

海外からの研修生の課税関係

税理士 高山 政信

〔事例〕

製造業を営む内国法人甲社では、国内工場の人員不足を補うため、毎年アジアの各国から研修生を受け入れている。今年も、中国、ベトナム及びカンボジアからの研修生を受け入れている。滞在期間は、招聘機関により期間の長短はあるが、研修員に支給する滞在手当は実費弁済の日当程度である。

招聘機関の担当者によれば、研修生は研修生の資格で入国しており、かつ、研修生に支給する滞在費等については、研修生の行うのは単純な労働行為にみえるものの、研修生にとっては純粋に研修行為なので、研修生の役務提供の対面ではないので源泉徴収は不要と説明しているが、我が国では非課税と考えてもよいのか。

〔ポイント〕

昨今、海外からの研修生を受け入れる企業が多い。研修生の受入れ形態の多様性や、中間に存在する団体等の関係が複雑に絡み合っている場合も多く、さらに、研修の形態も一定のものはいえないところが、課税関係を分かりづらくしているようである。

次の項目に分けて検討する。

- ・ 研修生の意義
- ・ 居住者の課税関係
- ・ 非居住者の国内法の課税関係
- ・ 租税条約の適用関係

〔検討〕

1 研修生の意義

研修とは、学問や技芸などを磨くことや現職教育（広辞苑）をいい、研修生とはそれらを行っているものと考えられているが、国内税法において、特に研修生の定義をしていない。

租税条約を適用する上での研修生とは、事業修習者又は事業習得者等をいい、事業修習者とは、職業上又は事業上の知識又は技術をほとんど有しない見習者をいい、事業習得者とは、ある程度の技能を有する者で、他の企業等から一層の技術上の経験を習得する者をいう。

また、研修生の範囲に滞在地国政府の主催する計画への参加者を含む場合があるが、我が国では、政府の外郭団体主催の計画は多数あるようであるが、政府が直接主催する計画はほとんど行われていないようである。

研修の形態としては、同じグループ内の企業にいる者を我が国で研修させる場合と、招聘団体の主催のもとで、一企業又は数企業で現場研修を受ける場合があるようである。さらに、研修といいながら、一見しただけでは、単純な労働作業に終始しているとみられる場合も多々あるようである。

本件の場合は、国内工場で不足する労働者の代替要員として働いていると認められるものと思われる。

2 居住者の課税関係

上記のとおり、国内法では研修生に係る課税関係を明定しておらず、研修生の受領する対価

は「研修生の役務提供の対価ではない」とも規定していない。したがって、研修生が居住者の場合も、通常の人的役務の範囲でその取扱い（給与所得、事業所得又は雑所得）を考えることになるが、一般的に、研修期間中、企業等の一定の支配下に置かれ従属的な関係に立たされていることを考えると、通常は、給与所得の範疇で考慮することになる。

本件の場合も、研修生にとっては多分に研修の要素があるものの、主として、労働者としての役務の提供と認められることから、給与所得を受領しているものと認められよう。

ただし、研修生に支給される日当が、非課税とされる旅費等に該当すれば、居住者に該当する者だけでなく非居住者に該当する者も課税されない場合があることに留意する必要がある。

3 非居住者の国内法の課税関係

非居住者の場合、個人が働いて得る所得は、次のとおり、人的役務の提供に基因するものと規定されている（所法161八イ）。

「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（内国法人の役員として国外において行う勤務その他の政令で定める人的役務の提供を含む。）に基因するもの」

そして、国内で行う勤務に対応する収入（グロス）の20%の税率で所得税が課税（原則として、源泉徴収）されて、課税関係が終了する。

4 租税条約の適用関係

事例の場合、カンボジアとは租税条約が締結されていないので、国内法どおりの課税関係となる。

(1) 中国からの研修生

日中租税条約21条では、次のとおり規定している。

「専ら教育若しくは訓練を受けるため又は特別の技術的経験を習得するため一方の締約国内に滞在する学生、事業修習者又は研修員であって、現に他方の締約国の居住者であるもの又はその滞在の直前に他方の締約国の居住者であつ

たものがその生計、教育又は訓練のために受け取る給付又は所得については、当該一方の締約国の租税を免除する。」

日中租税条約の適用される者については、その生計、教育又は訓練のために必要なかぎりにおいて金額の限度なく、我が国で非課税とされることになる。

(2) ベトナムからの研修生

日越租税条約20条では、次のとおり規定している。

「専ら教育又は訓練を受けるため一方の締約国内に滞在する学生又は事業修習者であって、現に他方の締約国の居住者であるもの又はその滞在の直前に他方の締約国の居住者であったものがその生計、教育又は訓練のために受け取る給付については、当該一方の締約国の租税を免除する。ただし、当該給付が当該一方の締約国外から支払われるものである場合に限る。」

ベトナムからの研修生については、日本国外からの送金だけを免除している。

なお、事業習得者については、日中租税条約及び日越租税条約のいずれでも規定していないので、事業習得者に該当する研修生は、原則に戻り、国内法どおり課税されることになる。

5 まとめ

カンボジア及びベトナムからの研修生については、日本で支給される日当等が課税されることとなるが、中国からの研修生については非課税とされることになる。

課税関係を整理してみると以上のとおりとなるが、支給される日当等は、過去の課税実務（個別事例）において実費弁済程度として非課税とされた日当等の金額と差異がないものと思われることから、課税関係の軋轢をなくすためにも、課税当局において、明確な課税の基準を規定して公表することが望まれる。