

Vol.104

今回は 国際源泉課税

相談事例
紹介

会員相談室

相談委員 伊熊 清 (江戸川北)



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

海外赴任者に対する帰国後の源泉
所得税について

事例1

内国法人であるA社は、インドの現地法人B社に従業員甲を出国させた。甲は出国と同時に非居住者となっている。B社は甲と覚書を交わし、給与の支給額はいわゆる手取保証ということで、実質的にインドで課税される給与所得に対する所得税をB社が負担することになる。

この度甲が帰国し、その後非居住者時代の給与に対しA社から支給されていた手当を申告していないことをインドの税務当局により指摘され、B社が甲のインドで申告した所得税の修正申告をした。それに係る追徴所得税をA社がB社に送金することにより負担した。

この負担に対し、国内でも源泉所得税の問題があるのか。

また、A社は甲の帰国後に給与を支給したが、支給対象期間にインド時代の分も含まれており、支給した際の源泉徴収はどうなるか。

回答

非居住者の時に係る所得税であっても、A社がした甲の修正による追徴所得税の負担は、甲が帰国し居住者となった後である。従って、このA社がした負担は居住者に対する扱いとなり本来個人が負担すべき所得税を会社が負担したのであるから、居住者に対する支給であり、経済的利益の供与に該当し源泉徴収の対象となる。

また、甲に対する賞与は支給対象期間にインド時代の期間が含まれていても、按分計算の必要はなく全額を居住者に対する賞与としての所得税を徴収しなくてはならない。

検討

1 非居住者に対する給与の源泉徴収について

非居住者に対する給与の源泉徴収は国内源泉所得に該当するものだけが対象になる(所法161①十二イ・212①)。

なお、事例では甲は役員ではないが、役員の場合は問題となることがあり注意する必要がある。役員は会社とは委任の関係であり、勤務場所というのは特に関係ないと考えられており、海外での役務の提供による対価として支給する給与であっても原則として国内源泉所得として扱っているので(所法161①十二イ括弧書き・212①)、非居住者に対する国内源泉所得として源泉徴収しなければならない。

本事例は甲が従業員なので、インドにおける給与に対しては国内源泉所得には該当しないので源泉徴収の必要はない。

2 源泉徴収の場合の居住者と非居住者の判定について

源泉徴収義務者は支払の際、所得税を徴収し翌月の10日までに納付しなければならないので(所法212①)、支払(181～223共一)までに支払先について居住者か非居住者かの判定を行なうことになる。

居住者とは国内に住所を有し、又は現在まで引き続き1年以上居所を有する個人をいい(所法2①三)非居住者とは居住者以外の個人をいう(所法2①五)とされているが、源泉徴収義務者は推定(所令14・15)により判定する。

たとえば、従業員に給与を支給する場合は、支給前にその従業員の海外での仕事の内容や出向辞令等により推定する。もし1年以上の出向辞令で出国したが、その後病気や組織変更等の理由で帰国することになった場合でも、その推定が合理的な理由であれば海外の出向期間が結果として1年未満となっても非居住者として扱い、その判定はみなし規定ではないが源泉徴収に関しては遡及しない。1年未満の長期出張などの非居住者と推定して源泉徴収している場合は居住者に対する支給として追徴されることになる。

本事例はA社が甲の所得税追徴分を負担したのは甲の帰国後である。

甲の所得税の負担の際に居住者か非居住者かの

判定をすることになる。帰国が一時的なものでなく1年以上日本での勤務に戻ることであればその時点で居住者と推定し源泉徴収の検討が必要である。

3 帰国後のインド国内の勤務に対する給与について

インド国内の勤務に対して非居住者時代に甲に支給した給与は国外源泉所得であるから帰国後であっても支払済みの給与そのものは国内の源泉所得の対象にはならない。

4 本事例の問題点

帰国後であってもインド国内の勤務に対する給与は日本では源泉徴収の必要がないのに何故本事例では問題となるのか、それは甲に対する支払済みの給与そのものを問題としているのではなく、次のことを問題にしているからである。

それはA社が海外勤務者に対しては手取保証ということで甲の追徴所得税を負担していることである。その所得税もインド国内の勤務に対するものであるが、帰国後に負担したということが問題である。帰国後は上記の判定のように甲は居住者となっているから全世界所得が対象となる。その負担の内容が国外に起因するか国内かは問わない。

そこで、A社が帰国後に甲の追徴所得税を負担したことは、本来個人が納付すべき所得税を会社が負担したことになるので居住者に対する経済的利益の供与ということで源泉徴収が必要となる。

