

外国法人の非常勤役員の報酬についての外国税額控除

〔事例〕

居住者甲は、内国法人Aの役員であるが、同時に、Xの内国法人の海外に所在する子会社B（台湾法人）、C（米国法人）及びD（フィリピン法人）の非常勤役員も兼務している。

非常勤役員の報酬について、わが国の外国税額控除の計算上、国外源泉所得はどのように算出されるか。

〔ポイント〕

わが国の居住者が外国法人の役員としての報酬を受領する場合、その役員が居住者であるのでその報酬についてはすべてわが国の所得税の課税の対象となる。

他方、外国法人の役員報酬に関するその外国での課税については、その外国とわが国との間に租税条約の締結がある場合とない場合で異なり、更に、租税条約の締結がある場合であっても、その規定のいかんによって課税の様相が異なる。

Xの役員報酬について外国で課税がある場合には、わが国における課税と併せて同一所得について二重に課税が行われることとなる。このような二重課税については、外国税額控除により調整されることとなるが、上記の課税の様相の相違と同様に、外国税額控除の適用においても、特に、外国税額控除限度額算定における国外所得総額の算定に差異がみられるので、主としてこの国外所得総額の算定に焦点を合わせて、ケースごとに考察することとする。

〔検討〕

1 国内法上の規定

わが国と台湾の間には租税条約の締結がないので、甲が台湾法人Bから受領する役員報酬の所得源泉の判定については、国内法上の規定が適用される。

所得税法上、外国税額控除の対象となる国外所得総額とは、その年において生じた所得税法第161条に規定する国内源泉所得以外の所得（国外源泉所得）の合計額をいうものとされている（所令222③）。役員報酬に関する所得源泉の判定は、その支払者が内国法人であるか外国法人であるかによって、次の表のとおりとなる（所法161八イ）。

| 役員報酬の 支払者 勤務の 場所 | 内国法人 | 外国法人 |
|---------------------------|--------|--------|
| | 国内での勤務 | 国内源泉所得 |
| 国外での勤務 | 国内源泉所得 | 国外源泉所得 |

したがって、国外源泉所得とされるのは、外国法人から受領する役員報酬のうち、国外において行う勤務に対応する部分に限られることになる。

以上のとおり、わが国と租税条約を締結していない台湾法人Bからの役員報酬は、台湾法人Bのために国外で勤務した部分だけが、外国税

額控除限度額の算定上国外源泉所得となる。

2 日米租税条約上の規定

日米租税条約は、わが国が締結したOECDモデル条約に準拠した租税条約と異なり、所得の源泉規定（ソースルール）を第6条において定めている。また、日本の居住者の外国税額控除についても、そのソースルールが適用される旨規定している（4条(4)(a)）。したがって、外国税額控除限度額の算定上、そのソースルールに基づいて国外所得総額が計算される。

日米租税条約においては、役員報酬についても通常の使用人の場合と同様に、役務提供地国に所得の源泉がある旨規定されている。ただし、役員賞与及び過大役員報酬については、法人居住地国に所得の源泉があるものとされている（6条(6)）。

いわゆる所得源泉の置き換え規定である所得税法第162条によれば、所得税法上の国内源泉所得の規定と租税条約上の国内源泉所得の規定が異なるときは、租税条約上の規定が優先的に適用されることが明記されている。

したがって、米国法人Cから甲が受領する役員報酬に関する所得の源泉の判定は、その役員報酬の種類によって次の表のとおりとなる。

| 役員報酬の種類 勤務の場所 | 役員報酬の種類 | |
|------------------|---------|----------------|
| | 通常の役員報酬 | 役員賞与 過大役員報酬 |
| 国内での勤務 | 国内源泉所得 | 国外源泉所得 |
| 国外での勤務 | 国外源泉所得 | 国外源泉所得 |

なお、通常の役員報酬のうち国内での勤務に対応する部分は、外国税額控除限度額の算定上国外源泉所得とはされないものの、米国での課税はないことから（4条(1)）、国際的な二重課税は生じないこととなる。

3 日比租税条約上の規定

役員報酬の規定について、OECDモデル条約の規定に準拠したものが多い。OECDモデル条約第16条は、「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、当該他方の国において租税を課することができる」と規定しており、日比租税条約第16条も同一文言である。

ここでは、役員報酬の所得の源泉について規定していない。しかしながら、一般に国際課税における基本ルールとして、ある国の非居住者（外国法人を含む）については、ある国の国内源泉所得のみが課税の対象とされることとなっているといっても過言ではなく、わが国においても非居住者に対しては、わが国の国内源泉所得についてのみ課税を行うこととされている。したがって、日比租税条約第16条の規定であっても、その者の役員報酬については、その法人の居住地国に所得の源泉があるものとして、その国が課税していると解釈しても差しつかえないものというべく、そう解釈することが、国際的な二重課税を調整するために締結された租税条約の趣旨に添うものである。

以上のことから、所得源泉の置き換え規定を通して、比国法人Dから受領する役員報酬の所得の源泉の判定は勤務が国内又は国外のどこで行われたかにかかわらず、外国税額控除限度額の算定上、すべて国外源泉所得とされることとなる。

4 源泉地国で課税されなかった場合の取扱い

わが国と租税条約を締結している国が、役員報酬について課税できるとされているにもかかわらず、課税しない場合はあり得るが、前述のとおり、外国税額控除限度額の算定にあたって国外源泉所得は租税条約上の規定によることとされていることから、当該役員報酬は、その年に発生した国外源泉所得として算定し得ることになる。（税務事例研究会）