

所得税の修正申告における外国税額控除の改正

税理士 高山 政信

〔事例〕

我が国の居住者である日本人甲は、国内の賃貸不動産に係る平成X年分の不動産所得を有する者であり、当該年分の期限内申告により所得税を納付している。

しかし、甲は自己が所有するオーストラリア法人の株式に係る当該年分の配当所得があったが、オーストラリアの所得税が10%の税率で源泉徴収されており、源泉徴収額控除後の金額はオーストラリアの銀行に預けたままであることから、二重に課税されることはないと考え、我が国の確定申告に含めていなかった。

その後の平成(X+1)年になって、甲は自身が「非永住者以外の居住者（以下「永住者」という。）」に該当し、オーストラリア法人の株式に係る配当所得も含めて確定申告すべきであったことを知り、平成X年分に係る修正申告をしようと考えているが、修正申告において、外国税額控除はどのように取り扱われるか。

また、国外源泉所得が発生した翌年に外国所得税が課されるという場合に、国外源泉所得発生年分の確定申告書への繰越控除限度額に係る書類の不添付はどのように取り扱われるか。

〔ポイント〕

- 1 永住者の納税義務
- 2 外国税額控除の平成23年12月の改正
 - (1) 平成22年分以前の適用関係
 - (2) 平成23年分以後の適用関係
- 3 前年分の確定申告書に繰越控除限度額に係る書類の不添付がなかった場合の取扱い

〔検討〕

1 永住者の納税義務

居住者は、永住者と非永住者に分かれており、非永住者とは、「居住者のうち、日本の国籍を有しておらず、かつ、過去十年以内において国内に住所又は居所を有していた期間の合計が五年以下である個人をいう（所法2①四）。」と規定されており、居住者甲は非永住者に該当しないことから、「永住者」となる。

そして、永住者の課税所得は「すべての所得（所法7①一）」とされていることから、居住者甲は全世界所得課税により、国外源泉所得たるオーストラリア法人からの配当所得も含めて申告すべきことになる。

2 外国税額控除の平成23年12月の改正

平成23年1月25日に国会提出された「所得税法等の一部を改正する法律案」が多くの修正を経て、平成23年11月30日に「経済社会の構造の変化に対応した税制の構築を図るための所得税法等の一部を改正する法律」として成立し、平成23年12月2日に公布され、同日施行された。

この中で、所得税の外国税額控除に関しては、当初申告の際、確定申告書に適用金額等を記載した場合に限り適用が可能とされていた（改正前所法95⑤前段、同条⑥前段）ものが、確定申告書のほかに、修正申告書又は更正請求書に適用金額等を記載した書類等を添付することでも、つまり事後的に適用を受けることもできる（改正所法95⑤前段、同条⑥前段）ようになり、い

わゆる当初申告要件が廃止された。

また、控除すべき金額が当初申告の際の確定申告書に記載された金額に限定されていた（改正前所法95⑤後段、同条⑥後段）ものが、修正申告書又は更正請求書の提出により、適正に計算された正当額まで当初申告時の控除等の金額を増額することができる（改正所法95⑤後段、同条⑥後段）こととされた。

この改正の規定は、「（改正所得税法の）施行日である平成23年12月2日の属する年分以後の所得税について適用され、当該年分前の所得税については、従前の例による（改正附則2）」とされ、原則的に平成23年分以後の所得税に適用されることとなる。

(1) 平成22年分以前の適用関係

事例の平成X年が平成22年分であった場合、従前の例による。

したがって、居住者甲はその当初申告において、外国税額控除により控除を受けるべき金額を記載していないこと等により、修正申告において外国税額控除の適用は認められないことになる。

なお、改正前の外国税額控除の規定には、「税務署長は、…記載要件等を満たしていないことについてやむを得ない事情があると認めるときは、…外国税額控除の規定を適用することができる（改正前所法95⑦、改正後削除）」という、いわゆる宥恕規定があったが、「やむを得ない事情」とは、一般的に、納税者の責めに帰すことのできない客観的事情をいい、納税者の法の不知や事実の誤認などの主観的事情はこれに当たらないものと解されており、事例のような、納税者の当初申告時における法の誤った理解は、「やむを得ない事情」とはされていない。

(2) 平成23年分以後の適用関係

事例の平成X年が平成23年分であった場合、当初申告において、外国税額控除により控除を受けるべき金額を記載していない場合であっても、修正申告書又は更正請求書に適用金額等を記載した書類等を添付するなど所定の要件を満たせば外国税額控除の適用が認められることとなる。

3 前年分の確定申告書に繰越控除限度額に係る書類の添付がなかった場合の取扱い

国外源泉所得が発生した翌年に外国所得税が課されるという場合、改正前は、当該所得が発生した年分の確定申告書（期限後申告書も含まれる。）に、繰越控除限度額に係る書類を添付していることが、翌年に外国税額控除を受けるための前提条件とされていた（改正前所法95⑥前段）が、今回の改正により、繰越控除限度額に係る書類の添付は、修正申告書又は更正請求書になされたものでもよいこととされた（改正所法95⑥前段）。

