

PART2 別表はココを確認しよう!

法人税申告書の提出前チェック

外国税額控除

税理士法人 トーマツ 朝倉 歩
税理士

外国税額の控除に関する明細書

		事業年度	法人名	別表六(二)	
		24・4・1 25・3・31	××株式会社	××株式会社	
当期の控除対象外国法人税額 (別表六(二)の二「24」)		1	3,500,000	区 分	
				①	②のうち非課税所得分
当期の法人税額 (別表一(一)「4」、別表一(二)「4」又は別表一(三)「4」)		2	23,888,655	22	20,000,000
				23	3,500,000 Check④
所得金額又は欠損金額 (別表四「48の①」)		3	93,681,500 Check①	24	
繰越欠損金又は災害損失金の当期控除額 (別表七(一)「4の計」)		4	10,000,000	25	
被合併法人等の最終の事業年度の欠損金の損金算入額		5		26	
組合等損失額の損金不算入額 (別表九(二)「6」)		6		A国事業所得 B国使用料 合計	
組合等損失超過合計額の損金算入額 (別表九(二)「9」)		7		収入(税前)	10,000,000 20,000,000 30,000,000
計 (3)+(4)+(5)-(6)+(7) (マイナスの場合は0)		8	103,681,500	税金	△4,200,000 △0 △4,200,000
国外所得の金額 (48) (マイナスの場合は0)		9	11,900,000	利益(税後)	5,800,000 20,000,000 25,800,000
(8) × 90%		10	93,313,350		
(8) × 国外使用人の数(人) / 使用人の総数(人)		11		小 計 34 3,500,000	
納付した控除対象外国法人税額 (別表六(二)の二「10」-「13」-「15」)		12		貸倒引当金の繰入額 35	
(8) - (12)		13		共通経費 36 1,200,000 800,000	
(8) - (13) × (8) × 10% / (12)		14		共通利子 37 200,000	
(10)、(11)又は(14)のうち多い金額		15	93,313,350	計 38	
国外所得金額 ((9)と(15)のうち少ない金額又は(9)と(10)のうち少ない金額)		16	11,900,000	算 39	
(2) × (10) / (8) と (2)のうち少ない金額		17	2,741,810	の 40	
法第69条第1項により控除できる金額 ((1)と(17)のうち少ない金額)		18	2,741,810	減 41	
法第69条第2項により控除できる金額 (別表六(三)「29の②」)		19		の 42	
法第69条第3項により控除できる金額 (別表六(三)「33の②」)		20	0	算 43	
当期に控除できる金額 ((18)+(19)+(20))		21	2,741,810	の 44	
				小 計 45 1,400,000 800,000	
				仮 計 46 27,900,000 19,200,000	
				非課税国外所得の控除額 ((46の②) × 5/8)又は(46の②) × 5/6 47 16,000,000	
				国外所得の金額 (46) - (47) 48 11,900,000 Check⑤	

復興税（法人税）による
外国税額控除に関する別表

外国税額の控除に関する明細書			課 事 年 度	24・4・1 25・3・31	法人名	××株式会社	別 表 三
外国税額の控除額の計算							
当期の控除対象外国法人税額 (法人税申告書別表六(二)「1」)	1	3,500,000	復興特別法人税控除限度額の計算	当期の所得金額 (法人税申告書別表六(二)「8」)	8	103,681,500	円
法人税の控除限度額 (法人税申告書別表六(二)「17」)	2	2,741,810		当期の国外所得金額 (法人税申告書別表六(二)「16」)	9	11,900,000	
差引控除対象外国法人税額 (1)-(2)	3	758,190		復興特別法人税控除限度額 〔(7)× $\frac{(9)}{(8)}$ と(7)のうち いずれか少ない金額〕	10	274,173	
法人税額 (別表一「11」)	4	23,888,655		外国税額の控除額 (3)と(10)のうちいずれか少ない金額	11	274,173	
法人税額の特別控除額 (別表一「12」)	5						
課税標準法人税額 〔(4)-(5)又は ((4)-(5))× $\frac{(6)}{(7)}$ 〕	6	23,888,000					
復興特別法人税額 (6)×10%	7	2,388,800					
連結法人の外国税額の控除額の計算							

