

居住者期間がある場合の短期滞在者免税の考え方 (183日の計算の基礎)

税理士 高山 政信

〔事例〕

ニュージーランド法人甲社の社員であり、ニュージーランド居住者であるAは、甲社の新規顧客開拓のために本年1月15日に我が国に初めて入国し、予定通り5か月強にわたる営業活動を終え本年6月30日に出国した。当該期間のAの勤務に対する給与はニュージーランドにおいて、Aの留守家族に甲社から支払われており、また甲社は我が国に恒久的施設を有していない。その後、日本滞在中に入社を勧誘してくれた日本法人乙社に2年の契約で就職することを決め、Aは甲社を退職し、本年11月1日に入国し、我が国に居住し、乙社において勤務することとなった。

この場合、我が国における本年中のAの課税関係はどのようなになるのか。なお、当該年を通じてAにはニュージーランド法人甲社及び日本法人乙社からの給与以外の所得はない。

〔ポイント〕

非居住者に対する短期滞在者免税の要件について、次の項目に分けて検討する。

- 1 国内法における課税関係
- 2 租税条約の適用関係
- 3 OECDモデル租税条約の検討

〔検討〕

1 居住形態と国内法における課税関係

(1) 本年1月15日から6月30日の間
新規顧客開拓に係る営業活動のためAは我が

国に滞在したものであるが、国内に住所はなく、我が国における在留期間があらかじめ1年未満であることが明らかであると認められる場合に該当することから、この期間Aは我が国においては非居住者となる(所法2①三・五、所令14①、所基通3-3)。

Aの我が国における営業活動に係る給与は、Aの勤務が日本国内で行われていることから、国内源泉所得となる(所法161八イ)。

ところで、当該給与はニュージーランドにおいて支払われ、また、支払いをする甲社は我が国に恒久的施設を有していないので、その給与が源泉徴収の対象となることはない(所法212②)。

この場合、Aは復興特別所得税も含めた源泉徴収税額すなわち給与額の20.42%に相当する税額を、所法172条の申告書を提出したうえで納付しなくてはならない(所法172①・③、復興財確法17⑤、同法18⑦・⑧)。

(2) 本年11月1日以降

本年11月1日の入国は2年の契約で日本法人乙社に就職するためのものであり、直ちに我が国に居住することとなっているので、Aは入国の時点より我が国の居住者となる(所法2、所令14①)。なお、当該年を通じ、過去十年以内において国内に住所又は居所を有していた期間の合計が五年以下であることから居住者のうち非永住者となる(所法2①三・四、所令14①)。

Aが乙社から支給される給与は、国内払いの国内源泉所得として源泉徴収の対象となるほか、非永住者としての課税関係に服することとなる(所法183)。

(3) 年の中で居住形態が変更した場合の課税関係

年の中で非居住者が居住者となった場合の税額の計算は、非居住者期間の国内源泉所得と居住者期間の課税所得を合計したところで計算すると規定されている（所法102）。一つの確定申告書で両者を区分して記載することが困難なので、実務上は、非居住者期間の確定申告書（172条の申告）と居住者期間の非永住者としての確定申告書を別々に提出することになる。

2 租税条約の適用関係

本年11月1日以後については、Aは我が国の居住者であり所得の源泉地も我が国であるので、ニュージーランドとの租税条約が適用される余地はないのであるが、本年1月15日から6月30日の間は、ニュージーランドの居住者すなわち我が国の非居住者であるAが、我が国において勤務を行ったというものである。ニュージーランドとの租税条約の検討を要する。

「所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国とニュージーランドとの間の条約（以下「対ニュージーランド条約」という。）の第14条（給与所得）の1項では、一方の締約国の居住者の勤務が他方の締約国内において行われる場合には、当該勤務について取得する給与に対しては、他方の締約国において課税できる旨を規定しており、これは、前述の国内法における考え方と一致するものである。

次に同条2項では、1項の例外として、一定の要件を満たす場合には、勤務が行われた他方の締約国ではなく、居住地国である一方の締約国においてのみ課税できる旨を規定している。これが短期滞在者免税又は183日ルールといわれるものである。

そして、一定の要件として、「(a) 当該課税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。」が規定されている。

事例においては、我が国での勤務に対する給与は甲社から支払われており、甲社は我が国に恒久的施設を有していないことから、要件の(b)及び(c)を満たしていることは明らかである。

もう一つの要件である滞在日数については、「…、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。」と規定されているところ、当該課税年度において開始し、又は終了するいずれの12か月の期間のうち他方の締約国の居住者である期間がある場合、居住者として他方の締約国に居住する又は居住した期間も併せて183日要件を判定するのかどうかということになる。

仮に他方の締約国の居住者として他方の締約国に居住する期間も併せて183日要件を判定するならば、事例においては、本年1月15日から6月30日の非居住者としての我が国における日数が167日、本年11月1日以後の居住者としての我が国における日数が61日、我が国での日数の合計は183日を超える228日となり、要件の(a)を満たさないことになる。よって、短期滞在者免税の適用はなく、本年1月15日から6月30日の勤務に対する給与は我が国において課税されることとなる。

3 OECDモデル租税条約の検討

対ニュージーランド条約の14条（給与所得）の規定よりは、OECDモデル租税条約の第15条給与所得のそれと同様である。

我が国は「租税条約には、国際標準となる「OECDモデル租税条約」があり、OECD加盟国を中心に、租税条約を締結する際のひな型となっている。加盟国である我が国も、これに沿った規定を採用している。（財務省HP）」としており、個別の条約においてOECDモデル租税条約（以下「モデル条約」という。）と同様の規定の条文があった場合の解釈にあたっては、モデル条約の検討が有効である。

直近のモデル条約第15条関係のコメントリー

によると、パラグラフ5においては、日数計算の基礎となるのは「物理的滞在日数」であり、いわゆるトランジットの場合を除き、入出国の日や土日、祝祭日等も含むとしている。

しかし、パラグラフ5.1においては、「納税者が所得の源泉地国（給与所得者として役務を行う国）の居住者である期間の日数については、183日の判定の計算において考慮しないものとする。」としている。なおパラグラフ5.1は2008年7月18日に追加されたものであり、我が国はこれに対し留保をしていない。

つまり、モデル条約にあつては、ある課税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、一方の締約国（NZ）の居住者として他方の締約国（日本）に滞在する日数と、他方の締約国（日本）の居住者として他方の締約国（日本）に居住する日数がある場合に、他方の締約国（日本）に滞在する期間における給与が短期滞在者免税の対象となるか否かの183日要件の判定計算は、非居住者として他方の締約国（日本）に滞在する日数のみで行うこととなる。我が国もこれと同様の考え方を採用して

いる。

4 まとめ

対ニュージーランド条約の14条（給与所得）の適用に当たっては、その規定ぶりがOECDモデル租税条約の第15条給与所得のそれと同様であることから、前述のコメンタリーに従うべきものであり、事例においては、Aが我が国に居住者として住所を有し居住することとなる本年11月1日以後の61日については、183日要件の判定計算に含められないことになる。

そうすると当該課税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、Aが我が国に滞在する日数は最大167日（本年1月15日から6月30日）で183日を下回っており要件(a)を満たし、さらに検討2で述べたとおり他の2つの要件も満たしていることから、Aの我が国における営業活動に係る給与はニュージーランドにおいてのみ課税され、我が国においては短期滞在者免税の適用により課税されないこととなる。