

令和元年7月
国 税 庁

**連結納税規定等が適用される外国関係
会社の適用対象金額等の計算方法等の
改正に関するQ&A**

令和元年度税制改正において、内国法人の外国関係会社に係る所得の課税の特例（外国子会社合算税制）について、外国関係会社が連結納税規定やパススルー課税規定を適用している場合における租税負担割合、適用対象金額及び外国税額控除の計算方法等の改正が行われ、これらの計算は、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から連結納税規定及びパススルー課税規定を除いた規定を適用して計算することとされました。

この改正は、原則として、内国法人の平成31年4月1日以後に終了する事業年度に係る課税対象金額等（外国関係会社の平成30年4月1日以後に開始した事業年度に係るものに限ります。）について適用されます。

このQ&Aでは、外国関係会社が連結納税規定やパススルー課税規定を適用している場合における租税負担割合、適用対象金額及び外国税額控除の計算方法等の具体的な計算例等を明らかにしています。

（注）パンフレットの内容は、令和元年7月1日現在の法人税に関する法令に基づき作成しています。

《 目 次 》

はじめに.....	4
I 企業集団等所得課税規定について.....	4
Q1 企業集団等所得課税規定の範囲.....	5
II 企業集団等所得課税規定を除いた規定による計算等について.....	6
III 租税負担割合の計算について.....	10
(1) 所得の金額（分母）の簡便計算.....	11
Q2 米国の外国関係会社が米国の連結納税規定を適用している場合.....	11
Q3 米国の外国関係会社が米国税法上パススルー課税規定が適用されるLLC の株主等となっている場合.....	12
Q4 米国の外国関係会社が米国税法上支店扱いとされるLLCの場合.....	13
(2) 租税の額（分子）の計算.....	14
Q5 連邦法人税の額の計算.....	14
Q6 州税の額の計算.....	15
(3) その他.....	15
Q7 無税国に所在する外国関係会社が米国の連結納税規定を適用している場 合.....	15
IV 適用対象金額（現地法令基準による基準所得金額）の計算について.....	16
Q8 米国で即時償却を行っている場合の基準所得金額の計算.....	16
Q9 適用対象金額の計算上控除する法人所得税の額の控除の時期.....	17
V 外国税額控除の計算について.....	18
Q10 連結申告における納税額がない場合の外国税額控除.....	18
Q11 外国税額控除を行う時期.....	19
Q12 外国税額控除を行う際に確定申告書に添付する書類.....	21
VI 改正の適用関係について.....	22
Q13 改正の適用関係.....	23

[略 語]

この「連結納税規定等が適用される外国関係会社の適用対象金額等の計算方法等の改正に関するQ&A」の文中で用いている略語は次のとおりです。

措置法…………… 租税特別措置法

措置法令…………… 租税特別措置法施行令

措置法規…………… 租税特別措置法施行規則

改正法…………… 所得税法等の一部を改正する法律（平成31年法律第6号）

改正措令…………… 租税特別措置法施行令等の一部を改正する政令（平成31年政令第102号）

措通…………… 租税特別措置法関係通達（法人税編）

はじめに

外国子会社合算税制は、外国子会社等を利用した租税回避を抑制するために、一定の要件に該当する外国子会社等の所得を、日本の親会社の所得とみなして合算し、日本で課税する制度です。

本制度は、平成 29 年度税制改正で大幅な見直しが行われており、従来は制度の対象外であった租税負担割合が 20%以上の外国子会社についても、租税回避リスクが高いと考えられるペーパー・カンパニー等に該当する場合には、「特定外国関係会社」として本制度の対象とすることとされました。

令和元年度税制改正では、米国の連邦法人税率引下げを一つの契機として、外国関係会社とその本店所在地国等において連結納税規定やパススルー課税規定を適用していることがあるといった実態を踏まえ、外国関係会社が連結納税規定やパススルー課税規定を適用している場合における租税負担割合、適用対象金額及び外国税額控除の計算方法等の改正が行われました。

この Q & A では、これらの計算方法に係る具体的な計算例や疑問点等について明らかにしています。

I 企業集団等所得課税規定について

令和元年度税制改正において、租税負担割合、適用対象金額及び外国税額控除の計算等については、本店所在地国等の法令の規定のうち企業集団等所得課税規定を適用しないものとして計算することとされました。この企業集団等所得課税規定とは、次の 1 及び 2 の規定とされています(措置法令 39 の 15⑥)。

1 連結納税規定

(1) 本店所在地国における連結納税規定

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

例えば、米国連邦税法における連結納税規定は、企業集団の所得に対して法人所得税を課することとされ、当該企業集団に属する一の外国法人のみが法人所得税の納税申告書を提出することとされていますので、米国に所在する外国関係会社が米国の連結納税規定の適用を受ける場合の当該連結納税規定はこの規定に該当します。

また、フランスの連結納税規定は、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に相当する申告書を提出することとされているようですので、この規定に該当すると考えられま

す。

なお、この「納税申告書」は、国税通則法第2条第6号に規定する納税申告書(申告納税方式による税に係る申告書)をいうこととされていますが、この「納税申告書に相当する申告書」には、賦課課税方式による税について賦課決定の前提となる所得の金額を申告する場合の申告書も含まれます。

(2) 第三国における連結納税規定

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

この規定には、例えば、無税国であるバミューダに所在する外国関係会社が、米国税法上、米国法人として取り扱われた上で、米国の連結納税規定の適用を受ける場合の当該連結納税規定が該当します。

2 パススルー課税規定

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

この規定には、例えば、米国で株主等が納税義務者となるパススルー課税を選択した米国に所在する外国関係会社(LLC)に適用される当該パススルー課税に関する規定が該当します。

上記1及び2でいう「所得」は、当該外国法人の全ての所得となりますので、当該外国法人の所得の一部が当該外国法人の株主等の所得として取り扱われない場合には、パススルー課税規定には該当しません。

Q1 企業集団等所得課税規定の範囲

内国法人P社の外国関係会社で、英国に所在するS社及びS2社は、英国でグループ・リリーフを適用していますが、英国のグループ・リリーフに係る規定は企業集団等所得課税規定に該当し、これを除いて適用対象金額の計算をする必要がありますか。

