

**【新設】（構成会社等の所在地国における所在割合が 50%を超える場合の特定資産の額）**

18-2-2 の 2 構成会社等が特定資産を有する場合に、規則第 38 条の 31 第 8 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）に掲げる期間が同項第 2 号に掲げる期間のうちに占める割合（以下 18-2-2 の 2 において「所在割合」という。）が 50%を超えるときは、当該所在割合を考慮せず、当該特定資産の額の全額を基礎として令第 155 条の 38 第 1 項第 2 号（国別グループ純所得の金額から控除する金額）の「特定資産（……）の額（……）」の計算を行うことに留意する。

**【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、構成会社等の特定資産（法人税法施行令第 155 条の 38 第 1 項第 2 号に規定する特定資産をいう。以下同じ。）がその所在地国を含む複数の国又は地域に所在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（同項第 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 2 ②一イ(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資産の額について、各対象会計年度において構成会社等が特定資産を有する場合に、「その対象会計年度の期間のうちにその構成会社等の所在地国にその特定資産が所在する期間」が「その対象会計年度の期間」のうちに占める割合（所在割合）が 50%以下であるときにおけるその特定資産に係るその対象会計年度開始の時と終了の時の帳簿価額の平均額は、その平均額にその所在割合を乗じて計算した金額とすることとされた（規 38 の 31⑧）。ここで、所在割合が 50%以下でない場合、すなわち、所在割合が 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/G20「BEPS 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、所在割合が 50%を超える場合について、有形固定資産等の額にその所在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 31）。

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、所在割合が50%を超える場合には、その所在割合を考慮せず、特定資産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2号の「特定資産（……）の額（……）」の計算を行うことを留意的に明らかにしている。

- 4 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。