

# 目 次

## 第 1 法人税基本通達関係

### 1 定義

【改正】 18-1-33 (独立企業間価格) .....	3
【新設】 18-1-62 の 2 (特例適用前個別計算所得等の金額が零を下回る恒久的施設等と零を超える恒久的施設等とを有する場合の取扱い) .....	6
【新設】 18-1-67 の 2 (調整後法人税等調整額に加算する被配分繰延対象租税額) .....	9
【新設】 18-1-70 の 2 (特定取戻繰延税金負債に相当する金額から除かれる金額を算定する場合における有形資産の範囲) .....	12
【新設】 18-1-70 の 3 (被配分繰延対象租税額の計算における恒久的施設等の所得の金額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等) ..	14
【新設】 18-1-70 の 4 (被配分繰延対象租税額の計算における外国税額控除等の適用を受けることが見込まれる金額) .....	17
【新設】 18-1-70 の 5 (受動的所得の金額に係る制限額を超える部分の金額等の取扱い) .....	20
【新設】 18-1-70 の 6 (特定取戻繰延税金負債の算出の基礎となる金額) .....	24
【新設】 18-1-70 の 7 (法人税等調整額を繰延対象租税額に含めない特例を選択した場合における繰延対象租税額から減算する金額) .....	26
【新設】 18-1-70 の 8 (配分可能繰延対象租税額を被配分繰延対象租税額に含めない特例を選択した場合の適用会社等におけるその含めないことと した金額の取扱い) .....	29
【廃止】 旧 18-1-74 (恒久的施設等への対象租税の額の配賦) .....	33
【新設】 18-1-75 (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の算定) .....	35
【新設】 18-1-76 (構成会社等又は共同支配会社等に準ずるものの意義) .....	38
【新設】 18-1-77 (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) .....	42
【新設】 18-1-78 (構成員課税型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) .....	46
【新設】 18-1-79 (利益の配当を行う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) .....	50
【新設】 18-1-80 (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) .....	53
【新設】 18-1-81 (利益の配当に係る被配分当期対象租税額) .....	56
【新設】 18-1-82 (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) .....	59
【新設】 18-1-83 (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) .....	64
【新設】 18-1-84 (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) .....	68
【新設】 18-1-85 (利益の配当に係る国外所得金額等) .....	71
【新設】 18-1-86 (被配分会社等の調整後国外所得金額等) .....	74

### 2 国際最低課税額

【改正】 18-2-1 (構成会社等の従業員又はこれに類する者の範囲) .....	79
【新設】 18-2-5 の 2 (取戻繰延税金負債に相当する金額から除かれる金額を算定する場合における有形資産の範囲) .....	81
【新設】 18-2-5 の 3 (取戻繰延税金負債の算出の基礎となる金額) .....	84

【新設】 18-2-5 の 4 (移行対象会計年度前繰延税金負債がある場合の先入先出法による繰延税金負債残高)	86
【新設】 18-2-5 の 5 (繰延税金負債の取崩しの順序)	89
【新設】 18-2-5 の 6 (短期繰延税金負債の判定)	93
【新設】 18-2-5 の 7 (取戻繰延税金負債に相当する金額から除かれる金額を算定する場合における有形資産の範囲)	97
3 経過期的取扱い	
【新設】 (経過期的取扱い…改正通達の適用時期)	100

## 第 2 租税特別措置法関係通達 (法人税編) 関係

○ 第 66 条の 6 ~ 第 66 条の 9 (内国法人の外国関係会社に係る所得の課税の特例) 関係	
【改正】 66 の 6-4 (課税対象金額等の円換算)	102

## 省 略 用 語 例

法令等の名称	本文中略語	引用略語
法人税法	—	法
法人税法施行令	—	令
法人税法施行規則	—	規
法人税基本通達	—	基通
租税特別措置法	措置法	措法
租税特別措置法施行令	—	措令
所得税法等の一部を改正する法律（令和7年法律第13号）	—	令和7年改正法

（注）この情報は、令和7年9月26日現在の法令に基づいて作成している。

## 第 1 法人税基本通達関係

### 1 令和 7 年度の税制改正のうち各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の一部改正

「B E P S プロジェクト」は、公平な競争環境の確保という考え方の下、各国政府・グローバル企業の透明性を高め、B E P S (Base Erosion and Profit Shifting) を防止するために、国際課税ルール全体を見直す取組みとして、平成 24 年 (2012 年) に O E C D 租税委員会によって立ち上げられ、その後、平成 27 年 (2015 年) に「B E P S 最終報告書」が公表された。

B E P S プロジェクトにおいて示された 15 の行動計画のうち、行動 1 では「電子経済の課税上の課題への対応」について検討が行われ、消費課税上の課題については見直しを提言するに至ったが、法人課税における対応については合意に至らず、将来に向けて検討を継続することとされていた。その後の検討を経て、令和 3 年 (2021 年) 10 月に、O E C D / G 20 「B E P S 包摂的枠組み」(Inclusive Framework on BEPS) において、市場国への新たな課税権の配分 (「第 1 の柱」) とグローバル・ミニマム課税 (「第 2 の柱」) の「2 本の柱」からなる解決策が最終的に合意されるに至った。

グローバル・ミニマム課税については、令和 3 年 (2021 年) 10 月の最終合意以降、同年 12 月、B E P S 包摂的枠組みにより、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) が、次いで令和 4 年 (2022 年) 3 月には当該モデルルールに係るコメンタリー (Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules) が承認された。その後も、納税者のコンプライアンス上の事務負担の軽減等の観点からセーフ・ハーバー等に関するルールを定めた「実施パッケージ (Implementation Package)」(令和 4 年 (2022 年) 12 月) 及び、制度の明確化等の観点からコメンタリーを補足する「執行ガイダンス (Administrative Guidance)」(令和 5 年 (2023 年) 2 月、7 月及び 12 月、令和 6 年 (2024 年) 6 月並びに令和 7 年 (2025 年) 1 月) がそれぞれ公表された。

なお、令和 3 年 (2021 年) 10 月の最終合意において、このモデルルール等は、「コモン・アプローチ」と位置付けられている。これは、B E P S 包摂的枠組みへの各参加国は、必ずしも国内で同制度を導入することを要求されない一方、導入する場合には、モデルルール等に定められた結果に整合する形で制度を実施・運用することが求められるというものである。

我が国においては、このモデルルール等を踏まえ令和 5 年度の税制改正により各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税が創設され、令和 6 年度及び令和 7 年度の税制改正においてもこれらの執行ガイダンスの内容や国際的な議論の内容を踏まえた制度の明確化等の観点からの見直しが行われた。

この各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税は、令和 6 年 4 月 1 日以後に開始する対象会計年度から適用することとされ、対象会計年度の直前の 4 対象会計年度のうち 2 以上の対象会計年度において、全世界での年間総収入金額が 7 億 5,000 万ユーロ以上の多国籍企業グループを対象にしており、実質ベース所得除外額を除く所得について国ごとに基準税率 15%以上の課税を確保する目的で、子会社等の所在す

る軽課税国での税負担（実効税率）が基準税率 15%に至るまで、我が国に所在する親会社等に対して上乘せ（トップアップ）課税を行う制度である。

## 2 各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の一部改正に伴う法人税基本通達の一部改正

令和 7 年度の税制改正において各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の見直しが行われたことに伴い、法人税基本通達の一部改正を行うこととした。

上記 1 のとおり、各国がグローバル・ミニマム課税を導入する場合には、モデルルール等に定められた結果に整合する形で制度を実施・運用することが求められている。

このような背景から、法人税基本通達の一部改正においても、その法令解釈についてはモデルルール等の趣旨を十分に踏まえて行っており、また、諸外国の税制や会計制度は区々であることから一義的な取扱いを定めることができないようなケースについては、例示をするにとどめている。したがって、通達中に例示がない、通達に定められていない等の理由で法令の規定の趣旨、本制度の導入の背景等に即しない解釈に陥ることのないよう留意が必要である。

なお、この改正後の法人税基本通達は、18-1-53、18-1-70 の 2、18-2-1、18-2-5 の 2 及び 18-2-5 の 7 を除き、令和 7 年 4 月 1 日以後に開始する対象会計年度分の国際最低課税額に対する法人税について適用することとなる。

## 1 定義

### 【改正】（独立企業間価格）

18-1-33 令第155条の16第3項（当期純損益金額）の規定の適用に当たり、同項に規定する取引（以下18-1-33において「対象取引」という。）につき、独立企業間価格（同項第1号に規定する独立企業間価格をいう。以下18-1-67までにおいて同じ。）であるとして、構成会社等又は共同支配会社等がそれらの所在地国の租税に関する法令を執行する当局に独立企業原則に従った価格として申告した額が、当該対象取引に係る金額と同じである場合には、次に掲げるときを除き、当該対象取引に係る金額を独立企業間価格であるものとして取り扱って差し支えない。

- (1) 対象取引に係る金額につき、構成会社等又は共同支配会社等が当該対象取引の当事者（構成会社等と他の構成会社等（当該構成会社等の所在地国を所在地国とするものを除く。）、構成会社等と共同支配会社等又は共同支配会社等と他の共同支配会社等（当該共同支配会社等の所在地国を所在地国とする当該共同支配会社等に係る共同支配会社等を除く。）をいう。以下18-1-33において同じ。）の所在地国の租税に関する法令における独立企業間価格に関する規定により、当該所在地国の租税に関する法令を執行する当局から更正又は決定（外国におけるこれらに相当するものを含む。以下18-1-33において同じ。）を受けた場合において、当該対象取引の当事者の双方の所在地国の権限ある当局間の条約等に基づく合意（外国におけるこれに相当するものを含む。）が行われたとき。
- (2) 対象取引に係る金額につき、独立企業間価格の算定の方法及び対象取引に関する事項について、当該対象取引の当事者の双方の所在地国の権限ある当局による確認（外国におけるこれに相当するものを含む。以下18-1-33において同じ。）があるとき。
- (3) 対象取引に係る金額につき、独立企業間価格の算定の方法及び対象取引に関する事項について、当該対象取引の当事者の一方の所在地国の権限ある当局のみによる確認があるとき。
- (4) 対象取引に係る金額につき、構成会社等又は共同支配会社等が当該対象取引の当事者の所在地国の租税に関する法令における独立企業間価格に関する規定に従って、当該所在地国の租税に関する法令を執行する当局に当該対象取引に係る金額を修正して申告をしたとき。
- (5) 対象取引に係る金額につき、構成会社等又は共同支配会社等が当該対象取引の当事者の所在地国の租税に関する法令における独立企業間価格に関する規定により、当該所在地国の租税に関する法令を執行する当局から更正又は決定を受けたとき（(1)に掲げるときを除く。）。
- (注) 上記(1)から(5)までの合意、確認、申告、更正又は決定に係る金額は、それぞれ上記(1)から(5)までに掲げるときにおける独立企業間価格となることに留意する。

## 【解説】

- 1 令和7年度の税制改正において、当期純損益金額の決定における独立企業間価格に基づく調整（以下「本調整」という。）の見直しが行われた（令155の16③）。
- 2 具体的には、(1)及び(2)に掲げる対象取引のみが本調整の対象とされていたが、同改正では、(3)及び(4)に掲げる対象取引が本調整の対象に加えられた。
  - (1) 異なる国又は地域を所在地国とする構成会社等との間の対象取引
  - (2) 異なる国又は地域を所在地国とする共同支配会社等及びその共同支配会社等に係る他の共同支配会社等との間の対象取引
  - (3) 構成会社等及び共同支配会社等との間の対象取引
  - (4) 共同支配会社等及び他の共同支配会社等（その共同支配会社等に係る他の共同支配会社等を除く。）の間の対象取引
- 3 本通達においては、対象取引につき、構成会社等又は共同支配会社等がそれらの所在地国の租税に関する法令を執行する当局に独立企業原則に従った価格として申告している場合には、その対象取引は独立企業原則に即した企業グループ内における移転価格ポリシー等に基づき価格設定がなされていると考えられることから、その現地の税務当局に申告した額とその対象取引に係る金額が同じである場合には、次の(1)から(5)までに掲げる場合を除き、基本的に、その対象取引に係る金額を独立企業間価格であるものとして取り扱って差し支えない、つまり、本調整を行う必要はないことを明らかにしている。
  - (1) 移転価格課税に係る二国間の相互協議による合意が行われた場合  
本通達の(1)では、対象取引に係る金額につき、その対象取引の当事者の所在地国の租税に関する法令を執行する当局が行った移転価格課税（我が国における措置法第66条の4第1項の規定に基づく課税又は相手国等におけるこれに類する課税をいう。以下同じ。）に係るその二国間の相互協議（租税条約の規定に基づく我が国の権限ある当局と外国の権限ある当局との協議をいう。）による合意が行われた場合を掲げている。
  - (2) 事前確認の申出につき二国間の確認がある場合  
本通達の(2)では、対象取引に係る金額につき、その対象取引の当事者が行った事前確認（税務署長又は国税局長が、国外関連取引に係る独立企業間価格の算定方法及びその具体的内容について確認（外国におけるこれに相当するものを含む。）を行うことをいう。以下同じ。）の申出について、その当事者の双方の所在地国の租税に関する法令を執行する当局による二国間の確認（いわゆるバイ A P A）があった場合を掲げている。
  - (3) 事前確認の申出につき一方の国の確認がある場合

本通達の(3)では、対象取引に係る金額につき、その対象取引の当事者が行った事前確認の申出について、その当事者の一方の所在地国の租税に関する法令を執行する当局のみによる確認（いわゆるユニA P A）があった場合を掲げている。

(4) 対象取引の当事者による修正した申告がある場合

本通達の(4)では、対象取引に係る金額につき、その対象取引の当事者がその金額を修正して申告をした場合を掲げている。

(5) 一方の税務当局による更正又は決定がある場合

本通達の(5)では、対象取引に係る金額につき、その対象取引の当事者がその所在地国の租税に関する法令を執行する当局から移転価格課税に係る更正又は決定を受けた場合（(1)に掲げる場合を除く。）を掲げている。

ただし、(1)から(5)までの合意、確認、申告、更正又は決定に係る金額は、構成会社等又は共同支配会社等がそれらの所在地国の租税に関する法令を執行する当局に独立企業原則に従った価格として申告した額に疑義が生じた後に確定した金額であり、より独立企業原則に整合しているものと考えられることから、(1)から(5)までに掲げる場合には、これらの金額に基づき、本調整を行うこととなる。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。

4 上記2の改正に伴い、本通達の適用を受ける「対象取引の当事者」の範囲について改正を行った。

**【新設】(特例適用前個別計算所得等の金額が零を下回る恒久的施設等と零を超える恒久的施設等とを有する場合の取扱い)**

**18-1-62の2** 令第155条の30第1項第1号(恒久的施設等を有する構成会社等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例)に規定する財務省令で定める金額は、同号の構成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するのであるから、例えば、我が国を所在地国とする構成会社等が特例適用前個別計算所得等の金額(同項に規定する特例適用前個別計算所得等の金額をいう。以下18-1-62の2において同じ。)が零を下回る恒久的施設等と零を超える恒久的施設等とを有する場合には、当該構成会社等の特例適用前個別計算所得等の金額から減算することとされる金額は、欠損金額(恒久的施設等の特例適用前個別計算所得等の金額が零を下回る場合のその下回る部分の金額をいう。以下18-1-62の2において同じ。)の合計額から所得金額(恒久的施設等の特例適用前個別計算所得等の金額が零を超える場合のその超える部分の金額をいう。以下18-1-62の2において同じ。)の合計額を控除した残額をいうことに留意する。

(注) この場合において、欠損金額を有する恒久的施設等の特例適用前個別計算所得等の金額に加算することとされる同項第2号の「減算された金額」は、その欠損金額から、所得金額の合計額に次の(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) その欠損金額

(2) 欠損金額の合計額

**【解説】**

1 令和7年度の税制改正により、恒久的施設等を有する構成会社等の所在地国の租税に関する法令において、その恒久的施設等に帰せられる所得についてその構成会社等の所得として法人税又は法人税に相当する税を課することとされている場合(いわゆる全世界所得課税制度を採用している場合)において、その恒久的施設等の各対象会計年度に係る特例適用前個別計算所得等の金額が零を下回るときは、その構成会社等及びその恒久的施設等のその対象会計年度に係る構成会社等個別計算所得等の金額の計算については、次によることとされた(令155の30①、規38の23の2)。

(1) その恒久的施設等のその特例適用前個別計算所得等の金額が零を下回る部分の金額のうち、その構成会社等の所在地国の租税に関する法令の規定によりその恒久的施設等に帰せられる損失の金額のうちその構成会社等のその対象会計年度に係る所得(その源泉がその所在地国にあるものに限る。)の金額から減算される金額に相当する金額としてその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をその構成会社等のその対象会計年度に係る特例適用前個別計算所得等の金額から減算する。

- (2) (1)により減算された金額をその恒久的施設等のその対象会計年度に係る特例適用前個別計算所得等の金額に加算する。
- 2 ここで、上記1(1)の「その構成会社等のその対象会計年度に係る特例適用前個別計算所得等の金額から減算する」こととされる金額は、その構成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することとされているところ、具体的にどのような方法により計算した金額をいうのが問題となる。
- 3 この点、例えば、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いわゆる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において、恒久的施設等が複数ある場合（所得の金額を有する恒久的施設等及び損失の金額を有する恒久的施設等がそれぞれ1以上ある場合）には、恒久的施設等の所得の金額の合計額から恒久的施設等の損失の金額の合計額を控除することにより計算されるため（法69①、令141の2）、上記1(1)の「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」は、他方の恒久的施設等の損失の金額の合計額が一方の恒久的施設等の所得の金額の合計額を超える場合におけるその超える部分の金額になると考えられる。本通達の本文では、上記1(1)により我が国を所在地国とする構成会社等の特例適用前個別計算所得等の金額から減算することとされる金額を例示により留意的に明らかにしている。
- 4 また、上記1(2)において、上記1(1)により減算された金額を欠損金額を有する恒久的施設等の特例適用前個別計算所得等の金額に加算することとされるため、その恒久的施設等が複数ある場合には、その恒久的施設等ごとの加算額を把握する必要があるところ、その加算額をどのように算出するかが問題となる。この点、上記1(1)により減算された金額は、我が国の租税に関する法令の規定を勘案して計算したものであるが、上記3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「恒久的施設等の所得の金額」と「恒久的施設等の損失の金額」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、欠損金額を有する恒久的施設等の特例適用前個別計算所得等の金額に加算することとされる金額の算出に当たっては、所得金額を有する恒久的施設等のその所得金額を欠損金額を有する恒久的施設等のその欠損金額に応じて按分し、その按分した金額をその欠損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、本通達の注書では、上記1(2)により欠損金額を有する恒久的施設等の特例適用前個別計算所得等の金額に加算することとされる金額を例示により留意的に明らかにしている。

本通達の注書を具体的な算式で示すと、次のようになる。

(算式)

$$\begin{array}{l}
 \text{欠損金額を有する恒久的施設等の} \\
 \text{特例適用前個別計算所得等の金額} \\
 \text{に加算することとされる金額}
 \end{array}
 =
 \begin{array}{l}
 \text{欠損金額を有する} \\
 \text{その恒久的施設等} \\
 \text{のその欠損金額}
 \end{array}
 -
 \left(
 \begin{array}{l}
 \text{所得金額を有する} \\
 \text{恒久的施設等の} \\
 \text{所得金額の合計額}
 \end{array}
 \times
 \frac{
 \begin{array}{l}
 \text{欠損金額を有する} \\
 \text{その恒久的施設等のその欠損金額}
 \end{array}
 }{
 \begin{array}{l}
 \text{欠損金額を有する恒久的施設等} \\
 \text{の欠損金額の合計額}
 \end{array}
 }
 \right)$$

