

内国法人と外国法人の役員を兼務する者の外国税額控除

税理士 高山 政信

〔事例〕

我が国の居住者である日本人甲は、内国法人Aの役員と、その子会社であるフィンランド法人Bの役員を兼務する者である。

甲は、年に1か月フィンランドに出張するが、それ以外は日本において勤務している。

甲の役員報酬は、内国法人A、フィンランド法人B両社からそれぞれ1,000万円であり給与所得に係る収入金額合計は2,000万円であるが、フィンランドにおける所得税としてフィンランド法人Bからの報酬の35%相当額である350万円が控除されている。

日本で確定申告する際の外国税額控除の適用関係は平成23年度税制改正においてどのようになるか。

なお、甲は租税条約の適用においても、我が国の居住者とされる者であり、上記の他に所得はない。

〔ポイント〕

役員報酬と外国税額控除について、次の項目に分けて検討する。

1 国内法の適用関係

- (1) 平成23年度税制改正前
- (2) 平成23年度税制改正後

2 租税条約の検討

- (1) 役員報酬条項及び給与所得条項
- (2) 外国税額控除

〔検討〕

1 国内法の適用関係

外国税額控除とは、「その年に納付することとなる一定の外国所得税の額」を「その年分の所得税の額にその年分の所得総額のうちその年分の国外所得総額の占める割合を乗じた金額（以下「控除限度額」という。）」を限度として、その年分の所得税の額から外国税額控除額として控除する制度である（所法95①、所令222①②）。

この場合の「国外所得総額」とは、その年において生じた「『国内源泉所得（所法161）』以外の所得のみについて所得税を課するものとした場合に課税標準となるべきその年分の総所得金額等の合計額に相当する金額（以下「国外源泉所得」という。）（所令222③）」とされ、給与所得に関しては、給与所得控除後の金額に、給与等の総額に対し、国外に源泉がある金額の占める割合を乗じて求めることとされている（所基通95-8）。

(1) 平成23年度税制改正前

基本的には、国内勤務に基因する人的役務の提供に対する報酬が国内源泉所得とされる（所法161八イ）ところであるが、内国法人の役員の場合は、国外において行う人的役務の提供に対する報酬も含め国内源泉所得とされている（所法161八イかっこ書き、所令285①一）。

事例の場合、内国法人Aからの役員報酬はフィンランドで行う1か月の人的役務の提供に対する報酬も含むものであるが、「所法161八イか

っこ書き」により全額が国内源泉所得とされる。一方、フィンランド法人Bからの役員報酬はフィンランドで行う1か月の人的役務の提供に対する報酬は国外源泉所得となるが、その他の金額は国内源泉所得となることから、控除限度額はその年分の所得税の額に、24分の1を乗じた金額となる。

(2) 平成23年度税制改正後

今般の改正で、控除限度額の計算について、租税条約の規定により条約相手国等において租税を課することができることとされる所得（その租税条約の規定において控除限度額の計算に当たって考慮しないものとされるものを除く。）でその条約相手国等において外国所得税が課されるものについては、国外所得に該当するものとされた（改正所令222④三）ことから、フィンランドにおける課税が、上述の要件を満たすものであれば、フィンランド法人Bからの役員報酬は国外源泉所得となり、控除限度額はその年分の所得税の額に、2分の1を乗じた金額となる。

2 租税条約の検討

(1) 役員報酬条項及び給与所得条項

我が国とフィンランドとの租税条約16条（役員報酬）には「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資格で取得する報酬に対しては、当該他方の締約国において租税を課することができる。」と規定されており、日本の居住者である甲がフィンランド法人Bの役員として取得する報酬は、租税条約の規定によりフィンランドにおいて租税を課することができることとされる所得であり、当該所得に対しフィンランドはその国内法を根拠に、35%（非居住者に係る比例税率）で課税したものである。

よって、フィンランド法人Bからの役員報酬は改正された所得税法施行令222条4項3号により、外国税額控除の控除限度額の計算において国外源泉所得となる。

同条約15条（勤務に対する報酬）においては、「(16条等の適用がある場合を除き) 一方の締約

国の居住者が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、その勤務が他方の締約国内において行われぬ限り、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で行われる場合には、その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。」こと、並びに、その例外としての「短期滞在者免税」が規定されている。

事例の場合、「短期滞在者免税」により、内国法人Aからの役員報酬のうち、フィンランドで行う1か月の人的役務の提供に対する報酬は、フィンランドにおいて課税されていないが、例えばフィンランド滞在が183日を超え、「短期滞在者免税」の要件を満たさなくなり、当該役員報酬のうち、フィンランドで行う人的役務の提供に対する金額にフィンランドにおいて所得税が課された場合には、当該金額も改正された所得税法施行令222条4項3号により、外国税額控除の控除限度額の計算において国外源泉所得となる。

