

国際課税関係の改正

目 次

第一 グローバル・ミニマム課税への対応 575	(三) 課税の範囲..... 605
一 各対象会計年度の国際最低課税残余 額に対する法人税の創設等..... 575	(四) 内国法人の法人税関係..... 605
1 各対象会計年度の国際最低課税残 余額に対する法人税の創設..... 575	1 国内最低課税額..... 605
(1) 導入の経緯及び制度の概要..... 575	(1) 概要..... 605
(2) 納税義務者..... 576	(2) 構成会社等に係る国内最低 課税額..... 606
(3) 課税の範囲..... 576	① 概要..... 606
(4) 内国法人の法人税関係..... 577	② 当期グループ国内最低課 税額に係る帰属額..... 607
① 国際最低課税残余額..... 577	③ 再計算グループ国内最低 課税額に係る帰属額..... 614
② 課税標準..... 583	④ 未分配所得国内最低課税 額..... 626
③ 税額の計算..... 584	⑤ 永久差異調整に係るグル ープ国内最低課税額に係る 帰属額..... 626
④ 申告及び納付等..... 584	(3) グルーピング特例..... 628
⑤ 更正..... 589	(4) 各種投資会社等に係る国内 最低課税額の計算の特例..... 629
(5) 外国法人の法人税関係..... 591	(5) 適用免除基準..... 630
① 国際最低課税残余額..... 591	(6) 我が国に係る実質ベース所 得除外額の特例..... 634
② 課税標準..... 591	(7) 永久差異調整に係るグル ープ国内最低課税額に係る特例 635
③ 税額の計算..... 591	(8) 国際的な事業活動の初期段 階における適用免除..... 636
④ 申告及び納付等..... 591	(9) 共同支配会社等に係る国内 最低課税額..... 637
⑤ 更正..... 593	(10) 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..... 638
(6) その他..... 594	(11) 移行期間 CbCR セーフ・ ハーバー..... 638
(7) 罰則..... 594	
(8) 適用関係..... 594	
2 特定基準法人税額に対する地方法 人税の見直し..... 594	
3 特定多国籍企業グループ等報告事 項等の提供制度の見直し..... 599	
二 各対象会計年度の国内最低課税額に 対する法人税の創設等..... 602	
I 各対象会計年度の国内最低課税額 に対する法人税の創設..... 602	
(一) 導入の経緯及び制度の概要..... 602	
(二) 納税義務者..... 605	

2	課税標準	644	(三)	グループ国内最低課税額報告事項等の提供義務の免除	662
3	税額の計算	645	(四)	最終親会社等届出事項の提供	663
4	申告及び納付等	645	(五)	最終親会社等届出事項を提供すべき法人が複数ある場合の特例	664
5	更正	650	(六)	特定多国籍企業グループ等に係る報告事項等の提供期限の特例	665
(五)	外国法人の法人税関係	651	(七)	罰則	665
1	国内最低課税額	651	(八)	適用関係	666
(1)	概要	651	三	各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税等の見直し	666
(2)	構成会社等の恒久的施設等に係る国内最低課税額	652	1	各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の見直し	666
(3)	共同支配会社等の恒久的施設等に係る国内最低課税額	652	(1)	個別計算所得等の金額の計算	666
2	課税標準	652	(2)	調整後対象租税額の計算	680
3	税額の計算	652	(3)	再計算国別国際最低課税額	726
4	申告及び納付等	652	(4)	自国内最低課税額に係る税に関する適用免除基準	736
5	更正	654	(5)	適用関係	739
(六)	その他	654	2	特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供制度の見直し	739
(七)	罰則	654	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残余額に対する法人税等の納付額及び還付額の取扱い	740
(八)	適用関係	655	第二	外国関係会社に係る所得の課税の特例（外国子会社合算税制）等の見直し	741
II	国内最低課税額に係る特定基準法人税額に対する地方法人税の創設	655	第三	その他	746
(一)	納税義務、課税の対象	655	一	令和9年に開催される2027年国際園芸博覧会の公式参加者等に係る課税の特例の創設	746
(二)	国内最低課税額に係る特定基準法人税額	655	二	非居住者に係る金融口座情報の自動的交換のための報告制度の改正	749
(三)	課税標準	655	1	任意届出書の提出の際に提示する居住地国確認書類等の範囲の改正	749
(四)	税額の計算	655	2	報告対象国の範囲の改正	758
(五)	申告及び納付等	656			
(六)	更正の理由付記	657			
(七)	罰則	657			
(八)	適用関係	658			
III	グループ国内最低課税額報告事項等の提供制度の創設	658			
(一)	グループ国内最低課税額報告事項等の提供	658			
(二)	グループ国内最低課税額報告事項等を提供すべき法人が複数ある場合の特例	661			

はじめに

経済のデジタル化・グローバル化や取引の多様化・複雑化が進展する中、国際課税制度の重要性はますます高まっており、近年、我が国は、BEPS プロジェクトの合意事項等を踏まえ、国際的な課税逃れの防止に向けて累次の制度整備を行ってきました。

令和3年(2021年)10月にOECD/G20「BEPS 包摂的枠組み」(Inclusive Framework on BEPS)において最終的に合意された、市場国への新たな課税権の配分(「第1の柱」)及びグローバル・ミニマム課税(「第2の柱」)の「2本の柱」からなる解決策については、令和5年度税制改正において、「第2の柱」を構成する所得合算ルール(IIR: Income Inclusion Rule)が法制化(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)されました。また、令和6年度税制改正においても、所得合算ルールについて、OECDにより発出されたガイダンスの内容や、国際的な議論の内容を踏まえた制度の明確化等の観点からの見直しが行われたところです。

「第2の柱」は、我が国の国際競争力の維持及び向上につながるものであり、今般の税制改正においても、令和5年度及び令和6年度に引き続き、国際合意に則った法制化を行っています。具体的には、「第2の柱」のうち、残された2つのルール、すなわち、軽課税所得ルール(UTPR: Undertaxed Profits Rule)及び国内ミニマム課税(QDMTT: Qualified Domestic Minimum Top-up Tax)の法制化を行ったほか、所得合算ルールについて、令和6年度税制改正に引き続き、OECDにより発出されたガイダンスや国際的な議論の内容等を踏まえた見直しを行っています。また、令和5年度税制改正において、所得合算ルールに関して構成会社等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に導入されていた特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供制度について、軽課税所得ルールの法制化に伴って新たに提供義務者の追加や報告事項等の

見直しを行ったほか、国内ミニマム課税についても、所得合算ルール及び軽課税所得ルールと並列的な情報報告制度として、新たにグループ国内最低課税額報告事項等の提供制度を創設しました。

今般の税制改正において、軽課税所得ルールや国内ミニマム課税の法制化等が行われたことで、グローバル・ミニマム課税については、全てのルールの法制化を完了したこととなります。

(注) グローバル・ミニマム課税の制度的枠組みは、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)」(令和3年(2021年)12月公表)及びその解釈を示した「コメンタリー(Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules)」(令和4年(2022年)3月公表)のほか、これらを補足する「執行ガイダンス(Administrative Guidance)」(令和5年(2023年)2月、7月、12月、令和6年(2024年)6月及び令和7年(2025年)1月公表)等によって構成されています。

なお、上記のうち令和7年(2025年)1月に公表された執行ガイダンスについては、令和8年度以降の法制化を検討していくこととなります。

加えて、「第2の柱」の導入により対象企業に追加的な事務負担が生じること等を踏まえ、令和5年度及び令和6年度税制改正に引き続き、外国子会社合算税制について追加的な見直しを行っています。具体的には、外国関係会社に係る所得の合算時期の見直しのほか、一定の書類添付・保存義務の見直しを行っています。

また、令和9年(2027年)に開催される2027年国際園芸博覧会に関して、その公式参加者である外国法人等や公式参加者に勤務する非居住者等の得る一定の所得について法人税・所得税を課さないことを内容とする特例が創設されました。

これらの改正を含む国際課税の改正は、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(令和7.3.31法律第13号)

(政令)

- ・ 所得税法施行令等の一部を改正する政令（令7.3.31政令第120号）
- ・ 法人税法施行令及び法人税法施行令等の一部を改正する政令の一部を改正する政令（令7.3.31政令第121号）
- ・ 地方法人税法施行令の一部を改正する政令（令7.3.31政令第122号）
- ・ 租税特別措置法施行令の一部を改正する政令（令7.3.31政令第127号）

(省令)

- ・ 租税特別措置法施行規則等の一部を改正する省令（令6.11.29財務省令第66号）
- ・ 租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律の施行に関

する省令の一部を改正する省令（令6.12.27総務省・財務省令第7号）

- ・ 所得税法施行規則の一部を改正する省令（令7.3.31財務省令第18号）
- ・ 法人税法施行規則等の一部を改正する省令（令7.3.31財務省令第19号）
- ・ 地方法人税法施行規則の一部を改正する省令（令7.3.31財務省令第20号）
- ・ 租税特別措置法施行規則等の一部を改正する省令（令7.3.31財務省令第26号）
- ・ 法人税法施行規則の一部を改正する省令（令7.4.14財務省令第43号）（申告書別表関係）
- ・ 地方法人税法施行規則の一部を改正する省令（令7.4.14財務省令第44号）（申告書別表関係）

第一 グローバル・ミニマム課税への対応

一 各対象会計年度の国際最低課税残余额に対する法人税の創設等

1 各対象会計年度の国際最低課税残余额に対する法人税の創設

(1) 導入の経緯及び制度の概要

① グローバル・ミニマム課税の経緯

令和3年（2021年）10月に、OECD/G20「BEPS包摂的枠組み」（Inclusive Framework on BEPS）の最終合意において、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。この最終合意において、グローバル・ミニマム課税は、「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トリーのほか合意された各執行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。

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）

ロ 軽課税所得ルール（UTPR：Under-taxed Profits Rule）

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

我が国におけるグローバル・ミニマム課税の対応として、これらのルールのうち、所得合算ルールについて、令和5年度税制改正において法制化が行われています。残されていた2つのルール（軽課税所得ルール及び国内ミニマム課税）については、継続して導入に際する検討・議論等が行われてきており、今般の令和7年度税制改正においては、これらの2つのルールについて法制化が行われまし

た。

② 軽課税所得ルールの概要及び特徴

軽課税所得ルールは、国際的な活動を行う企業グループ（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（15%）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に至るまで課税する仕組みで、制度上、所得合算ルール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。すなわち、軽課税所得ルールは、グループの親会社等に課税する所得合算ルール（我が国においては令和5年度に法制化）を補完するものといえます。

③ 国内法における税額計算の流れ

構成会社等・共同支配会社等の所在地国ごとに計算された実効税率が基準税率（15%）に満たない部分の金額の合計額（グループ国際最低課税残額）のうち、所得合算ルールで課税されない残余額（グループ国際最低課税残余額）について、まず、軽課税所得ルール導入国の構成会社等の経済活動実体を表す配分ファクター（従業員等の数及び有形資産の額）に基づいて我が国に帰せられる金額（国内グループ国際最低課税残余額）を計算することとされています。

そして、ここでいう「我が国に帰せられる金額」の各構成会社等への配分については、モデルルールでは各国の裁量に委ねられていますが、我が国においては軽課税所得ルールの執行の簡素性の観点等から、グループ国際最低課税残余額の配分と同様に、構成会社等の経済活動実体を表す配分ファクター（従業員等の数及び有形資産の額）に基づいて計算することとされています。具体的には、国内グループ国際最低課税残余額について、我が国の納税義務者である構成会社等の従業員等の数及び有形資産の額に基づいて各納税義務

者に帰せられる金額（国際最低課税残余額）を計算し、その金額を課税標準として課税することとされています。

④ 地方法人税

軽課税所得ルールは、所得合算ルールを補完する位置付けであることから、所得合算ルールと同様に、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、各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税の付加税としての地方法人税が創設されています。

(2) 納税義務者

内国法人は、各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税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）。

また、外国法人は、特定多国籍企業グループ等に属する恒久的施設等（その所在地国が我が国であるものに限ります。）を有する構成会社等であるときは、各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税を納める義務がありません（法法4③）。

(3) 課税の範囲

特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税残余額について、各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税を課することとされています（法法6の3）。

また、特定多国籍企業グループ等に属する恒久的施設等（その所在地国が我が国であるものに限ります。）を有する構成会社等である外国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税残余額について、各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税を課することとされています（法法8の2）。

(4) 内国法人の法人税関係

① 国際最低課税残余額

イ 概要

「国際最低課税残余額」は、次の順序により算出することとされています。

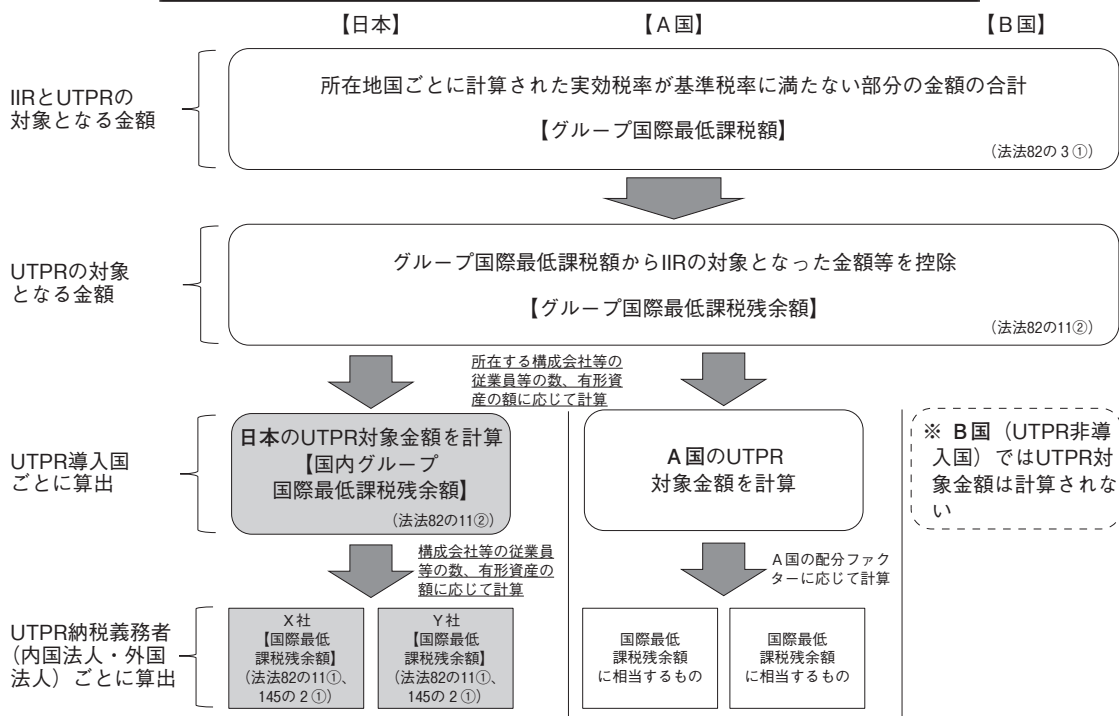
- まず、軽減税所得ルールの対象とされるグループ全体の「グループ国際最低課税残余額」を算出します。これは、グループ全体に係る基準税率に満たないとされる「グループ国際最低課税額」から各国・地域の所得合算ルールの対象となる金額等を控除して算出します。
- 次に、グループ国際最低課税残余額について、軽減税所得ルール導入国の構成

会社等の経済活動実体を表す配分ファクター（従業員等の数及び有形資産の額）を用いて我が国に配分される「国内グループ国際最低課税残余額」を算出します。

- 最後に、我が国に配分された国内グループ国際最低課税残余額について、我が国の納税義務者である構成会社等の従業員等の数及び有形資産の額を用いて、各納税義務者に帰せられる「国際最低課税残余額」を算出します。

(注) 各種投資会社等は、その課税の中立性を維持するため、各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税の対象から除外することとされています。

国際最低課税残余額の計算フロー（軽減税所得ルールの適用イメージ）



ロ 用語の意義

各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税においては、特定多国籍企業グループ等のグループ国際最低課税残余額のうち、我が国に帰せられる金額（国内グ

ループ国際最低課税残余額）及び各納税義務者に帰せられる金額（国際最低課税残余額）のいずれかを計算する場合においても、構成会社等の従業員等の数及び有形資産の額に基づき計算することとされていますの

で、まず、それぞれの用語の意義を説明します。

(イ) 従業員等の数

「従業員等の数」は、法人税法第82条第13号イ又はハ（定義）に掲げる構成会社等（すなわち、会社等单位）の各対象会計年度に係る従業員等（注1）の数として勤務時間その他の事情を勘案して合理的な方法により計算した数とされていますが（注2）、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従業員等の数を計算する場合にあっては、その計算した数をその構成会社等の次の i に掲げる金額及びその恒久的施設等（その構成会社等の恒久的施設等が二以上ある場合には、その二以上の恒久的施設等ごと）の次の ii に掲げる金額に応じて按分して得た数とされています（法規38の50①）。

i 恒久的施設等を有する構成会社等のその対象会計年度に係る特定計算書類（注3）に記載されたその構成会社等の特定費用の額から次の ii に掲げる金額（その構成会社等の恒久的施設等が二以上ある場合には、その二以上の恒久的施設等の次の ii に掲げる金額の合計額）を控除した残額

ii 恒久的施設等のその対象会計年度に係る恒久的施設等計算書類（注4）に記載された特定費用の額

（注1）「従業員等」とは、従業員その他これに類する者をいい（法法82の11①）、「従業員に類する者」については、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）がこれに該当するものと考えられます。

（注2）「合理的な方法により計算した数」については、いわゆるフルタイム当量に換算した従業員等の数がこれに該当するものと考えられます。

（注3）「特定計算書類」とは、対象会計年度に係る連結等財務諸表又はその作成の基礎となる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）に従って作成された構成会社等のその対象会計年度に係る個別財務諸表をいいます。

（注4）「恒久的施設等計算書類」とは、法人税法施行令第155条の16第1項第2号（当期純損益金額）に掲げる恒久的施設等にあっては同号イ又はロの個別財務諸表（その恒久的施設等につき同条第11項の規定の適用がある場合には同項各号に定める個別財務諸表）をいい、同条第1項第3号に掲げる恒久的施設等にあっては同号の規定により同号に定める金額を計算することとした場合に作成されることとなる個別財務諸表をいいます。すなわち、恒久的施設等計算書類は、恒久的施設等に係る当期純損益金額を計算する際のその恒久的施設等の個別財務諸表とされています。

(ロ) 有形資産の額

「有形資産の額」は、構成会社等の各対象会計年度に係る特定計算書類（恒久的施設等の有形資産（現金及び現金同等物を除きます。（ロ）において同じです。）の額を計算する場合にあっては、その恒久的施設等の恒久的施設等計算書類）の作成の基礎となるその構成会社等が有する有形資産のその対象会計年度開始の時の帳簿価額（その開始の時にあってはその有形資産を有しない場合には、零）とその対象会計年度終了の時の帳簿価額（その終了の時にあってはその有形資産を有しない場合には、零）の平均額とされています（法規38の50②③）。

ハ グループ国際最低課税残余額

(イ) 概要

「グループ国際最低課税残余額」とは、特定多国籍企業グループ等のグループ国際最低課税額から次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控除した残額をいいます（法法82の11②）。

i 構成会社等に係るグループ国際最低課税額がある場合……特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（iにおいて「対象構成会社等」といいます。）ごとの会社等別国際最低課税額等（注）に係る国際最低課税額等（次に掲げる場合のいずれかに該当する場合には、構成会社等ごとの会社等別国際最低課税額等）を合計した金額

(i) その特定多国籍企業グループ等の最終親会社等がその対象構成会社等に係る各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税又は外国におけるこれに相当する税を課することとされている場合

(ii) その特定多国籍企業グループ等の最終親会社等がその対象構成会社等の所有持分を直接に有していない場合であって、かつ、その最終親会社等とその対象構成会社等との間に所有持分の保有を通じて介在する他の構成会社等がその対象構成会社等に係る各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税又は外国におけるこれに相当する税を課することとされている場合（その最終親会社等とその対象構成会社等との間に所有持分の保有を通じた二以上の連鎖関係がある場合には、その二以上の連鎖関係のいずれにおいてもその対象構成会社等に係る各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税又は外

国におけるこれに相当する税を課することとされている他の構成会社等が介在する場合に限りです。）

(注) 「会社等別国際最低課税額等」とは、会社等別国際最低課税額又は我が国を所在地国とする構成会社等若しくは共同支配会社等に係るこれに相当するものをいいます（法法82の11②一）。なお、「我が国を所在地国とする構成会社等若しくは共同支配会社等に係るこれに相当するもの」については、法人税法施行令第155条の36（会社等別国際最低課税額の計算）の規定を準用することとされています（法令155の59⑥）。

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

ii 共同支配会社等に係るグループ国際最低課税額がある場合……特定多国籍企業グループ等に属する共同支配会社等ごとの次に掲げる金額の合計額（その合計額がその共同支配会社等の会社等別国際最低課税額等を超える場合には、その会社等別国際最低課税額等）を合計した金額

(i) その共同支配会社等の会社等別国際最低課税額等に係る国際最低課税額等

(ii) その共同支配会社等の会社等別国

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

(注) 最終親会社等に帰せられない部分の金額は、特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等の会社等別国際最低課税額等から、その特定多国籍企業グループ等の最終親会社等のみに対し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ものとして計算した場合における国際最低課税額等を控除した残額とされています(法令155の59⑦)。

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

(ロ) 国際的な事業活動の初期段階における適用免除

各対象会計年度の国際最低課税残余额に対する法人税は、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税とは異なり、親会社等のみならず子会社等に対しても課税する制度であることから、国際的な事業活動の初期の段階にあるグループの

事務負担に鑑み、一定の適用免除基準が設けられています。

具体的には、特定多国籍企業グループ等の対象会計年度(ロ)において「判定対象会計年度」といいます。)が、軽課税所得ルールが全世界で最も早く施行されたと国際的に認められる日(ロ)において「国際最低課税残余法人税等施行日」といいます。)以後最初に特定多国籍企業グループ等に該当することとなった対象会計年度開始の日(注1)以後5年以内に開始し、かつ、国際的な事業活動の初期の段階にあるものとされる次に掲げる要件の全てを満たす対象会計年度に該当する場合には、その判定対象会計年度に係るその特定多国籍企業グループ等のグループ国際最低課税残余额は、零とすることとされています(法82の11③、法令155の59⑧、法規38の50⑤)。

- i 判定対象会計年度における上記(ロ)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。(ロ)において同じです。)の所在地国の数が6以下であること。
- ii 判定対象会計年度における次に掲げる金額の合計額が5,000万ユーロを本邦通貨表示の金額に換算した金額以下であること。
 - (i) 特定所在地国(注2)以外の国又は地域を所在地国とする上記(ロ)の特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等の有形資産の額の合計額
 - (ii) 上記(ロ)の特定多国籍企業グループ等に属する無国籍構成会社等(各種投資会社等を除きます。)の有形資産の額(特定所在地国に所在する有形資産(現金及び現金同等物を除きます。)に係るものを除きます。)の合計額

(注1) 特定多国籍企業グループ等が、所

得合算ルールが全世界で最も早く施行されたと国際的に認められる日（令和5年12月31日）から国際最低課税残余法人税等施行日の前日までの間に最初に開始した対象会計年度において特定多国籍企業グループ等に該当する場合には、国際最低課税残余法人税等施行日以後最初に開始した対象会計年度開始の日が本適用免除基準の適用に係る対象会計年度の始期とされます。なお、「国際最低課税残余法人税等施行日」については、OECDにおける議論等を踏まえ、今後省令において規定する予定です。

（注2）「特定所在地」とは、令和5年12月31日以後最初に上記(ロ)の特定多国籍企業グループ等が特定多国籍企業グループ等に該当することとなった対象会計年度において、その特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等が所在地とする国又は地域のうち、その国又は地域を所在地とする構成会社等の有形資産の額の合計額が最も多いものをいいます。

二 国内グループ国際最低課税残余額

(イ) 概要

「国内グループ国際最低課税残余額」とは、各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等のグループ国際最低課税残余額に、その特定多国籍企業グループ等に係る国内従業員等割合に100分の50を乗じて計算した割合とその特定多国籍企業グループ等に係る国内有形資産割合に100分の50を乗じて計算した割合とを合計した割合を乗じて計算した金額をいいます（法法82の11②）。

《算式》

国内グループ国際最低課税残余額 = $\frac{\text{グループ国際最低課税残余額}}{\text{グループ国際最低課税残余額}}$

$$\times \left(\begin{array}{cc} \text{国内従業員等} & \text{国内有形資産} \\ \text{割合} & \text{割合} \end{array} \times 50\% + \begin{array}{cc} \text{国内従業員等} & \text{国内有形資産} \\ \text{割合} & \text{割合} \end{array} \times 50\% \right)$$

i 国内従業員等割合

上記(イ)でいう「国内従業員等割合」とは、次の(i)に掲げる数のうちに次の(ii)に掲げる数の占める割合をいいます（法令155の59③）。

- (i) 上記(イ)の特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等（その所在地国が我が国又は我が国以外の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残余額に対する法人税に相当する税を課することとされている場合におけるその国若しくは地域（その法令の規定により、各対象会計年度の国内グループ国際最低課税残余額に相当する金額がないものとされる場合（注）におけるその国又は地域を除きます。二において「国際最低課税残余額相当額課税国」といいます。）であるものに限るものとし、各種投資会社等を除きます。）の従業員等の数の合計数

（注） モデルルールにおいては、各国・地域に配分される軽課税所得ルールの対象となる金額（UTPRトップアップ税額）の各構成会社等への配分方法及び課税方式は、その国・地域の裁量に委ねられているため、採用する課税方式によっては、その国・地域に配分されたUTPRトップアップ税額の全部をその課税年度で課税できないケースが生じ得ます。モデルルール上、そのように未課税部分の金額がある国・地域に対しては翌課税年度の新たなUTPRトップアップ税額は配分されないこととされて

おり、上記の「その法令の規定により、各対象会計年度の国内グループ国際最低課税残余額に相当する金額がないものとされる場合」はこのケースが想定されています。

(ii) 上記(i)の特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限るものとし、各種投資会社等を除きます。）の従業員等の数の合計数

ii 国内有形資産割合

上記(i)でいう「国内有形資産割合」とは、次の(i)に掲げる金額のうちの次の(ii)に掲げる金額の占める割合をいいます（法令155の59④）。

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

(ii) 上記(i)の特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限るものとし、各種投資会社等を除きます。）の有形資産の額の合計額

(ロ) 導管会社等がある場合の特例

上記(i)のとおり、グループ国際最低課税残余額は、構成会社等の従業員等の数及び有形資産の額に応じて構成会社等の所在地国に配分することとされていますが、最終親会社等その他一定のものを除き、導管会社等の所在地国はないものとされていますので、このような導管会社等の従業員等の数及び有形資産の額は、グループ国際最低課税残余額の配分においては考慮されないこととなります。そこで、グループの経済活動実態を反映したグループ国際最低課税残余額の配分を実現する観点から、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導管会社等（各種投資会社等を除きます。(ロ)において同じです。）がある場合における国内グループ国際最低課税残余額の計算に関する特例が次のとおり措置されています（法法82の11⑤、法令155の59⑤一・二）。

i 国内従業員等割合

上記(i) i (i)に掲げる数には導管会社等（その設立国が我が国であるもの又は国際最低課税残余額相当額課税国であるもの（注）に限ります。）の従業員等の数を含むものとし、上記(i) i (ii)に掲げる数には導管会社等（その設立国が我が国であるものに限ります。）の従業員等の数を含むものとされています。

(注) 所在地国が国際最低課税残余額相当額課税国であるものは除きます。

ii 国内有形資産割合

上記(i) ii (i)に掲げる金額には導管会社等（その設立国が我が国であるもの又は国際最低課税残余額相当額課税国であるもの（注）に限ります。）の有形資産の額を含むものとし、上記(i) ii (ii)に掲げる金額には導管会社等（その設立国が我が国であるものに限ります。）の有形資産の額を含むものとされています。

(注) 所在地国が国際最低課税残余額相当額課税国であるものは除きます。

また、導管会社等の設立国を所在地国とする他の構成会社等がない場合又はその設立国を所在地国とする他の構成会社等の全てが各種投資会社等などの一定の構成会社等（注）に該当する場合には、導管会社等の設立国にグループ国際最低課税残余額を配分したとしても基本的にその設立国における課税は見込まれないことから、その導管会社等の従業員等の

数及び有形資産の額はグループ国際最低課税額の配分において考慮しないこととする特例も措置されています（法令155の59⑤三）。

(注) 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ものとされています（法規38の50④）。

- (i) (ii)の構成会社等以外の構成会社等
……その構成会社等のうち各種投資会社等又は導管会社等に該当するもの
- (ii) 恒久的施設等である構成会社等
……その構成会社等のうち各種投資会社等の恒久的施設等に該当するもの

(ハ) 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（法人税法第82条第5号イ又はロに掲げる収入等をいいます。(ハ)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。(ハ)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、国内グループ国際最低課税残余額の計算を行うものとされています（法法82の11④）。

ホ 国際最低課税残余額

「国際最低課税残余額」とは、特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人の各対象会計年度に係るその特定多国籍企業グループ等の国内グループ国際最低課税残余額に、その内国法人に係る構成会社等別従業員等割合に100分の50を乗じて計算した割合とその内国法人に係る構成会社等別有形資産割合に100分の50を乗じて計算した割合とを合計した割合を乗じて計算した金額をいいます（法法82の11

①）。

《算式》

$$\text{国際最低課税残余額} = \frac{\text{国内グループ国際最低課税残余額}}{\text{最低課税残余額}}$$

$$\times \left(\begin{array}{cc} \text{構成会社} & \text{構成会社} \\ \text{等別従業員} \times 50\% + & \text{等別有形} \times 50\% \\ \text{員等割合} & \text{資産割合} \end{array} \right)$$

(イ) 構成会社等別従業員等割合

上記ホでいう「構成会社等別従業員等割合」とは、次の i に掲げる数のうちに次の ii に掲げる数の占める割合をいいます（法令155の59①）。

- i 上記ホの特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限るものとし、各種投資会社等を除きます。）の従業員等の数の合計数
- ii 上記ホの特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人（その所在地国が我が国であるものに限るものとし、各種投資会社等を除きます。）の従業員等の数

(ロ) 構成会社等別有形資産割合

上記ホでいう「構成会社等別有形資産割合」とは、次の i に掲げる金額のうちに次の ii に掲げる金額の占める割合をいいます（法令155の59②）。

- i 上記ホの特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限るものとし、各種投資会社等を除きます。）の有形資産の額の合計額
- ii 上記ホの特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人（その所在地国が我が国であるものに限るものとし、各種投資会社等を除きます。）の有形資産の額

② 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残余額に対する法人税の課税標

準は、各対象会計年度の内国法人に係る課税標準国際最低課税残余額とされています（法法82の12①）。この各対象会計年度の内国法人に係る課税標準国際最低課税残余額は、各対象会計年度の国際最低課税残余額です（法法82の12②）。

③ 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残余額に対する法人税の額は、各対象会計年度の内国法人に係る課税標準国際最低課税残余額に90.7%の税率を乗じて計算した金額です（法法82の13）。

④ 申告及び納付等

イ 国際最低課税残余額に係る確定申告

(イ) 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。ただし、i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14①、法規38の51）。

- i その対象会計年度の課税標準である内国法人に係る課税標準国際最低課税残余額
- ii iの内国法人に係る課税標準国際最低課税残余額につき上記③に基づいて計算した法人税の額
- iii i及びiiに掲げる金額の計算の基礎
- iv 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
- v 代表者の氏名
- vi その対象会計年度の開始及び終了の日
- vii その他参考となるべき事項

(ロ) 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、上記(イ)による申告書を最初に提出すべき対象会計年度においてその申告書を提出する場合（過去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若しくは外国法人（我が国を所在地とする恒久的施設等を有していたものに限ります。（ロ）において同じです。）若しく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であった他の内国法人若しくは外国法人が特定多国籍企業グループ等に係る報告事項等の提供期限に係る特例（法法150の3⑨）の適用を受けていなかった場合に限り。）には、その内国法人のその最初に提出すべき対象会計年度終了の日の翌日から1年6月以内に上記(イ)による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14②）。

(ハ) 添付書類

上記(イ)の申告書には、次に掲げる書類（これらの書類が電磁的記録（電子的方式、磁気的方式その他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。（ハ）において同じです。）で作成され、又はこれらの書類の作成に代えてこれらの書類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14③、法規38の52①）。

- i 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
- ii その対象会計年度のiの内国法人の

個別財務諸表（上記①ロイ）（注3）の個別財務諸表をいいます。）

- iii iiに掲げるものに係る勘定科目内訳明細書
- iv その他参考となるべき事項を記載した書類

ただし、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人が提出したその対象会計年度に係る法人税法第82条の6第1項（国際最低課税額に係る確定申告）又は第82条の22第1項（国内最低課税額に係る確定申告）の規定による申告書に上記iからivまでに掲げる書類の添付があった場合には、その内国法人が提出したその対象会計年度に係る上記イによる申告書にその書類（その添付があったものに限ります。）の添付があったものとみなすこととされています（法規38の52②）。

ロ 電子情報処理組織による申告

イ 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残余額に対する法人税の申告については、国際最低課税残余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15）。

（注）「国際最低課税残余額確定申告書」とは、国際最低課税残余額に係る確定申告書（法法82の14①）をいい、その申告書に係る期限後申告書を含みます。

ロ 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15①）。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）。

- i その対象会計年度開始の時に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

- ii 相互会社
- iii 投資法人
- iv 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）。

ハ 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。

- i 国際最低課税残余額確定申告書
- ii iの申告書に係る修正申告書
- iii 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i及びiiの申告書に添付すべきものとされている書類

ニ 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。

- i 上記ハi及びii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53において準用する法規38の48②一）。

（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15①）。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53において準用する法規38の48③)。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ii(i)又は(ii)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。

- ii 上記(ハ)iii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。)……(i)又は(ii)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53において準用する法規38の48②二)。また、(iii)に掲げる方法により行うこともできますこととされています(法法82の15①ただし書、法規38の53において準用する法規38の48④)。
- (i) 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

- (ii) 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((i)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、磁氣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。

- a 解像度が25.4mm当たり200ドット以上であること。
b 白色から黒色までの階調が256階調以上であること。

- (iii) 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(ii)(注2) a及びb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。

(ホ) 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53において準用する法規38の48①）。

(ハ) 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(ニ) i 又は ii 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53において準用する法規38の48⑤）。

(ト) 電子申告の効果

上記(ニ)の方法により行われた各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税の申告については、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15②、法令155の60）。

- i 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。）
- ii 国税通則法（第124条を除きます。）
- iii 地方法人税法
- iv その他各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税の申告に関する法令

(チ) 到達時期

上記(ニ) i 又は ii (i)若しくは(ii)の方法により行われた各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税の申告は、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15③）。

(リ) 本人確認等

内国法人が上記(ニ) i 又は ii (i)若しくは(ii)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15④、法規38の53において準用する法規38の48⑥）。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。

(ヌ) 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53において準用する法規38の48⑦）。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。

ハ 電子情報処理組織による申告が困難である場合の特例

(イ) 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残余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16①）。

(ロ) 特例を受けるための手続等

上記(イ)の承認を受けようとする内国法人は、上記(イ)の適用を受けることが必要となった事情、上記(イ)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16②において準用する法法82の8②、法規38の54において準用する法規38の49①）。

- i 申請をする内国法人の名称、納税地及び法人番号
- ii 代表者の氏名
- iii 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
- iv 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16②において準用する法法82の8②、法規38の54において準用する法規38の49②）。

なお、災害等の理由が生じた日が国際最低課税残余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(イ)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き、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16②において準用する法法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16②において準用する法法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(イ)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(イ)の期間として上記(イ)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16②において準用する法法82の8⑤）。すなわち、みなし承認の制度が設けられています。

(ハ) 承認の取消し

税務署長は、上記(イ)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(イ)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16②において準用する法法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16②において準用する法法82の8⑦）。

(ニ) 取り止め

上記(イ)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残余額に

対する法人税の申告につき上記(イ)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(イ)の承認の処分は、その効力を失うものとされています（法82の16②において準用する法82の8⑧、法規38の54において準用する法規38の49③）。

- i 届出をする内国法人の名称、納税地及び法人番号
- ii 代表者の氏名
- iii 上記(イ)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
- iv 上記(イ)の適用をやめようとする理由
- v その他参考となるべき事項

二 国際最低課税残余額に係る確定申告による納付

国際最低課税残余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イ(イ)iiの金額があるときは、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82の17）。

ホ 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、国際最低課税残余額確定申告書に記載すべき内国法人に係る課税標準国際最低課税残余額若しくはその内国法人に係る課税標準国際最低課税残余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3項（国際最低課税額等に係る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国際最低課税法人税額（内国法人に係る課税標準国際最低課税残余額に係るものに限ります。）若しくはその課税標準国際最低課税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内国法人に係る課税標準国際最低課税残余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。ホにおいて「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82の18）。

⑤ 更正

イ 更正の理由付記

内国法人の各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税の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130②）。

各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税は国際的協調のもと導入され

るものであること等から、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残余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残余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残余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の残額であることから、各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税の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、他の会社等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となることから、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税については青色申告制度が設けられていないことも踏まえ、各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税は、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。

ロ 推計による更正

内国法人の各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税の課税標準は、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残余額に対する法人税の課税標準の計算は、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税と同様、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。

ハ 帳簿書類の検査

内国法人の各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税については、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）。

各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税の課税標準の計算は、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税と同様、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。

(注) 上記のほか、各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税は、青色申告制度が設けられていないことから、その内国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。

(5) 外国法人の法人税関係

① 国際最低課税残余額

「国際最低課税残余額」とは、特定多国籍企業グループ等に属する恒久的施設等（その所在地国が我が国であるものに限ります。①において同じです。）を有する構成会社等である外国法人の各対象会計年度に係るその特定多国籍企業グループ等の国内グループ国際最低課税残余額に、その外国法人に係る構成会社等別従業員等割合に100分の50を乗じて計算した割合とその外国法人に係る構成会社等別有形資産割合に100分の50を乗じて計算した割合とを合計した割合を乗じて計算した金額をいいます（法法145の2①）。

《算式》

国際最低課税残余額 = 国内グループ国際最低課税残余額

$$\times \left(\begin{array}{l} \text{構成会社} \\ \text{等別従業員} \\ \text{員等割合} \end{array} \times 50\% + \begin{array}{l} \text{構成会社} \\ \text{等有形} \\ \text{資産割合} \end{array} \times 50\% \right)$$

イ 構成会社等別従業員等割合

上記①でいう「構成会社等別従業員等割合」とは、次の(イ)に掲げる数のうちに次の(ロ)に掲げる数の占める割合をいいます（法令207①）。

(イ) 上記①の特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限るものとし、各種投資会社等を除きます。）の従業員等の数の合計数

(ロ) 上記①の特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である外国法人（各種投資会社等を除きます。）の恒久的施設等の従業員等の数

ロ 構成会社等別有形資産割合

上記①でいう「構成会社等別有形資産割合」とは、次の(イ)に掲げる金額のうち次の(ロ)に掲げる金額の占める割合をいいます

(法令207②)

(イ) 上記①の特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限るものとし、各種投資会社等を除きます。）の有形資産の額の合計額

(ロ) 上記①の特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である外国法人（各種投資会社等を除きます。）の恒久的施設等の有形資産の額

② 課税標準

外国法人に対して課する各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税の課税標準は、各対象会計年度の外国法人に係る課税標準国際最低課税残余額とされています（法法145の3①）。この各対象会計年度の外国法人に係る課税標準国際最低課税残余額は、各対象会計年度の国際最低課税残余額です（法法145の3②）。

③ 税額の計算

外国法人に対して課する各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税の額は、各対象会計年度の外国法人に係る課税標準国際最低課税残余額に90.7%の税率を乗じて計算した金額です（法法145の4）。

④ 申告及び納付等

イ 国際最低課税残余額に係る確定申告

(イ) 概要

特定多国籍企業グループ等に属する外国法人は、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。ただし、i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145の5において準用する法法82の14①、法規61の9）。

i その対象会計年度の課税標準である外国法人に係る課税標準国際最低課税残余額

- ii i の外国法人に係る課税標準国際最低課税残余額につき上記③に基づいて計算した法人税の額
 - iii i 及び ii に掲げる金額の計算の基礎
 - iv 特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である外国法人の名称、納税地、本店又は主たる事務所の所在地及び法人番号並びにその納税地と国内にある事務所、事業所その他これらに準ずるもの（ivにおいて「事務所等」といいます。）のうち主たるものの所在地とが異なる場合には、その国内にある主たる事務所等の所在地
 - v 代表者の氏名及び恒久的施設等（その所在地国が我が国であるものに限り、）を通じて行う事業の経営の責任者の氏名
 - vi その対象会計年度の開始及び終了の日
 - vii その他参考となるべき事項
- (ロ) 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外国法人が、上記(i)による申告書を最初に提出すべき対象会計年度においてその申告書を提出する場合（過去対象会計年度においてその外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内国法人若しくは他の外国法人（我が国を所在地国とする恒久的施設等を有していたものに限り、）(ロ)において同じです。）若しく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であった内国法人又は他の外国法人が特定多国籍企業グループ等に係る報告事項等の提供期限に係る特例（法法150の3⑨）の適用を受けていなかった場合に限り、）には、その外国法人のその最初に提出すべき対象会計年度終了の日の翌日から1年6月以内に上記(i)による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145の5において準用する法法82の14②）。

(ハ) 添付書類

上記(i)の申告書には、次に掲げる書類（これらの書類が電磁的記録（電子的方式、磁気的方式その他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。）(ハ)において同じです。）で作成され、又はこれらの書類の作成に代えてこれらの書類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145の5において準用する法法82の14③、法規61の10①）。

- i その対象会計年度の外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
- ii その対象会計年度の i の外国法人の個別財務諸表（上記(4)①ロ(i)（注3）の個別財務諸表をいいます。）
- iii その対象会計年度の i の外国法人の恒久的施設等（その所在地国が我が国であるものに限り、）の恒久的施設等計算書類（上記(4)①ロ(i)（注4）の恒久的施設等計算書類をいいます。）
- iv ii 及び iii に掲げるものに係る勘定科目内訳明細書
- v その他参考となるべき事項を記載した書類

ただし、特定多国籍企業グループ等に属する外国法人が提出したその対象会計年度に係る国内最低課税額に係る確定申告書に上記 i から v までに掲げる書類の添付があった場合には、その外国法人が提出したその対象会計年度に係る国際最低課税残余額に係る確定申告書にその書

類(その添付があったものに限りです。)の添付があったものとみなすこととされています(法規61の10②)。

ロ 国際最低課税残余額に係る確定申告による納付

国際最低課税残余額に係る確定申告書を提出した外国法人は、その申告書に記載した上記イ(イ)iiの金額があるときは、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145の5において準用する法法82の17)。

ハ 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

国際最低課税残余額確定申告書に記載すべき外国法人に係る課税標準国際最低課税残余額若しくはその外国法人に係る課税標準国際最低課税残余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3項(国際最低課税額等に係る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国際最低課税法人税額(外国法人に係る課税標準国際最低課税残余額に係るものに限りです。)若しくはその課税標準国際最低課税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外国法人に係る課税標準国際最低課税残余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。ハにおいて「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145の5において準用する法法82の18)。

⑤ 更正

イ 更正の理由付記

外国法人の各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税の課税標準の更正をする場合には、内国法人と同様に、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147において準用する法法130②)。

ロ 推計による更正

外国法人の各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税の課税標準は、内国法人と同様に、推計による更正の対象外とされました(法法147において準用する法法131)。

ハ 帳簿書類の検査

外国法人の各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税については、内国法人と同様に、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、外国法人の各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税は、内国法人と同様に青色申告制度が設けられていないことから、その外国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147において準用する法法130①)の対象外とされています。

(6) その他

各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税は、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。

(7) 罰則

今般の改正において、各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税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残余額に対する法人税」は、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人及び恒久的施設等を有する外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。

- ① 偽りその他不正の行為により、上記(4)④イ(i)iiの法人税の額又は上記(5)④イ(i)ii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年以下の拘禁刑若しくは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とされています（法法159②）。
- ② 国際最低課税残余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(4)④イ(i)iiの法人税の額又は上記(5)④イ(i)ii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年以下の拘禁刑若しくは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とされています（法法159④）。
- ③ 正当な理由がなくて国際最低課税残余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年以下の拘禁刑又は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）。

(8) 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。）の令和8年4月1日以後に開始する対象会計年度の国際最低課税残余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13）。

2 特定基準法人税額に対する地方法人税の見直し

法人税法における「各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税」の創設に伴い、地方法人税法においても新たな地方法人税が創設されました。

具体的には、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の付加税である「特定基準法人税額に対する地方法人税」を見直し、その課税の対象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法人の各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税の額（附帯税の額を除きます。）が追加されるとともに、その名称が「国際最低課税額等に係る特定基準法人税額に対する地方法人税」に改められる等の改正が行われました。

(1) 改正前の制度の概要

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ます（地法法4）。

また、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（旧地税法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（旧地税法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（旧地税法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されています（旧地税法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されています（旧地税法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とされています（旧地税法24の3）。

⑥ 申告及び納付等

イ 特定基準法人税額に係る確定申告

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（一定の場合には、1年6月以内）に、税務署長に対し、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、その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その他一定

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（旧地税法24の4、旧地法規7の2）。

ロ 電子情報処理組織による申告

特定法人である内国法人が提出する上記イの申告書（そ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（旧地税法24の5、旧地法令13の2、旧地法規7の3）。

ハ 電子情報処理組織による申告が困難である場合の特例

上記ロ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（旧地税法24の6）。

ニ 特定基準法人税額に係る確定申告による納付

上記イ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（旧地税法24の7）。

ホ 更正の請求の特例

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につき法令の規定を適用して計算した地方法人税の額（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（旧地法24の8）。

(2) 改正の内容

① 課税の対象

特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である法人の各課税対象会計年度の国際最低課税額等に係る特定基準法人税額には、国際最低課税額等に係る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ました（地法5②）。

② 国際最低課税額等に係る特定基準法人税額

「国際最低課税額等に係る特定基準法人税額」とは、次に掲げる法人の区分に応じそれぞれ次に定める金額をいうこととされました（地法6②）。

イ 国際最低課税額確定申告書を提出すべき内国法人……その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。）

ロ 国際最低課税残余額確定申告書を提出すべき法人……その法人の法人税の課税標準である各対象会計年度の内国法人に係る課税標準国際最低課税残余額又は外国法人に係る課税標準国際最低課税残余額につき、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。）

すなわち、上記イに定める金額は各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の付加税たる地方法人税の課税の対象となる金額であり、上記ロに定める金額は各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税の付加税たる地方法人税の課税の対象となる金額です。また、これに伴いその名称が「特定基準法人税額」から「国際最低課税額等に係る特定基準法人税額」に改められました。

③ 課税対象会計年度

「課税対象会計年度」とは、法人の各対象会計年度をいうこととされました（地法7②）。

④ 課税標準

国際最低課税額等に係る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国際最低課税法人税額とされました（地法24の2①）。

各課税対象会計年度の課税標準国際最低課税法人税額は、各課税対象会計年度の国際最低課税額等に係る特定基準法人税額とされました（地法24の2②）。

⑤ 税額の計算

国際最低課税額等に係る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国際最低課税法人税額に93/907の税率を乗じて計算した金額とされました（地法24の3）。

⑥ 申告及び納付等

イ 国際最低課税額等に係る特定基準法人税額に係る確定申告

(イ) 国際最低課税額確定申告書を提出すべき内国法人に係る確定申告に係る提出期限の見直し

各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税及び各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税の創設に伴い、国際最低課税額確定申告書を提出すべき内国法人に係る確定申告に係る提出期限の特例は、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若しくは外国法人（我が国を所在地国とする恒久的施設等を有していたものに限り、(イ)及び(ロ)iiにおいて同じです。）若しく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であった他の内国法人若しくは外国法人が特定多国籍企業グループ等に係る報告事項等に係る提供期限の特例（法150の3⑨）の適用を受けていなかった場合に限って適用することができることとされました（地法24の4②）。

(ロ) 国際最低課税残余額確定申告書を提出すべき法人に係る確定申告

i 概要

特定多国籍企業グループ等に属する法人（国際最低課税残余額確定申告書を提出すべき法人に限り、）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ました（地法24の4③、地法7の3）。

(i) その課税対象会計年度の課税標準である課税標準国際最低課税法人税額（上記②ロに定める国際最低課税額等に係る特定基準法人税額に係るものに限り、）

(ii) (i)に掲げる課税標準国際最低課税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

(iii) (i)及び(ii)に掲げる金額の計算の基礎

(iv) 特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である上記 i の法人の名称、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

(v) 代表者の氏名（外国法人にあっては、代表者の氏名及び恒久的施設等（その所在地国が我が国であるものに限り、）を通じて行う事業の経営の責任者の氏名）

(vi) その課税対象会計年度の開始及び終了の日

(vii) その他参考となるべき事項

ii 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法人が、上記 i による申告書を最初に提出すべき課税対象会計年度においてその申告書を提出する場合（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若しくは外国法人若しく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であった他の内国法人若しくは外国法人が特定多国籍企業グループ等に係る報告事項等に係る提供期限の特例（法150の3⑨）の適用を受けていなかった場合に限ります。）には、その法人のその最初に提出すべき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 i による確定申告書を提出しなければならないこととされました（地法24の4④）。

ロ 電子情報処理組織による申告

国際最低課税額確定申告書を提出すべき内国法人に係る確定申告と同様に、特定法人である内国法人が提出する上記イ(ロ) i の申告書（そ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

されました（地税法24の5）。

ハ 電子情報処理組織による申告が困難である場合の特例

上記ロの内国法人が各対象会計年度の国際最低課税残余额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82の16①）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国際最低課税額等に係る特定基準法人税額に対する地方法人税の申告（上記イ(ロ) i に係るものに限ります。）については、書面により行うことができることとされました（地税法24の6二）。

ニ 国際最低課税残余额確定申告書を提出すべき法人の国際最低課税額等に係る特定基準法人税額に係る確定申告による納付

上記イ(ロ) i の申告書を提出した法人は、その申告書に記載した課税標準国際最低課税法人税額（上記②ロに定める国際最低課税額等に係る特定基準法人税額に係るものに限ります。）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ました（地税法24の7②）。

ホ 更正の請求の特例

国際最低課税残余额確定申告書に記載すべき課税標準国際最低課税残余额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国際最低課税法人税額（上記②ロに定める国際最低課税額等に係る特定基準法人税額に係るものに限ります。）につき法令の規定を適用して計算した地方法人税の額（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、その地方法人税の額につき更正の請求をすることができることとされました（地税法24の8②）。

⑦ 更正の理由付記

国際最低課税額等に係る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（地税法27⑤）。

⑧ 罰則

イ 偽りその他不正の行為により、上記⑥イ(ロ) i (ii)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年以下の拘禁刑若しくは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（地税法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（地税法33②）。

ロ 上記⑥イ(ロ) i の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イ(ロ) i (ii)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年以下の拘禁刑若しくは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（地税法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（地税法33④）。

ハ 正当な理由がなくて上記⑥イ(ロ) i の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年以下の拘禁刑又は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（地税法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（地税法37）。

（3）適用関係

上記（2）の改正は、法人（人格のない社団等を含みます。）の令和8年4月1日以後に開始する課税対象会計年度の国際最低課税額等に係る特定基準法人税額に対する地方法人税について適用し、内国法人の同日前に開始した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は、従前どおりとされています（改正法附則20）。

3 特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供制度の見直し

（1）改正前の制度の概要

① 特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供

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。（1）において同じです。）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ています（旧税法150の3①）。

② 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）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（その特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人が上記①により提供することとされているものの全部を含むものに限り）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一定の場合に該当するときは、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ています（旧税法150の3③、旧法令212③）。

③ 最終親会社等届出事項の提供

上記②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ています（旧税法150の3④）。

④ 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

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、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（旧税法150の3⑥）。

(2) 改正の内容

今般の改正において、各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税が創設されたことに伴い、本制度の提供義務者の範囲に一定の外国法人が追加されたほか、本制度により提供すべき事項（(2)において「報告事項等」といいます。）として国内グループ国際最低課税残余額に関する事項が追加されるとともに、報告事項等の名称がグループ国際最低課税額等報告事項等に改められる等の見直しが行われました。具体的な改正の内容は次のとおりです。

① 提供義務者の範囲の見直し

報告事項等の提供義務者の範囲に、特定多国籍企業グループ等に属する恒久的施設等（その所在地国が我が国であるものに限ります。）を有する構成会社等である外国法人が追加されるとともに、その提供義務者について「グループ国際最低課税額等報告対象法人」ということとされました（法法150の3①）。

② 報告事項等の見直し

報告事項等に次の事項及びその参考となるべき事項が追加されるとともに、その名称が「グループ国際最低課税額等報告事項等」に改められました（法法150の3①）。

イ 法人税法第82条の11第3項（国際最低課税残余額）の規定（国際的な事業活動の初期段階における適用免除）の適用の有無その他のグループ国際最低課税残余額に関する事項（法規68⑤二ニ）

ロ 特定多国籍企業グループ等の国内グループ国際最低課税残余額及びその計算の基礎となるべき事項（法規68⑥一へ）

③ 提供義務者の区分等の見直し

本制度においては、提供義務者の全てが提供することとされているグループに関する基本的事項（法規68⑤）以外の事項については、提供義務者である構成会社等の区分（最終親会社等、中間親会社等・被部分保有親会社等、指定提供内国法人）に応じた情報の提供を求

めることとされていますが、各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税の創設に伴い、提供義務者の区分及びその区分に応じた報告事項等について次の見直しが行われました。

イ 最終親会社等は本制度において提供することとされている事項の全てを提供することとされていますが、全ての事項を提供すべき最終親会社等は内国法人に限ることとされました（法規68⑥一）。したがって、我が国に恒久的施設等を有する外国法人が最終親会社等に該当する場合であっても、その外国法人はこの区分に該当せず、本制度により提供することとされている事項の全てについては提供する必要はありません。

（注）法人税法第82条の11第3項の規定（国際的な事業活動の初期段階における適用免除）の適用がある場合において、国別実効税率等の計算の基礎となる構成会社等又は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ものがないときにおけるその構成会社等又は共同支配会社等の所在地国等に係る報告事項等については、一定の事項のみとする簡素化措置が設けられました（法規68⑦三）。

ロ 中間親会社等又は被部分保有親会社等は、本制度において提供することとされている全ての事項のうちその中間親会社等又は被部分保有親会社等の国際最低課税額の計算に必要となる部分に限って提供することとされていますが、この区分に該当する中間親会社等又は被部分保有親会社等は内国法人に限ることとされるとともに、提供すべき事項は中間親会社等又は被部分保有親会社等の国際最低課税額及び国際最低課税残余額の計算に必要となる部分に限ることとされました（法規68⑥二）。

