

**【新設】(経過措置(3)…国際最低課税額の計算に関する経過措置における国別グループ純所得の金額から控除する金額の取扱い)**

所得税法等の一部を改正する法律(令和5年法律第3号。以下「改正法」という。)附則第14条第1項第3号(国際最低課税額の計算に関する経過措置)の「同条第2項第1号イ(2)に掲げる金額」は、改正法附則第14条第5項及び第6項の規定を適用して計算した金額となることに留意する。

**【解説】**

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税を課することとされた(法6の2)。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率(15%)を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率(15%)に至るまで上乘せ(トップアップ)課税を行う仕組みである。
- 3 上記1の国際最低課税額は、構成会社等に係るグループ国際最低課税額と共同支配会社等に係るグループ国際最低課税額の合計額であるグループ国際最低課税額のうち、一定の計算をした金額とされており(法82の2①)、この構成会社等に係るグループ国際最低課税額とは、各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率を下回り、かつ、その対象会計年度においてその所在地国に係るその特定多国籍企業グループ等の国別グループ純所得の金額がある場合には、その対象会計年度のその所在地国に係る当期国別国際最低課税額、再計算国別国際最低課税額及び未分配所得国際最低課税額の合計額からその対象会計年度のその所在地国に係る自国内最低課税額に係る税の額を控除した残額をいうこととされている(法82の2②一)。
- 4 この当期国別国際最低課税額とは、(1)に掲げる金額から(2)に掲げる金額を控除した残額に(3)に掲げる割合を乗じて計算した金額をいうこととされている(法82の2②一イ、令155の38)。
  - (1) 国別グループ純所得の金額(イに掲げる金額からロに掲げる金額を控除した残額をいう)。
    - イ その所在地国を所在地国とする全ての構成会社等のその対象会計年度に係る個別計算所得金額の合計額
    - ロ その所在地国を所在地国とする全ての構成会社等のその対象会計年度に係る個別計算損失金額の合計額
  - (2) その所在地国を所在地国とする全ての構成会社等(最終親会社等以外の導管会社等を除く。)のその対象会計年度に係る特定費用の額(法人税法施行令第155条の38第2項及び第3項の規定の適用がある場合には、その適用後の金額。以下同じ。)の合計額の5%に相当する金額とその対象会計年度に係る特定資産の額(同条第2項及び第3項の規定の適用がある場合には、その適用後の金額。以下同じ。)の合計額の5%に相当する金額との合計額(以下「実質ベースの所得除外額」という。)

- (3) 基準税率からその対象会計年度に係るその所在地国における国別実効税率を控除した割合
- 5 また、上記4(2)の「5%」については、令和6年中に開始する対象会計年度においては、特定費用の額の合計額に乗じる割合は9.8%と、特定資産の額の合計額に掲げる金額に乗じる割合は7.8%とし、それぞれ9年間で5%に逡減する経過措置が設けられている（令和5年改正法附則14⑤⑥）。
- 6 ここで、構成会社等に係るグループ国際最低課税額について、いわゆる移行期間CbCRセーフ・ハーバーの適用が認められており、具体的には、構成会社等である内国法人が属する特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係る国別報告事項（連結等財務諸表を基礎として作成されたものに限る。以下同じ。）又はこれに相当する事項につき措置法第66条の4の4第1項若しくは第2項に規定する所轄税務署長又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令を執行する当局に提供された場合において、その特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（一定のものを除く。）が令和6年4月1日から令和8年12月31日までの間に開始する対象会計年度（令和10年6月30日までに終了するものに限る。）において、①デミニマス要件、②簡素な実効税率要件、③通常利益要件の3つの要件のいずれかを満たすときは、その対象会計年度のその構成会社等の所在地国におけるその対象会計年度に係るグループ国際最低課税額は、零とすることとされている（令和5年改正法附則14①）。
- 7 この3つの要件のうち、③の通常利益要件とは、その対象会計年度に係る国別報告事項又はこれに相当する事項として提供されたその構成会社等の所在地国に係る調整後税引前当期利益の額が、その対象会計年度のその構成会社等に係るグルーピング特例（法82の2③）を適用しないで計算した場合の実質ベースの所得除外額（その対象会計年度に係る国別報告事項又はこれに相当する事項に係る国又は地域とその所在地国が同一である構成会社等（一定のものを除く。）に係るものに限る。）以下であることをいうのであるが（令和5年改正法附則14①三）、この通常利益要件の実質ベースの所得除外額の計算においても上記5の経過措置として適用される割合により計算を行うのか疑義が生ずる。
- 8 本通達では、移行期間CbCRセーフ・ハーバーにおける通常利益要件の実質ベースの所得除外額の規定は、上記のグルーピング特例を適用しないことを除き当期国別国際最低課税額の計算における実質ベースの所得除外額の規定と同様の規定となっており、双方について同様の考え方で計算を行うこととなるから、この通常利益要件の実質ベースの所得除外額の計算においても上記5の経過措置として適用される割合により計算を行うことを留意的に明らかにしている。
- 9 なお、共同支配会社等に係るグループ国際最低課税額についても、連結等財務諸表に記載された情報を用いて計算を行う移行期間CbCRセーフ・ハーバーが定められており、構成会社等に係るグループ国際最低課税額と同様に通常利益要件が規定されている（令和5年改正法附則14③三）。共同支配会社等についても構成会社等と同様に、上記5の経過措置として適用される割合により、移行期間CbCRセーフ・ハーバーにおける通常利益要件の実質ベースの所得除外額の計算を行うことに留意が必要である。