

短期滞在者免税の判定とその課税関係

税理士 高山 政信

〔事例〕

英国法人P社に勤務する同国居住者であるXは、P社の日本子会社S社に平成25年7月1日から断続的に出張してきており、最後の出張は、平成26年10月31日に終了し、同日に帰国している。Xの給与は英国法人であるP社が支払っている。Xの日本滞在日数は次のような状況である。なお、P社は日本に支店等の恒久的施設を有していない。

- ① 平成25年7月1日～平成25年10月31日：4か月間の滞在日数計40日
- ② 平成25年11月1日～平成25年12月31日：2か月間の滞在日数計50日
- ③ 平成26年1月1日～平成26年6月30日：6か月間の滞在日数計50日
- ④ 平成26年7月1日～平成26年10月31日：4か月間の滞在日数計90日

〔ポイント〕

- 1 Xの日本における居住形態
- 2 日英租税条約の一部改正の影響
- 3 Xに対する短期滞在者免税の183日ルールの適用
- 4 短期滞在者免税の判定基準と課税との関係

〔検討〕

1 Xの日本における居住形態

個人の場合の居住者、非居住者等の定義は次の通りである（所法2①三、四、五）。

- ① 居住者は、国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて1年以上居所を有する個人である。
- ② 非居住者は、居住者以外の個人である。
- ③ 非永住者は、居住者のうち、日本の国籍を有しておらず、かつ、過去10年以内において、国内に住所又は居所を有していた期間が5年以下である個人である。

本事例のXの場合、その生活の本拠は英国であり、日本子会社であるS社に頻繁に出張してきてはいるが、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している（所令14）とは認められないことから、Xの居住形態は非居住者である。したがって、その課税所得の範囲は、国内源泉所得ということになる。

2 日英租税条約の一部改正の影響

Xの日本における居住形態は非居住者であることから、日英租税条約の給与所得条項（第14条）に規定のある短期滞在者免税の適用の検討が必要となる。なお、現行の日英租税条約は、平成25年12月17日に一部改正の改正議定書に署名されているが、英国側の承認手続きが遅れて平成26年12月12日に発効している。改正議定書には第14条に関する改正事項はないことから、この改正は、平成27年1月1日から適用されるが、本事例の課税関係には影響を及ぼさない。なお、相互協議手続、情報交換及び徴収共助に関する規定は、対象となる事案に係る課税年度又は賦課年度にかかわらず、平成26年12月12日から適用されるが、相互協議手続に係る仲裁手続に関しては、平成28年12月12日までは、いか

なる事案も仲裁に付託されないこととされている。

3 Xに対する短期滞在者免税の183日 ルールの適用

日本が締結している租税条約には、その規定内容に若干の相違はあるが、給与所得条項に短期滞在者免税の規定がある。租税条約及び国内法の給与所得課税の原則は、給与所得者が役務を提供した国に所得源泉があるというのが課税上の原則である。給与所得の国内源泉所得は、給与の総額に、国内勤務の期間をその給与計算の基礎となった期間で除した比率を乗じて計算することになる。

日英租税条約の第14条の短期滞在者免税の規定は次の通りである。

「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、英国法人P社は、日本に支店等の恒久的施設を有しないことから、上記(c)の規定の要件は満たすことになる。さらに、Xの給与は、日本で支払われていないことから、上記(b)の要件も満たすことになる。したがって、本事例の課税関係は、上記(a)の183日ルールの適用いかんということになる。

(a)の規定は、「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」となっていることから、この規定にXの滞在期間を当てはめると次のようになる。

- 開始する12か月の期間：平成25年7月1日～平成26年6月30日
- 終了する12か月の期間：平成25年11月1日～平成26年10月31日

183日ルールの判定は、この上記2つの期間のいずれかの期間に基づいて判定することになる。事例では、開始する12か月の期間は、事例の①+②+③=140日、終了する12か月の期間は、②+③+④=190日、である。この結果、Xは、日英租税条約の短期滞在者免税の適用を受けることができないことになり、日本において課税となる。

4 短期滞在者免税の判定基準と課税との関係

上記3において、Xは日本において非居住者として、国内勤務に対応する期間に相当する給与について、日本において非居住者として申告納税をすることになる。日本における課税は、租税条約とは異なり、暦年基準であることから、Xの場合は、通常であれば、平成25年分と平成26年分の期限後申告を行うことになろう。事例の期間部分を以下に再掲する。

- ① 平成25年7月1日～平成25年10月31日：合計40日
- ② 平成25年11月1日～平成25年12月31日：合計50日
- ③ 平成26年1月1日～平成26年6月30日：合計50日
- ④ 平成26年7月1日～平成26年10月31日：合計90日

Xの短期滞在者免税の判定は、「終了する12か月の期間(②+③+④)」により判定されたが、Xの平成25年分の国内源泉所得は、事例の①+②で計算することになる。言い換えると、平成25年度分について、短期滞在者免税の判定期間としては事例の②の50日が使用されたのであるが、平成25年分としては、①+②=90日ということになる。

このように、非居住者で短期滞在者免税の適用がなく課税となる場合、183日ルールの判定期間と課税の基礎となる期間に相違が生じる場合がある。