【新設】（持分の交付が省略されたと認められるものの例示）

18－1－39　令第 155 条の 16 第９項第１号イ《当期純損益金額》の「持分の交付が省略されたと認められるもの」とは、例えば、同号の組織再編成の前後において株主等の持分割合に変更が生じないため、当該組織再編成の対価として持分を交付しなかったものをいう。

【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%）に至るまで上乗せ（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⑶）。

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計算することとされている（法 82 二十六）。

そして、構成会社等（恒久的施設等を除く。以下同じ。）又は共同支配会社等（恒久的施設等を除く。以下同じ。）の当期純損益金額とは、各対象会計年度に係る特定連結等財務諸表の作成の基礎となるその構成会社等又は共同支配会社等の税引後当期純損益金額（最終親会社等財務会計基準に基づき計算される構成会社等又は共同支配会社等の当期純利益金額又は当期純損失金額として財務省令で定める金額であって、特定連結等財務諸表の作成において必要とされる一定の会計処理が行われなかったものとしたならば算出されることとなる金額をいう。以下同じ。）をいうこととされている（令 155 の 16①一）。

また、恒久的施設等（法人税法第 82 条第６号ニに掲げる恒久的施設等を除く。以下同じ。）の当期純損益金額は、最終親会社等財務会計基準に従って作成された又は作成されることとなるその恒久的施設等の各対象会計年度に係る個別財務諸表がある場合に該当するかどうかに応じて、それぞれ最終親会社等財務会計基準に基づき計算された又は計算される恒久的施設等純損益金額をいうこととされている（令 155 の 16①二）。

4　ここで、税引後当期純損益金額又は恒久的施設等純損益金額の計算に当たっては、原則として、資産又は負債の移転により生じた利益の額又は損失の額の計算は財務会計上の取扱いに従うこととされており、移転側はその移転に係る損益を反映させ、取得側は取得時の時価を用いてその資産又は負債を測定することとされている。しかしながら、組織再編成の一環として行われる資産又は負債の移転に係る損益に関しては、課税所得の計算上課税繰延べを認めている国又は地域も多く、本制度において調整を行わなければ、税引後当期純損益金額又は恒久的施設等純損益金額と課税所得との間で大きな差異が生ずる可能性がある。そこで、一定の組織再編成である特定組織再編成（法人税法施行令第155条の16第９項第１号に規定する特定組織再編成をいう。以下同じ。）の一環として行われる資産又は負債の移転に関しては、課税所得の計算における課税繰延べの取扱いに則り、税引後当期純損益金額又は恒久的施設等純損益金額を計算することとされている。

5　この特定組織再編成とは、組織再編成（合併、分割、清算その他これらに類する事由をいう。以下同じ。）のうち、対価要件、非課税要件、取得価額要件の全てを満たすものをいうこととされている（令155の16⑨一、規38の14①）。このうち、対価要件は、組織再編成により移転を受けた資産又は負債に係る対価として交付される資産の全部又は大部分と認められる部分の資産が、取得会社等（組織再編成により資産又は負債の移転を受けた会社等をいう。以下同じ。）又はその取得会社等と特殊の関係にある会社等に対する持分であること（その組織再編成により移転を受けた資産又は負債に係る対価が交付されない場合にあっては、その持分の交付が省略されたと認められるものであること。）を要件とするものであり、この特殊の関係は、次に掲げる関係をいうこととされている（規38の14③）。

⑴　一方の会社等が他方の会社等の持分（自己が有する自己の持分を除く。）の総数又は総額（以下「総持分数」という。）の50％を超える数又は金額の持分を直接又は間接に保有する関係その他の一方の会社等が他方の会社等を直接又は間接に支配する関係

⑵　２の会社等が同一の者によってそれぞれその総持分数の50％を超える数又は金額の持分を直接又は間接に保有される場合におけるその２の会社等の関係その他の２の会社等が同一の者によって直接又は間接に支配される場合におけるその２の会社等の関係（⑴に掲げる関係に該当するものを除く。）

6　ところで、上記５の対価要件について、いわゆる無対価組織再編成の場合、持分の交付が省略されたと認められるもののみがこの要件を満たすこととなるが、この「持分の交付が省略されたと認められるもの」には、どのようなものが該当するのか疑義が生ずる。

この点、例えば、親会社を合併法人とし、その100％子会社を被合併法人とする合併を行う場合に、実務上、合併の対価を交付しないことがある。これは、合併の対価を交付してもしなくても、合併の前後において株主等の持分割合に変更が生じないためその交付が省略されるものである。このようなことから、本通達では、上記５の「持分の交付が省略されたと認められるもの」とは、組織再編成の前後において株主等の持分割合に変更が生じないため、その対価として持分を交付しなかった組織再編成をいうことを例示により明らかにしている。