

【新設】(利益の配当を行う構成会社等に係る配分基準額に含まれないものの金額)

18-1-80 規則第38条の29第7項第4号イ(1)〔被配分当期対象租税額等〕に掲げる金額には、例えば、令第155条の35第3項第6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係る同号に規定する親会社等が法第23条の2第1項〔外国子会社から受ける配当等の益金不算入〕の規定の適用を受ける場合の同項に規定する政令で定めるところにより計算した金額に係る部分の金額は含まれないことに留意する。

(注) 当該金額は、規則第38条の29第7項第4号イ(2)に掲げる金額に含まれることに留意する。

【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、子会社等（法人税法施行令第155条の35第3項第6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。）が親会社等（同号に規定する親会社等をいう。以下同じ。）に対して行う利益の配当（同号の利益の配当をいう。以下同じ。）に係る被配分当期対象租税額については、その親会社等が特定法人税法（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35③六、規38の29⑥⑦四）。

- (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 親会社等の配分可能当期対象租税額（その親会社等が受けた利益の配当を課税標準として課されるものに限る。）のうちその利益の配当に係る部分の金額（その金額に子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がある場合には、その金額を減算した金額）と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 次に掲げる金額の合計額（その合計額に子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がある場合には、その金額を減算した金額）

イ 配分会社等（注2）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(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

(イ) その子会社等に係る配分基準額

(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2）に係る配分基準額の合計額（合計配分基準額）

ロ 配分可能当期対象租税額（その配分会社等が受けた利益の配当を課税標準として課されるものに限るものとし、特定配分可能当期対象租税額を除く。）のうちその利益の配当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

(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、配分会社等が有する恒久的施設

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、その配分会社等が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) 配分会社等とは、法人税法施行令第 155 条の 35 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（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)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 号リ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、外国税額控除等における控除限度額等（外国税額控除等に規定する控除限度額又はこれに相当するものをいい、その外国税額控除等に規定する繰越控除限度額又はこれに相当するものを含む。）の計算について、我が国のようにいわゆる一括限度額方式を採用している国又は地域においては、例えば、内国法人が有する恒久的施設等の所得につきその内国法人が課される法人税等の額から、他の恒久的施設等の所得又は外国子会社合算税制（措法 66 の 6）により合算対象となる所得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。そのため、我が国の法人税法は特定法人税法に該当すると考えられることから、上記 1 (2)の特定法人税法の規定の適用を受ける場合に基づき、内国法人である親会社等に対して外国子会社から利益の配当が行われた場合の利益の配当に係る被配分当期対象租税額の計算に当たっては、

配分基準額を算定する必要がある。

4 上記 3 のとおり、内国法人である親会社等に対して外国子会社から利益の配当が行われた場合には、配分基準額を算定する必要があるところ、この配分基準額は、上記 2 のとおり調整後国外所得金額等を基に算出した金額をいい、この調整後国外所得金額等は、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こととされている（規 38 の 29⑨四）。

ところで、我が国において、内国法人である親会社等に対して外国子会社から利益の配当が行われた場合で一定の要件を満たすときには、その親会社等は法人税法第 23 条の 2 第 1 項の規定（外国子会社配当益金不算入制度）の適用を受け、その利益の配当の額から同項に規定する政令で定めるところにより計算した金額（その利益の配当の額に係る費用の額に相当する金額をいい、以下「5 % 相当額」という。）（令 22 の 4②）を控除した金額は、その親会社等の各事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入されないこととされている。5 % 相当額については、我が国における外国税額控除に係る国外所得金額の計算上、国外所得金額に該当するところ、調整後国外所得金額等は配分会社等又は被配分会社等ごとに算出することとされていることから、5 % 相当額が親会社等又は子会社等のいずれの国外所得金額に該当するかが問題となる。

5 この点、同項の規定の適用により結果的にはその利益の配当の額の 95% 相当額が益金不算入となるが、これは、その利益の配当の額が課税所得から除外されることから、その額を獲得するために親会社等が要した費用についても課税所得の計算上除外し、費用収益を対応させるという趣旨に基づくものである。したがって、5 % 相当額は、調整後国外所得金額等の計算上、親会社等の国外所得金額に該当し、子会社等の国外所得金額には該当しないこととなるから、5 % 相当額につき課される法人税等の額は被配分会社等である子会社等の配分基準額（法人税法施行規則第 38 条の 29 第 7 項第 4 号イ(1)に掲げる金額）には含まれず、結果として、親会社等から子会社等へ配分することはできない（利益の配当に係る被配分当期対象租税額に該当しない）こととなる。本通達の本文では、このことを留意的に明らかにしている。

6 また、上記 5 のとおり、5 % 相当額は、調整後国外所得金額等の計算上、親会社等の国外所得金額に該当することから、5 % 相当額につき課される法人税等の額は配分会社等である親会社等の配分基準額に含まれ、合計配分基準額（法人税法施行規則第 38 条の 29 第 7 項第 4 号イ(2)に掲げる金額）に含まれることとなる。本通達の注書では、このことを留意的に明らかにしている。

7 なお、令和 7 年度の税制改正に伴う本通達改正において廃止された旧法人税基本通達 18-1-80 の 2 〔利益の配当に係る被配分当期対象租税額等に含まれないものの額〕は、令和 7 年度税制改正前の利益の配当に係る被配分当期対象租税額における 5 % 相当額の取扱いを明らかにするものであり、5 % 相当額につき課される法人税等の額が親会社等から子会社等へ配分することはできない（利益の配当に係る被配分当期対象租税額に該当しない）という点で、本通達と同旨のものである。