

【新設】（構成会社等が特定多国籍企業グループ等に属さないこととなった場合の繰越対象帰属額に準ずる金額として合理的な方法により計算した金額）

18-4-2 各対象会計年度において特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等に係る繰越控除帰属額（令第155条の62第2項第2号（当期グループ国内最低課税額に係る構成会社等に帰せられる割合）に規定する繰越控除帰属額をいう。）の計算に当たり、当該対象会計年度の直前の対象会計年度において当該特定多国籍企業グループ等に属していた他の構成会社等（その所在地国が我が国であったものに限る。）で当該対象会計年度において当該特定多国籍企業グループ等に属さないもの（繰越対象帰属額相当額（当該対象会計年度において当該特定多国籍企業グループ等に属するとした場合に計算される同項第3号に規定する繰越対象帰属額に相当する金額をいう。以下18-4-2において同じ。）があるものに限る。以下18-4-2において「離脱会社等」という。）がある場合における規則第38条の56（構成会社等に係る繰越対象帰属額の割合に準ずる割合）の「同号に規定する構成会社等の同号の対象会計年度に係る同項第3号に規定する繰越対象帰属額に準ずる金額として合理的な方法により計算した金額」とは、例えば、次の(1)に掲げる金額に(2)に掲げる金額を加算した金額をいい、同条の「同項第2号ロに規定する全ての構成会社等の当該対象会計年度に係る同項第3号に規定する繰越対象帰属額に準ずる金額として当該合理的な方法により計算した金額の合計額」とは、例えば、次の(3)に掲げる金額に(4)に掲げる金額を加算した金額をいうことに留意する。

(1) 同項第2号イに掲げる金額

(2) 離脱会社等の繰越対象帰属額相当額の合計額を、当該対象会計年度において当該特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等の数で除して計算した金額

(3) 同号ロに掲げる金額

(4) 離脱会社等の繰越対象帰属額相当額の合計額

【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又は特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等である内国法人に対しては、各対象会計年度の国内最低課税額について、各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税を課することとされた（法6の4）。
- 2 本制度は、特定多国籍企業グループ等に属する会社等の我が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の国内最低課税額とは、次に掲げる内国法人の区分に応じそれぞれ次に定める金額をいうこととされている（法82の19①）。
- (1) 各対象会計年度において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あるものに限る。(1)において同じ。）である内国法人又は過去対象会計年度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であった内国法人でその対象会計年度においてその構成会社等でないもの その対象会計年度における構成会社等に係る国内最低課税額
- (2) 各対象会計年度において特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等（その所在地国が我が国であるものに限る。以下同じ。）である内国法人又は過去対象会計年度においてその特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等であった内国法人でその対象会計年度においてその共同支配会社等でないもの その対象会計年度における共同支配会社等に係る国内最低課税額
- 4 上記3(1)に定める構成会社等に係る国内最低課税額とは、各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等に係る国内実効税率が基準税率を下回り、かつ、その対象会計年度においてその特定多国籍企業グループ等に係る国内グループ純所得の金額（法人税法第82条の19第2項第1号に規定する国内グループ純所得の金額をいう。以下同じ。）がある場合には、上記3(1)に掲げる内国法人に係るその対象会計年度の当期グループ国内最低課税額に係る帰属額、過去対象会計年度ごとの再計算グループ国内最低課税額に係る帰属額及びその対象会計年度の上記3(1)に掲げる内国法人（各種投資会社等に限る。）に係る未分配所得国内最低課税額の合計額（過去対象会計年度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（その所在地国が我が国であるものに限る。）であった内国法人でその対象会計年度においてその構成会社等でないものにあつては、過去対象会計年度ごとの再計算グループ国内最低課税額に係る帰属額の合計額）をいうこととされている（法82の19②一）。
- 5 この国内実効税率とは、我が国を所在地国とする全ての構成会社等のその対象会計年度に係る国内調整後対象租税額の合計額（以下「国内グループ調整後対象租税額」という。）が、国内グループ純所得の金額のうち占める割合をいうこととされており、また、この国内グループ調整後対象租税額は、その金額が零を超え、かつ、その対象会計年度において国内グループ純所得の金額がある場合において、過去対象会計年度に係る「繰越金額の控除制度」の適用がある場合にはその適用後の金額とし、その対象会計年度に係る国内グループ調整後対象租税額の金額が零を下回る場合には零とすることとされている（法82の19②一イ(3)）。
- 6 また、この「繰越金額の控除制度」とは、我が国における租税に関する法令と本制度の間において生ずる永久差異により、欠損金に係る繰延税金資産が発生する場合、将来において過大に国内実効税率が計上される問題を解消するための制度である。
- 具体的には、国内グループ純所得の金額がある場合には、「負の国内グループ調整後対象租税額」（国内グループ調整後対象租税額が零を下回る部分の金額をいう。以下同じ。）がある場合における国内実効税率の計算において「負の国内グループ調整後対象租税額」を認識しないこととし、国内グループ純所得の金額がない場合には、繰越控除特例（法82の19⑬）の適用により「永久差異調整に係るグループ国内最低課税額」（法人税法第82条の19第2項第3号ハに掲げる金額をいう。以下同じ。）を零とすることとして、これらの「負の国内グループ調整後

