国際課税関係の改正

（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等関係）

目　　次

はじめに…… 744
第一　法人税法関係…… 744
一　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…… 744
Ⅰ　導入の経緯及び制度の概要…… 744
Ⅱ　納税義務者…… 752
Ⅲ　課税所得の範囲…… 753
Ⅳ　対象会計年度…… 753
Ⅴ　定義等…… 753
㈠　特定多国籍企業グループ等…… 753
1　特定多国籍企業グループ等… 753
2　連結等財務諸表…… 755
3　企業グループ等…… 757
4　多国籍企業グループ等…… 758
㈡　導管会社等…… 759
㈢　恒久的施設等…… 761
㈣　所在地国…… 764
㈤　所有持分…… 766
㈥　支配持分…… 767
㈦　最終親会社等、中間親会社等及び被部分保有親会社等…… 767
㈧　構成会社等…… 769
㈨　除外会社等…… 770
㈩　共同支配会社等…… 776
㈪　各種投資会社等…… 781
㈫　無国籍会社等、無国籍構成会社等及び無国籍共同支配会社等…… 786
㈬　被少数保有構成会社等…… 787
㈭　被少数保有共同支配会社等…… 788
㈮　個別計算所得等の金額…… 789
1　個別計算所得等の金額の計算…… 789
2　当期純損益金額…… 791
(1)　当期純損益金額の趣旨…… 791
(2)　会社等の当期純損益金額… 792
(3)　恒久的施設等の当期純損益金額…… 794
(4)　独立企業間価格に基づく当期純損益金額の調整…… 794
(5)　特定組織再編成により資産等の移転が行われた場合の当期純損益金額の調整…… 797
(6)　プッシュダウン会計が適用される場合の当期純損益金額の調整…… 799
(7)　移行対象会計年度前のグループ内取引等に係る当期純損益金額の調整…… 799
(8)　恒久的施設等の当期純損益金額の調整…… 801
(9)　本店と恒久的施設等との間の当期純損益金額の調整…… 802
⑽　導管会社等に係る当期純損益金額の特例…… 803
⑾　各種投資会社等に係る当期純損益金額の特例…… 806
3　特例適用前個別計算所得等の金額の計算…… 809
(1)　規定の趣旨…… 809
(2)　規定の内容…… 818
(3)　加算調整額…… 818
(4)　減算調整額…… 822

4　個別計算所得等の金額の計算の特例…… 824
(1)　個別計算所得等の金額の計算の特例の趣旨…… 824
(2)　国際海運業所得…… 825
(3)　連結等納税規定の適用がある場合の個別計算所得等の金額の計算の特例…… 828
(4)　保険会社に係る個別計算所得等の金額の計算…… 829
(5)　銀行等に係る個別計算所得等の金額の計算…… 830
(6)　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…… 831
(7)　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…… 833
(8)　不動産の譲渡に係る個別計算所得等の金額の計算等の特例…… 836
(9)　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…… 839
(10)　一定の利益の配当に係る個別計算所得等の金額の計算の特例…… 840
(11)　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…… 841
(12)　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…… 842
(13)　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…… 845
(14)　課税分配法（各種投資会社等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例）…… 847
(15)　導管会社等である最終親会社等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例…… 851
(16)　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等…… 852
(ﾄ)　調整後対象租税額…… 855
1　対象租税…… 855
2　調整後対象租税額…… 860
(1)　概要…… 860
(2)　意義…… 860
(3)　当期対象租税額…… 861
(4)　被配分当期対象租税額…… 862
(5)　繰延対象租税額…… 869
(6)　過大であった過去対象会計年度における調整後対象租税額が少額である場合に係る特例…… 880
(7)　各種投資会社等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例の適用がある場合における調整後対象租税額の取扱い… 882
(8)　導管会社等である最終親会社等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例の適用がある場合における調整後対象租税額の取扱い…… 882
(9)　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等の適用を受ける場合における調整後対象租税額の取扱い…… 883
(ﾁ)　自国内最低課税額に係る税…… 883

(ﾄ) 基準税率…… 883
(ﾁ) 本邦通貨表示の金額への換算… 883
Ⅵ 国際最低課税額…… 884
(ｲ) グループ国際最低課税額…… 885
1 構成会社等に係るグループ国際最低課税額…… 885
(1) 構成会社等（無国籍構成会社等を除く。）に係るグループ国際最低課税額…… 885
(2) 無国籍構成会社等に係るグループ国際最低課税額…… 902
(3) みなし繰延税金資産相当額がある場合における国別調整後対象租税額等の計算の特例…… 907
(4) 適格分配時課税制度を有する所在地国に係る国別調整後対象租税額等の計算の特例… 909
(5) 各種投資会社等に係る国際最低課税額の計算の特例…… 911
(6) 当期国別国際最低課税額に係る適用免除基準…… 914
(7) 実質ベース所得除外額の特例…… 916
(8) 永久差異調整に係る国別国際最低課税額又は永久差異調整に係る国際最低課税額に係る特例…… 916
(9) 会社等の収入等の一部につき特定収入等がある場合の特例…… 917
2 共同支配会社等に係るグループ国際最低課税額…… 918
3 移行期間 CbCR セーフ・ハーバー…… 919
(ﾛ) 会社等別国際最低課税額…… 928
(ﾊ) 国際最低課税額…… 932
1 国際最低課税額…… 932
2 帰属割合…… 938
3 内国法人に帰せられる会社等別国際最低課税額のうち他の構成会社等に帰せられる部分の金額の控除…… 946
Ⅶ 課税標準…… 956
Ⅷ 税額の計算…… 956
Ⅸ 申告及び納付等…… 956
Ⅹ 更正…… 961
Ⅺ 適用関係…… 962
二 特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供制度の創設…… 963
1 特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供…… 963
2 特定多国籍企業グループ等報告事項等を提供すべき内国法人が複数ある場合の特例…… 964
3 特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供義務の免除…… 965
4 最終親会社等届出事項の提供…… 967
5 最終親会社等届出事項を提供すべき内国法人が複数ある場合の特例… 967
6 特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供期限の特例…… 968
7 適用関係…… 968
三 罰則…… 969
四 各事業年度の所得に対する法人税の額の計算における各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税等の納付額及び還付額の取扱い…… 970
第二 地方法人税法関係（特定基準法人税額に対する地方法人税の創設）…… 970
1 納税義務、課税の対象…… 970
2 特定基準法人税額…… 970
3 課税対象会計年度…… 971
4 課税標準…… 971
5 税額の計算…… 971
6 申告及び納付等…… 971

7　更正等…… 972
8　罰則…… 974
9　適用関係…… 974
第三　国税通則法等関係…… 974
1　国税通則法の改正…… 974
2　国税オンライン化省令の改正…… 975

はじめに

令和５年度税制改正においては、「第２の柱」（グローバル・ミニマム課税）のうち所得合算ルール（IIR：Income Inclusion Rule）に係る法制化（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等）を行うことされました。

この各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税関係の改正は、次の法令により行われています。

（法律）

・　所得税法等の一部を改正する法律（令５.３.31法律第３号）

（政令）

・　法人税法施行令の一部を改正する政令（令５.６.16政令第208号）

・　地方法人税法施行令の一部を改正する政令（令５.６.16政令第209号）

・　国税通則法施行令の一部を改正する政令（令５.６.16政令第210号）

・　租税特別措置法施行令の一部を改正する政令（令５.６.16政令第211号）

（省令）

・　法人税法施行規則の一部を改正する省令（令５.６.30財務省令第47号）

・　地方法人税法施行規則の一部を改正する省令（令５.６.30財務省令第48号）

・　国税関係法令に係る情報通信技術を活用した行政の推進等に関する省令の一部を改正する省令（令５.６.30財務省令第49号）

第一　法人税法関係

一　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

Ⅰ　導入の経緯及び制度の概要

⑴　導入の経緯

①　BEPSプロジェクトとその後の国際的な議論の動向

「BEPS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、BEPS（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OECD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「BEPS最終報告書」が公表されました。

BEPS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りましたが、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ました。その後の検討を経て、令和３年（2021年）10月に、OECD/G20「BEPS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りました。

このうちグローバル・ミニマム課税は、年間総収入金額が７億5,000万ユーロ以上の国際的な活動を行う企業グループを対象に、一定の適用除外部分を除いた所得について各国ごとに最低税率15％の課税を確保するという仕組みであり、低い法人税率や優遇税制によって外国企業を誘致する動き（いわゆる「法人税引下げ競争」）により各国の法人税収基盤が弱体化するとともに、税制面において企業間の公平な競争条件が阻害されてきたことへの対応策と位置付けられています。

この「２本の柱」の合意は、100年来積み上げられてきた国際課税原則を、経済社会の変化に対応する形で大幅に見直すものであり、税という国家主権に密接に関連するアジェンダにおいて先進国・途上国を含む約140カ国・地域による世界規模での協調が図られることの意義は極めて大きいものと考えられます。

（参考）「第１の柱」である市場国への新たな課税権の配分は、売上高200億ユーロ超、利益率10％超の大規模・高利益水準の多国籍企業グループを対象に、利益率10％を超える残余利益の25％を、市場国に新たな課税権として配分する仕組みであり、市場国に支店等の恒久的施設（PE：Permanent Establishment）を置かずにビジネスを行う企業が増加する中で、PEがある場合にのみ、そのPEの事業から生じた所得へ課税できるとする既存の国際課税ルール（「PEなければ課税なし」）では、市場国において課税を行うことができないという問題が顕在化していることへの対応策と位置付けられているものです。

令和５年（2023年）７月にBEPS包摂的枠組みから発表された声明（「経済のデジタル化に伴う課税上の課題に対する解決策の更なる実施のための『２本の柱』の成果に関する声明」）においては、「第１の柱」に係る実施目標として、令和５年（2023年）末までに多数国間条約の署名式を行い、令和７年（2025年）中の発効を目指すこととされています。我が国の国内法整備との関係では、令和７年度以降の税制改正における対応が想定されるところですが、具体的なタイミングについては、当該声明で示された目標や、更なる制度の具体化に向けた議論も踏まえて検討を行っていくことが見込まれます。

② グローバル・ミニマム課税を巡る最終合意以降の動き

令和３年（2021年）の最終合意以降、同年12月、BEPS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）が承認されました。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ています。

これらにより、2021年10月の合意において2022年末までの目標とされていた「実施枠組み（Implementation Framework）」の策定が達せられましたが、引き続き、制度の詳細についての議論が継続されており、合意されたものから順次、追加的な執行ガイダンス等の形で公表されていく見通しとなっています（注１）・（注２）。

（注１） このように、グローバル・ミニマム課税の制度的枠組みはモデルルール及びその解釈を示したコメンタリーのほか、これらを補足するガイダンスによって構成

されています。本稿においては、以下、これら一連のルール等を包括して「GloBEルール」（GloBE Rule：Global Anti-Base Erosion Rule）といいます。

（注２） これらの公表の後、令和５年（2023年）７月には追加の執行ガイダンスが公表されていますが、令和５年度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ことから、以下、本稿における「執行ガイダンス」とは、令和５年（2023年）２月に公表されたものをいいます。

⑵ グローバル・ミニマム課税の概要

① 国際的な位置付け

令和３年（2021年）の最終合意において、GloBEルールは、「コモン・アプローチ」と位置付けられています。これは、BEPS包摂的枠組みへの各参加国は、必ずしも国内で同制度を採用することを要求されない一方、採用する場合には、モデルルールやコメンタリーのほか合意された各ガイダンス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す。

② 制度の構成

グローバル・ミニマム課税は、次の３つのルールから構成されています。

イ 所得合算ルール（IIR：Income Inclusion Rule）

国際的な活動を行う企業グループ（MNEグループ）に属する子会社等の所在する国・地域（所在地国）における実効税率が最低税率（15%）を下回る場合に、親会社等の所在地国で、当該親会社等に対して、その税負担が最低税率相当に至るまで課税する仕組みです。例えば、我が国に親会社等が、軽課税国に子会社等が所在する場合、我が国において当該親会社等に対して、当該子会社等の税負担が最低税率に至るまで課税が行われます。

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

MNEグループの親会社等の所在地国における実効税率が最低税率を下回る場合に、子会社等の所在地国でその税負担が最低税率相当に至るまで課税する仕組みです。例えば、我が国に子会社等が、軽課税国に親会社等が所在する場合、我が国において当該子会社等に対して、当該親会社等の税負担が最低税率に至るまで課税が行われます。

制度上、UTPRは、IIRのもとで課税が行われない限定的な状況においてのみ適用されることが想定されています。仮にIIRのみで制度が構成されている場合、例えば、本来IIRの課税を受けるべき親会社等を軽課税国に移転する一方、軽課税国に所在する子会社等をもともと親会社等が所在していた国に移転することでIIRの課税を回避する行動が想定されます。これに対して、子会社等の所在地国においてUTPRによる課税が行われれば、最低税率による課税は確保されることになります。したがって、そうした意味において、UTPRはIIRによる課税を補完する機能を果たすこととなります。

ハ 適格国内ミニマムトップアップ課税（QDMTT：Qualified Domestic Minimum Top-up Tax）

MNEグループに属する会社等について、その所在地国における実効税率が最低税率を下回る場合に、当該所在地国において当該会社等に対して、その税負担が最低税率に至るまで課税する仕組みです。

QDMTTによって最低税率相当まで課税が行われた場合には、その税額を他国からのIIRやUTPR課税上で計算された税額から控除することが認められます。したがって、QDMTTは、他国のIIRやUTPR課税について生じるべき税額を減殺する点に

おいて、他国のIIRやUTPR課税から自国に所在する会社等を防衛する機能を持つものといえます。

③　税額計算の流れ

グローバル・ミニマム課税による最低税率15%に至るまでの部分に係る税額は、一般にトップアップ税額（Top-up Tax）と呼ばれています。GloBEルール上、このトップアップ税額を算出し、IIR及びUTPRが適用されるまでのプロセスは、次のイからホまでの５つのステップから構成されています。

イ　適用対象となるMNEグループ及び構成事業体の特定

GloBEルールの適用に当たって、まず対象となる「MNEグループ（MNE Group）」及びこれを構成する事業体（「構成事業体（Constituent Entity）」）並びに各構成事業体の所在地国の特定を行います。

GloBEルールの対象となるMNEグループは、主として連結財務諸表を基準として連結総収入金額が７億5,000万ユーロ以上の多国籍企業が想定されており、基本的には、当該連結財務諸表において連結して記載された個々の事業体が構成事業体に該当します（注）。

また、原則として各構成事業体の課税上の居住地がGloBEルール上の所在地国として取り扱われますが、課税上の居住地を観念できない状況等においては、その設立国が所在地国とされたり、無国籍とされたりする場合などもあります。

（注）　GloBEルールにおける事業体は、法人形態のものに限られず、例えば支店等を始めとしたPEも、本店等から独立した別個の構成事業体として取り扱われます。

（参考）　GloBEルールは、一般に企業会計である財務会計を前提とする会計基準に基づいて連結され、又は連結され得る企業グループ等を対象とした仕組みと解されます。また、上述の「執行ガイダンス」においても、そもそも所定の会計基準によって連結が要求されない場合についてまで、制度の対象となるものではないものとされています。こうした観点を踏まえれば、我が国においても、例えば、適用される会計基準において連結財務諸表の作成が求められていない会社等のほか、仮に連結財務諸表の作成が求められている会社等でも、その性質上、営利企業に適用される財務会計とは考え方が異なる非営利会計が適用される会社等については、GloBEルール上、これらの法人が頂点となってMNEグループを構成することはないと考えられます。

ロ　GloBE所得・損失の決定

「GloBE所得・損失（GloBE Income or Loss）」の金額は、各構成事業体の所在地国ごとの「実効税率（ETR：Effective Tax Rate）」の計算における分母に用いるもので、各構成事業体の財務諸表上の純損益の金額を起点に、一般的な会計・税務間で生じる永久差異等に係る加算・減算調整を通じて計算します。

なお、一定の国際海運事業から生じる所得については、GloBE所得・損失の範囲から除外することとされています。

ハ　調整後対象租税の決定

「調整後対象租税（Adjusted Covered Taxes）」の金額は、各構成事業体ごとに計算した上で、これらの所在地国ごとの合計金額を、上記の実効税率の計算における分子に用います。具体的には、財務諸表上で計上されている「対象租税（Covered Taxes）」を特定の上、その金額に所定の調整を加えることで算出します。

ここにいう対象租税には、主として各構成事業体の得る所得に対する租税が想定されており、これに会計上は費用として計上されているものを加算したり、GloBE所

得・損失の範囲から除外される所得に係る対象租税の金額を減算したりする調整のほか、会計・税務間の一時差異等に基因する繰延税金に係る事項の調整等を行います。

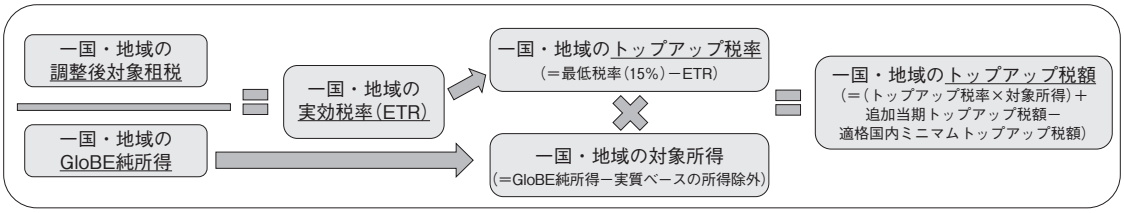
また、PEに対する課税やいわゆるCFC税制によって所得の発生場所と異なる場所で課税が行われている場合等には、構成事業体間で対象租税を配分するプッシュダウンと呼ばれる調整も必要となります。

ニ　実効税率及びトップアップ税額の計算

構成事業体の所在地国ごとの実効税率と最低税率との差分に相当する「トップアップ税率（Top-up Tax percentage）」に対して、当該所在地国内の構成事業体全体のGloBE所得・損失の純額（「GloBE純所得（Net GloBE Income）」から「実質ベースの所得除外（Substance-based Income Exclusion）」と呼ばれる一定の金額を除外することで得た金額を乗じることで、トップアップ税額を計算します。

また、構成事業体の所在地国でQDMTTが課されている場合には、上記の方法によって計算された金額からQDMTTによる税額を控除した後の残額が当該所在地国のトップアップ税額となります（注）。

国・地域別ETR及びトップアップ税額の計算プロセス



以上のプロセスにより算出されたトップアップ税額は、当該所在地国の各構成事業体に対して、そのGloBE所得の金額に応じて比例的に配分されます。

（注）　当期の実効税率が最低税率に満たないことによって算出されるトップアップ税額に加えて、例えば、過去の税額を事後的に大幅に減額修正したことなどにより、過去の会計年度に係る実効税率及びトップアップ税額の再計算を求められる等の一定の場合には、これによって生じたトップアップ税額の増差分を当期の追加的なトップアップ税額（「追加当期トップアップ税額（Additional Current Top-up Tax）」）として加算することが求められます。

（参考）「実質ベースの所得除外」は、構成事業体の所在地国に係る一定の要件を満たした人件費及び有形資産の金額の5％相当とされています。コメンタリーは「実質ベースの所得除外」について、給与や有形資産は一般に移転しづらく、税務上の誘因に基づく歪みを引き起こしにくいため、MNEグループの実質的な活動の指標としてGloBEルールの適用対象からの除外を認めるものと説明しています。

ホ　IIRとUTPRの適用

上記②ロで述べたとおり、IIRとUTPRの間では、IIRによる課税が優先されます。

IIRの適用に当たり、上記ニによって所在地国内の各構成事業体に配分されたトップアップ税額については、一義的にはグループの頂点に位置する「最終親事業体（Ultimate Parent Entity）」が、その所在地国において課税されますが、最終親事業

体の所在地国がIIRを導入していない場合などは、下位の親事業体（「中間親事業体（Intermediate Parent Entity）」）がその所在地国において課税されます（トップダウン・アプローチ）。

親事業体が負担するトップアップ税額は、トップアップ税額を生じている構成事業体に対する持分を基礎に計算された帰属割合に応じて決定されます。このとき、例えば、最終親事業体と軽課税国に所在するトップアップ税額のある構成事業体との間に存在する構成事業体が、その持分をグループ外の者に保有されている場合、トップアップ税額の一部がIIR課税を受けない状況が生じ得ます。そこで、こうした状況に対処する観点から、軽課税国に所在する構成事業体との間に、グループ外の者に20%超の持分を保有されている構成事業体（「被部分保有親事業体（Partially-Owned Parent Entity）」）が介在している場合には、当該被部分保有親事業体に対するその所在地国からのIIR課税が優先して適用されるものとされています（スプリット・オーナーシップ・ルール）。

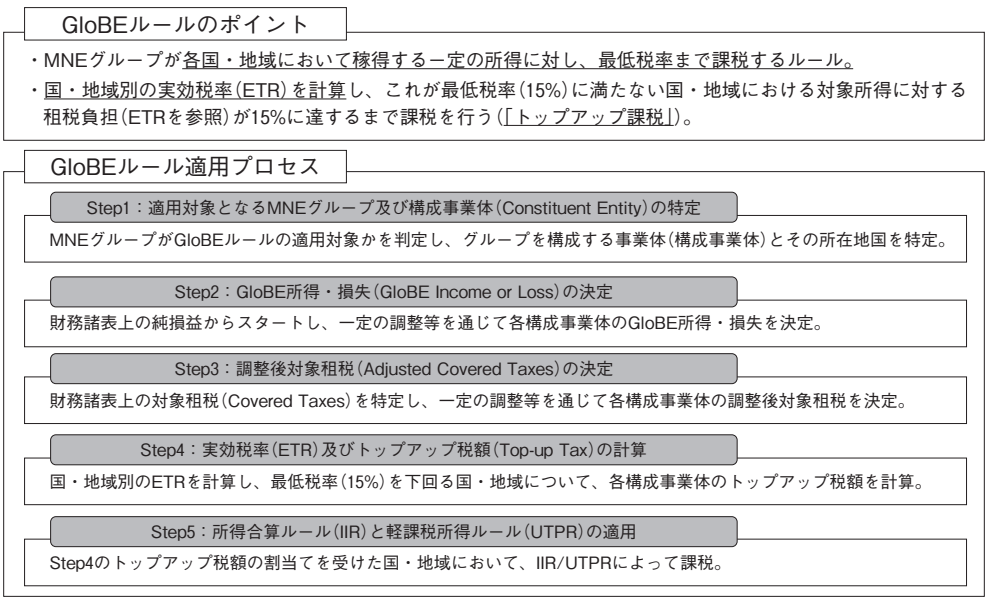
IIR課税を行った後に、なおトップアップ税額の全部又は一部にIIR課税の対象とされていない部分がある場合には、当該部分がUTPR課税の対象となります。また、最終親事業体が軽課税国に所在することでトップアップ税額が発生する場合にも、同様に、グループ内の各構成事業体の所在地国によるUTPR課税の対象となります。

UTPRの適用に当たっては、トップアップ税額が各構成事業体の所在地国に配分され、当該所在地国においてそれぞれ課税が行われます。この際の所在地国間のトップアップ税額の配分は、以下の算式によって行われます。

《算式》

$$50\% \times \frac{\text{当該UTPR導入国・地域の全ての構成事業体の被雇用者数}}{\text{全てのUTPR導入国・地域の構成事業体の被雇用者数}} + 50\% \times \frac{\text{当該UTPR導入国・地域の全ての構成事業体の有形資産の帳簿価額}}{\text{全てのUTPR導入国・地域の構成事業体の有形資産の帳簿価額}}$$

GloBE（*Glo*bal Anti-*B*ase *E*rosion）ルール（グローバル・ミニマム課税）の概要



④　GloBE 情報申告

「GloBE 情 報 申 告（GloBE Information Return）」は、グローバル・ミニマム課税における構成事業体の租税債務の正確性を評価するために必要な情報を各国の税務当局に提供することを目的とした情報申告です。GloBE 情報申告には、構成事業体に関する情報、対象となる MNE グループの組織構造に関する情報、国別の実効税率、各構成事業体のトップアップ税額の計算のために必要な情報等が含まれます。

GloBE 情報申告は、原則として、各構成事業体がそれぞれその所在地国において行うこととされています。一方、その所在地国と最終親事業体の所在地国の間の情報交換に係る一定の当局間合意（「適格当局間合意（Qualifying Competent Authority Agreement）」）がある場合には、各構成事業体の義務は免除され、当該最終親事業体がその所在地国の当局に GloBE 情報申告を行えば足りるとされる等の例外が設けられています。

（注）　モデルルール上、適格当局間合意とは、権限のある当局間で合意された二国間又は多数国間の協定等で、毎年のGloBE情報申告に係る自動的交換について規定したものとされています。

⑶　国内法におけるトップアップ税額計算の枠組み

①　GloBE ルールにおける税額計算との対応関係

今般の税制改正に係る我が国の国内法において、上記⑵③イからニまでに示した IIR 課税に至るまでのトップアップ税額の計算プロセスは、基本的に、

イ　適用対象となる「特定多国籍企業グループ等」及び「構成会社等」の特定

ロ　構成会社等に係る「個別計算所得等の金額」の決定

ハ　「調整後対象租税額」の決定

ニ　「国別実効税率」及び「会社等別国際最低課税額」の計算

の形で、それぞれ制度的に対応しています。

このうち「国別実効税率」の計算中では、「GloBE 純所得」に対応する用語として「国

別グループ純所得の金額」、また、同一の所在地国内の「調整後対象租税」の合計額に対応する用語として「国別調整後対象租税額」がそれぞれ用いられています。

また、上記(2)④の「GloBE 情報申告」については、国内法上の対応する用語として「特定多国籍企業グループ等報告事項等」が用いられています。

② 国内法における税額計算の流れ

構成会社等の特定後の「国際最低課税額」の計算は、上記①のプロセスによる国別グループ純所得の金額や国別調整後対象租税額の算出を前提に、まず、特定多国籍企業グループ等全体の国際最低課税額である「グループ国際最低課税額」を計算した上で、当該グループ国際最低課税額のうち個々の構成会社等に配分される部分である「会社等別国際最低課税額」を計算し、更にこのうち納税者となる内国法人に帰属する部分を算出して「国際最低課税額」に至るという過程を辿るものとされています。

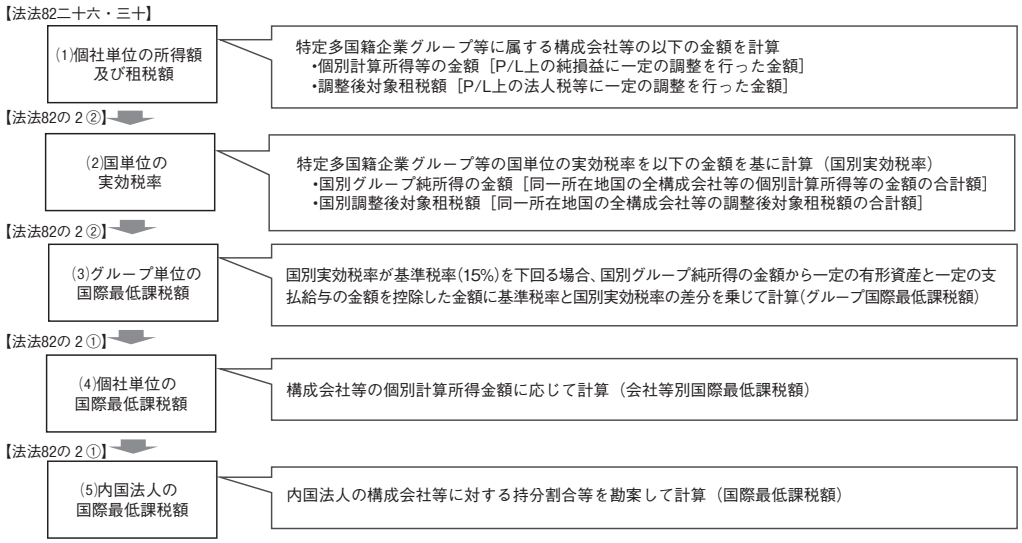
国際最低課税額の計算過程

国際最低課税額の計算は、以下の順序で行う。

① グループ全体の国際最低課税額を計算 【グループ国際最低課税額】

② グループ国際最低課税額のうち、構成会社等に帰属する金額を（その構成会社等（外国子会社）の所得に応じて）計算 【会社等別国際最低課税額】

③ 会社等別国際最低課税額のうち、内国法人（親会社）に帰属する金額を（その構成会社等（外国子会社）に対する所有持分等を勘案して）計算 【国際最低課税額】



(4) 令和５年度税制改正と今後の見通し

GloBE ルールのコモン・アプローチとしての性質を前提に、我が国においてもモデルルールやコメンタリーの規定、その後の執行ガイダンスの内容等を踏まえながら、法制化の検討を行ってきました。こうした検討の結果、今般の税制改正においては、制度の詳細に係る国際的な議論の進展や、諸外国における実施に向けた動向等を踏まえて、グローバル・ミニマム課税のうち IIR について我が国における法制化を行うこととされました。残された UTPR 及び QDMTT については、国際的な議論も踏まえながら、令和６年度以降の法制化を検討していくことになります。また、IIR についても、実

施細目の詳細についてOECDにおける議論が継続していることから、令和６年度以降においても、制度の明確化等の観点も踏まえた更なる法制化が見込まれます。

⑸　制度上の位置付け

①　法人税として措置することの意義

我が国の従来の法人税法のうち、内国法人の法人税は、「各事業年度の所得に対する法人税」（法人税法第２編第１章）と「退職年金等積立金に対する法人税」（法人税法第２編第２章）から成っていました。

グローバル・ミニマム課税は、法人等の集合体であるMNEグループが、当該グループを構成する会社等の所在する国・地域で稼得した所得等について負担する法人所得等に係る実効税率が、国際的に合意された最低税率より低いことを問題にして課税を行う仕組みです。既存の「各事業年度の所得に対する法人税」が、原則として単体の法人の稼得する所得に着目して課税を行う仕組みであるという理解を前提とすれば、グローバル・ミニマム課税は、法人の稼得する所得等に着目して行われる課税である点では「各事業年度の所得に対する法人税」に類似する一方、主として企業集団としてのMNEグループに着目する点においては、異なる性質を持つものといえます。

また、グローバル・ミニマム課税は、上記のとおり、従来の国際課税ルールの見直しの一環として国際的な最低税率の導入を目的とするものですので、その性質上、臨時的・特別的に措置する制度というより、一般的・基本的な制度ということができます。

これらの観点を踏まえて、我が国におけるグローバル・ミニマム課税は、従来の法人所得税体系とは異なる新たな課税類型としての特徴を持つ国際課税上の新たな基本的ルールとして、法人税法本法において既存の法人所得税体系と並列的に措置することとされました。

②　地方税との関係等

一般に地方税は、地方公共団体が地域の実情に即した行政サービスを提供するために必要な経費を賄うものであり、地域住民がその能力と受益に応じて負担しあうものという性格を持つものとされています。このことから、地方税は、地方公共団体が提供する行政サービスについて、その地域の住民等がその受けた利益に応じた税負担をするべきという応益性の原則を持つものと説明されています。

この点、上記のとおり、グローバル・ミニマム課税は、MNEグループが、当該グループを構成する会社等の所在地国で稼得した所得等に係る実効税率を参照して課税を行う仕組みです。そして、我が国から見たときには、IIR及びUTPRは、外国に所在する会社等が稼得する所得等を基に課税する仕組みであり、その課税対象と地方公共団体による行政サービスとの間の応益性は観念できず、地方税である法人住民税及び特別法人事業税を含めた法人事業税の課税は行わないことが適当と考えられます。

こうした観点も踏まえて、今般の税制改正において導入したIIRとの関係では、これらの地方税による課税は措置されていません。

③　地方法人税

地方法人税については、今般の改正によるIIRの導入を踏まえて、現行の税率を基に法人税による税額と地方法人税による税額が907：93の割合となるよう、新たに特定基準法人税額に対する地方法人税が創設されています。

Ⅱ　納税義務者

内国法人は、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税を納める義務があります（法法４①）。

ただし、公共法人については、その義務はないこととされています（法法４②）。

Ⅲ　課税所得の範囲

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ています(法法６の２)。

Ⅳ　対象会計年度

各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の課税期間は「対象会計年度」とされています。ここでいう対象会計年度は、多国籍企業グループ等の最終親会社等の連結等財務諸表の作成に係る期間をいいます（法法15の２)。

Ⅴ　定義等

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重要な用語について、法律、政令及び省令において、それぞれ定義規定が設けられています。

㈠　特定多国籍企業グループ等

本税制の対象範囲を決定する「特定多国籍企業グループ等」などの用語の意義については、次のとおりとされています。

１　特定多国籍企業グループ等

特定多国籍企業グループ等とは、多国籍企業グループ等のうち、各対象会計年度の直前の４対象会計年度のうち２以上の対象会計年度において、その総収入金額（注１）が７億5,000万ユーロ（注２）を本邦通貨表示の金額に換算した金額以上であるもの（１において「対象多国籍企業グループ等」といいます。）をいいます（法法82四)。

（注１）「総収入金額」とは、多国籍企業グループ等に係る最終親会社等の連結等財務諸表における売上金額、収入金額その他の収益の額の合計額をいいます（法規38の６①)。

（注２） 対象会計年度の期間が１年でない場合には、７億5,000万ユーロを12で除し、これにその対象会計年度の月数を乗じて計算した金額とすることとされています（法令155の６①)。なお、上記の月数は、暦に従って計算し、１月に満たない端数を生じたときは、これを１月とすることとされています（法令155の６②)。

また、多国籍企業グループ等がグループ結合（注１）又はグループ分離（注２）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ます（法令155の６③)。

（注１）「グループ結合」とは、次に掲げる事由をいいます（法令155の６④二、法規38の６⑤⑥)。

㋑　異なる企業グループ等に属する会社等の全部又はおおむね全部と認められる部分の会社等が一の企業グループ等に属することとなること。

㋺　非グループ会社等（企業グループ等に属さない会社等をいいます。１において同じです。）と次に掲げる会社等とが一の企業グループ等に属することとなること。

ⓐ　下記３⑴の企業グループ等に属する全部又はおおむね全部と認められる部分の会社等

ⓑ　下記３⑵に掲げる会社等

ⓒ　他の非グループ会社等

（注２）「グループ分離」とは、次に掲げる事由をいいます（法令155の６④五)。

㋑　多国籍企業グループ等（対象多国籍企業グループ等又は下記⑴から⑶までに定めるものに限ります。下記㋺において同じです。）に属する会社等のうち２以上の会社等がこれらの会社等から構成される他の企業グループ等に属することとなること。

㋺　多国籍企業グループ等に属する会社等のいずれかが下記３⑵に掲げる会社等に該当することとなること。

（注３）「会社等」とは、会社、組合その他これらに準ずる事業体（外国におけるこれらに相当するものを含みます。）をいいます。

⑴　多国籍企業グループ等の各対象会計年度（１

において「判定対象会計年度」といいます。）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（注１）のそのグループ結合の日以前に終了した各会計年度（注２）の総収入金額（注３）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（法令155の６③一）

（注１）「被支配企業グループ等」とは、次に掲げるものをいいます（法令155の６④三）。

①　グループ結合により支配持分を保有されることとなる会社等がそのグループ結合の直前に属していた企業グループ等

②　グループ結合により支配持分を保有されることとなる非グループ会社等

（注２）「会計年度」とは、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める期間をいいます（法令155の６④四）。

①　被支配企業グループ等が上記（注１）①に掲げる企業グループ等である場合　その企業グループ等の最終親会社等の連結等財務諸表の作成に係る期間

②　被支配企業グループ等が上記（注１）②に掲げる非グループ会社等である場合　その非グループ会社等の財産及び損益の計算の単位となる期間

具体的には、その非グループ会社等の次に掲げる計算書類の作成に係る期間とされています（法規38の６②二イロ⑦）。

イ　特定財務会計基準（下記**2**(1)（注１）の特定財務会計基準をいいます。②において同じです。）又は非グループ会社等の所在地国（その非グループ会社等が無国籍会社等である場合には、その設立国（注））において一般に公正妥当と認められる会計処理の基準（特定財務会計基準を除きます。下記ロにおいて「適格財務会計基準」といいます。）に従ってその非グループ会社等の財産及び損益の状況を記載した計算書類

（注）「設立国」とは、会社等の設立された国又は地域をいいます。

ロ　上記イに掲げる計算書類が作成されていない非グループ会社等につき、特定財務会計基準又は適格財務会計基準に従ってその非グループ会社等の暦年の財産及び損益の状況を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

（注３）「総収入金額」とは、次の各号に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額をいいます（法規38の６②）。

①　被支配企業グループ等が上記（注１）①に掲げる企業グループ等である場合　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における売上金額、収入金額その他の収益の額の合計額

②　被支配企業グループ等が上記（注１）②に掲げる非グループ会社等である場合　その非グループ会社等の計算書類（上記（注２）②イ又はロに掲げるものに限ります。）における売上金額、収入金額その他の収益の額の合計額

なお、この判定に当たっては、被支配企業グループ等の各会計年度の総収入金額がその各会計年度終了の日の属する多国籍企業グループ等の各対象会計年度の総収入金額に含まれるものとして、その多国籍企業グループ等が特定多国籍企業グループ等に該当するかどうかを判定することとされています（法規38の６③）。

（注）　多国籍企業グループ等が組織されて間もない場合には、その多国籍企業グループ等には判定対象会計年度の直前の４対象会計年度がないことになりますが、上記の判定に当たっては、その最も古い対象会計年度前に対象会計年度があるものとした場合に対象会計年度

とされるべき各期間を、その最も古い対象会計年度前のその多国籍企業グループ等の各対象会計年度とみなして、特定多国籍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されています（法規38の６④）。

⑵　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（注）を本邦通貨表示の金額に換算した金額以上であるもの（法令155の６③二）

（注）　判定対象会計年度の期間が１年でない場合には、上記（注２）の対象会計年度の期間が１年でない場合と同様に、その対象会計年度の月数に応じて計算した金額とされています。

⑶　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（注）を本邦通貨表示の金額に換算した金額以上であるもの（法令155の６③三）

（注）　対象会計年度の期間が１年でない場合には、上記（注２）の対象会計年度の期間が１年でない場合と同様に、その対象会計年度の月数に応じて計算した金額とされています。

特定多国籍企業グループ等

■　特定多国籍企業グループ等

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の総収入金額が７億5,000万ユーロ以上であるものその他これに準ずる多国籍企業グループ等をいう。

（イメージ）

		第１年度	第２年度	第３年度	第４年度	第５年度
ケース１	収入閾値	○	×	×	○	－
	特定多国籍企業グループ等	非該当	非該当	非該当	非該当	該当
ケース２	収入閾値	○	×	×	×	－
	特定多国籍企業グループ等	非該当	非該当	非該当	非該当	非該当
ケース３	収入閾値	○	○	×	×	－
	特定多国籍企業グループ等	非該当	非該当	該当	該当	該当

（注１）　第１年度及び第２年度については、直前に２以上の対象会計年度が存在しないため、いずれのケースも特定多国籍企業グループ等に該当しない。

（注２）　第３年度（第４年度）については、直前の２対象会計年度（３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７億5,000万ユーロ以上であるかどうかによって判定する。したがって、ケース３については、第３年度（第４年度）が特定多国籍企業グループ等に該当する。

（注３）　第５年度については、直前の４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７億5,000万ユーロ以上であるかどうかによって判定する。したがって、ケース１及びケース３については、第５年度が特定多国籍企業グループ等に該当する。

２　連結等財務諸表

連結等財務諸表とは、次に掲げるものをいいます（法法82一、法規38の４）。

⑴　特定財務会計基準（注１）又は適格財務会計基準（注２）に従って企業集団の財産及び損益の状況を連結して記載した計算書類

（注１）「特定財務会計基準」とは、国際的に共通

した会計処理の基準その他これに準ずるものをいい、具体的には、次に掲げる会計処理の基準とされています。

① 国際会計基準（連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則第93条（指定国際会計基準に係る特例）に規定する国際会計基準をいいます。下記②において同じです。）

② 我が国又は次に掲げる国若しくは地域において一般に公正妥当と認められる会計処理の基準（国際会計基準を除きます。）

イ アメリカ合衆国
ロ インド
ハ 英国
ニ オーストラリア
ホ カナダ
ヘ シンガポール
ト スイス
チ 大韓民国
リ 中華人民共和国
ヌ ニュージーランド
ル ブラジル
ヲ 香港
ワ メキシコ
カ ロシア
ヨ 欧州連合の加盟国
タ 欧州経済領域の加盟国（上記ヨに掲げる国を除きます。）

（注２）「適格財務会計基準」とは、最終親会社等（下記(十)**2**(1)に掲げる共同支配会社等を含みます。）の所在地国において一般に公正妥当と認められる会計処理の基準（特定財務会計基準を除きます。）をいいます。

(2) 上記(1)に掲げる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

(3) 特定財務会計基準又は適格財務会計基準に従って会社等（下記**3**(1)に掲げる企業集団に属するものを除きます。下記(4)において同じです。）の財産及び損益の状況を記載した計算書類

(4) 上記(3)に掲げる計算書類が作成されていない会社等につき、特定財務会計基準又は適格財務会計基準に従ってその会社等の暦年の財産及び損益の状況を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

（参考） モデルルールでは、上記の計算書類が特定財務会計基準に従って作成されていない場合には「重要な競争上の歪み」を調整しなければならないこととされていますが、重要な競争上の歪みの詳細及びその調整方法が明らかにされていないため、今般の改正においては、重要な競争上の歪みがある場合の調整については規定されていません。今後、重要な競争上の歪みの調整方法等について国際的な合意に至った後に、その合意を踏まえた対応を行っていく予定です。

連結等財務諸表

■　企業集団に係る次の計算書類

①　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・損益の状況を連結して記載した計算書類

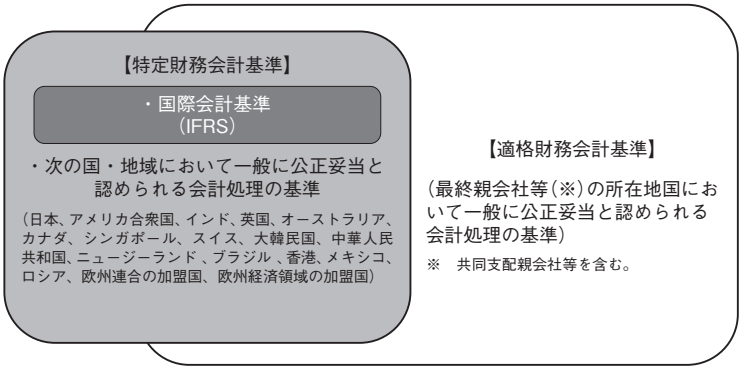
②　①の計算書類が作成されていない場合には、特定財務会計基準又は適格財務会計基準に従って暦年ベースで企業集団の財産・損益の状況を連結して記載した計算書類を作成するとしたならば作成されることとなる計算書類

■　企業集団に属さない会社等の次の計算書類

①　特定財務会計基準又は適格財務会計基準に従って会社等の財産・損益の状況を記載した計算書類

②　①の計算書類が作成されていない場合には、特定財務会計基準又は適格財務会計基準に従って暦年ベースで会社等の財産・損益の状況を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

【特定財務会計基準・適格財務会計基準の範囲（イメージ）】



3　企業グループ等

企業グループ等とは、次に掲げるものをいいます（法法82二、法令155の４、法規38の５）。

⑴　次に掲げる会社等に係る企業集団のうち、最終親会社（注）に係るもの

（注）「最終親会社」とは、他の会社等の支配持分を直接又は間接に有する会社等（他の会社等がその支配持分を直接又は間接に有しないものに限ります。）をいいます。

①　上記**2**⑴に掲げ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会社等

②　上記**2**⑴に掲げる計算書類において次に掲げる理由により連結の範囲から除かれる会社等（その企業集団の他の会社等がその会社等に係る議決権の過半数を自己の計算において所有していることその他の事由によりその会社等の財務及び営業又は事業の方針を決定する機関（株主総会その他これに準ずる機関をいいます。下記④において「意思決定機関」といいます。）を支配している場合におけるその会社等に限ります。）

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

ロ　会社等の持分が譲渡することを目的として保有されていること。

③　上記**2**⑵に掲げ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

④　上記**2**⑵に掲げる計算書類において上記②イ又はロに掲げる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ります。）

⑵　会社等（上記⑴に掲げる企業集団に属するものを除きます。）のうち、その会社等の恒久的

施設等の所在地国がその会社等の所在地国以外　　の国又は地域であるもの

企業グループ等の範囲

➢ 企業グループ等とは次に掲げるものをいう。

イ　次の会社等に係る企業集団のうち、最終親会社に係るもの（企業集団型の企業グループ等）

①　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た企業集団の計算書類にその財産・損益の状況が連結して記載される会社等

②　上記①の計算書類において「重要性の乏しいこと」又は「譲渡目的保有」を理由として連結の範囲から除かれる会社等（注）

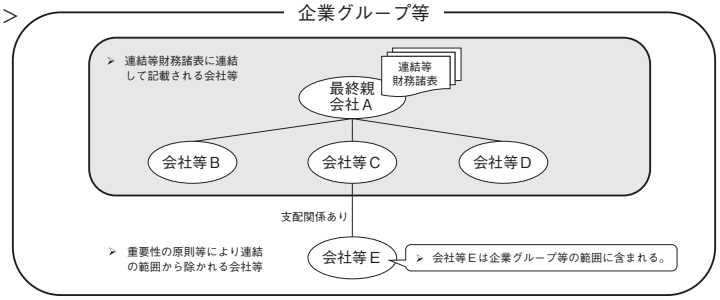
③　企業集団の計算書類が作成されていない場合に、特定財務会計基準又は適格財務会計基準に従って作成するとしたならば作成されることとなる計算書類にその財産・損益の状況が連結して記載されることとなる会社等

④　上記③の計算書類において「重要性の乏しいこと」又は「譲渡目的保有」を理由として連結の範囲から除かれることとなる会社等（注）

（注）　その企業集団の他の会社等がその会社等の財務及び営業又は事業の方針を決定する機関を支配している場合におけるその会社等に限る。

ロ　会社等のうち、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（恒久的施設等を有する会社等型の企業グループ等）

＜上記イのイメージ＞



4　多国籍企業グループ等

多国籍企業グループ等とは、次に掲げる企業グループ等をいいます（法法82三、法令155の５）。

(1)　次に掲げる企業グループ等

①　上記 **3**(1)に掲げる企業グループ等に属する会社等の所在地国（その会社等の恒久的施設等がある場合には、その恒久的施設等の所在地国を含みます。）が２以上ある場合のその企業グループ等

②　無国籍会社等が属する企業グループ等（上記 **3**(1)に掲げる企業グループに限るものとし、上記①に掲げる企業グループ等を除きます。下記③において同じです。）

③　特定収入等（下記(二) **2**(1)又は(2)に掲げる収入等（注）をいいます。③において同じです。）とその他の収入等（特定収入等以外の収入等（注）をいいます。③において同じです。）を有する会社等が属する企業グループ等のうち、その会社等について、特定収入等のみを有する導管会社等とその他の収入等のみを有する導管会社等以外の会社等があるものとみなした場合に上記②に掲げる企業グループ等に該当することとなるもの

（注）「収入等」とは、収入若しくは支出又は利益若しくは損失をいいます。

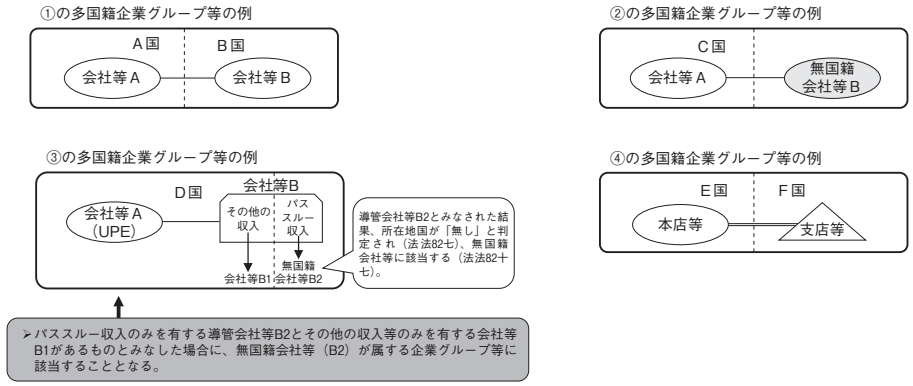
(2)　上記 **3**(2)に掲げる企業グループ等

（参考）　モデルルールでは、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じ方法でモデルルールが適用されるように、このような多国籍企業グループ等に対するモデルルールの適用について規定されています。一方、我が国法令上はこのような多国籍企業グループ等に対する本税制の適用について個別の規定を措置していませんが、このようなケースについては、基本的にモデルルールにおける取扱いと同様に複数の最終親会社を有する多国籍企業グループ等が認識されるものと考えられます。

多国籍企業グループ等

■ 多国籍企業グループ等
次に掲げる企業グループ等をいう。
① 企業グループ等（法法82二イ（企業集団型）の企業グループ等）に属する会社等の所在地国（注）が２以上ある場合のその企業グループ等
（注）その会社等が恒久的施設等を有する場合には、その恒久的施設等の所在地国を含む。
② 無国籍会社等が属する企業グループ等（企業集団型の企業グループ等）
③ パススルー収入（特定収入等）のみを有する導管会社等とその他の収入等のみを有する導管会社等以外の会社等があるものとみなした場合に②の多国籍企業グループ等に該当することとなる企業グループ等（企業集団型の企業グループ等）
④ 企業グループ等（法法82二ロ（恒久的施設等を有する会社等型）の企業グループ等）

（イメージ）



㈡ 導管会社等

1 概要

一定の会社等について、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場合があります。このような会社等の区分として導管会社等という概念が設けられています。このような性質に鑑み、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ます。

2 意義

導管会社等とは、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います（法法82五、法令155の７）。

⑴ 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、当該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当該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（注）を除きます。）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

（注） 例えば、会社等が設立国以外の国又は地域から受ける配当に対してその国又は地域から源泉所得税のみが課されている場合は、その国又は地域における課税上の居住者として取り扱われているわけではありません。このように、配当に対する源泉地課税を受けていることのみをもって⑴の導管会社等に該当しないということとはされません。

⑵ 会社等（注１）に係る収入等のうち、次に掲げる要件を満たすもの（上記⑴に掲げる収入等を除きます。）

一 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。

二 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　下記㈢2(1)に掲げる恒久的施設等　下記㈢2(1)における条約等

ロ　下記㈢2(2)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　下記㈢3(3)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（注２）との間の内部取引（注３）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（注４）

（注１）　次に掲げる要件のいずれかを満たす会社等を除きます。

㈠　いずれかの国又は地域の租税に関する法令において、当該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当該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（※）。

㈡　その設立国に事業を行う場所を有すること。

（※）　対象租税又は自国内最低課税額に係る税のいずれかが課することとされていれば導管会社等に該当しないこととされています。これは、上記⑴に係る要件は設立国に税法令が存在することが前提であるのに対し、上記⑵に係る要件ではそのような前提はありません。そのため、例えば、設立国が無税国である会社等であっても、設立国以外の国又は地域から自国内最低課税額に係る税が課されていれば、その会社等は導管会社等に該当しないこととするためです。

（注２）「本店等」とは、次に掲げるものでその恒久的施設等以外のものをいいます（法規38の７①において準用する法令176）。

㈠　本店、支店、工場その他事業を行う一定の場所

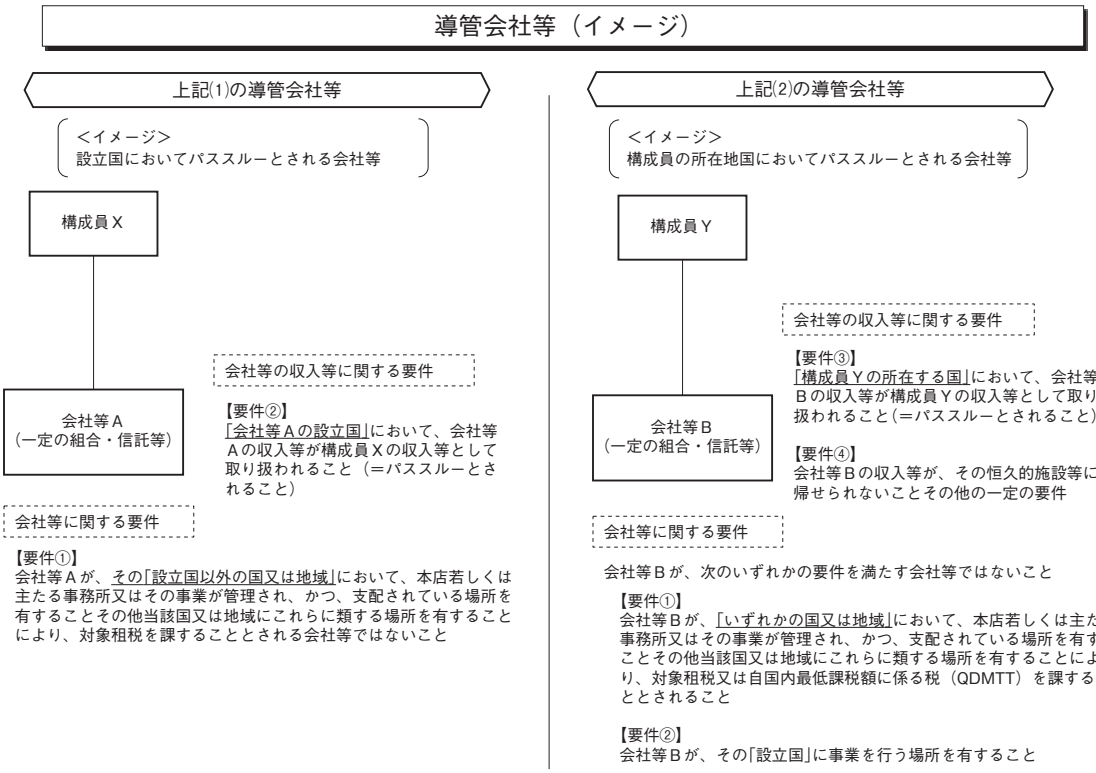
㈡　建設若しくは据付けの工事又はこれらの指揮監督の役務の提供を行う場所

㈢　自己のために契約を締結する権限のある者

㈣　㈠から㈢までに掲げるものに準ずるもの

（注３）「内部取引」とは、会社等の恒久的施設等と本店等との間で行われた資産の移転、役務の提供その他の事実で、独立の事業者の間で同様の事実があったとしたならば、これらの事業者の間で、資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引（資金の借入れに係る債務の保証、保険契約に係る保険責任についての再保険の引受けその他これらに類する一定の取引を除きます。）が行われたと認められるものをいいます（法規38の７②において準用する法法138②）。

（注４）　すなわち、OECDモデル租税条約第７条に基づいて恒久的施設等に収入等が帰せられるか否かについて判定を行う方法です。



㈢　恒久的施設等

1　概要

本税制では、国又は地域における実効税率の計算を適切なものとするため、会社等が恒久的施設等を有する場合における実効税率が基準税率以上であるかどうかの判定は、会社等の所在地国と恒久的施設等の所在地国のそれぞれについて判定することとされています。

なお、恒久的施設等という概念は、あくまでも会社等の一構成部分を指すものです。そのため、会社等が恒久的施設等を有することをもって、その会社等の概念が恒久的施設等を除いた部分になるわけではありません。

2　意義

会社等の所在地国以外の国又は地域（2において「他方の国」といいます。）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います（法法82六、法規38の８）。

⑴　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（注１）をいいます。以下同じです。）がある場合において、その条約等に基づいて当該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（注２）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（注３）に限ります。）において当該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ります。）

（注１）「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に類するもの」の一例として、例えば、日台民間租税取り決め（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）を挙げることができます。

（注２）「その事業が行われる場所とみなされるもの」の一例として、例えば、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代理人を挙げることができます。⑵及び⑷において同様です。

（注３）「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」とは、例えば、次に掲げる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該当します。

① OECDモデル租税条約（改訂前のOECDモデル租税条約を含みます。）

② 国連モデル租税条約（改訂前の国連モデル租税条約を含みます。）

⑵ 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当該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（当該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みます。）

⑶ 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法人税法第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その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みます。）（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（法法138①一）に相当する所得に該当するものに限ります。）

法人税法における恒久的施設は、OECDモデル租税条約第５条の内容に沿って定められています（法法２十二の十九）。また、租税条約上の恒久的施設の定義と異なる場合には、その租税条約において恒久的施設と定められたものが国内法上の恒久的施設とすることが法人税法第２条第12号の19ただし書に規定されています。

ここでは、法人税法第２条第12号の19ただし書がないものとする読替規定を措置することによって、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を規定しています。

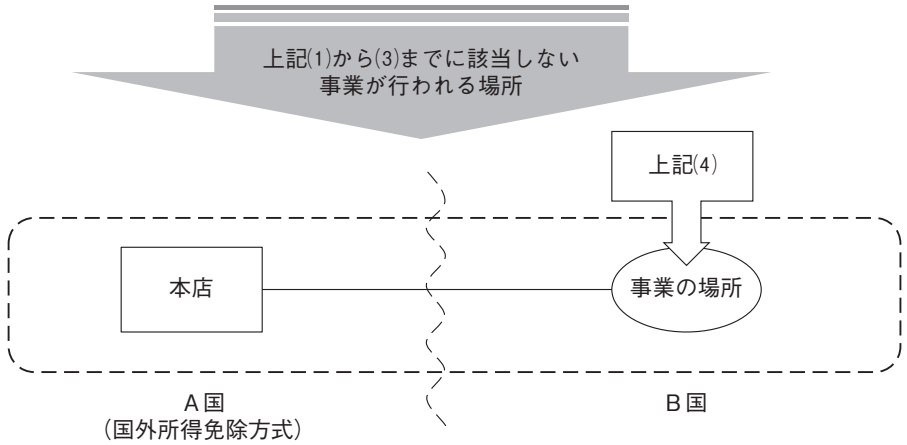
⑷ 他方の国においてその会社等の事業が行われる場所が上記⑴から⑶までに掲げる場所に該当しない場合において、その所在地国の租税に関する法令においてその事業が行われる場所を通じて行われる事業から生ずる所得に対して租税を課することとされないときにおけるその事業が行われる場所（その所在地国の租税に関する法令においてその事業が行われる場所とみなされるものを含みます。）

会社等の所在地国の法人の所得に対する租税に関する法令において、会社等の所得のうち、恒久的施設に帰せられる所得には課税を行わず、それ以外の所得に対して課税を行う方式（いわゆる国外所得免除方式）が採用されている場合であって、かつ、当該他方の国の租税に関する法令では、その事業が行われている場所を上記⑴から⑶までの恒久的施設等として認識しないケースを念頭においた規定です。このようなケースでは、その事業が行われる当該他方の国の場所を通じて生じた所得に対して、いずれの国からも課税が行われません。そのため、このような恒久的施設等については本税制における所在地国の判定において所在地国を有しないもの（すなわち、無国籍構成会社等）として取り扱い、いずれの国又は地域における実効税率の計

算等にも含めないことにより、その計算等を適　　切に行うこととされています。

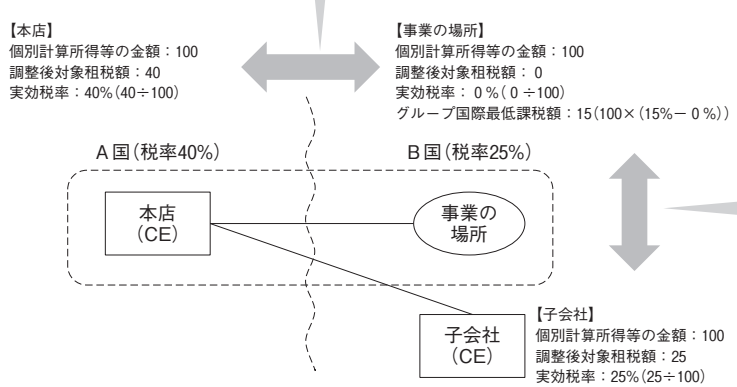
恒久的施設等の種類

	B国に法人所得税制度有		B国に法人所得税制度無
	B国にPE課税有	B国にPE課税無	
A国・B国間条約有	上記(1)		上記(3)
A国・B国間条約無	上記(2)		



無国籍構成会社等とされる恒久的施設等（上記(4)）のイメージ

- A国は国外所得免除方式を採用しており、この事業の場所を通じて稼得された所得に課税していない。
- 仮に、本税制上、この事業の場所を恒久的施設（PE）として認識しないとすれば、この事業の場所の個別計算所得等の金額がA国の実効税率計算で考慮されてしまう。
- この事例においては、本税制上、事業の場所を無国籍のPEとして認識し、グループ国際最低課税額15が生じる。しかし、仮にPEとして認識しないとすれば、A国の所得と合算され、A国の国別グループ純所得が200、調整後対象租税額が40、実効税率が20%（40÷200）となり、A国の税制上この事業の場所に係る所得を国外所得として取り扱い、非課税としているにも関わらず、グループ国際最低課税額が生じない。
- 他方、A国が全世界所得課税方式を採用しており、この事業の場所に係る所得に課税をしているのであれば、グループ国際最低課税額の発生可能性に与える影響は中立であり、PEとして認識する必要はない。



- B国には法人税制が存在するが、その法人税制では、B国にあるこの事業の場所を恒久的施設（PE）と認識しないため、この事業の場所を通じて稼得された所得に課税していない。
- 仮に、本税制上、この事業の場所をPEと認識し、かつ、その所在地国をB国とするならば、この事業の場所の個別計算所得等の金額がB国の実効税率計算で考慮されてしまう。
- この事例においては、本税制上、無国籍のPEとして認識するため、B国の実効税率は15%を上回る。しかし、仮にB国が所在地国に該当するならば、B国の国別グループ純所得が200、調整後対象租税額が25、実効税率が12.5%（20÷200）となり、B国にとってはPEを認識しない非居住者の所得であるにも関わらず、B国の実効税率が15%を下回ることになる。

㈣　所在地国

1　概要

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否かの判定や国又は地域別に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ります。その決定方法が次のように定められています。

2　所在地国の意義

「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います（法法82七）。

⑴　会社等（導管会社等を除きます。）　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

①　国又は地域の租税に関する法令において、当該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当該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　当該国又は地域

②　①に掲げる会社等以外の会社等　その会社等の設立国

⑵　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ります。）　その設立国

最終親会社等である導管会社等は、本税制を適用するうえでいずれかの国又は地域を所在地国とする必要があるためです。また、いずれかの国又は地域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ている場合には、法人の所得に対する租税に関する法令において人格を有するものとして取り扱われていると考えられることから、そのいずれかの国又は地域を所在地国とすることとされているためです。

なお、これらの導管会社等以外の導管会社等については、その所在地国はないものとされ、その結果、無国籍会社等に該当することになります。

⑶　恒久的施設等　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が所在地国とされます。

①　上記㈢**2**⑴に掲げる恒久的施設等に該当する場合　上記㈢**2**⑴の他方の国

②　上記㈢**2**⑵に掲げる恒久的施設等に該当する場合　上記㈢**2**⑵の他方の国

③　上記㈢**2**⑶に掲げる恒久的施設等に該当する場合　上記㈢**2**⑶の他方の国

（注）　上記㈢**2**⑷に掲げる恒久的施設等は、所在地国がないものとして取り扱われます。

3　所在地国が定まらない場合における判定方法

上記**2**⑴①に定める国又は地域が２以上生ずるケースが想定されます。例えば、複数の国又は地域における法人税法（これに相当するものを含みます。）において、その課税上の居住者として取り扱われるケースです（注）。このようなケースであっても、いずれか一つの国又は地域を所在地国とする必要があるため、次に掲げる場合ごとに、その判定方法が定められています（法令155の８）。

（注）　このような事象への対処として、条約等のうちに相互協議により解決することを定めるものがありますが、その相互協議に基づく合意が成立していない場合を含みます。

⑴　複数国（上記**2**⑴①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います。**3**において同じです。）の間に条約等がある場合（⑵に該当する場合を除きます。）

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が所在地国とされます。

⑵　複数国の間に条約等がない場合（⑴により国又は地域が定まらない場合を含みます。）

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きます。）が最も多い国又は地域が所在地国とされます。

①　外国税額の控除（法法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

②　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

⑶　⑵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が所在地国とされます。

①　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（②を参照）を除きます。）の帳簿価額に含まれるものに限ります。）の５％相当額（法規38の９①）

ここでいう「特定費用」とは、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います。

イ　俸給、給料、賃金、歳費、賞与又はこれらの性質を有する給与

ロ　人的役務の提供に対する報酬（イに掲げる費用を除きます。）

ハ　その会社等が負担する社会保険料

ニ　福利厚生に係る費用

ホ　イからニまでに掲げる費用に類する費用

ヘ　イからホまでに掲げる費用の支払に基因してその会社等に対して課される税

②　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（注２）（その開始の時においてその特定資産を有しない場合には、零）とその対象会計年度終了の時の帳簿価額（注２）（その終了の時においてその特定資産を有しない場合には、零）の平均額の５％相当額（法規38の９②）

ここでいう「特定資産」とは、最終親会社等財務会計基準（代用財務会計基準を用いることができる場合には、その代用財務会計基準）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きます。）をいいます。

イ　有形固定資産

ロ　天然資源

ハ　リース資産（有形資産に係るものに限ります。）又はこれに相当するもの

ニ　国等（下記(九)２(1)の国等をいいます。）の認可（これに準ずるものを含みます。）を要する不動産の使用又は天然資源の開発に係る権利その他これらに相当する権利

（注１）　上記①及び②における「５％」の割合については、令和６年中に開始する対象会計年度に係る①における割合は「9.8％」、②における割合は「7.8％」とし、それぞれ９年間で５％に逓減する経過措置が設けられています（改正法令附則３）。

（注２）　その特定資産の帳簿価額を時価により評価した価額とする会計処理（いわゆるパーチェス会計による処理を除きます。）が行われた場合には、そ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帳簿価額とされています。

⑷　⑶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ります。）

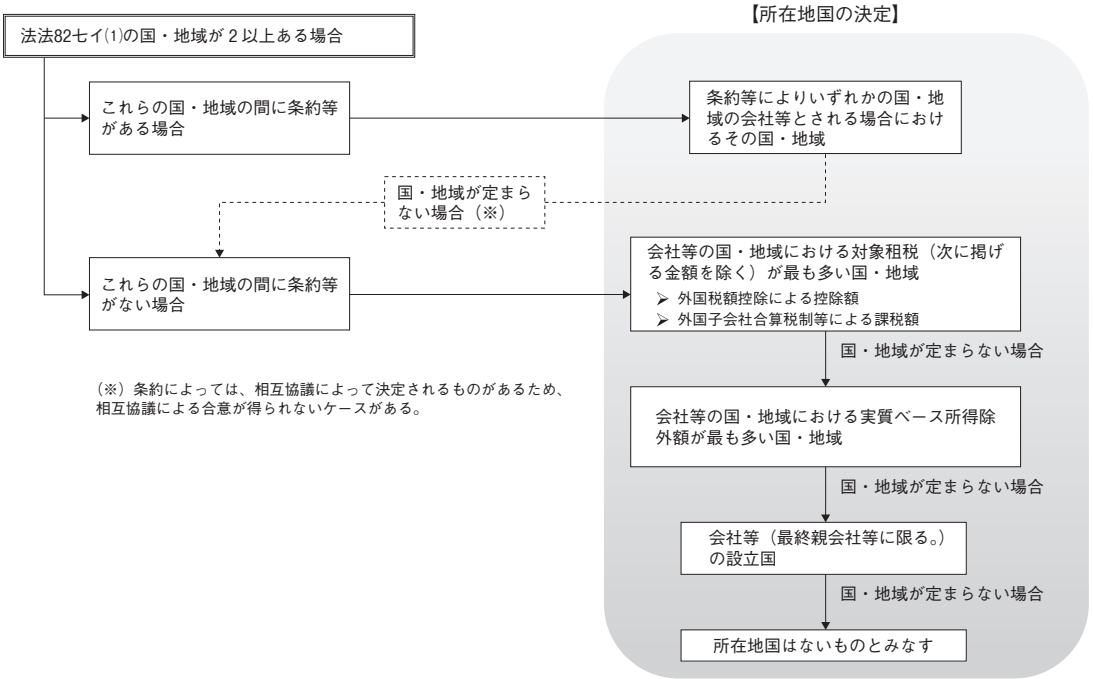
その会社等の設立国が所在地国とされます。

⑸　上記⑴から⑷までによっても国又は地域が定まらない場合

その会社等の所在地国はないものとみなされます（法規38の９③）。その結果、その会社等は、無国籍会社等として取り扱われることになります。

所在地国が定まらない場合における決定ルール（概要）

○　法法82七イ⑴の国・地域が２以上ある場合における所在地国の決定は、次の順序により行うこととされている。



4　対象会計年度の中途において所在地国が異なることとなった場合の取扱い

会社等の各対象会計年度の中途において、その所在地国がその対象会計年度開始の時における所在地国と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おける所在地国とみなすこととされています（法規38の９④）。

㈤　所有持分

1　概要

本税制における各種の特殊な会社等の判定や国際最低課税額の計算等において所有持分に係る割合が多く用いられています。

2　意義

連結等財務諸表の作成に用いる会計処理の基準によって会社等の純資産の部に計上されるその会社等に対する持分のうち次に掲げる権利が付されたものをいいます（法法82八、法令155の９）。

⑴　利益の配当を受ける権利

⑵　残余財産の分配を受ける権利

また、会社等の恒久的施設等がある場合においては、その会社等はその恒久的施設等に対する所有持分を有するものとみなすこととされます。

（注）　モデルルールでは、資本持分のうち、次に掲

げる権利が付されているものが「所有持分」とされています。

① 会社等の当期利益に対する権利

② 会社等の利益剰余金（過去の利益）に対する権利

③ 会社等の資本に対する権利

このように、モデルルールでは、利益の配当を受ける権利について、いわばその配当の原資の違い（当期利益あるいは過去の利益のいずれか）によって①と②の権利がそれぞれ定められているものと評価できます。他方、我が国においては、配当を受ける権利が付された持分についてその配当の原資の違いによって区分されることは一般的とは言えません。そのため、①と②の権利を併せて「利益の配当を受ける権利」として規定しています。ただし、諸外国においては①と②の権利がそれぞれ独立して付された持分が発行されている場合が想定されるため、そのような場合には、①と②の権利をそれぞれ認識して、所有持分に係る請求権割合の計算を行うこととされています（後述）。

また、③については、「残余財産の分配を受ける権利」として規定しています。

㈥ 支配持分

1 概要

一般的に連結財務諸表の対象とされる会社等は、その連結財務諸表を作成する親会社等が支配持分を有する会社等とされます。本税制は、いわゆる連結財務諸表を基礎としてその適用に係る判定を行う仕組みであることから、その連結財務諸表の対象とされる会社等を特定するために支配持分の概念が規定されています。

2 意義

連結等財務諸表（企業集団に係るものに限ります。）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その他の一定の会社等（上記㈠3⑴①から④までの会社等）に対する所有持分の全部をいいます（法法82九）。

また、会社等の恒久的施設等がある場合においては、その会社等はその恒久的施設等に対する支配持分を有するものとみなすこととされます。

㈦ 最終親会社等、中間親会社等及び被部分保有親会社等

特定多国籍企業グループ等に属する内国法人が次に掲げるいずれかの会社等に該当する場合には、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申告書の提出義務が生ずる可能性があります。

1 最終親会社等

次に掲げる会社等をいいます（法法82十）。

⑴ 最終親会社

⑵ 上記㈠3⑵に掲げる会社等

2 中間親会社等

特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（恒久的施設等に該当するものを除きます。）のうち、その特定多国籍企業グループ等に属する他の構成会社等又はその特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等に対する所有持分を直接又は間接に有する構成会社等（最終親会社等、被部分保有親会社等及び各種投資会社等を除きます。）をいいます（法法82十一）。

（注） 各種投資会社等は、少数持分保有者に対する各種投資会社等の課税の中立性を維持するために除外することとされています。

3 被部分保有親会社等

⑴ 概要

本税制における国際最低課税額を計算する場合、基本的には、特定多国籍企業グループ等の頂点に位置する最終親会社等から順にその適用を検討することとされています。ただし、被部分保有親会社等がある場合には、その被部分保有親会社等が有する国際最低課税額を優先して

国際最低課税額の計算を行うこととされています。

⑵　意義

特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（恒久的施設等に該当するものを除きます。⑵において「判定対象構成会社等」といいます。）のうち、次に掲げる要件の全てを満たすもの（最終親会社等及び各種投資会社等を除きます。）をいいます（法法82十二、法令155の10①）。

（注）　各種投資会社等は、少数持分保有者に対する各種投資会社等の課税の中立性を維持するために除外することとされています。

①　その特定多国籍企業グループ等に属する他の構成会社等又はその特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等に対する所有持分を直接又は間接に有すること。

②　次に掲げる割合の合計割合が20％を超えること。

イ　その判定対象構成会社等に対する所有持分を有する者（特定多国籍企業グループ等（その判定対象構成会社等の属するものに限ります。）に属する構成会社等以外の者に限ります。ロにおいて「非関連者」といいます。）におけるその判定対象構成会社等に係る請求権割合

ロ　次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める割合（次に掲げる場合のいずれにも該当する場合には、次に定める割合の合計割合）

㈠　当該判定対象構成会社等の所有持分を有する他の会社等（㈠において「他の会社等」といいます。）に対する所有持分の全部又は一部を非関連者が有する場合

当該非関連者の当該他の会社等に係る請求権割合に当該他の会社等の当該判定対象構成会社等に係る請求権割合を乗じて計算した割合（当該他の会社等が２以上ある場合には、当該２以上の他の会社等につきそれぞれ計算した割合の合計割合）

㈡　当該判定対象構成会社等と他の会社等（その所有持分の全部又は一部を非関連者が有するものに限ります。㈡において「他の会社等」といいます。）との間に１又は２以上の会社等（㈡において「介在会社等」といいます。）が介在している場合であって、当該非関連者、当該他の会社等、介在会社等及び当該判定対象構成会社等が所有持分の保有を通じて連鎖関係にある場合　当該非関連者の当該他の会社等に係る請求権割合、当該他の会社等の介在会社等に係る請求権割合、介在会社等の他の介在会社等に係る請求権割合及び介在会社等の当該判定対象構成会社等に係る請求権割合を順次乗じて計算した割合（その連鎖関係が２以上ある場合には、当該２以上の連鎖関係につきそれぞれ計算した割合の合計割合）

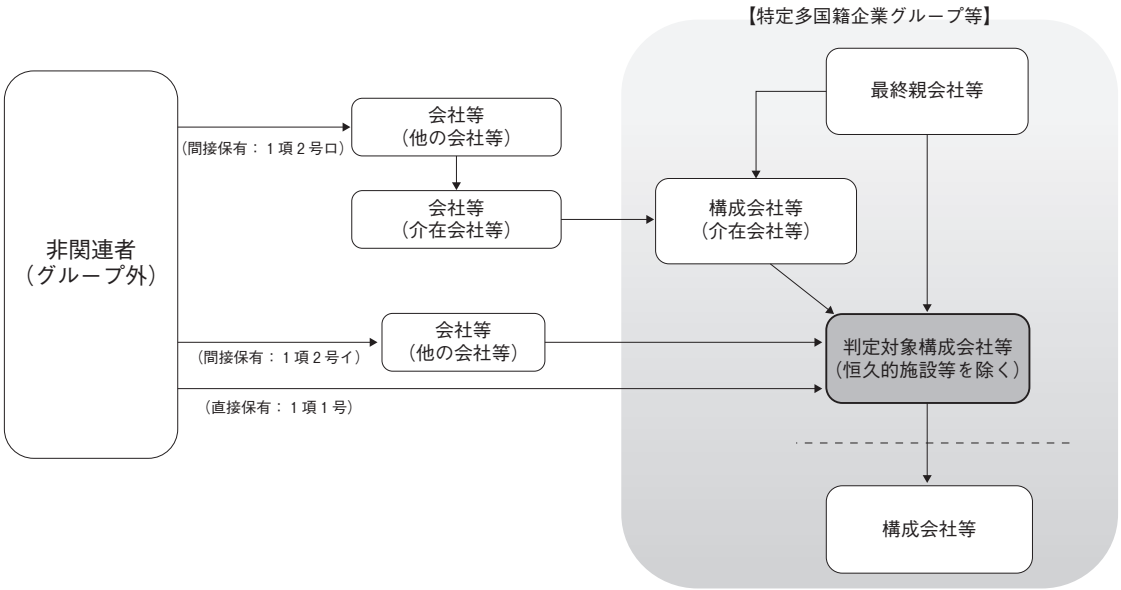
被部分保有親会社等に係る請求権割合の計算（イメージ）

【請求権割合に関する要件】

➢ 非関連者における判定対象構成会社等に係る請求権割合（次に掲げる割合の合計）が20%を超えること。

「直接割合（１項１号）」　非関連者が有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。）に基づき受けることができる金額がその総額のうちに占める割合

「間接割合（１項２号）」　非関連者が他の会社等を通じて間接に有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。）に基づき受けることができる金額がその総額のうちに占める割合



⑶　請求権割合

⑵でいう「請求権割合」とは、会社等に対する所有持分を有する者がその所有持分に係る権利（利益の配当を受ける権利（その権利が①に掲げる権利と②に掲げる権利とに区分されている場合には、①に掲げる権利に限ります。）に限ります。⑶において同じです。）に基づき受けることができる金額が、その会社等に対する所有持分に係る権利に基づき受けることができる総額のうちに占める割合をいいます（法令155の10②）。

①　各対象会計年度の直前の対象会計年度に生じた利益の配当を受ける権利

②　①に掲げる権利以外の権利

㈧　構成会社等

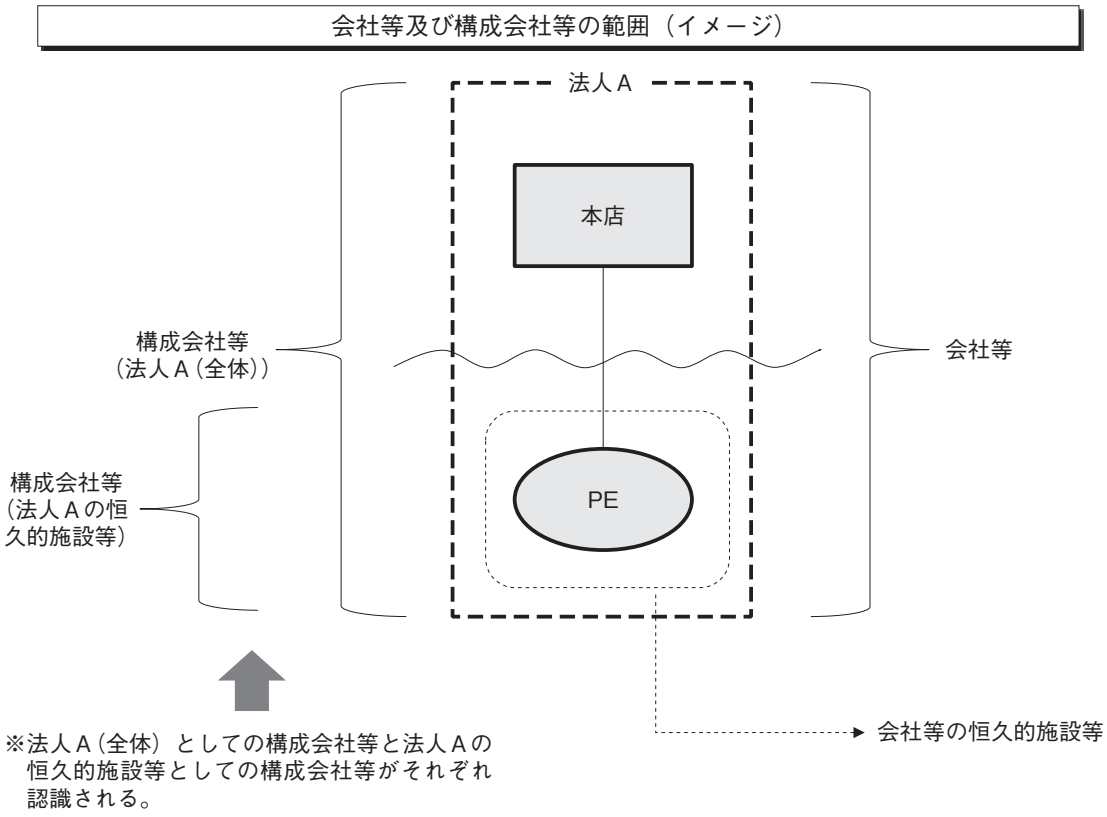
「構成会社等」とは、本税制の対象とされる特定多国籍企業グループ等に属する会社等（重要性の原則により連結会計の対象から除外されている会社等や譲渡目的で保有されることから連結会計の対象から除外されている会社等を含みます。）をいいます。また、本税制が国地域単位における実効税率に焦点を当てた仕組みであることから、会社等の恒久的施設等についても構成会社等として認識することとされています。具体的には、次に掲げるものをいいます（法法82十三）。

⑴　企業グループ等（上記㈠**3**⑴に掲げるものに限ります。）に属する会社等（除外会社等を除きます。）

⑵　⑴に掲げる会社等の恒久的施設等

⑶　上記㈠**3**⑵に掲げる会社等（除外会社等を除きます。）

⑷　⑶に掲げる会社等の恒久的施設等



㈨　除外会社等

1　概要

除外会社等に該当する会社等は、本税制の対象となる構成会社等に該当しないこととされます。基本的には、除外会社等として定められている会社等は、グループ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ことはなく構成会社等に該当しないと考えられますが、モデルルールにおいては、網羅性と整合性の観点から、また、ルール適用の確実性を高めるために、これらの会社等を除外会社等として明示的に構成会社等の範囲から除外することとされています。

（注）　モデルルールでは、政府や政府間組織なども「除外事業体（Excluded Entity）」に該当することとされていますが、そもそもこれらの事業体は「会社等」に該当しないものと考えられるため、我が国の法制上はこれらの事業体を「除外会社等」として規定していません。したがって、例えば、国、地方公共団体、国際機関などの事業体は、本税制の対象となる構成会社等に該当しないものと考えられます。

なお、除外会社等に該当する場合には、本税制の適用において次の３つの効果及び影響が生じます。

⑴　本税制の適用が求められません。例えば、除外会社等が最終親会社等である場合には、下位の中間親会社等において本税制（我が国以外の国又は地域における本税制に相当するものを含みます。）を適用することになります。また、仮に特定多国籍企業グループ等に属する全ての会社等が除外会社等である場合には、その特定多国籍企業グループ等に対して本税制は適用されません。

⑵　本税制の適用上、除外会社等に係る損益、発生税額、有形資産等については、実効税率や国際最低課税額の計算から除外されます。ただし、

特定多国籍企業グループ等に該当するかどうかの判定における総収入金額の計算は、除外会社等の収入を含めて行います。

⑶　特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供を含め、本税制における各種の執行上の義務が免除されます。

2　意義

次に掲げる会社等をいいます（法法82十四）。

⑴　政府関係会社等

政府関係会社等とは、国等（注）がその持分の全部を直接又は間接に有する会社等であって、次に掲げる要件を満たす会社等をいいます（法法82十四イ、法令155の11①）。

