

2 国際最低課税額

【改正】(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(以下18-2-1の2までにおいて「従業員等」という。)には、例えば、次に掲げる者が含まれることに留意する。

- (1) 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)
- (2) 構成会社等の使用人としての職務を有する役員
(注) 当該役員に係る同項各号に掲げる費用のうち使用人としての職務に係る部分が、従業員等に係る同項各号に掲げる費用となることに留意する。

【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等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) 債給、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 ここで、構成会社等の従業員等に係る上記 3 (1)から(6)までに掲げる費用の額が実質ベース所得除外額の計算の基礎となることから、ある者が構成会社等の従業員等に該当するかどうかは重要なポイントとなるところ、改正前の本通達では、構成会社等の従業員等には、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た。

5 本通達の改正においては、構成会社等の従業員等には構成会社等の使用人としての職務を有する役員が含まれることを新たに例示により留意的に明らかにすることとした。これは、一般的には従業員等には役員が含まれないと解されるところ、使用人としての職務を有する役員がこれに含まれるのか疑義が生ずることに対応するものである。

6 なお、その構成会社等の使用人としての職務を有する役員に係る上記 3 (1)から(6)までに掲げる費用のうち使用人としての職務に係る部分が、その構成会社等の従業員等に係る上記 3 (1)から(6)までに掲げる費用となり、上記 2 (2)の特定費用に該当することとなる。本通達の②の注書では、このことを留意的に明らかにしている。

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。