

**【新設】（収入等が会社等の恒久的施設等に帰せられないことの判定を行う場合の準用）**

18-1-8 20-2-1 《恒久的施設帰属所得の認識に当たり勘案されるその他の状況》から 20-2-4 《恒久的施設において使用する資産の範囲》までの取扱いは、令第 155 条の 7 第 2 号ハ《導管会社等の範囲》に定める方法によって、法第 82 条第 5 号《定義》に規定する収入等が同号ロに規定する会社等の恒久的施設等（同条第 6 号に規定する恒久的施設等をいう。以下この章において同じ。）に帰せられないことの判定を行う場合について準用する。

**【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 本制度の対象となる特定多国籍企業グループ等に属する会社等を構成会社等といい、会社等の恒久的施設等や国又は地域の租税に関する法令において課税上透明であるものとして取り扱われる会社等である導管会社等はこれに該当する。  
本制度において、この導管会社等については、国又は地域の租税に関する法令において課税上透明であるものとして取り扱われる性質に鑑み、例えば、所在地国の判定やグループ国際最低課税額の計算において、一般的な構成会社等とは異なった特殊な取扱いが定められている。
- 3 導管会社等とは、具体的に、会社等に係る収入等の全部が次に掲げるもののいずれかに該当する場合におけるその会社等をいうこととされている（法 82 五）。
  - (1) 会社等（その設立国以外の国又は地域の租税に関する法令において、その国又は地域に本店若しくは主たる事務所又はその事業が管理され、かつ、支配されている場所を有することその他その国又は地域にこれらに類する場所を有することにより、対象租税を課することとされるものを除く。）に係る収入等のうち、その設立国の租税に関する法令において、その会社等の構成員の収入等として取り扱われるもの（法 82 五イ）
  - (2) 会社等（次のイ又はロに掲げる要件のいずれかを満たすものを除く。(2)において同じ。）に係る収入等のうち、次のハ及びニの要件を満たすもの（(1)に掲げるものを除く。）（法 82 五ロ、令 155 の 7）
    - イ いずれかの国又は地域の租税に関する法令において、その国又は地域に本店若しくは主たる事務所又はその事業が管理され、かつ、支配されている場所を有することその他その国又は地域にこれらに類する場所を有することにより、対象租税又は自国内最低課税額に係る税を課することとされること。
    - ロ その設立国に事業を行う場所を有すること。

ハ その会社等の構成員の所在する国又は地域の租税に関する法令においてその構成員の収入等として取り扱われること。

ニ その会社等の次に掲げる恒久的施設等の区分に応じそれぞれ次に定めるものによってその会社等の恒久的施設等に帰せられないこと。

(イ) 法人税法第 82 条第 6 号イに掲げる恒久的施設等 同号イに規定する条約等

(ロ) 同号ロに掲げる恒久的施設等 その恒久的施設等の所在地国の租税に関する法令

(ハ) 同号ハに掲げる恒久的施設等 会社等がその恒久的施設等を通じて事業を行う場合において、その恒久的施設等がその会社等から独立して事業を行う事業者であったとしたならば、その恒久的施設等が果たす機能、その恒久的施設等において使用する資産、その恒久的施設等とその会社等の本店等との間の内部取引その他の状況を勘案して、その恒久的施設等に帰せられるべき収入等を決定する方法

4 上記 3 (2) に掲げるものに該当する場合の導管会社等は、その収入等がその構成員の所在地国においてパススルーとされる会社等であるが、この導管会社等とされる要件の一つとして、上記 3 (2) ニのとおり、その会社等に係る収入等がその会社等の恒久的施設等に帰せられないことが規定されている。

この要件を満たすかどうかは、恒久的施設等の区分に応じそれぞれ定められた方法等により判定することとされているところ、会社等の恒久的施設等が上記 3 (2) ニ (ハ) に掲げる恒久的施設等（法人所得税がない国又は地域に所在する恒久的施設等）である場合には、その会社等の収入等が、その恒久的施設等が果たす機能、その恒久的施設等において使用する資産、その恒久的施設等とその会社等の本店等との間の内部取引その他の状況を勘案して決定する方法によってその恒久的施設等に帰せられないものであるかどうかを判定することとなるが（令 155 の 7 二ハ）、この方法は、OECD モデル租税条約第 7 条に基づいて恒久的施設に帰せられるべき所得を決定する方法と同様の方法となっている。

つまり、会社等に係る収入等がその会社等の恒久的施設等に帰せられないものであるかどうかは、OECD モデル租税条約第 7 条に基づいて恒久的施設に帰せられるべき所得を決定する方法を規定した法人税法第 138 条第 1 項第 1 号に掲げる国内源泉所得（恒久的施設帰属所得）を認識する方法と同様の方法に基づき判定することとされている。

したがって、会社等の恒久的施設等が上記 3 (2) ニ (ハ) に掲げる恒久的施設等（法人所得税がない国又は地域に所在する恒久的施設等）である場合のその会社等に係る収入等がその会社等の恒久的施設等に帰せられないものであるかどうかの判定に当たっては、法人税法第 138 条第 1 項第 1 号に掲げる国内源泉所得を認識する場合に留意すべきことを定めた法人税基本通達 20-2-1 から 20-2-4 までの取扱いを準用することを本通達で明らかにしている。

5 なお、会社等の恒久的施設等が上記 3 (2) ニ (イ) に掲げる恒久的施設等である場合には法人税法施行令第 155 条の 7 第 2 号イに定める条約等によって、また、上記 3 (2) ニ (ロ) に掲げる恒久的施設等である場合にはその恒久的施設等の所在地国の租税に関する法令によって、その会社等に係る収入等がその会社等の恒久的施設等に帰せられないものであるかどうかを判定することとなるが、その条約等やその租税に関する法令

の規定がOECDモデル租税条約第7条の規定に相当するものである場合には、本通達の取扱いと同様に、法人税基本通達20-2-1から20-2-4までの取扱いを準用することに留意が必要である。