

そこが知りたい！

国際税務ニュースレター

今回のテーマ： 海外出向者に対して出向元法人が支払う給与の取扱い

海外取引法人等に対する調査の際に、検討されることが多い項目の1つに、海外出向者について、出向元と出向先との間の給与条件の較差を補填するために支払われる給与較差補填金があります。国税庁は出向元法人が、出向先との給与条件の較差を補填するために支出した給与は、出向元法人の損金の額に算入されることを明らかにしています（法基通9-2-47）。

較差補填金

出向は、出向者と出向元法人との雇用関係が継続したまま出向先法人とも雇用関係が発生するものです。出向元法人は出向者との労働契約で定められた労働条件を保証する必要があるため、較差補填を行う義務が生じます。

この較差補填は、典型的には、出向先の地における給与水準が、日本より低い場合に生じます。較差補填金として損金算入が認められる額は、現地において、出向者が従事する職務内容での給与水準と、日本の給与水準との差額相当額です。

このような給与負担の問題に関し、国内の子会社への出向者の給与を50%負担していた国内の親会社が、寄附金課税を受けた事件の判決があります。裁判所は、出向先の子会社がプロパー従業員を雇用していなかった事実から、給与較差は存在しないと判示し、納税者は敗訴しました（東京地裁平23.1.28判決）。納税者が敗訴した理由の一つには、出向先と出向元に給与水準の較差が存在している事実を、定量的に主張・立証できなかった点にあったと考えられます。本事件は、国内の親子会社間の出向でしたので、寄附金の全額が課税対象とされたわけではありませんが、海外の子会社への出向の場合には、寄附金の全額が損金不算入となります（措法66の4③）。

出向元が支出する給与が寄附金と認定される根拠

出向者に対する給与は、出向先又は出向元から支払われます。いずれが支払ったとしても、労務の対価としての給与の性質を有します（法基通9-2-45）。それにもかかわらず、出向元が負担する給与が、法人税法上の寄附金とされるのは、出向者から労務の提供を受けているのは、出向先法人であって、出向元法人ではないという前提を基礎としています（法法22③二）。

ただし、出向先が出向者の給与を全額負担しなくても、出向元と出向先の給与条件の較差は、出向先に負担を強制できる性質のものではないので、出向元が負担することが認められています。さらに、給与較差補填金には、出向先法人が海外にあるため、出向元法人が支給するいわゆる留守宅手当の額が含まれます（法基通9-2-47（注）2）。留守宅手当と給与較差補填にどのような関係があるかは明確ではありませんが、給与較差補填には、給与ベースの差額補填のみならず、従業員の環境の変化に配慮した給与「条件」の補填の意味合いが込められているものと考えられます。

出向者に課される所得税

出向者が海外から日本へ出張した際の、日本滞在期間中の給与は、国内源泉所得となるため、出向元が較差補填金等を支払う場合には、20.42%の源泉徴収が必要となります（所法161①十二、212①、213①）、出向先が国外で支払う給与には、出向先国と日本との間の租税条約が定める短期滞在者免税の規定が適用されて免税になるケースが多いと思われます。

非居住者である出向者に支給された退職金は国内勤務期間に対応する部分について、出向元法人に20.42%（出向者が役員である場合には支払総額に対して20.42%）の源泉徴収義務が生じます。ただし、出向者は、本人の選択により、確定申告書を提出すれば、支給された退職金の総額について居住者と同様の退職所得控除の適用を受けることができますので（所法171）、源泉徴収税額の一部または全部の還付を受けることができます場合があります。

お見逃しなく！

出向者が出向元法人を出向中に退職する場合には、出向先法人が出向期間に対応する退職給与の額を負担する必要があるのではないかと疑問が生じますが、退職金は、通常の給与や賞与とは異なり、退職する際の事情等によってその額が変動することもありますので、負担しないことについて相当な理由がある場合は負担しないことも認められています（法基通 9-2-50）。