

**【新設】(有形資産の範囲)**

**18-3-3** 令第155条の59第2項第1号(国際最低課税残余額)に規定する有形資産には、例えば、規則第38条の31第4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)の「有形固定資産」が含まれ、また、財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則第15条第5号から第10号まで(流動資産の範囲)に掲げる資産及び同令第33条(投資その他の資産の区分表示)に規定する投資不動産であるかどうかは問わないことに留意する。

**【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)。  
(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。)の従業員等の数(法人税法施行令第155条の59第1項に規定する従業員等の数をいう。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(同条第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、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）（以下「モデルルール」という。）において、有形資産には、現金及び現金同等物、無形資産並びに金融資産は含まれないものとされている（モデルルール第10.1条）。また、モデルルール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、有形資産の正味帳簿価額の計算における有形資産はC b C R（Country by Country Report）における「有形資産」と同義であるとされており、例えば、いわゆる実質ベース所得除外額の計算における有形固定資産等には含まれない投資、販売又はリースのために保有する資産（土地又は建物を含む。）を含むものとされている（第10章に関するコメンタリー・パラ68）。
- 6 本通達では、法令の規定、モデルルール、コメンタリーの記載等を踏まえ、上記3（注2）の「有形資産」には、法人税法第82条の3第2項第1号イ(2)に掲げる金額（以下「実質ベース所得除外額」という。）の計算における特定資産（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。）に該当する法人税法施行規則第38条の31第4項第1号の「有形固定資産」が含まれ、また、財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則第15条第5号から第10号までに掲げる資産及び同令第33条に規定する投資不動産であるかどうかは問わないということを留意的に明らかにしている。
- 7 なお、この「有形資産」とは異なり、実質ベース所得除外額の計算における特定資産については、その範囲から投資及び売却を目的として有するものは除かれていること（規38の31④）、また、その特定資産の額から国際海運業（法人税法施行令第155条の19第1項に規定する国際海運業をいう。）及び付随的国際海運業（同項に規定する付随的国際海運業をいう。）に係る一定の金額は除かれていること（令155の38①一）に留意が必要である。