- 5 恒久的施設等を有する共同支配会社等及びその恒久的施設等の共同支配会社等個別計算所得等の金額の計算については、恒久的施設等を有する構成会社等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例規定が準用されているため（令 155 の 30③）、恒久的施設等を有する共同支配会社等及びその恒久的施設等についても本通達と同様に取り扱うこととなる。

**【新設】（調整後法人税等調整額に加算する被配分繰延対象租税額）**

**18-1-67 の 2** 構成会社等又は共同支配会社等が恒久的施設等である場合の規則第 38 条の 28 第 3 項第 1 号（調整後対象租税額の計算）に掲げる金額は、当該恒久的施設等を有する構成会社等又は共同支配会社等につき同条第 23 項の規定の適用を受けない限り、調整後法人税等調整額に同条第 4 項第 1 号に定める金額（当該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同号に規定する配分可能繰延対象租税額に係る部分の金額に限る。）を加算して計算することに留意する。

（注）本文の取扱いは、構成会社等又は共同支配会社等が、同項第 4 号の親会社等がその持分を直接又は間接に有する構成会社等又は共同支配会社等である場合及び同項第 5 号の構成員等がその所有持分を有する構成会社等又は共同支配会社等である場合の同条第 3 項第 1 号に掲げる金額についても、同様とする。

**【解説】**

- 1 令和 7 年度の税制改正により、被配分繰延対象租税額が創設され、国別実効税率の計算における分子の金額である国別調整後対象租税額の計算の基礎となる繰延対象租税額の計算上、被配分繰延対象租税額が加算されることとされた（規 38 の 28③一）。ここでいう「繰延対象租税額」とは、調整後法人税等調整額（各対象会計年度の当期純損益金額に係る法人税等調整額（税効果会計の適用により計上される法人税等（法人税その他利益に関連する金額を課税標準として課される租税をいう。）の調整額をいう。以下同じ。）を法人税法施行規則第 38 条の 28 第 3 項第 1 号イからワまでに定めるところにより算出した場合におけるその法人税等調整額をいう。以下同じ。）に被配分繰延対象租税額を加算した金額について一定の加算調整又は減算調整を行った金額をいう（令 155 の 35①二、規 38 の 28③）。
- 2 この被配分繰延対象租税額とは、各対象会計年度における構成会社等又は共同支配会社等の次に掲げる場合の区分に応じて計算した一定の金額をいうこととされている（規 38 の 28④）。
  - (1) 構成会社等又は共同支配会社等が恒久的施設等である場合（規 38 の 28④一）
  - (2) 構成会社等又は共同支配会社等が導管会社等に係る当期純損益金額の特例（令 155 の 16④二）により被分配会社等としてその特例の対象導管会社等の税引後当期純損益金額の配分を受ける場合（規 38 の 28④二）
  - (3) 構成会社等又は共同支配会社等が各種投資会社等に係る当期純損益金額の特例（令 155 の 17①二）により適用株主等としてその特例の対象各種投資会社等の税引後当期純損益金額の配分を受ける場合（規 38 の 28④三）
  - (4) 構成会社等又は共同支配会社等の持分を直接又は間接に有する他の構成会社等又は共同支配会社等（以下「親会社等」という。）が適格外国子会社合算税制等の適用を受ける場合（規 38 の 28④四）

- (5) 構成会社等又は共同支配会社等が法人税法施行令第 155 条の 35 第 3 項第 5 号イ又はロに掲げる会社等（その会社等の所有持分を有する他の構成会社等又は共同支配会社等（以下「構成員等」という。）の所在地国における租税に関する法令の規定によりいわゆる構成員型課税の対象となる一定の会社等）のいずれかに該当する場合（規 38 の 28④五）
- (6) 構成会社等又は共同支配会社等がその有する恒久的施設等につき恒久的施設等を有する構成会社等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例（令 155 の 30②）の適用を受ける場合（規 38 の 28④六）
- 3 上記 2 (1) に掲げる場合の恒久的施設等に係る被配分繰延対象租税額は各対象会計年度に係る(1)に掲げる金額から(2)に掲げる金額を減算した金額とされている。
- (1) 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の配分可能繰延対象租税額(注)（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繰延対象租税額）のうちその恒久的施設等の所得の金額に係る部分の金額（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所在地国の租税に関する法令の規定を勘案して合理的方法により計算した金額
- (注) 配分可能繰延対象租税額とは、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ない収入等に係る繰延税金資産又は繰延税金負債がある場合の調整（規 38 の 28③一ハ）を行わないで計算した場合における繰延対象租税額（調整後法人税等調整額に係る部分の金額に限る。）をいう（規 38 の 28④一イ）。
- (2) 次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額
- イ その対象会計年度後のいずれかの対象会計年度において、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(1)に掲げる金額に係る外国税額控除等の適用を受けることが見込まれる場合 その適用を受けることが見込まれる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方法により計算した金額
- ロ その対象会計年度において、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(1)に掲げる金額に係る外国税額控除等の適用を受ける場合 零から、その適用を受ける金額のうち(1)に掲げる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方法により計算した金額を減算した金額
- 4 また、同改正では、一定の配分可能繰延対象租税額を被配分繰延対象租税額に含めない特例（以下「本特例」という。）が措置されている。本特例は、事務負担軽減の観点から、恒久的施設等を有する構成会社等に係る配分可能繰延対象租税額、外国子会社合算税制等に係る配分可能繰延対象租税額及び構成員型課税に係る配分可能繰延対象租税額について、被配分繰延対象租税額の範囲から除外する選択（以下「本選択」

という。)ができるというものであり、本選択を行った配分可能繰延対象租税額については、被配分繰延対象租税額として配分しないことができる。

- 5 具体的には、特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等報告事項等（構成会社等又は共同支配会社等及びその構成会社等又は共同支配会社等の所在地国を所在地国とする他の構成会社等又は共同支配会社等（以下「適用会社等」という。）につき本特例の適用を受けようとする旨を含むものに限る。以下5において同じ。）の提供がある場合又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令を執行する当局にその特定多国籍企業グループ等報告事項等に相当する事項の提供がある場合は、その対象会計年度以後の各対象会計年度に係る被配分繰延対象租税額には、その適用会社等が上記2(1)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である場合の区分に応じて計算した被配分繰延対象租税額（その適用会社等の配分可能繰延対象租税額に係る部分の金額に限る。）、その適用会社等が上記2(4)の親会社等である場合の区分に応じて計算した被配分繰延対象租税額（その適用会社等の配分可能繰延対象租税額に係る部分の金額に限る。）及びその適用会社等が上記2(5)の構成員等である場合の区分に応じて計算した被配分繰延対象租税額（その適用会社等の配分可能繰延対象租税額に係る部分の金額に限る。）を含まないものとするものとされている（規38の28<sup>㉓</sup>）。
- 6 ここで、被配分繰延対象租税額に係る規定（規38の28<sup>㉔</sup>）の適用は納税者の選択に委ねられているものではなく、上記2(1)、(4)及び(5)に掲げる場合で本選択を行わないときには、必ず上記2(1)、(4)及び(5)に掲げる場合の区分に応じて被配分繰延対象租税額を計算しなければならないところ、この計算は、財務会計上計上した法人税等調整額を適正に管理した上で多くの調整を行う必要がある。そのため、事務負担軽減の観点から、一定の配分可能繰延対象租税額を被配分繰延対象租税額に含めないこととする場合には必ず本選択を行う必要がある。
- 7 したがって、本通達の本文では、構成会社等又は共同支配会社等が恒久的施設等である場合（上記2(1)に掲げる場合）の法人税法施行規則第38条の28第3項第1号に掲げる金額は、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につき本選択を行わない限り、調整後法人税等調整額に被配分繰延対象租税額（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の配分可能繰延対象租税額に係る部分の金額に限る。）を加算して計算することを念のため明らかにしている。また、本通達の注書では、上記2(4)及び(5)に掲げる場合の同号に掲げる金額についても、構成会社等又は共同支配会社等が恒久的施設等である場合と同様に取り扱うことを明らかにしている。
- 8 なお、本選択は、適用会社等（被配分繰延対象租税額の配分元）の所在地国単位で行うものであり、その適用会社等が有する構成会社等又は共同支配会社等（被配分繰延対象租税額の配分先）の所在地国単位で行うものではないことにも留意が必要である。

**【新設】(特定取戻繰延税金負債に相当する金額から除かれる金額を算定する場合における有形資産の範囲)**

**18-1-70の2** 規則第38条の28第3項第3号ハ(1)《調整後対象租税額の計算》に掲げる金額は、法人税又は法人税に相当する税に関する法令の規定により損金の額に算入される金額をいうのであるから、同号ハの特定取戻繰延税金負債に相当する金額から除かれる金額(同号ハ(1)に掲げる金額に係る部分の金額に限る。)の算定に当たっては、同号ハ(1)の有形資産が貸借対照表又は連結貸借対照表に有形資産として計上されているかどうかを問わないことに留意する。

**【解説】**

- 1 調整後対象租税額は、構成会社等又は共同支配会社等の各対象会計年度に係る次に掲げる金額の合計額をいうこととされている(法82三十、令155の35①)。
  - (1) 当期対象租税額
  - (2) 法人税等調整額(税効果会計の適用により計上される法人税等(法人税その他利益に関連する金額を課税標準として課される租税をいう。)の調整額をいう。)について一定の調整を加えたところにより計算した金額(以下「繰延対象租税額」という。)
  - (3) 特定連結等財務諸表の作成の基礎となる個別財務諸表(純資産の項目又はその他の包括利益の項目に限る。)に記載された対象租税の額(その対象租税の額の基礎とされた金額が個別計算所得等の金額に含まれる場合に限るものとし、(2)に係る部分の金額を除く。)
- 2 この繰延対象租税額は、調整後法人税等調整額(各対象会計年度の当期純損益金額に係る法人税等調整額を法人税法施行規則第38条の28第3項第1号イからワまでに定めるところにより算出した場合におけるその法人税等調整額をいう。)に被配分繰延対象租税額を加算した金額について一定の加算調整又は減算調整を行った金額をいい(規38の28③)、特定取戻繰延税金負債に相当する金額(次に掲げる金額に係る部分の金額を除く。)がある場合には、繰延対象租税額の計算上、減算調整を行うこととされている(規38の28③三八)。
  - (1) 法人税又は法人税に相当する税に関する法令における有形資産に対する償却の方法を定める規定により損金の額に算入される金額
  - (2) 国等の認可(これに準ずるものを含む。)を要する不動産の使用又は天然資源の開発に関する費用の額その他これらに相当する費用の額
  - (3) 研究開発費の額その他これに相当する費用の額
  - (4) 施設又は設備の廃止又は修復に要すると認められる費用の額その他これらに類する費用の額
  - (5) 資産又は負債を時価により評価した価額がその評価した時の直前の帳簿価額を超え、又は下回る場合におけるその超える部分の金額又はその下回る部分の金額で利益の額としている金額
  - (6) 会計機能通貨とその会計機能通貨以外の通貨との間の為替相場の変動による利益の額

- (7) 保険会社等に係る次に掲げる金額
- イ 保険契約に基づく将来の債務の履行に備えるために準備金として繰り入れた金額のうち法人税又は法人税に相当する税に関する法令の規定により損金の額に算入される金額
  - ロ 保険契約を締結するために要した費用（これに準ずるものを含む。）の額
- (8) 会社等の所在地国にある有形資産を譲渡した場合において、特定の資産の買換えの場合の課税の特例（措法 65 の 7）若しくはこれに準ずる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の適用を受けるときにおけるその譲渡に係る利益の額その他これに類する利益の額
- (9) (1)から(8)までに掲げる金額に係る会計処理の変更に伴い発生する費用の額又は利益の額
- 3 ここで、特定取戻繰延税金負債に相当する金額から除かれる金額（上記 2 (1)に掲げる金額に係る部分の金額に限る。）の算定に当たり、法人税又は法人税に相当する税に関する法令における有形資産に対する償却の方法を定める規定が適用される資産について、財務会計上は有形資産として計上されていない場合の取扱いに疑義が生ずる。
- 4 この点、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。）では、有形資産がリースされる場合において、貸手の財務会計上はその有形資産の原価が債権として認識され、税務上は有形資産として減価償却が行われることにより生ずる繰延税金負債は、特定取戻繰延税金負債の対象から除かれることとされている（執行ガイダンス 1 パラ 60（95.1））。
- 5 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、特定取戻繰延税金負債に相当する金額から除かれる金額（上記 2 (1)に掲げる金額に係る部分の金額に限る。）の算定に当たっては、上記 2 (1)の有形資産が貸借対照表又は連結貸借対照表に有形資産として計上されているかどうかを問わないことを留意的に明らかにしている。

**【新設】**（被配分繰延対象租税額の計算における恒久的施設等の所得の金額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等）

**18-1-70 の 3** 構成会社等又は共同支配会社等が恒久的施設等である場合の規則第 38 条の 28 第 4 項第 1 号イ（調整後対象租税額の計算）に掲げる金額の算出に当たっては、当該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当期純損益金額に係る法人税等調整額のうち当該恒久的施設等に係る部分の金額につき同条第 3 項（第 1 号ハに係る部分を除く。）の規定により計算した金額（調整後法人税等調整額に係る部分の金額に限る。）を基礎として算出して差し支えない。

（注）本文の取扱いは、同条第 4 項第 4 号イ(1)及びロ(1)に掲げる金額並びに同項第 5 号イ(1)及びロ(1)に掲げる金額を算出する場合に当たっても、同様とする。

### **【解説】**

- 1 令和 7 年度の税制改正により、被配分繰延対象租税額が創設され、国別実効税率の計算における分子の金額である国別調整後対象租税額の計算の基礎となる繰延対象租税額の計算上、被配分繰延対象租税額が加算されることとされた（規 38 の 28③一）。ここでいう「繰延対象租税額」とは、調整後法人税等調整額（各対象会計年度の当期純損益金額に係る法人税等調整額（税効果会計の適用により計上される法人税等（法人税その他利益に関連する金額を課税標準として課される租税をいう。）の調整額をいう。以下同じ。）を法人税法施行規則第 38 条の 28 第 3 項第 1 号イからワまでに定めるところにより算出した場合におけるその法人税等調整額をいう。以下同じ。）に被配分繰延対象租税額を加算した金額について一定の加算調整又は減算調整を行った金額をいう（令 155 の 35①二、規 38 の 28③）。
- 2 この被配分繰延対象租税額とは、各対象会計年度における構成会社等又は共同支配会社等の次に掲げる場合の区分に応じて計算した一定の金額をいうこととされている（規 38 の 28④）。
  - (1) 構成会社等又は共同支配会社等が恒久的施設等である場合（規 38 の 28④一）
  - (2) 構成会社等又は共同支配会社等が導管会社等に係る当期純損益金額の特例（令 155 の 16④二）により被分配会社等としてその特例の対象導管会社等の税引後当期純損益金額の配分を受ける場合（規 38 の 28④二）
  - (3) 構成会社等又は共同支配会社等が各種投資会社等に係る当期純損益金額の特例（令 155 の 17①二）により適用株主等としてその特例の対象各種投資会社等の税引後当期純損益金額の配分を受ける場合（規 38 の 28④三）
  - (4) 構成会社等又は共同支配会社等の持分を直接又は間接に有する他の構成会社等又は共同支配会社等が適格外国子会社合算税制等の適用を受ける場合（規 38 の 28④四）
  - (5) 構成会社等又は共同支配会社等が法人税法施行令第 155 条の 35 第 3 項第 5 号イ又はロに掲げる会社等（その会社等の所有持分を有する

他の構成会社等又は共同支配会社等の所在地国における租税に関する法令の規定によりいわゆる構成員型課税の対象となる一定の会社等)のいずれかに該当する場合(規 38 の 28④五)

(6) 構成会社等又は共同支配会社等がその有する恒久的施設等につき恒久的施設等を有する構成会社等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例(令 155 の 30②)の適用を受ける場合(規 38 の 28④六)

3 上記 2 (1)に掲げる場合の恒久的施設等に係る被配分繰延対象租税額は各対象会計年度に係る(1)に掲げる金額から(2)に掲げる金額を減算した金額とされている。

(1) 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の配分可能繰延対象租税額(注)(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繰延対象租税額)のうちその恒久的施設等の所得の金額に係る部分の金額(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

(注) 配分可能繰延対象租税額とは、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ない収入等に係る繰延税金資産又は繰延税金負債がある場合の調整(規 38 の 28③一ハ)を行わないで計算した場合における繰延対象租税額(調整後法人税等調整額に係る部分の金額に限る。)をいう(規 38 の 28④一イ)。

(2) 次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額

イ その対象会計年度後のいずれかの対象会計年度において、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(1)に掲げる金額に係る外国税額控除等の適用を受けることが見込まれる場合 その適用を受けることが見込まれる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 その対象会計年度において、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(1)に掲げる金額に係る外国税額控除等の適用を受ける場合 零から、その適用を受ける金額のうち(1)に掲げる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を減算した金額

4 上記 3 (1)のとおり、恒久的施設等に係る被配分繰延対象租税額の計算に当たっては、「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の配分可能繰延対象租税額(……)のうちその恒久的施設等の所得の金額に係る部分の金額」を算出する必要があるところ、配分可能繰延対象租税額は構成会社等又は共同支配会社等の各対象会計年度の当期純損益金額に係る法人税等調整額に一定の調整(法人税法施行規則第 38 条の 28 第 3 項(第 1 号ハに係る部分を除く。)に規定する調整)を行って計算した金額(調整後法人税等調整額に係る部分の金額に限

る。)とされており、実務上、この計算した金額のうち恒久的施設等の所得の金額に係る部分の金額を算出することが困難な場合も考えられる。

5 この点、当期純損益金額に係る法人税等調整額は貸借対照表に計上されている資産及び負債の金額と課税所得計算上の資産及び負債の金額との差額を基に算出されるものであることに鑑みると、その構成会社等又は共同支配会社等の当期純損益金額に係る法人税等調整額のうちその恒久的施設等に係る部分の金額は、その恒久的施設等の所得の金額に対応したものであるといえ、この恒久的施設等に係る部分の金額に対して上記4の一定の調整を行って計算した金額(調整後法人税等調整額に係る部分の金額に限る。)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の配分可能繰延対象租税額(……)のうちその恒久的施設等の所得の金額に係る部分の金額」に相当するものであると考えられる。したがって、本通達では、その計算した金額(調整後法人税等調整額に係る部分の金額に限る。)を基礎として、上記3(1)に掲げる金額を算出して差し支えない旨を明らかにしている。

6 また、上記2(4)及び(5)に掲げる場合の区分に応じて被配分繰延対象租税額を計算するときには、法人税法施行規則第38条の28第4項第4号イ(1)及びロ(1)並びに同項第5号イ(1)及びロ(1)において上記3(1)に掲げる金額と同様の計算を行うこととなるため、本通達の注書では、同項第4号イ(1)及びロ(1)に掲げる金額並びに同項第5号イ(1)及びロ(1)に掲げる金額を算出する場合に当たっても同様とすることを明らかにしている。

**【新設】(被配分繰延対象租税額の計算における外国税額控除等の適用を受けることが見込まれる金額)**

**18-1-70 の 4** 規則第 38 条の 28 第 4 項第 1 号ロ(1)《調整後対象租税額の計算》の「適用を受けることが見込まれる金額」には、同条第 3 項第 1 号りに規定する繰越外国税額に係る繰延税金資産に相当する金額が含まれることに留意する。

