

【新設】(独立企業間価格又は独立企業間価格相当額により取引が行われたとみなされた場合等の調整後法人税等調整額の計算)

18-1-67 規則第 38 条の 28 第 3 項第 1 号(調整後対象租税額の計算)に規定する調整後法人税等調整額(以下 18-1-68 までにおいて「調整後法人税等調整額」という。)は、当期純損益金額に係る法人税等調整額(令第 155 条の 35 第 1 項第 2 号(調整後対象租税額の計算)に規定する法人税等調整額をいう。以下 18-1-80 までにおいて同じ。)を基礎に計算するのであるから、次に掲げる場合に応じ、それぞれ次に定めるときの貸借対照表又は連結貸借対照表に計上されることとなる資産及び負債を基礎として調整後法人税等調整額を計算することに留意する。

- (1) 令第 155 条の 16 第 3 項又は第 4 項(当期純損益金額)の規定の適用がある場合 これらの規定の取引が独立企業間価格又は独立企業間価格相当額で行われたとみなして当期純損益金額を計算したとき。
- (2) 同条第 7 項第 2 号又は第 8 項の規定の適用がある場合 同号の「他の会社等の当該特定組織再編成の直前の帳簿価額」又は同項の規定により読み替えられた同号の「構成会社等又は共同支配会社等の所在地国の租税に関する法令において当該資産及び負債の取得価額とされる金額」に相当する金額により当期純損益金額を計算したとき。
- (3) 同条第 10 項の規定の適用がある場合 同項に規定する特定会計処理がないものとみなして当期純損益金額を計算したとき。
- (4) 令第 155 条の 17 第 6 項(各種投資会社等に係る当期純損益金額の特例)の規定の適用がある場合 同項の「当該開始の時の時価により評価した価額」とみなして当期純損益金額を計算したとき。
- (5) 規則第 38 条の 15 第 4 項又は第 5 項(移行対象会計年度に係る当期純損益金額等)の規定の適用がある場合 同条第 4 項の規定の適用により移転の直前の帳簿価額に相当する金額により取得したものととして当期純損益金額を計算したとき又は同条第 5 項の規定の適用により資産の帳簿価額の変更がなかったものとみなして当期純損益金額を計算したとき。
- (6) 令第 155 条の 29 第 1 項第 3 号(資産等の時価評価課税が行われた場合の個別計算所得等の金額の計算の特例)の規定の適用がある場合 同号の「その時の時価により評価した価額」とみなして当期純損益金額を計算したとき。

【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(トッパアップ)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）のうちを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 この調整後対象租税額は、構成会社等又は共同支配会社等の各対象会計年度に係る次に掲げる金額の合計額をいうこととされている（法 82 三十、令 155 の 35①）。

(1) 当期対象租税額

(2) 法人税等調整額（税効果会計の適用により計上される法人税等（法人税その他利益に関連する金額を課税標準として課される租税をいう。）の調整額をいう。以下同じ。）について一定の調整を加えたところにより計算した金額（以下「繰延対象租税額」という。）（規 38 の 28①～⑥）

(3) 特定連結等財務諸表の作成の基礎となる個別財務諸表（純資産の項目又はその他の包括利益の項目に限る。）に記載された対象租税の額（その対象租税の額の基礎とされた金額が個別計算所得等の金額に含まれる場合に限る。）（規 38 の 28⑦）

4 この繰延対象租税額は、調整後法人税等調整額（各対象会計年度の当期純損益金額に係る法人税等調整額を法人税法施行規則第 38 条の 28 第 3 項第 1 号イからワまでに定めるところにより算出した場合におけるその法人税等調整額をいう。以下同じ。）に一定の加算調整又は減算調整を加えた金額をいうこととされている（規 38 の 28③）。

5 上記 4 のとおり、調整後法人税等調整額は当期純損益金額に係る法人税等調整額を基礎に計算するのであるから、その当期純損益金額の計算の基となった資産又は負債を基礎にその法人税等調整額も計算されることとなること、本制度の適用により、当期純損益金額の計算上、貸借対照表又は連結貸借対照表に計上されている資産及び負債の金額が修正される場合、調整後法人税等調整額は、その当期純損益金額の計算の修正の結果、貸借対照表又は連結貸借対照表に計上されることとなる資産及び負債の金額を基礎に計算することとなる。

したがって、本通達では、その当期純損益金額の計算上、貸借対照表又は連結貸借対照表に計上されている資産及び負債の金額が修正される次の(1)から(6)までの場合に応じて、それぞれに定めるところによることを留意的に明らかにしている。

(1) 独立企業間価格に基づく当期純損益金額の調整が行われる場合（本通達の(1)の場合）

所在地国が異なる構成会社等間又は共同支配会社等間の取引に対する調整としてその取引が独立企業間価格で行われたとみなされる場合には、当期純損益金額の計算上、その独立企業間価格で行われたとみなしてその当期純損益金額を計算することとなるため（令 155 の 16 ③）、その修正後の貸借対照表又は連結貸借対照表に計上されることとなる資産及び負債の金額を基礎として調整後法人税等調整額を計算することとなる。