なお、英国のグループ・リリーフでは、S社及びS2社の間で損失の振替が行われますが、それぞれの所得に係る外国法人税について、それぞれが申告書を

提出することとされています。

A 英国のグループ・リリーフは、企業集団等所得課税規定に該当しませんので、S社及びS2社の適用対象金額を計算する場合に、これを除いて計算する必要はありません。

令和元年度税制改正において、租税負担割合、適用対象金額及び外国税額控除の計算等については、本店所在地国等の法令の規定のうち企業集団等所得課税規定を適用しないものとして計算することとされました。この「企業集団等所得課税規定」は、上記I1及び2の規定をいうこととされています（措置法令39の15⑥）。

本件の英国のグループ・リリーフは、S社及びS2社が、それぞれの所得に係る外国法人税についてそれぞれ申告書を提出することとされていることですので、上記I1の規定には該当しません。また、外国法人の所得をその株主等である者の所得として取り扱うこととする規定でもないことから、上記I2の規定にも該当しません。したがって、英国のグループ・リリーフは、今回、見直しの対象となった連結納税規定（上記I1）やパススルー課税規定（上記I2）には該当しないこととなります。ドイツのオルガンシャフトも、これと同様と考えられます。

II 企業集団等所得課税規定を除いた規定による計算等について

外国関係会社が連結納税規定やパススルー課税規定を適用している場合の租税負担割合、適用対象金額及び外国税額控除の計算方法等の改正の内容については、おおむね次のとおりです。

1 所得の金額の計算について

(1) 適用対象金額の計算

内国法人の所得とみなす金額の計算の基礎となる適用対象金額は、本邦法令基準又は現地法令基準により基準所得金額を計算し、基準所得金額から所定の繰越欠損金額及び納付法人所得税の額を控除した金額とされています。現地法令基準による基準所得金額は、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、当該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当該所得の金額に係る措置法令第39条の15第2項第1号から第13号までに掲げる金額の合計額を加算した金額から当該所得の金額に係る第14号から第18号までに掲げる金額の合計額を控除した残額とされています（措置法令39の15②）。

令和元年度税制改正において、この現地法令基準により基準所得金額

を計算する場合の「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」を計算するに当たっては、「本店所在地国の法人所得税に関する法令の規定」から、「企業集団等所得課税規定」を除くこととされました。

企業集団等所得課税規定を除いた規定により計算するとは、上記 I 1 の連結納税規定の適用を受けている場合には、外国関係会社の属する企業集団の所得ではなく当該外国関係会社の所得に対して法人所得税が課されるものとして、上記 I 2 のパススルー課税規定の適用を受けている場合には、外国関係会社の所得を当該外国関係会社の株主等の所得として取り扱わず当該外国関係会社の所得に対して法人所得税が課されるものとして、計算するということとなります（措通 66 の 6-21 の 2）。

つまり、企業集団等所得課税規定の適用を受けている外国関係会社が基準所得金額を現地法令基準により計算する場合には、その本店所在地国の法人所得税に関する法令の規定による所得の金額は、その本店所在地国の法人所得税に関する法令で単体納税制度の規定により計算し直した所得の金額となります。

これが原則的な計算方法（原則法）になりますが、一方で、外国関係会社が企業集団等所得課税規定の適用を受けている場合には、その属する企業集団に属する外国法人のいずれか又はその株主等が、企業集団としての所得や当該外国関係会社の株主等の所得として所得の金額及び法人所得税の額を申告・納税することとなります。この企業集団としての所得の金額や、当該外国関係会社の株主等の所得の金額には、当該外国関係会社の所得の金額が含まれていますので、企業集団等所得課税規定の適用がある場合の所得の金額を計算する過程において、当該外国関係会社の単体納税制度により計算される所得の金額又はそれに近似する金額が用いられる又は単体納税制度により計算される所得の金額の計算要素が用いられることがあるようです。そうすると、単体納税制度の規定により所得の金額を計算し直すことが原則ではあるものの、企業集団等所得課税規定の適用がある場合に計算された所得の金額の計算の基礎となる書類等に記載された金額を用いて単体納税制度の規定による所得の金額又はそれに近似する金額を算出することができるのであれば、その計算する方法も合理性を有すると考えられます。

そこで、原則法に対する簡便的な計算方法（簡便法）として、企業集団等所得課税規定の適用がある場合に計算された所得の金額の計算の基礎となる書類等に記載された金額を基礎として算出される方法が合理的なものであれば、その算出された所得の金額は企業集団等所得課税規定を

除いた法令の規定により計算された所得の金額として取り扱って差し支えないこととされています（措通 66 の 6 - 21 の 4）。

なお、所得の金額を原則法により計算し直す場合において、当てはめる単体納税制度の規定に選択適用とされるものがある場合には、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ものは、その適用要件等から当該外国関係会社が適用できない場合を除き、選択したものととして計算することとされています（措通 66 の 6 - 21 の 3）。これは、法令上は、企業集団等所得課税規定を除いた規定により計算することと規定されているのみで、企業集団等所得課税規定以外のその他の要素について調整すべき旨は規定されていないことから、選択して適用される規定については、単体納税制度の規定により計算し直す場合も選択して適用することとされています。ただし、外国関係会社によっては、企業集団等所得課税規定において適用されていたとしても、単体納税制度では適用要件を満たさずに適用できない場合も考えられますので、単体納税制度で適用できない場合は除かれています。

(2) 租税負担割合の計算における所得の金額（分母）

租税負担割合の計算における所得の金額（分母）は、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外国法人税に関する法令の規定により計算した所得の金額に、措置法令第 39 条の 17 の 2 第 2 項第 1 号イ(1)から(5)までに掲げる金額の合計額を加算した金額から、同号イ(6)に掲げる金額を控除した残額とされています。

令和元年度税制改正において、この「本店所在地国の外国法人税に関する法令の規定」から、「企業集団等所得課税規定」を除くこととされました（措置法令 39 の 17 の 2 ②一イ）。

したがって、企業集団等所得課税規定の適用を受けている場合には、上記(1)と同様に所得の金額を計算することになります。

(3) 控除対象外国法人税の額とみなされる金額の計算の基礎となる所得の金額

内国法人が外国子会社合算税制の適用を受ける場合には、その外国関係会社の所得に対して課される外国法人税の額のうち、外国関係会社の課税対象金額等に対応するものとして計算した金額は、当該内国法人が納付する控除対象外国法人税の額とみなして、外国税額控除の規定を適用することとされています（措置法 66 の 7 ①）。

