

1. はじめに

近年、COVID-19の影響を受け、駐在員の働き方にも多様性が見られている。例えば、米国親会社で勤務していた海外駐在員が、COVID-19の影響で日本への帰国を余儀なくされ、日本子会社において米国親会社の業務をリモートで行うケースや、日本親会社から出向命令を受けて、米国子会社へ出向が決まっていたにも関わらず、COVID-19の影響で渡米ができず、給料を米国子会社からもらいつつ、米国子会社の業務を日本国で行うケースなど、勤務形態の多様化により、給与課税の判定も複雑さを増している。

本レポートでは、まず国内法の取り決めを確認した後に、租税条約に規定されている内容を確認していく。それらの基本的なルールを確認し、事例問題に取り組み理解を深めることを目的とする。

2. 国内法の規定

2.1. 国内法の原則

本章以降、所得の課税ルールとその具体例を学習していくことになるが、国内法の原則は居住者は全世界所得へ課税され、非居住者は国内源泉所得のみに課税されることとなる。さらに勉強を進めると、居住者、非居住者の区分の他、非永住者というカテゴリーも存在し、非永住者に対しては国内源泉所得に加え、国外の所得のうち国内で支払われたもの及び国内に送金されたものが課税の対象となることが分かる。

ここで疑問となるのは、居住者、非居住者及び非永住者とは何か、国内源泉所得とは何か、「原則」と表記しているということは「例外」があるのか、という点である。

この点を一つずつ確認していく。

2.2. 納税者の区分

所得税法第2条には、それらの区分が記載されている。

第2条(定義)

この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

三 居住者 国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて一年以上居所を有する個人をいう。

四 非永住者 居住者のうち、日本の国籍を有しておらず、かつ、過去十年以内において国内に住所又は居所を有していた期間の合計が五年以下である個人をいう。

五 非居住者 居住者以外の個人をいう。

これらを図にまとめると次の通りになる。

図 1 居住者と非居住者

	国内に1年以上居所を有する	国内に1年未満居所を有する
国内に住所あり	居住者	居住者
国内に住所なし	居住者	非居住者

図 2 非永住者と非居住者以外の居住者

	過去10年以内に合計5年を超えて国内に住所または居所を有する	過去10年以内に合計5年以下国内に住所または居所を有する
日本に国籍あり	非永住者以外の居住者	非永住者以外の居住者
日本に国籍なし	非永住者以外の居住者	非永住者

図 3 居住者、非居住者及び非永住者の関係図

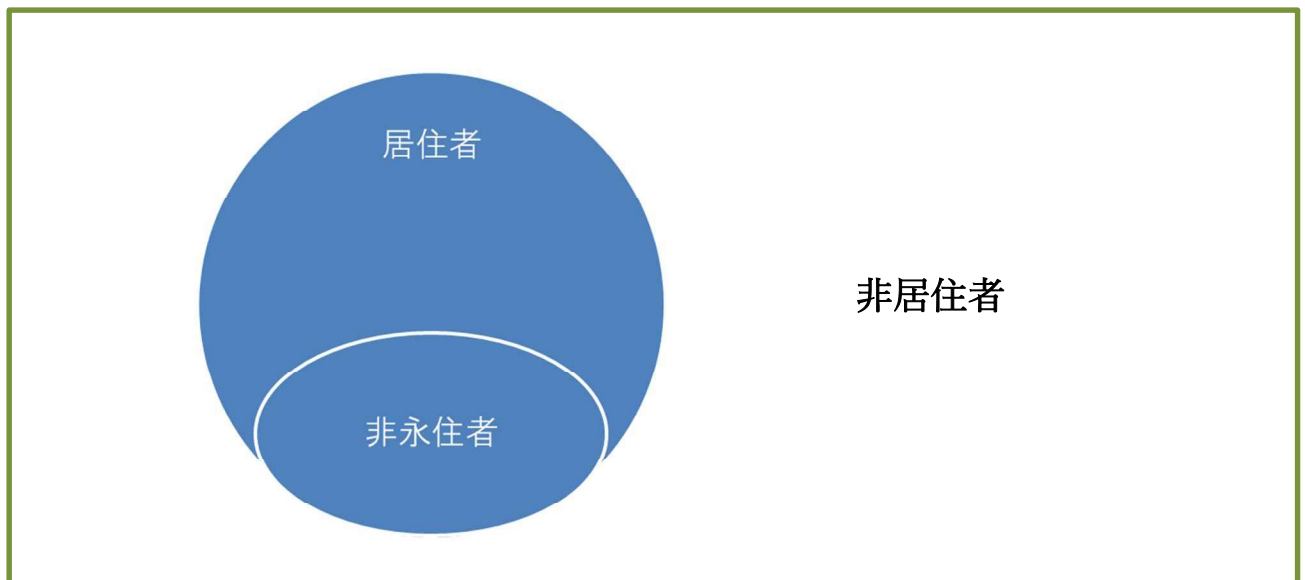


図 3 から読み取れるよう、居住者の中に非永住者が存在しており、居住者以外は非居住者とされている。非永住者は居住者の中でも、①日本国籍を有さず、②過去十年以内において国内に住所又は居所を有していた期間の合計が五年以下である場合に該当することとなる。

ところで、居住者の定義にも出てくる、住所及び居所とは何か。租税法において、住所の定義規定は設けられておらず、住所とは民法第 22 条からの借用概念と整理されている¹。

民法第 22 条(住所)

各人の生活の本拠をその者の住所とする。

¹ 租税法が採用する概念には、固有概念、借用概念及びその他の概念がある。固有概念とは、「他の法分野では用いられておらず、租税法が独自に用いている概念」をいい、借用概念とは「他の法分野で用いられている概念」を借用し、租税法でも使用することをいう(金子宏『租税法〔第二十四版〕』126 頁(弘文堂、2021))。

しかし、民法を参照したところで「生活の本拠」と記載されているのみである。この点からもわかる通り、住所とは何か、という論点をめぐる判例・裁判例は多く存在する。とりわけ、相続税法上の「住所」の意義が問われた「武富士事件」(最高裁平成 23 年 2 月 18 日第二小法廷判決(集民 236 号 71 頁))²とその最高裁が参考とした判例(最高裁昭和 29 年 10 月 20 日大法廷判決(民集 8 卷 10 号 1907 頁)、最高裁昭和 32 年 9 月 13 日第二小法廷判決(集民 27 号 801 頁)、最高裁昭和 35 年 3 月 22 日第三小法廷判決(民集 14 卷 4 号 551 頁))が参考となる。武富士事件の最高裁判決では、住所の意義について次のように述べられている。すなわち、「ここにいう住所とは、反対の解釈をすべき特段の事由はない以上、生活の本拠、すなわち、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものであり、一定の場所がある者の住所であるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かにより決すべきと解するのが相当である。」と判示されている。

また、国税庁タックスアンサーNo.2012「居住者・非居住者の判定(複数の滞在地がある人の場合)」³では「『住所』とは、『各人の生活の本拠』をいい、国内に『生活の本拠』があるかどうかについては、住居、職業、資産の所在、親族の居住状況、国籍等の客観的事実によって判断する」旨書かれている。

このように住所とは、各人の生活に関わる客観的要素を総合勘案したうえで、判断されると考えられる。

ここで、居住者の定義には「住所」のほか、「居所」という表現もされているが、「居所」とは何か。

国税庁タックスアンサーNo.2012「居住者・非居住者の判定(複数の滞在地がある人の場合)」⁴では、住所の意義に続けて、「『居所』とは、『その人の生活の本拠という程度には至らないものの、その人が現実に居住している場所』」と表現されている。

したがって、住所と認定することが困難な場合であっても、実際に日本国内に引き続いて1年以上居住しているのであれば、居住者と判断されることとなる。

2.3. 国内源泉所得

次に、国内源泉所得とは何かをみていく。

国内源泉所得とは、非居住者に対する課税の範囲を画定するものであり、所得税法 161 条において細かい規定が設けられている。本レポートではとりわけ給与や報酬の取扱いを取り上げるので、所得税法 161 条のうち第 1 項 12 号を確認する。

² 判例評釈として、酒井克彦『レクチャー租税法解釈入門』100 頁以下(弘文堂、2017)、瀧圭吾・ジュリ 1422 号 106 頁(2011)、小林宏之・判評 634 号 156 頁(2011)、高野幸大・民商 145 卷 4=5 号 133 頁(2012)、浅妻章如『租税判例百選〔第 5 版〕』45 頁(2011)、増田英敏・ジュリ 1454 号 114 頁(2013)。

³ 国税庁タックスアンサー

<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/2012.htm>(2022/03/22 アクセス)

⁴ タックスアンサー・前掲注 3

所得税法第 161 条(国内源泉所得)

この編において「国内源泉所得」とは、次に掲げるものをいう。

十二 次に掲げる給与、報酬又は年金

- イ 俸給、給料、賃金、歳費、賞与又はこれらの性質を有する給与その他の人的役務の提供に対する報酬のうち、国内において行う勤務その他の人的役務の提供（内国法人の役員として国外において行う勤務その他の政令で定める人的役務の提供を含む。）に基因するもの
- ロ 第三十五条第三項（公的年金等の定義）に規定する公的年金等（政令で定めるものを除く。）
- ハ 第三十条第一項（退職所得）に規定する退職手当等のうちその支払を受ける者が居住者であつた期間に行った勤務その他の人的役務の提供（内国法人の役員として非居住者であつた期間に行った勤務その他の政令で定める人的役務の提供を含む。）に基因するもの

