

国際課税のケース・スタディ

短期滞在者免税の条件の充足について (恒久的施設の負担の意義)

税理士 小沢 進

〔事例〕

当社は、金融業を営むスイス法人で日本に支店を有している。今期は、本店から3名が日本支店に派遣され、日本における業務の全般にわたっての検証が行われた。

派遣された者の日本での滞在期間はいずれも1カ月程度であるが、これらの者に対する日本・スイス租税条約の短期滞在者免税条件の一つとしてその対象となる給与等が、恒久的施設、すなわち日本支店によって負担されないことが条件とされている。

今回、本店より日本支店に対し費用の配賦の指示書の送付があったが、その内訳としては、当該3名を含む当社の国外関連の部署に係る費用の総額をベースに日本支店を含む国外所在の支店に一定の基準による配分が示されている。

このような本店の費用配賦があった場合であっても、日本・スイス租税条約の短期滞在者免税の条件の一つとされる「その報酬が日本支店によって負担されないこと」に該当するとみて差し支えないか。

なお、派遣された3名のうち2名はスイスの居住者、1名はリヒテンシュタインの居住者である。

〔ポイント〕

- 1 租税条約の適用対象者
- 2 日本・スイス租税条約の短期滞在者免税の規定の適用について
- 3 「恒久的施設によって負担されないこと」の意義について
- 4 リヒテンシュタインの居住者に対する課税について

〔検討〕

1 租税条約の適用対象者

本事例における問題点はスイス法人の日本支店への本店からの付替え費用（本店配賦費用）に関するものであるが、課税関係は、日本に滞在した本店の職員の個人に対する課税に係るものであることから、当該個人がいずれの国の居住者に該当するかによってその適用する租税条約及び租税条約の締結の有無が判定される。

したがって派遣された者のうち2名は日本・スイス租税条約の適用があるが、リヒテンシュタインの居住者については同国との間に租税条約の締結がないことから国内法の規定に基づく課税が行われる。

2 日本・スイス租税条約の短期滞在者免税の規定について

日本・スイス租税条約第15条において短期滞在者免税に関する規定が置かれているが、免税の条件としては、①その者が日本に暦年中183日以下の滞在であること、②その者の給与が日本の居住者でない者から支払われていること、③その者の給与が日本に所在する恒久的施設又は固定的施設によって負担されていないこと、とされ、この条件のすべての充足が免税条件となっている。

本事例においては、上記免税条件のうち①及び②の充足については特に問題はないが、③の条件、すなわち、派遣された2名（スイスの居住者）の給与が日本支店によって負担されているか否かの判定が問題点となる。

3 「恒久的施設によって負担されないこと」の意義について

本事例に示されているとおり、日本に派遣された者の給与は、本店配賦費用の算定の仕組みを通じて日本支店に付け替えられ、日本支店が負担することになる。

この場合の付け替え費用の算定は国外関連事業の直接及び間接の費用の総額をベースに一定の基準、例えば国外の各支店の売上高、給与の額、資産の額等の基準に基づいて按分されるものとする。この方式によると派遣された者の給与は、この按分方式の算定の過程でその一部分が日本支店に配賦されることになる。このような状況において条約に規定する「給与が日本支店によって負担されないこと」に該当するか否かの解釈が論点となる。

本店費用の支店への付替えの計算方式には大

別すると直接方式、すなわち日本支店のために生じた費用は日本支店にトレースできるものとしてその生じた費用の全部を日本支店に配賦する方式と間接方式、すなわち本事例のように一定の基準に基づく按分方式があるものとする。

そこで、「恒久的施設による負担」の意義に関しては、直接方式によれば、給与を含むその派遣社員の日本滞在のための費用はすべて日本支店に配賦されるので、この場合には、恒久的施設が負担することは明らかである。一方、間接方式による場合には、潜在的に派遣された者の日本滞在期間中の給与は一部日本支店が負担していることになるものの、その負担部分をトレースしてその額を算定することは困難であり、このような間接方式による付替え費用については短期滞在者の条件の充足があるものと解することが妥当ではないかと考える。

4 リヒテンシュタインの居住者に対する課税について

派遣された者のうちリヒテンシュタインの居住者については同国と日本との間に租税条約の締結がないことから、その者に対しては国内法の規定とおりの課税となる。したがって、その者の日本滞在期間に対応する給与について20%の税率により所得税が課される。