

**【新設】(課税所得の金額に含まれないことの例示)**

18-1-47 令第155条の18第2項第13号ハ(個別計算所得等の金額の計算)の「課税所得の金額(……)に含まれないこと」には、例えば、同号に規定する構成会社等から受ける同号ハの資金の供与に係る収益の額に相当する金額が、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同条第1項に規定する超過利子額に相当する金額又は同条第2項に規定する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。)として損金の額に算入されることが含まれることに留意する。

**【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 この加算調整の一つとして、グループ内金融取決めに係る費用の額に係る調整が規定されている(令155の18②十三)。  
例えば、グループ内金融取決めにより、低税率国の構成会社等の費用が増加し、その当期純損益金額の減少が生ずる一方で、その低税率国の構成会社等から高税率国の構成会社等に対する支払がその高税率国の税制上、所得控除、免税、損金算入又は税額控除等の措置の対象となる場合には、その高税率国の構成会社等の課税所得を増加させることなしに低税率国の実効税率が上昇することとなる。この規定の趣旨は、このようなグループ内金融取決めに係る費用の額をその低税率国の会社等の個別計算所得等の金額から除外し、実効税率を適切に算出するというものである。

- 5 具体的には、法人税法施行令第155条の18第2項第13号に規定する構成会社等が、資金供与会社等（同号に規定する資金供与会社等をいう。以下同じ。）から直接又は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を通じて間接に受けた資金の供与（(1)及び(2)に掲げる要件の全てを満たすものに限る。）に係る費用の額で、当期純損益金額に係る費用の額としている金額を加算することとなる。
- (1) その資金の供与に係る契約が効力を有する期間において、その資金の供与に係る費用の額がその構成会社等の当期純損益金額に含まれることが見込まれること。
- (2) その資金の供与に係る契約が効力を有する期間において、その資金の供与に係る収益の額がその資金供与会社等の課税所得の金額（その資金供与会社等に係る所在地国の租税に関する法令において課税標準とされる所得の金額をいう。以下同じ。）に含まれないことが見込まれること。
- 6 ここで、グループ内金融取決めにより、高税率国の構成会社等から低税率国の構成会社等に対し資金を供与し、その低税率国の構成会社等から高税率国の構成会社等に対してその資金の供与に係る利子の支払があった場合に、例えば、その高税率国の税制上、その受け取った利子の額が免税とされる場合には、その額が高税率国の構成会社等の課税所得の金額に含まれないこととなり、この場合における資金の供与は上記5(2)に掲げる要件に該当することは明らかであるが、例えば、高税率国の構成会社等の課税所得の金額の計算上、その受け取った利子の額に相当する金額とその高税率国の構成会社等有する措置法第66条の5の3第1項に規定する超過利子額に相当する金額又は同条第2項に規定する調整対象超過利子額に相当する金額が相殺され、その高税率国の構成会社等の課税所得の金額が増加しないことが見込まれるような場合における資金の供与も上記5(2)に掲げる要件に該当すると解するのが相当である。
- そこで、本通達では、上記5(2)の資金の供与に係る収益の額が資金供与会社等の課税所得の金額に含まれないことには、その収益の額に相当する金額が、同条第1項又は第2項の規定により、資金供与会社等の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。）として損金の額に算入されることが含まれることを例示により留意的に明らかにしている。
- 7 なお、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。