

### 3 第 66 条の 6 ～ 第 66 条の 9 《内国法人の特定外国子会社等に係る所得の課税の特例》関係

#### 【改正】（適用対象金額等の計算）

66 の 6－9 措置法第 66 条の 6 第 2 項第 2 号に規定する適用対象金額及び同条第 4 項に規定する部分適用対象金額並びに措置法令第 39 条の 15 第 5 項に規定する欠損金額は、特定外国子会社等が会計帳簿の作成に当たり使用する外国通貨表示の金額により計算するものとする。この場合において、例えば措置法第 61 条の 4 の規定の例に準じて交際費等の損金不算入額を計算する場合における同条に定める 600 万円のように、法令中本邦通貨表示で定められている金額については、66 の 6－14 により内国法人が特定外国子会社等の課税対象金額又は部分課税対象金額の円換算に当たり適用する為替相場により当該本邦通貨表示で定められている金額を当該外国通貨表示の金額に換算した金額によるものとする。

#### 【解説】

1 改正前の本通達において、措置法第 66 条の 6 第 2 項第 2 号に規定する適用対象金額及び措置法令第 39 条の 15 第 5 項に規定する欠損金額の計算に当たっては、爾後の事業年度の所得計算を考慮して、特定外国子会社等が会計帳簿の作成に当たり使用する外国通貨表示の金額により行うものとしている。

また、措置法第 61 条の 4 の規定の例に準じて交際費等の損金不算入額を計算する場合における同条に定める 600 万円のように、法令中本邦通貨表示で定められている金額については、措置法通達 66 の 6－14 《課税対象金額等の円換算》により内国法人が特定外国子会社等の課税対象金額の円換算に当たり適用する為替相場により当該本邦通貨表示で定められている金額を当該外国通貨表示の金額に換算した金額によるものとしているところである。

2 平成 22 年度の税制改正により、特定外国子会社等が各事業年度において措置法第 66 条の 6 第 3 項の適用除外基準の全てを満たすことにより適用対象金額に係る合算課税を受けない場合であっても、当該特定外国子会社等が一定の要件を満たす剰余金の配当等の額などの特定所得の金額を有するときには、特定所得の金額の合計額（以下「部分適用対象金額」という。）のうち、当該特定外国子会社等の発行済株式等の 10%以上を直接及び間接に保有する内国法人のその有する株式等の数に対応する部分として計算した金額（以下「部分課税対象金額」という。）をその内国法人の収益の額とみなして、当該各事業年度終了の日の翌日から 2 月を経過する日を含む事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する制度が創設された（措法 66 の 6 ④）。

3 改正後の本通達においては、この部分適用対象金額の計算についても、従来の措置法第 66 条の 6 第 2 項第 2 号に規定する適用対象金額及び措置法令第 39 条の 15 第 5 項に規定する欠損金額に係る計算と同様に、特定外国子会社等が会計帳簿の作成に当たり使用する外国通貨表示の金額で行うことが合理的であることから、これらの取扱いと同様に取り扱うこととした。

4 連結納税制度においても、同様の通達改正（連措通 68 の 90－9）を行っている。

**【新設】(大法人により発行済株式等の全部を保有される場合の適用対象金額の計算)**

**66の6-10の2** 措置法令第39条の15第1項第1号の規定により特定外国子会社等の適用対象金額につき本邦法令の規定の例に準じて計算するに当たり、特定外国子会社等の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有する者のいずれかに大法人(当該特定外国子会社等の当該事業年度終了の時における資本金の額又は出資金の額が5億円以上である法人など法第66条第6項第2号に掲げる法人をいう。以下66の6-10の2において同じ。)が含まれている場合には、当該特定外国子会社等が中小法人(当該事業年度終了の時における資本金の額又は出資金の額が1億円以下である法人をいう。)に該当するときであっても、措置法第57条の10第1項及び第61条の4第1項かつこ書の規定の適用はないことに留意する。

① 当該特定外国子会社等の資本金の額又は出資金の額の円換算については、当該事業年度終了の日の電信売買相場の仲値による。

② 当該特定外国子会社等の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有する者が外国法人である場合において、当該外国法人が大法人に該当するかどうかは、当該特定外国子会社等の当該事業年度終了の時における当該外国法人の資本金の額又は出資金の額について、当該事業年度終了の日の電信売買相場の仲値により換算した円換算による。

**【解説】**

1 外国子会社合算税制の適用上、合算課税の対象とされる特定外国子会社等の適用対象金額については、原則として、特定外国子会社等の各事業年度の決算に基づく所得の金額に係る次の①及び②の金額の合計額から当該所得の金額に係る③及び④の金額の合計額を控除した残額とされている(措令39の15①)。

① 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の金額又は欠損の金額

② 当該各事業年度において納付する法人所得税の額

③ 当該各事業年度において還付を受ける法人所得税の額

④ 当該各事業年度において子会社から受ける配当等の額

2 平成22年度の税制改正において、内国法人である普通法人が、資本金の額等が5億円以上である法人など一定の法人(以下「大法人」という。)によって発行済株式等の全部を直接又は間接に保有されている場合には、当該普通法人の資本金の額等が1億円以下であっても、一括評価金銭債権に対する貸倒引当金の法定繰入率の選択適用や交際費等の損金不算入制度における600万円の定額控除といった中小企業向けの特例措置を適用しないこととする改正が行われた。

