

【新設】（被配分繰延対象租税額の計算における恒久的施設等の所得の金額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等）

18-1-70 の 3 構成会社等又は共同支配会社等が恒久的施設等である場合の規則第 38 条の 28 第 4 項第 1 号イ（調整後対象租税額の計算）に掲げる金額の算出に当たっては、当該恒久的施設等を有する構成会社等又は共同支配会社等の当期純損益金額に係る法人税等調整額のうち当該恒久的施設等に係る部分の金額につき同条第 3 項（第 1 号ハに係る部分を除く。）の規定により計算した金額（調整後法人税等調整額に係る部分の金額に限る。）を基礎として算出して差し支えない。

（注）本文の取扱いは、同条第 4 項第 4 号イ(1)及びロ(1)に掲げる金額並びに同項第 5 号イ(1)及びロ(1)に掲げる金額を算出する場合に当たっても、同様とする。

【解説】

- 1 令和 7 年度の税制改正により、被配分繰延対象租税額が創設され、国別実効税率の計算における分子の金額である国別調整後対象租税額の計算の基礎となる繰延対象租税額の計算上、被配分繰延対象租税額が加算されることとされた（規 38 の 28③一）。ここでいう「繰延対象租税額」とは、調整後法人税等調整額（各対象会計年度の当期純損益金額に係る法人税等調整額（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。）の調整額をいう。以下同じ。）を法人税法施行規則第 38 条の 28 第 3 項第 1 号イからワまでに定めるところにより算出した場合におけるその法人税等調整額をいう。以下同じ。）に被配分繰延対象租税額を加算した金額について一定の加算調整又は減算調整を行った金額をいう（令 155 の 35①二、規 38 の 28③）。
- 2 この被配分繰延対象租税額とは、各対象会計年度における構成会社等又は共同支配会社等の次に掲げる場合の区分に応じて計算した一定の金額をいうこととされている（規 38 の 28④）。
 - (1) 構成会社等又は共同支配会社等が恒久的施設等である場合（規 38 の 28④一）
 - (2) 構成会社等又は共同支配会社等が導管会社等に係る当期純損益金額の特例（令 155 の 16④二）により被分配会社等としてその特例の対象導管会社等の税引後当期純損益金額の配分を受ける場合（規 38 の 28④二）
 - (3) 構成会社等又は共同支配会社等が各種投資会社等に係る当期純損益金額の特例（令 155 の 17①二）により適用株主等としてその特例の対象各種投資会社等の税引後当期純損益金額の配分を受ける場合（規 38 の 28④三）
 - (4) 構成会社等又は共同支配会社等の持分を直接又は間接に有する他の構成会社等又は共同支配会社等が適格外国子会社合算税制等の適用を受ける場合（規 38 の 28④四）
 - (5) 構成会社等又は共同支配会社等が法人税法施行令第 155 条の 35 第 3 項第 5 号イ又はロに掲げる会社等（その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の所在地国における租税に関する法令の規定によりいわゆる構成員型課税の対象となる一定の会社等)のいずれかに該当する場合(規 38 の 28④五)

(6) 構成会社等又は共同支配会社等がその有する恒久的施設等につき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(令 155 の 30②)の適用を受ける場合(規 38 の 28④六)

3 上記 2 (1)に掲げる場合の恒久的施設等に係る被配分繰延対象租税額は各対象会計年度に係る(1)に掲げる金額から(2)に掲げる金額を減算した金額とされている。

(1) その恒久的施設等を有する構成会社等又は共同支配会社等の配分可能繰延対象租税額(注)(その恒久的施設等を有する構成会社等又は共同支配会社等がその所在地国において外国税額控除等(法人税法施行規則第 38 条の 27 第 3 項第 1 号に規定する外国税額控除等をいう。以下同じ。)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配分可能繰延対象租税額)のうちその恒久的施設等の所得の金額に係る部分の金額(その金額にその恒久的施設等の個別計算所得等の金額に含まれない収入等に係る部分の金額がある場合には、その金額を減算した金額)としてその恒久的施設等を有する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を勘案して合理的な方法により計算した金額

(注) 配分可能繰延対象租税額とは、構成会社等又は共同支配会社等の個別計算所得等の金額に含まれない収入等に係る繰延税金資産又は繰延税金負債がある場合の調整(規 38 の 28③一ハ)を行わないで計算した場合における繰延対象租税額(調整後法人税等調整額に係る部分の金額に限る。)をいう(規 38 の 28④一イ)。

(2) 次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額

イ その対象会計年度後のいずれかの対象会計年度において、その構成会社等又は共同支配会社等がその所在地国において(1)に掲げる金額に係る外国税額控除等の適用を受けることが見込まれる場合 その適用を受けることが見込まれる金額としてそ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を勘案して合理的な方法により計算した金額

ロ その対象会計年度において、その構成会社等又は共同支配会社等がその所在地国において(1)に掲げる金額に係る外国税額控除等の適用を受ける場合 零から、その適用を受ける金額のうち(1)に掲げる金額に係る部分の金額としてそ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を勘案して合理的な方法により計算した金額を減算した金額

4 上記 3 (1)のとおり、恒久的施設等に係る被配分繰延対象租税額の計算に当たっては、「その恒久的施設等を有する構成会社等又は共同支配会社等の配分可能繰延対象租税額(……)のうちその恒久的施設等の所得の金額に係る部分の金額」を算出する必要があるところ、配分可能繰延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の当期純損益金額に係る法人税等調整額に一定の調整(法人税法施行規則第 38 条の 28 第 3 項(第 1 号ハに係る部分を除く。)に規定する調整)を行って計算した金額(調整後法人税等調整額に係る部分の金額に限

る。)とされており、実務上、この計算した金額のうち恒久的施設等の所得の金額に係る部分の金額を算出することが困難な場合も考えられる。

5 この点、当期純損益金額に係る法人税等調整額は貸借対照表に計上されている資産及び負債の金額と課税所得計算上の資産及び負債の金額との差額を基に算出されるものであることに鑑みると、その構成会社等又は共同支配会社等の当期純損益金額に係る法人税等調整額のうちその恒久的施設等に係る部分の金額は、その恒久的施設等の所得の金額に対応したものであるといえ、この恒久的施設等に係る部分の金額に対して上記4の一定の調整を行って計算した金額（調整後法人税等調整額に係る部分の金額に限る。）は「その恒久的施設等を有する構成会社等又は共同支配会社等の配分可能繰延対象租税額（……）のうちその恒久的施設等の所得の金額に係る部分の金額」に相当するものであると考えられる。したがって、本通達では、その計算した金額（調整後法人税等調整額に係る部分の金額に限る。）を基礎として、上記3(1)に掲げる金額を算出して差し支えない旨を明らかにしている。

6 また、上記2(4)及び(5)に掲げる場合の区分に応じて被配分繰延対象租税額を計算するときには、法人税法施行規則第38条の28第4項第4号イ(1)及びロ(1)並びに同項第5号イ(1)及びロ(1)において上記3(1)に掲げる金額と同様の計算を行うこととなるため、本通達の注書では、同項第4号イ(1)及びロ(1)に掲げる金額並びに同項第5号イ(1)及びロ(1)に掲げる金額を算出する場合に当たっても同様とすることを明らかにしている。