

双方居住者に対する国際的な二重課税の解決

2013年10月

独立行政法人日本貿易振興機構 ハノイ事務所

本レポートについて

本レポートは、2013年7月に開始した「日越共同イニシアティブ フェーズ5」において言及された事項（「暦年途中でベトナムに赴任した者のベトナムでの課税方法の改善」）に関する日本側の問題意識の理解の一助となるものです。

また本レポートは、在ベトナム日本国大使館の加藤博之一等書記官（以下「執筆協力者」という。）に執筆の協力をいただきました。この場を借りて深く感謝申し上げます。

利用についての注意・免責事項

本レポートに掲載した情報・コメントはジェットロ及び執筆協力者の判断によるものであり、執筆協力者の個人的な見解によるものである。したがって、一般的な情報・解釈がこの内容のとおりであることを何ら保証するものではないこと予めお断りします。

ジェットロ及び執筆協力者は、本レポートの記載内容に関して生じた直接的、間接的、派生的、特別の、付随的、あるいは懲罰的損害および利益の喪失については、それが契約、不法行為、無過失責任、あるいはその他の原因に基づき生じたか否かにかかわらず、一切の責任を負いません。これは、たとえジェットロ及び執筆協力者がかかる損害の可能性を知らされていても同様とします。

1. 概要

「日越共同イニシアティブ フェーズ5」(2013年7月)において、日本側からベトナム側に対して提案したベトナム個人所得税に関する事項の内容は、以下のとおりである。

- ・ 暦年途中で、ベトナムにて駐在を開始した者で、暦年でベトナム国内に183日以上滞在するものは、ベトナムの国内法上、赴任開始日からではなく、1月1日に遡って外国源泉の所得も含めて、全世界所得がベトナムの個人所得税の課税対象になる。
- ・ 1月1日からベトナム赴任開始日までに海外で納税した所得税はベトナムで外国税額控除の対象になるものの、ベトナムに源泉所得がない期間の所得について課税されること自体、源泉課税の原則に沿わない。
- ・ またベトナムの個人所得税の税率も海外で納税した時の税率と違うため(日本と比較した場合、ベトナムでの所得税額は一般的に高い)、ベトナムでの税コストの負担増となっている。

課税年度(暦年)途中、とりわけベトナムにおける滞在が暦年で183日以上になる場合、日越両国の国内法令に基づく所得税又は個人所得税の計算上、「居住者」として全世界所得に対して納税義務を負う期間に重複が生じ、国際的二重課税が生じてしまうことを問題としている。

2. 日本の所得税法上の考え方

(1) 「居住者」及び「非居住者」の納税義務

日本の所得税法は、居住形態に応じた課税が前提となっており、国内に住所を有する個人又は国内に現在まで引き続いて1年以上住所を有する個人を居住者と、居住者以外の個人を非居住者としている。そして、居住者は全世界所得について、非居住者は国内法令が定める一定の国内源泉所得について、それぞれ所得税の納税義務を負うこととなっている。

(2) 暦年(課税年度)途中で1年以上の予定で海外に出国する場合

暦年(課税年度)途中で1年以上の予定で個人が海外に出国する場合、日本の所得税法上、右個人は出国時以降日本国内に住所を有しない者と推定され、非居住者として取り扱われることとなる。したがって、右個人については、日本の所得税法上、「居住者である期間」と「非居住者である期間」が一課税期間(暦年)に存在することとなる。

例えば、日本国内で勤務している給与所得者である個人A(日本国籍保有)

が3年間の任期で2012年4月1日にベトナムに初めて赴き勤務を開始した場合、2012年1月1日から3月31日までの給与所得については「居住者」としての納税義務を負い、2012年4月1日から12月31日までは「非居住者」として給与所得に対して納税義務を負うこととなる（結果、2012年4月1日から12月31日の個人Aの給与所得は日本における役務の提供の対価でなければ「非居住者の国外源泉所得」として日本において課税されないことが想定される。）。

3. ベトナム個人所得税における考え方

(1) 「居住者」及び「非居住者」の納税義務

ベトナムにおいては、暦年又はベトナムに入国した日から連続する12カ月の期間のうちベトナムに滞在する期間が183日以上である個人、又はベトナムに恒久的居所を有する個人を個人所得税の居住者と定義しており、居住者以外の個人を非居住者と定義している。そして、日本同様、居住者は全世界所得について、非居住者は一定の国内源泉所得について、それぞれ個人所得税の納税義務を負うこととなる。

(2) 暦年（課税年度）途中で1年以上の滞在を予定して入国する場合

暦年（課税年度）途中でベトナムに入国する場合、その時点又は将来において「居住者」の要件を満たすこととなるときは、入国日が属する課税年度を通じて「居住者」として取り扱われることとなる（税務総局発行2012年1月17日付けオフィシャルレター230及び2013年1月15日付けオフィシャルレター187。以下「オフィシャルレター」という。）。この点が日本の所得税法と考え方を異にしており留意が必要となる。

