



疑問相談

国際課税（法人税）

租税負担割合及び現地法令基準の計算方法

Q 内国法人A社（3月決算）は、X国（軽課税国）に所在する100%子会社B社（12月決算）を通じて、同国で投資事業を営んでいるところ、B社は外国子会社合算税制上、非関連者基準を満たしていないため、対象外国関係会社に該当します。一方で、B社はX国以外の国に100%子会社C社（12月決算）を有しており、C社の所得に対して課される外国法人税の額のうち、B社がC社から受ける剰余金の配当等の額に対応するものにつき、B社が納付したものとみなされる額を所得金額に加算するとともに、B社に課された外国法人税の額から、そのみなし納付分の外国法人税の額を控除していません（間接税額控除制度）。さらに、B社は、我が国の税法上、法人として取り扱われていますが、X国の法令上、パススルーエンティティ（導管事業体）として、パススルー課税規定の適用を受けています。加えて、X国では、会計処理基準や税法規定において、株式の譲渡所得を認識しないこととされています。

なお、B社の合算対象事業年度終了の日の翌日から2月を経過する日におけるTTM（電信売買相場の仲値）は、1USD = 108円となっています。

この場合、次の条件の下、B社の租税負担割合及びA社の合算すべき課税対象金額について、税務上の取扱い並びにその割合及び金額をご教示ください。

【条件】

1 B社がX国以外で課された外国法人税の額	20,000 USD
2 C社に係る外国法人税のうちB社のみなし納付税額（間接税額控除制度）	10,000 USD
3 B社がX国で課された外国法人税の額（上記1、2の外国税額控除後の額）	60,000 USD
4 B社の所得金額（上記2のみなし納付額を加算した額）	550,000 USD
5 B社の株式譲渡による所得金額（上記4の所得金額に含まれない額）	50,000 USD

$$\text{租税負担割合} = \frac{\text{本店所在地国及び本店所在地国以外の国で課される外国法人税} + \text{外国関係会社が納付したものとみなして控除される外国法人税}}{\text{本店所在地国の法令による所得金額} + \text{非課税所得} + \text{その他の調整項目}}$$

A B社（対象外国関係会社）の租税負担割合は20%未満となるため、

A社は、外国子会社合算税制の適用により、当事業年度の所得金額の計算上、B社に係る課税対象金額を合算する必要が

あります。

この場合、A社の合算すべき課税対象金額につき、現地法令基準により計算すると、その金額は600,000 USD となるため、当該金額に、B社の合算対象事業年度終了の日の翌日から2月を経過する日のTTM（1 USD = 108円）を適用した結果、A社が当事業年度に合算すべき課税対象金額の円換算額は、64,800,000円となります。

【解 説】

1 租税負担割合の計算

(1) 租税負担割合

外国子会社合算税制における租税負担割合は、外国関係会社の各事業年度の所得金額に対して課される租税の額を当該所得金額で除して計算した割合となります（措法66の6⑤、措令39の17の2①）。

(2) 所得金額

租税負担割合に係る所得金額（分母）は、当該外国関係会社の各事業年度の決算に基づく所得金額につき、本店所在地国の法令の規定により計算した所得金額に、非課税所得の金額を加算するなど所定の調整を加えた金額をいいます（措令39の17の2②一）。

なお、非課税所得とは、当該外国関係会社の本店所在地国において、外国法人税が恒久的に課税されない所得をいいます^註。

(3) 租税の額

租税負担割合に係る租税の額（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等において課される外国法人税の額とし、その外国法人税の額は、その本店所在地国の法令の規定により「外国関係会社が納付したものとみなしてその本店所在地国の外国法人税の額から控除されるもの」を含みます（措令39の17の2②二・三）。

(4) 外国法人税のみなし納付分

上記(3)の「外国関係会社が納付したものとみなしてその本店所在地国の外国法人税の額から控除されるもの」とは、外国関係会社がその本店所在地国以外の国等に所在する外国子会社から受ける剰余金の配当等の額がある場合に、本店所在地国の法令の規定により、当該外国子会社の所得に対して課される外国法人税の額のうち、その剰余金の配当等の額に対応するものにつき税額控除の適用を受けるときにおける当該外国関係会社が納付したものとみなされる外国法人税の額をいいます（措通66の6-26）。

2 現地法令基準

(1) 適用対象金額

現地法令基準による適用対象金額は、外国関係会社の各事業年度の決算に基づく所得金額につき、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（現地法令）の規定により計算した所得金額に対して、非課税所得を加算するなど所定の調整を加えた金額をいいます（措令39の15②）。

