

国際課税のケース・スタディ

わが国で法律事務所を営むパートナー(非居住者)の課税所得の算定

〔事例〕

フランスの居住者であるAは、わが国の甲法律事務所のパートナー10名のうちの1人である。甲法律事務所では、パリにも事務所を有し、パートナーが3年交代でその事務所の代表を務めている。

甲法律事務所は、わが国とパリに事務所を有して弁護士業務を営んでいるが、Aがわが国に全く滞在しない場合、Aはわが国の国内源泉所得がないものとしてわが国の課税はないこととなるのか。

〔ポイント〕

1 弁護士等の自由職業者の稼得する所得は、国内源泉所得につきこれを区分すると、所得税法第161条の1号の事業所得、2号の人的役務の提供事業の所得、8号の人的役務の提供所得に分かれる。その場合、日数按分によって、所得が計算されるのは、8号所得に限定されるのか。

2 また、法律事務所をパートナーシップ形態で経営している場合の所得は、何号所得に該当するのか。

3 租税条約との関係はどのようになるのか。

4 二重課税の調整はどのように行われるのか。

〔検討〕

1 自由職業者の稼得する所得の所得区分と日数按分

法人形態でない個人による弁護士業務に起因し

て稼得する所得を区分すると、(1)従属的な人的役務の提供所得、(2)自由職業者所得、(3)人的役務の提供事業所得になる。

(1) 従属的な人的役務の提供所得

従属的な人的役務の提供所得とは、法律事務所に雇用されている弁護士資格を有する者が稼得する所得である。わが国の居住者の場合、給与所得として取り扱われるが、非居住者の場合、所得税法第161条の8号所得の人的役務の提供所得とされる。

この課税原則は、OECDモデル条約第15条によれば、雇用関係に基づく従属的な人的役務に対する給与等の報酬は、原則として、人的役務の提供が行われた国で発生することとされ、所得の源泉地は人的役務の提供地とされて源泉地国で課税される(当然、居住地国でも課税される)。

わが国の課税に関しては、上述の国際的な課税原則を受けて、雇用関係に基づく従属的な人的役務に対する報酬は8号所得として、わが国に滞在する期間に対応する部分が国内源泉所得となる(所基通161-28)。

(国内源泉所得の計算)

$$\text{給与の総額} \times \frac{\text{国内において行った勤務の期間}}{\text{給与の総額の計算の基礎となった期間}}$$

(2) 自由職業者所得

弁護士、公認会計士等の独立の活動を営む自由職業者の所得は、OECDモデル条約第14条によれば、事業所得(BUSINESS PROFITS)に準じて

課税される。事業所得課税は、「恒久的施設なければ課税せず」の考えによっているが、自由職業者所得については「固定的施設 (FIXED BASE) なければ課税せず」の原則が規定されている。すなわち、国内に自己の活動を遂行するために通常使用することができる固定的施設を有しない場合には、自由職業者所得は課税されないこととなる。固定的施設を国内に有する場合には、当該固定的施設に帰属する自由職業者所得 (収入-必要経費=所得) のみが事業所得課税の対象となる。事業所得として課税所得が計算されることから、この場合、わが国に滞在する期間に対応する部分が国内源泉所得と計算されることはない。

わが国の課税に関して、わが国の居住者の課税では、自由職業者所得は事業所得として取り扱われるが、非居住者の場合、弁護士等の自由職業者が事務補助者を伴い国内において自己の役務の提供を主たる内容とする役務の提供をした場合に受ける報酬は、2号に掲げる対価に該当するのではなく、所得税法第161条の8号に掲げる報酬に該当するとされる (所基通161-10)。

8号所得とされる場合、日数按分の適用があり、具体的には、基本となる報酬のうち、わが国に滞在する期間に対応する部分が国内源泉所得となる (所基通161-28)。この通達は、非居住者が国内及び国外の双方にわたって行った勤務又は人的役務の提供に起因して給与又は報酬の支払を受ける場合に適用されることから、たとえ、わが国に秘書、タイピストを有するバックオフィスとしての法律事務所を有している場合でも適用されるものと考えられる。