（注）「国等」とは、国若しくは地方公共団体又は外国政府若しくは外国の地方公共団体をいいます。

①　国等が本来果たすべき役割を担うこと又は国等の資産を運用することを主たる目的とすること。

②　利益を得ることを目的とする事業（国等のために行うものを除きます。）を行わないこと。

③　毎年、国等又は他の政府関係会社等のいずれかに対し、業務の実績を報告しなければならないこととされていること。

④　国等又は他の政府関係会社等のみに対し、利益の配当を行い、かつ、その残余財産の全部が帰属することとされていること。

⑵　国際機関関係会社等

国際機関関係会社等とは、国際機関のみによって保有される会社等をいいます（法法82十四ロ）。

⑶　非営利会社等

非営利会社等とは、次に掲げる会社等をいいます（法法82十四ハ、法令155の11②③、法規38の10①～③）。

①　次に掲げる要件を満たす会社等

イ　専ら宗教、慈善、学術、技芸、教育その他の公益を目的とする会社等であってその設立国における租税に関する法令においてその公益を目的とする活動から生ずる所得（収益事業から生ずる所得以外の所得に限ります。）に対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ないこと。

ロ　設立国においてその活動が行われること。

ハ　利益の配当を受ける権利が付された持分を有する者がないこと。

ニ　慈善を目的とする会社等以外の会社等及び特定の個人に対して金銭その他の財産の支払又は交付を行わず、かつ、その有する資産をこれらの者の利益のために使用しないこと。

ただし、次に掲げる場合を除くこととされています。

⑴　これらの行為が慈善を目的として行われる場合

⑵　これらの行為がその業務に通常必要と認められる場合

具体的には、支払若しくは交付をする金銭その他の財産の額又は供与をする経済的利益の価額が、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定めるものに照らし、これらの行為の基因となる取引に係る対価として相当であると認められる金額である場合とされています。

ⅰ　その取引に係る市場価格がない場合　その取引の内容その他の事情

ⅱ　その取引に係る市場価格がある場合　その取引に係る市場価格

ホ　残余財産の全部が設立国若しくはその地方公共団体（これらの者に係る政府関係会社等を含みます。）又は他の非営利会社等に帰属することとされていること。

ヘ　設立の目的に直接関連しない事業を行わないこと。

②　次に掲げる要件を満たす会社等

イ　次に掲げる会社等であること。

(イ)　商工会（我が国以外の国又は地域におけるこれに類するものを含みます。）又は商工会議所（我が国以外の国又は地域におけるこれに類するものを含みます。）

(ロ)　労働組合（我が国以外の国又は地域におけるこれに類するものを含みます。）

(ハ)　専門的な知識及び技能を必要とする特定の業種に属する事業を行う者で組織する会社等

(ニ)　事業上の共通の利益を有する者で組織する会社等

(ホ)　農業又は園芸に従事する者で組織する会社等

(ヘ)　市民活動を行うことを目的として組織する会社等

(ト)　社会福祉の増進を目的とする事業のみを行う会社等

ロ　上記①ロからヘまでに掲げる要件を満たすこと。

ハ　設立国における租税に関する法令においてその設立の目的とする活動から生ずる所得（収益事業から生ずる所得以外の所得に限ります。）に対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ないこと。

(4)　年金基金

年金基金とは、次に掲げる会社等をいいます（法法82十四ニ、法令155の11④⑤、法規38の10④）。

①　次に掲げる要件を満たす会社等

イ　主として退職年金、退職手当その他これらに類する報酬（(4)において「退職年金等」といいます。）を管理し、又は給付することを目的として運営されること。

ロ　次のいずれかに該当すること。

(イ)　設立国の法令の規定その他の制限により退職年金等の管理又は給付に関する業務が規制されるものであること。

(ロ)　退職年金等の給付が設立国の規制によって確保されており、かつ、退職年金等を給付することができなくなった場合にその給付を補塡し、又は補足する旨を定める信託契約があることその他これに相当する措置が講じられていること（上記(イ)に掲げる要件に該当する場合を除きます。）。

②　主として次に掲げる事業のいずれかを行う会社等

イ　上記①の年金基金のために行う資産の運用

ロ　同一の企業グループ等に属する上記①の年金基金が行う退職年金等の管理又は給付に関する事業に付随する事業

(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

最終親会社等である下記(ヰ)1の投資会社等又は最終親会社等である下記(ヰ)2の不動産投資会社等をいいます（法法82十四ホ）。これらの会社等については、これらの課税の中立性を維持するため、構成会社等から除外することとされています。

(6)　1又は2以上の保有会社等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

具体的には、次に掲げる会社等をいいます（法法82十四ヘ、法令155の11⑥、法規38の10⑤～⑦）。

①　保有会社等（注）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みます。(6)において同じです。）を通じて間接に有する会社等（(6)において「判定対象会社等」といいます。）であって、次に掲げる要件の全てを満たすもの（法規38の10⑤一）

（注）「保有会社等」とは、次に掲げるもの（上記(4)②に掲げる会社等を除きます。）をいいます（法法82十四ヘ、法令155の11⑥）。

(イ)　上記(1)から(5)までに掲げる会社等

㈡　国等

㈢　国際機関

㈣　下記(ﾆ)1の投資会社等（企業グループ等に属するものを除きます。）又は下記(ﾆ)2の不動産投資会社等（企業グループ等に属するものを除きます。）

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ります。）が行われた時におけるものに限ります。）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（上記(ｲ)に掲げる要件に該当する場合を除きます。）。

なお、この判定に当たっては、非営利会社等及びその非営利会社等がその所有持分の全部を直接又は間接に有する判定対象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（注）の各対象会計年度に係る収入金額（その特定多国籍企業グループ等に係る最終親会社等の連結等財務諸表の作成の基礎となる財務諸表に記載された売上金額、収入金額その他の収益の額の合計額をいいます。）の合計額が、次に掲げる金額のいずれにも満たない場合には、その判定対象会社等は、(ﾛ)に掲げる要件を満たすものとみなされます（法規38の10⑦）。

（注）　その非営利会社等、他の非営利会社等（その非営利会社等がその所有持分の全部を直接又は間接に有するものであって、かつ、その非営利会社等とその判定対象会社等との間にこれらの会社等と所有持分の保有を通じて連鎖関係にあるものに限ります。）及びこの(ﾛ)に係る要件判定の特例がないものとした場合に(6)に掲げる除外会社等に該当することとなる会社等（その非営利会社等がその所有持分の全部を直接又は間接に有するものであって、かつ、その非営利会社等とその判定対象会社等との間にこれらの会社等と所有持分の保有を通じて連鎖関係にあるものに限ります。）を除きます。

(ｲ)　7億5,000万ユーロ（注）を本邦通貨表示の金額に換算した金額

（注）　対象会計年度の期間が1年でない場合には、「特定多国籍企業グループ等」の定義における対象会計年度の期間が1年でない場合と同様に、その対象会計年度の月数に応じて計算した金額とされています。

(ﾛ)　その特定多国籍企業グループ等のその対象会計年度における総収入金額に25％を乗じて計算した金額

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各対象会計年度に係る収益の額のおおむね全部が下記(ﾆ)3(2)①から④までに掲げる金額のいずれかであるものに限ります。②において同じです。）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（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ります。）が行われた時におけるものに限ります。）が85％以上であるもの（法規38の10⑤二）

（注）「合計保有割合」とは、次に掲げる割合の合計割合をいいます（法規38の10⑥）。

①　判定対象会社等に対する所有持分を有す

る保有会社等における保有割合（会社等に対する所有持分を有する者のその所有持分の価額がその会社等の所有持分の価額の総額のうちに占める割合をいいます。下記②において同じです。）

② 次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める割合（次に掲げる場合のいずれにも該当する場合には、次に定める割合の合計割合）

イ 判定対象会社等の所有持分を有する他の会社等（除外会社等に限ります。イにおいて「他の会社等」といいます。）に対する所有持分の全部又は一部を保有会社等が有する場合　その保有会社等の当該他の会社等に係る保有割合に当該他の会社等のその判定対象会社等に係る保有割合を乗じて計算した割合（当該他の会社等が２以上ある場合には、その２以上の他の会社等につきそれぞれ計算した割合の合計割合）

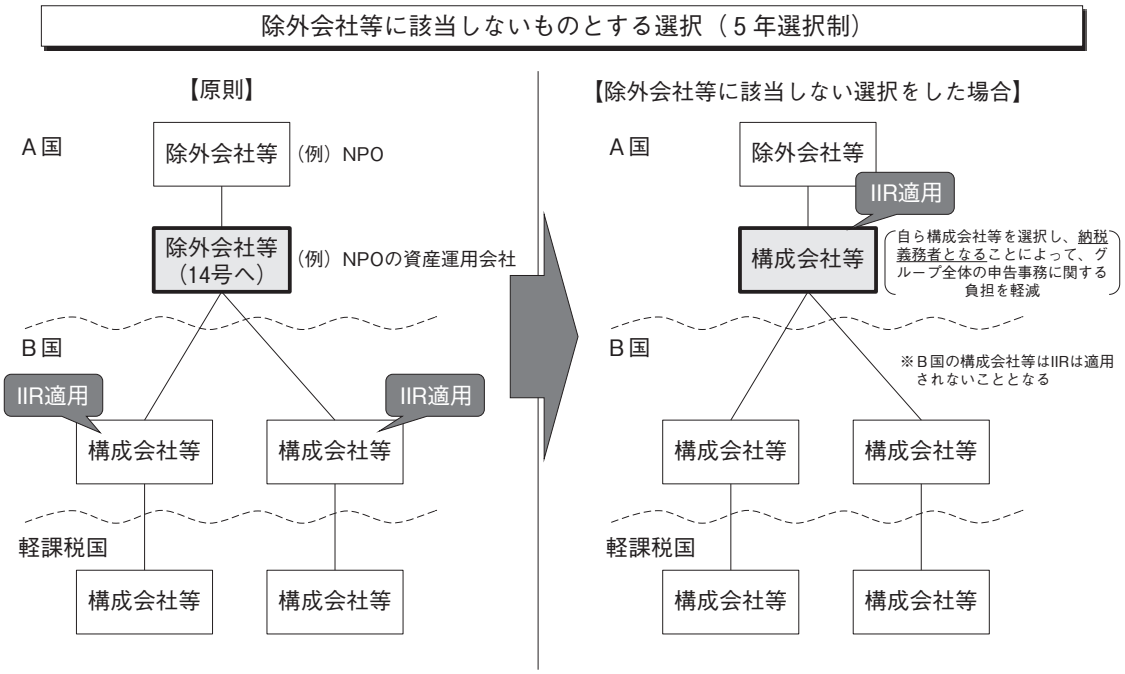
ロ 判定対象会社等と他の会社等（除外会社等（その所有持分の全部又は一部を保有会社等が有するものに限ります。）に限ります。ロにおいて「他の会社等」といいます。）との間に１又は２以上の会社等（除外会社等に限ります。ロにおいて「介在会社等」といいます。）が介在している場合であって、その保有会社等、当該他の会社等、介在会社等及びその判定対象会社等が所有持分の保有を通じて連鎖関係にある場合　その保有会社等の当該他の会社等に係る保有割合、当該他の会社等の介在会社等に係る保有割合、介在会社等の他の介在会社等に係る保有割合及び介在会社等のその判定対象会社等に係る保有割合を順次乗じて計算した割合（その連鎖関係が２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

3　除外会社等に関する特例

⑴　趣旨

原則として除外会社等は構成会社等から除くこととされますが、企業の判断によって一定の除外会社等に限り構成会社等に該当することを選択する特例が設けられています。例えば、下記のケースのように所得合算ルールに係る申告書の提出義務を負う特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等が複数ある場合に、この選択を行うことによってその提出義務を負う構成会社等を１社に減少させることが可能です。

なお、この選択を行った場合には、５対象会計年度を経るまで、取りやめをすることができません。



(2) 概要

① 本特例の選択

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（その対象会計年度以後の各対象会計年度において上記**2**(6)の除外会社等に該当する会社等について本特例の適用を受けようとする旨を含むものに限ります。①において同じです。）の提供がある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（法人税法第150条の３第３項（特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供）の規定の適用がある場合（以下「提供義務免除規定の適用がある場合」といいます。）に限ります。）には、その対象会計年度以後の各対象会計年度においてその会社等は除外会社等に該当しないものとして、法人税法の規定を適用します（法法82の３①）。

（注） 本特例の選択は、その対象会計年度の直前の４対象会計年度のうちに「本特例の取りやめ（②を参照）を行った対象会計年度」がない場合に限り、適用することができます（法法82の３③）。

なお、その直前の４対象会計年度のうちに特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人がない対象会計年度がある場合には、ここでいう「本特例の取りやめを行った対象会計年度」には、本特例の取りやめに相当する我が国以外の国又は地域の租税に関する法令の規定の適用を受けることとなった対象会計年度を含むものとされます（法令155の57②）。

② 本特例の取りやめ

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（その対象会計年度以後の各対象会計年度において上記**2**(6)の除外会社等に該当する会社等について本特例の適用を受けることをやめようとする旨を含むものに限ります。②において同じです。）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（提供義務免除規定の適用がある場合

に限ります。）には、その会社等については、その対象会計年度以後の各対象会計年度において、本特例は適用しないこととされます（法法82の３②）。

（注） 本特例の取りやめは、その対象会計年度の直前の４対象会計年度のうちに「本特例の選択（①を参照）を受けることとなった対象会計年度」がない場合に限り、適用することができます（法法82の３④）。

なお、その直前の４対象会計年度のうちに特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人がない対象会計年度がある場合には、ここでいう「本特例の選択を受けることとなった対象会計年度」には、本特例の選択に相当する我が国以外の国又は地域の租税に関する法令の規定の適用を受けることとなった対象会計年度を含むものとされます（法令155の57③）。

③ 各対象会計年度の前対象会計年度（特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人がない対象会計年度に限ります。）において、特定多国籍企業グループ等に属する上記**２**(**6**)の除外会社等に該当する会社等につき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に特定多国籍企業グループ等報告事項等に相当する事項（本特例に相当する我が国以外の国又は地域の租税に関する法令の規定の適用を受けようとする旨を含むものに限ります。）の提供があった場合には、その会社等については、①の特定多国籍企業グループ等報告事項等又は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に関する要件にかかわらず、本特例の適用があるものとされます。すなわち、我が国における各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の適用の対象とされる対象会計年度の前対象会計年度において、我が国以外の国又は地域における本特例に相当する規定の選択を行っている場合には、特定多国籍企業グループ等報告事項等に係る記載要件に関わらず、我が国において本特例の適用が認められます（法令155の57①）。

ただし、その対象会計年度において本特例の取りやめ（②参照）の場合に該当するときは、この限りではありません（法令155の57①ただし書）。

㈩ 共同支配会社等

１ 概要

特定多国籍企業グループ等の事業の一環として、いわゆるジョイントベンチャー（JV）を設立することがあります。JV は持分法により特定多国籍企業グループ等の連結財務諸表に記載されるため、特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等に該当しません。

モデルルールでは、このような JV のうち一定のもの（特定多国籍企業グループ等の最終親会社等が50％以上の持分を有する JV）についても、本税制の対象とし、グループ国際最低課税額の計算対象とすることとされています。なお、共同支配会社等については、構成会社等と異なり、本税制の納税義務は課されていません。

２ 意義

次に掲げるものをいいます（法法82十五、法令155の３②六、155の12）。

⑴ 共同支配親会社等（最終親会社等の連結等財務諸表において持分法（注１）が適用され、又は適用されることとなる会社等（⑴において「判定対象会社等」といいます。）で、判定対象会社等に係る次に掲げる割合の合計割合が50％以上であるもの（一定の会社等（注２）を除きます。）

① 当該判定対象会社等に対する所有持分を有する当該最終親会社等における当該判定対象会社等に係る請求権割合

② 次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める割合（次に掲げる場合のいずれにも該当する場合には、次に定める割合の合計割

合）

イ　当該判定対象会社等の所有持分を有する他の会社等（イにおいて「他の会社等」といいます。）に対する所有持分の全部又は一部を当該最終親会社等が有する場合　当該最終親会社等の当該他の会社等に係る請求権割合に当該他の会社等の当該判定対象会社等に係る請求権割合を乗じて計算した割合（当該他の会社等が２以上ある場合には、当該２以上の他の会社等につきそれぞれ計算した割合の合計割合）

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

⑵　⑴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（除外会社等を除きます。）

⑶　⑴又は⑵に掲げる会社等の恒久的施設等

（注１）「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当該会社等に帰属する部分の変動に応じて、その投資の金額を各対象会計年度ごとに修正する方法をいいます（法規38の11①）。

（注２）　次に掲げる会社等は、共同支配親会社等から除くこととされています（法令155の12③、法規38の11⑥）。

①　特定多国籍企業グループ等の最終親会社等

②　除外会社等（上記㈨２⑹に掲げる除外会社等を除きます。③において同じです。）

③　除外会社等（特定多国籍企業グループ等に属するものに限ります。③において同じです。）がその所有持分を有する会社等であって、次に掲げる要件のいずれかを満たすもの

イ　その会社等が主としてその除外会社等の事業に付随する事業を行うものであること。

ロ　その会社等の事業のおおむね全部がその除外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。

ハ　その会社等の各対象会計年度に係る収益の額のおおむね全部が下記㈠３⑵①から④までに掲げる金額のいずれかであること。

④　除外会社等（特定多国籍企業グループ等に属するものであって、かつ、その特定多国籍企業グループ等に属する会社等の全てが除外会社等であるものに限ります。）がその所有持分を有する会社等

⑤　共同支配親会社等以外の共同支配会社等（恒久的施設等を除きます。）

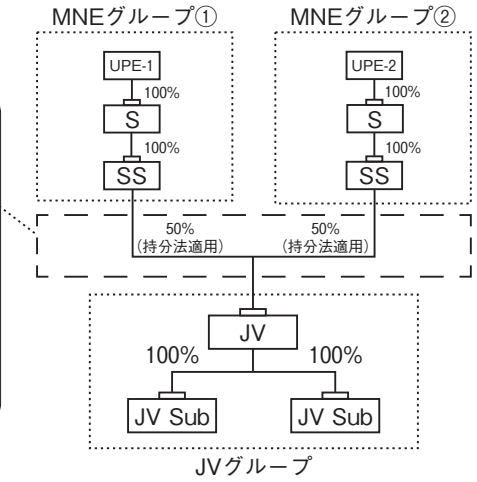
共同支配会社等（全体像）

■ 共同支配会社等（JV：ジョイント・ベンチャー）とは、最終親会社等（UPE）の連結等財務諸表に持分法によって計上されている会社等で、その所有持分の50%以上を、直接又は間接に当該UPEが有しているものをいう。ただし、特定多国籍企業グループ等（MNE）の最終親会社等その他の一定の類型に該当するものは、共同支配会社等には含まれない。

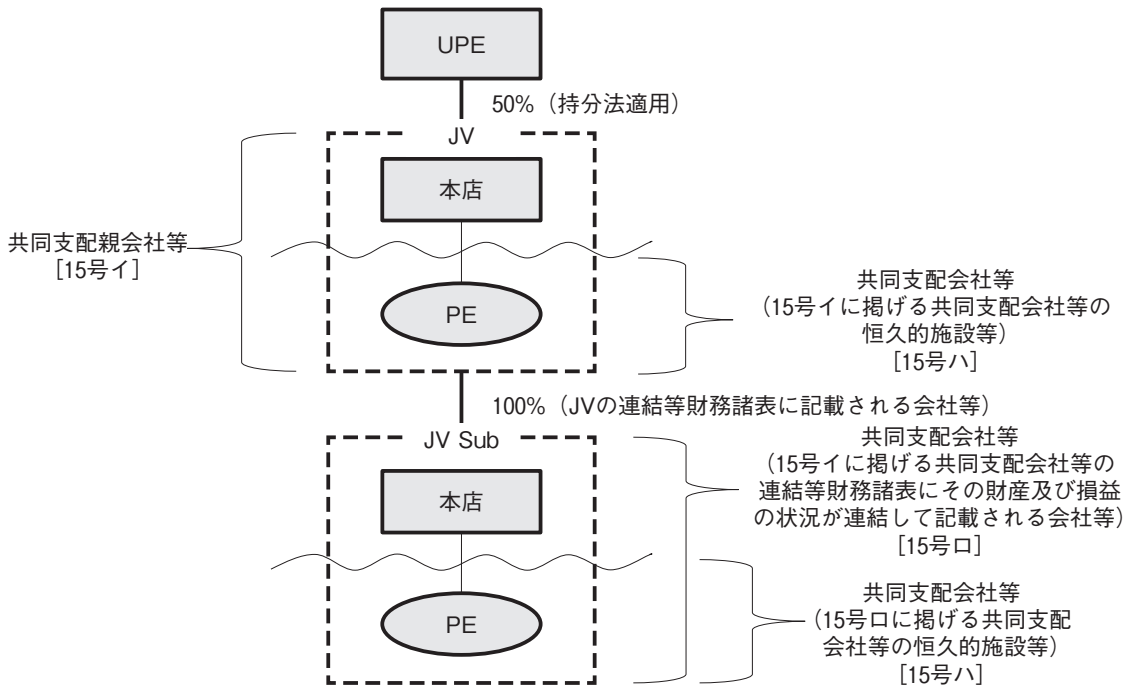
（JVにおける持分法の適用）

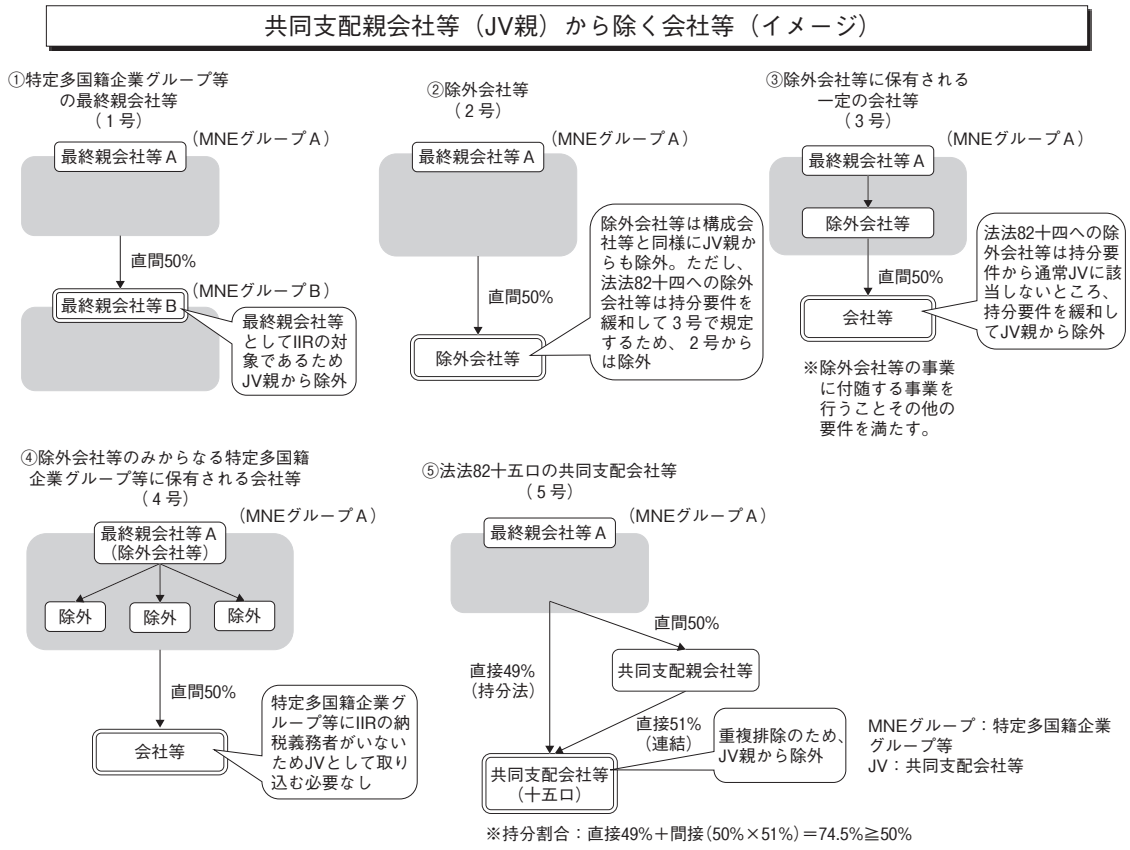
MNEグループを構成する事業体は、原則として連結財務諸表の各項目に組み込まれるものに限られるため、持分法の適用される会社等はこれに該当しない。（Art.1.2.2(a)）

→JV及びJV子会社は、MNEグループ①・②のいずれにも含まれない。



共同支配会社等の範囲（イメージ）





3　請求権割合

2における「請求権割合」とは、会社等に対する所有持分を有する者のその所有持分に係る権利の次に掲げる区分に応じそれぞれ次に定める割合を加重平均して計算した割合（加重平均割合）((1)に掲げる権利が、各対象会計年度の直前の対象会計年度に生じた利益の配当を受ける権利とそれ以外の権利とに区分されている場合には、特定加重平均割合）をいいます（法令155の12②、法規38の11②～⑤）。

(1)　当該会社等の利益の配当を受ける権利　その権利に基づき受けることができる金額の合計額がその権利に基づき受けることができる金額の総額のうちに占める割合

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

（注１）「加重平均計算割合」とは、次の算式により計算した割合をいいます（法規38の11②）。

《算式》

$$「(1)に定める割合」\times\frac{2}{3}+「(2)に定める割合」\times\frac{1}{3}$$

なお、当該会社等の利益の配当を受ける権利のみを有する場合（すなわち、当該会社等の残余財産の分配を受ける権利が付された持分が発行されていない場合）にあっては「(1)に定める割合」とし、当該会社等の残余財産の分配を受ける権利のみを有する場合（すなわち、当該会社等の利益の配当を受ける権利が付された持分が発行されていない場合）にあっては「(2)に定める割合」とします（法規38の11③）。

（注２）「特定加重平均割合」とは、次に掲げる権利の区分に応じそれぞれ次に定める割合に

1/3を乗じて計算した割合の合計割合をいいます（法規38の11④）。

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

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

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

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

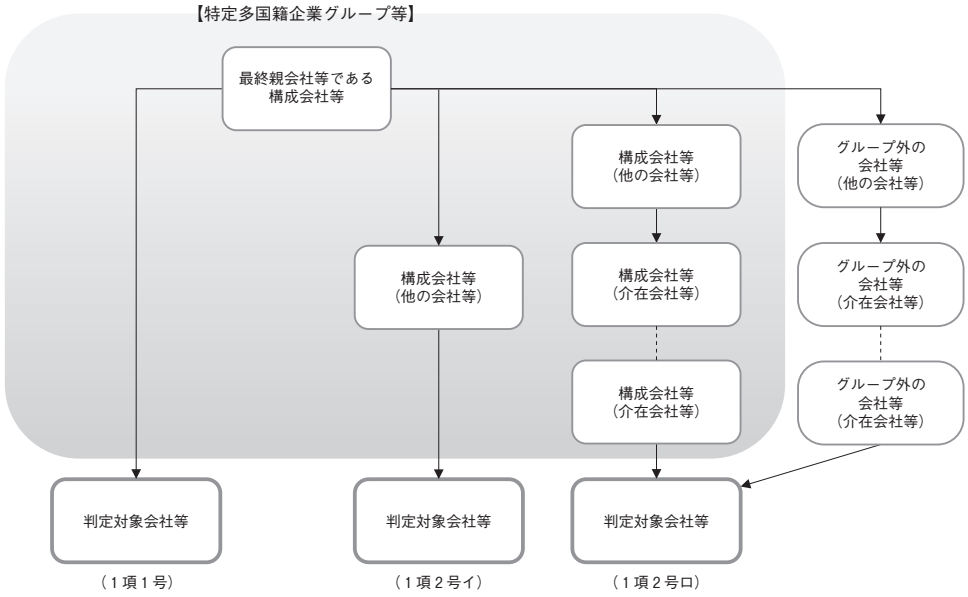
請求権割合の計算（イメージ）

【法法82十五イの共同支配会社等の請求権割合に関する要件】

➢ 最終親会社等における判定対象会社等に係る請求権割合（次に掲げる割合の合計）が50%以上であること。

「直接割合（1項1号）」 最終親会社等が有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がその総額のうちに占める割合

「間接割合（1項2号）」 最終親会社等が他の会社等を通じて間接に有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がその総額のうちに占める割合



㈣　各種投資会社等

モデルルールでは、各種投資会社等の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、各種の記載が行われています。そのため、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といえます。そのため、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ます。

具体的には、次の４種類の類型（投資会社等、不動産投資会社等、付随会社等、保険投資会社等）をいいます（法法82十六）。

１　投資会社等

次に掲げる要件の全てを満たす会社等をいいます（法令155の13①）。

⑴　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きます。下記２⑴において同じです。）から出資又は拠出を受けた金銭その他の財産（以下「出資財産」といいます。）を運用することを目的とすること。

①　当該一の者との間に特殊の関係にある会社等

②　当該一の者の親族（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きます。）に限ります。）

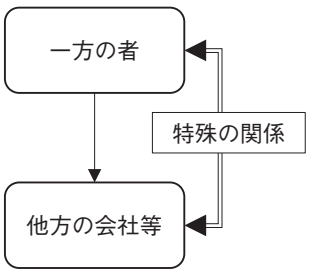
（注１）　上記①の「特殊の関係」は、次に掲げる関係をいいます（法規38の12①）。

イ　一方の者が他方の会社等の持分（自己が有する自己の持分を除きます。）の総数又は総額（以下「総持分数」といいます。）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者が他方の者を直接又は間接に支配する関係

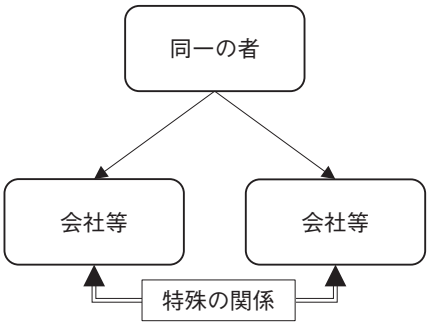
ロ　二の会社等が同一の者によってそれぞれその総持分数の50％を超える数又は金額の持分を直接又は間接に保有される場合における当該二の会社等の関係その他の二の者が同一の者によって直接又は間接に支配される場合における当該二の者の関係（イに掲げる関係に該当するものを除きます。）

特殊の関係（イメージ）

持分の総数又は総額の50％超を
直接又は間接に保有する関係



同一の者によって、それぞれ
持分の総数又は総額の50％超を
直接又は間接に保有される場合における
当該二の会社等の関係



（注２）　（注１）イの場合において、一方の者が他方の会社等の総持分数の50％を超える数又は金額の持分を直接又は間接に保有するかどうかの判定は、当該一方の者の

当該他方の会社等に係る直接保有の持分の保有割合（当該一方の者の有する当該他方の会社等の持分の数又は金額が当該他方の会社等の総持分数のうちに占める割合をいいます。）と当該一方の者の当該他方の会社等に係る間接保有の持分の保有割合とを合計した割合により行います（法規38の12②）。

（注１）ロの直接又は間接に保有される関係の判定についても同様です（法規38の12④）。

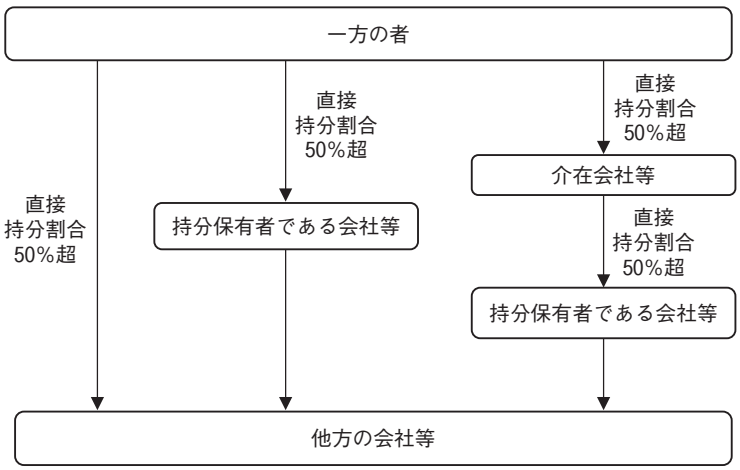
（注３）（注２）における「間接保有の持分の保有割合」とは、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める割合（次に掲げる場合のいずれにも該当する場合には、それぞれ次に定める割合の合計割合）をいいます（法規38の12③）。

イ （注２）の他方の会社等の持分を有する者（以下「持分保有者」といいます。）である会社等の総持分数の50％を超える数又は金額の持分が（注２）の一方の者により保有されている場合

当該持分保有者である会社等の有する当該他方の会社等の持分の数又は金額が当該他方の会社等の総持分数のうちに占める割合（当該持分保有者である会社等が２以上ある場合には、当該２以上の持分保有者である会社等につきそれぞれ計算した割合の合計割合）

ロ （注２）の他方の会社等の持分保有者である会社等（イに掲げる場合に該当するイの持分保有者である会社等を除きます。）と（注２）の一方の者との間にこれらの者と持分の保有を通じて連鎖関係にある１又は２以上の会社等（ロにおいて「介在会社等」といいます。）が介在している場合（介在会社等及び当該持分保有者である会社等が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当該一方の者又は介在会社等（その総持分数の50％を超える数又は金額の持分が当該一方の者又は他の介在会社等によって保有されているものに限ります。）によって保有されている場合に限ります。） 当該持分保有者である会社等の有する当該他方の会社等の持分の数又は金額が当該他方の会社等の総持分数のうちに占める割合（当該持分保有者である会社等が２以上ある場合には、当該２以上の持分保有者である会社等につきそれぞれ計算した割合の合計割合）

【イメージ】
持分の総数・総額の50％超を直接又は間接に保有する関係



⑵　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財産の運用の基本方針、その出資財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（法規38の12⑤）。

⑶　次に掲げる要件のいずれかを満たすこと。

①　会社等の収益のおおむね全部が出資財産の運用によって得られることが見込まれていること。

②　出資財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。

（注）⑶の要件は、モデルルール第10章第10.1条における「投資ファンド（Investment Fund）」⑷(d)の要件に対応したものです。

⑷　⑴の出資又は拠出を行った者が出資財産の運用に係る収益の配当を受ける権利を有すること。

⑸　会社等が出資財産の運用を業として行うことにつき、国又は地域（その会社等の設立された国若しくは地域又はその会社等の事業が管理されている場所がある国若しくは地域に限ります。）の法令の規定によりその国又は地域において免許又は登録その他これらに類する処分を受けていること。

2　不動産投資会社等

次に掲げる要件の全てを満たす会社等をいいます（法令155の13②）。

⑴　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（以下「出資不動産」といいます。）を運用することを目的とすること。

⑵　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（法規38の12⑥）。

⑶　次に掲げる要件のいずれかを満たすこと。

①　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。

②　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。

⑷　出資者（⑴の出資又は拠出を行った者をいいます。以下同じです。）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。

⑸　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っては、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（定義）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います。以下同じです。）に係る所得の金額の計算の基礎とされる場合に限ります。）。

（注）　出資者のうちに年金基金がある場合の特例

⑸の要件の判定に際して、出資者のうちに年金基金（その所得に対する法人税又は法人税に相当する税を課することとされないものに限ります。（注）において同じです。）がある場合には、その年金基金は、その所得に対する法人税又は法人税に相当する税が課することとされ、かつ、その会社等の収益に相当する金額がその収益の生じたその会社等の対象会計年度終了の日から１年以内に終了するその年金基金の課税期間に係る所得の金額の計算の基礎とされているものとみなすこととされています（法規38の12⑦）。

3　付随会社等

次に掲げる会社等をいいます（法令155の13③）。

⑴　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ります。⑴において「判定対象会社等」といいます。）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（法令155の13③）。

① 保有割合の意義

⑴でいう「保有割合」とは、保有投資会社等（投資会社等又は不動産投資会社等をいいます。以下同じです。）がその持分を直接又は間接に有する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ります。）が行われた時におけるものに限ります。）をいいます（法規38の12⑧）。

② 合計保有割合の意義

①における「合計保有割合」とは、次に掲げる割合の合計割合をいいます（法規38の12⑨）。

イ 判定対象会社等に対する持分を有する保有投資会社等における保有割合（会社等に対する持分を有する者のその持分の価額がその会社等の持分の価額の総額のうちに占める割合をいいます。ロにおいて同じです。）

ロ 次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める割合（次に掲げる場合のいずれにも該当する場合には、次に定める割合の合計割合）

⑴ 判定対象会社等の持分を有する他の会社等（投資会社等、不動産投資会社等又は付随会社等に限ります。⑴において「他の会社等」といいます。）に対する持分の全部又は一部を保有投資会社等が有する場合　その保有投資会社等の当該他の会社等に係る保有割合に当該他の会社等のその判定対象会社等に係る保有割合を乗じて計算した割合（当該他の会社等が２以上ある場合には、当該２以上の他の会社等につきそれぞれ計算した割合の合計割合）

⑵ 判定対象会社等と他の会社等（その持分の全部又は一部を保有投資会社等が有する会社等（投資会社等、不動産投資会社等又は付随会社等に限ります。）が有するものに限ります。⑵において「他の会社等」といいます。）との間に１又は２以上の会社等（投資会社等、不動産投資会社等又は付随会社等に限ります。⑵において「介在会社等」といいます。）が介在している場合であって、当該保有投資会社等、当該他の会社等、介在会社等及び当該判定対象会社等が持分の保有を通じて連鎖関係にある場合　当該保有投資会社等の当該他の会社等に係る保有割合、当該他の会社等の介在会社等に係る保有割合、介在会社等の他の介在会社等に係る保有割合及び介在会社等の当該判定対象会社等に係る保有割合を順次乗じて計算した割合（当該連鎖関係が２以上ある場合には、当該２以上の連鎖関係につきそれぞれ計算した割合の合計割合）

⑵ 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ります。（注１）において「判定対象会社等」といいます。）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（法令155の13④）。

（注１）「保有割合」とは、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ります。）が行われた時におけるものに限ります。）をいいます（法規38の12⑩）。

（注２）（注１）における合計保有割合は、上記⑴②と基本的に同様です（法規38の12⑪）。

① 当該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ります。）を有することにより受ける利益の配当の額（当該他の会社等が当該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当該会社等（共同支配会社等に限ります。）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きます。）

イ 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。

⑴ 当該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（当該会社等が共同支配会社等である場合にあっては、当該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。イにおいて同じです。）が有する当該他の会社等に対する所有持分に係る権利（利益の配当を受ける権利に限ります。⑴において同じです。）に基づき受けることができる金額の合計額が、当該他の会社等に対する所有持分に係る権利に基づき受けることができる金額の総額のうちに占める割合（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っては、ⅰ及びⅱに掲げる割合）

ⅰ 当該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

ⅱ 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

⑵ 当該会社等の特定多国籍企業グループ等に属する全ての会社等が有する当該他の会社等に対する所有持分に係る権利（残余財産の分配を受ける権利に限ります。⑵において同じです。）に基づき受けることができる金額の合計額が、当該他の会社等に対する所有持分に係る権利に基づき受けることができる金額の総額のうちに占める割合

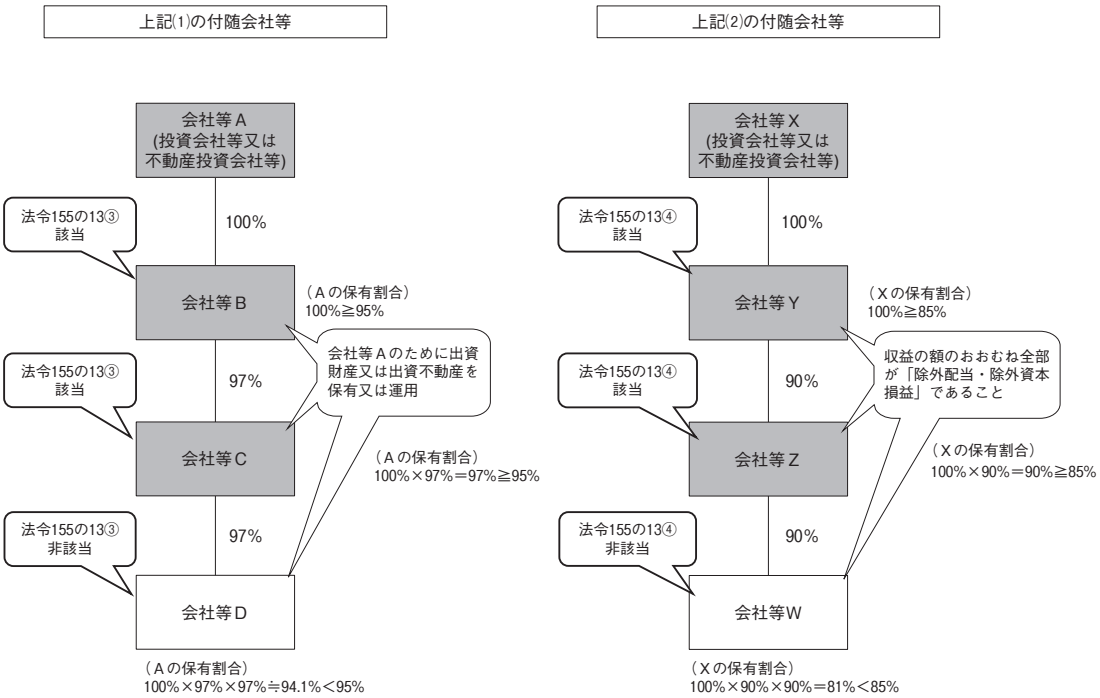
⑶ 当該会社等の特定多国籍企業グループ等に属する全ての会社等が有する当該他の会社等に対する所有持分に係る議決権の数の合計数が、当該他の会社等に対する所有持分に係る議決権の数の総数のうちに占める割合

ロ 当該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。

② その有する他の会社等に対する所有持分（当該対象会計年度終了の日における所有持分の割合の全てが10％以上であるものに限ります。）を時価により評価した価額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（法規38の12⑫）

③ 持分法により生じた利益の額

④ その有する他の会社等に対する所有持分（譲渡の直前における所有持分の割合の全てが10％以上であるものに限ります。）の譲渡に係る利益の額（法規38の12⑭）



4　保険投資会社等

次に掲げる会社等をいいます（法令155の13⑤において準用する法令155の13①②）。

⑴　次に掲げる要件の全てを満たす会社等

①　保険会社等（会社等であって保険業法第２条第２項（定義）に規定する保険会社若しくはこれに準ずるもの又は我が国以外の国若しくは地域におけるこれらに相当するものをいいます。⑵において同じです。）がその持分の全てを有するものであって、その保険会社等から出資又は拠出を受けた金銭その他の財産（以下「出資財産」といいます。）を運用することを目的とすること。

②　上記**1**⑵から⑸までに掲げる要件

⑵　次に掲げる要件の全てを満たす会社等

①　保険会社等がその持分の全てを有するものであって、その保険会社等から出資若しくは拠出を受けた不動産又は当該保険会社等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」といいます。）を運用することを目的とすること。

②　上記**2**⑵から⑸までに掲げる要件

㈢　無国籍会社等、無国籍構成会社等及び無国籍共同支配会社等

所在地国がない３つの類型の会社等が規定されています。

1　無国籍会社等

会社等又は恒久的施設等のうち所在地国がないものをいいます（法法82十七）。

2　無国籍構成会社等

構成会社等のうち無国籍会社等に該当するものをいいます（法法82十八）。

3　無国籍共同支配会社等

共同支配会社等のうち無国籍会社等に該当するものをいいます（法法82二十二）。

㈣　被少数保有構成会社等

1　概要

被少数保有構成会社等は、特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等以外の者にその持分の多くを所有されることが想定されます。そのため、被少数保有構成会社等に係る投資構造に影響を及ぼさないよう、特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等と被少数保有構成会社等が所在地国を同一にする場合であっても、それぞれ別個に国別実効税率等の計算を行うこととされています。

2　意義

構成会社等のうち、次に掲げる判定対象構成会社等（最終親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（その最終親会社等及びその恒久的施設等を除きます。）をいいます。**2**において同じです。）の区分に応じそれぞれ次に定める割合が30％以下であるものをいいます（法法82十九、法令155の14）。

⑴　判定対象構成会社等（⑵に掲げるものを除きます。⑴において同じです。）　次に掲げる割合の合計割合

①　当該判定対象構成会社等の所有持分を有する当該最終親会社等における当該判定対象構成会社等に係る請求権割合（上記㈢**3**における請求権割合をいいます。⑴において同じです。）

②　次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める割合（次に掲げる場合のいずれにも該当する場合には、次に定める割合の合計割合）

イ　当該判定対象構成会社等の所有持分を有する他の会社等（イにおいて「他の会社等」といいます。）に対する所有持分の全部又は一部を当該最終親会社等が有する場合　当該最終親会社等の当該他の会社等に係る請求権割合に当該他の会社等の当該判定対象構成会社等に係る請求権割合を乗じて計算した割合（当該他の会社等が２以上ある場合には、当該２以上の他の会社等につきそれぞれ計算した割合の合計割合）

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

⑵　恒久的施設等　当該恒久的施設等を有する構成会社等に係る⑴に定める割合

3　被少数保有親構成会社等及び被少数保有子構成会社等

被少数保有構成会社等と他の被少数保有構成会社等が持分を通じて資本関係（サブグループ）を形成する場合があるため、次の用語が定義されています。

⑴　被少数保有親構成会社等

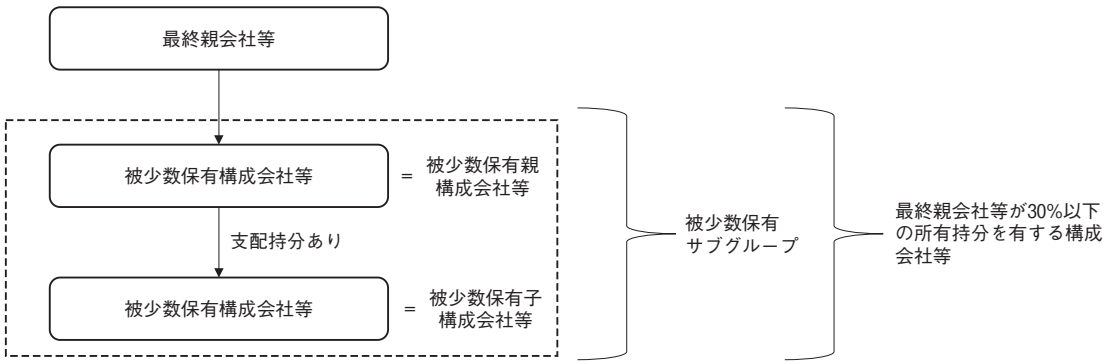
他の被少数保有構成会社等の支配持分を直接又は間接に有する被少数保有構成会社等（他の被少数保有構成会社等がその支配持分を直接又は間接に有しないものに限ります。）をいいます（法法82二十）。

⑵　被少数保有子構成会社等

被少数保有親構成会社等がその支配持分を直

接又は間接に有する被少数保有構成会社等をい　　います（法法82二十一）。

被少数保有構成会社等、被少数保有親構成会社等、被少数保有子構成会社等（イメージ）



㈣ 被少数保有共同支配会社等

1　意義

共同支配会社等についても、構成会社と同様に、被少数保有共同支配会社等という種類の会社等が措置されています。

具体的には、判定対象共同支配会社等（共同支配親会社等及びその恒久的施設等を除いた上記㈠**2**⑵に掲げるものに限ります。**1**において同じです。）のうち、次に掲げる判定対象共同支配会社等の区分に応じそれぞれ次に定める割合が30％以下であるものをいいます（法法82二十三、法令155の15）。

⑴　判定対象共同支配会社等　次に掲げる割合の合計割合

①　当該判定対象共同支配会社等の所有持分を有する当該共同支配親会社等における当該判定対象共同支配会社等に係る請求権割合（上記㈠**3**における請求権割合をいいます。⑴において同じです。）

②　次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める割合（次に掲げる場合のいずれにも該当する場合には、次に定める割合の合計割合）

イ　当該判定対象共同支配会社等の所有持分を有する他の会社等（イにおいて「他の会社等」といいます。）に対する所有持分の全部又は一部を当該共同支配親会社等が有する場合　当該共同支配親会社等の当該他の会社等に係る請求権割合に当該他の会社等の当該判定対象共同支配会社等に係る請求権割合を乗じて計算した割合（当該他の会社等が２以上ある場合には、当該２以上の他の会社等につきそれぞれ計算した割合の合計割合）

ロ　当該判定対象共同支配会社等と他の会社等（その所有持分の全部又は一部を当該共同支配親会社等が有するものに限ります。ロにおいて「他の会社等」といいます。）との間に１又は２以上の会社等（ロにおいて「介在会社等」といいます。）が介在している場合であって、当該共同支配親会社等、当該他の会社等、介在会社等及び当該判定対象共同支配会社等が所有持分の保有を通じて連鎖関係にある場合　当該共同支配親会社等の当該他の会社等に係る請求権割合、当該他の会社等の介在会社等に係る請求権割合、介在会社等の他の介在会社等に係る請求権割合及び介在会社等の当該判定対象共同支配会社等に係る請求権割合を順次乗じて計算した割合（当該連鎖関係が

２以上ある場合には、当該２以上の連鎖関係につきそれぞれ計算した割合の合計割合）

⑵　恒久的施設等　当該恒久的施設等を有する共同支配会社等に係る⑴に定める割合

2　被少数保有親共同支配会社等及び被少数保有子共同支配会社等

被少数保有構成会社等と同様に、被少数保有共同支配会社等と他の被少数保有共同支配会社等が持分を通じて資本関係（サブグループ）を形成する場合があるため、次の用語が定義されています。

⑴　被少数保有親共同支配会社等

他の被少数保有共同支配会社等の支配持分を直接又は間接に有する被少数保有共同支配会社等（他の被少数保有共同支配会社等がその支配持分を直接又は間接に有しないものに限ります。）をいいます（法法82二十四）。

⑵　被少数保有子共同支配会社等

被少数保有親共同支配会社等がその支配持分を直接又は間接に有する被少数保有共同支配会社等をいいます（法法82二十五）。

㈤　個別計算所得等の金額

1　個別計算所得等の金額の計算

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

個別計算所得等の金額は、次に掲げるものの区分に応じそれぞれ次に定めるものとされています（法法82二十六、法令155の16～155の33）。

⑴　構成会社等　構成会社等個別計算所得等の金額（構成会社等の各対象会計年度に係る当期純損益金額に加算調整額を加算した金額から減算調整額を減算した金額（以下「特例適用前個別計算所得等の金額」といいます。）をいい、下記**4**⑵から⑯までの適用がある場合にはその適用後の金額とされています。以下同じです。）

⑵　共同支配会社等　共同支配会社等個別計算所得等の金額（共同支配会社等の各対象会計年度に係る当期純損益金額に加算調整額を加算した金額から減算調整額を減算した金額（以下「共同支配会社等に係る特例適用前個別計算所得等の金額」といいます。）をいい、下記**4**⑵から⑯までの適用がある場合にはその適用後の金額とされています。㈥において同じです。）

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

この個別計算所得等の金額から算出される個別計算所得金額（注２）又は個別計算損失金額（注３）が、実効税率等の算出の基礎となるファクターとなります。

（注１）「個別計算所得等の金額」はGloBEルール上の「GloBE所得・損失（GloBE Income or Loss）」に対応するものとして規定されています。

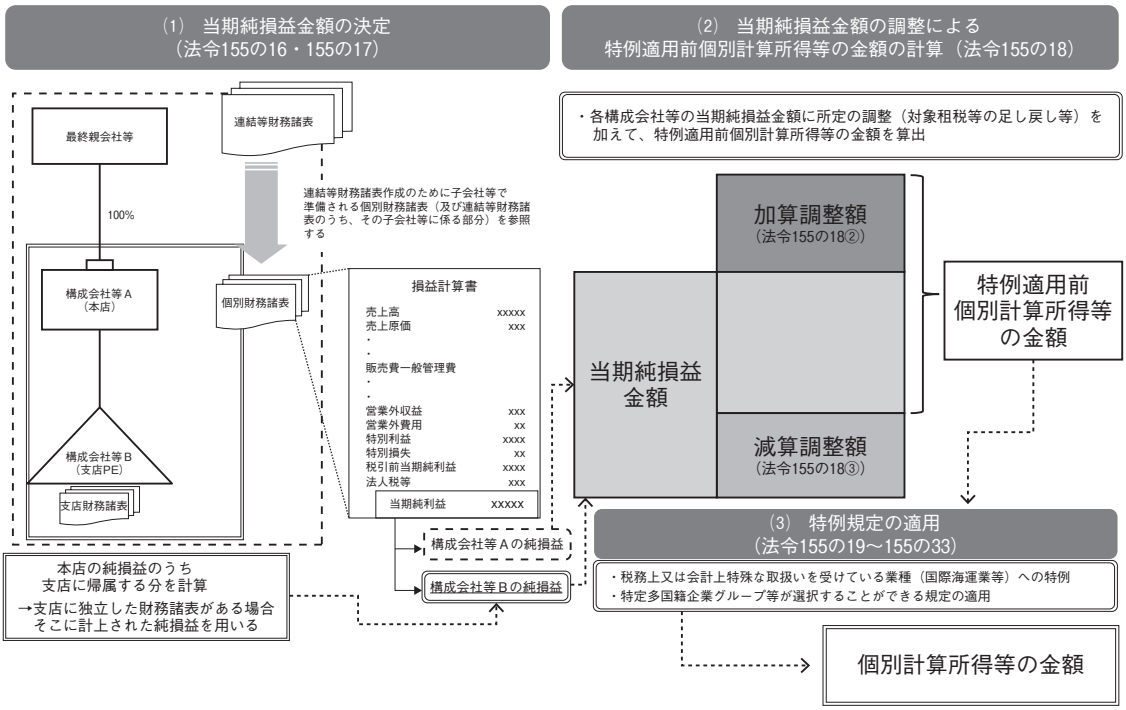
（注２）「個別計算所得金額」は、個別計算所得等の金額が零を超える場合におけるその零を超える額をいいます（法法82二十七）。

（注３）「個別計算損失金額」は、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める額をいいます（法法82二十八）。

⑴　個別計算所得等の金額が零である場合　零

⑵　個別計算所得等の金額が零を下回る場合　その零を下回る額

個別計算所得等の金額の計算イメージ



個別計算所得等の金額の計算

当期純損益金額の決定

税引後当期純損益金額	【法令155の16①②】	・P/Lにおけるいわゆる個社の税引後当期純利益（グループ内取引相殺前）が計算の出発点となる税引後当期純損益金額。 ・税引後当期純損益金額は、最終親会社等（UPE）の連結等財務諸表の会計基準に依拠したものに限定。 ・ただし、UPEの会計基準に依拠することが合理的ではない場合には、UPEの会計基準とは異なる会計基準に依拠可能。
簿価の調整 ※一定の場合	【法令155の16③～⑩、法規38の15④～⑦】	・基本的に、税引後当期純損益金額は、会計上の簿価に基づき計算された会計上の金額を使用するが、それを認めては実効税率計算に歪みが生じるような一定の場合（例：独立企業間価格とは異なる価格によるグループ内取引）には、簿価を修正。
本店・PE間の配分等	【法令155の16⑪⑫】	・恒久的施設等（PE）の恒久的施設等純損益金額を租税条約・税法に基づくものに調整。 ・会社等（本店）の税引後当期純損益金額（その基礎となる金額を含む。）からPEに係るものを除外。
導管会社等からの配分	【法令155の16⑬⑭、155の17】	・導管会社等（UPEを除く）の税引後当期純損益金額のうち、構成会社等以外の構成員に帰せられる部分を除外。 ・一定の導管会社等（UPEを除く。）の上記の調整後の税引後当期純損益金額を構成員である構成会社等に配分。 ・一定の要件を満たす各種投資会社等に関しては、上記の導管会社等と同様の取扱いとする選択が可能。

個別計算所得等の金額の計算

税会差異の調整	【法令155の18】	・多くの国又は地域において、課税所得の計算上、会計と異なる取扱いがされている一定の収益・費用の額等について、当期純損益金額に対し、加算又は減算調整を行う。
選択規定等の適用	【法令155の19～ 155の29】	・一定の業種（国際海運業、保険業、銀行業）について、その業種の特性を考慮して調整。 ・一部の国又は地域において、課税所得の計算上、会計と異なる取扱いがされている一定の収益・費用の額等について、選択により、当期純損益金額に対し、加算又は減算調整を行う。
特殊な会社等に係る調整	【法令155の30～155の33】	・一定の構成会社等（損失を有するPE、各種投資会社等、導管会社等であるUPE又は配当控除所得課税規定の適用を受けているUPE等）の上記の調整後の金額をさらに調整。

2　当期純損益金額

⑴　当期純損益金額の趣旨

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

このうち会社等の当期純損益金額は、財務会計における会社等の全ての収益及び費用を考慮して計算される会社等単体の税引後の当期純利益金額又は当期純損失金額と基本的に一致します。ここでの「全ての収益及び費用」には、いわゆる連結財務諸表の作成手続において相殺消去される連結会社相互間の取引に係る収益及び費用が含まれますし、いわゆる法人税等及び法人税等調整額も含まれます。また、個別損益計算書における収益及び費用のみならず、その会社等に帰せられる部分の金額を特定できる限りにおいて、会社等に係る連結損益計算書にのみ計上されている収益及び費用も、ここでの「全ての収益及び費用」に含まれます。ただし、会社等の当期純損益金額には、その他の包括利益（OCI）に計上される収益及び費用は含まれず、また、連結損益計算書に計上されている収益及び費用のうち、連結に際し子会社の資産及び負債を時価（注１）により評価する会計処理、いわゆるパーチェス会計に帰せられるものは含まれません。

会社等の当期純損益金額は、基本的に特定多国籍企業グループ等が財務会計において既に作成している情報に基づいたものといえます。ただし、後述のとおり、一定の場合には、財務会計における帳簿価額とは異なる帳簿価額に基づき収益及び費用の額の調整を行う必要があります。

（注１）　会計処理の基準によっては、「時価」という用語が使用されず、例えば「公正価値」という用語が使用される場合がありますが、２においては、これらを包含する用語として「時価」を使用することとします。

（注２）「当期純損益金額」はGloBEルール上の「財務会計純損益（Financial Accounting Net Income or Loss）」に対応するものとして規定されています。

法令・法規	モデルルール等	規定の概要
税引後当期純損益金額等		
法令155条の16第１項１号	3.1.2	会社等の当期純損益金額
法令155条の16第１項２号・３号	3.4.1・3.4.3	恒久的施設等の当期純損益金額
法令155条の16第２項	3.1.3	代用財務会計基準
簿価の調整等		
法令155条の16第３項～６項	3.2.3	独立企業間価格に基づく当期純損益金額の調整
法令155条の16第７項～９項	6.3.2・6.3.3	特定組織再編成により資産等の移転が行われた場合の当期純損益金額の調整
法令155条の16第10項	コメンタリー３章４	プッシュダウン会計が適用される場合の当期純損益金額の調整
法規38条の15第４項～７項	9.1.3、AG4.2・4.3	移行対象会計年度前のグループ内取引等に係る当期純損益金額の調整
本店・PE間の配分等		
法令155条の16第11項	3.4.2	恒久的施設等の当期純損益金額の調整
法令155条の16第12項	3.4.4	本店と恒久的施設等との間の当期純損益金額の調整
導管会社等からの配分等		
法令155条の16第13項・14項	3.5	導管会社等に係る当期純損益金額の特例
法令155条の17	7.5	各種投資会社等に係る当期純損益金額の特例

※　AG：2023年２月にOECDより公表された「Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules（Pillar Two）」

⑵　会社等の当期純損益金額

会社等の当期純損益金額は、具体的には、各対象会計年度に係る特定連結等財務諸表（構成会社等にあっては①に掲げる連結等財務諸表をいい、共同支配会社等にあっては②に掲げる連結等財務諸表をいいます。以下同じです。）の作成の基礎となる構成会社等又は共同支配会社等の税引後当期純損益金額をいいます（法法82二十六、法令155の16①一）。

①　その構成会社等に係る最終親会社等の連結等財務諸表

②　その共同支配会社等に係る共同支配親会社等の連結等財務諸表

ここでいう「税引後当期純損益金額」とは、最終親会社等財務会計基準（特定連結等財務諸表に係る会計処理の基準をいいます。以下同じです。）に基づき計算される構成会社等又は共同支配会社等の当期純利益金額又は当期純損失金額（注１）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（注２）が行われなかったものとしたならば算出されることとなる金額をいいます（法令155の16①一、法規38の13①②）。

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

（注１）「当期純利益金額又は当期純損失金額」とは、会社等の各対象会計年度に係る損益計算書の項目に計上される金額（その損益計算書の項目に計上されない金額であって、その会社等に係る特定連結等財務諸表における損益計算書の項目に計上される金額（その会社等に帰せられる部分の金額に限ります。）を含みます。）のうち、①に掲げる額から②に掲げる額を減算した額に、営業外収益の額を加算し、又は営業外費用の額を減算して得た額に、特別利益の額を加算し、又は特別損失の額を減算して得た額に、法人税等（下記㈣２⑵②の法人税等をいいます。下記⑶①イ及び⑼において同じです。）の額及び法人税等調整額（下記㈣２⑵②の法人税等調整額をいいます。下記⑶①イにおいて同じです。）を減算して得た額をいいます。

①　売上高の額から売上原価の額を減算した額

②　販売費及び一般管理費の額

（注２）「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」とは、次に掲げる会計処理をいいます。

①　構成会社等と他の構成会社等との間又は共同支配会社等とその共同支配会社等に係る他の共同支配会社等との間の取引に係る金額を相殺することその他これに類する会計処理（いわゆる連結財務諸表を作成する際におけるグループ内取引の相殺処理）

②　会社等が企業グループ等に新たに属することとなる場合において、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におけるその会社等の資産及び負債の帳簿価額を時価により評価した価額とすることその他これに類する会計処理（いわゆるパーチェス会計による処理）

上記のとおり、基本的に税引後当期純損益金額は、最終親会社等財務会計基準に基づくものとされています。しかし、会社等が企業グループ等に新たに属することとなった日からその企業グループ等に係る最終親会社等の連結等財務諸表を作成するまでの期間が著しく短いことそ

の他の事由により、最終親会社等財務会計基準に基づくことが実務上困難であると認められる場合には、代用財務会計基準（その最終親会社等財務会計基準以外の特定財務会計基準又はその最終親会社等財務会計基準以外の構成会社等若しくは共同支配会社等の所在地国（その構成会社等又は共同支配会社等が無国籍会社等である場合には、その設立国）において一般に公正妥当と認められる会計処理の基準（特定財務会計基準を除きます。）をいいます。以下同じです。）に基づき計算されるものを使用することが認められています。ただし、その構成会社等又は共同支配会社等の個別財務諸表が、その代用財務会計基準に基づいて作成されていない場合は、この限りではありません（法令155の16②、法規38の13④）。

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

（参考１）　最終親会社等財務会計基準と代用財務会計基準との間の差異

GloBEルールでは、代用財務会計基準に基づき計算される税引後当期純損益金額を使用する場合において、最終親会社等財務会計基準に基づき計算される場合と比較して100万ユーロを超える永久差異が生じたときは、その永久差異を調整しなければならないこととされていますが、上記㈠２⑷（**参考**）の「重要な競争上の歪み」と同様、永久差異の詳細及びその調整方法が明らかにされていないため、今般の改正においては、100万ユーロを超える永久差異がある場合の調整については規定されていません。今後、その調整方法等について国際的な合意に至った後に、その合意を踏まえた対応を行っていく予定です。

（参考２）「最終親会社等財務会計基準に基づく」の意義

財務会計基準の中には、例えば、最終親会社等がいわゆる連結財務諸表を作成する場合において、最終親会社等の財務会計基準とは異なる財務会計基準で作成されたその在外子会社たる構成会社等の財務諸表を使用することが許容されている場合があります。このような場合には、その構成会社等の当期純損益金額は最終親会社等財務会計基準に基づくものと考えられます。

（参考３）　構成会社等又は共同支配会社等の決算日と最終親会社等の連結決算日が異なる場合

財務会計基準の中には、子会社の決算日と連結決算日が異なる場合であっても、例えばその差異が３か月を超えない場合等には、子会社の決算日と連結決算日が異なることから生じる連結会社間の取引に係る会計記録の重要な不一致について、必要な整理を行うこと等を要件として、子会社の正規の決算を基礎として、連結財務諸表を作成することが許容される場合があります。すなわち、構成会社等の決算日と対象会計年度終了の日とが異なる場合があり得るということです。このような場合の子会社たる構成会社等の当期純損益金額は、その連結等財務諸表の作成の基礎となったその構成会社等の決算に基づくものになります。

同様に、共同支配会社等の決算日と最終親会社等の連結決算日とが異なる場合も想定されます。上記㈡２⑴のとおり、共同支配会社等のうち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すが、財務会計基準によっては、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連結決算日との

統一が求められない場合があるためです。このような財務会計基準において、持分法の適用に当たって、被投資会社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ことを踏まえれば、このような場合の共同支配会社等の当期純損益金額は、対象会計年度終了の日の直前のその共同支配会社等の決算に基づくものになると考えられます。

⑶　恒久的施設等の当期純損益金額

恒久的施設等の当期純損益金額は、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金額とされています。

①　恒久的施設等（②に掲げるものを除きます。）　次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額

イ　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。イにおいて同じです。）に従って作成された恒久的施設等の各対象会計年度に係る個別財務諸表（構成会社等又は共同支配会社等ごとの財産及び損益の状況を記載した計算書類をいいます。以下同じです。）がある場合　その個別財務諸表に係るその最終親会社等財務会計基準に基づき計算された恒久的施設等の当期純利益金額又は当期純損失金額（以下「恒久的施設等純損益金額」といいます。）（法令155の16①二イ）

（注）「恒久的施設等の当期純利益金額又は当期純損失金額」とは、恒久的施設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のうち、㈠に掲げる額から㈡に掲げる額を減算した額に、営業外収益の額を加算し、又は営業外費用の額を減算して得た額に、特別利益の額を加算し、又は特別損失の額を減算して得た額に、法人税等の額及び法人税等調整額を減算して得た額をいいます（法規38の13③）。

㈠　売上高の額から売上原価の額を減算した額

㈡　販売費及び一般管理費の額

ロ　イに掲げる場合以外の場合　最終親会社等財務会計基準に従って恒久的施設等の各対象会計年度に係る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に係るその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（法令155の16①二ロ）

②　上記㈢**2**⑷に掲げる恒久的施設等　上記㈢**2**⑷の他方の国においてその恒久的施設等を通じて行われる上記㈢**2**⑷の会社等の事業から生ずる収益の額（その会社等の税引後当期純損益金額の計算に用いられる会計処理の基準に基づき計算される収益の額で、その会社等の所在地国の租税に関する法令においてその会社等の所得の金額の計算上益金の額に算入されないものに限ります。）からその事業から生ずる費用の額（その会社等の税引後当期純損益金額の計算に用いられる会計処理の基準に基づき計算される費用の額で、その会社等の所在地国の租税に関する法令においてその会社等の所得の金額の計算上損金の額に算入されないものに限ります。）を減算した金額（法令155の16①三）

⑷　独立企業間価格に基づく当期純損益金額の調整

①　規定の趣旨

前述のとおり、当期純損益金額には、連結会社相互間の取引に係る収益及び費用が考慮されています。すなわち、構成会社等の当期純損益金額についてはその属する特定多国籍企業グループ等の構成会社等の間の取引に係る収益及び費用が、共同支配会社等の当期純損益金額についてはその属するJVグループ（共同支配会社等及びその共同支配会社等に

係る他の共同支配会社等により構成される企業集団をいいます。）の共同支配会社等の間の取引に係る収益及び費用が含まれています。

このような多国籍企業グループ内の取引のうちクロスボーダー取引については、自国の課税所得の海外への流出の対応策として、我が国も含む多くの国又は地域において移転価格税制が設けられており、その取引を独立企業間価格で行われたものとみなして課税所得を計算することとされています。本税制においても、このような多国籍企業グループ内のクロスボーダー取引について、同一の独立企業間価格で行われたものとして当期純損益金額を計算することとされています。

他方、多国籍企業グループ内の取引のうち国内取引については、一般的に税務上の調整を求められることは多くはありません。

本税制においても、下記Ⅵ㈠１のとおり、実効税率の計算において構成会社等の所得や対象租税は国別ブレンディングされることから、国内取引の影響は消去されます。しかし、グループ内で独立企業間価格と異なる価格を用いた資産の販売等を行い、意図的に損失を生じさせることによる実効税率計算の歪みを防ぐため、国内取引であったとしても、損失が生じた資産の販売等の取引については、独立企業間価格で行われたものとして当期純損益金額を計算することとされています。

② 所在地国が異なる構成会社等の間の取引に対する調整

具体的には、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、他の構成会社等（その構成会社等の所在地国を所在地国とするものを除きます。）又はその共同支配会社等に係る他の共同支配会社等（その共同支配会社等の所在地国を所在地国とするものを除きます。）との間で取引（資本等取引（注）を除きます。⑷において同じです。）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、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ます（法令155の16③）。

イ 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取引に係る金額（②において「一方の取引金額」といいます。）と当該他の構成会社等又は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取引に係る金額（②において「他方の取引金額」といいます。）のいずれもが独立企業間価格（租税特別措置法第66条の４第１項（国外関連者との取引に係る課税の特例）に規定する独立企業間価格又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令の規定におけるこれに相当する金額をいいます。②において同じです。）と異なる場合　その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ます。

ロ 一方の取引金額と他方の取引金額のいずれかが独立企業間価格である場合　その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ます。

ハ 一方の取引金額と他方の取引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ます。

（注）「資本等取引」とは、最終親会社等財務会計基準における資本取引（これに類する取引を含みます。）をいいます（法規38の13⑤）。

③ 所在地国が同一の構成会社等の間の取引に対する調整

また、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きます。）又は共同支配会社等（無国籍共同支配会社等を除きます。）が、他の構成会社等（その構成会社等の所在地国を所在地国とするものに限りま

す。）又はその共同支配会社等に係る他の共同支配会社等（その共同支配会社等の所在地国を所在地国とするものに限ります。）との間で行った資産の販売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において、これらの取引に係る金額が独立企業間価格相当額（これらの取引を租税特別措置法第66条の４第１項に規定する国外関連取引とみなして算定した同項に規定する独立企業間価格又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令の規定におけるこれに相当する金額をいいます。③において同じです。）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ます（法令155の16④）。

④　所在地国の「異なる」の意義

また、下記Ⅵ㈠１⑴③のとおり、被少数保有構成会社等、各種投資会社等又はこれらの構成会社等以外の構成会社等については、同一の所在地国であっても、別のグループとして実効税率計算を行うこととされていることから、これらの異なるグループの構成会社等の間の取引に係る収益及び費用は、国別ブレンディングにおいて消去されることはなく、独立企業間価格により行われたものとみなさなければ、実効税率計算に歪みが生じることとなります。

そのため、本規定の適用において、特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等の所在地国を所在地国とする特定構成会社等（注１）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（注２）ごとに他の構成会社等と所在地国が異なるものとみなすことによって、これらの異なるグループの構成会社等の間の取引は、その所在地国が同一であっても、所在地国が異なる構成会社等の間の取引とみなすこととされています（法令155の16⑤）。

（注１）「特定構成会社等」とは、次に掲げる構成会社等をいいます。

イ　被少数保有構成会社等（ロ及びハに掲げるものを除きます。）

ロ　被少数保有親構成会社等（ハに掲げるものを除きます。）又は被少数保有子構成会社等（ハに掲げるものを除きます。）

ハ　各種投資会社等

（注２）　その所在地国にその特定構成会社等（上記（注１）ロに掲げる特定構成会社等に限ります。）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（上記（注１）ハに掲げる特定構成会社等に限ります。）以外の他の特定構成会社等（上記（注１）ハに掲げる特定構成会社等に限ります。）がある場合には当該他の特定構成会社等を含むものとします。

（注３）　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を所在地国とする特定共同支配会社等（次に掲げる共同支配会社等をいいます。）がある場合についても同様とされています（法令155の16⑥）。

イ　被少数保有共同支配会社等（ロ及びハに掲げるものを除きます。）

ロ　被少数保有親共同支配会社等（ハに掲げるものを除きます。）又は被少数保有子共同支配会社等（ハに掲げるものを除きます。）

ハ　各種投資会社等

（参考）　GloBEルールのコメンタリーでは、本規定による調整は、その調整を行うこととすればかえって二重課税又は二重非課税が生じることとなる場合には、行われないこと

とされています。しかしながら、GloBEルールの下で二重課税又は二重非課税を生じさせないための適切な調整方法については、国際会議においてさらに検討を行うこととされているため、今般の改正においては、そのような場合に本規定による調整を行わないこととする除外規定は措置されていません。今後、二重課税又は二重非課税を生じさせないための適切な調整方法等について国際的な合意に至った後に、その合意を踏まえた対応を行っていく予定です。

⑸ 特定組織再編成により資産等の移転が行われた場合の当期純損益金額の調整

① 規定の趣旨

本税制においては、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本税制の対象となる所得の計算に反映させ、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ます。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、本税制において調整を行わなければ、当期純損益金額と課税所得との間で大きな差異が生じる可能性があります。そこで、本税制では一定の組織再編成を「特定組織再編成」と定義し、特定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関しては、上記のような税務上の取扱いに則り、当期純損益金額を計算することとされています。

② 規定の内容

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

イ 各対象会計年度において構成会社等又は共同支配会社等が特定組織再編成により他の会社等にその有する資産又は負債の移転をした場合には、その移転に係る利益の額又は損失の額はないものとして、その対象会計年度に係るその構成会社等又は共同支配会社等の税引後当期純損益金額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ます。

（注） その移転に係る特定利益の金額又は特定損失の金額があるときは、その移転に係る利益の額から「特定利益の金額」を、その移転に係る損失の額から「特定損失の金額」をそれぞれ除いて、上記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ます（法令155の16⑧）。

ロ 各対象会計年度において構成会社等又は共同支配会社等が特定組織再編成により他の会社等から資産又は負債の移転を受けた場合には、その資産又は負債を当該他の会社等のその特定組織再編成の直前の帳簿価額に相当する金額により取得したものとして、その対象会計年度以後の各対象会計年度に係るその構成会社等又は共同支配会社等の税引後当期純損益金額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ます。

（注） その移転に係る特定利益の金額又は特定損失の金額があるときは、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取得したものとして、上記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ます（法令155の16⑧）。

③ 用語の意義

「特定組織再編成」などの用語の意義については、次のとおりとされています（法令155の16⑨、法規38の14）。

イ 特定組織再編成

特定組織再編成とは、組織再編成（合併、分割、清算その他これらに類する事由をいいます。イにおいて同じです。）のうち、次に掲げる要件の全てを満たすものをいいます。

㈠　組織再編成により移転を受けた資産又は負債に係る対価として交付される資産の全部又は大部分と認められる部分の資産が取得会社等（組織再編成により資産又は負債の移転を受けた会社等をいいます。下記㈡において同じです。）又はその取得会社等と特殊の関係（注）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。）。

（注）「特殊の関係」とは、次に掲げる関係をいいます。

ⅰ　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きます。）の総数又は総額（下記ⅱにおいて「総持分数」といいます。）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

ⅱ　二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二の会社等の関係その他の二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二の会社等の関係（上記ⅰに掲げる関係に該当するものを除きます。）

なお、上記ⅰの直接又は間接に保有する関係及び上記ⅱの直接又は間接に保有される関係の判定は、上記㈡**1**(1)（注２）及び（注３）と同様に行うこととされ、所要の読替規定が措置されています。

㈡　組織再編成により移転をした資産のその移転に係る利益の額及び損失の額の全部又は一部につき、その移転を行った会社等（その利益の額又は損失の額がその会社等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その恒久的施設等に帰せられる場合にあっては、その恒久的施設等。㈡において「移転会社等」といいます。）の所在地国の租税に関する法令においてその移転会社等の所得の金額の計算上益金の額及び損金の額に算入しないこととされていること。

㈢　組織再編成により移転を受けた資産の取得価額につき、取得会社等（その資産がその取得会社等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その恒久的施設等に帰せられる場合にあっては、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その移転を行った会社等のその組織再編成の直前の帳簿価額を基礎として計算することとされていること。

ロ　特定利益の金額

特定利益の金額とは、特定組織再編成により移転をした資産又は負債のその移転に係る利益の額で、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に係る利益の額としている金額をいいます。ただし、その金額がその移転に係る利益の額のうちその所在地国の租税に関する法令においてその構成会社等又は共同支配会社等の所得の金額の計算上益金の額に算入される金額を超える場合には、その益金の額に算入される金額が限度とされています。

ハ　特定損失の金額

特定損失の金額とは、特定組織再編成により移転をした資産又は負債のその移転に

係る損失の額で、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に係る損失の額としている金額をいいます。ただし、その金額がその移転に係る損失の額のうちその所在地国の租税に関する法令においてその構成会社等又は共同支配会社等の所得の金額の計算上損金の額に算入される金額を超える場合には、その損金の額に算入される金額が限度とされています。

⑹　プッシュダウン会計が適用される場合の当期純損益金額の調整

①　規定の趣旨

前述のとおり、当期純損益金額の計算の基礎となる収益又は費用はいわゆる個別財務諸表に計上されるものだけではなく、一定のいわゆる連結財務諸表のみに計上されるものも含まれますが、連結財務諸表のみに含まれる収益又は費用のうち、いわゆるパーチェス会計に帰せられるものは含まれません。

他方、財務会計基準の中には、連結財務諸表に計上される子会社の資産及び負債を子会社の個別財務諸表の作成に使用すること、いわゆるプッシュダウン会計の適用が許容される場合があります。仮に、プッシュダウン会計に基づき個別財務諸表に計上される収益又は費用が当期純損益金額に含まれることとなれば、パーチェス会計に帰せられる収益又は費用が当期純損益金額から除外されることと整合性がとれないこととなります。

そのため、本規定においてはこのいわゆるプッシュダウン会計を特定会計処理と定義し、当期純損益金額の計算の基礎となる収益又は費用には、パーチェス会計に帰せられるもののみならず、特定会計処理に帰せられるものも含まれないこととされています。ただし、企業結合が令和３年12月１日（注）よりも前であり、かつ、資産及び負債の特定会計処理による調整前の帳簿価額に基づき、当期純損益金額を決定するための十分な記録を有していない場合はこの限りでありません。

（注）　GloBEルールに沿って、「令和３年12月１日」が基準とするべき日として規定されています。

②　規定の内容

構成会社等又は共同支配会社等の各対象会計年度の税引後当期純損益金額又は恒久的施設等純損益金額について、特定会計処理（会社等が企業グループ等に新たに属することとなる場合において、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におけるその会社等の資産又は負債の帳簿価額を用いてその会社等の個別財務諸表を作成する会計処理をいいます。）により計算することがその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、その特定会計処理がないものとみなして、その構成会社等又は共同支配会社等のその各対象会計年度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ます。ただし、その構成会社等又は共同支配会社等が令和３年12月１日前に特定多国籍企業グループ等に属することとなった場合又は同日前にその共同支配親会社等に係る共同支配会社等に該当することとなった場合において、その特定多国籍企業グループ等に属することとなる直前又はその共同支配親会社等に係る共同支配会社等に該当することとなる直前のその構成会社等又は共同支配会社等の資産又は負債の帳簿価額が不明であるときは、適用しないこととされています（法令155の16⑩、法規38の15①～③）。

⑺　移行対象会計年度前のグループ内取引等に係る当期純損益金額の調整

①　規定の趣旨

前述のとおり、基本的に当期純損益金額は財務会計において既に作成している情報に基づいたものです。しかし、本税制の適用前の

取引に係る財務会計上の情報に一定の調整を加えなければ、実効税率の計算において歪みが生じる場面が想定されます。具体的には、本税制の適用前にグループ内の法人間で資産の移転が行われ、その資産の帳簿価額がステップアップされると、本税制の適用後のその資産に係る減価償却費が大きくなり、実効税率が過大となり得ます。同様に、会計方針の変更を行い、資産を時価による評価の対象とすることによっても、帳簿価額の変更が生じます。そのため、本規定により、令和３年12月１日（注１）から本税制が適用されるまでの期間において、このような帳簿価額の変更が生じ、実効税率の歪みの原因となり得る一定の取引等（注２）が本税制適用前に行われた場合には、取引前の帳簿価額を引継ぎ、当期純損益金額の計算をすることとされています。

（注１） GloBEルールに沿って、「令和３年12月１日」が基準とするべき日として規定されています。

（注２） 本規定の対象となる取引等としては、例えば、以下のものが考えられます。

イ　資産の販売

ロ　資産の取得と同一又は類似の方法で会計処理が行われるファイナンス・リース取引

ハ　財務会計上、実質的に資産の販売として取り扱われるライセンスの供与

ニ　組織再編成に伴う資産の移転

ホ　ロイヤルティ又は賃借料の支払いのうち、財務会計上、ライセンサー又は貸手がその支払いを収益として取り扱い、ライセンシー又は借手が資産に係る資本的支出又は償却費を計上するもの

ヘ　トータル・リターン・スワップのうち、財務会計上、原資産から生じる収益又はキャピタルゲインを得る権利を取得した会社等にその原資産が移転したものとして取り扱われるもの

ト　会社等の所在地の変更による税務上又は財務会計上の帳簿価額のステップアップ

チ　資産を時価による評価の対象とすることにより、その資産の時価の変動から生じる損益が計上されるとともに、その資産の帳簿価額の変更が生じるもの

②　移行対象会計年度前に行われたグループ内取引に対する調整

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います。⑺において同じです。）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います。②において同じです。）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きます。②及び③において同じです。）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（注１）開始の日の前日までの期間において行われたものに限ります。）（注２）を受けた場合には、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、その対象会社等のその移行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ます（法規38の15④）。

（注１）「移行対象会計年度」とは、次に掲げる特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等又はその特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等の区分に応じそれぞれ次に定める対象会計年度をいいます（法令155の３②十一）。

イ　構成会社等又は共同支配会社等（下記ロに掲げる会社等を除きます。）　特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等又はその特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等の全てが所在地国としていなかった国又は地域を

その特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等又はその特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等のいずれかが最初に所在地国としたその構成会社等又は共同支配会社等に係る対象会計年度

ロ　無国籍構成会社等又は無国籍共同支配会社等　特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等となった又はその特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等となった最初の対象会計年度

なお、移行期間CbCRセーフ・ハーバーの適用がある場合の「移行対象会計年度」の特例については、下記Ⅵ(一)3(6)を参照してください。

（注２）　次に掲げるものを除きます。

イ　その移転の時においてその対象会社等又は当該他の会社等のいずれかがそ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資産の移転

ロ　その対象会社等がその資産に係る償却費その他の費用の額につき当期純損益金額に係る費用の額とする対象会計年度において当該他の会社等がその費用の額に対応する収益の額につき当期純損益金額に係る収益の額とする場合におけるその資産（リース資産又はこれに類する資産に限ります。）の移転

ロの資産の移転には、具体的には、リース取引、ライセンス供与又はトータル・リターン・スワップのうち、取引の当事者が、収益と対応する費用とを同一の対象会計年度に計上する（すなわち、賃貸人又はライセンサーの収益が前倒しで計上されていない）ものが該当し得ると考えられます。

