

## 国際課税のケース・スタディ

### 外国勤務の者に対する借上げ社宅に関する税務上の扱い

#### 〔事例〕

当社は、新たにシンガポールに子会社を設立したが、その設立に際して、当社の役員をその子会社の社長として赴任させ、同時に当社の使用人（課長職）をその子会社の部長として出向させた。

当社は、シンガポールにおけるその役員及び使用人の住居を借上げ社宅として提供することとした。すなわち、当社は、その役員に対する住居（約250m<sup>2</sup>）については、邦貨で月額約60万円、その使用人に対する住居（約200m<sup>2</sup>）については、邦貨で月額約40万円の家賃を家主に支払うこととした。

一般に、借上げ社宅に関する経済的利益についての扱いは、所得税基本通達に定めがあるが、本件のようにその社宅の所在が国外である場合には、税務上どのような扱いになるのか。

#### 〔ポイント〕

- 1 非居住者に対して支払われる内国法人の役員報酬についての日本での課税について
- 2 海外現地法人に出向した使用人に対する日本での課税について
- 3 借上げ社宅に関する所得税の扱いについて
- 4 海外に所在する社宅に関する所得税の扱いについて

#### 〔検討〕

##### 1 非居住者に対して支払われる内国法人の役員報酬についての日本での課税について

所得税法上非居住者とは、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者（居住者）以外の者をいうものとされている（所得税法第2条第1項第5号）。

本件の場合、当該役員は現地法人の社長として勤務することとなり、シンガポールでの滞在は1年以上になるものと思われるので、所得税法上非居住者に該当するものと思われる。

非居住者に対するわが国での課税は、わが国の国内源泉所得に限定される（所得税法第5条第2項）。

国内源泉所得の範囲に関しては、所得税法第161条にその規定があるが、同条第8号において内国法人の役員として国外において行う勤務に基因する報酬については、これを国内源泉所得とする定めがある。

したがって本件の場合、貴社が支払う当該役員に対する報酬は、国内源泉所得に該当し、その支払いに際して20%の税率による源泉徴収課税が行われる（所得税法第212条第1項、同第213条第1項第1号）。

##### 2 海外現地法人に出向した使用人に対する日本での課税について

本件の場合、現地法人に出向した貴社の使用人

も現地法人における勤務は1年以上と思われるので、上記役員の場合と同様に、所得税法上非居住者に該当するものと思われる。

給与等に係る人的役務提供に関する所得の源泉ルール（その所得がどこで生じたかを判断するルール）においては、その役務提供の場所に所得の源泉があるとするのが国際的にも認められたルールであるといえる。

所得税法第161条第8号において、人的役務の提供に係る対価については、わが国での勤務その他の人的役務提供に基因するものが国内源泉所得に該当する旨定めている。したがって、本件使用人は、その勤務の場所がシンガポールになることから、その給与等の所得の源泉地は日本ではなくシンガポールになることから、この給与等はわが国からみて国内源泉所得に該当しないこととなり、日本での課税の対象から除外されることとなる。

### 3 借上げ社宅に関する所得税の扱いについて

#### (1) 社宅の使用者が役員の場合

所得税法上給与等に関しては、原則として金銭の支給に加えて雇用者等が供与する経済的利益についてもこれを給与等を含めてその課税を行うこととしている。

借上げ社宅に関しては、会社が家主に支払う家賃相当額から会社がその社宅の使用者から受領する家賃相当額との差額がその者が享受する経済的利益に該当することとなるが、所得税基本通達36-40から36-48においてその扱いが定められており、会社がこの通達に定める一定の額（法定家賃）をその使用者から徴収している場合には、この経済的利益はないものとして課税関係を定め、その一定額の徴収がない場合には、その一定額をもって所得税法上給与等に加算すべき経済的利益の額とすることとしている。

