

【新設】（構成会社等がその親会社の株式等を交付する場合の株式報酬費用額の取扱い）

18-1-56 令第155条の23第1項（株式報酬費用額に係る個別計算所得等の金額の計算の特例）の規定の適用に当たり、例えば、構成会社等の役員又は従業員から受ける役務の提供等につき、当該構成会社等の親会社の同項第1号に規定する株式等を交付する場合には、当該親会社ではなく、当該構成会社等において同項の規定の適用があることに留意する。

【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。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、株式報酬費用額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23）。

いわゆるストックオプション等の株式報酬費用については、財務会計上の取扱いと税務上の取扱いの違いから永久差異が生ずる場合がある。

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、株式、ストックオプション等の株式報酬費用につき、財務会計上の費用ではなく、税務上の損金によって計算を行うことができるとされている（令 155 の 23①）。

- 5 ここで、例えば、構成会社等が非上場会社でその構成会社等の親会社が上場会社であるような場合、その構成会社等の役員又は従業員から受ける役務の提供等につき、その構成会社等の親会社が発行する株式を交付するときに、本特例の適用の対象は、その株式を発行する親会社となるのか、その株式の交付の対象となる役員又は従業員から役務の提供等を受けた構成会社等となるのか疑義が生ずる。

この点、本特例は、役員又は従業員から役務の提供等を受けたことに基づき交付した株式の株式報酬費用額について、財務会計上の株式報酬費用額を税務上の損金に算入される金額に置き換えるものであることから、本通達では、本特例の適用対象となるのは、その親会社ではなく、その構成会社等となることを例示により留意的に明らかにしている。

- 6 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 23⑦）、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。