

外洋船内で営む事業等の課税関係

〔事例〕

香港法人Aは、日本の船舶会社が運航する外洋客船において10日間洋上フェスティバルを開催した。Aは船内に仮設の店舗を多数設置し、その一部を他人にリースすると共に、残りの店舗においてA自身が物品の販売を行い、このリース及び物品の販売によりそれぞれ多額の所得を稼得した。なお、物品販売のためAの従業員50名が乗船し、このフェスティバルの期間中その業務に従事した。

〔問題点〕

外国法人に対しては、国内源泉所得のみが課税の対象とされるが、公海上の船舶において行われた事業活動に基因する所得が国内源泉所得に該当するか否かが問題となる。

〔検討〕

1 リースに係る所得

所得税法第161条第7号において、国内において業務を行う者から受ける、機械、装置その他政令で定める用具の使用料でその業務に係るものは、国内源泉所得に該当するものとしている。また同法施行令第284条第1項において政令で定める用具とは、車両、運搬具、工具、器具及び備品とされている。更に、同条第2項においてこれらの資産で居住者又は内国法人の業務の用に供される船舶又は航空機において使用されるものの使用料は国内源泉所得に該当するものとしている。

本件の場合、リースの対象となったものが仮

設店舗であるがこれが上記の法令に規定する機械・装置等に該当するか否かが問題となる。

結論的には、仮設店舗は、機械・装置等に該当しないものとする。機械・装置その他の用具は、本来的に船舶又は航空機に付属するものとして船舶又は航空機内に所在することが予定されるものであり、本件の仮設店舗のようなものは本来的に船舶内で所在することは全く予定されず、きわめて稀なものとして考慮されるべきものといえる。また、文理的にも、仮設店舗と機械・装置等とは相容れない意義の相異が存するものとする。

したがって、本件リースに係る所得は国内源泉所得に該当しないものといえる。

2 船内で物品販売等に従事する者の給与

所得税法施行令第285条第1項第2号において、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（国外における寄航地において行われる一時的な人的役務の提供を除く）に基因する給与等は国内源泉所得に該当することとしている。

本件の場合、物品の販売に従事する者の給与が、上記施行令第285条に規定する給与に該当するか否かが問題となる。本件のフェスティバルが、寄航地においてのみ行われるのであれば、文理上その給与は対象から除外され、国内源泉所得に該当しないものといえるが、仮に、航海中もフェスティバルが開催される場合にはその給与は国内源泉所得に該当するものといえよう。

本来、寄航地における一時的な人的役務の提供とは、寄航地においては、寄航船舶の必要物資の補給、旅客の出入、貨物の積み卸し等のため直接船舶の運航に関係のない者が船舶内で一時的に業務に従事することが通常であり、これらの者の役務提供を予定したものといえる。本件の場合、フェスティバル自体、一時的なものといえるが、寄航地以外でも、すなわち航海中においてもその開催がある場合には、その給与を国内源泉所得と解して差し支えないものとする。

なお、芸能人等が航海中にその船舶内で芸能活動を行う場合には、その船舶が居住者又は内国法人により運航されるものである限り、その芸能活動の対価は国内源泉所得に該当することとなる。

3 船内における販売活動から生ずる所得

所得税法第161条第1項において、国内において行う事業から生ずる所得は国内源泉所得に該当することとしている。本件の場合、その船舶内が国内に該当するか否かが問題となる。

所得税法上「国内」とは、所得税法の施行地をいう(所法2①)とされているが、施行地自体の具体的範囲の明示はない。

ところで、わが国が締結した租税条約においては、すべて「日本国」の定義を行うこととしている。通常、その定義は「日本国」とは、地理的意味で用いる場合には、日本国の租税に関する法令が施行されている領域をいうとされており、上記国内法の定義と同義と解される。特定の租税条約においては、この定義が若干異なるものもあり、更に租税条約に付属する議定書において補足的な定義付けを行っているものもある。

たとえば、フランス等との租税条約においては、「日本国」とは、地理的意味で用いる場合には、日本国の租税に関する法令が施行されているすべての領域(領海を含む)及びその領域の外側に位置する水域で日本が国際法に基づき

管轄権を有し日本国の租税に関する法令が施行されているすべての水域(海底及びその下を含む)をいうとされている。また、デンマーク等との租税条約においては議定書において大陸棚に関する扱いに言及している。

以上租税条約においては、いずれの場合においても公海上における船舶又は航空機についての扱いに言及するものはない。

国内法上、機械・装置等の使用料及び人的役務提供については、居住者又は内国法人の運航する船舶又は航空機内でのリース及び役務提供であれば、これを国内源泉所得であると明示している。また船舶又は航空機の運送に係る所得については、船舶の場合は国内において乗船した旅客又は船積みした貨物に係る収入金額を基準とし、航空機の場合には、国内業務に係る収入金額又は必要経費、その国内業務の用に供する固定資産の価額等を基準として国内業務より生ずる所得を算定することとしている。

本件の場合のように、船内において運航者以外の者が行う事業については、その船内が国内であるとする積極的な規定は見当たらず、上記機械・装置等の使用料又は役務提供の対価についての規定を類推して、この事業が国内において行われたと解することは、余りにも拡大解釈に過ぎると思われ妥当ではない。

【結論】

(1) 仮設店舗のリースに係る所得は、所得税法第161条第7号に該当しないため国内源泉所得とならない。

(2) 船内で物品販売に従事する者の給与はその船内での勤務に対応する部分が国内源泉所得に該当する。

(3) 船内における物品販売により生じた所得は、所得税法第161条第1号に規定する国内において行う事業から生じた所得に該当しないため国内源泉所得とならない。

(税務事例研究会)