

国から地方への税源移譲と個人の外国税額控除の適用関係

税理士 高山 政信

〔事例〕

居住者Aは内国法人の社員（役員ではない。）であるが、毎年一定期間の海外出張があり、出張先の国においても所得税を支払っているため、例年所得税の確定申告において外国税額控除を受けている。

平成19年からいわゆる税源移譲により所得税と住民税の税率が変わったが、これは平成19年分の所得税の確定申告における外国税額控除にどのような影響を与えるか。

〔ポイント〕

国から地方への税源移譲に伴い所得税及び住民税の税率変更が行われた。個人としての税負担には変更がないとされているが、外国税額控除の適用について、次の項目に分けて検討する。

- 1 外国税額控除の概要
- 2 税源移譲による税率の変更
- 3 住民税率の変更に伴う住民税の外国税額控除の改正点
- 4 平成18年分と平成19年分の外国税額控除額の差異

〔検討〕

1 外国税額控除の概要

居住者である個人の場合、国内源泉所得に加えて、国外源泉所得についても我が国において課税される。いわゆる「全世界所得課税」であるが、国外源泉所得については、その所得の源

泉地である外国が課税を行う場合があり、その場合、日本と外国の双方で課税されることとなる。我が国の外国税額控除とは、「国際的な二重課税を排除するために、日本の居住者が外国で納付した税額を、一定の限度額の中で、その居住者が納付すべき所得税額又は住民税額から控除する」制度である。

具体的には、「その年に納付することとなる一定の外国所得税の額」と、「その年分の所得税の額にその年分の所得総額のうちにその年分の国外所得総額の占める割合を乗じた金額（以下「控除限度額」という。）」のいずれか少ない金額を、その年分の所得税の額から外国税額控除額として控除する制度である（所法95，所令222）。また、「その年に納付することとなる一定の外国所得税の額から控除限度額を差し引いた額」と「地方税控除限度額（その年の控除限度額の30%）」のいずれか少ない金額が住民税から控除される（所法95②，所令223，地法37の2，344の7，地令7の19③，48の9の2④）。

ところで、国外源泉所得が生じた年と外国所得税を納付することとなる年が一致するとは限らないため、前述のように、その年の控除限度額の範囲内でのみその年の納付することとなる外国所得税額を控除するにとどめてしまうと、国際的な二重課税を調整するという役割が果たせないことになる。そのような国外源泉所得の発生時期と外国所得税の納付時期とのズレを調整するため、ある年分で控除し切れなかった外国所得税、使い切らなかった控除限度額を翌年以降3年間繰り越すことができるとされて

いる（所法95②③，所令224，225，地令7の19④⑥，48の9の2⑤⑦）。

2 税源移譲による税率の変更

平成19年に国税（所得税）から地方税（住民税）への税金の移し替え（税源移譲）が行われており，具体的には税率の改正は，次のとおりである。

平成18年分 所得税		平成19年分 所得税	
課税所得	税率	課税所得	税率
330万円以下の金額	10%	195万円以下の金額	5%
330万円超900万円以下の金額	20%	195万円超330万円以下の金額	10%
900万円超1,800万円以下の金額	30%	330万円超695万円以下の金額	20%
1,800万円超の金額	37%	695万円超900万円以下の金額	23%
		900万円超1,800万円以下の金額	33%
		1,800万円超の金額	40%

平成18年分 住民税		平成19年分 住民税	
課税所得	税率	課税所得	税率
200万円以下の金額	5% (市民税3%, 県民税2%)	一律	10% (市民税6%, 県民税4%)
200万円超700万円以下の金額	10% (市民税8%, 県民税2%)		
700万円超の金額	13% (市民税10%, 県民税3%)		

ほとんどの場合には，所得税が減って，住民税が増えることとなるが，これらの税率の変更及び人的控除の差に対応した減額措置などにより，原則として税源移譲の前後で「所得税+住民税」の納税者の負担は変わらないこととされている。

3 住民税率の変更に対応する住民税の外国税額控除の改正点

住民税に関しては平成19年分から上記2の比例税率となっており，これに伴い地方税控除限度額が道府県民税に関しては10%から12%に，市町村民税に関しては20%から18%に改正されているが，道府県民税と市町村民税に関する合

計率は税源移譲の前後を通じて所得税の控除限度額の30%のままである。

4 平成18年分と平成19年分の外国税額控除額の差異

以上のとおり，地方税控除限度額全体としての控除限度額に対する率は30%のままで，所得税と住民税の税率変更に伴う措置は特にとられていない。

それゆえ，平成18年分と平成19年分の「課税所得」及び「各年分の所得総額のうちにその年分の国外所得総額の占める割合」が同一であるとすれば，所得税の税率変更により「その年分の所得税の額」が減る場合には，控除限度額は減少し，平成19年に納付する外国所得税の額が平成18年と同額だとしても，それが控除限度額と地方税控除限度額の合計額を上回る場合には，その年分で控除できない額は増加することとなる（設例1，2参照）。