注目すべきは、12号イにおいて「国内において行う勤務」が対象となっているのであり、その業務の内容が国内向けの業務であるか国外向けの業務であるかは問われていないということである。

すなわち、日本国においてアメリカ法人のための業務を行った場合であっても日本国内で業務を行っている限りは国内源泉所得に該当するということである。

この点は、これから紹介する事例の中で肝となる論点である。

一方、ここで留意したいのは、12号イのうちかっこ書きとされている箇所である。国内法上、役員に対する報酬については、一部例外を除いて役員を務める内国法人の所在地国である日本の国内源泉所得に該当し、日本での納税義務がある。

つまり、役員以外は、勤務その他の人的役務の提供が国内であるかまたは国外であるかが問題とされるのに対し、内国法人の役員であれば国内外の勤務地に関わらず国内源泉所得に該当することとなる。

ただし、所得税法施行令 285 条第 1 項 1 号及び所得税法基本通達 161-42 では次のように規定されている。

所得税法施行令第 285 条(国内に源泉がある給与、報酬又は年金の範囲)

法第百六十一条第一項第十二号イ（国内源泉所得）に規定する政令で定める人的役務の提供は、次に掲げる勤務その他の人的役務の提供とする。

- 一 内国法人の役員としての勤務で国外において行うもの（当該役員としての勤務を行う者が同時にその内国法人の使用人として常時勤務を行う場合の当該役員としての勤務を除く。）

すなわち、内国法人で役員に就任している者であっても、使用人の立場で国外で勤務を行う場合であれば、国内源泉所得には該当しないこととなる。ここにいう「内国法人の使用人として常時勤務を行う場合」とは、所得税法基本通達 161-42 にて説明されている。

所得税法基本通達 161-42(内国法人の使用人として常時勤務を行う場合の意義)

令第 285 条第 1 項第 1 号かっこ内に規定する「内国法人の使用人として常時勤務を行う場合」とは、内国法人の役員が内国法人の海外にある支店の長として常時その支店に勤務するような場合をいい、例えば、非居住者である内国法人の役員が、その内国法人の非常勤役員として海外において情報の提供、商取引の側面的援助等を行っているにすぎない場合は、これに該当しないことに留意する。

2.4. 課税の範囲

前述したとおり、国内法では原則として居住者は全世界所得へ課税され、非居住者は国内源泉所得のみに課税される。また、非永住者は国内源泉所得に加え、国外の所得のうち国内で支払われたもの及び国内に送金されたものが課税の対象となる。

具体的には、居住者及び非永住者の課税範囲については所得税法第 7 条に、非居住者については第 164 条にそれぞれ規定がされている(本レポートではとりわけ給与や報酬の取扱いを確認するため、関係する条文のみを紹介している。)

所得税法第 7 条(課税所得の範囲)

所得税は、次の各号に掲げる者の区分に応じ当該各号に定める所得について課する。

- 一 非永住者以外の居住者 全ての所得
- 二 非永住者 第九十五条第一項(外国税額控除)に規定する国外源泉所得(国外にある有価証券の譲渡により生ずる所得として政令で定めるものを含む。以下この号において「国外源泉所得」という。)以外の所得及び国外源泉所得で国内において支払われ、又は国外から送金されたもの

所得税法第 164 条(非居住者に対する課税の方法)

非居住者に対して課する所得税の額は、次の各号に掲げる非居住者の区分に応じ当該各号に定める国内源泉所得について、次節第一款(非居住者に対する所得税の総合課税)の規定を適用して計算したところによる。

- 2 次の各号に掲げる非居住者が当該各号に定める国内源泉所得を有する場合には、当該非居住者に対して課する所得税の額は、前項の規定によるもののほか、当該各号に定める国内源泉所得について第三節(非居住者に対する所得税の分離課税)の規定を適用して計算したところによる。
 - 一 恒久的施設を有する非居住者 第一百六十一条第一項第八号から第十六号までに掲げる国内源泉所得(同項第一号に掲げる国内源泉所得に該当するものを除く。)
 - 二 恒久的施設を有しない非居住者 第一百六十一条第一項第八号から第十六号までに掲げる国内源泉所得

上記条文及びここまでの学習をまとめると次のようになる。

図 4 居住者、非居住者及び非永住者の判定並びに課税範囲

国内における住所の有無	あり		なし	
			国内に居所を有する期間	
		1年以上	1年未満	
居住形態	居住者 (所法2①三)			非居住者 (所法2①五)
	日本国籍あり	日本国籍なし		
		過去10年以内に国内に住所または居所を有する期間		
		5年超	5年以下	
非永住者以外の居住者		非永住者 (所法2①四)		
所得税の課税範囲	すべての所得 (全世界所得)		国外源泉所得以外の所得 (以下、「国内源泉所得」という。)と国外の所得のうち国内で支払われたもの及び国内に送金されたもの	国内源泉所得

また、内国法人の役員及び従業員に対する課税の取扱いをまとめると図 5 のようになる。

図 5 日本人従業員・役員の海外勤務

海外渡航前の地位	海外渡航の理由	海外渡航後の地位	居住形態	日本での税務
内国法人の役員・従業員	短期出張	渡航前と同じ	日本国居住者	全世界所得に課税
内国法人の従業員	海外駐在員として勤務	内国法人の 従業員 と海外現地法人の 従業員・役員を兼務	日本国居住者	全世界所得に課税
			日本国非居住者	一定の国内源泉所得についてのみ課税
内国法人の役員	海外駐在員として勤務	内国法人の 役員 と海外現地法人の 従業員・役員を兼務	日本国居住者	全世界所得に課税
			日本国非居住者	内国法人の役員としての役務の提供は国内源泉所得として課税(例外あり)

3. 国内法と租税条約

3.1. 短期滞在者免税

ここまでの学習では国内法の取扱いを確認し、原則として居住者は全世界所得に、非居住者は国内源泉所得のみに課税される。また、居住者のうち非永住者に対しては国内源泉所得に加え、国外の所得のうち国内で支払われたもの及び国内に送金されたものが課税の対象となることを学習してきた。「原則」と表現してきたのは、「例外」があるためであり、その例外をこの章では学習していく。

その例外規定は「短期滞在者免税」と呼ばれ、租税条約に規定されている。ここで租税条約の趣旨を確認すると、「租税条約は、課税関係の安定(法的安定性の確保)、二重課税の除去、脱税及び租税回避等への対応を通じ、二国間の健全な投資・経済交流の促進に資するものである⁵」。短期滞在者免税も同様、上記の趣旨のもと定められている規定である。

これまで取り上げてきたとおり、非居住者が日本国内で勤務を行い給与所得を得る場合、国内源泉所得として源泉徴収の対象であった。しかし、日本が各国と締結している租税条約の中には、短期滞在者免税が規定されている場合もあり、非居住者の国内における勤務の態様が一定の条件を充足すると国内源泉所得が免税となるケースがある⁶。

日米租税条約(日米租税条約 14 条第 2 項)を例にすると、次の 3 つの要件を充足する場合に短期滞在者免税の適用がある。

1. 当該課税年度において開始または終了するいずれの 12 カ月の期間においても他方の国に滞在する期間が合計 183 日を超えないこと。
2. 報酬が他方の国の居住者でない雇用者またはこれに代わる者から支払われるものであること。
3. 報酬が他方の国に存在する雇用者の恒久的施設によって負担されるものでないこと。

例えば、日本に恒久的施設を有しない米国親会社から出向した A 氏が 100 日間日本子会社に滞在し、米国から給与を受け取るとする。この場合は短期滞在者の要件に該当し、国内源泉所得は免税となり、源泉徴収は不要となる。

この場合において A 氏が米国親会社の仕事をしているか、あるいは、日本子会社の仕事をしているかは問わない。

ここで、183 日にはどのようなものが含まれ、どのようなものが除かれるかを確認する。

⁵ 財務省「租税条約の概要」

https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/tax_convention/index.htm(2022/03/30 アクセス)

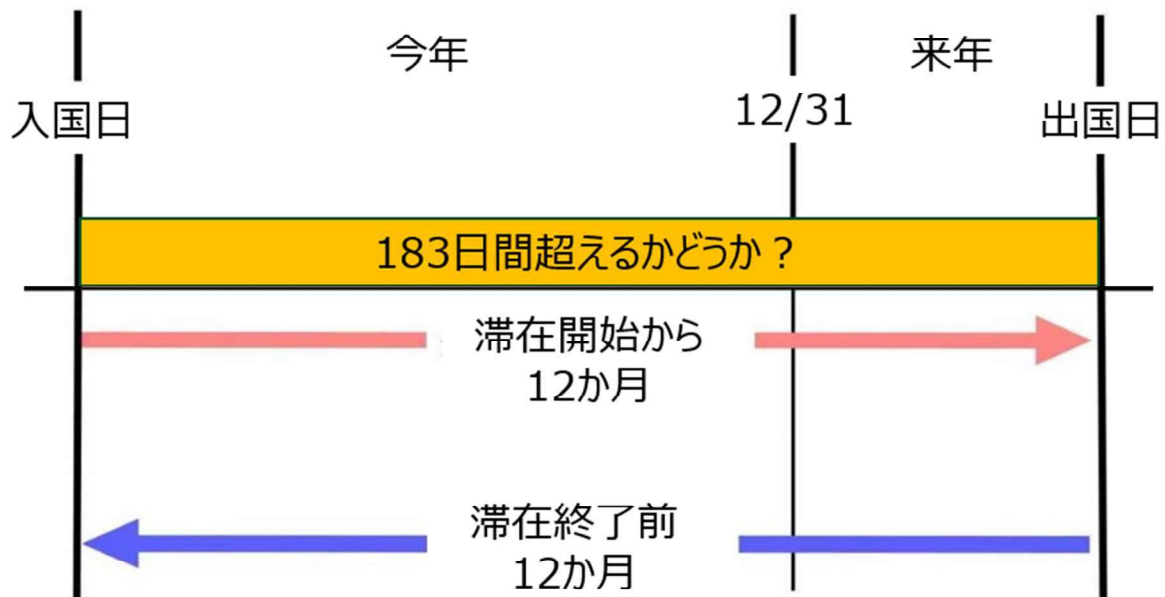
⁶ 租税条約は国内法に優先することに留意されたい(金子・前掲注 1、113 頁。)

