

**【新設】（所有持分の一部の譲渡又は移転をした場合の所有期間の判定）**

**18-1-51** 特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等が他の者にその有する所有持分の一部の譲渡又は移転をした場合には、その一部の譲渡又は移転をした所有持分と種類を同じくする所有持分のうち最も遅く取得をしたものから譲渡又は移転をしたものとして、当該所有持分に係る1年以上所有要件に該当するかどうかの判定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。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（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いる（法82の2②一イ(3)）。
- 3 この国別グループ純所得の金額の計算の基礎となる個別計算所得金額又は個別計算損失金額は、個別計算所得等の金額から算出することとされており（法82二十七・二十八）、この個別計算所得等の金額は、当期純損益金額を出発点として、その当期純損益金額に所要の加算調整又は減算調整を行うことにより計算される特例適用前個別計算所得等の金額に対し、特定の業種のみに関係する調整や特定多国籍企業グループ等の選択により適用することができる調整を行うことにより計算することとされている（法82二十六）。
- 4 この減算調整の一つとして、除外配当に係る調整が規定されている（令155の18③二）。

除外配当とは、特定多国籍企業グループ等の保有割合が低く、かつ、構成会社等の保有期間が短い一定の所有持分（短期保有ポートフォリオ株式）以外の所有持分に係る利益の配当をいう。

具体的には、構成会社等の他の会社等に対する所有持分（次に掲げる要件のいずれかを満たすものに限る。以下同じ。）を有することにより受ける利益の配当の額（当該他の会社等がその構成会社等の特定多国籍企業グループ等に属する他の構成会社等である場合において、その利益の配当の額を当該他の構成会社等の当期純損益金額に係る費用の額としているときは、その費用の額としている金額に相当する金額を除く。）で、当期純損益金額に係る収益の額としている金額をいうこととされている（令155の18③二）。

- (1) その利益の配当を受ける直前における次に掲げる割合の全てが10%以上であること（非ポートフォリオ要件）。

イ その構成会社等の特定多国籍企業グループ等に属する全ての会社等が有する当該他の会社等に対する所有持分に係る権利（利益の配当を受ける権利に限る。イにおいて同じ。）に基づき受けることができる金額の合計額が、当該他の会社等に対する所有持分に係る権利に基づき受けることができる金額の総額のうちに占める割合(注)

(注) その利益の配当を受ける権利が、各対象会計年度の直前の対象会計年度に生じた利益の配当を受ける権利とそれ以外の権利とに区分されている場合にあつては、(イ)及び(ロ)に掲げる割合の全てとされている。

(イ) その各対象会計年度の直前の対象会計年度に生じた利益の配当を受ける権利に基づき受けることができる金額の合計額がその権利に基づき受けることができる金額の総額のうちに占める割合

(ロ) 当該それ以外の権利に基づき受けることができる金額の合計額がその権利に基づき受けることができる金額の総額のうちに占める割合

ロ その構成会社等の特定多国籍企業グループ等に属する全ての会社等が有する当該他の会社等に対する所有持分に係る権利（残余財産の分配を受ける権利に限る。ロにおいて同じ。）に基づき受けることができる金額の合計額が、当該他の会社等に対する所有持分に係る権利に基づき受けることができる金額の総額のうちに占める割合

ハ その構成会社等の特定多国籍企業グループ等に属する全ての会社等が有する当該他の会社等に対する所有持分に係る議決権の数の合計数が、当該他の会社等に対する所有持分に係る議決権の数の総数のうちに占める割合

(2) その構成会社等がその利益の配当を受ける日まで引き続き1年以上その所有持分を有していたこと(注)（1年以上所有要件）。

(注) 構成会社等が利益の配当を受ける日前1年以内に特定組織再編成により他の構成会社等からその所有持分の移転を受けた場合においては、その所有持分を有していた期間には、当該他の構成会社等がその所有持分を有していた期間を含むものとされている（規38の16⑩）。

5 ここで、上記4(2)について、構成会社等がその有する所有持分の一部の譲渡又は移転をした場合に、引き続き有する所有持分に係る1年以上所有要件をどのように判定するかが問題となる。この点、令和3年12月にOECD/G20「BEPS包摂的枠組み」において承認された各国が国内法整備に当たって参照すべきモデルルール（Global Anti-Base Erosion Model Rules）（以下「モデルルール」という。）に係るコメンタリー（Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules）（以下「コメンタリー」という。）においては、特定の種類の株式の所有持分を処分した場合には、直近に取得したその所有持分と同じ種類の所有持分を処分したものとみなして判定することとされている（第3章に関するコメンタリー・パラ43）。

本通達では、法令の規定、本制度の導入に当たり参照されたモデルルールに係るコメンタリーの記載等を踏まえ、特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等が他の者にその有する所有持分の一部の譲渡又は移転をした場合には、その一部の譲渡又は移転をした所有持分と種類

を同じくする所有持分のうち最も遅く取得をしたものから譲渡又は移転をしたものとして、その所有持分に係る1年以上所有要件に該当するかどうかの判定を行うことを留意的に明らかにしている。

- 6 なお、共同支配会社等の特例適用前個別計算所得等の金額の計算については、構成会社等の特例適用前個別計算所得等の金額の計算の規定が準用されているため（令155の18④）、共同支配会社等についても本通達と同様に取り扱うこととなる。