

# KPMG Insight

## KPMG Newsletter



The image is a collage of various business and industry terms, such as Audit, GLOBAL, IFRS, Integrated Reporting, Global, Advisory, and Conflict Minerals, arranged in a cloud-like pattern. The terms are in different colors (green, orange, grey) and sizes, set against a background of orange and grey shapes. The overall theme is business and industry.

# Volume 3

# 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

マネジャー 吉良 智幸

国内市場の伸び悩みを背景として日本企業の海外進出は依然として活発であり、これに伴い役員・従業員（以下「従業員等」という）が海外現地法人・支店等で勤務する機会が一層増えています。海外へ長期赴任をする場合、その派遣社員に関する日本の所得税の取扱いについては、日本国内勤務の場合の取扱いと大きく異なることになりますので、雇用者である会社および派遣される社員の双方にとって、その取扱いの変更点について事前に把握をしておくことが大切になります。そこで、本稿では、従業員等が海外勤務を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。

なお、本文中の意見に関する部分は筆者の私見であることをあらかじめお断りします。



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  
パートナー



吉良 智幸

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  
マネジャー

## 【ポイント】

- 税務上の居住形態の違いによって、課税所得の範囲や課税方法が異なるので、その適切な判定が重要となる。
- 海外勤務期間中に支払われる給与等であっても、海外派遣前の日本勤務期間に対応する賞与等については、引き続き日本で課税の対象とされるケースがある。
- 内国法人の役員に対して支払われる役員報酬については、役員以外の使用者の場合は給与とは異なる取扱いが適用される。
- 海外勤務期間中であっても日本において確定申告書の提出が必要となるケースがあり、そのようなケースでは納税管理人の設定が必要となる。

## I 居住形態と課税所得の範囲

### 1. 所得税法上の居住形態区分

従業員等が長期間の海外駐在等で海外勤務することにより、その従業員等の税務上の居住形態区分が変更される場合があります。この場合、課税対象となる所得の範囲や課税方法自体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区分とその区分ごとの課税所得の範囲について説明したいと思います。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「非永住者以外の居住者（以下「永住者」という）」に区分されます。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

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*	
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	

\* 国内源泉所得以外の所得を指す。

の居住形態区分により異なることになりますので、海外勤務に伴う従業員等個人の国内における税務上の影響を考慮する際には、まずその従業員等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。

图表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、その全世界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1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ても税務上の「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、その課税対象となる国内源泉所得に対しては、居住者に対する課税方法とは異なる非居住者に対する課税方法により課税されることになります。

## 2. 居住形態区分の判定方法

居住者に該当するか、非居住者に該当するかどうかの判定は、日本の国籍を有しているどうかではなく、原則として日本国内に住所（「生活の本拠」）を有するかどうかによります。この点について、日本国内における住所の有無の判断は、単に国内における滞在日数、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。これらの事実のほか、国内における住居の有無、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様々な客観的事実を総合的に勘案して判断されることになります。

ただし、常に上記の客観的事実の積み上げにより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、実務上、通常は所得税法施行令15条の推定規定に基づいて判断することになります。すなわち、海外勤務のために出で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、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等によりあらかじめ1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1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になります。したがって、1年以上の海外勤務予定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には、海外での勤務期間が1年未満でないことが明らかであるため、推定規定に基づいて、たとえ日本国籍を有する日本人であっても、その出国日の翌日からは非居住者として取り扱われることになります。

この点からも、従業員等を海外現地法人・支店等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さが生じないよう準備をすることが必要と言えます。

## II 出国後の非居住者としての課税関係

### 1. 課税対象となる国内源泉所得

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には、Iに述べたとおり、非居住者期間中については、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。この場合、従業員等が勤務に伴いその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、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ます。よって、出国後の非居住者期間中に支払われる海外勤務期間に対す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、原則として、国内源泉所得には該当せず、課税対象所得から除かれることになります。よって、これらの給与等については、源泉徴収の必要はありません。

また、海外勤務に関連して支給される次のような諸手当についても、出国後の非居住者期間中に支払われるものに関しては、上記と同様の理由から、国外源泉所得として日本では課税対象とならないため、源泉徴収の必要はありません。

