

法人事業税の報酬給与額について

渡 部 尚 史

1. はじめに

本論文の目的は、法人事業税の外形標準課税制度について、出向に関する報酬給与額の算定方法の妥当性を検討することである。

法人事業税の外形標準課税問題は、適切な課税標準は何かを中心に議論が行われてきた。しかし、シャープ勧告以来の議論を振り返ると、付加価値額の計算方法も重要な論点であった。2004年に導入された外形標準課税では、事業税の収益配分額の金額は法人税等の税額計算で用いられている概念や数値をできるだけ用いて算定することとされている。

収益配分額のうち報酬給与額は、原則として、所得税において給与所得又は退職所得とされ、法人税の所得の計算上損金の額に算入されるものと規定されている。報酬給与額の算定においては、外国で勤務する非居住者に対する給与、出向者に対して支給する給与等の扱いが論点である。

外国で勤務する非居住者に対する給与は所得税の課税対象外であるが、事業税では報酬給与額に含むとされ、所得税法と異なる取扱いをする。外国現地子会社への出向社員に対する給与は、所得税法上の非居住者の給与であっても報酬給与額に含まれる。

出向者に対する給与、退職給与とともに法人税法上は実質的負担者の損金の額に算入される。事業税でも出向者に対する給与は実質的負担者の報酬給与額である。一方、出向者に支給する退職給与は形式的負担者の報酬給与額とされ

法人事業税の報酬給与額について

る。出向者に対する退職給与のうち出向期間に係る退職給与負担金を出向先法人が出向元法人に支払っても、形式的負担者の報酬給与額に含まれる。退職給与に係る事業税の取扱いは法人税法上の取扱いと異なる。

外国勤務者で所得税法上の非居住者となっている者への給与は、事業税では、報酬給与額に含める。勤務地が恒久的施設に該当する場合は結果として報酬給与額から控除されるが、駐在員事務所の勤務者の給与額や外国子会社への出向者の給与のうち出向元法人が実質的に負担する給与額は報酬給与額に含まれる。

付加価値額の算定においては、事業税の取扱いと所得税又は法人税の取扱いの関係が論点である。本論文では、まず、付加価値割の課税標準の算出方法を詳述する。そして、出向者の退職給与は形式的負担者と実質的負担者のいずれの報酬給与額とするべきか、外国勤務者のうち非居住者に対する給与をどう取り扱うべきか、などを論じる。

2. 現行の付加価値割

付加価値額は各事業年度の収益配分額と各事業年度の単年度損益との合計額である。各事業年度の報酬給与額、純支払利子及び純支払賃借料の取扱いは、原則として法人税法に準拠する⁽¹⁾。報酬給与額に含まれる金額は、当該事業年度の法人税の所得又は連結所得の計算上損金算入されるものである。

報酬給与額、支払利子及び支払賃借料を計上すべき事業年度は、付加価値額の中立性や帰属事業年度の明確化などの観点から、法人税の所得又は連結所得の計算上損金算入される事業年度とする⁽²⁾。

法人税においては、棚卸資産、有価証券、固定資産又は繰延資産に係る給与、支払利子又は支払賃借料は、支出した事業年度以後の事業年度において分割して損金算入される。付加価値割の計算において報酬給与額を算定する場合に、

(1) 阿部(2004)は、法人税における損金・益金の扱いやその計上時期をめぐる不
明さが、そのまま事業税に持ち込まれると述べている。阿部(2004), p. 66。

(2) 恩田(2004a), p. 7。

法人税の所得計算に準拠すると、資産計上されたものについては、損金算入される事業年度において報酬給与額、支払利子又は支払賃借料を個別に管理する⁽³⁾が必要が生じる。そこで法人に過度の事務負担を求めないために、これらの資産等に係る給与、支払利子及び支払賃借料のうち損金算入されるものは、資産計上時の事業年度に一括して計上される。この点で、収益配分額の計算方法は法人税の場合とは異なる。

報酬給与額に含まれる給与の範囲は、原則として所得税において給与所得又は退職所得とされるもので、事業所得、一時所得、雑所得又は非課税所得とされるものは報酬給与額に含まれない。阿部（2004）が述べるように、収益配分額の計算は法人税の所得計算に準ずるが、報酬給与額については所得税の所得計算による部分が多い。

報酬給与額は、雇用関係又はこれに準ずる関係に基づいて提供される労務の提供の対価として支払われるものをいう。定期・定額で支給されるものと不定期・業績比例で支給されるものとを問わず、また、給料、手当、賞与など、その名称を問わない。役員賞与のうち報酬給与額に該当するのは、法人税の所得又は連結所得の計算上損金算入されるものに限られる。したがって、利益処分によるもの及び役員給与の損金不算入の規定の適用を受ける過大な役員報酬は報酬給与額に含まれない。

また、通勤手当や在勤手当は実費弁償的な性格を有するものであるため、報酬給与額に含まれない。この場合、報酬給与額に含まれないものは、所得税において非課税とされるものであり、所得税の非課税限度額を超える通勤手当や在勤手当は報酬給与額に含まれる。

報酬給与額の対象となる役員又は使用人には、非常勤役員、契約社員、パートタイマー、アルバイト又は臨時雇いその他名称を問わず、雇用関係又はこれに準ずる関係（法人と各役員間の委任関係を想定）に基づき労務の提供を行う

