

【新設】（選択適用の規定がある場合の個別計算納付法人所得税額等の計算）

66 の 6-21 の 6 66 の 6-21 の 5 により計算する場合において、措置法令第 39 条の 15 第 2 項第 8 号の法人所得税に関する法令の規定（企業集団等所得課税規定を除く。）に税額控除規定（法人所得税の額の計算に当たり算出された税額から一定の金額を控除する規定をいう。以下 66 の 6-24 の 3 において同じ。）のうち選択適用とされているものがあるときは、法第 68 条又は第 69 条の規定に相当する規定など、企業集団等所得課税規定の適用に当たり選択された規定に相当する規定については、その規定の適用要件等からその外国関係会社が適用を受けることができない場合を除き、これらを適用して計算を行うものとする。

【解説】

- 1 令和元年度の税制改正において、外国関係会社の本店所在地国等で連結納税やパススルー課税が行われる場合の当該外国関係会社の適用対象金額、租税負担割合、外国税額控除等の計算方法について見直しが行われ、その本店所在地国等の法人所得税（外国法人税）に関する法令の規定のうち「連結納税規定」及び「パススルー課税規定」（以下「企業集団等所得課税規定」という。）を適用しないものとして計算される金額を用いて計算することとされた（措令 39 の 15②⑤、39 の 17 の 2 ②、39 の 18①）。
- 2 外国子会社合算税制上、会社単位の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措置法第 66 条の 6 第 2 項第 4 号に規定する基準所得金額は、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これらの外国関係会社の本店所在地国の法人所得税に関する法令の規定により計算する方法（以下「現地法令基準」という。）のいずれかにより計算することとされている（措法 66 の 6 ①②、措令 39 の 15①②）。
そして、現地法令基準により計算する場合の基準所得金額は、外国関係会社の決算に基づく所得の金額につき、その外国関係会社の本店所在地国の法人所得税に関する法令の規定により計算した所得の金額にその所得の金額に係る調整を加えた金額とされており、この調整項目の一つとして、その外国関係会社が納付する法人所得税の額で損金の額に算入している金額がある場合には、これを加算することとされている（措令 39 の 15②八）。
- 3 さらに、当該法人所得税に関する法令に企業集団等所得課税規定がある場合の法人所得税にあっては、上記 1 のとおり、実際に納付した額ではなく、企業集団等所得課税規定の適用がないものとした場合に納付するものとして計算される法人所得税の額（以下「個別計算納付法人所得税額」という。）とされた（措令 39 の 15②八括弧書）。
- 4 この個別計算納付法人所得税額の計算は、66 の 6-21 の 5 《企業集団等所得課税規定の適用がある場合の個別計算納付法人所得税額等の計算》により、66 の 6-21 の 2 《企業集団等所得課税規定を除いた法令の規定による所得の金額の計算》及び 66 の 6-21 の 4 《合理的な方法による所得の金額の簡便計算》の取扱いを準用して計算された所得の金額に対して、本店所在地国等の単体納税制度の規定を適用して計算することとなるが、この場合において、法人所得税に関する法令の規定に税額控除規定のうち選択適用とされているものがあるときは、これを選択したものとして計算するのか、又は選択していないものとして計算するのか疑義が生ずる。

この点について、個別計算納付法人所得税額の計算上適用がないものとされているのは、企業集団等所得課税規定のみであることから、この計算において調整を要するのは、企業集団の所得に対して課税するといった要素や、外国関係会社の株主等である者の所得として取り扱うといった要素であり、これら以外の要素については調整をすることはされていない。つまり、選択の意思決定を再度行うといった調整をすることはできない。

したがって、法人所得税に関する法令の規定に税額控除規定のうち選択適用とされているものがある場合には、原則として、外国関係会社の実際の連結納税又はパススルー課税における申告において行われた選択と同じ選択を行ったものとして個別計算納付法人所得税額の計算を行うこととなる。

ただし、適用要件等からその外国関係会社が適用を受けることができない場合についてはこの限りではない。例えば、本店所在地国の連結納税における申告において選択適用とされている税額控除規定を適用している外国関係会社が、単体納税における当該税額控除規定に相当する規定の適用要件（一定の金額以上の資本金等の額を有する法人を当該規定の適用対象外とする要件等）を満たさない場合には、当該外国関係会社は、当該規定を適用しないものとして個別計算納付法人所得税額の計算を行うこととなる。

本通達では、これら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 90-21 の 6）を定めている。