

**【新設】(被配分繰延対象租税額の計算における外国税額控除等の適用を受けることが見込まれる金額)**

**18-1-70 の 4** 規則第 38 条の 28 第 4 項第 1 号ロ(1) (『調整後対象租税額の計算』)の「適用を受けることが見込まれる金額」には、同条第 3 項第 1 号リに規定する繰越外国税額に係る繰延税金資産に相当する金額が含まれることに留意する。

(注) 本文の取扱いは、同条第 4 項第 4 号イ(2)(i) 及びロ(2)(i) 並びに同項第 5 号イ(2)(i) 及びロ(2)(i) の「適用を受けることが見込まれる金額」についても、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 16⑭二）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(2)イに定める金額は上記 3(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における「適用を受けることが見込まれる金額」として一定の計算をした金額をいうこととされているが、上記 3(1)に掲げる金額は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外国税額控除等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を基礎として計算するところ、この配分可能繰延対象租税額の算出においては、法人税法施行規則第 38 条の 28 第 3 項に規定する各調整を行うこととされている。そして、この各調整には、「当期純損益金額に係る繰延税金資産のうちに、繰越外国税額（……）その他当該対象会計年度後の対象会計年度の法人税等の額から控除されることとなる金額に係る繰延税金資産（……）がある場合には、当該繰延税金資産はないものとする」調整が含まれていることか

ら（規38の28③一リ）、上記3(2)イに定める金額の計算に当たり、「適用を受けることが見込まれる金額」には、繰越外国税額に係る繰延税金資産に相当する金額はないものとして計算するのか疑義が生ずる。

5 この点、被配分繰延対象租税額は、被配分当期対象租税額と同様に、実効税率の計算の分母（個別計算所得等の金額）と分子（調整後対象租税額）とを対応させるため、配分可能繰延対象租税額のうち一定の計算をした金額をその発生の原因となった個別計算所得等の金額を有する構成会社等又は共同支配会社等に配分するものであると考えられる。ここで、恒久的施設等に係る被配分繰延対象租税額の計算においては、上記3(1)に掲げる金額から上記3(2)に定める金額を減算することとされているところ、上記3(1)に掲げる金額は、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外国税額控除等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を基礎として計算した金額をいい、上記3(2)イに定める金額は、上記3(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における「適用を受けることが見込まれる金額」として一定の計算をした金額をいうため、上記3(2)イに定める金額の算定において、同項第1号リの規定の調整を行うことで、繰越外国税額に係る繰延税金資産に相当する金額が上記3(2)イに定める金額から除外されるならば、上記3(1)に掲げる金額のみを実効税率の計算の分子として考慮することとなり、実効税率の計算の分母と分子とを対応させるという趣旨に反することとなる。そこで、本通達の本文では、上記3(2)イの「適用を受けることが見込まれる金額」には、繰越外国税額に係る繰延税金資産に相当する金額が含まれることを留意的に明らかにしている。

6 また、本通達の注書では、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したときにおける同条第4項第4号イ(2)(i)及びロ(2)(i)並びに同項第5号イ(2)(i)及びロ(2)(i)の「適用を受けることが見込まれる金額」についても、上記5の「適用を受けることが見込まれる金額」と同様に取り扱うことを明らかにしている。

7 なお、この「適用を受けることが見込まれる金額」に含まれた繰越外国税額に係る繰延税金資産に相当する金額については、その繰越外国税額についてその対象会計年度後の対象会計年度（以下「翌対象会計年度」という。）において外国税額控除等の適用を受ける場合には、翌対象会計年度の上記3(2)ロの「適用を受ける金額」にも含まれることに留意が必要である。