

租税条約の相手国において課された外国所得税のうち 外国税額控除の対象とされないものの範囲

税理士 高山 政信

〔事例〕

長年内国法人B社に勤務する米国市民Aは、日米租税条約の適用上、我が国の居住者として取り扱われるが、米国市民権も有していることから、我が国での確定申告のほかに、米国での確定申告を毎年行っている。その場合に、米国で課される租税のすべてを我が国での確定申告において外国税額控除していいのか。

なお、Aは、米国法人から一般的な株主としての配当を毎年受領しており、B社での勤務は国内に限定されており、海外出張はないものとする。

〔ポイント〕

米国市民が日本の居住者となる場合、双方居住者の形で課税されることとなるが、その場合の我が国での外国税額控除の適用上、控除される外国所得税の範囲について、次の項目に分けて検討する。

- 1 個人の外国税額控除の概要
- 2 日米租税条約の適用関係
- 3 平成17年度税制改正の内容
- 4 控除対象となる外国所得税の範囲

〔検討〕

1 個人の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、又は投資によって利子、配当、使用料等の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うち国外に源泉がある所得に対応する部分の金額（控除限度額）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。

居住者については、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。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。

2 日米租税条約の適用関係

米国市民が、条約相手国の居住者となる場合、いずれの国においても全世界所得の課税ということとなり、外国税額控除の適用が複雑となる。

日米租税条約23条3項（二重課税の排除）において、二重課税の調整について、次のように規定している。

「1及び2の規定の適用上、第1条4の規定に従い、合衆国が日本国の居住者である合衆国の市民又は市民であった者若しくは長期居住者

とされる者に対して租税を課する場合には、次に定めるところによる。

(a) 日本国は、1の規定に従って行われる控除の額（外国税額控除額）の計算上、合衆国が合衆国の市民又は市民であった者若しくは長期居住者とされる者でない日本国の居住者が取得した所得に対しこの条約の規定に従って課することができる租税の額のみを考慮に入れるものとする。」

日本における外国税額控除に関する規定である。米国市民以外の日本の居住者が取得する所得について、本条約の規定により日本で税額控除が認められる租税とは、米国が本条約の規定により米国が課す租税であるとしている。

したがって、日本居住者である米国市民が米国源泉所得を取得した場合、米国における課税とは、租税条約に規定する限度税率の適用を受けた租税の額ということになる。

具体的には、日米租税条約においては、米国市民である我が国の居住者に対する我が国における外国税額控除の適用に当たって考慮すべき外国所得税は、その者のすべての所得に対する米国の所得税額（米国市民権課税による税額）ではなく、その者の米国内に源泉のある所得に対する米国の所得税額（我が国の居住者で、米国からみて非居住者に該当することとなる者に対して課される税額に相当する額）となることが規定されているものである。

3 平成17年度税制改正の内容

控除の対象となる外国所得税の範囲から、平成17年度税制改正において、租税条約の相手国において課された外国所得税のうち租税条約の規定により外国税額控除の対象とされないこととされたものを除外することにされた（所令221⑥二）。

日米租税条約の上記の規定を国内法において担保したものである。

4 控除対象となる外国所得税の範囲

Aは、国内源泉所得の給与所得と国外（米国）源泉所得の配当所得を有している。控除対象となる外国所得税は、米国において、米国における非居住者（Aは、日米租税条約4条2項により日本の居住者とされる。）が日米租税条約の規定に基づいて課税される租税とされていることから、米国法人からの一般配当に対する限度税率の10%相当額ということになる。当該配当について米国市民として米国で課税される租税のうち10%を超える部分及び内国法人からの給与所得に対するものは、控除対象となる外国所得税に当たらないことになる。

日本での外国税額控除の対象となるのは、米国法人からの配当に係る租税に限られることから、次表のようになる。

	例1	例2
米国法人からの一般配当	100	100
条約上の限度税率	10	10
日本の課税所得	100	100
日本の算出税額	25	40
日本の外国所得税	10	10
日本における納付税額	15	30

(注) 日本の居住者に対する所得税率は、例1が25%、例2が40%

なお、台湾等の我が国と租税条約を締結していない国（地域）との双方居住者である者が我が国において居住者として課税される場合、控除対象とされる外国所得税の範囲は、本事例とは異なり、いわゆる「双方居住者のぐるぐる回り」の形で処理されるものと考えられる。