税引後当期純損益金額の基礎となる金額の計算上、その開始の時の時価により評価した価額とみなすこととされている（令 155 の 17⑥）。

6 ここで、この「時価」の意義が問題となるが、税引後当期純損益金額の基礎となる金額の計算上の帳簿価額についての取扱いであることから、財務会計上の時価である時価算定会計基準第 5 項の時価をいうこととなる。本通達では、このことを例示により明らかにしている。

7 なお、本通達は、日本基準における時価算定会計基準の取扱いを例示したものであるが、国際会計基準（IFRS）における「IFRS 第 13 号『公正価値測定』」や米国会計基準における「ASC820『公正価値測定』」における公正価値もこの「時価」に該当することに留意が必要である。

**【新設】(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又は損失の額)**

18-1-42 令第155条の18(個別計算所得等の金額の計算)の規定の適用に当たり、同条第2項第6号ニの利益の額又は同条第3項第7号ニの損失の額には、課税所得の金額(同条第2項第6号に規定する課税所得の金額をいう。以下18-1-72までにおいて同じ。)に係る利益の額又は損失の額とされているものだけでなく、これらの額とされていないものもこれに該当することに留意する。

**【解説】**

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た(法6の2)。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率(15%)を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率(15%)に至るまで上乘せ(トップアップ)課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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(国別調整後対象租税額)が、その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からその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を控除した残額(以下「国別グループ純所得の金額」という。)のうちに占める割合をいうこととされている(法82の2②一イ(3))。
- 3 この国別グループ純所得の金額の計算の基礎となる個別計算所得金額又は個別計算損失金額は、個別計算所得等の金額から算出することとされており(法82二十七・二十八)、この個別計算所得等の金額は、当期純損益金額を出発点として、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されている(法82二十六)。
- 4 この加算調整又は減算調整の一つとして、非対称外国為替差損益に係る調整が規定されている(令155の18②六③七)。  
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う。以下同じ。)と税務機能通貨(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である課税所得の金額の計算において使用する通貨をいう。以下同じ。)が異なる場合に生ずる一定の外国為替差損益をいう。  
具体的には、次の(1)に掲げる金額を加算し、(2)に掲げる金額を減算することとなる。  
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が異なる場合に生じ得る実効税率の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が同じである場合には本調整の対象とはならない。  
(1) 加算調整額(次に掲げる金額をいう。)

- イ 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（令 155 の 18②六イ）
- ロ 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（令 155 の 18②六ロ）
- ハ 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う。以下同じ。）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（令 155 の 18②六ハ）
- ニ 第三通貨（当期純損益金額の基礎となる取引（資本等取引を除く。）に係る金額を表示するものに限る。）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（令 155 の 18②六ニ）

(2) 減算調整額（次に掲げる金額をいう。）

- イ 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（令 155 の 18③七イ）
- ロ 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（令 155 の 18③七ロ）
- ハ 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（令 155 の 18③七ハ）
- ニ 第三通貨（当期純損益金額の基礎となる取引（資本等取引を除く。）に係る金額を表示するものに限る。）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（令 155 の 18③七ニ）

(1)イ及び(2)イに係る調整は、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る。

(1)ロ及び(2)ロに係る調整は、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る。

(1)ハ及び(2)ハに係る調整は、(1)ハ及び(2)ハ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る。

(1)ニ及び(2)ニに係る調整は、第三通貨（当期純損益金額の基礎となる取引（資本等取引を除く。）に係る金額を表示するものに限る。以下同じ。）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る。

5 このように、上記4(1)に掲げる金額の加算調整又は上記4(2)に掲げる金額の減算調整を行うことで、実効税率の計算上の分母である財務会計上の利益を出発点とする個別計算所得等の金額と分子である課税所得の金額が反映された対象租税の額の整合が図られ、実効税率のゆがみが回避されることとなるところ、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又は損失の額が課税所得に含まれない場合がある。そこで、本通達では、上記4(1)ニ及び(2)ニに係る調整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又は損失の額が課税所得の金額に係る利益の額又は損失の額とされているものだけでなく、その利益の額又は損失の額が課税所得の金額に係る利益の額又は損失の額とされていないものについても、この調整の対象となることを留意的に明らかにしている。

なお、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又は損失の額が、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の額が調整の対象となるが、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の額が調整の対象となることに留意が必要である。

6 おって、共同支配会社等の特例適用前個別計算所得等の金額の計算については、構成会社等の特例適用前個別計算所得等の金額の計算の規定が準用されているため（令155の18④）、共同支配会社等についても本通達と同様に取り扱うこととなる。

**【新設】** （違法とされる金銭、物品その他の財産上の利益の供与の額で費用の額としている金額の例示）

18-1-43 令第 155 条の 18 第 2 項第 7 号（個別計算所得等の金額の計算）の「違法とされる金銭、物品その他の財産上の利益の供与の額で、……費用の額としている金額」には、例えば、刑法第 198 条（贈賄）に規定する賄賂若しくは不正競争防止法第 18 条第 1 項（外国公務員等に対する不正の利益の供与等の禁止）に規定する金銭その他の利益に当たるべき金銭の額及び金銭以外の資産の価額並びに経済的な利益の額の合計額に相当する費用の額（その供与に要する費用の額を含む。）又は外国におけるこれらに相当するものがこれに該当することに留意する。

**【解説】**

- 1 令和 5 年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た（法 6 の 2）。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率（15%）を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率（15%）に至るまで上乘せ（トップアップ）課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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（国別調整後対象租税額）が、その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からその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を控除した残額（以下「国別グループ純所得の金額」という。）のうちに占める割合をいうこととされている（法 82 の 2 ②一イ(3)）。
- 3 この国別グループ純所得の金額の計算の基礎となる個別計算所得金額又は個別計算損失金額は、個別計算所得等の金額から算出することとされており（法 82 二十七・二十八）、この個別計算所得等の金額は、当期純損益金額を出発点として、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されている（法 82 二十六）。
- 4 この加算調整の一つとして、構成会社等（最終親会社等以外の構成会社等である場合には、その構成会社等に係る最終親会社等を含む。）に適用される法令において違法とされる金銭、物品その他の財産上の利益の供与の額で、当期純損益金額に係る費用の額としている金額に係る調整が規定されている（令 155 の 18②七）。

この規定の趣旨は、賄賂等の違法な支払は、財務会計上は費用として認められたとしても、汚職防止等の政策目的を実現するため、大半の国又は地域において税務上は損金算入が認められていないことから、本制度においても、構成会社等又は最終親会社等に適用される法令において違法とされる支払については個別計算所得等の金額から除外し、実効税率を適切に算出するというものである。

- 5 我が国においても、法人税法第 55 条第 6 項において、不正行為等に係る費用等として、刑法第 198 条に規定する賄賂又は不正競争防止法第 18 条第 1 項に規定する金銭その他の利益に当たるべき金銭の額及び金銭以外の資産の価額並びに経済的な利益の額の合計額に相当する費用の額又は損失の額（その供与に要する費用の額又は損失の額を含む。）は、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る。
- 6 これらのことを踏まえ、本通達では、個別計算所得等の金額の計算上、加算することとなる「違法とされる金銭、物品その他の財産上の利益の供与の額で、……費用の額としている金額」には、刑法第 198 条に規定する賄賂若しくは不正競争防止法第 18 条第 1 項に規定する金銭その他の利益に当たるべき金銭の額及び金銭以外の資産の価額並びに経済的な利益の額の合計額に相当する費用の額（その供与に要する費用の額を含む。）又は外国におけるこれらに相当するものが該当することを、例示により留意的に明らかにしている。
- 7 なお、共同支配会社等の特例適用前個別計算所得等の金額の計算については、構成会社等の特例適用前個別計算所得等の金額の計算の規定が準用されているため（令 155 の 18④）、共同支配会社等についても本通達と同様に取り扱うこととなる。



**【新設】（罰金等の例示）**

18-1-44 令第155条の18第2項第8号（個別計算所得等の金額の計算）の「罰金及び科料並びに過料（これらに相当するものを含む。）」には、例えば、法第55条第5項各号（不正行為等に係る費用等）に掲げるもの（外国におけるこれに相当するものを含む。）が該当することに留意する。

**【解説】**

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た（法6の2）。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率（15%）を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率（15%）に至るまで上乘せ（トップアップ）課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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（国別調整後対象租税額）が、その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からその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を控除した残額（以下「国別グループ純所得の金額」という。）のうちに占める割合をいうこととされている（法82の2②一イ(3)）。
- 3 この国別グループ純所得の金額の計算の基礎となる個別計算所得金額又は個別計算損失金額は、個別計算所得等の金額から算出することとされており（法82二十七・二十八）、この個別計算所得等の金額は、当期純損益金額を出発点として、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されている（法82二十六）。
- 4 この加算調整の一つとして、罰金等（罰金及び科料並びに過料（これらに相当するものを含む。）をいう。以下同じ。）の金額（その罰金等の金額（同一の行為につき、定期的に継続してその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、5万ユーロを本邦通貨表示の金額に換算した金額に満たないものを除く。）で、当期純損益金額に係る費用の額としている金額に係る調整が規定されている（令155の18②八）。

この規定の趣旨は、罰金等の負担が損金算入されることを通じて全ての納税者に分散されてしまうことを防ぎ、その負担を罰金等の原因となった行為を犯した者のみに限定することの政策目的を実現するため、大半の国又は地域において税務上は損金算入が認められていないことから、本制度においても、罰金等の金額は個別計算所得等の金額から除外し、実効税率を適切に算出するというものである。

- 5 我が国においても、法人税法第 55 条第 5 項各号において、不正行為等に係る費用等として、罰金及び科料並びに過料や各種課徴金及びその延滞金は、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る。
- 6 これらのことを踏まえ、本通達では、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には、同項各号に掲げるもの（外国におけるこれに相当するものを含む。）が該当することを、例示により留意的に明らかにしている。
- 7 なお、共同支配会社等の特例適用前個別計算所得等の金額の計算については、構成会社等の特例適用前個別計算所得等の金額の計算の規定が準用されているため（令 155 の 18④）、共同支配会社等についても本通達と同様に取り扱うこととなる。

**【新設】（定期的に継続して罰金等に処される場合に該当しないものの例示）**

18-1-45 令第155条の18第2項第8号（個別計算所得等の金額の計算）の「定期的に継続して当該罰金等に処される場合」とは、同一の行為につき当該罰金等に処される場合をいうのであるから、例えば、同じ種類の反則行為に係る交通反則金に複数回処される場合はこれに該当しないことに留意する。

**【解説】**

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た（法6の2）。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率（15%）を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率（15%）に至るまで上乘せ（トップアップ）課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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（国別調整後対象租税額）が、その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からその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を控除した残額（以下「国別グループ純所得の金額」という。）のうちに占める割合をいうこととされている（法82の2②一イ(3)）。
- 3 この国別グループ純所得の金額の計算の基礎となる個別計算所得金額又は個別計算損失金額は、個別計算所得等の金額から算出することとされており（法82二十七・二十八）、この個別計算所得等の金額は、当期純損益金額を出発点として、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されている（法82二十六）。
- 4 この加算調整の一つとして、罰金等（罰金及び科料並びに過料（これらに相当するものを含む。）をいう。以下同じ。）の金額（その罰金等の金額（同一の行為につき、定期的に継続してその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、5万ユーロを本邦通貨表示の金額に換算した金額に満たないものを除く。）で、当期純損益金額に係る費用の額としている金額に係る調整が規定されている（令155の18②八）。
- 5 本通達では、この「定期的に継続してその罰金等に処される場合」とは、同一の行為につきその罰金等に処されるものをいうのであるから、同じ種類の反則行為に係る交通反則金に複数回処される場合はこれに該当しないことを例示により留意的に明らかにしている。つまり、ある対象会計年度に速度超過による交通反則金に複数回処された場合であっても、同一の行為につき罰金等に処されたものではないことから、そ

の複数回の交通反則金の額を合計する必要はない。一方、同一の行為につき是正措置が取られるまで複数回にわたって罰金等に処されるような場合には、その複数回の罰金等の金額を合計して判定を行うケースが生じ得る。

- 6 なお、共同支配会社等の特例適用前個別計算所得等の金額の計算については、構成会社等の特例適用前個別計算所得等の金額の計算の規定が準用されているため（令 155 の 18④）、共同支配会社等についても本通達と同様に取り扱うこととなる。

**【新設】（誤びゅうの訂正又は会計処理の基準の変更による修正をされた場合の例示）**

**18-1-46** 令第155条の18第2項第9号（個別計算所得等の金額の計算）に規定する「誤びゅう（……）の訂正又は会計処理の基準の変更（……）による修正をされた場合」とは、例えば、平成21年12月4日付企業会計基準第24号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」第4項(8)の誤謬又は同項(5)の会計方針の変更により過去対象会計年度（同条第2項第9号の過去対象会計年度をいう。以下18-1-46において同じ。）に係る当期純損益金額（法第82条第26号（定義）に規定する当期純損益金額をいう。以下18-1-80までにおいて同じ。）が訂正又は修正をされた場合をいうのであるから、過去対象会計年度に係る当期純損益金額について、前期損益の修正として当該過去対象会計年度後の対象会計年度の当期純損益金額に含まれる場合は、これに該当しないことに留意する。

**【解説】**

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た（法6の2）。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率（15%）を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率（15%）に至るまで上乘せ（トップアップ）課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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（国別調整後対象租税額）が、その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からその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を控除した残額（以下「国別グループ純所得の金額」という。）のうちに占める割合をいうこととされている（法82の2②イ(3)）。
- 3 この国別グループ純所得の金額の計算の基礎となる個別計算所得金額又は個別計算損失金額は、個別計算所得等の金額から算出することとされており（法82二十七・二十八）、この個別計算所得等の金額は、当期純損益金額を出発点として、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されている（法82二十六）。
- 4 この加算調整の一つとして、過去対象会計年度（再計算国別国際最低課税額（令155の40①）又は再計算国際最低課税額（令155の44①）の対象となるものを除く。以下同じ。）に係る当期純損益金額が、誤びゅう（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をいう。以下同じ。）の訂正又は会計処理の基準の変更（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う。以下同じ。）による修正をされた場合（その過去対象会計年度の個別計算所得等の金額とその修正後の当期純損益金額を

基礎として計算したとしたならば算出されることとなるその過去対象会計年度の個別計算所得等の金額とが異なる場合に限る。)において、その対象会計年度開始の日における修正後の純資産(最終親会社等財務会計基準における純資産をいう。以下同じ。)の額が同日における修正前の純資産の額を超えるときにおけるその超える部分の金額に係る調整が規定されている(令155の18②九)。

- 5 この「誤びゅう(……)の訂正又は会計処理の基準の変更(……)による修正をされた場合」とは、例えば、最終親会社等財務会計基準において、平成21年12月4日付企業会計基準第24号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」(以下「過年度遡及会計基準」という。)が適用されている場合には、過年度遡及会計基準第4項(8)の誤謬又は同項(5)の会計方針の変更により過去対象会計年度に係る当期純損益金額が訂正又は修正をされた場合が該当することとなる。

ここで、過去の期間の損益を修正する会計上の処理には、前期損益修正項目として当期の特別損益で修正する処理があるが(企業会計原則注解(注12))、過年度遡及会計基準の適用により、過去の財務諸表における誤謬が発見された場合には、過去の財務諸表を修正再表示することとされる(過年度遡及会計基準21)。ただし、過年度遡及会計基準第65項に基づき、過去の誤謬について、重要性の判断に基づき、過去の財務諸表を修正再表示しない場合は、損益計算書上、その性質により、営業損益又は営業外損益として認識する処理が行われることがある。

このように、過去対象会計年度に係る当期純損益金額について、前期損益の修正としてその過去対象会計年度後の対象会計年度の当期純損益金額に含まれる場合は、過年度遡及会計基準の適用による過去の誤謬の修正再表示の処理を行わないこととなることから、この「誤びゅうの訂正又は会計処理の基準の変更による修正をされた場合」には該当しないこととなる。本通達では、このことを例示により留意的に明らかにしている。

- 6 また、上記3における減算調整の一つとして、過去対象会計年度に係る当期純損益金額が、誤びゅうの訂正又は会計処理の基準の変更による修正をされた場合(その過去対象会計年度に係る個別計算所得等の金額とその修正後の当期純損益金額を基礎として計算したとしたならば算出されることとなるその過去対象会計年度に係る個別計算所得等の金額とが異なる場合に限る。)において、その対象会計年度開始の日における修正後の純資産の額が同日における修正前の純資産の額を下回るときにおけるその下回る部分の金額に係る調整が規定されている(令155の18③八)。この減算調整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をされた場合についても同様である。

- 7 なお、共同支配会社等の特例適用前個別計算所得等の金額の計算については、構成会社等の特例適用前個別計算所得等の金額の計算の規定が準用されているため(令155の18④)、共同支配会社等についても本通達と同様に取り扱うこととなる。

**【新設】(課税所得の金額に含まれないことの例示)**

18-1-47 令第155条の18第2項第13号ハ(個別計算所得等の金額の計算)の「課税所得の金額(……)に含まれないこと」には、例えば、同号に規定する構成会社等から受ける同号ハの資金の供与に係る収益の額に相当する金額が、措置法第66条の5の3第1項又は第2項(対象純支払利子等に係る課税の特例)の規定により、同号に規定する資金供与会社等の同条第1項に規定する超過利子額に相当する金額又は同条第2項に規定する調整対象超過利子額に相当する金額(外国におけるこれらに相当するものを含む。)として損金の額に算入されることが含まれることに留意する。

**【解説】**

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た(法6の2)。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率(15%)を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率(15%)に至るまで上乘せ(トップアップ)課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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(国別調整後対象租税額)が、その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からその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を控除した残額(以下「国別グループ純所得の金額」という。)のうちに占める割合をいうこととされている(法82の2②一イ(3))。
- 3 この国別グループ純所得の金額の計算の基礎となる個別計算所得金額又は個別計算損失金額は、個別計算所得等の金額から算出することとされており(法82二十七・二十八)、この個別計算所得等の金額は、当期純損益金額を出発点として、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されている(法82二十六)。
- 4 この加算調整の一つとして、グループ内金融取決めに係る費用の額に係る調整が規定されている(令155の18②十三)。  
例えば、グループ内金融取決めににより、低税率国の構成会社等の費用が増加し、その当期純損益金額の減少が生ずる一方で、その低税率国の構成会社等から高税率国の構成会社等に対する支払がその高税率国の税制上、所得控除、免税、損金算入又は税額控除等の措置の対象となる場合には、その高税率国の構成会社等の課税所得を増加させることなしに低税率国の実効税率が上昇することとなる。この規定の趣旨は、このようなグループ内金融取決めに係る費用の額をその低税率国の会社等の個別計算所得等の金額から除外し、実効税率を適切に算出するというものである。

- 5 具体的には、法人税法施行令第155条の18第2項第13号に規定する構成会社等が、資金供与会社等（同号に規定する資金供与会社等をいう。以下同じ。）から直接又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他の会社等を通じて間接に受けた資金の供与（(1)及び(2)に掲げる要件の全てを満たすものに限る。）に係る費用の額で、当期純損益金額に係る費用の額としている金額を加算することとなる。
- (1) その資金の供与に係る契約が効力を有する期間において、その資金の供与に係る費用の額がその構成会社等の当期純損益金額に含まれることが見込まれること。
- (2) その資金の供与に係る契約が効力を有する期間において、その資金の供与に係る収益の額がその資金供与会社等の課税所得の金額（その資金供与会社等に係る所在地国の租税に関する法令において課税標準とされる所得の金額をいう。以下同じ。）に含まれないことが見込まれること。
- 6 ここで、グループ内金融取決めにより、高税率国の構成会社等から低税率国の構成会社等に対し資金を供与し、その低税率国の構成会社等から高税率国の構成会社等に対してその資金の供与に係る利子の支払があった場合に、例えば、その高税率国の税制上、その受け取った利子の額が免税とされる場合には、その額が高税率国の構成会社等の課税所得の金額に含まれないこととなり、この場合における資金の供与は上記5(2)に掲げる要件に該当することは明らかであるが、例えば、高税率国の構成会社等の課税所得の金額の計算上、その受け取った利子の額に相当する金額とその高税率国の構成会社等有する措置法第66条の5の3第1項に規定する超過利子額に相当する金額又は同条第2項に規定する調整対象超過利子額に相当する金額が相殺され、その高税率国の構成会社等の課税所得の金額が増加しないことが見込まれるような場合における資金の供与も上記5(2)に掲げる要件に該当すると解するのが相当である。
- そこで、本通達では、上記5(2)の資金の供与に係る収益の額が資金供与会社等の課税所得の金額に含まれないことには、その収益の額に相当する金額が、同条第1項又は第2項の規定により、資金供与会社等の超過利子額に相当する金額又は調整対象超過利子額に相当する金額（外国におけるこれらに相当するものを含む。）として損金の額に算入されることが含まれることを例示により留意的に明らかにしている。
- 7 なお、共同支配会社等の特例適用前個別計算所得等の金額の計算については、構成会社等の特例適用前個別計算所得等の金額の計算の規定が準用されているため（令155の18④）、共同支配会社等についても本通達と同様に取り扱うこととなる。



**【新設】（利益の配当の額の範囲）**

18-1-48 利益の配当の額（令第155条の18第3項第2号（個別計算所得等の金額の計算）に規定する利益の配当の額をいう。以下18-1-48において同じ。）は、同号に規定する所有持分を有することにより受ける配当の額をいうのであるから、例えば、平成11年1月22日付企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」（以下18-1-58において「金融商品会計基準」という。）が適用される場合における新株予約権付社債につき受ける利子の額は、当該利益の配当の額には含まれないことに留意する。

**【解説】**

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た（法6の2）。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率（15%）を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率（15%）に至るまで上乘せ（トップアップ）課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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（国別調整後対象租税額）が、その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からその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を控除した残額（以下「国別グループ純所得の金額」という。）のうちに占める割合をいうこととされている（法82の2②-イ(3)）。
- 3 この国別グループ純所得の金額の計算の基礎となる個別計算所得金額又は個別計算損失金額は、個別計算所得等の金額から算出することとされており（法82二十七・二十八）、この個別計算所得等の金額は、当期純損益金額を出発点として、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されている（法82二十六）。
- 4 この減算調整の一つとして、除外配当に係る調整が規定されている（令155の18③二）。

除外配当とは、特定多国籍企業グループ等の保有割合が低く、かつ、構成会社等の保有期間が短い一定の所有持分（短期保有ポートフォリオ株式）以外の所有持分に係る利益の配当をいう。

具体的には、構成会社等の他の会社等に対する所有持分（法人税法施行令第155条の18第3項第2号に規定する所有持分をいう。以下同じ。）を有することにより受ける利益の配当の額（当該他の会社等がその構成会社等の特定多国籍企業グループ等に属する他の構成会社等である場合において、その利益の配当の額を当該他の構成会社等の当期純損益金額に係る費用の額としているときは、その費用の額としている金額に相当する金額を除く。以下同じ。）で、当期純損益金額に係る収益の額としている金額を減算することとなる。

5 ここで、金融商品の中には財務会計上、その発行者側の負債だけではなく純資産も増加する複合金融商品があるところ、このような複合金融商品について、純資産の部に計上された部分だけでなく、負債の部に計上された部分に係る金銭についてもこの利益の配当の額に該当するのか疑義が生ずる。

この点、この利益の配当の額とは、所有持分を有することにより受ける配当の額をいうのであるから、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に係る配当の額、つまり、純資産の部に計上された部分に係る配当の額のみがこの利益の配当の額に該当することとなる。

そこで、本通達では、この複合金融商品の取扱いについて、新株予約権付社債の取扱いを例に挙げ、金融商品会計基準が適用される場合における新株予約権付社債につき受ける利子の額（負債の部に計上される部分に係る利子の額）は、この利益の配当の額には含まれないことを留意的に明らかにしている。

なお、金融商品会計基準では、複合金融商品の発行者側の会計処理について、①転換社債型新株予約権付社債と②転換社債型新株予約権付社債以外の新株予約権付社債に区分して経理方法を定めている（金融商品会計基準 36、38）。①については、社債の対価部分と新株予約権の対価部分とに区分せず普通社債の発行に準じて一括処理する方法とそれぞれ区分する方法の選択ができることとされており、②については、それぞれ区分する方法で会計処理を行うこととされている。

6 共同支配会社等の特例適用前個別計算所得等の金額の計算については、構成会社等の特例適用前個別計算所得等の金額の計算の規定が準用されているため（令 155 の 18④）、共同支配会社等についても本通達と同様に取り扱うこととなる。

**【新設】(除外配当に係る費用の額)**

18-1-49 令第155条の18第3項第2号(個別計算所得等の金額の計算)の「所有持分(……)を有することにより受ける利益の配当の額(……)で、当期純損益金額に係る収益の額としている金額」の算定に当たっては、その利益の配当に係る費用の額を含めないことに留意する。

**【解説】**

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た(法6の2)。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率(15%)を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率(15%)に至るまで上乘せ(トップアップ)課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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(国別調整後対象租税額)が、その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からその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を控除した残額(以下「国別グループ純所得の金額」という。)のうちに占める割合をいうこととされている(法82の2②一イ(3))。
- 3 この国別グループ純所得の金額の計算の基礎となる個別計算所得金額又は個別計算損失金額は、個別計算所得等の金額から算出することとされており(法82二十七・二十八)、この個別計算所得等の金額は、当期純損益金額を出発点として、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されている(法82二十六)。
- 4 この減算調整の一つとして、除外配当に係る調整が規定されている(令155の18③二)。  
除外配当とは、特定多国籍企業グループ等の保有割合が低く、かつ、構成会社等の保有期間が短い一定の所有持分(短期保有ポートフォリオ株式)以外の所有持分に係る利益の配当をいう。  
具体的には、構成会社等の他の会社等に対する所有持分(法人税法施行令第155条の18第3項第2号に規定する所有持分をいう。以下同じ。)を有することにより受ける利益の配当の額(当該他の会社等がその構成会社等の特定多国籍企業グループ等に属する他の構成会社等である場合において、その利益の配当の額を当該他の構成会社等の当期純損益金額に係る費用の額としているときは、その費用の額としている金額に相当する金額を除く。以下同じ。)で、当期純損益金額に係る収益の額としている金額を減算することとなる。
- 5 ここで、例えば、各事業年度の所得に対する法人税における外国子会社配当益金不算入制度(法23の2)においては、その制度の対象とな

る剰余金の配当等の額からその剰余金の配当等の額に係る費用の額に相当する一定の金額を控除した金額は益金の額に算入しないこととされていることから、本制度においても、除外配当に係る費用の額に相当する金額を控除するのかと疑問を抱く向きもあろう。

そこで、本通達では、構成会社等が、他の会社等に対する所有持分を有することにより受ける利益の配当の額で、当期純損益金額に係る収益の額としている金額の算定に当たっては、その利益の配当に係る費用の額を含めないことを留意的に明らかにしている。つまり、利益の配当の額に係る費用の額は、個別計算所得等の金額の計算上、減算調整を行う利益の配当の額から控除する必要はなく、その結果、個別計算所得等の金額の計算に含まれることとなる。

6 なお、共同支配会社等の特例適用前個別計算所得等の金額の計算については、構成会社等の特例適用前個別計算所得等の金額の計算の規定が準用されているため（令 155 の 18④）、共同支配会社等についても本通達と同様に取り扱うこととなる。

### 【新設】(所有持分に係る所有期間の判定)

18-1-50 令第155条の18第3項第2号ロ(個別計算所得等の金額の計算)の「引き続き1年以上その所有持分を有していたこと」(以下18-1-51までにおいて「1年以上所有要件」という。)の判定は、構成会社等ごとに行うのであるから、例えば、構成会社等が当該構成会社等の特定多国籍企業グループ等(法第82条第4号(定義)に規定する特定多国籍企業グループ等をいう。以下この章において同じ。)に属する他の構成会社等から所有持分の取得をした場合には、規則第38条の16第16項(個別計算所得等の金額の計算)の規定の適用があるときを除き、当該構成会社等が当該所有持分の取得をした日から令第155条の18第3項第2号ロの利益の配当を受ける日までの期間に基づき1年以上所有要件の判定を行うことに留意する。

(注) 本文の取扱いは、恒久的施設等を有する構成会社等と当該恒久的施設等との間の所有持分の取得についても、同様とする。

### 【解説】

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た(法6の2)。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率(15%)を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率(15%)に至るまで上乘せ(トップアップ)課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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(国別調整後対象租税額)が、その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からその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を控除した残額(以下「国別グループ純所得の金額」という。)のうちに占める割合をいうこととされている(法82の2②一イ(3))。
- 3 この国別グループ純所得の金額の計算の基礎となる個別計算所得金額又は個別計算損失金額は、個別計算所得等の金額から算出することとされており(法82二十七・二十八)、この個別計算所得等の金額は、当期純損益金額を出発点として、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されている(法82二十六)。
- 4 この減算調整の一つとして、除外配当に係る調整が規定されている(令155の18③二)。  
除外配当とは、特定多国籍企業グループ等の保有割合が低く、かつ、構成会社等の保有期間が短い一定の所有持分(短期保有ポートフォリオ株式)以外の所有持分に係る利益の配当をいう。

具体的には、構成会社等の他の会社等に対する所有持分(次に掲げる要件のいずれかを満たすものに限る。以下同じ。)を有することにより

受ける利益の配当の額（当該他の会社等がその構成会社等の特定多国籍企業グループ等に属する他の構成会社等である場合において、その利益の配当の額を当該他の構成会社等の当期純損益金額に係る費用の額としているときは、その費用の額としている金額に相当する金額を除く。）で、当期純損益金額に係る収益の額としている金額をいうこととされている（令 155 の 18③二）。

(1) その利益の配当を受ける直前における次に掲げる割合の全てが 10%以上であること（非ポートフォリオ要件）。

イ その構成会社等の特定多国籍企業グループ等に属する全ての会社等が有する当該他の会社等に対する所有持分に係る権利（利益の配当を受ける権利に限る。イにおいて同じ。）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（注）

