

【新設】(有形固定資産及び天然資源の例示)

18-2-2 規則第 38 条の 31 第 3 項第 1 号(構成会社等に係る国別グループ純所得の金額から控除する金額)に掲げる有形固定資産には、例えば、財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則第 22 条各号(有形固定資産の範囲)に掲げる資産が該当し、同項第 2 号に掲げる天然資源には、例えば、油田、ガス田、山林及び鉱床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。
- 3 上記 1 の国際最低課税額は、構成会社等に係るグループ国際最低課税額と共同支配会社等に係るグループ国際最低課税額の合計額であるグループ国際最低課税額のうち、一定の計算をした金額とされており(法 82 の 2 ①)、この構成会社等に係るグループ国際最低課税額とは、各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率を下回り、かつ、その対象会計年度においてその所在地国に係るその特定多国籍企業グループ等の国別グループ純所得の金額がある場合には、その対象会計年度のその所在地国に係る当期国別国際最低課税額、再計算国別国際最低課税額及び未分配所得国際最低課税額の合計額からその対象会計年度のその所在地国に係る自国内最低課税額に係る税の額を控除した残額をいうこととされている(法 82 の 2 ②一)。
- 4 この当期国別国際最低課税額とは、(1)に掲げる金額から(2)に掲げる金額を控除した残額に(3)に掲げる割合を乗じて計算した金額をいうこととされている(法 82 の 2 ②一イ、令 155 の 38)。
 - (1) 国別グループ純所得の金額(イに掲げる金額からロに掲げる金額を控除した残額をいう。)。
 - イ その所在地国を所在地国とする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
 - ロ その所在地国を所在地国とする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
 - (2) その所在地国を所在地国とする全ての構成会社等(最終親会社等以外の導管会社等を除く。)のその対象会計年度に係る特定費用の額(法人税法施行令第 155 条の 38 第 2 項及び第 3 項の規定の適用がある場合には、その適用後の金額)の合計額の 5%に相当する金額とその対象会計年度に係る特定資産の額(同条第 2 項及び第 3 項の規定の適用がある場合には、その適用後の金額)の合計額の 5%に相当する金額との合計額(以下「実質ベースの所得除外額」という。)

- (3) 基準税率からその対象会計年度に係るその所在地国における国別実効税率を控除した割合
- 5 また、上記4(2)の特定資産とは、最終親会社等財務会計基準（最終親会社等財務会計基準に基づくことが実務上困難であると認められる場合には、代用財務会計基準。以下同じ。）における次に掲げる資産（投資、売却又はリースを目的として有するものを除く。）をいうこととされている（法82の2②一イ(2)(ii)、令155の38①二、規38の31③）。
- (1) 有形固定資産
 - (2) 天然資源
 - (3) リース資産（有形資産に係るものに限る。）又はこれに相当するもの
 - (4) 国等の認可（これに準ずるものを含む。）を要する不動産の使用又は天然資源の開発に係る権利その他これらに相当する権利
- 6 本通達の前段では、上記5(1)に掲げる有形固定資産には、財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則第22条各号に掲げる資産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。
- 具体的には、次に掲げる資産（(1)から(8)までに掲げる資産については、営業の用に供するものに限る。）である。
- (1) 建物及び暖房、照明、通風等の付属設備
 - (2) 構築物（ドック、橋、岸壁、さん橋、軌道、貯水池、坑道、煙突その他土地に定着する土木設備又は工作物をいう。）
 - (3) 機械及び装置並びにコンベヤー、ホイスト、起重機等の搬送設備その他の付属設備
 - (4) 船舶及び水上運搬具
 - (5) 鉄道車両、自動車その他の陸上運搬具
 - (6) 工具、器具及び備品。ただし、耐用年数1年以上のものに限る。
 - (7) 土地
 - (8) リース資産（財務諸表提出会社がファイナンス・リース取引におけるリース物件の借主である資産であって、そのリース物件が(1)から(7)まで及び(10)に掲げるものである場合に限る。）
 - (9) 建設仮勘定（(1)から(7)までに掲げる資産で営業の用に供するものを建設した場合における支出及びその建設の目的のために充当した材料をいう。）
 - (10) その他の有形資産で流動資産又は投資たる資産に属しないもの
- 7 なお、特定資産は、最終親会社等財務会計基準における上記5(1)から(4)までに掲げる資産（投資、売却又はリースを目的として有するものを除く。）をいうのであるから、最終親会社等財務会計基準において国際会計基準（IFRS）が適用されている場合には、「IAS第16号『有形固

定資産』に定める有形固定資産がこれに該当し、米国会計基準が適用されている場合には、「ASC360『有形固定資産』に定める有形固定資産がこれに該当することとなる。

- 8 また、本通達の後段では、令和3年12月にOECD/G20「BEPS包摂的枠組み」において承認された各国が国内法整備に当たって参照すべきモデルルール（Global Anti-Base Erosion Model Rules）に係るコメンタリー（Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules）を参照し、上記5(2)に掲げる天然資源に該当するものを例示により留意的に明らかにしている（第5章に関するコメンタリー・パラ40）。
- 9 共同支配会社等に係る実質ベースの所得除外額については、構成会社等に係る実質ベースの所得除外額の規定が準用されているため（令155の46、規38の36①）、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。