

疑問 相談

国際課税 (法人税)

租税負担割合及び本邦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、同国で金融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。また、X国の公正処理基準(公正妥当な会計処理基準)では、為替差損益を会計上の損益として認識しないこととなっているため、B社の決算に基づく財務諸表上の当期利益100億円の計算上、為替差益10億円は含まれておらず、X国の税法上も、当該為替差益を調整する規定はありません。

加えて、B社の租税負担割合は、所得金額(分母)に為替差益10億円を含めずに計算すると20%になり、同社の本邦法令基準による適用対象金額の計算において、法人税法上、加算すべき金額が5億円となっています。

このとき、B社の租税負担割合及びA社の課税対象金額について、税務上の取扱いをご教示ください。

$$\text{租税負担割合} = \frac{\text{本店所在地国及び本店所在地国以外の国で課される外国法人税}}{\text{本店所在地国の法令による所得金額} + \text{非課税所得} + \text{その他の調整項目}}$$

A

B社の租税負担割合は、その計算上、所得金額(分母)に非課税所得である為替差益10億円を加算する必要があり、同額を含めて再計算すると、その割合は20%未満となることから、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しなければなりません。また、B社の適用対象金額は、当期利益100億円に法人税法上の調整額5億円を加算した105億円となるため、A社の合算すべき課税

対象金額は、同額の100%相当額である105億円となります。

【解 説】

1 租税負担割合の計算

(1) 租税特別措置法

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(分子)を当該所得金額(分母)で除して計算した割合であり、当該所得金額(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、当該規定により外国法人税の課税標準に含まれないこととされる所得金額（受取配当等の額を除く）を加算し、所定の調整を加えた金額とされています（措法66の6⑤一、措令39の17の2②一イ）。

(2) 非課税所得の意義

A 「所得金額」の意義

租税負担割合の計算に関する規定の趣旨は、本邦法人の租税負担割合に比して外国関係会社の租税負担割合が著しく低いかどうかを判定しようとするものであり、また、国によっては、我が国で当然に所得と認識されているものがはじめから課税対象とする所得の範囲外とされているところもあり、加えて、「所得金額」がそもそも我が国の税法で定めている用語であることを踏まえると、「所得金額」は、我が国の税法上の意義に従うのが相当であると考えられます。

B 非課税所得の考え方

我が国の税法に照らしてみた場合、本店所在地国の外国法人税の措置及び取扱いが、一般に非課税所得と認識されるものかどうかという視点に立って判断するのが妥当と考えられます。

C 判定基準

課税標準に含まれない非課税所得とは、上記A及びBにより、外国関係会社において、同社の本店所在地国の外国法人税が恒久的に課税されないものが該当すると考えられます^(注)。

2 本邦法令基準による計算

(1) 租税特別措置法

本邦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、本邦法令の規定の例に準じて計算した場合に算出される所得金額等（所得金額又は欠損金額）をいいます（措令39の15①）。

(2) 「規定の例に準じて」の意義

本邦法令の規定の例に準じて計算するとは、適用対象金額の計算上、法人税法の各規定そのものの趣旨及び外国子会社合算税制の租税回避防止という趣旨を著しく損なうことのない範囲で、法人税法の各規定につき、適用対象金額を計算するために適応させることであると考えられます。

(3) 本邦法令基準の適用方法

本邦法令基準による適用対象金額は、上記(1)のとおり、外国関係会社の各事業年度の決算に基づく財務諸表上の当期利益に、法人税法の各規定の例に準じて計算した場合に算出される所得金額等をいい、法人税法の各規定の例に準じて計算するとは、上記(2)のとおり、法人税法の各規定につき、適用対象金額を計算するために適応させることをいいます。

この点、法人税法上の所得金額等は、法人税法第22条第4項に規定された公正処理基準に基づく会計上の当期利益を基礎として、法人税法上の各規定である別段の定め（公正処理基準を除く）を適用して所得金額等を計算する仕組みとな

