

内国法人の役員に関する外国税額控除の適用について

〔事例〕

内国法人の役員が5カ月間海外に出張したがその出張先の国（わが国と租税条約の締結はない）で所得税の課税を受けた。

この外国での課税については外国税額控除の適用によりわが国での課税との二重課税は排除されるべきものとする。

ところが、外国税額控除の適用上その控除される外国税額は外国税額控除限度額の範囲内とされているが、この控除限度額算定上国外所得総額には内国法人の役員報酬は含まれないものと思われる。したがって、この控除限度額はゼロと算定され、結果として二重課税の排除を行えない。

このような考え方でよろしいかどうか確認願いたい。

仮に当該出張先とわが国との間で租税条約の締結がある場合にはその課された外国の所得税についての外国税額控除の適用はどのようになるのか、OECDモデル条約をベースに回答を願いたい。

〔ポイント〕

- 1 所得税法における外国税額控除限度額の

算定について

- 2 国外所得総額の算定について
- 3 OECDモデル条約の規定について

〔検討〕

1 所得税法における外国税額控除限度額の算定について

外国税額控除は、外国税額控除限度額の範囲内で控除されることとなるが、控除限度額は次の算式で算定される。

$$\text{所得税額} \times \frac{\text{国外所得総額 (注1)}}{\text{所得総額 (注2)}} = \text{控除限度額}$$

注1 所得税額は、当該年分の外国税額控除適用前の税額で、附帯税は除かれる。

注2 純損失の繰越控除又は雑損失の繰越控除を適用しないで計算した場合の当該年分の総所得金額、退職所得の金額及び山林所得金額の合計額。

2 国外所得総額の算定

上記算式における国外所得総額は、その年において生じた国内源泉所得に係る所得以外の所得のみについて所得税を課す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、退職所得金額及び山林所得金額の合計額に相当する金額、とされている（所令222③）。

内国法人から受領する役員報酬に対して外国

で所得税が課される場合には、内国法人から受領する役員報酬は、所得税法第161条第8号イの規定により国内源泉所得に該当することとなるので、本事例の場合、外国税額控除限度額の算定上国外所得総額はゼロとされ、したがって控除限度額もゼロとなる。

一般に、国内源泉所得に関する規定は、一つには非居住者に対する課税の範囲を定めるもの（非居住者に対する課税は国内源泉所得に限定される）と、他は、外国税額控除における控除限度額算定上の国外所得総額を定めるものとされており、両者における国内源泉所得の範囲については、原則として、相異はないものの、その目的が異なることから若干の相異があり、この相異については所得税法施行令第222条第4項において棚卸資産の譲渡により生ずる所得及び一定の海外の投資行為から生ずる所得についてのみ異なるルールを定めている。

本来であれば、内国法人の役員報酬に関しては、非居住者に対する課税範囲を定める意味での国内源泉所得の規定と居住者に対する外国税額控除限度額算定上の国内源泉所得の規定とは異なるべきものと思われるが、上述のとおり、この異なる規定は、棚卸資産の譲渡に係る所得及び一定の海外投資行為に係る所得に限定されている。

したがって、現行所得税法の規定の下では、居住者である内国法人の役員が外国でその役員報酬について外国の所得税が課された場合の外国税額控除は控除限度額がゼロと算定されるため基本的には行い得ない結果となる。

3 OECDモデル条項について

役員報酬に関しては OECD モデル条約第16

条において次のとおり規定している。

「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の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、当該他方の締約国において租税を課することができる。」

この規定は、役員の居住地国と当該法人の居住地国とが異なることを前提としている。

したがって、本事例のように役員の居住地国と当該法人の居住地国とが同一のケースはこの条項の規定の適用はないこととなる。

では、役員の居住地国と当該法人の居住地国とが同一の場合には、条約のいかなる条項の適用があるのか。

この点に関しては、第15条第1項の規定があるものと解される。OECD モデル条約第15条第1項の規定は次のとおりである。

「第16条、第18条及び第19条の規定が適用される場合を除くほか、一方の締約国の居住者がその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、勤務が他方の締約国内において行われたい限り、当該一方の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において行われる場合には、当該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。」