外国税額の繰越控除余裕額又は繰越控除限度超過額等の計算に関する明細書

事業年度又は連結事業年度	24・4・1 25・3・31	法人名	××株式会社	別 表 六 (三)
--------------	-------------------	-----	--------	--------------------

当期の控除余裕額、個別控除余裕額、控除限度超過額又は個別控除限度超過額の計算									
控 除 限 度 等	国 (別表六(二)「17」又は別表六(二) 道府県民税 ((1)×5%又は別表六(三)付表一「28の④」)	1	外 274,173	控 除 余 裕 額 又 は 個 別 控 除 余 裕 額	国 (1)-(5)	6	0	円	
	道府県民税 ((1)×5%又は別表六(三)付表一「28の④」)	2	2,741,810		道府県民税 (((1)+(1)の④)+(2)-(5)と②のうち少ない金額)	7	0		
	市町村民税 ((1)×12.3%又は別表六(三)付表一「28の⑤」)	3	403,046		市町村民税 (((4)+(4)の④)-(6)と(3)のうち少ない金額)	8	83,537		
	計 (1)+(2)+(3)	4	外 274,173 3,309,364		計 (6)+(7)+(8)	9	83,537		
	控除対象外国法人税額又は個別控除対象外国法人税額 (別表六(二)「24」)	5	3,500,000		控除限度超過額又は個別控除限度超過額 (5)-(4)-(4の外)	10	0		

前3年以内の控除余裕額、個別控除余裕額、控除限度超過額又は個別控除限度超過額に関する明細

事業年度 又は 連結事業年度	区 分	控除余裕額又は個別控除余裕額			控除限度超過額又は個別控除限度超過額			
		前期繰越額又は 当期発生額	当期使用額	翌期繰越額 ①-②	前期繰越額又は 当期発生額	当期使用額	翌期繰越額 ④-⑤	
		①	②	③	④	⑤	⑥	
平23・4・1 平24・3・31	道府県民税	27				2,100,000		2,016,463
	市町村民税	28					83,537	
合 計	国 税	29					外	
	道府県民税	30				2,100,000		2,016,463
	市町村民税	31					83,537	
	計 ②⑨+③⑩+④⑪	32						
当 期 分	国 税	33 ⁽⁶⁾	0	0	0 ⁽¹⁰⁾		外 ^{(別表六(二)の二) 「23」-(32)の外}	
	道府県民税	34 ⁽⁷⁾	0	0	0			
	市町村民税	35 ⁽⁸⁾	83,537	83,537	0		0 ^{(32)の②}	0
	計 ③⑬+④⑭+⑤⑮	36 ⁽⁹⁾	83,537	^{(32)の③} 83,537	0			

直接納付した控除対象外国法人税額又は個別控除対象外国法人税額に関する明細書		事業年度又は連結事業年度	24・4・1 25・3・31	法人名	××株式会社 ()			
国名	1	A国						
所得の種類	2	事業所得						
税種	3	法人税						
納付確定日(納付すべき日)又は納付日	4	平 24・9・30	平・	平・	平・	平・	平・	平・
源泉・申告・賦課の区分	5	源・申・ 賦	源・申・賦	源・申・賦	源・申・賦	源・申・賦	源・申・賦	源・申・賦
事業年度又は計算期間	6	昭 23・1・1 平 23・12・31	昭 平	昭 平	昭 平	昭 平	昭 平	昭 平
納付外国法人税額	課税標準	7	ドル 100,000.00					
	税率(%)	8	42.000					
	税額(7)×(8)	9	42,000.00					
	税額控除額	10						
	納付すべき税額(9)-(10)	11	42,000.00					
みなし納付外国法人税額	みなし納付の基礎となる条約及び相手国の法令の根拠規定		12					
	(12)とした場合の適用がなないも税額の額	課税標準	13					
		税率(%)	14					
		税額(13)×(14)	15					
		税額控除額	16					
	納付すべき税額(15)-(16)	17						
納付したとみなされる外国法人税額(17)-(11)	18							
個別控除対象外国法人税額又は額	外国法人税額の合計(11)+(18)		19	42,000.00				
	控除対象外国法人税額又は個別控除対象外国法人税額((7)又は(13)×(50%又は35%)と(9)のうち少ない金額)		20	35,000.00	Check⑧			
	納付分	(11)と(20)のうち少ない金額	21	(3,500.00円) 35,000.00	()円	()円	()円	()円
	みなし分	(20)-(21)	22	()円 0.00	()円	()円	()円	()円
	外国法人税額が異動した場合	納付分	増額又は減額前の事業年度又は連結事業年度の(21)の金額	23				
(21)≥(23)の場合 (21)-(23)			24	()円	()円	()円	()円	()円
(21)<(23)の場合 (23)-(21)			25	()円	()円	()円	()円	()円
みなし分		増額又は減額前の事業年度又は連結事業年度の(22)の金額	26					
		(22)≥(26)の場合 (22)-(26)	27	()円	()円	()円	()円	()円
		(22)<(26)の場合 (26)-(22)	28	()円	()円	()円	()円	()円
納付した控除対象外国法人税額又は個別控除対象外国法人税額(21)欄又は(24)欄の合計		29	円 3,500.000	減額された納付控除対象外国法人税額又は個別納付控除対象外国法人税額(25)欄の合計	31	円		
納付したとみなされる控除対象外国法人税額又は個別控除対象外国法人税額(22)欄又は(27)欄の合計		30	円	減額されたみなし納付控除対象外国法人税額又はみなし納付個別控除対象外国法人税額(28)欄の合計	32	円		

