

【新設】(恒久的施設等を有する構成会社等における国別グループ純所得の金額から控除する金額)

18-2-3 法第 82 条の 2 第 2 項第 1 号イ(2)(i)及び(ii) (国際最低課税額)に掲げる金額の計算に当たっては、恒久的施設等を有する構成会社等が令第 155 条の 30 第 1 項及び第 2 項 (恒久的施設等を有する構成会社等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例)の規定の適用を受けた場合であっても、これを考慮しないことに留意する。

【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 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 ここで、恒久的施設等を有する構成会社等については、その構成会社等の所在地国の租税に関する法令において、その恒久的施設等に帰せられる所得についてその構成会社等の所得として法人税又は法人税に相当する税を課することとされている場合、その恒久的施設等の各対象会計年度に係る特例適用前個別計算所得等の金額が零を下回るときは、その下回る部分の金額をその構成会社等のその対象会計年度に係る特例適用前個別計算所得等の金額から減算することとされている（令 155 の 30①一）。また、その後の対象会計年度において、恒久的施設等の特例適用前個別計算所得等の金額が零を超える場合には、その金額について、過去対象会計年度において減算された金額の合計額（既にその構成会社等の特例適用前個別計算所得等の金額に加算された金額の合計額を除く。）を限度として、その構成会社等のその後の対象会計年度に係る特例適用前個別計算所得等の金額に加算することとされている（令 155 の 30②一）。

このことから、恒久的施設等を有する構成会社等がこれらの規定の適用を受ける場合において、恒久的施設等の特例適用前個別計算所得等の金額と同様、上記 4 (2) の実質ベースの所得除外額についても何らかの調整を行うのか疑義が生ずる。

6 この点、実質ベースの所得除外額は、構成会社等の所在地国において行う勤務等のその構成会社等の特定費用及びその所在地国にあるその構成会社等有する特定資産に基づき計算するものであり（令 155 の 38）、恒久的施設等の特例適用前個別計算所得等の金額とは異なり、恒久的施設等を有する構成会社等の実質ベースの所得除外額についての特段の調整規定が設けられていないことから、調整は不要となる。本通達では、このことを留意的に明らかにしている。

7 一方、構成会社等が導管会社等に係る当期純損益金額の特例（法人税法施行令第 155 条の 16 第 14 項第 2 号に係る部分に限る。）の適用を受ける場合には、同号の対象導管会社等の実質ベースの所得除外額をその構成会社等の実質ベースの所得除外額に加算する調整を行うことに留意が必要である（令 155 の 38②）。

8 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われることとなる。