

**【新設】(条約等の規定によっても所在地国が定まらない場合)**

18-1-12 令第155条の8第2号(所在地国の判定)の「国又は地域が定まらない場合」には、例えば、国又は地域の間条約等(同条第1号に規定する条約等をいう。以下18-1-33までにおいて同じ。)がある場合で、次に掲げるときがこれに該当する。

(1) 当該条約等の規定により、いずれかの国又は地域の会社等とされるかについて、これらの国又は地域の権限ある当局間の協議(以下18-1-12において「相互協議」という。)により定めることとされる場合で、その相互協議に基づく合意が成立していないとき。

(2) 相互協議に基づく合意が成立していないとして同条第2号から第4号まで及び規則第38条の9第3項(所在地国の判定)の規定により所在地国を判定した対象会計年度後の対象会計年度においてその合意が成立したとしても、その合意の結果は、当該判定した対象会計年度に係る所在地国の判定結果には影響しない。この場合において、当該合意があった日を含む対象会計年度後の対象会計年度における所在地国は、当該合意によって定められた国又は地域となることに留意する。

(3) 当該条約等の規定により、国又は地域が2以上ある場合には、これらの国又は地域のいずれの国又は地域の会社等にもならないこととされているとき。

**【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 本制度の対象範囲を決定する「特定多国籍企業グループ等」とは、多国籍企業グループ等のうち、各対象会計年度の直前の4対象会計年度のうち2以上の対象会計年度において、その総収入金額が7億5,000万ユーロを本邦通貨表示の金額に換算した金額以上であるものその他これに準ずる一定の多国籍企業グループ等をいうこととされている(法82四)。

また、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。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(国別調整後対象租税額)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(国別グループ純所得の金額)のうちに占める割合をいうこととされている(法82の2②一イ(3))。

- 3 国際最低課税額の計算に当たり、内国法人の属する企業グループ等が多国籍企業グループ等に該当するかどうかの判定や国別実効税率の計算を行うためには、その企業グループ等に属する会社等の所在地国を決定する必要があるところ、この所在地国とは、次に掲げるものの区分に応じそれぞれ次に定める国又は地域をいうこととされている（法 82 七）。
- (1) 会社等（導管会社等を除く。） 次に掲げる会社等の区分に応じそれぞれ次に定める国又は地域
- イ 国又は地域の租税に関する法令において、その国又は地域に本店若しくは主たる事務所又はその事業が管理され、かつ、支配されている場所を有することその他その国又は地域にこれらに類する場所を有することにより、法人税又は法人税に相当する税を課することとされる会社等 その国又は地域
- ロ イに掲げる会社等以外の会社等 その会社等の設立国
- (2) 導管会社等（最終親会社等であるもの又は国若しくは地域の租税に関する法令において各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税に相当するものを課することとされるものに限る。） その設立国
- (3) 恒久的施設等 法人税法第 82 条第 6 号イからハマまでに掲げる恒久的施設等に該当する場合におけるそれぞれの会社等の所在地国以外の国又は地域
- 4 また、上記 3(1)イに定める国又は地域が 2 以上ある場合、いわゆる双方居住者のような場合においては、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める国又は地域を所在地国とすることとされている（令 155 の 8）。
- (1) 複数国（上記 3(1)イに定める国又は地域が 2 以上ある場合におけるこれらの国又は地域をいう。以下同じ。）の間に条約等がある場合（(2)に該当する場合を除く。） その条約等の規定によりその会社等がその複数国のうちいずれか一の国又は地域の会社等とされる場合におけるその国又は地域（令 155 の 8 一）
- (2) 複数国の間に条約等がない場合（(1)により国又は地域が定まらない場合を含む。） 複数国における各対象会計年度に係る会社等の対象租税の額（次に掲げる金額を除く。）が最も多い国又は地域（令 155 の 8 二）
- イ 外国税額の控除（法 69）の規定又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令におけるこれに相当する規定によりその対象会計年度に係る法人税の額又は法人税に相当する税の額から控除することとされる額
- ロ 内国法人の外国関係会社に係る所得の課税の特例（措法 66 の 6）若しくは特殊関係株主等である内国法人に係る外国関係法人に係る所得の課税の特例（措法 66 の 9 の 2）の規定又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令におけるこれらの規定に相当する規定により益金の額に算入される金額に対応する法人税の額又は法人税に相当する税の額として計算した金額
- (3) (2)によっても国又は地域が定まらない場合 複数国における各対象会計年度に係る次に掲げる金額の合計額が最も多い国又は地域（令 155 の 8 三）

