

コロナウイルス感染症の影響でインドから一時帰国した日本人駐在員・赴任者が日本に長期滞在せざるを得ない期間内に日本払い給与に対して日本に納税した税金についてインドにおける税額控除を受け取れるのでしょうか？ーインド租税裁判所の最新の判決に基づく考察



シャラッド・ゴヤル
パートナー
法人税および海外赴任社員の課税



タランヌム・カーン
リーダー 日系企業サービスグループ

序論

2020 年度において、皆が楽しみにしていた東京オリンピックの代わりに全世界はコロナウイルス感染症による異常な状況に直面している。感染症拡大防止のために様々な国が入国出国制限処置を行った。インド政府もインド全土における 2020 年3月 25 日から3 カ月間のロックダウンを行い国際線運航を停止していた。当該状況の内国際企業の大勢のインド駐在員・赴任者が 2020 年の 3 月・4 月以降に一時帰国することを選定していた。

その後それぞれの国が行っていた入国出国制限処置の適用期間が延長されたため日本からのインド駐在員・赴任者の 2020-21 年度¹における日本滞在期間が 183 日以上となった。延長された日本滞在期間において駐在員・赴任者が日本からインドの雇用主へサービス提供をし続けた。

感染症によるこの特別な状況は税制に関わる物議を醸している。それは、2020-21 年度にインドにおける通常の居住者 (Ordinary Resident (「OR」)) または通常の居住者以外の居住者 (Not Ordinary Resident (「NOR」)) に該当する居住者は、本年度においてインドと共に日本両国において課税を受けている状態となっていることである。インドにおける課税はインドの居住形態に伴うものであり、日本においてはインド駐在員・赴任者の一時帰国の滞在日数が異常な状況により 183 日を超えていて、当該期間においてインド駐在員・赴任者が非居住者 (Non-Residents (NR)) として日本に滞在しているためである。

その結果として当該インド駐在員・赴任者の該当所得が二重課税されている状況が発生している。ここで質問として挙げられているのは感染症による異常な状況において職場と離れたところにいて勤務せざるを得ないインド駐在員・赴任者は該当年度において日本に納税している税金についてインドにおいてその税額控除 (外国税額控除) の適用を受けられるかどうかのことである。

本件についてデリーベンチの租税裁判所 (Income Tax Appellate Tribunal, Delhi Bench (「ITAT デリー」)) の最新のカピル・デーブ・ランワンの判決 (Kapil Dev Ranwan vs. DCIT [ITA No. 875/Del/2017]) が参考となると考えられる。当該判決において ITAT デリーは該当年度にインドの居住者に該当する納税者が英国において納税した税金についてインドにおいてその税額控除が認められるとした。

目的

本資料において ITAT デリーの当該カピル・デーブ・ランワンの判決に係る分析を行い、印英租税条約に基づくこの有利的な判決は該当の日本人のインド駐在員・赴任者の場合にも適用可能かを検討している。もし適用できる場合にはその適用性により日印両国において二重課税を排除できると考えられる。

該当のカピル・デーブ・ランワンの判決における実態について見てみましょう

本件において納税者は IBM インドの従業員で、該当年度において英国に赴任していた。納税者は該当年度に英国において 241 日滞在した上、インドにおいては税務上 OR の居住形態に該当していた。

¹ インドにおける課税年度が 4 月 1 日から翌年度の 3 月 31 日までである

インドにおいて該当年度の個人所得税の修正申告を行い当該申告書において、英国で源泉徴収された所得税分につき、1961 年、インドの所得税法の第 90 条および印英租税条約の第 24 条に基づき税額控除を申請していた。ただし、インド税務調査官が当該税額控除の申請を認めず、納税者に印英租税条約の 16 条第 2 項が適用されると指摘した。当該ことを指摘する際に税務調査官は納税者の英国での滞在が 183 日未満であり、英国において課税対象にならないと誤った判断をし、納税者が英国において誤って納税していて、実際には印英租税条約の 16 条第 2 項に基づく短期滞在者免税を受けるはずだということを理由に税額控除を否認した。

印英租税条約の 16 条第 2 項における短期滞在者免税規定は次の通りである：

一方の締約国の居住者（本件の場合インドの居住者）が他方の締約国内（英国）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)までに掲げることを条件として、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) 報酬の受領者が当該課税年度を通じて合計 183 日を超えない期間当該他方の締約国内に滞在すること
- b) 報酬が当該他方の締約国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
- c) 報酬が雇用者の当該他方の締約国内における課税対象となる収益から損金として引かれるものでないこと

