

Vol.142

今回は 国際税務

相談事例
紹介

会員相談室

相談委員 小出 一成 (麻布)



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

海外勤務者の米国及び日本における
所得税確定申告義務について

事例 1

日本法人であるA社は従業員甲（日本国籍を有する者であり、米国国籍及び永住権（グリーンカード）を有する者には該当しない。またA社の役員ではない。）を米国子会社B社へX1年に派遣した。甲はX1年中に帰国しているが、当初の派遣予定期間は6ヵ月未満であったところ、甲のX1年の1年間の米国滞在日数は合計で320日となった。この場合、甲は米国で所得税の確定申告を行う必要があるか。日米両国の所得税法並びに日米租税条約の取扱いと併せて、以下検討する。

回答

A社の従業員甲は、X1年中の米国子会社B社での勤務を含む米国滞在日数が320日であるため、日米租税条約第14条（給与所得）第2項に定める短期滞在者免税の規定は適用されない（12ヵ月の期間を通じて183日を超えているため。）ことから、米国において個人所得税を申告する義務を有する。

検討

I. 米国税務上の取扱い

1. 米国における個人所得税確定申告義務

米国税務上、グリーンカードを保有していない日本人は、183日を基準とした次の①及び②の要件（実質的滞在条件（Substantial Presence Test））を満たす場合、米国居住者として取り扱われることになる。

- ①その年度の米国滞在日数が累計で31日以上であること。
- ②その年度の滞在日数、前年度の滞在日数の3分の1及び前々年度の滞在日数の6分の1の合計が183日以上であること。

本件の場合、A社の従業員甲は、上記①②のいずれも満たすため、原則として、渡米した日から米国居住者として取り扱われることとなる。この場合、その年分の課税所得について米国内国歳入庁（Internal Revenue Service, “IRS”）に対して個人所得税申告書（Form 1040）を作成して、申告納税を行う必要がある。なお、米国居住者に該当するか否かの判定は、駐在員の場合は、原則として、取得したビザの種類によって影響を受けることはないことに留意されたい。

2. 米国の個人所得税の確定申告期限

米国における個人所得税の確定申告期限は、課税年度の翌年4月15日であるが、その申告期限の延長申請をすることが可能であり、同日までに延長申請書（Form 4868）を提出することで最長同年10月15日まで延長することが可能となる（「最長」とは、それ以前であれば、何ヵ月（月単位）延長するかは個人の任意という意味である。）。確定申告書の提出期限を延長しても延滞税等は発生することはないが、4月15日までに納付すべき所得税の全額を予定納税により納付していない場合には、不足額について延滞税が発生することになる。

3. 米国個人所得税申告書の作成代行

米国個人所得税の申告書は、米国個人所得税申告書作成の専門家（米国に事務所を有する税理士法人、会計事務所、米国公認会計士又はEnrolled Agent）又は納税者自身（米国籍を有する精通した方）が作成するのが通例である。

4. 米国所得税の計算

米国居住者となった日以後の期間については、米国人と同様に全世界所得が課税対象となり、超過累進税率（10～37%）にて税額を計算することになる。

II. 日本の税務上の取扱い

1. 居住者の該当性

A社の従業員甲は、米国子会社B社から派遣される際、米国勤務期間があらかじめ1年未満と定められており、所得税法における出国の手続を行わずに居住者として取り扱ったことに誤りはなく、米国にて納税義務が発生した事実によって日本の居住者の判定を遡及して変更する必要はない。

2. 日本における所得税の確定申告

A社の従業員甲は、米国で居住者として取扱われる320日分の給与所得について、米国にて個人所得税の申告義務を有すると共に、日本でも居住者として全世界所得を対象として所得税申告義務を有し、日本及び米国で個人所得税が課税されることとなるため、米国にて課されることとなる米国所得税について日本で確定申告を行い、二重課税を排除するため外国税額控除を適用することが可能となる（日米租税条約第23条、所法95①、所令221等）。

3. 外国税額控除適用上の留意点

外国税額控除の適用上、留意すべき事項は、米国にて個人所得税が申告納税されるのは課税年度の翌年4月15日又は延長申請によりそれ以降の日となること、つまり、日本の所得税の観点から、支払外国税額が生じるのは課税年度の翌年4月15日以降となる点である。この米国所得税は日本で二重課税が生じた課税年度のA社の従業員甲の日本における所得税及び住民税の額から、控除限度額の範囲内で（一部又は全額を）控除することが可能であるが、甲が課税年度の翌年中に米国子会社B社での勤務がなく、国外所得金額（海外勤務の所得等）が生じなかった場合には、外国税額控除の控除限度額が生じず、結果として外国税額控除が全く取れないということになる。

