

**【新設】(利益の配当に係る被配分当期対象租税額等に含まれないものの額)**

**18-1-80の2** 18-1-80(注)の「当該利益の配当に係る部分の金額として合理的な方法により計算した金額」には、例えば、構成会社等又は共同支配会社等に係る親会社等が法第23条の2第1項(外国子会社から受ける配当等の益金不算入)の規定の適用を受ける場合の同項に規定する政令で定めるところにより計算した金額に係る部分の金額は含まれないことに留意する。

**【解説】**

- 1 各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税は、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2②一イ(3))。
- 2 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)
- 3 上記2(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)。
- 4 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、子会社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の所有持分を有する他の構成会社等又は共同支配会社等(以下「親会社等」という。)に対して利益の配当を行った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(その親会社等が受ける利益の配当を課税標準として課されるものに限る。)のうちその利益の配当に係る部分の金額として合理的な方法により計算した金額とされている(令155の35

③六、規 38 の 29⑩)。

5 ここで、上記 4 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、法人税基本通達 18-1-80 の本文では、上記 4 の「その利益の配当に係る部分の金額として合理的な方法により計算した金額」には、法人税法施行令第 155 条の 35 第 3 項第 6 号の構成会社等又は共同支配会社等の所在地国の租税に関する法令の規定により同号の利益の配当を課税標準として源泉徴収の方法又は外国におけるこれに類する方法により課される対象租税の額が含まれることを例示により留意的に明らかにしている。

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（その親会社等が受ける同号の利益の配当を課税標準として課されるものに限る。）のうち利益の配当に係る部分の金額として計算するものであることから、構成会社等又は共同支配会社等の所在地国の租税に関する法令の規定により同号の利益の配当を課税標準として源泉徴収の方法又は外国におけるこれに類する方法により課される対象租税の額は合理的な方法により計算した金額の一つといえる。

6 また、同通達の注書では、親会社等の所在地国において課される当期純損益金額に係る対象租税の額のうち「当該利益の配当に係る部分の金額として合理的な方法により計算した金額」を被配分当期対象租税額に含めることとして差し支えないことを明らかにしている。

7 ところで、我が国において、内国法人である親会社等に対して外国子会社から利益の配当が行われた場合で一定の要件を満たすときには、その親会社等は法人税法第 23 条の 2 第 1 項の規定の適用を受け、その利益の配当の額から同項に規定する政令で定めるところにより計算した金額（その利益の配当の額に係る費用の額に相当する金額（5%相当額）をいう（令 22 の 4 ②）。）を控除した金額は、その親会社等の各事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入されないこととされているところ、その政令で定めるところにより計算した金額に係る部分の金額が、上記 6 の「当該利益の配当に係る部分の金額として合理的な方法により計算した金額」に含まれるのかどうか問題となる。

この点、結果的にはその利益の配当の額の 95%相当額が益金不算入となるが、これは、その利益の配当の額が課税所得から除外されることから、その額を獲得するために要した費用についても課税所得の計算上除外し、費用収益を対応させるという趣旨に基づくものである。したがって、利益の配当の額は課税所得から除外されているのであるから、この費用の額に相当する金額に係る部分の金額は、上記 6 の「当該利益の配当に係る部分の金額として合理的な方法により計算した金額」に含まれず、被配分当期対象租税額として親会社等から外国子会社である構成会社等又は共同支配会社等へ配分することはできないこととなる。本通達では、このことを例示により留意的に明らかにしている。