(3) 事業税研究会（2007a），p. 93。

表1 報酬給与額の範囲

含まれるもの	含まれないもの
①給与所得・退職所得	①事業所得・一時所得・雑所得・非課税所得
②企業内年金・死亡した者に係る給与・遺族に対する退職金	②役員・使用人に対する社宅等に係る賃借料
③養老保険・定期保険・定期付養老保険	③掛金のうち事務費掛金等
④掛金等	

(4)
者をすべて含む。

現物給与については、所得税において給与所得として扱われ、法人税法上損金算入されるものに限り、報酬給与額に含まれる。但し、法人が賃借している土地又は家屋を役員又は使用人に社宅等として賃貸している場合には、当該賃貸料は支払賃借料又は受取賃借料に含まれる。所得税において給与所得又は退職所得として課税される場合であっても、報酬給与額には含まれない。企業内年金制度に基づく年金、死亡した者に係る給与、退職金等で遺族に支払われるものは給与としての性質を有すると認められるので、所得税において給与所得又は退職所得とされない場合でも、報酬給与額として取り扱われる。また、法人が自己を契約者として役員又は使用人を被保険者とする養老保険、定期保険、定期付養老保険に対する保険料を支払う場合に、当該保険料の額のうち所得税において給与所得又は退職所得として課税されるものは、報酬給与額になる。

法定福利費、福利厚生費は、一般的には所得税において給与所得又は退職所得とされないので、報酬給与に含まれない。名目上福利厚生費とされるものであっても、所得税において給与所得又は退職所得とされる場合には、報酬給与額に含まれる。

(5)
純支払利子は支払利子から受取利子を控除した額である。支払利子の範囲は、

(4) 請負契約に係る代金は、労務の提供の対価ではなく、仕事の完成に対する対価であることから、報酬給与額には含まれない。

(5) 受取利子は他の法人が生み出した収益の配分であり、受け取る法人が生み出した収益ではないため、事業の活動規模を適切に表す観点から、受取利子を支払利子から控除する。事業税研究会 (2007a), pp. 91-92。

原則として、法人税において受取配当等の益金不算入の計算の際に用いる「負債の利子」の範囲と同じである。受取利子は原則として、法人税の所得の計算上益金に算入されるものに限る。支払利子を受取側の法人から見ると受取利子になる⁽⁶⁾ので、受取利子と支払利子の範囲と原則として一致する。

利子税（延滞金）及び保険契約に係る利息相当分については、取扱いを異にする。利子税及び地方税の延滞金は、法人税においては支払う負債の利子に含めないことができるが、事業税の支払利子に必ず含める。また、保険契約に係る利息相当分は、生命保険業及び損害保険業は外形標準課税の対象外とされているため、支払利子には含めない。国債・地方債の利息は、支払側の国・地方公共団体に法人事業税が課されない⁽⁷⁾ので、支払利子に計上されない。また合同運用信託、公社債投資信託等の収益分配金は、信託勘定の収入・支出が課税標準の算定に含まれないので、支払利子に含まれない。

割賦販売における利息相当額は、契約書等において購入代価と割賦期間分の利息相当額とが明確かつ合理的に区分されているときは、支払利子及び受取利子に含める。また税法上のリース取引のうち売買とされる場合には、割賦販売との均衡から、利息相当額を支払利子及び受取利子として取り扱う。税法上のリース取引のうち金銭の貸借として取り扱われる場合には、通常の金融取引との均衡から、リース料のうち利息相当額を支払利子及び受取利子として取り扱う⁽⁷⁾。

純支払賃借料は、支払賃借料から受取賃借料を控除した額である。支払賃借料及び受取賃借料の対象となるのは、土地又は家屋の賃借権、地上権、永小作権その他の土地又は家屋の使用又は収益を目的とする権利で、その存続期間が1月以上であるものの対価の額であり、法人税の所得の計算上損金・益金に算

(6) 相手方が外形標準課税の対象外などの理由により実質上想定されないものは除くため、取扱通知に列挙されている支払利子と受取利子の項目が異なる。恩田(2004a), pp. 12-13。

(7) 法人税法における区分と外形標準課税における取扱いについては、都道府県税務研究会(2005a), p. 55を見よ。

法人事業税の報酬給与額について

表2 支払利子及び受取利子の範囲

支 払 利 子	受 取 利 子
①借入金の利息	①貸付金の利息
②社債の利息	②国債・地方債及び社債の利息
③社債発行差金	③償還有価証券の調整差益
④コマーシャル・ペーパーの券面価額－発行価額	④売掛金を手形によって受取った場合の相手方の割引料負担額
⑤受取手形の手形金額の割引による手形売却損	⑤営業保証金・敷金・その他預け金の利息
⑥買掛金を手形によって支払った場合の割引料負担額	⑥金融機関等の預貯金利息・給付補てん備金
⑦従業員預り金・営業保証金・敷金・その他預り金の利息	⑦相互会社から受ける基金利息
⑧金融機関の預金利息	⑧信用事業を営む協同組合等から受ける事業分量配当金のうち預貯金の額に応じて分配されるもの
⑨コールマネーの利息	⑨コールローンの利息
⑩信用取引に係る利息	⑩生命保険契約における据置配当・未収の契約者配当に付される利息
⑪現先取引及び現金担保付債券貸借取引に係る利息	⑪損害保険契約のうち一定の特約に係る据置配当・未収の契約者配当に付される利息
⑫利子税（延滞金）	⑫信用取引に係る利息
	⑬合同運用信託、公社債投資信託、公募公社債等運用投資信託の収益の分配額
	⑭現先取引・現金担保付債券貸借取引に係る利息
	⑮還付加算金

