

## 時事解説

# 通達・Q&Aの要点を一挙に押さえる 令和元年度 外国子会社合算税制の改正详解

デロイト トーマツ税理士法人  
公認会計士・米国公認会計士

梅本淳久

はじめに

令和元年度税制改正では、外国子会社合算税制について、実務的に重要な改正が行われてい

るが、とりわけ図表1で示した2点が、海外子会社を保有する日本企業に広く影響があるといえる。

### 【図表1】主な改正点

#### ○ ペーパー・カンパニーの範囲の改正

①外国子会社の株式等の保有を主たる事業とする等の一定の外国関係会社、②特定子会社の株式等の保有を主たる事業とする等の一定の外国関係会社及び③不動産の保有、石油等の天然資源の探鉱等又は社会資本の整備に関する事業の遂行上欠くことのできない機能を果たしている等の一定の外国関係会社については、ペーパー・カンパニーに該当しないこととする。

#### ○ 企業集団等所得課税規定に係る改正

外国関係会社が企業集団等所得課税規定（連結納税規定やパススルー課税規定）を適用している場合における租税負担割合、適用対象金額及び外国税額控除の計算は、その本店所在地国等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を適用して計算することとする。

また、令和元年度税制改正を受けて、①租税特別措置法関係通達（法人税編）（以下、「措通」という）の改正、②国税庁「外国子会社合算税制に関するQ&A（平成29年度改正関係等）」（以下、「Q&A」という）の改訂、③国税庁「連結納税規定等が適用される外国関係会社の適用対象金額等の計算方法等の改正に関するQ&A」（以下、「連結納税規定等Q&A」という）の公表、④財務省ホームページ「令和元年度 税制改正の解説」（以下、「財務省」という）の公表が行われた。

本稿では、図表1の主な改正点について、上

記の通達、Q&A等によって明らかになった実務上のポイントや立法趣旨を解説する。

## ① ペーパー・カンパニーの範囲の改正

### 1 外国子会社の株式等の保有を主たる事業とする等の一定の外国関係会社

外国子会社（持株割合25%以上、保有期間6か月以上の各要件を満たす同一国所在の外国法人）の株式等の保有を主たる事業とする外国関

係会社で、①収入割合要件（措令39の14の3⑥一）及び②資産割合要件（同二）のいずれにも該当するものについては、ペーパー・カンパニーに該当しないこととされた（措法66の6②二イ(3)）。

《算式》

$$\frac{\left( \begin{array}{l} \cdot \text{外国子会社配当（損金算入配当を除く）} \\ \cdot \text{一定の預貯金利子} \end{array} \right)}{\text{収入金額の合計額}} > 95\%$$

(1) 収入割合要件

収入割合要件の概要は、次の算式のとおりである。分母の「収入金額の合計額」は、グロスの収入金額の合計額をいう（2及び3において同じ。財務省616頁）。

(2) 資産割合要件

資産割合要件の概要は、次の算式のとおりである。「帳簿価額」は、貸借対照表に計上されているものによるが、現地の法令上、外国関係

会社の貸借対照表の作成が求められていないような場合には、貸借対照表に代替すべき会計書類に計上されているものが想定されている（2及び3において同じ。財務省616頁）。

《算式》

$$\frac{\left( \begin{array}{l} \text{事業年度終了の時における} \\ \cdot \text{外国子会社株式等の帳簿価額} \\ \cdot \text{外国子会社に係る未収配当（損金算入配当に係るものを除く）の帳簿価額} \\ \cdot \text{一定の預貯金に係る未収利子の帳簿価額} \\ \cdot \text{一定の現預金の帳簿価額} \end{array} \right)}{\text{事業年度終了の時における総資産の帳簿価額}} > 95\%$$

2 特定子会社の株式等の保有を主たる事業とする等の一定の外国関係会社

特定子会社（管理支配会社とその本店所在地国を同じくする部分対象外国関係会社）の株式等の保有を主たる事業とする外国関係会社で、①不可欠機能要件（措令39の14の3⑧二）、②被管理支配要件（同一・三）、③所在地国要件（同四）、④課税要件（同五）、⑤収入割合要件（同六）及び⑥資産割合要件（同七）のすべてに該当するものについては、ペーパー・カンパニーに該当しないこととされた（措法66の6②二イ(4)）。