この規定は、勤務から生ずる報酬に関しては、勤務の行われた場所に所得の源泉があるとして源泉地国での課税を容認する、ものと解される。

文言上「勤務が他方の締約国内において行われる場合には、当該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。」とされているが、これを補っ

て表現すると「勤務が他方の締約国内において行われる場合には、その報酬に係る所得源泉は当該勤務が行われた締約国に在ることから、当該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。」となる。

このように解すると役員と当該法人の居住地国とが同一の場合には、その役員報酬に係る所得源泉は、勤務の行われた場所、すなわち出張先の国に在ることとなり、国内法の規定と異なることとなる。結果として本事例においても、仮にその出張先の国とわが国との間で少なくとも OECD タイプの条約の締結がある場合には、当該役員報酬は、条約上国外源泉所得とされ、所得税法第162条（租税条約に異なる定めがある

場合の国内源泉所得）の規定に基づき外国税額控除の適用においても国外源泉所得とされる。

〔結論〕

居住者である内国法人の役員が受領する報酬に対して外国で所得税が課された場合には、所得税法上外国税額控除限度額がゼロとなるためその外国税額控除が困難となるが、租税条約の規定の適用がある場合には、原則として所得税法で定める所得源泉と条約に定める所得源泉とが異なることとなり所得税法第162条（租税条約に異なる定めがある場合の国内源泉所得）の規定の適用により所要の外国税額控除限度額が算定され、その外国税額控除が可能になるものと解される。 (税理士 小沢 進)

“譲渡所得”に関連する所得税法及び租税特別措置法の通達すべてを逐条詳解!

逐条詳解

税理士 船田健二 (元国税庁資産税課課長補佐) / 監修
◎B5判・加除式・全2巻・本体価格25,000円(税別) (〒実費)

譲渡所得関係通達総覧

●複雑かつ多様な譲渡所得に関する実務に 必須な通達を網羅!

法解釈だけでなく、通達の解釈・理解が必要とされる譲渡所得に係る実務のより円滑な遂行に資するため、所得税法及び租税特別措置法の関連通達を網羅し、逐条的に詳解しています。したがって

- 資産等の譲渡を検討する際の適用要件の確認をしたいとき
 - 資産等を譲渡したときの課税所得金額の算出をしたいとき
 - 確定申告時に確認をしたいとき
- などの各場面をはじめ、譲渡所得をめぐるさまざまな場面で活用いただけます。

●理解しやすい立体的な解説方式!

各通達は、項目とその改正経過を併せて開き、各項目ごとに次の要領で解説しました。

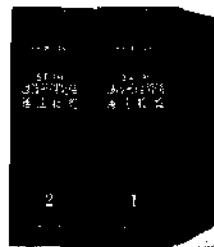
【注釈】各規定の趣旨、意義等について詳細かつ多角的な視点で解説しました。

【個別事例】譲渡所得に関する実務処理上、実際に生じた疑問や起こりそうな問題を問答形式で取り上げて、実務に活かせるよう配慮しました。

【判決要旨】各規定に関連する代表的な裁判例については、要旨を該当する箇所に掲げ、判決年月日・裁判所名・事件番号・出典を表示しました。

【裁決要旨】各規定に関連する国税不服審判所から公表された代表的な裁決例については、要旨を該当する箇所に掲げ、裁決年月日・出典等を表示しました。

【参考法令等】各規定を理解するために必要な範囲で、他の法令の規定等を掲げました。また、特に各項目に関連の深い個別通達を該当する箇所に掲げました。



詳細
カタログ
送呈中!

〒107-8560 東京都港区南青山2-11-17
<http://www.daiichihoki.co.jp>



第一法規 TEL 0120-203-696
FAX 0120-202-974