

**【新設】(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する場合の取扱い)**

66の6-21の3 66の6-21の2により計算する場合において、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(以下66の6-24の3までにおいて「選択適用」という。)とされているものであっても、措置法令第39条の15第2項第1号に規定する課税標準に含まれないこととされる所得の金額の規定、法第23条、第23条の2、第57条、第58条又は第59条の規定に相当する規定など、企業集団等所得課税規定(措置法令第39条の15第6項に規定する企業集団等所得課税規定をいう。以下66の6-31までにおいて同じ。)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、これらの規定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企業集団等所得課税規定(「連結納税規定」及び「パススルー課税規定」)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)。

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6①②、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」の計算は、原則として、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》により、単体納税制度の規定を適用するなどして計算することとなるが、この場合において、本店所在地国の法人所得税に関する法令の規定のうち、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、本店所在地国の法人所得税に関する法令の規定から除くこととされているのは、企業集団等所得課税規定のみであることから、「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」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、本店所在地国の法人所得税に関する法令の規定のうち、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「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」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もの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所得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所得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「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」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。

- 4 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 90-21 の 3）を定めている。