（注） 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る場合にあつては、(イ)及び(ロ)に掲げる割合の全てとされている。

(イ) その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

(ロ) 当該それ以外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

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

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

(2) その構成会社等がその利益の配当を受ける日まで引き続き 1 年以上その所有持分を有していたこと（1 年以上所有要件）。

5 ここで、上記 4 (2) の 1 年以上所有要件の判定において、構成会社等が他の構成会社等から所有持分を取得した場合に、当該他の構成会社等がその所有持分を有していた期間を含めるのかどうか疑義が生ずる。この点、法人税法施行令第 155 条の 18 第 3 項第 2 号ロにおいて、「当該構成会社等が当該利益の配当を受ける日まで引き続き 1 年以上その所有持分を有していたこと」と規定されており、当該他の構成会社等がその所有持分を有していた期間を含めないこととなる。本通達では、このことを例示により留意的に明らかにしている。

また、法人税法施行規則第 38 条の 16 第 16 項において、構成会社等が利益の配当を受ける日前 1 年以内に特定組織再編成により他の構成会社等から所有持分の移転を受けた場合においては、その所有持分を有していた期間には、当該他の構成会社等がその所有持分を有していた期間を含むものとされていることから、本通達では、「規則第 38 条の 16 第 16 項……の規定の適用があるときを除き」としている。

- 6 さらに、本制度において、恒久的施設等はそれ自体、構成会社等に該当するところ（法 82 十三ロ・ニ）、その恒久的施設等を有する構成会社等（以下「本店」という。）とその恒久的施設等との間で所有持分の取得が行われる場合が考えられる。本通達の注書では、本店が恒久的施設等から取得した所有持分又は恒久的施設等が本店から取得した所有持分に係る 1 年以上所有要件の判定についても、構成会社等間の所有持分の取得の場合と同様に取り扱うことを明らかにしている。
- 7 なお、上記 4 (1)の非ポートフォリオ要件については、上記 4 (1)イからハマまでにおいて、「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」とされており、構成会社等の単位ではなく、特定多国籍企業グループ等全体でその判定を行うこととなる点に留意する必要がある。
- 8 おって、共同支配会社等の特例適用前個別計算所得等の金額の計算については、構成会社等の特例適用前個別計算所得等の金額の計算の規定が準用されているため（令 155 の 18④）、共同支配会社等についても本通達と同様に取り扱うこととなる。

**【新設】(所有持分の一部の譲渡又は移転をした場合の所有期間の判定)**

**18-1-51** 特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等が他の者にその有する所有持分の一部の譲渡又は移転をした場合には、その一部の譲渡又は移転をした所有持分と種類を同じくする所有持分のうち最も遅く取得をしたものから譲渡又は移転をしたものとして、当該所有持分に係る1年以上所有要件に該当するかどうかの判定を行うことに留意する。

**【解説】**

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た(法6の2)。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率(15%)を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率(15%)に至るまで上乘せ(トップアップ)課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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(国別調整後対象租税額)が、その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からその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を控除した残額(以下「国別グループ純所得の金額」という。)のうちに占める割合をいうこととされている(法82の2②一イ(3))。
- 3 この国別グループ純所得の金額の計算の基礎となる個別計算所得金額又は個別計算損失金額は、個別計算所得等の金額から算出することとされており(法82二十七・二十八)、この個別計算所得等の金額は、当期純損益金額を出発点として、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されている(法82二十六)。
- 4 この減算調整の一つとして、除外配当に係る調整が規定されている(令155の18③二)。

除外配当とは、特定多国籍企業グループ等の保有割合が低く、かつ、構成会社等の保有期間が短い一定の所有持分(短期保有ポートフォリオ株式)以外の所有持分に係る利益の配当をいう。

具体的には、構成会社等の他の会社等に対する所有持分(次に掲げる要件のいずれかを満たすものに限る。以下同じ。)を有することにより受ける利益の配当の額(当該他の会社等がその構成会社等の特定多国籍企業グループ等に属する他の構成会社等である場合において、その利益の配当の額を当該他の構成会社等の当期純損益金額に係る費用の額としているときは、その費用の額としている金額に相当する金額を除く。)で、当期純損益金額に係る収益の額としている金額をいうこととされている(令155の18③二)。

- (1) その利益の配当を受ける直前における次に掲げる割合の全てが10%以上であること(非ポートフォリオ要件)。



イ その構成会社等の特定多国籍企業グループ等に属する全ての会社等が有する当該他の会社等に対する所有持分に係る権利（利益の配当を受ける権利に限る。イにおいて同じ。）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(注)

(注) 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る場合にあつては、(イ)及び(ロ)に掲げる割合の全てとされている。

(イ) その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

(ロ) 当該それ以外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

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

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

(2) その構成会社等がその利益の配当を受ける日まで引き続き1年以上その所有持分を有していたこと(注)(1年以上所有要件)。

(注) 構成会社等が利益の配当を受ける日前1年以内に特定組織再編成により他の構成会社等からその所有持分の移転を受けた場合においては、その所有持分を有していた期間には、当該他の構成会社等がその所有持分を有していた期間を含むものとされている(規38の16⑩)。

5 ここで、上記4(2)について、構成会社等がその有する所有持分の一部の譲渡又は移転をした場合に、引き続き有する所有持分に係る1年以上所有要件をどのように判定するかが問題となる。この点、令和3年12月にOECD/G20「BEPS包摂的枠組み」において承認された各国が国内法整備に当たって参照すべきモデルルール(Global Anti-Base Erosion Model Rules)(以下「モデルルール」という。)に係るコメンタリー(Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules)(以下「コメンタリー」という。)においては、特定の種類の株式の所有持分を処分した場合には、直近に取得したその所有持分と同じ種類の所有持分を処分したものとみなして判定することとされている(第3章に関するコメンタリー・パラ43)。

本通達では、法令の規定、本制度の導入に当たり参照されたモデルルールに係るコメンタリーの記載等を踏まえ、特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等が他の者にその有する所有持分の一部の譲渡又は移転をした場合には、その一部の譲渡又は移転をした所有持分と種類

を同じくする所有持分のうち最も遅く取得をしたものから譲渡又は移転をしたものとして、その所有持分に係る1年以上所有要件に該当するかどうかの判定を行うことを留意的に明らかにしている。

- 6 なお、共同支配会社等の特例適用前個別計算所得等の金額の計算については、構成会社等の特例適用前個別計算所得等の金額の計算の規定が準用されているため（令155の18④）、共同支配会社等についても本通達と同様に取り扱うこととなる。

**【新設】(裸傭船契約の期間の判定)**

18-1-52 令第155条の19第1項第2号イ(国際海運業所得)の「貸付けその他これに類するもの」は、裸傭船契約(同項第1号ニに規定する裸傭船契約をいう。以下18-1-52において同じ。)に係るもので同項第2号イの「その契約の期間が3年を超えないもの」に限られるのであるから、例えば、次に掲げるものは、これに該当しないことに留意する。

(1) 裸傭船契約の期間が3年を超えることが当該裸傭船契約等からみて明らかであるもの

(2) 裸傭船契約の期間が3年以下であっても、当該裸傭船契約の更新をし、当該更新をする前の裸傭船契約の期間と当該更新をした後の裸傭船契約の期間を通算すると3年を超えることとなる場合における当該更新をした後のもの

(注) 上記(2)の「通算すると3年を超えることとなる場合における当該更新」をした日以後の裸傭船の貸付けその他これに類するものは同号イに掲げる事業に該当しないのであるが、同日前の裸傭船の貸付けその他これに類するものは同号イに掲げる事業に該当することに留意する。

**【解説】**

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た(法6の2)。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率(15%)を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率(15%)に至るまで上乘せ(トップアップ)課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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(国別調整後対象租税額)が、その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からその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を控除した残額(以下「国別グループ純所得の金額」という。)のうちに占める割合をいうこととされている(法82の2②一イ(3))。
- 3 この国別グループ純所得の金額の計算の基礎となる個別計算所得金額又は個別計算損失金額は、個別計算所得等の金額から算出することとされており(法82二十七・二十八)、この個別計算所得等の金額は、当期純損益金額を出発点として、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されている(法82二十六)。
- 4 この特定の業種のみに関係する調整の一つとして、国際海運業所得に係る調整が規定されている(令155の19)。

国際海運業に対しては、多くの国又は地域において、資本集約的な性質、収益性及び経済的なライフサイクルの長さ等、業種固有の性質を踏まえ、いわゆるトン数標準税制等、他の業種とは異なる税制が導入されている。本制度における実効税率の計算において、国際海運業所得に対して何ら調整を行わない場合にはそのような国々の政策目的を損なう可能性があることから、OECDモデル租税条約第8条の対象とされる利得の範囲を基礎とした国際海運業に係る一定の収益又は費用に関しては、個別計算所得等の金額に含まないこととされている（令155の19①）。

5 具体的には、構成会社等が国際海運業（次の(1)から(6)までに掲げる事業をいう。以下同じ。）を行う場合において、国際海運業及び付随的国際海運業（次の(7)から(11)までに掲げる事業をいう。以下同じ。）に係る収益の額若しくは利益の額又は費用の額若しくは損失の額であって、当期純損益金額に係る収益の額若しくは利益の額又は費用の額（その収益の額又は利益の額を得るために間接に要した費用の額として財務省令で定めるところにより計算した金額を含む。）若しくは損失の額としている金額があるときは、その構成会社等の各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、その当期純損益金額にはこれらの金額を含まないものとして、個別計算所得等の金額の調整を行うこととされている（令155の19①）。

- (1) 国際航路において運航される船舶（その構成会社等が、所有権、賃借権その他これらに類する権利に基づきその船舶を利用することができるものに限る。）による旅客又は貨物の輸送
- (2) 国際航路において運航される船舶による旅客又は貨物の輸送（(1)に掲げるものを除くものとし、船舶の一部を目的とする運送契約に係るものに限る。）
- (3) 国際航路において旅客又は貨物の輸送のために運航される船舶（その構成会社等が、船員の乗組み、艀装及び需品の補給を行うものに限る。）の貸付けその他これに類するもの
- (4) 他の構成会社等に対する国際航路において旅客又は貨物の輸送のために運航される船舶の貸付けその他これに類するもの（裸傭船契約に係るものに限る。）
- (5) 国際航路において運航される船舶による旅客又は貨物の輸送の共同経営その他これに類するもの
- (6) 国際航路において旅客又は貨物の輸送のために運航された船舶（その構成会社等が、利用のために1年以上有していたものに限る。）の譲渡
- (7) 船舶運航事業者（船舶の運航を行う他の者をいう。以下同じ。）のうちその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ものに対する船舶の貸付けその他これに類するもの（裸傭船契約に係るものであって、その契約の期間が3年を超えないものに限る。）
- (8) その構成会社等が船舶の運航を行う国際航路の一部である内陸水路について船舶運航事業者が船舶の運航を行う場合におけるその運航に係る乗船券の販売

- (9) コンテナの貸付け若しくは短期間に限り行われる保管又は貸付けを行ったコンテナの返還が遅滞した場合における賠償の請求
- (10) 船舶運航事業者に対する人的役務の提供（船舶の運航の事業に係るものに限る。）
- (11) 国際海運業のために行う金銭の預託その他の利子若しくは利益の配当又はこれらに類する収益を生ずべき事業（国際海運業又は(7)から(10)までに掲げる事業に該当するものを除く。）のうち、国際航路における船舶の運航に欠くことのできないもの

6 ここで、付随的国際海運業となる上記5(7)の「船舶の貸付けその他これに類するもの」は、裸傭船契約に係るものであって、その契約の期間が3年を超えないものに限定されていることから、その契約の期間が重要なポイントとなるため、本通達では、「その契約の期間が3年を超えないもの」に該当しない船舶の貸付け等を次のとおり例示により留意的に明らかにしている。

まず、本通達の(1)では、「裸傭船契約の期間が3年を超えることが当該裸傭船契約等からみて明らかであるもの」を掲げている。ここでは、裸傭船契約に係る船舶の貸付け等が既に3年を超えて行われている実績のあるものが「その契約の期間が3年を超えないもの」に該当しないことは当然であるが、裸傭船契約の貸付け等の期間が3年を超えることとなっているものも「その契約の期間が3年を超えないもの」に該当しないことを明らかにしている。したがって、その裸傭船契約の内容等からみてその貸付け等が3年を超えて行われることが明らかである場合には、その貸付け等は3年を超えないものに該当しないものとして取り扱われることとなる。

次に、本通達の(2)では、「裸傭船契約の期間が3年以下であっても、当該裸傭船契約の更新をし、当該更新をする前の裸傭船契約の期間と当該更新をした後の裸傭船契約の期間を通算すると3年を超えることとなる場合における当該更新をした後のもの」を掲げている。ここでは、「その契約の期間が3年を超えないもの」の判定に当たって、裸傭船契約の期間が3年以下であっても、その裸傭船契約の更新をした場合には、その更新前の期間とその更新後の期間を区分して判定を行うのか、それとも、これらの期間を通算して判定を行うのか疑義が生ずるところ、法令上、裸傭船契約の期間が3年を超えないものに限り付随的国際海運業に該当する貸付け等とした趣旨は、上記5(7)に係る国際海運業所得に係る調整の規定が長期の船舶の賃貸契約から生ずる所得にまで適用されないようにすることを意図したものであると解されるから、契約の更新をした場合には、その更新前後の期間を通算したところで3年を超えないものであるかどうかの判定を行うことが相当である。したがって、裸傭船契約の期間は3年以下であるが、その裸傭船契約の更新をし、その更新をする前の裸傭船契約の期間とその更新をした後の裸傭船契約の期間を通算すると3年を超えることとなる場合におけるその更新をした後のものは、「その契約の期間が3年を超えないもの」に該当しないこととなる。

なお、本通達(2)について、その更新をした日以前の裸傭船の貸付け等は、その契約の期間が3年を超えていないのであるから、その貸付け等は「その契約の期間が3年を超えないもの」に該当し、付随的国際海運業に該当することとなる。本通達の注書では、このことを留意的に明らかにしている。

7 おって、共同支配会社等の特例適用前個別計算所得等の金額の計算については、構成会社等の特例適用前個別計算所得等の金額の計算の規定が準用されているため（令 155 の 19⑤）、共同支配会社等についても本通達と同様に取り扱うこととなる。

**【新設】（船舶に係る事業運営上の重要な決定及び事業活動の例示）**

18-1-53 令第 155 条の 19 第 3 項（国際海運業所得）の「船舶に係る事業運営上の重要な決定」には、例えば、重要な財産の処分及び譲受け、主要な契約の締結、戦略的提携若しくは船舶共同計算に関する合意又は海外拠点の展開等についての取締役会等における意思決定が該当する。

また、同項の「船舶に係る事業活動」には、例えば、配船若しくは運航計画、貨物若しくは旅客の輸送に係る予約の受付、船舶に係る各種保険の手配、資金調達、輸送行為に必要な陸上人員若しくは船員に係る採用、配置等の人事、輸送行為に必要な設備、機器、燃料、資材等の調達又は輸送行為に必要な技能等に係る教育、訓練若しくは研修に関する管理が該当する。

(注) 同項の「船舶に係る事業運営上の重要な決定及び当該船舶に係る事業活動」を他の者に委託している事実があるとしても、そのことのみをもって同項の「船舶に係る事業運営上の重要な決定及び当該船舶に係る事業活動が第 1 項の構成会社等の所在地国において行われていない場合」に該当することにはならない。

**【解説】**

- 1 令和 5 年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た（法 6 の 2）。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率（15%）を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率（15%）に至るまで上乘せ（トップアップ）課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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（国別調整後対象租税額）が、その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からその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を控除した残額（以下「国別グループ純所得の金額」という。）のうちに占める割合をいうこととされている（法 82 の 2 ②一イ(3)）。
- 3 この国別グループ純所得の金額の計算の基礎となる個別計算所得金額又は個別計算損失金額は、個別計算所得等の金額から算出することとされており（法 82 二十七・二十八）、この個別計算所得等の金額は、当期純損益金額を出発点として、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されている（法 82 二十六）。
- 4 この特定の業種のみに関係する調整の一つとして、国際海運業所得に係る調整が規定されている（令 155 の 19）。

国際海運業に対しては、多くの国又は地域において、資本集約的な性質、収益性及び経済的なライフサイクルの長さ等、業種固有の性質を踏まえ、いわゆるトン数標準税制等、他の業種とは異なる税制が導入されている。本制度における実効税率の計算において、国際海運業所得に対して何ら調整を行わない場合にはそのような国々の政策目的を損なう可能性があることから、OECDモデル租税条約第8条の対象とされる利得の範囲を基礎とした国際海運業に係る一定の収益又は費用に関しては、個別計算所得等の金額に含まないこととされている（令155の19①）。

5 具体的には、構成会社等が国際海運業（次の(1)から(6)までに掲げる事業をいう。以下同じ。）を行う場合において、国際海運業及び付随的国際海運業（次の(7)から(11)までに掲げる事業をいう。以下同じ。）に係る収益の額若しくは利益の額又は費用の額若しくは損失の額であって、当期純損益金額に係る収益の額若しくは利益の額又は費用の額（その収益の額又は利益の額を得るために間接に要した費用の額として財務省令で定めるところにより計算した金額を含む。）若しくは損失の額としている金額があるときは、その構成会社等の各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、その当期純損益金額にはこれらの金額を含まないものとして、個別計算所得等の金額の調整を行うこととされている（令155の19①）。

- (1) 国際航路において運航される船舶（その構成会社等が、所有権、賃借権その他これらに類する権利に基づきその船舶を利用することができるものに限る。）による旅客又は貨物の輸送
- (2) 国際航路において運航される船舶による旅客又は貨物の輸送（(1)に掲げるものを除くものとし、船舶の一部を目的とする運送契約に係るものに限る。）
- (3) 国際航路において旅客又は貨物の輸送のために運航される船舶（その構成会社等が、船員の乗組み、艀装及び需品の補給を行うものに限る。）の貸付けその他これに類するもの
- (4) 他の構成会社等に対する国際航路において旅客又は貨物の輸送のために運航される船舶の貸付けその他これに類するもの（裸傭船契約に係るものに限る。）
- (5) 国際航路において運航される船舶による旅客又は貨物の輸送の共同経営その他これに類するもの
- (6) 国際航路において旅客又は貨物の輸送のために運航された船舶（その構成会社等が、利用のために1年以上有していたものに限る。）の譲渡
- (7) 船舶運航事業者（船舶の運航を行う他の者をいう。以下同じ。）のうちその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ものに対する船舶の貸付けその他これに類するもの（裸傭船契約に係るものであって、その契約の期間が3年を超えないものに限る。）
- (8) その構成会社等が船舶の運航を行う国際航路の一部である内陸水路について船舶運航事業者が船舶の運航を行う場合におけるその運航に係る乗船券の販売



- (9) コンテナの貸付け若しくは短期間に限り行われる保管又は貸付けを行ったコンテナの返還が遅滞した場合における賠償の請求
- (10) 船舶運航事業者に対する人的役務の提供（船舶の運航の事業に係るものに限る。）
- (11) 国際海運業のために行う金銭の預託その他の利子若しくは利益の配当又はこれらに類する収益を生ずべき事業（国際海運業又は(7)から(10)までに掲げる事業に該当するものを除く。）のうち、国際航路における船舶の運航に欠くことのできないもの
- 6 ここで、この国際海運業所得に係る調整は、国際海運業に係る全ての船舶に係る事業運営上の重要な決定及びその船舶に係る事業活動が構成会社等の所在地国において行われていない場合には、適用しないこととされていることから（令 155 の 19③）、具体的にどのようなものが「船舶に係る事業運営上の重要な決定」及び「船舶に係る事業活動」に該当するのかが重要なポイントとなる。
- そこで、本通達では、国際海運業の実態を踏まえ、「船舶に係る事業運営上の重要な決定」には、重要な財産の処分及び譲受け、主要な契約の締結、戦略的提携若しくは船舶共同計算に関する合意又は海外拠点の展開等についての取締役会等における意思決定が該当することを、また、「船舶に係る事業活動」には、配船若しくは運航計画、貨物若しくは旅客の輸送に係る予約の受付、船舶に係る各種保険の手配、資金調達、輸送行為に必要な陸上人員若しくは船員に係る採用、配置等の人事、輸送行為に必要な設備、機器、燃料、資材等の調達又は輸送行為に必要な技能等に係る教育、訓練若しくは研修に関する管理が該当することをそれぞれ例示により明らかにしている。
- 7 ところで、国際海運業を行う構成会社等がこれらの「船舶に係る事業運営上の重要な決定」及び「船舶に係る事業活動」を他の者に委託するということが多くあり、このような場合に、法人税法施行令第 155 条の 19 第 3 項の要件を満たしているかどうか疑義が生ずる。
- この点、法令上特段の制限は設けられておらず、また、国際海運業に係る実務においてこのような委託が一般的に行われていることを踏まえると、他の者に委託している事実があるとしても、そのことのみをもってこの要件を満たさないと解することは相当ではない。本通達の注書では、このことを明らかにしている。なお、同項の規定は、国際海運業に係る全ての船舶に係る事業運営上の重要な決定及びその船舶に係る事業活動が、その「国際海運業を行う構成会社等の所在地国において行われていること」を担保することを目的とした規定であるから、委託を受けた「船舶に係る事業運営上の重要な決定」及び「船舶に係る事業活動」は、委託者である構成会社等の所在地国で行われていなければならないことに留意が必要である。
- 8 また、同項の規定は、「国際海運業に係る全ての」船舶に係る事業運営上の重要な決定及びその船舶に係る事業活動が国際海運業を行う構成会社等の所在地国において行われていることを求めるものであるから、国際海運業を行う構成会社等の船舶（国際海運業に係るものに限る。）が複数ある場合において、その複数ある船舶の全てについて事業運営上の重要な決定及び事業活動がその構成会社等の所在地国において行われていないときは、その複数ある全ての船舶に係る国際海運業所得に係る調整が行われないうこととなる。一方、特定多国籍企業グループ等のうち、国際海運業を行う一の構成会社等について同項の規定の適用があった場合でも、そのことは、国際海運業を行う他の構成会社等についての同項の規定の適用に影響を与えない。つまり、同項の規定は、構成会社等ごとに適用されることに留意が必要である。

9 なお、共同支配会社等の特例適用前個別計算所得等の金額の計算については、構成会社等の特例適用前個別計算所得等の金額の計算の規定が準用されているため（令 155 の 19⑤）、共同支配会社等についても本通達と同様に取り扱うこととなる。

**【新設】（銀行業に係る自己資本の充実が図られるものの意義）**

**18-1-54** 規則第 38 条の 19（銀行等に係る個別計算所得等の金額の計算）の「銀行業……に関する規制により必要とされる自己資本の充実が図られるもの」とは、例えば、平成 18 年 3 月 27 日付金融庁告示第 19 号「銀行法第 14 条の 2 の規定に基づき、銀行がその保有する資産等に照らし自己資本の充実の状況が適当であるかどうかを判断するための基準」第 2 条第 2 号（連結自己資本比率の計算方法）の算式の「その他 Tier1 資本」若しくは同告示第 14 条第 2 号（単体自己資本比率の計算方法）の算式の「その他 Tier1 資本」若しくは平成 18 年 3 月 27 日付金融庁告示第 20 号「銀行法第 52 条の 25 の規定に基づき、銀行持株会社が銀行持株会社及びその子会社の保有する資産等に照らしそれらの自己資本の充実の状況が適当であるかどうかを判断するための基準」第 2 条第 2 号（連結自己資本比率の計算方法）の算式の「その他 Tier1 資本」又は外国におけるこれらに相当するものに係るものをいう。

**【解説】**

- 1 令和 5 年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た（法 6 の 2）。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率（15%）を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率（15%）に至るまで上乘せ（トップアップ）課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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（国別調整後対象租税額）が、その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からその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を控除した残額（以下「国別グループ純所得の金額」という。）のうちに占める割合をいうこととされている（法 82 の 2 ②一イ(3)）。
- 3 この国別グループ純所得の金額の計算の基礎となる個別計算所得金額又は個別計算損失金額は、個別計算所得等の金額から算出することとされており（法 82 二十七・二十八）、この個別計算所得等の金額は、当期純損益金額を出発点として、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されている（法 82 二十六）。
- 4 この特定の業種のみに関係する調整の一つとして、銀行等に係る個別計算所得等の金額の計算が規定されている（令 155 の 22）。  
銀行の自己資本比率規制におけるいわゆるその他 Tier1 資本は、多くの財務会計基準において純資産として取り扱われる一方、一部の国又は地域の税制においては負債として取り扱われる場合がある。この場合、その他 Tier1 資本を満たすために発行された金融商品に係る金銭等の分配は、その発行者である銀行にとって財務会計上は配当として取り扱われる一方で、税務上は支払利子として取り扱われることとなり、

財務会計上の利益と課税所得との間に永久差異が生じ得る。本規定は、このことを踏まえ、次のとおり、個別計算所得等の金額の計算においては、一定の金融商品に係る金銭等の分配により生じた構成会社等の純資産の額の減少額を費用として取り扱い、分配を受けた構成会社等の純資産の額の増加額を収益として取り扱うこととするものである。

なお、保険業におけるいわゆる制限付き Tier 1 資本についても、同様とされている。

(1) 特定金融商品に係る金銭等の分配を行った場合の構成会社等個別計算所得等の金額の調整

銀行等（構成会社等のうち、銀行、保険会社若しくはこれら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をいう。以下同じ。）が、各対象会計年度においてその発行する特定金融商品(注)に係る金銭等（金銭その他の財産をいう。以下同じ。）の分配を行うことにより純資産の額が減少した場合には、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、その減少した部分の金額のうち当期純損益金額に係る費用の額としていない金額をその対象会計年度の特例適用前個別計算所得等の金額から減算すること等とされている（令 155 の 22①）。

(注) 会社等が発行する金融商品のうち、あらかじめ定められた一定の事実が生じた場合に株式への転換が行われるもの若しくは元本の削減が行われるもの又はこれらに類するものであって、銀行業又は保険業に関する規制により必要とされる自己資本の充実が図られるものをいうこととされている（規 38 の 19）。

(2) 特定金融商品に係る金銭等の分配を受けた場合の構成会社等個別計算所得等の金額の調整

構成会社等が、各対象会計年度において銀行等が発行した特定金融商品に係る金銭等の分配を受けることによりその純資産の額が増加した場合には、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、その増加した部分の金額のうち当期純損益金額に係る収益の額又は利益の額としていない金額をその対象会計年度の特例適用前個別計算所得等の金額に加算すること等とされている（令 155 の 22②）。

5 ここで、上記 4 (1) (注) の「銀行業……に関する規制により必要とされる自己資本の充実が図られるもの」とは、具体的にどのようなものがこれに該当するのか明らかではない。

この点、この規定の趣旨は、銀行の自己資本比率規制におけるその他 Tier1 資本に係る財務会計上と税務上の取扱いが異なることによる差異を調整することであり、このその他 Tier1 資本とは、具体的に、バーゼル銀行監督委員会による銀行の自己資本比率規制におけるその他 Tier1 資本をいい、また、我が国の銀行業に関する自己資本比率規制においては、バーゼル銀行監督委員会による銀行の自己資本比率規制に関する計算方法等は、平成 18 年 3 月 27 日付金融庁告示第 19 号等に反映されている。

そこで、本通達では、平成 18 年 3 月 27 日付金融庁告示第 19 号等を参照し、上記 4 (1) (注) の「銀行業……に関する規制により必要とされる自己資本の充実が図られるもの」とは、次に掲げるものに係るものをいうことを例示により明らかにしている。

- (1) 平成 18 年 3 月 27 日付金融庁告示第 19 号「銀行法第 14 条の 2 の規定に基づき、銀行がその保有する資産等に照らし自己資本の充実の状況が適当であるかどうかを判断するための基準」第 2 条第 2 号の算式の「その他 Tier1 資本」（銀行の国際統一基準に係る連結自己資本比率）
  - (2) 同告示第 14 条第 2 号の算式の「その他 Tier1 資本」（国際統一基準に係る単体自己資本比率）
  - (3) 平成 18 年 3 月 27 日付金融庁告示第 20 号「銀行法第 52 条の 25 の規定に基づき、銀行持株会社が銀行持株会社及びその子会社の保有する資産等に照らしそれらの自己資本の充実の状況が適当であるかどうかを判断するための基準」第 2 条第 2 号の算式の「その他 Tier1 資本」（銀行持株会社の国際統一基準に係る連結自己資本比率）
  - (4) 外国における(1)から(3)までに掲げるものに相当するもの
- 6 なお、共同支配会社等の特例適用前個別計算所得等の金額の計算については、構成会社等の特例適用前個別計算所得等の金額の計算の規定が準用されているため（令 155 の 22③）、共同支配会社等についても本通達と同様に取り扱うこととなる。

**【新設】（保険業に係る自己資本の充実が図られるものの意義）**

**18-1-55** 規則第38条の19（銀行等に係る個別計算所得等の金額の計算）の「保険業に関する規制により必要とされる自己資本の充実が図られるもの」とは、例えば、平成8年2月29日付大蔵省告示第50号「保険会社の資本金、基金、準備金等及び通常の予測を超える危険に相当する額の計算方法等を定める件」第1条第4項第5号イ（資本金、基金、準備金等の計算）に掲げる負債性資本調達手段又は外国におけるこれに相当するものに係るものをいう。

**【解説】**

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た（法6の2）。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率（15%）を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率（15%）に至るまで上乘せ（トップアップ）課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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（国別調整後対象租税額）が、その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からその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を控除した残額（以下「国別グループ純所得の金額」という。）のうちに占める割合をいうこととされている（法82の2②一イ(3)）。
- 3 この国別グループ純所得の金額の計算の基礎となる個別計算所得金額又は個別計算損失金額は、個別計算所得等の金額から算出することとされており（法82二十七・二十八）、この個別計算所得等の金額は、当期純損益金額を出発点として、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されている（法82二十六）。
- 4 この特定の業種のみに関係する調整の一つとして、銀行等に係る個別計算所得等の金額の計算が規定されている（令155の22）。