対象租税額」及び「永久差異調整に係るグループ国内最低課税額」（繰越国内グループ調整後対象租税額）を翌対象会計年度以後の対象会計年度（国内グループ調整後対象租税額が零を超え、かつ、国内グループ純所得の金額がある場合に限る。以下同じ。）に繰り越し、翌対象会計年度以後の対象会計年度における国内実効税率の計算において、国内グループ調整後対象租税額から控除するというものである（令 155 の 63）。

7 また、上記 4 の当期グループ国内最低課税額に係る帰属額とは、その対象会計年度の当期グループ国内最低課税額（(1)に掲げる金額から(2)に掲げる金額を控除した残額に(3)に掲げる割合を乗じて計算した金額をいう。）に、帰属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 19②一イ）。

(1) 国内グループ純所得の金額

(2) 我が国に係る法人税法第 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）

(3) 基準税率からその対象会計年度に係る国内実効税率を控除した割合

8 上記 7 の帰属割合とは、各対象会計年度に係る(1)に掲げる金額がその対象会計年度に係る(2)に掲げる金額のうちに占める割合とされている（令 155 の 62①）。

(1) 上記 3 (1)に掲げる内国法人（上記 3 (1)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あるものに限る。）であるものに限る。）の国内調整後対象租税額（その対象会計年度においてグループ繰越控除額（「繰越金額の控除制度」の適用により国内グループ調整後対象租税額から控除された金額をいう。以下同じ。）がある場合には、そのグループ繰越控除額に係る繰越控除帰属額を減算した金額。(2)において同じ。）が個別基準税額（個別計算所得等の金額に基準税率を乗じて計算した金額をいう。以下同じ。）を下回る場合のその下回る部分の金額

(2) (1)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あるものに限る。）の国内調整後対象租税額が個別基準税額を下回る場合のその下回る部分の金額の合計額

9 上記 8 (1)の繰越控除帰属額とは、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あるものに限る。）の上記 7 (3)の対象会計年度に係るグループ繰越控除額にその対象会計年度に係る(1)に掲げる金額がその対象会計年度に係る(2)に掲げる金額のうちに占める割合（以下「配分割合」という。）又は配分割合に準ずる割合（注）を乗じて計算した金額をいうこととされている（令 155 の 62②二）。

(1) その構成会社等の繰越対象帰属額

(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であるものに限る。）の繰越対象帰属額の合計額

（注） 「配分割合に準ずる割合」とは、その構成会社等の上記 7 (3)の対象会計年度に係る繰越対象帰属額に準ずる金額として合理的な方法により計算した金額が上記(2)の全ての構成会社等のその対象会計年度に係る繰越対象帰属額に準ずる金額としてその合理的な方法により計算した金額の合計額のうちに占める割合とされている（規 38 の 56）。

10 また、上記9の繰越対象帰属額とは、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あるものに限る。）の次に掲げる過去対象会計年度の区分に応じそれぞれ次に定める金額の合計額（過去対象会計年度においてグループ繰越控除額がある場合には、そのグループ繰越控除額に係るその構成会社等の繰越控除帰属額の合計額を控除した残額）をいうこととされている（令155の62②三）。

(1) 国内グループ純所得の金額がある過去対象会計年度 負の国内グループ調整後対象租税額にその過去対象会計年度に係るイに掲げる金額がその過去対象会計年度に係るロに掲げる金額のうちに占める割合を乗じて計算した金額

イ その構成会社等（その過去対象会計年度においてその特定多国籍企業グループ等に属していた構成会社等（その過去対象会計年度においてその所在地国が我が国であったものに限る。）に限る。）の国内調整後対象租税額が個別基準税額を下回る場合のその下回る部分の金額

ロ その過去対象会計年度においてその特定多国籍企業グループ等に属していた構成会社等（その過去対象会計年度においてその所在地国が我が国であったものに限る。）の国内調整後対象租税額が個別基準税額を下回る場合のその下回る部分の金額の合計額