（出所）取扱通知（県）3章4の3の1及び取扱通知（県）3章4の3の2。

入されるものである。⁽⁸⁾

土地又は家屋には、これらと一体となって効用を果たす構築物及び附属設備

（8）支払賃借料及び受取賃借料の対象となる賃借権等には、鉱業権、土石採取権、温泉利用権、質権、留置権、抵当権などは含まれない。取扱通知（県）3章4の4の2。

を含む。したがって、物理的に一体となって取引される場合には、これらの構築物等を含む。土地又は家屋の賃貸借契約と構築物等の賃貸借契約とが別個の独立した契約である場合には、構築物等の賃借料は支払賃借料及び受取賃借料に含まれない。

単年度損益は、連結法人以外の法人の場合、益金の額から損金の額を控除した金額によるものとし、原則として、当該各事業年度の法人税の課税標準である所得の計算の例によって算定する。連結法人の場合、各事業年度終了の日の属する各連結事業年度の個別帰属益金額から個別帰属損金額を控除した金額によるものとされる。単年度損益は、繰越欠損金控除前のものである。単年度損益において欠損金額を生じる場合には、同じ事業年度の収益配分額から控除することが適切であり、翌年度以降に繰越控除する必要はないと考えられるためである。但し、青色欠損金の繰越控除、災害欠損金の繰越控除及び連結欠損金の繰越控除は、単年度損益の計算においては適用されない。⁽⁹⁾

単年度損失が発生する場合はゼロとしないで、単年度損失を収益配分額から控除する。単年度損失が非常に大きく、収益配分額を上回る場合には、付加価値額がマイナスになるが、その場合は付加価値割の税額はゼロとなる。

3. 出向者に対する給与の負担

出向とは、労働者が自己の雇用先の企業に在籍のまま、他の企業の事業所において相当長期間にわたって当該他企業の業務に従事することをいう。⁽¹⁰⁾ 出向は出向元法人における従業者としての地位（労働契約関係）を保持したまま、出向先法人の労務に従事する人事異動である。労働時間、休日、休暇などの勤務形態は出向先法人の就業規則に従って定められる。労務遂行の指揮命令権も出

(9) 私財提供等による受贈益等があった場合は、例外的に欠損金の繰越控除の適用がある。私財提供等による受贈益等は法人が生み出した付加価値とは言えないので、付加価値額に含まないようにすることが適切であると考えられるためである。

(10) 菅野（2008），p. 415。

法人事業税の報酬給与額について

向先法人が持つ。

産労総合研究所の「2009年中高年層の処遇と出向・転籍等の実態に関する調査」⁽¹¹⁾によれば、62.7%の企業が出向を実施している。出向の理由のトップは技術指導等のため(47.2%)で、次いで能力開発・キャリア開発のため(43.3%)である。また景気悪化に伴う合理化(人員削減・雇用調整)やリストラクチャリング(事業再構築)が33.7%を占める。出向先は、グループ関連会社(50.0%)、子会社(49.4%)が多く、取引会社(29.2%)、親会社(23.0%)が続く。

組織再編を行う上では、給与体系に問題が生じることが予想される。團(2009)は、親会社内部の事業を子会社化した場合や他社を統合した際に、賃金体系の変化を指摘している。出向者に対する給与・賞与を出向元法人、出向先法人のいずれが支給するのか、いずれが負担するのかが問題となる。賃金は労務提供の対価であるので、理論的には労務の提供を受ける出向先法人が支払義務者といえる。しかし出向元法人と出向先法人の給与規程が同一ではないので、通常は出向元法人と出向先法人の出向契約書・出向協定書等において出向者に対する給与の負担者や支給方法を定めている。

表3 出向者に対する給与の負担方法と支給方法

負担者	支給者	形態
出向先法人 (全額負担)	出向先法人	出向先法人が直接支給
	出向元法人	出向元法人を経由する間接支給
出向元法人 (全額負担)	出向先法人	出向先法人を経由する間接支給
	出向元法人	出向元法人が直接支給
出向先法人及び 出向元法人	出向先法人	一部間接支給
	出向元法人	一部間接支給
	出向先法人及び出向元法人	出向先法人及び出向元法人がそれぞれ直接支給

(出所) 山上一夫『これからの出向・転籍(改訂版)』税務研究会出版会、1985年及び小島浩司「役員の給与・賞与・退職金」『税務弘報』第57巻第5号、2009年5月。

(11) 2008年1月～2009年6月の期間に関する調査で、有効回答は284社である。出向に関する公的調査は2004年を境に公表されていない。

給与の負担については、出向先法人が全額負担する場合、出向元法人が全額負担する場合、出向先・出向元法人が分担する場合がある。出向先法人が全額負担する場合、出向先法人が出向者本人に支給する直接支給の形態と間接支給の形態がある。直接支給の場合には、出向元法人に帰任すると、出向者の給与水準が出向元法人の水準と大きく乖離する恐れがある。出向後も出向元法人が給与を管理する方が望ましいとする考え方が強く、出向元法人が出向者本人に支給し、出向先法人から出向者に係る給与相当額の負担金を受ける間接支給が⁽¹²⁾選ばれることになる。

