

9 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】（非課税所得の範囲）

66 の 6-5 措置法令第 39 条の 14 第 2 項第 1 号イに規定する「その本店所在地国の法令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の金額」には、例えば、次のような金額が含まれることに留意する。

- (1) 外国関係会社の本店所在地国へ送金されない限り課税標準に含まれないこととされる国外源泉所得
 - (2) 措置法第 65 条の 2 の規定に類する制度により決算に基づく所得の金額から控除される特定の取引に係る特別控除額
- ㊦ 国外源泉所得につき、その生じた事業年度後の事業年度において外国関係会社の本店所在地国以外の国又は地域からの送金が行われた場合にはその送金が行われた事業年度で課税標準に含めることとされているときであっても、特定外国子会社等に該当するか否かの判定を行う場合には、当該国外源泉所得の生じた事業年度の課税標準の額に含めることに留意する。

【解説】

1 外国関係会社が外国子会社合算税制の適用対象となる特定外国子会社等に該当するかどうかを判定する場合に用いるいわゆる租税負担割合を計算する上で、当該外国関係会社の本店所在地国の法令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の金額（以下「非課税所得」という。）があるときは、その非課税所得を所得の金額に加算した金額によることとされている。

ただし、平成 23 年 6 月の税制改正前においては、次の①及び②に掲げる配当等の額は非課税所得から除かれ、所得の金額に加算しないこととされていた（平成 23 年 6 月改正前の措令 39 の 14②-イ）。

- ① 外国関係会社の本店所在地国に所在する法人から受ける配当等の額
- ② 外国関係会社の本店所在地国以外の国又は地域に所在する法人から受ける配当等の額でその有する株式等の数若しくは金額の当該法人の発行済株式若しくは出資の総数若しくは総額のうちに占める割合が当該本店所在地国の法令に定められた割合以上であること又は当該本店所在地国の法令に定められた外国法人税の負担を減少させる仕組みに係るものでないことを要件として課税標準に含まれないこととされるもの

なお、改正前の本通達において、この非課税所得に含まれるものの例示として、「課税標準に含まれないこととされる剰余金の配当、利益の配当又は剰余金の分配の額（同号（注．措置法令第 39 条の 14 第 2 項第 1 号）イ(1)及び(2)に規定する配当等の額を除く。）」を掲げていた。

2 平成 23 年 6 月の税制改正により、配当等の額については、その配当等の額を支払う法人の本店所在地国が外国関係会社の本店所在地国と同じかどうか、また、外国関係会社の本店所在地国の法令上、その配当等の額を非課税とする要件が如何なるものかにかかわらず、外国関係会社の本店所在地国の法令により非課税とされる配当等の額については、全て租

税負担割合の計算上、所得の金額には加算しないこととされた（措令 39 の 14②一イ）。

この税制改正を踏まえ、改正後の本通達では、従前の例示を削除することとした。

3 連結納税制度においても、同様の通達改正（連措通 68 の 90－5）を行っている。

【改正】（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号の大法人をいう。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項括弧書の規定の適用はないことに留意する。

特定外国子会社等が、法第2条第12号の7の6に規定する完全支配関係のある複数の大法人に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も、同様である。

④1 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 当該各事業年度の決算に基づく所得の金額につき、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 改正前の本通達では、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、特定外国子会社等が資本金の額等が5億円以上であるなどの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、当該特定外国子会社等が資本金の額等が1億円以下の中小法人であっても、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（措法57の10①）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（措法61の4①括弧書）といった中小企業向けの特例措置は適用されない旨を明らかにしていた。

3 平成23年6月の税制改正により、中小企業向け特例措置が適用されない大法人の100%子法人の範囲の改正が行われた。すなわち、普通法人との間に完全支配関係がある全ての

大法人が有する株式及び出資の全部をその全ての大法人のうちいずれか一の法人が有するものとみなした場合においてそのいずれか一の法人とその普通法人との間にそのいずれか一の法人による完全支配関係があることとなるときのその普通法人について、新たに中小企業向け特例措置を適用しないこととされた（法法 66⑥三、67①、81 の 12、81 の 13、措法 57 の 10、61 の 4、66 の 13）。

この税制改正により、1 ①の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の算定上、中小法人に該当する特定外国子会社等が完全支配関係のある複数の大法人に発行済株式等の全部を直接又は間接に保有されているときについても、措置法第 57 条の 10 第 1 項《中小企業者等の貸倒引当金の特例》及び第 61 条の 4 第 1 項括弧書《交際費等の損金不算入》の規定の適用がないこととなる。

改正後の本通達においては、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、同様の通達改正（連措通 68 の 90-10 の 2）を行っている。

【新設】(剰余金の配当等の額の支払に係る効力が生ずる日)

66 の 6-18 の 3 措置法第 66 条の 6 第 4 項第 1 号に規定する「剰余金の配当等の額の支払に係る効力が生ずる日」とは、基本通達 2-1-27 の(1)に定める日をいい、措置法令第 39 条の 17 の 2 第 2 項本文に規定する「剰余金の配当等の額の支払に係る効力が生ずる日の前日」とは、同通達の(4)のイ、ロ及びニからトまでに定める日の前日をいい、同項括弧書に規定する「剰余金の配当等の額の支払に係る効力が生ずる日」とは、同通達の(4)のハに定める日をいうことに留意する。

