

## (2) 外国法人税を納付すること

この外国法人税については、1項の括弧書きで「外国の法令により課される法人税に相当する税で政令で定めるもの」と規定し、これを受けた法人税法施行令141条1項は「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」と規定している。したがって、企業課税の種類には数えられるものの、営業税や売上税は対象外となる一方、住民税のような法人所得を課税標準とする地方税は対象とされる。なお、所得を課税標準とするものには、徴税上の便宜のため、所得に代えて収入金額に対し課されるもの（源泉徴収方式）も含むとされている。

ところで、前章で取り上げたOECDのBEPSプロジェクトは、行動5で「有害税制への対応のための透明性確保」の必要性を訴えている。そこでは、パテントボックス税制など無形資産からの所得についての優遇措置などを含めて、是正対象かどうか議論されている。一方、無税・低課税国が、資本誘致目的で不透明な法人税の優遇措置を定めていた場合、それを外国税額控除の適用上どのようにとらえてBEPSを防止するかは、各国の国内法に委ねられた領域である。法人税法施行令141条3項は、以下に列記のものは外国法人税には含まれないと規定して、我が国は立法的解決を図っている。

- ① 納付税額の事後の任意還付請求可能な法人税
- ② 税の納付猶予期間を納税者が任意に決定できる法人税
- ③ 複数税率の中から納税者と税務当局の合意により任意の税率を選択できる法人税（選択可能なもっとも低い税率を上回る部分に限る）

（参考） 上記③は、最高裁判平成21年12月3日判決（判タ1317・92）（損保ジャパン事件：英国王室直轄領ガンジーでのデザイナーズ・レート制度の下で、無税から30%までの選択権が認められている中から、納税者が26%を選択した事例）での当局敗訴を受けて平成23年度改正で追加されたものである。

## (3) 控除限度額の計算

控除限度額の計算方式は、法人税法施行令142条が具体的に規定しているが、これを要約すると、執行の便宜に配慮した（全世界）一括限度管理方式をとりながら、非課税所得の取扱いや国外所得の上限値採用等厳格な修正を行って、一括限度管理方式下では回避することが困難ないわゆる彼我流用による租税計画に可能な限り対処し、外国税額控除適用による我が国税収への

不当な食い込みを最低限に抑える工夫をした方式とまとめることができよう<sup>(注89)</sup>。

ただし、法人税率の引き下げ競争の中で、我が国の法人税の実効税率の高さが全世界で際立つ状況の下では、高税率国の負担と低税率国の負担を通算するメリットのある（控除枠計算において彼我流用のできる余地のある）租税計画のチャンスは本邦法人にとって少なくなっていると思われる。さらに、平成21年度改正で子会社配当益金不算入制度が導入されたことも、彼我流用の可能性を低めているといえよう。なぜなら、本社に還流する子会社利益にかかる源泉地での税負担（法人税プラス配当にかかる源泉税）は、企業にとっての代表的な高率課税部分であったからである。それらを踏まえると、我が国では外国税額控除制度に関し、限度超過税額が未控除のまま残らないように按配する必要性は減じているものと推測される。ただし、低税率国での投資活動に主として従事する本邦法人にとっては、未使用の控除余裕枠が残ることが想定されるので、当該枠の活用のインセンティブが働くことになる。

なお、現在の仕組みに至る過程では、控除限度額の計算方法は、第二次世界大戦以降、我が国経済の国際化の進展をサポートしてきた国策の影響の下で、大きな変化を遂げてきた。

その概要を以下に図示する。

（参考） 控除限度額に関する税制改正の変遷

年度	限度額管理の制度内容	備考（その他の制度改正）
1953	国別限度管理方式によるスタート	直接外国税額控除のみ規定
1963	国別限度管理方式に加えて、一括限度管理方式の選択を可能に	間接外国税額控除の追加

(注89) 控除限度額管理方式については、大きく分けると全世界一括管理方式と国別管理方式の区分があり、前者については、一定の所得類型ごとに限度額を管理するバスケット方式と一括プール方式に分かれる。J.Isenberg, "International Taxation", (Foundation Press, 2000) .P.130

～1970 代後半	<p>（海外投融资を拡大する観点から限度額管理の緩和方向での改正）</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>控除限度額計算上、国外所得の算定に当たって欠損国を除外し、黒字国のみで計算する一括限度管理</li> </ul>	<p>控除限度額の余裕額の繰越使用と限度超過外国法人税額の繰越控除制度の整備条約によるみなし外国税額控除の承認</p>
1980～ 1990代 前半	<p>（限度額の彼我流用への対応）</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>欠損国・黒字国を通算する一括限度管理方式に統一</li> <li>高率外国法人税額の除外と非課税所得の一定割合（当初2分の1、その後3分の2に改正）の除外。国外所得上限値（90％）の導入</li> </ul>	<p>国外所得の決定基準（ソースルール）につき、PE帰属原則や本店費用の配賦原則を確立</p>
1990代 後半～		<p>間接税額控除の孫会社への拡大外国税額控除枠の売買等への対処</p>
2009～	<p>（限度額の彼我流用への対応）</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>非課税所得は全額、国外所得から除外（2011年改正。それまでの3分の2除外を拡大）</li> </ul>	<p>間接外国税額控除の廃止（外国子会社配当益金不算入制度の導入）</p>

