



グローバルモビリティ～国内・海外税務～

役員の海外派遣に関する税務上の留意点

はじめに

近年の国際化の進展により、海外における企業活動がますます重要になり、これに伴って海外子会社の経営の担い手として役員¹の海外派遣を検討・実施する企業が増加しています。

役員を海外に派遣する場合には、一般的な従業員の海外派遣と税務上の取扱いが異なってきます。そこで今回は、役員¹の海外派遣に関して留意すべきポイントについて解説します。

1. そもそも税務上の役員とは

税務において役員という言葉を使う場合、その範囲は会社法上の役員¹の範囲¹と同じではないため、課税関係を考える際には、この点を明確にしておく必要があります。

¹ 会社法上の役員は、取締役、会計参与、会計参与(会社法 329 条)が、会社法施行規則では、これに加えて執行役、理事、監事などを含めています。また、会社法で「役員等」という場合には、取締役、会計参与、監査役に加えて、執行役、会計監査人を含んでいます(会社法 423 条)。

所得税法には役員について特別な定義規定はなく²、所得税法で役員という場合には、原則的に法人税法に規定されている役員を言い、取締役、執行役、会計参与、監査役、理事、監事、清算人のほか、これら以外で会社の経営に従事している所謂「みなし役員」が含まれます。

近年執行役員制度を導入する企業が増えています。執行役員は執行役とは異なり、原則的に役員には含まれませんが、法人の経営に従事しているためその者がみなし役員に該当する場合には、税務上役員と扱われることになります。

なお、一般的に海外で役員という場合には、取締役(Board of Directors)を言い、みなし役員は役員ではなく使用人として扱われ、日本と海外で取扱いに相違が生じることがあるので、この点に留意する必要があります。

2. 役員に関する居住性の判断

海外に派遣された役員の課税関係を検討する場合に、まずはその役員が引続き日本の居住者となるのか、非居住者になるのかを検討する必要があります。

原則的に国内に住所(生活の本拠地)を有している者は居住者、国内に住所がない者は非居住者と扱われます^{*3}が、住所がいずれにあるかは客観的事実(住居、職業、生計を一にする親族、社会的地位、財産などの状況)を総合して判断することとされています^{*4}。

しかし、多くの納税者を取扱う所得税で、全ての者についてこのような判定を行うことは困難であるため、所得税の法令には推定規定が設けられており、海外に派遣される役員、使用人等について、その住所は次のとおり推定されることになります。

- 国外に居住することになった個人が国外において継続して1年以上居住することを通常必要とする職業を有する場合には、その者は非居住者と推定する(所得税法施行令 15 条)
- さらに、海外における在留期間が契約等により予め1年未満であることが明らかであると認められる場合を除き、この所得税法施行令 15 条の推定規定に該当する(所得税法基本通達 3-3)

つまり、海外に派遣される役員の海外における滞在期間が契約等であらかじめ1年未満とされている場合には引続き日本の居住者、滞在期間が1年以上あるいは期間が明示されていない場合には出国日の翌日から非居住者と推定されることになります。

なお、税務上、この推定という用語は「ある事柄について、反証がない限りそのように取扱う」という意味で用いられ、所得税においては原則的にこの推定規定により、居住者・非居住者が判定されることになります^{*5}。

しかし、税務当局が各種の客観的事実からこの推定結果と異なる判断して課税処分を行うこともあり、このような居住者・非居住者の判定が裁判の争点になった例もあります。

このように、日本で非居住者に該当するか否かは、原則的に海外における滞在が1年未満であることが明白かどうかで判定することになります。しかし、諸外国における居住者か否かの判定は国・地域によって異なり、年間の滞在日数が183日以上の場合に居住者とする国など様々です。

例えば、契約書で現地への派遣期間が10カ月とされている場合は、国内法上引続き居住者と推定されることとなりますが、派遣先国が年間の滞在日数が183日以上を居住者とする国であれば、派遣先国でも居住者と判定される可能性があります。このように、双方の国で居住者となる場合、租税条約の規定に基づいていずれかの国の居住者に振り分けることとなりますが、実務上振り分けが困難な場合も多いので、予め双方居住者とならないよう検討する必要があります。

