

2 国際最低課税額

【新設】(構成会社等の所在地国における勤務割合が50%を超える場合の特定費用の額)

18-2-1の2 特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等の各従業員等に係る規則第38条の31第3項第1号(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)に掲げる期間が当該従業員等に係る同項第2号に掲げる期間のうちに占める割合(以下18-2-1の2において「勤務割合」という。)が50%を超える場合には、当該勤務割合を考慮せず、当該従業員等に係る同条第1項各号に掲げる費用の額の全額を基礎として令第155条の38第1項第1号(国別グループ純所得の金額から控除する金額)の「特定費用(……)の額(……)」の計算を行うことに留意する。

(注) 本文の勤務割合が50%を超えるかどうかの判定に当たっては、特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等の就業規則、当該構成会社等と従業員等との間の労働契約その他これらに類するもの(以下18-2-1の2において「就業規則等」という。)において当該従業員等の勤務その他の人的役務の提供が行われる場所及び期間が定められており、かつ、当該就業規則等の定めに従って当該従業員等に係る勤務その他の人的役務の提供が行われていると認められる場合には、当該就業規則等の定めに基づいて当該判定を行って差し支えない。

【解説】

- 1 令和6年度の税制改正により、実質ベース所得除外額(注)について、構成会社等の従業員又はこれに類する者(以下「従業員等」という。)がその構成会社等の所在地国を含む複数の国又は地域で業務を遂行する場合の計算方法が明確にされた。
(注) 実質ベース所得除外額とは、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。)の各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1項第1号に掲げる金額をいい、同条第2項から第4項までの規定の適用がある場合には、その適用後の金額をいう。)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1項第2号に掲げる金額をいい、同条第2項から第4項までの規定の適用がある場合には、その適用後の金額をいう。)の合計額の5%に相当する金額との合計額をいう(法82の2②一イ(2)、令155の38)。
- 2 具体的には、この実質ベース所得除外額の計算における特定費用(同条第1項第1号に規定する特定費用をいう。以下同じ。)の額について、特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等の各従業員等に係る「その対象会計年度に係るその特定多国籍企業グループ等の事業に関する業務に係る勤務その他の人的役務の提供(その構成会社等の所在地国において行うものに限る。)に係る期間」がその従業員等に係る「そ

の対象会計年度に係るその特定多国籍企業グループ等の事業に関する業務に係る勤務その他の人的役務の提供に係る期間」のうちに占める割合（勤務割合）が 50%以下である場合におけるその構成会社等の各対象会計年度に係る特定費用の額（その従業員等に係る部分に限る。）は、その特定費用の額にその勤務割合を乗じて計算することとされた（規 38 の 31③）。ここで、勤務割合が 50%以下でない場合、すなわち、勤務割合が 50%を超える場合の取扱いについて疑義が生ずる。

3 この点、令和 3 年 12 月に OECD/G 20「B E P S 包摂的枠組み」において承認された各国が国内法整備に当たって参照すべきモデルルール（Global Anti-Base Erosion Model Rules）のガイダンスである、令和 5 年 7 月に OECD から公表された執行ガイダンス（Administrative Guidance）（以下「執行ガイダンス」という。）では、従業員等に係るその勤務割合が 50%を超える場合について、従業員等の給与等の額にその勤務割合を乗ずることなく実質ベース所得除外額の計算を行うこととされている（執行ガイダンス 3 パラ 29）。

本通達の本文では、法令の規定、執行ガイダンスの記載等を踏まえ、勤務割合が 50%を超える場合には、その勤務割合を考慮せず、各従業員等の法人税法施行規則第 38 条の 31 第 1 項各号に掲げる費用の額の全額を基礎として法人税法施行令第 155 条の 38 第 1 項第 1 号の「特定費用（……）の額（……）」の計算を行うことを留意的に明らかにしている。

4 また、この勤務割合が 50%を超えるかどうかの判定に当たっては、構成会社等は、各従業員等について「その対象会計年度に係るその特定多国籍企業グループ等の事業に関する業務に係る勤務その他の人的役務の提供」が、その構成会社等の所在地国において行われるものであるかどうかを確認することとなり、実務上相当な事務負担を要する。そこで、本通達の注書では、執行ガイダンスの記載等を踏まえ、構成会社等の就業規則等においてその従業員等の勤務その他の人的役務の提供が行われる場所及び期間が定められており、かつ、その就業規則等の定めに従ってその従業員等に係る勤務その他の人的役務の提供が行われていると認められる場合には、その就業規則等の定めに基づいてその判定を行って差し支えないことを明らかにしている。

5 なお、本通達の注書の「その他これらに類するもの」には、構成会社等とその構成会社等の従業員の属する労働組合との間の労働協約又は構成会社等とその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）との間の請負契約等が含まれる。

6 共同支配会社等に係る実質ベース所得除外額については、構成会社等に係る実質ベース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。