

【新設】(特定財務会計基準等に従って計算書類が作成されていない企業集団)

18-1-5 法第 82 条第 2 号イ (定義) に掲げる企業グループ等 (同号イ(2)に掲げる会社等に係るものに限る。) の判定に当たり、同号イ(2)に掲げる会社等に係る企業集団のうち、最終親会社に係るものとは、同条第 1 号イに掲げる計算書類が作成されていない企業集団で、特定財務会計基準 (同号イに規定する特定財務会計基準をいう。以下 18-1-18 までにおいて同じ。) 又は適格財務会計基準 (同号イに規定する適格財務会計基準をいう。以下 18-1-18 までにおいて同じ。) において、最終親会社に係る企業集団の財産及び損益の状況を連結して記載した計算書類を作成することとされているものをいうことに留意する。

(注) 当該最終親会社の所在地国において複数の会計処理の基準の適用が認められている場合であって、そのいずれかの会計処理の基準において、当該最終親会社に係る企業集団の財産及び損益の状況を連結して記載した計算書類を作成することとされない企業集団は、当該企業グループ等に該当しない。

【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 本制度の対象範囲を決定する「特定多国籍企業グループ等」とは、多国籍企業グループ等のうち、各対象会計年度の直前の 4 対象会計年度のうち 2 以上の対象会計年度において、その総収入金額が 7 億 5,000 万ユーロを本邦通貨表示の金額に換算した金額以上であるものその他これに準ずる一定の多国籍企業グループ等をいうこととされ (法 82 四)、対象範囲の決定に当たっては、多国籍企業グループ等の基となる企業グループ等 (法 82 二) を判定することとなる。
- 3 この企業グループ等とは、次に掲げるものをいうこととされている (法 82 二、令 155 の 4)。
 - (1) 次に掲げる会社等に係る企業集団のうち、最終親会社に係るもの
 - イ 特定財務会計基準又は適格財務会計基準に従って企業集団の財産及び損益の状況を連結して記載した計算書類にその財産及び損益の状況が連結して記載される会社等
 - ロ イの計算書類において一定の理由により連結の範囲から除かれる会社等 (その企業集団の他の会社等がその会社等に係る議決権の過半数を自己の計算において所有していることその他の事由によりその会社等の財務及び営業又は事業の方針を決定する機関 (株主総会その他これに準ずる機関をいう。以下「意思決定機関」という。) を支配している場合におけるその会社等に限る。)

ハ イの計算書類が作成されていない企業集団につき、特定財務会計基準又は適格財務会計基準に従ってその企業集団の暦年の財産及び損益の状況を連結して記載した計算書類を作成するとしたならば作成されることとなる計算書類にその財産及び損益の状況が連結して記載されることとなる会社等

ニ ハの「作成されることとなる計算書類」において一定の理由により連結の範囲から除かれることとなる会社等（その企業集団の他の会社等がその会社等に係る意思決定機関を支配している場合におけるその会社等に限る。）

(2) 会社等 ((1)に掲げる企業集団に属するものを除く。)のうち、その会社等の恒久的施設等の所在地国がその会社等の所在地国以外の国又は地域であるもの

4 本制度の対象となる企業グループ等には、上記3(1)イに掲げる会社等に係る企業グループ等のように、特定財務会計基準又は適格財務会計基準に従って実際に作成された企業集団の財産及び損益の状況を連結して記載した計算書類（以下「連結財務諸表」という。）に基づき判定を行うもののみならず、上記3(1)ハに掲げる会社等に係る企業グループ等のように、特定財務会計基準又は適格財務会計基準に従って実際に作成された連結財務諸表がない場合（連結財務諸表を作成しているが、特定財務会計基準又は適格財務会計基準に従って作成されていない場合を含む。）であっても、特定財務会計基準又は適格財務会計基準に従ってその企業集団の暦年の財産及び損益の状況を連結して記載した計算書類を作成するとしたならば作成されることとなる計算書類にその財産及び損益の状況が連結して記載されることとなる会社等に係る企業集団がこれに含まれる。本通達では、このことを留意的に明らかにしている。

したがって、例えば、上場会社である子会社が連結財務諸表を作成している一方で、その最終親会社が非上場会社であり連結財務諸表を作成していない場合の企業グループ等の判定に当たっては、その子会社の連結財務諸表にその財産及び損益の状況が連結して記載される会社等は最終親会社に係るものではないため、その作成された連結財務諸表に基づき企業グループ等の判定を行うのではなく、その非上場会社である最終親会社に係る企業集団につき、特定財務会計基準又は適格財務会計基準に従ってその企業集団の暦年の財産及び損益の状況を連結して記載した計算書類を作成するとしたならば作成されることとなる計算書類に基づき判定を行うことに留意する必要がある。

5 また、最終親会社の所在地国において複数の会計処理の基準（特定財務会計基準又は適格財務会計基準に限る。以下5において同じ。）の適用が認められている場合に、どの会計処理の基準により企業グループ等に該当するかどうかの判定を行うのか疑義が生ずる。

この点、令和3年12月にOECD/G20「BEPS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照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5年2月にOECD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、最終親会社の所在地国において、一の会計処理の基準において、その最終親会社が連結財務諸表の作成を求められているとしても、他の会計処理の基準において、その最終親会社が連結財務諸表の作成を求められないこととされていれば、連結財務諸表の作成が求められる企業集団とはならないこととされている（執行ガイダンス 1.2Example 10.1-4 パラ4）。

本通達の注書では、法令の規定、執行ガイダンスの記載等を踏まえ、最終親会社の所在地国において複数の会計処理の基準の適用が認められている場合であって、そのいずれかの会計処理の基準において、その最終親会社に係る企業集団の財産及び損益の状況を連結して記載した計算書類を作成することとされない企業集団は、企業グループ等に該当しないことを併せて明らかにしている。

6 なお、特定財務会計基準とは、国際会計基準（IFRS）のほか、我が国、アメリカ合衆国、インド、英国、オーストラリア、カナダ、シンガポール、スイス、大韓民国、中華人民共和国、ニュージーランド、ブラジル、香港、メキシコ、ロシア、欧州連合の加盟国及び欧州経済領域の加盟国（欧州連合の加盟国を除く。）において一般に公正妥当と認められる会計処理の基準（国際会計基準を除く。）をいい（規 38 の 4 ②）、適格財務会計基準とは、最終親会社等（共同支配会社等を含む。）の所在地国において一般に公正妥当と認められる会計処理の基準（特定財務会計基準を除く。）をいうこととされている（法 82 ーイ）。