3. 非居住者となる役員に関する税務上の留意点

(1) 役員給与に対する課税関係

(a) 日本における課税

内国法人から支給される役員給与については、国外で勤務を行う場合であっても所得税法上国内源泉所得に該当し、非居住者が受取る場合は20.42%の税率で分離課税の対象となりますが、その役員が使用人兼務役員に該当する

2 特定役員退職手当に関する規定(所得税法30条4項)では、法人税法上の役員のほか国会議員、地方公共団体の議会の議員、国家公務員、地方公務員を含むこととしています。

3 住所(生活の本拠)が日本にない場合であっても、継続して日本に1年以上居住した場合に、その後の期間は居住者と扱われます。

4 所得税法基本通達 2-1(住所の意義)のほか、判例もこのような立場をとっており、近年の判例では、各国(地域)における滞在日数も重要な判断要素とされています。

5 相続税法には、所得税法のように住所の推定規定が置かれていないため、相続税、贈与税の課税に当たっては、それぞれの住所は客観的事実に基づいて判定する必要があります。

場合は、給与のうち使用人としての役務の提供の対価部分について日本勤務期間に対応する部分のみが国内源泉所得となり、これに対して 20.42%の税率で課税が行われます。

(b) 外国における課税

内国法人の役員である外国居住者に対してどのように課税が行われるかは、各居住地国の法令によって異なりますが、一般的には居住者に対する課税方式には全世界所得に課税を行った上で外国で課された所得税を控除する外国税額控除方式と国内源泉所得のみに対して課税を行う国内源泉所得課税方式があります⁶。内国法人の役員給与については非居住者として扱われる日本で課税対象となるため、いずれの方式の場合であっても、二重課税が生じないようにするには、日本で国内源泉所得として認識される所得が居住地国で国外源泉所得として認識される必要があり、以下の点に特に留意して予め派遣先国での課税関係を検討する必要があります。

- その役員がみなし役員に該当する場合、派遣先国で使用人と扱われ、日本勤務日数対応部分のみが日本源泉所得と扱われるため、二重課税が生じるリスクが高くなります。
- 日本法人の役員としての給与と派遣先法人における職務の対価が適正に配分される必要があり、派遣先法人における職務を行っているにも関わらず、その対価が支払われていない又は極端に少ない場合も、日本法人からの役員給与が派遣先国で国外源泉所得と扱われず、二重課税が生じるリスクが高くなります。

(2) 退職手当に関する課税関係

海外に派遣した役員が、国外勤務期間中に退職し非居住者として退職手当を受け取ることも考えられますが、この場合には、次のいずれかの方法で計算した金額が日本において課税されます。

- その者が日本居住者であった期間及び内国法人の役員であった期間の勤務に対する退職手当が国内源泉所得に該当し、これに対して 20.42%の税率を乗じた金額
- 支給される退職手当の総額を居住者として受領したものと、通常の退職所得に対する税額計算（通常の居住者と同様に、計算期間に対応する退職所得控除や 2 分の 1 課税〔特定役員に該当しない場合〕の計算方式が適用できます）

このように、日本においては退職所得に対して有利な計算方式が定められていますが、一般的に外国ではこのような取扱いがないため、国外に居住している期間に退職すると、日本と比較して予想外の高額な課税が生じることがあります（特に、外国税額控除方式を採用国の場合）。

また、海外に職員を派遣する場合に、税引手取り契約として外国の所得税等を会社負担とすることがありますが、このような契約は、派遣元の企業にとっても予想外の負担が生じることになるため、退職手当に対する税額については会社負担の対象としない又は、退職手当は帰国後に支給することとするなどの対応も検討する必要があります。

(3) 役員が派遣元法人の PE(恒久的施設)と認定される可能性

外国法人が事業活動を行う場合、その国に支店などの PE(恒久的施設)を有しなければ、その国で課税されないという原則があり、一般的には、日本法人の役員が国外に派遣され、その派遣先国において一定の役員としての業務を行う場合であっても、そのことのみで、派遣先国に PE があると認定されることはないと考えられます。

