

はじめに

日本企業の海外進出に伴い、従業員が海外において勤務する機会も増えていきます。本稿では、従業員が海外勤務する際に留意すべき日本における税務上の取扱いについて所得税を中心に説明します。

1 居住形態と課税所得の範囲

従業員が海外で勤務することにより、当該従業員は日本での勤務時とは異なる税務上の居住形態となります。従業員の日本における税務上の居住形態が変更されると、当該従業員の課税の対象となる所得の範囲およびその課税方法も変更されることとなりますので、ここでは、まず税務上の居住形態と課税所得の範囲について説明します。

所得税法上、個人は「居住者」と「非居住者」に区分され、さらに居住者は「非永住者」と「永住者以外の居住者」(以下「永住者」という)に区分されます(図表1)。そして、日本における課税対象所得の範囲および課税方法は、この居住形態区分の違いにより異なる

海外勤務者における税務上の取扱いについて、特に留意すべきポイントを解説する。

注意すべき

海外勤務者の 税実務

KPMG税理士法人
インターナショナル エグゼクティブ サービス
パートナー

佐藤孝始

KPMG税理士法人
インターナショナル エグゼクティブ サービス
アシスタントマネージャー

吉良智幸

Taxes



ことになり、海外勤務に伴う従業員個人の国内における税務上の影響を考慮する際には、まずその従業員の日本における税務上の居住形態を適切に判定することが重要となります。

図表1のとおり、通常日本に居住している日本人は日本の国籍を有していることから「永住者」に該当し、その国内外すべての所得が日本において課税対象となります。しかし、海外勤務に伴い日本を出国し、日本国外において一年以上居住することとなる場合には、通常、たとえ日本国籍を有しているも税務上の「非居住者」に該当することとなります。この場合には、非居住者に該当している期間中は、日本においては国内源泉所得のみが課税対象となり、非居住者に対する課税方法により課税されることとなります。

原則として、居住者かどうかの判定は日本国内に住所（生活の本拠）を有するかどうかのポイントになります。

この点について、単に、国内の滞在日数、取得したビザの内容、住民票登録の有無のみで決められるというものではありません。国

図表1 居住形態と課税所得範囲

区分		課税所得の範囲			
		国内源泉所得		国外源泉所得 (注)	
		国内支払	国外支払	国内支払	国外支払
居住者	永住者	課税	課税	課税	課税
	非永住者	課税	課税	課税	国内に送金されたとみなされる金額のみ課税
非居住者		課税	課税	非課税	

(注) 国内源泉所得以外の所得を指します。
出所：KPMG作成

居住者区分が不明瞭にならないよう、派遣期間をはっきりさせておく。

内における居住の有無、国内における職業の内容、国内に生計を一にする家族を有するかどうか、その他国内における資産の所在等の客観的事実を総合的に勘案して判断されることとなります。

ただし、実務上、常に前記の観点から判断をしていくことは手間がかかり、また困難であることも想定されますので、通常は所得税法施行令15条の推定規定に基づいて判断をすることとなります。

すなわち、海外勤務のために出国して国外に居住することとなった個人については、国外において継続して一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、日本国内に住所を有しないものと推定されます。

具体的には、現地における在留期間が契約などによりあらかじめ一年未満であることが明らかである場合を除き、国外において継続して一年以上居住することを通常必要とする職業を有するものとして、取り扱われることとなります。

したがって、一年以上の海外勤務期間を明示した派遣契約書等に基づき海外へ派遣された場合は、海外での勤務期間が一年未満でないことが明らかであるため、その出国日の翌日から非居住者として取り扱われることとなります。

この点からも、従業員を海外勤務に派遣する場合には、派遣予定期間を明示した派遣契約書等を作成し、税務上の居住者区分判定に不明瞭が生じないように準備をすることが必要と言えます。



2 出国後の非居住者としての課税関係

海外勤務に伴う出国により日本における居住形態が非居住者となった場合、前記のとおり、非居住者期間中は日本においては国内源泉所得のみが課税対象となります。

従業員が勤務に伴い雇用者から支給される給与、賞与、諸手当等の給料は、所得税法上は給与所得に分類されますが、この給与所得については、原則として国内において行う勤務に起因して支給されるものが国内源泉所得として取り扱われることになります。よって、出国後に海外で勤務することにより支払われる給与等については、たとえ日本国内の親会社から支払われていたとしても、国内源泉所得には該当せず、日本では課税対象所得から除かれることとなります。

なお、出国後に引き続き国内において日本の親会社から支給されるものであっても、前記の理由から日本では課税対象とならず、源泉徴収の必要がないものの例として次に挙げる手当等があります。