なお、非課税所得とは、上記1(2)のとおり、当該外国関係会社の本店所在地国

註) 日本租税研究協会・国際課税実務検討会（平成26年9月）「外国子会社合算税制における課税上の取扱いについて」

において、外国法人税が恒久的に課税されない所得をいいます。

(2) パススルー課税規定に係る取扱い

現地法令基準におけるパススルー課税規定(措令39の15⑥三)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であっても、当該外国関係会社は、そ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金額を計算することとされています(措通66の6-21の2)。

(3) 課税対象金額等の円換算

内国法人が対象外国関係会社等に係る課税対象金額に相当する金額を益金の額に算入する場合、当該課税対象金額の円換算は、当該外国関係会社の当該事業年度(合算対象事業年度)終了の日の翌日から2月を経過する日におけるTTM(電信売買相場の仲値)によります。ただし、継続適用を条件として、当該内国法人の同日を含む事業年度終了の日のTTMによることもできます(措通66の6-4)。

3 事例の検討

(1) 租税負担割合の計算

租税負担割合は、外国関係会社の所得金額に対して課される租税の額を当該所得金額で除して計算した割合となること、①当該所得金額は、外国関係会社の決算に基づく所得金額につき、現地法令の規定により計算した所得金額に対して、②非課税所得を加算するなど所定の調整

を加えた金額となり、③当該租税の額は、当該所得金額につき、その本店所在地国又は本店所在地国以外の国等において課される外国法人税の額に、④上記1(3)の「外国関係会社が納付したものとみなしてその本店所在地国の外国法人税の額から控除されるもの」を加えた金額となります。

この点、①B社の現地法令に基づく所得金額は550,000 USD、②B社の株式譲渡による所得金額は50,000 USD、③B社がX国及びX国以外で課された外国法人税の額は、60,000 USD及び20,000 USDの合計額80,000 USD、さらに、④B社が納付したものとみなされるC社に係る外国法人税は10,000 USDとなると、X国では、会計処理基準や税法規定において、株式の譲渡所得が認識されないことから、②B社の株式譲渡による所得金額50,000 USDは、非課税所得に該当することとなります。したがって、所得金額(分母)は、現地法令に基づく所得金額550,000 USDに当該非課税所得の金額50,000 USDを加えた600,000 USDとなり、一方、租税の額(分子)は90,000 USDであることから、租税負担割合は15%と算定されます。

以上のことから、B社の租税負担割合は20%未満となるため、A社は、当事業年度の所得金額の計算上、B社に係る課税対象金額を合算する必要があります。

(2) パススルー課税規定に係る取扱い

現地法令基準における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、当該外国関係会社は、そ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、現地法令の規定により当該外国関係会社の所得金額を計算することとされています。

この点、B社の適用対象金額について、現地法令基準により計算する場合、X国に存在するパススルー課税規定の適用を受けることから、一義的には、B社の所得はその株主であるA社の所得として計算することになるところ、「パススルー課税規定に係る取扱い」を適用すると、B社の所得は、同社の所得として取り扱われることとなるため、結果的には、X国の法令に則してB社の所得金額を計算することとなります。

(3) 課税対象金額

現地法令基準による適用対象金額は、外国関係会社の各事業年度の決算に基づく所得金額につき、①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金額に対して、②非課税所得を加算するなど所定の調整を加えた金額をいいます。

この点、①B社の現地法令に基づく所得金額は550,000 USD、②B社の非課税所得の金額は、上記(1)のとおり、50,000 USDであるため、B社の適用対象金額は、上記①及び②の合計額600,000 USD

となります。したがって、B社がA社の100%子会社であることを踏まえると、A社の課税対象金額は、その100%相当額である600,000 USDとなります。

(4) 課税対象金額等の円換算額

内国法人に係る課税対象金額の円換算額は、当該外国関係会社の合算対象事業年度終了の日の翌日から2月を経過する日におけるTTMによるところ、同日におけるTTMは、1 USD = 108円であることから、A社の課税対象金額の円換算額は、600,000 USDに108円/USDを乗じて算定した64,800,000円となります。

(5) 結論

B社(対象外国関係会社)の租税負担割合は20%未満となるため、A社は、外国子会社合算税制の適用により、当事業年度の所得金額の計算上、B社に係る課税対象金額を合算する必要があります。

この場合、A社の合算すべき課税対象金額につき、現地法令基準により計算すると、その金額は600,000 USDとなるため、当該金額に、B社の合算対象事業年度終了の日の翌日から2月を経過する日のTTM(1 USD = 108円)を適用した結果、A社が当事業年度に合算すべき課税対象金額の円換算額は、64,800,000円となります。

※本文中、意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイト トーマツ税理士法人の公式見解ではありません。
また、上記記載は掲載日現在有効な法令に基づくことに留意を要します。

《デロイト トーマツ税理士法人 タックス コントラバーシーチーム

ディレクター 野田 秀樹》