③　移行対象会計年度前に行われた資産の帳簿価額の変更に対する調整

対象会社等が下記3(3)⑨の会計処理の基準の変更又はこれに類する事由（③において「特定事由」といいます。）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きます。）を行った場合には、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、その対象会社等のその移行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ます（法規38の15⑤）。

④　適用除外

対象会社等が最終親会社等財務会計基準（最終親会社等財務会計基準に基づくことが実務上困難であると認められる場合には、代用財務会計基準）において上記②の移転の時に上記②の資産の帳簿価額を時価により評価した場合又は上記③の変更の時に上記③の資産の帳簿価額を時価により評価した場合において、これらの資産につき下記(六)2(5)①ヲの適用により生じたものとされる繰延税金資産（下記(六)2(5)①イの繰延税金資産をいいます。）があるとき（その繰延税金資産がこれらの時における課税所得の計算の結果算定されたこれらの資産の金額から上記②又は③の規定により算定されたこれらの資産の帳簿価額を控除した残額に基準税率を乗じて計算した金額と等しい場合に限ります。）は、上記②又は③を適用しないことができることとされています（法規38の15⑥）。

（注）　共同支配会社等の当期純損益金額についても②から④までと同様とされています。

(8)　恒久的施設等の当期純損益金額の調整

①　規定の趣旨

上記(3)①に掲げる恒久的施設等の当期純損益金額は、原則、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個別財務諸表に係るその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とされています。しかし、そ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り得ることから、一定の調整が必要となります。

② 規定の内容

恒久的施設等の各対象会計年度に係る上記⑶①イ又はロの個別財務諸表が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。⑻において同じです。）に従って作成されることとなるものに限ります。⑻において同じです。）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その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上記⑶①イ又はロに定める金額とすることとされています（法令155の16⑪）。

イ 上記㈢2⑴に掲げる恒久的施設等 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

ロ 上記㈢2⑵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

ハ 上記㈢2⑶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（上記㈡2⑵（注２）の本店等をいいます。）との間の内部取引（上記㈡2⑵（注３）の内部取引をいいます。）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

⑼ 本店と恒久的施設等との間の当期純損益金額の調整

① 規定の趣旨

本税制では、構成会社等又は共同支配会社等が恒久的施設等を有する場合、その構成会社等又はその共同支配会社等の所在地国と恒久的施設等の所在地国のそれぞれにおいて、実効税率の計算等を行うこととされています。したがって、その構成会社等又はその共同支配会社等の税引後当期純損益金額及びその計算の基礎となる金額のうちに恒久的施設等に係る部分の金額が含まれている場合には、その構成会社等又はその共同支配会社等の当期純損益金額の計算上その恒久的施設等に係る部分の金額を考慮しないことで、二重計上を排除することとされています。

② 規定の内容

構成会社等若しくは共同支配会社等が恒久的施設等を有する場合又は導管会社等に該当する構成会社等若しくは導管会社等に該当する共同支配会社等の事業がその構成会社等若しくはその共同支配会社等の構成員の恒久的施設等を通じて行われている場合には、これらの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税引後当期純損益金額（その金額の計算の基礎となる金額を含む（注）も

のとし、下記⑽②の適用がある場合にはその適用後の金額とされています。）には、これらの恒久的施設等のその対象会計年度に係る上記⑶①又は②に定める金額（その金額の計算の基礎となる金額を含む（注）ものとし、下記⑽②の適用がある場合にはその適用後の金額とされています。）を含まないものとされています（法令155の16⑫）。

（注） 税引後当期純損益金額及び上記⑶①又は②に定める金額だけではなく、これらの金額の計算の基礎となる売上高、売上原価、収益、費用、法人税等などの全ての項目の金額についても本店と恒久的施設等との間の調整を行うこととされています。

⑽ 導管会社等に係る当期純損益金額の特例

① 特例の趣旨

導管会社等は、個別の財務諸表を有する一方で、税務上その収益又は費用は導管会社等の構成員に帰属することを踏まえて、まず、税引後当期純損益金額のうち他の構成会社等以外の構成員又はその導管会社等に係る他の共同支配会社等以外の構成員に帰せられる金額を除外することとし、次に、その残額のうち他の構成会社等の構成員又はその導管会社等に係る他の共同支配会社等の構成員に帰せられる金額を当該他の構成会社等又は当該他の共同支配会社等に配分することとされています。

また、導管会社等の税引後当期純損益金額のうちに恒久的施設等に係る部分の金額が含まれている場合において、その恒久的施設等に係る部分の金額も含めて当該他の構成会社等又は当該他の共同支配会社等へ配分されてしまうと、本店と恒久的施設等との間の当期純損益金額の調整を行うことができなくなることから、当該他の構成会社等又は当該他の共同支配会社等への配分は、本店と恒久的施設等との間の当期純損益金額の調整後の金額に基づき行うこととされています。

なお、特定多国籍企業グループ等の最終親会社等である導管会社等については、その全ての構成員はその特定多国籍企業グループ等に属さない者であることから、本特例の対象外とされ、別途、導管会社等である最終親会社等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例が設けられています。詳細については、下記 4 ⑮を参照してください。

② 非関連構成員に帰せられる導管会社等の税引後当期純損益金額等の除外

対象導管会社等（構成会社等である導管会社等又は共同支配会社等である導管会社等をいい、最終親会社等又は共同支配親会社等を除きます。③までにおいて同じです。）に対する所有持分を非関連構成員（他の構成会社等以外の構成員又はその対象導管会社等に係る他の共同支配会社等以外の構成員をいいます。以下同じです。）が直接又は間接に有する場合には、その対象導管会社等の各対象会計年度に係る税引後当期純損益金額及びその対象導管会社等の恒久的施設等のその対象会計年度に係る上記⑶①又は②に定める金額に次に掲げる割合の合計割合をそれぞれ乗じて計算した金額を、その対象導管会社等のその対象会計年度に係る税引後当期純損益金額及びその恒久的施設等のその対象会計年度に係る上記⑶①又は②に定める金額からそれぞれ減算することとされています（法令155の16⑬）。

イ その対象導管会社等に対する所有持分を有するその非関連構成員のその対象導管会社等に係る請求権割合（上記㈦ 3 ⑶における請求権割合をいいます。ロにおいて同じです。）

ロ 次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める割合（次に掲げる場合のいずれにも該当する場合には、次に定める割合の合計割合）

㈠ その対象導管会社等の所有持分を有する他の会社等（他の構成会社等である導

管会社等又はその対象導管会社等に係る他の共同支配会社等である導管会社等に限るものとし、最終親会社等又は共同支配親会社等を除きます。㈠及び㈡において同じです。）に対する所有持分の全部又は一部をその非関連構成員が有する場合（その対象導管会社等の収入等が当該他の会社等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場合に限ります。）　その非関連構成員の当該他の会社等に係る請求権割合に当該他の会社等のその対象導管会社等に係る請求権割合を乗じて計算した割合（当該他の会社等が２以上ある場合には、その２以上の他の会社等につきそれぞれ計算した割合の合計割合）

㈡　その対象導管会社等と他の会社等（その所有持分の全部又は一部をその非関連構成員が有するものに限ります。㈡において同じです。）との間に１又は２以上の会社等（他の構成会社等である導管会社等又はその対象導管会社等に係る他の共同支配会社等である導管会社等に限ります。㈡において「介在会社等」といいます。）が介在する場合であって、その非関連構成員、当該他の会社等、介在会社等及びその対象導管会社等が所有持分の保有を通じて連鎖関係にある場合（その対象導管会社等の収入等がその所有持分を有する介在会社等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、介在会社等の収入等がその所有持分を有する他の介在会社等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、介在会社等の収入等がその所有持分を有する当該他の会社等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場合に限ります。）　その非関連構成員の当該他の会社等に係る請求権割合、当該他の会社等の介在会社等に係る請求権割合、介在会社等の他の介在会社等に係る請求権割合及び介在会社等のその対象導管会社等に係る請求権割合を順次乗じて計算した割合（その連鎖関係が２以上ある場合には、その２以上の連鎖関係につきそれぞれ計算した割合の合計割合）

③　被分配会社等に帰せられる導管会社等の税引後当期純損益金額の配分

対象導管会社等に対する所有持分を他の構成会社等又はその対象導管会社等に係る他の共同支配会社等（以下「被分配会社等」といいます。）が直接又は間接に有する場合には、その対象導管会社等及びその被分配会社等の各対象会計年度に係る税引後当期純損益金額（上記**9**及び②の適用がある場合には、その適用後の金額。③において同じです。）については、次によることとされています（法令155の16⑭）。

イ　その対象導管会社等のその対象会計年度に係る税引後当期純損益金額に次に掲げる割合の合計割合を乗じて計算した金額を、その対象導管会社等のその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ます（法令155の16⑭一）。

㈠　その被分配会社等がその対象導管会社等に対する所有持分を有する場合（その対象導管会社等の収入等がその被分配会社等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場合に限ります。）におけるその被分配会社等のその対象導管会社等に係る請求権割合（会社等に対する所有持分を有する者がその所有持分に係る権利（上記**七3**(3)の利益の配当を受ける権利をいいます。㈠において同じです。）に基づき受けることができる金額が、その会社等に対する所有持分（その

会社等が上記②の適用を受ける場合には、非関連構成員が直接又は上記②ロ(イ)の他の会社等若しくは上記②ロ(ロ)の他の会社等及び介在会社等を通じて間接に有するその会社等に対する所有持分を除きます。）に係る権利に基づき受けることができる総額のうちに占める割合をいいます。(ロ)において同じです。）

(ロ)　次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める割合（次に掲げる場合のいずれにも該当する場合には、次に定める割合の合計割合）

ⅰ　その対象導管会社等の所有持分を有する他の会社等（他の構成会社等である導管会社等又はその対象導管会社等に係る他の共同支配会社等である導管会社等に限ります。ⅰ及びⅱにおいて同じです。）に対する所有持分の全部又は一部をその被分配会社等が有する場合（その対象導管会社等の収入等がその所有持分を有する当該他の会社等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、かつ、当該他の会社等の収入等がその所有持分を有するその被分配会社等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場合に限ります。）　その被分配会社等の当該他の会社等に係る請求権割合に当該他の会社等のその対象導管会社等に係る請求権割合を乗じて計算した割合（当該他の会社等が２以上ある場合には、その２以上の他の会社等につきそれぞれ計算した割合の合計割合）

ⅱ　その対象導管会社等と他の会社等（その所有持分の全部又は一部をその被分配会社等が有するものに限ります。ⅱにおいて同じです。）との間に１又は２以上の会社等（他の構成会社等である導管会社等又はその対象導管会社等に係る他の共同支配会社等である導管会社等に限ります。ⅱにおいて「介在会社等」といいます。）が介在する場合であって、その被分配会社等、当該他の会社等、介在会社等及びその対象導管会社等が所有持分の保有を通じて連鎖関係にある場合（その対象導管会社等の収入等がその所有持分を有する介在会社等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、介在会社等の収入等がその所有持分を有する他の介在会社等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、介在会社等の収入等がその所有持分を有する当該他の会社等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、当該他の会社等の収入等がその所有持分を有するその被分配会社等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場合に限ります。）　その被分配会社等の当該他の会社等に係る請求権割合、当該他の会社等の介在会社等に係る請求権割合、介在会社等の他の介在会社等に係る請求権割合及び介在会社等のその対象導管会社等に係る請求権割合を順次乗じて計算した割合（その連鎖関係が２以上ある場合には、その２以上の連鎖関係につきそれぞれ計算した割合の合計割合）

ロ　上記イの適用により対象導管会社等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された金額を、その被分配会社等のその対象会計年度に係る税引後当期純損益金額に加算することとされています（法令155の16⑭二）。

導管会社等に係る当期純損益金額

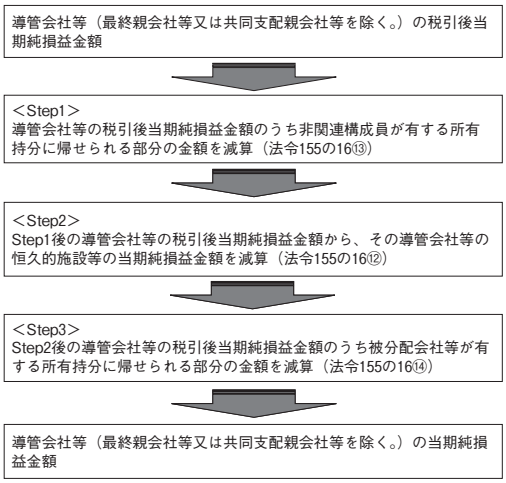
【導管会社等に係る当期純損益金額の特例及び恒久的施設等との間の調整規定の適用順序】

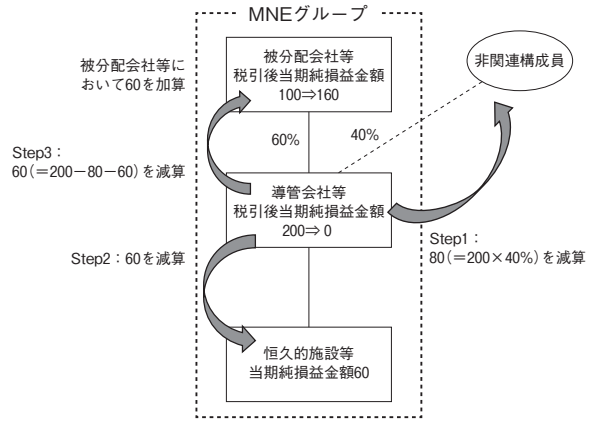
導管会社等（最終親会社等又は共同支配親会社等を除く。）の当期純損益金額は、特定連結等財務諸表の作成の基礎となる導管会社等の税引後当期純損益金額について、下記の順序に従って計算した金額とする。

① 導管会社等の税引後当期純損益金額から、その税引後当期純損益金額のうち非関連構成員（他の構成会社等以外の構成員又はその導管会社等に係る他の共同支配会社等以外の構成員をいう。）に帰せられる部分の金額を減算（法令155の16⑬）

② 導管会社等の税引後当期純損益金額（①の適用がある場合には、その適用後の金額）から、その導管会社等の恒久的施設等の当期純損益金額を減算（法令155の16⑫）

③ 導管会社等の税引後当期純損益金額（①及び②の適用がある場合には、その適用後の金額）から、その税引後当期純損益金額のうち被分配会社等（その導管会社等に対する所有持分を直接又は間接に有する他の構成会社等又はその導管会社等に係る他の共同支配会社等をいう。）に帰せられる部分の金額を減算（法令155の16⑭）





⑾ 各種投資会社等に係る当期純損益金額の特例

① 特例の趣旨

各種投資会社等に対する所有持分の保有者において、その所有持分の時価の年次変動に対して課税される場合には、税務上、導管会社等の収益又は費用がその構成員に帰属することと類似の状況であることから、各種投資会社等の税引後当期純損益金額のうちその各種投資会社等に対する所有持分を有する構成会社等又はその各種投資会社等に係る他の共同支配会社等に帰せられる金額をその構成会社等又は当該他の共同支配会社等に配分することができることとされています。

なお、各種投資会社等の所得は、各種投資会社等の段階では全く又はほとんど課税されないことが多いと考えられるため、その各種投資会社等の所在地国に係る実効税率は零又は著しく低いものとなり得ます。そこで、本特例の他に、各種投資会社等に係る特例として課税分配法（下記 4 ⑭の課税分配法をいいます。①において同じです。）も設けられています。課税分配法の適用を選択した場合には、その各種投資会社等から受ける利益の配当の額がその各種投資会社等に対する持分を有する一定の構成会社等又はその各種投資会社等に係る他の共同支配会社等の個別計算所得等の金額に含まれる一方、その各種投資会社等の個別計算所得等の金額からその構成会社等又は当該他の共同支配会社等が有するその持分に帰せられる部分の金額を除外することとされています。

また、これらの特例の適用を受けず、その各種投資会社等の所在地国に係る実効税率や国際最低課税額を計算することとなる場合においても、下記Ⅵ(一) 1 (5)の各種投資会社等に係る国際最低課税額の計算の特例の適用により、少数株主が有するその各種投資会社等に対する持分に帰せられる部分について、基本

的には本税制では課税されないこととされています。

② 特例の内容

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ります。⑾において「対象各種投資会社等」といいます。）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ります。②において同じです。）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（提供義務免除規定の適用がある場合に限ります。）には、その対象各種投資会社等及びその適用株主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（上記⑼の適用がある場合には、その適用後の金額。⑾において同じです。）については、次によることとされています（法令155の17①）。

イ 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次に掲げる割合の合計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ます（法令155の17①一）。

⑴ その適用株主等がその対象各種投資会社等に対する所有持分を有する場合（その適用株主等が上記⑽③ロの適用を受ける場合で、かつ、その対象各種投資会社等が上記⑽③ロの対象導管会社等に該当する場合を除きます。）におけるその適用株主等のその対象各種投資会社等に係る請求権割合（上記㈦3(3)における請求権割合をいいます。㈡において同じです。）

㈡ 次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める割合（次に掲げる場合のいずれにも該当する場合には、次に定める割合の合計割合）

ⅰ その対象各種投資会社等の所有持分を有する他の会社等（他の構成会社等である各種投資会社等に限ります。ⅰ及びⅱにおいて同じです。）に対するその所有持分の全部又は一部をその適用株主等が有する場合（その適用株主等又は当該他の会社等が上記⑽③ロの適用を受ける場合で、かつ、その対象各種投資会社等が上記⑽③ロの対象導管会社等に該当する場合を除きます。） その適用株主等の当該他の会社等に係る請求権割合に当該他の会社等のその対象各種投資会社等に係る請求権割合を乗じて計算した割合（当該他の会社等が2以上ある場合には、その2以上の他の会社等につきそれぞれ計算した割合の合計割合）

ⅱ その対象各種投資会社等と他の会社等（その所有持分の全部又は一部をその適用株主等が有するものに限ります。ⅱにおいて同じです。）との間に1又は2以上の会社等（他の構成会社等である各種投資会社等に限ります。ⅱにおいて「介在会社等」といいます。）が介在する場合であって、その適用株主等、当該他の会社等、介在会社等及びその対象各種投資会社等が所有持分の保有を通じて連鎖関係にある場合（その適用株主等、当該他の会社等又は介在会社等が上記⑽③ロの適用を受ける場合で、かつ、その対象各種投資会社等が上記⑽③ロの対象導管会社等に該当する場合を除きます。） その適用株主等の当該他の会社等に係る請求

権割合、当該他の会社等の介在会社等に係る請求権割合、介在会社等の他の介在会社等に係る請求権割合及び介在会社等のその対象各種投資会社等に係る請求権割合を順次乗じて計算した割合（その連鎖関係が２以上ある場合には、その２以上の連鎖関係につきそれぞれ計算した割合の合計割合）

ロ　上記イの適用により対象各種投資会社等の上記イ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された金額を、その適用株主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加算することとされています（法令155の17①二）。

③　適用株主等

適用株主等とは、保険業法第２条第５項に規定する相互会社若しくは我が国以外の国若しくは地域におけるこれに相当するものに該当する構成会社等又は次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める要件を満たす構成会社等をいいます（法令155の17②）。

イ　構成会社等が対象各種投資会社等に対する所有持分を有する場合　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、その構成会社等が有するその対象各種投資会社等に対する所有持分の評価益の額（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のその超える部分の金額をいいます。ロにおいて同じです。）に対して基準税率以上の税率で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こと。

ロ　構成会社等が対象各種投資会社等に対する所有持分を上記②イ㈡ⅰの他の会社等又は上記②イ㈡ⅱの他の会社等及び介在会社等を通じて間接に有する場合　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、その構成会社等が有する上記②イ㈡ⅰ又はⅱの他の会社等に対する所有持分の評価益の額に対して基準税率以上の税率で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こと。

④　特例の取りやめ

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（その対象会計年度以後の各対象会計年度において対象各種投資会社等及び適用株主等について本特例の適用を受けることをやめようとする旨を含むものに限ります。④において同じです。）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（提供義務免除規定の適用がある場合に限ります。）には、本特例の適用を受けることをやめることができることとされています（法令155の17③）。

この場合において、その対象会計年度開始の時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ます（法令155の17⑥）。

（注１）　本特例は、５年選択（選択規定のうち、その規定の適用を開始する対象会計年度の直前の４対象会計年度のうちにその規定の適用の取りやめを行った対象会計年度がない場合に限り、適用を開始することができ、その規定の適用を取りやめる対象会計年度の直前の４対象会計年度のうちにその規定の適用を受けることとなった対象会計年度がない場合に限り、適用を取りやめることができる選択規定をいいます。以下同じです。）とされています（法令155の17④⑤）。

（注２）　共同支配会社等（各種投資会社等に限ります。）に対する所有持分をその共同支配会社等に係る他の共同支配会社等が直接又は間接に有する場合におけるその共同支配会

社等及び当該他の共同支配会社等の税引後当期純損益金額についても上記②から④までと同様とされています（法令155の17⑦）。

3　特例適用前個別計算所得等の金額の計算

⑴　規定の趣旨

多くの国又は地域において、従来の法人所得税における課税所得は、財務会計上の損益に一定の調整を加えることにより計算されますが、上記2のとおり個別計算所得等の金額の基礎となる当期純損益金額は基本的に財務会計上の損益と一致します。したがって、当期純損益金額と各国の課税所得との間には差異が生じることが想定されます。しかし、仮に、全ての国又は地域の課税所得と個別計算所得等の金額を完全に一致させるために各国の課税所得の計算を踏まえて個別の調整を行うこととすれば、各国共通の比較可能な実効税率を計算することができず、望ましいこととはいえません。そこで、個別計算所得等の金額の計算においては、当期純損益金額に対し、各国の課税所得と財務会計上の損益との差異のうち、多くの国又は地域において一般的とされる一定の項目に関してのみ調整を加えることとしています。

上記1のとおり、個別計算所得等の金額は、当期純損益金額に対し一定の調整を行うことにより特例適用前個別計算所得等の金額を計算し、さらにこの特例適用前個別計算所得等の金額に対し特定の業種のみに関係する調整や特定多国籍企業グループ等の選択により適用することができる調整を行うことにより計算することとされていますが、このうち3では特例適用前個別計算所得等の金額の計算方法について説明します。

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

①　税金費用純額

「税金費用純額」とは、当期純損益金額の計算において費用等として考慮されている対象租税、自国内最低課税額に係る税（⑴において「QDMTT」といいます。）、下記㈣1⑶①に掲げる税（⑴において「IIR」といいます。）、下記㈣1⑶③に掲げる税（⑴において「UTPR」といいます。）及び下記㈣1⑶④に掲げる税（⑴において「非適格還付有インピュテーション税」といいます。）に係る額を指します。

多くの場合、対象租税の額は、法人税等又は法人税等調整額その他の費用として損益計算書に計上されていることが想定されますが、前述のとおり、当期純損益金額は税引後の損益であり、これらの費用の額によって減算された後の額となっています。

下記㈣及びⅥのとおり、対象租税の額は調整後対象租税額に含まれ、本税制における実効税率計算の分子において考慮されます。その同じ対象租税の額が実効税率計算の分母においても考慮されるならば、対象租税の額が実効税率計算において二重に考慮されることを意味します。下記Ⅵのとおり、本税制においては実効税率が基準税率を下回る場合にその差分に着目して租税を課することとされており、実効税率が高くなれば税額が生じない又は減少することとなるため、実効税率の分子が増加することによっても、分母が減少することによってもその税額は減少することとなります（ただし、同一の額であれば、分子に加算されるほうが、分母から減算されるよりも、実効税率は大きくなり、税額減少の効果も大きくなります。）。したがって、対象租税の額が調整後対象租税額を通じて実効税率の分子の加算項目となると同時に、個別計算所得等の金額を通じて実効税率の分母の減算項目となれば、税額の減少要因として二重の効果を有することとなります。

そのため、対象租税の額が費用として当期純損益金額を減少させる要因となっている場

合、その額を当期純損益金額に加算し、特例適用前個別計算所得等の金額を計算する必要があることとされています。なお、これは従来の法人所得税において、租税の額が税額控除の対象となる場合には、課税所得の計算における損金に算入しないことと同趣旨の取扱いであると考えられます。

下記(ﾆ)2(3)③のとおり、対象租税の額のうち、個別計算所得等の金額以外の金額に係るものは、調整後対象租税額に含まれず、実効税率計算の分子において考慮されませんが、税金費用純額に係る調整の対象には含まれることとなる点に留意が必要です。例えば、税引前利益120に対し、対象租税の額が12発生した場合、当期純損益金額は108（＝税引前利益120－対象租税の額12）となります。この利益のうち20は、後述の除外資本損益に該当することにより、個別計算所得等の金額から除外される金額であり、この除外資本損益に係る対象租税の額、すなわち個別計算所得等の金額以外の金額に係る対象租税の額が２であったとします。この場合、特例適用前個別計算所得等の金額の計算において、個別計算所得等の金額に係るものか否かを問わず、対象租税の額が当期純損益金額に加算されるとすれば、個別計算所得等の金額は100（＝当期純損益金額108＋対象租税の額12－除外資本損益20）、調整後対象租税額は10となり、実効税率は10％（＝10÷100）となります。他方、仮に個別計算所得等の金額に係る対象租税の額10のみが当期純損益金額に加算されるとすると、個別計算所得等の金額は98（＝当期純損益金額108＋対象租税の額10－除外資本損益20）となり、実効税率は約10.2％（＝10÷98）となります。後者の例においては、個別計算所得等の金額以外の金額に係る対象租税の額２が個別計算所得等の金額の減少要因となっており、実効税率が過大となっているといえます。そのため、特例適用前個別計算所得等の金額の計算においては、個別計算所得等の金額に係るものか否かを問わず、費用として計上される対象租税の額を当期純損益金額に加算する必要があることとなります。

上記のとおり、財務会計において、対象租税の額が計上される場面としては法人税等その他の費用として計上される場面が一般的に想定されます。しかしながら、例えば、繰延税金資産が発生する場合や繰延税金負債が取り崩される場合には法人税等調整額が減少し、対象租税の額は当期純損益金額を増加させる要因となります。このような当期純損益金額の増加の要因となった対象租税の額については、特例適用前個別計算所得等の金額の計算において、その額を当期純損益金額から減算する調整が必要となります。

QDMTT、IIR又はUTPRに係る租税の財務会計上の取扱いについては、各財務会計基準の設定主体により議論が続けられているところですが、これらの租税の額が当期純損益金額の計算に影響を与えている場合には、対象租税の額と同様に、その影響を除外する必要があります。

QDMTTの額は、下記Ⅵのとおり、グループ国際最低課税額の控除項目とされており、その額が費用として当期純損益金額を減少させる要因となっている場合、その額を足し戻さなければ、本税制における税額の減少要因として二重に効果が及ぶこととなります。そのため、特例適用前個別計算所得等の金額の計算において、QDMTTの額が当期純損益金額の計算に与えている影響を除外することが必要となります。

GloBEルールによる税額が当期純損益金額の減算項目として考慮されている場合、仮に調整規定が何もなければ、個別計算所得等の金額がその税額の分だけ少なくなり、実効税率が過大となります。そのため、IIR又はUTPRの額についても、当期純損益金額に影響を与えている場合には、特例適用前個別

計算所得等の金額の計算において、その影響を除外することが必要となります。

下記(ﾍ)(3)④のとおり、非適格還付有インピュテーション税の額は、利益の配当を行うことにより任意の時期に還付を受けることができるという点において、実質的には預け金であるといえます。そのため、下記(ﾍ)(3)のとおり、その額は対象租税の額から除外され、実効税率計算の分子に含まれません。同様に、実効税率計算の分母においても、その額が当期純損益金額に影響を与えている場合には、特例適用前個別計算所得等の金額の計算において、その影響を除外することが必要となります。具体的には、非適格還付有インピュテーション税の額が、納付又は発生により費用として当期純損益金額を減少させる要因となっている場合にはその額を当期純損益金額に加算し、還付により収益又は費用の減額として当期純損益金額を増加させる要因となっている場合にはその額を当期純損益金額から減算することが必要となります。

本調整は当期純損益金額に含まれている税金費用純額を個別計算所得等の金額から除外する調整であるため、費用等の額として当期純損益金額を減少させる要因となっている場合にはその額を当期純損益金額に加算し、収益等として当期純損益金額を増加させる要因となっている場合にはその額を当期純損益金額から減算する調整を行うこととなります。

② 除外配当

「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指します。

多くの国又は地域において、一定の利益の配当について、益金不算入や税額控除等を通じた税の減免措置が講じられているところです。それらの税制では、多くの場合、その利益の配当に係る所有持分の保有割合又は保有期間について一定の要件を満たすとき、減免措置の対象とすることとされています。そのような従来の税制上の措置を踏まえ、本税制においては、保有割合又は保有期間に関して一定の要件を満たす所有持分に係る利益の配当の額を個別計算所得等の金額から除外するため、特例適用前個別計算所得等の金額の計算において、そのような利益の配当の額を当期純損益金額から減算することとされています。なお、減免措置の対象とされる要件は各国の税制によって異なりますが、本税制においては、一貫性を確保し、また、複雑性を排除するという観点から、各国の従来の税制において減免措置の対象となるかどうかを基準とするのではなく、保有割合又は保有期間について明確な要件を設定し、その要件を満たす利益の配当の額のみ、個別計算所得等の金額から除外することとされています。ただし、除外配当の要件を満たすものであっても、下記 4 (14)「課税分配法（各種投資会社等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例）」の適用を受ける利益の配当の額は、個別計算所得等の金額に含まれることとなります。

本調整は当期純損益金額に含まれている除外配当を個別計算所得等の金額から除外する調整であるため、当期純損益金額を増加させる要因となっている除外配当に係る額を当期純損益金額から減算する調整を行うこととなります。

③ 除外資本損益

「除外資本損益」とは、当期純損益金額に含まれる次に掲げる損益を指します。

イ 所有持分の時価（注）評価損益（対象会計年度終了の日において、その所有持分に係る特定多国籍企業グループ等の保有割合が一定以上であるものに限ります。）

ロ 所有持分の持分法による損益

ハ 所有持分の譲渡損益（譲渡の直前において、その所有持分に係る特定多国籍企業グループ等の保有割合が一定以上であるもの

に限ります。）

いわゆるポートフォリオ株式以外の所有持分に係る一定の損益等、すなわち、除外資本損益についても、除外配当と同様、例えば、ハの所有持分の譲渡損益に関していえば、多くの国又は地域において、利益に関して減免措置の対象とするとともに、損失については損金不算入の対象とする税制が導入されているところです。除外資本損益に対する減免措置の方法は、各国の税制により異なりますが、本税制においては、明確な要件を設定し、その要件を満たすもののみ、個別計算所得等の金額から除外することとされています。

なお、前述のとおり、除外資本損益に係る調整は当期純損益金額に含まれている場合にのみ対象となることに留意が必要です。財務会計上、時価の変動は、損益計算書において損益として計上される場合もあれば、貸借対照表においてその他の包括利益として計上される場合もあります。前述のとおり、個別計算所得等の金額は当期純損益金額を出発点としていることから、除外資本損益が当期純損益金額に含まれる場合にのみ個別計算所得等の金額からその損益を除外する調整が必要となり、その他の包括利益に計上される等、当期純損益金額に含まれていない場合には、既に個別計算所得等の金額から除外されているといえますので、特段の調整は不要となります。

また、下記Ⅵのとおり、共同支配会社等に関しては共同支配会社等に係るグループ国際最低課税額が発生し得るところです。上記(十)のとおり、最終親会社等は共同支配会社等に対し持分法を適用しており、持分法による損益が生じ得るところですが、この除外資本損益に係る調整によって、その持分法による損益は最終親会社等の個別計算所得等の金額から除外されることとなります。

さらに、上記2(10)のとおり、当期純損益金額の決定において、対象導管会社等の収入等が対象導管会社等に対する所有持分を有する被分配会社等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場合、その所有持分の保有割合に応じて対象導管会社等の税引後当期純損益金額を被分配会社等に分配する規定が設けられているところです。被分配会社等が対象導管会社等に対して持分法を適用している場合、被分配会社等の当期純損益金額には、上記2(10)により対象導管会社等に対する所有持分の保有割合に応じて分配された対象導管会社等の税引後当期純損益金額に加えて、持分法による損益が含まれていることになりますが、この除外資本損益に係る調整によって、その持分法による損益は被分配会社等の個別計算所得等の金額から除外されることとなります。ただし、除外資本損益に係る調整は、要件を満たせば、持分法を適用する会社等の課税所得に持分法による損益が含まれるか否かに関わらず適用されることとなります。

本調整は当期純損益金額に含まれている除外資本損益を個別計算所得等の金額から除外する調整であるため、損失等の額として当期純損益金額を減少させる要因となっている場合にはその額を当期純損益金額に加算し、利益等として当期純損益金額を増加させる要因となっている場合にはその額を当期純損益金額から減算する調整を行うこととなります。

（注）　会計処理の基準によっては、「時価」という用語が使用されず、「公正価値」という用語が使用される場合がありますが、3及び4においては、これらを包含する用語として「時価」を使用することとします。

④　再評価法によって含められる損益

財務会計基準によっては、有形固定資産の帳簿価額の測定に関し、その取得原価から減価償却累計額及び減損損失累計額を控除した価額によって計上するいわゆる原価法以外に、その時価が信頼性をもって測定できる場合、再評価額（再評価日現在の時価から、その後

の減価償却累計額及びその後の減損損失累計額を控除した額）によって計上するいわゆる再評価法が認められている場合があります。再評価による帳簿価額の増加額は、損益計算における利益ではなく、その他の包括利益に計上される一方、再評価による帳簿価額の減少額は、損益計算における損失として計上される場合があります。上記2(1)のとおり、その他の包括利益に計上される損益は当期純損益金額には含まれません。したがって、この場合、再評価による増加額は当期純損益金額で考慮されないにもかかわらず、再評価による減少額は損失として当期純損益金額で考慮されることとなり、何も調整しなければ、個別計算所得等の金額及び実効税率の計算に歪みが生じることとなります。

そのため、「再評価法によって含められる損益」に係る調整により、その他の包括利益に計上される再評価法による有形固定資産の帳簿価額の増減額を個別計算所得等の金額に含めることとされています。ここでいう「再評価法によって含められる損益」とは、有形固定資産に関して、次に掲げる一連の会計処理に基づき各対象会計年度において生じた損益を指します。

イ　定期的にその有形固定資産の帳簿価額を時価に調整すること。

ロ　その価額の変動をその他の包括利益に計上すること。

ハ　その損益をその他の包括利益に計上した後、損益計算に計上するものではないこと（いわゆるリサイクルをしないこと。）。

なお、①のとおり、税金費用純額が当期純損益金額に含まれている場合にはその額を除外する調整を行う必要がありますが、その他の包括利益に計上される損益の額が関連する対象租税の額によって調整されている場合には、その調整を除外した額が本調整の対象となります。また、ここでいう有形固定資産の範囲は、最終親会社等財務会計基準（代用財務会計基準に基づき当期純損益金額を計算する場合には、代用財務会計基準。3において同じです。）に基づくこととされています。

本調整は当期純損益金額に含まれていないその他の包括利益に計上される損益を個別計算所得等の金額に含める調整であるため、その他の包括利益に利益が計上される場合にはその額を当期純損益金額に加算し、その他の包括利益に損失が計上される場合にはその額を当期純損益金額から減算する調整を行うこととなります。

⑤　非対称外国為替差損益

「非対称外国為替差損益」とは、構成会社等に係る会計機能通貨（当期純損益金額の計算において使用する通貨をいいます。3において同じです。）と税務機能通貨（課税所得の金額（構成会社等の所在地国の対象租税に関する法令において課税標準とされる構成会社等の所得の金額をいいます。3において同じです。）の計算において使用する通貨をいいます。3において同じです。）が異なる場合における次に掲げる外国為替差損益を指します。

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もので、課税所得の金額に含まれるもの

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もので、当期純損益金額に含まれるもの

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います。3において同じです。）と会計機能通貨との間の為替相場の変動によるもので、当期純損益金額に含まれるもの

ニ　第三通貨（当期純損益金額の基礎となる取引に係る金額を表示するものに限ります。）と税務機能通貨との間の為替相場の変動によるもの

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

る歪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りません。

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じ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じる税務上の外国為替差損益に対し適用され、このようにして生じた税務上の外国為替差損益を個別計算所得等の金額に含める調整を行うこととされています。イに係る調整においては、会計機能通貨と税務機能通貨との間の為替相場の変動により、税務上の利益の額が生じた場合にはその額を当期純損益金額に加算し、税務上の損失の額が生じた場合にはその額を当期純損益金額から減算する調整を行うこととなります。

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じ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じる財務会計上の外国為替差損益に対し適用され、このようにして当期純損益金額に含まれる外国為替差損益を個別計算所得等の金額から除外する調整を行うこととされています。ロに係る調整においては、会計機能通貨と税務機能通貨との間の為替相場の変動により、財務会計上の利益の額が生じた場合にはその額を当期純損益金額から減算し、財務会計上の損失の額が生じた場合にはその額を当期純損益金額に加算する調整を行うこととなります。

ハに係る調整は、第三通貨による取引について生じる財務会計上の外国為替差損益に対し適用され、当期純損益金額に含まれるその外国為替差損益を個別計算所得等の金額から除外する調整を行うこととされています。ハに係る調整においては、会計機能通貨と第三通貨との間の為替相場の変動により、財務会計上の利益の額が生じた場合にはその額を当期純損益金額から減算し、財務会計上の損失の額が生じた場合にはその額を当期純損益金額に加算する調整を行うこととなります。

ニに係る調整は、第三通貨による取引について生じる税務上の外国為替差損益に対し適用され、税務上の外国為替差損益を個別計算所得等の金額に含める調整を行うこととされています。ニに係る調整においては、税務機能通貨と第三通貨との間の為替相場の変動により、税務上の利益の額が生じた場合にはその額を当期純損益金額に加算し、税務上の損失の額が生じた場合にはその額を当期純損益金額から減算する調整を行うこととなります。ただし、ニに係る調整は、イに係る調整とは異なり、税務機能通貨と第三通貨との間の為替相場の変動による損益（取引価額の変動）が課税所得に含まれるか否かに関わらず適用されることとされています。したがって、その損益が、課税所得に含まれる場合にはその所在地国の税制における税務上の外国為替差損益が調整の対象となりますが、課税所得に含まれない場合には仮に税務機能通貨が会計機能通貨であったならば当期純損益金額に含まれていただろう税務機能通貨と第三通貨との間の為替相場の変動による外国為替差損益が調整の対象となります。

このように非対称外国為替差損益に係る調整は、会社等の税務機能通貨と会計機能通貨を参照して決定されることとなりますが、下記㈣（**参考**）のとおり、個別計算所得等の金額は特定多国籍企業グループ等の最終親会社等の連結等財務諸表における表示通貨により計算することとなるため、非対称外国為替差損益に係る調整額をその表示通貨に換算することが必要となります。

⑥　政策上の否認費用

「政策上の否認費用」とは、違法な支払（違法とされる金銭、物品その他の財産上の

利益の供与をいいます。⑥において同じです。）又は５万ユーロ以上の罰金等（罰金及び科料並びに過料（これらに相当するものを含みます。）をいいます。⑥において同じです。）を指します。

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ところです。そのため、本税制においても、構成会社等又は最終親会社等に適用される法令（注）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することとされています。

（注）　共同支配会社等に係る特例適用前個別計算所得等の金額の計算については、共同支配会社等又はその共同支配親会社等に適用される法令とされています。

また、同様に罰金等に関しても、大半の国又は地域において税務上損金算入が認められていないところです。ただし、その政策理由としては、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に置かれる場合があります。罰金等については、交通違反に対するもの等、賄賂等の違法な支払とは異なり、その頻度及び金額の多寡も様々であることが想定されます。そのため、罰金等については５万ユーロ以上のもの（是正措置がとられるまで定期的に処される罰金等については、１年間の合計額が５万ユーロ以上のもの）のみ本調整の対象とし、個別計算所得等の金額から除外することとされています。

本調整は当期純損益金額に含まれている政策上の否認費用を個別計算所得等の金額から除外する調整であるため、当期純損益金額を減少させる要因となっている政策上の否認費用に係る額を当期純損益金額に加算する調整を行うこととなります。

⑦　過去の誤びゅうの訂正及び会計処理の基準の変更

財務会計上、過去対象会計年度（当該対象会計年度開始の日前に開始した各対象会計年度をいいます。以下同じです。）の当期純損益金額の計算に誤びゅう（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います。３において同じです。）があり、その訂正を行った場合、期首の純資産の額の再計算を行うことが一般的です。また、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います。３において同じです。）を行った場合にも、過去対象会計年度に遡及して適用し、期首の純資産の額の再計算を行う必要がある場合があります。

このような誤びゅうの訂正又は会計処理の基準の変更が過去対象会計年度の個別計算所得等の金額の計算に影響を与える場合、その過去対象会計年度の個別計算所得等の金額を修正するのではなく、誤びゅうの訂正又は会計処理の基準の変更を行った対象会計年度の特例適用前個別計算所得等の金額の計算において、調整を行うこととされています。具体的には、期首の純資産の額が増加した場合にはその増加額を当期純損益金額に加算し、期首の純資産の額が減少した場合にはその減少額を当期純損益金額から減算する調整を行うこととされています。ただし、本調整はその期首の純資産の額の変動が個別計算所得等の金額の計算に係るものである範囲で行うこととされ、本税制の適用前の過去対象会計年度に係るものである場合には本調整の対象外とされています。

また、下記Ⅵ㈠１⑴②ロのとおり、過去対象会計年度に係る納付すべき対象租税の額が

その過去対象会計年度後の対象会計年度において減少した場合には、再計算国別国際最低課税額の計算を行うこととされていますが、このような対象租税の額の減少は誤びゅうの訂正によって生じることも想定されます。しかし、このような再計算国別国際最低課税額の計算の対象となる場合には、本調整の対象外とされています（注）。

（注）　下記Ⅵ(一)１(2)②ロのとおり、無国籍構成会社等について再計算国際最低課税額の計算を行う場合も同様とされています。

⑧　発生年金費用（収益）

年金基金に係る費用に関しては、財務会計上の会計処理とは異なり、多くの国又は地域の税制においては掛金の支払の時に損金に算入することとしており、財務会計と税制との間に差異が生じている場合が多いと考えられます。そのような多くの国又は地域で採用されている取扱いに沿って、個別計算所得等の金額の計算においても、年金基金に係る費用は年金基金に対して支払う掛金の金額を限度として認められることとされています。具体的には、以下の算式により計算された金額が正の値である場合にはその金額を当期純損益金額に加算し、負の値である場合にはその金額を当期純損益金額から減算することとされています。

《算式》

退職年金等に係る年金基金に対する費用の額で、当期純損益金額に係る費用の額としている金額 － 対象会計年度において、年金基金に対し支払う掛金の金額

他方、一般的にはまれなことだと考えられますが、資産運用実績の高さにより、年金基金の収益が年金に係る費用を超え、その超える額が損益計算書における収益の額として計上される場合があり得ます。上記のとおり、年金基金に係る費用については、当期純損益金額に含まれている費用ではなく、掛金の支払額が基準とされているところです。同様に、年金基金に係る収益が発生する場合には、当期純損益金額に含まれる年金基金に係る収益の額を個別計算所得等の金額から除外することとされており、その当期純損益金額に含まれている年金基金に係る収益の額を当期純損益金額から減算する調整を行うこととなります。ただし、年金基金からその収益の額の支払を受けた場合には、その支払を受けた額を当期純損益金額に加算する調整を行うこととされています。

⑨　適格給付付き税額控除額・非適格給付付き税額控除額

研究開発等の特定の活動に対する政府からの援助として、給付付き税額控除（給付と税額控除を組み合わせて行う仕組みその他これに準ずるものをいいます。以下同じです。）が税制上の措置として導入されている国又は地域があります。給付付き税額控除を認められた納税者は、租税債務がある場合には給付付き税額控除の額をその租税債務に対する税額控除として使用し、租税債務がない場合にはその額の給付が受けられることとなります。この点において、給付付き税額控除における給付は、税額計算の誤りやいわゆるインピュテーション方式等に基づき過年度に納付した税額が還付されることとは異なるものといえます。

財務会計上、給付付き税額控除の額は、補助金、すなわち収益として取り扱われる場合もあれば、税額控除、すなわち法人税等の額の減額として取り扱われる場合もあります。しかし、本税制における実効税率計算においては、そのどちらとして扱われるかにより、結果に違いが生じることとなります。割合は、同一の額について、分子から減算するほうが、分母に加算するよりも、基本的に低くなるため、給付付き税額控除の額が、収益として取り扱われることよりも、法人税等の額の減額として扱われるほうが、実効税率がより低くなることを意味します。

この点、給付付き税額控除の額は、適格給付付き税額控除額と非適格給付付き税額控除額とに区分され、それぞれ異なる取扱いをすることとされています。

「適格給付付き税額控除額」とは、国等から受ける給付付き税額控除の額のうち、その国等の租税に関する法令においてその給付付き税額控除を受ける要件を満たすこととなった日から起算して４年以内に現金又はこれに相当するものによる支払が行われる部分の金額をいいます。

「非適格給付付き税額控除額」とは、国等から受ける給付付き税額控除の額のうち、適格給付付き税額控除額以外のものをいいます。

本税制においては、適格給付付き税額控除額については補助金と同じ特徴を有していることから、収益の額として取り扱うこととされています。したがって、適格給付付き税額控除額が当期純損益金額に係る収益の額とされていない場合には、その額を当期純損益金額に加算する調整を行うこととされています。また、下記㈠２(3)②ハのとおり、調整後対象租税額の計算においては、適格給付付き税額控除額が法人税等の額の減額として取り扱われている場合、その額を足し戻す調整を行うこととされています。

他方、非適格給付付き税額控除額は、税額控除の額として取り扱うこととされています。したがって、非適格給付付き税額控除額が当期純損益金額に係る収益の額とされている場合には、特例適用前個別計算所得等の金額の計算において、その額を当期純損益金額から減算する調整を行うこととされています。また、下記㈠２(3)③ロのとおり、調整後対象租税額の計算においては、非適格給付付き税額控除額が法人税等の額の減額として取り扱われていない場合、その額を減算する調整を行うこととされています。

⑩　グループ内金融取決めに係る費用

グループ内金融取決めにより、低税率国の会社等の費用が増加し、その当期純損益金額の減少が生じる一方で、その取引の相手方である高税率国のグループ会社にはその減少に対応する課税所得の増加が生じない場合があります。例えば、低税率国の構成会社等から高税率国の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っていれば、その高税率国のグループ会社の課税所得の増加が伴わないこととなります。つまり、この場合に何も調整規定がなければ、グループ内金融取決めによって、取引の相手方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ります。

そのため、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することとされており、当期純損益金額を減少させる要因となった費用の額を当期純損益金額に加算する調整を行うこととなります。

上記①から⑨までの項目に係る調整が主に個別計算所得等の金額と各国の従来の法人所得税における課税所得とを整合させるためのものであるのに対し、本調整は本税制における実効税率を適切に算出するためのものであるといえます。

特例適用前個別計算所得等の金額の計算のための加減算調整

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

※　AG：2023年２月にOECDより公表された「Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)」

⑵　規定の内容

構成会社等の特例適用前個別計算所得等の金額とは、構成会社等の各対象会計年度に係る当期純損益金額に加算調整額を加算した金額から減算調整額を減算した金額をいいます（法令155の18①一）。

⑶　加算調整額

上記⑵の加算調整額とは次に掲げる金額をいいます（法令155の18②、法規38の16①～⑪⑬⑭）。

①　税金費用純額

対象租税等（対象租税、自国内最低課税額に係る税又は下記㈠**1**⑶①、③若しくは④に掲げる税をいいます。下記⑷①において同じです。）の額で、当期純損益金額に係る法人税等（下記㈠**2**⑵②の法人税等をいいます。下記⑷①において同じです。）の額（零を超えるものに限ります。）、当期純損益金額に係る法人税等調整額（下記㈠**2**⑵②の法人税等調整額をいいます。下記⑷①において同じです。）（零を超えるものに限ります。）その他の当期純損益金額に係る費用の額としている金額

②　除外資本損益のうち、一定の所有持分の時価評価損

構成会社等の他の会社等に対する所有持分（各対象会計年度終了の日における次に掲げる割合の全てが10％以上であるものに限ります。下記⑷③において同じです。）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下回る場合におけるその下回る部分の金額（その所有持分に係る減損損失の額（注）を含みます。）で、当期純損益金額に係る損失の額としている金額

（注）　最終親会社等財務会計基準における資産について減損が生じたことによる損失の額をいいます。

イ　その構成会社等の特定多国籍企業グループ等に属する全ての会社等が有する当該他の会社等に対する所有持分に係る権利（利益の配当を受ける権利に限ります。イにおいて同じです。）に基づき受けることができる金額の合計額が、当該他の会社等に対する所有持分に係る権利に基づき受けることができる金額の総額のうちに占める割合（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っては、㈠及び㈡に掲げる割合の全てとされています。

㈠　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

㈡　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ります。ロにおいて同じです。）に基づき受けることができる金額の合計額が、当該他の会社等に対する所有持分に係る権利に基づき受けることができる金額の総額のうちに占める割合

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

③　除外資本損益のうち、所有持分の持分法による損失

持分法により生じた損失の額で、当期純損益金額に係る損失の額としている金額

④　除外資本損益のうち、一定の所有持分の譲渡損

構成会社等の他の会社等に対する所有持分（次に掲げる割合の全てが10％以上であるものに限ります。下記⑷⑤において同じです。）の譲渡に係る損失の額で、当期純損益金額に係る損失の額としている金額

イ　その譲渡の直前において、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に係る権利（利益の配当を受ける権利に限ります。イにおいて同じです。）に基づき受けることができる金額の合計額が、当該他の会社等に対する所有持分に係る権利に基づき受けることができる金額の総額のうちに占める割合（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っては、㈠及び㈡に掲げる割合の全てとされています。

㈠　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　その譲渡の直前において、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に係る権利（残余財産の分配を受ける権利に限ります。ロにおいて同じです。）に基づき受けることができる金額の合計額が、当該他の会社等に対する所有持分に係る権利に基づき受けることができる金額の総額のうちに占める割合

ハ　その譲渡の直前において、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

⑤　再評価法によって含められる損益（利益）

その有する有形固定資産（最終親会社等財務会計基準における有形固定資産をいいます。下記⑷⑥において同じです。）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で、その他の包括利益（最終親会社等財務会計基準におけるその他の包括利益をいいます。以下同じです。）の項目の額に算入される金額（その対象会計年度後のいずれかの対象会計年度に係る当期純損益金額に係る利益の額とすることとなるものを除きます。）

⑥　非対称外国為替差損益

構成会社等に係る会計機能通貨と税務機能通貨が異なる場合における次に掲げる金額

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

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

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

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

⑦　政策上の否認費用のうち、違法な支払

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みます。）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

⑧　政策上の否認費用のうち、５万ユーロ以上の罰金等

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みます。）をいいます。⑧において同じです。）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（対象会計年度の期間が１年でないものにあっては、５万ユーロを12で除し、これにその対象会計年度の月数を乗じて計算した金額）を本邦通貨表示の金額に換算した金額に満たないものを除きます。）で、当期純損益金額に係る費用の額としている金額

⑨　過去の誤びゅうの訂正及び会計処理の基準の変更

過去対象会計年度（再計算国別国際最低課税額又は再計算国際最低課税額（注１）の対象となるものを除きます。下記⑷⑧において同じです。）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ります。）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います。以下同じです。）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

（注１）「再計算国別国際最低課税額」については下記Ⅵ㈠１(1)②ロを、「再計算国際最低課税額」については下記Ⅵ㈠１(2)②ロを参照してください。

（注２） 上記⑨に掲げる金額のうちに次に掲げる金額（（注２）及び(4)⑧（注）において「対象外所得等の金額」といいます。）が含まれている場合には、上記⑨に掲げる金額には対象外所得等の金額を含まないものとされています。

イ　個別計算所得等の金額以外の金額に係る部分の金額

ロ　その構成会社等が特定多国籍企業グループ等に属する前の過去対象会計年度に係る個別計算所得等の金額に係る部分の金額

⑩　発生年金費用

イに掲げる金額がロに掲げる金額を超える場合におけるその超える部分の金額

イ　退職年金等（退職年金、退職手当その他これらに類する報酬をいいます。下記⑪及び(4)⑩において同じです。）に係る年金基金に対する費用の額で、当期純損益金額に係る費用の額としている金額

ロ　その対象会計年度において、年金基金に対し支払う掛金の金額

⑪　発生年金収益

年金基金が退職年金等に係る掛金の運用により得た収益の額で、当該対象会計年度において当該年金基金から支払を受けたものの金額

⑫　適格給付付き税額控除額

適格給付付き税額控除額で、当期純損益金額に係る収益の額としていない金額

⑬　グループ内金融取決めに係る費用

資金供与会社等（注１）から構成会社等（注２）が、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（イ及びロに掲げる要件の全てを満たすものに限ります。）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

イ　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。

ロ　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います。）に含まれないことが見込まれること。

（注１） 次に掲げる構成会社等のいずれかに該当するものに限ります。

イ　構成会社等（無国籍構成会社等を除きます。下記ロにおいて同じです。）のうち、その所在地国に係るその対象会計年度に係る当期国別国際最低課税額（下記Ⅵ㈠１(1)②イの当期国別国際最低課税額をいいます。下記ロ並びに下記（注２）イ及びロにおいて同じです。）がないもの

ロ　構成会社等のうち、⑬の資金の供与に係る収益の額又は費用の額がなかったとしたならばその所在地国に係るその対象会計年度に係る当期国別国際最低課税額がないこととなるもの（上記

イに掲げるものを除きます。）

ハ　無国籍構成会社等のうち、その対象会計年度に係る当期国際最低課税額（下記Ⅵ(一)1(2)②イの当期国際最低課税額をいいます。下記ニ並びに下記（注２）ハ及びニにおいて同じです。）がないもの

ニ　無国籍構成会社等のうち、⑬の資金の供与に係る収益の額又は費用の額がなかったとしたならばその対象会計年度に係る当期国際最低課税額がないこととなるもの（上記ハに掲げるものを除きます。）

（注２）　次に掲げる構成会社等のいずれかに該当するものに限ります。

イ　構成会社等（無国籍構成会社等を除きます。下記ロにおいて同じです。）のうち、その所在地国に係るその対象会計年度に係る当期国別国際最低課税額があるもの

ロ　構成会社等のうち、⑬の資金の供与に係る収益の額又は費用の額がなかったとしたならばその所在地国に係るその対象会計年度に係る当期国別国際最低課税額があることとなるもの（上記イに掲げるものを除きます。）

ハ　無国籍構成会社等のうち、その対象会計年度に係る当期国際最低課税額があるもの

ニ　無国籍構成会社等のうち、⑬の資金の供与に係る収益の額又は費用の額がなかったとしたならばその対象会計年度に係る当期国際最低課税額があることとなるもの（上記ハに掲げるものを除きます。）

（注３）　上記（注１）イ及びロ並びに上記（注２）イ及びロの「その所在地国に係るその対象会計年度に係る当期国別国際最低課税額」の有無については、グループ国際最低課税額に係る規定を区別して適用することとされるグループごとに判定されることとなります（下記Ⅵ(一)1(1)③を参照）。

(4)　減算調整額

上記(2)の減算調整額とは次に掲げる金額をいいます（法令155の18③、法規38の16⑫⑭～⑯）。

①　税金費用純額

対象租税等の額で、当期純損益金額に係る法人税等の額（零を下回る場合のその下回る部分の金額に限ります。）、当期純損益金額に係る法人税等調整額（零を下回る場合のその下回る部分の金額に限ります。）その他の当期純損益金額に係る収益の額としている金額（注）

（注）　その対象会計年度に対応する課税期間に係る欠損の金額により生じた(二)2(5)①イの繰延税金資産のうちにその対象会計年度の当期純損益金額に係る収益の額としていない金額があるときは、上記①の金額には、その繰延税金資産を含むものとされています。

②　除外配当

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ります。）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きます。）で、当期純損益金額に係る収益の額としている金額

イ　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。

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

㈠において同じです。）に基づき受けることができる金額の合計額が、当該他の会社等に対する所有持分に係る権利に基づき受けることができる金額の総額のうちに占める割合（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っては、ⅰ及びⅱに掲げる割合の全てとされています。

ⅰ 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

ⅱ 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

㈡ その構成会社等の特定多国籍企業グループ等に属する全ての会社等が有する当該他の会社等に対する所有持分に係る権利（残余財産の分配を受ける権利に限ります。㈡において同じです。）に基づき受けることができる金額の合計額が、当該他の会社等に対する所有持分に係る権利に基づき受けることができる金額の総額のうちに占める割合

㈢ その構成会社等の特定多国籍企業グループ等に属する全ての会社等が有する当該他の会社等に対する所有持分に係る議決権の数の合計数が、当該他の会社等に対する所有持分に係る議決権の数の総数のうちに占める割合

ロ その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（注）。

（注） 構成会社等が上記②の利益の配当を受ける日前１年以内に上記**2**(**5**)②の特定組織再編成により他の構成会社等から上記ロ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ます。

③ 除外資本損益のうち、一定の所有持分の時価評価益

構成会社等の他の会社等に対する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で、当期純損益金額に係る利益の額としている金額

④ 除外資本損益のうち、所有持分の持分法による利益

持分法により生じた利益の額で、当期純損益金額に係る利益の額としている金額

⑤ 除外資本損益のうち、一定の所有持分の譲渡益

構成会社等の他の会社等に対する所有持分の譲渡に係る利益の額で、当期純損益金額に係る利益の額としている金額

⑥ 再評価法によって含められる損益（損失）

その有する有形固定資産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下回る場合におけるその下回る部分の金額で、その他の包括利益の項目の額に算入される金額（その対象会計年度後のいずれかの対象会計年度に係る当期純損益金額に係る損失の額とすることとなるものを除きます。）

⑦ 非対称外国為替差損益

構成会社等に係る会計機能通貨と税務機能通貨が異なる場合における次に掲げる金額

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

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

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

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

⑧　過去の誤びゅうの訂正及び会計処理の基準の変更

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ります。）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

（注）　上記⑧に掲げる金額のうちに対象外所得等の金額が含まれている場合には、上記⑧に掲げる金額には対象外所得等の金額を含まないものとされています。

⑨　発生年金費用

上記(3)⑩ロに掲げる金額が上記(3)⑩イに掲げる金額を超える場合におけるその超える部分の金額

⑩　発生年金収益

年金基金が退職年金等に係る掛金の運用により得た収益の額であって、構成会社等の当期純損益金額に係る収益の額としている金額

⑪　非適格給付付き税額控除額

非適格給付付き税額控除額で、当期純損益金額に係る収益の額としている金額

（注）　共同支配会社等に係る特例適用前個別計算所得等の金額の計算についても、(2)から(4)までと同様とされています（法令155の18①二④）。

4　個別計算所得等の金額の計算の特例

(1)　個別計算所得等の金額の計算の特例の趣旨

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

個別計算所得等の金額の計算の特例

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

法令	モデルルール	調整の対象	規定の概要	選択
155の19	3.3	国際海運業に係るあらゆる収益・費用	個別計算所得等の金額の計算において、当期純損益金額に係る左記収益・費用を除外する調整	
155の20	3.2.8	国内グループ内取引に係るあらゆる収益・費用	個別計算所得等の金額の計算において、当期純損益金額に係る左記収益・費用を除外する調整	選択、国別、５年

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

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

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

法令	モデルルール	調整の対象	規定の概要	選択
155の23	3.2.2	株式報酬費用	税務上の株式報酬費用の取扱いと一致させる調整	選択、国別、５年
155の24	3.2.5	資産・負債の時価評価損益	左記損益を個別計算所得等の金額から除外し、譲渡時等に個別計算所得等の金額に含める調整	選択、国別、５年
155の25	3.2.6	不動産の譲渡益	左記譲渡益を当該対象会計年度以前の５対象会計年度に配分する調整	選択、国別、１年
155の26	AG2.2	所有持分に係るヘッジ処理に係る損益	左記損益を個別計算所得等の金額から除外する調整	選択、個社、５年
155の27	AG3.5	長期保有のポートフォリオ株式からの配当	原則（法令155の18③ニ）では除外される左記収益を個別計算所得等の金額に含める調整	選択、個社、５年
155の28	AG2.4	債務免除等に係る利益	破産手続等のために生じた債務免除益を個別計算所得等の金額から除外する調整	選択、個社、１年
155の29	6.3.4	税務上認識する資産・負債の時価評価損益	税務上、認識する資産・負債の時価評価損益が課税される一定の場合において、その損益を特例適用前個別計算所得等の金額に含め、その後の対象会計年度においては、その税務上の簿価を基礎として、当期純損益金額の計算を行うこととする調整	選択、個社、１年

【上記の調整後の金額の減額等を行う規定】

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

※　AG：2023年２月にOECDより公表された「Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)」

⑵　国際海運業所得

①　特例の趣旨

多くの国又は地域において、国際海運業に対しては、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ます。仮に、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税における実効税率の計算において、このような国際海運業に対して何も調整を行わないとすれば、そのような国々の政策目的を損なう可能性があります。そのため、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ます。

② 国際海運業及び付随的国際海運業に係る所得の特例適用前個別計算所得等の金額からの除外

構成会社等が国際海運業（注１）を行う場合において、国際海運業及び付随的国際海運業（注２）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（注３）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、上記 **3** 及び下記**(3)**から**(16)**までを適用することとされています（法令155の19①、法規38の17①～③）。

（注１）「国際海運業」とは、次に掲げる事業をいいます。

イ 国際航路において運航される船舶（②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ります。）による旅客又は貨物の輸送

ロ 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（上記イ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ります。）

ハ 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（②の構成会社等が、船員の乗組み、艤装及び需品の補給を行うものに限ります。）の貸付けその他これに類するもの

ニ 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（船舶の運航を行う者がその船舶に係る船員の乗組みを行う運送契約をいいます。下記（注２）イにおいて同じです。）に係るものに限ります。）

ホ 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

ヘ 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（②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ります。）の譲渡

（注２）「付随的国際海運業」とは、次に掲げる事業をいいます。

イ 船舶運航事業者（船舶の運航を行う他の者をいいます。下記ロ及びニにおいて同じです。）のうち②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ります。）

ロ ②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

ハ コンテナー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ーの返還が遅滞した場合における賠償の請求

ニ 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ります。）

ホ 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（国際海運業又は上記イからニまでに掲げる事業に該当するものを除きます。）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

（注３） ②の費用の額には、次に掲げる事業の区分に応じそれぞれ次に定める金額が含

まれることとされています。

イ　国際海運業　各対象会計年度の当期純損益金額に係る費用の額としている金額のうち販売費、一般管理費その他の費用で国際海運業とそれ以外の事業に共通するものの額に、㈠に掲げる金額が㈡に掲げる金額のうちに占める割合を乗じて計算した金額

㈠　国際海運業に係る収益の額又は利益の額で、その対象会計年度の当期純損益金額に係る収益の額としている金額及び利益の額としている金額の合計額

㈡　その対象会計年度の当期純損益金額に係る収益の額としている金額及び利益の額としている金額の合計額

ロ　付随的国際海運業　各対象会計年度の当期純損益金額に係る費用の額としている金額のうち販売費、一般管理費その他の費用で付随的国際海運業とそれ以外の事業に共通するものの額に、㈠に掲げる金額が㈡に掲げる金額のうちに占める割合を乗じて計算した金額

㈠　付随的国際海運業に係る収益の額又は利益の額で、当該対象会計年度の当期純損益金額に係る収益の額としている金額及び利益の額としている金額の合計額

㈡　当該対象会計年度の当期純損益金額に係る収益の額としている金額及び利益の額としている金額の合計額

③　除外される付随的国際海運業所得等の金額の上限

上記②の構成会社等の所在地国を所在地国とする全ての構成会社等に係る付随的国際海運業所得等の金額（注１）の合計額（零を超えるものに限ります。）がその全ての構成会社等に係る国際海運業所得等の金額（注２）の合計額（零以上のものに限ります。）の50％を超える場合には、その超える部分の金額のうち、その構成会社等に帰せられる金額（注３）を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するものとされています（法令155の19②、法規38の17④～⑥）。

（注１）「付随的国際海運業所得等の金額」とは、各対象会計年度の当期純損益金額に係る収益の額としている金額及び利益の額としている金額の合計額（付随的国際海運業に係るものに限ります。）からその対象会計年度の当期純損益金額に係る費用の額としている金額及び損失の額としている金額の合計額（付随的国際海運業に係るものに限るものとし、その対象会計年度に係る上記②（注３）ロに定める金額を含みます。）を減算した金額をいいます。

（注２）「国際海運業所得等の金額」とは、各対象会計年度の当期純損益金額に係る収益の額としている金額及び利益の額としている金額の合計額（国際海運業に係るものに限ります。）からその対象会計年度の当期純損益金額に係る費用の額としている金額及び損失の額としている金額の合計額（国際海運業に係るものに限るものとし、その対象会計年度に係る上記②（注３）イに定める金額を含みます。）を減算した金額をいいます。

（注３）「構成会社等に帰せられる金額」とは、各対象会計年度に係る上記③の超える部分の金額にその対象会計年度に係るイに掲げる金額がロに掲げる金額のうちに占める割合を乗じて計算した金額（イに掲げる金額がない場合には、零）をいいます。

イ　③の構成会社等の付随的国際海運業所得等の金額（零を超えるものに限ります。下記ロにおいて同じです。）

ロ　③の所在地国を所在地国とする全ての構成会社等の付随的国際海運業所得等の金額の合計額

（注４）　法人税法第82条の２第３項（国際最低課税額）の規定は、③の所在地国を所在

地国とする同項に規定する特定構成会社等がある場合について準用することとされています（法令155の19④）。

④　適用要件

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上記②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は、本特例は適用しないこととされています（法令155の19③）。

（注）　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も②から④までと同様とされています（法令155の19⑤）。

⑶　連結等納税規定の適用がある場合の個別計算所得等の金額の計算の特例

①　特例の趣旨

構成会社等にその所在地国におけるいわゆる連結納税制度やグループ通算制度が適用される場合、その所在地国の税法における課税所得は、構成会社等間の取引に係る収益又は費用が除外されて計算されています。しかしながら、前述のとおり、個別計算所得等の金額の基礎である当期純損益金額には、構成会社等間の取引に係る収益又は費用が含まれているため、このような構成会社等の課税所得と特例適用前個別計算所得等の金額との間には差異が生じることとなります。そのため、特定多国籍企業グループ等の選択により、特定連結等財務諸表に係る財務会計基準における連結会計処理上のグループ内取引に係る収益又は費用を個別計算所得等の金額から除外する特例を適用することができることとされています。ただし、本特例は国内のグループ内取引にのみ適用することができ、グループ外取引及びクロスボーダーのグループ内取引に対しては適用されません。

②　特例の内容

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ります。②において同じです。）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（提供義務免除規定の適用がある場合に限ります。）において、その構成会社等及び当該他の構成会社等が連結等納税規定（注）の適用を受けるときは、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、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若しくは損失の額には国内構成会社等間取引（その構成会社等と当該他の構成会社等との間で行われる取引（資本等取引を除きます。）をいいます。）に係るものは含まないものとして、上記**3**⑵及び下記⑷から⑯までを適用することとされています（法令155の20①、法規38の18）。

（注）「連結等納税規定」とは、次に掲げる規定（各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税若しくは外国におけるこれに相当する税、自国内最低課税額に係る税又は下記㈣**1**⑶③に掲げる税に係る規定を除きます。）又はこれらに類する規定をいいます。

イ　構成会社等又は共同支配会社等の属する企業集団の所得に対し租税を課することとする租税に関する法令の規定

ロ　構成会社等又は共同支配会社等の所得の金額又は欠損の金額と他の構成会社等又はその共同支配会社等に係る他の共同支配会社等の所得の金額又は欠損の金額とを通算してその構成会社等又はその共同支配会社等の課税標準とされるべき所得の金額を計算することとする租税に関する法令の規定

③　特例の取りやめ

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（その対象会計年度以後の各対象会計年度において本特例の適用を受けることをやめようとする旨を含むものに限ります。③において同じです。）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（提供義務免除規定の適用がある場合に限ります。）における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、本特例は、適用しないこととされています（法令155の20②）。

（注１） 本特例は５年選択とされています（法令155の20③④）。

（注２） 法人税法第82条の２第３項（国際最低課税額）の規定は、②の所在地国を所在地国とする同項に規定する特定構成会社等がある場合について準用することとされています（法令155の20⑤）。

（注３） 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も②及び③と同様とされています（法令155の20⑥）。

⑷ 保険会社に係る個別計算所得等の金額の計算

① 特例の趣旨

保険契約上、保険会社がその投資により得た利益について保険契約者に支払うこととなっている場合に、その利益について保険会社に課された租税の額を保険会社が手数料等として保険契約者に支払を求める場合があります。このような場合、保険会社は租税の額（注）を費用として計上し、対応する手数料の額を収益として計上することにより、その当期純利益（損失）に与える影響はゼロとなります。

より一般的に、保険会社の投資による損益を保険契約者に転嫁することとなっている保険契約においては、保険会社が、投資による利益を得た場合には保険契約者に対する債務が増加することとなり、他方、投資による損失が生じた場合には保険契約者に対する債務が減少することとなります。

いずれの場合においても、保険会社の当期純利益（損失）に与える影響はゼロとなるべきものです。本規定に基づき、このような当期純利益（損失）に与える影響がゼロとなる損益について、個別計算所得等の金額に与える影響についてもゼロとなることが担保されています。

また、上記３のとおり、投資による損益のうち、除外配当（上記３⑷②参照）及び除外資本損益（上記３⑶②から④まで及び３⑷③から⑤まで参照）については、加算調整額又は減算調整額として、特例適用前個別計算所得等の金額から除外することとされていますが、これらの損益がこのような当期純利益（損失）に与える影響がゼロとなるべき保険契約に係るものである場合には、本規定に基づき、加算調整額又は減算調整額の範囲から除外し、同様に、個別計算所得等の金額に与える影響がゼロとなることが担保されています。

（注） このような保険会社が支払う租税として取り扱われるものの、保険契約者から手数料等として回収されるものについては、実効税率計算の分子においても、対象租税の範囲から除かれることとされています（下記㈣１⑶⑤参照）。

② 規定の内容

構成会社等（保険業法第２条第２項（定義）に規定する保険会社若しくはこれに準ずるもの又は我が国以外の国若しくは地域におけるこれらに相当するものに限ります。）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、次によることとされています（法令155の21①）。

イ 特定投資収益額（保険料として収受した金銭を運用することによって得られる収益の額又は利益の額のうち、その収益又はそ

の利益を得たことにより保険契約者に対する債務の額が増加するものであって、その増加する部分の額を当期純損益金額に係る費用の額又は損失の額としている場合における増加する部分の額に対応するその収益の額又は利益の額をいいます。ハにおいて同じです。）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特例適用前個別計算所得等の金額に加算する。

ロ　次に掲げ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。

⑴　特定投資損失額（保険料として収受した金銭を運用することによって生じた費用の額又は損失の額のうち、その費用又はその損失が生じたことにより保険契約者に対する債務の額が減少するものであって、その減少する部分の額を当期純損益金額に係る収益の額又は利益の額としている場合における減少する部分の額に対応するその費用の額又は損失の額をいいます。ハにおいて同じです。）のうち、当期純損益金額に係る費用の額又は損失の額としていない金額

⑵　下記㈠**1**⑶⑤に掲げる税の金額のうち、当期純損益金額に係る費用の額としていない金額

ハ　上記**3**⑶②から④までの加算調整額には特定投資損失額に係る損失の額を含まないものとし、上記**3**⑷②から⑤までの減算調整額には特定投資収益額に係る収益の額又は利益の額を含まないものとする。

（注）　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も②と同様とされています（法令155の21②）。

⑸　銀行等に係る個別計算所得等の金額の計算

①　特例の趣旨

銀行規制におけるいわゆるその他 Tier 1 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ります。この場合、その他 Tier 1 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、税務上で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ることとなります。このような永久差異が生じ得ることを踏まえ、個別計算所得等の金額の計算においては、その他 Tier 1 資本を満たすために構成会社等により発行された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増加額を収益として取り扱うこととされています。なお、このような金融商品の発行又は償還自体による純資産の増減は、本規定の対象とはなりません。

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

②　規定の内容

イ　特定金融商品に係る金銭等の分配を行った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、銀行法第２条第１項（定義等）に規定する銀行、保険業法第２条第２項（定義）に規定する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います。下記ロにおいて同じです。）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います。下記ロにおいて同じです。）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

から減算し、又は上記3(3)⑬の加算調整額に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る金額を含まないものとされています（法令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います（法規38の19）。

ロ　特定金融商品に係る金銭等の分配を受けた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し、又は上記3(4)②の減算調整額に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としている金額を含まないものとされています（法令155の22②）。

（注） 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も②と同様とされています（法令155の22③）。

(6) 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

①　特例の趣旨

いわゆるストックオプション等の株式報酬費用の取扱いに関して、財務会計上と税務上とで異なる場合があります。例えば、ストックオプションについて、財務会計上、発行時の価額に基づいて計上したストックオプションを権利行使期間にわたって償却することにより費用計上するのに対し、税務上、行使時の時価に基づいて支払ったストックオプションの価額を損金算入することとされている場合、行使期間中に株式の時価が上昇すれば、財務会計上の費用計上額よりも税務上の損金算入額のほうが大きくなり、永久差異が生じることになります。このような永久差異が生じ得ることを踏まえ、特定多国籍企業グループ等の選択により、株式報酬費用（注）について、財務会計上の費用ではなく、税務上の損金によって個別計算所得等の金額を計算することができることとされています。

なお、本特例は国又は地域ごとの5年選択とされています。

（注） 株式報酬費用のうち、税制上特別な取扱いの対象となるものは従業員等に対する給与等に係るものである場合が多いと考えられますが、本特例の対象は必ずしもそのような給与等に係るものに限定されていません。

②　特例の内容

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ります。②において同じです。）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（提供義務免除規定の適用がある場合に限ります。）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、次によることとされています（法令155の23①②）。

イ　本特例が適用される場合の構成会社等個別計算所得等の金額の調整

(イ)　構成会社等が、その費用の額につき株

式、新株予約権又はこれらに準ずるもの（②及び③において「株式等」といいます。）を交付する場合には、その費用の額でその構成会社等の所在地国の法人税又は法人税に相当する租税に関する法令の規定において損金の額に算入される金額（②及び③において「法人税等に係る株式報酬費用額」といいます。）を特例適用前個別計算所得等の金額から減算し、その費用の額でその構成会社等の当期純損益金額に係る費用の額（②及び③において「当期純損益金額に係る株式報酬費用額」といいます。）としている金額をその特例適用前個別計算所得等の金額に加算することとされています。

㈡　その構成会社等が、過去対象会計年度（本特例の適用を受けていない過去対象会計年度に限ります。㈡において同じです。）においてその費用の額につき株式等（その対象会計年度開始の日において譲渡等（株式の譲渡、新株予約権の行使その他これらに類する権利の行使をいいます。②において同じです。）がされていないものに限ります。㈡において同じです。）を交付していた場合において、その過去対象会計年度の当期純損益金額に係る株式報酬費用額（その株式等に係る部分に限ります。）の合計額がその過去対象会計年度の法人税等に係る株式報酬費用額（その株式等に係る部分に限ります。）の合計額を超えるときは、その超える部分の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とされています。

ロ　ストックオプション等の権利が失効した場合の構成会社等個別計算所得等の金額の調整

上記イ㈠により、特例適用前個別計算所得等の金額から法人税等に係る株式報酬費用額を減算した対象会計年度後の対象会計年度において、その法人税等に係る株式報酬費用額に係る株式等の譲渡等がされることなく、その権利が失われた場合には、その権利が失われた日の属する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、その減算した金額（譲渡等がされることなく、権利が失われたものに係る部分に限ります。）を当該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とされています。

③　特例の取りやめ

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（その対象会計年度以後の各対象会計年度において本特例の適用を受けることをやめようとする旨を含むものに限ります。③において同じです。）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（提供義務免除規定の適用がある場合に限ります。）には、その対象会計年度以後の各対象会計年度において、本特例は、適用しないこととされています。この場合において、過去対象会計年度において本特例の適用により特例適用前個別計算所得等の金額から減算されていた法人税等に係る株式報酬費用額（その対象会計年度開始の時までに譲渡等がされていなかった株式等に係る部分に限ります。）が本特例の適用により過去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されていた当期純損益金額に係る株式報酬費用額（その株式等に係る部分に限ります。）を超えるときは、その超える部分の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とされています（法令155の23③）。

（注１）　本特例は５年選択とされています（法令155の23④⑤）。

（注２）　法人税法第82条の２第３項（国際最低課

税額）の規定は、②の所在地国を所在地国とする同項に規定する特定構成会社等がある場合について準用することとされています（法令155の23⑥）。

（注３） 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も②及び③と同様とされています（法令155の23⑦）。

⑺ 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

① 特例の趣旨

財務会計上、一定の資産又は負債について、時価（公正価値）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ます。例えば、構成会社等がスタートアップ企業の社債を保有している場合において、そのスタートアップ企業の業績が軌道に乗らないことにより、財務会計上、その社債の時価評価による損失の計上が求められる場合があります。その後、この社債を当初の取得価額で売却したならば、その時価評価に伴う損失計上によりその社債の帳簿価額は取得価額よりも低くなっていることから、財務会計上は、収益が計上されることになります。このような経済的利益ではない収益に関して、対象租税が課されていなければ、何ら調整がない場合、実効税率を押し下げる原因となり得ます。このような結果を防ぐため、特定多国籍企業グループ等の選択により、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ができることとされています。

本特例の選択を行った場合、対象となる資産又は負債の帳簿価額は固定され、この「実現時の損益」もその固定された帳簿価額に基づき計算されることとなります。しかし、この「固定された帳簿価額」とは、文字通り固定されるわけではなく、その固定された帳簿価額に基づく減価償却等は考慮されることとなります。例えば、本特例の選択をする前から有していた10年にわたり定額法で減価償却が行われる資産の、本特例の選択を行った最初の対象会計年度の期首の帳簿価額が100であった場合、その期末における「固定された帳簿価額」とは、この期首の帳簿価額100に基づき計算される減価償却費10が考慮された後の帳簿価額90ということになります。同様に、本特例の選択を行った場合の個別計算所得等の金額において考慮される減価償却費も、本特例の選択を行った最初の対象会計年度の期首の帳簿価額100に基づき計算されるこの10であり、仮にこの資産がその後の時価評価により帳簿価額が上昇し、実際の財務会計においてはその時価評価後の帳簿価額により減価償却費が計算されるとしても、この時価評価後の減価償却費は個別計算所得等の金額の計算においては考慮されないこととなります。

また、本特例は、原則、時価評価又は減損会計の対象となる資産又は負債の全てに適用することとされていますが、構成会社等（各種投資会社等を除きます。）の有する有形資産についてのみ適用することもできます。

なお、本特例は国又は地域ごとの５年選択とされています。

② 特例の内容

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ります。②において同じです。）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（提供義務免除規定の適用がある場合に限ります。）には、その対象会計年度

（②において「適用対象会計年度」といいます。）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、次によることとされています（法令155の24①、法規38の20①②④⑤）。

イ　次に掲げる金額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ています。

㈠　資産を時価により評価した価額がその評価の時の直前のその資産の帳簿価額を下回る場合におけるその下回る部分の金額（その資産に係る減損損失の額を含みます。）で、当期純損益金額に係る損失の額としている金額（上記**3**⑶②に掲げる金額を除きます。）

㈡　負債を時価により評価した価額がその評価の時の直前のその負債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で、当期純損益金額に係る損失の額としている金額

㈢　資産の譲渡又は負債の消滅により生じた損失の額で、当期純損益金額に係る損失の額としている金額（上記**3**⑶④に掲げる金額を除きます。）

㈣　譲渡等利益額（次に掲げる事由の区分に応じそれぞれ次に定める金額をいいます。）

ⅰ　各対象会計年度に係る資産の譲渡
その資産に係る当初資産帳簿価額（資産を取得した時と適用対象会計年度開始の時とのいずれか遅い時におけるその資産の帳簿価額（その資産の帳簿価額につき減価償却その他の最終親会社等財務会計基準（代用財務会計基準に基づき当期純損益金額を計算する場合には、代用財務会計基準。ⅱにおいて同じです。）における資産の帳簿価額の調整（時価による評価又は減損に係るものを除きます。）が行われる場合には、その調整後の金額）をいいます。②及び③において同じです。）をその譲渡の時の帳簿価額としたならば、その譲渡に係るその対象会計年度の当期純損益金額に係る利益の額となる金額

ⅱ　各対象会計年度に係る負債の消滅
その負債に係る当初負債帳簿価額（負債が発生した時と適用対象会計年度開始の時とのいずれか遅い時におけるその負債の帳簿価額（その負債の帳簿価額につき、発行する債券の券面金額と発行価額との差額の調整その他の最終親会社等財務会計基準における負債の帳簿価額の調整（時価による評価に係るものを除きます。）が行われる場合には、その調整後の金額）をいいます。②及び③において同じです。）をその消滅の時の帳簿価額としたならば、その消滅に係るその対象会計年度の当期純損益金額に係る利益の額となる金額

ロ　次に掲げ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ます。

㈠　資産を時価により評価した価額がその評価の時の直前のその資産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で、当期純損益金額に係る利益の額としている金額（上記**3**⑷③に掲げる金額を除きます。）

㈡　負債を時価により評価した価額がその評価の時の直前のその負債の帳簿価額を下回る場合におけるその下回る部分の金額で、当期純損益金額に係る利益の額としている金額

㈢　資産の譲渡又は負債の消滅により生じた利益の額で、当期純損益金額に係る利益の額としている金額（上記**3**⑷⑤に掲げる金額を除きます。）

㈣　譲渡等損失額（次に掲げる事由の区分に応じそれぞれ次に定める金額をいいます。）

ⅰ　各対象会計年度に係る資産の譲渡

その資産に係る当初資産帳簿価額をその譲渡の時の帳簿価額としたならば、その譲渡に係るその対象会計年度の当期純損益金額に係る損失の額となる金額

ii　各対象会計年度に係る負債の消滅

その負債に係る当初負債帳簿価額をその消滅の時の帳簿価額としたならば、その消滅に係るその対象会計年度の当期純損益金額に係る損失の額となる金額

ハ　上記**3**(3)の加算調整額には上記**3**(3)⑤に掲げる金額を含まないものとし、上記**3**(4)の減算調整額には上記**3**(4)⑥に掲げる金額を含まないものとされています。

ニ　適用対象会計年度以後の各対象会計年度における当期純損益金額については、その基礎となる資産又は負債（本特例の適用を受けるものに限ります。）に係る費用の額（時価による評価又は減損に係るものを除きます。ニにおいて同じです。）又は収益の額（時価による評価に係るものを除きます。ニにおいて同じです。）は、その資産又は負債に係る当初資産帳簿価額又は当初負債帳簿価額をその資産又は負債の帳簿価額としたならば算出されることとなるその費用の額又はその収益の額とすることとされています。

③　特例の取りやめ

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（その対象会計年度以後の各対象会計年度において本特例の適用を受けることをやめようとする旨を含むものに限ります。③において同じです。）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（提供義務免除規定の適用がある場合に限ります。）には、その対象会計年度以後の各対象会計年度において、本特例は、適用しないこととされています。この場合において、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おいて資産（上記**3**(3)②の所有持分を除きます。③において同じです。）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います。）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います。）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ます（法令155の24②）。

