

# 外国税額控除制度 控除対象範囲見直しへ

制度調査部  
鳥毛 拓馬

経済産業省、2007年度税制改正要望

## 【要約】

経済産業省は2007年度税制改正要望で、外国税額控除制度の控除対象範囲の見直し、限度超過額の繰越期間の延長等を掲げている。

外国税額控除制度の対象階層については、米国は曾孫会社まで、英国は制限がないのに対し、わが国では孫会社までとされている。また、繰越期間も米国は10年、英国は制限がないのに対し、わが国では3年とされている。

本稿では、外国税額控除制度の概要について触れた上で、2007年度税制改正要望の内容について検討する。

## 1. 外国税額控除制度とは

内国法人が、国外で得た所得に対して、外国で課税を受ける場合、その国外所得については、再度わが国で課税を受ける(全世界所得課税制度)。すなわち、所得の源泉地国とわが国とで二重に課税されることになる。

この国際的な二重課税を排除するため、わが国で納付すべき税額から外国で納付した税額を控除するという外国税額控除の制度が設けられている。外国税額控除は租税条約の有無にかかわらず適用される。外国税額控除には以下の形態がある。

外国税額控除の形態

直接外国税額控除	実際に納付した外国税額の控除
	みなし外国税額控除
間接外国税額控除	実際に納付した外国税額の控除
	みなし外国税額控除
タックス・ヘイブン対策税制に伴う外国税額控除	

直接外国税額控除とは、内国法人が、国外から受け取る利子、配当、使用料に課される源泉徴収税額及び外国支店の所得に課される外国法人税等、国外で直接納付した税額について、わが国の法人税額から税額控除する方法である。



これに対して、間接外国税額控除とは、内国法人の外国子会社及び外国孫会社が納付した外国法人税額のうち外国子会社からの配当等及び外国子会社が外国孫会社から受ける配当等に係る部分を、当該内国法人が納付する外国法人税額及び当該外国子会社が納付する外国法人税額とみなして、内国法人の法人税額から税額控除することをいう。

以上の二つの外国税額控除の中には、それぞれみなし外国税額控除が含まれている。

みなし外国税額控除とは、租税条約においてその範囲を定めて、開発途上国において減免された租税を納付したものとみなして、日本において外国税額控除を行うものである。

その目的は外国税額控除と異なり、国際間の二重課税を排除する目的で行われるものではなく、開発途上国に投資する日本企業に対する優遇税制の一種である。

タックス・ヘイブン対策税制に伴う外国税額控除とは、法人税等の軽課税国にある特定外国子会社等の留保所得が、親会社である内国法人の所得に合算課税されることで、国際的二重課税が生じることから、外国税額控除を適用することにより、この二重課税を排除する制度である。特定外国子会社等に課される外国法人税額のうち当該留保所得金額に係る部分を内国法人の法人税額から税額控除するのである。

間接外国税額控除及びタックス・ヘイブン対策税制に伴う外国税額控除は、内国法人が納付する控除対象外国法人税の額とみなされる金額の計算についてはそれぞれ個別に計算を行うが、このうちどれだけが控除できるかについては直接外国税額控除の制度に沿って計算する。したがって、 から の形態は別個独立した制度ではない。

## 2.経済産業省、2007 年度税制改正要望

経済産業省は、企業の国際競争力の強化という観点から、2007 年度税制改正要望で、外国税額控除制度の控除対象範囲の見直し、限度超過額の繰越期間の延長等を掲げている。

具体的には、平成 17 年度税制改正、平成 18 年度改正時に要望された、 外国税額控除限度超過額の繰越期間を3年から7年に延長する、 繰越限度超過額の失効額の損金算入を可能にする、 間接税額控除適用の階層を曾孫会社まで拡大する、 間接税額控除適用の出資比率を 25%以上から 10%以上に変更する、という4点について拡充を求めているものと考えられる。

拡充要望(平成 17 年度税制改正、平成 18 年度税制改正時)

外国税額控除限度超過額及び余裕額の繰越期間を3年から7年に延長
繰越限度超過額の失効額の損金算入制度の創設
間接税額控除適用の階層を曾孫会社まで拡大
間接税額控除適用の出資比率を25%以上から10%以上に変更

(出所)経済産業省資料

現行の制度では、税額控除できる系列会社の対象を出資比率が 25%以上でかつ孫会社までに限っている。税額控除を認める海外の系列会社の範囲を、米国と同様に出資比率が 10%以上の曾孫会社まで広げれば、海外で内部留保されている系列会社の資金を日本に還流させることが期待できる。

対象階層を曾孫会社まで広げることが求められるのは、わが国企業が、海外での事業活動において、事業再編の一環として、いわゆる地域統括会社の設立や積極的な企業買収を行っており、多様な組織形態選択の要請があることも背景にある。

#### 間接外国税額控除制度の国際比較(参考)

	日本	米国	英国
対象階層	孫会社	曾孫会社	制限なし
出資比率	25%以上	10%以上	10%以上
超過額の繰延期間	3年	10年	無制限
控除限度額計算方式	一括限度額方式 <sup>1</sup>	所得別バスケット方式	国別・所得別限度額方式 <sup>2</sup>

