

第 66 の 6 ～ 第 66 条 の 9 《内国法人の外国関係会社に係る所得の課税の特例》 関係

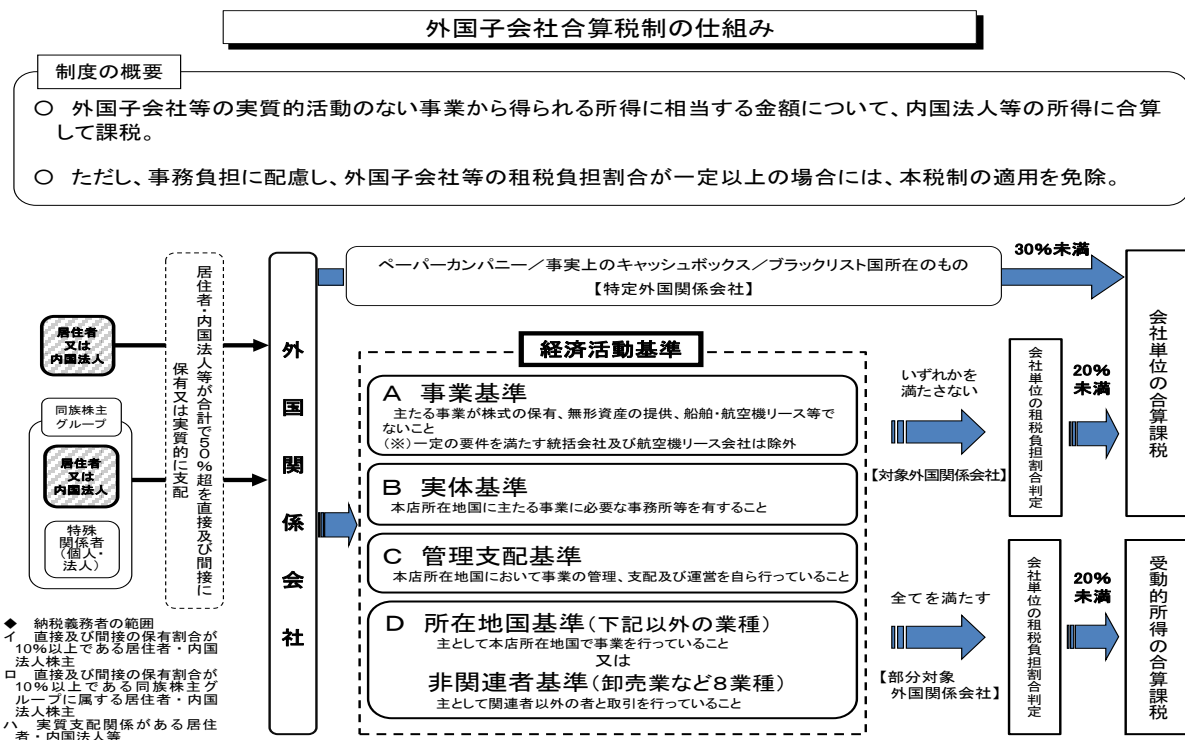
〔制度の概要〕

この制度は、外国子会社を利用した租税回避を抑制するために、内国法人及び居住者等によって、原則としてその発行済株式等の 50% を超える株式等を直接及び間接に保有されている等の一定の条件に該当する外国法人（外国関係会社）を対象として、租税回避リスクを所得や事業の内容によって把握し、その実質的活動のない事業から得られる所得に相当する金額を日本の親会社の所得とみなして合算し、日本で課税するものである。

具体的には、外国関係会社の発行済株式等を直接及び間接に 10% 以上を有する等の要件を満たす内国法人に係る外国関係会社で、特定外国関係会社又は対象外国関係会社に該当するものの所得に相当する金額のうち、その内国法人が直接及び間接に有するその特定外国関係会社又は対象外国関係会社の株式等の数又は金額につきその請求権の内容を勘案した数又は金額並びにその内国法人とその特定外国関係会社又は対象外国関係会社との間の実質支配関係の状況を勘案して計算した金額に相当する金額を、その内国法人の収益の額とみなして各事業年度の終了の日の翌日から 2 月を経過する日を含むその内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入するものである。

また、部分対象外国関係会社の特定所得の金額に係る部分適用対象金額のうち、その内国法人が直接及び間接に有するその部分対象外国関係会社の株式等の数又は金額につきその請求権の内容を勘案した数又は金額並びにその内国法人とその部分対象外国関係会社との間の実質支配関係の状況を勘案して計算した金額に相当する金額を、その内国法人の収益の額とみなして各事業年度の終了の日の翌日から 2 月を経過する日を含むその内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入するものである。

なお、企業の事務負担を軽減する観点から、租税負担割合 20% 以上の外国関係会社は、特定外国関係会社に該当する場合を除き、制度の適用を免除することとされている。



【新設】（発行済株式）

66の6-1 措置法第66条の6第1項第1号イの「発行済株式」には、その株式の払込み又は給付の金額（以下66の6-2において「払込金額等」という。）の全部又は一部について払込み又は給付（以下66の6-2において「払込み等」という。）が行われていないものも含まれるものとする。

例 例えば寄附金の損金算入限度額を計算する場合のように、いわゆる資本金基準額を計算する場合の資本金の額又は出資金の額は、払込済の金額による。

【解説】

- 1 平成29年度の税制改正において、外国子会社合算税制の条文構成が変更されたことに伴い、外国子会社合算税制に関する既存の取扱い（旧措通66の6-1から66の6-21まで）を廃止し、所要の見直しを行った上で、改正後の条文に沿ってその取扱い（措通66の6-1から66の6-30まで）を新たに定めている。本通達は、「発行済株式」について、従来明らかにされていた取扱い（旧措通66の6-1）と同様の取扱いを定めるものである。
- 2 外国子会社合算税制の対象となる外国関係会社は、居住者及び内国法人等によって、原則として発行済株式又は出資の総数又は総額の50%を超える数等の株式又は出資を直接及び間接に保有される外国法人とされている（措法66の6②一イ(1)）。

例 平成29年度の税制改正において、居住者又は内国法人との間に実質支配関係がある外国法人が外国関係会社に追加される（措法66の6②一ロ）とともに、外国関係会社の判定における間接保有割合の計算方法について、連鎖方式（改正前：掛け算方式）によることとされている（措令39の14の2②）。
- 3 ところで、外国法人の中には、その設立の根拠となった会社法等の規定により、その株式の払込み又は給付の金額（以下「払込金額等」という。）の全部又は一部の払込み又は給付（以下「払込み等」という。）が行われていない法人が存在する。この場合、その払込み等が行われていない株式についても、その効力、すなわち、株主たる地位が与えられるということになると、そのような株式を発行している外国法人について外国関係会社に該当するかどうかを判定する場合には、その払込み等が行われていない株式をどのように取り扱うのかといった疑義が生ずる。

そこで、本通達の本文において、この場合の「発行済株式」には、この株式の払込金額等の全部又は一部について払込み等が行われていないものも含まれるものとして取り扱うことを明らかにしている。
- 4 ただし、特定外国関係会社又は対象外国関係会社の所得の金額を計算する場合等における、例えば、寄附金の損金算入限度額を計算するときのように、いわゆる資本金基準額を計算する場合の資本金の額又は出資金の額は、払込済の金額によることとなる。本通達の注書において、このことを明らかにしている。
- 5 連結納税制度においても、同様の通達（連措通68の90-1）を定めている。

【新設】（直接及び間接に有する株式）

66 の 6-2 措置法第 66 条の 6 第 1 項、第 6 項又は第 8 項の内国法人が直接及び間接に有する外国関係会社（同条第 2 項第 1 号に規定する外国関係会社をいう。以下 66 の 9 の 2-1 までにおいて同じ。）の株式には、その株式の払込金額等の全部又は一部について払込み等が行われていないものも含まれるものとする。

㊦ 名義株は、その実際の権利者が所有するものとして同条第 1 項、第 6 項又は第 8 項の規定を適用することに留意する。

【解説】

- 1 平成 29 年度の税制改正において、外国子会社合算税制の条文構成が変更されたことに伴い、外国子会社合算税制に関する既存の取扱い（旧措通 66 の 6-1 から 66 の 6-21 まで）を廃止し、所要の見直しを行った上で、改正後の条文に沿ってその取扱い（措通 66 の 6-1 から 66 の 6-30 まで）を新たに定めている。本通達は、「直接及び間接に有する株式」について、従来明らかにされていた取扱い（旧措通 66 の 6-2）と同様の取扱いを定めるものである。
- 2 外国子会社合算税制の適用を受ける内国法人は、①外国関係会社の発行済株式又は出資の総数又は総額の 10%以上の数等の株式又は出資を直接及び間接に保有する内国法人や、②外国関係会社の発行済株式又は出資の総数又は総額の 10%以上の数等の株式又は出資を直接及び間接に保有する一 の同族株主グループに属している内国法人等とされている（措法 66 の 6 ①）。
㊦ 平成 29 年度の税制改正において、外国子会社合算税制の適用を受ける内国法人に、外国関係会社との間に実質支配関係がある内国法人が追加されている。
なお、間接保有割合の計算方法は、外国関係会社の判定の場合と異なり、掛け算方式が維持されている（措令 39 の 14③）。
- 3 ところで、この内国法人が直接及び間接に有する外国関係会社の株式が 10%以上になるかどうかの判定に当たっては、措置法通達 66 の 6-1 《発行済株式》と同様に払込み等が行われていない株式をどのように取り扱うかといった疑義が生ずる。
そこで、本通達の本文では、この内国法人が直接及び間接に有する外国関係会社の株式には、その株式の払込金額等の全部又は一部について払込み等が行われていないものも含まれるものとして取り扱うことを明らかにしている。
- 4 また、本通達の注書において、この場合の内国法人が直接及び間接に有する外国関係会社の株式の中に名義株があるときは、実際の権利者が有するものとして取り扱うことを明らかにしている。これは、名義株を放置することにより、外国子会社合算税制による課税が回避される等、弊害も少なくないことから、その実際の株主を追求して適正公平な課税を実現しようというもので、税の実質主義を表すものであり、法人税基本通達 1-3-2 《名義株についての株主等の判定》と同趣旨のものである。
- 5 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 90-2）を定めている。

【新設】（特定外国関係会社等が2以上ある場合の損益の不通算）

66の6-3 措置法第66条の6第1項に規定する課税対象金額は特定外国関係会社（同条第2項第2号に規定する特定外国関係会社をいう。以下66の6-12までにおいて同じ。）又は対象外国関係会社（同条第2項第3号に規定する対象外国関係会社をいう。以下66の6-12までにおいて同じ。）ごとに計算するから、内国法人に係る特定外国関係会社又は対象外国関係会社が2以上ある場合において、その特定外国関係会社又は対象外国関係会社のうちに欠損金額が生じたものがあるときであっても、他の特定外国関係会社又は対象外国関係会社の所得の金額との通算はしないことに留意する。

内国法人に係る部分対象外国関係会社（同条第6項に規定する部分対象外国関係会社をいう。以下66の6-4において同じ。）又は外国金融子会社等（同条第2項第7号に規定する外国金融子会社等をいう。以下66の6-4において同じ。）が2以上ある場合についても同様とする。

【解説】

- 1 平成29年度の税制改正において、外国子会社合算税制の条文構成が変更されたことに伴い、外国子会社合算税制に関する既存の取扱い（旧措通66の6-1から66の6-21まで）を廃止し、所要の見直しを行った上で、改正後の条文に沿ってその取扱い（措通66の6-1から66の6-30まで）を新たに定めている。本通達は、「特定外国関係会社等が2以上ある場合の損益の不通算」について、従来明らかにされていた取扱い（旧措通66の6-11）と同様の取扱いを定めるものである。
- 2 外国子会社合算税制において、特定外国関係会社又は対象外国関係会社の所得（適用対象金額）のうち、当該外国関係会社の発行済株式等の10%以上を直接及び間接に保有する内国法人等の当該保有する株式等の数に対応する部分等の金額（課税対象金額）は、当該外国関係会社の各事業年度終了の日の翌日から2月を経過する日を含むその内国法人の事業年度の所得に合算して課税することとされている（措法66の6①）。
- 3 この適用対象金額や課税対象金額は、特定外国関係会社又は対象外国関係会社ごとに計算することとなるから、特定外国関係会社又は対象外国関係会社が2以上ある場合において、その特定外国関係会社又は対象外国関係会社のうちに欠損金額が生じたものがあるときであっても、その欠損金額と他の特定外国関係会社又は対象外国関係会社の所得の金額との通算はできないこととなる。本通達の前段では、このことを留意的に明らかにしている。
- 4 また、本通達の後段においては、部分対象外国関係会社の部分適用対象損失額や外国金融子会社等の金融子会社等部分適用対象損失額についても同様に、他の外国関係会社の所得の金額との通算ができないことを留意的に明らかにしている。
- 5 連結納税制度においても、同様の通達（連措通68の90-3）を定めている。