別表六(四)

はじめに

平成25年3月期決算法人が外国税額控除を適用するにあたり留意すべきポイントを、平成25年3月期の申告に影響を与える税制改正項目を中心に解説する。

通常であれば平成25年3月期の申告については、平成24年3月改正の影響を考慮することとなるが、平成24年3月に行われた国際課税関係の改正については、外国税額控除に関する改正が行われていない。ただし、例年の税制改正と相当に異なる経過を経て成立した平成23年改正(6月及び12月)の影響を受けることに留意する必要がある。

① 各別表ごとの留意点

1 別表六(二)

Check① (4欄)

繰越欠損金又は災害損失金の当期控除額

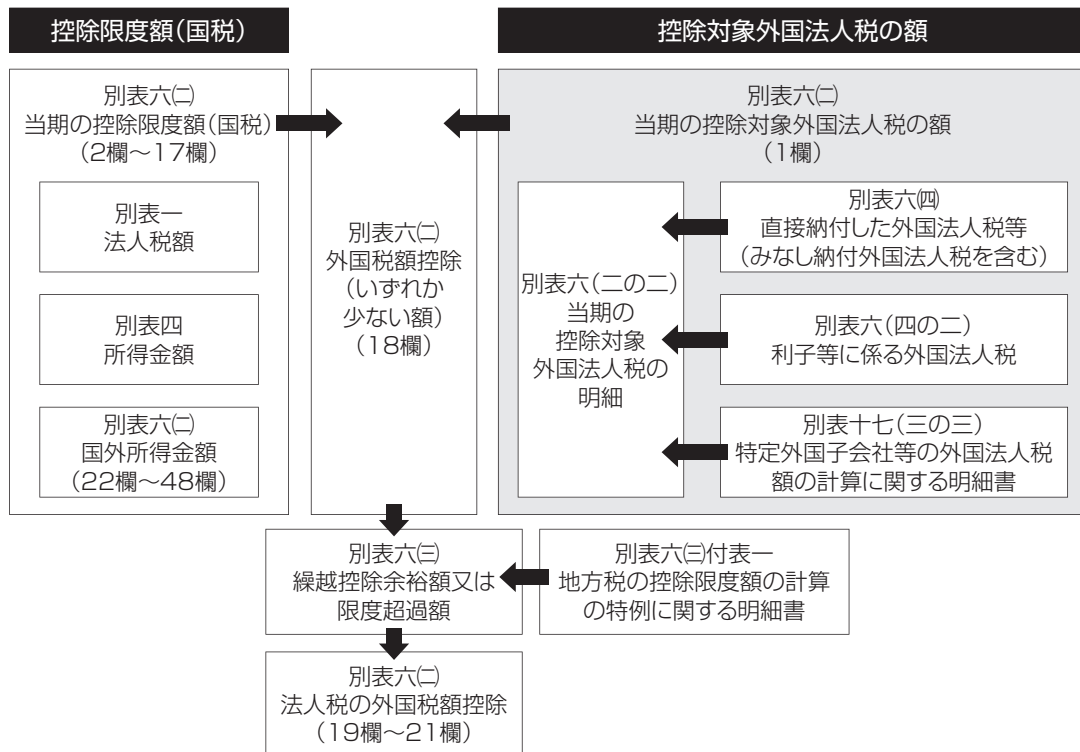
繰越欠損金の控除の適用がある場合、繰越欠損金控除額を加算する。

Check② (11欄)

