

海外支店の所得が減額された場合の外国税額控除及び 国外所得金額の遡及是正

税理士 高山 政信

〔事例〕

内国法人甲社は、米国に支店を保有しており、そこからの利益について課された米国での租税について、二重課税の調整のため直接外国税額控除を適用している。

このたび、過去に米国支店に対してなされた米国での課税処分に対して争っていたところ、一部更正金額が減額され、それに伴い既に納付していた米国での租税の一部が還付されることとなった。

その場合、当初の直接外国税額控除を適用した年度に遡って、国外所得金額及び外国税額控除を訂正する必要があるのか。

〔ポイント〕

外国で外国法人税が減額された場合に、外国税額控除を遡及して是正するのか及び国外所得金額についても遡及して是正するのかについて検討する。

〔検討〕

1 外国法人税が減額された場合

過大に外国税額が控除されたと考えられる次の金額（減額控除対象外国法人税額）が調整計

算の対象とされる。

$$\left(\begin{array}{l} \text{減額控除} \\ \text{対象外国} \\ \text{法人税額} \end{array} \right) = \left(\begin{array}{l} \text{外国税額控除適用事} \\ \text{業年度における控除} \\ \text{対象外国法人税額} \end{array} \right)$$

$$- \left(\begin{array}{l} \text{減額後の外国法人税額につき適用} \\ \text{対象事業年度に控除対象外国法人} \\ \text{税額とされる部分の金額} \end{array} \right)$$

(1) 減額に係る事業年度の納付控除対象外国法人税額 > 減額控除対象外国法人税額の場合、減額された日の事業年度で調整する（法令150①②、150の2①）。

① まず、減額に係る事業年度の納付控除対象外国法人税額から、減額控除対象外国法人税額を控除する。

② 次に、控除後の金額につき、外国税額控除の規定を適用する。

減額に係る事業年度の納付控除対象外国法人税額は、間接納付及び内国法人が納付したとみなされる特定外国子会社等の納付分も含まれる（法令150①、措令39の18⑥）。

(2) 減額に係る事業年度の納付控除対象外国法人税額 < 減額控除対象外国法人税額の場合、次による（法令150③、150の2①）。

① まず、減額控除対象外国法人税額から、減額に係る事業年度の納付控除対象外国法人税額を控除する。

② 次に、前3年の控除限度超過額から、①の控除後の金額を控除する。

この場合において、二以上の事業年度につ

き控除限度超過額があるときは、まず古い事業年度の控除限度超過額から控除を行い、なお控除しきれない金額があるときは順次新しい事業年度の控除限度超過額から控除を行うこととされている。

③ ②で控除できない金額がある場合、減額に係る事業年度後2年間に発生する納付控除対象外国法人税額から控除する（法令150④）。

④ ③で控除できない金額がある場合、減額に係る事業年度の翌事業年度開始の日以後2年以内に開始する事業年度のうち最後の事業年度の益金の額に算入する（法令25の2①二、②）。

ただし、間接納付の場合は、処理が不要となっている。

上記③の調整をする事業年度に、新たに減額控除対象外国法人税額が発生した場合、古い減額控除対象外国法人税額から先に調整する（法令150⑤）。

2 外国税額が減額された場合の所得計算

直接外国税額控除適用後の事業年度において、外国法人税額が減額された場合、減額された控除対象外国法人税の額は、原則として益金不算入となる（法26②）。

(1) 減額控除対象外国法人税額の益金算入
次の場合、益金に算入される（法26②かっこ書）。

① 減額に係る事業年度において納付することとなった控除対象外国法人税の額を損金の額に算入した場合（法令25の2①一）。

② 減額控除対象外国法人税額のうち、納付控除対象外国法人税及び控除限度超過額からの控除に充てることができなかった部分の金額

（法令25の2①二）。

(2) 国外所得金額の計算

① 益金不算入とされた還付金額は、当期の所得金額に算入しないことから、国外所得金額にも該当しない。

② (1)の①については、外国税額控除を選択せず損金算入を選択したことから、国外所得金額の計算は不要である。

③ (1)の②については、外国法人税額の還付金額を益金の額に算入することから、国外所得金額の計算上も益金とすることが相当である。

3 個人の場合

給与所得等を有する個人の場合について、給与等に対して課された外国所得税及び外国の所得が減額されたことについての規定がないことから、過去に遡及して是正することと解されている。

4 まとめ

以上要するに、外国法人税及び国外所得金額の算定につき過年度への遡及の必要性はなく、過年度分について外国法人税額につき減額があった場合には、その減額取戻額は、当期における納付することとなる外国法人税及び繰越控除対象外国法人税額から控除されることになる。