

外国人出向者の税金を立替払した場合の課税関係

税理士 高山 政信

〔事例〕

外資系内国法人S社は、米国法人X社の子会社である。X社は米国に完全子会社Y社を所有している。Y社と雇用関係にあるA（米国市民）は、Y社との雇用関係を維持したまま出向してS社勤務となって2年間業務を遂行している（Aは3年を終了した年に帰国予定である。）。S社は、Aの所得税、地方税を立替金として処理し、その後Aの出向元であるY社から送金を受けている。Y社は、社員を海外に出向させる場合、雇用契約において租税負担較差の補てんをすることを定めている。S社にとってはAに給与を支払ったという認識はないが、S社は源泉徴収が必要か。この事例の概要は次のとおりである。

- ① Aは米国市民であり、日本における所得税法上の居住形態は非永住者である。
- ② Aの給与は米国法人Y社が全額米国で支払っている。
- ③ Aは、非永住者1年目について日本で確定申告をしている。

〔ポイント〕

- 1 Aの日本における居住形態と課税
- 2 S社とAの関係
- 3 納付税額相当額の給与該当性
- 4 納付税額と在外手当非課税の関連
- 5 S社の源泉徴収義務の有無と申告

〔検討〕

1 Aの日本における居住形態と課税

Aの所得税法上の居住形態は非永住者である。Aの課税範囲は、「第95条第1項（外国税額控除）に規定する国外源泉所得以外の所得及び国外源泉所得で国内において支払われ、又は国外から送金されたもの」である。また、Aは米国市民ということは、米国においても無制限納税義務者として、全世界所得について納税義務を負うことになる。仮に、Aが1年間を通じて日本で勤務した場合、Yからの外国払給与全額が日本で申告納税されることになる。

2 S社とAの関係

S社の疑問は、AがY社の社員であり、S社には出向で勤務していることから、給与関係についてすべてY社が負担すべきであると認識していることである。それは、S社が、Aと雇用契約もなく、Aに対して租税負担較差の補てんをすることを定めているのは出向元であるY社であることを根拠としたものである。なお、所得税法の給与所得に係る源泉徴収については、次のような規定がある。

〔（源泉徴収義務）第183条：居住者に対し国内において第28条第1項（給与所得）に規定する給与等（以下この章において「給与等」という。）の支払をする者は、その支払の際、その給与等について所得税を徴収し、その徴収の日の属する月の翌月10日までに、これを国に納付しなければならない。〕

しかし、S社は、実際に役務の提供は受けているがAと雇用契約がないことから、Aに対する給与の支払義務を負うのはY社であり、S社は、この立替金相当額に対する源泉徴収不要としているが、Aのような役務提供を受けて、S社が支払ったAの納付税額相当額についてさらに検討する必要がある。

3 納付税額相当額の給与該当性

所得税法に規定する給与所得は、「雇用契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付」と解釈されており、給与所得該当性については、「支給者との関係において何らかの空間的、時間的拘束を受けて」いることであり（最高裁昭和56年4月24日第二小法廷判決）、雇用契約の有無が最終的な判断基準とはいえず、各種の要素を総合的に勘案する必要がある。

このような解釈から、S社が主張している雇用関係が給与所得の決定的要件でないことは明らかである。なお、所得税法第28条の給与所得の規定は次のとおりである。

「給与所得とは、俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与（以下この条において「給与等」という。）に係る所得をいう。」

したがって、非課税となる手当等を除いて、基本給及び各種手当は給与所得となることから、給与の支払者が被用者の納付税額相当額を負担した場合、これは租税手当として課税対象となる。

4 納付税額と在外手当非課税の関連

本事例の納付税額と在外手当非課税の関連も検討が必要である。所得税法第9条第1項第7号に在外手当の次のような規定がある。

「国外で勤務する居住者の受ける給与のうち、その勤務により国内で勤務した場合に受けるべき通常の給与に加算して受ける在勤手当（これに類する特別の手当を含む。）で政令で定めるもの」

所得税法施行令第22条（非課税とされる在外手当）は次のような規定である。

「法第9条第1項第7号（非課税所得）に規定する政令で定める手当は、国外で勤務する者がその勤務により国内で勤務した場合に受けるべき通常の給与に加算して支給を受ける給与のうち、その勤務地における物価、生活水準及び生活環境並びに勤務地と国内との間の為替相場等の状況に照らし、加算して支給を受けることにより国内で勤務した場合に比して利益を受けると認められない部分の金額とする。」

この在外手当非課税の規定は、居住者が国外勤務をする場合、在外手当の額のうち、国内で勤務した場合と比較して特に利益を受けているとは認められない部分について所得税を非課税とする規定であり、本事案の納付税額相当額が在外手当であり、S社の負担によりAに支払われる給与等に該当しないという理解は、S社がAに支払った給与等に該当することから当たらないことになる。

5 S社の源泉徴収義務の有無と申告

Aの日本における納付税額相当額は、Aの出向元であるY社が負担していることは事実である。しかし、Aは、S社にY社との雇用契約を維持したまま出向しているが、S社に雇用契約に類する契約に基づいて業務に従事していることから、本来であれば、Y社のみならず、S社にも給与等を支払う義務があることになる。納付税額相当額はY社の負担ではあるが、S社が払うべき出向者への給与等を国内において支払ったのであるから、前出の所得税法第183条に規定する源泉徴収義務がS社に生じることになる。なお、源泉徴収すべき時期については、納付税額相当額を納付した時ということになり、立替払いの請求時期とは異なることになり、AのY社からの給与にこの納付税額相当が加算されて日本で納税することになる。