

## 海外子会社への出向者に係る給与較差補填金と 移転価格税制及び寄附金課税の適用関係

税理士 高山 政信

### 〔事例〕

日本法人甲社（機械等の製造販売業）は、従業員数名をA国に設立した100%出資の海外子会社（甲社と同業）に出向させているが、現地における給与水準が当社の給与水準より相当に低いことから、以下の費用を支給し、かつ、負担している。出向期間は、2年から5年程度である。

甲社が留守宅手当として支給するものは、次の通りである。

- ① 海外別居手当（単身赴任者に限る）
- ② 単身赴任者の現地住宅手当
- ③ 日本の社会保険料（社員負担分）

その他に各種手当として、以下の手当を支給している。

- ④ 子息の現地教育費
- ⑤ ハードシップ手当

なお、海外子会社は、当該子会社の給与規定に基づいて、現地水準の給与を現地通貨により、直接出向者に支払っている。

上記の甲社による費用負担について、移転価格税制、あるいは海外子会社に対する寄附金課税の適用対象となるか。また、留守宅手当とその他の各種手当の税務取扱いに、違いがあるか。

また、甲社が出向者に支給する手当について、出向者に対する日本の所得税の課税はどのようになるか。出向者のうち営業担当者は、年に数回ほど日本国内にある子会社の売上先を訪問することがある。

### 〔ポイント〕

#### 1 出向の法的性格

- 2 給与較差補填金に対する移転価格税制の適用可能性
- 3 給与較差補填金に対する寄附金課税の検討
- 4 留守宅手当と給与較差補填の関係
- 5 出向中に一時帰国した場合の課税関係

### 〔検討〕

#### 1 出向の法的性格

出向について定義を定めた法律はないが、出向は、出向元法人、出向先法人及び出向者の三者関係である。一般的には、出向とは親会社等が従業員との雇用契約を維持しながら、相当の期間、子会社等に従業員を派遣して労務を提供させることをいう。出向期間中は出向先の従業員として勤務するが、出向元法人たる親会社等の従業員の身分は維持される。出向先に労働契約の一部が移転して出向先との雇用関係が生じ、従業員に対する指揮命令権も出向先に移転するものといわれている。したがって、出向者にとっては、出向元及び出向先の双方と労働契約関係を有する状態となる。このため、出向元法人は出向先法人と出向契約等を締結して、両社と雇用関係を有することとなる出向者に関する労働条件、給与負担、支給方法や出向期間等を定めるのが一般的である。

労働基準法15条は、労働者保護の立場から、その第1項で、使用者は、労働者を採用するときは、賃金、労働時間等の労働条件を書面交付するなどして明示しなければならないと規定し、第2項で、明示された労働条件が事実と相違している場合は、労働者は即時に労働契約を解除

できると規定している。出向者は、出向期間中も出向元における労働条件が保証されるよう要求できることとなっているのである。

## 2 給与較差補填金に対する移転価格税制の適用可能性

移転価格税制は、日本法人が国外関連者との間で行われる取引（資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引）を通じて所得を海外へ移転することを防止する制度である。すなわち、国外関連者との取引が、資本・支配関係のない独立の第三者との間で成立する取引価格（独立企業間価格）で行われたものとみなして所得を計算し、日本法人が国外関連者から支払いを受ける対価の額が独立企業間価格に満たないこと、又は日本法人が国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格を超えることにより、日本企業の所得金額が減少すると認定された場合には、減少額に課税する仕組みである（租税特別措置法66条の4第1項）。甲社が発行済株式の50%以上を保有する海外子会社は、国外関連者に該当する。

ところで、出向者に係る給与較差の補填は、出向者が出向元との雇用関係を維持したまま出向先に雇用されることにより、二重の雇用関係を有することとなるため、両社間における出向契約等により、給与分担を定める結果に基づいて行われるものである。このような出向契約は、法人間における役務提供契約ではなく、出向者に係る費用の分担を定めるものに過ぎない。したがって、給与の較差補填に対して、役務の提供を対象とする移転価格税制が適用される可能性はほとんどないものと考えられる。

ただし、技術職の従業員を出向させた場合は、ノウハウを海外子会社に移転させたと認定される可能性があるため、給与負担金の他に無形資産の供与の対価の支払いを受けるべきか否かにつき、移転価格税制の適用につき検討を要するであろう。

