

【新設】（高率負担部分の判定をする場合の総収入金額の計算における投資簿価修正が行われた通算子法人株式の帳簿価額の取扱い）

2-65 令第142条の2第2項第1号《外国税額控除の対象とならない外国法人税の額》及び規則第29条第1項第1号《外国税額控除の対象とならない外国法人税の額の計算に係る総収入金額等》に規定する当該資産の譲渡の直前の帳簿価額は、当該資産の譲渡が令第119条の3第5項《移動平均法を適用する有価証券について評価換え等があった場合の一単位当たりの帳簿価額の算出の特例》の他の通算子法人の株式の通算終了事由が生ずる基因となった譲渡に該当するときには、同項又は令第119条の4第1項《評価換え等があった場合の総平均法の適用の特例》の規定により算出される金額にその譲渡をした株式の数を乗じた金額となることに留意する。

【解説】

- 1 利子等（令142の2②）に係る外国法人税（外国法人税が課される国又は地域において、当該外国法人税の額から控除されるものを除く。以下同じ。）の額のうち控除対象外国法人税の額（法69①）とされないものの高率負担部分の計算方法は、内国法人の所得率に応じて定められており、この所得率については、その法人の営む主たる事業の種類に応じてそれぞれ定められた方法により計算することとされている（令142の2②）。例えば、金融業を主として営む法人については、この所得率は、次の算式により計算することとされている（令142の2②一）。

（算式）

$$\text{所得率} = \frac{\text{直近3年以内の各事業年度（注）の調整所得金額（令142の2④）の合計額}}{\text{直近3年以内の各事業年度（注）の総収入金額の合計額}}$$

（注） 外国法人税を納付することとなる事業年度及びその事業年度開始の日前2年以内に開始した各事業年度をいう。

ここで、上記の直近3年以内の各事業年度において株式の譲渡を行っている場合には、当該株式の譲渡に係る収入金額から「当該資産（株式）の譲渡の直前の帳簿価額」を控除した残額を当該株式の譲渡に係る収入金額とみなして、上記の算式の分母の総収入金額を計算することとされている（令142の2②一）。

- 2 一方、上記1の法人が譲渡した株式が通算子法人株式である場合には、当該法人は当該通算子法人株式の帳簿価額をその通算子法人の簿価純資産価額に相当する金額に修正を行うこととされているが（令119の3⑤、119の4①、以下「投資簿価修正」という。）、ここで、当該通算子法人株式に係る上記1の「譲渡の直前の帳簿価額」とは、当該通算子法人株式の投資簿価修正による修正前又は修正後のいずれの帳簿価額をいうのか（つまり、投資簿価修正による当該通算子法人株式の帳簿価額の修正を先に行うことでよいのか）、といった疑問が生ずる。

この点については、当該法人が行う当該通算子法人株式の投資簿価修正は、その計算について定めた法令の規定において、「通算終了事由（注：通算承認がその効力を失うこととなる事由）が生じた時の直前の帳簿価額」に所要の加減算を行うこととされており（令119の

3 ⑤)、これは、通算終了事由が通算子法人株式の譲渡によるものである場合にあってはその譲渡の時の直前の帳簿価額に所要の加減算を行うということであり、換言すれば、上記1の「譲渡の直前の帳簿価額」とは、当該通算子法人株式の投資簿価修正による修正後の帳簿価額をいう（つまり、投資簿価修正による当該通算子法人株式の帳簿価額の修正を先に行う）ということになる。本通達において、このことを留意的に明らかにしている。

3 なお、本通達は、グループ通算制度においても連結納税制度と同様、いわゆる投資簿価修正の計算の規定が定められたところ、具体的な計算の仕組みは両制度で異なることとされたが、連結納税制度における投資簿価修正の適用がある場合の旧法人税法施行令第155条の27《外国税額控除の対象とならない外国法人税の額》に係る取扱いとして定めている連結納税基本通達19-3-24《高率負担部分の判定をする場合の総収入金額の計算における連結法人株式の帳簿価額修正額の取扱い》については、グループ通算制度においても同様の取扱いとなることから、同通達で定める基本的な取扱いを維持しつつグループ通算制度向けに改組した上でグループ通算通達に移設したものである。