ハ 上記イ及びロの構成会社等以外の構成会

社等（各種投資会社等及び指定提供法人（注）を除きます。）は、本制度において提供することとされている全ての事項のうちその構成会社等の国際最低課税残余額の計算に必要な部分に限って提供することとされました（法規68⑥三）。すなわち、この区分には、今般の改正において創設された各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税のみが課されることとなる我が国に恒久的施設等を有する外国法人等が該当することとなります。

（注）「指定提供法人」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グループ国際最低課税額等報告対象法人で、その特定多国籍企業グループ等の法人税法第150条の3第1項（特定多国籍企業グループ等に係る報告事項等の提供）の規定により提供する事項に相当する事項をそのグループ国際最低課税額等報告対象法人の納税地の所轄税務署長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（法規68⑥四）。

ニ 指定提供法人は、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める事項を提供することとされました（法規68⑥四）。

（イ）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に適格当局間合意がある場合……本制度において提供することとされている全ての事項

（ロ）（イ）に掲げる場合以外の場合……指定提供法人に係る上記ロ及びハに定める事項並びに財務大臣との間に適格当局間合意がある権限ある当局の国又は地域における特定多国籍企業グループ等に係る上記ロ及びハに定める事項に相当する事項

（注）「適格当局間合意」とは、グループ国際最低課税額等報告事項等及びグループ国内最低課税額報告事項等又はこれら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グループ国際最低課税額等報告事項等及びグループ国内最低課税額報告事項等又はこれら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あって、グループ国際最低課税額等報告事項等の提供期限において現に効力を有するものをいいます（法規68⑥四イ）。

④ 提供義務者が複数ある場合の特例において提供することとされる事項の見直し

報告事項等の提供義務者が複数ある場合において、所定の方法により、その提供義務者のうちいずれか一の法人がこれらの法人を代表して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、その代表して提供するものとされた法人以外の法人の提供義務を免除する特例（法第150の3②）が措置されていますが、各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税の創設に伴い、この「代表して報告事項等を提供する法人の名称その他の事項」の見直しが行われ、本特例の適用に当たって提供しなければならないこととされる事項は、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報告事項等の提供を要しないこととされる法人に関する次に掲げる事項とすることとされました（法規68⑩）。

イ これらの法人のうち内国法人については、その内国法人の内国法人届出事項（内国法人の名称、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内国法人にあっては、名称及び納税地並びに代表者の氏名）をいいます。）

ロ これらの法人のうち外国法人については、その外国法人の外国法人届出事項（外国法人の名称、納税地、本店又は主たる事務所の所在地及び法人番号並びに恒久的施設等（その所在地国が我が国であるものに限り

ます。ロにおいて同じです。)を通じて行う事業の経営の責任者の氏名(法人番号を有しない外国法人にあっては、名称、納税地及び本店又は主たる事務所の所在地並びに恒久的施設等を通じて行う事業の経営の責任者の氏名)をいいます。)

(注) 最終親会社等届出事項の提供義務者が複数ある場合の特例において提供することとされる事項についても上記と同様の改正が行われています(法法150の3⑧、法規68⑨)。詳細については、下記二Ⅲ(五)をご参照ください。

⑤ 報告事項等の提供期限の特例の見直し

最初に特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係るグループ国際最低課税額等報告事項等、グループ国内最低課税額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法人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であった他の法人がグループ国際最低課税額等報告事項等、グループ国内最低課税額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には、本特例の適用を受けることができないこととされました(法法150の3⑨)。

(注) 今般の改正において、報告事項等の名称が「特定多国籍企業グループ等報告事項等」から「グループ国際最低課税額等報告事項等」に改められましたが、改正前後において異なる提供制度ではないことから、過去の対象会計年度において本特例の適用により特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供の期限が1年6月に延長されている特定多国籍企業グループ等については、再び本特例を適用することができないことに留意する必要があります。

(3) 適用関係

上記の改正は、令和8年4月1日以後に開始する対象会計年度に係るグループ国際最低課税額等報告事項等について適用し、同日前に開始した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は、従前どおりとされています(改正法附則19①)。

二 各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税の創設等

I 各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税の創設

(一) 導入の経緯及び制度の概要

1 グローバル・ミニマム課税の経緯

令和3年(2021年)10月に、OECD/G20「BEPS包摂的枠組み」(Inclusive Framework on BEPS)の最終合意において、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。この最終

合意において、グローバル・ミニマム課税は、「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執行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。

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。

- ① 所得合算ルール(IIR: Income Inclusion Rule)
- ② 軽課税所得ルール(UTPR: Undertaxed

Profits Rule)

③ 国内ミニマム課税 (QDMTT : Qualified Domestic Minimum Top-up Tax)

我が国におけるグローバル・ミニマム課税の対応として、これらのルールのうち、所得合算ルールについて、令和5年度税制改正において法制化が行われています。残されていた2つのルール(軽課税所得ルール及び国内ミニマム課税)については、継続して導入に際する検討・議論等が行われてきており、今般の令和7年度税制改正においては、これらの2つのルールについて法制化が行われました。

2 国内ミニマム課税の制度の概要及び特徴

国際的な活動を行う企業グループ(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(15%)を下回る場合に、その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。

グローバル・ミニマム課税においては、所在地国の国内ミニマム課税が適格国内ミニマム課税に該当する場合には、GloBEルール(所得合算ルール及び軽課税所得ルール)における課税額の計算上、その国内ミニマム課税の額を控除することが認められています。国内ミニマム課税は他国によるGloBEルールの適用を防止する点で、国外への財源流出を防ぐ機能を有する仕組みとして、国際的に議論されてきたことがこの点に伺えます。なお、国内ミニマム課税が適格国内ミニマム課税とされるためには、基本的にはGloBEルールと同様に税額が計算される制度である必要があります。

さらに、国内ミニマム課税のうちQDMTTセーフ・ハーバーの要件を満たす制度を導入している国については、他国から見たその導入している国(導入国)を所在地国とする会社等に係る最低税率に満たない部分の金額はゼロとみなされます。すなわち、他国の現地法令における導入国の実効

税率の計算が一律不要になるというメリットがあります。このメリットを享受するためにも、我が国で導入する国内ミニマム課税は、QDMTTセーフ・ハーバーとして認められるための水準を満たす制度として法制化が行われています。

3 国内法における税額計算の流れ

国内ミニマム課税による基準税率(15%)に至るまでの部分に係る金額は、一般に国内トップアップ税額と呼ばれています。その金額の計算は、基本的にはGloBEルールにおけるトップアップ税額(Top-up Tax)と同様に行われます。ここでいう国内トップアップ税額はブレンディング方式により国内グループ単位で計算されるため、各国・地域単位で計算される金額といえます。この金額の各会社等への配分については、モデル・ルールでは各国の裁量に委ねられています。

我が国において国内ミニマム課税を法人に対する税として措置するにあたり、国内トップアップ税額の配分について、国内グループ単位で算出された実効税率(国内実効税率)が15%に満たない要因を生じさせた会社等に対して行うこととしています。具体的には、個社単位で算出した実効税率が基準税率を下回る構成会社等・共同支配会社等、つまり、調整後対象租税額(個社単位の国内実効税率の算式の分子)が個別計算所得等の金額(個社単位の実効税率の算式の分母)に基準税率(15%)を乗じた金額に至らない部分の金額を有するものを国内ミニマム課税の対象とし、その至らない部分の金額を配分ファクターとしています。

4 地方法人税

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。

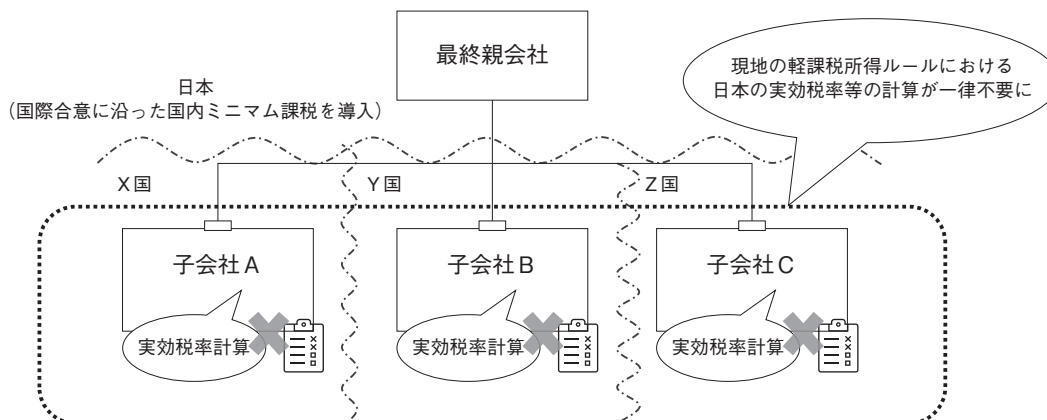
国内ミニマム課税は、我が国を所在地国とする構成会社等・共同支配会社等である法人が獲得する所得を基に課税する仕組みであり、応益性が観念できること等を踏まえ、国・地方の法人課税の税

率（法人実効税率29.74%の内訳）の比率を基に法人税による税額と地方法人税による税額が753：247の比率となるよう、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。

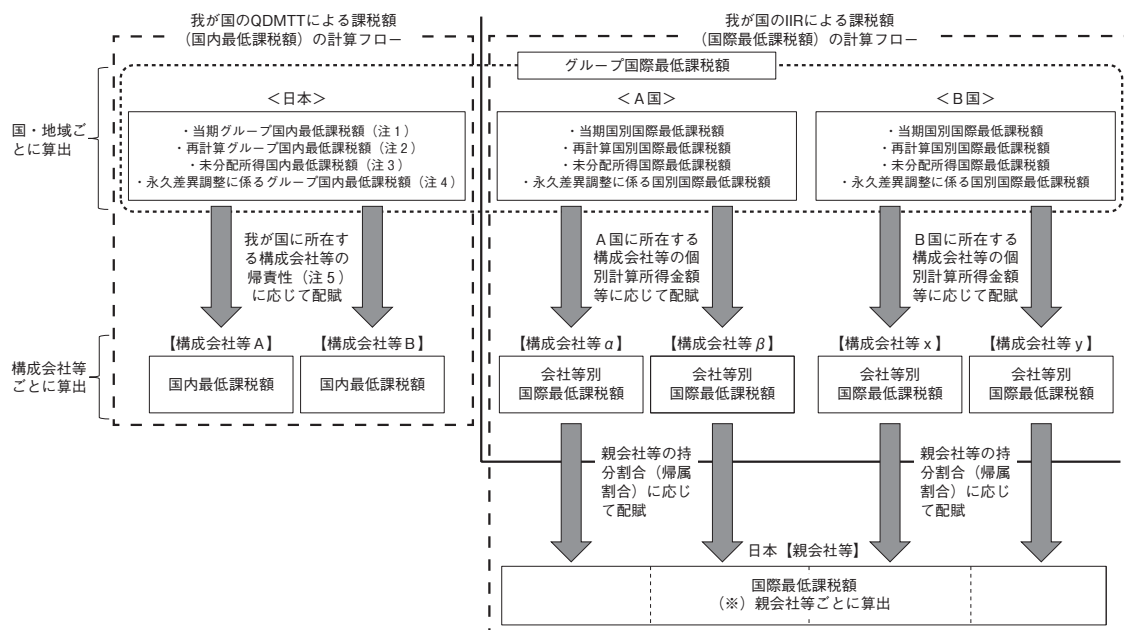
国内ミニマム課税（QDMTT: Qualified Domestic Minimum Top-up Tax）の概要

- 国内ミニマム課税（QDMTT: Qualified Domestic Minimum Top-up Tax）は、多国籍企業グループに属する自国内の会社等について、他国の所得合算ルール/軽課税所得ルールに優先し、国内の実効税率が最低税率15%に至るまで課税する仕組み。
- 国際合意に沿った国内ミニマム課税を導入していれば、他国から見た自国内の会社等に係る15%に満たない部分の金額（上乗せ税額）はゼロとみなされる。
- 他国において軽課税所得ルールに係る税務申告が必要になる場合でも、現地法令に基づいて求められる自国の実効税率や上乗せ税額の計算は一律に不要になる。

（日本に最終親会社等がある多国籍企業グループのイメージ）



我が国のIIRにおける国際最低課税額とQDMTTにおける国内最低課税額との比較



(注1) IIRにおける我が国に係る当期国別国際最低課税額に相当する金額
(注2) IIRにおける我が国に係る再計算国別国際最低課税額に相当する金額
(注3) IIRにおける我が国に係る未分配所得国際最低課税額に相当する金額
(注4) IIRにおける我が国に係る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
(注5) 調整後対象租税相当額が個別計算所得等の金額に基準税率を乗じた金額を下回る部分の金額等の割合に応じて配賦

(二) 納税義務者

内国法人は、各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税を納める義務があります (法4 ①)。

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4 ②)。

また、外国法人は、特定多国籍企業グループ等に属する恒久的施設等 (その所在地国が我が国であるものに限ります。(二)において同じです。) を有する構成会社等であるとき又は特定多国籍企業グループ等に係る恒久的施設等を有する共同支配会社等であるときは、各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税を納める義務があります (法4 ③)。

(三) 課税の範囲

特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人又は特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等である内国法人に対しては、

各対象会計年度の国内最低課税額について、各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税を課することとされています (法6の4)。

また、特定多国籍企業グループ等に属する恒久的施設等 (その所在地国が我が国であるものに限ります。(三)において同じです。) を有する構成会社等である外国法人又は特定多国籍企業グループ等に係る恒久的施設等を有する共同支配会社等である外国法人に対しては、各対象会計年度の国内最低課税額について、各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税を課することとされています (法8の3)。

(四) 内国法人の法人税関係

1 国内最低課税額

(1) 概要

「国内最低課税額」とは、次に掲げる内国法人の区分に応じそれぞれ次に定める金額をいいます (法82の19①)。

① 各対象会計年度において特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限ります。①において同じです。）である内国法人又は過去対象会計年度においてその特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等であった内国法人でその対象会計年度においてその構成会社等でないもの その対象会計年度における構成会社等に係る国内最低課税額

② 各対象会計年度において特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等（その所在地国が我が国であるものに限ります。②において同じです。）である内国法人又は過去対象会計年度においてその特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等であった内国法人でその対象会計年度においてその共同支配会社等でないもの その対象会計年度における共同支配会社等に係る国内最低課税額

(2) 構成会社等に係る国内最低課税額

① 概要

上記(1)①でいう「構成会社等に係る国内最低課税額」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をいいます（法第82の19②）。

イ 各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等に係る国内実効税率（下記②イ(ハ)参照。下記ロにおいて同じです。）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特定多国籍企業グループ等に係る国内グループ純所得の金額（我が国に係る国別グループ純所得の金額をいいます。以下同じです。）がある場合 上記(1)①に掲げる内国法人に係る次に掲げる金額の合計額（過去対象会計年度においてその特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限ります。）であった内国法人でその対象会計年度においてその構成会社等でないものにあつては、(ロ)に掲げる金額の合計額）

(イ) その対象会計年度の「当期グループ国内最低課税額に係る帰属額」

(ロ) 過去対象会計年度ごとの「再計算グループ国内最低課税額に係る帰属額」

(ハ) その対象会計年度の上記(1)①に掲げる内国法人（各種投資会社等に限り、）に係る「未分配所得国内最低課税額」

ロ 各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等に係る国内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特定多国籍企業グループ等に係る国内グループ純所得の金額がある場合 上記(1)①に掲げる内国法人に係る次に掲げる金額の合計額（過去対象会計年度においてその特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限り、）であった内国法人でその対象会計年度においてその構成会社等でないものにあつては、(イ)に掲げる金額の合計額）

(イ) 過去対象会計年度ごとの「再計算グループ国内最低課税額に係る帰属額」

(ロ) その対象会計年度の上記(1)①に掲げる内国法人（各種投資会社等に限り、）に係る「未分配所得国内最低課税額」

ハ 各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等に係る国内グループ純所得の金額がない場合 上記(1)①に掲げる内国法人に係る(イ)及び(ロ)に掲げる金額の合計額（その対象会計年度に係る国内グループ調整後対象租税額（下記②イ(ハ)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の我が国に係る特定国別調整後対象租税額（下記⑤イ参照）を超える場合にあつては次に掲げる金額の合計額とし、過去対象会計年度においてその特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限り、）であった内国法人でその対象会計年度においてその構成会社等でないものにあつては(イ)に掲げる金額の合計額とします。）

- (イ) 過去対象会計年度ごとの「再計算グループ国内最低課税額に係る帰属額」
 (ロ) その対象会計年度の上記(1)①に掲げる内国法人(各種投資会社等に限りません。)

- に係る「未分配所得国内最低課税額」
 (ハ) その対象会計年度の「永久差異調整に係るグループ国内最低課税額に係る帰属額」

国内最低課税額

【概要】

- ✓ 国内最低課税額とは、次の内国法人の区分に応じて次に定める金額をいう(法法82の19①)。
 - ① 特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等(その所在地国が我が国であるものに限る。)である内国法人又は過去対象会計年度において当該構成会社等であった内国法人で当期において当該構成会社等でないもの・・・構成会社等に係る国内最低課税額
 - ② 特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等(その所在地国が我が国であるものに限る。)である内国法人又は過去対象会計年度において、当該共同支配会社等であった内国法人で当期において当該共同支配会社等でないもの・・・共同支配会社等に係る国内最低課税額
 - ✓ 構成会社等(共同支配会社等)に係る国内最低課税額とは、国内実効税率及び国内グループ純所得の金額に応じて下記の図のように場合分けされて計算される(法法82の19②⑤)。
- (注1) 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。
 (注2) 外国法人に係る国内最低課税額については、内国法人に係る国内最低課税額の規定に準じて計算する。

構成会社等に係る国内最低課税額(法法82の19①一、②)

		国内実効税率(注1)	
		15%未満	15%以上
国内グループ純所得の金額	有	下記のうち内国法人に帰せられる金額の合計額(注2) ①当期グループ国内最低課税額 ②再計算グループ国内最低課税額 ③未分配所得国内最低課税額 【2項1号】	下記のうち内国法人に帰せられる金額の合計額(注2) ①再計算グループ国内最低課税額 ②未分配所得国内最低課税額 【2項2号】
	無	下記のうち内国法人に帰せられる金額の合計額(注2) ①再計算グループ国内最低課税額 ②未分配所得国内最低課税額 ③永久差異調整に係るグループ国内最低課税額(注3) 【2項3号】	

共同支配会社等に係る国内最低課税額(法法82の19①二、⑤)

		国内実効税率(注1)	
		15%未満	15%以上
国内グループ純所得の金額	有	下記のうち内国法人に帰せられる金額の合計額(注2) ①当期グループ国内最低課税額 ②再計算グループ国内最低課税額 ③未分配所得国内最低課税額 【5項1号】	下記のうち内国法人に帰せられる金額の合計額(注2) ①再計算グループ国内最低課税額 ②未分配所得国内最低課税額 【5項2号】
	無	下記のうち内国法人に帰せられる金額の合計額(注2) ①再計算グループ国内最低課税額 ②未分配所得国内最低課税額 ③永久差異調整に係るグループ国内最低課税額(注3) 【5項3号】	

- (注1) 国内実効税率は国内グループ純所得の金額がある場合にのみ計算する(ゼロ止まり)。
 (注2) 過去対象会計年度において特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等(その所在地国が我が国であるものに限る。)であった内国法人で当期において当該特定多国籍企業グループ等に属していないものについては、「再計算グループ国内最低課税額」のうちその内国法人に帰せられる金額の合計額(共同支配会社等も同様)
 (注3) 永久差異調整に係るグループ国内最低課税額は、選択により、翌期以降に繰り越すことにより、ないものとみなすことができる(法法82の19③⑤)。

② 当期グループ国内最低課税額に係る帰属額
 イ 概要

上記①でいう「当期グループ国内最低課税額に係る帰属額」とは、その対象会計年度の当期グループ国内最低課税額((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をいいます。下記③において同じです。)に、帰属割合を乗じて計算した金額をいいます(法法82の19②一イ)。

- (イ) 国内グループ純所得の金額
 (ロ) 我が国に係る実質ベース所得除外額
 (注) ここでいう「我が国に係る実質ベー

ス所得除外額」は、給与適用除外額(その所在地国を我が国とする全ての構成会社等のその対象会計年度に係る一定の給与額の合計額の5%相当額)と有形資産適用除外額(その所在地国を我が国とする全ての構成会社等のその対象会計年度に係る一定の有形資産の帳簿価額の合計額の5%相当額)との合計額をいいます(以下同じです。)

また、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税と同様に、実体を有する経済活動を行う企業については早急な投資先の変更が困難であること

を踏まえ、令和8年中に開始する対象会計年度においては、その一定の給与額の合計額に乘じる割合は9.4%、その一定の有形資産の帳簿価額の合計額に乘じる割合は7.4%とし、それぞれ7年間で5%に逓減する経過措置が適用されます（令和5年改正法附則14⑤⑥）。

(ハ) 基準税率からその対象会計年度に係る国内実効税率（iに掲げる金額（その対象会計年度に係るiに掲げる金額が零を超え、かつ、その対象会計年度において国内グループ純所得の金額がある場合において、過去対象会計年度のうちにiに掲げる金額が零を下回るものがあるときは、グループ繰越額を控除した残額とし、その対象会計年度に係るiに掲げる金額が零を下回る場合には零とします。）がiiに掲げる金額のうちに占める割合をいいます。(ハ)において同じです。)を控除した割合

i 国内グループ調整後対象租税額（我が国を所在地国とする全ての構成会社等のその対象会計年度に係る国内調整後対象租税額の合計額をいいます。(ハ)及び下記③において同じです。)

ii 国内グループ純所得の金額

(注) ここでいう「グループ繰越額」は、上記(ハ)の過去対象会計年度の次に掲げる区分に応じそれぞれ次に定める金額の合計額（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国内グループ調整後対象租税額から控除されたものを除きます。）とされます（法令155の63）。

(i) 国内グループ純所得の金額がある過去対象会計年度 その過去対象会計年度に係る国内グループ調整後対象租税額が零を下回る部分の金額（負の国内グループ調整後対象租税額）

すなわち、GloBEルールと同様に、国内実効税率の計算上、負の国内グループ調整後対象租税額を認識しないこととされています。その結果、負の国内グループ調整後対象租税額が生じた対象会計年度において負の国内実効税率が認識されることはありません。ただし、翌対象会計年度以後の対象会計年度（国内グループ調整後対象租税額が零を超え、かつ、国内グループ純所得の金額があるものに限り。）における国内実効税率の計算において、国内グループ調整後対象租税額から負の国内グループ調整後対象租税額を控除することとされています。

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

すなわち、GloBEルールと同様に、永久差異調整に係るグループ国内最低課税額を零とする特例が措置されています。ただし、翌対象会計年度以後の対象会計年度（国内グループ調整後対象租税額が零を超え、かつ、国内グループ純所得の金額があるものに限り。）における国内実効税率の計算において、国内グループ調整後対象租税額から、本特例を適用しないで計算した場合のその過去対象会計年度に係る永久差異調整に係るグループ国内最低課税額を控除することとされています。

当期グループ国内最低課税額

【概要】

✓ 「国内グループ純所得の金額があり、かつ、国内実効税率が15%未満である場合」に生ずる原則的な「当期グループ国内最低課税額」は、以下の計算式によって計算される。

(注) 計算方法は、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税（我が国のIIR）における当期国別国際最低課税額（法法82の3②一イ）と同様

【計算式】

「当期グループ国内最低課税額」

$$= \text{①「国内グループ純所得の金額」} - \text{②「給与適用除外額」} + \text{③「有形資産適用除外額」} (\ast 1) \times (\text{基準税率 (15\%)} - \text{④国内実効税率})$$

$$\text{① 「国内グループ純所得の金額」} = \text{我が国に所在する構成会社等の個別計算所得金額の合計額} - \text{我が国に所在する構成会社等の個別計算損失金額の合計額}$$

$$\text{② 「給与適用除外額」} = \text{我が国で業務を行う一定の従業員の一定の給与の金額} \times 5\% (\ast 2)$$

$$\text{③ 「有形資産適用除外額」} = \text{我が国にある一定の有形資産の帳簿価額} \times 5\% (\ast 3)$$

$$\text{④ 「国内実効税率」} = \frac{\text{我が国に所在する全ての構成会社等の国内調整後対象租税額の合計額} (\ast 4、5)}{\text{国内グループ純所得の金額}}$$

(※1) 我が国のIIRと同様に、特定多国籍企業グループ等における我が国に係る給与適用除外額及び有形資産適用除外額の計算の負担を考慮して、特定多国籍企業グループ等の選択により、これらの除外額を零とすることができる（法法82の19②）。

(※2) 我が国のIIRと同様に、令和8年に開始する対象会計年度においては9.4%とし、7年間で5%に逡減する（令5改正法附則14⑤）。

(※3) 我が国のIIRと同様に、令和8年に開始する対象会計年度においては7.4%とし、7年間で5%に逡減する（令5改正法附則14⑥）。

(※4) 我が国のIIRと同様に、国内実効税率の計算を行う場合において、国内調整後対象租税額の合計額が零を下回る場合には、ゼロとして取り扱う（法法82の19②一イ(3)）。

(※5) 我が国のIIRと同様に、永久差異調整に関する繰越額がある場合には、その控除を行う（ゼロどまり）（法法82の19②一イ(3)）。

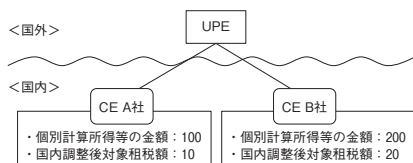
当期グループ国内最低課税額に係る内国法人に帰せられる割合（基本型）

【概要】

✓ 当期グループ国内最低課税額は、多国籍企業グループ等の我が国における実効税率（国内実効税率）が基準税率（15%）に満たない場合に、国内グループ純所得の金額から我が国に係る実質ベースの所得除外額を控除した残額にその基準税率に満たない税率を乗じて計算される。

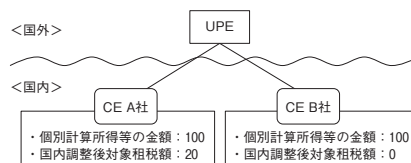
✓ 上記により計算された当期グループ国内最低課税額は、「国内調整後対象租税額が個別基準税額（個別計算所得等の金額に基準税率を乗じた金額）を下回る場合のその下回る部分の金額」に基づき計算した割合で各構成会社等に配分される。

<事例①>



項目	金額	
国内グループ純所得の金額	300	
国内グループ調整後対象租税額	30	
国内実効税率	10%	
当期グループ国内最低課税額	15 (=300 × (15% - 10%))	
	A社	B社
個別基準税額に満たない金額	5 (=100 × 15% - 10)	10 (=200 × 15% - 20)
帰属割合	5/15	10/15
国内最低課税額	5 (=15 × 5/15)	10 (=15 × 10/15)

<事例②>



項目	金額	
国内グループ純所得の金額	200	
国内グループ調整後対象租税額	20	
国内実効税率	10%	
当期グループ国内最低課税額	10 (=200 × (15% - 10%))	
	A社	B社
個別基準税額に満たない金額	なし	15 (=100 × 15% - 0)
帰属割合	—	15/15
国内最低課税額	—	10 (=10 × 15/15)

(※) 国内調整後対象租税額が個別基準税額を下回る場合のその下回る部分の金額に基づき配分

ロ 帰属割合

(イ) 概要

上記イにおける「帰属割合」とは、各対象会計年度に係る i に掲げる金額がその対象会計年度に係る ii に掲げる金額のうちを占める割合とされます（法令155の62①）。

i 上記(1)①に掲げる内国法人（上記(1)①の特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限ります。）であるものに限ります。）の国内調整後対象租税額（その対象会計年度においてグループ繰越控除額がある場合には、そのグ

ループ繰越控除額に係る繰越控除帰属額を減算した金額。ii において同じです。）が個別基準税額（個別計算所得等の金額に基準税率（15%）を乗じて計算した金額をいいます。以下同じです。）を下回る場合のその下回る部分の金額

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

繰越控除の対象となる過去対象会計年度に係る国内グループ調整後対象租税額

○ 「国内実効税率」は、次の計算式によって計算。

$$\text{【計算式】} \quad \text{我が国を所在地とする全ての構成会社等の国内調整後対象租税額の合計額} - \text{【グループ繰越控除額】} \\ \text{【国内実効税率】} = \frac{\hspace{15em}}{\text{国内グループ純所得の金額}}$$

繰越控除制度の概要

- 現地税法とGloBEルールとの永久差異（期間の経過によっても解消しない差異）により欠損金に係る繰延税金資産が発生し、負の国内グループ調整後対象租税額が生じた場合、将来の国内実効税率が過大になる可能性がある。
 - この問題を解消するため、次に掲げる過去対象会計年度の区分に応じ、それぞれ次に定める金額の合計（1号+2号）を、翌期以降（国内グループ純所得の金額がある場合に限る。）の国内グループ調整後対象租税額から繰越控除する（ゼロどまり）仕組み。
- （注） 各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税（我が国のIIR）と同様の仕組み（法法82の3②一イ(3)、④一イ(3)）。

繰越控除の対象となる金額（過去対象会計年度において控除されたものを除く）

1号 国内グループ純所得の金額がある過去対象会計年度（法法82の19②一イ、⑤一イ）
⇒ 「負の国内グループ調整後対象租税額の絶対値」（法令155の63一、155の72一）

2号 国内グループ純所得の金額がない過去対象会計年度（法法82の19②三八、⑤三八）
⇒ 「永久差異調整に係るグループ国内最低課税額」をゼロとする特例（法法82の19⑬⑮）を適用しないで計算した場合における「永久差異調整に係るグループ国内最低課税額」（法令155の63二、155の72二）

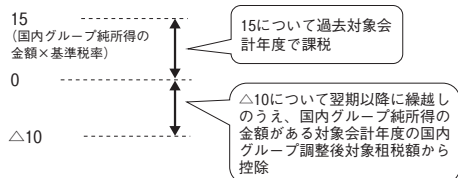
当期グループ国内最低課税額に係る内国法人に帰せられる割合（グループ繰越控除額がある場合）

【概要】

- ✓ IIRと同様に、過去に負の国内グループ調整後対象租税額がある場合には、その零を下回る部分の国内グループ調整後対象租税額は、翌期以降に繰り越され、国内グループ純所得の金額がある対象会計年度の国内グループ調整後対象租税額から控除（ゼロどまり）することとされる（法82の19②一(3)、⑤一(3)）。
 - ✓ 当期に繰り越された過去の零を下回る部分の国内グループ調整後対象租税額のうち、当期の国内グループ調整後対象租税額から控除された金額（グループ繰越控除額）はグループレベルで算出されることから、そのグループ繰越控除額を各構成会社等に配分したうえで、個社に帰せられる割合（帰属割合）を計算する。
 - ✓ 具体的には、そのグループ繰越控除額の各構成会社等への配分額（繰越控除帰属額）を各構成会社等の国内調整後対象租税額から減算して、帰属割合を計算する（法令155の62①、155の71①）。
 - ✓ なお、その繰越控除帰属額の計算に当たっては、過去の零を下回る部分の国内グループ調整後対象租税額の各構成会社等への配分額（繰越対象帰属額）に基づき配分する（※）（法令155の62②二、155の71②二）。
- （※） 繰越対象帰属額を毎期管理する事務負担に鑑み、繰越対象帰属額に基づき計算される割合に準ずる割合で配分することも認められる。

<過去対象会計年度>

- ・国内グループ純所得の金額 100
- ・国内グループ調整後対象租税額 △10

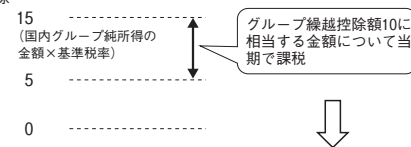


「零を下回る部分の国内グループ調整後対象租税額10」を各構成会社等に配分（繰越対象帰属額）

<当期>

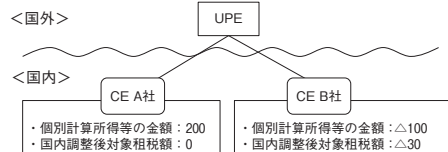
- ・国内グループ純所得の金額 100
- ・国内グループ調整後対象租税額 5（=15-グループ繰越控除額10）

（※） 過去対象会計年度の零を下回る部分の国内グループ調整後対象租税額10を控除（グループ繰越控除額）

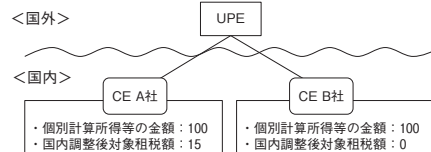


グループ繰越控除額を繰越対象帰属額に基づき各構成会社等に配分し、その配分額（繰越控除帰属額）を国内調整後対象租税額から減算したうえで、帰属割合を計算

<過去対象会計年度>



<当期>



項目	金額	
	A社	B社
国内グループ純所得の金額	100	
国内グループ調整後対象租税額	△30	
国内実効税率	0% (= 0 / 100)	
当期グループ国内最低課税額	15 (= 100 × (15% - 0%))	
個別基準税額に満たない金額	30 (= 200 × 15% - 0)	15 (= 100 × 15% - △30)
帰属割合	30/45	15/45
当期国内最低課税額	10 (= 15 × 30/45)	5 (= 15 × 15/45)
繰越控除額	30 (△30の絶対値)	
配分割合	30/45	15/45
繰越対象帰属額	20 (= 30 × 30/45)	10 (= 30 × 15/45)

項目	金額	
	A社	B社
国内グループ純所得の金額	200	
国内グループ調整後対象租税額	15	
グループ繰越控除額	15	
繰越控除帰属額	10 (= 15 × 20/30)	5 (= 15 × 10/30)
最終的な国内調整後対象租税額	5 (= 15 - 10)	△5 (= 0 - 5)
国内実効税率	0% (= (15 - 15) / 200)	
当期グループ国内最低課税額	30 (= 200 × (15% - 0%))	
個別基準税額に満たない金額	10 (= 100 × 15% - 5)	20 (= 100 × 15% - △5)
帰属割合	10/30	20/30
当期国内最低課税額	10 (= 30 × 10/30)	20 (= 30 × 20/30)
繰越対象帰属額	10 (= 20 - 当期使用分10)	5 (= 10 - 当期使用分5)

(ロ) 用語の意義

ロにおいて、次に掲げる用語の意義は、

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62②）。

i グループ繰越控除額 グループ繰越額のうち、上記イ(イ)において国内グループ調整後対象租税額から控除された金額をいいます。

ii 繰越控除帰属額 特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限りま

す。）の上記イ(イ)の対象会計年度に係るグループ繰越控除額にその対象会計年度に係る(i)に掲げる金額がその対象会計年度に係る(ii)に掲げる金額のうち

に占める割合又はこれに準ずる割合を乗じて計算した金額をいいます。

(i) その構成会社等の繰越対象帰属額

(ii) その特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限りま

す。）の繰越対象帰属額の合計額

(注) 「これに準ずる割合」とは、その構成会社等の上記 ii の対象会計年度に係る繰越対象帰属額に準ずる金額として合理的な方法により計算した金額が上記(ii)の全ての構成会社等のその対象会計年度に係る繰越対象帰属額に準ずる金額としてその合理的な方法により計算した金額の合計額のうち

に占める割合とされます（法規38の56）。

iii 繰越対象帰属額 特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限りま

す。）の次に掲げる過去対象会計年度の区分に応じそれぞれ次に定める金額の合計額（過去対象会計年度において

グループ繰越控除額がある場合には、そのグループ繰越控除額に係るその構成会社等の繰越控除帰属額の合計額を控除した残額）をいいます。

(i) 国内グループ純所得の金額がある過去対象会計年度 国内グループ調

整後対象租税額が零を下回る部分の金額（負の国内グループ調整後対象租税額）にその過去対象会計年度に係る a に掲げる金額がその過去対象会計年度に係る 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 その構成会社等（その過去対象会計年度においてその特定多国籍企業グループ等に属していた構成会社等（その過去対象会計年度においてその所在地国が我が国であったものに限りま

す。）の国内調整後対象租税額が個別基準税額を下回る場合のその下回る部分の金額

b その過去対象会計年度においてその特定多国籍企業グループ等に属していた構成会社等（その過去対象会計年度においてその所在地国が我が国であったものに限りま

す。）の国内調整後対象租税額が個別基準税額を下回る場合のその下回る部分の金額の合計額

(ii) 国内グループ純所得の金額がない過去対象会計年度（その過去対象会計年度に係る永久差異調整に係るグループ国内最低課税額を零とする特例（法法82の19⑬）の適用を受けた場合におけるその過去対象会計年度に限りま

す。）本特例を適用しないで計算した場合のその過去対象会計年度に係る永久差異調整に係るグループ国内最低課税額に係る帰属額

ハ 国内調整後対象租税額

国内調整後対象租税額は、次に掲げる金額がないものとして計算した場合における構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限りま

す。）ハにおいて同じです。）の調整後対象租税額とされます（法令155

の61、法規38の55)。

- (イ) その構成会社等が恒久的施設等である場合における本店等から受ける被配分当期対象租税額及び被配分繰延対象租税額 (法令155の35③一、法規38の28④一)
- (ロ) その構成会社等の親会社等が外国子会社合算税制等の適用を受ける場合におけるその親会社等から受ける被配分当期対象租税額及び被配分繰延対象租税額 (法令155の35③四、法規38の28④四)
- (ハ) その構成会社等がハイブリッド事業体

である場合における構成員から受ける被配分当期対象租税額及び被配分繰延対象租税額 (法令155の35③五イ、法規38の28④五)

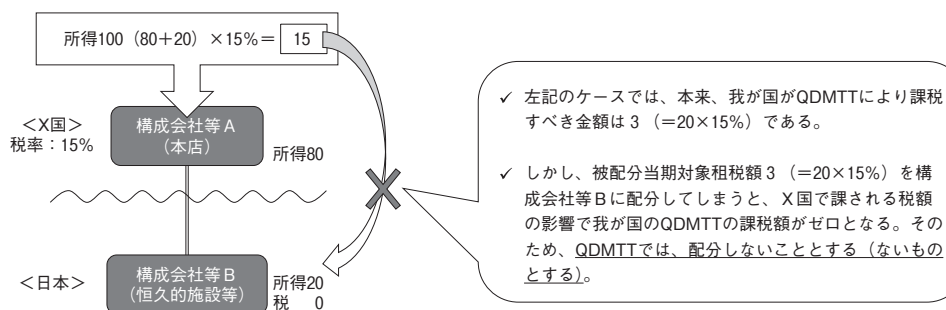
- (ニ) その構成会社等の親会社等 (その所在地国が我が国でないものに限り) に対して利益の配分を行った場合におけるその親会社等から配分を受ける一定の金額 (源泉徴収の方法により課されるものを除きます。) (法令155の35③六)

国内調整後対象租税額

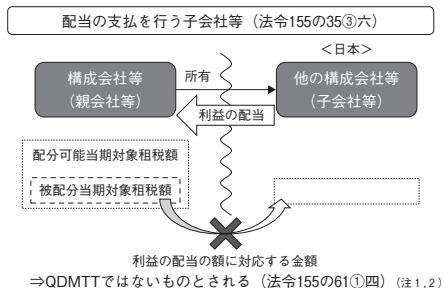
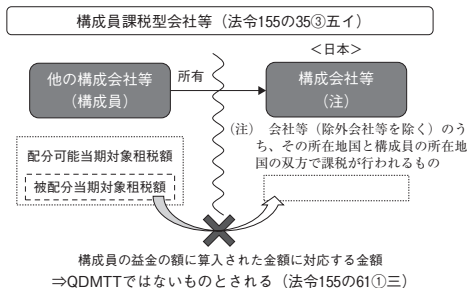
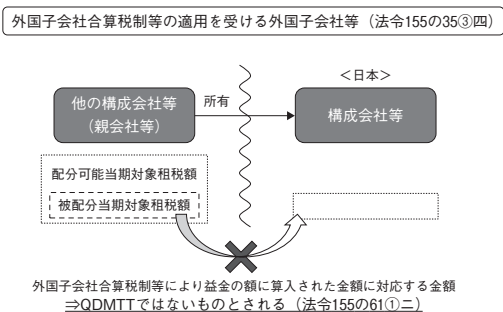
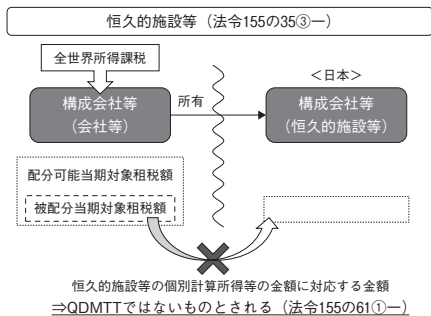
【概要】

- ✓ 我が国のIIRでは、例えば、我が国に恒久的施設等 (構成会社等B) を有する構成会社等Aが、その所在地国 (X国) でその構成会社等Bに帰属する所得に対応する部分について課税を受ける場合、その課税額 (被配分当期対象租税額・被配分繰延対象租税額) は、その構成会社等Bに帰属する所得に応じてその構成会社等Bに配分される (法令155の35②一、③一等)。
- ✓ 他方、QDMTTは、我が国に所在する全ての構成会社等の租税負担割合について最低税率に至るまでの課税を確保することを目的とした制度であり、QDMTTを実施する我が国に第一次課税権が認められる。そのため、X国により構成会社等Aに課された被配分当期対象租税額・被配分繰延対象租税額を構成会社等Bに配分してしまうと、我が国で課されるQDMTTが減少するという問題が生じる。
- ✓ 以上を踏まえ、国内最低課税額の計算上、我が国以外の国・地域で課された一定の被配分当期対象租税額・被配分繰延対象租税額 (次ページ参照) を我が国の構成会社等に配分しないこととする (ないものとする)。

【QDMTTにおける「被配分当期対象租税額・被配分繰延対象租税額」の取扱いの例】



✓ 国内調整後対象租税額の計算上、ないものとされる被配分当期対象租税額とは、我が国を所在地とする構成会社等の所得に対して、我が国だけでなく、その持分保有者等の国又は地域において、その持分保有者等に対して課税される金額をいい、具体的には以下の図のとおり。
 (注) 被配分繰延対象租税額についても同様の取扱い



(注1) 子会社等の所在地（我が国）で課される「源泉徴収額」については、QDMTTにおいても子会社等に配分される。
 (注2) 構成会社等と他の構成会社等が異なる国・地域の場合に限る（同一の国・地域の場合はQDMTTにおいても子会社等に配分される。）。

③ 再計算グループ国内最低課税額に係る帰属額

イ 概要

上記①でいう「再計算グループ国内最低

課税額に係る帰属額」とは、過去対象会計年度ごとの再計算グループ国内最低課税額に過去帰属割合を乗じて計算した金額をいいます（法法82の19②一口）。

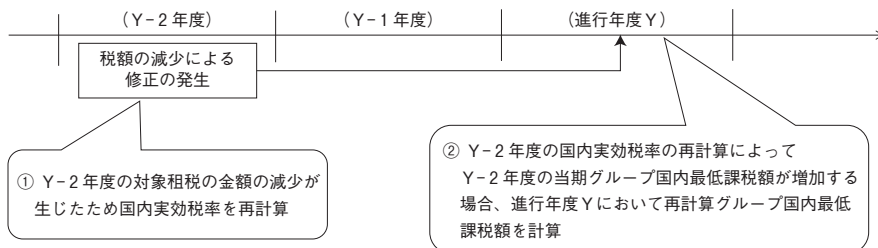
再計算グループ国内最低課税額

【概要】

✓ 事後の対象会計年度（当期）において、過去対象会計年度に係る対象租税の額が減少した場合等に、その過去対象会計年度に係る国内実効税率を再計算した結果、当初よりも当期グループ国内最低課税額の金額が増加した場合のその差額が、再計算グループ国内最低課税額として計算される。

(注) 計算方法は、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税（我が国のIIR）における再計算国別国際最低課税額（法法82の3②一口）と同様

(イメージ) 過年度の再計算が必要となる場合



ロ 再計算グループ国内最低課税額

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グループ国内最低課税額からその過去対象会計年度に係る当期グループ国内最低課税額を控除した残額（その対象会計年度開始の日前に開始した各対象会計年度において既にその過去対象会計年度に係る再計算グループ国内最低課税額とされた金額（以下「グループ調整済額」といいます。）がある場合には、その残額からそのグループ調整済額を控除した残額）とされます（法令155の64①）。

- (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（国内調整後対象租税額に含まれていたものに限り、）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
- (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（国内調整後対象租税額に含まれていたものに限り、）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
- (ハ) 適用税率の引下げにより過去対象会計年度の国内調整後対象租税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、）
- (ニ) 取戻繰延税金負債に相当する金額（次に掲げる金額に係る部分の金額及び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。）

- 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（会社等であつて、保険業法第2条第2項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
 - (イ) 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
 - (ロ) 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（(ハ)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法規38の28③三口に掲げる金額に相当する金額

再計算グループ国内最低課税額

過去対象会計年度の国内調整後対象租税額に変動が生じた場合の処理

○ 当期に、過去対象会計年度に係る国内調整後対象租税額が「増加」した場合

⇒ 当期の対象租税の額として取り扱う（法令155の35②二）。

○ 当期に、過去対象会計年度に係る国内調整後対象租税額が「減少」した場合（①～④までの金額がある場合に限る）

⇒ ①～④の金額がある場合には、国内最低課税額が生ずる可能性があるため、過去対象会計年度に係る「再計算グループ国内最低課税額」の対象として取り扱う（原則）（法令155の64①、155の73①）。

① 過去対象会計年度に係る納付すべき対象租税の額（国内調整後対象租税額に含まれていたものに限る。）が当該過去対象会計年度後の対象会計年度において減少した場合における当該減少した金額（法令155の64①一）

② 過去対象会計年度に係る当期対象租税額（国内調整後対象租税額に含まれていたものに限る。）のうち当該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100万ユーロ相当額を超える場合における当該納付されなかった金額（法令155の64①二）

○ 趣旨

過去対象会計年度において計上された当期対象租税額のうち100万ユーロ相当額を超える金額がある場合に、当該対象会計年度の末日から3年以内に支払われないときは、過去対象会計年度の当期対象租税額から除外することにより、実効税率等の再計算を行う。

③ 適用税率の引下げ等により過去対象会計年度に計上された法人税等調整額が過大となった場合におけるその過大であった金額（法令155の64①三、法規38の57①）

○ 趣旨

➤ 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法人税等調整額が過大となった場合には、再計算ルールにより調整する。

(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	法人税等調整額15 / 繰延税金負債（DTL）15
----	------	---------------------------

・Y2において、適用税率が10%に引下げ

【Y2における「再計算」】

Y1	【調整】	繰延税金負債（DTL）5 / 法人税等調整額 5
Y2	会計処理	繰延税金負債（DTL）5 / 法人税等調整額 5
	【調整】	上記の処理をないものとする。

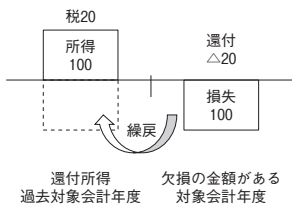
Y1における法人税等調整額の減少として扱う

➤ 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係る法人税等調整額については、過大に計上されたものであったとして再計算ルールにより調整する。

④ 過去対象会計年度後の対象会計年度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があるときにおける当該対象会計年度におけるみなし繰延税金資産相当額（法令155の64①四、法規38の57①）

○ 趣旨

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ルールにおいて調整する。



(例) ・構成会社等（我が国の税率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。

再計算 法令155の64②三イ (①ー)

再計算 法令155の64②三イ (①四)

【Y1】

Y1	会計処理	所得100、法人税20
----	------	-------------

➔

【Y2における「再計算」】

Y1	会計処理	所得100、法人税20
	《調整》	① 法人税▲20（還付）を計上 ② 法人税等調整額15 / みなし繰延税金資産15 ⇒ 調整後対象租税額15 (20+▲20 (①)+15 (②))

【Y2】

Y2	会計処理	損失100、法人税▲20（還付）
	《調整》	①法人税▲20（還付）をないものとする。 ②みなし繰延税金資産15 / 法人税等調整額15 ⇒ 調整後対象租税額 ▲15 (▲20+20 (①)+▲15 (②))

法令155の35②二ホ

法規38の28③三口

再計算グループ国内最低課税額

【1項】

$$\text{「再計算グループ国内最低課税額」} = \left(\begin{array}{l} \text{過去対象会計年度に係る} \\ \text{「再計算当期グループ国内最低課税額」} \end{array} - \begin{array}{l} \text{過去対象会計年度に係る} \\ \text{「当期グループ国内最低課税額」} \end{array} \right) - \begin{array}{l} \text{グループ調整額} \\ \text{（過年度において「再計算グループ} \\ \text{国内最低課税額」とされた金額）} \end{array}$$

(※) 過去対象会計年度について、①②のいずれも満たす場合に限る。

- ① 再計算国内実効税率<15%
- ② 再計算国内グループ純所得の金額があること

【2項】

$$\begin{array}{l} \text{「再計算当期グループ国内最低課税額」} \\ = \left(\begin{array}{l} \text{「再計算国内グループ純所得の金額」} - \text{「我が国に係る実質ベースの所得除外額」} \end{array} \right) \times (15\% - \text{「再計算国内実効税率」}) \\ \begin{array}{l} \text{我が国における「再計算個別計算所得金額（注1）」の合計} \\ - \\ \text{我が国における「再計算個別計算損失金額（注2）」の合計} \end{array} \\ \text{再計算グループ国内調整後対象租税額（注3）} \\ \text{（「再計算国内調整後対象租税額【※2】」の合計）} \\ \hline \text{再計算国内グループ純所得の金額} \end{array}$$

- (注1) 再計算個別計算所得等の金額【※1】が零を超える場合の額
- (注2) 再計算個別計算所得等の金額【※1】が零以下である場合の額

(注3) 過年分から繰り越された負の再計算国内調整後対象租税額がある場合にはその金額を控除した残額とし、再計算グループ国内調整後対象租税額がゼロを下回る場合にはゼロとする。

【※1】再計算個別計算所得等の金額（法令155の40②一イ）

➢ 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をいう。

➢ なお、当該対象会計年度後の対象会計年度において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をいう。

【※2】再計算国内調整後対象租税額（法令155の64②三イ）

$$= \text{「国内調整後対象租税額」} + \text{1項4号の金額} - \text{1項1号～3号までの金額}$$

ハ 再計算当期グループ国内最低課税額

再計算当期グループ国内最低課税額とは、過去対象会計年度（その過去対象会計年度の特定期間内実効税率が基準税率を下回り、かつ、その過去対象会計年度においてその特定多国籍企業グループ等に係るイに掲げる金額がある場合におけるその過去対象会計年度に限り、その過去対象会計年度において再計算国内グループ純所得の金額がある場合において、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のうちにイに掲げる金額が零を下回るものがあるときは、再計算グループ繰越額を控除した残額とし、その過去対象会計年度に係るイに掲げる金額が零を下回る場合には零とします。）がiiに掲げる金額のうち占める割合をいいます。）を控除した割合

(イ) 再計算国内グループ純所得の金額（iに掲げる金額からiiに掲げる金額を控除した残額をいいます。以下同じです。）

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

ii 我が国を所在地国とする全ての構成

会社等のその過去対象会計年度に係る再計算個別計算損失金額の合計額
 (ロ) その過去対象会計年度に係る我が国に係る実質ベース所得除外額
 (ハ) 基準税率から再計算国内実効税率（その過去対象会計年度に係る i に掲げる金額（その過去対象会計年度に係る i に掲げる金額が零を超え、かつ、その過去対象会計年度において再計算国内グループ純所得の金額がある場合において、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のうちに i に掲げる金額が零を下回るものがあるときは、再計算グループ繰越額を控除した残額とし、その過去対象会計年度に係る i に掲げる金額が零を下回る場合には零とします。）が ii に掲げる金額のうち占める割合をいいます。）を控除した割合
 i 再計算国内グループ調整後対象租税

額（我が国を所在地国とする全ての構成会社等とその過去対象会計年度に係る再計算国内調整後対象租税額（構成会社等の過去対象会計年度に係る国内調整後対象租税額に上記ロ(ホ)に掲げる金額を加算した金額から上記ロ(イ)から(ニ)までに掲げる金額を減算した金額をいいます。以下同じです。）の合計額をいいます。）

ii 再計算国内グループ純所得の金額

(注1) ここでいう「再計算グループ繰越額」は、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の次に掲げる区分に応じそれぞれ次に定める金額の合計額（同日前に開始した対象会計年度において国内グループ調整後対象租税額から控除されたもの（その開始した対象会計年度において再計算国内グループ調整後対象租税額から控除された金額がある場合には、その金額）を除きます。）とされます（法規38の57②）。

(i) 再計算国内グループ純所得の金額がある対象会計年度 その対象会計年度に係る再計算国内グループ調整後対象租税額が零を下回る部分の金額

(ii) 再計算国内グループ純所得の金額がない対象会計年度（その対象会計年度に係る永久差異調整に係るグループ国内最低課税額を零とする特例（法法82の19⑬）の適用を受けた場合におけるその対象会計年度に限ります。）本特例を適用しないで計算した場合のその対象会計年度に係る永久差異調整に係るグループ国内最低課税額

(注2) 上記②イ(ハ)ii (注)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、上記(注1)により再

計算国内グループ調整後対象租税額から控除された金額がある場合における上記②イ(ハ)ii (注) (i)又は(ii)に定める金額の合計額から除かれる金額は、その再計算国内グループ調整後対象租税額から控除された金額とされています（法規38の57③）。

(注3) 不動産の譲渡に係る再計算グループ国内最低課税額の特例

(i) 概要

特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限り、(i)において同じです。）の各対象会計年度に係る国内利益超過額がある場合において、その特定多国籍企業グループ等のその対象会計年度（(注3)において「適用対象会計年度」といいます。）に係るグループ国内最低課税額報告事項等（その構成会社等及び我が国を所在地国とする他の構成会社等に係る再計算グループ国内最低課税額並びに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、(i)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グループ国内最低課税額報告事項等に相当する事項の提供があるとき（法人税法第150条の3第6項の規定の適用がある場合（1において「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。）は、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（(注3)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若しくは年度別利益配分額がある場合には、過去対象会計年度に係る上記ロ(イ)から(ホ)までに掲げる金額があるか否かにかかわらず、その調整対象会計年度について、次のとおり、再計算グループ国内最低課税額の計算を行うこととされています(法令155の65)。

a その調整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その特定多国籍企業グループ等のその調整対象会計年度に係る上記ハ(イ)の残額に加算することとされています(法令155の65①)。

b その過去対象会計年度が調整対象会計年度である場合には、その過去対象会計年度に係る再計算国内グループ調整後対象租税額は、我が国を所在地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

