

日米租税条約の183日ルールの適用について

税理士 高山 政信

〔事例〕

米国法人X社に勤務する社員A（米国居住者）は、日本子会社におけるプロジェクトへのアドバイスのために、頻繁に来日している。2009年中の日本滞在は、1月、2月、10月～12月末（いずれもすべての日に日本に滞在している。）までである。2010年は、2月1日～5月末日まで日本に滞在する予定である。この間のAの給与は、すべてX社から支払われている。X社は、日本に子会社を有しているが、支店はない。Aの日本における課税関係はどうなるのか。

〔ポイント〕

- 1 Aの日本における居住形態と課税所得の範囲
- 2 日米租税条約における短期滞在者免税の規定
- 3 183日ルールの適用

〔検討〕

1 Aの日本における居住形態と課税所得の範囲

Aは、米国法人X社に勤務する米国居住者であることから、日本における居住形態は非居住者である（所法2①五）。日本非居住者であるAの日本における課税所得の範囲は、国内源泉所得である（所法7①三）。

Aは、日本と米国の双方で勤務していることから、Aの取得する給与については、日米租税

条約14条（給与所得）1項の規定が適用となる。

「1 次条、第17条及び第18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、当該一方の締約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。」

上記の規定によれば、Aの居住地国は米国であり、源泉地国は日本である。Aの勤務は、長期の出張という形で日本国内において行われていることから、その日本における勤務に対応する部分の給与所得の金額は国内源泉所得として日本で課税となるのが原則ということになる。

2 日米租税条約における短期滞在者免税の規定

租税条約の目的の一つは、国際的・二重課税の排除である。給与所得の所得源泉地については、その役務を提供した国により判定することから、Aのように米国居住者である場合、米国以外の国に出張して働く場合、その働いている国に所得源泉地があることになる。そのような場合、結果として、出張先の国と居住地国の双方で課税関係が生じて、国際的・二重課税となることから、一定の要件を満たす給与所得について源泉地国の課税を免除する規定がある。これが短期滞在者免税という規定であり、日米租税条約の場合は、次のように規定（同条約14条2項）さ

れている。

「2 1の規定にかかわらず、一方の締約国の居住者が他方の締約国内において行う勤務について取得する報酬に対しては、次の(a)から(c)までに掲げる要件を満たす場合には、当該一方の締約国においてのみ租税を課することができる。

- (a) 当該課税年度において開始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。」

この短期滞在者免税の3要件をAに当てはめてみると、Aの給与は米国法人から支払われているので、上記(b)の要件を満たすことになる。仮に、Aの給与が日本子会社から支払われているような場合は、(b)の要件を満たさないことになる。

また、米国法人Xは、日本に支店を有していないことから、Aは(c)の要件も満たすことになる。

したがって、焦点は、日米租税条約14条2項(a)に規定する、いわゆる183日ルールの適用いかんということになる。この(a)の規定は、旧日米租税条約では、日米共に暦年を課税年度としていたことから、1課税年度における183日を超えるか否かということであったが、現行の同規定は、「当該課税年度において開始又は終了するいずれの12か月の期間」という規定に改正されている。

3 183日ルールの適用

Aの場合、12か月を区切る場合、次の2通りの期間がある。

- ① 2009年の1月からの12か月の期間では、日本滞在が、2009年1月、2月、10月、11月、12月の計5か月ということになり、183日を

超えていない。

- ② 2009年10月からの12か月の期間では、日本滞在が、2009年10月～12月、2010年1月～5月と計7か月ということになる。

したがって、上記②の場合、Aは、源泉地国である日本に183日を超えて滞在することになる。

次に、以下に掲げる二つの問題が生じることになる。

第1の問題は、2009年についてAが日本において非居住者として課税を受ける場合、183日ルールの判定では判定の日数に含まれなかった2009年1月及び2月の日数に係る給与が課税対象となるのか、ということである。

第2の問題は、仮に判定時点を2010年3月15日とすると、実際に3月16日から5月末までAが日本に勤務するという前提で課税関係を検討しているのであって、2009年分の勤務期間は3か月(10月～12月)である。このような未確定な状態でAは、申告を行うのか、ということである。

第1の問題については、Aの日本勤務に相当する給与が日米租税条約に規定のある短期滞在者免税を受けないことになった場合である。したがって、Aの日本における課税は、日本の国内法である所得税法の規定に従った課税ということになり、2009年分として、日本勤務に該当する1月及び2月を含む日本滞在日数分のAの給与を国内源泉所得として申告納税することになろう。

第2の問題については、2009年中の日本滞在日数だけでは、日本において課税とならないのであるが、Aの場合は、2010年の日本滞在が確実であることから、2009年分の申告を行う方が附帯税を課される事態を回避することになる。しかし、仮に、2010年中の日本滞在の可能性に不確定要素が強い場合は、183日を超えるという結果が出てから申告を考えるのもあり得る選択であろう。