銀行の自己資本比率規制におけるいわゆるその他 Tier1 資本は、多くの財務会計基準において純資産として取り扱われる一方、一部の国又は地域の税制においては負債として取り扱われる場合がある。この場合、その他 Tier1 資本を満たすために発行された金融商品に係る金銭等の分配は、その発行者である銀行にとって財務会計上は配当として取り扱われる一方で、税務上は支払利子として取り扱われることとなり、財務会計上の利益と課税所得との間に永久差異が生じ得る。本規定は、このことを踏まえ、次のとおり、個別計算所得等の金額の計算においては、一定の金融商品に係る金銭等の分配により生じた構成会社等の純資産の額の減少額を費用として取り扱い、分配を受けた構成会社等の純資産の額の増加額を収益として取り扱うこととするものである。

なお、保険業におけるいわゆる制限付き Tier1 資本についても、同様とされている。

(1) 特定金融商品に係る金銭等の分配を行った場合の構成会社等個別計算所得等の金額の調整

銀行等（構成会社等のうち、銀行、保険会社若しくはこれら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をいう。以下同じ。）が、各対象会計年度においてその発行する特定金融商品(注)に係る金銭等（金銭その他の財産をいう。以下同じ。）の分配を行うことにより純資産の額が減少した場合には、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、その減少した部分の金額のうち当期純損益金額に係る費用の額としていない金額をその対象会計年度の特例適用前個別計算所得等の金額から減算すること等とされている（令 155 の 22①）。

(注) 会社等が発行する金融商品のうち、あらかじめ定められた一定の事実が生じた場合に株式への転換が行われるもの若しくは元本の削減が行われるもの又はこれらに類するものであって、銀行業又は保険業に関する規制により必要とされる自己資本の充実が図られるものをいうこととされている（規 38 の 19）。

(2) 特定金融商品に係る金銭等の分配を受けた場合の構成会社等個別計算所得等の金額の調整

構成会社等が、各対象会計年度において銀行等が発行した特定金融商品に係る金銭等の分配を受けることによりその純資産の額が増加した場合には、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、その増加した部分の金額のうち当期純損益金額に係る収益の額又は利益の額としていない金額をその対象会計年度の特例適用前個別計算所得等の金額に加算すること等とされている（令 155 の 22②）。

5 ここで、上記 4 (1) (注) の「保険業に関する規制により必要とされる自己資本の充実が図られるもの」とは、具体的にどのようなものがこれに該当するのか明らかではない。

この点、この規定の趣旨は、保険のソルベンシー・マージン規制における制限付き Tier1 資本に係る財務会計上と税務上の取扱いが異なることによる差異を調整することであり、この制限付き Tier1 資本とは、具体的に、ソルベンシー・マージン規制における制限付き Tier1 資本をいい、また、我が国の保険業に関するソルベンシー・マージン規制においては、保険会社のソルベンシー・マージン規制に関する計算方法等は、平成 8 年 2 月 29 日付大蔵省告示第 50 号に反映されている。

そこで、本通達では、平成 8 年 2 月 29 日付大蔵省告示第 50 号を参照し、上記 4 (1) (注) の「保険業に関する規制により必要とされる自己資本の充実が図られるもの」とは、平成 8 年 2 月 29 日付大蔵省告示第 50 号「保険会社の資本金、基金、準備金等及び通常の予測を超える危険に相当する額の計算方法等を定める件」第 1 条第 4 項第 5 号イに掲げる負債性資本調達手段又は外国におけるこれに相当するものに係るものをいうことを例示により明らかにしている。

6 なお、共同支配会社等の特例適用前個別計算所得等の金額の計算については、構成会社等の特例適用前個別計算所得等の金額の計算の規定が準用されているため（令 155 の 22③）、共同支配会社等についても本通達と同様に取り扱うこととなる。



**【新設】（構成会社等がその親会社の株式等を交付する場合の株式報酬費用額の取扱い）**

**18-1-56 令第155条の23第1項（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）の規定の適用に当たり、例えば、構成会社等の役員又は従業員から受ける役務の提供等につき、当該構成会社等の親会社の同項第1号に規定する株式等を交付する場合には、当該親会社ではなく、当該構成会社等において同項の規定の適用があることに留意する。**

**【解説】**

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た（法6の2）。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率（15%）を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率（15%）に至るまで上乘せ（トップアップ）課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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（国別調整後対象租税額）が、その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からその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を控除した残額（以下「国別グループ純所得の金額」という。）のうちに占める割合をいうこととされている（法82の2②一イ(3)）。
- 3 この国別グループ純所得の金額の計算の基礎となる個別計算所得金額又は個別計算損失金額は、個別計算所得等の金額から算出することとされており（法82二十七・二十八）、この個別計算所得等の金額は、当期純損益金額を出発点として、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されている（法82二十六）。
- 4 この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の一つとして、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が規定されている（令155の23）。

いわゆるストックオプション等の株式報酬費用については、財務会計上の取扱いと税務上の取扱いの違いから永久差異が生ずる場合がある。

このことを踏まえ、特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等報告事項等（構成会社等及び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の個別計算所得等の金額の計算につき本特例の適用を受けようとする旨を含むものに限る。以下同じ。）の提供がある場合又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令を執行する当局にその特定多国籍企業グループ等報告事項等に相当する事項の提供がある場合（提供義務免除規定（法150の3③）の適用がある場合に限る。）には、その対象会計年度以後の各対象

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、株式、ストックオプション等の株式報酬費用につき、財務会計上の費用ではなく、税務上の損金によって計算を行うことができるとされている（令 155 の 23①）。

5 ここで、例えば、構成会社等が非上場会社でその構成会社等の親会社が上場会社であるような場合、その構成会社等の役員又は従業員から受ける役務の提供等につき、その構成会社等の親会社が発行する株式を交付するときに、本特例の適用の対象は、その株式を発行する親会社となるのか、その株式の交付の対象となる役員又は従業員から役務の提供等を受けた構成会社等となるのか疑義が生ずる。

この点、本特例は、役員又は従業員から役務の提供等を受けたことに基づき交付した株式の株式報酬費用額について、財務会計上の株式報酬費用額を税務上の損金に算入される金額に置き換えるものであることから、本通達では、本特例の適用対象となるのは、その親会社ではなく、その構成会社等となることを例示により留意的に明らかにしている。

6 なお、共同支配会社等の特例適用前個別計算所得等の金額の計算については、構成会社等の特例適用前個別計算所得等の金額の計算の規定が準用されているため（令 155 の 23⑦）、共同支配会社等についても本通達と同様に取り扱うこととなる。

**【新設】（時価評価調整加算額及び時価評価調整減算額における時価の例示）**

18-1-57 令第155条の24第2項（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）の「時価」とは、例えば、時価算定会計基準第5項の時価をいう。

**【解説】**

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た（法6の2）。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率（15%）を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率（15%）に至るまで上乘せ（トップアップ）課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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（国別調整後対象租税額）が、その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からその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を控除した残額（以下「国別グループ純所得の金額」という。）のうちに占める割合をいうこととされている（法82の2②一イ(3)）。
- 3 この国別グループ純所得の金額の計算の基礎となる個別計算所得金額又は個別計算損失金額は、個別計算所得等の金額から算出することとされており（法82二十七・二十八）、この個別計算所得等の金額は、当期純損益金額を出発点として、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されている（法82二十六）。
- 4 この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の一つとして、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が規定されている（令155の24）。

財務会計上、一定の資産又は負債について、時価による評価又は減損会計による損益の計上が求められる場合があり、財務会計上の取扱いと税務上の取扱いの違いから差異が生ずることがある。

このことを踏まえ、特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等報告事項等（構成会社等及び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の個別計算所得等の金額又は無国籍構成会社等の個別計算所得等の金額の計算につき本特例の適用を受けようとする旨を含むものに限る。以下同じ。）の提供がある場合又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令を執行する当局にその特定多国籍企業グループ等報告事項等に相当する事項の提供がある場合（提供義務免除規定（法150の3③）の適用がある場合に限る。）には、その対象会計年度以後の各対象会計年度の構成会社等個別計算所得等の金額の計算については、財務会計上時価評価又は減

損会計の対象となっている資産又は負債に係る時価評価による損益及び減損損失を除外し、実現時に損益を計上することができることとされている（令 155 の 24①）。

- 5 そして、この特例の適用を受けることをやめようとする場合（令 155 の 24②）には、その適用を受けることをやめようとする対象会計年度以後の各対象会計年度において、この特例は適用しないこととされ、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、時価評価調整加算額（その対象会計年度開始の時ににおいて資産（法人税法施行令第 155 条の 18 第 2 項第 2 号に規定する所有持分を除く。以下同じ。）を時価により評価した価額がその当初資産帳簿価額を超える場合におけるその超える部分の金額又はその対象会計年度開始の時ににおいて負債を時価により評価した価額がその当初負債帳簿価額を下回る場合におけるその下回る部分の金額をいう。以下同じ。）を特例適用前個別計算所得等の金額に加算し、又は時価評価調整減算額（その対象会計年度開始の時ににおいて資産を時価により評価した価額がその当初資産帳簿価額を下回る場合におけるその下回る部分の金額又はその対象会計年度開始の時ににおいて負債を時価により評価した価額がその当初負債帳簿価額を超える場合におけるその超える部分の金額をいう。以下同じ。）を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る。
- 6 ここで、この「時価」の意義が問題となるが、本特例は、個別計算所得等の金額の計算において、財務会計上時価評価又は減損会計の対象となっている資産又は負債に係る時価評価による損益及び減損損失を除外し、実現時に損益を計上することにより、財務会計上の取扱いと税務上の取扱いの違いから生ずる差異を解消することにあるところ、本特例の適用を受けることをやめようとする対象会計年度以後の対象会計年度においては、財務会計上時価評価又は減損会計の対象となっている資産又は負債に係る時価評価による損益及び減損損失を個別計算所得等の金額の計算上考慮するために、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、時価評価調整加算額を特例適用前個別計算所得等の金額に加算し、又は時価評価調整減算額を特例適用前個別計算所得等の金額から減算するものであるから、財務会計上の時価である時価算定会計基準第 5 項の時価をいうこととなる。本通達では、このことを例示により明らかにしている。
- 7 なお、本通達は、日本基準における時価算定会計基準の取扱いを例示したものであるが、国際会計基準（IFRS）における「IFRS 第 13 号『公正価値測定』」や米国会計基準における「ASC820『公正価値測定』」における公正価値もこの「時価」に該当することに留意が必要である。
- 8 おって、共同支配会社等の特例適用前個別計算所得等の金額の計算については、構成会社等の特例適用前個別計算所得等の金額の計算の規定が準用されているため（令 155 の 24⑦）、共同支配会社等についても本通達と同様に取り扱うこととなる。

### 【新設】(ヘッジ処理の有効性の判定)

18-1-58 規則第 38 条の 21 (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) の有効であると認められる取引に該当するかどうかは、最終親会社等財務会計基準に従って判定を行うのであるから、例えば、最終親会社等が連結等財務諸表の作成に当たり、金融商品会計基準を適用している場合には、金融商品会計基準第 31 項のヘッジ会計の要件を満たす取引がこれに該当することに留意する。

### 【解説】

- 1 令和 5 年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た (法 6 の 2)。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率 (15%) を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率 (15%) に至るまで上乘せ (トップアップ) 課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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 (国別調整後対象租税額) が、その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からその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を控除した残額 (以下「国別グループ純所得の金額」という。) のうちに占める割合をいうこととされている (法 82 の 2 ②一イ(3))。
- 3 この国別グループ純所得の金額の計算の基礎となる個別計算所得金額又は個別計算損失金額は、個別計算所得等の金額から算出することとされており (法 82 二十七・二十八)、この個別計算所得等の金額は、当期純損益金額を出発点として、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されている (法 82 二十六)。
- 4 この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の一つとして、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が規定されている (令 155 の 26)。

多国籍企業グループは、親会社の機能通貨とは異なる通貨で事業活動を行う在外営業活動体への純投資から生ずる為替リスクへのヘッジを行うことが一般的であり、ポートフォリオ株式以外の所有持分をヘッジ対象とするヘッジが行われた場合には、その所有持分の損益が個別計算所得等の金額の計算から除外される一方で (令 155 の 18②二～四③三～五)、その所有持分をヘッジ対象とするヘッジ手段に係る損益が個別計算所得等の金額の計算に含まれることとなる。

このこと等を踏まえ、特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等報告事項等 (構成会社等の個別計算所得等の金額の計算につき本特例の適用を受けようとする旨を含むものに限る。以下同じ。) の提供がある場合又は我が国以外の国若しくは地

域の租税に関する法令を執行する当局にその特定多国籍企業グループ等報告事項等に相当する事項の提供がある場合（提供義務免除規定（法150の3③）の適用がある場合に限る。）には、その構成会社等のその対象会計年度以後の各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、特定取引（その有する法人税法施行令第155条の18第2項第2号に規定する所有持分の価額の変動に伴って生ずるおそれのある損失の額を減少させるための取引（最終親会社等財務会計基準において、その所有持分の為替相場の変動による損失の危険を減殺するために有効であると認められる取引に限る。）をいう。以下同じ。）に係る為替相場の変動による損失の額（特定連結等財務諸表において、その他の包括利益の項目の額に算入されるものに限る。）で、その対象会計年度の当期純損益金額に係る損失の額としている金額（同項第6号ロ及びハに規定する加算調整額に該当するものを除く。）を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、特定取引に係る為替相場の変動による利益の額（特定連結等財務諸表において、その他の包括利益の項目の額に算入されるものに限る。）で、その対象会計年度の当期純損益金額に係る利益の額としている金額（同条第3項第7号ロ及びハに規定する減算調整額に該当するものを除く。）を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る（令155の26①）。

- 5 本通達では、この「最終親会社等財務会計基準において、その所有持分の為替相場の変動による損失の危険を減殺するために有効であると認められる取引」に該当するかどうかについて、最終親会社等が連結等財務諸表の作成に当たり、金融商品会計基準を適用している場合には、金融商品会計基準第31項のヘッジ会計の要件を満たす取引がこれに該当することを例示により留意的に明らかにしている。
- 6 なお、本通達は、最終親会社財務会計基準において日本基準における金融商品会計基準が適用されている場合の取扱いを例示したものであるが、最終親会社財務会計基準において国際会計基準（IFRS）が適用されている場合は、「IFRS第9号『金融商品』」のヘッジ会計の要件を満たす取引がこれに該当し、米国会計基準が適用されている場合は、「ASC815『デリバティブ及びヘッジ』」のヘッジ会計の要件を満たす取引がこれに該当することとなる。
- 7 おって、共同支配会社等の特例適用前個別計算所得等の金額の計算については、構成会社等の特例適用前個別計算所得等の金額の計算の規定が準用されているため（令155の26⑤）、共同支配会社等についても本通達と同様に取り扱うこととなる。

**【新設】（財務機能を果たす構成会社等が他の構成会社等有する所有持分につきヘッジ処理を行っている場合の取扱い）**

18-1-59 令第155条の26第1項（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）の規定の適用に当たり、構成会社等が、当該構成会社等の特定多国籍企業グループ等に属する他の構成会社等有する所有持分につき、財務上の活動としてヘッジ手段となる取引（以下18-1-59において「ヘッジ取引」という。）を行っている場合で、当該構成会社等が当該他の構成会社等と当該ヘッジ取引に係る損益を相殺する関係にある取引を行っているときは、当該他の構成会社等における当該ヘッジ取引に係る損益を相殺する関係にある取引に係る損益（同項第1号の為替相場の変動による損失の額又は同項第2号の為替相場の変動による利益の額に限る。）について、同項の規定が適用されることに留意する。

**【解説】**

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た（法6の2）。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率（15%）を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率（15%）に至るまで上乘せ（トップアップ）課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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（国別調整後対象租税額）が、その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からその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を控除した残額（以下「国別グループ純所得の金額」という。）のうちに占める割合をいうこととされている（法82の2②一イ(3)）。
- 3 この国別グループ純所得の金額の計算の基礎となる個別計算所得金額又は個別計算損失金額は、個別計算所得等の金額から算出することとされており（法82二十七・二十八）、この個別計算所得等の金額は、当期純損益金額を出発点として、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されている（法82二十六）。
- 4 この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の一つとして、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が規定されている（令155の26）。

多国籍企業グループは、親会社の機能通貨とは異なる通貨で事業活動を行う在外営業活動体への純投資から生ずる為替リスクへのヘッジを行うことが一般的であり、ポートフォリオ株式以外の所有持分をヘッジ対象とするヘッジが行われた場合には、その所有持分の損益が個別計算所得等の金額の計算から除外される一方で（令155の18②二～四③三～五）、その所有持分をヘッジ対象とするヘッジ手段に係る損益が個

別計算所得等の金額の計算に含まれることとなる。

このこと等を踏まえ、特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等報告事項等（構成会社等の個別計算所得等の金額の計算につき本特例の適用を受けようとする旨を含むものに限る。以下同じ。）の提供がある場合又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令を執行する当局にその特定多国籍企業グループ等報告事項等に相当する事項の提供がある場合（提供義務免除規定（法150の3③）の適用がある場合に限る。）には、その構成会社等のその対象会計年度以後の各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、特定取引（その有する法人税法施行令第155条の18第2項第2号に規定する所有持分の価額の変動に伴って生ずるおそれのある損失の額を減少させるための取引（最終親会社等財務会計基準において、その所有持分の為替相場の変動による損失の危険を減殺するために有効であると認められる取引に限る。）をいう。以下同じ。）に係る為替相場の変動による損失の額（特定連結等財務諸表において、その他の包括利益の項目の額に算入されるものに限る。）で、その対象会計年度の当期純損益金額に係る損失の額としている金額（同項第6号ロ及びハに規定する加算調整額に該当するものを除く。）を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、特定取引に係る為替相場の変動による利益の額（特定連結等財務諸表において、その他の包括利益の項目の額に算入されるものに限る。）で、その対象会計年度の当期純損益金額に係る利益の額としている金額（同条第3項第7号ロ及びハに規定する減算調整額に該当するものを除く。）を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る（令155の26①）。

- 5 ところで、特定多国籍企業グループ等の財務機能又は金融機能を担っている構成会社等が、ヘッジ対象であるその構成会社等の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が有する所有持分につき、財務上の活動としてヘッジ取引を行い、当該他の構成会社等とそのヘッジ取引に係る損益を相殺する関係にある取引を行うことによって、ヘッジによる経済的及び財務会計上の効果を当該他の構成会社等に移転している場合がある。このような場合、本特例の適用の対象となるのは、財務機能又は金融機能を担っている構成会社等のヘッジ取引か、それとも、当該他の構成会社等が行ったそのヘッジ取引に係る損益を相殺する関係にある取引か疑義が生ずる。

この点、本特例の趣旨は上記4のとおり、所有持分の損益が個別計算所得等の金額の計算から除外される一方、その所有持分をヘッジ対象とするヘッジ手段に係る損益が個別計算所得等の金額の計算に含まれることとなること等に対する調整として、ヘッジ対象に係る損益（所有持分の損益）とヘッジ取引に係る損益の取扱いを一貫させることにあることから、当該他の構成会社等におけるそのヘッジ取引に係る損益を相殺する関係にある取引に係る損益について、本特例を適用するのが相当である。本通達では、このことを留意的に明らかにしている。

- 6 なお、共同支配会社等の特例適用前個別計算所得等の金額の計算については、構成会社等の特例適用前個別計算所得等の金額の計算の規定が準用されているため（令155の26⑤）、共同支配会社等についても本通達と同様に取り扱うこととなる。



**【新設】(その他の事由による債務の消滅の意義)**

18-1-60 令第155条の28第1項(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)の「債務がその債務の免除その他の事由により消滅したこと」(債務の免除により消滅したことを除く。)には、例えば、次に掲げるような事実がこれに該当する。

- (1) 会社更生法又は金融機関等の更生手続の特例等に関する法律(以下18-1-60において「更生特例法」という。)の規定により、構成会社等に対する債権を有する者が、更生計画の定めに従い、当該構成会社等に対して募集株式若しくは募集新株予約権の払込金額又は出資額若しくは基金の拠出の額の払込みをしたものとみなされたこと(外国におけるこれに相当する事実を含む。)
- (2) 会社更生法又は更生特例法の規定により、構成会社等が、更生計画の定めに従い、当該構成会社等に対する債権を有する者に対して当該債権の消滅と引換えに、株式若しくは新株予約権の発行又は出資の受入れ若しくは基金の拠出の割当てをしたこと(外国におけるこれに相当する事実を含む。)
- (3) 構成会社等が、当該構成会社等に対する債権を有する者から当該債権の現物出資を受けることにより、当該債権を有する者に対して募集株式又は募集新株予約権を発行したこと(外国におけるこれに相当する事実を含む。)

**【解説】**

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た(法6の2)。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率(15%)を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率(15%)に至るまで上乘せ(トップアップ)課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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(国別調整後対象租税額)が、その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からその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を控除した残額(以下「国別グループ純所得の金額」という。)のうちに占める割合をいうこととされている(法82の2②一イ(3))。
- 3 この国別グループ純所得の金額の計算の基礎となる個別計算所得金額又は個別計算損失金額は、個別計算所得等の金額から算出することとされており(法82二十七・二十八)、この個別計算所得等の金額は、当期純損益金額を出発点として、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されている(法82二十六)。

4 この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の一つとして、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が規定されている（令 155 の 28）。

多くの財務会計基準において、いわゆる債務免除益は債務者の収益とされているが、多くの国又は地域の法令において、財政難に陥っている企業に対する救済等の政策的な目的から、一定の債務免除益に関して、租税負担の軽減が規定されているところである。この債務免除に関する財務会計上の取扱いと税務上の取扱いが異なることにより生ずる一時差異又は永久差異について、永久差異の場合には、本制度で何ら調整を行わなければ、実効税率を低下させる結果となり、企業に対する救済等といった目的が損なわれる可能性がある。

このことを踏まえ、特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等報告事項等（構成会社等の個別計算所得等の金額の計算につき本特例の適用を受けようとする旨を含むものに限る。以下同じ。）の提供がある場合又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令を執行する当局にその特定多国籍企業グループ等報告事項等に相当する事項の提供がある場合（提供義務免除規定（法 150 の 3③）の適用がある場合に限る。）には、その構成会社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、構成会社等の債務がその債務の免除その他の事由により消滅したことにより生じた利益の額（次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額に限る。）で、その構成会社等の当期純損益金額に係る利益の額としている金額を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る。

- (1) その構成会社等について破産手続、更生手続若しくは再生手続又はこれらに相当する手続において、その債務が消滅した場合 その債務の消滅に係る利益の額（令 155 の 28①一）
- (2) その構成会社等に対する債権を有する者（その構成会社等との間に特殊の関係にある者を除く。(3)において同じ。）のその債権に係る債務がその債務の免除その他の事由により消滅した場合において、その債務の消滅がなかったならば、その債務の消滅の日から 1 年以内に支払不能に陥るおそれがあったとき その債務の消滅及びその消滅に係る他の債務の消滅に係る利益の額（令 155 の 28①二）
- (3) その債務の消滅の直前において、その構成会社等の総負債の額（構成会社等の負債の全ての帳簿価額の合計額をいう。以下同じ。）が総資産の額（構成会社等の資産の全てを時価により評価した価額の合計額をいう。以下同じ。）を超える場合（(1)又は(2)に掲げる場合に該当する場合を除く。） 次に掲げる金額のうちいずれか少ない金額（令 155 の 28①三、規 38 の 22）

イ その債務の消滅の直前のその総負債の額がその総資産の額を超える額

ロ その構成会社等に対する債権を有する者のその債権に係る債務がその債務の免除その他の事由により消滅したことにより生じた利益の額で、その構成会社等の所在地国（その構成会社等が無国籍構成会社等である場合には、その設立国）の租税に関する法令においてその構成会社等の所得の金額の計算上益金の額に算入されない金額

5 ここで、「債務がその債務の免除その他の事由により消滅したこと」（債務の免除により消滅したことを除く。）には、具体的にどのような事実が該当するのか疑義が生ずる。そこで、本通達では、「債務がその債務の免除その他の事由により消滅したこと」（債務の免除により消滅したことを除く。）に該当する事実を例示により明らかにしている。

6 本通達の(1)では、会社更生法等（会社更生法及び更生特例法をいう。以下同じ。）の規定により、更生債権が消滅した場合において募集株式又は募集新株予約権（以下「募集株式等」という。）の申込みの上でその募集株式の払込金額の払込みをしたものとみなされたことを掲げている。

会社更生法においては、更生計画の定めに従い、更生債権者等の権利の全部又は一部が消滅した場合において、これらの者が会社法第 203 条第 2 項の申込みをしたときは募集株式等の払込金額の全部又は一部の払込みをしたものとみなすこととする旨を定めることができることとされている（会社更生法 175）。このような更生計画の定めに従い債権が消滅したことは、その債権に係る債務について、「債務がその債務の免除その他の事由により消滅したこと」（債務の免除により消滅したことを除く。）に該当することとなる。

また、更生特例法の規定により、更生計画の定めに従い、出資額又は基金の拠出の額の払込みをしたものとみなされたこと（更生特例法 96、263）についても、同様である。

7 本通達の(2)では、会社更生法等の規定により、更生債権等の消滅と引換えに株式又は新株予約権の発行等を行ったことを掲げている。

会社更生法においては、更生債権者等の権利の全部又は一部の消滅と引換えにする株式の発行に関する手続を定めている（会社更生法 177 の 2）。このような更生計画の定めに従い、債権者に対してその債権の消滅と引換えに、株式又は新株予約権の発行をしたことも、その債権に係る債務について、「債務がその債務の免除その他の事由により消滅したこと」（債務の免除により消滅したことを除く。）に該当することとなる。

また、更生特例法の規定により、更生計画の定めに従い、債権の消滅と引換えに出資の受入れ又は基金の拠出の割当てをしたことも同様である（更生特例法 97、265）。

8 本通達の(3)では、債権を現物出資する方法による典型的なデット・エクイティ・スワップ（DES）を掲げている。債権者からその債権の現物出資を受けることにより、その債権を有する者に対して募集株式又は募集新株予約権を発行した場合は、一般的には、混同により債権が消滅することとなると解されている。したがって、この場合に債権が消滅したことによるその債権に係る債務の消滅も「債務がその債務の免除その他の事由により消滅したこと」（債務の免除により消滅したことを除く。）に該当することとなる。

9 なお、外国における本通達の(1)から(3)までに掲げるような事実と相当する事実についても、「債務がその債務の免除その他の事由により消滅したこと」（債務の免除により消滅したことを除く。）に該当することとなるため、本通達の(1)から(3)までにおいて、外国におけるこれらに相当する事実を含むこととしている。

- 10 共同支配会社等の共同支配会社等個別計算所得等の金額の計算については、構成会社等の構成会社等個別計算所得等の金額の計算の規定が準用されているため（令 155 の 28②）、共同支配会社等についても本通達と同様に取り扱うこととなる。

**【新設】（債務者における資産の時価の例示）**

18-1-61 規則第38条の22第2項（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）の「時価」とは、例えば、時価算定会計基準第5項の時価をいう。

**【解説】**

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た（法6の2）。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率（15%）を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率（15%）に至るまで上乘せ（トップアップ）課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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（国別調整後対象租税額）が、その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からその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を控除した残額（以下「国別グループ純所得の金額」という。）のうちに占める割合をいうこととされている（法82の2②一イ(3)）。
- 3 この国別グループ純所得の金額の計算の基礎となる個別計算所得金額又は個別計算損失金額は、個別計算所得等の金額から算出することとされており（法82二十七・二十八）、この個別計算所得等の金額は、当期純損益金額を出発点として、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されている（法82二十六）。
- 4 この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の一つとして、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が規定されている（令155の28）。

多くの財務会計基準において、いわゆる債務免除益は債務者の収益とされているが、多くの国又は地域の法令において、財政難に陥っている企業に対する救済等の政策的な目的から、一定の債務免除益に関して、租税負担の軽減が規定されているところである。この債務免除に関する財務会計上の取扱いと税務上の取扱いが異なることにより生ずる一時差異又は永久差異について、永久差異の場合には、本制度で何ら調整を行わなければ、実効税率を低下させる結果となり、企業に対する救済等といった目的が損なわれる可能性がある。

このことを踏まえ、特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等報告事項等（構成会社等の個別計算所得等の金額の計算につき本特例の適用を受けようとする旨を含むものに限る。以下同じ。）の提供がある場合又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令を執行する当局にその特定多国籍企業グループ等報告事項等に相当する事項の提供がある場合（提供義務免除規定（法150

の3③)の適用がある場合に限る。)には、その構成会社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、構成会社等の債務がその債務の免除その他の事由により消滅したことにより生じた利益の額(次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額に限る。)で、その構成会社等の当期純損益金額に係る利益の額としている金額を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る。

- (1) その構成会社等について破産手続、更生手続若しくは再生手続又はこれらに相当する手続において、その債務が消滅した場合 その債務の消滅に係る利益の額(令155の28①一)
- (2) その構成会社等に対する債権を有する者(その構成会社等との間に特殊の関係にある者を除く。以下同じ。)のその債権に係る債務がその債務の免除その他の事由により消滅した場合において、その債務の消滅がなかったならば、その債務の消滅の日から1年以内に支払不能に陥るおそれがあったとき その債務の消滅及びその消滅に係る他の債務の消滅に係る利益の額(令155の28①二)
- (3) その債務の消滅の直前において、その構成会社等の総負債の額(構成会社等の負債の全ての帳簿価額の合計額をいう。以下同じ。)が総資産の額(構成会社等の資産の全てを時価により評価した価額の合計額をいう。以下同じ。)を超える場合((1)又は(2)に掲げる場合に該当する場合を除く。) 次に掲げる金額のうちいずれか少ない金額(令155の28①三、規38の22)