5 帰国した社員に対する賞与の扱い

甲が出国して非居住者になってから給与を支給する場合は、その支給対象計算期間に国内の勤務に対する期間と国外の勤務に対する期間がある場合は按分して(所基通161-41)国内の勤務に対する期間に対応する金額は非居住者に対する国内源泉所得として20.42%の税率により所得税及び復興特別所得税の源泉徴収が必要となる。

しかし、甲が帰国して居住者になってから給与を支給する場合は、その支給対象計算期間に国外の勤務に対する期間が含まれている場合であっても按分計算は必要がなく全額が源泉徴収の対象になるので(所基通212-5(注)2)、給与を支給した際に居住者としての賞与に係る源泉徴収が必要になる。



インドの会計士に対する報酬について

事例2

内国法人C社が、日本のように年末調整の仕組みがないためインド在住の会計士にインド国内の従業員全員分の給与に係る所得税の申告を依頼し、その報酬を支払ったが源泉徴収の必要があるのか。

また、インド国内にある外国法人D社にソフトウェアの開発を依頼し、開発費(著作権の対価ではなく開発作業に対する人的役務の対価)を支払う場合は源泉徴収の必要があるのか。

回答

インド在住の会計士に支払った報酬は、国内において行う人的役務の提供の対価ではないので国内源泉所得に該当せず源泉徴収の必要はない。

しかし、D社に支払う開発費は同じく国内において行う人的役務の提供の対価ではないが、インドとの租税条約により原則として支払う際に源泉徴収の必要がある。

検討

1 国内法による源泉徴収の規定について

いわゆる会計士や弁護士等の自由職業者の課税対象となる所得は国内においての人的役務の提供の対価とされており(所法161①六・所令282①二)、国外での人的役務の対価は課税対象にはならない。

ではインドの会計士や弁護士が一時的に来日し国内で人的役務を提供し、その対価を国内で支払った場合はどうか。これは上記の条文により国内源泉所得に該当し課税対象となるが、これは国内

の所得税法の規定であり、非居住者に対しては租税条約が優先するので(所法162)、インドとの租税条約を調べなくてはならない。

2 インドとの租税条約の検討

インドとの租税条約には自由職業者の所得に関する規定(第14条第1項)があり、自由職業者の固定的施設(恒久的施設とほぼ同意語)が日本になければ日本で課税できないとされている。

従って、日本に日本事務所等の固定的施設があれば課税となるが、固定的施設がなければ所得税が免税となる。

この場合免税を受けるためには、租税条約に関する届出書を(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)報酬を受取る側が支払者に提出し、支払者が支払いをする日の前日までに税務署に提出する必要がある。

3 D社に対する開発費の支払いについて

この事例についても前事例と同様、インドとの租税条約の検討が必要である。

特に開発費等の人的役務については、インドとの租税条約は特殊で、同様の規定はパキスタンとの条約に規定があるだけである。ほとんどの国では国外での人的役務の提供に対する対価の支払いは課税対象にはならない。

インド国内における開発作業に対する対価は、インドとの租税条約で「技術上の役務に対する料金」とは、技術者その他の人員によって提供される役務を含む(第12条第4項)と規定されており「技術上の役務に対する料金」に該当する。

これは通常の人的役務の対価とは異なり第12条の適用になる。同条は著作権や特許権等の使用料について規定しているものである。これはいわゆる使用料条項と呼ばれているもので技術上の役務に対する料金は使用料条項として扱われる。

この使用料条項は債務者主義が採られている。債務者主義というのはインドの租税条約第12条第6項に規定されている。

すなわち、使用料及び技術上の役務に対する料金はその支払者が一方の居住者である場合には、当該一方の締約国内において生じたものとされるとある。これは源泉地がどこかという考え方である。

日本の所得税法の考え方は特殊で、いわゆる使用地主義をとっており実際に使用された場所をその源泉地としている。

多くの国で採用されている債務者主義とは、その源泉地はその使用された場所ではなく、使用料等の支払者すなわち債務者の国をその源泉地とするというものである。

従って、開発が実際に行われた場所がインド国内であっても源泉地の判断は、その技術上の役務に対する料金の支払者の国とするものである。

本事例では開発費の支払者であるC社は、日本の居住者(租税条約では法人も含む)であるから日本国内で開発されたものということに読み替えるものである。読み替え規定であるから国内源泉所得に該当するということになり日本で所得税の対象になる。

従って、インド国内でなされた役務の対価であってもC社は支払の際に源泉徴収しなくてはならない。なお、租税条約の届出書を提出すれば10%(租税条約第12条第2項)の源泉徴収となる。

注)内容は、平成29年12月15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。