

給与所得者の外国税額控除の適用と宥恕規定

税理士 高山 政信

〔事例〕

内国法人A社に勤務する居住者Bは、昨年、米国へ短期の業務出張に出かけた。Bは、出張の前に国内に住宅を取得し居住を開始していたため、本年度から住宅借入金等特別控除の適用を考えていた。

ところで、Bは、米国で業務が滞り、予定した期間を超えて米国に滞在したため、日米租税条約上の短期滞在者免税の要件を超える期間米国内に滞在してしまった。結果、昨年も米国での確定申告及び納税義務が発生してしまったものである。

Bは、米国での課税に伴う日米両国で二重課税になることを想定していなかったため、昨年分の確定申告において住宅借入金等特別控除のための申告をしてしまっていたが、その後、米国での課税が明確となったため、二重課税の回避のために外国税額控除の適用のための申告をしようと考えているが、当初申告での記載及び添付書類を忘れていたが、この場合でも認められるのか。

〔ポイント〕

我が国の企業が国際化した現在、給与所得者の業務出張は常態化している。居住者である給与所得者が、米国に業務出張した場合の課税関係であり、頻繁に発生する可能性のある事例である。

居住者である給与所得者は、我が国においては米国滞在中の所得についても課税され、かつ、

米国においても、日米租税条約に規定する短期滞在者免税に該当しないため免税とされないものである。その場合の二重課税を調整するため、当初の確定申告において外国税額控除の適用関係の記載を失念した場合について、次のとおり検討する。

- 1 個人の外国税額控除の概要
- 2 確定申告書への記載等
- 3 租税条約との関係
- 4 宥恕規定の適用関係

〔検討〕

居住者であるBは、通常は、給与所得について年末調整によりその年の課税関係が終了しているが、昨年分に限って、住宅借入金等特別控除のための確定申告をしたものである。以下、給与所得者に限定して検討する。

1 個人の外国税額控除の概要

給与所得者である居住者が、外国において行う勤務その他の人的役務の提供に基因して給与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、我が国での所得税額のうち国外に源泉がある所得に対応する部分の金額を限度として、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（所法95①）。

給与所得者である居住者についても、居住者が直接に納付した外国所得税について外国税額控除（直接外国税額控除）が認められており、基本的には、内国法人に認められている直接外

国税額控除と同じである。

一方、内国法人において認められている間接外国税額控除及びタックス・ヘイブン対策税制の適用に係る外国税額控除は認められていないが、控除対象外国所得税についても、個人の居住者については、高率部分の除外の規定がないことが法人の場合と異なっている。

外国税額控除の控除できる限度額の金額（控除限度額）は、次のとおり、居住者のその年分の所得税の額に、その年分の所得総額を分母、その年分の国外所得総額を分子とする割合を乗じて計算した金額である（所令222①）。

$$\text{控除限度額} = \frac{\text{その年分の所得の額}}{\text{所得総額}} \times \frac{\text{国外所得総額}}{\text{所得総額}}$$

なお、繰越控除限度額の3年繰越、及び控除限度余裕額が生じた場合の前3年内の繰越外国所得税額の控除も認められている（所法95②③）。

2 確定申告書への記載等

外国税額控除の規定は、確定申告書に同項の規定による控除を受けるべき金額及びその計算に関する明細の記載があり、かつ、外国所得税を課されたことを証する書類その他財務省令で定める書類の添附がある場合に限り、適用される。この場合において、外国税額控除の規定による控除をされるべき金額は、当該金額として記載された金額を限度とされる（所法95⑤）。

3 租税条約との関係

(1) 短期滞在者免税

日米租税条約14条2項において、次のとおり規定している。

「1の規定にかかわらず、一方の締約国の居住者が他方の締約国内において行う勤務について取得する報酬に対しては、次の(a)から(c)までに掲げる要件を満たす場合には、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。

