

この説明書は令和2年分の所得税及び復興特別所得税の確定申告等において、恒久的施設を有する非居住者で外国税額控除の適用を受ける方のために用意したもので、外国税額控除額の計算方法や手続について説明しています。

なお、居住者で外国税額控除の適用を受ける方は、「外国税額控除を受けられる方へ（居住者用）」を読んでください。

※ この説明書は、令和2年11月1日現在の法令等に基づき作成しています。

1 非居住者に係る外国税額控除とは

恒久的施設を有する非居住者が、その恒久的施設に帰属する所得（恒久的施設帰属所得）につきその年において外国の法令により所得税に相当する租税（以下「外国所得税」といいます。）を納付することとなる場合には、次の算式①で計算した金額（以下「所得税の控除限度額」といいます。）を限度として、その外国所得税額をその年分の所得税額から差し引くことができます。また、その外国所得税額が所得税の控除限度額を超える場合には、次の算式②で計算した金額（以下「復興特別所得税の控除限度額」といいます。）を限度として、その超える金額をその年分の復興特別所得税額から差し引くことができます。

（算式①）

$$\text{所得税の控除限度額} = \frac{\text{その年分の恒久的施設帰属所得に係る所得税額} \times \text{その年分の調整国外所得金額}}{\text{その年分の恒久的施設帰属所得金額}}$$

（算式②）

$$\text{復興特別所得税の控除限度額} = \frac{\text{その年分の恒久的施設帰属所得に係る復興特別所得税額} \times \text{その年分の調整国外所得金額}}{\text{その年分の恒久的施設帰属所得金額}}$$

（注）1 「恒久的施設」とは、次のものをいいます。

- ① 非居住者の国内にある支店、工場その他事業を行う一定の場所
- ② 非居住者の国内にある建設作業場（非居住者が国内において建設作業場等（建設、据付け、組立てその他の作業又はその作業の指揮監督の役務の提供で1年を超えて行われるものをいう。）を行う場所をいい、その非居住者の国内におけるその建設作業場等を含む。）
- ③ 非居住者が国内に置く自己のために契約を締結する権限のある者その他これに準ずる一定の者

2 「恒久的施設帰属所得」とは、所得税法第161条第1項第1号及び第4号に掲げる国内源泉所得をいいます。

3 「その年分の恒久的施設帰属所得に係る所得税額」とは、恒久的施設帰属所得に係る所得金額につき、所得税法第165条第1項（非居住者の総合課税に係る所得税の課税標準等、税額等の計算）の規定により準じて計算する同法第89条（税率）から第92条（配当控除）までの規定及び同法第165条の5の3（非居住者に係る分配時調整外国税相当額の控除）の規定により計算したその年分の所得税額をいいます。

4 「その年分の恒久的施設帰属所得金額」とは、純損失又は雑損失の繰越控除の規定を適用しないで計算した場合のその年分の恒久的施設帰属所得金額をいいます。

5 「その年分の調整国外所得金額」とは、純損失又は雑損失の繰越控除の規定を適用しないで計算した場合のその年分の国外所得金額をいいます。ただし、その国外所得金額がその年分の恒久的施設帰属所得金額に相当する金額を超える場合には、その年分の恒久的施設帰属所得金額に相当する金額になります。

国外所得金額とは、恒久的施設帰属所得に係る所得金額のうち国外源泉所得に係る所得金額をいい、国外源泉所得とは、所得税法第161条第1項第1号に規定する所得のうち所得税法第165条の6第4項各号のいずれかに該当するものをいいます。

6 「その年分の恒久的施設帰属所得に係る復興特別所得税額」とは、恒久的施設帰属所得に係る所得金額につき所得税法その他の所得税の税額の計算に関する法令の規定により計算した所得税額（恒久的施設帰属所得に係る分配時調整外国税相当額控除及び外国税額控除を適用していないもの。）に2.1%の税率を乗じて計算した金額に恒久的施設帰属所得の復興特別所得税に係る分配時調整外国税相当額控除を適用した後の額をいいます。

2 非居住者に係る外国税額控除の対象となる外国所得税の範囲

(1) 外国所得税に含まれるもの

外国所得税とは、外国の法令に基づき外国又はその地方公共団体により個人の所得を課税標準として課される税をいい、外国又はその地方公共団体により課される次に掲げるものを含みます。

