

## 事業税所得割の計算における外国関係会社の外国法人税の取扱い

日本税制研究所代表理事・税理士 朝長 英樹

### 【質問】

内国法人が外国子会社合算税制の適用を受けた場合に、事業税の所得割の計算をするときは、第6号様式別表5（所得金額に関する計算書）の10欄（外国の事業に帰属する所得以外の所得に対して課された外国法人税の額）において、外国関係会社に課された外国法人税の額を減算しているというケースが非常に多いようですが、地方税法及び地方税法施行令には、外国関係会社に課された外国法人税の額を減算することができる旨の定めがないように思われます。

外国子会社合算税制の適用がある場合の事業税の所得割の計算において、外国関係会社に課された外国法人税の額を減算することは、認められるのでしょうか。

### 【回答】

現在の地方税法の規定によれば、事業税の所得割の計算において、外国関係会社に課された外国法人税の額を減算することは、認められません。

しかし、事業税を所管する総務省自治税務局都道府県税課によれば、「当課からの説明によって、東京都・大阪府・愛知県などが申告書の記載の手引きで減算できると書いているので、減算できる、というのが当課の判断です」とのことです。

このため、法律の条文の解釈は別として、事業税の所得割の計算において、外国関係会社に課された外国法人税の額を減算していなかった法人は、早急に、過去の年分について、更正の請求を行うことを検討した方が良いと考えられます。

### 《解説》

現在の法令の規定の解釈、外国子会社合算税制の創設時の解説の確認、現在の実務の確認、総務省の回答及び今後の実務対応の五つについて解説を行うこととします。

現在の法令の規定の解釈については、分かり易い設例を用いて解説を行うこととします。

前提として、内国法人の当期利益の額は、0であったとし、当該内国法人の外国関係会社は、100%子会社で、毎期、100の税引前所得を得ており、その所在地における租税負担割合は10%（外国法人税の額10）であって、毎期、期末から2か月後に外国法人税の額10を租税公課に計上して支払っているという状態にあり、我が国においては、経済活動基準を満たすことができないことから会社単位の合算課税が行われているものとします。

#### 1 現在の法令の規定の解釈

以下、1においては、当該内国法人の外国関係会社に課された外国法人税の額を当該内国法人において外国税額控除の対象としていない場合と外国税額控除の対象としている場合とに分けて解説を行うこととします。

#### (1) 外国法人税の額を外国税額控除の対象としていない場合

当該内国法人が外国関係会社に課された外国法人税の額を外国税額控除の対象としていない場合には、当該内国法人は、次のように法人税の申告書別表を作成することになります。

#### 別表17（3の2）（特定外国関係会社又は対象外国関係会社の適用対象金額等の計算に関する明細書）

「当期の利益若しくは欠損の額又は所得金額 4」欄・・・90  
「加算 損金の額に算入した法人所得税の額 5」欄・・・10  
「基準所得金額 (4)+(11)-(21) 22」欄・・・100 (90+10)  
「当期中に納付することとなる法人所得税の額 24」欄・・・10  
「適用対象金額 (22)-(23)-(24)+(25) 26」欄・・・90 (100-10)  
「課税対象金額 (26)×(27) 28」欄・・・90

#### 別表4（所得の金額の計算に関する明細書）

「当期利益又は当期欠損の額 1」欄・・・0  
「加算 対象外国関係会社の課税対象金額 10」欄・・・90  
「税額控除の対象となる外国法人税の額（別表六(二)の二「7」） 30」欄・・・—  
「合計 (26)+(27)±(28)+(29)+(30)+(31)+(32)±(33) 34」欄・・・90

当該内国法人の法人税の申告では、当該外国関係会社の合算所得の金額は、当該外国関係会社が外国法人税の額10を租税公課として損金算入した後の金額である90となります。