また、被管理支配会社（特定子会社の株式等の保有を主たる事業とする外国関係会社で、収入割合要件や資産割合要件等の一定の要件を満たすもの）の株式等の保有を主たる事業とする外国関係会社についても、同様の要件の下、ペーパー・カンパニーに該当しないこととされた（措法66の6②二イ(4)、措令39の14の3⑧、措規22の11⑤）。

(1) 収入割合要件

特定子会社の株式等の保有を主たる事業とする外国関係会社に係る収入割合要件の概要は、次の算式のとおりである。

《算式》

$$\frac{\left( \begin{array}{l} \cdot \text{特定子会社配当（損金算入配当を除く）} \\ \cdot \text{特定子会社株式等譲渡対価（※）} \\ \cdot \text{一定の預貯金利子} \end{array} \right)}{\text{収入金額の合計額}} > 95\%$$

(※) 非関連者への譲渡に限るものとし、1年以内に譲渡が行われることが見込まれていた場合の当該譲渡及びその譲渡を受けた株式等を譲渡元の外国関係会社又は関連者に移転することが見込まれる場合の当該譲渡を除く。

分子に「特定子会社株式等譲渡対価」を含めることとされているのは、現地で行う事業から撤退する等の場合には、持株会社が子会社株式を譲渡し、その譲渡益を得るケースが生じうるが、そのことをもってただちにペーパー・カンパニーに該当するとするのではなく、その持株会社が、現地の経済活動実体のあるビジネスの一部であると認められ、保有する資産や生ずる所得の状況から、租税回避リスクが限定的であると考えられる場合は、ペーパー・カンパニーに該当しないこととする趣旨である（財務省616-617頁）。

## (2) 不可欠機能要件

不可欠機能要件は、特定子会社の株式等の保

有を主たる事業とする外国関係会社が存在しないとすれば、管理支配会社の行う事業の継続に支障をきたすこととなり、かつ、当該事業の継続のために代替する機能が必要となることをいうこととされている（なお、3の「不動産の保有、石油等の天然資源の探鉱等又は社会資本の整備に関する事業の遂行上欠くことのできない機能を果たしている等の一定の外国関係会社」の各類型に係る不可欠機能要件についても同様である。措通66の6-9の3）。

例えば、米国における事業形態についてみると、**図表2**の①から④までのような機能が主な類型として考えられる（Q&A23-25頁）。

**【図表2】 不可欠機能要件の具体例**

①	事業に係る資金調達のために他の事業のリスク等から隔離する機能	管理支配会社が事業を実施するにあたって必要な資金を調達する際には、特定の事業に係るキャッシュ・フローを基礎とする融資等を金融機関等から受けることがある。この場合、管理支配会社は、当該特定の事業の成否等が他の事業に影響を及ぼさないようにするため（倒産隔離）に、当該特定の事業又はこれに係る資産等を他の外国関係会社に移転させ、当該他の外国関係会社において融資等を受けることがある。
②	現地企業等との共同事業を円滑にする機能	管理支配会社が現地企業をパートナーとして資源開発等プロジェクトに係る共同事業を行う場合には、現地企業との間の利害調整（利益の分配比率や事業に係る意思決定等）や共同事業に係る各種ガバナンス（法務、財務、税務等）のために、柔軟な機関設計が可能な他の外国関係会社を共同で設立して事業を行うことがある。
③	事業に係る資産の管理・売却等を容易にする機能	管理支配会社が事業を実施するにあたって不動産や事業用資産の売却等をする場合には、登記、許認可の変更、瑕疵担保に係る契約交渉等のさまざまな手続を経なければならないことがある。この場合、管理支配会社は、不動産等を他の外国関係会社に所有させ、当該他の外国関係会社の株式等を売却等することで、当該手続を簡略化することが一般的であるとされる。
④	事業に係る訴訟リスク等を遮断等する機能	管理支配会社が、例えば、(i)資金調達に係る事業において生ずる訴訟リスク又は倒産リスク、(ii)共同事業に係る現地企業や資産の売却等に係る取引先等との間での訴訟リスク若しくは(iii)現地規制当局等との訴訟リスクなどを隔離するため、上記①から③までに掲げる機能等を果たす外国関係会社の持株会社等として他の外国関係会社を設立することができる。

