

事業部とも連携し、課税リスクに備える 海外出張に係る税務と 管理上のポイント

グローバル化の進展とともにビジネスや人的リソースの配置は加速化・多様化が進んでおり、海外駐在や赴任として人員を派遣しなくても、インフラの整備、IoTの普及などにより、海外出張という形でビジネスに十分対応できるケースが多くなっている。このようななかで、税務を取り巻く環境も大きく変化してきている。たとえば、カナダや英国のように短期出張者でも一定の場合には原則課税を主張する国が増加傾向にあり、海外出張先でPE (Permanent Establishment) を構成する活動をしているときには、租税条約の短期滞在者免税は使えず、その国の国内法に従った課税により、1日の出張でも個人所得税が課税されるケースが見受けられるようになってきている。

こうした変化に対応していくためには、日本における税務のみならず、出張先国での課税実務を理解したうえで、予期せぬ追徴課税を未然に防ぐ対策を講じておく必要がある。

デロイト トーマツ税理士法人
税理士

川井 久美子

デロイト トーマツ税理士法人
英国勅許税理士

浅田 緑

出張における日本の 税務の留意点

海外出張先での税務の論点を考察する前に、まずは日本での税務の規定を整理しておきたい。

(1) 出張者の定義

日本の税法上、出張に係る明文規定はなく、他の法律の借用で考える必要がある。海外出張と海外赴任の区別の基準として、厚生労働省は、海外出張者を単に労働の提供の場が海外にあるにすぎず、国内の事業場に所属し、その事業場の使用者の指揮に従って勤務する労働者と定義し、労災保険の適用範囲を明確にしている。すなわち、社員の所属、およびこの指揮下にあるのかで判断することとされている。

(2) 費用負担の原則

法人税法上の観点からは、各経費の損金計上の可否や、日本法人と海外子会社のどちらが負担すべき費用かについては、応益負担の原則を基本にあくまで個々の状況に応じて判断する必要があり、出張か赴任かという派遣形態でのみ判定されるものではなくなっている。

(3) 所得税法上の非課税となる旅費

非課税となる旅費については、所得税法では、「その旅行に必要な支出に充てるため支給される金品で、その旅行について通常必要であると認められるもの」(所法9①四)と規定されており、同業他社の支給額を勘案するものとされている(所基通9-13)。

なお、同業他社の支給額の情報を入力することは通常困難であるため、実務上は情報が公開されている「国家公務員等の旅費に関する法律」で定められている支給額が参照されている(図表)。

(4) 在外手当の非課税の適用の有無

1年未満の出張の場合には、出張期間中も日本の居住者のままとみなされるため、給与については通常どおり日本で課税される。ただし、例外的に、「在外手当の非課税」という規定が設けられている。この規定は、国外で勤務する居住者の受け給与のうち、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算して受ける在外手当(これに類する特別の手当を含む)について、所得税法上の非課税とするもの

(図表) 国家公務員等の旅費に関する法律(別表第2 外国旅行の旅費)

| 区分 | | 日当(1日につき) | | | |
|-----------------|------------------|-----------|--------|-------|-------|
| | | 指定都市 | 甲地方 | 乙地方 | 丙地方 |
| 内閣総理大臣等 | 内閣総理大臣および最高裁判所長官 | 13,100 | 11,100 | 8,900 | 8,100 |
| | 国務大臣等および特命全権大使 | 10,500 | 8,700 | 7,000 | 6,300 |
| | その他の者 | 9,400 | 7,900 | 6,300 | 5,700 |
| 指定職の職務にある者 | | 8,300 | 7,000 | 5,600 | 5,100 |
| 7級以上の職務にある者 | | 7,200 | 6,200 | 5,000 | 4,500 |
| 6級以下3級以上の職務にある者 | | 6,200 | 5,200 | 4,200 | 3,800 |
| 2級以下の職務にある者 | | 5,300 | 4,400 | 3,600 | 3,200 |

