

上場株式等に係る譲渡損失の繰越控除等が適用された場合の外国税額控除

税理士 高山 政信

〔事例〕

内国法人の役員である居住者Aは、内外の上場株式の投資をしており、昨年度は上場株式等に係る譲渡所得の損失があったが、今年度は、外国法人及び内国法人からの配当があったため上場株式等に係る譲渡損失の繰越控除を適用した。

Aには、外国法人からの配当に対して課された所得税があるがどのように外国税額控除が適用されるのか。

Aの今年度の所得等の内訳は次のとおりである。

- ・内国法人からの役員報酬に係る給与所得の金額（給与所得控除後）：2,000万円
- ・上場株式（内国法人4社）からの配当：100万円
- ・上場株式（外国法人6社）からの配当：300万円（内 外国所得税 30万円）
- ・上場株式（内国法人12社）の譲渡所得の金額：300万円
- ・上場株式（外国法人10社）の譲渡所得の金額：200万円
- ・過年度の上場株式等の繰越損失：1,000万円
- ・所得控除額：200万円

〔ポイント〕

上場株式等に係る譲渡損失について、上場株式等に係る配当所得の金額及び譲渡所得の金額から控除した場合の外国税額控除の適用関係について次の項目に分けて検討する。

- 1 外国税額控除の概要
- 2 その年分の所得総額
- 3 その年分の国外所得総額

4 具体的な計算

〔検討〕

1 外国税額控除の概要

外国税額控除とは、居住者が投資によって利子、配当、使用料等の所得を得る場合において、これらの所得に対して外国で外国所得税を納付することとなる場合には、我が国での所得税額のうち国外に源泉がある所得に対応する部分の金額（控除限度額）を限度として、我が国の所得税の額からその外国所得税の額を控除するものである（所法95）。

具体的には、次のいずれかの金額のうち小さい金額が控除されることになる。

- ① 外国所得税の額
- ② 控除限度額

$$= \text{所得税額} \times \frac{\text{その年分の国外所得総額}}{\text{その年分の所得総額}}$$

2 その年分の所得総額

その年分の所得総額とは、純損失の繰越控除、雑損失の繰越控除、居住用財産の買換え等の場合の譲渡損失又は特定居住用財産の譲渡損失の繰越控除をしないで計算したその年分の次に掲げる金額の合計額をいう。ただし、その合計額がその年分の国外所得総額に満たない場合には、その年分の国外所得総額に相当する金額をいうこととされている。

- ① 総所得金額（所令222②）
- ② 土地等に係る事業所得等の金額（平成10年1月1日から平成25年12月31日までの間については適用なし）（措令19④）

- ③ 分離短期譲渡所得の金額 (措令21⑦)
- ④ 分離長期譲渡所得の金額 (措令20④)
- ⑤ 分離課税の上場株式等に係る配当所得の金額 (上場株式等に係る譲渡損失の損益通算及び繰越控除の適用前〔下線は筆者。以下同じ。〕の金額) (措令4の2⑥, 25の11の2⑳)
- ⑥ 株式等に係る譲渡所得等の金額 (上場株式等に係る譲渡損失の繰越控除及び特定株式に係る譲渡損失の繰越控除の適用前の金額) (措令25の8⑭, 25の12の2㉒)
- ⑦ 先物取引に係る雑所得等の金額 (先物取引の差金等決済に係る損失の繰越控除の適用前の金額) (措令26の23⑥, 26の26①)
- ⑧ 山林所得金額 (所令222②)
- ⑨ 退職所得金額 (所令222②)

3 その年分の国外所得総額

その年分の国外所得総額とは、国内源泉所得以外の所得だけについて所得税を課税するものとした場合に課税標準となるその年分の純損失の繰越控除、雑損失の繰越控除、居住用財産の買換え等の場合の譲渡損失又は特定居住用財産の譲渡損失の繰越控除をしないで計算したその年分の次に掲げる金額の合計額をいう。

- ① 総所得金額 (所令222②)
- ② 土地等に係る事業所得等の金額 (平成10年1月1日から平成25年12月31日までの間については適用なし) (措令19⑳)
- ③ 分離短期譲渡所得の金額 (措令21⑦)
- ④ 分離長期譲渡所得の金額 (措令20④)
- ⑤ 分離課税の上場株式等に係る配当所得の金額 (上場株式等に係る譲渡損失の損益通算及び繰越控除の適用後の金額) (措令4の2⑥, 25の11の2⑳)
- ⑥ 株式等に係る譲渡所得等の金額 (上場株式等に係る譲渡損失の繰越控除及び特定株式に係る譲渡損失の繰越控除の適用後の金額) (措令25の8⑭, 25の12の2㉒)
- ⑦ 先物取引に係る雑所得等の金額 (先物取引の差金等決済に係る損失の繰越控除の適用後の金額) (措令26の23⑥, 26の26①)
- ⑧ 山林所得金額 (所令222②)
- ⑨ 退職所得金額 (所令222②)

4 具体的な計算

(1) 所得税額の計算

所得税額は、次の表のとおり計算される。

(単位 万円)

			国内源泉所得	国外源泉所得
給与所得の金額	㉑	2,000	2,000	0
総所得金額(㉑)	㉒	2,000	2,000	0
分離課税の上場株式等に係る配当所得の金額	㉓	400	100	300
株式等に係る譲渡所得等の金額	㉔	500	300	200
上場株式等に係る譲渡損失の繰越控除額	㉕	△900	△400	△500
分離課税に係る課税所得(㉓+㉔-㉕)	㉖	0	0	0
所得控除額	㉗	200	200	0
課税総所得金額等(㉒-㉗)	㉘	1,800	1,800	0
所得税額(㉘に係る税額)		404	404	0

* 翌年に繰り越される譲渡損失の繰越控除 100万円
(1,000万円-900万円=100万円)

(2) 控除限度額

その年分の国外所得総額の内訳は、外国法人に係る配当所得の金額300万円及び外国法人に係る譲渡所得の金額200万円があるが、いずれも上場株式等に係る繰越控除の適用後は0円となっており、控除限度額は、次の表のとおり0円である。したがって外国所得税30万円は、全額限度超過額として翌年以降に繰り越されることになる。

(単位 万円)

所得税額	㉙	404
所得総額	㉚	2,900
国外所得総額	㉛	0
控除限度額 ㉜	㉙×㉛÷㉚	0

5 まとめ

事業所得や不動産所得の国外源泉所得 (国外所得総額) を算出する場合は、純損失等を繰越控除する前の金額によって計算がされるものの、上場株式等に係る配当所得及び上場株式等に係る譲渡所得の金額の場合においては、上場株式等に係る譲渡損失の損益通算及び繰越控除の適用後となることに留意しなければならない。