対象租税額の合計額とされています(法規38の58において準用する法規38の33①)。

(ii) 定義

(注3)において、次に掲げる用語の意義は、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65②)。

a 国内利益超過額 適用対象会計年度の我が国に係る国別利益額からその適用対象会計年度の我が国に係る国別損失額を控除した残額をいいます。

b 年度別損失充当額 我が国に係る国別利益額が我が国に係る国別損失額を下回る調整対象会計年度((注3)において「損失対象会計年度」といいます。)に係る国内損失超過額(その損失対象会計年度の我が国に係る国別損失額から我が国に係る国別利益額を控除した残額をいいます。bにおいて同じです。)から、その国内損失超過額のうち過去対象会計年度において上記(i)aにより上記ハ(イ)の残額に加算された金額を控除した残額をいいます。

c 年度別利益配分額 適用対象会計年度に係る国内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。

不動産の譲渡に係る再計算グループ国内最低課税額の特例

選択規定

国別

5年選択

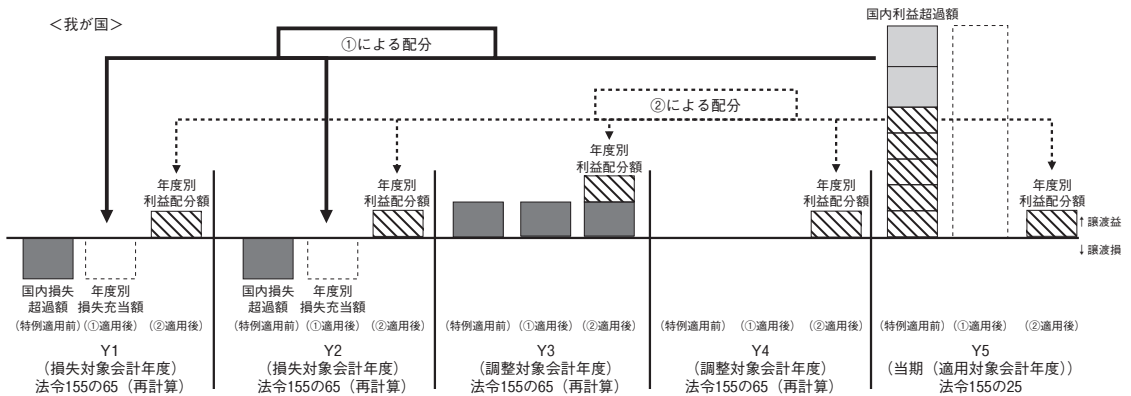
規定の趣旨

- ▶ 本規定は、不動産の譲渡益については、数年間にわたって蓄積されてきた価値の増加分であるという前提に基づいて、その所在地にある不動産の譲渡益（グループ外の者に譲渡したことにによるものに限る。）が生じた場合（国単位の合計）に、当該譲渡益を当期（適用対象会計年度）及び過去4対象会計年度（調整対象会計年度）の5対象会計年度にわたって分配することを可能にするものである。
- ▶ 適用対象会計年度の国内利益超過額を調整対象会計年度に分配することで、その調整対象会計年度の所得が増加することから、その調整対象会計年度に係る国内実効税率を再計算することとなる。
- ▶ なお、本特例はQDMTTに係る規定であるため、本特例の適用を受けようとする旨の記載があるグループ国内最低課税額報告事項等の提供を要件に、その適用が認められる。

【本特例選択時の構成会社等に対する国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）の国内利益超過額を調整対象会計年度に分配する
 - ① Y5年の国内利益超過額を国内損失超過額のある調整対象会計年度（損失対象会計年度）に分配し、当該国内損失超過額に充当（法令155の65①②二④）
 - ② ①の充当後の残額を5で除した金額（年度別利益配分類）を適用対象会計年度及び調整対象会計年度に分配（法令155の25①、155の65①②三）

<我が国>



不動産の譲渡に係る再計算グループ国内最低課税額の特例

選択規定

国別

5年選択

制度の概要

【法令155の25】

- ▶ 法令155の25では、まず当期の会社等別利益額又は会社等別損失額を、当期の特例適用前個別計算所得等の金額から除外
- ▶ その上で、法令155の65で計算された国別の概念である年度別利益配分類が当期（適用対象会計年度）に分配される。
- ▶ 法令155の25では、この年度別利益配分類の会社等への配分類を規定
- ▶ 具体的には以下のとおり。
 - 1 会社等別利益額がある場合（1号）
会社等別利益額を特例適用前個別計算所得等の金額から減算し、年度別利益配分類以下の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に加算する。

構成会社等の当該対象会計年度に係る会社等別利益額 【法令155の41第2項1号】

当該対象会計年度に係る国別利益額 【法令155の41第2項第1号】

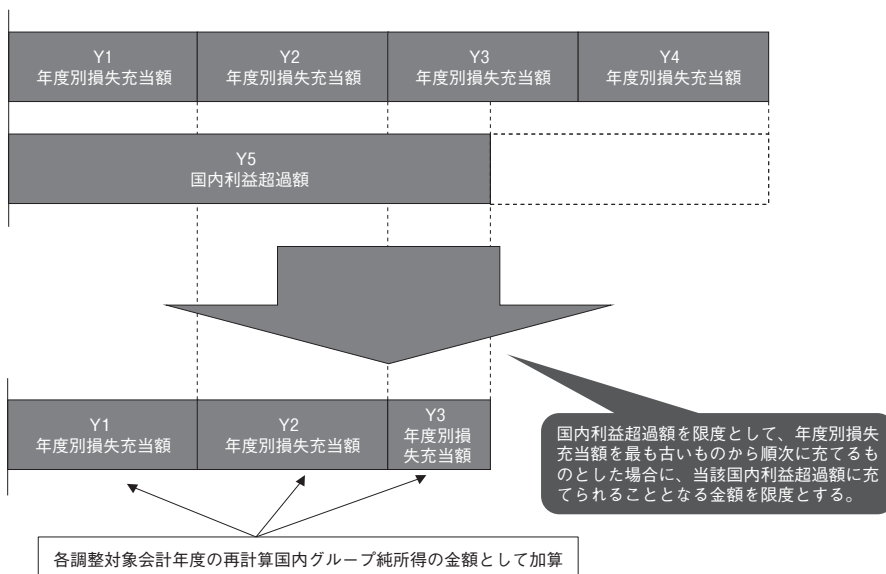
- 2 会社等別損失額がある場合（2号）
会社等別損失額を特例適用前個別計算所得等の金額に加算する。

【法令155の65】

- ▶ 本特例の適用を受けようとする旨の記載があるグループ国内最低課税額報告事項等の提供を要件に、その適用が認められる（第1項）。
- ▶ 適用対象会計年度の国内利益超過額を国内損失超過額のある調整対象会計年度（※）に配分し、当該国内損失超過額に充当（年度別損失充当額）（第2項第2号）
 - （※1） 調整対象会計年度とは、適用対象会計年度の直前の4対象会計年度をいう。
 - （※2） 損失対象会計年度に係る年度別損失充当額の合計額が適用対象会計年度の国内利益超過額を超える場合の年度別損失充当額は、最も古い損失対象会計年度の年度別損失充当額から順次に当該国内利益超過額に充てられたものとした場合に、当該国内利益超過額に充てられることとなる金額（第4項）
- ▶ 上記の充当後の国内利益超過額の残額を適用対象会計年度と調整対象会計年度に等しく分配（年度別利益配分類）（第2項第3号）
- ▶ 適用対象会計年度の国内利益超過額を過去対象会計年度である調整対象会計年度に分配することで、その調整対象会計年度の所得が増加することから実効税率を再計算することとなる（第1項の規定により読み替えられた法令155の64）。
- ▶ 法人税法施行令第155条の24の適用を受ける不動産の譲渡を行った場合には、同条に規定する譲渡等利益額又は譲渡等損失額（同条の規定の選択時の帳簿価額に基づき計算された譲渡損益額）に基づき、年度別利益配分類を計算する（第3項）

不動産の譲渡に係る再計算グループ国内最低課税額の特例

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内利益超過額を超える場合



ニ 過去帰属割合

(イ) 概要

上記イにおける「過去帰属割合」とは、過去対象会計年度に係る i に掲げる金額がその過去対象会計年度に係る ii に掲げる金額のうちを占める割合とされます(法令155の66①)。

i 上記(1)①に掲げる内国法人(その過去対象会計年度において上記(1)①の特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等(その所在地国が我が国であるものに限ります。)であったものに限ります。)の再計算国内調整後対象租税額(その過去対象会計年度において再計算グループ繰越控除額がある場合には、その再計算グループ繰越控除額に係る再計算繰越控除帰属額を減算した金額。ニにおいて同じです。)が再計算個別基準税額(再計算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。)を下回る場合のその下回る部分の金額

(その過去対象会計年度に係る当期グループ国内最低課税額に係る帰属額又はその過去対象会計年度に係るグループ調整済額に係る再計算グループ国内最低課税額に係る帰属額がある場合には、これらの金額の合計額を控除した残額)

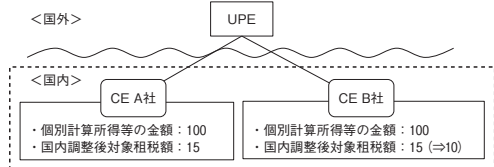
ii その過去対象会計年度において i の特定多国籍企業グループ等に属していた構成会社等(その過去対象会計年度においてその所在地国が我が国であったものに限ります。)の再計算国内調整後対象租税額が再計算個別基準税額を下回る場合のその下回る部分の金額(その過去対象会計年度に係る当期グループ国内最低課税額に係る帰属額又はその過去対象会計年度に係るグループ調整済額に係る再計算グループ国内最低課税額に係る帰属額がある場合には、これらの金額の合計額を控除した残額)の合計額

再計算グループ国内最低課税額に係る配分方法（内国法人に帰せられる割合）①

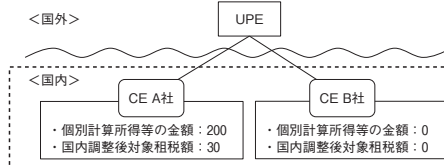
【概要】

- ✓ 再計算グループ国内最低課税額は、過去対象会計年度に係る多国籍企業グループ等の我が国における実効税率（国内実効税率）を再計算した結果、当初よりも当期グループ国内最低課税額の金額が増加した場合のその差額として生じるものである。
- ✓ 再計算グループ国内最低課税額について、「再計算国内調整後対象租税額（再計算後のその過去対象会計年度に係る国内調整後対象租税額）がその過去対象会計年度に係る個別基準税額を下回る部分の金額を勘案して計算した内国法人に帰せられる割合（過去帰属割合）」に基づき配分された金額が、当該内国法人の国内最低課税額となる。

<Year1>



<Year3>



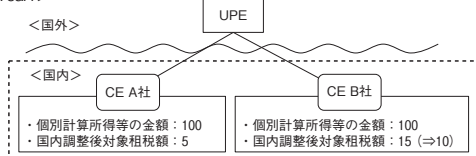
項目	金額	
再計算国内グループ純所得の金額	200	
再計算国内グループ調整後対象租税額	25	
再計算国内実効税率	12.5%	
再計算グループ国内最低課税額	5 (=200×(15% - 12.5%))	
再計算個別基準税額に満たない金額	A社	B社
	なし	5 (=100×15% - 10)
過去帰属割合	—	5/5
再計算国内最低課税額	—	5 (=5×5/5)

再計算グループ国内最低課税額に係る配分方法（内国法人に帰せられる割合）②

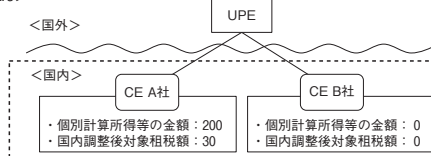
【概要】

- ✓ 再計算グループ国内最低課税額は、過去対象会計年度に係る多国籍企業グループ等の我が国における実効税率（国内実効税率）を再計算した結果、当初よりも当期グループ国内最低課税額の金額が増加した場合のその差額として生じるものである。
- ✓ 再計算グループ国内最低課税額について、「再計算国内調整後対象租税額（再計算後のその過去対象会計年度に係る国内調整後対象租税額）がその過去対象会計年度に係る個別基準税額を下回る部分の金額を勘案して計算した内国法人に帰せられる割合（過去帰属割合）」に基づき配分された金額が、当該内国法人の国内最低課税額となる。

<Year1>



<Year3>



項目	金額	
国内グループ純所得の金額	200	
国内グループ調整後対象租税額	20	
国内実効税率	10%	
当期グループ国内最低課税額	10 (=200×(15% - 10%))	
個別基準税額に満たない金額	A社	B社
	10 (=100×15% - 5)	なし
帰属割合	10/10	—
国内最低課税額	10 (=10×10/10)	—

項目	金額	
再計算国内グループ純所得の金額	200	
再計算国内グループ調整後対象租税額	15	
再計算国内実効税率	7.5%	
再計算当期グループ国内最低課税額	15 (=200×(15% - 7.5%))	
Y1に係る当期グループ国内最低課税額	10	
再計算グループ国内最低課税額	5 (=15 - 10)	
再計算個別基準税額に満たない金額	A社	B社
	なし (=100×15% - (5 + 10))	5 (=100×15% - 10)
過去帰属割合	—	5/5
再計算国内最低課税額	—	5 (=5×5/5)

(ロ) 用語の定義

ニにおいて、次に掲げる用語の意義は、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66②）。

i 再計算グループ繰越控除額 再計算グループ繰越額のうち上記ハ(イ)において控除された金額をいいます。

ii 再計算繰越控除帰属額 特定多国籍企業グループ等に属していた構成会社等（その過去対象会計年度においてその所在地国が我が国であったものに限り、）の上記ハ(イ)の過去対象会計年度に係る再計算グループ繰越控除額にその過去対象会計年度に係る(i)に掲げる金額がその過去対象会計年度に係る(ii)に掲げる金額のうち占める割合又はこれに準ずる割合を乗じて計算した金額とされます（法規38の59①）。

(i) その構成会社等の再計算繰越対象帰属額

(ii) その過去対象会計年度においてその特定多国籍企業グループ等に属していた全ての構成会社等（その過去対象会計年度においてその所在地国が我が国であったものに限り、）の再計算繰越対象帰属額の合計額

(注) 「これに準ずる割合」とは、その構成会社等の上記 ii の過去対象会計年度に係る再計算繰越対象帰属額に準ずる金額として合理的な方法により計算した金額が上記(ii)の全ての構成会社等のその過去対象会計年度に係る再計算繰越対象帰属額に準ずる金額としてこれと同一の合理的な方法により計算した金額の合計額のうち占める割合とされます（法規38の59③において準用する法規38の56）。

iii 再計算繰越対象帰属額 上記ハ(イ)の過去対象会計年度において特定多国籍

企業グループ等に属していた構成会社等（その過去対象会計年度においてその所在地国が我が国であったものに限り、）のその過去対象会計年度開始の前日に開始した各対象会計年度の次に掲げる区分に応じそれぞれ次に定める金額の合計額（同日前に開始した対象会計年度においてグループ繰越控除額がある場合には、そのグループ繰越控除額に係るその構成会社等の繰越控除帰属額（その開始した対象会計年度において再計算グループ繰越控除額がある場合には、その再計算グループ繰越控除額に係るその構成会社等の再計算繰越控除帰属額）の合計額を控除した残額）をいいます（法規38の59②）。

(i) 再計算国内グループ純所得の金額がある対象会計年度 その対象会計年度に係る再計算国内グループ調整後対象租税額が零を下回る部分の金額にその対象会計年度に係る a に掲げる金額がその対象会計年度に係る b に掲げる金額のうち占める割合を乗じて計算した金額

a その構成会社等（その対象会計年度においてその特定多国籍企業グループ等に属していた構成会社等（その対象会計年度においてその所在地国が我が国であったものに限り、）に限り、）の再計算国内調整後対象租税額が再計算個別基準税額を下回る場合のその下回る部分の金額

b その対象会計年度においてその特定多国籍企業グループ等に属していた構成会社等（その対象会計年度においてその所在地国が我が国であったものに限り、）の再計算国内調整後対象租税額が再計算個別基準税額を下回る場合の

その下回る部分の金額の合計額

- (ii) 再計算国内グループ純所得の金額がない対象会計年度（その対象会計年度に係る永久差異調整に係るグループ国内最低課税額を零とする特例（法法82の19⑬）の適用を受けた場合におけるその対象会計年度に限ります。）本特例を適用しないで計算した場合のその構成会社等のその対象会計年度に永久差異調整に係るグループ国内最低課税額に係る帰属額

(注) グループ繰越控除額がある上記②ロ(ロ)iiiの過去対象会計年度において再計算グループ繰越控除額がある場合における上記②ロ(ロ)iii(i)又は(ii)に定める金額の合計額から控除されるその過去対象会計年度に係る繰越控除帰属額は、その過去対象会計年度

に係る再計算グループ繰越控除額に係る構成会社等の再計算繰越控除帰属額とされています（法規38の59④）。

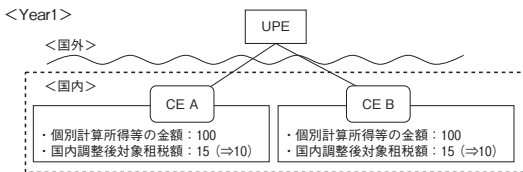
ホ 合併により解散した場合等の特例

特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限ります。）であった内国法人が過去対象会計年度において合併により解散した場合又は過去対象会計年度においてその内国法人の残余財産が確定した場合において、各対象会計年度におけるその内国法人に係る再計算グループ国内最低課税額に係る帰属額があるときは、その金額は、再計算グループ国内最低課税額を過去対象会計年度ごとに計算する場合におけるその過去対象会計年度におけるその内国法人の構成会社等に係る国内最低課税額に含むものとされています（法法82の19⑬、法令155の69）。

再計算グループ国内最低課税額に係る配分方法（内国法人に帰せられる割合）③

【制度の概要】

- ✓ 再計算グループ国内最低課税額は、基本的には、進行期である当期にグループに属している構成会社等（当該グループに係る共同支配会社等を含む。）に対して課税を行うことを前提としている。
- ✓ そのため、過去対象会計年度においてグループに属していた構成会社等のうち、当期において既に消滅している構成会社等（例：当期前に残余財産の確定した構成会社等、当期前に合併により解散した構成会社等）に係る配分金額（国内最低課税額）については、当期において課税することができない。
- ✓ したがって、当期において既に消滅している構成会社等に係る再計算グループ国内最低課税額に係る国内最低課税額については、再計算グループ国内最低課税額に係る過去対象会計年度の国内最低課税額に含むものとする。



Year3において既に消滅しているCE Aについて算出された金額5については、Year1の国内最低課税額に含むものとする。

項目	金額	
再計算国内グループ純所得の金額	200	
再計算国内グループ調整後対象租税額	20	
再計算国内実効税率	10%	
再計算グループ国内最低課税額	10(=200×(15%－10%))	
再計算個別基準額に満たない金額	A社 5 (=100×15%－10)	B社 5 (=100×15%－10)
過去帰属割合	5/10	5/10
再計算国内最低課税額	5(=10×5/10)	5(=10×5/10)

④ 未分配所得国内最低課税額

上記①でいう「未分配所得国内最低課税額」とは、その対象会計年度の上記(1)①に掲げる内国法人(各種投資会社等に限りません。)に係る未分配所得国内最低課税額をいいます(法82の19②一ハ)。

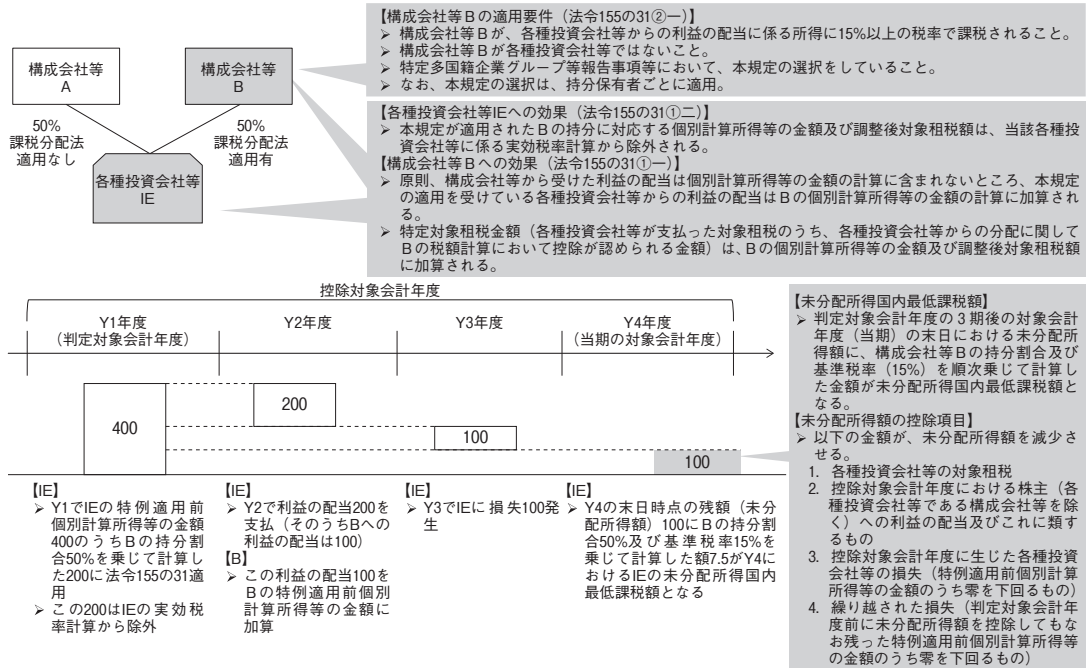
ここでいう未分配所得国内最低課税額は、上記(1)①に掲げる内国法人(上記(1)①の特定

多国籍企業グループ等に属する構成会社等(その所在地国が我が国であるものであって、かつ、対象各種投資会社等であるものに限ります。)であるものに限ります。)の各対象会計年度に係る各対象株主に係る法人税法施行令第155条の42第1項に規定する株主等別未分配額の合計額とされます(法令155の67)。

未分配所得国内最低課税額

【制度の概要】

- ✓ 課税分配法(法令155の31)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、実効税率の計算上、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。
 - ✓ 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内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内最低課税額(未分配所得国内最低課税額)とされる。
- (注) 計算方法は、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税(我が国のIIR)における未分配所得国際最低課税額(法82の3②一ハ)と同様



⑤ 永久差異調整に係るグループ国内最低課税額に係る帰属額

イ 概要

上記①でいう「永久差異調整に係るグループ国内最低課税額に係る帰属額」とは、その対象会計年度に係る国内グループ調整

後対象租税額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我が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。)を控除した残額に、帰属割合を乗じて計算した金額を

います（法法82の19②三ハ）。

(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

ロ 帰属割合

上記イにおける「帰属割合」とは、各対象会計年度に係る(イ)に掲げる金額がその対象会計年度に係る(ロ)に掲げる金額のうちに占める割合とされます（法令155の68）。

(イ) 上記(1)①に掲げる内国法人（特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限ります。）であるものに限ります。）の国内調整後対象租税額が個別基準税額を下回る場合のその下回る部分の金額

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

国内グループ調整後対象租税額が零を下回る一定の場合における内国法人に帰せられる割合

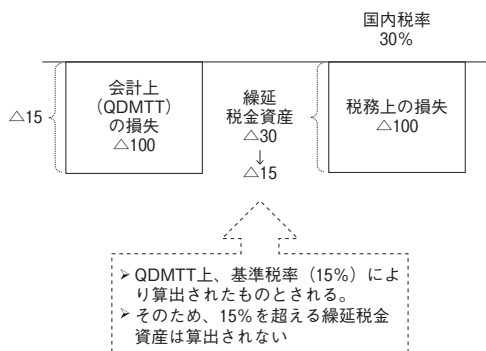
【国内税率が基準税率（15%）を超えるケース】

- ✓ 調整後対象租税額は、主に、一般的な法人税である「当期対象租税額」と税効果会計による繰延税金資産・繰延税金負債である「法人税等調整額」から構成される。
- ✓ 法人税等調整額の計算上、基準税率を超える税率で算出された繰延税金資産は基準税率により算出されたものとされる。
- ✓ そのため、国内税率が基準税率（15%）を超える場合であっても、基本的に会計上（QDMTT）の損失と税務上の損失が同額である限りにおいては、15%を超える繰延税金資産は算出されない。したがって、永久差異調整に係るグループ国内最低課税額は生じない。

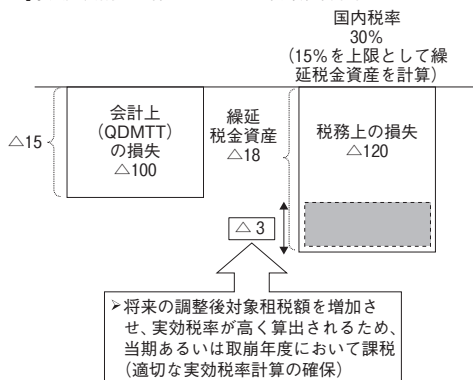
【永久差異調整に係るグループ国内最低課税額が生じるケース】

- ✓ 繰延税金資産は税務上の損失に基づき計算されることから、例えば、税務上のみ認められる損失により会計上（QDMTT）の損失よりも税務上の損失が大きい場合には、会計上（QDMTT）の損失に15%を乗じた金額を超える繰延税金資産が算出される。
- ✓ この超える部分の繰延税金資産は、将来の調整後対象租税額を増加させ、実効税率が高く算出される効果を有するため、当期あるいは繰延税金資産を取り崩す年度において課税を行うこととされている。

【国内税率が基準税率（15%）を超えるケース】



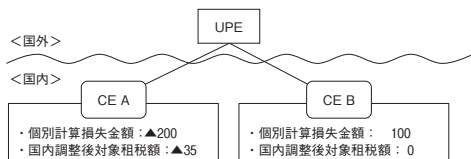
【永久差異調整に係るグループ国内最低課税額が生じるケース】



**国内グループ調整後対象租税額が零を下回る一定の場合における内国法人に帰せられる割合
(永久差異調整に係るグループ国内最低課税額に係る配分割合)**

【概要】

- ✓ 永久差異調整に係るグループ国内最低課税額は、国内グループ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我が国に係る特定国別調整後対象租税額(国単位のグループ純損失の金額に基準税率を乗じて計算した金額をいう。)を控除した残額として計算される。
- ✓ 永久差異調整に係るグループ国内最低課税額について、「国内調整後対象租税額が個別基準税額(個別計算所得等の金額に基準税率を乗じた金額)を下回る部分の金額の割合」に基づき計算した割合で各構成会社等に配分される。



項目	金額	
国内グループ純所得の金額	▲100	
国内グループ調整後対象租税額	▲35	
特定国別調整後対象租税額	▲15 (=▲100×15%)	
永久差異調整に係るグループ国内最低課税額	20 (=35-15)	
個別基準税額に満たない金額	A社 5 (=▲200×15%-▲35)	B社 15 (=100×15%-0)
帰属割合	5/20	15/20
国内最低課税額	5 (=20×5/20)	15 (=20×15/20)

国内調整後対象租税額が個別基準税額を下回る場合のその下回る部分の金額に基づき配分

(3) グループिंग特例

構成会社等に係る国内最低課税額は、特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等(その所在地国が我が国であるものに限ります。)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(その所在地国が我が国であるものに限ります。)のうち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、それぞれの特定制構成会社等(我が国にその特定制構成会社等(②の特定制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制構成会社等を含むものとし、我が国にその特定制構成会社等(③の特定制構成会社等に限ります。)以外の他の特定制構成会社等(③の特定制構成会社等に限ります。)がある場合には当該他の特定制構成会社等を含みます。)ごとに、構成会社等に係る国内最低課税額に係る

規定(法法82の19②③)を適用することとされています(法法82の19④において準用する法法82の3③)。

- ① 被少数保有構成会社等(②及び③を除きます。)
- ② 被少数保有親構成会社等(③を除きます。)又は被少数保有子構成会社等(③を除きます。)
- ③ 各種投資会社等

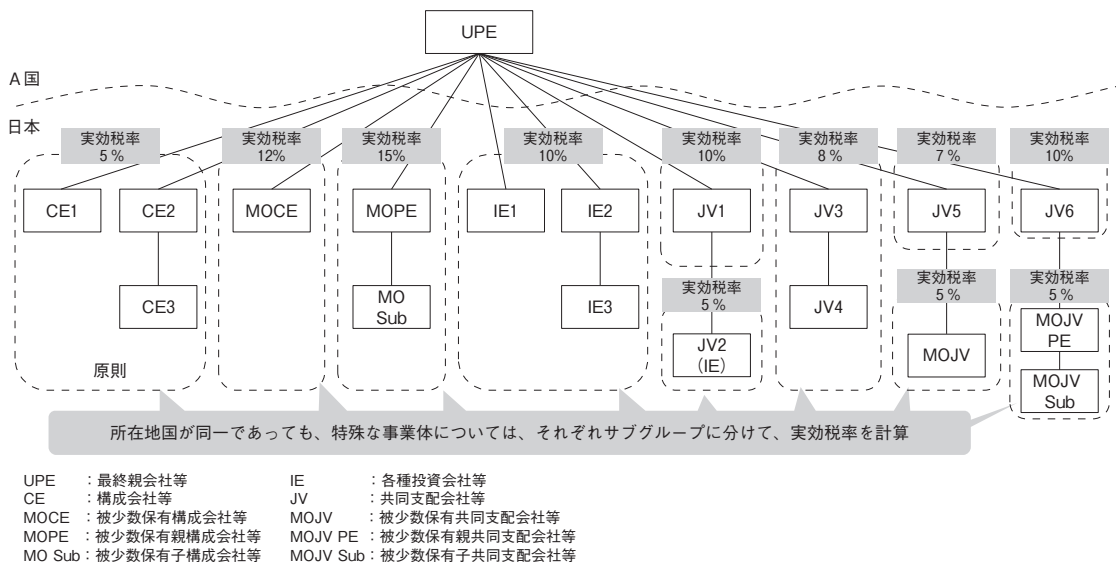
(注1) 複数の被少数保有親構成会社等(その所在地国が我が国であるものに限ります。)に係るサブグループに属する被少数保有子構成会社等(その所在地国が我が国であるものに限ります。)がある場合には、それぞれのサブグループごとに、本特例の適用を行います。

(注2) 複数の各種投資会社等(その所在地国が我が国であるものに限ります。)がある場合には、それらを一つのグループとして、本特例の適用を行います。

特殊な事業体の国内実効税率及び国内最低課税額の計算

【概要】

- 原則、国内実効税率は、我が国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、以下の特殊な事業体の国内実効税率は、通常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（税法82の19④）。
 - 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
- 被少数保有構成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。
- 被少数保有共同支配会社等グループ、共同支配会社等である各種投資会社等についても、上記と同様（税法82の19⑦）。



(4) 各種投資会社等に係る国内最低課税額の計算の特例

① 概要

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は、GloBE ルールに沿って、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ないというその特殊性から、各種投資会社等の個別計算所得等の金額等について、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係る部分に限定した上で、国際最低課税額の計算を行うこととされています。

今般、国内ミニマム課税（QDMTT）の国内法制化を行ったところですが、GloBE ルールと基本的に同様に計算することとされているため、各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税についても同様の仕組みを措置しています。

② 具体的な内容

イ 構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限り、②において同じです。）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、国内調整後対象租税額（被配分当期対象租税額及び被配分繰延対象租税額を除きます。）及び我が国に係る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、国内実効税率及び当期グループ国内最低課税額に係る帰属額の計算を行うこととされています（法令155の78①、法規38の65①）。

ロ 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、再計算国内調整後対象租税額（その過去対象会計年度に係る被配分当期対象租税額及

び被配分繰延対象租税額を除きます。)及び我が国に係る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、再計算国内実効税率及び再計算グループ国内最低課税額に係る帰属額の計算を行うこととされています(法令155の78②、法規38の65①)。

(5) 適用免除基準

① 収入金額等に関する適用免除基準

イ 概要

特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等(その所在地国が我が国であるものに限るものとし、各種投資会社等を除きます。)である内国法人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内国法人に係る当期グループ国内最低課税額は、零とする特例が設けられています(法法82の19⑧、法令155の79①において準用する法令155の55)。

(イ) 収入金額要件

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。①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。①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。

i 特定多国籍企業グループ等に属する我が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(注2)(その期間が1年でない

対象会計年度にあつては、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)に限りません。iiにおいて同じです。)の合計額
ii iの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

適用対象会計年度に係る所在地国所得等の金額(iに掲げる金額からiiに掲げる金額を減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。

i 特定多国籍企業グループ等に属する我が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(その期間が1年でない対象会計年度にあつては、その個別計算所得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)の合計額
ii iの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(その期間が1年でない対象会計年度にあつては、その個別計算損失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)の合計額

(注1) 上記(i) i及び(ロ)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79①において準用する法令155の55④)。

(注2) 収入金額要件に係る収入金額は、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収入金額に関する適用免除基準と同様に計算する

こととされています（法規38の66①）

において準用する法規38の44①②）。

収入金額等に係る適用免除基準

概要

○ 仮に国内実効税率が15%未満であったとしても15%に至らない部分の金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（本規定を受けようとする旨の記載があるグループ国内最低課税額報告事項等の提供が要件）により、当期グループ国内最低課税額を零とする（法82の19⑧⑩⑮）。

※ 各種投資会社等については、収入金額等に係る適用免除基準の適用が無い。

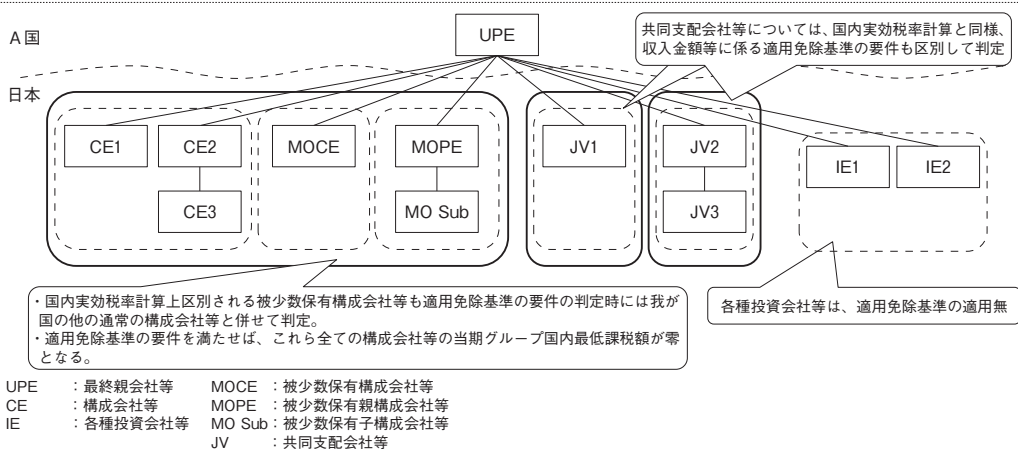
適用要件

○ 収入金額等に係る適用免除基準は、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我が国の一定の収入が、1,000万ユーロ未満であること

② 3年平均で計算される我が国の一定の所得が、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、国内実効税率の計算では区別されるが、収入金額等に係る適用免除基準の要件の判定では区別されない。



ロ 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グループ国内最低課税額報告事項等（上記(1)①に掲げる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。ロにおいて同じです。）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グループ国内最低課税額報告事項等に相当する事項の提供がある場合（提供義務免除規定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82の19⑩）。

ハ 連結除外構成会社等に係る簡便計算特例

特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係るグループ国内最低課税額報告事

項等（我が国を所在地国とする構成会社等が連結除外構成会社等（下記②参照。ハにおいて同じです。）である場合に、その連結除外構成会社等に係る次に掲げる金額の計算につき簡便計算特例の適用を受けようとする旨を含むものに限ります。ハにおいて同じです。）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グループ国内最低課税額報告事項等に相当する事項の提供がある場合（提供義務免除規定の適用がある場合に限ります。）には、その連結除外構成会社等に係る次に掲げる金額は、それぞれ次に定める金額とすることとされています（法令155の79①において準用する法令155の55③）。

- (イ) 収入金額要件の判定に係る適用対象会計年度に係る収入金額 その適用対象会計年度に係る国別報告事項（租税特別措置法第66条の4の4第1項に規定する国別報告事項をいいます。以下同じです。）又はこれに相当する事項として所轄税務署長等（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をいいます。ハ及び下記②において同じです。）に提供された我が国に係る収入金額（その連結除外構成会社等に係る部分に限るものとし、その期間が1年でない対象会計年度にあつては、その収入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とされます。ハにおいて「調整後収入金額」といいます。）（その国別報告事項又はこれに相当する事項が提供されない場合にあつては、その国別報告事項又はこれに相当する事項として最終親会社等の所在地国に提供されるものとした場合におけるその連結除外構成会社等の我が国に係る調整後収入金額。ハにおいて同じです。）
- (ロ) 収入金額要件の判定に係る直前2対象会計年度に係る収入金額 その直前2対象会計年度に係る国別報告事項又はこれに相当する事項として所轄税務署長等に提供された我が国に係る調整後収入金額
- (ハ) 所得金額要件に係る各対象会計年度に係る個別計算所得金額 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として所轄税務署長等に提供された我が国に係る調整後収入金額が零を超える場合におけるその超える部分の金額
- (ニ) 所得金額要件に係る各対象会計年度に係る個別計算損失金額 次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める額
- i その対象会計年度に係る国別報告事

項又はこれに相当する事項として所轄税務署長等に提供された我が国に係る調整後収入金額が零である場合 零

ii その対象会計年度に係る国別報告事項又はこれに相当する事項として所轄税務署長等に提供された我が国に係る調整後収入金額が零を下回る場合 その下回る部分の金額

(注) (イ)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79①において準用する法令155の55④）。

② 連結除外構成会社等に関する適用免除基準
イ 概要

特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（その所在地国を我が国とする構成会社等のうちに連結除外構成会社等が含まれるものに限り、）である内国法人が各対象会計年度において次に掲げる要件のいずれかを満たす場合には、その対象会計年度のその内国法人に係る当期グループ国内最低課税額は、零とすることとされています（法第82の19⑨、法令155の79②において準用する法令155の55⑤⑥）。

(イ) 実効税率要件

i に掲げる金額がiiに掲げる金額（零を超えるものに限り、）のうちに占める割合が15%以上であること。

i 次に掲げる金額の合計額

(i) 我が国を所在地国とする全ての構成会社等（連結除外構成会社等を除きます。）のその対象会計年度に係る国内調整後対象租税額の合計額

(ii) その対象会計年度に係る国別報告事項又はこれに相当する事項として所轄税務署長等に提供された我が国に係る発生税額に係る事項に係る金額（連結除外構成会社等に係る部分に限り、）②において「調整後税額」といいます。）（その国別報告事

項又はこれに相当する事項が提供されない場合にあっては、その国別報告事項又はこれに相当する事項として最終親会社等の所在地国に提供されるものとした場合におけるその連結除外構成会社等の我が国に係る調整後税額)

ii 次に掲げる金額の合計額

(i) 我が国を所在地国とする全ての構成会社等（連結除外構成会社等を除きます。）のその対象会計年度に係る個別計算所得金額の合計額からその対象会計年度に係る個別計算損失金額の合計額を減算した金額

(ii) その対象会計年度に係る国別報告事項又はこれに相当する事項として所轄税務署長等に提供された我が国に係る収入金額（連結除外構成会社等に係る部分に限ります。(ii)において「調整後収入金額」といいます。）（その国別報告事項又はこれに相当する事項が提供されない場合にあっては、その国別報告事項又はこれに相当する事項として最終親会社等の所在地国に提供されるものとした場合におけるその連結除外構成会社等の我が国に係る調整後収入金額）

(ロ) 通常利益要件

上記(i) ii に掲げる金額がその対象会計年度のその内国法人に係る我が国に係る

実質ベース所得除外額以下であること。

ロ 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グループ国内最低課税額報告事項等（上記(1)①に掲げる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。ロにおいて同じです。）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グループ国内最低課税額報告事項等に相当する事項の提供がある場合（提供義務免除規定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19①）。

また、上記イの連結除外構成会社等は、特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係るグループ国内最低課税額報告事項等（我が国を所在地国とする構成会社等が連結除外構成会社等である場合に、その連結除外構成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。ロにおいて同じです。）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グループ国内最低課税額報告事項等に相当する事項の提供がある場合（提供義務免除規定の適用がある場合に限ります。）におけるその連結除外構成会社等に限るものとされています（法令155の79②において準用する法令155の55⑦）。

連結除外構成会社等に係る適用免除基準

【概要】

○ 連結除外構成会社等について、その国別報告事項（CbCR）に記載された「発生税額」と「収入金額」を用いた以下の要件の判定を行い、そのいずれかの要件を満たす場合において、特定多国籍企業グループ等の選択（本規定を受けようとする旨の記載があるグループ国内最低課税額報告事項等の提供が要件）により、当期グループ国内最低課税額を零とする（法法82の19⑨⑩）。

（注1）各種投資会社等又は被少数保有構成会社等は、国内実効税率の計算と同様に、以下の要件の判定においても、通常の構成会社等又は共同支配会社等と区別される（法法82の19⑩）。

（注2）共同支配会社等については、その発生税額や収入金額がCbCRに記載されないことから、連結除外構成会社等に係る適用免除基準の適用はない。

【要件①】 簡素な実効税率要件

簡便計算による実効税率（下記算式により算出）が15%以上であること。

$$\text{簡便計算による実効税率} = \frac{\begin{array}{l} \text{我が国を所在地とする全ての構成会社等の国内調整後対象租税額の合計額} \\ \text{（我が国を所在地とする全ての構成会社等（連結除外構成会社等を除く。）の国内調整後対象租税額の合計額} \\ \text{+ 国別報告事項（CbCR）として提供された我が国に係る発生税額（連結除外構成会社等に係る部分に限る。））} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{国内グループ純所得の金額} \\ \text{（我が国を所在地とする全ての構成会社等（連結除外構成会社等を除く。）の個別計算所得金額の合計額から個別計算損失金額の合計額を減算した金額} \\ \text{+ 国別報告事項（CbCR）として提供された我が国に係る収入金額（連結除外構成会社等に係る部分に限る。））} \end{array}}$$

【要件②】 通常利益要件

【要件①】の分母の金額が、法法82の19②—イ(2)によって算出される国内グループ純所得の金額から控除する金額以下であること。

(6) 我が国に係る実質ベース所得除外額の特例

特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係るグループ国内最低課税額報告事項等（我が国に係る実質ベース所得除外額の計算につき本特例の適用を受けようとする旨を含むものに限ります。（6）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グループ国内最低課税額報告事項等に相当する事項の提供がある場合（提供義務免除規定の適用がある場合に限ります。）には、その対象会計年度の我が国に係る実質ベース所得除外額は、零とすることとされています（法法82の19⑫）。

給与適用除外額及び有形資産適用除外額をゼロとする特例

【概要】

- ✓ 当期グループ国内最低課税額の計算に当たっては、国内グループ純所得の金額から我が国に係る給与適用除外額（我が国で業務を行う一定の従業員の一定の給与の金額）及び有形資産適用除外額（我が国にある一定の有形資産の帳簿価額）を控除する。
- ✓ ただし、特定多国籍企業グループ等における我が国に係る給与適用除外額及び有形資産適用除外額の計算の負担を考慮して、特定多国籍企業グループ等の選択（本規定を受けようとする旨の記載があるグループ国内最低課税額報告事項等の提供が要件）により、これらの除外額をゼロとすることができる。

【計算式】

「当期グループ国内最低課税額」

$$= (①「国内グループ純所得の金額」 - 「②給与適用除外額+③有形資産適用除外額」) \times (\text{基準税率}(15\%) - ④「国内実効税率」)$$

$$①「国内グループ純所得の金額」 = \frac{\text{我が国に所在する構成会社等の個別計算所得金額の合計額}}{\text{我が国に所在する構成会社等の個別計算損失金額の合計額}}$$

$$②「給与適用除外額」 = \text{我が国で業務を行う一定の従業員の一定の給与の金額} \times 5\% (\text{※1})$$

$$③「有形資産適用除外額」 = \text{我が国にある一定の有形資産の帳簿価額} \times 5\% (\text{※2})$$

$$④「国内実効税率」 = \frac{\text{我が国に所在する全ての構成会社等の国内調整後対象租税額の合計額} (\text{※3,4})}{\text{国内グループ純所得の金額}}$$

特定多国籍企業グループ等の選択によりゼロとすることができる。

- (※1) 我が国のIIRと同様に、令和8年に開始する対象会計年度においては9.4%とし、7年間で5%に遞減する（令5改正法附則14⑤）。
- (※2) 我が国のIIRと同様に、令和8年に開始する対象会計年度においては7.4%とし、7年間で5%に遞減する（令5改正法附則14⑥）。
- (※3) 我が国のIIRと同様に、国内実効税率の計算を行う場合において、国内調整後対象租税額の合計額がゼロを下回る場合には、ゼロとして取り扱う（法82の19②一イ(3)）。
- (※4) 我が国のIIRと同様に、永久差異調整に関する繰越額がある場合には、その控除を行う（ゼロどまり）（法82の19②一イ(3)）。

(7) 永久差異調整に係るグループ国内最低課税額に係る特例

特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係るグループ国内最低課税額報告事項等（永久差異調整に係るグループ国内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、(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グループ国内最低課税額報告事項等に相当する事項の提供がある場合（提供義務免除規定の適用がある場合に限り、）には、その対象会計年度の永久差異調整に係るグループ国内最低課税額は、零とすることとされています（法82の19⑬）。

「永久差異調整に係るグループ国内最低課税額」をゼロとする特例

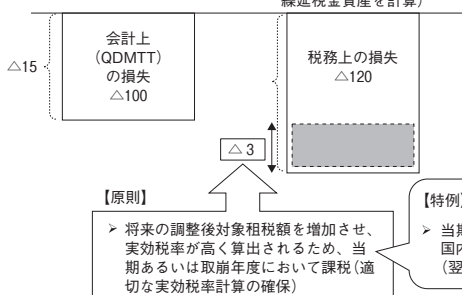
【永久差異調整に係るグループ国内最低課税額（原則）】

- ✓ 調整後対象租税額は、主に、一般的な法人税である「当期対象租税額」と税効果会計による繰延税金資産・繰延税金負債である「法人税等調整額」から構成される。
- ✓ 繰延税金資産は税務上の損失に基づき計算されるため、例えば、税務上のみ認められる損失により会計上（QDMTT）の損失よりも税務上の損失が大きい場合には、会計上（QDMTT）の損失に15%を乗じた金額を超える繰延税金資産が算出される。
- ✓ この超える部分の繰延税金資産は、将来の調整後対象租税額を増加させ、実効税率が高く算出される効果を有するため、当期（繰延税金資産が発生した年度）に課税を行うこととされている（永久差異調整に係るグループ国内最低課税額）。

【特例の概要】

- ✓ しかし、国内グループ純所得がない場合であっても国内最低課税額が発生すること等を考慮して、繰延税金資産が発生した対象会計年度では本規定により「永久差異調整に係るグループ国内最低課税額」をゼロとし、翌期以降において課税（繰越控除）を行うことが認められている。
- ✓ 本規定は、その適用を受けようとする旨の記載があるグループ国内最低課税額報告事項等の提供がある場合に限り適用する。

【永久差異調整に係るグループ国内最低課税額が生じるケース】 国内税率 30%
(15%を上限として繰延税金資産を計算)



(8) 国際的な事業活動の初期段階における適用免除

① 概要

今般の改正において創設された各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税（UTPR）において、国際的な事業活動の初期段階における適用免除が措置されています（法82の11③）。これは、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税とは異なり、親会社等のみならず子会社等に対しても課税する制度であることから、国際的な事業活動の初期の段階にあるグループの事務負担に配慮された仕組みです。

これに伴い、ガイダンスに沿って、各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税（QDMTT）においても「国際的な事業活動の初期段階における適用免除」が措置されています。これは、UTPRに係る「国際的な事業活動の初期段階における適用免除」によってその特定多国籍企業グループ等に対する

UTPR 課税が適用免除とされているにもかかわらず、我が国がQDMTTを適用して我が国を所在地国とする内国法人等に対して課税することとなれば、UTPRに係る「国際的な事業活動の初期段階における適用免除」が措置されている趣旨を否定することになってしまうためです。

ただし、QDMTTは外国によるIIR・UTPR課税を防止する機能を有する仕組みでもあることから、外国によって、我が国を所在地国とする構成会社等又は共同支配会社等についてグループ単位で算出された基準税率に満たない金額に対してIIRを課することとされている場合には、我が国の財源流出を防止するため、QDMTTに係る「国際的な事業活動の初期段階における適用免除」は適用されないこととされています。

② 具体的内容

特定多国籍企業グループ等の対象会計年度（②において「判定対象会計年度」といいま

す。)が、法人税法第82条の11第3項各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める対象会計年度開始の日以後5年以内に開始し、かつ、同項に規定する政令で定める対象会計年度に該当する場合(その特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等(その所在地国が我が国であるものに限ります。))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に限

ります。)のいずれかに係る最終親会社等、中間親会社等又は被部分保有親会社等が外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に相当する税を課することとされている場合を除きます。)には、その判定対象会計年度に係るその特定多国籍企業グループ等に属する上記(1)①に掲げる内国法人の国内最低課税額は、零とすることとされています(法第82の19⑭)。

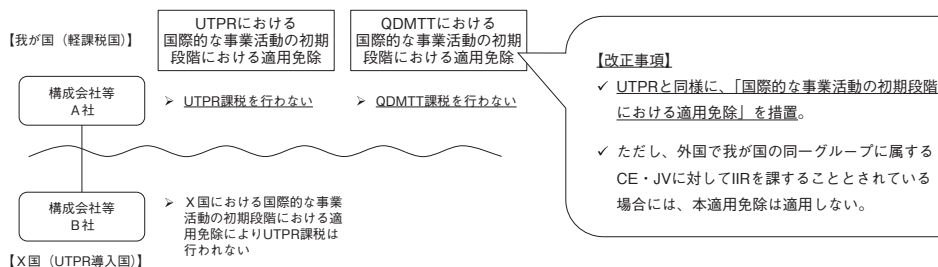
QDMTTに係る国際的な事業活動の初期段階における適用免除

【制度趣旨・背景】

- ▶ 各対象会計年度の国際最低課税残額に対する法人税(UTPR)は、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税(IIR)とは異なり各子会社等に対しても課税することから、国際的な事業活動の初期の段階にあるグループの事務負担に鑑み、UTPRの適用を免除することとされている(法第82の11③)。
- ▶ 各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税(QDMTT)においても、同趣旨により、国際的な事業活動の初期の段階にあるグループに対して、同様の適用免除規定を措置する必要がある。
- ▶ ただし、QDMTTは外国によるIIR・UTPR課税を防止する機能を有することから、外国でIIRを課することとされている場合には、我が国の財源流出を防止するため、QDMTTに係る本適用免除の例外とする。

【概要】

- ▶ 特定多国籍企業グループ等の対象会計年度が、特定多国籍企業グループ等に該当することとなった最初の対象会計年度開始の日以後5年以内に開始し、かつ、国際的な事業活動の初期の段階として定められた一定の対象会計年度に該当する場合には、当該特定多国籍企業グループ等に属する内国法人の国内最低課税額は、零とする(法第82の19⑭)。
- ▶ ただし、同じグループの我が国に所在する構成会社等又は共同支配会社等のいずれかに対して、外国でIIRを課することとされている場合には、QDMTTに係る本適用免除は適用しない。



(9) 共同支配会社等に係る国内最低課税額

共同支配会社等に係る国内最低課税額は、基本的に構成会社等に係る国内最低課税額と同様に計算することとされています(法第82の19⑤～⑦⑮)。

なお、次の点については構成会社等に係る国内最低課税額と取扱いが異なりますので留意を要します。

① 例えば、その所在地国を我が国とする2つの共同支配会社等がある場合において、これ

らの共同支配会社等が同一の資本系統に属していないときは、それぞれ区分して共同支配会社等に係る国内最低課税額を計算することとされています。

② 共同支配会社等に係る国内最低課税額の計算において、次に掲げる特例は適用されません。

- イ 収入金額に関する適用免除基準における連結除外構成会社等に係る簡便計算特例
- ロ 連結除外構成会社等に関する適用免除基

準

(10) 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（法人税法第82条第5号イ又はロに掲げる収入等をいいます。(10)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。(10)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、国内最低課税額の計算を行うものとされています（法法82の19⑯）。

(11) 移行期間CbCRセーフ・ハーバー

GloBE ルールと同様に、一定の期間においてのみ適用が認められる「移行期間 CbCR セーフ・ハーバー」が定められています。

これは、国内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場合に、国内実効税率及び国内最低課税額の計算を不要とする仕組

みで、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）に記載された情報を用いてその計算を行うものです。

なお、移行期間 CbCR セーフ・ハーバーは、我が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、グループ国内最低課税額の計算ではグルーピング特例により我が国を所在地国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。

QDMTTに係る移行期間CbCRセーフ・ハーバー

- ▶ 各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税（IIR）では、制度導入直後の軽減策としての「移行期間CbCRセーフ・ハーバー」が措置されている（令和5年改正法附則14）。そのため、基本的にIIRと同様に基準税率に満たない部分の金額を計算する必要がある各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税（QDMTT）においても、同様のセーフ・ハーバー（適用免除基準）を設ける。
- ▶ 具体的には、令和8年12月31日以前に開始する対象会計年度（令和10年6月30日以前に終了するものに限る。）においては、①デミニマス要件、②簡素な実効税率要件、又は③通常利益要件のいずれかを満たす場合には、法人の国内最低課税額を零とすることができる。
- ▶ これらの要件の判定においては、本制度の対象となる特定多国籍企業グループ等の大部分が国別報告事項（CbCR：Country-by-Country Report）の提出義務を負っていることを踏まえ、CbCRデータが使用されている。

適用対象外となる構成会社等

- ▶ 各種投資会社等である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当該各種投資会社等である構成会社等の所在地をその所在地としないものがある場合（※）における当該構成会社等（対象外構成会社等）は、QDMTTに係る移行期間CbCRセーフ・ハーバーの適用を受けることができない。（※）各種投資会社等の所得・租税についてはその株主（オーナー）の所在地のCbCRにも記載される可能性がある（二重計上）。そのため、各種投資会社等及びその株主（オーナー）の所得・租税が、同一の所在地に計上される場合には二重計上される可能性がないため、その各種投資会社等はQDMTTに係る移行期間CbCRセーフ・ハーバーの適用を受けることができる。

要件

- ▶ 以下の要件のいずれかを満たす場合には、国内最低課税額（法82の19①に定める金額）を零とする。
- ▶ なお、本セーフ・ハーバーは、グループ国内最低課税額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、過去において、IIRにおける移行期間CbCR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

【附則18①一】

次の要件の全てを満たすこと。

- ▶ 適格CbCRにおける我が国の収入金額が1,000万ユーロ未満であること。
- ▶ 適格CbCRにおける我が国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