④　特例の対象を有形資産のみとする選択

各種投資会社等以外の構成会社等については、本特例の対象を有形資産のみとすることができることとされています（法令155の24③）。

（注１）　本特例は５年選択とされています（法令155の24④⑤）。

（注２）　法人税法第82条の２第３項（国際最低課税額）の規定は、②の所在地国を所在地国とする同項に規定する特定構成会社等がある場合について準用することとされています（法令155の24⑥）。

（注３）　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も②から④までと同様とされています（法令155の24⑦）。

⑻　不動産の譲渡に係る個別計算所得等の金額の計算等の特例

①　特例の趣旨

不動産の価値の増加は何年にもわたって蓄積される可能性が高いことを踏まえ、特定多国籍企業グループ等の選択により、その選択を行った対象会計年度（①において「適用対象会計年度」といいます。）における構成会社等の所在地国にある不動産の譲渡による利益を、適用対象会計年度の個別計算所得等の金額にのみ計上するのではなく、適用対象会計年度及び適用対象会計年度の前の４対象会計年度（①において「調整対象会計年度」といいます。）の合計５対象会計年度にわたって配分して計上することができる特例が設けられています。

本特例は所在地国ごとの選択とされており、次のステップで計算を行うこととなります。

イ　適用対象会計年度におけるその所在地国を所在地国とする全ての構成会社等の不動産（その所在地国にある不動産に限ります。①において同じです。）の譲渡による利益及び損失を通算することにより、適用対象会計年度の所在地国単位の不動産の譲渡による利益（①において「国別利益超過額」といいます。）を計算します。

ロ　上記イの計算において適用対象会計年度の国別利益超過額があった場合、その所在地国を所在地国とする各構成会社等の適用対象会計年度に係る個別計算所得等の金額から、その構成会社等の不動産の譲渡による利益又は損失を除外します。

ハ　調整対象会計年度におけるその所在地国を所在地国とする全ての構成会社等の不動産の譲渡による利益及び損失を通算することにより、調整対象会計年度ごとの所在地国単位の不動産の譲渡による利益又は損失を計算します。

ニ　調整対象会計年度のうち所在地国単位の不動産の譲渡による損失（①において「国別損失超過額」といいます。）が生じている調整対象会計年度（①において「損失対象会計年度」といいます。）がある場合、適用対象会計年度の国別利益超過額を、損失対象会計年度の国別損失超過額に対し、より古い損失対象会計年度に係るものから順に充当します（この充当された金額を下記トにおいて「年度別損失充当額」といいます。）。

ホ　上記ニの充当後においても適用対象会計年度の国別利益超過額の残額がある場合、その残額を５で除して計算した金額（年度別利益配分額）を、適用対象会計年度及び調整対象会計年度の５対象会計年度に配分します。

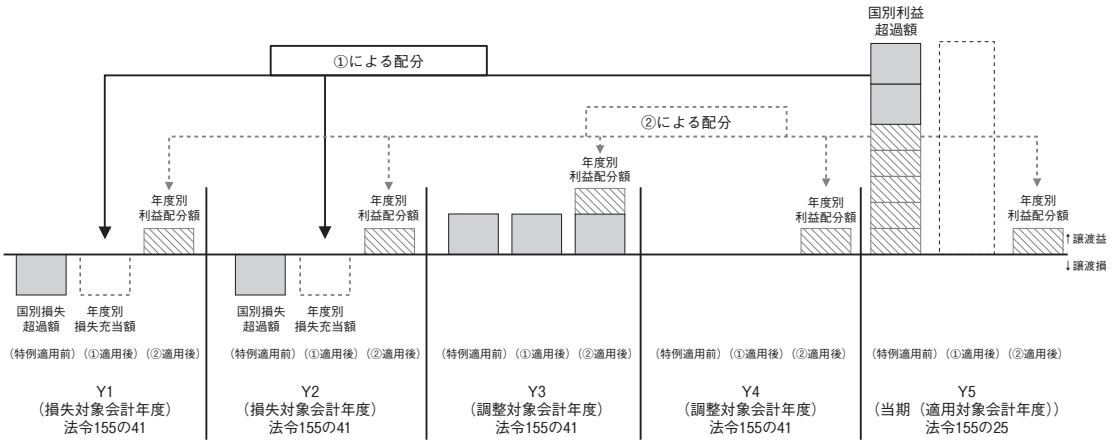
ヘ　上記ホにおいて適用対象会計年度に対し配分された年度別利益配分額を、その所在地国の各構成会社等に対し、その適用対象会計年度に係る構成会社等別の不動産の譲渡による利益の額に応じて配分し、その配分額を各構成会社等の個別計算所得等の金額に含めます。

ト　上記ニにおいて損失対象会計年度に対し充当された年度別損失充当額又は上記ホにおいて調整対象会計年度に対し配分された年度別利益配分額を基礎として、調整対象会計年度の再計算国別国際最低課税額を計算します。

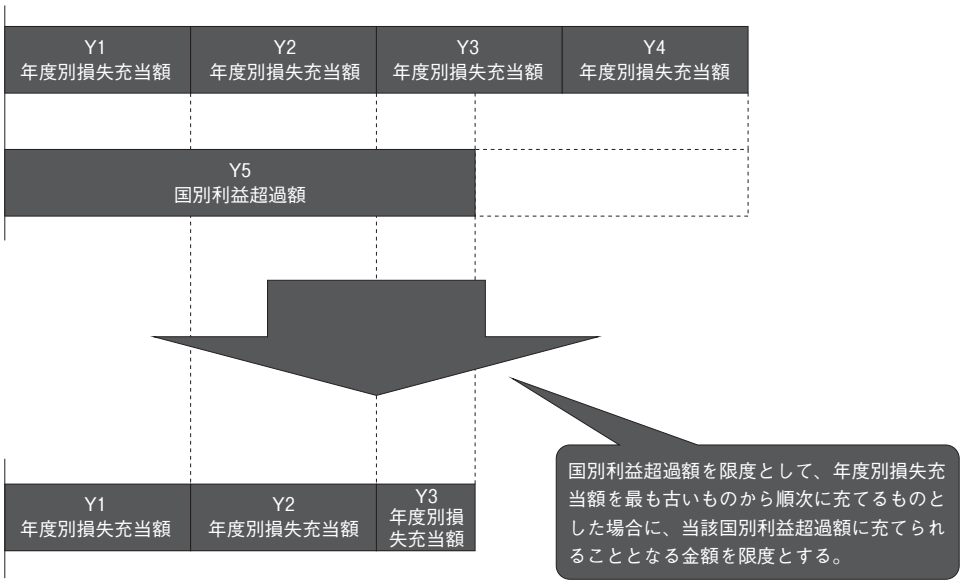
このように、本特例は、当期の個別計算所得等の金額の計算と過去対象会計年度に係る再計算国別国際最低課税額の計算の双方に関係する特例です。このうち、下記②ではイからへまでに係る部分について説明します。トに係る部分については下記Ⅵ㈠１⑴②ロ（注３）から（注６）までを参照してください。

本特例選択時の国又は地域単位での適用イメージ

➢ 次の２ステップでY5年（適用対象会計年度）の国別利益超過額を調整対象会計年度に配分する
① Y5年の国別利益超過額を国別損失超過額のある調整対象会計年度（損失対象会計年度）に年度別損失充当額として配分し、その国別損失超過額に充当（法令155の41第２項第２号）
② Y5年の国別利益額のうち①の充当後の残額を５で除した金額（年度別利益配分額）を調整対象会計年度及び適用対象会計年度に等しく配分（法令155の41第２項第３号）



損失対象会計年度の年度別損失充当額の合計額が適用対象会計年度の国別利益超過額を超える場合



② 特例の内容

各対象会計年度（②において「適用対象会計年度」といいます。）に係る国別利益超過額（注１）があることにより、特定多国籍企業グループ等のその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に係る再計算国別国際最低課税額（下記Ⅵ㈠１⑴②ロの「再計算国別国際最低課税額」をいいます。②（（注７）を除きます。）において同じです。）並びに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ります。②において同じです。）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（提供義務免除規定の適用がある場合に限ります。）において、適用対象会計年度の直前の４対象会計年度の各対象会計年度（②において「調整対象会計年度」といいます。）に係る年度別損失充当額（注２）又は年度別利益配分額（注３）及び適用対象会計年度に係る年度別利益配分額があるときは、その構成会社等の適用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、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定めるところによることとされています（法令155の25①、155の41②～⑤）。

イ　適用対象会計年度に係る会社等別利益額（（注１）の「会社等別利益額」をいいます。）がある場合　その会社等別利益額を特例適用前個別計算所得等の金額（上記(7)②の適用がある場合には、その適用後の金額。イにおいて同じです。）から減算し、かつ、適用対象会計年度における年度別利益配分額（注３）に㈠に掲げる金額が㈡に掲げる金額のうちに占める割合を乗じて計算した金額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ています。

㈠　その会社等別利益額

㈡　その対象会計年度に係る国別利益額（（注１）の「国別利益額」をいいます。）

ロ　適用対象会計年度に係る会社等別損失額（（注１）の「会社等別損失額」をいいます。）がある場合　その会社等別損失額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ています。

（注１）「国別利益超過額」とは、適用対象会計年度に係る国別利益額（各対象会計年度に係る上記の所在地国を所在地国とする全ての構成会社等の会社等別利益額（各対象会計年度に係る構成会社等の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います。）の合計額をいいます。下記（注２）において同じです。）から、その適用対象会計年度に係る国別損失額（各対象会計年度に係るその所在地国を所在地国とする全ての構成会社等の会社等別損失額（各対象会計年度に係る構成会社等のロに掲げる金額からイに掲げる金額を控除した残額をいいます。）の合計額をいいます。下記（注２）において同じです。）を控除した残額をいいます。②において同じです。

イ　その所在地国にある不動産の譲渡（その構成会社等の特定多国籍企業グループ等に属さない者に対する譲渡に限ります。下記ロにおいて同じです。）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

ロ　その所在地国にある不動産の譲渡による損失の額で、当期純損益金額に係る損失の額としている金額

（注２）「年度別損失充当額」とは、国別利益額が国別損失額を下回る調整対象会計年度（②において「損失対象会計年度」といいます。）に係る国別損失超過額（その損失対象会計年度に係る国別損失額から国別利益額を控除した残額をいいます。）から、その国別損失超過額のうち過去対象会計年度において本特例の適用により下記Ⅵ㈠１(1)②ロ（注１）(i)の再計算国別グループ純所得の金額に加算された金額を控除した残額をいいます。

（注３）「年度別利益配分額」とは、適用対象会計年度に係る国別利益超過額から損失対象会計年度に係る年度別損失充当額の合計額を控除した残額を５で除して計算した金額をいいます。

（注４）　各対象会計年度において上記(7)②の特例の適用を受ける不動産の譲渡を行った場合における本特例の適用については、

上記（注１）イの「当期純損益金額に係る利益の額としている金額」は「上記(7)②イ㈡の譲渡等利益額となる金額」とし、上記（注１）ロの「当期純損益金額に係る損失の額としている金額」は「上記(7)②ロ㈡の譲渡等損失額となる金額」とすることとされています。

すなわち、上記(7)の特例の適用がある場合には、本特例の不動産の譲渡に係る損益は、上記(7)の特例の適用後の損益とすることとされています。

（注５） 適用対象会計年度において、損失対象会計年度に係る年度別損失充当額の合計額がその適用対象会計年度に係る国別利益超過額を超える場合における年度別損失充当額は、損失対象会計年度に係る年度別損失充当額を、最も古い損失対象会計年度のものから順次に、その適用対象会計年度に係る国別利益超過額を限度としてその国別利益超過額に充てるものとした場合にその国別利益超過額に充てられることとなる金額とすることとされています。

（注６） 法人税法第82条の２第３項（国際最低課税額）の規定は、②の所在地国を所在地国とする同項に規定する特定構成会社等がある場合について準用することとされています。

（注７） 無国籍構成会社等の構成会社等個別計算所得等の金額及び再計算国際最低課税額並びに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、再計算国別国際最低課税額及び再計算国際最低課税額の計算についても②と同様とされています（法令155の25、155の44④～⑦、155の48②、155の51②）。

⑼ 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

① 特例の趣旨

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じる為替リスクへのヘッジ、いわゆる在外営業活動体の純投資ヘッジを行うことが一般的です。財務会計基準の中には、在外営業活動体の純投資ヘッジが有効である場合、ヘッジ手段に係る利得又は損失について、連結財務諸表においてはその他の包括利益（OCI）として認識し、親会社の個別財務諸表においては損益計算書において認識することが求められる場合があります。また、多くの国又は地域において、このようなヘッジ手段に係る損益は、課税所得の計算から除外されています。

他方、上記**3**のとおり、ポートフォリオ株式以外の所有持分に係る一定の損益は個別計算所得等の金額から除外することとされています。そのため、何も調整がない場合、ヘッジ対象である在外営業活動体に係る所有持分に係る損益が個別計算所得等の金額から除外される一方で、そのヘッジ手段に係る損益が個別計算所得等の金額に含まれることとなります。

本来、このようなヘッジ対象に係る損益とヘッジ手段に係る損益の取扱いは一貫しているべきといえます。しかしながら、純投資ヘッジに係る損益が課税所得から除外されない国又は地域においては、そのような損益を個別計算所得等の金額から除外することとすれば、後述のとおり、除外された損益に対応する対象租税も調整後対象租税額から除外されることとなり、実効税率計算上、かえって不利になる場合も想定されます。そのため、特定多国籍企業グループ等の選択により、このようなポートフォリオ株式以外の所有持分のリスクをヘッジするヘッジ手段に係る損益について、個別計算所得等の金額から除外することができることとされています。

なお、純投資ヘッジは、多国籍企業グループの財務又は金融機能を担っている、ヘッジ

対象である所有持分を保有する構成会社等とは別の会社等によって発行され、ヘッジによる経済的及び財務会計上の効果をグループ内金融により所有持分を保有する構成会社等に移転している場合も想定されます。上記のとおり、本特例はヘッジ対象に係る損益とヘッジ手段に係る損益の取扱いを一貫させることにあることから、このような場合におけるヘッジ手段に係る損益は、純投資ヘッジを発行する会社等ではなく、所有持分を保有する構成会社等の個別計算所得等の金額から除外することとされます。

本特例は構成会社等ごとの５年選択とされています。

② 特例の内容

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ります。②において同じです。）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（提供義務免除規定の適用がある場合に限ります。）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、次によることとされています（法令155の26①、法規38の21）。

イ 特定取引（上記**3**⑶②の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ります。）をいいます。ロにおいて同じです。）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ります。）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（上記**3**⑶⑥ロ及びハの加算調整額に該当するものを除きます。）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ています。

ロ 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ります。）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（上記**3**⑷⑦ロ及びハの減算調整額に該当するものを除きます。）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ます。

③ 特例の取りやめ

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（その対象会計年度以後の各対象会計年度において本特例の適用を受けることをやめようとする旨を含むものに限ります。③において同じです。）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（提供義務免除規定の適用がある場合に限ります。）には、その対象会計年度以後の各対象会計年度において、本特例は、適用しないこととされています（法令155の26②）。

（注１） 本特例は５年選択とされています（法令155の26③④）。

（注２） 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も②及び③と同様とされています（法令155の26⑤）。

⑽ 一定の利益の配当に係る個別計算所得等の金額の計算の特例

① 特例の趣旨

上記**3**⑷②のとおり、所有持分に係る利益の配当のうち、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場

合には、その所有持分がポートフォリオ株式（上記**3**(4)②イの要件を満たさない所有持分をいいます。⑽において同じです。）であっても、その利益の配当は個別計算所得等の金額から除外されることとなります。しかしながら、ポートフォリオ株式を１年以上保有しているか否かを区別することは、場合によっては大きな事務負担となることも想定されます。そのため、特定多国籍企業グループ等の選択により、ポートフォリオ株式のうち、その保有期間が１年未満のもののみならず、１年以上のものについても、その利益の配当を個別計算所得等の金額に含めることができることとされています。

本特例は、構成会社等ごとの５年選択とされています。

② 特例の内容

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ります。②において同じです。）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（提供義務免除規定の適用がある場合に限ります。）における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おいては、上記**3**(4)②に掲げる金額のうち、上記**3**(4)②イに掲げる要件を満たさず、上記**3**(4)②ロに掲げる要件を満たす所有持分に係るものは、上記**3**(4)の減算調整額から除外することとされています（法令155の27①）。

③ 特例の取りやめ

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（その対象会計年度以後の各対象会計年度において本特例の適用を受けることをやめようとする旨を含むものに限ります。③において同じです。）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（提供義務免除規定の適用がある場合に限ります。）における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、本特例は、適用しないこととされています（法令155の27②）。

（注１） 本特例は５年選択とされています（法令155の27③④）。

（注２） 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も②及び③と同様とされています（法令155の27⑤）。

⑾ 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

① 特例の趣旨

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ます。他方、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す。このような場合、財務会計基準又は租税負担の軽減規定の内容に応じて、財務会計上の利益と課税所得との間には一時差異又は永久差異が生じることとなります。一時差異の場合、本税制の実効税率計算では税効果会計が考慮されることから、その債務免除益の影響は軽微なものに留まる可能性もありますが、永久差異の場合、何も調整がなければ、実効税率を低下させ、ひいては国際最低課税額が発生し得る要因となり、その結果、企業に対する救済等の各国の税制上の政策目的が毀損する可能性があります。そのため、特定多国籍企業グループ等の選択により、客観的かつ明確な基準により財政難にあると判断される構成会社等の債務免除益について、個別計算所得

等の金額から除外することができることとされています。

② 特例の内容

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ります。②において同じです。）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（提供義務免除規定の適用がある場合に限ります。）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、その対象会計年度においてその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ります。）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その対象会計年度に係る特例適用前個別計算所得等の金額から減算することとされています（法令155の28①、法規38の22）。

イ 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

ロ 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（上記㈡1（注１）の特殊の関係をいいます。ハ㈡において同じです。）にある者を除きます。）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

ハ 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います。）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います。）を超える場合（イ又はロに掲げる場合に該当する場合を除きます。）　次に掲げる金額のうちいずれか少ない金額

㈠ 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

㈡ その構成会社等に対する債権を有する者（その構成会社等と特殊の関係にある者を除きます。）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

（注） 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も②と同様とされています（法令155の28②）。

⑿ 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

① 特例の趣旨

構成会社等が連結納税グループに加入し、又は離脱した場合などには、その所在地国の租税に関する法令の規定に基づき、その有する資産又は負債の帳簿価額に調整を加えた金額に基づく課税所得の計算が求められることがありますが、財務会計上は、このような調整に基づく資産又は負債に係る時価評価損益等は認識されません。そのため、特定多国籍企業グループ等の選択により、所在地国の租税に関する法令の規定に基づく資産又は負債に係る時価評価損益等に相当する金額を個別計算所得等の金額の計算に含めることができることとされており、本特例を適用することで、個別計算所得等の金額と課税所得とを整

合させることができるようになります。

② 特例の内容

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ります。②において同じです。）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（提供義務免除規定の適用がある場合に限ります。）には、個別計算所得等の金額の計算については、次によることとされています（法令155の29①）。

イ 資産の時価評価課税が行われた場合

その構成会社等の有する資産（注１）につき、その所在地国の租税に関する法令の規定により時価による評価（②において「時価評価」といいます。）が行われたものとして所得の金額を計算する一定の場合（注２）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、次のいずれかによることとされています。

（注１） 棚卸資産その他これに相当する資産及び租税特別措置法第66条の４第１項（国外関連者との取引に係る課税の特例）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の適用に係る資産を除きます（法規38の23①）。

（注２）「一定の場合」は、構成会社等が上記⑶②（注）の連結等納税規定の適用を受けることとなる場合又はその適用を受けないこととなる場合、構成会社等が居住地国（※）を変更する場合その他の場合において、その所在地国の租税に関する法令の規定により、その有する資産又は負債を時価により評価した価額を基礎としてその資産又は負債の帳簿価額に調整を加えた金額を用いてその所得の金額を計算することとされるときとされています（法規38の23②）。

（※）「居住地国」とは、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場合におけるその国又は地域をいいます。

㈠ その資産の時価評価の基因となる事実（イにおいて「特定事実」といいます。）が生じた日の属する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、その資産の評価利益額（注１）を特例適用前個別計算所得等の金額に加算し、又はその資産の評価損失額（注２）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ます。

（注１）「評価利益額」とは、その資産を特定事実が生じた時の時価により評価した価額がその資産のその特定事実が生じ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をいいます。ただし、その時価評価が上記２⑸③イの特定組織再編成に基因するものである場合において、その資産に係る上記２⑸③ロの特定利益の金額があるときは、その特定利益の金額は、既に当期純損益金額の計算に含まれているため（法令155の16⑧）、その超える部分の金額から除外することとされています。下記㈡において同じです。

（注２）「評価損失額」とは、その資産の特

定事実が生じた時の直前の帳簿価額がその資産をその特定事実が生じた時の時価により評価した価額を超える場合におけるその超える部分の金額をいいます。ただし、その時価評価が上記**2**(5)③イの特定組織再編成に基因するものである場合において、その資産に係る上記**2**(5)③ハの特定損失の金額があるときは、その特定損失の金額は、既に当期純損益金額の計算に含まれているため（法令155の16⑧）、その超える部分の金額から除外することとされています。下記(ロ)において同じです。

(ロ) 特定事実が生じた日の属する対象会計年度以後の５対象会計年度における構成会社等個別計算所得等の金額の計算については、その資産の評価利益額を５で除して計算した金額（(ロ)において「分割評価利益額」といいます。）を特例適用前個別計算所得等の金額に加算し、又はその資産の評価損失額を５で除して計算した金額（(ロ)において「分割評価損失額」といいます。）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ます。

ただし、その対象会計年度以後の４対象会計年度のいずれかの対象会計年度においてその構成会社等がその特定多国籍企業グループ等に属さないこととなった場合におけるその属さないこととなった日の属する対象会計年度（(ロ)において「離脱対象会計年度」といいます。）の構成会社等個別計算所得等の金額の計算については、その資産の取戻分割評価利益額（注１）を特例適用前個別計算所得等の金額に加算し、又はその資産の取戻分割評価損失額（注２）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ます。すなわち、加算未済の分割評価利益額又は減算未済の分割評価損失額については、その離脱対象会計年度において、一括して加算し、又は減算することとされています。

（注１）「取戻分割評価利益額」とは、その資産の評価利益額から離脱対象会計年度前の各対象会計年度において加算されたその資産の分割評価利益額の合計額を控除した残額をいいます。

（注２）「取戻分割評価損失額」とは、その資産の評価損失額から離脱対象会計年度前の各対象会計年度において減算されたその資産の分割評価損失額の合計額を控除した残額をいいます。

ロ　負債の時価評価課税が行われた場合

その構成会社等の有する負債につき、その所在地国の租税に関する法令の規定により時価評価が行われたものとして所得の金額を計算する一定の場合（上記イ（注２）の一定の場合をいいます。）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、次のいずれかによることとされています。

(イ) その負債の時価評価の基因となる事実（ロにおいて「特定事実」といいます。）が生じた日の属する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、その負債の評価利益額（注１）を特例適用前個別計算所得等の金額に加算し、又はその負債の評価損失額（注２）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ます。

（注１）「評価利益額」とは、その負債の特定事実が生じた時の直前の帳簿価額がその負債をその特定事実が生じた時の時価により評価した価額を超える場合におけるその超える部分の金額をいいます。ただし、その時価評価が上記**2**(5)③イの特定組織再編成

に基因するものである場合において、その負債に係る上記**2**(5)③ロの特定利益の金額があるときは、その特定利益の金額は、既に当期純損益金額の計算に含まれているため（法令155の16⑧）、その超える部分の金額から除外することとされています。下記㈡において同じです。

（注２）「評価損失額」とは、その負債を特定事実が生じた時の時価により評価した価額がその負債のその特定事実が生じ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をいいます。ただし、その時価評価が上記**2**(5)③イの特定組織再編成に基因するものである場合において、その負債に係る上記**2**(5)③ハの特定損失の金額があるときは、その特定損失の金額は、既に当期純損益金額の計算に含まれているため（法令155の16⑧）、その超える部分の金額から除外することとされています。下記㈡において同じです。

㈡　特定事実が生じた日の属する対象会計年度以後の５対象会計年度における構成会社等個別計算所得等の金額の計算については、その負債の評価利益額を５で除して計算した金額（㈡において「分割評価利益額」といいます。）を特例適用前個別計算所得等の金額に加算し、又はその負債の評価損失額を５で除して計算した金額（㈡において「分割評価損失額」といいます。）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ます。

ただし、その対象会計年度以後の４対象会計年度のいずれかの対象会計年度においてその構成会社等がその特定多国籍企業グループ等に属さないこととなった場合におけるその属さないこととなった日の属する対象会計年度（㈡において「離脱対象会計年度」といいます。）の構成会社等個別計算所得等の金額の計算については、その負債の取戻分割評価利益額（注１）を特例適用前個別計算所得等の金額に加算し、又はその負債の取戻分割評価損失額（注２）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ます。すなわち、加算未済の分割評価利益額又は減算未済の分割評価損失額については、その離脱対象会計年度において、一括して加算し、又は減算することとされています。

（注１）「取戻分割評価利益額」とは、その負債の評価利益額から離脱対象会計年度前の各対象会計年度において加算されたその負債の分割評価利益額の合計額を控除した残額をいいます。

（注２）「取戻分割評価損失額」とは、その負債の評価損失額から離脱対象会計年度前の各対象会計年度において減算されたその負債の分割評価損失額の合計額を控除した残額をいいます。

ハ　資産又は負債の帳簿価額

構成会社等が各対象会計年度において本特例の適用を受ける場合には、上記イ又はロの特定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又は恒久的施設等純損益金額の基礎となる金額の計算上、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すこととされています。

（注）　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も②と同様とされています（法令155の29②）。

⑬　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

①　特例の趣旨

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

また、その後の対象会計年度において、恒久的施設等の特例適用前個別計算所得等の金額が零を上回る場合には、その金額について、過去対象会計年度において配分されたその零を下回る金額の合計額を限度として、その構成会社等に配分することとされています。

② 特例の内容

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

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

(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こととされています。

(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、零とすることとされています。

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

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

(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上記イ(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きます。）を超える場合には、その超える部分の金額を控除した金額）をその構成会社等のその対象会計年度に係る特例適用前個別計算所得等の金額に加算することとされています。

(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こととされています。

（注） 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も同様とされています（法令155の30③）。

（参考） モデルルールでは、「本店の費用として取り扱われる恒久的施設等のGloBE損失は、恒久的施設等の損失が本店の国内課税所得の計算上費用として取り扱われ、かつ、そ

の本店の所在地国及びその恒久的施設等の所在地国の双方の法令のもとで課税対象となる所得項目と相殺されていない範囲に限る。」とされていますが、その限定される部分の金額の計算方法について明らかにされていないため、今般の改正においては規定されておりません。今後、その計算方法が明らかになった段階で対応を行っていく予定です。

⑭　課税分配法（各種投資会社等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例）

①　特例の趣旨

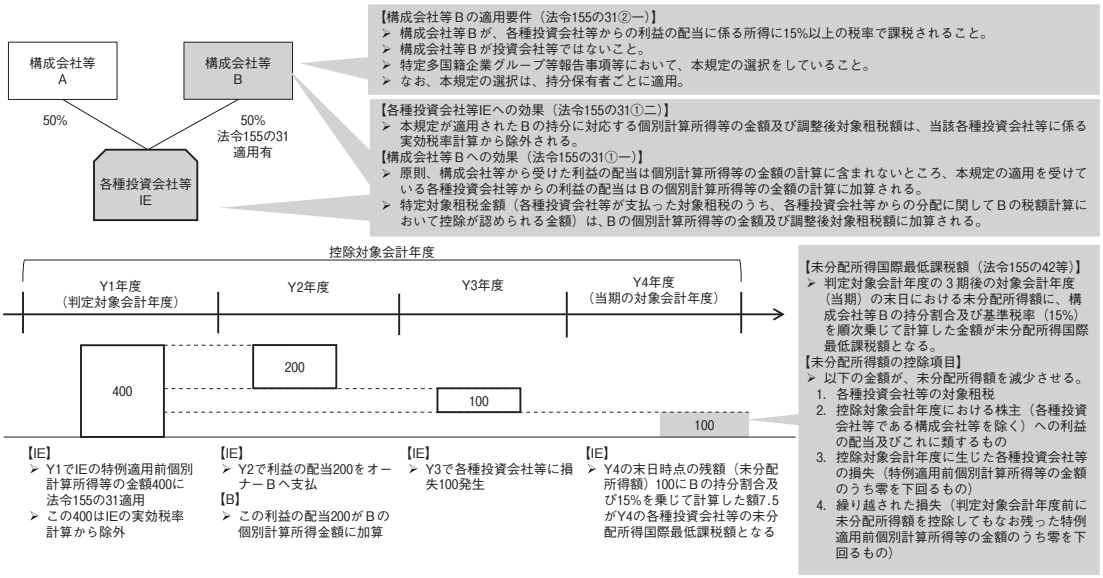
多くの国又は地域の税制において、各種投資会社等とそれ以外の会社等に対してはその取扱いが異なっています。本税制においても、各種投資会社等については、実効税率計算において異なるグルーピングとする等、それ以外の構成会社等とは取扱いが異なっています。個別計算所得等の金額の計算においても、特定多国籍企業グループ等の選択により、課税分配法を適用することができることとされています。

ここでいう「課税分配法」とは、①各種投資会社等の持分を保有する構成会社等（各種投資会社等を除きます。）である持分保有者が、その各種投資会社等から受ける利益の配当に対して基準税率以上の税率で課税されている場合に、②その利益の配当が持分保有者の個別計算所得等の金額に含まれる一方、③その各種投資会社等の利益のうち、その持分保有者の持分に対応する部分がその各種投資会社等の個別計算所得等の金額から除外され、④その各種投資会社等の利益のうち４対象会計年度以内に分配しきれなかった残額のうちその持分保有者の持分に対応する部分については未分配所得国際最低課税額として国際最低課税額の一部となる特例をいいます。なお、本特例は各種投資会社等及びその持分保有者の組み合わせごとの５年選択とされています。

⑭では、この課税分配法のうち、上記①から③までについて説明し、④については後述Ⅵ(一)１(1)②ハ「未分配所得国際最低課税額」で説明します。

課税分配法（各種投資会社等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例）

○　モデルルール7.6条で定められている課税分配法は、特定多国籍企業グループ等が各種投資会社等を通じて得た所得について、実効税率計算上、各種投資会社等の所得としてではなく、各種投資会社等からの分配を受けた構成会社等（各種投資会社等を除く）の所得として取り扱うことができる選択規定。このルールに相当する規定を、法令155の31で規定。
○　本規定は、各種投資会社等からの分配に対してその持分を有する構成会社等がその所在地で基準税率（15%）以上の税率で課税される場合に選択できる。
○　本規定の適用により、各種投資会社等が４年以内に所得の分配を行う限り、各種投資会社等に係る国際最低課税額を減少させることができるが、分配しきれなかった場合には、その分配しきれなかった残額に15%を乗じる等して計算した金額が各種投資会社等に係る国際最低課税額（未分配所得国際最低課税額）とされる。
○　なお、未分配所得国際最低課税額については、法令155の42等において規定。



②　特例の内容

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（適用株主等（注１）及び構成会社等である各種投資会社等（⑭において「対象各種投資会社等」といいます。）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ります。②において同じです。）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（提供義務免除規定の適用がある場合に限ります。）には、その適用株主等及び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、次に掲げる構成会社等の区分に応じそれぞれ次に定めるところによることとされています（法令155の31①②、法規38の24①②）。

イ　適用株主等　各対象会計年度に係る特定配当金額（注２）及び特定対象租税金額（注３）を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（上記(2)から(13)までの適用がある場合には、その適用後の金額。下記ロにおいて同じです。）に加算することとされています。

ロ　対象各種投資会社等　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から、その特例適用前個別計算所得等の金額にその対象会計年度終了の日におけるその適用株主等の適用割合（注４）を乗じて計算した金額を減算することとされています。

（注１）「適用株主等」とは、次に掲げる構成会社等（各種投資会社等を除きます。）をいいます。

イ　構成会社等が対象各種投資会社等に対する所有持分を直接に有する場合に

おいて、その対象各種投資会社等から受ける利益の配当の額に対し、いずれかの国又は地域の租税に関する法令の規定により、基準税率以上の税率で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ときにおけるその構成会社等

ロ　構成会社等が対象各種投資会社等に対する所有持分を他の構成会社等（各種投資会社等に限ります。）を通じて間接に有する場合において、当該他の構成会社等のうちその構成会社等がその所有持分を直接に有するものから受ける利益の配当の額に対し、いずれかの国又は地域の租税に関する法令の規定により、基準税率以上の税率で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ときにおけるその構成会社等

（注２）「特定配当金額」とは、次に掲げる金額をいいます。

イ　各対象会計年度において適用株主等が受けた上記（注１）イの利益の配当の額

ロ　上記（注１）ロの利益の配当の額（適用株主等の各対象会計年度に係る次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額（次に掲げる場合のいずれにも該当する場合には、次に定める金額の合計額）に限ります。）

㈠　対象各種投資会社等の所有持分を有する他の構成会社等（各種投資会社等に限ります。）に対する所有持分の全部又は一部をその適用株主等が有する場合　その対象会計年度において当該他の構成会社等がその適用株主等に支払った利益の配当の額のうち、その対象各種投資会社等が当該他の構成会社等に支払った利益の配当の額（その対象各種投資会社等が本特例の適用を受けた対象会計年度に支払ったものに限ります。）に対応するものとして合理的な方法により計算した金額（当該他の構成会社等が２以上ある場合には、その２以上の他の構成会社等につきそれぞれ計算した金額の合計額）

㈡　対象各種投資会社等と他の構成会社等（各種投資会社等に該当し、かつ、その所有持分の全部又は一部をその適用株主等が有するものに限ります。）との間に１又は２以上の会社等（各種投資会社等に該当する構成会社等に限ります。㈡において「介在会社等」といいます。）が介在している場合であって、その適用株主等、当該他の構成会社等、介在会社等及びその対象各種投資会社等が所有持分の保有を通じて連鎖関係にある場合　その対象会計年度において当該他の構成会社等がその適用株主等に支払った利益の配当の額のうち、その対象各種投資会社等が介在会社等に支払った利益の配当の額（その対象各種投資会社等が本特例の適用を受けた対象会計年度に支払ったものに限ります。）に対応するものとして合理的な方法により計算した金額（その連鎖関係が２以上ある場合には、その２以上の連鎖関係につきそれぞれ計算した金額の合計額）

ハ　各対象会計年度において適用株主等が、対象各種投資会社等に対する所有持分又は上記（注１）ロの他の構成会社等に対する所有持分を他の会社等（その適用株主等の特定多国籍企業グループ等に属するものを除きます。）に譲渡した場合において、その譲渡した時におけるその対象各種投資会社等のその対象会計年度の直前の３対象会計年度

に係る下記Ⅵ㈠１(1)②ハ（注１）の未分配所得額の合計額に、その譲渡した時の直前の適用割合（下記Ⅵ㈠１(1)②ハ（注２）の適用割合をいいます。ハにおいて同じです。）からその譲渡した時の直後の適用割合を控除した割合を乗じて計算した金額

（注３）「特定対象租税金額」とは、各対象会計年度において対象各種投資会社等が支払う対象租税の金額（適用株主等が所在する国又は地域の租税に関する法令において、その対象各種投資会社等から受ける利益の配当の額に対しその適用株主等が課される法人税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金額に限ります。）をいいます。

（注４）「適用割合」とは、次に掲げる割合の合計割合をいいます。

イ　対象各種投資会社等の所有持分を有する適用株主等におけるその対象各種投資会社等に係る請求権割合（上記㈠３における請求権割合をいいます。下記ロにおいて同じです。）

ロ　次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める割合（次に掲げる場合のいずれにも該当する場合には、次に定める割合の合計割合）

㈠　対象各種投資会社等の所有持分を有する他の会社等（各種投資会社等に該当する構成会社等に限ります。㈠において「他の会社等」といいます。）に対する所有持分の全部又は一部を適用株主等が有する場合　その適用株主等の当該他の会社等に係る請求権割合に当該他の会社等のその対象各種投資会社等に係る請求権割合を乗じて計算した割合（当該他の会社等が２以上ある場合には、その２以上の他の会社等につきそれぞれ計算した割合の合計割合）

㈡　対象各種投資会社等と他の会社等（各種投資会社等に該当する構成会社等（その所有持分の全部又は一部を適用株主等が有するものに限ります。）に限ります。㈡において「他の会社等」といいます。）との間に１又は２以上の会社等（各種投資会社等に該当する構成会社等に限ります。㈡において「介在会社等」といいます。）が介在している場合であって、その適用株主等、当該他の会社等、介在会社等及びその対象各種投資会社等が所有持分の保有を通じて連鎖関係にある場合　その適用株主等の当該他の会社等に係る請求権割合、当該他の会社等の介在会社等に係る請求権割合、介在会社等の他の介在会社等に係る請求権割合及び介在会社等のその対象各種投資会社等に係る請求権割合を順次乗じて計算した割合（その連鎖関係が２以上ある場合には、その２以上の連鎖関係につきそれぞれ計算した割合の合計割合）

③　特例の取りやめ

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（その対象会計年度以後の各対象会計年度において上記②の適用株主等及び対象各種投資会社等について本特例の適用を受けることをやめようとする旨を含むものに限ります。③において同じです。）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（提供義務免除規定の適用がある場合に限ります。）には、その適用株主等及び対象各種投資会社等については、その対象会計年度以後の各対象会計年度において、本特例は、適用しないこととされています（法令155の31③）。

（注１） 本特例は５年選択とされています（法令155の31④⑤）。

（注２） 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も②及び③と同様とされています（法令155の31⑥）。

⑮ 導管会社等である最終親会社等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例

① 特例の趣旨

導管会社等は、個別の財務諸表を有する一方で、税務上その収益又は費用は導管会社等の構成員に帰属することを踏まえて、上記２⑩の導管会社等に係る当期純損益金額の特例が設けられています。しかし、特定多国籍企業グループ等の最終親会社等である導管会社等については、その全ての構成員はその特定多国籍企業グループ等に属さない者であることから導管会社等に係る当期純損益金額の特例の対象外とされており、その結果、その最終親会社等の所在地国に係る実効税率は零又は著しく低いものとなり得ます。そのため、その最終親会社等の特例適用前個別計算所得等の金額のうちその最終親会社等の一定の構成員に帰せられる金額を、その最終親会社等の個別計算所得等の金額の計算上除外することとされています。

② 特例の内容

イ 導管会社等である最終親会社等の特例適用前個別計算所得等の金額が零を超える場合における個別計算所得等の金額の計算

構成会社等（導管会社等に該当する最終親会社等に限ります。③までにおいて同じです。）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（上記⑵から⑭までの適用がある場合には、その適用後の金額。②において同じです。）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にその構成会社等に対する所有持分を有する構成員（次のいずれかを満たすものに限ります。）のその構成会社等に係る請求権割合（上記(七)３(3)における請求権割合をいいます。②及び下記⑯②において同じです。）の合計割合を乗じて計算した金額を、その特例適用前個別計算所得等の金額から控除することとされています（法令155の32①）。

(イ) 構成員の所在する国若しくは地域又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、その特例適用前個別計算所得等の金額にその構成員のその構成会社等に係る請求権割合を乗じて計算した金額に相当する金額が、その対象会計年度終了の日から１年以内に終了するその構成員の課税期間の所得の金額の計算上その構成員の収入等の額として取り扱われる場合で、次に掲げる要件のいずれかを満たすこと（法令155の32①一）。

ⅰ その相当する金額に対して基準税率以上の税率（その税率が所得の額に応じて高くなる場合には、これらの税率のうちその構成員に適用される最も高い税率）で租税が課されていること。

ⅱ その構成員が納付することとなるその相当する金額に係る租税の額とその構成会社等のその対象会計年度に係る当期対象租税額（下記(十)２(3)の当期対象租税額をいいます。下記⑯②イにおいて同じです。）にその構成員のその構成会社等に係る請求権割合を乗じて計算した金額との合計額が、その相当する金額に基準税率を乗じて計算した金額以上となることが見込まれること。

(ロ) その構成会社等の所在地国を居住地国（国又は地域の租税に関する法令において、その国若しくは地域に住所を有し、若しくは一定の期間を超えて居所を有し、又はその国の国籍その他これに類するものを有することにより、所得税又は所得

税に相当する税を課される場合におけるその国又は地域をいいます。）とする個人である構成員で、その構成員に係る次に掲げる割合のいずれもが５％以下であること（法令155の32①二）。

ⅰ　その構成員のその構成会社等に係る請求権割合

ⅱ　その構成員が有するその構成会社等に対する所有持分に係る権利（残余財産の分配を受ける権利に限ります。ⅱにおいて同じです。）に基づき受けることができる金額がその構成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)　次のいずれかに該当する構成員で、その構成員に係る上記(ﾛ)ⅰ及びⅱの割合のいずれもが５％以下であること（法令155の32①三）。

ⅰ　その構成会社等の所在地国の国等

ⅱ　その構成会社等の所在地国で設立され、かつ、管理される国際機関

ⅲ　その構成会社等の所在地国で設立され、かつ、管理される上記(九)２(1)から(4)までに掲げる会社等

ロ　導管会社等である最終親会社等の特例適用前個別計算所得等の金額が零を下回る場合における個別計算所得等の金額の計算

構成会社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場合には、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、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にその構成会社等に対する所有持分を有する構成員のその構成会社等に係る請求権割合を乗じて計算した金額（その構成員の収入等としてその構成員の所得の金額に含まれるものに限ります。）の合計額を、その特例適用前個別計算所得等の金額に加算することとされています（法令155の32②）。

（注）　導管会社等である共同支配親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も同様とされています（法令155の32③）。

③　導管会社等の恒久的施設等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例

構成会社等が上記②イ又はロの適用を受ける場合における次に掲げる恒久的施設等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も、基本的には上記②と同様とされています（法規38の25①）。

イ　その構成会社等の恒久的施設等

ロ　その構成会社等が導管会社等に係る当期純損益金額の特例（上記２(10)③ロに係る部分に限ります。）の適用を受ける場合における上記２(10)③ロの対象導管会社等の恒久的施設等

（注）　導管会社等である共同支配親会社等の恒久的施設等又はその共同支配親会社等が導管会社等に係る当期純損益金額の特例（上記２(10)③ロに係る部分に限ります。）の適用を受ける場合における上記２(10)③ロの対象導管会社等の恒久的施設等に係る共同支配会社等個別計算所得等の金額の計算についても同様とされています（法規38の25②）。

(16)　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等

①　特例の趣旨

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ます。構成会社等がこのような税制の対象となっており、例

えば、その利益の全てについて配当を行い、課税所得から控除されている場合には、その構成会社等自体の租税負担がない場合も想定されます。その構成会社等が最終親会社等（注）である場合にはその持分保有者はグループ外の者であることから、後述のとおり、利益の配当に対する対象租税がプッシュダウンされることはなく、また、個別計算所得等の金額は財務会計上の利益を基礎としていることから、仮に何の調整もなければ、その最終親会社等の所在地国に係る実効税率は、上記⑮の導管会社等である最終親会社等と同様、零又は著しく低いものとなり得ます。

そのため、最終親会社等がこのような税制の対象となっている場合で、その持分保有者がその最終親会社等から受けた利益の配当の額に対し15％以上の税率で課税されている等の一定の要件を満たすときは、一定の要件を満たす利益の配当の額について、その最終親会社等の個別計算所得等の金額から除外することとされています。なお、最終親会社等の所在地国を所在地国とし、このような税制の対象となっている他の構成会社等についても、同様の特例が設けられています。

本特例は、上記⑮「導管会社等である最終親会社等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例」と類似する制度といえますが、損失の取扱いについては、上記⑮と異なっています。上記⑮においては、対象となる導管会社等については各国の税制においてその損失が構成員にパス・スルーされることを踏まえ、損失に対する取扱いも設けられていますが、本特例においては、その対象となる税制において一般的に構成会社等の損失がその持分保有者にパス・スルーされることはないことから、損失に対する取扱いは設けられていません。したがって、本特例の対象となる構成会社等の損失は、その所在地国の実効税率計算において考慮されることとなります。

（注）　上記のとおり、本特例の対象となる税制は投資会社等に対して適用されることが想定されますが、上記㈨のとおり、投資会社等である最終親会社等は除外会社等に該当することから、本特例の対象とはなりません。

② 配当控除所得課税規定の適用を受ける最終親会社等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例

構成会社等（最終親会社等に限ります。②において同じです。）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います。②及び③において同じです。）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（上記⑵から⑭までの適用がある場合には、その適用後の金額。②及び③において同じです。）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次に掲げる要件のいずれか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います。②において同じです。）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ります。）と下記㈣２⑼における調整後対象租税額に含まないものとされる金額との合計額を控除することとされています（法令155の33①、法規38の26①②）。

イ　持分保有者の所在する国若しくは地域又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、その構成会社等から受ける利益の配当の額が、その対象会計年度終了の日から１年以内に終了するその持分保有者の課税期間の所得として取り扱われる場合（注）で、次に掲げる要件のいずれか

を満たすこと。

（注）　上記イの構成会社等が㈠の特定協同組合等である場合において、持分保有者（会社等に限ります。（注）において同じです。）のその課税期間の所得の金額の計算上、その持分保有者がその構成会社等から受ける利益の配当の額をその損金の額から減算することとされるときを含みます。

㈠　その利益の配当の額に対して基準税率以上の税率（その税率が所得の額に応じて高くなる場合には、これらの税率のうちその利益の配当の額に適用される最も高い税率）で租税が課されていること。

㈡　ⅰに掲げる金額が、ⅱに掲げる金額に基準税率を乗じて計算した金額以上となることが見込まれること。

ⅰ　その持分保有者が納付することとなるその利益の配当の額に対して課される租税の額とその構成会社等のその対象会計年度に係る当期対象租税額にその持分保有者に係る請求権割合を乗じて計算した金額との合計額

ⅱ　その利益の配当の額

㈢　その構成会社等が特定協同組合等（その所在地国の租税に関する法令において、組合員のその事業の利用分量の割合に応じて行った利益の配当に相当する金額がその所得の金額の計算上損金の額に算入される組合その他の組合員がその組合を通じて資産の販売若しくは購入を行い、又はその組合を通じて役務の提供を行い、若しくは受ける場合においてこれらの事業に係る所得に対する法人税又はこれに相当する税がその組合又はその組合員のいずれかのみに課することとされるときにおけるその組合であって、その組合員の事業に必要な物資の供給を行うものをいいます。）である場合において、その持分保有者が個人であること。

ロ　その構成会社等の所在地国を居住地国とする個人（イ㈢に掲げる要件を満たす者を除きます。）である持分保有者で、その持分保有者に係る次に掲げる割合のいずれもが５％以下であること。

㈠　その持分保有者のその構成会社等に係る請求権割合

㈡　その持分保有者が有するその構成会社等に対する所有持分に係る権利（残余財産の分配を受ける権利に限ります。㈡において同じです。）に基づき受けることができる金額がその構成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　次のいずれかに該当する持分保有者であること。

㈠　その構成会社等の所在地国の国等

㈡　その構成会社等の所在地国で設立され、かつ、管理される国際機関

㈢　その構成会社等の所在地国で設立され、かつ、管理される上記⑼２(1)から(3)まで及び(4)①に掲げる会社等

（注）　共同支配親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も同様とされています（法令155の33②）。

③　配当控除所得課税規定の適用を受ける最終親会社等以外の構成会社等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例等

最終親会社等（上記②の適用を受けるものに限ります。③において同じです。）の所在地国を所在地国とする構成会社等（その所在地国の配当控除所得課税規定の適用を受けるものに限ります。③において同じです。）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次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額（次に掲げる場合のいずれにも該当する場合には、次に定める金額の合計額）及びその構成会社等のそ

の対象会計年度に係る下記㈣2(9)（注）における調整後対象租税額に含まないものとされる金額の合計額を控除することとされています（法規38の26③）。

イ　その構成会社等に対する所有持分をその最終親会社等が有する場合　その最終親会社等が持分保有者（上記②イからハまでに掲げる要件のいずれかを満たす持分保有者をいいます。③において同じです。）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最終親会社等の所得から控除されるものに限ります。）のうち、その構成会社等がその最終親会社等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ります。）に対応するものとして合理的な方法により計算した金額

ロ　その構成会社等の所有持分を有する他の構成会社等（その所在地国を所在地国とし、かつ、その所在地国の配当控除所得課税規定の適用を受けるものに限ります。）に対する所有持分の全部又は一部をその最終親会社等が有する場合　その最終親会社等が持分保有者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最終親会社等の所得から控除されるものに限ります。）のうち、その構成会社等が当該他の構成会社等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ります。）に対応するものとして合理的な方法により計算した金額（当該他の構成会社等が２以上ある場合には、その２以上の他の構成会社等につきそれぞれ計算した金額の合計額）

ハ　その構成会社等と他の会社等（その所在地国を所在地国とし、かつ、その所在地国の配当控除所得課税規定の適用を受ける他の構成会社等であって、その所有持分の全部又は一部をその最終親会社等が有するものに限ります。ハにおいて「他の会社等」といいます。）との間に１又は２以上の会社等（その所在地国を所在地国とし、かつ、その所在地国の配当控除所得課税規定の適用を受ける他の構成会社等であって、その所有持分の全部又は一部をその最終親会社等が有するものに限ります。ハにおいて「他の会社等」といいます。）が介在している場合であって、その最終親会社等、当該他の会社等、介在会社等及びその構成会社等が所有持分の保有を通じて連鎖関係にある場合　その最終親会社等が持分保有者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最終親会社等の所得から控除されるものに限ります。）のうち、その構成会社等が介在会社等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ります。）に対応するものとして合理的な方法により計算した金額（その連鎖関係が２以上ある場合には、その２以上の連鎖関係につきそれぞれ計算した金額の合計額）

（注）　共同支配会社等（共同支配親会社等を除きます。）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も同様とされています（法規38の26④）。

㈤　調整後対象租税額

国別実効税率等を算出するために、各会社等の調整後対象租税額を算出する必要があります。

1　対象租税

⑴　概要

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

（注）「対象租税」は、モデルルール上の「対象租税（Covered Taxes）」に対応するものとして規定されています。

⑵　意義

具体的には、次に掲げる税をいいます（法法82二十九、法令155の34①）。

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の税を除きます。）（法令155の34①一）

例えば、次に掲げるものが、これに該当します。

・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ります。）
・法人住民税（法人税割）、法人事業税（所得割）
・外国子会社合算税制等により課される租税
・パートナーシップなどの課税上透明であるものとして取り扱われる会社等からの未分配利益の持分に課される税
・他の会社等から受ける配当に課される租税

また、銀行業、石油ガスの生産・採掘などの活動から生ずる純所得に課される税についても、これに該当するものと考えられます。

②　適格分配時課税制度（次に掲げる要件の全てを満たす制度をいいます。以下同じです。）により課される税（法令155の34①二、法規38の27①）

イ　我が国以外の国又は地域の租税に関する法令の規定により、会社等の課税期間において、その会社等の株主等に対してその会社等の利益の分配のあった又は分配があったものとみなされるその利益に対して基準税率以上の税率で法人税に相当する税を課することとされていること（その法人税に相当する税の税率が基準税率を下回り、かつ、その法人税に相当する税の額が㈠に掲げる金額にその税率を乗じて計算することとされている場合には、㈠に掲げる金額にその税率を乗じて計算した金額を㈡に掲げる金額で除して計算した率が基準税率以上である場合におけるその利益に対してその法人税に相当する税を課することとされていることを含みます。）。

㈠　㈡に掲げる金額を１からその税率を控除して得た率で除して計算した金額又はこれに準ずる方法により計算した金額

㈡　その利益の額その他の金額を基礎として計算した金額

ロ　イの我が国以外の国又は地域の租税に関する法令の規定（イに掲げる要件を満たす制度に関する部分に限ります。）が令和３年７月１日以前に施行されたものであること。

③　①の税と同一の税目に属する税で、構成会社等又は共同支配会社等の特定の所得につき、徴税上の便宜のため、所得に代えて収入金額その他これに準ずるものを課税標準として課されるもの（法令155の34①三）

例えば、所得税（源泉徴収）や復興特別所得税（源泉徴収）がこれに該当します。また、我が国以外の国又は地域におけるこれらに相当する税についても同様です。

④　構成会社等又は共同支配会社等の特定の所得につき、所得を課税標準とする税に代え、その構成会社等又は共同支配会社等の収入金額その他これに準ずるものを課税標準として課される税（法令155の34①四）

例えば、法人事業税（収入割）がこれに該当します。また、生産単位数や商業床面積に基づく税のうちその国又は地域の法令に基づき一般的に課される税の代替として課されるものもこれに該当するものと考えられます。

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みます。）（法令155の34①五、法規38の27②）

例えば、サウジアラビアにおけるザカートがこれに該当するものと考えられます。

対象租税の範囲（イメージ）

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

⑶ 対象租税に含まれない税

上記⑵①から⑤までの税には、次に掲げる税を含まないものとされています（法令155の34②）。

① 各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税又は我が国以外の国若しくは地域におけるこれに相当する税

いわゆる、モデルルールにおける所得合算ルール（IIR）により課することとされる税をいいます。実効税率に係る計算の循環を防止する観点から除外されています。

② 自国内最低課税額に係る税

いわゆる、モデルルールにおける適格国内ミニマム課税（QDMTT）により課することとされる税をいいます。適格国内ミニマム課税制度は、所得合算ルールや軽課税所得ルールの適用を回避する観点から措置される性質に鑑み、本税制における実効税率の計算における対象租税から除外することとされています。

③ 我が国以外の国又は地域の租税に関する法令において、その国若しくは地域を所在地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に対して課される税（グループ国際最低課税額に相当する金額のうち各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税に相当する税の課税標準とされる金額以外の金額を基礎として計算される金額を課税標準とするものに限ります。）又はこれに相当する税

いわゆる、モデルルールにおける軽課税所得ルール（UTPR）により課することとされる税をいいます。実効税率に係る計算の循環

を防止する観点から除外されています。

④　構成会社等又は共同支配会社等の所得に対する税であって、次の要件のいずれかを満たすもの（その構成会社等又は共同支配会社等に対する課税とこれらの会社等から利益の配当を受ける者に対する課税との重複を除くためにその所得に対する税の還付又は控除が行われる税（適格インピュテーション税（注））を除きます。）

イ　その構成会社等又は共同支配会社等が利益の配当を行う場合に、その利益の配当を受ける者がその所得に対する税の額に係る還付を受け、又はその利益の配当を受ける者がその利益の配当に係る税以外の税の額からその所得に対する税の額を控除することができること。

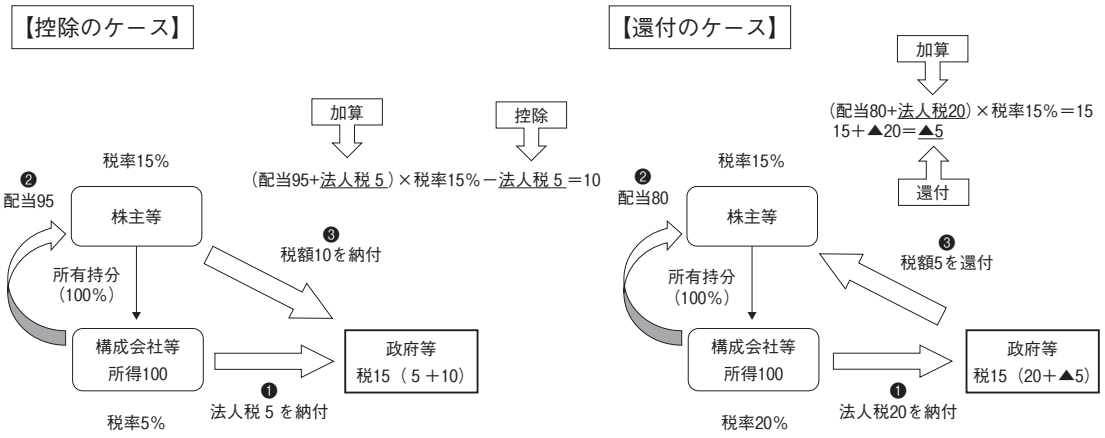
ロ　その構成会社等又は共同支配会社等が利益の配当を行う場合に、その構成会社等又は共同支配会社等がその所得に対する税の額に係る還付を受けることができること。

（注）「適格インピュテーション税」とは、構成会社等又は共同支配会社等の所得に対する税であって、その構成会社等又は共同支配会社等が利益の配当を行う際に、その利益の配当を受ける者がその税の額に係る還付を受け、又はその利益の配当を受ける者がその税の額に係るその利益の配当に係る税以外の税の額からの控除をすることができるもののうち、次の要件のいずれかを満たすものをいいます（法規38の27③）。

㈠　その利益の配当を受ける者が、外国税額控除等（外国税額控除（所法95、法法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らの規定に相当する規定をいいます。以下同じです。）の適用により、その所得に対する税の額に係る還付を受け、又はその利益の配当に係る税以外の税の額からの控除をすることができること。

適格インピュテーション方式（イメージ）

- インピュテーション方式とは、株主が配当を受け取る段階で、その配当について既に支払った法人税額の全部又は一部に相当する金額を株主の所得に加算し、この所得を基礎として算出された所得税額から、この加算した金額を控除する方式のことをいう。
- 株主に適用される税率が、配当を支払う法人に課される法人税率より低い場合には、法人税の支払超過部分については、株主に還付される。



㈣　その構成会社等又は共同支配会社等に対し租税を課する国又は地域の租税に関する法令において、その利益の配当を受ける者が、その利益の配当につき基準税率以上の税率（その税率が所得の額に応じて高くなる場合には、これらの税率のうち最も低い税率）で税を課することとされること。

㈤　その利益の配当を受ける者が、その構成会社等又は共同支配会社等に対し租税を課する国又は地域を居住地国とする個人であり、かつ、その国又は地域の租税に関する法令においてその利益の配当につき税を課することとされること（その利益の配当につき通常の税率より低い税率で税を課することとされる場合を除きます。）。

㈥　次に掲げるものが、退職年金、退職手当その他これらに類する報酬を管理し、又は給付することを目的とする事業その他これに準ずる事業に関連してその利益の配当を受ける場合に、その利益の配当につき、その構成会社等又は共同支配会社等に対し租税を課する国又は地域の租税に関する法令において年金基金が受ける利益の配当に対する課税上の取扱いと同等の取扱いが行われること。

ⅰ　国等又は政府関係会社等

ⅱ　国際機関又は国際機関関係会社等

ⅲ　その国又は地域で設立され、かつ、管理される非営利会社等又は年金基金

ⅳ　その国又は地域で設立され、かつ、その国又は地域の法令により規制される投資会社等（上記㈢1を参照）（特定多国籍企業グループ等に属するものを除きます。）

ⅴ　その国又は地域を所在地国とする生命保険会社等（保険業法第2条第3項（定義）に規定する生命保険会社若しくはこれに準ずるもの又は我が国以外の国若しくは地域におけるこれらに相当する会社等をいいます。）

⑤　構成会社等又は共同支配会社等（保険業法第2条第2項（定義）に規定する保険会社若しくはこれに準ずるもの又は我が国以外の国若しくは地域におけるこれらに相当するものに限ります。）の租税の金額（その金額に対応する金額を保険契約者がその構成会社等又は共同支配会社等に支払うものに限ります。）

保険会社が支払う租税として取り扱われるものの、保険契約者から手数料等として回収されるものについては、対象租税の範囲から除くこととされています。

対象租税から除外されるもの（イメージ）

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

2　調整後対象租税額

(1)　概要

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

（注）「調整後対象租税額」は、モデルルール上の「調整後対象租税（Adjusted Covered Taxes）」に対応するものとして規定されています。

(2)　意義

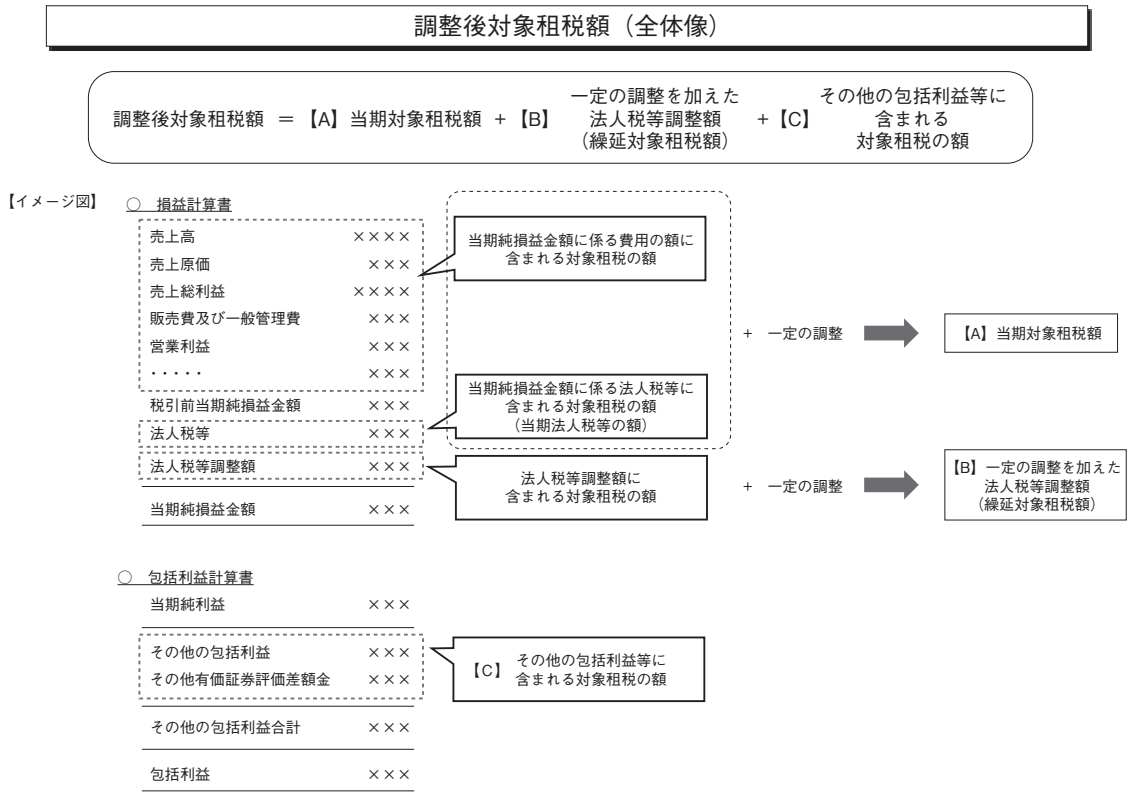
構成会社等又は共同支配会社等の各対象会計年度に係る次に掲げる金額の合計額をいいます（法法82三十、法令155の35①）。

①　当期対象租税額

②　法人税等調整額（税効果会計（注）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います。以下同じです。）の調整額をいいます。以下同じです。）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」といいます。）（法規38の28①②）

（注）「税効果会計」とは、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と課税所得の計算の結果算定された資産及び負債の金額との間に差異がある場合において、その差異に係る法人税等の額を適切に期間配分することにより、法人税等を控除する前の当期純利益の金額と法人税等の額を合理的に対応させるための会計処理をいいます（法規38の28①）。

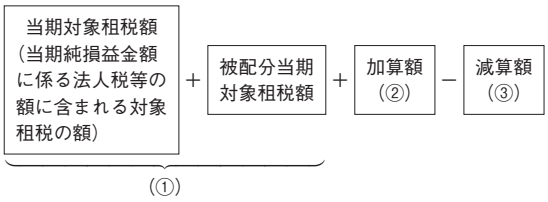
③　特定連結等財務諸表の作成の基礎となる個別財務諸表（純資産の項目又はその他の包括利益の項目に限ります。）に記載された対象租税の額（その対象租税の額の基礎とされた金額が個別計算所得等の金額に含まれる場合に限ります。）（法規38の28⑦）



⑶ 当期対象租税額

上記⑵①の当期対象租税額とは、構成会社等又は共同支配会社等の各対象会計年度に係る①の金額に②の金額を加算した金額から③の金額を減算した金額をいいます（法令155の35②）。

＜イメージ＞



① 当期純損益金額に係る法人税等の額（対象租税の額に限ります。以下「当期法人税等の額」といいます。）に「被配分当期対象租税額」を加算した金額

② 次に掲げる金額の合計額

イ 当期純損益金額に係る費用の額に含まれている対象租税の額

例えば、販売費及び一般管理費の項目に含まれている対象租税（法人事業税（資本割））を挙げることができます。

ロ 過去対象会計年度における③ニに掲げる金額のうちその対象会計年度において支払われた金額（その対象会計年度における①及びイに掲げる金額を除きます。）

不確実な税務処理に係る法人税等の額は、実際に支払われた時に当期対象租税額として認識することとされているためです。

ハ ①の金額のうち当期法人税等の額の計算上減算されている適格給付付き税額控除額

適格給付付き税額控除額は補助金（所得）として認識することとされているためです。

ニ その対象会計年度において過去対象会計年度に係る当期対象租税額が過少であったことが判明した場合におけるその過少であった部分の金額（当期法人税等の額又は費用の額に含まれていないものに限ります。）

過去対象会計年度における対象租税の額

につき増加が生じた場合は、その対象会計年度の当期法人税等の額又は費用の額に含めて調整を行うためです。

ホ　その対象会計年度において過去対象会計年度に係る当期対象租税額が過大であったことが判明した場合におけるその過大であった金額（当期法人税等の額又は費用の額の計算上減算されているものに限ります。）

過去対象会計年度における対象租税の額につき減少が生じた場合は、原則として、過去対象会計年度に係る再計算国別国際最低課税額の計算（法令155の40）又は再計算国際最低課税額の計算（法令155の44）において調整を行います。そのため、過去対象会計年度における対象租税の額の減少分が、当期法人税等の額又は費用の額に反映されている場合には、それをないものとする処理（加算）を行うことになります。

③　次に掲げる金額の合計額

イ　①の金額のうち構成会社等又は共同支配会社等の個別計算所得等の金額以外の金額に係る当期法人税等の額（ロからヘまでの金額を除きます。）

ロ　①の金額のうち当期法人税等の額の計算上減算されていない非適格給付付き税額控除額（国又は地域の法令においてその非適格給付付き税額控除額に係る税額控除を受ける要件を満たすこととなった日が移行対象会計年度開始の日前であるものを除きます。）

非適格給付付き税額控除額は、税額控除として認識することとされているためです。また、申告事務の負担に配慮する観点から、その税額控除を受ける要件を満たすこととなった日が移行対象会計年度開始の日前であるものを除くこととされています。

ハ　①の金額のうち、還付を受け、又は対象租税の額から控除された金額（適格給付付き税額控除額を除くものとし、当期法人税等の額又は費用の額の計算上減算されていないものに限ります。）

ニ　①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います。以下同じです。）に係る法人税等の額（対象租税の額に限ります。）がある場合におけるその法人税等の額（法規38の28⑨）

不確実な税務処理に係る対象租税の額は、その計上時には当期対象租税額として認識しないこととされ、支払時に認識することとされています。

ホ　①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（ニに掲げる金額を除きます。）

ヘ　①の金額のうち、構成会社等又は共同支配会社等の会社等別利益額（上記㈣４⑻②（注１）を参照）に係る金額としてその構成会社等又は共同支配会社等に係る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（法規38の28⑩）。

不動産の譲渡に係る再計算国別国際最低課税額の特例等（法令155の41①（法令155の48②において準用する場合を含みます。）又は155の44④（法令155の51②において準用する場合を含みます。）の規定の適用を受ける場合には、①の金額のうち会社等別利益額に係る金額は、当期対象租税額から除外することとされています。

⑷　被配分当期対象租税額

被配分当期対象租税額は、適切な実効税率の計算を行うために、恒久的施設等をはじめとした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す。

⑶①における被配分当期対象租税額とは、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額（⑨にあっては、その金額）をいいます（法令155の35③）。

（注）　法人税等調整額に係る被配分当期対象租税

額の計算方法については、引き続き国際的な議論が行われているため、令和５年度税制改正では措置を見送っています。

① 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　イの金額からロの金額を控除した残額（法令155の35③一、法規38の29①）

イ　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（法人税等調整額を除きます。⑷において同じです。）（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）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

ロ　イ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イの金額に係る部分の金額としてその構成会社等又は共同支配会社等の所在地国の租税に関する法令の規定を勘案して合理的な方法により計算した金額

② 構成会社等又は共同支配会社等が導管会社等に係る当期純損益金額の特例（上記㈣２⑽③ロに係る部分に限ります。）の適用を受ける場合　上記㈣２⑽③ロの対象導管会社等の当期純損益金額に係る対象租税の額にその構成会社等又は共同支配会社等のその対象導管会社等に係る上記㈣２⑽③イの合計割合を乗じて計算した金額（法令155の35③二、法規38の29②）

③ 構成会社等又は共同支配会社等が各種投資会社等に係る当期純損益金額の特例（上記㈣２⑾②ロに係る部分に限ります。）の適用を受ける場合　上記㈣２⑾②ロの対象各種投資会社等の当期純損益金額に係る対象租税の額にその構成会社等又は共同支配会社等のその対象各種投資会社等に係る上記㈣２⑾②イの合計割合を乗じて計算した金額（法令155の35③三、法規38の29③）

④ 構成会社等又は共同支配会社等の持分を直接又は間接に有する他の構成会社等又は共同支配会社等（④において「親会社等」といいます。）が租税特別措置法第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）若しくは第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）の規定又は我が国以外の国若しくは地域の法令におけるこれらの規定に相当する規定（以下「外国子会社合算税制等」といいます。）の適用を受ける場合　外国子会社合算税制等により構成会社等又は共同支配会社等に係る親会社等の益金の額に算入される金額の計算の基礎とされるその構成会社等又は共同支配会社等に係る所得の金額の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（法規38の29④）

イ　受動的所得の金額以外の所得の金額　㈠に掲げる金額から㈡に掲げる金額を控除した残額に㈢に掲げる割合を乗じて計算した金額

㈠　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）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

㈡　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

㈣　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に占める割合

ロ　受動的所得の金額　㈠に掲げる金額から㈡に掲げる金額を控除した残額に㈣に掲げる割合を乗じて計算した金額（その金額が㈢に掲げる金額を超える場合には、㈢に掲げる金額）

㈠　イ㈠に掲げる金額

㈡　イ㈡に掲げる金額

㈣　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に占める割合

㈢　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ります。）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

（注１）　受動的所得の金額

構成会社等又は共同支配会社等の個別計算所得等の金額に含まれる次に掲げる金額のうち、外国子会社合算税制等によりその構成会社等又は共同支配会社等に係る親会社等の益金の額に算入される金額の計算の基礎とされるものをいいます（法規38の29⑤）。

ⅰ　支払を受ける利子（これに相当するものを含みます。）の額

ⅱ　支払を受ける利益の配当（これに相当するものを含みます。）の額

ⅲ　支払を受ける資産の貸付けによる対価の額

ⅳ　支払を受ける使用料の額

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

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

（注２）　受動的所得の金額に係る対象租税の額の配分に対する制限を受ける金額（各対象会計年度に係る上記ロ㈠に掲げる金額から上記ロ㈡に掲げる金額を控除した残額に上記ロ㈣に掲げる割合を乗じて計算した金額が上記ロ㈢に掲げる金額を超える場合におけるその超える部分の金額）は、親会社等のその対象会計年度に係る当期対象租税額に加算することとされています（法規38の29⑥）。

（注３）　受動的所得の金額に係る対象租税の額の配分に対する制限

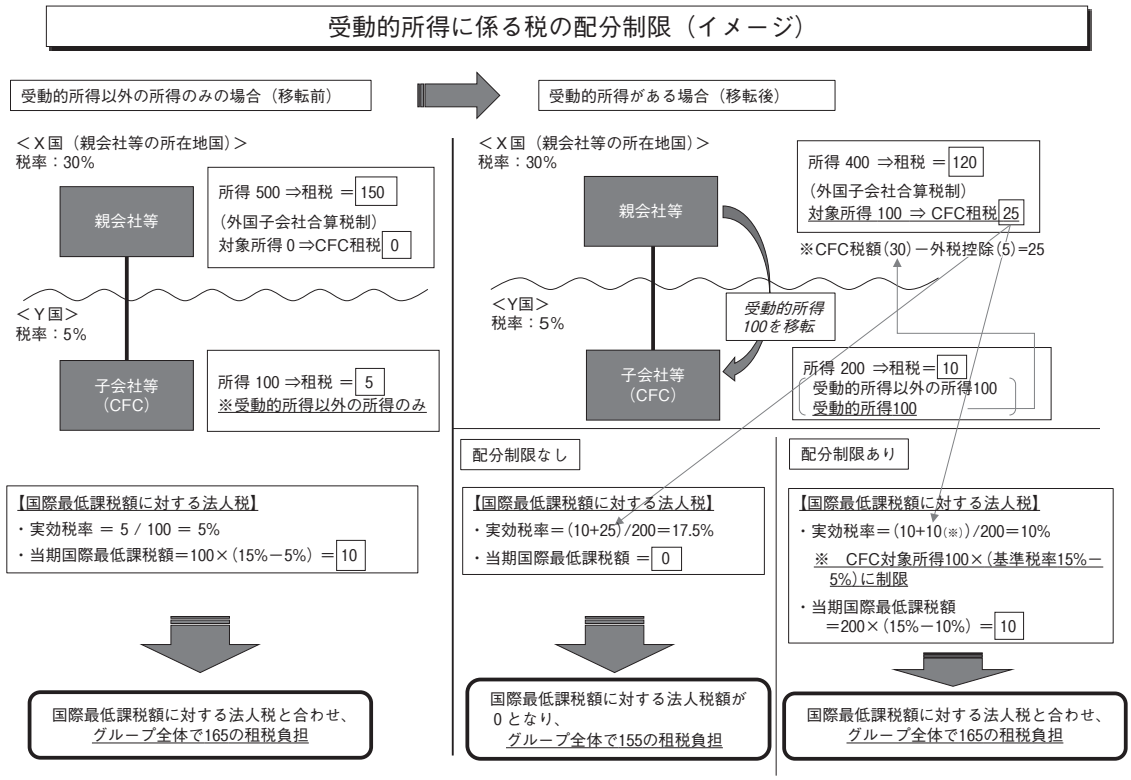
受動的所得はその帰属の変更が容易である性質に特徴があるといわれています。その性質を利用して、被配分当期対象租税額を増加させて本税制の適用を回避するスキームを防止するために制限が課されています。

下記のケースでは、親会社等が有する受動的所得（100）を、低税率国を所在地国とする子会社等に移転します。親会社等側では、子会社等に

移転された受動的所得（100）に対して外国子会社合算税制等が適用され（合算所得100）、その適用により益金の額に算入された部分に対応する法人税の額（30）からその適用により外国税額控除等の対象とされる子会社等が納付した外国法人税の額（５）を控除した残額（25）が子会社等に対する配分額として算出されます。そのうえで、法人税25が子会社等に配分され、基準税率を上回ることから、本税制による課税額は生じず、親会社等の所在地国に係る税（145）及び子会社等の所在地国に係る税（10）を合わせ、グループ全体で155の租税負担となります。

他方、仮に受動的所得（100）を子会社等に移転しなかった場合には、外国子会社合算税制等の適用がなく、子会社等に配分する金額もありませんので、親会社等の所在地国に係る税（150）、子会社等の所在地国に係る税（５）及び本税制による課税額（10）を合わせ、グループ全体で165の租税負担となります。

このような受動的所得を用いた本税制の適用回避を防ぐため、受動的所得に係る税の配分については基準税率を上限とする制限を課すこととしています。



⑤　構成会社等又は共同支配会社等が（注１）の要件の全てを満たす会社等である場合　その構成会社等又は共同支配会社等に対する所有持分を有する他の構成会社等又は共同支配会社等（⑤において「構成員」といいます。）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（法規38の29⑦）

イ　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規定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）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ります。）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に占める割合

ロ　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)　イ(イ)に掲げる金額

(ロ)　イ(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に占める割合

(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ります。）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

（注１）　次の要件をいいます。

ⅰ　会社等の所在地国の租税に関する法令において法人税又は法人税に相当する税を課することとされること。

ⅱ　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会社等の収入等の全部がその構成員の収入等として取り扱われること。

（注２）　受動的所得の金額

構成会社等又は共同支配会社等の個別計算所得等の金額に含まれる上記④（注１）ⅰからⅵまでに掲げる金額のうち、その構成会社等又は共同支配会社等の構成員が有するその構成会社等又は共同支配会社等に対する所有持分に応じて益金の額に算入される金額の計算の基礎とされる金額をいいます（法規38の29⑧）。

（注３）　受動的所得の金額に係る対象租税の額の配分に対する制限を受ける金額（各対象会計年度に係る上記ロ(イ)に掲げる金額から上記ロ(ロ)に掲げる金額を控除した残額に上記ロ(ハ)に掲げる割合を乗じて計算した金額が上記ロ(ニ)に掲げる金額を超える場合に

おけるその超える部分の金額）は、構成員のその対象会計年度に係る当期対象租税額に加算することとされています（法規38の29⑨）。

（注４） 受動的所得の金額に係る対象租税の額に対する配分に制限が課されている趣旨は、上記③（注３）と同様です。

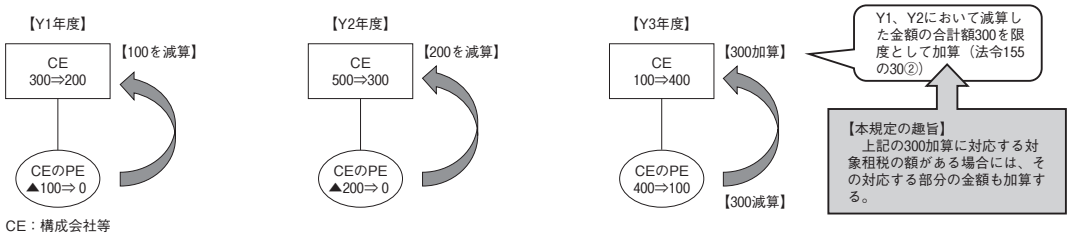
⑥ 構成会社等又は共同支配会社等の所有持分を有する他の構成会社等又は共同支配会社等（⑥において「親会社等」といいます。）に対して利益の配当を行った場合　その親会社等の当期純損益金額に係る対象租税の額（その親会社等が受ける利益の配当を課税標準として課されるものに限ります。）のうちその利益の配当に係る部分の金額として合理的な方法により計算した金額（法規38の29⑩）

⑦ 構成会社等又は共同支配会社等の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特例（法令155の30①③）の適用を受けた対象会計年度後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（零を超えるものに限ります。）を構成会社等又は共同支配会社等に加算調整を行う場合（法令155の30②③）　その恒久的施設等の対象租税の額のうちその加算調整によりその構成会社等又は共同支配会社等の特例適用前個別計算所得等の金額（上記(五)４(2)から(12)まで（法令155の19～155の29）の適用がある場合には、その適用後の金額）に加算される金額に対応する部分の金額とその加算される金額にその構成会社等又は共同支配会社等の所在地国の法人税又は法人税に相当する税の税率（その税率が複数ある場合には、最も高い税率）を乗じて計算した金額のうちいずれか少ない金額

本規定のイメージ

【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（概要）】

- 全世界所得課税制度を採用している国・地域においては、恒久的施設等の特例適用前個別計算所得等の金額が零を下回るときは、当該零を下回る金額を、恒久的施設等を有する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し、恒久的施設等の特例適用前個別計算所得等の金額は零とする（法令155の30①）。
- 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ときは、当該金額を、過去対象会計年度において恒久的施設等を有する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した金額を限度として、当該構成会社等の特例適用前個別計算所得等の金額に加算し、当該加算された金額を恒久的施設等の特例適用前個別計算所得等の金額から控除する（法令155の30②）。



CE：構成会社等

（※）法人税等調整額を除く

⑧ 課税分配法により適用株主等につき特定配当金額及び特定対象租税金額の加算調整（法令155の31①一⑥）の適用を受ける場合　その加算された特定対象租税金額

⑨ 経過措置として認められる被配分当期対象租税額

特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等又は共同支配会社等の令和６年４月１日から令和７年12月31日までの間に開始する対象会計年度（令和９年６月30日までに終了す

るものに限ります。）において、その構成会社等又は共同支配会社等の親会社等が特定外国子会社合算税制等（外国子会社合算税制等のうち、親会社等に係る複数の外国関係会社等（租税特別措置法第66条の６第２項第１号に規定する外国関係会社若しくは同法第66条の９の２第１項に規定する外国関係法人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います。以下同じです。）の所得又は損失を通算して外国子会社合算税制等によりその親会社等の益金の額に算入される金額を算出することとされるものをいいます。⑨において同じです。）の適用を受ける場合には、イに掲げる金額にロに掲げる金額がハに掲げる金額のうちに占める割合を乗じて計算した金額を被配分当期対象租税額とすることが認められています（改正法規附則２①）。

この経過措置は、米国の法人税制におけるGILTI（Global Intangible Low-Taxed Income）制度に対応したものとして措置されています。GILTI制度は、GloBEルールにおいて外国子会社合算税制等に該当するものとして取り扱われます。しかし、GILTI制度は、全世界の構成会社等に係る所得と税をブレンディングして課税額の計算を行うという特徴的な仕組みが採用されています。そのため、GILTI制度による課税額に係る被配分当期対象租税額について、上記④の計算方法に基づいて計算を行った場合、その計算に相当な事務負担を要する懸念が示されました。そのため、上記④の被配分当期対象租税額の計算方法に代えて経過的に用いることができる簡便な計算方法として措置されたものです。

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、その適用後の対象租税の額）のうち特定外国子会社合算税制等の適用によりその親会社等の益金の額に算入される部分の金額に係る部分の金額としてその親会社等の所在地国の租税に関する法令の規定を勘案して合理的な方法により計算した金額

ロ　その構成会社等又は共同支配会社等（これらのうち外国関係会社等に該当するものに限ります。）に係る配分基準額

ハ　その親会社等に係る全ての外国関係会社等（特定外国子会社合算税制等の適用に係るものに限ります。）に係る配分基準額

（注１）「配分基準額」とは、外国関係会社等の対象所得金額（特定外国子会社合算税制等の適用により親会社等の益金の額に算入されることとなる所得の金額のうち各外国関係会社等に係る部分の金額としてその親会社等の所在地国の租税に関する法令の規定を勘案して合理的な方法により計算した金額をいいます。）に適用基準税率（特定外国子会社合算税制等に係る課税額（特定外国子会社合算税制等の適用により親会社等に課することとされる法人税に相当する税の額から外国関係会社等の所得に対して課される税の額が控除される場合におけるその控除後の残額をいいます。）が生ずることとなる税率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割合をいいます。）から特定国別実効税率を控除した割合を乗じて計算した金額をいいます（改正法規附則２②）。

（注２）（注１）における「特定国別実効税率」とは、被配分当期対象租税額（上記④に係る部分に限ります。）がないものとし、かつ、自国内最低課税額に係る税の額（特定外国子会社合算税制等の適用を受けることにより親会社等が法人税に相当する税の額から控除することができる金額に限ります。）が対象租税の額に含まれるものとして計算した場合の外国関係会社等

の所在地国に係る国別実効税率（その外国関係会社等が無国籍会社等である場合には、その外国関係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）をいいます（改正法規附則２③）。

