

【新設】（親会社等が外国子会社合算税制等の適用を受ける場合の構成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部分の金額の算定）

18-1-77 被配分会社等（令第 155 条の 35 第 3 項第 4 号《調整後対象租税額の計算》に規定する構成会社等又は共同支配会社等に該当するものに限る。以下 18-1-77 において同じ。）の規則第 38 条の 29 第 7 項第 2 号イ《被配分当期対象租税額等》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」の算定に当たっては、同号イの「当該配分会社等の特定配分可能当期対象租税額に(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」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て差し支えない。

(1) 当該被配分会社等の調整後国外所得金額等（当該被配分会社等の受動的所得の金額以外の所得の金額（同号イの受動的所得の金額以外の所得の金額をいう。以下 18-1-77 において同じ。）に係る部分、かつ、当該被配分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部分の金額に限る。）

(2) 当該被配分会社等の調整後国外所得金額等（当該被配分会社等の受動的所得の金額以外の所得の金額に係る部分の金額に限る。）

【解説】

1 令和 7 年度の税制改正により、被配分当期対象租税額の計算方法等について見直しが行われ、例えば、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。）に係る被配分当期対象租税額については、外国子会社（法人税法施行令第 155 条の 35 第 3 項第 4 号に規定する構成会社等又は共同支配会社等をいう。以下同じ。）の親会社等（同号に規定する親会社等をいう。以下同じ。）が特定法人税法（注 1）以外の法人税法等（法人税又はこれに相当する税に関する法令をいう。以下同じ。）の規定の適用を受ける場合又は特定法人税法の規定の適用を受ける場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額とされた（令 155 の 35③四、規 38 の 29④⑦二）。

(1) 特定法人税法以外の法人税法等の規定の適用を受ける場合 外国子会社合算税制等により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外国子会社に係る所得の金額の次に掲げる区分に応じ次に定める金額を合計した金額

イ 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 (イ)に掲げる金額から(ロ)に掲げる金額を控除した残額

(イ) その親会社等の配分可能当期対象租税額（注 2）（その親会社等がその所在地国において外国税額控除等（同令第 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

当期対象租税額。ロ(イ)において同じ。)のうち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以外の所得の金額に係る部分の金額に限る。)に係る部分の金額(その金額にその外国子会社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) その親会社等がその所在地国において外国税額控除等の適用を受ける金額のうち(イ)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

ロ 受動的所得の金額 (イ)に掲げる金額から(ロ)に掲げる金額を控除した残額(その残額と受動的所得被配分繰延対象租税額(法人税法施行規則第38条の28第6項第1号に規定する受動的所得被配分繰延対象租税額をいう。以下同じ。))とを合計した金額が受動的所得の金額に係る制限額(同条第4項第4号ロ(3)に掲げる金額をいう。以下同じ。))を超える場合には、その制限額のうちその残額に係る部分の金額)

(イ) その親会社等の配分可能当期対象租税額のうち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

(ロ) その親会社等がその所在地国において外国税額控除等の適用を受ける金額のうち(イ)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

(2) 特定法人税法の規定の適用を受ける場合 外国子会社合算税制等により配分会社等(注3)の益金の額に算入される金額の計算の基礎とされる外国子会社に係る所得の金額の次に掲げる区分に応じそれぞれ次に定める金額を合計した金額

イ 受動的所得の金額以外の所得の金額 その配分会社等の特定配分可能当期対象租税額(配分可能当期対象租税額のうち一定の計算をした金額をいう。以下同じ。)に(イ)に掲げる金額が(ロ)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(その計算した金額にその外国子会社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)

(イ) その外国子会社に係る配分基準額(その受動的所得の金額以外の所得の金額に係る部分に限る。)

(ロ) その配分会社等及びその配分会社等に係る被配分会社等(注3)に係る配分基準額の合計額(合計配分基準額)

ロ 受動的所得の金額 その配分会社等の特定配分可能当期対象租税額に(イ)に掲げる金額が(ロ)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(その計算した金額と受動的所得被配分繰延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は、その制限額のうちその計算した金額に係る部分の金額)

(イ) その外国子会社に係る配分基準額(その受動的所得の金額に係る部分に限る。)

