

個人の外国所得税が減額された場合の課税関係

税理士 高山 政信

〔事例〕

居住者甲は、X国への不動産投資をしており、現地での不動産所得に対してX国で課税されており、わが国においては、X国で課された外国所得税について外国税額控除を適用することにより二重課税を調整していたが、今年、X国において課税されていた所得のうち一部が非課税に該当することが判明したため、過年度分の所得税が減額されることとなったが、どのように処理したらいいのか。

〔ポイント〕

個人の外国所得税が減額された場合について、平成17年度税制改正によりその取扱いが明らかにされたが、法人税との比較を中心に次の項目に分けて検討する。

- 1 法人税が減額された場合の取扱い
- 2 改正前の個人の外国所得税が減額された場合の取扱い
- 3 平成17年度税制改正の内容

〔検討〕

1 法人税が減額された場合の取扱い

内国法人が過年度において外国税額控除を適用した外国法人税の額が減額された場合、次のように取り扱われる（法令150、150の2）。

- (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

減額された日の属する事業年度で調整する。

イ 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。

ロ 次に、控除後の残額について、外国税額控除を適用する。

- (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

イ 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。

ロ 次に、前3年の控除限度超過額からイの控除後の金額を控除する。

ハ ロで控除できない金額がある場合には、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。

ニ ハで控除できない金額がある場合には、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に算入する（法26②、法令25、25の2）。

2 改正前の個人の外国所得税が減額された場合の取扱い

過年度において居住者が外国税額控除を適用した外国所得税の額が減額された場合、法人と異なり、その規定がなかった。

その場合は、過年度に遡ったところで修正すべきものと考えられていたが、課税実務においては、取扱いが明確でないため、特に処理されていなかったようである。

3 平成17年度税制改正の内容

(1) 概要

過年度において外国税額控除を適用した外国

所得税の額が、その適用後の年分において減額された（外国政府等から還付された）場合には、その減額された年分において納付した外国所得税の額から控除する等の調整を行うとともに、その減額された年分の所得金額の計算における調整を行うこととされている（所法95④）。

この取扱いは、平成17年4月1日以後に外国所得税が減額される場合について適用されることとなっている。

(2) 外国税額控除の適用額の調整

イ 納付外国所得税額からの控除

居住者が納付することとなった外国所得税の額について、外国税額控除の適用を受けた年の翌年以後の各年において、その外国所得税の額が減額された場合には、その減額されることとなった日の属する年（以下「減額に係る年」という。）については、その減額に係る年において納付することとなる外国所得税の額（以下「納付外国所得税額」という。）からその減額された外国所得税の額（以下「減額外国所得税額」という。）に相当する金額を控除し、その控除後の金額について外国税額控除を行うこととされた（所令226①）。

ロ 控除限度超過額からの控除

減額に係る年の納付外国所得税額がないとき、又は納付外国所得税額が減額外国所得税額に満たないときは、減額に係る年の前年以前3年以内の各年の控除限度超過額から、それぞれ減額外国所得税額の全額又は減額外国所得税額のうち納付外国所得税額を超える部分の金額に相当

する金額を控除し、その控除後の金額について外国税額控除を行うこととされた（所令226②）。この場合において、2以上の年につき控除限度超過額があるときは、まず最も古い年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、順次新しい年の控除限度超過額から控除を行うこととなる。

(3) 所得金額の調整

居住者が外国税額控除の適用を受けた年の翌年以後の各年において、その控除をされるべき金額の計算の基礎となった外国所得税の額が減額された場合には、減額外国所得税額のうち上記(2)の外国税額控除の適用額の調整に充てられる部分の金額は、その者の減額に係る年分の不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額、一時所得の金額又は雑所得の金額の計算上、総収入金額に算入しないこととされた（所法44の2前段、所令93の2）。

なお、この場合に、減額所得税額のうち上記(2)の外国税額控除の適用額の調整に当てられない部分の金額は、雑所得の金額の計算上、総収入金額に算入することとされた（所法44の2後段）。

4 まとめ

法人税との比較をまとめると下表のとおりとなる。

	所 得 税	法 人 税
減額に係る事業年度の納付控除対象外国所得税額>減額控除対象外国所得税額	その年の納付外国税額から控除。残額について外国税額控除を適用。	その年の納付外国税額から控除。残額について外国税額控除を適用。
減額に係る事業年度の納付控除対象外国所得税額<減額控除対象外国所得税額 (①から順次適用する。)	① その年の納付外国税額から控除。	① その年の納付外国税額から控除。
	② 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。 (該当規定なし)	② 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。
	③ ②で控除できない金額は、減額に係る年の雑所得の総収入金額に算入。	③ ②の残額を、減額に係る事業年度後2年間に発生する納付外国税額から控除。 ④ ③で控除できない金額がある場合には、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に算入する。