

**疑問相談****国際課税（源泉所得税）****エキスパッツの国外勤務手当及び留守宅手当の取扱い**

**Q** 英国法人P社の従業員X（英国人）は、P社の日本支店Sに、今年の4月から10か月間の予定で出向することとなり、家族を英国本国に残し、単身赴任することが決まっています。P社では、社内規程に基づき、海外出向者に対して諸手当を給与の一部として支給することとしており、P社の本店は、Xに対して、日本での勤務に係る国外勤務手当を日本への渡航前に支払い、また、Xが支店Sでの勤務期間中、英国に残る家族に対して留守宅手当を支給することとしています。

この場合、英国法人P社の本店が日本支店Sに出向するX（エキスパッツ）に対して支給する国外勤務手当及び留守宅手当について、日本における課税関係がどのようなものとなるかご教示ください。

なお、エキスパッツとは、海外の本店や親会社などに所属している従業員等のうち、出向や派遣などにより、日本国内に一時的に赴任する者の総称です。

**A** 非居住者であるXに対して給与の一部として支給される国外勤務手当及び留守宅手当は、いずれもXの日本における勤務に基因するものであることから、国内源泉所得に該当し、また、P社は日本に支店Sを有していることから、本店から支給される手当は、日本国内で支払われたものとみなされます。

したがって、支店Sは、Xの国外勤務手当及び留守宅手当に係る所得税及び復興特別所得税につき、20.42%の税率で源泉徴収し納付を行うこととなります。

なお、Xの日本勤務における滞在期間は183日を超えるため、短期滞在者免税の適用はありません。

**【解説】****1 居住者**

居住者とは、日本国内に住所を有し、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います（所法2①三）。

また、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こととされています（所基通2-1）。

この場合、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かは、滞在日数、住居、職業、生計を一にする配偶者その他の親族の居所、資産の所在等を総合的に考慮して判断するのが相当であると解されています（東京地判令和元年5月30日）。

## 2 非居住者

非居住者は、上記1の居住者以外の個人をいいます（所法2①三・五）。

また、日本での職業に従事するため、国内に居住することとなった者であっても、その日本における滞在期間が、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ものは、非居住者として取り扱われることとなります（所令14①一、所基通3-3）。

## 3 国内源泉所得

上記2の非居住者については、国内源泉所得が課税対象となること（所法7①三）、国内源泉所得とは、日本国内にその発生源がある所得のことをいい（所法161）、俸給、給料、賃金、歳費、賞与又はこれらの性質を有する給与等のうち、国内において行う勤務に基因する所得は、その対価の支払われる場所が国内又は国外のいずれであるかを問わず、国内源泉所得に該当します（所法161十二イ）。

## 4 分離課税方式

非居住者の国内勤務に基因する給与は、上記3のとおり、国内源泉所得に該当するところ、その給与に課される所得税及び復興特別所得税は、税率20.42%の分離課税方式により課税されます（所法161十二イ、164②二、169、170、復興財確法28①②）。

## 5 みなし国内払い

非居住者の国内勤務に係る給与が国外において支払われ、かつ、その支払者が日本国内にPEを有する場合、当該給与は日本国内で支払われたものとみなされるため、

国内PEが源泉徴収を行うこととなります（所法164②二、212②、213①）。

## 6 短期滞在者免税

短期滞在者免税とは、日本との間で租税条約を締結している国の居住者が、日本で短期間の勤務を行う場合、一定の要件を満たすことにより、日本での課税が免除される制度をいいます。

日英租税条約14条2項では、勤務に対して取得する給与について、「短期滞在者免税」を規定しており、この取扱いの適用を受けるためには、次の3つの要件をすべて満たす必要があります。

- (1) その課税年度において開始又は終了するいずれの12か月間においても、給与受領者の勤務する国における滞在期間が合計183日以内であること。
- (2) その給与が、給与受領者が勤務する国の居住者でない雇用者又はこれに代わる者から支払われるものであること。
- (3) その給与が、給与受領者が勤務する国に所在する雇用者のPEによって負担されるものでないこと。

## 7 事例の検討

### (1) 非居住者

日本での職業に従事するため、国内に居住することとなった者で、その日本における滞在期間が、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ものは、非居住者として取り扱われるところ、Xは、日本支店Sに10か月間の予定で派遣されており、日本における滞在期間が、あらかじめ1年未満であることが明らかであるため、非居住者に該当す