【附則18①二】

次の計算式による簡素な実効税率が17%以上であること。

$$\text{簡素な実効税率} = \frac{\text{連結等財務諸表に係る法人税等及び法人税等調整額の我が国の合計額}}{\text{適格CbCRにおける税引前当期利益の額に一定の調整を加えた金額※}}$$

※ 法82の19②一の国内実効税率と同様、母母が零を超えるものに限り、計算する。

③ 通常利益要件

【附則18①三】

適格CbCRにおける我が国の税引前当期利益の額に一定の調整を加えた金額が、法82の19④の規定を適用しないで計算した場合の法82の19②一(2)によって算出される実質ベースの所得除外額（CbCRにおける事業が行われる国又は地域とその所在地が我が国である構成会社等に係る金額に限る。）以下であること。

① 構成会社等に係る移行期間 CbCR セーフ・ハーバー

上記(1)①に掲げる内国法人（対象外構成会社等を除きます。①において同じです。）が令和8年4月1日から同年12月31日までの間に開始する対象会計年度（令和10年6月30日までに終了するものに限ります。）においてイからハまでの要件のいずれかを満たす場合には、その対象会計年度のその内国法人に係る構成会社等に係る国内最低課税額は、零とすることとされています（改正法附則18①）。

（注）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17①）。

イ 各種投資会社等である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我が国をその所在地としないものがある場合におけるその各種投資会社等である構成会社等（ロ又はハに該当するものを除きます。）

ロ 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）の適用を受ける各種投資会社等である構成会社等

ハ 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）の適用を受ける各種投資会社等である構成会社等

イ 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18①一）。

(イ) 収入要件

その対象会計年度に係る国別報告事項（連結等財務諸表を基礎として作成されたものに限ります。①において同じです。）又はこれに相当する事項として所轄税務署長等（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

局をいいます。①において同じです。)に提供された我が国に係る収入金額(注2)(その国別報告事項又はこれに相当する事項が提供されない場合にあつては、その国別報告事項又はこれに相当する事項として最終親会社等の所在地国に提供されるものとした場合における我が国に係るその収入金額)が1,000万ユーロを本邦通貨表示の金額に換算した金額に満たないこと。

(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。したがって、例えば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) その特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等(その内国法人に係る特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等(その所在地国が我が国であるものに限るものとし、対象外構成会社等を除きます。(注2)において同じです。))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8①において準用する令和5年改正法規附則3①②)。

i 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

ii 上記i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所轄税務署長等に提供された我が国に係る税引前当期利益の額(その税引前当期利益の額の計算において、5,000万ユーロ相当額を超える時価評価損に係る金額がある場合には、その金額を含まないものとして計算した金額。(ロ)及び下記ロ(ロ)において「調整後税引前当期利益の額」といいます。)(その国別報告事項又はこれに相当する事項が提供されない場合にあつては、その国別報告事項又はこれに相当する事項として最終親会社等の所在地国に提供されるものとした場合における我が国に係る調整後税引前当期利益の額)が100万ユーロを本邦通貨表示の金額に換算した金額に満たないこと。

ロ 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)を占める割合が17%以上であることをいいます(改正法附則18①二、改正法規附則8①において準用する令和5年改正法規附則3④⑤)。

(イ) その対象会計年度に係る我が国を国別報告事項に係る国又は地域(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(無国籍構成会社等及び対象外構成会社等を除きます。)の連結等財務諸表に記載された法人税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i又はiiに掲げる金額が含まれている場合には、これらの金額を除きます。)の合計額

- i 対象租税以外の租税の額
- ii 不確実な税務処理に係る法人税等の額及び不確実な税務処理に係る繰延税金資産又は繰延税金負債について計上された法人税等調整額

- (ロ) その対象会計年度に係る国別報告事項又はこれに相当する事項として所轄税務署長等に提供された我が国に係る調整後税引前当期利益の額(その国別報告事項又はこれに相当する事項が提供されない場合にあっては、その国別報告事項又はこれに相当する事項として最終親会社等の所在地国に提供されるものとした場合における我が国に係る調整後税引前当期利益の額)

ハ 通常利益要件

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

② 適用要件

上記①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。

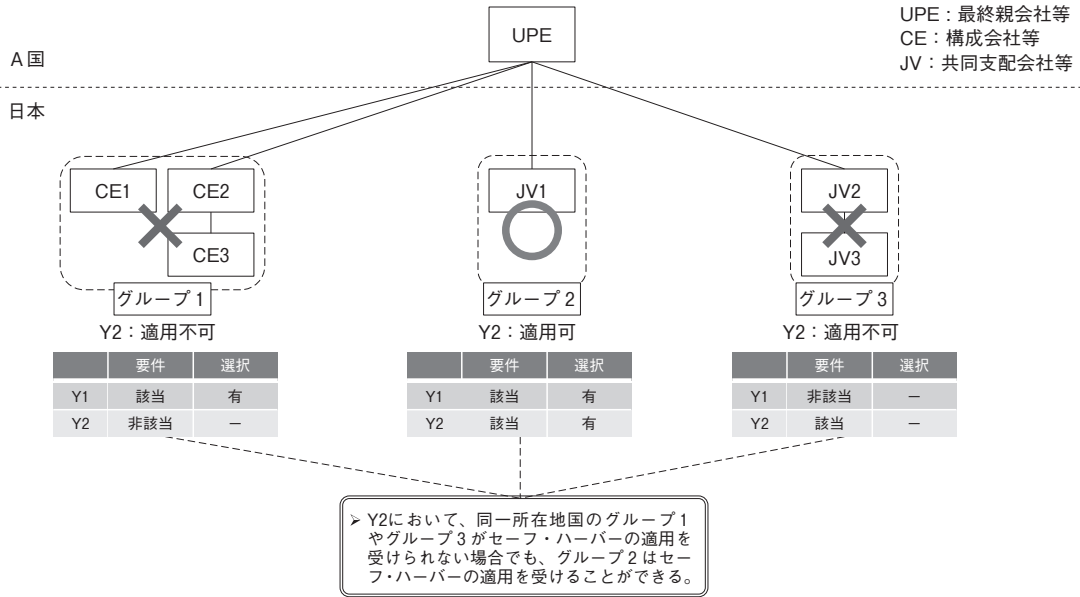
ます(改正法附則18②)。

イ 上記①の内国法人に係る特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係るグループ国内最低課税額報告事項等(その内国法人について上記①の特例の適用を受けようとする旨を含むものに限ります。イにおいて同じです。)の提供があること又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令を執行する当局にそのグループ国内最低課税額報告事項等に相当する事項の提供があること(提供義務免除規定の適用がある場合に限ります。)

ロ 上記①の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(我が国において令和6年4月1日以後に上記イの特定多国籍企業グループ等が特定多国籍企業グループ等に該当した場合におけるその該当した対象会計年度及び「各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税」(IIR)における移行期間CbCRセーフ・ハーバーの規定(令和5年改正法附則14①)に相当する我が国以外の国又は地域の租税に関する法令の規定が施行されている国又は地域においてその施行の日以後に上記イの特定多国籍企業グループ等が特定多国籍企業グループ等に該当した場合におけるその該当した対象会計年度に限ります。)においても、我が国につき各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税(IIR)における移行期間CbCRセーフ・ハーバー(これに相当する我が国以外の国又は地域の租税に関する法令の規定を含みます。)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。

QDMTTに係る移行期間CbCRセーフ・ハーバーの適用

▶ 構成会社等、共同支配会社等は、その所在地が我が国であっても、それぞれ別々に要件該当性を判定（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）。



QDMTTに係る移行期間CbCRセーフ・ハーバーの適用要件

- 各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税（QDMTT）における移行期間CbCRセーフ・ハーバーは、次に掲げる要件の全てを満たす場合に限り、適用される。
 - 本セーフ・ハーバーを受けようとする旨の記載があるグループ国内最低課税額報告事項等の提供がある場合
 - 本セーフ・ハーバーの適用を受けようとする対象会計年度開始の日前に開始したいずれの対象会計年度（特定多国籍企業グループ等に該当した場合におけるその該当した対象会計年度に限る。）においても、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税（IIR）における移行期間CbCRセーフ・ハーバー（外国におけるこれに相当するものを含む。）の適用を受けていること。
- よって、過去において、IIRにおける移行期間CbCR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る場合には、当期において、①デミナス要件、②簡素な実効税率要件、又は③通常利益要件のいずれかを満たす場合であっても、本セーフ・ハーバーの適用を受けることができない。
- なお、本セーフ・ハーバーは、令和8年12月31日までに開始する対象会計年度に限り、適用できることとされている。一般的に、特定多国籍企業グループ等の対象会計年度が1年未満であることは想定されないため、上記②の要件に「過去において本セーフ・ハーバーの適用を受けていること」は含めないこととする。

【適用要件を満たす例】

	～R6.3.31 (外国におけるIIRの適用)	R6.4.1～ (我が国においてIIR導入)	R7.4.1～	R8.4.1～R8.12.31までの間に開始 (我が国においてQDMTT導入)
IIR	外国のIIRにおける移行期間CbCRセーフ・ハーバー（令和5年改正法附則14相当）を適用	IIRにおける移行期間CbCRセーフ・ハーバー（令和5年改正法附則14）を適用	IIRにおける移行期間CbCRセーフ・ハーバー（令和5年改正法附則14）を適用	グループ国内最低課税額報告事項等において選択
QDMTT				

【適用要件を満たさない例】

	～R6.3.31 (外国におけるIIRの適用)	R6.4.1～ (我が国においてIIR導入)	R7.4.1～	R8.4.1～R8.12.31までの間に開始 (我が国においてQDMTT導入)
IIR	外国のIIRにおける移行期間CbCRセーフ・ハーバー（令和5年改正法附則14相当）の適用を受けていない	特定多国籍企業グループ等に該当しない	特定多国籍企業グループ等に該当しない	グループ国内最低課税額（QDMTT）に係るCbCRセーフ・ハーバーの選択不可
QDMTT				

③ 共同支配会社等に係る移行期間 CbCR セーフ・ハーバー

上記(1)②に掲げる内国法人（対象外共同支配会社等を除きます。③において同じです。）が、令和8年4月1日から同年12月31日までの間に開始する対象会計年度（令和10年6月30日までに終了するものに限ります。）においてイからハまでの要件のいずれかを満たす場合には、その対象会計年度のその内国法人に係る共同支配会社等に係る国内最低課税額は、零とすることとされています（改正法附則18③）。

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、グループ国内最低課税額の計算ではグルーピング特例により我が国を所在地国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17⑤）。

イ 各種投資会社等である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

に我が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各種投資会社等である共同支配会社等（ロ又はハに該当するものを除きます。）

ロ 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）の適用を受ける各種投資会社等である共同支配会社等

ハ 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特例（法令155の31⑥において準用する法令155の31①二）の適用を受ける各種投資会社等である共同支配会社等

イ 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18③一）。

(イ) 収入要件

その対象会計年度に係るその内国法人及びその内国法人に係る他の共同支配会社等（その所在地国が我が国であるものに限るものとし、対象外共同支配会社等を除きます。以下③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。

(ロ) 利益要件

その対象会計年度に係るその内国法人及びその内国法人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の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の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。下記ロ(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。

ロ 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%以上であることをいいます(改正法附則18③二)。

(イ) その対象会計年度に係るその内国法人及びその内国法人に係る他の共同支配会社等の連結等財務諸表における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、i又はiiの金額が含まれている場合には、これらの金額を除きます。)の合計額

- i 対象租税以外の租税の額
- ii 不確実な税務処理に係る法人税等の額及び不確実な税務処理に係る繰延税金資産又は繰延税金負債について計上された法人税等調整額

(ロ) その対象会計年度に係るその内国法人及びその内国法人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

ハ 通常利益要件

上記ロ(ロ)に掲げる金額がその対象会計年度のその内国法人に係るグルーピング特例(法法82の19⑦)を適用しないで計算した場合の我が国に係る実質ベース所得除外額以下であることをいいます(改正法附則18③三)。

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18④)。

イ 上記③の内国法人に係る特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係るグルー

プ国内最低課税額報告事項等(その内国法人について上記③の特例の適用を受けようとする旨を含むものに限ります。イにおいて同じです。)の提供があること又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令を執行する当局にそのグループ国内最低課税額報告事項等に相当する事項の提供があること(提供義務免除規定の適用がある場合に限ります。)

ロ 上記③の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(我が国において令和6年4月1日以後に上記イの特定多国籍企業グループ等が特定多国籍企業グループ等に該当した場合におけるその該当した対象会計年度及び「各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税」(IIR)における移行期間CbCRセーフ・ハーバー(令和5年改正法附則14③)に相当する我が国以外の国又は地域の租税に関する法令の規定が施行されている国又は地域においてその施行の日以後に上記イの特定多国籍企業グループ等が特定多国籍企業グループ等に該当した場合におけるその該当した対象会計年度に限ります。)においても、我が国において上記③の内国法人又はその内国法人に係る他の共同支配会社等につき各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税(IIR)における移行期間CbCRセーフ・ハーバーの規定(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。

2 課税標準

内国法人に対して課する各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税の課税標準は、各対象会計年度の内国法人に係る課税標準国内最低課税額とされています(法法82の20①)。この各対象

会計年度の内国法人に係る課税標準国内最低課税額は、各対象会計年度の国内最低課税額です（法82の20②）。

3 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内最低課税額に対する法人税の額は、各対象会計年度の内国法人に係る課税標準国内最低課税額に75.3%の税率を乗じて計算した金額です（法82の21）。

4 申告及び納付等

(1) 国内最低課税額に係る確定申告

① 概要

上記1(1)に掲げる内国法人（(1)において「申告対象法人」といいます。）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。ただし、イ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82の22①、法規38の68）。

イ その対象会計年度の課税標準である内国法人に係る課税標準国内最低課税額

ロ イの内国法人に係る課税標準国内最低課税額につき上記3に基づいて計算した法人税の額

ハ イ及びロに掲げる金額の計算の基礎

ニ 申告対象法人の名称、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

申告対象法人が、上記①による申告書を最初に提出すべき対象会計年度においてその申告書を提出する場合（過去対象会計年度においてその申告対象法人又はその申告対象法人

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若しくは外国法人（我が国を所在地国とする恒久的施設等を有していたものに限り、②において同じです。）若しく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であった他の内国法人若しくは外国法人が特定多国籍企業グループ等に係る報告事項等の提供期限に係る特例（法150の3⑨）の適用を受けていなかった場合に限り、②においては、その申告対象法人のその最初に提出すべき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による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82の22②）。

③ 添付書類

上記①の申告書には、次に掲げる書類（これらの書類が電磁的記録（電子的方式、磁気的方式その他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。③において同じです。）で作成され、又はこれらの書類の作成に代えてこれらの書類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載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82の22③、法規38の69）。

イ その対象会計年度の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の作成の基礎となる申告対象法人（その特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限り、②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

ロ その対象会計年度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の作成の基礎となる申告対象法人（その特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等（その所在地国が我が国であ

るものに限り、)である内国法人に限り、)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

ハ その対象会計年度前の対象会計年度に係るイ及びロに掲げるものに表示すべき事項の修正の内容

ニ イ又はロに掲げるものに係る勘定科目内訳明細書

ホ 申告対象法人が最終親会社等である場合には、次に掲げる書類

(イ) その対象会計年度のその申告対象法人に係る連結等財務諸表

(ロ) その対象会計年度前の対象会計年度に係る(イ)に掲げる書類に表示すべき事項の修正の内容

(ハ) (イ)に掲げる書類に係る勘定科目内訳明細書

ヘ 申告対象法人が共同支配親会社等である場合には、次に掲げる書類

(イ) その対象会計年度のその申告対象法人に係る連結等財務諸表

(ロ) その対象会計年度前の対象会計年度に係る(イ)に掲げる書類に表示すべき事項の修正の内容

(ハ) (イ)に掲げる書類に係る勘定科目内訳明細書

ト 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

① 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内最低課税額に対する法人税の申告については、国内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23)。

(注) 「国内最低課税額確定申告書」とは、国内

最低課税額に係る確定申告書(法法82の22①)をいい、その申告書に係る期限後申告書を含みます。

② 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23①)。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)。

イ その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

ロ 相互会社

ハ 投資法人

ニ 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)。

③ 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。

イ 国内最低課税額確定申告書

ロ イの申告書に係る修正申告書

ハ 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項の規定によりイ及びロの申告書に添付すべきものとされている書類

④ 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。

イ 上記③イ及びロの申告書(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70において準用する法規38の48②一)。

(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82の23①）。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70において準用する法規38の48③）。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。下記ロ(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。

ロ 上記③ハ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70において準用する法規38の48②二）。また、(ハ)に掲げる方法により行うこともできますこととされています（法82の23①ただし書、法規38の70において準用する法規38の48④）。

(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。）

（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りこととされています。

- i 解像度が25.4mm当たり200ドット以上であること。
- ii 白色から黒色までの階調が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） i 及び ii の要件を満たすように読み取り、又は作成したものに限りこととされています。

⑤ 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70において準用する法規38の48①）。

⑥ 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④イ又はロ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70において準用する法規38の48⑤）。

⑦ 電子申告の効果

上記④の方法により行われた各対象会計年度の国内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23②、法令156）。

イ 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。）

ロ 国税通則法（第124条を除きます。）

ハ 地方法人税法

ニ その他各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税の申告に関する法令

⑧ 到達時期

上記④イ又はロ(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内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23③）。

⑨ 本人確認等

内国法人が上記④イ又はロ(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23④、法規38の70において準用する法規38の48⑥）。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。

⑩ 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70において準用する法規38の48⑦）。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

① 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もの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内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24①）。

② 特例を受けるための手続等

上記①の承認を受けようとする内国法人は、上記①の適用を受けることが必要となった事情、上記①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24②において準用する法法82の8②、法規38の71において準用する法規38の49①）。

イ 申請をする内国法人の名称、納税地及び法人番号

ロ 代表者の氏名

ハ 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

ニ 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24②において準用する法法82の8②、法規38の71において準用する法規38の49②）。

なお、災害等の理由が生じた日が国内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①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24②において準用する法法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24②において準用する法法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①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①の期間として上記①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24②において準用する法法82の8⑤）。すなわち、みなし承認の制度が設けられています。

③ 承認の取消し

税務署長は、上記①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①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24②において準用する法法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24②において準用する法法82の8⑦）。

④ 取り止め

上記①の適用を受けている内国法人は、各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税の申告につき上記①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①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24②において準用する法法82の8⑧、法規38の71において準用する法規38の49③）。

イ 届出をする内国法人の名称、納税地及び法人番号

ロ 代表者の氏名

ハ 上記①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

- ニ 上記①の適用をやめようとする理由
- ホ その他参考となるべき事項

(4) 国内最低課税額に係る確定申告による納付

国内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(1)①ロの金額があるときは、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（法第82の25）。

(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、国内最低課税額確定申告書に記載すべき内国法人に係る課税標準国内最低課税額若しくはその内国法人に係る課税標準国内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11第1項（国内最低課税額に係る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国内最低課税法人税額若しくはその課税標準国内最低課税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内国法人に係る課税標準国内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（法第82の26）。

5 更正

(1) 更正の理由付記

内国法人の各対象会計年度の国内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（法第130②）。

各対象会計年度の国内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等から、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内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法人等であることから、その要件からすれば、各対象会計年度の国内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内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法人等とされていますが、その課税標準は、国内実効税率が基準税率を下回る場合のその下回る部分に相当する国内グループ純所得の金額を基礎として算出されることから、各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税の課税標準の計算に際し、納税義務者のほか、その納税義務者ではない国内の他の会社等（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も用いることとなります。

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、他の会社等の帳簿書類に記載される事項も用いて課税標準の計算を行うこととなることから、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税については青色申告制度が設けられていないことも踏まえ、各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税は、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

内国法人の各対象会計年度の国内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、特定多国籍企業グループ等において、各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税の課税標準の計算の前提となる連結等財務諸表の基礎となる帳簿書類の保存が全くされていないという状況は少ないと考えられること、及びその課税標準の計算は、納税義務者のほか、その納税義務者ではない国内の他の会社等(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も用いること等を踏まえ、上記の改正が行われたものです。

(3) 帳簿書類の検査

普通法人等である内国法人の各対象会計年度の国内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されています(法法150の2②)。

各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税の課税標準の計算は、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税及び各対象会計年度の国際最低課税残額に対する法人税と異な

り、納税義務者の帳簿書類に記載される事項も用いることとなり、その調査に際して納税義務者の帳簿書類を検査することも想定されることから、調査において帳簿書類を検査するものとする措置の対象とされています。

(注) なお、各対象会計年度の国内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、その内国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。

(五) 外国法人の法人税関係

1 国内最低課税額

(1) 概要

「国内最低課税額」とは、次に掲げる外国法人の区分に応じそれぞれ次に定める金額をいうこととされています(法法145の6①)。

① 各対象会計年度において特定多国籍企業グループ等に属する恒久的施設等(その所在地国が我が国であるものに限ります。1において同じです。)を有する構成会社等である外国法人又は過去対象会計年度においてその特定多国籍企業グループ等に属する恒久的施設等を有する構成会社等であった外国法人でその対象会計年度においてその構成会社等でないもの その対象会計年度における構成会社等の恒久的施設等に係る国内最低課税額

② 各対象会計年度において特定多国籍企業グループ等に属する恒久的施設等を有する共同支配会社等である外国法人又は過去対象会計年度においてその特定多国籍企業グループ等に属する恒久的施設等を有する共同支配会社等であった外国法人でその対象会計年度においてその共同支配会社等でないもの その対象会計年度における共同支配会社等の恒久的施設等に係る国内最低課税額

(2) 構成会社等の恒久的施設等に係る国内最低課税額

「構成会社等の恒久的施設等に係る国内最低課税額」とは、上記(1)①に掲げる外国法人の恒久的施設等につき、内国法人の各対象会計年度に係る国内最低課税額に対する法人税に関する規定（法法82の19②～④、⑧～⑭⑯⑰）に準じて計算した金額をいうこととされています（法法145の6②）。

(3) 共同支配会社等の恒久的施設等に係る国内最低課税額

「共同支配会社等の恒久的施設等に係る国内最低課税額」とは、上記(1)②に掲げる外国法人の恒久的施設等につき、内国法人の各対象会計年度に係る国内最低課税額に対する法人税に関する規定（法法82の19⑤～⑦の規定、⑮において準用する⑧⑩～⑭の規定、⑯⑰の規定）に準じて計算した金額をいうこととされています（法法145の6③）。

2 課税標準

外国法人に対して課する各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税の課税標準は、各対象会計年度の外国法人に係る課税標準国内最低課税額とされています（法法145の7①）。この各対象会計年度の外国法人に係る課税標準国内最低課税額は、各対象会計年度の国内最低課税額です（法法145の7②）。

3 税額の計算

外国法人に対して課する各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税の額は、各対象会計年度の外国法人に係る課税標準国内最低課税額に75.3%の税率を乗じて計算した金額です（法法145の8）。

4 申告及び納付等

(1) 国内最低課税額に係る確定申告

① 概要

上記1(1)に掲げる外国法人（4において「申告対象法人」といいます。）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。ただし、こ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145の9において準用する法法82の22①、法規61の11）。

イ その対象会計年度の課税標準である外国法人に係る課税標準国内最低課税額

ロ イの外国法人に係る課税標準国内最低課税額につき上記3に基づいて計算した法人税の額

ハ イ及びロに掲げる金額の計算の基礎

ニ 申告対象法人の名称、納税地、本店又は主たる事務所の所在地及び法人番号並びにその納税地と国内にある事務所、事業所その他これらに準ずるもの（ニにおいて「事務所等」といいます。）のうち主たるものの所在地とが異なる場合には、その国内にある主たる事務所等の所在地

ホ 代表者の氏名及び恒久的施設等（その所在地国が我が国であるものに限り、4において同じです。）を通じて行う事業の経営の責任者の氏名

ヘ その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

申告対象法人が、上記①による申告書を最初に提出すべき対象会計年度においてその申告書を提出する場合（過去対象会計年度においてその申告対象法人又はその申告対象法人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若しくは外国法人（我が国を所在地国とする恒久的施設等を有

していたものに限ります。②において同じです。)若しく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であった他の内国法人若しくは外国法人が特定多国籍企業グループ等に係る報告事項等の提供期限に係る特例(法法150の3⑨)の適用を受けていなかった場合に限ります。)には、その申告対象法人のその最初に提出すべき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による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145の9において準用する法法82の22②)。

③ 添付書類

上記①の申告書には、次に掲げる書類(これらの書類が電磁的記録(電子的方式、磁気的方式その他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。③において同じです。)で作成され、又はこれらの書類の作成に代えてこれらの書類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145の9において準用する法法82の22③、法規61の12)。

イ その対象会計年度の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の作成の基礎となる申告対象法人(その特定多国籍企業グループ等に属する恒久的施設等を有する構成会社等である外国法人に限ります。)の財産及び損益の状況を記載した計算書類

ロ その対象会計年度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の作成の基礎となる申告対象法人(その特定多国籍企業グループ等に係る恒久的施設等を有する共同支配会社等である外国法人に限ります。)の財産及び損益の状況を記載した計算書類

ハ その対象会計年度のイ及びロの申告対象法人の恒久的施設等の法人税法施行令第155条の16第1項第2号イ又はロの個別財務諸表(同条第11項の規定の適用がある場合には、同項各号に定める個別財務諸表)

ニ その対象会計年度前の対象会計年度に係るイからハマまでに掲げるものに表示すべき事項の修正の内容

ホ イからハマまでに掲げるものに係る勘定科目内訳明細書

ヘ その他参考となるべき事項を記載した書類

(2) 国内最低課税額に係る確定申告による納付

国内最低課税額に係る確定申告書を提出した外国法人は、その申告書に記載した上記(1)①ロの金額があるときは、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145の9において準用する法法82の25)。

(3) 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

国内最低課税額確定申告書に記載すべき外国法人に係る課税標準国内最低課税額若しくはその外国法人に係る課税標準国内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11第1項(国内最低課税額に係る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。)に記載すべき外国法人に係る課税標準国内最低課税法人税額若しくはその課税標準国内最低課税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外国法人に係る課税標準国内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。(3)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145の9において準用する法法82の26）。

5 更正

(1) 更正の理由付記

外国法人の各対象会計年度の国内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、内国法人と同様に、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147において準用する法法130②）。

(2) 推計による更正

外国法人の各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税の課税標準は、内国法人と同様に、推計による更正の対象外とされました（法法147において準用する法法131）。

(3) 帳簿書類の検査

普通法人等である外国法人の各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税については、内国法人と同様に、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されています（法法150の2②）。

(注) なお、外国法人の各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税は、内国法人と同様に青色申告制度が設けられていないことから、

その外国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147において準用する法法130①）の対象外とされています。

(六) その他

各対象会計年度の国内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。

(七) 罰則

今般の改正において、各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税が創設されましたが、この「各対象会計年度の国内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及び恒久的施設等を有する外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。

- 1 偽りその他不正の行為により、上記四4(1)①口の法人税の額又は上記五4(1)①口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年以下の拘禁刑若しくは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、状況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）。
- 2 国内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、上記四4(1)①口の法人税の額又は上記五4(1)①口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年以下の拘禁刑若しくは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、情状によりは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）。

- 3 正当な理由がなく国内最低課税額に係る確定申告書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年以下の拘禁刑又は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）。

(八) 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。）の令和8年4月1日以後に開始する対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税について適用することとされています（改正法附則13）。

II 国内最低課税額に係る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内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、「国内最低課税額に係る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。

我が国における国内ミニマム課税制度では、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ています。

(一) 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ます（地法法4）。

また、国内最低課税額に係る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構成会社等である法人又は特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等である法人の各課税対象会計年度の国内最低課税額に係る特定基準法人税額には、国内最低課税額に係る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5③）。

(二) 国内最低課税額に係る特定基準法人税額

この法律において「国内最低課税額に係る特定基準法人税額」とは、国内最低課税額確定申告書を提出すべき法人の法人税の課税標準である各対象会計年度の内国法人に係る課税標準国内最低課税額又は外国法人に係る課税標準国内最低課税額につき、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6③）。

(三) 課税標準

国内最低課税額に係る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国内最低課税法人税額としています（地法法24の9①）。

各課税対象会計年度の課税標準国内最低課税法人税額は、各課税対象会計年度の国内最低課税額に係る特定基準法人税額としています（地法法24の9②）。

(四) 税額の計算

国内最低課税額に係る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国内最低課税法人税額に247/753の税率を乗じて計算した金額です（地法法24の10）。

我が国における国内ミニマム課税（QDMTT）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、国・地方の法人課税の税率（法人実効税率29.74%の内訳）の比率を前提に法

人税の税率と地方法人税の税率とが753：247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75.3%（753／1,000）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247／753としています。

（五）申告及び納付等

1 国内最低課税額に係る特定基準法人税額に係る確定申告

（1）概要

国内最低課税額確定申告書を提出すべき法人（1において「申告対象法人」といいます。）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（地税法24の11①、地法規7の5）。

- ① その課税対象会計年度の課税標準である課税標準国内最低課税法人税額
- ② ①に掲げる課税標準国内最低課税法人税額につき上記④に基づいて計算した地方法人税の額
- ③ ①及び②に掲げる金額の計算の基礎
- ④ 申告対象法人の名称、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（外国法人にあっては、代表者の氏名及び恒久的施設等（その所在地国が我が国であるものに限り。）を通じて行う事業の経営の責任者の氏名）
- ⑥ その課税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

（2）提出期限に係る特例

申告対象法人が、上記(1)による申告書を最初に提出すべき課税対象会計年度においてその申告書を提出する場合（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申告対象法人又はその申告対象法人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若しくは外国法人（我が国を所在地国とする恒久的施設等を有していたものに限り。）(2)において同じです。）若しく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であった他の内国法人若しくは外国法人が特定多国籍企業グループ等に係る報告事項等の提供期限に係る特例（税法150の3⑨）の適用を受けていなかった場合に限り。）には、その申告対象法人のその最初に提出すべき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)による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（地税法24の11②）。

2 電子情報処理組織による申告

特定法人である内国法人が提出する上記1(1)の申告書（上記1(1)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（地税法24の12、地法令13の2、地法規7の6）。

（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内最低課税額に対する法人税の電子申告（税法82の23）と同様の措置が講じられています。

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

上記2の内国法人が各対象会計年度の国内最低

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24①）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国内最低課税額に係る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13）。

4 国内最低課税額に係る特定基準法人税額に係る確定申告による納付

上記1(1)の申告書を提出した法人は、その申告書に記載した課税標準国内最低課税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14）。

5 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、国内最低課税額確定申告書に記載すべき課税標準国内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国内最低課税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（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、その地方法人税の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15）。

(六) 更正の理由付記

国内最低課税額に係る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）。

(七) 罰則

- 1 偽りその他不正の行為により、上記(五)1(1)②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年以下の拘禁刑若しくは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）。
- 2 国内最低課税額に係る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(五)1(1)②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年以下の拘禁刑若しくは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）。
- 3 正当な理由がなく国内最低課税額に係る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年以下の拘禁刑又は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）。

（八）適用関係

上記（一）から（七）までの改正は、法人（人格のない社団等を含みます。）の令和8年4月1日以後に開始する課税対象会計年度の国内最低課税額に係る特定基準法人税額に対する地方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20）。

Ⅲ グループ国内最低課税額報告事項等の提供制度の創設

今般の改正において、各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税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、グループ国内最低課税額報告事項等の提供制度が創設されました。

（参考） 基本的な制度の仕組みは、グループ国際最低課税額等報告事項等の提供制度と同じです。また、グループ国内最低課税額報告事項等の提供様式は、今後国税庁ホームページにおいて公表される予定です。

（一）グループ国内最低課税額報告事項等の提供

グループ国内最低課税額報告対象法人は、特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係るグループ国内最低課税額報告事項等を、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、そのグループ国内最低課税額報告対象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1） グループ国内最低課税額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68⑩）。

（注2） 国内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、グループ国内最低課税額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。

1 提供義務者

「グループ国内最低課税額報告対象法人」とは、次に掲げる法人をいいます（法法150の3④）。

- （1） 特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限ります。）である内国法人又は過去対象会計年度においてその特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限ります。）であった内国法人で報告対象会計年度においてその構成会社等でないもの（その報告対象会計年度に係る国内最低課税額を有するものに限ります。）
- （2） 特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等（その所在地国が我が国であるものに限ります。）である内国法人又は過去対象会計年度においてその特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等（その所在地国が我が国であるものに限ります。）であった内国法人で報告対象会計年度においてその共同支配会社等でないもの（その報告対象会計年度に係る国内最低課税額を有するものに限ります。）
- （3） 特定多国籍企業グループ等に属する恒久的施設等（その所在地国が我が国であるものに限ります。1において同じです。）を有する構成会社等である外国法人又は過去対象会計年度においてその特定多国籍企業グループ等に属する恒久的施設等を有する構成会社等であった外国法人で報告対象会計年度においてその構成会社等でないもの（その報告対象会計年度に係る国内最低課税額を有するものに限ります。）
- （4） 特定多国籍企業グループ等に係る恒久的施設等を有する共同支配会社等である外国法人又は過去対象会計年度においてその特定多国籍企業グループ等に係る恒久的施設等を有する共同支配会社等であった外国法人で報告対象会計年度においてその共同支配会社等でないもの（その報告対象会計年度に係る国内最低課税額を有するものに限ります。）

2 グループ国内最低課税額報告事項等

「グループ国内最低課税額報告事項等」とは、次の(1)から(4)までに掲げる事項をいいます（法第150の3④一～三、改正法附則19②、法令214④⑤、法規68⑫～⑯、改正法規附則9③）。

(1) グループに関する基本的事項

- ① 特定多国籍企業グループ等の最終親会社等の名称その他最終親会社等に係る一定の事項
- ② 特定多国籍企業グループ等に属する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の名称その他構成会社等又は共同支配会社等に係る一定の事項

(注) 既に所轄税務署長又は我が国以外の国若しくは地域の税務当局に提供された当該事項又はこれに相当する事項（法人税法第150条の3第3項又は第6項の規定の適用がある場合（③において「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。）のうち、最も新しい対象会計年度に係るものから変更がない場合には、②に掲げる事項は提供する必要はありません。

- ③ 特定多国籍企業グループ等に属する除外会社等（最終親会社等を除きます。）の名称及び類型

(注) 既に所轄税務署長又は我が国以外の国若しくは地域の税務当局に提供された当該名称及び類型又はこれらに相当する事項（提供義務免除規定の適用がある場合に限ります。）のうち、最も新しい対象会計年度に係るものから変更がない場合には、③に掲げる事項は提供する必要はありません。

- ④ その他参考となるべき事項

(2) 国内最低課税額に関する事項

- ① 特定多国籍企業グループ等に係る国内実効税率及びその計算の基礎となる一定の事項
- ② 特定多国籍企業グループ等に係る構成会社等に係る国内最低課税額若しくは共同支配会

社等に係る国内最低課税額又は構成会社等の恒久的施設等に係る国内最低課税額若しくは共同支配会社等の恒久的施設等に係る国内最低課税額の計算の基礎となる一定の事項

- ③ その他参考となるべき事項

(注) ただし、各種の適用免除基準又は移行期間CbCRセーフ・ハーバーの適用がある場合には、上記の事項に代えて一定の事項のみの提供を求める簡素化措置が設けられています（法規68⑭、改正法規附則9③）。

(3) 各対象会計年度の国内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1項（除外会社等に関する特例）の規定
- ② 法人税法第82条の19第8項、第9項、第12項又は第13項（国内最低課税額）（これらの規定（同条第9項を除きます。）を同条第15項において準用する場合を含みます。③において同じです。）の規定
- ③ 法人税法第145条の6第2項又は第3項（国内最低課税額）の規定により同法第82条の19第8項、第9項、第12項又は第13項の規定に準じて計算する場合における同条第8項、第9項、第12項又は第13項の規定
- ④ 所得税法等の一部を改正する法律（令和7年法律第13号）附則第18条第1項（国内最低課税額の計算に関する経過措置）（同条第5項において準用する場合を含みます。）又は第3項（同条第6項において準用する場合を含みます。）の規定
- ⑤ 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(4)②において同じです。）の規定
- ⑥ 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(4)③におい

- て同じです。)の規定
- ⑦ 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(4)④において同じです。)の規定
- ⑧ 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(4)⑤において同じです。)の規定
- ⑨ 法人税法施行令第155条の24の2第1項(除外資本損益に係る個別計算所得等の金額の計算の特例)(同条第6項において準用する場合を含みます。下記(4)⑥において同じです。)の規定
- ⑩ 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(4)⑦において同じです。)の規定
- ⑪ 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(4)⑧において同じです。)の規定
- ⑫ 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
- ⑬ 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
- ⑭ 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(4)⑨において同じです。)の規定
- ⑮ 法人税法施行令第155条の61第2項(構成会社等に係る国内調整後対象租税額)(法人税法第145条の6第2項の規定により準じて計算する場合を含みます。)の規定
- ⑯ 法人税法施行令第155条の65第1項(不動産の譲渡に係る再計算グループ国内最低課税額の特例)(法人税法第145条の6第2項の規定により準じて計算する場合を含みます。)の規定
- ⑰ 法人税法施行令第155条の70第2項(共同支配会社等に係る国内調整後対象租税額)において準用する同令第155条の61第2項(法人税法第145条の6第3項の規定により準じて計算する場合を含みます。)の規定
- ⑱ 法人税法施行令第155条の73第2項(共同支配会社等に係る再計算グループ国内最低課税額)において準用する同令第155条の65第1項(法人税法第145条の6第3項の規定により準じて計算する場合を含みます。)の規定
- ⑲ 法人税法施行令第155条の79第1項(収入金額等に関する適用免除基準)において準用する同令第155条の55第3項(収入金額等に関する適用免除基準)(法人税法第145条の6第2項の規定により準じて計算する場合を含みます。)の規定
- ⑳ 法人税法施行令第155条の79第2項において準用する同令第155条の55第5項及び第6項(法人税法第145条の6第2項の規定によりこれらの規定に準じて計算する場合を含みます。)の規定
- ㉑ 法人税法施行規則第38条の28第20項、第21項又は第23項(調整後対象租税額の計算)の規定
- ㉒ 法人税法施行規則第38条の64第1項(国内みなし繰延税金資産相当額がある場合における国内グループ調整後対象租税額等の計算の特例)(法人税法第145条の6第2項の規定により準じて計算する場合を含みます。下記(4)⑪において同じです。)の規定
- ㉓ 法人税法施行規則第38条の64第8項におい

て準用する同条第1項（法人税法第145条の6第3項の規定により準じて計算する場合があります。下記(4)⑫において同じです。）の規定

(4) 各対象会計年度の国内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2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24の2第1項の規定
- ⑦ 法人税法施行令第155条の26第1項の規定
- ⑧ 法人税法施行令第155条の27第1項の規定
- ⑨ 法人税法施行令第155条の31第1項の規定
- ⑩ 法人税法施行規則第38条の28第21項又は第23項の規定
- ⑪ 法人税法施行規則第38条の64第1項の規定
- ⑫ 法人税法施行規則第38条の64第8項において準用する同条第1項の規定

(二) グループ国内最低課税額報告事項等を提供すべき法人が複数ある場合の特例

グループ国内最低課税額報告事項等を提供しなければならないこととされる法人が複数ある場合において、そのグループ国内最低課税額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、その法人のうちいずれかの法人がこれらの法人を代表してグループ国内最低課税額報告事項等を提供する法人の名称そ

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、そのグループ国内最低課税額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、そのグループ国内最低課税額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グループ国内最低課税額報告事項等については、その提供義務のある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）「代表してグループ国内最低課税額報告事項等を提供する法人の名称その他の事項」とは、グループ国内最低課税額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ったらならばグループ国内最低課税額報告事項等の提供を要しないこととされる法人に関する次の事項とされています（法規68⑩⑰）。

- 1 これらの法人のうち内国法人については、その内国法人の内国法人届出事項（内国法人の名称、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内国法人にあつては、名称及び納税地並びに代表者の氏名）をいいます。下記(五)（注1）において同じです。）
- 2 これらの法人のうち外国法人については、その外国法人の外国法人届出事項（外国法人の名称、納税地、本店又は主たる事務所の所在地及び法人番号並びに恒久的施設等（その所在地が我が国であるものに限ります。2において同じです。）を通じて行う事業の経営の責任者の氏名（法人番号を有しない外国法人にあつては、名称、納税地及び本店又は主たる事務所の所在地並びに恒久的施設等を通じて行う事業の経営の責任者の氏名）をいいます。下記(五)（注1）において同じです。）

グループ国内最低課税額報告事項等の提供制度

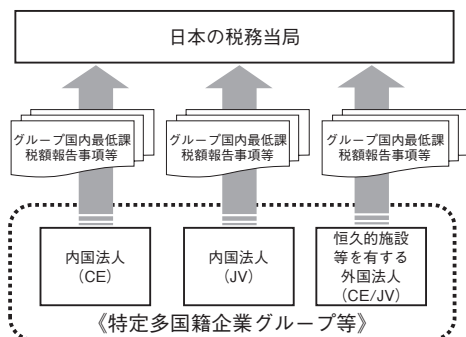
【構成会社等又は共同支配会社等による提供】

- グループ国内最低課税額報告対象法人（注）は、グループ国内最低課税額報告事項等を、各対象会計年度終了の日の翌日から1年3ヵ月以内（一定の場合には1年6ヵ月以内）に、e-Taxにより所轄税務署長に提供しなければならない。
 （注） 構成会社等・共同支配会社等である内国法人、構成会社等・共同支配会社等であった内国法人（国内最低課税額を有するものに限る。）又は我が国に恒久的施設等を有する構成会社等・共同支配会社等である外国法人、我が国に恒久的施設等を有する構成会社等・共同支配会社等であった外国法人（国内最低課税額を有するものに限る。）

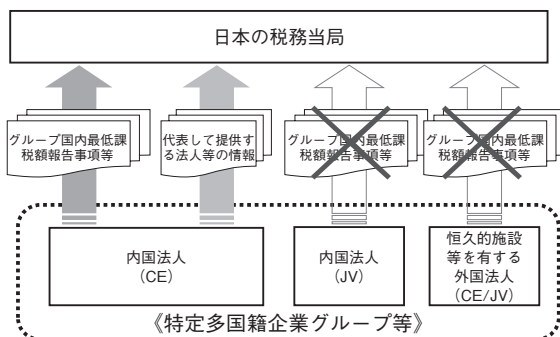
【提供義務者が複数ある場合の特例】

- グループ国内最低課税額報告事項等の提供義務のある法人が複数ある場合において、これらの法人のうちいずれか一の法人が、グループ国内最低課税額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、グループ国内最低課税額報告事項等を提供する必要はない。

【構成会社等又は共同支配会社等による提供（e-Tax）】



【提供義務者が複数ある場合の特例（e-Tax）】



（三）グループ国内最低課税額報告事項等の提供義務の免除

上記(一)によりグループ国内最低課税額報告事項等を提供しなければならないこととされる法人であっても、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。（三）及び(四)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グループ国内最低課税額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、そのグループ国内最低課税額報告事項等の提供を要しないこととされました（法第150の3⑥）。

（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グループ国際最低課税額等報告事項等に相当する事項及びグループ国内最低課税額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グループ国内最低課税額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1及び2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214⑥）。

- 1 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グループ国内最低課税額報告事項等に相当する事項の提供がある場合
- 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

（注）「適格当局間合意」とは、グループ国際最低課税額等報告事項等及びグループ国内最低課税額報告事項等又はこれらに相当する情報を

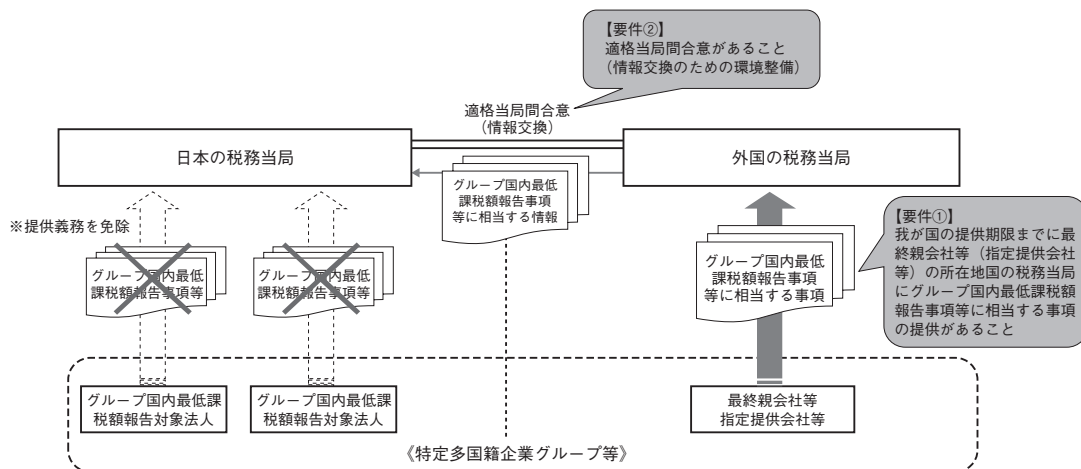
相互に提供するための財務大臣と我が国以外の国又は地域の権限ある当局との間のグループ国内最低課税額等報告事項等及びグループ国内最低課税額報告事項等又はこれらに相当する情報の提供時期、提供方法その他の細目に関する合意であって、対象となる各対象会計年度終了の日の翌日から1年3月を経過する日において現に効力を有するものをいいます。

なお、特定多国籍企業グループ等に係る報告事項等の提供期限が下記(六)の特例によって延長される対象会計年度にあつては、上記1の「1年3月以内」及び上記2(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214⑦)。

グループ国内最低課税額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、グループ国内最低課税額報告対象法人のグループ国内最低課税額報告事項等の提供義務は免除される。

- ① 各対象会計年度終了の日の翌日から1年3ヵ月以内(一定の場合には1年6ヵ月以内)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。以下同じ。)の所在地国の税務当局にその各対象会計年度に係るグループ国内最低課税額報告事項等に相当する事項の提供がある場合
- ② 財務大臣と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



(四) 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グループ国内最低課税額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(三)によりグループ国内最低課税額報告事項等の提供を要しないこととされるグループ国内最低課税額報告対象法人は、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

グループ国内最低課税額報告対象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150の3⑦)。

(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つては、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68⑱)。

(五) 最終親会社等届出事項を提供すべき法人が複数ある場合の特例

上記(四)のとおり、グループ国内最低課税額報告事項等の提供を要しないこととされる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、その法人のうちいずれか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3⑧)。

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法人のう

ちいずれかの法人のみが提供すれば足りることになります。

(注1) 「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に関する次の事項とされています(法規68⑨)。

- 1 これらの法人のうち内国法人については、その内国法人の内国法人届出事項
- 2 これらの法人のうち外国法人については、その外国法人の外国法人届出事項

(注2) 最終親会社等届出事項は、法人税法第150条の3第3項の規定によりグループ国際最低課税額等報告事項等の提供義務を免除されることとなるグループ国際最低課税額等報告対象法人も提供しなければならないこととされているため、グループ国内最低課税額報告対象法人又はグループ国際最低課税額等報告対象法人のいずれの法人が「代表して最終親会社等届出事項を提供する法人」であっても差し支えありません。

最終親会社等届出事項の提供

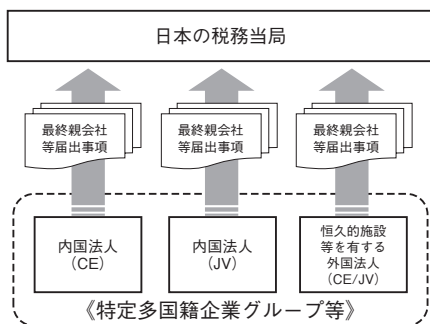
【構成会社等又は共同支配会社等による提供】

- 法人税法第150条の3第3項（グループ国際最低課税額等報告事項等の提供義務の免除）の規定によりグループ国際最低課税額等報告事項等の提供義務が免除されるグループ国際最低課税額等報告対象法人又は同条第6項（グループ国内最低課税額報告事項等の提供義務の免除）の規定によりグループ国内最低課税額報告事項等の提供義務が免除されるグループ国内最低課税額報告対象法人は、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ヵ月以内（一定の場合には1年6ヵ月以内）に、e-Taxにより所轄税務署長に提供しなければならない。

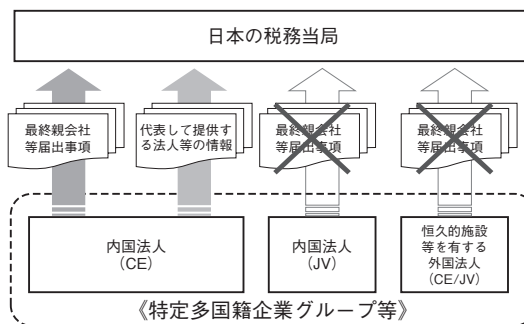
【提供義務者が複数ある場合の特例】

- 最終親会社等届出事項の提供義務のある法人が複数ある場合において、これらの法人のうちいずれかの法人が、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。

【構成会社等又は共同支配会社等による提供（e-Tax）】



【提供義務者が複数ある場合の特例（e-Tax）】



（六） 特定多国籍企業グループ等に係る報告事項等の提供期限の特例

特定多国籍企業グループ等に係る報告事項等として、グループ国際最低課税額等報告事項等（法150の3①）、グループ国内最低課税額報告事項等（法150の3④）及び最終親会社等届出事項（法150の3⑦）並びにこれらを提供すべき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（法150の3②⑤⑧）（六において「報告事項等」といいます。）がそれぞれ定められており、これらの報告事項等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、グループ国際最低課税額等報告対象法人又はグループ国内最低課税額報告対象法人が最初にグループ国際最低課税額等報告事項等、グループ国内最低課税額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。ただし、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法人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であった他の法人がグループ国際最低課税額等報告事項等、グループ国内最低課税額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は本特例の適用はありません（法150の3⑨）。

（七） 罰則

今般の改正において創設されたグループ国内最低課税額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。

- 1 正当な理由がなくグループ国内最低課税額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

年以下の拘禁刑又は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）。

- 2 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年以下の拘禁刑又は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）。

（八）適用関係

上記の改正は、令和8年4月1日以後に開始する対象会計年度に係るグループ国内最低課税額報告事項等について適用することとされています（改正法附則19①）。

三 各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税等の見直し

1 各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の見直し

（1）個別計算所得等の金額の計算

① 改正前の制度の概要

イ 概要

国別実効税率等を算出するために、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、次に掲げる会社等の区分に応じそれぞれ次に定めるものをいいます（法法82二十六、法令155の18①）。

（イ） 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（下記ロをご参照ください。）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、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はその適用後の金額とされています。以下同じです。）

（ロ） 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（下記ロをご参照ください。）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、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はその適用後の金額とされています。以下同じです。）

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

ロ 当期純損益金額

（イ） 概要

「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別されて規定されており、種々の調整を行うことにより決定されず（旧法令155の16）。

i 会社等の当期純損益金額

会社等の当期純損益金額は、具体的には、各対象会計年度に係る特定連結等財務諸表（構成会社等にあつては(i)に掲げる連結等財務諸表をいい、共同支配会社等にあつては(ii)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82二十六、旧法令155の16①一)。

(i) その構成会社等に係る最終親会社等の連結等財務諸表

(ii) 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。)(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(法令155の16②))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であって、特定連結等財務諸表の作成において必要とされる一定の会計処理が行われなかったものとしたならば算出されることとなる金額をいいます(法令155の16①一、法規38の13①②)。

ii 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。

(i) 恒久的施設等((ii)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

a 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。

a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)

b a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)

(ii) 法人税法第82条第6号ニの恒久的施設等 同号ニ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同号ニ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)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)を減算した金額(法令155の16①三)

(ロ) 独立企業間価格に基づく当期純損益金

額の調整

i 所在地国が異なる構成会社等の間の取引に対する独立企業間価格に基づく調整

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（資本等取引を除きます。（ロ）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（旧法令155の16③）。

(i) 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（i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（i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。i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。

(ii) 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。

(iii) 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つて、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。

ii 所在地国が同一の構成会社等の間の取引に対する独立企業間価格相当額に基づく調整

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。下記②イ(ロ)において同じです。）又は共同支配会社等（無国籍共同支配会社等を除きます。下記②イ(ロ)において同じです。）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。ii及び下記②イ(ロ)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（旧法令155の16④）。

(ハ) 導管会社等に係る当期純損益金額の特例

i 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。（ハ）及び下記②ロにおいて同じです。）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イ ii (i) a 又は b 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イ ii (i) a 又は b 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（旧法令155の16⑬）。

(i) 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（法令155の10②に規定する請求権割合をいいます。（ii）において同じです。）

(ii) 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）

a 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。（ii）及び下記②ロ(i)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）

b 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。b及び下記②ロ(i) 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。b及び下記②ロ(i) 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、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）

ii 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 ii において「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（法令155の16⑫又は⑬の適用がある場合には、その適用後の金額。ii 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（旧法令155の16⑭）。

(i) 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（旧法令155の16⑭一）。

a 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、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（法令155の10②に規定する権利をいいます。a 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 i の適用を受ける場合には、非関連構成員が直接又は上記 i (ii) a の他の会社等若しくは上記 i (ii) b 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。b 及び下記②ロ(ロ)において同じです。)

b 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）

(a) 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、b 及び下記②ロ

- (ロ)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)
- (b) 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。(b)及び下記②ロ(ロ)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。(b)及び下記②ロ(ロ)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)
- (ii) 上記(i)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計算することとされています(旧法令155の16⑭二)。
- ハ 個別計算所得等の金額の計算の特例
- (イ) 個別計算所得等の金額の計算の特例の趣旨
- 個別計算所得等の金額は、特例適用前

個別計算所得等の金額に対し、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（法令155の19～155の33）。

(ロ) 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

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、株式報酬費用について、財務会計上の費用ではなく、税務上の損金の額（法人税等に係る株式報酬費用額）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（法令155の23）。

(ハ) 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

i 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（一定の個別計算所得等の金額の計算の特例（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。（ハ）及び下記②ハにおいて同じです。）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（旧法令155の30①）。

(i) 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。

(ii) 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。

ii 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 i 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）。

(i) 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 i (i) 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。

- (ii) (i)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。

(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)。

② 改正の内容

イ 当期純損益金額の決定における独立企業間価格に基づく調整等の見直し

令和6年(2024年)6月にOECDにより公表された執行ガイダンス2において、当期純損益金額の決定における独立企業間価格に基づく調整等の詳細が明らかにされたことから、本執行ガイダンスに沿った改正が行われました。