この場合に、事業税の所得割がどのようになるのかというと、次のようになるはずですが。

#### 第6号様式別表5（所得金額に関する計算書）

「所得金額（法人税の明細書（別表4）の(34)）又は個別所得金額（法人税の明細書（別表4の2付表）の(42)）①」欄・・・90  
「減算 外国の事業に帰属する所得以外の所得に対して課された外国法人税の額 ⑩」欄・・・—  
「合計 ㉞」欄・・・90

上記の「減算 外国の事業に帰属する所得以外の所得に対して課された外国法人税の額 ⑩」欄に、仮に、当該外国関係会社の所得に対して課された 10 を記載するとすれば、所得金額の「合計 ⑯」欄は 80 となるわけですが、所得金額が 90 ではなく 80 となる理由がないことは明らかですし、後に 2 において詳しく述べるとおり、「減算 外国の事業に帰属する所得以外の所得に対して課された外国法人税の額 ⑩」欄に当該外国関係会社の所得に対して課された 10 を記載しなければならないとする法令の規定も存在しません。

要するに、当該内国法人が外国関係会社に課された外国法人税の額を外国税額控除の対象としていない場合には、事業税の所得割の計算における課税標準額も、当該外国法人税の額を損金算入した後の金額となっているため、それに加えて更に第 6 号様式別表 5 の 10 欄において当該外国法人税の額に相当する金額を減算することは、認められない、ということです。

## (2) 外国法人税の額を外国税額控除の対象としている場合

当該内国法人が外国関係会社に課された外国法人税の額を外国税額控除の対象としている場合には、当該内国法人の法人税の申告は、上記 (1) の処理に次の黄色の処理を付け加えるとともに、上記 (1) の処理の金額のうち次の水色を付したところの金額を次に記載した金額に変更したものとすることになります。

### 別表 17 (3 の 2) (特定外国関係会社又は対象外国関係会社の適用対象金額等の計算に関する明細書)

「当期の利益若しくは欠損の額又は所得金額 4」欄・・・90  
「加算 損金の額に算入した法人所得税の額 5」欄・・・10  
「基準所得金額 (4)+(11)-(21) 22」欄・・・100 (90+10)  
「当期中に納付することとなる法人所得税の額 24」欄・・・10  
「適用対象金額 (22)-(23)-(24)+(25) 26」欄・・・90 (100-10)  
「課税対象金額 (26)×(27) 28」欄・・・90

### 別表 17 (3 の 5) (外国関係会社の課税対象金額等に係る控除対象外国法人税額の計算に関する明細書)

「外国法人税額 6」欄・・・10  
「課税対象金額等に係る控除対象外国法人税額 (33) 又は(35) 37」欄・・・10

### 別表 6 (2 の 2) (当期の控除対象外国法人税額に関する明細書)

「外国関係会社に係る控除対象外国法人税額 (別表十七(三の五)「37」) 6」欄・・・10  
「納付した控除対象外国法人税額計 (1)+(2)+(6)

7」欄・・・10

### 別表 4 (所得の金額の計算に関する明細書)

「当期利益又は当期欠損の額 1」欄・・・0  
「加算 対象外国関係会社の課税対象金額 10」欄・・・90  
「税額控除の対象となる外国法人税の額 (別表六(二の二)「7」) 30」欄・・・10  
「合計 (26)+(27)±(28)+(29)+(30)+(31)+(32)±(33) 34」欄・・・100

当該内国法人の法人税の申告では、当該外国関係会社の合算所得の金額は、当該外国関係会社が外国法人税の額 10 を租税公課として損金算入する前の金額である 100 となります。この場合に、事業税の所得割の計算がどのようになるのかということを確認してみます。地方税法においては、事業税の所得割について、次のような定めが設けられています(下線は、引用者が付したものであり、以下、同じです。)

### (所得割の課税標準の算定の方法)

第七十二条の二十三 第七十二条の十二第三号の各事業年度の所得は、次の各号に掲げる法人の区分に応じ、それぞれ当該各号に定めるところにより算定するものとする。

一 内国法人 各事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額によるものとし、この法律又は政令で特別の定めをする場合を除くほか、当該各事業年度の法人税の課税標準である所得の計算の例により算定する。