イ その債務の消滅の直前のその総負債の額がその総資産の額を超える額

ロ その構成会社等に対する債権を有する者のその債権に係る債務がその債務の免除その他の事由により消滅したことにより生じた利益の額で、その構成会社等の所在地国(その構成会社等が無国籍構成会社等である場合には、その設立国)の租税に関する法令においてその構成会社等の所得の金額の計算上益金の額に算入されない金額

5 ここで、上記4(3)の「時価」の意義が問題となるが、本特例は、構成会社等の債務が債務の免除その他の事由により消滅したことにより生じた一定の利益の額で、その構成会社等の当期純損益金額(各対象会計年度に係る特定連結等財務諸表の作成の基礎となるその構成会社等の税引後当期純損益金額(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う。)に基づき計算される構成会社等の当期純利益金額又は当期純損失金額として財務省令で定める金額であって、特定連結等財務諸表の作成において必要とされる一定の会計処理が行われなかったものとしたならば算出されることとなる金額をいう。)をいう。)に係る利益の額としている金額を特例適用前個別計算所得等の金額から減算するものであることから、財務会計上の時価である時価算定会計基準第5項の時価をいうこととなる。本通達では、このことを例示により明らかにしている。

6 なお、本通達は、日本基準における時価算定会計基準の取扱いを例示したものであるが、国際会計基準(IFRS)における「IFRS第13号『公正価値測定』」や米国会計基準における「ASC820『公正価値測定』」における公正価値もこの「時価」に該当することに留意が必要である。

7 共同支配会社等の共同支配会社等個別計算所得等の金額の計算については、構成会社等の構成会社等個別計算所得等の金額の計算の規定が準用されているため（令 155 の 28②）、共同支配会社等についても本通達と同様に取り扱うこととなる。

**【新設】(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取扱い)**

**18-1-62** 令第155条の30第1項及び第2項(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)の規定の適用に当たっては、次のことに留意する。

- (1) 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、同条第1項の規定の適用がある。
- (2) 構成会社等の恒久的施設等の欠損の金額(規則第38条の2第3項第7号(定義)に規定する欠損の金額をいう。以下この章において同じ。)が、令第155条の30第1項の規定を適用した対象会計年度後において、当該構成会社等の所在地国の租税に関する法令の規定により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、同条第2項の規定の適用がある。

**【解説】**

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た(法6の2)。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率(15%)を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率(15%)に至るまで上乘せ(トップアップ)課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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(国別調整後対象租税額)が、その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からその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を控除した残額(以下「国別グループ純所得の金額」という。)のうちに占める割合をいうこととされている(法82の2②イ(3))。
- 3 この国別グループ純所得の金額の計算の基礎となる個別計算所得金額又は個別計算損失金額は、個別計算所得等の金額から算出することとされており(法82二十七・二十八)、この個別計算所得等の金額は、当期純損益金額を出発点として、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されている(法82二十六)。
- 4 ここで、恒久的施設等を有する構成会社等については、上記3の調整に加え、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が規定されている(令155の30)。

恒久的施設等を有する構成会社等の所在地国においていわゆる全世界所得課税方式を採用している場合には、恒久的施設等で生じた損失はその構成会社等の課税所得の計算上考慮される一方で、その恒久的施設等の個別計算所得等の金額がその構成会社等の個別計算所得等の金額の計算上考慮されないとすると、その構成会社等の所在地国に係る実効税率が適切に計算されないこととなる。



このことを踏まえ、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、恒久的施設等の特例適用前個別計算所得等の金額（法人税法施行令第155条の19から第155条の29までの規定の適用がある場合には、その適用後の金額。以下同じ。）が零を下回る場合又は零を超える場合に依りて次のように計算を行うこととされている。

(1) 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

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る（令155の30①）。

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

ロ その恒久的施設等のその対象会計年度に係る特例適用前個別計算所得等の金額は、零とする。

(2) 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

各対象会計年度における過去対象会計年度において(1)の場合の取扱い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る（令155の30②）。

イ 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(1)イ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く。）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。

ロ イ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。

5 ところで、上記4のとおり、本特例は、全世界所得課税方式により構成会社等の恒久的施設等で生じた所得又は損失がその構成会社等の課税所得の計算上考慮されていることが前提とされており、その恒久的施設等において損失が生じた場合には、実効税率を適正に計算するために、構成会社等の特例適用前個別計算所得等の金額からその損失の額を減算することとされているところ、構成会社等の所得の金額がそもそも生じていない場合には、本特例が適用されなかったとしても、実効税率に与える影響は限られていることから、本特例の適用があるかどうか疑義が生ずる。

この点、本特例は、法令上、特定多国籍企業グループ等の選択の有無や構成会社等の所得の金額の有無にかかわらず適用することとされていることから、本通達の(1)では、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、本特例の適用があることを留意的に明らかにしている。

- 6 また、上記4(2)について、構成会社等の恒久的施設等の欠損の金額が、上記4(1)の場合の取扱い（法人税法施行令第155条の30第1項の規定）を適用した対象会計年度後の対象会計年度において、その構成会社等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することができる期限を過ぎてしまった場合、その構成会社等の所得の金額の計算上その欠損の金額が考慮されないこととなるため、上記4(1)の場合の取扱いの適用がなかったとして上記4(2)の場合の取扱い（同条第2項の規定）を受けないのではないかと疑義が生ずる。

この点についても、本特例は、法令上、特定多国籍企業グループ等の選択の有無や恒久的施設等の欠損の金額の繰越期限にかかわらず適用することとされていることから、本通達の(2)では、その恒久的施設等の欠損の金額が、上記4(1)の場合の取扱い（同条第1項の規定）を適用した対象会計年度後において、その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4(2)の場合の取扱いの適用があることを留意的に明らかにしている。

- 7 恒久的施設等を有する共同支配会社等及びその恒久的施設等の共同支配会社等個別計算所得等の金額の計算については、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規定が準用されているため（令155の30③）、恒久的施設等を有する共同支配会社等及びその恒久的施設等についても本通達と同様に取り扱うこととなる。

**【新設】（配当控除所得課税規定の例示）**

18-1-63 令第155条の33第1項（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）に規定する配当控除所得課税規定とは、例えば、法第60条（保険会社の契約者配当の損金算入）、法第60条の2（協同組合等の事業分量配当等の損金算入）、措置法第67条の14（特定目的会社に係る課税の特例）、措置法第67条の15（投資法人に係る課税の特例）、措置法第68条の3の2（特定目的信託に係る受託法人の課税の特例）及び措置法第68条の3の3（特定投資信託に係る受託法人の課税の特例）の規定をいうことに留意する。

**【解説】**

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た（法6の2）。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率（15%）を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率（15%）に至るまで上乘せ（トップアップ）課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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（国別調整後対象租税額）が、その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からその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を控除した残額（以下「国別グループ純所得の金額」という。）のうちに占める割合をいうこととされている（法82の2②一イ(3)）。
- 3 この国別グループ純所得の金額の計算の基礎となる個別計算所得金額又は個別計算損失金額は、個別計算所得等の金額から算出することとされており（法82二十七・二十八）、この個別計算所得等の金額は、当期純損益金額を出発点として、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されている（法82二十六）。
- 4 ここで、最終親会社等である構成会社等が配当控除所得課税規定の適用を受ける場合には、上記3の調整に加え、配当控除所得課税規定の適用を受ける最終親会社等であ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が規定されている（令155の33）。

多くの国又は地域において、投資会社等、いわゆる協同組合又はこれらに類する会社等に関して、単一段階課税を目的として、すなわちその会社等の利益に対する租税をその会社等ではなく、実質的にその持分保有者に課することとするため、その会社等が行った利益の配当の額がその会社等の課税所得から控除される税制が導入されている。特に、最終親会社等がこのような税制の適用を受けている場合、仮に何の調整も行わなければ、その最終親会社等の所在地国に係る実効税率が適切に計算されないこととなる。

このことを踏まえ、最終親会社等である構成会社等がその構成会社等の所在地国の配当控除所得課税規定（課税標準の計算について、会社等が支払う利益の配当の額をその会社等の所得の金額から控除することとしている租税に関する法令の規定をいう。以下同じ。）の適用を受け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構成会社等個別計算所得等の金額については、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（法人税法施行令第 155 条の 19 から第 155 条の 31 までの規定の適用がある場合には、その適用後の金額。以下同じ。）が零を超える場合には、その特例適用前個別計算所得等の金額から一定の要件を満たす持分保有者（その構成会社等に対する所有持分を直接に有する者をいう。）に支払う利益の配当の額（配当控除所得課税規定においてその構成会社等の所得の金額から控除されるものであって、その対象会計年度終了の日から 1 年以内に支払われるものに限る。）と法人税法施行令第 155 条の 35 第 9 項に規定する財務省令で定める金額との合計額を控除することとされている。

- 5 この「配当控除所得課税規定」とは、会社等が支払う利益の配当の額をその会社等の所得の金額から控除することとしている租税に関する法令の規定をいうのであるから、本通達では、我が国の法人税法等を参照し、法人税法第 60 条、法人税法第 60 条の 2、措置法第 67 条の 14、措置法第 67 条の 15、措置法第 68 条の 3 の 2 及び措置法第 68 条の 3 の 3 の規定がそれぞれこれに該当することを例示により留意的に明らかにしている。
- 6 なお、共同支配会社等の特例適用前個別計算所得等の金額の計算については、構成会社等の特例適用前個別計算所得等の金額の計算の規定が準用されているため（令 155 の 33②）、共同支配会社等についても本通達と同様に取り扱うこととなる。

**【新設】（所得に対する法人税又は法人税に相当する税の範囲）**

18-1-64 令第155条の34第1項第1号（対象租税の範囲）に掲げる「所得に対する法人税又は法人税に相当する税」には、例えば、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。）、道府県民税及び市町村民税（都民税を含む。）の法人税割並びに事業税の所得割並びに外国におけるこれらに相当する税（次に掲げるものを含む。）が含まれることに留意する。

(1) 構成会社等又は共同支配会社等が組合員となっている任意組合等において営まれる事業から生ずる利益の額又は損失の額で、現実に利益の分配を受け又は損失を負担していないものに係る所得を課税標準として課されるもの及び外国におけるこれらに相当するもの

(ⅱ) 任意組合等とは、民法第667条第1項（組合契約）に規定する組合契約、投資事業有限責任組合契約に関する法律第3条第1項（投資事業有限責任組合契約）に規定する投資事業有限責任組合契約及び有限責任事業組合契約に関する法律第3条第1項（有限責任事業組合契約）に規定する有限責任事業組合契約により成立する組合をいう。

(2) 令第155条の35第3項第4号（調整後対象租税額の計算）に規定する外国子会社合算税制等の適用により課されるもの

**【解説】**

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た（法6の2）。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率（15%）を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率（15%）に至るまで上乘せ（トップアップ）課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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（国別調整後対象租税額）が、その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からその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を控除した残額（国別グループ純所得の金額）のうち占める割合をいうこととされている（法82の2②一イ(3)）。
- 3 この調整後対象租税額は、対象租税の額に多くの調整を加えることで算出される。そして、対象租税とは次に掲げる税をいうこととされている（令155の34①、規38の27②）。
  - (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)に掲げる税を除く。）
  - (2) 適格分配時課税制度により課される税

- (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
  - (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
  - (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。）
- 4 本通達では、上記 3 (1)の「所得に対する法人税又は法人税に相当する税」には、各事業年度の所得の金額を課税標準として課される各事業年度の所得に対する法人税、法人税の付加税である地方法人税（各事業年度の所得に対する法人税に係る部分に限る。）、法人税額を課税標準として課される道府県民税及び市町村民税（都民税を含む。）の法人税割（地方税法 23①三、292①三）並びに各事業年度の所得を課税標準として課される事業税の所得割（地方税法 72 の 12 三）並びに外国におけるこれらに相当する税が含まれることを例示により留意的に明らかにしている。また、これに併せて、構成会社等又は共同支配会社等が組合員となっている任意組合等において営まれる事業から生ずる利益の額又は損失の額で、現実に利益の分配を受け又は損失を負担していないものに係る所得を課税標準として課されるものや、外国子会社合算税制等の適用により課されるものは、我が国においては当然に各事業年度の所得に対する法人税に含まれるところ、本通達では、このことを念のため明らかにしている。
- 5 なお、上記 3 (1)に掲げる税に該当するものとして、本通達における例示以外にも、例えば、特別法人事業税（基準法人所得割額に係る部分に限る。）（特別法人事業税及び特別法人事業譲与税に関する法律 6）や外国に見られる銀行業、石油ガスの探査・生産など特定の活動から生ずる純所得に課される税がある。
- 6 おって、例えば、一定の電気供給業、ガス供給業又は保険業を行う法人の各事業年度の収入金額を課税標準として課される事業税の収入割（地方税法 72 の 12 四）や特別法人事業税（基準法人収入割額に係る部分に限る。）（特別法人事業税及び特別法人事業譲与税に関する法律 6）は上記 3 (4)に掲げる税に該当し、また、法人の各事業年度の資本金等の額を課税標準として課される事業税の資本割（地方税法 72 の 12 二）は上記 3 (5)に掲げる税に該当し、いずれも対象租税の範囲に含まれることとなる。

**【新設】（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税の例示）**

**18-1-65** 令第155条の34第1項第3号（対象租税の範囲）に掲げる税には、例えば、我が国における利子、配当等に対する所得税のように、所得に代えて収入金額又は収入金額に一定の割合を乗じて計算した金額を課税標準として源泉徴収される税がこれに該当することに留意する。

**【解説】**

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た（法6の2）。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率（15%）を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率（15%）に至るまで上乘せ（トップアップ）課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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（国別調整後対象租税額）が、その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からその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を控除した残額（国別グループ純所得の金額）のうちに占める割合をいうこととされている（法82の2②一イ(3)）。
- 3 この調整後対象租税額は、対象租税の額に多くの調整を加えることで算出される。そして、対象租税とは次に掲げる税をいうこととされている（令155の34①、規38の27②）。
  - (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)に掲げる税を除く。）
  - (2) 適格分配時課税制度により課される税
  - (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
  - (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
  - (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。）

4 本通達では、上記 3 (3)に掲げる税には、我が国における利子、配当等に対する所得税のように、徴税上の便宜のため、所得に代えて収入金額又は収入金額に一定の割合を乗じて計算した金額を課税標準として源泉徴収される税がこれに該当することを例示により留意的に明らかにしている。



**【新設】（対象租税の範囲に含まれないものの例示）**

18-1-66 令第155条の34第1項各号（対象租税の範囲）に掲げる税には、例えば、道府県民税及び市町村民税（都民税を含む。）の均等割、事業税の付加価値割、附帯税並びに地方税に係る延滞金及び加算金並びに外国におけるこれらに相当するものは含まれないことに留意する。

**【解説】**

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た（法6の2）。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率（15%）を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率（15%）に至るまで上乘せ（トップアップ）課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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（国別調整後対象租税額）が、その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からその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を控除した残額（国別グループ純所得の金額）のうちに占める割合をいうこととされている（法82の2②一イ(3)）。
- 3 この調整後対象租税額は、対象租税の額に多くの調整を加えることで算出される。そして、対象租税とは次に掲げる税をいうこととされている（令155の34①、規38の27②）。
  - (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)に掲げる税を除く。）
  - (2) 適格分配時課税制度により課される税
  - (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
  - (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
  - (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。）
- 4 本通達では、上記3(1)から(5)までに掲げる税に含まれない税を例示により留意的に明らかにしている。

まず、道府県民税及び市町村民税（都民税を含む。）の均等割は、資本金等の額や従業者数に応じた区分により一定の金額が課されるものであることから（地方税法 52①、312①）、上記 3 (1)から(5)までに掲げる税のいずれにも該当せず、対象租税の範囲に含まれない。

次に、事業税の付加価値割は、各事業年度の付加価値額を課税標準として課されるものであり（地方税法 72 の 12 一）、その付加価値額とは、各事業年度の報酬給与額、純支払利子及び純支払賃借料の合計額と各事業年度の単年度損益との合計額をいうこととされている（地方税法 72 の 14）。この付加価値額において単年度損益が考慮されているのは、納税額を減らすために報酬給与額を意図的に減らすことを防止するためのものであるところ、事業税の付加価値割は、あくまで付加価値額に対して課されるものであることから、上記 3 (1)から(5)までに掲げる税のいずれにも該当せず、対象租税の範囲に含まれない。

そして、附帯税並びに地方税に係る延滞金及び加算金は、上記 3 (1)から(5)までに掲げる税のいずれにも該当せず、当然に対象租税の範囲に含まれない。

最後に、外国におけるこれらに相当する税についても、上記 3 (1)から(5)までに掲げる税のいずれにも該当しないこれらの税と同様、対象租税の範囲に含まれないこととなる。

**【新設】(独立企業間価格又は独立企業間価格相当額により取引が行われたとみなされた場合等の調整後法人税等調整額の計算)**

18-1-67 規則第 38 条の 28 第 3 項第 1 号(調整後対象租税額の計算)に規定する調整後法人税等調整額(以下 18-1-68 までにおいて「調整後法人税等調整額」という。)は、当期純損益金額に係る法人税等調整額(令第 155 条の 35 第 1 項第 2 号(調整後対象租税額の計算)に規定する法人税等調整額をいう。以下 18-1-80 までにおいて同じ。)を基礎に計算するのであるから、次に掲げる場合に応じ、それぞれ次に定めるときの貸借対照表又は連結貸借対照表に計上されることとなる資産及び負債を基礎として調整後法人税等調整額を計算することに留意する。

- (1) 令第 155 条の 16 第 3 項又は第 4 項(当期純損益金額)の規定の適用がある場合 これらの規定の取引が独立企業間価格又は独立企業間価格相当額で行われたとみなして当期純損益金額を計算したとき。
- (2) 同条第 7 項第 2 号又は第 8 項の規定の適用がある場合 同号の「他の会社等の当該特定組織再編成の直前の帳簿価額」又は同項の規定により読み替えられた同号の「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において当該資産及び負債の取得価額とされる金額」に相当する金額により当期純損益金額を計算したとき。
- (3) 同条第 10 項の規定の適用がある場合 同項に規定する特定会計処理がないものとみなして当期純損益金額を計算したとき。
- (4) 令第 155 条の 17 第 6 項(各種投資会社等に係る当期純損益金額の特例)の規定の適用がある場合 同項の「当該開始の時の時価により評価した価額」とみなして当期純損益金額を計算したとき。
- (5) 規則第 38 条の 15 第 4 項又は第 5 項(移行対象会計年度に係る当期純損益金額等)の規定の適用がある場合 同条第 4 項の規定の適用により移転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として当期純損益金額を計算したとき又は同条第 5 項の規定の適用により資産の帳簿価額の変更がなかったものとみなして当期純損益金額を計算したとき。
- (6) 令第 155 条の 29 第 1 項第 3 号(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)の規定の適用がある場合 同号の「その時の時価により評価した価額」とみなして当期純損益金額を計算したとき。

**【解説】**

- 1 令和 5 年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た(法 6 の 2)。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率(15%)を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率(15%)に至るまで上乘せ(トッパアップ)課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一

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（国別調整後対象租税額）が、その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からその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を控除した残額（国別グループ純所得の金額）のうちを占める割合をいうこととされている（法 82 の 2 ②一イ(3)）。

3 この調整後対象租税額は、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次に掲げる金額の合計額をいうこととされている（法 82 三十、令 155 の 35①）。

(1) 当期対象租税額

(2) 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（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う。）の調整額をいう。以下同じ。）について一定の調整を加えたところにより計算した金額（以下「繰延対象租税額」という。）（規 38 の 28①～⑥）

(3) 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る。）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。）（規 38 の 28⑦）

4 この繰延対象租税額は、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を法人税法施行規則第 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う。以下同じ。）に一定の加算調整又は減算調整を加えた金額をいうこととされている（規 38 の 28③）。

5 上記 4 のとおり、調整後法人税等調整額は当期純損益金額に係る法人税等調整額を基礎に計算するのであるから、その当期純損益金額の計算の基となった資産又は負債を基礎にその法人税等調整額も計算されることとなるところ、本制度の適用により、当期純損益金額の計算上、貸借対照表又は連結貸借対照表に計上されている資産及び負債の金額が修正される場合、調整後法人税等調整額は、その当期純損益金額の計算の修正の結果、貸借対照表又は連結貸借対照表に計上されることとなる資産及び負債の金額を基礎に計算することとなる。

したがって、本通達では、その当期純損益金額の計算上、貸借対照表又は連結貸借対照表に計上されている資産及び負債の金額が修正される次の(1)から(6)までの場合に応じて、それぞれに定めるところによることを留意的に明らかにしている。

(1) 独立企業間価格に基づく当期純損益金額の調整が行われる場合（本通達の(1)の場合）

所在地国が異なる構成会社等間又は共同支配会社等間の取引に対する調整としてその取引が独立企業間価格で行われたとみなされる場合には、当期純損益金額の計算上、その独立企業間価格で行われたとみなしてその当期純損益金額を計算することとなるため（令 155 の 16 ③）、その修正後の貸借対照表又は連結貸借対照表に計上されることとなる資産及び負債の金額を基礎として調整後法人税等調整額を計算することとなる。

(2) 特定組織再編成により資産等の移転を受けたことにより当期純損益金額の調整が行われる場合（本通達の(2)の場合）

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、当期純損益金額の計算上、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当期純損益金額を計算することとなるため（令 155 の 16⑦二）、その修正後の貸借対照表又は連結貸借対照表に計上されることとなる資産及び負債の金額を基礎として調整後法人税等調整額を計算することとなる。

また、その資産又は負債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、当期純損益金額の計算上、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においてその資産又は負債の取得価額とされる金額に相当する金額により取得したものとしてその当期純損益金額を計算することとなるため（令 155 の 16⑧）、その修正後の貸借対照表又は連結貸借対照表に計上されることとなる資産及び負債の金額を基礎として調整後法人税等調整額を計算することとなる。

(3) プッシュダウン会計が適用される場合（本通達の(3)の場合）

特定会計処理（いわゆるプッシュダウン会計）により計算することが構成会社等又は共同支配会社等に係る最終親会社等財務会計基準において認められている場合には、当期純損益金額の計算上、その特定会計処理がないものとみなして当期純損益金額を計算することとなるため（令 155 の 16⑩）、その修正後の貸借対照表又は連結貸借対照表に計上されることとなる資産及び負債の金額を基礎として調整後法人税等調整額を計算することとなる。

(4) 各種投資会社等に係る当期純損益金額の特例の取りやめを行った場合（本通達の(4)の場合）

各種投資会社等に係る当期純損益金額の特例（令 155 の 17①）の適用を受けることをやめようとする場合には、対象会計年度開始の時ににおけるその対象各種投資会社等の資産又は負債の帳簿価額については、その開始の時の時価により評価した価額とみなしてその当期純損益金額を計算することとなるため（令 155 の 17⑥）、その修正後の貸借対照表又は連結貸借対照表に計上されることとなる資産及び負債の金額を基礎として調整後法人税等調整額を計算することとなる。

(5) 移行対象会計年度前のグループ内取引等が行われた場合（本通達の(5)の場合）

対象会社等（特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等をいう。以下同じ。）が他の会社等（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をいう。以下同じ。）から資産（最終親会社等財務会計基準における棚卸資産を除く。以下(5)において同じ。）の移転（令和 3 年 12 月 1 日から当該他の会社等に係る移行対象会計年度開始の日の前日までの期間において行われたものに限るものとし、一定のリース資産等を除く。）を受けた場合には、当期純損益金額の計算上、その資産を当該他の会社等のその移転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当期純損益金額を計算することとなるため（規 38 の 15④）、その修正後の貸借対照表又は連結貸借対照表に計上されることとなる資産及び負債の金額を基礎として調整後法人税等調整額を計算することとなる。

また、対象会社等が法人税法施行令第 155 条の 18 第 2 項第 9 号に規定する会計処理の基準の変更又はこれに類する事由（以下「特定事由」という。）により資産の帳簿価額の変更（令和 3 年 12 月 1 日から移行対象会計年度開始の日の前日までの期間において行われたものに限るものとし、その変更の時ににおいてその対象会社等の特定多国籍企業グループ等に属していなかった場合におけるその変更を除く。）を行った場合には、当期純損益金額の計算上、その特定事由によるその資産の帳簿価額の変更がなかったものとみなしてその当期純損益金額を計算することとなるため（規 38 の 15⑤）、その修正後の貸借対照表又は連結貸借対照表に計上されることとなる資産及び負債の金額を基礎として調整後法人税等調整額を計算することとなる。

(6) 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の適用がある場合（本通達の(6)の場合）

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（令 155 の 29①一・二）の適用を受ける場合には、当期純損益金額の計算上、資産の時価評価の起因となる事実が生じた時におけるその適用を受ける資産又は負債の帳簿価額については、その資産又は負債をその時の時価により評価した価額とみなしてその当期純損益金額を計算することとなるため（令 155 の 29①三）、その修正後の貸借対照表又は連結貸借対照表に計上されることとなる資産及び負債の金額を基礎として調整後法人税等調整額を計算することとなる。

**【新設】(恒久的施設等の欠損の金額に係る繰延税金資産)**

18-1-68 令第155条の30第1項第2号(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)の規定の適用を受ける恒久的施設等の欠損の金額に係る規則第38条の28第3項第1号イ(調整後対象租税額の計算)に規定する繰延税金資産は、同号ハの規定により、当該恒久的施設等の調整後法人税等調整額に含まれないことに留意する。

**【解説】**

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た(法6の2)。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率(15%)を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率(15%)に至るまで上乘せ(トップアップ)課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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(国別調整後対象租税額)が、その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からその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を控除した残額(国別グループ純所得の金額)のうちに占める割合をいうこととされている(法82の2②一イ(3))。
- 3 この調整後対象租税額は、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次に掲げる金額の合計額をいうこととされている(法82三十、令155の35①)。
  - (1) 当期対象租税額
  - (2) 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(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う。)の調整額をいう。以下同じ。)について一定の調整を加えたところにより計算した金額(以下「繰延対象租税額」という。)(規38の28①～⑥)
  - (3) 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る。)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。)(規38の28⑦)
- 4 この繰延対象租税額は、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を法人税法施行規則第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う。以下同じ。)に一定の加算調整又は減算調整を加えた金額をいうこととされている(規38の28③)。

5 上記4のとおり、調整後法人税等調整額は当期純損益金額に係る法人税等調整額を基礎に計算するのであるところ、同号ハでは、その当期純損益金額に係る繰延税金資産又は繰延税金負債のうち、個別計算所得等の金額に含まれない収入等に係る繰延税金資産又は繰延税金負債がある場合には、その繰延税金資産又は繰延税金負債はないものとして計算を行うことが規定されている（規38の28③一ハ）。

6 ここで、個別計算所得等の金額の計算は、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されている（法82二十六）が、恒久的施設等を有する構成会社等については、これらの調整に加え、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が設けられている（令155の30）。

具体的には、恒久的施設等を有する構成会社等の所在地国においていわゆる全世界所得課税方式を採用している場合、恒久的施設等で生じた損失はその構成会社等の課税所得の計算上考慮される一方で、その恒久的施設等の個別計算所得等の金額がその構成会社等の個別計算所得等の金額の計算上考慮されないとすると、その構成会社等の所在地国に係る実効税率が適切に計算されないこととなる。

このことを踏まえ、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、恒久的施設等の特例適用前個別計算所得等の金額（法人税法施行令第155条の19から第155条の29までの規定の適用がある場合には、その適用後の金額。以下同じ。）が零を下回る場合又は零を超える場合に依りて次のように計算を行うこととされている。

(1) 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

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る（令155の30①）。

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

ロ その恒久的施設等のその対象会計年度に係る特例適用前個別計算所得等の金額は、零とする。

(2) 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

各対象会計年度における過去対象会計年度において(1)の場合の取扱い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る（令155の30②）。



イ 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(1)イ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く。）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。

ロ イ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。

7 上記6(1)ロの取扱いにより、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が零となった場合には、その恒久的施設等の税務上の損失に関して計上された繰延税金資産は、上記5の取扱いが適用されることとなり、その繰延税金資産はないものとされる。本通達では、このことを留意的に明らかにしている。

**【新設】（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の例示）**

**18-1-69** 規則第 38 条の 28 第 3 項第 1 号ニ（調整後対象租税額の計算）の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は、例えば、構成会社等又は共同支配会社等の法人税又は法人税に相当する税について、申告の要否の判断や収益等の額が課税所得の金額に含まれるかどうかの判断につき、当該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を執行する当局にこれらの判断に基づく申告が適正であると認められることが不確実であるものとして計上された同号イの当期純損益金額に係る繰延税金資産又は繰延税金負債がこれに該当することに留意する。

**【解説】**

- 1 令和 5 年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た（法 6 の 2）。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率（15%）を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率（15%）に至るまで上乘せ（トップアップ）課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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（国別調整後対象租税額）が、その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からその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を控除した残額（国別グループ純所得の金額）のうちに占める割合をいうこととされている（法 82 の 2 ②一イ(3)）。
- 3 この調整後対象租税額は、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次に掲げる金額の合計額をいうこととされている（法 82 三十、令 155 の 35①）。
  - (1) 当期対象租税額
  - (2) 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（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う。）の調整額をいう。以下同じ。）について一定の調整を加えたところにより計算した金額（以下「繰延対象租税額」という。）（規 38 の 28①～⑥）
  - (3) 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る。）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。）（規 38 の 28⑦）
- 4 この繰延対象租税額は、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を法人税法施行規則第 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う。以下同じ。）に一定の加算調整又は減算

