

**【新設】(国別グループ純所得の金額から控除する金額の特例)**

18-2-11 法第 82 条の 2 第 8 項(国際最低課税額)の規定の適用に当たり、同条第 2 項第 1 号イ(2)に掲げる金額の記録のない特定多国籍企業グループ等報告事項等(法第 150 条の 3 第 1 項(特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供)に規定する特定多国籍企業グループ等報告事項等をいう。以下 18-2-11 において同じ。)は、法第 82 条の 2 第 8 項の「この項の規定の適用を受けようとする旨を含むもの」に該当することに留意する。

(注) 特定多国籍企業グループ等報告事項等に相当する事項の提供がある場合(法第 150 条の 3 第 3 項の規定の適用がある場合に限る。)における特定多国籍企業グループ等報告事項等に相当する事項についても、同様とする。

**【解説】**

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

- (2) その所在地国を所在地国とする全ての構成会社等（最終親会社等以外の導管会社等を除く。）のその対象会計年度に係る特定費用の額（法人税法施行令第 155 条の 38 第 2 項及び第 3 項の規定の適用がある場合には、その適用後の金額）の合計額の 5 %に相当する金額とその対象会計年度に係る特定資産の額（同条第 2 項及び第 3 項の規定の適用がある場合には、その適用後の金額）の合計額の 5 %に相当する金額との合計額（以下「実質ベースの所得除外額」という。）
- (3) 基準税率からその対象会計年度に係るその所在地国における国別実効税率を控除した割合
- 5 また、上記 4 (2)の実質ベースの所得除外額の算定に係る事務負担を考慮して、特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等報告事項等（その特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等の所在地国に係るグループ国際最低課税額の計算につき本特例の適用を受けようとする旨を含むものに限る。）の提供がある場合又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令を執行する当局にその特定多国籍企業グループ等報告事項等に相当する事項の提供がある場合（提供義務免除規定（法 150 の 3 ③）の適用がある場合に限る。）には、その対象会計年度のその所在地国に係る実質ベースの所得除外額は、零とすることとされている（法 82 の 2 ⑧）。
- 6 ここで、国別実効税率が基準税率を下回るにもかかわらず、実質ベースの所得除外額の合計額の記録のない特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供がある場合に、その特定多国籍企業グループ等報告事項等が上記 5 の「本特例の適用を受けようとする旨を含むもの」の要件を満たすのかどうか疑義が生ずる。
- この点、実質ベースの所得除外額は、当期国別国際最低課税額の計算上、基本的には国別グループ純所得の金額から控除することとなり、その実質ベースの所得除外額の合計額を特定多国籍企業グループ等報告事項等に記録することとされているところ、実質ベースの所得除外額を記録することなしに特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供を行った場合は、本特例は実質ベースの所得除外額を零とする特例であることから、本特例の適用を選択したものとして取り扱うのが相当である。
- したがって、実質ベースの所得除外額の記録のない特定多国籍企業グループ等報告事項等は、上記 5 の「本特例の適用を受けようとする旨を含むもの」に該当することとなる。本通達では、このことを留意的に明らかにしている。
- 7 なお、本通達の注書では、法人税法第 150 条の 3 第 3 項の提供義務免除規定の適用がある場合に、我が国以外の国又は地域の租税に関する法令を執行する当局から情報交換により提供のあった特定多国籍企業グループ等報告事項等に相当する事項の提供がある場合も、本通達の本文と同様に取り扱われることを明らかにしている。
- 8 共同支配会社等に係る実質ベースの所得除外額の計算の特例については、構成会社等に係る実質ベースの所得除外額の計算の特例の規定が準用されているため（法 82 の 2 ⑩）、共同支配会社等についても本通達と同様に取り扱うこととなる。