出向に関連して技術指導や経営指導などが行われるが、出向先法人が、新製品等に伴う技術指導や販売拡大・新市場の開拓に関するノウハウを得るような場合は、出向元法人が出向者に支払う給与を超え、超過負担金を支出する。⁽¹³⁾

出向元法人が出向者の給与と相当額の全額を負担する場合がある。この場合も直接支給と間接支給があるが、出向者は出向先法人において役務を提供しているので、出向者に対する給与は出向先法人が負担するべきであると考えられる。

竹之下（2006）によれば、出向元法人と出向先法人が分担する方法が実務で一般的に行われている。分担する場合、給与支払義務に関しては、出向元法人における勤務の場合との差額を出向元法人が補償する差額補填方式と、出向元法人が給与を支払い、出向先法人が分担額を出向元法人へ支払う分担金方式が⁽¹⁴⁾ある。

差額補填方式は、現実の支給者は出向先法人となる直接支給である。分担金方式では、出向元法人が引き続き賃金支払義務を負う。出向元法人の従業員が出向先法人で役員に就任する場合、出向元法人に引き続き勤務していたら受け取るべき給与額を基準に、出向先法人で支払われる給与との差額を出向元法人

(12) 出向先法人が出向者に高い給与を支払うと、出向先法人の従業員が快く思わないことも影響している。

(13) 千田（2009），p. 49。

(14) 東京大学労働法研究会（2003），p. 241 を参考のこと。

法人事業税の報酬給与額について

が負担するケースが多いようである。⁽¹⁵⁾この場合、出向先法人の経営状況から出向元法人が全額負担することもあるが、出向先法人が一部を出向元法人に支払うことになる。

4. 出向者に対する退職金の負担

一方、出向者への退職金は、出向者が出向元法人を実際に退職する時に出向元法人が支給する。退職金の額は、出向元法人の退職給与規程に基づき出向者の入社時から出向期間を経て出向元法人を退職するまでの期間を在職期間とすることが一般的である。しかし退職金の算定の基礎である在職年数には出向期間が含まれているので、出向期間中の退職金負担の増加分は出向先法人が負担するべきであるとされる。⁽¹⁶⁾両法人における勤務期間を通算し、両法人間で分担しつつ、出向元ないし出向先法人が一括して支払うのが普通である。

退職金に関しては、①出向元法人と出向先法人が退職金の額をいかに負担するかという負担区分の問題と、②出向先法人が退職給与の負担額を、いつの時点で、どのような形で出向元法人に対して支出するかという問題がある。

退職金の負担区分には、いくつかの方法がある。⁽¹⁷⁾まず出向期間中の退職金増額額を出向先法人が負担し、残余を出向元法人が負担する方法がある。出向先法人の負担額を計算する方法には、出向元法人の退職給与規定によるものと出向先法人の退職給与規程によるものがある。退職金が賃金の後払いであるとする説にしたがうと、出向先法人の負担額を出向元法人の退職給与規程に基づい

(15) 竹之下 (2006), pp. 152-153.

(16) 退職給与の額は、一般的に退職者の退職の際における給与の額に在職年数に应ずる支給倍率等乗じて計算し、企業における在職年数が退職給与の額の算定の1つの重要な要素となる。戸島 (2008), p. 53.

(17) 山上 (1985), pp. 160-161. 出向元法人と出向先法人が出向協定においてそれぞれの勤続期間に応じて退職金を支払うことを取り決めたとしても、退職金の負担割合を定めた合意にとどまり、出向元法人は出向期間中の退職金支払義務を免れない。東京大学労働法研究会 (2003), p. 241.

て計算して、残額を出向元法人が負担するのが最も合理的である。しかし出向元法人の退職給与規程を用いると出向先法人の負担増が過大になる場合は、出向先法人の退職給与規程による計算が考えられる。この場合には、出向元法人と出向先法人には給与条件に差があるので、出向元法人が較差を補填することが多い。

表4 出向者の退職給与金の負担区分

出向先法人の負担額	適用する退職給与規程	出向元法人の負担額
出向期間中の退職給与金要支給額の増加額	出向元法人	出向期間中の退職給与金要支給額－出向先法人負担額
出向期間中の退職給与金要支給額の増加額	出向先法人	出向期間中の退職給与金要支給額－出向先法人負担額
退職給与金の総額を在職年数により按分	出向元法人	退職給与金の総額を在職年数により按分
負担なし		全額負担，合理的理由の有無が問題

（出所）日本税理士会連合会編，田中巖・神津信一・川村明弘『企業における出向・転籍と税務』新日本法規出版，1993年。

もう1つの方法は、退職金の総額を出向元法人と出向先法人がそれぞれの在職期間によって按分する方法である。この場合の負担額は、出向元法人の退職給与規程に基づいて計算することになり、出向先法人の退職給与規程を適用することはできないと考えられる。出向先法人が経営危機などで出向期間中の退職金増加額の全額を負担できない場合には、この方法は出向先法人の負担額を大きくしない効果がある。

出向先法人が出向期間中の退職金の一部を負担する場合、いつの時点で支払うかについては様々な方法が想定される。あらかじめ定めた負担区分に基づき、定期的に出向元法人に負担金を支出する方法、出向期間終了時に出向期間中の退職金増加額相当額を出向元法人に一括して支払う方法、出向者が出向元法人を退職する時に出向期間に対応する部分を出向元法人に支出する方法がある。出向の形態が複雑になるに伴い、出向者の退職給与の負担を出向者が出向元法

