

3 国際最低課税額

【新設】（構成会社等の従業員又はこれに類する者の範囲）

18-2-1 規則第 38 条の 31 第 1 項（構成会社等に係る国別グループ純所得の金額から控除する金額）の「構成会社等の従業員又はこれに類する者」には、例えば、令第 155 条の 38 第 1 項（国別グループ純所得の金額から控除する金額）に規定する構成会社等の通常の業務（当該構成会社等又は当該構成会社等が属する特定多国籍企業グループ等の他の構成会社等の指揮命令を受けて行うものに限る。）に従事する外部職員（独立請負人）が含まれることに留意する。

【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（トッパアップ）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)の特定費用とは、構成会社等の従業員又はこれに類する者に係る次に掲げる費用をいうこととされている（法82の2②一イ(2)(i)、令155の38①一、規38の31①）。

(1) 俸給、給料、賃金、歳費、賞与又はこれらの性質を有する給与

(2) 人的役務の提供に対する報酬（(1)に掲げる費用を除く。）

(3) その構成会社等が負担する社会保険料

(4) 福利厚生に係る費用

(5) (1)から(4)までに掲げる費用に類する費用

(6) (1)から(5)までに掲げる費用の支払に基因してその構成会社等に対して課される税

6 ここで、「構成会社等の従業員又はこれに類する者」に係る上記5(1)から(6)までに掲げる費用の額が実質ベースの所得除外額の基礎となることから、ある者が「構成会社等の従業員又はこれに類する者」に該当するかどうかは重要なポイントとなる。

そこで、本通達では、「構成会社等の従業員又はこれに類する者」には、構成会社等の通常の業務（その構成会社等又はその構成会社等が属する特定多国籍企業グループ等の他の構成会社等の指揮命令を受けて行うものに限る。）に従事する外部職員（独立請負人）が含まれることを例示により留意的に明らかにしている。この「外部職員（独立請負人）」には、特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等の指揮命令を受けて行われるその構成会社等の通常の業務に従事する人材派遣会社等に雇用されている者が含まれる一方、その構成会社等に商品又はサービスを提供する会社の従業員や、その構成会社等と業務委託契約を締結した会社が行う研修や監査等をするその会社の従業員は、この「外部職員（独立請負人）」に含まれないことに留意が必要である。

また、この「構成会社等の従業員」には、パートタイム従業員を含むこととされている。

さらに、「構成会社等の従業員又はこれに類する者」とされていることから、構成会社等の役員はこれに含まれないことにも留意が必要である。

7 なお、共同支配会社等に係る実質ベースの所得除外額については、構成会社等に係る実質ベースの所得除外額の規定が準用されているため（令155の46、規38の36①）、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。