

## 内国法人の役員の外国税額控除の適用関係

税理士 高山 政信

### 〔事例〕

内国法人甲社の本社に籍を置く役員Aは、東アジア及び東南アジア地域を所掌している。同地域内には現地法人や顧客がいるため、年の過半を外国で過ごしている。

ところで、本年は中国での事業を立ち上げるため、183日を超えて中国に滞在している。聞くところによると、中国では183日を超えて滞在すると現地で課税されると聞かすが、その場合に、課税された中国の税金は、どのように二重課税が調整されるのか。

### 〔ポイント〕

- 1 居住形態
- 2 外国税額控除の概要
- 3 国内法による国外所得総額の算定
- 4 中国での課税関係
- 5 日中租税条約の適用関係

### 〔検討〕

#### 1 居住形態

役員Aは、海外出張等が多く、暦年で183日を超えて海外に滞在する場合もあるが、海外での居住が1年を超える場合及びその者が国外において継続して1年以上居住することを通常必要とする職業を有すること等の場合には、我が国に住所を有せず、我が国では非居住者とされるが、本件では、それらに該当しないため、居住者として全世界所得について課税されること

となる。

#### 2 外国税額控除の概要

居住者が、外国に支店又は事業所等を設けて事業所得を得る場合、又は日本からの投資によって利子、配当、使用料等の所得を得る場合のほか、外国での勤務等の人的役務の提供により所得を得る場合において、これらの所得に対して外国で外国所得税を納付することとなる場合には、我が国での所得税の額のうち国外に源泉がある所得に対応する部分の金額（以下「控除限度額」という。）を限度として、我が国の所得税の額から当該外国所得税の額を控除することができる。

控除限度額も次のように計算され（所令222）、内国法人の外国税額控除における控除限度額の計算と同様である。

$$\text{控除限度額} = \frac{\text{所得税の額}}{\text{(配当控除後)}} \times \frac{\text{国外所得総額}}{\text{所得総額(全世界所得)}}$$

さらに、控除余裕額及び控除限度超過額についても、内国法人の外国税額控除と同様、3年間の繰越使用又は繰越控除が認められている（所法95②③）。

#### 3 国内法による国外所得総額の算定

##### (1) 国外所得総額の意義

上記の算式における国外所得総額とは、その年において生じた国内源泉所得に係る所得以外の所得（国外源泉所得）のみについて所得税を課すものとした場合に課税標準となるべきその年の総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額の合計額に相当する金額とされている（所

令222③)。

## (2) 役員報酬の内外区分

居住者の人的役務に基因する国内源泉所得は、役務提供地に源泉があることが本則であるが、役員報酬等については、内国法人の役員としての勤務で国外において行うものも国内源泉所得とされている(所法161八イ、所令285①一)。

しかし、当該役員としての勤務を行う者が同時にその内国法人の使用人として常時勤務を行う場合の当該役員としての勤務については、国外源泉所得とされている。例外に該当するものとしては、使用人兼務役員とされる者が、海外支店長として常時海外に勤務する場合が想定されている。

以上によれば、本件の場合には、全額国内源泉所得とされ、外国税額控除限度額の算定上、国外所得総額はゼロとされ、したがって控除限度額もゼロとなる。

## (3) 国内源泉所得の意義

一般に、国内源泉所得に関する規定は、一つには非居住者に対する課税の範囲を定めるもの(非居住者に対する課税は国内源泉所得に限定されている。)と、他は、外国税額控除における控除限度額算定上の国外所得総額を定めるものとされており、両者における国内源泉所得の範囲については、原則として相違はないものの、その目的が異なることから若干の差異があり、この差異については所得税法施行令222条4項において棚卸資産の譲渡により生ずる所得及び一定の海外投資から生ずる所得についてのみ、異なるルールを定めている。

本来であれば、内国法人の役員報酬に関しては、非居住者に対する課税範囲を定める意味での国内源泉所得の規定と、居住者に対する外国税額控除限度額算定上の国内源泉所得の規定とは異なるべきものと思われるが、上述のとおり、この異なる規定は、棚卸資産の譲渡に係る所得及び一定の海外投資から生ずる所得に限定されている。

したがって、現行の所得税法の規定の下では、居住者である内国法人の役員が外国でその役員報酬について外国の所得税が課された場合の外国税額控除は控除限度額がゼロと算定されるため、基本的には行い得ない結果となっている。

