

【新設】(外国子会社合算税制の適用がある場合の対象租税の額の配賦)

18-1-76 規則第 38 条の 29 第 4 項第 1 号イ(被配分当期対象租税額等)の「外国子会社合算税制等により当該親会社等の益金の額に算入される金額に係る部分の金額として当該親会社等の所在地国の租税に関する法令の規定を勘案して合理的な方法により計算した金額」とは、構成会社等又は共同支配会社等に係る親会社等(令第 155 条の 35 第 3 項第 4 号(調整後対象租税額の計算)に規定する親会社等をいう。以下 18-1-77 までにおいて同じ。)が内国法人である場合には、例えば、その当期純損益金額に係る対象租税の額(規則第 38 条の 29 第 4 項第 1 号イに規定する対象租税の額をいう。以下 18-1-77 において同じ。)に次の(1)に掲げる金額の(2)に掲げる金額に対する割合を乗じて計算した金額をいう。

(1) 措置法第 66 条の 6(内国法人の外国関係会社に係る所得の課税の特例)又は措置法第 66 条の 9 の 2(特殊関係株主等である内国法人に係る外国関係法人に係る所得の課税の特例)に規定する課税対象金額、部分課税対象金額、金融子会社等部分課税対象金額又は金融関係法人部分課税対象金額(当該構成会社等又は共同支配会社等に係る部分に限る。)

(2) 当該親会社等の所在地国の租税に関する法令の規定により計算された所得の金額

(注) 上記(2)に掲げる金額がない場合には、同号イに掲げる金額は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)のうち占める割合をいうこととされている(法 82 の 2 ②一イ(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。以下同じ。）の調整額をいう。）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（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 上記 3 (1)に掲げる当期対象租税額とは、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当期純損益金額に係る法人税等の額（対象租税の額に限る。）に被配分当期対象租税額を加算した金額に一定の加算調整又は減算調整を行った金額をいうこととされている（令 155 の 35②）。
- 5 この被配分当期対象租税額は、適切な実効税率の計算を行うために、外国子会社合算税制等（法人税法施行令第 155 条の 35 第 3 項第 4 号に規定する外国子会社合算税制等をいう。以下同じ。）の適用を受ける親会社等に係る外国関係会社等などの各種の当期純損益金額に対応する対象租税を配分するものである。構成会社等又は共同支配会社等に係る親会社等が外国子会社合算税制等の適用を受ける場合の被配分当期対象租税額は、外国子会社合算税制等によりその親会社等の益金の額に算入される金額の計算の基礎とされるその構成会社等又は共同支配会社等に係る所得の金額の次に掲げる区分に応じそれぞれ次に定める金額を合計した金額とされている（令 155 の 35③四、規 38 の 29④）。
- (1) 受動的所得の金額以外の所得の金額 イに掲げる金額からロに掲げる金額を控除した残額にハに掲げる割合を乗じて計算した金額
- イ その親会社等の当期純損益金額に係る対象租税の額（その親会社等がその所在地国において外国税額控除等の適用を受ける場合には、その適用がないものとして計算した場合の対象租税の額。以下同じ。）のうち外国子会社合算税制等によりその親会社等の益金の額に算入される金額に係る部分の金額としてその親会社等の所在地国の租税に関する法令の規定を勘案して合理的な方法により計算した金額
- ロ その親会社等がその所在地国において外国税額控除等の適用を受ける金額のうちイに掲げる金額に係る部分の金額としてその親会社等の所在地国の租税に関する法令の規定を勘案して合理的な方法により計算した金額
- ハ その構成会社等又は共同支配会社等に係る受動的所得の金額以外の所得の金額がその構成会社等又は共同支配会社等に係る受動的所得の金額以外の所得の金額及び受動的所得の金額の合計額のうち占める割合
- (2) 受動的所得の金額 イに掲げる金額からロに掲げる金額を控除した残額にハに掲げる割合を乗じて計算した金額（その金額がニに掲げる金額を超える場合には、ニに掲げる金額）
- イ (1)イに掲げる金額
- ロ (1)ロに掲げる金額
- ハ その構成会社等又は共同支配会社等に係る受動的所得の金額がその構成会社等又は共同支配会社等に係る受動的所得の金額及び受動的所得の金額以外の所得の金額の合計額のうち占める割合

ニ その構成会社等又は共同支配会社等の受動的所得の金額に、基準税率から被配分当期対象租税額（受動的所得の金額に係る部分に限る。）がないものとして計算した場合のその構成会社等又は共同支配会社等の所在地国に係る国別実効税率（その構成会社等又は共同支配会社等が無国籍会社等である場合には、その構成会社等又は共同支配会社等の無国籍構成会社等実効税率又は無国籍共同支配会社等実効税率）を控除した割合を乗じて計算した金額

