

# 国際課税のケース・スタディ

## 内国法人の役員である非永住者の外国税額控除の適用 (特に外国税額控除限度額の算定) について

### 〔事例〕

米国籍を有する甲は、米国法人A社の子会社である日本法人B社に役員として派遣されたが、その任期は3年とされている。甲は、B社の役員としての勤務中に、年間約100日は米国に出張している。また、甲は米国民であることから、米国においても所得税を納付することとなるが、甲に対して課されるわが国の所得税と米国の所得税の二重課税は、わが国においてどのような方法で調整されるのか。

### 〔ポイント〕

1 わが国の国内法上このような国際的な二重課税については、外国税額控除の方式により、その調整が行われる。

2 わが国の居住者に対して課された外国の租税については、当該外国との間に租税条約の締結がある場合には、その租税条約に規定する二重課税の排除に関する条項（外国税額控除に関する条項）の規定の適用がある。

### 〔解説〕

#### 1 国内法の規定

##### (1) 国内法における外国税額控除制度

居住者が、各年において外国の法令によりわが国の所得税に相当する外国所得税を納付することとなる場合には、一定の限度額の範囲内でその外

国所得税額をわが国の所得税額から控除することができる（所法95①）。

この場合の控除限度額は、以下の算式により算定される（所令222）。

$$\begin{aligned} & \text{その年分の所得税額} \times \frac{\text{その年分の国外所得総額}}{\text{その年分の所得総額}} \\ & = \text{控除限度額} \end{aligned}$$

#### (2) 甲の居住性と外国税額控除

外国税額控除は、上述のとおり居住者に対してのみ適用されるので、まず甲の居住性について検討する。

所得税法上、居住者とは国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて一年以上居所を有する者とされている。甲は三年の任期で内国法人B社の役員として来日しているので、入国の時からわが国の居住者としてのステータスを有することになる。

なお、甲はわが国に滞在する期間は3年で日本に永住する意思はないものと思われるので、居住者のうち非永住者に該当することとなる。

非永住者についても、もちろん、外国税額控除の適用があるが、非永住者の課税所得の範囲は、国内源泉所得と国外源泉所得のうち国内において支払われ、又は国外から送金されたものとされているので、非永住者が国外源泉所得のうち課税の対象とされない部分を有する場合には、上記の控除限度額の算式の適用上課税の対象外とされた国外源泉所得の額は、その分子の国外所得総額には

含めないこととされている(所令222③)。

### (3) 内国法人の役員報酬に関する所得の源泉と外国税額控除

国内法上、原則として、俸給、給料、賃金、歳費、賞与又はこれらの性質を有する給与その他の人的役務の提供に対する報酬のうち、国内において行う勤務その他の人的役務提供に基因するものは、国内源泉所得とされている。従って、人的役務提供の対価については、その役務提供地国にその所得の源泉があるといえるわけであるが、例外的に、内国法人の役員報酬(使用人兼務役員報酬を除く)についてはそのすべてが国内源泉所得に該当するものとされている(所法161八)。

甲は100日程度米国に出張するが、その出張期間に対応する役員報酬も、その報酬が内国法人の役員報酬であるためにすべて日本の国内源泉所得に該当することとなる。

甲について上記の外国税額控除限度額を算定すると、国外所得総額がゼロとなるため実質的に外国税額控除ができないこととなる。

## 2 租税条約の規定

### (1) 日米租税条約における所得源泉ルール

日米租税条約においては、所得の源泉に関し、独立の条項を設けて所得の種類ごとにそのルールを規定しているが、人的役務の提供に係る所得については、同条約第6条第6項において、役員報酬の場合には、利得の分配として取り扱われ、損金算入を否認されるものを除いて、その役務提供地国に所得の源泉があるものとされている。従って、甲の受領する役員報酬のうち、過大役員報酬、賞与等B社において損金算入を否認されるものは、国内法と同様にそのすべてが国内源泉所得とされるが、一般の役員報酬として損金算入される報酬については、使用人の場合と同様に、米国で行った勤務に対応する部分は国外源泉所得に該当することとなる。

### (2) 日米租税条約における「二重課税排除条項」

日米租税条約第5条において、日米両国における二重課税の排除の方式を規定しているが、基本的には、日米両国とも、一部の例外を除き、原則として自国の国内法の規定の適用を確認的に規定するものである。また、外国税額控除の適用上限額計算に関しては、同条約に定める所得の源泉ルールに基づいてその計算を行うとする趣旨の次のような明定の規定がある。

「合衆国に納付される租税に関する日本国の税額控除の適用上、所得の源泉の決定にあたっては第6条に定める規則を適用する。」

従って、甲は、その役員報酬がBにおいて損金算入されるものである限り、100日に対応する役員報酬部分を国外所得総額として外国税額控除限度額の算定ができることとなる。

なお、仮に、上記の同条約第5条の外国税額控除の規定において条約に定める源泉ルールの規定の適用が明定されていない場合であっても、所得税法第162条の規定により、所得の源泉に関して所得税法の規定と租税条約の規定とが異なる場合には、租税条約の規定が優先的に適用されることとなるため、結果としては、条約上認められる控除限度額の算定が可能となる。

## 〔結論〕

甲が納付した米国の所得税は、B社において損金算入を認められる甲の役員報酬のうち、米国において勤務した期間に対応する部分を国外源泉所得として計算された控除限度額の範囲内で、甲に対して課されたわが国の所得税額から税額控除される。

(税理士 小沢 進)