調整を加えた金額をいうこととされている（規 38 の 28③）。

5 上記 4 のとおり、調整後法人税等調整額は当期純損益金額に係る法人税等調整額を基礎に計算するのであるところ、同号ニでは、その当期純損益金額に係る繰延税金資産又は繰延税金負債のうちに、不確実な税務処理（法人税又は法人税に相当する税に係る所得の金額の計算上行われた処理に不確実性がある場合におけるその処理をいう。以下同じ。）に係る繰延税金資産又は繰延税金負債がある場合には、その繰延税金資産又は繰延税金負債はないものとして計算を行うことが規定されている（規 38 の 28③一ニ）。

6 この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とは、具体的にどのような会計処理に係る繰延税金資産又は繰延税金負債が該当するのか疑義が生ずる。

この点、日本基準では、不確実な税務処理について包括的に規定した会計処理の基準はないところ、国際会計基準（IFRS）においては、「IFRIC 第 23 号『法人所得税の税務処理に関する不確実性』」において、不確実な税務処理についての会計処理が定められている。この IFRIC 第 23 号では、不確実な税務処理を「関連する税務当局がその税法に基づいてその税務処理を認めるかどうかに関して不確実性がある税務処理」としており、企業は、税務当局が不確実な税務処理を認める可能性が高いかどうかの検討を行った上で、税務当局が不確実な税務処理を認める可能性が高くないと企業が結論を下す場合には、法人所得税における当期の税金費用並びに繰延税金資産及び繰延税金負債について、その不確実性の影響を会計処理に反映しなければならないこととされている。そしてその影響の測定については、最も可能性の高い金額又は期待値とする方法のうち、いずれの方法がより適切な予測となるかを判定して測定することとされている。

本通達では、IFRIC 第 23 号を参照し、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を例示により留意的に明らかにしている。

7 なお、上記 6 のことから、IFRIC 第 23 号の規定により計上された繰延税金資産又は繰延税金負債はこの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該当することとなるが、米国会計基準においても、「ASC740『法人税』」において、不確実な税務処理について、税務上の便益を維持できる可能性が 50%超（more likely than not）かどうかを判定し、この基準を満たさなければ、その不確実性の影響を累積の発生可能性に基づき測定する方法で会計処理に反映しなければならないこととされている。

米国会計基準では、この基準を満たした場合に不確実性の影響が反映された繰延税金資産又は繰延税金負債が計上されることから、ASC740 のこの規定により不確実性の影響が反映された繰延税金資産又は繰延税金負債もこの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該当することとなる。

**【新設】(利益剰余金に係る繰延税金負債の例示)**

18-1-70 規則第 38 条の 28 第 3 項第 1 号ホ(調整後対象租税額の計算)の「利益剰余金に係る繰延税金負債」には、例えば、他の構成会社等又は他の共同支配会社等から受ける利益の配当の額を課税標準として源泉徴収の方法又は外国におけるこれに類する方法により課される対象租税(法第 82 条第 29 号(定義)に規定する対象租税をいう。以下この章において同じ。)について計上された繰延税金負債が該当することに留意する。

**【解説】**

- 1 令和 5 年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た(法 6 の 2)。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率(15%)を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率(15%)に至るまで上乘せ(トップアップ)課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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(国別調整後対象租税額)が、その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からその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を控除した残額(国別グループ純所得の金額)のうち占める割合をいうこととされている(法 82 の 2 ②一イ(3))。
- 3 この調整後対象租税額は、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次に掲げる金額の合計額をいうこととされている(法 82 三十、令 155 の 35①)。
  - (1) 当期対象租税額
  - (2) 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(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う。)の調整額をいう。以下同じ。)について一定の調整を加えたところにより計算した金額(以下「繰延対象租税額」という。)(規 38 の 28①～⑥)
  - (3) 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る。)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。)(規 38 の 28⑦)
- 4 この繰延対象租税額は、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を法人税法施行規則第 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う。以下同じ。)に一定の加算調整又は減算調整を加えた金額をいうこととされている(規 38 の 28③)。

- 5 上記4のとおり、調整後法人税等調整額は当期純損益金額に係る法人税等調整額を基礎に計算するのであるところ、同号ホでは、その当期純損益金額に係る繰延税金負債のうち、他の構成会社等又は他の共同支配会社等に対する所有持分を有する場合における当該他の構成会社等又は他の共同支配会社等の利益剰余金に係る繰延税金負債（当該他の構成会社等又は他の共同支配会社等から受ける利益の配当があった場合に取り崩されることとなるものに限る。）がある場合には、その繰延税金負債はないものとして計算を行うことが規定されている（規38の28③一ホ）。これは、構成会社等間の分配に係る繰延税金費用は、グループ内で操作が可能であるという観点から、繰延対象租税額の計算上、認識しないことを趣旨とするものである。
- 6 本通達では、利益剰余金に係る繰延税金負債には、他の構成会社等又は他の共同支配会社等から受ける利益の配当の額を課税標準として源泉徴収の方法又は外国におけるこれに類する方法により課される対象租税（いわゆる源泉所得税）について計上された繰延税金負債が該当することを例示により留意的に明らかにしている。
- 7 ところで、利益剰余金に係る繰延税金負債には、この源泉所得税のほか、例えば、我が国の外国子会社配当益金不算入制度（法23の2）における剰余金の配当等の額から控除される剰余金の配当等の額の5%相当額について計上される繰延税金負債もこれに含まれることとなり、繰延対象租税額の計算上、認識しないこととなる。

**【新設】(不確実性がある金額が支払われた場合の取扱い)**

18-1-71 令第 155 条の 35 第 2 項第 2 号ロ(調整後対象租税額の計算)の支払われた金額は、対象租税の額に限られるのであるから、同項第 3 号ニに掲げる金額について課された附帯税並びに地方税に係る延滞金及び加算金並びに外国におけるこれらに相当するものの額は含まれないことに留意する。

**【解説】**

- 1 令和 5 年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た(法 6 の 2)。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率(15%)を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率(15%)に至るまで上乘せ(トップアップ)課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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(国別調整後対象租税額)が、その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からその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を控除した残額(国別グループ純所得の金額)のうち占める割合をいうこととされている(法 82 の 2 ②一イ(3))。
- 3 この調整後対象租税額は、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次に掲げる金額の合計額をいうこととされている(法 82 三十、令 155 の 35①)。
  - (1) 当期対象租税額
  - (2) 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(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う。以下同じ。)の調整額をいう。)について一定の調整を加えたところにより計算した金額(規 38 の 28①~⑥)
  - (3) 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る。)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。)(規 38 の 28⑦)
- 4 上記 3 (1)に掲げる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の額(対象租税の額に限る。以下同じ。)に被配分当期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いる(令 155 の 35②)。

この一定の加算調整の一つとして、過去対象会計年度における不確実な税務処理に係る法人税等の額のうちその対象会計年度において支払われた金額(一定のものを除く。)に係る調整が規定されている。これは、不確実な税務処理に係る法人税等の額は、その発生時の過去対象会

計年度において減算調整される場所（令 155 の 35②三ニ）、その不確実な税務処理に係る法人税等が支払われた場合にその支払われた対象会計年度において加算調整するものである。この不確実な税務処理とは、法人税又は法人税に相当する税に係る所得の金額の計算上行われた処理に不確実性がある場合におけるその処理をいうこととされている（令 155 の 35②二ロ・三ニ、規 38 の 28③一ニ⑨）。

5 上記 4 のとおり、この過去対象会計年度における不確実な税務処理に係る法人税等の額は、対象租税の額に限られている。したがって、不確実な税務処理に係る法人税等の額が支払われた場合であっても、これに係る附帯税並びに地方税に係る延滞金及び加算金並びに外国におけるこれらに相当するものの額は対象租税の額ではないため（基通 18-1-66）、この加算調整の対象とはならない。本通達では、このことを留意的に明らかにしている。

6 なお、この加算調整は、不確実な税務処理に係る法人税等の額について、その計上時には当期対象租税額としては認識を行わず、その金額が支払われた時の当期対象租税額として認識することから調整計算を行うものであり、一連の具体的な調整方法は次のとおりとなる。

《計上時》（過去対象会計年度）

法人税等 100 / 未払法人税等 100

不確実な税務処理に係る法人税等の額を過去対象会計年度における当期対象租税額から除外する減算調整（令 155 の 35②三ニ）

《支払時》

未払法人税等 100 / 現金 100

支払われた不確実な税務処理に係る法人税等の額を当期対象租税額に含める加算調整（令 155 の 35②二ロ）

**【新設】(不確実な税務処理に係る法人税等の額の例示)**

18-1-72 規則第 38 条の 28 第 9 項 (調整後対象租税額の計算) の不確実な税務処理に係る法人税等の額には、例えば、構成会社等又は共同支配会社等の法人税又は法人税に相当する税について、申告の要否の判断や収益等の額が課税所得の金額に含まれるかどうかの判断につき、当該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を執行する当局にこれらの判断に基づく申告が適正であると認められることが不確実であるものとして計上された法人税等 (令第 155 条の 35 第 2 項第 1 号 (調整後対象租税額の計算) に規定する法人税等をいう。以下 18-1-73 において同じ。) の額がこれに該当することに留意する。

**【解説】**

- 1 令和 5 年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た (法 6 の 2)。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率 (15%) を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率 (15%) に至るまで上乘せ (トップアップ) 課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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 (国別調整後対象租税額) が、その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からその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を控除した残額 (国別グループ純所得の金額) のうちに占める割合をいうこととされている (法 82 の 2 ②一イ(3))。
- 3 この調整後対象租税額は、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次に掲げる金額の合計額をいうこととされている (法 82 三十、令 155 の 35①)。
  - (1) 当期対象租税額
  - (2) 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 (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う。以下同じ。) の調整額をいう。) について一定の調整を加えたところにより計算した金額 (規 38 の 28①~⑥)
  - (3) 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る。) 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。) (規 38 の 28⑦)
- 4 上記 3 (1) に掲げる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の額 (対象租税の額に限る。以下同じ。) に被配分当期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いる (令 155 の 35②)。



この一定の減算調整の一つとして、その金額のうち不確実な税務処理（法人税又は法人税に相当する税に係る所得の金額の計算上行われた処理に不確実性がある場合におけるその処理をいう。以下同じ。）に係る法人税等の額がある場合におけるその法人税等の額に係る調整が規定されている（令 155 の 35②三ニ、規 38 の 28③一ニ⑨）。

5 この不確実な税務処理に係る法人税等の額とは、具体的にどのような会計処理に係る法人税等の額が該当するのか疑義が生ずる。

この点、日本基準では、不確実な税務処理について包括的に規定した会計処理の基準はないところ、国際会計基準（IFRS）においては、「IFRIC 第 23 号『法人所得税の税務処理に関する不確実性』」において、不確実な税務処理についての会計処理が定められている。この IFRIC 第 23 号では、不確実な税務処理を「関連する税務当局がその税法に基づいてその税務処理を認めるかどうかに関して不確実性がある税務処理」としており、企業は、税務当局が不確実な税務処理を認める可能性が高いかどうかの検討を行った上で、税務当局が不確実な税務処理を認める可能性が高くないと企業が結論を下す場合には、法人所得税における当期の税金費用並びに繰延税金資産及び繰延税金負債について、その不確実性の影響を会計処理に反映しなければならないこととされている。そしてその影響の測定については、最も可能性の高い金額又は期待値とする方法のうち、いずれの方法がより適切な予測となるかを判定して測定することとされている。

本通達では、IFRIC 第 23 号を参照し、不確実な税務処理に係る法人税等の額を例示により留意的に明らかにしている。

6 なお、上記 5 のことから、IFRIC 第 23 号の規定により計上された法人税等の額はこの不確実な税務処理に係る法人税等の額に該当することとなるが、米国会計基準においても、「ASC740『法人税』」において、不確実な税務処理について、税務上の便益を維持できる可能性が 50%超（more likely than not）かどうかを判定し、この基準を満たさなければ、その不確実性の影響を累積の発生可能性に基づき測定する方法で会計処理に反映しなければならないこととされている。

米国会計基準では、この基準を満たした場合に不確実性の影響が反映された法人税等の額が計上されることから、ASC740 のこの規定により不確実性の影響が反映された法人税等の額もこの不確実な税務処理に係る法人税等の額に該当することとなる。

**【新設】（3年以内に支払われることが見込まれない金額に含まれないもの）**

**18-1-73 令第155条の35第2項第3号ホ（調整後対象租税額の計算）の規定の適用に当たり、修正申告又は更正若しくは決定（外国におけるこれらに相当するものを含む。）により生じた法人税等の額は、同号ホの3年以内に支払われることが見込まれない金額に含まれないことに留意する。**

**【解説】**

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た（法6の2）。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率（15%）を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率（15%）に至るまで上乘せ（トップアップ）課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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（国別調整後対象租税額）が、その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からその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を控除した残額（国別グループ純所得の金額）のうち占める割合をいうこととされている（法82の2②一イ(3)）。
- 3 この調整後対象租税額は、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次に掲げる金額の合計額をいうこととされている（法82三十、令155の35①）。
  - (1) 当期対象租税額
  - (2) 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（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う。以下同じ。）の調整額をいう。）について一定の調整を加えたところにより計算した金額（規38の28①～⑥）
  - (3) 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る。）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。）（規38の28⑦）
- 4 上記3(1)に掲げる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の額（対象租税の額に限る。以下同じ。）に被配分当期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いる（令155の35②）。

この一定の減算調整の一つとして、その金額のうちその対象会計年度終了の日から3年以内に支払われることが見込まれない金額（法人税法施行令第155条の35第2項第3号ニに掲げる金額を除く。）に係る調整が規定されている（令155の35②三ホ）。

5 ここで、この「3年以内に支払われることが見込まれない金額」について、令和3年12月にOECD/G20「BEPS包摂的枠組み」において承認された各国が国内法整備に当たって参照すべきモデルルール（Global Anti-Base Erosion Model Rules）（以下「モデルルール」という。）に係るコメンタリー（Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules）（以下「コメンタリー」という。）においては、構成会社等又は共同支配会社等が法人税等の額について、基準税率を上回る対象会計年度の当期対象租税額には含めず、基準税率を下回る対象会計年度の当期対象租税額に含めることなどにより、恣意的に国際最低課税額を免れようとする行為を防止する趣旨から、申告後の調整はこの取扱いの対象とはされないこととされている（第4章に関するコメンタリー・パラ17）。

本通達では、法令の規定、本制度の導入に当たり参照されたモデルルールに係るコメンタリーの記載等を踏まえ、修正申告又は更正若しくは決定（外国におけるこれらに相当するものを含む。）により生じた法人税等の額は、この3年以内に支払われることが見込まれない金額には含まれないことを留意的に明らかにしている。

**【新設】(恒久的施設等への対象租税の額の配賦)**

18-1-74 規則第38条の29第1項第1号(被配分当期対象租税額等)の「恒久的施設等の所得に係る部分の金額として当該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」とは、例えば、同号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の当期純損益金額に係る対象租税の額(同号に規定する対象租税の額をいう。以下18-1-75において同じ。)に次の(1)に掲げる金額の(2)に掲げる金額に対する割合を乗じて計算した金額をいう。

(1) 当該恒久的施設等の所得の金額(当該金額が零を下回る場合には、零)

(2) 次に掲げる金額の合計額

イ 上記(1)の金額及び当該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他の恒久的施設等の所得の金額(当該金額が零を下回る場合には、零)の合計額

ロ 当該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所得の金額のうち上記イに掲げる金額以外の所得の金額(当該金額が零を下回る場合には、零)

(註)1 上記(1)の「恒久的施設等の所得の金額」、上記(2)イの「他の恒久的施設等の所得の金額」及び上記(2)ロの「恒久的施設等を有する構成会社等又は共同支配会社等の所得の金額」は、当該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所在地国の租税に関する法令の規定により計算される金額をいう。

2 上記(2)に掲げる金額が零である場合には、同号の「恒久的施設等の所得に係る部分の金額として当該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」はないものと取り扱って差し支えない。

**【解説】**

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た(法6の2)。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率(15%)を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率(15%)に至るまで上乘せ(トップアップ)課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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(国別調整後対象租税額)が、その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からその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を控除した残

額（国別グループ純所得の金額）のうちに占める割合をいうこととされている（法 82 の 2 ②一イ(3)）。

3 この調整後対象租税額は、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次に掲げる金額の合計額をいうこととされている（法 82 三十、令 155 の 35①）。

(1) 当期対象租税額

(2) 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（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う。以下同じ。）の調整額をいう。）について一定の調整を加えたところにより計算した金額（規 38 の 28①～⑥）

(3) 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る。）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。）（規 38 の 28⑦）

4 上記 3 (1)に掲げる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の額（対象租税の額に限る。）に被配分当期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いる（令 155 の 35②）。

5 この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、恒久的施設等などの各種の当期純損益金額に対応する対象租税を配分するものである。構成会社等又は共同支配会社等が恒久的施設等である場合の被配分当期対象租税額は、次の(1)に掲げる金額から(2)に掲げる金額を控除した残額とされている（令 155 の 35③一、規 38 の 29①）。

(1) 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の当期純損益金額に係る対象租税の額（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対象租税の額。以下同じ。）のうちその恒久的施設等の所得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

(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)に掲げる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

6 ここで、上記 5 (1)の「合理的な方法により計算した金額」とは、必ずしも一の方法に限られないところ、具体的にどのような方法により計算した金額をいうのかが問題となる。

そこで、本通達の本文では、「恒久的施設等の所得に係る部分の金額として当該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」について、具体的な計算方法を例示することにより明らかにしている。

この「合理的な方法により計算した金額」とは「恒久的施設等の所得に係る部分の金額」として計算するものであり、その計算に当たっては、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所在地国の租税に関する法令の規定を勘案して計算することとされている点が前



なお、上記 6 (2)に掲げる金額は、あくまでも合理的な方法により計算した金額であるところ、ここでいう「所得の金額」について、本店の所在地国の租税に関する法令の規定において欠損の金額を所得の金額から控除することが認められているような場合であっても、その控除前の所得の金額を用いて計算を行う方法は合理的といえよう。

- 8 本通達の注書 1 では、通達本文(1)の「恒久的施設等の所得の金額」、同(2)イの「他の恒久的施設等の所得の金額」及び同(2)ロの「恒久的施設等を有する構成会社等又は共同支配会社等の所得の金額」は、上記 6 のとおり、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の所在地国の租税に関する法令の規定により計算される金額をいうことを明らかにしている。したがって、いわゆる国外所得免除方式を採用している国又は地域に本店が所在する場合には、基本的に、その恒久的施設等に対して対象租税の額が配分されないこととなる。
- 9 ところで、我が国法人税法における留保金課税のように、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所得の金額がない場合であっても対象租税が発生する場合が考えられる。本通達の注書 2 では、このような場合に、法人税法施行規則第 38 条の 29 第 1 項第 1 号の「恒久的施設等の所得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」はないものとして取り扱って差し支えないことを明らかにしている。

つまり、上記 6 (2)に掲げる金額が零である場合に生じた対象租税の額を恒久的施設等に配分しなくてもよいし、「恒久的施設等の所得に係る部分の金額」として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所在地国の租税に関する法令の規定を勘案して計算する限り、その対象租税の額を恒久的施設等に配分してもよいのである。

**【新設】(恒久的施設等への外国税額の控除額の配賦)**

18-1-75 規則第 38 条の 29 第 1 項第 2 号(被配分当期対象租税額等)の「同号に掲げる金額に係る部分の金額として当該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」とは、外国税額控除等(規則第 38 条の 27 第 3 項第 1 号(対象租税の範囲)に規定する外国税額控除等をいう。以下 18-1-75 において同じ。)における控除限度額等(外国税額控除等に規定する控除限度額又はこれに相当するものをいい、当該外国税額控除等に規定する繰越控除限度額又はこれに相当するものを含む。)の計算について、いわゆる一括限度額方式を採用している国又は地域においては、例えば、次の(1)に掲げる金額に(2)に掲げる割合を乗じて計算した金額(以下 18-1-75 において「被配分外国税額控除等の額」という。)をいう。

(1) 外国税額控除等により規則第 38 条の 29 第 1 項第 1 号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の当期純損益金額に係る対象租税の額から控除された当該恒久的施設等を有する構成会社等又は共同支配会社等に係る控除対象外国法人税の額等(外国税額控除等に規定する控除対象外国法人税の額又はこれに相当するものをいい、当該外国税額控除等に規定する繰越控除対象外国法人税額又はこれに相当するものを含む。以下 18-1-75 において同じ。)

(2) 次のイに掲げる金額のロに掲げる金額に対する割合

イ 当該恒久的施設等に係る控除対象外国法人税の額等

ロ 当該恒久的施設等を有する構成会社等又は共同支配会社等に係る控除対象外国法人税の額等

(注) 当該恒久的施設等を有する構成会社等又は共同支配会社等に係る当該恒久的施設等以外の恒久的施設等(以下 18-1-75 において「他の恒久的施設等」という。)について、同号に掲げる金額から当該他の恒久的施設等に係る被配分外国税額控除等の額を減算した金額が零を下回るものがある場合には、その下回る金額の合計額に次の(1)に掲げる金額の(2)に掲げる金額に対する割合を乗じて計算した金額を当該恒久的施設等に係る被配分外国税額控除等の額に加算するものとする。

(1) 当該恒久的施設等に係る同号に掲げる金額から当該恒久的施設等に係る被配分外国税額控除等の額を控除した残額

(2) 次に掲げる残額の合計額

イ 上記(注)の(1)に掲げる金額

ロ 他の恒久的施設等(同号に掲げる金額から被配分外国税額控除等の額を控除した残額を有するものに限る。)に係る同号に掲げる金額の合計額から当該他の恒久的施設等に係る被配分外国税額控除等の額の合計額を控除した残額



## 【解説】

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た（法6の2）。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率（15%）を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率（15%）に至るまで上乘せ（トップアップ）課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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（国別調整後対象租税額）が、その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からその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を控除した残額（国別グループ純所得の金額）のうちに占める割合をいうこととされている（法82の2②一(3)）。
- 3 この調整後対象租税額は、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次に掲げる金額の合計額をいうこととされている（法82三十、令155の35①）。
  - (1) 当期対象租税額
  - (2) 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（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う。以下同じ。）の調整額をいう。）について一定の調整を加えたところにより計算した金額（規38の28①～⑥）
  - (3) 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る。）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。）（規38の28⑦）
- 4 上記3(1)に掲げる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の額（対象租税の額に限る。）に被配分当期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いる（令155の35②）。
- 5 この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、恒久的施設等などの各種の当期純損益金額に対応する対象租税を配分するものである。構成会社等又は共同支配会社等が恒久的施設等である場合の被配分当期対象租税額は、次の(1)に掲げる金額から(2)に掲げる金額を控除した残額とされている（令155の35③一、規38の29①）。
  - (1) 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の当期純損益金額に係る対象租税の額（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対象租税の額。以下同じ。）のうちその恒久的施設等の所得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
  - (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)に掲げる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

6 ここで、上記5(2)の「合理的な方法により計算した金額」とは、必ずしも一の方法に限られないところ、具体的にどのような方法により計算した金額をいうのかが問題となる。

そこで、本通達の本文では、「同号に掲げる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」について、具体的な計算方法を例示することにより明らかにしている。

この「合理的な方法により計算した金額」とは外国税額控除等の適用を受ける金額のうち法人税法施行規則第38条の29第1項第1号に掲げる金額に係る部分の金額として計算するものであり、その計算に当たっては、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所在地国の租税に関する法令の規定を勘案して」計算することとされている点が前提となることから、外国税額控除等における控除限度額等の計算について、我が国のように、いわゆる一括限度額方式を採用している国又は地域においては、次の(1)に掲げる金額に(2)に掲げる割合を乗じて計算する方法は合理的な方法の一つといえる。

(1) 外国税額控除等により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当期純損益金額に係る対象租税の額から控除された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に係る控除対象外国法人税の額等

(2) 次のイに掲げる金額のロに掲げる金額に対する割合

イ その恒久的施設等に係る控除対象外国法人税の額等

ロ 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に係る控除対象外国法人税の額等

7 上記6(1)に掲げる金額は、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適用を受けた（実際に控除を受けた）外国税額控除等の額であり、また、上記6(2)に掲げる割合は、外国税額の控除額の配分を受ける恒久的施設等に係る控除対象外国法人税の額等の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に係る控除対象外国法人税の額等に対する割合である。

これらを算式にすると以下のとおりとなる。

$$\begin{array}{l} \text{恒久的施設等を有する構成会社等又は共同支配会社等が} \\ \text{実際に控除を受けた外国税額控除等の額} \end{array} \times \frac{\begin{array}{l} \text{その恒久的施設等に係る控除対象外国法人税の額等} \\ \hline \text{その恒久的施設等を有する構成会社等又は} \\ \text{共同支配会社等に係る控除対象外国法人税の額等} \end{array}}$$

8 ところで、外国税額控除等における控除限度額等の計算について、いわゆる国別限度額方式を採用している国又は地域においては、ある国

において控除限度額等に余裕が生じている場合であっても、他の国において生じた控除しきれない控除対象外国法人税の額等を控除することはできないが、我が国のように、いわゆる一括限度額方式を採用している国又は地域においては、これを控除することができる。

このようなことから、被配分外国税額控除等の額の計算の結果、他の恒久的施設等に配分される対象租税の額から当該他の恒久的施設等に係る被配分外国税額控除等の額を減算した金額が零を下回るものがある場合に、その下回る金額をその恒久的施設等に係る外国税額控除後の対象租税の額から控除しないとすれば、被配分当期対象租税額が過大に配分される可能性があり、適切な実効税率の計算を行うことができなくなる。したがって、本通達の注書では、恒久的施設等を有する構成会社等又は共同支配会社等に係る他の恒久的施設等について、配分される対象租税の額から当該他の恒久的施設等に係る被配分外国税額控除等の額を減算した金額が零を下回るものがある場合には、その下回る金額の合計額に次の(1)に掲げる金額の(2)に掲げる金額に対する割合を乗じて計算した金額をその恒久的施設等に係る被配分外国税額控除等の額に加算することを明らかにしている。

(1) その恒久的施設等に係る法人税法施行規則第 38 条の 29 第 1 項第 1 号に掲げる金額からその恒久的施設等に係る被配分外国税額控除等の額を控除した残額

(2) 次に掲げる残額の合計額

イ (1)に掲げる金額

ロ 他の恒久的施設等（同号に掲げる金額から被配分外国税額控除等の額を控除した残額を有するものに限る。）に係る同号に掲げる金額の合計額から当該他の恒久的施設等に係る被配分外国税額控除等の額の合計額を控除した残額

9 上記 8 (1)及び(2)ロの「被配分外国税額控除等の額」は、本通達の注書を適用する前の額であることに留意が必要である。

**【新設】(外国子会社合算税制の適用がある場合の対象租税の額の配賦)**

**18-1-76** 規則第 38 条の 29 第 4 項第 1 号イ(被配分当期対象租税額等)の「外国子会社合算税制等により当該親会社等の益金の額に算入される金額に係る部分の金額として当該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」とは、構成会社等又は共同支配会社等に係る親会社等(令第 155 条の 35 第 3 項第 4 号(調整後対象租税額の計算)に規定する親会社等をいう。以下 18-1-77 までにおいて同じ。)が内国法人である場合には、例えば、その当期純損益金額に係る対象租税の額(規則第 38 条の 29 第 4 項第 1 号イに規定する対象租税の額をいう。以下 18-1-77 において同じ。)に次の(1)に掲げる金額の(2)に掲げる金額に対する割合を乗じて計算した金額をいう。

(1) 措置法第 66 条の 6(内国法人の外国関係会社に係る所得の課税の特例)又は措置法第 66 条の 9 の 2(特殊関係株主等である内国法人に係る外国関係法人に係る所得の課税の特例)に規定する課税対象金額、部分課税対象金額、金融子会社等部分課税対象金額又は金融関係法人部分課税対象金額(当該構成会社等又は共同支配会社等に係る部分に限る。)

(2) 当該親会社等の所在地国の租税に関する法令の規定により計算された所得の金額

(注) 上記(2)に掲げる金額がない場合には、同号イに掲げる金額はないことに留意する。

**【解説】**

- 1 令和 5 年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た(法 6 の 2)。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率(15%)を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率(15%)に至るまで上乘せ(トップアップ)課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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(国別調整後対象租税額)が、その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からその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を控除した残額(国別グループ純所得の金額)のうち占める割合をいうこととされている(法 82 の 2 ②一イ(3))。
- 3 この調整後対象租税額は、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次に掲げる金額の合計額をいうこととされている(法 82 三十、令 155 の 35①)。
  - (1) 当期対象租税額

- (2) 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（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う。以下同じ。）の調整額をいう。）について一定の調整を加えたところにより計算した金額（規 38 の 28①～⑥）
- (3) 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る。）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。）（規 38 の 28⑦）
- 4 上記 3 (1)に掲げる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の額（対象租税の額に限る。）に被配分当期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いる（令 155 の 35②）。
- 5 この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、外国子会社合算税制等（法人税法施行令第 155 条の 35 第 3 項第 4 号に規定する外国子会社合算税制等をいう。以下同じ。）の適用を受ける親会社等に係る外国関係会社等などの各種の当期純損益金額に対応する対象租税を配分するものである。構成会社等又は共同支配会社等に係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次に掲げる区分に応じそれぞれ次に定める金額を合計した金額とされている（令 155 の 35③四、規 38 の 29④）。
- (1) 受動的所得の金額以外の所得の金額 イに掲げる金額からロに掲げる金額を控除した残額にハに掲げる割合を乗じて計算した金額
- イ その親会社等の当期純損益金額に係る対象租税の額（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対象租税の額。以下同じ。）のうち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
- ロ 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金額のうちイに掲げる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
- ハ その構成会社等又は共同支配会社等に係る受動的所得の金額以外の所得の金額がその構成会社等又は共同支配会社等に係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の合計額のうち占める割合
- (2) 受動的所得の金額 イに掲げる金額からロに掲げる金額を控除した残額にハに掲げる割合を乗じて計算した金額（その金額がニに掲げる金額を超える場合には、ニに掲げる金額）
- イ (1)イに掲げる金額
- ロ (1)ロに掲げる金額
- ハ その構成会社等又は共同支配会社等に係る受動的所得の金額がその構成会社等又は共同支配会社等に係る受動的所得の金額及び受動的所得の金額以外の所得の金額の合計額のうち占める割合