しかし、OECD 条約モデル第 5 条(恒久的施設)の第 5 項には所謂「従属代理人」について、次のように規定されています。

企業に代わって行動する者(独立代理人を除く)が、一方の締約国内で、当該企業の名において契約を締結する権限を有し、かつ、この権限を反復して行使する場合には、当該企業は、その者が当該企業のために行うすべての活動について、当該一方の締約国に恒久的施設を有するものとされる。

したがって、その役員が派遣先国において、日本法人の名で契約する権限を有し、この権限を反復して行使していると、その役員が PE と認定され、その役員が日本法人のために行う活動について、派遣先国において法人税の納税義務が生じることになります。

派遣先国において、どのような場合に PE の認定が行われるかは、派遣先国の法令等によりますが、以上のような場合を考慮の上、現地の法令等を検討する必要があります。

⁶ 英国のように、外国人については居住者となってから一定期間は、国内に送金等がなければ国外源泉所得に課税しないとする国もあります(日本の非永住者課税制度と類似の制度)。

デロイトトーマツ税理士法人

グローバル エmployヤー サービス



シニアアドバイザー 飯塚 信吾

shingo.iizuka@tohatsu.co.jp

ニュースレター発行元

デロイトトーマツ税理士法人

グローバル エmployヤー サービス

email: deloitte.tax.ges@tohatsu.co.jp

会社概要: www.deloitte.com/jp/tax

税務サービス: www.deloitte.com/jp/tax-services

デロイトトーマツグループは、日本におけるデロイト アジア パシフィック リミテッドおよびデロイトネットワークのメンバーであるデロイトトーマツ合同会社並びにそのグループ法人(有限責任監査法人トーマツ、デロイトトーマツコンサルティング合同会社、デロイトトーマツファイナンシャルアドバイザー合同会社、デロイトトーマツ税理士法人、DT 弁護士法人およびデロイトトーマツコーポレートソリューション合同会社を含む)の総称です。デロイトトーマツグループは、日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスクアドバイザー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー、税務、法務等を提供しています。また、国内約 40 都市に 1 万名以上の専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイトトーマツグループ Web サイト(www.deloitte.com/jp)をご覧ください。

Deloitte (デロイト)とは、デロイトトウシュトーマツ リミテッド("DTTL")ならびにそのグローバルネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびそれらの関係法人のひとつまたは複数を含みます。DTTL(または"Deloitte Global")および各メンバーファーム並びにそれらの関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL はクライアントへのサービス提供を行いません。詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。

デロイト アジア パシフィック リミテッドは DTTL のメンバーファームであり、保証有限責任会社です。デロイト アジア パシフィック リミテッドのメンバーおよびそれらの関係法人は、オーストラリア、ブルネイ、カンボジア、東ティモール、ミクロネシア連邦、グアム、インドネシア、日本、ラオス、マレーシア、モンゴル、ミャンマー、ニュージーランド、パラオ、バプアニューギニア、シンガポール、タイ、マーシャル諸島、北マリアナ諸島、中国(香港およびマカオを含む)、フィリピンおよびベトナムでサービスを提供しており、これらの各国および地域における運営はそれぞれ法的に独立した別個の組織体により行われています。

Deloitte (デロイト)は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー、リスクアドバイザー、税務およびこれらに関連する第一級のサービスを全世界で行っています。150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ Fortune Global 500® の 8 割の企業に対してサービスを提供しています。"Making an impact that matters"を自らの使命とするデロイトの約 286,000 名の専門家については、(www.deloitte.com)をご覧ください。

本資料は皆様の情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、その性質上、特定の個人や事業体に具体的に適用される個別の事情に対応するものではありません。また、本資料の作成または発行後に、関連する制度その他の適用の前提となる状況について、変動を生じる可能性もあります。個別の事業に適用するためには、当該時点で有効とされる内容により結論等を異にする可能性があることをご留意いただき、本資料の記載のみに依拠して意思決定・行動をされることなく、適用に関する具体的事業をもとに適切な専門家にご相談ください。

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2019. For information, contact Deloitte Tohmatsu Tax Co.



IS 669126 / ISO 27001