

海外留学生の帰国後の就職を前提に支出する 学費の課税関係

税理士 高山 政信

〔事例〕

コンサルタント業を営む内国法人甲社では、このたび同社を退職して米国の大学院へ2年間の予定で留学している乙に対して、乙が既に大学院へ支払った入学金及び学費相当額を卒業後の就職を前提に支出することとなった。

乙は、既に出国しておりわが国に住所を有せず、かつ、就職を前提にして負担するだけなので、わが国での課税関係はないものと考えてよいか。

なお、甲社は、外国法人や外資系企業の多くをクライアントとしているが、海外に支店等を有していない。

〔ポイント〕

非居住者に支払う入社を前提とする支度金の課税関係を問題とするものである。居住者に支払う場合には、雑所得に該当するものとされているが、その所得源泉の内外区分が明らかでないので、次の項目に分けて検討する。

- 1 居住者に支払われる支度金の考え方
- 2 非居住者の国内源泉所得の内容
- 3 日米租税条約の適用関係

〔検討〕

1 居住者に支払われる支度金の考え方

就職を前提として支度金を法人が支払う場合、その後社員のサイドで事情が変わり、就職しない場合又は就職を継続しない場合であっても会社が求償しないことから、法人の支出時の損金とされ、また、その効果が将来に及ぶのかどうかは定かでないため、繰延資産としての処理が行われていないようである。

支度金を受領する個人については、居住者に就職を前提に支度金が支払われる場合、雇用関係がないため給与所得とはされていない。しかしながら、単純に法人から贈与を受けたわけではないため一時所得とすることなく、就職を前提とするある種の対価性を有する取引に基因して支払われるものとして、雑所得とされたものと思われる。

2 非居住者の国内源泉所得の内容

(1) 考え方

非居住者の課税所得は、国内源泉所得に限定されている。

就職を前提に支払われるお金の種類とその内外区分を判定するわけであるが、支度金は、居住者に対する課税関係を基とすると、就職を前提として、今後の働きに対する「前払い」的性

質を有するものといえよう。本件の場合、支払う法人は、国内しか勤務地がない法人なので、国内での勤務を前提として支払われるものといえよう。

これを、国内源泉所得を規定している所得税法161条に当てはめると、甲社の支払う支度金は、「俸給、給料、賃金、歳費、賞与又はこれらの性質を有する給与その他の人的役務の提供に対する報酬のうち、国内において行う勤務その他の人的役務の提供に基因するもの」（同条8号）に該当するものと考えられる。

(2) 課税方法

内国法人が、非居住者に国内源泉所得を国内で支払う場合、その支払の際に20%の税率で所得税を源泉徴収することによりわが国での課税関係が終了する。

3 日米租税条約の適用関係

乙は、現に米国の大学院に在籍しており、米国の居住者に該当することから、日米租税条約の適用関係が問題となる。

(1) 米国での課税関係

同条約20条（学生）では、「一方の締約国（米国）を訪れた当初に他方の締約国（日本）の居住者であった個人であって、一方の締約国内の大学その他の公認された教育機関において勉学を行うことを主たる目的として、当該一方の締約国内に一時的に滞在するものは、当該一方の締約国に到着した日から5課税年度を超えない期間、①生計、教育、勉学、研究又は訓練のための海外からの送金、②交付金、手当又は奨学金、③一方の締約国内で提供する人的役務によって取得する所得であって、1課税年度において合計2,000合衆国ドル又は日本円によるその相当額を超えないものの給付につき、当該一方の締約国の租税を免除される。」とされて

いる。

したがって、乙は米国を訪れた当初に日本の居住者であった個人であることから、甲社から受領する学費相当額は、米国での課税はないこととなる。

(2) わが国の課税

当該規定は、米国での課税関係を規定しているもので、他方の締約国（日本）の課税関係を規定しているわけではない。甲社の支払う支度金は、そもそも乙は給与所得者ではなく、内国法人から支払われることから短期滞在者免税の適用がないだけでなく、また、それ以外の条項にも規定がないことから、国内法どおり課税されることになる。

4 まとめ

わが国での勤務を前提とする学費相当額の支度金は、わが国の国内源泉所得とされ、非居住者であってもわが国では課税されることになるが、税金の面だけを考えると、甲社への入社の後、業務命令で留学を継続するというのも一つの方法であろう。いったん、社員として採用され、海外へ派遣された場合、わが国の非居住者として、国外での役務提供に基因する学費等は、国外源泉所得としてわが国では課税されず、一方、米国においても、日米租税条約により、課税されないからである。

しかしながら、乙を社員とした場合、甲社の監督が届かない下で社員として抱えておくというリスクや保険料、年金負担等の種々の問題があることから、税金だけでなくそれらの事項も含めて総合的に検討して判断すべきものといえよう。