(5) 繰延対象租税額

上記(2)②の「繰延対象租税額」は、具体的には、①の金額に②の金額を加算した金額から③の金額を減算した金額をいいます（法規38の28③）。

繰延対象租税額（一定の調整を加えた法人税等調整額） ＝ 【①】調整後法人税等調整額 ＋ 【②】加算項目 － 【③】減算項目

① 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次に定めるところにより算出した場合におけるその法人税等調整額をいいます。）

イ その当期純損益金額に係る繰延税金資産（税効果会計の適用により資産として計上される金額をいいます。以下同じです。）又は繰延税金負債（税効果会計の適用により負債として計上される金額をいいます。以下同じです。）のうちに、基準税率を上回る適用税率（繰延税金資産又は繰延税金負債の計算に用いられた税率をいいます。以下同じです。）により算出された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基準税率により算出されたものとします。

（注） 会計において基準税率（15%）を上回る適用税率により繰延税金資産・繰延税金負債が計上されている場合には、過大な繰延対象租税額の計上を防ぐため、基準税率（15%）により算出されたものとみなします。

（例） ・構成会社等（所在地国の税率20%）は、Ｙ１に欠損金100が発生。

Ｙ１	会計処理	繰延税金資産（DTA） 20 ／ 繰延税金費用 20
	≪イによる調整≫	マイナスの繰延税金費用５を除外する（＝５を加算する）

ロ その当期純損益金額に係る繰延税金資産（その対象会計年度における個別計算損失金額に係るものに限ります。）のうちに、基準税率を下回る適用税率により算出されたものがある場合には、その繰延税金資産はその対象会計年度において基準税率により算出されたものとすることができます。

（注） 本税制における実効税率（税／所得）の分母は、会計を基礎として算出されます。そのため、税務上の繰越欠損金に伴う実効税率（税／所得）の計算への影響の調整については、仮に分母である所得から繰越欠損金を控除することによる調整が認められるとしたならば生ずるであろう結果と同様とするため（すなわち、同額の個別計算損失金額と同額の個別計算所得金額とを相殺すること）の税効果を用いた調整が認められています（任意）。なお、この調整は、個別計算損失金額が生じた対象会計年度において行う必要があります。

（例）・Ｙ１で発生した個別計算損失金額100に対して、適用税率５％として繰延税金資産（DTA）を計上。
・Ｙ２で個別計算所得金額100が発生。

≪税効果による調整≫

Ｙ１	会計処理	繰延税金資産（DTA）　5　／　繰延税金費用　5	個別計算所得金額がないため、実効税率の計算は不要
	≪ロによる調整≫	繰延税金資産（DTA）　10　／　繰延税金費用　10	
Ｙ２	会計処理	繰延税金費用　5　／　繰延税金資産（DTA）　5	実効税率：15% ＝（５＋10）／100
	≪ロによる調整≫	繰延税金費用　10　／　繰延税金資産（DTA）　10	

参考：≪仮に繰越欠損金による調整が認められるとした場合≫

Ｙ１	繰越欠損金として100を計上	個別計算所得金額がないため、実効税率の計算は不要
Ｙ２	個別計算所得金額100から繰越欠損金100を控除	個別計算所得金額がないため、実効税率の計算は不要

ハ　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、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ます。

（例）・構成会社等の所在地国は、法人税率15%であり、除外資本損益を課税対象としている。
・Ｙ１において、除外資本損失100とその他の損失300を計上。除外資本損失は、個別計算所得等の金額には含まれない。したがって、所在地国の課税ベースとの間に他の差異がなければ、個別計算損失金額は300、所在地国における税務損失は400である。
・会計上、繰越欠損金に係る繰延税金資産（DTA）60が計上されているが、繰延税金資産のうち15は除外資本損失100に関連している。

Ｙ１	会計処理	繰延税金資産（DTA）　60　／　繰延税金費用　60
	（個別計算所得等の金額に含まれない項目に関するDTAを除いた場合）	繰延税金資産（DTA）　45　／　繰延税金費用　45
	≪ハによる調整≫	繰延税金費用　15　／　繰延税金資産（DTA）　15 →　マイナスの繰延税金費用15を除外する（＝15を加算する）

・Ｙ２において国内税務所得400（個別計算所得金額も400とする）を計上し、Ｙ１における繰延税金資産（DTA）60を取り崩した。

Ｙ２	会計処理	繰延税金費用　60　／　繰延税金資産（DTA）　60
	（個別計算所得等の金額に含まれない項目に関するDTAを除いた場合）	繰延税金費用　45　／　繰延税金資産（DTA）　45
	≪ハによる調整≫	繰延税金資産（DTA）　15　／　繰延税金費用　15 →　繰延税金費用15を除外する（＝15を減算する）

ニ　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ます。

（注）　不確実な税務処理に係る対象租税の額について、実際に支払われるまで当期対象租税額として計上されないことに対応

して、繰延対象租税額の計算においても、認識しないこととされています。

（例）・構成会社等（所在地国の税率15%）が、ある無形資産を価額100で取得した。この無形資産は会計上償却できない。構成会社等は税務上、取得価額の全額を損金算入して申告を行ったが、税務当局が損金算入額として認める可能性が高い金額は10である。
・したがって、この無形資産の会計上の簿価は100であるのに対し、不確実性を考慮しない税務上の簿価は0、不確実性を考慮した税務上の簿価は90である。すなわち、将来加算一時差異は、不確実性を考慮しない場合には100、不確実性を考慮した場合には10である。

Y1	不確実な税務処理を考慮しない会計処理	繰延税金費用　15　／　繰延税金負債（DTL）　15
	不確実な税務処理を考慮した会計処理	繰延税金費用　1.5　／　繰延税金負債（DTL）　1.5
	≪ニによる調整≫	繰延税金費用13.5を加算する

ホ　その当期純損益金額に係る繰延税金負債のうちに、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ります。）がある場合には、その繰延税金負債はないものとします。

（注）　構成会社等間の分配に係る繰延税金費用は、多国籍企業グループ等によって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、認識しないこととされています。

（例）・構成会社等（所在地国の税率15%）は、同じ連結グループに属する子会社の所得が発生し、将来的にその子会社から配当を受ける可能性が高いとして繰延税金負債を計上

Y1	会計処理	繰延税金費用　15　／　繰延税金負債（DTL）　15
	≪ホによる調整≫	繰延税金費用15を除外する（＝15を減算する）

ヘ　その当期純損益金額に係る繰延税金資産の算定に当たり繰延税金資産から控除された金額（いわゆる評価性引当額）がある場合には、その金額はないものとします。

（注）　評価性引当額を除外する趣旨は、繰延税金資産については、評価による調整の結果、欠損金が生じた年度において計上されないことがありますが、その計上時期の差異を是正することです（下記③イにより、欠損金が生じた年度において繰延税金資産を計上していない場合であっても、その年度において計上したものとされるため）。

（例）・構成会社等（所在地国の税率15%）は、Ｙ１に損失100が発生したが、回収可能性が見込めないため、繰延税金資産（DTA）15を計上せず。

Ｙ１	会計処理	繰延税金資産（DTA）15　－　評価性引当額　15
	（評価による調整を無視した場合の会計処理）	繰延税金資産（DTA）　15　／　繰延税金費用　15
	≪へによる調整≫	評価性引当額15の影響を無視する →繰延税金費用▲15を加算する（繰延税金費用15を減算する）

・Ｙ２において、将来予測が変わり、回収可能性が見込めることとなったため、繰延税金資産（DTA）15を計上。

Ｙ２	会計処理	繰延税金資産（DTA）　15　／　繰延税金費用　15 ※DTAから控除される評価性引当額が取り崩されてなくなるため、DTA15が計上される。
	（評価による調整を無視した場合の会計処理）	なし（Ｙ１においてDTA15は計上済であるため、Ｙ２における処理なし）
	≪へによる調整≫	評価性引当額の取消額15を無視する。 →繰延税金費用▲15を取り消す（繰延税金費用15を加算する）

ト　その当期純損益金額に係る繰延税金資産のうちに、その対象会計年度後の対象会計年度における法人税等の額を減少させる見込みに変更があったことにより計上された繰延税金資産がある場合には、その繰延税金資産はないものとします。

（注）　欠損金が生じた年度において繰延税金資産を計上していない場合であっても、その年度において計上したものとされます（下記③イ）。会計上の認識による調整の結果、欠損金が生じた年度において繰延税金資産が認識されないことがありますが、その計上時期の差異を是正するために行われる処理です。

（例）・構成会社等（所在地国の税率15%）は、Ｙ１に損失100が発生したが、回収可能性が見込めないため、繰延税金資産（DTA）15を計上せず。

Ｙ１	会計処理	なし
	≪トによる調整≫	マイナスの繰延税金費用15を認識する（＝15を減算する）

・Ｙ２において、将来予測が変わり、回収可能性が見込めることとなったため、繰延税金資産（DTA）15を計上。

Ｙ２	会計処理	繰延税金資産（DTA）　15　／　繰延税金費用　15
	≪トによる調整≫	マイナスの繰延税金費用15を除外する（＝15を加算する）

チ　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、適用税率の引上げ又は引下げにより計上された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ます。

（注）　適用税率（例：15%→10%）の変更に伴い、過去に計上した繰延税金資産・負債に係る繰延税金費用の修正分は、当期の個別計算所得等の金額の計算に関連するものではないため、考慮されません（→支払時に認識（下記②ニ））。

（例）・構成会社等（所在地国の税率15%）は、Ｙ１に欠損金100が発生。

Ｙ１	会計処理	繰延税金資産（DTA）　15　／　繰延税金費用　15

・所在地国の税率が、Ｙ３から13%に変更（Ｙ２において判明）。Ｙ２における所得はゼロ。

Ｙ２	会計処理（税率変更に伴う再評価）	繰延税金費用　2　／　繰延税金資産（DTA）　2
	≪チによる調整≫	繰延税金費用２を除外する（＝２を減算する）

リ　その当期純損益金額に係る繰延税金資産のうちに、繰越外国税額（法人税法第69条第３項（外国税額の控除）に規定する繰越控除対象外国法人税額又は我が国以外の国若しくは地域におけるこれに相当するものをいいます。以下同じです。）その他当該対象会計年度後の対象会計年度の法人税等の額から控除されることとなる金額に係る繰延税金資産（特定繰延税金資産を除きます。）がある場合には、その繰延税金資産はないものとします。

（例）・構成会社等（所在地国の税率15%）は、Ｙ１において、控除対象外国法人税額20のうち15を控除。Ｙ２以降に５を繰越。

Ｙ１	会計処理	繰延税金資産（DTA）　5　／　繰延税金費用　5
	≪リによる調整≫	マイナスの繰延税金費用５を除外する（＝５を加算する）

・Ｙ２において、繰越外国税額５を控除

Ｙ２	会計処理	繰延税金費用　5　／　繰延税金資産（DTA）
	≪リによる調整≫	繰延税金費用５を除外する（＝５を減算する）

（注１）　会計上、繰越外国税額や繰越可能な政策上の法人税額の特別控除額について、繰延税金資産が計上されます（一時差異に準ずるものとして取り扱われます）。しかし、将来における税額控除の発生等に係る繰延税金費用の額は、実効税率の計算に偏りを生じさせるため、調整後対象租税額から除外されます。

（注２）　外国子会社合算税制等の適用を受ける親会社等に欠損の金額がある場合における繰延対象租税額に係る特例

特定繰延税金資産とは、構成会社等又は共同支配会社等の各対象会計年度（外国子会社合算税制等の適用を受けた対象会計年度に限ります。）において生じた特定欠損金額（外国子会社合算税制等の適用がないものとして計算した場合の欠損の金額をいいます。（注２）において同じです。）があり、かつ、その対象会計年度において益金の額に算入される課税対象金額等（租税特別措置法第66条の６第１項に規定する課税対象金額、同条第６項に規定する部分課税対象金額若しくは同条第８項に規定する金融子会社等部分課税対象金額若しくは同法第66条の９の２第１項に規定する課税対象金額、同条第６項に規定する部分課税対象金額若しくは同条第８項に規定する金融関係法人部分課税対象金額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います。）からその特定欠損金額が控除された場合において、外国子会社合算税制等の適用を受けた構成会社

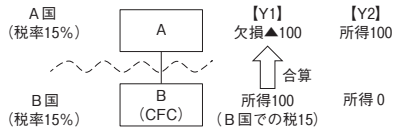
等又は共同支配会社等に係る外国関係会社等の所得に対して課される税の額に係る繰越外国税額に係る繰延税金資産（その繰延税金資産がその特定欠損金額に適用税率を乗じて計算した金額を上回る場合には、その特定欠損金額に適用税率を乗じて計算した金額）をいいます（法規38の28⑤）。

この特定繰延税金資産は、ここでいう繰越外国税額に係る繰延税金資産の範囲から除くこととされています。これは、外国子会社合算税制等の適用がある場合に、その適用による課税額が親会社等に生ずる場合には、被配分当期対象租税額として外国関係会社等の対象租税の額に加算することが認められていますが（法令155の35③四、法規38の29④）、その親会社等に欠損の金額が生ずる場合には、被配分当期対象租税額が生じないことがあります。そのため、外国子会社合算税制等の適用による繰越外国税額に係る繰延税金資産が計上されている場合にはその計上を認める特例を措置することによって、本税制と外国子会社合算税制等との二重課税調整を図ることとされています。

外国子会社合算税制等の適用を受ける親会社等に欠損の金額がある場合における繰延対象租税額に係る特例

- 外国子会社合算税制等の適用により、親会社等に合算税額が生ずる場合には、一定の額を被配分当期対象租税額として外国関係会社等の対象租税額に加算することとされている（法令155の35③四、法規38の29④）。
- ただし、外国子会社合算税制等の適用を受ける親会社等に欠損の金額が生ずる場合には、被配分当期対象租税額が生じない。そのため、繰延対象租税額に係る本特例により、二重課税調整を図ることとされている（法規38の28⑤）。

（例）・A国の税制上、B（CFC）のY1の所得は、AのY1の所得に合算して課税される。



【本特例による調整がある場合】

	Y1	Y2
A国における課税	税額なし （Aの欠損▲100+Bの合算所得100）	税額なし （税額15－繰越外国税額15）
会計処理	繰越外国税額につき繰延税金資産（DTA）を計上 繰延税金資産（DTA）15 ／ 繰延税金費用15	繰越外国税額15が使用されたためDTAを取り崩し 繰延税金費用　15 ／ 繰延税金資産（DTA）　15
本特例による調整	繰延税金費用▲15が認識され、これについて法規38の28③一リは適用されない。 →　繰延対象租税額▲15	繰延税金費用▲15の取り崩しが認識され、これについて法規38の28③一リは適用されない。 →　繰延対象租税額15
A社のETR	個別計算所得がないため計算不要	15／100＝15%
B社のETR	15／100＝15%	個別計算所得がないため計算不要

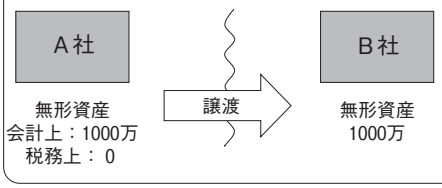
【本特例による調整がない場合】

	Y1	Y2
A国における課税	税額なし （Aの欠損▲100+Bの合算所得100）	税額なし （税額15－繰越外国税額15）
会計処理	繰越外国税額につき繰延税金資産（DTA）を計上 繰延税金資産（DTA）15 ／ 繰延税金費用 15	繰越外国税額15が使用されたためDTAを取り崩し 繰延税金費用 15 ／ 繰延税金資産（DTA）15
本特例による調整なし	繰越外国税額控除に係る繰延税金資産であるため、繰延税金費用から除外される（法規38の28③一リ） →繰延対象租税額　なし	繰越外国税額控除に係る繰延税金資産であるため、繰延対象租税額から除外される（法規38の28③一リ） →繰延対象租税額　なし
A社のETR	個別計算所得がないため計算不要	0／100＝0％ →国際最低課税額15が発生
B社のETR	15／100＝15%	個別計算所得がないため計算不要

ヌ　特定取引（上記㈠(7)②の移転をいいます。①において同じです。）が行われた場合において、他の会社等（上記㈠(7)②の他の会社等をいいます。ヲにおいて同じです。）がその特定取引の直前においてその特定取引に係る資産に係る繰延税金資産又は繰延税金負債を有していたときは、その特定取引の時にその繰延税金資産又は繰延税金負債に相当する繰延税金資産又は繰延税金負債が対象会社等（上記㈠(7)②の対象会社等をいいます。ヲにおいて同じです。）において生じたものとします。

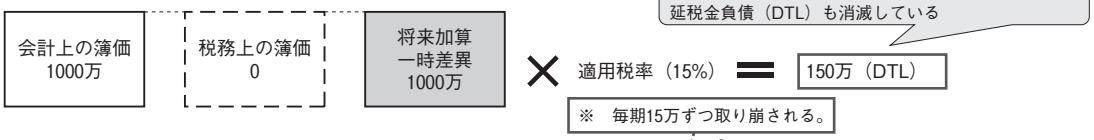
移行対象会計年度前のグループ内取引等の直前に計上されていた繰延税金資産・負債

【事例】



- 2022年１月（＝移行対象会計年度前）、無形資産をＡ社がＢ社に対価1000万で譲渡した。この無形資産のＢ社の会計上及び税務上の帳簿価額は、1000万だった。
- この無形資産は、Ａ社の会計上の帳簿価額は1000万だったが、加速償却によりＡ社の所在地国の税務上の簿価はゼロであった。
- この無形資産は、会計上及び税務上、10年定額法で償却される。
- Ａ社及びＢ社の所在地国の税率は15%である。
- 制度適用後の対象会計年度Y1年度において、Ｂ社の収益は1100万あり、償却費以外の費用はなかったものとする。

【Ａ社の繰延税金負債】



※　毎期15万ずつ取り崩される。

【Ｂ社の実効税率】

	税務上	会計上	調整後
①収益	1100万	1100万	1100万
②償却費（簿価÷10）	100万	100万	100万
③税引前利益（①－②）	1000万	1000万	1000万
④法人税等（税務上③×15%）	150万	150万	150万
⑤法人税等調整額	－	－	▲15万
⑥実効税率（（④+⑤）÷③）	15%	15%	13.5%

【本規定の意義】

- 繰延税金負債（DTL）は差異が解消され、取り崩されたときに、法人税等調整額を減額する効果がある。
- そのため、制度適用後に取り崩されれば、実効税率を押し下げる効果があることから、制度適用開始前にグループ内取引等を行うことによって、差異を解消するインセンティブが働くことになる。
- そのため、グループ内取引等によっては、取り崩されなかったものとし、このDTLを譲渡を受けた側（Ｂ社）が引き継がなければならない。
- なお、繰延税金資産（DTA）についても、同様。

ル　帳簿価額の変更（上記㈠㈦③の資産の帳簿価額の変更をいいます。①において同じです。）により取り崩された繰延税金資産又は繰延税金負債があった場合には、その繰延税金資産又は繰延税金負債は、その帳簿価額の変更によっては取り崩されなかったものとします。

ヲ　当期純損益金額に係る繰延税金資産のうちに、移行対象会計年度前の特定取引又は帳簿価額の変更により生じた繰延税金資産がある場合には、その繰延税金資産は次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額の合計額に相当する部分の金額を限度として生じたものとします。

㈠　その繰延税金資産が特定取引により生じた場合　次に掲げる金額の合計額

ⅰ　その特定取引について他の会社等が支払った租税の額（当該他の会社等が連結等納税規定の適用を受ける場合には、その特定取引についてその連結等納税規定により課された租税の額のうち当該他の会社等に帰せられる部分の金額）

ⅱ　その特定取引がなかったならば取り崩されなかった又は計上された他の会社等の欠損の金額に係る繰延税金資産（当該他の会社等が連結等納税規定の適用を受ける場合には、その特定取引がなかったならば取り崩されなかった又は計上された欠損の金額に係る繰延税金資産のうち当該他の会社等に帰せられる部分の金額）

ⅲ　その特定取引が移行対象会計年度以後の各対象会計年度において生じたものであったならば他の会社等の被配分当期対象租税額となった金額

㈡　その繰延税金資産が帳簿価額の変更により生じた場合　次に掲げる金額の合計

額

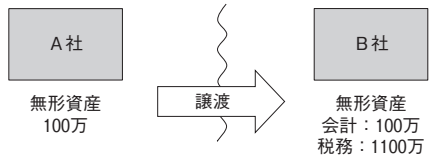
ⅰ　その帳簿価額の変更について対象会社等が支払った租税の額（その対象会社等が連結等納税規定の適用を受ける場合には、その帳簿価額の変更についてその連結等納税規定により課された租税の額のうちその対象会社等に帰せられる部分の金額）

ⅱ　その帳簿価額の変更がなかったならば取り崩されなかった又は計上された対象会社等の欠損の金額に係る繰延税金資産（その対象会社等が連結等納税規定の適用を受ける場合には、その帳簿価額の変更がなかったならば取り崩されなかった又は計上された欠損の金額に係る繰延税金資産のうちその対象会社等に帰せられる部分の金額）

ⅲ　その帳簿価額の変更が移行対象会計年度以後の各対象会計年度において生じたものであったならば対象会社等の被配分当期対象租税額となった金額

移行対象会計年度前のグループ内取引等により計上された繰延税金資産・負債

【事例】



- 2022年１月（＝移行対象会計年度前）に対価1100万で、無形資産をＡ社がＢ社に譲渡した。この無形資産について、その依拠する会計基準では簿価を引き継ぐこととされているため、Ｂ社の簿価は100万だった。他方、Ｂ社の所在地国の税務上の簿価は、対価により評価するため、1100万だった。
- Ａ社はこの課税上の譲渡益1000万に対して、150万を納税した。
- この無形資産は、会計上及び税務上、10年定額法で償却される。
- Ａ社及びＢ社の所在地国の税率は15%である。
- 制度適用後の対象会計年度Y1年度において、Ｂ社の収益は1010万あり、償却費以外の費用はなかったものとする。

【Ｂ社の繰延税金資産】

× 適用税率（15%） ＝ 150万（DTA）

※　毎期15万ずつ取り崩される。

【Ｂ社の実効税率】

	税務上	会計上
①収益	1010万	1010万
②償却費（簿価÷10）	110万	10万
③税引前利益（①－②）	900万	1000万
④法人税等（税務上③×15%）	135万	135万
⑤法人税等調整額	－	15万
⑦実効税率（（④＋⑤）÷③）	15%	15%

- 無形資産の譲渡に係る納税額等の金額がゼロだった場合、この法人税等調整額15万は認められず、実効税率は13.5%になる。

【本規定の意義】

- 仮に、この繰延税金資産（DTA）を計上することを認めれば、その取崩しを通じて、償却費の過大計上と同じ効果をもたらす。
- そのため、この無形資産の譲渡に関して支払った納税額及びこれに類する額を限度として、DTAを認めることとし、それ以外のDTA又は繰延税金負債（DTL）はないものとみなす。
- これにより、実際に納税せずに、実効税率を引き上げる租税回避行為が防止される。
- 本事例においては、A社がDTAの額と等しい額150万を納税していることから、このDTAの計上が認められる。

ワ　その当期純損益金額に係る繰延税金負債のうちに、移行対象会計年度前の特定取引又は帳簿価額の変更により生じた繰延税金負債がある場合には、当該繰延税金負債はないものとします。

②　次に掲げる金額

イ　過去対象会計年度において調整後対象租税額から減算された③ハに係る部分の金額に係る繰延税金負債のうち、その対象会計年度において支払われた部分に相当する金額

ロ　過去対象会計年度において「５対象会計年度後の対象会計年度終了の日までに支払われることが見込まれない部分に係る金額がある場合に係る特例（下記④を参照）」により調整後対象租税額から減算された金

額に係る繰延税金負債のうち、その対象会計年度において支払われた部分に相当する金額

ハ　次に掲げる金額のうち、その対象会計年度において支払われた部分に相当する金額

(イ)　過去対象会計年度における再計算国別調整後対象租税額（下記Ⅳ(一)１(1)②ロ）の計算において減算された取戻繰延税金負債（下記Ⅳ(一)１(1)②ロ(ニ)）

(ロ)　過去対象会計年度における再計算調整後対象租税額（下記Ⅳ(一)１(2)②ロ）の計算において減算された取戻繰延税金負債（下記Ⅳ(一)１(2)②ロ(ニ)）

ニ　その対象会計年度において取り崩された繰延税金負債のうち、過去対象会計年度の当期純損益金額に係る繰延税金負債が適用税率の引上げにより増加した場合（引上げ前の適用税率が基準税率を下回る場合に限ります。）におけるその増加した繰延税金負債（引上げ後の適用税率が基準税率を上回る場合には、適用税率が基準税率まで引き上げられたものとした場合に増加する繰延税金負債として計算される金額）に相当する金額

（注）　繰延税金負債につき適用税率の変更に伴う加算があった場合には、実際の支払時にその加算分を認識することとされています。

（例）・Ｙ１で個別計算所得金額100が発生し、また、適用税率10％として繰延税金負債（DTL）10を計上

Ｙ１	会計処理	繰延税金費用　10　／　繰延税金負債（DTL）　10	⇒　国際最低課税額　5

・Ｙ２において、所在地国の税率が15％に引上げ

Ｙ２	会計処理	繰延税金費用　5　／　繰延税金負債（DTL）　5
	上記①チによる調整	繰延税金費用５を除外する（＝５を減算する）　→　繰延対象租税額はゼロ

（※）適用税率の変更に伴う過去に計上した繰延税金資産・負債に係る法人税等調整額の修正分は、当期の個別計算所得等の金額の計算に関連するものではないため、考慮しないこととされている

・Ｙ３において、15を納税。繰延税金負債（DTL）についても取崩し

Ｙ３	会計処理	繰延税金負債（DTL）　15　／　繰延税金費用　15
	≪ニによる調整≫	繰延対象租税額の計算上、５を認識

③　次に掲げる金額

イ　その対象会計年度において生じた欠損の金額についてその対象会計年度後の対象会計年度における法人税等の額を減少させることが見込まれないことにより繰延税金資産が計上されなかった場合において、その欠損の金額がその対象会計年度後の対象会計年度における法人税等の額を減少させることが見込まれるとしたならば計上されることとなる繰延税金資産に相当する金額

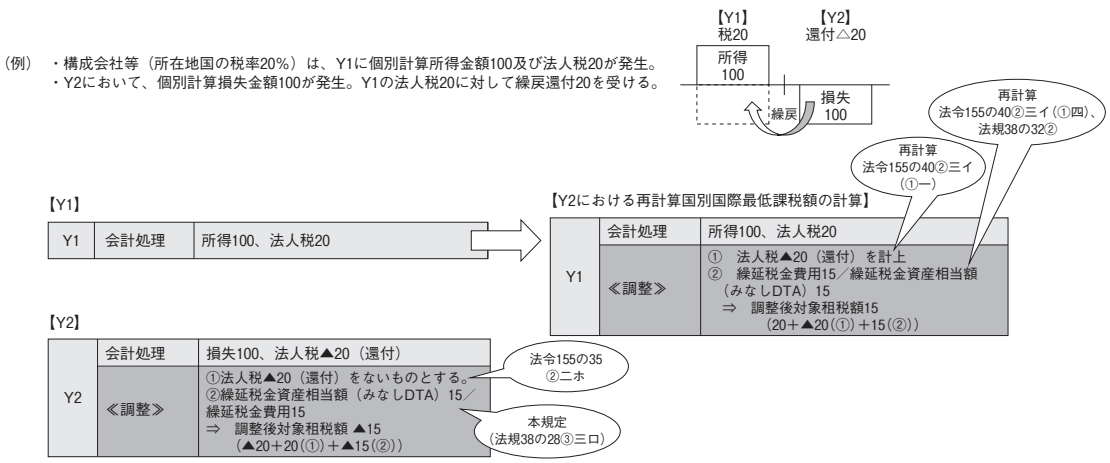
（注）　欠損金が生じた対象会計年度において会計において繰延税金資産を計上していない場合であっても、その対象会計年度において計上したものとされます。

（例）・構成会社等（所在地国の税率15%）は、Ｙ１に損失100が発生したが、回収可能性が見込めないため、繰延税金資産（DTA）15を計上せず。

Ｙ１	会計処理	なし
	≪イによる調整≫	繰延税金資産（DTA） 15 ／ 繰延税金費用 15 → マイナスの繰延税金費用15を計上（＝15を減算する）

ロ　その対象会計年度において生じた欠損の金額がある場合において、欠損金の繰戻還付（法人税法第80条（欠損金の繰戻しによる還付）若しくは第144条の13（欠損金の繰戻しによる還付）の規定又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令におけるこれらの規定に相当する規定をいいます。以下同じです。）に係る還付金の額がある場合においてその欠損の金額がその対象会計年度後の対象会計年度に繰り越されるとしたならば計上されることとなる繰延税金資産に相当する金額

（注）　欠損金の繰戻還付に係る還付金を受けた場合、欠損の金額が生じた対象会計年度において、繰越欠損金が設定された際（③イ）と同様に、繰延税金資産を認識することとされています。



ハ　所有持分の移転により特定多国籍企業グループ等に属することとなった構成会社等又は特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等に該当することとなったもの（その特定多国籍企業グループ等に係る共同支配親会社等に係る共同支配会社等に該当していたものがその特定多国籍企業グループ等に係る他の共同支配親会社等に係る共同支配会社等に該当することとなった場合におけるその共同支配会社等を含みます。）のその属することとなり、又はその該当することとなる前の過去対象会計年度に計上された繰延税金負債に係る繰延対象租税額のうち、その移転の日を含む対象会計年度の５対象会計年度後の対象会計年度終了の日までに取り崩されなかった繰延税金負債に係る部分の金額（次に掲げる金額に係る部分の金額を除きます（注２）。）に相当する金額

（注１）　他の特定多国籍企業グループ等の繰延対象租税額の計算の基礎とされていた繰延税金負債については、特定多国籍企業グループ等に加入後、５対象会計年度以内に取り崩されなかったもの

を繰延対象租税額から減算します。

（注２）㈠から㈣までに掲げる金額は、５対象会計年度を経てもなお取り崩されていない場合であっても、その後に取り崩される蓋然性が高いと考えられるため、取戻繰延税金負債（下記Ⅳ㈠１(1)②ロ㈡及び下記Ⅳ㈠１(2)②ロ㈡）の範囲から除外することとされているものです。

㈠　法人税又は法人税に相当する税に関する法令における有形資産に対する償却の方法を定める規定により損金の額に算入される金額

㈡　国等の認可（これに準ずるものを含みます。）を要する不動産の使用又は天然資源の開発に関する費用の額その他これらに相当する費用の額

㈢　研究開発費の額その他これに相当する費用の額

㈣　施設又は設備の廃止又は修復に要すると認められる費用の額その他これらに類する費用の額

㈤　資産又は負債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、又は下回る場合におけるその超える部分の金額又はその下回る部分の金額で利益の額としている金額

㈥　会計機能通貨とその会計機能通貨以外の通貨との間の為替相場の変動による利益の額

㈦　保険会社等（会社等であって、保険業法第２条第２項（定義）に規定する保険会社若しくはこれに準ずるもの又は我が国以外の国若しくは地域におけるこれらに相当するものをいいます。）に係る次に掲げる金額

ⅰ　保険契約に基づく将来の債務の履行に備えるために準備金として繰り入れた金額のうち法人税又は法人税に相当する税に関する法令の規定により損金の額に算入される金額

ⅱ　保険契約を締結するために要した費用（これに準ずるものを含みます。）の額

㈧　会社等の所在地国にある有形資産を譲渡した場合において、特定の資産の買換えの場合の課税の特例（措法65の７）若しくはこれに準ずる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の適用を受けるときにおけるその譲渡に係る利益の額その他これに類する利益の額

㈨　㈠から㈧までに掲げる金額に係る会計処理の変更に伴い発生する費用の額又は利益の額

④　５対象会計年度後の対象会計年度終了の日までに支払われることが見込まれない部分に係る金額がある場合に係る特例

各対象会計年度の当期純損益金額に係る繰延税金負債（その対象会計年度において計上されたものに限ります。④において同じです。）のうちにその対象会計年度（④において「適用対象会計年度」といいます。）の５対象会計年度後の対象会計年度終了の日までに支払われることが見込まれない部分に係る金額がある場合において、特定多国籍企業グループ等の適用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（繰延対象租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ります。④において同じです。）の提供があるとき、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とき（提供義務免除規定の適用がある場合に限ります。）は、その見込まれない部分に係る金額に相当する金額を繰延対象租税額から減算することとされています（法規38の28④）。

原則の取扱いは、過去対象会計年度に計上された繰延税金負債に係る法人税等調整額の

うち、その過去対象会計年度の５対象会計年度後の対象会計年度終了の日までに取り崩されなかった部分については、その再計算国別国際最低課税額の計算における再計算国別調整後対象租税額の計算上、減算することとされているところです。

本特例は、この原則による取扱いを待たずとも、申告事務負担軽減の観点から、納税者の選択により、当期純損益金額に係る繰延税金負債のうちに適用対象会計年度の５対象会計年度後の対象会計年度終了の日までに支払われることが見込まれない部分に係る金額について、その対象会計年度における繰延対象租税額から減算することを可能とするものです。

⑤　移行対象会計年度前の対象会計年度において計上された繰延税金資産又は繰延税金負債がある場合の取扱い

移行対象会計年度前の対象会計年度において計上された繰延税金資産又は繰延税金負債がある場合における繰延対象租税額（その繰延税金資産又は繰延税金負債に係るものに限ります。）の計算については、上記①（ハからリまでに係る部分に限ります。）、②並びに③ロ及びハの取扱い並びに上記④の特例は、適用しないこととされています。

ただし、その計上された繰延税金資産のうちに、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（令和３年12月１日以後に行われた取引に係るものに限ります。）がある場合におけるその繰延税金資産については、この限りではありません（法規38の28⑥）。

⑹　過大であった過去対象会計年度における調整後対象租税額が少額である場合に係る特例

①　概要

本税制では、過去対象会計年度に係る調整後対象租税額が過大であったことが判明した場合には、原則として「再計算国別国際最低課税額」の計算においてその調整を行うこととされています。

ただし、構成会社等の所在地国を所在地国とする全ての構成会社等の過去対象会計年度に係る過大であった調整後対象租税額の合計額が僅少と認められる場合、すなわち100万ユーロ相当額未満である場合には、「再計算国別国際最低課税額」の計算における調整を行わないことを選択することができます。

②　特例の内容

構成会社等又は共同支配会社等の各対象会計年度において、過去対象会計年度に係る調整後対象租税額が過大であったことが判明した場合（構成会社等にあっては（注１）に掲げる場合に限るものとし、共同支配会社等にあっては（注２）に掲げる場合に限るものとします。）において、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調整後対象租税額若しくは無国籍構成会社等の調整後対象租税額又は共同支配会社等及びその共同支配会社等の所在地国を所在地国とするその共同支配会社等に係る他の共同支配会社等の調整後対象租税額若しくは無国籍共同支配会社等の調整後対象租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ります。②において同じです。）の提供があるとき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当該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とき（提供義務免除規定の適用がある場合に限ります。）は、再計算国別国際最低課税額又は再計算国際最低課税額の計算に関連する次に掲げる金額は、零とします（法令155の35④、法規38の28⑪）。

イ　上記⑶②ホに掲げる金額及び上記⑸③ロに掲げる金額

ロ　過去対象会計年度に係る納付すべき対象

租税の額（調整後対象租税額に含まれていたものに限ります。）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（法令155の40①一、155の44①一）

ハ　下記Ⅳ(一)１(1)②ロ(ホ)に掲げる金額及び下記Ⅳ(一)１(2)②ロ(ホ)に掲げる金額

（注１）　構成会社等の所在地国を所在地国とする全ての構成会社等の過去対象会計年度に係る過大であった調整後対象租税額の合計額（無国籍構成会社等にあっては、その無国籍構成会社等の過去対象会計年度に係る過大であった調整後対象租税額）が100万ユーロを本邦通貨表示の金額に換算した金額に満たない場合

（注２）　共同支配会社等及びその共同支配会社等の所在地国を所在地国とするその共同支配会社等に係る他の共同支配会社等の過去対象会計年度に係る過大であった調整後対象租税額の合計額（無国籍共同支配会社等にあっては、その無国籍共同支配会社等の過去対象会計年度に係る過大であった調整後対象租税額）が100万ユーロを本邦通貨表示の金額に換算した金額に満たない場合

100万ユーロ相当額未満の対象租税の減額があった場合の特例（事例１）

（例）　・構成会社等（所在地国の税率15%）は、Y1の法人税等15について、Y2において減額５が発生。
・Y1・Y2ともに所得100

原　則

【Y1】

Y1	会計処理	所得100、法人税等15

【Y2】

Y2	会計処理	所得100 法人税等　15 法人税等　▲５（還付）
	≪調整≫	①　法人税等５を加算 ⇒　対象租税15 （＝15＋▲５＋５(①)）

法令155の35②二ホ

【Y2における再計算国別国際最低課税額の計算】

Y1	会計処理	なし
	≪調整≫	法人税等▲５（還付） ⇒　対象租税10 （＝15＋▲５） ⇒　再計算国別国際最低課税額５

再計算
法令155の40②三イ(①一)

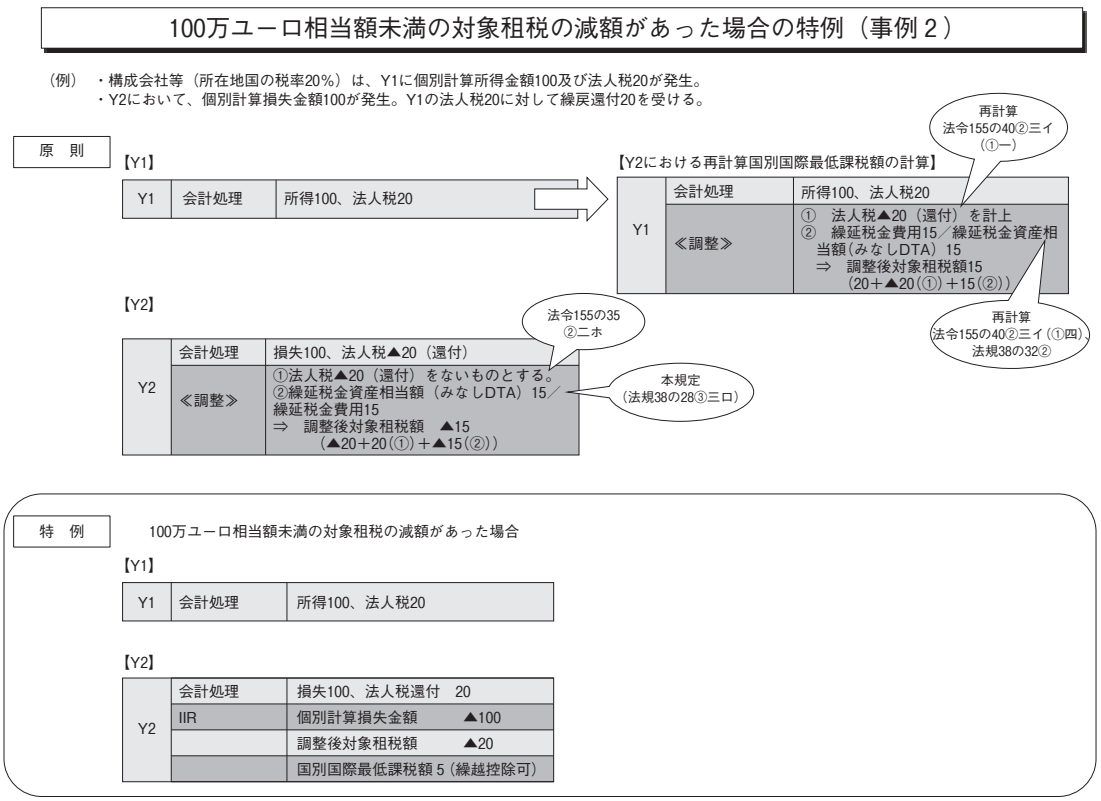
特　例　　100万ユーロ相当額未満の対象租税の減額があった場合

【Y1】

Y1	会計処理	所得100、法人税等15

【Y2】

Y2	会計処理	所得100、法人税等　15 法人税等　▲５（還付）
	IIR	対象租税　10 ⇒　国別国際最低課税額５



⑺　各種投資会社等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例の適用がある場合における調整後対象租税額の取扱い

上記㈣ **4** ⑭②の各種投資会社等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例（法令155の31①（法令155の31⑥において準用する場合を含みます。））の規定の適用を受ける場合における上記㈣ **4** ⑭②の対象各種投資会社等の各対象会計年度に係る調整後対象租税額には、その調整後対象租税額にその対象会計年度終了の日における適用割合を乗じて計算した金額を含まないものとされています（法令155の35⑦）。

⑻　導管会社等である最終親会社等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例の適用がある場合における調整後対象租税額の取扱い

構成会社等又は共同支配会社等が各対象会計年度において上記㈣ **3** ⑮②の導管会社等である最終親会社等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例（法令155の32①（法令155の32③において準用する場合を含みます。））の規定の適用を受ける場合におけるその構成会社等又は共同支配会社等のその対象会計年度に係る調整後対象租税額には、その調整後対象租税額に上記㈣ **3** ⑮②イの構成員のその構成会社等又は共同支配会社等に係る上記㈣ **3** ⑮②イの請求権割合の合計割合を乗じて計算した金額を含まないものとされています（法令155の35⑧）。

（注）　恒久的施設等が上記㈣ **3** ⑮③の導管会社等の恒久的施設等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例（法規38の25①（法規38の25②において準用する場合を含みます。））の規定の適用を受ける場合におけるその恒久的施設等の調整後対象租税額の取扱いについても同様とされています（法規38の29⑪）。

⑼　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等の適用を受ける場合における調整後対象租税額の取扱い

構成会社等又は共同支配会社等が各対象会計年度において上記㈤4⑯②の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（法令155の33①（法令155の33②において準用する場合を含みます。））の適用を受ける場合におけるその構成会社等又は共同支配会社等のその対象会計年度に係る調整後対象租税額には、本取扱いの適用がないものとして計算した場合における各対象会計年度に係る調整後対象租税額からその対象会計年度に係る対象租税の額（配当控除所得課税規定により課される対象租税の額に限ります。）を減算した金額に①の金額が②の金額のうちに占める割合を乗じて計算した金額を含まないものとされています（法令155の35⑨、法規38の29⑫）。

①　法人税法施行令第155条の33第１項の規定（上記㈤4⑯②を参照）により当該構成会社等又は共同支配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（上記㈤4⑵から⑭までの規定（法令155の19～155の31）の適用がある場合には、その適用後の金額をいいます。②において同じです。）から控除される利益の配当の額

②　法人税法施行令第155条の18第２項（同条第４項において準用する場合を含みます。②において同じです。）に規定する加算調整額（上記㈤3⑶を参照）には同条第２項第１号に掲げる金額（上記㈤3⑶①を参照）を含まないものとし、同条第３項（同条第４項において準用する場合を含みます。②において同じです。）に規定する減算調整額（上記㈤3⑷を参照）には同条第３項第１号に掲げる金額（上記㈤3⑷①を参照）を含まないものとして計算した場合におけるその構成会社等又は共同支配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

（注）　構成会社等又は共同支配会社等が上記㈤4⑯③の配当控除所得課税規定の適用を受ける最終親会社等以外の構成会社等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例等（法規38の26③（法規38の26④において準用する場合を含みます。））の適用を受ける場合におけるその構成会社等又は共同支配会社等の調整後対象租税額の取扱いについても同様とされています（法規38の29⑬）。

㈦　自国内最低課税額に係る税

我が国以外の国又は地域の租税に関する法令において、その国又は地域を所在地国とする特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等に対して課される税（その国又は地域における国別実効税率に相当する割合が基準税率に満たない場合のその満たない部分の割合を基礎として計算される金額を課税標準とするものに限ります。）又はこれに相当する税をいいます（法法82三十一）。

すなわち、モデルルールにおける適格国内ミニマム課税（QDMTT）による税に対応するものとして定められています。

㈧　基準税率

15％をいいます（法法82の２②一、法令155の３②九）。本税制では、国又は地域において最低限度の課税が行われているかどうかを判定する基準として多く用いられます。

㈨　本邦通貨表示の金額への換算

本税制においては、例えば、多国籍企業グループ等が特定多国籍企業グループ等に該当するかどうかを判定する際の収入閾値である「７億5,000万ユーロ」など、特定の金額についてはユーロ金額を用いて規定されていますが、これらのユーロ金額の本邦通貨表示の金額への換算は、本税制を適用する対象会計年度開始の日の属する年の前年12月における欧州中央銀行によって公表された外国為替の売買相場の平均値を用いて行うこととさ

れています（法規38の３、改正法規附則３③）。したがって、例えば、2024年４月１日に開始する対象会計年度において本税制を適用する際の換算については、一定の場合を除き、欧州中央銀行によって公表された外国為替の売買相場の2023年12月の月間平均値を用いることになります。

（注１） 特定多国籍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、過去の対象会計年度ごとの総収入金額を７億5,000万ユーロ相当額と比較することになるため、この場合の基準となる対象会計年度は、本税制の適用に係る対象会計年度ではなく、総収入金額の生じたそれぞれの対象会計年度とされています。したがって、収入閾値である７億5,000万ユーロの本邦通貨表示の金額への換算については、総収入金額の生じたそれぞれの対象会計年度開始の日の属する年の前年12月における欧州中央銀行によって公表された外国為替の売買相場の平均値を用いることになります。

（注２） 対象会計年度開始の日が参照日（各対象会計年度開始の日を決定するための基準となる日をいいます。）から最も近い特定の曜日から開始することとされる場合には、その参照日の属する年の前年12月における欧州中央銀行によって公表された外国為替の売買相場の平均値を用いて、本邦通貨表示への換算を行うこととされています。

（参考） なお、構成会社等又は共同支配会社等の損益計算書に表示される通貨が最終親会社等の連結等財務諸表に表示される通貨と異なる場合には、その構成会社等又は共同支配会社等の税引後当期純損益金額又は恒久的施設等純損益金額をそれらの会社等に係る最終親会社の上記㈠**２**⑴に掲げる計算書類に係る会計処理の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なると考えられます。

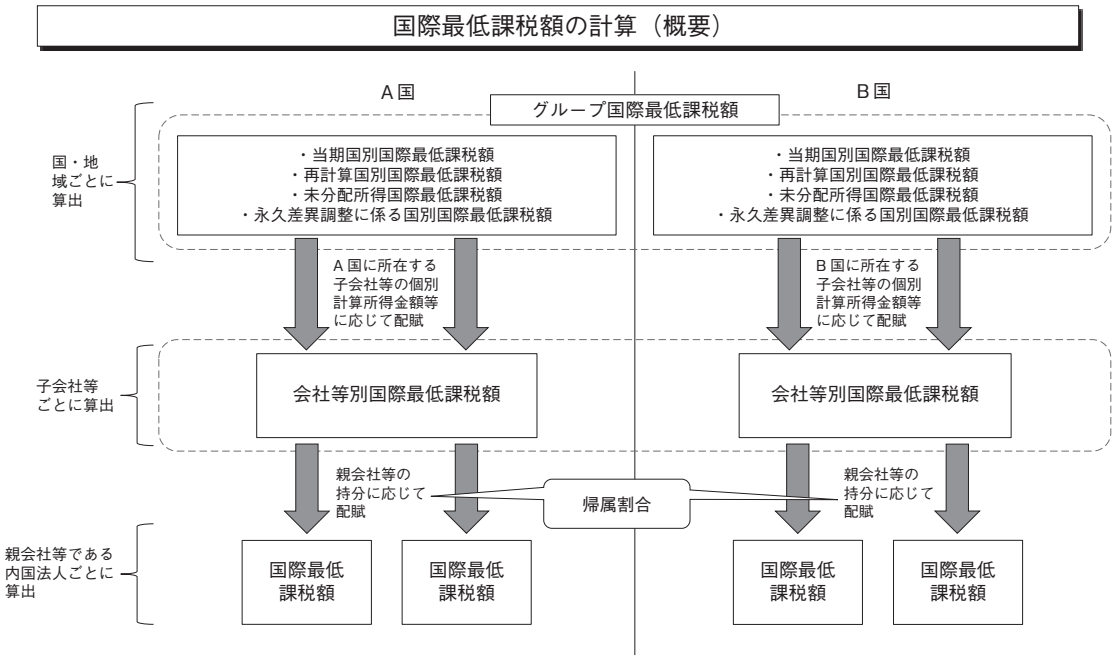
Ⅵ　国際最低課税額

「国際最低課税額」は、次の順序により算出することとされています。

○　まず、グループ全体に係る基準税率に満たない部分とされる「グループ国際最低課税額」を算出します。これは、国地域単位で算出された金額の合計額です。

○　次に、グループ国際最低課税額について、按分ファクター（典型的な例として個別計算所得金額）を用いて国地域の会社等ごとに配分される「会社等別国際最低課税額」を算出します。

○　最後に、会社等に配分された会社等別国際最低課税額について、内国法人のその会社等に対する持分等を勘案して計算した「帰属割合」を用いて、その内国法人に帰属する「国際最低課税額」を算出します。



㈠　グループ国際最低課税額

グループ国際最低課税額とは、「構成会社等に係るグループ国際最低課税額」と「共同支配会社等に係るグループ国際最低課税額」とを合計した金額をいいます（法法82の２①）。

１　構成会社等に係るグループ国際最低課税額

「構成会社等（無国籍構成会社等を除きます。）に係るグループ国際最低課税額」と「無国籍構成会社等に係るグループ国際最低課税額」の合計額をいいます（法法82の２②）。

⑴　構成会社等（無国籍構成会社等を除く。）に係るグループ国際最低課税額

①　概要

次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額の合計額をいいます（法法82の２②一～三）。

イ　各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（無国籍構成会社等を除きます。⑴において同じです。）の所在地国における国別実効税率（下記②イ㈠参照。①において同じです。）が基準税率を下回り、かつ、その対象会計年度においてその所在地国に係るその特定多国籍企業グループ等の国別グループ純所得の金額（下記②イ㈠参照。①において同じです。）がある場合　㈠から㈢までの金額の合計額から㈡の金額を控除した残額

㈠　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」

㈡　その対象会計年度のその所在地国に係る「再計算国別国際最低課税額」

㈢　その対象会計年度のその所在地国に係る「未分配所得国際最低課税額」

㈡　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

ロ　各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率以上であり、かつ、その対象会計年度においてその所在地国に係るその特定多国籍企業グループ等の国別グループ純所得の金額がある場合　㈠及び㈡の金額の合計額から㈢の金額を控

除した残額

㈠　その対象会計年度のその所在地国に係る「再計算国別国際最低課税額」

㈡　その対象会計年度のその所在地国に係る「未分配所得国際最低課税額」

㈢　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

ハ　各対象会計年度において特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等の所在地国に係るその特定多国籍企業グループ等の国別グループ純所得の金額がない場合　㈠及び㈡の金額の合計額から㈣の金額を控除した残額（その対象会計年度に係る国別調整後対象租税額（下記②イ㈢ⅱ参照）が零を下回る場合のその下回る額がその対象会計年度に係る特定国別調整後対象租税額（下記②ニ参照）を超える場合にあっては、㈠から㈢までの金額の合計額から㈣の金額を控除した残額）

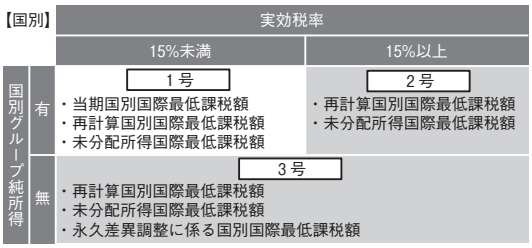
㈠　その対象会計年度のその所在地国に係る「再計算国別国際最低課税額」

㈡　その対象会計年度のその所在地国に係る「未分配所得国際最低課税額」

㈢　その対象会計年度のその所在地国に係る「永久差異調整に係る国別国際最低課税額」

㈣　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

構成会社等に係るグループ国際最低課税額（無国籍構成会社等を除く）



②　各種のグループ国際最低課税額

上記①における各種のグループ国際最低課税額の詳細は、次のとおりです。

イ　当期国別国際最低課税額

㈠の金額から㈡の金額を控除した残額に㈢の割合を乗じて計算した金額をいいます。

㈠　国別グループ純所得の金額（ⅰの金額からⅱの金額を控除した残額をいいます。イにおいて同じです。）

ⅰ　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

ⅱ　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

㈡　その所在地国を所在地国とする全ての構成会社等（最終親会社等以外の導管会社等を除きます。㈡において同じです。）のその対象会計年度に係るⅰに掲げる金額（ⅲ及びⅳの適用がある場合には、その適用後の金額）の合計額の５％（注）に相当する金額とその対象会計年度に係るⅱに掲げる金額（ⅲ及びⅳの適用がある場合には、その適用後の金額）の合計額の５％（注）に相当する金額との合計額（以下「実質ベース所得除外額」といいます。）

（注）　実体を有する経済活動を行う企業への配慮等の観点から、その経済活動の近似として、一定の給与等の額又は一定の有形資産の帳簿価額の５％に相当する額を国別グループ純所得の金額か

ら控除することとされていますが、実体を有する経済活動を行う企業は、早急な投資先の変更が困難であることを踏まえ、令和６年中に開始する対象会計年度においては、ⅰに掲げる金額に乗じる割合は9.8％、ⅱ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％に逓減する経過措置が設けられています（改正法附則14⑤⑥）。

ⅰ　その所在地国において行う勤務その他の人的役務の提供に基因するその構成会社等の特定費用（その構成会社等の従業員又はこれに類する者（注１）に係る次に掲げる費用をいいます。㈡において同じです。）の額（当期純損益金額に係るもの及び有形資産（下記ⅱの特定資産を除きます。）の帳簿価額に含まれるものに限るものとし、国際海運業及び付随的国際海運業に係るもの（注２）を除きます。ⅲにおいて同じです。）（法令155の38①一、法規38の31①）

㈠　俸給、給料、賃金、歳費、賞与又はこれらの性質を有する給与

㈡　人的役務の提供に対する報酬（㈠に掲げる費用を除きます。）

㈢　その構成会社等が負担する社会保険料

㈣　福利厚生に係る費用

㈤　㈠から㈣までに掲げる費用に類する費用

㈥　㈠から㈤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

（注１）　従業員又はこれに類する者の範囲は、特定多国籍企業グループに係る国別報告事項の提供制度と同様であり、従業員に類する者とは、構成会社等又は他の構成会社等の指揮及び管理のもとでその構成会社等の通常の業務に従事する外部職員（独立請負人）を指すこととされています。

（注２）　特定費用の額から除かれる国際海運業及び付随的国際海運業に係るものとは、その対象会計年度において、上記Ⅴ㈣４(2)②によりその構成会社等の当期純損益金額に含まないものとされる国際海運業及び付随的国際海運業に係る費用の額（上記Ⅴ㈣４(2)②の費用の額をいいます。㈡において同じです。）に含まれる特定費用の額並びに上記Ⅴ㈣４(2)②によりその構成会社等の当期純損益金額に含まないものとされる国際海運業及び付随的国際海運業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の基因となる有形資産（下記ⅱの特定資産を除きます。）の帳簿価額に含まれる特定費用の額の合計額（上記Ⅴ㈣４(2)③の適用がある場合には、その合計額（付随的国際海運業に係る部分に限ります。）に㈠の金額が㈡の金額のうちに占める割合を乗じて計算した金額を除きます。）をいいます（法規38の31②）。

㈠　その対象会計年度において上記Ⅴ㈣４(2)③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に加算される金額

㈡　その構成会社等のその対象会計年度に係る付随的国際海運業所得等の金額

ⅱ　その所在地国にあるその構成会社等が有する特定資産（最終親会社等財務会計基準（最終親会社等財務会計基準に基づくことが実務上困難であると認められる場合には、代用財務会計基

準）における次に掲げる資産（投資、売却又はリースを目的として有するものを除きます。）をいいます。㈡において同じです。）の額（その構成会社等の各対象会計年度に係る特定連結等財務諸表（注１）の作成の基礎となるその特定資産のその対象会計年度開始の時の帳簿価額（注２）（その開始の時においてその特定資産を有しない場合には、零）とその対象会計年度終了の時の帳簿価額（注２）（その終了の時においてその特定資産を有しない場合には、零）の平均額（注３）をいい、国際海運業及び付随的国際海運業に係るもの（注４）を除きます。ⅲにおいて同じです。）（法令155の38①二、法規38の31③）

㈠　有形固定資産

㈡　天然資源

㈢　リース資産（有形資産に係るものに限ります。）又はこれに相当するもの

㈣　国等の認可（これに準ずるものを含みます。）を要する不動産の使用又は天然資源の開発に係る権利その他これらに相当する権利

（注１）　その構成会社等が上記Ⅴ㈣２(3)①に掲げる恒久的施設等に該当する場合には、その恒久的施設等の上記Ⅴ㈣２(3)①イ又はロの個別財務諸表（上記Ⅴ㈣２(8)の適用がある場合には、上記Ⅴ㈣２(8)②イからハまでに定める個別財務諸表）とされています（法規38の31④）。

（注２）　その特定資産の帳簿価額を時価により評価した価額とする会計処理（上記Ⅴ㈣２(2)（注２）②に掲げるもの（いわゆるパーチェス会計による処理）を除きます。）が行われた場合には、そ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帳簿価額とされています（法規38の31④）。この規定は、一部の財務会計基準で認められている固定資産の帳簿価額を定期的に時価（公正価値）へ引き直す方法（いわゆる再評価法）による帳簿価額の増減について、構成会社等の実質的な活動とは無関係であることから、再評価法の影響を排除するために設けられています。

（注３）　所有持分の移転により構成会社等が特定多国籍企業グループ等に属しないこととなった場合又は特定多国籍企業グループ等に属することとなった場合におけるその構成会社等が有する特定資産については、その構成会社等がその特定多国籍企業グループ等に属していた日数に応じ按分して計算することとされており、所要の読替規定が措置されています（法規38の31⑦⑧）。

（注４）　特定資産の一定の帳簿価額から除かれる国際海運業及び付随的国際海運業に係るものとは、その対象会計年度において上記Ⅴ㈣４(2)②によりその構成会社等の当期純損益金額に含まないものとされる国際海運業及び付随的国際海運業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の基因となる特定資産の一定の帳簿価額（上記Ⅴ㈣４(2)③の適用がある場合には、その帳簿価額（付随的国際海運業に係る部分に限ります。）に上記ⅰ（注２）㈠に掲げる金額が上記ⅰ（注２）㈡に掲げる金額のうちに占める割合を乗じて計算した金額を除きます。）を

いいます（法規38の31⑤）。

iii　構成会社等が導管会社等に係る当期純損益金額の特例（上記Ⅴ㈣2⑽③ロに係る部分に限ります。）の適用を受ける場合には、上記Ⅴ㈣2⑽③ロの対象導管会社等の各対象会計年度に係る特定費用（その所在地国において行う勤務その他の人的役務の提供に基因するものに限ります。）の額及び特定資産（その所在地国に所在するものに限ります。）の額にその構成会社等のその対象導管会社等に係る上記Ⅴ㈣2⑽③イの合計割合をそれぞれ乗じて計算した金額を、その構成会社等のその対象会計年度に係るⅰ及びⅱの金額にそれぞれ加算することとされています（法令155の38②）。

iv　構成会社等が導管会社等である最終親会社等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例（上記Ⅴ㈣3⑮②イに係る部分に限ります。）の適用を受ける場合には、その構成会社等の各対象会計年度に係るⅰ及びⅱの金額（iiiの適用がある場合には、その適用後の金額。ivにおいて同じです。）にその構成会社等に対する所有持分を有する上記Ⅴ㈣3⑮②イの構成員のその構成会社等に係る上記Ⅴ㈣3⑮②イの請求権割合の合計割合をそれぞれ乗じて計算した金額を、その構成会社等のその対象会計年度に係るⅰ及びⅱの金額からそれぞれ控除することとされています（法令155の38③）。

（注）　恒久的施設等が上記Ⅴ㈣3⑮③の導管会社等の恒久的施設等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例の適用を受ける場合のその恒久的施設等のⅰ及びⅱの金額の計算についても同様とされています（法規38の31⑥）。

㈡　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（ⅰの金額（その対象会計年度に係るⅰ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ⅰの金額が零を下回る場合には零とします（注）。）がⅱの金額のうちに占める割合をいいます。以下同じです。）を控除した割合

ⅰ　国別調整後対象租税額（その所在地国を所在地国とする全ての構成会社等のその対象会計年度に係る調整後対象租税額の合計額をいいます。イにおいて同じです。）

ⅱ　国別グループ純所得の金額

（注）　国別実効税率の計算における「繰越金額の控除制度」

国又は地域における租税に関する法令と本税制（これに相当するものを含みます。）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可能性があります。この問題を解消するために、次に掲げる場合の区分に応じてそれぞれ調整方法が定められています。

（ⅰ）　国別グループ純所得の金額がある場合

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）がある場合における国別実効税率の計算では、負の国別調整後対象租税額を認識しないこととされています。その結果、負の国別実効税率が算出されることはありません。

なお、その「負の国別調整後対象租税額」は、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ります。）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こととされています（法令155の39一）。この場合において控除できる金額はその国別調整後対象租税額を限度とします。

国別グループ純所得の金額がある場合の永久差異の調整

【法法82の２②一ニ】

○　国別実効税率計算において、国別グループ純所得の金額があるにも関わらず、負の国別調整後対象租税額が発生する場合がある。
○　この負の国別調整後対象租税額は、基本的に、現地税法とGloBEルールとの永久差異によって発生した欠損金に係る繰延税金資産の過大計上分に相当する。
○　将来、繰延税金資産が取り崩される対象会計年度において国別実効税率が過大に計上されることを防止するため、次のとおり計算を行うこととされる。
(1)　国別グループ純所得の金額があり、かつ、国別調整後対象租税額が負の値である対象会計年度（Y1年度）においては、負の国別調整後対象租税額を認識せず、その結果、国別実効税率が０％となる。
(2)　そのY1年度の負の国別調整後対象租税額を、翌対象会計年度以降に繰り越す。
(3)　Y1年度の国別調整後対象租税額は、翌対象会計年度以降で、国別グループ純所得の金額があり、かつ、国別調整後対象租税額が正の値である対象会計年度（Y2年度）において、そのY2年度の国別調整後対象租税額から繰越控除する（ただし、ゼロ止まり）。
(4)　(3)で控除しきれなかったY1年度の国別調整後対象租税額の残額は、さらに翌対象会計年度以降に繰り越す。

【具体例】
Ｘ国の税制には欠損金の繰越制度があり、税率は15%
Ｘ国を所在地国とする構成会社等は１社のみ

Y1年度	適用前	適用後
①国別グループ純所得の金額	200	同左
②Ｘ国の課税所得	▲100	同左
③法人税等	0	同左
④繰延税金資産（発生）（②×15%）	▲15	同左
⑤国別調整後対象租税額（③+④）	▲15	0
⑥国別実効税率（⑤÷①）	▲7.5%	0%
⑦当期国別国際最低課税額（①×(15%－⑥)）	45	30

Y2年度	適用前	適用後
①国別グループ純所得の金額	100	同左
②Ｘ国の課税所得（欠損金による相殺前）	100	同左
③法人税等（欠損金の相殺により税額発生せず）	0	同左
④繰延税金資産（取崩し）	15	同左
⑤国別調整後対象租税額（③+④）	15	0
⑥国別実効税率（⑤÷①）	15%	0%
⑦当期国別国際最低課税額（①×(15%－⑥)）	0	15

－15

・Y1年度において、国際最低課税額に対する法人税の計算においては国別グループ純所得があるが、Ｘ国の税法では永久差異による欠損金が生じており、欠損金に係る繰延税金資産が発生。
・本規定の適用がなければ、この永久差異による繰延税金資産が取り崩されることによって、Y2年度の国別実効税率が過大となる。

・Y1年度の国別調整後対象租税額の零を下回る額15が、翌期以降の国別調整後対象租税額の減少項目として繰り越される。
・その結果、本規定の適用によって、Y2年度に当期国別国際最低課税額が生じる。

(ii)　国別グループ純所得の金額がない場合

原則、その対象会計年度に係る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」の計算において調整を行うこととされています（下記ニを参照）。

ただし、繰越控除特例（法法82の２⑨）の適用により、その「永久差異調整に係る国別国際最低課税額」をゼロとすることができます（下記(8)を参照）。

なお、その「永久差異調整に係る国別国際最低課税額」は、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ります。）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こととされています（法令155の39二）。この場合において控除できる金額はその国別調整後対象租税額を限度とします。

国別グループ純所得の金額がない場合の「永久差異調整に係る国別国際最低課税額」をゼロとする特例

○ 「永久差異調整に係る国別国際最低課税額」は、永久差異によって生じた欠損金に係る繰延税金資産の過大計上分に対処するための仕組みである。
○ しかし、国別グループ純所得の金額がない場合であっても国際最低課税額が発生するということ、また、将来、繰延税金資産の過大計上分が取り崩されたとしても、税率が高い国であれば、その過大計上分がなくても十分に15%以上の国別実効税率となり、永久差異の影響を実質的に受けることはないということが考慮され、繰延税金資産が発生した対象会計年度ではなく、取り崩される対象会計年度において、この永久差異に対応するための選択規定が設けられている。
○ 本規定は、選択制であるという点を除き、基本的に「国別グループ純所得の金額がある場合の永久差異に対応するための規定」と同様の規定である。
○ 本規定を選択した場合、その対象となった国又は地域の国際最低課税額の計算は、次の通り行う。
(1) 法法82の２②三ハの金額が発生した対象会計年度（Y1年度）においては、選択により、当該金額をないものとみなすことができる。
(2) そのY1年度の法法82の２②三ハの金額を、翌対象会計年度以降に繰り越す。
(3) Y1年度の法法82の２②三ハの金額は、翌対象会計年度以降で、国別グループ純所得の金額があり、かつ、国別調整後対象租税額が正の値である対象会計年度（Y2年度）において、そのY2年度の国別調整後対象租税額から繰越控除する（ただし、ゼロ止まり）。
(4) (3) で控除しきれなかったY1年度の法法82の2②三ハの金額の残額は、さらに翌対象会計年度以降に繰り越す。

【具体例】
Ｘ国の税制には欠損金の繰越制度があり、税率は15%
Ｘ国を所在地国とする構成会社等は１社のみ

Y1年度	未選択	選択
①個別計算損失金額	▲100	同左
②Ｘ国の課税所得	▲300	同左
③法人税等	0	同左
④繰延税金資産（発生）（②×15%）	▲45	同左
⑤国別調整後対象租税額（③＋④）	▲45	▲15
⑥特定国別調整後対象租税額（①×15%）	▲15	同左
⑦法法82の2②三ハの金額（⑤－④）	30	0

Y2年度	未選択	選択
①国別グループ純所得の金額	300	同左
②Ｘ国の課税所得（欠損金による相殺前）	300	同左
③法人税等（欠損金の相殺により税額発生せず）	0	同左
③繰延税金資産（取崩し）	45	同左
④国別調整後対象租税額（③）	45	15
⑤国別実効税率（④÷①）	15%	5%
⑥当期国別国際最低課税額（①×（15%－⑤））	0	30

【特例】 繰越控除30

・原則的な取扱いでは、Y1年度において、法法82の2②三ハに係る金額30がＸ国に係る国際最低課税額とされることによって、永久差異によって生じた欠損金に係る繰延税金資産の過大計上分に対処。

・Y1年度の法法82の2②三ハの金額30が、翌期以降の国別調整後対象租税額の減少項目として繰り越される。
・その結果、本選択規定の適用によって、Y1年度ではなく、Y2年度にＸ国に係る国際最低課税額が生じる。

ロ　再計算国別国際最低課税額

本税制では、事後の対象会計年度において、過去対象会計年度に係る調整後対象租税額が減少した場合（(イ)から(ホ)までの金額がある場合に限ります。）には、その過去対象会計年度に係る当期国別国際最低課税額として算出されるべき金額があった可能性があるため、「再計算国別国際最低課税額」の計算において調整を行うこととされています。

ここでいう「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（ロにおいて「調整済額」といいます。）がある場合には、その残額からその調整済額を控除した残額）をいいます（法令155の40）。

(イ) その過去対象会計年度に係る納付すべき対象租税の額（調整後対象租税額に含まれていたものに限ります。）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（法令155の40①一）

(ロ) その過去対象会計年度に係る当期純損益金額に係る当期法人税等の額（被配分当期対象租税額がある場合にはその金額を加算した金額）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（法令155の40①二）

㈣　適用税率の引下げにより過去対象会計年度の当期純損益金額に係る繰延税金負債につきその過去対象会計年度後の対象会計年度において計上された繰延税金負債に相当する金額（引下げ後の適用税率が基準税率を下回る場合におけるその金額に限ります。）（法令155の40①三、法規38の32①一）

（注）　適用税率の引下げにより過去対象会計年度に計上された繰延税金負債が過大になった場合の引下げ分は、その過去対象会計年度に対する再計算国別国際最低課税額の計算により調整を行います。

（例）　・Y1で発生した個別計算所得100に対して、適用税率15％として繰延税金負債（DTL）15を計上

Y1	会計処理	繰延税金費用15 ／ 繰延税金負債（DTL）15

・Y2において、所在地国の税率が10％に引下げ

【Y2における再計算国別国際最低課税額の計算】

Y1	【調整】	繰延税金負債（DTL） 5 ／ 繰延税金費用 5

Y1における法人税等調整額の減少として扱う

【Y1における当期国別国際最低課税額の計算】

Y2	会計処理	繰延税金負債（DTL） 5 ／ 繰延税金費用 5
	【調整】	上記の処理をないものとする。

㈤　取戻繰延税金負債（過去対象会計年度に計上された繰延税金負債に係る繰延対象租税額のうちその過去対象会計年度の５対象会計年度後の対象会計年度終了の日までに取り崩されなかった繰延税金負債に係る部分の金額をいい、次に掲げる金額に係る部分の金額を除きます。（注２））に相当する金額（所有持分の移転により特定多国籍企業グループ等に属しないこととなった構成会社等に係る金額を除きます。）（法令155の40①三、法規38の32①二）

（注１）　５対象会計年度を経てもなお取り崩されない繰延税金負債については、その繰延税金負債は過大に計上されたものであったとして、その過去対象会計年度に対する再計算国別国際最低課税額の計算により調整を行います。

（注２）　ｉからixまでに掲げる金額は、５対象会計年度を経てもなお取り崩されていない場合であっても、その後に取り崩される蓋然性が高いと考えられるため、取戻繰延税金負債の範囲から除外することとされているものです。

ｉ　法人税又は法人税に相当する税に関する法令における有形資産に対する償却の方法を定める規定により損金の額に算入される金額

ii　国等の認可（これに準ずるものを含みます。）を要する不動産の使用又は天然資源の開発に関する費用の額その他これらに相当する費用の額

iii　研究開発費の額その他これに相当する費用の額

iv　施設又は設備の廃止又は修復に要すると認められる費用の額その他これらに類する費用の額

v　資産又は負債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、又は下回る場合におけるそ

の超える部分の金額又はその下回る部分の金額で利益の額としている金額

vi　会計機能通貨とその会計機能通貨以外の通貨との間の為替相場の変動による利益の額

vii　保険会社等（会社等であって、保険業法第２条第２項（定義）に規定する保険会社若しくはこれに準ずるもの又は我が国以外の国若しくは地域におけるこれらに相当するものをいいます。）に係る次に掲げる金額

(i)　保険契約に基づく将来の債務の履行に備えるために準備金として繰り入れた金額のうち法人税又は法人税に相当する税に関する法令の規定により損金の額に算入される金額

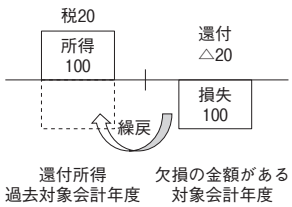
(ii)　保険契約を締結するために要した費用（これに準ずるものを含みます。）の額

viii　会社等の所在地国にある有形資産を譲渡した場合において、特定の資産の買換えの場合の課税の特例（措法65の７）若しくはこれに準ずる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の適用を受けるときにおけるその譲渡に係る利益の額その他これに類する利益の額

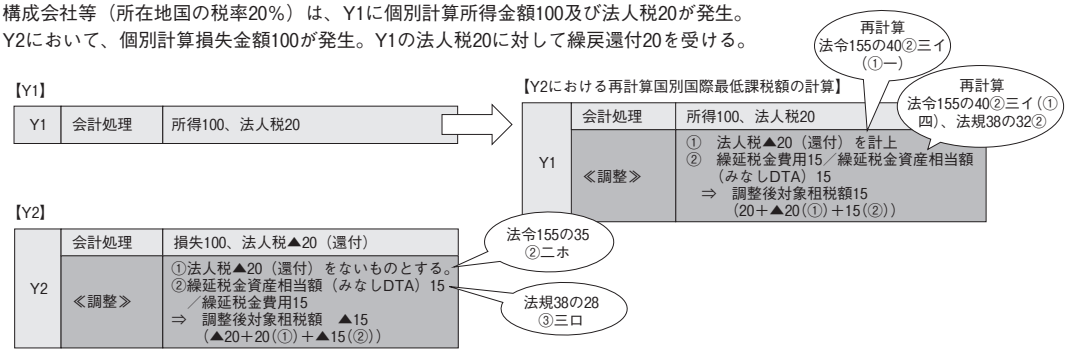
ix　ｉからviiiまでに掲げる金額に係る会計処理の変更に伴い発生する費用の額又は利益の額

(ホ)　過去対象会計年度（(ホ)において「還付所得過去対象会計年度」といいます。）後の対象会計年度（(ホ)において「欠損過去対象会計年度」といいます。）において欠損の金額がある場合において、欠損金の繰戻還付に係る還付金の額（その還付所得過去対象会計年度に係るものに限ります。）があるときにおけるその欠損過去対象会計年度の上記Ⅴ(共)２(5)③ロに掲げる金額（その欠損の金額が欠損過去対象会計年度後の対象会計年度に繰り越されるとしたならば計上されることとなる繰延税金負債に相当する金額）（法令155の40①四、法規38の32②）

○　欠損金の繰戻還付を受けた場合、欠損金が生じた対象会計年度において繰延税金資産（DTA）が認識される。この繰延税金資産相当額を過去対象会計年度に係る再計算国別国際最低課税額の計算において調整する。



（例）・構成会社等（所在地国の税率20%）は、Y1に個別計算所得金額100及び法人税20が発生。
・Y2において、個別計算損失金額100が発生。Y1の法人税20に対して繰戻還付20を受ける。



（注１） 再計算当期国別国際最低課税額

再計算当期国別国際最低課税額とは、過去対象会計年度（その過去対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（無国籍構成会社等を除きます。（注１）において同じです。）の所在地国における再計算国別実効税率（㈢を参照）が基準税率を下回り、かつ、その過去対象会計年度においてその所在地国に係るその特定多国籍企業グループ等の(ⅰ)の金額がある場合におけるその過去対象会計年度に限ります。）に係る(ⅰ)の金額から(ⅱ)の金額を控除した残額に㈢の割合を乗じて計算した金額をいいます（法令155の40②）。

(ⅰ) 再計算国別グループ純所得の金額（ａの金額からｂの金額を控除した残額をいいます。以下同じです。）

ａ 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（再計算個別計算所得等の金額（構成会社等の各対象会計年度において、過去対象会計年度に係る当期純損益金額が過大又は過少であることが判明した場合に、その訂正をした又はその訂正をしたならば算出されることとなる当期純損益金額に基づいた個別計算所得等の金額をいいます。以下同じです。）が零を超える場合におけるその超える部分の金額をいいます。）の合計額

ｂ 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（次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める額をいいます。）の合計額

(a) 再計算個別計算所得等の金額が零である場合 零

(b) 再計算個別計算所得等の金額が零を下回る場合 その下回る部分の金額

(ⅱ) その過去対象会計年度に係る実質ベース所得除外額（上記イ㈡参照）

㈢ 基準税率から再計算国別実効税率（その過去対象会計年度に係るその所在地国におけるａの金額（その過去対象会計年度に係るａの金額が零を超え、かつ、その過去対象会計年度においてその所在地国に係る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日前に開始した各対象会計年度に係る繰越金額の控除制度（注２）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ａの金額が零を下回る場合には零とします。）がｂのうちに占める割合をいいます。以下同じです。）を控除した割合

ａ 再計算国別調整後対象租税額（その所在地国を所在地国とする全ての構成会社等のその過去対象会計年度に係る再計算調整後対象租税額（構成会社等の過去対象会計年度に係る調整後対象租税額に上記㈱の金額を加算した金額から上記㈠から㈣までの金額を減算した金額をいいます。）の合計額をいいます。以下同じです。）

ｂ 再計算国別グループ純所得の金額

（注２） 過去対象会計年度開始の日前に開始した各対象会計年度に係る繰越金額の控除制度

当期国別国際最低課税額に係る計算と同様、国又は地域における租税に関する法令と本税制（これに相当するも

のを含みます。）の間に生ずる過去対象会計年度に係る永久差異により、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可能性があります。この問題を解消するために、次に掲げる場合の区分に応じてそれぞれ調整方法が定められています。

(i) 国別グループ純所得の金額がある場合

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）がある場合における再計算国別実効税率の計算では、負の再計算国別調整後対象租税額を認識しないこととされています。その結果、負の再計算国別実効税率が算出されることはありません。

なお、その「負の再計算国別調整後対象租税額」は、その過去対象会計年度後の過去対象会計年度（再計算国別グループ純所得の金額がある場合に限ります。）における再計算国別実効税率の計算において、再計算国別調整後対象租税額から控除することとされています（法規38の32③一）。この場合において控除できる金額はその再計算国別調整後対象租税額を限度とします。

(ii) 国別グループ純所得の金額がない場合

過去対象会計年度において、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」の計算に係る繰越金額の控除特例（法法82の２⑨）の適用を受けている場合には、その過去対象会計年度後の対象会計年度（国別グループ純所得の金額がある場合に限ります。）における再計算国別実効税率の計算において、本特例の適用によりゼロとした「永久差異調整に係る国別国際最低課税額」を再計算国別調整後対象租税額から控除することとされています（法規38の32③二）。この場合において控除できる金額はその再計算国別調整後対象租税額を限度とします。

（注３） 不動産の譲渡に係る再計算国別国際最低課税額の特例

上記Ⅴ㈣４(8)の不動産の譲渡に係る個別計算所得等の金額の計算等の特例の適用を受ける場合にも、再計算国別国際最低課税額を計算することとされています。

具体的には、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に係る再計算国別国際最低課税額並びに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ります。（注３）において同じです。）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（提供義務免除規定の適用がある場合に限ります。）において、その対象会計年度（ロにおいて「適用対象会計年度」といいます。）に係る国別利益超過額（上記Ⅴ㈣４(8)②（注１）の「国別利益超過額」をいいます。）があることにより、その適用対象会計年度の直前の４対象会計年度の各対象会計年度（ロにおいて「調整対象会計年度」といいます。）に係る年度別損失充当額（上記Ⅴ㈣４(8)②（注２）の「年度別損失充当額」をいいます。ロにおいて同じです。）又

は年度別利益配分額（上記Ⅴ㈣４⑻②（注３）の「年度別利益配分額」をいいます。ロにおいて同じです。）があるときには、上記㈠から㈧までの金額があるか否かに関わらず、年度別損失充当額又は年度別利益配分額がある調整対象会計年度である過去対象会計年度について、次のとおり、再計算国別国際最低課税額の計算を行うこととされています（法令155の41①、法規38の33①）。

ⅰ　その過去対象会計年度に係る上記（注１）ⅰの再計算国別グループ純所得の金額は、その再計算国別グループ純所得の金額にその過去対象会計年度に係る年度別損失充当額と年度別利益配分額との合計額を加算した金額とされています。

ⅱ　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は、上記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及びその過去対象会計年度前の調整対象会計年度に係る繰延税金資産（個別計算損失金額に係るものに限ります。）を有する場合において、その繰延税金資産（その構成会社等のその過去対象会計年度及びその調整対象会計年度に係る会社等別損失充当額に対応する部分の金額に限ります。）に係る繰延対象租税額を含まないものとして計算したその再計算調整後対象租税額（上記（注１）ⅲａの「再計算調整後対象租税額」をいいます。（注４）において同じです。）の合計額とされています。

（注４）　構成会社等が上記（注３）の特例の適用を受ける場合において、本特例の適用を受ける過去対象会計年度に係る会社等別損失充当額又は会社等別利益配分額を有するときは、その構成会社等のその過去対象会計年度に係るその再計算個別計算所得等の金額及び再計算調整後対象租税額の計算については、次によることとされています（法規38の33②③）。

ⅰ　その再計算個別計算所得等の金額には、その会社等別損失充当額及びその会社等別利益配分額の合計額を含むものとされています。

ⅱ　その構成会社等がその過去対象会計年度及びその過去対象会計年度前の調整対象会計年度に係る繰延税金資産（個別計算損失金額に係るものに限ります。）を有する場合には、その再計算調整後対象租税額には、その繰延税金資産（その構成会社等のその過去対象会計年度及びその調整対象会計年度に係る会社等別損失充当額に対応する部分の金額に限ります。）に係る繰延対象租税額を含まないものとされています。

（注５）　上記（注４）の「会社等別損失充当額」とは、損失対象会計年度において上記の所在地国を所在地国とした構成会社等のその所在地国のその損失対象会計年度に係る年度別損失充当額にその構成会社等のⅰに掲げる金額がⅱに掲げる金額のうちに占める割合を乗じて計算した金額（ⅰに掲げる金額がない場合には、零）をいいます（法規38の33③一）。

ⅰ　その構成会社等のその損失対象会計年度に係る会社等別損失額

ⅱ　その損失対象会計年度に係る国別損失額（上記Ⅴ㈣４⑻②（注１）の「国別損失額」をいいます。）

（注６）　上記（注４）の「会社等別利益配分額」とは、適用対象会計年度において上記の所在地国を所在地国とする構成会社等の次に掲げる調整対象会計年度

（その構成会社等がその所在地国を所在地国としたものに限ります。（注６）において同じです。）の区分に応じそれぞれ次に定める金額をいいます（法規38の33③二）。

(i)　(ii)に掲げる調整対象会計年度以外の調整対象会計年度　その調整対象会計年度に係る年度別利益配分額にその構成会社等のａに掲げる金額がｂに掲げる金額のうちに占める割合を乗じて計算した金額（ａに掲げる金額がない場合には、零）

ａ　その構成会社等の適用対象会計年度に係る会社等別利益額

ｂ　適用対象会計年度においてその所在地国を所在地国とし、かつ、その調整対象会計年度においてその所在地国を所在地国とした全ての構成会社等のその適用対象会計年度に係る会社等別利益額の合計額

(ii)　その所在地国を所在地国とした構成会社等（適用対象会計年度に係る会社等別利益額があるものに限ります。）がない調整対象会計年度　その調整対象会計年度に係る年度別利益配分額をその調整対象会計年度においてその所在地国を所在地国とした構成会社等の数で除して計算した金額（その調整対象会計年度においてその所在地国を所在地国とした構成会社等がない場合には、零）

