

国際課税のケース・スタディ

有価証券の譲渡損及び評価損と国外所得金額の算定

〔事例〕

日本法人甲は、2種類（A、B）の米国債を有しているが、このたび、そのうちA米国債を譲渡した。円高が原因で、その譲渡について、譲渡損500万円が計上された。一方、B米国債については、その取得時の為替換算レートが、現在よりも相当円安ドル高であったことから、期末にその評価損300万円を計上した。

甲は外国税額控除の適用上その控除限度額計算において、上記譲渡損及び評価損を、それぞれ国外所得金額の計算上控除することとなるのか。なお、甲は米国に支店等の恒久的施設を有しておらず、また、米国債の保管及び譲渡は、これを米国内の証券会社を通じて行っている。

〔ポイント〕

- ① 外国税額控除限度額の計算における国外所得金額の意義
- ② 米国債の利子についての所得源泉
- ③ 有価証券の譲渡損についての所得源泉
- ④ 有価証券の評価損についての所得源泉

〔検討〕

1 外国税額控除限度額の計算における国外所得金額の意義

日本の税務上、外国法人税額は、法人税額に各

事業年度の所得金額のうち、国外所得金額の占める割合を乗じて計算した額を限度として法人税額からの控除が認められる（法人税法第69条第1項、同法施行令第142条第1項）。

ここに、国外所得金額とは、各事業年度において生じた法人税法第138条に規定する国内源泉所得以外の所得に係る所得のみについて法人税を課するものとした場合に課税標準となるべき当該各事業年度の所得の金額に相当する金額をいい（法人税法施行令第142条第3項）、当該国外源泉所得の計算においては、国外源泉所得に直接対応する費用のみならず、各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入された販売費、一般管理費その他の費用で国内業務と国外業務との双方に関連して生じたもの（以下「共通費用」という。）のうち国外業務に係る部分の金額をその損金の額として配分することとされている（法人税法第142条第6項）。

2 米国債の利子についての所得源泉

国外所得金額の計算上、法人税法施行令第176条第5項に規定される、国内の拠点を通じた国外への投資活動から生ずる所得については、同項の規定にかかわらず、これをすべて国外源泉所得に該当するものとする旨が規定されている（法人税法施行令第142条第4項第2号）。したがって、外国税額控除の適用上は、内国法人が本店業務として国外に対する投資等を行った場合、当該投資から

生ずる所得は、すべて国外源泉所得として取り扱われることになり、本件の場合も、甲の保有する米国債から生ずる利子等は国外所得金額として取り扱われる。

3 有価証券の譲渡損についての所得源泉

次に掲げる有価証券の譲渡により生ずる所得は、国内源泉所得とされる（法人税法施行令第177条第2項第2号）。

イ 国内の有価証券市場で譲渡される有価証券
ロ 国内にある営業所を通じて譲渡される有価証券

ハ 契約その他に基づく引渡しの義務が生じた時の直前において有価証券が国内にあるもの
本件の場合、甲の保有するA米国債は米国内に所在する証券会社で保管されており、また、譲渡も当該証券会社を通じて行われることから、A米国債の譲渡により生ずる譲渡損は、国外所得金額の計算上、国外源泉所得に係る損金の額として配分されるべきこととなる。

4 有価証券の評価損についての所得源泉

評価損の源泉地判定基準として、通達上、国外事業所等に属する資産について評価替えをしたことにより生じた損失の額は、国外所得金額の計算上損金の額に算入すべき旨が規定されている（法人税基本通達16-3-17）。ここに国外事業所とは、租税条約を締結している相手国については、当該相手国にある当該租税条約に定める恒久的施設をいい、その他の国又は地域については、法人税法第141条第1号ないし第3号に規定される恒久的施設に相当する場所等をいうものとされる（法人税法施行令第142条第8項）。

本件の場合、甲は、国外に恒久的施設を有しておらず、また、保有米国債については、これを本店の帳簿に記帳してそこで日常的に管理を行って

いることから、当該米国債は国外事業所等に属する資産ではないと考えられる。したがって、甲は、B米国債に係る評価損を国外所得金額の計算上損金の額として配分する必要はないこととなる。

〔結論〕

源泉地の判定を個々の基準に基づいて行った場合、上記より、甲は、米国債から生ずる所得及びA米国債に係る譲渡損を国外源泉所得及び国外源泉所得に係る損金の額とし、B米国債に係る評価損についてはこれを国内源泉所得に係る損金の額として配分することになる。

上記結論について若干補足的に次のとおりその考え方を述べることにする。B米国債の場合、当該米国債から生ずる収益と費用の源泉地がそれぞれ国外及び国内と異なることになり、企業の国内外における活動の実態を必ずしも反映していないとも考えられる。

確かに、個々の所得内外区分基準及び費用配賦基準はそれぞれ一定の合理性を有しているものの、それらの基準を用いて積み上げていった結果として算出される国内源泉所得及び国外源泉所得の金額は、全体として見た場合、企業の国内外における活動を必ずしも反映しているとは限らず、中には課税上弊害があると考えられるものもある。しかしながら、制度の簡素化及び納税者や税務当局の事務負担の軽減等の見地から、実務上、国外所得金額を構成する個々の収益及び費用の源泉地の判定は、個々の収益及び費用ごとに、それぞれの源泉地の判定基準に基づいて、別個に行われざるを得ないものと考えられる。

したがって、本件の場合、B米国債に係る評価損は、その収益の源泉地判定基準とは別個に、これを国内源泉所得に係る損金の額として配分することが、現行税務上は妥当と考えられる。

（税理士 小沢 進）