## 4 中国での課税関係

### (1) 居住者・非居住者の区分

中国では、5年を超えて居住する者は全世界所得が課税される。

1年以上5年以下居住する者は、中国国内源泉所得及び国外源泉所得が課税対象となるが、国外源泉所得のうち中国国内の企業等が支払った部分以外は、税務当局の認可により免税とすることができる。

居住期間が1年未満の者は中国国内源泉所得が課税対象となる。ただし、90日未満(中国と租税条約を締結している国の居住者については183日未満)中国国内に滞在する者については、中国の国外の雇用者から支払われる給料に限り免税とされている。

本件の場合、183日超中国に滞在したので、中国でも課税されることになる。

### (2) 非居住者の課税関係

非居住者で課税される者は、中国での勤務に対応する金額に対して課税される。したがって、中国で支払われた報酬だけでなく、日本国内で支払われた報酬(経済的利益を含む。)も課税されることになる。

## 5 日中租税条約の適用関係

内国法人甲社の役員Aが取得する所得は、次のとおりである。

### (1) 役員報酬条項

日中租税条約16条において、役員報酬について、次のとおり規定している。

「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。」

この規定は、役員の居住地国（日本）と当該法人の居住地国（中国法人）とが異なることを前提としている。上記の役員報酬条項においては、中国法人の役員報酬については、中国での勤務にかかわらず中国で租税を課することを規定しているにすぎない。

本件では、日本の内国法人の役員報酬についてであるので、日中租税条約に規定する役員報酬条項の適用はないことになる。

役員の居住地国（日本）と当該法人の居住地国（日本）が同一の場合は、日中租税条約のどの規定が適用されるのであろうか。

## (2) 給与所得等

日中租税条約15条1項では、次のとおり規定している。

「1 次条及び第18条から第21条までの規定が適用される場合を除くほか、一方の締約国の居住者がその勤務について取得する給料、賃金その他これらに類する報酬に対しては、勤務が他方の締約国内において行われな限り、当該一方の締約国においてのみ租税を課することができる。勤務が他方の締約国内において行われる場合には、当該勤務から生ずる報酬に対しては、当該他方の締約国において租税を課することができる。」

上述の15条において、次条（16条）及び18条から21条までの規定が適用される場合を除くほかは、15条が適用されることを規定していることから、本件では16条の適用はないので、15条によって課税されるものである。

この規定は、勤務から生ずる報酬に関しては、勤務の行われた場所に所得の源泉があるものとして、源泉地国での課税を容認するものと解される。

なお、短期滞在者免税については、中国での滞在期間が183日を超えないことを条件としているので、短期滞在者免税の規定の適用はないことになる。

このように解すると、役員と当該法人の居住

地国が同一の場合には、その役員報酬に係る所得源泉は、勤務の行われた場所、すなわち出張先にあることとなり、国内法の規定と異なることとなる。

## (3) 中国での課税関係のまとめ

Aの役員報酬については、中国での勤務に対応する部分については、15条の給与所得条項に基づいて中国で課税されることになる。

## (4) 租税条約において異なる国内源泉所得の規定がある場合

租税条約において、国内法の国内源泉所得の規定と異なる規定がある場合は、所得税法162条（租税条約に異なる定めがある場合の国内源泉所得）の規定に基づき、条約上の規定によることとなり、外国税額控除の適用においても、国外源泉所得とされることになる。

以上により、役員と当該法人の居住地国が同一の場合にあっても、勤務が中国国内において行われな限り、中国での課税はないことと規定されている。しかし、中国において勤務が行われている限り、当該勤務から生ずる報酬に対しては、中国において租税を課することができることになる。

したがって、本件の場合は、役員報酬条項の適用ではなく、一般的な役務提供の原則に則り、役務提供地である中国源泉所得（我が国の国外源泉所得）として、中国で課税されることとなる。

## 6 まとめ

居住者である役員Aが受領する報酬に対して外国で所得税が課された場合には、所得税法上外国税額控除限度額がゼロとなるためその外国税額控除が困難となるが、日中租税条約の規定の適用がある場合には、原則として、所得税法で定める所得源泉と条約に定める所得源泉とが異なることとなり、所得税法162条の規定の適用により、所要の外国税額控除限度額が算定され、その外国税額控除が可能になるものと解される。