(2) 外国税額控除

同条約23条（二重課税の排除方法）1項には、「フィンランド内で生ずる所得について納付されるフィンランドの租税は、日本国以外の国において納付される租税を日本国の租税から控除することに関する日本国の法令の規定に従い、その所得について納付される日本国の租税から控除する。」と規定しており、これによると我が国における外国税額控除は、国内法の規定に従ってなされることを要件として行われるものであり、今般の改正により、二重課税排除の機会は拡大したことになる。

ところで、日英租税条約23条3項等（日米租税条約23条1項、対クウェート租税条約22条3項、対プルネイ・ダルサラーム国租税条約22条3項、対カザフスタン租税条約22条3項ほか）には「一方の締約国の居住者が受益者である所得、利得又は収益であってこの条約の規定に従って他方の締約国において租税を課されるものは、当該他方の締約国内の源泉から生じたものとみなす。」という、今般の改正所得税法施行

令と同趣旨の規定があり、そのような条約の相手国等に関しては、国内法の規定にかかわらず、条約を根拠として、条約の規定に従って相手国等で租税を課されるものは外国税額控除の計算に当たって、国外源泉所得とされていたものである。

〔結論〕

甲の場合には、フィンランドとの租税条約の規定によりフィンランドにおいて租税を課することができることとされる所得で、フィンランドにおいて外国所得税が課される所得について、今後は外国税額控除の計算上国外源泉所得に該

当するものとされたことにより、二重課税排除の可能性が拡大したこととなる。

改正前は、英国など特定の国等についてのみ条約の規定を根拠として認められていた取扱いが、改正後は OECD モデルと同様の役員報酬条項を持つほとんどの条約相手国等についても、国内法を根拠として認められることとなった。

ある所得に対して、二重課税の排除を目的の一つとする租税条約の規定に合致した課税を、条約相手国等が行っているのに、我が国の国内法の規定により二重課税が排除されないという不合理が、今回の改正でなくなったものと考えられる。

（社）アコード租税総合研究所からのお知らせ

アコード租税総合研究所（代表：酒井克彦教授、TEL：03-5799-4588/FAX：03-5799-4597）では、次のように委員会を開催いたします。ご参加ご希望の方は、アコード租税総合研究所 HP (<http://www.at-i.info>) をご覧ください。

〔応用セミナー：事業体課税の理解（全5回・残り3回）〕

- ・日 時：③9月12日（月）、④10月17日（月）、⑤11月7日（月）、いずれも午後6時～8時30分
- ・テーマ：③信託税制、④組織再編税制、⑤グループ法人税制
- ・参加費：一般250,000円、アコード租税総合研究所会員50,000円（資料代）（単発でのお申込みは、1講座につき一般50,000円 会員20,000円）
- ・講師：酒井克彦 国士舘大学法学部教授・アコード租税総合研究所所長、鈴木修 税理士・高崎商科大学特任准教授・アコード租税総合研

究所上席研究員

〔公開セミナー：基調講演・ファルクラム公開研究会〕

- ・日 時：10月6日（木）午後1時30分～4時30分
- ・テーマ：「最近の税務訴訟が税理士業務に与える影響」
- ・参加費：一般10,000円、アコード租税総合研究所会員・ファルクラム研究員無料
- ・講師：品川芳宣 早稲田大学大学院教授・アコード租税総合研究所顧問、酒井克彦 国士舘大学教授・アコード租税総合研究所所長

〔第14回所得課税検討委員会・第3回事業体課税小委員会〕

- ・日 時：9月29日（木）午後6時～8時30分
- ・テーマ：「信託法の理解—信託法と租税法（仮）」
- ・講師：飯塚真 国士舘大学法学部教授

（社）ファルクラムからのお知らせ

ファルクラム（代表：酒井克彦教授、TEL：03-5799-4588/FAX：03-5799-4597）では、次のような研究会を実施いたします。

また、専門家養成のための租税法研究会の参加者（聴講研究員・報告研究員）を募集しております。詳しくはファルクラム HP (<http://www.ful-crum.info>) をご覧ください。

〔第11回租税法研究会〕

- ・日 時：9月10日（土）午後2時～4時30分
- ・テーマ：「優待入場券の無償交付、業務委託料差額は交際費等に該当するとした事例—東京地裁平成21年7月31日判決—」、「夫弁護士から妻税理士への報酬の必要経費性—最高裁平成17年7月5日第三小法廷判決—」