

## 非居住者のコンサルタントと医療費控除

税理士 高山 政信

### 〔事例〕

米国人であるコンサルタント甲は、内国法人乙社内の事務所を無償で使わせてもらい、同社のためにコンサルタント業務を10カ月間遂行して帰国した。滞在中、歯痛のため歯医者で治療してもらったが、わが国の健康保険の適用がないため高額な医療費を支出した。乙社からの報酬がわが国で課税されるため、その税額から医療費を控除できないのか。

### 〔ポイント〕

医療費控除を考えるには、まず、甲がわが国で総合課税される者であるかどうかであるが、事業所得者である非居住者については、わが国に恒久的施設（PE）を保有しているかどうかによって課税関係が異なるので、次の項目にそって検討する。

- 1 恒久的施設の有無と国内法の課税関係
- 2 甲はPEを保有しているといえるのか
- 3 非居住者の総合課税と所得控除
- 4 日米租税条約の適用関係

### 〔検討〕

#### 1 恒久的施設の有無と国内法の課税関係

- (1) 事務所等の恒久的施設を保有している場合  
すべての国内源泉所得が総合課税される（所

法164①一）。

#### (2) 恒久的施設を保有していない場合

国内に恒久的施設を保有していない場合、国内にある資産の運用若しくは保有又は国内にある不動産の譲渡により生ずるものその他政令で定めるもの、人的役務の提供事業の対価（2号所得）及び不動産所得（3号所得）について、総合課税される（所法164①四）。

#### 2 甲はPEを保有しているといえるのか

恒久的施設とは、工場その他事業を行う一定の場所で政令で定めるものとされ（所164①一）、所得税法施行令289条1項1号で、支店、出張所その他事業所若しくは事務所、工場又は倉庫（倉庫業者がその事業の用に供するものに限る。）とされ、2号で、鉱山、採石場その他の天然資源を採取する場所と規定し、3号で、その他事業を行う一定の場所で前2号に掲げる場所に準ずるものとされている。

なお、次に掲げる場所は、事業を行う一定の場所に含まれないと規定している（所令289②）。

- ① 非居住者がその資産を購入する業務のためにのみ使用する一定の場所
- ② 非居住者がその資産を保管するためにのみ使用する一定の場所
- ③ 非居住者が広告、宣伝、情報の提供、市場調査、基礎的研究その他事業の遂行にとって補助的な機能を有する事業上の活動を行うためにのみ使用する一定の場所

恒久的施設の判定に当たって、その場所を自家保有であるか、有償で賃借しているかどうかは重要な要素とは考えられないことから、無償であっても事業を行う場所として国内に事務所をある一定期間継続的に構えていれば、恒久的施設と判定されることになろう。その認定に当たっては、その機能が補助的な機能を有する事業上の活動を行うためにのみ使用する一定の場所であるか検討した上で、総合的に判断することになるが、本件では、10カ月にわたってコンサルタントがコンサルタント業務を行う事務所を構えているということであるから、事業を行う一定のものに該当して、わが国に恒久的施設を有するとみられる可能性が強いものといえよう。

### 3 非居住者の総合課税と所得控除

甲がわが国に恒久的施設を保有しているとした場合、総合課税に係る非居住者の国内源泉所得については、所得税法の第2編第1章から第4章まで（居住者に係る所得税の課税標準、税額の計算）（73条から77条まで、79条から85条まで及び95条（外国税額控除）を除く。）の規定に準じて計算される（所法165）。

つまり、72条の雑損控除、78条の寄付金控除と86条の基礎控除以外の所得控除については適用がないことになる。

なお、95条に規定する外国税額控除についても、非居住者の総合課税に係る所得税については適用がないと規定されている。

### 4 日米租税条約の適用関係

#### (1) 自由職業者条項の適用関係

米国人のコンサルタント甲については、自由職業者に該当するものと考えられることから、同条約17条（自由職業所得）の適用関係を検討する必要がある。

同条では、米国の居住者である個人が、独立の資格で行う人的役務の提供によって取得する所得に対しては、①わが国にその年度に183日

を超える期間滞在すること、②わが国に183日を超える期間固定的施設を保有することなどの場合に、わが国で課税されることとされている。

ここで規定する固定的施設とは、法人の場合の恒久的施設とほぼ同義と解されていることから、国内法で規定する恒久的施設に当たるかどうかを考えることとなる。

本件では、183日を超えて固定的施設を保有していると認められる可能性が強いことから、国内法と同様に、わが国で総合課税されることとなろう。

#### (2) 無差別取扱条項の適用関係

本件では、非居住者の総合課税において、所得控除が制限されていることから、日米租税条約24条（無差別取扱い）の規定との関係を検討する。

同条1項では、「一方の締約国の国民は、他方の締約国において、同様の状況にある当該他方の締約国の国民に課されており若しくは課されることがある租税若しくはこれに関連する要件以外の租税又は重い租税若しくはこれに関連する要件を課されることはない。この1の規定は、第1条の規定にかかわらず、締約国の居住者で無い者にも、適用する。」と規定している。

同様の状況にある日本の国民に課されている租税以上の租税を課されないことを規定しているものであるが、わが国では、非居住者が総合課税される場合、国籍の区分をしていないため、本条に抵触しないことになる。

### 5 まとめ

甲は、わが国で源泉地国課税されるが、源泉地国課税においてどのような控除項目を認めるかはその国の立法政策によるものであり、わが国では、雑損控除、寄付金控除及び基礎控除のみを認めることとしている。したがって、内国法人乙から受領する報酬が総合課税の対象とされる場合であっても、医療費控除の適用はないこととなる。