

国際課税のケース・スタディ

外国税額控除における国外所得金額の計算

〔事例〕

内国法人甲社は、A国に支店を有し、事業を行っている。A国で稼得した所得については、甲社は、A国で申告を行い法人税を納付している。わが国において、甲社が申告を行う際に、A国で納付した法人税を外国税額として税額控除するが、その時の、国外所得金額は、A国における法人税の課税標準でよいのか。なお、日本とA国との間には、租税条約が締結されている。

〔ポイント〕

- 1 日本における外国税額控除の概要
- 2 国外所得金額の計算方法
- 3 租税条約の適用関係

〔検討〕

1 日本における外国税額控除の概要

内国法人が、国外で稼得した所得について、その国で法人税等の課税を受けた場合、当該所得が、再度わが国で課税を受けることから、国際的な二重課税が生じる。この二重課税を排除するために、国外で課された法人税等の額をわが国の法人税額から控除する外国税額控除の制度が設けられている。

わが国の外国税額控除制度では、その内国法人自身が国外支店等の所得に課された外国法人税及び投資所得等に課された源泉所得税等に適用され

る直接税額控除、内国法人が国外に所在する子会社等から配当を受け取る場合に適用される間接税額控除（平成4年の改正により、外国孫会社も対象となった）、租税条約に規定がある場合に適用されるみなし外国税額控除、タックスヘイブン対策税制における外国税額控除がある。

外国税額控除の適用上、国外で課された法人税等がすべて控除されるわけではなく、当期の全世界所得金額に対する法人税額に、当期の全世界所得に占める当期の国外所得金額の比率を乗じた金額を控除限度額として控除が認められている。したがって、外国税額控除においては、外国税額控除の対象となる外国法人税等の範囲を決定すること及び控除限度額、特に国外所得金額の計算が重要なものとなる。わが国では、計算の簡便性を重視して、控除限度額については、国別に控除限度額を算定する方式を採らず、原則として、国外所得金額をトータルして限度額を算定する一括控除限度額方式を採用している。この方式の原則は、国内源泉所得に課される法人税額にまで喰い込んで控除を認めることをしないというものであることから、外国税額控除の対象となる外国法人税等の範囲及び国外所得金額等について、各種の詳細な規定を設けて、その趣旨の徹底を図っている。

外国税額控除の対象となる外国の租税については、①外国法人税の額のうち税率が50%を超える部分の金額は、外国税額控除の対象から除外する。②利子等に対して10%の税率を超えて課税された

場合、その10%を超える部分については特則が設けられ、その控除の制限が行われている。また、外国税額控除の控除限度額の計算に適用される国外所得金額は、①原則として、その法人の所得(全世界所得)の90%を頭打ちとする。②国外の事業所等の使用人数の占める割合(国外使用人割合)が90%を超える場合、その法人の所得金額に国外使用人割合を乗じた金額が頭打ちとなる。③外国法人税が課されない国外所得金額については、その3分の2の金額を外国税額控除限度額の算定上、国外所得金額から控除する。ただし、平成4年4月1日以後開始する事業年度のうち2事業年度分(年ベース)については、3分の2にかえて7/12が国外所得金額から控除される。

本事例では、外国税額控除の対象となる外国の租税については、外国法人税ということから、外国税額控除の対象となる租税という点で問題はないが、税率が50%を超えているかどうかのチェックが必要となる。また、国外の支店の問題であることから、直接税額控除の適用となる。

2 国外所得金額の計算方法

外国税額控除における控除限度額の計算は、すでに述べているが算式で示すと次の通りである。

$$\text{当期の全世界所得金額に対する法人税額} \times \frac{\text{当期の国外所得金額}}{\text{当期の全世界所得金額}} = \text{控除限度額}$$

本事例では、A国で甲社支店は、すでに申告納税を完了しているが、その課税標準の金額が上記算式の当期の国外所得金額に該当するか否かが問題となる。

この控除限度額の計算については、法人税法施行令第142条に規定が置かれており、留意すべき点は次のとおりである。

(1) 上記算式における「当期の全世界所得金額」には、青色申告書を提出した事業年度の欠損金の

繰越し又は青色申告書を提出しなかった事業年度の災害による損失金の繰越しの規定を適用しないこととなっている(法令142②)。したがって、算式の分母の金額と基準を合わせる意味からも、分子の「当期の国外所得金額」もこれらの欠損金額控除前の金額とされている(法基通16-3-8)。