これとは逆に，税率変更により「その年分の所得税の額」が増える場合には，控除限度額が増加することとなる（設例3参照）。

5 まとめ

国から地方への税源移譲では，原則として，税負担の異動はないものの，外国税額控除の適用により，国税と住民税を合わせた控除限度額が異動することとなるので，税負担が増減することに注意する必要がある。

設例1 両年の収入が720万円の給与収入のみで，その半分が国外勤務に対応するものである場合

平成18年分		平成19年分	
給与収入	7,200,000	給与収入	7,200,000
給与所得(※1)	5,280,000	給与所得(※1)	5,280,000
所得控除	3,000,000	所得控除	3,000,000
課税所得	2,280,000	課税所得	2,280,000
所得税額(※3)	228,000	所得税額(※2)	130,500
控除限度額(※4)	114,000	控除限度額(※4)	65,250

※1 $5,280,000 = 7,200,000 \times 0.9 - 1,200,000$

※2 $130,500 = 2,280,000 \times 10\% - 97,500$

※3 $228,000 = 2,280,000 \times 10\%$

※4 控除限度額＝所得税額×50%(注)

(注) その年分の所得総額のうちその年分の
国外所得総額の占める割合。

**設例2 両年の収入が1,200万円の給与収入のみで、
その半分が国外勤務に対応するものである場合**

平成18年分		平成19年分	
給与収入	12,000,000	給与収入	12,000,000
給与所得(※1)	9,700,000	給与所得(※1)	9,700,000
所得控除	3,000,000	所得控除	3,000,000
課税所得	6,700,000	課税所得	6,700,000
所得税額(※3)	1,010,000	所得税額(※2)	912,500
控除限度額(※4)	505,000	控除限度額(※4)	456,250

※1 $9,700,000 = 12,000,000 \times 0.95 - 1,700,000$

※2 $912,500 = 6,700,000 \times 20\% - 427,500$

※3 $1,010,000 = 6,700,000 \times 20\% - 330,000$

※4 控除限度額＝所得税額×50%(注)

(注) その年分の所得総額のうちその年分の
国外所得総額の占める割合。

**設例3 両年の収入が2,400万円の給与収入のみで、
その半分が国外勤務に対応するものである場合**

平成18年分		平成19年分	
給与収入	24,000,000	給与収入	24,000,000
給与所得(※1)	21,100,000	給与所得(※1)	21,100,000
所得控除	3,000,000	所得控除	3,000,000
課税所得	18,100,000	課税所得	18,100,000
所得税額(※3)	4,207,000	所得税額(※2)	4,444,000
控除限度額(※4)	2,103,500	控除限度額(※4)	2,222,000

※1 $9,700,000 = 24,000,000 \times 0.95 - 1,700,000$

※2 $4,444,000 = 18,100,000 \times 40\% - 2,796,000$

※3 $4,207,000 = 18,100,000 \times 37\% - 2,490,000$

※4 控除限度額＝所得税額×50%(注)

(注) その年分の所得総額のうちその年分の
国外所得総額の占める割合。

企業税制研究所・国税通則検討委員会からのお知らせ

国税通則検討委員会においては、2008年2月7日(木)及び2008年2月13日(水)に下記のとおり検討WGを開催することを予定しています。

〔第4回 納税者保護に関する検討WG〕

- ・日 時：2008年2月7日(木) 午後6時30分～8時30分
- ・内 容：「租税行政手続と行政手続法」
- ・講 師：山下学 立正大学大学院法学研究科委員長

〔第3回 納税義務の履行に関する検討WG〕

- ・日 時：2008年2月13日(水) 午後6時30分～8時30分
- ・内 容：「租税回避否認に関するドイツでの議論(予定)」
- ・報告者：吉村典久 慶應義塾大学法学部兼法科

大学院教授(当委員会委員)

※ 両日とも、会場については、企業税制研究所HPをご確認ください。

〔お問合せ〕

企業税制研究所の正会員でない方も、報告会の傍聴が可能です。ご希望の方は、企業税制研究所まで、ファックス又はメールにてお申込み下さい。なお先着順で席数に達しましたら締め切らせていただきますことをあらかじめご了承願います。

- ・企業税制研究所
FAX 03-5282-7059
e-mail: jimukyoku@cti.or.jp
http://www.cti.or.jp/