

前略 いつもお引き立て賜り感謝しております。平成 18 年度、19 年度の税制改正に伴う変更点のうち、以下のテーマにつき説明させていただきます。なおご不明な点及び詳細につきましては、担当者までお尋ねいただけますようお願い申し上げます。

分野	法人税
テーマ	出向社員の給与負担金の損金算入について <p style="text-align: center;">==== 出向先法人で役員となっている場合 ====</p>

(1) 平成 18 年度改正の概要

会社法施行とも関連して、役員に対する給与の考え方が、平成18年度から大きく変更されました。従来は、役員報酬の過大部分と、不定期又は臨時支給の給与(役員賞与)は、損金不算入とされていました。

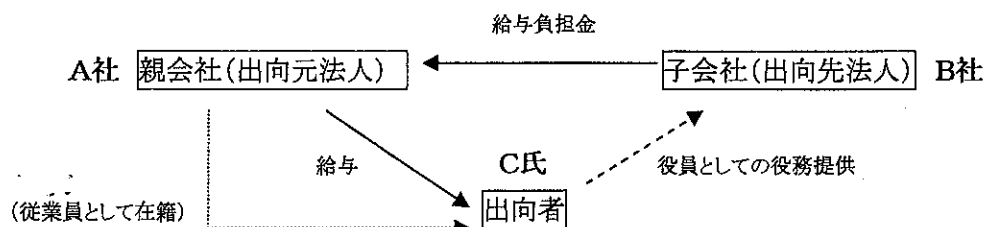
この考え方が大きく変更され、定期・不定期という支給形態を基準とせず、役員の職務執行の対価として、事前に確定している金額の支給か、それ以外の支給か(例えばその期の業績を勘案して利益処分的に事後に金額を決めるような給与など)、が損金になるか否かの基準とされることとなりました。

前者に該当するの給与(定期同額給与、事前確定届出給与)は損金算入できますが、後者の給与は全て損金不算入となります(例外として上場企業の所定の開示を前提とした業績連動給与は損金算入)。

(2) 出向社員の給与負担金について

上記の役員給与に対する一般的な考え方に連動する形で、出向者給与とそれに係る負担金についても、考え方が変更された点が、この度公表された通達にて明らかになりました(平成 19 年 3 月 22 日付公表)。

以下では、親会社(出向元法人)の従業員が、子会社(出向先法人)の役員となっている下図のようなケース(子会社が、給与負担金を親会社あてに支払い、給与は親会社から支給される)をとりあげます。



注)ここでは、仮に親子会社間の出向を例としているだけです。当然ながら、例えば取引先上場企業や銀行から出向者を役員として受け入れるケースにも当てはまる点に、ご注意ください。

《改正前》 (旧法人税基本通達 9-2-34)

従来は、上記の子会社(B社)の支払う給与負担金は、出向元での支給形態を基準として、出向元法人(A社)からC氏へ支給される定期の給与に充当されるべきものか(損金算入)、臨時の給与に充当されるべきものか(損金不算入)に対応して、税務上の取扱いが異なることになっていました。すなわち、A社→C氏への支給形態の如何で、B社がA社に支払う給与負担金が損金になるかどうかの基準となっていたものです。

《改正後》 (新法人税基本通達 9-2-46)

今回明らかにされた通達によると、下記の2条件をともに満たす給与負担金についてのみ、損金算入できる役員給与として、B社において損金算入が認められることになりました。

- (イ) その役員にかかる給与負担金の額について、A社でその役員(C氏)に対する給与に充当されるものとして、子会社(出向先法人、B社)の株主総会、社員総会等の決議がされていること
- (ロ) A・B会社間の出向契約等においてその出向者の出向期間及び給与負担金の額があらかじめ定められていること

ここでも、あらかじめ、事前に役員給与として確定しているものか否か、が基準となっていることがわかると思います。また、ここで事前に決められているべきは、B社→A社への支払額が、問題となっているということです。

なお、B社→A社の支払額のうち、A社→C氏の支給額に対応する部分がB社で損金とみなされるもので、後者を超える金額は、給与負担金としての性格がない(別の費目、例えば、B社→A社への寄附金)とされている点は、従来と同様です。

他方、B社→A社<A社→C氏というのは、例えばA社とB社の給与水準が異なるケースなどで、B社が自社(B社)の給与水準に応じた負担をし、A社が、自社(A社)とB社の給与水準の差に対応する部分を負担するもので(較差補填金)、その支払い分担が合理的であれば、A社・B社ともにそれぞれの支出額が損金算入されると考えられます。

さらに、子会社の役員給与のうち、あらかじめ税務署へ届出が必要な、事前確定届出給与として損金算入するためには、当然ながら、その出向者が役員となっている子会社(出向先法人)の方で、届出の手続きが必要となります。

《留意事項》

このように今後出向受入役員への給与負担金を損金算入できるものとするためには、役員給与に関する税制改正、今回の通達を踏まえ、以下のような手続きをとっておく必要があると思われまます。

- ① 給与負担金は毎月定額支払いといったようにフラットにしておく。
- ② 給与負担金の額については、子会社（出向先法人）の株主総会等の決議をとっておくこと、出向期間・給与負担金の額を出向契約等であらかじめ定めておく。
- ③ 新規に役員として出向するもの以外、継続して出向している出向者の給与負担金の額を増減させる場合には、その期の初めから3カ月以内に行うこと（出向元法人との決算期のズレ等特殊の事情がある場合には例外規定あり）。
- ④ 出向先の業績に応じて、出向元法人が出向者に支払う賞与に対応する給与負担金は損金に算入することができないのが原則。他方、出向元法人の給与体系にもとづく賞与相当額を負担する場合には、原則、出向先法人の定時株主総会の日までにその額を決定して、それ以降1カ月以内に事前確定届出給与の届出をおこなう。
- ⑤ 過大役員給与の形式基準判定の際、出向者である役員に対する給与負担金（フラット部分+事前確定届出給与）を他のプロパーの役員報酬と合算して、役員報酬の総枠内となるように注意する。

《経過措置》

以上の通達改定には、以下のような経過措置が設けられています。

すなわち、平成18年4月1日～平成19年3月31日までに開始する事業年度及びその翌期の期首から3月以内の期間については、いまだ子会社のほうで、株主総会等の決議を経ていないものでも、旧通達9-2-34の規定における、定期の報酬に該当するものは、新法における定期同額給与として、損金算入できるものとされています。

この経過措置を適用するとしても、最も早いケース（3月決算法人）では、平成19年5月または6月の定時総会において決議なりをとっておく必要がある点、特にご注意ください。