

# 中国ビジネス Q&A 外国人の雇用・研修における課税関係

**Q** 外国人の雇用について関心をもっています。外国人を雇用した場合の課税関係について教えてください。

**A** 近年、大企業のみならず中小企業においても外国人の雇用について関心が高まっています。この背景として、コスト削減や少子高齢化に伴う人口減少等がありますが、一方で、優秀な人材を広く海外から確保することで国際競争力を高めたい企業が増えていることもあげられます。今回は、外国人を採用した場合の課税関係と外国から受け入れた研修生の租税条約上の取扱いについて解説します。

## 居住者と非居住者

会社が外国人労働者に対して給与を支払う場合、通常源泉徴収を行う必要があります。この場合、徴収方法は当該外国人の居住形態が「居住者」か「非居住者」かの相違によって区分されています。「居住者」とは、①国内に住所を有する者、または②国内に現在まで引き続き1年以上居所を有する個人をいいます。「住所」とは「個人の生活の本拠」をいい、「生活の本拠」とは「客観的な事実によって判定する」とされています。また、「居所」は「その人の生活の本拠ではないが、その人が現実的に居住している場所」とされています。この「居住者」「非居住者」の判定に際しては、国籍やビザの種類、住民票の登録の有無などは基本的に無関係です。

とはいえ、単身赴任の場合など判断が難しい場合もあることから、外国人労働者が日本で働くために入国した場合、滞在期間が1年未満であることが労働契約等によりあらかじめ明らかでない場合を除き、日本国内において継続して1年以上居住することを通常必要とする職業を有しているならば、入国後ただちに「居住者」との推定を受けることとされています。

また、「居住者」はさらに「非永住者」と「非永住者以外の居住者」に区分されます。「非永住者」とは日本国籍を有しておらず、かつ、過去10年間に日本国内にて住所又は居所を有していた期間の合計が5年以下の個人をいい、他方、「非永住者以外の居住者」とは、日本国内に住所を有しているか、又は現在まで引き続き1年以上居所を有する個人のうち、非永住者以外の者をいいます。

「非居住者」とは「居住者」以外の個人をいい、各区分に応じて、表1のように課税範囲が異なります。

## 所得税と住民税

まず所得税について、居住者の場合には、最初の給与の支払い日までに会社は外国人労働者から「給与所得者の扶養控除等申告書」の提出を受け、給与等を支払うごとに、扶養する親族等の人数に応じて「給与所得の源泉徴収税額表」の甲欄によって税額を算出して源泉徴収を行います。そしてその年の最後の給与等の支払いを行う際に、「年末調整」によって当該外国人が納付する所得税の精算を行うこととなります。つまり、居住者であれば、一般の社員やアルバイト労働者と同様に給与から源泉徴収税額を差し引けばよいわけです。

なお、外国人労働者の中には本国の家族を養っている場合があります。その際には、扶養控除等申告書にその旨を記載し、実際に本国に生活費等を仕送りしている事実を示す送金証明などを本人から提出してもらい、会社側で保管しておく必要があります。しかし、送金手数料等の節約のため、帰国する度に現金で持ち帰っているケースもあり、会社側としては扶養の事実を示す送金証明書を確認するなど、プライバシーを侵さない範囲で明らかにしなければなりません。

また、会社が非居住者に給与を支払う場合、原則として、給与に対して税率20%の源泉分離課税の方法によって納税を行います。

次に住民税については、外国人労働者が1月1日時点で居住者として日本にて居住している場合に納税義務者となり、前年の所得税の課税状況を参考に、4月以降に各市町村で決定した後、当該外国人労働者に通知されます。

## 海外から研修生を受け入れる場合

一般的に租税条約では、租税条約の相手国から、文化面・教育面における国際交流促進の目的で一定期間自国に来た学生・

表1 所得税法による居住者・非居住者の区分

区分		定義	国内源泉所得	国外源泉所得
居住者	非永住者以外の居住者	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のうち、非永住者以外の者	課税	課税
	非永住者	居住者のうち日本国籍を有しておらず、過去10年以内に日本国内に住所又は居所を有していた期間の合計が5年以下の者	課税	国内で支払われたもの及び国内に送金されたもののみ課税
非居住者		居住者以外の個人	課税	不課税

みらいコンサルティンググループ 国際ビジネス部部长  
税理士 小嶋大志

事業修習者等が受け取る給付・所得は、当該所得の源泉地がどこであろうと免税とすることが多いです。これは、ビジネス目的で来た者と教育を受けに来た者とは滞在目的が異なるため、両者が受ける所得についても課税のあり方に差を設ける趣旨です。つまり、海外から日本に来た研修生等が日本で受け取る給付については、日本側で課税は行いません。

