

**【新設】(本店配賦経費がある場合の恒久的施設等の作成されることとなる個別財務諸表)**

**18-1-40の2** 令第155条の16第11項第3号(当期純損益金額)の「恒久的施設等に帰せられるべきものとされる所得に係る財産及び損益の状況を記載した個別財務諸表を作成するとしたならば作成されることとなる個別財務諸表」とは、例えば、構成会社等の同号に掲げる恒久的施設等を通じて行う事業とそれ以外の事業に共通する費用のうち当該恒久的施設等を通じて行う事業に係るもの(いわゆる本店配賦経費)がある場合には、これを含めて作成されることとなるものをいうことに留意する。

**【解説】**

- 1 各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税は、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(3))。
- 2 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。以下同じ。)又は共同支配会社等(恒久的施設等を除く。以下同じ。)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に応じて、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)。

3 ここで、この恒久的施設等の個別財務諸表には、税務上、恒久的施設等に帰属しない所得項目が反映されている場合もあると考えられることから、その恒久的施設等の個別財務諸表が次に掲げる恒久的施設等の区分に応じてそれぞれ次に定める個別財務諸表（最終親会社等財務会計基準（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、代用財務会計基準。以下同じ。）に従って作成されることとなるものに限る。以下同じ。）と異なる場合には、その対象会計年度に係る次に定める個別財務諸表に係る最終親会社等財務会計基準に基づき計算される恒久的施設等純損益金額をもってその恒久的施設等のその対象会計年度に係る恒久的施設等純損益金額とされている（令 155 の 16⑩）。

(1) 条約等に基づく恒久的施設等（法人税法第 82 条第 6 号イに掲げる恒久的施設等） その条約等においてその恒久的施設等に帰せられるべきものとされる所得に係る財産及び損益の状況を記載した個別財務諸表を作成するとしたならば作成されることとなる個別財務諸表

(2) 国内法に基づく恒久的施設等（同号ロに掲げる恒久的施設等） その恒久的施設等の所在地国の租税に関する法令において恒久的施設等に帰せられるべきものとされる所得に係る財産及び損益の状況を記載した個別財務諸表を作成するとしたならば作成されることとなる個別財務諸表

(3) OECDモデル租税条約第 5 条における恒久的施設等（同号ハに掲げる恒久的施設等） その恒久的施設等がその会社等から独立して事業を行う事業者であったとしたならば、その恒久的施設等が果たす機能、その恒久的施設等において使用する資産、その恒久的施設等とその会社等の本店等との間の内部取引その他の状況を勘案して、その恒久的施設等に帰せられるべきものとされる所得に係る財産及び損益の状況を記載した個別財務諸表を作成するとしたならば作成されることとなる個別財務諸表

4 上記 3 (3)に定める個別財務諸表とは、OECDモデル租税条約第 7 条に基づいて恒久的施設に帰せられるべきものとされる所得に係る財産及び損益の状況を記載した個別財務諸表である。つまり、同条に基づいて恒久的施設に帰せられるべき所得及びこれを決定する方法を規定した法人税法第 138 条第 1 項第 1 号に掲げる国内源泉所得（以下「恒久的施設帰属所得」という。）を認識する方法及びこれに係る所得の金額を計算する方法と同様の方法に基づいてその恒久的施設等に帰せられるべきものとされる所得に係る財産及び損益の状況を記載した個別財務諸表ということとなる。

したがって、会社等の恒久的施設等が上記 3 (3)のOECDモデル租税条約第 5 条における恒久的施設等（法人税法第 82 条第 6 号ハに掲げる恒久的施設等）である場合に作成されることとなる個別財務諸表の財産及び損益については、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額を計算する場合に考慮されるいわゆる本店配賦経費（共通費用）を考慮する必要がある。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。

5 なお、上記 3 のとおり、会社等の恒久的施設等が上記 3 (1)に掲げる恒久的施設等である場合における上記 3 (1)に定める個別財務諸表とは法人税法第 82 条第 6 号イに規定する条約等によってその恒久的施設等に帰せられるべきものとされる所得に係る財産及び損益の状況を記載し

た個別財務諸表をいうこととされ、また、会社等の恒久的施設等が上記3(2)に掲げる恒久的施設等である場合における上記3(2)に定める個別財務諸表とはその恒久的施設等の所在地国の租税に関する法令によってその恒久的施設等に帰せられるべきものとされる所得に係る財産及び損益の状況を記載した個別財務諸表をいうこととされている。したがって、その条約等やその租税に関する法令の規定がOECDモデル租税条約第7条の規定に相当するものである場合には、本通達の取扱いと同様となることに留意が必要である。