このため、特定外国子会社等が大法人によって発行済株式等の全部を直接又は間接に保有されている場合には、上記1①の本邦法令の規定の例に準じて所得の金額又は欠損の金額を計算するに当たって、この中小企業向けの特例措置は適用されないこととなるのかという疑問が生じる。

3 この点、適用対象金額の計算上、準じることとされる上記1①の「本邦法令の規定」とは、法人税法及び租税特別措置法の規定のうち、措置法令第39条の15第1項第1号

に限定列挙された規定をいい、貸倒引当金の法定繰入率の特例を定めた措置法第 57 条の 10 第 1 項及び交際費等の 600 万円の定額控除を定めた第 61 条の 4 第 1 項かっこ書の規定は、いずれも「本邦法令の規定」に含まれており、また、それぞれの規定における大法人の 100%子会社に対する中小企業向けの特例措置の不適用の部分を「本邦法令の規定」から除くような調整もされていない（措令 39 の 15①一）。

したがって、特定外国子会社等の資本金の額等が 1 億円以下であっても、当該特定外国子会社等が大法人によって発行済株式等の全部を直接又は間接に保有されている場合には、その適用対象金額の計算上、大法人の 100%子会社である内国法人と同様に、中小企業向けの特例措置の適用はないことになる。

本通達では、このことを明らかにしている。

- 4 特定外国子会社等が中小法人に該当するかどうかを判定する場合及び特定外国子会社等の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有する外国法人が大法人に該当するかどうかを判定する場合の資本金の額等の円換算について、いつの時点のいかなる換算レートにより行うのかということの本通達の④1 及び 2 において併せて明らかにしている。
- 5 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 90-10 の 2）を定めている。

**【改正】（課税対象金額等の円換算）**

66 の 6-14 内国法人が措置法第 66 条の 6 第 1 項又は第 4 項の規定により特定外国子会社等に係る課税対象金額又は部分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における当該課税対象金額又は部分課税対象金額の円換算は、当該特定外国子会社等の当該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電信売買相場の仲値（基本通達 13 の 2-1-2 に定める電信売買相場の仲値をいう。以下同じ。）による。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電信売買相場の仲値によることができるものとする。

同条第 5 項第 1 号に規定する部分適用対象金額に係る収入金額の円換算についても同様に扱う。

(注) ただし書による場合において、当該内国法人が 2 以上の特定外国子会社等を有するときは、そのすべての特定外国子会社等につき、当該電信売買相場の仲値によるものとする。

**【解説】**

1 内国法人が特定外国子会社等の課税対象金額を算出するに当たり、外国通貨表示の金額により計算が行われた適用対象金額（措通 66 の 6-9）について、本邦通貨の額に換算する必要がある。改正前の本通達において、この円換算は、原則として、当該特定外国子会社等の当該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対顧客直物電信売相場と対顧客直物電信買相場の仲値（電信売買相場の仲値、すなわち T.T.M.）により行うものとし、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電信売買相場の仲値（T.T.M.）によることができるものとしているところである。

これは、法人税基本通達 13 の 2-1-2 《外貨建取引及び発生時換算法の円換算》において、外貨建取引についての円換算は、その取引を計上すべき日における電信売買相場の仲値（T.T.M.）によることを原則としていることから、益金に計上すべき課税対象金額の円換算についても、同じ取扱いとしているものである。

2 平成 22 年度の税制改正において、特定外国子会社等の部分課税対象金額の益金算入制度が創設され、措置法第 66 条の 6 第 3 項の適用除外基準を満たす特定外国子会社等であっても、一定の特定所得の金額を有する場合には、特定所得の金額の合計額（部分適用対象金額）のうち、内国法人が保有する特定外国子会社等の株式等の数に対応する部分の金額（部分課税対象金額）を益金の額に算入することとされた（措法 66 の 6④）。

この部分課税対象金額の合算課税のタイミングは課税対象金額と同様であることから、その円換算も同様に扱うことが相当であり、今回の通達改正に際して、この点について明らかにした。

3 この部分課税対象金額の益金算入制度の創設に当たって、部分適用対象金額に係る収入金額が 1,000 万円以下である場合には、部分課税対象金額の益金算入を行わないとするいわゆる少額不追求基準が設けられた（措法 66 の 6⑤一）。

この場合の部分適用対象金額に係る収入金額についても、外国通貨表示による金額をいつの時点のいかなる換算レートで円換算するのかといった問題がある。

この点、この部分適用対象金額についての少額不追求基準は、部分課税対象金額の益金算入を行うかどうかの判定に係るものであることから、部分課税対象金額の円換算を行うのと同じタイミングで部分適用対象金額に係る収入金額の円換算を行うのが合理的である。そこで、改正後の本通達において、部分適用対象金額の少額不追求基準の判定においても上記1と同様に取り扱うこととした。

- 4 連結納税制度においても、同様の通達改正（連措通 68 の 90-14）を行っている。

**【改正】（船舶又は航空機の貸付けの意義）**

66 の 6－15 措置法第 66 条の 6 第 3 項に規定する「船舶若しくは航空機の貸付け」とは、いわゆる裸用船（機）契約に基づく船舶（又は航空機）の貸付けをいい、いわゆる定期用船（機）契約又は航海用船（機）契約に基づく船舶（又は航空機）の用船（機）は、これに該当しない。

