

外国税額控除が適用される外国法人税の範囲の明確化

税理士 高山 政信

〔事例〕

平成21年度税制改正で外国子会社配当益金不算入制度が導入されたことにより、外国税額控除の適用関係がどのように変わったのか。

〔ポイント〕

平成21年度税制改正で導入された外国子会社配当益金不算入制度に伴い、その配当に係る外国源泉税等が外国税額控除の適用がなくなったが、次の項目に分けて検討する。

- 1 外国子会社配当益金不算入制度の内容
- 2 外国税額控除の改正の内容
- 3 適用対象となる外国法人税の範囲の異同

〔検討〕

1 外国子会社配当益金不算入制度の内容

(1) 外国子会社配当の益金不算入

内国法人が外国子会社から受ける剰余金の配当等の額がある場合には、その剰余金の配当等の額からその剰余金の配当等の額に係る費用の額に相当するものとしてその配当の額の5%の金額を控除した金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しないこととされた（法法23の2①，法令22の3②）。

外国子会社とは、その当該内国法人が保有しているその株式又は出資の数又は金額がその発行済株式又は出資（自己の株式等は除かれる。）の総数又は総額の25%以上に相当する数又は金額となっていること、その他の政令で定める要件を備えている外国法人をいうこととされてい

る（法法23の2①，法令22の3②）。

(2) 外国子会社配当に係る外国源泉税等の損金不算入及び外国税額控除の不適用

イ 外国源泉税等の損金不算入

内国法人が外国子会社配当益金不算入制度の適用を受ける場合に、その剰余金の配当等の額に係る外国源泉税等の額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない（法法39の2）。

なお、外国源泉税等の額とは、剰余金の配当等の額を課税標準として所得税法に規定する源泉徴収の方法に類する方法により課される外国法人税の額及び剰余金の配当等の額の計算の基礎とされる金額を課税標準として課されるものとして政令で定める外国法人税の額をいうものと規定されている（法令78の2）。

ロ 外国税額控除の不適用

内国法人が、外国子会社配当益金不算入の適用を受ける剰余金の配当等の額について外国において、当該配当等の額を課税標準として課税された場合のその外国法人税については、内国法人の法人税に関する法令の規定により法人税が課されないこととなる金額を課税標準として外国法人税に関する法令により課されるものとして、控除対象外国法人税の範囲に該当しないものと規定され、結局、外国税額控除の適用が認められないことになる（法法69①，法令142の3⑦三）。

2 外国税額控除の改正の内容

(1) 間接外国税額控除の3年間の暫定延長

外国子会社配当益金不算入制度の導入により、間接外国税額控除が廃止された。ただし、経過

措置として、平成21年4月1日前に開始した事業年度において外国子会社から配当等の額がある場合には、平成21年4月1日から3年を経過する前に開始する事業年度に係る法人税については従前どおりとされることにより、3年間は、間接外国税額控除を適用できることとなっている（平成21年改正法附則12②）。

(2) 外国法人税に関する整理

外国法人税の範囲等（法令141）及び控除対象外国法人額とされないもの（法令142の3）が改正されて、控除対象となる外国法人税の範囲が整理された。

(3) 証拠書類等の確定申告書の添付から保存へ

内国法人が外国税額控除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のうち、一定の書類については、添付することに代えて保存することによりその適用を認められることとなった（法法69⑩）。

(4) 減額された場合の処理を7年に限定

外国税額控除の適用を受けた外国法人税の額が後に減額された場合において、その減額に係る事業年度の控除対象となる外国法人税の額からその減額された外国法人税の額を控除する等の措置の適用については、外国税額控除の適用を受けた事業年度開始の日後7年以内に開始する各事業年度において減額された場合に限ることとなった（法令150）。

3 適用対象となる外国法人税の範囲の異同

平成21年度税制改正により、外国税額控除の適用となる外国法人税等の範囲が整理された。そこでは、外国法人税に当たるもの（法令141①②）及び外国法人税に当たらないもの（法令141③）を列挙している。当たらないものの中から、資本等に対するみなし配当等に係るもの及び相互協議後に実際に送金等をしない場合にみなし配当として課税される税については、外国子会社配当益金不算入に係る外国源泉税等とともに非課税所得に対する課税の規定に移された（法令142の3⑦）。

外国で課された法人税については、外国法人税かどうかを第一に判定し、次に、外国法人税に該当するものであっても、控除対象外国法人税に該当するかどうかを判定することになるものと考えられる。

そして、控除対象外国法人税に該当するかどうかの基準として、①負担が高率な部分があるかどうか（法令142の3①②③④）、②通常行われる取引と認められない取引に基因して生じた取引に課されたものであるかどうか（法令142の3⑤⑥）、③内国法人であれば非課税所得となるものを課税標準として課税されたものであるかどうか等（法令142の3⑦⑧）の基準のすべてをクリアしたものだけが、控除対象外国法人税になるものである。

以上によれば、我が国の外国税額控除について解釈されていた「二段階基準説」の考えとは、完全に決別したものと考えられる。

二段階基準説とは、①外国税額控除の適用される外国法人税の範囲について、外国において所得について課税されたかどうかで判断し、②控除限度額は、日本の法人税法に基づいて国外源泉所得や控除限度額を計算するというものである。

この考え方によると、外国で日本の非課税所得に課税されたとしても、外国において所得に対する課税である限り、控除限度額の計算上、分子となる国外所得金額が零となり控除限度額は零となるが、それ以外に国外源泉所得がその年かその年以外の年にあれば、結局は、控除できるとするものである。

4 まとめ

平成21年度の外国税額控除に係る税制改正については、内国法人が外国税額控除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のうち、一定の書類については、添付することに代えて保存することによりその適用を認めることとするなどの緩和措置が取られているものの、適用対象となる「外国法人税」の範囲の明確化、厳格化により、今後ともその適用が厳しいものと考えられる。