

滞在状況による中国駐在員の課税の取り扱い

2020年1月末から2月にかけて、中国で新型コロナウイルス感染症の感染拡大が起きました。この感染拡大に伴い、外務省から出された渡航規制や日本一時帰国の検討の要請を踏まえ、日本本社から帰国命令が出され、日本に帰国し、その後中国に帰国できない駐在員の方がいらっしゃると思います。今回はこの中国に帰国できない駐在員に対する日本・中国の課税について、取り上げたいと思います。

目次

日本に一時帰国している駐在員に係る日中両国の給与所得に対する課税の取り扱い-----	2
【ケーススタディ】-----	3
・日本に一時帰国している間に帰国命令が出た場合	
・日本に一時帰国しているが、日本で勤務していない場合	
・日本滞在期間が183日未満であれば、日中租税条約に規定する183日ルールの適用が受けられる？	
・(中国)「居住者」と「非居住者」の判断基準	
・(中国)中国における「高級管理職」とは	
・(中国)年初から「居住者」として申告してきたが、最終的に183日未満となる場合	
日本の取り扱い-----	4
・考え方	
・日本国内源泉所得	
・源泉徴収義務者	
・源泉徴収が不要な場合	
・源泉徴収額の計算	
・確定申告が必要となる場合	
中国の取り扱い-----	6
・考え方	
・非居住者に対する課税	
・非居住者の賞与における優遇計算	

