

## 外国法人税が増額・減額された場合の外国税額控除の取扱い

税理士 高山 政信

### 〔事例〕

甲社は製造販売を行う内国法人である。4年前に甲社はA国に支店を設置して、甲社製品のA国での営業活動・販売事業を行っている。A国支店の設置以降、毎年度、甲社はA国支店に関連する所得についてA国法人所得税の申告納付を行い、納付したA国法人所得税については、甲社の日本における法人税申告において外国税額控除の適用を受けている。

甲社は4年前の年度と3年前の年度について、A国の法人所得税に係る税務調査を受けていたが、今年度において決着し、4年前の年度については法人所得税の増額修正、3年前の年度については減額修正の申告書を提出することになった。すでに今年度中に修正申告に伴う増額分については納付済みであり、減額分については還付金を受領している。

甲社が今年度において追加納税することとなった4年前年度の増額分及び今年度において還付された3年前年度の減額分は、過年度において外国税額控除の対象としていた外国法人税に係るものであるが、この増額分及び減額分について甲社の外国税額控除を適用する上でどのように取り扱ったらよいか？

なお、A国の法人税率は30%であり、甲社に高率負担部分はない。また、A国税務調査による修正事項は、本店経費配賦に関するA国法令適用に係るものであったため、当該年度の甲社の日本の法人税所得・国外所得に影響していない。

### 〔ポイント〕

- 1 外国税額控除の概要
- 2 外国法人税が増額された場合の取扱い
- 3 外国法人税が減額された場合の取扱い
- 4 まとめ

### 〔検討〕

#### 1 外国税額控除の概要

内国法人が各事業年度において外国法人税を納付することとなる場合には、控除限度額を限度として、その外国法人税の額を当該事業年度の所得に対する法人税の額から控除することが認められている（法69①）。

##### (1) 控除対象外国法人税（法令141）

外国税額控除の対象となる外国法人税とは、外国の法令に基づき外国又はその地方公共団体により法人の所得を課税標準として課される税である。但し、高率負担部分として、税率35%超分（利子に対する外国源泉税については、内国法人の業種と所得率により、10%又は15%超分となる場合がある。）は税額控除の対象から除かれる（法令142の2①②）。

##### (2) 控除限度額（法令142①）

控除限度額 =

$$\text{各事業年度の法人税の額} \times \frac{\text{当該年度の調整国外所得金額}}{\text{当該年度の所得金額}}$$

内国法人の各事業年度の控除対象外国法人税の額と控除限度額との差額については、控除余裕額（控除対象外国法人税の額が控除限度額に満たない場合のその満たない部分の金額）及び

控除限度超過額（控除対象外国法人税の額が法人税・地方法人税・地方税の控除限度額の合計額を超える場合のその超える部分の金額）は3年間繰越して利用することができる（法法69②③，法令144⑤⑦）。

## 2 外国法人税が増額された場合の取扱い（法基通16-3-26）

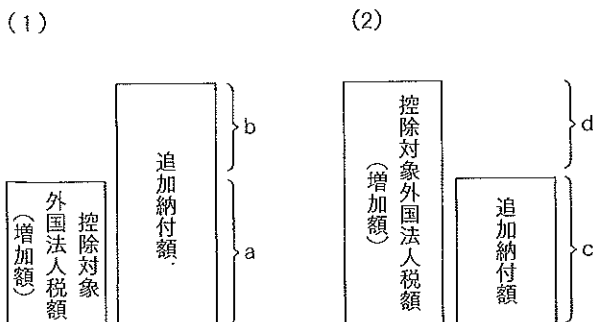
内国法人が外国税額控除の規定の適用を受けた事業年度（適用事業年度）後の事業年度において、当該外国法人税の額が増額があり、かつ外国税額控除の規定の適用を受けるときは、当該外国法人税につき、その増額後の金額に基づいて控除対象外国法人税額の再計算を行い、高率負担部分を除外し、増額した控除対象外国法人税額については、当該外国法人税の額が増額があった日の属する事業年度において新たに生じたものとして外国税額控除の規定が適用される。

この場合において、高率負担部分があるため、増加した外国法人税の額と増加することとなる控除対象外国法人税額に差額が生じるときには、次のように取り扱う。

### (1) 増加する控除対象外国法人税額 < 増加した外国法人税の額の場合

- ① 増加した（追加納付した）外国法人税の額のうち増加する控除対象外国法人税額に相当する金額は、外国税額控除の対象とし、同額は損金の額に算入しない。(a)
- ② 増加した外国法人税の額のうち高率負担部分は、外国税額控除の対象とならず、損金の額に算入する。(b)

