

【新設】(取戻繰延税金負債に相当する金額から除かれる金額を算定する場合における有形資産の範囲)

18-2-5 の 2 規則第 38 条の 32 第 1 項第 2 号イ (構成会社等に係る再計算国別国際最低課税額) に掲げる金額は、法人税又は法人税に相当する税に関する法令の規定により損金の額に算入される金額をいうのであるから、同号の取戻繰延税金負債に相当する金額から除かれる金額（同号イに掲げる金額に係る部分の金額に限る。）の算定に当たっては、同号イの有形資産が貸借対照表又は連結貸借対照表に有形資産として計上されているかどうかを問わないと留意する。

【解説】

- 1 本制度における国際最低課税額は、構成会社等に係るグループ国際最低課税額と共同支配会社等に係るグループ国際最低課税額の合計額であるグループ国際最低課税額のうち、一定の計算をした金額とされており（法 82 の 2①）、この構成会社等に係るグループ国際最低課税額とは、各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率（15%）を下回り、かつ、その対象会計年度においてその所在地国に係るその特定多国籍企業グループ等の国別グループ純所得の金額がある場合には、その対象会計年度のその所在地国に係る当期国別国際最低課税額、再計算国別国際最低課税額及び未分配所得国際最低課税額の合計額からその対象会計年度のその所在地国に係る自国内最低課税額に係る税の額を控除した残額をいうこととされている（法 82 の 2②一）。
- 2 この再計算国別国際最低課税額とは、過去対象会計年度に係る次に掲げる金額がある場合において、その過去対象会計年度に係る再計算当期国別国際最低課税額からその過去対象会計年度に係る当期国別国際最低課税額を控除した残額（その対象会計年度開始の日前に開始した各対象会計年度において既にその過去対象会計年度に係る再計算国別国際最低課税額とされた金額がある場合には、その残額からその金額を控除した残額）とされている（令 155 の 40①）。
 - (1) その過去対象会計年度に係る納付すべき対象租税の額（調整後対象租税額に含まれていたものに限る。）がその過去対象会計年度後の対象会計年度において減少した場合におけるその減少した金額
 - (2) その過去対象会計年度に係る法人税法施行令第 155 条の 35 第 2 項第 1 号に掲げる金額のうちその過去対象会計年度終了の日の翌日から 3 年を経過する日までに納付されなかった金額が 100 万ユーロを財務省令で定めるところにより本邦通貨表示の金額に換算した金額を超える場合におけるその納付されなかった金額
 - (3) その過去対象会計年度に計上された法人税等調整額（同条第 1 項第 2 号に規定する法人税等調整額をいう。以下同じ。）のうちその計上された金額が過大であったものとして財務省令で定める金額
 - (4) その過去対象会計年度に計上された法人税等調整額のうちその計上された金額が過少であったものとして財務省令で定める金額

3 上記2(3)の「その過去対象会計年度に計上された法人税等調整額（……）のうちその計上された金額が過大であったものとして財務省令で定める金額」には、取戻繰延税金負債に相当する金額（次に掲げる金額に係る部分の金額及び所有持分の移転により特定多国籍企業グループ等に属しないこととなった構成会社等に係る金額を除く。）が含まれることとされている（令155の40①三、規38の32①二）。

- (1) 法人税又は法人税に相当する税に関する法令における有形資産に対する償却の方法を定める規定により損金の額に算入される金額
- (2) 国等の認可（これに準ずるものも含む。）を要する不動産の使用又は天然資源の開発に関する費用の額その他これらに相当する費用の額
- (3) 研究開発費の額その他これに相当する費用の額
- (4) 施設又は設備の廃止又は修復に要すると認められる費用の額その他これらに類する費用の額
- (5) 資産又は負債を時価により評価した価額がその評価した時の直前の帳簿価額を超え、又は下回る場合におけるその超える部分の金額又はその下回る部分の金額で利益の額としている金額
- (6) 会計機能通貨とその会計機能通貨以外の通貨との間の為替相場の変動による利益の額
- (7) 保険会社等に係る次に掲げる金額
 - イ 保険契約に基づく将来の債務の履行に備えるために準備金として繰り入れた金額のうち法人税又は法人税に相当する税に関する法令の規定により損金の額に算入される金額
 - ロ 保険契約を締結するために要した費用（これに準ずるものも含む。）の額
- (8) 会社等の所在地国にある有形資産を譲渡した場合において、特定の資産の買換えの場合の課税の特例（措法65の7）若しくはこれに準ずる規定又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令におけるこれらの規定に相当する規定の適用を受けるときにおけるその譲渡に係る利益の額その他これに類する利益の額
- (9) (1)から(8)までに掲げる金額に係る会計処理の変更に伴い発生する費用の額又は利益の額

4 ここで、取戻繰延税金負債に相当する金額から除かれる金額（上記3(1)に掲げる金額に係る部分の金額に限る。）の算定に当たり、法人税又は法人税に相当する税に関する法令における有形資産に対する償却の方法を定める規定が適用される資産について、財務会計上は有形資産として計上されていない場合の取扱いに疑義が生ずる。

5 この点、令和3年12月にO E C D / G 20「B E P S 包摂的枠組み」において承認された各国が国内法整備に当たって参考すべきモデルルール（Global Anti-Base Erosion Model Rules）のガイダンスである、令和6年6月にO E C D から公表された執行ガイダンス（Administrative Guidance）（以下「執行ガイダンス」という。）では、有形資産がリースされる場合において、貸手の財務会計上はその有形資産の原価が債権として認識され、税務上は有形資産として減価償却が行われることにより生ずる繰延税金負債は、取戻繰延税金負債の対象から除かれることとされている（執行ガイダンス1パラ60（95.1））。

- 6 本通達では、法令の規定、執行ガイダンスの記載等を踏まえ、取戻繰延税金負債に相当する金額から除かれる金額（上記3(1)に掲げる金額に係る部分の金額に限る。）の算定に当たっては、上記3(1)の有形資産が貸借対照表又は連結貸借対照表に有形資産として計上されているかどうかを問わないことを留意的に明らかにしている。
- 7 共同支配会社等に係る再計算国別国際最低課税額については、構成会社等に係る再計算国別国際最低課税額の規定が準用されているため（規38の37①）、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。