(注) 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」

っており、法人税法の各規定の例に準じて計算する旨の趣旨を踏まえれば、外国関係会社の適用対象金額については、法人税法上の公正処理基準に相当する当該外国関係会社の所在する国の公正処理基準に基づく会計上の当期利益を基礎として、法人税法上の各規定である別段の定め（公正処理基準を除く）を適用して計算した所得金額等になると考えられます。

(4) 東京地裁判決要旨（平成26年6月27日）

外国関係会社の各事業年度の決算に基づく所得金額は、会計帳簿に記載された収益とこれに対応する費用及び損失により計算された金額であることから、その国の公正処理基準に従って計算されたものであるといえ、また、当該外国関係会社の適用対象金額は、その決算金額を基礎として「本邦法令の規定」または「本店所在地国の法令」に準じて計算したものととなります。

この点、「本店所在地国の法令」に準じて計算した金額は、本店所在地国の公正処理基準に基づく会計上の当期利益に基づき、「本邦法令の規定」に準じて計算した金額と著しく乖離しないように、本店所在地国の税法規定に一定の税務調整を加えたものとなっています。

3 事例の検討

(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の計算に係る所得金額（分母）は、上記1(2)Cのとおり、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、外国関係会社の本店所在地国における外

国法人税が恒久的に課税されないものを加算した金額とされているところ、X国では、為替差益について、会計上及び税法上、いずれも益金として認識しないこととなっており、当該為替差益10億円は、外国関係会社の本店所在地国における外国法人税が恒久的に課税されないものに該当することから、租税負担割合の計算に係る所得金額（分母）に10億円を加算する必要があり、同額を含めて再計算すると、その割合は20%未満となります。したがって、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しなければなりません。

(2) 本邦法令基準による適用対象金額

外国関係会社の適用対象金額のうち「本店所在地国の法令」に準じて計算した金額は、上記2(4)のとおり、本店所在地国の公正処理基準に基づく会計上の当期利益を基礎として、「本邦法令の規定」に準じて計算した金額と整合性を保つため、本店所在地国の税法規定に一定の税務調整を加えたものであるとされていることを前提とすると、「本邦法令の規定」に準じて計算した金額は、本店所在地国の会計上の当期利益に基づき、法人税法上の各規定である別段の定め（公正処理基準を除く）を適用した所得金額等であると考えられるところ、上記2(3)の内容は同2(4)の判決要旨と整合的であることから、B社の本邦法令基準による適用対象金額は、法人税法上の各規定である別段の定め（公正処理基準を除く）を適用して計算すると、同社の決算に基づく当期利益100億円を基礎として、X国の公正処理基準において認識しない為替差益

10億円は考慮せず、法人税法の規定による調整金額5億円を加えた105億円となり、A社の課税対象金額は、その100%相当額である105億円と算出されます。

(3) 結論

B社の租税負担割合は、その計算上、所得金額(分母)に非課税所得である為替差益10億円を加算する必要があり、同額を含めて再計算すると、その割合は

20%未満となることから、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しなければなりません。また、B社の適用対象金額は、当期利益100億円に法人税法上の調整額5億円を加算した105億円となるため、A社の合算すべき課税対象金額は、同額の100%相当額である105億円となります。

※ 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》

大蔵財務協会 刊行書籍のご案内

紙
購
読
者
特
典

定価1,000円以上の書籍をご注文の方は
定価の2割引・送料当会負担



◆令和元年版◆ 法人税 決算と申告の実務

大蔵財務協会 編 B5判・1790頁・定価(本体価格4,900円+税)

法人税申告書を作成する企業の経理担当者に向け、注意事項や誤りやすい問題点について各種事例を取り入れて解説。各項目ごとにチェックポイントを掲載し、記載例の正誤を対比するなど、実務に即した編纂。

お申し込みは 大蔵財務協会 電話 03 (3829) 4141 FAX 03 (3829) 4001