$$(8) \times \frac{\text{国外使用人の数 (人)}}{\text{使用人の総数 (人)}}$$

平成25年3月期については、税制改正により、国外使用人割合の特例は使用できない。

法人税の外国税額控除(単体納税)に関連する主な別表間の流れ



Check③ (14欄)

$$(8)-(13) \times \frac{(8) \times 10\%}{(12)}$$

平成25年3月期については、税制改正により、限度額計算の特例は使用できない。

Check④ (22欄②)

国外の当期利益又は当期欠損の額

22欄①のうちB国使用料20,000,000円は非課税となるため、②欄に記載する。

Check⑤ (47欄)

非課税国外所得の控除額

平成25年3月期については、税制改正により、非課税国外所得の6分の1相当が国外所得となるため、非課税国外所得の6分の5相当を国外所得から控除する。

$$B国使用料19,200,000円 \times \frac{5}{6} = 16,000,000円$$

2 別表三（復興税（法人税）による外国税額控除に関する別表）

Check⑥ (11欄)

外国税額の控除額

平成25年3月期については、外国法人税を法人税の控除限度額から控除しきれない場合、復興法人税からの外国税額控除が可能となる。復興法人税から控除を行った外国法人税については、別表六(三)1欄の外書に記載する。

3 別表六(三)

Check⑦ (1欄)

国 税

別表三（復興税による外国税額控除）11欄の金額274,173円を記載する。

4 別表六(四)

Check⑧ (20欄)

控除対象外国法人税額又は個別控除対象外国法人税額

平成25年3月期については、税制改正により、高率負担の税率判定が50%から35%に引き下げられている。

② 外国税額控除に関する改正

1 外国法人税の範囲の明確化（平成23年6月改正）

複数の税率の中から納税者と税務当局等の合意により税率が決定される税について、最も低い税率を上回る部分は「外国法人税」に該当しないものとされた（法令141③三）。

[適用時期]

平成23年6月30日以後に納付することとなる外国法人税について適用される（平成23年6月改正法令附則15）。

2 条約相手国等における課税に係る二重課税の排除（平成23年6月改正）

外国税額控除の控除限度額の計算上、租税条約の規定により条約相手国等において租税を課することができることとされる所得（その租税条約の規定において控除限度額の計算にあたって考慮しないものとされるものを除く）でその条約相手国等において外国法人税が課されるものについては、国外源泉所得に該当することとされた（法令142④三）。

[適用時期]

平成23年4月1日以後に開始する事業年度の所得に対する法人税について適用される（平成23年6月改正法令附則2）。

なお、平成24年9月12日付で当該法令に関する法令解釈通達が新設されている（法基通16-3-10の2）。新法人税基本通達では、新たに該当することとなった国外所得の具体例として、不動産関連株式の譲渡に係る所得が該当すると明示されている。

また、当該通達の注書において、その所得が損失となる場合には、マイナスの国外所得として認識すべきこととされている。

わが国の外国税額控除制度は、控除限度額の計算の簡便さの観点から、国外所得を種類別や国別等に区分せず、一括して控除限度額を計算する方法を採用している。よって、マイナスの国外所得が発生した場合には、当該マイナスの国外所得の金額だけ控除限度額は小さくなる。

[適用時期]

平成23年4月1日以後に開始する事業年度分の法人税について適用される（八 経過の取扱い 改正通達の適用時期(3)）

3 高率な外国法人税の水準の引下げ（平成23年12月改正）

外国税額控除の対象外である「高率」な外国法人税の水準を、わが国の法人実効税率（改正による法人税率引下げ後の法人実効税率）とおおむね同水準となるよう「50%超」（改正前：「50%超」）に引き下げることとされた。

