

新旧米租税条約と個人の外国税額控除

税理士 高山 政信

〔事例〕

内国法人甲社の役員乙（わが国の永住者）は、甲社の米国子会社丙社の役員も兼務している。乙は、丙社での米国滞在期間に対応する所得について米国で課税されており、それに基づいてわが国の確定申告において外国税額控除を適用していたが、平成16年に改訂された日米租税条約においても変更はないのか。

〔ポイント〕

新しい日米租税条約では役員報酬条項が改訂されているので、それとの関連を中心に下記の項目に沿って検討する。

- 1 わが国の外国税額控除
- 2 旧日米租税条約の役員報酬の課税関係
- 3 新旧日米租税条約の役員報酬の課税関係
- 4 平成17年度の税制改正

〔検討〕

1 わが国の外国税額控除

(1) 概要

居住者が各年において外国所得税を納付することとなった場合に、その外国所得税の額を一定の金額を限度として、わが国で納付すべき所得税の額から控除するという制度である（所法95①）。わが国の非居住者については、国内源

泉所得についてだけ課税され、外国での課税を想定していないことから、わが国の外国税額控除の適用は認められていない。

控除限度額は、次のように計算される。

控除限度額＝所得税額×国外所得総額／所得総額（全世界所得）

(2) 役員報酬のソースルール

人的役務の提供による所得については、原則として、日数按分により国外所得が計算される。しかし、内国法人の役員報酬は、現地に勤務する使用人兼務役員等を除いて、全額国内源泉所得と規定されている（所令285①二）。

(3) 租税条約を締結していない場合の外国税額控除の計算

事例の場合、外国子会社がわが国と租税条約を締結していない国の法人、例えば香港の場合、甲社からの役員報酬は全額国内源泉所得、香港法人からの役員報酬は全額国外源泉所得として計算することになる。

2 旧日米租税条約の役員報酬の課税関係

(1) 概要

旧日米租税条約においては、役員報酬を単独の条項で規定していなかった。給与所得条項に役員報酬を含めて規定していたからである。

すなわち、同条約18条1項で、「一方の締約国の居住者である個人が使用人として提供する労働又は人的役務によって取得する賃金、給料

その他これらに類する報酬（法人の役員が取得する報酬を含む）に対しては、……以下省略」と規定し、2項で、1項に規定する報酬については短期滞在者免税の規定を適用することと規定していた。

(2) 外国税額控除の適用関係

わが国の居住者については、租税条約の適用がないことが原則（セービングクローズ、同条約4③）であるが、その例外の一つとして、外国税額控除の適用を挙げることができる（同条約4④）。

したがって、居住者の外国税額控除額の計算においても、租税条約の規定に基づいて計算することになる。事例の場合は、丙社の給与額を基礎として、外国での勤務日数に対応する部分が、国外源泉所得として計算されることになる。

3 新日米租税条約の役員報酬の課税関係

(1) 概要

新日米租税条約では、役員報酬について、独立の項目で次のとおり規定している（同条約15）。

「一方の締約国の居住者が他方の締約国の居住者である法人の役員の資格で取得する役員報酬その他これに類する支払金に対しては、当該他方の締約国において租税を課することができる。」

いわゆる役員報酬条項である。わが国の内国法人から支払われる役員報酬は、国内法と同様に、わが国の国内源泉所得として、わが国で課税されるというものである。

(2) 外国税額控除の適用関係

事例の場合、甲社からの役員報酬は全額国内源泉所得、丙社からの役員報酬は全額国外源泉所得として計算することになる。

(3) 適用の時期

新日米租税条約の適用の時期については、源泉徴収の対象とされるものについては、平成16年7月1日以降適用されるものが対象となり、それ以外のものについては、平成17年1月1日以降開始する課税年度から適用されることとされている。

4 平成17年度の税制改正

個人の外国税額控除においては、法人税の場合と異なり、いままで後日外国で外国所得税が減額された場合の明文の規定がなかったので、法人税との平仄を合わせた形で、明文の規定が導入されることになった。

(1) 概要

外国税額控除の適用を受けた外国所得税の額がその後の年分において外国で減額された場合には、その減額された年分において納付した外国所得税の額から控除する等の調整を行うこととされた。

この改正は、平成17年4月1日以後に外国所得税の額が減額される場合について適用される。

(2) 米国との関係

本事例とは直接の関係はないが、米国で確定申告する場合、原則として、翌年申告納税する納税額の100%を予定納税していないとペナルティが課されるため、予定納税の段階で、通常多めに納税するのが通例である。確定申告の段階で還付を受けることになる。それを連年繰り返すため、各時点で見ると、過払が常態となっている。

今回の改正によると、予定納税の段階でも税額が確定したとの課税実務を基礎とすると、翌年は、その年の納税額と相殺したところで、その年の所得税額を算出することになる。