▼留守宅手当

海外単身赴任の場合に、給料の一部を日本に残した家族の生活費等のために国内で支給するケースがあります。たとえ国内で支払ったとしても本人の勤務は国外で行われているため、非居住者に対する国外源泉所得として課税対象とはなりません。

▼較差補填金

海外の現地法人勤務者に対して、海外現地法人と日本派遣元法人との間の給与較差に関する補填金が支払われることがあります。これも前記の留守宅手当と同様の理由により、日本では課税対象とはなりません。

その他、海外勤務者に対して、その派遣期間中に国内で支払われるものとして、例えば、現地所得

税等の会社負担による経済的利益は日本国内の社会保険に引き続き加入している場合にその従業員負担分保険料相当額を会社が負担した場合の補填金相当額等があります。これらも同様の理由により日本では課税の対象なりません。

一方、出国後に国内で支払われる給与等でも国内源泉所得に該当し、日本において引き続き課税対象となるものもあります。代表的なものとして、次の三つの事例が挙げられます。

▼出国後支給賞与

出国後に支給日が到来する賞与について、その支給対象計算期間のうちに出国前の日本における勤務期間が含まれている場合には、その国内勤務期間に対応する部分の金額は「国内源泉所得」に該当し、課税対象となります。

▼ストックオプションなどの株式関連報酬

ストックオプションまたはストックアワードといった株式関連報酬についても、出国後に日本において課税対象となる場合があります。これらの株式関連報酬に係る経済的利益については、日本の税務上、権利付与 (Grant) の時点で

はなく、それぞれ権利行使 (Exercise) または権利確定 (Vest) の時点で課税されることとなります。よって、海外勤務者が出国前に付与されたストックオプションまたはストックアワードについて、出国後の海外勤務期間中に権利行使をした場合、または権利確定があった場合には、その株式関連報酬に係る経済的利益は、非居住者期間中に発生した所得として取り扱われることとなります。

この場合、その経済的利益について、通常、権利付与日から権利行使日もしくは権利確定日までの期間に係る日数のうち、日本国内における勤務期間に係る日数に対応する部分の金額が「国内源泉所得」に該当し、出国後であっても課税対象となりますので注意が必要です。

▼内国法人の役員に対する報酬

非居住者である海外勤務者が内国法人の役員に該当する場合には、たとえその勤務が国外で行われたとしても、内国法人の役員として行った勤務の対価に係る役員報酬については、日本の所得税法上、その勤務地にかかわらず国内源泉所得に該当するため、日本におい



て課税の対象となります。この場合、その国外勤務に係る役員報酬が赴任地国においても課税対象となるときは、いわゆる国際間の二重課税の状態が生じてしまいます。

このような二重課税の状況を軽減する制度としては、日本の所得税法上、外国税額控除制度が設けられています。外国税額控除は、居住者に対してその国外源泉所得について日本と外国の双方で課税の対象となった場合の救済規定であるため、日本において非居住者に該当する場合には、日本の税額計算上、外国税額控除の適用は認められません。したがって、赴任地国において、国外所得免税もしくは外国税額控除といった二重課税軽減のための何らかの救済措置が認められない限り、二重課税の状況を回避できないケースが発生することに留意が必要です。

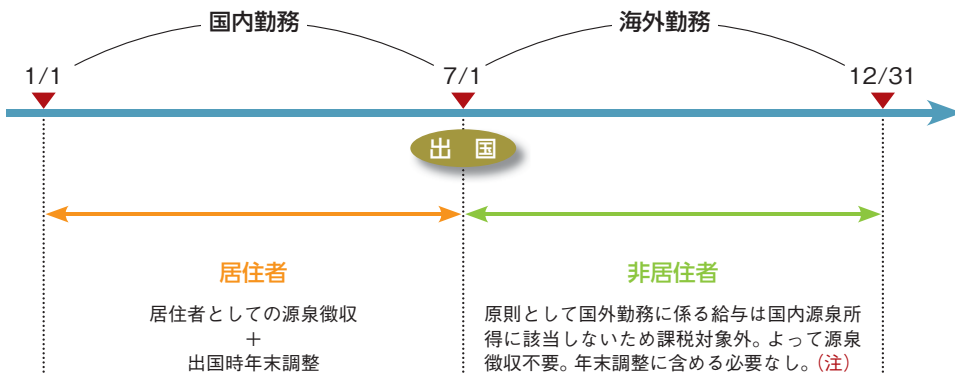
なお、出国後においても国内源泉所得として課税対象となるこれらの給与等については、あくまでも非居住者としての所得に該当するため、居住者としての課税方法ではなく、非居住者としての課税方法が適用されます。居住者の場合には、まず給与所得控除額を控

