

【新設】（被配分会社等の調整後国外所得金額等）

18－1－86 被配分会社等の調整後国外所得金額等の算出に当たり、例えば、我が国を所在地国とする構成会社等又は共同支配会社等が会社等別国外源泉所得金額（国外源泉所得（法第 69 条第 1 項《外国税額の控除》に規定する国外源泉所得をいう。以下 18－1－86 において同じ。）に係る所得の金額を配分会社等又は被配分会社等ごとに算出した場合の当該国外源泉所得に係る所得の金額が零を超えるときのその超える部分の金額をいう。以下 18－1－86 において同じ。）を有しており、かつ、当該構成会社等又は共同支配会社等が会社等別国外源泉所得金額を有する恒久的施設等を有している場合における被配分会社等である当該恒久的施設等の調整後国外所得金額等は、当該恒久的施設等の会社等別国外源泉所得金額から、当該構成会社等又は共同支配会社等に係る被配分会社等の会社等別国外源泉欠損金額（国外源泉所得に係る所得の金額を配分会社等又は被配分会社等ごとに算出した場合の当該国外源泉所得に係る所得の金額が零を下回るときその下回る部分の金額をいう。）の合計額に次の(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た金額を控除した残額となることに留意する。

(1) 当該恒久的施設等の会社等別国外源泉所得金額

(2) 次に掲げる金額の合計額

イ 当該構成会社等又は共同支配会社等の会社等別国外源泉所得金額

ロ 当該構成会社等又は共同支配会社等に係る被配分会社等の会社等別国外源泉所得金額の合計額

【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)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に係る配分基準額の合計額（合計配分基準額）

(注) 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）。

2 上記 1 (2)の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い（規 38 の 29⑦）、上記 1 (2)ロの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

3 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。）

4 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。

5 この配分基準額を算定する場合の上記3(1)の調整後国外所得金額等の計算について、我が国を所在地国とする配分会社等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おいては、我が国の法人税法の規定を勘案することとなるが、上記4のとおり、我が国の外国税額控除における控除限度額の計算については一括限度額方式を採用しており、その国外所得金額の計算（法69①、令141の2）において「所得の金額」と「損失の金額」との対応関係は求められていないと考えられる。このことを勘案すると、例えば、我が国を所在地国とする構成会社等又は共同支配会社等が会社等別国外源泉所得金額を有する恒久的施設等を有する場合に、その構成会社等又は共同支配会社等が会社等別国外源泉欠損金額を有する他の被配分会社等を有するときにおけるその恒久的施設等の調整後国外所得金額等の計算に当たっては、その会社等別国外源泉欠損金額をその恒久的施設等の会社等別国外源泉所得金額に応じて按分し、その按分した金額をその恒久的施設等の会社等別国外源泉所得金額から控除する方法によることが相当であると考えられる。このことを踏まえ、本通達では、会社等別国外源泉所得金額を有するその恒久的施設等の調整後国外所得金額等の計算方法を例示により留意的に明らかにしている。

本通達を具体的な算式で示すと、次のようになる。

(算式：その恒久的施設等及びその構成会社等又は共同支配会社等が会社等別国外源泉所得金額を有する場合)

$$\begin{array}{c}
 \text{その恒久的施設等の} \\
 \text{調整後国外所得金額等}
 \end{array}
 =
 \begin{array}{c}
 \text{その恒久的施設等} \\
 \text{の会社等別国外源泉} \\
 \text{所得金額}
 \end{array}
 \times
 \left(
 \begin{array}{c}
 \text{その構成会社等又は} \\
 \text{共同支配会社等に} \\
 \text{係る被配分会社等の} \\
 \text{会社等別国外源泉} \\
 \text{欠損金額の合計額}
 \end{array}
 \times
 \frac{
 \begin{array}{c}
 \text{その恒久的施設等の} \\
 \text{会社等別国外源泉所得金額}
 \end{array}
 }{
 \begin{array}{c}
 \text{その構成会社等又} \\
 \text{は共同支配会社等} \\
 \text{の会社等別国外源} \\
 \text{泉所得金額}
 \end{array}
 +
 \begin{array}{c}
 \text{その構成会社等又は共同支} \\
 \text{配会社等に係る被配分会社} \\
 \text{等の会社等別国外源泉所得} \\
 \text{金額の合計額}
 \end{array}
 }
 \right)$$

なお、我が国の外国税額控除における控除限度額の計算において、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は調整国外所得金額として計算されるところ（令 142③、措令 39 の 18⑫）、その外国子会社合算税制の適用を受ける部分に係る調整国外所得金額は国外源泉所得に係る所得の金額の合計額が零を下回る場合であっても、その国外源泉所得に係る所得の金額の合計額と相殺することとはされていない（令 141 の 2、142③）。このことを勘案すると、その構成会社等又は共同支配会社等が外国子会社（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。）を有する場合であっても、その外国子会社の調整後国外所得金額等は、その外国子会社のみによって算出され、その調整国外所得金額がその恒久的施設等の調整後国外所得金額等の計算に影響を及ぼさないことから、本通達における会社等別国外源泉欠損金額を会社等別国外源泉所得金額に応じて按分する方法においては、外国子会社合算税制の適用を受ける部分に係る調整国外所得金額を含めていない。

- 6 本通達は、その構成会社等又は共同支配会社等が会社等別国外源泉所得金額を有する場合におけるその恒久的施設等の調整後国外所得金額等の計算方法を明らかにしたものである。一方、その構成会社等又は共同支配会社等が会社等別国外源泉欠損金額を有する場合もあることから、この場合におけるその計算方法を具体的な算式で示すと、次のようになる。

(算式：その恒久的施設等が会社等別国外源泉所得金額、その構成会社等又は共同支配会社等が会社等別国外源泉欠損金額を有する場合)

$$\begin{array}{c}
 \text{その恒久的施設等の} \\
 \text{調整後国外所得金額等}
 \end{array}
 =
 \begin{array}{c}
 \text{その恒久的施設等} \\
 \text{の会社等別国外源泉} \\
 \text{所得金額}
 \end{array}
 -
 \left(
 \begin{array}{c}
 \text{その構成会社等又は} \\
 \text{共同支配会社等の} \\
 \text{会社等別国外源泉} \\
 \text{欠損金額}
 \end{array}
 +
 \begin{array}{c}
 \text{その構成会社等又は} \\
 \text{共同支配会社等に} \\
 \text{係る被配分会社等の} \\
 \text{会社等別国外源泉} \\
 \text{欠損金額の合計額}
 \end{array}
 \right)
 \times
 \frac{
 \begin{array}{c}
 \text{その恒久的施設等の} \\
 \text{会社等別国外源泉所得金額}
 \end{array}
 }{
 \begin{array}{c}
 \text{その構成会社等又は共同支} \\
 \text{配会社等に係る被配分会社} \\
 \text{等の会社等別国外源泉所得} \\
 \text{金額の合計額}
 \end{array}
 }$$

7 ところで、上記2のとおり、配分会社等に係る被配分会社等は恒久的施設等及び外国子会社に限られず、いわゆる構成員課税型会社等又は利益の配当を行う構成会社等若しくは共同支配会社等である場合が考えられる。この場合における被配分会社等の調整後国外所得金額等の計算について、我が国の法人税法の規定を勘案すると、上記5のとおり、その国外所得金額の計算において「所得の金額」と「損失の金額」との対応関係は求められていないと考えられることから、上記5及び6の算式の恒久的施設等を構成員課税型会社等又は利益の配当を行う構成会社等若しくは共同支配会社等にそれぞれ置き換えて調整後国外所得金額等を計算することとなる。