

【新設】(一の国又は地域において複数の事業活動の拠点を有する場合の恒久的施設等)

18-1-10 会社等の所在地国以外の一の国又は地域に当該会社等の事業活動の拠点が複数ある場合には、複数の当該事業活動の拠点全体が一の恒久的施設等となるのであるから留意する。

【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 本制度の対象となる特定多国籍企業グループ等に属する会社等を構成会社等といい、会社等の恒久的施設等はこれに該当する。
- 3 恒久的施設等とは、具体的に、会社等の所在地国以外の国又は地域(以下「他方の国」という。)においてその会社等の事業が行われる場合における次に掲げる場所をいうこととされている(法82六、規38の8)。
 - (1) 条約等(会社等の所在地国と他方の国との間の所得に対する租税に関する二重課税の回避のための国際約束又はこれに類するものをいう。以下同じ。)がある場合において、その条約等に基づいてその他方の国における恒久的施設又はこれに相当するものとして取り扱われる事業が行われる場所(その条約等においてその事業が行われる場所とみなされるものを含むものとし、その条約等(その事業から生ずる所得の範囲を定める条約等であって、国際的に広く用いられる方法によりその所得の範囲を定めるものに限る。)においてその他方の国がその恒久的施設又はこれに相当するものを通じて行われる事業から生ずる所得に対して租税を課することとされるものに限る。)
 - (2) 条約等がない場合において、他方の国の租税に関する法令においてその他方の国においてその会社等の事業が行われる場所を通じて行われる事業から生ずる所得に対して租税を課することとされるときにおけるその事業が行われる場所(その他方の国の租税に関する法令においてその事業が行われる場所とみなされるものを含む。)
 - (3) 他方の国に法人の所得に対して課される租税が存在しない場合において、その他方の国におけるOECDモデル租税条約第5条における恒久的施設又はこれに相当するものに該当するその事業が行われる場所(その事業から生ずる所得の全部又は一部が我が国の恒久的施設帰属所得(法138①一)に相当する所得に該当するものに限る。)
 - (4) 他方の国においてその会社等の事業が行われる場所が(1)から(3)までに掲げる場所に該当しない場合において、その所在地国の租税に関する法令においてその事業が行われる場所を通じて行われる事業から生ずる所得に対して租税を課することとされないときにおけるその事業が行われる場所(その所在地国の租税に関する法令においてその事業が行われる場所とみなされるものを含む。)
- 4 ここで、各事業年度の所得に対する法人税において、外国法人の事業活動の拠点が国内に複数ある場合には、複数のその事業活動の拠点全

体を一の恒久的施設として恒久的施設帰属所得を認識し、その恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算を行うこととなるが（基通 20-5-1）、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税における恒久的施設等についても、これと同様に扱うのか疑義が生ずる。そこで、本通達では、各事業年度の所得に対する法人税における恒久的施設の取扱いと同様に、会社等の所在地国以外の一の国又は地域にその会社等の事業活動の拠点が複数ある場合には、複数のその事業活動の拠点全体を一の恒久的施設等として取り扱うことを留意的に明らかにしている。

- 5 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。また、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 2 ②一イ(3)）。

このように、本制度は所在地国単位で実効税率等の計算を行うこととされており、この実効税率等の計算は、所在地国を同一とする全ての構成会社等を対象とし、会社等の恒久的施設等は構成会社等に該当することとされている。このことと、会社等の所在地国以外の一の国又は地域にその会社等の事業活動の拠点が複数ある場合に、複数のその事業活動の拠点全体を一の恒久的施設等と取り扱うことは整合的であるといえる。