

中国会計・税務実務ニュースレター

今回のテーマ： 海外子会社出向者に対して親会社が支払う給与の取り扱い(給与較差補てん)

昨年から続くコロナウイルス感染拡大により、海外への駐在員派遣の方針転換を検討している日系企業が増えています。海外子会社への駐在員など出向者の人件費を、出向元である親会社と出向先である子会社でどう負担するか検討するにあたっては、税務上のリスクについても考慮が必要です。

1. 出向者給与負担の考え方と給与較差補てん

海外子会社への出向者が、出向先である子会社の業務に従事している場合、出向先が出向者の給与を全額負担することが原則となります。赴任後の給与を出向元法人が全額支払って、そのまま損金に算入していたとすれば、出向元法人から出向先法人に対して「経済利益の贈与または無償の供与」が行われたものとして、「寄附金」認定が行われ、損金不算入となるリスクがあります。

ただし、出向元と出向先との給与水準が異なる場合において、出向元法人が出向先法人との給与条件の較差を補てんするために出向者に対し支給する給与の額は、当該出向元法人の損金の額に算入することができ、その給与較差補てん金には、出向元法人が支給するいわゆる留守宅手当が含まれるものとされています(法人税基本通達 9-2-47)。

出向元の法人が出向先の法人との給与条件の較差を補てん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依然として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されます。また、次のような場合も、給与較差補てん金として取り扱われます。

- 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
- 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

この給与較差補てん金は、出向元の法人が出向者に直接支給しても、出向先の法人を通じて支給しても同様に扱われます。なお、「留守宅手当」という名目だけで損金算入が認められるわけではありませぬので、税務署に対し負担の根拠を説明する必要があります。

2. 給与較差補てんとして出向元から給与を支払う場合の準備

このようなリスクを踏まえ、次のような手順で出向元の負担の方針について定め、準備することをお勧めします。

① 基本方針の策定

前述の給与較差補てん、子会社の経営状況などを踏まえ、人件費負担方針を決定します。

また、個人所得税や社会保険料負担等を含め駐在員本人の手取り金額を試算します。中国個人所得税の課税所得には、現地払い給与だけでなく較差補てん部分を含めて計算する必要があります。

② 契約・規程等の整備

- ・ 海外赴任規程・・・出向元である親会社にて駐在員が海外赴任する際の規程を整備します。
- ・ 出向契約・・・出向元と出向先の間で給与負担割合等について定めます。
- ・ 労働契約・・・出向者と出向先が締結します。

出向契約、労働契約の作成においては、いわゆる出向者 PE 課税問題を回避するため、出向者は出向先法人の指揮命令下にあること等、契約上の記載について留意する必要があります。

③ 給与較差補てん金額の根拠の整備と更新

給与較差補てんが損金として認められる根拠は出向元と出向先との給与水準の差があることですので、出向先の給与水準についての根拠についてあらかじめ検討の上、出向元の負担金額を決定した記録として、次のような資料を整備しておくとともに、定期的に更新します。

・ 出向先地域での給与水準
・ 現地商工会議所、人材紹介会社、人事データベース等から、企業規模、職位を考慮した現地給与水準を把握します。

お見逃しなく！

このような準備を行うことにより、出向者の人件費について日本本社で負担する場合の税務リスクを低減することが可能となります。

一方で、中国子会社側での負担額を増加させることにより中国子会社の利益水準が低下した場合、中国側での移転価格税制上のリスクが高まることもあり得ます。個別のケースについてのご検討にあたっては、経験を持つ専門家にご相談されることをお勧めいたします。