上記の変遷を経てきた現行の限度額計算の仕組みは、法人税法施行令142条において、手順を追って以下のとおり規定されている。

ア 控除限度額の算定の基本方式

$$\text{当期の法人税額} \times \frac{\text{当期の国外所得金額}}{\text{当期の所得金額}} = \text{控除限度額}$$

(注) この式は、書き直すと

$$\text{当期の国外所得金額} \times \frac{\text{当期の法人税額}}{\text{当期の所得金額}} \left( \text{国内実効税率} \right) = \text{控除限度額}$$

となり、自国の実効税率を超える税率での国外所得金額の税負担を外国税額控除の対象としない方針を明らかにしている。

イ 各計算要素についての留意事項

① 当期の法人税額（法令142①）

軽減税率は無視し基本税率ベースで算定した税額のみである。したがって、同族会社の留保所得に対する特別税率や、使途秘匿金支出にかかる特別税率、土地譲渡の特別税率の適用は考慮されない。さらに付帯税も考慮されない。

② 当期の所得金額（法令142②）

法人の全世界所得金額（外国法人税額をグロスアップしたもの）を指し、かつ繰越欠損金控除前のものである。

③ 当期の国外所得金額（法令142③）

国外所得金額は、法人税法138条に規定する国内源泉所得以外の所得に対し、法人税を課するものとした場合に課税標準となるべき当期の所得の金額（外国法人税が課されない国外所得は除く。）とされている。

なお、国外所得の算定に当たっては、販売費、一般管理費、共通利子など、国内源泉所得と国外源泉所得に共通の費用は、一定の合理的基準によって両者に配分されることとされている（法令142⑥）。

当期の法人税額と当期の所得金額についてはその性格上、政策判断での定義のバリエーションが限られるのに対し、当期の国外所得金額をどうとらえるかについては、多様な政策的選択肢があり、前述の税制改正の変遷に表れているように、我が国でも時の対外経済政策を反映した種々の改正が行われてきた。

(ア) 非課税所得の範囲

国外の非課税所得を完全に除外した2009年改正はその最近の一例であり、

対外進出企業の現地優遇税制の活用に対し寛大なインセンティブを提供してきた従来の一括限度額方式に対し、彼我流用防止の観点から引き締める効果を発揮した。なお、源泉地の国内法上は課税だが条約上免税とされる所得は、原則として非課税所得に該当する。ただし、租税条約により相手国で軽減・免除された租税の額で、条約の規定により内国法人が納付したものとみなされるもの（「みなし外国税額控除」対象所得）については、非課税所得に該当しないこととされている。

#### （イ） 国外所得の頭打ち制限

算出された国外所得が、当期の所得金額の90%を超える場合には、限度額算定で考慮される国外所得は当該90%に相当する金額に限定すると規定されている。これは、仮に所得計算の結果国外所得が100%とされる場合であっても、我が国にある本店は、事業の管理・運営のため相当の人的・物的資源を投入して利得の実現に貢献しているはずであり、単にソースルールのみにより控除限度額を認めること（その結果、我が国での実質納税額をゼロとすること）は、課税の公平上問題であるとの理由に基づくものである。この措置は、外国法人課税の所得配賦ルールである独立企業原則と考え方において抵触するのではないかの指摘も考えられ得るが、あくまでも控除枠の算定ルールにおける取扱いであり、立法政策の範囲内であると考えられる。

#### （ウ） 条約等により源泉地国に課税権が与えられた場合の国外所得扱い

国内法上国内源泉所得とされているものが、租税条約によって、源泉地国にも課税権が付与されている場合には、法人税法69条の趣旨からいえばそれは通常国外所得と認定されず、そのままでは外国税額控除は不可能となってしまう。このような場合には、個々の条約の所得源泉地置換え規定によって二重課税の救済対応することとされてきたが<sup>(注90)</sup>、平成23年度改正では、当該所得を国外所得とする取扱いを国内法で規定する改正を行った（旧法令142④三）。しかし、帰属主義に基づく平成26年度改正では、外国支店等に帰属する所得を積極的に国外源泉所得と規定しなおしたことから（法法69④）、この問題は立法的に解消されている。

(注90) 例として、日米条約23条1項の規定。これらの規定を受けて国内法上は法人税法139条により源泉地の読替えが行われてきた。