

海外赴任者の待遇低下の  
ひとつの原因としての移転価格問題  
〈派遣駐在員費用に対する日独税務当局の主張からの考察〉

東 良 徳 一

Transfer Price Issues as a Possible Cause of  
Having Declined Salary and Allowances of Japanese Employees  
Working Abroad

〈A Study of the Views of German

and Japanese Tax Authorities on Expatriate Cost〉

HIGASHIRA Tokuichi

目 次

1. はじめに
2. 派遣駐在員（出向者）の待遇に関するドイツ税務当局の見解
  - 1) 1990年代初頭の動き
  - 2) 1994年8月の会計事務所と税務当局とのラウンドテーブル
  - 3) 2001年11月の駐在員派遣通達
3. 日本から海外への出向者への報酬・手当の日本の税務当局の取扱い
4. 海外赴任者の待遇に対する移転価格問題による社会問題の解決に向けて

**キーワード**：海外赴任，出向，留守宅手当，較差補てん，移転価格，隠れた利益分配，法人税基本通達，事前確認制度，相互協議

**Keywords**：Working Abroad, Loan of Employee, Home Payment, Compensation of Salary Gap, Transfer Pricing, Hidden Profit Distribution (verdeckte Gewinausschüttung), Fundamental Directives of Corporate Tax Law, Advance Pricing Agreement (APA), Mutual Agreement

## 1. はじめに

日本企業が海外に従業員を派遣するにあたり、日本で働く従業員および他の国で働く従業員との間の不平等感を解消するために日本企業は様々な形で対処している。ところが最近では日本企業のグローバル化や海外への生産拠点の移転の必要性などが声高に叫ばれている一方で日本人学生の海外留学希望者の減少や新入社員の海外赴任希望者の激減が問題とされており、企業としては若い従業員の海外赴任にどのようなインセンティブを与えれば良いかを悩ませている。

海外赴任者の待遇を見てみると、筆者が海外に赴任した頃との比較ではその待遇は悪くなっていると見える。30年前は海外への赴任前の手取り給与額とはほぼ同額を日本の留守宅手当として受取り、赴任先の海外では住宅費や子女の教育費も会社負担の上に通常の生活に加えて赴任先の国で年に2回程度は長期休暇をとって旅行をすることができる程度の給料を貰っているというのが一般的な海外赴任者のイメージであった。ところが、最近では赴任先国での住宅費や子女の教育費は会社が負担してくれるものの、長期休暇をとって旅行に行く機会も年に1回以下となっており、さらに留守宅手当では大幅にカットされているというのが現状のようである。これは30年前には銀行、商社および製造業でも大会社を中心に海外進出していたものが最近では中小企業も海外進出しなければならなくなっていることと、日本および世界的な経済の停滞も大きな原因であろうが、海外赴任者の待遇に対する各国の税務当局の厳しい対応による移転価格問題も一因となっているのではないかと考察するものである。

この小稿は一つの例として派遣駐在員に対する日本とドイツの税務当局の立場を明らかにしていくことで、どのような移転価格問題が海外赴任者の待遇に対する圧力となっているかにつき明らかにしていこうというものである。

## 2. 派遣駐在員（出向者）の待遇に関するドイツ税務当局の見解

税務上の移転価格問題については、各国の税務当局や税務調査官の個人的な見解による異なった取扱いを避けるため、OECDがガイドラインを出している。ところが、このガイドラインは原則を示すもので、個々の費目の損金算入性などについては依然として各国の税務当局や税務調査官ごとの異なる見解をもとに税務調査が行われることが多い。

海外への人員の派遣の形態には大きく分けて出向と転籍がある。転籍は従業員個人の意思ではなく法人の意思により派遣前の法人との雇用関係を解除し派遣先の法人の使用人ま

たは役員となるもので、出向は派遣元の法人との雇用関係を継続しながら派遣先の法人において直接の勤務関係を持つものである。転籍の場合は雇用関係が派遣先との間だけになることから移転価格の問題が起こることはほぼないと言えるが、出向の場合は雇用関係が二重になり、多くの場合、親子会社など関連する法人との二重の雇用関係となることから、構造的に移転価格問題が指摘されやすい状況にある。

