

1 国際最低課税残余额

【新設】（構成会社等の従業員その他これに類する者の範囲）

18-3-1 法第 82 条の 11 第 1 項（国際最低課税残余额）の「構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限る。……）の従業員その他これに類する者」には、例えば、次に掲げる者が含まれることに留意する。

(1) 当該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) 当該構成会社等の使用人としての職務を有する役員

(注) 当該役員に係る使用人としての職務に係る部分につき、規則第 38 条の 50 第 1 項（国際最低課税残余额）の「構成会社等の各対象会計年度に係る従業員等（……）の数として勤務時間その他の事情を勘案して合理的な方法により計算した数」が、令第 155 条の 59 第 1 項第 1 号（国際最低課税残余额）に規定する従業員等の数に含まれることに留意する。

【解説】

- 1 令和 7 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構成会社等である内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税残余额について、各対象会計年度の国際最低課税残余额に対する法人税を課することとされた（法 6 の 3）。
- 2 本制度は、特定多国籍企業グループ等の親会社等の所在地国における税負担が基準税率（15%）を下回る場合に、我が国に所在するその子会社等に対して、その税負担が基準税率に至るまで上乘せ（トップアップ）課税するものである。
- 3 上記 1 の国際最低課税残余额とは、特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人の各対象会計年度に係るその特定多国籍企業グループ等の国内グループ国際最低課税残余额に、その内国法人に係る構成会社等別従業員等割合（注 1）に 100 分の 50 を乗じて計算した割合とその内国法人に係る構成会社等別有形資産割合（注 2）に 100 分の 50 を乗じて計算した割合とを合計した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 11①、令 155 の 59①②、規 38 の 50①）。

（注 1） その特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限るものとし、各種投資会社等を除く。以下 3 において同じ。）の従業員等（法人税法第 82 条の 11 第 1 項の「従業員その他これに類する者」をいう。以下同じ。）の数（同法第 82 条第 13 号イ又はハに掲げる構成会社等（すなわち、会社等单位）の各対象会計年度に係る従業員等の数として勤務時間その他の事情を勘案して合理的な方法により計算した数（恒久的施設等を有するその構成会社等及びその恒久的施設等の従業員等の数を計算

する場合にあっては、その計算した数を一定の金額に応じて按分して得た数)をいう。以下同じ。)の合計数のうちにその特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人の従業員等の数の占める割合をいう。

(注2) その特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等の有形資産の額(法人税法施行令第155条の59第2項第1号に規定する有形資産の額をいう。以下同じ。)の合計額のうちにその特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人の有形資産の額の占める割合をいう。

4 上記3の国内グループ国際最低課税残余額とは、各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等のグループ国際最低課税残余額(注1)に、その特定多国籍企業グループ等に係る国内従業員等割合(注2)に100分の50を乗じて計算した割合とその特定多国籍企業グループ等に係る国内有形資産割合(注3)に100分の50を乗じて計算した割合とを合計した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11②、令155の59③④)。

(注1) その特定多国籍企業グループ等のグループ国際最低課税額から会社等別国際最低課税額等に係る一定の金額(各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税及び外国におけるこれに相当するものの対象となる金額等)の合計額を控除した残額をいう(法82の11②)。

(注2) その特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等(その所在地国が我が国又は国際最低課税残余額相当額課税国であるものに限るものとし、各種投資会社等を除く。)の従業員等の数の合計数のうちにその特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等(その所在地国が我が国であるものに限るものとし、各種投資会社等を除く。)の従業員等の数の合計数の占める割合をいう。

(注3) その特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等(その所在地国が我が国又は国際最低課税残余額相当額課税国であるものに限るものとし、各種投資会社等を除く。)の有形資産の額の合計額のうちにその特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等(その所在地国が我が国であるものに限るものとし、各種投資会社等を除く。)の有形資産の額の合計額の占める割合をいう。

5 ここで、上記3のとおり、構成会社等の従業員等の数は国際最低課税残余額の計算における配分ファクターとなることから、ある者が従業員等に該当するかどうかは重要なポイントとなる。

そこで、本通達では、上記3(注1)の「構成会社等(……)の従業員等(……)」には、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)及びその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例示により留意的に明らかにしている。

この「外部職員(独立請負人)」には、特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等の指揮命令を受けて行われるその構成会社等の通常の業務に従事する人材派遣会社等に雇用されている者が含まれる一方、その構成会社等に商品又はサービスを提供する会社の従業員や、その構成会社等と業務委託契約を締結した会社が行う研修や監査等をするその会社の従業員は、この「外部職員(独立請負人)」に含まれないことに留意が必要である。

また、従業員等とは、「従業員その他これに類する者」であるところ、パートタイム従業員が含まれるが、役員（使用人としての職務を有する役員を除く。）はこれに含まれないことに留意が必要である。

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ついて、その職務に係る部分につき、上記3（注1）の「構成会社等（……）の各対象会計年度に係る従業員等の数として勤務時間その他の事情を勘案して合理的な方法により計算した数」がその構成会社等の従業員等の数に含まれることとなる。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 おって、上記3の構成会社等別従業員等割合における上記3（注1）の「内国法人の従業員等」並びに上記4の国内従業員等割合における上記4（注2）の「構成会社等（その所在地国が我が国又は国際最低課税残余額相当額課税国であるものに限る……）の従業員等」及び「構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限る……）の従業員等」についても、本通達と同様に取り扱うこととなる。