

**【新設】（時価評価調整加算額及び時価評価調整減算額における時価の例示）**

**18-1-57 令第155条の24第2項（資産等の時価評価損益に係る個別計算所得等の金額の計算の特例）の「時価」とは、例えば、時価算定会計基準第5項の時価をいう。**

**【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の一つとして、資産等の時価評価損益に係る個別計算所得等の金額の計算の特例が規定されている（令155の24）。

財務会計上、一定の資産又は負債について、時価による評価又は減損会計による損益の計上が求められる場合があり、財務会計上の取扱いと税務上の取扱いの違いから差異が生ずることがある。

このことを踏まえ、特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等報告事項等（構成会社等及びその構成会社等の所在地国を所在地国とする他の構成会社等の個別計算所得等の金額又は無国籍構成会社等の個別計算所得等の金額の計算につき本特例の適用を受けようとする旨を含むものに限る。以下同じ。）の提供がある場合又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令を執行する当局にその特定多国籍企業グループ等報告事項等に相当する事項の提供がある場合（提供義務免除規定（法150の3③）の適用がある場合に限る。）には、その対象会計年度以後の各対象会計年度の構成会社等個別計算所得等の金額の計算については、財務会計上時価評価又は減

損会計の対象となっている資産又は負債に係る時価評価による損益及び減損損失を除外し、実現時に損益を計上することができることとされている（令 155 の 24①）。

- 5 そして、この特例の適用を受けることをやめようとする場合（令 155 の 24②）には、その適用を受けることをやめようとする対象会計年度以後の各対象会計年度において、この特例は適用しないこととされ、その対象会計年度に係る構成会社等個別計算所得等の金額の計算については、時価評価調整加算額（その対象会計年度開始の時ににおいて資産（法人税法施行令第 155 条の 18 第 2 項第 2 号に規定する所有持分を除く。以下同じ。）を時価により評価した価額がその当初資産帳簿価額を超える場合におけるその超える部分の金額又はその対象会計年度開始の時ににおいて負債を時価により評価した価額がその当初負債帳簿価額を下回る場合におけるその下回る部分の金額をいう。以下同じ。）を特例適用前個別計算所得等の金額に加算し、又は時価評価調整減算額（その対象会計年度開始の時ににおいて資産を時価により評価した価額がその当初資産帳簿価額を下回る場合におけるその下回る部分の金額又はその対象会計年度開始の時ににおいて負債を時価により評価した価額がその当初負債帳簿価額を超える場合におけるその超える部分の金額をいう。以下同じ。）を特例適用前個別計算所得等の金額から減算することとされている。
- 6 ここで、この「時価」の意義が問題となるが、本特例は、個別計算所得等の金額の計算において、財務会計上時価評価又は減損会計の対象となっている資産又は負債に係る時価評価による損益及び減損損失を除外し、実現時に損益を計上することにより、財務会計上の取扱いと税務上の取扱いの違いから生ずる差異を解消することにあるところ、本特例の適用を受けることをやめようとする対象会計年度以後の対象会計年度においては、財務会計上時価評価又は減損会計の対象となっている資産又は負債に係る時価評価による損益及び減損損失を個別計算所得等の金額の計算上考慮するために、その対象会計年度に係る構成会社等個別計算所得等の金額の計算について、時価評価調整加算額を特例適用前個別計算所得等の金額に加算し、又は時価評価調整減算額を特例適用前個別計算所得等の金額から減算するものであるから、財務会計上の時価である時価算定会計基準第 5 項の時価をいうこととなる。本通達では、このことを例示により明らかにしている。
- 7 なお、本通達は、日本基準における時価算定会計基準の取扱いを例示したものであるが、国際会計基準（IFRS）における「IFRS 第 13 号『公正価値測定』」や米国会計基準における「ASC820『公正価値測定』」における公正価値もこの「時価」に該当することに留意が必要である。
- 8 おって、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 24⑦）、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。