令和元年度税制改正において、この「外国法人税の額」について、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には、企業集団等所得課税規定がないものとした場合に当該外国法人税に関する

法令の規定により計算される外国法人税の額とすることとされました（措置法令 39 の 18①）。

したがって、外国関係会社が企業集団等所得課税規定の適用を受けている場合において、外国法人税の額の計算の基礎となる所得の金額を計算するに当たっては、上記(1)と同様に所得の金額を計算することとなります。

2 法人所得税の額（外国法人税の額）の計算について

(1) 適用対象金額の計算における納付する法人所得税の額等

適用対象金額を計算する場合の現地法令基準による基準所得金額の計算では、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一定の調整を行うこととされており、その調整項目として、当該外国関係会社が納付する法人所得税の額で当該各事業年度の損金の額に算入している金額は加算することとされ（措置法令 39 の 15②八）、外国関係会社が還付を受ける法人所得税の額で当該各事業年度の益金の額に算入している金額は控除することとされています（措置法令 39 の 15②十五）。

また、適用対象金額を計算するに当たっては、基準所得金額から当該外国関係会社が当該各事業年度において納付をすることとなる法人所得税の額を控除することとされています（措置法令 39 の 15⑤二）。

令和元年度税制改正において、これらの法人所得税の額の計算については、企業集団等所得課税規定の適用がないものとして計算される法人所得税の額とされました。

本店所在地国において企業集団等所得課税規定の適用を受けている場合のこれらの法人所得税の額は、上記 1 の原則法又は簡便法により計算された所得の金額に対して、本店所在地国の単体納税制度の規定を当てはめて計算される法人所得税の額となります（措通 66 の 6 - 21 の 5）。

(2) 租税負担割合の計算における租税の額（分子）

租税負担割合の計算における租税の額（分子）は、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ます。

令和元年度税制改正において、この「外国法人税」に関する法令の規定に企業集団等所得課税規定がある場合の当該外国法人税の額にあつては、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することとされました（措置法令 39 の 17 の 2②二）。

外国関係会社が本店所在地国において企業集団等所得課税規定の適用

を受けている場合のこの外国法人税の額の計算は、上記2(1)と同様に、上記1の原則法又は簡便法により計算された所得の金額に対して、本店所在地の単体納税制度の規定を当てはめて計算される外国法人税の額となります。

ただし、本店所在地国の法令の規定のうち、その適用が法人の選択によることとされている税額控除規定については、適用して計算しなくても差し支えありません（措通66の6—24の3）。

(3) 控除対象外国法人税の額とみなされる外国法人税の額

令和元年度税制改正の内容は上記1(3)のとおりです。外国関係会社が本店所在地国において企業集団等所得課税規定の適用を受けている場合の外国関係会社の外国法人税の額の計算は、上記2(1)と同様に、上記1の原則法又は簡便法により計算された所得の金額に対して、本店所在地国の単体納税制度の規定を当てはめて計算される外国法人税の額となります。

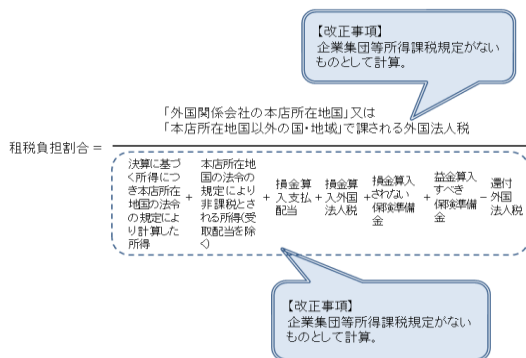
Ⅲ 租税負担割合の計算について

租税負担割合は、外国子会社合算税制の適用の有無を判断する上で必要となるもので、特定外国関係会社の各事業年度の租税負担割合が30%以上である場合又は対象外国関係会社等の各事業年度の租税負担割合が20%以上である場合には、外国子会社合算税制の適用はないこととされています。

現地で連結納税等を行う外国関係会社に係る租税負担割合の計算方法の整備

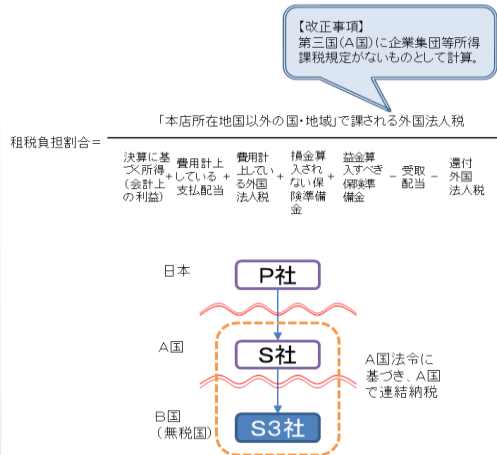
《租税負担割合の計算式》

【税法令がある国に本店等がある外国関係会社の場合】



【無税国に本店等がある外国関係会社(S3社)の場合】

Q7参照



(1) 所得の金額（分母）の簡便計算

Q2 米国の外国関係会社が米国の連結納税規定を適用している場合

内国法人P社の外国関係会社である米国法人S社は、米国でその子会社であるS2社と連結納税を行っています。S社は、米国で連結所得金額に係る連邦法人税の額を申告・納税しており、その米国当局への申告に際して、S社とS2社の所得金額をそれぞれ計算した付属明細書 (Supporting Statements)^(注)を作成し、連結申告書(Form1120)に添付しています。

この場合、S社の租税負担割合の分母における企業集団等所得課税規定を除く外国法人税に関する法令の規定により計算した所得の金額を計算するに当たり、この付属明細書に記載されたS社の所得金額から次のような調整を行う方法は、措通66の6-21の4に定める合理的な方法と認められますか。

- (1) S社グループでは、付属明細書で各連結法人の所得金額を算出した上で、連結法人間取引の除去 (Eliminations) や、連結ベースの調整計算 (Adjustments) を行っており、その連結法人間取引の除去等を行う前のS社及びS2社の所得金額の計算は、米国の単体納税制度による計算とほぼ同様となっていますので、当該連結法人間取引の除去等を行う前のS社の所得金額を基に計算することとしています。
- (2) 米国連邦税法における非課税所得に係る規定 (受取配当等の所得控除額を含む。) 及び繰越欠損金額の控除に係る規定を適用したものとする調整を行います。
- (3) 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ものを除き、その規定を適用したものとする調整を行います。