(2) 特定組織再編成により資産等の移転を受けたことにより当期純損益金額の調整が行われる場合（本通達の(2)の場合）

特定組織再編成により他の会社等から資産又は負債の移転を受けた場合には、当期純損益金額の計算上、その資産又は負債を当該他の会社等のその特定組織再編成の直前の帳簿価額に相当する金額により取得したものととしてその当期純損益金額を計算することとなるため（令 155 の 16⑦二）、その修正後の貸借対照表又は連結貸借対照表に計上されることとなる資産及び負債の金額を基礎として調整後法人税等調整額を計算することとなる。

また、その資産又は負債の移転に係る特定利益の金額又は特定損失の金額があるときは、当期純損益金額の計算上、その構成会社等又は共同支配会社等の所在地国の租税に関する法令においてその資産又は負債の取得価額とされる金額に相当する金額により取得したものととしてその当期純損益金額を計算することとなるため（令 155 の 16⑧）、その修正後の貸借対照表又は連結貸借対照表に計上されることとなる資産及び負債の金額を基礎として調整後法人税等調整額を計算することとなる。

(3) プッシュダウン会計が適用される場合（本通達の(3)の場合）

特定会計処理（いわゆるプッシュダウン会計）により計算することが構成会社等又は共同支配会社等に係る最終親会社等財務会計基準において認められている場合には、当期純損益金額の計算上、その特定会計処理がないものとみなして当期純損益金額を計算することとなるため（令 155 の 16⑩）、その修正後の貸借対照表又は連結貸借対照表に計上されることとなる資産及び負債の金額を基礎として調整後法人税等調整額を計算することとなる。

(4) 各種投資会社等に係る当期純損益金額の特例の取りやめを行った場合（本通達の(4)の場合）

各種投資会社等に係る当期純損益金額の特例（令 155 の 17①）の適用を受けることをやめようとする場合には、対象会計年度開始の時ににおけるその対象各種投資会社等の資産又は負債の帳簿価額については、その開始の時の時価により評価した価額とみなしてその当期純損益金額を計算することとなるため（令 155 の 17⑥）、その修正後の貸借対照表又は連結貸借対照表に計上されることとなる資産及び負債の金額を基礎として調整後法人税等調整額を計算することとなる。

(5) 移行対象会計年度前のグループ内取引等が行われた場合（本通達の(5)の場合）

対象会社等（特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等をいう。以下同じ。）が他の会社等（その特定多国籍企業グループ等に属する他の構成会社等をいう。以下同じ。）から資産（最終親会社等財務会計基準における棚卸資産を除く。以下(5)において同じ。）の移転（令和 3 年 12 月 1 日から当該他の会社等に係る移行対象会計年度開始の日の前日までの期間において行われたものに限るものとし、一定のリース資産等を除く。）を受けた場合には、当期純損益金額の計算上、その資産を当該他の会社等のその移転の直前の帳簿価額に相当する金額により取得したものととしてその当期純損益金額を計算することとなるため（規 38 の 15④）、その修正後の貸借対照表又は連結貸借対照表に計上されることとなる資産及び負債の金額を基礎として調整後法人税等調整額を計算することとなる。

また、対象会社等が法人税法施行令第 155 条の 18 第 2 項第 9 号に規定する会計処理の基準の変更又はこれに類する事由（以下「特定事由」という。）により資産の帳簿価額の変更（令和 3 年 12 月 1 日から移行対象会計年度開始の日の前日までの期間において行われたものに限るものとし、その変更の時ににおいてその対象会社等の特定多国籍企業グループ等に属していなかった場合におけるその変更を除く。）を行った場合には、当期純損益金額の計算上、その特定事由によるその資産の帳簿価額の変更がなかったものとみなしてその当期純損益金額を計算することとなるため（規 38 の 15⑤）、その修正後の貸借対照表又は連結貸借対照表に計上されることとなる資産及び負債の金額を基礎として調整後法人税等調整額を計算することとなる。

(6) 資産等の時価評価課税が行われた場合の個別計算所得等の金額の計算の特例の適用がある場合（本通達の(6)の場合）

資産等の時価評価課税が行われた場合の個別計算所得等の金額の計算の特例（令 155 の 29①一・二）の適用を受ける場合には、当期純損益金額の計算上、資産の時価評価の起因となる事実が生じた時におけるその適用を受ける資産又は負債の帳簿価額については、その資産又は負債をその時の時価により評価した価額とみなしてその当期純損益金額を計算することとなるため（令 155 の 29①三）、その修正後の貸借対照表又は連結貸借対照表に計上されることとなる資産及び負債の金額を基礎として調整後法人税等調整額を計算することとなる。