

2020-21 年度において日印両国において非居住者に該当し、かつ、二重課税の対象となっているインド赴任者に与えられた、インド政府に対する明確化を求める申請の機会について

2020-21 年度において新型コロナウイルス感染症の影響で異常な状況が発生しています。該当年度にインド赴任中であった多くの日系企業インド子会社等に赴任中であった赴任者は、2020 年 3 月後半以降に一時帰国し、感染症拡大に伴う移動制限のためインドに戻ることができない状況でありました。そのため、その 1 年の大半は日本に滞在し、日本からインドの雇用主向けにサービス提供をしていました。赴任者の日本における長期滞在の結果として赴任者が該当課税期間においてインド及び日本両国において課税対象になり、二重課税の状態が発生しております。本資料において当該二重課税がどのように発生したか、さらにその対応策について検討しています。

赴任者のインドにおける課税性は次の要因により判定されます。

1. 1961 年、所得税法の第 6 条によるインドにおける赴任者の居住形態
2. 第 5 条及び第 9 条に基づく課税所得の範囲
3. 日印租税条約の規定

インドにおいて提供されたサービス(行った勤務)に対する給与所得は次を問わずにインドにおいて課税対象になります:

- ・ 当該所得の受領地: インド・日本; および
- ・ 赴任者のインドにおける居住形態: 居住者・非居住者

2020-21 年度において赴任者のインドにおける課税関係

居住形態

インドにおいて 2020 年 3 月 22 日から全土封鎖が課され、その後、日本人のインド赴任者のほとんどが一時的帰国し、2021 年に入って 1 月からインドに戻り始めました。従って、当該赴任者の 2020-21 年度のインド滞在日数は 183 日未満となっています。インドにおける居住形態は該当年度に個人のインドにおける物理的な滞在に基づいて判定されるため、2020-21 年度においてほとんどの赴任者はインドにおける通常の居住者以外の居住者(Not Ordinarily Resident ("NOR")) または非居住者(Non-resident ("NR")) のいずれかに該当することになります。

ただし、少数ですが通常の居住者である居住者(Resident and Ordinarily Resident ("ROR"))に該当する者もいると考えられます。

本資料は、2020-21 年度に NOR または NR に該当する赴任者に関するものであり、ほとんどの日本人インド赴任者に当てはまると考えられます。

新型コロナウイルス感染症の拡大に伴う移動制限により、日本に長期滞在した期間における、インド赴任者のインド払い給与所得の課税関係

a. インドで受領された給与所得:

インドで課税対象となります。

b. 当該期間に日本で受領された給与

日本における長期滞在の期間内に受領された日本払い給与は赴任者が当該期間において日本からインドの雇用主に対して提供した役務(行われた勤務)に対するものです。ここで、インド所得税法第 9(1)(ii)条のみなし規定が適用されることとなります。当該規定によると:

- インドにおいて**稼得された給与**である場合には、インドにおいて発生した所得とみなされます。「インドにおいて行われた・提供された」役務に対する給与は、インドにおいて稼得されたものとされます。
- インド所得税法において「インドにおいて行われた・提供された」という言葉の定義は存在しないため、解釈の余地が残ります。
- 通常、給与は、その支払い場所に係わらず、役務提供がされた場所・国において稼得されたものとされます。

本件において赴任者は一時帰国し日本に長期滞在した期間内に日本から当該サービスを提供したため、次は主要な質問として挙げられます。

給与またはその受領権がインドで発生したとされて、インドで課税対象になるでしょうか？

本件について明確性がないため大勢のインド子会社は保守的なタックスポジションを採用し、赴任者の日本における長期滞在した期間内の給与所得をインドで課税対象としています。このタックスポジションは下記を基に取られています:

- 赴任者により日本国内で提供される役務は、インド雇用主によってのみ利用されていること;かつ、
- インド雇用主に対して提供された役務により発生した給与受領権であること。

新型コロナウイルス感染症の拡大に伴う移動制限のため日本に長期滞在した期間内のインド赴任者の給与所得の日本における課税関係

通常は、自社の従業員を海外企業に赴任させている日本企業のほとんどは、当該赴任者との雇用関係を継続し、当該赴任者に係る日本の社会保障・福利厚生制度への加入・拠出も継続しています。

また、日本企業は、これらの赴任者に留守宅手当を支給していて、この手当とは基本的には日本の給与基準を踏まえて赴任地との給与の差額を調整したものです。

新型コロナウイルス感染症の拡大に伴い日本に一時帰国を継続し長期滞在してしまった赴任者について以下に記載したように留意すべき点があります。ただし、この見解を次を前提にしています:

