

【新設】(債務者における資産の時価の例示)

18-1-61 規則第38条の22第2項(債務免除等を受けた場合の個別計算所得等の金額の計算の特例)の「時価」とは、例えば、時価算定会計基準第5項の時価をいう。

【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の一つとして、債務免除等を受けた場合の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28)。

多くの財務会計基準において、いわゆる債務免除益は債務者の収益とされているが、多くの国又は地域の法令において、財政難に陥っている企業に対する救済等の政策的な目的から、一定の債務免除益に関して、租税負担の軽減が規定されているところである。この債務免除に関する財務会計上の取扱いと税務上の取扱いが異なることにより生ずる一時差異又は永久差異について、永久差異の場合には、本制度で何ら調整を行わなければ、実効税率を低下させる結果となり、企業に対する救済等といった目的が損なわれる可能性がある。

このことを踏まえ、特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等報告事項等(構成会社等の個別計算所得等の金額の計算につき本特例の適用を受けようとする旨を含むものに限る。以下同じ。)の提供がある場合又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令を執行する当局にその特定多国籍企業グループ等報告事項等に相当する事項の提供がある場合(提供義務免除規定(法150

の3③)の適用がある場合に限る。)には、その構成会社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、構成会社等の債務がその債務の免除その他の事由により消滅したことにより生じた利益の額(次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額に限る。)で、その構成会社等の当期純損益金額に係る利益の額としている金額を特例適用前個別計算所得等の金額から減算することとされている。

- (1) その構成会社等について破産手続、更生手続若しくは再生手続又はこれらに相当する手続において、その債務が消滅した場合 その債務の消滅に係る利益の額(令155の28①一)
- (2) その構成会社等に対する債権を有する者(その構成会社等との間に特殊の関係にある者を除く。以下同じ。)のその債権に係る債務がその債務の免除その他の事由により消滅した場合において、その債務の消滅がなかったならば、その債務の消滅の日から1年以内に支払不能に陥るおそれがあったとき その債務の消滅及びその消滅に係る他の債務の消滅に係る利益の額(令155の28①二)
- (3) その債務の消滅の直前において、その構成会社等の総負債の額(構成会社等の負債の全ての帳簿価額の合計額をいう。以下同じ。)が総資産の額(構成会社等の資産の全てを時価により評価した価額の合計額をいう。以下同じ。)を超える場合((1)又は(2)に掲げる場合に該当する場合を除く。) 次に掲げる金額のうちいずれか少ない金額(令155の28①三、規38の22)

イ その債務の消滅の直前のその総負債の額がその総資産の額を超える額

ロ その構成会社等に対する債権を有する者のその債権に係る債務がその債務の免除その他の事由により消滅したことにより生じた利益の額で、その構成会社等の所在地国(その構成会社等が無国籍構成会社等である場合には、その設立国)の租税に関する法令においてその構成会社等の所得の金額の計算上益金の額に算入されない金額

5 ここで、上記4(3)の「時価」の意義が問題となるが、本特例は、構成会社等の債務が債務の免除その他の事由により消滅したことにより生じた一定の利益の額で、その構成会社等の当期純損益金額(各対象会計年度に係る特定連結等財務諸表の作成の基礎となるその構成会社等の税引後当期純損益金額(最終親会社等財務会計基準(特定連結等財務諸表に係る会計処理の基準をいう。)に基づき計算される構成会社等の当期純利益金額又は当期純損失金額として財務省令で定める金額であって、特定連結等財務諸表の作成において必要とされる一定の会計処理が行われなかったものとしたならば算出されることとなる金額をいう。)をいう。)に係る利益の額としている金額を特例適用前個別計算所得等の金額から減算するものであることから、財務会計上の時価である時価算定会計基準第5項の時価をいうこととなる。本通達では、このことを例示により明らかにしている。

6 なお、本通達は、日本基準における時価算定会計基準の取扱いを例示したものであるが、国際会計基準(IFRS)における「IFRS第13号『公正価値測定』」や米国会計基準における「ASC820『公正価値測定』」における公正価値もこの「時価」に該当することに留意が必要である。

7 共同支配会社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、構成会社等の構成会社等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 28②）、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。