- (イ) 所在地国が異なる構成会社等の間の取引に対する独立企業間価格に基づく調整の見直し

所在地国が異なる構成会社等の間の取引に対する独立企業間価格に基づく調整は、以下の取引に対して適用することとされました(法令155の16③)。

- i 異なる国又は地域を所在地国とする構成会社等の間の取引

- ii 異なる国又は地域を所在地国とする共同支配会社等及びその共同支配会社等に係る他の共同支配会社等の間の取引

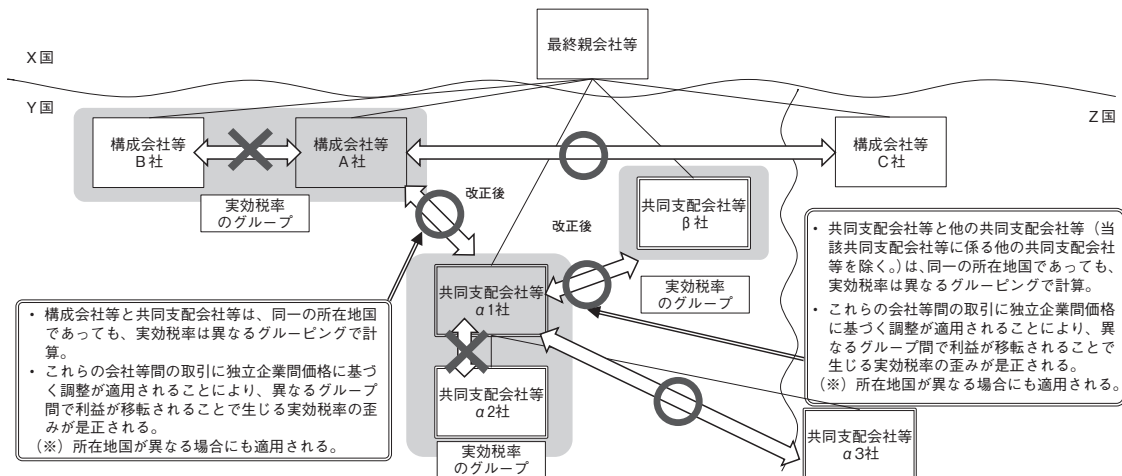
- iii 構成会社等及び共同支配会社等の間の取引

- iv 共同支配会社等及び他の共同支配会社等(その共同支配会社等に係る他の共同支配会社等を除きます。)の間の取引

改正前は、上記 i 及び ii の取引のみが本調整の対象とされていました。これは、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、その取引が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ることを踏まえ、本税制においても、このような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ためです。

しかし、本税制においては、構成会社等と共同支配会社等は、同一の所在地国であっても、その実効税率は異なるグルーピングで計算することとされています。そのため、上記 i 及び ii の取引に加え、iii 及び iv の取引が本調整の対象に加えられたことにより、実効税率の計算の異なるグループ間で利益が移転されることで生じ得る実効税率の歪みが是正されることとなります。

所在地国が異なる構成会社等間の取引に対する独立企業間価格に基づく調整の見直し



取引を行った者	取引の相手方	本規定適用の有無	
		改正前	改正後
構成会社等	所在地国が異なる他の構成会社等	有	有
構成会社等	所在地国が同一の他の構成会社等	無	無
構成会社等	共同支配会社等	無	有
共同支配会社等	所在地国が異なる当該共同支配会社等に係る他の共同支配会社等	有	有
共同支配会社等	所在地国が同一の当該共同支配会社等に係る他の共同支配会社等	無	無
共同支配会社等	他の共同支配会社等 (当該共同支配会社等に係る他の共同支配会社等を除く)	無	有
共同支配会社等	構成会社等	無	有

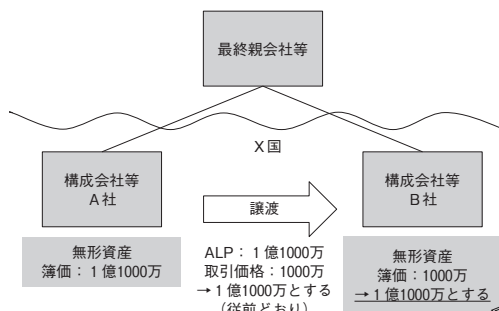
(ロ) 所在地国が同一の構成会社等間の取引に対する独立企業間価格相当額に基づく調整の見直し

改正前は、本調整は、資産を販売した側に対してのみ適用することとされてきました。その結果、同一の取引に関して、資産を販売した側と資産を購入した側とで、異なる取引価格に基づき本税制における計算を行うこととなっており、両者で不整合な状況となっていました。そのため、資産を購入した側の帳簿価額に対しても本調整を適用することとされました。

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、その対象会計年度以後の各対象会計年度に係るその構成会社等若しくは当該他の構成会社等又はその共同支配会社等若しくは当該他の共同支配会社等の税引後当期純損益金額又は恒久的施設等純損益金額を計算することとされました（法令155の16④）。

所在地国が同一の構成会社等間の取引に対する独立企業間価格相当額に基づく調整の見直し



【改正前】

所在地国が同一の構成会社等間の資産の売却に関して、その取引に関して損失が生じた場合に、その取引が独立企業間価格で行われたものとみなして税引後当期純損益金額等の計算を行う対象は、資産を売却した側だけであった。

【改正事項】

資産を購入した側も、本調整の対象とする。

- ・ 独立企業間価格相当額（ALP）で取引が行われていれば生じない損失が、取引価格を下げることによって発生。
- ・ そのため、ALPと異なる価格で取引が行われた場合には、ALPで取引が行われたものとみなして税引後当期純損益金額等の計算を行うことにより、過大な損失の発生を防ぐ。

ハ) 株式報酬費用額に係る個別計算所得等の金額の計算の特例の適用を受ける場合における当期純損益金額に係る調整

上記①ハロのとおり、株式報酬費用額に係る個別計算所得等の金額の計算の特例の適用を受ける場合には、株式報酬費用について、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とされています。

しかし、財務会計によっては、税務上は損金とされる株式報酬費用について、会計上は資産の帳簿価額に含まれる場合があります（注）。このような場合には、株式報酬費用について、会計ではなく、税務に依拠するという本特例の趣旨に沿って、その帳簿価額に株式報酬費用額が含まれないものとして、当期純損益金額を決定することとされました。

具体的には、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株式報酬費用額に係る個別計算所得等の金額の計算の特例の適用を受ける場合において、その特例における法人税等に係る株式報酬費用額に相当する金額が最終親会社等財務会計基準における資産の帳簿価額に含まれるときは、その資産の帳簿価額にその相当する金額が含まれないものとみ

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ました（法規38の15⑧）。

（注） 税務上は損金とされる株式報酬費用について会計上はその帳簿価額に含まれる場合がある資産の例として、令和6年（2024年）6月にOECDにより公表された執行ガイダンス2では、建物（building）が挙げられています。

ロ 導管会社等に係る当期純損益金額の特例の見直し

令和6年（2024年）6月にOECDにより公表された執行ガイダンス5において、導管会社等に係る当期純損益金額の特例の詳細が明らかにされたことから、本執行ガイダンスに沿った改正が行われました。

イ) 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の見直し

上記①ロハ) iのとおり、対象導管会社等の所有持分を非関連構成員が保有している場合には、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①ロイ) ii) i)

a又はbに定める金額（以下「税引後当期純損益金額等」といいます。）から、非関連構成員が直接又は間接に保有する請求権割合に対応する部分の金額を減額することとされています。これは、対象導管会社等の収入等が非関連構成員の収入等として取り扱われることにより非関連構成員が課税されたとしても、グループ外の者であるから、その租税は実効税率の計算に含まれないためです。

改正前、上記①ロ(ハ) i (ii)のとおり、非関連構成員が対象導管会社等に対する所有持分を間接に保有する場合には、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める場合に限り、本調整規定は適用することとされていました。

- i その対象導管会社等の所有持分を有する他の会社等に対する所有持分の全部又は一部を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
- ii その対象導管会社等と他の会社等との間に1又は2以上の介在会社等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

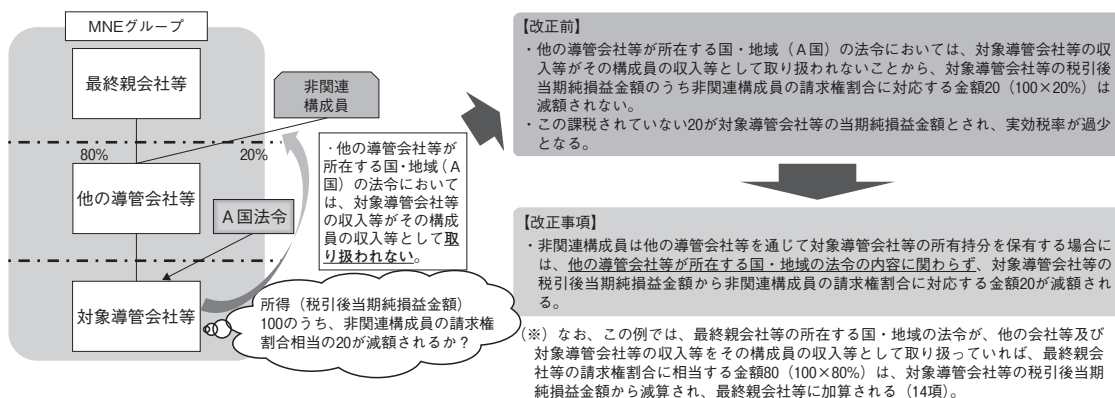
と、介在会社等の収入等がその所有持分を有する当該他の会社等の所在する国又は地域の租税に関する法令においてその構成員の収入等として取り扱われる場合

上記 i 又は ii に掲げる場合に応じそれぞれ上記 i 又は ii に定める場合に該当しない場合（例えば、上記 i に掲げる場合において、上記 i の対象導管会社等の収入等が上記 i の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ないとき）には、税引後当期純損益金額等のうち非関連構成員の請求権割合に相当する金額は対象導管会社等の当期純損益金額として残ることとなります。

この場合、グループ外の者が所有持分を保有することを原因として実効税率が過少となり得ることから、令和6年（2024年）6月にOECDにより公表された執行ガイダンス5.3において、非関連構成員が、他の導管会社等（最終親会社等又は共同支配親会社等を除きます。）の連鎖を通じて間接に対象導管会社等の所有持分を保有する場合には、他の導管会社等が所在する国又は地域の租税に関する法令の内容にかかわらず、その非関連構成員の請求権割合に対応する金額を対象導管会社等に係る税引後当期純損益金額等から減額することとされました。そのため、本執行ガイダンスに沿って、上記 i 又は ii に掲げる場合には、上記 i 又は ii に定める場合に該当するか否かにかかわらず、本調整規定が適用されることとされました（法令155の16⑬ニイロ）。

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の見直し

対象導管会社等の税引後当期純損益金額のうち、非関連構成員の持分割合に対応する部分の金額が減算される要件



(ロ) 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の見直し
 導管会社等の収入等は、その設立国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ため、一般的には、導管会社等の所得につき、その導管会社等自体に租税が課されることとなります。

そのため、本税制においては、上記①ロ(ハ) i の調整規定のほか、上記①ロ(ハ) ii のとおり、基本的に所得とその所得につき課された租税は同一の会社等に係る実効税率の計算で考慮されるべきであるという観点から、一定の場合、対象導管会社等の税引後当期純損益金額を減算し、その減算した金額を一定の構成員の税引後当期純損益金額に加算する調整規定が設けられています。

しかし、その構成員が導管会社等である場合もあり得ます。この場合には、その構成員が所在する国又は地域の租税に関する法令において対象導管会社の収入等がその構成員の収入等として取り扱われていたとしても、その導管会社等である構成員には租税が課されておらず、対象導管会社等の所得と対応する租税がな

いことが想定されます。そのため、令和6年（2024年）6月にOECDにより公表された執行ガイダンス5.2において、対象導管会社等の税引後当期純損益金額が配分される構成員の範囲から導管会社等を除外することとされました。

これに伴い、本執行ガイダンスに沿って、この対象導管会社等の税引後当期純損益金額が加算され得る構成員である「被分配会社等」とは、「対象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対象導管会社等に係る他の共同支配会社等（導管会社等（最終親会社等又は共同支配親会社等を除きます。）を除きます。）」をいうこととされました（以下同じです。法令155の16⁽¹⁴⁾）。すなわち、対象導管会社等の所有持分を有する構成員が導管会社等であり、その構成員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が導管会社等以外の会社等である場合には、対象導管会社等の税引後当期純損益金額が加算され得る会社等とは、その構成員ではなく、当該他の構成会社等又は共同支配会社等を指すこととなります。

また、改正前、上記①ロ(ハ) ii (i) b のとおり、被分配会社等が対象導管会社等に

対する所有持分を間接に保有する場合には、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める場合に限り、本調整規定は適用することとされてきました。

- i その対象導管会社等の所有持分を有する他の会社等に対する所有持分の全部又は一部をその被分配会社等有する場合 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
- ii その対象導管会社等と他の会社等との間に1又は2以上の介在会社等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
上記 i 又は ii に掲げる場合に応じそれぞれ上記 i 又は ii に定める場合に該当しない場合（例えば、上記 i に掲げる場合

において、上記 i の対象導管会社等の収入等が上記 i の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ないとき）には、税引後当期純損益金額のうち被分配会社等の請求権割合に相当する金額は、対象導管会社等から被分配会社等に配分されないこととなります。

すなわち、改正前は、対象導管会社等の直接の持分保有者（他の会社等）の所在する国又は地域の法令の規定の内容が本調整規定の適用要件の一つとされてきました。しかし、間接の持分保有者である被分配会社等が所在する国又は地域の法令が他の会社等及び対象導管会社等の収入等をこれらの構成員の収入等として取り扱っていれば、対象導管会社等の収入等は、他の会社等を経由して、被分配会社等の収入等とされることとなります。これは、他の会社等が所在する国又は地域の法令の規定の内容を本調整規定の適用を受けるための要件として考慮する必然性が必ずしもあるわけではありません。

そのため、本執行ガイダンスにおいて、被分配会社等が所在する国又は地域の租税に関する法令が、他の会社等及び対象導管会社等の収入等をこれらの会社等の構成員の収入等として取り扱ってれば、本特例を適用することとされました。そのため、本執行ガイダンスに沿った改正が行われました。

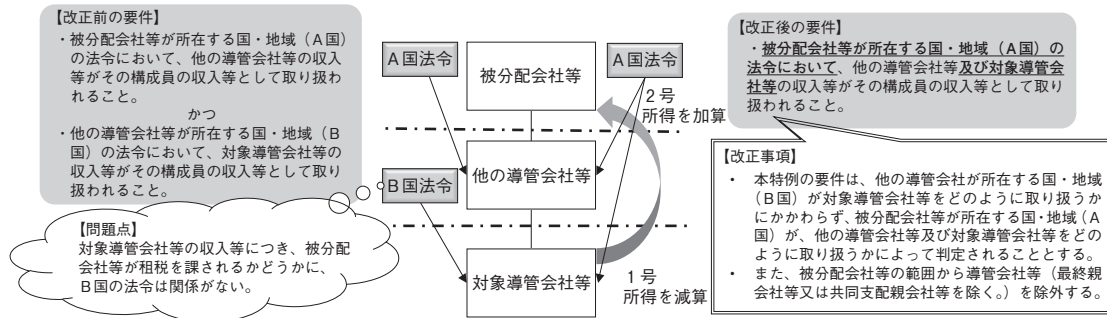
具体的には、上記 i に掲げる場合には「その対象導管会社等の収入等がその被分配会社等の所在する国又は地域の租税に関する法令においてその対象導管会社等の構成員の収入等として取り扱われ、かつ、当該他の会社等の収入等が当該法令においてその構成員の収入等として取り扱われる場合」に、上記 ii に掲げる場合には「その対象導管会社等の収入等が

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対象導管会社等の構成員の収入等と、介在会社等の収入等が当該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

が当該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、本調整規定は適用することとされました（法令155の16⑭一口(1)(2)）。

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の見直し

【対象導管会社等の税引後当期純損益金額が減算され、その減算された金額が被分配会社等に加算される要件】



ハ 恒久的施設等を有する構成会社等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例の見直し

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においては、上記①ハ(ハ) i (i)のとおり、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、そ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部分の金額を減算することとされています。その減算する金額は、GloBEルールでは「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る範囲に限る。」とされていますが、その計算方法の詳細（例えば、恒久的施設等が複数ある場合の取扱い）について明らかにされていませんでした。

令和6年（2024年）6月にOECDにより公表された執行ガイダンス3.2において、その計算方法が明らかにされたため、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、本執

行ガイダンスに沿って、改正が行われました。

具体的には、恒久的施設等を有する構成会社等の所在地国の租税に関する法令において、その恒久的施設等に帰せられる所得についてその構成会社等の所得として法人税又は法人税に相当する税を課することとされている場合において、その恒久的施設等の各対象会計年度に係る特例適用前個別計算所得等の金額が零を下回るときは、その構成会社等及びその恒久的施設等のその対象会計年度に係る構成会社等個別計算所得等の金額の計算については、次によることとされました（法令155の30①、法規38の23の2）。

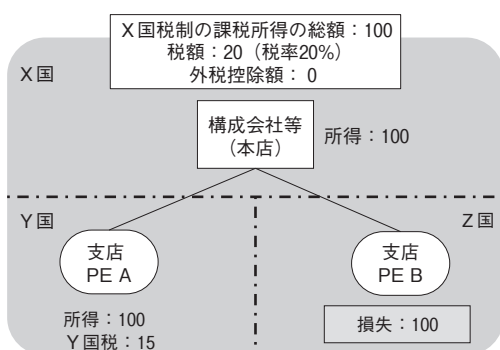
(イ) その恒久的施設等のその特例適用前個別計算所得等の金額が零を下回る部分の金額のうち、その構成会社等の所在地国の租税に関する法令の規定によりその恒久的施設等に帰せられる損失の金額のうちその構成会社等のその対象会計年度に係る所得（その源泉がその所在地国にあるものに限り。）の金額から減算さ

れる金額に相当する金額としてその法令の規定を勘案して合理的な方法により計算した金額をその構成会社等のその対象会計年度に係る特例適用前個別計算所得等の金額から減算する。

- (ロ) 上記(イ)により減算された金額をその恒久的施設等のその対象会計年度に係る特例適用前個別計算所得等の金額に加算する。
- 例えば、複数の恒久的施設等を有する構

成会社等の所在地国の租税に関する法令において、外国税額控除が認められる金額の範囲を決定する際の国外所得金額が、一方の恒久的施設等の所得の金額から他方の恒久的施設等の損失の金額を控除することにより計算される場合には、上記(イ)の合理的な方法により計算した金額は、他方の恒久的施設等の損失の金額が一方の恒久的施設等の所得の金額を超える場合におけるその超える金額になると考えられます。

恒久的施設等を有する構成会社等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例の見直し



【事例】

- ▶ 全世界所得課税を採用しているX国(税率20%)を所在地国とする構成会社等(本店)は、Y国及びZ国にそれぞれPE A及びPE Bを有している。
- ▶ 本店のX国内の所得は100、PE Aは所得100、PE Bは損失100であり、その結果X国における課税所得の総額は100(100+100-100)となり、税額が20とされた。
- ▶ なお、X国の外税控除の控除限度額計算における国外所得金額が0(100-100)であるため、外税控除の適用はない。
※控除限度額は、「外税控除前の税額 × (国外所得金額/全世界所得)」で計算

【本税制における計算：改正前】

- ▶ PE Bの損失100が本店に配分され、本店の特例適用前個別計算所得等の金額が0とされる。

【本税制における計算：改正後】

- ▶ PE Bの損失100は本店に配分されず、本店の特例適用前個別計算所得等の金額が100とされる。

(2) 調整後対象租税額の計算

① 改正前の制度の概要

イ 概要

国別実効税率等を算出するために、構成会社等又は共同支配会社等の調整後対象租税額を算出する必要があります。

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。

ロ 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)。

(イ) 当期対象租税額

- (ロ) 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。)(旧法規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)。

- (ハ) 特定連結等財務諸表の作成の基礎となる個別財務諸表(純資産の項目又はその

他の包括利益の項目に限ります。)に記載された対象租税の額(その対象租税の額の基礎とされた金額が個別計算所得等の金額に含まれる場合に限ります。)(旧法規38の28⑦)

ハ 当期対象租税額

上記ロ(イ)の当期対象租税額とは、構成会社等又は共同支配会社等の各対象会計年度に係る(イ)の金額に(ロ)の金額を加算した金額から(ハ)の金額を減算した金額をいいます(旧法令155の35②)。

(イ) 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

(ロ) 次に掲げる金額の合計額

i 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

ii 過去対象会計年度における(ハ)iii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(イ)及びiに掲げる金額を除きます。)

iii (イ)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(注1)又は適格適用者変更税額控除額(注2)

(注1) 「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(法令155の18②十二)。

(注2) 「適格適用者変更税額控除額」とは、国又は地域の租税に関する法令において、税額控除を受けることができる者と他の者との間の

取引に基づき、その税額控除を受けることができる者がその税額控除を受けることができる金額の全部又は一部につきその適用を受けることができないこととなることにより、その適用を受けることができないこととなる金額に相当する額につき当該他の者が税額控除を受けることが認められる一定の税額控除の額をいいます(法令155の18②十二、法規38の16⑩～⑫)。

iv 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。)

v 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。)

(ハ) 次に掲げる金額の合計額

i (イ)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(iiからvまでの金額を除きます。)

ii (イ)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及び適格適用者変更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一定のものに限ります。)

iii (イ)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(旧法規38の28⑩)

iv (i)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(iiiに掲げる金額を除きます。)

v (i)の金額のうち、個別計算所得等の金額の計算につき法令第155条の41第1項又は第155条の44第4項(不動産売却益の5年均等特例)の規定の適用を受ける金額(会社等別利益額)に対応する部分の金額(旧法規38の28⑪)。

二 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。

上記ハ(i)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をいいます(旧法令155の35③)。

(イ) 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 i の金額から ii の金額を控除した残額(旧法令155の35③一、旧法規38の29①)

i 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。ニにおいて同じです。)(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(所得税法第95条(外国税額控除)若しくは法人税法第69条(外国税額の控除)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

ii i 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 i 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

(ロ) 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(1)①ロ(ハ)及び②ロをご参照ください。)により被分配会社等としてその特例の対象導管会社等の税引後当期純損益金額の配分を受ける場合 そ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(1)①ロ(ハ)ii (i)の合計割合を乗じて計算した金額(旧法令155の35③二、旧法規38の29②)

(ハ) 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(注)により適用株主等としてその特例の対象各種投資会社等の税引後当期純損益金額の配分を受ける場合 そ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その特例の合計割合(法令155の17①一(法令155の17⑦において準用する場合を含みます。))を乗じて計算した金額(旧法令155の35③三、旧法規38の29③)

(注)「各種投資会社等に係る当期純損益金額の特例」とは、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、特定多国籍企業グループ等の選択により、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特例をいいます（法令155の17）。

(二) 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（(二)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（旧法令155の35③四、旧法規38の29④）

- i 受動的所得の金額以外の所得の金額
 - (i)に掲げる金額から(ii)に掲げる金額を控除した残額に(iii)に掲げる割合を乗じて計算した金額
 - (i) 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

- (ii) 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(i)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
- (iii) その構成会社等又は共同支配会社等に係る受動的所得の金額以外の所得の金額がその構成会社等又は共同支配会社等に係る受動的所得の金額以外の所得の金額及び受動的所得の金額の合計額のうち占める割合
- ii 受動的所得の金額 (i)に掲げる金額から(ii)に掲げる金額を控除した残額に(iii)に掲げる割合を乗じて計算した金額（その金額が(iv)に掲げる金額を超える場合には、(iv)に掲げる金額）
 - (i) i (i)に掲げる金額
 - (ii) i (ii)に掲げる金額
 - (iii) その構成会社等又は共同支配会社等に係る受動的所得の金額がその構成会社等又は共同支配会社等に係る受動的所得の金額及び受動的所得の金額以外の所得の金額の合計額のうち占める割合
 - (iv) 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(旧法規38の29⑤)。

- a 支払を受ける利子(これに相当するものを含みます。)の額
- b 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
- c 支払を受ける資産の貸付けによる対価の額
- d 支払を受ける使用料の額
- e 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
- f aからe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(aからe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ii(i)に掲げる金額から上記ii(ii)に掲げる金額を控除した残額に上記ii(iii)に掲げる割合を乗じて計算した金額が上記ii(iv)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(旧法規38の29⑥)。

(ホ) 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(ホ)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(旧法令155の35③五、旧法規38の29⑦)

- i 受動的所得の金額以外の所得の金額
 - (i)に掲げる金額から(ii)に掲げる金額を控除した残額に(iii)に掲げる割合を乗じて計算した金額
 - (i) 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
 - (ii) 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(i)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

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

ii 受動的所得の金額 (i)に掲げる金額から(ii)に掲げる金額を控除した残額に(iii)に掲げる割合を乗じて計算した金額(その金額が(iv)に掲げる金額を超える場合には、(iv)に掲げる金額)

(i) i (i)に掲げる金額

(ii) i (ii)に掲げる金額

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

(iv) 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。

a 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。

b 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(=)(注1) a から f 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(旧法規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 ii (i) に掲げる金額から上記 ii (ii) に掲げる金額を控除した残額に上記 ii (iii) に掲げる割合を乗じて計算した金額が上記 ii (iv) 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(旧法規38の29⑨)。

(ハ) 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(ハ)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(旧法令155の35③六、旧法規38の29⑩)

(ト) 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（上記(1)①ハ(ハ) i をご参照ください。旧法令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（上記(1)①ハ(ハ) ii をご参照ください。旧法令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（一定の個別計算所得等の金額の計算の特例（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

(チ) 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—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

ホ 繰延対象租税額

(イ) 概要

上記ロ(ロ)の「繰延対象租税額」は、具体的には、i の金額に ii の金額を加算した金額から iii の金額を減算した金額をいいます（旧法規38の28③）。

i 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。）

(i) 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。

(ii) 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ができます。

(iii) 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。

(iv) 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。

(v) 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。

- (vi) 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。
- (vii) その当期純損益金額に係る繰延税金資産のうち、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。
- (viii) 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、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。
- (ix) その当期純損益金額に係る繰延税金資産のうち、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。)その他その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。

(注1) 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1)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。以下同じです。)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(同法第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の租税に関する法令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（旧法規38の28⑤）。

（注2） 上記(i)から(ix)までの調整のほか、移行対象会計年度前に計上された繰延税金資産又は繰延税金負債に係る調整規定が措置されています（旧法規38の28③一）。

ii 次に掲げる金額

(i) 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iii(iii)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

(ii) 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(ロ)をご参照ください。）」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

(iii) 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

a 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(3)

①（注1）(ハ) iをご参照ください。）の計算において減算された取戻繰延税金負債（下記(3)①ニをご参照ください。下記bにおいて同じです。）

b 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(3)①

（注1）(ハ) iをご参照ください。）

の計算において減算された取戻繰延税金負債

(iv) 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）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

iii 次に掲げる金額

(i) 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すれば計上されることとなる繰延税金資産に相当する金額

(ii) 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

- (iii) 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。）に相当する金額

- a 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
- b 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
- c 研究開発費の額その他これに相当する費用の額
- d 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
- e 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

- f 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
 - g 保険会社等（会社等であつて、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
 - (a) 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
 - (b) 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
 - h 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
 - i a から h 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
- (iv) 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、(ロ)において同じです。）のうち、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。）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。（(ロ)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（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（上記一3(1)②をご参照ください。）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（旧法規38の28④）。

(ハ) 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繰延対象租税額

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、(イ)において同じです。）の計算については、上記(イ) i（(iii)から(v)まで、(vi)及び(vii)に係る部分に限ります。）、ii並びにiii(ii)及び(iii)の取扱い並びに上記(ロ)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、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（旧法規38の28⑥）。

② 改正の内容

イ 被配分当期対象租税額の見直し

(イ) 配分元となる対象租税の額等の見直し
上記①ハのとおり、当期対象租税額は、当期法人税等の額を基礎として、一定の加算調整（上記①ハ(ロ)の加算調整をいいます。（(イ)において同じです。））と減算調整（上記①ハ(ハ)の減算調整をいいます。（(イ)において同じです。））を行うことにより算出されます。

この加算調整又は減算調整は適切な実効税率を算出するために行うものであり、例えば、財務会計上、対象租税の額から税額控除の額が控除されていない場合には、その控除された金額を減算する調整を行うこととされています（上記①ハ(ハ) iiをご参照ください。）。

他方、被配分当期対象租税額として恒久的施設等その他の構成会社等又は共同支配会社等に対する配分元となる対象租税の額については、上記①ニのとおり、改正前は、この加算調整及び減算調整がされていない「当期純損益金額に係る対象租税の額」とされていました。

しかし、適切な実効税率の計算のための加算調整及び減算調整を行うべきという趣旨は、このような配分元となる対象租税の額についても同様と考えられることから、令和6年（2024年）6月にOECDにより公表された執行ガイダンス3.1において、配分元となる対象租税の額についても、一定の加算調整及び減算調整を行うこととされました。そのため、本執行ガイダンスに沿った改正が行われました。

具体的には、この配分元となる対象租税の額を「配分可能当期対象租税額」と

した上で、配分可能当期対象租税額とは、構成会社等又は共同支配会社等の当期対象租税額（当期法人税等の額に係る部分に限ります。）にその当期対象租税額に係る上記①ハハ i に掲げる金額を加算した金額をいうこととされました（法令155の35③一～六）。

（注） 上記①ハハ i の減算調整は、実効税率の計算において所得と税とを対応させるという趣旨から、個別計算所得等の金額以外の金額に係る税を調整後対象租税額から除外する調整を指します。例えば、外国子会社合算税制等により外国関係会社等の所得につき親会社等に課された租税は、その外国関係会社等の所得は親会社等の個別計算所得等の金額には含まれないことから、親会社等の当期対象租税額からは除外することとされています。しかし、被配分当期対象租税額は、配分元の構成会社等又は共同支配会社等の個別計算所得等の金額には対応しない租税であっても、他の構成会社等又は共同支配会社等の個別計算所得等の金額に対応する一定のものを当該他の構成会社等又は共同支配会社等に配分することをその趣旨としています。仮に、このような税が、配分先となり得る他の構成会社等又は共同支配会社等ではなく、配分元の構成会社等又は共同支配会社等の個別計算所得等の金額に対応しないことを理由として配分可能当期対象租税額から除外されるならば、その趣旨に反することとなります。そのため、配分可能当期対象租税額の計算においては、本減算調整を行わず、足し戻す調整を行うこととされています。ただし、配分可能当期対象租税額のうち配分先の他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が当該他の構

成会社等又は共同支配会社等の被配分当期対象租税額となりますが、この所得に係る部分の金額に当該他の構成会社等又は共同支配会社等の個別計算所得等の金額に含まれない収入等に係る部分の金額がある場合には、この金額を所得に係る部分の金額から減算します（法規38の29①～⑥）。

（ロ） 構成員型課税に係る被配分当期対象租税額の配分を受ける会社等の範囲の見直し

改正前は、上記①ニホ（注1） a のとおり、上記①ニホに定める被配分当期対象租税額（以下「構成員型課税に係る被配分当期対象租税額」といいます。）の配分を受けるためには、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が要件とされていたため、いわゆる無税国を所在地国とする会社等は、構成員型課税に係る被配分当期対象租税額の配分を受けることができないこととされていました。しかし、いわゆる無税国を所在地国とする会社等であっても、その会社等の所得につきその構成員がその構成員の所在地国の租税に関する法令により税を課されることはあり得ます。そのため、OECDにより令和6年（2024年）6月に公表された執行ガイダンス5.5において、いわゆる無税国を所在地国とする会社等についても構成員型課税に係る被配分当期対象租税額の配分を受けることができることとされました。

また、改正前は、導管会社等は、構成員型課税に係る被配分当期対象租税額の配分を受けることができないこととされていました。これは、導管会社等に係る当期純損益金額の特例により、導管会社等がその被分配会社等が所在する国又は地域の租税に関する法令において構成員

型課税の対象とされている場合には、導管会社等の税引後当期純損益金額を被分配会社等に配分することによって、実効税率の計算における所得と税とを対応させることとしているためです。

しかし、導管会社等であっても、その被分配会社等が所在する国又は地域の租税に関する法令において構成員型課税の対象とされていない場合には、その税引後当期純損益金額は被分配会社等に配分されません。この場合において、その被分配会社等を通じて間接にその導管会社等の持分を有する他の構成会社等又は共同支配会社等がその導管会社等の所得につきその所在する国又は地域で構成員型課税により課税されることがあり得ます。そのため、本執行ガイダンス5.6において、このような一定の導管会社等について、構成員型課税に係る被分配当期対象租税額の配分を受けることができることとされました。

(注) 導管会社等が、その被分配会社等が所在する国又は地域の租税に関する法令において構成員型課税の対象とされている場合には、従前どおり、構成員型課税に係る被分配当期対象租税額の配分を受けることはできません。

上記の執行ガイダンスに沿って、構成員型課税に係る被分配当期対象租税額の配分を受ける会社等の要件について改正が行われました。

具体的には、構成会社等又は共同支配会社等が次に掲げる会社等のいずれかに該当する場合におけ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（当該他の構成会社等又

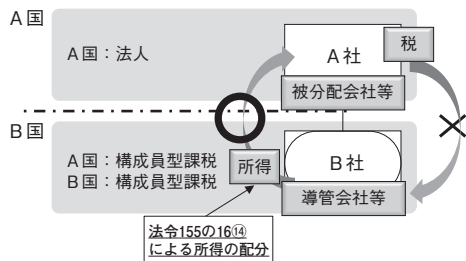
は共同支配会社等が導管会社等に係る当期純損益金額の特例（上記(1)①ロ(イ)及び②ロをご参照ください。）により対象導管会社等の税引後当期純損益金額が配分される場合（その構成会社等又は共同支配会社等がその対象導管会社等に該当する場合に限ります。）又は各種投資会社等に係る当期純損益金額の特例により各種投資会社等の税引後当期純損益金額が配分される場合（その構成会社等又は共同支配会社等がその対象各種投資会社等に該当する場合に限ります。）における当該他の構成会社等又は共同支配会社等を除きます。（ロ)において「対象会社等」といいます。）の配分可能当期対象租税額のうちその対象会社等の益金の額に算入された金額に対応する部分の金額（下記(=) vをご参照ください。）について、構成員型課税に係る被分配当期対象租税額として、その構成会社等又は共同支配会社等に配分することとされました（法令155の35③五）。

i 導管会社等以外の会社等で次に掲げる要件の全て（その所在地国（我が国を除きます。）に法人税に相当する税が存在しない場合にあっては、(ii)に掲げる要件）を満たすもの

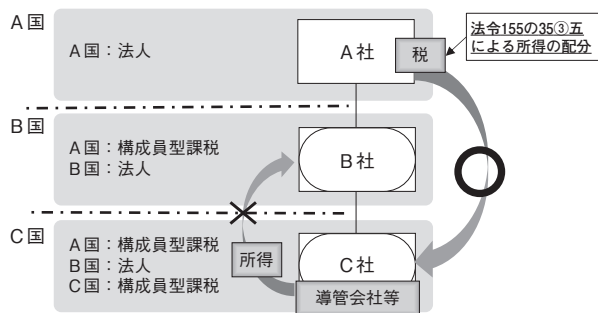
- (i) 会社等の所在地国の租税に関する法令において法人税又は法人税に相当する税を課することとされること。
- (ii) 会社等に対する所有持分を直接又は間接に有する他の会社等の所在する国又は地域の租税に関する法令においてその会社等の収入等の全部又は一部が当該他の会社等の収入等として取り扱われること。

ii 導管会社等

【事例1：配分の対象外とされる構成員課税による租税
(法令155の35③五括弧書)】



【事例2：新たに配分の対象とされた構成員課税による租税
(法令155の35③五口)】



【事例】

- ・ 導管会社等B社の直接の持分保有者A社の所在するA国でB社は構成員型課税の対象とされるため、法令155の16④による所得の配分が行われる。
- ・ そのため、A社がB社の所得につき支払った租税は、A社からB社に配分されない。

【事例】

- ・ 導管会社等C社の直接の持分保有者B社の所在するB国で、C社は構成員型課税の対象とされないため、法令155の16④による所得の配分は行われない。
- ・ しかし、間接の持分保有者A社の所在するA国では、B社及びC社が構成員型課税の対象とされるため、C社の所得につきA社が租税を支払っている。
- ・ そのため、A社がC社の所得につき支払った租税は、A社からC社に配分される。

(ハ) 対象導管会社等の親会社等が外国子会社合算税制等の適用を受ける場合における被分配会社等に係る被配分当期対象租税額等の見直し

上記①ニ(ロ)のとおり、被分配会社等に該当する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により対象導管会社等の税引後当期純損益金額の配分を受ける場合には、上記①ニ(ロ)に掲げる場合における被配分当期対象租税額（以下「被分配会社等に係る被配分当期対象租税額」といいます。）の配分を受けることができることとされています。

この場合において、被分配会社等の持分を保有する他の構成会社等又は共同支配会社等が外国子会社合算税制等によりその配分元である対象導管会社等の所得につき租税を課されており、その対象導管会社等が上記①ニ(ニ)に定める被配分当期対象租税額（以下「外国子会社合算税制等に係る被配分当期対象租税額」といいます。）の配分を受けている場合も想定されます。しかし、改正前は、この外国子会社合算税制等に係る被配分当期対

象租税額を、さらにその被分配会社等に配分することとはされていませんでした。

令和6年（2024年）6月にOECDにより公表された執行ガイダンス5.4において、このような対象導管会社等に配分された外国子会社合算税制等に係る被配分当期対象租税額は、被分配会社等に係る被配分当期対象租税額の配分元の税に含まれることとされ、さらにその被分配会社等に配分することとされました。そのため、本執行ガイダンスに沿って、被分配会社等に係る被配分当期対象租税額の配分元の税である配分可能当期対象租税額に、対象導管会社等に配分された外国子会社合算税制等に係る被配分当期対象租税額を加える改正が行われました（法令155の35③二）。

(注) 上記①ニ(ハ)に掲げる場合における被配分当期対象租税額（以下「適用株主等に係る被配分当期対象租税額」といいます。）についても、同様に、適用株主等に係る被配分当期対象租税額の配分元の税である配分可能当期対象租税額に、対象各種投資会社等に配分された外国子会社合算税制等に係る被配分

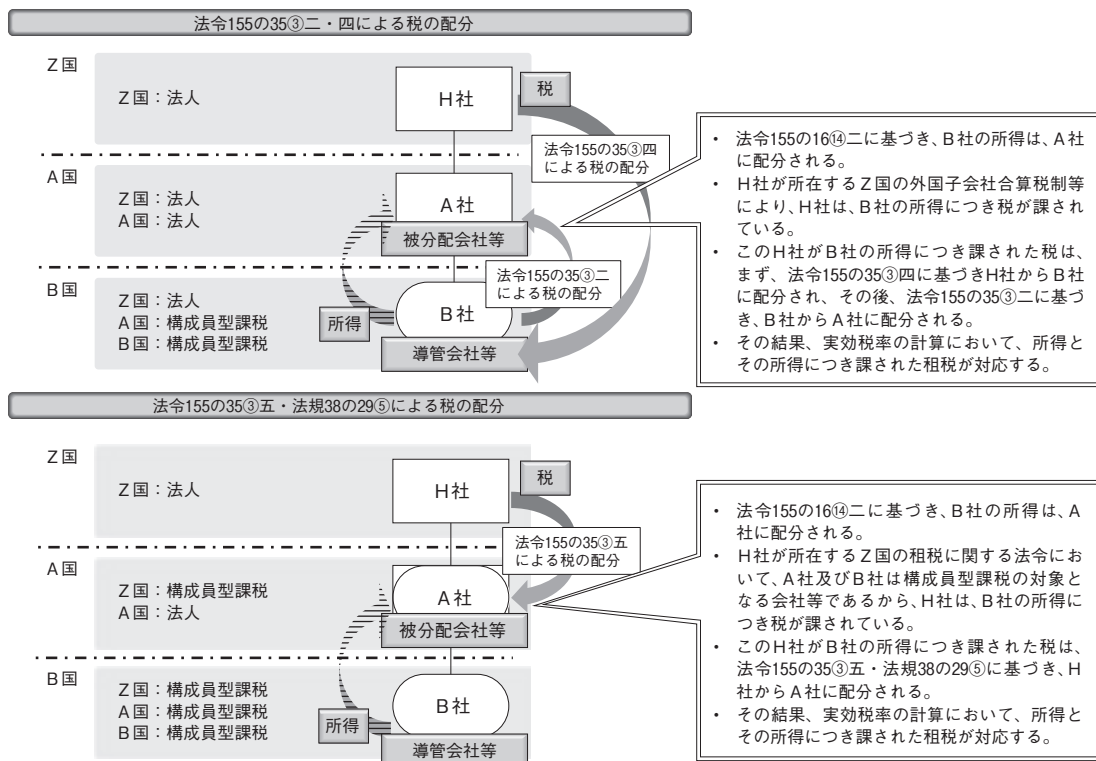
当期対象租税額を加えることとされています（法令155の35③三）。

また、導管会社等に係る当期純損益金額の特例における被分配会社等の持分を保有する他の構成会社等又は共同支配会社等が対象導管会社等の所得につき租税が課される場合は、上記の外国子会社合算税制等による場合だけではなく、構成員型課税による場合も想定されます。そのため、本執行ガイダンス5.2において、このような被分配会社等の持分を保有する他の構成会社等又は共同支配会社等が対象導管会社等の所得につき課された租税は、導管会社等に係る当期純損益金額の特例により、その対象導管会社等の税引後当期純損益金額が配分される被分配会社等に配分することとされたことから、本執行ガイダンスに沿って、改正が行われました。

具体的には、構成会社等又は共同支配会社等（上記(ロ) i 又は ii に掲げる会社等のいずれかに該当するものに限ります。）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（上記(ロ)の対象会社等に該当するものに限ります。(ハ)において「構成員等」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（その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により対象導管会社等の税引後当期純損益金額が配分される場合におけるその対象導管会社等の所得の金額のうちその特例により加算される金額に係る部分の金額及びその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により対象各種投資会社等の税引後当期純損益金額が配分される場合におけるその対象各種投資会社等の所得の金額のうちその特例により加算される金額に係る部分の金額を含みます。）の金額に係る一定の税について、構成員型課税に係る被分配当期対象租税額として配分することとされました（法規38の29⑤）。

これらの改正により、外国子会社合算税制等又は構成員型課税により対象導管会社等の所得につき課された租税は、その対象導管会社等の税引後当期純損益金額が配分される被分配会社等に配分されることとなり、実効税率の計算において、所得とその所得につき課された租税が対応することとなります。



(二) 被配分繰延対象租税額の創設に伴う対応等

上記(イ)のとおり、令和6年(2024年)6月にOECDにより公表された執行ガイダンス3.1に沿って、被配分当期対象租税額の配分元の対象租税の額である配分可能当期対象租税額には配分元の構成会社等又は共同支配会社等の個別計算所得等の金額に含まれない収入等に係る部分の金額が含まれることとされています。一方、本執行ガイダンスでは、被配分当期対象租税額には配分先の個別計算所得等の金額に含まれない収入等に係る部分の金額は含まれないこととされています。これにより、配分先の構成会社等又は共同支配会社等に係る実効税率の計算において、所得とその所得につき課される税が対応することとなります。

本執行ガイダンスに沿って、また、上記(イ)~(ハ)の改正及び被配分繰延対象租税

額(下記ロをご参照ください。)の創設に伴い、被配分当期対象租税額の細目について次のとおり改正が行われました。

i 恒久的施設等に係る被配分当期対象租税額

「恒久的施設等に係る被配分当期対象租税額」とは、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に(i)に掲げる金額から(ii)に掲げる金額を控除した残額をいうこととされました(法規38の29①)。

(i) 恒久的施設等を有する構成会社等又は共同支配会社等の配分可能当期対象租税額(上記(イ)の配分可能当期対象租税額をいいます。下記ivからviまでにおいて同じです。)(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配分

可能当期対象租税額)のうちその恒久的施設等の所得に係る部分の金額(その金額にその恒久的施設等の個別計算所得等の金額に含まれない収入等に係る部分の金額がある場合には、その金額を減算した金額)としてその構成会社等又は共同支配会社等の所在地国の租税に関する法令の規定を勘案して合理的な方法により計算した金額

(ii) (i)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(i)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

ii 被分配会社等に係る被配分当期対象租税額

「被分配会社等に係る被配分当期対象租税額」とは、被分配会社等に該当する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により対象導管会社等の税引後当期純損益金額の配分を受ける場合におけるその対象導管会社等の上記(イ)の配分可能当期対象租税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(1)①ロ(イ)ii(i)の合計割合を乗じて計算した金額(その金額にその構成会社等又は共同支配会社等の個別計算所得等の金額に含まれない収入等に係る部分の金額がある場合には、その金額を減算した金額)をいうこととされました(法規38の29②)。

iii 適用株主等に係る被配分当期対象租税額

「適用株主等に係る被配分当期対象租税額」とは、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により適用株主等としてその特例の対象各種投資会社等の税引後当期純損益金額の配分を受ける場合におけるその対象各種投資会社等の上記(イ)(注)の配分可能当期対象租税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その特例の合計割合(法令155の17①一(法令155の17⑦において準用する場合を含みます。))を乗じて計算した金額(その金額にその構成会社等又は共同支配会社等の個別計算所得等の金額に含まれない収入等に係る部分の金額がある場合には、その金額を減算した金額)をいうこととされました(法規38の29③)。

iv 外国子会社合算税制等に係る被配分当期対象租税額

「外国子会社合算税制等に係る被配分当期対象租税額」とは、外国子会社合算税制等により構成会社等又は共同支配会社等に係る親会社等(上記①ニ(ニ)の親会社等をいいます。以下ivにおいて同じです。)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をいうこととされました(法規38の29④)。

(i) 受動的所得の金額(下記ロ(イ)iv(注2)の受動的所得の金額をいいます。以下iv及び下記(イ)iiにおいて同じです。)以外の所得の金額 a に掲げる金額から b に掲げる金額を控除した残額

a その親会社等の配分可能当期対象租税額(その親会社等がその所在地国において外国税額控除等の適用を受ける場合には、その適用

がないものとして計算した場合の配分可能当期対象租税額。下記(ii) aにおいて同じです。)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(その受動的所得の金額以外の所得の金額に係る部分の金額に限ります。)に係る部分の金額(その金額にその構成会社等又は共同支配会社等の個別計算所得等の金額に含まれない収入等に係る部分の金額がある場合には、その金額を減算した金額)としてその親会社等の所在地国の租税に関する法令の規定を勘案して合理的な方法により計算した金額

b 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 a 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

(ii) 受動的所得の金額 a に掲げる金額から b に掲げる金額を控除した残額(その残額と下記ロ(i)iv(注4)の受動的所得被配分繰延対象租税額とを合計した金額が下記ロ(i)iv(ii) c の制限額を超える場合には、その制限額のうちその残額に係る部分の金額(注))

a その親会社等の配分可能当期対象租税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(その受動的所得の金額に係る部分の金額に限ります。)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

b 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 a 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

(注) 上記①ニ(二)ii のとおり、改正前は、外国子会社合算税制等に係る被配分当期対象租税額のうち受動的所得の金額に係る部分の金額は、上記の制限額を限度とすることとされています。被配分繰延対象租税額の創設に伴い、外国子会社合算税制等に係る被配分当期対象租税額のうち受動的所得の金額に係る部分の金額と外国子会社合算税制等に係る被配分繰延対象租税額のうち受動的所得の金額に係る部分の金額とを合計した金額について、上記の制限額を限度とすることとされています。なお、上記の制限額のうち占める被配分当期対象租税額に係る部分の金額及び被配分繰延対象租税額に係る部分の金額の内訳については、下記ロ(i)iv(注5)をご参照ください。

v 構成員型課税に係る被配分当期対象租税額

「構成員型課税に係る被配分当期対象租税額」とは、構成会社等又は共同支配会社等(上記ロ i 又は ii に掲げる会社等のいずれかに該当するものに限ります。)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(上記ロ(i)の対象会社等に該当するものに限ります。以下 v において「構成員等」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（その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により対象導管会社等の税引後当期純損益金額が配分される場合におけるその対象導管会社等の所得の金額のうちその特例により加算される金額に係る部分の金額及びその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により対象各種投資会社等の税引後当期純損益金額が配分される場合におけるその対象各種投資会社等の所得の金額のうちその特例により加算される金額に係る部分の金額を含みます。）の次に掲げる区分に応じそれぞれ次に定める金額を合計した金額とされました（法規38の29⑤）。

- (i) 受動的所得の金額（下記ロ(イ)v（注1）の受動的所得の金額をいいます。以下v及び下記(ホ)iiiにおいて同じです。）以外の所得の金額 a に掲げる金額から b に掲げる金額を控除した残額
- a その構成員等の配分可能当期対象租税額（その構成員等がその所在地国において外国税額控除等の適用を受ける場合には、その適用がないものとして計算した場合の配分可能当期対象租税額。下記(ii)aにおいて同じです。）のうちその構成員等の益金の額に算入される金額（その受動的所得の金額以外の所得の金額に係る部分の金額に限ります。）に係る部分の金額（その金額にその構成会社等又は共同支配会社等の個別計算所得等の金額に含まれない収入等に係る部分の金額がある場合には、その金額を減算した金額）としてその構成員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

- b その構成員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 a に掲げる金額に係る部分の金額としてその構成員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
- (ii) 受動的所得の金額 a に掲げる金額から b に掲げる金額を控除した残額（その残額と下記ロ(イ)v（注3）の受動的所得被配分繰延対象租税額とを合計した金額が下記ロ(イ)v(ii)cの制限額を超える場合には、その制限額のうちその残額に係る部分の金額（注））

- a その構成員等の配分可能当期対象租税額のうちその構成員等の益金の額に算入される金額（その受動的所得の金額に係る部分の金額に限ります。）に係る部分の金額としてその構成員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

- b その構成員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 a に掲げる金額に係る部分の金額としてその構成員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

(注) 上記①ニ(ホ)iiのとおり、改正前は、構成員型課税に係る被配分当期対象租税額のうち受動的所得の金額に係る部分の金額は、上記の制限額を限度とすることとされていきました。被配分繰延対象租税額の創設に伴い、構成員型課税に係

る被配分当期対象租税額のうち受動的所得の金額に係る部分の金額と構成員型課税に係る被配分繰延対象租税額のうち受動的所得の金額に係る部分の金額とを合計した金額について、上記の制限額を限度とすることとされています。なお、上記の制限額のうち占める被配分当期対象租税額に係る部分の金額及び被配分繰延対象租税額に係る部分の金額の内訳については、下記ロ(イ)v(注4)をご参照ください。

vi 利益の配当に係る被配分当期対象租税額

「利益の配当に係る被配分当期対象租税額」とは、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(vi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におけるその親会社等の配分可能当期対象租税額(その親会社等が受けるその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(その金額にその構成会社等又は共同支配会社等の個別計算所得等の金額に含まれない収入等に係る部分の金額がある場合には、その金額を減算した金額)として合理的な方法により計算した金額をいうこととされました(法規38の29⑥)。

(ホ) 特定法人税法に係る被配分当期対象租税額の特例の創設

令和6年(2024年)6月にOECDにより公表された執行ガイダンス3.1において、例えば、一の恒久的施設等又は外国子会社に係る所得につき課される税に対して、他の恒久的施設等又は外国子会社に係る所得につき課される外国税額の

控除を認めている法人税法等に係る税を被配分当期対象租税額として配分する方法の詳細が示されました。この新たな方法では、配分元の構成会社等に複数の配分先の構成会社等又は共同支配会社等(例:恒久的施設等、外国子会社)がある場合に、その複数の配分先の被配分当期対象租税額を一括して計算することとされています。

そのため、本執行ガイダンスに沿って、このような法人税法等を「特定法人税法」として位置付けた上で、配分元の構成会社等又は共同支配会社等が特定法人税法の規定の適用を受ける場合の一定の被配分当期対象租税額について、その計算方法の特例を創設する改正が行われました。

(注) 本特例は特定法人税法の規定の適用を受ける場合が対象であるため、特定法人税法以外の法人税法等の規定の適用を受ける場合には本特例は適用されません。

具体的には、配分会社等(上記①ニ(イ)の恒久的施設等を有する構成会社等若しくは共同支配会社等、上記①ニ(ニ)の親会社等、上記ロの対象会社等又は上記①ニ(ハ)の親会社等をいいます。(ホ)において同じです。)が特定法人税法(注1)の規定の適用を受ける場合における恒久的施設等に係る被配分当期対象租税額、外国子会社合算税制等に係る被配分当期対象租税額(特定外国子会社合算税制等(下記ロ(イ)ivの「特定外国子会社合算税制等」をいいます。下記(注2)iiにおいて同じです。))に係るものを除きます。iiにおいて同じです。)、構成員型課税に係る被配分当期対象租税額又は利益の配当に係る被配分当期対象租税額は、上記(ニ)i及びivからviまでにかかわらず、次に掲げる金額の区分に応じそれぞれ次に

定める金額とされています（法規38の29⑦）。

- i 恒久的施設等に係る被配分当期対象租税額 その配分会社等の特定配分可能当期対象租税額（注2）に(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（その金額にその恒久的施設等の個別計算所得等の金額に含まれない収入等に係る部分の金額がある場合には、その金額を減算した金額）
 - (i) その恒久的施設等に係る配分基準額（注3）
 - (ii) その配分会社等及びその配分会社等に係る被配分会社等（次に掲げるものをいいます。(ホ)において同じです。）に係る配分基準額の合計額（(ホ)において「合計配分基準額」といいます。）
 - a 上記①ニ(i)の恒久的施設等又は上記①ニ(二)から(ハ)までの構成会社等若しくは共同支配会社等
 - b その配分会社等がその特定法人税法における外国税額控除等の適用を受ける場合において、その外国税額控除等に係る国外所得金額等（法人税法第69条第1項（外国税額の控除）に規定する国外所得金額又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令におけるこれに相当するものをいいます。(ホ)において同じです。）が生ずることとなるときにおける a に掲げる構成会社等又は共同支配会社等に準ずるもの
- ii 外国子会社合算税制等に係る被配分当期対象租税額 外国子会社合算税制等によりその配分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外国関係会社等である構成会社等又は

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

- (i) 受動的所得の金額以外の所得の金額 その配分会社等の特定配分可能当期対象租税額に 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（その金額にその構成会社等又は共同支配会社等の個別計算所得等の金額に含まれない収入等に係る部分の金額がある場合には、その金額を減算した金額）
 - a その構成会社等又は共同支配会社等に係る配分基準額（その受動的所得の金額以外の所得の金額に係る部分に限ります。）
 - b 合計配分基準額
- (ii) 受動的所得の金額 その配分会社等の特定配分可能当期対象租税額に 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（その計算した金額と受動的所得被配分繰延対象租税額とを合計した金額が下記ロ(i)iv(ii) c の制限額を超える場合には、その制限額のうちその計算した金額に係る部分の金額）
 - a その構成会社等又は共同支配会社等に係る配分基準額（その受動的所得の金額に係る部分に限ります。）
 - b 合計配分基準額
- iii 構成員型課税に係る被配分当期対象租税額 その配分会社等の所在地国における租税に関する法令によりその配分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上記ロ)の構成会社等又は共同支配会社等に係る所得の金額（その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

