

海外現地法人への出向者に係る較差ほてん金と 移転価格税制の適用関係

税理士 高山 政信

〔事例〕

内国法人甲社では、機械等の製造販売を業としている。甲社では、中国に現地資本との合弁会社乙社を設立し、国内での製造を中国に移転し、乙社で製造した製品の輸入を予定している。甲社から、現地法人の管理のために単身赴任により数人出向させることを予定しているが、乙社へ出向する社員に対する現地で支給される給与等は、現地での労務政策等を考慮して現地採用の管理職と同程度を予定している。

ところで、甲社の就業規則では、社員を出向させた場合、甲社での給与水準を維持することとされているため、乙社での支給額との差額は、留守宅手当として、日本で支払うこととしているが、差額を甲社が負担することとしても、課税上の問題が生じないか。

なお、甲社は、同社社員の外部企業への派遣を業としていない。

〔ポイント〕

外部企業への派遣を業としていない企業が、海外の現地法人に社員を出向させた場合に、現地事情等から、出向社員の給与等のすべてを現地法人に負担させ得ない場合が多い。その場合に、差額は、留守宅手当という形で、出向元法人が負担しているようである。この問題を移転価格税制上の役務提供の問題とみるか、出向元が負担する金額についての寄附金の問題とみる

かについて、次のとおり検討する。

- 1 役務提供の移転価格の課税関係
- 2 出向の較差ほてん金との関係
- 3 租税条約との関係

〔検討〕

1 役務提供の移転価格の課税関係

海外の現地法人と出向元との関係を法人間の取引、いわゆる「横の関係」として、国外関連者間取引ととらえるものである。この場合、出向元法人が出向先法人に自社の社員を派遣しているともみるものである。米国法人等が関係する日本法人へ社員を派遣する場合は、この考え方に基づいて処理しているようである。

このように移転価格上の役務提供の問題と考える場合、次のように取り扱われている。

(1) 原則

役務提供を業とする法人について、役務提供取引について独立価格比準法と同等の方法を適用する場合には、比較対象取引に係る役務が国外関連取引に係る役務と同種であり、かつ、比較対象取引に係る役務提供の時期、役務提供の期間等の役務提供の条件が国外関連取引と同様であることを要する。

また、役務提供取引について、原価基準法と同等の方法を適用する場合には、比較対象取引に係る役務が国外関連取引に係る役務と同種又は類似であり、かつ、上記の役務提供の条件と

同様であることを要する（措通66の4(5) 5）。

(2) 本来の業務に付随した役務提供

法人が国外関連者を行う本来の業務に付随した役務提供について措置法通達66の4(5) 5が適用できない場合には、当該役務提供の総原価の額を独立企業間価格として、当該役務提供に係る対価の額の適否を検討されることとなる。

この場合において、本来の業務に付随した役務提供とは、例えば、海外子会社から製品を輸入している法人が当該海外子会社の製造設備に対して行う技術指導等、役務提供を主たる事業としていない法人又は国外関連者が、本来の業務に付随して又はこれに関連して行う役務提供をいうこととされている。

また、役務提供に係る総原価には、原則として、当該役務に関連する直接費のみならず、合理的な配賦基準によって計算された担当部門及び補助部門の一般管理費等間接費まで含まれる。

なお、本来の業務に付随した役務提供に該当するかどうかは、原則として、当該役務提供の目的等により判断されるが、次の場合には、本来の業務に付随した役務提供と想定されないことから、上記にかかわらず、当該役務提供に係る総原価の額をもって独立企業間価格とする取扱い、すなわちコストカバーによる方法は適用しないこととされている（事務運営要領2-8）。

① 役務提供に要した費用が、法人又は国外関連者の当該役務提供を行った事業年度の原価又は費用の額の相当部分を占める場合

② 役務提供を行う際に無形資産を使用する場合等当該役務提供の対価の額を当該役務提供の総原価とすることが相当ではないと認められる場合

(3) 総原価（コスト）をカバーしているか

甲社は、中国合弁会社乙社からの製品を輸入していることから、本来の業務に付随した役務提供に該当するかどうかということになる。移転価格の問題ととらえる場合、甲社は、人的役