#### ■ 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。この場合、たとえ国内で支払われたとしても、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。

#### ■ 海外派遣先現地税金等の会社負担等

海外勤務者に対しては、海外勤務期間の給与等に対する海外現地所得税等を本人に代わり会社が負担したり、その従業員等が海外勤務期間中も日本の社会保険制度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を本人に代わり会社が負担したりする場合があります。この場合、これらの税金等の会社補填による経済的効果は給与等の一部と考えられますが、これらも留守宅手当と同様の理由により、日本では課税の対象となりません。

一方、出国後に支払われる給与等であっても、下記に掲げるもののように、海外赴任前の日本勤務期間に対応して支払

われるものであることから国内源泉所得に該当し、日本において引き続き課税対象とされ、非居住者所得に対する源泉徴収税の対象とされるものがありますので注意が必要です。

### ■ 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

出国後に権利行使したストックオプションから生ずる経済的利益についても、日本において課税対象となる場合があります。税制非適格ストックオプションに係る経済的利益については、日本の税務上、権利付与の時点ではなく、権利行使時点で課税されることになりますが、権利付与日から権利行使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は国内源泉所得に該当することになります。よって、海外勤務者が出国前に付与された税制非適格ストックオプションを、出国後の非居住者期間中に権利行使した場合には、その権利行使による経済的利益のうち国内源泉所得部分については、給与所得として課税対象となります。

## 2. 内国法人の役員に対する報酬

人的役務の提供に対する給与等については、通常は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ますが、内国法人の役員に該当する場合には、その内国法人の役員としての役員報酬に関しては、たとえその役員の役務提供が国外で行われたとしても、その役員の役務提供地にかかわらず、原則として、その役員報酬を支払った法人の居住地である日本の国内源泉所得に該当することになります。よって、海外勤務に伴う出国により非居住者となつた内国法人の役員に対して支払われる海外赴任期間中の役員報酬については、国内源泉所得として引き続き日本において課税対象となります。

この場合、その役員報酬が勤務地国である赴任先国において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が、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つ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。

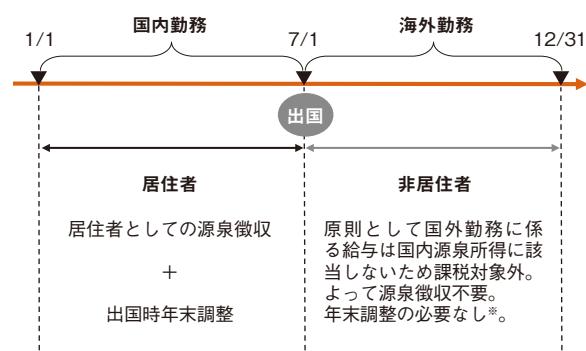
## III 会社側の留意点 (源泉徴収と出国時年末調整)

海外勤務者に対する出国後の給与に係る非居住者としての所得税の源泉徴収の取扱いは、出国前の居住者に対する源泉徴収税額の計算方法とは大きく異なり、国内源泉所得に対して一律20.42%（2.1%の復興特別所得税を含む、以下同じ）の源泉徴収税率の適用となります。基本的には勤務が国外で行われているため、給与の多くは国外源泉所得として課税対象外となりますので会社としての源泉徴収事務負担は多くないと言えますが、前述の出国後支給賞与のような非居住者として課税対象となる所得については、源泉徴収漏れとならないように注意する必要があります。

なお、非居住者の国内源泉所得として課税対象となる給与等については、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。具体的には、居住者の場合には、まず課税対象となる給与所得の収入金額から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基礎控除・扶養控除等の所得控除を適用した後、5.105%～40.84%の超過累進税率（2.1%の復興特別所得税を含む）を適用して税額が算出されます。居住者の給与等に係る年末調整においては、その算出税額と源泉徴収された所得税額との過不足について精算されることになります。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20.42%の税率で課税されます。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はできず、前述の20.42%の源泉徴収が行われている場合には、その源泉徴収のみで課税関係が完結することになります。

また、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

図表2 出国年（赴任年）の源泉徴収・年末調整の考え方



\*出国後支給賞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。なお、この場合でもこれを年末調整の対象とする必要はない。