[適用時期]

平成24年4月1日以後に開始する事業年

度において納付することとなる外国法人税の額について適用される（平成23年12月改正法令附則10）。

4 国外所得から控除される非課税国外所得の見直し（平成23年12月改正）

控除限度額の計算上、非課税の国外所得の全額（改正前：3分の2）を国外所得から除外することとされた。なお、激変緩和の観点から、2年間（平成24年4月1日から平成26年3月31日までの間に開始する各事業年度）については、非課税国外所得の6分の5を除外することとする経過措置が設けられている（平成23年12月改正法令附則9②）。

[適用時期]

平成24年4月1日以後に開始する事業年度の所得に対する法人税について適用される（平成23年12月改正法令附則2）。

5 国外所得割合の90%制限に係る特例の廃止（平成23年12月改正）

国外所得は原則として全世界所得の90%までに制限されている。ただし、国外所得が全世界所得の90%超の場合にも下記のいずれかの特例を適用することができることとされていたが、これらの特例については廃止された（旧法令142③二、142の2）。

- (1) 全世界所得×国外使用人割合
- (2) 全世界所得×
外国での租税負担割合に
応じて一定の算式に基づ
き算出した割合

[適用時期]

平成24年4月1日以後に開始する事業年度の所得に対する法人税について適用される（平成23年12月改正法令附則2）。

③ 復興特別法人税からの外国税額控除

東日本大震災からの復興を図るための施策に必要な財源を確保するため、平成23年12月2日に公布された復興財源確保法により、復興特別税が創設された。

復興特別法人税申告書を提出する内国法人が各課税事業年度において外国税額控除の適用を受ける場合に、当該事業年度の控除対象外国法人税の額が法人税の控除限度額を超えるときは、次の算式により計算した復興特別法人税控除限度額を限度として、その超える金額は当該課税事業年度の復興特別法人税の額から控除される(復興財源確保法50①、復興特別法人税令6①、法令142)。

$$\text{復興特別法人税控除限度額} = \frac{\text{当期の復興特別法人税の額}}{\text{当期の国外所得金額}} \times \text{当期の全世界所得金額}$$

④ 欠損金の80%使用制限の改正による留意事項

平成23年12月の税制改正により欠損金の80%使用制限が導入され、多額の欠損金を有しているため法人税等が発生していなかった法人であっても、改正後においては課税所得の20%相当につき法人税等が発生する可能性がある。このような内国法人は、欠損金の80%使用制限の改正の影響により、改正後においては多少の控除限度額が発生することになる。

控除限度額が発生した場合においても、外国税額控除の規定の適用を受けるかどうかはその内国法人の意思に任されており、

強制適用ではない。仮に外国税額控除を選択しなかった場合、その内国法人が支払った外国法人税は損金の額に算入されるが、その支払った外国法人税の一部につき損金算入を選択し、一部について外国税額控除を選択することは認められていない(法法41、法基通16-3-1)。欠損金の80%使用制限により多少の控除限度額が発生した場合においても、その全額が控除できない場合には、外国税額控除を選択せずに、単純にその全額を損金の額に算入したほうが有利となる可能性がある。

なお、内国法人が支払った外国法人税につき、外国税額控除又は損金算入のいずれかを選択するかどうかについては、その事業年度ごとに選択を行うことが可能となる。ただし、損金算入を選択した事業年度に繰越された控除余裕額及び控除限度超過額は、損金算入を選択した時点で打ち切られることとなる(法令144②、法令145②)。控除余裕額及び控除限度超過額は3年間の繰越しが認められているため、外国税額控除を適用すべきか損金算入を選択すべきかどうかについては、今後発生する法人税の額等を考慮し、十分な検討が必要となる。

[Profile]

朝倉 歩 (あさくら あゆむ)

税理士法人トーマツ 法人総合サービス
マネジャー 税理士

日本の税理士で、税務コンサルタントとして約10年間実務に携わっている。主として連結納税や国際税務に関連する税務サービスを提供している。著書に『外国税額控除／外国子会社配当益金不算入制度と申告書作成の実務－基礎の習得から申告書の完全作成まで』(清文社)、寄稿記事に「統括業務を行う事業持株会社に係る平成22年度改正について」『国税速報』がある。