



疑問相談

国際課税（法人税）

外国税額控除制度における利益送金税の取扱い

Q

内国法人Z社はX国にB支店を有しており、B支店はX国に進出している日系企業に対してコンサルティング業務を行っています。B支店は、X国で得た課税所得100億円に対して外国法人税20億円（税率20%）が課され、さらに、税引後の課税済利益80億円をZ社のA本店に送金する際、その送金額に対して外国法人税8億円（税率10%）が課されました。

なお、当該送金額は本支店間の単なる資金送金であるため、A本店及びB支店において当該送金額に係る損益の認識はしていません。

この場合、B支店の課税所得に対して課された外国法人税20億円及びB支店がA本店に送金した送金額に対して課された外国法人税8億円は、それぞれ、Z社の法人税額の計算上、外国税額控除制度の適用対象となるかご教示ください。

A

B支店の課税所得に対して課された外国法人税20億円については、法人の所得を課税標準として課された税額であることから、控除対象外国法人税の額に該当し、Z社の法人税額の計算上、外国税額控除制度の適用対象となります。

また、B支店がA本店に送金した送金額について課された外国法人税8億円は、利益送金税の額に該当し、課税所得に係る外国法人税の額に対して追加的に課されたものであることから、上記の外国法人税20億円と同様に、控除対象外国法人税の額に該当し、Z社の法人税額の計算上、外国税額控除制度の適用対象になると考えられます。

なお、米国支店が我が国本店に対して利子を支払う際に、その支払利子額に対して課される支店利子税は、外国税額控除制度の適用対象とはなりません。

【解説】

1 利益送金税

タイやフィリピンなどの利益送金税は、外国法人税の課された課税済利益を支店から本店に送金する際に課される税であり、その送金額は、支店において損金の額に算入されず課税所得を構成することから、その外国法人税の課税標準に対して課された追加課税の性質を有するものとなります。

なお、この利益送金税は、間接的な利益送金行為も適用対象とされており、支店の課税済留保利益を本店勘定に振替記帳した

場合に本店への利益送金と認められるため、その時点において課税を受けることとなります。

2 外国税額控除制度とその趣旨

外国税額控除制度において、外国法人税と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であると規定されています(法法69①、法令141①)。

また、同制度は、内国法人の全世界所得について我が国の法人税が課され、その所得に含まれる国外所得につき外国法人税が課された場合、国際的な二重課税が生ずるため、これを排除することをその趣旨としています。

3 外国税額控除の対象とならないもの

内国法人の法人税額の計算上、外国税額控除の対象となる控除対象外国法人税の額は法人税の額から控除することができる。その控除対象外国法人税の額から除かれるものには、①その所得に対する負担が高率な部分として政令で定める外国法人税の額、②内国法人の通常行われる取引と認められないものとして政令で定める取引に基因して生じた所得に対して課される外国法人税の額、③内国法人の法人税に関する法令の規定により法人税が課されないこととなる金額を課税標準として外国法人税に関する法令により課されるものとして政令で定める外国法人税の額、④その他政令で定める外国法人税の額があります(法法69①)。そして、控除対象外国法人税の額から除かれるものうち、上記③に該当するものとして、我が国の法人税が課されな

い金額を課税標準とし、国外事業所等から本店等への支払につき当該国外事業所等の所在する国又は地域において課される外国法人税の額が掲げられています(法令142の2⑦四)。

この点、国外事業所等から本店等への支払につき、当該国外事業所等の所在する国等において当該支払に係る金額を課税標準として課される外国法人税の額は控除対象外国法人税の額から除かれているところ、当該外国法人税の額は、その課税標準である支払金額が本店等において我が国の法人税の課税所得として認識されず、国外事業所等においても損金の額に算入されて国外所得を構成しないことから、上記2の外国税額控除制度の趣旨の観点からも、同制度の対象とはならないことが明らかであるといえます。

4 事例の検討

(1) 課税所得に係る外国法人税

B支店は、X国で得た課税所得に対して外国法人税20億円が課されているところ、X国の課税所得に係る外国法人税の額は、法人の所得を課税標準として課されたものであることから、上記2の規定により、控除対象外国法人税の額に該当し、外国税額控除制度の適用対象となります。

(2) 支店送金額に係る外国法人税

(a) 利益送金税の性質

利益送金税は、上記1のとおり、その送金額が支店の課税所得を構成し、当該支店に課された外国法人税と同一の課税標準に対して課される追加課税

の性質を有しています。

この点、B支店は、X国で得た課税所得に対して外国法人税が課され、その課税済利益に係る送金額に対して外国法人税が課されているところ、当該送金額は損金の額に算入されずB支店の課税所得を構成することから、当該外国法人税は、上記(1)の外国法人税に対して追加的に課された租税であり、上記1の性質を有しているといえることから、利益送金税に該当することになると考えられます。

(b) 控除対象外国法人税

B支店がA本店に送金した送金額は、A本店で課税所得を構成しないものの、B支店において、上記(a)のとおり課税所得を構成するものであり、また、当該送金額に係る外国法人税の額は、上記(a)のとおり、利益送金税の額に該当し、課税所得に係る外国法人税の額に対して追加的に課されるものであることから、当該外国法人税の額は、上記3③のとおり、我が国の法人税が課されない金額を課税標準とする外国法人税の額には当たらず、控除対象外国法人税の額から除かれるものには含まれません。

(c) 小括

以上のことから、B支店がA本店に送金した送金額に課された外国法人税8億円は利益送金税の額に該当し、課

税所得に係る外国法人税の額に対して追加的に課されたものであるため、上記(1)の課税所得に係る外国法人税20億円と同様、控除対象外国法人税の額に該当し、Z社の法人税額の計算上、外国税額控除制度の適用対象となります。

5 米国の支店利子税 (参考)

国外事業所等から本店等への支払につき、当該国外事業所等の所在する国等において当該支払に係る金額を課税標準として課される外国法人税の額は、上記3③のとおり、我が国で法人税が課されない金額を課税標準として課されるものであり、国際的な二重課税が生じないことから、外国税額控除制度の適用対象とはなりません。

この点、米国の支店利子税は、米国支店から我が国本店への利子の支払に際して、その支払額を課税標準として課される税であり、米国支店では、その支払額が損金の額に算入されることから課税所得を構成せず、上記1の利益送金税のように外国法人税の追加課税の性質を有するものではありません。さらに、支店利子を受け取る本店においても、その受取額につき所得を認識しません。

したがって、当該支払利子税は、上記3③の要件を満たすため、外国税額控除制度の適用対象とはなりません。

※ 本文中、意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイト トーマツ税理士法人の公式見解ではありません。また、上記記載は掲載日現在有効な法令に基づくことに留意を要します。

《デロイト トーマツ税理士法人 タックス コントラバーシーチーム

ディレクター 野田 秀樹》