ニ 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、基準税率から被配分当期対象租税額（受動的所得の金額に係る部分に限る。）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無国籍構成会社等実効税率又は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

6 ここで、上記5(1)イの「合理的な方法により計算した金額」とは、必ずしも一の方法に限られないところ、具体的にどのような方法により計算した金額をいうのかが問題となる。

そこで、本通達の本文では、我が国の外国子会社合算税制又はコーポレート・インバージョン対策税制（措法66の9の2）を前提として、「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」について、具体的な計算方法を例示することにより明らかにしている。

この「合理的な方法により計算した金額」とは「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に係る部分の金額」として計算するものであり、その計算に当たっては、「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」計算することとされている点が前提となることから、構成会社等又は共同支配会社等に係る親会社等が内国法人である場合には、その当期純損益金額に係る対象租税の額に次の(1)に掲げる金額の(2)に掲げる金額に対する割合を乗じて計算する方法、つまり、親会社等の所得の金額の計算上、益金の額に算入される課税対象金額、部分課税対象金額、金融子会社等部分課税対象金額又は金融関係法人部分課税対象金額（に相当する金額）に基づき比例的に配分する方法は合理的な方法の一つといえる。

(1) 課税対象金額、部分課税対象金額、金融子会社等部分課税対象金額又は金融関係法人部分課税対象金額（その構成会社等又は共同支配会社等に係る部分に限る。）

(2) その親会社等の所在地国の租税に関する法令の規定により計算された所得の金額

7 上記6(1)に掲げる金額は、我が国の外国子会社合算税制又はコーポレート・インバージョン対策税制によりその親会社等の益金の額に算入される金額のうち対象租税の配分を受ける構成会社等又は共同支配会社等に係る部分の金額であり、この金額がない場合にはその構成会社等又はその共同支配会社等に対して対象租税の額が配分されないこととなる。

また、上記6(2)に掲げる金額は、外国子会社合算税制又はコーポレート・インバージョン対策税制の適用後の親会社等の所得の金額であり、この金額（以下算式の分母の金額）がない場合にはそもそも、その親会社等の当期純損益金額に係る対象租税の額のうち外国子会社合算税制によりその親会社等の益金の額に算入される金額に係る部分の金額は発生していないのであるから、その構成会社等又はその共同支配会社等に対して対象租税の額が配分されないこととなる。本通達の注書では、このことを留意的に明らかにしている。

これらを算式にすると以下のとおりとなる。

構成会社等又は共同支配会社等に係る親会社等の 当期純損益金額に係る対象租税の額	×	課税対象金額、部分課税対象金額、金融子会社等部分課税 対象金額又は金融関係法人部分課税対象金額 (その構成会社等又は共同支配会社等に係る部分に限る。)
		その親会社等の所在地国の租税に関する法令の規定により 計算された所得の金額

8 なお、本通達の取扱いに従って計算した金額は、法人税法施行規則第 38 条の 29 第 4 項第 1 号イに規定する「親会社等の当期純損益金額に係る対象租税の額」が限度となることに留意が必要である。

9 また、我が国の外国子会社合算税制又はコーポレート・インバージョン対策税制における合算時期は、特定外国関係会社等の事業年度終了の日の翌日から 2 月を経過する日を含む内国法人の事業年度とされているところ（措法 66 の 6 ①、66 の 9 の 2 ①）、親会社と特定外国関係会社等の決算期いかんにより、被配分当期対象租税額の配分の時期がいつになるのか疑義が生ずる。

例えば、親会社等が 3 月決算、特定外国関係会社が 12 月決算である場合には、その特定外国関係会社の 2024 年 12 月期の適用対象金額のうち課税対象金額に相当する金額は、親会社等の 2025 年 3 月期の所得の金額の計算上益金の額に算入され、その親会社等の 2025 年 3 月期の損益計算書においてその益金の額に算入された金額に係る法人税が計上される。外国子会社合算税制の適用がある場合の被配分当期対象租税額は、「親会社等の当期純損益金額に係る対象租税の額」のうち合理的な方法により計算した金額とされているため（令 155 の 35③四、規 38 の 29④）、その親会社等の 2025 年 3 月期の損益計算書において計上された法人税の額は、同期の対象会計年度の被配分当期対象租税額となる。

**【新設】(外国子会社合算税制の適用がある場合の外国税額の控除額の配賦)**

18-1-77 規則第38条の29第4項第1号ロ(被配分当期対象租税額等)の「イに掲げる金額に係る部分の金額として当該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」とは、構成会社等又は共同支配会社等に係る親会社等が内国法人である場合には、例えば、次の(1)に掲げる金額に(2)に掲げる割合を乗じて計算した金額(以下18-1-77において「被配分外国税額控除の額」という。)をいう。

(1) 法第69条(外国税額の控除)の規定により当該親会社等の当期純損益金額に係る対象租税の額から控除された当該親会社等に係る控除対象外国法人税の額(同条第1項に規定する控除対象外国法人税の額をいい、同条第3項に規定する繰越控除対象外国法人税額を含む。以下18-1-77において同じ。)

(2) 次のイに掲げる金額のロに掲げる金額に対する割合

イ 当該構成会社等又は共同支配会社等に係る控除対象外国法人税の額

ロ 当該親会社等に係る控除対象外国法人税の額

(注) 当該構成会社等又は共同支配会社等以外の構成会社等又は共同支配会社等(以下18-1-77において「他の外国子会社等」という。)について、同号イに掲げる金額から当該他の外国子会社等に係る被配分外国税額控除の額を減算した金額が零を下回るものがある場合には、その下回る金額の合計額に次の(1)に掲げる金額の(2)に掲げる金額に対する割合を乗じて計算した金額を当該構成会社等又は共同支配会社等に係る被配分外国税額控除の額に加算するものとする。

(1) 当該構成会社等又は共同支配会社等に係る同号イに掲げる金額から当該構成会社等又は共同支配会社等に係る被配分外国税額控除の額を控除した残額

(2) 次に掲げる残額の合計額

イ 上記(注)の(1)に掲げる金額

ロ 他の外国子会社等(同号イに掲げる金額から被配分外国税額控除の額を控除した残額を有するものに限る。)に係る同号イに掲げる金額の合計額から当該他の外国子会社等に係る被配分外国税額控除の額の合計額を控除した残額

**【解説】**

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た(法6の2)。



- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率（15％）を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率（15％）に至るまで上乘せ（トップアップ）課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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（国別調整後対象租税額）が、その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からその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を控除した残額（国別グループ純所得の金額）のうち占める割合をいうこととされている（法 82 の 2 ②一イ(3)）。
- 3 この調整後対象租税額は、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次に掲げる金額の合計額をいうこととされている（法 82 三十、令 155 の 35①）。
- (1) 当期対象租税額
- (2) 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（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う。以下同じ。）の調整額をいう。）について一定の調整を加えたところにより計算した金額（規 38 の 28①～⑥）
- (3) 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る。）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。）（規 38 の 28⑦）
- 4 上記 3 (1)に掲げる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の額（対象租税の額に限る。）に被配分当期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いる（令 155 の 35②）。
- 5 この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、外国子会社合算税制等（法人税法施行令第 155 条の 35 第 3 項第 4 号に規定する外国子会社合算税制等をいう。以下同じ。）の適用を受ける親会社等に係る外国関係会社等などの各種の当期純損益金額に対応する対象租税を配分するものである。構成会社等又は共同支配会社等に係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次に掲げる区分に応じそれぞれ次に定める金額を合計した金額とされている（令 155 の 35③四、規 38 の 29④）。
- (1) 受動的所得の金額以外の所得の金額 イに掲げる金額からロに掲げる金額を控除した残額にハに掲げる割合を乗じて計算した金額
- イ その親会社等の当期純損益金額に係る対象租税の額（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対象租税の額。以下同じ。）のうち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
- ロ 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金額のうちイに掲げる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

ハ その構成会社等又は共同支配会社等に係る受動的所得の金額以外の所得の金額がその構成会社等又は共同支配会社等に係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の合計額のうちを占める割合

(2) 受動的所得の金額 イに掲げる金額からロに掲げる金額を控除した残額にハに掲げる割合を乗じて計算した金額（その金額がニに掲げる金額を超える場合には、ニに掲げる金額）

イ (1)イに掲げる金額

ロ (1)ロに掲げる金額

ハ その構成会社等又は共同支配会社等に係る受動的所得の金額がその構成会社等又は共同支配会社等に係る受動的所得の金額及び受動的所得の金額以外の所得の金額の合計額のうちを占める割合

ニ 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、基準税率から被配分当期対象租税額（受動的所得の金額に係る部分に限る。）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無国籍構成会社等実効税率又は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

6 ここで、上記5(1)ロの「合理的な方法により計算した金額」とは、必ずしも一の方法に限られないところ、具体的にどのような方法により計算した金額をいうのかが問題となる。

そこで、本通達の本文では、我が国の外国子会社合算税制又はコーポレート・インバージョン対策税制（措法66の9の2）を前提として、「イに掲げる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」について、具体的な計算方法を例示することにより明らかにしている。

この「合理的な方法により計算した金額」とは外国税額控除等の適用を受ける金額のうち法人税法施行規則第38条の29第4項第1号イに掲げる金額に係る部分の金額として計算するものであり、その計算に当たっては、「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」計算することとされている点が前提となることから、構成会社等又は共同支配会社等に係る親会社等が内国法人である場合には、次の(1)に掲げる金額に(2)に掲げる割合を乗じて計算する方法は合理的な方法の一つといえる。

(1) 法人税法第69条の規定によりその親会社等の当期純損益金額に係る対象租税の額から控除されたその親会社等に係る控除対象外国法人税の額

(2) 次のイに掲げる金額のロに掲げる金額に対する割合

イ その構成会社等又は共同支配会社等に係る控除対象外国法人税の額

ロ その親会社等に係る控除対象外国法人税の額

7 上記6(1)に掲げる金額は、その親会社等が適用を受けた（実際に控除を受けた）外国税額控除の額であり、また、上記6(2)に掲げる割合は、外国税額の控除額の配分を受ける構成会社等又は共同支配会社等に係る控除対象外国法人税の額とその親会社等に係る控除対象外国法人税の額に対する割合である。なお、本通達は、外国子会社合算税制の適用がある場合の外国税額の控除額の配分に関する取扱いであることから、上記6(2)イに係る構成会社等又は共同支配会社等に係る控除対象外国法人税の額は、措置法第66条の7第1項の規定により、親会社等が納付する控除対象外国法人税の額とみなされた金額をいうことに留意が必要である。

これらを算式にすると以下のとおりとなる。

$$\begin{array}{r} \text{構成会社等又は共同支配会社等に係る親会社等が} \\ \text{実際に控除を受けた外国税額控除の額} \end{array} \times \frac{\begin{array}{r} \text{その構成会社等又は共同支配会社等に係る} \\ \text{控除対象外国法人税の額} \end{array}}{\begin{array}{r} \text{その親会社等に係る控除対象外国法人税の額} \end{array}}$$

8 ところで、外国税額控除等における控除限度額等の計算について、いわゆる国別限度額方式を採用している国又は地域においてはある国において控除限度額等に余裕が生じている場合であっても、他の国において生じた控除しきれない控除対象外国法人税の額等を控除することはできないが、我が国のように、いわゆる一括限度額方式を採用している国又は地域においては、これを控除することができる。

このようなことから、被配分外国税額控除の額の計算の結果、他の外国子会社等に配分される対象租税の額から当該他の外国子会社等に係る被配分外国税額控除の額を減算した金額が零を下回るものがある場合に、その下回る金額をその構成会社等又は共同支配会社等に係る外国税額控除後の対象租税の額から控除しないとすれば、被配分当期対象租税額が過大に配分される可能性があり、適切な実効税率の計算を行うことができなくなる。したがって、本通達の注書では、その構成会社等又は共同支配会社等以外の構成会社等又は共同支配会社等について、法人税法施行規則第38条の29第4項第1号イに掲げる金額から当該他の外国子会社等に係る被配分外国税額控除の額を減算した金額が零を下回るものがある場合には、その下回る金額の合計額に次の(1)に掲げる金額の(2)に掲げる金額に対する割合を乗じて計算した金額をその構成会社等又は共同支配会社等に係る被配分外国税額控除の額に加算することを明らかにしている。

(1) その構成会社等又は共同支配会社等に係る法人税法施行規則第38条の29第4項第1号イに掲げる金額からその構成会社等又は共同支配会社等に係る被配分外国税額控除の額を控除した残額

(2) 次に掲げる残額の合計額

イ (1)に掲げる金額

ロ 他の外国子会社等（同号イに掲げる金額から被配分外国税額控除の額を控除した残額を有するものに限る。）に係る同号イに掲げる金額の合計額から当該他の外国子会社等に係る被配分外国税額控除の額の合計額を控除した残額

9 上記 8 (1)及び(2)ロの「被配分外国税額控除の額」は、本通達の注書を適用する前の額であることに留意が必要である。

**【新設】（構成員課税型会社等への対象租税の額の配賦）**

18-1-78 規則第38条の29第7項第1号イ（被配分当期対象租税額等）の「当該構成員の益金の額に算入される金額（当該構成会社等又は共同支配会社等の所得に係る部分の金額に限る。）として当該構成員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」とは、例えば、同項に規定する構成会社等又は共同支配会社等の構成員（同項に規定する構成員をいう。以下18-1-79までにおいて同じ。）の当期純損益金額に係る対象租税の額（同号イに規定する対象租税の額をいう。以下18-1-79において同じ。）に次の(1)に掲げる金額の(2)に掲げる金額に対する割合を乗じて計算した金額をいう。

- (1) 当該構成員の益金の額に算入される金額（当該構成会社等又は共同支配会社等の所得に係る部分の金額に限る。）
- (2) 当該構成員の所在地国の租税に関する法令の規定により計算された所得の金額
- (注) 上記(2)に掲げる金額がない場合には、同号イに掲げる金額はないことに留意する。

**【解説】**

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た（法6の2）。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率（15%）を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率（15%）に至るまで上乘せ（トップアップ）課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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（国別調整後対象租税額）が、その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からその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を控除した残額（国別グループ純所得の金額）のうちに占める割合をいうこととされている（法82の2②一イ(3)）。
- 3 この調整後対象租税額は、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次に掲げる金額の合計額をいうこととされている（法82三十、令155の35①）。
  - (1) 当期対象租税額
  - (2) 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（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う。以下同じ。）の調整額をいう。）について一定の調整を加えたところにより計算した金額（規38の28①～⑥）
  - (3) 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る。）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。）（規38の28⑦）

4 上記3(1)に掲げる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の額（対象租税の額に限る。）に被配分当期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いる（令155の35②）。

5 この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、いわゆる構成員課税型会社等（法人税法施行令第155条の35第3項第5号イ及びロの要件を満たす会社等をいう。以下同じ。）などの各種の当期純損益金額に対応する対象租税を配分するものである。構成会社等又は共同支配会社等が構成員課税型会社等である場合の被配分当期対象租税額は、構成員の所在地国における租税に関する法令によりその構成員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員課税型会社等に係る所得の金額の次に掲げる区分に応じそれぞれ次に定める金額を合計した金額とされている（令155の35③五、規38の29⑦）。

(1) 受動的所得の金額以外の所得の金額 イに掲げる金額からロに掲げる金額を控除した残額にハに掲げる割合を乗じて計算した金額

イ その構成員の当期純損益金額に係る対象租税の額（その構成員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対象租税の額。以下同じ。）のうちその構成員の益金の額に算入される金額（その構成員課税型会社等の所得に係る部分の金額に限る。）としてその構成員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

ロ その構成員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イに掲げる金額に係る部分の金額としてその構成員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

ハ その構成員課税型会社等に係る受動的所得の金額以外の所得の金額がその構成員課税型会社等に係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の合計額のうち占める割合

(2) 受動的所得の金額 イに掲げる金額からロに掲げる金額を控除した残額にハに掲げる割合を乗じて計算した金額（その金額がニに掲げる金額を超える場合には、ニに掲げる金額）

イ (1)イに掲げる金額

ロ (1)ロに掲げる金額

ハ その構成員課税型会社等に係る受動的所得の金額がその構成員課税型会社等に係る受動的所得の金額及び受動的所得の金額以外の所得の金額の合計額のうち占める割合

ニ その構成員課税型会社等の受動的所得の金額に、基準税率から被配分当期対象租税額（受動的所得の金額に係る部分に限る。）がないものとして計算した場合のその構成員の所在地国に係る国別実効税率（その構成員課税型会社等が無国籍会社等である場合には、その構成員課税型会社等の無国籍構成会社等実効税率又は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

6 ここで、上記5(1)イの「合理的な方法により計算した金額」とは、必ずしも一の方法に限られないところ、具体的にどのような方法により計算した金額をいうのかが問題となる。

そこで、本通達の本文では、「当該構成員の益金の額に算入される金額（当該構成会社等又は共同支配会社等の所得に係る部分の金額に限る。）として当該構成員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」について、具体的な計算方法を例示することにより明らかにしている。

この「合理的な方法により計算した金額」とは「当該構成員の益金の額に算入される金額（当該構成会社等又は共同支配会社等の所得に係る部分の金額に限る。）」として計算するものであり、その計算に当たっては、「その構成員の所在地国の租税に関する法令の規定を勘案して」計算することとされている点が前提となることから、その当期純損益金額に係る対象租税の額に次の(1)に掲げる金額の(2)に掲げる金額に対する割合を乗じて計算する方法、つまり、構成員の所得の金額の計算上、益金の額に算入される金額（構成員課税型会社等の所得に係る部分の金額に限る。）に基づき比例的に配分する方法は合理的な方法の一つといえる。

(1) その構成員の益金の額に算入される金額（構成員課税型会社等の所得に係る部分の金額に限る。）

(2) その構成員の所在地国の租税に関する法令の規定により計算された所得の金額

7 上記6(1)に掲げる金額は、構成員の所在地国の租税に関する法令の規定によりその構成員の益金の額に算入される金額のうち対象租税の配分を受ける構成員課税型会社等に係る部分の金額であり、この金額がない場合にはその構成員課税型会社等に対して対象租税の額が配分されないこととなる。

また、上記6(2)に掲げる金額は、構成員の所在地国の租税に関する法令の規定の適用後の構成員の所得の金額であり、この金額（以下算式の分母の金額）がない場合にはそもそも、その構成員の当期純損益金額に係る対象租税の額のうちその構成員の益金の額に算入される金額（その構成員課税型会社等の所得に係る部分の金額に限る。）は発生していないのであるから、その構成員課税型会社等に対して対象租税の額が配分されないこととなる。本通達の注書では、このことを留意的に明らかにしている。

これらを算式にすると以下のとおりとなる。

$$\text{構成員の当期純損益金額に係る対象租税の額} \times \frac{\text{構成員の益金の額に算入される金額} \\ \text{(構成員課税型会社等の所得に係る部分の金額に限る。)}}{\text{構成員の所在地国の租税に関する法令の規定により} \\ \text{計算された所得の金額}}$$

- 8 なお、本通達の取扱いに従って計算した金額は、法人税法施行規則第 38 条の 29 第 7 項第 1 号イに規定する「構成員の当期純損益金額に係る対象租税の額」が限度となることに留意が必要である。



**【新設】(構成員課税型会社等への外国税額の控除額の配賦)**

18-1-79 規則第38条の29第7項第1号ロ(被配分当期対象租税額等)の「イに掲げる金額に係る部分の金額として当該構成員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」とは、外国税額控除等(規則第38条の27第3項第1号(対象租税の範囲))に規定する外国税額控除等をいう。以下18-1-79において同じ。)における控除限度額等(外国税額控除等に規定する控除限度額又はこれに相当するものをいい、当該外国税額控除等に規定する繰越控除限度額又はこれに相当するものを含む。)の計算について、いわゆる一括限度額方式を採用している国又は地域においては、例えば、次の(1)に掲げる金額に(2)に掲げる割合を乗じて計算した金額(以下18-1-79において「被配分外国税額控除等の額」という。)をいう。

(1) 外国税額控除等により規則第38条の29第7項に規定する構成会社等又は共同支配会社等の構成員の当期純損益金額に係る対象租税の額から控除された当該構成員に係る控除対象外国法人税の額等(外国税額控除等に規定する控除対象外国法人税の額又はこれに相当するものをいい、当該外国税額控除等に規定する繰越控除対象外国法人税額又はこれに相当するものを含む。以下18-1-79において同じ。)

(2) 次のイに掲げる金額のロに掲げる金額に対する割合

イ 当該構成員の当該構成会社等又は共同支配会社等に係る控除対象外国法人税の額等

ロ 当該構成員に係る控除対象外国法人税の額等

(注) 当該構成員の当該構成会社等又は共同支配会社等以外の構成会社等又は共同支配会社等(以下18-1-79において「他の構成員課税型会社等」という。)について、同項第1号イに掲げる金額から当該他の構成員課税型会社等に係る被配分外国税額控除等の額を減算した金額が零を下回るものがある場合には、その下回る金額の合計額に次の(1)に掲げる金額の(2)に掲げる金額に対する割合を乗じて計算した金額を当該構成会社等又は共同支配会社等に係る被配分外国税額控除等の額に加算するものとする。

(1) 当該構成会社等又は共同支配会社等に係る同号イに掲げる金額から当該構成会社等又は共同支配会社等に係る被配分外国税額控除等の額を控除した残額

(2) 次に掲げる残額の合計額

イ 上記(注)の(1)に掲げる金額

ロ 他の構成員課税型会社等(同号イに掲げる金額から被配分外国税額控除等の額を控除した残額を有するものに限る。)に係る同号イに掲げる金額の合計額から当該他の構成員課税型会社等に係る被配分外国税額控除等の額の合計額を控除した残額

## 【解説】

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た（法6の2）。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率（15%）を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率（15%）に至るまで上乘せ（トップアップ）課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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（国別調整後対象租税額）が、その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からその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を控除した残額（国別グループ純所得の金額）のうち占める割合をいうこととされている（法82の2②一イ(3)）。
- 3 この調整後対象租税額は、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次に掲げる金額の合計額をいうこととされている（法82三十、令155の35①）。
  - (1) 当期対象租税額
  - (2) 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（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う。以下同じ。）の調整額をいう。）について一定の調整を加えたところにより計算した金額（規38の28①～⑥）
  - (3) 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る。）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。）（規38の28⑦）
- 4 上記3(1)に掲げる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の額（対象租税の額に限る。）に被配分当期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いる（令155の35②）。
- 5 この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、いわゆる構成員課税型会社等（法人税法施行令第155条の35第3項第5号イ及びロの要件を満たす会社等をいう。以下同じ。）などの各種の当期純損益金額に対応する対象租税を配分するものである。構成会社等又は共同支配会社等が構成員課税型会社等である場合の被配分当期対象租税額は、構成員の所在地国における租税に関する法令によりその構成員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員課税型会社等に係る所得の金額の次に掲げる区分に応じそれぞれ次に定める金額を合計した金額とされている（令155の35③五、規38の29⑦）。
  - (1) 受動的所得の金額以外の所得の金額 イに掲げる金額からロに掲げる金額を控除した残額にハに掲げる割合を乗じて計算した金額  
イ その構成員の当期純損益金額に係る対象租税の額（その構成員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対象租税の額。以下同じ。)のうちその構成員の益金の額に算入される金額(その構成員課税型会社等の所得に係る部分の金額に限る。)としてその構成員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

ロ その構成員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イに掲げる金額に係る部分の金額としてその構成員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

ハ その構成員課税型会社等に係る受動的所得の金額以外の所得の金額がその構成員課税型会社等に係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の合計額のうち占める割合

(2) 受動的所得の金額 イに掲げる金額からロに掲げる金額を控除した残額にハに掲げる割合を乗じて計算した金額(その金額がニに掲げる金額を超える場合には、ニに掲げる金額)

イ (1)イに掲げる金額

ロ (1)ロに掲げる金額

ハ その構成員課税型会社等に係る受動的所得の金額がその構成員課税型会社等に係る受動的所得の金額及び受動的所得の金額以外の所得の金額の合計額のうち占める割合

ニ その構成員課税型会社等の受動的所得の金額に、基準税率から被配分当期対象租税額(受動的所得の金額に係る部分に限る。)がないものとして計算した場合のその構成員の所在地国に係る国別実効税率(その構成員課税型会社等が無国籍会社等である場合には、その構成員課税型会社等の無国籍構成会社等実効税率又は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

6 ここで、上記5(1)ロの「合理的な方法により計算した金額」とは、必ずしも一の方法に限られないところ、具体的にどのような方法により計算した金額をいうのかが問題となる。

そこで、本通達の本文では、「イに掲げる金額に係る部分の金額としてその構成員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」について、具体的な計算方法を例示することにより明らかにしている。

この「合理的な方法により計算した金額」とは外国税額控除等の適用を受ける金額のうち法人税法施行規則第38条の29第7項第1号イに掲げる金額に係る部分の金額として計算するものであり、その計算に当たっては、「その構成員の所在地国の租税に関する法令の規定を勘案して」計算することとされている点が前提となることから、次の(1)に掲げる金額に(2)に掲げる割合を乗じて計算する方法は合理的な方法の一つといえる。

(1) 外国税額控除等により構成員課税型会社等の構成員の当期純損益金額に係る対象租税の額から控除されたその構成員に係る控除対象外国法人税の額等

(2) 次のイに掲げる金額のロに掲げる金額に対する割合

イ その構成員の構成員課税型会社等に係る控除対象外国法人税の額等

ロ その構成員に係る控除対象外国法人税の額等

7 上記6(1)に掲げる金額は、その構成員が適用を受けた（実際に控除を受けた）外国税額控除等の額であり、また、上記6(2)に掲げる割合は、外国税額の控除額の配分を受ける構成員課税型会社等に係る控除対象外国法人税の額等のその構成員に係る控除対象外国法人税の額等に対する割合である。

これらを算式にすると以下のとおりとなる。

$$\text{構成員が実際に控除を受けた外国税額控除等の額} \times \frac{\text{その構成員課税型会社等に係る控除対象外国法人税の額等}}{\text{その構成員に係る控除対象外国法人税の額等}}$$

8 ところで、外国税額控除等における控除限度額等の計算について、いわゆる国別限度額方式を採用している国又は地域においてはある国において控除限度額等に余裕が生じている場合であっても、他の国において生じた控除しきれない控除対象外国法人税の額等を控除することはできないが、我が国のように、いわゆる一括限度額方式を採用している国又は地域においては、これを控除することができる。

このようなことから、被配分外国税額控除等の額の計算の結果、他の構成員課税型会社等に配分される対象租税の額から当該他の構成員課税型会社等に係る被配分外国税額控除等の額を減算した金額が零を下回るものがある場合に、その下回る金額をその構成員課税型会社等に係る外国税額控除後の対象租税の額から控除しないとすれば、被配分当期対象租税額が過大に配分される可能性があり、適切な実効税率の計算を行うことができなくなる。したがって、本通達の注書では、他の構成員課税型会社等について、法人税法施行規則第38条の29第7項第1号イに掲げる金額から当該他の構成員課税型会社等に係る被配分外国税額控除等の額を減算した金額が零を下回るものがある場合には、その下回る金額の合計額に次の(1)に掲げる金額の(2)に掲げる金額に対する割合を乗じて計算した金額をその構成員課税型会社等に係る被配分外国税額控除等の額に加算することを明らかにしている。

(1) その構成員課税型会社等に係る法人税法施行規則第38条の29第7項第1号イに掲げる金額からその構成員課税型会社等に係る被配分外国税額控除等の額を控除した残額

(2) 次に掲げる残額の合計額

イ (1)に掲げる金額

ロ 他の構成員課税型会社等（同号イに掲げる金額から被配分外国税額控除等の額を控除した残額を有するものに限る。）に係る同号イに掲げる金額の合計額から当該他の構成員課税型会社等に係る被配分外国税額控除等の額の合計額を控除した残額

9 上記 8 (1)及び(2)ロの「被配分外国税額控除等の額」は、本通達の注書を適用する前の額であることに留意が必要である。

**【新設】(利益の配当に係る被配分当期対象租税額等)**

18-1-80 規則第 38 条の 29 第 10 項(被配分当期対象租税額等)の「当該利益の配当に係る部分の金額として合理的な方法により計算した金額」には、例えば、令第 155 条の 35 第 3 項第 6 号(調整後対象租税額の計算)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により同号の利益の配当を課税標準として源泉徴収の方法又は外国におけるこれに類する方法により課される対象租税の額(法人税等調整額を除く。以下 18-1-80 において同じ。)が含まれることに留意する。

(注) この場合において、同号に規定する親会社等の所在地国において課される当期純損益金額に係る対象租税の額のうち当該利益の配当に係る部分の金額として合理的な方法により計算した金額を含めることとして差し支えない。

**【解説】**

- 1 令和 5 年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た(法 6 の 2)。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率(15%)を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率(15%)に至るまで上乘せ(トップアップ)課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一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(国別調整後対象租税額)が、その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からその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を控除した残額(国別グループ純所得の金額)のうちに占める割合をいうこととされている(法 82 の 2 ②一イ(3))。
- 3 この調整後対象租税額は、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次に掲げる金額の合計額をいうこととされている(法 82 三十、令 155 の 35①)。
  - (1) 当期対象租税額
  - (2) 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(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う。以下同じ。)の調整額をいう。)について一定の調整を加えたところにより計算した金額(規 38 の 28①~⑥)
  - (3) 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る。)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。)(規 38 の 28⑦)
- 4 上記 3 (1)に掲げる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の額(対象租税の額に限る。)に被配分当期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いる(令 155 の

