

海外親会社等からの赴任者の課税関係は？ エクスパッツの給与をめぐる 税務Q&A

この記事のヒッセン

- エクスパッツが国内勤務に基づき支給される給与は、その支払場所が国内・国外のいずれでも国内源泉所得に該当し、日本において課税対象となる。加えて、エクスパッツが非居住者の場合、国内勤務に基づく給与が国外で支払われたとしても、その支払者が国内PEを有するときには、「みなし国内払い」として源泉徴収の対象となる。
- エクスパッツに課される所得税、復興特別所得税および住民税等の租税について、日本国内の派遣先が負担する場合、その負担額はエクスパッツに対する経済的利益に該当するため、その租税負担額を踏まえたグロスアップ計算により、エクスパッツの給与所得に係る収入金額および租税負担額を計算する必要がある。
- エクスパッツの役員報酬が、新型コロナウイルス感染症の影響で減額改定されたとしても、その改定は業績悪化事由によるものとなるため、減額後の役員報酬については定期同額給与として損金の額に算入することができる。

デロイト トーマツ税理士法人
税理士

野田 秀樹

はじめに

エクスパッツとは、海外の本店や親会社などに所属している従業員等のうち、出向や転勤などで日本国内に一時的に赴任する者をいい、今日の急速なグローバル化の進展により、エクスパッツの経済社会における重要性はより一層高まっている。エクスパッツについては、税務上、その給与の取扱いに留意するとともに、今般の新型コロナウイルス感染症の影響下における、エクスパッツの役員給与に係る減額改定について国税庁ホームページに掲載された「国税における新型コロナウイルス感染症拡大防止への対応と申告や納税などの当面の税務上の取扱いに関するFAQ」(以下、「新型コロナウイルス感染症に関するFAQ」)というなどの情報を十分に確認しておくことが必要である。本稿では、エクスパッツの給与について疑問を抱きやすい点や課税リスクの高い項目を中心に、Q&Aの形式で解説をしており、今後の実務に役立てていただければ幸甚である。

※ 「新型コロナウイルス感染症に関するFAQ」(以下、「国税庁ホームページのURL」は「<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kansensho/pdf/faq.pdf>」を参照)。

エクスパッツの基礎知識

Q1 エクスパッツに支給される給与は、その居住形態、所得源泉地および給与の支払場所の違いによって、どのような課税関係が生ずるか。

A1 エクスパッツの給与に係る課税関係は、居住形態、所得源泉地および給与の支払場所に基づき、課税所得の有無、源泉徴収義務および申告義務について、図表1のように整理することができる。

なお、エクスパッツの給与に係る課税関係については、非永住者(居住者)または非居住者に係る国内源泉所得の取扱いがポイントとなる(図表1内網掛け部分)。

非居住者の国外払給与

Q2 英国法人P社の従業員X(英国人)は、P社の子会社である内国法人S社に、昨年の3月から8カ月の予定で派遣されているが、この期間に対応する給与はすべてP社本店で支払われている。Xには国外払給与のみが支給されるが、この給与について日本での課税関係はどうなる

(図表1) エクスパッツ課税関係判定表

エクスパッツの居住形態	所得源泉地	給与の支払場所	支払者の源泉徴収義務	エクスパッツの申告義務
居住者	永住者 ^(注1)	国内	国内	有 ^(注4)
		国内	国外	無
	非永住者 ^(注2)	国内	国内	有 ^(注4)
		国内	国外	無
	国外	国外	送金あり	無
			送金なし	無
非居住者 ^(注3)	国内	国内	有(源泉分離)	
		国外	支払者PEあり	有(源泉分離) (みなし国内払)
			支払者PEなし	無
	国外	国内・国外	無	
	国外	国内	有(源泉分離)	