ハ　未分配所得国際最低課税額

上記Ⅴ㈣４⑭「課税分配法（各種投資会社等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例）」のとおり、課税分配法（上記Ⅴ㈣４⑭②の特例をいいます。ハにおいて同じです。）の対象となっている各種投資会社等の利益のうち４対象会計年度以内に分配しきれなかった残額のうちその持分保有者の持分に対応する部分については、未分配所得国際最低課税額として国際最低課税額の一部となります。

未分配所得国際最低課税額は、対象各種投資会社等（上記Ⅴ㈣４⑭②の対象各種投資会社等をいいます。ハにおいて同じです。）の各対象会計年度に係る各対象株主等（次に掲げる構成会社等をいいます。以下同じです。）に係る株主等別未分配額（次に掲げる対象株主等の区分に応じそれぞれ次に定める金額をいいます。以下同じです。）の合計額とされています（法令155の42①②二）。

(イ)　上記Ⅴ㈣４⑭②の適用株主等である構成会社等のうちその対象会計年度の３対象会計年度前の過去対象会計年度において課税分配法（上記Ⅴ㈣４⑭②イに係る部分に限ります。）の適用を受けたもの　その対象会計年度終了の時におけるその対象各種投資会社等のその過去対象会計年度に係る未分配所得額（注１）にその適用株主等のその対象会計年度に係る適用割合（注２）を乗じて計算した金額に基準税率を乗じて計算した金額

(ロ)　上記Ⅴ㈣４⑭③によりその対象会計年度（ハにおいて「不適用対象会計年度」といいます。）以後の各対象会計年度において課税分配法が適用されない構成会社等　その不適用対象会計年度の前対象会計年度終了の時におけるその対象各種投資会社等のその不適用対象会計年度の直前の３対象会計年度に係る未分配所得額（注１）の合計額にその構成会社等のその不適用対象会計年度に係る適用割合（注２）を乗じて計算した金額に基準税率を乗じて計算した金額

（注１）「未分配所得額」とは、過去対象会計年度（各対象会計年度の直前の３対象会計年度であって、対象各種投資会社等が課税分配法（上記Ⅴ㈣４⑭②ロに

係る部分に限ります。）の適用を受けたものに限ります。（注１）において「判定対象会計年度」といいます。）に係る特例適用前個別計算所得等の金額（上記Ⅴ㈣３(2)の特例適用前個別計算所得等の金額をいい、上記Ⅴ㈣４(2)から(13)までの適用がある場合にはその適用後の金額とされます。ハにおいて同じです。）のうち零を超えるものから、控除対象会計年度（その判定対象会計年度からその対象会計年度まで（その対象会計年度が不適用対象会計年度である場合には、その判定対象会計年度からその不適用対象会計年度の前対象会計年度まで）の各対象会計年度をいいます。ハにおいて同じです。）に係る次に掲げる金額を控除した残額をいいます（法令155の42②一③、法規38の34）。

(イ) 控除対象会計年度においてその対象各種投資会社等が支払った対象租税の額

(ロ) 控除対象会計年度においてその対象各種投資会社等が他の会社等（構成会社等のうち各種投資会社等に該当するものを除きます。）に支払った利益の配当の額

(ハ) 控除対象会計年度において対象各種投資会社等に対する所有持分を有する各種投資会社等に該当する構成会社等（対象株主等がその構成会社等を通じて間接にその対象各種投資会社等に対する所有持分を有する場合におけるその構成会社等に限ります。）が他の会社等（各種投資会社等に該当する構成会社等を除きます。）に支払った利益の配当の額のうち、その対象各種投資会社等の各対象会計年度に係る次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額（次に掲げる場合のいずれにも該当する場合には、次に定める金額の合計額）

i　その対象各種投資会社等の所有持分を有する他の構成会社等（各種投資会社等に限ります。）に対する所有持分の全部又は一部を当該他の会社等が有する場合　その対象会計年度において当該他の構成会社等が当該他の会社等に支払った利益の配当の額のうち、その対象各種投資会社等が当該他の構成会社等に支払った利益の配当の額（その対象各種投資会社等が課税分配法（上記Ⅴ㈣４(14)②ロに係る部分に限ります。）の適用を受けた対象会計年度に支払ったものに限ります。）に対応するものとして合理的な方法により計算した金額（当該他の会社等が２以上ある場合には、その２以上の他の会社等につきそれぞれ計算した金額の合計額）

ii　その対象各種投資会社等と他の構成会社等（各種投資会社等であって、かつ、その所有持分の全部又は一部を他の会社等が有するものに限ります。）との間に１又は２以上の会社等（各種投資会社等に該当する構成会社等に限ります。iiにおいて「介在会社等」といいます。）が介在している場合であって、当該他の会社等、当該他の構成会社等、介在会社等及びその対象各種投資会社等が所有持分の保有を通じて連鎖関係にある場合　その対象会計年度において当該他の構成会社等が当該他の会社等に支払った利益の配当の額のうち、その対象各種投資会社等が介在会社等に支払った利益の配当の額（その対象各種投資会社等が課税分配法（上記Ⅴ㈣４(14)②ロに係る部分に限

ります。）の適用を受けた対象会計年度に支払ったものに限ります。）に対応するものとして合理的な方法により計算した金額（その連鎖関係が２以上ある場合には、その２以上の連鎖関係につきそれぞれ計算した金額の合計額）

㈡　控除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場合のその下回る部分の金額

㈱　判定対象会計年度前の対象会計年度（課税分配法（上記Ⅴ㈣４⑭②ロに係る部分に限ります。）の適用を受けたものに限ります。）に係る特例適用前個別計算所得等の金額が零を下回る場合のその下回る部分の金額（㈡及び㈱により判定対象会計年度前の対象会計年度において控除されたものを除きます。）

なお、上記の零を超えるもの（（注１）において「判定対象所得」といいます。）から㈠から㈱までに掲げる金額の控除を行う場合において、判定対象会計年度が２以上あるときは、まず最も古い判定対象会計年度に係る判定対象所得からその控除を行い、なお控除しきれない金額があるときは順次新しい判定対象会計年度に係る判定対象所得からその控除を行うこととされています。

（注２）「適用割合」とは、次に掲げる割合の合計割合をいいます（法令155の42②二）。

㈠　対象各種投資会社等に対する所有持分を有する対象株主等におけるその対象各種投資会社等に係る請求権割合（上記Ⅴ㈠３の請求権割合をいいます。（注２）において同じです。）

㈡　次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める割合（次に掲げる場合のいずれにも該当する場合には、次に定める割合の合計割合）

ⅰ　対象各種投資会社等に対する所有持分を有する他の会社等（各種投資会社等に該当する構成会社等に限ります。ⅰにおいて「他の会社等」といいます。）に対する所有持分の全部又は一部を対象株主等が有する場合　対象株主等の当該他の会社等に係る請求権割合に当該他の会社等のその対象各種投資会社等に係る請求権割合を乗じて計算した割合（当該他の会社等が２以上ある場合には、その２以上の他の会社等につきそれぞれ計算した割合の合計割合）

ⅱ　対象各種投資会社等と他の会社等（各種投資会社等に該当する構成会社等（その所有持分の全部又は一部を対象株主等が有するものに限ります。）に限ります。ⅱにおいて「他の会社等」といいます。）との間に１又は２以上の会社等（各種投資会社等に該当する構成会社等に限ります。ⅱにおいて「介在会社等」といいます。）が介在している場合であって、その対象株主等、当該他の会社等、介在会社等及びその対象各種投資会社等が所有持分の保有を通じて連鎖関係にある場合　その対象株主等の当該他の会社等に係る請求権割合、当該他の会社等の介在会社等に係る請求権割合、介在会社等の他の介在会社等に係る請求権割合及び介在会社等のその対象各種投資会社等に係る請求権割合を順次乗じて計算した割合（その連鎖関係が２以上ある場合には、その２以上の連鎖関係につきそれぞれ計算した割合の合計割合）

ニ　永久差異調整に係る国別国際最低課税額

その対象会計年度に係る国別調整後対象租税額が零を下回る場合のその下回る額からその対象会計年度のその所在地国に係る特定国別調整後対象租税額（(イ)の金額から(ロ)の金額を控除した残額に基準税率を乗じて計算した金額をいいます。以下同じです。）を控除した残額をいいます（法法82の２②三ハ）。

(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損失金額の合計額

(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所得金額の合計額

永久差異調整に係る国別国際最低課税額（グループ純所得の金額がない場合）

【概要】

ある国・地域に国別グループ純所得の金額がない対象会計年度において、当該国・地域の国別調整後対象租税額が①ゼロ未満、かつ②国別調整後対象租税額が特定国別調整後対象租税額よりも低い場合には、当該国別調整後対象租税額と、特定国別調整後対象租税額の差額を、国又は地域の国際最低課税額として取り扱う。

【趣旨】

○　本税制における実効税率の計算の分子の調整後対象租税額の中には、税効果会計により生ずる法人税等調整額が含まれている。

○　税効果会計では、税法上欠損金の繰越制度のある国又は地域において、欠損金が生じた年度にその欠損金の額に対応した繰延税金資産が発生し、法人税等調整額が減算され、欠損金により所得を相殺した年度に繰延税金資産が取り崩され、法人税等調整額が加算される。

○　本制度との関係では、欠損金に係る税効果会計により、欠損金の発生年度に実効税率を押し下げ、欠損金の取崩年度に実効税率を押し上げる効果がある。

○　しかし、次の例のように、税法とGloBEルールとの間に所得計算上の永久差異（期間の経過によっても解消しない差異）があることで、税法上の欠損金の額がGloBE上の損失の額よりも大きくなる場合、繰延税金資産の取崩年度における実効税率が過大となる。

○　この将来生じる過大計上分を、繰延税金資産の発生年度において、あらかじめ「永久差異調整に係る国別国際最低課税額」として課税することとしている。

《具体例》

・特定多国籍企業グループ等の構成会社等であるＡ社について、Year 1に収入120と費用220が発生した。
・収入120のうち20は、国内税法上の特別措置により収入から除外することが認められる（GloBEルール上は収入金額に含まれる。いわゆる永久差異。）。
・Year 2には、収入220と費用100が発生したが、税法上も収入金額から除外される金額はない。
・A社の所在地国の税率は15％であり、欠損金の翌年以降への繰越しが認められる。

(Year 1)	国内税法	GloBEルール
①収入金額	100	120
(内、国内税法上で除外される収入金額)	－	(20)
②費用	220	220
③純損益（①－②）	▲120	▲100
④租税金額	0	0
⑤繰延税金資産（③×国内税率15%）	－	▲18
⑥国別調整後対象租税額（④＋⑤）	0	▲18
⑦特定国別調整後対象租税額 （※GloBEルールに係る③×基準税率15%）	－	▲15
⑧永久差異調整に係る国際最低課税額（⑦－⑥）	－	3

(Year 2)	国内税法	GloBEルール
①収入金額	220	220
②費用	100	100
③繰越欠損金	120	0
④純損益（①－②－③）	0	120
⑤租税金額	0	0
⑥繰延税金資産（③×国内税率15%）	－	18
⑦国別調整後対象租税額（⑤＋⑥）	－	18
⑧国別実効税率（⑦/④）	－	15%
⑨当期国別国際最低課税額	－	0

・Year 1の欠損▲120は、税務上の繰越欠損金として将来の課税所得を減額させる効果を持つことから、

繰延税金資産▲18（▲120×15%）を生じる。

➢欠損のうち▲100（繰延税金資産▲15（＝▲100×15%)に対応）はYear 2に生じた収益と相殺される際に解消される。

➢欠損の残りの▲20（繰延税金資産▲３（＝▲20×15%)に対応）は、国内税法上、収入から除外される20に起因しており、将来改めて収入に加算されることはないため、将来も解消されない永久差異に該当。

Year 1の繰延税金資産▲18はYear 2の国別調整後対象租税額の計算上でETRを押し上げるが、これにはYear 2にも解消されない差異20から生じた繰延税金資産３が含まれており、ETRが過大に計算(15%)される。

→仮に３が含まれなければETRは15/120=12.5%であり、Year 2に、最低税率15%との差分2.5%に対応する３(120×2.5%）の当期国別国際最低課税額が発生したはず。

→Year 1の法法82の２②三ハに掲げる金額３は、このYear 2で生じるはずだったトップアップ税額３をあらかじめ課税する効果

③　グルーピング特例

イ　概要

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です。

ただし、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（③において「特定構成会社等」といいます。）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（(ロ)の特定構成会社等に限ります。）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（(ハ)の特定構成会社等に限ります。）以外の他の特定構成会社等（(ハ)の特定構成会社等に限ります。）がある場合には当該他の特定構成会社等を含みます。）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（法法82の２②一～三）を適用することとされています（法法82の２③）。

(イ)　被少数保有構成会社等（(ロ)及び(ハ)を除きます。）

(ロ)　被少数保有親構成会社等（(ハ)を除きます。）又は被少数保有子構成会社等（(ハ)を除きます。）

(ハ)　各種投資会社等

ロ　被少数保有構成会社等

被少数保有構成会社等は、特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等以外の者にその持分の多くを所有されることが想定されます。そのため、被少数保有構成会社等に係る投資構造に影響を及ぼさないよう、特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等と被少数保有構成会社等が所在地国を同一にする場合であっても、それぞれ別個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を適用することとされています。

また、一の所在地国に複数の被少数保有親構成会社等に係るサブグループに属する被少数保有子構成会社等がある場合には、それぞれのサブグループごとに、その適用を行います。

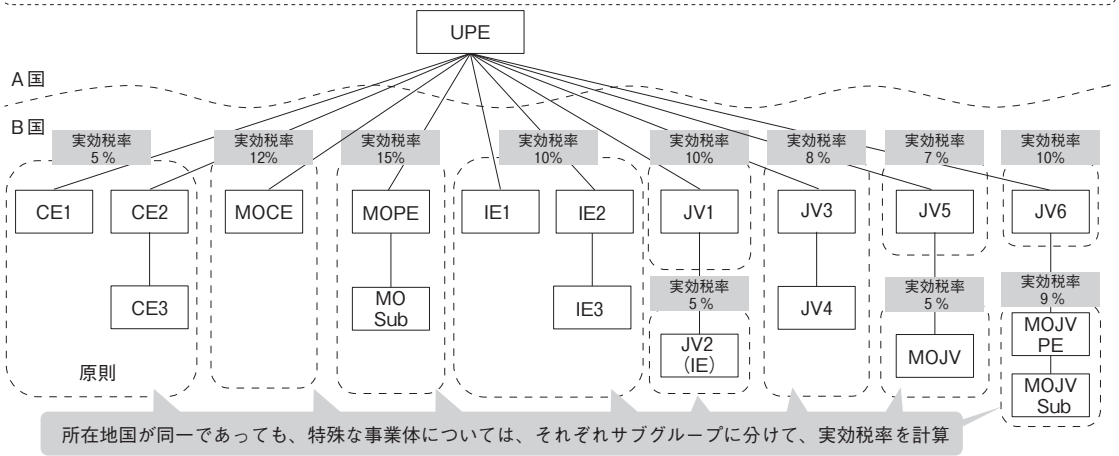
ハ　各種投資会社等

モデルルールでは、各種投資会社等の収入等は、一般的に会社等レベルで課税を受けることは稀であるという認識の下、一般的な構成会社等と区分して、構成会社等に係るグループ国際最低課税額に係る規定を適用することとされています。

なお、一の所在地国に複数の各種投資会社等がある場合には、それらを一グループとして、その適用を行います。

特殊な類型の会社等に係る実効税率及び国際最低課税額の計算

○　原則、実効税率は、同一の国又は地域に所在する全ての構成会社等の所得、税額を合算して計算。
○　しかし、以下の特殊な会社等の実効税率は、同一の国又は地域に所在する他の構成会社等とは区別して、同一類型のグループごとに合算して計算。
　➢被少数保有構成会社等グループ（被少数保有親構成会社等及びその被少数保有子構成会社等）
　➢各種投資会社等
○　加えて、共同支配会社等についても、構成会社等ではないが、構成会社等に準じ、別のグループ（共同支配会社等グループ）として共同支配会社等に係る実効税率及び国際最低課税額を国別で計算する。
○　被少数保有構成会社等グループ及び共同支配会社等グループについては、事業体の類型としては同じであっても、直接の資本関係がなければ、さらに区別して計算する。



UPE　：最終親会社等
CE　：構成会社等
MOCE　：被少数保有構成会社等
MOPE　：被少数保有親構成会社等
MO Sub：被少数保有子構成会社等
IE　：各種投資会社等
JV　：共同支配会社等
MOJV　：被少数保有共同支配会社等
MOJV PE　：被少数保有親共同支配会社等
MOJV Sub：被少数保有子共同支配会社等

⑵　無国籍構成会社等に係るグループ国際最低課税額

①　概要

次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額の合計額をいいます（法法82の２②四～六）。

イ　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（下記②イ㈡参照。①において同じです。）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　その無国籍構成会社等の㈠から㈢までの金額の合計額

㈠　その対象会計年度に係る「当期国際最低課税額」

㈡　その対象会計年度に係る「再計算国際最低課税額」

㈢　その対象会計年度に係る「未分配所得国際最低課税額」

ロ　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以上であり、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　その無国籍構成会社等の㈠及び㈡の金額の合計額

㈠　その対象会計年度に係る「再計算国際最低課税額」

㈡　その対象会計年度に係る「未分配所得国際最低課税額」

ハ　各対象会計年度において特定多国籍企業グループ等に属する無国籍構成会社等の個別計算所得金額がない場合　その無国籍構成会社等の㈠及び㈡の金額の合計額（その対象会計年度に係る調整後対象租税額が零を下回る場合のその下回る額がその対象会計年度に係る特定調整後対象租税額（下記

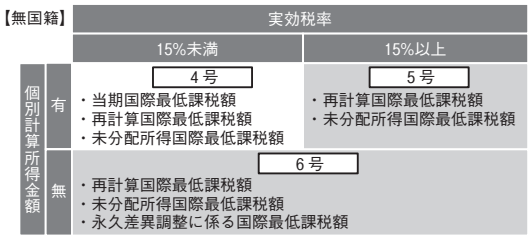
②ニ参照）を超える場合にあっては、㈠から㈢までの金額の合計額）

㈠　その対象会計年度に係る「再計算国際最低課税額」

㈡　その対象会計年度に係る「未分配所得国際最低課税額」

㈢　その対象会計年度に係る「永久差異調整に係る国際最低課税額」

構成会社等に係るグループ国際最低課税額（無国籍構成会社等に限る）



②　各種のグループ国際最低課税額

上記①における各種のグループ国際最低課税額の詳細は、次のとおりです。

イ　当期国際最低課税額

㈠の金額に㈡の割合を乗じて計算した金額をいいます。

㈠　その対象会計年度に係る個別計算所得金額

㈡　基準税率からその対象会計年度に係る無国籍構成会社等実効税率（その対象会計年度に係る調整後対象租税額（その対象会計年度に係る調整後対象租税額が零を超え、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調整後対象租税額が零を下回る場合には零とします。）がその対象会計年度に係る個別計算所得金額のうちに占める割合をいいます。以下同じです。）を控除した割合

（注）　無国籍構成会社等実効税率の計算における「繰越金額の控除制度」

国又は地域における租税に関する法令と本税制（これに相当するものを含みます。）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無国籍構成会社等実効税率が計上される可能性があります。この問題を解消するために、次に掲げる場合の区分に応じてそれぞれ調整方法が定められています。

ⅰ　個別計算所得金額がある場合

負の調整後対象租税額（調整後対象租税額が零を下回る部分の金額）がある場合における無国籍構成会社等実効税率の計算では、負の調整後対象租税額を認識しないこととされています。その結果、負の無国籍構成会社等実効税率が算出されることはありません。

なお、その「負の調整後対象租税額」は、翌対象会計年度以降の対象会計年度（個別計算所得金額がある場合に限ります。）における無国籍構成会社等実効税率の計算において、調整後対象租税額から控除することとされています（法令155の43一）。この場合において控除できる金額はその調整後対象租税額を限度としま

す。

ii　個別計算所得金額がない場合

原則、その対象会計年度に係る「永久差異調整に係る国際最低課税額」の計算において調整を行うこととされています。

ただし、繰越控除特例（法法82の２⑨）の適用により、その「永久差異調整に係る国際最低課税額」をゼロとすることができます。

なお、その「永久差異調整に係る国際最低課税額」は、翌対象会計年度以降の対象会計年度（個別計算所得金額がある場合に限ります。）における無国籍構成会社等実効税率の計算において、調整後対象租税額から控除することとされています（法令155の43二）。この場合において控除できる金額はその調整後対象租税額を限度とします。

ロ　再計算国際最低課税額

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（ロにおいて「調整済額」といいます。）がある場合には、その残額からその調整済額を控除した残額）をいいます（法令155の44①）。

㈠　その過去対象会計年度に係る納付すべき対象租税の額（調整後対象租税額に含まれていたものに限ります。）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（法令155の44①一）

㈡　その過去対象会計年度に係る当期純損益金額に係る当期法人税等の額（被配分当期対象租税額がある場合にはその金額を加算した金額）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（法令155の44①二）

㈢　適用税率の引下げにより過去対象会計年度の当期純損益金額に係る繰延税金負債につきその過去対象会計年度後の対象会計年度において計上された繰延税金負債に相当する金額（引下げ後の適用税率が基準税率を下回る場合におけるその金額に限ります。）（法令155の44①三、法規38の35①一）

㈣　取戻繰延税金負債（過去対象会計年度に計上された繰延税金負債に係る繰延対象租税額のうちその過去対象会計年度の５対象会計年度後の対象会計年度終了の日までに取り崩されなかった繰延税金負債に係る部分の金額をいい、次に掲げる金額に係る部分の金額を除きます。）に相当する金額（所有持分の移転により特定多国籍企業グループ等に属しないこととなった構成会社等に係る金額を除きます。）（法令155の44①三、法規38の35①二）

i　法人税又は法人税に相当する税に関する法令における有形資産に対する償却の方法を定める規定により損金の額に算入される金額

ii　国等の認可（これに準ずるものを含みます。）を要する不動産の使用又は天然資源の開発に関する費用の額その他これらに相当する費用の額

iii　研究開発費の額その他これに相当する費用の額

iv　施設又は設備の廃止又は修復に要すると認められる費用の額その他これらに類する費用の額

v　資産又は負債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、又は下回る場合におけるその超える部分の金額又はその下回る部分の金額で利益の額としている金額

vi　会計機能通貨とその会計機能通貨以外の通貨との間の為替相場の変動による利益の額

vii　保険会社等（会社等であって、保険業法第２条第２項（定義）に規定する保険会社若しくはこれに準ずるもの又は我が国以外の国若しくは地域におけるこれらに相当するものをいいます。）に係る次に掲げる金額

(i)　保険契約に基づく将来の債務の履行に備えるために準備金として繰り入れた金額のうち法人税又は法人税に相当する税に関する法令の規定により損金の額に算入される金額

(ii)　保険契約を締結するために要した費用（これに準ずるものを含みます。）の額

viii　会社等の所在地国にある有形資産を譲渡した場合において、租税特別措置法第65条の７（特定の資産の買換えの場合の課税の特例）若しくはこれに準ずる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の適用を受けるときにおけるその譲渡に係る利益の額その他これに類する利益の額

ix　ｉからviiiまでに掲げる金額に係る会計処理の変更に伴い発生する費用の額又は利益の額

(ホ)　過去対象会計年度（(ホ)において「還付所得過去対象会計年度」といいます。）後の対象会計年度（(ホ)において「欠損過去対象会計年度」といいます。）において欠損の金額がある場合において、欠損金の繰戻還付に係る還付金の額（その還付所得過去対象会計年度に係るものに限ります。）があるときにおけるその欠損過去対象会計年度の上記Ⅴ(ヘ)２(5)③ロに掲げる金額（その欠損の金額が欠損過去対象会計年度後の対象会計年度に繰り越されるとしたならば計上されることとなる繰延税金負債に相当する金額）（法令155の44①四、法規38の32②）

（注１）　再計算当期国際最低課税額

過去対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等に属する無国籍構成会社等の再計算実効税率（その過去対象会計年度に係る再計算調整後対象租税額（無国籍構成会社等の過去対象会計年度に係る調整後対象租税額に上記(ホ)の金額を加算した金額から上記(イ)から(ニ)までの金額を減算した金額をいいます。（注２）までにおいて同じです。）（その過去対象会計年度に係る再計算調整後対象租税額が零を超え、かつ、その過去対象会計年度においてその無国籍構成会社等の再計算個別計算所得金額がある場合において、その過去対象会計年度開始の日前に開始した各対象会計年度に係る「繰越金額の控除制度」の適用がある場合にはその適用後の金額とし、その過去対象会計年度に係る再計算調整後対象租税額が零を下回る場合には零とします。）が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うちに占める割合をいいます。以下同じです。）が基準税率を下回り、かつ、その過去対象会計年度においてその無国籍構成会社等の再計算個別計算所得金額がある場合におけるｉの金額にⅱの割合を乗じて計算した金額をいいます（法令155の44②③）。

ｉ　その過去対象会計年度に係る再計算個別計算所得金額（無国籍構成会社等の過去対象会計年度に係る個別

計算所得等の金額（各対象会計年度においてその過去対象会計年度に係る当期純損益金額が過大又は過少であることが判明した場合にあっては、その訂正をした又はその訂正をしたならば算出されることとなる当期純損益金額に基づいた個別計算所得等の金額）のうち、当該金額が零を超える場合におけるその超える部分の金額をいいます。）

ⅱ　基準税率からその過去対象会計年度に係る再計算実効税率を控除した割合

（注２）　過去対象会計年度開始の日前に開始した各対象会計年度に係る「繰越金額の控除制度」

国又は地域における租税に関する法令と本税制（これに相当するものを含みます。）の間に生ずる過去対象会計年度に係る永久差異により、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実効税率が計上される可能性があります。この問題を解消するために、次に掲げる場合の区分に応じてそれぞれ調整方法が定められています。

ⅰ　個別計算所得金額がある場合

負の再計算調整後対象租税額（再計算調整後対象租税額が零を下回る部分の金額）がある場合における再計算実効税率の計算では、負の再計算調整後対象租税額を認識しないこととされています。その結果、負の再計算実効税率が算出されることはありません。

なお、その「負の再計算調整後対象租税額」は、その過去対象会計年度後の過去対象会計年度（再計算個別計算所得金額がある場合に限ります。）における再計算実効税率の計算において、再計算調整後対象租税額から控除することとされています（法規38の35③一）。この場合において控除できる金額はその再計算調整後対象租税額を限度とします。

ⅱ　個別計算所得金額がない場合

過去対象会計年度において、「永久差異調整に係る国際最低課税額」の計算に係る繰越金額の控除特例（法法82の２⑨）の適用を受けている場合には、過去対象会計年度後の対象会計年度（個別計算所得金額がある場合に限ります。）における再計算実効税率の計算において、本特例の適用によりゼロとした「永久差異調整に係る国際最低課税額」を再計算調整後対象租税額から控除することとされています（法規38の35③二）。この場合において控除できる金額はその再計算調整後対象租税額を限度とします。

（注３）　不動産の譲渡に係る再計算国際最低課税額の特例

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（再計算国際最低課税額及び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ります。（注３）において同じです。）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（提供義務免除規定の適用がある場合に限ります。）には、上記⑴②ロ（注３）「不動産の譲渡に係る再計算国別国際最低課税額の特例」と同様の特例の適用があることとされています（法令155の44④～⑦）。

ハ　未分配所得国際最低課税額

無国籍構成会社等に係る未分配所得国際最低課税額については、構成会社等に係る未分配所得国際最低課税額と同様とされています（法令155の45）。

ニ　永久差異調整に係る国際最低課税額

その対象会計年度に係る調整後対象租税額が零を下回る場合のその下回る額からその対象会計年度に係る特定調整後対象租税額（その無国籍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に基準税率を乗じて計算した金額をいいます。）を控除した残額をいいます（法法82の２②六ハ）。

⑶　みなし繰延税金資産相当額がある場合における国別調整後対象租税額等の計算の特例

①　特例の趣旨

構成会社等が法人所得税のない又は繰越欠損金を認めていない国又は地域に所在するために損失に係る繰延税金資産が計上されないこと等への対応として、繰延対象租税額の代わりに、国又は地域の国別グループ純損失の金額に基準税率を乗じて計算した繰延税金資産に相当する額をその後の国別グループ純所得の金額が生じた対象会計年度の国別調整後対象租税額に含めることができる特例が設けられています。

本特例を選択する場合は、構成会社等に係る移行対象会計年度において、本特例の適用を受けようとする旨を含む特定多国籍企業グループ等報告事項等の提出をしなければならないこととされています。

②　概要

特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度（その特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等又は無国籍構成会社等に係る移行対象会計年度に限ります。）に係る特定多国籍企業グループ等報告事項等（その構成会社等及びその構成会社等の所在地国（適格分配時課税制度を有する所在地国を除きます。⑶において同じです。）を所在地国とする他の構成会社等又はその無国籍構成会社等の調整後対象租税額並びにその所在地国に係る国別調整後対象租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ります。②において同じです。）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（提供義務免除規定の適用がある場合に限ります。）には、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及び当該他の構成会社等又はその無国籍構成会社等の調整後対象租税額並びにその所在地国に係る国別調整後対象租税額の計算については、次によることとされています（法規38の40①）。

イ　その構成会社等及び当該他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調整後対象租税額には、その対象会計年度以後の各対象会計年度に係る繰延対象租税額を含まないものとされています（法規38の40①一）。

ロ　その対象会計年度以後の各対象会計年度（その所在地国に係る国別グループ純所得の金額がある対象会計年度に限ります。ロにおいて同じです。）のその所在地国に係る国別調整後対象租税額には、その対象会計年度以後の各対象会計年度のその所在地国に係るみなし繰延税金資産相当額（過去対象会計年度ごとにその所在地国に係る国別グループ純損失の金額（その構成会社等及び当該他の構成会社等の個別計算損失金額の合計額からその構成会社等及び当該他の構成会社等の個別計算所得金額の合計額を控除した残額をいいます。）に基準税率を乗じて計算した金額の合計額（過去対象会計年度において本特例（ロに係る部分に限ります。）の適用によりその所在地国に係る国別調整後対象租税額に含むものとさ

れた金額がある場合には、その合計額からその含むものとされた金額の合計額を控除した残額）をいいます。以下同じです。）（そのみなし繰延税金資産相当額がその国別グループ純所得の金額に基準税率を乗じて計算した金額を超える場合には、その超える部分の金額を控除した残額）を含むものとされています（法規38の40①二）。

ハ　その無国籍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調整後対象租税額には、その対象会計年度以後の各対象会計年度に係る繰延対象租税額を含まないものとし、その無国籍構成会社等のその対象会計年度以後の各対象会計年度（その無国籍構成会社等の個別計算所得金額がある対象会計年度に限ります。）に係る無国籍みなし繰延税金資産相当額（過去対象会計年度ごとにその無国籍構成会社等の個別計算損失金額に基準税率を乗じて計算した金額の合計額（過去対象会計年度において本特例（ハに係る部分に限ります。）の適用により調整後対象租税額に含むものとされた金額がある場合には、その合計額からその含むものとされた金額の合計額を控除した残額）をいいます。以下同じです。）（その無国籍みなし繰延税金資産相当額がその個別計算所得金額に基準税率を乗じて計算した金額を超える場合には、その超える部分の金額を控除した残額）を含むものとされています（法規38の40①三）。

③　過去対象会計年度において本特例の適用を受けた場合における再計算国別調整後対象租税額

構成会社等の過去対象会計年度において本特例（上記②ロに係る部分に限ります。）の適用を受けた場合における上記⑴②ロの適用については、その過去対象会計年度のその構成会社等の所在地国に係る再計算国別調整後対象租税額には、その過去対象会計年度のその所在地国に係るみなし繰延税金資産相当額（そのみなし繰延税金資産相当額がその過去対象会計年度のその所在地国に係る国別グループ純所得の金額に基準税率を乗じて計算した金額を超える場合には、その超える部分の金額を控除した残額）を含むものとされています（法規38の40②）。

④　本特例の取りやめ

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又は無国籍構成会社等の調整後対象租税額並びにその所在地国に係る国別調整後対象租税額の計算につき本特例の適用を受けることをやめようとする旨を含むものに限ります。④において同じです。）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（提供義務免除規定の適用がある場合に限ります。）には、その対象会計年度以後の各対象会計年度において、本特例は、適用しないこととされています。この場合において、その対象会計年度以後の各対象会計年度のその所在地国に係るみなし繰延税金資産相当額又はその無国籍構成会社等の無国籍みなし繰延税金資産相当額は零とされています（法規38の40③）。

⑤　構成会社等の類型ごとの選択

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（⑤において「特定構成会社等」といいます。）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（ロに掲げる特定構成会社等に限ります。）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（ハに掲

げる特定構成会社等に限ります。）以外の他の特定構成会社等（ハに掲げる特定構成会社等に限ります。）がある場合には当該他の特定構成会社等を含みます。）ごとに上記②から④までを適用することとされています（法規38の40④）。

イ　被少数保有構成会社等（ロ及びハに掲げるものを除きます。）

ロ　被少数保有親構成会社等（ハに掲げるものを除きます。）又は被少数保有子構成会社等（ハに掲げるものを除きます。）

ハ　各種投資会社等

ニ　導管会社等に該当する最終親会社等

⑷　適格分配時課税制度を有する所在地国に係る国別調整後対象租税額等の計算の特例

①　特例の趣旨

適格分配時課税制度を有する所在地国においては、利益が稼得されたときではなく、その利益が株主等に分配されたときに税額が生じることから、利益の稼得時の対象会計年度に係る実効税率は零又は著しく低いものとなり得ます。他方で、利益の分配時の対象会計年度に係る実効税率は著しく高いものとなり得ます。

そこで、利益の稼得時から４対象会計年度以内にその分配が行われることを条件に、利益とそれに課される税額の認識時期の差異を調整する特例が設けられています。

②　概要

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（構成会社等の所在地国（適格分配時課税制度を有する所在地国に限ります。⑷において同じです。）に係る国別調整後対象租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ります。②において同じです。）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（提供義務免除規定の適用がある場合に限ります。）におけるその対象会計年度のその所在地国に係る国別調整後対象租税額の計算については、その所在地国に係る国別調整後対象租税額には、その対象会計年度のその所在地国に係るみなし分配税額（次に掲げる金額のうちいずれか少ない金額をいいます。以下同じです。）を含むものとされています（法規38の41①）。

イ　その構成会社等及びその所在地国を所在地国とする他の構成会社等のその対象会計年度において生じた適格分配時課税制度の対象となる利益の全部を分配するとしたならばその利益に対して課されることとなる法人税に相当する税の額の合計額

ロ　その対象会計年度において、本特例の適用がないものとして計算した場合におけるその対象会計年度のその所在地国に係る上記⑴②イ(ハ)の割合に相当する割合にその対象会計年度のその所在地国に係る国別グループ純所得の金額を乗じて計算した金額

③　過去対象会計年度において本特例の適用を受けた場合における再計算国別調整後対象租税額

構成会社等の過去対象会計年度において本特例の適用を受けた場合における上記⑴②ロの適用については、その過去対象会計年度のその構成会社等の所在地国に係る再計算国別調整後対象租税額には、その過去対象会計年度のその所在地国に係るみなし分配税額を含むものとされています（法規38の41②）。

④　４対象会計年度前の過去対象会計年度に本特例の適用を受けた場合における再計算国別国際最低課税額

構成会社等の過去対象会計年度（各対象会計年度の４対象会計年度前の過去対象会計年度に限ります。）において本特例の適用を受けた場合で、かつ、その構成会社等の所在地国に係る繰延みなし分配税額がある場合における上記⑴②ロの適用については、上記③に

かかわらず、次によることとされています（法規38の41③）。

イ　その過去対象会計年度のその所在地国に係る繰延みなし分配税額がある場合には、その過去対象会計年度に係る上記⑴②ロ㈠から㈬までの金額があるものとされています。つまり、上記⑴②ロ㈠から㈬までの金額がある場合に限り再計算国別国際最低課税額の計算が行われることになるため、その過去対象会計年度において本特例の適用を受けた場合で、かつ、その所在地国に係る繰延みなし分配税額がある場合についても再計算国別国際最低課税額の計算が行われることになります（法規38の41③一）。

ロ　その過去対象会計年度のその所在地国に係る再計算国別調整後対象租税額には、その過去対象会計年度のその所在地国に係るみなし分配税額を含むものとし、その過去対象会計年度のその所在地国に係る繰延みなし分配税額を含まないものとされています（法規38の41③二）。

⑤　繰延みなし分配税額

繰延みなし分配税額とは、次に掲げる金額をいいます（法規38の41④）。なお、繰延みなし分配税額は、対象会計年度ごとに管理することとされています。

イ　各対象会計年度（本特例の適用を受ける対象会計年度に限ります。）に係る構成会社等の所在地国に係るみなし分配税額

ロ　過去対象会計年度（イの対象会計年度の直前の４対象会計年度であって、本特例の適用を受けた過去対象会計年度に限ります。）に係る構成会社等の所在地国に係るみなし分配税額（過去対象会計年度において控除された次に掲げる金額を除きます。）からその対象会計年度に係る次に掲げる金額を控除（注）した残額

㈠　その構成会社等及びその所在地国を所在地国とする他の構成会社等がその対象会計年度において支払った適格分配時課税制度により課される税の額（分配のあった又は分配があったものとみなされる利益に対して課された部分に限ります。）の合計額

㈡　その構成会社等及び㈠の他の構成会社等のその対象会計年度に係る個別計算損失金額の合計額からその構成会社等及び当該他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を控除した残額に基準税率を乗じて計算した金額

㈢　過去対象会計年度において控除しきれなかった㈡に掲げる金額の合計額（その後の対象会計年度において控除された金額を除きます。）

（注）㈠から㈢までに掲げる金額の控除については、まず㈠に掲げる金額の控除をし、次に㈡に掲げる金額の控除をした後において、㈢に掲げる金額の控除をするものとし、ロの過去対象会計年度が２以上ある場合には、まず最も古い過去対象会計年度のその所在地国に係るみなし分配税額からこれらの控除をし、なお控除しきれない金額があるときは順次新しい過去対象会計年度のその所在地国に係るみなし分配税額からこれらの控除をするものとされています（法規38の41⑤）。

⑥　みなし分配税額から控除された適格分配時課税制度により課される税の額がある場合の国別調整後対象租税額

構成会社等の各対象会計年度において上記⑤ロの適用を受ける場合には、その対象会計年度のその構成会社等の所在地国に係る国別調整後対象租税額には、上記⑤ロにより控除される上記⑤ロ㈠に掲げる金額を含まないものとし、その構成会社等の過去対象会計年度において上記⑤ロの適用を受けた場合における上記⑴②ロの適用については、その過去対象会計年度のその所在地国に係る再計算国別調整後対象租税額には、上記⑤ロにより控除

された上記⑤ロ(イ)に掲げる金額を含まないものとされています（法規38の41⑥）。

この規定は、上記⑤ロ(イ)に掲げる金額が、過去対象会計年度に係るその所在地国に係るみなし分配税額からの控除とその対象会計年度のその所在地国に係る国別調整後対象租税額の両方において二重に考慮されないように設けられています。

（参考） モデルルールでは、その所在地国に所在する構成会社等が特定多国籍企業グループから離脱した場合又はその所在地国に所在する構成会社等の資産の実質的全部が特定多国籍企業グループ外若しくはその所在地国外に移転した場合には、本特例を選択した対象会計年度に係る再計算国別国際最低課税額を計算しなければならないとされ、その後のその所在地に係るその対象会計年度の国別グループ純所得や国別調整後対象租税額等について、これらの構成会社等に帰せられる割合で減額しなければならないこととされています。しかしながら、その後に再計算国別国際最低課税額の計算を求められる他の要因が生じた場合の適用関係が明らかにされていないため、今般の改正においては、構成会社等が特定多国籍企業グループから離脱した場合等の再計算国別国際最低課税額の計算については規定されていません。今後、その適用関係が明らかになった段階で対応を行っていく予定です。

(5) 各種投資会社等に係る国際最低課税額の計算の特例

① 特例の趣旨

各種投資会社等に係る課税の中立性を維持することを目的として、その各種投資会社等の個別計算所得等の金額や調整後対象租税額等のうち、少数株主が有するその各種投資会社等に対する持分に帰せられる部分の金額は除外し、最終親会社等が有するその各種投資会社等に対する持分に帰せられる部分の金額に限定した上で国際最低課税額の計算を行うこととされています。

② 各種投資会社等の所在地国に係る国別実効税率等の計算

イ 概要

構成会社等が各種投資会社等に該当する場合には、その構成会社等の各対象会計年度に係る個別計算所得等の金額、調整後対象租税額（被配分当期対象租税額を除きます。）及び実質ベース所得除外額には、これらの金額にその構成会社等に係る最終親会社等以外の者に帰せられる割合をそれぞれ乗じて計算した金額を含まないものとして、国別実効税率又は無国籍構成会社等実効税率、当期国別国際最低課税額又は当期国際最低課税額及び下記(ニ)の会社等別国際最低課税額（下記(ニ)1(1)①及び(2)①に掲げる金額に限ります。）の計算を行うものとされています（法令155の53①）。

ロ 最終親会社等以外の者に帰せられる割合

上記イの構成会社等に係る最終親会社等以外の者に帰せられる割合とは、(イ)に掲げる金額が(ロ)に掲げる金額のうちに占める割合をいいます（法規38の42①）。

(イ) 次に定めるところにより作成されるその最終親会社等の各対象会計年度に係る連結財務諸表（下記(ニ)2(1)①イ(ロ)の連結財務諸表をいいます。(5)において同じです。）において非支配株主帰属額（下記(ニ)2(1)①イ(ロ)の非支配株主帰属額をいいます。(5)において同じです。）として記載される金額

ⅰ その最終親会社等及びその構成会社等のみを連結対象会社等（下記(ニ)2(1)①イ(ロ)ⅰ(ⅰ)の連結対象会社等をいいます。(5)において同じです。）とみなします。

ⅱ (ロ)に掲げる金額をその構成会社等のその対象会計年度に係る税引後当期純損益金額とみなします。

iii　その最終親会社等とその構成会社等との間の取引はないものとみなします。

iv　その構成会社等がその対象会計年度において各種投資会社等に係る当期純損益金額の特例（上記Ⅴ㈣2⑾②イに係る部分に限ります。）の適用を受ける場合における上記Ⅴ㈣2⑾②の適用株主等が直接又は上記Ⅴ㈣2⑾②イ㈡ⅰの他の会社等若しくは上記Ⅴ㈣2⑾②イ㈡ⅱの他の会社等及び介在会社等を通じて間接に有するその構成会社等に対する持分はないものとみなします。

vi　その構成会社等がその対象会計年度において課税分配法（上記Ⅴ㈣3⑭②ロに係る部分に限ります。）の適用を受ける場合における上記Ⅴ㈣3⑭②ロの適用株主等が直接又は上記Ⅴ㈣3⑭②（注４）ロ㈠の他の会社等若しくは上記Ⅴ㈣3⑭②（注４）ロ㈡の他の会社等及び介在会社等を通じて間接に有するその構成会社等に対する持分はないものとみなします。

㈡　その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（各種投資会社等に限ります。）の㈠の対象会計年度に係る個別計算所得金額の合計額（その構成会社等が無国籍構成会社等に該当する場合には、そ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）

③　各種投資会社等の所在地国に係る再計算国別実効税率等の計算

イ　概要

構成会社等が各種投資会社等に該当する場合には、その構成会社等の過去対象会計年度に係る再計算個別計算所得等の金額又は上記⑵②ロ（注１）ⅰの再計算個別計算所得金額、上記⑴②ロ（注１）ⅲａの再計算調整後対象租税額（その過去対象会計年度に係る被配分当期対象租税額を除きます。）又は上記⑵②ロ（注１）の再計算調整後対象租税額（その過去対象会計年度に係る被配分当期対象租税額を除きます。）及び実質ベース所得除外額には、これらの金額にその構成会社等に係る最終親会社等以外の者に帰せられる割合をそれぞれ乗じて計算した金額を含まないものとして、再計算国別実効税率又は再計算実効税率、再計算国別国際最低課税額又は再計算国際最低課税額及び下記㈡の会社等別国際最低課税額（下記㈡1⑶①に掲げる金額に限ります。）の計算を行うものとされています。

ロ　最終親会社等以外の者に帰せられる割合

上記イの構成会社等に係る最終親会社等以外の者に帰せられる割合とは、㈠に掲げる金額が㈡に掲げる金額のうちに占める割合をいいます（法規38の42②）。

㈠　次に定めるところにより作成されるその最終親会社等の過去対象会計年度に係る連結財務諸表において非支配株主帰属額として記載される金額

ⅰ　その最終親会社等及びその構成会社等のみを連結対象会社等とみなします。

ⅱ　㈡に掲げる金額をその構成会社等のその過去対象会計年度に係る税引後当期純損益金額とみなします。

iii　その最終親会社等とその構成会社等との間の取引はないものとみなします。

iv　その構成会社等がその過去対象会計年度において各種投資会社等に係る当期純損益金額の特例（上記Ⅴ㈣2⑾②イに係る部分に限ります。）の適用を受けた場合における上記Ⅴ㈣2⑾②の適用株主等が直接又は上記Ⅴ㈣2⑾②イ㈡ⅰの他の会社等若しくは上記Ⅴ㈣2⑾②イ㈡ⅱの他の会社等及び介在会社等を通じて間接に有していたその構成会社等に対する持分はないものとみなします。

vi　その構成会社等がその過去対象会計

年度において課税分配法（上記Ⅴ㈣3⑭②ロに係る部分に限ります。）の適用を受けた場合における上記Ⅴ㈣3⑭②ロの適用株主等が直接又は上記Ⅴ㈣3⑭②（注４）ロ㈠の他の会社等若しくは上記Ⅴ㈣3⑭②（注４）ロ㈡の他の会社等及び介在会社等を通じて間接に有していたその構成会社等に対する持分はないものとみなします。

㈡　その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（各種投資会社等に限ります。）の㈠の過去対象会計年度に係る上記⑴②ロ（注１）ⅰａの再計算個別計算所得金額の合計額（その構成会社等が無国籍構成会社等に該当する場合には、その構成会社等のその過去対象会計年度に係る上記⑵②ロ（注１）ⅰの再計算個別計算所得金額）

④　恒久的施設等を有する構成会社等が各種投資会社等に該当する場合におけるその恒久的施設等の所在地国に係る国別実効税率等の計算

恒久的施設等を有する構成会社等が各種投資会社等に該当する場合におけるその恒久的施設等の所在地国に係る国別実効税率又は無国籍構成会社等実効税率、その所在地国に係る当期国別国際最低課税額又は当期国際最低課税額及び下記㈡の会社等別国際最低課税額（下記㈡1⑴①及び⑵①に掲げる金額に限ります。）の計算についても、基本的に上記②と同様とされています（法規38の42④において準用する法規38の42①）。

この場合におけるその構成会社等に係る最終親会社等以外の者に帰せられる割合とは、イに掲げる金額がロに掲げる金額のうちに占める割合をいいます。

イ　㈠から㈢までに定めるところにより作成されるその最終親会社等の各対象会計年度に係る連結財務諸表において非支配株主帰属額として記載される金額

㈠　その最終親会社等及びその構成会社等のみを連結対象会社等とみなします。

㈡　ロに掲げる金額をその構成会社等のその対象会計年度に係る税引後当期純損益金額とみなします。

㈢　その最終親会社等とその構成会社等との間の取引はないものとみなします。

ロ　その恒久的施設等及びその恒久的施設等の所在地国を所在地国とする他の構成会社等（各種投資会社等に限ります。）のイの対象会計年度に係る個別計算所得金額の合計額（その恒久的施設等が無国籍構成会社等に該当する場合には、その恒久的施設等のその対象会計年度に係る個別計算所得金額）

⑤　恒久的施設等を有する構成会社等が各種投資会社等に該当する場合におけるその恒久的施設等の所在地国に係る再計算国別実効税率等の計算

恒久的施設等を有する構成会社等が各種投資会社等に該当する場合におけるその恒久的施設等の所在地国に係る再計算国別実効税率又は再計算実効税率、その所在地国に係る再計算国別国際最低課税額又は再計算国際最低課税額及び下記㈡の会社等別国際最低課税額（下記㈡1⑶①に掲げる金額に限ります。）の計算についても、基本的に上記③と同様とされています（法規38の42④において準用する法規38の42②）。

この場合におけるその構成会社等に係る最終親会社等以外の者に帰せられる割合とは、イに掲げる金額がロに掲げる金額のうちに占める割合をいいます。

イ　㈠から㈢までに定めるところにより作成されるその最終親会社等の過去対象会計年度に係る連結財務諸表において非支配株主帰属額として記載される金額

㈠　その最終親会社等及びその構成会社等のみを連結対象会社等とみなします。

㈡　ロに掲げる金額をその構成会社等のその過去対象会計年度に係る税引後当期純損益金額とみなします。

㈢　その最終親会社等とその構成会社等との間の取引はないものとみなします。

ロ　その恒久的施設等及びその恒久的施設等の所在地国を所在地国とする他の構成会社等（各種投資会社等に限ります。）のイの過去対象会計年度に係る上記(1)②ロ（注１）(i)aの再計算個別計算所得金額の合計額（その恒久的施設等が無国籍構成会社等に該当する場合には、その恒久的施設等のその過去対象会計年度に係る上記(2)②ロ（注１）iの再計算個別計算所得金額）

(6)　当期国別国際最低課税額に係る適用免除基準

①　概要

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きます。(6)において同じです。）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場合には、その対象会計年度のその構成会社等の所在地国に係る「当期国別国際最低課税額」（上記(1)①イ㈠参照）は、零とする特例が設けられています（法法82の２⑥、法令155の54、法規38の43）。

なお、無国籍構成会社等に対する本特例の適用は認められていません。

イ　収入金額要件

その構成会社等の所在地国における次に掲げる金額の合計額を適用対象会計年度（本特例の適用を受けようとする対象会計年度をいいます。(6)において同じです。）及び直前２対象会計年度（その適用対象会計年度の直前の２対象会計年度をいいます。(6)において同じです。）の数で除して計算した金額が1,000万ユーロを本邦通貨表示の金額に換算した金額に満たないこと。

㈠　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きます。）の所在地国を所在地国とする全ての構成会社等（各種投資会社等を除きます。）のその適用対象会計年度に係る収入金額（その収入金額につき利益の配当の額その他に関する一定の調整を加えた金額（下記②参照）（その期間が１年でない対象会計年度にあっては、その金額をその対象会計年度の月数で除し、これに12を乗じて計算した金額）に限ります。㈡において同じです。）の合計額

㈡　㈠における全ての構成会社等のその直前２対象会計年度に係る収入金額の合計額

ロ　所得金額要件

その構成会社等の所在地国における適用対象会計年度に係る所在地国所得等の金額（㈠に掲げる金額から㈡に掲げる金額を減算した金額（その期間が１年でない対象会計年度にあっては、その金額をその対象会計年度の月数で除し、これに12を乗じて計算した金額）をいいます。ロにおいて同じです。）と直前２対象会計年度に係る所在地国所得等の金額の合計額をその適用対象会計年度及びその直前２対象会計年度の数で除して計算した金額が100万ユーロを本邦通貨表示の金額に換算した金額に満たないこと。

㈠　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きます。）の所在地国を所在地国とする全ての構成会社等（各種投資会社等を除きます。）の各対象会計年度に係る個別計算所得金額の合計額

㈡　㈠における全ての構成会社等の各対象会計年度に係る個別計算損失金額の合計額

（注１）　上記イ及びロにおける月数は、暦に従って計算し、１月に満たない端数を生じたときは、これを１月とします。

（注２）　構成会社等の直前２対象会計年度の

うちにⅰ又はⅱに掲げるいずれかの対象会計年度がある場合には、その直前２対象会計年度からその対象会計年度を除いたところにより適用免除基準を適用することとされています（法規38の43③）。

ⅰ　適用対象会計年度におけるその構成会社等（各種投資会社等を除きます。）の所在地国を所在地国とする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（各種投資会社等を除きます。）がないその適用対象会計年度前の対象会計年度

ⅱ　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きます。）の所在地国を所在地国とする全ての構成会社等（各種投資会社等を除きます。）がその事業活動を行っていない対象会計年度

適用免除基準（デミニマス除外）

概　要

○　仮に実効税率が15%未満であったとしても当期国別国際最低課税額が僅少であると考えられる一定の場合において、特定多国籍企業グループ等の選択により、当期国別国際最低課税額を零とみなすことができる「適用免除基準（デミニマス除外）」が設けられている。

※　各種投資会社等や無国籍会社等については、デミニマス除外の適用がない。

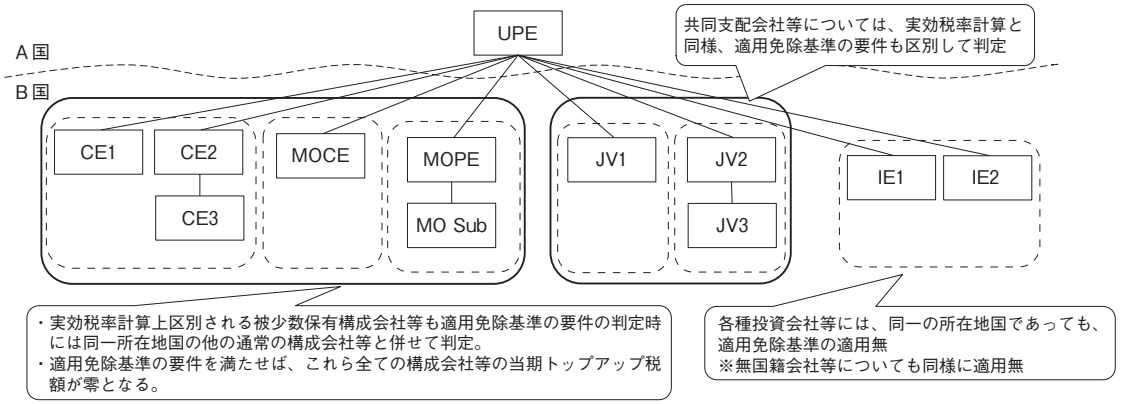
適用要件

○　適用免除基準（デミニマス除外）は、以下の要件のいずれも満たす場合に適用することができる。

①　３年平均で計算される国別の一定の収入が、1,000万ユーロ未満であること

②　３年平均で計算される国別の一定の所得が、100万ユーロ未満であること

※　被少数保有構成会社等又は被少数保有共同支配会社等は、実効税率の計算では区別されるが、適用免除基準の要件の判定では区別されない。



②　収入金額要件に係る収入金額の計算

収入金額要件に係る収入金額は、構成会社等の適用対象会計年度に係る収入金額（売上金額、収入金額その他の収益の額の合計額をいいます。②において同じです。）につき、上記㈣**2**及び**3**（法令155の16～155の18）の例により計算した金額とされています（法規38の43①）。

なお、例によることとされるこれらの規定はネット概念である個別計算所得等の金額の計算に関するものであるため、グロス概念である収入を算出するための種々の読替規定が措置されています。

すなわち、次に掲げる内容にしたがって計算される構成会社等個別計算所得等の金額とされています。

イ　構成会社等個別計算所得等の金額に係る加算調整額については、法人税法施行令第

155条の18第２項第５号、第６号（イ及びニに係る部分に限ります。）、第９号、第11号及び第12号に掲げる金額に係る部分に限り、合計した金額とされます。

ロ　構成会社等個別計算所得等の金額に係る減算調整額については、法人税法施行令第155条の18第２項第２号から第５号まで、第７号（ロ及びハに係る部分に限ります。）、第10号及び第11号に掲げる金額に係る部分に限り、合計した金額とされます。

ハ　構成会社等個別計算所得等の金額の計算にあたり、上記㈣４(2)から(5)まで及び(7)から(16)まで（法令155の19～155の22、155の24～155の33）（売上金額、収入金額その他の収益の額に関する規定に限ります。）の適用がある場合にはその適用後の金額とされます。

また、構成会社等の直前２対象会計年度のうちに再計算国別国際最低課税額の計算に関する規定（法令155の40①、155の41①）の適用がある対象会計年度がある場合におけるその対象会計年度に係る適用免除基準の適用については、上記イからハまでに加え、構成会社等の直前２対象会計年度に係る当期純損益金額が過少であることが判明した場合にその訂正をした又はその訂正をしたならば算出されることとなる当期純損益金額を用いて構成会社等個別計算所得等の金額の計算を行うこととされています（法規38の43②）。

③　適用要件

本特例は、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ります。③において同じです。）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（提供義務免除規定の適用がある場合に限ります。）に限り、適用することとされています（法法82の２⑥⑦）。

(7)　実質ベース所得除外額の特例

実質ベース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ります。(7)において同じです。）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（提供義務免除規定の適用がある場合に限ります。）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所得除外額は、零とすることとされています（法法82の２⑧）。

(8)　永久差異調整に係る国別国際最低課税額又は永久差異調整に係る国際最低課税額に係る特例

①　趣旨

構成会社等（無国籍構成会社等を除きます。）の永久差異調整に係る国別国際最低課税額（上記(1)①ハ(ハ)参照）又は無国籍構成会社等の永久差異調整に係る国際最低課税額（上記(2)①ハ(ハ)参照）は、永久差異によって生じた欠損金に係る繰延税金資産の過大計上に対応するための仕組みです。

しかし、次のような事情が勘案され、繰延税金資産が発生した対象会計年度ではなく、取り崩される対象会計年度において、この永久差異に係る過大計上分について対応することを選択することが認められています。

本特例は、繰延税金資産が発生した対象会計年度において、その永久差異調整に係る国別国際最低課税額又は永久差異調整に係る国際最低課税額をないものとする特例です（取り崩される対象会計年度における取扱いにつ

いては上記(1)②イ(ハ)(注)及び上記(2)②イ(ロ)(注)を参照)。

イ　国別グループ純所得の金額がない場合であってもグループ国際最低課税額が生ずること。

ロ　将来における繰延税金資産の過大計上分が取り崩されたとしても税率が高い国であれば、その過大計上分がなくても基準税率以上の国別実効税率となることが想定され、永久差異の影響を実質的に受けることはないといえること。

②　概要

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（無国籍構成会社等を除きます。）に係る永久差異調整に係る国別国際最低課税額（上記(1)①ハ(ハ)参照）又は無国籍構成会社等の永久差異調整に係る国際最低課税額（上記(2)①ハ(ハ)参照）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ります。②において同じです。）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（提供義務免除規定の適用がある場合に限ります。）には、その対象会計年度のその永久差異調整に係る国別国際最低課税額又は永久差異調整に係る国際最低課税額は、零とすることとされています（法法82の２⑨）。

国別グループ純所得がない場合の「永久差異調整に係る国別国際最低課税額」をゼロとする特例

○ 「永久差異調整に係る国別国際最低課税額」は、永久差異によって生じた欠損金に係る繰延税金資産の過大計上分に対処するための仕組みである。
○ しかし、国別グループ純所得がない場合であっても国際最低課税額が発生するということ、また、将来、繰延税金資産の過大計上分が取り崩されたとしても、税率が高い国であれば、その過大計上分がなくても十分に15%以上の国別実効税率となり、永久差異の影響を実質的に受けることはないということが考慮され、繰延税金資産が発生した対象会計年度ではなく、取り崩される対象会計年度において、この永久差異に対応するための選択規定が設けられている。
○ 本規定は、選択制であるという点を除き、基本的に「国別グループ純所得がある場合の永久差異に対応するための規定」と同様の規定である。
○ 本規定を選択した場合、その対象となった国又は地域の国際最低課税額の計算は、次の通り行う。
(1) 法法82の２②三ハの金額が発生した対象会計年度（Y1年度）においては、選択により、その金額をないものとみなすことができる。
(2) そのY1年度の法法82の２②三ハの金額を、翌対象会計年度以降に繰り越す。
(3) Y1年度の法法82の２②三ハの金額は、翌対象会計年度以降で、国別グループ純所得の金額があり、かつ、国別調整後対象租税額が正の値である対象会計年度（Y2年度）において、そのY2年度の国別調整後対象租税額から繰越控除する（ただし、ゼロ止まり）。
(4) (3) で控除しきれなかったY1年度の法法82の２②三ハの金額の残額は、さらに翌対象会計年度以降に繰り越す。

【具体例】
X国の税制には欠損金の繰越制度があり、税率は15%
X国を所在地国とする構成会社等は１社のみ

Y1年度	未選択	選択
①個別計算損失金額	▲100	同左
②X国の課税所得	▲300	同左
③法人税等	0	同左
④繰延税金資産（発生）（②×15%）	▲45	同左
⑤国別調整後対象租税額（③＋④）	▲45	▲15
⑥特定国別調整後対象租税額（①×15%）	▲15	特例 同左
⑦法82の２②三ハの金額（⑤－④）	30	0

Y2年度	未選択	選択
①国別グループ純所得の金額	300	同左
②X国の課税所得（欠損金による相殺前）	300	同左
③法人税等（欠損金の相殺により税額発生せず）	0	同左
③繰延税金資産（取崩し）	45	同左
④国別調整後対象租税額（③）	45	15
⑤国別実効税率（④÷①）	15%	5%
⑥当期国別国際最低課税額（①×(15%－⑤)）	0	30

繰越控除30

・ 原則的な取扱いでは、Y1年度において、法法82の２②三ハに係る金額30がX国に係る国際最低課税額とされることによって、永久差異によって生じた欠損金に係る繰延税金資産の過大計上分に対処。

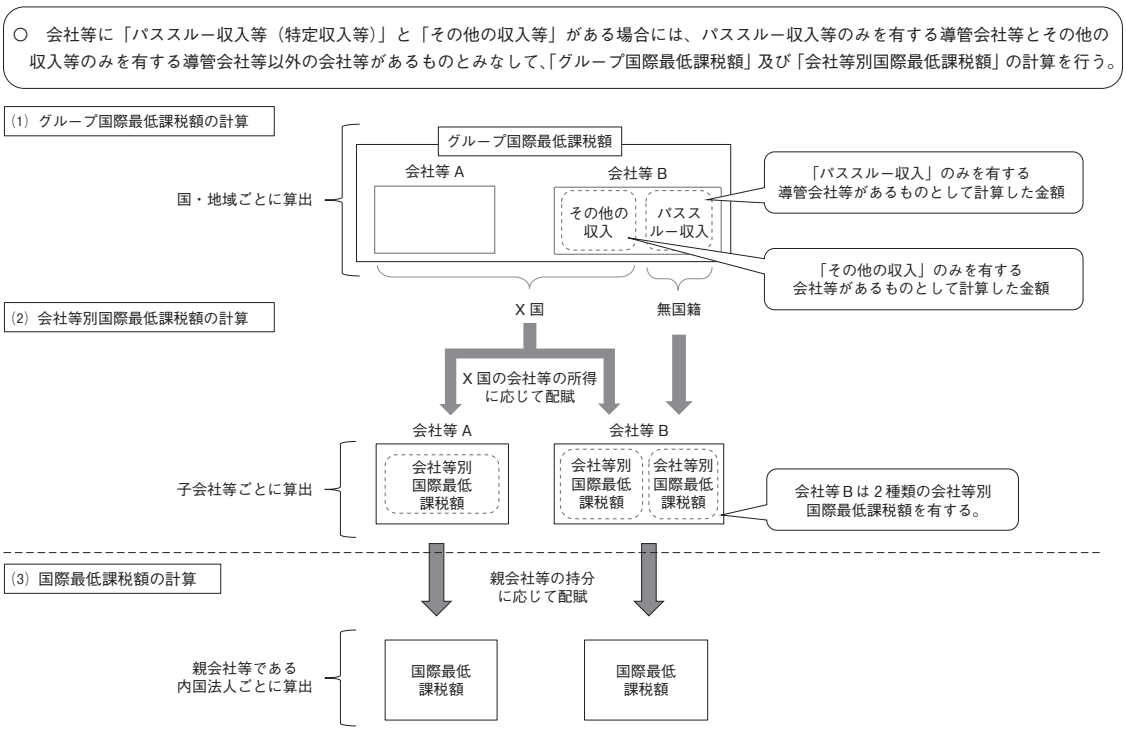
・ Y1年度の法法82の２②三ハの金額30が、翌期以降の国別調整後対象租税額の減少項目として繰り越される。
・ その結果、本選択規定の適用によって、Y1年度ではなく、Y2年度にX国に係る国際最低課税額が生じる。

(9)　会社等の収入等の一部につき特定収入等がある場合の特例

会社等について、その会社等の各対象会計年度に係る収入等のうちに特定収入等（上記Ⅴ(二)２(1)又は(2)に掲げる収入等をいいます。(9)において同じです。）とその他の収入等（特定収入等以外の収入等をいいます。(9)において同じです。）がある場合には、特定収入等のみを有す

る導管会社等とその他の収入等のみを有する導管会社等以外の会社等があるものとみなして、グループ国際最低課税額及び会社等別国際最低課税額の計算を行うものとされています（法法82の２⑪）。

会社等の収入等の一部につき特定収入等がある場合の特例（計算イメージ）



2　共同支配会社等に係るグループ国際最低課税額

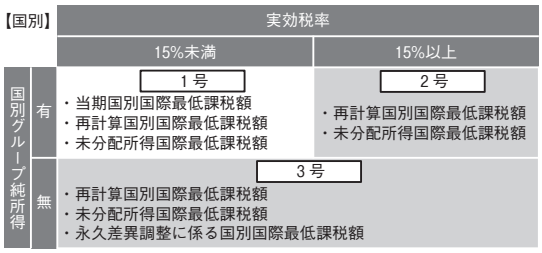
特定多国籍企業グループ等の事業の一環として、いわゆるジョイントベンチャー（JV）を設立することがあります。JV は持分法により特定多国籍企業グループ等の連結財務諸表に記載されるため、特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等に該当しません。

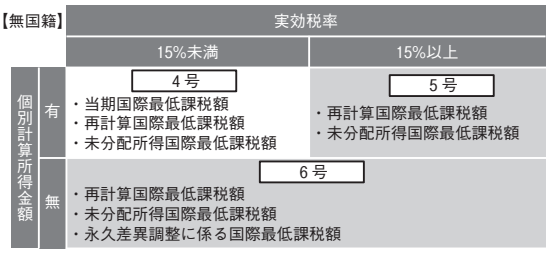
このような JV のうち一定のもの（最終親会社等が50％以上の持分を有する JV）についても、本税制の対象とし、グループ国際最低課税額の計算対象とすることとされています。

「共同支配会社等に係るグループ国際最低課税額」は、構成会社等と同様に、共同支配会社等（無国籍共同支配会社等を除きます。）と無国籍共同支配会社等のステータスごとに、グループ国際最低課税額が設けられています（法法82の２④）。

また、グルーピング特例をはじめとした各種特例についても、構成会社と同様に措置されています（法法82の２⑤⑩）。

共同支配会社等に係るグループ国際最低課税額【法法82の２④】





（注）　共同支配会社等についても適用免除基準の適用が認められています。（法法82の２⑩による⑥の準用）。この場合において、同一の所在地国において異なる共同支配親会社等に係るサブグループが存在するときは、それぞれのサブグループごとに適用免除基準の判定を行います。

3　移行期間 CbCR セーフ・ハーバー

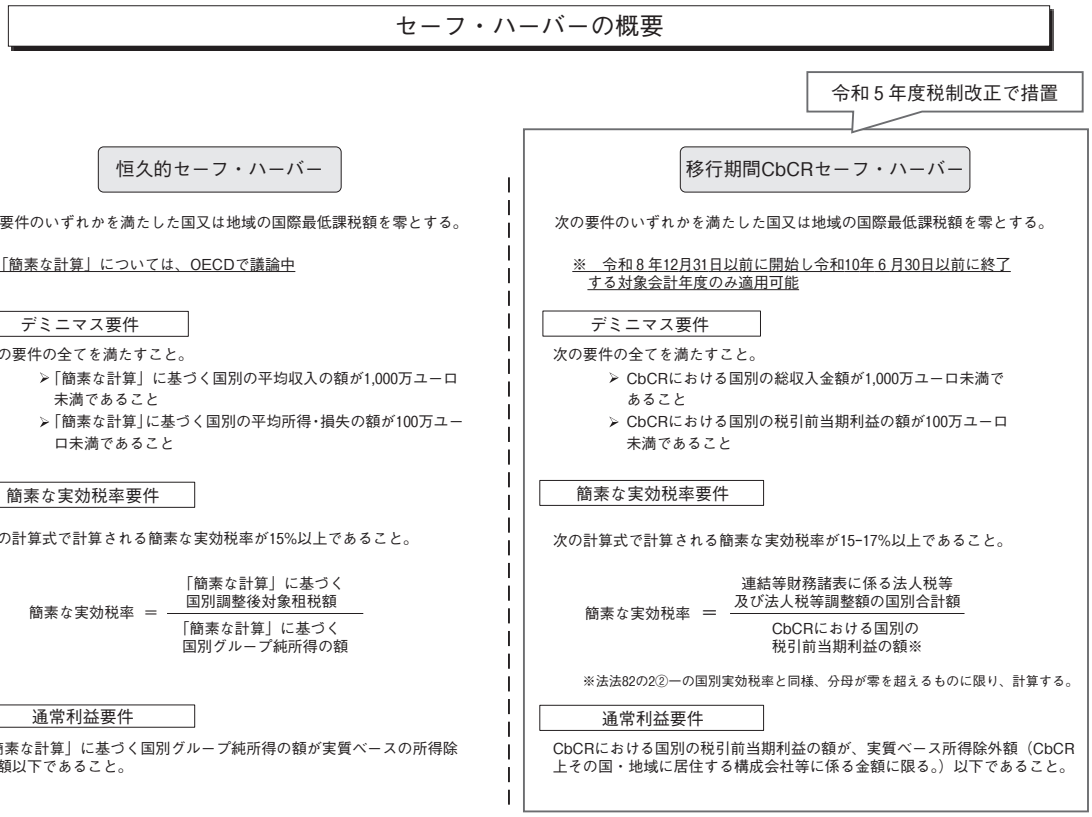
モデルルールにおいて、実効税率が基準税率以上である可能性が高いと認められる国又は地域について、実効税率及び国際最低課税額の計算を不要とする仕組み（セーフ・ハーバー）が定められています。

より具体的には、「恒久的セーフ・ハーバー」と制度導入後の一定期間のみ適用が認められる「移行期間 CbCR セーフ・ハーバー」の２種類がありますが、「恒久的セーフ・ハーバー」の詳細は明らかにされていません。そのため、令和５年度税制改正では「移行期間 CbCR セーフ・ハーバー」についてのみ法制化を行っています。

この「移行期間 CbCR セーフ・ハーバー」は、特定多国籍企業グループ等が提供を行う国別報告事項（Country by Country Report：CbCR）（我が国以外の国又は地域におけるこれに相当するものを含みます。）に記載された情報を用いてその計算を行うものです。これは、本税制の対象となる特定多国籍企業グループ等の多くが国別報告事項の提供を行っていることを踏まえたものです。

なお、移行期間 CbCR セーフ・ハーバーは、所在地国単位でその判定を行うこととされます。例えば、被少数保有構成会社等は、グループ国際最低課税額の計算ではグルーピング特例により所在地国を同一とする他の構成会社等（被少数保有構成会社等を除きます。）とは別々に計算を行うこととされていますが、移行期間 CbCR セーフ・ハーバーでは別々に区分することなくその判定を行います。

また、移行期間 CbCR セーフ・ハーバーは、特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等だけでなく、特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等についてもその適用が認められます。ただし、国別報告事項には、共同支配会社等に関する情報の記載はありませんので、別途の簡素化されたセーフ・ハーバーが措置されています。



⑴ 構成会社等に係る移行期間CbCRセーフ・ハーバー

構成会社等である内国法人が属する特定多国籍企業グループ等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ります。⑴において同じです。）又はこれに相当する事項につき租税特別措置法第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（対象外構成会社等を除きます。⑴において同じです。）が令和６年４月１日から令和８年12月31日までの間に開始する対象会計年度（令和10年６月30日までに終了するものに限ります。）において①から③までの要件のいずれかを満たすときは、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ます（改正法附則14①）。

（注１） 移行期間CbCRセーフ・ハーバーで用いることのできる国別報告事項は、「連結等財務諸表を基礎として作成されたもの」に限定されています。

なお、ここでは「連結等財務諸表を基礎として」と規定されているので、内部管理会計のデータを使用して作成された国別報告事項は除外されます。

（注２） 対象外構成会社等とは、次に掲げる構成会社等をいいます（改正法令附則４①）。

イ 無国籍構成会社等

移行期間 CbCR セーフ・ハーバーは、国別報告事項に記載された所在地国に係る情報を基に判定を行います。そのため、本税制における所在地国を有しない無国籍構成会社等については、移行期間 CbCR セーフ・ハーバーの適用を受ける

ことはできません。

ロ　各種投資会社等である構成会社等のうち次に掲げるもの

(イ)　各対象会計年度において各種投資会社等に係る当期純損益金額の特例（法令155の17①一）（上記㊟2(11)②イを参照）の適用を受ける構成会社等

この構成会社等は、導管会社等と同様に課税上透明な会社等として取り扱われることから、国別報告事項に記載されたその所在地国に係る情報と大きく異なることが想定されるため、移行期間 CbCR セーフ・ハーバーの適用対象から除くこととされています。

(ロ)　各対象会計年度において課税分配法の適用を受ける各種投資会社等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例（法令155の31①二）（上記㊟4(14)②ロを参照）の適用を受ける構成会社等

この構成会社等は、課税分配法の適用により個別計算所得等の金額が減額され、国別報告事項に記載されたその所在地国に係る情報と大きく異なることが想定されるため、移行期間 CbCR セーフ・ハーバーの適用対象から除くこととされています。

(ハ)　各対象会計年度においてその構成会社等に対する所有持分を有する他の構成会社等のうちにその構成会社等の所在地国をその所在地国としないものがある場合におけるその構成会社等（(イ)又は(ロ)に該当するものを除きます。）

移行期間 CbCR セーフ・ハーバーの計算の簡素化の観点から、各種投資会社等及びその出資者である他の構成会社等の所得が、CbCR の適用上同一の国又は地域に計上される場合に限り、各種投資会社等は移行期間 CbCR セーフ・ハーバーの適用を受けることができます。

構成会社等に係る移行期間CbCRセーフ・ハーバーの概要

➢次の要件のいずれかを満たす国又は地域の国際最低課税額（法法82の２②一～三に掲げる金額）を零とする。
➢なお、本セーフ・ハーバーは、特定多国籍企業グループ等報告事項等において本セーフ・ハーバーを適用する選択を行った場合にのみ適用することができ、また、一度本セーフ・ハーバーの適用を受けなかった対象会計年度があった場合には、その対象会計年度以後は、適用することができない。

①デミニマス要件

次の要件の全てを満たすこと。
➢適格CbCRにおける国別の収入金額が1,000万ユーロ未満であること。
➢適格CbCRにおける国別の税引前当期利益の額に一定の調整を加えた金額が100万ユーロ未満であること。

②簡素な実効税率要件

次の計算式による簡素な実効税率が次に掲げる対象会計年度の区分に応じそれぞれ次に定める割合以上であること。

1．令和６年４月１日から同年12月31日までの間に開始する対象会計年度　15%
2．令和７年中に開始する対象会計年度　16%
3．令和８年中に開始する対象会計年度　17%

$$\text{簡素な実効税率} = \frac{\text{連結等財務諸表に係る法人税等及び法人税等調整額の国別合計額}}{\text{適格CbCRにおける税引前当期利益の額に一定の調整を加えた金額※}}$$

※法法82の２②一の国別実効税率と同様、分母が零を超えるものに限り、計算する。

③通常利益要件

適格CbCRにおける国別の税引前当期利益の額に一定の調整を加えた金額が、グルーピング特例（法法82の２③）を適用しないで計算した場合の実質ベース所得除外額（法法82の２②一イ⑵）（CbCRにおける事業が行われる国又は地域と所在地国が一致している構成会社等に係る金額に限る。）以下であること。

①　デミニマス要件

次に掲げる要件の全てを満たすことをいいます（改正法附則14①一）。

イ　収入要件

その対象会計年度に係る国別報告事項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収入金額（注）が1,000万ユーロを本邦通貨表示の金額に換算した金額に満たないこと。

（注）　その特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等のうちに、その持分が譲渡することを目的として保有されていることにより、各対象会計年度に係る国別報告事項又はこれに相当する事項として提供された構成会社等の所在地国に係る収入金額にその収入金額が含まれないその構成会社等がある場合には、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額を加算します（改正法規附則３①②）。

⑴　構成会社等が最終親会社等財務会計基準又は代用財務会計基準に従って個別財務諸表を作成している場合　その個別財務諸表に記載された売上金額、収入金額その他の収益の額の合計額

⑵　上記⑴に掲げる場合以外の場合　構成会社等が最終親会社等財務会計基準に従って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に記載されることとなる売上金額、収入金額その他の収益の額の合計額

ロ　利益要件

その対象会計年度に係る国別報告事項又はこれに相当する事項として提供されたその構成会社等の所在地国に係る税引前当期利益の額（その税引前当期利益の額の計算

において、5,000万ユーロ相当額を超える時価評価損に係る金額（注）がある場合には、その金額を含まないものとして計算した金額。②ロにおいて「調整後税引前当期利益の額」といいます。）が100万ユーロを本邦通貨表示の金額に換算した金額に満たないこと。

（注） 5,000万ユーロ相当額を超える時価評価損に係る金額

構成会社等の除外資本損益のうち、ポートフォリオ株式以外の所有持分の時価評価損（上記㈠3⑶②を参照）の合計額からその時価評価益（上記㈠3⑷③）の合計額を控除した残額（その残額が5,000万ユーロを本邦通貨表示の金額に換算した金額を超えるものに限ります。）をいいます（改正法令附則４②）。

この金額は、本税制における個別計算所得等の金額から除外されます。これは、多くの国の課税所得の計算において本金額が対象外とされていることを考慮したものですが、国別報告事項（これに相当する事項を含みます。）の税引前当期利益の額には含まれることになります。すなわち、何ら調整が行われなければ、移行期間 CbCR セーフ・ハーバーに係る各要件を満たしやすくなります。

そのため、この時価評価損に係る金額につき一定以上の乖離がある場合に限り、調整を求めるものです。

② 簡素な実効税率要件

イに掲げる金額がロに掲げる金額（零を超えるものに限ります。）のうちに占める割合が17%（令和６年４月１日から同年12月31日までの間に開始する対象会計年度については15%とし、令和７年１月１日から同年12月31日までの間に開始する対象会計年度については16%）以上であることをいいます（改正法附則14①二、改正法規附則３④⑤⑩）。

イ その対象会計年度に係るその構成会社等の所在地国を国別報告事項に係る国又は地域（租税特別措置法第66条の４の４第１項の事業が行われる国又は地域をいいます。）とする全ての構成会社等（対象外構成会社等を除きます。）の連結等財務諸表に記載された法人税等の額及び法人税等調整額（当期純損益金額に係るものに限ります。）の合計額（その合計額のうちに㈠又は㈡の金額が含まれている場合には、これらの金額を除きます。）の合計額

㈠ 対象租税以外の租税の額

㈡ 不確実な税務処理に係る法人税等の額及び不確実な税務処理に係る繰延税金資産又は繰延税金負債について計上された法人税等調整額

ロ その対象会計年度に係る国別報告事項又はこれに相当する事項として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

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

③ 通常利益要件

②ロに掲げる金額が、その対象会計年度のその構成会社等に係るグルーピング特例（法法82の２③）を適用しないで計算した場合の実質ベース所得除外額（その対象会計年度に係る国別報告事項又はこれに相当する事項に係る国又は地域（租税特別措置法第66条の４の４第１項の事業が行われる国又は地域をいいます。）と②ロの所在地国が同一である構成会社等（対象外構成会社等を除きます。）に係るものに限ります。）以下であることをいいます（改正法附則14①三）。

⑵ 適用要件

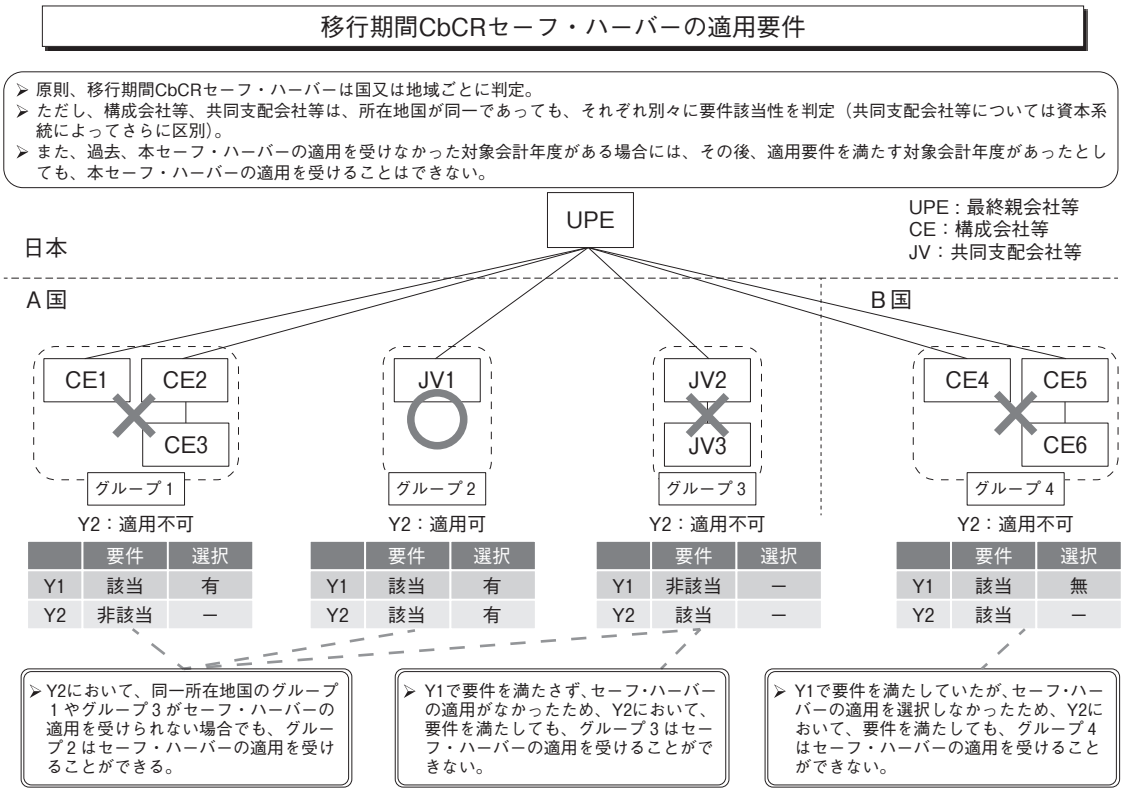
上記⑴の特例は、次に掲げる要件の全てを満たす場合に限り、適用することとされています（改正法附則14②）。

なお、本特例は、国又は地域ごとにその判定を行います。ただし、構成会社等と共同支配会社等については、その所在地国が同一であったとしても、別々に判定を行います（共同支配会社等については資本系統によってさらに区別）。

① 特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等報告事項等（上記⑴の内国法人について本特例の適用を受けようとする旨を含むものに限ります。①において同じです。）の提供があること又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令を執行する当局にその特定多国籍企業グループ等報告事項等に相当する事項の提供があること（提供義務免除規定の適用がある場合に限ります。）。