出向社員の給与や人件費の移転価格問題については OECD のガイドラインから確定的に導き出せるものは少なく、各国の税務通達や判例から判断されることになる。ドイツでは1990年代の初め頃から日本企業の在独子会社が日本からの出向社員のボーナスを負担した場合に「隠れた利益分配」を認定するという税務調査事例が多発し、これが2001年の連邦財務省の「駐在員派遣通達」に発展したのであるが（この通達は現在も有効）、これらの内容を時系列的に見直すことにより、出向社員の待遇に関してどこに移転価格問題の論点があるかを明らかにしていくことにする。

### 1) 1990年代初頭の動き

ドイツの法人税法第8条第3項では、ドイツの法人からその親会社・関係会社に対して利益移転が行われたと認定されると損金の否認または益金の追加計上と株主・出資者への隠れた利益分配（verdeckte Gewinausschüttung）が認定されるとされ、逆に親会社・関係会社からドイツの法人に対して利益移転が行われたとするとそれはドイツの法人の課税利益とされるのではなく親会社からドイツの法人への隠れた追加出資（verdeckte Einlage）が認定されるとしている。これがドイツにおける移転価格税制の規定となっている。

1980年代に多くの日本企業が海外進出を行ったが、その特殊な企業慣習が進出先での摩擦を生み、様々な問題を起こすこととなった。ドイツに進出した日本企業が遭遇した一つの摩擦が「ドイツ子会社・関連会社に振替えられた日本払いボーナスのドイツの税務調査での損金否認と隠れた利益分配の認定」である。このような税務調査の結果は日本企業が集中していたデュッセルドルフおよびフランクフルトとその近郊で顕著であったが、税務調査官の見解としては「ボーナスは業績に連動すべきものであるにもかかわらず、日本からの派遣駐在員が受けるボーナスは派遣先のドイツ子会社の業績とは関係なく、日本の親会社での労使間で決められたものであることから、このボーナスをドイツ子会社に振替えた場合、ドイツ子会社での損金算入性はなく、日本の親会社への隠れた配当である」というものであった。1993年9月にはデュッセルドルフ上級財務局は管轄税務署の税務調査部宛にこれらの税務調査の結果を追認する局内書簡<sup>1</sup>を出すに至った。この書簡でデュッセ

<sup>1</sup> Oberfinanzdirection Düsseldorf - Schreiben vom 20.09.1993 (S2742A-St13H)

ルドルフ上級財務局は以下の5つの主張をしている。

- ①日本企業の在独子会社はその業務の特殊性からその特殊性をよく理解した日本人従業員が必要であり、そのような従業員は現地では確保できないことから親会社との雇用関係を保持する出向社員を必要とすると主張するが、日本の親会社からの出向社員に比べて勝るとも劣らない能力を有している長期間ドイツに滞在している日本人を現地採用した場合に日本からの出向社員と同等の能力を有する当該現地採用の日本人社員には親会社が日本で給与やボーナスを支給しないという事実と矛盾する。
- ②日本で支給する給与およびボーナス等は出向先の現地子会社での労働のみに対する報酬であるという主張は、その給与およびボーナスの金額の決定要因には親会社の要因が入っていることから正当な主張とは認め難い。例えば、ボーナスは親会社またはグループ全体の業績および従業員個人のグループ内での勤続年数などが決定要因となっている。善良な管理者（経営者）であれば自社（現地子会社）の要因以外の要因で決まった待遇部分を負担することはしないはずである。
- ③ボーナス等の査定が当該出向社員の出向先での成果を含む特定の成果に基づいて行われることも事実であろうが、その査定権については現地子会社のみにあるとは言い難い。善良な管理者（経営者）であれば、他社（親会社など）が査定した部分の待遇を負担することはしないはずである。
- ④出向社員に支払われるボーナスに関し、支給対象期間に他社での勤務期間が含まれていた場合、支給日に自社に勤務していたとしても、善良な管理者（経営者）であれば、他社での勤務期間分の待遇を負担することはしないはずである。
- ⑤出向元の親会社との間の雇用関係は一時的に休止しているが、日本独特の雇用制度のひとつである終身雇用制の下では、西洋流の「提供された労働に経済的に応じた報酬のみが支払われる」という判断基準では説明しきれない要素が多く含まれている。従業員と会社との関係は契約書で定める範囲をはるかに超えて強力で、出向先の子会社はグループ内では独立した法人ではなく単なる事業所としての存在と認識されているというほど強いものである。

