

【新設】(利益の配当に係る被配分当期対象租税額等)

18-1-80 規則第 38 条の 29 第 10 項（被配分当期対象租税額等）の「当該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」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）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。以下 18-1-80 において同じ。）が含まれることに留意する。

② この場合において、同号に規定する親会社等の所在地国において課される当期純損益金額に係る対象租税の額のうち当該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を含めることとして差し支えない。

【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）のうちに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、子会社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「親会社等」という。）に対して利益の配当を行った場合の被配分当期対象租税額は、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として合理的な方法により計算した金額とされている（令 155 の 35 ③六、規 38 の 29⑩）。

6 ここで、上記 5 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、上記 5 の「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」には、法人税法施行令第 155 条の 35 第 3 項第 6 号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が含まれることを例示により留意的に明らかにしている。

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（その親会社等が受ける同号の利益の配当を課税標準として課されるものに限る。）のうち利益の配当に係る部分の金額として計算するものであることから、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は合理的な方法により計算した金額の一つといえる。

7 また、本通達の注書では、親会社等の所在地国において課される当期純損益金額に係る対象租税の額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を含めることとして差し支えないことを明らかにしている。

例えば、外国子会社からの利益の配当に課税が行われる A 国（法人税率 20%）に所在する親会社等 A（配当以外の所得 100）が、B 国に所在する構成会社等 B から利益の配当 100（源泉税 10）を受け、親会社等 A はその源泉税 10 について A 国で外国税額控除の適用を受けた場合、本通達本文の取扱いにより源泉税 10 を構成会社等 B に配分するほか、A 国において課される当期純損益金額に係る対象租税の額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して、 $(\text{配当以外の所得 } 100 + \text{配当所得 } 100) \times \text{A 国法人税率 } 20\% \times \{ \text{配当所得 } 100 / (\text{配当以外の所得 } 100 + \text{配当所得 } 100) \} - \text{外国税額控除 } 10 = 10$ を構成会社等 B に配分しても差し支えないこととなる。

なお、この例にもあるとおり、親会社等の所在地国において課される当期純損益金額に係る対象租税の額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は、その所在国における源泉税に係る外国税額の控除を行った後の金額となることに留意が必要である。