

そこが知りたい！

太陽 ASG 国際税務ニュースレター

今回のテーマ： 平成 23 年度税制改正案
外国法人税の定義の整備及び外国税額控除制度の適正化

平成 22 年 12 月に閣議決定された平成 23 年度税制改正大綱には、外国税額控除制度の見直しが明記されています。その後 1 月 25 日国会に提出された「所得税法等の一部を改正する法律」案には、大綱が見直すとした外国税額控除制度に関する改正箇所はみられませんでしたので、大綱の趣旨は次のような政令の改正に委ねられるものとみられます。

1. 外国法人税の範囲等の適正化（法人税法施行令 141 条 3 項の改正）

二重課税の排除が要請される「外国法人税」から、「税率が納税者と税務当局との合意により決定される」ような外国法人税として捉えることが不適当なものを除外する旨の規定が導入されます（法人税法施行令 141 条 3 項）。

従来から外国法人税に含まれない税として、納付後に任意にその税額の還付を請求できるなど外国法人税としてとらえるのが不適当なものが政令で規定されていましたが、納税者が複数の税率の中から外国税務当局との合意により納付した税を、外国法人税から除外する規定はありませんでした。課税当局は現行法の解釈により、このような税に対して外国税額控除の適用を否定しましたが、平成 21 年 12 月 3 日の最高裁判決は、タックスヘイブン税制の適用を免れるために、ガーンジー当局との間で合意した税率により納付した外国法人税は、政令が定める外国法人税から除外される税にはあたらないと判示しました。

今後は立法によって、税率が納税者と外国税務当局との合意により決定されるような税に関しては、最も低い税率を上回る部分が、外国法人税に該当しないことが明確化されます。

2. 外国法人税の控除限度額の計算等

- (1) 外国税額控除の対象から除かれる高率な外国法人税の水準が 50%から 35%に引き下げられます（法人税法施行令 142 条の 3、1 項）。

平成 23 年 4 月 1 日以降開始する事業年度の法人税率引き下げ案により、実効税率が 40.69%から 35.64%（東京都の場合）となることに合わせ、外国税額控除の対象から除外される高率な外国法人税の水準が 50%から 35%に引き下げられます。改正により、控除余裕額の税額控除への流用対象が縮減されます。

- (2) 非課税国外所得の全額（現行 3 分の 2）が国外所得金額から除外されます。ただし経過措置として、2 年間は非課税国外所得の 6 分の 5 が国外所得金額から除外されます（法人税法施行令 142 条 3 項）。

これまで非課税の国外所得は、その 3 分の 1 を国外所得にカウントすることが認められていましたので、他国で高率課税された外国法人税の全部又は一部が結果的に控除されてきました。改正により、このような流用ができなくなりますので、税額控除が縮減されます。

- (3) 控除額の計算の基礎となる国外所得の 90%制限に係る特例は廃止します。（法人税法施行令 142 条 3 項 2 号）

これまで国外所得の 90%又は国外使用人割合のいずれか高い方を国外所得の上限としていましたが、国外使用人割合を廃止し 90%を限度とすることで、少なくとも全世界所得の 10%について我が国での納税が確保されることとなります。

- (4) 租税条約に基づき条約相手国等において外国法人税又は外国所得税を課されるものは、国外所得に該当するものとします。（法人税法施行令 142 条 1 項）

租税条約の規定により条約相手国等において租税を課することができるとされる所得（租税条約の規定において控除限度額の計算に当たって考慮しないものとされる所得を除きます。）で当該条約相手国等において外国法人税又は外国所得税を課されるものは国外所得に該当することが明確化されます。

お見逃しなく！

平成 23 年度税制改正法案が国会の 3 月 31 日までの成立が困難になる中、東日本大震災の復旧対策として改正内容の見直しが行われることも予想されます。

法人税率引下げが見送られれば、高率な外国法人税の水準の引下げも内容の見直しとなりますので今後の国会の状況を注視する必要があります。