1 全ての国外所得と外国税額とを一括通算して控除限度額を計算し、控除する方式。

2 控除限度額を、所得源泉国別に、あるいは所得の種類別に控除限度額を計算し、控除する方式。

(出所) 経済産業省資料を基に大和総研制度調査部作成

一括限度額方式は、国別限度額方式に比べ国外所得金額の計算が煩わしくないという利点がある。ただし、税率が低い国で生じた控除余裕額を税率の高い国の控除枠として流用できるという問題がある。

一方、国別限度額方式の場合、国をまたがる控除余裕額の流用の問題が生じないという利点がある。

### 3. 経団連の提言

社団法人日本経済団体連合会は、「平成 20 年度税制改正に関する提言」の中で、外国税額控除制度について、「地方税も含め、海外子会社からの受取配当金を益金不算入するといった、簡素な制度を創設することによって、企業が海外事業で得た収益を国内に還流し易い環境を整備すべきである。」と述べている。

海外子会社からの受取配当金を益金不算入とする制度とは、外国税額控除とは異なる二重課税排除方式で、主にヨーロッパで採用されている国外所得免除方式の一つである。

これは自国法人の国外所得を免税にする方式なので、例えばフランスならフランスで活動する法人は、フランス法人もフランス国内源泉所得にしか課税されない。また、フランスに進出している外国企業もフランスの税率でしか課税されないというものである。つまり、どの国の企業もフランスで活動する限りは、同じ税率で課税されるという方式である。

政府税制調査会では、この国外所得免除方式についても、議論を行った。

#### 4. 政府税制調査会での議論

政府税制調査会では、これまでも外国税額控除制度について議論を行ってきた。

政府税制調査会が平成 12 年 7 月にまとめた答申<sup>1</sup>によると、国際的な二重課税を排除する方法としては、OECD の条約モデルでも認められているように、国外（源泉地国）で納めた税金を居住地国で納めるべき税金から差し引くことを認める外国税額控除方式と、国外で稼得した所得については居住地国において免税とする国外所得免除方式があるとされている。

一般に、外国税額控除方式は、居住者が投資を国内で行うか国外で行うかについての選択に課税が影響を及ぼさないという「資本輸出中立性」を有するとされている。

一方、国外所得免除方式は、ある国に対して国外から投資を行う者が当該国における競争について課税の影響を受けないという「資本輸入中立性」を有するとされている。

国外所得免除方式については、上記答申において、「タックス・ヘイブンのように税負担がない、あるいは非常に低い国や地域に源泉がある所得を稼得する者が、居住地国において課税を受けなければ、二重課税の排除にとどまらず課税の空白が生じることになる。」とされ、「国外所得免除方式はタックス・ヘイブンなどによる有害な税の競争を助長するものであり、これを採用する場合でも限定すべきではないか」という指摘がなされていた。

今回の政府税調の議論では、外国税額控除制度について、「わが国の税負担を超えた控除を認めるべきではない一方で、海外事業比率や海外現地法人の内部留保額の増加などわが国企業グループの事業実態も踏まえ、バランスの取れた制度とすべき」といった方向性が打ち出されている<sup>2</sup>。

また、「近年、米国や英国で行われた、外国税額控除制度の抱える問題点の指摘や、国外所得免除や海外子会社配当免除などの解決策は示唆に富んでおり、国際的な資金循環の現状等を背景としたこのような諸外国の動向についても注視していくことが必要」との意見も出されている<sup>3</sup>。

外国税額控除制度の問題点としては、外国子会社の所得が親会社に配当されるまで課税されないために、課税繰延べとなっており、子会社形態で海外進出している場合には、外国税額控除の制度をとったとしても、資本輸出中立性というのは達成されないという点が指摘されている。

<sup>1</sup> わが国税制の現状と課題 - 21 世紀に向けた国民の参加と選択 - ([http://www.mof.go.jp/singikai/zeicho/tosin/zeichof/zeicho\\_f.htm](http://www.mof.go.jp/singikai/zeicho/tosin/zeichof/zeicho_f.htm))

<sup>2</sup> 税制調査会第 5 回総会(11 月 5 日)資料(<http://www.cao.go.jp/zeicho/siryou/pdf/c5kai5-4.pdf>)

<sup>3</sup> 同上

また、課税国でできた控除余裕枠をもって、比較的税率の高い国で払った外国税額を吸収するという限度額の流用の問題も指摘されている。

さらに、外国税額控除の制度は非常に複雑であり、事実上、大企業のみが実効税率を自力で引き下げる結果になっているという点も指摘されている。

このような中で、11月20日に公表された政府税制調査会答申では、「二重課税の排除方式の選択について、外国税額控除制度を採っているアメリカやイギリスにおいて、近年、国外所得免除制度や海外子会社配当免除制度などの導入が提案されている。こうした提案は、国際的な資金循環の現状等を背景に、資本輸出国の視点に立ち全世界所得課税を前提に二重課税を排除する方式を、修正しようと試みるものである。このような諸外国の動向についても注視していく必要がある。」としている。

これまで政府税調は、どちらかといえば、国外所得免除制度や海外子会社配当免除に対しては否定的であったと思われる。

しかし、今回の答申では、米国・英国の流れを受け、これらの方式も含めて、あるべき外国税額控除制度についての議論を行っていくことが示されている。