(注) 本文の取扱いは、同条第 4 項第 4 号イ(2)(i)及びロ(2)(i)並びに同項第 5 号イ(2)(i)及びロ(2)(i)の「適用を受けることが見込まれる金額」についても、同様とする。

**【解説】**

- 1 令和 7 年度の税制改正により、被配分繰延対象租税額が創設され、国別実効税率の計算における分子の金額である国別調整後対象租税額の計算の基礎となる繰延対象租税額の計算上、被配分繰延対象租税額が加算されることとされた(規 38 の 28③一)。ここでいう「繰延対象租税額」とは、調整後法人税等調整額(各対象会計年度の当期純損益金額に係る法人税等調整額(税効果会計の適用により計上される法人税等(法人税その他利益に関連する金額を課税標準として課される租税をいう。)の調整額をいう。以下同じ。)を法人税法施行規則第 38 条の 28 第 3 項第 1 号イからワまでに定めるところにより算出した場合におけるその法人税等調整額をいう。以下同じ。)に被配分繰延対象租税額を加算した金額について一定の加算調整又は減算調整を行った金額をいう(令 155 の 35①二、規 38 の 28③)。
- 2 この被配分繰延対象租税額とは、各対象会計年度における構成会社等又は共同支配会社等の次に掲げる場合の区分に応じて計算した一定の金額をいうこととされている(規 38 の 28④)。
  - (1) 構成会社等又は共同支配会社等が恒久的施設等である場合(規 38 の 28④一)
  - (2) 構成会社等又は共同支配会社等が導管会社等に係る当期純損益金額の特例(令 155 の 16④二)により被分配会社等としてその特例の対象導管会社等の税引後当期純損益金額の配分を受ける場合(規 38 の 28④二)
  - (3) 構成会社等又は共同支配会社等が各種投資会社等に係る当期純損益金額の特例(令 155 の 17①二)により適用株主等としてその特例の対象各種投資会社等の税引後当期純損益金額の配分を受ける場合(規 38 の 28④三)
  - (4) 構成会社等又は共同支配会社等の持分を直接又は間接に有する他の構成会社等又は共同支配会社等が適格外国子会社合算税制等の適用を受ける場合(規 38 の 28④四)
  - (5) 構成会社等又は共同支配会社等が法人税法施行令第 155 条の 35 第 3 項第 5 号イ又はロに掲げる会社等(その会社等の所有持分を有する他の構成会社等又は共同支配会社等の所在地国における租税に関する法令の規定によりいわゆる構成員型課税の対象となる一定の会社等)のいずれかに該当する場合(規 38 の 28④五)

- (6) 構成会社等又は共同支配会社等がその有する恒久的施設等につき恒久的施設等を有する構成会社等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例（令 155 の 30②）の適用を受ける場合（規 38 の 28④六）
- 3 上記 2 (1)に掲げる場合の恒久的施設等に係る被配分繰延対象租税額は各対象会計年度に係る(1)に掲げる金額から(2)に掲げる金額を減算した金額とされている。
- (1) 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の配分可能繰延対象租税額(注)（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繰延対象租税額）のうちその恒久的施設等の所得の金額に係る部分の金額（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
- (注) 配分可能繰延対象租税額とは、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ない収入等に係る繰延税金資産又は繰延税金負債がある場合の調整（規 38 の 28③一ハ）を行わないで計算した場合における繰延対象租税額（調整後法人税等調整額に係る部分の金額に限る。）をいう（規 38 の 28④一イ）。
- (2) 次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額
- イ その対象会計年度後のいずれかの対象会計年度において、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(1)に掲げる金額に係る外国税額控除等の適用を受けることが見込まれる場合 その適用を受けることが見込まれる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 その対象会計年度において、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(1)に掲げる金額に係る外国税額控除等の適用を受ける場合 零から、その適用を受ける金額のうち(1)に掲げる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を減算した金額
- 4 上記 3 (2)イに定める金額は上記 3 (1)に掲げる金額に係る外国税額控除等の適用を受けることが見込まれる場合におけるその「適用を受けることが見込まれる金額」として一定の計算をした金額をいうこととされているが、上記 3 (1)に掲げる金額は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外国税額控除等の適用がないものとして計算した場合の配分可能繰延対象租税額を基礎として計算するところ、この配分可能繰延対象租税額の算出においては、法人税法施行規則第 38 条の 28 第 3 項に規定する各調整を行うこととされている。そして、この各調整には、「当期純損益金額に係る繰延税金資産のうち、繰越外国税額（……）その他当該対象会計年度後の対象会計年度の法人税等の額から控除されることとなる金額に係る繰延税金資産（……）がある場合には、当該繰延税金資産はないものとする」調整が含まれていることか

ら（規 38 の 28③一リ）、上記 3 (2)イに定める金額の計算に当たり、「適用を受けることが見込まれる金額」には、繰越外国税額に係る繰延税金資産に相当する金額はないものとして計算するの疑義が生ずる。

- 5 この点、被配分繰延対象租税額は、被配分当期対象租税額と同様に、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、配分可能繰延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と考えられる。ここで、恒久的施設等に係る被配分繰延対象租税額の計算においては、上記 3 (1)に掲げる金額から上記 3 (2)に定める金額を減算することとされているところ、上記 3 (1)に掲げる金額は、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外国税額控除等の適用がないものとして計算した場合の配分可能繰延対象租税額を基礎として計算した金額をいい、上記 3 (2)イに定める金額は、上記 3 (1)に掲げる金額に係る外国税額控除等の適用を受けることが見込まれる場合におけるその「適用を受けることが見込まれる金額」として一定の計算をした金額をいうため、上記 3 (2)イに定める金額の算定において、同項第 1 号リの規定の調整を行うことで、繰越外国税額に係る繰延税金資産に相当する金額が上記 3 (2)イに定める金額から除外されるならば、上記 3 (1)に掲げる金額のみを実効税率の計算の分子として考慮することとなり、実効税率の計算の分母と分子とを対応させるという趣旨に反することとなる。そこで、本通達の本文では、上記 3 (2)イの「適用を受けることが見込まれる金額」には、繰越外国税額に係る繰延税金資産に相当する金額が含まれることを留意的に明らかにしている。
- 6 また、本通達の注書では、上記 2 (4)及び(5)に掲げる場合の区分に応じて被配分繰延対象租税額を計算したときにおける同条第 4 項第 4 号イ(2)(i)及びロ(2)(i)並びに同項第 5 号イ(2)(i)及びロ(2)(i)の「適用を受けることが見込まれる金額」についても、上記 5 の「適用を受けることが見込まれる金額」と同様に取り扱うことを明らかにしている。
- 7 なお、この「適用を受けることが見込まれる金額」に含まれた繰越外国税額に係る繰延税金資産に相当する金額については、その繰越外国税額についてその対象会計年度後の対象会計年度（以下「翌対象会計年度」という。）において外国税額控除等の適用を受ける場合には、翌対象会計年度の上記 3 (2)ロの「適用を受ける金額」にも含まれることに留意が必要である。

**【新設】（受動的所得の金額に係る制限額を超える部分の金額等の取扱い）**

**18-1-70 の 5** 規則第 38 条の 28 第 6 項第 1 号（調整後対象租税額の計算）の「超える部分の金額」及び同項第 2 号の「取り崩された金額（……）」には、令第 155 条の 35 第 2 項（第 3 号イに係る部分に限る。）（調整後対象租税額の計算）及び規則第 38 条の 28 第 3 項第 1 号ハの規定の適用はないことに留意する。

（注）本文の取扱いは、同条第 9 項第 1 号の「超える部分の金額」及び同項第 2 号の「取り崩された金額（……）」についても、同様とする。

**【解説】**

- 1 令和 7 年度の税制改正により、被配分繰延対象租税額が創設され、国別実効税率の計算における分子の金額である国別調整後対象租税額の計算の基礎となる繰延対象租税額の計算上、被配分繰延対象租税額が加算されることとされた（規 38 の 28③一）。ここでいう「繰延対象租税額」とは、調整後法人税等調整額（各対象会計年度の当期純損益金額に係る法人税等調整額（税効果会計の適用により計上される法人税等（法人税その他利益に関連する金額を課税標準として課される租税をいう。）の調整額をいう。以下同じ。）を法人税法施行規則第 38 条の 28 第 3 項第 1 号イからワまでに定めるところにより算出した場合におけるその法人税等調整額をいう。以下同じ。）に被配分繰延対象租税額を加算した金額について一定の加算調整又は減算調整を行った金額をいう（令 155 の 35①二、規 38 の 28③）。
- 2 この被配分繰延対象租税額とは、各対象会計年度における構成会社等又は共同支配会社等の次に掲げる場合の区分に応じて計算した一定の金額をいうこととされている（規 38 の 28④）。
  - (1) 構成会社等又は共同支配会社等が恒久的施設等である場合（規 38 の 28④一）
  - (2) 構成会社等又は共同支配会社等が導管会社等に係る当期純損益金額の特例（令 155 の 16④二）により被分配会社等としてその特例の対象導管会社等の税引後当期純損益金額の配分を受ける場合（規 38 の 28④二）
  - (3) 構成会社等又は共同支配会社等が各種投資会社等に係る当期純損益金額の特例（令 155 の 17①二）により適用株主等としてその特例の対象各種投資会社等の税引後当期純損益金額の配分を受ける場合（規 38 の 28④三）
  - (4) 構成会社等又は共同支配会社等の持分を直接又は間接に有する他の構成会社等又は共同支配会社等（以下「親会社等」という。）が適格外国子会社合算税制等（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。）のうち、親会社等に係る複数の外国関係会社等（措置法第 66 条の 6 第 2 項第 1 号に規定する外国関係会社若しくは措置法第 66 条の 9 の 2 第 1 項に規定する外国関係法人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に相当するものをいう。以下同じ。）の所得又は損失を通算して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を算出することとされ、かつ、その課税額（外国子会社合算税制等の適用により親会社等に課される法人税に相当する税の額から外国関係会社等の所得に対して課される税の額が控除される場合におけるその控除後の残額をいう。）が生ずることとなる税率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割合が基準税率を下回るもの以外のものをいう。以下同じ。）の適用を受ける場合（規 38 の 28④四）

(5) 構成会社等又は共同支配会社等が法人税法施行令第 155 条の 35 第 3 項第 5 号イ又はロに掲げる会社等（その会社等の所有持分を有する他の構成会社等又は共同支配会社等の所在地国における租税に関する法令の規定によりいわゆる構成員型課税の対象となる一定の会社等）のいずれかに該当する場合（規 38 の 28④五）

(6) 構成会社等又は共同支配会社等がその有する恒久的施設等につき恒久的施設等を有する構成会社等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例（令 155 の 30②）の適用を受ける場合（規 38 の 28④六）

3 上記 2 (4) に掲げる場合の区分に応じて計算した被配分繰延対象租税額は、その適格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の計算の基礎とされるその構成会社等又は共同支配会社等に係る所得の金額の区分（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。）以外の所得の金額と受動的所得の金額の区分）に応じそれぞれ計算した金額を合計した金額とされている。また、この受動的所得の金額に係る被配分繰延対象租税額は、(1) に掲げる金額から(2) に掲げる金額を減算した金額（その減算した金額と受動的所得被配分当期対象租税額（法人税法施行規則第 38 条の 28 第 4 項第 4 号ロに規定する受動的所得被配分当期対象租税額をいう。以下同じ。）とを合計した金額が(3) に掲げる金額を超える場合には、その金額のうちその減算した金額に係る部分の金額）とされている。

(1) その親会社等の配分可能繰延対象租税額（その親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繰延対象租税額とし、その親会社等の調整後対象租税額に含まれる一定の金額を除く。）のうち適格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

(2) 次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額

イ その対象会計年度後のいずれかの対象会計年度において、その親会社等がその所在地国において(1) に掲げる金額に係る外国税額控除等の適用を受けることが見込まれる場合 その適用を受けることが見込まれる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 その対象会計年度において、その親会社等がその所在地国において(1) に掲げる金額に係る外国税額控除等の適用を受ける場合 零から、

その適用を受ける金額のうち(1)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を減算した金額

- (3) その構成会社等又は共同支配会社等の受動的所得の金額に、基準税率からその適格外国子会社合算税制等におけるその受動的所得の金額に係る対象租税の額がないものとして計算した場合のその構成会社等又は共同支配会社等の所在地国に係る国別実効税率（その構成会社等又は共同支配会社等が無国籍会社等である場合には、その構成会社等又は共同支配会社等の無国籍構成会社等実効税率又は無国籍共同支配会社等実効税率）を控除した割合を乗じて計算した金額（以下「受動的所得の金額に係る制限額」という。）
- 4 上記3の受動的所得の金額に係る対象租税の額の配分に対する制限を受ける場合の親会社等の調整後対象租税額の計算については、次に定めるところによることとされている（規38の28⑥）。
- (1) 各対象会計年度に係る受動的所得被配分繰延対象租税額（上記3(1)に掲げる金額から上記3(2)に掲げる金額を減算した金額をいう。以下同じ。）と受動的所得被配分当期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おけるその親会社等のその対象会計年度に係る調整後対象租税額には、その超える部分の金額を含むものとする。
- (2) 過去対象会計年度において(1)により発生繰延対象租税額（各対象会計年度において計上された繰延税金資産又は繰延税金負債のうち受動的所得被配分繰延対象租税額に係る部分の金額をいう。以下同じ。）がその親会社等の調整後対象租税額に含むものとされた場合において、その過去対象会計年度後の対象会計年度においてその発生繰延対象租税額に係る繰延税金資産又は繰延税金負債が取り崩されたときは、その親会社等のその取り崩された対象会計年度に係る調整後対象租税額には、その取り崩された金額（その過去対象会計年度において(1)によりその親会社等の調整後対象租税額に含むものとされた繰延税金資産又は繰延税金負債に係る部分の金額に限る。）を含むものとする。
- 5 ここで、法人税法施行令第155条の35第2項（第3号イに係る部分に限る。）の規定により個別計算所得等の金額に含まれない当期法人税等の額（同項第1号に規定する当期法人税等の額をいう。以下同じ。）は当期対象租税額の計算において減算され、法人税法施行規則第38条の28第3項第1号ハの規定により個別計算所得等の金額に含まれない収入等に係る繰延税金資産又は繰延税金負債をないものとして調整後法人税等調整額を計算することとされているところ、適格外国子会社合算税制等により親会社等の課税所得に含まれる金額は親会社等の財務会計上の収益とはならず、個別計算所得等の金額に含まれないこととなるため、上記4(1)の「超える部分の金額」及び上記4(2)の「取り崩された金額（……）」がこれらの規定により親会社等の調整後対象租税額から除かれるのではないかという疑義が生ずる。
- 6 この点、調整後対象租税額とは法人税法施行令第155条の35第1項各号に掲げる金額の合計額をいい、当期対象租税額及び調整後法人税等調整額は同項各号に掲げる金額に含まれる。ここで、同条第2項（第3号イに係る部分に限る。）の規定は当期法人税等の額のうち個別計算所得等の金額に含まれない部分の金額を当期対象租税額から減算する規定であるため、調整後対象租税額とは同項（第3号イに係る部分に限る。）の規定の適用後に算出される金額である。また、法人税法施行規則第38条の28第3項第1号ハの規定は法人税等調整額のうち個別計

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ないものとして調整後法人税等調整額を計算する規定であるため、調整後対象租税額とは同号ハの規定の適用後に算出される金額である。

したがって、同条第6項の規定は法人税法施行令第155条の35第2項（第3号イに係る部分に限る。）の規定及び法人税法施行規則第38条の28第3項第1号ハの規定の適用後の「調整後対象租税額」に上記4(1)の「超える部分の金額」及び上記4(2)の「取り崩された金額（……）」を含める規定であることから、本通達の本文では、上記4(1)の「超える部分の金額」及び上記4(2)の「取り崩された金額（……）」には、法人税法施行令第155条の35第2項（第3号イに係る部分に限る。）の規定及び法人税法施行規則第38条の28第3項第1号ハの規定の適用はないことを留意的に明らかにしている。

7 また、上記2(5)に掲げる場合の区分に応じて被配分繰延対象租税額を計算するときには、同条第9項において上記3(3)の受動的所得の金額に係る制限額に係る規定と同様の規定が措置されているため、本通達の注書では、上記2(5)に掲げる場合の同項第1号の「超える部分の金額」及び同項第2号の「取り崩された金額（……）」についても、上記6の「超える部分の金額」及び「取り崩された金額（……）」と同様に取り扱うことを明らかにしている。

**【新設】(特定取戻繰延税金負債の算出の基礎となる金額)**

18-1-70 の 6 規則第 38 条の 28 第 13 項(調整後対象租税額の計算)の「過去対象会計年度に計上された繰延税金負債に係る令第 155 条の 35 第 1 項第 2 号に掲げる金額」については、次のことに留意する。

- (1) 過去対象会計年度(法第 82 条の 2 第 2 項第 1 号ロ(国際最低課税額)に規定する過去対象会計年度をいう。)において調整後法人税等調整額に加算した被配分繰延対象租税額(規則第 38 条の 28 第 4 項に規定する被配分繰延対象租税額をいう。)がある場合には、当該被配分繰延対象租税額が含まれる。
- (2) 18-1-67(1)から(8)まで(独立企業間価格又は独立企業間価格相当額により取引が行われたとみなされた場合等の調整後法人税等調整額の計算)に掲げる場合には、それぞれ同通達の(1)から(8)までに定めるときの貸借対照表又は連結貸借対照表に計上されることとなる資産及び負債を基礎として計算した調整後法人税等調整額を基礎として計算した金額とする。

**【解説】**

- 1 令和 7 年度の税制改正により、特定取戻繰延税金負債とは、所有持分の移転により特定多国籍企業グループ等に属することとなった構成会社等又は特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等に該当することとなった会社等(その特定多国籍企業グループ等に係る共同支配親会社等に係る共同支配会社等に該当していた会社等がその特定多国籍企業グループ等に係る他の共同支配親会社等に係る共同支配会社等に該当することとなった場合におけるその共同支配会社等を含む。)のその属することとなり、又はその該当することとなる前の過去対象会計年度に計上された繰延税金負債に係る繰延対象租税額のうち、その移転の日を含む対象会計年度の 5 対象会計年度後の対象会計年度終了の日までに取り崩されなかった繰延税金負債に係る部分の金額を、その繰延税金負債(その過去対象会計年度の繰延対象租税額に係るものに限るものとし、法人税法施行規則第 38 条の 32 第 3 項第 1 号に規定する特定短期繰延税金負債を除く。)について一定の方法により算出した金額をいうこととされた(規 38 の 28⑬)。ここでいう「繰延対象租税額」とは、調整後法人税等調整額に被配分繰延対象租税額を加算した金額について一定の加算調整又は減算調整を行った金額をいう(令 155 の 35①二、規 38 の 28③)。
- 2 ここで、構成会社等又は共同支配会社等の繰延対象租税額の計算上、調整後法人税等調整額に加算することとされている被配分繰延対象租税額は、各対象会計年度におけるその構成会社等又は共同支配会社等が恒久的施設等である場合等の区分に応じて計算した、他の構成会社等又は共同支配会社等が計上した法人税等調整額のうちその構成会社等又は共同支配会社等に配分される一定の金額をいうこととされていることから(規 38 の 28④)、その構成会社等又は共同支配会社等の特定取戻繰延税金負債の算出の基礎となる上記 1 の「過去対象会計年度に計上された繰延税金負債に係る繰延対象租税額」に含まれないのではないかと疑義が生ずる。

