



グローバルモビリティ～国内税務～

海外出向者の給与負担と税務調査の留意点

2022年4月

はじめに

まん延防止等重点措置が解除され、国を跨ぐ移動も増えつつあります。コロナ禍においては、一時退避者の二重課税問題などで税コストが増加し、日本本社での負担を余儀なくされているケースも多く存在しています。そこで今回は出向者の給与負担と税務調査の留意点について見ていきたいと思います。

出向者の給与負担について

出向とは一般的に、自社の使用人としての雇用関係を継続（具体的には停止状態）したまま、相当期間にわたって他の企業に派遣し、その企業の指揮命令の下に業務に従事させることとされています。

したがって出向者に対する給与は、原則として労務の提供を受けている出向先法人が負担すべきものとなります。仮に、出向元法人で給与の一部を負担する場合には、その負担することにつき合理的な理由があるかどうかの問題となります。

最近では、出向元の業務を出向先で行う等、兼務出向も見受けられますが、その場合にはその出向者の給与を勤務の内容等に応じた合理的な負担区分にそれぞれの法人で負担する必要があります。

出向元による給与負担で大きな割合を占める較差補填

出向元の法人が出向先の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は、出向期間中であっても、出向者と出向元の法人との雇用契約が維持されていることから、出向元の法人の損金の額に算入することが認められています（法基通 9-2-47）。なお、給与ベースの較差補填のみならず、次のようなものも給与条件の較差を補填するために支出したもとして損金の額に算入することができます。

- 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、出向元法人がその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留守宅手当の額

給与条件の較差

税務調査においては、調査官により対応が異なり「給与条件の較差の補填」の範囲を狭く考えて否認してくる事例があることから、「給与条件」について正しく理解することが必要になってきます。

海外出向者の場合には、基本給以外に赴任支度金、留守宅手当、海外出向手当などの各種手当や、住宅手当、語学研修費、子女教育費などの現物給与の支給が規定により決定されていますので、これらは日本本社が決定している給与条件と考えることができます。

出向先での給与条件と比較して較差が生じている場合には、その較差分については、出向元法人で損金算入が認められることとなります。

税務調査での留意点

税務調査では給与条件の較差を表面的に捉える傾向にありますので、否認を受けないように対応策を講じることが重要になってきます。以下ポイントごとに説明します。

① 契約書等の書面の用意

出向者の費用負担の内容について、出向先と出向元との契約で合意が得られているか、合意した内容に基づき適切に運用がされているかなどが見られることとなりますので、書面にて締結する必要があります。海外出向先においても給与について損金算入するために、費用負担が合意されている契約書は一般的に必要となります。

② 給与条件の較差範囲の説明

給与条件の較差については、出向先法人においてその所在地国における給与水準を把握して給与規定を作成するとともに、出向者と同等の者の所在地国における給与水準を説明できるようにしておく必要があります。税務調査時に、現地での残業代の有無や役職手当の類について確認されたケースもあります。

また、出向元である日本本社の給与条件は何が該当するのかなど範囲を固めて、税務調査の際に説明できるようにしておく必要があります。

なお、給与条件の較差の範囲には福利厚生費用も含まれると考えられますので、社会保険料や企業年金の掛金の負担方法についても整理しておく必要があります。

③ 給与条件の較差について定期的な見直し

出向先の給与水準はインフレ等により大きく変動することもあるため、定期的な見直しが必要になります。較差が縮小されている場合には、新たに較差の範囲を定めて運用を行っていくことが大事です。

今後の出向者の給与負担の在り方

日本では通達により給与条件の較差部分については損金算入が認められるため、少なからずの日系企業が較差補填を行っていますが、最近では較差補填をやめる企業も出てきています。海外出向先の財務体質が改善し、日本人出向者の給与負担が可能になったことや、移転価格ポリシーの整備により出向者の給与を全額負担できるようになった、あるいは日本の税務調査により否認を受けたことなどが背景にあるようです。また出向先での出向者 PE 認定リスクを回避するために、較差補填をやめたケースも出てきています。