同条第 4 項第 7 号に規定する「船舶又は航空機の貸付け」についても同様とする。

**【解説】**

- 1 外国子会社合算税制の適用除外基準の一つに事業基準がある。これは、主たる事業が「株式等若しくは債券の保有、工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式若しくはこれらに準ずるもの（…）若しくは著作権（…）の提供又は船舶若しくは航空機の貸付け」でないことというものであるが、この場合における「船舶若しくは航空機の貸付け」とは、単なる船体又は機体の貸付契約であるいわゆる裸用船（機）契約に基づく船舶（又は航空機）の貸付けをいい、運行サービスの提供と一体となって行われる船体又は機体の貸付契約ないし一種の再運送契約であるいわゆる定期用船（機）契約又は航海用船（機）契約に基づく船舶（又は航空機）の用船（機）は、これに該当しない。改正前の本通達において、このことを明らかにしているところである。
- 2 平成 22 年度税制改正において、特定外国子会社等の部分課税対象金額の益金算入制度が創設され、「船舶又は航空機の貸付けによる対価の額の合計額から当該対価の額を得るために直接要した費用の額の合計額を控除した残額」がある場合には、部分課税対象金額の益金算入の対象とされたところであるが（措法 66 の 6 ④七）、この場合の「船舶又は航空機の貸付け」についても上記 1 と同様の取扱いになることを改正後の本通達の後段において明らかにした。
- 3 連結納税制度においても、同様の通達改正（連措通 68 の 90－15）を行っている。

**【新設】（被統括会社に該当する特定外国子会社等の適用除外の判定）**

**66 の 6-16 の 2** 被統括会社に該当する特定外国子会社等が措置法第 66 条の 6 第 3 項に規定する場合に該当する場合には、当該被統括会社の適用対象金額について同条第 1 項の規定の適用はないことに留意する。

④ 当該被統括会社が管理支配基準を満たすかどうかの判定は、66 の 6-16 前段の取扱いにより行う。

**【解説】**

- 1 特定外国子会社等が措置法第 66 条の 6 第 3 項に規定する全ての適用除外基準を満たしている場合には、部分課税対象金額の益金算入規定が適用されない限り、外国子会社合算税制の適用はないこととされており、適用除外基準として、特定外国子会社等が株式等の保有など一定の事業を主たる事業として行っていないこと（事業基準）、その主たる事業の管理、支配及び運営を自ら行っていること（管理支配基準）などが定められている。
- 2 平成 22 年度の税制改正により、被統括会社の事業活動の総合的な管理及び調整を通じてその収益性の向上に資する業務を行う一定の特定外国子会社等を統括会社とし、このうち株式等の保有を主たる事業とする統括会社については、事業基準を満たすこととされた（措法 66 の 6 ③本文かっこ書）。  
ところで、被統括会社は、法令の規定上、株式等の保有を通じて統括会社による総合的な管理及び調整がなされているのであるから、統括会社だけでなく被統括会社も軽課税国に所在して特定外国子会社等に該当する場合、この被統括会社はそもそも管理支配基準を満たすことはなく、適用除外とはなり得ないのではないかという疑問が生じる。
- 3 この点について、統括会社が被統括会社に対して行う「事業活動の総合的な管理及び調整」とは、被統括会社の総合的な事業方針の決定等を行うことをいい、被統括会社はその事業方針のもとで具体的な事業の運営を行うのであるから、統括会社が被統括会社の「事業活動の総合的な管理及び調整」を行っていたとしても、管理支配基準における「管理、支配及び運営」が統括会社によってなされているとは限らないこととなる。  
したがって、被統括会社に該当する特定外国子会社等であっても、被統括会社に該当することのみをもって管理支配基準を満たさないということにはならず、措置法通達 66 の 6-16 により、被統括会社の株主総会及び取締役会等の開催、役員としての職務執行、会計帳簿の作成及び保管等が行われている場所並びにその他の状況を勘案して、管理支配基準を満たすか否かの判定を行うことになる。そして、被統括会社が管理支配基準を含めた適用除外基準（措法 66 の 6 ③）を全て満たす場合には、外国子会社合算税制の適用はないことになる。  
本通達の本文では、こ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 90-16 の 2）を定めている。

**【新設】(株式等の保有を主たる事業とする統括会社の適用除外判定)**

**66 の 6-16 の 3** 措置法第 66 条の 6 第 3 項の規定の適用上、統括会社（措置法令第 39 条の 17 第 3 項に規定する統括会社をいう。以下同じ。）に該当する株式等の保有を主たる事業とする特定外国子会社等が、「その本店又は主たる事務所の所在する国又は地域においてその主たる事業を行うに必要と認められる事務所、店舗、工場その他の固定施設を有し、かつ、その事業の管理、支配及び運営を自ら行っているもの」に該当するかどうかは、当該特定外国子会社等の行う統括業務を「その主たる事業」として、その判定を行うことに留意する。

措置法令第 39 条の 17 第 12 項に規定する「主たる事業」が同項第 3 号に規定する「主として本店所在地国において行っている場合」に該当するかどうかの判定についても、同様とする。