(2) 国内グループ純所得の金額がない過去対象会計年度（その過去対象会計年度に係る永久差異調整に係るグループ国内最低課税額を零とする特例（法82の19⑬）の適用を受けた場合におけるその過去対象会計年度に限る。） 本特例を適用しないで計算した場合のその過去対象会計年度に係る永久差異調整に係るグループ国内最低課税額に係る帰属額

11 本通達では、上記9（注）の配分割合に準ずる割合における「その構成会社等の上記7(3)の対象会計年度に係る繰越対象帰属額に準ずる金額として合理的な方法により計算した金額」及び「上記(2)の全ての構成会社等のその対象会計年度に係る繰越対象帰属額に準ずる金額としてその合理的な方法により計算した金額の合計額」について、これらが用いられる具体的な場合を例示し、その計算方法を明らかにしている。

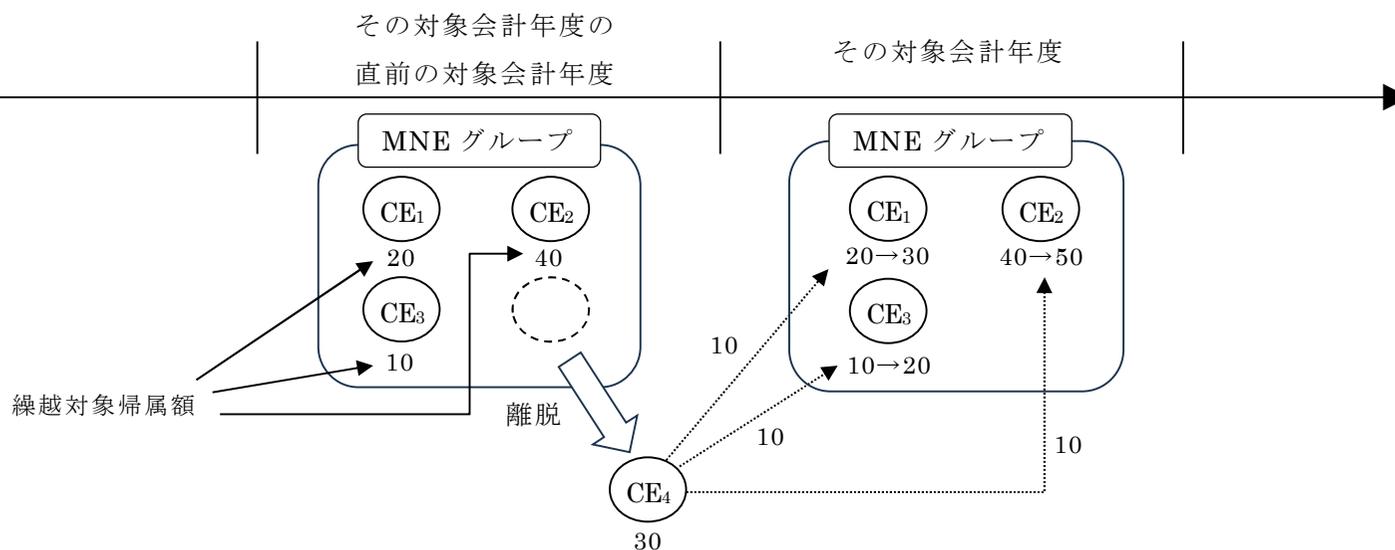
12 例えば、「繰越金額の控除制度」の適用がある場合において、構成会社等が特定多国籍企業グループ等から離脱したときに、この「繰越対象帰属額に準ずる金額」を用いるのが合理的な場合がある。

具体的には、各対象会計年度において特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等に係る繰越控除帰属額の計算に当たり、その対象会計年度の直前の対象会計年度においてその特定多国籍企業グループ等に属していた他の構成会社等（その所在地国が我が国であったものに限る。）でその対象会計年度においてその特定多国籍企業グループ等に属さないもの（離脱会社等）がある場合には、繰越控除帰属額を計算する対象会計年度にその特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等に離脱会社等の繰越対象帰属額相当額を均等配分するという方法は合理的な方法の一つといえる。したがって、本通達では、離脱会社等がある場合には、その構成会社等の上記9(1)の金額に、離脱会社等の繰越対象帰属額相当額をその対象会計年度にその特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等の数で除して計算した金額を加算した金額を上記9（注）の「その構成会社等の上記7(3)の対象会計年度に係る繰越対象帰属額に準ずる金額として合理的な方法により計算した金額」とし、その特定多国籍企業グループ等の上記9(2)の金額に離脱会社等の繰越対象帰属額相当額の合計額を加算した金額を上記9（注）の「上記(2)の全て

