

【新設】（欠損金額を有する通算法人等の調整前控除限度額）

2-66 令第148条第2項《通算法人に係る控除限度額の計算》に規定する「調整前控除限度額」とは、同項第1号の通算法人及び他の通算法人の法人税額の合計額に、同項第2号の当該通算法人及び他の通算法人の損益通算前所得金額（同条第3項の規定により計算した所得の金額をいう。）の合計額のうち当該通算法人の調整国外所得金額（同条第2項第3号に規定する調整国外所得金額をいう。以下2-66において同じ。）の占める割合を乗じて計算した金額をいうのであるから、例えば、欠損金額を有する通算法人であっても、調整国外所得金額がある場合には、調整前控除限度額の計算を行うことに留意する。

⑥ マイナスの調整国外所得金額を有する通算法人であっても、本文の調整前控除限度額の計算を行う必要があり、この場合に算出される調整前控除限度額は、マイナスの金額となるのであるから留意する。

【解説】

1 通算法人の外国税額控除の計算上、各通算法人の通算事業年度（法人税法第69条第14項《外国税額の控除》に規定する通算事業年度をいう。以下同じ。）における控除限度額は、概要以下のとおりとされている（令148）。

（算式）

各通算法人の控除限度額 = 調整前控除限度額(1) - 控除限度調整額(2)

(1)
$$\text{調整前控除限度額} = \frac{\text{各通算法人の法人税額の合計額}}{\text{各通算法人の所得金額の合計額 (注1)}} \times \text{調整国外所得金額 (注1) (注2)}$$

(2)
$$\text{控除限度調整額} = \frac{\text{各通算法人の調整前控除限度額 (赤字に限る。) の合計額}}{\text{各通算法人の調整前控除限度額 (黒字に限る。) の合計額}} \times \text{通算法人の調整前控除限度額 (黒字に限る。)}$$

（注）1 損益通算及び繰越欠損金控除前の金額による（令148③）。

2 各通算法人の調整前国外所得金額（令148④）の合計額が各通算法人の所得金額（令148②）の合計額の90%を超える場合には、90%が上限になるよう比例的に減額する（令148⑥）。

2 上記1のとおり、通算法人に調整国外所得金額がある場合には、当該通算法人の調整前控除限度額が算出され、当該算出された調整前控除限度額は他の通算法人（当該通算法人の当該通算事業年度終了の日において当該通算法人との間に通算完全支配関係があるものに限る。以下同じ。）の控除限度額の計算要素とされている（つまり、当該通算法人の調整国外所得金額の数値が判明しなければ、他の通算法人は控除限度額の計算を行うことができない計算構造となっている）ことから、当該通算法人が当該通算事業年度において所得金額又は欠損金額のいずれを有しているかにかかわらず、調整国外所得金額を有している場合には、当該通算法人は調整前控除限度額の計算を行う必要があるということになる。

このことは法令上明らかではあるが、グループ通算制度を適用しない法人にあっては、国外所得金額を有している場合であっても自らの全世界所得金額が欠損（赤字）であるときは、自らの控除限度額が生ずることはなく、自らの金額が他の法人の計算要素となっているわけでもないことから、控除限度額の計算自体が不要であり、この点がグループ通算制度適用法人における外国税額控除の計算と異なっているため、本通達の本文において留意的に明らかにしている。

- 3 また、このグループ通算制度における外国税額控除の控除限度額の計算における調整国外所得金額に関連して、各通算法人は上記 1 の算式により控除限度額を算出することから、マイナスの調整国外所得金額を有する通算法人がある場合、当該通算法人自身にはマイナスの調整前控除限度額が算出されて控除限度額は生じないのであるが、上記 1 の算式の(2)のとおり、このマイナスの調整国外所得金額は他の通算法人が控除限度額の計算を行うに当たり必要な数値であるため、当該通算法人も調整前控除限度額の計算を行う必要がある。このことも法令上明らかとは言えるが、上記 1 に係る留意すべき点を本通達の本文で明らかにすると併せ、本通達の注書において留意的に明らかにしている。
- 4 なお、本通達は、グループ通算制度においても連結納税制度における外国税額控除（旧法 81 の 15）と同様のグループ調整計算とされる一方で、その控除限度額の計算方法については連結納税制度とは異なる仕組みとされてその法令の規定も異なる規定振りで定められたことから、この連結納税制度における控除限度額の計算方法を定めた旧法人税法第 81 条の 15《連結事業年度における外国税額の控除》及び旧法人税法施行令第 155 条の 28《連結控除限度額の計算》に係る取扱いとして定めている連結納税基本通達 19-3-37《個別欠損金額を有する連結法人の連結控除限度個別帰属額》を、グループ通算制度向けに改組した上でグループ通算通達に移設したものである。