**【解説】**

1 特定外国子会社等が措置法第 66 条の 6 第 3 項に規定する全ての適用除外基準を満たしている場合には、部分課税対象金額の益金算入規定が適用されない限り、外国子会社合算税制の適用はないこととされており、適用除外基準の一つとして、株式等の保有など一定の事業を主たる事業として行っていないこと（事業基準）が定められている。

平成 22 年度税制改正により、株式等の保有を主たる事業として行っている特定外国子会社等のうち、被統括会社の株式等の保有を行う統括会社については、事業基準を満たすこととされた（措法 66 の 6 ③本文かっこ書）。

2 上記の被統括会社の株式等の保有を行う統括会社が適用除外によって合算課税の対象外とされるためには、事業基準以外にも次の三つの適用除外基準の全てを満たす必要がある。

① その本店又は主たる事務所の所在する国又は地域においてその主たる事業を行うに必要と認められる事務所、店舗、工場その他の固定施設を有すること（以下「実体基準」という。）（措法 66 の 6 ③）

② その主たる事業の管理、支配及び運営を自ら行っていること（以下「管理支配基準」という。）（措法 66 の 6 ③）

③ その主たる事業を、主として本店又は主たる事務所の所在する国又は地域において行っていること（以下「所在地国基準」という。）（措法 66 の 6 ③二、措令 39 の 17⑫三）

3 ところで、被統括会社の株式等の保有を主たる事業とする特定外国子会社等（統括会社）がこれら三つの適用除外基準を満たすかどうかの判定に当たって、単純に当該特定外国子会社等の行う「株式等の保有」を「主たる事業」として、三つの適用除外基準に当てはめることになるのかという疑義が生じる。

この点、当該特定外国子会社等は被統括会社の株式等の保有を前提に、実態的には、当該被統括会社の事業の方針の決定又は調整に係る業務（統括業務）を行うということを踏まえれば、特定外国子会社等が行う「統括業務」を「主たる事業」として、実体基準、管理支配基準及び所在地国基準の判定を行うことになる。

本通達では、こ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 90-16 の 3）を定めている。



**【新設】(被統括会社の事業を行うに必要と認められる者)**

66の6-17の2 措置法令第39条の17第1項に規定する「その本店所在地国にその事業を行うに必要と認められる当該事業に従事する者を有する」とは、同項の外国法人がその事業の内容、規模等に応じて必要な従事者を本店所在地国に有していることをいうのであるから、当該事業に従事する者は当該外国法人の事業に専属的に従事している者に限られないことに留意する。

**【解説】**

- 1 外国子会社合算税制の適用上、被統括会社に該当するためには、「その本店所在地国にその事業を行うに必要と認められる当該事業に従事する者を有する」ことが要件の一つとされている（措令39の17①）。

この要件を満たすかどうかの判定上、例えば、ある外国法人には、1人分に相当する量の業務量がないため、その外国法人の事業に従事する者が他の外国法人の事業にも従事するなど、その外国法人の事業に専属的に従事していない場合には、この要件を満たさないこととなるのかという疑義が生じる。

- 2 この点について、この要件は外国法人がその本店所在地国において事業の実体を有するかどうかを判断するために設けられたものであることから、外国法人がその事業の内容、規模等に応じて必要な従事者を本店所在地国に有していれば、この要件を満たすことになる。したがって、当該事業に従事する者は、その外国法人の事業に専属的に従事している者に限られず、他の外国法人の事業にも従事している者もこれに含まれることがあることになる。

本通達では、このことを明らかにしている。

- 3 連結納税制度においても、同様の通達（連措通68の90-17の2）を定めている。

**【新設】(専ら統括業務に従事する者)**

66の6-17の3 措置法令第39条の17第3項第2号に規定する「専ら当該統括業務に従事する者……を有している」とは、同項の特定外国子会社等に同条第4項に規定する統括業務を行う専門部署（以下66の6-17の3において「統括部署」という。）が存している場合には当該統括部署で当該統括業務に従事する者を有していることをいい、当該特定外国子会社等に統括部署が存していない場合には当該統括業務に専属的に従事する者を有していることをいう。

**【解説】**

- 1 外国子会社合算税制の適用上、特定外国子会社等が統括会社に該当するための要件の一つとして、「その本店所在地国に…統括業務を行うに必要と認められる当該統括業務に従事する者（専ら当該統括業務に従事する者に限る…）を有していること」が規定されている（措令39の17③二）。

この要件を満たすかどうかの判定上、「専ら当該統括業務に従事する者を有している」とは、常に統括業務に従事している者がいることを指し、当該者が統括業務以外の業務に従事した場合にはこの要件を満たさないこととなるのかという疑義が生じる。

- 2 この点について、この場合の「専ら」とは、物理的・時間的に専属しているということではなく、機能的な面で専属していることを指すのであるから、統括業務に従事する者が必要な統括業務を遂行した上で、更に統括業務以外の業務に従事していたとしても、「専ら統括業務に従事する者を有している」という要件を満たすことになる。

そこで、本通達では、「専ら当該統括業務に従事する者を有している」の意義について、特定外国子会社等に統括業務を行う専門部署（以下「統括部署」という。）が設けられているかどうかによって場合分けして明らかにしている。すなわち、統括部署が設けられている場合には、その統括部署で統括業務に従事する者を有していることをいう。また、統括部署が設けられていない場合には、統括業務に機能的な面から専属的に従事する者を有していることをいい、例えば、統括業務の担当者が1名しかいない場合に、当該者が普段は統括業務に従事し、統括業務の手隙を見計らって統括業務以外の業務にも従事するが、それは統括業務の遂行に支障がない程度のものであるなど、当該者が統括業務の担当者としての機能を果たしているときには、「専ら当該統括業務に従事する者を有している」ことになる。

