

【新設】（分配時調整外国税相当額の控除の適用を受けない場合の取扱い）

16-3の2-4 内国法人が支払を受ける集団投資信託の収益の分配に係る分配時調整外国税相当額につき、法第69条の2《分配時調整外国税相当額の控除》の規定の適用を受けない場合には、その支払を受ける集団投資信託の収益の分配に係る分配時調整外国税相当額については、法第41条の2《分配時調整外国税相当額の損金不算入》の規定の適用はないことに留意する。

【解説】

1 平成30年度の税制改正により創設された分配時調整外国税相当額の控除制度（法69の2、以下「本制度」という。）は、内国法人が各事業年度において集団投資信託の収益の分配の支払を受ける場合に、分配時調整外国税（外国の法令により課される所得税に相当する税のうち一定のものをいう。）の額で所得税法の規定によりその収益の分配に係る所得税の額から控除された金額のうちその内国法人が支払を受ける収益の分配に対応する部分の金額に相当する金額（分配時調整外国税相当額）につき、その元本の所有期間などに応じた一定の方法により計算される金額を、その事業年度の所得に対する法人税の額から控除するというものである（法69の2①）。その基本的な制度設計は、所得税額の控除制度（法68）と同様となっており、また、所得税額の控除制度や外国税額の控除制度（法69）と同様、本制度も二重課税調整のために設けられている措置である。

2 ところで、二重課税調整のために設けられている税額控除制度については、いずれも、税額控除の規定と併せて、税額控除の適用を受ける場合の損金不算入の規定（以下「損金不算入規定」という。）が定められているところ、所得税額の控除制度及び外国税額の控除制度のそれぞれの損金不算入規定において定められている損金不算入の取扱いは、それぞれ以下のとおり異なっている。

(1) 所得税額の控除制度に係る損金不算入規定（法40）

「これらの規定（注：法人税法第68条第1項《所得税額の控除》又は第78条第1項《所得税額等の還付》若しくは第133条第1項《更正等による所得税額等の還付》の規定）による控除又は還付をされる金額に相当する金額」、すなわち、実際に税額控除又は還付の適用を受けた所得税額（注）が損金不算入となる。換言すれば、税額控除の適用を受けない所得税額については損金算入が可能ということであり、いわゆる収益分配金に係る所得税については、その分配金ごとに税額控除と損金算入を選択適用することが可能ということである。

（注）この金額は、所有期間按分計算をした後の金額である。

(2) 外国税額の控除制度に係る損金不算入規定（法41、基通16-3-1）

法人税法第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（以下「控除対象外国法人税の額」という。）につき同条又は第78条第1項若しくは第133条第1項の規定の適用を受ける場合には、当該控除対象外国法人税の額の全額が損金不算入となる。換言すれば、税額控除の適用を受けた控除対象外国法人税の額がある場合には、その一部について損金算入することはできない（つまり、部分的に税額控除と損金算入を選択適用することは不可能）ということである。

3 ここで、本制度に係る損金不算入規定においては、損金不算入の対象は「その支払を受ける収益の分配に係る所得税の額に係る当該分配時調整外国税相当額」と規定されており（法41の2）、この具体的に意味するところは、支払を受ける収益の分配ごとに（＝収益の分配ごとを適用単位として）計算される分配時調整外国税相当額が損金不算入額となるということである（注）。これは、換言すれば、支払を受ける集団投資信託の収益の分配金に係る所得税の額に係る分配時調整外国税相当額においては、上記2(1)の所得税額の控除制度と同様に、その収益の分配ごとに税額控除と損金算入を選択適用することが可能ということである。本通達において、このことを留意的に明らかにしている。

（注） 本制度による税額控除を受ける場合の損金不算入となる金額が、「当該分配時調整外国税相当額」（注：法人税法第69条の2第1項《分配時調整外国税相当額の控除》に規定する分配時調整外国税相当額＝すなわち、所有期間按分計算を^{する}前の金額）である点は、所得税額の控除制度と異なっている（この詳細は16-3の2-3《分配時調整外国税相当額のうち控除されない金額が生じた場合の取扱い》の【解説】を参照）。

4 なお、上場株式等の配当等の交付を受ける場合における配当等（措法9の3の2）及びいわゆる法定4ビークルから配当等の支払を受ける場合における各配当等（措法9の6～9の6の4）に係る外国所得税について本制度により税額控除を行う場合にも、本通達の取扱いは適用されることに、併せて留意が必要である（この詳細は、法人税基本通達16-3の2-5《上場株式等の配当等に係る分配時調整外国税相当額の控除の取扱い》の【解説】を参照）。

5 連結納税制度においても、同様の通達（連基通19-3の2-4）を定めている。