

【新設】（罰金等の例示）

18-1-44 令第155条の18第2項第8号（個別計算所得等の金額の計算）の「罰金及び科料並びに過料（これらに相当するものを含む。）」には、例えば、法第55条第5項各号（不正行為等に係る費用等）に掲げるもの（外国におけるこれに相当するものを含む。）が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 この加算調整の一つとして、罰金等（罰金及び科料並びに過料（これらに相当するものを含む。）をいう。以下同じ。）の金額（その罰金等の金額（同一の行為につき、定期的に継続してその罰金等に処される場合には、各対象会計年度において処される罰金等の金額の合計額）が、5万ユーロを本邦通貨表示の金額に換算した金額に満たないものを除く。）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18②八）。

この規定の趣旨は、罰金等の負担が損金算入されることを通じて全ての納税者に分散されてしまうことを防ぎ、その負担を罰金等の原因となった行為を犯した者のみに限定すること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、罰金等の金額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 5 項各号において、不正行為等に係る費用等として、罰金及び科料並びに過料や各種課徴金及びその延滞金は、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罰金等の金額におけるその罰金等には、同項各号に掲げるもの（外国におけるこれに相当するものを含む。）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。