ただし、特定外国子会社等に対して剰余金の配当等を支払う法人の本店又は主たる事務所の所在する国又は地域の剰余金の配当等に関する法令にその確定の時期につきこれらと異なる定めがある場合には、当該法令に定めるところにより当該剰余金の配当等の額が確定したとされる日となる。

【解説】

1 平成 22 年度税制改正において導入された特定外国子会社等の部分適用対象金額の益金算入制度は、特定外国子会社等が適用除外基準の全てを満たすことにより会社単位の合算課税制度が適用されない適用対象金額を有する場合において、特定所得の金額を有するときは、その特定所得の金額の合計額（部分適用対象金額）のうち、その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の金額（部分課税対象金額）をその内国法人の収益の額とみなして、益金の額に算入するものである。

2 当該制度の適用上、特定所得の金額の計算の基礎となる株式等の剰余金の配当等の額は、特定外国子会社等の有する他の法人の株式等のその発行済株式等に占める割合が 10%未満である場合における当該他の法人から受けるものに限られている。

平成 23 年 6 月の税制改正において、この持株割合 10%未満の判定の時期について、剰余金の配当等の額の支払に係る効力が生じる日（みなし配当の場合は、資本の払戻しに基づくものを除き、当該剰余金の配当等の額の支払に係る効力が生じる日の前日）であることが明確化された（措法 66 の 6④一、措令 39 の 17 の 2②）。

この場合の「剰余金の配当等の額の支払に係る効力が生ずる日」について、具体的にはいつの日が該当するのか疑義が生じうる。

この点、「剰余金の配当等の額の支払に係る効力が生ずる日（又は剰余金の配当等の額の支払に係る効力が生じる日の前日）」をいつとすべきかは、原則的には会社法その他国内法に準拠する基本通達 2-1-27 の(1)又は(4)《剰余金の配当等の帰属の時期》で明らかにしている配当等の額の確定時をもって収益を計上すべき時期とするいわゆる法的基準の考え方と異なるものではないことから、剰余金の配当等の区分に応じ、それぞれ同通達に掲げる日となる旨を明らかにしている。

3 なお、特定外国子会社等に対して剰余金の配当等を支払う法人の本店又は主たる事務所の所在する国又は地域における法制上、配当等の確定の時期に我が国とは異なる定めを設けている場合もあろう。

このような場合にいつの日をもって持株割合 10%未満の判定を行うべきかについて疑

義が生じうる。

この点について、配当等の確定時期に我が国とは異なる規定がある場合にまで我が国国内法の規定に準拠するというのは合理的ではないことから、本通達ただし書において、このような場合には配当等を支払う法人の本店又は主たる事務所の所在する国又は地域の法令に定めるところにより、その配当等の額が確定したとされる日において、持株割合 10% 未満の判定を行うことを明らかにしている。

5 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 90-18 の 3）を定めている。

【新設】(特定所得の金額に係る源泉税等)

66の6-18の4 措置法第66条の6第4項各号に規定する「直接要した費用の額」には、同項に規定する特定所得の金額に係る源泉税等(令第141条第2項第3号に掲げる税及びこれに附帯して課される法第2条第41号に規定する附帯税に相当する税その他当該附帯税に相当する税に類する税をいう。)の額が含まれることに留意する。

【解説】

- 1 特定所得の金額の計算上、剰余金の配当等や債券利子などの収入金額を課税標準として、その支払者において徴収される源泉税等(源泉税の本税のほか法人税法第2条第41号《定義》に規定する附帯税(利子税を除く。)を含む。以下同じ。)がある場合、平成23年6月の税制改正前には、その源泉税等の金額は収入金額から控除可能な「直接要した費用の額」には含まれないものとして計算する旨の明示規定が設けられていた(平成23年6月改正前の措令39の17の2②)。

平成23年6月の税制改正においてこの規定が削除されたことに伴い、源泉税等の額が「直接要した費用の額」に含まれることについて疑義が生じないように、本通達においてその旨を留意的に明らかにしている。

- 2 本通達において「直接要した費用の額」に含まれることとされる源泉税等の範囲については、特定所得の金額を計算する場合の控除項目であることから、その特定所得の金額が生じることとなる特定外国子会社等、すなわち剰余金の配当等や債券利子などの収入金額を受け取る特定外国子会社等が賦課され又は負担すべきこととなる源泉税等の額に限定されることはいうまでもない。

なお、本通達における源泉税等には法人税法第2条第41号に規定する附帯税に相当する税を含むこととしているが、これは仮に特定外国子会社等の所在地国又は地域の法令により、その特定外国子会社等に対して直接附帯税に相当する税が課される場合には、その源泉税本税だけでなく当該附帯税に相当する税も「直接要した費用の額」に含めて控除対象となる旨を明らかにしたものである。

- 3 連結納税制度においても、同様の通達(連措通68の90-18の4)を定めている。