(2) 「当期の国外所得金額」とは、法第138条に規定する国内源泉所得に係る所得以外の所得のみについて法人税を課するものとした場合に課税標準となるべき所得に相当する金額と規定されている(法令142③)。これは、国外における外国法人税の課税上その課税標準とされた所得の金額が「当期の国外所得金額」に該当するのではなく、あくまでも、国内法の規定を適用して計算した場合における国外所得金額を意味している(法基通16-3-7)。

(3) 国外所得金額算定上、棚卸資産の譲渡等については、次のルールが適用される。外国法人等の課税標準となる国内源泉所得の判定の基準と基本的には同様であるが、棚卸資産の譲渡等の場合はその基準が異なっている。

イ 棚卸資産(法令142④一)

(イ) 棚卸資産の譲渡が国外事業所等を通じて行われた場合には、その棚卸資産は国外で譲渡されたものとされる。国外事業所等とは租税条約又は法人税法に規定されている恒久的施設で国外にあるものをいう(法令142⑤)。

(ロ) 棚卸資産の譲渡が国外事業所等を通じて行われなかった場合、次の場合を除いて国外所得となる。

- A 国外で購入した棚卸資産を国内で譲渡した場合に国内源泉所得とされる所得
- B 国内で製造したものを国外で販売する場合又は国外で製造したものを国内で販売する場合に国内源泉所得とされる所得
- C 国内で購入した棚卸資産を国内で製造等を

行わず国外で販売した場合に国内源泉所得とされるもの

イ) その譲渡によって生ずる所得について外国法人税が課される時には、法人の選択により国外所得とすることができる。

ロ) 金銭の貸付、投資等

国外の者に対する金銭の貸付及び外国の投資等の行為により生ずる所得は国外所得とされる。

(4) 国外所得金額の計算にあたり販売費及び一般管理費のうち、国外業務に直接要する費用（直接費用）は、国外所得金額から直接控除し、国内業務と国外業務に同時に共通して発生する費用は、その法人の業務の内容、費用の性質に照らして合理的な基準（収入金額、資産の価額、使用人の数等）により国外所得金額に配賦される（法令142⑤）。

3 租税条約の適用関係

上記の国外所得金額の計算の項で触れたとおり、外国税額控除における控除限度額の計算において、国外所得金額は、その国における法人税課税上の課税標準ではなく、国内法に定める国内源泉所得以外の所得となる。

国外所得金額は、国内源泉所得と表裏の関係にあるが、法人税法第139条に租税条約に異なる定めのある場合の国内源泉所得の条項との関連に留意が必要とされる。すなわち、わが国が締結した租税条約において、国内法と異なる所得源泉ルールが租税条約に規定されている場合は、租税条約の規定の定めるところの所得源泉ルールに置き換えられるとするものである。国外所得金額が国内法の定めるところにより計算されるのであるから、この所得源泉ルールの置き換え規定も適用されると考えるのが妥当である。

本事例の場合、A国と日本との間に租税条約が締結されていることから、当該支店に係る国外所得金額の算定上、租税条約における規定を考慮する必要が生じることになる。たとえば、日米租税

条約の場合、二重課税の排除を規定する第5条において、それぞれの国の税額控除の適用上、所得の源泉の決定にあたっては、第6条に定める規則を適用するとしている。同条約第6条の所得源泉条項では、同条項(8)において、産業上又は商業上の利得であって、一方の締約国の居住者であるその利得の受領者が他方の締約国内に有する恒久的施設に帰せられるものは、当該他方の締約国内の源泉から生ずる所得として取り扱うと定めている。本事例に則して考えてみると、事業から生ずる所得に関して、内国法人が米国国内に恒久的施設を有し、その恒久的施設に帰せられる所得は、わが国の外国税額控除における国外所得に該当することとなる。したがって、事業から生ずる所得に関し仮に、米国国内で生ずる所得が、米国の恒久的施設（本事例では支店）に帰せられる所得でない場合は、その所得は、国外所得に該当しないことになる。 (税理士 小沢 進)