

連結納税申告における外国税額控除

1 問題の所在

わが国は平成14年度を目途として連結納税制度の導入を予定している。連結納税制度の内容については、平成13年度中に政府税調等の検討を通じて次第にその内容が明らかになるものと思われる。

この連結納税制度は、国税である法人税の税額計算であり、地方税が連結納税制度を導入するという検討は行われていない。したがって、法人税は連結納税申告を行うが、地方税は、現行どおりの個別申告を基礎として計算されることになる。

わが国の外国税額控除制度は、国税において控除限度超過額のある場合、道府県民税及び市町村民税から控除することを認めている。この現行の外国税額控除制度を前提とすると、国税が連結納税申告を行った場合、地方税の外国税額控除をどのように行うのかという問題が生じることになる。

2 連結納税申告による外国税額控除への影響

連結納税申告では、個別申告において計算した外国税額控除を、連結納税申告において連結グループ全体として再度計算を行うことになる。

この場合、次の三つの状況が想定できる。

- ① 連結グループ法人間において、控除限度超過額と控除余裕額の彼我流用がある場合
- ② 連結グループ法人各社において、いずれも控除限度超過額が生じる場合
- ③ 連結グループ法人各社において、いずれも控除余裕額が生じる場合

この上記に掲げた三つの状況において、地方税に影響するのは①の場合である。以下では、具体的な設例によりその説明を行うこととする。

(1) 個別申告の場合

例えば、日本の法人税率を30%として、親会社の国外所得が100、親会社の控除対象外国法人税が35の場合、親会社の国税の控除限度額は30 ($100 \times 30\%$) となり、親会社の控除限度超過額が5生じることになる。

他方、子会社の国外所得が40、子会社の控除対象外国法人税が10の場合、子会社の国税の控除限度額は12 ($40 \times 30\%$) となり、子会社の控除余裕額が2生じることになる。

上記の設例における親会社の道府県民税の控除限度額は1.5 ($30 \times 5\%$)、市町村民税の控除限度額は3.69 ($30 \times 12.3\%$) となり、国税の控除限度超過額5について、道府県民税の外国税額控除が1.5、市町村民税の外国税額控除が3.5となり、控除限度額との差額0.19は控除余裕額となる。

Topics of International Taxation

また、子会社の道府県民税の控除限度額は0.6 (12×5%)、市町村民税の控除限度額は1.47 (12×12.3%)となるが、いずれも控除余裕額として繰り越される。

(2) 連結納税申告の場合

連結納税申告における連結控除限度額は42 (140×30%)であり、連結納税申告における控除対象外国法人税額は45 (35+10)であることから、連結控除限度超過額は3となる。個別申告では、親会社の控除限度超過額が5、子会社の控除余裕額が2であったが、連結納税申告を行うことによって子会社の控除余裕額が流用されて控除限度額が2増額となった。その結果として、個別申告では親子会社における国税の外国税額控除の合計額が40であったが、連結納税申告における国税の外国税額控除は42となっている。

したがって、個別申告と比較して、連結納税申告では、国税における外国税額控除が2増加したことに伴い、地方税における外国税の額が2減少したことになる。

(3) 連結納税申告後の処理

連結納税申告により控除限度超過額が3となったが、この控除限度超過額である3を親会社と子会社のそれぞれの国外所得の比率 (10:4) で按分すると、親会社が2.14、子会社が0.86となる。しかし、この按分方式は、個別申告では、控除限度超過額のない子会社に控除限度超過額が生じるという不合理な結果となることから、別の方式で行う必要がある。

設例では、控除限度超過額である3について、個別申告において控除限度超過額のある親会社のみで割り振ることが合理的である。したがって、個別申告の控除限度超過額である5から、連結納税申告において外国税額控除の増加額である2を控除して、その差額が、個別申告の控除限度超過額内である場合、すべて親会社の控除限度超過額として取り扱うことが妥当であろう。そして、親会社の道府県民税の外国税額控除は1.5、市町村民税の外国税額控除は1.5となり、市町村民税の控除余裕額が2.19となる。また、子会社は、国税の控除余裕額がなくなり、道府県民税の控除余裕額が0.6、市町村民税の控除余裕額が1.47となる。

以上の設例を参考とすると、連結納税申告後の個別申告への控除限度超過額又は控除余裕額の割り振りは、個別申告と比較して、地方税の外国税額控除が連結納税申告による影響を受けて増額しないように割り振ることが肝要であり、国外所得等を基準とした按分方式は採用できないことになる。

日本大学教授

矢内 一好