

# COVID-19下で一時避難を 行う日本人駐在員給与に関する 個人所得税の取扱いについて

KPMG in Mexico

前回の個人所得税関連のニュースレターをベースとして、今回は、現在COVID-19の感染拡大の影響を受けメキシコから日本へ一時帰国されている日本人駐在員の個人所得税の観点からの留意事項を解説させていただきます。一時避難という形でメキシコを離れ日本に戻られている駐在員の方々については、現在のところ、引き続きメキシコ駐在のステータスのままリモートでメキシコ勤務を継続、給与は引き続き日本給与とメキシコ給与をそれぞれ継続して受け取り、ほとんどのケースでは日本給与を支払う日本親会社からメキシコ子会社へ会社間請求を行って精算されているものと思われます。(前回のニュースレターのミラーペイロールの論点)

メキシコにおいてCOVID-19の影響が重大なものとなったのは4月以降であり、メキシコ駐在員の一時帰国はおそらく早いケースでも4月後半くらいから始まったと思いますので、日本親会社の視点で見た場合、世界中に送り込んでいる駐在員の本国への一時退避としては後発組に位置されるものと思います。また現在のメキシコでのCOVID-19の感染状況に改善が見られないこともあり、一時帰国を受け入れている本国親会社側としてもメキシコへ再度送り出すタイミングを見通すことは非常に難しく、当該一時避難の状況が年内いっぱい、あるいは翌年にまたいで継続する事態もありえないと考えられます。

このような異常な状況下において、一時避難をしている日本人駐在員についてはすでに細かい点も含めてさまざまな論点がでてきております。例えば、日本でリモート勤務をしている間にメキシコでの就労VISAの期限が来てしまいVISA更新を行うことができない場合、その駐在員の駐在ステータスをリモート勤務の状態のまま今後も継続させるかどうかという日本およびメキシコにおける人事面・Operation面での検討、あるいは、いつメキシコに戻れるのかわからない状態でメキシコペソで給料の一部をもらい続けることの意味がなくなっていることから日本給与とメキシコ給与の配分を大幅に変えて日本給与ポーションを増やしたい(あるいは全額日本円にしたい)という駐在員側の要望、リモート下でも従来通り駐在員の給与や住居保持等各種コストを負担し続けるメキシコ子会社側の財務面での問題など、この状態が継続することで、駐在員の一時避難を導入している企業グループにおいてこのような悩み、懸念点は今後ますます増えてくるものと思われます。

今回のニュースレターではその中の重要な論点として、リモート駐在(所在は日本、所属はメキシコ)が継続する状況でその駐在員が受け取る給与に対して、メキシコと日本それぞれの国においてどのような形で個人所得税が発生することになるのか、従来とどのように取扱いが異なってくるのか、についてを皆様に共有させていただければと思います。

## 目次

1. OECDによる見解
2. 駐在員の日本、メキシコでの居住者ポジション（通常のケース）
3. 駐在員の日本、メキシコでの居住者ポジション（今回のリモートワークの場合）

## 1. OECDによる見解

今回のCOVID-19によって国をまたがっての一時避難や勤務が発生する状況が各国の課税状況にどのような影響を与えるか、あるいはどのような論点が発生するのかについて、OECDによる見解が非常に示唆的かつ包括的に整理されているため、まずご紹介いたします。OECDでは4月に「COVID-19が租税条約と課税に与える影響分析」を発表し、その中でCOVID-19の影響によって発生している恒久的施設（PE）、企業と個人の居住性等についての懸念点をOECDモデルの租税条約をベースとして幅広く分析しガイダンスを提供しています。その位置付けはあくまでガイドラインであって各国に対して法的強制力を持つものではありませんが、租税条約に基づく課税を実施する際の加盟国の指針となるものであり、我々の論点整理には非常に有用であると考えます。

[https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=127\\_127237-vsdaagpp2t3&title=OECD-Secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-COVID-19-Crisis](https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=127_127237-vsdaagpp2t3&title=OECD-Secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-COVID-19-Crisis)