り、税務上居住者期間中の給与等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適用することになります。この場合、居住者期間中の給与等については、通常12月の年末時に行う年末調整作業を出国時に行うことになります（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になりますので、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等がないときは、居住者期間中の税務処理について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、20.42%の源泉徴収により適正な税額計算が終わっていますので、出国後の非居住者期間中に他に確定申告が必要となる個人所得等がない場合には、源泉徴収のみで課税関係が完結することになります。

## V 従業員等側の留意点

### 1. 海外勤務者自身の確定申告義務

海外勤務者が出国により非居住者となった後においても、国内源泉所得は引き続き日本において課税対象となりますので、たとえば下記に掲げるような国内源泉所得がある場合には自身で確定申告を行う必要があります。

- ・ 国内不動産の賃貸から生じる所得
- ・ 国内不動産の売却から生じる所得

なお、国内不動産の賃貸については、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期間中に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、減価償却費等）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ときは申告書の提出義務はないと言えますが、この場合でも不動産賃貸料について源泉徴収がされているときは、確定申告することにより源泉徴収税額の還付を受けられる可能性がありますので留意が必要です。これは、居住者の場合には不動産の賃貸料収入に対して源泉徴収は行われませんが、非居住者に対して不動産賃貸料の支払いが行われる場合には、そ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20.42%の源泉徴収を行う必要があるためです。

たとえば、海外勤務者が所有する不動産を個人に賃貸し、その者が居住用に使用する場合には源泉徴収は行われませんが、不動産を法人に賃貸した場合や個人に賃貸した場合であつ

てもその借主が居住用以外の用途で使用するときは、その賃貸料の受取りの際には必要経費等を考慮する前のグロスの賃貸料額に対して20.42%の源泉徴収税が天引きされることになります。この場合、賃貸料収入から必要経費を差し引いたネット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、この天引きされた源泉徴収税額よりも小さくなるときは、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ほうが有利になります。通常、赴任前の自宅を1軒賃貸に出すくらいの規模ですと、必要経費を考慮した後のネットの不動産所得金額は損失になるケースが多いと思われますので、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に留意することが大切です。

### 2. 納税管理人の設定

海外勤務により国内に住所を有し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なか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。

この納税管理人が選定されると、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行われるのではなく、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になります。

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選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3月15日となります。よって、海外赴任年もしくは派遣期間中も確定申告の義務があると見込まれる場合には、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。

### 3. 住宅ローン控除の再居住の特例

海外勤務となる従業員等が、日本において住宅を取得し過去の年分の所得税の計算上住宅ローン控除の適用を受けている場合があります。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、出国以後の年分については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のやむを得な

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を理由として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ときは、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することができます。ただし、この場合には、原則として、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注意が必要です。

#### 4. 住民税の課税関係と住民票の出国手続き

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1月1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になります。

よって、たとえば、平成25年7月に海外赴任のため出国した場合には、その出国日の翌日から非居住者に該当することとなるため、平成25年1月1日現在は日本国内に住所を有していましたことになります。この場合、たとえ平成25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25年度分住民税額（平成24年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ります。一方、平成26年1月1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26年度分住民税額（平成25年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になります。

なお、6月以前に出国をする場合には、その年度分の住民税の賦課決定および納税通知書が発送される前に日本を出国してしまっているケースがあります。このような場合には、区役所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、出国後に賦課されることになる住民税の納税方法に関して、併せて窓口にて相談しておくとよいでしょう。

本稿は、「会社法務 A2Z」（2013年5月号／第一法規株式会社）に寄稿したものに一部加筆したものです。

本稿に関するご質問等は、以下の者までご連絡くださいますようお願いいたします。

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  
TEL:03-6229-8368  
takashi.sato@jp.kpmg.com

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  
マネジャー  
吉良 智幸  
TEL:03-6229-8049  
tomoyuki.kira@jp.kpmg.com

**KPMGジャパン**

marketing@jp.kpmg.com  
www.kpmg.or.jp



本書の全部または一部の複写・複製・転訳載および磁気また光記録媒体への入力等を禁じます。

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めていますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を細密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2013 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

© 2013 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.