

法人税実務事例検討

修正申告における外国税額控除の控除限度額の再計算

新日本アーンストアンドヤング税理士法人
ディレクター 税理士 石田 昌朗

本事例における留意点

修正申告における外国税額控除の計算において、当初の確定申告における控除限度額の計算に誤りがある場合には、その誤りを是正した上で正當に算定されるべき金額を限度とすることから、再計算した控除限度額を限度として外国税額控除の適用が認められる。

事

例

当社は電子機器の製造業を主たる事業とする資本金 2 億円の 3 月決算法人ですが、外国の製造委託会社に製造ノウハウの一部を開示し、その対価としてロイヤルティを受領しております。

今回、中間確定申告書の作成を行うに際して、前期の確定申告書の見直し作業を行ったところ、外国の製造委託会社が 12 月決算であることから、1 月から 3 月までのロイヤルティ収入が収益に計上されていないこと（未収ロイヤルティ計上漏れ）が判明しました。

したがって、当社では 1 月から 3 月までのロイヤルティ収入計上漏れとして 10,000,000 円の修正申告書を提出する予定ですが、当初の確定申告書では外国税額控除の適用を選択しておりましたが、所得金額が少なかったために外国法人税の額が翌事業年度以後に繰り越されることとなる控除限度超過額となっておりました。

今回の修正申告において、申告漏れとなったロイヤルティ収入は国外所得に該当することから、控除限度額の再計算を行い、修正申告に係る法人税の額から控除する控除対象外国法人税の額を増加させることは可能ですか。

外国税額控除の計算においては、当初の確定申告書に記載した控除額が限度であり、その後の修正申告により控除する控除対象外国法人税の額を増加させることはできないのではないかと思います。いかがでしょうか。

【確定申告書の記載内容】

所得金額 5,000,000 円、算出税額 1,500,000 円、外国税額控除の金額 1,350,000 円、納付税額 150,000 円（ロイヤルティ収入 40,000,000 円、外国源泉税 4,000,000 円、配賦経費 0 円、国外従業員はいません。）

I 本事例における法令等からの検討**1 外国税額控除の概要**

わが国の税制においては、内国法人の外国支店等で生じた所得を含むその内国法人の全世界所得を課税標準として、法人税が課されることとされています。しかし、外国支店等で生じた所得については、通常、所在地国においても課税されることとなるため、同一の所得に対してわが国と外国の双方で課税されることとなり、国際的な二重課税が生じることとなります。そこで、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（通常行われる取引と認められない取引、いわゆる仕組取引に基因して生じた所得に対する外国法人税を納付することとなる場合を除きます。）には、わが国で課税標準とされた所得の金額のうちその源泉が国外にあるものに対応する部分の金額（以下「国外所得金額」といいます。）に係る法人税額（以下「控除限度額」といいます。）を限度として、その外国法人税の額（その所得に対する負担が高率な部分として一定の金額を除きます。以下「控除対象外国法人税の額」といいます。）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とされています。

外国法人税とは、外国の法令により課されるわが国の法人税に相当する税とされており（法法 69 ①）、具体的には、法人税法施行令第 141 条第 1 項及び第 2 項に掲げられています。

控除限度額とは、当期の法人税額に国外所得金額の全世界所得に占める割合を乗じて計算することとなります。

国外所得金額とは、内国法人の各事業年度において生じた国内源泉所得以外の所得（国外源泉所得）をいい、次のような制限がなされています（法令 142 ③）。

イ 国外源泉所得の中に外国法人税が課されないものがある場合には、外国法人税が課されない当該国外源泉所得に係る所得の金額の 3 分の 2 に相当する金額を控除した金額を国外所得金額とする。

ロ イの金額が次の(イ)又は(ロ)のうちいずれか多い金額を超える場合には、(イ)又は(ロ)のうちいずれか多い金額に相当する金額を国外所得金額とする。

(イ) 当該事業年度の所得金額 $\times$ 90 %

(ロ) 当該事業年度の所得金額 $\times$ 国外従業員数 / 全従業員数

2 裁判所の判断について

法人税法第 69 条第 10 項後段の規定（控除限度要件）により、外国税額控除における控除限度額は、当初の確定申告書に記載した限度額に限るのではないかと考えられるところ、『法人税の確定申告をする際に外国税額控除制度の適用を受けるに当たり、申告書に記載した税額等の計算が国税通則法 23 条 1 項 1 号に規定する「国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったこと」により納付すべき税額が過大になっていたとしてした更正の請求に対し、税務署長がした更正すべき理由がない旨の通知処分取消請求』が、認容された裁判事例（福岡高裁平成 19 年 5 月 9 日判決）があり、同事例については、最高裁判所が平成 21 年 3 月 23 日上告不受理決定を行っておりますので、福岡高等裁判所の判断の要約を以下に記載します。

