

## 海外現地法人を巡る課税関係：出向する個人の課税関係

税理士 高山 政信

### 〔事例〕

内国法人に勤務するAは、今年の4月から海外の現地法人に出向することになった。Aの出向前と出向後の課税関係はどのようになるのか。

### 〔ポイント〕

海外現地法人に出向する個人の所得税の課税関係を次の項目に分けて検討する。

- 1 居住形態と課税所得の範囲
- 2 赴任前の課税関係
- 3 赴任期間中の課税関係
- 4 帰任後の課税関係
- 5 租税条約の適用関係

### 〔検討〕

#### 1 居住形態と課税所得の範囲

個人の課税関係は、その居住形態により課税所得の範囲が異なる。したがって、個人の課税所得を検討する場合、まず、居住形態を決定しなければならない。

##### (1) 居住者、非居住者の定義

居住者とは、国内に住所を有し、又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(所法2三)。非居住者とは、居住者以外の個人をいう(所法2五)。

居住者は、永住者と非永住者に分かれる。

非永住者とは、居住者のうち、日本の国籍を有しておらず、かつ、過去10年以内において国内に住所又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う(所法2四)。

居住者のうち、非永住者以外の居住者を、一般的に永住者という。

なお、国家公務員及び地方公務員は、実際の外国の勤務場所又は期間に関係なく、常に国内に住所を有するものとみなされる(所法3①)。

##### (2) 住所の意義

所得税法に規定する住所とは各人の生活の本拠をいい、生活の本拠であるかどうかは客観的事実によって判定するものとされている(所基通2-1)。そして、国の内外にわたって居住地が異動する者の住所が国内にあるかどうかの判定に当たっては、所得税法施行令14条(国内に住所を有する者と推定する場合)及び15条(国内に住所を有しない者と推定する場合)の推定規定がある。それらの規定により、通常、海外の現地法人に出向する者は、本人が離日する日から非居住者と推定され、海外現地法人から帰任する者は、日本へ帰任の日から居住者に推定されることになる(所基通3-3)。

##### (3) 居住者及び非居住者の課税所得の範囲

居住者及び非居住者の課税所得の範囲をまとめると、次の表のとおりである(所法164)。なお、4号から12号とは、所得税法161条(国内源泉所得)に掲げる該当所得をいう。

#### 2 赴任前の課税関係

##### (1) 給与所得の課税関係

給与等の支払を受ける者が海外支店等に転勤したとことにより非居住者となった場合、所得税法190条の規定を適用して中途退職者等として年末調整をしなければならない(所基通190-1)。

		総合課税 (確定申告の対象)	分離課税 (源泉徴収で完結)
居住者	永住者	全ての所得（全世界所得）	
	非永住者	国内源泉所得及び国外源泉所得のうち国内において支払われ、又は国外から送金されたもの	
非居住者	支店等のPE	全ての国内源泉所得	
	建設工事等のPE	不動産の譲渡、不動産の貸付け等の一定の所得及び4号から12号までの国内源泉所得のうちPEに帰せられるもの	4号から12号までの国内源泉所得のうちPEに帰せられないもの
	代理人PE		
	それ以外（PEなし） （通常の会社員）	4号から12号までの国内源泉所得	

\* PEとは、支店等の恒久的施設をいい、それぞれのPEを有する非居住者をいう。

\*\* 国内源泉所得は、所得税法161条に1号から12号までに規定されている。

## (2) 確定申告

不動産所得等の総合課税の対象となる所得があるときは、次のとおりである。

### イ 納税管理人の届出をしていない場合

赴任者の物理的な出国までに確定申告しなければならない（所法126①、2四十二）。

なお、納税管理人とは、個人である納税者が所得税法の施行地に住所及び居所（事務所及び事業所は除かれる。）を有せず、若しくは有しないこととなる場合に、納税申告書の提出その他国税に関する事項を処理させるため、この法律の施行地に住所又は居所を有する者でその事項の処理につき便宜を有するものうちからこれを定めなければならないとされているものである（国税通則法117）。