6 ここで、上記5(1)イの「合理的な方法により計算した金額」とは、必ずしも一の方法に限られないところ、具体的にどのような方法により計算した金額をいうのかが問題となる。

そこで、本通達の本文では、我が国の外国子会社合算税制又はコーポレート・インバージョン対策税制（措法66の9の2）を前提として、「外国子会社合算税制等によりその親会社等の益金の額に算入される金額に係る部分の金額としてその親会社等の所在地国の租税に関する法令の規定を勘案して合理的な方法により計算した金額」について、具体的な計算方法を例示することにより明らかにしている。

この「合理的な方法により計算した金額」とは「外国子会社合算税制等によりその親会社等の益金の額に算入される金額に係る部分の金額」として計算するものであり、その計算に当たっては、「その親会社等の所在地国の租税に関する法令の規定を勘案して」計算することとされている点が前提となることから、構成会社等又は共同支配会社等に係る親会社等が内国法人である場合には、その当期純損益金額に係る対象租税の額に次の(1)に掲げる金額の(2)に掲げる金額に対する割合を乗じて計算する方法、つまり、親会社等の所得の金額の計算上、益金の額に算入される課税対象金額、部分課税対象金額、金融子会社等部分課税対象金額又は金融関係法人部分課税対象金額（に相当する金額）に基づき比例的に配分する方法は合理的な方法の一つといえる。

(1) 課税対象金額、部分課税対象金額、金融子会社等部分課税対象金額又は金融関係法人部分課税対象金額（その構成会社等又は共同支配会社等に係る部分に限る。）

(2) その親会社等の所在地国の租税に関する法令の規定により計算された所得の金額

7 上記6(1)に掲げる金額は、我が国の外国子会社合算税制又はコーポレート・インバージョン対策税制によりその親会社等の益金の額に算入される金額のうち対象租税の配分を受ける構成会社等又は共同支配会社等に係る部分の金額であり、この金額がない場合にはその構成会社等又はその共同支配会社等に対して対象租税の額が配分されないこととなる。

また、上記6(2)に掲げる金額は、外国子会社合算税制又はコーポレート・インバージョン対策税制の適用後の親会社等の所得の金額であり、この金額（以下算式の分母の金額）がない場合にはそもそも、その親会社等の当期純損益金額に係る対象租税の額のうち外国子会社合算税制によりその親会社等の益金の額に算入される金額に係る部分の金額は発生していないのであるから、その構成会社等又はその共同支配会社等に対して対象租税の額が配分されないこととなる。本通達の注書では、このことを留意的に明らかにしている。

これらを算式にすると以下のとおりとなる。

構成会社等又は共同支配会社等に係る親会社等の 当期純損益金額に係る対象租税の額	×	$\frac{\begin{array}{c} \text{課税対象金額、部分課税対象金額、金融子会社等部分課税} \\ \text{対象金額又は金融関係法人部分課税対象金額} \\ \text{(その構成会社等又は共同支配会社等に係る部分に限る。)} \end{array}}{\text{その親会社等の所在地国の租税に関する法令の規定により} \\ \text{計算された所得の金額}}$
--	---	--

8 なお、本通達の取扱いに従って計算した金額は、法人税法施行規則第 38 条の 29 第 4 項第 1 号イに規定する「親会社等の当期純損益金額に係る対象租税の額」が限度となることに留意が必要である。

9 また、我が国の外国子会社合算税制又はコーポレート・インバージョン対策税制における合算時期は、特定外国関係会社等の事業年度終了の日の翌日から 2 月を経過する日を含む内国法人の事業年度とされているところ（措法 66 の 6 ①、66 の 9 の 2 ①）、親会社と特定外国関係会社等の決算期いかんにより、被配分当期対象租税額の配分の時期がいつになるのか疑義が生ずる。

例えば、親会社等が 3 月決算、特定外国関係会社が 12 月決算である場合には、その特定外国関係会社の 2024 年 12 月期の適用対象金額のうち課税対象金額に相当する金額は、親会社等の 2025 年 3 月期の所得の金額の計算上益金の額に算入され、その親会社等の 2025 年 3 月期の損益計算書においてその益金の額に算入された金額に係る法人税が計上される。外国子会社合算税制の適用がある場合の被配分当期対象租税額は、「親会社等の当期純損益金額に係る対象租税の額」のうち合理的な方法により計算した金額とされているため（令 155 の 35③四、規 38 の 29④）、その親会社等の 2025 年 3 月期の損益計算書において計上された法人税の額は、同期の対象会計年度の被配分当期対象租税額となる。