- 3 連結納税制度においても、同様の通達（連措通68の90-17の3）を定めている。

**【新設】（被統括会社の事業の方針の決定又は調整に係るものの意義）**

66の6-17の4 措置法令第39条の17第4項に規定する「被統括会社の事業の方針の決定又は調整に係るもの（当該事業の遂行上欠くことのできないものに限る。）」とは、被統括会社の事業方針の策定及び指示並びに業務執行の管理及び事業方針の調整の業務で、当該事業の遂行上欠くことのできないものをいう。

④ 例えば、同項に規定する特定外国子会社等が被統括会社の事業方針の策定等のために補完的に行う広告宣伝、情報収集等の業務は、「被統括会社の事業の方針の決定又は調整に係るもの」に該当しないことに留意する。

**【解説】**

- 1 外国子会社合算税制の適用上、特定外国子会社等が統括会社に該当するには、二以上の被統括会社に対して統括業務を行っていることが要件の一つとされている（措令39の17③一）。

この統括業務とは、特定外国子会社等が被統括会社との間における契約に基づき行う業務のうち、「被統括会社の事業の方針の決定又は調整に係るもの（当該事業の遂行上欠くことのできないものに限る。）」（以下「事業方針の決定等」という。）であって、当該特定外国子会社等が二以上の被統括会社に係る当該業務を一括して行うことにより、これらの被統括会社の収益性の向上に資することとなると認められるものをいうこととされている（措令39の17④）。

この規定の適用上、例えば、アジアや欧州等の一定地域を統括している特定外国子会社等において、その地域におけるグループ傘下の企業に対して、その企業の事業方針の策定、指示及び調整といった業務以外に、グループ傘下の企業の広告宣伝や情報収集等の業務を一括して行っているという実態がある場合、これらの業務のいずれが統括業務たる「事業方針の決定等」に該当するのかといった疑義が生じる。

- 2 この点について、「事業方針の決定等」とは、被統括会社の事業方針の策定及び指示並びに業務執行の管理及び事業方針の調整といった枢要な業務をいうことを本通達の本文で明らかにしている。

この場合の「事業方針の策定及び指示」とは、具体的には、統括会社が2以上の被統括会社の置かれた状況を踏まえ、事業方針を練り上げ、策定し、その方針に基づいた事業展開を図るよう指示を与えることを想定したものである。また、「業務執行の管理」とは、指示した事業方針に即した企業活動が被統括会社において行われているかどうかを継続的に管理し、適宜指導を行うような場面を想定している。さらに、「事業方針の調整」とは、例えば当該地域における市況の変化など後発的な事情により当初決定した事業方針に修正や調整を加える必要が生じた場面を想定したものである。

- 3 また、法令上、「事業方針の決定等」は被統括会社の事業の遂行上欠くことのできないものに限るとされているが（措令39の17④かつこ書）、事業方針の策定及び指示並びに業務執行の管理及び事業方針の調整の業務は、通常被統括会社の行う事業の方向性を左右する業務であることから、一般的にはその事業の遂行上欠くことのできないものに該当すると考えられる。

4 例えば、特定外国子会社等が被統括会社の事業方針の策定等そのものではなく、これを補完するものとして広告宣伝、情報収集といった業務を行う場合もあろうが、これらの補完的な業務は、被統括会社の「事業方針の決定等」には該当しない。

したがって、例えば、特定外国子会社等の関与なしに、被統括会社が自ら主導的に事業方針の策定等を行うとともに、広告宣伝や情報収集といった補完的な業務を当該特定外国子会社等が行っているような場合には、当該特定外国子会社等は「事業方針の決定等」を行っていることにはならない。

本通達の注書では、このことを留意的に明らかにしている。

5 なお、統括業務に該当するためには、「特定外国子会社等が二以上の被統括会社に係る当該業務を一括して行うことによりこれらの被統括会社の収益性の向上に資することとなると認められるもの」であることも要件の一つとされている。すなわち、統括会社における統括業務は、地域の経済圏に対応した現地の被統括会社を統括することで収益性の向上が図られるものであり、統括会社をその地に設けて統括業務を行うことの経済合理性が求められるのである。

このような統括業務は、必ずしも定量的に収益性の向上に資するかどうかを証明できない業務であることに鑑みれば、具体的な業績の数値結果等が求められるものではないが、地域経済圏に展開するグループ企業の商流の一本化や間接部門の合理化に通じるなどの当該業務の重要性及び当該業務が被統括会社、ひいてはグループ企業の収益に貢献している業務であることを合理的に説明することができる必要がある。

6 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 90-18 の 2）を定めている。

**【新設】(部分適用対象金額)**

66の6-18の2 措置法第66条の6第4項に規定する部分適用対象金額(以下66の6-18の2において「部分適用対象金額」という。)は同項に規定する特定所得の金額の合計額をいうが、当該特定所得の金額の基となる同項各号に掲げる残額は正(プラス)の金額をいうのであるから、例えば、債券の譲渡をした場合において、当該債券の譲渡による対価の額の合計額が当該債券の取得価額及び当該対価の額を得るために直接要した費用の額の合計額を超えないときには、その超えない部分の金額は部分適用対象金額には含まれないことに留意する。

