

【新設】（無国籍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）

18-2-7 令第155条の44第1項第1号（無国籍構成会社等に係る再計算国際最低課税額）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無国籍構成会社等（法第82条第18号（定義）に規定する無国籍構成会社等をいう。以下この章において同じ。）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無国籍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2①）、このうち無国籍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無国籍構成会社等の無国籍構成会社等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無国籍構成会社等の個別計算所得金額がある場合には、その対象会計年度に係る当期国際最低課税額、再計算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をいうこととされている（法82の2②四）。
- 4 この再計算国際最低課税額とは、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国際最低課税額からその過去対象会計年度に係る当期国際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国際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）とされている（令155の44①）。
 - (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（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
- 5 ここで、上記 4 (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。
- 6 例えば、過去対象会計年度において、対象租税の範囲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、再計算国際最低課税額の計算の対象とはならない。この場合には、国際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際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。
- 7 無国籍共同支配会社等に係る再計算国際最低課税額については、無国籍構成会社等に係る再計算国際最低課税額の規定が準用されているため（令 155 の 51①）、無国籍共同支配会社等についても本通達と同様に取り扱われることとなる。