

【改正】（累進税率の場合の特例の適用）

66 の 6－27 措置法令第 39 条の 17 の 2 第 2 項第 4 号の規定の適用に当たっては、次のことに留意する。

- (1) 同号の規定は、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。
- (2) 同号ただし書の「当該最も高い税率が適用されることが通常見込まれないこと」には、例えば、その本店所在地国の経済規模を踏まえれば、その本店所在地国内の法人に対して適用されることが想定し難いような高額所得の区分に対し、措置法第 66 条の 6 第 1 項、第 8 項又は第 10 項の規定の適用が免除となる税率が設定されていることが該当すること。
- (3) 同号ただし書の「当該最も高い税率が適用される所得の額の区分が適用される所得の金額が極めて限定されていること」には、例えば、その本店所在地国の累進課税制度において、最高税率が適用される所得の金額が少額の金額に限定されているといった特殊な累進課税制度であることが該当すること。
- (4) 同号ただし書の「その他の事情」には、例えば、本店所在地国において、形式的には累進課税制度の最高税率が適用されるものの、税額控除、補助金等により、実際の法人税の負担が著しく低くなることにより、実質的には同号ただし書の「当該最も高い税率が適用されることが通常見込まれないこと」と同様の状況となるような制度が設けられていることが該当すること。

【解説】

1 措置法第 66 条の 6（内国法人の外国関係会社に係る所得の課税の特例）は、外国子会社等を利用した租税回避を抑制するため、一定の要件に該当する外国子会社等の所得に相当する金額について、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ある。

ただし、外国関係会社の租税負担割合が一定の割合（特定外国関係会社は 27%、それ以外の外国関係会社は 20%）以上の場合には、合算課税の適用を免除することとされている。

本税制の適用免除の基準となる租税負担割合は、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その所得の金額で除して計算した割合とされており、この租税の額は、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る。ただし、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額に応じて高くなる場合（いわゆる累進課税制度である場合）の租税負担割合については、これらの税率をこれらの税率のうち最も高い税率であるものとして算定した外国法人税の額を用いて計算することができることとする特例（以下「累進税率特例」という。）が措置されている。

2 令和8年度の税制改正において、累進税率特例は、外国関係会社の本店所在地国において、累進税率の最も高い税率が適用されることが通常見込まれないこと、その最も高い税率が適用される所得の額の区分が適用される所得の金額が極めて限定されていることその他の事情により、累進税率特例を適用することが著しく不相当であると認められる場合は、適用することができないこととされた。

したがって、累進税率特例を適用することが著しく不相当と認められる累進課税制度を有する国又は地域を本店所在地国とする外国関係会社の租税負担割合は、原則どおり実際に課される外国法人税の額に基づき計算することになる。

3 平成4年度の税制改正において、軽課税国指定制度が廃止され、外国関係会社の各事業年度の租税負担割合（当時は25%）に基づき合算の対象となる法人に該当するかどうかを判定する制度に改組されたところ、累進税率特例は、外国関係会社の各事業年度の租税負担割合の計算において、ある事業年度の所得の金額が少なかったために低率の累進税率が適用され、その事業年度の所得に対する租税の額が少なくなり租税負担割合が低く計算されるケースに対応するために措置されたものである。

4 ところが、近年、諸外国の外国子会社合算税制等を調査した上で、当該税制の適用を回避するように自国の税制の制度設計をすることにより、現地における経済活動実態が伴わない企業の誘致を行うような国又は地域も把握されており、我が国の税制の特例等を利用した租税回避のリスクが高まっている。

ある国において、同国に所在する法人に対して適用されることが想定し難いような高額所得の区分に対して最高税率27%以上の累進税率が設定された累進課税制度を採用することにより、この累進税率特例を受け、我が国の外国子会社合算税制の適用を回避する事例が把握されている。

そこで、令和8年度の税制改正においては、上記2のとおり改正が行われたのである。

5 本通達(2)では、「当該最も高い税率が適用されることが通常見込まれないこと」には、例えば、本店所在地国において、その本店所在地国の経済規模を踏まえれば、その本店所在地国内の法人に対して適用されることが想定し難いような高額所得の累進区分に対し、措置法第66条の6第1項、第8項又は第10項の規定（外国子会社合算税制）の適用が免除となる税率（例えば、27%）が設定されていることが該当することを留意的に例示することにより明らかにしている。

上記4で記載した事例は、これに該当することとなるのはいうまでもない。

なお、「通常見込まれない」とあるとおり、実際にその最高税率が適用される法人があったとしても、直ちに本通達(2)に該当しないとまではいえず、例えば、その最高税率が適用される所得の額がその国又は地域の経済規模の実情に沿っているのかどうか等の判断が必要になると考えられる。

本通達(3)では、「当該最も高い税率が適用される所得の額の区分が適用される所得の金額が極めて限定されていること」には、例えば、その本店所在地国の累進課税制度において、最高税率が適用される所得の金額が少額の金額に限定されているといった特殊な累進課税制度であることが該当することを留意的に例示することにより明らかにしている。

例えば、所得の金額（Xドル）のうち0ドルから「X－100」ドルまでに対しては一般的な累進課税制度による段階的な税率（例えば、5%、10%、15%）が適用され、残りの100ドルのみに外国子会社合算税制の適用免除となる税率（例えば、27%）が適用されるような制度や、総所得の額の0.1%の金額に対してのみに外国子会社合算税制の適用免除となる税率が適用されるような制度があれば、これに該当すると考えられる。これは、一見すると累進課税制度と受け取られるような、一定額について高い税率を乗ずることとするような定めであろうかとも考えられるところであるが、実態は、先に100ドルや総所得の額の0.1%の金額について高い税率である27%の税率を乗ずることとなり、それらの額を超える部分の金額について低い税率を乗ずることとなるのであるから、所得の額に累減して課税される制度であるとも考えられる。このような場合は、累進税率特例の趣旨を没却するものである。

本通達(4)では、「その他の事情」には、形式的には措置法令第39条の17の2第2項第4号本文を適用できるような累進課税制度であったとしても、税額控除、補助金等により、実質的には同号ただし書の「当該最も高い税率が適用されることが通常見込まれないこと」と同様の状況となるような制度が設けられていることが該当することを留意的に例示することにより明らかにしている。これは、当然に、累進税率特例の趣旨を没却するものであるため、同号本文の規定によることが著しく不適當であると認められるのである。

また、当然に、「当該最も高い税率の適用を受けることが通常見込まれないこと」若しくは「当該最も高い税率が適用される所得の額の区分が適用される金額が極めて限定されていること」又は本通達(4)の事情に類する事情であって、その税率の水準、所得の額の区分その他の事情により、同号本文の規定によることが著しく不適當であると認められることがあれば、累進税率特例の適用は認められないものと考えられる。

- 6 なお、措置法令第39条の17の2第2項第4号ただし書は、「当該最も高い税率が適用されることが通常見込まれないこと、当該最も高い税率が適用される所得の額の区分が適用される所得の金額が極めて限定されていることその他の事情」により、累進税率特例を適用することが「著しく不適當であると認められる場合」に限り適用されるものであることから、単に外国関係会社の所得の額が低いことにより最高税率が適用されなかったことのみをもって累進税率特例の適用を否定するものではないことに留意する必要がある。