

【新設】(特例適用前個別計算所得等の金額が零を下回る恒久的施設等と零を超える恒久的施設等とを有する場合の取扱い)

18-1-62 の 2 令第 155 条の 30 第 1 項第 1 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) に規定する
財務省令で定める金額は、同号の構成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するのであるから、
例えば、我が国を所在地国とする構成会社等が特例適用前個別計算所得等の金額 (同項に規定する特例適用前個別計算所得等の金額をい
う。以下 18-1-62 の 2において同じ。) が零を下回る恒久的施設等と零を超える恒久的施設等とを有する場合には、当該構成会社等の
特例適用前個別計算所得等の金額から減算することとされる金額は、欠損金額 (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
下回る場合のその下回る部分の金額をいう。以下 18-1-62 の 2において同じ。) の合計額から所得金額 (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のその超える部分の金額をいう。以下 18-1-62 の 2において同じ。) の合計額を控除した残額を
いうことに留意する。

(注) この場合において、欠損金額を有する恒久的施設等の特例適用前個別計算所得等の金額に加算することとされる同項第 2 号の「減算された金額」は、その欠損金額から、所得金額の合計額に次の(1)に掲げる金額が(2)に掲げる金額のうちに占める割合を乗じて計算した金額を控除した残額となることに留意する。

- (1) その欠損金額
- (2) 欠損金額の合計額

【解説】

1 令和 7 年度の税制改正により、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こととされている場合（いわゆる全世界所得課税制度を採用している場合）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た（令 155 の 30 ①、規 38 の 23 の 2）。

(1) 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のうち、その構成会社等の所在地国の租税に関する法令の規定によりその恒久的施設等に帰せられる損失の金額のうちその構成会社等のその対象会計年度に係る所得（その源泉がその所在地国にあるものに限る。）の金額から減算される金額に相当する金額としてその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。

- (2) (1)により減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に加算する。
- 2 ここで、上記1(1)の「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こととされる金額は、その構成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することとされているところ、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。
- 3 この点、例えば、我が国の外国税額控除における控除限度額の計算についてはいわゆる一括限度額方式を採用しており、その国外所得金額の計算において、恒久的施設等が複数ある場合（所得の金額を有する恒久的施設等及び損失の金額を有する恒久的施設等がそれぞれ1以上ある場合）には、恒久的施設等の所得の金額の合計額から恒久的施設等の損失の金額の合計額を控除することにより計算されるため（法69①、令141の2）、上記1(1)の「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」は、他方の恒久的施設等の損失の金額の合計額が一方の恒久的施設等の所得の金額の合計額を超える場合におけるその超える部分の金額になると考えられる。本通達の本文では、上記1(1)により我が国を所在地国とする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することとされる金額を例示により留意的に明らかにしている。
- 4 また、上記1(2)において、上記1(1)により減算された金額を欠損金額を有する恒久的施設等の特例適用前個別計算所得等の金額に加算することとされるため、その恒久的施設等が複数ある場合には、その恒久的施設等ごとの加算額を把握する必要があるところ、その加算額をどのように算出するかが問題となる。この点、上記1(1)により減算された金額は、我が国の租税に関する法令の規定を勘案して計算したものであるが、上記3のとおり、我が国の外国税額控除における控除限度額の計算については一括限度額方式を採用しており、その国外所得金額の計算（法69①、令141の2）において「恒久的施設等の所得の金額」と「恒久的施設等の損失の金額」との対応関係は求められていないと考えられる。このことを勘案すると、欠損金額を有する恒久的施設等の特例適用前個別計算所得等の金額に加算することとされる金額の算出に当たっては、所得金額を有する恒久的施設等のその所得金額を欠損金額を有する恒久的施設等のその欠損金額に応じて按分し、その按分した金額をその欠損金額から控除する方法によることが相当であると考えられる。このことを踏まえ、本通達の注書では、上記1(2)により欠損金額を有する恒久的施設等の特例適用前個別計算所得等の金額に加算することとされる金額を例示により留意的に明らかにしている。

本通達の注書を具体的な算式で示すと、次のようになる。

(算式)

欠損金額を有する恒久的施設等の
特例適用前個別計算所得等の金額
に加算することとされる金額

= 欠損金額を有する
その恒久的施設等
のその欠損金額

$$\times \frac{\text{欠損金額を有する} \\ \text{その恒久的施設等のその欠損金額}}{\text{欠損金額を有する恒久的施設等} \\ \text{の欠損金額の合計額}}$$

5 恒久的施設等を有する共同支配会社等及びその恒久的施設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、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規定が準用されているため（令 155 の 30③）、恒久的施設等を有する共同支配会社等及びその恒久的施設等についても本通達と同様に取り扱うこととなる。