(注) 付属明細書 (Supporting Statements) とは、米国で連結所得金額を計算するに当たり作成し、連結申告書に添付することとされている書類です。

A 付属明細書に記載されたS社の所得金額 (連結法人間取引相殺前のもの) に上記(2)及び(3)の調整を行う方法は、措通66の6-21の4に定める合理的な方法と考えられます。

本件について、S社は、米国でその子会社であるS2社と連結納税を行っており、連結所得金額に係る連邦法人税の額を申告・納税しているとのことですが、S社とS2社それぞれの連結法人間取引の除去前の所得金額は、連結申告書に添付した付属明細書で確認できるとのことです。

また、当該付属明細書に記載された連結法人間取引の除去等を行う前のS社

の所得金額の計算は、米国の単体納税制度による計算とほぼ同様となっていることですので、その金額に上記(2)及び(3)の調整を行う方法は、措通 66 の 6-21 の 4 に定める合理的な方法と考えられます。

なお、S社の付属明細書の記載内容が単体納税制度による計算と大きく異なる場合として、例えば、S社がS2社に係る投資の処分（S2株式の譲渡）を行った場合が考えられます（米国連邦税法上、S社のS2社に対する投資の処分に係る損益の額は、単体納税制度と異なり投資簿価の修正が行われるそうです。）。このような場合には、単体納税制度を適用した場合の損益の額となるよう調整する必要があります。

Q3 米国の外国関係会社が米国税法上パススルー課税規定が適用されるLLCの株主等となっている場合

内国法人P社の外国関係会社である米国法人S社は、米国法人S2社の発行済株式等の80%を保有しています。

S2社は米国でパススルー課税規定が適用されており、S2社の所得はS社及び他の株主等の所得金額として申告されています。具体的には、S2社は、情報申告書（Form1065）により自らの所得金額を米国当局へ情報申告するとともに、明細書（Schedule K1）によりS社に配賦した所得（又は欠損）の金額をS社へ報告しています。その上で、S社は、S2社から配賦された金額を含めた所得金額を米国当局へ申告しています。

この場合、S社の租税負担割合の分母における企業集団等所得課税規定を除く外国法人税に関する法令の規定により計算した所得の金額を計算するに当たり、S社の申告所得金額から、S2社から配賦された金額を除いた金額に次のような調整を行う方法は、措通 66 の 6-21 の 4 に定める合理的な方法と認められますか。

- (1) 株主等で調整を行う項目を除き、情報申告書や明細書における所得計算は、米国の単体納税制度の所得計算とほぼ同様であり、S社の申告所得金額（繰越欠損金控除前）から、S2社から配賦された金額を除いた金額は、S社の所得金額に近似する金額になります。したがって、その金額を基に計算することとしています。
- (2) 米国連邦税法における非課税所得に係る規定（受取配当等の所得控除額を含む。）及び繰越欠損金額の控除に係る規定を適用したものとする調整を行います。
- (3) 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ものを除き、その規定を適用したものとする調整を行います。

す。

A S社の申告所得金額（繰越欠損金控除前）から、S2社から配賦された金額を除いた金額に上記(2)及び(3)の調整を行う方法は、措通66の6-21の4に定める合理的な方法と考えられます。

本件について、S社は、S2社から配賦された金額を自らの所得金額として申告しているとのことですが、S2社に係る明細書を確認し、S2社から配賦された金額を除くことで、S社の所得金額に近似する金額が算出できるとのことです。

また、株主等で調整を行う項目を除き、明細書における所得計算は、米国の単体納税制度における所得計算とほぼ同様となるとのことですので、S社の申告所得金額（繰越欠損金控除前）から、S2社から配賦された金額を除いた金額に上記(2)及び(3)の調整を行う方法は、措通66の6-21の4に定める合理的な方法と考えられます。

なお、S2社の租税負担割合の分母における企業集団等所得課税規定を除く外国法人税に関する法令の規定により計算した所得の金額を計算する場合、株主等で調整を行う項目を除き、その情報申告書における所得計算は、米国の単体納税制度における所得計算とほぼ同様となるとのことですので、S2社の情報申告書における所得金額に上記(2)及び(3)の調整を行う方法は、措通66の6-21の4に定める合理的な方法と考えられます。

Q4 米国の外国関係会社が米国税法上支店扱いとされるLLCの場合

内国法人P社の外国関係会社である米国法人S社は、米国法人S2社の発行済株式等の全てを保有しています。

S2社は、米国でパススルー課税規定が適用されており米国税法上ないものとされる（支店扱いとされる）ため、その所得金額が確認できる書類を作成していませんが、損益計算書に相当する試算表は作成しています。

この場合、S2社の租税負担割合の分母における企業集団等所得課税規定を除く外国法人税に関する法令の規定により計算した所得の金額を計算するに当たり、その試算表上の利益の金額に次のような調整を行う方法は、措通66の6-21の4に定める合理的な方法と認められますか。

- (1) S2社の会計上の利益の金額（試算表における利益金額）から、会計と米国税法の差異のうち一定のもの（非課税所得など、いわゆる永久差異となるもの）を米国税法の金額に調整し、その方法を継続的に適用します。
- (2) 米国連邦税法における繰越欠損金額の控除に係る規定を適用したものと調整を行います。

(3) 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ものを除き、その規定を適用したもとの調整を行います。

A S 2社の租税負担割合の分母における企業集団等所得課税規定を除く外国法人税に関する法令の規定により計算した所得の金額を計算するに当たり、その試算表上の利益の金額に上記(2)及び(3)の調整を行う方法は、措通 66 の 6-21 の 4 に定める合理的な方法と考えられます。

本件について、S 2社は、米国でその所得金額が確認できる書類等を作成していないとのことですが、その場合であっても、S 2社の会計上の利益の金額（損益計算書等における利益金額）から、会計と米国税法の差異のうち一定のもの（非課税所得など、いわゆる永久差異となるもの）を米国税法の金額に調整する方法が考えられます。