② 本特例の適用を受けようとする対象会計年度開始の日前に開始したいずれの対象会計年度（令和６年４月１日（本特例に相当する我が国以外の国又は地域の租税に関する法令の規定が同日前に施行されている場合には、その施行の日）以後に開始する対象会計年度であって、特定多国籍企業グループ等がその対象会計年度において特定多国籍企業グループ等に該当した場合におけるその対象会計年度に限ります。）においても、その構成会社等の所在地国につき本特例（これに相当する我が国以外の国又は地域の租税に関する法令の規定を含みます。②において同じです。）の適用を受けて国際最低課税額又は外国におけるこれに相当するものの計算が行われていること。

すなわち、過去の対象会計年度において、各要件を満たすことができないことにより本特例の適用を受けていない対象会計年度又は各要件のいずれかを満たしていたが本特例の適用を受けていない対象会計年度がある場合には、その後、上記⑴①から③までの要件のいずれかを満たす場合であっても本特例の適用を受けることはできません。



⑶　共同支配会社等に係る移行期間CbCRセーフ・ハーバー

構成会社等である内国法人の属する特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等（対象外共同支配会社等（注）を除きます。⑶において同じです。）が、令和６年４月１日から令和８年12月31日までの間に開始する対象会計年度（令和10年６月30日までに終了するものに限ります。）において①から③までの要件のいずれかを満たす場合には、その対象会計年度のその共同支配会社等の所在地国におけるその対象会計年度に係るグループ国際最低課税額は、零とすることとされています（改正法附則14③）。

国別報告事項には、共同支配会社等に係る情報は記載されていません。そのため、共同支配会社等に係る移行期間 CbCR セーフ・ハーバーでは、構成会社等であれば国別報告事項に記載された情報を用いるとされているところを連結等財務諸表に記載された情報を用いて計算を行う仕組みが採用されています。

なお、共同支配会社等の所在地国にその共同支配会社等に係るサブグループとは別のサブグループに属する他の共同支配会社等がある場合には、これらのサブグループごとに移行期間 CbCR セーフ・ハーバーの判定を行います。

また、例えば、各サブグループのうちに被少数保有共同支配会社等がある場合において、グループ国際最低課税額の計算ではグルーピング特例により所在地国を同一とする他の共同支配会社等（被少数保有共同支配会社等を除きます。）と別々にその計算を行うこととされていますが、移行期間 CbCR セーフ・ハーバーではそのように別々に区分することなくその判定を行います。

（注）　対象外共同支配会社等とは、次に掲げる共同支配会社等をいいます（改正法令附則４⑥）。

イ　無国籍共同支配会社等

ロ　各種投資会社等である共同支配会社等のうち次に掲げるもの

⑴　各対象会計年度において各種投資会社等に係る当期純損益金額の特例（法令155の17⑦において準用する法令155の17①一（上記㈠２⑾②イを参照））の適用を受ける共同支配会社等

⑵　各対象会計年度において課税分配法の適用を受ける各種投資会社等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例（法令155の31⑥において準用する法令155の31①二（上記㈡４⑭②ロを参照））の適用を受ける共同支配会社等

⑶　各対象会計年度においてその共同支配会社等に対する所有持分を有するその共同支配会社等に係る他の共同支配会社等のうちにその共同支配会社等の所在地国をその所在地国としないものがある場合におけるその共同支配会社等（⑴又は⑵に該当するものを除きます。）

共同支配会社等に係る移行期間CbCRセーフ・ハーバーの概要

➢次の要件のいずれかを満たす共同支配会社等の国又は地域の国際最低課税額（法法82の２④一～三に掲げる金額）を零とする。
➢なお、所在地国にその共同支配会社等が属するサブグループ以外のサブグループに属する他の共同支配会社等がある場合には、所在地国が同一であっても、それぞれのサブグループごとに区分して判定を行う。

①デミニマス要件

次の要件の全てを満たすこと。
➢連結等財務諸表に係る共同支配会社等の収入金額の国別の合計額が1,000万ユーロ未満であること。
➢連結等財務諸表に係る税引前当期利益の額の国別の合計額が100万ユーロ未満であること。

②簡素な実効税率要件

次の計算式による簡素な実効税率が次に掲げる対象会計年度の区分に応じそれぞれ次に定める割合以上であること。
１．令和６年４月１日から同年12月31日までの間に開始する対象会計年度　15%
２．令和７年中に開始する対象会計年度　16%
３．令和８年中に開始する対象会計年度　17%

$$\text{簡素な実効税率} = \frac{\text{連結等財務諸表に係る法人税等及び法人税等調整額の国別合計額}}{\text{連結等財務諸表に係る税引前当期利益の額の国別の合計額に一定の調整を加えた金額※}}$$

※法法82の２②一の国別実効税率と同様、分母が零を超えるものに限り、計算する。

③通常利益要件

連結等財務諸表に係る税引前当期利益の額の国別の合計額が、グルーピング特例（法法82の２⑤）を適用しないで計算した場合の実質ベース所得除外額（法法82の２④一イ⑵）以下であること。

① デミニマス要件

次に掲げる要件の全てを満たすことをいいます（改正法附則14③一）。

イ 収入要件

その対象会計年度に係るその共同支配会社等及びその共同支配会社等に係る他の共同支配会社等（その共同支配会社等の所在地国を所在地国とするものに限るものとし、対象外共同支配会社等を除きます。⑶において同じです。）の連結等財務諸表に記載された共同支配会社等又はその共同支配会社等に係る他の共同支配会社等の売上金額、収入金額その他の収益の額の合計額が1,000万ユーロを本邦通貨表示の金額に換算した金額に満たないこと（改正法附則14③一イ、改正法規附則３⑥）。

ロ 利益要件

その対象会計年度に係るその共同支配会社等及びその共同支配会社等に係る他の共同支配会社等の連結等財務諸表に記載された共同支配会社等又はその共同支配会社等に係る他の共同支配会社等の税引前当期純利益金額の合計額からその連結等財務諸表に記載された共同支配会社等又はその共同支配会社等に係る他の共同支配会社等の税引前当期純損失金額の合計額を控除した金額（その金額の計算において、5,000万ユーロ相当額を超える時価評価損に係る金額（注）がある場合には、その金額を含まないものとして計算した金額。②ロにおいて「調整後税引前当期利益の額」といいます。）が100万ユーロを本邦通貨表示の金額に換算した金額に満たないこと（改正法附則14③一ロ、改正法規附則３⑧）。

（注） 5,000万ユーロ相当額を超える時価評価損に係る金額

共同支配会社等の除外資本損益のうち、ポートフォリオ株式以外の所有持分の時価評価損（上記(ﾆ)3(3)②を参照）の合計額からその時価評価益（上記(ﾆ)3(4)③）の合計額を控除した残額（その残額が5,000万ユーロを本邦通貨表示の金額に換算した金額を超えるものに限ります。）をいいます（改正法令附則４⑦）。

② 簡素な実効税率要件

イに掲げる金額がロに掲げる金額（零を超えるものに限ります。）のうちに占める割合が17％（令和６年４月１日から同年12月31日までの間に開始する対象会計年度については15％とし、令和７年１月１日から同年12月31日までの間に開始する対象会計年度については16％）以上であることをいいます（改正法附則14③二、改正法規附則３⑤⑨⑩）。

イ その対象会計年度に係るその共同支配会社等及びその共同支配会社等に係る他の共同支配会社等の連結等財務諸表に記載された共同支配会社等又はその共同支配会社等に係る他の共同支配会社等の法人税等の額及び法人税等調整額（当期純損益金額に係るものに限ります。）の合計額（その合計額のうちに㈠又は㈡の金額が含まれている場合には、これらの金額を除きます。）の合計額

㈠ 対象租税以外の租税の額

㈡ 不確実な税務処理に係る法人税等の額及び不確実な税務処理に係る繰延税金資産又は繰延税金負債について計上された法人税等調整額

ロ その対象会計年度に係るその共同支配会社等及びその共同支配会社等に係る他の共同支配会社等の調整後税引前当期利益の額

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

③ 通常利益要件

上記②ロに掲げる金額がその対象会計年度のその共同支配会社等に係るグルーピング特例（法法82の２⑤）を適用しないで計算した場合の実質ベース所得除外額以下であることをいいます（改正法附則14③三）。

(4) 適用要件

上記(3)の特例は、次に掲げる要件の全てを満たす場合に限り、適用することとされています（改正法附則14④）。

① 特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等報告事項等（内国法人について本特例の適用を受けようとする旨を含むものに限ります。①において同じです。）の提供があること又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令を執行する当局にその特定多国籍企業グループ等報告事項等に相当する事項の提供があること（提供義務免除規定の適用がある場合に限ります。）。

② 本特例の適用を受けようとする対象会計年度開始の日前に開始したいずれの対象会計年度（令和６年４月１日（本特例に相当する我が国以外の国又は地域の租税に関する法令の規定が同日前に施行されている場合には、その施行の日）以後に開始する対象会計年度であって、特定多国籍企業グループ等がその対象会計年度において特定多国籍企業グループ等に該当した場合におけるその対象会計年度に限ります。）においても、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いてその共同支配会社等又はその共同支配会社等に係る他の共同支配会社等につき本特例（これに相当する我が国以外の国又は地域の租税に関する法令の規定を含みます。）の適用を受けて国際最低課税額又は外国におけるこれに相当するものの計算が行われていること。

⑸　適格分配時課税制度がある場合の移行期間CbCRセーフ・ハーバーの不適用

各対象会計年度において、特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等の所在地国の租税に関する法令において適格分配時課税制度が定められている場合において、その所在地国に係る国別調整後対象租税額の計算について適格分配時課税制度に係る特例（法規38の41①）の適用があるときは、その所在地国を所在地国とする全ての構成会社等については、上記⑴の特例は、適用しないこととされています（改正法規附則３⑪）。

これは、適格分配時課税制度は、その対象会計年度後の４対象会計年度に係る国別調整後対象租税額に係る特例であることから、制度創設後の経過的な措置である移行期間 CbCR セーフ・ハーバーを適用しない場合に限り、適格分配時課税制度の適用が認められることとされているためです。

また、共同支配会社等についても同様の規定が定められています（改正法規附則３⑫）。

⑹　移行期間CbCRセーフ・ハーバーに係る移行対象会計年度に関する取扱い

特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等又はその特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等の全てが所在地国としていなかった国又は地域をその特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等又はその特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等のいずれかが最初に所在地国としたその構成会社等又はその共同支配会社等に係る対象会計年度においてその国又は地域を所在地国とする構成会社等及び共同支配会社等の全てが上記⑴又は⑶の特例の適用を受ける場合には、その対象会計年度（⑹において「適用対象会計年度」といいます。）（その適用対象会計年度後の対象会計年度においてこれらの特例の適用を受ける対象会計年度を含みます。）は移行対象会計年度に該当しないものとし、その適用対象会計年度後の対象会計年度において最初にその構成会社等又はその共同支配会社等のいずれかがこれらの特例の適用を受けないこととなる場合には、その対象会計年度は移行対象会計年度に該当するものとします（改正法規附則３⑬）。

㈡　会社等別国際最低課税額

会社等別国際最低課税額とは、特定多国籍企業グループ等のグループ国際最低課税額のうち、その特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（その所在地国が我が国であるものを除きます。㈡において同じです。）又はその特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等（我が国を所在地国とするものを除きます。㈡において同じです。）の個別計算所得金額等に応じてその構成会社等又はその共同支配会社等に帰属する金額をいいます。

１　構成会社等の会社等別国際最低課税額

構成会社等の会社等別国際最低課税額は、次の構成会社等の区分に応じそれぞれ次に定める金額とされています（法法82の２①、法令155の36①）。

⑴　上記㈠１⑴①イに掲げる場合における上記㈠１⑴①イの構成会社等　次に掲げる金額の合計額（法令155の36①一）

①　各対象会計年度のその構成会社等の所在地国に係るイ及びロに掲げる金額の合計額にハに掲げる金額がニに掲げる金額のうちに占める割合を乗じて計算した金額（ハに掲げる金額がない場合には、零）

イ　当期国別国際最低課税額から自国内最低課税額に係る税の額（その当期国別国際最低課税額に相当する金額に対して課される部分に限ります。）を控除した残額

ロ　過去対象会計年度ごとに対象会計年度別再計算課税額（過去対象会計年度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に満たない金額をいいます。以下同じです。）から自国内最低課税額に係る税の額（その対象会計年度別再計算課税額に相

当する金額に対して課される部分に限ります。）を控除した残額の合計額

ハ　そ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

ニ　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

②　その構成会社等（各種投資会社等に限ります。）の各対象株主等に係る株主等別未分配額から自国内最低課税額に係る税の額（その株主等別未分配額に相当する金額に対して課される部分に限ります。）を控除した残額の合計額

⑵　上記㈠1⑴①ロに掲げる場合における上記㈠1⑴①ロの構成会社等　次に掲げる金額の合計額（法令155の36①二）

①　各対象会計年度のその構成会社等の所在地国に係るイに掲げる金額にロに掲げる金額がハに掲げる金額のうちに占める割合を乗じて計算した金額（ロに掲げる金額がない場合には、零）

イ　過去対象会計年度ごとに対象会計年度別再計算課税額から自国内最低課税額に係る税の額（その対象会計年度別再計算課税額に相当する金額に対して課される部分に限ります。）を控除した残額の合計額

ロ　そ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

ハ　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

②　その構成会社等（各種投資会社等に限ります。）の各対象株主等に係る株主等別未分配額から自国内最低課税額に係る税の額（その株主等別未分配額に相当する金額に対して課される部分に限ります。）を控除した残額の合計額

⑶　上記㈠1⑴①ハに掲げる場合における上記㈠1⑴①ハの構成会社等　①及び②に掲げる金額の合計額（各対象会計年度のその構成会社等（その対象会計年度に係るその調整後対象租税額が零を下回り、かつ、その調整後対象租税額がその対象会計年度に係る③ロの特定調整後対象租税額を下回るものに限ります。）の所在地国に係る国別調整後対象租税額が零を下回る場合のその下回る額がその対象会計年度に係る特定国別調整後対象租税額を超える場合にあっては、次に掲げる金額の合計額）（法令155の36①三）

①　その対象会計年度のその構成会社等の所在地国に係るイに掲げる金額にロに掲げる金額がハに掲げる金額のうちに占める割合を過去対象会計年度ごとに乗じて計算した金額の合計額（ロに掲げる金額がない場合には、零）

イ　過去対象会計年度に係る対象会計年度別再計算課税額から自国内最低課税額に係る税の額（その対象会計年度別再計算課税額に相当する金額に対して課される部分に限ります。）を控除した残額

ロ　その構成会社等のイの過去対象会計年度に係る再計算個別計算所得金額（上記㈠1⑴②ロ（注1）(i)aの再計算個別計算所得金額をいいます。ハにおいて同じです。）

ハ　その所在地国を所在地国とする全ての構成会社等のイ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

②　その構成会社等（各種投資会社等に限ります。）の各対象株主等に係る株主等別未分配額から自国内最低課税額に係る税の額（その株主等別未分配額に相当する金額に対して課される部分に限ります。）を控除した残額の合計額

③　その対象会計年度のその構成会社等の所在地国に係るイに掲げる金額にロに掲げる金額がハに掲げる金額のうちに占める割合を乗じて計算した金額

イ　永久差異調整に係る国別国際最低課税額から自国内最低課税額に係る税の額（その永久差異調整に係る国別国際最低課税額に相当する金額に対して課される部分に限り

ます。）を控除した残額

ロ　そ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がその対象会計年度に係る特定調整後対象租税額（各対象会計年度に係る個別計算所得等の金額に基準税率を乗じて計算した金額をいいます。以下同じです。）を下回る部分の金額

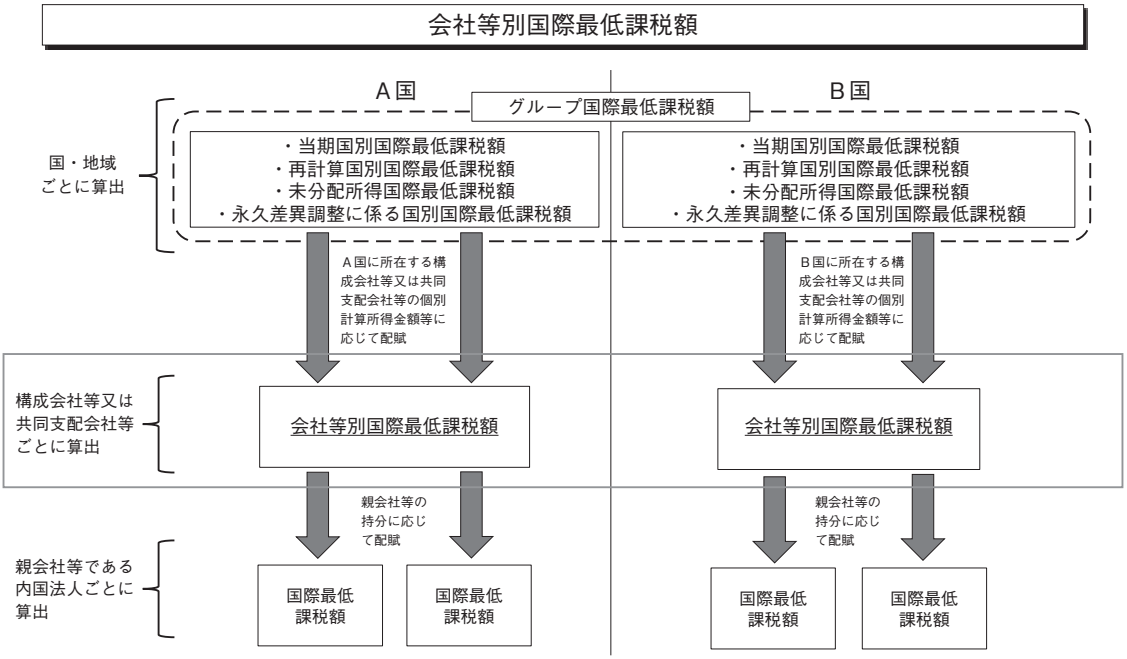
ハ　その所在地国を所在地国とする全ての構成会社等（その対象会計年度に係るその調整後対象租税額が零を下回り、かつ、その調整後対象租税額がその対象会計年度に係る特定調整後対象租税額を下回るものに限ります。）のその対象会計年度に係る調整後対象租税額がその対象会計年度に係る特定調整後対象租税額を下回る部分の金額の合計額

(4)　上記(一)1(2)①イに掲げる場合における上記(一)1(2)①イの無国籍構成会社等　上記(一)1(2)①イに定める合計額（法令155の36①四）

(5)　上記(一)1(2)①ロに掲げる場合における上記(一)1(2)①ロの無国籍構成会社等　上記(一)1(2)①ロに定める合計額（法令155の36①五）

(6)　上記(一)1(2)①ハに掲げる場合における上記(一)1(2)①ハの無国籍構成会社等　上記(一)1(2)①ハに定める合計額（法令155の36①六）

（注）　構成会社等の所在地国を所在地国とする上記(一)1(1)③イの特定構成会社等がある場合には、グルーピング特例と同様に、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ごとに会社等別国際最低課税額を計算することとされています（法令155の36②）。



構成会社等の会社等別国際最低課税額

	会社等別国際最低課税額
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15%を下回り、かつ、その所在地国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 《法法82の２②一》	《法令155の36①一イ》 （その所在地国の当期国別国際最低課税額 － 自国内最低課税額に係る税の額（当期国別国際最低課税額に相当する金額に対して課される部分に限る。）） ＋ （その所在地国の対象会計年度別再計算課税額 － 自国内最低課税額に係る税の額（対象会計年度別再計算課税額に相当する金額に対して課される部分に限る。）） × その構成会社等の個別計算所得金額 ／ その所在地国に所在する全ての構成会社等の個別計算所得金額の合計額 《法令155の36①一ロ》 株主等別未分配額 － 自国内最低課税額に係る税の額（株主等別未分配額に相当する金額に対して課される部分に限る。） （※）対象株主等に係る株主等別未分配額ごとに計算した金額の合計額 → 合計額
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15%以上であり、かつ、その所在地国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 《法法82の２②二》	《法令155の36①二イ》 （その所在地国の対象会計年度別再計算課税額 － 自国内最低課税額に係る税の額（対象会計年度別再計算課税額に相当する金額に対して課される部分に限る。）） × その構成会社等の個別計算所得金額 ／ その所在地国に所在する全ての構成会社等の個別計算所得金額の合計額 《法令155の36①二ロ》 株主等別未分配額 － 自国内最低課税額に係る税の額（株主等別未分配額に相当する金額に対して課される部分に限る。） （※）対象株主等に係る株主等別未分配額ごとに計算した金額の合計額 → 合計額
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特定多国籍企業グループ等の国別グループ純所得の金額がない場合 《法法82の２②三》	《法令155の36①三イ》 （その所在地国の対象会計年度別再計算課税額 － 自国内最低課税額に係る税の額（対象会計年度別再計算課税額に相当する金額に対して課される部分に限る。）） × その構成会社等の過去対象会計年度に係る再計算個別計算所得金額 ／ その所在地国に所在する全ての構成会社等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 《法令155の36①三ロ》 株主等別未分配額 － 自国内最低課税額に係る税の額（株主等別未分配額に相当する金額に対して課される部分に限る。） （※）対象株主等に係る株主等別未分配額ごとに計算した金額の合計額 《法令155の36①三ハ》 （その所在地国の永久差異調整に係る国別国際最低課税額 － 自国内最低課税額に係る税の額（永久差異調整に係る国別国際最低課税額に相当する金額に対して課される部分に限る。）） × その構成会社等（※１）の調整後対象租税額が特定調整後対象租税額（※２）を下回る部分の金額 ／ その所在地国に所在する全ての構成会社等（※１）の調整後対象租税額が特定調整後対象租税額（※２）を下回る部分の金額の合計額 （※１）調整後対象租税額が零を下回り、かつ、調整後対象租税額が特定調整後対象租税額を下回るものに限る。 （※２）特定調整後対象租税額とは、個別計算所得等の金額に基準税率を乗じて計算した金額をいう。 → 合計額

無国籍構成会社等の会社等別国際最低課税額

	会社等別国際最低課税額
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実効税率が15%を下回り、かつ、その無国籍構成会社等の個別計算所得金額がある場合 ≪法法82の２②四≫	≪法令155の36①四≫ ・当期国際最低課税額 ・再計算国際最低課税額 ・未分配所得国際最低課税額 合計額
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実効税率が15%以上であり、かつ、その無国籍構成会社等の個別計算所得金額がある場合 ≪法法82の２②五≫	≪法令155の36①五≫ ・再計算国際最低課税額 ・未分配所得国際最低課税額 合計額
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個別計算所得金額がない場合 ≪法法82の２②六≫	≪法令155の36①六≫ ・再計算国際最低課税額 ・未分配所得国際最低課税額 ・永久差異調整に係る国際最低課税額 合計額

2　共同支配会社等の会社等別国際最低課税額

共同支配会社等の会社等別国際最低課税額の計算についても上記１と同様とされています（法令155の36①七～十二②）。

㈢　国際最低課税額

1　国際最低課税額

国際最低課税額とは、特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人の各対象会計年度に係るその特定多国籍企業グループ等のグループ国際最低課税額のうち、その特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（その所在地国が我が国であるものを除きます。）又はその特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等（その所在地国が我が国であるものを除きます。）に帰属する会社等別国際最低課税額について、次に掲げるその構成会社等又はその共同支配会社等の区分に応じそれぞれ次に定めるところにより計算した金額を合計した金額をいいます（法法82の２①）。

⑴　構成会社等（恒久的施設等に該当するものを除きます。）　次に掲げる構成会社等の区分に応じそれぞれ次に定めるところにより計算した金額

①　その内国法人（その特定多国籍企業グループ等の最終親会社等、中間親会社等（その構成会社等に係る各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税若しくは外国におけるこれに相当する税を課することとされる最終親会社等がある場合における中間親会社等又はこれらの税を課することとされる中間親会社等が他の中間親会社等に対する支配持分を直接若しくは間接に有する場合における当該他の中間親会社等を除きます。⑵までにおいて同じです。）又は被部分保有親会社等（その構成会社等に係る各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税又は外国におけるこれに相当する税を課することとされる他の被部分保有親会社等がその被部分保有親会社等の持分の全部を直接又は間接に有する場合におけるその被部分保有親会社等を除きます。⑵までにおいて同じです。）に限るものとし、その所在地国が我が国でないものを除きます。⑵までにおいて同じです。）がその所有持分を直接又は間接に有する構成会社等（②に掲げるものを除きます。）　その構成会社等のその対象会計年度に係る会社等別国際最低課税

額に帰属割合（下記2の帰属割合をいいます。1において同じです。）を乗じて計算した金額（法法82の２①一イ、法令155の37①）

② その内国法人がその所有持分を他の構成会社等を通じて間接に有する構成会社等（当該他の構成会社等（その構成会社等の中間親会社等又は被部分保有親会社等に限ります。）がその構成会社等のその対象会計年度に係る国際最低課税額等（その対象会計年度に係る国際最低課税額及び外国におけるこれに相当するものをいいます。以下同じです。）を有する場合におけるその構成会社等に限ります。） その構成会社等のその対象会計年度に係る会社等別国際最低課税額に帰属割合を乗じて計算した金額からその計算した金額のうち当該他の構成会社等に帰せられる部分の金額を控除した残額（法法82の２①一ロ）

⑵ 構成会社等のうち恒久的施設等に該当するもの 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ところにより計算した金額

① その内国法人の恒久的施設等 その恒久的施設等のその対象会計年度に係る会社等別国際最低課税額に100％を乗じて計算した金額（法法82の２①二イ）

② その内国法人がその所有持分を直接又は間接に有する構成会社等の恒久的施設等（③及び④に掲げるものを除きます。） その恒久的施設等のその対象会計年度に係る会社等別国際最低課税額に帰属割合を乗じて計算した金額（法法82の２①二ロ）

③ その内国法人がその所有持分を直接又は間接に有する構成会社等の恒久的施設等（その構成会社等（その恒久的施設等の中間親会社等又は被部分保有親会社等に限ります。）がその恒久的施設等のその対象会計年度に係る国際最低課税額等を有する場合におけるその恒久的施設等に限ります。） その恒久的施設等のその対象会計年度に係る会社等別国際最低課税額に帰属割合を乗じて計算した金額からその計算した金額のうちその構成会社等に帰せられる部分の金額を控除した残額（法法82の２①二ハ）

④ その内国法人がその所有持分を他の構成会社等を通じて間接に有する構成会社等の恒久的施設等（当該他の構成会社等（その構成会社等の中間親会社等又は被部分保有親会社等に限ります。）がその恒久的施設等のその対象会計年度に係る国際最低課税額等を有する場合におけるその恒久的施設等に限るものとし、③に掲げるものを除きます。） その恒久的施設等のその対象会計年度に係る会社等別国際最低課税額に帰属割合を乗じて計算した金額からその計算した金額のうち当該他の構成会社等に帰せられる部分の金額を控除した残額（法法82の２①二ニ）

⑶ 共同支配会社等（恒久的施設等に該当するものを除きます。） 次に掲げる共同支配会社等の区分に応じそれぞれ次に定めるところにより計算した金額

① その内国法人（その特定多国籍企業グループ等の最終親会社等、中間親会社等（その共同支配会社等に係る各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税若しくは外国におけるこれに相当する税を課することとされる最終親会社等がある場合における中間親会社等又はこれらの税を課することとされる中間親会社等が他の中間親会社等に対する支配持分を直接又は間接に有する場合における当該他の中間親会社等を除きます。⑷までにおいて同じです。）又は被部分保有親会社等（その共同支配会社等に係る各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税又は外国におけるこれに相当する税を課することとされる他の被部分保有親会社等がその被部分保有親会社等の持分の全部を直接又は間接に有する場合におけるその被部分保有親会社等を除きます。⑷までにおいて同じです。）に限るものとし、その所在地国が我が国でないものを除きます。⑷までにおいて同じです。）がその所有持分を直接又は間接に有する共同支配会社等（②

に掲げるものを除きます。）　その共同支配会社等のその対象会計年度に係る会社等別国際最低課税額に帰属割合を乗じて計算した金額（法法82の２①三イ、法令155の37⑦において準用する法令155の37①）

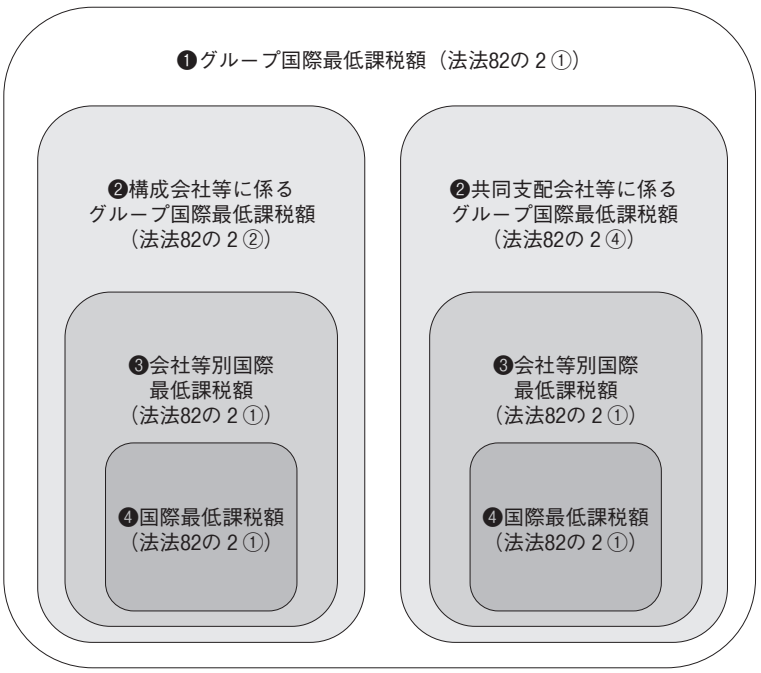
②　その内国法人がその所有持分を構成会社等を通じて間接に有する共同支配会社等（その構成会社等（その共同支配会社等の中間親会社等又は被部分保有親会社等に限ります。）がその共同支配会社等のその対象会計年度に係る国際最低課税額等を有する場合におけるその共同支配会社等に限ります。）　その共同支配会社等のその対象会計年度に係る会社等別国際最低課税額に帰属割合を乗じて計算した金額からその計算した金額のうちその構成会社等に帰せられる部分の金額を控除した残額（法法82の２①三ロ）

⑷　共同支配会社等のうち恒久的施設等に該当するもの　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ところにより計算した金額

①　その内国法人がその所有持分を直接又は間接に有する共同支配会社等の恒久的施設等（②に掲げるものを除きます。）　その恒久的施設等のその対象会計年度に係る会社等別国際最低課税額に帰属割合を乗じて計算した金額（法法82の２①四イ）

②　その内国法人がその所有持分を構成会社等を通じて間接に有する共同支配会社等の恒久的施設等（その構成会社等（その恒久的施設等の中間親会社等又は被部分保有親会社等に限ります。）がその恒久的施設等のその対象会計年度に係る国際最低課税額等を有する場合におけるその恒久的施設等に限ります。）　その恒久的施設等のその対象会計年度に係る会社等別国際最低課税額に帰属割合を乗じて計算した金額からその計算した金額のうちその構成会社等に帰せられる部分の金額を控除した残額（法法82の２①四ロ）

国際最低課税額の計算過程



❶　グループ国際最低課税額
　本税制は企業のグループ単位での活動に着目した仕組みであることから、特定多国籍企業グループ等全体で負担すべき税額を計算

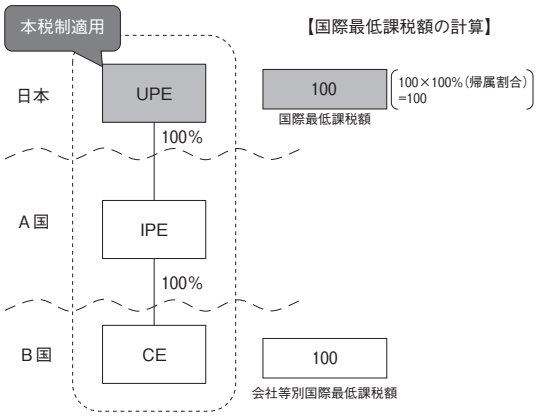
❷　構成会社等に係るグループ国際最低課税額及び共同支配会社等に係るグループ国際最低課税額
　グループ国際最低課税額は、特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等と特定多国籍企業グループ等に属さないものの最終親会社等との関係性の強い共同支配会社等とに区分して計算

❸　会社等別国際最低課税額
　構成会社等に係るグループ国際最低課税額及び共同支配会社等に係るグループ国際最低課税額から、その個別計算所得金額等を勘案して、各社に配分される金額を計算

❹　国際最低課税額
　会社等別国際最低課税額から、親会社等である内国法人の持分等を勘案して計算した帰属割合を用いて、その内国法人が負担すべき金額を計算

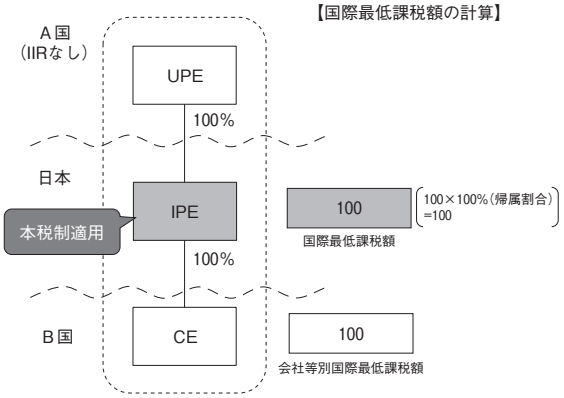
法人税法第82条の２第１項第１号イの内国法人の例①

① UPEである内国法人が本税制の適用を受ける場合



⇒UPEである内国法人は原則として本税制の対象となる。

② IPEである内国法人が本税制の適用を受ける場合

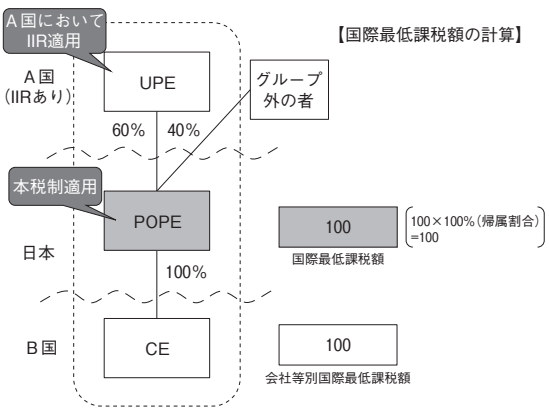


⇒UPE又はIPEである内国法人に対する支配持分を有する上位のIPEにおいて、IIRが適用される場合を除き、その内国法人は本税制の対象となる。

UPE：最終親会社等
IPE：中間親会社等
CE：構成会社等

法人税法第82条の２第１項第１号イの内国法人の例②

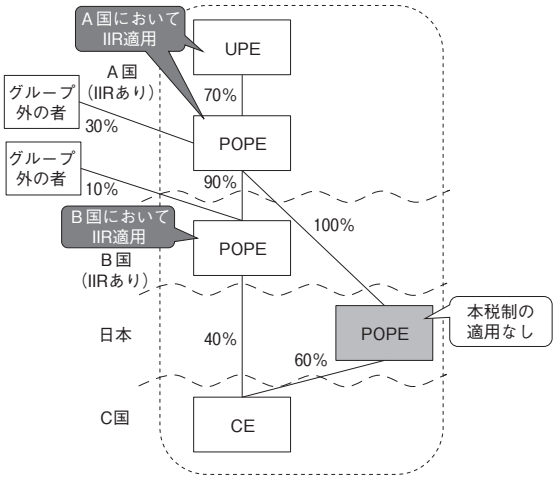
③ POPEである内国法人が本税制の適用を受ける場合



⇒ POPEである内国法人がIIRの適用を受ける他のPOPEにより（直接又は間接に）完全に所有される場合を除き、その内国法人は本税制の対象となる。

UPE：最終親会社等
POPE：被部分保有親会社等
CE：構成会社等

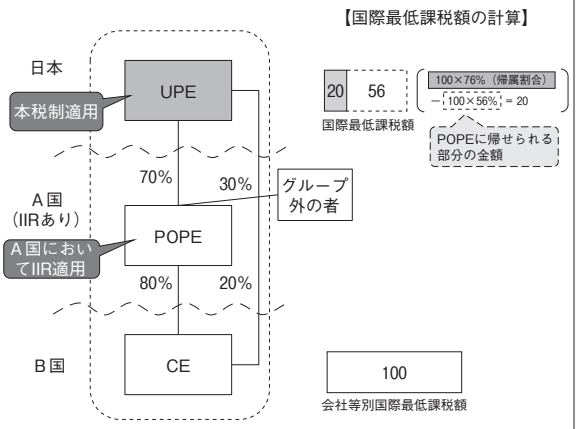
【参考】
POPEである内国法人が、他のPOPEから完全に所有されることにより本税制の適用を受けない場合



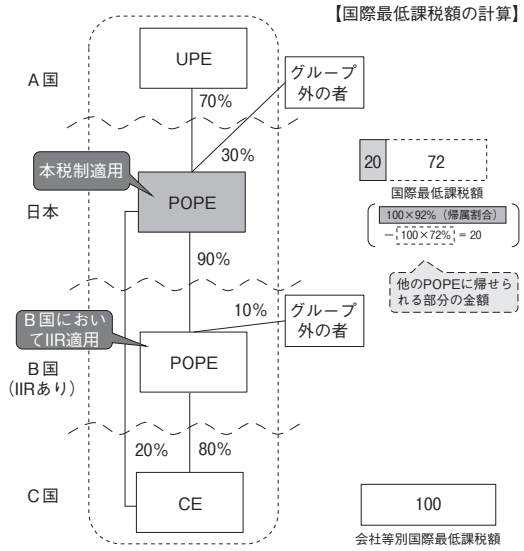
⇒ POPEである内国法人がIIRの適用を受ける他のPOPEにより（直接又は間接に）完全に所有される場合には、その内国法人は本税制の対象外となる。

法人税法第82条の２第１項第１号ロの内国法人の例

① UPEである内国法人が本税制の適用を受ける場合で、かつ、POPEに帰せられる部分の金額が相殺される場合



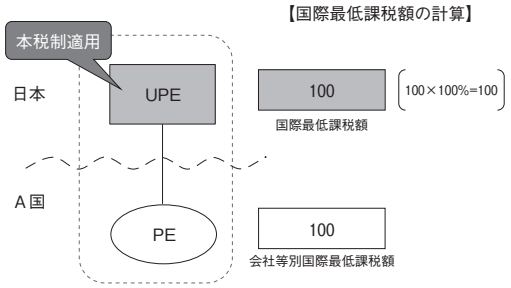
② POPEである内国法人が本税制の適用を受ける場合で、かつ、他のPOPEに帰せられる部分の金額が相殺される場合



UPE：最終親会社等
POPE：被部分保有親会社等
CE：構成会社等

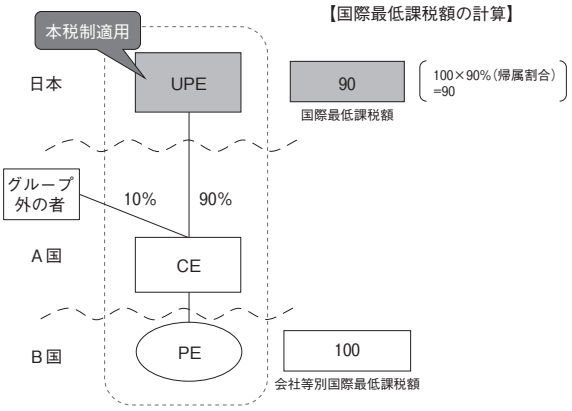
法人税法第82条の２第１項第２号イ及びロの内国法人の例

UPEである内国法人が本税制の適用を受ける場合
（法人税法第82条の２第１項第２号イの例）



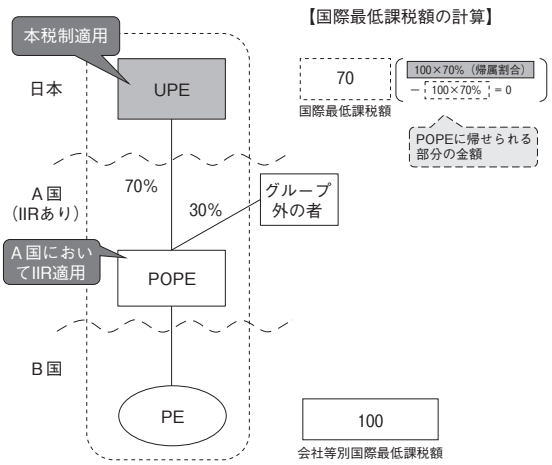
UPE：最終親会社等
CE：構成会社等
PE：恒久的施設等

UPEである内国法人が本税制の適用を受ける場合
（法人税法第82条の２第１項第２号ロの例）



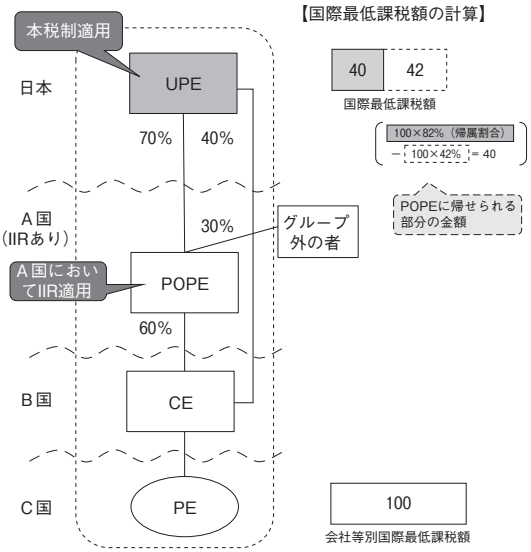
法人税法第82条の２第１項第２号ハ及びニの内国法人の例

UPEである内国法人が本税制の適用を受ける場合で、かつ、
POPEに帰せられる部分の金額が相殺される場合
（法人税法第82条の２第１項第２号ハの例）



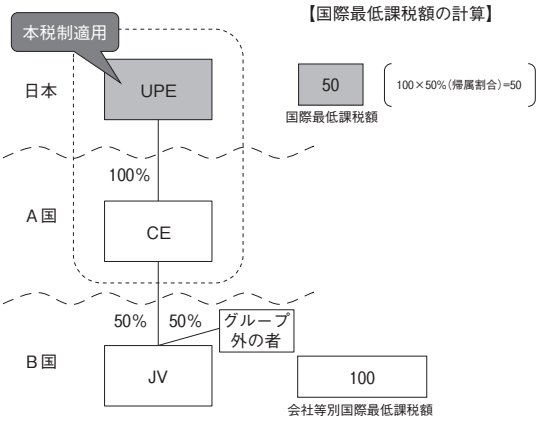
UPE：最終親会社等
POPE：被部分保有親会社等
CE：構成会社等
PE：恒久的施設等

UPEである内国法人が本税制の適用を受ける場合で、かつ、
POPEに帰せられる部分の金額が相殺される場合
（法人税法第82条の２第１項第２号ニの例）



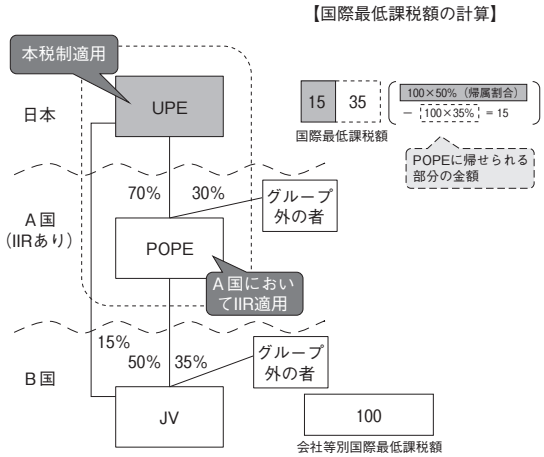
法人税法第82条の２第１項第３号イ及びロの内国法人の例

UPEである内国法人が本税制の適用を受ける場合
（法人税法第82条の２第１項第３号イの例）



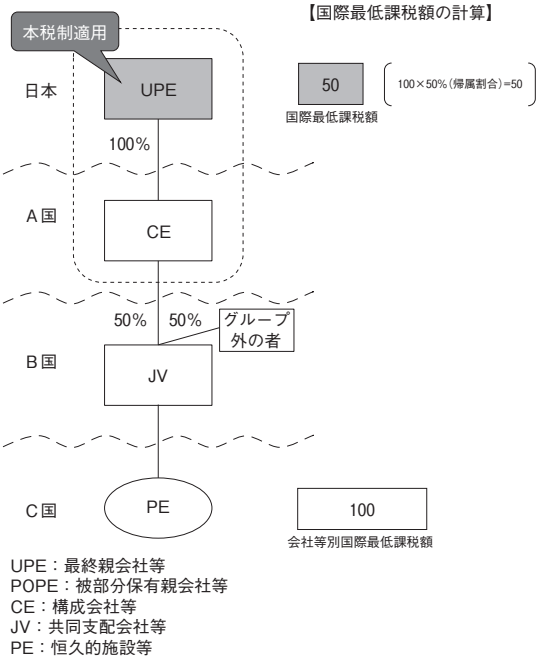
UPE：最終親会社等
POPE：被部分保有親会社等
CE：構成会社等
JV：共同支配会社等

UPEである内国法人が本税制の適用を受ける場合で、かつ、
POPEに帰せられる部分の金額が相殺される場合
（法人税法第82条の２第１項第３号ロの例）



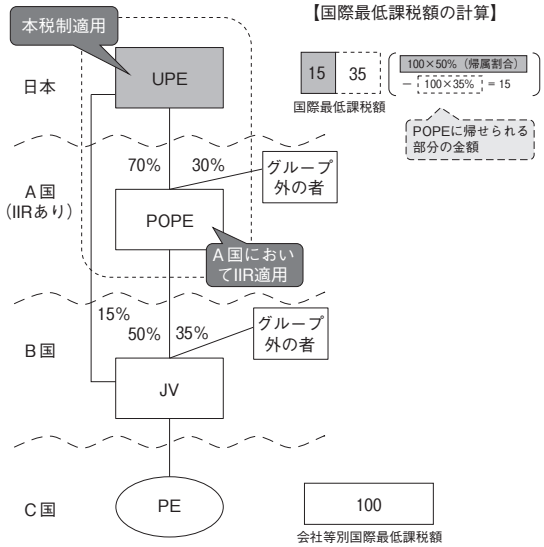
法人税法第82条の２第１項第４号イ及びロの内国法人の例

UPEである内国法人が本税制の適用を受ける場合
（法人税法第82条の２第１項第４号イの例）



UPE：最終親会社等
POPE：被部分保有親会社等
CE：構成会社等
JV：共同支配会社等
PE：恒久的施設等

UPEである内国法人が本税制の適用を受ける場合で、かつ、
POPEに帰せられる部分の金額が相殺される場合
（法人税法第82条の２第１項第４号ロの例）

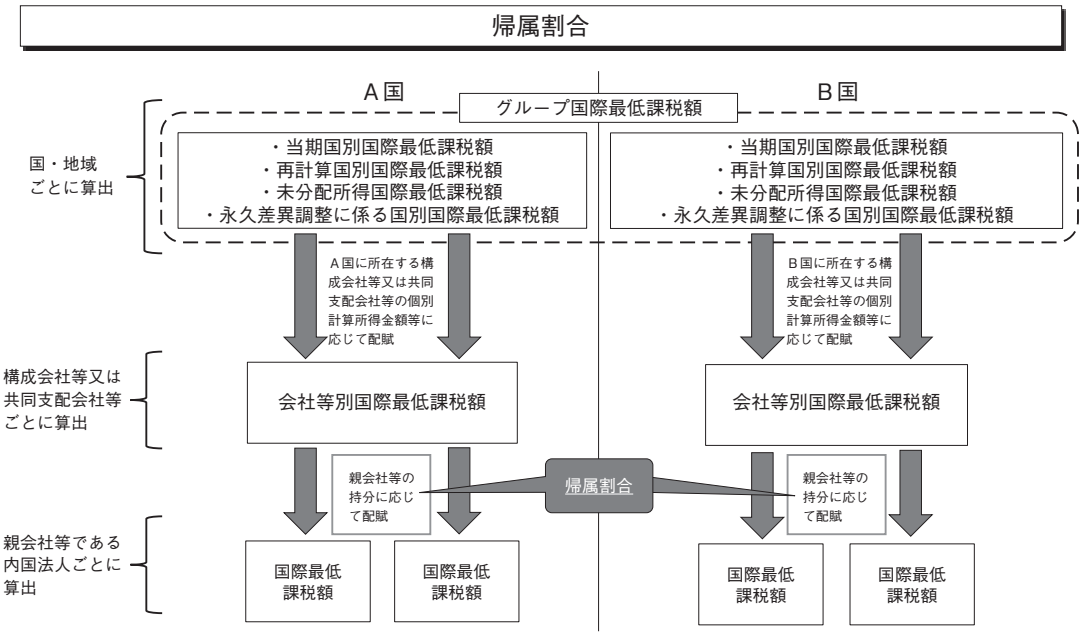


2　帰属割合

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グループ国際最低課税額のうち、その特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等又はその特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等に配賦される会社等別国際最低課税額に、その内国法人に帰せられる割合を乗じて国際最低課税額を計算することとされ、その内国法人に帰せられる割合のことを帰属割合といいます。

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

（注）「帰属割合」はモデルルール上の「合算比率（Inclusion Ratio）」に対応するものとして規定されています。



⑴　内国法人がその所有持分を直接又は間接に有する構成会社等に対するその内国法人に係る帰属割合

内国法人がその所有持分を直接又は間接に有する構成会社等（恒久的施設等を除きます。）に対するその内国法人に係る帰属割合は、次の会社等別国際最低課税額の区分に応じそれぞれ次に定める割合とされています（法令155の37②、法規38の30①～③）。

①　②に掲げる会社等別国際最低課税額以外の会社等別国際最低課税額　次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める割合

イ　ロに掲げる場合以外の場合　その構成会社等の各対象会計年度に係る㈠に掲げる金額から㈡に掲げる金額を控除した残額が㈠に掲げる金額のうちに占める割合

㈠　個別計算所得金額（個別計算所得金額がない場合には、その構成会社等のその対象会計年度に係る会社等別国際最低課税額を基準税率で除して計算した金額）

㈡　次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定めるその内国法人の連結財務諸表（特定多国籍企業グループ等の最終親会社等の連結等財務諸表に係る会計処理の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をいいます。以下同じです。）において非支配株主帰属額（連結財務諸表の作成の基礎となる構成会社等の税引後当期純損益金額のうち、非支配株主に帰属する金額としてその連結財務諸表に記載されることとなる金額をいいます。以下同じです。）として記載される金額

ⅰ　ⅱ及びⅲに掲げる場合以外の場合　次に定めるところにより作成されるその内国法人のその対象会計年度に係る連結財務諸表

(ⅰ)　その内国法人及びその構成会社等のみを連結対象会社等（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をいいます。以下同じです。）とみなします。

（注）　その内国法人がその構成会社等に係る支配持分を有していない場合もあり得るため、また、その構成会社等に係る支配持分を有する

他の構成会社等を特定多国籍企業グループでない者と同様に取り扱うためにこの仮定が置かれています。

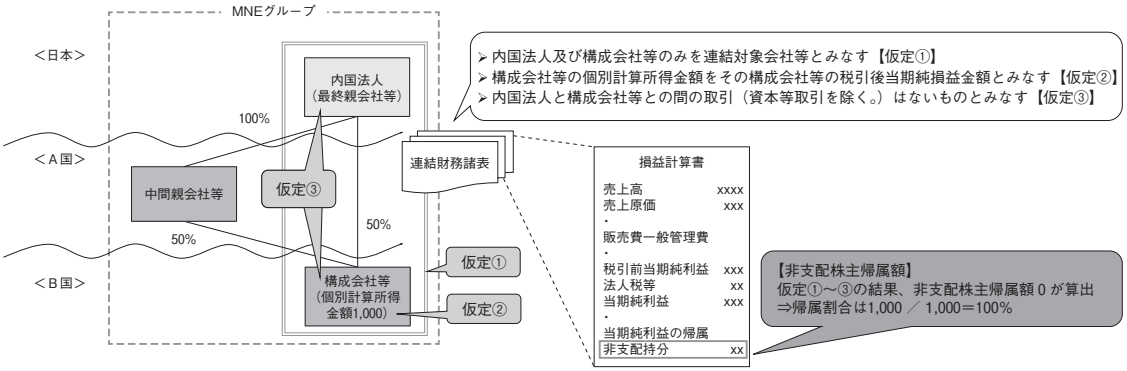
(ii) その構成会社等のその対象会計年度に係る(イ)に掲げる金額をその構成会社等のその対象会計年度に係る税引後当期純損益金額とみなします。

（注） 税引後当期純損益金額が零の場合でも会社等別国際最低課税額が生じる場合もあるためこの仮定が置かれています。

(iii) その内国法人とその構成会社等との間の取引（資本等取引を除きます。以下同じです。）はないものとみなします。

（注） 連結財務諸表の作成手続における相殺消去調整の影響を排除するためにこの仮定が置かれています。

会社等別国際最低課税額が生じている構成会社等が導管会社等及び各種投資会社等以外の場合の非支配株主帰属額



ii その構成会社等が導管会社等に該当する場合 次に定めるところにより作成されるその内国法人のその対象会計年度に係る連結財務諸表

(i) その内国法人及びその構成会社等のみを連結対象会社等とみなします。

(ii) その構成会社等のその対象会計年度に係る(イ)に掲げる金額をその構成会社等のその対象会計年度に係る税引後当期純損益金額とみなします。

(iii) その内国法人とその構成会社等との間の取引はないものとみなします。

(iv) その構成会社等がその対象会計年度において導管会社等に係る当期純損益金額の特例（上記Ⅴ(十五)2(10)②に係る部分に限ります。）の適用を受ける場合における非関連構成員が直接又は上記Ⅴ(十五)2(10)②ロ(イ)の他の会社等若しくは上記Ⅴ(十五)2(10)②ロ(ロ)の他の会社等及び介在会社等を通じて間接に有するその構成会社等に対する持分はないものとみなします。

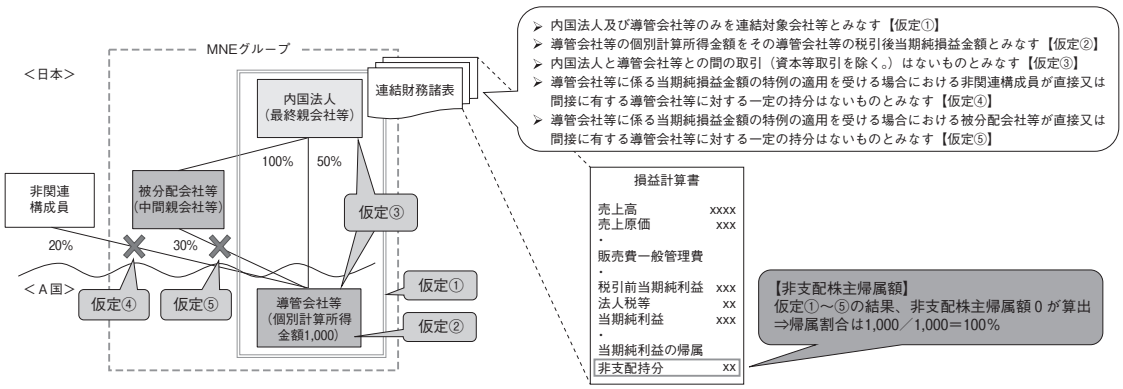
（注） その構成会社等の当期純損益金額には、その非関連構成員に帰せられる部分の金額はないことから、その構成会社等の個別計算所得金額についてもその非関連構成員に帰せられる部分の金額はないためこの仮定が置かれています。

(v) その構成会社等がその対象会計年度において導管会社等に係る当期純損益金額の特例（上記Ⅴ(十五)2(10)③イ

に係る部分に限ります。）の適用を受ける場合における被分配会社等が直接又は上記Ⅴ㈣２⑽③イ㈡ⅰの他の会社等若しくは上記Ⅴ㈣２⑽③イ㈡ⅱの他の会社等及び介在会社等を通じて間接に有するその構成会社等に対する持分はないものとみなします。

（注）　その構成会社等の当期純損益金額には、その被分配会社等に帰せられる部分の金額はないことから、その構成会社等の個別計算所得金額についてもその被分配会社等に帰せられる部分の金額はないためこの仮定が置かれています。

会社等別国際最低課税額が生じている構成会社等が導管会社等の場合の非支配株主帰属額



ⅲ　その構成会社等が各種投資会社等に該当する場合　次に定めるところにより作成されるその内国法人のその対象会計年度に係る連結財務諸表

（ⅰ）　その内国法人及びその構成会社等のみを連結対象会社等とみなします。

（ⅱ）　その構成会社等のその対象会計年度に係る㈠に掲げる金額をその構成会社等のその対象会計年度に係る税引後当期純損益金額とみなします。

（ⅲ）　その内国法人とその構成会社等との間の取引はないものとみなします。

（ⅳ）　その構成会社等に対する持分のうちその構成会社等に係る最終親会社等が直接又は間接に有する持分以外のものはないものとみなします。

（注）　各種投資会社等に係る国際最低課税額の計算の特例によって、その構成会社等の個別計算所得金額等のうち、その最終親会社等が有する持分に帰せられる部分の金額に基づきその構成会社等の会社等別国際最低課税額が計算されるためこの仮定が置かれています。

（ⅴ）　その構成会社等がその対象会計年度において各種投資会社等に係る当期純損益金額の特例（上記Ⅴ㈣２⑾②イに係る部分に限ります。）の適用を受ける場合における上記Ⅴ㈣２⑾②の適用株主等が直接又は上記Ⅴ㈣２⑾②イ㈡ⅰの他の会社等若しくは上記Ⅴ㈣２⑾②イ㈡ⅱの他の会社等及び介在会社等を通じて間接に有するその構成会社等に対する持分はないものとみなします。

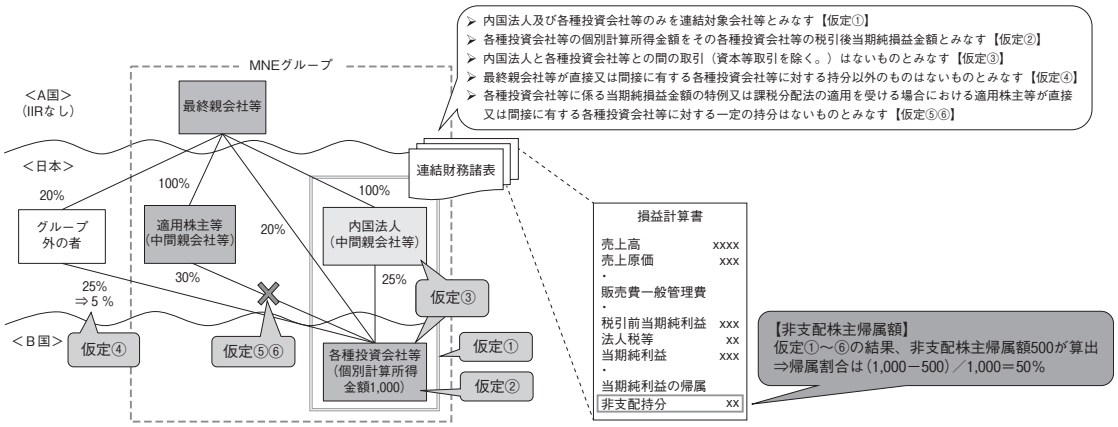
（注）　その構成会社等の当期純損益金額には、その適用株主等に帰せられる部分の金額はないことから、

その構成会社等の個別計算所得金額についてもその適用株主等に帰せられる部分の金額はないためこの仮定が置かれています。

(vi)　その構成会社等がその対象会計年度において課税分配法（上記Ⅴ㈣3⑭②ロに係る部分に限ります。）の適用を受ける場合における上記Ⅴ㈣3⑭②ロの適用株主等が直接又は上記Ⅴ㈣3⑭②（注4）ロ(イ)の他の会社等若しくは上記Ⅴ㈣3⑭②（注4）ロ(ロ)の他の会社等及び介在会社等を通じて間接に有するその構成会社等に対する持分はないものとみなします。

（注）　その構成会社等の当期純損益金額には、その適用株主等に帰せられる部分の金額はないことから、その構成会社等の個別計算所得金額についてもその適用株主等に帰せられる部分の金額はないためこの仮定が置かれています。

会社等別国際最低課税額が生じている構成会社等が各種投資会社等の場合の非支配株主帰属額



ロ　その内国法人が最終親会社等に該当する場合で、かつ、その構成会社等が各種投資会社等に該当する場合　100%

（注）　各種投資会社等に係る国際最低課税額の計算の特例によって、その構成会社等の個別計算所得金額等のうち、その最終親会社等が有する持分に帰せられる部分の金額に基づきその構成会社等の会社等別国際最低課税額が計算されるため、内国法人が最終親会社等に該当する場合には、その会社等別国際最低課税額の全額がその内国法人に帰属することになります。

②　会社等別国際最低課税額（株主等別未分配額に係る部分に限ります。②において同じです。）　次に掲げる会社等別国際最低課税額の区分に応じそれぞれ次に定める割合

イ　その内国法人がその構成会社等に対する持分をその構成会社等に係る対象株主等を通じて間接に有する場合におけるその構成会社等の会社等別国際最低課税額（その対象株主等に係る株主等別未分配額に係る部分に限ります。）その構成会社等の各対象会計年度に係る(イ)に掲げる金額から(ロ)に掲げる金額を控除した残額が(イ)に掲げる金額のうちに占める割合

(イ)　その株主等別未分配額を基準税率で除して計算した金額

㈡　次に定めるところにより作成されるその内国法人のその対象会計年度に係る連結財務諸表において非支配株主帰属額として記載される金額

ⅰ　その内国法人及びその構成会社等のみを連結対象会社等とみなします。

ⅱ　その構成会社等のその対象会計年度に係る㈠に掲げる金額をその構成会社等のその対象会計年度に係る税引後当期純損益金額とみなします。

（注）　税引後当期純損益金額が零の場合でも会社等別国際最低課税額が生じる場合もあるためこの仮定が置かれています。

ⅲ　その内国法人とその構成会社等との間の取引はないものとみなします。

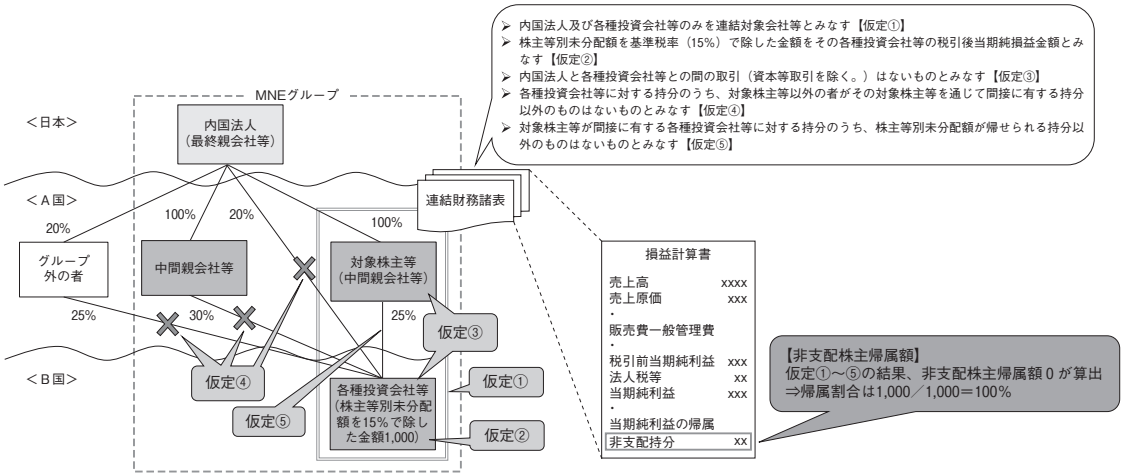
ⅳ　その構成会社等に対する持分のうちその対象株主等以外の者がその対象株主等を通じて間接に有する持分以外のものはないものとみなします。

（注）　株主等別未分配額が帰せられない持分については除外する必要があるためこの仮定が置かれています。

ⅴ　その対象株主等が間接に有するその構成会社等に対する持分のうち上記㈠**1**⑴②ハ㈡ⅰの他の会社等又は上記㈠**1**⑴②ハ㈡ⅱの他の会社等及び介在会社等を通じて間接に有する持分以外のものはないものとみなします。

（注）　ⅳと同様の趣旨でこの仮定が置かれています。

会社等別国際最低課税額が生じている構成会社等に対する持分を対象株主等を通じて間接に有する場合の非支配株主帰属額



ロ　その内国法人がその構成会社等に係る対象株主等に該当する場合におけるその構成会社等の会社等別国際最低課税額（その内国法人に係る株主等別未分配額に係る部分に限ります。）　100%

（注）　株主等別未分配額は、対象株主等が有するその構成会社等に対する所有持分ごとに計算されるため、内国法人がその構成会社等に係る対象株主等に該当する場合におけるその内国法人が有するその構成会社等に対する所有持分に基づき計算された株主等別未分配額については、その全額がその内国法人に帰属することになります。よって、その株主等別未分配額に基づき計算された会社等別国際最低課税額についても、その全額がその内国

法人に帰属することになります。

⑵　内国法人がその所有持分を直接又は間接に有する構成会社等の恒久的施設等に対するその内国法人に係る帰属割合

内国法人がその所有持分を直接又は間接に有する構成会社等の恒久的施設等にするその内国法人に係る帰属割合は、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める割合とされています（法令155の37④、法規38の30⑦）。

①　②に掲げる場合以外の場合　その恒久的施設等の各対象会計年度に係るイに掲げる金額からロに掲げる金額を控除した残額がイに掲げる金額のうちに占める割合

イ　個別計算所得金額（個別計算所得金額がない場合には、その恒久的施設等のその対象会計年度に係る会社等別国際最低課税額を基準税率で除して計算した金額）

ロ　次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定めるその内国法人の連結財務諸表において非支配株主帰属額として記載される金額

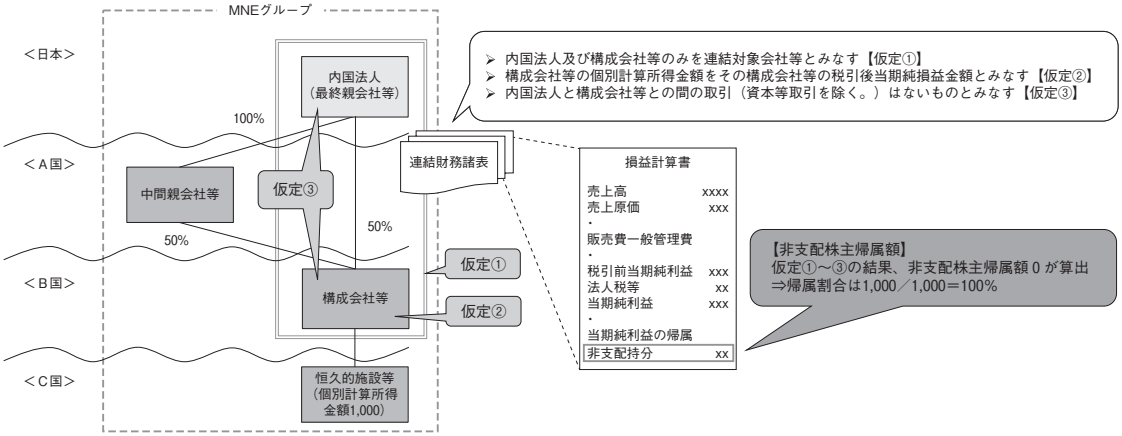
㈠　㈡及び㈢に掲げる場合以外の場合　次に定めるところにより作成されるその内国法人のその対象会計年度に係る連結財務諸表

ⅰ　その内国法人及びその構成会社等のみを連結対象会社等とみなします。

ⅱ　その恒久的施設等のその対象会計年度に係るイに掲げる金額をその構成会社等のその対象会計年度に係る税引後当期純損益金額とみなします。

ⅲ　その内国法人とその構成会社等との間の取引はないものとみなします。

会社等別国際最低課税額が生じている恒久的施設等を有する構成会社等が導管会社等及び各種投資会社等以外の場合の非支配株主帰属額



㈡　その構成会社等が導管会社等に該当する場合　次に定めるところにより作成されるその内国法人のその対象会計年度に係る連結財務諸表

ⅰ　その内国法人及びその構成会社等のみを連結対象会社等とみなします。

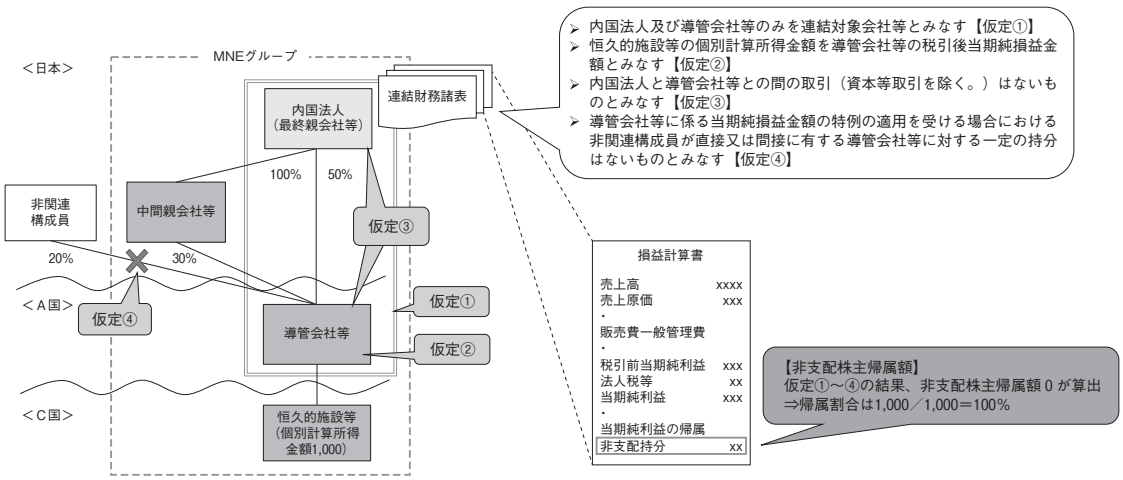
ⅱ　その恒久的施設等のその対象会計年度に係るイに掲げる金額をその構成会社等のその対象会計年度に係る税引後当期純損益金額とみなします。

ⅲ　その内国法人とその構成会社等との間の取引はないものとみなします。

ⅳ　その恒久的施設等がその対象会計年度において導管会社等に係る当期純損益金額の特例（上記Ⅴ㈠2⑽②に係る部分に限ります。）の適用を受ける場

合における非関連構成員が直接又は上記Ⅴ㈣２⑽②ロ(ｲ)の他の会社等若しくは上記Ⅴ㈣２⑽②ロ(ﾛ)の他の会社等及び介在会社等を通じて間接に有するその構成会社等に対する持分はないものとみなします。

会社等別国際最低課税額が生じている恒久的施設等を有する構成会社等が導管会社等の場合の非支配株主帰属額



(ﾊ) その構成会社等が各種投資会社等に該当する場合　次に定めるところにより作成されるその内国法人のその対象会計年度に係る連結財務諸表

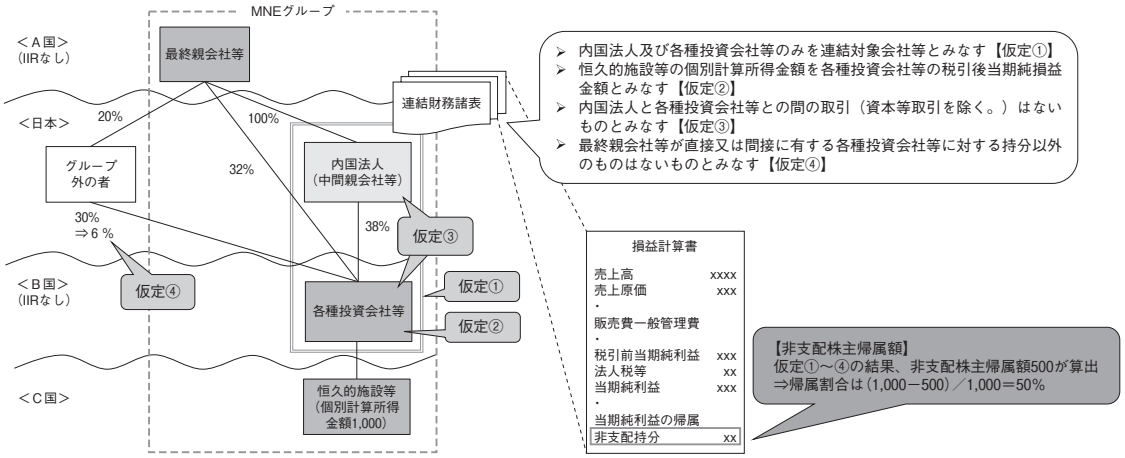
ⅰ　その内国法人及びその構成会社等のみを連結対象会社等とみなします。

ⅱ　その恒久的施設等のその対象会計年度に係るイに掲げる金額をその構成会社等のその対象会計年度に係る税引後当期純損益金額とみなします。

ⅲ　その内国法人とその構成会社等との間の取引はないものとみなします。

ⅳ　その構成会社等に対する持分のうちその構成会社等に係る最終親会社等が直接又は間接に有する持分以外のものはないものとみなします。

会社等別国際最低課税額が生じている恒久的施設等を有する構成会社等が
各種投資会社等の場合の非支配株主帰属額



② その内国法人が最終親会社等に該当する場合で、かつ、その恒久的施設等を有する構成会社等が各種投資会社等に該当する場合
100%

（注） 特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等に配賦される会社等別国際最低課税額に乗じることとなる帰属割合の計算についても、基本的に同様とされています（法令155の37⑧⑩、法規38の30⑩）。

3 内国法人に帰せられる会社等別国際最低課税額のうち他の構成会社等に帰せられる部分の金額の控除

内国法人に帰せられる構成会社等又は共同支配会社等の会社等別国際最低課税額のうち、その構成会社等又はその共同支配会社等に係る国際最低課税額等を有する他の構成会社等に帰せられる部分の金額がある場合には、その金額をその内国法人に帰せられるその会社等別国際最低課税額から控除することで、二重課税を排除することとされています。

当該他の構成会社等に帰せられる部分の金額は、基本的には、その会社等別国際最低課税額に、その構成会社等又はその共同支配会社等の個別計算所得金額のうちその内国法人が当該他の構成会社等を通じて間接に有するその構成会社等又はその共同支配会社等に対する持分に帰せられる金額がその個別計算所得金額に占める割合を乗じて計算することとされています。具体的な計算方法は以下のとおりです。

(1) 内国法人に帰せられる構成会社等の会社等別国際最低課税額のうち他の構成会社等に帰せられる部分の金額

内国法人がその所有持分を上記1(1)②の他の構成会社等を通じて間接に有する上記1(1)②の構成会社等の会社等別国際最低課税額に帰属割合を乗じて計算した金額のうち当該他の構成会社等に帰せられる部分の金額は、その構成会社等の会社等別国際最低課税額に、次に掲げるその会社等別国際最低課税額の区分に応じそれぞれ次に定める割合を乗じて計算した金額とされています（法令155の37③、法規38の30④～⑥）。

① 次に掲げる会社等別国際最低課税額以外の会社等別国際最低課税額　その構成会社等の各対象会計年度に係るイに掲げる金額からロに掲げる金額を控除した残額がイに掲げる金額のうちに占める割合

イ 個別計算所得金額（個別計算所得金額がない場合には、その構成会社等のその対象

会計年度に係る会社等別国際最低課税額を基準税率で除して計算した金額）

ロ　次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定めるその内国法人の連結財務諸表において非支配株主帰属額として記載される金額

(イ)　(ロ)及び(ハ)に掲げる場合以外の場合　次に定めるところにより作成されるその内国法人のその対象会計年度に係る連結財務諸表

i　その内国法人及びその構成会社等のみを連結対象会社等とみなします。

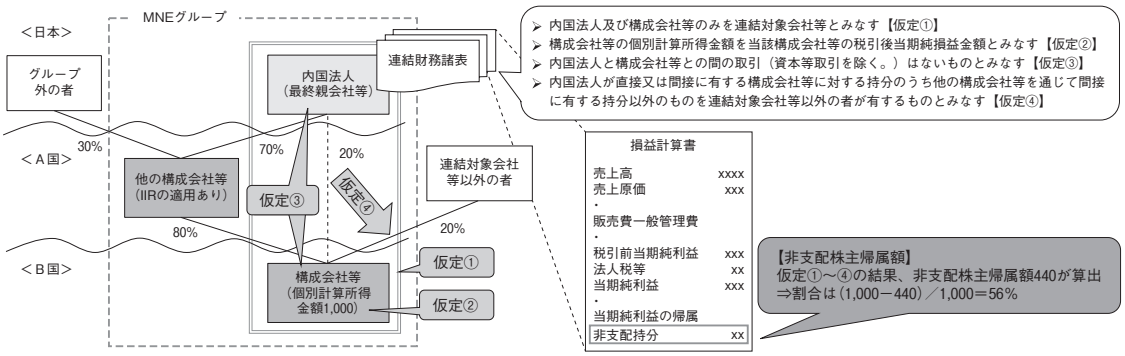
ii　その構成会社等のその対象会計年度に係るイに掲げる金額をその構成会社等のその対象会計年度に係る税引後当期純損益金額とみなします。

iii　その内国法人とその構成会社等との間の取引はないものとみなします。

iv　その内国法人が直接又は間接に有するその構成会社等に対する持分のうち当該他の構成会社等を通じて間接に有する持分以外のものを連結対象会社等以外の者が有するものとみなします。

（注）　その構成会社等の個別計算所得金額のうちに占めるその内国法人が当該他の構成会社等を通じて間接に有するその構成会社等に対する持分に帰せられる部分の金額の割合を計算する必要があるためこの仮定が置かれています。

会社等別国際最低課税額が生じている構成会社等が導管会社等及び各種投資会社等以外の場合の非支配株主帰属額



(ロ)　その構成会社等が導管会社等に該当する場合　次に定めるところにより作成されるその内国法人のその対象会計年度に係る連結財務諸表

i　その内国法人及びその構成会社等のみを連結対象会社等とみなします。

ii　その構成会社等のその対象会計年度に係るイに掲げる金額をその構成会社等のその対象会計年度に係る税引後当期純損益金額とみなします。

iii　その内国法人とその構成会社等との間の取引はないものとみなします。

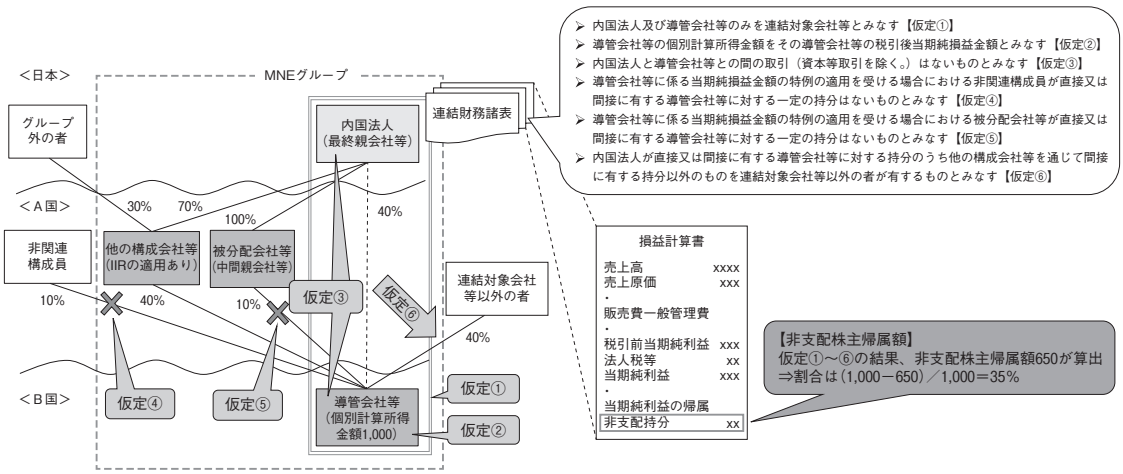
iv　その構成会社等がその対象会計年度において導管会社等に係る当期純損益金額の特例（上記Ⅴ(法)2(10)②に係る部分に限ります。）の適用を受ける場合における非関連構成員が直接又は上記Ⅴ(法)2(10)②ロ(イ)の他の会社等若しくは上記Ⅴ(法)2(10)②ロ(ロ)の他の会社等及び介在会社等を通じて間接に有するその構成会社等に対する持分はないものとみなします。

v　その構成会社等がその対象会計年度において導管会社等に係る当期純損益

金額の特例（上記Ⅴ㈣２⑽③イに係る部分に限ります。）の適用を受ける場合における被分配会社等が直接又は上記Ⅴ㈣２⑽③イ㈡ⅰの他の会社等若しくは上記Ⅴ㈣２⑽③イ㈡ⅱの他の会社等及び介在会社等を通じて間接に有するその構成会社等に対する持分はないものとみなします。

ⅵ　その内国法人が直接又は間接に有するその構成会社等に対する持分（ⅳ及びⅴの規定によりないものとみなされるものを除きます。）のうち当該他の構成会社等を通じて間接に有する持分以外のものを連結対象会社等以外の者が有するものとみなします。

会社等別国際最低課税額が生じている構成会社等が導管会社等の場合の非支配株主帰属額



㈠　その構成会社等が各種投資会社等に該当する場合　次に定めるところにより作成されるその内国法人のその対象会計年度に係る連結財務諸表

ⅰ　その内国法人及びその構成会社等のみを連結対象会社等とみなします。

ⅱ　その構成会社等のその対象会計年度に係るイに掲げる金額をその構成会社等のその対象会計年度に係る税引後当期純損益金額とみなします。

ⅲ　その内国法人とその構成会社等との間の取引はないものとみなします。

ⅳ　その構成会社等に対する持分のうちその構成会社等に係る最終親会社等が直接又は間接に有する持分以外のものはないものとみなします。

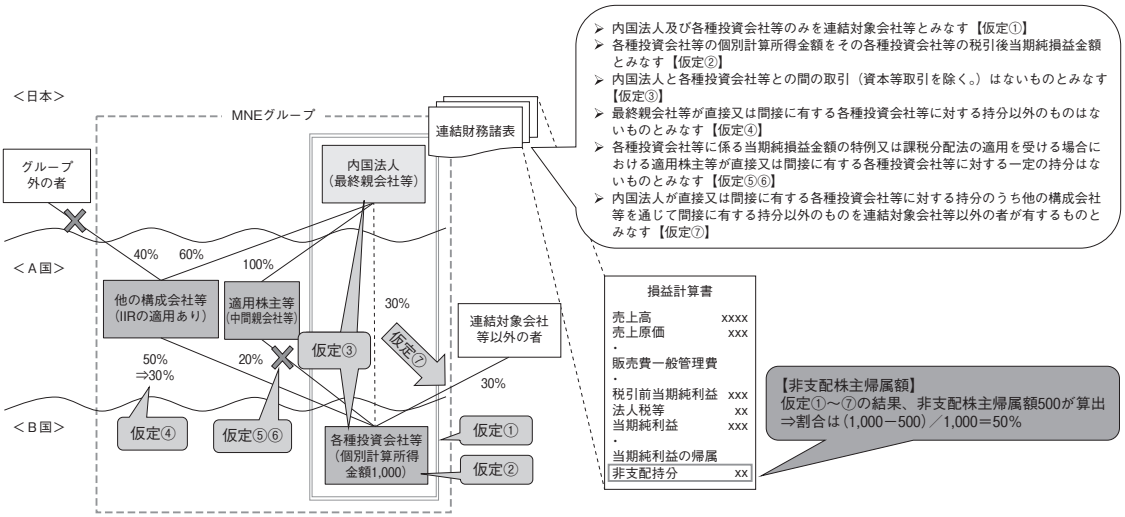
ⅴ　その構成会社等がその対象会計年度において各種投資会社等に係る当期純損益金額の特例（上記Ⅴ㈣２⑾②イに係る部分に限ります。）の適用を受ける場合における上記Ⅴ㈣２⑾②の適用株主等が直接又は上記Ⅴ㈣２⑾②イ㈡ⅰの他の会社等若しくは上記Ⅴ㈣２⑾②イ㈡ⅱの他の会社等及び介在会社等を通じて間接に有するその構成会社等に対する持分はないものとみなします。

