

実務研究

日本税務会計学会
平成23年7月 月次研究会



大城久仁子〔武蔵野〕

外国税額控除制度における外国法人税について

ガンジー島に設立した損害保険業を営む内国法人(X社)の子会社(A社)が、現地で租税として納付したものが、法人税法69条(外国税額の控除)にいう「外国法人税」に該当するかどうかを主な争点とした訴訟で、最高裁は、「外国法人税」に該当するとして、一審、二審の判断を覆し納税者勝訴となる判決を行った(平成21年12月3日判決平

成20年(行ヒ)第43号)。この裁判がきっかけとなり、平成23年度の税制改正において「外国法人税」の定義の明確化が図られ、外国法人税に含まれないものが追加された。そこで、外国法人税について、国内法上どのように規定されているのか確認した上で、外国法人税と外国税額控除制度について考えてみたい。

1. 外国税額控除制度の概要

わが国をはじめ多くの国では居住者に対し全世界の所得を課税の対象としていることから、居住国課税と源泉地課税の競合の結果、同一所得に対して国際的な二重課税が生ずる。この二重課税排除のための重要な制度として、昭和28年に創設された外国税額控除制度がある。なお、平成21年度の税制改正で、外国子会社から受け取る配当については、国外所得免除方式である外国子会社配当益金不算入制度が導入されている。

2. 外国法人税の意義

外国税額控除の対象となる「外国法人税」とは、外

国の法令により課される法人税に相当する税で(税法69①)、具体的には、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されている(法令14①)。

さらに、法人税法施行令141条2項において、次に掲げる税は、外国法人税に含まれるものとして、その範囲を明らかにしている。

- 一 超過利潤税その他法人の所得の特定の部分を課税標準として課される税
- 二 法人の所得又はその特定の部分を課税標準として課される税の附加税
- 三 法人の所得を課税標準として課される税と同一の税目に属する税で、法人の特定の所得につき、徴税上の便宜のため、所得に代えて収入金額その他これに準ずるものを課税標準として課されるもの
- 四 法人の特定の所得につき、所得を課税標準とする税に代え、法人の収入金額その他これに準ずるものを課税標準として課される税

次に、同3項では、たとえ外国の法令により課される税であっても、次に掲げる税は外国法人税に含まれないものと規定している。なお、下記「三」の規定は、前掲の最高裁判決を踏

まえて平成23年度の税制改正で追加された。

- 一 税を納付する者が、当該税の納付後、任意にその金額の全部又は一部の還付を請求することができる税
- 二 税の納付が猶予される期間を、その税の納付をすることとなる者が任意に定めることができる税
- 三 複数の税率の中から税の納付をすることとなる者と外国若しくはその地方公共団体又はこれらの

3. 「外国法人税」の範囲を改正するきっかけとなったガンジー島事件

英国領チャネル諸島ガンジーの法人所得税制によると、以下の四つの中から適用される税制を選択することができる。①20%の標準税率課税を受ける。②法令で定められた申請料を納付して免税法人となる。③標準税率より低い段階税率課税を選択する。④国際課税資格を申請して、0%を

英国領チャネル諸島ガンジーの法人所得税制によると、以下の四つの中から適用される税制を選択することができる。①20%の標準税率課税を受ける。②法令で定められた申請料を納付して免税法人となる。③標準税率より低い段階税率課税を選択する。④国際課税資格を申請して、0%を

者により税率の合意をする権限を付与された者との合意により税率が決定された税(当該複数の税率のうち最も低い税率(当該最も低い税率が当該合意がないものとした場合に適用されるべき税率を上回る場合には当該適用されるべき税率)を上回る部分に限る。)

四 外国法人税に附帯して課される附帯税に相当する税その他これに類する税

と税務当局との合意により決定されるもので、課税権者の裁量が広範であり自力執行力がないなど、我が国の法人税はもとより一般的な租税概念にも該当しないため、法人税法69条にいう外国法人税に当たらない(原審引用)。