この方法では、いわゆる一時差異を調整していないため、各事業年度単位では必ずしも米国税法の金額に近似する金額とはならない可能性もありますが、S 2社の所得計算に必要な根拠資料を揃えることが困難な中、この方法を継続的に適用している限りにおいては、合理性を有するものと考えられます。

(注) S社の活動がない場合には、S社の申告所得金額をS 2社の所得金額とする方法も合理的な方法になると考えられます。また、S社の所得金額を計算できる場合には、S社の申告所得金額からその計算したS社の所得金額を除いた金額をS 2社の所得金額とする方法も合理的な方法になると考えられます。

(2) 租税の額（分子）の計算

Q5 連邦法人税の額の計算

上記 Q2 のケースにおいて、S社の租税負担割合の分子の金額における米国の連邦法人税の額は、どのように計算しますか。

A Q2 で計算されたS社の所得の金額につき、本店所在地国（米国）の法令の規定により、S社の外国法人税（連邦法人税）の額を計算します。

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における租税負担割合の分子の「外国法人税の額」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することとされました（措置法令 39 の 17 の 2②二）。

この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

国法人税の額は、原則として、租税負担割合の分母の計算で算出した所得金額につき、本店所在地国の法令の規定により税率を乗ずる等して計算することとなります（措通 66 の 6-21 の 5、66 の 6-24 の 3）。

本件においては、Q2 で算出された S 社の所得金額に係る外国法人税の額を計算することとなりますが、本店所在地国（米国）の法令の規定において選択適用とされている税額控除規定の適用については、任意に選択することができますので、これを適用して計算しなくても差し支えありません（措通 66 の 6-24 の 3）。

Q6 州税の額の計算

上記 Q2 のケースにおいて、S 社が米国の州税を納付している場合、その州税の額は分子の金額に含まれますか。

A S 社が納付する米国の州税が、S 社の各事業年度の決算に基づく所得について課される外国法人税に該当するのであれば、その州税の額は分子の金額に含まれます。

租税負担割合の分子の金額は、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ます（措置法令 39 の 17 の 2 ②二）。

本件についても、S 社が納付する州税が、S 社の各事業年度の決算に基づく所得の金額について課される外国法人税に該当するのであれば、その州税の額を租税負担割合の分子の金額に含めることとなります。他方で、州税であっても、いわゆる付加価値税であるなど、S 社の各事業年度の決算に基づく所得の金額について課される外国法人税に該当しないものは、これに含まれません。

なお、州税について企業集団等所得課税規定の適用を受けている場合には、上記 II 2(2)のとおり州税の額を計算します。

ただし、連邦法人税だけで適用免除要件である税率（外国関係会社の区分に応じて 20%又は 30%）以上となることが明らかな場合には、州税の額を計算する実益がないので、これを計算しなくても差し支えありません。

(3) その他

Q7 無税国に所在する外国関係会社が米国の連結納税規定を適用している場合

上記 Q2 のケースにおいて、S 社の連結グループに無税国（バミューダ）に所在する外国関係会社の S 3 社が加入して米国の課税を受けている場合、S 3 社の租税負担割合は、Q2、Q5 と同様に計算してよいですか。

A S 3 社の租税負担割合の分母の金額は、会計上の利益の金額を基に計算します。他方で、租税負担割合の分子の金額は、Q 5 と同様に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を計算します。

外国関係会社が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場合の租税負担割合の分母の金額は、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、措置法令第 39 条の 17 の 2 第 2 項第 1 号ロ(1)から(4)までに掲げる金額の合計額を加算し、(5)及び(6)に掲げる金額の合計額を控除して計算することとなります。すなわち、外国関係会社の会計上の利益の金額を基に計算することとなります（措置法令 39 の 17 の 2 ②一ロ、措通 66 の 6-21 の 7）。

他方で、租税負担割合の分子の金額には、本店所在地国以外の国において課される外国法人税の額も含まれており、当該外国法人税に関する法令の規定に企業集団等所得課税規定がある場合の外国法人税の額は、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ています（措置法令 39 の 17 の 2 ②二）。

S 3 社は、米国（本店所在地国以外の国）において、連結納税規定（企業集団等所得課税規定）の適用がありますので、租税負担割合の分子の金額については、その外国法人税に関する法令の規定（米国の法令の規定）につき、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を計算することとなります。

IV 適用対象金額（現地法令基準による基準所得金額）の計算について

Q 8 米国で即時償却を行っている場合の基準所得金額の計算

上記 Q 2 のケースで、S 社が特定外国関係会社に該当し、S 社の適用対象金額を計算する場合、現地法令基準による基準所得金額はどのように計算しますか。具体的には、S 社は租税負担割合の分母の金額を計算するに当たり、措通 66 の 6-21 の 4 により現地の申告書類等に記載された金額から合理的に所得金額を算出しており、その計算の中で減価償却資産について即時償却^(注)を行っています。措置法令第 39 条の 15 第 2 項第 3 号により、その即時償却した金額を加算する必要がありますか。

(注) 取得価額の全額の損金算入が認められるもの。制度を適用しない場合には、取得価額の一定額までの損金算入が認められる。

A 本件の即時償却による損金算入額は、措置法令第 39 条の 15 第 2 項第 3 号

に規定する「償却費として各事業年度の損金の額に損金算入している金額」に該当しないため、同号による加算を行う必要はありません。

措置法令第 39 条の 15 第 2 項第 3 号の規定における「減価償却資産 (…) につきその償却費として当該各事業年度の損金の額に算入している金額」は、いわゆる「任意償却」の方法により計算されたものに限る趣旨であると考えられます。

本件の即時償却は、これを選択しなかった場合には、取得価額の一定額までの減価償却費の損金算入が認められるとのもので、平成 10 年 3 月 31 日以前に取得した営業権について認められていたような、いわゆる「任意償却」とは異なる制度と考えられます。したがって、措置法令第 39 条の 15 第 2 項第 3 号の規定により加算することとされている任意償却による償却費には該当しないと考えられますので、同号による加算は必要ありません。

Q9 適用対象金額の計算上控除する法人所得税の額の控除の時期

上記 Q2 のケースで、S 社が特定外国関係会社に該当し、S 社の適用対象金額を計算する場合、個別計算納付法人所得税額（措置法令第 39 条の 15 第 2 項第 8 号に規定する個別計算納付法人所得税額をいいます。）は、どの事業年度に係る適用対象金額の計算上、控除すればよいですか。