## 3 不動産の保有、石油等の天然資源の探鉱等又は社会資本の整備に関する事業の遂行上欠くことのできない機能を果たしている等の一定の外国関係会社

(1) 不動産保有に係る一定の外国関係会社  
特定不動産（同一国所在の不動産等で管理支

配会社の事業の遂行上欠くことのできないもの）の保有を主たる事業とする外国関係会社で、①不可欠機能要件（措令39の14の3⑨一イ）、②被管理支配要件（同⑨一ロ・⑧一・⑧三）、③所在地国要件（同⑨一ロ・⑧四）、④課税要件（同⑨一ロ・⑧五）、⑤収入割合要件（同⑨一ハ）及び⑥資産割合要件（同⑨一二）のすべてに該

当するものについては、ペーパー・カンパニーに該当しないこととされた（措法66の6②ニイ(5)）。

また、被管理支配会社（特定不動産の保有を主たる事業とする外国関係会社で、収入割合要件や資産割合要件等の一定の要件を満たすもの）の株式等の保有を主たる事業とする外国関係会社についても、同様の要件の下、ペーパー・カンパニーに該当しないこととされた（措法66の6②ニイ(5)、措令39の14の3⑨一、措規22の11⑨）。

これは、米国等のビジネスにおいては、登記移転等のコストや事務負担を避ける観点や、資金調達・リスク管理上の便宜等から、企業が不動産を保有する場合に、直接不動産を保有するのではなく、それを保有するだけの機能を有する一定の不動産保有会社を通じて保有することが一般的に行われているとされるが、これらの不動産保有会社がすべてペーパー・カンパニーに該当するとするのではなく、その不動産保有会社が、現地の経済活動実体のあるビジネスの一部であり、その経済活動実体のある不動産会社の事業の遂行上欠くことのできない機能を果たし、その経済活動実体のある不動産会社の事業にとって必要不可欠な現地の不動産を保有するものと認められる場合であって、その不動産から生ずる譲渡益・賃貸料等がその収益のほとんどを占めるなど、租税回避リスクが限定的と考えられる場合は、ペーパー・カンパニーに該当しないこととする趣旨である（財務省620-621頁）。

## (2) 管理支配会社が自ら使用する不動産を保有する一定の外国関係会社

特定不動産（同一国所在の不動産で管理支配会社が自ら使用するもの）の保有を主たる事業とする外国関係会社で、①不可欠機能要件（措令39の14の3⑨ニイ・⑧二）、②被管理支配要件（同⑨ニイ・⑧一・⑧三）、③所在地国要件（同

⑨ニイ・⑧四）、④課税要件（同⑨ニイ・⑧五）、⑤収入割合要件（同⑨ニイ）及び⑥資産割合要件（同⑨ニイ）のすべてに該当するものについては、ペーパー・カンパニーに該当しないこととされた（措法66の6②ニイ(5)）。

これは、現地の経済活動実体のある事業活動を行う会社が自ら使用する自社ビルをその子会社が保有するような場合の子会社が、収入割合要件や資産割合要件等の一定の要件を満たす場合には、ペーパー・カンパニーに該当しないこととする趣旨である（財務省622-623頁）。

## (3) 資源開発等プロジェクトに係る一定の外国関係会社

特定子会社（持株割合10%以上の要件を満たし、資源開発等プロジェクトの遂行上不可欠な機能を果たす同一国所在の外国法人）の株式等の保有、非関連者からの資源開発等プロジェクトの遂行のための資金調達及び特定子会社への資金提供又は特定不動産（同一国所在の不動産等で資源開発等プロジェクトの遂行上欠くことのできない機能を果たすもの）の保有のいずれかを主たる事業とする外国関係会社で、①不可欠機能要件（措令39の14の3⑨三ハ）、②被管理支配要件（同⑨三口・ニ）、③所在地国要件（同⑨三口）、④課税要件（同⑨三ヘ・⑧五）、⑤収入割合要件（同⑨三口）及び⑥資産割合要件（同⑨三チ）のすべてに該当するものについては、ペーパー・カンパニーに該当しないこととされた（措法66の6②ニイ(5)）。