額の特例により対象導管会社等の税引後当期純損益金額が配分される場合におけるその対象導管会社等の所得の金額のうちその特例により加算される金額に係る部分の金額及びその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により対象各種投資会社等の税引後当期純損益金額が配分される場合におけるその対象各種投資会社等の所得の金額のうちその特例により加算される金額に係る部分の金額を含みます。)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

- (i) 受動的所得の金額以外の所得の金額 その配分会社等の特定配分可能当期対象租税額に 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 (その金額にその構成会社等又は共同支配会社等の個別計算所得等の金額に含まれない収入等に係る部分の金額がある場合には、その金額を減算した金額)
 - a その構成会社等又は共同支配会社等に係る配分基準額 (その受動的所得の金額以外の所得の金額に係る部分に限ります。)
 - b 合計配分基準額
- (ii) 受動的所得の金額 その配分会社等の特定配分可能当期対象租税額に 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 (その計算した金額と受動的所得被配分繰延対象租税額とを合計した金額が下記(i) v (ii) c の制限額を超える場合には、その制限額のうちその計算した金額に係る部分の金額)
 - a その構成会社等又は共同支配会社等に係る配分基準額 (その受動

的所得の金額に係る部分に限ります。)

- b 合計配分基準額
 - iv 利益の配当に係る被配分当期対象租税額 次に掲げる金額の合計額 (その合計額に上記①ニ(ハ)の構成会社等又は共同支配会社等の個別計算所得等の金額に含まれない収入等に係る部分の金額がある場合には、その金額を減算した金額)
 - (i) その配分会社等の特定配分可能当期対象租税額に 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 その構成会社等又は共同支配会社等に係る配分基準額
 - b 合計配分基準額
 - (ii) 配分可能当期対象租税額 (その配分会社等が受ける上記①ニ(ハ)の利益の配当を課税標準として課されるものに限るものとし、特定配分可能当期対象租税額を除きます。)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
- (注1) 「特定法人税法」とは、法人税又はこれに相当する税 (※) において「法人税等」といいます。) に関する法令のうち、配分会社等が有する恒久的施設等の所得、その配分会社等の益金の額に算入される会社等の所得若しくは会社等から受けた利益の配当につき課される法人税等の額から、その配分会社等が有する他の恒久的施設等の所得、その配分会社等の益金の額に算入される他の会社等の所得若しくは他の会社等から受けた利益の配当につき課されるその法人税等以外の税の額を控除することが

できることとされているもの又はこれに類するものをいいます（法規38の29④一）。

（注2）「特定配分可能当期対象租税額」とは、配分可能当期対象租税額のうち配分会社等に適用される特定法人税法に係る部分の金額（所得税法第2条第1項第45号（定義）に規定する源泉徴収の方法又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令におけるこれに類するものにより課される部分の金額を除きます。）からその金額に係る次に掲げる金額を控除した残額をいいます（法規38の29④二）。

i その配分会社等に係る特定調整後国外所得金額等（注4）以外の所得の金額（適格給付付き税額控除額又は適格適用者変更税額控除額をその所得の金額に係る益金の額としていない場合にはこれらの金額をその所得の金額に加算した金額とし、税額控除の額（適格給付付き税額控除額及び適格適用者変更税額控除額を除きます。）をその所得の金額に係る益金の額としている場合にはその税額控除の額をその所得の金額から減算した金額とします。）のみについてその特定法人税法の規定により税が課されるとしたならば算出される税の額としてその特定法人税法の規定を勘案して合理的な方法により計算した金額

ii 特定外国子会社合算税制等に係る税の額

（注3）「配分基準額」とは、配分会社等又は被配分会社等の i に掲げる金額から ii に掲げる金額を控除し

た残額をいいます（法規38の29④三）。

i その配分会社等又は被配分会社等の調整後国外所得金額等（注5）のみについてその配分会社等に適用される特定法人税法の規定により税が課されるとしたならば算出される税の額（その配分会社等がその特定法人税法における外国税額控除等の適用を受ける場合には、その適用がないものとして計算した場合のその税の額）としてその特定法人税法の規定を勘案して合理的な方法により計算した金額

ii その配分会社等又は被配分会社等が i の特定法人税法における外国税額控除等の適用を受けることができる i の調整後国外所得金額等につき課される税に係る部分の金額（繰越外国税額に係る部分の金額を除きます。）

（注4）「特定調整後国外所得金額等」とは、特定法人税法における外国税額控除等に係る国外所得金額等を、その特定法人税法の規定を勘案して、下記（注5）の ii から v までに定めるところにより算出した場合におけるその国外所得金額等をいいます（法規38の29④五）。

（注5）「調整後国外所得金額等」とは、特定法人税法における外国税額控除等に係る国外所得金額等を配分会社等又は被配分会社等ごとに、その特定法人税法の規定を勘案して、次に定めるところにより算出した場合におけるその国外所得金額等をいいます（法規38の29④四）。

i 特定法人税法における課税所

得の計算において被配分会社等（上記ivの構成会社等又は共同支配会社等を除きます。（注5）において同じです。）の所得の金額と他の被配分会社等及び配分会社等の所得の金額とを区分しない場合には、その被配分会社等の国外所得金額等に係る費用の額は、その被配分会社等の個別計算所得等の金額に係る費用の額を限度とします。

ii 被配分会社等の個別計算所得等の金額に含まれる収益の額がその配分会社等の国外所得金額等以外の所得の金額に含まれる場合には、その収益の額は、その被配分会社等の国外所得金額等に係る収益の額に含まれるものとします。

iii 特定法人税法における外国税額控除等に係る国外所得金額等の計算において配分会社等が被配分会社等に対して支払うその配分会社等に係る費用の額がないものとみなされる場合において、その費用の額に対応する収益の額がその被配分会社等の個別計算所得等の金額に含まれるときは、その収益の額は、その被配分会社等の国外所得金額等に係る収益の額に含まれるものとします。

iv 特定法人税法における外国税額控除等に係る国外所得金額等の計算において被配分会社等が配分会社等に対して支払うその被配分会社等に係る費用の額がないものとみなされる場合において、その費用の額がその被配分会社等の個別計算所得等の金

額に含まれるときは、その費用の額は、その被配分会社等の国外所得金額等に係る費用の額に含まれるものとします。

v 特定法人税法における外国税額控除等に係る国外所得金額等の計算において被配分会社等が他の被配分会社等に対して支払うその被配分会社等に係る費用の額がないものとみなされる場合において、その費用の額がその被配分会社等の個別計算所得等の金額に含まれ、かつ、その費用の額に対応する収益の額が当該他の被配分会社等の個別計算所得等の金額に含まれるときは、その費用の額は、その被配分会社等の国外所得金額等に係る費用の額に含まれ、かつ、その収益の額は、当該他の被配分会社等の国外所得金額等に係る収益の額に含まれるものとします。

被配分当期対象租税額の趣旨は実効税率の計算における所得とその所得につき課された租税とを対応させることにあるため、配分基準額等の算出の基礎となる調整後国外所得金額等の算出においては、上記のとおり、個別計算所得等の金額の算出に対応した調整を行うこととしています。

(注6) 上記(※) i (ii) b のとおり、被配分会社等には、特定多国籍企業グループ等に属する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以外の会社等も含まれます。

(注7) なお、特定法人税法における外国税額控除等が所得の種類その他

の区分ごとに適用される場合における上記 i から iv までに定める金額は、その区分ごとにその特定法

人税法の規定を勘案して合理的な方法により計算するものとされています（法規38の29⑧）。

特定法人税法の規定の適用を受ける場合の被配分当期対象租税額の計算方法

配分基準額の計算

配分会社等又は被配分会社等の①の金額から②の金額を控除した残額（算式）

当該配分会社等又は被配分会社等の一定の調整をした国外所得金額等（調整後国外所得金額等）のみについて当該配分会社等に適用される特定法人税法の規定により税が課されるとしたならば算出される税の額（当該配分会社等が当該特定法人税法における外国税額控除等の適用を受ける場合には、その適用がないものとして計算した場合の当該税の額）として当該特定法人税法の規定を勘案して合理的な方法により計算した金額

当該配分会社等又は被配分会社等が①の特定法人税法における外国税額控除等の適用を受けることができる①の調整後国外所得金額等につき課される税に係る部分の金額（繰越外国税額に係る部分の金額を除く。）

配分基準額

特定法人税法の規定の適用を受ける場合の被配分当期対象租税額の計算

（算式）

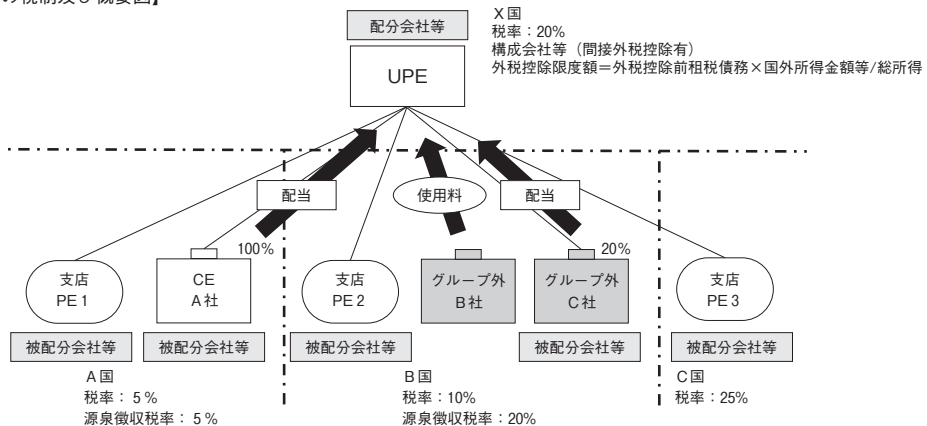
① 配分会社等の特定配分可能当期対象租税額 × ② 被配分会社等（例：恒久的施設等）の配分基準額
③ 配分会社等及び当該配分会社等に係る被配分会社等に係る配分基準額の合計額（合計配分基準額）

特定法人税法の規定の適用を受ける場合の被配分当期対象租税額の特例における計算事例

【1. 設例】

- 最終親会社等（UPE）の所在地国（X国）の税法は特定法人税法に該当し、税率20%。外税控除には控除限度額が設定されている。また、配当に関して、間接外税控除制度を採用している。
- UPEは、所在地国をA国とする恒久的施設等（PE）1を有し、A社（構成会社等（CE）に該当）の持分の全てを保有している。A社は、その税引後利益の全額の配当をUPEに対し毎年行っている。この配当は、個別計算所得等の金額の計算からは除外されるが、X国税法における課税所得には含まれる。A国の税率は5%、配当に対する源泉徴収率は5%である。
- UPEは、所在地国をB国とするPE2を有し、グループ外のB社から使用料を受け取り、グループ外のC社の持分の20%を保有している。C社は、その税引後利益のうちUPEの持分に応じた額の配当をUPEに対し毎年行っている。この配当は、個別計算所得等の金額の計算からは除外されるが、X国税法における課税所得には含まれる。B国の税率は10%、使用料に対する源泉徴収率は20%である。B国では、配当に対する源泉徴収は行われない。
- UPEは、所在地国をC国とするPE3を有している。C国の税率は25%である。
- UPEは、国内源泉所得400、PE1に帰せられる所得100、PE2に帰せられる所得250、PE3に帰せられる損失50、A社からの配当190（グロスアップ後は200）を得た。また、UPEはB社から使用料100、C社から配当180（グロスアップ後は200）を得た。

【2. 国・地域別の税制及び概要図】



【3. 国・地域別の所得及び発生税額】

UPE、各PE、配当を行った会社等又は使用料に係る所得に対する各国税法における税率及び発生税金は以下の通りである。

国・地域	X国		A国		B国		C国
	UPE	PE 1	A社(※1)	PE 2	B社からUPEへの使用料(※1)	C社(※1,2)	PE 3
所得	①400	②100	③200	④250	⑤100	⑥200	⑦▲50
税率	20%	5%	5%	10%	-	10%	25%
発生税金	80	⑧5	⑨10	⑩25	-	⑪20	0
源泉徴収税率	-	-	5%	-	20%	0%	-
源泉徴収税	-	-	⑫9.5(※3)	-	⑬20	0	-

- (※1) UPEの課税所得には、UPEの国内源泉所得400に加え、PE所得、B社から受け取る使用料並びにA社及びC社から受け取る配当(グロスアップ後)が含まれる。
 (※2) この表のC社の所得及び税額は、UPEのC社への持分割合を考慮後の金額である。
 (※3) 税引後利益の全額(200-10)×源泉徴収税率(5%)
 (※4) □: X国におけるUPEの課税所得に含まれる金額 □: X国の控除対象外税(X国では間接外税控除を認めている)

【4. 被配分当期対象租税額の計算】

①調整後国外所得金額等の決定

上記3を踏まえ、X国税法の規定を勘案して合理的な方法により計算した金額は以下の通り。

調整後国外所得金額等: UPE: 100 (⑤)、PE 1: 100 (②)、A社: 200 (③)、PE 2: 250 (④)、C社: 200 (⑥)、PE 3: ▲50 (⑦)

②特定配分可能当期対象租税額の決定

上記3を踏まえ、X国税法の規定を勘案して合理的な方法により計算した金額は以下の通り。

- (1) UPEの課税所得: 1,200 (上記①~⑦の合計額)
 (2) 外税控除前租税債務: 240 ((1)×20%)
 (3) 控除対象外税: 89.5 (上記③~⑩の合計額)
 (4) 控除限度額: 160 ((2)×国外所得金額等(②~⑦の合計額)/総所得((1))
 (5) 外税控除額: 89.5 ((3)及び(4)の小さい方)
 (6) 配分可能当期対象租税額のうち配分会社等に適用される特定法人税法に係る部分の金額: 150.5 ((2)-(5))
 (7) UPEの特定調整後国外所得金額等以外の所得の金額のみについて特定法人税法の規定により税が課されるとしたならば算出される税の額: 80 (400 (①) × 20% (X国税率))
 (8) 特定配分可能当期対象租税額 = 150.5 ((6)) - 80 ((7)) = 70.5

③配分基準額の決定

X国税法の規定を勘案して合理的な方法により計算した金額は以下の通り。

	①調整後国外所得金額等	②適用税率	③対応する控除対象外税	④配分基準額 ((1)×②-③)
UPE	100 (⑤)	20%	20 (⑬)	0
PE 1	100 (②)	20%	5 (⑧)	15
PE 2	250 (④)	20%	25 (⑩)	25
PE 3	▲50 (⑦)	20%	0	0
A社	200 (③)	20%	19.5 (⑨+⑫)	20.5
C社	200 (⑥)	20%	20 (⑪)	20
合計配分基準額				80.5

④被配分当期対象租税額となり得る割当額の決定

被配分当期対象租税額となり得る割当額の計算は以下の通り。

	①特定配分可能当期対象租税額	②配分基準額 (⑥/④)	③合計配分基準額	④割当額 ((1)×②/③) (※)
UPE		0	80.5 (⑥/④)	0
PE 1		15		13.14
PE 2	70.5	25		21.89
PE 3	(②/⑧)	0		0
A社		20.5		17.95
C社		20		17.52

(※) 簡略化の観点から、小数点以下第3位を四捨五入している。

【5. 被配分当期対象租税額の決定】

上記の計算の結果、PE 1の13.14、PE 2の21.89、A社の17.95がそれぞれの被配分当期対象租税額とされる。

グループ外のC社から受けた配当は除外配当であり(法令155の18③二)、UPEの個別計算所得等の金額に含まれない。そのため、C社への割当額17.52は、UPEの調整後対象租税額にも計上されない。

なお、上記の計算とは別に、A社からの配当に対する源泉徴収税額9.5が、A社の被配分当期対象租税額に含まれる。

ロ 被配分繰延対象租税額の創設

(イ) 被配分繰延対象租税額

上記①ニのとおり、当期対象租税額については、実効税率の計算の分母（個別計算所得等の金額）と分子（調整後対象租税額）とを対応させるため、被配分当期対象租税額として、その発生の原因となった個別計算所得等の金額を有する構成会社等又は共同支配会社等に配分することとされています。

しかし、繰延対象租税額については、GloBE ルールにおいてその配分の方法が明らかにされていなかったため、我が国の法制では配分の対象から除外されていました。

OECDにより令和6年（2024年）6月に公表された執行ガイダンス4.2において、繰延対象租税額に係る配分の方法が示されたことから、本ガイダンスに沿って改正が行われました。

具体的には、繰延対象租税額の計算上被配分繰延対象租税額が加算されることとされました（法規38の28③一）。

ここでいう「被配分繰延対象租税額」とは、各対象会計年度における構成会社等又は共同支配会社等の次に掲げる場合の区分に応じその対象会計年度に係るそれぞれ次に定める金額をいうこととされています（法規38の28④）。

i 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 その対象会計年度に係る(i)に掲げる金額から(ii)に掲げる金額を減算した金額

(i) 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配分可能繰延対象租税額（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の調整（上記①ホ(i) i (iii)参照）を行

わないで計算した場合における繰延対象租税額（調整後法人税等調整額に係る部分の金額に限ります。）をいいます。以下同じです。）（その恒久的施設等を有する構成会社等又は共同支配会社等がその所在地国において外国税額控除等の適用を受ける場合には、その適用がないものとして計算した場合の配分可能繰延対象租税額）のうちその恒久的施設等の所得の金額に係る部分の金額（その金額にその恒久的施設等の個別計算所得等の金額に含まれない収入等に係る部分の金額がある場合には、その金額を減算した金額）としてその恒久的施設等を有する構成会社等又は共同支配会社等の所在地国の租税に関する法令の規定を勘案して合理的な方法により計算した金額

(ii) 次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額

a その対象会計年度後のいずれかの対象会計年度において、その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(i)に掲げる金額に係る外国税額控除等の適用を受けることが見込まれる場合 その適用を受けることが見込まれる金額としてその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

b その対象会計年度において、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(i)に掲げる金額に係る外国税額控除等の適用を受ける場合 零から、その適用を受ける金額のうち(i)に掲げる金額に係る部分の金額としてその構成会社等又は共同支配会社等の

所在地国の租税に関する法令の規定を勘案して合理的な方法により計算した金額を減算した金額

- ii 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により被分配会社等としてその特例の対象導管会社等の税引後当期純損益金額の配分を受ける場合 その対象会計年度に係るその対象導管会社等の配分可能繰延対象租税額（その対象導管会社等に係る下記ivに定める金額がある場合には、その金額を加算した金額）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(1)①ロ(ハ)ii(i)の合計割合を乗じて計算した金額（その金額にその構成会社等又は共同支配会社等の個別計算所得等の金額に含まれない収入等に係る部分の金額がある場合には、その金額を減算した金額）
- iii 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により適用株主等としてその特例の対象各種投資会社等の税引後当期純損益金額の配分を受ける場合 その対象会計年度に係るその対象各種投資会社等の配分可能繰延対象租税額（その対象各種投資会社等に係る下記ivに定める金額がある場合には、その金額を加算した金額）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その特例の合計割合（法令155の17①一（法令155の17⑦において準用する場合を含みます。））を乗じて計算した金額（その金額にその構成会社等又は共同支配会社等の個別計算所得等の金額に含まれない収入等に係る部分の金額がある場合には、その金額を減算した金額）
- iv 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（以下ivにおいて「親会社等」といいます。）が適格外国子会社合算税制等（外国子会社合算税制等のうち、親会社等に係る複数の外国関係会社等の所得又は損失を通算して外国子会社合算税制等によりその親会社等の益金の額に算入される金額を算出することとされ、かつ、その課税額（外国子会社合算税制等の適用により親会社等に課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が基準税率を下回るもの（以下「特定外国子会社合算税制等」といいます（注1）。）以外のものをいいます。以下同じです。）の適用を受ける場合 その適格外国子会社合算税制等によりその親会社等の益金の額に算入される金額の計算の基礎とされるその構成会社等又は共同支配会社等に係る所得の金額の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

- (i) 受動的所得の金額（注2）以外の所得の金額 その対象会計年度に係る a に掲げる金額から b に掲げる金額を減算した金額
 - a その親会社等の配分可能繰延対象租税額（その親会社等がその所在地国において外国税額控除等の適用を受ける場合には、その適用がないものとして計算した場合の配分可能繰延対象租税額）のうち適格外国子会社合算税制等によりその親会社等の益金の額に算入さ

- れる金額（その受動的所得の金額以外の所得の金額に係る部分の金額に限ります。）に係る部分の金額（その金額にその構成会社等又は共同支配会社等の個別計算所得等の金額に含まれない収入等に係る部分の金額がある場合には、その金額を減算した金額）としてその親会社等の所在地国の租税に関する法令の規定を勘案して合理的な方法により計算した金額
- b 次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額
- (a) その対象会計年度後のいずれかの対象会計年度において、その親会社等がその所在地国において a に掲げる金額に係る外国税額控除等の適用を受けることが見込まれる場合 その適用を受けることが見込まれる金額としてその親会社等の所在地国の租税に関する法令の規定を勘案して合理的な方法により計算した金額
- (b) その対象会計年度において、その親会社等がその所在地国において a に掲げる金額に係る外国税額控除等の適用を受ける場合 零から、その適用を受ける金額のうち a 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を減算した金額
- (ii) 受動的所得の金額 その対象会計年度に係る a に掲げる金額から b に掲げる金額を減算した金額（その減算した金額と受動的所得被配分当期対象租税額（上記イ(二)iv(ii) a に掲げる金額から上記イ(二)iv(ii) b に掲げる金額を控除した残額をいい、特定法人税法に係る被配分当期対象租税額の特例（上記イ(ホ)をご参照ください。）の適用を受ける場合には上記イ(ホ) ii (ii)の配分会社等の特定配分可能当期対象租税額に上記イ(ホ) ii (ii) a に掲げる金額が上記イ(ホ) ii (ii) b に掲げる金額のうち占める割合を乗じて計算した金額とします。ivにおいて同じです。）とを合計した金額が c に掲げる金額を超える場合には、その金額のうちその減算した金額に係る部分の金額）
- a その親会社等の配分可能繰延対象租税額（その親会社等がその所在地国において外国税額控除等の適用を受ける場合にはその適用がないものとして計算した場合の配分可能繰延対象租税額とし、下記（注 4）(ii)の部分に限ります。）の適用を受ける部分の金額を除きます。）のうち適格外国子会社合算税制等によりその親会社等の益金の額に算入される金額（その受動的所得の金額に係る部分の金額に限ります。）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
- b 次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額
- (a) その対象会計年度後のいずれかの対象会計年度において、その親会社等がその所在地国において a に掲げる金額に係る外国税額控除等の適用を受けることが見込まれる場合 その適用を受けることが見込まれる金額と

してその親会社等の所在地国の租税に関する法令の規定を勘案して合理的な方法により計算した金額

(b) その対象会計年度において、その親会社等がその所在地国において a に掲げる金額に係る外国税額控除等の適用を受ける場合 零から、その適用を受ける金額のうち a 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を減算した金額

c その構成会社等又は共同支配会社等の受動的所得の金額に、基準税率からその適格外国子会社合算税制等におけるその受動的所得の金額に係る対象租税の額がないものとして計算した場合のその構成会社等又は共同支配会社等の所在地国に係る国別実効税率（その構成会社等又は共同支配会社等が無国籍会社等である場合には、その構成会社等又は共同支配会社等の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（下記（注3）及び（注4）において「制限額」といいます。）

（注1） 特定外国子会社合算税制等は、米国法人税制におけるGILTI（Global Intangible Low-Taxed Income）制度に対応するものとして規定されています。本執行ガイダンスに沿って、特定外国子会社合算税制等に係る税は、被配分繰延対象租税額の対象外とされています。

（注2） 「受動的所得の金額」とは、上記①ニ（注1）の受動的所得の金額をいいます（法規38の28⑤）。

（注3） 上記iv(ii)cのとおり、制限額は、受動的所得の金額に係る被配分当期対象租税額と被配分繰延対象租税額の両方がないものとして計算した実効税率により計算することとされています。

（注4） 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場合の親会社等の調整後対象租税額の計算については、次に定めるところによることとされています（法規38の28⑥）。

(i) 各対象会計年度に係る受動的所得被配分繰延対象租税額（上記(ii)aに掲げる金額から上記(ii)bに掲げる金額を減算した金額をいいます。下記(ii)及び（注5）において同じです。）と受動的所得被配分当期対象租税額とを合計した金額が制限額を超える場合におけるその親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、その超える部分の金額を含むものとされています。

(ii) 過去対象会計年度において上記(i)により発生繰延対象租税額（各対象会計年度において計上された繰延税金資産又は繰延税金負債のうち受動的所得被配分繰延対象租税額に係る部分の金額をいいます。以下(ii)及び下記（注5）において同じです。）がその親会社等の調整後対象租税額に含むものとされた場合において、その過去対象会計年度後の対象会計年度においてその発

生繰延対象租税額に係る繰延税金資産又は繰延税金負債が取り崩されたときは、その親会社等のその取り崩された対象会計年度に係る調整後対象租税額には、その取り崩された金額（その過去対象会計年度において(i)によりその親会社等の調整後対象租税額に含むものとされた繰延税金資産又は繰延税金負債に係る部分の金額に限ります。）を含むものとされています。

(注5) 各対象会計年度に係る上記(注4)(i)の超える部分の金額（以下(注5)において「超過額」といいます。）は、その超過額の範囲内において、まずその対象会計年度に係る発生繰延対象租税額（零を超えるものに限ります。）から成るものとし、発生繰延対象租税額が零以下である場合又はその超過額に満たない場合には、その超過額又はその満たない部分の金額の範囲内において、順次その対象会計年度に係る受動的所得被配分当期対象租税額（零を超えるものに限ります。）及び取崩繰延対象租税額（その対象会計年度に係る受動的所得被配分繰延対象租税額のうちその対象会計年度において取り崩された繰延税金資産又は繰延税金負債に係る部分の金額であって、零を超えるものをいいます。）から成るものとされています（法規38の28⑦）。

v 構成会社等又は共同支配会社等が上記イ(ロ) i 又は ii に掲げる会社等のいずれかに該当する場合 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（上記イ(ロ)の対象会社等に該当するものに限ります。以下ロにおいて「構成員等」といいます。）の所在地国における租税に関する法令の規定によりその構成員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（その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により対象導管会社等の税引後当期純損益金額が配分される場合におけるその対象導管会社等の所得の金額のうちその特例により加算される金額に係る部分の金額及びその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により対象各種投資会社等の税引後当期純損益金額が配分される場合におけるその対象各種投資会社等の所得の金額のうちその特例により加算される金額に係る部分の金額を含みます。）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

(i) 受動的所得の金額（注1）以外の所得の金額 その対象会計年度に係る a に掲げる金額から b に掲げる金額を減算した金額

a その構成員等の配分可能繰延対象租税額（その構成員等がその所在地国において外国税額控除等の適用を受ける場合には、その適用がないものとして計算した場合の配分可能繰延対象租税額）のうちその構成員等の益金の額に算入される金額（その受動的所得の金額以外の所得の金額に係る部分の金額に限ります。）に係る部分の金額（その金額にその構成会社等又は共同支配会社等の個別計算所得等の金額に含まれない収入等に係

- る部分の金額がある場合には、その金額を減算した金額)としてその構成員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
- b 次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額
- (a) その対象会計年度後のいずれかの対象会計年度において、その構成員等がその所在地国において a に掲げる金額に係る外国税額控除等の適用を受けることが見込まれる場合 その適用を受けることが見込まれる金額としてその構成員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
- (b) その対象会計年度において、その構成員等がその所在地国において a に掲げる金額に係る外国税額控除等の適用を受ける場合 零から、その適用を受ける金額のうち a に掲げる金額に係る部分の金額としてその構成員等の所在地国の租税に関する法令の規定を勘案して合理的な方法により計算した金額を減算した金額
- (ii) 受動的所得の金額 その対象会計年度に係る a に掲げる金額から b に掲げる金額を減算した金額 (その減算した金額と受動的所得被配分当期対象租税額 (上記イ(二)v(ii)a に掲げる金額から上記イ(二)v(ii)b に掲げる金額を控除した残額をいい、特定法人税法に係る被配分当期対象租税額の特例 (上記イ(ホ)をご参照ください。)) の適用を受ける場合には上記イ(ホ)iii(ii)の配分会社等の特定配分可能当期対象租税額に上記イ(ホ)iii(ii)a に掲げる金額が上記イ(ホ)iii(ii)b に掲げる金額のうち占める割合を乗じて計算した金額とします。以下 v において同じです。) とを合計した金額が c に掲げる金額を超える場合には、その金額のうちその減算した金額に係る部分の金額)
- a その構成員等の配分可能繰延対象租税額 (その構成員等がその所在地国において外国税額控除等の適用を受ける場合にはその適用がないものとして計算した場合の配分可能繰延対象租税額とし、下記(注3)(ii)の部分に限ります。)の適用を受ける部分の金額を除きます。)のうちその構成員等の益金の額に算入される金額 (その受動的所得の金額に係る部分の金額に限ります。)に係る部分の金額としてその構成員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
- b 次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額
- (a) その対象会計年度後のいずれかの対象会計年度において、その構成員等がその所在地国において a に掲げる金額に係る外国税額控除等の適用を受けることが見込まれる場合 その適用を受けることが見込まれる金額としてその構成員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
- (b) その対象会計年度において、その構成員等がその所在地国において a に掲げる金額に係る外

国税額控除等の適用を受ける場合 零から、その適用を受ける金額のうち a に掲げる金額に係る部分の金額としてその構成員等の所在地国の租税に関する法令の規定を勘案して合理的な方法により計算した金額を減算した金額

- c その構成会社等又は共同支配会社等の受動的所得の金額に、基準税率からその構成員等の所在地国の租税に関する法令におけるその受動的所得の金額に係る対象租税の額がないものとして計算した場合のその構成会社等又は共同支配会社等の所在地国に係る国別実効税率（その構成会社等又は共同支配会社等が無国籍会社等である場合には、その構成会社等又は共同支配会社等の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（下記（注2）及び（注3）において「制限額」といいます。）

（注1）「受動的所得の金額」とは、上記①ニ(ホ)（注2）の受動的所得の金額をいいます（法規38の28⑧）。

（注2）上記のとおり、制限額は、受動的所得の金額に係る被配分当期対象租税額と被配分繰延対象租税額の両方がないものとして計算した実効税率により計算することとされています。

（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場合の構成員等の調整後対象租税額の計算については、次に定めるところによることと

されています（法規38の28⑨）。

(i) 各対象会計年度に係る受動的所得被配分繰延対象租税額（上記(ii) a に掲げる金額から上記(ii) b に掲げる金額を減算した金額をいいます。下記(ii) 及び（注4）において同じです。）と受動的所得被配分当期対象租税額とを合計した金額が制限額を超える場合におけるその構成員等のその対象会計年度に係る調整後対象租税額には、その超える部分の金額を含むものとされています。

(ii) 過去対象会計年度において上記(i)により発生繰延対象租税額（各対象会計年度において計上された繰延税金資産又は繰延税金負債のうち受動的所得被配分繰延対象租税額に係る部分の金額をいいます。以下(ii)及び下記（注4）において同じです。）がその構成員等の調整後対象租税額に含むものとされた場合において、その過去対象会計年度後の対象会計年度においてその発生繰延対象租税額に係る繰延税金資産又は繰延税金負債が取り崩されたときは、その構成員等のその取り崩された対象会計年度に係る調整後対象租税額には、その取り崩された金額（その過去対象会計年度において(i)によりその構成員等の調整後対象租税額に含むものとされた繰延税金資産又は繰延税金負債に係る部分の金額に限ります。）を含むも

のとされています。

(注4) 各対象会計年度に係る上記(注3)(i)の超える部分の金額(以下(注4)において「超過額」といいます。)は、その超過額の範囲内において、まずその対象会計年度に係る発生繰延対象租税額(零を超えるものに限ります。)から成るものとし、発生繰延対象租税額が零以下である場合又はその超過額に満たない場合には、その超過額又はその満たない部分の金額の範囲内において、順次その対象会計年度に係る受動的所得被配分当期対象租税額(零を超えるものに限ります。)及び取崩繰延対象租税額(その対象会計年度に係る受動的所得被配分繰延対象租税額のうちその対象会計年度において取り崩された繰延税金資産又は繰延税金負債に係る部分の金額であって、零を超えるものをいいます。)から成るも

のとされています(法規38の28

⑩)。

vi 構成会社等又は共同支配会社等がその有する恒久的施設等につき恒久的施設等を有する構成会社等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例(上記(1)①ハ(ハ)iiをご参照ください。)の適用を受ける場合 その対象会計年度に係るその恒久的施設等の配分可能繰延対象租税額(その恒久的施設等に係る適用税率がその構成会社等又は共同支配会社等に係る適用税率よりも高い場合(これらの適用税率のいずれもが基準税率を上回る場合を除きます。)にはその構成会社等又は共同支配会社等に係る適用税率によるものとした場合に算出されるその配分可能繰延対象租税額とし、欠損の金額に係る繰延税金資産に係る部分の金額を除きます。)のうちその特例の上記(1)①ハ(ハ)ii(i)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に加算される金額に係る部分の金額

被配分繰延対象租税額の計算例

1 年目

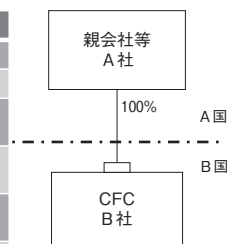
【1.設例】

- A国を所在地国とするA社は、B国を所在地国とするB社の持分の全部を保有している。A社とB社の決算期は同一である。A社はA国を所在地国とする唯一の構成会社等であり、B社はB国を所在地国とする唯一の構成会社等である。また、A国のCFC税制において、B社はA社のCFCに該当する。
- A国のCFC税制では、CFCの受動的所得の金額に対して課税。また、A国のCFC税制では、CFCの各事業年度の所得について、親会社等の翌期の事業年度において課税する。つまり、いわゆる「期ずれ」が生じる。A国の税率は、25%である。
- B国の税率は、受動的所得の金額以外の所得の金額に対して9%、受動的所得の金額に対して5%である。
- A国のCFC税制及びB国税制における「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」の定義は、国際最低課税額に対する法人税（IIR）における「受動的所得の金額」及び「受動的所得の金額以外の所得の金額」の定義と一致しているものとする。
- 1年目、B社の個別計算所得等の金額は200であり、そのうち受動的所得の金額以外の所得の金額が100で、受動的所得の金額が100であった。B社は、B国の税制に基づき、受動的所得の金額以外の所得の金額に対し9（100×9%）、受動的所得の金額に対し5（100×5%）納税する。
- 2年目、A国のCFC税制に基づき、B社の1年目の受動的所得の金額100に対し課税を行うことが見込まれる。その課税額は、外国税額控除前租税債務25（100×25%）から外税控除額5（B社がB国で1年目に受動的所得の金額100につき納税した5）を控除した残額20である。
- このCFC課税について、A社の1年目の会計上、外税控除前の繰延税金負債（DTL）25と、外税控除に係る繰延税金資産（DTA）5を計上する。

【2.税務及び会計情報（1年目）】

1年目 A社 A国税務及び会計情報	
① A社の所得の金額	0
② CFC税制により合算されるB社の所得の金額	0
③ A国税制における課税所得の金額 (①+②)	0
④ A社の所得の金額への当期税金費用 (①×25%)	0
⑤ 当期のCFC租税 (外税控除前) (②×25%)	0
⑥ CFC外税控除	0
⑦ 当期のCFC租税 (⑤-⑥)	0
⑧ CFC合算所得に対するDTL (B社②×25%)	25
⑨ CFC合算所得に係る外税控除に対するDTA (B社⑤)	5
⑩ A社の税金費用の合計 (④+⑦+⑧-⑨)	20

1年目 B社 B国税務及び会計情報	
① B社の受動的所得の金額以外の所得の金額	100
② B社の受動的所得の金額	100
③ B国税制における課税所得の金額 (①+②)	200
④ B社の受動的所得の金額以外の所得の金額への当期税金費用 (①×9%)	9
⑤ B社の受動的所得の金額への当期税金費用 (②×5%)	5
⑥ B社の税金費用の合計 (④+⑤)	14



【3.被配分繰延対象租税額の計算（1年目）】

1. まず、A社のCFC合算所得に対するDTL25（A社⑧）について、適用税率が15%であったものとみなして再計算し、その額を15とする。
2. このDTLに係る金額に対し外国税額控除等の適用が見込まれる金額は、5である。
3. この再計算後のDTL15から、外国税額控除等の適用が見込まれる金額5を控除した残額は10である。
4. 次に、受動的所得の金額に係る制限額を計算する。A国のCFC税制における受動的所得の金額に係る対象租税の額がないものとして計算した場合のB国のETRは、7%（14（B社⑥）÷200（B社③））であるから、トップアップ税率（基準税率から実効税率を控除した割合）は8%（15% - 7%）となる。
5. そのため、B社への被配分繰延対象租税額は、この8%にB社の受動的所得の金額100を乗じて計算した8と、上記1.~3.で計算した10のいずれか小さい方、すなわち8となる。その超過額2は、A社の調整後対象租税額に計上される。

結果

B社の被配分繰延対象租税額：8

上記の超過額としてA社の調整後対象租税額に計上される額：2

	当期税金費用	会計上の繰延税金費用	再計算後繰延税金費用	被配分繰延対象租税額の配分	配分後繰延税金費用	調整後対象租税額
A社	0	20	10	▲ 8	2	2
B社	14	0	-	8	8	22

	A国	B国
国別グループ純所得の金額	0	200
調整後対象租税額	2	22
ETR	-	11%

2年目

- 2年目、A社は、B社の1年目の受動的所得の金額100に対してCFC税を課した。従って、A社はCFC税額20（＝25－5）を支払い、DTLの取崩し額25とDTAの取崩し額5を計上する。
- 2年目、B社の個別計算所得等の金額は300であり、そのうち受動的所得の金額以外の所得の金額が100、受動的所得の金額が200である。B社は、B国の税制に基づき、受動的所得の金額以外の所得の金額に対し9（100×9%）、受動的所得の金額に対し10（200×5%）納税する。
- 3年目、A国のCFC税制に基づき、B社の2年目の受動的所得の金額200に対し課税を行うことが見込まれる。その課税額は、外国税額控除前租税債務50（200×25%）から外税控除額10（B社がB国で2年目に受動的所得の金額200につき納税した10）を控除した残額40である。
- この3年目のCFC課税について、A社の2年目の会計上、外税控除前のDTL50と、外税控除に係るDTA10を計上する。

【4.税務及び会計情報（2年目）】

2年目 A社 A国税務及び会計情報		2年目 B社 B国税務及び会計情報	
①A社の所得の金額	0	①B社の受動的所得の金額以外の所得の金額	100
②CFC税制により合算されるB社の所得の金額（1年目B社②）	100	②B社の受動的所得の金額	200
③A国税制における課税所得の金額（①+②）	100	③課税所得の金額（①+③）	300
④A社の所得の金額への当期税金費用（①×25%）	0	④B社の受動的所得の金額以外の所得の金額への当期税金費用（①×9%）	9
⑤当期のCFC租税（外税控除前）（②×25%）	25	⑤B社の受動的所得の金額への当期税金費用（②×5%）	10
⑥CFC外税控除（1年目B社⑤）	5	⑥B社の税金費用の合計（④+⑤）	19
⑦当期のCFC租税（⑤－⑥）	20		
⑧CFC合算所得に対するDTL取崩し額（1年目⑧）	25		
⑨CFC合算所得に対するDTL発生額（2年目B社②×25%）	50		
⑩CFC合算所得に係る外税控除に対するDTA取崩し額（1年目⑨）	5		
⑪CFC合算所得に係る外税控除に対するDTA発生額（2年目B社⑤）	10		
⑫A社の税金費用の合計（④+⑦－⑧+⑨+⑩－⑪）	40		

【5.被配分繰延対象租税額の計算（2年目）】

1. B社の受動的所得の金額に係る制限額がないとした場合の被配分繰延対象租税額及び被配分当期対象租税額は、「取崩繰延対象租税額（過年度に配分された繰延税金費用に係るDTLの取崩し額）」「受動的所得被配分当期対象租税額（当期税金費用）」「発生繰延対象租税額（当期の繰延税金費用に係るDTLの発生額）」に区分される。
2. まず、取崩繰延対象租税額は、1年目のB社の被配分繰延対象租税額に係るDTLの取崩し額▲8である（なお、1年目A社の調整後対象租税額に含まれたDTL発生額（超過額）の取崩し額▲2はA社の2年目の調整後対象租税額に含まれる。）。
3. 次に、受動的所得被配分当期対象租税額は、当期のCFC租税の20（A社⑦）である。
4. 3番目に、発生繰延対象租税額は、2年目のDTL発生額50を適用税率が15%であったものとみなして再計算した30から、このCFC合算所得に係る外税控除等の適用が見込まれる10を控除した残額20である。
5. すなわち、制限額がなかったとして計算されるプッシュダウン額（被配分繰延対象租税額及び被配分当期対象租税額の合計額）は、32である（－8+20+20）。
6. 続いて、受動的所得の金額に係るプッシュダウン額の制限額を計算する。A国のCFC税制における受動的所得の金額に係る対象租税の額がないものとして計算した場合のB国のETRは、6.33%（B社⑥÷③）であるから、トップアップ税率は8.67%（15%－6.33%）となる。B社へのプッシュダウン額は、この8.67%にB社の受動的所得の金額200を乗じて計算した17.34と、上記1.～5.で計算した32のいずれか小さい方、すなわち17.34となる。その超過額14.66は、A社の調整後対象租税額に計上される。
7. 最後にその超過額の構成を決定する。この点、超過額は、1.発生繰延対象租税額、2.受動的所得被配分当期対象租税額、3.取崩繰延対象租税額の順で構成されるものとされる。
8. したがって、「発生繰延対象租税額」は20であり、超過額14.66を超えることから、この超過額14.66は発生繰延対象租税額によって構成されるものとされる。※上記のとおり、過去対象会計年度において親会社等の調整後対象租税額に含まれた発生繰延対象租税額に係るDTLが取り崩されたときは、当該親会社等のその取り崩された対象会計年度に係る調整後対象租税額には、その取り崩された金額を含むものとされることから、超過額がどの金額で構成されるかを決定する必要がある。
9. 反射的に、B社へのプッシュダウン額17.34は、発生繰延対象租税額20から超過額14.66を控除した残額5.34、受動的所得被配分当期対象租税額20、取崩繰延対象租税額▲8によって構成されるものとされる。

結果

B社へのプッシュダウン額（被配分繰延対象租税額及び被配分当期対象租税額の合計額）：17.34（発生繰延対象租税額20から超過額14.66を控除した残額5.34、受動的所得被配分当期対象租税額20、取崩繰延対象租税額▲8）

A社の調整後対象租税額に含まれる額：12.66（1年目の発生繰延対象租税額に係るDTL取崩し額▲2+2年目の超過額14.66）

	当期税金費用	受動的所得被配分当期対象租税額	プッシュダウン後当期税金費用	会計上の繰延税金費用	再計算後繰延税金費用	繰延税金費用プッシュダウン額	プッシュダウン後繰延税金費用	調整後対象租税額
A社	20	▲20	0	20	Y1：▲10 Y2：20	Y1：－（▲8） Y2：▲5.34	12.66	12.66
B社	19	20	39	0	-	Y1：▲8 Y2：5.34	▲2.66	36.34

	A国	B国
国別グループ純所得の金額	0	300
調整後対象租税額	12.66	36.34
ETR	-	12.11%

(ロ) 一定の配分可能繰延対象租税額を被配分繰延対象租税額に含めない特例

令和6年(2024年)6月にOECDにより公表された執行ガイダンス4.2では、事務負担軽減の観点から、恒久的施設等を有する構成会社等に係る配分可能繰延対象租税額、外国子会社合算税制等に係る配分可能繰延対象租税額及び構成員型課税に係る配分可能繰延対象租税額について、被配分繰延対象租税額の範囲から除外する選択ができることとされ、本選択を行った配分可能繰延対象租税額については、被配分繰延対象租税額として配分しないことができることとされました。

本執行ガイダンスに沿って、次のとおり本特例を導入する改正が行われました。

i 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(注1)(構成会社等又は共同支配会社等及びその構成会社等又は共同支配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共同支配会社等(以下iにおいて「適用会社等」といいます。))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、以下i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項の規定の適用がある場合(注2)(以下②において「提供義務免除規定の適用がある場合」といいます。))に限り、その対象会計年度以後の各対象会計年度に係る上記(i)の被配分繰延対象租税額には、その適用会社等が上記(i)i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で

ある場合における上記(i)iに定める金額(その適用会社等の配分可能繰延対象租税額に係る部分の金額に限り、その適用会社等が上記(i)ivの親会社等である場合における上記(i)ivに定める金額(その適用会社等の配分可能繰延対象租税額に係る部分の金額に限り、)及びその適用会社等が上記(i)vの構成員等である場合における上記(i)vに定める金額(その適用会社等の配分可能繰延対象租税額に係る部分の金額に限り、))を含まないものとする)とされています(法規38の28③)。

(注1) グループ国内最低課税額報告事項等の提供制度の創設(上記二Ⅲをご参照ください。)等に伴い、令和8年4月1日以後に開始する対象会計年度からは、「特定多国籍企業グループ等報告事項等」とは、グループ国際最低課税額等報告事項等(上記一3(2)をご参照ください。)又はグループ国内最低課税額報告事項等をいうこととされます(法令155の3②十)。

(注2) グループ国内最低課税額報告事項等の提供義務の免除規定の創設(上記二Ⅲ(三)をご参照ください。)に伴い、令和8年4月1日以後に開始する対象会計年度からは、「法人税法第150条の3第3項又は第6項の規定の適用がある場合」とされます。

(注3) 上記のとおり、本特例は、配分元となり得る適用会社等の所在地国単位で行うものとされています。

ii 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、以下 ii)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)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。

(注) 本特例は5年選択(選択規定のう

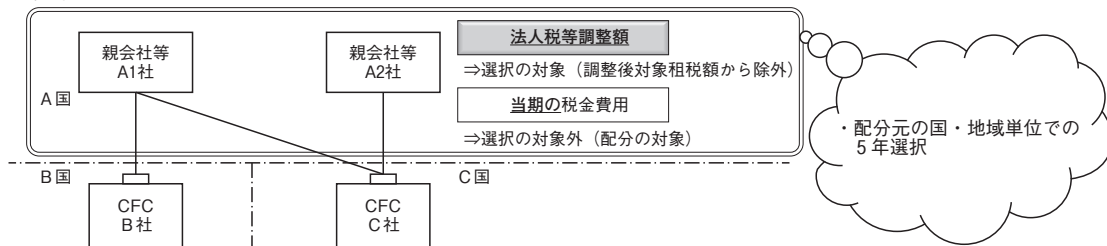
ち、その規定の適用を開始する対象会計年度の直前の4対象会計年度のうちにその規定の適用の取りやめを行った対象会計年度がない場合に限り、適用を開始することができ、その規定の適用を取りやめる対象会計年度の直前の4対象会計年度のうちにその規定の適用を受けることとなった対象会計年度がない場合に限り、適用を取りやめることができる選択規定をいいます。以下同じです。)とされています(法規38の28²⁵²⁶)。

一定の配分可能繰延対象租税額を被配分繰延対象租税額に含めない特例

【具体例】

- A国を所在地とする親会社等A1社があり、A1社にはB国を所在地とするB社及びC国を所在地とするC社の2つの外国関係会社等(CFC)がある。A1社は外国子会社合算税制等(CFC税制)の対象となっている。
- 特定多国籍企業グループ等(MNEグループ)が、A国に関し本選択を行った場合、当期の税金費用(法人税等)のみが、被配分当期対象租税額として、B社又はC社に対する配分の対象となり、これらのCFC税制に関する法人税等調整額は、A1社、B社及びC社のいずれの調整後対象租税額からも除外される。
- 本選択は、B国のCFC(B社)に係る被配分繰延対象租税額のみ適用する(そして、C国のCFC(C社)に係る被配分繰延対象租税額には適用しない)等、配分先ごとに行うことはできない。
- また、本選択は国単位で適用され、A国を所在地とする全ての構成会社等を配分元とする法人税等調整額が、被配分繰延対象租税額から除外される。

<本選択のイメージ>



ハ 取戻繰延税金負債の見直しに伴う対応等
(イ) 特定繰延税金資産の見直し

上記①ホ(i) i (ix)のとおり、原則、繰越外国税額に係る繰延税金資産に係る法人税等調整額は繰延対象租税額から除外されることとされていますが、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いて、外国関係会社等の所得によってその欠損の金額が控除されたときにおけるその繰越外国税額に係る繰延税金資産(特定繰延税金資

産)に係る一定の法人税等調整額は、繰延対象租税額から除外しないこととされています。

しかし、外国子会社合算税制等の適用を受ける場合に限らず、恒久的施設等や構成員型課税の対象となる一定の会社等の所得により、恒久的施設等を有する構成会社等や構成員等の欠損の金額が控除される場合もあり得ます。また、当期に生じた欠損の金額だけでなく、いわゆる繰越欠損金が、このような他の会社等

の所得により控除される場合もあり得ます。

このような問題意識の下、令和6年(2024年)6月にOECDにより公表された執行ガイダンス4.1において、特定繰延税金資産につき見直しが行われたことから、本執行ガイダンスに沿って、改正が行われました。

具体的には、「特定繰延税金資産」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をいうこととされました(法規38の28①)。

- i 構成会社等又は共同支配会社等の各対象会計年度(その構成会社等又は共同支配会社等が恒久的施設等(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けるこれに準ずるものを含みます。以下iにおいて同じです。)を有する対象会計年度に限ります。)に係る特定欠損金額(過去対象会計年度に係る欠損の金額(その法令において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益金の額から控除することができることとされる金額に限るものとし、その構成会社等又は共同支配会社等の個別計算所得等の金額に含まれない収入等に係る部分の金額を除きます。)及びその対象会計年度に係るその法令の規定によりその恒久的施設等の所得の金額がないものとして計算した場合の欠損の金額の合計額をいいます。以下i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その構成会社等又は共同支配会社等の益金の額に算入されるその恒久的施設等の所得の金額からその特定欠損金額が控除された場合 国又は地域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対して課される税の額

に係る繰越外国税額(その所在地国の租税に関する法令においてその対象会計年度後の対象会計年度に係る法人税等の額(その構成会社等又は共同支配会社等の個別計算所得等の金額に含まれない収入等に係る部分の金額を除きます。)から控除することができることとされる金額に限ります。)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、その計算した金額)

- ii 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る対象会計年度に限ります。)に係る特定欠損金額(過去対象会計年度に係る欠損の金額(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益金の額から控除することができることとされる金額に限るものとし、その構成会社等又は共同支配会社等の個別計算所得等の金額に含まれない収入等に係る部分の金額を除きます。)及びその対象会計年度に係る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の合計額をいいます。以下ii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その構成会社等又は共同支配会社等の益金の額に算入される課税対象金額等(上記①ホ(イ)i(ix)(注1)をご参照ください。)からその特定欠損金額が控除された場合 国又は地域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(その所在地国の租税に関する法令において

その対象会計年度後の対象会計年度に係る法人税等の額（その構成会社等又は共同支配会社等の個別計算所得等の金額に含まれない収入等に係る部分の金額を除きます。）から控除することができることとされる金額に限ります。）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、その計算した金額）

- iii 構成会社等又は共同支配会社等が上記イ(ロ) i 又は ii に掲げる会社等のいずれかに該当する他の会社等（当該他の会社等が導管会社等に係る当期純損益金額の特例の適用を受ける場合（その構成会社等又は共同支配会社等がその特例の被分配会社等に該当する場合に限ります。）又は各種投資会社等に係る当期純損益金額の特例の適用を受ける場合（その構成会社等又は共同支配会社等がその特例の適用株主等に該当する場合に限ります。）における当該他の会社等を除きます。以下 iii において「対象会社等」といいます。）の持分を直接又は間接に有する各対象会計年度に係る特定欠損金額（過去対象会計年度に係る欠損の金額（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益金の額から控除することができることとされる金額に限るものとし、その構成会社等又は共同支配会社等の個別計算所得等の金額に含まれない収入等に係る部分の金額を除きます。）及びその対象会計年度に係るその法令の規定によりその対象会社等の所得の金額がないものとして計算した場合の欠損の金額の合計額をいいます。以下 iii 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その構成会社等又は共同支配会社等の益金の額に算入されるその対象会社等の所得の金額からその特定欠損金額が控除された場合 国又は地域の租税に関する法令においてその対象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（その所在地国の租税に関する法令においてその対象会計年度後の対象会計年度に係る法人税等の額（その構成会社等又は共同支配会社等の個別計算所得等の金額に含まれない収入等に係る部分の金額を除きます。）から控除することができることとされる金額に限ります。）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、その計算した金額）

- (ロ) 取戻繰延税金負債が取り崩された場合の取扱いの見直し

上記①ホ(イ) ii (iii)のとおり、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等の計算において減算された取戻繰延税金負債（下記(3)②イの取戻繰延税金負債をいいます。以下ハにおいて同じです。）が支払われた対象会計年度には、繰延対象租税額の計算上、その額を加算することとされているところですが、下記(3)②イのとおり、個別の資産又は負債よりも大きなグループ、すなわち総勘定元帳科目（下記(3)②イ（注2）の総勘定元帳科目をいいます。以下ハにおいて同じです。）又は集計繰延税金負債区分（下記(3)②イ（注3）の集計繰延税金負債区分をいいます。以下ハにおいて同じです。）単位で繰延税金負債を計上している場合における取戻繰延税金負債の算出方法について改正が行われています（下記(3)②をご参照ください。）。

この取戻繰延税金負債の見直しに伴い、令和6年(2024年)6月にOECDにより公表された執行ガイダンス1において、加算するタイミングを取り崩されたとき(改正前:支払われたとき)とした上で、取戻繰延税金負債が取り崩された場合の算出方法について明らかにされたことから、本執行ガイダンスに沿って、改正が行われました。

具体的には、繰延対象租税額の計算上加算する金額は、取戻繰延税金負債が取り崩された部分の金額とされました(法規38の28③ニイハ)。

また、各対象会計年度において取戻繰延税金負債を後入先出法(下記(3)②イイ)の後入先出法をいいます。以下ハにおいて同じです。)又は先入先出法(下記(3)②イロ)の先入先出法をいいます。以下ハにおいて同じです。)により算出する場合におけるこれらの方法により算出する取戻繰延税金負債が取り崩された部分の金額は、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額とされました(法規38の28⑫)。

- i その取戻繰延税金負債を後入先出法により算出する場合 その対象会計年度に係る下記(3)②イイiに掲げる金額から下記(3)②イイiiに掲げる金額を減算した金額が零を下回る場合におけるその下回る部分の金額
 - ii その取戻繰延税金負債を先入先出法により算出する場合 その対象会計年度に係る下記(3)②イロiに掲げる金額から下記(3)②イロiiに掲げる金額を減算した金額が零を下回る場合におけるその下回る部分の金額
- (ハ) 特定取戻繰延税金負債