ⅵ　その構成会社等がその対象会計年度において課税分配法（上記Ⅴ㈣３⑭②ロに係る部分に限ります。）の適用を受ける場合における上記Ⅴ㈣３⑭②ロの適用株主等が直接又は上記Ⅴ㈣３⑭②（注４）ロ㈠の他の会社等若しくは上記Ⅴ㈣３⑭②（注４）ロ㈡の他の会社等及び介在会社等を通じて間接に有

するその構成会社等に対する持分はないものとみなします。

vii　その内国法人が直接又は間接に有するその構成会社等に対する持分（ivからviまでの規定によりないものとみなされるものを除きます。）のうち当該他の構成会社等を通じて間接に有する持分以外のものを連結対象会社等以外の者が有するものとみなします。

会社等別国際最低課税額が生じている構成会社等が各種投資会社等の場合の非支配株主帰属額



②　会社等別国際最低課税額（株主等別未分配額に係る部分に限ります。②において同じです。）　次に掲げる会社等別国際最低課税額の区分に応じそれぞれ次に定める割合

イ　当該他の構成会社等がその構成会社等に係る対象株主等に該当する場合におけるその構成会社等の会社等別国際最低課税額（当該他の構成会社等に係る株主等別未分配額に係る部分に限ります。）　その構成会社等の各対象会計年度に係る(イ)に掲げる金額から(ロ)に掲げる金額を控除した残額が(イ)に掲げる金額のうちに占める割合

(イ)　その株主等別未分配額を基準税率で除して計算した金額

(ロ)　次に定めるところにより作成されるその内国法人のその対象会計年度に係る連結財務諸表において非支配株主帰属額として記載される金額

i　その内国法人及びその構成会社等のみを連結対象会社等とみなします。

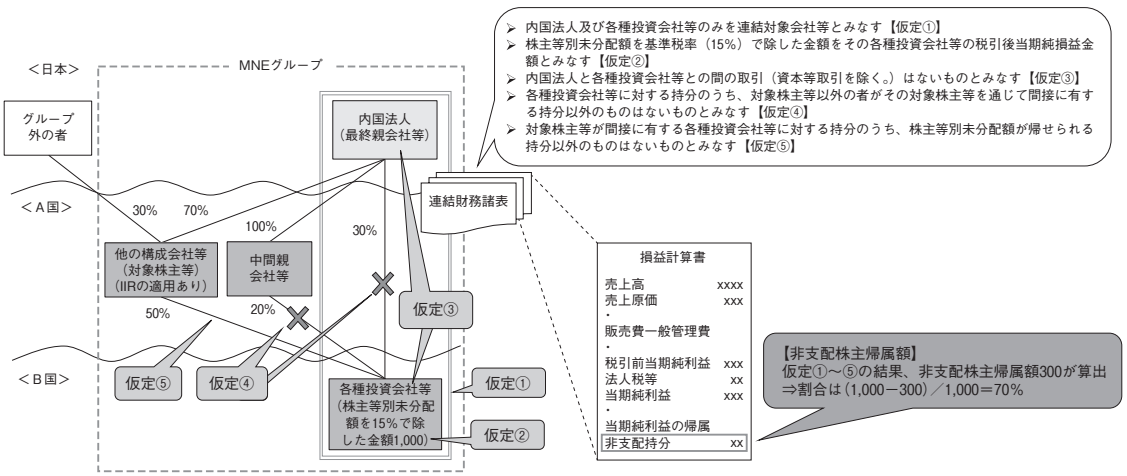
ii　その構成会社等のその対象会計年度に係る(イ)に掲げる金額をその構成会社等のその対象会計年度に係る税引後当期純損益金額とみなします。

iii　その内国法人とその構成会社等との間の取引はないものとみなします。

iv　その構成会社等に対する持分のうち当該他の構成会社等以外の者が当該他の構成会社等を通じて間接に有する持分以外のものはないものとみなします。

v　当該他の構成会社等が間接に有するその構成会社等に対する持分のうち上記㈠1(1)②ハ(ロ)iの他の会社等又は上記㈠1(1)②ハ(ロ)iiの他の会社等及び介在会社等を通じて間接に有する持分以外のものはないものとみなします。

他の構成会社等が対象株主等に該当する場合の非支配株主帰属額



ロ　その内国法人がその構成会社等に対する持分をその構成会社等に係る対象株主等を通じて間接に有する場合で、かつ、当該他の構成会社等がその対象株主等に該当しない場合におけるその構成会社等の会社等別国際最低課税額（その対象株主等に係る株主等別未分配額に係る部分に限ります。）

その構成会社等の各対象会計年度に係る(イ)に掲げる金額から(ロ)に掲げる金額を控除した残額が(イ)に掲げる金額のうちに占める割合

(イ)　その株主等別未分配額を基準税率で除して計算した金額

(ロ)　次に定めるところにより作成されるその内国法人のその対象会計年度に係る連結財務諸表において非支配株主帰属額として記載される金額

i　その内国法人及びその構成会社等のみを連結対象会社等とみなします。

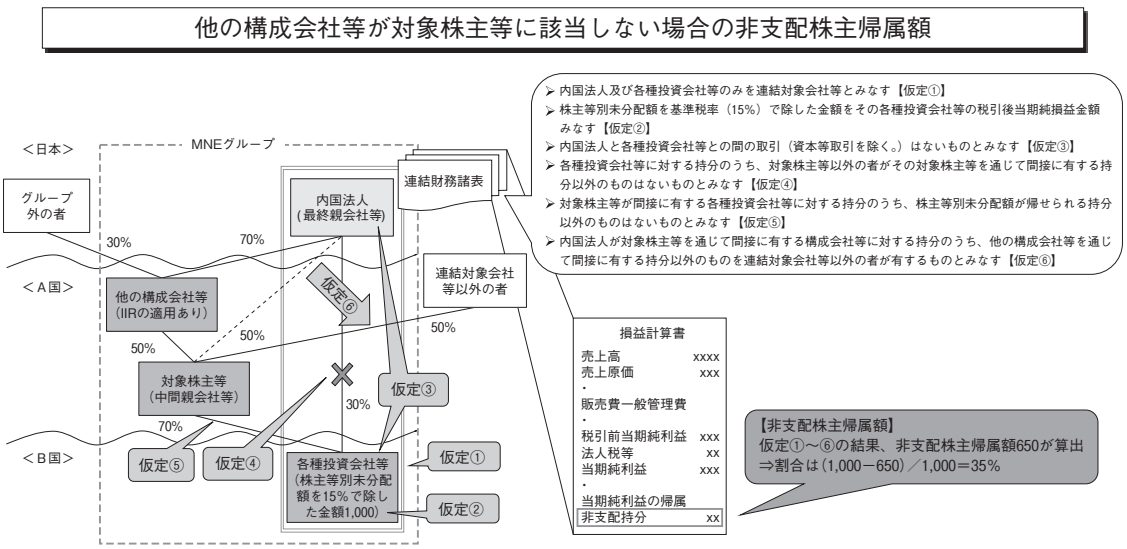
ii　その構成会社等のその対象会計年度に係る(イ)に掲げる金額をその構成会社等のその対象会計年度に係る税引後当期純損益金額とみなします。

iii　その内国法人とその構成会社等との間の取引はないものとみなします。

iv　その構成会社等に対する持分のうちその対象株主等以外の者がその対象株主等を通じて間接に有する持分以外のものはないものとみなします。

v　その対象株主等が間接に有するその構成会社等に対する持分のうち上記(一)**1**(1)②ハ(ロ)ⅰの他の会社等又は上記(一)**1**(1)②ハ(ロ)ⅱの他の会社等及び介在会社等を通じて間接に有する持分以外のものはないものとみなします。

vi　その内国法人がその対象株主等を通じて間接に有するその構成会社等に対する持分（vの規定によりないものとみなされるものを除きます。）のうち当該他の構成会社等を通じて間接に有する持分以外のものを連結対象会社等以外の者が有するものとみなします。



⑵　内国法人に帰せられる恒久的施設等の会社等別国際最低課税額のうちその恒久的施設等を有する構成会社等に帰せられる部分の金額

内国法人がその所有持分を直接又は間接に有する上記1⑵③の構成会社等の恒久的施設等の会社等別国際最低課税額に帰属割合を乗じて計算した金額のうちその構成会社等に帰せられる部分の金額は、その恒久的施設等の会社等別国際最低課税額に、その恒久的施設等の各対象会計年度に係る①に掲げる金額から②に掲げる金額を控除した残額が①に掲げる金額のうちに占める割合を乗じて計算した金額とされています（法令155の37⑤、法規38の30⑧）。

①　個別計算所得金額（個別計算所得金額がない場合には、その恒久的施設等のその対象会計年度に係るその会社等別国際最低課税額を基準税率で除して計算した金額）

②　次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定めるその内国法人の連結財務諸表において非支配株主帰属額として記載される金額

イ　ロ及びハに掲げる場合以外の場合

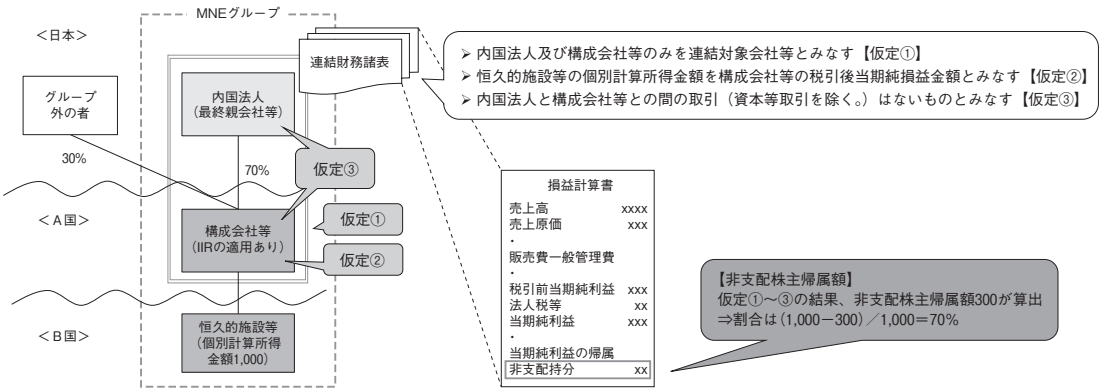
次に定めるところにより作成されるその内国法人のその対象会計年度に係る連結財務諸表

⑴　その内国法人及びその構成会社等のみを連結対象会社等とみなします。

⑵　その恒久的施設等のその対象会計年度に係る①に掲げる金額をその構成会社等のその対象会計年度に係る税引後当期純損益金額とみなします。

⑶　その内国法人とその構成会社等との間の取引はないものとみなします。

会社等別国際最低課税額が生じている恒久的施設等を有する構成会社等が導管会社等及び各種投資会社等以外の場合の非支配株主帰属額



ロ　その構成会社等が導管会社等に該当する場合　次に定めるところにより作成されるその内国法人のその対象会計年度に係る連結財務諸表

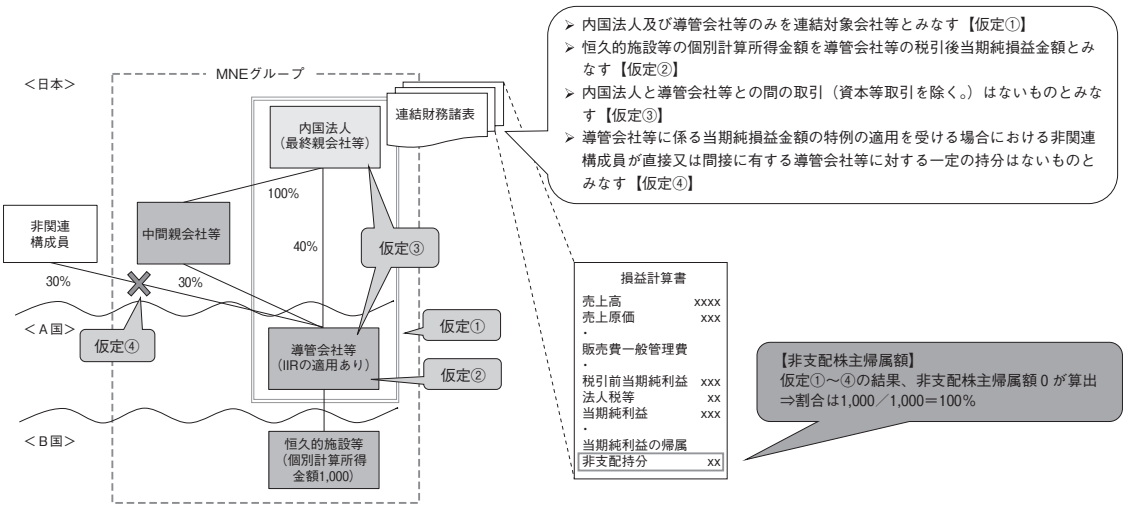
(イ)　その内国法人及びその構成会社等のみを連結対象会社等とみなします。

(ロ)　その恒久的施設等のその対象会計年度に係る①に掲げる金額をその構成会社等のその対象会計年度に係る税引後当期純損益金額とみなします。

(ハ)　その内国法人とその構成会社等との間の取引はないものとみなします。

(ニ)　その恒久的施設等がその対象会計年度において導管会社等に係る当期純損益金額の特例（上記Ⅴ(法)2(10)②に係る部分に限ります。）の適用を受ける場合における非関連構成員が直接又は上記Ⅴ(法)2(10)②ロ(イ)の他の会社等若しくは上記Ⅴ(法)2(10)②ロ(ロ)の他の会社等及び介在会社等を通じて間接に有するその構成会社等に対する持分はないものとみなします。

会社等別国際最低課税額が生じている恒久的施設等を有する構成会社等が導管会社等の場合の非支配株主帰属額



ハ　その構成会社等が各種投資会社等に該当する場合　次に定めるところにより作成されるその内国法人のその対象会計年度に係る連結財務諸表

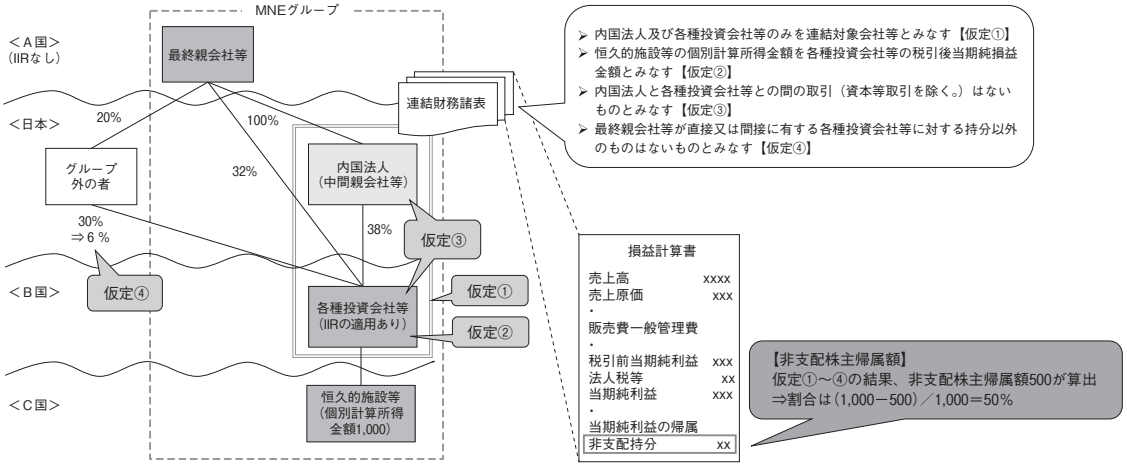
(イ)　その内国法人及びその構成会社等のみを連結対象会社等とみなします。

(ロ)　その恒久的施設等のその対象会計年度に係る①に掲げる金額をその構成会社等のその対象会計年度に係る税引後当期純損益金額とみなします。

(ハ)　その内国法人とその構成会社等との間の取引はないものとみなします。

(ニ)　その構成会社等に対する持分のうちその構成会社等に係る最終親会社等が直接又は間接に有する持分以外のものはないものとみなします。

会社等別国際最低課税額が生じている恒久的施設等を有する構成会社等が各種投資会社等の場合の非支配株主帰属額



(3)　内国法人に帰せられる恒久的施設等の会社等別国際最低課税額のうち他の構成会社等に帰せられる部分の金額

内国法人がその所有持分を上記1(2)④の他の構成会社等を通じて間接に有する上記1(2)④の構成会社等の恒久的施設等の会社等別国際最低課税額に帰属割合を乗じて計算した金額のうち当該他の構成会社等に帰せられる部分の金額は、その恒久的施設等の会社等別国際最低課税額に、その恒久的施設等の各対象会計年度に係る①に掲げる金額から②に掲げる金額を控除した残額が①に掲げる金額のうちに占める割合を乗じて計算した金額とされています（法令155の37⑥、法規38の30⑨）。

①　個別計算所得金額（個別計算所得金額がない場合には、その恒久的施設等のその対象会計年度に係るその会社等別国際最低課税額を基準税率で除して計算した金額）

②　次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定めるその内国法人の連結財務諸表において非支配株主帰属額として記載される金額

イ　ロ及びハに掲げる場合以外の場合

次に定めるところにより作成されるその内国法人のその対象会計年度に係る連結財務諸表

(イ)　その内国法人及びその構成会社等のみを連結対象会社等とみなします。

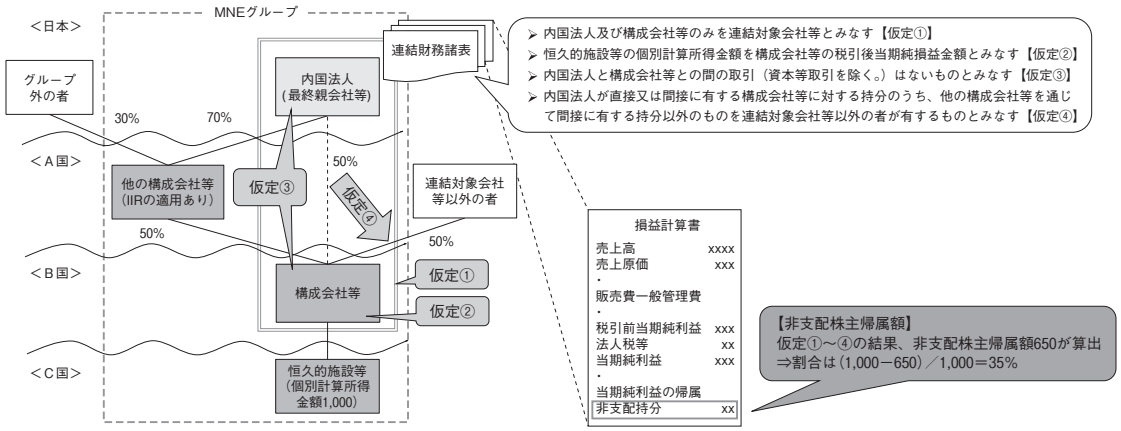
(ロ)　その恒久的施設等のその対象会計年度に係る①に掲げる金額をその構成会社等のその対象会計年度に係る税引後当期純損益金額とみなします。

(ハ)　その内国法人とその構成会社等との間

の取引はないものとみなします。

㈡　その内国法人が直接又は間接に有するその構成会社等に対する持分のうち当該他の構成会社等を通じて間接に有する持分以外のものを連結対象会社等以外の者が有するものとみなします。

会社等別国際最低課税額が生じている恒久的施設等を有する構成会社等が導管会社等及び各種投資会社等以外の場合の非支配株主帰属額



ロ　その構成会社等が導管会社等に該当する場合　次に定めるところにより作成されるその内国法人のその対象会計年度に係る連結財務諸表

㈠　その内国法人及びその構成会社等のみを連結対象会社等とみなします。

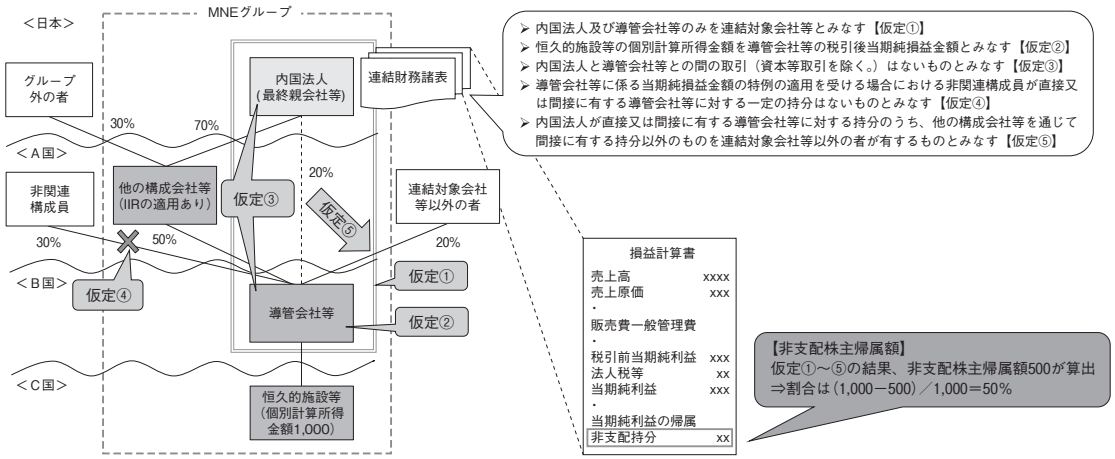
㈡　その恒久的施設等のその対象会計年度に係る①に掲げる金額をその構成会社等のその対象会計年度に係る税引後当期純損益金額とみなします。

㈢　その内国法人とその構成会社等との間の取引はないものとみなします。

㈣　その恒久的施設等がその対象会計年度において導管会社等に係る当期純損益金額の特例（上記Ⅴ㈣2⑽②に係る部分に限ります。）の適用を受ける場合における非関連構成員が直接又は上記Ⅴ㈣2⑽②ロ㈠の他の会社等若しくは上記Ⅴ㈣2⑽②ロ㈡の他の会社等及び介在会社等を通じて間接に有するその構成会社等に対する持分はないものとみなします。

㈤　その内国法人が直接又は間接に有するその構成会社等に対する持分（㈡の規定によりないものとみなされるものを除きます。）のうち当該他の構成会社等を通じて間接に有する持分以外のものを連結対象会社等以外の者が有するものとみなします。

会社等別国際最低課税額が生じている恒久的施設等を有する構成会社等が
導管会社等の場合の非支配株主帰属額



ハ　その構成会社等が各種投資会社等に該当する場合　次に定めるところにより作成されるその内国法人のその対象会計年度に係る連結財務諸表

(イ)　その内国法人及びその構成会社等のみを連結対象会社等とみなします。

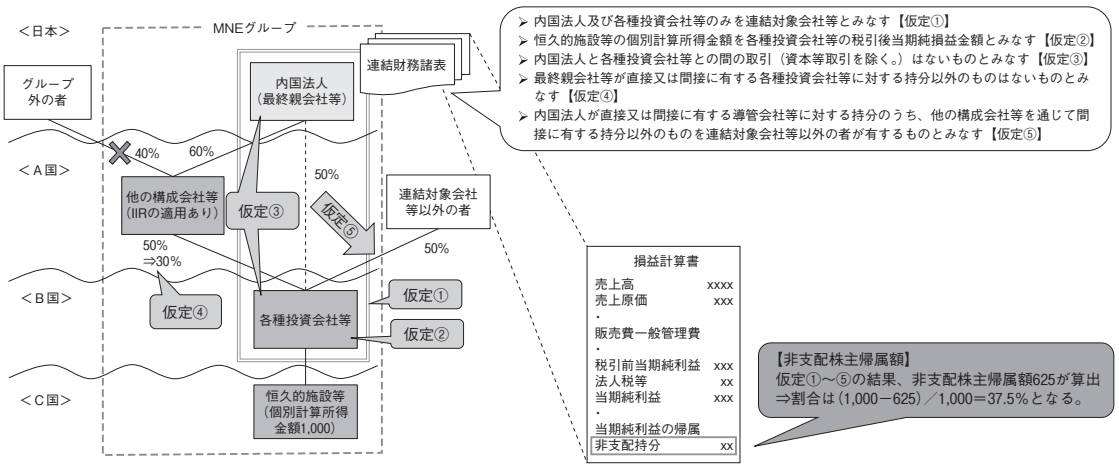
(ロ)　その恒久的施設等のその対象会計年度に係る①に掲げる金額をその構成会社等のその対象会計年度に係る税引後当期純損益金額とみなします。

(ハ)　その内国法人とその構成会社等との間の取引はないものとみなします。

(ニ)　その構成会社等に対する持分のうちその構成会社等に係る最終親会社等が直接又は間接に有する持分以外のものはないものとみなします。

(ホ)　その内国法人が直接又は間接に有するその構成会社等に対する持分（(ニ)の規定によりないものとみなされるものを除きます。）のうち当該他の構成会社等を通じて間接に有する持分以外のものを連結対象会社等以外の者が有するものとみなします。

会社等別国際最低課税額が生じている恒久的施設等を有する構成会社等が
各種投資会社等の場合の非支配株主帰属額



（注） 内国法人に帰せられる共同支配会社等の会社等別国際最低課税額のうち、その共同支配会社等に係る国際最低課税額等を有する構成会社等に帰せられる部分の金額の計算についても、基本的に同様とされています（法令155の37⑨⑪、法規38の30⑩）。

Ⅶ　課税標準

内国法人に対して課する各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の課税標準は、各対象会計年度の課税標準国際最低課税額とされています（法法82の４①）。この各対象会計年度の課税標準国際最低課税額は、各対象会計年度の国際最低課税額です（法法82の４②）。

Ⅷ　税額の計算

内国法人に対して課する各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の額は、各対象会計年度の課税標準国際最低課税額に90.7％の税率を乗じて計算した金額です（法法82の５）。

我が国における所得合算ルールの導入にあたっては、法人税による課税と地方法人税による課税とをあわせて実効税率が基準税率に達するまでの課税を確保する仕組みが採用されています。そのため、現行の税率を基に法人税の税率と地方法人税の税率とが907：93の比率となるよう、それぞれの税率が定められています。

なお、所得合算ルールは、我が国以外の国又は地域に所在する会社等が獲得する所得を基に課税する仕組みであり、課税対象と地方公共団体の行政サービスとの応益性が観念できないため、地方税である法人住民税・法人事業税による課税は行われません。

Ⅸ　申告及び納付等

１　国際最低課税額に係る確定申告

⑴　概要

特定多国籍企業グループ等に属する内国法人は、各対象会計年度終了の日の翌日から１年３月以内に、税務署長に対し、次の事項を記載した申告書を提出しなければならないこととされています。ただし、①の金額がない場合は、その申告書を提出することを要しません（法法82の６①、法規38の45）。

① その対象会計年度の課税標準である課税標準国際最低課税額

② ①の課税標準国際最低課税額につき上記Ⅷに基づいて計算した法人税の額

③ ①及び②に掲げる金額の計算の基礎

④　特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人の名称、納税地及び法人番号並びにその納税地と本店又は主たる事務所の所在地とが異なる場合には、その本店又は主たる事務所の所在地
⑤　代表者の氏名
⑥　その対象会計年度の開始及び終了の日
⑦　その他参考となるべき事項

⑵　提出期限に係る特例

特定多国籍企業グループ等に属する内国法人が、その対象会計年度について⑴による申告書を最初に提出すべき場合（その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内国法人又はその特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等であった他の内国法人が特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供期限に係る特例（法法150の３⑥）の適用を受けていなかった場合に限ります。）には、その対象会計年度終了の日の翌日から１年６月以内に⑴の確定申告書を提出しなければならないこととされています（法法82の６②）。

すなわち、特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供を最初に行う対象会計年度に係る確定申告書に係る提出期限について、特定多国籍企業グループ等報告事項等に係る提出期限の特例と同様、申告事務負担を考慮した特例が措置されています。

⑶　添付書類

⑴の申告書には、次に掲げるもの（次に掲げるものが電磁的記録（電子的方式、磁気的方式その他人の知覚によっては認識することができない方式で作られる記録であって、電子計算機による情報処理の用に供されるものをいいます。⑶において同じです。）で作成され、又は次に掲げるものの作成に代えてその次に掲げるものに記載すべき情報を記録した電磁的記録の作成がされている場合には、これらの電磁的記録に記録された情報の内容を記載した書類）を添付しなければならないこととされています（法法82の６③、法規38の46）。

①　その対象会計年度の内国法人の属する特定多国籍企業グループ等の最終親会社等に係る連結等財務諸表
②　その対象会計年度の①の特定多国籍企業グループ等に係る共同支配親会社等の連結等財務諸表
③　その対象会計年度前の対象会計年度に係る①又は②の連結等財務諸表に表示すべき事項の修正の内容
④　①及び②に掲げるものに係る勘定科目内訳明細書
⑤　その他参考となるべき事項を記載した書類

2　電子情報処理組織による申告

⑴　制度の概要

特定法人である内国法人は、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の申告については、国際最低課税額確定申告書又はその申告書に係る修正申告書及び添付書類に記載すべきものとされ、又は記載されている事項を、電子情報処理組織を使用する方法により提供することにより、行わなければならないこととされています（法法82の７）。

（注）「国際最低課税額確定申告書」とは、国際最低課税額に係る確定申告書（法法82の６①）をいい、その申告書に係る期限後申告書を含みます（法法２三十一の二）。

⑵　対象法人

特定法人である内国法人が、電子申告の義務化の対象とされています（法法82の７①）。特定法人とは、次の法人をいうこととされています（法法82の７②）。

①　当該対象会計年度開始の時における資本金の額又は出資金の額が１億円を超える法人
②　相互会社
③　投資法人
④　特定目的会社

（注） 人格のない社団等及び法人課税信託に係る受託法人は、特定法人に該当しないこととされています（法法３、法令14の６⑥）。

⑶ 対象書類

次の書類が電子情報処理組織を使用する方法による提供の義務化の対象とされています（法法82の７①）。

① 国際最低課税額確定申告書

② ①の申告書に係る修正申告書

③ 法人税法又は国税通則法第18条第３項若しくは第19条第４項の規定により①及び②の申告書に添付すべきものとされている書類

⑷ 電子情報処理組織を使用する方法

電子情報処理組織を使用する方法は、具体的には、次の事項の区分に応じそれぞれ次の方法とされています。

① 上記⑶①及び②の申告書（以下「納税申告書」といいます。）に記載すべきものとされている事項（以下「申告書記載事項」といいます。）……電子情報処理組織を使用して、申告書記載事項を入力して送信する方法により提供することとされています（法規38の47②一）。

（注１） 電子情報処理組織とは、国税庁の使用に係る電子計算機とその申告をする内国法人の使用に係る電子計算機とを電気通信回線で接続した電子情報処理組織をいいます（法法82の７①）。具体的には、e-Taxによる電子申告を行うこととなります。電子計算機には入出力装置を含むこととされており、CPUを搭載しない端末についても対象となります。「内国法人の使用に係る電子計算機」とされている点について、民法の代理関係規定に基づき代理人も当然に含まれることと解されますので、税理士等による電子申告も可能です。

（注２） 電子情報処理組織を使用して行う申告書記載事項の提供については、国税関係法令に係る情報通信技術を活用した行政の推進等に関する省令第５条第１項の定めるところによることとされています（法規38の47③）。具体的には、e-Taxソフト又はこれと同様の機能を有するプログラムを用いて、国税庁の使用に係る電子計算機と電気通信回線を通じて通信できる機能を備えた電子計算機から、申告書記載事項並びに識別符号及び暗証符号を入力して、電子署名を行い、電子証明書と併せて送信することにより、行わなければならないこととされています。下記②イ又はロにより電子情報処理組織を使用して行う添付書類記載事項の提供についても同様です。

② 上記⑶③の書類に記載すべきものとされ、又は記載されている事項（以下「添付書類記載事項」といいます。）……イ又はロに掲げる方法のいずれかにより提供することとされています（法規38の47②二）。また、ハに掲げる方法により行うこともできることとされています（法法82の７①ただし書、法規38の47④）。

イ 電子情報処理組織を使用して、添付書類記載事項を入力して送信する方法

ロ 添付書類記載事項が記載された書類をスキャナにより読み取る方法その他これに類する方法により作成した電磁的記録を、電子情報処理組織を使用して送信する方法（イに掲げる方法につき国税庁の使用に係る電子計算機において用いることができない場合に限ります。）

（注１） 電磁的記録とは、情報通信技術を活用した行政の推進等に関する法律第３条第７号に規定する電磁的記録をいい、具体的には、電子的方式、磁気的方式その他人の知覚によっては認識することができない方式で作られる記録であって、電子計算機による情報処理の用

に供されるものをいいます。

（注２） 電磁的記録は、添付書類記載事項が記載された書類をスキャナにより読み取る方法その他これに類する方法により、次の要件を満たすように読み取り、又は作成したものに限ることとされています。

㈠ 解像度が25.4mm 当たり200ドット以上であること。

㈡ 赤色、緑色及び青色の階調がそれぞれ256階調以上であること。

ハ 添付書類記載事項の電磁的記録を記録した光ディスク又は磁気ディスクを提出する方法

（注） 電磁的記録をスキャナにより読み取る方法その他これに類する方法により作成した場合には、その電磁的記録は、上記ロ（注２）㈠及び㈡の要件を満たすように読み取り、又は作成したものに限ることとされています。

⑸ 事前届出

電子情報処理組織を使用して申告書記載事項又は添付書類記載事項を提供しようとする場合における届出その他の手続については、国税関係法令に係る情報通信技術を活用した行政の推進等に関する省令第４条第１項から第３項まで、第６項及び第７項の規定の例によることとされています（法規38の47①）。

⑹ ファイル形式

申告書記載事項又は添付書類記載事項を上記⑷①又は②の方法により送信し、又は提出する場合におけるその送信又は提出に関するファイル形式については、国税庁長官が定めることとされています（法規38の47⑤）。

⑺ 電子申告の効果

上記⑷の方法により行われた各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の申告については、申告書記載事項が記載された納税申告書により、又はこれに添付書類記載事項が記載された添付書類を添付して行われたものとみなして、次の法令の規定を適用することとされています（法法82の７③、法令156）。

① 法人税法（これに基づく命令、すなわち法人税法施行令及び法人税法施行規則を含みます。）

② 国税通則法（第124条を除きます。）

③ 地方法人税法

④ その他各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の申告に関する法令

⑻ 到達時期

上記⑷①又は②イ若しくはロの方法により行われた各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の申告は、国税庁の使用に係る電子計算機に備えられたファイルへの記録がされた時に税務署長に到達したものとみなすこととされています（法法82の７④）。

⑼ 本人確認等

内国法人が上記⑷①又は②イ若しくはロの方法により電子情報処理組織を使用して申告書記載事項又は添付書類記載事項を提供する場合には、その内国法人は、国税通則法第124条の規定による名称及び法人番号の記載に代えて、国税関係法令に係る情報通信技術を活用した行政の推進等に関する省令第６条第１項（第４号に係る部分を除きます。）の規定の例により、その名称を明らかにしなければならないこととされています（法法82の７⑤、法規38の47⑥）。具体的には、電子署名を行い、その電子署名に係る電子証明書を併せて送信すること又は識別符号及び暗証番号を入力して申告を行うこととされています。

⑽ その他

上記のほか、電子情報処理組織の使用に係る手続に関し必要な事項及び手続の細目について

は、別に定めるところによることとされています（法規38の47⑦）。国税関係法令に係る情報通信技術を活用した行政の推進等に関する省令第13条と同様です。

3　電子情報処理組織による申告が困難である場合の特例

⑴　特例の内容

特定法人である内国法人が、電気通信回線の故障、災害その他の理由により電子情報処理組織を使用することが困難であると認められる場合で、かつ、書面による納税申告書の提出をすることができると認められる場合において、書面により納税申告書を提出することについて納税地の所轄税務署長の承認を受けたときは、その税務署長が指定する期間内に行う各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の申告については、書面により行うことができることとされています（法法82の８①）。

⑵　特例を受けるための手続等

上記⑴の承認を受けようとする内国法人は、上記⑴の適用を受けることが必要となった事情、上記⑴の税務署長の指定を受けようとする期間及び次の事項を記載した申請書を、その指定を受けようとする期間の開始の日の15日前までに、納税地の所轄税務署長に提出しなければならないこととされています（法法82の８②、法規38の48①）。

①　申請をする内国法人の名称、納税地及び法人番号

②　代表者の氏名

③　電気通信回線の故障、災害その他の理由により電子情報処理組織を使用することが困難である事情が生じた日

④　その他参考となるべき事項

また、上記の申請書には、電気通信回線の故障、災害その他の理由により電子情報処理組織を使用することが困難であることを明らかにする書類を添付することとされています（法法82の８②、法規38の48②）。

なお、災害等の理由が生じた日が国際最低課税額に係る確定申告書の提出期限の15日前の日以後である場合において、その提出期限がその指定を受けようとする期間内の日であるときは、上記の申請書の提出期限は、その指定を受けようとする期間の開始の日とされています。

税務署長は、上記の申請書の提出があった場合において、その申請に係る上記⑴の適用を受けることが必要となった事情が相当でないと認めるときは、その申請を却下することができることとされています（法法82の８③）。

税務署長は、上記の申請書の提出があった場合において、その申請につき承認又は却下の処分をするときは、その申請をした内国法人に対し、書面によりその旨を通知することとされています（法法82の８④）。

上記の申請書の提出があった場合において、その申請書に記載した上記⑴の税務署長の指定を受けようとする期間の開始の日までに承認又は却下の処分がなかったときは、その日においてその承認があったものと、その記載された期間を上記⑴の期間として上記⑴の税務署長の指定があったものと、それぞれみなすこととされています（法法82の８⑤）。すなわち、みなし承認の制度が設けられています。

⑶　承認の取消し

税務署長は、上記⑴の適用を受けている内国法人につき、電子情報処理組織を使用することが困難でなくなったと認める場合には、上記⑴の承認を取り消すことができることとされています。この場合において、その取消しの処分があったときは、その処分のあった日の翌日以後の期間につき、その処分の効果が生ずるものとされています（法法82の８⑥）。

税務署長は、上記の取消しの処分をするときは、その処分に係る内国法人に対し、書面によりその旨を通知することとされています（法法82の８⑦）。

⑷　取りやめ

上記⑴の適用を受けている内国法人は、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の申告につき上記⑴の適用を受けることをやめようとするときは、その旨及び次の事項を記載した届出書を納税地の所轄税務署長に提出しなければならないこととされています。この場合において、その届出書の提出があったときは、その提出があった日の翌日以後の期間については、上記⑴の承認の処分は、その効力を失うものとされています（法法82の８⑧、法規38の48③）。

①　届出をする内国法人の名称、納税地及び法人番号
②　代表者の氏名
③　上記⑴の承認を受けた日又はその承認があったものとみなされた日
④　上記⑴の適用をやめようとする理由
⑤　その他参考となるべき事項

4　国際最低課税額に係る確定申告による納付

国際最低課税額に係る確定申告書を提出した内国法人は、その申告書に記載した上記 1⑴②の金額があるときは、当該申告書の提出期限までに、当該金額に相当する法人税を国に納付しなければならないこととされています（法法82の９）。

5　前対象会計年度の法人税額等の更正等に伴う更正の請求の特例

国税通則法第23条による更正の請求は、法定申告期限から５年以内に限り行うことができることとされていますが、決定を受けた事業年度等に係る税額等については、原則、更正の請求をすることができないこととされています。

そこで、この国税通則法の特例として、国際最低課税額確定申告書に記載すべき課税標準国際最低課税額若しくはその課税標準国際最低課税額につき法令の規定を適用して計算した法人税の額又は地方法人税法第24条の４第１項（特定基準法人税額に係る確定申告）の規定による申告書（その申告書に係る期限後申告書を含みます。）に記載すべき課税標準特定法人税額若しくはその課税標準特定法人税額につき法令の規定を適用して計算した地方法人税の額につき、修正申告書を提出し、又は更正若しくは決定を受け、その修正申告書の提出又は更正若しくは決定に伴い、その修正申告書又は更正若しくは決定に係る対象会計年度後の各対象会計年度で決定を受けた対象会計年度に係る課税標準国際最低課税額につき法令の規定を適用して計算した法人税の額（その金額につき修正申告書の提出又は更正があった場合には、その申告又は更正後の金額。５において「申告書記載税額」といいます。）が過大となる場合には、その修正申告書を提出した日又はその更正若しくは決定の通知を受けた日の翌日から２月以内に限り、税務署長に対し、その申告書記載税額につき更正の請求をすることができることとされています。

この場合においては、更正請求書には、国税通則法第23条第３項に規定する事項のほか、その修正申告書を提出した日又はその更正若しくは決定の通知を受けた日を記載しなければなりません（法法82の10）。

X　更正

1　更正の理由付記

各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の課税標準の更正をする場合には、その更正に係る更正通知書にその更正の理由を付記しなければならないこととされました（法法130②）。

各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税は国際的協調のもと導入されるものであること及び各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の計算の基礎となるのは基本的には納税義務者ではない他の会社等（構成会社等又は共同支配会社等）の帳簿書類に記載される事項であることから、その更正に当たっては慎重な手続が必要であると考えられるため、上記の改正が行われたものです。

（注）　各対象会計年度の国際最低課税額に対する法

人税の納税義務者は、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人であることから、その要件からすれば、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の納税義務者は、各事業年度の所得に対する法人税における青色申告法人に求められる程度の帳簿書類は備えていると考えられます。

また、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の納税義務者は、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人とされていますが、その課税標準は基本的にその特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等又は共同支配会社等のうち実効税率が基準税率に満たない国等に所在するもののその満たない部分に相当する金額であることから、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の課税標準の計算に際し、基本的には納税義務者ではない他の会社等（構成会社等又は共同支配会社等）の帳簿書類に記載される事項を用いることとなり、納税義務者の帳簿書類に記載される事項を用いることは相対的に少ないと考えられます。

このように、青色申告制度の前提となる帳簿書類は備えているものの、その帳簿書類に記載される事項を用いて課税標準の計算を行うことは相対的に少ないと考えられることから、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税は、納税義務者自身の帳簿書類の保存を前提としてそれに基づき調査を行うこととする青色申告制度になじまないと考えられるため、青色申告制度をそのまま適用することはせず、青色申告制度に基づく各措置のうち必要なものを適用することとされました。

2　推計による更正

各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の課税標準は、推計による更正の対象外とされました（法法131）。

推計課税は、帳簿書類が全く保存されていないような場合等が想定されていますが、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の課税標準の計算は、基本的には納税義務者ではない他の会社等（構成会社等又は共同支配会社等）の帳簿書類に記載される事項を用いることとなり、納税義務者の帳簿書類に記載される事項を用いることは相対的に少ないと考えられることから、上記の改正が行われたものです。

3　帳簿書類に基づく更正

各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は、調査に際しその備え付けられた帳簿書類を検査するものとする措置の対象外とされました（法法150の２②）。

（注）　上記のほか、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税は、青色申告制度が設けられていないことから、その法人の帳簿書類を調査し、その調査によりその課税標準又は欠損金額の計算に誤りがあると認められる場合に限り課税標準又は欠損金額を更正することができることとする措置（法法130①）の対象外とされています。

各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の課税標準の計算は基本的には納税義務者ではない他の会社等（構成会社等又は共同支配会社等）の帳簿書類に記載される事項を用いることとなり、納税義務者の帳簿書類に記載される事項を用いることは相対的に少ないと考えられることから、上記の改正が行われたものです。

4　その他

各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税は、同族会社等の行為又は計算の否認（法法132）及び組織再編成に係る行為又は計算の否認（法法132の２）の対象となります。

Ⅺ　適用関係

上記の改正は、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ます（改正法附則11）。

二　特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供制度の創設

1　特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供

今般の改正において、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、特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供制度が創設されました。

（参考） 本制度は、モデルルール及びその解釈を示したコメンタリーの内容を踏まえ、制度化されています。

（注） 本制度における「特定多国籍企業グループ等」などの用語の意義は、上記一「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」における用語の意義と同じです。

具体的には、特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人（その所在地国が我が国でないものを除きます。以下同じです。）は、その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を、その各対象会計年度終了の日の翌日から１年３月以内に、電子情報処理組織を使用する方法（e-Tax）により、その内国法人の納税地の所轄税務署長に提供しなければならないこととされました（法法150の３①）。また、特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供は、英語により行うこととされています（法規68④）。

（注） 国際最低課税額確定申告書の提出を要しないこととされる対象会計年度であっても、特定多国籍企業グループ等報告事項等は提供しなければならない点に留意する必要があります。

ここで、「特定多国籍企業グループ等報告事項等」とは、次に掲げる事項をいうこととされています（法法150の３①一～三、改正法附則16②、法令212①②、法規68⑤⑥）。

⑴　特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等の名称、その構成会社等の所在地国ごとの国別実効税率、その特定多国籍企業グループ等のグループ国際最低課税額その他一定の事項

（参考） 特定多国籍企業グループ等の構成会社等に提供を求める事項については国際的な議論が継続されているため、その内容について合意に至った後に、その合意を踏まえた特定多国籍企業グループ等報告事項等の細目が追加される予定です。

⑵　各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税において次の規定の適用を受けようとする旨

①　法人税法第82条の２第６項、第８項又は第９項（国際最低課税額）（これらの規定を同条第10項において準用する場合を含みます。）の規定

②　法人税法第82条の３第１項（除外会社等に関する特例）の規定

③　所得税法等の一部を改正する法律（令和５年法律第３号）附則第14条第１項又は第３項（国際最低課税額の計算に関する経過措置）の規定

④　法人税法施行令第155条の17第１項（各種投資会社等に係る当期純損益金額の特例）（同条第７項において準用する場合を含みます。下記⑶②において同じです。）の規定

⑤　法人税法施行令第155条の20第１項（連結等納税規定の適用がある場合の個別計算所得等の金額の計算の特例）（同条第６項において準用する場合を含みます。下記⑶③おいて同じです。）の規定

⑥　法人税法施行令第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）（同条第７項において準用する場合を含みます。下記⑶④において同じです。）の規定

⑦　法人税法施行令第155条の24第１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）（同条第７項において準用する場合を含みます。下記⑶⑤において同じです。）の規定

⑧　法人税法施行令第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）（同条第５項において準用する場合を含みます。下記⑶⑥において同じです。）の規定

⑨　法人税法施行令第155条の27第１項（一定の利益の配当に係る個別計算所得等の金額の計算の特例）（同条第５項において準用する場合を含みます。下記⑶⑦において同じです。）の規定

⑩　法人税法施行令第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）（同条第２項において準用する場合を含みます。）の規定

⑪　法人税法施行令第155条の29第１項（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）（同条第２項において準用する場合を含みます。）の規定

⑫　法人税法施行令第155条の31第１項（各種投資会社等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例）（同条第６項において準用する場合を含みます。下記⑶⑧において同じです。）の規定

⑬　法人税法施行令第155条の35第４項（調整後対象租税額の計算）の規定

⑭　法人税法施行令第155条の41第１項（不動産の譲渡に係る再計算国別国際最低課税額の特例）の規定

⑮　法人税法施行令第155条の44第４項（無国籍構成会社等に係る再計算国際最低課税額）の規定

⑯　法人税法施行令第155条の48第２項（共同支配会社等に係る再計算国別国際最低課税額）の規定

⑰　法人税法施行令第155条の51第２項（無国籍共同支配会社等に係る再計算国際最低課税額）の規定

⑱　法人税法施行規則第38条の28第４項（調整後対象租税額の計算）の規定

⑲　法人税法施行規則第38条の40第１項（みなし繰延税金資産相当額がある場合における国別調整後対象租税額等の計算の特例）（同条第５項において準用する場合を含みます。下記⑶⑨において同じです。）の規定

⑳　法人税法施行規則第38条の41第１項（適格分配時課税制度を有する所在地国に係る国別調整後対象租税額等の計算の特例）（同条第８項において準用する場合を含みます。）の規定

⑶　各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税において次の規定の適用を受けることをやめようとする旨

①　法人税法第82条の３第１項の規定

②　法人税法施行令第155条の17第１項の規定

③　法人税法施行令第155条の20第１項の規定

④　法人税法施行令第155条の23第１項の規定

⑤　法人税法施行令第155条の24第１項の規定

⑥　法人税法施行令第155条の26第１項の規定

⑦　法人税法施行令第155条の27第１項の規定

⑧　法人税法施行令第155条の31第１項の規定

⑨　法人税法施行規則第38条の40第１項の規定

２　特定多国籍企業グループ等報告事項等を提供すべき内国法人が複数ある場合の特例

特定多国籍企業グループ等報告事項等を提供しなければならないこととされる内国法人が複数ある場合において、その特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供対象となる各対象会計年度終了の日の翌日から１年３月以内に電子情報処理組織を使用する方法（e-Tax）により、その内国法人のうちいずれか一の法人がこれらの法人を代表して特定多国籍企業グループ等報告事項等を提供する法人の名称その他の事項をその一の法人の納税地の所轄税務署長に提供したときは、その特定多国籍企業グループ等報告事項等を代表して提供す

るものとされた法人以外の法人は、その特定多国籍企業グループ等報告事項等を提供することを要しないこととされました（法法150の３②）。

すなわち、本特例の適用を受けることで、一の特定多国籍企業グループに係る特定多国籍企業グループ等報告事項等については、その提供義務のある内国法人のうちいずれか一の法人のみが提供すれば足りることになります。

（注）「代表して特定多国籍企業グループ等報告事項等を提供する法人の名称その他の事項」とは、特定多国籍企業グループ等報告事項等を代表して提供する法人及び本特例の適用があるとしたならば特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供を要しないこととされる法人の名称、納税地及び法人番号並びに代表者の氏名（法人番号を有しない法人にあっては、名称及び納税地並びに代表者の氏名）をいいます（法規68⑦）。

特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供制度

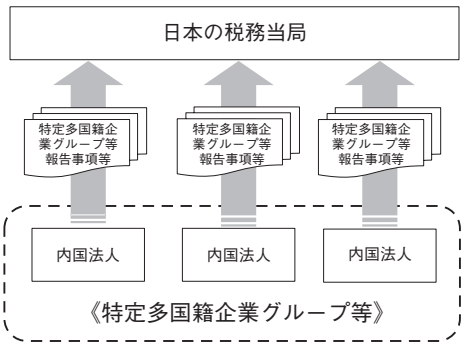
【各構成会社等による提供】

特定多国籍企業グループ等の構成会社等である内国法人は、特定多国籍企業グループ等報告事項等を、各対象会計年度終了の日の翌日から１年３月以内（一定の場合には１年６月以内）に、e-Taxにより所轄税務署長に提供しなければならない。

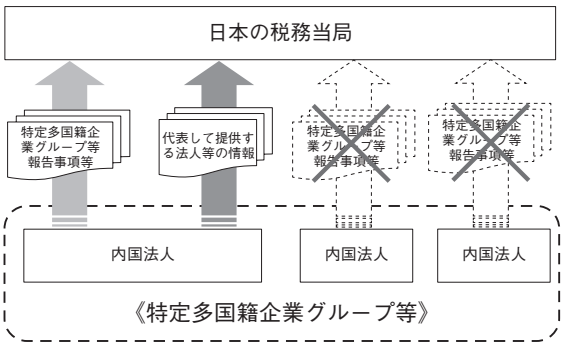
【提供義務者が複数ある場合の特例】

特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供義務のある内国法人が複数ある場合において、これらの内国法人のうちいずれか一の法人が、特定多国籍企業グループ等報告事項等を代表して提供する法人等に関する情報を所轄税務署長に提供したときは、その代表して提供するものとされた法人以外の法人は、特定多国籍企業グループ等報告事項等を提供する必要はない。

【各構成会社等による提供】



【提供義務者が複数ある場合の特例】



3　特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供義務の免除

上記１により特定多国籍企業グループ等報告事項等を提供しなければならないこととされる内国法人であっても、特定多国籍企業グループ等の最終親会社等（指定提供会社等を指定した場合には、指定提供会社等。⑴及び⑵並びに４において同じです。）の所在地国の税務当局がその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に相当する情報の提供を我が国に対して行うことができると認められる場合に該当するときは、その特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供を要しないこととされました（法法150の３③）。

（注）「指定提供会社等」とは、特定多国籍企業グループ等の最終親会社等以外のいずれか一の構成会社等で、その特定多国籍企業グループ等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をその構成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提供するものとしてその最終親会社等が指定したものをいいます。

ここで、「最終親会社等の所在地国の税務当局がその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に相当する情報の提供を我が国に対して行うことができると認められる場合」とは、次の⑴及び⑵に掲げる場合のいずれにも該当する場合とされています（法令212③）。

⑴　対象となる各対象会計年度終了の日の翌日から１年３月以内に、特定多国籍企業グループ等の最終親会社等の所在地国の税務当局にそ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に相当する事項の提供がある場合

⑵　財務大臣と特定多国籍企業グループ等の最終親会社等の所在地国の権限ある当局との間の適格当局間合意がある場合

（注）「適格当局間合意」とは、特定多国籍企業グループ等報告事項等又はこれに相当する情報を相互に提供するための財務大臣と我が国以外の国又は地域の権限ある当局との間の特定多国籍企業グループ等報告事項等又はこれに相当する情報の提供時期、提供方法その他の細目に関する合意で、対象となる各対象会計年度終了の日の翌日から１年３月を経過する日において現に効力を有するものをいいます。

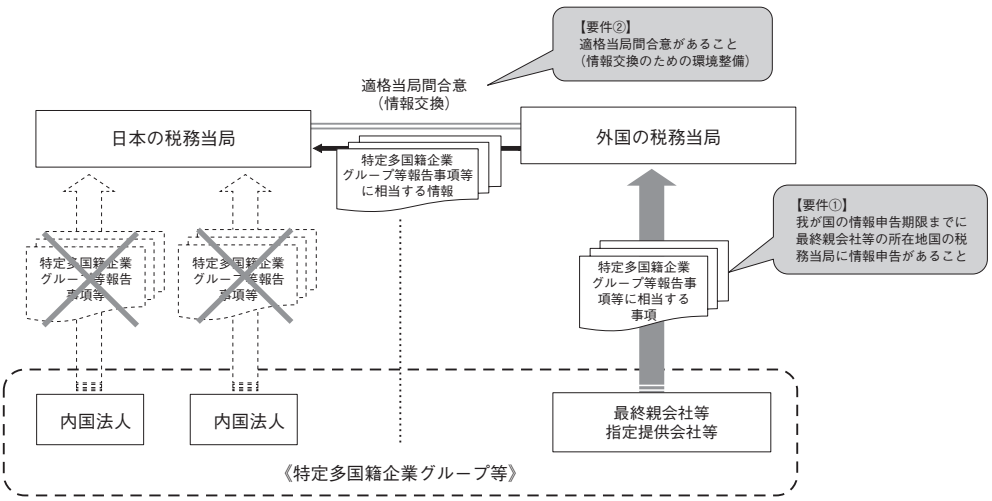
なお、特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供期限が下記**6**の特例によって延長される対象会計年度にあっては、⑴の「１年３月以内」及び⑵（注）の「１年３月を経過する日」についても、それぞれ「１年６月以内」及び「１年６月を経過する日」まで延長することとされています（法令212④）。

特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供義務の免除

次のいずれにも該当する場合には、特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人の特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供義務が免除される。

① 各対象会計年度終了の日の翌日から１年３月以内（一定の場合には１年６月以内）に、最終親会社等（指定提供会社等を指定した場合には、指定提供会社等）の所在地国の税務当局にそ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に相当する事項の提供がある場合

② 財務大臣と特定多国籍企業グループ等の最終親会社等の所在地国の権限ある当局との間の適格当局間合意がある場合



4　最終親会社等届出事項の提供

我が国以外の国又は地域において特定多国籍企業グループ等報告事項等に相当する事項を提供する最終親会社等を適切に把握する観点から、上記**3**により特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供を要しないこととされる内国法人は、特定多国籍企業グループ等のその提供を要しないこととされる各対象会計年度に係る最終親会社等届出事項を、その各対象会計年度終了の日の翌日から１年３月以内に、電子情報処理組織を使用する方法（e-Tax）により、その内国法人の納税地の所轄税務署長に提供しなければならないこととされました（法法150の３④）。

（注）「最終親会社等届出事項」とは、特定多国籍企業グループ等の最終親会社等の名称、所在地国、本店若しくは主たる事務所の所在地又はその事業が管理され、かつ、支配されている場所の所在地（（注）において「本店等の所在地」といいます。）及び法人番号並びに代表者の氏名（法人番号を有しない最終親会社等にあっては、名称、所在地国及び本店等の所在地並びに代表者の氏名）をいいます（法規68⑧）。

5　最終親会社等届出事項を提供すべき内国法人が複数ある場合の特例

上記**4**のとおり、特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供を要しないこととされる内国法人は最終親会社等届出事項を提供しなければならないこととされていますが、最終親会社等届出事項を提供しなければならないこととされる内国法人が複数ある場合において、その最終親会社等届出事項の提供対象となる各対象会計年度終了の日の翌日から１年３月以内に、電子情報処理組織を使用する方法（e-Tax）により、その内国法人のうちいずれか一の法人がこれらの法人を代表して最終親会社等届出事項を提供する法人の名称その他の事項をその一の法人の納税地の所轄税務署長に提供したときは、その最終親会社等届出事項を代表して提供するものとされた法人以外の法人は、その最終親会社等届出事項を提供することを要しないこととされました（法法150の３⑤）。

すなわち、本特例の適用を受けることで、一の特定多国籍企業グループ等に係る最終親会社等届出事項については、その提供義務のある内国法人のうちいずれか一の法人のみが提供すれば足りることになります。

（注）「代表して最終親会社等届出事項を提供する法人の名称その他の事項」とは、最終親会社等届出事項を代表して提供する法人及び本特例の適用があるとしたならば最終親会社等届出事項の提供を要しないこととされる法人の名称、納税地及び法人番号並びに代表者の氏名（法人番号を有しない法人にあっては、名称及び納税地並びに代表者の氏名）をいいます（法規68⑨）。

最終親会社等届出事項の提供

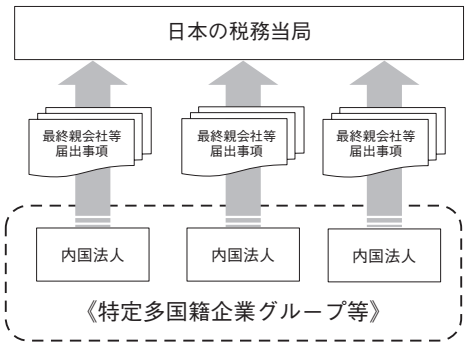
【各構成会社等による提供】

特定多国籍企業グループ等の最終親会社等（指定提供会社等を指定した場合には、指定提供会社等）の所在地国の税務当局が特定多国籍企業グループ等報告事項等に相当する情報の提供を我が国に対して行うことができると認められるために特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供義務が免除された内国法人は、最終親会社等届出事項を、各対象会計年度終了の日の翌日から１年３月以内（一定の場合には１年６月以内）に、e-Taxにより所轄税務署長に提供しなければならない。

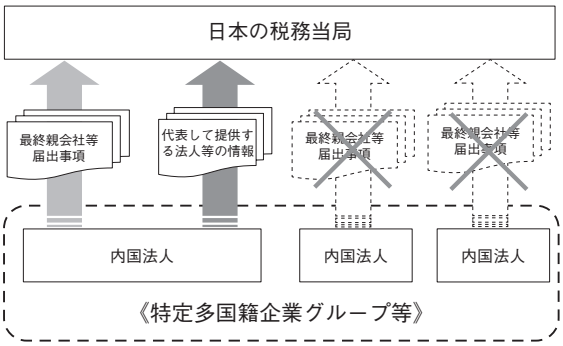
【提供義務者が複数ある場合の特例】

最終親会社等届出事項の提供義務のある内国法人が複数ある場合において、これらの内国法人のうちいずれか一の法人が、最終親会社等届出事項を代表して提供する法人等に関する情報を所轄税務署長に提供したときは、その代表して提供するものとされた法人以外の法人は、最終親会社等届出事項を提供する必要はない。

【各構成会社等による提供】



【提供義務者が複数ある場合の特例】



6　特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供期限の特例

上記**1**、**2**、**4**及び**5**のとおり、特定多国籍企業グループ等報告事項等及び最終親会社等届出事項並びにこれらを提供すべき内国法人が複数ある場合の特例の適用を受ける際に提供しなければならないこととされる事項（**6**において「報告事項等」といいます。）の提供期限は各対象会計年度終了の日の翌日から１年３月以内とされていますが、特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人が最初に特定多国籍企業グループ等報告事項等又は最終親会社等届出事項を提供しなければならないこととされる場合（その対象会計年度前のいずれかの対象会計年度においてその特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等であった他の内国法人が特定多国籍企業グループ等報告事項等又は最終親会社等届出事項を提供しなければならないこととされていた場合を除きます。）には、報告事項等を提供するために必要となる情報の準備に要する時間等を踏まえ、報告事項等の提供期限を各対象会計年度終了の日の翌日から１年６月以内に延長することとされています（法法150の３⑥）。

7　適用関係

上記の改正は、令和６年４月１日以後に開始する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について適用することとされています（改正法附則16①）。

三　罰則

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に伴う罰則の整備

今般の改正において、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税が創設されましたが、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、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対して新たな法人税の納税義務を課すものであるため、法人税法におけるこれまでの罰則を踏まえ、次の罰則が定められました。

⑴　偽りその他不正の行為により、上記**一Ⅸ１**⑴②の法人税の額につき法人税を免れた場合には、法人の代表者、代理人、使用人その他の従業者でその違反行為をした者は、10年以下の懲役若しくは1,000万円以下の罰金に処し、又はこれを併科することとされています（法法159①）。なお、ほ脱額が1,000万円を超える場合には、情状によりほ脱額以下とすることができることとされています（法法159②）。

⑵　国際最低課税額に係る確定申告書をその提出期限までに提出しないことにより、上記**一Ⅸ１**⑴②の法人税の額につき法人税を免れた場合には、法人の代表者、代理人、使用人その他の従業者でその違反行為をした者は、５年以下の懲役若しくは500万円以下の罰金に処し、又はこれを併科することとされています（法法159③）。なお、ほ脱額が500万円を超える場合には、情状によりほ脱額以下とすることができることとされています（法法159④）。

⑶　正当な理由がなくて国際最低課税額に係る確定申告書をその提出期限までに提出しなかった場合には、法人の代表者、代理人、使用人その他の従業者でその違反行為をした者は、１年以下の懲役又は50万円以下の罰金に処することとされています。ただし、情状により、その刑を免除することができることとされています（法法160）。

（注）　法人の代表者等が、その法人の業務に関してこれらの違反行為をしたときは、両罰規定の対象とされます（法法163）。

2　特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供制度の創設に伴う罰則の整備

今般の改正におい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の実効性を担保するため、次の罰則が定められました。

⑴　正当な理由がなくて特定多国籍企業グループ等報告事項等をその提供の期限までに提供しなかった場合には、法人の代表者、代理人、使用人その他の従業者でその違反行為をした者は、１年以下の懲役又は50万円以下の罰金に処することとされています。ただし、情状により、その刑を免除することができることとされています（法法160）。

⑵　電子情報処理組織を使用する方法（e-Tax）により偽りの事項を税務署長に提供した場合の法人の代表者、代理人、使用人その他の従業者でその違反行為をした者は、１年以下の懲役又は50万円以下の罰金に処することとされています（法法162）。

（注）　法人の代表者等が、その法人の業務に関してこれらの違反行為をしたときは、両罰規定の対象とされます（法法163）。

四　各事業年度の所得に対する法人税の額の計算における各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税等の納付額及び還付額の取扱い

各事業年度の所得に対する法人税の額を計算する場合には、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税及び特定基準法人税額に対する地方法人税の納付額は、損金の額に算入しないこととされ（法法38①）、その還付額は、益金の額に算入しないこととされています（法法26①）。

これに関連して、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税及び特定基準法人税額に対する地方法人税の納付額は、債務確定の日の属する事業年度において利益積立金額から減算することとされ（法令９一）、その還付額は、還付を受けることが確定した日の属する事業年度において利益積立金額に加算することとされました（法令９一ホ）。

（注）　納税義務が成立した日の属する事業年度における利益積立金額からの減算項目である「法人税及び地方法人税として納付することとなる金額」（法令９一カ）における「法人税」及び「地方法人税」を各事業年度の所得に対する法人税及び基準法人税額に対する地方法人税（退職年金等積立金に対する法人税に係る地方法人税を除きます。）に限定する改正が行われたことにより、納付額については、「留保していない金額」（法令９一）として、債務確定の日の属する事業年度において利益積立金額から減算することとなります。

また、合併について法人税法第62条及び第62条の２の規定を適用する場合には、被合併法人の各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税及び特定基準法人税額に対する地方法人税として納付する金額でその申告書の提出期限がその合併の日以後であるものは、その被合併法人がその合併により合併法人に移転をする負債に含まないこととされました（法令123②）。

第二　地方法人税法関係（特定基準法人税額に対する地方法人税の創設）

法人税法における「各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税」の創設に伴い、地方法人税法においても新たな地方法人税として、「特定基準法人税額に対する地方法人税」が創設されました。

これは、我が国における所得合算ルールの導入にあたっては、法人税による課税と地方法人税による課税をあわせて実効税率が基準税率に達するまでの課税を確保する仕組みが採用されたためです。

1　納税義務、課税の対象

法人税を納める義務がある法人は、地方法人税を納める義務があることとされていいます（地法法４）。

また、特定基準法人税額に対する地方法人税の創設に伴い、その課税の対象が明らかにされました。すなわち、地方法人税は法人税の附加税であることから、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人の各課税対象会計年度の特定基準法人税額には、特定基準法人税額に対する地方法人税を課することとされています（地法法５②）。

2　特定基準法人税額

「特定基準法人税額」とは、国際最低課税額確定申告書を提出すべき内国法人の法人税の課税標準である各対象会計年度の課税標準国際最低課税額につき、法人税法その他の法人税の税額の計算

に関する法令の規定により計算した法人税の額（附帯税の額を除きます。）をいいます（地法法６②）。

3　課税対象会計年度

特定基準法人税額に対する地方法人税の課税期間は「課税対象会計年度」とされています。ここでいう「課税対象会計年度」とは、内国法人の各対象会計年度をいいます（地法法７②）。

4　課税標準

特定基準法人税額に対する地方法人税の課税標準は、各課税対象会計年度の課税標準特定法人税額としています（地法法24の２①）。

各課税対象会計年度の課税標準特定法人税額は、各課税対象会計年度の特定基準法人税額としています（地法法24の２②）。

5　税額の計算

特定基準法人税額に対する地方法人税の額は、各課税対象会計年度の課税標準特定法人税額に93／907の税率を乗じて計算した金額です（地法法24の３）。

我が国における所得合算ルール（IIR）の導入にあたっては、法人税による課税と地方法人税による課税とをあわせて実効税率が基準税率に達するまでの課税を確保する仕組みが採用されています。そのため、現行の税率を基に法人税の税率と地方法人税の税率とが907：93の比率となるよう、それぞれの税率が定められています。すなわち、まず法人税によって90.7％（907／1,000）の税率が課され、地方法人税はその課された法人税額を基礎として計算することから、地方法人税の税率は93／907としています。

6　申告及び納付等

⑴　特定基準法人税額に係る確定申告

①　概要

特定多国籍企業グループ等に属する内国法人（国際最低課税額確定申告書を提出すべき内国法人に限ります。）は、各課税対象会計年度終了の日の翌日から１年３月以内に、税務署長に対し、次に掲げる事項を記載した申告書を提出しなければならないこととされています（地法法24の４①、地法規７の２）。

イ　その課税対象会計年度の課税標準である課税標準特定法人税額

ロ　イに掲げる課税標準特定法人税額につき上記５に基づいて計算した地方法人税の額

ハ　イ及びロに掲げる金額の計算の基礎

ニ　特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人の名称、納税地及び法人番号並びにその納税地と本店又は主たる事務所の所在地とが異なる場合には、その本店又は主たる事務所の所在地

ホ　代表者の氏名

ヘ　その課税対象会計年度の開始及び終了の日

ト　その他参考となるべき事項

②　提出期限に係る特例

特定多国籍企業グループ等に属する内国法人が、その課税対象会計年度について①の申告書を最初に提出すべき場合（その課税対象会計年度開始の日前に開始した課税対象会計年度においてその内国法人又はその特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等であった他の内国法人が特定多国籍企業グループ等報告事項等に係る提出期限の特例（法法150の３⑥）の適用を受けていなかった場合に限ります。）には、その課税対象会計年度終了の日の翌日から１年６月以内に上記①の申告書を提出しなければならないこととされています（地法法24の４②）。

⑵　電子情報処理組織による申告

内国法人が提出する上記⑴①の申告書（上記⑴①の申告書に係る期限後申告書を含みます。）又はこれらの申告書に係る修正申告書及び添付書類に記載すべきものとされ、又は記載されている事項を、電子情報処理組織を使用する方法

により提供することにより、行わなければならないこととされています（地法法24の５、地法令13の２、地法規７の３）。

（注） なお、電子申告の対象法人及び対象書類、電子情報処理組織を使用する方法の意義、電子情報処理組織を使用して申告書記載事項又は添付書類記載事項を提供しようとする場合における届出その他の手続、申告書記載事項又は添付書類記載事項を電子情報処理組織を使用する方法により送信し、又は提出する場合におけるその送信又は提出に関するファイル形式並びに電子申告の効果等については、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の電子申告（法法82の７）と同様の措置が講じられています。

⑶ 電子情報処理組織による申告が困難である場合の特例

上記⑵の内国法人が各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の電子申告が困難である場合の特例の承認（法法82の８①）を受けている場合には、その承認に係る税務署長が指定する期間内に行う特定基準法人税額に対する地方法人税の申告については、書面により行うことができることとされています（地法法24の６）。

⑷ 特定基準法人税額に係る確定申告による納付

上記⑴①の申告書を提出した内国法人は、その申告書に記載した課税標準特定法人税額につき法令の規定を適用して計算した地方法人税の額があるときは、その申告書の提出期限までに、その金額に相当する地方法人税を国に納付しなければならないこととされています（地法法24の７）。

⑸ 更正の請求の特例

地方法人税は法人税額を基礎として計算されるため、ある対象会計年度の法人税の課税標準や税額につき修正申告書の提出又は更正決定があった場合には、その後の対象会計年度の法人税に影響が及び、その結果、既に確定した地方法人税が過大となることがあります。

そこで、このような事情を考慮し、国際最低課税額確定申告書に記載すべき課税標準国際最低課税額又は法人税の額につき修正申告書を提出し、又は更正若しくは決定を受けた場合において、その修正申告書の提出又は更正若しくは決定に伴い、その修正申告書又は更正若しくは決定に係る対象会計年度後の各課税対象会計年度で決定を受けた課税対象会計年度に係る課税標準特定法人税額又は地方法人税の額（その金額につき修正申告書の提出又は更正があった場合には、その申告又は更正後の金額）が過大となるときは、その修正申告書を提出した日又はその更正若しくは決定の通知を受けた日の翌日から２月以内に限り、税務署長に対し、その申告書記載税額につき更正の請求をすることができることとされています（地法法24の８）。

7 更正等

⑴ 更正等の期間制限の特例等

① 国税通則法第70条第３項（更正をすることができないこととなる日前６月以内にされた更正の請求に係る更正等の期限の延長）の規定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について更正の請求に係る更正が行われた場合には、その法人税に係る地方法人税（すなわち、その法人税と納税義務者及び課税対象会計年度が同一である特定基準法人税額に対する地方法人税）についての更正又はその更正に伴って行われる加算税の賦課決定は、同法第70条第１項及び第２項の規定にかかわらず、その更正の請求があった日から６月を経過する日まで、することができることとされています（地法法26①）。

（注） 賦課決定とは、国税通則法第32条第１項又は第２項の規定による決定をいいます（地法法26①、通法58①一イ）。

国税通則法第70条第３項の規定により特定基準法人税額に対する地方法人税について更

正の請求に係る更正が行われた場合におけるその地方法人税に係る法人税（すなわち、その地方法人税と納税義務者及び課税対象会計年度が同一である各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税）についての更正又はその更正に伴って行われる加算税の賦課決定についても、同様とされています（地法法26①後段）。

② 国税通則法第71条第１項（第３号に係る部分に限ります。）（更正の請求をすることができる期限の末日が日曜日等に当たることによるその期限の延長又は災害等による期限の延長がある場合の更正決定等の期限の延長）の規定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について更正の請求に係る更正が行われた場合において、その更正の請求があった日から６月の期間の満了する日が同法第70条の規定又は上記①によりその法人税に係る地方法人税（すなわち、その法人税と納税義務者及び課税対象会計年度が同一である特定基準法人税額に対する地方法人税）についての更正決定等をすることができる期間の満了する日後に到来するときは、その地方法人税についての更正又はその更正に伴って行われる加算税の賦課決定は、同条の規定及び上記①にかかわらず、その更正の請求があった日から６月間においても、することができることとされています（地法法26③）。

国税通則法第71条第１項（第３号に係る部分に限ります。）の規定により特定基準法人税額に対する地方法人税について更正の請求に係る更正が行われた場合において、その更正の請求があった日から６月の期間の満了する日が同法第70条の規定又は上記①によりその地方法人税に係る法人税（すなわち、その地方法人税と納税義務者及び課税対象会計年度が同一である各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税）についての更正決定等をすることができる期間の満了する日後に到来するときにおけるその法人税についての更正又はその更正に伴って行われる加算税の賦課決定についても、同様とされています（地法法26③後段）。

（注） 更正決定等とは、更正、国税通則法第25条の規定による決定又は賦課決定をいいます（地法法26③、通法58①一イ）。

③ 国税通則法第71条第１項第１号（国税の更正、決定等の期間制限の特例）では、裁決等による原処分の異動又は更正の請求に基づく更正に伴って課税標準等又は税額等に異動を生ずべき国税について更正決定等をすることができる期間をその裁決等又は更正があった日から６月間とする特例が定められており、裁決等又は更正に係る国税と同一の税目に属する国税に限って適用することとされています。各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税と特定基準法人税額に対する地方法人税とは密接に関連するものであることから、これらの国税を同一の税目の国税とみなして、同法第71条第１項第１号の規定を適用することとされています（地法法26⑤）。

④ 特定基準法人税額に対する地方法人税に係る更正決定等について不服申立てがされている場合において、その地方法人税と納税義務者及び課税対象会計年度が同一である法人税（各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税）についてされた更正決定等があるときは、次の措置の適用については、その法人税についてされた更正決定等は、その地方法人税の課税標準等又は税額等についてされた他の更正決定等とみなすこととされました（地法法26⑥）。

イ 同一の国税の課税標準等又は税額等についての複数の更正決定等が異なる審級において不服申立ての対象となっているときは、再調査の請求を審査請求とみなす（通法90①②）。

ロ 同一の国税の課税標準等又は税額等についての複数の更正決定等のうち一の処分についてのみ不服申立てがされたときは、他

の処分についても併合審理をすることができる（通法104②）。

ハ　同一の国税の課税標準等又は税額等についての複数の更正決定等のうち一の処分について不服申立て前置解除の要件を充足しているときは、他の処分については、不服申立てを経ることなく訴訟を提起することができる（通法115①二）。

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更正決定等について不服申立てがされている場合におけるその法人税と納税義務者及び課税対象会計年度が同一である地方法人税（特定基準法人税額に対する地方法人税）についてされた更正決定等についても、同様とされました（地法法26⑥後段）。

⑵　更正の理由付記

特定基準法人税額に対する地方法人税の課税標準の更正をする場合には、その更正に係る更正通知書にその更正の理由を付記しなければならないこととされました（地法法27⑤）。

8　罰則

⑴　偽りその他不正の行為により、上記**6**⑴①ロの地方法人税の額につき地方法人税を免れた場合には、法人の代表者、代理人、使用人その他の従業者でその違反行為をした者は、10年以下の懲役若しくは1,000万円以下の罰金に処し、又はこれを併科することとされています（地法法33①）。なお、ほ脱額が1,000万円を超える場合には、情状によりほ脱額以下とすることができることとされています（地法法33②）。

⑵　特定基準法人税額に係る確定申告書をその提出期限までに提出しないことにより、上記**6**⑴①ロの地方法人税の額につき地方法人税を免れた場合には、法人の代表者、代理人、使用人その他の従業者でその違反行為をした者は、５年以下の懲役若しくは500万円以下の罰金に処し、又はこれを併科することとされています（地法法33③）。なお、ほ脱額が500万円を超える場合には、情状によりほ脱額以下とすることができることとされています（地法法33④）。

⑶　正当な理由がなくて特定基準法人税額に係る確定申告書をその提出期限までに提出しなかった場合には、法人の代表者、代理人、使用人その他の従業者でその違反行為をした者は、１年以下の懲役又は50万円以下の罰金に処することとされています。ただし、情状により、その刑を免除することができることとされています（地法法34）。

（注）　法人の代表者等が、その法人の業務に関してこれらの違反行為をしたときは、両罰規定の対象とされます（地法法37）。

9　適用関係

上記の改正は、法人（人格のない社団等を含みます。**9**において同じです。）の令和６年４月１日以後に開始する課税事業年度の基準法人税額に対する地方法人税及び内国法人の同日以後に開始する課税対象会計年度の特定基準法人税額に対する地方法人税について適用し、法人の同日前に開始した課税事業年度の地方法人税については、従前どおりとされています（改正法附則17）。

第三　国税通則法等関係

1　国税通則法の改正

⑴　改正前の制度の概要

①　納税義務の成立時期

法人税及び地方法人税の納税義務は、事業年度の終了の時に成立することとされています（旧通法15②三）。

②　納税証明書の証明事項

納税証明書は、国税に関する事項のうち納付すべき税額、所得の金額等を証明するもの

であり、法人税に関する事項として、法人の各事業年度の所得の金額等を証明するものとされています（通法123①、旧通令41①）。

⑵ 改正の内容

① 納税義務の成立時期の整備

各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税及び特定基準法人税額に対する地方法人税の創設に伴い、これらの国税の納税義務は、対象会計年度の終了の時に成立することとされました（通法15②三の二）。

② 納税証明書の証明事項の整備

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、納税証明書において証明する法人税に関する事項の範囲に、法人の各対象会計年度の課税標準国際最低課税額が追加されました（通令41①三ロ）。

（注） 上記の「各対象会計年度の課税標準国際最低課税額」は、各対象会計年度の国際最低課税額とされています（法法82の４②）。

⑶ 適用関係

上記⑵の改正は、令和６年４月１日から施行されます（改正法附則１四ハ、令和５年６月改正通令附則）。

2 国税オンライン化省令の改正

⑴ 改正前の制度の概要

通算親法人が、他の通算法人の法人税及び地方法人税に係る申請等（法人税の申告及び地方法人税の申告を除きます。以下同じです。）に関する事項の処理として、その申請等に係る法令の規定において書面等に記載することとされている事項（以下「申請書面等記載事項」といいます。）並びに税務署長から通知された当該通算親法人の識別符号（ID）及び暗証符号（パスワード）並びに当該他の通算法人の識別符号（ID）（国税庁長官が定める場合には、当該通算親法人及び当該他の通算法人の識別符号（ID））の入力（その申請等の情報が申請書面等記載事項を次に掲げる要件を満たすようにスキャナにより読み取る方法その他これに類する方法により作成した電磁的記録に記録されたものである場合（その申請書面等記載事項を入力する方法につき国税庁の使用に係る電子計算機において用いることができない場合に限ります。）には、その申請書面等記載事項の入力を除きます。）をして、その申請等の情報に当該通算親法人の代表者又は国税庁長官が定める者が電子署名を行い、その電子署名に係る電子証明書と併せてこれらを送信した場合には、当該他の通算法人は、その申請等を電子情報処理組織（e-Tax）を使用する方法により行ったものとみなすこととされていました（旧国税オンライン化省令５⑦）。

① 解像度が一般文書のスキャニング時の解像度である25.4㎜当たり200ドット以上であること。

② 赤色、緑色及び青色の階調がそれぞれ256階調以上であること。

（注１） 上記の「国税庁長官が定める場合」は、当該通算親法人の法人税又は地方法人税に係る税務書類の作成の委嘱を受けた税理士が、その申請等の情報に電子署名を行い、その電子署名に係る電子証明書と併せてこれらを送信する場合（その委嘱を受けた税理士が税務署長から通知された識別符号（ID）及び暗証符号（パスワード）を入力する場合に限ります。）とされていました（旧令和３年国税庁告示第17号）。

（注２） 上記の「国税庁長官が定める者」は、当該他の通算法人の法人税及び地方法人税に係る申請等に関する事項の処理を行おうとする当該通算親法人の代表者が、その申請等の情報に電子署名を行い、その電子署名に係る電子証明書と併せてこれらを送信することを委任した場合において、これらの行為の委任を受けた者（次に掲げる者に限ります。）が電子情報処理組織（e-Tax）を使用する方法によりその申請等に関する事

項の処理を行うとき（その申請等に関する事項の処理と併せてその委任を受けたことを証する電磁的記録が送信された場合に限ります。）におけるその委任を受けた者とされていました（旧令和３年国税庁告示第16号）。

イ　当該通算親法人の役員又は職員

ロ　当該通算親法人の法人税又は地方法人税に係る税務書類の作成の委嘱を受けた税理士

⑵　改正の内容

各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税及び特定基準法人税額に対する地方法人税の創設に伴い、上記⑴の措置について、対象となる申請等が各事業年度の所得に対する法人税及び地方法人税法第６条第１項第１号に定める基準法人税額に対する地方法人税に係る申請等に限定されました（国税オンライン化省令５⑦）。

（注１）　上記の「地方法人税法第６条第１項第１号に定める基準法人税額」とは、具体的には、各事業年度の所得の金額につき、所得税額控除（法人税法第68条）、外国税額控除（法人税法第69条）、分配時調整外国税相当額の控除（法人税法第69条の２）、仮装経理に基づく過大申告の場合の更正に伴う法人税額の控除（法人税法第70条）及び税額控除の順序（法人税法第70条の２）の規定を適用しないで計算した法人税の額をいいます（地法法６①一）。

（注２）　上記の改正に伴い、上記⑴（注１）の「国税庁長官が定める場合」及び上記⑴（注２）の「国税庁長官が定める者」についても、同様の整備が行われています（令和５年国税庁告示第22号、令和５年国税庁告示第23号）。

⑶　適用関係

上記⑵の改正は、令和６年４月１日から施行されます（令和５年６月改正国税オンライン化省令附則）。