(ロ) その配分会社等及びその配分会社等に係る被配分会社等に係る配分基準額の合計額（合計配分基準額）

(注 1) 特定法人税法とは、法人税又はこれに相当する税（以下「法人税等」という。）に関する法令のうち、配分会社等有する恒久的施設等の所得、その配分会社等の益金の額に算入される会社等の所得若しくは会社等から受けた利益の配当につき課される法人税等の額から、その配分会社等有する他の恒久的施設等の所得、その配分会社等の益金の額に算入される他の会社等の所得若しくは他の会社等から受けた利益の配当につき課されるその法人税等以外の税の額を控除することができることとされているもの又はこれに類するものをいうこととされている（規 38 の 29⑨一）。

(注 2) 配分可能当期対象租税額とは、構成会社等又は共同支配会社等の当期対象租税額（当期法人税等の額に係る部分に限る。）にその当期対象租税額に係る法人税法施行令第 155 条の 35 第 2 項第 3 号イに掲げる金額を加算した金額をいうこととされている（令 155 の 35③一）。

(注 3) 配分会社等とは、同条第 3 項第 1 号に規定する恒久的施設等を有する構成会社等若しくは共同支配会社等、同項第 4 号に規定する親会社等、同項第 5 号に規定する対象会社等又は同項第 6 号に規定する親会社等をいうこととされている（規 38 の 29⑦）。

被配分会社等とは、次に掲げるものをいうこととされている（規 38 の 29⑦一ロ）。

(1) 同項第 1 号に規定する恒久的施設等又は同項第 4 号から第 6 号までに規定する構成会社等若しくは共同支配会社等

(2) その配分会社等がその特定法人税法における外国税額控除等の適用を受ける場合において、その外国税額控除等に係る国外所得金額等（法人税法第 69 条第 1 項に規定する国外所得金額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に相当するものをいう。以下同じ。）が生ずることとなるときにおける(1)に掲げる構成会社等又は共同支配会社等に準ずるもの

2 上記 1 (2)イ (イ) 及び (ロ) 並びにロ (イ) 及び (ロ) の配分基準額とは、配分会社等又は被配分会社等の(1)に掲げる金額から(2)に掲げる金額を控除した残額をいうこととされている（規 38 の 29⑨三）。

(1) その配分会社等又は被配分会社等の調整後国外所得金額等（特定法人税法における外国税額控除等に係る国外所得金額等を配分会社等又は被配分会社等ごとに、その特定法人税法の規定を勘案して、一定の調整を行い算出した場合におけるその国外所得金額等をいう。以下同じ。）のみについてその配分会社等に適用される特定法人税法の規定により税が課されるとしたならば算出される税の額（その配分会社等がその特定法人税法における外国税額控除等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その税の額）としてその特定法人税法の規定を勘案して合理的な方法により計算した金額

(2) その配分会社等又は被配分会社等が(1)の特定法人税法における外国税額控除等の適用を受けることができる(1)の調整後国外所得金額等につき課される税に係る部分の金額（法人税法施行規則第 38 条の 28 第 3 項第 1 号りに規定する繰越外国税額に係る部分の金額を除く。）

3 ここで、親会社等が特定法人税法の規定の適用を受ける場合における外国子会社合算税制等に係る被配分当期対象租税額のうち受動的所得

の金額以外の所得の金額に係る部分については、上記 1 (2)イのとおり、「その外国子会社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」とする必要がある。しかしながら、実務上、こ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を算定することが困難な場合も考えられる。

- 4 この点、上記 1 (2)イの「その計算した金額」の算出に当たっては、特定配分可能当期対象租税額を配分基準額を用いて按分計算する（特定配分可能当期対象租税額×外国子会社に係る配分基準額（受動的所得の金額以外の所得の金額に係る部分に限る。）／合計配分基準額）こととされているところ、配分基準額は、上記 2 のとおり、調整後国外所得金額等に基づき算出した金額をいうことから、「その計算した金額」は、特定配分可能当期対象租税額を外国子会社に係る調整後国外所得金額等（受動的所得の金額以外の所得の金額に係る部分に限る。）に基づき按分計算した金額と同視できると考えられる。

したがって、「その計算した金額」のうち外国子会社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の算定に当たり、「その計算した金額」に、外国子会社に係る調整後国外所得金額等（受動的所得の金額以外の所得の金額に係る部分に限る。）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用いて按分計算する方法も考えられる。本通達では、外国子会社の「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」について、その按分計算する方法により計算して差し支えないことを明らかにしている。

- 5 なお、受動的所得の金額については、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る一定の金額のうち、外国子会社合算税制等によりその構成会社等又は共同支配会社等に係る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ものをいうこととされており（規 38 の 28⑤）、「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」の算定について明らかにしている本通達の適用範囲外であることに留意が必要である。