35②)。

5 この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、子会社などの各種の当期純損益金額に対応する対象租税を配分するものである。構成会社等又は共同支配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（以下「親会社等」という。）に対して利益の配当を行った場合の被配分当期対象租税額は、親会社等の当期純損益金額に係る対象租税の額（その親会社等が受ける利益の配当を課税標準として課されるものに限る。）のうちその利益の配当に係る部分の金額として合理的な方法により計算した金額とされている（令 155 の 35 ③六、規 38 の 29⑩）。

6 ここで、上記 5 の「合理的な方法により計算した金額」とは、必ずしも一の方法に限られないところ、具体的にどのような方法により計算した金額をいうのかが問題となる。

そこで、本通達の本文では、上記 5 の「その利益の配当に係る部分の金額として合理的な方法により計算した金額」には、法人税法施行令第 155 条の 35 第 3 項第 6 号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により同号の利益の配当を課税標準として源泉徴収の方法又は外国におけるこれに類する方法により課される対象租税の額が含まれることを例示により留意的に明らかにしている。

この「合理的な方法により計算した金額」とは親会社等の当期純損益金額に係る対象租税の額（その親会社等が受ける同号の利益の配当を課税標準として課されるものに限る。）のうち利益の配当に係る部分の金額として計算するものであることから、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により同号の利益の配当を課税標準として源泉徴収の方法又は外国におけるこれに類する方法により課される対象租税の額は合理的な方法により計算した金額の一つといえる。

7 また、本通達の注書では、親会社等の所在地国において課される当期純損益金額に係る対象租税の額のうちその利益の配当に係る部分の金額として合理的な方法により計算した金額を含めることとして差し支えないことを明らかにしている。

例えば、外国子会社からの利益の配当に課税が行われる A 国（法人税率 20%）に所在する親会社等 A（配当以外の所得 100）が、B 国に所在する構成会社等 B から利益の配当 100（源泉税 10）を受け、親会社等 A はその源泉税 10 について A 国で外国税額控除の適用を受けた場合、本通達本文の取扱いにより源泉税 10 を構成会社等 B に配分するほか、A 国において課される当期純損益金額に係る対象租税の額のうちその利益の配当に係る部分の金額として合理的な方法により計算した金額として、 $(\text{配当以外の所得 } 100 + \text{配当所得 } 100) \times \text{A 国法人税率 } 20\% \times \{ \text{配当所得 } 100 / (\text{配当以外の所得 } 100 + \text{配当所得 } 100) \} - \text{外国税額控除 } 10 = 10$  を構成会社等 B に配分しても差し支えないこととなる。

なお、この例にもあるとおり、親会社等の所在地国において課される当期純損益金額に係る対象租税の額のうちその利益の配当に係る部分の金額として合理的な方法により計算した金額は、その所在国における源泉税に係る外国税額の控除を行った後の金額となることに留意が必要である。

### 3 国際最低課税額

#### 【新設】（構成会社等の従業員又はこれに類する者の範囲）

18-2-1 規則第 38 条の 31 第 1 項（構成会社等に係る国別グループ純所得の金額から控除する金額）の「構成会社等の従業員又はこれに類する者」には、例えば、令第 155 条の 38 第 1 項（国別グループ純所得の金額から控除する金額）に規定する構成会社等の通常の業務（当該構成会社等又は当該構成会社等が属する特定多国籍企業グループ等の他の構成会社等の指揮命令を受けて行うものに限る。）に従事する外部職員（独立請負人）が含まれることに留意する。

#### 【解説】

- 1 令和 5 年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た（法 6 の 2）。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率（15%）を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率（15%）に至るまで上乘せ（トッパアップ）課税を行う仕組みである。
- 3 上記 1 の国際最低課税額は、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の合計額であるグループ国際最低課税額のうち、一定の計算をした金額とされており（法 82 の 2 ①）、この構成会社等に係るグループ国際最低課税額とは、各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率を下回り、かつ、その対象会計年度においてその所在地国に係るその特定多国籍企業グループ等の国別グループ純所得の金額がある場合には、その対象会計年度のその所在地国に係る当期国別国際最低課税額、再計算国別国際最低課税額及び未分配所得国際最低課税額の合計額からその対象会計年度のその所在地国に係る自国内最低課税額に係る税の額を控除した残額をいうこととされている（法 82 の 2 ②一）。
- 4 この当期国別国際最低課税額とは、(1)に掲げる金額から(2)に掲げる金額を控除した残額に(3)に掲げる割合を乗じて計算した金額をいうこととされている（法 82 の 2 ②一イ、令 155 の 38）。
  - (1) 国別グループ純所得の金額（イに掲げる金額からロに掲げる金額を控除した残額をいう。）
    - イ その所在地国を所在地国とする全ての構成会社等のその対象会計年度に係る個別計算所得金額の合計額
    - ロ その所在地国を所在地国とする全ての構成会社等のその対象会計年度に係る個別計算損失金額の合計額



(2) その所在地国を所在地国とする全ての構成会社等（最終親会社等以外の導管会社等を除く。）のその対象会計年度に係る特定費用の額（法人税法施行令第 155 条の 38 第 2 項及び第 3 項の規定の適用がある場合には、その適用後の金額）の合計額の 5 %に相当する金額と対象会計年度に係る特定資産の額（同条第 2 項及び第 3 項の規定の適用がある場合には、その適用後の金額）の合計額の 5 %に相当する金額との合計額（以下「実質ベースの所得除外額」という。）

(3) 基準税率からその対象会計年度に係るその所在地国における国別実効税率を控除した割合

5 また、上記 4 (2)の特定費用とは、構成会社等の従業員又はこれに類する者に係る次に掲げる費用をいうこととされている（法 82 の 2 ②一イ(2)(i)、令 155 の 38①一、規 38 の 31①）。

(1) 俸給、給料、賃金、歳費、賞与又はこれらの性質を有する給与

(2) 人的役務の提供に対する報酬（(1)に掲げる費用を除く。）

(3) その構成会社等が負担する社会保険料

(4) 福利厚生に係る費用

(5) (1)から(4)までに掲げる費用に類する費用

(6) (1)から(5)までに掲げる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

6 ここで、「構成会社等の従業員又はこれに類する者」に係る上記 5 (1)から(6)までに掲げる費用の額が実質ベースの所得除外額の基礎となることから、ある者が「構成会社等の従業員又はこれに類する者」に該当するかどうかは重要なポイントとなる。

そこで、本通達では、「構成会社等の従業員又はこれに類する者」には、構成会社等の通常の業務（その構成会社等又はその構成会社等が属する特定多国籍企業グループ等の他の構成会社等の指揮命令を受けて行うものに限る。）に従事する外部職員（独立請負人）が含まれることを例示により留意的に明らかにしている。この「外部職員（独立請負人）」には、特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等の指揮命令を受けて行われるその構成会社等の通常の業務に従事する人材派遣会社等に雇用されている者が含まれる一方、その構成会社等に商品又はサービスを提供する会社の従業員や、その構成会社等と業務委託契約を締結した会社が行う研修や監査等をするその会社の従業員は、この「外部職員（独立請負人）」に含まれないことに留意が必要である。

また、この「構成会社等の従業員」には、パートタイム従業員を含むこととされている。

さらに、「構成会社等の従業員又はこれに類する者」とされていることから、構成会社等の役員はこれに含まれないことにも留意が必要である。

7 なお、共同支配会社等に係る実質ベースの所得除外額については、構成会社等に係る実質ベースの所得除外額の規定が準用されているため（令 155 の 46、規 38 の 36①）、共同支配会社等についても本通達と同様に取り扱うこととなる。

**【新設】(有形固定資産及び天然資源の例示)**

18-2-2 規則第 38 条の 31 第 3 項第 1 号(構成会社等に係る国別グループ純所得の金額から控除する金額)に掲げる有形固定資産には、例えば、財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則第 22 条各号(有形固定資産の範囲)に掲げる資産が該当し、同項第 2 号に掲げる天然資源には、例えば、油田、ガス田、山林及び鉱床が該当することに留意する。

**【解説】**

- 1 令和 5 年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た(法 6 の 2)。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率(15%)を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率(15%)に至るまで上乘せ(トップアップ)課税を行う仕組みである。
- 3 上記 1 の国際最低課税額は、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の合計額であるグループ国際最低課税額のうち、一定の計算をした金額とされており(法 82 の 2 ①)、この構成会社等に係るグループ国際最低課税額とは、各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率を下回り、かつ、その対象会計年度においてその所在地国に係るその特定多国籍企業グループ等の国別グループ純所得の金額がある場合には、その対象会計年度のその所在地国に係る当期国別国際最低課税額、再計算国別国際最低課税額及び未分配所得国際最低課税額の合計額からその対象会計年度のその所在地国に係る自国内最低課税額に係る税の額を控除した残額をいうこととされている(法 82 の 2 ②一)。
- 4 この当期国別国際最低課税額とは、(1)に掲げる金額から(2)に掲げる金額を控除した残額に(3)に掲げる割合を乗じて計算した金額をいうこととされている(法 82 の 2 ②一イ、令 155 の 38)。
  - (1) 国別グループ純所得の金額(イに掲げる金額からロに掲げる金額を控除した残額をいう。)。
    - イ その所在地国を所在地国とする全ての構成会社等のその対象会計年度に係る個別計算所得金額の合計額
    - ロ その所在地国を所在地国とする全ての構成会社等のその対象会計年度に係る個別計算損失金額の合計額
  - (2) その所在地国を所在地国とする全ての構成会社等(最終親会社等以外の導管会社等を除く。)のその対象会計年度に係る特定費用の額(法人税法施行令第 155 条の 38 第 2 項及び第 3 項の規定の適用がある場合には、その適用後の金額)の合計額の 5%に相当する金額とその対象会計年度に係る特定資産の額(同条第 2 項及び第 3 項の規定の適用がある場合には、その適用後の金額)の合計額の 5%に相当する金額との合計額(以下「実質ベースの所得除外額」という。)

- (3) 基準税率からその対象会計年度に係るその所在地国における国別実効税率を控除した割合
- 5 また、上記 4 (2)の特定資産とは、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。以下同じ。）における次に掲げる資産（投資、売却又はリースを目的として有するものを除く。）をいうこととされている（法 82 の 2 ②一イ(2)(ii)、令 155 の 38①二、規 38 の 31③）。
- (1) 有形固定資産
  - (2) 天然資源
  - (3) リース資産（有形資産に係るものに限る。）又はこれに相当するもの
  - (4) 国等の認可（これに準ずるものを含む。）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
- 6 本通達の前段では、上記 5 (1)に掲げる有形固定資産には、財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則第 22 条各号に掲げる資産が該当することを例示により留意的に明らかにしている。
- 具体的には、次に掲げる資産（(1)から(8)までに掲げる資産については、営業の用に供するものに限る。）である。
- (1) 建物及び暖房、照明、通風等の付属設備
  - (2) 構築物（ドック、橋、岸壁、さん橋、軌道、貯水池、坑道、煙突その他土地に定着する土木設備又は工作物をいう。）
  - (3) 機械及び装置並びにコンベヤー、ホイスト、起重機等の搬送設備その他の付属設備
  - (4) 船舶及び水上運搬具
  - (5) 鉄道車両、自動車その他の陸上運搬具
  - (6) 工具、器具及び備品。ただし、耐用年数 1 年以上のものに限る。
  - (7) 土地
  - (8) リース資産（財務諸表提出会社がファイナンス・リース取引におけるリース物件の借主である資産であって、そのリース物件が(1)から(7)まで及び(10)に掲げるものである場合に限る。）
  - (9) 建設仮勘定（(1)から(7)までに掲げる資産で営業の用に供するものを建設した場合における支出及びその建設の目的のために充当した材料をいう。）
  - (10) その他の有形資産で流動資産又は投資たる資産に属しないもの
- 7 なお、特定資産は、最終親会社等財務会計基準における上記 5 (1)から(4)までに掲げる資産（投資、売却又はリースを目的として有するものを除く。）をいうのであるから、最終親会社等財務会計基準において国際会計基準（IFRS）が適用されている場合には、「IAS 第 16 号『有形固

定資産』に定める有形固定資産がこれに該当し、米国会計基準が適用されている場合には、「ASC360『有形固定資産』に定める有形固定資産がこれに該当することとなる。

- 8 また、本通達の後段では、令和3年12月にOECD/G20「BEPS包摂的枠組み」において承認された各国が国内法整備に当たって参照すべきモデルルール（Global Anti-Base Erosion Model Rules）に係るコメンタリー（Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules）を参照し、上記5(2)に掲げる天然資源に該当するものを例示により留意的に明らかにしている（第5章に関するコメンタリー・パラ40）。
- 9 共同支配会社等に係る実質ベースの所得除外額については、構成会社等に係る実質ベースの所得除外額の規定が準用されているため（令155の46、規38の36①）、共同支配会社等についても本通達と同様に取り扱うこととなる。

**【新設】(恒久的施設等を有する構成会社等における国別グループ純所得の金額から控除する金額)**

**18-2-3 法第 82 条の 2 第 2 項第 1 号イ(2)(i)及び(ii) (国際最低課税額) に掲げる金額の計算に当たっては、恒久的施設等を有する構成会社等が令第 155 条の 30 第 1 項及び第 2 項 (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) の規定の適用を受けた場合であっても、これを考慮しないことに留意する。**

**【解説】**

- 1 令和 5 年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た (法 6 の 2)。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率 (15%) を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率 (15%) に至るまで上乘せ (トップアップ) 課税を行う仕組みである。
- 3 上記 1 の国際最低課税額は、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の合計額であるグループ国際最低課税額のうち、一定の計算をした金額とされており (法 82 の 2 ①)、この構成会社等に係るグループ国際最低課税額とは、各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率を下回り、かつ、その対象会計年度においてその所在地国に係るその特定多国籍企業グループ等の国別グループ純所得の金額がある場合には、その対象会計年度のその所在地国に係る当期国別国際最低課税額、再計算国別国際最低課税額及び未分配所得国際最低課税額の合計額からその対象会計年度のその所在地国に係る自国内最低課税額に係る税の額を控除した残額をいうこととされている (法 82 の 2 ②一)。
- 4 この当期国別国際最低課税額とは、(1) に掲げる金額から (2) に掲げる金額を控除した残額に (3) に掲げる割合を乗じて計算した金額をいうこととされている (法 82 の 2 ②一イ、令 155 の 38)。
  - (1) 国別グループ純所得の金額 (イに掲げる金額からロに掲げる金額を控除した残額をいう)。
    - イ その所在地国を所在地国とする全ての構成会社等のその対象会計年度に係る個別計算所得金額の合計額
    - ロ その所在地国を所在地国とする全ての構成会社等のその対象会計年度に係る個別計算損失金額の合計額
  - (2) その所在地国を所在地国とする全ての構成会社等 (最終親会社等以外の導管会社等を除く。) のその対象会計年度に係る特定費用の額 (法人税法施行令第 155 条の 38 第 2 項及び第 3 項の規定の適用がある場合には、その適用後の金額) の合計額の 5% に相当する金額とその対象会計年度に係る特定資産の額 (同条第 2 項及び第 3 項の規定の適用がある場合には、その適用後の金額) の合計額の 5% に相当する金額との合計額 (以下「実質ベースの所得除外額」という。)

(3) 基準税率からその対象会計年度に係るその所在地国における国別実効税率を控除した割合

5 ここで、恒久的施設等を有する構成会社等については、その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、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、その下回る部分の金額をその構成会社等のその対象会計年度に係る特例適用前個別計算所得等の金額から減算することとされている（令 155 の 30①一）。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超える場合には、その金額について、過去対象会計年度において減算された金額の合計額（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く。）を限度として、その構成会社等のその後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る（令 155 の 30②一）。

このことから、恒久的施設等を有する構成会社等がこれらの規定の適用を受ける場合において、恒久的施設等の特例適用前個別計算所得等の金額と同様、上記 4 (2) の実質ベースの所得除外額についても何らかの調整を行うのか疑義が生ずる。

6 この点、実質ベースの所得除外額は、構成会社等の所在地国において行う勤務等のその構成会社等の特定費用及びその所在地国にあるその構成会社等有する特定資産に基づき計算するものであり（令 155 の 38）、恒久的施設等の特例適用前個別計算所得等の金額とは異なり、恒久的施設等を有する構成会社等の実質ベースの所得除外額についての特段の調整規定が設けられていないことから、調整は不要となる。本通達では、このことを留意的に明らかにしている。

7 一方、構成会社等が導管会社等に係る当期純損益金額の特例（法人税法施行令第 155 条の 16 第 14 項第 2 号に係る部分に限る。）の適用を受ける場合には、同号の対象導管会社等の実質ベースの所得除外額をその構成会社等の実質ベースの所得除外額に加算する調整を行うことに留意が必要である（令 155 の 38②）。

8 共同支配会社等に係る実質ベースの所得除外額については、構成会社等に係る実質ベースの所得除外額の規定が準用されているため（令 155 の 46、規 38 の 36①）、共同支配会社等についても本通達と同様に取り扱われることとなる。

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

**18-2-4 法第 82 条の 2 第 2 項第 1 号イ(3) (国際最低課税額)**に規定する政令で定める金額 (以下 18-2-4 において「繰越国別調整後対象租税額」という。) は、特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等 (所在地国が同一である構成会社等に限る。) の過去対象会計年度 (同号ロに規定する過去対象会計年度をいう。以下 18-2-8 までにおいて同じ。) に係る同号イ(3)(i)に規定する国別調整後対象租税額の計算により算定されたものであるから、例えば、過去対象会計年度において法第 82 条第 30 号 (定義) に規定する調整後対象租税額が零を下回る構成会社等が当該対象会計年度において当該特定多国籍企業グループ等に属さないこととなったとしても、これを考慮しないところにより繰越国別調整後対象租税額の計算を行うことに留意する。

**【解説】**

- 1 令和 5 年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た (法 6 の 2)。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率 (15%) を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率 (15%) に至るまで上乘せ (トッパアップ) 課税を行う仕組みである。
- 3 上記 1 の国際最低課税額は、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の合計額であるグループ国際最低課税額のうち、一定の計算をした金額とされており (法 82 の 2 ①)、この構成会社等に係るグループ国際最低課税額とは、各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率を下回り、かつ、その対象会計年度においてその所在地国に係るその特定多国籍企業グループ等の国別グループ純所得の金額がある場合には、その対象会計年度のその所在地国に係る当期国別国際最低課税額、再計算国別国際最低課税額及び未分配所得国際最低課税額の合計額からその対象会計年度のその所在地国に係る自国内最低課税額に係る税の額を控除した残額をいうこととされている (法 82 の 2 ②一)。
- 4 この国別実効税率とは、所在地国を同一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 (以下「国別調整後対象租税額」という。) が、その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からその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を控除した残額 (以下「国別グループ純所得の金額」という。) のうちに占める割合をいうこととされており、また、この国別調整後対象租税額は、その金額が零を超え、かつ、その対象会計年度においてその所在地国に係る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国別調整後対象租税額の金額が零を下回る場合には零とすることとされている (法 82 の 2 ②一イ(3))。

5 また、この「繰越金額の控除制度」とは、国又は地域における租税に関する法令と本制度（これに相当するものを含む。）の間において生ずる永久差異により、欠損金に係る繰延税金資産が発生する場合、将来において過大に国別実効税率が計上される問題を解消するための制度である。

具体的には、国別グループ純所得の金額がある場合には、負の国別調整後対象租税額（国別調整後対象租税額が零を下回る部分の金額をいう。以下同じ。）がある場合における国別実効税率の計算において負の国別調整後対象租税額を認識しないこととし、国別グループ純所得の金額がない場合には、繰越控除特例（法 82 の 2 ⑨）の適用により「永久差異調整に係る国別国際最低課税額」（法人税法第 82 条の 2 第 2 項第 3 号ハに掲げる金額をいう。以下同じ。）を零とすることとして、これらの「負の国別調整後対象租税額」及び「永久差異調整に係る国別国際最低課税額」（以下「繰越国別調整後対象租税額」という。）を翌対象会計年度以降の対象会計年度（国別グループ純所得の金額がある場合に限る。以下同じ。）に繰り越し、翌対象会計年度以降の対象会計年度における国別実効税率の計算において、国別調整後対象租税額から控除するというものである（令 155 の 39）。

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

この点、繰越国別調整後対象租税額は所在地国別で計算され、所在地国ごとに繰り越されるものであることから、たとえ、その繰越国別調整後対象租税額の発生の基因となった構成会社等が、その発生した過去対象会計年度後の対象会計年度においてその構成会社等が属していた特定多国籍企業グループ等に属さないこととなった場合であっても、その発生した過去対象会計年度後の対象会計年度の繰越国別調整後対象租税額の計算には考慮されない。したがって、その発生した過去対象会計年度後の対象会計年度の繰越国別調整後対象租税額の計算において、この構成会社等から生じた部分の金額は繰越国別調整後対象租税額から除外されずに計算されることとなる。本通達では、このことを例示により留意的に明らかにしている。

7 なお、繰越国別調整後対象租税額が生じた所在地国において、その発生後にその所在地国を所在地国とする特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等を有しなくなった場合であっても、その繰越国別調整後対象租税額は、新たに特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等をその所在地国に有することとなった対象会計年度まで繰り越され、その対象会計年度以降の対象会計年度における国別実効税率の計算において考慮されることに留意が必要である。



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

**18-2-5 令第155条の40第1項第1号（構成会社等に係る再計算国別国際最低課税額）の「当該過去対象会計年度に係る納付すべき対象租税の額（……）が当該過去対象会計年度後の対象会計年度において減少した場合」とは、租税に関する法令の規定の適用によって構成会社等の過去対象会計年度に係る納付すべき対象租税の額が減少した場合をいい、単に対象租税に該当しない租税の額を当該構成会社等の対象租税の額に含めていたことによって当該対象租税の額が減少する場合は、これに該当しないことに留意する。**

**【解説】**

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た（法6の2）。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率（15%）を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率（15%）に至るまで上乘せ（トップアップ）課税を行う仕組みである。
- 3 上記1の国際最低課税額は、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の合計額であるグループ国際最低課税額のうち、一定の計算をした金額とされており（法82の2①）、この構成会社等に係るグループ国際最低課税額とは、各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率を下回り、かつ、その対象会計年度においてその所在地国に係るその特定多国籍企業グループ等の国別グループ純所得の金額がある場合には、その対象会計年度のその所在地国に係る当期国別国際最低課税額、再計算国別国際最低課税額及び未分配所得国際最低課税額の合計額からその対象会計年度のその所在地国に係る自国内最低課税額に係る税の額を控除した残額をいうこととされている（法82の2②一）。
- 4 この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次に掲げる金額がある場合において、その過去対象会計年度に係る再計算当期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がある場合には、その残額からその金額を控除した残額）とされている（令155の40①）。
  - (1) その過去対象会計年度に係る納付すべき対象租税の額（調整後対象租税額に含まれていたものに限る。）がその過去対象会計年度後の対象会計年度において減少した場合におけるその減少した金額

- (2) その過去対象会計年度に係る法人税法施行令第 155 条の 35 第 2 項第 1 号に掲げる金額のうちその過去対象会計年度終了の日の翌日から 3 年を経過する日までに納付されなかった金額が 100 万ユーロを財務省令で定めるところにより本邦通貨表示の金額に換算した金額を超える場合におけるその納付されなかった金額
  - (3) その過去対象会計年度に計上された法人税等調整額（同条第 1 項第 2 号に規定する法人税等調整額をいう。以下同じ。）のうちその計上された金額が過大であったものとして財務省令で定める金額
  - (4) その過去対象会計年度に計上された法人税等調整額のうちその計上された金額が過少であったものとして財務省令で定める金額
- 5 ここで、上記 4 (1)の「その過去対象会計年度に係る納付すべき対象租税の額（……）がその過去対象会計年度後の対象会計年度において減少した場合」とは、過去対象会計年度において納付すべき対象租税の額が減少した場合をいうのであるから、単に対象租税に該当しない租税の額を含めていたことによって対象租税の額に含まれていた金額が減少する場合は、これに該当しないこととなる。本通達においては、このことを留意的に明らかにしている。
- 6 例えば、過去対象会計年度において、対象租税の範囲に含まれない附帯税（基通 18－1－66）を対象租税と分類していた場合は、単に対象租税に該当しない租税の額を対象租税の額に含めていたこととなるため、再計算国別国際最低課税額の計算の対象とはならない。この場合には、国際最低課税額の計算に誤りが生じていることから再計算が必要となり、その再計算を行ったことにより、その過去対象会計年度における国際最低課税額が増加した場合には、修正申告又は更正の対象となることに留意が必要である。
- 7 共同支配会社等に係る再計算国別国際最低課税額については、構成会社等に係る再計算国別国際最低課税額の規定が準用されているため（令 155 の 48①）、共同支配会社等についても本通達と同様に取り扱われることとなる。

**【新設】(構成会社等が特定多国籍企業グループ等に属さないこととなった場合の再計算繰越国別調整後対象租税額)**

**18-2-6** 令第155条の40第2項第3号(構成会社等に係る再計算国別国際最低課税額)に規定する財務省令で定める金額(以下18-2-6において「再計算繰越国別調整後対象租税額」という。)は、特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等(所在地国が同一である構成会社等に限る。)の過去対象会計年度に係る同号イに規定する再計算国別調整後対象租税額の計算により算定されたものであるから、例えば、過去対象会計年度において同号イに規定する再計算調整後対象租税額が零を下回る構成会社等が当該対象会計年度において当該特定多国籍企業グループ等に属さないこととなったとしても、これを考慮しないところにより再計算繰越国別調整後対象租税額の計算を行うことに留意する。

**【解説】**

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た(法6の2)。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率(15%)を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率(15%)に至るまで上乘せ(トップアップ)課税を行う仕組みである。
- 3 上記1の国際最低課税額は、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の合計額であるグループ国際最低課税額のうち、一定の計算をした金額とされており(法82の2①)、この構成会社等に係るグループ国際最低課税額とは、各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率を下回り、かつ、その対象会計年度においてその所在地国に係るその特定多国籍企業グループ等の国別グループ純所得の金額がある場合には、その対象会計年度のその所在地国に係る当期国別国際最低課税額、再計算国別国際最低課税額及び未分配所得国際最低課税額の合計額からその対象会計年度のその所在地国に係る自国内最低課税額に係る税の額を控除した残額をいうこととされている(法82の2②一)。
- 4 この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次の(1)から(4)までに掲げる金額がある場合において、その過去対象会計年度に係る再計算当期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前日に開始した各対象会計年度において既にその過去対象会計年度に係る再計算国別国際最低課税額とされた金額がある場合には、その残額からその金額を控除した残額)とされている(令155の40①)。
  - (1) その過去対象会計年度に係る納付すべき対象租税の額(調整後対象租税額に含まれていたものに限る。)がその過去対象会計年度後の対象会計年度において減少した場合におけるその減少した金額

- (2) その過去対象会計年度に係る法人税法施行令第 155 条の 35 第 2 項第 1 号に掲げる金額のうちその過去対象会計年度終了の日の翌日から 3 年を経過する日までに納付されなかった金額が 100 万ユーロを財務省令で定めるところにより本邦通貨表示の金額に換算した金額を超える場合におけるその納付されなかった金額
- (3) その過去対象会計年度に計上された法人税等調整額（同条第 1 項第 2 号に規定する法人税等調整額をいう。以下同じ。）のうちその計上された金額が過大であったものとして財務省令で定める金額
- (4) その過去対象会計年度に計上された法人税等調整額のうちその計上された金額が過少であったものとして財務省令で定める金額  
また、再計算当期国別国際最低課税額とは、一定の過去対象会計年度に係る(5)に掲げる金額から(6)に掲げる金額を控除した残額に(7)に掲げる割合を乗じて計算した金額をいうこととされている（令 155 の 40②）。
- (5) 再計算国別グループ純所得の金額（イに掲げる金額からロに掲げる金額を控除した残額をいう。）  
イ その所在地国を所在地国とする全ての構成会社等のその過去対象会計年度に係る再計算個別計算所得金額の合計額  
ロ 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個別計算損失金額の合計額
- (6) その所在地国を所在地国とする全ての構成会社等（最終親会社等以外の導管会社等を除く。）のその過去対象会計年度に係る特定費用の額（法人税法施行令第 155 条の 38 第 2 項及び第 3 項の規定の適用がある場合には、その適用後の金額）の合計額の 5%に相当する金額とその対象会計年度に係る特定資産の額（同条第 2 項及び第 3 項の規定の適用がある場合には、その適用後の金額）の合計額の 5%に相当する金額との合計額
- (7) 基準税率から再計算国別実効税率を控除した割合
- 5 この再計算国別実効税率とは、所在地国を同一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（以下「再計算国別調整後対象租税額」という。）が、その全ての構成会社等のその過去対象会計年度に係る再計算個別計算所得金額の合計額からその全ての構成会社等のその過去対象会計年度に係る再計算個別計算損失金額の合計額を控除した残額（以下「再計算国別グループ純所得の金額」という。）のうちに占める割合をいうこととされており、また、この再計算国別調整後対象租税額は、その金額が零を超え、かつ、その対象会計年度においてその所在地国に係る再計算国別グループ純所得の金額がある場合において、その過去対象会計年度開始の前日に開始した各対象会計年度に係る「繰越金額の控除制度」の適用がある場合にはその適用後の金額とし、その過去対象会計年度に係る再計算国別調整後対象租税額の金額が零を下回る場合には零とすることとされている（令 155 の 40②三）。
- 6 また、この「繰越金額の控除制度」とは、国又は地域における租税に関する法令と本制度（これに相当するものを含む。）の間において生ずる永久差異により、欠損金に係る繰延税金資産が発生する場合、将来において過大に再計算国別実効税率が計上される問題を解消するための制度である。