- 対象期間内に赴任者の給与構造が変わっていないこと
- インドの雇用主企業は日本に支店等を所有していないこと

日本における個人の居住形態

日本の国内所得税法によると居住者とは、次の個人をいいます:

国内に住所を有する者、

又は

現在まで引き続いて1年以上居所を有する者。

また、非居住者とは、居住者以外の個人をいいます。

従って、日本からの海外赴任者の場合には、その海外の雇用者(本件の場合インドの雇用者)での就職のため日本出国した時点で日本の非居住者に該当します。これは赴任者が当該赴任に当たり出国した時点で日本での住所・居住を有しないこととなるためです。

非居住者である従業員が日本に一時帰国した場合であっても、日本国内に住所等を有していないと認められるため、引き続き非居住者に該当することとなっています¹。つきましては、2020-21 のコロナ禍の状況においても同ルールが適用され、一時帰国し、新型コロナウイルス感染症の拡大に伴う移動制限のため日本に滞在し続けた赴任者は、日本に現在まで継続して 1 年以上滞在していない限り、日本の非居住者に該当することが日本の国税庁のウェブサイト上明確化されました。

新型コロナウイルス感染症拡大の影響で一時帰国を継続し長期滞在し、日本の非居住者に該当するこの赴任者の当該期間の日本における課税関係

非居住者が日本国内に行う勤務に起因する給与は日本国内の源泉所得として課税対象となります。

その上で日本の企業がその非居住者に日本国内において日本源泉所得を支払う際に所得税（および復興特別所得税）の源泉徴収を行う義務があります。

ここで留意すべきなのは日本国税庁のウェブサイト上のクラリフィケーションは、当該赴任者が日本国外（ホスト国）において所得税の確定申告を行う際には、日本において源泉徴収された税額に対して外国税額控除（二重課税の対象になる所得に対してホスト国において納税すべき所得税額を限度に）を受取れることを前提にしております。当然当該税額控除額の制限に伴い、一部二重課税が発生することも認識されています。

この混雑さを理解の上、一部の日本企業は次の対応方法にもしています：

- 赴任者の居住形態は雇用主がとるタックスポジションによりますので、この場合には世界的に複雑になる状況を防ぐために、一定の日本企業の場合には赴任者の居住形態を赴任者の日本における一時帰国の滞在が 183 日にいたるまでに日本の居住者に戻す動きもあります。
- 本来予定していた帰任時期を少し早めるケースもあります。ただしそうした場合には国外企業側の給与所得等すべての支払いを完全に終わらせることは税務コンプライアンス上の煩わしい手続きを防げるように望ましいとのこと。

赴任者がインドにおいて直面すると考えられる問題

新型コロナウイルス感染症の影響で一時帰国し日本に長期の滞在してしまったほとんどのインド赴任者がインドにおいて NR または NOR に該当すると想定されています。

そうなると、赴任者は該当年度において日本においても NR に該当し、インドにおいても NR・NOR に該当してしまう状態になり日印租税条約の適用条件を満たせなくなり、二重課税の対象になってしまいます。

二重課税の状態を防げるようにインド政府が今般提供したクラリフィケーション

ここでインドの中央税務局 (Central Board of Direct Taxes (「CBDT」)) が 2020-21 年度における居住形態について発行した 2021 年 3 月 3 日付の通知書第 2/2021 号 ((*CBDT Circular No. 2/2021 dated March 3, 2021*)) により提供したクラリフィケーションへご留意を頂きたいです。

CBDT が発行したこの通知書は特に 2020 年に新型コロナウイルス感染症の世界的拡大に伴う移動制限のため該当時期にインド訪問中であつた外国人及びインド国外に住む非居住者のインド人でインドにおいて滞在が継続したことによりインドの居住者に該当してしまった者に対して発行されています。

¹ 日本国税庁のウェブサイト上の該当クラリフィケーションを次のリンクを利用しご確認ください：
<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kansensho/faq/04.htm#q4-11-4>

CBDT は以前 2020 年 5 月 8 日付の通知書第11/2020 号により、当該対象者の所定のインド滞在期間をインド居住者形態の判定に当たりインド滞在日数に含まないことを明確にしていました。

なお、2020-21 年度において国際線航空便の運航が再開していても対象者の全てがすぐに帰国することができたわけでもありません。従いまして、2020-21 年度についても上記と同様な緩和が求められていました。