税務当局の第 1 層の上訴審判所は担当税務調査官の指摘（課税命令）を追認した。ただし、第 2 層である租税裁判所（ITAT デリー）は本件において納税者に有利な判決を出し、納税者が印英租税条約の第 24 条に基づき外国税額控除の適用を受けられると判示した。租税裁判所の当該判示は、納税者が英国において 183 日超滞在したため該当の租税条約の第 16 条第 2 項に基づく短期滞在者免税を受けることができないということを前提にしている。

印英租税条約の第 24 条によると該当年度においてインドの居住者に該当する納税者は以下の条件を満たす場合には外国税額の控除を受けられる：

- (a) 納税者が該当の他方の締約国において所得を稼いでいる
- (b) 当該所得がその該当の他方の締約国において課税されている
- (c) 当該所得が租税条約の規定に順守して課税されている

本件において納税者が上記の条件をすべて満たしていたため ITAT デリーが当該納税者に有利な判決を出した。

該当の ITAT デリーのカピル・デーブ・ランワンの判決の実態を今回話しの対象となっている日本人のインド駐在員・赴任者の実態と比べて見ましょう

カピル・デーブ・ランワンの判決の実態	日本人のインド駐在員・赴任者の実態 (コロナ禍状況において)
納税者はインド企業の従業員であり、英国に出向契約に基づき勤務を行うために赴任していた	日本人のインド駐在員・赴任者が出向契約に基づきインド企業の雇用主の従業員として勤務を行っている
該当年度におけるインド居住形態：OR	本件 2020-21 年度においてインドの居住者の OR または NOR にのみ該当する
英国に該当年度における滞在日数： 雇用に伴い 183 日超の滞在	日本における滞在日数： コロナ禍の影響に伴い 183 日超の滞在
雇用に伴い英国雇用主から英国において給与所得の受領	インドの雇用主との雇用に伴い日本において給与所得の受領
英国における滞在が 183 日超であるため短期滞在者免税を受けることができない	日本における滞在が 183 日超であるため短期滞在者免税を受けることができない
納税者は該当年度にインドの居住者に該当するため当該英国払い給与所得はインドにおいても課税対象となる	駐在員・赴任者は 2020-21 年度にインドの居住者に該当するため当該日本払い給与所得はインドにおいても課税対象となる

結論

カピル・デーブ・ランワンの判決において ITAT デリーは印英租税条約の第 24 条に基づきインドと共に英国において二重課税された所得についてインドの居住者である当該納税者が英国で納税した税額をインドにおける該当所得の租税額からの控除できると判示した。

印英租税条約の該当の第 16 条および第 24 条の規定が日印租税条約の該当規定と同じである。

上記を考慮すれば、カピル・デーブ・ランワンの判決に該当納税者が満たしている外国税額控除に係る所定の条件を、2020-21 年度においてインドに OR・NOR の居住形態に該当する日本人のインド駐在員・赴任者も満たしていることを主張できると考えられる。従いまして、カピル・デーブ・ランワンの判決とコロナ禍における日本人のインド駐在員・赴任者の実態の類似性と共に、日印租税条約と印英租税条約の該当規定の類似性を基に、当該カピル・デーブ・ランワンの判決を該当のインド駐在員・赴任者の場合にも適用できると主張することが可能だと考えられる。

カピル・デーブ・ランワンの判決に対して税務調査官は上訴申し立てを行い上級裁判所が判示する可能性が当然ありますが、この有利な判決に基づき外国税額控除を受けられるようにまずは所定の条件を満たす必要があることに留意すべきである。当該条件の内最も重要であるのはインドにおいて OR または NOR の居住形態に該当するインド駐在員・赴任者は、インドおよび日本に受領するその総所得額はインドで課税されており、日本においても該当の所得分に対する源泉所得税の徴収が行われていることである。2020-21 年度にインドにおける NR の居住形態に該当するインド駐在員・赴任者は外国税額控除を受けることができない。

また、もしインド税務当局がインド駐在員・赴任者の給与に対して日印租税条約に基づき日本において源泉所得税の徴収をされないはずでしたと主張し、外国税額控除を認めない場合には、租税裁判所のムンバイベンチ(「ITAT ムンバイ」)の Amarchand & Mangaldas & Suresh A.Shroff & Co. vs. Assistant Commissioner of Income Tax (ITA No. 2613 (MUM) of 2019)の判決を関係する判決として引用することもできると考えられる。本件において ITAT ムンバイは下記を述べて納税者により外国税額控除の適用を許容とした：

.....租税条約の該当規定を作成する際に、多国間機関がよくこのような状況を視覚化しており、租税条約の適用規定について居住地国と源泉地国それぞれの解釈が違っている場合、源泉地国が該当所得に対して直接的または源泉徴収の形で租税を課している場合において、居住地国は当該租税の税額控除を拒否することができない。
