

## 外国法人の外国税額控除と対象となる外国法人税

税理士 高山 政信

### 〔事例〕

欧州でコンサルティング事業を行うX社は、欧州A国に本店を有する3月決算の法人である。今回、日本での事業を発展させるために東京支店を設置する予定であり、東京支店はアジア諸国にも事業を拡大し、投融資も行う予定である。東京支店がアジアの国々で稼得する所得には当該各国で外国法人税が課されることになるが、これらの外国税額は東京支店が外国法人として日本で行う法人税申告上、外国税額控除することができるか？ また、その場合に外国法人の外国税額控除の対象となる外国法人税は、内国法人の場合の対象となる外国法人税と同じであるか？

### 〔ポイント〕

- 1 平成26年度改正（総合主義から帰属主義への見直し）
- 2 外国法人の外国税額控除
  - (1) 外国法人税の範囲
  - (2) 控除対象外国法人税の額
- 3 まとめ

### 〔検討〕

#### 1 平成26年度改正（総合主義から帰属主義への見直し）

日本の国内法は従来総合主義を採用していた。総合主義においては、国内に恒久的施設を有して事業を行う場合には、その外国法人の日本における属地的応益関係を重視して、日本源泉の所得についてはその全所得を総合合算して課税対象としている。そのため、外国の本店が日本

に対して直接投資等を行った場合の所得も恒久的施設の課税所得に合算されることになる反面、当該恒久的施設が日本国外の第三国で稼得した所得については課税されないことになる。

これに対して帰属主義においては、国内に恒久的施設を有して事業を行う外国法人については、その外国法人の日本における属人的応益性を重視して、恒久的施設に帰属する所得に対して課税対象としている。そのため、外国法人の本店から日本に対する直接投資は源泉徴収のみで完結する反面、当該恒久的施設が日本国外の第三国で稼得した所得も国内源泉所得として課税されることになる。

日本が締結している租税条約は帰属主義でありながら、国内法は総合主義であったため、改正前の日本は課税原則が二元化していたことになる。2010年にOECDがモデル租税条約において、恒久的施設に帰属すべき所得の算定アプローチ（OECD承認アプローチ<sup>(注)</sup>）を導入することになり、日本も平成26年の税法改正で国内法を帰属主義へ改めることになった。

注：OECD承認アプローチ（Authorized OECD Approach）  
恒久的施設に帰属すべき所得の算定アプローチとして、具体的には次のものをいう。  
① 恒久的施設の果たす機能及び事実関係に基づいて、外部取引、資産、リスク及び資本を恒久的施設に帰属させ、  
② 恒久的施設と本店等との内部取引を認識し、  
③ その内部取引が独立企業間価格で行われたものとして算定する。

この改正により、国内法の課税原則は総合主義から帰属主義へ転換され、外国法人は恒久的施設に帰属する第三国で稼得した所得も国内源泉所得として課税されることになるが、第三国で課された外国法人税は日本で外国税額控除することが認められることになった（法法144の

2)。この改正は、平成28年4月1日以降開始事業年度から適用される。

なお、改正前においても、恒久的施設を通じて行う国外投融資所得で当該恒久的施設において行う事業に帰せられるものは、国内源泉所得とされていたが、所得の源泉地国である第三国で外国法人税が課される場合には、国内源泉所得から除外することが認められていたため（旧法令176⑤）、外国法人に外国税額控除を認める状況にはなかった。

## 2 外国法人の外国税額控除

### (1) 外国法人税の範囲

外国法人の外国税額控除を規定する法人税法第144条の2第1項では、「恒久的施設を有する外国法人が各事業年度において外国法人税（法人税法第69条第1項（外国税額の控除）に規定する外国法人税をいう。）を納付することとなる場合には（後略）」と規定されているように、内国法人の外国税額控除に規定する外国法人税と範囲は変わらない。したがって、外国法人の場合においても、外国法人税の範囲は、外国の法令に基づき外国又はその地方公共団体により法人の所得を課税標準として課される税ということになる（法令141①）。

### (2) 控除対象外国法人税の額

外国法人の控除対象外国法人税の額は、その国内源泉所得につき課される外国法人税の額に限られるが、以下のものA～Dは除外されている（法法144の2①）。

A. 所得に対する負担が高率な部分（法令195①②）

所得に対する負担が高率な部分として、税率35%超分の外国法人税の額が対象から除外される。さらに、利子等に対する外国源泉所得税の特例として、外国法人の業種と所得率に応じて、税率10%超分又は15%超分が高率負担部分とされる場合がある。

これらの規定は、内国法人の場合（法令142の2①②）と同様である。

B. 通常行われる取引と認められない取引に係る外国法人税（法令195④）

特殊の関係のある者との仕組み金融取引に係る外国法人税を除外するもので、内国法人の規定（法令142の2⑤⑥）が準用されており、内国法人と同一の扱いである。

C. 外国法人の本店所在地国において課される外国法人税（法令195⑤一）

外国法人の本店所在地国で課される外国法人税は、本店所在地国において二重課税排除調整をすることが適当と考えられることから、税額控除の対象外とされている。ただし、本店所在地国の法令の規定又は租税条約の規定によりその本店所在地国において税額控除等をしないこととされる利子・配当等の外国源泉所得税については、税額控除の対象とされる。

本規定は、内国法人の場合にはないもので、外国法人固有の規定である。

D. 外国法人の本店所在地国以外の国において課される外国法人税のうち、日本とその源泉地国である第三国との間の租税条約の適用があるとした場合の当該租税条約の限度税率を超過する部分（法令195⑤二）

内国法人が当該第三国で稼得した所得に対して供与される外国税額控除とのバランスの観点から、外国法人についても限度税率超過分は税額控除の対象外とされている。

内国法人の場合の限度税率超過分の扱いに係る規定（法令142の2⑧五）は、従来法人税基本通達16-3-8（租税条約による限度税率超過額）で明らかにされていたものであるが、平成26年度改正で外国法人の場合の限度税率超過額に係る取扱いを施行令で規定することにあわせて、内国法人の場合の扱いについても法令化された。これに伴い、上記法人税基本通達16-3-8は削除されている（平成26年7月9日付課法2-9）。

## 3 まとめ

X社東京支店の開設が平成29年3月期以降であれば、改正法令が適用されるため、当該期より東京支店に帰属する第三国で稼得する所得が課税対象に含まれるとともに、当該所得に係る外国税額控除の適用が可能である。