ただし、次のことを理由に CBDT はさらなる緩和を提供することを拒否しました：

- インドがほとんどの国と租税条約を締結しています。個人が双方居住者に該当する状況を防げるように最終的な居住地国を決定するためのタイブレーカーメカニズムも設けられていること。
- 双方居住者に該当した場合にも、納税者はインド国外で納税した税金についてインドにおいて外国税額控除を受取ることができること。
- 本件について、CBDT は、同様な対応・判定をしている他の国々のポジションも勘案していること。
- 国際協力開発機構も COVID-19 の状況が租税条約の下での居住者形態に影響を与える可能性は低いと考えていること。
- それにも関わらずインドに滞在し続けたために二重課税の対象になってしまった個人について、CBDT はオンライン様式である Form-NR を発行し、当該納税者にその様式において申請し救済を求める措置を与えていること。
- 二重課税の発生可能性のある状況の有無について検討した上、CBDT は、該当個人または一定のクラスに分類される対象の納税者(個人)に対して緩和を与えるべきかどうかを決定するとのこと。

オンライン上提出される Form-NR の最終提出日は 2021 年 3 月 31 日です。

当該通知書はインドで 1 年以上の勤務期間のためインドに赴任されているインド国外からのインド赴任者・外国人で新型コロナウイルス感染症の拡大に伴い日本に一時帰国した者の居住形態についてクラリフィケーションを提供していない。

また CBDT はコロナウイルス感染症拡大の影響で該当の 2020-21 年度にインド(ホスト国)において NR に該当し、ホーム国においても NR に該当する(本件の場合日印の案件)赴任者のような該当状況を勘案していないようです。

この状況では、日本人のインド赴任者は、日本およびインドで NR の居住形態に該当する場合、日印租税条約に基づく外国税額控除を受取るための必要要件を満たせなくなります。該当課税年度において租税条約のいずれかの締約国で居住者に該当し、双方の国において課税対象となっており、一定の所得について両国で二重課税されている個人のみが、居住国で外国税額控除を受取れることとなっています。また、両国に居住する場合において、日印租税条約に基づくタイブレーカー条項・相互合意プロセスの恩恵を受けることができます。

国	2020-21 年度における居住形態	租税条約における外国税額控除・タイブレーカーメカニズムによる居住形態関連要件
インド	NR/NOR	満たしていません
日本	NR	満たしていません

従いまして、このような状況に日本人のインド赴任者は、日印両国において外国税額控除を受取れなく、二重課税の対象になってしまいます。

結論及び弊所のお勧め

両国で NR の居住形態に該当する赴任者で、新型コロナウイルス感染症の拡大に伴う移動制限のために日本に一時帰国を継続し長期滞在しながらインドの雇用主に対して日本からサービス提供した赴任者には、所定の Form-NR を提出することによってインド政府に下記についてクラリフィケーションを求めることは必要であると考えられます：

- 1) インドの所得税法の第 9(1)(ii)条で記載のある「インドで提供されたサービス」("services rendered in India")という言葉の意味。
- 2) 該当の赴任者が日本に長期滞在した期間内に日本からインドの雇用主に提供したサービスについてインドにおいて課税対象になるでしょうか？
- 3) 当該赴任者は日印両国で課税対象となる場合において、自然的正義の原理に反する二重課税をどの国において低減できるか。また、外国税額控除はどのように取れるでしょうか。

現在、これらすべての問題をインド政府に提起するメカニズムはありません。2021 年 3 月 3 日付の通知書 (Circular No. 2/2021 dated March 3, 2021)により CBDT は新型コロナウイルス感染症の影響で二重課税の問題に直面している納税者を初めとして、政府に窮状を提起し、クラリフィケーションを求める機会を提供しました。CBDT は、日本が当該赴任者の居住形態について取ったタックスポジションを理解していない可能性があるため、Form-NR において申請すれば CBDT はその状況を理解した上赴任者にクラリフィケーションを提供してくれると考えられます。

GSAP として、該当の日経企業には CBDT が提供したこの機会を利用し、両国で NR の居住形態に該当し、現時点で救済措置がないため二重課税の対象になっている赴任者には Form-NR にて CBDT に申請させて救済措置を求めることを強くお勧めします。CBDT は、この問題を、これまで認識・理解しておらず該当の赴任者(特定のクラスの個人)により申請を受けて赴任者の真実の困難を理解できるようになると考えられます。

該当の Form-NR 提出の最終日は 2021 年 3 月 31 日であることにご留意頂くようお願いいたします。

Disclaimer: The content herein are solely meant for knowledge purposes and should not be considered as professional advice and/or used as base for any technical decision. GSAP Advisors India Private Limited/AST Tax Corporation, its employees, contractors, associates are not responsible for loss whatsoever sustained by any person who relies on the information contained herein without taking proper advice.