- ① 超過所得税その他個人の所得の特定の部分を課税標準として課される税
- ② 個人の所得又はその特定の部分を課税標準として課される税の附加税
- ③ 個人の所得を課税標準として課される税と同一の税目に属する税で、個人の特定の所得につき、徴税上の便宜のため、所得に代えて収入金額その他これに準ずるものを課税標準として課されるもの
- ④ 個人の特定の所得につき、所得を課税標準とする税に代え、個人の収入金額その他これに準ずるものを課税標準として課される税

(2) 外国所得税に含まれないもの

外国又はその地方公共団体により課される税であっても、次に掲げるものは外国所得税に含まれません。

- ① 税を納付する人が、その税の納付後、任意にその金額の全部又は一部の還付を請求することができる税
- ② 税を納付する人が、税の納付が猶予される期間を任意に定めることができる税
- ③ 複数の税率の中から税を納付することとなる人と外国若しくはその地方公共団体又はこれらの者により税率を合意する権限を付与された者との合意により税率が決定された税のうち一定の部分
- ④ 外国所得税に附帯して課される附帯税に相当する税その他これに類する税

(3) 非居住者に係る外国税額控除の対象とならない外国所得税

外国所得税であっても、次に掲げるものは、非居住者に係る外国税額控除の対象にはなりません。

- ① 通常行われる取引と認められない一定の取引に基因して生じた所得に対して課される外国所得税額
- ② 非居住者の居住地国において課される外国所得税の額（非居住者が支払を受けるべき利子、配当その他これらに類するものの額を課税標準として源泉徴収の方法に類する方法により課される外国所得税の額で、その居住地国の法令又は租税条約の規定により、その居住地国において課される外国所得税額以外の外国所得税の額から控除しないこととされるものを除きます。）
- ③ 非居住者の居住地国以外の国等において課される外国所得税の額のうち、その外国所得税の課税標準となる所得について租税条約が適用されるとしたならば、その租税条約の適用により国等が課することができる額を超える部分（又は免除することとされる額）に相当する金額
- ④ 非居住者の居住地国以外の国等において課される外国所得税の額のうち、その外国所得税の課税標準となる所得を居住者の所得とした場合にその外国所得税が課されるとしたならば、外国居住者等の所得に対する相互主義による所得税等の非課税等に関する法律の規定により、外国居住者等の対象国内源泉所得に対して所得税を軽減し、又は課さないこととされる条件と同等の条件により軽減することとされる部分に相当する金額又は免除することとされる額に相当する金額

3 非居住者に係る外国税額控除を控除する年分

非居住者に係る外国税額控除は、外国所得税（非居住者に係る外国税額控除の対象となるものに限り、以下同じです。）を納付することとなる日の属する年分の所得税及び復興特別所得税の額から控除します。ただし、継続してその納付することが確定した外国所得税額を実際に納付した日の属する年分において控除している場合には、この方法も認められます。

(注) 1 外国所得税を納付することとなる日とは、申告、賦課決定等の手続により外国所得税について具体的にその納付すべき租税債務が確定した日をいいます。一般的には、外国所得税の課税方式に応じ、それぞれ次に掲げる日となります。

- | | |
|---------------|---|
| イ 申告納税方式による場合 | 納税申告書を提出した日（その提出した日が法定申告期限前であるときは法定申告期限） |
| ロ 賦課課税方式による場合 | 賦課決定の通知があった日。ただし、納期が分割されている場合には、それぞれの納付すべき日 |
| ハ 源泉徴収方式による場合 | その源泉徴収の対象となった利子、配当、使用料等（以下「配当等」といいます。）の支払 |

の日

- 2 外国税額控除を適用する場合の外国所得税額については、次の区分に応じ、それぞれ次に掲げる外国為替の売買相場により邦貨に換算した金額によります。

イ 源泉徴収による外国所得税 その配当等の額の換算に適用する外国為替の売買相場により換算した金額

ロ イ以外による外国所得税 納付することが確定した日における対顧客直物電信売相場と対顧客直物電信買相場の仲値によります。ただし、継続適用を前提としてその確定した日の対顧客直物電信売相場によることもできます。

4 非居住者に係る外国税額控除の繰越控除

(1) 外国所得税額が控除限度額を超える場合

非居住者が各年において納付することとなる外国所得税額が、その年の所得税の控除限度額及び復興特別所得税の控除限度額（1の算式参照）と地方税の控除限度額との合計額を超える場合において、その年の前年以前3年内の各年の所得税の控除限度額のうち、その年に繰り越される部分の金額（以下「繰越控除限度額」といいます。）があるときは、その繰越控除限度額を限度として、その超える部分の金額をその年分の所得税額から控除します。

