

国際課税のケース・スタディ

居住形態の変更に伴う課税について

〔事例〕

海外勤務のために出国した社員が病気又は会社の事情変更等により当初予定していた海外滞在の期間が短縮される場合、あるいは逆に海外プロジェクト等に参加した社員が予定した期間内に業務が終了しないこと等のため、海外滞在の期間が延長される場合がある。またこれに類似したケースとして外国人が日本における勤務期間を延長したり、短縮したりする場合がある。ここではこれら後発的理由により滞在期間の予定を変更した場合の課税についていくつかのケースに分けて検討する。

1 海外勤務者の場合

- (1) 1年以上勤務する予定で出国した者が3カ月で帰国した場合
- (2) 3カ月の予定で海外出張した者が1年以上の勤務になった場合
- (3) 3カ月の予定で海外出張した者が7カ月の勤務になった場合

2 外国人の場合

- (1) 1年以上勤務する予定で来日した者が3カ月で帰国した場合
- (2) 3カ月の日本勤務が1年以上に延長された場合
- (3) 3カ月の日本勤務が7カ月に延長された場合

上記のいずれの場合も、当該社員は給与所得のみを有する者とする。

〔ポイント〕

海外勤務者の場合、その出国時に予定される勤務期間が1年以上か否かによって出国時にその居住性を判定することになる。また、来日する外国人の場合は国内法の規定の適用と租税条約の短期滞在者免税の規定の適用の検討が必要とされる。原則として、海外勤務者と来日する外国人の課税は表裏一体の関係といえる。

〔解説〕

1 居住者及び非居住者の定義等

居住者とは国内に住所を有し、又は現在まで引き続き1年以上住所を有する個人をいい、非居住者とは居住者以外の個人をいうと規定されている(所法2①三、五)。なお、ここにいう「住所」とは各人の生活の本拠をいい、生活の本拠であるかどうかは客観的事実によって判定することとされている(所基通2-1)。また、海外勤務者あるいは来日する外国人のように国の内外にわたって居住地が異動する者の住所が国内にあるかどうかの判定に当たっては、住所有無の推定規定がある(所令14、15)。

所令第14条において、国内に住所を有する者と推定する二つの場合を規定している。

- (1) その者が国内において、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すること。
- (2) 日本国籍を有するか、又は、永住許可を持ち、かつ、その者が国内において継続して1年以上

上居住するものと推定するに足る事実があること。

所令第15条（国内に住所を有しない者と推定する場合）は規定振りが第14条と逆になる。

(1) その者が国外において、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すること。

(2) 外国国籍を有するか、又は、外国に永住する許可を持ち、かつ、その者が国内に居住するものと推定するに足る事実がないこと。

2 海外勤務の給与と所得者の課税

(1) 1年未満の海外勤務の場合、当該給与所得者の居住形態は変更されないため通常の居住者として課税される。

(2) 1年以上の海外勤務となる場合、海外勤務者の給与、賞与、留守宅手当等については、その支払の場所が国内、国外のいずれを問わず、当該勤務者が日本国内において役務提供を行わない限りわが国で課税されることはない。

(3) 内国法人の役員（使用人兼務役員を除く）の勤務で国外において行うものは国内における勤務等とみなされるので、非居住者の日本法人の役員については、勤務の場所の如何にかかわらずその役員報酬は日本において課税されることになる（所令285①）。

3 来日外国人給与と所得者の課税

外国人が給与所得者として来日した場合、日本における課税は次のとおりである。

(1) 個人が日本居住者（非永住者又は永住者）の場合、永住者は全世界所得が課税所得とされ、非永住者は国内源泉所得及びこれ以外の所得で国内において支払われ、又は国外から送金されたものが課税所得となる。

(2) その個人が非居住者の場合

イ その個人の居住地国と日本との間に租税条約がない場合

日本の国内法どおりに日本国における役務提供期間に対応する国内源泉所得が課税される。また、

非居住者の給与が国内払いのときは、20%の税率の源泉徴収で課税されるが、外国払いの給与については、原則として源泉徴収に付されないため、所得税準確定申告書（所得税法第172条第1項に規定する申告書）により申告納税を行うことになる。

