

非課税所得と外国税額控除

1 非課税所得の例示

所得税法第9条（非課税所得）第1項第7号に国外勤務者の在外手当に関する規定があるが、その概要をまとめると以下ようになる。

所得税法第9条第1項第7号及び同法施行令第22条に、非課税とされる在外手当に関する規定がある。この規定は、国外で勤務する居住者の受ける給与のうち、その勤務により国内で勤務した場合に受けるべき通常の給与に加算して受ける在勤手当（これに類する特別の手当を含む。）で政令で定めるもの、を非課税とする規定であり、非課税とされる在外手当は、国外で勤務する者がその勤務により国内で勤務した場合に受けるべき通常の給与に加算して支給を受ける給与のうち、その勤務地における物価、生活水準及び生活環境並びに勤務地と国内との間の為替相場等の状況に照らし、加算して支給を受けることにより国内で勤務した場合に比して利益を受けると認められない部分の金額とする、という制限が付されている。

要するに、この規定の対象となる者は日本の所得税法上の居住者であり、この規定は、国外で長期に勤務する非居住者の受け取る在外手当に関するものではなく、居住者のままで国外に勤務する者、例えば、国外への1年未満の長期出張者が該当することになる。したがって、その個人の日本における居住形態が居住者のま

までであることから、1年以上国外に居住する個人は除かれる。

2 出張者の国外における課税（短期滞在者免税の適用）

日本の居住者である出張者が、前述の在外手当を受けたとしても、日本では非課税として扱われるが、出張先の外国でどのような課税を受けるのかが問題となる。

租税条約では、国際間の人的交流を阻害しないため又は国際的二重課税を回避する観点から、以下のような要件を満たす給与所得者に対して源泉地国の課税を免除する、短期滞在者免税の規定を設けている。

例えば、日本の居住者が日本と租税条約を締結している米国国内において行う勤務について取得する報酬に対しては、次の①から③までに掲げる要件を満たす場合には、米国における課税が免除されることになる（日米租税条約第14条）。

- ① 報酬の受領者が当該課税年度に開始若しくは終了する12か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
- ② 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
- ③ 報酬が雇用者の当該他方の国内に有する恒

Topics of International Taxation

久的施設によって負担されるものでないことしたがって、日本居住者である個人が、上記の短期滞在者免税の適用を受けるのであれば、源泉地国において免税となり、居住地国である日本において外国税額控除を請求する必要はないことになる。

3 出張者の国外における課税（国外で課税を受ける場合）

出張者（日本居住者）が国外で課税を受ける場合としては、次の2通りが想定できる。

- ① 当該出張者の勤務した外国と日本との間に租税条約は締結されているが、短期滞在者免税の適用を受ける要件を満たさない場合、例えば、当該出張者の当該外国における滞在日数が183日を超えるような場合である。
- ② 当該出張者の勤務した外国と日本との間に租税条約が締結されていないため、当該出張者が勤務したその外国の国内法により課税を受ける場合である。

この上記いずれの場合も、基本的には、この出張者の給与所得が外国において課税対象となる。この場合、支給される在外手当は日本において非課税として扱われるが、外国では、給与所得に含まれる手当の一部として課税対象になる。

これと類似しているが区別しなければならぬことは、例えば、日本において勤務する外国人社員の場合、日本において勤務することで各種の在外手当を受け取っているが、日本で非課税となるのは、日本の国外で勤務する居住者の受ける給与のうちの在勤手当であり、外国人社員の受け取る在外手当はこれに該当しない。

4 居住地国である日本における課税

日本における在外手当に関する課税は既に述べたとおり原則として非課税であるが、当該出張者が外国で課された所得税はどうするのかということである。

要するに、在外手当は外国で課税を受けるが、日本では非課税となるので、国際的²重課税は生じないが、外国税額控除の対象となる控除対象外国税額は生じることになる。また、国外勤務期間に対応する給与所得の金額は国外源泉所得となることから、外国税額控除における控除限度額としての国外所得金額は生じることになる。結果として、上記の処理では外国と日本双方で同一所得に課税するという国際的²重課税は生じないが、控除限度額の金額が算出され、かつ、控除対象外国税額（給与所得に外国において課される所得税）が生じることから、日本において外国税額控除の金額は生じることになる。しかし、外国税額控除の必須の要件が国際的²重課税の存在であることから考えて、この事例のように国際的²重課税が生じない場合、外国税額控除を行う必然性は理論的にはないことになる。したがって、あくまでも理論としてのみ考え、実際の適用を度外視すれば、日本において課税所得を構成しない金額は、国外所得金額から除くのが理論的に一貫した考え方である。ただし、例外として、租税条約に定めたまなし外国税額控除の場合は、租税条約に規定があることを理由として外国税額控除を認めることになる。

中央大学商学部教授

矢内 一好