

Vol.48

今回は **国際税務**

相談事例  
紹介

# 会員相談室

相談委員 **望月 文夫** (神田支部)



電話相談

受付 午前10時～11時50分  
時間 午後 1時～ 2時40分

**03-3354-8520**



事前予約

面接相談・随時相談

**03-5919-7157**

## 日豪租税条約における短期滞在者免税(いわゆる183日ルール)の適用について

質問

当社は、豪州法人Aに対して当社のプロジェクトの支援を依頼することとし、平成25年2月1日にAの従業員(非居住者)Xが5月末日まで(120日間)の予定で来日しました。Xの来日中の給与はAが国外において支払うこととなりますが、Xは国内において勤務していることから、その給与は国内源泉所得に該当すると思われる。一方、日豪租税条約に規定する短期滞在者免税(いわゆる183日ルール)の適用もできると思います。Xに対する給与の取扱いについて、ご指示下さい。なお、Aは国内に恒久的施設を有していません。

回答

1. 非居住者Xに対して給与が支払われる場合、国内法では国内源泉所得に該当することからわが国に課税権があるが、日豪租税条約14条2項に規定する短期滞在者免税(いわゆる183日ルール)を適用することにより、わが国における課税が免税となる。  
2. 日豪租税条約の規定により、国内法における課税の減免が行われる場合には「租税条約に関する届出書(様式7)」を提出することになる。

検討

### 1. Xの受領する給与は国内源泉所得になるか

非居住者Xが国内に短期出張した場合に支給される給与については、Aの勤務が国内で行われていることから、国内源泉所得となり、所得税法上わが国に課税権がある(所得税法161条8号イ)。

### 2. 課税方法はどのようなになるか

非居住者Xに対する課税方法としては、その非居住者Xが外国法人Aの従業員であり、通常の場合、恒久的施設(Permanent Establishment: PE)を国内に有しないと考えられることから、所得税法上、分離課税の対象となる(所得税法164条2項2号)。

ところで、所得税法上、非居住者に対する課税の方法としてその者が国内に恒久的施設を有するか否か、有するとすればどのような恒久的施設を有するかにより、課税方法が異なる(所得税法164条1項)。

非居住者に対する課税では、「国内源泉所得」のみが課税対象とされるが、同じ「国内源泉所得」であっても、その支払を受ける非居住者が日本国内に「恒久的施設」を有しているか、更に「恒久的施設」を有する場合には、どの「恒久的施設」の種類かによって、課税関係が異なってくる。

例えば、国内において行う事業から生ずる所得については、「恒久的施設」を持つ非居住者は総合課税とされ確定申告書を提出しなければならないが、「恒久的施設」を持たない非居住者の場合には非課税となる。

以下に、同項に規定する恒久的施設の3つの形態を記す。

#### 恒久的施設の3つの形態

- 支店、出張所、事業所、事務所、工場、倉庫業者の倉庫、鉱山・採石場等天然資源を採取する場所。ただし、資産を購入したり、保管したりする用途のみに使われる場所は含まない。
- 建設、据付け、組立て等の建設作業等のた

めの役務の提供で、1年を超えて行うもの。

3. 非居住者のためにその事業に関し契約を結ぶ権限のある者で、常にその権限を行使する者や在庫商品を保有しその出入庫管理を代理で行う者、あるいは注文を受けるための代理人等(代理人等が、その事業に関わる業務を非居住者に対して独立して行い、かつ、通常の方法により行う場合の代理人等を除く)。

日本国内に恒久的施設を有するかどうかを判定するに当たっては、形式的に行うのではなく機能的な側面を重視して判定することになる。例えば、事業所を持たずにホテルの一室を賃借して事業活動の拠点としている場合、恒久的施設に該当する。一方、倉庫を賃借していたとしても、これが単なる製品の貯蔵庫である場合には恒久的施設に該当しないことになる。

### 3. Xの給与が国外払いの取扱い

原則として、非居住者Xに対する給与が国内で支払われる場合、その給与の支払者は源泉徴収義務を負うことになり(所得税法212条1項)、その税率は20.42%となる(所得税法213条)。ただし、Xに対する給与が国外で支払われる場合であっても、その支払者が国内に事務所等を有するときは、その者が当該国内源泉所得を国内において支払うものとみなして、その給与の支払者に源泉徴収義務(源泉徴収税率は20.42%)を負わせる(所得税法212条2項)。ただし、Aは国内に恒久的施設を有していないので、この規定は適用できない。

