

【新設】(恒久的施設等の特例適用前個別計算所得等の金額が零を下回る場合の取扱い)

18-1-62 令第155条の30第1項及び第2項(恒久的施設等を有する構成会社等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例)の規定の適用に当たっては、次のことに留意する。

- (1) 恒久的施設等を有する構成会社等において所得の金額が生じていない場合であっても、同条第1項の規定の適用がある。
- (2) 構成会社等の恒久的施設等の欠損の金額(規則第38条の2第3項第7号(定義)に規定する欠損の金額をいう。以下この章において同じ。)が、令第155条の30第1項の規定を適用した対象会計年度後において、当該構成会社等の所在地国の租税に関する法令の規定により所得の金額の計算上損金の額に算入されない場合であっても、同条第2項の規定の適用がある。

【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2②一イ(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 ここで、恒久的施設等を有する構成会社等については、上記3の調整に加え、恒久的施設等を有する構成会社等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例が規定されている(令155の30)。

恒久的施設等を有する構成会社等の所在地国においていわゆる全世界所得課税方式を採用している場合には、恒久的施設等で生じた損失はその構成会社等の課税所得の計算上考慮される一方で、その恒久的施設等の個別計算所得等の金額がその構成会社等の個別計算所得等の金額の計算上考慮されないとなると、その構成会社等の所在地国に係る実効税率が適切に計算されないこととなる。

このことを踏まえ、恒久的施設等を有する構成会社等及びその恒久的施設等の対象会計年度に係る構成会社等個別計算所得等の金額の計算については、恒久的施設等の特例適用前個別計算所得等の金額（法人税法施行令第155条の19から第155条の29までの規定の適用がある場合には、その適用後の金額。以下同じ。）が零を下回る場合又は零を超える場合に依りて次のように計算を行うこととされている。

(1) 恒久的施設等の特例適用前個別計算所得等の金額が零を下回る場合

恒久的施設等を有する構成会社等の所在地国の租税に関する法令において、その恒久的施設等に帰せられる所得についてその構成会社等の所得として法人税又は法人税に相当する税を課することとされている場合において、その恒久的施設等の各対象会計年度に係る特例適用前個別計算所得等の金額が零を下回るときは、その構成会社等及びその恒久的施設等のその対象会計年度に係る構成会社等個別計算所得等の金額の計算については、次によることとされている（令155の30①）。

イ その恒久的施設等のその特例適用前個別計算所得等の金額が零を下回る部分の金額をその構成会社等のその対象会計年度に係る特例適用前個別計算所得等の金額から減算する。

ロ その恒久的施設等のその対象会計年度に係る特例適用前個別計算所得等の金額は、零とする。

(2) 恒久的施設等の特例適用前個別計算所得等の金額が零を超える場合

各対象会計年度における過去対象会計年度において(1)の場合の取扱いの適用がある場合において、恒久的施設等のその対象会計年度に係る特例適用前個別計算所得等の金額が零を超えるときは、その恒久的施設等を有する構成会社等及びその恒久的施設等のその対象会計年度に係る構成会社等個別計算所得等の金額の計算については、次によることとされている（令155の30②）。

イ その恒久的施設等のその特例適用前個別計算所得等の金額（過去対象会計年度において(1)イによりその構成会社等の特例適用前個別計算所得等の金額から減算された金額の合計額（過去対象会計年度において既にその構成会社等の特例適用前個別計算所得等の金額に加算された金額の合計額を除く。）を超える場合には、その超える部分の金額を控除した金額）をその構成会社等のその対象会計年度に係る特例適用前個別計算所得等の金額に加算する。

ロ イにより加算された金額をその恒久的施設等のその対象会計年度に係る特例適用前個別計算所得等の金額から控除する。

5 ところで、上記4のとおり、本特例は、全世界所得課税方式により構成会社等の恒久的施設等で生じた所得又は損失がその構成会社等の課税所得の計算上考慮されていることが前提とされており、その恒久的施設等において損失が生じた場合には、実効税率を適正に計算するために、構成会社等の特例適用前個別計算所得等の金額からその損失の額を減算することとされているところ、構成会社等の所得の金額がそもそも生じていない場合には、本特例が適用されなかったとしても、実効税率に与える影響は限られていることから、本特例の適用があるかどうか疑義が生ずる。

この点、本特例は、法令上、特定多国籍企業グループ等の選択の有無や構成会社等の所得の金額の有無にかかわらず適用することとされていることから、本通達の(1)では、恒久的施設等を有する構成会社等において所得の金額が生じていない場合であっても、本特例の適用があることを留意的に明らかにしている。

- 6 また、上記4(2)について、構成会社等の恒久的施設等の欠損の金額が、上記4(1)の場合の取扱い（法人税法施行令第155条の30第1項の規定）を適用した対象会計年度後の対象会計年度において、その構成会社等の所在地国の租税に関する法令の規定により所得の金額の計算上損金の額に算入することができる期限を過ぎてしまった場合、その構成会社等の所得の金額の計算上その欠損の金額が考慮されないこととなるため、上記4(1)の場合の取扱いの適用がなかったとして上記4(2)の場合の取扱い（同条第2項の規定）を受けないのではないか疑義が生ずる。

この点についても、本特例は、法令上、特定多国籍企業グループ等の選択の有無や恒久的施設等の欠損の金額の繰越期限にかかわらず適用することとされていることから、本通達の(2)では、その恒久的施設等の欠損の金額が、上記4(1)の場合の取扱い（同条第1項の規定）を適用した対象会計年度後において、その恒久的施設等を有する構成会社等の所在地国の租税に関する法令の規定により所得の金額の計算上損金の額に算入されない場合であっても、上記4(2)の場合の取扱いの適用があることを留意的に明らかにしている。

- 7 恒久的施設等を有する共同支配会社等及びその恒久的施設等の共同支配会社等個別計算所得等の金額の計算については、恒久的施設等を有する構成会社等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例規定が準用されているため（令155の30③）、恒久的施設等を有する共同支配会社等及びその恒久的施設等についても本通達と同様に取り扱うこととなる。