- 3 この点、上記1の「過去対象会計年度に計上された繰延税金負債」は、法令上、その構成会社等又は共同支配会社等が計上した法人税等調整額に係る繰延税金負債に限られておらず、当該他の構成会社等又は共同支配会社等が計上した法人税等調整額に係る繰延税金負債であっても、その繰延税金負債がその構成会社等又は共同支配会社等の被配分繰延対象租税額に含まれている場合には、その構成会社等又は共同支配会社等の特定取戻繰延税金負債の算出の基礎となる上記1の「過去対象会計年度に計上された繰延税金負債に係る繰延対象租税額」に含まれることとなる。本通達の(1)では、このことを留意的に明らかにしている。
- 4 ところで、調整後法人税等調整額は当期純損益金額に係る法人税等調整額を基礎として計算されるものであるところ、本制度の適用により、当期純損益金額の計算上、貸借対照表又は連結貸借対照表に計上されている資産及び負債の金額が修正される場合がある。法人税基本通達18-1-67では、当期純損益金額の計算上、貸借対照表又は連結貸借対照表に計上されている資産及び負債の金額が修正される場合に依じてそれぞれ同通達の(1)から(8)までに定めるときの貸借対照表又は連結貸借対照表に計上されることとなる資産及び負債を基礎として調整後法人税等調整額を計算することを留意的に明らかにしている。つまり、過去対象会計年度において同通達の(1)から(8)までに掲げる場合に該当した場合には、その金額が修正された資産及び負債を基礎として計算された調整後法人税等調整額を基礎として繰延対象租税額を計算しているのであるから、その構成会社等又は共同支配会社等の特定取戻繰延税金負債の算出の基礎となる上記1の「過去対象会計年度に計上された繰延税金負債に係る繰延対象租税額」は、その金額が修正された資産及び負債を基礎として計算したその過去対象会計年度に係る調整後法人税等調整額を基礎として計算した金額となる。本通達の(2)では、このことを留意的に明らかにしている。

**【新設】(法人税等調整額を繰延対象租税額に含めない特例を選択した場合における繰延対象租税額から減算する金額)**

**18-1-70 の 7** 規則第 38 条の 28 第 20 項又は第 21 項(調整後対象租税額の計算)の規定により令第 155 条の 35 第 1 項第 2 号(調整後対象租税額の計算)に掲げる金額(繰延対象租税額)から減算する金額は、法人税等調整額につき規則第 38 条の 28 第 3 項の規定により計算した金額を基礎として算定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、取戻繰延税金負債は、過去対象会計年度に計上された繰延税金負債に係る繰延対象租税額のうちその過去対象会計年度の 5 対象会計年度後の対象会計年度終了の日までに取り崩されなかった繰延税金負債に係る部分の金額を、後入先出法(法人税法施行規則第 38 条の 32 第 2 項第 1 号に掲げる後入先出法をいう。以下同じ。)、先入先出法(同項第 2 号に掲げる先入先出法をいう。以下同じ。)又は個別法(同項第 3 号に掲げる個別法をいう。以下同じ。)のうちから構成会社等がその繰延税金負債(繰延対象租税額に係るものに限るものとし、同条第 3 項第 1 号に規定する特定短期繰延税金負債を除く。)について選定した方法により算出した金額(その方法を選定しなかった場合又は選定した方法により算出なかった場合には、後入先出法により算出した金額)をいうこととされた(規 38 の 32②)。ここでいう「繰延対象租税額」とは、調整後法人税等調整額(各対象会計年度の当期純損益金額に係る法人税等調整額(税効果会計の適用により計上される法人税等(法人税その他利益に関連する金額を課税標準として課される租税をいう。))の調整額をいう。以下同じ。)を同令第 38 条の 28 第 3 項第 1 号イからワまでに定めるところにより算出した場合におけるその法人税等調整額をいう。)に被配分繰延対象租税額を加算した金額について一定の加算調整又は減算調整を行った金額をいう(令 155 の 35①二、規 38 の 28③)。
- 2 また、事務負担軽減の観点から、特定多国籍企業グループ等の選択により、当期純損益金額に係る繰延税金負債のうち各対象会計年度の 5 対象会計年度後の対象会計年度終了の日までに取り崩されることが見込まれない部分に係る金額について、その対象会計年度における繰延対象租税額から減算する特例が措置されている。

具体的には、各対象会計年度の当期純損益金額に係る繰延税金負債(その対象会計年度において計上されたものに限る。以下 2 において同じ。)のうちその対象会計年度(以下 2 において「適用対象会計年度」という。)の 5 対象会計年度後の対象会計年度終了の日までに取り崩されることが見込まれない部分に係る金額がある場合において、特定多国籍企業グループ等のその適用対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等報告事項等(繰延対象租税額の計算につき、その見込まれない部分に係る金額がある繰延税金負債に係る取戻繰延税金負債を後入先出法又は先入先出法により総勘定元帳科目(同令第 38 条の 32 第 3 項第 2 号に規定する総勘定元帳科目をいう。以下同じ。)ごとに算出するものにあつてはその総勘定元帳科目ごとに、その取戻繰延税金負債を後入先出法又は先入先出法により集計繰延税金負債区分(同項第 3 号に

規定する集計繰延税金負債区分をいう。以下同じ。) ごとに算出するものにあつてはその集計繰延税金負債区分ごとに、その取戻繰延税金負債を個別法により算出するものにあつてはその繰延税金負債(以下2において「特定繰延税金負債」という。)ごとに本特例の適用を受けようとする旨を含むものに限る。以下2において同じ。)の提供があるとき、又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令を執行する当局にその特定多国籍企業グループ等報告事項等に相当する事項の提供があるとき(提供義務免除規定(法150の3③)の適用がある場合に限る。)は、その見込まれない部分に係る金額に係るその総勘定元帳科目若しくはその集計繰延税金負債区分に係る繰延税金負債又はその見込まれない部分に係る金額に係るその特定繰延税金負債に相当する金額を繰延対象租税額から減算することとされている(規38の28㉔)。

3 上記2の特例は、繰延税金負債について、「5対象会計年度後の対象会計年度終了の日までに取り崩されることが見込まれない部分に係る金額」がある場合に選択できるところ、事務負担軽減の観点から、同改正では、取崩しの見込みにかかわらず、特定多国籍企業グループ等の選択により、繰延対象租税額から減算する特例が措置された。

具体的には、特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等報告事項等(その対象会計年度以後の各対象会計年度において繰延対象租税額の計算に係る繰延税金負債(上記2の特例の適用があるものを除くものとし、その対象会計年度以後の各対象会計年度において計上されるものに限る。)につき、その取戻繰延税金負債を後入先出法又は先入先出法により算出する繰延税金負債のうち総勘定元帳科目ごとにその取戻繰延税金負債を算出するものにあつてはその総勘定元帳科目ごとに、集計繰延税金負債区分ごとにその取戻繰延税金負債を算出するものにあつてはその集計繰延税金負債区分ごとに本特例の適用を受けようとする旨を含むものに限る。以下3において同じ。)の提供がある場合又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令を執行する当局にその特定多国籍企業グループ等報告事項等に相当する事項の提供がある場合(提供義務免除規定(法150の3③)の適用がある場合に限る。)は、その対象会計年度以後の各対象会計年度に係るその総勘定元帳科目又はその集計繰延税金負債区分に係るその計上された繰延税金負債に相当する金額をその各対象会計年度に係る繰延対象租税額から減算することとされている(規38の28㉕)。

4 ここで、上記2又は3の特例においてそれぞれ繰延対象租税額から減算することとされている「その見込まれない部分に係る金額に係るその総勘定元帳科目若しくはその集計繰延税金負債区分に係る繰延税金負債又はその見込まれない部分に係る金額に係るその特定繰延税金負債に相当する金額」及び「その総勘定元帳科目又はその集計繰延税金負債区分に係るその計上された繰延税金負債に相当する金額」とは、具体的にどのように算定することとなるのか疑義が生ずる。

5 この点、上記2又は3の特例を適用する場合には繰延対象租税額から上記4の金額をそれぞれ減算することとなるところ、上記1のとおり、繰延対象租税額とは各対象会計年度の当期純損益金額に係る法人税等調整額について法人税法施行規則第38条の28第3項の規定による調整を行った金額をいうのであるから、上記4の金額の算定に当たっては、繰延対象租税額の算出と同様に、各対象会計年度の当期純損益金額に係る法人税等調整額について同項の規定による調整を行った金額を基礎として算定することを留意的に明らかにしている。

なお、過去対象会計年度において上記 2 又は 3 の特例により調整後対象租税額から減算された金額に係る繰延税金負債のうち、各対象会計年度において取り崩された部分に相当する金額がある場合には、その対象会計年度における繰延対象租税額の計算上、加算することとなることに留意が必要である（規 38 の 28③二ロ）。

**【新設】**（配分可能繰延対象租税額を被配分繰延対象租税額に含めない特例を選択した場合の適用会社等におけるその含めないこととした金額の取扱い）

18-1-70 の 8 規則第 38 条の 28 第 23 項（調整後対象租税額の計算）に規定する適用会社等につき同項の規定の適用を受ける場合における当該適用会社等の令第 155 条の 35 第 1 項第 2 号（調整後対象租税額の計算）に掲げる金額には、次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれ次に定める金額を含めないことに留意する。

- (1) 当該適用会社等が規則第 38 条の 28 第 4 項第 1 号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である場合 同号に定める金額
- (2) 当該適用会社等が同項第 4 号の親会社等である場合 同号に定める金額
- (3) 当該適用会社等が同項第 5 号の構成員等である場合 同号に定める金額

**【解説】**

- 1 令和 7 年度の税制改正により、被配分繰延対象租税額が創設され、国別実効税率の計算における分子の金額である国別調整後対象租税額の計算の基礎となる繰延対象租税額の計算上、被配分繰延対象租税額が加算されることとされた（規 38 の 28③一）。ここでいう「繰延対象租税額」とは、調整後法人税等調整額（各対象会計年度の当期純損益金額に係る法人税等調整額（税効果会計の適用により計上される法人税等（法人税その他利益に関連する金額を課税標準として課される租税をいう。）の調整額をいう。以下同じ。）を法人税法施行規則第 38 条の 28 第 3 項第 1 号イからワまでに定めるところにより算出した場合におけるその法人税等調整額をいう。以下同じ。）に被配分繰延対象租税額を加算した金額について一定の加算調整又は減算調整を行った金額をいう（令 155 の 35①二、規 38 の 28③）。
- 2 この被配分繰延対象租税額とは、各対象会計年度における構成会社等又は共同支配会社等の次に掲げる場合の区分に応じて計算した一定の金額をいうこととされている（規 38 の 28④）。
  - (1) 構成会社等又は共同支配会社等が恒久的施設等である場合（規 38 の 28④一）
  - (2) 構成会社等又は共同支配会社等が導管会社等に係る当期純損益金額の特例（令 155 の 16④二）により被分配会社等としてその特例の対象導管会社等の税引後当期純損益金額の配分を受ける場合（規 38 の 28④二）
  - (3) 構成会社等又は共同支配会社等が各種投資会社等に係る当期純損益金額の特例（令 155 の 17①二）により適用株主等としてその特例の対象各種投資会社等の税引後当期純損益金額の配分を受ける場合（規 38 の 28④三）
  - (4) 構成会社等又は共同支配会社等の持分を直接又は間接に有する他の構成会社等又は共同支配会社等（以下「親会社等」という。）が適格外

国子会社合算税制等の適用を受ける場合（規 38 の 28④四）

(5) 構成会社等又は共同支配会社等が法人税法施行令第 155 条の 35 第 3 項第 5 号イ又はロに掲げる会社等（その会社等の所有持分を有する他の構成会社等又は共同支配会社等（以下「構成員等」という。）の所在地国における租税に関する法令の規定によりいわゆる構成員型課税の対象となる一定の会社等）のいずれかに該当する場合（規 38 の 28④五）

(6) 構成会社等又は共同支配会社等がその有する恒久的施設等につき恒久的施設等を有する構成会社等に係る個別計算所得等の金額の計算の特例（令 155 の 30②）の適用を受ける場合（規 38 の 28④六）

3 上記 2 (1) に掲げる場合の恒久的施設等に係る被配分繰延対象租税額は各対象会計年度に係る(1)に掲げる金額から(2)に掲げる金額を減算した金額とされている。

(1) 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の配分可能繰延対象租税額(注)（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繰延対象租税額）のうちその恒久的施設等の所得の金額に係る部分の金額（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

(注) 配分可能繰延対象租税額とは、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ない収入等に係る繰延税金資産又は繰延税金負債がある場合の調整（規 38 の 28③一ハ）を行わないで計算した場合における繰延対象租税額（調整後法人税等調整額に係る部分の金額に限る。）をいう（規 38 の 28④一イ）。

(2) 次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額

イ その対象会計年度後のいずれかの対象会計年度において、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(1)に掲げる金額に係る外国税額控除等の適用を受けることが見込まれる場合 その適用を受けることが見込まれる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 その対象会計年度において、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(1)に掲げる金額に係る外国税額控除等の適用を受ける場合 零から、その適用を受ける金額のうち(1)に掲げる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を減算した金額

4 また、同改正では、一定の配分可能繰延対象租税額を被配分繰延対象租税額に含めない特例（以下「本特例」という。）が措置されている。

本特例は、事務負担軽減の観点から、恒久的施設等を有する構成会社等に係る配分可能繰延対象租税額、外国子会社合算税制等に係る配分可

能繰延対象租税額及び構成員型課税に係る配分可能繰延対象租税額について、被配分繰延対象租税額の範囲から除外する選択（以下「本選択」という。）ができるというものであり、本選択を行った配分可能繰延対象租税額については、被配分繰延対象租税額として配分しないことができる。

- 5 具体的には、特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等報告事項等（構成会社等又は共同支配会社等及びその構成会社等又は共同支配会社等の所在地国を所在地国とする他の構成会社等又は共同支配会社等（以下「適用会社等」という。）につき本特例の適用を受けようとする旨を含むものに限る。以下5において同じ。）の提供がある場合又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令を執行する当局にその特定多国籍企業グループ等報告事項等に相当する事項の提供がある場合は、その対象会計年度以後の各対象会計年度に係る被配分繰延対象租税額には、その適用会社等が上記2(1)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である場合の区分に応じて計算した被配分繰延対象租税額（その適用会社等の配分可能繰延対象租税額に係る部分の金額に限る。）、その適用会社等が上記2(4)の親会社等である場合の区分に応じて計算した被配分繰延対象租税額（その適用会社等の配分可能繰延対象租税額に係る部分の金額に限る。）及びその適用会社等が上記2(5)の構成員等である場合の区分に応じて計算した被配分繰延対象租税額（その適用会社等の配分可能繰延対象租税額に係る部分の金額に限る。）を含まないものとするものとされている（規38の28<sup>㉓</sup>）。
- 6 ここで、本選択を行った場合、上記2(1)、(4)及び(5)に掲げる場合の区分に応じて計算した一定の金額は被配分繰延対象租税額として配分されないのであるから、その結果として、適用会社等の繰延対象租税額に含まれることとなるのか疑義が生ずる。
- 7 この点、繰延対象租税額とは、調整後法人税等調整額に被配分繰延対象租税額を加算した金額について一定の加算調整又は減算調整を行った金額であり、この調整後法人税等調整額には、法人税等調整額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は含まれないこととされているところ（規38の28<sup>㉓</sup>一ハ）、上記2(1)、(4)及び(5)に掲げる場合における適用会社等の恒久的施設等に係る所得の金額、外国子会社合算税制等に係る所得の金額及び構成員型課税に係る所得の金額は、その適用会社等の個別計算所得等の金額の基礎となる当期純損益金額に含まれないことから、その適用会社等の繰延対象租税額の計算上、これらの金額に係る法人税等調整額は含まれないこととなる。
- 8 したがって、本通達では、本選択を行った場合における適用会社等の法人税法施行令第155条の35第1項第2号に掲げる金額（繰延対象租税額）には、本選択を行わない場合に被配分繰延対象租税額として配分される金額を含めないことを留意的に明らかにしている。
- 9 なお、外国子会社合算税制等に係る被配分当期対象租税額（同条第3項に規定する被配分当期対象租税額をいう。以下同じ。）及び被配分繰延対象租税額の計算においては、受動的所得の金額に係る被配分当期対象租税額（法人税法施行規則第38条の28第4項第4号ロに規定する受動的所得被配分当期対象租税額をいう。以下同じ。）と受動的所得の金額に係る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（法人税法施行規則第38条の28第4項第4号ロ(3)に掲げる金額をいう。以下同じ。）を超える場合におけるその超える部分の金額は、被配分当期対象租

税額又は被配分繰延対象租税額に含まれず、親会社等の調整後対象租税額に含めることとされている（規 38 の 28⑥）。本選択を行った場合には、上記 2 (4) に掲げる場合の区分に応じて計算した受動的所得の金額に係る被配分繰延対象租税額はないこととなるため、受動的所得の金額に係る被配分当期対象租税額のうち受動的所得の金額に係る制限額を超える部分の金額のみが親会社等の調整後対象租税額に含まれることに留意が必要である。

- 10 構成員型課税に係る被配分当期対象租税額及び被配分繰延対象租税額の計算においても、受動的所得の金額に係る制限額（法人税法施行規則第 38 条の 28 第 4 項第 5 号ロ(3)に掲げる金額をいう。）を超える場合におけるその超える部分の金額は被配分当期対象租税額又は被配分繰延対象租税額に含まれず、構成員等の調整後対象租税額に含めることとされているため（規 38 の 28⑨）、この場合も上記 9 と同様に取扱うこととなる。

**【廃止】(恒久的施設等への対象租税の額の配賦)**

旧 18-1-74 規則第 38 条の 29 第 1 項第 1 号(被配分当期対象租税額等)の「恒久的施設等の所得に係る部分の金額として当該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」とは、例えば、同号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の当期純損益金額に係る対象租税の額(同号に規定する対象租税の額をいう。以下 18-1-75 において同じ。)に次の(1)に掲げる金額の(2)に掲げる金額に対する割合を乗じて計算した金額をいう。

(1) 当該恒久的施設等の所得の金額(当該金額が零を下回る場合には、零)

(2) 次に掲げる金額の合計額

イ 上記(1)の金額及び当該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他の恒久的施設等の所得の金額(当該金額が零を下回る場合には、零)の合計額

ロ 当該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所得の金額のうち上記イに掲げる金額以外の所得の金額(当該金額が零を下回る場合には、零)

②1 上記(1)の「恒久的施設等の所得の金額」、上記(2)イの「他の恒久的施設等の所得の金額」及び上記(2)ロの「恒久的施設等を有する構成会社等又は共同支配会社等の所得の金額」は、当該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所在地国の租税に関する法令の規定により計算される金額をいう。

2 上記(2)に掲げる金額が零である場合には、同号の「恒久的施設等の所得に係る部分の金額として当該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」はないものと取り扱って差し支えない。

**【解説】**

1 改正前の本通達は、令和 7 年度の税制改正前の法人税法施行規則第 38 条の 29 第 1 項第 1 号の「恒久的施設等の所得に係る部分の金額として当該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」について、法人税法の規定を参照し、具体的な計算を例示により明らかにしていた。

2 令和 7 年度の税制改正において、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、特定法人税法(注)の規定の適用を受ける場合における計算方法等が新たに規定された。法人税法は特定法人税法に該当するため、本通達を廃止する。

(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 29①）。

3 また、法人税基本通達の次に掲げる取扱いについても、同様に廃止している。

- (1) 旧 18-1-75（恒久的施設等への外国税額の控除額の配賦）
- (2) 旧 18-1-76（外国子会社合算税制の適用がある場合の対象租税の額の配賦）
- (3) 旧 18-1-77（外国子会社合算税制の適用がある場合の外国税額の控除額の配賦）
- (4) 旧 18-1-78（構成員課税型会社等への対象租税の額の配賦）
- (5) 旧 18-1-79（構成員課税型会社等への外国税額の控除額の配賦）