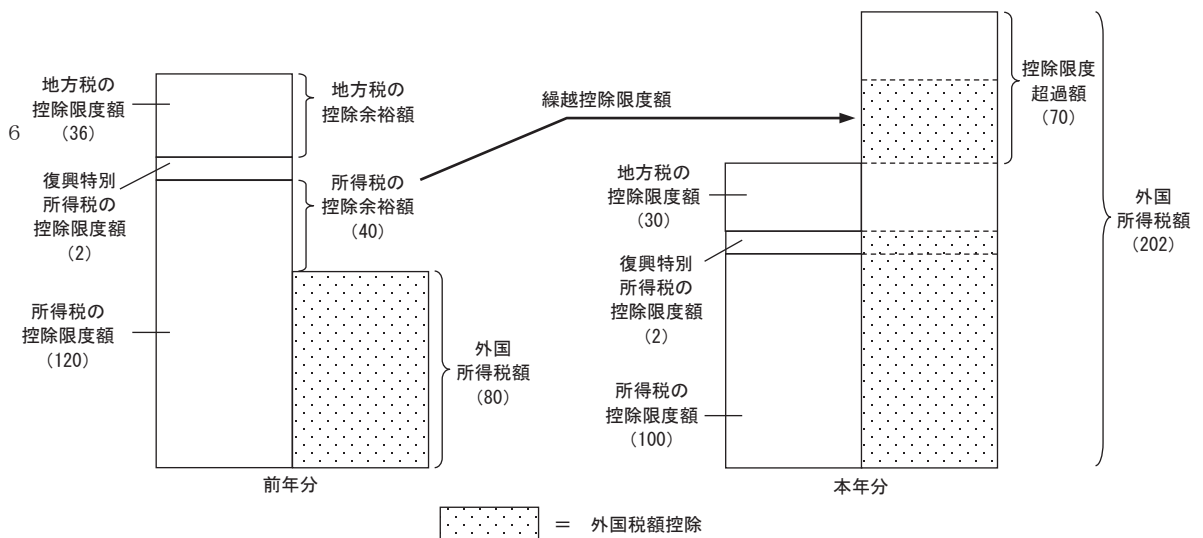
(注) 1 「地方税の控除限度額」とは、所得税の控除限度額にそれぞれ次の割合を乗じた金額の合計額をいいます。

| | 道府県民税 | 市町村民税 | 合計 |
|--------------------|-------|-------|-----|
| 指定都市以外の区域内に住所を有する方 | 12% | 18% | 30% |
| 指定都市の区域内に住所を有する方 | 6% | 24% | 30% |

※1 指定都市とは、地方自治法第252条の19第1項の「政令で指定する人口五十万以上の市」（いわゆる政令指定都市）をいいます。

※2 申告年分の翌年の1月1日において、日本国内に住所を有しない場合は、0となります。

- 2 「繰越控除限度額」とは、その年の前年以前3年以内の各年の所得税の控除余裕額又は地方税の控除余裕額を、最も古い年のものから順次に、かつ、同一年のものについては所得税の控除余裕額及び地方税の控除余裕額の順に、その年の控除限度超過額に充てるものとした場合にその控除限度超過額に充てられることとなるその所得税の控除余裕額の合計額に相当する金額をいいます。
- 3 「所得税の控除余裕額」とは、その年において納付することとなる外国所得税額がその年の所得税の控除限度額に満たない場合におけるその所得税の控除限度額からその外国所得税額を控除した金額に相当する金額をいいます。
- 4 「地方税の控除余裕額」とは、①その年において納付することとなる外国所得税額がその年の所得税及び復興特別所得税の控除限度額を超えない場合には、その年の地方税の控除限度額に相当する金額を、②その年において納付することとなる外国所得税額がその年の所得税及び復興特別所得税の控除限度額を超え、かつ、その超える部分の金額がその年の地方税の控除限度額に満たない場合には、その地方税の控除限度額からその超える部分の金額を控除した金額に相当する金額をいいます。
- 5 「控除限度超過額」とは、その年において納付することとなる外国所得税額がその年の所得税及び復興特別所得税の控除限度額と地方税の控除限度額との合計額を超える場合におけるその超える部分の金額に相当する金額をいいます。