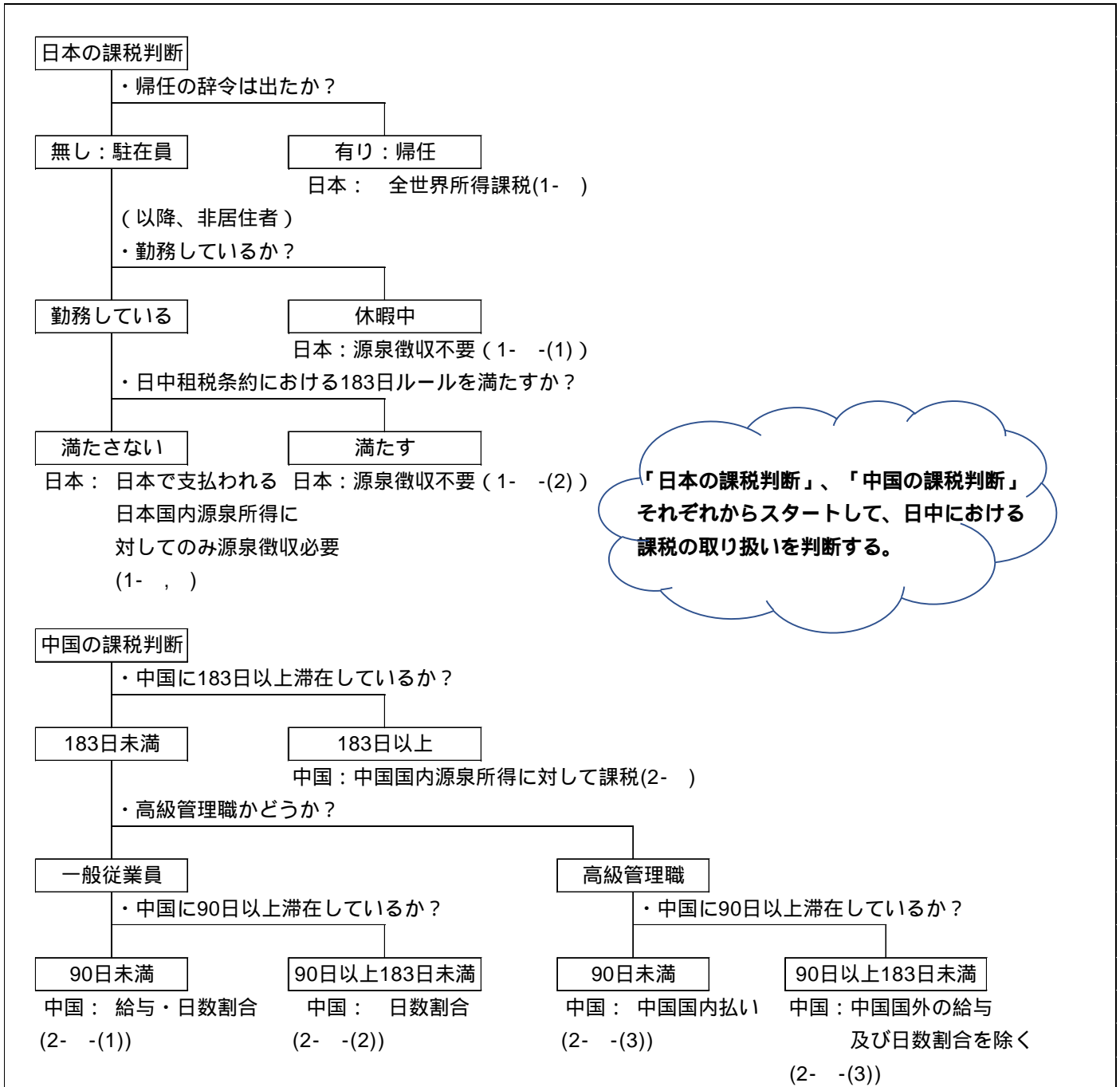


【発行人】税理士法人 名南経営

〒450-6333 愛知県名古屋市中村区名駅一丁目1番1号 JPタワー名古屋

TEL:(052)589-2300

日本に一時帰国している駐在員に係る日中両国の給与所得に対する課税の取り扱い



「日本の課税判断」、「中国の課税判断」それぞれからスタートして、日中における課税の取り扱いを判断する。

上記表中の数字は下記3頁以降のレポートの該当箇所を表記しています。

【ケーススタディ】

1、日本に一時帰国している期間において、帰任辞令が発令された。その場合は？

帰任辞令発令に伴い、駐在員は日本の居住者となります。したがって、辞令発令日以降に支給される給与はすべて日本で課税対象となります。

なお、辞令発令日以降に、中国で給与が支給される場合、その給与も日本で課税対象となります。

2、日本に一時帰国している期間において、日本で勤務していない。

日本で勤務していなければ、日本で課税は生じません。但し、現地法人の業務を行っていても、日本本社から給与が支給される場合は、日本国内源泉所得と認定されます。

3、日本の滞在期間が、183日未満であれば、日中租税条約に規定する短期滞在者免税（183日ルール）が適用できる？

短期滞在者免税の適用は下記3点をすべて満たす場合のみ。

- 1、駐在員が、年間合計183日を超えない期間、日本に滞在すること
- 2、報酬が日本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、報酬が雇用者が日本に有する恒久的施設又は固定的施設によって負担されるものではないこと

したがって、日本本社から給与が支給されている場合は、上記免税規定のうち2を満たすことができないため、免税規定の適用はないと考えられます。

4、(中国)「居住者」と「非居住者」の判断基準は？

中国籍の個人を除き、暦年で、183日以上滞在する個人は「居住者」、183日未満滞在する個人は「非居住者」となります。

「居住者」は全世界所得に対して課税（ ）かつ、給与は年間累計計算で申告を行います。

「非居住者」は、中国国内源泉所得に対して課税、かつ給与は月単位で申告を行います。

連続居住年数による優遇措置

外国籍個人においては、居住者であっても、連続居住年数が6年未満の場合、中国国外源泉、且つ中国国外企業又は個人より支給される所得に対しては個人所得税が免除されます。

5、(中国)中国における高級管理職とは？

国内居住者企業の董事、監事及び高級管理職を担当する個人。高級管理職には総経理、副総経理、機能別部署のチーフエンジニア、総監及びその他の企業の管理職が含まれます。

6、(中国)年初から「居住者」で申告していたが、最終的に183日未満となる場合は？

期中はそのまま「居住者」として申告を行い、翌年の1月15日までに修正申告を行う必要があります。

但し、実務上は、期中での変更が可能な場合もあるため、税務局に確認のうえ、対応することをおすすめします。

1、日本における取り扱い

考え方

日本の所得税法においては、「居住者」と「非居住者」は下記のように大別されます。

「居住者」・・・日本国内に「住所」があるか又は現在まで引き続いて1年以上「居所」がある個人（所法
2 三）

全世界所得課税

「非居住者」・・・国内に住所も1年以上の居所も有しない個人（所法2 五）

日本国内源泉所得に対してのみ課税。

したがって、1年以上の任期で赴任する駐在員の場合、日本において「非居住者」とされ、日本国内源泉所得に対する課税が必要となります。

日本国内源泉所得

非居住者において課税の対象となる日本国内源泉所得のうち、給与等の人的役務の提供に対する報酬においては、「俸給、給料、賃金、歳費、賞与又はこれらの性質を有する給与その他の人的役務の提供に対する報酬のうち、国内において行う勤務その他の人的役務の提供に基因するもの（所法161 十二イ）」と規定されています。