これらの主張の下、デュッセルドルフ上級財務局は日本からの出向社員に対して日本で支給された給与およびボーナスなどの手当ておよびそれに対して課税されたドイツの所得税をドイツの子会社が負担した場合<sup>2</sup>、それは日本の親会社の利益のために行われたと判

<sup>2</sup> 日独租税条約によれば、給与所得は第15条で居住地国での課税を規定しており、日本払いの給与およびボーナスなどの報酬は、日本で行われた勤務に対応する部分以外はドイツで課税される（昭和42年/1967年6月の条約発効後、この点についての大きな改訂はない）。また多くの企業は、赴任先の税制や社会保障制度の差による報酬の手取り額の不公平感をなくすため、報酬は「手取り保証」として

断せざるを得なく、ドイツの法人税法第8条第3項の隠れた利益分配として取り扱うものとする管轄税務署の税務調査部に指示したのである。

## 2) 1994年8月の会計事務所と税務当局とのラウンドテーブル

この1993年9月のデュッセルドルフ上級財務局の局内書簡に対し、デュッセルドルフ日本商工会議所の税務顧問をしていた会計事務所が州の財務省に働きかけ、1994年8月に日本企業の税務を担当していた会計事務所7社とデュッセルドルフ上級財務局および税務署税務調査部とのラウンドテーブルが実現し、1994年11月4日付けで「議事録」の形で申し合わせ事項がノルトライン・ヴェストファーレン州の財務省から公表された<sup>3</sup>。

このラウンドテーブルでは日本払いボーナスに対するドイツでの税務処理につき討議のために3つの事例をあげて検討された。ラウンドテーブルでは下記の事例における所得税（および賃金税 - Lohnsteuer）の取扱いについても話し合われているが、移転価格問題（法人税の問題）の部分については以下のようなものであった。

事例1：ドイツ子会社の日本人従業員への日本の親会社によるボーナスの支払いが過去ないしは将来の日本における当該従業員の勤務に対する労働の対価としての日本の親会社の事業目的からのみ行われている場合。すなわち、日本帰国後の親会社での勤務に資するための職業的経験を積むという観点から、適性を有する従業員がドイツの子会社での勤務を決断したことに対して日本の親会社として独自の関心を有している場合である。

法人税上の取り扱い：ボーナスの支払いは日本の親会社自身の事業目的からなされたものであると認定される。従って、当該支出はドイツの子会社に付け替えられるべきものではない。もし、これがドイツ子会社に付け替えられた場合は、親会社の利益のために子会社において発生した資産の減少（経費支出）が出資関係に起因したものであるため、法人税法第8条第3項の隠れた利益分配が認定される。

事例2：ドイツの子会社での勤務を決断した日本人従業員には、ドイツでの勤務に対して追加的な労働報酬が与えられて当然であるという観点から日本の親会社によってボーナスが支給された場合。

法人税上の取り扱い：ドイツ勤務の日本人従業員に対する親会社によるボーナスの支給時点で、ドイツ子会社に給与債務が発生したと認定される。他方、日本の親会社としてはドイツ子会社に対する付け替え請求権が発生すると考えるのであ

---

おり、この場合、所得税や社会保険の保険料は会社が負担することになる。

<sup>3</sup> Finanzministerium NRW - Schreiben vom 04.11.1994 (S1301-Japan7-VC1)

る。従って、親会社がドイツ子会社に当該従業員に支給したボーナス支払額を付け替えた場合は、ドイツ子会社の給与債務と親会社の付け替え請求権が実行されたことになるとして処理される。

事例3：ドイツ子会社に勤務する日本からの出向社員は、ドイツ子会社のための仕事だけでなく親会社からの委託によって子会社の監督のための管理業務または親会社の業務目的に添った監督・管理に類似した業務を行っているという理由からボーナスの支払いを受けている場合。

法人税上の取り扱い：当該出向社員が行っている監督・管理業務およびそれに類似した業務は親会社により行われるべきグループ関係会社管理のための典型的な業務である。従って、これにより発生した経費は親会社自身の業務目的で支出されたものであり、ドイツ子会社により負担されるべきものではない。出向社員に支払われたボーナスはこれに該当する経費であり、もし、このボーナスをドイツ子会社が負担するならば、親会社の利益のために子会社において発生した資産の減少（経費支出）が出資関係に起因したものであるため、法人税法第8条第3項の隠れた利益分配が認定される。

