

【新設】(恒久的施設等への対象租税の額の配賦)

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)

(註)1 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 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）のうちを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、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 (1)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、「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、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「恒久的施設等の所得に係る部分の金額」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、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する方法、つまり、所得の金額に基づき比例的に配分する方法は合理的な方法の一つといえる。

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

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の所得の金額のうちイに掲げる金額以外の所得の金額（その金額が零を下回る場合には、零）

7 上記6(1)に掲げる金額は、対象租税の額の配分を受ける恒久的施設等の所得の金額であり、その恒久的施設等の所得の金額が零を下回る場合には零となるため、その恒久的施設等に対して対象租税の額が配分されないこととなる。

また、上記6(2)イに掲げる金額は、対象租税の額の配分を受ける恒久的施設等とこれ以外の恒久的施設等の所得の金額の合計額であり、各恒久的施設等ごとに所得の金額が零を下回る場合には零として、合計額を算出することとなる。

さらに、上記6(2)ロに掲げる金額は、本店（会社等のうち恒久的施設等以外の部分をいう。以下同じ。）の所得の金額である。この所得の金額は、「イに掲げる金額以外の所得の金額」としており、恒久的施設等の所得の金額が零を下回る場合のその下回る部分の金額については、本店の所得の金額の中にも含めることとなるが、これは、恒久的施設等を有する構成会社等の所在地国においていわゆる全世界所得課税方式を採用している場合の取扱い（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にその下回る部分の金額を本店の特例適用前個別計算所得等の金額から減算する等の取扱い）（令155の30①）と整合的といえる。

これらを算式にすると以下のとおりとなる。

$$\begin{array}{l} \text{恒久的施設等を有する構成会社等} \\ \text{又は共同支配会社等の当期純損益金額に係る} \\ \text{対象租税の額} \end{array} \times \frac{\text{対象租税の額の配分を受ける恒久的施設等の所得の} \\ \text{金額（零を下回る場合には、零）}}{\left(\begin{array}{l} \text{対象租税の額の配分を受ける恒久的施設等の所得の金額} \\ \text{（零を下回る場合には、零）とこれ以外の恒久的施設等の} \\ \text{所得の金額（零を下回る場合には、零）の合計額} \\ \text{+} \\ \text{本店の所得の金額（零を下回る場合には、零）} \end{array} \right)}$$

なお、上記 6 (2)に掲げる金額は、あくまでも合理的な方法により計算した金額であるところ、ここでいう「所得の金額」について、本店の所在地国の租税に関する法令の規定において欠損の金額を所得の金額から控除することが認められているような場合であっても、その控除前の所得の金額を用いて計算を行う方法は合理的といえよう。

8 本通達の注書 1 では、通達本文(1)の「恒久的施設等の所得の金額」、同(2)イの「他の恒久的施設等の所得の金額」及び同(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、上記 6 のとおり、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により計算される金額をいうことを明らかにしている。したがって、いわゆる国外所得免除方式を採用している国又は地域に本店が所在する場合には、基本的に、その恒久的施設等に対して対象租税の額が配分されないこととなる。

9 ところで、我が国法人税法における留保金課税のように、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がない場合であっても対象租税が発生する場合が考えられる。本通達の注書 2 では、このような場合に、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」はないものとして取り扱って差し支えないことを明らかにしている。

つまり、上記 6 (2)に掲げる金額が零である場合に生じた対象租税の額を恒久的施設等に配分しなくてもよいし、「恒久的施設等の所得に係る部分の金額」として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限り、その対象租税の額を恒久的施設等に配分してもよいのである。