(3) 人的役務の提供事業所得

人的役務の提供事業所得とは、上記(1)及び(2)の人的役務の提供をする者を使って稼得する所得をいい、事業所得として課税される。このことは、わが国が締結した租税条約の事業所得条項で明示

されている場合もあり、ない場合もあるが、その扱いに違いはない。明示された租税条約として、日米租税条約第8条(5)で「産業上又は商業上の利得には、——人的役務の提供——から生ずる所得を含む」と規定されている。

OECD モデル条約第7条によれば、「恒久的施設なければ課税せず」の課税原則が規定されており、恒久的施設がない場合、申告による事業所得による総合課税はないことを意味している。逆に、恒久的施設がある場合、それに帰属する所得は、すべて国内源泉所得として、源泉地国で課税されることを意味している。

国内法上この事業所得に分類される国内源泉所得として、わが国の所得税法では、源泉徴収の便宜の観点から、1号所得と2号所得に分かれている。人的役務の提供事業のうち、弁護士の提供を主たる内容とする事業は2号所得とされており、實際上、1号所得に該当するものはないものと考えられる。

租税条約においては、事業から生ずる所得の課税について「恒久的施設なければ課税せず」とするルールがあるが、課税が行われる場合には国内法の規定により、その人的役務の提供の対価について所得税の源泉徴収が行われる。この場合国内源泉所得の算定上、上記の日数按分による算定は行われぬ。

(国内源泉所得の計算)

国内源泉所得=収入-必要経費

2 パートナーシップとの関係

弁護士が稼得する所得は、上述の三つに分かれるが、事例の所得はどうなるかが問題である。

イ 課税形態

わが国の弁護士事務所のパートナーは、一般的には、民法上の任意組合の組合員であり、各パートナーがその持分に応じて、弁護士事務所を営んでいるものとされる。したがって、各パートナ

一は、その持分に応じて申告することになる（所基通36・37共-20）。事例の場合、Aはわが国に法律事務所を有する者として課税されることとなる。

ロ 何号所得か

8号とされる所得は、上述の日数按分の計算方式のとおり、その所得がその勤務地（人的役務の提供地）とリンクするものであり、事例のAは、わが国の滞在がないにもかかわらず、その利得を得ていることから、その所得は、8号所得とは性質を異にするものといわざるをえない。

国内法で、弁護士の稼得する所得を日数按分の適用される8号所得と日数按分の適用がない2号所得に区分する所以は、前者は、その役務の提供地とその報酬が密接な関係に有るのに対して、後者はこれが少ないためと考えられる。パートナーの稼得する所得は、その役務提供地と関係はあるものと考えられるものの、パートナー同士を相互に使用し合って得るものと考えられ、1人で法律事務所を営む場合と異なる。また、雇用される側の従属的な人的役務の提供とされるものでもない。このようなことから、この所得は、8号所得に該当するものではなく、2号所得に該当するものと考えられる。

事例では、パートナーである他の弁護士を使い合っていると考えられることから2号所得と認めるのが相当と考える。

3 租税条約との関係

日仏租税条約では、事業所得については第7条で規定し、自由職業者所得については第15条で規定している。その内容は、OECDモデル条約と同様である。したがって、わが国に法律事務所を有するAは、その所得が、自由職業者所得とされる場合であれ、人的役務の提供事業所得とされる場合であれ、わが国で課税されることとなる。パリ事務所の所得について、わが国に居住している9人のパートナーは、フランスで課税されることとなる。

4 二重課税の調整はどのように行われるのか

日仏租税条約第24条で二重課税の排除のための方法を規定している。フランスにおいては、原則として、フランスの居住者に対しわが国の国内源泉所得でわが国で課税された所得については、フランスでの租税を免除する旨規定しているので二重課税は生じないこととなる。

（税理士 小沢 進）

世界157カ国の税制を紹介！

国際税務要覧 小沢一進 著

A5判・定価4500円（税込） 千310円

本書は、第1部で国際課税関係の重要な用語を解説し、第2部で157カ国に及ぶ税制の概要が一目で分かるように紹介し、法人税、所得税、優遇税制等、各国相互の比較が容易にできます。

財 経 詳 報 社