OECD モデル条約⁷第 15 条関係のコメンタリーパラグラフ 5 では、滞在期間に含まれるものとして、「1 日のうちの一部、到着日、出国日、役務提供地国での土曜日・日曜日・国民的祝日・休日(役務提供前、期間中及び終了後)、役務提供地国での短期間の休暇、病気(当人が出国することができない場合を除く。)の日数、家族の病気や死亡、研修、ストライキ、ロックアウト、供給の遅延により役務提供地国で過ごした日数」を挙げており、一方、滞在期間に含まれないものとして、「活動地国の外にある二地点間のトランジット、役務提供地国外で費やされた休暇、短期間の休暇(理由を問わない。)」を挙げています。

183 日のカウント方法も異なっており、代表的なものとして①継続する 12 か月で 183 日を判定する方法、②暦年を通じて 183 日を判定する方法その他課税年度を通じて 183 日を判定する方法等がある。

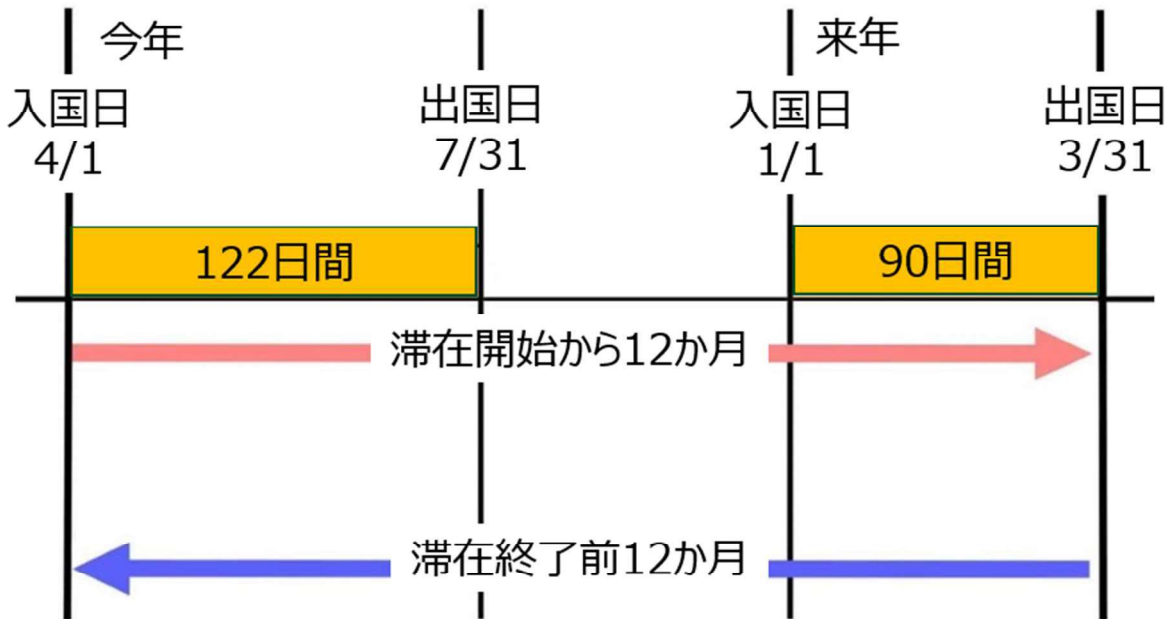
①の方法はシンガポールをはじめとして多くの国との租税条約で採用されている。図にすると図 6 及び図 7 のようになる。

図 6 継続する 12 か月で 183 日を判定する方法(1)



⁷ OECD モデル条約とは、経済協力開発機構(OECD)が日本を含む加盟各国に対して採用を勧告している、加盟国間で租税条約を新たに締結する場合や、既存の租税条約を改定する場合の国際標準とされるものである。

図 7 継続する 12 か月で 183 日を判定する方法(2)



「①継続する 12 か月で 183 日を判定する方法」とは、滞在開始から 12 か月、滞在終了前 12 か月において 183 日の滞在があるか否かを判定する方法である。

図 7 の事例では今年の 4/1 に日本に入国し、7/31 に出国、さらに期間を経て、翌年 1/1 に入国、3/31 に出国を行ったケースであり、この場合、滞在を開始した 4/1 から 12 か月を経過する翌年 3/31 までに何日間の滞在があったかをカウントする。

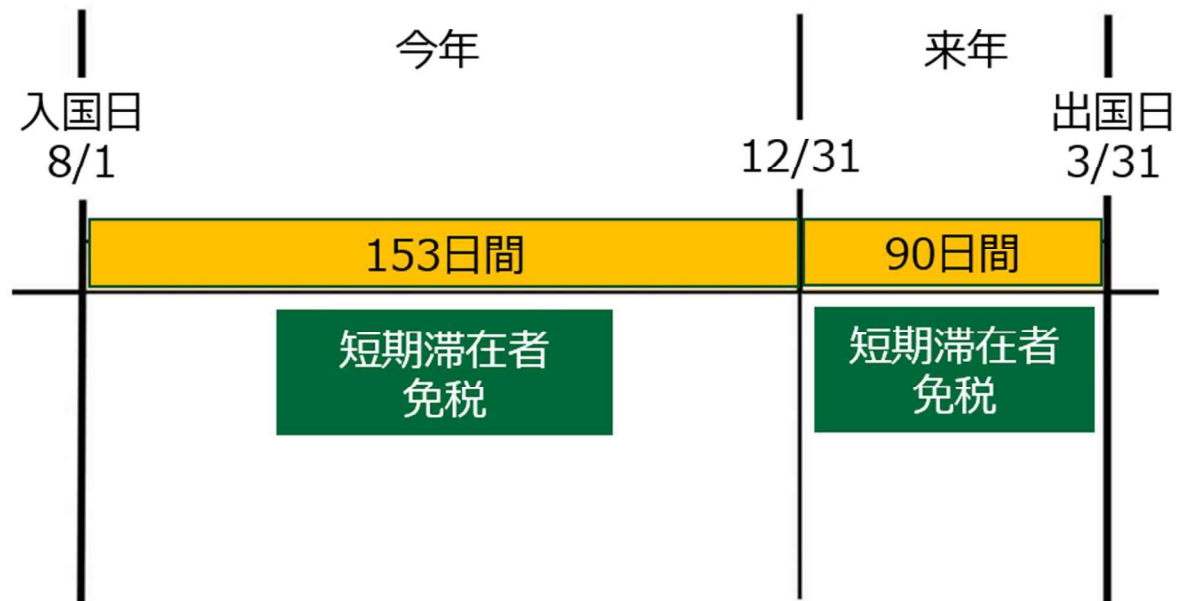
このケースでは、122 日間滞在したのち、翌年 3/31 までに 90 日間滞在しているので、122 日 + 90 日で 212 日間滞在し、短期滞在者免税の要件を充足しないこととなる。なお、滞在終了前 12 か月で判定した場合も同様となる。

続いて、②暦年を通じて 183 日を判定する方法を確認する。

図 8 暦年を通じて 183 日を判定する方法(1)



図 9 暦年を通じて 183 日を判定する方法(2)



「②暦年を通じて 183 日を判定する方法」では、その年の 1/1 から 12/31 までの期間の滞在日数が 183 日を超えるか否かで判定する。

すなわち、図 9 のように今年の 8/1 から翌年 3/31 まで継続して 153 日+90 日=243 日の滞在があった場合であっても、判定期間はあくまで暦年であるので、今年の 1/1 から 12/31 までの期間で合計 153 日の滞在とカウントされ、結果として短期滞在者免税の要件を充足することとなる。

4. 課税の取扱いのまとめ

ここまでの内容をまとめると次の図のようになる。

図 10 来日外国人従業員・役員の給与等に係る税務(非永住者以外の居住者を除く)

