

## 国際課税のケース・スタディ

### 海外の現地法人に出向した者が使用する出向元法人の社宅に係る課税関係

#### 〔事例〕

内国法人Xは、次のとおり、海外に現地法人及び駐在員事務所を有している。

すなわち、A国に現地法人Aを、B国に現地法人Bを、そしてC国には現地法人Cと内国法人Xの駐在員事務所を有している。

A、B及びCは、いずれもXの100%子会社である。

内国法人Xは、A国、B国及びC国にそれぞれ自己が所有する住居を有しており、その住居については、いずれも内国法人Xからの出向社員甲（出向先は現地法人A）、乙（出向先は現地法人B）及び丙（出向先は現地法人Cであるが、同時に内国法人XのC国に所在する駐在員事務所の所員でもある）がそれぞれ居住の用に供している。

出向社員甲、乙、丙は、いずれも内国法人Xの使用人であり、役員ではない。

甲、乙、丙はその提供されている住居についてこれを無償で使用しており、家賃の負担はしていない。

また、内国法人Xは、現地法人Aから甲が使用する住居についてその家賃相当額を受領しているが、現地法人B及びCからは当該住居の使用料の受領はない。

なお、内国法人Xは社宅制度があり、多くの従業員が社宅を使用しているが、現地法人はいずれも社宅の制度はない。

このような場合、内国法人X、現地法人A、B、Cそして出向社員甲、乙、丙に対するわが国の課税関係は、どのようになるのか。

#### 〔ポイント〕

本件は、内国法人が所有する海外の住居に関し、これを海外に所在するその内国法人の100%所有の現地法人が、その出向社員の居住の用に供している場合において内国法人とその現地法人との間でどのような課税関係が生ずるかを問うものである。

- 1 海外現地法人に対する寄付金課税の有無
- 2 移転価格税制の適用の有無
- 3 出向元法人と出向先法人との間における給与の補てんについて
- 4 出向社員に対する課税関係

#### 〔検討〕

##### 1 海外現地法人に対する寄付金課税の有無

出向者は、その雇用条件等に関しては、出向元法人との間の契約によって定められるものの、実際の勤務は出向先法人において出向先法人が定める就業規則等に基づいて出向先法人のために行うこととなる。

したがって、出向者の役務提供は出向先法人のためになされることから、原則として、出向者に係る給与等のコストはすべて出向先法人がこれを負担すべきこととなる。

本件の場合、内国法人Xは、現地法人B及びCからその出向者が使用する住居の家賃相当額の受領がないことから、原則論でいえば、これら出向者の家賃相当額は、元来出向先法人であるB及びCが負担すべきであるとして、内国法人Xは、現地法人B及びCに対して家賃相当額の援助を行ったものとして寄付金課税の問題が生ずる。

もっとも、出向者丙は、現地法人Cに出向して

いるものの、依然として内国法人Xの駐在員事務所の所員であることから、駐在員事務所の職員としてその住居の使用が行われているとすれば、その寄付金課税の問題は生じない。

上記のとおり、原則論でいえば寄付金課税が生ずるが、次に述べる給与の較差補てんに関する扱いとの関連において寄付金課税は生じないものとする。

## 2 移転価格税制の適用の有無

内国法人Xは現地法人Aから甲の使用する住居の家賃相当額を受領があるが、この取引は内国法人Xと国外関連者である現地法人Aとの間の取引に該当することから、法令の規定の適用上移転価格税制の規定の適用があり、したがって当該授受される家賃相当額が、いわば第三者間の家賃の相場に照らして妥当であるか否かの検証が必要となる。

しかしながら、次に述べる給与の較差補てんに関する扱いとの関連において、移転価格税制の適用により内国法人Xが受領するその家賃相当額が過少であるとしてその是正を求められることはまずないものとする。

## 3 出向元法人と出向先法人との間における給与の補てんについて

既述のとおり、出向先法人は、出向者に係る給与等のコストを負担すべきこととなるが、例外として、出向者の給与について一部出向元法人においてこれを負担することが許容される場合がある。この点に関し、法人税基本通達9-2-30（出向者に対する給与の較差補てん）において次のとおりその扱いが定められている。

「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。

（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てん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給与を支

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給与の額

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」

本件の場合、出向元法人においては、いわゆる社宅等があり、多くの従業員がこれを使用して、その住居費用を節減できるわけであるが、出向先法人自身においては、このような社宅制度がないことから、出向元法人と出向先法人との間では給与条件について較差が生じていることになろう。

本件の場合、たまたま、現地法人所在地に内国法人Xが所有する住居があり、これを現地法人に出向した者に社宅として供与することは、結果として出向元法人と出向先法人との給与条件の較差を是正したことになり、上記通達の扱いに照らして、本来出向先法人が負担すべき家賃相当額は、較差補てん金に当たるものと解することができる。

## 4 出向社員に対する課税関係

社宅を使用する者については、その社宅の賃借料の額如何によっては、経済的利益の享受があるとして給与所得としての課税を受ける場合があるが、本件の場合には、出向者甲、乙、丙いずれの者もわが国の非居住者に該当することとなり、仮に給与とみなされる所得があるとした場合であっても、その給与所得は国外源泉所得に該当することとなるので、わが国での課税は生じないこととなる。

## 【結論】

法人税基本通達9-2-30（出向者に対する給与の較差補てん）の扱いに照らして出向先法人が、当該家賃相当額を負担しない場合であっても、内国法人Xに対する寄付金課税又は移転価格税制の適用による課税は生じないものとする。

また、出向者甲、乙、丙はいずれも非居住者であり、無償で使用する社宅に関し、その経済的利益を給与とみる場合であっても、その所得は国外源泉所得に該当することとなるのでわが国での課税はない。

（税理士 小沢 進）