| 区分 | | 宿泊料(1夜につき) | | | |
|-----------------|------------------|------------|--------|--------|--------|
| | | 指定都市 | 甲地方 | 乙地方 | 丙地方 |
| 内閣総理大臣等 | 内閣総理大臣および最高裁判所長官 | 40,200 | 33,500 | 26,900 | 24,200 |
| | 国務大臣等および特命全権大使 | 32,200 | 26,800 | 21,500 | 19,300 |
| | その他の者 | 29,000 | 24,200 | 19,400 | 17,400 |
| 指定職の職務にある者 | | 25,700 | 21,500 | 17,200 | 15,500 |
| 7級以上の職務にある者 | | 22,500 | 18,800 | 15,100 | 13,500 |
| 6級以下3級以上の職務にある者 | | 19,300 | 16,100 | 12,900 | 11,600 |
| 2級以下の職務にある者 | | 16,100 | 13,400 | 10,800 | 9,700 |

② 宿泊料 (単位:円)

【外国出張の旅費】
(備考)

1. 指定都市とは、財務省令で定める都市の地域(シンガポール、ロサンゼルス、ニューヨーク、サンフランシスコ、ワシントン、ジュネーブ、ロンドン、モスクワ、パリ、アブダビ、ジッダ、クウェート、リヤドおよびアビジャン)をいう。
2. 甲地方とは、北米地域、欧州地域および中近東地域として財務省令で定める地域のうち指定都市の地域以外の地域で財務省令で定める地域をいう。
3. 丙地方とは、アジア地域(本邦を除く)、中南米地域、大洋州地域、アフリカ地域および南極地域として財務省令で定める地域のうち指定都市の地域以外の地域で財務省令で定める地域をいう。
4. 乙地方とは、指定都市、甲地方および丙地方の地域以外の地域(本邦を除く)をいう。

である(なお、海外勤務者のうち非居住者に該当する者が受ける給与などについては、一時的な帰国など国内において勤務することがない限り、もともと所得税の非課税となっていない)。

非課税所得となる在外手当については、残念ながら具体的な金額基準に係る規定がないため、企業が在外手当を実際に支給する際の金額水準

出張における海外での税務の留意点

日本における出張者の税務上の論

の策定が難しいが、一般的には「在外公館の名称及び位置並びに在外公館に勤務する外務公務員の給与に関する法律」に規定する在勤手当の額が1つの目安となると考えられる。

点を理解したところで、以下に出張先の海外での税務の論点をみていき

(1) 短期滞在者免税

日本は現在68カ国と租税条約を締結しており、租税条約締結国への出張においては、短期滞在者免税の要件を充足すれば、個人所得税の課税は免除される。しかしながら、最近

留意すべき点としては、②、③の解釈が複雑であり、また近年の出張者の増加に伴い、免税の適用の有無について厳格にみられる傾向にある。たとえば、出張元の法人から海外出張者の給与の支払を行っていたとしても、当該出張者が現地法人に実質的に雇用されているような形で役員提供をしている場合には、②の要件は満たさないと考えられる。この考え方のもと、カナダ、英国では短期滞在者であっても、一定の場合には給与の源泉徴収義務を雇用主に課し、実態に応じて免税としている。また、③については、PE認定と

- ① 183日条約によって異なる超の滞在でない
- ② 給与が現地法人から支払われていない
- ③ 出張者の給与が現地のPEに負担されていない

183日に満たない出張であっても課税されるケースが増えている。いくつかの要因があるものの、短期滞在者免税の適用要件を十分に理解していないことが大きく影響している。

まず、短期滞在者免税は一般的に次の3点を満たした場合に適用できることとなっている。

関連する話であり、後述(2)のとおり、出張者の滞在や活動がPE認定された場合には短期滞在者免稅が適用されず、1日の出張から課稅される可能性はある。なお、タイとの租稅条約においては現地法人が費用を負担した場合には、PE認定されていなくても短期滞在者免稅が適用できず、米国においてもテクニカル・エクスピレーションにて、現地法人や子会社が費用を負担した場合に、PE認定されていなくても短期滞在者免稅が適用できないことになっている点について注意したい。

