

## 外国の航空会社に勤務する客室乗務員の地方税の外国税額控除の控除限度額

税理士 高山 政信

### 〔事例〕

日本国籍を有するAは、X国の航空会社B社の国際線の客室乗務員（Cabin Attendant）である。X国においては、B社の航空機への搭乗日数に対応する所得について、X国において課税されている。

Aは、航空機への搭乗以外の日々を、主として、日本を本拠に生活しているが、課税関係はどのようになるのか。

### 〔ポイント〕

外国籍の航空機に搭乗する客室乗務員の課税関係であるが、次の項目に分けて検討する。

- 1 国際線に乗務する客室乗務員の居住形態
- 2 国際線に乗務する客室乗務員の所得の内外区分
- 3 租税条約の適用関係
- 4 所得税及び住民税の外国税額控除

### 〔検討〕

#### 1 国際線に乗務する客室乗務員の居住形態

船舶、航空機の乗組員の住所の判定について、船舶又は航空機の乗組員の住所が国内にあるかどうかは、その者の配偶者その他生計を一にする親族の居住している地又はその者の勤務外の期間中通常滞在する地が国内にあるかどうかにより判定するものとされている（所基通3-1）。

事例のように、航空機に搭乗している期間以外の期間について、日本を本拠に生活している場合、国内に住所があるものとされよう。

したがって、Aは、我が国の居住者ということになり、日本国籍を有していることから非永住者以外の居住者、永住者となる。

#### 2 国際線に乗務する客室乗務員の所得の内外区分

給与等の人的役務の提供の対価については、原則としてその役務を提供した場所に源泉があるものとされ、国内において行う勤務等を基に国内源泉所得が算出されるが、その例外として、居住者又は内国法人が運航する船舶又は航空機において行う勤務その他の人的役務の提供については、その勤務地の如何にかかわらず、国内源泉所得とされる（所令285①二）。

この規定により、非居住者又は外国法人が運航する航空機において行う勤務は、すべて国外源泉所得とされることになる。

したがって、外国の航空機の中での勤務に基づく報酬は、国外源泉所得となる。

ただし、Aは、永住者であることから、国外源泉所得を含めた全世界所得について課税されることになる。

#### 3 租税条約の適用関係

OECDモデル租税条約15条3項では、次のとおり規定している。

「国際運輸に運用する船舶若しくは航空機内又は内陸水路運輸に従事する船舶内において行われる勤務に係る報酬に対しては、企業の実質的管理の場所が存在する締約国において租税を課すことができる。」

その航空機等の実質的管理の場所（居住地国）においても課税できることを規定している

ものである。

例えば、ドイツの航空会社の場合、対ドイツ租税条約15条3項において「…一方の締約国の企業が国際運輸に運用する船舶又は航空機において行われる勤務に関する報酬に対しては、その締約国において租税を課することができる。」と規定しており、ドイツにおいても課税できることを規定している。

#### 4 所得税及び住民税の外国税額控除

我が国の給与所得者である居住者が、外国においてもその所得について課税される場合、その二重課税の調整のためには外国税額控除だけが認められている。

##### (1) 所得税の外国税額控除

所得税の外国税額控除の仕組みは、課された外国の所得税額のうち、次の算式で計算された額を限度として控除することとされている（所法95①）。

$$\text{控除限度額} = \text{日本の所得税額} \times \frac{\text{国外所得総額}}{\text{その年分の所得総額}}$$

Aの所得が、B社から支給される給与のみであれば、上記の外国税額控除限度額の算定に用いる算式において、分母、分子のいずれも給与所得控除後の金額となり、日本の所得税額相当額が控除限度額となる。

なお、上記算式における国外所得総額とは、所得税法161条に規定する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る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の金額の合計額とされている。

##### (2) 住民税の外国税額控除

所得割の納税者が外国の法令によって、所得税又は道府県民税若しくは市町村民税の所得割に相当する税を課された場合は、外国で課された所得税額等の額のうち、所得税額の控除限度額を超える額があるときは、所得税の控除限度額の道府県民税については12%（平成19年以前は10%）、市町村民税については18%（平成19年以前は20%）を限度として所得割の額から控除すると規定されている（地方税法37の2、314

の7、地方税法施行令7の19、48の9の2）。

##### (3) 具体的な計算

給与総額を前提に概算計算してみると、次の表のとおりになる。

（単位：円）

年間の給与総額	①	20,000,000	10,000,000	5,000,000
外国所得税額(①×0.3)	②	6,000,000	3,000,000	1,500,000
給与所得の金額	③	17,300,000	7,800,000	3,460,000
所得控除額	④	1,000,000	1,000,000	1,000,000
課税所得金額	⑤	16,300,000	6,800,000	2,460,000
所得税額	⑥	3,843,000	932,500	148,500
控除限度額	⑦	3,843,000	932,500	148,500
差引納付額	⑧	0	0	0
住民税額(⑤×0.1)	⑨	1,630,000	680,000	246,000
控除限度額	⑩	1,152,900	279,750	44,550
差引納付額	⑪	477,100	400,250	201,450
税負担額(②+⑧+⑪)	⑫	6,477,100	3,400,250	1,701,450
税負担率(⑫/①)		32.39%	34.00%	34.03%

#### 5 まとめ

住民税の外国税額控除の控除限度額は、所得税の控除限度額を基にその30%とされる。所得税が課税される税率によって、住民税において控除が認められる限度額も算出されている。所得税が課税される税額によって、住民税において認められる限度額も算出されることになり、表のとおり、三つのケースにおいても、所得税においては追加納付額は算出されないものの、住民税においては追加納付が必要になることとなる。

これは、平成19年度税制改正において、税源の国税から地方税への移行に伴う所得税の減税、住民税の増税により、最終的な税負担は中立とされたものの、外国税額控除については、減税された所得税の控除限度額を基礎として住民税の控除限度額を算定していることから、結果として、外国税額控除については増税の効果が出てきたことによるものであろう。

現行の住民税の外国税額控除制度を前提とする限り、その所得のすべてが国外源泉所得とされる外国の航空会社の航空機に搭乗する者であっても、住民税の追加納付が求められることとなり、勤務地の内外無差別の観点からは早急に是正がされるべきではないだろうか。