

【新設】（無税国の外国関係会社が企業集団等所得課税規定の適用を受ける場合の所得の金額の計算）

66の6-21の7 措置法令第39条の15第6項第2号の法令の規定の適用を受ける外国関係会社（法人の所得に対して課される税が存在しない国又は地域に本店又は主たる事務所を有するものに限る。）にあつては、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の計算については、措置法令第39条の15第2項の適用はなく同条第1項により計算することとなり、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までにおいて「租税負担割合」という。）を算出する場合の措置法令第39条の17の2第2項第1号の所得の金額の計算については、同号イの適用はなく同号ロにより計算することとなることに留意する。

【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2②、39の18①）。

この企業集団等所得課税規定とは、次に掲げる規定とされている。

(1) 連結納税規定

イ 本店所在地国における連結納税規定（措令39の15⑥一）

外国法人の属する企業集団の所得に対して法人所得税を課することとし、かつ、当該企業集団に属する一の外国法人のみが当該法人所得税に係る納税申告書（国税通則法第2条第6号に規定する納税申告書をいう。以下ロにおいて同じ。）に相当する申告書を提出することとする当該外国法人の本店所在地国の法令の規定

ロ 第三国における連結納税規定（措令39の15⑥二）

外国法人（法人の所得に対して課される税が存在しない国若しくは地域に本店若しくは主たる事務所を有するもの又は当該外国法人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当該外国法人の所得の全部につき法人所得税を課さないこととされるものに限る。）の属する企業集団の所得に対して法人所得税を課することとし、かつ、当該企業集団に属する一の外国法人のみが当該法人所得税に係る納税申告書に相当する申告書を提出することとする当該外国法人の本店所在地国以外の国又は地域の法令の規定

(2) パススルー課税規定（措令39の15⑥三）

外国法人の所得を当該外国法人の株主等である者の所得として取り扱うこととする当該外国法人の本店所在地国の法令の規定

- 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（以下「本邦法令基準」という。）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）。

また、外国子会社合算税制における租税負担割合は、その外国関係会社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、具体的には、次に掲げる区分に応じそれぞれ次の算式により計算することとされている（措令 39 の 17 の 2 ①②）。

(1) (2)に掲げる外国関係会社以外の外国関係会社

《算式》

$$\frac{\text{本店所在地国において課される外国法人税} + \text{本店所在地国以外の国又は地域において課される外国法人税}}{\text{本店所在地国の法令に基づく所得} + \text{本店所在地国の法令で非課税とされる所得(受取配当を除く。)} + \text{損金算入支払配当} + \text{損金算入外国法人税} + \text{損金算入されない保険準備金} + \text{益金算入すべき保険準備金} - \text{還付外国法人税}}$$

(2) 無税国に本店等を有する外国関係会社（注）

《算式》

$$\frac{\text{本店所在地国以外の国又は地域において課される外国法人税}}{\text{決算に基づく所得(会計上の当期損益)} + \text{費用計上している支払配当} + \text{費用計上している外国法人税} + \text{損金算入されない保険準備金} + \text{益金算入すべき保険準備金} - \text{受取配当} - \text{還付外国法人税}}$$

(注) 「無税国に本店等を有する外国関係会社」とは、法人の所得に対して課される税が存在しない国又は地域に本店又は主たる事務所を有する外国関係会社をいう。

本通達では、法人の所得に対して課される税が存在しない国又は地域（以下「無税国」という。）に本店又は主たる事務所（以下「本店等」という。）を有する外国関係会社が、「第三国における連結納税規定」（上記 1 (1)ロ）の適用を受けている場合の基準所得金額及び租税負担割合の計算上の所得の金額（上記(2)《算式》の分母）の計算方法を明らかにしている。

3 まず、基準所得金額の計算方法については、当該外国関係会社に適用される本店所在地国の法人所得税に関する法令の規定が存在しないことから、現地法令基準により基準所得金額を計算することはできず、本邦法令基準により基準所得金額を計算することとなる。

4 次に、租税負担割合の計算上の所得の金額の計算方法については、当該外国関係会社は無税国に本店等を有することから、上記 2 (1)の適用はなく、上記 2 (2)《算式》の分母のとおり、その決算に基づく所得の金額、すなわち、会計上の当期損益額に一定の加減算の調整を加えて計算することとなる（措令 39 の 17 の 2 ②一ロ）。

本通達では、これらのことを留意的に明らかにしている。

したがって、例えば、無税国であるバミューダに本店等を有する外国関係会社が米国における連結納税の対象となっているような場合には、当該外国関係会社に係る租税負担割合の計算上の所得の金額は、米国税法の規定による計算は行わず、会計上の当期損益額に一定の加減算の調整を加えて計算することに留意が必要である。

5 一方、無税国に本店等を有する外国関係会社の租税負担割合の計算上の租税の額（上記 2 (2)《算式》の分子）は、当該外国関係会社の決算に基づく所得の金額につき、その本店所在

地国以外の国又は地域において課される外国法人税の額とされており、当該外国法人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外国法人税にあつては、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計算される外国法人税の額とされた（措令 39 の 17 の 2 ②二）。

したがって、上記 4 の無税国であるバミューダに本店等を有する外国関係会社の租税負担割合の計算上の租税の額には、「第三国における連結納税規定」の適用がないものとした場合、つまり、米国税法における単体納税制度の規定を適用して計算される外国法人税の額が含まれることとなる。

6 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 90-21 の 7）を定めている。