

Vol.110

今回は 国際税務

相談事例
紹介

会員相談室

相談委員 望月 文夫 (神田)



電話相談

受付 午前10時～11時50分
時間 午後 1時～2時40分

03-3354-8520



事前予約

面接相談・随時相談

03-5919-7157

外国子会社に出向した従業員への
留守宅手当

事例1

A社は製造業を営む内国法人だが、従業員甲を平成30年10月1日よりX国に所在する100%子会社B社に3年間の予定で出向させることになっている。甲は、B社では開発部長として勤務させる予定である。ただし、日本とX国との給与水準が異なることから、A社としては給与較差補填金として留守宅手当を支給することとしている。このような場合、留守宅手当の算定の際、留意すべき点は何か。

回答

甲は今後X国子会社(B社)の従業員になり、同社のために勤務することになるので、甲の給与については原則として全額B社が負担すべきということがいえる。

ただし、以下に掲げる法基通9-2-47に該当する留守宅手当の支払いがある場合には、原則として、出向元法人である貴社において損金算入される。

検討

1 給与は雇用者負担が原則
個人甲がB社に開発部長として勤務するためにX国に3年間滞在することになる、ということは、出向という形で一旦内国法人から離れることになる。甲はもともと内国法人に採用されて勤務してきたが、辞令が出ればB社の従業員になる。ということは、甲の給与は全額B社が負担するのが当然ということになる。

2 給与較差補填金に係る法人税基本通達

一方、法人税基本通達9-2-47もある。

(出向者に対する給与の較差補填)

9-2-47 出向元法人が出向先法人との給与条件の較差を補填するため出向者に対して支給した給与の額(出向先法人を経て支給した金額を含む)は、当該出向元法人の損金の額に算入する。(昭55年直法2-8「三十二」、平10年課法2-7「十」、平19年課法2-3「二十二」、平23年課法2-17「十八」により改正)

(注) 出向元法人が出向者に対して支給する次の金額は、いずれも給与条件の較差を補填するために支給したものとす。

1 出向先法人が経営不振等で出向者に賞与を支給することができないため出向元法人が当該出向者に対して支給する賞与の額

2 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

本通達は、本件のように日本と外国との経済状況が異なることによる給与条件の較差がある場合には、それを補填するのが一般的であることから、適切と判断されれば、出向者に出向元法人が支給した給与補填額が出向元法人の損金の額に算入されるというものと理解できる。そして、その中には、いわゆる留守宅手当が含まれる。

本事例の場合、甲はB社の開発部長に就任することだが、日本とX国との給与条件に較差があることによって内国法人勤務時の給与から大幅に減額になるとしたら、甲にとっては受け入れられないことだろう。一方、甲が日本人だからといって現地の給与水準と大きく異なる給与を支給すると、B社の他の従業員から不平不満が出て、経営に支障が出てくる可能性もある。このような背景があり、給与格差補填金という考え方が出てきて、法人税基本通達にも掲げられるようになったと考えられる。

3 給与較差補填金の損金算入と国外関連者に対する寄附金

ただし、同通達には出向元法人が出向者に対して、具体的にいくら支払う場合に損金の額に算入さ

れるかという基準が明示されていない。そこで、税務調査の時に十分な根拠のない留守宅手当があった場合などには問題になる。

仮に、出向元法人が出向者に対して給与を支給する理由がないと判断されると、本来は外国子会社が負担すべき給与を肩代わりしたことになるため、出向元法人である内国法人から外国子会社(国外関連者)に対する寄附金とみなされ、出向元法人が負担した給与の損金算入を否認され、寄附金として課税される可能性が出てくる。

そこで、甲がB社から受領する給与は、原則として、B社の他の部長職にある者と同等とすべきであろう。また、開発部長という職制上の地位が新設された場合を除いて、前任の開発部長に支給していた給与も参考にすべきだろう。その上で、日本勤務時の給与との較差がある場合、それを留守宅手当によって補填するのが通常の姿であると考えられる。

4 留守宅手当の居住地国での課税

なお、出向者甲は3年間の予定でB社に勤務することになるので、X国の居住者に該当する。仮に、出向元法人が留守宅手当を支給する場合、甲がB社から直接受領する給与だけでなく、その留守宅手当に対してもX国の所得税が課されることになるので注意が必要である。



外国子会社合算税制の部分合算課税

事例2

当社は内国法人C社でありY国に100%子会社D社を有している。今般、D社は別の外国子会社E社に対して、貸付を行うことにしており一定の受取利子を受領する予定である。貸付を行う際、為替リスクを避けるため為替予約を行い利益が発生する見込みである。