法人事業税の報酬給与額について

人を退職するまで待つのではなく、転籍に準じて出向を解消するつど精算したり、出向期間中に定期的に支出し精算する方法をとる法人が増えている。

一方、転籍とは、転籍元と転籍先との了解あるいは契約取り決めにより、転籍元を退社して新たに勤務する転籍先と雇用契約を結ぶことである。したがって転籍元法人と転籍者との雇用関係は終結する。転籍は、一般の退職に伴う転職とは異なり、親子・関連会社間の人事異動といえる。転籍前法人が転籍後法人に対して転籍者の給与を負担するケースが想定される。出向の場合は、出向元法人と出向者の間において雇用契約が継続しているため出向者の給与は実質的負担者である出向元法人の報酬給与額に算入されることに問題はない。転籍前法人と転籍者の間には雇用契約が存在していないため、実質的負担者である転籍前法人の報酬給与額とすることは理論的でない。転籍の場合は、転籍者に支払う給与は例外なく転籍後法人の報酬給与額とすることが適切である。

転籍の場合、給与は転籍後法人で下がるのが普通である。納得せずに転籍が行われているので、転籍の趣旨からいえば、出向元法人が給与の較差補てんを行うことはありえない。⁽¹⁸⁾もし転籍者に対する較差補てんがあれば、支出額は贈与であり原則は寄附金に該当する。

退職金については、転籍時に一旦退職金を支払い転籍後法人の退職時に支給する清算方式と、退職金を転籍時に支給せず、転籍者が転籍後法人を退職する時に在職年数を通算して退職金を支給する通算方式がある。転籍前法人では従業員が転籍後法人でも従業員になるケースでは、通算方式が多い。転籍前法人では従業員が転籍後法人では役員になるケースでは、清算方式となる。転籍のケース次第で、どちらの方式が用いられるかが変わる。

(18) 出向元法人が給与の較差補てんを行うときは、出向の形態をとると思われるため、法人税基本通達には転籍者の較差補てんについて明確な定めがないと考えられる。日本税理士会連合会（1993），pp. 260-261。

5. 出向者の給与に関する法人税務

出向者に対する給与の取扱いは、1977年の法人税基本通達で改正され、さらに1980年に一部改正が行われた。この改正では、実質的に給与負担金の性質を有する経営指導料を損金算入することが認められた。出向先法人が支出する給与と負担金の報酬と賞与の区分が新設され、出向先法人が経営不振等で賞与を支給できないために出向元法人が支給する賞与及び出向先法人が外国にあるときに、出向元法人が支給する留守宅手当が、給与条件の較差補てん金に該当することが明らかになった。

出向先法人の給与水準が出向元法人の給与水準よりも低くても、出向先法人が出向時の給与をそのまま継承して、全額負担しても税法上も問題がない。⁽¹⁹⁾ 出向者に対する給与相当額を出向先法人が給与負担金として出向元法人に支払い間接給付する場合、給与負担金は出向者の労務提供に対する実質的な対価とみるべきであり、出向先法人における出向者に対する給与として取り扱う。給与負担金を経営指導料、業務委託費などの名目で処理していても、勘定項目の形式ではなく実質で判断して、給与として取り扱う。

出向者への給与の全額を出向元法人が負担する場合には、直接支給であっても間接支給であっても、出向元法人において給与負担額の損金算入の可否が問題となる。成松（1979）が述べるように、法人の従業員に対する給与は労務の提供に対する対価として捉えられるので、出向者に対する給与は、原則として出向先法人が負担するべきものである。

しかし出向には様々な目的があるので、出向元法人が給与を全額負担する特別な事情を考慮する必要がある。出向が出向元法人の事情に基づく一方的なものであって、出向先法人に出向を受け入れる利益がない場合、出向に伴い出向先法人から経済的利益を受けている場合、出向元法人の全額負担を損金算入で

(19) 山上（1985），p. 113。

法人事業税の報酬給与額について

(20)
きる余地はある。出向元法人においては、給与の負担が出向元法人において本来負担すべきものであると認められるときは、直接支給・間接支給いずれの場合においても損金算入が認められる。

出向先法人においては、出向元法人からの直接支給か間接支給であっても、出向元法人から利益を受けているので、受贈益として益金に算入するとともに、同額を給与として費用処理する。間接支給のケースでは、通常仮受金として処理され、直接支給のケースでは出向元法人からの受贈益として課税が行われるため、特別な課税関係が生じることはない。

次に、出向元法人が出向先法人に出向者に係る給与の一部を負担する場合、出向先法人が給与の全額を負担するべきであるので、出向元法人が負担した金額は出向元法人から出向先法人への贈与となる。

しかし、出向によって出向者と出向元法人との雇用関係は失われることはないという事情を考慮する必要がある。大山（1977）は、較差補てん金は贈与とは異なる合理的根拠があると考えられ、出向が出向元法人の必要性から行われ、出向に伴う効果が出向元法人にも及ぶことを考えると、較差補てん金を出向元法人が支給しなければならないと考えられると述べている。法人税基本通達9-2-47は、給与条件の較差補てん金は出向者に支給した給与の額として出向元法人の損金に算入することを認めている⁽²¹⁾。

法人税法では、出向元法人が出向者の給与等を負担する場合、出向先法人の経営危機を救う等の事情や出向元法人・出向先法人間の給与ベースの格差の補てん等何らかの合理的な理由があると認められるときには、このような負担額を出向元法人の所得の計算上損金の額に算入することが認められている。

