

**【新設】（各対象会計年度の国内グループ国際最低課税残余额に相当する金額がないものとされる場合の意義）**

18-3-4 令第155条の59第3項第1号（国際最低課税残余额）の「当該法令の規定により、同項の各対象会計年度の……国内グループ国際最低課税残余额に相当する金額がないものとされる場合」とは、法第82条の11第2項（国際最低課税残余额）の特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（その所在地国が我が国でないものに限る。）について、当該構成会社等の所在地国の租税に関する法令の規定により、同項の各対象会計年度において、過去対象会計年度の国内グループ国際最低課税残余额（同項に規定する国内グループ国際最低課税残余额をいう。以下18-3-4において同じ。）に相当する金額の全額が課税されていないことにより国内グループ国際最低課税残余额に相当する金額がないものとされる場合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）。  
（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4(注2)及び(注3)の国際最低課税残余額相当額課税国とは、我が国以外の国又は地域の租税に関する法令にお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に相当する税を課することとされている場合におけるその国又は地域(その法令の規定により、各対象会計年度の国内グループ国際最低課税残余額に相当する金額がないものとされる場合におけるその国又は地域を除く。)とされているところ(令155の59③一)、この「その法令の規定により、各対象会計年度の国内グループ国際最低課税残余額に相当する金額がないものとされる場合」とはどのような場合であるか疑義が生ずる。

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)(以下「モデルルール」という。)において、多国籍企業グループの構成事業体は、その国又は地域に配分されたその対象会計年度の「UTPR(Undertaxed Profits Rule)トップアップ税額」に相当する「追加現金支出税金費用(additional cash tax expense)」が構成事業体に生ずる結果となるように、損金算入の否認又はこれと同等の調整を行うこととされ(モデルルール第2.4条)、過去対象会計年度において、その国又は地域に配分された「UTPRトップアップ税額」に相当する額の「追加現金支出税金費用」がその国又は地域に所在するその多国籍企業グループの構成事業体で生じていない限り、その多国籍企業グループに係る各対象会計年度のその国又は地域に係る「UTPR割合」はゼロとみなし、その国又は地域に所在する多国籍企業グループの構成事業体は「UTPRトップアップ税額」の総額の配分計算から除くこととされている(モデルルール第2.6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、「UTPRトップアップ税額」の課税に係る調整については具体的な仕組みの定めはなく、その実施について、各国又は地域に委ねることとされている(第2章に関するコメンタリー・パラ46)。

- 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5の「その法令の規定により、各対象会計年度の国内グループ国際最低課税残余额に相当する金額がないものとされる場合」とは、上記4の特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（その所在地国が我が国でないものに限る。）について、その構成会社等の所在地国の租税に関する法令の規定により、上記4の各対象会計年度において、過去対象会計年度の国内グループ国際最低課税残余额に相当する金額の全額が課税されていないことにより国内グループ国際最低課税残余额に相当する金額がないものとされる場合をいうことを留意的に明らかにしている。
- 7 なお、上記6の「過去対象会計年度の国内グループ国際最低課税残余额に相当する金額の全額が課税されていないこと」とは、例えば、過去対象会計年度において、その所在地国の租税に関する法令の規定により、損金算入の否認によって国際最低課税残余额に相当する金額が課されることとされた構成会社等について、欠損金の繰越控除によってその否認額の一部が課税所得に含まれなかったことにより、その構成会社等に係る国際最低課税残余额に相当する金額の全額が課税されていないこととなり、結果として、国内グループ国際最低課税残余额に相当する金額の全額が課税されていないこと等が考えられる。