

【新設】(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)

18-1-77 規則第38条の29第4項第1号ロ(被配分当期対象租税額等)の「イに掲げる金額に係る部分の金額として当該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」とは、構成会社等又は共同支配会社等に係る親会社等が内国法人である場合には、例えば、次の(1)に掲げる金額に(2)に掲げる割合を乗じて計算した金額(以下18-1-77において「被配分外国税額控除の額」という。)をいう。

(1) 法第69条(外国税額の控除)の規定により当該親会社等の当期純損益金額に係る対象租税の額から控除された当該親会社等に係る控除対象外国法人税の額(同条第1項に規定する控除対象外国法人税の額をいい、同条第3項に規定する繰越控除対象外国法人税額を含む。以下18-1-77において同じ。)

(2) 次のイに掲げる金額のロに掲げる金額に対する割合

イ 当該構成会社等又は共同支配会社等に係る控除対象外国法人税の額

ロ 当該親会社等に係る控除対象外国法人税の額

(注) 当該構成会社等又は共同支配会社等以外の構成会社等又は共同支配会社等(以下18-1-77において「他の外国子会社等」という。)について、同号イに掲げる金額から当該他の外国子会社等に係る被配分外国税額控除の額を減算した金額が零を下回るものがある場合には、その下回る金額の合計額に次の(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当該構成会社等又は共同支配会社等に係る被配分外国税額控除の額に加算するものとする。

(1) 当該構成会社等又は共同支配会社等に係る同号イに掲げる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外国税額控除の額を控除した残額

(2) 次に掲げる残額の合計額

イ 上記(注)の(1)に掲げる金額

ロ 他の外国子会社等(同号イに掲げる金額から被配分外国税額控除の額を控除した残額を有するものに限る。)に係る同号イに掲げる金額の合計額から当該他の外国子会社等に係る被配分外国税額控除の額の合計額を控除した残額

【解説】

- 1 令和5年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税を課することとされた(法6の2)。

- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率（15%）を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率（15%）に至るまで上乘せ（トップアップ）課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一とする全ての構成会社等のその対象会計年度に係る調整後対象租税額の合計額（国別調整後対象租税額）が、その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からその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を控除した残額（国別グループ純所得の金額）のうち占める割合をいうこととされている（法 82 の 2 ②一イ(3)）。
- 3 この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。以下同じ。）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（規 38 の 28①～⑥）
- (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。）（規 38 の 28⑦）
- 4 上記 3 (1)に掲げる当期対象租税額とは、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当期純損益金額に係る法人税等の額（対象租税の額に限る。）に被配分当期対象租税額を加算した金額に一定の加算調整又は減算調整を行った金額をいうこととされている（令 155 の 35②）。
- 5 この被配分当期対象租税額は、適切な実効税率の計算を行うために、外国子会社合算税制等（法人税法施行令第 155 条の 35 第 3 項第 4 号に規定する外国子会社合算税制等をいう。以下同じ。）の適用を受ける親会社等に係る外国関係会社等などの各種の当期純損益金額に対応する対象租税を配分するものである。構成会社等又は共同支配会社等に係る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被配分当期対象租税額は、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とされている（令 155 の 35③四、規 38 の 29④）。
- (1) 受動的所得の金額以外の所得の金額 イに掲げる金額からロに掲げる金額を控除した残額にハに掲げる割合を乗じて計算した金額
- イ その親会社等の当期純損益金額に係る対象租税の額（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対象租税の額。以下同じ。）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

ハ その構成会社等又は共同支配会社等に係る受動的所得の金額以外の所得の金額がその構成会社等又は共同支配会社等に係る受動的所得の金額以外の所得の金額及び受動的所得の金額の合計額のうち占める割合

(2) 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にハに掲げる割合を乗じて計算した金額（その金額がニに掲げる金額を超える場合には、ニに掲げる金額）

イ (1)イに掲げる金額

ロ (1)ロに掲げる金額

ハ その構成会社等又は共同支配会社等に係る受動的所得の金額がその構成会社等又は共同支配会社等に係る受動的所得の金額及び受動的所得の金額以外の所得の金額の合計額のうち占める割合

ニ 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、基準税率から被配分当期対象租税額（受動的所得の金額に係る部分に限る。）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