そこで、（外国税額控除の当初申告要件は平成23年12月の税制改正で見直されているものの、更正の請求を行わなくてはならない事態を事前に避けるという観点から）実務上、甲の該当年分の所得税申告において、確定申告書に外国税額控除余裕額の別表を添付することにより、翌年度に外国税額控除余裕額を繰り越す処理を行うことになると考えられる（所法95①②、所令224等）。



日本法人の親会社であるシンガポール法人の組織再編による日本の法人税申告義務について

事例 2

シンガポールの親法人であるC社は、20年ほど前に日本国内に100%出資により日本子会社D社を設立した。今回、シンガポールにおける組織再編により、シンガポール親法人C社が新会社を設立し、日本子会社D社の株式のすべてを当該シンガポールの新会社へ売買契約に基づく譲渡を行うことを検討している。この場合、日本子会社D社の株主の変更に伴い、シンガポール親法人C社には、日本における法人税の申告義務は生ずるか。

回答

日本子会社D社株式の移管の手法について法的な取扱いは別途確認を要するものの、今回は売買契約に基づく譲渡による株主変更であることから、シンガポール親法人C社による日本子会社D社株式の譲渡は、日本の法人税法上、外国法人による事業譲渡類似株式の譲渡に該当し、シンガポール親法人C社は、日本子会社D社株式の譲渡による生ずる所得について、日本において法人税申告が必要となる。

検討

I. 日本の法人税法上の取扱い

内国法人の特殊関係株主等である外国法人が行うその内国法人の株式の譲渡による所得で、次の各号に掲げる要件を満たす場合には、その

内国法人の株式の譲渡による所得はその外国法人の国内源泉所得とされる（法法138①三、法令178①四口、法令178⑥）。

1. 譲渡事業年度終了の日以前3年内のいずれかの時において、内国法人の特殊関係株主等がその内国法人の発行済株式等の総数の25%以上に相当する数の株式等を所有していたこと。

2. 譲渡事業年度において、内国法人の特殊関係株主等が最初にその内国法人の株式等の譲渡をする直前のその内国法人の発行済株式等の総数の5%以上に相当する数の株式等の譲渡をしたこと。

II. 日本・シンガポール租税協定上の取扱い

シンガポール居住者が日本法人の株式の譲渡によって取得する収益に対しては、以下を条件として、日本で租税を課することができることとされている（日本・シンガポール租税協定第13条第4項（b））。

1. 当該譲渡者が保有し又は所有する株式（当該譲渡者の特殊関係者が保有し又は所有する株式で当該譲渡者が保有し又は所有するものと合算されるものを含む。）の数が、当該課税年度中又は当該賦課年度に係る基準期間中のいかなる時点においても当該法人の株式の総数の少なくとも25%であること。

2. 当該譲渡者及びその特殊関係者が当該課税年度中又は当該賦課年度に係る基準期間中に譲渡した株式の総数が、当該法人の株式の総数の少なくとも5%であること。

III. 本件における取扱い

本件は、シンガポール親法人C社が特殊関係株主に該当し、日本子会社D社の設立以来その株式を20年ほど100%支配していること及びその所有する全株式をシンガポールに新たに設立された法人に売買契約に基づき移転することから、日本の法人税法における事業譲渡類似株式の要件（上記I. 1及び2）を充足するところ、租税条約において国内源泉所得について国内法と異なる定めがある場合には、その租税条約の適用を受ける外国法人については、租税条約の定めによることとされている（法法139①）。

本件の場合は、日本・シンガポール租税協定における事業譲渡類似株式の要件（上記II. 1及び2）を充足することから、シンガポール親法人C社の日本子会社D社の全株式の譲渡に係る所得については、日本で法人税の申告義務を有することとなる（法法144の6②）。

この場合、確定申告の期限はシンガポール親法人C社が12月決算法人であることを前提とすると、事業年度の末日から2ヵ月以内、すなわち翌年2月末となる。実務的には日本において納税管理人を選任して、申告納付することが考えられる。

なお、本稿ではシンガポールにおける株式の所有権移転の法形式が売買契約であることを前提としており、当然にシンガポール親法人C社におけるシンガポール法人税法上の取扱いについても別途検討する必要があるが、本稿ではシンガポールにおける法人税の課税関係は検討の対象外としている。

注) 内容は、令和3年2月17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。