

【新設】(経過的处理(5)…その他これに準ずる金額の例示)

改正規則附則第3条第14項第1号ロ(1)《国際最低課税額の計算に関する経過措置》の「その他これに準ずる金額」には、例えば、措置法第66条の5の3第1項又は第2項《対象純支払利子等に係る課税の特例》の規定により、同号に規定する資金供与会社等の超過利子額(同条第1項に規定する超過利子額をいう。以下経過的处理(5)において同じ。)に相当する金額又は調整対象超過利子額(同条第2項に規定する調整対象超過利子額をいう。以下経過的处理(5)において同じ。)に相当する金額(外国におけるこれらに相当するものを含む。)として損金の額に算入される金額(当該超過利子額又は当該調整対象超過利子額が生じた法第82条の2第2項第1号ロ《国際最低課税額》に規定する過去対象会計年度後の各対象会計年度における法人税等(改正規則附則第3条第4項に規定する法人税等をいう。以下経過的处理(5)において同じ。)の額を減少させることが見込まれないこと(令和4年12月16日以後に行われる改正規則附則第3条第14項第1号の資金の供与がないものとした場合に、当該過去対象会計年度後の各対象会計年度における法人税等の額を減少させることが見込まれないことを含む。)により当該超過利子額又は当該調整対象超過利子額に係る改正規則附則第3条第5項に規定する繰延税金資産が計上されていないものに限る。)に対応する部分の金額が含まれることに留意する。

【解説】

1 令和6年度の税制改正により、構成会社等がいわゆる移行期間C b C Rセーフ・ハーバーの適用を受ける場合において、その適用に係る要件の判定において用いる所得税法等の一部を改正する法律(令和5年法律第3号)附則第14条第1項第1号ロに規定する調整後税引前当期利益の額について、費用又は損失に対応する収入が認識されないケースへの対応等として、構成会社等に係る次に掲げる取引が行われる場合には、次に掲げる取引に係る費用又は損失の額を減算しないで、その対象会計年度に係る調整後税引前当期利益の額を計算することとされた(令和5年改正規則3⑭)。

(1) 費用又は損失に対応する収入が認識されないケース

構成会社等が資金供与会社等(その構成会社等の特定多国籍企業グループ等に属する会社等又はその特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等であって、他のその特定多国籍企業グループ等に属する会社等又はその特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等に対して直接又は間接に資金の供与を行うものをいう。以下同じ。)から直接又は他の会社等(その特定多国籍企業グループ等に属する会社等又はその特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等であって、その構成会社等及びその資金供与会社等以外のものをいう。ロ(ロ)において同じ。)を通じて間接に受ける資金の供与(令和4年12月15日以前に行われた取引を除く。)であって、これらの取引に係る費用(法人税法施行令第155条の22第1項中「銀行業又は保険業」とあるのを「銀行業」と読み替えた場合における同項に規定する特定金融商品

に係る同項に規定する金銭等の分配を除く。(1)において同じ。)又は損失の額がその構成会社等のその対象会計年度に係る連結等財務諸表に計上されるもの(次に掲げる要件のいずれかを満たすものに限る。)

イ その資金供与会社等のその対象会計年度に係る連結等財務諸表においてこれらの取引に係る収入の額が計上されないこと。

ロ その資金供与会社等の所得の金額の計算上、これらの取引に係る益金の額に算入される金額(次に掲げる金額を除く。)がないこと。

(イ) その益金の額に算入される金額のうち、法人税法第57条第1項又はこれに相当する規定によりその資金供与会社等の所得の金額の計算上、損金の額に算入される金額(これらの規定に係る欠損の金額が生じた過去対象会計年度後の各対象会計年度における法人税等の額を減少させることが見込まれないこと(令和4年12月16日以後に行われるこれらの取引がないものとした場合に、その過去対象会計年度後の各対象会計年度における法人税等の額を減少させることが見込まれないことを含む。)によりその欠損の金額に係る繰延税金資産が計上されていないものに限る。)に対応する部分の金額その他これに準ずる金額

(ロ) その費用又は損失の額(ロにおいて「費用等の額」という。)のうち、他の会社等(その資金供与会社等の所在地国を所在地国とするものに限る。(ロ)において同じ。)の所得の金額の計算上、損金の額に算入される金額(その費用等の額のうち、その対象会計年度に係るその所在地国の連結等財務諸表に費用又は損失の額として計上されるもの(当該他の会社等が有する導管会社等の連結等財務諸表に費用又は損失の額として計上されることにより、その所在地国の連結等財務諸表に費用又は損失の額として計上されるものを含む。)を除く。)

(2) 損失が二重に計上されるケース

構成会社等と他の会社等(その構成会社等の特定多国籍企業グループ等に属する他の会社等又はその特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等をいう。(2)において同じ。)との間で行われる取引(令和4年12月15日以前に行われた取引を除く。(2)において同じ。)であって、その取引に係る費用又は損失の額がその構成会社等の連結等財務諸表に計上されるもの(次に掲げる要件のいずれかを満たすものに限る。)

イ その費用又は損失の額のうち、当該他の会社等のその対象会計年度に係る連結等財務諸表においても費用又は損失の額として計上される金額(その構成会社等及び当該他の会社等の連結等財務諸表においてその取引に係る収入の額として計上される金額がある場合には、当該他の会社等の連結等財務諸表にその取引に係る収入の額として計上される金額を控除した残額)があること。

ロ その費用又は損失の額のうち、当該他の会社等の所得の金額の計算上、損金の額に算入される金額(その構成会社等の連結等財務諸表にその取引に係る収入の額として計上され、かつ、その計上された金額がその構成会社等の所得の金額の計算上、益金の額に算入される場合には、その計上された金額とその算入される金額のうちいずれか少ない金額を控除した残額)があること。

2 ここで、上記1(1)ロ(イ)の「その他これに準ずる金額」とは、具体的にどのようなものをいうのかが問題となる。

この点、上記 1 (1)ロ (イ)の「損金の額に算入される金額 (……) に対応する部分の金額」とは、益金の額に算入される金額ではあるものの、法人税法第 57 条第 1 項の規定又はこれに相当する規定によりその資金供与会社等の所得の金額の計算上、損金の額に算入される金額と相殺され、結果的にはその資金供与会社等の所得の金額が増加しないこととなる金額をいうのであるから、「その他これに準ずる金額」には、例えば、益金の額に算入される金額ではあるものの、措置法第 66 条の 5 の 3 第 1 項又は第 2 項の規定によりその資金供与会社等の所得の金額の計算上、損金の額に算入される超過利子額に相当する金額又は調整対象超過利子額に相当する金額 (外国におけるこれらに相当するものを含む。) と相殺され、結果的にはその資金供与会社等の所得の金額が増加しないこととなる金額が含まれる。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。

3 なお、共同支配会社等の調整後税引前当期利益の額の計算については、構成会社等の調整後税引前当期利益の額の計算の規定が準用されているため (令和 5 年改正規附則 3 ㉔)、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。