

外国税額が還付される事例

税理士 高山 政信

〔事例〕

私は、日本に居住している無職の日本人である。長年所有していた日本及びA国にある不動産を、昨年10月に売却し、それぞれ2,000万円と4,000万円の譲渡益が生じた。昨年中は、他に生じた所得はない。この譲渡益合計6,000万円について、当年3月に確定申告をし、我が国の所得税900万円を納付した。その際に「外国税額控除に関する明細書」を作成して申告書と共に税務署に提出したが、昨年中に外国所得税額の納付額が確定しなかったため、控除限度額の計算により「控除余裕額」600万円を算出するにとどまり、外国税額控除として控除できる金額はなかった。

この「控除余裕額」600万円を当年に繰り越したものの、当年は収入がなく、所得税の納税額はなし。当年6月に、上記の譲渡益に対するA国所得税額が確定し、800万円（邦貨換算額）を納付したが、翌年と翌々年も、当年と同じく無収入で所得税額が生じない場合、外国税額控除の適用を受けることができるか（説明を簡易にするため、税額は、所得控除、復興特別所得税及び住民税を考慮しないで計算している。以下、同じ。）。

〔ポイント〕

- 1 外国税額の控除限度額の計算方法
- 2 「その年分の所得税の額から控除する」の意味

- 3 控除余裕額の繰越
- 4 所得税法第138条第1項及び確定申告書の記載例

〔検討〕

1 外国税額の控除限度額の計算方法

居住者がその年において外国所得税を納付することとなる場合には、その外国所得税の額は、次の算式により計算した金額（控除限度額）を限度として、その年分の所得税の額から控除すると規定されている（所法95①、所令222）。

控除限度額

$$= \text{その年分の所得税の額} \times \frac{\text{その年分の調整国外所得金額}}{\text{その年分の所得総額}}$$

本事例における所得税の控除限度額（昨年分）は、以下のようになる。

控除限度額

$$= 900 \text{万円} \times 4,000 \text{万円} \div 6,000 \text{万円} = 600 \text{万円}$$

外国所得税が外国税額控除の対象となるのは、外国所得税を納付することとなる年度においてであるが、「外国所得税を納付することとなる」とは、納税義務が確定することを意味すると解されている。

調整国外所得金額（算式の分子）とは、純損

失又は雑損失の繰越控除を適用しないで計算した場合のその年分の所得税法95条1項に規定する国外所得金額をいう。ただし、算式の分母の金額を超えるときは、分母と同額とする（所令222③）。

2 「その年分の所得税の額から控除する」の意味

法人税法と所得税法において、「控除」が異なる用いられ方をしている点が、質問者に疑問を抱かせた一因かと思われる。以下、「控除」の意義について説明する。

法人税法においては、「控除」と「減算」の使い分けが行われている。「減算」は、単なる引き算の意味で用いられており、差引後の金額がマイナスとなる場合は、マイナスの値がそのまま答えとなる。しかし、「控除」は、控除後の金額がマイナスになることを許容せず、差引後の金額がマイナスになる場合は、零とされる。

一方、所得税法では、「減算」という用語は使用されていない。そして「控除」は、単なる引き算の意味で使われている。したがって、所得税法では、法人税法とは異なり、差引後の金額がマイナスとなる場合は、マイナスの値がそのまま答えとされている。もちろん、所得税法でも、差引後の金額についてマイナスを許容しない場合があるが、その場合はその旨が条文に明記されている。例えば、配当控除（税額控除）は、「所得税額から（中略）控除する」と規定されている（所法92①）が、配当控除として控除すべき金額がその年分の所得税額を超えるときは、当該控除をすべき金額は、その年分の所得税額を限度とすると規定されている（所法92②）。もう一例あげると、雑所得の金額中、公的年金等以外の雑所得の計算については、「総収入金額から必要経費を控除した金額」と規定されており、マイナス所得を許容しているのに対し、公的年金等の金額は、「収入金額から公的年金等控除額を控除した残額」と規定されて

いるので、残額がない場合は零となり、マイナスになることはない。

外国所得税については、控除限度額を限度として、その年分の所得税の額から控除すると規定されているが、差引後の金額について限度を設ける旨の規定はない。したがって、差引後の金額がマイナスとなる場合は、そのマイナスの数値が答えとなるのである。

3 控除余裕額の繰越

本事例では、国外所得金額が生じた昨年において、上記1で説明した計算式により控除限度額が算出されている。もし、外国所得税額の納付義務が昨年中に確定するのであれば、控除限度額を限度として、昨年中に納付義務が確定した外国所得税額に相当する金額を、昨年分の我が国の所得税額から差し引くことができる。しかし、本事例では昨年中に納付義務が確定する外国所得税額がないため、昨年分の我が国の所得税額から差し引ける金額はない。一方、外国所得税額の納付義務が確定する当年は、国外所得がないため、控除限度額が算出されない。このように、国外所得の発生年と外国所得税の納付年とにずれが生じる場合は、昨年分について算出された控除限度額を「控除余裕額」として当年に繰り越す。そして、当年において、昨年から繰り越されたその「控除余裕額」を「繰越控除限度額」として、その金額を限度に、当年において納付する外国所得税に相当する金額を当年分の所得税の額から控除する（所法95②、所令224）。そうすると、国外所得の発生した昨年の控除限度額を使って、外国所得税を納付することとなる当年において、外国税額控除に相当する我が国の所得税額が還付されることになる。なお、控除余裕額は、3年間繰り越すことができる。

4 所得税法第138条第1項及び確定申告書の記載例

その年分の所得税額の計算上、控除しきれなかった外国税額控除の額若しくは源泉徴収税額がある場合には、その控除しきれなかった金額を確定申告書に記載することとされている（所法120①四、六）。そして、所得税法第138条第1項の規定により、これらの金額が記載された確定申告書の提出があった場合は、当該金額に相当する所得税が還付されることとされている。

本事例における当年分の確定申告書への記載は、所得税の確定申告書B（平成29年分以降用）の第一表の「税金の計算」欄によれば、以下のようなになる。この場合、譲渡益は平成28年中に生じたことになる。

所得税及び復興特別所得税の確定申告書B 第一表
（平成29年分以降用）の④②欄から④⑧欄までを抜粋

所得税及び復興特別所得税の額（④①＋④②）	④②	0
外国税額控除	④③	6,000,000
所得税及び復興特別所得税の源泉徴収税額	④④	0
所得税及び復興特別所得税の申告納税額（④②－④③－④④）	④⑤	△6,000,000
所得税及び復興特別所得税の予定納税額（第1期分・第2期分）	④⑥	0
所得税及び復興特別所得税の第3期分の税額（④⑤－④⑥）	納める税金 ④⑦ 還付される税金 ④⑧	6,000,000

つまり、外国税額控除額が、その年分の所得税額を超える場合は、その超える金額は、源泉徴収税額と同様に還付されるのである。

外国税額控除は、我が国と外国との二重課税を排除又は調整するために、外国で課された所得税額に相当する金額について、一定の限度額の範囲内で、我が国の税額を減額するものである。外国所得税を納付する年度における我が国の所得税額を控除限度としたのでは、二重課税

の調整ができない場合があるため、所得税法第138条の規定が設けられたのであろう。

なお、外国所得税額控除による還付税額は、外国所得税額そのものを還付するのではない点に留意されたい。外国税額控除は、外国で生じた所得に対して外国が所得税を課し、その同一の所得に我が国も課税することにより二重課税が生じた場合に、納税者の居住地国である我が国の所得税額を、控除限度額を限度として減額することにより、二重課税を調整するものである。