【新設】（課税対象金額等の円換算）

66 の 6-4 内国法人が措置法第 66 条の 6 第 1 項、第 6 項又は第 8 項の規定により特定外国関係会社若しくは対象外国関係会社に係る課税対象金額、部分対象外国関係会社に係る部分課税対象金額又は外国金融子会社等に係る金融子会社等部分課税対象金額に相当する金額を益金の額に算入する場合における当該課税対象金額、部分課税対象金額又は金融子会社等部分課税対象金額及び同条第 10 項第 2 号に規定する部分適用対象金額又は金融子会社等部分適用対象金額の円換算は、当該外国関係会社の当該事業年度終了の日の翌日から 2 月を経過する日における電信売買相場の仲値（基本通達 13 の 2-1-2 に定める電信売買相場の仲値をいう。以下 66 の 6-21 までにおいて同じ。）による。ただし、継続適用を条件として、当該内国法人の同日を含む事業年度終了の日の電信売買相場の仲値によることができるものとする。

④ ただし書による場合において、当該内国法人が 2 以上の外国関係会社を有するとき、その全ての外国関係会社につき、当該電信売買相場の仲値によるものとする。

【解説】

- 1 平成 29 年度の税制改正において、外国子会社合算税制の条文構成が変更されたことに伴い、外国子会社合算税制に関する既存の取扱い（旧措通 66 の 6-1 から 66 の 6-21 まで）を廃止し、所要の見直しを行った上で、改正後の条文に沿ってその取扱い（措通 66 の 6-1 から 66 の 6-30 まで）を新たに定めている。本通達は、「課税対象金額等の円換算」について、従来明らかにされていた取扱い（旧措通 66 の 6-14）と同様の取扱いを定めるものである。
- 2 特定外国関係会社又は対象外国関係会社の課税対象金額は、適用対象金額に当該内国法人の特定外国関係会社又は対象外国関係会社に係る請求権等勘案合算割合を乗じて計算することとされている（措令 39 の 14①）。また、部分対象外国関係会社の部分課税対象金額又は外国金融子会社等の金融子会社等部分課税対象金額についても、部分適用対象金額又は金融子会社等部分適用対象金額に当該内国法人の部分対象外国関係会社又は外国金融子会社等に係る請求権等勘案合算割合を乗じて計算することとされている（措令 39 の 17 の 3①、39 の 17 の 4①）。

ところで、適用対象金額、部分適用対象金額又は金融子会社等部分適用対象金額の計算は、外国通貨表示の金額で行うこととされている（措通 66 の 6-19）から、これによって求められた外国通貨表示の課税対象金額、部分課税対象金額又は金融子会社等部分課税対象金額を内国法人の益金の額に算入するに当たっては、これを本邦通貨の額に換算する必要があるが、この円換算をいつの時点のいかなる換算レートで行うのかといった問題がある。

この点について、課税対象金額、部分課税対象金額又は金融子会社等部分課税対象金額の円換算は、原則として、当該外国関係会社の当該事業年度終了の日の翌日から 2 月を経過する日における電信売相場と電信買相場の仲値（電信売買相場の仲値、すなわち T.T.M.）によることを本通達において明らかにしている。

これは、法人税基本通達 13 の 2-1-2 《外貨建取引及び発生時換算法の円換算》において外貨建取引についての円換算は、その取引を計上すべき日における電信売買相場の仲

値（T. T. M.）によることを原則としていることから、益金の額に算入するこれらの金額の円換算についても、同様の取扱いとしたものである。

なお、平成 29 年度の税制改正において、部分合算課税制度におけるいわゆる少額不追求基準が改正され、部分適用対象金額又は金融子会社等部分適用対象金額が 2,000 万円以下である場合には、部分課税対象金額又は金融子会社等部分課税対象金額の益金算入を行わないこととされた（措法 66 の 6 ⑩二）。この少額不追求基準における部分適用対象金額又は金融子会社等部分適用対象金額の円換算については、これらの金額が部分課税対象金額又は金融子会社等部分課税対象金額を益金算入するかどうかの判定に係るものであることから、部分課税対象金額又は金融子会社等部分課税対象金額の円換算を行うのと同じ換算レートによりその判定を行うのが合理的であるため、その円換算と同様の取扱いとしている。

- 3 本通達のただし書では、継続適用を条件として、当該内国法人の同日（当該外国関係会社の当該事業年度終了の日の翌日から 2 月を経過する日）を含む事業年度終了の日の電信売買相場の仲値（T. T. M）によることができる旨を明らかにしており、その場合に当該内国法人が 2 以上の外国関係会社を有するときは、その全ての外国関係会社につき、当該電信売買相場の仲値による必要がある旨を、本通達の注書で明らかにしている。
- 4 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 90-4）を定めている。

【新設】(主たる事業の判定)

66 の 6-5 措置法第 66 条の 6 第 2 項第 2 号イ(1)若しくは同項第 3 号又は措置法令第 39 条の 17 の 2 第 2 項第 4 号の規定を適用する場合において、外国関係会社が 2 以上の事業を営んでいるときは、そのいずれが主たる事業であるかは、それぞれの事業に属する収入金額又は所得金額の状況、使用人の数、固定施設の状況等を総合的に勘案して判定する。

【解説】

- 1 平成 29 年度の税制改正において、外国子会社合算税制の条文構成が変更されたことに伴い、外国子会社合算税制に関する既存の取扱い(旧措通 66 の 6-1 から 66 の 6-21 まで)を廃止し、所要の見直しを行った上で、改正後の条文に沿ってその取扱い(措通 66 の 6-1 から 66 の 6-30 まで)を新たに定めている。本通達は、「主たる事業の判定」について、従来明らかにされていた取扱い(旧措通 66 の 6-8)と同様の取扱いを定めるものである。
- 2 平成 29 年度の税制改正において、外国子会社合算税制上、事務所等の実体がなく、かつ、事業の管理支配を自ら行っていないと認められるペーパー・カンパニーに該当する外国関係会社は、特定外国関係会社として会社単位の合算課税の対象とされたが、その要件として、改正前の適用除外基準(平成 29 年度改正前の措法 66 の 6③)における実体基準及び管理支配基準をいずれも満たさない外国関係会社はこれに該当することとされた(措法 66 の 6②二イ)。また、経済活動基準を満たさない外国関係会社についても会社単位の合算課税の対象とされたが、この経済活動基準は改正前の適用除外基準と同様の 4 つの基準(事業基準、実体基準、管理支配基準、非関連者基準/所在地国基準)とされ、これらのうちのいずれかを満たさない場合には、会社単位の合算課税の対象とされた(措法 66 の 6②三)。さらに、平成 29 年度の税制改正において、改正前の制度における外国子会社合算税制の発動要件であるトリガー税率が廃止され、外国関係会社の区分に応じた外国子会社合算税制の適用免除基準が設けられた(措法 66 の 6⑤⑩)。この適用免除基準において、対象外国関係会社は、各事業年度の租税負担割合が 20%以上である場合(特定外国関係会社については 30%以上である場合)に会社単位の合算課税の適用を免除することとされており、この租税負担割合の計算を行う場合において、外国関係会社の所得の金額がないとき又は欠損の金額となるときは、その行う「主たる事業」に係る収入金額から所得が生じたとした場合にその所得に対して適用されるその本店所在地国の外国法人税の税率に相当する割合により適用免除基準の判定を行うこととされた(措令 39 の 17 の 2②四)。ここで、これらの基準の「主たる事業」について、外国関係会社が 2 以上の事業を営んでいる場合には、そのいずれが主たる事業であるかをどのように判定するのか疑義が生ずるところであるが、外国関係会社が営む事業の態様は各社それぞれ異なることから、一律に特定の指標や基準のみを用いて判定することは相当でない。そこで、本通達では、外国関係会社が営む 2 以上の事業について、それぞれの事業に属する収入金額又は所得金額の状況、使用人の数、固定施設の状況等を総合的に勘案して判定することを明らかにしている。
- 3 連結納税制度においても、同様の通達(連措通 68 の 90-5)を定めている。

【新設】（主たる事業を行うに必要と認められる事務所等の意義）

66 の 6-6 措置法第 66 条の 6 第 2 項第 2 号イ(1)及び第 3 号ロのその主たる事業を行うに必要と認められる事務所、店舗、工場その他の固定施設を有していることとは、外国関係会社はその主たる事業に係る活動を行うために必要となる固定施設を有していることをいうのであるから、同項第 2 号イ(1)及び第 3 号ロの規定の適用に当たっては、次のことに留意する。

- (1) 外国関係会社の有する固定施設が、当該外国関係会社の主たる事業を行うに必要と認められる事務所、店舗、工場その他の固定施設（以下 66 の 6-6 において「事務所等」という。）に該当するか否かは、当該外国関係会社の主たる事業の業種や業態、主たる事業に係る活動の内容等を踏まえて判定すること。ただし、当該外国関係会社の有する固定施設が、主たる事業に係る活動を行うために使用されるものでない場合には、主たる事業を行うに必要と認められる事務所等には該当しない。
- (2) 外国関係会社が主たる事業を行うに必要と認められる事務所等を賃借により使用している場合であっても、事務所等を有していることに含まれること。

【解説】

1 平成 29 年度の税制改正において、外国子会社合算税制上、事務所等の実体がなく、かつ、事業の管理支配を自ら行っていないと認められるペーパー・カンパニーに該当する外国関係会社は、租税負担割合が 20%以上（30%未満）の場合であっても、特定外国関係会社として会社単位での合算課税の対象とされた。具体的にこのペーパー・カンパニーとは、次の要件のいずれにも該当しない外国関係会社とされている（措法 66 の 6②二イ）。

- (1) その主たる事業を行うに必要と認められる事務所、店舗、工場その他の固定施設を有していること（以下「実体基準」という。）
- (2) その本店所在地国においてその事業の管理、支配及び運営を自ら行っていること（以下「管理支配基準」という。）

本通達は、上記の改正により、外国子会社合算税制の適用対象となる外国子会社が軽課税国以外に所在する外国子会社にも拡大されたことを踏まえ、改正後の経済活動基準における実体基準（措法 66 の 6 ②三口）と併せ、ペーパー・カンパニーの判定における実体基準の意義について、明らかにするものである。

なお、これらの実体基準と改正前の適用除外基準における実体基準（平成 29 年度改正前の措法 66 の 6 ③）は、概ね同様の要件とされていることから、本通達により従来の取扱いを変更するものではない。

2 これらの実体基準は、固定施設の存在という物的な側面から独立した企業としての実体を有しているかどうかを判定するものであるが、ここでいう固定施設とは、単なる物的設備ではなく、そこで行われる活動を前提とした概念であることから、外国関係会社の事業活動を伴った物的設備である必要があると考えられる。本通達の本文では、このことを明らかにしている。

3 外国関係会社が有する固定施設が主たる事業に必要と認められるか否かについては、主たる事業の業種や業態に応じてその態様は異なるものであるため、例えば、小売業なら店舗、製造業なら工場などが該当すると考えられる一方で、主たる事業がそれ以外の事業であ

る場合には、どのような機能・用途を有する固定施設を要するのか、あるいはどの程度の規模の固定施設を要するのかを、その主たる事業の内容、その事業に係る活動の内容などから個別に判断することとなる。

ところで、これらの実体基準は、外国関係会社が主たる事業を行うに必要と認められる固定施設を有しているかどうかにより判定することとなるため、外国関係会社の有する固定施設がその主たる事業に係る活動を行うために使用されるものでない場合には、主たる事業を行うに必要と認められる固定施設には該当しない。

本通達の(1)において、これらのことを留意的に明らかにしている。

なお、主たる事業が人の活動を要しない事業である場合には、主たる事業を行うに必要と認められる固定施設は有していないことになる。

- 4 また、この外国関係会社が固定施設を「有している」かどうかは、外国関係会社が事業活動を行うために必要となる固定施設が「有る」か「無い」かによって判定することとなるため、その所有権を有している必要は無く、賃借により使用している場合であっても固定施設を有していることになる。本通達の(2)では、このことを留意的に明らかにしている。
- 5 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 90－6）を定めている。

【新設】（自ら事業の管理、支配等を行っていることの意義）

66の6-7 措置法第66条の6第2項第2号イ(2)及び第3号ロの「その事業の管理、支配及び運営を自ら行っている」こととは、外国関係会社が、当該外国関係会社の事業計画の策定等を行い、その事業計画等に従い裁量をもって事業を執行することであり、これらの行為に係る結果及び責任が当該外国関係会社に帰属していることをいうのであるが、次の事実があるとしてもそのことだけでこの要件を満たさないことにはならないことに留意する。

- (1) 当該外国関係会社の役員が当該外国関係会社以外の法人の役員又は使用人（以下66の6-8において「役員等」という。）を兼務していること。
- (2) 当該外国関係会社の事業計画の策定等に当たり、親会社等と協議し、その意見を求めていること。
- (3) 当該事業計画等に基づき、当該外国関係会社の業務の一部を委託していること。

【解説】

1 平成29年度の税制改正において、外国子会社合算税制上、事務所等の実体がなく、かつ、事業の管理支配を自ら行っていないと認められるペーパー・カンパニーに該当する外国関係会社は、租税負担割合が20%以上（30%未満）の場合であっても、特定外国関係会社として会社単位での合算課税の対象とされた。具体的にこのペーパー・カンパニーとは、次の要件のいずれにも該当しない外国関係会社とされている（措法66の6②ニイ）。

- (1) その主たる事業を行うに必要と認められる事務所、店舗、工場その他の固定施設を有していること（以下「実体基準」という。）
- (2) その本店所在地国においてその事業の管理、支配及び運営を自ら行っていること（以下「管理支配基準」という。）