例えば、国外不動産に係る譲渡所得を失念して確定申告をしていたようなケースでは、当該譲渡所得を加算する修正申告に際し、繰越控除限度額に係る書類を添付すれば、次の年分になされた外国所得税の課税に係る外国税額控除のための控除限度額の繰越は認められることとなる。

それでは、海外出張をした会社員（永住者で所得は年末調整済給与のみの場合）が医療費控除のための確定申告書を、繰越控除限度額に係る書類を添付せずに提出したところ、その後海外出張した国から出張期間の給与所得に係る所得税が課税され、これを納付したという場合どのように取り扱われるべきであろうか。

医療費控除の確定申告書に、繰越控除限度額に係る書類の添付がなされていれば、何ら問題はないところであり、所得税法は、確定申告の義務がなくまた還付申告できる場合等に該当しない場合であっても、翌年分以降の外国税額控除のために必要があるときは確定申告書を提出できる（所法122②）と規定している。

また、更正の請求、修正申告ともに申告書に記載された納税額又は純損失等に異動がある場合の手續であり（通則法19、23）、繰越控除限度額に係る書類の不添付はその事由とはなり得ない。

とはいえ、前述の国外不動産譲渡の申告漏れとは異なり、当初申告には国外所得たる給与も

年末調整済給与に含まれていることが理由ではあるが、適正に計上されている。

申告漏れの場合でさえ、修正申告において繰越控除限度額に係る書類の添付が可能であるのに、たまさか医療費控除の申告を先行して行っていたために、繰越控除限度額に係る書類の不添付が治癒できないとするのは、取扱いに著しくバランスを欠くものである。

また、税法は翌年以降の外国税額控除のための申告はできる（所法122②）と規定しているのに、それに対応する「更正の請求」の規定はないともいえる。

よって、このようなケースにおいて、事後的に繰越控除限度額に係る書類が提出された場合

には、当初提出された申告書に適正に添付されていたものとして取り扱うのが妥当であるといえよう。

4 まとめ

いままで税務調査により国外の所得の課税漏れが判明したとき、特に、国外においても既に課税されている場合において、外国税額控除の適用が認められないことから、二重課税を納税者に甘受させることが多く見られたが、今回の改正により是正されることになる。その意味で、この改正は、納税者にとっては非常に好ましいものといえるだろう。

(社)アコード租税総合研究所からのお知らせ

アコード租税総合研究所（所長：酒井克彦教授、TEL：03-5799-4588/FAX：03-5799-4597）では、次のようにセミナー等を開催いたします。参加ご希望の方は、アコード租税総合研究所HP（<http://www.at-i.info>）をご覧ください。

[応用セミナー「所得税法の論点研究（第1期）」]

- ・日時：②2月6日（月）、③4月16日（月）、④6月4日（月）、⑤7月2日（月）、いずれも午後6時～8時30分
- ・内容：『所得税法の論点研究』（財経詳報社刊）をテキストに、所得税法の解釈論を基礎から徹底的に解説。第1期のテーマは、非課税、所得区分、収入・必要経費。
- ・参加費：会員2万円、一般5万円（全5回一括申込の場合：会員5万円、一般25万円（欠席・既終了分についてはDVD送付））
- ・講師：酒井克彦 所長

[第17回所得課税検討委員会・第6回事業体課税小委員会]

- ・日時：1月30日（月）午後6時～8時
- ・テーマ：「PE認定と匿名組合課税—利益共有による事業利益分配に係る課税関係」
- ・報告者：濱田明子 明星大学准教授・アコード租税総合研究所研究顧問

[第18回所得課税検討委員会・第7回事業体課税小委員会]

- ・日時：2月7日（火）午後6時～8時
- ・テーマ：「チェック・ザ・ボックス規定について（仮）」
- ・報告者：平野嘉秋 日本大学教授・アコード租税総合研究所研究顧問

[第13回納税環境整備検討委員会・第3回税理士制度小委員会]

- ・日時：2月16日（木）午後6時～8時
- ・テーマ：「司法書士倫理について（仮）」
- ・報告者：佐藤純通 日本司法書士会連合会名誉会長・司法書士・アコード租税総合研究所研究顧問

(社)ファルクラムからのお知らせ

ファルクラム（代表：酒井克彦教授、TEL：03-5799-4588/FAX：03-5799-4597）では、次のとおり第16回租税法研究会を開催いたします。

また、専門家養成のための租税法研究会の参加者を募集しております。詳しくはファルクラム HP（<http://www.ful-crum.info>）をご覧ください。

[第16回租税法研究会]

- ・日時：4月14日（土）午後2時～4時30分
- ・テーマ：①アメリカ州法に基づく信託契約に対するみなし贈与課税の適否—名古屋地裁平成23年3月24日判決一、②保険金に係る一時所得の金額の計算において、会社が負担した生命保険料を控除することが許されるか—最高裁平成24年1月16日第一小法廷判決一