### (2) 増加する控除対象外国法人税額 > 増加した外国法人税の額の場合



- ① 増加する控除対象外国法人税額のうち増加した外国法人税の額に相当する金額は、外国税額控除の対象とし、同額は損金の額に算入しない。(c)
- ② 増加する控除対象外国法人税額のうち増加した外国法人税の額に相当する部分の金額を超える部分の金額は、外国税額控除の対象とし、益金の額に算入する。(d)（益金に算入される(d)は、適用事業年度において高率負担部分として損金算入されていた部分から成ることになる。）

## 3 外国法人税が減額された場合の取扱い

内国法人が外国法人税の額につき外国税額控除の規定の適用を受けた事業年度（適用事業年度）開始の日後7年以内に開始する各事業年度において当該外国法人税の額が減額された場合には、適用事業年度において控除対象外国法人税の額としていた金額と、減額後の外国法人税額につき適用事業年度において再計算した控除対象外国法人税とされるべき金額との差額（減額控除対象外国法人税額）について、次のように調整することとされている（法法69⑬，法令150）。

### A 減額控除対象外国法人税額の取扱い

#### (1) 減額に係る事業年度の納付控除対象外国法人税額 ≥ 減額控除対象外国法人税額の場合

減額されることとなった日の属する事業年度（減額に係る事業年度）において当該内国法人が納付することとなる控除対象外国法人税の額（納付控除対象外国法人税額）から減額控除対象外国法人税額に相当する金額を控除し、その控除後の金額について当該年度の控除対象外国法人税額として外国税額控除の規定を適用する（法令150①）。

#### (2) 減額に係る事業年度の納付控除対象外国法人税額 < 減額控除対象外国法人税額の場合

- ① 減額控除対象外国法人税額から減額に係る事業年度の納付控除対象外国法人税額を控除し、控除しきれない残額は、前3年以

内の控除限度超過額の繰越残額（古い年度のものから順次充てる）から控除する（法令150③）。

② 上記①で控除できない金額があるときには、減額に係る事業年度後の2年以内に開始する各事業年度の納付控除対象外国法人税額から控除する（法令150④）。

③ 上記②で控除できない金額があるときには、その2年経過時点（減額に係る事業年度後の2年以内に開始する各事業年度のうち最後の事業年度）で益金の額に算入する（法令26②）。

B 減額された外国法人税の額と減額控除対象外国法人税額に差額が生じる場合の取扱い

高率負担部分があることにより、減額された外国法人税の額と減額控除対象外国法人税額に差額が生じるときには、上記2の「外国法人税額が増額された場合の取扱い」と同様に次のように取り扱う。

(1) 減額控除対象外国法人税額<減額された外国法人税の額の場合

① 減額された（還付を受けた）外国法人税の額のうち減額控除対象外国法人税額に相当する金額を、上記Aの対象とし、同額は益金の額に算入しない。(a)

② 減額された外国法人税の額のうち高率負担部分は、上記Aの対象とせず、益金の額に算入する。(b)

(2) 減額控除対象外国法人税額>減額された外国法人税の額の場合

① 減額控除対象外国法人税額のうち減額された外国法人税の額に相当する金額は、上

記Aの対象とし、同額は益金の額に算入しない。(c)

② 減額控除対象外国法人税額のうち減額された外国法人税の額に相当する金額を超える部分の金額は、上記Aの対象とし、損金の額に算入する（法基通16-3-26（注））。(d)

#### 4 まとめ

##### (1) 増額分

甲社のA国における法人所得税には高率負担部分はないことから、今回の増額分（追加納付額）は、同額がそのまま増額のあった今年度に新たに生じた控除対象外国法人税として扱われることになる。

##### (2) 減額分

減額分（還付額）についても、同額が今年度の減額控除対象外国法人税額となることから、今年度の甲社の納付控除対象外国法人税額（上記(1)の追加納付分を含む。）が減額控除対象外国法人税額以上である場合には、納付控除対象外国法人税額から減額控除対象外国法人税額を控除した残額を今年度の控除対象外国法人税額として外国税額控除の対象とすることになる。つまり、過年度において外国税額控除の対象としていた外国法人税が減額（還付）された場合においては、過年度に遡って外国税額控除を修正申告するのではなく、減額のあった事業年度において調整するということになる。

また、納付控除対象外国法人税額が減額控除対象外国法人税額を下回る場合には、上記の3A(2)の①～③の手続きを減額のあった事業年度以降に行うことになる。

(1)

(2)

