

【新設】（誤びゅうの訂正又は会計処理の基準の変更による修正をされた場合の例示）

18-1-46 令第155条の18第2項第9号（個別計算所得等の金額の計算）に規定する「誤びゅう（……）の訂正又は会計処理の基準の変更（……）による修正をされた場合」とは、例えば、平成21年12月4日付企業会計基準第24号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」第4項(8)の誤謬又は同項(5)の会計方針の変更により過去対象会計年度（同条第2項第9号の過去対象会計年度をいう。以下18-1-46において同じ。）に係る当期純損益金額（法第82条第26号（定義）に規定する当期純損益金額をいう。以下18-1-80までにおいて同じ。）が訂正又は修正をされた場合をいうのであるから、過去対象会計年度に係る当期純損益金額について、前期損益の修正として当該過去対象会計年度後の対象会計年度の当期純損益金額に含まれる場合は、これに該当し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（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 この加算調整の一つとして、過去対象会計年度（再計算国別国際最低課税額（令155の40①）又は再計算国際最低課税額（令155の44①）の対象となるものを除く。以下同じ。）に係る当期純損益金額が、誤びゅう（最終親会社等財務会計基準において過去対象会計年度に係る当期純損益金額の計算に誤りがあったとされることをいう。以下同じ。）の訂正又は会計処理の基準の変更（最終親会社等財務会計基準を他の会計処理の基準に変更することその他の最終親会社等財務会計基準において過去対象会計年度に係る当期純損益金額を修正することとされる会計方針の変更をいう。以下同じ。）による修正をされた場合（その過去対象会計年度の個別計算所得等の金額とその修正後の当期純損益金額を

基礎として計算したとしたならば算出されることとなるその過去対象会計年度の個別計算所得等の金額とが異なる場合に限る。)において、その対象会計年度開始の日における修正後の純資産(最終親会社等財務会計基準における純資産をいう。以下同じ。)の額が同日における修正前の純資産の額を超えるときにおけるその超える部分の金額に係る調整が規定されている(令155の18②九)。

5 この「誤びゅう(……)の訂正又は会計処理の基準の変更(……)による修正をされた場合」とは、例えば、最終親会社等財務会計基準において、平成21年12月4日付企業会計基準第24号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」(以下「過年度遡及会計基準」という。)が適用されている場合には、過年度遡及会計基準第4項(8)の誤謬又は同項(5)の会計方針の変更により過去対象会計年度に係る当期純損益金額が訂正又は修正をされた場合が該当することとなる。

ここで、過去の期間の損益を修正する会計上の処理には、前期損益修正項目として当期の特別損益で修正する処理があるが(企業会計原則注解(注12))、過年度遡及会計基準の適用により、過去の財務諸表における誤謬が発見された場合には、過去の財務諸表を修正再表示することとされる(過年度遡及会計基準21)。ただし、過年度遡及会計基準第65項に基づき、過去の誤謬について、重要性の判断に基づき、過去の財務諸表を修正再表示しない場合は、損益計算書上、その性質により、営業損益又は営業外損益として認識する処理が行われることがある。

このように、過去対象会計年度に係る当期純損益金額について、前期損益の修正としてその過去対象会計年度後の対象会計年度の当期純損益金額に含まれる場合は、過年度遡及会計基準の適用による過去の誤謬の修正再表示の処理を行わないこととなることから、この「誤びゅうの訂正又は会計処理の基準の変更による修正をされた場合」には該当しないこととなる。本通達では、このことを例示により留意的に明らかにしている。

6 また、上記3における減算調整の一つとして、過去対象会計年度に係る当期純損益金額が、誤びゅうの訂正又は会計処理の基準の変更による修正をされた場合(その過去対象会計年度に係る個別計算所得等の金額とその修正後の当期純損益金額を基礎として計算したとしたならば算出されることとなるその過去対象会計年度に係る個別計算所得等の金額とが異なる場合に限る。)において、その対象会計年度開始の日における修正後の純資産の額が同日における修正前の純資産の額を下回るときにおけるその下回る部分の金額に係る調整が規定されている(令155の18③八)。この減算調整における誤びゅうの訂正又は会計処理の基準の変更による修正をされた場合についても同様である。

7 なお、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18④)、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。