このラウンドテーブルでは、個々の税務調査にあたり、日本企業のドイツ子会社による日本払いボーナスの負担については各ケースを上記の3つの形態のいずれかに分類することになったが、それにあたっては1984年4月のドイツ連邦税務裁判所の判決<sup>4</sup>を基準にすることになった。1984年の判決では日本払いのボーナスがドイツ子会社と日本からの出向社員との間の雇用関係の内容を根拠に子会社の給与債務の一部を構成するか否かについて論じているが、これに関して連邦税務裁判所は雇用契約の内容を最優先し、税務処理の判断にあたっては契約内容が決定的であるとしている。

このラウンドテーブルの結果を受け、デュッセルドルフおよびフランクフルト近郊の日本企業のドイツ子会社は事例2に該当する雇用契約を日本からの出向者との間に締結しその内容を遵守することにより、移転価格問題を回避できるようになったのである。税務調査にあたっては、調査官は上記の事例1または事例3に該当する明確な根拠がない場合は雇用契約を尊重し、その内容が遵守されているか否かにより移転価格問題の存在（ドイツ法人税法第8条第3項の隠れた利益分配の認定）の有無を判断することになった訳である。

### 3) 2001年11月の駐在員派遣通達

上記の1994年のラウンドテーブル以降、日本からドイツへの出向社員の待遇をめぐる移

<sup>4</sup> Bundesfinanzhof vom 11.04.1984 (BStB1 1984 II, S. 535)

転価格問題は一応の落ち着きを見せていたのであるが、1999年頃からデュッセルドルフ近郊の税務調査において、雇用契約書が存在し、その雇用契約書の内容に沿った業務を行なっている場合でも、「業務内容に比べて報酬額が大きすぎ、通常の経営者なら日本人出向者を使わずコストの安い現地人を雇用するであろう。コストの安い現地人を使わずコストの高い日本人出向者を使う理由は、出向元の親会社が何らかのメリットを受ける目的で現地法人に対して日本人出向者の雇用を強制しているからである」という理由から、ボーナスも含む全人件費ベースで、同じ役職名を持つ現地人と日本人出向者の給与の差額について移転価格問題として隠れた利益分配の認定を行なうという税務調査事例が出てきた。税務調査官は「実態として、現地法人が日本人の派遣を親会社などに要請しているのではなく、親会社などが日本人の派遣を決定している」「たとえ、形式的に現地法人から親会社などに対して派遣要請をしている場合でも、出向期間が5年などのように短期である実態から考えると、コストの高い日本人出向者を現地法人が自らの利益のために採用しているとは考えられない」などの傍証を提示したのである。

ラウンドテーブルで検討された事例2のポイントは「出向社員は誰のために勤務しているか」を雇用契約で明確にし、それを遵守することであったが、この1999年頃からの税務調査官の議論のポイントは「社員の派遣は誰の利益のためか」というものであった。

この税務調査官の見解が税務通達として明文化される動きが出てきたため、デュッセルドルフ日本商工会議所による州の経済省と財務省への働きかけだけでなく、JETRO、日本経済団体連合会、在デュッセルドルフ総領事、駐独日本大使などもドイツの関係当局に働きかけたのであるが、2001年11月に日本企業のみをターゲットにしたものではない内容で駐在員派遣通達<sup>5</sup>が出された。通達の標題は「駐在員派遣に際しての多国籍企業のグループ会社間における課税所得額の決定のための原則（行政取扱原則－駐在員の派遣に関して）」<sup>6</sup>となっており、この通達は2012年の現在まで変更は行われておらず、依然として有効なものである。その概要は以下の通りである。

この通達では派遣駐在員の費用に関し、ドイツ法人税法目的での課税所得の適正な決定にあたっては「発生原因との対応の原則」（ドイツ所得税法第4条第4項）と「第三者比較」の2つのアプローチによって行われるとしている（通達3.1）。

まず、「駐在員の勤務は誰のためか」すなわち「駐在員勤務に対する利害関心の所在」が「発生原因との対応の原則」により決定される。これにより、駐在員の勤務は派遣元のためか、

<sup>5</sup> Bundesministerium der Finanzen - Schreiben vom 09.11.2001 (IV B4-S1341-20/01)

<sup>6</sup> Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen international verbundenen Unternehmen in Fällen der Arbeitnehmerentsendung (Verwaltungsgrundsätze - Arbeitnehmerentsendung)

