

**【新設】（構成会社等における過去対象会計年度に係る対象租税の額が減少した場合の意義）**

18-4-4 令第155条の64第1項第1号（構成会社等に係る再計算グループ国内最低課税額）の「当該過去対象会計年度に係る納付すべき対象租税の額（……）が当該過去対象会計年度後の対象会計年度において減少した場合」とは、租税に関する法令の規定の適用によって構成会社等の過去対象会計年度に係る納付すべき対象租税の額が減少した場合をいい、単に対象租税に該当しない租税の額を当該構成会社等の対象租税の額に含めていたことによって当該対象租税の額が減少する場合は、これに該当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。）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 この再計算グループ国内最低課税額に係る帰属額とは、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過去帰属割合(法人税法第 82 条の 19 第 2 項第 1 号口の過去帰属割合をいう。)を乗じて計算した金額をいうこととされ(法 82 の 19②一ロ)、この再計算グループ国内最低課税額とは、過去対象会計年度に係る次に掲げる金額がある場合において、その過去対象会計年度に係る再計算当期グループ国内最低課税額からその過去対象会計年度に係る当期グループ国内最低課税額を控除した残額(その対象会計年度開始の日前に開始した各対象会計年度において既にその過去対象会計年度に係る再計算グループ国内最低課税額とされた金額がある場合には、その残額からその金額を控除した残額)をいうこととされている(令 155 の 64①)。

(1) その過去対象会計年度に係る納付すべき対象租税の額(国内調整後対象租税額に含まれていたものに限る。)がその過去対象会計年度後の対象会計年度において減少した場合におけるその減少した金額

(2) その過去対象会計年度に係る法人税法施行令第 155 条の 35 第 2 項第 1 号に掲げる金額(国内調整後対象租税額に含まれていたものに限る。)のうちその過去対象会計年度終了の日の翌日から 3 年を経過する日までに納付されなかった金額が 100 万ユーロを財務省令で定めるところにより本邦通貨表示の金額に換算した金額を超える場合におけるその納付されなかった金額

(3) その過去対象会計年度に計上された法人税等調整額(同条第 1 項第 2 号に規定する法人税等調整額をいう。以下同じ。)のうちその計上された金額が過大であったものとして財務省令で定める金額

(4) その過去対象会計年度に計上された法人税等調整額のうちその計上された金額が過少であったものとして財務省令で定める金額

6 ここで、上記 5 (1)の「その過去対象会計年度に係る納付すべき対象租税の額(……)がその過去対象会計年度後の対象会計年度において減少した場合」とは、過去対象会計年度において納付すべき対象租税の額が減少した場合をいうのであるから、単に対象租税に該当しない租税の額を含めていたことによって対象租税の額に含まれていた金額が減少する場合は、これに該当しないこととなる。本通達においては、このことを留意的に明らかにしている。

7 例えば、過去対象会計年度において、対象租税の額に含まれない附帯税(基通 18-1-66)を対象租税と分類していた場合は、単に対象租税に該当しない租税の額を対象租税の額に含めていたこととなるため、再計算グループ国内最低課税額の計算の対象とはならない。この場合には、国内最低課税額の計算に誤りが生じていることから再計算が必要となり、その再計算を行ったことにより、その過去対象会計年度における国内最低課税額が増加した場合には、修正申告又は更正の対象となることに留意が必要である。

8 共同支配会社等に係る再計算グループ国内最低課税額については、構成会社等に係る再計算グループ国内最低課税額の規定が準用されているため(令 155 の 73①)、共同支配会社等についても本通達と同様に取り扱うこととなる。