下記(3)②のとおり、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(取戻繰延税金負債)がある場合には、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等の計算を行うこととされています。

しかし、上記①ホイiii(iii)のとおり、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については、過去対象会計年度ではなく、その対象会計年度の繰延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。

下記(3)②イのとおり、取戻繰延税金負債の算出方法について見直しが行われたことに伴い、関連する規定である上記①ホイiii(iii)の算出方法についても同様に改正が行われました。

具体的には、特定取戻繰延税金負債に相当する金額(上記①ホイiii(iii)aからiまでに掲げる金額に係る部分の金額を除きます。)を繰延対象租税額の計算上減算することとされました(法規38の28③三八)。

ここでいう「特定取戻繰延税金負債」とは、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会社等(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会社等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（i及びiiにおいて「判定対象会計年度」といいます。）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、その繰延税金負債（その過去対象会計年度の繰延対象租税額に係るものに限るものとし、特定短期繰延税金負債（下記(3)②イ（注1）の特定短期繰延税金負債をいいます。以下ハにおいて同じです。）を除きます。以下ハにおいて「加入前繰延税金負債」といいます。）の次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める方法により算出した金額をいうこととされています（法規38の28⑬）。

i その加入前繰延税金負債に係る総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に係る取戻繰延税金負債を後入先出法により算出する場合 その総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に係る(i)に掲げる金額から(ii)に掲げる金額を控除した残額（その残額がその加入前繰延税金負債を超える場合には、その加入前繰延税金負債）をその取り崩されなかった繰延税金負債に係る部分の金額とする方法

(i) その加入前繰延税金負債とその判定対象会計年度及びその判定対象会計年度の直前の5対象会計年度に係る繰延税金負債増加額（各対象会計年度においてその総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に係る繰延税金負債（繰延対象租税額に係るものに限るものとし、特定短期繰延税金負債を除きます。(i)において同じです。）が増加した場合におけるその増加した金額をいい、その対象会計年度がその移転の日を含む対象会計年度である場合には同日以後に増

加した金額に限ります。下記(ii)及びii(ii)において同じです。)の合計額とを合計した金額からその判定対象会計年度及びその判定対象会計年度の直前の5対象会計年度に係る繰延税金負債減少額（各対象会計年度においてその総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に係る繰延税金負債が減少した場合におけるその減少した金額をいい、その対象会計年度が同日を含む対象会計年度である場合には同日以後に減少した金額に限ります。下記(ii)において同じです。)の合計額を控除した残額（下記ii(i)において「繰延税金負債残高」といいます。）

(ii) 後入先出法に係る計上限度額（その判定対象会計年度及びその判定対象会計年度の直前の4対象会計年度に係る繰延税金負債増加額の合計額から繰延税金負債減少額の合計額を控除した残額をいいます。）

ii その加入前繰延税金負債に係る総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に係る取戻繰延税金負債を先入先出法により算出する場合 その総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に係る(i)に掲げる金額から(ii)に掲げる金額を控除した残額（その残額がその加入前繰延税金負債を超える場合には、その加入前繰延税金負債）をその取り崩されなかった繰延税金負債に係る部分の金額とする方法

(i) 繰延税金負債残高

(ii) 先入先出法に係る計上限度額（その判定対象会計年度及びその判定対象会計年度の直前の4対象会計年度に係る繰延税金負債増加額の合計額をいいます。）

iii 上記 i 及び ii に掲げる場合以外の場

合 その取り崩されなかった繰延税金負債に係る部分の金額を個別法（（下記(3)②イ(ハ)の個別法をいいます。以下ハにおいて同じです。）により算出した金額とする方法

(注) 特定取戻繰延税金負債を上記 i 又は ii に定める方法により算出する場合において、上記 i 又は ii の総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に上記①ホ(イ)iii(iii) a から i までに掲げる金額に係る部分の金額が含まれるときは、上記①ホ(イ)iii(iii) a から i までに掲げる金額に係る部分の金額を含めて、繰延対象租税額の計算上減算される金額を算出することとされています（法規38の28⑭）。

(二) 移行対象会計年度前に計上された繰延税金負債等がある場合の取扱い

繰延税金負債が取り崩された場合又は一定期間中に取り崩されない場合において、上記①ホ(イ)ii(i)から(iii)の金額に該当するときは繰延対象租税額の計算上加算され、上記①ホ(イ)iii(iii)の金額に該当するときは繰延対象租税額の計算上減算することとされています。

そのため、個別の資産又は負債単位よりも大きなグループ単位、すなわち総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分単位で繰延税金負債を計上している場合において、取り崩された又は一定期間中に取り崩されない繰延税金負債が、上記①ホ(イ)ii(i)から(iii)まで及びiii(iii)の金額のいずれかに該当するかを決定する必要があります。

令和6年(2024年)6月にOECDにより公表された執行ガイダンス1において、その決定方法について明らかにされたことから、本執行ガイダンスに沿って、次に掲げる場合について改正が行われました。

i 移行対象会計年度前に計上された繰延税金負債がある場合

各対象会計年度において取戻繰延税金負債を後入先出法又は先入先出法により算出する場合において、その総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に移行対象会計年度前繰延税金負債（その総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に係る繰延税金負債のうち、移行対象会計年度前に計上されたものをいいます。以下 i 及び ii において同じです。）が含まれるときにおける上記①ホ(イ)ii(i)から(iii)まで及びiii(iii)の金額（その総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に係る部分の金額に限ります。）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とされています（法規38の28⑮）。

(i) その取戻繰延税金負債を後入先出法により算出する場合 移行対象会計年度以後繰延税金負債（その総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に係る繰延税金負債のうち、移行対象会計年度以後の各対象会計年度に計上されたものをいいます。下記(ii)において同じです。）及び移行対象会計年度前繰延税金負債の順に取り崩されたものとみなした場合における上記①ホ(イ)ii(i)から(iii)まで及びiii(iii)の金額

(ii) その取戻繰延税金負債を先入先出法により算出する場合 移行対象会計年度前繰延税金負債及び移行対象会計年度以後繰延税金負債の順に取り崩されたものとみなした場合における上記①ホ(イ)ii(i)から(iii)まで及びiii(iii)の金額

ii 繰延税金負債が計上された場合における法人税等調整額を繰延対象租税額に含めない特例を適用した場合

各対象会計年度において取戻繰延税金負債を後入先出法又は先入先出法により算出する場合において、その取戻繰延税金負債に係るその総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に係る繰延税金負債につき繰延税金負債が計上された場合における法人税等調整額を繰延対象租税額に含めない特例（下記(へ) i をご参照ください。）の適用を受けた対象会計年度（以下 ii 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に係る上記①ホ(i) ii (i)から(iii)まで及び iii(iii)の金額（その

総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に係る部分の金額に限ります。）は、上記 i にかかわらず、その総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に係る繰延税金負債のうち、移行対象会計年度前繰延税金負債、移行対象会計年度からその適用対象会計年度の前対象会計年度までに計上されたもの及びその適用対象会計年度以後に計上されたものの順に取り崩されたものとみなした場合における上記①ホ(i) ii (i)から(iii)まで及び iii(iii)の金額とされています（法規38の28⑩）。

繰延税金負債が計上された場合における法人税等調整額を繰延対象租税額に含めない特例を適用したときの取扱い

- ・ A社は1年目から継続して、繰延税金負債が計上された場合における法人税等調整額を繰延対象租税額に含めない特例を適用している。また、A社は移行対象会計年度前繰延税金負債を有している。
- ・ 以下の表は、集計繰延税金負債区分の各対象会計年度における繰延税金負債増加額（下記(3)②イ(i) i (i) をご参照ください。）及び繰延税金負債減少額（下記(3)②イ(i) i (i) をご参照ください。）を示している。

対象会計年度単位のDTLの増減額（純額）										
移行対象会計年度前繰延税金負債 150	1年	2年	3年	4年	5年	6年	7年	8年	9年	10年
対象会計年度										
①集計繰延税金負債区分に係る繰延税金負債増加額又は繰延税金負債減少額	10	100	130	70	-	120	(20)	(80)	-	(90)
②移行対象会計年度前繰延税金負債への取崩し額の配分	-	-	-	-	-	-	(20)	(80)	-	(50)
③集計繰延税金負債区分に係る繰延税金負債増加額又は繰延税金負債減少額（移行対象会計年度前繰延税金負債への取崩し額の配分後）	10	100	130	70	-	120	-	-	-	(40)

移行対象会計年度前繰延税金負債の取扱い

- ・ 繰延税金負債が計上された場合における法人税等調整額を繰延対象租税額に含めない特例を適用しているときは、繰延税金負債減少額は、まず移行対象会計年度前繰延税金負債の取崩し額とみなす。
- ・ 上記の事例では、繰延税金負債減少額はまず移行対象会計年度前繰延税金負債の取崩し額とみなされるため、7、8年の繰延税金負債減少額については、本特例適用中に計上された繰延税金負債の取崩し額とされず、10年の繰延税金負債減少額により移行対象会計年度前繰延税金負債が全額取り崩された後のその残額が本特例適用中に計上された繰延税金負債の取崩し額とされ、繰延対象租税額の計算上、その額40が加算される（足し戻される）こととなる。

iii 繰延税金負債が計上された場合における法人税等調整額を繰延対象租税額に含めない特例を取りやめた場合

各対象会計年度において取戻繰延税金負債を後入先出法又は先入先出法により算出する場合において、その取戻繰延税金負債に係る総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に係る繰延税金負債につき繰延税金負債が計上された場合における法人税等調整額を繰延

対象租税額に含めない特例（下記(へ) ii をご参照ください。）を取りやめた対象会計年度（以下 iii 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に係る上記①ホ(i) ii (i)から(iii)まで及び iii(iii)の金額（その総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に係る部分の金額に限ります。）は、上記 i にかかわらず、その総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に係る繰

延税金負債のうち、その適用対象会計年度の前対象会計年度までに計上されたもの及びその適用対象会計年度以後に計上されたものの順に取り崩されたものとみなした場合における上記①ホ(イ)ii(i)から(iii)まで及びiii(iii)の金額とされています(法規38の28⑰)。

(注) 特定短期繰延税金負債に該当する繰延税金負債が特定短期繰延税金負債に該当しないこととなった場合におけるその該当しないこととなった対象会計年度以後の各対象会計年度における上記iからiiiまでの適用については、上記iの移行対象会計年度前繰延税金負債には、その該当しないこととなった繰延税金負債(その対象会計年度開始の時までに取り崩されなかったものに限ります。)を含むものとされています(法規38の28⑱)。

(ホ) 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

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、取戻繰延税金負債として、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、事務負担軽減の観点から、特定多国籍企業グループ等の選択により、当期純損益金額に係る繰延税金負債のうち各対象会計年度の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。

この点、下記(3)②イのとおり、個別の資産又は負債単位よりも大きなグループ単位で繰延税金負債を計上している場合における取戻繰延税金負債の算出方法について改正が行われています。

この取戻繰延税金負債の見直しに伴い、令和6年(2024年)6月にOECDにより公表された執行ガイダンス1において、取戻繰延税金負債の算出を行う繰延税金負債の単位ごとに本特例を適用することとされました。すなわち、取戻繰延税金負債を総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分単位で後入先出法又は先入先出法で算出する場合には、本特例も同じ単位で行うこととされますが、総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に「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ることが見込まれない部分に係る金額」とそれ以外の金額が含まれる場合には、いずれの金額も含めて、総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分単位で本選択を適用することとなります。そのため、本執行ガイダンスに沿って、改正が行われました。

具体的には、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。以下(ホ)において同じです。)のうちその対象会計年度(以下(ホ)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取り崩さ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そ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、その見込まれない部分に係る金額がある繰延税金負債に係る取戻繰延税金負債を後入先出法又は先入先出法により

総勘定元帳科目ごとに算出するものにあつてはその総勘定元帳科目ごとに、その取戻繰延税金負債を後入先出法又は先入先出法により集計繰延税金負債区分ごとに算出するものにあつてはその集計繰延税金負債区分ごとに、その取戻繰延税金負債を個別法により算出するものにあつてはその繰延税金負債（以下(ホ)において「特定繰延税金負債」といいます。）ごとに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。以下(ホ)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係るその総勘定元帳科目若しくはその集計繰延税金負債区分に係る繰延税金負債又はその見込まれない部分に係る金額に係るその特定繰延税金負債に相当する金額を同号に掲げる金額から減算することとされました（法規38の28②）。

なお、上記のとおり、本執行ガイダンスに沿って、当期純損益金額に係る繰延税金負債のうち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取り崩される（改正前：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行うこととされています。

同様に、本特例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取り崩された（改正前：支払われた）部分に相当する金額について、繰延対象租税額の計算上、加算することとされました（法規38の28③二口）。

(ハ) 繰延税金負債が計上された場合における法人税等調整額を繰延対象租税額に含

めない特例

上記の「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」は、繰延税金負債について、「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ることが見込まれない部分に係る金額」がある場合に選択できるものですが、本執行ガイダンス1において、事務負担軽減の観点から、取崩しの見込みにかかわらず、特定多国籍企業グループ等の選択により、繰延対象租税額から減算することが可能とされました。そのため、本執行ガイダンスに沿って改正が行われました。

i 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（その対象会計年度以後の各対象会計年度において繰延対象租税額の計算に係る繰延税金負債（上記(ホ)の特例の適用があるものを除くものとし、その対象会計年度以後の各対象会計年度において計上されるものに限ります。）につき、その取戻繰延税金負債を後入先出法又は先入先出法により算出する繰延税金負債のうち総勘定元帳科目ごとにその取戻繰延税金負債を算出するものにあつてはその総勘定元帳科目ごとに、集計繰延税金負債区分ごとにその取戻繰延税金負債を算出するものにあつてはその集計繰延税金負債区分ごとに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。以下 i)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。)は、その対象会計年度以後の各対象会計年度に係るその総勘定元帳科目又はその集計繰延税金負債区分に係るその計上された繰延税金負債に相当する金額をその各対象会計年度に係る同号に掲げる金額から減算することとされています(法規38の28㉑)。

ii 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。以下 ii 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(法規38の28㉒)。

(注1) 本特例は5年選択とされています(法規38の28㉓㉔)。

(注2) 上記(ホ)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と同様に、本特例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取り崩された部分に相当する金額については、繰延対象租税額の計算上、加算することとされています(法規38の28㉕二ロ)。

(3) 再計算国別国際最低課税額

① 改正前の制度の概要

各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税では、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(注1)からその過去対象会計年度に係る当期国別国際最低課税額を控除した残額(その対象会計年度開始の前日に開始した各対象会計年度において既にその過去対象会計年度に係る再計算国別国際最低課税額とされた金額(①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)

ハ 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、旧法規38の32①一）

ニ 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、（注2）（イ）から（リ）まで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40①三、旧法規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）（イ）から（リ）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。

（イ） 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

（ロ） 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

（ハ） 研究開発費の額その他これに相当する費用の額

（ニ） 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

（ホ） 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

（ヘ） 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

（ト） 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

（チ） 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

（リ）（イ）から（チ）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、）があるときにおけるその欠損過去対象会計年度の法人税法施行規則第38条の28第3項第3号ロに掲げる金額（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、旧法規38の32②）

（注1）「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（ハ）をご参照ください。）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（イ）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、）に係る（イ）の金額から（ロ）の金額を控除した残額に（ハ）の割合を乗じて計算した金額をいいます（旧法令155の40②）。

（イ）再計算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。以下同じです。）

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

ます。）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

(i) 再計算個別計算所得等の金額が零である場合 零

(ii) 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

(ロ) その過去対象会計年度に係る実質ベース所得除外額（旧法82の2②一イ(2)）

(ハ) 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 i の金額（その過去対象会計年度に係る i 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 i の金額が零を下回る場合には零とします。）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 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。）の合計額をいいます。）

ii 再計算国別グループ純所得の金額

(注2) 無国籍構成会社等に係る再計算国際最低課税額、共同支配会社等に係る再計算国別国際最低課税額及び無国籍共同支配会社等に係る再計算国際最低課税額についても、基本的には上記と同様とされます(旧法令155の44①~③、155の48①、155の51①、旧法規38の35①②、38の37①、38の39①)。

② 改正の内容

繰延税金負債は、資産又は負債の会計上の帳簿価額と税務上の帳簿価額との差異に基づき計上されますが、個別の資産又は負債単位で計上されるのではなく、総勘定元帳に係る科目(総勘定元帳科目)単位や複数の総勘定元帳科目単位で計上される場合があります。

このようにグルーピングされた複数の資産又は負債に係る繰延税金負債が計上される場合には、上記①二のとおり、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の確定が必要とされる取戻繰延税金負債の算出においては、ある対象会計年度において取り崩された繰延税金負債がどの過去対象会計年度に計上された繰延税金負債に係るものであるかを算出する方法が必要とされることとなります。

このような問題意識の下、令和6年(2024年)6月にOECDにより公表された執行ガイダンス1によって、個別の資産又は負債単位よりも大きなグループ単位で繰延税金負債を計上している場合における取戻繰延税金負債の算出方法が明らかにされました。そのため、本ガイダンスに沿って、取戻繰延税金負債の算出方法等について、次の見直しが行われました。

イ 取戻繰延税金負債の見直し

取戻繰延税金負債とは、過去対象会計年度に計上された繰延税金負債に係る繰延対

象租税額のうちその過去対象会計年度の5対象会計年度後の対象会計年度終了の日までに取り崩されなかった繰延税金負債に係る部分の金額を、次に掲げる方法のうちから構成会社等がその繰延税金負債(繰延対象租税額に係るものに限るものとし、特定短期繰延税金負債(注1)を除きます。イにおいて同じです。)について選定した方法により算出した金額(その方法を選定しなかった場合又は選定した方法により算出できなかった場合には、(イ)に掲げる方法により算出した金額)をいうこととされました(法規38の32②)。

(イ) 後入先出法(繰延税金負債を総勘定元帳科目(注2)又は集計繰延税金負債区分(注3)ごとに区別し、その総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に係るiに掲げる金額からiiに掲げる金額を控除した残額をその取り崩されなかった繰延税金負債に係る部分の金額とする方法をいいます。)

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

(i) 繰延税金負債残高(移行対象会計年度からその判定対象会計年度までの各対象会計年度に係る繰延税金負債増加額(各対象会計年度においてその総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に係る繰延税金負債が増加した場合におけるその増加した金額をいいます。(ii)及び(ロ)i(ii)において同じです。))の合計額から繰延税金負債減少額(各対象会計年度においてその総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に係る繰延税金負債が減少した場合におけるその減少し

た金額をいいます。(ii)において同じです。)の合計額を控除した残額をいいます。(ロ) i (i)において同じです。)

(ii) その判定対象会計年度及びその判定対象会計年度の直前の4対象会計年度に係る繰延税金負債増加額の合計額から繰延税金負債減少額の合計額を控除した残額

ii 判定対象会計年度の前対象会計年度に係る i に掲げる金額

(ロ) 先入先出法(繰延税金負債を総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分ごとに区別し、その総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に係る i に掲げる金額から ii に掲げる金額を控除した残額をその取り崩されなかった繰延税金負債に係る部分の金額とする方法をいいます。)

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

(i) 繰延税金負債残高

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

ii 判定対象会計年度の前対象会計年度に係る i に掲げる金額

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

(注1) 「特定短期繰延税金負債」とは、短期繰延税金負債(その計上された対象会計年度の5対象会計年度後の対象会計年度終了の日までにその全額が取り崩

されることが客観的な事実に基づき見込まれる繰延税金負債をいいます。以下(注1)において同じです。)とそれ以外の繰延税金負債とを区分して整理している場合におけるその短期繰延税金負債をいいます(法規38の32③一)。

(注2) 「総勘定元帳科目」とは、繰延税金負債が計上されることとなった資産又は負債に係る総勘定元帳(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。下記(注3)イ及びロにおいて同じです。)における総勘定元帳をいいます。)の科目をいいます(法規38の32③二)。

(注3) 「集計繰延税金負債区分」とは、繰延税金負債が計上されることとなった資産又は負債に係る総勘定元帳科目が2以上ある場合において、複数の総勘定元帳科目(次に掲げるものを除きます。)を合わせて一の区分としてその繰延税金負債が算出されるときにおけるその区分をいいます(法規38の32③三)。

イ 最終親会社等財務会計基準において償却することができない無形資産に係る総勘定元帳科目

ロ 最終親会社等財務会計基準において償却することができる無形資産のうちその最終親会社等財務会計基準における耐用年数が5対象会計年度を超えるものに係る総勘定元帳科目

ハ 法令155の13①一イ(各種投資会社等の範囲)に規定する財務省令で定める特殊の関係にある者に対する債権又は債務に係る総勘定元帳科目

ニ 繰延税金資産及び繰延税金負債のいずれもが計上されることが見込まれる総勘定元帳科目

(注4) 集計繰延税金負債区分に係る取戻繰

延税金負債については、次に掲げる要件のいずれにも該当しない場合には、先入先出法により算出することができないこととされています（法規38の32④）。

イ 各対象会計年度において計上されたその集計繰延税金負債区分に係る繰延税金負債に係る資産又は負債について、その資産又は負債に係る総勘定元帳科目ごとに繰延税金負債を算出したならば算出されることとなる繰延税金負債に係る取崩期間（繰延税金負債が計上されることとなった時からその全額が取り崩されるまでの期間として客観的な事実に基づき見込まれる期間をいいます。ロにおいて同じです。）の差異が2対象会計年度以内であること。

ロ 各対象会計年度において計上されたその集計繰延税金負債区分に係る繰延税金負債に係る取崩期間が5対象会計年度を超える場合において、その繰延税金負債のうちその繰延税金負債が計上された対象会計年度の5対象会計年度後の対象会計年度終了の日までに取り崩されない部分の金額をその先入先出法に基づき合理的に算出することができること。

(注5) 上記①ニ（注2）(イ)から(リ)までに掲げる金額に係る部分の金額は、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、取戻繰延税金負債に相当する金額の範囲から除外することとされています（法規38の32①ニ）。

ただし、後入先出法又は先入先出法により、総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分ごとに取戻繰延税金負債を算出する場合において、その総勘定

元帳科目又は集計繰延税金負債区分に上記①ニ（注2）(イ)から(リ)までに掲げる金額に係る部分の金額とそれ以外の金額とが含まれるときは、上記①ニ（注2）(イ)から(リ)までに掲げる金額に係る部分の金額を含めて、取戻繰延税金負債に相当する金額を算出することとされています（法規38の32⑤）。

(注6) 上記のとおり、移行対象会計年度以後の5対象会計年度については、過去対象会計年度に計上された繰延税金負債に係る繰延対象租税額のうちその過去対象会計年度の5対象会計年度後の対象会計年度終了の日までに取り崩されなかった繰延税金負債に係る部分の金額がないことから、取戻繰延税金負債は零とされています。

同様に、上記(2)②ハ(ハ)のとおり、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については、過去対象会計年度ではなく、その対象会計年度の繰延対象租税額の計算上減算することとされていることから、この場合においても、加入のあった日を含む対象会計年度以後の5対象会計年度については、取戻繰延税金負債の金額は零とされています。また、上記(イ) i 又は(ロ) i の判定対象会計年度が同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である場合には、後入先出法又は先入先出法による取戻繰延税金負債の算出においては、上記(2)②ハ(ハ)の加入前繰延税金負債を控除することとされています（法規38の32⑦）。

(参考) 上記イの「後入先出法」、「先入先出法」、「特定短期繰延税金負債」、「総勘定元帳科

目」及び「集計繰延税金負債区分」は、それぞれGloBEルール上の「LIFO methodology」、「FIFO methodology」、「Short-term

DTLs」、「GL account」及び「Aggregate DTL Category」に対応するものとして規定されています。

後入先出法による計算例

後入先出法

「後入先出法」とは、繰延税金負債を総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分ごとに区別し、その総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分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をその取り崩されなかった繰延税金負債に係る部分の金額とする方法をいう。

イ 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（当該対象会計年度（判定対象会計年度）が移行対象会計年度以後の5対象会計年度のいずれかである場合には、零）

(1) 繰延税金負債残高

(2) 後入先出法に係る計上限度額（当該判定対象会計年度及び当該判定対象会計年度の直前の4対象会計年度に係る繰延税金負債増加額の合計額から繰延税金負債減少額の合計額を控除した残額）

ロ 判定対象会計年度の直前対象会計年度に係るイに掲げる金額

以下の表は、集計繰延税金負債区分の各対象会計年度における繰延税金負債増加額及び繰延税金負債減少額並びにそれらを踏まえた後入先出法の適用を示している。

対象会計年度単位のDTLの増減額（純額）							
対象会計年度	1年	2年	3年	4年	5年	6年	7年
①集計繰延税金負債区分に係る繰延税金負債増加額又は繰延税金負債減少額	10	210	-	200	-	(50)	(10)
取戻繰延税金負債額の計算							
②繰延税金負債残高	10	220	220	420	420	370	360
③後入先出法に係る計上限度額	-	-	-	-	-	360	140
④超過額（計上限度額が繰延税金負債残高を超える場合のその超える部分の金額）	-	-	-	-	-	10	220
⑤前対象会計年度からの④の増加額	-	-	-	-	-	10	210

【7年の繰延税金負債残高】
「繰延税金負債残高」は、1～7年の繰延税金負債増加額及び繰延税金負債減少額の合計額360

【7年の計上限度額】
「計上限度額」は、3～7年の繰延税金負債増加額の合計額から繰延税金負債減少額の合計額を控除した残額140

【7年の取戻繰延税金負債】

「取戻繰延税金負債」は、7年の超過額（計上限度額が繰延税金負債残高を超える場合のその超える部分の金額）220から、6年の超過額10を控除した残額210

7年には取戻繰延税金負債210が生じていることから、2年について、この210を再計算調整後対象相税額から減額した上で、再計算国別国際最低課税額の計算を行うこととなる。

後入先出法における取戻繰延税金負債が取り崩された部分に相当する金額

「後入先出法における取戻繰延税金負債が取り崩された部分に相当する金額」とは、繰延税金負債を総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分ごとに区別し、その総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に係るイに掲げる金額からロに掲げる金額を減算した金額が零を下回る場合におけるその下回る部分の金額をいう（上記②②ハ（ロ）iをご参照ください。）。

イ 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（当該対象会計年度（判定対象会計年度）が移行対象会計年度以後の5対象会計年度のいずれかである場合には、零）

(1) 繰延税金負債残高

(2) 後入先出法に係る計上限度額（当該判定対象会計年度及び当該判定対象会計年度の直前の4対象会計年度に係る繰延税金負債増加額の合計額から繰延税金負債減少額の合計額を控除した残額）

ロ 判定対象会計年度の前対象会計年度に係るイに掲げる金額

以下の表は、集計繰延税金負債区分の各対象会計年度における繰延税金負債増加額及び繰延税金負債減少額並びにそれらを踏まえた後入先出法の適用を示している。

対象会計年度単位のDTLの増減額（純額）								
対象会計年度	1年	2年	3年	4年	5年	6年	7年	8年
①集計繰延税金負債区分に係る繰延税金負債増加額又は繰延税金負債減少額	10	210	-	200	-	(50)	(10)	(190)
取戻繰延税金負債額の計算								
②繰延税金負債残高	10	220	220	420	420	370	360	170
③後入先出法に係る計上限度額	-	-	-	-	-	360	140	0
④超過額（計上限度額が繰延税金負債残高を超える場合のその超える部分の金額）	-	-	-	-	-	10	220	170
⑤前対象会計年度からの④の増減額	-	-	-	-	-	10	210	(50)

【8年の繰延税金負債残高】
「繰延税金負債残高」は、1～8年の繰延税金負債増加額及び繰延税金負債減少額の合計額170

【8年の計上限度額】
「計上限度額」は、4～8年の繰延税金負債増加額の合計額から繰延税金負債減少額の合計額を控除した残額0（ゼロどまり）

【8年の取戻繰延税金負債が取り崩された額】

8年の超過額（計上限度額が繰延税金負債残高を超える場合のその超える部分の金額）170から、7年の超過額220を減算した金額は（50）であり、零を下回る。

この零を下回る部分の金額50が、取戻繰延税金負債が取り崩された部分に相当する金額とされ、繰延対象租税額の計算上、この50が加算される（足し戻される）こととなる。

先入先出法による計算例

先入先出法

「先入先出法」とは、繰延税金負債を総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分ごとに区別し、その総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分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をその取り崩されなかった繰延税金負債に係る部分の金額とする方法をいう。

イ 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（当該対象会計年度（判定対象会計年度）が移行対象会計年度以後の5対象会計年度のいずれかである場合には、零）

(1) 繰延税金負債残高

(2) 先入先出法に係る計上限度額（当該判定対象会計年度及び当該判定対象会計年度の直前の4対象会計年度に係る繰延税金負債増加額の合計額）

ロ 判定対象会計年度の前対象会計年度に係るイに掲げる金額

以下の表は、集計繰延税金負債区分の各対象会計年度における繰延税金負債増加額及び繰延税金負債減少額並びにそれらを踏まえた先入先出法の適用を示している。

対象会計年度単位のDTLの増減額（純額）								
対象会計年度	1年	2年	3年	4年	5年	6年	7年	8年
①集計繰延税金負債区分に係る繰延税金負債増加額又は繰延税金負債減少額	10	120	130	120	10	120	10	(80)
取戻繰延税金負債額の計算								
②繰延税金負債残高	10	130	260	380	390	510	520	440
③先入先出法に係る計上限度額	-	-	-	-	-	500	390	260
④超過額（計上限度額が繰延税金負債残高を超える場合のその超える部分の金額）	-	-	-	-	-	10	130	180
⑤前対象会計年度からの④の増加額	-	-	-	-	-	10	120	50

【8年の繰延税金負債残高】
「繰延税金負債残高」は、1～8年の繰延税金負債増加額及び繰延税金負債減少額の合計額440

【8年の計上限度額】
「計上限度額」は、4～8年の繰延税金負債増加額の合計額260（※先入先出法の場合、繰延税金負債減少額を計算に含めない）

【8年の取戻繰延税金負債】

「取戻繰延税金負債」は、8年の超過額（計上限度額が繰延税金負債残高を超える場合のその超える部分の金額）180から、7年の超過額130を控除した残額50

8年には取戻繰延税金負債50が生じていることから、3年について、この50を再計算調整後対象租税額から減額した上で、再計算国別国際最低課税額の計算を行うこととなる。

先入先出法における取戻繰延税金負債が取り崩された部分に相当する金額

「先入先出法における取戻繰延税金負債が取り崩された部分に相当する金額」とは、繰延税金負債を総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分ごとに区別し、その総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に係るイに掲げる金額からロに掲げる金額を減算した金額が零を下回る場合におけるその下回る部分の金額をいう（上記(2)②ハ(ロ)iiをご参照ください）。

イ 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（当該対象会計年度（判定対象会計年度）が移行対象会計年度以後の5対象会計年度のいずれかである場合には、零）

- (1) 繰延税金負債残高
- (2) 先入先出法に係る計上限度額（当該判定対象会計年度及び当該判定対象会計年度の直前の4対象会計年度に係る繰延税金負債増加額の合計額）

ロ 判定対象会計年度の前対象会計年度に係るイに掲げる金額

以下の表は、集計繰延税金負債区分の各対象会計年度における繰延税金負債増加額及び繰延税金負債減少額並びにそれらを踏まえた先入先出法の適用を示している。

対象会計年度単位のDTLの増減額（純額）										
対象会計年度	1年	2年	3年	4年	5年	6年	7年	8年	9年	10年
①集計繰延税金負債区分に係る繰延税金負債増加額又は繰延税金負債減少額	10	120	130	120	10	120	10	(80)	0	(90)
取戻繰延税金負債の計算										
②繰延税金負債残高	10	130	260	380	390	510	520	440	440	350
③先入先出法に係る計上限度額	-	-	-	-	-	500	390	260	140	130
④超過額（計上限度額が繰延税金負債残高を超える場合のその超える部分の金額）	-	-	-	-	-	10	130	180	300	220
⑤前対象会計年度からの④の増減額						10	120	50	120	(80)

【10年の繰延税金負債残高】
「繰延税金負債残高」は、1～10年の繰延税金負債増加額及び繰延税金負債減少額の合計額350

【10年の計上限度額】
「計上限度額」は、6～10年の繰延税金負債増加額の合計額130（※先入先出法の場合、繰延税金負債減少額を計算に含めない）

【10年の取戻繰延税金負債が取り崩された額】
10年の超過額（計上限度額が繰延税金負債残高を超える場合のその超える部分の金額）220から、9年の超過額300を減算した金額は（80）であり、零を下回る。
この零を下回る部分の金額80が、取戻繰延税金負債が取り崩された部分に相当する金額とされ、繰延対象租税額の計算上、この80が加算される（足し戻される）こととなる。

ロ 移行対象会計年度前に計上された繰延税金負債がある場合における取戻繰延税金負債の算出方法の明確化等

上記(2)②ハ(ニ)のとおり、個別の資産又は負債単位よりも大きなグループ単位、すなわち総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分単位で繰延税金負債を計上している場合において、取り崩された又は一定期間中に取り崩されない繰延税金負債が、上記(2)①ホ(イ)ii(i)から(iii)まで及びiii(iii)の金額のうちどの金額に該当するかを決定する規定が措置されているところです。

取戻繰延税金負債の算出においても、総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分単位で繰延税金負債を計上している場合には、取り崩された又は一定期間中に取り崩されない繰延税金負債が、取戻繰延税金負債の算出の対象となる金額かどうかを決定する必要があります。そのため、令和6年（2024年）6月にOECDにより公表された執行ガイダンス1に沿って、その決定は、上記(2)②ハ(ニ)と同様に行われることとされました（法規38の32⑥）。

後入先出法による移行対象会計年度前に計上された繰延税金負債がある場合の取扱い

取戻繰延税金負債を後入先出法により算出する場合には、移行対象会計年度以後繰延税金負債（その総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に係る繰延税金負債のうち、移行対象会計年度以後の各対象会計年度に計上されたもの）及び移行対象会計年度前繰延税金負債（総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に係る繰延税金負債のうち、移行対象会計年度前に計上されたもの）の順に取り崩されたものとみなす（上記②②ハ(二)をご参照ください。）。

- 以下の表は、移行対象会計年度前繰延税金負債がある場合における集計繰延税金負債区分の各対象会計年度における繰延税金負債増加額及び繰延税金負債減少額並びにそれらを踏まえた後入先出法の適用を示している。

対象会計年度単位のDTLの増減額（純額）												
移行対象会計年度前繰延税金負債 150	対象会計年度											
対象会計年度	1年	2年	3年	4年	5年	6年	7年	8年	9年	10年	11年	12年
①集計繰延税金負債区分に係る繰延税金負債増加額又は繰延税金負債減少額	10	190	-	150	(10)	(50)	(40)	(190)	(10)	(10)	(10)	(140)
②移行対象会計年度前繰延税金負債への取崩し額の配分	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	(110)
③集計繰延税金負債区分に係る繰延税金負債増加額又は繰延税金負債減少額（移行対象会計年度前繰延税金負債への取崩し額の配分後）	10	190	-	150	(10)	(50)	(40)	(190)	(10)	(10)	(10)	(30)
取戻繰延税金負債の計算												
④繰延税金負債残高	10	200	200	350	340	290	250	60	50	40	30	-
⑤後入先出法に係る計上限度額	-	-	-	-	-	280	50	-	-	-	-	-
⑥超過額（計上限度額が繰延税金負債残高を超える場合のその超える部分の金額）	-	-	-	-	-	10	200	60	50	40	30	-
⑦前対象会計年度からの⑥の増減額						10	190	(140)	(10)	(10)	(10)	(30)

移行対象会計年度前繰延税金負債の取扱い（後入先出法の場合）

- 後入先出法の場合、繰延税金負債減少額は、まず移行対象会計年度以後繰延税金負債の取崩し額とみなす。
- 上記の事例では、繰延税金負債減少額はまず移行対象会計年度以後繰延税金負債の取崩し額とみなされるため、5～11年について、繰延税金負債残高（上記④）から減額され、12年については、その一部により移行対象会計年度以後繰延税金負債が全額取り崩されたことから、その残額が移行対象会計年度前繰延税金負債の取崩し額とされる。

先入先出法による移行対象会計年度前に計上された繰延税金負債がある場合の取扱い

取戻繰延税金負債を先入先出法により算出する場合には、移行対象会計年度前繰延税金負債（総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に係る繰延税金負債のうち、移行対象会計年度前に計上されたもの）及び移行対象会計年度以後繰延税金負債（その総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に係る繰延税金負債のうち、移行対象会計年度以後の各対象会計年度に計上されたもの）の順に取り崩されたものとみなす（上記②②ハ(二) iiをご参照ください。）。

- 以下の表は、移行対象会計年度前繰延税金負債がある場合における集計繰延税金負債区分の各対象会計年度における繰延税金負債増加額及び繰延税金負債減少額並びにそれらを踏まえた先入先出法の適用を示している。

対象会計年度単位のDTLの増減額（純額）										
移行対象会計年度前繰延税金負債 150	対象会計年度									
対象会計年度	1年	2年	3年	4年	5年	6年	7年	8年	9年	10年
①集計繰延税金負債区分に係る繰延税金負債増加額又は繰延税金負債減少額	10	100	130	70	-	120	(20)	(80)	-	(90)
②移行対象会計年度前繰延税金負債への取崩し額の配分	-	-	-	-	-	-	(20)	(80)	-	(50)
③集計繰延税金負債区分に係る繰延税金負債増加額又は繰延税金負債減少額（移行対象会計年度前繰延税金負債への取崩し額の配分後）	10	100	130	70	-	120	-	-	-	(40)
取戻繰延税金負債の計算										
④繰延税金負債残高	10	110	240	310	310	430	430	430	430	390
⑤先入先出法に係る計上限度額	-	-	-	-	-	420	320	190	120	120
⑥超過額（計上限度額が繰延税金負債残高を超える場合のその超える部分の金額）	-	-	-	-	-	10	110	240	310	270
⑦前対象会計年度からの⑥の増減額						10	100	130	70	(40)

移行対象会計年度前繰延税金負債の取扱い（先入先出法の場合）

- 先入先出法の場合、繰延税金負債減少額は、まず移行対象会計年度前繰延税金負債の取崩し額とみなす。
- 上記の事例では、繰延税金負債減少額はまず移行対象会計年度前繰延税金負債の取崩し額とみなされるため、7、8年については、繰延税金負債残高（上記④）は減額されず、10年については、移行対象会計年度前繰延税金負債が全額取り崩された後その残額により繰延税金負債残高が減額される。

(注) 無国籍構成会社等に係る再計算国際最低課税額、共同支配会社等に係る再計算

国別国際最低課税額及び無国籍共同支配会社等に係る再計算国際最低課税額にお

ける取戻繰延税金負債についても、基本的に上記と同様とされています（法規38の35①②、38の37①、38の39①）。

(4) 自国内最低課税額に係る税に関する適用免除基準

① 改正前の制度の概要

イ 概要

「自国内最低課税額に係る税に関する適用免除基準」（いわゆる QDMTT セーフ・ハーバー）とは、特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等が我が国以外の国又は地域の租税に関する法令において自国内最低課税額に係る税を課することとされている場合において、各対象会計年度のその自国内最低課税額に係る税が一定の要件を満たすときは、その対象会計年度のその構成会社等の所在地に係るグループ国際最低課税額（その構成会社等が無国籍構成会社等である場合にあっては、その構成会社等に係るグループ国際最低課税額）をゼロとすることができる特例をいいます（旧法82の2⑥）。

ロ 自国内最低課税額に係る税に関する適用免除基準が適用されない一定の特定多国籍企業グループ等

自国内最低課税額に係る税が本特例の対象となるかどうかは、国又は地域ごとに判定されるものであり、特定多国籍企業グループ等ごとに判定されるものではありません。しかし、その国又は地域の法制上の制限等から、特殊な会社等に関して、自国内最低課税額に係る税を課さない場合があります。

このような場合においても、その自国内最低課税額に係る税が本特例の対象外となると影響が大きいことから、本特例の対象としつつ、その自国内最低課税額に係る税が課されない会社等又はその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

については、本特例は適用されないこととされています（いわゆるスイッチオフ・ルール）。

具体的には、我が国以外の国又は地域の自国内最低課税額に係る税が、次に掲げる場合のいずれかに該当するときは、各対象会計年度の構成会社等の所在地に係るグループ国際最低課税額（その構成会社等が無国籍構成会社等である場合にあっては、その構成会社等に係るグループ国際最低課税額）については、本特例は適用されないこととされています（旧法規38の43④）。

(イ) その自国内最低課税額に係る税に関する法令において、その特定多国籍企業グループ等に属するその所在地を所在地国とする導管会社等に対してその自国内最低課税額に係る税を課さないこととされている場合

(ロ) その自国内最低課税額に係る税に関する法令において、その対象会計年度に係るその構成会社等のその国又は地域に係るその自国内最低課税額に係る税の額が、特定多国籍企業グループ等の対象会計年度が国際的な事業活動の初期の段階における期間に該当する場合にその特定多国籍企業グループ等のその国又は地域に係る自国内最低課税額に係る税の額をゼロとする規定（特定多国籍企業グループ等の対象会計年度が国際的な事業活動の初期の段階における期間に該当し、かつ、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税又は外国におけるこれに相当する税を課することとされているその特定多国籍企業グループ等の最終親会社等、中間親会社等又は被部分保有親会社等がその特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等（その国又は地域を所在地国とするもので、かつ、その国又は地域の租税に関する法令において自国内最低課税額に係る税を課することとされて

いるものに限ります。)及びその特定多国籍企業グループ等に係る全ての共同支配会社等(その国又は地域を所在地国とするもので、かつ、その国又は地域の租税に関する法令において自国内最低課税額に係る税を課することとされているものに限ります。)の所有持分を有していない場合にその特定多国籍企業グループ等のその国又は地域に係る自国内最低課税額に係る税の額を零とする規定を除きます。)の適用により零となる場合

- (ハ) その自国内最低課税額に係る税に関する法令において、その特定多国籍企業グループ等に属するその所在地国を所在地国とする他の構成会社等(各種投資会社等を除きます。(ハ)において同じです。)がある場合において、その構成会社等(各種投資会社等に限ります。(ハ)において同じです。)に代えて、当該他の構成会社等に対してその構成会社等のその国又は地域に係るその自国内最低課税額に係る税を課することとされているとき。

(注) 共同支配会社等についても、上記と同様とされています(旧法82の2⑬、旧法令155の54、旧法規38の45①)。なお、特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等の上記ロの適用については、我が国以外の国又は地域の租税に関する法令において自国内最低課税額に係る税を課することとされている場合において、上記ロ(イ)及びロ(ロ)の他に、その特定多国籍企業グループ等に属するその国又は地域を所在地国とする構成会社等(その共同支配会社等が各種投資会社等である場合には、その共同支配会社等に係る他の共同支配会社等(各種投資会社等を除きます。)を含みます。)がある場合に、その共同支配会社等に代えて、その構成会社等に対してその共同支配会社等のその国又は地

域に係るその自国内最低課税額に係る税を課することとされているときは、各対象会計年度のその共同支配会社等の所在地国に係るグループ国際最低課税額(その共同支配会社等が無国籍共同支配会社等である場合にあっては、その共同支配会社等に係るグループ国際最低課税額)については、本特例は適用されないこととされています(以下「共同支配会社等に係るスイッチオフ・ルール」といいます。))。

② 改正の内容

令和6年(2024年)6月にOECDにより公表された執行ガイダンス6等において、スイッチオフ・ルールの見直しが行われたことから、国際合意に沿った改正が行われました。イ 特定目的会社等に係るスイッチオフ・ルールの創設

資産の流動化に関する法律第2条第2項(定義)に規定する資産の流動化又はこれに類する行為を行うもの(イにおいて「特定目的会社等」といいます。)は、利益をその債権者等に配分するメカニズムを備えていることが一般的であり、多くの国又は地域において特定目的会社等の段階において課税を生じないこととする措置が講じられているところです。このような特定目的会社等の性質を踏まえ、本執行ガイダンスにおいて、自国内最低課税額に係る税に関する法令においても、一定の要件を満たす特定目的会社等に対し自国内最低課税額に係る税を課さないことができることとし、このような自国内最低課税額に係る税を本特例の対象としつつも、スイッチオフ・ルールが適用されることとされました。そのため、本執行ガイダンスに沿って、新たなスイッチオフ・ルールの類型として、特定目的会社等に係るスイッチオフ・ルールを創設する改正が行われました。

具体的には、我が国以外の国又は地域

(注)の自国内最低課税額に係る税に関する法令において、特定多国籍企業グループ等に属するその所在地国を所在地国とする構成会社等又はその特定多国籍企業グループ等に係るその所在地国を所在地国とする共同支配会社等のうち特定目的会社等に対してその自国内最低課税額に係る税を課さないこととされているとき（他の会社等（その所在地国を所在地国とする他の構成会社等又はその特定目的会社等に係る他の共同支配会社等をいいます。イにおいて同じです。）がある場合には、その特定目的会社等に代えて、当該他の会社等に対してその特定目的会社等に係る自国内最低課税額に係る税を課することとされ、かつ、当該他の会社等がない場合には、その特定目的会社等に対してその自国内最低課税額に係る税を課することとされている場合を除きます。）は、スイッチオフ・ルールが適用されることとされました（法規38の43④四）。

(注) 共同支配会社等についても、上記と同様とされています（法規38の45①）。

ロ 導管会社等に係るスイッチオフ・ルール等の見直し

国際合意に沿って、上記①ロ(イ)に掲げる場合に該当する場合におけるスイッチオフ・ルール（以下「導管会社等に係るスイッチオフ・ルール」といいます。）、上記①ロ(ハ)に掲げる場合に該当する場合におけるスイッチオフ・ルール（以下「各種投資会社等に係るスイッチオフ・ルール」といいます。）及び共同支配会社等に係るスイッチオフ・ルールについて、次の見直しが行われました。

(イ) 導管会社等に係るスイッチオフ・ルールは、我が国以外の国又は地域（注）の自国内最低課税額に係る税に関する法令において、その特定多国籍企業グループ等に属するその所在地国を所在地国とする導管会社等に対してその自国内最低課

税額に係る税を課さないこととされている場合（その所在地国を所在地国とする他の構成会社等がある場合には、その導管会社等に代えて、当該他の構成会社等に対してその導管会社等に係る自国内最低課税額に係る税を課することとされ、かつ、当該他の構成会社等がない場合には、その導管会社等に対してその自国内最低課税額に係る税を課することとされている場合を除きます。）に適用されることとされました（法規38の43④一）。

(ロ) 各種投資会社等に係るスイッチオフ・ルールは、我が国以外の国又は地域（注）の自国内最低課税額に係る税に関する法令において、構成会社等（各種投資会社等に限ります。（ロ）において同じです。）に対してその自国内最低課税額に係る税を課さないこととされている場合（その特定多国籍企業グループ等に属するその所在地国を所在地国とする他の構成会社等がある場合には、その構成会社等に代えて、当該他の構成会社等に対してその構成会社等に係るその自国内最低課税額に係る税を課することとされ、かつ、当該他の構成会社等がない場合には、その構成会社等に対してその自国内最低課税額に係る税を課することとされている場合を除きます。）に適用されることとされました（法規38の43④三）。

(ハ) 共同支配会社等に係るスイッチオフ・ルールは、我が国以外の国又は地域（注）の自国内最低課税額に係る税に関する法令において、共同支配会社等に対してその自国内最低課税額に係る税を課さないこととされている場合（その特定多国籍企業グループ等に属するその所在地国を所在地国とする構成会社等（その共同支配会社等が各種投資会社等である場合には、その共同支配会社等に係る他の共同支配会社等を含みます。（ハ）におい

て同じです。)がある場合には、その共同支配会社等に代えて、その構成会社等に対してその共同支配会社等に係るその自国内最低課税額に係る税を課することとされ、かつ、その構成会社等がない場合には、その共同支配会社等に対してその自国内最低課税額に係る税を課することとされている場合を除きます。)に適用されることとされました(法規38の45①において準用する法規38の43④三)。

すなわち、特定目的会社等に係るスイッチオフ・ルールを含め、一定の特殊な会社等に対して自国内最低課税額に係る税を課さないこととされている場合におけるスイッチオフ・ルールは、他の会社等がある場合には、その特殊な会社等に代えて、当該他の会社等に対してその特殊な会社等に係る自国内最低課税額に係る税を課することとされ、かつ、当該他の会社等がない場合には、その特殊な会社等に対してその自国内最低課税額に係る税を課することとされているときは適用されず、本特例が適用されることとされています。

(注) 各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税の創設に伴い、上記の「我が国以外の国又は地域」は、令和8年4月1日以後は「国等」とされています。

(5) 適用関係

上記(1)から(4)までの改正は、内国法人の令和7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し、内国法人の同日前に開始した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、従前どおりとされています(改正法令附則15、改正法規附則6)。

2 特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供制度の見直し

(1) 改正の内容

特定多国籍企業グループ等報告事項等について、令和7年(2025年)1月にOECDから公表された「GloBE情報申告書に関するドキュメント」(2において「2025年1月公表GloBE情報申告書に関するドキュメント」といいます。)の内容等を踏まえた次の見直しが行われました。

① 2025年1月公表GloBE情報申告書に関するドキュメントにおいて、グループに関する基本的事項のうち国別実効税率等の水準等については、報告単位の国又は地域等に対する課税権を有する国又は地域がない場合には、その提供は要しないこととされたことを踏まえ、次のイに掲げる場合にはその国又は地域等に係る法人税法施行規則第68条第5項第4号イに掲げる事項(国別実効税率等の水準)が特定多国籍企業グループ等報告事項等の範囲から除外され、次のロに掲げる場合にはその国又は地域等に係る同号ロに掲げる事項(構成会社等に係るグループ国際最低課税額等の水準)が特定多国籍企業グループ等報告事項等の範囲から除外されました(法規68⑤四イロ)。

イ 国別実効税率等の水準に係る構成会社等又は共同支配会社等(無国籍構成会社等又は無国籍共同支配会社等)にあっては、その無国籍構成会社等又は無国籍共同支配会社等)に係る次に掲げる税を課することとされるものがない場合

(イ) 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

(ロ) 各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税又は外国におけるこれに相当する税

ロ 構成会社等に係るグループ国際最低課税

額又は共同支配会社等に係るグループ国際最低課税額の水準に係る構成会社等又は共同支配会社等（無国籍構成会社等又は無国籍共同支配会社等）にあっては、その無国籍構成会社等又は無国籍共同支配会社等に係る上記イ(イ)及びロに掲げる税を課することとされるものがない場合

- ② 法人税法施行規則第38条の28第21項又は第23項（調整後対象租税額の計算）の規定の適用を受けようとする旨及びこれらの規定の適用を受けることをやめようとする旨が特定多国籍企業グループ等報告事項等の範囲に追加されました（法規68⑧⑨）。

（参考） 2025年1月公表GloBE情報申告書に関するドキュメントの内容等を踏まえた特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供様式は、国税庁ホームページにおいて公表されています。

(2) 適用関係

- ① 上記(1)①の改正は、令和7年4月1日以後に提供の期限が到来す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（改正法規附則9①）。
- ② 上記(1)②の改正は、令和7年4月1日から施行されています（改正法規附則1）。

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残余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残余額に対する法人税及び各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税並びに国際最低課税額等に係る特定基準法人税額に対する地方法人税及び国内最低課税額に係る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残余額に対する法人税及び各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税並びに国際最低課税額等に係る特定基準法人税額に対する地方法人税及び国内最低課税額に係る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ています（法令9一ホ）。

（注） 外国法人の各対象会計年度の国際最低課税残

余額に対する法人税及び各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税の還付額については、利益積立金額の加算項目である「法人税法第142条の2第1項に規定する還付を受け又は充当される金額」（法令9一ホ）の対象から除外される法人税を各事業年度の所得に対する法人税に限定する改正が行われたことにより、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。

なお、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残余額に対する法人税及び各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税並びに国際最低課税額等に係る特定基準法人税額に対する地方法人税及び国内最低課税額に係る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ています（法令123②）。

第二 外国関係会社に係る所得の課税の特例（外国子会社合算税制）等の見直し

I 改正前の制度の概要

1 制度の概要

外国子会社合算税制は、外国子会社等を利用した租税回避を抑制するため、一定の要件に該当する外国子会社等の所得に相当する金額について、日本の親会社の所得とみなして合算し、日本で課税する制度です。

外国関係会社（注1）がペーパー・カンパニー等である場合（特定外国関係会社）又は経済活動基準（注2）のいずれかを満たさない場合（対象外国関係会社）には、その外国関係会社の所得に相当する金額について、その外国関係会社の各事業年度終了の日の翌日から2月を経過する日を含む内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入することとされています（会社単位の合算課税）。

（注1） 上記の「外国関係会社」とは、居住者・内国法人等が直接又は間接に50%を超える持分を有する外国法人又は居住者・内国法人が外国法人の残余財産のおおむね全部について分配を請求することができるなど会社財産に対する支配関係がある場合のその外国法人をいいます。以下同じです。

（注2） 上記の「経済活動基準」とは以下の基準をいいます。

- (1) 事業基準（主たる事業が株式の保有等の一定の事業でないこと）
- (2) 実体基準（本店所在地国に主たる事業に必要な事務所等を有すること）
- (3) 管理支配基準（本店所在地国において事業の管理、支配及び運営を自ら行っていること）
- (4) 次のいずれかの基準
 - ① 所在地国基準（主として本店所在地国

で事業を行っていること）

※ 下記以外の業種に適用

- ② 非関連者基準（主として関連者以外の者と取引を行っていること）

※ 卸売業、銀行業、信託業、金融商品取引業、保険業、水運業、航空運送業、航空機貸付業に適用

また、外国関係会社が経済活動基準を全て満たす場合（部分対象外国関係会社）であっても、配当、利子等の一定の受動的所得については、その外国関係会社の各事業年度終了の日の翌日から2月を経過する日を含む内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入することとされています（受動的所得の合算課税）。

ただし、外国関係会社の租税負担割合が一定（特定外国関係会社は27%、それ以外の外国関係会社は20%）以上の場合には、合算課税の適用を免除することとされています。

2 書類添付義務・保存義務

内国法人は、添付対象外国関係会社（次に掲げる外国関係会社をいいます。以下同じです。）の各事業年度の貸借対照表及び損益計算書その他の一定の書類（注）を当該各事業年度終了の日の翌日から2月を経過する日を含む各事業年度の確定申告書に添付しなければならないこととされています（旧措法66の6⑩）。

- (1) 租税負担割合が20%未満である部分対象外国関係会社（当該各事業年度において次のいずれかに該当する事実がある部分対象外国関係会社（添付不要部分対象外国関係会社）を除きます。）
 - ① 各事業年度における部分適用対象金額が2,000万円以下であること。
 - ② 各事業年度の決算に基づく所得の金額に相当する金額のうちに当該各事業年度における部分適用対象金額の占める割合が5%以下で