二 省略

### 2・3 省略

この地方税法 72 条の 23 第 1 項 1 号によれば、事業税の所得割の課税標準である所得は、「この法律又は政令で特別の定めをする場合を除くほか」、「当該各事業年度の法人税の課税標準である所得の計算の例により算定する」とされていますので、「この法律又は政令で特別の定め」がない場合には、上記の別表 4 (所得の金額の計算に関する明細書) の「合計 34 欄」の金額である 100 となる、ということになります。

「この法律又は政令で特別の定め」があるのか否かということを確認してみると、外国法人税に関して「特別の定め」を設けたものとしては、地方税法施行令の中に、次の定めが存在します。

### (単年度損益に係る法人の外国税額の損金の額算入)

第二十条の二の十七 各事業年度において外国の法令により法人税に相当する税を課された内国法人に係る各事業年度の単年度損益の計算については、当該外国の法令によ

り課された外国の法人税に相当する税の額（法人税法第六十九条第一項に規定する控除対象外国法人税の額（同条第二十五項後段、第二十六項後段、第二十七項後段及び第三十一項後段の規定によりその限度とされる金額並びに同条第二十八項の規定の適用を受ける金額以外のものを除く。）に限る。第二十一条の五第一項において同じ。）のうち、当該内国法人の当該外国において行う事業に帰属する所得以外の所得に対して課されたものは、損金の額に算入する。

## 2 省略

この事業税の付加価値割について定める地方税法施行令 20 条の 2 の 17 第 1 項においては、「外国の法人税に相当する税の額」に括弧書を設けて、「外国の法人税に相当する税の額」を税額控除限度額（「法人税法第六十九条第一項に規定する控除対象外国法人税の額（…）」）に限るとし、事業税の所得割における「外国の法人税に相当する税の額」（「第二十一条の五第一項」）についても、同様とするとされています。

この事業税の所得割における「外国の法人税に相当する税の額」について定める地方税法施行令 21 条の 5 第 1 項は、次のとおりとなっています。

### （所得に係る法人の外国税額の損金の額算入）

**第二十一条の五** 各事業年度において外国の法令により法人税に相当する税を課された内国法人に係る事業税の課税標準である各事業年度の所得の計算については、当該外国の法令により課された外国の法人税に相当する税の額のうち、当該内国法人の当該外国において行う事業に帰属する所得以外の所得に対して課されたものは、損金の額に算入する。

## 2 省略

この地方税法施行令 21 条の 5 第 1 項に規定する「当該外国の法令により課された外国の法人税に相当する税の額」に、当該内国法人の外国関係会社に課された外国法人税の額に相当する金額又は別表 4 の 30 欄で加算した当該外国関係会社に係る控除対象外国法人税額に相当する金額が含まれるということであれば、第 6 号様式別表 5 の 10 欄に 10 を記載して、所得割の課税標準額を 90（100－10）とすることができます。

しかし、外国関係会社に外国の法令により法人税に相当する税が課されたとしても、内国法人に当該外国の法令により法人税に相当する税が課されるとは限りませんので、当該内国法人が「各事業年度において外国の法令により法人税に相当する税を課された内国法人」に該当しないというケースも、数多くあるはずであり、そのようなケースには、そもそも地方税法施行令 21 条の 5 第 1 項が適用されず、同項によって損金の額に算入されるものはないということになります。

また、「当該外国の法令により課された外国の法人税に相当する税の額」に、当該内国法人とは別法人（外国関係会社）に課された外国法人税の額に相当する金額や当該別法人に係る控除対象外国法人税額に相当する金額が含まれると解釈することもできません。