派遣形態	雇用関係等	日本国における居住形態	所得税法の定め	一般的な租税条約における短期滞在者免税の適用可否
①日本への短期出張	外国法人の役員・従業員	非居住者	通常は国外払いのため、国内勤務分の給与等につき 申告納税 。	適用可※1
②日本の駐在員事務所・支店に派遣	外国法人の役員・従業員	非居住者	国内勤務分の給与等につき 源泉徴収課税※2	適用可※1
		非永住者	国内払いの国内勤務分の給与等につき 源泉徴収課税 。さらにすべての課税所得(国外から送金された国外勤務分の給与等を含む)につき 申告納税 。	適用不可(・:居住者)
③日本子会社に従業員として派遣	外国法人との雇用関係等が維持される場合	非居住者	子会社の支払う給与等につき 源泉徴収課税 。さらに外国法人(親会社)が国外で支払う給与等に国内勤務分が含まれていれば 申告納税 。	日本子会社が支払う給与等については 適用不可 。外国法人が支払う国内勤務分の給与等については 適用可※1
		非永住者	国内払いの国内勤務分の給与等につき 源泉徴収課税 。さらにすべての課税所得(国外から送金された国外勤務分の給与等を含む)につき 申告納税 。	適用不可(・:居住者)
	外国法人との雇用関係等が解消される場合	非居住者	子会社の支払う給与等につき 源泉徴収課税 。	—
		非永住者	子会社の支払う給与等につき 源泉徴収課税 のうえ、 申告納税 。	—
④日本子会社に役員として派遣	外国法人との雇用関係等が維持される場合	非居住者	国内外の勤務地にかかわらず日本子会社の支払うすべての役員報酬につき 源泉徴収課税 。さらに外国法人(親会社)が国外で支払う給与等に国内勤務分が含まれていれば 申告納税 。	日本子会社が支払う役員報酬については 適用不可 。他方、外国法人が支払う国内勤務分の給与等につき 適用可※1
		非永住者	日本子会社の支払うすべての役員報酬給与等につき 源泉徴収課税 。さらにすべての課税所得(日本子会社の役員報酬全部と国内払いまたは国外から送金された国外勤務分の給与等)につき 申告納税 。	適用不可(・:居住者)
	外国法人との雇用関係等が解消される場合	非居住者	国内外の勤務地にかかわらず日本子会社の支払うすべての役員報酬につき 源泉徴収課税 。	—
		非永住者	子会社の支払う役員報酬につき 源泉徴収課税 のうえ、 申告納税 。	—

※1…短期滞在者免税の適用上3要件を充足する場合

※2…外国法人が国内事務所等を有する場合には、非居住者に対する給与等の支払いが国外で行われていても、国内払いとみなされて源泉徴収の対象となる(所得税法第212条第2項)。

なお、課税の方法として永住者は総合課税(納税方法は源泉徴収と申告納税)、非永住者も総合課税(納税方法は国内払い分は源泉徴収であり、海外からの送金分については申告納税)、そして非居住者は源泉分離課税(国内払い分は源泉徴収であり、海外からの送金分については申告納税)となる。

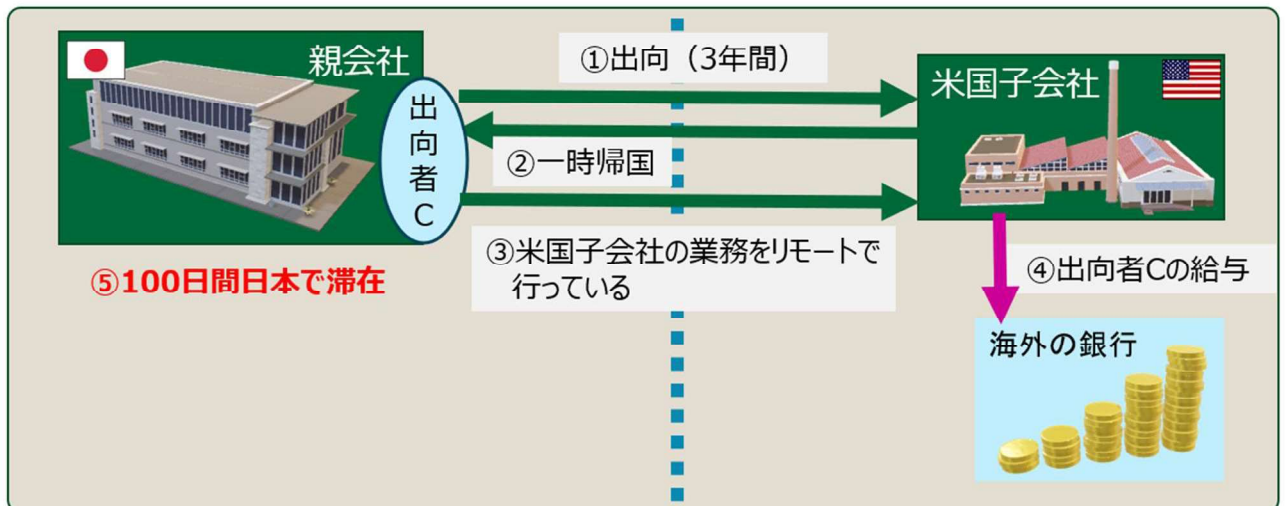
この表のタイトルでは「来日外国人」と表現しているが、例えばCOVID-19の影響を受けた日本人駐在員が、日本国非居住者のまま日本に一時帰国しているケースでもこの表と同様となる。

次節以降では11の事例を紹介するが、ここまで学習した内容と照らして考えてほしい。

5. 事例の紹介

5.1. 事例1

出向者Cは、日本親会社から3年の期間で、米国子会社(日本に事務所等は存在しない)に昨年1月に出向し全額米国子会社において当該出向者の給与を支払っている。新型コロナウイルスの感染が広がり、米国子会社の営業活動に支障が生じたため、当該出向者を一時帰国させることとした。出向者Cは、これまで100日間日本に滞在しており、米国子会社の業務をリモートで行っている。その給与は、日本滞在中も米国子会社から出向者Cの海外に所在する銀行口座に引き続き支払い、費用負担している。出向者Cに対する給与の日本国所得税法上の課税の取り扱いはどのようになるか？



まず、出向者 C の居住形態を確認する。

出向者 C は 3 年の期間で米国子会社に出向し、一時帰国している状態なので、「国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて一年以上居所を有する個人」には該当せず、すなわち、日本人非居住者に該当する。

非居住者に対する課税範囲は、国内源泉所得のみが所得税の課税対象とされている。

ここで、出向者 C は日本で業務を行っているので、国内源泉所得が課税であるという結論を出す前に、短期滞在者免税の検討を行う必要がある。日米租税条約における短期滞在者免税の要件を再掲する。

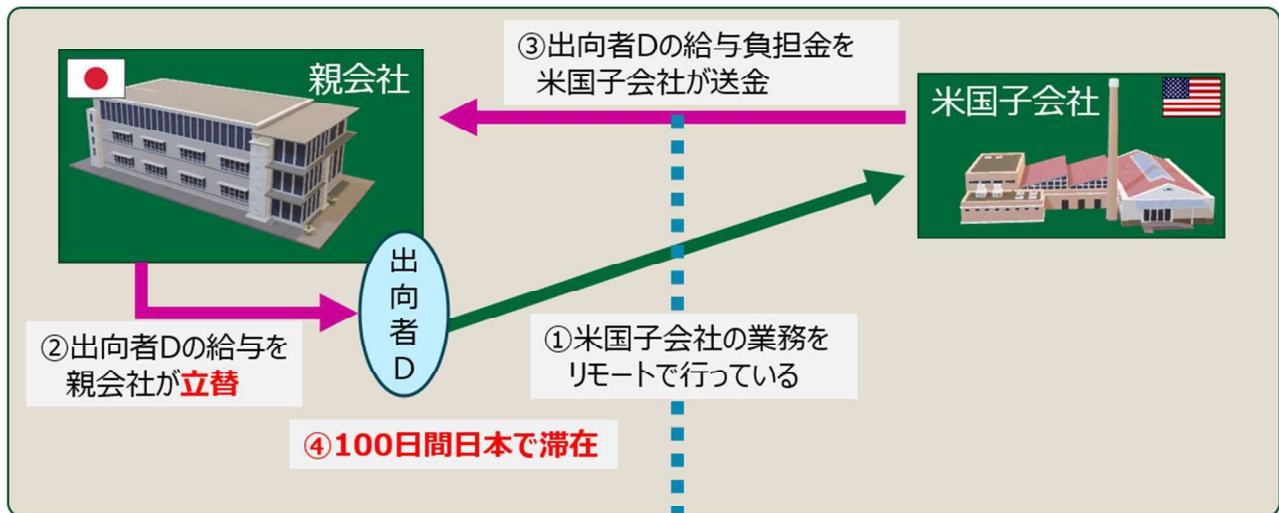
1. 当該課税年度において開始または終了するいずれの 12 カ月の期間においても他方の国に滞在する期間が合計 183 日を超えないこと。
2. 報酬が他方の国の居住者でない雇用者またはこれに代わる者から支払われるものであること。
3. 報酬が他方の国に存在する雇用者の恒久的施設によって負担されるものでないこと。

まず 1. に関して、日本には 100 日しか滞在していないため、要件は満たしている。次に 2. であるが、報酬の支払いは引き続き米国子会社から支払われているので、当該要件も充足していることとなる。最後に 3. であるが、設問から日本に事務所等を有していないことが読み取れるので、3. の要件も充足することが分かる。

すなわち、出向者 C は日本の非居住者に該当し、本来であれば国内源泉所得に課税がなされるが、短期滞在者免税の要件を充足しているため、所得税は免税となる。

5.2. 事例 2

一時帰国して 100 日間日本に滞在する出向者 D の給与について、米国子会社（日本に事務所等は存在しない）の支払いに代えて、いったん日本親会社が国内で立替え、米国子会社から給与負担金の送金を受けることとした。
出向者 D に対する給与の日本国所得税法上の課税の取り扱いはどのようになるか？



事例 1 と比べて、とりわけ異なる点は米国子会社が支払う出向者 D の給与負担金を一度日本親会社が立替払いしている点である。

国内法の取扱いから確認するに、国内において行われた勤務に対して給与という性質の対価を支払う場合には、その支払方法の如何に関わらず国内源泉所得に該当する(所得税法第 161 条第 1 項 12 号)。

ちなみに、立替払いを行ったものが源泉徴収を行う際の支払者(源泉徴収義務者)に該当するか否かについては過去に争いがあり、平成 3 年 5 月 16 日国税不服審判所採決「外国人出向者の日本における税金を立替払いした場合に源泉徴収義務を負うとした事例」に基づけば、立替払いした者に源泉徴収義務があると判断している。すなわち、出向者 D に対する給与が課税される場合には、日本親会社には出向者 D に支払う立替金について源泉徴収義務が生じると考えられる。