ることとなります。

## (2) 国内源泉所得

非居住者が日本での勤務に基因して支給を受ける給与は、その対価の支払われる場所が国内又は国外のいずれであるかを問わず国内源泉所得に該当し、日本で課税対象となります(所法7①三、所法161八イ)。

この点、Xは、上記(1)のとおり、非居住者に該当し、P社本店から支払われる国外勤務手当は、日本での勤務に基因して支給され、国内源泉所得に該当することから、日本で課税対象となります。ただし、国外勤務手当のうち、転居に伴い本人が負担する旅費等の実費に相当する部分については除外されます。

また、P社本店から英国在住の家族に支払われる留守宅手当についても、Xの日本勤務に基因するものであるため、国内源泉所得として日本で課税されます。

## (3) 国内PEによる源泉徴収

非居住者の国内勤務に基因する給与(国内源泉所得)が国外において支払われ、かつ、その支払者が日本国内にPEを有する場合、当該給与は日本国内で支払われたものとみなされ、その国内PEは、当該給与に係る所得税及び復興特別所得税につき、20.42%の税率で源泉徴収し納付を行うこととなります。

この点、P社本店からXに支給される海外勤務手当及び留守宅手当については、上記(2)のとおり、国内源泉所得に該当し、P社は日本に支店Sを有していることから、それぞれの手当では日本国内で支払われるものとみなされ、支店Sは、当該各手当てに係る所得税及び復興特別所得

税につき、20.42%の税率で源泉徴収し納付を行うこととなります。

## (4) 短期滞在者免税

日英租税条約14条2項では、勤務に係る給与について、「短期滞在者免税」を規定しており、この取扱いの適用を受けるためには、給与受領者の勤務する国において滞在期間が合計183日を超えないことが要件の1つとされているところ、Xの日本勤務における滞在期間は183日を超えることから、短期滞在者免税の適用はありません。

## (5) 結論

非居住者であるXに対して給与の一部として支給される国外勤務手当及び留守宅手当は、いずれもXの日本における勤務に基因するものであることから、国内源泉所得に該当し、また、P社は日本に支店Sを有していることから、本店から支給される手当では、日本国内で支払われたものとみなされます。

したがって、支店Sは、Xの国外勤務手当及び留守宅手当に係る所得税及び復興特別所得税につき、20.42%の税率で源泉徴収し納付を行うこととなります。

なお、Xの日本勤務における滞在期間は183日を超えるため、短期滞在者免税の適用はありません。

## 8 課税関係判定表(参考)

エクスパッツの給与については、次の判定表のうち、非永住者(居住者)又は非居住者に係る国内源泉所得の取扱いに留意してください(課税関係判定表の網掛け部分)。

## 【課税関係判定表】

対象者	源泉地	給与支払地	源泉徴収義務	申告義務	
居住者	永住者 (注1)	国内	国内	有	有
		国外	国外	無	有
	非永住者 (注2)	国内	国内	有	有
			国外	無	有
		国外	国内	有	有
			国外	送金有 送金無	無 無
非居住者 (注3)	国内	国内	有(分離)	無	
		国外	有※(分離)	無	
	国外	国内	無	無	
		国外	無	無	

※「みなし国内払い」

非居住者の国内勤務に基因する給与が国外において支払われ、かつ、その支払者が国内PEを有する場合、当該給与は国内で支払われたものとみなされます。

(注1) 永住者は、居住者(国内に住所又は1年以上居所を有する者)のうち非永住者以外の者をいいます。

(注2) 非永住者は、居住者のうち日本国籍がなく、かつ、過去10年以内の間に国内に住所又は居所を有していた期間の合計が5年以下である者をいいます。

(注3) 非居住者は居住者以外の個人をいいます。

※本文中、意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイト トーマツ税理士法人の公式見解ではありません。また、上記記載は掲載日現在有効な法令に基づくことに留意を要します。

《デロイト トーマツ税理士法人 タックス コントラバーシーチーム

ディレクター 野田 秀樹》

## 大蔵財務協会 刊行書籍のご案内

本紙  
購読者  
特典

定価1,000円以上の書籍をご注文の方は  
定価の2割引・送料当会負担



## 令和2年版 知っておきたい法人税

杉山 泰久 編 B5判・300頁・定価(本体価格1,400円+税)

中小企業の経営者、経理担当者が押さえておきたい重要なポイントを図表やイラストを使って解説。オープンイノベーションに係る措置の創設や収益認識等の見直し等、前回版以降の税制改正を織り込んで改訂。

お申し込みは 大蔵財務協会 電話 03(3829)4141 FAX 03(3829)4001