それは何故かという点、「当該外国の法令により課された外国の法人税に相当する税の額」という文言の中の「外国の法令」には、「当該」という用語が付されていることから分かる通り、この「外国の法令」は、その直前にある「各事業年度において外国の法令により法人税に相当する税を課された内国法人」という文言の中の「外国の法令」を指しているわけですが、この文言の中の「外国の法令」は、「内国法人」に「各事業年度において」「法人税に相当する税」を課す根拠となっている「外国の法令」を指しており、この文言の中の「外国の法令」に、当該「内国法人」とは別法人である外国関係会社に対し、当該外国関係会社の各事業年度において法人税に相当する税を課す根拠となっている外国の法令まで含まれると解することは、困難であるからです。

例えば、地方税法施行令 9 条の 7（外国の法人税等の額の控除）3 項においては、同項 1 号に掲げる「租税特別措置法第六十六条の六第一項、第六項又は第八項の規定の適用がある場合」に該当する場合に、道府県民税の法人税割における外国税額控除の定めである「法第五十三条第三十八項」の規定の適用について、「租税特別措置法第六十六条の六第一項に規定する課税対象金額、同条第六項に規定する部分課税対象金額又は同条第八項に規定する金融子会社等部分課税対象金額に対応するものとして同法第六十六条の七第一項の規定の例により計算した金額」を「外国の法人税等の額とみなす」と定めていますが、事業税の所得割の定めに関しては、このように「租税特別措置法第六十六条の六」や「同法第六十六条の七」等を用いたものは、存在しません。

つまり、道府県民税の法人税割における外国税額控除の定めと事業税の所得割の定めとを比較してみると、後者においては、外国関係会社に課された外国法人税の額を内国法人に課された外国法人税の額と同様の取扱いとすることはされていないことが明確である、ということです。

そうすると、事業税の所得割の計算は、次のようにならざるを得ません。

### 第 6 号様式別表 5（所得金額に関する計算書）

「所得金額（法人税の明細書（別表 4）の（34））又は個別所得金額（法人税の明細書（別表 4 の 2 付表）の（42））①」欄	100
「減算 外国の事業に帰属する所得以外の所得に対して課された外国法人税の額 ⑩」欄	—
「合計 ㉞」欄	100

このように、事業税の所得割の計算において、外国子会社合算税制の対象となっている外国関係会社に課された外国法人税の額に相当する金額を減算せず、また、当該外国関係会社

に係る控除対象外国法人税額に相当する金額も減算しないということが適切であるのか否かということについては、多分に疑義なしとします。

しかしながら、地方税法及び地方税法施行令の事業税の所得割に関する定めには、外国子会社合算税制の対象となっている外国関係会社に課された外国法人税の額に相当する金額や当該外国関係会社に係る控除対象外国法人税額に相当する金額を減算する旨の規定が存在しないことも、明確です。

このため、当該内国法人が外国子会社合算税制の対象となっている外国関係会社に課された外国法人税の額を外国税額控除の対象としている場合であっても、事業税の所得割の計算においては、その外国税額控除の対象とした当該外国関係会社に課された外国法人税の額に相当する金額、すなわち、当該外国関係会社に係る控除対象外国法人税額に相当する金額は、減算することはできない、ということになります。

## 2 外国子会社合算税制の創設時の解説の確認

事業税の所得割の計算において、上記のように、外国関係会社に課された外国法人税の額に相当する金額や当該外国関係会社に関して控除対象外国法人税の額とみなされた金額に相当する金額を減算する旨の規定が存在しないという状態は、外国子会社合算税制が創設された昭和 53 年から現在まで変わっていません。

このため、昭和 53 年に外国子会社合算税制が創設された時の事業税の所得割の計算の仕組みに関する解説を確認してみると、次のように述べられています（注記は、引用者が付したものです。）。