役員に貸与した住宅等については、所得税基本通達36-40において会社が社宅を他から借り受け

る場合には、会社が支払う家賃の50%相当額と次の算式で計算された額とのうちいずれが多い額をもっていわゆる法定家賃と定めている。

$$\left\{ \left( \frac{\text{その年度の家屋の固定資産税の課税標準額}}{\text{課税標準額}} \right) \times 12\% \left( \frac{\text{木造家屋以外の家屋については10\%}}{\text{課税標準額}} \right) + \left( \frac{\text{その年度の敷地の固定資産税の課税標準額}}{\text{課税標準額}} \right) \times 6\% \right\} \times \frac{1}{12} = \text{法定家賃の額 (月額)}$$

なお、役員の場合であってもその住居の床面積が132m<sup>2</sup>（木造家屋以外のものについては99m<sup>2</sup>）以下の場合には、上記の算式によらず、使用人に対して用いられる計算方式により算定された額が法定家賃の額とされる。

#### (2) 社宅の使用者が使用人の場合

社宅の使用者が使用人の場合には、次の算式により算定された額が法定家賃の額とされる。

$$\left\{ \left( \frac{\text{その年度の家屋の固定資産税の課税標準額}}{\text{課税標準額}} \right) \times 0.2\% + 12円 \times \frac{\text{当該家屋の総床面積 (m}^2\text{)}}{3.3(\text{m}^2)} + \left( \frac{\text{その年度の敷地の固定資産税の課税標準額}}{\text{課税標準額}} \right) \times 0.22\% \right\} = \text{法定家賃の額 (月額)}$$

### 4 海外に所在する社宅に関する所得税の扱いについて

上述のとおり、法定家賃の算定には家屋及びその敷地についての固定資産税の課税標準額がその計算要素として用いられている。

このことは、海外に所在する社宅については、この扱いの対象外とするのか、あるいは、この扱いを定めた時点で海外の社宅がわが国での課税関係に影響を及ぼすことはない、すなわち、その扱いを定める必要がなかったかの、二つの見方があり得るものと思う。

昨今のように税の面でも国際化が進展し、従来には存在しなかった課税関係が新たに問題となるケースが多くみられる。課税の公平の観点からすれば、借上げ社宅に関してその所在の場所如何によってその扱いを異にする積極的な理由はないも

のと考える。

そこで、海外に所在する社宅に関しても、上記通達の扱いに準じた扱いによることが妥当ではないかと考える。役員に供する社宅に関しては、会社が支払う家賃の50%相当額をもって法定家賃とする扱い（国外においては固定資産税の課税標準に相当するものがないので50%基準のみによる）が認容されるべきではないかと考える。

また、使用人に供する社宅に関しては、例えば会社が支払う家賃の10%相当額（一般的に上記算式により算定された法定家賃と実際の家賃の10%相当額を比較すると多くの場合この10%相当額の方が算式に基づいて算定された法定家賃の額を上回る）をもって法定家賃とする扱いが認容されるべきではないかと考える。

なお、本件の場合には、使用人から家賃を徴収していない場合には、法定家賃相当額の給与加算が必要とされるが、元来、当該使用人の給与等は国内源泉所得に当たらないことから、この経済的利益に関してのわが国の課税関係は生じないもの

と考える。

法人税に関しては、この会社が支払う家賃相当額の損金性の問題が生ずるが、おそらく多くの場合、法人税基本通達9-2-30（出向者に対する給与の較差補てん）の扱いによりその損金算入が認められるものとする。

当該役員から法定家賃相当額を家賃として徴収していない場合には、法定家賃相当額は報酬に加算され源泉徴収の対象とされる。

この場合、法人税に関しては、この会社が支払う家賃相当額は役員報酬として損金に算入されることとなる。

#### 【結 論】

海外に所在する借上げ社宅についても、その経済的利益の算定に関しては、所得税基本通達の扱いに準じた扱いにより、支払家賃の実額によるのではなく、いわゆる法定家賃の額によるべきものとする。

（税理士 小沢 進）

明快「即答シリーズ」待望の第3弾!!

## 即答 寄付金課税 武田昌輔 著

A 5 判・定価2548円（税込み）

110本の実務事例を通して具体的な解答を伝授!!

財経詳報社