

**【新設】（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）**

**66の6-21の2** 措置法令第39条の15第2項に規定する「本店所在地国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。……）により計算した所得の金額」の計算は、原則として、次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれ次に定める計算によることに留意する。

(1) 連結納税規定（措置法令第39条の15第6項第1号に掲げる法令の規定をいう。）の適用を受けている場合

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、当該外国関係会社の本店所在地国の法令の規定（措置法令第39条の15第2項に規定する本店所在地国の法令の規定をいう。以下66の6-21の5までにおいて同じ。）により当該外国関係会社の所得の金額を計算すること。

(2) パススルー課税規定（措置法令第39条の15第6項第3号に掲げる法令の規定をいう。以下66の6-21の2において同じ。）の適用を受けている場合

パススルー課税規定の適用により外国関係会社の所得がその株主等の所得とされる場合の当該外国関係会社にあつては、当該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、当該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所得の金額を計算すること。

パススルー課税規定の適用により外国法人の所得がその株主等である外国関係会社の所得とされる場合の当該株主等である外国関係会社にあつては、当該外国法人の所得を当該株主等である外国関係会社の所得として取り扱わないものとして、当該株主等である外国関係会社の本店所在地国の法令の規定により当該株主等である外国関係会社の所得の金額を計算すること。

**【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。）を除いた規定により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）。

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「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」は、上記 1 のとおり、その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いた規定により計算した所得の金額とされた（措令 39 の 15②括弧書）。

- 3 この「企業集団等所得課税規定を除いた規定により計算した所得の金額」とは、どのように計算するか疑義が生ずるところ、本通達では、外国関係会社が「本店所在地国における連結納税規定」又は「パススルー課税規定」の適用を受けている場合の区分に応じてそれぞれ次のとおり計算することを明らかにしている。
- 4 まず、外国関係会社が「本店所在地国における連結納税規定」の適用を受けている場合には、「本店所在地国における連結納税規定」によって算出された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、すなわち、当該外国関係会社はその本店所在地国の単体納税制度の規定を適用して所得の金額を計算することとなる。

本通達の(1)では、このことを明らかにしている。

また、「本店所在地国における連結納税規定」は、その企業集団に属する一の外国法人のみがその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旨の要件が設けられていることから、その企業集団に属する個々の外国法人がそれぞれ申告書を提出することとされている英国のグループ・リリーフやドイツのオルガンシャフトはこの「本店所在地国における連結納税規定」に該当しないものと考えられる。このため、外国関係会社がグループ・リリーフやオルガンシャフトの適用を受けている場合には、これらの制度に係る規定を適用した所得の金額が、「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」となる。

さらに、「納税申告書に相当する申告書」について、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であり、申告納税方式による税に係る申告書をいうが、「納税申告書に相当する申告書」とされていることから、賦課課税方式による税について賦課課税の前提となる所得の金額を申告する場合の申告書も「納税申告書に相当する申告書」に含まれることとなる。

- 5 次に、外国関係会社が「パススルー課税規定」の適用を受けている場合には、当該外国関係会社の所得をそ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、当該外国関係会社の本店所在地国の法令の規定により所得の金額を計算することとなる。

また、外国法人が「パススルー課税規定」の適用を受けている場合におけるその株主等である外国関係会社については、当該外国法人の所得を当該外国関係会社の所得として取り扱わず、当該外国関係会社のみ所得について、当該外国関係会社の本店所在地国の法令の規定により所得の金額を計算することとなる。

本通達の(2)では、これらのことを明らかにしている。

- 6 なお、「連結納税規定」における上記1(1)の「企業集団の所得」とは、その企業集団に属する各外国法人の所得の全てをいうことから、企業集団に属する外国法人の所得の一部のみを通算する規定は「連結納税規定」に該当しない。また、「パススルー課税規定」における上記1(2)の「外国法人の所得」とは、その外国法人の所得の全てをいうことから、外国法人の所得の一部のみを株主等の所得として取り扱う規定は「パススルー課税規定」に該当しない。これらのことに留意が必要である。

- 7 ところで、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には、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。このため、現地法令基準により基準所得金額を計算する場合の取扱いを定めた本通達の対象とはならない。

この点、無税国に本店等を有する外国関係会社が「第三国における連結納税規定」の適用を受けている場合の基準所得金額の計算については、66の6-21の7《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》を定めている。

- 8 連結納税制度においても、同様の通達（連措通68の90-21の2）を定めている。