

【新設】(国内グループ純所得の金額から控除する金額の特例)

18-4-8 法第 82 条の 19 第 12 項 (国内最低課税額) の規定の適用に当たり、同条第 2 項第 1 号イ(2)に掲げる金額の記録のないグループ国内最低課税額報告事項等 (法第 150 条の 3 第 4 項 (特定多国籍企業グループ等に係る報告事項等の提供) に規定するグループ国内最低課税額報告事項等をいう。以下 18-4-8 において同じ。) は、法第 82 条の 19 第 12 項の「この項の規定の適用を受けようとする旨を含むもの」に該当することに留意する。

(注) グループ国内最低課税額報告事項等に相当する事項の提供がある場合 (法第 150 条の 3 第 6 項の規定の適用がある場合に限る。) におけるグループ国内最低課税額報告事項等に相当する事項についても、同様とする。

【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。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に帰属割合（法人税法第 82 条の 19 第 2 項第 1 号イに規定する割合をいう。）を乗じて計算した金額をいうこととされ、この当期グループ国内最低課税額とは、(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（以下「実質ベース所得除外額」という。）

(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

6 また、我が国に係る実質ベース所得除外額の計算に係る事務負担を考慮して、特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係るグループ国内最低課税額報告事項等（我が国に係る実質ベース所得除外額の計算につき本特例の適用を受けようとする旨を含むものに限る。）の提供がある場合又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令を執行する当局にそのグループ国内最低課税額報告事項等に相当する事項の提供がある場合（提供義務免除規定（法 150 の 3⑥）の適用がある場合に限る。）には、その対象会計年度の我が国に係る実質ベース所得除外額は、零とすることとされている（法 82 の 19②）。

7 ここで、国内実効税率が基準税率を下回るにもかかわらず、我が国に係る実質ベース所得除外額の合計額の記録のないグループ国内最低課税額報告事項等の提供がある場合に、そのグループ国内最低課税額報告事項等が上記 6 の「本特例の適用を受けようとする旨を含むもの」に該当するかどうか疑義が生ずる。

この点、我が国に係る実質ベース所得除外額は、当期グループ国内最低課税額の計算上、基本的には国内グループ純所得の金額から控除することとなっており、その実質ベース所得除外額の合計額をグループ国内最低課税額報告事項等に記録することとされているところ、我が国に係る実質ベース所得除外額を記録することなしにグループ国内最低課税額報告事項等の提供を行った場合は、本特例は我が国に係る実質ベース所得除外額を零とする特例であることから、本特例の適用を選択したものとして取り扱うのが相当である。

したがって、我が国に係る実質ベース所得除外額の記録のないグループ国内最低課税額報告事項等は、上記 6 の「本特例の適用を受けようとする旨を含むもの」に該当することとなる。本通達では、このことを留意的に明らかにしている。

- 8 なお、本通達の注書では、法人税法第 150 条の 3 第 6 項の提供義務免除規定の適用がある場合に、我が国以外の国又は地域の租税に関する法令を執行する当局から情報交換により提供のあったグループ国内最低課税額報告事項等に相当する事項の提供がある場合も、本通達の本文と同様に取り扱うこととなることを明らかにしている。
- 9 共同支配会社等に係る我が国に係る実質ベース所得除外額の計算の特例については、構成会社等に係る我が国に係る実質ベース所得除外額の計算の特例の規定が準用されているため（法 82 の 19^⑮）、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。