巷間、日本の賃金の低さが話題に上がりますが、較差補填の制度は当初の目的を終え、経済の動向や企業の成熟度などを踏まえて制度の見直しが必要な時期に来ているかもしれません。

まとめ

最近の税務調査では海外出向者関連の費用については必ず確認され、ますます厳しく見られるようになっていきます。上記記載したポイントは一部ではありますが、重要な部分ですので、実務処理の参考になれば幸いです。

なお、較差補填の運用の変更を検討している場合には、出向先での損金算入の可否や海外送金等の問題が生じるケースもありますので、日本だけではなく海外での取扱いも確認して進めることが肝要です。

※ご参考：過去に発行した関連記事

[グローバルモビリティ～国際税務～税務コンプライアンスリスク：海外赴任者報酬の管理と現地へのタイムリー、かつ、確実な展開](#)

[グローバルモビリティ～国際税務～コストプロジェクション（赴任コストの事前試算）による海外赴任のコスト管理](#)

※過去のニュースレター一覧はこちら [人事・組織 ニュースレター Initiative](#)

国際人事イミグレーション関連記事はこちら [グローバルモビリティニュースレター](#)

デロイト トーマツ税理士法人

グローバル エmployer サービス(GES)



パートナー 川井 久美子

kumiko.kawai@tohmatsu.co.jp

ニュースレター発行元

デロイト トーマツ税理士法人

グローバル エmployer サービス(GES)

email : deloitte.tax.ges@tohmatsu.co.jp

会社概要 : www.deloitte.com/jp/tax

税務サービス : www.deloitte.com/jp/tax-services

GES サービス: <http://www.deloitte.com/jp/global-employer>

デロイト トーマツ グループは、日本におけるデロイト アジア パシフィック リミテッドおよびデロイトネットワークのメンバーであるデロイト トーマツ合同会社並びにそのグループ法人（有限責任監査法人トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー合同会社、デロイト トーマツ税理士法人、DT 弁護士法人およびデロイト トーマツ コーポレート ソリューション合同会社を含む）の総称です。デロイト トーマツ グループは、日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスクアドバイザー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー、税務、法務等を提供しています。また、国内約 40 都市に 1 万名以上の専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツグループ Web サイト (www.deloitte.com/jp) をご覧ください。

Deloitte（デロイト）とは、デロイト トウシュ トーマツ リミテッド（“DTTL”）、そのグローバルネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびそれらの関係法人のひとつまたは複数を含みます。DTTL（または“Deloitte Global”）ならびに各メンバーファームおよびそれらの関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL はクライアントへのサービス提供を行いません。詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。

デロイト アジア パシフィック リミテッドは DTTL のメンバーファームであり、保証有限責任会社です。デロイト アジア パシフィック リミテッドのメンバーおよびそれらの関係法人は、それぞれ法的に独立した別個の組織体であり、アジア パシフィックにおける 100 を超える都市（オークランド、バンコク、北京、ハノイ、香港、ジャカルタ、クアラルンプール、マニラ、メルボルン、大阪、上海、シンガポール、シドニー、台北、東京を含む）にてサービスを提供しています。

Deloitte（デロイト）は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー、リスクアドバイザー、税務およびこれらに関連する第一級のサービスを全世界で行っています。150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ Fortune Global 500® の 8 割の企業に対してサービス提供を行っています。“Making an impact that matters”を自らの使命とするデロイトの約 286,000 名の専門家については、(www.deloitte.com) をご覧ください。

本資料に記載されている内容の著作権はすべてデロイト トウシュ トーマツ リミテッド、そのメンバーファームまたはこれらの関連会社（デロイト トーマツ税理士法人を含む）に限定され、以下「デロイトネットワーク」と総称します）に帰属します。著作権法により、デロイトネットワークに無断で転載、複製等を行うことはできません。

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての現時点における一般的な解釈について述べたものです。デロイトネットワークは、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う前に、必ず資格のある専門家のアドバイスを受ける必要があります。また本資料中における意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイトネットワークの公式見解ではありません。デロイトネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2022. For information, contact Deloitte Tohmatsu Group.



IS 669126 / ISO 27001