A 法人所得税に関する法令の規定により、S 社の個別計算納付法人所得税額を納付すべき税額が確定するものとされる期限の日（法定申告期限の日）の属する事業年度の適用対象金額の計算上、控除することとなります。

適用対象金額の計算上、外国関係会社が各事業年度において納付をすることとなる法人所得税の額は、基準所得金額から控除することとされています（措置法令 39 の 15⑤二）。

この法人所得税の額が個別計算納付法人所得税額の場合には、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、当該個別計算納付法人所得税額に係る法人所得税に関する法令の規定により、当該個別計算納付法人所得税額を納付すべきものとされる期限の日に課されるものとして取り扱われます。

したがって、S 社の個別計算納付法人所得税額は、その納付すべき税額が確定するものとされる期限の日（法定申告期限の日）の属する事業年度の適用対象金額の計算上、控除することとなります。

なお、個別計算納付法人所得税額に係る法人所得税に関する法令の規定に、いわゆる予定納税や中間納税に係る規定がある場合には、その規定に基づいて、予定納税や中間納税に係る個別計算納付法人所得税額を計算することとなり、それらはその納付すべき税額が確定するものとされる期限の日（予定納税や中

間納税の法定申告期限の日等)に課されるものとして取り扱われることになる
と考えられます。

ただし、いわゆる予定納税や中間納税に係る法人所得税は、確定時に精算さ
れるものであることから、予定納税や中間納税に係る個別計算納付法人所得税
額を計算しなかったとしても差し支えありません。

(注) 賦課課税方式による税額については、決定通知が行われる期限の日にな
るものと考えられますが、納税者が課税標準等を記載した申告書を提出し、
これに基づいて税務当局が税額を決定するような場合には、その課税標準
等を記載した申告書の提出期限の日としても差し支えないと考えられま
す。

V 外国税額控除の計算について

Q10 連結申告における納税額がない場合の外国税額控除

上記 Q2 のケースにおいて、S社は、その租税負担割合を計算するに当た
り、Q5 のとおり外国法人税の額を算出しています。

今般、S社が合算対象となったため、P社は、S社の課税対象金額等に対す
る外国法人税の額について外国税額控除を行うことを検討していますが、米
国における連結申告では、S社の所得金額とS2社の欠損金額とが損益通算
されていることから、納税額がありません。このような場合であっても、S社
に係る外国税額控除を行うことができますか。

A 米国の連結申告で納税額があるかどうかにかかわらず、S社の外国法人税
の額（個別計算外国法人税額）が外国税額控除の対象となります。

内国法人が合算課税の規定の適用を受ける場合には、その外国関係会社の
所得に対して課される外国法人税の額のうち、外国関係会社の課税対象金額
等に対応するものとして計算した金額は、当該内国法人が納付する控除対象
外国法人税の額とみなして、外国税額控除の規定を適用することとされてい
ますが、外国関係会社が企業集団等所得課税規定の適用を受けている場合の
当該外国法人税の額は、企業集団等所得課税規定の適用がないものとした場
合に当該外国法人税に関する法令の規定により計算される外国法人税の額
（以下「個別計算外国法人税額」といいます。）となります（措置法 66 の 7
①、措置法令 39 の 18①③）。

したがって、米国でS社連結グループの納税額が発生しているかどうかにか
かわらず、S社の個別計算外国法人税額のうちS社の課税対象金額等に対
応するものとして計算した金額について、外国税額控除の対象とすることが
できます。

- (注) 1 個別計算外国法人税額の計算に当たっては、租税負担割合の分子の額の計算と異なり、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、原則として、その規定を適用して計算することとなります(措通 66 の 6-21 の 6、66 の 6-31)。
- 2 個別計算外国法人税額は、繰越欠損金額の控除後の所得金額に税率を乗ずる等して算出することになりますが、その控除する繰越欠損金額は、外国関係会社の平成 30 年 4 月 1 日以後に開始した事業年度(令和元年度税制改正の適用初年度)において生じた欠損金額に限られることとなります。

Q11 外国税額控除を行う時期

上記 Q10 のケースにおいて、P 社は、S 社の個別計算外国法人税額について、いつ外国税額控除を行えばよいですか。

- A S 社の個別計算外国法人税額は、一般的には、その納付すべき税額が確定するものとされる期限の日(法定申告期限の日)の属する P 社の事業年度において、外国税額控除を行うことになると考えられます。

個別計算外国法人税額は、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当該個別計算外国法人税額に係る外国法人税に関する法令の規定により当該個別計算外国法人税額を納付すべきものとされる期限の日^(注)に課されるものとして、措置法令第 39 条の 18 の規定を適用することとされています(措置法令 39 の 18②)。また、当該外国関係会社が納付する控除対象外国法人税額の額とみなされる金額は、次の①及び②の区分に応じ、それぞれその事業年度においてその内国法人が納付することとなるものとみなすこととされています(措置法令 39 の 18⑧)。