話が逸れたが、国内法では国内源泉所得に該当することが分かった。それでは租税条約上の課税の取扱いはどうなるか。

1. 当該課税年度において開始または終了するいずれの 12 カ月の期間においても他方の国に滞在する期間が合計 183 日を超えないこと。
2. 報酬が他方の国の居住者でない雇用者またはこれに代わる者から支払われるものであること。
3. 報酬が他方の国に存在する雇用者の恒久的施設によって負担されるものでないこと。

事例 1 と異なる点は、給与の支払いが立替払いで日本親会社から行われていることである。この場合に短期滞在者免税の要件 2. を満たすのであろうか。

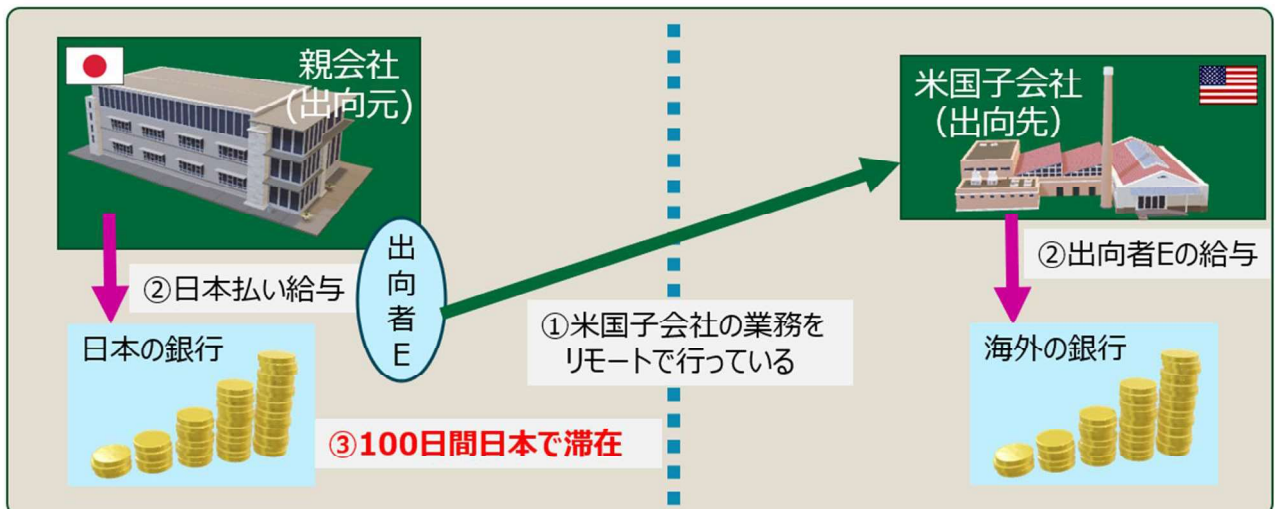
この点について、OECD 加盟国が締結する租税条約の各構成条項の解釈基準である OECD モデル租税条約 15 条のコメンタリー(逐条解説)6.2 では「サブパラグラフ 2b(筆者注：上記短期滞在者免税の要件のうち 2. に該当)及び c(筆者注：上記要件のうち 3. に該当)の趣旨及び目的は、給与所得が源泉地国内で控除可能な費用として認められていない限りにおいて短期勤務の源泉地課税を回避すること」と説明されている。出向者 D の給与を立替払いしている日本親会社ではその金額を費用に計上していないため、短期滞在者免税の要件 2. は充足していると考えられる。

したがって、出向者Dは日本の非居住者に該当し、本来であれば国内源泉所得に課税がなされるが、短期滞在者免税の要件を充足しているため、所得税は免税となる。

5.3. 事例3

一時帰国して100日間日本で滞在する出向者Eについて、米国子会社（日本に事務所等は存在しない）が出向者Eに給与を支払う以外に、日本親会社が、日本と米国との二重生活を余儀なくされる出向者Eの生活費補填のために日本払い給与を支払うこととした。なお、日本親会社の業務は行っていない。

出向者Eに対する日本払い給与の日本国所得税法上の課税上の取り扱いはどのようなになるか？



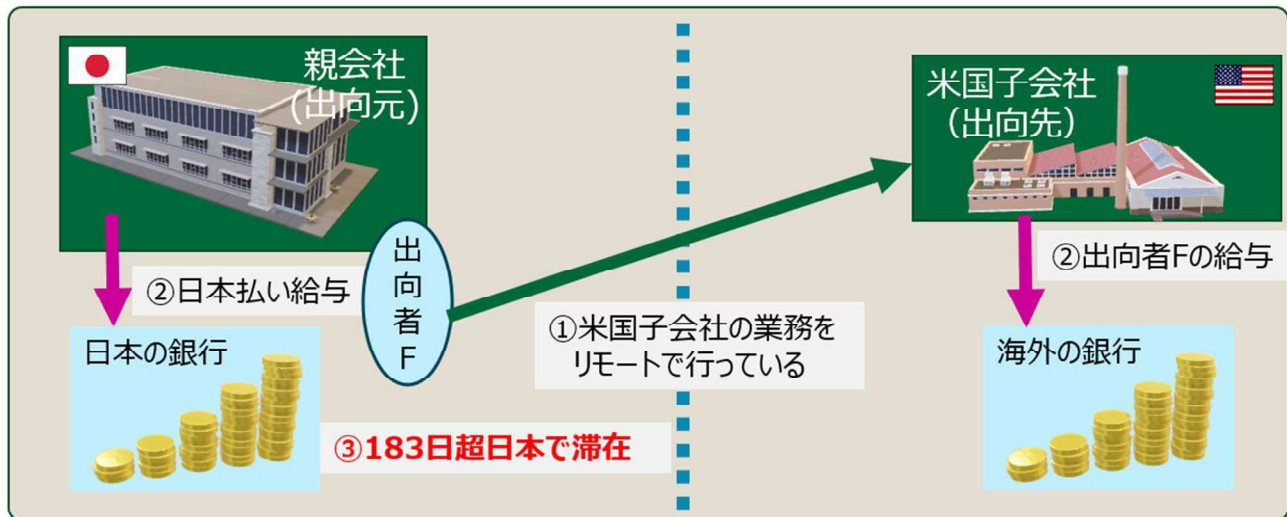
出向者Eは事例1及び事例2と同様に、一時帰国中ではあるが日本人非居住者に該当し、国内法上国内源泉所得のみに課税がされることとなる。

ただし、短期滞在者免税の適用を検討するに、米国子会社から支払いを受けている給与については、短期滞在者免税の3要件を充足することになる。一方、日本親会社から支払いを受けている給与については、短期滞在者免税の要件のうち、「2.報酬が他方の国の居住者でない雇用者またはこれに代わる者から支払われるものであること。」を充足しないため、短期滞在者免税の適用はないこととなる。

したがって、出向者Eに対する給与のうち、日本親会社から支給分については短期滞在者免税の適用がなく、日本国非居住者Eに対する給与支払として、所得税法第212条第1項に基づき日本親会社が20.42%の源泉徴収義務を負う。

5.4. 事例4

事例3と同様のケースにおいて、一時帰国していた出向者Fは183日を超えて日本に滞在している。出向者Fに対する給与の日本国所得税法上の課税の取り扱いはどのようなになるか？



出向者 F は事例 3 と同様日本人非居住者に該当することとなり、国内源泉所得にのみ課税がされることとなる。

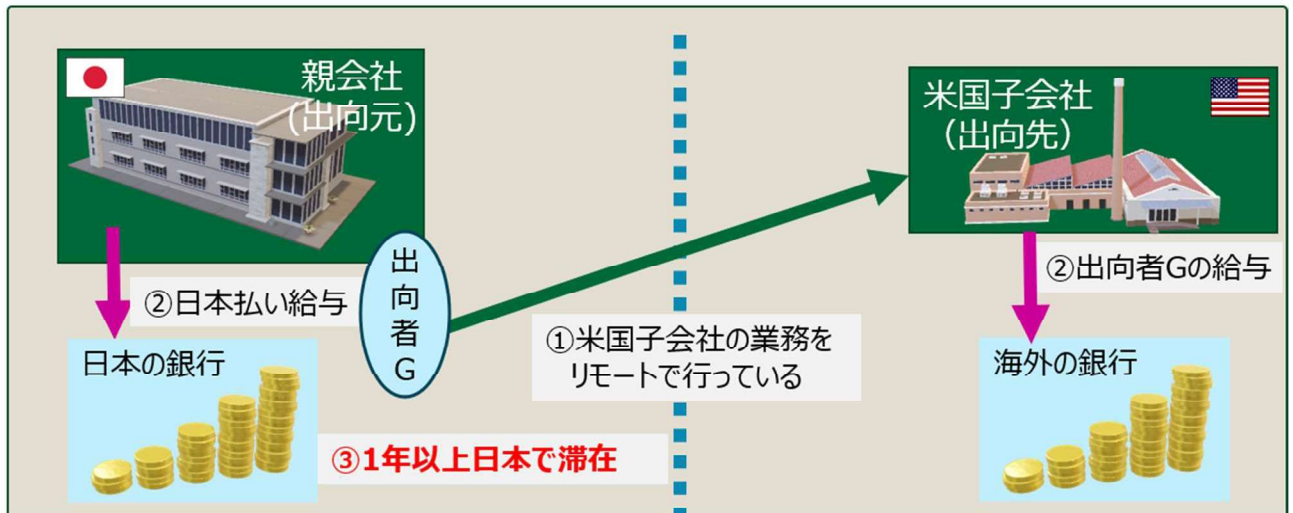
出向者 F が受け取る給与には、米国子会社から支払われる分と日本親会社から支払われる分がある。本設問では日本での滞在期間が 183 日を超えているため、いずれの場合も「1.当該課税年度において開始または終了するいずれの 12 カ月の期間においても他方の国に滞在する期間が合計 183 日を超えないこと。」の要件を充足せず、ひいては短期滞在者免税の適用はない。