それとも受入法人のためか、あるいは、双方のためのものかが決定され、もし双方のためのものである場合にはその比率がどれ程のものかまで決定される必要がある。

要するに、

- ①通常の経営者であれば、派遣駐在員の派遣費用について、その派遣駐在員と同等の機能と役職などを持つ現地雇用の従業員の人件費までの額しか負担しないであろう。
- ②派遣に伴うインセンティブ、二重家計などにより増加する個人的負担費用の補てんなどによる派遣駐在員の受ける経済的メリットの増加は、派遣駐在員を受け入れる企業には関係がなく、受入れサイドの企業での損金算入の理由にはならない。
- ③この派遣駐在員の受ける経済的メリットの増加による人件費の増額は派遣元企業の利害関心によるものである（すなわち、社員の「勤務」による利益に対する対価を超える部分については、「派遣」による利益に対するものであると認定するものである）。
- ④従って、当該派遣駐在員が派遣された先の受入企業のためにものみ勤務している場合であってもその派遣費用を受入企業で100% 損金算入できる理由とはならない。
- ⑤受入企業で損金算入を認められない派遣費用部分は、③の理由により本来は派遣元企業が負担すべきであることから、派遣元企業と受入企業が関連会社である場合は、移転価格税制に基づく利益の移転として処理する。

というアプローチである。

次に「第三者比較」（OECD なども基準とする移転価格税制の基本的な概念）によって、「駐在員派遣費用」の金額の適正度が検討される。「駐在員派遣費用」の絶対額またはその配分額が適正であるか否かをチェックする手法としては、具体的には企業内第三者比較（通達3.2.1）、独立企業との第三者比較（通達3.2.2）、推定第三者比較（通達3.2.3）の三つの方法が挙げられている。企業内第三者比較は個々の「駐在員派遣費用」をその駐在員の職務上の機能・内容において比較対象となる現地雇用の従業員をその受入企業の中で探してその人件費と比較するという方法である。独立企業との第三者比較はそのような現地従業員をその受入企業の所在する国の他の独立企業の中に探してその人件費と比較するという方法である。もしそのどちらの方法でも比較対象となる従業員の人件費のデータが求められなかった場合には、推定第三者比較の方法が適用されることになる。この「推定第三者比較法」はドイツの株式法第93条第1項ならびに有限会社法第43条第1項に規定されたいわゆる「善良なる管理者の注意義務」を根拠にして、税務上の問題を判断するために敷衍・転用された「思考モデル」あるいは「アプローチ」である。このアプローチにおいては、対象となる「駐在員派遣費用」と比較できる具体的な現地雇用の従業員の人件費データが入手できないことを前提にして、「通常の善良な経営責任者」であるならば自分が支出し



ている費用に関して「市場原理以外の要因（例えば、資本出資関係）」の束縛を受けることに甘んじないはずであるという観点から、既に実際に支出された「駐在員派遣費用」についてその経済的合理性に即応しているか否かの検討が加えられる。その場合、「駐在員派遣」のメリットまたはその駐在員が持つ知識・能力・ノウハウを列挙して評価し、その費用支出額を正当化できるか否かの分析を行うことになる。もちろん、「駐在員派遣」またはその駐在員がもたらすメリットは赴任して直ちに発揮されないケースも考えられる訳であるが、その場合の猶予期間として3年という期間が挙げられている。

ここで対象となる駐在員派遣費用は駐在員を派遣するにあたりそれに経済的に関連する直接的・間接的費用とされ、次のような費用が例示列挙されている。

基本給／定期的手当ならびに一次的支払手当（解雇補償金、ボーナス等）／報奨金・休暇及びクリスマス手当／雇用主が負担した場合の個人所得税等／年金引当金繰入額／勤務地国ならびに本国での社会保険料／外国駐在手当／現物給与ならびにその他のインセンティブ（社宅・カンパニーカーの貸与・ストックオプション等）／生計費ならびに公租公課の負担増加分の補てん／引越関連費用ならびに引越旅費補てん（家族分も含む）／二重家計費用／学校授業料及び寮費補助

