

【新設】（受動的所得の金額に係る制限額を超える部分の金額等の取扱い）

18-1-70 の 5 規則第 38 条の 28 第 6 項第 1 号（調整後対象租税額の計算）の「超える部分の金額」及び同項第 2 号の「取り崩された金額（……）」には、令第 155 条の 35 第 2 項（第 3 号イに係る部分に限る。）（調整後対象租税額の計算）及び規則第 38 条の 28 第 3 項第 1 号ハの規定の適用はないことに留意する。

（注） 本文の取扱いは、同条第 9 項第 1 号の「超える部分の金額」及び同項第 2 号の「取り崩された金額（……）」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 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（以下「親会社等」という。）が適格外国子会社合算税制等（外国子会社合算税制等（措置法第 66 条の 6 若しくは第 66 条の 9 の 2 の規定又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令におけるこれらの規定に相当する規定をいう。以下同じ。）のうち、親会社等に係る複数の外国関係会社等（措置法第 66 条の 6 第 2 項第 1 号に規定する外国関係会社若しくは措置法第 66 条の 9 の 2 第 1 項に規定する外国関係法人又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令におけるこれらに相当するものをいう。以下同じ。）の所得又は損失を通算して外国子会社合算税制等によりその親会

社等の益金の額に算入される金額を算出することとされ、かつ、その課税額（外国子会社合算税制等の適用により親会社等に課される法人税に相当する税の額から外国関係会社等の所得に対して課される税の額が控除される場合におけるその控除後の残額をいう。）が生ずることとなる税率としてその親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割合が基準税率を下回るもの以外のものをいう。以下同じ。）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 (4) に掲げる場合の区分に応じて計算した被配分繰延対象租税額は、その適格外国子会社合算税制等によりその親会社等の益金の額に算入される金額の計算の基礎とされるその構成会社等又は共同支配会社等に係る所得の金額の区分（受動的所得の金額（法人税法施行規則第 38 条の 28 第 5 項に規定する受動的所得の金額をいう。以下同じ。）以外の所得の金額と受動的所得の金額の区分）に応じそれぞれ計算した金額を合計した金額とされている。また、この受動的所得の金額に係る被配分繰延対象租税額は、(1) に掲げる金額から(2) に掲げる金額を減算した金額（その減算した金額と受動的所得被配分当期対象租税額（法人税法施行規則第 38 条の 28 第 4 項第 4 号ロに規定する受動的所得被配分当期対象租税額をいう。以下同じ。）とを合計した金額が(3) に掲げる金額を超える場合には、その金額のうちその減算した金額に係る部分の金額）とされている。

(1) その親会社等の配分可能繰延対象租税額（その親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とし、その親会社等の調整後対象租税額に含まれる一定の金額を除く。）のうち適格外国子会社合算税制等によりその親会社等の益金の額に算入される金額（その受動的所得の金額に係る部分の金額に限る。）に係る部分の金額としてその親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

(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、その親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親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、その親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親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

- (3) その構成会社等又は共同支配会社等の受動的所得の金額に、基準税率からその適格外国子会社合算税制等におけるその受動的所得の金額に係る対象租税の額がないものとして計算した場合のその構成会社等又は共同支配会社等の所在地国に係る国別実効税率（その構成会社等又は共同支配会社等が無国籍会社等である場合には、その構成会社等又は共同支配会社等の無国籍構成会社等実効税率又は無国籍共同支配会社等実効税率）を控除した割合を乗じて計算した金額（以下「受動的所得の金額に係る制限額」という。）
- 4 上記 3 の受動的所得の金額に係る対象租税の額の配分に対する制限を受ける場合の親会社等の調整後対象租税額の計算については、次に定めるところによることとされている（規 38 の 28⑥）。
- (1) 各対象会計年度に係る受動的所得被配分繰延対象租税額（上記 3 (1)に掲げる金額から上記 3 (2)に掲げる金額を減算した金額をいう。以下同じ。）と受動的所得被配分当期対象租税額とを合計した金額が受動的所得の金額に係る制限額を超える場合におけるその親会社等のその対象会計年度に係る調整後対象租税額には、その超える部分の金額を含むものとする。
- (2) 過去対象会計年度において(1)により発生繰延対象租税額（各対象会計年度において計上された繰延税金資産又は繰延税金負債のうち受動的所得被配分繰延対象租税額に係る部分の金額をいう。以下同じ。）がその親会社等の調整後対象租税額に含むものとされた場合において、その過去対象会計年度後の対象会計年度においてその発生繰延対象租税額に係る繰延税金資産又は繰延税金負債が取り崩されたときは、その親会社等のその取り崩された対象会計年度に係る調整後対象租税額には、その取り崩された金額（その過去対象会計年度において(1)によりその親会社等の調整後対象租税額に含むものとされた繰延税金資産又は繰延税金負債に係る部分の金額に限る。）を含むものとする。
- 5 ここで、法人税法施行令第 155 条の 35 第 2 項（第 3 号イに係る部分に限る。）の規定により個別計算所得等の金額に含まれない当期法人税等の額（同項第 1 号に規定する当期法人税等の額をいう。以下同じ。）は当期対象租税額の計算において減算され、法人税法施行規則第 38 条の 28 第 3 項第 1 号ハの規定により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をないものとして調整後法人税等調整額を計算することとされているところ、適格外国子会社合算税制等により親会社等の課税所得に含まれる金額は親会社等の財務会計上の収益とはならず、個別計算所得等の金額に含まれないこととなるため、上記 4 (1)の「超える部分の金額」及び上記 4 (2)の「取り崩された金額（……）」がこれらの規定により親会社等の調整後対象租税額から除かれるのではないかという疑義が生ずる。
- 6 この点、調整後対象租税額とは法人税法施行令第 155 条の 35 第 1 項各号に掲げる金額の合計額をいい、当期対象租税額及び調整後法人税等調整額は同項各号に掲げる金額に含まれる。ここで、同条第 2 項（第 3 号イに係る部分に限る。）の規定は当期法人税等の額のうち個別計算所得等の金額に含まれない部分の金額を当期対象租税額から減算する規定であるため、調整後対象租税額とは同項（第 3 号イに係る部分に限る。）の規定の適用後に算出される金額である。また、法人税法施行規則第 38 条の 28 第 3 項第 1 号ハの規定は法人税等調整額のうち個別計

算所得等の金額に含まれない収入等に係る部分の金額をないものとして調整後法人税等調整額を計算する規定であるため、調整後対象租税額とは同号ハの規定の適用後に算出される金額である。

したがって、同条第6項の規定は法人税法施行令第155条の35第2項（第3号イに係る部分に限る。）の規定及び法人税法施行規則第38条の28第3項第1号ハの規定の適用後の「調整後対象租税額」に上記4(1)の「超える部分の金額」及び上記4(2)の「取り崩された金額（……）」を含める規定であることから、本通達の本文では、上記4(1)の「超える部分の金額」及び上記4(2)の「取り崩された金額（……）」には、法人税法施行令第155条の35第2項（第3号イに係る部分に限る。）の規定及び法人税法施行規則第38条の28第3項第1号ハの規定の適用はないことを留意的に明らかにしている。

- 7 また、上記2(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、同条第9項において上記3(3)の受動的所得の金額に係る制限額に係る規定と同様の規定が措置されているため、本通達の注書では、上記2(5)に掲げる場合の同項第1号の「超える部分の金額」及び同項第2号の「取り崩された金額（……）」についても、上記6の「超える部分の金額」及び「取り崩された金額（……）」と同様に取り扱うことを明らかにしている。