## 3 給与較差補填金に対する寄付金課税の検討

### (1) 出向元法人が負担する給与に合理性がない場合

出向者に対する給与は、本来、出向者から労務の提供を受ける出向先法人がその全額を負担すべきである。出向先法人が、出向社員に対する給与を全額負担するならば、法人税法上の問題は生じない。しかし、出向元法人が、合理的な理由なく、その全部あるいは一部を負担する場合は、出向先法人が負担すべき人件費を、出向元法人から出向先法人に贈与したものとされ、寄附金課税を受けることとなる。甲社が発行済株式総数の50%以上を保有する海外子会社は国外関連者に該当するが、国外関連者に対する寄附金は全額が損金不算入となる（租税特別措置法66条の4第3項）。

### (2) 出向元法人が支給する給与条件の較差補填金

出向期間中も出向者との雇用関係が継続していることにより出向元法人が保証すべき給与・手当である限り、出向先法人が負担すべき金額を超える金額を負担することは、出向元法人に課された義務となる。すなわち、その出向者の労務が海外子会社に提供されていても、海外子会社との給与較差については、その負担を当然に子会社に強制できる性質のものではなく、子会社において負担し得ない事情があれば、甲社と出向者との間の雇用契約に基づいて、甲社が負担しなければならないのであり、単なる贈与的性格のものではない。

したがって、海外子会社から、当該子会社が負担すべき金額の支払を受けている限りは、甲社が海外子会社との給与条件の較差を補てんするために負担する給与は贈与に当たらず、甲社の損金に算入することができる。甲社が支給している給与手当については、このような要件を満たす限り、寄附金課税の問題は生じないものと考えられる（法人税基本通達9-2-47）。

#### 4 留守宅手当と給与較差補填の関係

留守宅手当は、出向先が海外にあるため、出向元法人が支給するものとされている（法人税基本通達9-2-47（注）2）。しかし、基本通達では、留守宅手当の具体的内容は示されていない。一般には、家族が日本に残る場合に、二重生活による生活費の増加分に対応するために支給される手当や、単身者あるいは家族帯同で出向した場合でも日本の社会保険料負担が継続するときは、その補填のために支給する手当が、留守宅手当といわれているようである。出向社員が希望する金額を留守宅手当として国内で支給するケースも少なくないと思われるが、基本通達にいう「留守宅手当」は、給与較差の補填と認められるものであるから、単なる国内支払額をいうのではなく、海外子会社に負担を強いることができないもので、出向者との雇用関係が維持されていることにより、出向元法人においてこれを支給しなければならないという性質のものに限定されると解すべきである。

#### 5 出向中に一時帰国した場合の課税関係

##### (1) 日本と租税条約を締結していない国に出向した場合（租税条約に短期滞在者免税の規定がない場合を含む）

出向者が勤務目的で一時帰国した場合、出向者に対して甲社及び海外子会社が支払う給与の総額に日本における滞在日数が支給対象期間に占める割合を乗じた金額に、所得税が課される。甲社は、この課税対象額のうち国内で支払う金額に対して、非居住者に対する源泉分離所得税率20.42%（臨時特別税0.42%を含む）を乗じた税額を徴収し、支給日の翌月10日までに納付しなければならない（所得税法212条1項、同213条1項）。課税対象額のうち海外子会社が出向者に支払う金額については、勤務目的で帰国した場合に限り、出向者自身が確定申告をして、課税対象額に20.42%を乗じた税額を納付することとなる（所得税法172条）。

##### (2) 日本と短期滞在者免税の規定がある租税条約を締結している国に出向した場合

出向者が一時帰国した場合、出向先の国が日本と租税条約を締結して短期滞在者について滞在地国の課税を免除する規定を置いている場合であっても、日本国内で支払われる金額については免税とならない。したがって、出向者に対して甲社が支払う金額に日本における滞在日数が支給対象期間に占める割合を乗じた金額に、所得税が課される。源泉所得税の計算及び納付方法は、(1)と同じである。

海外子会社が支払う給与については、租税条約の短期滞在者免税の規定により、日本滞在日数等の免税要件を満たすときは、所得税は課税されない。

##### (3) 一時帰国しない場合

一時帰国しない場合は、甲社が国内で支給する金額及び海外子会社が国外で支給する金額に対して、日本の所得税が課されることは原則としてない。国外での勤務に基因して支払われる給与は国外で生じた所得（「国外源泉所得」という）とされるが、非居住者が課税されるのは、国内で生じた所得（国内源泉所得）に限定されており、国外源泉所得は、たとえ支払が国内で行われるものであっても課税されない。