(注1) 居住者とは、国内に住所を有し、または現在まで引き続いて1年以上居所を有する個人をいうところ、永住者は、居住者のうち非永住者以外の個人が該当し、その課税所得の範囲は国内源泉所得および国外源泉所得となるため、すべての所得が課税対象となる。
 (注2) 非永住者は、居住者のうち日本国籍がなく、かつ、過去10年以内の間に日本国内に住所または居所を有していた期間の合計が5年以下である個人をいい、その課税所得の範囲は、国内源泉所得、国外源泉所得で国内において支払われるものおよび国外源泉所得で国外から送金されるものとなる。
 (注3) 非居住者は居住者以外の個人をいい、その課税所得の範囲は国内源泉所得のみとなる。
 (注4) 給与所得を有する居住者で、その年中に支払を受けるべき給与等の金額が2万円以下であるものは、一定の要件を満たす場合、申告が不要となる。

か。なお、日本国内にP社のPE (Permanent Establishment) 恒久的施設はない。

A2 Xは非居住者に該当し、日本勤務に基づいて受ける給与は、たとえ国外払いであったとしても、国内源泉所得として日本で課税対象となる。また、英国法人P社のPEが日本国内になく、Xは支給される給与

であつても、契約等により国内における滞在期間があらかじめ1年未満であることが明らかである場合、その者は非居住者に該当することとなる(所法2①五、所令15①一、所基通3③)。

非居住者については、国内源泉所得が課税対象となり(所法7①三)、俸給、給料、賃金、歳費、賞与またはこれらの性質を有する給与等のうち、国内において行う勤務に基因する所得は、その対価の支払われる場所が国内または国外のいずれであるかを問わず、国内源泉所得に該当する(所法161①十二イ)。

また、国内で非居住者に対して支給される給与所得については、源泉分離課税の方法により、20・42%の税率で課税される(所法164②二、169、170、復興財確法8②、28①②)。

さらに、非居住者の国内勤務に係る給与が国外で支払われた場合でも、その支払者が日本国内にPEを有する場合には、日本国内で給与が支払われたものとみなして(みなし国内払い)、国内PEが20・42%の税率により源泉徴収を行うこととなる(所法212②、213①、復興財確法8②、28①②)。

この点、Xは非居住者(所法164②

- 二)に該当するため、国内源泉所得である給与所得に対して分離課税の方法により20・42%の税率で課税される(所法169、170)。また、S社勤務に基づく給与について、すべてが国外で支払われ、かつ、日本の子会社S社が英国法人P社のPEに該当しない場合には、源泉徴収の対象とならないため、国内に居所を有しなくなる日までに、給与の支給額に20・42%の税率を適用して、申告納税する必要がある(所法172)。
- なお、日英租税条約14条2項では、勤務に対して取得する報酬についての「短期滞在者免税」を規定しているが、この取扱いの適用を受けるためには、次の3つの要件のすべてを満たすことが必要となる。
- ① その課税年度において開始または終了するいずれの12カ月間においても、給与受領者が勤務する国における滞在期間が合計183日以内であること。
 - ② その給与が、給与受領者が勤務する国の居住者でない雇用者またはこれに代わる者から支払われるものであること。
 - ③ その給与が、給与受領者が勤務する国に所在する雇用者のPEに

よって負担されるものでないこと。

この点、Xは昨年3月に8カ月の予定で日本に派遣されており、日本での滞在期間を開始しまたは終了するいずれかの12カ月間を通じても、合計183日を超えて日本に滞在していることとなるため、日英租税条約に基づく短期滞在者免税の規定の適用はない。

国外勤務手当および留守宅手当

Q3 フランス法人P社の従業員X（フランス人）は、P社の日本支店Rに、今年の4月から10カ月の予定で派遣されることとなり、日本に単身赴任することおよび妻子はフランス本国に残ることが決まっている。P社本店は、社内規定に基づき、Xの日本渡航に際して、日本での勤務に係る国外勤務手当をXに支給し、加えて、Xが支店Rでの勤務期間中、フランスに残る家族に対して留守宅手当を支払うこととなっている。この場合、この国外勤務手当および留守宅手当について、日本における課税関係はどうなるか。