さらに解釈が明白な①についても、租稅条約で「継続するいかなる12箇月の期間においても」(合計183日を超えない)と規定している場合には留意が必要となる。まれに出張期間を経た後に正式赴任に切り替えるケースがあるが、その場合、その直前の出張期間部分について①を満たさないと判定され、出張日数相当分につき課稅される事例が見受けられるためである。

(2) 出張先国でのPE課稅

「PEなければ課稅なし」が国際課稅ルールの原則であるが、PEの概念がグローバル活動の急速な進展に伴い、変化を遂げている。特に先述の③出張者の給与が現地のPEに

負担されていない(=海外出張者の給与を現地のPEが負担している場合は課稅対象となる)という短期滞在者免稅規定の3つ目の原則は、今後、さまざまな難題を突きつける可能性はある。

具体的には、出張者課稅と関連して近年問題となっているサービスピーEとは、役務提供者の外国における継続的な滞在や活動自体がPEを構成するとされており、物理的拠点と人的機能をリンクさせた考え方である。この規定は専ら途上国との条約においてみられるものであるが、先進国間であっても生じる可能性があり、看過できない。OECD(経済協力開発機構)のBEPS(税源浸食と利益移転行動)が実施されると、これから数多くのPEを生み出すと考えられ、厳しい財政事情を抱える国は、自国に与えられる新たな税源を確保する方向にシフトすることが想定される。

出張者の活動がPEを構成する場合には、法人税だけでなく、個人所得稅も短期滞在者免稅の適用ができないため課稅されることになる。また、PE認定される場合には、企業のコンプライアンス・コストや執行上の事務負担を相当増加させることが想定される。これらの点を念頭に、出張者や人事部門は、潜在的な追加

的PEがどこにあるのか、出張者本人の報酬が出張国に存在するPEによって負担されると当該国の稅務当局に解釈されないか、といったことを正しく理解することが今後ますます必要となってくる。

出張者の二重課稅対応と留意点

ここで注意したいのは、外国稅額控除で取り戻せる稅金は日本の稅率を限度としているため、日本よりも高稅率で課稅を受けた場合には、高稅率分については取り戻すことができないという点である。日本において個人所得稅の最高稅率は、住民稅を含めると55%と高稅率であるものの、段階稅率を適用しているため、仮に手取り1,200万円程度の年収であれば、実効稅率は通常16%程度と表面稅率との差が激しい。

一方アジア各国の稅率をみてみると、中国では月額報酬が4,500元(基礎控除4,800元控除後の課稅対象所得。対円レート17・25で日本円7・1万円)を超えると20%の稅率で課稅され、最高稅率は45%であることから、一般的な給与所得者の場合には明らかに日本より高稅率の国といえる。

ただ、高稅率国への出張の場合で外国稅額控除により稅金を一部しか取り戻すことができなかったとしても、企業にとってはコストセービングとなることに変わりはない。また、日本においては旅費交通費や日当、宿泊費は非課稅となるが、海外においては日当は通常課稅となり、宿泊費は一部の国では課稅扱いとなり、海外での納稅額は稅率と課稅範圍の拡大のために大きく膨れ上がる。そ

出張者管理、規程整備の必要性

のために日本で外国税額控除を確実に適用することにより、全体の税コストを圧縮することは肝要である。

最後に、出張者が年々増加し、企業を取り巻くグローバル税務環境がより一層厳しくなるなか、後手に回らず積極的に税のリスクを抑えるために、企業が取るべき2つの対策について触れておきたい。

