

【新設】(外国税額控除等の適用を受けることができる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の意義)

18-1-84 規則第38条の29第9項第3号ロ(被配分当期対象租税額等)に掲げる金額とは、例えば、控除対象外国法人税の額(法第69条第1項(外国税額の控除)に規定する控除対象外国法人税の額をいう。以下18-1-84において同じ。)及び措置法第66条の7第1項(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3第1項(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)の規定により控除対象外国法人税の額とみなされる金額をいうことに留意する。

【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、恒久的施設等に係る被配分当期対象租税額については、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35③一、規38の29①⑦一)。

(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 イに掲げる金額からロに掲げる金額を控除した残額

イ 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当期対象租税額(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当期対象租税額)のうちその恒久的施設等の所得に係る部分の金額(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 イ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外国税額控除等の適用を受ける金額のうちイの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

(2) 特定法人税法の規定の適用を受ける場合 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。)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)

イ その恒久的施設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)

(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、

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、配分基準額を算定する必要がある。

- 4 例えば、我が国の外国税額控除制度では、外国税額控除の対象となる控除対象外国法人税の額のうち控除限度額（法人税法第69条第1項に規定する控除限度額をいう。以下同じ。）を限度として法人税の額から控除することとされており、配分基準額の算定における上記2(2)に掲げる金額とは、控除対象外国法人税の額をいうのか、その控除対象外国法人税の額のうち控除限度額までの金額（実際に控除される金額）をいうのか疑義が生ずる。
- 5 この点、上記2(2)に掲げる金額は「……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（……）」とされていることから、外国税額控除等を適用してその事業年度において実際に控除される金額ではなく、その事業年度以後において外国税額控除等の適用を受けることができる「控除対象外国法人税の額」と解するのが相当である。また、外国子会社合算税制又はコーポレート・インバージョン対策合算税制（措法66の9の2）の適用を受ける場合における措置法第66条の7第1項又は第66条の9の3第1項の規定により控除対象外国法人税の額とみなされる金額についても同様に解することが相当である。
- 6 さらに、令和3年12月にOECD/G20「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考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、この配分基準額の計算における上記2(2)に掲げる金額には、「外国源泉所得に関して生じた外国税額控除可能な税額」が含まれることとされている（執行ガイダンス3パラ50（52.26））。
- 7 したがって、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2(2)に掲げる金額は控除対象外国法人税の額のうち控除限度額までの金額をいうのではなく、控除対象外国法人税の額及び控除対象外国法人税の額とみなされる金額をいうことを例示により留意的に明らかにしている。
- 8 なお、租税条約の規定により納付したものとみなされる「みなし納付外国法人税の額」（令142の2③）については、実際に税が課されておらず、調整後国外所得金額等につき課される税に該当しないため、上記2(2)に掲げる金額には含まれないことに留意が必要である。