の構成会社等のその対象会計年度に係る繰越対象帰属額に準ずる金額としてその合理的な方法により計算した金額の合計額」とする方法を例示している。

- 13 なお、過去対象会計年度において特定多国籍企業グループ等に属していた構成会社等（その所在地国が我が国であったものに限る。）がその特定多国籍企業グループ等に属さないこととなった場合に、その属さないこととなった対象会計年度においてはグループ繰越控除額が生じず、その後の対象会計年度においてグループ繰越控除額が生ずることも考えられるが、このような場合における「配分割合に準ずる割合」の計算についても、本通達と同様である。
- 14 構成会社等に係る再計算繰越対象帰属額の割合に準ずる割合については構成会社等に係る繰越対象帰属額の割合に準ずる割合の規定が準用されていることから（規 38 の 59③）、構成会社等に係る再計算繰越対象帰属額の割合に準ずる割合についても本通達と同様に取り扱うこととなる。

《その対象会計年度の直前の対象会計年度においてグループから離脱しているケース（通達本文の場面）》

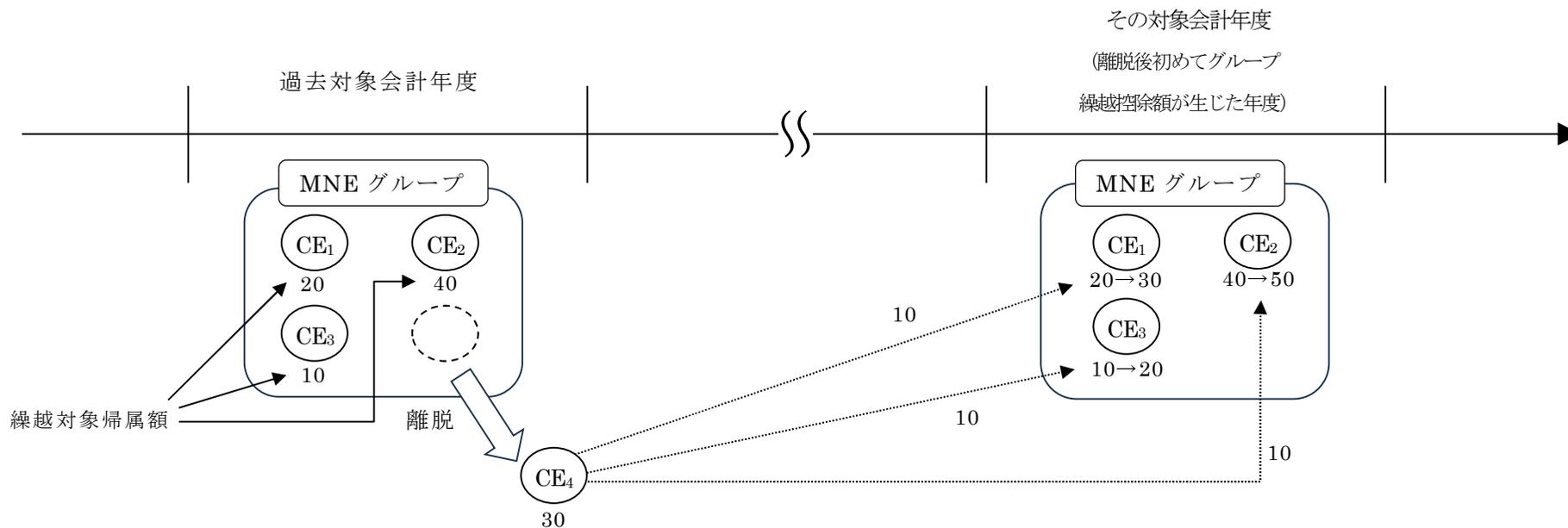


MNE グループ：特定多国籍企業グループ等

CE：構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限る。）

CE₄ の繰越対象帰属額相当額 30 を均等配分して、その対象会計年度の CE₁～CE₃ に係る繰越対象帰属額に準ずる金額を計算

《その対象会計年度の直前の対象会計年度前の対象会計年度においてグループから離脱しているケース（上記 13 の場面）》



MNE グループ：特定多国籍企業グループ等

CE：構成会社等（その所在地国が我が国であるものに限る。）

CE₄ の繰越対象帰属額に相当する金額 30 を均等配分して、その対象会計年度の CE₁～CE₃ に係る繰越対象帰属額に準ずる金額を計算