本通達は、上記の改正により、外国子会社合算税制の適用対象となる外国子会社が軽課税国以外に所在する外国子会社にも拡大されたことを踏まえ、改正後の経済活動基準における管理支配基準（措法66の6②三口）と併せ、ペーパー・カンパニーの判定における管理支配基準の意義について、明らかにするものである。

なお、これらの管理支配基準と改正前の適用除外基準における管理支配基準（平成29年度改正前の措法66の6③）とでは概ね同様の要件とされていることから、本通達により従来の取扱いを変更するものではない。

2 これらの管理支配基準は、外国関係会社が「事業の管理、支配及び運営を自ら行っている」かどうかにより、外国関係会社が機能面から独立した企業としての実体を有しているかどうかを判定するものである。

この「事業の管理、支配及び運営を…行っている」こととは、法人が事業を行うに当たり事業方針や業績目標などを定め、それらを達成するために事業計画等を策定するなど、事業をどのように運営していくかを決定し、それらに基づき裁量をもって事業を執行していることを意味すると考えられる。

また、この「自ら」行うということは、文字どおり外国関係会社が事業の管理、支配及び運営を自ら行うことであり、独立企業として事業を行うことにより通常生ずることとなる結果や責任が外国関係会社自らに帰属することを意味すると考えられる。

これらのことからすると、「その事業の管理、支配及び運営を自ら行っている」こととは、外国関係会社が自らの事業計画の策定等をし、その事業計画等に従い裁量をもって事業を執行していることに加え、これらの行為に係る結果及び責任が当該外国関係会社に帰属することであると考えられる。本通達の本文では、このことを明らかにしている。

- 3 ところで、外国関係会社の役員が、当該外国関係会社以外の法人の役員又は使用人を兼務している場合もあるが、そのことだけをもって管理支配基準を満たさないことにはならないと考えられる。すなわち、当該外国関係会社の役員が当該外国関係会社の役員の立場で当該外国関係会社の事業計画の策定等をし、かつ、その事業計画等に従い職務を執行している限りにおいては、通常、管理支配基準を満たすことになる。本通達の(1)において、このことを留意的に明らかにしている。

なお、外国関係会社の役員は、必ずしも常勤である必要はなく、いわゆる非常勤であったとしても上記と同様に当該外国関係会社の職務を執行している場合には、管理支配基準を満たすものと考えられる。

一方で、外国関係会社の役員が、名義だけの役員や、不特定多数の会社のための業として行う役員である場合には、一般的に、その役員が外国関係会社の事業計画の策定等を自ら行っているとは認められないものと考えられる。

- 4 また、一般的に、子会社等が事業計画の策定等に当たり、親会社と協議しその意見を求めるケースも少なくないことから、外国関係会社が事業計画の策定等に当たり親会社等と協議し、その意見を求めていたとしても、そのことのみをもって管理支配基準を満たさないことにはならないものと考えられる。本通達の(2)において、このことを留意的に明らかにしている。
- 5 さらに、外国関係会社が業務の一部を委託している場合でも、自ら策定等した事業計画等に従って事業を行っているようなケースもあるため、業務の一部を委託していることだけをもって管理支配基準を満たさないことにはならないことを、本通達の(3)において留意的に明らかにしている。
- 6 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 90-7）を定めている。

【新設】（事業の管理、支配等を本店所在地国において行っていることの判定）

66 の 6-8 措置法第 66 条の 6 第 2 項第 2 号イ(2)及び第 3 号ロにおけるその事業の管理、支配及び運営を本店所在地国（同項第 2 号イ(2)に規定する本店所在地国をいう。以下 66 の 6-27 までにおいて同じ。）において行っているかどうかの判定は、外国関係会社の株主総会及び取締役会等の開催、事業計画の策定等、役員等の職務執行、会計帳簿の作成及び保管等が行われている場所並びにその他の状況を総合的に勘案の上行うことに留意する。

【解説】

- 1 平成 29 年度の税制改正において、外国関係会社が、会社単位での合算課税の対象となる特定外国関係会社又は対象外国関係会社に該当するかどうかを判定する場合の要件の一つとして、その本店所在地国において、その事業の管理、支配及び運営を自ら行っていることとの要件（管理支配基準）が設けられた（措法 66 の 6 ②ニイ(2)、三口）。

この要件については、改正前の適用除外基準における管理支配基準（平成 29 年度改正前の措法 66 の 6 ③）と概ね同様の要件とされており、本通達においては、この要件のうち措置法通達 66 の 6-7 《自ら事業の管理、支配等を行っていることの意義》において新たに明らかにされた事項以外で、「事業の管理、支配等を本店所在地国において行っていることの判定」について、従来明らかにされていた取扱い（旧措通 66 の 6-16）と同様の取扱いを定めるものである。

- 2 本通達では、外国関係会社がその本店所在地国において、その事業の管理、支配及び運営を行っているかどうかの判定は、当該外国関係会社の株主総会及び取締役会等の開催、事業計画の策定等、役員等の職務執行、会計帳簿の作成及び保管等が行われている場所並びにその他の状況を総合的に勘案の上行うことを留意的に明らかにしている。

この場合、例えば、当該外国関係会社の株主総会の開催が本店所在地国以外の場所で行われていたとしても、そのことだけでは、当該外国関係会社が管理支配基準を満たさないことにはならないことになる。

- 3 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 90-8）を定めている。

【新設】(特定保険協議者又は特定保険受託者の管理支配基準の判定)

66 の 6-9 措置法令第 39 条の 14 の 3 第 2 項及び第 13 項の特定保険協議者又は特定保険受託者がその本店所在地国においてその事業の管理、支配及び運営を自ら行っているかどうかの判定は、66 の 6-7 及び 66 の 6-8 の取扱いにより行うことに留意する。

【解説】

- 1 平成 29 年度の税制改正において、外国子会社合算税制の条文構成が変更されたことに伴い、外国子会社合算税制に関する既存の取扱い(旧措通 66 の 6-1 から 66 の 6-21 まで)を廃止し、所要の見直しを行った上で、改正後の条文に沿ってその取扱い(措通 66 の 6-1 から 66 の 6-30 まで)を新たに定めている。本通達は、「特定保険協議者又は特定保険受託者の管理支配基準の判定」について、従来明らかにされていた取扱い(旧措通 66 の 6-17 の 5)と同様の取扱いを定めるものである。
- 2 経済活動基準を満たさない(措置法第 66 条の 6 第 2 項第 3 号イからハまでの要件のいずれかに該当しない)外国関係会社(対象外国関係会社)は、会社単位での合算課税の対象となることとされている。この経済活動基準では、外国関係会社とその本店所在地国においてその主たる事業を行うに必要と認められる事務所、店舗、工場その他の固定施設を有していること(実体基準)、その本店所在地国においてその事業の管理、支配及び運営を自ら行っていること(管理支配基準)などがその要件とされている(措法 66 の 6 ①、②三)。
また、平成 29 年度の税制改正において、外国関係会社が実体基準と管理支配基準のいずれも満たさず、特定外国関係会社に該当する場合には、租税負担割合が 20%以上(30%未満)であっても、会社単位での合算課税の対象となることとされた(措法 66 の 6 ①、②二イ、⑤一)。
- 3 特定保険外国子会社等の実体基準又は管理支配基準の判定について、その特定保険外国子会社等に係る特定保険協議者がその本店所在地国において実体基準又は管理支配基準を満たしている場合には、その特定保険外国子会社等は実体基準又は管理支配基準を満たすこととされており、平成 29 年度の税制改正において、特定保険委託者の実体基準又は管理支配基準の判定についても、特定保険委託者に係る特定保険受託者がその本店所在地国において実体基準又は管理支配基準を満たしている場合には、その特定保険委託者は実体基準又は管理支配基準を満たすこととされた(措法 66 の 6 ②二イ、三口、措令 39 の 14 の 3 ①②⑫⑬)。
- 4 ここで、この特定保険外国子会社等又は特定保険委託者の管理支配基準における特定保険協議者又は特定保険受託者の管理支配基準の判定をどのように行うかであるが、外国関係会社が管理支配基準を満たしているかの判定については、措置法通達 66 の 6-7 《自ら事業の管理、支配等を行っていることの意義》及び 66 の 6-8 《事業の管理、支配等を本店所在地国において行っていることの判定》により行う旨の取扱いを定めているところ、特定保険協議者又は特定保険受託者も外国関係会社に該当することから、これと同様に行うのが合理的であり、本通達はこのことを留意的に明らかにしている。
- 5 連結納税制度においても、同様の通達(連措通 68 の 90-9)を定めている。

【新設】(株式等の保有を主たる事業とする統括会社の経済活動基準の判定)

66 の 6-10 措置法第 66 条の 6 第 2 項第 3 号の規定の適用上、統括会社（措置法令第 39 条の 14 の 3 第 8 項に規定する統括会社をいう。）に該当する株式等の保有を主たる事業とする外国関係会社が、「その本店所在地国においてその主たる事業（……）を行うに必要と認められる事務所、店舗、工場その他の固定施設を有していること（……）並びにその本店所在地国においてその事業の管理、支配及び運営を自ら行っていること（……）」に該当するかどうかは、当該外国関係会社の行う統括業務を「その主たる事業」として、その判定を行うことに留意する。

措置法令第 39 条の 14 の 3 第 20 項に規定する「主たる事業」が同項第 4 号に規定する「主として本店所在地国において行っている場合」に該当するかどうかの判定についても、同様とする。

【解説】

- 1 平成 29 年度の税制改正において、外国子会社合算税制の条文構成が変更されたことに伴い、外国子会社合算税制に関する既存の取扱い（旧措通 66 の 6-1 から 66 の 6-21 まで）を廃止し、所要の見直しを行った上で、改正後の条文に沿ってその取扱い（措通 66 の 6-1 から 66 の 6-30 まで）を新たに定めている。本通達は、「株式等の保有を主たる事業とする統括会社の経済活動基準の判定」について、従来明らかにされていた取扱い（旧措通 66 の 6-16 の 3）と同様の取扱いを定めるものである。
- 2 経済活動基準を満たさない（措置法第 66 条の 6 第 2 項第 3 号イからハまでの要件のいずれかに該当しない）外国関係会社（対象外国関係会社）は、会社単位での合算課税の対象となることとされており、この経済活動基準の要件の一つとして、株式等の保有など一定の事業を主たる事業として行っていないこと（事業基準）が定められている。
- 3 株式等の保有を主たる事業として行っている外国関係会社のうち、被統括会社の株式等の保有を行う統括会社については、事業基準を満たすこととされている（措法 66 の 6 ②三イ括弧書、措令 39 の 14 の 3 ⑧）が、この被統括会社の株式等の保有を行う統括会社が経済活動基準を満たすためには、事業基準以外にも次の三つの要件を全て満たす必要がある。
 - (1) その本店所在地国においてその主たる事業を行うに必要と認められる事務所、店舗、工場その他の固定施設を有していること（実体基準）（措法 66 の 6 ②三口）
 - (2) その本店所在地国においてその事業の管理、支配及び運営を自ら行っていること（管理支配基準）（措法 66 の 6 ②三口）
 - (3) その主たる事業を、主としてその本店所在地国において行っていること（所在地国基準）（措法 66 の 6 ②三ハ(2)、措令 39 の 14 の 3 ⑩）
- 4 ところで、被統括会社の株式等の保有を主たる事業とする外国関係会社（統括会社）がこれら三つの経済活動基準を満たすかどうかの判定に当たって、単純に当該外国関係会社の行う「株式等の保有」を「主たる事業」であると考えて、三つの経済活動基準に当てはめることになるのかという疑義が生ずる。

この点、当該外国関係会社は被統括会社の株式等の保有を前提に、実態的には、当該被統括会社の事業の方針又は調整に係る業務（統括業務）を行うということを踏まえれば、外国関係会社が行う「統括業務」を主たる事業として、経済活動基準の判定を行うこととなる。

本通達は、このことを留意的に明らかにしている。

5 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 90-10）を定めている。

【新設】（被統括会社の事業の方針の決定又は調整に係るものの意義）

66 の 6-11 措置法令第 39 条の 14 の 3 第 5 項に規定する「被統括会社の事業の方針の決定又は調整に係るもの（当該事業の遂行上欠くことのできないものに限る。）」とは、被統括会社（同条第 6 項に規定する被統括会社をいう。以下 66 の 6-12 までにおいて同じ。）の事業方針の策定及び指示並びに業務執行の管理及び事業方針の調整の業務で、当該事業の遂行上欠くことのできないものをいう。

例 例えば、同条第 5 項に規定する外国関係会社が被統括会社の事業方針の策定等のために補完的に行う広告宣伝、情報収集等の業務は、「被統括会社の事業の方針の決定又は調整に係るもの」に該当しないことに留意する。

【解説】

1 平成 29 年度の税制改正において、外国子会社合算税制の条文構成が変更されたことに伴い、外国子会社合算税制に関する既存の取扱い（旧措通 66 の 6-1 から 66 の 6-21 まで）を廃止し、所要の見直しを行った上で、改正後の条文に沿ってその取扱い（措通 66 の 6-1 から 66 の 6-30 まで）を新たに定めている。本通達は、「被統括会社の事業の方針の決定又は調整に係るものの意義」について、従来明らかにされていた取扱い（旧措通 66 の 6-17 の 4）と同様の取扱いを定めるものである。

