

## 「外国で引かれた税金」を外国税額控除でそのまま引けるか？

海外との取引がある個人から、「外国で税金が引かれているので、日本の税金から全額引けますよね」と質問されることがあります。外国税額控除は国際的二重課税を調整する制度ですが、外国で徴収された税額が、そのまま日本の所得税から控除できるわけではありません。実務では、複数の関門を順番に確認する必要があります。今回は、個人（居住者）所得税の外国税額控除（所法95）について考えてみましょう。

第一の関門は、その税が「**控除対象外国所得税額**」に該当するかです。

外国税額控除の対象となる外国所得税（「**控除対象外国所得税**」）は、(1)外国の法令により課される我が国の所得税に相当する税、(2)外国の法令に基づき外国又はその他地方公共団体により課される税、(3)個人の所得を課税標準として課される税、以上の3つの要件を全て満たす税に限られます。そのため、延滞税・加算税等の附帯税に相当するもの、任意に納付できる税、通常行われる取引と認められない一定の取引に起因する税などは対象外です。また、日本が租税条約を締結している相手国等において課税される外国所得税に限度税率の定めがある場合、その限度を超えて課された部分も、原則として控除対象になりません。

第二の関門は、「**控除限度額**」の計算です。

その年分の居住者の所得税の「**控除限度額**」は、「その年分の所得税額<sup>\*1</sup> × その年分の調整国外所得金額<sup>\*2</sup> / その年分の所得総額<sup>\*3</sup>」で計算されます。従って、国外所得が少ない年、国外所得が赤字の年、日本で所得控除が大きい年などは、外国で納めた税額に比べて限度額が小さくなることがあります。更に、国外所得金額<sup>\*4</sup>は単なる海外収入の合計ではありません。国外源泉所得ごとに対応する必要経費を控除し、共通費用を合理的な基準で配分する必要があります。海外不動産や海外事業を含む案件では、この所得計算こそが外国税額控除の要点とも言えます。所得税のほか、復興特別所得税及び住民税にもそれぞれ限度額がある点にも注意が必要です。

\* 1 「その年分の所得税額」とは、外国税額控除を適用する居住者が、外国所得税を納付する年分において、外国税額控除の規定を適用しないで計算した場合の所得税の額（所令222①）。

\* 2 「その年分の調整国外所得金額」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第95条1項に規定する国外所得金額<sup>\*4</sup>で、その金額が、算式の分母「その年分の所得総額」を超えるときは、分母と同額となります。（所令222③）

\* 3 「その年分の所得総額」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、その年分の総所得金額、各種の申告分離課税の所得、退職所得及び山林所得金額の合計（所令222②）

\* 4 「国外所得金額」とは、「国外事業所等帰属所得に係る所得の金額<sup>\*5</sup>」と「その他の国外源泉所得に係る所得の金額<sup>\*6</sup>」との合計額（所法95④）で、これらの金額は、外国所得税の課税上その課税標準とされた現地における所得の金額そのものを当てはめるのではなく、日本の所得税法等の法令によって計算した所得の金額。

\* 5 「国外事業所等帰属所得に係る所得の金額」とは、国外事業所等（国外における恒久的施設に相当するもの（所法95④一、所令225の2①②））を通じて行う事業に係る所得のみについて、所得税を課するものとした場合の課税標準となるべき金額（所令221の2、221の3①）

\* 6 「その他の国外源泉所得に係る所得の金額」とは、所得税法第95条4項二号から十七号までに掲げる国外源泉所得に係る所得のみについて、所得税を課するものとした場合の課税標準となるべき所得金額の合計額（所法95①、所令221の2、221の6①）

簡単な例で考えてみましょう。所得税額が100万円、所得総額が1,000万円、調整国外所得金額が200万円であれば、所得税の控除限度額は概算20万円です。外国所得税を30万円納付していても、当年の所得税から30万円全額を控除できるわけではありません。逆に、外国税額が10万円なら当年の限度額には10万円の余裕が残ります。この余裕と超過額を年ごとに正確に記録しておくことが、後述する繰越控除につながります。なお、実際の計算では、分母となる所得総額や調整国外所得金額に上限・下限等の調整があり、復興特別所得税及び住民税の計算も続くため、単純な比例計算だけで完結しません。

第三の関門は、「外国税額控除の繰越控除」です。

外国税額控除の適用時期が、原則として外国税額を納付することとなる日の属する年分であるため、国外所得が発生した年と外国所得税が確定・納付される年が一致しないことは珍しくありません。このずれを調整するため、控除余裕額<sup>\*7</sup>又は控除限度超過額<sup>\*8</sup>は一定の範囲で翌年以後3年間繰り越すことができます。ただし、繰越控除を受けるには、最も古い年以後の各年について、控除限度額や外国所得税額を記載した「外国税額控除に関する明細書」を確定申告書に添付して連続的に管理することが重要です。また、国外所得が発生した年の翌年以降に外国所得税の納税義務が確定する場合には、国外所得が生じたその年の確定申告で「外国税額控除に関する明細書」により控除限度額を計算して、控除余裕額を予め作っておいて、その翌年以降に確定した外国所得税額を、その控除余裕額で外国税額控除することになります。

\* 7 「控除余裕額」とは、その年分の控除対象外国所得税額が、その年分の控除限度額に満たない場合の、その満たない部分の金額（所令224④）

\* 8 「控除限度超過額」とは、その年分の控除対象外国所得税額が、その年分の所得税、復興特別所得税及び地方税の控除限度額の合計を超える場合のその超過額（所令224⑥）

第四の関門は、外国税額控除の適用を受けるための手続です。

確定申告時には、「外国税額控除に関する明細書（居住者用）」に加え、外国所得税を課されたことを証する書類、外国税の名称・金額・納付確定日等を記載した書類、外国の申告書や源泉徴収票、納付証明、国外所得金額の計算明細などを整えます。外貨換算では、税額の納付確定日を把握し、採用した為替相場と出典を保存しておくことも欠かせません。後日、外国税額が還付・減額された場合には、過年度の控除額の調整や、一定の場合の雑所得への算入が問題となるため、確定申告後のフォローも必要です。

個人の海外取引が身近になった現在、外国税額控除は一部の国際税務専門家だけの論点ではなくなりました。実務の出発点は、「いくら外国で引かれたか」ではなく、「誰が、どの所得について、どの国に、どの法令又は租税条約に基づき納めた税か」を分解することです。「外国税額控除は計算書の転記作業ではなく、所得の源泉地判定と租税条約の確認を経て初めて正しく適用できる制度です。」この一言を、依頼者への説明にも添えておきたいものです。

（国際特別委員会委員長 渡邊 弘一）