

## 復興特別所得税と外国税額控除

税理士 高山 政信

### 〔事例〕

居住者Aは、米国ハワイの不動産を売却して、米国の連邦所得税と州税の源泉徴収をされている。外国税額控除の適用上、復興特別所得税の適用はどのようなになるのか。

### 〔ポイント〕

平成25年分の確定申告から復興特別所得税の適用が始まるが、外国税額控除の適用について、次のとおり検討する。

- 1 復興特別所得税
- 2 所得税の外国税額控除
- 3 復興特別所得税の外国税額控除
- 4 租税条約の適用関係

### 〔検討〕

#### 1 復興特別所得税

##### (1) 創設

平成23年12月2日に東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別措置法（以下、「復興財確法」という。平成23年法律117号）が公布され、復興特別所得税が創設された。

復興特別所得税の額は、個人の平成25年から平成49年までの各年分の基準所得税額に2.1%の税率を乗じた金額である。

##### (2) 納税義務者等

復興特別所得税の納税義務者は、所得税を納付する義務のある者である（復興財確法8①）。所得税の源泉徴収の義務のある者は、復興特別所得税の源泉徴収義務がある（同条②）。

##### (3) 課税標準

復興特別所得税の課税標準は、その年分の基準所得税額である。

基準所得税額は、納税義務者によって次の表のとおりである（復興財確法9、10）。

居住形態	基準所得税額
永住者	全世界所得に対する所得税額
非永住者	国内源泉所得及び国外源泉所得のうち国内払のもの又は国内に送金されたものに対する所得税額
非居住者	国内源泉所得に対する所得税額

##### (4) 復興特別所得税額の計算

復興特別所得税額 = 基準所得税額 × 2.1%

##### (5) 予定納税

平成25年から平成49年までの各年分において、予定納税基準額が15万円以上である者は、所得税及び復興特別所得税額の予定納税義務がある。

なお、予定納税基準額は、所得税及び復興特別所得税額の合計額で計算する。

##### (6) 確定申告

平成25年分から平成49年までの各年分の確定申告については、所得税と復興特別所得税を併

せて申告しなければならない。所得税及び復興特別所得税の申告書には、基準所得税額、復興所得税額等の一定の事項を併せて記載しなければならない。

### (7) 源泉徴収等

源泉徴収義務者は、給与その他源泉徴収をすべき所得を支払う際、その所得について復興特別所得税を徴収し、その法定期限までに、これを納付しなければならない。

所得税の年末調整をする源泉徴収義務者は、平成25年から平成49年までの各年分において、復興特別所得税の年末調整を行わなければならない。

源泉徴収の規定は、非居住者に源泉徴収の対象となる国内源泉所得を支払った場合にも適用されることに留意する必要がある。

## 2 所得税の外国税額控除

その年において納付する外国所得税額があるときは、次の算式によって計算した控除限度額を限度として、その年の所得税額から控除される(所法95①)。

$$\text{控除限度額} = \frac{\text{その年分の所得税の額}}{\text{その年分の所得総額}} \times \frac{\text{その年分の国外所得総額 (国外源泉所得)}}{\text{その年分の所得総額 (全世界所得)}}$$

また、その年の外国所得税額が控除限度額を超過する場合(控除限度超過額の発生)やその年に国外源泉所得が発生するものの外国所得税額がない場合(控除余裕額の発生)などの場合は、それらの金額は3年間繰越すことができる。

## 3 復興特別所得税の外国税額控除

その年分の所得税において外国税額控除の適用がある居住者のうち控除対象外国所得税額が所得税の控除限度額を超える人は、その超える金額をその年分の復興特別所得税額から控除することができる。ただし、その年分の復興特別

所得税額のうち国外所得に対応する部分の金額(次の算式の控除限度額)が限度とされる(復興財確法14, 同令3)。

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

所得税額に係る外国税額控除の場合と異なり、復興特別所得税額に係る外国税額控除については、控除限度超過額及び控除余裕額の繰越しの規定はないので、その年分に限り控除されることになる。

また、所得税額に係る外国税額の場合と異なり、控除限度額が通常の所得税額の控除限度額と別途計算され、道府県民税及び市町村民税に係る外国税額控除に優先して控除されるだけなので、道府県民税及び市町村民税に係る控除限度額が増額されるのではないことに留意する必要がある。

## 4 租税条約の適用関係

事例の場合、米国の不動産を譲渡したことから、日米租税条約6条においても米国の国内法の課税どおり課税されることを規定しているので、国内法どおり米国で課税されて外国税額控除が適用されることになる。

## 5 まとめ

復興特別所得税は、所得税の付加税に位置付けられるようであるが、外国税額控除については、控除限度額について復興特別所得税部分について追加で認められているものの、控除限度超過額及び控除余裕額の繰越しが認められていないことから、二重課税の調整も所得税額ほど完全なものとなっていないことに留意する必要がある。