2 外国子会社合算税制の適用上、外国関係会社が統括会社に該当するためには、複数の被統括会社（外国法人である 2 以上の被統括会社を含む場合に限る。）に対して統括業務を行っていることが要件の一つとされている（措令 39 の 14 の 3 ⑧一）。

この統括業務とは、外国関係会社が被統括会社との間における契約に基づき行う業務のうち、「被統括会社の事業の方針の決定又は調整に係るもの（当該事業の遂行上欠くことのできないものに限る。）」（以下「事業方針の決定等」という。）であって、当該外国関係会社が 2 以上の被統括会社に係る当該業務を一括して行うことにより、これらの被統括会社の収益性の向上に資することとなると認められるものをいうこととされている（措令 39 の 14 の 3 ⑤）。

この要件を満たすかどうかの判定上、例えば、アジアや欧州等の一定地域を統括している外国関係会社において、その地域におけるグループ傘下の企業に対して、その企業の事業方針の決定、指示及び調整といった業務以外に、グループ傘下の企業の広告宣伝や情報収集等の業務を一括して行っているという実態がある場合、これらの業務のいずれが統括業務たる「事業方針の決定等」に該当するののかといった疑義が生じ得る。

この点について、「事業方針の決定等」とは、被統括会社の事業方針の策定及び指示並びに業務執行の管理及び事業方針の調整といった枢要な業務をいうことを本通達の本文で明らかにしている。

3 この場合の「事業方針の策定及び指示」とは、具体的には、統括会社が 2 以上の被統括会社の置かれた状況を踏まえ、事業方針を練り上げ、策定し、その方針に基づいた事業展開を図るよう指示を与えることを想定している。また、「業務執行の管理」とは、指示した事業方針に即した企業活動が被統括会社において行われているかどうかを継続的に管理し、適宜指導を行うような場面を想定している。さらに、「事業方針の調整」とは、例えば当該地域における市況の変化など後発的な事情により当初決定した事業方針に修正や調整を加え

る必要が生じた場面を想定している。

また、法令上、「事業方針の決定等」は被統括会社の事業の遂行上欠くことのできないものに限るとされているが（措令 39 の 14 の 3 ⑤括弧書）、事業方針の策定及び指示並びに業務執行の管理及び事業方針の調整の業務は、通常、被統括会社の行う事業の方向性を左右する業務であることから、一般的にはその事業の遂行上欠くことのできないものに該当すると考えられる。

- 4 ここで、外国関係会社が被統括会社の事業方針の策定等そのものではなく、これを補完するものとして広告宣伝、情報収集といった業務を行う場合もあろうが、これらの補完的な業務は、被統括会社の「事業方針の決定等」には該当しない。

したがって、例えば、外国関係会社の関与なしに、被統括会社が自ら主導的に事業方針の策定等を行うとともに、広告宣伝や情報収集といった補完的な業務を当該外国関係会社が行っているような場合には、当該外国関係会社は「事業方針の決定等」を行っていることとはならない。本通達の注書では、このことを留意的に明らかにしている。

- 5 なお、この統括業務に該当するためには、「外国関係会社が 2 以上の被統括会社に係る当該業務を一括して行うことによりこれらの被統括会社の収益性の向上に資することとなると認められるもの」であることも要件の一つとされている。すなわち、統括会社における統括業務は、地域の経済圏に対応した現地の被統括会社を統括することで収益性の向上を図るものであり、統括会社をその地に設けて統括業務を行うことの経済合理性が求められることになる。

このような統括業務は、必ずしも定量的に収益性の向上に資するかどうかを証明できない業務であることに鑑みれば、具体的な業績の数値結果等が求められるものではないが、地域経済圏に展開するグループ企業の商流の一本化や間接部門の合理化に通じるなどの当該業務の重要性及び当該業務が被統括会社、ひいてはグループ企業の収益に貢献している業務であることを合理的に説明することができる必要がある。

- 6 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 90-11）を定めている。

【新設】(被統括会社に該当する外国関係会社の経済活動基準の判定)

66 の 6-12 被統括会社に該当する外国関係会社（特定外国関係会社に該当するものを除く。）が措置法第 66 条の 6 第 2 項第 3 号に掲げる要件のいずれにも該当する場合には、当該被統括会社は対象外国関係会社に該当せず、同条第 1 項の規定の適用はないことに留意する。

④ 当該被統括会社が本店所在地国においてその事業の管理、支配及び運営を自ら行っているかどうかの判定は、66 の 6-7 及び 66 の 6-8 の取扱いにより行う。

【解説】

1 平成 29 年度の税制改正において、外国子会社合算税制の条文構成が変更されたことに伴い、外国子会社合算税制に関する既存の取扱い（旧措通 66 の 6-1 から 66 の 6-21 まで）を廃止し、所要の見直しを行った上で、改正後の条文に沿ってその取扱い（措通 66 の 6-1 から 66 の 6-30 まで）を新たに定めている。本通達は、「被統括会社に該当する外国関係会社の経済活動基準の判定」について、従来明らかにされていた取扱い（旧措通 66 の 6-16 の 2）と同様の取扱いを定めるものである。

2 経済活動基準を満たさない（措置法第 66 条の 6 第 2 項第 3 号イからハまでの要件のいずれかに該当しない）外国関係会社（対象外国関係会社）は、会社単位での合算課税の対象となることとされており、この経済活動基準の要件として、外国関係会社が株式等の保有など一定の事業を主たる事業として行っていないこと（事業基準）、その本店所在地国においてその事業の管理、支配及び運営を自ら行っていること（管理支配基準）などが定められている。

3 また、被統括会社の事業活動の総合的な管理及び調整を通じてその収益性の向上に資する業務を行う一定の外国関係会社については、統括会社とされ、このうち株式等の保有を主たる事業とする統括会社については、事業基準を満たすこととされている（措法 66 の 6 ②三イ括弧書、措令 39 の 14 の 3 ⑧）。

ところで、被統括会社は、法令の規定上、株式等の保有を通じて統括会社による総合的な管理及び調整がなされているのであるから、統括会社だけでなく被統括会社も外国関係会社に該当する場合、この被統括会社はそもそも管理支配基準を満たさないのではといった疑義が生ずる。

4 この点について、統括会社が被統括会社に対して行う「事業活動の総合的な管理及び調整」とは、被統括会社の総合的な事業方針の決定等を行うことをいい、被統括会社はその事業方針の下で具体的な事業の運営を行うのであるから、統括会社が被統括会社の「事業活動の総合的な管理及び調整」を行っていたとしても、管理支配基準における「管理、支配及び運営」が統括会社によってなされているとは限らないこととなる。

したがって、被統括会社に該当する外国関係会社であっても、被統括会社に該当することのみをもって管理支配基準を満たさないということにはならず、措置法通達 66 の 6-7 《自ら事業の管理、支配等を行っていることの意義》及び 66 の 6-8 《事業の管理、支配等を本店所在地国において行っていることの判定》により、管理支配基準を満たすか否かの判定を行うこととなる。そして、被統括会社が管理支配基準を含めた経済活動基準（措法 66 の 6 ②三）を全て満たす場合には、被統括会社は対象外国関係会社に該当しないこととな

る。本通達では、このことを留意的に明らかにしている。

5 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 90-12）を定めている。

【新設】（被統括会社の事業を行うに必要と認められる者）

66の6-13 措置法令第39条の14の3第6項に規定する「その本店所在地国にその事業を行うに必要と認められる当該事業に従事する者を有する」とは、同項の法人がその事業の内容、規模等に応じて必要な従事者を本店所在地国に有していることをいうのであるから、当該事業に従事する者は当該法人の事業に専属的に従事している者に限られないことに留意する。

【解説】

- 1 平成29年度の税制改正において、外国子会社合算税制の条文構成が変更されたことに伴い、外国子会社合算税制に関する既存の取扱い（旧措通66の6-1から66の6-21まで）を廃止し、所要の見直しを行った上で、改正後の条文に沿ってその取扱い（措通66の6-1から66の6-30まで）を新たに定めている。本通達は、「被統括会社の事業を行うに必要と認められる者」について、従来明らかにされていた取扱い（旧措通66の6-17の2）と同様の取扱いを定めるものである。
- 2 外国子会社合算税制の適用上、法人が被統括会社に該当するためには、「その本店所在地国にその事業を行うに必要と認められる当該事業に従事する者を有する」ことが要件の一つとされている（措令39の14の3⑥）。

この要件を満たすかどうかの判定上、例えば、ある法人には1人分に相当する量の業務量がないため、その法人の事業に従事する者が他の法人の事業にも従事するなど、その法人の事業に専属的に従事している者がいないような場合には、この要件を満たさないこととなるのかという疑義が生ずる。
- 3 この点について、この要件は法人がその本店所在地国において事業の実体を有するかどうかを判定するために設けられたものであることから、法人がその事業の内容、規模等に応じて必要な従事者を本店所在地国に有していれば、この要件を満たすものと考えられる。したがって、この「当該事業に従事する者」は、必ずしもその法人の事業に専属的に従事している者に限られるということではなく、他の法人の事業にも従事している者もこれに含まれることがあることとなる。本通達では、このことを留意的に明らかにしている。
- 4 連結納税制度においても、同様の通達（連措通68の90-13）を定めている。

【新設】（専ら統括業務に従事する者）

66 の 6-14 措置法令第 39 条の 14 の 3 第 8 項第 2 号に規定する「専ら当該統括業務に従事する者……を有している」とは、同項の外国関係会社に同条第 5 項に規定する統括業務を行う専門部署（以下 66 の 6-14 において「統括部署」という。）が存している場合には当該統括部署で当該統括業務に従事する者を有していることをいい、当該外国関係会社に統括部署が存していない場合には当該統括業務に専属的に従事する者を有していることをいう。

【解説】

- 1 平成 29 年度の税制改正において、外国子会社合算税制の条文構成が変更されたことに伴い、外国子会社合算税制に関する既存の取扱い（旧措通 66 の 6-1 から 66 の 6-21 まで）を廃止し、所要の見直しを行った上で、改正後の条文に沿ってその取扱い（措通 66 の 6-1 から 66 の 6-30 まで）を新たに定めている。本通達は、「専ら統括業務に従事する者」について、従来明らかにされていた取扱い（旧措通 66 の 6-17 の 3）と同様の取扱いを定めるものである。
- 2 外国子会社合算税制の適用上、外国関係会社が統括会社に該当するためには、「その本店所在地国に…統括業務を行うに必要と認められる当該統括業務に従事する者（専ら当該統括業務に従事する者に限る…）を有していること」が要件の一つとされている（措令 39 の 14 の 3 ⑧二）。

この要件を満たすかどうかの判定上、「専ら当該統括業務に従事する者」との規定振りから、常に統括業務に従事している者でなければならず、統括業務以外の業務に従事している者はこれに該当しないのではないかという疑義が生ずる。
- 3 この点について、この場合の「専ら」とは、物理的・時間的に専属しているということではなく、機能的な面で専属していることを指すと考えられるから、統括業務に従事する者が必要な統括業務を遂行した上で、更に統括業務以外の業務に従事していたとしても、その者は「専ら統括業務に従事する」という要件を満たすこととなる。

そこで、本通達では、「専ら当該統括業務に従事する者を有している」の意義について、外国関係会社に統括業務を行う専門部署（以下「統括部署」という。）が設けられているかどうかによって場合分けして明らかにしている。すなわち、統括部署が設けられている場合には、その統括部署で統括業務に従事する者を有していることをいう。また、統括部署が設けられていない場合には、統括業務に機能的な面から専属的に従事する者を有していることをいい、例えば、統括業務の担当者が 1 人しかいない場合に、当該者が普段は統括業務に従事し、統括業務の手隙を見計らって統括業務以外の業務にも従事するが、それは統括業務の遂行に支障がない程度のものであるなど、当該者が統括業務の担当者としての機能を果たしているときには、「専ら当該統括業務に従事する者を有している」こととなる。
- 4 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 90-14）を定めている。

【新設】（船舶又は航空機の貸付けの意義）

66 の 6-15 措置法第 66 条の 6 第 2 項第 3 号イ又は同条第 6 項第 8 号の規定の適用上、船舶又は航空機の貸付けとは、いわゆる裸用船（機）契約に基づく船舶（又は航空機）の貸付けをいい、いわゆる定期用船（機）契約又は航海用船（機）契約に基づく船舶（又は航空機）の用船（機）は、これに該当しない。

【解説】

1 平成 29 年度の税制改正において、外国子会社合算税制の条文構成が変更されたことに伴い、外国子会社合算税制に関する既存の取扱い（旧措通 66 の 6-1 から 66 の 6-21 まで）を廃止し、所要の見直しを行った上で、改正後の条文に沿ってその取扱い（措通 66 の 6-1 から 66 の 6-30 まで）を新たに定めている。本通達は、「船舶又は航空機の貸付けの意義」について、従来明らかにされていた取扱い（旧措通 66 の 6-15）と同様の取扱いを定めるものである。

2 経済活動基準を満たさない（措置法第 66 条の 6 第 2 項第 3 号イからハまでの要件のいずれかに該当しない）外国関係会社（対象外国関係会社）は、会社単位での合算課税の対象となることとされており、この経済活動基準の要件の一つとして、株式等の保有など一定の事業を主たる事業として行っていないこと（事業基準）が定められている。

