

【新設】（国際的な事業活動の初期段階における適用免除における所在地国の数の判定）

18-3-5 令第155条の59第8項第1号《国際最低課税残余額》の「特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（……）の所在地国の数が6以下であること」の判定に当たっては、無国籍構成会社等を考慮し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乗せ（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 各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税は、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税とは異なり、親会社等のみならず子会社等に対しても課税する制度であることから、国際的な事業活動の初期の段階にあるグループの事務負担に鑑み、一定の適用免除基準が設けられている。

具体的には、特定多国籍企業グループ等の対象会計年度（以下「判定対象会計年度」という。）が、各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税又は外国におけるこれに相当する税に関する法令の規定が全世界で最も早く施行されたと国際的に認められる日（以下「国際最低課税残余法人税等施行日」という。）以後最初に特定多国籍企業グループ等に該当することとなった対象会計年度開始の日（注）以後5年以内に開始し、かつ、国際的な事業活動の初期の段階にあるものとされる次に掲げる要件の全てを満たす対象会計年度に該当する場合には、その判定対象会計年度に係る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残余額は、零とすることとされている（法82の11③、令155の59⑧、規38の50⑤）。

(1) 判定対象会計年度におけるその特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（各種投資会社等を除く。以下同じ。）の所在地国の数が6以下であること。

(2) 判定対象会計年度における次に掲げる金額の合計額が5,000万ユーロを本邦通貨表示の金額に換算した金額以下であること。

イ 特定所在地国以外の国又は地域を所在地国とするその特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等の有形資産の額の合計額

ロ その特定多国籍企業グループ等に属する無国籍構成会社等（各種投資会社等を除く。）の有形資産の額（特定所在地国に所在する有形資産（現金及び現金同等物を除く。）に係るものを除く。）の合計額

(注) その特定多国籍企業グループ等が各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税又は外国におけるこれに相当する税に関する法令の規定が最も早く施行されたと国際的に認められる日（令和5年12月31日）から国際最低課税残余法人税等施行日の前日までの間に最初に開始した対象会計年度において特定多国籍企業グループ等に該当する場合には、国際最低課税残余法人税等施行日以後最初に開始した対象会計年度開始の日

6 ここで、上記5(1)の要件の判定において、各種投資会社等については、法令上、明示的にその要件の判定における構成会社等から除かれて

いるところ、無国籍構成会社等についての取扱いに疑義が生ずる。この点、無国籍構成会社等には所在地国がないのであるから（法 82 十八）、本通達では、上記 5 (1)の「特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（……）の所在地国の数が 6 以下であること」の判定に当たっては、無国籍構成会社等を考慮しないことを留意的に明らかにしている。