

デロイト トーマツ税理士法人 GESシニアアドバイザー・税理士 飯塚  
信吾

## 国際税務の相談室☆外国税額控除 給与所得者が外国出張により外国所得税を課される場合の二重課税の調整

( 88頁)

### Q

X氏は内国法人A社に勤務しています（役員ではありません）が、昨年会社業務のため米国に出張し当初の予定を超え200日程度滞在したことにより、米国でも申告が必要になると聞いています。会社業務のため納税が生じることとなるため、その税額はA社が負担することになりますが、両国間で負担することになる所得税等は、どのような手続きで調整されることになりますか？

なお、X氏は米国で非居住者として課税されると聞いています。

### A

居住者が日本で課税される所得に外国でも所得税を課税される場合には、原則的に居住地国である日本の確定申告において外国税額控除を適用して二重課税の調整を行います。その具体的な調整方法等には、いくつかの方法が考えられ、それぞれメリット・デメリットがありますので、それらを検討し調整方法を決定する必要があります。

## 解説

### 1. 日米両国における課税関係

使用人の給与所得については、その者が非居住者に該当する場合であっても租税条約に規定される短期滞在者免税の要件を満たさない場合には、滞在地国における勤務から生じる給与等について、その滞在地国に課税権があることとされています（日米租税条約14条）。

**【短期滞在者免税の要件】**

- 勤務地への滞在期間がこれを含む前後のいずれの12か月間を通じても合計183日を超えないこと
- 給料等の支払い者が勤務地国の居住者又はこれに代わる者でないこと
- その給料等が勤務地国にある恒久的施設等により負担されるものでないこと

X氏の米国での滞在期間が183日を超え、短期滞在者免税の要件を満たさないこととなったため、米国において連邦税の納税義務が生じたと考えられ、また、連邦税の他、滞在した州の州税等の納税義務が生じることがあります<sup>i</sup>。

X氏の当初の出張予定は1年未満であり、実際の出張期間も1年未満であったため、日本において引続き居住者として扱われ<sup>ii</sup>、X氏に支払われる給与、経済的利益の総額が源泉徴収の対象となると考えられます。

このように、X氏の給与のうち米国勤務期間に対応する部分については、日米両国で課税対象となるため、居住地国である日本の確定申告において、米国の税額を控除して調整（外国税額控除）することになり、外国税額控除は次のように計算することになります。

## 2. 外国税額控除の計算方式

居住者がその年において所定の外国所得税が課される場合には、その外国所得税の額を以下のとおり控除することができます。

- (1) 「国税及び復興特別所得税の控除限度額」を限度としてその外国所得税額を控除（税額控除）し、外国所得税額が「国税及び復興特別所得税の控除限度額」を超えるときには、住民税の所得割の額から「地方税の控除限度額」を限度として、その超える部分の金額を控除する（[所法95条](#) 1項、[地税法37条の3](#) 他）。
- (2) 外国所得税額が「国税及び復興特別所得税の控除限度額」及び「地方税の控除限度額」を超え、前3年から繰越される「控除余裕額」がある場合には、この繰越控除余裕額の範囲で、その超える部分の金額についても、その年分の所得税、住民税の所得割の額から控除し、なおその年で控除できない外国所得税額については、翌年以降3年間繰越しが可能（控除限度超過額）で、繰越された各年の控除限度額の範囲で所得税、住民税の所得割の額から控除される（[所法95条](#) 2項、[所令224条](#) 他）。
- (3) 「繰越控除余裕額」とは、前3年において「国税の控除限度額」、「復興特別所得税の控除限度額」及び「地方税の控除限度額」が各年の控除対象の外国所得税額を超える部分の金額のうち、国税及び地方税の限度超過額を累積した額<sup>iii</sup>。

### 3. 控除対象となる外国所得税

外国税額控除の対象となる外国所得税とは、外国の法令に基づいて外国又はその地方公共団体から個人の所得を課税標準として課される税（[所令221条](#) 第1項）とされていますが、以下の外国所得税は対象とされないこととされています。

- 税を納付する者が税の納付後、任意にその金額の全部又は一部の還付を請求することができる税（[所令221条](#) 第3項一号）
- 居住者がその年以前の非居住者であった期間内に生じた所得に対して課される外国所得税の額（[所令222条の2](#) 第4項一号）
- 非永住者の国外源泉所得で課税所得とならないもの（国外で支払われ国内に送金されないもの）に対して課された外国所得税（[所基通95—29](#)）
- 租税条約の規定により条約相手国により課することができる税額を超える額、又は条約相手国において免除される額に相当する額（[所令222条の2](#) 第4項四号）

など

### 4. 控除限度額の計算

外国税額控除は、控除対象外国所得税を国税・復興特別所得税及び地方税の控除限度額並びに繰越控除余裕額の範囲で控除することができます。

#### （1）国税・復興特別所得税の控除限度額

各控除限度額は計算式1のとおり計算されます。

#### 計算式1

$$\text{控除限度額} = \frac{\text{その年分の所得税の額}^* \times \text{その年分の調整国外所得金額}^{***}}{\text{(復興特別所得税の額)} \quad \text{その年分の所得総額}^{**}}$$

\* 「その年分の所得税の額」とは、配当控除、住宅借入金等特別控除等の税額控除を行った後の金額（[所令222条](#)第1項）

\*\* 「その年分の所得総額」とは、純損失の繰越控除等を適用しないで計算したその年分の総所得金額、山林所得の金額、退職所得の金額及び上場株式等に係る配当所得等な措置法の適用により分離課税の対象となる所得の合計額（[所令222条](#)第2項、[措法8条](#)の4第3項四号他）

