

【新設】（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の例示）

18-1-32 規則第 38 条の 13 第 4 項（当期純損益金額）の「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、例えば、会社等の所有持分（法第 82 条第 8 号（定義）に規定する所有持分をいう。以下この章において同じ。）が取得され、当該会社等が企業グループ等（同条第 2 号に規定する企業グループ等をいう。）に属することとなった場合に、当該会社等が使用する会計システムが最終親会社等財務会計基準に対応していないことにより、直ちに当該最終親会社等財務会計基準を適用して税引後当期純損益金額又は恒久的施設等純損益金額の計算を行うことができないときがこれに該当する。

【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 2 ②一イ(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計算することとされている（法 82 二十六）。

そして、構成会社等（恒久的施設等を除く。以下 3 において同じ。）又は共同支配会社等（恒久的施設等を除く。以下 3 において同じ。）の当期純損益金額とは、各対象会計年度に係る特定連結等財務諸表の作成の基礎となるその構成会社等又は共同支配会社等の税引後当期純損益金額（最終親会社等財務会計基準に基づき計算される構成会社等又は共同支配会社等の当期純利益金額又は当期純損失金額として財務省令で定める金額であって、特定連結等財務諸表の作成において必要とされる一定の会計処理が行われなかったものとしたならば算出されることとなる金額をいう。）をいうこととされている（令 155 の 16①一）。

また、恒久的施設等（法人税法第 82 条第 6 号ニに掲げる恒久的施設等を除く。以下同じ。）の当期純損益金額は、最終親会社等財務会計基準に従って作成された又は作成されることとなるその恒久的施設等の各対象会計年度に係る個別財務諸表がある場合に該当するかどうか

応じて、それぞれ最終親会社等財務会計基準に基づき計算された又は計算される恒久的施設等純損益金額をいうこととされている（令 155 の 16①二）。

4 このように、税引後当期純損益金額又は恒久的施設等純損益金額は、基本的に最終親会社等財務会計基準に基づき計算することとされているが、会社等が企業グループ等に新たに属することとなった日からその企業グループ等に係る最終親会社等の連結等財務諸表を作成するまでの期間が著しく短いことその他の事由により、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、その最終親会社等財務会計基準に代えて代用財務会計基準（その最終親会社等財務会計基準以外の特定財務会計基準又はその最終親会社等財務会計基準以外の構成会社等若しくは共同支配会社等の所在地国（その構成会社等又は共同支配会社等が無国籍会社等である場合には、その設立国）において一般に公正妥当と認められる会計処理の基準（特定財務会計基準を除く。）をいう。以下同じ。）に基づき計算することが認められている。ただし、その構成会社等又は共同支配会社等の個別財務諸表が、その代用財務会計基準に基づいて作成されていない場合は、認められない（令 155 の 16②、規 38 の 13④）。

5 ここで、この「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」として、具体的にどのような場合が該当するのか疑義が生ずる。そこで、本通達では、この場合には、所有持分の取得により会社等が新たに企業グループ等に属することとなった場合に、その会社等が従来から使用していた会計システムが最終親会社等財務会計基準に対応していないことにより、直ちにその最終親会社等財務会計基準を適用してその会社等の税引後当期純損益金額又は恒久的施設等純損益金額の計算を行うことができないときが該当することを例示により明らかにしている。

なお、本通達の例において、「直ちにその最終親会社等財務会計基準を適用してその会社等の税引後当期純損益金額又は恒久的施設等純損益金額の計算を行うことができないとき」としているのは、あくまで会社等の所有持分の取得の日からその取得の日を含む対象会計年度のその企業グループ等に係る最終親会社等の連結等財務諸表を作成するまでの期間にその会社等の会計処理の基準を最終親会社等財務会計基準に修正する会計システムを整備することが間に合わない場合が該当することを明らかにするためであり、このような時間的な制約なしにその会社等の会計処理の基準を最終親会社等財務会計基準に修正する会計システムが整備されていないことだけをもってしては、代用財務会計基準の適用が認められるこの「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」には該当しないことに留意が必要である。