**【解説】**

- 1 外国子会社合算税制の適用除外基準を満たす特定外国子会社等であっても、資産運用的な所得(特定所得)を有する場合には、その特定所得の金額の合計額(部分適用対象金額)のうち内国法人の有する株式等に対応する部分として計算した金額(部分課税対象金額)を内国法人の所得に合算して課税することとされている(措法66の6④)。

この特定所得の金額とは、次の①から⑦までの金額で一定のものをいう。

- ① 保有割合が10%未満である株式等に係る剰余金の配当等の額の合計額からその配当等に係る費用の額を控除した残額
  - ② 債券の利子の額の合計額からその利子に係る費用の額を控除した残額
  - ③ 債券の償還差益の額の合計額からその差益に係る費用の額を控除した残額
  - ④ 保有割合が10%未満である株式等の譲渡対価の額の合計額からその株式等の取得価額とその対価の額を得るために要した費用の額の合計額を控除した残額
  - ⑤ 債券の譲渡対価の額の合計額からその債券の取得価額とその対価の額を得るために要した費用の額の合計額を控除した残額
  - ⑥ 特許権等の使用料の合計額からその使用料を得るために要した費用の額の合計額を控除した残額
  - ⑦ 船舶又は航空機の貸付けによる対価の額の合計額からその対価の額を得るために要した費用の額の合計額を控除した残額
- 2 このように特定所得の金額は、上記1の①から⑦の区分ごとに、それぞれ収入の合計額から譲渡原価や費用の額を控除して計算することとされている。

したがって、上記1④の株式譲渡に係る所得を例にとれば、同一事業年度に2つの異なる銘柄の株式を譲渡し、一方の銘柄で150の譲渡益、他方の銘柄で100の譲渡損となる場合には、特定所得の金額の計算上は、その2つの銘柄の株式に係る譲渡対価の額の合計額から取得価額と譲渡費用の合計額を控除することとされているため、結果的に、双方の譲渡損益は通算されることとなる。

(例) 株式譲渡に係る特定所得 (上記 1 ④)

	(譲渡対価の額)		取得価額と 譲渡費用の合計額	
・ A 株式	4 5 0	—	3 0 0	= 1 5 0
・ B 株式	2 5 0	—	3 5 0	= ▲ 1 0 0
株式譲渡に係る 特定所得の金額	7 0 0	—	6 5 0	= <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">5 0</span>

- 3 部分適用対象金額は特定所得の金額を合計して算出するが、例えば、上記 1 の①から⑦までの特定所得に係る収入が二以上あり、その中に特定所得に係る費用の額を差し引いた結果がマイナスの金額となるものがあつた場合、これを他の特定所得の金額 (プラスの金額) と通算することができるのかという疑義が生じる。

この点について、部分適用対象金額の基となる特定所得の金額 (上記 1 の①から⑦までの金額) は、法令上「残額」と規定され、プラスの金額のみをいうものとされる。したがって、上記のマイナスの金額を他の特定所得の金額 (プラスの金額) と通算することはできないこととなる。

そこで、本通達において、上記 1 ⑤の債券の譲渡を引き合いにして、部分適用対象金額の計算上、対価の額の合計額が取得価額と譲渡費用の合計額を超えない場合のその超えない部分の金額、換言すれば、債券譲渡損益がマイナスとなつた場合のそのマイナスの金額は部分適用対象金額には含まれないことを留意的に明らかにしている。

(例) 部分適用対象金額

	(対価の額)		(費用の額)	
・ 債券譲渡 (上記 1 ⑤)	3 0 0	—	5 0 0	= ▲ 2 0 0
・ 株式配当 (上記 1 ①)	7 0 0	—	2 0 0	= 5 0 0
・ 株式譲渡 (上記 1 ④)	5 0 0	—	5 0 0	= 0
部分適用対象金額				<span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">5 0 0</span>

- 4 なお、本制度においては、特定外国子会社等の各事業年度における部分適用対象金額に係る収入金額が 1,000 万円以下である場合には、部分課税対象金額の益金算入制度の適用はないこととされている (措法 66 の 6 ⑤一)。

部分適用対象金額について、上記 3 で述べたように、その基となる特定所得の金額はプラスの金額のみをいうのであるから、その収入金額である「部分適用対象金額に係る収入金額」についても、上記 1 の①から⑦までの特定所得の区分のうち「残額 (プラスの金額)」があるもののみに係る収入金額の合計額をいい、「残額」がないもの (マイナスやゼロとなるもの) に係る収入金額はこれに含まれないことになる。

したがって、上記 3 の例では、「部分適用対象金額に係る収入金額」は株式配当に係る対価の額の 7 0 0 ということになる。

- 5 連結納税制度においても、同様の通達 (連措通 68 の 90-18 の 2) を定めている。

**【新設】(自ら行った研究開発の意義)**

66の6-18の3 措置法令第39条の17の2第7項第1号に規定する「当該特定外国子会社等が自ら行った研究開発」には、特定外国子会社等が他の者に研究開発の全部又は一部を委託などして行う研究開発であっても、当該特定外国子会社等が自ら当該研究開発に係る企画、立案、委託先への開発方針の指示、費用負担及びリスク負担を行うものはこれに該当することに留意する。