この事業基準は、主たる事業が「株式等若しくは債券の保有、工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式若しくはこれらに準ずるもの（・・・）若しくは著作権（・・・）の提供又は船舶若しくは航空機の貸付け」でないことをいうものである（措法 66 の 6 ②三イ）が、この場合における「船舶若しくは航空機の貸付け」とは、単なる船体又は機体の貸付契約であるいわゆる裸用船（機）契約に基づく船舶（又は航空機）の貸付けをいい、運行サービスの提供と一体となって行われる船体又は機体の貸付契約ないし一種の再運送契約であるいわゆる定期用船（機）契約又は航海用船（機）契約に基づく船舶（又は航空機）の用船（機）は、これに該当しない。

また、平成 29 年度税制改正において、部分合算課税の対象となる所得の範囲が見直され、従来の船舶又は航空機の貸付けに限らず、部分対象外国関係会社が「固定資産（・・・）の貸付けによる対価の額（・・・）の合計額から当該対価の額を得るために直接要した費用の額（・・・）の合計額を控除した残額」を有する場合には、部分課税対象金額の益金算入の対象となることとされた（措法 66 条の 6 ⑥八）が、この「固定資産の貸付け」に該当するかどうかを判定する場合における船舶又は航空機の貸付けについても、上記の事業基準の場合と同様の取扱いとなる。

本通達では、これらのことを明らかにしている。

3 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 90-15）を定めている。

【新設】（全てに従事していることの範囲）

66 の 6-16 措置法第 66 条の 6 第 2 項第 3 号イに規定する「全てに従事している」ことには、外国関係会社の業務の一部の委託（補助業務（広告宣伝、市場調査、専門的知識の提供その他の当該外国関係会社が業務を行う上での補助的な機能を有する業務をいう。）以外の業務の委託にあつては、当該外国関係会社が仕様書等を作成し、又は指揮命令している場合に限る。）が含まれることに留意する。

同項第 7 号及び措置法令第 39 条の 17 第 1 項各号並びに措置法第 66 条の 6 第 6 項第 2 号、第 5 号及び第 8 号並びに措置法令第 39 条の 17 の 3 第 8 項第 1 号及び第 2 号に規定する「全てに従事している」ことについても、同様とする。

【解説】

- 1 平成 29 年度の税制改正において、外国子会社合算税制上、航空機の貸付けを主たる事業とする外国関係会社の役員又は使用人が、その本店所在地国において航空機の貸付けを的確に遂行するために通常必要と認められる業務の全てに従事している等の一定の要件を満たす場合には、当該外国関係会社は、経済活動基準における事業基準の対象となる外国関係会社から除外することとされた（措法 66 の 6 ②三イ括弧書）。
- 2 この外国関係会社の役員又は使用人が、通常必要と認められる業務の「全てに従事している」かの判定に当たって、外国関係会社が業務の一部を委託している場合には、これを満たさないのではといった疑義が生ずる。

しかしながら、この「全てに従事している」場合について、事業基準の対象となる外国関係会社から除外することとされた趣旨は、実体のある航空機リース会社については、事業基準の対象から除外することとされたものである。

この点、この実体のある航空機リース会社であっても、事業の遂行上、例えば、契約書の作成等に当たって現地法令に詳しい弁護士等の外部専門家に助言を求めるといった補助業務（広告宣伝、市場調査、専門的知識の提供その他のその外国関係会社が業務を行う上で補助的な機能を有する業務をいう。）を委託する場合や、補助業務以外の業務であっても自ら仕様書等（工事、工作などの内容や手順などを説明した書面その他これに類するものをいう。）を作成し、又は指揮命令して業務を委託する場合も十分に考えられるが、こうした業務を委託していることのみをもって「全てに従事している」ことに該当しないとすると、上記の趣旨に合致しないこととなる。

したがって、本通達の前段では、こうした業務を委託する場合であっても、「全てに従事している」ことに該当することを留意的に明らかにしている。
- 3 また、このことは、外国金融子会社等の判定（措法 66 の 6 ②七、措令 39 の 17①）及び部分合算課税の対象から除かれるもの（措法 66 の 6 ⑥二、五、八、措令 39 の 17 の 3 ⑧一、二）の判定をする場合において、「全てに従事している」かどうかを判定するときも同様であることを、本通達の後段において明らかにしている。
- 4 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 90-16）を定めている。

【新設】（事業の判定）

66 の 6-17 外国関係会社の営む事業が措置法第 66 条の 6 第 2 項第 3 号ハ(1)又は措置法令第 39 条の 14 の 3 第 20 項第 1 号から第 3 号までに掲げる事業のいずれに該当するかどうかは、原則として日本標準産業分類（総務省）の分類を基準として判定する。

【解説】

- 1 平成 29 年度の税制改正において、外国子会社合算税制の条文構成が変更されたことに伴い、外国子会社合算税制に関する既存の取扱い（旧措通 66 の 6-1 から 66 の 6-21 まで）を廃止し、所要の見直しを行った上で、改正後の条文に沿ってその取扱い（措通 66 の 6-1 から 66 の 6-30 まで）を新たに定めている。本通達は、「事業の判定」について、従来明らかにされていた取扱い（旧措通 66 の 6-17）と同様の取扱いを定めるものである。
- 2 経済活動基準を満たさない（措置法第 66 条の 6 第 2 項第 3 号イからハまでの要件のいずれかに該当しない）外国関係会社（対象外国関係会社）は、会社単位での合算課税の対象となることとされており、この経済活動基準の要件の一つとして、外国関係会社の営む「主たる事業」の種類に応じ、それぞれ次の(1)又は(2)の場合に該当すること（非関連者基準/所在地国基準）が定められている（措法 66 の 6 ②三ハ、措令 39 の 14 の 3 ⑮⑯）。
 - (1) 卸売業、銀行業、信託業、金融商品取引業、保険業、水運業、航空運送業又は物品賃貸業（航空機の貸付けを主たる事業とするものに限る。） その事業を主として関連者以外の者との間において行っている場合（非関連者基準）
 - (2) 上記(1)に掲げる事業以外の事業 その事業を主としてその本店所在地国において行っている場合（所在地国基準）
- 3 ここで、この「主たる事業」について、具体的にどのような基準によりどの事業に該当するかを判定すればよいか疑義が生ずるところであるが、本通達では、原則として日本標準産業分類（総務省）の分類を基準として判定することを明らかにしている。

なお、外国関係会社が 2 以上の事業を営んでいるときは、そのいずれの事業が主たる事業であるかは、措置法通達 66 の 6-5 《主たる事業の判定》により判定することとなる。
- 4 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 90-17）を定めている。

【新設】（金融商品取引業を営む外国関係会社が受けるいわゆる分与口銭）

66の6-18 金融商品取引業を営む内国法人に係る外国関係会社で金融商品取引業を営むものが、その本店所在地国においてその顧客から受けた有価証券の売買に係る注文（募集又は売出しに係る有価証券の取得の申込みを含む。以下66の6-18において同じ。）を当該内国法人に取り次いだ場合において、その取り次いだことにより当該内国法人からその注文に係る売買等の手数料（手数料を含む価額で売買が行われた場合における売買価額のうち手数料に相当する部分を含む。）の一部をいわゆる分与口銭として受け取ったときは、その分与口銭は措置法令第39条の14の3第15項第4号に規定する関連者以外の者から受ける受入手数料に該当するものとして取り扱う。

【解説】

- 1 平成29年度の税制改正において、外国子会社合算税制の条文構成が変更されたことに伴い、外国子会社合算税制に関する既存の取扱い（旧措通66の6-1から66の6-21まで）を廃止し、所要の見直しを行った上で、改正後の条文に沿ってその取扱い（措通66の6-1から66の6-30まで）を新たに定めている。本通達は、「金融商品取引業を営む外国関係会社が受けるいわゆる分与口銭」について、従来明らかにされていた取扱い（旧措通66の6-18）と同様の取扱いを定めるものである。
- 2 経済活動基準を満たさない（措置法第66条の6第2項第3号イからハまでの要件のいずれかに該当しない）外国関係会社（対象外国関係会社）は、会社単位での合算課税の対象となることとされており、この経済活動基準の要件の一つとして、一定の事業を主たる事業とする外国関係会社について、その事業を主として関連者以外の者との間で行っていること（非関連者基準）が定められている（措法66の6②三ハ(1)）。
この非関連者基準において、外国関係会社の主たる事業が金融商品取引業である場合には、各事業年度の受入手数料の50%超が関連者以外の者からの収入でなければならないとされている（措令39の14の3④四）。
- 3 ところで、証券会社である外国子会社が現地の顧客から注文を受けた場合に、その注文が日本における有価証券の取得等であるときは、その注文を親会社である日本の証券会社に取り次ぐことがある。このようないわゆる「つなぎ取引」があった場合には、親会社である日本の証券会社からその注文を取った現地の子会社に対して、いわゆる「分与口銭」が支払われることとなる。この分与口銭の收受はその形式をみる限り、関連者からの収入ということとなる。しかし、このような「分与口銭」の收受は相手方が子会社であるかどうかにかかわらず証券業界において一般的に行われていることであり、親子会社間に特有の取引ではないと認められる。
そこで、このような現地からのつなぎ取引に基づく分与口銭の收受は、上記の経済活動基準の判定上、関連者以外の者との取引、すなわち「非関連者取引」に係る収入として認めることが相当であるから、本通達では、このことを明らかにしている。
- 4 連結納税制度においても、同様の通達（連措通68の90-18）を定めている。

【新設】（適用対象金額等の計算）

66 の 6-19 措置法第 66 条の 6 第 2 項第 4 号に規定する適用対象金額、同条第 7 項に規定する部分適用対象金額及び同条第 9 項に規定する金融子会社等部分適用対象金額並びに措置法令第 39 条の 15 第 5 項に規定する欠損金額、措置法令第 39 条の 17 の 3 第 28 項に規定する部分適用対象損失額及び措置法令第 39 条の 17 の 4 第 9 項に規定する金融子会社等部分適用対象損失額は、外国関係会社が会計帳簿の作成に当たり使用する外国通貨表示の金額により計算するものとする。この場合において、例えば措置法第 61 条の 4 の規定の例に準じて交際費等の損金不算入額を計算する場合における同条に定める 800 万円のように、法令中本邦通貨表示で定められている金額については、66 の 6-4 により内国法人が外国関係会社の課税対象金額、部分課税対象金額又は金融子会社等部分課税対象金額の円換算に当たり適用する為替相場により当該本邦通貨表示で定められている金額を当該外国通貨表示の金額に換算した金額によるものとする。

【解説】

- 1 平成 29 年度の税制改正において、外国子会社合算税制の条文構成が変更されたことに伴い、外国子会社合算税制に関する既存の取扱い（旧措通 66 の 6-1 から 66 の 6-21 まで）を廃止し、所要の見直しを行った上で、改正後の条文に沿ってその取扱い（措通 66 の 6-1 から 66 の 6-30 まで）を新たに定めている。本通達は、「適用対象金額等の計算」について、従来明らかにされていた取扱い（旧措通 66 の 6-9）と同様の取扱いを定めるものである。
- 2 外国子会社合算税制において、特定外国関係会社又は対象外国関係会社の所得のうち、当該外国関係会社の発行済株式等の 10%以上を直接及び間接に保有する内国法人等の当該保有する株式等の数に対応する部分等の金額は、当該外国関係会社の各事業年度終了の日の翌日から 2 月を経過する日を含むその内国法人の事業年度の所得に合算して課税することとされている（措法 66 の 6 ①）。

この所得に合算する金額（課税対象金額）は、次の算式に示す順序で計算される。

$$\left. \begin{array}{l} \text{外国関係会社の各事業年度につき法人税法又は外国法人税法の規定等により計算される所得の金額} \\ \text{—} \left[\begin{array}{l} \text{前 7 年以内の各事業年度の繰越欠損金額} \\ \text{+ 当該事業年度に納付する法人所得税額} \end{array} \right] \end{array} \right\} \times \text{請求権等勘案合算割合(持株割合等)} \\
 = \text{課税対象金額 (益金算入)}$$

- 3 また、外国関係会社が各事業年度において経済活動基準を満たすことにより適用対象金額に係る合算課税を受けない場合であっても、その外国関係会社（部分対象外国関係会社）が一定の要件を満たす剰余金の配当等の額などの特定所得の金額を有するときには、特定所得の金額に係る部分適用対象金額のうち、当該部分対象外国関係会社の発行済株式等の 10%以上を直接及び間接に保有する内国法人等のその有する株式等の数に対応する部分等として計算した金額（以下「部分課税対象金額」という。）をその内国法人の収益の額とみなして、当該各事業年度終了の日の翌日から 2 月を経過する日を含む事業年度の所得の金

額の計算上、益金の額に算入することとされている（措法 66 の 6 ⑥）。

さらに、平成 29 年度の税制改正において、その本店所在地国の法令に準拠して銀行業を営む等の一定の要件を満たす部分対象外国関係会社（外国金融子会社等）が得る金融所得については部分合算課税の対象外とすることとされ、外国金融子会社等が各事業年度において一定の要件を満たす無形資産等の使用料などの特定所得の金額を有するときには、特定所得の金額に係る金融子会社等部分適用対象金額のうち、当該外国金融子会社等の発行済株式等の 10%以上を直接及び間接に保有する内国法人等のその有する株式等の数に対応する部分等として計算した金額（以下「金融子会社等部分課税対象金額」という。）をその内国法人の収益の額とみなして、当該各事業年度終了の日の翌日から 2 月を経過する日を含む事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入することとされた（措法 66 の 6 ⑧）。