具体的には、その過去対象会計年度開始の日前に開始した対象会計年度において、再計算国別グループ純所得の金額がある場合には、負の再計算国別調整後対象租税額（再計算国別調整後対象租税額が零を下回る部分の金額をいう。以下同じ。）がある場合における再計算国別実効税率の計算において負の再計算国別調整後対象租税額を認識しないこととし、再計算国別グループ純所得の金額がない場合で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」（法人税法第 82 条の 2 第 2 項第 3 号ハに掲げる金額をいう。以下同じ。）の計算に係る繰越控除特例（法 82 の 2 ⑨）の適用を受けているときには、その金額を零とすることとし、その対象会計年度後の対象会計年度（再計算国別グループ純所得の金額がある場合に限る。）における再計算国別実効税率の計算において、これらの「負の再計算国別調整後対象租税額」及び「永久差異調整に係る国別国際最低課税額」（以下「再計算繰越国別調整後対象租税額」という。）を再計算国別調整後対象租税額から控除するというものである（規 38 の 32③）。

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

この点、再計算繰越国別調整後対象租税額は所在地国別で計算され、所在地国ごとに繰り越されるものであることから、たとえ、その再計算繰越国別調整後対象租税額の発生の基因となった構成会社等が、その発生した過去対象会計年度後の対象会計年度においてその構成会社等が属していた特定多国籍企業グループ等に属さないこととなった場合であっても、その発生した過去対象会計年度後の対象会計年度の再計算繰越国別調整後対象租税額の計算には考慮されない。したがって、その発生した過去対象会計年度後の対象会計年度の再計算繰越国別調整後対象租税額の計算において、この構成会社等から生じた部分の金額は再計算繰越国別調整後対象租税額から除外されずに計算されることとなる。本通達では、このことを例示により留意的に明らかにしている。

- 8 なお、再計算繰越国別調整後対象租税額が生じた所在地国において、その発生後にその所在地国を所在地国とする特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等を有しなくなった場合であっても、その再計算繰越国別調整後対象租税額は、新たに特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等をその所在地国に有することとなった対象会計年度まで繰り越され、その対象会計年度以降の対象会計年度における再計算国別実効税率の計算において考慮されることに留意が必要である。

- 9 共同支配会社等に係る再計算国別国際最低課税額については、構成会社等に係る再計算国別国際最低課税額の規定が準用されているため（令 155 の 48①）、共同支配会社等についても本通達と同様に取り扱われることとなる。

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

18-2-7 令第155条の44第1項第1号（無国籍構成会社等に係る再計算国際最低課税額）の「当該過去対象会計年度に係る納付すべき対象租税の額（……）が当該過去対象会計年度後の対象会計年度において減少した場合」とは、租税に関する法令の規定の適用によって無国籍構成会社等（法第82条第18号（定義）に規定する無国籍構成会社等をいう。以下この章において同じ。）の過去対象会計年度に係る納付すべき対象租税の額が減少した場合をいい、単に対象租税に該当しない租税の額を当該無国籍構成会社等の対象租税の額に含めていたことによって当該対象租税の額が減少する場合は、これに該当しないことに留意する。

**【解説】**

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た（法6の2）。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率（15%）を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率（15%）に至るまで上乘せ（トップアップ）課税を行う仕組みである。
- 3 上記1の国際最低課税額は、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の合計額であるグループ国際最低課税額のうち、一定の計算をした金額とされており（法82の2①）、このうち無国籍構成会社等に係るグループ国際最低課税額とは、各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等に属する無国籍構成会社等の無国籍構成会社等実効税率が基準税率を下回り、かつ、その対象会計年度においてその無国籍構成会社等の個別計算所得金額がある場合には、その対象会計年度に係る当期国際最低課税額、再計算国際最低課税額及び未分配所得国際最低課税額の合計額をいうこととされている（法82の2②四）。
- 4 この再計算国際最低課税額とは、過去対象会計年度に係る次に掲げる金額がある場合において、その過去対象会計年度に係る再計算当期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際最低課税額とされた金額がある場合には、その残額からその金額を控除した残額）とされている（令155の44①）。
  - (1) その過去対象会計年度に係る納付すべき対象租税の額（調整後対象租税額に含まれていたものに限る。）がその過去対象会計年度後の対象会計年度において減少した場合におけるその減少した金額

- (2) その過去対象会計年度に係る法人税法施行令第 155 条の 35 第 2 項第 1 号に掲げる金額のうちその過去対象会計年度終了の日の翌日から 3 年を経過する日までに納付されなかった金額が 100 万ユーロを財務省令で定めるところにより本邦通貨表示の金額に換算した金額を超える場合におけるその納付されなかった金額
- (3) その過去対象会計年度に計上された法人税等調整額（同条第 1 項第 2 号に規定する法人税等調整額をいう。以下同じ。）のうちその計上された金額が過大であったものとして財務省令で定める金額
- (4) その過去対象会計年度に計上された法人税等調整額のうちその計上された金額が過少であったものとして財務省令で定める金額
- 5 ここで、上記 4 (1)の「その過去対象会計年度に係る納付すべき対象租税の額（……）がその過去対象会計年度後の対象会計年度において減少した場合」とは、過去対象会計年度において納付すべき対象租税の額が減少した場合をいうのであるから、単に対象租税に該当しない租税の額を含めていたことによって対象租税の額に含まれていた金額が減少する場合は、これに該当しないこととなる。本通達においては、このことを留意的に明らかにしている。
- 6 例えば、過去対象会計年度において、対象租税の範囲に含まれない附帯税（基通 18－1－66）を対象租税と分類していた場合は、単に対象租税に該当しない租税の額を対象租税の額に含めていたこととなるため、再計算国際最低課税額の計算の対象とはならない。この場合には、国際最低課税額の計算に誤りが生じていることから再計算が必要となり、その再計算を行ったことにより、その過去対象会計年度における国際最低課税額が増加した場合には、修正申告又は更正の対象となることに留意が必要である。
- 7 無国籍共同支配会社等に係る再計算国際最低課税額については、無国籍構成会社等に係る再計算国際最低課税額の規定が準用されているため（令 155 の 51①）、無国籍共同支配会社等についても本通達と同様に取り扱われることとなる。

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

**18-2-8 法第 82 条の 2 第 4 項第 1 号イ(3) (国際最低課税額)**に規定する政令で定める金額 (以下 18-2-8 において「繰越国別調整後対象租税額」という。) は、特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等及び当該共同支配会社等に係る他の共同支配会社等 (所在地国が同一である共同支配会社等に限る。以下 18-2-8 において「共同支配会社等グループ」という。) ごとの過去対象会計年度に係る同号イ(3)(i)に規定する国別調整後対象租税額の計算により算定されたものであるから、例えば、過去対象会計年度において法第 82 条第 30 号 (定義) に規定する調整後対象租税額が零を下回る共同支配会社等が当該対象会計年度において当該共同支配会社等グループに属さないこととなったとしても、これを考慮しないところにより繰越国別調整後対象租税額の計算を行うことに留意する。

**【解説】**

- 1 令和 5 年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た (法 6 の 2)。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率 (15%) を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率 (15%) に至るまで上乘せ (トップアップ) 課税を行う仕組みである。
- 3 上記 1 の国際最低課税額は、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の合計額であるグループ国際最低課税額のうち、一定の計算をした金額とされており (法 82 の 2 ①)、この共同支配会社等に係るグループ国際最低課税額とは、各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率を下回り、かつ、その対象会計年度においてその所在地国に係る国別グループ純所得の金額がある場合には、その対象会計年度のその所在地国に係る当期国別国際最低課税額、再計算国別国際最低課税額及び未分配所得国際最低課税額の合計額からその対象会計年度のその所在地国に係る自国内最低課税額に係る税の額を控除した残額をいうこととされている (法 82 の 2 ④一)。
- 4 この国別実効税率とは、共同支配会社等グループのその対象会計年度に係る調整後対象租税額の合計額 (以下「国別調整後対象租税額」という。) が、その共同支配会社等グループのその対象会計年度に係る個別計算所得金額の合計額からその共同支配会社等グループのその対象会計年度に係る個別計算損失金額の合計額を控除した残額 (以下「国別グループ純所得の金額」という。) のうちに占める割合をいうこととされており、また、この国別調整後対象租税額は、その金額が零を超え、かつ、その対象会計年度においてその所在地国に係る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国別調整後対象租税額の金額が零を下回る場合には零とすることとされている (法 82 の 2 ④一イ(3))。



5 また、この「繰越金額の控除制度」とは、国又は地域における租税に関する法令と本制度（これに相当するものを含む。）の間において生ずる永久差異により、欠損金に係る繰延税金資産が発生する場合、将来において過大に国別実効税率が計上される問題を解消するための制度である。

具体的には、国別グループ純所得の金額がある場合には、負の国別調整後対象租税額（国別調整後対象租税額が零を下回る部分の金額をいう。以下同じ。）がある場合における国別実効税率の計算において負の国別調整後対象租税額を認識しないこととし、国別グループ純所得の金額がない場合には、繰越控除特例（法 82 の 2 ⑨）の適用により「永久差異調整に係る国別国際最低課税額」（法人税法第 82 条の 2 第 4 項第 3 号ハに掲げる金額をいう。以下同じ。）を零とすることとして、これらの「負の国別調整後対象租税額」及び「永久差異調整に係る国別国際最低課税額」（以下「繰越国別調整後対象租税額」という。）を翌対象会計年度以降の対象会計年度（国別グループ純所得の金額がある場合に限る。以下同じ。）に繰り越し、翌対象会計年度以降の対象会計年度における国別実効税率の計算において、国別調整後対象租税額から控除するというものである（令 155 の 47）。

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

この点、繰越国別調整後対象租税額は所在地国別で計算され、所在地国ごとに繰り越されるものであることから、たとえ、その繰越国別調整後対象租税額の発生の基因となった共同支配会社等が、その発生した過去対象会計年度後の対象会計年度においてその共同支配会社等が属していた共同支配会社等グループに属さないこととなった場合であっても、その発生した過去対象会計年度後の対象会計年度の繰越国別調整後対象租税額の計算には考慮されない。したがって、その発生した過去対象会計年度後の対象会計年度の繰越国別調整後対象租税額の計算において、この共同支配会社等から生じた部分の金額は繰越国別調整後対象租税額から除外されずに計算されることとなる。本通達では、このことを例示により留意的に明らかにしている。

7 なお、繰越国別調整後対象租税額が生じた所在地国において、その発生後にその所在地国を所在地国とする共同支配会社等グループに属する共同支配会社等を有しなくなった場合であっても、その繰越国別調整後対象租税額は、新たに共同支配会社等グループに属する共同支配会社等をその所在地国に有することとなった対象会計年度まで繰り越され、その対象会計年度以降の対象会計年度における国別実効税率の計算において考慮されることに留意が必要である。

**【新設】(特定構成会社等がある場合の適用免除基準)**

18-2-9 法第 82 条の 2 第 6 項 (国際最低課税額) の規定の適用に当たり、令第 155 条の 54 第 1 項各号 (適用免除基準) の収入金額並びに同条第 2 項第 1 号の個別計算所得金額及び同項第 2 号の個別計算損失金額については、法第 82 条の 2 第 3 項に規定する特定構成会社等 (同項第 3 号に掲げる各種投資会社等を除く。) と同項に規定する特定構成会社等以外の構成会社等とに区分せずに計算することに留意する。

**【解説】**

- 1 令和 5 年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た (法 6 の 2)。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率 (15%) を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率 (15%) に至るまで上乘せ (トップアップ) 課税を行う仕組みである。
- 3 上記 1 の国際最低課税額は、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の合計額であるグループ国際最低課税額のうち、一定の計算をした金額とされており (法 82 の 2 ①)、この構成会社等に係るグループ国際最低課税額とは、各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率を下回り、かつ、その対象会計年度においてその所在地国に係るその特定多国籍企業グループ等の国別グループ純所得の金額がある場合には、その対象会計年度のその所在地国に係る当期国別国際最低課税額、再計算国別国際最低課税額及び未分配所得国際最低課税額の合計額からその対象会計年度のその所在地国に係る自国内最低課税額に係る税の額を控除した残額をいうこととされている (法 82 の 2 ②一)。
- 4 この当期国別国際最低課税額の計算について、いわゆる適用免除基準 (デミニマス除外) として、特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等報告事項等 (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る。以下同じ。) の提供がある場合又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令を執行する当局にその特定多国籍企業グループ等報告事項等に相当する事項の提供がある場合 (提供義務免除規定 (法 150 の 3 ③) の適用がある場合に限る。) であって、特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等 (各種投資会社等を除く。以下同じ。) が各対象会計年度において、次に掲げる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当期国別国際最低課税額を零とすることとされている (法 82 の 2 ⑥⑦)。

- (1) その構成会社等の所在地国におけるその対象会計年度及びその直前の2対象会計年度に係るその特定多国籍企業グループ等の収入金額の平均額として政令で定めるところにより計算した金額が1,000万ユーロを財務省令で定めるところにより本邦通貨表示の金額に換算した金額に満たないこと。
  - (2) その構成会社等の所在地国におけるその対象会計年度及びその直前の2対象会計年度に係るその特定多国籍企業グループ等の利益又は損失の額の平均額として政令で定めるところにより計算した金額が100万ユーロを財務省令で定めるところにより本邦通貨表示の金額に換算した金額に満たないこと。
- 5 ここで、上記3の構成会社等に係るグループ国際最低課税額は、構成会社等の所在地国単位でその計算を行うことが原則となるが、いわゆるグルーピング特例として、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を所在地国とする次に掲げる構成会社等（特定構成会社等）がある場合には、特定構成会社等と特定構成会社等以外の構成会社等とに区分して、それぞれの特定構成会社等（その所在地国にその特定構成会社等（(2)に掲げる特定構成会社等に限る。）のみで構成される企業集団がある場合にはその企業集団に属する他の特定構成会社等を含むものとし、その所在地国にその特定構成会社等（(3)に掲げる特定構成会社等に限る。）以外の他の特定構成会社等（(3)に掲げる特定構成会社等に限る。）がある場合には当該他の特定構成会社等を含む。）ごとに、構成会社等に係るグループ国際最低課税額に係る規定（法82の2②一～三）を適用することとされている（法82の2③）。
- (1) 被少数保有構成会社等（(2)及び(3)に掲げるものを除く。）
  - (2) 被少数保有親構成会社等（(3)に掲げるものを除く。）又は被少数保有子構成会社等（(3)に掲げるものを除く。）
  - (3) 各種投資会社等
- 6 このように、構成会社等に係るグループ国際最低課税額の計算においてはグルーピング特例が設けられているものの、上記4の適用免除基準の適用に当たっては、このグルーピング特例を適用することとはされていない。したがって、上記4(1)及び(2)の金額の計算については、特定構成会社等と特定構成会社等以外の構成会社等とに区分せず、構成会社等の所在地国単位でその計算を行うこととなる。本通達では、このことを留意的に明らかにしている。
- 7 共同支配会社等に係る適用免除基準については、構成会社等に係る適用免除基準の規定が準用されているため（法82の2⑩）、共同支配会社等についても本通達と同様に取り扱われることとなる。

**【新設】（無国籍構成会社等に対する適用免除基準の不適用）**

18-2-10 無国籍構成会社等については、法第 82 条の 2 第 6 項（国際最低課税額）の規定の適用はないことに留意する。

**【解説】**

- 1 令和 5 年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た（法 6 の 2）。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率（15%）を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率（15%）に至るまで上乘せ（トップアップ）課税を行う仕組みである。
- 3 上記 1 の国際最低課税額は、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の合計額であるグループ国際最低課税額のうち、一定の計算をした金額とされており（法 82 の 2 ①）、この構成会社等に係るグループ国際最低課税額とは、各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率を下回り、かつ、その対象会計年度においてその所在地国に係るその特定多国籍企業グループ等の国別グループ純所得の金額がある場合には、その対象会計年度のその所在地国に係る当期国別国際最低課税額、再計算国別国際最低課税額及び未分配所得国際最低課税額の合計額からその対象会計年度のその所在地国に係る自国内最低課税額に係る税の額を控除した残額をいうこととされている（法 82 の 2 ②一）。
- 4 この当期国別国際最低課税額の計算について、いわゆる適用免除基準（デミニマス除外）として、特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等報告事項等（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る。以下同じ。）の提供がある場合又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令を執行する当局にその特定多国籍企業グループ等報告事項等に相当する事項の提供がある場合（提供義務免除規定（法 150 の 3 ③）の適用がある場合に限る。）であって、特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（各種投資会社等を除く。以下同じ。）が各対象会計年度において、次に掲げる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当期国別国際最低課税額を零とすることとされている（法 82 の 2 ⑥⑦）。
  - (1) その構成会社等の所在地国におけるその対象会計年度及びその直前の 2 対象会計年度に係るその特定多国籍企業グループ等の収入金額の平均額として政令で定めるところにより計算した金額が 1,000 万ユーロを財務省令で定めるところにより本邦通貨表示の金額に換算した金額に満たないこと。

- (2) その構成会社等の所在地国におけるその対象会計年度及びその直前の2対象会計年度に係るその特定多国籍企業グループ等の利益又は損失の額の平均額として政令で定めるところにより計算した金額が100万ユーロを財務省令で定めるところにより本邦通貨表示の金額に換算した金額に満たないこと。
- 5 この適用免除基準について、各種投資会社等については、法令上、明示的に適用免除基準の対象となる構成会社等から除かれているところ、それ以外の構成会社等については適用免除基準の対象となるのか疑義が生ずる。この点、適用免除基準の規定は、その構成会社等の所在地国ごとに上記4(1)及び(2)の金額の計算を行い、その結果、これらの要件を満たせばその構成会社等の「所在地国に係る」当期国別国際最低課税額を零とすることとされているのであるから、所在地国がない構成会社等である無国籍構成会社等にはこの適用免除基準は適用されないこととなる。本通達では、このことを留意的に明らかにしている。
- 6 共同支配会社等に係る適用免除基準については、構成会社等に係る適用免除基準の規定が準用されているため（法82の2⑩）、無国籍共同支配会社等についても本通達と同様に取り扱われることとなる。

**【新設】(国別グループ純所得の金額から控除する金額の特例)**

18-2-11 法第 82 条の 2 第 8 項(国際最低課税額)の規定の適用に当たり、同条第 2 項第 1 号イ(2)に掲げる金額の記録のない特定多国籍企業グループ等報告事項等(法第 150 条の 3 第 1 項(特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供)に規定する特定多国籍企業グループ等報告事項等をいう。以下 18-2-11 において同じ。)は、法第 82 条の 2 第 8 項の「この項の規定の適用を受けようとする旨を含むもの」に該当することに留意する。

(注) 特定多国籍企業グループ等報告事項等に相当する事項の提供がある場合(法第 150 条の 3 第 3 項の規定の適用がある場合に限る。)における特定多国籍企業グループ等報告事項等に相当する事項についても、同様とする。

**【解説】**

- 1 令和 5 年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た(法 6 の 2)。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率(15%)を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率(15%)に至るまで上乘せ(トッパアップ)課税を行う仕組みである。
- 3 上記 1 の国際最低課税額は、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の合計額であるグループ国際最低課税額のうち、一定の計算をした金額とされており(法 82 の 2 ①)、この構成会社等に係るグループ国際最低課税額とは、各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率を下回り、かつ、その対象会計年度においてその所在地国に係るその特定多国籍企業グループ等の国別グループ純所得の金額がある場合には、その対象会計年度のその所在地国に係る当期国別国際最低課税額、再計算国別国際最低課税額及び未分配所得国際最低課税額の合計額からその対象会計年度のその所在地国に係る自国内最低課税額に係る税の額を控除した残額をいうこととされている(法 82 の 2 ②一)。
- 4 この当期国別国際最低課税額とは、(1)に掲げる金額から(2)に掲げる金額を控除した残額に(3)に掲げる割合を乗じて計算した金額をいうこととされている(法 82 の 2 ②一イ、令 155 の 38)。
  - (1) 国別グループ純所得の金額(イに掲げる金額からロに掲げる金額を控除した残額をいう)。
    - イ その所在地国を所在地国とする全ての構成会社等のその対象会計年度に係る個別計算所得金額の合計額
    - ロ その所在地国を所在地国とする全ての構成会社等のその対象会計年度に係る個別計算損失金額の合計額

- (2) その所在地国を所在地国とする全ての構成会社等（最終親会社等以外の導管会社等を除く。）のその対象会計年度に係る特定費用の額（法人税法施行令第155条の38第2項及び第3項の規定の適用がある場合には、その適用後の金額）の合計額の5%に相当する金額とその対象会計年度に係る特定資産の額（同条第2項及び第3項の規定の適用がある場合には、その適用後の金額）の合計額の5%に相当する金額との合計額（以下「実質ベースの所得除外額」という。）
- (3) 基準税率からその対象会計年度に係るその所在地国における国別実効税率を控除した割合
- 5 また、上記4(2)の実質ベースの所得除外額の算定に係る事務負担を考慮して、特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等報告事項等（その特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等の所在地国に係るグループ国際最低課税額の計算につき本特例の適用を受けようとする旨を含むものに限る。）の提供がある場合又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令を執行する当局にその特定多国籍企業グループ等報告事項等に相当する事項の提供がある場合（提供義務免除規定（法150の3③）の適用がある場合に限る。）には、その対象会計年度のその所在地国に係る実質ベースの所得除外額は、零とすることとされている（法82の2⑧）。
- 6 ここで、国別実効税率が基準税率を下回るにもかかわらず、実質ベースの所得除外額の合計額の記録のない特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供がある場合に、その特定多国籍企業グループ等報告事項等が上記5の「本特例の適用を受けようとする旨を含むもの」の要件を満たすのかどうか疑義が生ずる。
- この点、実質ベースの所得除外額は、当期国別国際最低課税額の計算上、基本的には国別グループ純所得の金額から控除することとなり、その実質ベースの所得除外額の合計額を特定多国籍企業グループ等報告事項等に記録することとされているところ、実質ベースの所得除外額を記録することなしに特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供を行った場合は、本特例は実質ベースの所得除外額を零とする特例であることから、本特例の適用を選択したものとして取り扱うのが相当である。
- したがって、実質ベースの所得除外額の記録のない特定多国籍企業グループ等報告事項等は、上記5の「本特例の適用を受けようとする旨を含むもの」に該当することとなる。本通達では、このことを留意的に明らかにしている。
- 7 なお、本通達の注書では、法人税法第150条の3第3項の提供義務免除規定の適用がある場合に、我が国以外の国又は地域の租税に関する法令を執行する当局から情報交換により提供のあった特定多国籍企業グループ等報告事項等に相当する事項の提供がある場合も、本通達の本文と同様に取り扱われることを明らかにしている。
- 8 共同支配会社等に係る実質ベースの所得除外額の計算の特例については、構成会社等に係る実質ベースの所得除外額の計算の特例の規定が準用されているため（法82の2⑩）、共同支配会社等についても本通達と同様に取り扱うこととなる。

#### 4 経過的取扱い

##### **【新設】(経過的取扱い(1)…改正通達の適用時期(1))**

この法令解釈通達による改正後の取扱いは、経過的取扱い(2)を除き、令和6年4月1日以後に開始する対象会計年度分の法第82条の2第1項(国際最低課税額)に規定する国際最低課税額に対する法人税について適用する。

##### **【解説】**

1 令和5年度の税制改正において、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税が創設された。令和5年度の税制改正のうち本制度の創設に伴う法令解釈通達として、令和5年9月21日付で「法人税基本通達の一部改正について(法令解釈通達)」を発遣している。

本通達及び経過的取扱い(2)では、この法令解釈通達のそれぞれの適用関係を明らかにしているが、これらは、所得税法等の一部を改正する法律(令和5年法律第3号。以下「令和5年改正法」という。)第2条の規定のうち本制度に関する改正規定は令和6年4月1日から施行することとされ(令和5年改正法附則1四イ)、さらに、同条の規定による改正後の法人税法の規定(各対象会計年度の改正後の法人税法第82条の2第1項に規定する国際最低課税額(以下「国際最低課税額」という。)に対する法人税に係る部分に限る。)は内国法人の令和6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について適用することとされている(令和5年改正法附則11)ことに沿ったものである。

2 この法令解釈通達による改正後の第18章の取扱いは、上記の改正後の法人税法の規定のうち各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税に係る取扱いであることから、令和6年4月1日以後に開始する対象会計年度分の国際最低課税額に対する法人税について適用することを本通達において明らかにしている。

なお、経過的取扱い(2)では、この法令解釈通達による改正後の目次から17-2-8まで及び第19章の取扱い(すなわち、この法令解釈通達による改正後の第18章以外の取扱い)の適用関係を明らかにしている。



**【新設】**(経過的取扱い(2)…改正通達の適用時期(2))

この法令解釈通達による改正後の目次から 17-2-8 まで及び第 19 章の取扱いは、令和 6 年 4 月 1 日から適用する。

**【解説】**

この法令解釈通達による改正後の目次から 17-2-8 まで及び第 19 章の取扱い（すなわち、この法令解釈通達による改正後の第 18 章以外の取扱い）は、令和 6 年 4 月 1 日から適用することを本通達において明らかにしている。

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

所得税法等の一部を改正する法律(令和5年法律第3号。以下「改正法」という。)附則第14条第1項第3号(国際最低課税額の計算に関する経過措置)の「同条第2項第1号イ(2)に掲げる金額」は、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ることに留意する。

**【解説】**

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、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た(法6の2)。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率(15%)を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率(15%)に至るまで上乘せ(トップアップ)課税を行う仕組みである。
- 3 上記1の国際最低課税額は、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の合計額であるグループ国際最低課税額のうち、一定の計算をした金額とされており(法82の2①)、この構成会社等に係るグループ国際最低課税額とは、各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率を下回り、かつ、その対象会計年度においてその所在地国に係るその特定多国籍企業グループ等の国別グループ純所得の金額がある場合には、その対象会計年度のその所在地国に係る当期国別国際最低課税額、再計算国別国際最低課税額及び未分配所得国際最低課税額の合計額からその対象会計年度のその所在地国に係る自国内最低課税額に係る税の額を控除した残額をいうこととされている(法82の2②一)。
- 4 この当期国別国際最低課税額とは、(1)に掲げる金額から(2)に掲げる金額を控除した残額に(3)に掲げる割合を乗じて計算した金額をいうこととされている(法82の2②一イ、令155の38)。
  - (1) 国別グループ純所得の金額(イに掲げる金額からロに掲げる金額を控除した残額をいう。
    - イ その所在地国を所在地国とする全ての構成会社等のその対象会計年度に係る個別計算所得金額の合計額
    - ロ その所在地国を所在地国とする全ての構成会社等のその対象会計年度に係る個別計算損失金額の合計額
  - (2) その所在地国を所在地国とする全ての構成会社等(最終親会社等以外の導管会社等を除く。)のその対象会計年度に係る特定費用の額(法人税法施行令第155条の38第2項及び第3項の規定の適用がある場合には、その適用後の金額。以下同じ。)の合計額の5%に相当する金額とその対象会計年度に係る特定資産の額(同条第2項及び第3項の規定の適用がある場合には、その適用後の金額。以下同じ。)の合計額の5%に相当する金額との合計額(以下「実質ベースの所得除外額」という。)

- (3) 基準税率からその対象会計年度に係るその所在地国における国別実効税率を控除した割合
- 5 また、上記4(2)の「5%」については、令和6年中に開始する対象会計年度においては、特定費用の額の合計額に乗じる割合は9.8%と、特定資産の額の合計額に掲げる金額に乗じる割合は7.8%とし、それぞれ9年間で5%に逡減する経過措置が設けられている（令和5年改正法附則14⑤⑥）。
- 6 ここで、構成会社等に係るグループ国際最低課税額について、いわゆる移行期間CbCRセーフ・ハーバーの適用が認められており、具体的には、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の各対象会計年度に係る国別報告事項（連結等財務諸表を基礎として作成されたものに限る。以下同じ。）又はこれに相当する事項につき措置法第66条の4の4第1項若しくは第2項に規定する所轄税務署長又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令を執行する当局に提供された場合において、その特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（一定のものを除く。）が令和6年4月1日から令和8年12月31日までの間に開始する対象会計年度（令和10年6月30日までに終了するものに限る。）において、①デミニマス要件、②簡素な実効税率要件、③通常利益要件の3つの要件のいずれかを満たすときは、その対象会計年度のその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る（令和5年改正法附則14①）。
- 7 この3つの要件のうち、③の通常利益要件とは、その対象会計年度に係る国別報告事項又はこれに相当する事項として提供された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、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2③）を適用しないで計算した場合の実質ベースの所得除外額（その対象会計年度に係る国別報告事項又はこれに相当する事項に係る国又は地域とその所在地国が同一である構成会社等（一定のものを除く。）に係るものに限る。）以下であることをいうのであるが（令和5年改正法附則14①三）、この通常利益要件の実質ベースの所得除外額の計算においても上記5の経過措置として適用される割合により計算を行うのか疑義が生ずる。
- 8 本通達では、移行期間CbCRセーフ・ハーバーにおける通常利益要件の実質ベースの所得除外額の規定は、上記のグルーピング特例を適用しないことを除き当期国別国際最低課税額の計算における実質ベースの所得除外額の規定と同様の規定となっており、双方について同様の考え方で計算を行うこととなるから、この通常利益要件の実質ベースの所得除外額の計算においても上記5の経過措置として適用される割合により計算を行うことを留意的に明らかにしている。
- 9 なお、共同支配会社等に係るグループ国際最低課税額についても、連結等財務諸表に記載された情報を用いて計算を行う移行期間CbCRセーフ・ハーバーが定められており、構成会社等に係るグループ国際最低課税額と同様に通常利益要件が規定されている（令和5年改正法附則14③三）。共同支配会社等についても構成会社等と同様に、上記5の経過措置として適用される割合により、移行期間CbCRセーフ・ハーバーにおける通常利益要件の実質ベースの所得除外額の計算を行うことに留意が必要である。