A3 P社本店がXに支給した国外勤務手当は、Xの日本での勤務に基¹因して支給されるものであることから、国内源泉所得に該当し、日本において課税対象となる。また、P社本店からフランス在住の家族に支払われる留守宅手当についても、Xの日本勤務に基づくものであるため、国内源泉所得にあたり日本で課税される。

解説 日本において職業に従事するため国内に居住することとなった者で、その日本における滞在期間が、契約等によりあらかじめ1年未満であることが明らかなのは、非居住者として取り扱われ（所法2①三、五、所令14①一、所基通3―3）、その課税所得の範囲は国内源泉所得に限られている。

また、給与、報酬または年金については、国内における勤務に基²因するものが国内源泉所得に該当することから、その給与等が国内で支払われたものであるか、国外で支払われたものであるかは、課税関係に影響を与えない（所法161①十二イ）。さらに、当該給与等は、20・42%の税率による分離課税の方法により課税され（所法161①十二イ、164②二、169、170、復興財確法28①②）、加えて、

非居住者の国内勤務に係る給与が国外において支払われ、かつ、その支払者が国内にPEを有する場合には、日本において給与を支払ったものとみなされて（みなし国内払い）、源泉徴収の対象となる（所法164②二、212②、213①）。

この点、Xは日本での勤務があらかじめ1年未満であることが明らかであるため、非居住者に該当し国内源泉所得のみが日本において課税対象となる。P社本店が日本に派遣されるXに対して支給した国外勤務手当は、日本勤務に基³因し支給されるものであることから、条約に特別の定めがない限り、国内源泉所得に該当し日本において課税対象となる。ただし、国外勤務手当のうち、転居に伴い本人が負担する旅費等の実費相当分に該当する部分については除外される。一方で、P社からフランス在住の家族に支払われる留守宅手当についても、Xの日本勤務に基⁴づくものであるため、国内源泉所得として日本で課税される。

また、P社は日本に支店Rを有しており、P社本店から支払われる海外勤務手当および留守宅手当は日本国内で支払われるものとみなされるため、Xが日本国内で支給を受ける

給与と同様に、20・42%の税率による源泉分離課税の方法で源泉徴収される。

国外払給与と国内払給与

Q4 米国人P社の従業員X（米国人）は、P社の日本支店Rに3年間の予定で派遣されているが、Xの給与はそのほとんどがP社本店から米国のX名義の銀行預金口座に振り込まれ、一部についてのみ日本支店Rから支給を受け源泉徴収されている。この場合、P社本店から支給される給与については日本で課税対象となるか。なお、Xは過去において日本に居住したことはない。

A4 P社本店から支給を受ける給与についても国内源泉所得に該当し、日本において課税対象となることから、P社本店および支店Rから支払われる給与を合算して、日本で申告する必要がある。

解説 日本国内において職業に従事するために居住することとなった者が、国内において継続して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、その者は国内に住する者との推定を受け、居住者

に該当するものとして取り扱う(所法2①三、所令14①一、所基通3―3)。
また、居住者のうち、日本国籍を有していない者については、過去10年以内において国内に住所または居所を有していた期間の合計が5年以下であるかどうかにより、永住者または非永住者に区分されることとなる(所法2①四)。

永住者は、国内外を問わずすべての所得が課税の対象となるが、非永住者は、国内源泉所得および国外源泉所得で国内において支払われ、または国外から送金された部分が日本において課税対象となる(所法7①一)。

この点、Xについては、日本国籍を有さず、かつ、過去10年以内において国内に住所または居所を有していた期間の合計が5年以下であることから非永住者に該当し、国内源泉所得が課税対象になるとともに、国外源泉所得のうち国内において支払われまたは国外から送金された部分についても課税される。したがって、XがP社本店および支店Rから支給を受ける給与は、いずれも支店Rにおける勤務に係る給与であり、その全額が国内源泉所得に該当することから(所法161①十二イ)、非永住者で