ロ その個人の居住地国と日本との間に租税条約が締結されている場合

短期滞在者免税の要件を満たす者は日本での課税を免除される。

4 租税条約における短期滞在者免税

次の三つの要件のすべてを充足する場合には、勤務地国における課税が免除される（短期滞在者免税）。

(1) 勤務地国での滞在期間が課税年度を通じ合計183日を超えないこと。

(2) 報酬を支払う雇用者又はこれに代わる者が勤務地国の居住者でないこと。

(3) 雇用者が勤務地国に恒久的施設又は固定的施設を有する場合、報酬がこれらの施設により負担されないこと。

〔検討〕

1 海外勤務者の場合

(1) 1年以上勤務する予定で出国した者が3カ月で帰国した場合

当初は1年以上海外勤務を予定しているため、出国後は日本の非居住者に該当するが、3カ月で帰国した場合は、出国から帰国までの期間の居住形態は結果的に3カ月の海外滞在であることから日本の居住者であるとも考えられるが、海外勤務の期間は当初の予定と相違しても当初の推定どおり日本の非居住者として取り扱われることになる。

(2) 3カ月の予定で海外出張した者が1年以上の勤務になった場合

海外勤務が当初3カ月であるため、日本における居住形態は居住者のままであるが、勤務期間が

延長されることにより、延長後の期間は日本の非居住者となる。

(3) 3カ月の予定で海外出張した者が7カ月の勤務になった場合

海外出張先の国と日本の間に租税条約が締結されていない場合、一般に滞在期間にかかわらず源泉地国での課税が行われる。租税条約の締結がある場合には、短期滞在者免税の条項が適用され、実際の滞在期間が3カ月であれば免税となるが、6カ月超の滞在の場合は源泉地国での課税が行われることになる。この場合、日本の居住者であることに変更はないため、外国で課税された所得は日本においても課税されるが、この二重課税は外国税額控除によって調整されることになる。

2 外国人の場合

(1) 1年以上勤務する予定で来日した者が3カ月で帰国した場合

来日したときから、1年以上の日本勤務が予定

されている者は、日本に永住する意思がない限り、居住者のうちの非永住者として取り扱われる。その後事情が変更になり1年未満で帰国した場合であっても帰国までの期間は日本の居住者として取り扱われる。

(2) 3カ月の日本勤務が1年以上に延長された場合

日本への入国から3カ月間は非居住者になるが、事情が変更となって勤務期間が延長されることにより、延長後の期間は日本の居住者となる。

(3) 3カ月の日本勤務が7カ月に延長される場合

日本勤務が6カ月を超えることになるため、租税条約による短期滞在者免税の適用はない。従って、その個人の日本源泉所得は日本で課税される。その個人の居住地国と日本との間に租税条約がない場合は、当然その個人の日本源泉所得は日本で課税される。
(税理士 小沢 進)



第一法規 〒107 東京都港区南青山2-11-17 ■詳しい案内書をお送りします。
☎(03)404-2251/FAX(03)479-1747

詳解 会社社税務事例

武田昌輔 編著

★B5判・加除式・全2巻・パイプファイル装本・定価二〇、〇〇〇円

本書は、税務実務の中から具体的な事例を、事例・結論・解説・参考の順序でまとめ、問答形式で構成した解説書である。とりわけ「問題解決」を主眼として、各事例を理論的・総合的に判断し明快な結論を出した、実践的な法人税実務の理論書となっている。

「カレント・タックス・ハイライト」を年2回追録と同送、国税庁等から公表された各種資料・判決等を紹介する。

DHCコンメンタール

所得税法

武田昌輔 監修

★B5判・加除式・全6巻・パイプファイル装本
定価七〇、〇〇〇円

所得税法、租税特別措置法(所得税法の特例編)及び災害被害者に対する租税の減免、徴収猶予等に関する法律について逐条解説したわが国初のコンメンタールである。各規定の立法趣旨・沿革・条文の解釈を、原典主義を採用し、関係政省令・通達・判決例・裁決例、各種論文を豊富に引用し、具体的かつ詳細に解説を加えた。所得税法の変遷、各年次の税制改正の要綱も収録した。