また、非関連者からの資源開発等プロジェクトの遂行のための資金調達及び被管理支配会社（特定子会社の株式等の保有、非関連者からの資源開発等プロジェクトの遂行のための資金調達及び特定子会社への資金提供又は特定不動産の保有のいずれかを主たる事業とする外国関係会社で、収入割合要件や資産割合要件等の一定の要件を満たすもの）に係る特定子会社への資金提供を主たる事業とする外国関係会社について

でも、同様の要件の下、ペーパー・カンパニーに該当しないこととされた（措法66の6②二イ(5)、措令39の14の3⑨三、措規22の11⑮）。

これは、現地の資源開発やインフラ投資といったビジネスにおいては、現地企業等とジョイント・ベンチャーを組み、その出資関係を整理する観点等から、一定の持株会社等が設立されることが一般的であるとされるところ、現地の資源開発等プロジェクトに能動的に関与する経済活動実体のある会社と一体となって活動し、その資源開発等プロジェクトの遂行上必要不可欠な機能を果たすと認められる場合であって、その収入のほとんどが同一国内の資源開発等プロジェクトから生ずる収益であるなど、租税回避リスクが限定的であると認められる場合は、ペーパー・カンパニーに該当しないこととする趣旨である（財務省623-624頁）。

#### ① 資源開発等プロジェクト

「資源開発等プロジェクト」とは、管理支配会社等の本店所在地国において行う石油その他の天然資源の探鉱、開発若しくは採取の事業等又

はその本店所在地国の社会資本の整備に関する事業をいう（措令39の14の3⑨三イ(1)(ii)）。

ここで、「社会資本の整備に関する事業」とは、おおむね、道路、港湾、鉄道、通信、電力、水道、都市開発などの社会的共通資本の整備に関する事業が想定されている。こうした社会資本が物理的にその本店所在地国と密接な関係を有し、その対象となる資産の外国への移転が困難であるようなものが対象になる（財務省624頁）。

#### ② 特定子会社の株式等又は特定不動産についての保有関係

資源開発等プロジェクトに係る一定の外国関係会社の主たる事業と特定子会社の株式等又は特定不動産についての保有関係との関係をまとめると、**図表3**のとおりであり、特定子会社の株式等の保有又は特定不動産の保有を主たる事業とするものについては、特定子会社の株式等又は特定不動産について直接的な保有関係がない場合の特例は設けられていない（財務省627頁）。

【図表3】 特定子会社の株式等又は特定不動産についての保有関係

特定子会社株式等又は特定不動産の保有関係	主たる事業	特定子会社株式等の保有	非関係者からの資金調達及び特定子会社への資金提供	特定不動産の保有
直接的な保有関係		○	○	○
間接的な保有関係等		—	○	—

## ② 企業集団等所得課税規定に係る改正

### 1 総論

#### (1) 企業集団等所得課税規定の範囲

企業集団等所得課税規定とは、大まかには次頁**図表4**の①から③までの規定をいい、これに該当するもの及び該当しないものの例は、**図表4**の各欄のとおりである（財務省636-637頁、

連結納税規定等Q&A4-6頁）。

#### (2) 租税負担割合、適用対象金額及び外国税額控除の計算

①無税国に所在する外国関係会社以外の外国関係会社の租税負担割合の分母を構成する「本店所在地国の外国法人税に関する法令……の規定……により計算した所得の金額」（措令39の17の2②一イ）の計算、②外国関係会社の租税負担割合の分子となる租税の額の計算の基礎となる「企業集団等所得課税規定の適用がないも

【図表 4】 企業集団等所得課税規定の範囲

	企業集団等所得課税規定に該当するもの	企業集団等所得課税規定に該当しないもの
① 本店所在地国における連結納税規定	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 米国連邦税法における連結納税規定</li> <li>・ フランスの連結納税規定</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 英国のグループ・リリーフ</li> <li>・ ドイツのオルガンシャフト</li> </ul>
② 第三国における連結納税規定（※1）	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 無税国であるバミューダに所在する外国関係会社が、米国税法上、米国法人として取り扱われた上で、米国の連結納税規定の適用を受ける場合の当該連結納税規定</li> </ul>	
③ パススルー課税規定（※2）	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 米国で株主等が納税義務者となるパススルー課税を選択した米国に所在する外国関係会社（LLC）に適用される当該パススルー課税に関する規定</li> </ul>	