通常、駐在員は赴任国にて勤務しているため、日本国内源泉所得が生じることはありません。しかし、駐在員が日本へ一時帰国し、日本国内で勤務した場合には、日本国内源泉所得が生じることとなります。

源泉徴収義務者

非居住者等に対して国内において源泉徴収の対象となる国内源泉所得の支払をする者は、その支払の際、所得税及び復興特別所得税を源泉徴収し、納付する義務があります（所法212）。

駐在員の多くは、日本本社から支払われる給与と現地法人から支払われる給与の2本立てとなっています。そのため、日本本社から支払われる給与が源泉徴収の対象となります。

なお、国内源泉所得の支払が国外において行われる場合であっても、その支払者が国内に住所若しくは居所を有し、又は国内に事務所、事業所その他これらに準ずるものを有するときは、国内において支払われたものとみなして源泉徴収をする必要があります（所法212）。

したがって、国外に駐在員事務所を設置している場合、支払者が日本本社とみなされるため、日本国内で支払われる給与に加え、赴任国で支払われる給与も源泉徴収の対象となります。

源泉徴収が不要な場合

（1）日本国内で勤務していない場合

日本国内で勤務した場合に国内源泉所得に該当するため、単に休暇で日本に滞在しているという場合は、国内源泉所得に該当しないこととなります。

（2）日中租税条約 183日ルールの適用を受ける場合

日中租税条約第15条2項に、短期滞在者の免税措置が下記のとおり、規定されています。

1、報酬の受領者が当該年を通じて合計183日を超えない期間当該他方の締約国内に滞在すること

- 2、報酬が当該他方の締約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、報酬が雇用者の当該他方の締約国内に有する恒久的施設又は固定的施設によって負担されるものではないこと

これを駐在員（日本の非居住者）に置き換えて解釈すると、下記のとおりです。

- 1、駐在員が、年間合計 183 日を超えない期間、日本に滞在すること
- 2、報酬が日本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、報酬が雇用者が日本に有する恒久的施設又は固定的施設によって負担されるものではないこと

日本本社から給与が支払われている場合には、上記 1、3 を満たすことはできても、2 を満たすことができないこととなります。したがって、駐在員が日本に一時帰国している期間において、上記源泉徴収不要な場合に該当しなければ、源泉徴収が必要となります。この点、上記 1 の 183 日だけをとらえて、183 日を超えなければ源泉徴収不要と誤解されることのないようにご注意ください。

源泉徴収額の計算

非居住者の国内源泉所得に対する税率は 20.42% となります。

日本本社から支払う給与に対して、日本勤務期間の案分計算を行い、20.42% の源泉徴収を行うこととなります。

なお、給与から社会保険料を徴収している場合でも、非居住者に対して社会保険料控除は適用されないため、控除前の金額に対して税額計算を行うこととなります。

確定申告が必要となる場合

中国で支払われる給与についても、日本滞在期間に対応する分においては、日本国内源泉所得と考えられます。一時帰国中の駐在員の 1 月 1 日からの日本滞在期間が 183 日を超える場合、中国で支払われる給与における日本国内源泉所得に対して、日中租税条約の短期滞在者の免税措置を受けられないため、日本で納税する必要があります。しかし、日本で支給がなく、源泉徴収がされないため、確定申告を行う必要があります。（所法 172）

期限は翌年 3 月 15 日（国内に居所を有しないこととなる場合には、その有しないこととなる日）までとなります。

2、中国における取り扱い

考え方

中国の個人所得税法においては、「居住者」と「非居住者」は下記のように大別されます。

「居住者」・・・中国国内において住所（ 1 ）を有する、又は住所を有しないが一納税年度内において中国国内に累計 183 日以上居住する個人（個所法 1 ）

全世界所得課税（ 2 ）

「非居住者」・・・中国国内において住所を有せず且つ居住しない、又は住所を有せず且つ一納税年度内において中国国内に滞在する日数が累計 183 日未満の個人（個所法 1 ）

中国国内源泉所得に対して課税

中国の課税単位は暦年（1/1～12/31）であり、毎年中国に 183 日以上滞在するかいなかで、「居住者」あるいは「非居住者」となり、課税対象が異なることとなる。したがって、2019 年は常駐しており、「居住者」としての申告であっても、2020 年は、中国の滞在日数が 183 日未満になるとすれば、2020 年は「非居住者」としての申告になる。