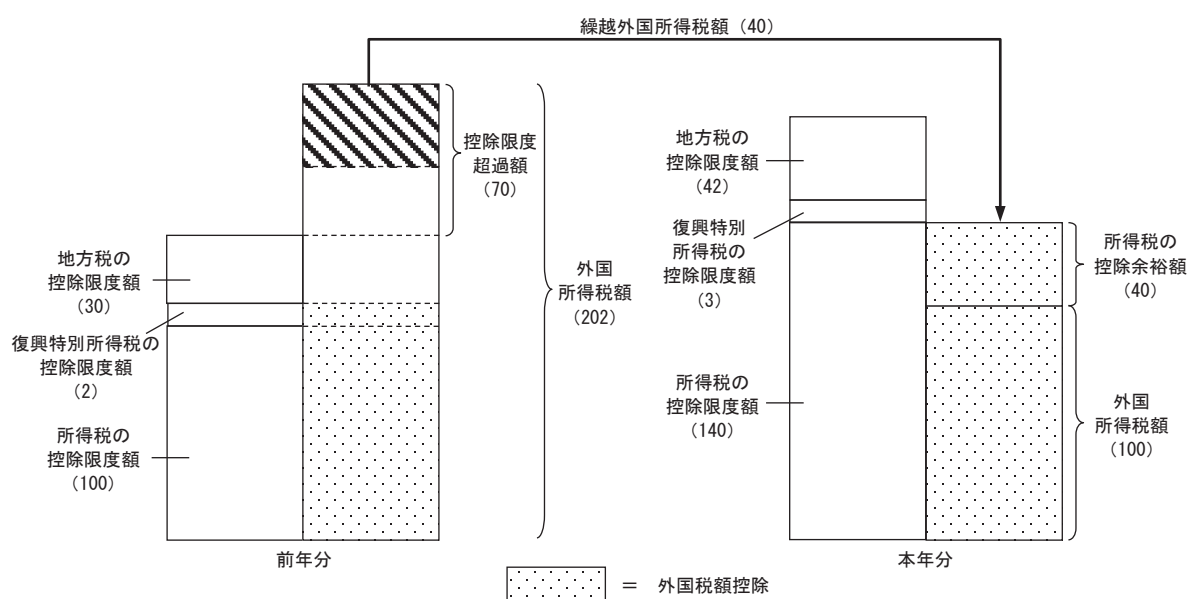


(2) 外国所得税額が控除限度額に満たない場合

非居住者が各年において納付することとなる外国所得税額がその年の所得税の控除限度額に満たない場合において、その年の前年以前3年以内の各年において納付することとなった外国所得税額のうちその年に繰り越される部分の金額（以下「繰越外国所得税額」といいます。）があるときは、その控除限度額からその年において納付することとなる外国所得税額を控除した残額を限度として、その繰越外国所得税額をその年分の所得税額から控除します。

(注) 1 「繰越外国所得税額」とは、その年の前年以前3年以内の各年の控除限度超過額を最も古い年のものから順次その年の所得税の控除余裕額に充てるものとした場合にその所得税の控除余裕額に充てられることとなるその控除限度超過額の合計額に相当する金額です。

2 その年の前年以前3年以内の控除限度超過額のうち所得税の控除余裕額を超える部分の金額については、その年の地方税の控除余裕額に充てることにより地方税の外国税額控除を受けられる場合があります。



5 外国所得税額に異動が生じた場合

(1) 外国所得税額が増額された場合

非居住者が外国所得税額につき非居住者に係る外国税額控除の適用を受けた場合において、その適用を受けた年分後の年分にその外国所得税額の増額があり、かつ、非居住者に係る外国税額控除の適用を受けるときは、増額した外国所得税額は、その外国所得税額の増額のあった日の属する年分において新たに生じたものとして非居住者に係る外国税額控除の計算を行います。

(2) 外国所得税額が減額された場合

非居住者が納付することとなった外国所得税額につき非居住者に係る外国税額控除の適用を受けた年の翌年以後7年以内の各年において、その適用を受けた外国所得税額が減額された場合においてその減額されることとなった日の属する年分における非居住者に係る外国税額控除及び恒久的施設帰属所得金額の計算は、次のとおりです。

