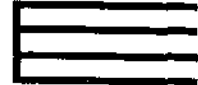


## 国際課税のケース・スタディ



### 源泉分離課税の対象とされる 利子についての外国税額控除

#### 〔事例〕

昭和62年9月の税制改正で、昭和63年4月1日以降に受け取る利子所得に係る利子については、原則として源泉分離課税が行われることとなった。したがって、確定申告における外国税額控除を通じての二重課税の調整を行うことはできないが、外国で所得税が課された場合どのように調整されるのか。

また、利子所得に係る利子についてみなし外国税額控除の適用がある場合どのような方法によることとなるのか。

#### 〔ポイント〕

- 1 居住者に対する外国税額控除制度の概要
- 2 利子所得の改正の概要（昭和63年度改正）
- 3 国内払利子等に係る外国税額相当額の還付

#### 〔検討〕

##### 1 居住者に対する外国税額控除制度の概要

###### (1) 概要

居住者に対する外国税額控除制度は、基本的な仕組みは、内国法人に対する直接外国税額控除の場合と同じである。居住者が、外国に支店等を設けて事業所得を稼得する場合、又は外国に直接投資することによって利子、配当、使用料等を得る場合に、これらの所得に対して外国で外国所得税を納付する場合には、わが国の所得税のうち国外に源泉がある所得に対応する部分を限度として、

わが国の所得税額から当該外国所得税の額を控除するものである（所法95①）。

$$\text{控除限度額} = \text{所得税額} \times \frac{\text{国外所得総額}}{\text{所得総額(全世界所得)}}$$

控除余裕額及び控除限度超過額についても、3年間の繰越使用又は繰越控除が認められている（所法95②、③）。

##### (2) 内国法人に対する外国税額控除制度との相違

内国法人との主な相違点を挙げると次のとおりである。

イ 間接税額控除の適用がないこと。

ロ タックス・ヘイブン対策税制の適用に係る外国税額控除の適用がないこと。

ハ 控除対象となる外国所得税額の範囲が異なること。

内国法人の場合、所得に対する負担が高率な部分として計算される金額については損金算入とされ、外国税額控除の適用が排除されている。

居住者の場合、そのようなことはなく、納付する外国所得税の額の全額が控除対象となる外国所得税額とされる。

ニ 控除限度額の足切り計算がないこと。

内国法人の場合、外国において非課税の国外源泉所得の2分の1（平成4年度の税制改正により3分の2となる）に相当する金額を控除することとされている。また、国外所得金額は、原則として全世界所得の90%を限度とすることとされている。

居住者については、以上のような控除限度額計算における足切り計算の適用がない。

ホ 外国所得税額が減額した場合の調整方法が異なること。

内国法人の外国税額控除においては、外国税額控除の適用を行った外国法人税が後に減額された場合には、既往の事業年度に遡って調整することはない。

減額されたものとされる部分の金額については、次の順によって調整される。

① まず、減額されることとなった事業年度において納付する他の控除対象外国法人税の額と相殺する。

② 相殺しきれない金額については、繰越控除対象外国法人税額と相殺する。

③ なお相殺しきれない金額については、2年以内に納付することとなる控除対象外国法人税の額と相殺する。

④ さらに相殺しきれないときは、2年経過時に益金の額に算入する。

居住者の場合、法人の場合のような調整規定がないため、既往の年度に遡って外国税額控除額を修正することとなる。

## 2 利子所得の改正の概要（昭和63年度改正）

### (1) 利子所得の源泉分離課税

居住者又は国内に恒久的施設を有する非居住者が昭和63年4月1日以後に所得税法の施行地において支払を受けるべき利子所得（政令で定めるものを除く）については、他の所得と区分し、その支払を受けるべき金額に対し15%の税率を適用して所得税を課すこととされた（措法3①）（住民税の利子割5%を合わせると20%源泉徴収される）。

ただし、国内に恒久的施設を有する非居住者が支払を受ける利子所得で、その者の恒久的施設に帰せられないものについては、適用がなく、15%の税率で所得税が課される（同条②）。