**【解説】**

- 1 平成22年度の税制改正により、外国子会社合算税制の適用除外基準を満たす特定外国子会社等であっても、当該特定外国子会社等が受ける株式・債券の運用による所得、使用料等の資産運用的な所得（特定所得）を有する場合には、その特定所得の金額の合計額（部分適用対象金額）のうち内国法人の有する株式等に対応する部分として計算した金額（部分課税対象金額）を内国法人の所得に合算して課税することとされた（措法66の6④）。

この特定所得の金額とは、措置法第66条の6第4項第1号から第7号までに掲げる金額をいい、第6号には特許権等（特許権、実用新案権、意匠権若しくは商標権又は著作権（出版権及び著作権隣接権を含む。）の使用料の合計額からその使用料を得るために直接要した費用の額の合計額を控除した残額が掲げられている。

この特許権等の使用料からは、当該特定外国子会社等が自ら行った研究開発の成果に係る特許権等の使用料が除かれており、これに該当することを明らかにする書類を保存している場合には、部分適用対象金額に含まれないこととされている（措令39の17の2⑦一）。

- 2 この場合の「自ら行った研究開発の成果に係る特許権等」とは、特定外国子会社等が自社内において自社の従業員を使用して行ういわゆる自社研究の成果により取得した特許権等が該当することは明らかであるが、特定外国子会社等が他の者に研究開発の全部又は一部を委託して行う研究開発の成果により取得した特許権等は、これに該当するのかという疑義が生じる。

この点について、特定外国子会社等が他の者に研究開発を委託する場合であっても、自らが当該研究開発に係る企画、立案を行い当該研究開発を実施することの意思決定を行っていること、研究開発の実施が決定した後、委託先に対してその開発方針の指示を行っていること、その研究開発に係る費用負担やリスク負担を行っていることなどの事実があれば、このような研究開発は特定外国子会社等が自ら行ったものに該当すると考えられる。

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 したがって、特定外国子会社等が研究開発に係る費用負担のみを負うに過ぎず、研究開発の企画、立案そのものを他の者に一任しているような場合は、自ら行う研究開発には当たらないことはいうまでもない。

また、企画、立案を行っていることについて、例えば、外部（コンサルティング）から研究開発のアイデア（案）を提供（企画）してもらい、その案を採用して、結果的

に研究開発を実施しているケースは、自ら行った研究開発に該当しないと考える向きもあるが、研究開発の企画の案が他の者によるものであっても、その案を採用して研究開発を行うという意思決定を自らが行っているものについては、自ら行った研究開発に該当するものと考えられる。企画が他の者の発案によるものであるという事実のみをもって、形式的に該当しないとしないであろう。

- 4 なお、他の者に研究開発を委託する場合における上記1の「これに該当することを明らかにする書類」とは、特定外国子会社等が自ら研究開発に係る企画、立案、委託先への開発方針の指示、費用負担及びリスク負担を行うものであることを明らかにする書類をいうことから、例えば、当該研究開発についての企画書、社内稟議書、経費に係る証ひょう類などの書類がこれに該当すると考えられる。
- 5 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 90-18 の 3）を定めている。



**【新設】(部分適用対象金額に係る適用除外に該当することの証明)**

**66の6-19の2** 措置法令第39条の17の2第9項の規定の適用上、措置法第66条の6第5項の規定の適用がある旨の記載とは、規則別表十七(三の二)の様式による記載をいい、「その適用があることを明らかにする書類その他の資料」とは、規則別表十七(三の二)の「12」欄から「16」欄までの各欄の記載に当たり参考とした書類をいう。

**【解説】**

- 1 特定外国子会社等が、①各事業年度における部分適用対象金額に係る収入金額が1,000万円以下であること、②各事業年度の決算に基づく所得の金額に相当する一定の金額のうち当該各事業年度における部分適用対象金額の占める割合が100分の5以下であることにより、部分適用対象金額に対する適用除外規定(措法66の6⑤)の適用がある場合には、内国法人は確定申告書にこれらの規定の適用がある旨を記載した書面を添付し、かつ、その適用があることを明らかにする書類その他の資料を保存しなければならないこととされている(措法66の6⑦、措令39の17の2⑨)。
- 2 この場合の「規定の適用がある旨」の記載とは、法人税法施行規則別表十七(三の二)「特定外国子会社等に係る部分課税対象金額又は個別部分課税対象金額の計算に関する明細書」の様式による記載をいい、「その適用があることを明らかにする書類その他の資料」とは、同別表の「12」欄から「16」欄までの各欄の記載に当たり参考とした書類をいう。  
本通達では、このことを明らかにしている。
- 3 連結納税制度においても、同様の通達(連措通68の90-19の2)を定めている。