これからも分かるように、この駐在員派遣通達が対象としている駐在員派遣費用は一般的に言われる「待遇」の範囲とほぼ同じものと言える。

さて、派遣駐在員（出向社員）の報酬を含む待遇につき、ドイツでは上記のような判断基準でドイツの出向先での法人税処理が行われることになった訳である。これは前述したように日本企業からの出向社員をターゲットにしたものではなく、一般的なもので、この通達に基づいて韓国企業も隠れた利益分配認定を受けたと言われている。日本企業にとってみると、1994年のラウンドテーブルで合意に達した「雇用契約の内容に基づき、誰のために勤務しているか」により判断されるのではなく、「当該従業員を派遣したことによる利益を誰が得ているか」により判断されることに変更された訳である。この判断基準が派遣元の日本の税務当局の見解と一致しているならば、派遣元の日本企業と派遣先のドイツ子会社との間での「派遣による利益の程度」により出向社員の報酬を含む全ての待遇の費用を配分すればいいのであるが、次に、日本の規定および税務実務がどのようになっているかにつき、見ていくことにする。

### 3. 日本から海外への出向者への報酬・手当の日本の税務当局の取扱い

人件費は現在労働が提供されている会社が負担するというのが日本の法人税法上の損金

に対する考え方の原則である。ところが、転籍ではなく出向の場合、出向者と出向元法人との間には雇用契約関係が維持されていることから、出向先法人がその給与規定に基づいて当該出向者の給与を算定して出向者に直接または出向元法人を通じて支給した場合、出向者は出向元法人の給与規定に基づいて算定された給与との差額を出向元法人に請求する権利を有することは当然である。この差額の出向元法人による負担は出向者との雇用契約によるものであることから当該出向者の労働が出向先法人に対して100%提供されていても出向先法人に当然に請求する性質のものではないと考えることには何ら異論はないであろう。そこで、日本の法人税法基本通達9-2-47は「出向者に対する給与の較差補てん」という見出しで以下のように規定している。

法人税法基本通達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る。

- 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

ここで、較差補てんの例として出向先法人が経営不振の場合の賞与と海外への出向にあたっての留守宅手当が挙げられているが、出向先法人が経営不振の場合の賞与については出向先法人が経営不振か否かについての判断において異論が出る事例はさほど多くないと思われる。他方、留守宅手当については留守宅手当の決め方が企業によって大幅に異なる可能性があることから、税務調査の場で議論の対象となる可能性がある。

「留守宅手当」の字面からは、海外に赴任する従業員が単身で赴任する場合や配偶者同伴で赴任するものの扶養親族（子女や父母など）を日本に残しておく場合、配偶者や扶養親族の生活に必要な金銭を海外赴任者が海外で受取る給与から日本に送金する手続きを省くために日本の出向元企業が日本円で出向社員の日本の銀行口座に振り込む金銭が留守宅手当であると理解できる。この制度をさらに広げ、日本に扶養親族がいない場合でも留守宅手当を支給することを認めることも多くの企業で見られる。これは単に「海外赴任者に対する日本払い給与」であるが、これも一般的に「留守宅手当」と言われている。これには、日本での住宅ローンの返済目的や海外赴任者が派遣先の国で支給される現地通貨での給与は当座の生活費の額までとし、日本帰国後の住宅建設費や日本で過ごす老後のた

めの財産形成や貯蓄部分については為替リスクのない日本円での支給をしようとする企業の福利目的がある。このため、留守宅手当と派遣先での現地通貨での手取給与額の割合を海外赴任者自身が決めることができるようになっている会社も多い。

この基本通達は30年以上前に導入されたもので、当初から文言も変更されていない<sup>7</sup>のであるが、導入当初は文字通り日本の出向元で支払われる留守宅手当はそれが高額であり出向元の日本の法人の損金に算入しても税務調査で問題になることはなかったようである。

ところが、上記のように「留守宅手当」には様々な性格の出向社員への待遇が含まれている可能性があり、また、基本通達で言う「留守宅手当」の定義が基本通達そのものおよび他の法令で明確に行われていないことから、当局に裁量の余地が強く残されたものになっている。そのため日本の出向元法人の税務調査でその損金算入性が指摘される事例が徐々に増加しているとの話を20年近く前から聞いている。

では、この基本通達が導入される元々の根拠であった出向元法人と出向先法人の給与規定に差があることから「給与条件の較差を補てんする」という主張ができれば出向元での負担と損金算入は問題がないのではないだろうか。すなわち、上記2-3)で述べたドイツの「駐在員派遣通達」のうちの企業内第三者比較により決定された駐在員費用、すなわち出向先のドイツの会社の現地雇用の従業員で日本からの出向社員と職務上の機能・内容において比較対象となる者の人件費を超える待遇の額については日本の出向元法人で負担しても損金算入できるということにならないのであろうか。さらにはドイツの駐在員派遣通達で言う独立企業との第三者比較や推定第三者比較を較差の計算にあたっての出向先の待遇の水準に使うことは法人税基本通達9-2-47の趣旨に合致するものと主張することができるのではないか。そうすれば、出向者の待遇についての日本の出向元の親会社とドイツの出向先の子会社との間での負担関係については全く移転価格問題が起こらないのではないだろうか。