「法人事業税についてみますと、これもその課税標準である所得は原則として法人税の課税標準である所得の計算の例によって算定されることとされていますので、地方税法において特段の措置が講じられなくとも、国税の改正により、事業税の課税標準である所得に課税対象留保所得金額（注 1）が取り込まれることとなります。ただ、これと関連して、第 72 条の 15（内国法人又は個人でこの法律の施行地外において事業を行うものの課税標準の特例）その他第 2 章第 2 節第 2 款（課税標準及び税率）及び第 3 款（法人の事業税の申告納付、更正及び決定並びに個人の事業税の賦課及び徴収）の規定に関し必要がある場合には、政令で所要の定めをすることができる（法附則 9⑥）という規定が念のため置かれることになりました。」（『昭和 53 年度版 改正税法のすべて』251・252 頁、大蔵財務協会）

注 1 この「課税対象留保所得金額」は、「課税対象留保金額」の誤りです。

上記の解説の前に、「課税対象留保金額」を定義した「発行済株式等の 10% 以上を保有する内国法人等が直接又は間接に保有する当該株式等に対応する部分（課税対象留保金額といいます。）」（251 頁）という記述がありますが、外

国子会社合算税制に関する法令の規定には「課税対象留保所得金額」という用語は存在しませんし、上記の解説の前に「課税対象留保所得金額」を定義した記述も存在しません。

また、昭和 53 年当時も、控除対象外国法人税の額とみなされた金額は、所得の金額に加算するものとされていましたが、この加算は、「課税対象留保金額」を所得の金額に加算した後に行われるものであって、事業税の所得割において、この加算をするものとされていた金額に相当する金額をどのように取り扱うべきであるのかということは、本来は、「事業税の課税標準である所得に課税対象留保所得金額が取り込まれること」とは別に、検討をする必要があるものです。

しかし、上記の解説を含む法人事業税の全体の解説には、そのような検討が行われたことをうかがわせる記述は、全く見当たりません。

このような事情にあることから推測すると、外国子会社合算税制が創設されたことに伴う事業税の所得割の取扱いについては、あまり精緻な検討は行われていないと考えられます。

この解説によれば、事業税の所得割の課税標準の金額は、「政令で所要の定めをする」ということになっていない限り、法人税における所得の金額と同額のままとすることになります。

そして、上記 1（2）において確認したとおり、外国関係会社に課された外国法人税の額に相当する金額や当該外国関係会社に係る控除対象外国法人税額に相当する金額の取扱いに関しては、現在も、「政令で所要の定めをする」ということは行われていません（注 2）。

注 2 本来は、外国関係会社に課された外国法人税の取扱いについて政令で所要の定めをするのか否かという以前に、外国子会社合算税制によって国税の課税所得に取り込まれる外国関係会社の課税対象金額を事業税において課税対象とすること自体がそもそも適切であるのか、ということが問われるべきであると考えます。

改めて言うまでもありませんが、外国関係会社の課税対象金額を事業税において課税対象としないということであれば、外国関係会社に課された外国法人税の取扱いを問題とする必要もありません。

## 3 現在の実務の確認

ご質問文にもありますが、外国子会社合算税制の適用を受けている内国法人の事業税の所得割の計算においては、第 6 号様式別表 5 の 10 欄において、外国関係会社に課された外国法人税の額に相当する金額のうち、当該外国関係会社に係る控除対象外国法人税額に相当する金額を減算しているというケースが非常に多いと聞いています（注 3）。

注3 詳細は省略しますが、現在、そのようなケースが非常に多く存在するのは、過去に、総務省自治税務局都道府県税課が外国子会社合算税制の対象となっている外国関係会社に係る控除対象外国法人税額を含む別表6（2の2）の7欄の金額を第6号様式別表5の10欄において減算してよいと誤って回答したことに起因するものと考えられます。

しかし、そのようなケースがいかに多かろうと、上記1及び2で詳述したとおり、それらの金額は、法令の規定上、減算することとはされていないことが明確です。

このため、地方税法の条文を正しく解釈して当該外国関係会社に係る控除対象外国法人税額に相当する金額を減算していない少数の法人が存在します。

つまり、全く同じものについて、異なる申告をする法人が併存する状態となっているということです。

このような状態は、課税の公平という点から、大きな問題があります。

そして、このような状態は、納税者から税務相談を受けて回答をする税理士にとっても、法令の規定を正しく解釈して外国関係会社の外国法人税は減算することができないと回答すればよいのか、あるいは、そのような正しい解釈とは関係なく外国関係会社の外国法人税は減算してよいと回答すればよいのかということが判断できないため、大きなリスクがある状態ということになります。現に、その前者のような回答をしている税理士もいれば、その後者のような回答をしている税理士もいます。