- PEに関するリスク  
リモート勤務を他国から行っている従業員（以下、クロスボーダー従業員、すなわち我々のケースでは日本からメキシコの勤務を行っているメキシコ駐在員）の役務提供により、日本側でメキシコ会社がPEの認定を受けるというリスク
- 企業の居住地判定に関するリスク  
メキシコ企業の経営者、Managementが日本で勤務している場合、実質的なその企業の居住地が日本にあるとされるリスク
- 国境をまたいで勤務する従業員に関するリスク  
居住している国から別の国へ通勤している従業員の課税のリスク
- 個人の居住性判定に関するリスク  
今回のテーマになります。クロスボーダー従業員のそれぞれの国での居住者判定のリスク、すなわち我々のケースですとメキシコ駐在員が日本でも居住者として課税されるリスク

当該分析では、今回のCOVID-19によって発生するこのような状態はあくまで一時的な例外事例と位置付け、特定の国の租税条約に基づく法人または個人の課税上の地位に影響を及ぼすものではないとの見方を示しています。すなわち、駐在国を離れてリモート勤務を他国で継続している場合、その他国での課税は原則として発生させるものではないという見解となります。今後のステップとしてはこのガイダンスを皮切りに、各国の税務当局が特殊な状況下における弾力的な対応を行っていくことが望まれ、すでにそのような救済措置を出している国もあるようです。

## 2. 駐在員の日本、メキシコでの居住者ポジション (通常のケース)

今回のCOVID-19の影響前における、いわゆる通常の駐在員、すなわちメキシコに派遣されメキシコ会社にて勤務する従業員のケースでは以下のような整理となります。

### (1) 駐在員のメキシコでのステータス：居住者

駐在員はメキシコに住所を有しメキシコ企業のために役務を提供しその対価を得ているという建付けからメキシコでは居住者（前回のニューズレターの「居住者の定義」参照）となり、獲得する全世界所得に対してメキシコにて課税権が及ぶこととなります。

### (2) 駐在員の日本でのステータス：非居住者

日本の税法では、居住者とは国内に住所を有し、または現在まで引き続き1年以上居所を有する個人を言い、居住者以外の個人を非居住者と規定しています。そのためこの1年以上居所を有しない限り当該駐在者は日本において非居住者と判断されます。非居住者の場合は、日本での課税の範囲が日本国内源泉所得のみに対して行われることとなります。この国内源泉所得には、給与や賞与といった国内で行う勤務に起因するものが含まれることになり、その対価が恒久的施設に帰せられない所得である場合は原則として源泉徴収のみで課税関係が完結する源泉分離課税方式が基本とされています。その際非居住者の国内源泉所得に対してかかる税率は取引の性質によってさまざまですが、給与所得については20.42%の源泉税率が適用されることとなります。したがって、メキシコ駐在員の場合でも通常ほとんどのケースでは日本給与が本社から支払われているため、当該駐在員が日本に所在してメキシコの勤務を行うような場合（一般的な例としては日本出張）には原則として日本側において非居住者としての課税が発生する建付けとなります。

### (3) 日墨租税条約の取扱い

上記各国の税法を踏まえて、日墨租税条約での規定を確認することとなります。日墨租税条約ではその15条において、駐在員の獲得する給与所得については以下の規定がなされています。「一方の締結国の居住者がその勤務について取得する給料は勤務が他方の締結国内において行われな限り、当該一方の締結国においてのみ租税を課することができる。勤務が他方の締結国内において行われる場合には当該勤務から生じる報酬に対しては、当該他方の締結国において租税を課することができる」（1項）。すなわち、上記各国での居住者と非居住者としての課税は、下線の箇所に記載のとおり、その勤務がどこで行われるのかによってそれぞれ居住国、非居住国においてなされることを租税条約上でも肯定しています。ですが、同上2項において前回のニューズレターでも解説した「短期滞在者免税」の規定があり、「1項の規定にかかわらず、一方の締結国の居住者が他方の締結国内において行う勤務について取得する報酬については、次の（a）から（c）までに掲げることを条件として、当該一方の締結国においてのみ租税を課することができる」とし、以下の条件を満たすことで、その課税が居住国でのみ課せられるという整理を行っています。