日本の税務調査事例では、実際に更正を受けたケースはごく限られたケースだけのものであるが、発展途上国への出向の事例にあっては、現地の給与水準が低いことから、出向先の現地法人の給与規定と日本の出向元の給与規定による給与水準の差は極めて大きいものとなり、この較差を日本の出向元法人が負担するとなると、出向社員の出向元からの給与・手当と出向先からの給与・手当の合計に占める日本の出向元からのものの比率が極めて高くなり、今回の税務調査までにはこの比率を小さくするという注意指摘を受けたケースもある。ドイツのような先進国への出向の場合は、「ドイツのように人件費の高

<sup>7</sup> 基本通達の番号は何度か変更されている。

い国と日本の人件費との比較で日本の人件費の方が高いという給与較差はあり得ない」として注意指摘が行われた事例はかなり多いと聞いている。

#### 4. 海外赴任者の待遇に対する移転価格問題による社会問題の解決に向けて

この小稿では日本から海外への出向者の待遇（人件費）について、ドイツにおける日系企業に対するドイツ税務当局の対応の変遷とそれに対する日本の税務当局の対応を見てきた。ここで明らかになったことは、ドイツの2001年11月に出された駐在員派遣通達では「派遣は誰の利益のためか」および「通常の善良な経営責任者であれば負担するであろう人件費」というアプローチであるのに対して、日本の税務当局の考え方は「労働は誰のために行われているか」を基本的判断根拠とし、その例外として出向社員に対しては出向元法人との雇用契約による待遇と出向先の待遇との較差については日本の出向元法人が負担しても損金算入できるとしながらも、負担できる較差についての明確な基準を示さず、ケースバイケースで対応してきているということが明らかになった。

このように二国の税務当局のよって立つ原則や具体的な事例にあたっての対応に差があれば、納税者にとっての二重課税のリスクが極めて高くなる。ドイツの2001年の駐在員派遣通達の3.5では、「（派遣元企業と受入企業との間の：筆者注）費用分担比率は、納税義務者側の申請により、将来の事業年度にも適用され得る。これが適正かどうか、一定の間隔を置いて検討が加えられ、重要な状況の変化があった場合には、速やかに修正されなければならない。この適用に際しては、外国の税務当局との調整がなされるべきであろう。」と二国間のAPA（事前確認制度）での解決を示唆する規定もある。いずれかの国の税務調査により更正を受けた場合は、日独租税条約第25条による事後的な二国間の相互協議に持ち込むことも法的には可能である。

実務的には、特に日本の税務調査においては、出向者の給与較差補てんおよび留守宅手当の日本の出向元での損金算入性についての明確な更正が行われることは少なく注意指摘に止まることが多いのだが、この注意指摘に従って日本の出向元の人件費の負担を少なくし海外の出向先での負担を多くする努力をしてきた企業が次には海外の出向先での出向社員の人件費の税務否認を受け、これらの問題解決のために出向社員の待遇を低下させるということが起こってきた訳である。もちろん、1990年代前半のバブル崩壊による日本企業の活力の低下により、海外への出向社員の人件費を削減しなければ海外の子会社だけでなく日本の親会社の利益を確保できなくなったという事情も重なったことは否めない。ただ、この小稿で問題としたい点は、冒頭でも指摘したように、日本の企業への新入社員の海外

海外赴任者の待遇低下のひとつの原因としての移転価格問題（東良徳一）

赴任希望者の激減が社会問題とされている現在、企業としては若い従業員の海外赴任に大きなインセンティブを与えなければならなくなっている状況に税務面からサポートするためにも、海外赴任者に対する待遇の向上のために日本の出向元法人が負担する人件費の損金算入性を寛大に認める方向を打ち出すべきと考える。このためには特に法令の変更や納税者だけでなく税務当局もその労力を必要とする APA や相互協議は必要なく、現行の法人税法基本通達9-2-47の柔軟な運用だけで可能と考えるものである。