あるXは、P社本店および支店Rの双方から支払われる給与を合算して、日本で申告する必要がある(所法120①、所基通121―5③)。

なお、Xは居住者(非永住者)であり、P社本店から米国において支払われる国内源泉所得となる給与について、日本国内に支店Rがあつたとしても非居住者に適用される「みなし国内払い」の適用はないため、P社本店から支給される給与については源泉徴収の対象とはならず、Xは、支店Rから支給される給与とあわせて、確定申告を行うこととなる(所法120①、183①、212②)。

タックスイコライゼーション契約とハイポタックス

Q5 米国法人P社の従業員X(米国人)は、P社の子会社である内国法人S社に派遣されることとなり、P社とタックスイコライゼーション契約(租税負担契約)を結んだ。この契約では、P社は、①Xが仮にP社に勤務した場合に支給されることとなる給与の額から、米国で課されるハイポタックス(租税負担額)を控除した後の金額を給与として支給する

ことおよび②日本において納付することとなる所得税および復興特別所得税はすべてS社が負担することの2点が規定されている。この場合、Xの給与に係る課税関係はどのようなものとなるか。

A5 Xの給与所得について、ハイポタックスを控除した後の金額が収入金額となり、また、S社が支払うXの租税負担額は、Xに対する経済的利益の供与に該当し、その納付の日または納期限の日のいずれか早い日のXに対する給与として収入金額に加算され、国内源泉所得として課税されることとなる。

解説 「タックスイコライゼーション契約」とは、米国法人の従業員が日本法人に派遣された場合に、仮にその従業員が派遣されず当該米国人で勤務していたとしたら支給されることとなる給与の額について、その金額に課される租税負担額である「ハイポタックス」を控除した後の手取金額を給与と支給することについて保証する租税負担契約であり、このハイポタックス控除後の金額が給与所得の収入金額となる(所法36①)。

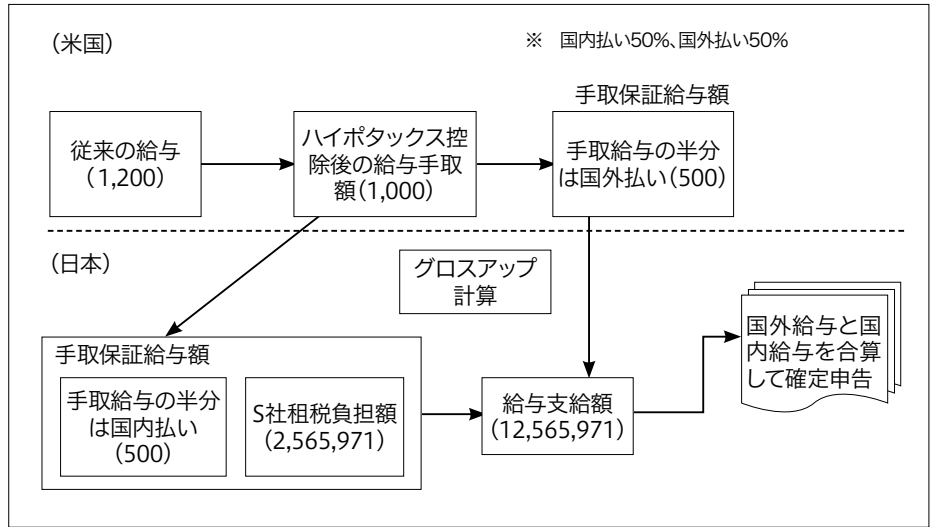
また、タックスイコライゼーション契約に基づき、派遣従業員に対し

て支給される給与について、日本で所得税および復興特別所得税が課され、それらの租税を派遣先の日本法人が負担した場合、それらの租税負担額は、実際に税金を納付した日またはその税金の納期限のいずれか早い日に、その従業員に対する給与として給与所得の収入金額に加算される(所法36①、所基通36―9①)(図表2)。

したがって、P社およびS社がXに対して支給したハイポタックス控除後の給与手取額と、その年中に納付したまたは納期限が到来したS社が負担するXの租税負担額との合計額が、その年のXの給与所得に係る収入金額となる。

