

国際課税のケース・スタディ

新シンガポール租税条約の短期滞在者免税の適用

〔事例〕

内国法人甲社は、シンガポールに100%子会社S社がある。S社の社員Aは、第三国への投資のプロジェクト計画のために、頻りに日本とシンガポール間を往復している。

この甲社グループによるプロジェクトは、今後、数年間継続することから、社員Aは、今後も、両国間を往復し、日本に相当の日数の滞在が必要である。

平成6年4月9日に、新日本・シンガポール租税条約の署名が行われ、短期滞在者免税の規定が一部改正された。これに伴って、Aの課税について、どのような点に注意をすべきであろうか。なお、Aの給与は、シンガポール法人であるS社によりシンガポール・ドルで支払われ、甲社は、Aに対する給与等を支給していない。

〔ポイント〕

- ① 租税条約における短期滞在者免税の意義
- ② 新 OECD モデル租税条約における短期滞在者免税の改正
- ③ 183日ルール適用上の留意点
- ④ 新シンガポール租税条約における短期滞在者免税の改正

〔検討〕

1 租税条約における短期滞在者免税の意義

租税条約においては、給与所得者について、その人的交流を促進し、国際的二重課税を排除する観点から、給与所得者である非居住者の役務提供所得に対して、一定要件を定めて、その役務が提供される国における課税を免除している。これが、いわゆる短期滞在者免税といわれているものである。これは、給与所得者等の役務提供については、その役務の提供された国にその所得の源泉があり、その国（源泉地国）で課税することが原則となっているが、短期滞在者免税は、その例外ということになる。

例えば、日本の条約相手国にある法人の社員が、短期に日本に出張で来日し、日本において一定期間勤務等を行う場合、当該社員の給与は、わが国の所得税法（第161条八）によれば、当該社員の給与のうち、わが国の勤務に相当する部分の金額は、国内源泉所得として、わが国で非居住者として課税することができる。しかしながら、租税条約では、当該社員が、後述する一定要件を充足する場合、その課税を免除することが認められている。したがって、わが国と租税条約を締結していない国の居住者の場合は、わが国の国内法通り、課税されることになる。なお、当該給与は、その支払地が外国で外貨で支払われていても、日本におい

て課税される。したがって、この短期滞在者免税の規定は、特定の社員を頻繁に特定の外国に出張させる必要が生じたときに、留意すべき規定である。

2 新 OECD モデル租税条約における短期滞在者免税の改正

1992年、OECD モデル租税条約第15条2項の短期滞在者免税のうち、183日ルールの規定が改正された。その改正前の規定は次のとおりである。

a) 報酬の受領者が当該課税年度を通じて合計183日を超えない期間当該他方の国内に滞在すること。

新 OECD モデル租税条約 (第15条2項) は、短期滞在者免税について、次のように定めている。

a) 報酬の受領者が当該課税年度に開始もしくは終了する12カ月の期間を通じて合計183日を超えない期間当該他方の国内に滞在すること。

b) 報酬が当該他方の国の居住者でない雇用者又はこれに代わる者から支払われるものであること。
c) 報酬が雇用者の当該他方の国内に有する恒久的施設又は固定的施設によって負担されるものではないこと。

以上の三つの要件のすべてを充足する場合、一方の国の居住者が取得する給与等の報酬は、その居住者の居住地国のみ課税となり、役務を提供する源泉地国では課税が免除されることになる。

3 183日ルールの適用上の留意点

わが国における183日ルールの適用について、留意すべき主要な点は次のとおりである。

(1) 183日の計算の起算日

わが国の締結した租税条約には、183日の計算方法が定められていないことから、計算方法については、国内法が適用され、わが国では、通常、居住期間の計算の取扱いにより、その計算の起算

日は、入国の日の翌日からになる (所基通2-4)。なお、日数の計算は、あくまでも日本における滞在日数であることから、入国回数は課税要件ではなく、入国回数をこの計算において考慮する必要はない。

