

法人税実務事例検討

外国法人税に附帯して課される

過少申告加算税の取扱い

新日本アーンストアンドヤング税理士法人 顧問
税理士 石田 昌朗

本事例における留意点

内国法人が外国法人税に附帯して課される過少申告加算税を納付した場合、外国税額控除の対象とすることはできないが、損金の額に算入される。

事

例

当社は建設業を主たる事業とする法人ですが、外国支店の利益の計算に相違があるとして、外国政府から追徴課税を受けることとなりました。

この場合において、追徴される税金には現地の法人所得税だけでなく、いわゆる過少申告加算税に該当するものも含まれております。この追徴課税される税金の取扱いはどのようにすればよろしいですか。

なお、当社では外国法人税については、実際に納付した日の属する事業年度で費用計上し、外国税額控除の適用を選択しております。

【外国支店の追徴課税の概要】

所得金額	10,000,000 円
法人所得税額	2,500,000 円
過少申告加算税	250,000 円

I 本事例における法令等の検討

1 外国税額控除の概要

わが国の税制においては、内国法人の外国支店等で生じた所得を含むその内国法人

の全世界所得を課税標準として法人税が課されることとされています。しかし、外国支店等で生じた所得については、通常、所在地国においても課税されることとなるため、同一の所得に対してわが国と外国の双方で課税されることとなり、国際的な二重

課税が生じることとなります。そこで、内国法人が各事業年度において外国法人税を納付することとなる場合（通常行われる取引と認められない取引、いわゆる仕組取引に基因して生じた所得に対する外国法人税を納付することとなる場合を除きます。）には、わが国で課税標準とされた所得の金額のうちその源泉が国外にあるものに対応する部分の金額（以下「国外所得金額」といいます。）に係る法人税額（以下「控除限度額」といいます。）を限度として、その外国法人税の額（その所得に対する負担が高率な部分として一定の金額を除きます。以下「控除対象外国法人税の額」といいます。）を当該事業年度の所得に対する法人税の額から控除することとされています。

外国法人税は、外国の法令により課されるわが国の法人税に相当する税とされており（法第69条①）、具体的には、法人税法施行令第141条第1項及び第2項に掲げられています。

そして、控除限度額は、当期の法人税の額に国外所得金額の全世界所得に占める割合を乗じて計算することとなります（法令142条①）。

なお、平成23年12月税制改正において、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35%超（改正前50%超）に引き下げられ、平成24年4月1日以後開始する事業年度から適用されます（改正法令附則10、16）。

2 外国法人税の控除の適用時期

法人税基本通達16-3-5《外国税額控除の適用時期》では、『法第69条第1項又は第2項《外国税額の控除》の規定による外国税額の控除は、外国法人税を納付することとなる日の属する事業年度において適用があるのであるが、内国法人が継続し

てその納付することが確定した外国法人税の額を費用として計上した日（その計上した日が外国法人税を納付した日その他の税務上認められる合理的な基準に該当する場合に限る。）の属する事業年度においてこれらの項の規定を適用している場合には、その計算を認める。』と定められており、継続適用を要件として、実際に納付した日に費用計上することも認められております。

3 外国法人税に含まれるもの

法人税法施行令第141条《外国法人税の範囲》では、『法第69条第1項に規定する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（以下この款において「外国法人税」という。）とする。』と規定されており、具体的には同施行令第2項で外国又は地方公共団体により課される次に掲げる税を外国法人税に含まれるとしています。

- 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

4 外国法人税に含まれないもの

法人税法施行令第 141 条第 3 項では外国又はその地方公共団体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しています。

- 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

5 損金不算入となる費用

法人税法第 55 条（不正行為等に係る費用等の損金不算入）では、『内国法人が、その所得の金額若しくは欠損金額又は法人税の額の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装すること（以下この項及び次項において「隠ぺい仮装行為」という。）によりその法人税の負

担を減少させ、又は減少させようとする場合には、当該隠ぺい仮装行為に要する費用の額又は当該隠ぺい仮装行為により生ずる損失の額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。』と規定されています。

具体的には、同条第 2 項以下に記載されております。

- 2 前項の規定は、内国法人が隠ぺい仮装行為によりその納付すべき法人税以外の租税の負担を減少させ、又は減少させようとする場合について準用する。
- 3 内国法人が納付する次に掲げるものの額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。
 - 一 国税に係る延滞税、過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税及び重加算税並びに印紙税法（昭和 42 年法律第 23 号）の規定による過怠税
 - 二 地方税法の規定による延滞金（同法第 65 条（法人の道府県民税に係る納期限の延長の場合の延滞金）、第 72 条の 45 の 2（法人の事業税に係る納期限の延長の場合の延滞金）又は第 327 条（法人の市町村民税に係る納期限の延長の場合の延滞金）の規定により徴収されるものを除く。）、過少申告加算金、不申告加算金及び重加算金
- 4 内国法人が納付する次に掲げるものの額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額

に算入しない。

- 一 罰金及び科料（通告処分による罰金又は科料に相当するもの及び外国又はその地方公共団体が課する罰金又は科料に相当するものを含む。）並びに過料
 - 二 国民生活安定緊急措置法（昭和48年法律第121号）の規定による課徴金及び延滞金
 - 三 私的独占の禁止及び公正取引の確保に関する法律（昭和22年法律第54号）の規定による課徴金及び延滞金（外国若しくはその地方公共団体又は国際機関が納付を命ずるこれらに類するものを含む。）
 - 四 金融商品取引法第6章の2（課徴金）の規定による課徴金及び延滞金
 - 五 公認会計士法（昭和23年法律第103号）の規定による課徴金及び延滞金
- 5 内国法人が供与をする刑法（明治40年法律第45号）第198条（贈賄）に規定する賄賂又は不正競争防止法（平成5年法律第47号）第18条第1項（外国公務員等に対する不正の利益の供与等の禁止）に規定する金銭その他の利益に当たるべき金銭の額及び金銭以外の資産の価額並びに経済的な利益の額の合計額に相当する費用又は損失の額（その供与に要する費用の額又はその供与により生ずる損失の額を含む。）は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

II 本事例における取扱いの検討

1 外国支店の修正申告における外国税額控除の適用について

外国支店の利益の計算に相違があるとして、現地での修正申告に基づき納付することとなる法人所得税は、上記I3の外国法人税の範囲に含まれます。

また、貴社は従前から外国法人税につきその納付した日の費用に計上していることから、この修正申告に係る追徴税額もその納付した日の費用に計上し、その日の属する事業年度において外国税額控除の対象とすることができます。

なお、外国税額控除を選択した場合には、外国法人税の額は損金に算入されないため、追徴された法人所得税額2,500,000円は法人税申告書【別表4】で申告加算する必要があります。

2 外国支店の修正申告における附帯税の取扱い

外国支店の利益の計算に相違があるとして、現地での修正申告に基づき納付することとなる過少申告加算税は、法人税法施行令第141条第3項第4号に該当し、上記I4のとおり、外国法人税の範囲に含まれません。

しかしながら、法人税法第55条各項に規定する損金不算入となる費用に該当しないことから、損金の額に算入されることとなります。

したがって、外国支店の修正申告における過少申告加算税250,000円は、その費用計上した日の属する事業年度の損金の額に算入されます。

(了)