6. 出向者の退職給与に関する法人税務

1977年の法人税基本通達9-2-29の2（当時）は、出向先法人が出向元法人

(20) 小島（2009），p. 92。

(21) 詳しくは、窪田（2008），pp. 778-779を参照のこと。

に支払う出向使用人の退職給与負担金を支出時に損金算入することを明らかにした。出向者に対する退職給与の取扱いは既に定着していたが、この改正により⁽²²⁾取扱いが明確になった。従前は、退職金増加額相当額は出向先を退職するまでの仮払いとされていたので、長期間の仮払いが起こる不都合があった。小田（1978）は、退職給与の負担関係を事業年度ごとに精算することにより実務の簡素化を図ることになったと述べている。

損金算入が認められる要件は、あらかじめ定められた負担区分に基づく支出であること、一定金額を定期的に支出すること、出向期間に対応する退職給与として合理的に計算された額であること、⁽²³⁾である。負担金が合理的に計算された額であるかについて、負担額の計算方法が同一であることが必要であり、出向先法人が異なるごとに負担割合が異なることは合理的でないと考えられる。⁽²⁴⁾

出向先法人と出向元法人との間で退職給与の計算基準が異なるケースが想定される。渡辺・山本（2009）は、退職給与の負担金は、あらかじめ定められた負担区分に基づき、出向者の出向期間に対応する退職給与の額として合理的に計算されていれば、それぞれに合理的な理由がある限り、異なった負担区分をとっていても、その計算は合理的に算定された金額として認められると説明している。

1980年の法人税基本通達の一部改正で、退職給与負担金について、出向者が出向先法人において使用人であると役員であるとを問わず、支出時点で損金算入できることを認めた。出向先法人が出向の退職給与を負担しない場合に相当の理由があれば、負担しないことを認めることにした。

企業の系列化に伴い、出向者の数が多くなり出向関係の複雑化による負担関

(22) 成松（1978），p. 165を参照のこと。

(23) 定期的な支出とは、半年ごと、1年ごと等一定の時期に継続的に支払うことを意味する。渡辺・山本（2009），p. 555。海野（1978）は、法人税基本通達9-2-13（当時）の定期的給与の条件である月以下の期間を単位にするものをいうと解することになろうと述べている。

(24) 小田（1978），p. 45。

法人事業税の報酬給与額について

係の複雑化してくると、退職給与の負担関係を事業年度ごとに精算しておくことで事務の簡素化を図ろうとする法人が出てきた。退職給与はもともと退職を基因として支払われるものであるので、負担金は出向者が実際に退職するまでは前払金として処理するべきである。窪田（2008）によれば、負担金の損金算入は、出向元法人において一元的に退職給与の引き当て及び支給を行うことで実務の簡素化を図るという要請から制定された。日本税理士会連合会（1993）は、退職給与負担金はいずれ損金に算入されるので、支出時に損金算入を認めても、課税上大きな弊害もないと考えられるためであるとしている。

出向期間の終了時に一括して退職給与増加額相当額分を出向先法人が出向元法人に支払う場合もあるが、この場合の取扱いについては明文規定がない。小島（2009）は、負担金額が合理的なものであれば、定期的に支出する場合と同様に扱うべきであるとする。

出向者が出向を通じ出向元法人を退職して、出向先法人に引き続き勤務する場合がある。これに関する規定が1980年の法人税基本通達の改正で新設された。現在、法人税基本通達9-2-49は、出向元法人を退職している以上、出向先法人が支出した退職給与増加額相当額分は支出日に損金の額に算入するとしている。

通達の趣旨は次のようである。⁽²⁵⁾出向元法人において引き続き退職給付引当金の手当てを行い、出向期間を通算して退職給与の支給を行うとともに、支給時点で出向期間分を出向先法人から徴収する方法が少なくなかった。しかし、出向者が退職後出向先法人に勤務する場合には、出向先法人においては退職の事実がないことから支出時には損金算入せず、前払費用として処理すべきであると考えられる。こうしたケースに対応するために、出向期間に対応する出向先法人の退職給与負担額は支出時点で確定した損金であるため将来にわたり繰延べる理由はない。そこで支出日に損金算入することを明確にした。

(25) 成松（1980）、pp. 248-249 及び、窪田（2008）、pp. 781-782。

出向者の出向期間に応じて出向先法人と出向元法人が退職給与を負担する場合、退職給与に関しても出向先法人と出向元法人の退職給与規程の較差による補てんが考えられる。出向先法人が出向期間に係る退職給与の全部又は一部を負担しない場合がある。負担軽減分は出向元法人から出向先法人への贈与であると考えられるが、出向先法人が退職金を負担しないことにはそれなりの理由があると思われる。

法人税基本通達 9-2-50は、負担しないことに相当な理由があるときは、出向先法人が出向期間に係る退職給与の全部又は一部を負担しないことを認めている。この通達の趣旨は、退職給与に関して、出向期間中に係る金額を常に出向先法人に負担させなければ不合理であると決めつけることはできないため⁽²⁶⁾である。出向先法人の経営危機を救う目的で出向先法人に業務監督のため強制的に出向させる場合や比較的短期間の出向の場合には、出向元法人がより多く負担することに合理性が認められる⁽²⁷⁾。

