

【新設】(不確実性がある金額が支払われた場合の取扱い)

18-1-71 令第 155 条の 35 第 2 項第 2 号ロ(調整後対象租税額の計算)の支払われた金額は、対象租税の額に限られるのであるから、同項第 3 号ニに掲げる金額について課された附帯税並びに地方税に係る延滞金及び加算金並びに外国におけるこれらに相当するものの額は含まれないことに留意する。

【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(国別グループ純所得の金額)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。以下同じ。)の調整額をいう。)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(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 上記 3 (1)に掲げる当期対象租税額とは、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当期純損益金額に係る法人税等の額(対象租税の額に限る。以下同じ。)に被配分当期対象租税額を加算した金額に一定の加算調整又は減算調整を行った金額をいうこととされている(令 155 の 35②)。

この一定の加算調整の一つとして、過去対象会計年度における不確実な税務処理に係る法人税等の額のうちその対象会計年度において支払われた金額(一定のものを除く。)に係る調整が規定されている。これは、不確実な税務処理に係る法人税等の額は、その発生時の過去対象会

計年度において減算調整される（令 155 の 35②三ニ）、その不確実な税務処理に係る法人税等が支払われた場合にその支払われた対象会計年度において加算調整するものである。この不確実な税務処理とは、法人税又は法人税に相当する税に係る所得の金額の計算上行われた処理に不確実性がある場合におけるその処理をいうこととされている（令 155 の 35②二ロ・三ニ、規 38 の 28③一ニ⑨）。

5 上記 4 のとおり、この過去対象会計年度における不確実な税務処理に係る法人税等の額は、対象租税の額に限られている。したがって、不確実な税務処理に係る法人税等の額が支払われた場合であっても、これに係る附帯税並びに地方税に係る延滞金及び加算金並びに外国におけるこれらに相当するものの額は対象租税の額ではないため（基通 18-1-66）、この加算調整の対象とはならない。本通達では、このことを留意的に明らかにしている。

6 なお、この加算調整は、不確実な税務処理に係る法人税等の額について、その計上時には当期対象租税額としては認識を行わず、その金額が支払われた時の当期対象租税額として認識することから調整計算を行うものであり、一連の具体的な調整方法は次のとおりとなる。

《計上時》（過去対象会計年度）

法人税等 100 / 未払法人税等 100

不確実な税務処理に係る法人税等の額を過去対象会計年度における当期対象租税額から除外する減算調整（令 155 の 35②三ニ）

《支払時》

未払法人税等 100 / 現金 100

支払われた不確実な税務処理に係る法人税等の額を当期対象租税額に含める加算調整（令 155 の 35②二ロ）