

【新設】(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の例示)

18-3-2 規則第 38 条の 50 第 1 項(国際最低課税残余額)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」とは、例えば、当該構成会社等の各対象会計年度終了の時又は各対象会計年度平均のフルタイムに相当する従業員等(法第 82 条の 11 第 1 項(国際最低課税残余額)に規定する従業員等をいう。)の総数をいうことに留意する。

【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額について、各対象会計年度の国際最低課税残余額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額とは、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額に、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额とは、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额(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额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额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。)の有形資産の額の合計数の占める割合をいう。

5 ここで、上記3(注1)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」について、具体的にどのような方法により計算した数をいうのかが問題となる。

この点、令和3年12月にOECD/G20「BEPS包括的枠組み」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)(以下「モデルルール」という。)に係るコメンタリー(Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules)(以下「コメンタリー」という。)において、「従業員数」の定義はC b C R (Country by Country Report)における「従業員数」の定義と同様であり、フルタイムに相当する従業員総数で計算することとされ、その対象会計年度終了時点の従業員数、その対象会計年度の平均従業員数又は各国若しくは地域間で毎年度一貫して適用されるその他の基準による報告が可能であるとされている(第10章に関するコメンタリー・パラ78)。

なお、C b C Rにおける「従業員数」に独立請負人を含めるかどうかは任意とされていることに対し、モデルルールにおける「従業員数」には独立請負人を常に含めることとされている(第10章に関するコメンタリー・パラ79)。また、平成13年7月5日付課法3-57ほか11課共同「法人課税関係の申請、届出等の様式の制定について」(法令解釈通達)「国別報告事項」における「国別報告事項(表1~表3)の記載要領」(表1(13))では、外部職員(独立請負人)の数を国別報告事項における「従業員数」に含めるかどうかは任意としている。

6 本通達では、法令の規定、コメンタリーの記載等を踏まえ、上記3(注1)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」とは、各対象会計年度終了の時又は各対象会計年度を通じた平均の通常の勤務時間(フルタ

イム)に相当する従業員等の総数をいうことを例示により留意的に明らかにしている。

- 7 加えて、上記5のとおり、外部職員(独立請負人)の数を国別報告事項における「従業員数」に含めるかどうかは任意としているが、構成会社等の従業員等の数には、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)に係る従業員等の数が含まれることに留意が必要である(基通18-3-1)。
- 8 さらに、法人税法第82条の3第2項第1号イ(2)に掲げる金額(実質ベース所得除外額)の計算における特定費用(法人税法施行令第155条の38第1項第1号に規定する特定費用をいう。)の額については、構成会社等の従業員又はこれに類する者(法人税法施行規則第38条の31第1項の「従業員又はこれに類する者」をいう。)の勤務等が行われる場所を考慮して計算することとされているところ(規38の31③)、従業員等の数については、その従業員等の勤務等が行われる場所を考慮して計算することとはされていない点にも留意が必要である。