（※1）外国法人の範囲は、本店所在地国が無税国又は一定の免税国であるものに限定されている（措令39の15⑥二）。  
 （※2）第三国におけるパススルー課税規定は、企業集団等所得課税規定とされていない（財務省637頁）。

のとした場合の所得金額」（財務省646頁）の計算、③適用対象金額（現地法令基準による基準所得金額）の計算における「外国関係会社の各事業年度の決算に基づく所得の金額につき、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……の規定……により計算した所得の金額」（措令39の15②）の計算、④外国子会社合算税制の適用に係る外国税額の控除の適用上、企業集団等所得課税規定の適用がないものとした場合に外国法人税に関する法令の規定により計算される「個別計算外国法人税額」（措法66の7①、措令39の18①）の計算等については、次頁図表5の取扱いによることとされている（措通66の6-21の2、66の6-21の4、66の6-24の2、66の6-24の3前段・66の6-21の5前段、66の6-31・66の6-21の5前段）。  
 なお、簡便法の具体例は、次のとおりである。

【例】

米国でその子会社と連結納税を行っている外国関係会社が、米国で連結所得金額に係る連邦法人税の額を申告・納税しており、その米国当局への申告に際して、当該外国関係会社と当該子会社の所得金額をそれぞれ計算した付属明細書（Supporting Statements）を作成し、連結申告書（Form1120）に添付

している場合において、①当該外国関係会社と当該子会社それぞれの連結法人間取引の除去前の所得金額が、連結申告書に添付した付属明細書で確認でき、また、②当該付属明細書に記載された連結法人間取引の除去等を行う前の当該外国関係会社の所得の金額が、米国の単体納税制度による計算とほぼ同様となっているときは、その金額に次の(i)及び(ii)の調整を行う方法は、措通66の6-21の4に定める合理的な方法と考えられる（連結納税規定等Q&A11-12頁）。

- (i) 米国連邦税法における非課税所得に係る規定（受取配当等の所得控除額を含む）及び繰越欠損金額の控除に係る規定を適用したもとの調整を行う。
- (ii) 企業集団等所得課税規定の適用にあ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、その規定を適用したもとの調整を行う。

【図表5】 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

原則法	<p>外国関係会社の所得の金額について、企業集団等所得課税規定を適用しないものとして各社別に計算する。具体的には、次のとおりである。</p> <p>① 連結納税規定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（※）により当該外国関係会社の所得の金額を計算する。</p> <p>② パスルー課税規定の適用を受けている場合 (i) パ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 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。 (ii) パ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 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。</p>
簡便法	<p>企業集団等所得課税規定を除かない本店所在地国の法令の規定（※）により計算された所得の金額の計算の基礎となる書類等に記載された金額を基礎として合理的に算出することができる場合など、所得の金額を計算する方法が合理的と認められるときには、その合理的に算出される所得の金額によることとして差し支えない。</p>

（※） 租税特別措置法施行令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。

## 2 各論

### (1) 租税負担割合の計算

#### ① 所得の金額

無税国に所在する外国関係会社以外の外国関係会社の租税負担割合の計算上、分母となる所得の金額は、外国関係会社の各事業年度の決算に基づく所得の金額につき、その本店所在地

の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を適用しないものとして計算した所得の金額にその所得の金額に係る調整（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される（財務省645頁））を加えた金額とすることとされている（措令39の17の2②一イ）。

#### 《算式》

$$\text{租税負担割合} = \frac{\text{「外国関係会社の本店所在地国」又は「本店所在地国以外の国・地域」で課される外国法人税}}{\text{決算に基づく本店所在地国<sup>1</sup>の法令の規定により計算した所得} + \text{非課税とされる所得} + \text{損金算入支払配当} + \text{損金算入外国法人税} + \text{損金算入されない保険準備金} + \text{益金算入すべき保険準備金} - \text{還付外国法人税}}$$

なお、無税国に所在する外国関係会社に係る租税負担割合の計算上の所得の金額は、従来どおり、その外国関係会社の各事業年度の決算に基づく所得の金額（すなわち会計上の当期損益額）に一定の加減算の調整を加えた金額とされ

ている（措令39の17の2②一口）。

したがって、例えば、無税国であるバミューダに所在する外国関係会社が米国における連結納税の対象となっているような場合には、その外国関係会社に係る租税負担割合の計算上の所