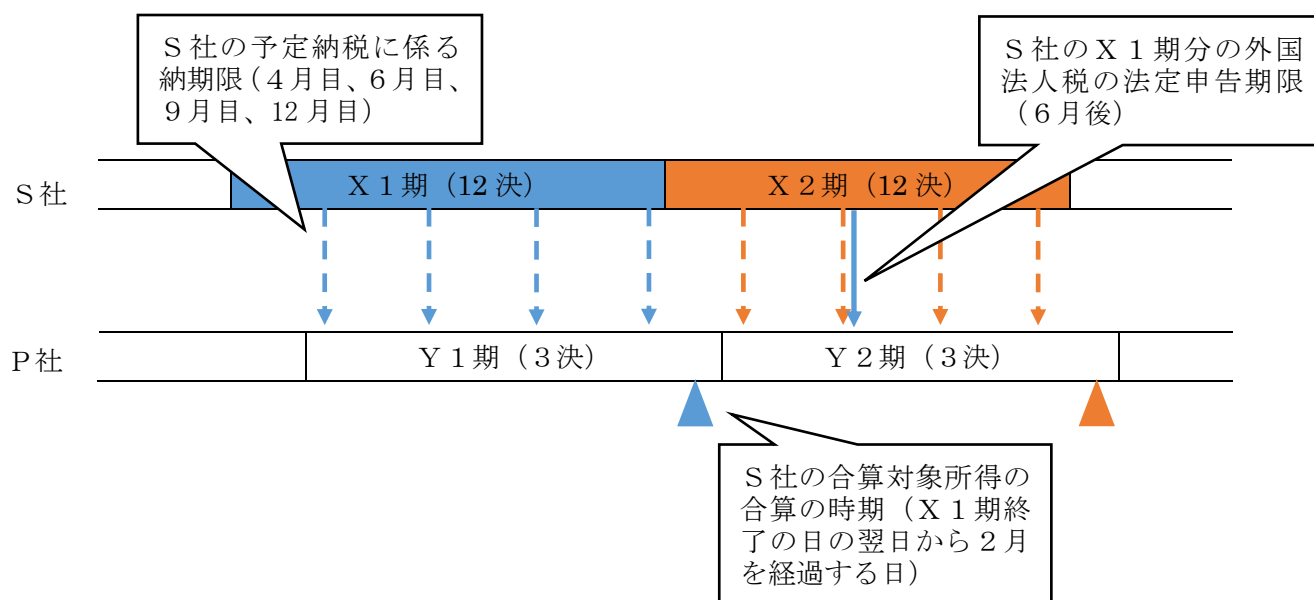
- ① 内国法人が外国関係会社の課税対象年度の課税対象金額に相当する金額等につき、合算課税の適用を受ける事業年度終了の日以前に当該課税対象年度等の所得に対して課された外国法人税については、その合算課税の適用を受ける事業年度
- ② 内国法人が外国関係会社の課税対象年度の課税対象金額に相当する金額等につき、合算課税の適用を受ける事業年度終了の日後に当該課税対象年度等の所得に対して課された外国法人税については、その課された日の属する事業年度

したがって、一般的には、米国の法令で S 社の個別計算外国法人税額を納付すべきものとされる期限の日の属する P 社の事業年度において、外国税額控除を行うことになると考えられます。

なお、個別計算外国法人税額に係る外国法人税に関する法令の規定に、いわゆる予定納税や中間納税に係る規定がある場合には、その規定に基づいて、予定納税や中間納税に係る個別計算外国法人税額を計算することとなり、それらはその納付すべき税額が確定するものとされる期限の日（予定納税や中間納税の法定申告期限の日等）に課されるものとして取り扱われることになると考えられます。

例えば、P社が3月決算でS社が12月決算である場合、S社の当該事業年度（X1期）の合算対象となる所得の金額は、当該事業年度（X1期）終了の日の翌日から2月を経過する日を含むP社の事業年度（Y1期）に合算されます。また、S社の当該事業年度（X1期）に係る法定申告期限（S社の法定申告期限が事業年度終了の日から6月後の場合）の日はP社の翌事業年度（Y2期）になりますので、S社の当該事業年度（X1期）分の外国法人税の額の外国税額控除は、上記②のとおり、P社の翌事業年度（Y2期）で行うこととなります。

一方で、S社の予定納税については、当該事業年度（X1期）の4月目、6月目、9月目、12月目に納期限が到来する場合、P社の当該事業年度（Y1期）にS社の予定納税の納期限が含まれますので、上記①のとおり、その含まれる納期限に係る予定納税額の外国税額控除は、P社の当該事業年度（Y1期）で行うこととなります。



ただし、いわゆる予定納税や中間納税に係る外国法人税は、確定時に精算されるものであることから、予定納税や中間納税に係る個別計算外国法人税額を計算しなかったとしても差し支えありません。

(注) 賦課課税方式による税額については、決定通知が行われる期限の日になるものと考えられますが、納税者が課税標準等を記載した申告書を提出し、これに基づいて税務当局が税額を決定するような場合には、その課税標準等を記載した申告書の提出期限の日としても差し支えないと考えられます。

Q12 外国税額控除を行う際に確定申告書に添付する書類

上記 Q10 のケースにおいて、S 社の連邦法人税に係る個別計算外国法人税額については、いわゆるタックスレシートがありませんが、P 社が外国税額控除を行うに当たり、確定申告書に添付すべき書類はありますか。

個別計算外国法人税額が外国法人税に該当することについての説明、個別計算外国法人税額に関する計算の明細及び控除対象外国法人税の額とみなされる金額の明細を記載した書類並びに個別計算外国法人税額に関する計算の基礎となる書類を、P 社の確定申告書に添付します。

措置法第 66 条の 7 第 1 項の規定の適用を受ける場合には、下記①～⑤の書類等を確定申告書に添付することとされています(法 69^⑮、法規 29 の 3 ①四、八)。

- ① 外国の法令により課される税が外国法人税に該当することについての説明を記載した書類
- ② 個別計算外国法人税額に関する計算の明細を記載した書類
- ③ 控除対象外国法人税の額とみなされる金額の計算に関する明細を記載した書類
- ④ 外国法人税を課されたことを証する申告書の写し又はこれに代わるべき外国法人税に係る書類及び外国法人税が既に納付されている場合にはその納付を証する書類
- ⑤ 個別計算外国法人税額に関する計算の基礎となる書類

本件においては、S 社の連邦法人税に係る個別計算外国法人税額について④の書類はありませんので、P 社は、その確定申告書に上記①～③及び⑤の書類を添付することとなります。なお、上記③の明細を記載した書類については、外国関係会社の課税対象金額等に係る控除対象外国法人税額等の計算に関する明細書(別表 17(3の 11))が設けられていますが、上記②の明細を記載した書類については、定型の様式が設けられていませんので、適宜の様式で差し支えありません。

VI 改正の適用関係について

外国関係会社が連結納税規定やパススルー課税規定を適用している場合における租税負担割合、適用対象金額の計算方法等の改正は、内国法人の平成31年4月1日以後に終了する事業年度に係る課税対象金額等（外国関係会社の平成30年4月1日以後に開始した事業年度に係るものに限る。）を計算する場合について適用され、同日前に終了した事業年度に係る課税対象金額等を計算する場合については、従前どおりとされます（改正法附則58①、改正措令附則26）。