6 ここで、上記 5 (1)ロの「合理的な方法により計算した金額」とは、必ずしも一の方法に限られないところ、具体的にどのような方法により計算した金額をいうのかが問題となる。

そこで、本通達の本文では、我が国の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税制（措法 66 の 9 の 2）を前提として、「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」について、具体的な計算方法を例示することにより明らかにしている。

この「合理的な方法により計算した金額」とは外国税額控除等の適用を受ける金額のうち法人税法施行規則第 38 条の 29 第 4 項第 1 号イに掲げる金額に係る部分の金額として計算するものであり、その計算に当たっては、「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」計算することとされている点が前提となることから、構成会社等又は共同支配会社等に係る親会社等が内国法人である場合には、次の(1)に掲げる金額に(2)に掲げる割合を乗じて計算する方法は合理的な方法の一つといえる。

(1) 法人税法第 69 条の規定によりその親会社等の当期純損益金額に係る対象租税の額から控除されたその親会社等に係る控除対象外国法人税の額

(2) 次のイに掲げる金額のロに掲げる金額に対する割合

イ その構成会社等又は共同支配会社等に係る控除対象外国法人税の額

ロ その親会社等に係る控除対象外国法人税の額

7 上記6(1)に掲げる金額は、その親会社等が適用を受けた（実際に控除を受けた）外国税額控除の額であり、また、上記6(2)に掲げる割合は、外国税額の控除額の配分を受ける構成会社等又は共同支配会社等に係る控除対象外国法人税の額とその親会社等に係る控除対象外国法人税の額に対する割合である。なお、本通達は、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分に関する取扱いであることから、上記6(2)イに係る構成会社等又は共同支配会社等に係る控除対象外国法人税の額は、措置法第66条の7第1項の規定により、親会社等が納付する控除対象外国法人税の額とみなされた金額をいうことに留意が必要である。

これらを算式にすると以下のとおりとなる。

$$\begin{array}{r}
 \text{構成会社等又は共同支配会社等に係る親会社等が} \\
 \text{実際に控除を受けた外国税額控除の額}
 \end{array}
 \times
 \frac{
 \begin{array}{r}
 \text{その構成会社等又は共同支配会社等に係る} \\
 \text{控除対象外国法人税の額}
 \end{array}
 }{
 \begin{array}{r}
 \text{その親会社等に係る控除対象外国法人税の額}
 \end{array}
 }$$

8 ところで、外国税額控除等における控除限度額等の計算について、いわゆる国別限度額方式を採用している国又は地域においてはある国において控除限度額等に余裕が生じている場合であっても、他の国において生じた控除しきれない控除対象外国法人税の額等を控除することはできないが、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、これを控除することができる。

このようなことから、被配分外国税額控除の額の計算の結果、他の外国子会社等に配分される対象租税の額から当該他の外国子会社等に係る被配分外国税額控除の額を減算した金額が零を下回るものがある場合に、その下回る金額をその構成会社等又は共同支配会社等に係る外国税額控除後の対象租税の額から控除しないとすれば、被配分当期対象租税額が過大に配分される可能性があり、適切な実効税率の計算を行うことができなくなる。したがって、本通達の注書では、その構成会社等又は共同支配会社等以外の構成会社等又は共同支配会社等について、法人税法施行規則第38条の29第4項第1号イに掲げる金額から当該他の外国子会社等に係る被配分外国税額控除の額を減算した金額が零を下回るものがある場合には、その下回る金額の合計額に次の(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その構成会社等又は共同支配会社等に係る被配分外国税額控除の額に加算することを明らかにしている。

(1) その構成会社等又は共同支配会社等に係る法人税法施行規則第38条の29第4項第1号イに掲げる金額からその構成会社等又は共同支配会社等に係る被配分外国税額控除の額を控除した残額

(2) 次に掲げる残額の合計額

イ (1)に掲げる金額

ロ 他の外国子会社等（同号イに掲げる金額から被配分外国税額控除の額を控除した残額を有するものに限る。）に係る同号イに掲げる金額の合計額から当該他の外国子会社等に係る被配分外国税額控除の額の合計額を控除した残額

9 上記 8 (1)及び(2)ロの「被配分外国税額控除の額」は、本通達の注書を適用する前の額であることに留意が必要である。