(a) 当該課税年度において開始又は終了するいずれの12箇月の期間においても、報酬の受領

者が当該他方の締約国内に滞在する期間が合計183日を超えないこと。

(b) 報酬が当該他方の締約国の居住者でない雇用者又はこれに代わる者から支払われるものであること。

(c) 報酬が雇用者の当該他方の締約国内に有する恒久的施設によって負担されるものでないこと。」

事例においては、三つの要件のうち、183日を超えてしまったことから、米国でも課税されることとなったものである。

(2) 二重課税の調整（外国税額控除）

日米租税条約23条1項において、二国間の二重課税の調整のためには外国税額控除を適用することを規定しており、内国法人の場合は、間接控除の所有要件を10%に引き下げる旨規定しているが、個人居住者については、特に緩和規定はないため、結局、国内法どおりの適用関係となる。

4 宥恕規定の適用関係

税務署長は、本事例のように当初申告において、外国税額控除の規定による控除をされるべきこととなる金額又は控除限度額若しくは外国所得税の額の全部又は一部につき控除税額等の記載又は書類の添附がない確定申告書の提出があった場合においても、その記載又は書類の添附がなかったことについてやむを得ない事情があると認めるときは、その記載又は書類の添附がなかった金額につき外国税額控除の規定を適用することができることとされている（所法95⑦）。

5 まとめ

(1) 課税実務の動向

課税実務上、本件の事例のように当初申告で外国税額控除の適用を失念した場合、嘆願書を提出することにより宥恕規定の適用を求めることとなるが、昨今、嘆願書の取扱いの恣意性を排除する過程で、宥恕規定の適用も非常に厳格

になってきている現実がある。この程度の理由では、やむを得ない事情には当たらないものと取り扱われているようである。

(2) その他の有力な考え方

「租税条約における外国税額控除の規定の意義は、この条約（日米租税条約）の規定に従って他方の締約国において課された租税は、当該締約国の源泉から生じたものとみなされ、一方の締約国においてそれを外国税額控除する義務がある。…これは国内法に優先する規定である。」（矢内一好著『詳解日米租税条約』中央経済社、204頁参照）。

我が国においては、租税条約が国内法に優先することは確定した原則といえることから、国内法に規定する外国税額控除の適用規定を租税条約がオーバーライドすることを認めるものであることから、本事例においても、日米租税条約に基づいて外国税額控除を認めるべきである

ということになる。

(3) 総括

居住者が海外へ業務出張する場合、帰国後の二重課税の調整のため、外国税額控除を事前に想定したところで、その後の申告等を考えておかなければならない。

課税実務における宥恕規定の取扱いは、法人の場合と同様のものと考えられるが、継続的に事業を行っている法人に比べ、通常は、源泉徴収と年末調整によって課税関係が完結してしまう給与所得者にとって、法人と同水準の注意義務を喚起することは酷ではないのだろうか。

また、本件の場合には、日米租税条約に規定する短期滞在者免税に該当しないことによる課税であり、同条約において、この条約に基づく二重課税は外国税額控除の規定により取り除くこととされていることから、宥恕規定の弾力的な適用が求められよう。

新刊 紹介

図解で理解 中小企業のための 種類株式完全活用マニュアル

坪多 晶子・江口 正夫 共著



昨年5月に施行された会社法により、活用パターンが大幅に広がった「種類株式制度」。旧商法の時代から認められていた配当優先株式、議決権制限株式、譲渡制限株式に加え、取得請求権付株式、取得条項付株式、全部取得条項付種類株式、拒否権付株式（黄金株）、取締役等の選解任権付株式など、様々なタイプの種類株式が発行可能となった。

本書では、こうした新しい種類株式を発行するための法的手続と、経営への活用策を徹底解説している。特に、まだまだ実際の発行事例が少ない中小企業のための活用策に照準を絞り、円滑な事業承継や経営権の強化、資金調達、敵対的買収防

衛、M&A等に効果を発揮する種類株式の発行手法を提示。全編Q&A形式で解説することで、経営者や財務担当者に生じがちな疑問にダイレクトに回答するとともに、図解の多用により本文の内容をビジュアル面でも補うなど、ビギナーにも分かりやすいよう工夫を施している。

さらに、平成19年度税制改正で盛り込まれた種類株式の評価方法の明確化など、最新の情報はすべて追跡・紹介している。

新時代の企業経営に必須の知識を獲得し、その技をフルに活用するためにも、本書は必読の一冊となるであろう。

（ぎょうせい刊、定価2,667円（税別））