イ 会社等のその対象会計年度に係る国又は地域において行う勤務その他の人的役務の提供に基因する会社等の特定費用に相当する費用の額（当期純損益金額に係るもの及び有形資産（特定資産を除く。）の帳簿価額に含まれるものに限る。）の5%相当額（規38の9①）

ロ 会社等のその対象会計年度に係るその会社等が有する特定資産のその対象会計年度開始の時の帳簿価額（その開始の時ににおいてその特定資産を有しない場合には、零）とその対象会計年度終了の時の帳簿価額（その終了の時ににおいてその特定資産を有しない場合には、零）の平均額の5%相当額（規38の9②）

(4) (3)によっても国又は地域が定まらない場合（会社等が最終親会社等である場合に限る。） その会社等の設立国（令155の8四）

なお、上記により判定を行った結果、国又は地域が定まらない会社等はその所在地国はないものとみなされ（規38の9③）、無国籍会社等に該当することとなる（法82十七）。

5 上記4のとおり、上記3(1)イに定める国又は地域が2以上ある場合には、まず、複数国の間に条約等がある場合と条約等がない場合とで判定フローが分かれるところ、この「条約等がない場合」には、条約等がある場合でその条約等の規定によっても「国又は地域が定まらない場合」が含まれている。

本通達では、この「国又は地域が定まらない場合」について、どのような場合がこれに該当するのかを例示により明らかにしている。

6 条約等の規定により、いずれか一の国又は地域の会社等とされるかについて、これらの国又は地域の権限ある当局間の協議、つまり相互協議により定めることとされている場合で、相互協議に基づく合意が成立しているときは国又は地域が定まることとなるが、「相互協議に基づく合意が成立しているとき」以外のときは「国又は地域が定まらない場合」に該当するのである。そこで、本通達の(1)では、「国又は地域が定まらない場合」には、その相互協議に基づく合意が成立していないときやそもそもその相互協議の申立てが行われていないときが該当することを「当該条約等の規定により、いずれか一の国又は地域の会社等とされるかについて、相互協議により定めることとされる場合で、その相互協議に基づく合意が成立していないとき」と例示することにより明らかにしている。

7 なお、会社等の各対象会計年度開始の時ににおける所在地国がその対象会計年度の中途において異なることとなった場合には、その対象会計年度に係る所在地国はその対象会計年度開始の時ににおける所在地国とみなすこととされていることから（規38の9④）、相互協議に基づく合意が成立していないとして上記4(2)から(4)まで及びなお書きにより所在地国を判定した対象会計年度後の対象会計年度においてその合意が成立したとしても、その合意の結果は、当初の所在地国の判定には影響せず、その合意があった日を含む対象会計年度後の対象会計年度における所在地国の判定に反映されることとなる。本通達の注書では、このことを留意的に明らかにしている。

ただし、これはあくまで所在地国の判定における取扱いであり、例えば、相互協議の合意に基づき一方の国又は地域の対象租税の額が減少する場合には、法人税法施行令第155条の40第1項第1号に掲げる金額がある場合として再計算国別国際最低課税額の計算を行う必要が生じ得ることに留意する必要がある。

- 8 本通達の(2)では、条約等の規定により、上記3(1)イに定める国又は地域が2以上ある場合には、これらの国又は地域のいずれの国又は地域の会社等にもならないこととされているときを例示している。これは、条約等の規定が、双方居住者に該当する場合においていずれの国又は地域の居住者にも該当しないこととしているときであり、例えば、日米租税条約第4条第4項の規定がこれに該当する。
- 9 本通達で例示したもののほか、例えば、条約等において双方居住者に該当する場合の居住者振り分けルールが規定されていないときも、この「国又は地域が定まらない場合」に該当するといえよう。