務の提供を主たる業務等としていないため、通常、コストカバーしているのかが問題とされることになる。

2 出向の較差ほてん金との関係

(1) 海外現地法人への出向の問題を、出向元法人と出向する社員の関係、すなわち法人と社員の「縦の関係」ととらえ、出向元法人が負担した金額と出向先法人が負担した金額を比較して、出向元が過大に負担していた場合に、出向先法人に対する寄附金に当たるかどうかを中心にとらえる考え方である。

(2) 現行の課税実務によれば、出向先法人が海外にあるため出向元法人が出向者に支給するいわゆる留守宅手当の額は、国外関連者との役務提供取引と考えるまでもなく、出向元法人が出向者に対して支給する給与条件の較差を補てんするために支給したものとされている。したがって、出向元法人が負担した留守宅手当の額が高額であったとしても、通常、出向者に係る較差補てん金として、出向元法人の損金に算入されることが認められている（法基通9-2-35(注)2）。

3 租税条約との関係

甲社と乙社とは、特殊関係企業に該当する。特殊関係企業間の取引は、独立企業間価格に基づいて算定されなければならない（日中租税条約9条）。これを本件に照らしてみると、次のとおりである。

(1) 中国サイド

中国企業の乙社では、移転価格の観点からは、出向者のコストを少なくとも全額負担すべきものと考えられる。逆の立場を考えると、中国企業が日本企業に人を派遣して、その対価を十分に請求していない場合、課税上の問題とされることが十分に予想されるからである。しかし、本件では、乙社の負担があるべき負担より過少

な負担ですみ、現地の課税所得が増えることとなり、現地当局から課税上の問題は指摘されないこととなろう。

現地課税当局からすると、出向社員の職務や実際の作業の状況が、現地法人の幹部社員と同程度であり、そして、同程度の給与を支給しているものと判断され、甲社から、留守宅手当て部分を負担してもらったとしても、特に経済的な利益を受けているとの認識は少ないものと思われ、乙社の課税所得を減額する可能性は少ないものといえる。

(2) 日本サイド

出向に係る較差ほてん金として、法人税基本

通達に基づいて処理されるため、差額を甲社が負担したとしても、移転価格上の問題は生じないこととなる。

4 まとめ

乙社において、現地幹部職員と同程度の待遇で同程度の給与を負担しているかぎり、わが国において、課税上の問題が生じないものといえよう。

なお、技術系の社員を派遣した場合は、わが国の課税当局からノウハウを現地法人へ移転されたものと認定される可能性があり、その場合は、無形資産についての検討が必要とされよう。

**新刊
紹介**

Q & A 100 新時代の生前贈与と税務 [相続時精算課税制度] 対応版

税理士 坪多 晶子 著



高額な相続税課税をクリアし、次世代により多くの資産を、より低コストでシフトする生前贈与。この最もポピュラーな相続対策スキームが、平成15年度税制改正で導入された「相続時精算課税制度」により、大きく様変わりする。

この制度は、親から子への生前贈与の際に、一律20%で贈与税を課税するもの。その後の相続発生時に贈与財産を相続財産に取り込む代わりに、既納付分の贈与税額を控除するという仕組みだ。最大の魅力は何とんでも非課税枠の大きさで、総額2,500万円。さらに住宅取得資金特例を使った場合には3,500万円まで無税となっている。これまで資産家が行ってきた相続対策は、ゼロから見直しを余儀なくされるだろう。今後、この制度

をどう活用するかが生前贈与成否の分岐点となることは明らかだ。

本書は、生前贈与の基礎知識、贈与税の仕組み、そして相続時精算課税制度の実務ポイントを、100問100答で解説。難しい税金ワードは極力使わず、図解を多用しながら説明しているため、ビギナーにも分かりやすい内容となっている。

もちろん、貸家建付地の評価減、生命保険を活用した納税資金対策、自社株を使った事業承継対策など、高度なテクニックを駆使したプロ向けの最新情報も満載。資産家のみならず、税理上、会計士、ファイナンシャル・プランナーにとっても必読の書となろう。

(ぎょうせい刊、定価2,381円(税別))