(2)ガンジーにおいて徴収される「税」なるものは、税という形式をとるものの、その実質はタックス・ヘイブン対策税制の適用を回避させるといふサービスの提供に対する対価ないし一定の負担としての性格を有するものである。

2、最高裁(平成21年12月3日判決)

(1)以下の理由により、本件外国税は租税に該当する。

(イ)選択の結果課されたもので、ガンジーがその課税権に基づき法令の定める一定の要件に該当するすべての者に課した金銭給付である。

(ロ)特別の給付に対する反対給付として課されたものでないことは明らかである。

(2)以下の理由により、本件外国税は外国法人税に該当する。

(イ)ガンジーの法令に基づきA社の所得を課税標準として課された税である。

4. 外国税額控除の対象となる租税と外国税額控除制度

外国税額控除の対象となる外国法人税の要件は「外国の法令に基づき課された税」と「所得を課税標準」とすることである。2000近い国が、それぞれ課税権を行使し独自の税制を有している。法令により課された税を他国が租税相当性を否定することは問題がある。税額控除の対象となるか否かの重要な判断基準は「所得」を課税標準としていくかどうかであるが、その所得も国によって範囲や認識に差があり、対象となる外国の税の範囲を網羅的に明文化することは不可能である。また、外国税額控除制度は、規定が非常に複雑・難解で、海外へ進出する小規模企業にとつて、果たして事務能力・効率を考えた場合、実行可能な制度か疑問である。わが国は全世界所得課税の場合は外国税額控除方式が望ましいとしてこの制度を採用してきた。しかし、平成21年4月に導入された外国子会社配当益金不算入制度は、平成22年にはその効果が出ていないとみられている。国際收支統計では、海外子会社の利益の95%が親会社への配当金の形で国内に環流している。国際的二重課税の調整の議論に、国外所得免除方式を含めた幅広い視野からの検討が必要と思われる。

本件子会社(A社)は、平成10年12月にガンジーにおいて設立された再保険業を営む外国法人で、上記④の国際課税資格を申請する。A社は税務当局に国際課税資格を申請し、平成11~14年の各課税年度につき、適用税率26%の国際課税法人として賦課決定さ

る者により税率の合意をする権限を付与された者との合意により税率が決定された税(当該複数の税率のうち最も低い税率(当該最も低い税率が当該合意がないものとした場合に適用されるべき税率を上回る場合には当該適用されるべき税率)を上回る部分に限る。)

四 外国法人税に附帯して課される附帯税に相当する税その他これに類する税

(2)ガンジーにおいて徴収される「税」なるものは、税という形式をとるものの、その実質はタックス・ヘイブン対策税制の適用を回避させるといふサービスの提供に対する対価ないし一定の負担としての性格を有するものである。

2、最高裁(平成21年12月3日判決)

(1)以下の理由により、本件外国税は租税に該当する。

(イ)選択の結果課されたもので、ガンジーがその課税権に基づき法令の定める一定の要件に該当するすべての者に課した金銭給付である。

(ロ)特別の給付に対する反対給付として課されたものでないことは明らかである。

(2)以下の理由により、本件外国税は外国法人税に該当する。

(イ)ガンジーの法令に基づきA社の所得を課税標準として課された税である。また、外国税額控除制度は、規定が非常に複雑・難解で、海外へ進出する小規模企業にとつて、果たして事務能力・効率を考えた場合、実行可能な制度か疑問である。わが国は全世界所得課税の場合は外国税額控除方式が望ましいとしてこの制度を採用してきた。しかし、平成21年4月に導入された外国子会社配当益金不算入制度は、平成22年にはその効果が出ていないとみられている。国際收支統計では、海外子会社の利益の95%が親会社への配当金の形で国内に環流している。国際的二重課税の調整の議論に、国外所得免除方式を含めた幅広い視野からの検討が必要と思われる。