

# 国際課税のケース・スタディ

## 海外勤務者に対する課税

### 〔事例〕

内国法人A社は、同社の役員甲をその子会社である米国法人B社の社長に、またA社の従業員乙をB社の役員に就任させ、甲は平成6年1月に、乙は平成5年12月にそれぞれ米国法人B社のニューヨーク本社へ3年間の予定で赴任することとなった。

甲は米国法人B社からの役員報酬のほかA社から非常勤役員として一定額の報酬を受領する。また、乙は米国法人B社からの役員報酬のほか出向元としてA社から一定額の給与の支給を受ける。

このような場合、甲及び乙について日本における課税関係はどのようなになるか。

### 〔ポイント〕

1. 役員報酬に関しては、その所得源泉ルールについて国内法上特例が存在するほか、日米租税条約の適用がある場合には、同規定に基づく検討が必要となる。
2. 住民税の課税はその年の1月1日現在で住所を有するかどうかにより判断される。

### 〔検討〕

#### 1 居住形態の判定

##### (1) 居住形態の意義

甲及び乙の日本における課税関係を検討するに際し、まずその居住形態を判定する必要がある。居住形態とは、日本における住所等の有無を基準としてその課税所得の範囲が決定されるもので、税法上居住者と非居住者とに区分される。

居住者とは、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をいう（所法2①三）。また、非居住者とは、居住者以外の個人、すなわち国内に住所を有せず、かつ、国内での滞在期間が1年未満の個人をいうものとされている（所法2①五）。

##### (2) 住所の推定規定

ところで、海外勤務等の場合には、その住所が国内にあるのか、あるいは国外にあるのかその判定が困難である場合がある。そのため、国内法上居住形態判定のための住所の有無の推定規定が設けられている。

すなわち、国外に居住することとなった個人が、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等一定の要件に該当する場合には、国内に住所を有しない者と推定される（所令15①-）。

したがって、米国法人B社へ3年間の予定で赴任した甲及び乙は、その出国時より日本に住所を有しないものと推定され、非居住者と判定されることとなる。

## 2 給与、報酬等に係る源泉ルール

### (1) 原則

非居住者については国内源泉所得のみが課税対象となる。したがって、課税所得の決定上、国内源泉所得及び国外源泉所得の区分を判定することが必要となる。どのような所得が国内源泉所得に該当するかは、国内法上所得の種類ごとに規定されているが、給与、報酬等の人的役務提供所得については、原則として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が国内源泉所得に該当する(所法161①八)。したがって、その判定上給与等の支払いがどこでなされたかは直接関係なく、勤務等が行われた場所がその判定基準となる。例えば、海外勤務の社員が海外において行う勤務に基づいて受ける給与等は、日本の本社から支払われても国外源泉所得に該当することとなる。

### (2) 内国法人役員の特例

給与、報酬等に係る国内源泉所得判定の原則は、上記のとおりであるが、内国法人の役員については特例がある。役員としての役務については、その企業経営という職務の性質上、物理的な基準、すなわち勤務等の役務の提供の場所に所得の源泉があるとする基準に従うことが必ずしも適切でない面があること等の理由により、一般に役員報酬については、その法人の居住地国で課税できるものとされている(OECDモデル条約第16条参照)。国内法においても、内国法人の役員として国外において行う勤務は、現地に常勤する使用人兼務役員の場合を除き、国内における勤務とみなされ、当該役員報酬は国内源泉所得として課税される

(所令285①-一)。

## 3 国内法に基づく甲及び乙に対する課税

上記国内法の検討により、甲が支払いを受けるA社からの非常勤役員報酬は、その実際の役務提供地にかかわらず、その全額が国内源泉所得として日本で課税されることとなる。一方、乙はA社の役員ではないので、その国内源泉所得の金額は役務提供地に基づいて判定され、したがって乙が当該年度において日本における勤務期間をまったく有しなれば、A社から支給を受ける給与はその全額が国外源泉所得に該当し、日本において課税されないこととなる。

なお、乙が日本における勤務期間を有する場合には、以下の算式によりその国内源泉所得の金額が算定される(所基通161-28)。

国内源泉所得の金額=給与等の総額

$$\times \frac{\text{国内において行った勤務等の期間}}{\text{給与等の計算の基礎となった期間}}$$

## 4 日米租税条約に基づく検討

### (1) 租税条約に基づく源泉ルールの優先適用

国内源泉所得につき、租税条約において国内法の規定と異なる定めがある場合には、租税条約上の規定が優先して適用される(所法162)。

したがって、我が国と租税条約を締結している国の居住者に対する課税関係については、国内法上の国内源泉所得規定のみならず租税条約上の源泉規定の有無及びその内容を検討する必要がある。

甲及び乙は、米国での滞在期間より判断して米国の居住者に該当するものと認められるため、日米租税条約に基づく検討を要する。

同条約によれば、役員報酬について、利得の分配として取り扱われ、損金算入を否認されるものを除き、その役務提供地国に所得の源泉があるものとされる(同条約6(6)、18(5))。したがって、甲

がA社から支給を受ける非常勤役員報酬については、A社において過大役員報酬、賞与等損金算入を否認されるものは国内法と同様にそのすべてが国内源泉所得とされるが、一般の役員報酬として損金算入される報酬については、乙の場合と同様、日本での勤務期間に対応する分のみが国内源泉所得として日本で課税される。

#### (2) 短期滞在者免税条項の適用の有無

甲及び乙は米国法人B社の役員としてB社から役員報酬を受領するが、B社のため日本における勤務期間を有する場合には、当該役員報酬額についても、その勤務期間に対応する部分が国内源泉所得として課税される。

ところで、租税条約には国際的・二重課税を避け、条約締約国間の人的交流を促進するため、所得源泉地国に短期に滞在する者の人的役務提供所得について短期滞在者免税条項がある。甲及び乙が同条項の適用を受けるかどうかにつき日米租税条約を検討するに、同条約では以下の要件をすべて充足することを条件として、相手国の居住者が人的役務提供によって取得する給与等の報酬について勤務地国で免税としている（同条約18(2)）。

- ① 勤務地国での滞在期間が課税年度を遡じて合計183日を超えないこと。
- ② その個人が一方の締約国（居住地国）の居住者の使用人であること、又は当該一方の締約国以外の国の居住者の恒久的施設の使用人であること。
- ③ 雇用者が勤務地国に恒久的施設を有する場合には、報酬がこれらの施設により負担されないこと。

以上のように、当該免税規定の適用を受けるためには甲及び乙が米国法人の使用人であることが要件とされ、したがって米国法人B社の役員である両者は、日本での滞在期間の如何にかかわらずこの免税規定の適用はないことになる。

#### (3) 米国での外国税額控除の適用

日本の国内源泉所得として判定され、日本において課税を受けた租税は、甲及び乙の居住地国である米国において二重課税排除のため、控除限度額の範囲内で米国の租税から税額控除されることになる。当該税額控除の適用上、所得の源泉の決定にあたっては条約第6条に定める規則が適用される（同条約5）。

### 5 住民税の課税

日本におけるトータルな税負担を考慮する際、住民税の課税を含めて検討する必要がある。住民税の納税義務は、個人が、当該賦課年度の1月1日現在で住所を有するかどうかにより判定される（地方税法39, 318）。

したがって、平成6年1月中に米国へ赴任した甲は、平成5年中の所得につき住民税が賦課されるが、平成5年12月に米国へ赴任した乙については、平成6年1月1日現在で国内に住所を有しないので、その所得についての住民税の課税はないこととなる。

（税理士・小沢 進）