ただし、納税方法はそれぞれ異なっており、米国子会社から支払われる分は 20.42%の税率によりその年の翌年 3 月 15 日までに確定申告を行う必要がある。なお 183 日を超えて滞在するか不明であったことから米国払いの給与を免税扱いしていたところ 183 日を超えたというケースも想定される。そのような場合、短期滞在者免税は当初に遡ってなかったことにされる。日本親会社から支払われる給与は日本親会社が 20.42%の税率で源泉徴収を行う必要がある。

ところで、出向者 F は米国居住者なので米国で全世界所得につき所得税が課される場合、日本で納税した所得税額について米国において外国税額控除を受けられる可能性がある(ただし限度額等一定の制限がある。)

5.5. 事例 5

事例 3、4 と同様のケースであって、一時帰国していた出向者 G は 1 年以上日本に滞在している。この場合の出向者 G の日本国所得税の給与の課税上の取り扱いはどのようになるか？



まず出向者 G の居住形態を考えるに、設問から 1 年以上日本に滞在していることが読み取れる。この場合、所得税法第 2 条第 1 項 3 号の居住者に該当する可能性が高い。すなわち「国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて一年以上居所を有する個人」に該当すると解釈される可能性が高い。

一方、米国における税法上の居住者に該当する可能性も 0 ではなく、両国において居住者と判断された場合は双方の国で居住者課税される可能性がある(これを「双方居住者」という。)

双方居住者と認定された場合には日米租税条約第 4 条に従って、いずれの居住者であるかを判定することになる。

日米租税条約 第四条

1 この条約の適用上、「一方の締約国の居住者」とは、当該一方の締約国の法令の下において、住所、居所、市民権、本店又は主たる事務所の所在地、法人の設立場所その他これらに類する基準により当該一方の締約国において課税を受けるべきものとされる者をいい、次のものを含む。

(中略)

3 1の規定により双方の締約国の居住者に該当する個人(2の規定の対象となる合衆国の市民又は外国人である個人を除く。)については、次のとおりその地位を決定する。

(a) 当該個人は、その使用する恒久的住居が所在する締約国の居住者とみなす。その使用する恒久的住居を双方の締約国内に有する場合には、当該個人は、その人的及び経済的関係がより密接な締約国(重要な利害関係の中心がある締約国)の居住者とみなす。

(b) その重要な利害関係の中心がある締約国を決定することができない場合又はその使用する恒久的住居をいずれの締約国内にも有しない場合には、当該個人は、その有する常用の住居が所在する締約国の居住者とみなす。

(c) その常用の住居を双方の締約国内に有する場合又はこれをいずれの締約国内にも有しない場合には、当該個人は、当該個人が国民である締約国の居住者とみなす。

(d) 当該個人が双方の締約国の国民である場合又はいずれの締約国の国民でもない場合には、両締約国の権限のある当局は、合意により当該事案を解決する。この3の規定により一方の締約国の居住者とみなされる個人は、この条約の適用上、当該一方の締約国のみの居住者とみなす。

4 1の規定により双方の締約国の居住者に該当する者で個人以外のものについては、両締約国の権限のある当局は、合意により、この条約の適用上その者が居住者とみなされる締約国を決定する。両締約国の権限のある当局による合意がない場合には、その者は、この条約により認められる特典を要求する上で、いずれの締約国の居住者ともされない。

日米租税条約第4条により、出向者Gが日本国居住者とされた場合、通常の内国居住者と同様全世界所得(日本親会社から支払われる分及び米国子会社から支払われる分いずれも)に課税がされることとなる。

一方、出向者Gが日本国非居住者とされた場合には国内源泉所得のみに課税がされる。日本親会社が支払う給与は日本親会社が20.42%の源泉徴収義務を負い、米国親会社が支払う給与は出向者Gがその年の翌年3月15日までに20.42%の税率で確定申告を行う必要がある。

ところで、出向者Gが米国居住者として米国で全世界所得につき所得税が課される場合、日本で納税した所得税額について米国において外国税額控除を受けられる可能性がある(ただし限度額等一定の制限がある。)

5.6. 事例 6

日本に滞在している出向者Hについて、出向を解除された。この結果、米国子会社からの給与はなくなり、日本親会社のみがHに対して給与を支払うこととなった。

Hに対する給与の日本国所得税法上の課税の取り扱いはどのようなになるか？



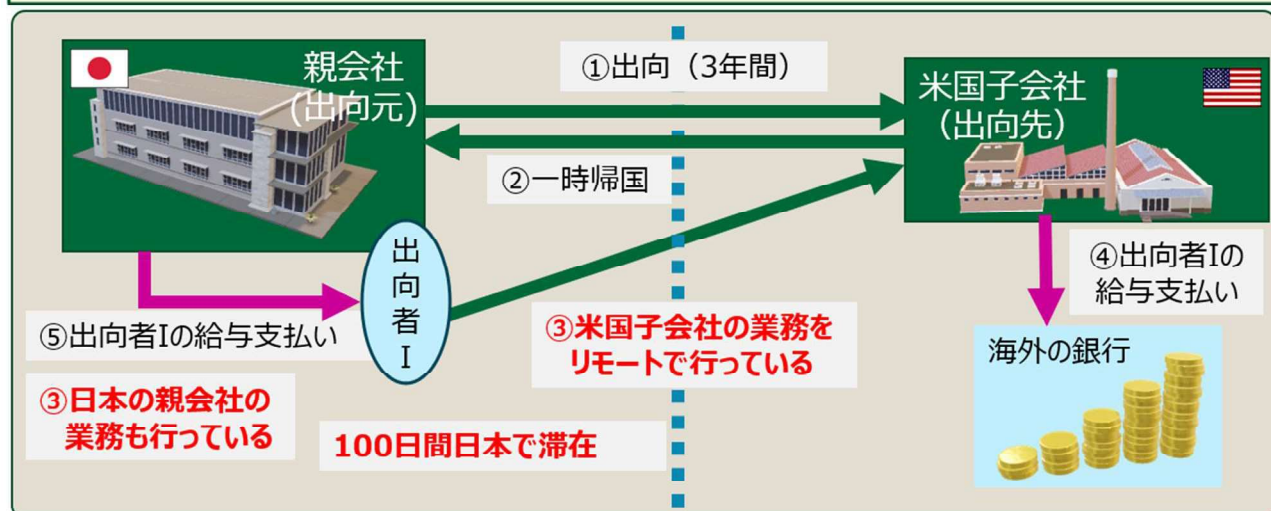
帰国日から年末までの間に再出国することなく出向契約が解除された場合は、その出向期間終了の日の翌日から日本国居住者となる。

すなわち、本事案では従業員 H は出向契約が解除された翌日から日本人居住者となり、全世界所得に対し課税がされることとなる。この場合において日本親会社は源泉徴収義務を負う。

5.7. 事例 7

これまで100日間日本に滞在している出向者Iについて、出向先(米国子会社)が出向者に給与を支払う以外に、日本親会社が、日本親会社の業務を行わせるために、出向者Iに給与を支払うこととした。

出向者Iに対する給与の日本国所得税法上の課税上の取り扱いはどのようなになるか？



出向者 I は日本に 100 日間の滞在であるので、日本国非居住者となる。日本国非居住者は国内源泉所得のみに課税がされる。

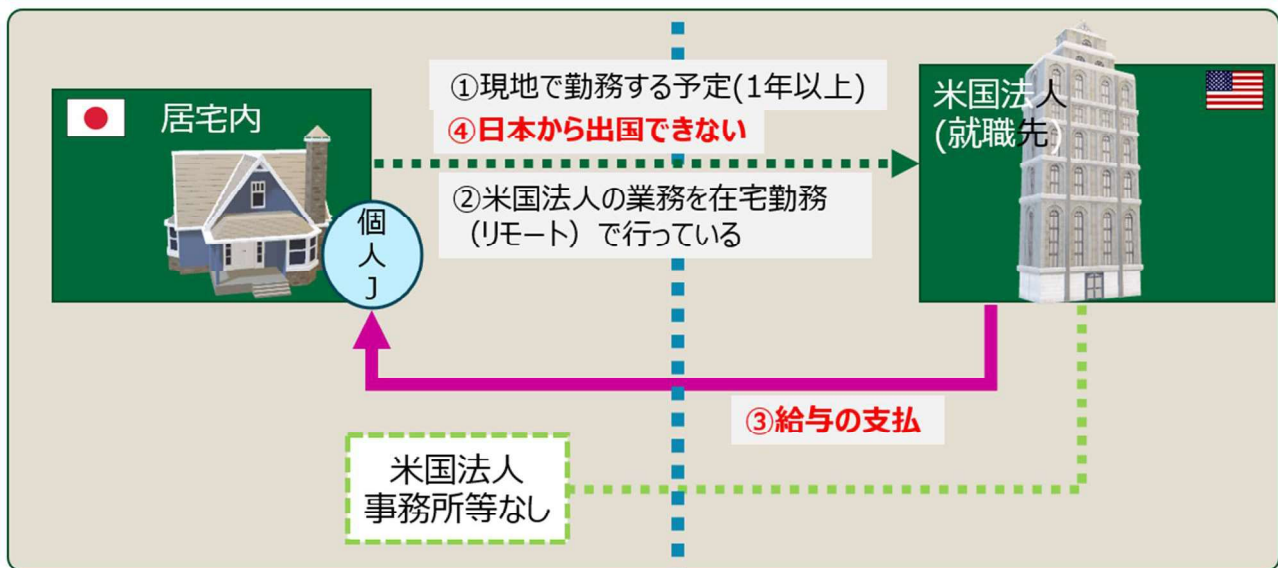
ここで、短期滞在者免税の適用を検討するに、日本親会社が給与を支払っている分は、出向者 I の給与支払いが日本であるので短期滞在者免税の適用がないことが分かる。一方、米国親会社が支払う分については、短期滞在者免税の要件のいずれも充足する。