4 なお、本通達の廃止は、令和 7 年 4 月 1 日以後に開始する対象会計年度分の法人税法第 82 条の 2 第 1 項に規定する国際最低課税額に対する法人税について適用されることから、改正前の本通達及び上記 3 (1)から(5)までに掲げる取扱いは、令和 6 年 4 月 1 日から令和 7 年 3 月 31 日までの間に開始する対象会計年度に限り適用されることとなることに留意が必要である。

**【新設】(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の算定)**

**18-1-75 被配分会社等**（規則第 38 条の 29 第 7 項第 1 号ロ（被配分当期対象租税額等）に規定する被配分会社等をいう。以下 18-1-86 までにおいて同じ。）（令第 155 条の 35 第 3 項第 1 号（調整後対象租税額の計算）に規定する恒久的施設等に該当するものに限る。以下 18-1-75 において同じ。）の規則第 38 条の 29 第 7 項第 1 号の「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、同号の「当該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」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（同条第 9 項第 4 号に規定する調整後国外所得金額等をいう。以下 18-1-86 までにおいて同じ。）（当該被配分会社等の個別計算所得等の金額（法第 82 条第 26 号（定義）に規定する個別計算所得等の金額をいう。以下この章において同じ。）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

**【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(注 2)（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 3)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3)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、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の規定の適用を受ける場合における恒久的施設等に係る被配分当期対象租税額は、上記1(2)のとおり、「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)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×恒久的施設等に係る配分基準額／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恒久的施設等に係る調整後国外所得金額等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の算定に当たり、「その計算した金額」に、恒久的施設等に係る調整後国外所得金額等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、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」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。

**【新設】（構成会社等又は共同支配会社等に準ずるものの意義）**

**18-1-76** 規則第 38 条の 29 第 7 項第 1 号ロ(2)（被配分当期対象租税額等）の「(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」とは、次に掲げる会社等（配分会社等（同項に規定する配分会社等をいう。以下 18-1-86 までにおいて同じ。）が属する特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等又は当該特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等を除く。）をいうことに留意する。

- (1) 会社等の持分を直接又は間接に有する配分会社等が外国子会社合算税制等の適用を受ける場合における当該会社等
- (2) 令第 155 条の 35 第 3 項第 5 号イ又はロ（調整後対象租税額の計算）のいずれかに該当する会社等の所有持分を直接又は間接に有する配分会社等が同号に規定する対象会社等に該当する場合における当該会社等
- (3) 配分会社等に対して利益の配当を行った会社等

**【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）。

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)イ(㊦)及びロ(㊦)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。）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 ここで、上記 2 (2)の「(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」とはどのようなものをいうのか疑義が生ずる。

4 この点、この「(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」は、法令上、構成会社等又は共同支配会社等に限定されていない。また、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が、この配分可能当期対象租税額のうち一定の計算をした金額には、配分会社等が有するグループ内の会社等（配分会社等が属する特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等又はその特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等をいう。以下同じ。）のみならず、グループ外の会社等（グループ内の会社等以外の会社等をいう。以下同じ。）の所得の金額（配分会社等の恒久的施設等に係る所得の金額、外国子会社合算税制等に係る所得の金額、構成員型課税に係る所得の金額及び利益の配当の額）に対してその配分会社等の所在地国で課される税額が含まれていることから、上記 1 (2)の場合の区分に応じて計算した被配分当期対象租税額の計算に当たっては、グループ内の会社等のみならず、一定のグループ外の会社等についても考慮する必要がある。

5 これらのことを踏まえると、被配分会社等のうち上記 2 (1)に掲げるものとは、配分会社等が有する恒久的施設等のほかグループ内の会社等で次に掲げるものをいうのであるから、上記 2 (2)の「(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」とは、グループ外の会社等で次に掲げるものをいうと解されるため、本通達では、このことを留意的に明らかにしている。

- (1) 会社等の持分を直接又は間接に有する配分会社等が外国子会社合算税制等の適用を受ける場合におけるその会社等
- (2) 法人税法施行令第 155 条の 35 第 3 項第 5 号イ又はロのいずれかに該当する会社等（構成員型課税の対象となる一定の会社等）の所有持分を直接又は間接に有する配分会社等が同号に規定する対象会社等に該当する場合におけるその会社等
- (3) 配分会社等に対して利益の配当を行った会社等

**【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。

**【新設】（構成員課税型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）**

**18-1-78 被配分会社等（令第155条の35第3項第5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18-1-78において同じ。）の規則第38条の29第7項第3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18-1-78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、いわゆる構成員型課税に係る被配分当期対象租税額については、構成会社等又は共同支配会社等（法人税法施行令第155条の35第3項第5号イ又はロに掲げる会社等のいずれかに該当するものに限る。以下「構成員課税型会社等」という。）に対する所有持分を有する他の構成会社等又は共同支配会社等（同号に規定する対象会社等に該当するものに限る。以下「構成員等」という。）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35③五、規38の29⑤⑦三）。

(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 構成員等の所在地国における租税に関する法令によりその構成員等の益金の額に算入される金額の計算の基礎とされるその構成員課税型会社等に係る所得の金額（その構成員課税型会社等が法人税法施行令第155条の16第14項（第2号に係る部分に限る。）の規定の適用を受ける場合における同項第2号の対象導管会社等の所得の金額のうち同号の規定により加算される金額に係る部分の金額及びその構成員課税型会社等が同令第155条の17第1項（第2号に係る部分に限る。）（同条第7項において準用する場合を含む。以下同じ。）の規定の適用を受ける場合における同条第1項第2号の対象各種投資会社等の所得の金額のうち同号の規定により加算される金額に係る部分の金額を含む。）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8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) その構成員等の配分可能当期対象租税額(注2)(その構成員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。ロ(イ)において同じ。)のうちその構成員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(その金額にその構成員課税型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)としてその構成員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) その構成員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構成員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9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5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) その構成員等の配分可能当期対象租税額のうちその構成員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構成員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) その構成員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構成員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3)の所在地国における租税に関する法令によりその配分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構成員課税型会社等に係る所得の金額(その構成員課税型会社等が法人税法施行令第155条の16第14項(第2号に係る部分に限る。))の規定の適用を受ける場合における同項第2号の対象導管会社等の所得の金額のうち同号の規定により加算される金額に係る部分の金額及びその構成員課税型会社等が同令第155条の17第1項(第2号に係る部分に限る。))の規定の適用を受ける場合における同項第2号の対象各種投資会社等の所得の金額のうち同号の規定により加算される金額に係る部分の金額を含む。)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構成員課税型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) その構成員課税型会社等に係る配分基準額（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) その構成員課税型会社等に係る配分基準額（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、構成員等が特定法人税法の規定の適用を受ける場合における構成員型課税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、「その構成員課税型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×構成員課税型会社等に係る配分基準額(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構成員課税型会社等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」のうち構成員課税型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に当たり、「その計算した金額」に、構成員課税型会社等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、構成員課税型会社等の「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、その構成会社等又は共同支配会社等の構成員等が有するその構成会社等又は共同支配会社等に対する所有持分に応じて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28⑧)、「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。

**【新設】（利益の配当を行う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）**

**18-1-79 被配分会社等（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該当するものに限る。以下18-1-79において同じ。）の規則第38条の29第7項第4号（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、同号の「次に掲げる金額の合計額」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て差し支えない。**

- (1) 当該被配分会社等の利益剰余金の額（令第155条の35第3項第6号の利益の配当に係る部分、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利益剰余金の額（当該利益の配当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、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（注2）（その親会社等が受ける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3）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
      - (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3）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る利益の配当を課税標準として課されるものとし、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同条第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(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(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その利益の配当に係る被配分当期対象租税額は上記1(2)のイ及びロの

合計額とされているところ、上記1(2)のとおり、「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り、利益の配当に関していえば、配分可能当期対象租税額のうち利益の配当に対応する部分として一定の金額を被配分当期対象租税額として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子会社等へ配分するものである。そして、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理由は、この金額を子会社等の実効税率の計算上の分子に含まれる金額（利益の配当に係る被配分当期対象租税額）から除くためである。

この点、利益の配当とは子会社等の利益剰余金の額を原資として配当されるものであるため、上記1(2)の「その合計額」のうち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の算定に当たっては、「その合計額」に、その利益の配当の原資である利益剰余金の額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、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」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、上記4の「利益の配当の原資である利益剰余金の額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」については、子会社等の実態に応じて算定することとなる。この子会社等の実態に応じて算定する方法とは、例えば、利益の配当の支払に係る基準日の属する対象会計年度における子会社等の財務会計上の当期純利益金額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が考えられ、この方法は、利益の配当に係る状況と大きく乖離していない限り認められる計算方法であるといえるであろう。

**【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。

② 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る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(イ)に掲げる金額が(ロ)に掲げる金額のうち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る利益の配当を課税標準として課されるものとし、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（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、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、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29④四）。

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。

**【新設】（利益の配当に係る被配分当期対象租税額）**

18-1-81 規則第 38 条の 29 第 7 項第 4 号ロ（被配分当期対象租税額等）の「配分可能当期対象租税額（当該配分会社等が受ける令第 155 条の 35 第 3 項第 6 号の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。）」は、令第 155 条の 35 第 3 項第 6 号（調整後対象租税額の計算）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により同号の利益の配当を課税標準として源泉徴収の方法又は外国におけるこれに類する方法により課される対象租税の額（法人税等調整額を除く。）を含めて算定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、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る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
- （イ） その子会社等に係る配分基準額（注 3）
- （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る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（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

(注 3) 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。）

2 上記 1 (2)イ及びロの特定配分可能当期対象租税額とは、配分可能当期対象租税額のうち配分会社等に適用される特定法人税法に係る部分の金額（源泉徴収の方法等により課される部分の金額を除く。）からその金額に係る次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 29⑨二）。

(1) その配分会社等に係る特定調整後国外所得金額等以外の所得の金額（適格給付付き税額控除額等について一定の調整を行った金額）のみ

についてその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) 特定外国子会社合算税制等（法人税法施行規則第 38 条の 28 第 4 項第 4 号に規定する特定外国子会社合算税制等をいう。）に係る税の額  
また、この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）。

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いては、上記 1 (2)の計算を行うところ、上記 1 (2)ロは「配分可能当期対象租税額（その配分会社等が受ける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」とされており、この「配分可能当期対象租税額（その配分会社等が受ける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。）」が何を意味するのかが問題となる。

4 この点、上記 2 のとおり、特定配分可能当期対象租税額とは、配分可能当期対象租税額のうち配分会社等に適用される特定法人税法に係る部分の金額（源泉徴収の方法等により課される部分の金額を除く。）から一定の金額を控除した残額とされていることから、「配分可能当期対象租税額（その配分会社等が受ける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。）」は、子会社等の所在地国の租税に関する法令の規定により利益の配当を課税標準として源泉徴収の方法又は外国におけるこれに類する方法により課される対象租税の額（法人税等調整額を除く。）、すなわち利益の配当に係るいわゆる源泉徴収税額を含めて算定することとなる。本通達では、このことを念のため明らかにしている。

したがって、利益の配当に係る源泉徴収税額については、「配分可能当期対象租税額（配分会社等が受ける利益の配当を課税標準として課されるものに限る。）」に含まれるため、利益の配当に係る被配分当期対象租税額の計算上、上記 1 (2)イによる配分基準額に基づく計算をする必要はない。

5 なお、法人税基本通達 18-1-74 の本文は、親会社等が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の利益の配当に係る源泉徴収税額の取扱いを明らかにするものであり、その源泉徴収税額が「配分可能当期対象租税額（親会社等が受ける利益の配当を課税標準として課されるものに限る。）」に含まれるという点で、本通達と同旨のものである。

**【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、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/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。

**【新設】(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)**

**18-1-83** 規則第38条の29第9項第2号イ(被配分当期対象租税額等)の「当該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として当該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」の算出に当たり、例えば、我が国を所在地国とする配分会社等に平成10年10月30日付「税効果会計に係る会計基準」が適用される場合には、同号イの「当該配分会社等に係る特定調整後国外所得金額等以外の所得の金額(適格給付付き税額控除額又は……適格適用者変更税額控除額を当該所得の金額に係る益金の額としていない場合にはこれらの金額を当該所得の金額に加算した金額とし、……税額控除の額を当該所得の金額に係る益金の額としている場合には当該税額控除の額を当該所得の金額から減算した金額とする。)」に平成30年2月16日付企業会計基準適用指針第28号「税効果会計に係る会計基準の適用指針」第4項(1)の「法定実効税率」(以下18-1-83において「法定実効税率」という。)を乗じて計算した金額として差し支えない。

(注) 本文の取扱いを適用する場合には、同条第9項第3号イの「当該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(……)として当該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」は、同号イの「当該配分会社等又は被配分会社等の調整後国外所得金額等」に法定実効税率を乗じて計算した金額と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、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)の特定配分可能当期対象租税額とは、配分可能当期対象租税額のうち配分会社等に適用される特定法人税法に係る部分の金額(源  
泉徴収の方法等により課される部分の金額を除く。)からその金額に係る次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29  
⑨二)。

(1) その配分会社等に係る特定調整後国外所得金額等以外の所得の金額(適格給付付き税額控除額等について一定の調整を行った金額)のみ  
についてその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) 特定外国子会社合算税制等(法人税法施行規則第38条の28第4項第4号に規定する特定外国子会社合算税制等をいう。)に係る税の額

また、この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）。

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 29③三）。

(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、我が国を所在地国とする配分会社等（例えば、恒久的施設等を有する構成会社等又は共同支配会社等）は、上記 1 (2)の特定法人税法の規定の適用を受ける場合の計算を行うこととなる。

5 この計算においては、上記 2 (1)及び 3 (1)の「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」を算出する必要がある。我が国においては、配分可能当期対象租税額に含まれる対象租税の額は、各事業年度の所得の金額を課税標準として課される各事業年度の所得に対する法人税、法人税の付加税である地方法人税（各事業年度の所得に対する法人税に係る部分に限る。）、法人税額を課税標準として課される道府県民税及び市町村民税（都民税を含む。）の法人税割（地方税法 23①三、292①三）並びに各事業年度の所得を課税標準として課される事業税の所得割（地方税法 72 の 12 三）の額などがあるところ、実務上、「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」を算出するための事務負担が大きい場合も考えられる。

6 ここで、上記 5 の法人税など各種の税の額を算出するために必要となる課税所得の計算に当たっては企業会計上の利益の額が基礎となるが、企業会計と課税所得計算とはその目的を異にするため、一時差異（貸借対照表上の資産及び負債の金額と課税所得計算上の資産及び負債の金

額との差額)が生ずる場合には法人税等の額が法人税等を控除する前の当期純利益と期間的に対応しないこととなる。そのため、我が国の平成10年10月30日付「税効果会計に係る会計基準」(以下「税効果会計基準」という。)においては、法定実効税率(平成30年2月16日付企業会計基準適用指針第28号「税効果会計に係る会計基準の適用指針」第4項(1)の「法定実効税率」をいう。以下同じ。)に基づいてその一時差異に係る法人税等に相当する額を計算し、この金額を法人税等調整額として損益計算書に計上することとされている。財務会計上、法人税等に相当する額として法人税等調整額が法定実効税率に基づいて計算されていることを踏まえ、「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」の算出に当たっても、法定実効税率に基づく方法により計算することが考えられる。

本通達では、我が国を所在地国とする配分会社等に税効果会計基準が適用される場合には、上記2(1)の「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」は、上記2(1)の「その配分会社等に係る特定調整後国外所得金額等以外の所得の金額(適格給付付き税額控除額等について一定の調整を行った金額)」に法定実効税率を乗じて計算した金額として差し支えないことを明らかにしている。

なお、我が国を所在地国とする配分会社等に税効果会計基準が適用される場合には、上記3(1)の「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」についても、上記3(1)の「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」に法定実効税率を乗じて計算した金額として差し支えないと考えられる。

7 また、本通達の注書では、上記2(1)の「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」を法定実効税率に基づく方法により計算した金額とする場合には、上記3(1)の「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」についてもこの方法により計算した金額とすることを留意的に明らかにしている。

さらに、上記3(1)の「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」を法定実効税率に基づく方法により計算した金額とする場合についても、上記2(1)の「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」をこの方法により計算した金額とすることに留意が必要である。

**【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、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、その事業年度以降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、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 2 ③）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。

**【新設】（利益の配当に係る国外所得金額等）**

**18-1-85** 調整後国外所得金額等を配分会社等又は被配分会社等ごとに算出するに当たり、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（以下18-1-85において「子会社等」という。）が同号に規定する親会社等に対して利益の配当を行った場合のその利益の配当に係る国外所得金額等（規則第38条の29第7項第1号ロ②（被配分当期対象租税額等）に規定する国外所得金額等をいう。以下18-1-85において同じ。）は、配分会社等である当該親会社等の国外所得金額等ではなく、被配分会社等である当該子会社等の国外所得金額等となることに留意する。

**【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る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(イ)に掲げる金額が(ロ)に掲げる金額のうち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る利益の配当を課税標準として課されるものとし、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（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の被配分当期対象租税額の計算に当たっては、上記 1 (2)のとおり、配分基準額を算定する必要がある。この配分基準額の計算における上記 2 (1)の調整後国外所得金額等とは、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が（規 38 の 29⑨四）、利益の配当は、財務会計上、親会社等の収入として計上されることから、この利益の配当に係る「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」を配分会社等である親会社等の国外所得金額等とするのか、被配分会社等である子会社等の国外所得金額等とするのか疑義が生ずる。

4 この点、法令上、上記 1 (2)の特定法人税法の規定の適用を受ける場合における被配分当期対象租税額の計算（以下「一括計算」という。）の

規定（規 38 の 29⑦一～四）は、上記 1 (1)の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における被配分当期対象租税額の計算（以下「個別計算」という。）の規定（規 38 の 29①、④～⑥）に代えて適用することとされており、個別計算と一括計算とで被配分当期対象租税額の計算方法は異なるものの、その被配分当期対象租税額の計算における配分先は同一であると解される。そして、個別計算における配分先は子会社等であることから、一括計算における配分先も子会社等であると解するのが相当である。

5 したがって、本通達では、配分会社等又は被配分会社等に係る調整後国外所得金額等の算出に当たり、子会社等が親会社等に対して利益の配当を行った場合のその利益の配当に係る国外所得金額等は、配分会社等であるその親会社等の国外所得金額等ではなく、被配分会社等であるその子会社等の国外所得金額等となることを留意的に明らかにしている。

6 なお、上記 5 のとおり、利益の配当に係る国外所得金額等は子会社等の国外所得金額等となることから、上記 2 (2)に掲げる金額に含まれるその利益の配当に係る源泉所得税についても、その子会社等に係る金額となることに留意が必要である。

**【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）。

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。

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)

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

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（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)

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

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。

## 2 国際最低課税額

### 【改正】（構成会社等の従業員又はこれに類する者の範囲）

18-2-1 規則第 38 条の 31 第 1 項（構成会社等に係る国別グループ純所得の金額から控除する金額）の構成会社等の従業員又はこれに類する者（以下 18-2-1 の 2 までにおいて「従業員等」という。）には、例えば、次に掲げる者が含まれることに留意する。

(1) 構成会社等の通常の業務（当該構成会社等又は当該構成会社等が属する特定多国籍企業グループ等の他の構成会社等の指揮命令を受けて行うものに限る。）に従事する外部職員（独立請負人）