一方、出向先法人が退職金の全額を負担する場合は、合理的な理由がない限り、出向元法人が負担するべきであった金額が出向先法人から出向元法人への寄附金とみなされる。この場合も、出向元法人における勤務が短期間で在職期間の多くを出向先で勤続したときなど合理的な理由があるとされる。定期の給与や賞与の全額を出向元法人が負担し、代わりに退職金は出向先法人が負担することも考えられる。山上（1985）が述べるように、出向元法人が給与を全額負担するのは出向先法人に負担能力がないと認められる場合であるので、退職金を出向先法人が負担することに合理性がない。

転籍者に対する退職給与は、転籍前法人と転籍後法人がそれぞれの在職年数を加味して合理的に負担するべきであると考えられている。したがって在職年数からみて、相手方の法人の支給するべき退職給与を負担したときは、負担額は相手方の法人に対する贈与である。転籍後法人に対して転籍時に負担金を支

(26) 窪田（2008），pp. 782-783。

(27) 山上（1985），p. 116 及び、渡辺・山本（2009），pp. 558-561。

法人事業税の報酬給与額について

出した場合、転籍も退職であるので、支給額は転籍時の損金となる。転籍後法人を退職する時に転籍前法人における在職年数を通算して退職給与を支給するとして、転籍前法人が転籍後法人を経由して間接的に支給する場合も同様である。

7. 出向者の給与に関する事業税の取扱い

報酬給与額は、法人の事業活動によって生み出された収益の生産要素である労働への配分額である。出向者の労務の提供を受けて収益を生み出しているのは出向先法人であるので、本来、出向者の給与は出向先法人の報酬給与額に含まれるべきである。事業税では、出向があった場合の出向者の給与（退職給与その他これに類するものを除く）は、実質的負担者の報酬給与額とする。

出向元法人が出向者に係る給与等の全額又は一部を負担する場合、出向に係る給与負担金は実質的負担者である出向元法人の報酬給与額である。出向元法人が支給した給与較差補てん金は、出向元法人の報酬給与額として取り扱う。出向先法人においては、出向者に支払う給与等のうち出向元法人から支出された給与較差補てん金相当額は報酬給与額には含まれない。前述したように、法人税基本通達は、出向元法人の給与負担に合理性が認められる場合には、負担分は出向元法人において損金算入することを認めている。このことから、事業税⁽²⁸⁾においても出向者の給与は実質的負担者の報酬給与額とする。

出向先法人が出向元法人に給与負担金を支出している場合には、給与負担金は出向先法人の報酬給与額として取り扱う。給与負担金を経営指導料等の名目で出向先法人が出向元法人に負担金を支払っていても、同様である⁽²⁹⁾。給与負担金には通勤手当、法定福利費などが含まれていることがあるが、給与負担金の

(28) 事業税研究会（2007a），p. 116。

(29) 勘定残高を集計して報酬給与額の申告額を算定する場合には、人件費以外の経営指導料等の費用勘定で経理処理していると、申告漏れになるケースがある。青木（2006），p. 36。

うち給与分だけが報酬給与額となる。しかし出向元法人が給与負担金の内訳を出向先法人に示していない場合、出向先法人は報酬給与額の性質がある額とそうでない額を識別できない。このときは、給与負担額の全額を報酬給与額に含める⁽³⁰⁾。

出向先法人が出向元法人を経由して出向者に係る給与等を負担している場合、法人税基本通達では、出向先法人における出向者に対する給与として取り扱う。事業税の取扱いは法人税の取扱いと同じである。

表5 出向に係る報酬給与額の計算例

負担者	支給者	出向者に係る報酬給与額
出向先法人 (全額負担)	出向先法人	出向先法人の報酬給与額
	出向元法人	給与負担金は出向先法人の報酬給与額
出向元法人 (全額負担)	出向先法人	給与負担金は出向元法人の報酬給与額
	出向元法人	出向元法人の報酬給与額
出向先法人及び 出向元法人	出向先法人	出向元法人の給与と較差補てん金は出向元法人の報酬給与額、給与額から給与と較差補てん金を控除した金額が出向先法人の報酬給与額
	出向元法人	出向先法人の負担分は出向先法人の報酬給与額、出向元法人の負担分は出向元法人の報酬給与額
	出向先法人及び出向元法人	それぞれの支給額がそれぞれの法人の報酬給与額

外国の現地子会社に社員が出向している場合についても、出向に係る報酬給与額の考え方は変わらない。外国現地法人の出向先法人が出向元法人に給与負担金を支出しているときは、出向元法人の報酬給与額は出向者への給与から出向先法人から受け取った給与負担金を控除した額となる。報酬給与額の付加価値は外国で発生しているが、報酬給与額の全部または一部が課税されることになる。一方、給与負担金は出向先法人の報酬給与額に含めるが、出向先法人が

(30) 長谷川 (2009), p. 45.

