

## 内国法人の役員に対する外国税額控除の適用

税理士 高山 政信

### 〔事例〕

内国法人甲社の役員であるAと内国法人乙社の役員であるBは、Aが英国、Bがオーストラリアに12か月のうち200日それぞれ出張し、現地でプロジェクトのために勤務した。AとBは、日本居住者であり、その給与は、甲社、乙社から支払われているが、英国及びオーストラリアで課税を受けた。この場合、A、Bの日本における外国税額控除の適用関係はどうなるのか。なお、甲社及び乙社はいずれも国外に恒久的施設を保有していない。

### 〔ポイント〕

- 1 内国法人の役員報酬に対する国内法の規定
- 2 日英租税条約の適用
- 3 日豪租税条約の適用
- 4 外国税額控除の適用

### 〔検討〕

#### 1 内国法人の役員報酬に対する国内法の規定

給与等の人的役務提供所得の所得源泉ルールは、その役務提供地に所得源泉があるとするのが原則である。しかし、所得税法161条（国内源泉所得）8号イでは、「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の提供（内国法人の役員として国外において行う勤務その他

の政令で定める人的役務の提供を含む。）に基因するもの」は、国内源泉所得と規定されている。さらに、上記の条文のかっこ書きの部分について、所得税法施行令285条1項の規定では、所得税法161条8号イに規定する政令で定める人的役務の提供は、「内国法人の役員としての勤務で国外において行なうもの（当該役員としての勤務を行なう者が同時にその内国法人の使用人として常時勤務を行なう場合の当該役員としての勤務を除く。）」と規定されている。

すなわち、役員としての勤務を行う者が同時にその内国法人の使用人として常時勤務を行う場合の当該役員は、その役務提供地に所得源泉地があることになる。この場合、「内国法人の使用人として常時勤務を行なう場合」については、所得税基本通達161-29において、所得税法施行令285条1項1号かっこ書きに規定する「内国法人の使用人として常時勤務を行なう場合」とは、内国法人の役員が内国法人の海外にある支店の長として常時その支店に勤務するような場合をいい、例えば、非居住者である内国法人の役員が、その内国法人の非常勤役員として海外において情報の提供、商取引の側面的援助等を行っているにすぎない場合は、これに該当しないことに留意する、と規定されている。

したがって、本事例の場合は、政令に規定する「内国法人の使用人として常時勤務を行なう場合」に該当しないことから、国内法の適用では、A及びBの役員給与は、その勤務が国外において行われていても国内源泉所得ということになる。

## 2 日英租税条約の適用

Aは、英国法人の役員として役員報酬を得ていないので、日英租税条約（2006年2月改正、2007年1月から適用）の役員報酬の規定（同条約15条）の適用はない。

したがって、14条（給与所得条項）では、15条（役員報酬）、17条（退職年金）及び18条（政府職員）の規定が適用される場合を除いて、勤務を行った国が課税することを原則としている。そして、特例として、以下の要件を満たす場合、所得源泉地国の課税が免除となるが、以下の(a)(b)(c)のいずれかの要件を満たさない場合は、所得源泉地国において非居住者として課税を受けることになる。

- (a) 当該課税年度又は賦課年度において開始し、又は終了するいずれの12か月の期間においても、報酬の受領者が当該他方の締約国内に滞在する期間が合計183日を超えないこと。
- (b) 報酬が当該他方の締約国の居住者でない雇用者又はこれに代わる者から支払われるものであること。
- (c) 報酬が雇用者の当該他方の締約国内に有する恒久的施設によって負担されるものでないこと。

本事例の場合は、Aが英国において行った役務提供に係る給与については、12か月の期間に英国における滞在期間の合計が183日を超えていることから、非居住者として英国における課税を受けることになる。

また、日英租税条約23条（二重課税の排除）3項では、同条1項及び2項の規定の適用上、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、と規定されているが、この規定の適用を受けることなく、本事例の場合は、同条約14条の適用により、Aの英国滞在期間に対応する給与所得は、英国源泉所得となる。

その結果、上記1の国内法の所得源泉ルール

と租税条約における所得源泉ルールが異なることになる。この場合は、所得税法162条（租税条約に異なる定めがある場合の国内源泉所得）の適用となり、英国の勤務に対応する部分の所得は、国外源泉所得（英国源泉所得）ということになる。

## 3 日豪租税条約の適用

日豪租税条約（2008年1月改正、2009年1月から適用）は、役員報酬（同条約15条）及び給与所得条項における短期滞在者免税の規定（同条約14条2項）は日英租税条約と同じ内容である。ただし、日豪租税条約22条（所得の源泉）2項には、次のような規定がある。すなわち、一方の締約国の居住者が取得する所得、利得又は収益であって、6条から8条まで、10条から18条まで及び20条（匿名組合）の規定に基づき他方の締約国において租税を課することができるものは、25条（二重課税の排除）の規定及び当該一方の締約国の租税に関する法令の適用上、当該他方の締約国内の源泉から生じたものとされる。

## 4 外国税額控除の適用

日本において外国税額控除の適用ができる場合とは、外国において控除対象外国所得税を納付し、国外所得について、我が国において納付する税額がある場合である。本事例は、租税条約の適用に関しては、給与所得と役員報酬の適用が重複するのであれば、役員報酬の適用が優先するが、そうではないことから、給与所得条項の適用となり、所得税法162条の所得源泉置換規定の適用の結果、所得源泉ルールが租税条約の規定に置き換わることになり、外国税額控除算定における控除限度額計算の国外所得が生じるために、A、Bともに、外国税額控除の適用ができるということになる。