

【新設】（外国子会社合算税制等の適用がある場合の被配分会社等の範囲）

18-1-82 規則第 38 条の 29 第 7 項（被配分当期対象租税額等）の規定の適用に当たり、例えば、措置法第 66 条の 6（内国法人の外国関係会社に係る所得の課税の特例）又は第 66 条の 9 の 2（特殊関係株主等である内国法人に係る外国関係法人に係る所得の課税の特例）の規定により令第 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係る同号に規定する親会社等の益金の額に算入される金額があり、かつ、当該構成会社等又は共同支配会社等が恒久的施設等を有している場合には、当該構成会社等又は共同支配会社等及び当該恒久的施設等のいずれもが配分会社等である当該親会社等に係る被配分会社等に該当することに留意する。

【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、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 29⑦一口）。

(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た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、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に基づき、我が国を所在地国とする配分会社等が有する構成会社等又は共同支配会社等の被配分当期対象租税額の計算に当たっては、配分会社等又は被

配分会社等ごとに配分基準額を算定する必要がある。

- 4 例えば、我が国を所在地国とする親会社等が、外国子会社合算税制の適用により益金の額に算入された金額の基礎とされる所得の金額がある外国子会社を有する場合において、その外国子会社が恒久的施設等を有するときには、その恒久的施設等の所得の金額を含む外国子会社の所得の金額を基礎として課税対象金額（措置法第 66 条の 6 第 1 項に規定する課税対象金額をいう。）を計算し、その計算した金額を親会社等の益金の額に算入することとなる。

ここで、上記 3 のとおり、外国子会社合算税制等に係る被配分当期対象租税額の計算においては、配分会社等又は被配分会社等ごとに算定した配分基準額を用いて被配分当期対象租税額を計算する必要があるが、この場合に、その外国子会社のみが配分の対象であるとして配分基準額を算定するのか、その外国子会社とその恒久的施設等のいずれもが配分の対象であるとして配分基準額を算定するのか疑義が生ずる。

- 5 この点、被配分当期対象租税額は、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、配分可能当期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ことから、外国子会社合算税制の適用により益金の額に算入された金額の基礎とされる所得の金額がその外国子会社及びその恒久的施設等の個別計算所得等の金額に係るものである場合には、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適切に被配分当期対象租税額として配分するという観点から、その外国子会社とその恒久的施設等のいずれもが外国子会社合算税制等に係る被配分当期対象租税額による配分の対象となり得る。

- 6 また、令和 3 年 12 月に OECD/G 20「BEPS 包摂的枠組み」において承認された各国が国内法整備に当たって参照すべきモデルルール（Global Anti-Base Erosion Model Rules）のガイダンスである、令和 6 年 6 月に OECD から公表された執行ガイダンス（Administrative Guidance）（以下「執行ガイダンス」という。）において、「親事業体の所在地国の税制において、モデルルールに基づく複数の構成事業体が単一の事業体（single entity）としてのみ認識される場合がある。例えば、親事業体の所在地国の CFC 税制においては、子事業体が恒久的施設を有する場合又は子事業体が他の構成事業体を所有し、当該他の構成事業体が親事業体の税制において、無視される（子事業体の一部として扱われる）場合にのみ、単一の子事業体を認めることがある。モデルルールは、親事業体の CFC 税額を子事業体と子事業体の有する恒久的施設との間で配分する仕組みを要求している。このような場合、親事業体の税制の下で認識された単一の事業体の国外源泉所得は、その単一と認識される事業体（single recognized entity）の一部を形成する構成事業体の間で配分されなければならない」とされている（執行ガイダンス 3 パラ 51（54））。

- 7 本通達では、法令の規定、執行ガイダンスの記載等を踏まえ、上記 4 の外国子会社とその恒久的施設等のいずれもが、配分会社等である親会社等に係る被配分会社等に該当することを例示により留意的に明らかにしている。

- 8 なお、この場合における被配分当期対象租税額の計算上、その外国子会社とその恒久的施設等に係る配分基準額をそれぞれ算出して計算す

ることに留意が必要である。