- 4 ところで、適用対象金額、部分適用対象金額又は金融子会社等部分適用対象金額の計算において、これを本邦通貨表示で行うべきか、外国通貨表示で行うべきかの問題がある。これについては、じ後の事業年度の所得計算を考慮すると外国通貨表示で行うことが合理的であると考えられる。

そこで、本通達の前段では、適用対象金額、部分適用対象金額及び金融子会社等部分適用対象金額並びに措置法令第 39 条の 15 第 5 項に規定する欠損金額、措置法令第 39 条の 17 の 3 第 28 項に規定する部分適用対象損失額及び措置法令第 39 条の 17 の 4 第 9 項に規定する金融子会社等部分適用対象損失額は、当該外国関係会社が会計帳簿の作成に当たり使用する外国通貨表示の金額により計算することを明らかにしている。この場合において、例えば、措置法第 61 条の 4 の規定の例に準じて交際費等の損金不算入額を計算する場合における同条に定める 800 万円のように、法令中本邦通貨表示で定められている金額については、措置法通達 66 の 6 - 4 《課税対象金額等の円換算》により内国法人が当該外国関係会社の課税対象金額、部分課税対象金額又は金融子会社等部分課税対象金額の円換算に当たり適用するレートと同じ換算レートにより当該本邦通貨表示で定められている金額を当該外国通貨表示の金額に換算した金額によることを本通達の後段で明らかにしている。

- 5 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 90-19）を定めている。

【新設】(法人税法等の規定の例に準じて計算する場合の取扱い)

66 の 6-20 措置法令第 39 条の 15 第 1 項第 1 号の規定により同項の外国関係会社の適用対象金額につき法及び措置法の規定の例に準じて計算する場合には、次に定めるものは、次によるものとする。

(1) 青色申告書を提出する法人であることを要件として適用することとされている規定については、当該外国関係会社は当該要件を満たすものとして当該規定の例に準じて計算する。

(2) 減価償却費、評価損、圧縮記帳、引当金の繰入額、準備金の積立額等の損金算入又は長期割賦販売等に該当する資産の販売等に係る延払基準による収益及び費用の計上等確定した決算における経理を要件として適用することとされている規定については、当該外国関係会社はその決算において行った経理のほか、内国法人が措置法第 66 条の 6 の規定の適用に当たり当該外国関係会社の決算を修正して作成した当該外国関係会社に係る損益計算書等において行った経理をもって当該要件を満たすものとして取り扱う。この場合には、決算の修正の過程を明らかにする書類を当該損益計算書等に添付するものとする。

但 当該外国関係会社の決算の修正は、当該外国関係会社に係る内国法人が統一的に行うものとし、個々の内国法人ごとに行うことはできない。

(3) 内国法人が措置法第 66 条の 6 の規定の適用に当たり採用した棚卸資産の評価方法、減価償却資産の償却方法、有価証券の一単位当たりの帳簿価額の算出方法等は、同条を適用して最初に提出する確定申告書に添付する当該外国関係会社に係る損益計算書等に付記するものとし、一旦採用したこれらの方法は、特別の事情がない限り、継続して適用するものとする。

但 当該確定申告書の提出前において、既に措置法第 68 条の 90 の規定の適用を受けて最初に提出した連結確定申告書があり、かつ、当該連結確定申告書に添付した当該外国関係会社に係る損益計算書等に評価方法等を付記している場合には、新たに当該確定申告書に添付する損益計算書等への付記を要しないものとする。

なお、既に同条の規定の適用に当たり一旦採用したこれらの方法については、措置法第 66 条の 6 の規定の適用においても、特別の事情がない限り、継続して適用することに留意する。

【解説】

- 1 平成 29 年度の税制改正において、外国子会社合算税制の条文構成が変更されたことに伴い、外国子会社合算税制に関する既存の取扱い(旧措通 66 の 6-1 から 66 の 6-21 まで)を廃止し、所要の見直しを行った上で、改正後の条文に沿ってその取扱い(措通 66 の 6-1 から 66 の 6-30 まで)を新たに定めている。本通達は、「法人税法等の規定の例に準じて計算する場合の取扱い」について、従来明らかにされていた取扱い(旧措通 66 の 6-10)と同様の取扱いを定めるものである。
- 2 外国子会社合算税制の適用上、合算課税の対象とされる特定外国関係会社又は対象外国関係会社の適用対象金額の計算の基礎となる各事業年度の所得の金額(基準所得金額)は、

我が国の法人税法等の規定の例に準じて計算する方法と当該外国関係会社の本店所在地国の法人税に関する法令により計算する方法のいずれかを法人が選択し、その選択した方法により計算することとされているが、一旦選択した以上はその計算方法を継続して適用するものとされている（措法 66 の 6 ①、措令 39 の 15①②⑨）。

3 本通達は、適用対象金額の金額を我が国の法令の規定の例に準じて計算する場合の具体的計算方法について明らかにしたものであり、次に定めるものは、次によることとしている。

(1) 青色申告書を提出する法人であることを要件として適用することとされている規定については、当該外国関係会社は当該要件を満たすものとして当該規定の例に準じて計算する。

(2) 減価償却費、評価損、圧縮記帳、引当金の繰入額、準備金の積立額等の損金算入又は長期割賦販売等に該当する資産の販売等に係る延払基準による収益及び費用の計上等確定した決算における経理を要件として適用することとされている規定については、外国関係会社はその決算において行った経理のほか、内国法人がその課税対象金額の計算に当たり当該外国関係会社の決算を修正して作成した当該外国関係会社に係る損益計算書等において行った経理をもって当該要件を満たすものとして取り扱う。この場合には、外国関係会社の決算と修正された決算との関係を明らかにするため、決算の修正の過程を明らかにする書類を当該損益計算書等に添付する必要がある。

なお、外国関係会社の決算の修正は、当該外国関係会社に係る内国法人が 2 以上有る場合には統一的に行うものとし、個々の内国法人ごとに行うことはできない。これは決算の修正が我が国と外国との会計制度の相違を調整するために認められるものであるからである。

(3) 内国法人が課税対象金額の計算に当たり採用した棚卸資産の評価方法、減価償却資産の償却方法、有価証券の一単位当たりの帳簿価額の算出方法等は、措置法第 66 条の 6 の規定を適用して最初に提出する確定申告書に添付する当該外国関係会社に係る損益計算書等に付記するものとし、一旦採用したこれらの方法は、特別の事情がない限り、継続して採用しなければならない。

なお、これらの評価方法等は、外国関係会社ごとに選定でき、また親会社となる内国法人が選定している評価方法等と異なる評価方法等（例えば、親会社は定率法、外国関係会社は定額法）を選定することもできる。

4 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 90-20）を定めている。

【新設】(大法人により発行済株式等の全部を保有される場合の適用対象金額の計算)

66 の 6-21 措置法令第 39 条の 15 第 1 項第 1 号の規定により同項の外国関係会社の適用対象金額につき本邦法令の規定の例に準じて計算するに当たり、当該外国関係会社の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有する者のいずれかに大法人（当該外国関係会社の当該事業年度終了の時ににおける資本金の額又は出資金の額が 5 億円以上である法人など法第 66 条第 6 項第 2 号の大法人をいう。以下 66 の 6-21 において同じ。）が含まれている場合には、当該外国関係会社が中小法人（当該事業年度終了の時ににおける資本金の額又は出資金の額が 1 億円以下である法人をいう。）に該当するときであっても、措置法第 57 条の 9 第 1 項及び第 61 条の 4 第 2 項の規定の適用はないことに留意する。

当該外国関係会社が、法第 2 条第 12 号の 7 の 6 に規定する完全支配関係のある複数の大法人に発行済株式等の全部を直接又は間接に保有されている場合についても、同様とする。

① 当該外国関係会社の資本金の額又は出資金の額の円換算については、当該事業年度終了の日の電信売買相場の仲値による。

2 当該外国関係会社の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有する者が外国法人である場合において、当該外国法人が大法人に該当するかどうかは、当該外国関係会社の当該事業年度終了の時ににおける当該外国法人の資本金の額又は出資金の額について、当該事業年度終了の日の電信売買相場の仲値により換算した円換算による。

【解説】

- 1 平成 29 年度の税制改正において、外国子会社合算税制の条文構成が変更されたことに伴い、外国子会社合算税制に関する既存の取扱い（旧措通 66 の 6-1 から 66 の 6-21 まで）を廃止し、所要の見直しを行った上で、改正後の条文に沿ってその取扱い（措通 66 の 6-1 から 66 の 6-30 まで）を新たに定めている。本通達は、「大法人により発行済株式等の全部を保有される場合の適用対象金額の計算」について、従来明らかにされていた取扱い（旧措通 66 の 6-10 の 2）と同様の取扱いを定めるものである。
- 2 外国子会社合算税制の適用上、合算課税の対象とされる特定外国関係会社又は対象外国関係会社の適用対象金額は、原則として、当該外国関係会社の各事業年度の決算に基づく所得の金額に係る次の(1)及び(2)の金額の合計額から当該所得の金額に係る(3)及び(4)の金額の合計額を控除した残額（基準所得金額）を基礎として計算することとされている（措令 39 の 15①）。
 - (1) 本邦法令の規定の例に準じて計算した場合に算出される所得の金額又は欠損の金額
 - (2) 当該各事業年度において納付する法人所得税の額
 - (3) 当該各事業年度において還付を受ける法人所得税の額
 - (4) 当該各事業年度において子会社から受ける配当等の額
- 3 本邦法令上、内国法人である普通法人は、資本金の額等が 5 億円以上である法人など一定の法人（以下「大法人」という。）によって発行済株式等の全部を直接又は間接に保有されている場合には、当該普通法人の資本金の額等が 1 億円以下であっても、一括評価金銭債権に対する貸倒引当金の法定繰入率の選択適用や交際費等の損金不算入制度における 800 万円の定額控除といった中小企業向けの特例措置を適用しないこととされている。

ここで、適用対象金額について、上記(1)の本邦法令の規定の例に準じて所得の金額又は欠損の金額を計算するに当たって、外国関係会社が大法人によって発行済株式等の全部を直接又は間接に保有されている場合についても、この中小企業向けの特例措置は適用されないことになるのかといった疑問が生ずる。

- 4 この点、適用対象金額の計算に当たり準ずることとされる上記(1)の「本邦法令の規定」とは、法人税法、租税特別措置法の規定のうち、措置法令第 39 条の 15 第 1 項第 1 号に限定列举された規定をいうこととされており、貸倒引当金の法定繰入率の特例(措法 57 の 9 ①)及び交際費等の 800 万円の定額控除(措法 61 の 4 ②)の規定は、いずれもこれに該当し、また、それぞれの規定における大法人の 100%子会社に対する中小企業向けの特例措置の不適用の部分「本邦法令の規定」から除くような調整規定も置かれていない(措令 39 の 15 ①一)。

したがって、外国関係会社の資本金の額等が 1 億円以下であっても、当該外国関係会社が大法人によって発行済株式等の全部を直接又は間接に保有されている場合には、その適用対象金額の計算上、大法人の 100%子会社である内国法人と同様に、中小企業向けの特例措置の適用はないことを、本通達の前段において留意的に明らかにしている。

- 5 なお、このことは、外国関係会社との間に完全支配関係がある全ての大法人が有する株式及び出資の全部をその全ての大法人のうちいずれか一の法人が有するものとみなした場合において、そのいずれか一の法人とその外国関係会社との間にそのいずれか一の法人による完全支配関係があることとなるときのその外国関係会社についても同様であることを、本通達の後段で留意的に明らかにしている。
- 6 さらに、外国関係会社が中小法人に該当するかどうかを判定する場合及び外国関係会社の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有する外国法人が大法人に該当するかどうかを判定する場合の資本金の額等の円換算について、いつの時点のいかなる換算レートにより行うのかということをも本通達の(注) 1 及び 2 において明らかにしている。
- 7 連結納税制度においても、同様の通達(連措通 68 の 90-21)を定めている。

【新設】(外国関係会社の事業年度と課税年度とが異なる場合の租税負担割合の計算)

66の6-22 措置法第66条の6第5項第1号に規定する租税負担割合（以下66の6-25において「租税負担割合」という。）を算出する場合において、外国関係会社の事業年度が措置法令第39条の17の2第2項第1号に規定する本店所在地国の法令（以下66の6-26までにおいて「本店所在地国の法令」という。）における課税年度と異なるときであっても、当該外国関係会社の事業年度につき同項の規定を適用して算出することに留意する。