- (a) 報酬の受領者が継続するいかなる12カ月の期間においても合計183日を超えない期間当該他方の締結国内に滞在すること
- (b) 報酬が当該一方の締結国の居住者である雇用者またはこれに代わるものから支払われるものであること
- (c) 報酬が雇用者の当該他方の締結国内に有する恒久的施設または固定的施設により負担されるものではないこと

上記をまとめますと、通常のメキシコ駐在員のケースでは、メキシコ国内でメキシコ企業のために勤務することでその対価としての給与を受け取ることからメキシコ側で居住者として課税対象となる一方、日本側では日本国で勤務を行われないこと、もしくは日本国での勤務はあるが（出張等）短期滞在者免税の規定を適用できること、を条件として非居住者としての課税は発生しないということになります。

### 3. 駐在員の日本、メキシコでの居住者ポジション （今回のリモートワークの場合）

上記を踏まえたうえで、今回の本題である、メキシコ駐在員が一時避難により日本側で勤務を継続するケースでは当該両国での課税の取扱いがどのようになるかについて以下解説いたします。日本、メキシコの税務当局のポジションとしては、上記OECDガイドラインに沿った救済措置やガイダンス等を現在のところ発表していないため、現行では従前の取扱いを適用してケースにあてはめて考える形となります。前提として、メキシコに所属し、日本とメキシコで給与の支払いを受け、今回あくまで一時避難として短期間（いつまでになるかは現時点では不明という前提）やむを得ず日本からリモートワークを継続している駐在員を対象とした取扱いになります。

#### (1) 駐在員のメキシコでのステータス：引き続き居住者

メキシコ会社の駐在員としてリモート勤務している状態では、所在がどこであるにかかわらずメキシコ会社のために勤務して給与を獲得しておりますので引き続きメキシコ居住者とみなされ、従来通り全世界所得がメキシコにおいて課税されることとなります。

#### (2) 駐在員の日本でのステータス：引き続き非居住者。ただし当該リモート期間が将来的に1年を超える場合その時点から居住者

上述した日墨租税条約の短期滞在者免税を適用する（ただし当該適用に関しては以下の「(\*) 短期滞在者免税の留意点」を参照ください）ことで、「継続するいかなる12ヵ月においても合計183日を超えない期間」は非居住者として日本側での課税免除となります。ですが、今回のリモートワーク期間が予想以上に長引き、日本でのリモート勤務期間が当該期間を超過した場合は、一時避難のための日本帰日にさかのぼってその駐在員の日本給与は非居住者の国内源泉所得として20.42%の源泉税が課せられることとなります。駐在員の手取りは固定されていることから当該源泉税は日本給与を支払う本社側でグロスアップを行ったうえで支払うことになることが想定されますため、その場合当然本社側のコスト増となってしまう二重課税の論点が発生してくることになります。また、この日本側での源泉税の論点は、日本払いの給与の額が大きければ大きいだけ（例えばメキシコ給与の割合を減らし日本給与の割合を増やす一時的な措置をとった場合）課税対象となる税額影響も大きくなることとなります。

さらに、可能性は低いかと思いますが、当該駐在員がメキシコ側での労働VISA失効という問題がないまま日本にいる一時避難期間が1年以上にまで及んでしまうような場合には、その時点から日本側でも居住者とみなされることとなります（この183日や1年といった期間判定はあくまでメキシコに戻る意思があるにもかかわらずその戻るタイミングがわからないまま日本でリモート勤務を続け続けるケースにあてはまるもので、例えばその途中にて日本本社への帰属変更の辞令がなされた場合はその限りではなく、その時点で居住ステータスが変わることとなります）。その場合は、両国で全世界所得に対して課税が発生することになり、完全な二重課税状態となることから会社の駐在員コストがさらに増加することとなります。メキシコ、日本両国で居住者となる状況に陥ってしまった場合、日墨租税条約

4条2項において「双方の締結国の居住者に該当する個人」については次の原則を順番として課税権がどちらにあるかを定めること」が規定されておりますが、このような場合二重課税された税額を一方の税務当局から取り戻すことは非常にハードルが高いと考えられ、そのような該当駐在員がいるケースでは本社人事、税務チームに加えて税務専門家と早めの対応策（そのような駐在員を出さないことに限ると思いますが）を検討しておくことが重要と言えます。