法人税法 69 条 1 項「内国法人が各事業年度において外国法人税（外国の法令により課される法人税に相当する税で政令で定めるものをいう。以下この条において同じ。）を納付することとなる場合…には、当該事業年度の所得でその源泉が国外にあるものとして政令で定めるところにより計算した金額（以下この条において『控除限度額』という。）を限度として、その外国法人税の額（その所得に対する負担が高率な部分として政令で定める金額を除く。以下この条において『控除対象外国法人税の額』という。）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。」

法人税法 69 条 13 項「第 1 項の規定は、確定申告書に同項の規定による控除を受けるべき金額及びその計算に関する明細の記載があり、かつ、控除対象外国法人の額を課されたことを証する書類その他財務省令で定める書類の添付がある場合に限り、適用する。この場合において、同項の規定による控除をされるべき金額は、当該金額として記載された金額を限度とする。」

ところで、外国税額控除制度を定めた法 69 条は、13 項後段において、「同項の規定により控除をされるべき金額は、当該金額として記載された金額を限度とする。」と規定している（以下「控除限度要件」という。）ところ、この控除限度要件をどのように解するかが問題となる。

そもそも、外国税額控除制度は、企

業が国外に進出して投資その他の国際的経済活動を行う場合、自国と外国とがそれぞれ課税することによって生じる国際的二重課税を排除するための制度であるところ、外国税額控除の適用については、確定申告における所定の申告記載がその要件とされており、かつ、これにより控除されるべき金額については、控除限度要件が付されているが、その理由は、外国税額控除の適用を受けることを選択するかどうか、又はその適用を受ける範囲をどうするかについては、法上、内国法人の選択にかからしめているところから、その選択の内容及び控除金額の計算過程の透明性と適法性を確定申告における申告記載を通じて当該内国法人に担保せしめるとともに、いったん選択して申告した以上は、後日の修正申告等に際して、あらためてその選択を見直してその範囲を拡大し、追加的な控除が主張されることが生じないようにすることにより制度の適正な運用を図る趣旨のものと解される。したがって、法上、外国税額控除の対象とするかどうかを内国法人の選択にかからしめている事項について、内国法人が当初申告においてこれを選択しなかった場合には、その選択しなかったこと自体が税法上適法な行為ということになることから、たとえそのことにより、その選択をした場合に比して結果的に納税額が過大になっているとしても、これについては更正の請求をしてその減額（控除額の増額）を求める理由はないと解すべきものである。これに対し、当初申告

において控除対象に選択して記載した事項について、たまたまその記載金額又は計算に誤りがあったために、結果的にその申告記載した控除金額が過少になっているような場合には、上記とは事情が異なり、基本的には更正の請求の対象になりうるものと解するのが相当である。

そこで検討するに、法の規定の解釈は、国税についての基本的な事項及び共通的な事項を定める国税通則法の規定と整合性を保つようにされるべきところ、国税通則法 23 条 1 項 1 号は、納税申告書記載の金額について更正の請求をすることを認めているのである。そして、前記のとおり本件が 1 号事由に該当するとすれば、法 69 条 13 項後段の「当該金額として記載された金額を限度とする」とは、基本的には、確定申告書（最終的な記載欄は、別表一（一）の「外国税額」欄 [43 欄] である。）に控除されるべき金額として記載された金額を限度とする、との趣旨であるが、その金額は、そこに記載された具体的な金額のみを指すものということはできず、外国税額控除制度の適用を受けることを選択した範囲を限度として、法令に基づき誤りを是正した上で正当に算定されるべき金額を限度とする趣旨と解するのが相当である。

以上が判断の要約であることからすると、当初の確定申告書で外国税額控除の適用を選択したものであれば、その控除限度額は別表一（一）の [43 欄] に記載された金額を限度とするのではなく、誤りを是正した上

で正当に算定されるべき金額を限度とするとの判断であることから、修正申告に係る控除限度額を再計算し、その再計算後の控除限度額を限度として、控除対象外国法人税の額をその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るものと考えられます。

(注) 国税不服審判所においても控除限度要件について、「法人税法第 69 条第 16 項に規定する『控除されるべき金額』とは、内国法人が外国税額控除の適用を選択した場合において、申告記載金額誤り又は計算誤りにより結果的に申告記載した控除金額が過少になっているときには、内国法人が外国税額控除の適用を選択したと認められる範囲において、これらの誤りを法令に基づき是正した上で正当に算定される金額であると解するのが相当である。」と判断し、納税者が確定申告書に記載した外国税額控除に係る税額等の計算に誤りがあったとして行った更正の請求を認めた裁決が公表されています（国税不服審判所・裁決事例集 No.77、320 項）。

