

## 国内不動産の賃貸料から控除された外国源泉税の課税関係

税理士 高山 政信

### 〔事例〕

内国法人甲社では、X国法人乙社の日本駐在員事務所に国内で事務所を賃貸している。

乙社から直接送金された金額を確認したところ、現地での源泉所得税として、総額の20%が控除されていた。乙社に問い合わせたところ、X国の税法では、非居住者（外国法人を含む。）へ支払の際には、源泉所得税を控除するように規定されているとのことであった。

甲社では、日本の国内源泉所得なので、X国に課税権がないものと考えているが、どうしたらいいのか。

### 〔ポイント〕

X国が日本の国内源泉所得に対して課税したものであるが、日本の税法を基準に考えると想定されない取扱いなのでその処理に困惑するものであるが、次のとおり検討する。

- 1 国内法の取扱い
- 2 租税条約の適用がある場合
- 3 実務的な対応

### 〔検討〕

#### 1 国内法の取扱い

わが国にある不動産の貸付けによる対価は国内源泉所得とされる（法法138三）。

この種の問題を検討する場合には、乙社での源泉徴収の根拠を確認しなければならない。わが国の税法を基準とすると、外国不動産の貸付けの対価について、内国法人が外国法人に支払ってもわが国に課税権がないため、内国法人に源泉徴収を強いることはない。しかし、世界にはいろいろの国があり、外国法人に内外の有無を問わず不動産の貸付けの対価を支払うことをもって、源泉徴収の対象とする国もあり得る。本件は、そのことを前提としている。

X国において、わが国の国内源泉所得の対象である対価に対して、源泉税が課税された場合、内国法人においては、当該源泉税を損金に算入するか、外国税額控除の対象とすることになる。

#### (1) 損金算入した場合

甲社が受領額をそのまま収益に計上した場合は、当該源泉税は、損金に算入したものとみなされる。したがって、他に外国で課税された金額がない場合は問題がないが、他に外国法人税が課され、その外国法人税について外国税額控除を適用した場合、本件の貸付けに係る源泉税は損金に算入されないこととなる（法法41）。

#### (2) 外国税額控除を適用した場合

甲社が、当該源泉税を外国税額控除の対象とした場合、二つの問題がある。

イ 外国法人税に該当するか

外国法人税とは、外国の法令により課される

法人税に相当する税で外国の法令に基づき外国又はその地方公共団体により法人の所得を課税標準として課される税をいうものとされている。本件の源泉徴収の対象とされるものについては、「法人の所得を課税標準として課される税と同一の税目に属する税で、法人の特定の所得につき、徴税上の便宜のため、所得に代えて収入金額その他これに準ずるものを課税標準として課税されるもの」（法令141②三）として外国法人税に含まれている。

昨今の課税実務においては、わが国で課税されない類の租税については、外国法人税に該当しないものとして取り扱われる場合も多いようであるが、本件については、外国法人税に該当しないものと法律で規定されているもの（法令141③④）に該当しないものであり、かつ、外国の法律に基づいて課税されているのであるから、外国法人税に該当するものと考えるのが相当である。

#### ロ 国外所得金額の取扱い

外国税額のその年の控除限度額は、その年の法人税額に、その年の所得金額（全世界所得）のうち、その年の国外所得金額の占める割合を乗じて計算した金額とされている（法令142①）。国外所得金額とは、原則として、国内源泉所得以外の所得をいうこととされており、その年に他の国外所得がない場合、国内不動産の貸付けの対価は国外所得とされないことから、国外所得金額は零となり、控除限度額はないこととなる。したがって、当該源泉税額は、全額控除限度超過額とされることになる。

## 2 租税条約の適用がある場合

不動産の貸付けによる所得については、一般的に、その不動産の所在地国において課税できる旨規定されている（OECDモデル租税条約

6条）。事例では日本に所在する不動産の貸付けの対価であるので、仮にX国と租税条約を締結しているとすると、租税条約で規定していることは、X国法人がわが国の不動産を保有している場合に、その貸付けの対価についてわが国が課税できるということだけである。

しかしながら、不動産所得条項の解釈として、日本にある不動産の貸付けの対価は、日本源泉の所得であるからわが国に課税権があるという前提のもとに両国において合意した結果であるとする、X国において、日本に所在する不動産の貸付けの対価まで課税権を行使することは、相手国に源泉のある所得まで課税権を拡大し、両国の二重課税の回避・軽減を目的とする租税条約の趣旨に反しているものといえよう。その意味で、相互協議の対象とするのが相当であり、それによって、二重課税が回避されるべきものといえよう。

## 3 実務的な対応

この種の問題については、確定した取扱いは存在しないようであるが、誤って処理すると、外税控除も認められず、かつ、損金算入も認められない場合も想定されるので注意を要する。

実務的には、まず、X国での課税がその国の税法に基づくものであるかどうか確認する必要がある。確認される前は、仮払の外国法人税としておくべきものであるが、外国税額控除の適用時期は、法律等で規定されているので、申告期限前までにそれらの確認ができない場合は、所轄税務署（調査部所掌法人の場合は、調査部）の担当部署に事前相談して、その指導に沿って処理することが望ましいものといえよう。