1つ目は出張者管理である。多くの企業においては、どの出張者がどの国に何日間いるのかを正確には把握しきれていない。税務上の短期滞在者免税の日数のカウントは複雑であり、たとえば、物理的滞在日数をカウントするために入国、出国を各々1日と計算したり、国によっては暦年1年間ではなく、継続する12カ月で滞在日数を把握する必要がある。出張者の滞在日数カウントはこういった複雑さを有しているものの、これまで述べてきたP E認定によるコスト増やリスクを避けるためには、出張者管理は必要不可欠となっていくと考えられる。

P E認定時の観点に「事業の場所が一定したものであるか」という項目があり、この点については「6カ月基準」

が1つの判断基準となる。1つのプロジェクト活動で6カ月を超える場合は多くのケースでP E認定されるため、日数の把握がキーとなる。

海外出張者の動向を把握し、滞在国内での活動をチェックすることによって、税のリスクを減少することが可能になるものの、管理の実態としては、人事部で一括管理している出向者と異なり、出張者管理は事業部担当者に一任されている企業も多い。事業部担当者に一任されている場合、事業部ごとで管理基準が異なっていたり、属人的な業務により実態との乖離が発生するケースが少なくないため、税務リスク、管理のポイントを含め、必要に応じて自社の税務部門や事業部の担当者、人事部門との綿密な連携・認識共有がより重要となってくる。

対策の2つ目は出張者規程を含めた契約書類の整備である。

出張者が現地でのような活動をしているのかを日本および出張先国の税務対策のために適切に把握する必要がある。その出張者の活動の受益者を明確に把握し、現地法人が受益者であればアブセンスファイヤーロイヤリティー等の契約書の整備が必要になり、業務内容や目的についても明記する必要がある。

出張者が技術やノウハウではなく

マンパワー（労働力）を提供している場合には、その対価として会社間で合意した役務提供料を請求すべきであり、このとき、業務の指揮管理監督者、その業務に対して最終的に誰が責任、リスクを負うのかという点を、役務提供契約書上で明確化する必要がある。一方で、その記載については出張者の実質的雇用主が現地法人とみなされないよう注意する必要がある（出張における海外での税務の留意点⁽¹⁾で記載したように短期滞在者免税が適用されなくなるリスクがある）。

また、社内規程については、二重課税部分に対して日本の確定申告で外国税額控除を適用する場合の還付金の取扱方針（たとえば、出張者が受け取った後、会社に返金など）について会社、出張者間で認識がずれぬよう、出張者規程等にて会社としての取扱いや方針を明文化しておくことも重要となる。

*

起きてしまった事象については外国税額控除の適用を通じて確実にコスト圧縮を図る一方、予期せぬ追徴を未然に防ぐための出張者管理と契約書類の整備が今後の対応のキーとなる。出張者管理はその全容を人事部だけでは把握しきれていないことも多く、自社の税務部門や事業部を

含む他部門との緊密な連携、テクノロジーを使った必要情報の抽出なども今後検討する余地がある。出張者規程を含めた契約書類についてはP Eリスクを念頭に置いたうえで書面整備を進める必要がある。無用な税のサプライズを避けるため、守りの税務戦略を講じるべきだ。

浅田 緑(あさだ・みどり)
デロイト トーマツ税理士法人
ディレクター

英国勅許税理士
専門は駐在員税務およびモビリティ・コンサルティング。この分野で13年以上の経験を持ち、うち11年はデロイト ロンドン事務所、香港事務所での勤務。日系多国籍企業に対する駐在員税務アドバイザーの経験が豊富で、現在は主として日本本社から海外への出向者、出張者に係る出向先、出張先国でのグローバル税務コンプライアンスのコーディネーション、アドバイザーに特化している。

川井 久美子(かわい・くみこ)
デロイト トーマツ税理士法人
パートナー
税理士

グローバルモビリティの税務コンサルティングサービスに従事。海外勤務者のクロスボーダー税務を専門にしており、日系多国籍企業に対し、人事、税務の包括的なソリューションを提供している。また、アジア各国からの実務研修生受入れに係る課税関係と入国管理法改正の影響や台湾居住者の税制適格ストック・オプションに係る課税関係等の執筆を各誌で掲載している。