この点、当該給与手取額が10,000,000円で、S社がその給与額に係る租税を全額負担する場合、S社はXの給与所得に係る収入金額の20・42%の所得税および復興特別所得税に相当する額を源泉徴収するため(所法212①、213①)、算式のとおり「グロスアップ計算」を行うと(所基通181―223共―4、復興財確法28①②)、Xに対する給与所得の収入金額は12,565,971円となり、S社が納付すべき源泉徴収税額は2、

(図表2) エクスパッツの給与および税務上の処理



(算式) グロスアップ計算

$$\begin{aligned}
 & (10,000,000円(Xの給与手取額) + T(源泉徴収税額)) \times 20.42\% = T(源泉徴収税額) \\
 & 10,000,000円 \times 20.42\% + T \times 20.42\% = T \\
 & 2,042,000円 = T \times (1 - 0.2042) \\
 & 2,042,000円 = T \times 0.7958 \\
 & T = 2,042,000円 \div 0.7958 \\
 & T = 2,565,971円 \\
 & Xの給与収入金額 = 10,000,000円
 \end{aligned}$$

新型コロナウイルス感染症下での役員報酬の減額改定

565、971円と算定される。

Q6 米国人は、昨年9月に、P社の子会

社である内国法人S社の非常勤取締役に就任し、S社はXに対して毎月100万円の定期同額給与を支給していたところ、今般の新型コロナウイルス感染症の影響でS社の売上は大幅に減少し、今後の回復見込みも立たないことから、S社は、Xを含めた全取締役の役員報酬を2割削減

することを決定した。

この場合、減額改定後のXの役員報酬について、定期同額給与として損金の額に算入することができるか。

A6 Xの役員報酬は、定期同額給与として損金の額に算入することができる。

解説 新型コロナウイルス感染症の影響により、S社を取り巻く経営環境は著しく悪化しており、S社が役員報酬の減額による経費削減を行わなければならない、S社の財政状態や経営成績は、今後著しく悪化することが不可避な状況であるということができ

したがって、新型コロナウイルス感染症の影響下で、S社が行うXの役員報酬の減額改定は、業績悪化事由による改定に該当することとなるため、当該報酬は減額改定後も定期同額給与として損金の額に算入することができる(法基通9-2-13、新型コロナウイルス感染症に関するFAQ5、問7)。

なお、新型コロナウイルス感染症に関連してエクスパッツが支給を受ける見舞金についても、一定の要件を満たせば、非課税所得となる(所法9①十七、新型コロナウイルス感

染症に関するFAQ5、問9-3)。

おわりに

エクスパッツに係る給与の取扱いについては、国内勤務に基因する給与は国内源泉所得に該当するというルールを踏まえて、本稿図表1の「エクスパッツ課税関係判定表」により全体像を把握することが重要である。また、国内勤務に係る給与のうち、海外の派遣元で支払われる国外払いの給与について、申告漏れや源泉徴収漏れが生じやすいことに留意したい。

野田 秀樹(のだ・ひでき)
 デロイト トーマツ税理士法人
 ビジネスタックスサービス ディレクター・税理士
 東京国税局・調査審理課や東京国税不服審判所・法規審査部など審理セクションで約20年間、多国籍企業、金融機関および富裕層等のクロスボーダー取引、組織再編および事業承継等について、国際課税や租税条約、法人税、消費税および資産税等に関する審理事務を行った。現在は、多国籍企業や金融機関等に対する国際課税、租税条約、法人税および消費税等を中心とした税務コンサルティングや税務調査におけるアドバイス等を行っている。また、タックスコントラバーサーチームのメンバーとして、国内外の課税問題に対する解決策を提案している。慶應義塾大学経済学部卒業。執筆書籍・雑誌：『旬刊経理情報』(中央経済社)、『国税速報』(大蔵財務協会)、『税務相談事例集』(大蔵財務協会)など