除し、この給与所得控除後の金額について他の所得と合算の上、基礎控除・扶養控除などの所得控除を適用した後、五・一〇五〜四〇・八四％（復興特別所得税二・一％を含みます）の超過累進税率を適用して税額が算出されます。一方、非居住者の場合の給与所得については、他の所得と分離され、その給与等の金額に対して二〇・四二％（復興特別所得税二・一％を含みます。以下同じ）の税率で課税されることになります。よって、居住者の場合と異なり、給与所得控除やその他の所得控除等を控除することができないなど、税額計算方法が大きく異なりますので注意が必要です。

3 源泉徴収と 出国時年末調整

海外勤務者の出国後の日本における所得税の取扱いは出国前と大きく異なりますが、源泉徴収の適用に関しては、国内源泉所得に対して非居住者の二〇・四二％の源泉税率の適用対象となるものを除き、基本的には国内では課税対象外となり、よって源泉徴収の必要

図表2 出国年（赴任年）の源泉徴収・年末調整の考え方



なしということになりますので、会社としての源泉徴収事務負担はむしろ多くないと言えます。ただし、図表2のとおり、出国年（赴任年）については、居住者としての期間と非居住者としての期間が混在することになり、税務

(注) 出国後支給給与などで国内源泉所得に該当するものについては、20.42%の非居住者の源泉徴収が必要です。なお、この場合でもこれを年末調整の対象とする必要はありません。

出所：KPMG作成

上、居住者期間中の給与については居住者としての源泉徴収手続、非居住者期間中の給与等については非居住者としての源泉徴収手続をそれぞれ行うこととなります。この場合、居住者期間中の給与等については、通常一二月の年末時に行う年末調整作業を出国時に行うこととなります（出国時年末調整）。

この出国時年末調整が行われた場合には、居住者としての国内払い給与金額については税額計算と納税が完了していることとなりますので、その海外勤務者自身について、他に確定申告が必要な個人所得がないときは、居住者期間中の税務処理は完結することになります。

なお、非居住者期間中の給与等については、二〇・四二％の源泉徴収で適正な税額計算が終わっていますので、この年末調整作業には一切影響させる必要がないこととなります。

ここまでは、海外勤務者に対する会社側の税務上留意すべき処理を中心に説明してきましたが、一方、海外勤務者自身も海外勤務に

より個人の税務上の取扱いに違いが出てくる場合も少なくありません。ここからは、海外勤務者が個人で留意すべき点を中心に説明したいと思います。

4 海外勤務者自身の確定申告義務

海外勤務者の赴任年の居住者期間中の国内払い給与については、前述のように源泉徴収および出国時年末調整が行われ、かつ、会社から支給される給与等のほかに申告すべき所得がない場合には、多くの給与所得者同様に、通常、海外勤務者自身で確定申告書を提出する必要はありません。

ただし、海外勤務者が出国後非居住者となった後においても、国内源泉所得は日本において引き続き課税対象となりますので、例えば、

① 国内不動産の賃貸

② 国内不動産の売却

といった所得がある場合には自身で確定申告を行う必要があることも考えられます。

なお、①については、海外赴任に伴いこれまで自宅として居住し

ていた不動産をその海外赴任中、賃貸に出すという事例がよく見受けられます。

この場合、年間の賃貸料収入から必要経費の金額(固定資産税、損害保険料、借入金利子、不動産管理会社手数料、減価償却費など)を差し引いた差引所得金額がある場合には、確定申告をしなければいけない可能性がありますので注意が必要です。

また、必要経費を差し引いた場合に所得ではなく損失になる場合には、申告書の提出の義務はないと言えます。ただし、この場合でも確定申告をした方が有利な場合もあります。具体的には、居住者の場合と異なり、非居住者に対して不動産賃貸料の支払いをする者は、一定の場合を除き、原則としてその支払いの際に二〇・四二%の源泉徴収を行う必要があります。よって、もし、海外勤務者が所有する不動産を法人に対して賃貸した場合、もしくは個人に対して賃貸した場合であってもその借主が居住用以外の用途で使用する場合には、その賃貸料の受け取りの際には前記の必要経費等を考慮する前の賃貸料収入に対して二〇・



四二%の源泉徴収税が天引きされることとなります。

この場合、賃貸料収入から必要経費を差し引いた正味の不動産所得の金額に対して税率を乗じて計算した金額が、この源泉徴収税額よりも小さくなる場合には、たとえ確定申告書の提出義務がないような場合であっても、自身で確定申告書(還付申告書)を提出して、過大に天引きされた源泉徴収税額の還付を受ける方が有利になります。