(2) 滞在目的

日本の条約相手国の居住者が、日本で短期的に勤務するために来日するのであるが、課税年度中に、休暇等による日数がある場合であっても、これらの日数は計算に含まれることになる。したがって、勤務等の日数が、183日以下であっても、休暇等の日数を加えると183日を超える場合、これに該当する者は、日本で非居住者として課税を受けることになる。例えば、外国法人が、その社員に対して、日本における勤務期間を180日とする出張を命じた場合、当該社員が、勤務終了後日本において3日を超える休暇を取ると183日を超えることになり、課税されることになる。

(3) 課税所得

非居住者の日本滞在が、183日を超える場合、その超える部分に対応する給与の金額が課税になるのか、あるいはその日数に対応する部分の金額すべてが課税されるのかという問題がある。結論は、その日本滞在の日数に対応する給与の金額が課税となり、国内源泉所得に該当する給与収入の金額に20%の税率が適用される。したがって、たとえ1日でもその日数が超過すれば、184日分の給与の金額が課税対象となる。

(4) 2課税年度にわたる滞在の場合

わが国所得税法の課税年度である暦年を基準として、条約相手国の居住者が、ある年に100日、その翌年継続して100日滞在したとして、合計は200日になるが、1暦年それぞれ100日となる。租税条約における183日ルールの算定の基礎となる期間が暦年であれば、この場合、その要件を充足して、租税条約により免税となるが、新 OECD

モデル租税条約の短期滞在者免税の規定と同様の租税条約であれば、入国以後、183日を超えて日本に滞在することから、課税関係が生じることもある。

(5) 申告等

租税条約における短期滞在者免税の規定の適用を受けることができず、わが国で課税を受ける場合、給与等につき源泉徴収を受けない場合に該当することから（所法172）、外貨建ての給与の金額を円換算して「非居住者用の準確定申告書」の様式を使用して申告納税を行うことになる。

4 新シンガポール租税条約における短期滞在者免税の改正

新シンガポール租税条約が、平成6年4月に署名された。この新租税条約では、第15条（給与所得条項）第2項の短期滞在者免税の規定が改正され、183日ルールの規定は、「報酬の受領者が継続するいずれかの12カ月の期間においても合計183日を超えない期間当該他方の締約国内に滞在すること」となった。この改正は、すでに述べたOECDモデル租税条約の該当条項と同じ規定ぶりである。なお、改正前の旧租税条約における当該条項（第13条2項）は、「その報酬又は所得の受領者が当該年を通じて合計183日を超えない期間当該他方の締約国内に滞在すること」であった。

したがって、改正後は、183日算定の基準期間が、暦年から入国後の12カ月に変更されたことになる。

5 事例の検討

事例では、シンガポール子会社の社員であるAは、当該子会社の社員であり、当該子会社から給与を受け取っていることから、短期滞在者免税の要件である、「給与等の支払者が滞在地国の居住者でないこと及び給与等が滞在地国にある恒久的施設等により負担されないこと」という要件を充

足していることから、短期滞在者免税を受けるために検討すべき要件は、183日の日数の問題である。

例えば、Aが、X年の7月に入国して、年内に4カ月に相当する日数の間、日本に滞在し、翌年、1月から6月末までに3カ月に相当する日数の間、日本に滞在して勤務するような場合、新シンガポール租税条約の適用では、結果として、X年7月以降の12カ月の間の滞在日数が183日を超えることになるので、Aは短期滞在者免税の適用がなく日本で課税となる。

この場合、入国した年は、合計4カ月の滞在期間であることから、翌年の滞在期間が確定していなければ、翌年の出国の時点で、免税になるのか、課税を受けるのかの判断が難しいことになる。したがって、出国の時点で、2年分の申告を行うことにもなり、X年度分は、期限後申告となることもあり得ることになる。そのような事態を避けるためには、X年度分について、短期滞在者免税の適用がなく、課税になることを推定して納税を行うことになろうが、翌年の滞在期間が不確定なことから、短期滞在者免税を結果として受けられる場合、すでに、申告納付したX年度分の税額について還付を請求することもあり得よう。

このような事態を回避するためには、当初から、Aの日本滞在期間を明確にして、事前にタックス・プランニングを行うことが必要である。

(税理士 小沢 進)