1 中国における「住所」の考え方

中国国内に住所を有するとは、国籍・家庭・経済利益等のため中国国内に習慣的に居住すること（個所例 2 ）

実務上の解釈としては、国籍重視で判断されることが一般的であり、日本国籍の駐在員は、「住所を有せず」に該当する。

2 全世界所得課税の特例

中国国内において住所の無い個人が、中国国内において累計居住日数が満 183 日で、連続年数が 6 年未満の場合は、所轄税務局への備案登記を経て、中国国外において生じた、且つ国外企業又は個人より支給される所得に対しては個人所得税を免除する。（個所例 3 ）

駐在員の場合、連続居住年数が 6 年未満の場合は、中国国内源泉所得のみ課税となる。

非居住者に対する課税

非居住者個人が給与所得を取得した場合は、月又は回数を単位として個人所得税を計算する。（個所法 2 ）

非居住者は「月単位」での申告となる。（居住者は「年単位」での申告）

非居住者となる場合、滞在日数及び職責により、下記の 4 パターンの課税方式から決定される。

(1) 非居住者個人の国内滞在日数が累計90日を超えない場合(35号2 一)

一納税年度内において、国内の滞在が累計90日を超えない非居住者個人について、国内勤務期間に属し且つ国内雇用者が支払いまたは負担する給与・賃金所得にのみ個人所得税を計算し納付する。当月の給与・賃金収入額の計算式は下記の通り(公式一)

$$\text{当月の給与・賃金の収入額} = \text{当月の国内外の給与・賃金総額} \times \frac{\text{当月の国内支払いの給与・賃金の金額}}{\text{当月の国内外の給与・賃金総額}} \times \frac{\text{当月の給与・賃金の所属勤務期間中の国内勤務日数}}{\text{当月の給与・賃金が所属する勤務期間における暦日数}}$$

給与及び勤務日数における中国国内対応分で按分計算

(2) 非居住者個人の国内滞在日数が累計90日を超えて183日未満の場合(35号2 二)

一納税年度内において、国内での滞在日数が累計90日を超えて183日未満の非居住者個人について、取得する国内勤務期間に所属する給与・賃金所得はいずれも個人所得税を計算し納付する。国外勤務期間に所属する給与・賃金所得は、個人所得税を課税しない。当月の給与・賃金の収入額の計算式は下記の通り(公式二)。

$$\text{当月の給与・賃金の収入額} = \text{当月の国内外の給与・賃金総額} \times \frac{\text{当月の給与・賃金の所属勤務期間における国内勤務日数}}{\text{当月の給与・賃金の所属勤務期間における暦日数}}$$

勤務日数における中国国内対応分で按分計算

(3) 高級管理職()の国内滞在日数が累計90日を超えない場合(35号2 一)

一納税年度内において、国内の滞在日数が累計90日を超えない高級管理人員は、その取得する国内雇用者が支払いまたは負担する給与・賃金所得は個人所得税を計算し納付する。国内雇用者が支払いまたは負担する給与・賃金所得ではない場合、個人所得税を納付しない。当月の給与・賃金の収入額は当月国内で支払いまたは負担する給与・賃金の収入額である。

中国国内で支払われる給与・賃金が課税対象となる。

高級管理職の定義(35号1)

国内居住者企業の董事、監事及び高級管理職を担当する個人。高級管理職には総経理、副総経理、職能別部署のチーフエンジニア、総監及びその他の企業の管理職が含まれる。

(4) 高級管理職の国内滞在日数が累計90日を超えて183日未満の場合(35号2 二)

一納税年度内において、国内滞在日数が累計90日を超えて183日未満の高級管理職の、その取得する給与・賃金所得は、国外勤務期間に所属し且つ国内雇用者が支払いまたは負担する所得に属しない部分を除き、個人所得税を計算し納付するものとする。当月の給与・賃金の収入額の計算は本公告の公式三を適用する。

$$\begin{array}{l}
 \text{当月の給与・賃金収入額} = \text{当月の国内外の給与・賃金総額} \times \left(1 - \frac{\text{当月の国外支払い給与・賃金額}}{\text{当月の国内外の給与・賃金総額}} \times \frac{\text{当月の給与・賃金の所属勤務期間における国外勤務日数}}{\text{当月の給与・賃金の所属勤務期間における暦日数}} \right)
 \end{array}$$

給与及び勤務日数における中国国外対応分を除く按分計算

非居住者の賞与における優遇計算(35号3 二)

