

## 国外源泉所得が複数ある場合の個人の外国税額控除の適用関係

税理士 高山 政信

### 〔事例〕

居住者Aは、今年ハワイのマンションを売却して、売却価格の10%の連邦税及び5%のハワイ州税の源泉徴収を受けるため、来年の確定申告で外国税額控除を適用して二重課税の調整をする予定である。一方、日本の証券会社を通じて米国上場株式に投資したが損失がある。外国税額控除の計算において、国外源泉所得及び全世界所得はどのように計算するのか。なお、Aの今年の予想される所得は、次のとおりである。

分離長期譲渡所得の金額：1,000万円  
 外国上場株式の譲渡所得の金額：△500万円  
 給与所得の金額（総所得金額）：2,000万円

### 〔ポイント〕

個人は、各種所得に分けて課税所得の計算をすることから、法人税の場合の外国税額控除と異なり、控除限度額の計算上、各種所得の金額の損益の通算をどのようにするかの問題がでてくる。以下の項目に分けて検討する。

- 1 個人の外国税額控除の概要
- 2 国外所得金額及び全世界所得金額の意義
- 3 租税条約の適用関係
- 4 実際の適用関係

### 〔検討〕

#### 1 個人の外国税額控除の概要

##### (1) 外国税額控除額

その年において納付する外国所得税額があるときは、配当控除及び住宅借入金等特別控除等の税額控除を行った後の所得税額から、次の算

式によって計算した控除限度額とその年に支払った外国所得税額のいずれか少ない金額を限度として、その外国所得税額を差し引くことができる（所法95①、所令222）。

$$\text{控除限度額} = \frac{\text{その年分の所得税の額}}{\text{その年分の所得総額}} \times \text{その年分の国外所得総額}$$

##### (2) その年分の所得税の額

その年分の所得税の額とは、配当控除、住宅借入金等特別控除及び災害減免額等を適用した後の金額をいい、加算税や延滞税などの附帯税は含まない（所令222①）。

#### 2 国外所得金額及び全世界所得金額の意義

##### (1) その年分の所得総額（全世界所得）

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されない）（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2②⑤）

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2㉓）

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26⑪）

⑧ 山林所得金額（所令222②）

⑨ 退職所得金額（所令222②）

(2) その年分の国外所得総額（国外源泉所得）

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されない）（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後の金額）（措令4の2⑥、25の11の2㉓）

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2㉓）

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26⑪）

⑧ 山林所得金額（所令222②）

⑨ 退職所得金額（所令222②）

⑩ 総所得金額（所令222②）

⑪ 分離短期譲渡所得の金額（措令21⑦）

⑫ 分離長期譲渡所得の金額（措令20④）

⑬ 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2㉓）

⑭ 山林所得金額（所令222②）

⑮ 退職所得金額（所令222②）

(3) 株式等に係る譲渡所得等の金額

事例の場合、株式等に係る譲渡所得等の金額は損失の金額であるが、株式等に係る譲渡所得等の金額の計算上生じた損失の金額があるときは、租税特別措置法その他所得税に関する法令の規定の適用については、当該損失の金額は生じなかったものとみなすと規定されている（措法37の10①）。

したがって、事例の場合、株式等に係る譲渡所得等の金額はゼロになる。

(4) 事例の場合

(3)のとおり、外国税額控除の計算上も、上場株式の譲渡所得の損失の金額はなかったものとみなされ、国外源泉所得及び全世界所得の計算上もなかったものとみなされることから、国外源泉所得については、分離長期譲渡所得の金額だけとなり、全世界所得も分離長期譲渡所得の金額に総所得金額を加算した金額になる。

### 3 租税条約の適用関係

Aは、ハワイのマンションの売却について米国で連邦税が課税されているが、日米租税条約の不動産所得条項（第6条）において、米国に所在する不動産から生じる所得については米国で課税できる旨が規定されていることから、国内法どおりの課税関係となる。

### 4 実際の適用関係

以上を整理すると、次のとおりになる。

国外源泉所得：分離課税の譲渡所得の金額  
1,000万円  
全世界所得：分離課税の譲渡所得の金額  
1,000万円＋総所得金額2,000万円  
=3,000万円

### 5 まとめ

個人の場合は、課税所得を各種所得に分類して計算しており、外国税額控除の計算上もそれによることになる。株式等の譲渡所得の損失の金額については、他の所得との損益通算を認めないこととされているが、外国税額控除の計算上は、個人にとって有利な計算になっていることになる。