\*\*\* 「その年分の調整国外所得金額」とは、その年の国外源泉所得のみについて所得税を課するとした場合の課税標準に相当する額（[所法95条](#)1項、[所令222条](#)3項）

なお、国税・復興特別所得税の限度額は、計算式のとおり、その年の所得税額とその年の所得総額に対する国外源泉所得総額の割合に応じて計算することとされており、外国所得税が課された（又は課される）所得に関連付けて計算されるものではありません。

## （２）地方税の控除限度額

地方税の控除限度額は、道府県民税（又は都民税）の限度額及び市町村民税（又は区民税）の限度額の合計額で、国税の控除限度額の30%です（[地稅令7條の19](#) 第3項、[48條の9の2](#) 第4項）。

## 5. 外国税額控除の適用関係

X氏の所得に、米国出張に関連する所得以外に国外源泉所得がなく、外国所得税も米国においてその出張に関連して課されるもののみであることを前提とすると、外国税額控除適用の関係は以下のとおりとなります。

### （１）控除対象の外国所得税

米国連邦税は米国出張期間の所得に対して課されるものであり、短期滞在者免税の適用もないと考えられますので、控除対象外国税額に該当し、また、州税等の地方税も所得に対して課されるものであるかぎり、控除対象外国税額に含まれます。

### （２）控除限度額の計算

控除限度額は、年税額とその年の所得総額及び国外源泉所得により計算され、給与に関する国外源泉所得については、「…給与その他の人的役務の提供に対する報酬のうち、国外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…を除く）に基因するもの」（[所法95條](#) 4項十号イ）とされています。

国外源泉所得の具体的な計算方法について定めた規定はありませんが、この国外源泉所得の規定は、給与の国内源泉所得に関する規定（[所法161條](#) 1項十二号）と見合いの規定となっており、国外源泉所得の具体的な計算方法は、この給与の国内源泉所得の具体的な計算方法を定めた [所得稅基本通達161—41](#) に準じて、以下の計算式2のとおり計算するものと考えられます。

#### 計算式2

$$\text{国外源泉所得} = \text{給与の総額} \times \frac{\text{国外における勤務期間}}{\text{給与総額の計算の基礎となった期間}}$$

ただし、国外で勤務したことにより特に給与の額が加算されている場合等には、この計算式は適用せず、総額が国外源泉所得となります（[所得稅基本通達161—41](#) の（注）1の準用）。

## 6. 二重課税の調整方法

具体的に二重課税を調整する方法として、以下のとおりいくつかの方法が考えられますが、それぞれメリット・デメリットがあり、これらを検討の上調整方法を決定する必要があります。

### A) 調整方法 1

- 米国に出張した年に係る確定申告

米国出張した年の所得のうち米国勤務期間に対応する部分は国外源泉所得となり、外国税額控除の控除限度額が計算されますが、米国所得税納税は翌年となるため、その年で控除限度額は使用せず控除余裕額として翌年に繰越します。

- 米国所得税を納付した年の確定申告等

米国で申告を行い、米国出張期間に係る所得税が確定し、これをA社が負担すると、X氏に対し経済的利益を供与したものとしてA社は源泉徴収を行う必要があります、この場合、税引き手取り給与としてグロスアップ計算を行うこととなります。

翌年、日本の確定申告で米国所得税を外国税額控除の対象としますが、米国税額を負担したことによる給与は国外勤務により特に加算される給与であり、国外源泉所得に該当するため、これを基に計算されるその年の控除限度額の範囲で米国所得税を控除し、控除しきれない場合には、前年から繰越された控除余裕額の範囲で控除することとなります。

- 外国税額控除による減額分の処理

米国出張により課された米国所得税はA社が全て負担しているため、外国税額控除により減少する日本の所得税はX氏に帰属すべきものではないと考え、減額分の税額相当額をA社に支払うこととしている場合には、A社が米国税額を負担することによる給与は、外国税額控除適用による減額分をA社に返還するという条件付きの支払いであると考えられます。このため、A社が減額分の返還を受けると、源泉所得税に係る過誤納金の還付請求の対象となり（[所基181～223共—6](#)）、遡って給与が減額されるとともに、これに対応する源泉所得税が還付されることとなります。

また、この給与の減額により外国税額控除を適用した確定申告も訂正する必要があります。

### B) 調整方法 2

以上のとおり、手順1に従って処理を行うとかなり手続きが煩雑になるため、米国所得税が確定したときに、A社はその税額を負担せず、外国税額控除を適用した確定申告を行って税額減少分が確定するのをまって、納付した米国所得税額から日本の確定申告で外国

税額控除を適用したことによる税負担減少額を控除した差額をA社が負担することも考えられます。

この場合には、日本の確定申告で外国税額控除を適用し負担の調整が終了するまで、X氏が米国出張により生じた米国所得税を負担することになるため、この点の検討が必要になります。

### C) 調整方法3

米国所得税が課されたときに、将来外国税額控除適用により所得税の負担が減少する額の見積もりを行い、米国所得税額からこの見積もり額を控除した残額をA社が負担し以後の調整は行わないこととする考えられます。

この調整方法は、手続き自体は簡明ですが、見積もり計算が難しく、正確な調整が行えないことも考えられます。

- 
- i 日米租税条約では、州税は対象税目に含まれていません（日米租税条約第2条）
  - ii 国外に居住することとなった個人が、国外において継続して1年以上居住することを通常必要とする職業を有する場合には、非居住者と推定する（[所令15条](#) 1項一号）とされ、外国における在留期間が契約等により予め1年未満である場合を除き、この推定規定に該当する（[所基通3-3](#)）とされています。
  - iii 復興特別所得税の限度超過額は繰越しの対象になりません。
-