非居住者個人が一ヶ月内に取得する数ヶ月分の賞与は、単独で本公告第二条に基づいて当月収入額を計算し、当月のその他の給与・賃金に合算せず、6ヶ月に分担して税額を計算し、費用を控除せず、月次税率表を適用して納付税額を計算する。一西暦年度内で一人の非居住者当たり1回に限り当該計算方法を適用できる。計算式は下記の通り(公式五)。

当月の数ヶ月分の賞与の納付税額

$$= [(\text{数ヶ月分の賞与の収入額} \div 6) \times \text{適用税率} - \text{速算控除額}] \times 6$$

居住者に対する、年1回賞与の特例計算があるのと同様に、非居住者に対しても年1回賞与の特例計算が設けられている。居住者の場合は12等分するのに対し、非居住者は6等分する。

・「居住者」としての申告から「非居住者」としての申告に変更する場合(35号5 二)

住所の無い個人を当初居住者と判定し、滞在日数が短縮して居住者の条件に達しない場合、居住者の条件に達しない日から年度終了の15日以内に、税務機関に報告し、非居住者として納付税額をあらためて計算し申告し、税額を追納するものとする。この場合、滞納金は徴収されない。

【お問い合わせ先一覧】

税理士法人 名南経営

国際税務(外国税額控除・タックスヘイブン課税・移転価格税制等)、国際再編税務相談、等

愛知県名古屋市中村区名駅一丁目1番1号 JPタワー名古屋

81-52-589-2300

NAC 名南会計事務所

法定会計監査、国際財務報告基準(IFRS)関連業務、財務デューデリジェンス、内部監査、連結決算業務、等

上海: 上海納克名南会計事務所

上海市黄浦区茂名南路205号瑞金大厦1303

86-21-5450-1020

広州: 広州納克名南会計事務所有限公司

広東省広州市天河区天河北路233号 中信広場3505室

86-20-3877-0345

深圳: 深セン納克名南会計事務所

広東省深圳市南山区南頭街道大汪山社区桃園路8号 田厦国際中心A座2303

86-755-8629-0506

NAC 名南コンサルティング

月次決算監査、会計記帳代行、人事労務コンサルティング、法人設立・進出支援、国内・国際税務、企業再編支援、等

北京: 北京納克名南企業管理諮詢有限公司

北京市朝陽区東三環北路3号 幸福大厦B座1011室

86-10-6460-4566

大連: 北京納克名南企業管理諮詢有限公司 大連分公司

遼寧省大連市中山区人民路9号 大連国際酒店511室

86-411-8281-0506

青島: 北京納克名南企業管理諮詢有限公司 青島分公司

山東省青島市市南区香港中路76号 頤中皇冠假日酒店写字楼604号

86-532-8573-6950

上海: 上海納克名南企業管理諮詢有限公司

上海市黄浦区茂名南路205号 瑞金大厦1307

86-21-5466-9595

蘇州: 上海納克名南企業管理諮詢有限公司 蘇州分公司

江蘇省蘇州市高新区獅山路88号 金河国際中心1107A号室

86-512-6875-9015

常州: 上海納克名南企業管理諮詢有限公司 常州事務所

江蘇省常州市武進区延政中路2号 常州世貿中心大厦B座316号

86-519-8109-5002

寧波: 名南(寧波)投資諮詢有限公司

浙江省寧波市海曙区靈橋路777号 中国人寿大厦1823室

86-574-8764-8531

武漢: 上海納克名南企業管理諮詢有限公司 武漢分公司

湖北省武漢市江漢区建設大道568号 新世界国貿大厦 座4718号

86-27-8571-4766

深圳: 深圳納克名南諮詢有限公司

広東省深圳市南山区南頭街道大汪山社区桃園路8号 田厦国際中心A座2303

86-755-8629-0501

広州: 深圳納克名南諮詢有限公司 広州分公司

広東省広州市天河区天河北路233号 中信広場3506室

86-20-3877-3776

東莞: 深圳納克名南諮詢有限公司 東莞分公司

広東省東莞市南城区元美路 華凱広場A座1216室

86-769-2285-8331



Network

01	東京	06	北京	17	香港
02	名古屋	07	上海	18	台湾
03	大阪	08	深圳	19	マカオ
04	福岡	09	広州	20	シンガポール
05	ハノイ	10	東莞	21	ホーチミン
		11	大連	22	ハノイ
		12	常州	23	ジャカルタ
		13	青島	24	バンコック
		14	武漢	25	インド
		15	蘇州	26	ミャンマー
		16	寧波	27	カンボジア
				28	バングラデシュ

