

【新設】(利益剰余金に係る繰延税金負債の例示)

18-1-70 規則第 38 条の 28 第 3 項第 1 号ホ(調整後対象租税額の計算)の「利益剰余金に係る繰延税金負債」には、例えば、他の構成会社等又は他の共同支配会社等から受ける利益の配当の額を課税標準として源泉徴収の方法又は外国におけるこれに類する方法により課される対象租税(法第 82 条第 29 号(定義)に規定する対象租税をいう。以下この章において同じ。)について計上された繰延税金負債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。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(国別グループ純所得の金額)のうち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 この調整後対象租税額は、構成会社等又は共同支配会社等の各対象会計年度に係る次に掲げる金額の合計額をいうこととされている(法 82 三十、令 155 の 35①)。
 - (1) 当期対象租税額
 - (2) 法人税等調整額(税効果会計の適用により計上される法人税等(法人税その他利益に関連する金額を課税標準として課される租税をいう。)の調整額をいう。以下同じ。)について一定の調整を加えたところにより計算した金額(以下「繰延対象租税額」という。)(規 38 の 28①～⑥)
 - (3) 特定連結等財務諸表の作成の基礎となる個別財務諸表(純資産の項目又はその他の包括利益の項目に限る。)に記載された対象租税の額(その対象租税の額の基礎とされた金額が個別計算所得等の金額に含まれる場合に限る。)(規 38 の 28⑦)
- 4 この繰延対象租税額は、調整後法人税等調整額(各対象会計年度の当期純損益金額に係る法人税等調整額を法人税法施行規則第 38 条の 28 第 3 項第 1 号イからワまでに定めるところにより算出した場合におけるその法人税等調整額をいう。以下同じ。)に一定の加算調整又は減算調整を加えた金額をいうこととされている(規 38 の 28③)。

- 5 上記4のとおり、調整後法人税等調整額は当期純損益金額に係る法人税等調整額を基礎に計算するのであるところ、同号ホでは、その当期純損益金額に係る繰延税金負債のうち、他の構成会社等又は他の共同支配会社等に対する所有持分を有する場合における当該他の構成会社等又は他の共同支配会社等の利益剰余金に係る繰延税金負債（当該他の構成会社等又は他の共同支配会社等から受ける利益の配当があった場合に取り崩されることとなるものに限る。）がある場合には、その繰延税金負債はないものとして計算を行うことが規定されている（規38の28③一ホ）。これは、構成会社等間の分配に係る繰延税金費用は、グループ内で操作が可能であるという観点から、繰延対象租税額の計算上、認識しないことを趣旨とするものである。
- 6 本通達では、利益剰余金に係る繰延税金負債には、他の構成会社等又は他の共同支配会社等から受ける利益の配当の額を課税標準として源泉徴収の方法又は外国におけるこれに類する方法により課される対象租税（いわゆる源泉所得税）について計上された繰延税金負債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。
- 7 ところで、利益剰余金に係る繰延税金負債には、この源泉所得税のほか、例えば、我が国の外国子会社配当益金不算入制度（法23の2）における剰余金の配当等の額から控除される剰余金の配当等の額の5%相当額について計上される繰延税金負債もこれに含まれることとなり、繰延対象租税額の計算上、認識しないこととなる。