このような異常な状態が何十年間も解消されずに放置されてきたことについては、論外と言うほかありません。

#### 4 総務省の回答

本件のご質問に対する回答と解説を作成する過程で、事業税所得割の計算において外国関係会社の外国法人税を減算することができるのか否かということに関しては、元をたどれば、総務省の法令解釈にそもそも疑問があり、それが異常な状態を生じさせている原因である、ということが分かってきましたので、本年7月中旬に、事業税を所管し、東京都などに当該外国法人税を減算することができるかと返答してきた総務省自治税務局都道府県税課に、その疑問の要旨を伝え、回答を待ちました。

そうしたところ、9月30日になって、総務省自治税務局都道府県税課の担当者から「結論を申し上げますと、当課からの説明によって、東京都・大阪府・愛知県などが申告書の記載の手引きで減算できると書いているので、減算できる、というのが当課の判断です」という電話回答がありました。そして、当職からの「どの条文をどのように読めばそのような結論になるのですか？」という質問に対しては、回答がありませんでした。

もともと、東京都から「総務省から減算できるという返答をもらっているのです、減算できると回答しています。詳しいことは、総務省に聞いてください」という趣旨の返答があったことから、総務省自治税務局都道府県税課に対し、その東京都の返答を伝えた上で、法令の規定の解釈に関する上記の質問をしたわけであり、その質問に対して、同課が上記のような法令の規定の解釈を度外視した回答をすることについては、多分に疑問があります。

この回答は、確かに、納税者にとっては都合の良いものではありませんが、しかし、上記1及び2で詳しく確認したとおり、法令の規定の解釈としては、明らかに誤っています（注4）。

注4 当局の誤指導によって納税漏れがあったという場合の取扱いを思い起こしていただくのと分かる通り、そのような場合には、加算金の賦課が免除されるということはあるとしても、本税が免除されるということはありません。

要するに、事業税の所得割に関する現在の法令の規定が外国関係会社の外国法人税を減算することができないとしか解釈できないことが明確な状況下では、総務省自治税務局都道府県税課が上記のような回答をしたからといって、それが絶対に変わることはないとは言い切れない、ということです。

このため、当職からは、「現在の条文では、どのように読んでも外国関係会社の外国法人税を減算することはできないとしか解釈できないので、早急に、外国関係会社の外国法人税を減算することができるという条文を設けて、「従来の取扱いを明確化した」という趣旨の解説をするべきです」と強く申し入れました（注5）。

注5 上記注2でも触れたとおり、本来は、外国子会社合算税制によって国税の課税所得に取り込まれる外国関係会社の課税対象金額を事業税において課税対象とすること自体がそもそも適切であるのか、というところから、十分な検討が行われるべきです。

#### 5 今後の実務対応

事業税所得割の計算において外国関係会社の外国法人税を減算することができるということであれば、従来、当該外国法人税を減算してきた多数の法人は、従来どおりの処理をすればよいということになります。

これに対し、従来、当該外国法人税を減算してこなかった少数の法人は、従来の処理も含めて、処理を変更することが必要となり、過去に過大納付となっている税額がある場合

には、早急に、更正の請求をして更正期限内の事業年度の事業税の還付を受けることを検討すべきであると考えられます。

なお、これまで、事業税所得割の計算における外国関係会社の外国法人税の減算の可否に関する納税者からの質問に対して、「減算することはできない」と回答してきた税理士は、その条文の解釈能力を高く評価されることはあっても、その回答に対する責任を問われることはないはずである、ということを最後に付言しておきます。

以上