

国際課税のケース・スタディ

外国で不当な課税を受けた場合の外国税額控除適用の可否

〔事例〕

日本の居住者甲は、日本と租税条約を締結しているA国に商用で年に何度か訪れている。A国と日本の締結した租税条約では、一定の要件のもとに短期滞在者の給与について、A国における課税の免除を定めているが、A国の課税当局の主張により甲は同国で課税を受けることになった。甲は、租税条約による免税を申し立てたが受け入れられず、今後の同国における事業活動を考慮して、課税当局とのトラブルを避けるためにA国で所得税を納付した。甲は当該暦年中に7回A国を訪問して、計160日同国に滞在しているが、A国の課税当局は、甲が最初のA国に入国した日から途中日本に帰国した日数も含めて、当該暦年の最後にA国を出国した日までをA国における滞在日数としてカウントするため、短期滞在者免税には該当しないと判断した。なお、A国と日本との間の租税条約における短期滞在者免税の要件の日数は183日である。

〔ポイント〕

- (1) 給与課税の一般原則
- (2) 租税条約における短期滞在者免税の要件
- (3) 外国税額控除の適用の可否

〔検討〕

1 給与課税の一般原則

国際間の人的交流が盛んになるにつれて、海外

勤務者の数が増えている。日本の会社に勤務している者が一暦年の相当期間プロジェクト等の業務に参加するため外国に出張する場合は、その者の役務提供は、日本と外国の双方で提供されることになる。わが国の国内法では、外国の居住者が日本において役務を提供する場合、給与の支払地のいかににかかわらず、国内において行う勤務その他の人的役務の提供に基因するものは国内源泉所得と規定している（所法161-1-8）。給与所得を含む人的役務提供に係る所得の源泉ルールは、その役務提供の場所が所得の生ずる場所とされており、この所得源泉地の決定方法は、おおむね国際的に認められた原則である。日本の居住者が外国に出張して業務を行う場合、当該出張国にも課税権が生ずることになる。そのような事態になると、当該日本の居住者の給与所得について日本と外国の双方で課税を行うこととなり、二重課税が生ずる。そこで租税条約においては、一定の要件のもとで滞在者の給与所得について役務提供地である源泉地国の課税を免除することとしている。

2 租税条約における短期滞在者免税の要件

租税条約に定める短期滞在者免税の要件は次の三つの要件である。

- イ 勤務地国での滞在期間がその年を通じて合計183日を超えないこと
- ロ 報酬を支払う雇用者は勤務地国の居住者でないこと
- ハ 雇用者が勤務地国に恒久的施設又は固定的

施設を有する場合には、報酬がこれらの施設によって負担されないこと

本事例で問題となっているのは、上記要件のうちイの日数に関するものである。この日数は、一暦年中の物理的滞在日数を意味するもので、入国回数は規定されていない。具体的な日数の計算方法については、租税条約に定められていないが、本事例のように、出国した期間も含めて最初に入国した日から最後に出国した日までを計算するものではなく、あくまでもその国に滞在した日数によることは明らかである。したがって、出入国を繰り返している者については、その入国と出国の間の滞在日数を合計して、暦年における滞在日数が183日を超えるか否かで判断することになる。

3 外国税額控除の適用の可否

租税条約の正式名称は、一般に「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A国とB国との間の条約」とされており、租税条約の主目的が二重課税の排除にあることは今更、言を待たない。

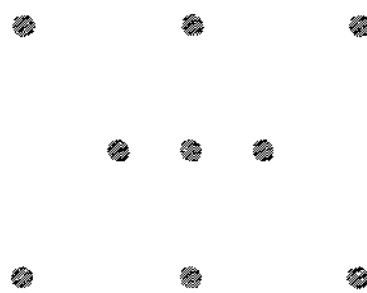
また、租税条約においては、二重課税の排除条項が設けられ、その排除の具体的方式を規定するが、わが国の租税条約例においては、わが国における二重課税の排除は外国税額控除方式によること、また、多くの場合その具体的な適用は、国内

法に定める外国税額控除制度に基づいて行われることが規定されている。

本件の場合、条約の規定を文理的に考察すると、A国で課された税は、仮にその課税自体に疑義があるとしても、外国税額控除の適用上、その対象となる外国税額であることは明らかである。したがって、外国で不当な課税を受けたとしても、これを外国税額控除の対象から除外することはない。

しかしながら、本件のように明らかにA国の課税は条約の規定に反すると判断される場合には、一方でわが国における行政上の配慮から、甲が直ちに当該課税額につき外国税額控除の適用を行うことには疑義があり、甲はA国においての救済措置を採ることは必要とされよう。

(税理士 小沢 進)



税務職員・税理士さんに最適なコンピュータ活用法!!

やさしい コンピュータ活用法

A5判・210頁
¥1600円(税込)

豊森照信 著

●本書は税務職員や税理士さんでこれからコンピュータの勉強を始めようとする方々のために、その活用方法を具体的に、分かりやすく解説したものです。

財 経 詳 報 社