II 本事例における取扱いの検討

1 確定申告における控除限度額の計算について

貴社の所得金額は 5,000,000 円であり、算出税額は 1,500,000 円であります。

また、国外所得金額は 40,000,000 円ですが、所得金額を超えることから、所得金額の 90 % である 4,500,000 円を国外所得金額として計算することになります。

したがって、 $1,500,000 \text{ 円} \times 4,500,000 \text{ 円} / 5,000,000 \text{ 円} (90\%) = 1,350,000 \text{ 円}$ が控除限度額となり、控除対象外国法人税額が $4,000,000 \text{ 円}$ であることから、当初の確定申告において控除することができる金額は $1,350,000 \text{ 円}$ となり、差額の $2,650,000 \text{ 円}$ については、控除限度超過額として、翌事業年度以後の 3 年間にわたり繰り越されることとなります。

(注) 地方税の控除限度額については、省略しております。

2 修正申告における控除限度額の再計算について

上記 I 2 の裁判所の判断に従い、当初の確定申告書で外国税額控除の適用を選択したものであることから、その控除限度額は別表一(一)の [43 欄] に記載された金額である $1,350,000 \text{ 円}$ のみではなく、誤りを是正した上で正当に算定されるべき金額を限度とすることができるものとして、修正申告に係る控除限度額を再計算し、その再計算後の控除限度額を限度として、控除対象外国法人税の額をその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るものと考えられます。

そうすると、ロイヤルティ収入の計上漏れ額である $10,000,000 \text{ 円}$ を当初の所得金額である $5,000,000 \text{ 円}$ に加算すると、修正後の所得金額は $15,000,000 \text{ 円}$ となり、算出税額は $4,500,000 \text{ 円}$ となります。

また、ロイヤルティ収入の計上漏れは国外所得金額に含まれることから、修正後の国外所得金額は $50,000,000 \text{ 円}$ になりますが、修正後の所得金額 $15,000,000 \text{ 円}$ を超えることから、修正後の所得金額の 90 %

である $13,500,000 \text{ 円}$ を国外所得金額として控除限度額を再計算することになります。

したがって、 $4,500,000 \text{ 円} \times 13,500,000 \text{ 円} / 15,000,000 \text{ 円} (90\%) = 4,050,000 \text{ 円}$ が修正後の控除限度額となります。

ところで、修正後の控除限度額が $4,050,000 \text{ 円}$ となりますが、控除対象外国法人税額が $4,000,000 \text{ 円}$ であることから、修正申告で法人税額から控除することができるのは $4,000,000 \text{ 円}$ となり、控除対象外国法人税額との差額 $50,000 \text{ 円}$ は、控除余裕額として、翌事業年度以後の 3 年間にわたり繰り越されることとなります。

なお、本事例ではロイヤルティ収入の計上漏れ額に係る納付することとなる外国法人税の額がありませんが、仮に外国源泉税 $1,000,000 \text{ 円}$ を控除された $9,000,000 \text{ 円}$ を前期末までに受領しており、経理処理上は翌期に $10,000,000 \text{ 円}$ を雑収入に及び $1,000,000 \text{ 円}$ を租税公課に計上していた場合には、その租税公課に計上された外国源泉税 $1,000,000 \text{ 円}$ は当初の確定申告において外国税額控除の適用を受けることを選択していないことから、控除対象外国法人税の額に含めることはできませんし、損金の額に算入することもできません（法基通 16-3-1）。

(注) 地方税の控除余裕額については、省略しております。

3 修正申告における控除限度額の増加について

上記 I 2 の裁判所の判断に従い、当初の確定申告書で外国税額控除の適用を選択したものであれば、その控除限度額は別表一(一)の [43 欄] に記載された金額である

1,350,000 円のみではなく、誤りを是正した上で正当に算定されるべき金額を限度とすることから、修正申告に係る控除限度額である 4,050,000 円を限度額として、控除対象外国法人税の額 4,000,000 円を当事業年度の所得に対する法人税の額 4,500,000 円（修正申告に係るもの）から控除することが認められると考えられます。

したがって、算出税額 4,500,000 円から

外国税額控除の金額 4,000,000 円を控除した 500,000 円が納付税額となりますので、貴社においては、所得金額を 15,000,000 円及び納付税額 500,000 円と記載した修正申告書を提出することになると考えられます。

また、控除余裕額 50,000 円が発生することから、翌事業年度以後 3 年間にわたり繰り越されることとなります（地方税の控除余裕額も繰り越されます。）。

【当初の確定申告の外国税額控除】

控除限度超過額 2,650,000 円	控除対象外国法人税の額 4,000,000 円
控除限度額 1,350,000 円	

【修正申告の外国税額控除】

控除限度額 4,050,000 円	控除余裕額 50,000 円
	控除対象外国法人税の額 4,000,000 円

(了)