したがって、例えば、上記2.(2)の例のように、個人Aが2012年4月1日にベトナムに入国した場合には、暦年で183日以上ベトナムに滞在することとなることから、個人所得税の計算上、課税年度全期間（2012年1月1日から12月31日）について個人Aはベトナムの居住者として取り扱われることとなり、日本における勤務の対価として受領した2012年1月1日から3月31日までの給与所得についてまでも、ベトナムにおいて勤務が一切行われていないにも関わらず、ベトナムは居住地国としての課税権を主張してくることとなる。

4. 「双方居住者」による国際的な二重課税の問題

上記2.(2)及び3.(2)からも明らかなおおり、2012年1月1日から3月31日までの間、個人Aは、日越両国の国内法令により「居住者」として取り扱われ、いわゆる「双方居住者」となっている。その結果、双方居住者である期間に個人Aが稼得した給与所得について、日越両国による国際的な二重課税

の状況となることが想定される。

かかる課税は国内法令に基づく課税であることから、両国の法令で解決をはかることは（どちらから課税権を自主的に放棄又は制限することが必要であることから）難しく、かかる国際的二重課税は、国家間で各所得に対する課税権の配分を規定している租税条約によって解決されるのが一般的である。

（１）双方居住者の振り分けルール

まず、日越租税協定第１条において双方居住者に対しても協定が適用されることが規定されている。その上で、日越租税協定第４条２において、双方居住者の協定上の居住地国を決定するためのルールが規定されている。

（日越租税協定第４条２）

- ２ １の規定により双方の締約国の居住者に該当する個人については、次のとおりその地位を決定する。
- （a）当該個人は、その私用する恒久的住居が存在する締約国の居住者とみなす。その私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施設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、自己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。

多くの双方居住者の問題は租税条約の双方居住者振り分けルールで解決される。本件の場合、日越租税協定第４条２に基づけば、個人Ａの双方居住者である期間（２０１２年１月１日から３月３１日まで）については、日越租税協定上、（同条２（c）の国籍条項等により）日本の居住者と判定することが一般的であると考えられる。

（２）日越租税協定上の取り扱いが国内法に及ぼす効果について

双方居住者である個人が日越租税協定の双方居住者の振り分けルールの適用によりベトナムの居住者と判定された場合、日本の所得税法は右個人を非居住者とみなすことが明確に規定されている。他方、その点、ベトナムにおいては必ずしも明確ではないことに留意する必要があると考えられる。ただし、租税条約が国際的な二重課税を排除する目的を有すること、そのための手段として双方居住者の振り分けルールの規定が租税条約に盛り込まれていること等を踏まえれば、日本の場合と同様の取り扱い（ベトナムの個人所得税の計算上、非居住者とみなす）を期待することは自然であると考えられる。

（３）給与所得条項の適用

上記４．（１）のとおり、日越租税協定適用上、2012年1月1日から3月31日までの間、個人Aは日本の居住者として決定されるとした場合、右個人Aはその間日本にのみ滞在し、日本の会社に勤務し、右日本の会社から給与所得を受領していたことから、（本来は日本国内における課税関係のみを考えれば足ることであるが念のため日越租税協定の適用を考えるとすれば）日越租税協定第15条の規定の適用の可否を検討することが重要であると考えられる。

（日越租税協定第15条1）

- 1 次条、第十八条及び第十九条の規定が適用される場合を除くほか、一方の締約国の居住者がその勤務について取得する給料、賃金その他これらに類する報酬に対しては、勤務が他方の締約国において行われないう限り、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。勤務が他方の締約国内において行われる場合には、当該勤務から生ずる報酬に対しては、当該他方の締約国において租税を課することができる。

日越租税協定第15条1は、給与所得について、他方の締約国における勤務がない場合には居住地国に排他的課税権を認めることを原則としつつ、その例外として、「他方の締約国（＝役務提供地国）」において勤務が行われた場合に限り、その役務提供地国による課税も許容することを規定していることとなる。

この規定を本件に当てはめて考えてみると、個人Aは、2012年1月1日から3月31日までの間、ベトナムにおいて勤務をした実績はなく、協定の「原則（居住地国排他的課税権）」が適用されると考えるのが妥当であり、その結果、ベトナムが同期間の右個人Aの給与所得に対して課税することは日越租税協定により許容されないと考えられる。

5. まとめ

上記のとおり、ベトナムがいかなる内容を国内法令により規定しようとも、ベトナム側が日越租税協定の規定内容を遵守し、それを適切に実施さえすれば、本件は特段の問題とならないことは明らかである。

仮に、ベトナム側の日越租税協定の理解が十分でなく、国内法令に基づく課税が実施され、双方居住者としての国際的な二重課税の問題が生じた場合には、それは日越租税協定の規定に適合しない課税である可能性があることから、日越租税協定に基づく相互協議の申し出等による解決を図ることが妥当と考えられる。