**【新設】(統括会社に該当することの証明)**

66 の 6-19 の 3 措置法令第 39 条の 17 の 2 第 10 項の規定により読み替えられた同条第 9 項の規定の適用上、措置法第 66 条の 6 第 3 項の規定の適用がある旨の記載とは、規則別表十七(三)の様式による記載をいい、「前条第 4 項に規定する統括業務の内容その他の財務省令で定める事項を記載した書類」とは、規則別表十七(三)付表二及び措置法規則第 22 条の 11 第 4 項第 4 号に規定する関係を系統的に図示した書類をいい、「その適用があることを明らかにする書類その他の資料(同項の契約に係る書類の写しを含む。)」とは、措置法令第 39 条の 17 第 4 項に規定する統括業務の基となる統括会社と被統括会社との間における契約に係る書類の写しのほか、規則別表十七(三)の「7」欄から「15」欄までの各欄及び別表十七(三)付表二の各欄の記載に当たり参考とした書類をいう。

**【解説】**

1 特定外国子会社等が統括会社に該当することにより外国子会社合算税制についての適用除外規定(措法 66 の 6 ③)の適用がある場合には、内国法人は確定申告書に当該規定の適用がある旨を記載した書面及び統括業務の内容その他一定の事項を記載した書類を添付し、かつ、その適用があることを明らかにする書類その他の資料(措置法令第 39 条の 17 第 4 項の契約に係る書類の写しを含む。)を保存しなければならないこととされている(措法 66 の 6 ③⑦、措令 39 の 17 の 2 ⑨⑩)。

2 この場合の「規定の適用がある旨」の記載とは、法人税法施行規則別表十七(三)「特定外国子会社等に係る課税対象金額又は個別課税対象金額の計算に関する明細書」の様式による記載をいう。

また、「統括業務の内容その他一定の事項を記載した書類」とは、法人税法施行規則別表十七(三)付表二「統括会社及び被統括会社の状況等に関する明細書」の様式及び当該特定外国子会社と被統括会社等一定の法人との間の関係を示した系統図をいう。

次に、「その適用があることを明らかにする書類その他の資料(措置法令第 39 条の 17 第 4 項の契約に係る書類の写しを含む。)」とは、当該特定外国子会社等と被統括会社との間における統括業務契約に係る書類の写しのほか、法人税法施行規則別表十七(三)の「7」欄から「15」欄までの各欄及び別表十七(三)付表二の各欄の記載に当たり参考とした書類をいう。

本通達では、これらのことを明らかにしている。

3 連結納税制度においても、同様の通達(連措通 68 の 90-19 の 3)を定めている。

**【新設】(統括業務の基となる契約に係る書類の写し)**

**66の6-19の4** 措置法令第39条の17の2第10項により読み替えて適用される同条第9項に規定する「契約に係る書類の写し」は、措置法令第39条の17第4項に規定する統括業務の基となる統括会社と被統括会社との間で交わされた契約書、覚書の写しなど、その契約の内容が客観的に確認できる書類の写しをいう。

**【解説】**

1 平成22年度の税制改正により、外国子会社合算税制における適用除外要件が見直され、株式等の保有を主たる事業とする特定外国子会社等のうち、2以上の被統括会社に対して統括業務を行う統括会社は、いわゆる事業基準を満たすものとされた。

この統括業務とは、特定外国子会社等が被統括会社との間の契約に基づき行う業務のうち当該被統括会社の事業の方針の決定又は調整に係るものであって、当該特定外国子会社等が2以上の被統括会社に係る当該業務を一括して行うことによりこれらの被統括会社の収益性の向上に資することとなると認められるものとされている（措令39の17④）。

2 ところで、特定外国子会社等が、いわゆる事業基準、実体基準、管理支配基準、非関連者基準又は所在地国基準のすべての要件を満たすことによって、外国子会社合算税制の適用除外の規定（措法66の6③）の適用を受ける場合には、確定申告書にその規定の適用がある旨を記載した書面を添付し、かつ、その規定の適用があることを明らかにする書類その他の資料を保存することとされている（措法66の6⑦）。

更に、特定外国子会社等が株式等の保有を主たる事業とする統括会社に該当することにより適用除外の規定の適用を受ける場合には、これに加えて次のことが義務付けられている（措令39の17の2⑨⑩）。

① 株式等の保有を主たる事業とする統括会社に該当することにより適用除外の規定の適用がある旨を記載した書面及び統括業務の内容その他一定の事項を記載した書類を確定申告書に添付すること

② 株式等の保有を主たる事業とする統括会社に該当することにより適用除外の規定の適用があることを明らかにする書類その他の資料（統括業務についての契約に係る書類の写しを含む。）を保存すること

3 本通達においては、上記2②かっこ書きの「契約に係る書類の写し」について明らかにしている。

上記1のとおり、統括業務に該当するためには当事者間の「契約」の存在が前提であることから、「契約に係る書類の写し」とは、統括会社と被統括会社の間で取り交された契約書や覚書の写しが典型例であろう。

しかしながら、統括会社と被統括会社は、一定の資本関係があるグループ内の法人同士であることから、定型的な契約書等の作成が省略されることも想定される。このため、本通達では、契約書、覚書の写しなどを例示として挙げ、実質的に契約の成立や行うべき統括業務の内容、範囲といったものを客観的に確認できる書類の写しであれば、文書形式にとらわれることなく「契約に係る書類の写し」に当たる旨を念のため明らかにし

ている。

なお、具体的にどのような書類がこれに当たるかについていえば、例えば、統括会社の定款、統括会社・被統括会社の稟議書、統括業務に係る請求書明細といった必要事項の記載された書類の写しをもって「契約に係る書類の写し」とすることなどが考えられる。

4 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 90-19 の 4）を定めている。