一方、Xへの給与は、国外払いであることから、通常の場合は源泉徴収を行わないことになる。

しかし、Xが国内で行っていることは、貴社とAとの間の契約に基づいていることから、次のように考える必要がある。

### 4. 非居住者の人的役務提供による給与に係る源泉徴収の特例の適用

貴社は豪州法人Aに対してプロジェクト支援を要請し、AがXを派遣することで契約が成立している。つまり、貴社がAに対して支払う支援料は、所得税法161条2号に規定する人的役務提供事業の対価に該当する。

一方、貴社が支払う支援料がXの人的役務提供に係るものであり、これが源泉徴収された場合には、その源泉徴収された支援料のうちからXへの給与について源泉徴収が行われたものとみなすという規定がある(所得税法215条)。

以上により、国内法上、貴社はXの給与の20.42%の源泉徴収を行うことになる。

### 5. 日豪租税条約による課税の免除(短期滞在者免税(183日ルール))

一方、わが国はオーストラリアとの間で租税条約を締結しており、同租税条約14条2項に規定する短期滞在者免税(183日ルール)により、その国内源泉所得に対する課税が免除される場合がある。

わが国の憲法は、国内法より租税条約を優先させると規定している。

短期滞在者免税の趣旨は、給与所得の場合はその者が役務提供をした国が課税権を有するとしているが、一定期間(183日)に満たない場合には源泉地ではなく、その者の居住地に課税権を置くというものである。

日豪租税条約14条2項は、次の3つの要件を満たす場合には、給与所得の課税権はXの居住地国であるオーストラリアにあると規定している。

- イ. 日本における当該課税年度において開始し、又は終了するいずれの12箇月の期間においても、Xが日本国内に滞在する期間が合計183日を超えないこと。
- ロ. 報酬が日本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。
- ハ. 報酬が雇用者の日本国内に有する恒久的施設によって負担されるものでないこと。

なお、上のイでいう「当該課税年度において開始し、又は終了するいずれの12箇月」とは、年がまたがる場合であっても、合計183日を超える場合には、この要件を満たさないことを意味する。

例えば、平成24年9月1日に来日して、平成25年4月30日に離日するような場合、平成24年中には122日、平成25年には120日滞在することになるので、各年では183日を下回ることになるが、イではこれらを合算した上で183日になるか否かを検討することとされる。

ここで留意すべきことは、イについて、例えば中国との租税条約は各年において183日を超えるか超えないかで判断することである。租税条約は国によって規定が異なることから、問題となる非居住者の所在地国との租税条約を確認する必要がある。

### 6. Xが短期滞在者免税の要件を満たすか否か

Xの受領する給与が、日豪租税条約14条2項の要件を満たすか否かについて、個別に検討していくと以下ようになる。

まず、上述したように、Xの日本滞在予定期間は平成25年2月1日から120日間であるので、イの要件は満たしている。次に、Xの給与は豪州法人Aにより支払われるものであるため、ロの要件を満たす。最後に、Aは国内に恒久的施設を有していないことから、ハの要件も満たすことになる。

以上のように、Xの受領する給与は日豪租税条約に基づき、国内では免税となる。そこで、次にどのような手続を行うかという問題になる。

### 7. 租税条約による免税の手続

租税条約による源泉徴収税率の減免の規定を受けて、租税条約等実施特例法は、Xの国内源泉所得は所得税法上の規定を適用しない旨定めている(租税条約等実施特例法3条の2)。

そして、租税条約の規定により給与に対する課税の免除を受けようとするときは、「租税条約に基づく届出書(様式7)」—自由職業者・芸能人・運動家・短期滞在者の報酬・給与に対する所得税及び復興特別所得税の免除—をその国内源泉所得の支払者を經由して税務署に提出する必要があると規定している(租税条約等実施特例法施行規則4条3項)。

注)内容は、平成25年1月1日現在の法令等に基づいています。

本事例紹介は、会員の業務上の諸問題解決支援の一環として掲載しています。文中の税法の解釈等見解にわたる部分は、執筆者の私見(参考意見)ですので、実際の申告等税法の解釈適用に当たっては、会員ご本人の責任において行ってください。