得の金額は、米国税法の規定による計算が行われないこととなる（財務省646頁）。

## ② 租税の額

分子となる租税の額は、企業集団等所得課税規定の適用がないものとした場合の所得金額を基礎として、企業集団等所得課税規定の適用がないものとした場合の外国法人税に関する法令に基づいて計算される金額とすることとされている（財務省646頁、措通66の6-24の3前段・66の2-21の5前段）。

この場合において、選択適用とされている税額控除規定については、任意に選択することができるものとされているので、これを適用して計算しなくても差し支えない（措通66の6-24の3後段、連結納税規定等Q&A15頁）。

なお、外国関係会社が納付する州税は、当該外国関係会社の各事業年度の決算に基づく所得の金額について課される外国法人税に該当するのであれば、その州税の額を租税負担割合の分子の金額に含めることとなるが、いわゆる付加価値税は、これに含まれない（連結納税規定等Q&A15頁）。

## (2) 適用対象金額（現地法令基準による基準所得金額）の計算

適用対象金額（現地法令基準による基準所得金額）の計算上、「外国関係会社の各事業年度の決算に基づく所得の金額につき、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……の規定……により計算した所得の金額」（措令39の15②）とは、現地の税務当局に申告する所得の金額をいうものと解されること<sup>（注）</sup>、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、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がないものとした場合に外国関係会社ごとに計算される所

得の金額となる（財務省638頁）。

また、企業集団等所得課税規定以外のその他の要素については、本店所在地国の法人所得税に関する法令の中に任意にその適用を選択できる規定がある場合には、原則として、外国関係会社の所得に係る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現地法令基準による基準所得金額の計算を行うものとされている（財務省638頁、措通66の6-21の3）。

なお、無税国の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る場合の基準所得金額の計算については、現地法令基準ではなく、本邦法令基準により計算することとなる（措通66の6-21の7）。

## (3) 外国税額控除の計算

### ① 連結申告における納税額がない場合の外国税額控除

例えば、米国の外国関係会社が加入している連結グループにおいて、欠損金額の損益通算により、連結申告では納税額がない場合であっても、当該外国関係会社の個別計算外国法人税額のうち当該外国関係会社の課税対象金額等に対応するものとして計算した金額について、外国税額控除の対象とすることができる（連結納税規定等Q&A18頁）。

なお、個別計算外国法人税額の計算にあたっては、企業集団等所得課税規定の適用にあたり選択された規定に相当する規定については、原則として、その規定を適用して計算することになる（措通66の6-21の6、66の6-31、連結納税規定等Q&A19頁）。

### ② 外国税額控除を行う時期

個別計算外国法人税額は、企業集団等所得課税規定の適用がないものとした場合に当該個別計算外国法人税額に係る外国法人税に関する法令の規定により当該個別計算外国法人税額を納付すべきものとされる期限の日に課されるもの

として、租税特別措置法施行令39条の18《外国関係会社の課税対象金額等に係る外国法人税額の計算等》の規定を適用することとされているが（措令39の18②）、この「個別計算外国法人

税額を納付すべきものとされる期限の日」は、例えば、**図表6**のとおりになるものと考えられる（財務省649頁）。

【図表6】個別計算外国法人税額を納付すべきものとされる期限の日

申告納税方式による税額	法定申告期限の日
賦課課税方式による税額	決定通知が行われる期限の日（※）

（※）納税者が課税標準等を記載した申告書を提出し、これに基づいて税務当局が税額を決定するような場合には、その課税標準等を記載した申告書の提出期限の日としても差し支えないと考えられる。

なお、個別計算外国法人税額に係る外国法人税に関する法令の規定に、いわゆる予定納税や中間納税に係る規定がある場合には、その規定に基づいて、予定納税や中間納税に係る個別計算外国法人税額を計算することとなり、それらはその納付すべき税額が確定するものとされる期限の日（予定納税や中間納税の法定申告期限の日等）に課されるものとして取り扱われることになるものと考えられるが、いわゆる予定納税や中間納税に係る外国法人税は、確定時に清算されるものであることから、予定納税や中間納税に係る個別計算外国法人税額を計算しなかったとしても差し支えない（連結納税規定等Q&A20頁）。

