

【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特定所在地国の取扱い)

18-3-6 令第155条の59第8項第2号イ(国際最低課税残余額)の「法第82条の11第3項の特定多国籍企業グループ等が特定多国籍企業グループ等に該当する対象会計年度のうち……財務省令で定める日以後最初に開始した対象会計年度」後の判定対象会計年度(法第82条の11第3項(国際最低課税残余額)に規定する判定対象会計年度をいう。)において、特定所在地国(同号イに規定する特定所在地国をいう。以下18-3-6において同じ。)に該当する国又は地域を所在地国とする法第82条の11第3項の特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等(法第82条第16号(定義)に規定する各種投資会社等を除く。)がない場合であっても、当該国又は地域が当該判定対象会計年度における特定所在地国に該当することに留意する。

(注) 本文の場合に、当該判定対象会計年度における令第155条の59第8項第1号の「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、当該所在地国の数に当該特定所在地国を含め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 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(2)イの特定所在地国とは、令和5年12月31日以後最初に上記5の特定多国籍企業グループ等が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（以下「当初対象会計年度」という。）において、その特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等が所在地国とする国又は地域のうち、その国又は地域を所在地国とする構成会社等の有形資産の額の合計額が最も多いものをいうこととされているところ（令155の59⑧ニイ）、当初対象会計年度後の各対象会計年度（以下「当初対象会計年度後対象会計年度」という。）である判定対象会計年度において、海外拠点からの撤退等によりその特定所在地国に該当する国又は地域にその特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等が所在しなくなった場合における特定所在地国の取扱いについて疑義が生ずる。
- 7 この点、特定所在地国は、当初対象会計年度においてその判定を行うこととされているところ、当初対象会計年度後対象会計年度において再度判定を行うこととはされていない。本通達の本書では、当初対象会計年度後対象会計年度である判定対象会計年度において、特定所在地国に該当する国又は地域を所在地国とする特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等がない場合であっても、その国又は地域がその判定対象会計年度における特定所在地国に該当することを留意的に明らかにしている。
- 8 また、上記6の場合には、その判定対象会計年度において、その特定所在地国に所在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はないのであるから、その判定対象会計年度における上記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、その所在地国の数にその特定所在地国を含めないこととなる。本通達の注書では、このことを留意的に明らかにしている。
- 9 なお、当初対象会計年度後対象会計年度である判定対象会計年度において、有形資産の異動により特定所在地国に該当する国又は地域が上記6の「その特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等が所在地国とする国又は地域のうち、その国又は地域を所在地国とする構成会社等の有形資産の額の合計額が最も多いもの」に該当しないこととなった場合であっても、上記7と同様に、その国又は地域がその判定対象会計年度における特定所在地国に該当することにも留意が必要である。