

【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国別調整後対象租税額の計算）

18-2-4 法第 82 条の 2 第 2 項第 1 号イ(3)（国際最低課税額）に規定する政令で定める金額（以下 18-2-4 において「繰越国別調整後対象租税額」という。）は、特定多国籍企業グループ等に属する全ての構成会社等（所在地国が同一である構成会社等に限る。）の過去対象会計年度（同号ロに規定する過去対象会計年度をいう。以下 18-2-8 までにおいて同じ。）に係る同号イ(3)(i)に規定する国別調整後対象租税額の計算により算定されたものであるから、例えば、過去対象会計年度において法第 82 条第 30 号（定義）に規定する調整後対象租税額が零を下回る構成会社等が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こととなったとしても、これを考慮しないところにより繰越国別調整後対象租税額の計算を行うことに留意する。

【解説】

- 1 令和 5 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内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、各対象会計年度の国際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 2）。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率（15%）を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率（15%）に至るまで上乘せ（トップアップ）課税を行う仕組みである。
- 3 上記 1 の国際最低課税額は、構成会社等に係るグループ国際最低課税額と共同支配会社等に係るグループ国際最低課税額の合計額であるグループ国際最低課税額のうち、一定の計算をした金額とされており（法 82 の 2 ①）、この構成会社等に係るグループ国際最低課税額とは、各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等の所在地国における国別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所在地国に係るその特定多国籍企業グループ等の国別グループ純所得の金額がある場合には、その対象会計年度のその所在地国に係る当期国別国際最低課税額、再計算国別国際最低課税額及び未分配所得国際最低課税額の合計額からその対象会計年度のその所在地国に係る自国内最低課税額に係る税の額を控除した残額をいうこととされている（法 82 の 2 ②一）。
- 4 この国別実効税率とは、所在地国を同一とする全ての構成会社等のその対象会計年度に係る調整後対象租税額の合計額（以下「国別調整後対象租税額」という。）が、その全ての構成会社等のその対象会計年度に係る個別計算所得金額の合計額からその全ての構成会社等のその対象会計年度に係る個別計算損失金額の合計額を控除した残額（以下「国別グループ純所得の金額」という。）のうちに占める割合をいうこととされており、また、この国別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その所在地国に係る国別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別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 2 ②一イ(3)）。

5 また、この「繰越金額の控除制度」とは、国又は地域における租税に関する法令と本制度（これに相当するものを含む。）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別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、国別グループ純所得の金額がある場合には、負の国別調整後対象租税額（国別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別実効税率の計算において負の国別調整後対象租税額を認識しないこととし、国別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 2 ⑨）の適用により「永久差異調整に係る国別国際最低課税額」（法人税法第 82 条の 2 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「負の国別調整後対象租税額」及び「永久差異調整に係る国別国際最低課税額」（以下「繰越国別調整後対象租税額」という。）を翌対象会計年度以降の対象会計年度（国別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、翌対象会計年度以降の対象会計年度における国別実効税率の計算において、国別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 39）。

6 ここで、例えば、繰越国別調整後対象租税額が発生した過去対象会計年度において調整後対象租税額が零を下回る構成会社等（繰越国別調整後対象租税額の発生の基因となった構成会社等）がその後の対象会計年度において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、繰越国別調整後対象租税額のうちこの構成会社等から生じた部分の金額の取扱いについて疑義が生ずる。

この点、繰越国別調整後対象租税額は所在地国別で計算され、所在地国ごとに繰り越されるものであることから、たとえ、その繰越国別調整後対象租税額の発生の基因となった構成会社等が、その発生した過去対象会計年度後の対象会計年度においてその構成会社等が属していた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であっても、その発生した過去対象会計年度後の対象会計年度の繰越国別調整後対象租税額の計算には考慮されない。したがって、その発生した過去対象会計年度後の対象会計年度の繰越国別調整後対象租税額の計算において、この構成会社等から生じた部分の金額は繰越国別調整後対象租税額から除外されずに計算されることとなる。本通達では、このことを例示により留意的に明らかにしている。

7 なお、繰越国別調整後対象租税額が生じた所在地国において、その発生後にその所在地国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を有しなくなった場合であっても、その繰越国別調整後対象租税額は、新たに特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等をその所在地国に有することとなった対象会計年度まで繰り越され、その対象会計年度以降の対象会計年度における国別実効税率の計算において考慮されることに留意が必要である。