### ③ 外国税額控除を行う際に確定申告書に添付する書類

租税特別措置法66条の7第1項の規定の適用を受ける場合に確定申告書に添付することとされている書類等が、法人税法施行規則29条の3第1項4号及び8号に規定されている。

このうち、8号の「外国法人税を課されたことを証する申告書の写し又はこれに代わるべき外国法人税に係る書類及び外国法人税が既に納付されている場合にはその納付を証する書類」については、該当する書類がない場合（例えば、米国の連結納税規定を適用している米国の外国関係会社の連邦法人税に係る個別計算外国法人税額について、いわゆるタックスレシートがない場合）には、これを添付しなくても差し支え

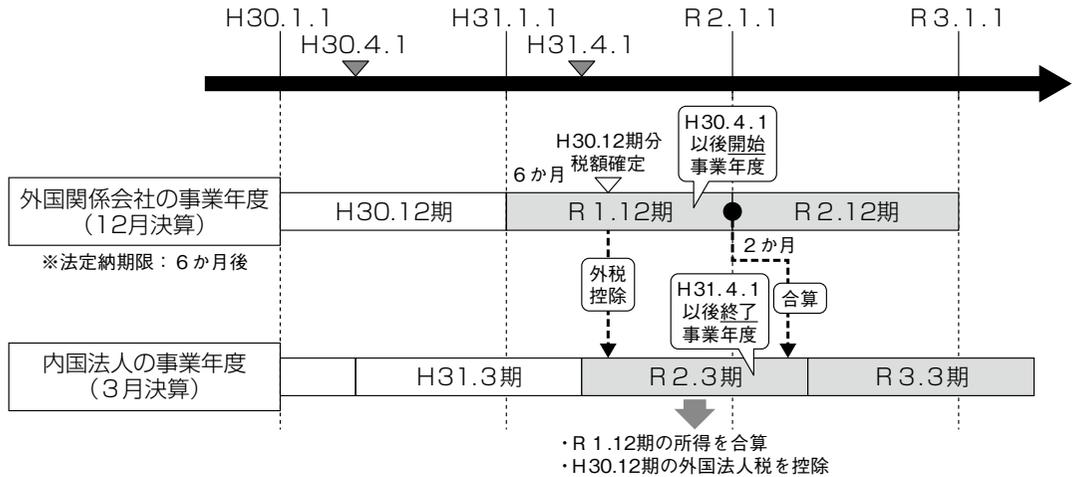
ない（連結納税規定等Q&A21頁）。

## 3 改正の適用関係

①租税負担割合、適用対象金額の計算について、企業集団等所得課税規定を適用しないものとして計算することとする改正は、内国法人の平成31年4月1日以後に終了する事業年度の課税対象金額等（外国関係会社の平成30年4月1日以後に開始する事業年度に係るものに限る）について適用することとされ、②外国税額控除の計算について、企業集団等所得課税規定を適用しないものとして計算することとする改正は、内国法人の平成31年4月1日以後に終了する事業年度の課税対象金額等（外国関係会社の平成30年4月1日以後に開始する事業年度に係るものに限る）に係る外国法人税の額について適用することとされている（改正法附則58①③）。

したがって、例えば、内国法人が3月決算、外国関係会社（連結納税制度適用法人）が12月決算、外国法人税の確定が事業年度終了後6か月である場合、当該内国法人の令和2年3月期の課税所得の計算上、当該外国関係会社に係る適用対象金額の計算は、改正後の規定によることとなる一方、外国税額控除は、改正前の規定によることとなる（ただし、当該外国関係会社の令和元年12月期の予定納税・中間納税分の個別計算外国法人税額について、改正後の規定を適用して計算することもできる（連結納税規定等Q&A23頁）（次頁**図表7**参照）。

【図表7】改正の適用関係



(出所) 財務省653頁を一部加工

おわりに

令和元年度税制改正後の外国子会社合算税制に係る実務上の取扱いについては、通達やQ&A等により比較的詳しく明らかにされたところであるが、諸外国には多様なビジネスの実態や税制があるから、実際の申告・納税にあた

っては、疑問が生ずることも考えられる。

国際税務の専門家をうまく活用し、必要に応じて、当局に事前照会をするなどして、リスク管理に努めたい。

(注) 高橋元監修『タックス・ハイブン対策税制の解説』151頁 (清文社, 1979年)。