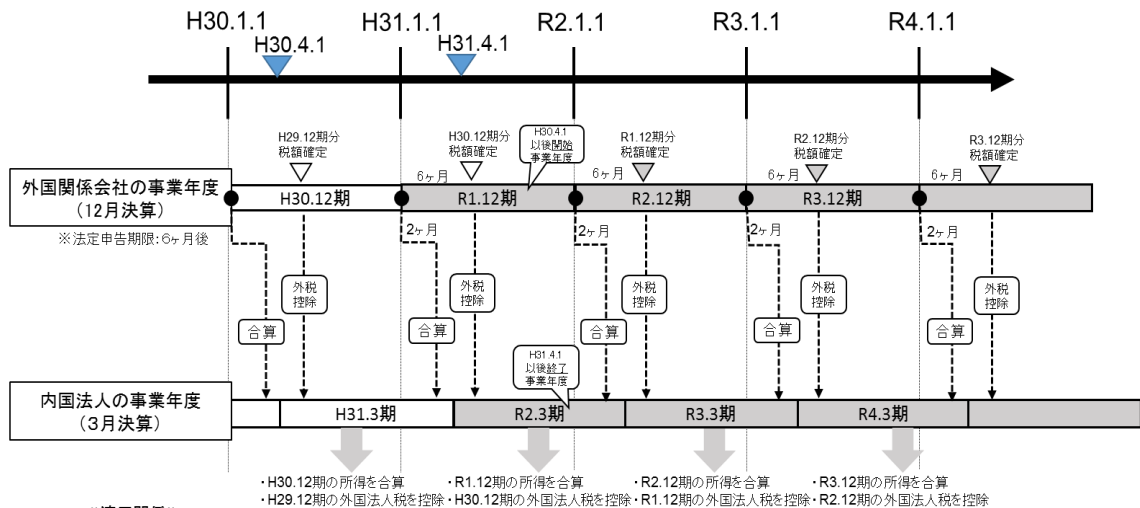
また、外国関係会社が連結納税規定やパススルー課税規定を適用している場合における外国税額控除の計算方法の改正は、内国法人の平成31年4月1日以後に終了する事業年度の課税対象金額等（外国関係会社の平成30年4月1日以後に開始した事業年度に係るものに限る。）に係る外国法人税の額について適用され、同日前に終了した事業年度の課税対象金額等に係る外国法人税の額については、従前どおりとされます（改正法附則58③）。

外国子会社合算税制の改正に係る適用関係

- 改正後の合算所得の計算^(注)の規定及び租税負担割合の計算の規定は、内国法人の平成31年4月1日以後に終了する事業年度に係る課税対象金額等（外国関係会社の平成30年4月1日以後に開始した事業年度に係るものに限る。）を計算する場合について適用（改正法附則58①、改正措令附則26）。
- (注) 基準所得金額の計算上加減算する法人所得税の額及び適用対象金額の計算上控除する法人所得税の額の計算を含む。
- 改正後の外国税額控除の規定は、内国法人の平成31年4月1日以後に終了する事業年度の課税対象金額等（外国関係会社の平成30年4月1日以後に開始した事業年度に係るものに限る。）に係る外国法人税の額について適用（改正法附則58③）。

(事例)

- ・内国法人が3月決算(1年決算)
- ・外国関係会社(連結法人)が12月決算(1年決算)
- ・外国法人税の確定が事業年度終了後6ヶ月の場合



《適用関係》

内国法人の事業年度	H31.3期	R2.3期	R3.3期	R4.3期
合算所得の計算	改正前	改正後	改正後	改正後
外国税額控除	改正前	改正前	改正後	改正後

Q13 改正の適用関係

上記 Q10 のケースにおいて、P 社の決算が 3 月決算、S 社の決算が 12 月決算の場合、S 社の課税対象金額等を令和元年度改正後の法令の規定を適用して計算するのは、P 社の自平成 31 年 4 月 1 日至令和 2 年 3 月 31 日事業年度において益金の額に算入する S 社の自平成 31 年 1 月 1 日至令和元年 12 月 31 日事業年度分からになりますか。

また、P 社が S 社の個別計算外国法人税額について外国税額控除を行う場合、令和元年度改正後の法令の規定を適用して計算するのは、P 社の自令和 2 年 4 月 1 日至令和 3 年 3 月 31 日事業年度において外国税額控除を行う S 社の自平成 31 年 1 月 1 日至令和元年 12 月 31 日事業年度分からになりますか。

(注) 米国連邦税法における連邦法人税の法定申告期限は、事業年度終了の日から 4 か月 15 日後とされています。

令和元年度改正後の法令の規定の適用関係については、上記 VI のとおりです。また、外国関係会社の課税対象金額等が合算される事業年度は、外国関係会社の事業年度終了の日の翌日から 2 月を経過する日を含む内国法人の事業年度とされています（措置法 66 の 6 ①⑥⑧）。

したがって、S 社の自平成 31 年 1 月 1 日至令和元年 12 月 31 日事業年度に係る課税対象金額等を計算する場合から改正後の法令の規定が適用され、P 社の自平成 31 年 4 月 1 日至令和 2 年 3 月 31 日事業年度において益金の額に算入することとなります。

なお、適用対象金額を計算する場合に控除することとされている法人所得税の額（個別計算納付法人所得税額）については、Q9 のとおり、S 社の個別計算納付法人所得税額を納付すべき税額が確定するものとされる期限の日（法定申告期限の日等）の属する事業年度の適用対象金額の計算上控除することとなりますので、S 社の自平成 30 年 1 月 1 日至平成 30 年 12 月 31 日事業年度分の個別計算納付法人所得税額を計算し、これを控除することとなります。

次に、個別計算外国法人税額については、P 社の自令和 2 年 4 月 1 日至令和 3 年 3 月 31 日事業年度において控除対象外国法人税の額とみなされることとなる S 社の自平成 31 年 1 月 1 日至令和元年 12 月 31 日事業年度分の個別計算外国法人税額から令和元年度改正後の法令の規定を適用して計算することとなります。

なお、Q11 のとおり、P 社の自平成 31 年 4 月 1 日至令和 2 年 3 月 31 日事業年度において、S 社の自平成 31 年 1 月 1 日至令和元年 12 月 31 日事業年度分の予定納税・中間納税分の個別計算外国法人税額について、令和元年度改正後の法令を適用して計算することもできます。