イ 外国所得税額が減額された場合には、その減額されることとなった日の属する年（以下「減額に係る年」といいます。）において納付することとなる外国所得税額（以下「納付外国所得税額」といいます。）からその減額された外国所得税額（以下「減額外国所得税額」といいます。）に相当する金額を控除し、その控除後の金額につき非居住者に係る外国税額控除を適用します。

ロ 減額に係る年に納付外国所得税額がない場合又は納付外国所得税額が減額外国所得税額に満たない場合には、減額に係る年の前年以前3年以内の各年の控除限度超過額から、それぞれ減額外国所得税の全額又は減額外国所得税のうち納付外国所得税額を超える部分の金額に相当する金額を控除し、その控除後の金額につ

いて非居住者に係る外国税額控除を行います。この場合、2以上の年につき控除限度超過額があるときは、まず最も古い年の控除限度超過額から控除を行い、なお控除しきれない金額があるときは順次新しい年分の控除限度超過額から控除します。

ハ 非居住者が非居住者に係る外国税額控除を受けた年の翌年以後7年内の各年においてその控除をされるべき金額の計算の基礎となった外国所得税額が減額された場合には、その減額外国所得税額のうち上記イ及びロの非居住者に係る外国税額控除の適用額の調整に充てられない部分の金額は、外国所得税額が減額された年分の雑所得の金額の計算上、総収入金額に算入します。

6 非居住者に係る外国税額控除を受けるための手続

非居住者に係る外国税額控除を受けるためには、確定申告書、修正申告書又は更正請求書（以下「申告書等」といいます。）に、外国税額控除の金額を記載します。

確定申告書の記載については、「税金の計算」欄の「外国税額控除等」欄に、『外国税額控除に関する明細書（非居住者用）』で計算した金額を転記します。

なお、『外国税額控除に関する明細書（非居住者用）』の「5 外国税額控除額等の計算」の⑮欄に金額がある場合には、「区分」の□に「1」と記入します。

また、非居住者に係る外国税額控除は次の書類等を申告書等に添付した場合に限り適用され、この場合に外国税額控除額として控除されるべき金額等は、一定の場合を除き、①の明細書に記載された金額が限度となります。

- ① 『外国税額控除に関する明細書（非居住者用）』
- ② 外国所得税を課されたことを証する書類
- ③ 外国の法令により課される税の名称及び金額、その税を納付することとなった日及びその納付の日又は納付予定日、その税を課する外国又はその地方公共団体の名称並びにその税が外国税額控除の対象となる外国所得税に該当することについての説明を記載した書類
- ④ 外国所得税が減額され、上記5(2)の適用がある場合には、減額に係る年において減額された外国所得税額につきその減額された金額及びその減額されることとなった日並びにその外国所得税額がその減額に係る年の前年以前の各年において控除されるべき金額の計算の基礎となったことについての説明を記載した書類
- ⑤ 上記③の税を課されたことを証するその税に係る申告書の写し又はこれに代わるべきその税に係る書類及びその税が既に納付されている場合にはその納付を証する書類（納税証明書や更正決定に係る通知書、賦課決定通知書、納税告知書、源泉徴収票などを含みます。）
- ⑥ 国外所得金額の計算に関する明細を記載した書類

また、4で述べたような繰越控除限度額や繰越外国所得税額がある場合で非居住者に係る外国税額控除の繰越控除をするときは、それらに係る年のうち最も古い年以後の各年について、その各年の控除限度額やその各年において納付することとなった外国所得税額を記載した『外国税額控除に関する明細書（非居住者用）』と申告書等を提出し、かつ、非居住者に係る外国税額控除の繰越控除の適用を受けようとする年分の申告書等にこれらの控除を受ける金額を記載するとともに、『外国税額控除に関する明細書（非居住者用）』を添付する必要があります。

なお、このときの外国税額控除額として控除されるべき金額等は、一定の場合を除き、その各年分の申告書等に添付した『外国税額控除に関する明細書（非居住者用）』にその各年の控除限度額やその各年において納付することとなった外国所得税額として記載した金額を基礎として計算した金額が限度となります。

(注) 非居住者に係る外国税額控除を受ける方で、所得税法施行令第292条の7第2項の規定による共通費用の額の配分を行った場合は、①共通費用の額の配分の基礎となる費用の明細及び内容を記載した書類、②合理的と認められる基準により配分するための計算方法の明細を記載した書類、③②の計算方法が合理的であるとする理由を記載した書類の作成が必要です。