また、本条の規定により分離課税される利子所得に係る利子については、①所得税法第224条（利子、配当、償還金等の受領者の告知）に規定する利子の受領者としてその者の氏名、住所等一定の書類を提示することによって告知する必要がなく、かつ、②所得税法第225条（支払調書及び支払通知書）に規定する支払調書を提出する必要がないこととされている（同条③）。

なお、政令で規定する分離課税とされない国内払いの利子とは、特殊なケースの場合であって、公社債の利子で条約又は法律において所得税法第181条（居住者に対する源泉徴収義務）又は同法第212条（非居住者又は法人に対する源泉徴収義務）の規定を適用しないものとされている（措令2③）。

### (2) 国外で発行された公社債等の利子の分離課税

居住者が、昭和63年4月1日以後に支払を受けるべき所得税法の施行地域外の地域において発行された公社債又は公社債投資信託の受益信託（政令で定めるものを除く）の利子又は収益の分配に係るもの（当該地域において支払われるものに限られる。以下、「国外公社債等の利子等」という）につき、国内における支払の取扱者を通じてその交付を受ける場合には、その支払を受けるべき国外公社債等の利子等については、他の所得と区分してその支払を受けるべき金額に対し、15%の税率を適用して所得税が課される（措法3の3①）。

なお、本条の規定の対象とされない国外公社債等の利子等とは、国もしくは地方公共団体又はその他の内国法人が昭和60年3月31日以前に所得税法の施行地域外の地域において発行した公社債で外国通貨で表示されたものとされている（措令2の3①）。

### (3) 国外公社債等の利子等に係る税額控除

昭和63年4月1日以後に居住者又は内国法人が支払を受けるべき国外公社債等の利子等につき、その支払の際に課される外国所得税の額（租税条約に規定する軽減税率の適用がある場合は、その限度税率が適用されたところの金額に限られる）がある時は、当該外国所得税の額は、国外公社債等の利子等に係る所得税の額を限度として、当該所得税の額から控除される。

国外公社債等の利子等に課された外国所得税については、国外公社債等の利子等に係る所得税額に対する税額控除によって、二重課税を排除することとされている。

その場合において、控除しきれない外国所得税の額があったとしても、当該居住者に対する外国税額控除の適用については、その外国所得税の額は、ないものとされる（措法3の3④）。

なお、内国法人の場合、国内の支払取扱者を通じて交付を受ける国外公社債等の利子等又は国外証券投資信託の配当等については、法人税の課税標準に含められ、確定申告による法人税の課税が行われるため、これらの源泉徴収段階の税額控除されない外国所得税の額については、確定申告の際外国税額控除の規定が適用されて調整されることとなる。

### 3 国内払利子等に係る外国税額相当額の還付

居住者が国内において支払を受ける利子等については、上述のとおり、原則として源泉分離課税が行われることから、当該利子等に係る外国所得税について確定申告による外国税額控除を行えない。一般的に、国内払いの利子等について外国税額が課される場合はほとんどない。したがって、国外公社債等の利子又は国外投資信託の配当の場合のように、外国で課された税額を源泉徴収の段階で税額控除して二重課税を調整する方法はとられていない。

しかしながら、租税条約においてみなし外国税

額控除を認めている場合があり、租税条約の相手国の政府又は法人等がわが国において発行する公社債に係る国内払利子等についても、租税条約により外国税額を納付したものとみなされる場合がある。この場合、租税条約上の二重課税排除義務の履行のため、居住者が支払を受ける国内払利子等について、その支払の際に課される租税条約の相手国の租税の額（みなし外国税額が含まれる）があるときは、当該居住者は、その納税地を所轄する税務署長に対して、還付請求書を提出することによって、当該利子等の支払の際に源泉徴収されたわが国の所得税（租税条約が住民税についても適用される場合は、道府県民税の利子割の額との合計額を限度とする）を限度として当該相手国の租税の額に相当する金額の還付を受けることができることとされている（租税条約の実施特例法10、同令13の2①、②）。

この場合の源泉所得税の還付請求書として、「租税条約に関する源泉徴収税額の還付請求書（利子所得に相手国の租税が課されている場合の外国税額の還付）」が用意されている。

（税理士 小沢 進）