したがって、出向者 I に対して日本親会社が支払う給与は、日本親会社が 20.42%の源泉徴収義務を負い、出向者 I が米国子会社から支払われる分は短期滞在者免税の規定により免税となる。

ところで出向者 I は米国居住者なので米国で全世界所得につき所得税が課される場合、日本で納税した所得税額について米国において外国税額控除を受けられる可能性がある(ただし限度額等一定の制限がある。)

5.8. 事例 8

米国法人に転職した者 J が、米国で勤務する予定(1年以上)であったところ、今般の新型コロナウイルス感染症の世界的拡大に伴い日本から出国することができず、当分の間、国内の住所地において米国法人の業務に従事(在宅勤務)している。
なお、この外国法人は、国内に事務所等を有していない。
米国法人に転職した者 J の課税上の取り扱いはどのようなになるか？



個人 J は、「国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて一年以上居所を有する個人」に該当し、所得税法第 2 条第 1 項 3 号にいう居住者に該当する。日本国居住者は全世界所得に課税がされる。

日本国居住者が受け取る給与は所得税法第 28 条に該当し、所得税の課税対象となる。

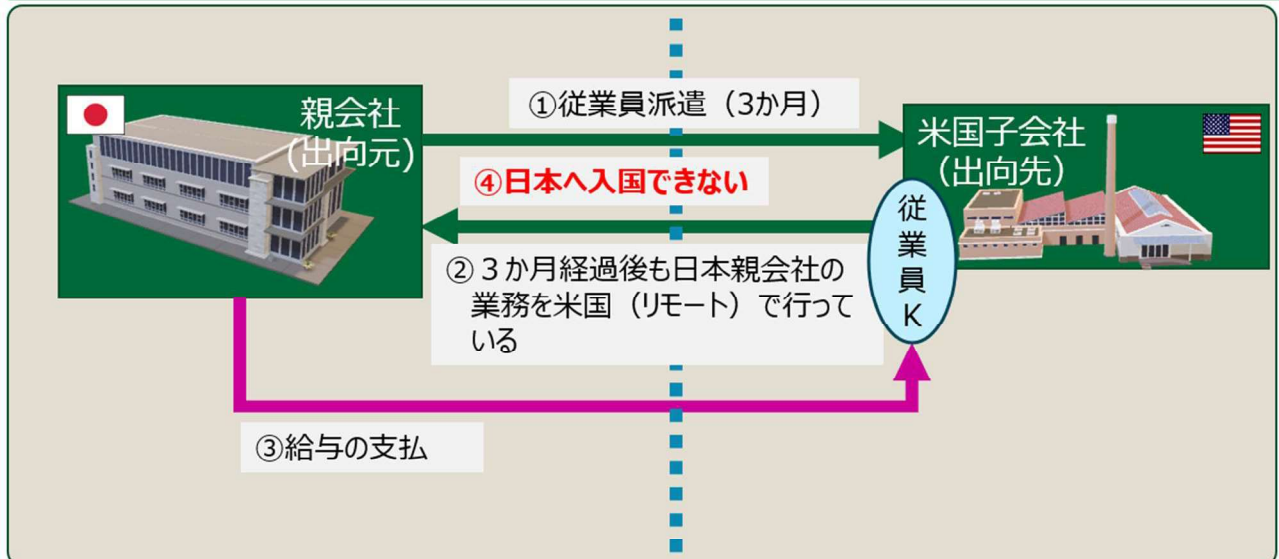
したがって、個人 J が受け取る給与は所得税法第 28 条に規定する給与所得に該当し、国外からの給与の支払いであるため確定申告を行う必要がある。

5.9. 事例 9

日本親会社は、従業員Kを米国子会社に派遣（3か月）していたが、今般の新型コロナウイルス感染症の世界的拡大に伴う移動制限を踏まえて、この派遣期間が終了した後も当分の間、従業員Kを日本に帰国させることなく、引き続き現地において、当社の業務に従事させている。この従業員に対しては、日本親会社から給与が支払われている。

なお、この従業員の家族は日本国内にとどまっている。

従業員Kに対する給与の所得税法上の課税の取り扱いはどのようなになるか？



従業員Kは、米国に滞在しているが、現在も引き続き「国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて一年以上居所を有する個人」に該当し、所得税法第2条第1項3号にいう居住者に該当する。

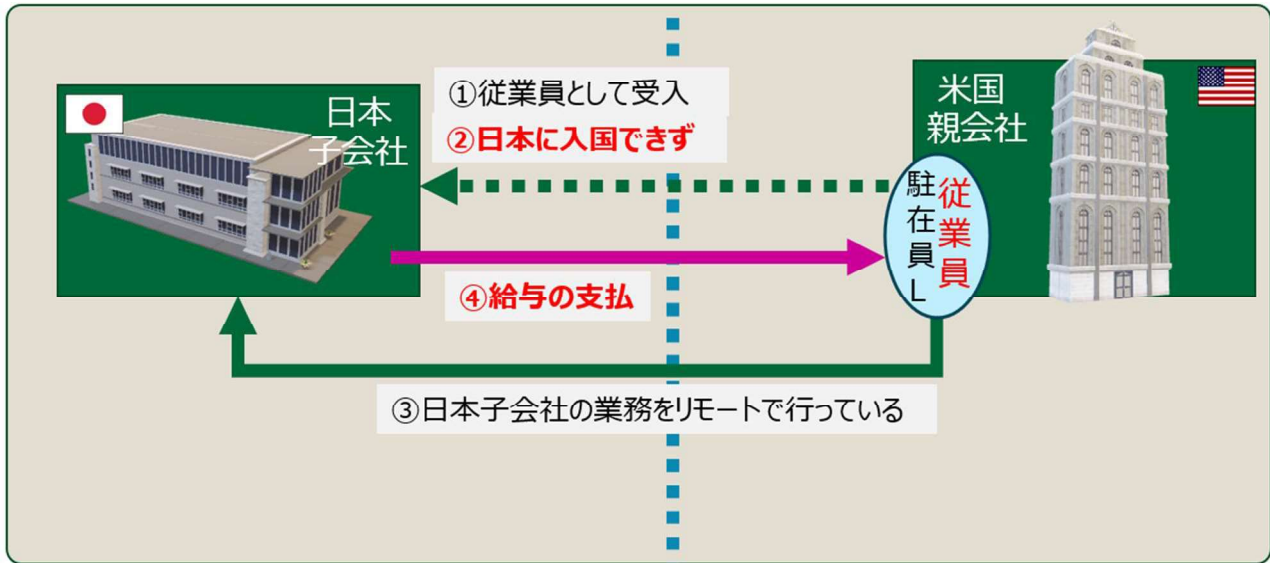
日本国居住者に該当した場合、全世界所得に課税がされるので、従業員Kが受け取る給与は日本国親会社が源泉徴収義務を負う。

なお、派遣先国において課税された所得税額がある場合には、日本において従業員Kが確定申告をする際、外国税額控除として税額控除できる可能性がある。

5.10. 事例 10

日本子会社は米国親会社から駐在員L（従業員）を受け入れることとなったが、今般の新型コロナウイルス感染症の世界的拡大に伴う移動制限を踏まえて、米国において駐在員Lを日本子会社の業務に従事させたうえで、日本子会社が駐在員Lに給与を支払っている。

駐在員Lに対する給与の所得税法上の課税の取り扱いはどのようなになるか？



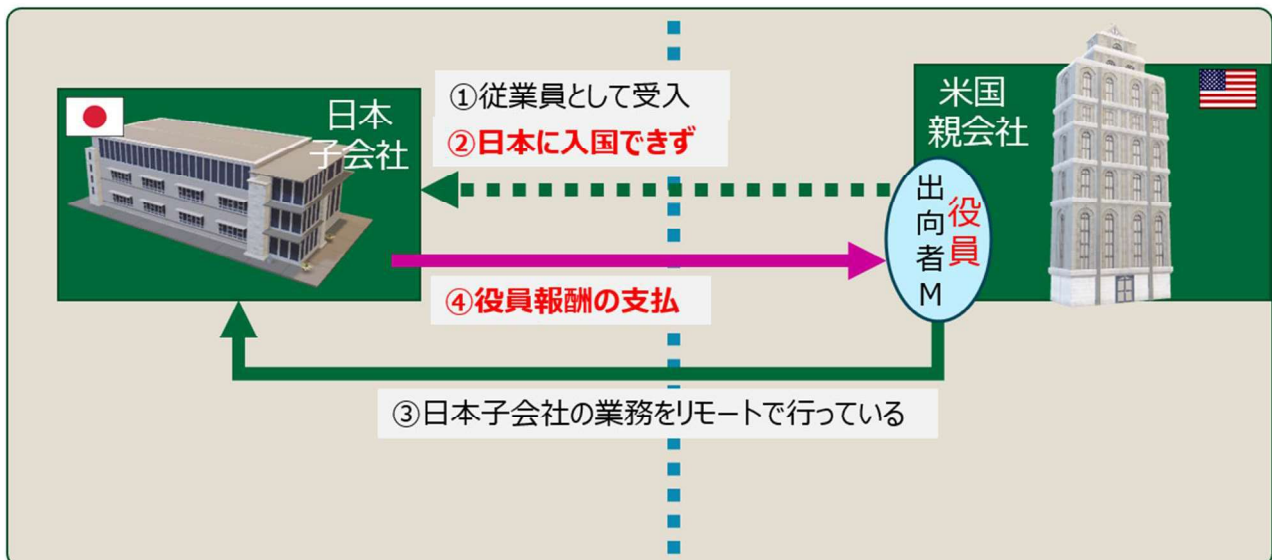
駐在員 L は現在も引き続き米国に滞在しており、国内法の居住者に該当しないため、日本国非居住者として取り扱われ、国内源泉所得のみに課税がされる。