平成29年度税制改正で外国子会社合算税制が改正になり、D社がE社から受領する利子及び為替予約に伴う利益はC社の所得に合算されることになるのか。なお、D社は貸付以外に事業を営んでおり、いわゆる経済活動基準をすべて満たしているものの、租税負担割合は20%を下回ることになる。

回答

D社がE社から受領する受取利子は、原則としてC社の所得に部分合算課税されることになるが、為替予約に伴う利益は合算されない。

検討

1 平成29年度税制改正に伴う外国子会社合算税制の改正

外国子会社合算税制は、平成29年度税制改正で抜本的に改正された。外国関係会社が得る能動的所得については、4つの経済活動基準(改正前の適用除外基準)を全て満たしている場合には課税されない(措法66の6②三)。

経済活動基準とは、①事業基準(主たる事業が株式等の保有、工業所有権・著作権等の提供又は船舶・航空機の貸付けでないこと)、②実体基準(本店所在地国に主たる事業に必要な事務所等を有すること)、③管理支配基準(本店所在地国において事業の管理、支配及び運営を自ら行っていること)、④非関連者基準(主たる事業が卸売業、銀行業、信託業、金融商品取引業、保険業、水運業、航空運送業または物品賃貸業(航空機の貸付けを主たる事業とするものに限る)である場合に、主として関連者(50%超出資会社等)以外の者と取引を行っていること)、又は所在地国基準(非関連者基準が適用される業種以外で、主として本店所在地国で主たる事業を行っていること)を指す。

一方、受動的所得については、経済活動基準を満たした場合であっても、外国関係会社の税負担率が20%未満であれば親会社に合算課税されることになる(部分合算課税。措法66の6⑥)。部分合算課税の対象となる所得(特定所得)の種類が改正前に比

して大幅に増加したが、これは、租税回避リスクについて、従来の外国子会社の租税負担割合(トリガー税率)により把握する制度から、所得や事業の内容によって把握する制度に改められたことによる。

なお、部分合算課税される金額が2,000万円以下又は外国関係会社の所得金額の5%以下である場合には、その適用が免除される(措法66の6⑩)。

2 受取利子への部分合算課税

受取利子等の額の合計額からその利子等を受け取るために直接要した費用の額の合計額を控除した残額が部分合算課税の対象となる(措法66の6⑥二)。

一方、租税回避リスクを外国関係会社の所得や活動の内容によって把握するという方向性に沿って、その本店所在地国において活動するための十分な経済合理性があると認められる以下に掲げる一定の利子については合算対象から除外される(措法66の6⑥二など)。

① 業務の通常の過程で生ずる預貯金利子の額

② 一定の貸金業者が行う金銭の貸付けに係る利子の額

③ 一定の割賦販売等に係る利子の額

④ 一定のグループファイナンスに係る利子の額

本件については、上の①～④に該当するものではないと考えられることから、D社がE社から受領する受取利子については、C社の所得に合算されるものと考えられる。

3 為替予約に伴う利益

為替予約とは、正確には法人税法第61条の8第2項に規定する先物外国為替契約等を意味すると思われる。これは、外国為替取引において、将来の一定の期日を予約の実行日と定めて、銀行と外貨の決済を行う為替レートをあらかじめ取り決めておく為替売買取引であり、デリバティブ取引の一種とされる。為替予約は先物市場で価格が付されていることから、為替予約をした時点で損益が明らかになる。

さて、平成29年度税制改正後の外国子会社合算税制において、デリバティブ取引に係る損益に係る所得の金額についても、部分合算課税の対象とされた。一方、先物外国為替契約等(いわゆる為替予約)はデリバティブ取引に該当するが、外国為替の変動をヘッジするために広く一般的に行われており、また、租税回避の可能性も低いと考えられることから、先物外国為替契約等に基づくデリバティブ取引に係る損益については、部分合算課税の対象となるデリバティブ取引に係る損益から除外することとされた(措規22の11⑩)。

したがって、D社が行った為替予約に伴う利益は、部分合算課税の対象とはならない。

4 一定の外国関係会社の財務諸表等の確定申告書への添付

本件におけるC社のように、租税負担割合20%未満の外国関係会社(D社)に対する持株割合が10%以上等である内国法人は、その外国関係会社につき合算課税の適用があるか否かにかかわらず、その外国関係会社の貸借対照表、損益計算書その他の書類について、その外国関係会社の各事業年度終了の日の翌日から2月を経過する日を含むその内国法人の各事業年度の確定申告書に添付しなければならないので注意されたい(措法66の6⑩)。

注) 内容は、平成30年7月19日現在の法令等に基づいています。

本事例紹介は、会員の業務上の諸問題解決支援の一環として掲載しています。文中の税法の解釈等見解にわたる部分は、執筆者の私見(参考意見)ですので、実際の申告等税法の解釈適用に当たっては、会員ご本人の責任において行ってください。