

【新設】（違法とされる金銭、物品その他の財産上の利益の供与の額で費用の額としている金額の例示）

18-1-43 令第 155 条の 18 第 2 項第 7 号（個別計算所得等の金額の計算）の「違法とされる金銭、物品その他の財産上の利益の供与の額で、……費用の額としている金額」には、例えば、刑法第 198 条（贈賄）に規定する賄賂若しくは不正競争防止法第 18 条第 1 項（外国公務員等に対する不正の利益の供与等の禁止）に規定する金銭その他の利益に当たるべき金銭の額及び金銭以外の資産の価額並びに経済的な利益の額の合計額に相当する費用の額（その供与に要する費用の額を含む。）又は外国におけるこれらに相当するものがこれに該当することに留意する。

【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 2 ②一イ(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 この加算調整の一つとして、構成会社等（最終親会社等以外の構成会社等である場合には、その構成会社等に係る最終親会社等を含む。）に適用される法令において違法とされる金銭、物品その他の財産上の利益の供与の額で、当期純損益金額に係る費用の額としている金額に係る調整が規定されている（令 155 の 18②七）。

この規定の趣旨は、賄賂等の違法な支払は、財務会計上は費用として認められたとしても、汚職防止等の政策目的を実現するため、大半の国又は地域において税務上は損金算入が認められていないことから、本制度においても、構成会社等又は最終親会社等に適用される法令において違法とされる支払については個別計算所得等の金額から除外し、実効税率を適切に算出するというものである。

- 5 我が国においても、法人税法第 55 条第 6 項において、不正行為等に係る費用等として、刑法第 198 条に規定する賄賂又は不正競争防止法第 18 条第 1 項に規定する金銭その他の利益に当たるべき金銭の額及び金銭以外の資産の価額並びに経済的な利益の額の合計額に相当する費用の額又は損失の額（その供与に要する費用の額又は損失の額を含む。）は、各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しないこととされている。
- 6 これらのことを踏まえ、本通達では、個別計算所得等の金額の計算上、加算することとなる「違法とされる金銭、物品その他の財産上の利益の供与の額で、……費用の額としている金額」には、刑法第 198 条に規定する賄賂若しくは不正競争防止法第 18 条第 1 項に規定する金銭その他の利益に当たるべき金銭の額及び金銭以外の資産の価額並びに経済的な利益の額の合計額に相当する費用の額（その供与に要する費用の額を含む。）又は外国におけるこれらに相当するものが該当することを、例示により留意的に明らかにしている。
- 7 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。