

【新設】(恒久的施設等への外国税額の控除額の配賦)

18-1-75 規則第38条の29第1項第2号(被配分当期対象租税額等)の「同号に掲げる金額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、外国税額控除等(規則第38条の27第3項第1号(対象租税の範囲)に規定する外国税額控除等をいう。以下18-1-75において同じ。)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、当該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、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、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18-1-75において「被配分外国税額控除等の額」という。)をいう。

(1) 外国税額控除等により規則第38条の29第1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係る控除対象外国法人税の額等(外国税額控除等に規定する控除対象外国法人税の額又はこれに相当するものをいい、当該外国税額控除等に規定する繰越控除対象外国法人税額又はこれに相当するものを含む。以下18-1-75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 当該恒久的施設等に係る控除対象外国法人税の額等

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に係る控除対象外国法人税の額等

(注) 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係る当該恒久的施設等以外の恒久的施設等(以下18-1-75において「他の恒久的施設等」という。)について、同号に掲げる金額から当該他の恒久的施設等に係る被配分外国税額控除等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恒久的施設等に係る被配分外国税額控除等の額に加算するものとする。

(1) 当該恒久的施設等に係る同号に掲げる金額から当該恒久的施設等に係る被配分外国税額控除等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 他の恒久的施設等(同号に掲げる金額から被配分外国税額控除等の額を控除した残額を有するものに限る。)に係る同号に掲げる金額の合計額から当該他の恒久的施設等に係る被配分外国税額控除等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）のうちに占める割合をいうこととされている（法82の2②一(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、恒久的施設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が恒久的施設等である場合の被配分当期対象租税額は、次の(1)に掲げる金額から(2)に掲げる金額を控除した残額とされている（令155の35③一、規38の29①）。
 - (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当期純損益金額に係る対象租税の額（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。）のうちその恒久的施設等の所得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) (1)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(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

6 ここで、上記5(2)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、「同号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」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1項第1号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、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」計算することとされている点が前提となることから、外国税額控除等における控除限度額等の計算について、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、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) 外国税額控除等により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から控除された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係る控除対象外国法人税の額等

(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 その恒久的施設等に係る控除対象外国法人税の額等

ロ 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係る控除対象外国法人税の額等

7 上記6(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が適用を受けた（実際に控除を受けた）外国税額控除等の額であり、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恒久的施設等に係る控除対象外国法人税の額等の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係る控除対象外国法人税の額等に対する割合である。

これらを算式にすると以下のとおりとなる。

$$\begin{array}{l} \text{恒久的施設等を有する構成会社等又は共同支配会社等が} \\ \text{実際に控除を受けた外国税額控除等の額} \end{array} \times \frac{\begin{array}{l} \text{その恒久的施設等に係る控除対象外国法人税の額等} \\ \hline \text{その恒久的施設等を有する構成会社等又は} \\ \text{共同支配会社等に係る控除対象外国法人税の額等} \end{array}}$$

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等の額の計算の結果、他の恒久的施設等に配分される対象租税の額から当該他の恒久的施設等に係る被配分外国税額控除等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恒久的施設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、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係る他の恒久的施設等について、配分される対象租税の額から当該他の恒久的施設等に係る被配分外国税額控除等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恒久的施設等に係る被配分外国税額控除等の額に加算することを明らかにしている。

(1) その恒久的施設等に係る法人税法施行規則第 38 条の 29 第 1 項第 1 号に掲げる金額からその恒久的施設等に係る被配分外国税額控除等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 他の恒久的施設等（同号に掲げる金額から被配分外国税額控除等の額を控除した残額を有するものに限る。）に係る同号に掲げる金額の合計額から当該他の恒久的施設等に係る被配分外国税額控除等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等の額」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。