通常、赴任前の自宅を一軒賃貸

する場合ですと、必要経費を考慮した後の正味の不動産所得金額は損失になるケースがあると思われるので、もし、源泉徴収税が天引きされている場合には、還付申告ができる可能性を忘れないようにした方がよいでしょう。

なお、借主が個人であり、その者の居住用に賃借する場合には源泉徴収の必要はないこととされています。

5 納税管理人の設定

海外勤務により国内に住所または居所を有さなくなる場合において、所得税等の確定申告書の提出、納税等の必要があるときは、国内に住所または居所を有する者の中から申告書の提出等の事項を処理する納税管理人を定め、納税者自身の納税地を所轄する税務署長宛にその旨を届け出る必要があります。

納税管理人が選定されますと、以後の税務署からの通知等は原則として外国にいる納税者本人に直接送付されるのではなく、日本国内にいる納税管理人に対して送付され、その納税管理人を通じて書



類の受領、申告書の提出等の処理を行うこととなります。

なお、赴任年の所得税につき確定申告の必要があると見込まれる場合には、原則としてその出国の日までに申告書を提出する必要がありますが、出国の日までに納税管理人を設定し届け出た場合には、申告書の提出期限は通常の申告期限である翌年三月一五日となります。

よって、海外赴任年もしくは赴任期間中も確定申告の義務があると思込まれる場合には、出国までに納税管理人を選定し、届出書を提出する必要があります。

6 住宅ローン控除の再居住の特例

海外勤務となる従業員の中には、日本においてすでに住宅を取得し住宅ローン控除の適用を受けている方も多く見受けられます。

この場合、住宅ローン控除は居住者であること、また、年末まで継続してその自宅を自己の居住の用に供していることが適用の要件になっていきますので、海外勤務により転任し、年の途中で非居住者

に該当することとなり、その住宅に居住できなくなった場合には、原則として住宅ローン控除の適用が受けられなくなります。

ただし、会社からの転任命令等に伴う転居等でやむを得ない事由に起因してその住宅に居住することができなくなったことにより、いったん住宅ローン控除の適用が受けられなくなった場合で、その海外勤務が終了し日本へ帰国した後、その住宅を再び居住の用に供した場合には、居住年以後の適用期間の未経過年分のうち、その再居住年以後の各年については住宅ローン控除の再適用を受けることができます。

この場合には、その出国までにあらかじめ所定の届出書を所轄の税務署長に提出しておく必要がありますので、会社としてはこの点についても該当する従業員に対して前もってアドバイスをしておくことがよいでしょう。

7 住民税の課税関係と住民票の出国手続

所得税と異なり、住民税は前年課税原則を採用しており、その年

の一月一日現在において日本国内に住所を有していた場合に、その前年の所得に対して賦課されることとなります。

よって、例えば、平成二五年七月に海外赴任により出国する場合には、その出国の翌日から非居住者に該当することとなるため、平成二五年一月一日現在は日本国内に住所を有していたこととなります。

この場合、たとえ平成二五年は年の半分しか日本の居住者に該当しない場合であっても、平成二五年度分住民税額(平成二四年度分の所得に対して賦課された住民税額)の全額を納付する義務があることとなります。

なお、平成二六年一月一日現在において引き続き海外赴任中であり、日本国内に住所を有していない場合には、平成二六年度分住民税額(平成二五年度分の所得に対して賦課されることになる住民税)の納付義務は存在しないこととなります。

また、海外勤務に伴う出国の時期によっては、平成二五年度分の住民税の賦課決定および納税通知書の発送前にすでに日本を出国予

定のケースもあると思いますが、このような場合、区役所等において住民票の海外出国に伴う転出の届出をする際に、住民税についても納税管理人の設定および銀行口座振替納税の設定等について窓口にて相談しておくとい良いでしょう。

以上のように、海外勤務に伴う国内の税務上の取扱いは、国内に勤務している場合とは異なる点が多くありますので、海外勤務にあたっては、企業、従業員ともに、税務上の取扱いについて整理し理解する必要があります。

さとう・たかし

1998年KPMG東京事務所に入所。主に多国籍企業の日本における外国人駐在員ならびに日本から海外への駐在員に対する個人所得税を中心に、給与体系、株式報酬制度、租税条約、社会保障協定などに関する総合的な国際税務アドバイザー業務に従事。

きら・ともゆき

2006年KPMG税理士法人に入所。日系および外資系多国籍企業の日本における外国人駐在員ならびに日本から海外へ赴任する駐在員に対する個人所得税を中心に、租税条約の適用などに関する国際税務アドバイザーを行う。