

**【新設】（利益の配当の額の範囲）**

18-1-48 利益の配当の額（令第155条の18第3項第2号《個別計算所得等の金額の計算》に規定する利益の配当の額をいう。以下18-1-48において同じ。）は、同号に規定する所有持分を有することにより受ける配当の額をいうのであるから、例えば、平成11年1月22日付企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」（以下18-1-58において「金融商品会計基準」という。）が適用される場合における新株予約権付社債につき受ける利子の額は、当該利益の配当の額には含まれないことに留意する。

**【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-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 この減算調整の一つとして、除外配当に係る調整が規定されている（令155の18③二）。

除外配当とは、特定多国籍企業グループ等の保有割合が低く、かつ、構成会社等の保有期間が短い一定の所有持分（短期保有ポートフォリオ株式）以外の所有持分に係る利益の配当をいう。

具体的には、構成会社等の他の会社等に対する所有持分（法人税法施行令第155条の18第3項第2号に規定する所有持分をいう。以下同じ。）を有することにより受ける利益の配当の額（当該他の会社等が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構成会社等である場合において、その利益の配当の額を当該他の構成会社等の当期純損益金額に係る費用の額としているときは、その費用の額としている金額に相当する金額を除く。以下同じ。）で、当期純損益金額に係る収益の額としている金額を減算することとなる。

5 ここで、金融商品の中には財務会計上、その発行者側の負債だけではなく純資産も増加する複合金融商品があるところ、このような複合金融商品について、純資産の部に計上された部分だけでなく、負債の部に計上された部分に係る金銭についてもこの利益の配当の額に該当するのか疑義が生ずる。

この点、この利益の配当の額とは、所有持分を有することにより受ける配当の額をいうのであるから、連結等財務諸表の作成に用いる会計処理の基準によって会社等の純資産の部に計上されるその会社等に対する持分に係る配当の額、つまり、純資産の部に計上された部分に係る配当の額のみがこの利益の配当の額に該当することとなる。

そこで、本通達では、この複合金融商品の取扱いについて、新株予約権付社債の取扱いを例に挙げ、金融商品会計基準が適用される場合における新株予約権付社債につき受ける利子の額（負債の部に計上される部分に係る利子の額）は、この利益の配当の額には含まれないことを留意的に明らかにしている。

なお、金融商品会計基準では、複合金融商品の発行者側の会計処理について、①転換社債型新株予約権付社債と②転換社債型新株予約権付社債以外の新株予約権付社債に区分して経理方法を定めている（金融商品会計基準 36、38）。①については、社債の対価部分と新株予約権の対価部分とに区分せず普通社債の発行に準じて一括処理する方法とそれぞれ区分する方法の選択ができることとされており、②については、それぞれ区分する方法で会計処理を行うこととされている。

6 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 18④）、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。