

**【新設】(恒久的施設等の欠損の金額に係る繰延税金資産)**

18-1-68 令第155条の30第1項第2号(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)の規定の適用を受ける恒久的施設等の欠損の金額に係る規則第38条の28第3項第1号イ(調整後対象租税額の計算)に規定する繰延税金資産は、同号ハの規定により、当該恒久的施設等の調整後法人税等調整額に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(国別グループ純所得の金額)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 この調整後対象租税額は、構成会社等又は共同支配会社等の各対象会計年度に係る次に掲げる金額の合計額をいうこととされている(法82三十、令155の35①)。
  - (1) 当期対象租税額
  - (2) 法人税等調整額(税効果会計の適用により計上される法人税等(法人税その他利益に関連する金額を課税標準として課される租税をいう。)の調整額をいう。以下同じ。)について一定の調整を加えたところにより計算した金額(以下「繰延対象租税額」という。)(規38の28①～⑥)
  - (3) 特定連結等財務諸表の作成の基礎となる個別財務諸表(純資産の項目又はその他の包括利益の項目に限る。)に記載された対象租税の額(その対象租税の額の基礎とされた金額が個別計算所得等の金額に含まれる場合に限る。)(規38の28⑦)
- 4 この繰延対象租税額は、調整後法人税等調整額(各対象会計年度の当期純損益金額に係る法人税等調整額を法人税法施行規則第38条の28第3項第1号イからワまでに定めるところにより算出した場合におけるその法人税等調整額をいう。以下同じ。)に一定の加算調整又は減算調整を加えた金額をいうこととされている(規38の28③)。

5 上記4のとおり、調整後法人税等調整額は当期純損益金額に係る法人税等調整額を基礎に計算するのであるところ、同号ハでは、その当期純損益金額に係る繰延税金資産又は繰延税金負債のうち、個別計算所得等の金額に含まれない収入等に係る繰延税金資産又は繰延税金負債がある場合には、その繰延税金資産又は繰延税金負債はないものとして計算を行うことが規定されている（規38の28③一ハ）。

6 ここで、個別計算所得等の金額の計算は、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）が、恒久的施設等を有する構成会社等については、これらの調整に加え、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設けられている（令155の30）。

具体的には、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、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すると、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。

7 上記6(1)ロの取扱いにより、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が零となった場合には、その恒久的施設等の税務上の損失に関して計上された繰延税金資産は、上記5の取扱いが適用されることとなり、その繰延税金資産はないものとされる。本通達では、このことを留意的に明らかにしている。