【解説】

- 1 平成29年度の税制改正において、外国子会社合算税制の条文構成が変更されたことに伴い、外国子会社合算税制に関する既存の取扱い（旧措通66の6-1から66の6-21まで）を廃止し、所要の見直しを行った上で、改正後の条文に沿ってその取扱い（措通66の6-1から66の6-30まで）を新たに定めている。本通達は、「外国関係会社の事業年度と課税年度とが異なる場合の租税負担割合の計算」について、従来明らかにされていた取扱い（旧措通66の6-3）と同様の取扱いを定めるものである。
- 2 外国子会社合算税制の適用が免除されるかどうかを判定する場合における租税負担割合は、その外国関係会社の各事業年度の所得に対して課される租税の額を当該所得の金額で除して計算した割合とされている（措令39の17の2①）。つまり、その判定は、外国関係会社の本店所在地国の表面税率によるのではなく、当該外国関係会社における所得と税額を基に事業年度ごとに行われるものである。
- 3 ところで、我が国の法人税は、申告納税制度の下、その課税標準の計算は各法人の定款等に定められた事業年度の所得の金額に基づいて算出することとされているが（法13①、21、74）、外国関係会社の所在する国等によっては、申告納税制度ではなく賦課課税制度が採られている場合や、課税期間が法人の定款等に定められた事業年度ではなく、一律に暦年とされている場合も見受けられる。このような場合に、外国子会社合算税制の適用免除の判定上、租税負担割合を計算するに当たって、前者の場合では、例えば、まだ賦課課税通知書が来ていない場合にどのように計算すればよいのかという疑義が生ずる。また、後者の場合では、例えば、外国関係会社は3月決算法人であるが、本店所在地国において外国法人税の課税標準の計算を暦年の所得の金額により行うこととされているケースにおいて、その判定は暦年の所得の金額により行うのか、あるいは法人の事業年度の所得の金額により行うのかという疑義が生ずる。
この点については、外国関係会社の本店所在地国の外国法人税に関する法令（本店所在地国の法令）において、課税標準と税率は明らかにされていることから、各外国関係会社は実際に課税当局からの賦課決定通知書を送付されるまでこの判定ができないということはなく、その本店所在地国の法令に従って計算し、その納税額を自ら計算することは可能である。そこで、こういった事情も踏まえつつ、あくまでも法令の規定どおり、外国関係会社の定款等に定められている事業年度単位で判定をすることとなる。本通達では、このことを留意的に明らかにしている。
- 4 連結納税制度においても、同様の通達（連措通68の90-22）を定めている。

【新設】（課税標準の計算がコストプラス方式による場合）

66 の 6-23 外国関係会社の本店所在地国の法令の規定により、当該外国関係会社の当該事業年度の決算に基づく所得の金額及び課税標準を算出することに代えて、当該外国関係会社の支出経費に一定率を乗じて計算した金額をもって課税標準とする、いわゆるコストプラス方式により計算することができることとされている場合であっても、措置法令第 39 条の 17 の 2 第 2 項第 1 号に規定する所得の金額は、当該外国関係会社の当該事業年度の決算に基づく所得の金額につき当該本店所在地国の法令の規定を適用して算出することに留意する。

【解説】

- 1 平成 29 年度の税制改正において、外国子会社合算税制の条文構成が変更されたことに伴い、外国子会社合算税制に関する既存の取扱い（旧措通 66 の 6-1 から 66 の 6-21 まで）を廃止し、所要の見直しを行った上で、改正後の条文に沿ってその取扱い（措通 66 の 6-1 から 66 の 6-30 まで）を新たに定めている。本通達は、「課税標準の計算がコストプラス方式による場合」について、従来明らかにされていた取扱い（旧措通 66 の 6-4）と同様の取扱いを定めるものである。
- 2 外国子会社合算税制の適用が免除されるかどうかを判定する場合における租税負担割合は、その外国関係会社の各事業年度の所得に対して課される租税の額を当該所得の金額で除して計算した割合とされている（措令 39 の 17 の 2 ①）。
- 3 ところで、外国関係会社の所在する国等によっては、その法人の活動が国外支配株主等のグループ企業に対する補助的、支援的な活動に限られている場合には、当該法人の法人税の課税標準の計算をいわゆるコストプラス方式により計算できることとされているところがある。このコストプラス方式とは、その法人の事業年度の決算に基づく所得の金額とは関係なく、その法人の支出経費に一定率を乗じて計算した額をもって課税標準とする方式をいう。
しかしながら、租税負担割合を計算する場合における外国関係会社の「各事業年度の所得の金額」は、その外国関係会社の各事業年度の決算に基づく所得の金額につきその本店所在地国の法令の規定を適用し必要な調整を加減算して算出することとされている（措令 39 の 17 の 2 ②一）。すなわち、租税負担割合は、その外国関係会社の各事業年度の実際の所得に対する外国法人税の実質的な負担割合を計算するという趣旨である。したがって、課税方式がコストプラス方式とされている場合であっても、その外国関係会社の租税負担割合の計算を行うときの所得の金額は、その外国関係会社の当該事業年度の決算に基づく所得の金額につきその本店所在地国の法令の規定を適用して算出した所得の金額によることとなる。本通達では、このことを留意的に明らかにしている。
- 4 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 90-23）を定めている。

【新設】（外国法人税の範囲）

66の6-24 措置法令第39条の17の2第2項第1号に規定する外国法人税の額には、外国関係会社が法第138条第1項又は所得税法第161条第1項に規定する国内源泉所得に係る所得について課された法人税及び所得税並びに地方法人税及び法第38条第2項第2号に掲げるものの額を含めることができる。

【解説】

- 1 平成29年度の税制改正において、外国子会社合算税制の条文構成が変更されたことに伴い、外国子会社合算税制に関する既存の取扱い（旧措通66の6-1から66の6-21まで）を廃止し、所要の見直しを行った上で、改正後の条文に沿ってその取扱い（措通66の6-1から66の6-30まで）を新たに定めている。「外国法人税の範囲」について従来明らかにされていた取扱い（旧措通66の6-20）では、外国子会社合算税制における外国税額控除又は租税負担割合の計算を行うに当たり、我が国の所得税等の額を「外国法人税の額」に含めることができるとされていたが、平成29年度の税制改正において、合算対象となる外国関係会社の所得に我が国の所得税等が課されている場合には、その所得税等の額のうち合算対象金額に対応する部分の金額について、その内国法人の法人税の額から控除するといった二重課税を調整する制度が新たに設けられたため（措法66の7④⑥）、本通達は、従来明らかにされていた取扱い（旧措通66の6-20）のうち、租税負担割合を計算する場合について同様の取扱いを定めるものである。
- 2 外国子会社合算税制の適用が免除されるかどうかを判定する場合における租税負担割合は、その外国関係会社の各事業年度の所得に対して課される租税の額を当該所得の金額で除して計算した割合とされており、この場合の租税の額は、その外国関係会社の各事業年度の決算に基づく所得の金額につき、その本店所在地国又は本店所在地国以外の国若しくは地域において課される外国法人税の額とされている（措令39の17の2）。
- 3 この「外国法人税」とは、法人税法第69条第1項に規定する外国法人税をいうこととされている（措令39の17の2②一）。したがって、外国関係会社が我が国の法令に基づいて、その国内源泉所得等に対して課された所得税等は、外形的には上記の「外国法人税」に含まれないこととなるのであるが、外国子会社合算税制における租税負担割合は、外国関係会社に対する適用免除の判定をする場合に、その外国関係会社の各事業年度の実際の所得に対する実質的な租税負担割合を計算することが求められているのがその趣旨であることから、所得に対して課される我が国の法人税及び所得税並びに地方法人税及び法人税法第38条第2項第2号に掲げるもの（道府県民税及び市町村民税）の額が含まれないのは不合理ともいえる。
そこで、本通達では、この場合の「外国法人税の額」には、これらの額を含めることができる旨を明らかにしている。
- 4 連結納税制度においても、同様の通達（連措通68の90-24）を定めている。

【新設】（非課税所得の範囲）

66 の 6-25 措置法令第 39 条の 17 の 2 第 2 項第 1 号イに規定する「その本店所在地国の法令により外国法人税の課税標準に含まれないこととされる所得の金額」には、例えば、次のような金額が含まれることに留意する。

(1) 外国関係会社の本店所在地国へ送金されない限り課税標準に含まれないこととされる国外源泉所得

(2) 措置法第 65 条の 2 の規定に類する制度により決算に基づく所得の金額から控除される特定の取引に係る特別控除額

(註) 国外源泉所得につき、その生じた事業年度後の事業年度において外国関係会社の本店所在地国以外の国又は地域からの送金が行われた場合にはその送金が行われた事業年度で課税標準に含めることとされているときであっても、租税負担割合を算出する場合には、当該国外源泉所得の生じた事業年度の課税標準の額に含めることに留意する。

【解説】

- 1 平成 29 年度の税制改正において、外国子会社合算税制の条文構成が変更されたことに伴い、外国子会社合算税制に関する既存の取扱い（旧措通 66 の 6-1 から 66 の 6-21 まで）を廃止し、所要の見直しを行った上で、改正後の条文に沿ってその取扱い（措通 66 の 6-1 から 66 の 6-30 まで）を新たに定めている。本通達は、「非課税所得の範囲」について、従来明らかにされていた取扱い（旧措通 66 の 6-5）と同様の取扱いを定めるものである。
- 2 外国子会社合算税制の適用が免除されるかどうかを判定する場合における租税負担割合は、その外国関係会社の各事業年度の所得に対して課される租税の額を当該所得の金額で除して計算した割合とされており、この租税負担割合を計算する場合において、外国関係会社の本店所在地国の法令により外国法人税の課税標準に含まれないこととされる所得の金額（以下「非課税所得」という。）があるときは、その非課税所得を所得の金額に加算した金額によることとされている（措令 39 の 17 の 2）。

《参考》

外国関係会社の租税負担割合の計算は、次の算式により行う。

本店所在地国又は本店所在地国以外の国若しくは地域において課される外国法人税（注 1）

本店所在地国の法令に基づく所得 + 非課税所得（注 2） + 損金算入支払配当 + 損金算入外国法人税 + 損金算入されない保険準備金等 - 益金算入還付外国法人税

（注 1） 各事業年度の決算に基づく所得の金額につき実際に課される外国法人税をいう。
なお、間接外国税額控除に係る外国税額の控除額を含むものとし、本店所在地国以外の国又は地域に所在する法人からの受取配当等で一定要件を満たすもの（非課税配当）に対して課されるものを除く。

（注 2） 本店所在地国の法令により非課税とされる受取配当等を除く。

- 3 この場合の分母の所得金額に加算する「非課税所得」には、どのような金額が含まれるか

が問題となる。そこで、本通達において、例えば、非課税所得には次のような金額が含まれることを留意的に明らかにしている。

- (1) まず、外国関係会社が本店所在地国以外で得た所得で、本店所在地国に送金されない限り課税標準に含まれないこととされる所得のように、条件付で非課税とされている所得についても、非課税所得に含まれることを、本通達の(1)で明らかにしている。

なお、この外国関係会社の本店所在地国に送金されない限り非課税とされている国外源泉所得は、当然のことながら、送金が行われた事業年度に本店所在地国で課される課税標準の額に含めることとなると思われるが、この場合でも租税負担割合の計算では、国外源泉所得の生じた事業年度の所得の金額に含め、送金が行われた事業年度の所得の金額には含めないこととなる。本通達の注書では、このことを念のため明らかにしている。

- (2) また、非課税所得には、その事業年度に生じた所得が非課税とされているものだけでなく、課税所得の計算上、外国関係会社の本店所在地国の法令により政策上の特別な措置として、決算に基づく所得の金額から特別に控除することとされ、事実上非課税となる金額も含まれる。例えば、我が国の措置法第 65 条の 2 《収用換地等の場合の所得の特別控除》の規定に類する制度により決算に基づく所得の金額から控除される特別控除額は、非課税所得に含まれることを、本通達の(2)で明らかにしている。

- 4 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 90-25）を定めている。

【新設】(外国法人税の額に加算される税額控除額)

66 の 6-26 措置法令第 39 条の 17 の 2 第 2 項第 2 号に規定する「当該外国関係会社が納付したものとみなしてその本店所在地国の外国法人税の額から控除されるもの」とは、外国関係会社がその本店所在地国以外の国又は地域に所在する子会社（以下 66 の 6-26 において「外国子会社」という。）から受ける剰余金の配当、利益の配当又は剰余金の分配（以下 66 の 6-26 において「剰余金の配当等」という。）の額がある場合に、本店所在地国の法令により、当該外国子会社の所得に対して課される外国法人税の額のうちその剰余金の配当等の額に対応するものにつき税額控除の適用を受けるときにおける当該外国関係会社が納付したものとみなされる外国法人税の額をいうのであるが、当該外国子会社の所得に対して課される外国法人税の額には、当該外国子会社が当該事業年度においてその本店所在地国以外の国又は地域において軽減され、又は免除された外国法人税の額で、租税条約の規定により当該外国子会社が納付したものとみなされるものは含まれないことに留意する。

【解説】

- 1 平成 29 年度の税制改正において、外国子会社合算税制の条文構成が変更されたことに伴い、外国子会社合算税制に関する既存の取扱い（旧措通 66 の 6-1 から 66 の 6-21 まで）を廃止し、所要の見直しを行った上で、改正後の条文に沿ってその取扱い（措通 66 の 6-1 から 66 の 6-30 まで）を新たに定めている。本通達は、「外国法人税の額に加算される税額控除額」について、従来明らかにされていた取扱い（旧措通 66 の 6-6）と同様の取扱いを定めるものである。
- 2 外国子会社合算税制の適用が免除されるかどうかを判定する場合における租税負担割合は、その外国関係会社の各事業年度の所得に対して課される租税の額を当該所得の金額で除して計算した割合とされており、この場合の租税の額は、その外国関係会社の各事業年度の決算に基づく所得の金額につき、その本店所在地国又は本店所在地国以外の国若しくは地域において課される外国法人税の額（その本店所在地国の法令により当該外国関係会社が納付したものとみなしてその本店所在地国の外国法人税の額から控除されるものを含むものとし、措置法令第 39 条の 17 の 2 第 2 項第 1 号イに掲げる所得の金額から除かれるその本店所在地国以外の国又は地域に所在する法人から受ける配当等の額に対して課されるものを除く。）とされている（措令 39 の 17 の 2）。
- 3 ところで、上記括弧書の「その本店所在地国の法令により当該外国関係会社が納付したものとみなしてその本店所在地国の外国法人税の額から控除されるもの」とは、具体的にどのような金額をいうのかについて疑義が生ずるところである。これについては、本通達の前段において、外国関係会社がその本店所在地国以外の国又は地域に所在する子会社から受ける剰余金の配当等がある場合に、その本店所在地国の法令により、当該子会社の所得に対して課される外国法人税の額のうちその剰余金の配当等の額に対応するものにつき間接外国税額控除の適用を受けるときにおける当該外国関係会社が納付したものとみなされる外国法人税の額をいうことを明らかにしている。