あること。

(2) 租税負担割合が20%未満である対象外国関係会社

(3) 租税負担割合が27%未満である特定外国関係会社

(注) 上記の「一定の書類」とは、添付対象外国関係会社に係る次に掲げる書類その他参考となるべき事項を記載した書類をいいます(旧措規22の11^④)。

- ① 貸借対照表及び損益計算書(これに準ずるものを含みます。)
- ② 株主資本等変動計算書、損益金の処分に関する計算書その他これらに準ずるもの
- ③ ①に掲げるものに係る勘定科目内訳明細書
- ④ 本店所在地国の法人所得税(外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に相当する税(いわゆる IIR に係る税)、法人税法施行令第155条の34第2項第3号に掲げる税(いわゆる UTPR に係る税)及び自国内最低課税額に係る税(いわゆる QDMTT に係る税)を除きます。)に関する法令により課される税に関する申告書で各事業年度に係るものの写し
- ⑤ 企業集団等所得課税規定の適用がないものとした場合に計算される法人所得税の額に関する計算の明細を記載した書類及びその法人所得税の額に関する計算の基礎となる書類で各事業年度に係るもの
- ⑥ 各事業年度終了の日における株主等の氏名及び住所又は名称及び本店若しくは主たる事務所の所在地並びにその有する株式等の数又は金額を記載した書類
- ⑦ 各事業年度終了の日における内国法人と添付対象外国関係会社との間に介在する外国法人の株主等に係る⑥に掲げる書類

また、添付不要部分対象外国関係会社については、受動的所得の合算課税の適用による合算所得が生じないため、租税回避リスクの把握と申告事務とのバランスを考慮して、その添付不要部分対象外国関係会社の各事業年度の上記の一定の書類

と同様の書類を整理し、起算日(添付不要部分対象外国関係会社の各事業年度終了の日の翌日から2月を経過する日を含む各事業年度の確定申告書の提出期限の翌日)から7年間(欠損金額が生じた事業年度に係る書類にあっては、10年間)、その書類を納税地に保存しなければならないこととされています(措法66の6^⑫、旧措規22の11^⑤^⑤⑤^⑤において準用する旧措規22の11^④)。

3 控除対象所得税額等相当額の控除

内国法人が本税制の適用を受ける場合には、次に掲げる金額の合計額のうち、外国関係会社の課税対象金額、部分課税対象金額又は金融子会社等部分課税対象金額に対応する部分の金額に相当する金額を、内国法人において本税制の適用を受ける事業年度におけるその内国法人の法人税の額から控除することとされています(旧措法66の7^④)。

- (1) 外国関係会社に対して課される所得税の額、法人税(退職年金等積立金に対する法人税を除きます。)の額及び地方法人税(退職年金等積立金に係る基準法人税額に対する地方法人税を除きます。)の額(これらの税額に係る附帯税の額を除きます。)
- (2) 外国関係会社に対して課される道府県民税法人税割(地方税法第1条第2項において準用する同法第4条第2項(第1号に係る部分に限ります。)又は同法第734条第2項(第2号に係る部分に限ります。)の規定により都が課するものを含むものとし、退職年金等積立金に対する法人税に係るものを除きます。)の額及び市町村民税法人税割(同法第734条第2項(第2号に係る部分に限ります。)の規定により都が課するものを含むものとし、退職年金等積立金に対する法人税に係るものを除きます。)の額

II 改正の内容

1 改正の趣旨・背景

令和5年度税制改正において、グローバル・ミニマム課税(第2の柱)を構成する制度のうち

「各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税」が創設されました。

これに伴い、対象企業に追加的な事務負担が生じることを契機として、同年度税制改正において、外国子会社合算税制における特定外国関係会社については、租税負担割合が27%以上（改正前：30%以上）の場合に会社単位の合算課税の適用を免除すること等の見直しが行われました。また、令和6年度税制改正においても、ペーパー・カンパニー特例における収入割合要件について見直しが行われました。

令和7年度税制改正においては、グローバル・ミニマム課税のうち残されていた2つのルール（軽課税所得ルール（UTPR）・国内ミニマム課税（QDMTT））に対応する制度として「各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税」と「各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税」が創設されたところです。同年度税制改正においても、引き続き、対象企業の事務負担に配慮した改正（これらの制度創設に伴う規定の整備を含みます。）が行われています。

2 GloBE ルールの導入に伴う事務負担の軽減に関する見直し

(1) 課税対象金額等の合算時期の見直し

従前の制度（会社単位の合算課税・受動的所得の合算課税）では、外国関係会社の各事業年度終了の日の翌日から2月を経過する日を含む内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入することとされていました。そのため、例えば、一般的に多く見受けられる12月決算の外国関係会社（外国子会社）を有する3月決算の内国法人（親会社）のケースでは、その合算時期が決算期末の直前となることから、法人税の申告期限までの時間が限られているため、多数の外国関係会社を有する内国法人にあっては申告に係る事務負担が過重であるとの指摘もあったところです。

このような状況等を踏まえ、今般の改正において、外国関係会社の各事業年度終了の日の翌

日から4月を経過する日を含む内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入することとされました（措法66の6①⑥⑧⑩）。これにより、例えば、上記のケースでは、内国法人（親会社）の翌事業年度に合算時期が到来することになります。

また、この改正に伴い、内国法人が外国関係会社の各事業年度終了の日以後2月を経過する日までの間に合併により解散した場合における外国関係会社の判定に係る特例（措令39の20②）やその他の規定（措令39の17の4⑨、措規22の11⑩）についても必要な見直しが行われています。

(2) 書類添付義務・保存義務の対象とされる書類の見直し

申告事務負担の軽減の観点から、書類添付義務の対象とされる書類の範囲についても見直しが行われています。具体的には、その範囲から次に掲げる書類を除外する改正が行われています（措規22の11④）。

- ① 株主資本等変動計算書、損益金の処分に関する計算書その他これらに準ずるもの
- ② 貸借対照表及び損益計算書（これに準ずるものを含みます。）に係る勘定科目内訳明細書

また、この改正に伴い、書類保存義務の対象とされる書類の範囲についても同様の見直しが行われています（措規22の11⑤）において準用する措規22の11④）。

3 控除対象所得税額等相当額の控除の見直し

今般の改正において各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税（UTPR）が創設されています。UTPRは、恒久的施設等を有する外国法人についてもその課税の対象とするものです。そのため、UTPRと本税制との計算の循環を防止する観点から、本控除制度の対象から外国関係会社に対して課される各対象会計年度の国際最低

課税残余額に対する法人税を除外する等の改正が行われています（措法66の7④）。

（注） GloBEルール（IIR・UTPR）では、まず外国子会社合算税制による課税額が確定され、GloBEルールにおいてその確定した課税額を勘案して国別実効税率の計算を行うこととされています。

4 居住者の外国関係会社に係る所得の課税の特例

居住者の外国関係会社に係る所得の課税の特例についても、上記1及び2と基本的に同様の改正が行われています（措法40の4①⑥⑧⑩、措規18の20⑩⑪）。

5 関連制度の見直し

内国法人が、その経済実態や実質的な株主構成を変えずに、外国法人の子会社となるような事象をコーポレート・インバージョンとして捉え、このような外国法人の所得を内国法人等の所得とみなして課税することとされる制度（特殊関係株主等である内国法人等に係る外国関係法人に係る所得の課税の特例）についても、上記1から3までと基本的に同様の改正が行われています（措法40の7①⑥⑧⑩、66の9の2①⑥⑧⑩、措令39の20の5⑦、39の20の9③、措規18の20の2⑬⑮、22の11の3⑭⑯）。

Ⅲ 適用関係

1 上記Ⅱ1から3までの改正は、内国法人の令和7年4月1日以後に開始する事業年度に係る新適用対象金額等（適用対象金額及びその適用対象金額に係る課税対象金額、部分適用対象金額及びその部分適用対象金額に係る部分課税対象金額並びに金融子会社等部分適用対象金額及びその金融子会社等部分適用対象金額に係る金融子会社等部分課税対象金額をいい、その内国法人に係る外国関係会社の同年2月1日以後に終了する事業年度に係るものに限り。）について適用し、内国法人の同年4月1日前に開始した事業年度に係る適用対象金額及びその適

用対象金額に係る課税対象金額、部分適用対象金額及びその部分適用対象金額に係る部分課税対象金額並びに金融子会社等部分適用対象金額及びその金融子会社等部分適用対象金額に係る金融子会社等部分課税対象金額については、従前どおりとされています（改正法附則50①）。

（注） 上記Ⅱ5のうち、特殊関係株主等である内国法人に係る外国関係法人に係る所得の課税の特例についても同様です（改正法附則50③）。

2 新制度と旧制度の重複適用を回避する観点から、上記1を適用関係に係る原則としつつ、上記1の特例が措置されています。具体的には、内国法人の令和7年4月1日前に開始した事業年度に係る旧適用対象金額等（適用対象金額及びその適用対象金額に係る課税対象金額、部分適用対象金額及びその部分適用対象金額に係る部分課税対象金額並びに金融子会社等部分適用対象金額及びその金融子会社等部分適用対象金額に係る金融子会社等部分課税対象金額をいい、その内国法人に係る外国関係会社の令和6年12月1日から令和7年1月31日までの間に終了する事業年度（その事業年度終了の日の翌日から4月を経過する日を含むその内国法人の事業年度が同年4月1日以後に開始するものである場合に限り。）に係るものに限り。）については、上記1にかかわらず、改正後の規定を適用することができることとされています（改正法附則50②）。

（注） 上記Ⅱ5のうち、特殊関係株主等である内国法人に係る外国関係法人に係る所得の課税の特例についても同様です（改正法附則50④）。

3 上記Ⅱ4の改正は、居住者の令和8年分以後の各年分に係る新適用対象金額等（適用対象金額及びその適用対象金額に係る課税対象金額、部分適用対象金額及びその部分適用対象金額に係る部分課税対象金額並びに金融子会社等部分適用対象金額及びその金融子会社等部分適用対象金額に係る金融子会社等部分課税対象金額をいい、その居住者に係る外国関係会社の令和7年11月1日以後に終了する事業年度に係るもの

に限ります。)について適用し、居住者の令和7年分以前の各年分に係る適用対象金額及びその適用対象金額に係る課税対象金額、部分適用対象金額及びその部分適用対象金額に係る部分課税対象金額並びに金融子会社等部分適用対象金額及びその金融子会社等部分適用対象金額に係る金融子会社等部分課税対象金額については、従前どおりとされています(改正法附則36①)。

(注) 上記Ⅱ5のうち、特殊関係株主等である居住者に係る外国関係法人に係る所得の課税の特例についても同様です(改正法附則36③)。

4 居住者の令和7年分以前の各年分に係る旧適用対象金額等(適用対象金額及びその適用対象

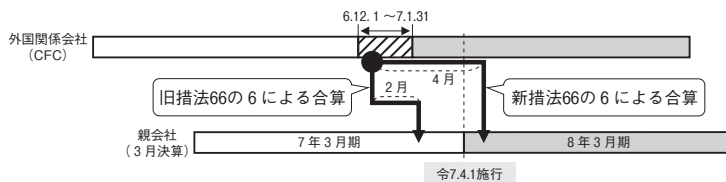
金額に係る課税対象金額、部分適用対象金額及びその部分適用対象金額に係る部分課税対象金額並びに金融子会社等部分適用対象金額及びその金融子会社等部分適用対象金額に係る金融子会社等部分課税対象金額をいい、その居住者に係る外国関係会社の令和7年9月1日から同年10月31日までの間に終了する事業年度に係るものに限ります。)については、上記3にかかわらず、改正後の規定を適用することができることとされています(改正法附則36②)。

(注) 上記Ⅱ5のうち、特殊関係株主等である居住者に係る外国関係法人に係る所得の課税の特例についても同様です(改正法附則36④)。

外国子会社合算税制の改正に係る適用関係

【経過措置の概要・趣旨】

- ✓ 内国法人の施行日(令和7年4月1日)以後開始事業年度から新法適用とする。
(※) 新法の適用を享受する主なケースは外国関係会社(令6.12決算)・親会社(令7.3決算)。
- ✓ しかし、上記の適用関係をそのまま規定した場合、令和6年12月1日から令和7年1月31日までの間に終了する外国関係会社の事業年度に係る適用対象金額等について、改正前・改正後の措法66の6が適用され、二重課税が生じることとなる。



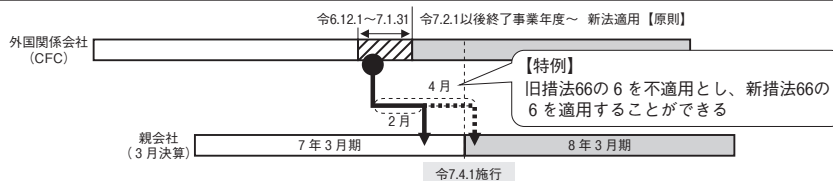
上記の問題を回避するため、適用関係の原則と特例を次のとおり定めることとする。

【原則】

- 内国法人の施行日以後に開始する事業年度に係る外国関係会社の適用対象金額等(外国関係会社の令和7年2月1日以後に終了する事業年度に係るものに限る。)について適用する。

【特例】

- 内国法人の施行日前に開始した事業年度に係る外国関係会社の適用対象金額等(外国関係会社の令和6年12月1日から令和7年1月31日までの間に終了する事業年度(当該事業年度終了の日の翌日から4月を経過する日を含む当該内国法人の事業年度が施行日以後に開始するものである場合に限る。)に係るものに限る。)については、納税者の選択により、新法適用を選択することができる特例を設ける。



第三 その他

一 令和9年に開催される2027年国際園芸博覧会の公式参加者等に係る課税の特例の創設

1 制度創設の経緯及び趣旨

令和3年6月22日、神奈川県横浜市における国際園芸博覧会（注1）については、令和9年（2027年）に開催することとし、国際博覧会に関する条約（略称：国際博覧会条約）上の手続を進めることが閣議了解されました。

（注1） 国際園芸博覧会は、「国際的な園芸文化の普及や花と緑のあふれる暮らし、気候変動などの社会的な課題解決等への貢献を目的に、国際的な機関の手続を経て開催される博覧会」であり、「人類の英知を共有するとともに、風土・文化を見つめ直し、現在の社会が抱える共通課題に対する将来像を示す場として開催されてきた」ものです（「2027年国際園芸博覧会（GREEN×EXPO2027）の準備及び運営に関する施策の推進を図るための基本方針」（令和5年8月31日関係閣僚会議決定））。

その後、日本国政府は令和4年6月17日に博覧会国際事務局（BIE：Bureau International des Expositions）に対し認定申請書を提出し、同年11月28日にフランス・パリで開催された第171回BIE総会において、2027年国際園芸博覧会の認定申請が承認され、2027年国際園芸博覧会が国際博覧会条約に基づく国際博覧会として認定されました。

2027年国際園芸博覧会は、令和9年3月19日から9月26日までの日程で開催され、70の国・国際機関からの参加が目標とされていることから、その準備及び運営のために、相当数の国・国際機関及びこれらの国・国際機関から博覧会関連業務の委託を受けた外国法人等が国内に拠点を設けるほか、これらの国・国際機関等に勤務する非居住者もまた相当数来日することが想定されます。

今般の改正においては、2027年国際園芸博覧会が、令和9年に開催される国際園芸博覧会の準備及び運営のために必要な特別措置に関する法律において「国家的に重要な意義を有する」と位置付けられており、その円滑な準備及び運営に万全を期す必要があることに加え、2027年国際園芸博覧会と同クラスで開催された近年の国際園芸博覧会（注2）においては、開催国において同様の課税上の取扱いが行われることが通例になっていること等を踏まえ、2027年国際園芸博覧会の公式参加者等である外国法人に対する法人税等の非課税措置を創設することとされました（注3）。

（注2） 国際園芸博覧会には、A1、B、C、Dの4つのクラスがあり、2027年国際園芸博覧会は最上位（A1クラス）の国際園芸博覧会とされています。なお、国際園芸博覧会を開催する場合には、国際園芸家協会（AIPH：Association Internationale des Producteurs de l'Horticulture）の承認を得る必要がありますが、最上位であるA1クラスの国際園芸博覧会については国際博覧会条約に基づく博覧会国際事務局の認定も受ける必要があります。

（注3） 2027年国際園芸博覧会と同様に、国際博覧会条約に基づく国際博覧会として開催され、かつ、その円滑な準備及び運営に資するために必要な特別措置法が制定されている2025年日本国際博覧会（略称：大阪・関西万博）については、令和4年2月15日に「2025年日本国際博覧会に関する特権及び免除に関する日本国政府と博覧会国際事務局との間の協定」（略称：2025年日本国際博覧会に関する特権・免除協定）が署名され、我が国においては同年5月20日に国会承認が

なされ、その後、日本国政府及び博覧会国際事務局間での外交上の公文の交換を経て、同年8月25日に効力を生ずることとされましたが、この2025年日本国際博覧会に関する特権・免除協定において、2025年日本国際博覧会の公式参加者の陳列区域代表事務所等である外国法人に対する法人税等の免除といった本非課税措置と同様の課税上の取扱いが定められています。

(参考) 令和9年に開催される国際園芸博覧会の準備及び運営のために必要な特別措置に関する法律(令和4年法律第15号)(抄)

(趣旨)

第1条 この法律は、令和9年に開催される国際園芸博覧会(以下「博覧会」という。)が国家的に重要な意義を有することに鑑み、博覧会の円滑な準備及び運営に資するため、国際園芸博覧会協会の指定等について定めるとともに、国の補助、国有財産の無償使用、寄附金付郵便葉書等の発行の特例等の特別の措置を講ずるものとする。

2 制度の内容

(1) 令和9年に開催される2027年国際園芸博覧会の公式参加者である外国法人等に対する法人税の非課税措置

① 措置の概要

令和9年に開催される2027年国際園芸博覧会の公式参加者及びその公式参加者の博覧会関連業務を行う一定の外国法人並びに博覧会国際事務局の恒久的施設帰属所得等(令和7年4月1日から令和10年3月31日までの間に行う博覧会関連業務に係るものに限ります。)については、法人税を課さないこととされました(措法67の16の2①)。

② 非課税の対象となる者

非課税の対象となる外国法人は、次に掲げる外国法人とされています(措法67の16の2①)。

イ 公式参加者(注)

(注)「公式参加者」とは、日本国政府からの2027年国際園芸博覧会への参加の公式の招請を受け入れた外国又は国際機関(外国法人に限ります。)をいいます(措法29一)。

ロ 公式参加者の博覧会関連業務を行う一定の外国法人(注1)

(注1)「公式参加者の博覧会関連業務を行う一定の外国法人」とは、公式参加者の博覧会関連業務(注2)を行う外国法人で、2027年国際園芸博覧会特別規則(注3)の定めるところにより、その公式参加者によりその公式参加者に係る陳列区域政府委員事務所として公益社団法人2027年国際園芸博覧会協会に対して通知されたものをいいます(措法29二、措規11の2)。

(注2)「博覧会関連業務」とは、2027年国際園芸博覧会の準備又は運営に関する業務で営利を目的としないものをいいます(措法29)。

(注3)「2027年国際園芸博覧会特別規則」とは、2027年国際園芸博覧会一般規則の規定に基づいて制定された規則をいいます(措規11の2)。なお、この「2027年国際園芸博覧会一般規則」とは、国際博覧会条約第27条(総会の会合の開催及び総会が行う決定事項)の規定に基づいて制定された2027年国際園芸博覧会一般規則をいいます(2027年国際園芸博覧会政府委員の設置に関する臨時措置法3)。なお、2027年国際園芸博覧会一般規則第34条(特別規則の一覧及び工程)において、「開催国政府は、特別規則の草稿を博覧会国際事務局に提出し承認を得る。」とされています。

ハ 博覧会国際事務局

③ 非課税の対象となる所得

非課税の対象となる所得は、上記②イから

はまでに掲げる外国法人の各事業年度の次に掲げる国内源泉所得（令和7年4月1日から令和10年3月31日までの間に行う博覧会関連業務に係るものに限り、④及び⑥において「対象国内源泉所得」といいます。）とされています（措法67の16の2①、措令39の33の2の2①）。

イ 恒久的施設帰属所得（法法138①一）

ロ その他国内源泉所得（法法138①六）のうち次に掲げるもの

イ 国内において行う業務又は国内にある資産に関し受ける保険金、補償金又は損害賠償金（これらに類するものを含みます。）に係る所得（法令180一）

ロ 国内にある資産の贈与を受けたことによる所得（法令180二）

ハ 国内において行う業務又は国内にある資産に関し供与を受ける経済的な利益に係る所得（法令180五）

④ 非課税の対象となる所得に係る損失の取扱い

上記①のとおり外国法人につき対象国内源泉所得に対する法人税が非課税とされることの対称的な取扱いとして、上記②イからはまでに掲げる外国法人の対象国内源泉所得に係る所得の金額の計算上損金の額に算入すべき金額が益金の額に算入すべき金額を超える場合におけるその超える部分の金額に相当する金額は、法人税法その他法人税に関する法令の規定の適用については、ないものとみなすこととされています（措法67の16の2②、措令39の33の2の2②）。

⑤ 本措置の適用期限

本措置は、上記③イ又はロに掲げる国内源泉所得のうち、令和7年4月1日から令和10年3月31日までの間に行う博覧会関連業務に係るものに限って適用することとされています（措法67の16の2①②）。

⑥ 本措置の適用がある場合の特例

本措置の適用がある場合には、対象国内源

泉所得が非課税となることを踏まえ、外国法人に係る確定申告書の提出を要しない場合（法法144の6①②）及び外国普通法人となった旨の届出書の提出を要しない場合（法法149①）における非課税規定（法令203、211（令和8年4月1日以後：213））の対象に、本措置を加えることとされています（措令39の33の2の2③、改正措令附則20）。したがって、例えば、上記②イからはまでに掲げる外国法人が対象国内源泉所得のみを有するような場合には、確定申告書及び外国普通法人となった旨の届出書の提出は不要となります。

上記のほか、本措置の適用がある場合には、法人税法及び租税特別措置法の一定の規定について所要の特例措置が講じられています（措法67の16の2③、措令39の33の2の2③、措規22の19の3の2）。

② 令和9年に開催される2027年国際園芸博覧会の公式参加者に勤務する非居住者等の給与に対する所得税の非課税措置

① 措置の概要

令和9年に開催される2027年国際園芸博覧会の公式参加者及びその公式参加者の博覧会関連業務を行う一定の外国法人に勤務する非居住者等並びに博覧会国際事務局の事務局長等である非居住者の給与（令和7年4月1日から令和10年3月31日までの間に行う博覧会関連業務に係る勤務に基因するものに限ります。）については、所得税を課さないこととされました（措法29）。

② 非課税の対象となる者

非課税の対象となる非居住者は、恒久的施設を有しない非居住者で次に掲げる者とされています（措法29、措令19の2、措規11の2）。

イ 公式参加者に勤務する者

ロ 公式参加者の博覧会関連業務を行う一定の外国法人に勤務する者

ハ 公式参加者が次に掲げる任務のために任命する者又はその者のその任務に係る事務

の代理をする者

(イ) 上記の公式参加者の2027年国際園芸博覧会の会場における展示について責任を有すること。

(ロ) 上記(イ)の展示の内容を2027年国際園芸博覧会政府委員に通知すること。

ニ 博覧会国際事務局の事務局長又は博覧会国際事務局の事務局の職員

③ 非課税の対象となる所得

非課税の対象となる所得は、恒久的施設を有しない非居住者で上記②イからニまでに掲げる者の所得税法第161条第1項第12号イ(国内源泉所得)に掲げる給与(令和7年4月1日から令和10年3月31日までの間に行う特定勤務(注)に基因するものに限り)とされています(措法29)。

(注) 「特定勤務」とは、博覧会関連業務に係る勤務をいいます(措法29)。

④ 本措置の適用期限

本措置は、令和7年4月1日から令和10年3月31日までの間に行う特定勤務に基因する給与(所法161①十二イ)に限って適用することとされています(措法29)。

3 適用関係

(1) 上記2(1)の改正は、上記2(1)②イからハまでに掲げる外国法人の令和7年4月1日以後に終了する事業年度分の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53)。

(2) 上記2(2)の改正は、令和7年4月1日から施行されています(改正法附則1)。

二 非居住者に係る金融口座情報の自動的交換のための報告制度の改正

1 任意届出書の提出の際に提示する居住地国確認書類等の範囲の改正

(1) 改正前の制度の概要

非居住者に係る金融口座情報の自動的交換のための報告制度(実特法10の5~10の10)は、租税条約等に基づき、「共通報告基準(CRS: Common Reporting Standard)」に従った自動的情報交換を実施する観点から設けられています。

我が国においては、平成29年から金融機関等による対象口座の特定手続を行い、これまで、平成29年分から令和5年分までの報告を金融機関等から受け、租税条約等に基づき、CRSに従った税務当局間の自動的情報交換が実施されています。

(注) 令和5事務年度の上記の自動的情報交換では、我が国から約51万件(個人口座約49万件、同残高約1.1兆円、法人口座約2万件、同残高約4.5兆円)の非居住者・外国法人に係る金融

口座情報が80か国・地域の外国税務当局に提供され、また、93か国・地域の外国税務当局から約246万件(個人口座約243万件、同残高約8.2兆円、法人口座約3万件、同残高約6.0兆円)の居住者・内国法人に係る金融口座情報が我が国に提供されています(令和7年1月、国税庁報道発表資料「令和5事務年度 租税条約等に基づく情報交換実績の概要」より)。

① 居住地国等の特定手続

イ 新規特定取引に関する特定手続

平成29年1月1日以後に報告金融機関等との間でその営業所等を通じて特定取引を行う者は、特定対象者の氏名又は名称、住所又は本店等の所在地、居住地国、外国の納税者番号等の所定の事項を記載した届出書(以下「新規届出書」といいます。)を、その特定取引を行う際、その報告金融機関等の営業所等の長に提出しなければならないこととされています(実特法10の5①)。

ロ 既存特定取引に関する特定手続

(イ) 報告金融機関等による特定対象者の住所等所在地国と認められる国又は地域の特定手続

報告金融機関等は、平成28年12月31日以前にその報告金融機関等との間でその営業所等を通じて特定取引を行った者で同日においてその特定取引に係る契約を締結しているものにつき、所定の期限までに、その者のステイタスに応じた各特定手続を実施し、その報告金融機関等の保有する特定対象者の住所その他の情報に基づきその特定対象者の住所等所在地国と認められる国又は地域を特定しなければならないこととされています（実特法10の5②）。具体的に、個人が行った特定取引に係る契約についての特定手続は、以下のとおり実施することとされています。

(注1) 「住所等所在地国」とは、特定対象者の住所又は本店若しくは主たる事務所の所在する国又は地域をいいます（実特法10の5②）。

(注2) 一定期間取引等がない特定取引契約に係る特定手続の取扱い

報告金融機関等は、次に掲げる要件の全てを満たす特定取引に係る契約については、平成29年1月1日以後にその特定取引を行った個人がその報告金融機関等との間で下記①の取引又は下記②の通信を行うまでの間は、住所等所在地国と認められる国又は地域の特定を要しないこととされていますが、同日以後に下記①の取引又は下記②の通信を行うこととなった場合には、その行うこととなった日から2年を経過する日（その行うこととなった日におけるその特定取引に係る特定取引契約資産額が1億円を超えるものにあつては、同日から1年を経過する日）までに、

その個人のステイタスに応じてその報告金融機関等の保有する特定対象者の住所その他の情報に基づき住所等所在地国と認められる国又は地域を特定しなければならないこととされています（実特法10の5②、実特令6の3⑱⑲⑳㉑㉒㉓㉔）。

① 平成29年1月1日前3年以内にその特定取引を行った個人との間でその特定取引に係る払出し、譲渡その他の取引がないこと。

② 平成29年1月1日前6年以内にその特定取引を行った個人との間で電話その他の方法によるその特定取引を行った者からの通信がないこと。

③ 平成28年12月31日におけるその特定取引に係る特定取引契約資産額が10万円以下であること。

(注3) 「特定取引契約資産額」とは、特定取引に係る契約に係る資産の価額をいいます（実特令6の3㉔三）。

i 個人既存低額特定取引契約者の住所等所在地国と認められる国又は地域の特定手続

報告金融機関等は、個人既存低額特定取引契約者につき、平成30年12月31日までに、以下の特定手続を実施しなければならないこととされています（実特法10の5②）。

(注1) 「個人既存低額特定取引契約者」とは、個人既存特定取引契約者（注2）で、平成28年12月31日において特定取引に係る契約（同日におけるその特定取引に係る特定取引契約資産額が1億円以下であるものに限ります。）を締結しているものをいいます（実特令6の3㉔一）。

(注2) 「個人既存特定取引契約者」とは、

平成28年12月31日以前に報告金融機関等との間でその営業所等を通じて特定取引を行った個人（特定組合員である個人を除きます。）をいいます（実特令6の3②二）。

(i) 特定取引データベースの検索による特定手続

報告金融機関等は、個人既存低額特定取引契約者につき、その保有する特定取引データベースにおいてその個人既存低額特定取引契約者に係る住所等所在地国情報を検索しなければならないこととされています（実特令6の3①）。

(注) 「特定取引データベース」とは、特定取引に係る情報の集合物であって、それらの情報を電子計算機を用いて検索することができるように体系的に構成したものをいいます（実特令6の3②四）。

(ii) 居住地住所テストによる特定手続

報告金融機関等は、その保存している記録に個人既存低額特定取引契約者の現在の住所又は居所の記録（個人既存低額特定取引契約者の証拠書類に基づくものに限り、）がある場合には、上記(i)の特定取引データベースの検索による特定手続に代えて、その現在の住所又は居所の所在する国又は地域のみをその個人既存低額特定取引契約者の住所等所在地国と認められる国又は地域として特定することができることとされています（実特令6の3⑥）。

(注) 「証拠書類」とは、個人既存低額特定取引契約者の住所又は居所を証する書類として次に掲げる書類（直近のものに限り、電子的方式、磁気的方式その他の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含みます。）をいいます（実特令6の3⑥、旧実特規16の3③）。

a 犯罪による収益の移転防止に関する法律施行規則第7条第1号、第3号及び第4号（同条第1号に準ずるものに限り、）（本人確認書類）に定める書類（その写しを含みます。）であって、その書類の提出若しくは提示をした個人既存低額特定取引契約者の住居の記載があるもの又はその書類に基づき行った確認を記録した書類であって、その個人既存低額特定取引契約者の氏名及び住所若しくは居所、その書類の名称、記号番号その他のその書類を特定するに足りる事項並びにその書類の提出若しくは提示を受けた年月日の記載があるもの（同条第1号ハに掲げる書類（国民健康保険、健康保険、船員保険、後期高齢者医療又は介護保険の被保険者証、健康保険日雇特例被保険者手帳、国家公務員共済組合又は地方公務員共済組合の組合員証及び私立学校教職員共済制度の加入者証に限り、）以下aにおいて「被保険者証等」といいます。）及び同条第4号に定める書類で被保険者証等に準ずるもの又はこれらに基づき行った確認を記録した書類にあつては、報告金融機関等がこれらの書類の提出又は提示を受けた日から5年を経過していないものに限り、）

- b 上記 a に掲げる書類がない場合には、個人既存低額特定取引契約者（平成15年1月6日前に特定取引を行った者に限りません。）から取得した書類（その写しを含みます。）であって、記載されている住所若しくは居所が報告金融機関等において記録されている現在の住所若しくは居所と同一であるもの又はその書類に基づき行った確認を記録した書類であって、その個人既存低額特定取引契約者の氏名及び住所若しくは居所、その書類の名称、記号番号その他のその書類を特定するに足りる事項並びにその書類の提出若しくは提示を受けた年月日の記載があるもの（その報告金融機関等がその個人既存低額特定取引契約者に関し、その者の現在の住所又は居所が所在する国又は地域と異なる国又は地域に租税に関する法令の規定による報告を行っている場合を除きます。）

ii 個人既存高額特定取引契約者の住所等所在地国と認められる国又は地域の特定手続

- (i) 特定取引データベースの検索、特定取引契約関係書類の確認及び特定業務担当者からの聴取による特定手続

報告金融機関等は、個人既存高額特定取引契約者につき、平成29年12月31日までに、特定手続を実施しなければならないこととされています（実特法10の5②、実特令6の3③一）。

すなわち、報告金融機関等は、個人既存高額特定取引契約者につき、

その保有する特定取引データベースにおいてその個人既存高額特定取引契約者に係る住所等所在地国情報を検索し、その保存している特定取引契約関係書類によりその個人既存高額特定取引契約者に係る住所等所在地国情報があるかどうかを確認し、及びその個人既存高額特定取引契約者に係るその報告金融機関等の特定業務担当者からその個人既存高額特定取引契約者に係る住所等所在地国情報を聴取しなければならないこととされています（実特令6の3⑦）。

（注1）「個人既存高額特定取引契約者」とは、個人既存特定取引契約者で、平成28年12月31日において特定取引に係る契約（同日におけるその特定取引に係る特定取引契約資産額が1億円を超えるものに限りません。）を締結しているものをいいます（実特令6の3④六）。

（注2）「特定業務担当者」とは、報告金融機関等の役員、職員その他の従業者のうち、その報告金融機関等との間で特定取引に係る契約を締結している者の需要に応じて、その者に対して継続的に特定取引に関する助言又は金融商品若しくは金融サービスに関し、照会若しくは相談に応じ、情報を提供し、若しくは勧誘する行為に関する業務を担当する者をいいます（実特令6の3⑦、実特規16の3④）。

- (ii) 個人既存低額特定取引契約者における個人既存高額特定取引契約者に係る特定手続の適用の特例

報告金融機関等は、個人既存低額特定取引契約者につきその住所等所

在地位と認められる国又は地域を特定する場合には、上記 i (i)又は(ii)による特定手続に代えて、上記(i)の個人既存高額特定取引契約者の住所等所在地と認められる国又は地域の特定手続を適用することができることとされています(実特令6の3⑱)。

(ロ) 既存特定取引を行った者による任意届出書の提出手続

特定取引に係る契約を締結している者は、新規届出書に記載すべき事項及びその特定取引に関する一定の事項を記載した届出書(以下「任意届出書」といいます。)を、その特定取引に係る報告金融機関等の営業所等の長に提出することができることとされています(実特法10の5③前段)。

i 任意届出書の記載事項

任意届出書に記載すべき事項は、新規届出書に記載すべき事項のほか、報告金融機関等が特定取引に係る契約を識別するために用いる番号、記号その他の符号とされています(実特規16の4①)。

ii 任意届出書の提出をする者による居住地国確認書類の提示

任意届出書の提出をする者は、その任意届出書の提出をする報告金融機関等の営業所等の長に特定対象者の居住地国確認書類(旧実特規16の4②)を提示しなければならないものとされています(実特法10の5③後段)。

(注) 報告金融機関等による任意届出書の記載事項の確認

報告金融機関等の営業所等の長は、特定取引を行う者から任意届出書の提出を受けたときは、その任意届出書に記載されている事項が提示を受けた居住地国確認書類の内容と合致していることを確認しなければなら

ないものとされています(実特法10の5③後段、実特規16の4③)。

iii 居住地国確認書類の範囲

「居住地国確認書類」とは特定対象者の居住地国の確認のための書類とされているところ、個人に係る「居住地国確認書類」はその個人の次に掲げる書類(その者の氏名及び住所の記載のあるものに限ります。)とされています(旧実特規16の4②一)。

(i) 住民票の写し、住民票の記載事項証明書、戸籍の附票の写し又は印鑑証明書(報告金融機関等の営業所等の長に提示する日前6月以内に作成されたものに限ります。)

(ii) 個人番号カードで報告金融機関等の営業所等の長に提示する日において有効なもの

(iii) 国民健康保険、健康保険、船員保険、後期高齢者医療若しくは介護保険の被保険者証、健康保険日雇特例被保険者手帳、国家公務員共済組合若しくは地方公務員共済組合の組合員証又は私立学校教職員共済制度の加入者証

(iv) 児童扶養手当証書、母子健康手帳、身体障害者手帳、療育手帳、精神障害者保健福祉手帳又は戦傷病者手帳

(v) 運転免許証(報告金融機関等の営業所等の長に提示する日において有効なものに限ります。)又は運転経歴証明書

(vi) 国税若しくは地方税の領収証書、納税証明書又は社会保険料の領収証書(領収日付又は発行年月日の記載のあるもので、その日が報告金融機関等の営業所等の長に提示する日前6月以内のものに限ります。)

(vii) 旅券で報告金融機関等の営業所等の長に提示する日において有効なもの

の

- (viii) 在留カード又は特別永住者証明書で、報告金融機関等の営業所等の長に提示する日において有効なもの
- (ix) 上記(i)から(viii)までに掲げる書類のほか、官公署（日本国政府の承認した外国政府又は権限ある国際機関を含みます。）から発行され、又は発給された書類その他これらに類するもの（報告金融機関等の営業所等の長に提示する日前6月以内に作成されたもの（有効期間又は有効期限のあるもの）あつては、報告金融機関等の営業所等の長に提示する日において有効なもの）に限ります。）

② 居住地国等の再特定手続

イ 新規特定取引（既存特定取引につき任意届出書の提出があつた場合を含みます。）に関する再特定手続

(イ) 特定取引を行った者による異動届出書の提出

新規届出書又は任意届出書を提出した者は、その新規届出書又は任意届出書に記載された居住地国等一定の事項について異動を生じた場合には、その異動を生じた後のその特定対象者の氏名又は名称、住所又は本店等の所在地、居住地国等の所定の事項を記載した届出書（ロ）において「異動届出書」といいます。）を、所定の期限までに、報告金融機関等の営業所等の長に提出しなければならないこととされています（実特法10の5④⑤）。

(ロ) 報告金融機関等による新規届出書等を提出した者等の住所等所在地国と認められる国又は地域の特定手続

報告金融機関等は、特定対象者の住所等所在地国と認められる国又は地域その他の事実が新規届出書等（上記①イにより提出された新規届出書、上記①ロ(ロ)により提出された任意届出書又は上記(イ)に

より提出された異動届出書をいいます。以下同じです。）に記載された居住地国等一定の事項と異なることを示す一定の情報（以下「新情報」といいます。）を取得した場合には、所定の期限までに、特定対象者につき新情報の種類等に応じた各特定手続を実施しなければならないこととされています（実特法10の5⑥）。

ロ 既存特定取引（既存特定取引につき任意届出書の提出があつた場合を除きます。）に関する再特定手続

報告金融機関等は、特定対象者の住所等所在地国と認められる国又は地域が特定した国又は地域と異なることを示す新情報を取得した場合等の一定の場合には、所定の期限までに、特定対象者につき新情報の種類等に応じた各特定手続を実施しなければならないこととされています（実特法10の5⑦）。

(2) 改正の内容

「行政手続における特定の個人を識別するための番号の利用等に関する法律等の一部を改正する法律（令和5年法律第48号）」第5条の規定による健康保険法等の改正により、令和6年12月2日から健康保険等に係る被保険者証、組合員証又は加入者証の新規発行が終了し、電子資格確認を受けることができない被保険者に対して資格確認書を交付することとされました。これを踏まえて、次の改正が行われました。

(注1) 「電子資格確認」とは、保険医療機関等から療養を受けようとする者等が、保険者に対し、個人番号カードに記録された利用者証明用電子証明書を送信する方法等により、被保険者等の資格に係る情報（保険給付に係る費用の請求に必要な情報を含みます。）の照会を行い、電子情報処理組織を使用する方法その他の情報通信の技術を利用する方法により、保険者から回答を受けてその情報をその保険医療機関等に提供し、その

保険医療機関等から被保険者等であることの確認を受けることをいいます（健康保険法3⑬等）。

（注2）「資格確認書」とは、個人番号カードにより電子資格確認を受けることができない状況にある者が必要な保険診療等を受けられるよう、各保険者等が、医療機関等を受診する際の資格確認のために交付する被保険者等の氏名、性別、生年月日、被保険者等記号・番号、保険者情報等の事項が記載された書面等をいいます（健康保険法51の3、健康保険法施行規則47等）。

① 報告金融機関等が行う特定手続に係る証拠書類の範囲の改正

「犯罪による収益の移転防止に関する法律施行規則及び犯罪による収益の移転防止に関する法律施行規則及び疑わしい取引の届出における情報通信の技術の利用に関する規則の一部を改正する命令の一部を改正する命令（令和6年内閣府・総務省・法務省・財務省・厚生労働省・農林水産省・経済産業省・国土交通省令第6号）」（以下「改正犯収法施行規則」といいます。）第1条の規定により、犯罪による収益の移転防止に関する法律施行規則第7条第1号に規定する本人確認書類の範囲について、写真貼付がない個人番号カード等の書類に係る改正が行われたほか、健康保険等に係る被保険者証、組合員証又は加入者証が除外され、健康保険等の資格確認書が追加されるなどの改正が行われています（犯罪収益移転防止法施行規則7一）。

これに伴い、報告金融機関等が行う特定手続に係る上記(1)①ロ(i) i (ii)（注）aの証拠書類の範囲のうち、同号に定める書類については、その改正後のものとなります。

また、報告金融機関等が行った確認を記録した書類の基となる書類でその提出又は提示を受けた日から5年を経過していないものの範囲から、国民健康保険、健康保険、船員保険若しくは後期高齢者医療の被保険者証、国

家公務員共済組合若しくは地方公務員共済組合の組合員証又は私立学校教職員共済制度の加入者証が除外され、その範囲に、新たに国民健康保険、健康保険、船員保険、後期高齢者医療、国家公務員共済組合、地方公務員共済組合又は私立学校教職員共済組合制度の資格確認書（その写しを含みます。）が追加されました（実特規16の3③一）。

（注）個人既存低額特定取引契約者の住所等所在地国と認められる国又は地域の特定をした報告金融機関等は、上記(1)①ロ(i) i (ii)により個人既存低額特定取引契約者の住所等所在地国と認められる国又は地域の特定をした場合において、その報告金融機関等の保存するその特定に係る証拠書類で次に掲げるものの区分に応じそれぞれ次に定める期間が経過したときは、任意届出書の提出を受けた場合を除き、その期間が経過した日の属する年の12月31日又はその期間が経過した日から3月を経過する日のいずれか遅い日までに、その個人既存低額特定取引契約者に対し、任意届出書の提出及び居住地国確認書類の提示をするよう求めなければならないこととされ、その任意届出書の提出及びその居住地国確認書類の提示がなかったときは、その特定をしたその個人既存低額特定取引契約者の住所等所在地国と認められる国又は地域に代えて、上記(1)①ロ(i) i (i)の特定取引データベースによる特定手続に準じてその個人既存低額特定取引契約者の住所等所在地国と認められる国又は地域を特定しなければならないこととされています（実特法10の5⑦、実特令6の6①③⑬一、旧実特規16の6③）。この特定手続における報告金融機関等の保存する特定に係る証拠書類の範囲についても、上記の報告金融機関等が行う特定手続に係る証拠書類の範囲と同様になります（実特規16の6③）。

イ 資格確認書及び資格確認書で犯罪によ

る収益の移転防止に関する法律施行規則第7条第1号ハに準ずるもの……報告金融機関等がこれらの書類の提出又は提示を受けた日から5年

ロ 上記イに掲げる書類（ロにおいて「確認書類」といいます。）に基づいて行った確認を記録した書類……その確認書類の提出又は提示を受けた日から5年

② 任意届出書の提出の際に提示する居住地国確認書類の範囲の改正

任意届出書を提出する者がその任意届出書の提出をする報告金融機関等の営業所等の長に提示すべき上記(1)①ロ(ロ)iiiの居住地国確認書類の範囲から、国民健康保険、健康保険、船員保険若しくは後期高齢者医療の被保険者証、国家公務員共済組合若しくは地方公務員共済組合の組合員証又は私立学校教職員共済制度の加入者証が除外され、その範囲に、新たに国民健康保険、健康保険、船員保険、後期高齢者医療、国家公務員共済組合、地方公務員共済組合又は私立学校教職員共済制度の資格確認書（その者の氏名及び住所の記載のあるものに限り、）が追加されました（実特規16の4②一ハ）。

③ 報告金融機関等が行う特定手続に係る証拠書類等の範囲に係る経過措置

イ 報告金融機関等が行う特定手続に係る証拠書類の範囲に係る経過措置

改正犯収法施行規則の施行の際現に交付されている国民健康保険、健康保険、船員保険若しくは後期高齢者医療の被保険者証、国家公務員共済組合若しくは地方公務員共済組合の組合員証又は私立学校教職員共済制度の加入者証（以下③において「被保険者証等」といいます。）については、その効力を有するとされた間（その期間の末日が令和6年12月2日から起算して1年を経過する日の翌日以後であるときは、令和6年12月2日から起算して1年間）などその

被保険者証等に係る各法令において定められた期間（以下③において「経過期間」といいます。）は、犯罪による収益の移転防止に関する法律施行規則第7条第1号ハに掲げる書類とみなされることとされています（改正犯収法施行規則附則2）。

これを踏まえて、報告金融機関等が令和6年12月2日前に提出又は提示を受けた被保険者証等（その写しを含みます。）については、その被保険者証等に係る経過期間において、その被保険者証等（その被保険者証等に基づき行った確認を記録した書類を含みます。）を上記(1)①ロ(イ) i (ii) (注) aの証拠書類とする経過措置が講じられています（令和6年11月改正措規等附則6①）。

また、報告金融機関等が被保険者証等に係る経過期間においてその被保険者証等（その写しを含みます。）の提出又は提示を受ける場合について、その被保険者証等（その被保険者証等に基づき行った確認を記録した書類を含みます。）を上記(1)①ロ(イ) i (ii) (注) aの証拠書類とする経過措置が講じられています（令和6年11月改正措規等附則6②）。

ロ 任意届出書の提出の際に提示する居住地国確認書類の範囲に係る経過措置

被保険者証等については、その経過期間において従前どおりの取扱いとする経過措置が設けられています（行政手続における特定の個人を識別するための番号の利用等に関する法律等の一部を改正する法律の一部の施行に伴う厚生労働省関係省令の整備に関する省令附則2等）。

任意届出書の提出の際に提示する居住地国確認書類の範囲についても、その経過期間において被保険者証等を上記(1)①ロ(ロ)iiiの居住地国確認書類とする経過措置が講じられています（令和6年11月改正措規等附則6③～⑨）。

(3) 適用関係

上記(2)の改正は、令和6年12月2日から施行されています(令和6年11月改正措置等附則1)。

(参考) 犯罪による収益の移転防止に関する法律
施行規則(平成20年内閣府・総務省・法務省・財務省・厚生労働省・農林水産省・経済産業省・国土交通省令第1号)(改正犯収法施行規則第1条による改正後)(抄)

(本人確認書類)

第7条 前条第1項(第12条第1項において準用する場合を含む。)に規定する方法において、特定事業者が提示又は送付を受ける書類は、次の各号に掲げる区分に応じ、それぞれ当該各号に定める書類のいずれかとする。ただし、第1号イ及びハに掲げる本人確認書類(特定取引等を行うための申込み又は承諾に係る書類に顧客等が押印した印鑑に係る印鑑登録証明書を除く。)並びに第3号に定める本人確認書類並びに有効期間又は有効期限のある第1号ロ及びホ並びに第2号ロに掲げる本人確認書類並びに第4号に定める本人確認書類にあっては特定事業者が提示又は送付を受ける日において有効なものに、その他の本人確認書類にあっては特定事業者が提示又は送付を受ける日前6月以内に作成されたものに限る。

一 自然人(第3号及び第4号に掲げる者を除く。) 次に掲げる書類のいずれか

イ 運転免許証等(道路交通法(昭和35年法律第105号)第92条第1項に規定する運転免許証及び同法第104条の4第5項(同法第105条第2項において準用する場合を含む。)に規定する運転経歴証明書をいう。)若しくは出入国管理及び難民認定法第19条の3に規定する在留カード(ハにおいて単に「在留カード」という。)、日本国との平和条約に基づき日本の国籍

を離脱した者等の出入国管理に関する特例法(平成3年法律第71号)第7条第1項に規定する特別永住者証明書(ハにおいて単に「特別永住者証明書」という。)若しくは行政手続における特定の個人を識別するための番号の利用等に関する法律第2条第7項に規定する個人番号カード(ハにおいて単に「個人番号カード」という。)(当該自然人の写真が貼り付けられたものに限る。)若しくは前条第1項第2号に規定する旅券等(この場合において、同号中「当該顧客等」とあるのは、「当該自然人」とする。)若しくは船舶観光上陸許可書又は身体障害者手帳、精神障害者保健福祉手帳(当該自然人の写真が貼り付けられたものに限る。)、療育手帳若しくは戦傷病者手帳(当該自然人の氏名、住居及び生年月日の記載があるものに限る。)

ロ 省略

ハ 在留カード、特別永住者証明書若しくは個人番号カード(イに掲げるものを除く。)若しくは精神障害者保健福祉手帳(当該自然人の写真が貼り付けられたものを除く。)、国民健康保険、健康保険、船員保険、後期高齢者医療、国家公務員共済組合、地方公務員共済組合若しくは私立学校教職員共済制度の資格確認書、介護保険の被保険者証、健康保険日雇特例被保険者手帳、児童扶養手当証書若しくは母子健康手帳(当該自然人の氏名、住居及び生年月日の記載があるものに限る。)又は特定取引等を行うための申込み若しくは承諾に係る書類に顧客等が押印した印鑑に係る印鑑登録証明書

ニ・ホ 省略

二～四 省 略

2 報告対象国の範囲の改正

(1) 改正前の制度の概要

① 報告金融機関等の報告事項の提供

報告金融機関等は、その年の12月31日において、その報告金融機関等との間でその営業所等を通じて特定取引を行った者（一定の者を除きます。）が報告対象契約を締結している場合には、その報告対象契約ごとに、特定対象者の氏名又は名称、住所又は本店若しくは主たる事務所の所在地及び特定居住地位国、外国の納税者番号、その報告対象契約に係る資産の価額、その資産の運用、保有又は譲渡による収入金額等一定の事項（①において「報告事項」といいます。）を、その年の翌年4月30日までに、その報告事項を電子情報処理組織（e-Tax）を使用して送付する方法又はその報告事項を記録した光ディスク等を提出する方法のいずれかの方法により所轄税務署長に提供しなければならないこととされています（実特法10の6①）。

② 用語の意義

イ 報告対象契約

「報告対象契約」とは、特定取引に係る契約のうち次に掲げるものをいいます（実特法10の6②、実特令6の14③）。

(イ) 特定居住地位国が報告対象国である者（特定居住地位国が報告対象国である組合等に係る特定組合員等を含みます。）が締結しているもの

(注) 「特定居住地位国」とは、次に掲げる国又は地域をいいます（実特法10の6④）。

- i 新規届出書等に特定対象者の居住地位国として記載された国又は地域
- ii 既存特定取引に関する（再）特定手続により特定対象者の住所等所在地位国と認められる国又は地域として特定された国又は地域

(ロ) 特定居住地位国が特定対象国以外の国又は地域である特定法人で、その特定法人に係る実質的支配者の特定居住地位国が報告対象国である特定法人が締結しているもの

(ハ) 上記(イ)及び(ロ)に掲げるもののほか、報告金融機関等による報告が必要なものとして一定のもの

ロ 報告対象国

「報告対象国」とは、租税条約等の相手国等のうち一定の国又は地域をいい（実特法10の6②一）、具体的には、105か国・地域が定められています（旧実特規16の12⑩、別表）。

(2) 改正の内容

報告対象国の範囲について、次の租税条約等の相手国等を追加することとされました（実特規別表七、四十五）。

- ① アルメニア
- ② ジョージア

上記の改正により、我が国においては、令和7年4月30日までに報告金融機関等から令和6年分として107か国・地域の非居住者に係る金融口座情報の提供を受けることが可能となり、租税条約等に基づき、CRSに従った税務当局間の自動的情報交換が行われることとなります。

CRSに従った自動的情報交換の「報告対象国」一覧表（令和6年12月31日現在）

① アイスランド	②3 オランダ	④5 ジョージア	⑥7 ニューカレドニア	⑧9 マレーシア
② アイルランド	④4 ガーナ	④6 シンガポール	⑥8 ニュージーランド	⑨0 マン島
③ アゼルバイジャン	④5 ガーンジー	④7 スイス	⑥9 ノルウェー	⑨1 南アフリカ共和国
④ アルゼンチン	④6 カザフスタン	④8 スウェーデン	⑦0 パキスタン	⑨2 メキシコ
⑤ アルバ	④7 カタール	④9 スペイン	⑦1 パナマ	⑨3 モーリシャス
⑥ アルバニア	④8 カナダ	⑤0 スロバキア	⑦2 バヌアツ	⑨4 モナコ
⑦ アルメニア	④9 キプロス	⑤1 スロベニア	⑦3 バルバドス	⑨5 モルディブ
⑧ アンティグア・バーブーダ	⑤0 キュラソー	⑤2 セーシェル	⑦4 ハンガリー	⑨6 モルドバ
⑨ アンドラ	⑤1 ギリシャ	⑤3 セントクリストファー・ネビス	⑦5 フィンランド	⑨7 モロッコ
⑩ イスラエル	⑤2 クック	⑤4 セントビンセント	⑦6 フェロー諸島	⑨8 モンテネグロ
⑪ イタリア	⑤3 グリーンランド	⑤5 セントマーチン	⑦7 ブラジル	⑨9 モントセラト
⑫ インド	⑤4 グレナダ	⑤6 セントルシア	⑦8 フランス	⑩0 ヨルダン
⑬ インドネシア	⑤5 クロアチア	⑤7 タイ	⑦9 ブルガリア	⑩1 ラトビア
⑭ ウガンダ	⑤6 ケニア	⑤8 大韓民国	⑧0 ブルネイ	⑩2 リトアニア
⑮ ウクライナ	⑤7 コスタリカ	⑤9 チェコ	⑧1 ベリーズ	⑩3 リヒテンシュタイン
⑯ ウルグアイ	⑤8 コロンビア	⑥0 中華人民共和国	⑧2 ペルー	⑩4 ルーマニア
⑰ 英国	⑤9 サウジアラビア	⑥1 チリ	⑧3 ベルギー	⑩5 ルクセンブルク
⑱ エクアドル	⑥0 サモア	⑥2 デンマーク	⑧4 ポーランド	⑩6 レバノン
⑲ エストニア	⑥1 サンマリノ	⑥3 ドイツ	⑧5 ポルトガル	⑩7 ロシア
⑳ オーストラリア	⑥2 ジブラルタル	⑥4 ドミニカ	⑧6 香港	
㉑ オーストリア	⑥3 ジャージー	⑥5 トルコ	⑧7 マカオ	
㉒ オマーン	⑥4 ジャマイカ	⑥6 ナイジェリア	⑧8 マルタ	

(3) 適用関係

上記(2)の改正は、令和6年12月27日から施行されています（令和6年12月改正実特規附則）。