

**【新設】(経過措置(3)…国内最低課税額の計算に関する経過措置における国内グループ純所得の金額から控除する金額の取扱い)**

改正法附則第18条第1項第3号(国内最低課税額の計算に関する経過措置)の「同条第2項第1号イ(2)に掲げる金額」は、所得税法等の一部を改正する法律(令和5年法律第3号)附則第14条第5項及び第6項(国際最低課税額の計算に関する経過措置)の規定を適用して計算した金額となることに留意する。

**【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。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)にあっては、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19

②一)。

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、令 155 の 38）。

(1) 国内グループ純所得の金額

(2) その所在地国を我が国とする全ての構成会社等（最終親会社等以外の導管会社等を除く。）のその対象会計年度に係る特定費用の額（法人税法施行令第 155 条の 38 第 2 項及び第 3 項の規定の適用がある場合には、その適用後の金額。以下同じ。）の合計額の 5 %に相当する金額とその対象会計年度に係る特定資産の額（同条第 2 項及び第 3 項の規定の適用がある場合には、その適用後の金額。以下同じ。）の合計額の 5 %に相当する金額との合計額（以下「我が国に係る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、上記 5 (2)の「5 %」については、令和 8 年中に開始する対象会計年度においては、特定費用の額の合計額に乘じる割合は 9.4%、特定資産の額の合計額に乘じる割合は 7.4%とし、それぞれ 7 年間で 5 %に逡減する経過措置が適用される（令和 5 年改正法附則 14⑤⑥）。

7 ここで、上記 3 (1)に定める構成会社等に係る国内最低課税額について、いわゆる移行期間 C b C Rセーフ・ハーバーの適用が認められており、具体的には、上記 3 (1)に掲げる内国法人（一定のものを除く。）が令和 8 年 4 月 1 日から同年 12 月 31 日までの間に開始する対象会計年度（令和 10 年 6 月 30 日までに終了するものに限る。）において、①デミニマス要件、②簡素な実効税率要件、③通常利益要件の 3 つの要件のいずれかを満たすときは、その対象会計年度のその内国法人に係る構成会社等に係る国内最低課税額は、零とすることとされている（令和 7 年改正法附則 18①）。

8 この 3 つの要件のうち、③の通常利益要件とは、その対象会計年度に係る国別報告事項（連結等財務諸表を基礎として作成されたものに限る。以下同じ。）又はこれに相当する事項として措置法第 66 条の 4 の 4 第 1 項若しくは第 2 項に規定する所轄税務署長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提供された我が国に係る調整後税引前当期利益の額（その国別報告事項又はこれに相当する事項が提供されない場合にあつては、その国別報告事項又はこれに相当する事項として最終親会社等の所在地国に提供されるものとした場合における我が国に係る調整後税引前当期利益の額）が、その対象会計年度のその内国法人に係るグルーピング特例（法 82 の 19④）を適用しないで計算した場合の我が国に係る実質ベース所得除外額（その対象会計年度に係る国別報告事項又はこれに相当する事項に係る国又は地域とその所在地国が我が国である構成会社等（一定のものを除く。）に係るものに限る。）以下であることをいうのであるが（令和 7 年改正法附則 18①三）、この通常利益要件の我が国に係る実質ベース所得除外額の計算においても、上記 6 の経過措置として適用される割合により計算を行うのか疑義が生ずる。

- 9 本通達では、移行期間C b C Rセーフ・ハーバーにおける通常利益要件の我が国に係る実質ベース所得除外額の規定は、上記8のグループニング特例を適用しないことを除き構成会社等に係る国内最低課税額の計算における我が国に係る実質ベース所得除外額の規定と同様の規定となっており、双方について同様の考え方で計算を行うこととなるから、この通常利益要件の我が国に係る実質ベース所得除外額の計算においても上記6の経過措置として適用される割合により計算を行うことを留意的に明らかにしている。
- 10 なお、共同支配会社等に係る国内最低課税額についても、連結等財務諸表に記載された情報を用いて計算を行う移行期間C b C Rセーフ・ハーバーが定められており、構成会社等に係る国内最低課税額と同様に通常利益要件が規定されている（令和7年改正法附則18③三）ため、共同支配会社等についても構成会社等と同様に、上記6の経過措置として適用される割合により、移行期間C b C Rセーフ・ハーバーにおける通常利益要件の我が国に係る実質ベース所得除外額の計算を行うことに留意が必要である。