

個人が外国税額控除において適用後の年分で還付を受けた場合

税理士 高山 政信

〔事例〕

日本居住者であるAは、外国（Y国）において外国所得税を納付したので日本において外国税額控除を選択適用して確定申告（平成X年）を行った。次年度（平成X1年）中に、外国所得税が減額されて還付を受けたが、Aは、平成X年の修正申告書を提出するのか、又は平成X1年分において調整するのか。

〔ポイント〕

- 1 平成17年度の税制改正等
- 2 個人の外国税額控除
- 3 外国所得税が減額された場合の調整

〔検討〕

1 平成17年度の税制改正等

これまで所得税法における外国税額控除は、その計算方法について、基本的に法人税法における外国税額控除と類似しているものの、所得税法には法人税法に規定のある高率負担部分についての規定がなく、間接税額控除に関する規定もない等の相違点がある。

また、個人の外国税額控除は、外国所得税が減額された場合の調整方法等が明定されなかったことから、法人が、外国所得税が減額された場合等において、申告年度に遡らずにその発生年度において処理するのに対して、個人の

場合は、申告年度に遡って調整するものとして扱われていた。

平成17年度の税制改正により、個人居住者の外国税額控除の規定に関して外国所得税が減額された場合の調整規定が創設されるとともに、これまで規定のなかった外国税額控除に係る規定（所法95）関係の所得税基本通達（95-1から95-15；平17課個2-23，課資3-5，課法8-6，課審4-113）が新たに制定されている。

2 個人の外国税額控除

(1) 外国所得税の範囲

イ 概要

外国所得税の範囲は内国法人の場合と基本的に同様の内容であるが、法人税法に規定のある高率負担部分についての規定の適用は所得税法にはない。

外国税額控除の対象となる外国所得税は、外国の法令に基づき、外国又はその地方公共団体により、個人の所得を課税標準として課される税である。

ロ 外国所得税の範囲

外国又はその地方公共団体により課される所定の税は、外国所得税に該当するとして規定されている（所令221②）。

ハ その他

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、所定の税は外国所得税に含まれない規定がある（所令221③）。また、その取引が

ら生じた所得に係る外国所得税を外国税額控除の対象税額から除く、通常行われる取引とは認められない取引の規定（所法95①）がある。

(2) 国外所得金額の計算

個人の場合は、人的役務の提供による所得について所得税法独自の規定がある。

原則として、所得税基本通達161-28に規定する算式に基づく日数按分による（所基通161-28）。内国法人の役員としての勤務で国外において行うものは、原則として、その役員報酬金額が国内源泉所得となる（所令285①一）。ただし、国外に滞在して勤務する使用人兼務役員等の場合、その役務提供による給与は原則国外源泉所得となる。

また、居住者又は内国法人が運航する船舶等の乗組員の場合は全額国内所得金額、外国法人が運航する船舶等の乗組員の場合は全額国外所得金額となる（所令285①二）。

(3) 控除限度額の計算

控除限度額の金額は、居住者のその年分の所得税の額に、その年分の所得総額を分母、その年分の国外所得総額を分子とする割合を乗じて計算した金額である（所令222①）。また、繰越控除限度額の3年繰越、及び、控除限度額に余裕が生じた場合に前3年内の繰越外国所得税額の控除が認められている（所法95②③）。

(4) 外国所得税の邦貨換算

源泉徴収による外国所得税の場合は、原則として、収入すべき日の電信買相場によるが、その支払が著しく遅れた場合を除いて、実際に支払われた日の電信買相場も可である（所基通95-10(1)）。

上記以外の外国所得税は、納付の確定した日における電信買相場によるが、実際に支払われた日の電信買相場も可である（所基通95-10(2)）。また、外国所得税が減額された場合の換算は、減額されることが確定した日における電

信買相場を原則とし、還付金を実際に受領した日の電信買相場による換算も認められる（所基通95-12）。

3 外国所得税が減額された場合の調整 (平成17年度改正)

平成17年度の改正までは、外国所得税が減額された場合の調整について該当する規定がないため、当初の適用対象年度に遡って加算減算されていたが、平成17年度の改正により規定が創設され（所法95④、所令226②）、本事例のように日本において外国税額控除適用後の年分において外国政府から還付を受けた場合、その減額された年分においてその年分の納付外国所得税と相殺等の処理を行うことになった。なお、外国所得税額に増額があった場合、その処理は減額の場合と同様である（所基通95-9）。

イ 当年分納付外国所得税の額 > 減額された外国所得税額

当年分納付外国所得税の額から減額された外国所得税額を相殺した額が当年分外国税額控除対象額となる。

ロ 減額された外国所得税額 > 当年分納付外国所得税の額

前年からの控除限度超過額がある場合は納付額とこの控除限度超過額を合わせた額と相殺し、減額された外国所得税額が大きく相殺できない額が生じた場合は、その金額を総収入金額（雑所得）に算入することになる（所法44の2、所令93の2）。