- (a) 人的および経済的関係がより密接な締結国（より重要な利害関係の中心がある国）
- (b) それが特定できない場合、当該個人の有する常用の住居が所在する締結国
- (c) 常用の住居を両国に有する場合、国籍のある締結国の居住者とみなす。
- (d) その他の場合は、権限のある当局同士の合意により解決する。

（※）短期滞在者免税適用の留意点

短期滞在者免税の適用については、皆様にとって日本からの出張者をメキシコ会社にて一時期間受け入れる際になじみのある規定となりますが、今回のようなケース、つまりメキシコ駐在員が日本に一時避難して日本からリモート勤務をする場合の適用検討に際して大きな留意点（論点自体は目新しいものではありませんが、今回のように駐在員が各国から一時避難してくる中で焦点が大きく当たる）があります。それは、ほとんどすべての会社において駐在員は日本側で受け取る日本給与があるため、それがメキシコ会社に最終的に負担されたとしても、上記短期滞在者免税の（b）の支払地の要件を満たせないことになる点です。したがって、原則論としましては、リモート駐在員の日本払い給与に関しては短期滞在者免税を使うことができないため、一時避難で帰国したその日から日本本社での支払い時に20.42%の源泉税が必要になる、という整理となります。これらは日本側での論点となりますので、本社の短期滞在者免税適用に関する税務ポジションや考え方、リスクの取り方次第によって当該日本給与の源泉税の有無とタイミングについては各社取扱いが異なるのかもしれませんが。

整理をしますと、リモートワークを日本で行うメキシコ駐在員の課税の取扱いにつきましては、以下のとおりとなります。

- メキシコ側 — 居住者として全世界所得で課税
- 日本側（原則に従い短期滞在者免税を適用しない場合） — 帰国日より日本給与に対して20.42%の源泉課税。リモート期間が1年を超えてしまう場合はその日以降居住者として全世界所得に対して課税
- 日本側（本社側で短期滞在者免税を適用するというポジションをとっている場合） — 継続するいかなる12カ月の期間において183日を超えない場合その期間は課税なし。それを超えた場合は帰国日まで遡り日本給与に対して20.42%の源泉課税。1年を超えてしまう場合はその日以降居住者として全世界所得に対して課税

当該日本側での課税の論点は、日本本社の人事、税務側で、メキシコも含めた本社が駐在員を派遣している各国の税制と駐在員全体のバランス等を考慮、そのリスク、影響額を踏まえたうえで取扱いを決定し、我々はその指示に従うこととなりますが、一時避難の駐在員の処遇を本社側で将来的にどのようにしていくのか（駐在員のステータスのままリモート勤務を継続するのか、駐在を取りやめるのか、その意思決定をいつ行うのか）、その意思決定がなされる中でその要素の1つとなる税務上の論点についてここで皆様と一緒に整理しておくことは我々メキシコ駐在側でも有意義かと思えます。

以上、最後までお読みいただきありがとうございます。ご質問などございましたらいつでも以下のメンバーにまでお問い合わせください。

## 本ニュースレターに関するお問合せ先

メキシコシティ事務所

東野 泰典 (yasunorihigashino@kpmg.com.mx)

佐々木 智之 (tomoyukisasaki1@kpmg.com.mx)

ケレタロ事務所

宮本 諭 (satoshi.miyamoto@jp.kpmg.com)

レオン事務所

河田 厚司 (akawata1@kpmg.com.mx)

本ニュースレターの内容は、当法人が作成時点で得られる情報をもとに信頼に足り且つ正確であると判断した情報に基づき作成されておりますが、当法人はその正確性・確実性を保証するものではありません。本ニュースレターのご利用に際しては、貴社ご自身の判断にてなされますよう、また必要な場合は、弁護士、会計士、税理士等にご相談のうえお取扱い下さいますようお願い申し上げます。該当情報に基づいて被ったいかなる損害についても情報提供者および当法人（KPMG Cardenas Dosal, S.C.ならびにKPMGネットワークに属するメンバーファーム）は一切の責任を負うことはありませんのでご了承ください。

本ニュースレターの著作権は当法人に属し、本ニュースレターの一部または全部を、①複写、写真複写、あるいはその他の如何なる手段において複製すること、②当法人の書面による許可なくして再配布することを禁じます。