

**【新設】(特定費用の額又は特定資産の額に係る取扱い)**

18-2-1の3 令第155条の38第1項第1号又は第2号《国別グループ純所得の金額から控除する金額》に掲げる金額には、構成会社等(同項に規定する構成会社等をいう。以下18-2-1の3において同じ。)の特定費用(同項第1号に規定する特定費用をいう。)の額又は構成会社等が有する特定資産(同項第2号に規定する特定資産をいう。以下18-2-2の2において同じ。)の額の一部を含めないこととして差し支えない。

**【解説】**

- 1 本制度における国際最低課税額は、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(15%)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)。
- 2 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(以下「実質ベース所得除外額」という。)
  - (3) 基準税率(15%)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
- 3 また、上記2(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(以下「従業員等」という。)に係る次に掲げる費用をいうことと

されている（法 82 の 2 ②一イ(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

4 さらに、上記 2 (2)の特定資産とは、最終親会社等財務会計基準（最終親会社等財務会計基準に基づくことが実務上困難であると認められる場合には、代用財務会計基準）における次に掲げる資産（投資及び売却を目的として有するもの並びにリースを目的として有するもの（ファイナンス・リース取引の目的となる一定のものに限る。）を除く。）をいうこととされている（法 82 の 2 ②一イ(2)(iii)、令 155 の 38①二、規 38 の 31④）。

- (1) 有形固定資産（(3)に掲げるものを除く。）
- (2) 天然資源
- (3) リース資産（有形資産に係るものに限る。）又はこれに相当するもの
- (4) 国等の認可（これに準ずるものを含む。）を要する不動産の使用又は天然資源の開発に係る権利その他これらに相当する権利

5 ここで、上記 2 (2)のとおり、実質ベース所得除外額は、「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特定費用の額（……）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（……）の合計額の 5%に相当する金額との合計額」であるところ、実務上、次に掲げるような場合に、一部の構成会社等の特定費用の額又は特定資産の額のみを集計することや、構成会社等の特定費用の額又は特定資産の額の一部のみを集計することが考えられる。

- (1) 国別グループ純所得の金額から実質ベース所得除外額として控除できるのは国別グループ純所得の金額までであることから、特定費用の額又は特定資産の額の全額を全て集計する必要がない場合
- (2) 勤務割合（法人税法施行規則第 38 条の 31 第 3 項に規定する割合）や所在割合（同条第 8 項に規定する割合）を算定する際の事務負担及びこれに係るコストが大きい場合

6 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、実質ベース所得除外額の計算において、従業員等に係る給与等の額や有形固定資産等の額の全額を計算する必要はないこととされている(執行ガイダンス3パラ36)。

本通達では、法令の規定、執行ガイダンスの記載等を踏まえ、法人税法施行令第155条の38第1項第1号又は第2号に掲げる金額には、構成会社等の特定費用の額又は特定資産の額の一部を含めないこととして差し支えないことを明らかにしている。

7 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。