例えば、日中租税条約では、「もっぱら教育もしくは訓練を受けるため又は特別な技術的経験を習得するため一方の締約国内に滞在する学生、事業修習者又は研修員であつて、現に他方の締約国の居住者であるもの又はその滞前の直前に他方の締約国の居住者であつたものがその生計、教育又は訓練のために受け取る給付又は所得については、当該一方の締約国の租税を免除する」と書かれています。つまり、文化・教育面での研修生とは異なり、事業における訓練を受けるために日本に滞在する中国からの「事業修習者」が、その生計、教育、又は訓練のため受領する給付については日本では課税されません。ここで問題となるのが、「事業修習者」とはどのような者を指し、「生計、教育又は訓練のために受け取る給付」はどのような内容の給付かということです。

日中租税条約の中では「事業修習者」という言葉の定義はなされていませんが、国税庁のホームページでは「事業修習者」の定義として、「企業内の見習研修者や日本の職業訓練所等において訓練、研修を受ける者」とあります。また、同ページには類似の言葉として「事業習得者」があり、これについては「企業の使用人として又は契約に基づき、当該企業以外の者から高度な職業上の経験を習得する者」と定義されています。免税規定を適用する上では、両者の区分を明確に区別することが非常に重要です。なぜなら、「事業修習者」の場合は企業が支払った給付は免税となる一方で、「事業習得者」となれば課税となるからです。「事業修習者」は、職業上又は事業上の知識又は技能をほとんど有しない見習研修生と解釈するのが妥当で、例えば中国にある子会社の現地社員を日本本社に派遣し、高度な職業上の経験を習得するために滞在させる場合は「事業習得者」に該当し、租税条約上の免税規定を満たしません。

次に、この研修生が「事業修習者」に該当する場合、当該「事業修習者」への給付が「生計、教育又は訓練のために受け取る給付又は所得」に該当するかどうか問題となります。日中租税条約では給付金の限度額が設けられていませんが、その妥当性については検討する必要があります。一般に「生計、教育又は訓練のために受け取る給付」は、役務の提供の対価としての給付と報酬は該当せず、そのため、職場での訓練等による給付の場合には、役務の提供の対価部分と生計、教育又は訓練のための給付を明瞭に区分しなければなりません。このとき、生計、

教育又は訓練のために通常必要な費用の額を超えることは当然許されません。

つまり、給与は一般的に生計維持の部分と職務内容によって支払われる部分から構成されますが、租税条約で免除されるのはあくまで生計維持のために支払われる部分のみとなります。生計費と認められる部分を算定する方法としては、「購買力補償方式」が一般的です。「購買力補償方式」は、3年や5年などの一定期間を海外で勤務後に本国へ帰ることを前提とし、「本国での生計費を派遣先でも補償する」という考えに基づき、本国に勤務していた場合には支給されるはずの給与の中で、生計費として消費される部分については、本国と同等の購買力を補償することにより、「No Loss, No Gain」(海外派遣することによって損もしなければ得もしない)に当たる給与を決定します。そして、それ以外の部分については、各企業の方針によって海外の特殊性という観点から支給される、現地での住宅補助、海外勤務奨励給(インセンティブ)や生活環境差(ハードシブ)手当といった部分を別途明確に区別します。

## 免税規定の適用手続き

外国人労働者が「事業修習者」に該当し、かつ、その受け取る給付が「生計の維持」に必要で租税条約の免税規定を受けられるものだとしても、自動的に免税規定が適用されるわけではなく「租税条約に関する届出書」を源泉徴収義務者である会社を通じて、最初の給与支払いが行われる前日までに所轄税務署長に提出しなければなりません。この届出が行われていない場合は、日本において租税条約の適用を受けることができず、通常の源泉税の税率に基づいて源泉徴収が行われます。

しかしながら、租税条約に関する届出書は、その実効性を担保するために、届出書を後日提出しても遡及して適用を受けることができます。この場合、国内源泉税率と租税条約に基づく源泉税率との差額については還付請求を行うことが可能で、その際には「租税条約に関する源泉徴収税額の還付請求書」を提出します。

## まとめ

租税条約とは、正式には「所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国と〇〇国との間の条約(協定)」といい、国際的な二重課税の排除及び国際的な課税関係の明確化による各国間の経済文化の交流の促進等を目的としています。今後、ビジネスのグローバル化に伴い、国家間の人的交流がますます増大することが予想されますので、企業は租税条約の内容について十分に理解し、二重に納税することのないよう注意すべきでしょう。