(2) 構成会社等の使用人としての職務を有する役員

(注) 当該役員に係る同項各号に掲げる費用のうち使用人としての職務に係る部分が、従業員等に係る同項各号に掲げる費用となることに留意する。

### 【解説】

- 本制度における国際最低課税額は、構成会社等に係るグループ国際最低課税額と共同支配会社等に係るグループ国際最低課税額の合計額であるグループ国際最低課税額のうち、一定の計算をした金額とされており（法 82 の 2 ①）、この構成会社等に係るグループ国際最低課税額とは、各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率（15%）を下回り、かつ、その対象会計年度においてその所在地国に係るその特定多国籍企業グループ等の国別グループ純所得の金額がある場合には、その対象会計年度のその所在地国に係る当期国別国際最低課税額、再計算国別国際最低課税額及び未分配所得国際最低課税額の合計額からその対象会計年度のその所在地国に係る自国内最低課税額に係る税の額を控除した残額をいうこととされている（法 82 の 2 ②一）。
- この当期国別国際最低課税額とは、(1)に掲げる金額から(2)に掲げる金額を控除した残額に(3)に掲げる割合を乗じて計算した金額をいうこととされている（法 82 の 2 ②一イ、令 155 の 38）。
  - 国別グループ純所得の金額（イに掲げる金額からロに掲げる金額を控除した残額をいう。）
    - その所在地国を所在地国とする全ての構成会社等のその対象会計年度に係る個別計算所得金額の合計額
    - その所在地国を所在地国とする全ての構成会社等のその対象会計年度に係る個別計算損失金額の合計額
  - その所在地国を所在地国とする全ての構成会社等（最終親会社等以外の導管会社等を除く。）のその対象会計年度に係る特定費用の額（法人税法施行令第 155 条の 38 第 1 項第 1 号に掲げる金額をいい、同条第 2 項から第 4 項までの規定の適用がある場合には、その適用後の金

額をいう。)の合計額の5%に相当する金額とその対象会計年度に係る特定資産の額(同条第1項第2号に掲げる金額をいい、同条第2項から第4項までの規定の適用がある場合には、その適用後の金額をいう。)の合計額の5%に相当する金額との合計額(以下「実質ベース所得除外額」という。)

(3) 基準税率(15%)からその対象会計年度に係るその所在地国における国別実効税率を控除した割合

3 また、上記2(2)の特定費用とは、構成会社等の従業員等に係る次に掲げる費用をいうこととされている(法82の2②一イ(2)(i)、令155の38①一、規38の31①)。

(1) 俸給、給料、賃金、歳費、賞与又はこれらの性質を有する給与

(2) 人的役務の提供に対する報酬((1)に掲げる費用を除く。)

(3) その構成会社等が負担する社会保険料

(4) 福利厚生に係る費用

(5) (1)から(4)までに掲げる費用に類する費用

(6) (1)から(5)までに掲げる費用の支払に基因してその構成会社等に対して課される税

4 ここで、構成会社等の従業員等に係る上記3(1)から(6)までに掲げる費用の額が実質ベース所得除外額の計算の基礎となることから、ある者が構成会社等の従業員等に該当するかどうかは重要なポイントとなるところ、改正前の本通達では、構成会社等の従業員等には、構成会社等の通常の業務(その構成会社等又はその構成会社等が属する特定多国籍企業グループ等の他の構成会社等の指揮命令を受けて行うものに限る。)に従事する外部職員(独立請負人)が含まれることを例示により留意的に明らかにしていた。

5 本通達の改正においては、構成会社等の従業員等には構成会社等の使用人としての職務を有する役員が含まれることを新たに例示により留意的に明らかにすることとした。これは、一般的には従業員等には役員が含まれないと解されること、使用人としての職務を有する役員がこれに含まれるのか疑義が生ずることに対応するものである。

6 なお、その構成会社等の使用人としての職務を有する役員に係る上記3(1)から(6)までに掲げる費用のうち使用人としての職務に係る部分が、その構成会社等の従業員等に係る上記3(1)から(6)までに掲げる費用となり、上記2(2)の特定費用に該当することとなる。本通達の(2)の注書では、このことを留意的に明らかにしている。

7 共同支配会社等に係る実質ベース所得除外額については、構成会社等に係る実質ベース所得除外額の規定が準用されているため(令155の46、規38の36①)、共同支配会社等についても本通達と同様に取り扱うこととなる。

**【新設】(取戻繰延税金負債に相当する金額から除かれる金額を算定する場合における有形資産の範囲)**

**18-2-5 の 2** 規則第 38 条の 32 第 1 項第 2 号イ（構成会社等に係る再計算国別国際最低課税額）に掲げる金額は、法人税又は法人税に相当する税に関する法令の規定により損金の額に算入される金額をいうのであるから、同号の取戻繰延税金負債に相当する金額から除かれる金額（同号イに掲げる金額に係る部分の金額に限る。）の算定に当たっては、同号イの有形資産が貸借対照表又は連結貸借対照表に有形資産として計上されているかどうかを問わないことに留意する。

**【解説】**

- 1 本制度における国際最低課税額は、構成会社等に係るグループ国際最低課税額と共同支配会社等に係るグループ国際最低課税額の合計額であるグループ国際最低課税額のうち、一定の計算をした金額とされており（法 82 の 2 ①）、この構成会社等に係るグループ国際最低課税額とは、各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率（15%）を下回り、かつ、その対象会計年度においてその所在地国に係るその特定多国籍企業グループ等の国別グループ純所得の金額がある場合には、その対象会計年度のその所在地国に係る当期国別国際最低課税額、再計算国別国際最低課税額及び未分配所得国際最低課税額の合計額からその対象会計年度のその所在地国に係る自国内最低課税額に係る税の額を控除した残額をいうこととされている（法 82 の 2 ②一）。
- 2 この再計算国別国際最低課税額とは、過去対象会計年度に係る次に掲げる金額がある場合において、その過去対象会計年度に係る再計算当期国別国際最低課税額からその過去対象会計年度に係る当期国別国際最低課税額を控除した残額（その対象会計年度開始の日前に開始した各対象会計年度において既にその過去対象会計年度に係る再計算国別国際最低課税額とされた金額がある場合には、その残額からその金額を控除した残額）とされている（令 155 の 40①）。
  - (1) その過去対象会計年度に係る納付すべき対象租税の額（調整後対象租税額に含まれていたものに限る。）がその過去対象会計年度後の対象会計年度において減少した場合におけるその減少した金額
  - (2) その過去対象会計年度に係る法人税法施行令第 155 条の 35 第 2 項第 1 号に掲げる金額のうちその過去対象会計年度終了の日の翌日から 3 年を経過する日までに納付されなかった金額が 100 万ユーロを財務省令で定めるところにより本邦通貨表示の金額に換算した金額を超える場合におけるその納付されなかった金額
  - (3) その過去対象会計年度に計上された法人税等調整額（同条第 1 項第 2 号に規定する法人税等調整額をいう。以下同じ。）のうちその計上された金額が過大であったものとして財務省令で定める金額
  - (4) その過去対象会計年度に計上された法人税等調整額のうちその計上された金額が過少であったものとして財務省令で定める金額

- 3 上記2(3)の「その過去対象会計年度に計上された法人税等調整額(……)のうちその計上された金額が過大であったものとして財務省令で定める金額」には、取戻繰延税金負債に相当する金額(次に掲げる金額に係る部分の金額及び所有持分の移転により特定多国籍企業グループ等に属しないこととなった構成会社等に係る金額を除く。)が含まれることとされている(令155の40①三、規38の32①二)。
- (1) 法人税又は法人税に相当する税に関する法令における有形資産に対する償却の方法を定める規定により損金の額に算入される金額
  - (2) 国等の認可(これに準ずるものを含む。)を要する不動産の使用又は天然資源の開発に関する費用の額その他これらに相当する費用の額
  - (3) 研究開発費の額その他これに相当する費用の額
  - (4) 施設又は設備の廃止又は修復に要すると認められる費用の額その他これらに類する費用の額
  - (5) 資産又は負債を時価により評価した価額がその評価した時の直前の帳簿価額を超え、又は下回る場合におけるその超える部分の金額又はその下回る部分の金額で利益の額としている金額
  - (6) 会計機能通貨とその会計機能通貨以外の通貨との間の為替相場の変動による利益の額
  - (7) 保険会社等に係る次に掲げる金額
    - イ 保険契約に基づく将来の債務の履行に備えるために準備金として繰り入れた金額のうち法人税又は法人税に相当する税に関する法令の規定により損金の額に算入される金額
    - ロ 保険契約を締結するために要した費用(これに準ずるものを含む。)の額
  - (8) 会社等の所在地国にある有形資産を譲渡した場合において、特定の資産の買換えの場合の課税の特例(措法65の7)若しくはこれに準ずる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の適用を受けるときにおけるその譲渡に係る利益の額その他これに類する利益の額
  - (9) (1)から(8)までに掲げる金額に係る会計処理の変更に伴い発生する費用の額又は利益の額
- 4 ここで、取戻繰延税金負債に相当する金額から除かれる金額(上記3(1)に掲げる金額に係る部分の金額に限る。)の算定に当たり、法人税又は法人税に相当する税に関する法令における有形資産に対する償却の方法を定める規定が適用される資産について、財務会計上は有形資産として計上されていない場合の取扱いに疑義が生ずる。
- 5 この点、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。)では、有形資産がリースされる場合において、貸手の財務会計上はその有形資産の原価が債権として認識され、税務上は有形資産として減価償却が行われることにより生ずる繰延税金負債は、取戻繰延税金負債の対象から除かれることとされている(執行ガイダンス1パラ60(95.1))。

- 6 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、取戻繰延税金負債に相当する金額から除かれる金額（上記3(1)に掲げる金額に係る部分の金額に限る。）の算定に当たっては、上記3(1)の有形資産が貸借対照表又は連結貸借対照表に有形資産として計上されているかどうかを問わないことを留意的に明らかにしている。
- 7 共同支配会社等に係る再計算国別国際最低課税額については、構成会社等に係る再計算国別国際最低課税額の規定が準用されているため（規38の37①）、共同支配会社等についても本通達と同様に取り扱うこととなる。

**【新設】(取戻繰延税金負債の算出の基礎となる金額)**

**18-2-5の3** 規則第38条の32第2項(構成会社等に係る再計算国別国際最低課税額)の「過去対象会計年度に計上された繰延税金負債に係る令第155条の35第1項第2号(調整後対象租税額の計算)に掲げる金額」については、次のことに留意する。

- (1) 過去対象会計年度において調整後法人税等調整額(規則第38条の28第3項第1号(調整後対象租税額の計算))に規定する調整後法人税等調整額をいう。以下18-2-5の3において同じ。)に加算した被配分繰延対象租税額(同条第4項に規定する被配分繰延対象租税額をいう。)がある場合には、当該被配分繰延対象租税額が含まれる。
- (2) 18-1-67(1)から(8)まで(独立企業間価格又は独立企業間価格相当額により取引が行われたとみなされた場合等の調整後法人税等調整額の計算)に掲げる場合には、それぞれ同通達の(1)から(8)までに定めるときの貸借対照表又は連結貸借対照表に計上されることとなる資産及び負債を基礎として計算した調整後法人税等調整額を基礎として計算した金額とする。

**【解説】**

- 1 令和7年度の税制改正により、取戻繰延税金負債は、過去対象会計年度に計上された繰延税金負債に係る繰延対象租税額のうちその過去対象会計年度の5対象会計年度後の対象会計年度終了の日までに取り崩されなかった繰延税金負債に係る部分の金額を、後入先出法(法人税法施行規則第38条の32第2項第1号に掲げる後入先出法をいう。以下同じ。)、同項第2号に掲げる先入先出法又は同項第3号に掲げる個別法のうちから構成会社等がその繰延税金負債(繰延対象租税額に係るものに限るものとし、同条第3項第1号に規定する特定短期繰延税金負債を除く。)について選定した方法により算出した金額(その方法を選定しなかった場合又は選定した方法により算出なかった場合には、後入先出法により算出した金額)をいうこととされた(規38の32②)。ここでいう「繰延対象租税額」とは、調整後法人税等調整額に被配分繰延対象租税額を加算した金額について一定の加算調整又は減算調整を行った金額をいう(令155の35①二、規38の28③)。
- 2 ここで、構成会社等の繰延対象租税額の計算上、調整後法人税等調整額に加算することとされている被配分繰延対象租税額は、各対象会計年度におけるその構成会社等が恒久的施設等である場合等の区分に応じて計算した、他の構成会社等又は共同支配会社等が計上した法人税等調整額のうちその構成会社等に配分される一定の金額をいうこととされていることから(規38の28④)、その構成会社等の取戻繰延税金負債の算出の基礎となる上記1の「過去対象会計年度に計上された繰延税金負債に係る繰延対象租税額」に含まれないのではないかの疑義が生ずる。
- 3 この点、上記1の「過去対象会計年度に計上された繰延税金負債」は、法令上、その構成会社等が計上した法人税等調整額に係る繰延税金負債に限られておらず、当該他の構成会社等又は共同支配会社等が計上した法人税等調整額に係る繰延税金負債であっても、その繰延税金負

債がその構成会社等の被配分繰延対象租税額に含まれている場合には、その構成会社等の取戻繰延税金負債の算出の基礎となる上記1の「過去対象会計年度に計上された繰延税金負債に係る繰延対象租税額」に含まれることとなる。本通達の(1)では、このことを留意的に明らかにしている。

4 ところで、調整後法人税等調整額は当期純損益金額に係る法人税等調整額を基礎として計算されるものであるところ、本制度の適用により、当期純損益金額の計算上、貸借対照表又は連結貸借対照表に計上されている資産及び負債の金額が修正される場合がある。法人税基本通達18-1-67では、当期純損益金額の計算上、貸借対照表又は連結貸借対照表に計上されている資産及び負債の金額が修正される場合に依りてそれぞれ同通達の(1)から(8)までに定めるときの貸借対照表又は連結貸借対照表に計上されることとなる資産及び負債を基礎として調整後法人税等調整額を計算することを留意的に明らかにしている。つまり、過去対象会計年度において同通達の(1)から(8)までに掲げる場合に該当した場合には、その金額が修正された資産及び負債を基礎として計算された調整後法人税等調整額を基礎として繰延対象租税額を計算しているのであるから、その構成会社等の取戻繰延税金負債の算出の基礎となる上記1の「過去対象会計年度に計上された繰延税金負債に係る繰延対象租税額」は、その金額が修正された資産及び負債を基礎として計算したその過去対象会計年度に係る調整後法人税等調整額を基礎として計算した金額となる。本通達の(2)では、このことを留意的に明らかにしている。

5 共同支配会社等に係る再計算国別国際最低課税額については、構成会社等に係る再計算国別国際最低課税額の規定が準用されているため(規38の37①)、共同支配会社等についても本通達と同様に取り扱うこととなる。

**【新設】(移行対象会計年度前繰延税金負債がある場合の先入先出法による繰延税金負債残高)**

18-2-5 の 4 各対象会計年度において取戻繰延税金負債（規則第 38 条の 32 第 2 項（構成会社等に係る再計算国別国際最低課税額）に規定する取戻繰延税金負債をいう。以下 18-2-5 の 5 までにおいて同じ。）を先入先出法（同項第 2 号に掲げる先入先出法をいう。以下 18-2-5 の 5 において同じ。）により算出する場合において、同号の総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に移行対象会計年度前繰延税金負債（規則第 38 条の 28 第 15 項（調整後対象租税額の計算）に規定する移行対象会計年度前繰延税金負債をいう。以下 18-2-5 の 5 までにおいて同じ。）が含まれるときにおける当該取戻繰延税金負債（当該総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に係る部分の金額に限る。）の算出に当たっては、規則第 38 条の 32 第 6 項において準用する規則第 38 条の 28 第 15 項第 2 号の規定に基づき、各対象会計年度の繰延税金負債減少額（規則第 38 条の 32 第 2 項第 1 号イ(1)に規定する繰延税金負債減少額をいう。以下 18-2-5 の 4 において同じ。）を移行対象会計年度前繰延税金負債の取崩額とみなして繰延税金負債残高（同号イ(1)に規定する繰延税金負債残高をいう。以下 18-2-5 の 4 において同じ。）を算出し、各対象会計年度において移行対象会計年度前繰延税金負債の取崩額とみなした金額の合計額が移行対象会計年度（令第 155 条の 3 第 2 項第 11 号（定義）に規定する移行対象会計年度をいう。以下 18-2-5 の 5 において同じ。）における移行対象会計年度前繰延税金負債に達したときは、その達した対象会計年度における繰延税金負債減少額から当該対象会計年度において移行対象会計年度前繰延税金負債の取崩額とみなした金額を控除した残額を当該対象会計年度の繰延税金負債減少額として繰延税金負債残高を算出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、取戻繰延税金負債は、過去対象会計年度に計上された繰延税金負債に係る繰延対象租税額のうちその過去対象会計年度の 5 対象会計年度後の対象会計年度終了の日までに取り崩されなかった繰延税金負債に係る部分の金額を、後入先出法（法人税法施行規則第 38 条の 32 第 2 項第 1 号に掲げる後入先出法をいう。以下同じ。）、先入先出法又は同項第 3 号に掲げる個別法のうちから構成会社等がその繰延税金負債（繰延対象租税額に係るものに限るものとし、同条第 3 項第 1 号に規定する特定短期繰延税金負債を除く。）について選定した方法により算出した金額（その方法を選定しなかった場合又は選定した方法により算出しなかった場合には、後入先出法により算出した金額）をいうこととされた（規 38 の 32②）。ここでいう「繰延対象租税額」とは、調整後法人税等調整額（各対象会計年度の当期純損益金額に係る法人税等調整額（税効果会計の適用により計上される法人税等（法人税その他利益に関連する金額を課税標準として課される租税をいう。）の調整額をいう。以下同じ。）を同令第 38 条の 28 第 3 項第 1 号イからワまでに定めるところにより算出した場合におけるその法人税

等調整額をいう。)に被配分繰延対象租税額を加算した金額について一定の加算調整又は減算調整を行った金額をいう(令155の35①二、規38の28③)。

- 2 本制度では、取戻繰延税金負債に相当する金額(一定の金額を除く。)がある場合には、その過去対象会計年度に係る法人税法第82条の2第2項第1号イに規定する当期国別国際最低課税額として算出されるべき金額があった可能性があるため、同号ロに規定する再計算国別国際最低課税額の計算を行うこととされている(令155の40①、規38の32①②)。
- 3 また、各対象会計年度において取戻繰延税金負債を先入先出法により算出する場合において、同令第38条の32第2項第2号の総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に移行対象会計年度前繰延税金負債が含まれるときにおけるその取戻繰延税金負債(その総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に係る部分の金額に限る。)は、移行対象会計年度前繰延税金負債及び移行対象会計年度以後繰延税金負債(同令第38条の28第15項第1号に規定する移行対象会計年度以後繰延税金負債をいう。以下同じ。)の順に取り崩されたものとみなした場合におけるその取戻繰延税金負債とされているところ(規38の32⑥において準用する規38の28⑤二)、取崩しの順序によって取戻繰延税金負債の金額に影響があることから、各対象会計年度において具体的にどのように移行対象会計年度前繰延税金負債を取り崩すのかが問題となる。
- 4 本通達では、法令の規定を踏まえ、各対象会計年度において取戻繰延税金負債を先入先出法により算出する場合において、その総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に移行対象会計年度前繰延税金負債が含まれるときにおけるその取戻繰延税金負債(その総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に係る部分の金額に限る。)の算出に当たっては、まず各対象会計年度の繰延税金負債減少額を移行対象会計年度前繰延税金負債の取崩額とみなし、各対象会計年度において移行対象会計年度前繰延税金負債の取崩額とみなした金額の合計額が移行対象会計年度における移行対象会計年度前繰延税金負債の金額に達したときは、その達した対象会計年度における繰延税金負債減少額からその対象会計年度において移行対象会計年度前繰延税金負債の取崩額とみなした金額を控除した残額を移行対象会計年度以後繰延税金負債の取崩額とみなして繰延税金負債残高を算出することを留意的に明らかにしている。
- 5 なお、各対象会計年度において取戻繰延税金負債を後入先出法により算出する場合において、同令第38条の32第2項第1号の総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に移行対象会計年度前繰延税金負債が含まれるときにおけるその取戻繰延税金負債(その総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に係る部分の金額に限る。)は、移行対象会計年度以後繰延税金負債及び移行対象会計年度前繰延税金負債の順に取り崩されたものとみなした場合におけるその取戻繰延税金負債とされていることから(規38の32⑥において準用する規38の28⑤一)、その取戻繰延税金負債(その総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に係る部分の金額に限る。)の算出に当たっては、まず各対象会計年度の繰延税金負債減少額を移行対象会計年度以後繰延税金負債の取崩額とみなし、各対象会計年度において移行対象会計年度以後繰延税金負債の取崩額とみなした金額の合計額が移行対象会計年度以後繰延税金負債の金額に達したときは、その達した対象会計年度における繰延税金負債減少