また、この間接外国税額控除制度により「当該外国関係会社が納付したものとみなされる外国法人税の額」について、その外国関係会社の外国子会社において軽減され、又は免除さ

れた外国法人税の額で、租税条約の規定によりその外国子会社が納付したものとみなされる金額（いわゆるタックス・スペアリング・クレジット）のようなものについても、これに含まれるかどうかという疑義が生ずる。

この点については、措置法令第 39 条の 17 の 2 ②二で、その範囲を「本店所在地国の法令により当該外国関係会社が納付したものとみなして……」とされており、租税条約までは考慮していないことから、本通達の後段において、租税条約の規定によりその外国子会社が納付したものとみなされる金額は含まれないことを留意的に明らかにしている。

4 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 90-26）を定めている。

【新設】（複数税率の場合の特例の適用）

66 の 6-27 その本店所在地国の外国法人税の税率が所得の額に応じて高くなる場合に措置法令第 39 条の 17 の 2 第 2 項第 3 号の規定が適用されるのであるから、法人の所得の区分に応じて税率が異なる場合には、同号の規定は適用されないことに留意する。

【解説】

- 1 平成 29 年度の税制改正において、外国子会社合算税制の条文構成が変更されたことに伴い、外国子会社合算税制に関する既存の取扱い（旧措通 66 の 6-1 から 66 の 6-21 まで）を廃止し、所要の見直しを行った上で、改正後の条文に沿ってその取扱い（措通 66 の 6-1 から 66 の 6-30 まで）を新たに定めている。本通達は、「複数税率の場合の特例の適用」について、従来明らかにされていた取扱い（旧措通 66 の 6-7）と同様の取扱いを定めるものである。
- 2 外国子会社合算税制の適用が免除されるかどうかを判定する場合における租税負担割合の計算において、我が国における所得税の累進税率のように、その本店所在地国における外国関係会社の法人税の税率が所得の額に応じて高くなるときは、これらの税率のうち最も高い税率を適用して算定した外国法人税の額を基礎とすることができることとされている（措令 39 の 17 の 2 ③）。すなわち、その所得につき適用される最高税率に基づいて租税の額を算出することができる。
- 3 しかしながら、この規定はあくまでも外国関係会社の本店所在地国の外国法人税の税率が所得の金額の多寡に応じて異なる場合に適用されるものであり、外国関係会社の所得の区分に応じて税率が異なる場合などには適用されないのである。本通達では、このことを留意的に明らかにしている。
- 4 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 90-27）を定めている。

【新設】（特定所得の金額に係る源泉税等）

66 の 6-28 措置法第 66 条の 6 第 6 項第 1 号から第 4 号まで及び同項第 8 号から第 10 号まで並びに措置法令第 39 条の 17 の 3 第 14 項第 1 号に規定する「直接要した費用の額」には、措置法第 66 条の 6 第 6 項に規定する特定所得の金額に係る源泉税等（令第 141 条第 2 項第 3 号に掲げる税及びこれに附帯して課される法第 2 条第 41 号に規定する附帯税に相当する税その他当該附帯税に相当する税に類する税をいう。）の額が含まれることに留意する。

【解説】

- 1 平成 29 年度の税制改正において、外国子会社合算税制の条文構成が変更されたことに伴い、外国子会社合算税制に関する既存の取扱い（旧措通 66 の 6-1 から 66 の 6-21 まで）を廃止し、所要の見直しを行った上で、改正後の条文に沿ってその取扱い（措通 66 の 6-1 から 66 の 6-30 まで）を新たに定めている。本通達は、「特定所得の金額に係る源泉税等」について、従来明らかにされていた取扱い（旧措通 66 の 6-18 の 4）と同様の取扱いを定めるものである。
- 2 経済活動基準を満たす（措置法第 66 条の 6 第 2 項第 3 号イからハまでに掲げる要件の全てに該当する）外国関係会社（特定外国関係会社に該当するものを除く。）は、部分対象外国関係会社に該当し、当該部分対象外国関係会社が株式・債券の運用による所得や無形資産等の使用料などの資産運用的な所得（特定所得）を有する場合には、各事業年度の特定所得の金額に係る部分適用対象金額のうち、当該部分対象外国関係会社の発行済株式等の 10% 以上を直接及び間接に保有する内国法人のその有する株式等の数に対応する部分等として計算した金額（以下「部分課税対象金額」という。）をその内国法人の収益の額とみなして、当該各事業年度終了の日の翌日から 2 月を経過する日を含む事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入することとされている（措法 66 の 6 ⑥）。

本通達では、この特定所得の金額の計算上、剰余金の配当等や債券利子などの収入金額を課税標準として、その支払者において徴収される源泉税等がある場合、その源泉税等の金額は収入金額から控除可能な「直接要した費用の額」に含まれることを、留意的に明らかにしている。
- 3 この「直接要した費用の額」に含まれることとされる源泉税等の範囲については、特定所得の金額を計算する場合の控除項目であることから、その特定所得の金額が生ずることとなる部分対象外国関係会社、すなわち剰余金の配当等や債券利子などの収入金額を受け取る部分対象外国関係会社が賦課され又は負担すべきこととなる源泉税等の額に限定されることはいうまでもない。

なお、この源泉税等には法人税法第 2 条第 41 号に規定する附帯税に相当する税を含むことを本通達の括弧書で明らかにしているが、これは仮に部分対象外国関係会社の所在地国又は地域の法令により、その部分対象外国関係会社に対して直接附帯税に相当する税が課される場合には、その源泉税本税だけでなく当該附帯税に相当する税も「直接要した費用の額」に含めて控除対象となる旨を明らかにしたものである。
- 4 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 90-28）を定めている。

【新設】（自ら行った研究開発の意義）

66 の 6-29 措置法令第 39 条の 17 の 3 第 18 項第 1 号に規定する「部分対象外国関係会社
が自ら行った研究開発」には、同号の部分対象外国関係会社が他の者に研究開発の全
部又は一部を委託などして行う研究開発であっても、当該部分対象外国関係会社が自ら
当該研究開発に係る企画、立案、委託先への開発方針の指示、費用負担及びリスク負担
を行うものはこれに該当することに留意する。

【解説】

1 平成 29 年度の税制改正において、外国子会社合算税制の条文構成が変更されたことに伴い、外国子会社合算税制に関する既存の取扱い（旧措通 66 の 6-1 から 66 の 6-21 まで）を廃止し、所要の見直しを行った上で、改正後の条文に沿ってその取扱い（措通 66 の 6-1 から 66 の 6-30 まで）を新たに定めている。本通達は、「自ら行った研究開発の意義」について、従来明らかにされていた取扱い（旧措通 66 の 6-18 の 5）と同様の取扱いを定めるものである。

2 経済活動基準を満たす（措置法第 66 条の 6 第 2 項第 3 号イからハまでに掲げる要件の全てに該当する）外国関係会社（特定外国関係会社に該当するものを除く。）は、部分対象外国関係会社に該当し、当該部分対象外国関係会社が無形資産等の使用料などの資産運用的な所得（特定所得）を有する場合には、各事業年度の特定所得の金額に係る部分適用対象金額のうち、当該部分対象外国関係会社の発行済株式等の 10%以上を直接及び間接に保有する内国法人のその有する株式等の数に対応する部分等として計算した金額（以下「部分課税対象金額」という。）をその内国法人の収益の額とみなして、当該各事業年度終了の日の翌日から 2 月を経過する日を含む事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入することとされている（措法 66 の 6 ⑥）。

この特定所得の金額とは、措置法第 66 条の 6 第 6 項第 1 号から第 11 号までに掲げる金額をいい、第 9 号には工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式若しくはこれらに準ずるもの（これらの権利に関する使用権を含む。）又は著作権（出版権及び著作隣接権その他これに準ずるものを含む。）（以下「無形資産等」という。）の使用料の合計額からその使用料を得るために直接要した費用の額の合計額を控除した残額が掲げられている。

この無形資産等の使用料からは、部分対象外国関係会社が自ら行った研究開発の成果に係る無形資産等の使用料が除かれており、これに該当することを明らかにする書類を保存している場合には、部分適用対象金額に含まれないこととされている（措令 39 の 17 の 3 ⑱）。

3 この場合の「自ら行った研究開発の成果に係る無形資産等」とは、部分対象外国関係会社が自社内において自社の従業員を使用して行ういわゆる自社研究の成果により取得した無形資産等がこれに該当することは明らかであるが、部分対象外国関係会社が他の者に研究開発の全部又は一部を委託して行う研究開発の成果により取得した無形資産等は、これに該当するののかという疑義が生ずる。

この点について、部分対象外国関係会社が他の者に研究開発を委託する場合であっても、自らが当該研究開発に係る企画、立案を行い当該研究開発を実施することの意思決定を行

っていること、研究開発の実施が決定した後、委託先に対してその開発方針の指示を行っていること、その研究開発に係る費用負担やリスク負担を行っていることなどの事実があれば、このような研究開発は部分対象外国関係会社が自ら行ったものと同視して同様に取り扱っても課税上の弊害はないと考えられる。本通達では、このことを留意的に明らかにしている。

- 4 したがって、部分対象外国関係会社が研究開発に係る費用負担のみを負うに過ぎず、研究開発の企画、立案そのものを他の者に一任しているような場合は、ここでいう「自ら行う研究開発」には当たらないことはいうまでもない。

また、企画、立案を行っていることについて、例えば、外部のコンサルティング会社から研究開発のアイデアや案を提供（企画）してもらい、その案を採用して、結果的に研究開発を実施しているケースは、自ら行った研究開発に該当しないと考える向きもあるが、研究開発の企画の案が他の者によるものであっても、その案を採用して研究開発を行うという意思決定を自らが行っているものについては、企画が他の者の発案によるものであるという形式的事実のみをもって、自ら行った研究開発に該当しないこととはならないであろう。

- 5 なお、他の者に研究開発を委託する場合における上記の「これに該当することを明らかにする書類」とは、部分対象外国関係会社が自ら研究開発に係る企画、立案、委託先への開発方針の指示、費用負担及びリスク負担を行うものであることを明らかにする書類をいうことから、例えば、当該研究開発についての企画書、社内稟議書、経費に係る証ひょう類などの書類がこれに該当すると考えられる。
- 6 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 90-29）を定めている。

【新設】（課税対象金額等に係る外国法人税額の計算）

66 の 6-30 措置法第 66 条の 7 第 1 項の規定を適用する場合における措置法令第 39 条の 18 第 1 項の規定による課税対象金額、同条第 2 項の規定による部分課税対象金額又は同条第 3 項の規定による金融子会社等部分課税対象金額に係る控除対象外国法人税の額の計算並びに同条第 8 項の規定による減額されたとみなされる控除対象外国法人税の額の計算は、その外国関係会社がその会計帳簿の作成に当たり使用する外国通貨表示の金額により行うものとし、その計算されたこれらの控除対象外国法人税の額の円換算については、66 の 6-4 に準ずる。

【解説】

- 1 平成 29 年度の税制改正において、外国子会社合算税制の条文構成が変更されたことに伴い、外国子会社合算税制に関する既存の取扱い（旧措通 66 の 6-1 から 66 の 6-21 まで）を廃止し、所要の見直しを行った上で、改正後の条文に沿ってその取扱い（措通 66 の 6-1 から 66 の 6-30 まで）を新たに定めている。本通達は、「課税対象金額等に係る外国法人税額の計算」について、従来明らかにされていた取扱い（旧措通 66 の 6-21）と同様の取扱いを定めるものである。
- 2 外国関係会社の課税対象金額、部分課税対象金額又は金融子会社等部分課税対象金額について合算課税がある場合は、これにつき親会社である内国法人において、平成 21 年度税制改正による改正前の間接税額控除に準ずる方法で外国税額控除の適用を受けることができることとされている（措法 66 の 7）。
本通達では、この外国税額控除の計算及び控除対象外国法人税額が減額されたときの調整計算における円換算の基準について明らかにしている。
- 3 すなわち、この場合における外国税額控除の計算及び税額控除の対象とした外国法人税が減額されたときの調整計算は、全て現地通貨ベースによる計数に基づいて行い、その現地通貨ベースによる算出額を一括して円換算した上で親会社である内国法人の課税計算に取り込むという方法を採用することとし、併せて、その場合の円換算は電信売買相場の仲値（T. T. M）によって行うべきことを明らかにしている。
- 4 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 90-30）を定めている。