

### 3 外国税額の控除

#### 【新設】(租税条約により条約相手国等に課税が認められた所得の取扱い)

16-3-10の2 令第142条第4項第3号《控除限度額の計算》の規定の適用上、同項の国外源泉所得に係る所得に該当するものとされる所得には、例えば、租税条約の規定により条約相手国等（同号に規定する条約相手国等をいう。）において租税を課されることとされている不動産関連株式（その有する資産の一定割合が当該条約相手国等に存する不動産である法人の株式をいう。）の譲渡に係る所得が該当する。

(注) 当該不動産関連株式の譲渡により損失が生ずる場合の損失額は、国外所得金額の計算上、損金の額に算入することに留意する。

#### 【解説】

- 1 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、原則として、次の算式により計算した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とされている（法69①）。

$$\text{控除限度額} = \frac{\text{各事業年度の所得に対する法人税の額}}{\text{当該事業年度の所得金額}} \times \frac{\text{当該事業年度の国外所得金額(注)}}{\text{当該事業年度の所得金額}}$$

(注) 「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（以下「国外源泉所得」という。）に係る所得のみについて各事業年度の所得に対する法人税を課するものとした場合に課税標準となるべき当該事業年度の所得の金額に相当する金額をいう（法令142③）。

- 2 内国法人の各事業年度において生じた所得のうち、租税条約の規定によりその租税条約の我が国以外の締約国又は締約者（以下「条約相手国等」という。）に課税を認めたものについては、居住者又は内国法人は我が国及び条約相手国等の双方でその所得に対して課税されることとなり、国際的な二重課税が生ずることとなる。しかしながら、平成23年6月税制改正前においては、二重課税が生ずる所得であっても、我が国における外国税額控除の控除限度額の計算において「国内源泉所得」とされるものについては、控除限度額が設定されず二重課税が排除されない場合があった。

そこで、同税制改正により、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……で当該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、国外源泉所得に係る所得に該当するものとする」こととされ（法令142④三）、控除限度額が設定されることとなった。

- 3 本通達の本文では、法人税法施行令第142条第4項第3号の国外源泉所得に係る所得に該当するものとされる所得とは、どのようなものをいうのか例示により明らかにしている。すなわち、例えば、内国法人が、その有する資産の50%以上がフランスに存する不動産であるフランス法人の株式（不動産関連株式）を日本国内で譲渡した場合には、その内国法人に対して日本において課税が行われるほか、日仏租税条約第13条第3項の規定により、不動産が存するフランスにおいて課税することができることとされているところであるが、この不動産関連株式の譲渡に係る所得がこれに該当することを明らかにしている。

4 なお、この不動産関連株式の譲渡に係る所得について、外国法人税の控除限度額の計算上、国外源泉所得に係る所得は、当該不動産関連株式の譲渡により利益が生ずる場合のその利益に限られるのか、それとも、当該利益のほか、当該不動産関連株式の譲渡により損失が生ずる場合のその損失を含むのかといった疑義が生ずる。

5 この点、「当該条約相手国等において外国法人税が課されるもの」とは、その所得が条約相手国等の税法において課税対象となる所得として認識されること、言い換えれば、利益及び損失が課税対象から除外されていないことをいい、実際に納付すべき税額が生ずるかどうかまでを問うものではない。

また、控除限度額を計算する場合の分母となる「当該事業年度の所得金額」が、当該事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額であることからすれば、分子の「当該事業年度の国外所得金額」は、当該不動産関連株式の譲渡による利益額を益金の額に算入し、当該不動産関連株式の譲渡による損失額を損金の額に算入して計算した金額とすることが整合性のとれた取扱いとなる。

そこで、本通達の注書では、当該不動産関連株式の譲渡により損失が生ずる場合の損失額は、国外所得金額の計算上、損金の額に算入することを留意的に明らかにしている。

6 連結納税制度においても、同様の通達（連基通 19-3-10 の 2）を定めている。