額からその対象会計年度において移行対象会計年度以後繰延税金負債の取崩額とみなした金額を控除した残額を移行対象会計年度前繰延税金負債の取崩額とみなして繰延税金負債残高を算出することに留意が必要である。

- 6 ところで、繰延対象租税額の計算上加算調整又は減算調整を行うこととされている金額のうち、同令第 38 条の 28 第 3 項第 2 号イからハまで及び第 3 号ハに掲げる金額（以下「調整額」という。）についても、繰延税金負債に移行対象会計年度前繰延税金負債が含まれる場合における算出方法が規定されている。

具体的には、各対象会計年度において取戻繰延税金負債を先入先出法又は後入先出法により算出する場合に、同令第 38 条の 32 第 2 項第 1 号又は第 2 号の総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に移行対象会計年度前繰延税金負債が含まれるときにおける調整額（その総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に係る部分の金額に限る。）は、その取戻繰延税金負債を先入先出法により算出するときは移行対象会計年度前繰延税金負債及び移行対象会計年度以後繰延税金負債の順に取り崩されたものとみなした場合におけるその調整額とされ（規 38 の 28⑤二）、その取戻繰延税金負債を後入先出法により算出するときは移行対象会計年度以後繰延税金負債及び移行対象会計年度前繰延税金負債の順に取り崩されたものとみなした場合におけるその調整額とされている（規 38 の 28⑤一）。

この移行対象会計年度前繰延税金負債がある場合の調整額の算出についても、各対象会計年度において取戻繰延税金負債を先入先出法又は後入先出法のいずれの方法によって算出するかに応じ、それぞれ上記 4 又は 5 と同様に取り扱うことに留意が必要である。

- 7 無国籍構成会社等に係る再計算国際最低課税額及び共同支配会社等に係る再計算国別国際最低課税額については構成会社等に係る再計算国別国際最低課税額の規定が準用されており（規 38 の 35②、規 38 の 37①）、また、無国籍共同支配会社等に係る再計算国際最低課税額については無国籍構成会社等に係る再計算国際最低課税額の規定が準用されていることから（規 38 の 39①）、無国籍構成会社等、共同支配会社等及び無国籍共同支配会社等についても本通達と同様に取り扱うこととなる。

**【新設】（繰延税金負債の取崩しの順序）**

**18-2-5 の 5** 各対象会計年度において取戻繰延税金負債を後入先出法（規則第 38 条の 32 第 2 項第 1 号（構成会社等に係る再計算国別国際最低課税額）に掲げる後入先出法をいう。）又は先入先出法により算出する場合において、同条第 6 項の規定により読み替えられた規則第 38 条の 28 第 17 項（調整後対象租税額の計算）の「当該適用対象会計年度の前対象会計年度までに計上されたもの」は、規則第 38 条の 32 第 6 項において準用する規則第 38 条の 28 第 16 項の規定に基づき、次の順により取り崩されたものとみなすことに留意する。

- (1) 移行対象会計年度前繰延税金負債
- (2) 移行対象会計年度から同条第 21 項の規定の適用を受けた対象会計年度の前対象会計年度までに計上されたもの
- (3) 同項の規定の適用を受けた対象会計年度から同条第 22 項の規定の適用を受けた対象会計年度の前対象会計年度までに計上されたもの

**【解説】**

- 1 令和 7 年度の税制改正により、取戻繰延税金負債は、過去対象会計年度に計上された繰延税金負債に係る繰延対象租税額のうちその過去対象会計年度の 5 対象会計年度後の対象会計年度終了の日までに取り崩されなかった繰延税金負債に係る部分の金額を、後入先出法、先入先出法又は個別法（法人税法施行規則第 38 条の 32 第 2 項第 3 号に掲げる個別法をいう。以下同じ。）のうちから構成会社等がその繰延税金負債（繰延対象租税額に係るものに限るものとし、同条第 3 項第 1 号に規定する特定短期繰延税金負債を除く。）について選定した方法により算出した金額（その方法を選定しなかった場合又は選定した方法により算出しなかった場合には、後入先出法により算出した金額）をいうこととされた（規 38 の 32②）。ここでいう「繰延対象租税額」とは、調整後法人税等調整額（各対象会計年度の当期純損益金額に係る法人税等調整額（税効果会計の適用により計上される法人税等（法人税その他利益に関連する金額を課税標準として課される租税をいう。）の調整額をいう。以下同じ。）を同令第 38 条の 28 第 3 項第 1 号イからワまでに定めるところにより算出した場合におけるその法人税等調整額をいう。）に被配分繰延対象租税額を加算した金額について一定の加算調整又は減算調整を行った金額をいう（令 155 の 35①二、規 38 の 28③）。
- 2 本制度では、取戻繰延税金負債に相当する金額（一定の金額を除く。）がある場合には、その過去対象会計年度に係る法人税法第 82 条の 2 第 2 項第 1 号イに規定する当期国別国際最低課税額として算出されるべき金額があった可能性があるため、同号ロに規定する再計算国別国際最低課税額の計算を行うこととされている（令 155 の 40①、規 38 の 32①②）。
- 3 また、各対象会計年度において取戻繰延税金負債を後入先出法により算出する場合において、同令第 38 条の 32 第 2 項第 1 号の総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に移行対象会計年度前繰延税金負債が含まれるときにおけるその取戻繰延税金負債（その総勘定元帳科目又は

集計繰延税金負債区分に係る部分の金額に限る。)は、移行対象会計年度以後繰延税金負債(同令第38条の28第15項第1号に規定する移行対象会計年度以後繰延税金負債をいう。以下同じ。)及び移行対象会計年度前繰延税金負債の順に取り崩されたものとみなした場合におけるその取戻繰延税金負債とされ(規38の32⑥において準用する規38の28①)、各対象会計年度において取戻繰延税金負債を先入先出法により算出する場合において、同令第38条の32第2項第2号の総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に移行対象会計年度前繰延税金負債が含まれるときにおけるその取戻繰延税金負債(その総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に係る部分の金額に限る。)は、移行対象会計年度前繰延税金負債及び移行対象会計年度以後繰延税金負債の順に取り崩されたものとみなした場合におけるその取戻繰延税金負債とされている(規38の32⑥において準用する規38の28②)。

- 4 なお、上記1及び2に係る事務負担軽減の観点から、特定多国籍企業グループ等の選択により、当期純損益金額に係る繰延税金負債のうち各対象会計年度の5対象会計年度後の対象会計年度終了の日までに取り崩されることが見込まれない部分に係る金額について、その対象会計年度における繰延対象租税額から減算する特例が措置されている。

具体的には、各対象会計年度の当期純損益金額に係る繰延税金負債(その対象会計年度において計上されたものに限る。以下4において同じ。)のうちにその対象会計年度(以下4において「適用対象会計年度」という。)の5対象会計年度後の対象会計年度終了の日までに取り崩されることが見込まれない部分に係る金額がある場合において、特定多国籍企業グループ等のその適用対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等報告事項等(繰延対象租税額の計算につき、その見込まれない部分に係る金額がある繰延税金負債に係る取戻繰延税金負債を後入先出法又は先入先出法により総勘定元帳科目(同条第3項第2号に規定する総勘定元帳科目をいう。以下同じ。)ごとに算出するものにあつてはその総勘定元帳科目ごとに、その取戻繰延税金負債を後入先出法又は先入先出法により集計繰延税金負債区分(同条第3項第3号に規定する集計繰延税金負債区分をいう。以下同じ。)ごとに算出するものにあつてはその集計繰延税金負債区分ごとに、その取戻繰延税金負債を個別法により算出するものにあつてはその繰延税金負債(以下4において「特定繰延税金負債」という。)ごとに本特例の適用を受けようとする旨を含むものに限る。以下4において同じ。)の提供があるとき、又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令を執行する当局にその特定多国籍企業グループ等報告事項等に相当する事項の提供があるとき(提供義務免除規定(法150の3③)の適用がある場合に限る。)は、その見込まれない部分に係る金額に係るその総勘定元帳科目若しくはその集計繰延税金負債区分に係る繰延税金負債又はその見込まれない部分に係る金額に係るその特定繰延税金負債に相当する金額を繰延対象租税額から減算することとされている(規38の28②)。

- 5 上記4の特例は、繰延税金負債について、「5対象会計年度後の対象会計年度終了の日までに取り崩されることが見込まれない部分に係る金額」がある場合に選択できるところ、事務負担軽減の観点から、同改正では、取崩しの見込みにかかわらず、特定多国籍企業グループ等の選択により、繰延対象租税額から減算する特例(以下「繰延対象租税額に含めない特例」という。)が措置された。

具体的には、特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等報告事項等（その対象会計年度以後の各対象会計年度において繰延対象租税額の計算に係る繰延税金負債（上記4の特例の適用があるものを除くものとし、その対象会計年度以後の各対象会計年度において計上されるものに限る。）につき、その取戻繰延税金負債を後入先出法又は先入先出法により算出する繰延税金負債のうち総勘定元帳科目ごとにその取戻繰延税金負債を算出するものにあつてはその総勘定元帳科目ごとに、集計繰延税金負債区分ごとにその取戻繰延税金負債を算出するものにあつてはその集計繰延税金負債区分ごとに本特例の適用を受けようとする旨を含むものに限る。以下5において同じ。）の提供がある場合又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令を執行する当局にその特定多国籍企業グループ等報告事項等に相当する事項の提供がある場合（提供義務免除規定（法150の3③）の適用がある場合に限る。）は、その対象会計年度以後の各対象会計年度に係るその総勘定元帳科目又はその集計繰延税金負債区分に係るその計上された繰延税金負債に相当する金額をその各対象会計年度に係る繰延対象租税額から減算することとされている（規38の28㉑）。

- 6 繰延対象租税額に含めない特例については、特定多国籍企業グループ等の選択により、適用を取りやめることとする規定（以下「特例取りやめ」という。）が措置されている。

具体的には、特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等報告事項等（その対象会計年度以後の各対象会計年度において繰延対象租税額に含めない特例の適用を受けることをやめようとする旨を含むものに限る。以下6において同じ。）の提供がある場合又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令を執行する当局にその特定多国籍企業グループ等報告事項等に相当する事項の提供がある場合（提供義務免除規定（法150の3③）の適用がある場合に限る。）には、その対象会計年度以後の各対象会計年度において、繰延対象租税額に含めない特例は、適用しないこととされている（規38の28㉒）。

- 7 さらに、各対象会計年度において取戻繰延税金負債を後入先出法又は先入先出法により算出する場合において、同条第2項第1号又は第2号の取戻繰延税金負債に係るその総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に係る繰延税金負債につき繰延対象租税額に含めない特例の適用を受けた対象会計年度以後の各対象会計年度に係るその取戻繰延税金負債（その総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に係る部分の金額に限る。）は、上記3にかかわらず、その総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に係る繰延税金負債のうち、「移行対象会計年度前繰延税金負債」、「移行対象会計年度から繰延対象租税額に含めない特例の適用を受けた対象会計年度の前対象会計年度までに計上されたもの」及び「繰延対象租税額に含めない特例の適用を受けた対象会計年度以後に計上されたもの」の順に取り崩されたものとみなした場合におけるその取戻繰延税金負債とすることとされている（規38の32㉓において準用する規38の28㉑）。
- 8 加えて、各対象会計年度において取戻繰延税金負債を後入先出法又は先入先出法により算出する場合において、その取戻繰延税金負債に係る総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に係る繰延税金負債につき特例取りやめの適用を受けた対象会計年度以後の各対象会計年度に係るその取戻繰延税金負債（その総勘定元帳科目又は集計繰延税金負債区分に係る部分の金額に限る。）は、上記3にかかわらず、その総勘定

元帳科目又は集計繰延税金負債区分に係る繰延税金負債のうち、「特例取りやめの適用を受けた対象会計年度の前対象会計年度までに計上されたもの」及び「特例取りやめの適用を受けた対象会計年度以後に計上されたもの」の順に取り崩されたものとみなした場合におけるその取戻繰延税金負債とされている（規 38 の 32⑥において準用する規 38 の 28⑦）。

9 ここで、特例取りやめの適用を受けた対象会計年度以後の各対象会計年度においては、上記 3 にかかわらず上記 8 の取扱いが適用されること、特例取りやめの適用を受けた対象会計年度より前の対象会計年度においては、繰延対象租税額に含めない特例の適用があり、上記 3 にかかわらず上記 7 の取扱いが適用されていることから、この場合における上記 8 の「特例取りやめの適用を受けた対象会計年度の前対象会計年度までに計上されたもの」に係る具体的な適用関係が問題となる。

10 本通達では、法令の規定を踏まえ、上記 8 の「特例取りやめの適用を受けた対象会計年度の前対象会計年度までに計上されたもの」は、「移行対象会計年度前繰延税金負債」、「移行対象会計年度から繰延対象租税額に含めない特例の適用を受けた対象会計年度の前対象会計年度までに計上されたもの」及び「繰延対象租税額に含めない特例の適用を受けた対象会計年度から特例取りやめの適用を受けた対象会計年度の前対象会計年度までに計上されたもの」の順に取り崩されたものとみなして取戻繰延税金負債を算出することを留意的に明らかにしている。

11 なお、本通達の取扱いは、取戻繰延税金負債を後入先出法又は先入先出法のいずれの方法によって算出するかにかかわらず適用されることから、取戻繰延税金負債を後入先出法により算出する場合であっても、繰延対象租税額に含めない特例の適用を受けた対象会計年度以後の各対象会計年度に係る取戻繰延税金負債は、上記 10 のとおり算出することとなることに留意が必要である。

12 おって、本通達は、上記 10 のとおり、上記 8 の「特例取りやめの適用を受けた対象会計年度の前対象会計年度までに計上されたもの」は「移行対象会計年度前繰延税金負債」、「移行対象会計年度から繰延対象租税額に含めない特例の適用を受けた対象会計年度の前対象会計年度までに計上されたもの」及び「繰延対象租税額に含めない特例の適用を受けた対象会計年度から特例取りやめの適用を受けた対象会計年度の前対象会計年度までに計上されたもの」の順に取り崩されたものとみなす旨を定めるものであるから、「移行対象会計年度から繰延対象租税額に含めない特例の適用を受けた対象会計年度の前対象会計年度までに計上されたもの」、「繰延対象租税額に含めない特例の適用を受けた対象会計年度から特例取りやめの適用を受けた対象会計年度の前対象会計年度までに計上されたもの」及び「特例取りやめの適用を受けた対象会計年度以後に計上されたもの」のそれぞれについては、上記 3 のとおり、後入先出法又は先入先出法のうち取戻繰延税金負債の算出に当たり選択した方法により取り崩されたものとみなすこととなる。

13 無国籍構成会社等に係る再計算国際最低課税額及び共同支配会社等に係る再計算国別国際最低課税額については構成会社等に係る再計算国別国際最低課税額の規定が準用されており（規 38 の 35②、規 38 の 37①）、また、無国籍共同支配会社等に係る再計算国際最低課税額については無国籍構成会社等に係る再計算国際最低課税額の規定が準用されていることから（規 38 の 39①）、無国籍構成会社等、共同支配会社等及び無国籍共同支配会社等についても本通達と同様に取り扱うこととなる。

**【新設】(短期繰延税金負債の判定)**

18-2-5の6 規則第38条の32第3項第1号(構成会社等に係る再計算国別国際最低課税額)の「その計上された対象会計年度の5対象会計年度後の対象会計年度終了の日までにその全額が取り崩されることが客観的な事実に基づき見込まれる繰延税金負債」とは、例えば、次に掲げる繰延税金負債の区分に応じ、それぞれ次に掲げる事項を考慮して判定した場合に、当該繰延税金負債の計上された対象会計年度の5対象会計年度後の対象会計年度終了の日までにその全額が取り崩されることが見込まれるものをいう。

- (1) 債権に係る会計上の収益計上時期と税務上の益金算入時期とが異なることにより生ずる繰延税金負債 当該債権の発生の基となる契約に係る支払期限、過去における支払の状況等
- (2) 資産の譲渡に係る会計上の収益計上時期と税務上の益金算入時期とが異なることにより生ずる繰延税金負債 構成会社等の所在地国の租税に関する法令における当該収益の額に係る益金算入時期に関する規定
- (3) 工事に係る会計上の収益計上時期と税務上の益金算入時期とが異なることにより生ずる繰延税金負債 当該工事に係る契約期間
- (4) 無形資産に係る税務上の償却期間と会計上の償却期間とが異なることにより生ずる繰延税金負債 当該無形資産に係る償却期間、償却方法等
- (5) 資産の賃貸借等に係る支払が、税務上は当該支払が行われる対象会計年度において当該支払の全額が損金の額に算入され、会計上は当該支払が行われる対象会計年度以後の各対象会計年度における費用の額とされることにより生ずる繰延税金負債 会計上当該支払が費用として計上される期間
- (6) 棚卸資産に係る税務上の評価額が会計上の評価額を下回ることにより生ずる繰延税金負債 当該棚卸資産の譲渡が見込まれる日等

**【解説】**

- 1 令和7年度の税制改正により、取戻繰延税金負債は、過去対象会計年度に計上された繰延税金負債に係る繰延対象租税額のうちその過去対象会計年度の5対象会計年度後の対象会計年度終了の日までに取り崩されなかった繰延税金負債に係る部分の金額を、後入先出法(法人税法施行規則第38条の32第2項第1号に掲げる後入先出法をいう。以下同じ。)、同項第2号に掲げる先入先出法又は同項第3号に掲げる個別法のうちから構成会社等がその繰延税金負債(繰延対象租税額に係るものに限るものとし、同条第3項第1号に規定する特定短期繰延税金負債を除く。)について選定した方法により算出した金額(その方法を選定しなかった場合又は選定した方法により算出しなかった場合には、後入先出法により算出した金額)をいうこととされた(規38の32②)。ここでいう「繰延対象租税額」とは、調整後法人税等調整額(各対象会計年度の当期純損益金額に係る法人税等調整額(税効果会計の適用により計上される法人税等(法人税その他利益に関連する金額を課税標準と

して課される租税をいう。)の調整額をいう。以下同じ。)を同令第38条の28第3項第1号イからワまでに定めるところにより算出した場合におけるその法人税等調整額をいう。)に被配分繰延対象租税額を加算した金額について一定の加算調整又は減算調整を行った金額をいう(令155の35①二、規38の28③)。