ここで、駐在員 L は日本子会社の業務を行っているものの、その勤務地が米国であるため国内法にいう国内源泉所得に該当せず、所得税の課税対象とならない。

したがって、駐在員 L は日本国において所得税の課税が発生しない。

5.11. 事例 11

日本子会社は米国親会社から駐在員 M（役員）を受け入れることとなったが、今般の新型コロナウイルス感染症の世界的拡大に伴う移動制限を踏まえて、米国において駐在員 M を日本子会社の業務に従事させたうえで、日本子会社が駐在員 M に報酬を支払っている。
駐在員 M に対する役員報酬の所得税法上の課税の取り扱いはどのようなようになるか？



一見、事例 10 と類似している設例であるが、役職が従業員ではなく「役員」であることに留意が必要である。設例の補足であるが、本設例では出向者 M が内国法人の役員であると仮定する。

出向者 M は現在も引き続き米国に滞在しており、国内法の居住者に該当しないため、日本国非居住者として取り扱われ、国内源泉所得のみに課税がされる。

ここで役員的人的役務の提供に係る国内源泉所得について規定している所得税法 161 条 1 項 12 号イを確認するに、国内源泉所得には「内国法人の役員として国外において行う勤務その他の政令で定める人的役務の提供」が含まれる旨規定されている。

したがって、出向者 M に対して支払われる役員報酬は、非居住者の国内源泉所得に該当し、日本子会社が 20.42% の税率で源泉徴収義務を負う。

6. 参考条文

所得税法 2 条<定義>

この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

- 三 居住者 国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて一年以上居所を有する個人をいう。
- 四 非永住者 居住者のうち、日本の国籍を有しておらず、かつ、過去十年以内において国内に住所又は居所を有していた期間の合計が五年以下である個人をいう。
- 五 非居住者 居住者以外の個人をいう。

所得税法 7 条<課税所得の範囲>

所得税は、次の各号に掲げる者の区分に応じ当該各号に定める所得について課する。

- 一 非永住者以外の居住者 全ての所得
- 二 非永住者 第九十五条第一項（外国税額控除）に規定する国外源泉所得（国外にある有価証券の譲渡により生ずる所得として政令で定めるものを含む。以下この号において「国外源泉所得」という。）以外の所得及び国外源泉所得で国内において支払われ、又は国外から送金されたもの

所得税法 161 条<国内源泉所得>

この編において「国内源泉所得」とは、次に掲げるものをいう。

<…中略…>

十二 次に掲げる給与、報酬又は年金

- イ 俸給、給料、賃金、歳費、賞与又はこれらの性質を有する給与その他の人的役務の提供に対する報酬のうち、国内において行う勤務その他の人的役務の提供（内国法人の役員として国外において行う勤務その他の政令で定める人的役務の提供を含む。）に基因するもの
- ロ 第三十五条第三項（公的年金等の定義）に規定する公的年金等（政令で定めるものを除く。）
- ハ 第三十条第一項（退職所得）に規定する退職手当等のうちその支払を受ける者が居住者であつた期間に行った勤務その他の人的役務の提供（内国法人の役員として非居住者であつた期間に行った勤務その他の政令で定める人的役務の提供を含む。）に基因するもの

所得税法 164 条<非居住者に対する課税の方法>

非居住者に対して課する所得税の額は、次の各号に掲げる非居住者の区分に応じ当該各号に定める国内源泉所得について、次節第一款（非居住者に対する所得税の総合課税）の規定を適用して計算したところによる。

- 一 恒久的施設を有する非居住者 次に掲げる国内源泉所得
 - イ 第百六十一条第一項第一号及び第四号（国内源泉所得）に掲げる国内源泉所得
 - ロ 第百六十一条第一項第二号、第三号、第五号から第七号まで及び第十七号に掲げる国内源泉所得（同項第一号に掲げる国内源泉所得に該当するものを除く。）
 - 二 恒久的施設を有しない非居住者 第百六十一条第一項第二号、第三号、第五号から第七号まで及び第十七号に掲げる国内源泉所得
- 2 次の各号に掲げる非居住者が当該各号に定める国内源泉所得を有する場合には、当該非居住者に対して課する所得税の額は、前項の規定によるもののほか、当該各号に定める国内源泉所得について第三節（非居住者に対する所得税の分離課税）の規定を適用して計算したところによる。
- 一 恒久的施設を有する非居住者 第百六十一条第一項第八号から第十六号までに掲げる国内源泉所得（同項第一号に掲げる国内源泉所得に該当するものを除く。）
 - 二 恒久的施設を有しない非居住者 第百六十一条第一項第八号から第十六号までに掲げる国内源泉所得

所得税施行令 285 条<非居住者に対する課税の方法>

非居住者に対して課する所得税の額は、次の各号に掲げる非居住者の区分に応じ当該各号に定める国内源泉所得について、次節第一款（非居住者に対する所得税の総合課税）の規定を適用して計算したところによる。

<…中略…>

- 2 次の各号に掲げる非居住者が当該各号に定める国内源泉所得を有する場合には、当該非居住者に対して課する所得税の額は、前項の規定によるもののほか、当該各号に定める国内源泉所得について第三節（非居住者に対する所得税の分離課税）の規定を適用して計算したところによる。
- 一 恒久的施設を有する非居住者 第百六十一条第一項第八号から第十六号までに掲げる国内源泉所得（同項第一号に掲げる国内源泉所得に該当するものを除く。）
 - 二 恒久的施設を有しない非居住者 第百六十一条第一項第八号から第十六号までに掲げる国内源泉所得

所得税基本通達 161-42<内国法人の使用人として常時勤務を行う場合の意義>

令第 285 条第 1 項第 1 号かっこ内に規定する「内国法人の使用人として常時勤務を行う場合」とは、内国法人の役員が内国法人の海外にある支店の長として常時その支店に勤務するような場合をいい、例えば、非居住者である内国法人の役員が、その内国法人の非常勤役員として海外において情報の提供、商取引の側面的援助等を行っているにすぎない場合は、これに該当しないことに留意する。

民法 22 条<住所>

各人の生活の本拠をその者の住所とする。

日米租税条約 4 条

1 この条約の適用上、「一方の締約国の居住者」とは、当該一方の締約国の法令の下において、住所、居所、市民権、本店又は主たる事務所の所在地、法人の設立場所その他これらに類する基準により当該一方の締約国において課税を受けるべきものとされる者をいい、次のものを含む。

〈…中略…〉

3 1の規定により双方の締約国の居住者に該当する個人（2の規定の対象となる合衆国の市民又は外国人である個人を除く。）については、次のとおりその地位を決定する。

(a) 当該個人は、その使用する恒久的住居が所在する締約国の居住者とみなす。その使用する恒久的住居を双方の締約国内に有する場合には、当該個人は、その人的及び経済的關係がより密接な締約国（重要な利害關係の中心がある締約国）の居住者とみなす。

(b) その重要な利害關係の中心がある締約国を決定することができない場合又はその使用する恒久的住居をいずれの締約国内にも有しない場合には、当該個人は、その有する常用の住居が所在する締約国の居住者とみなす。

(c) その常用の住居を双方の締約国内に有する場合又はこれをいずれの締約国内にも有しない場合には、当該個人は、当該個人が国民である締約国の居住者とみなす。

(d) 当該個人が双方の締約国の国民である場合又はいずれの締約国の国民でもない場合には、両締約国の権限のある当局は、合意により当該事案を解決する。この3の規定により一方の締約国の居住者とみなされる個人は、この条約の適用上、当該一方の締約国のみの居住者とみなす。

4 1の規定により双方の締約国の居住者に該当する者で個人以外のものについては、両締約国の権限のある当局は、合意により、この条約の適用上その者が居住者とみなされる締約国を決定する。両締約国の権限のある当局による合意がない場合には、その者は、この条約により認められる特典を要求する上で、いずれの締約国の居住者ともされない。

日米租税条約 14 条

1の規定にかかわらず、一方の締約国の居住者が他方の締約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(a)から(c)までに掲げる要件を満たす場合には、当該一方の締約国においてのみ租税を課することができる。

(a) 当該課税年度において開始または終了するいずれの12カ月の期間においても他方の国に滞在する期間が合計183日を超えないこと。

(b) 報酬が他方の国の居住者でない雇用者またはこれに代わる者から支払われるものであること。

(c) 報酬が他方の国に存在する雇用者の恒久的施設によって負担されるものでないこと。