

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

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

【解説】

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

- (2) その過去対象会計年度に係る法人税法施行令第 155 条の 35 第 2 項第 1 号に掲げる金額のうちその過去対象会計年度終了の日の翌日から 3 年を経過する日までに納付されなかった金額が 100 万ユーロを財務省令で定めるところにより本邦通貨表示の金額に換算した金額を超える場合におけるその納付されなかった金額
- (3) その過去対象会計年度に計上された法人税等調整額（同条第 1 項第 2 号に規定する法人税等調整額をいう。以下同じ。）のうちその計上された金額が過大であったものとして財務省令で定める金額
- (4) その過去対象会計年度に計上された法人税等調整額のうちその計上された金額が過少であったものとして財務省令で定める金額
また、再計算当期国別国際最低課税額とは、一定の過去対象会計年度に係る(5)に掲げる金額から(6)に掲げる金額を控除した残額に(7)に掲げる割合を乗じて計算した金額をいうこととされている（令 155 の 40②）。
- (5) 再計算国別グループ純所得の金額（イに掲げる金額からロに掲げる金額を控除した残額をいう。）
イ その所在地国を所在地国とする全ての構成会社等のその過去対象会計年度に係る再計算個別計算所得金額の合計額
ロ その所在地国を所在地国とする全ての構成会社等のその過去対象会計年度に係る再計算個別計算損失金額の合計額
- (6) その所在地国を所在地国とする全ての構成会社等（最終親会社等以外の導管会社等を除く。）のその過去対象会計年度に係る特定費用の額（法人税法施行令第 155 条の 38 第 2 項及び第 3 項の規定の適用がある場合には、その適用後の金額）の合計額の 5%に相当する金額とその対象会計年度に係る特定資産の額（同条第 2 項及び第 3 項の規定の適用がある場合には、その適用後の金額）の合計額の 5%に相当する金額との合計額
- (7) 基準税率から再計算国別実効税率を控除した割合
- 5 この再計算国別実効税率とは、所在地国を同一とする全ての構成会社等のその過去対象会計年度に係る再計算調整後対象租税額の合計額（以下「再計算国別調整後対象租税額」という。）が、その全ての構成会社等のその過去対象会計年度に係る再計算個別計算所得金額の合計額からその全ての構成会社等のその過去対象会計年度に係る再計算個別計算損失金額の合計額を控除した残額（以下「再計算国別グループ純所得の金額」という。）のうちに占める割合をいうこととされており、また、この再計算国別調整後対象租税額は、その金額が零を超え、かつ、その対象会計年度においてその所在地国に係る再計算国別グループ純所得の金額がある場合において、その過去対象会計年度開始の日前に開始した各対象会計年度に係る「繰越金額の控除制度」の適用がある場合にはその適用後の金額とし、その過去対象会計年度に係る再計算国別調整後対象租税額の金額が零を下回る場合には零とすることとされている（令 155 の 40②三）。
- 6 また、この「繰越金額の控除制度」とは、国又は地域における租税に関する法令と本制度（これに相当するものを含む。）の間において生ずる永久差異により、欠損金に係る繰延税金資産が発生する場合、将来において過大に再計算国別実効税率が計上される問題を解消するための制度である。

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

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

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

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

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