2 本制度では、取戻繰延税金負債に相当する金額(一定の金額を除く。)がある場合には、その過去対象会計年度に係る法人税法第82条の2第2項第1号イに規定する当期国別国際最低課税額として算出されるべき金額があった可能性があるため、同号ロに規定する再計算国別国際最低課税額の計算を行うこととされている(令155の40①、規38の32①②)。

3 取戻繰延税金負債の算出に当たり繰延税金負債から除かれることとされる特定短期繰延税金負債とは、短期繰延税金負債(その計上された対象会計年度の5対象会計年度後の対象会計年度終了の日までにその全額が取り崩されることが客観的な事実に基づき見込まれる繰延税金負債をいう。以下同じ。)とそれ以外の繰延税金負債とを区分して経理している場合におけるその短期繰延税金負債をいうこととされている(規38の32③一)。

4 ここで、上記3の「その計上された対象会計年度の5対象会計年度後の対象会計年度終了の日までにその全額が取り崩されることが客観的な事実に基づき見込まれる繰延税金負債」について、具体的にどのような繰延税金負債がこれに該当するか疑義が生ずる。

5 この点、令和3年12月にOECD/G20「BEPS包括的枠組み」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。)では、特定の繰延税金負債が短期の繰延税金負債(5会計年度以内に全額戻入される繰延税金負債)に該当するために関連する可能性のある客観的事実が例示されている(執行ガイダンス1パラ59(90.27))。

6 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、短期繰延税金負債に該当することとなる「その計上された対象会計年度の5対象会計年度後の対象会計年度終了の日までにその全額が取り崩されることが客観的な事実に基づき見込まれる繰延税金負債」の判定において考慮すべき事項を、次の(1)から(6)までの繰延税金負債の区分に応じ、それぞれ例示により明らかにしている。

(1) 債権に係る会計上の収益計上時期と税務上の益金算入時期とが異なることにより生ずる繰延税金負債(本通達の(1)の繰延税金負債)

例えば債権の発生原因となった取引に係る対価を会計上は発生主義により取引発生時に収益の額に計上するものの、税務上は現金主義により現金受領時に益金の額に算入する場合のように、会計上の収益計上時期と税務上の益金算入時期とが異なることにより生ずる繰延税金負債について、その債権の発生原因となった取引に係る対価の受領が債権の発生から5年以内に完了することが明らかな場合にはその繰延税金負債の計上された対象会計年度の5対象会計年度後の対象会計年度終了の日までにその全額が取り崩されることが見込まれるため、短期繰延税金負債の判定に当たってはその債権の基礎となる契約に係る支払期限、過去における支払の状況等を考慮する必要がある。

(2) 資産の譲渡に係る会計上の収益計上時期と税務上の益金算入時期とが異なることにより生ずる繰延税金負債(本通達の(2)の繰延税金負債)

例えば資産の譲渡益を繰り延べることができる税制の適用がある場合など、会計上と税務上とで資産の譲渡に係る収益の計上時期が異なることにより生ずる繰延税金負債について、資産の譲渡益の税務上の繰延期間が5年以内である場合にはその繰延税金負債の計上された対象会計年度の5対象会計年度後の対象会計年度終了の日までにその全額が取り崩されることが見込まれるため、短期繰延税金負債の判定に当たっては構成会社等の所在地国の租税に関する法令における資産の譲渡に係る収益の額の益金算入時期に関する規定を考慮する必要がある。

(3) 工事に係る会計上の収益計上時期と税務上の益金算入時期とが異なることにより生ずる繰延税金負債（本通達の(3)の繰延税金負債）

例えば会計上は工事進行基準、税務上は工事完成基準のように、会計上と税務上とで工事に係る収益の計上時期が異なることにより生ずる繰延税金負債について、その工事が5年以内に完成することが契約等から明らかな場合にはその繰延税金負債の計上された対象会計年度の5対象会計年度後の対象会計年度終了の日までにその全額が取り崩されることが見込まれるため、短期繰延税金負債の判定に当たっては工事に係る契約期間を考慮する必要がある。

(4) 無形資産に係る税務上の償却期間と会計上の償却期間とが異なることにより生ずる繰延税金負債（本通達の(4)の繰延税金負債）

例えば購入した無形資産に係る償却期間が税務上と会計上とで異なることにより生ずる繰延税金負債について、税務上の定額法による償却期間が5年であり、会計上の定額法による償却期間が10年である無形資産のように、税務上の償却期間が5年以内であり、かつ、税務上と会計上の償却期間の差が5年以内である場合にはその繰延税金負債の計上された対象会計年度の5対象会計年度後の対象会計年度終了の日までにその全額が取り崩されることが見込まれるため、短期繰延税金負債の判定に当たってはその無形資産に係る償却期間、償却方法等を考慮する必要がある。

(5) 資産の賃貸借等に係る支払が、税務上はその支払が行われる対象会計年度においてその支払の全額が損金の額に算入され、会計上はその支払が行われる対象会計年度以後の各対象会計年度における費用の額とされることにより生ずる繰延税金負債（本通達の(5)の繰延税金負債）

例えばソフトウェアの使用許諾に係る支払について、税務上はその支払の全額が支払のあった対象会計年度において損金算入されるものの、会計上はその使用許諾期間にわたる各対象会計年度の費用とされる場合のように、資産の賃貸借やサービスの使用等に係る支払について、税務上はその支払が行われる対象会計年度においてその支払の全額が損金の額に算入されるものの、会計上はその支払が行われる対象会計年度以後の各対象会計年度において複数年にわたって費用の額とされることにより生ずる繰延税金負債について、その支払に係る会計上の費用計上期間が5年以内である場合にはその繰延税金負債の計上された対象会計年度の5対象会計年度後の対象会計年度終了の日までにその全額が取り崩されることが見込まれるため、短期繰延税金負債の判定に当たっては会計上その支払が費用として計上される期間を考慮する必要がある。

(6) 棚卸資産に係る税務上の評価額が会計上の評価額を下回ることにより生ずる繰延税金負債（本通達の(6)の繰延税金負債）

例えば棚卸資産に係る税務上の評価額が一貫して会計上の評価額を下回る場合など、棚卸資産に係る税務上の評価額が会計上の評価額を下回ることにより生ずる繰延税金負債について、その棚卸資産が5年以内に売却されることが明らかな場合にはその繰延税金負債の計上された対象会計年度の5対象会計年度後の対象会計年度終了の日までにその全額が取り崩されることが見込まれるため、短期繰延税金負債の判定に当たってはその棚卸資産の譲渡が見込まれる日等を考慮する必要がある。

- 7 無国籍構成会社等に係る再計算国際最低課税額及び共同支配会社等に係る再計算国別国際最低課税額については構成会社等に係る再計算国別国際最低課税額の規定が準用されており（規 38 の 35②、規 38 の 37①）、また、無国籍共同支配会社等に係る再計算国際最低課税額については無国籍構成会社等に係る再計算国際最低課税額の規定が準用されていることから（規 38 の 39①）、無国籍構成会社等、共同支配会社等及び無国籍共同支配会社等についても本通達と同様に取り扱うこととなる。

**【新設】(取戻繰延税金負債に相当する金額から除かれる金額を算定する場合における有形資産の範囲)**

**18-2-5 の 7** 規則第 38 条の 35 第 1 項第 2 号イ(無国籍構成会社等に係る再計算国際最低課税額)に掲げる金額は、法人税又は法人税に相当する税に関する法令の規定により損金の額に算入される金額をいうのであるから、同号の取戻繰延税金負債に相当する金額から除かれる金額(同号イに掲げる金額に係る部分の金額に限る。)の算定に当たっては、同号イの有形資産が貸借対照表又は連結貸借対照表に有形資産として計上されているかどうかを問わないことに留意する。

**【解説】**

- 1 本制度における国際最低課税額は、構成会社等に係るグループ国際最低課税額と共同支配会社等に係るグループ国際最低課税額の合計額であるグループ国際最低課税額のうち、一定の計算をした金額とされており(法 82 の 2 ①)、このうち無国籍構成会社等に係るグループ国際最低課税額とは、各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等に属する無国籍構成会社等の無国籍構成会社等実効税率が基準税率(15%)を下回り、かつ、その対象会計年度においてその無国籍構成会社等の個別計算所得金額がある場合には、その対象会計年度に係る当期国際最低課税額、再計算国際最低課税額及び未分配所得国際最低課税額の合計額からその対象会計年度に係る自国内最低課税額に係る税の額を控除した残額をいうこととされている(法 82 の 2 ②四)。
- 2 この再計算国際最低課税額とは、過去対象会計年度に係る次に掲げる金額がある場合において、その過去対象会計年度に係る再計算当期国際最低課税額からその過去対象会計年度に係る当期国際最低課税額を控除した残額(その対象会計年度開始の日前に開始した各対象会計年度において既にその過去対象会計年度に係る再計算国際最低課税額とされた金額がある場合には、その残額からその金額を控除した残額)とされている(令 155 の 44①)。
  - (1) その過去対象会計年度に係る納付すべき対象租税の額(調整後対象租税額に含まれていたものに限る。)がその過去対象会計年度後の対象会計年度において減少した場合におけるその減少した金額
  - (2) その過去対象会計年度に係る法人税法施行令第 155 条の 35 第 2 項第 1 号に掲げる金額のうちその過去対象会計年度終了の日の翌日から 3 年を経過する日までに納付されなかった金額が 100 万ユーロを財務省令で定めるところにより本邦通貨表示の金額に換算した金額を超える場合におけるその納付されなかった金額
  - (3) その過去対象会計年度に計上された法人税等調整額(同条第 1 項第 2 号に規定する法人税等調整額をいう。以下同じ。)のうちその計上された金額が過大であったものとして財務省令で定める金額
  - (4) その過去対象会計年度に計上された法人税等調整額のうちその計上された金額が過少であったものとして財務省令で定める金額

- 3 上記2(3)の「その過去対象会計年度に計上された法人税等調整額(……)のうちその計上された金額が過大であったものとして財務省令で定める金額」には、取戻繰延税金負債に相当する金額(次に掲げる金額に係る部分の金額及び所有持分の移転により特定多国籍企業グループ等に属しないこととなった構成会社等に係る金額を除く。)が含まれることとされている(令155の44①三、規38の35①二)。
- (1) 法人税又は法人税に相当する税に関する法令における有形資産に対する償却の方法を定める規定により損金の額に算入される金額
  - (2) 国等の認可(これに準ずるものを含む。)を要する不動産の使用又は天然資源の開発に関する費用の額その他これらに相当する費用の額
  - (3) 研究開発費の額その他これに相当する費用の額
  - (4) 施設又は設備の廃止又は修復に要すると認められる費用の額その他これらに類する費用の額
  - (5) 資産又は負債を時価により評価した価額がその評価した時の直前の帳簿価額を超え、又は下回る場合におけるその超える部分の金額又はその下回る部分の金額で利益の額としている金額
  - (6) 会計機能通貨とその会計機能通貨以外の通貨との間の為替相場の変動による利益の額
  - (7) 保険会社等に係る次に掲げる金額
    - イ 保険契約に基づく将来の債務の履行に備えるために準備金として繰り入れた金額のうち法人税又は法人税に相当する税に関する法令の規定により損金の額に算入される金額
    - ロ 保険契約を締結するために要した費用(これに準ずるものを含む。)の額
  - (8) 会社等の所在地国にある有形資産を譲渡した場合において、特定の資産の買換えの場合の課税の特例(措法65の7)若しくはこれに準ずる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の適用を受けるときにおけるその譲渡に係る利益の額その他これに類する利益の額
  - (9) (1)から(8)までに掲げる金額に係る会計処理の変更に伴い発生する費用の額又は利益の額
- 4 ここで、取戻繰延税金負債に相当する金額から除かれる金額(上記3(1)に掲げる金額に係る部分の金額に限る。)の算定に当たり、法人税又は法人税に相当する税に関する法令における有形資産に対する償却の方法を定める規定が適用される資産について、財務会計上は有形資産として計上されていない場合の取扱いに疑義が生ずる。
- 5 この点、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。)では、有形資産がリースされる場合において、貸手の財務会計上はその有形資産の原価が債権として認識され、税務上は有形資産として減価償却が行われることにより生ずる繰延税金負債は、取戻繰延税金負債の対象から除かれることとされている(執行ガイダンス1パラ60(95.1))。

- 6 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、取戻繰延税金負債に相当する金額から除かれる金額（上記3(1)に掲げる金額に係る部分の金額に限る。）の算定に当たっては、上記3(1)の有形資産が貸借対照表又は連結貸借対照表に有形資産として計上されているかどうかを問わないことを留意的に明らかにしている。
- 7 無国籍共同支配会社等に係る再計算国際最低課税額については、無国籍構成会社等に係る再計算国際最低課税額の規定が準用されているため（規38の39①）、無国籍共同支配会社等についても本通達と同様に取り扱うこととなる。

### 3 経過的取扱い

#### **【新設】(経過的取扱い…改正通達の適用時期)**

この法令解釈通達による改正後の取扱いは、18-1-53、18-1-70 の2、18-2-1、18-2-5 の2 及び 18-2-5 の7 を除き、令和7年4月1日以後に開始する対象会計年度分の法第82条の2第1項(国際最低課税額)に規定する国際最低課税額に対する法人税について適用する。

#### **【解説】**

令和7年度の税制改正において、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の見直しが行われ、これに伴い、令和7年9月26日付で「法人税基本通達等の一部改正について(法令解釈通達)」を発遣している。

この法令解釈通達による改正後の取扱いは、本通達に記載の通達を除き、令和7年4月1日以後に開始する対象会計年度分の法人税法第82条の2第1項に規定する国際最低課税額(以下「国際最低課税額」という。)に対する法人税について適用することを本通達において明らかにしている。

なお、本通達に記載の法人税基本通達 18-1-53(船舶に係る事業運営上の重要な決定及び事業活動の例示)、18-1-70 の2(特定取戻繰延税金負債に相当する金額から除かれる金額を算定する場合における有形資産の範囲)、18-2-1(構成会社等の従業員又はこれに類する者の範囲)、18-2-5 の2(取戻繰延税金負債に相当する金額から除かれる金額を算定する場合における有形資産の範囲)及び18-2-5 の7(取戻繰延税金負債に相当する金額から除かれる金額を算定する場合における有形資産の範囲)については、令和6年4月1日以後に開始する対象会計年度分の国際最低課税額に対する法人税について適用することに留意が必要である。

## 第2 租税特別措置法関係通達（法人税編）関係

### ○ 第66条の6～第66条の9《内国法人の外国関係会社に係る所得の課税の特例》関係

#### 【改正の概要】

「グローバル・ミニマム課税」の導入により対象企業に追加的な事務負担が生じること等を踏まえ、令和7年度の税制改正において、令和5年度及び令和6年度に引き続き、外国子会社合算税制について追加的な見直しが行われた。具体的には、外国関係会社に係る所得の合算時期の見直しのほか、一定の書類添付・保存義務の見直しが行われた。

**【改正】（課税対象金額等の円換算）**

66の6-4 内国法人が措置法第66条の6第1項、第6項又は第8項の規定により特定外国関係会社若しくは対象外国関係会社に係る課税対象金額、部分対象外国関係会社に係る部分課税対象金額又は外国金融子会社等に係る金融子会社等部分課税対象金額に相当する金額を益金の額に算入する場合における当該課税対象金額、部分課税対象金額又は金融子会社等部分課税対象金額及び同条第10項第2号に規定する部分適用対象金額又は金融子会社等部分適用対象金額の円換算は、当該外国関係会社の当該事業年度終了の日の翌日から4月を経過する日における電信売買相場の仲値（基本通達13の2-1-2に定める電信売買相場の仲値をいう。以下66の6-21までにおいて同じ。）による。ただし、継続適用を条件として、当該内国法人の同日を含む事業年度終了の日の電信売買相場の仲値によることができるものとする。

（注）ただし書による場合において、当該内国法人が2以上の外国関係会社を有するときは、その全ての外国関係会社につき、当該電信売買相場の仲値によるものとする。

**【解説】**

- 1 令和5年度の税制改正において創設された「各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税」の対象企業に追加的な事務負担が生じること等を踏まえ、同改正以降、外国関係会社に係る所得の課税の特例（外国子会社合算税制）等に関して事務負担に配慮した改正が行われている。
- 2 令和7年度の税制改正においては、「各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税」及び「各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税」が創設され、同改正においても、引き続き、対象企業の事務負担に配慮した改正が行われている。  
具体的には、外国子会社合算税制では、外国関係会社の各事業年度終了の日の翌日から2月を経過する日を含む内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、課税対象金額等（特定外国関係会社若しくは対象外国関係会社に係る課税対象金額、部分対象外国関係会社に係る部分課税対象金額又は外国金融子会社等に係る金融子会社等部分課税対象金額）を益金の額に算入することとされていたところ、改正後は外国関係会社の各事業年度終了の日の翌日から4月を経過する日を含む内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、課税対象金額等を益金の額に算入することとされた（措法66の6①⑥⑧）。
- 3 ところで、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、外貨建取引についての円換算は、その取引を計上すべき日における電信売買相場の仲値（T.T.M）によることを原則としている（基通13の2-1-2）。
- 4 このことを踏まえ、外国子会社合算税制により益金の額に算入される課税対象金額等や受動的所得の合算課税に係る適用免除基準における

部分適用対象金額又は金融子会社等部分適用対象金額の円換算についても、その外国関係会社の各事業年度終了の日の翌日から2月を経過する日における電信売買相場の仲値によることを改正前の本通達において明らかにしていたところ、上記2のとおり課税対象金額等の益金算入時期が見直されたことに伴い、その円換算についても外国関係会社の各事業年度終了の日の翌日から4月を経過する日における電信売買相場の仲値による改正を行った。

- 5 なお、上記2の改正は、内国法人の令和7年4月1日以後に開始する事業年度に係る適用対象金額及びその適用対象金額に係る課税対象金額、部分適用対象金額及びその部分適用対象金額に係る部分課税対象金額並びに金融子会社等部分適用対象金額及びその金融子会社等部分適用対象金額に係る金融子会社等部分課税対象金額（その内国法人に係る外国関係会社の同年2月1日以後に終了する事業年度に係るものに限る。）について適用することとされており（令和7年改正法附則50①）、この場合には改正後の本通達の取扱いによることになる。また、内国法人の同年4月1日前に開始した事業年度に係る適用対象金額及びその適用対象金額に係る課税対象金額、部分適用対象金額及びその部分適用対象金額に係る部分課税対象金額並びに金融子会社等部分適用対象金額及びその金融子会社等部分適用対象金額に係る金融子会社等部分課税対象金額については、なお従前の例によることとされており（令和7年改正法附則50①）、この場合には改正前の本通達の取扱いによることになる。
- 6 上記5の適用関係を原則としつつ、内国法人の同日前に開始した事業年度に係る適用対象金額及びその適用対象金額に係る課税対象金額、部分適用対象金額及びその部分適用対象金額に係る部分課税対象金額並びに金融子会社等部分適用対象金額及びその金融子会社等部分適用対象金額に係る金融子会社等部分課税対象金額（その内国法人に係る外国関係会社の令和6年12月1日から令和7年1月31日までの間に終了する事業年度（その事業年度終了の日の翌日から4月を経過する日を含むその内国法人の事業年度が同年4月1日以後に開始するものである場合に限る。）に係るものに限る。）については、改正後の措置法第66条の6の規定を適用することができることとされており（令和7年改正法附則50②）、この場合には改正後の本通達の取扱いによることに留意が必要である。