### ロ 納税管理人の届出をしている場合

通常の確定申告のとおり、翌年の3月15日までに申告しなければならない（所法120）。

## (3) 年の途中で居住者から非居住者となった場合の税額の計算

通常、海外現地法人に出向する個人は、年の途中で海外現地法人に赴任することから、年の途中で居住者から非居住者に居住形態が変わることになる。その場合は、居住者期間の確定申告の対象となる所得と非居住者期間の総合課税される所得の合計額に基づいて確定申告するこ

とになる。すなわち、居住者であった期間内に生じた居住者の課税所得の範囲に掲げる所得（非永住者であった期間がある場合には、その期間については、国内源泉所得並びに国外源泉所得で国内で支払われ又は国外から送金された所得）並びに非居住者であった期間内に生じた非居住者に対する課税の方法に掲げる非居住者の区分に応じて課税の対象とされる国内源泉所得に係る所得を基礎として計算した金額によることとされている（所法102、所基通165-1）。

## (4) 居住者期間を有する者の扶養親族等の判定の時期等

居住者期間を有する非居住者につき確定申告により所得税の額を計算する場合に控除する扶養親族等の判定の時期等については、次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれ次に掲げる時をいうものとされている（所基通165-2）。

イ その者が納税管理人の届出をして居住者でないこととなった場合…その年12月31日（その者がその年中に死亡したときは、その死亡の時）

ロ その者が納税管理人の届出をしないで居住者でないこととなった場合…その居住者でないこととなる時

### 3 赴任期間中の課税関係

赴任期間中は、非居住者とされる。赴任者はその勤務を国外で提供しているためその所得はその国内払給与（留守宅手当等）も含めて国外源泉所得とされる（所法161八）。したがって、非居住者が国内での勤務をしないかぎり、給与所得は非課税になる。

海外現地法人に赴任している者は、通常、国内に支店等の恒久的施設を有していないため、国内で貸し付ける不動産所得等の総合課税の対象となる所得があれば、その不動産所得だけを翌年の3月15日までに確定申告することになる（所法164①四）。その場合、確定申告の提出、納付等のために、納税管理人の届出をして、納税管理人に代行してもらうのが便宜である。

### 4 帰任後の課税関係

#### (1) 居住形態

海外現地法人から本社等へ帰任する者は、その帰任の日から居住者と推定されることになる。日本国籍を有する者の場合は、永住者に該当することになる。

#### (2) 課税所得の範囲

帰任後、居住者（通常は、日本国籍を有するため永住者）になるため、帰任後に国内の会社から支給されるものは、国外源泉所得に該当するものであってもすべて課税されることになる。したがって、日本への帰任前に、現地での課税関係を精算しておくことになる。

#### (3) 確定申告関係

総合課税される所得（例、不動産所得）がある場合、①非居住者期間の不動産所得と、②居住者期間の給与所得と不動産所得を全て合算したところで確定申告をすることになる（所法102）。

### 5 租税条約の適用関係

赴任期間中は、赴任国の居住者となることから、赴任国とわが国が締結している租税条約の適用があることになり、国内の銀行に預けた利子所得の利子等については、租税条約に関する

届出書を提出することにより、租税条約に規定する限度税率の適用を受けることができることになる。

### 6 まとめ

最近では、中小企業及び中堅企業においても、海外の現地法人へ赴任する例が多い。赴任期間中は、基本的に、非居住者として所得税は非課税とされるものの、帰任後は居住者として課税されるため、赴任期間中に海外現地法人に係る租税等もできるだけ帰任前に整理することが望ましいことになる。

そして、赴任する者で、国内の不動産所得等を有する者は、引き続き確定申告義務があることから、その申告、納付、還付等のために納税管理人を選定しておくことが望ましいものといえよう。