法人事業税の報酬給与額について

外国現地法人であるため、給与負担金は課税対象外となる。

外国で長期勤務する社員で所得税法上の非居住者となっている者への給与には所得税が課されない。しかし事業税の取扱いでは、非居住者への給与も報酬給与額に含めることとされている。事業税研究会（2007a）の説明によれば、法人が事業活動を全世界で行う上で、非居住者への給与も雇用関係に基づいて支払われる労務の提供の対価であることに変わりないと考えられているためである。

事業税では、勤務場所が外国であっても、報酬給与額の対象となる。但し、非居住者の勤務する場所が外国の恒久的施設に該当する場合には、当該給与は国外の事業に帰属する報酬給与額となり、その金額を課税標準額から控除するので、結果として課税対象にならない⁽³¹⁾。

恒久的施設とは、支店、出張所、営業所などである。一般的に、駐在員事務所は外国における市場調査、補助的な機能を有する活動を行うためのものであり、設置国で営利活動が禁止されている場合がほとんどであるので、恒久的施設に該当しない⁽³²⁾。海外子会社は親会社とは別の法人格を持つ法人であるので、海外子会社の事業所等は親会社の事業を行う支店や営業所等ではないため、恒久的施設に該当しない。

恒久的施設でない場所に付加価値額が帰属する場合は、課税標準額から控除できない。このように付加価値の発生場所を国内に限るのではなく、課税対象の事業を国内で行われるものに限っている。

共同企業体（JV）へ職員を外向させるケースがある。任意組合の場合の報酬給与額については、分配割合に基づいて各組合員に分配され、各組合員の法人の損金算入されるものを各組合員の報酬給与額とする。組合員の法人が、自社の従業者を組合に外向させ、雇用関係又はこれに準ずる関係に基づき自社から給与を一括して従業者に支払った場合についても、同様に取り扱う。つまり、

(31) この報酬給与額は地方税法施行地以外の事業に帰属するものである。

(32) 長谷川（2009），p.133。

法人が給与として職員に実際に支払った額ではなく、分配割合に基づいて各組合員である法人に分配されるものを報酬給与額とする。但し、組合員から組合に従業員を出向させる際の給与に関する給与協定が締結されている場合に、組合員である法人が給与として当該従業員に支払った額と給与協定に基づき定められた額に差異が生じたときは、各組合員の報酬給与額にその差額分を加減算する。

各組合員の報酬給与額に算入すべき給与額が給与協定に定められている場合、契約に基づいた金額を報酬給与額として認識すべきであり、実際に支払った額と給与協定に基づき定められた額との差額は、法人に対する労務提供の対価として考慮するべきである。⁽³³⁾この差額は、組合員の報酬給与額ではなく、法人の報酬給与額として計算される。

8. 出向者の退職給与に関する事業税の取扱い

一方、退職給与その他これに類するものは、直接支給者である形式的支払者の報酬給与額となる。出向先法人が出向期間に対応する退職給与の額として合理的に計算した金額を退職給与負担金として出向元法人に定期的に支出したとしても、退職給与負担金は出向先法人の報酬給与額にならない。実際に出向者に退職金を支払った事業年度において、退職金が出向元法人の報酬給与額となる。出向元法人、出向先法人がそれぞれ退職者に直接退職金を支給した場合は、支給した金額をそれぞれの法人の報酬給与額に含める。

退職給与を実質的負担者ではなく形式的負担者の報酬給与額とするのは、実質的負担者の報酬給与額とした場合に問題が生じるためである。最終的に退職金を支払った際に、過去の出向先からの負担金を把握し、それぞれの法人に帰属させることは事業年度のずれから困難であると考えられている。⁽³⁴⁾

この点を、事業税研究会（2007a）が詳しく説明している。退職給与を実質

(33) 事業税研究会（2007a），p. 121。

(34) 都道府県税務研究会（2005c），p. 45。

法人事業税の報酬給与額について

他の負担者の報酬給与額とした場合、出向先法人が出向元法人に支出した退職給与負担金の額を出向元法人の報酬給与額から控除する必要がある。退職給与負担額金を受ける事業年度と、実際に出向元法人が退職給与を支払う年度がずれている場合、実際に出向元法人が退職給与を支払う事業年度まで退職給与負担金の額を管理しなければならない。このため納税者の事務負担が重くなり、課税庁の把握も困難である。

出向に係る報酬給与額の計算において、出向元法人が出向先法人から受け取る給与負担金を1人ずつ計算するのではなく合計額ベースで控除しても差し支えないとされている。⁽³⁵⁾ 申告書の第6号様式別表5の3「報酬給与額に関する明細書」の加算又は減算欄②は合計額での給与負担額控除などを想定していると解釈されている。このように給与負担額控除では、事務負担の軽減が考慮されていると考えられる。

出向元法人の報酬給与額から控除する事業年度を、退職給与負担金を受け取る事業年度とする方法も考えられる。退職給与負担金が充てられる退職給与と異なる報酬給与額から控除することは不相当であり、報酬給与額がマイナスになるケースも想定される。

確定給付企業年金等の掛金については、出向先法人があらかじめ定めた負担区分に基づいて出向者に係る掛金、保険料を出向元法人に支出した場合、支出額は出向先法人の報酬給与額である。出向先法人が出向元法人に支払う事業年度と出向元法人が確定給付企業年金等に支払う事業年度が原則として一致しているためである。⁽³⁶⁾ 事業年度が一致しているため、確定給付型企業年金等の拠出金は負担関係が明確である。

転籍者の給与は実質的負担者の報酬給与額とする。出向の場合は、出向元法人と出向者の間において雇用契約が継続しているため、出向者の給与は実質的負担者である出向元法人の報酬給与額に算入されることに問題はない。転籍前

(35) 長谷川 (2009), p. 47。

(36) 事業税研究会 (2007a), pp. 120-121。

法人が転籍後法人に対して転籍者の給与を負担する場合、転籍前法人と転籍者の間には雇用契約が存在していないため、実質的負担者である転籍前法人の報酬給与額とすることは論理的ではない。転籍の場合は、転籍者に支払う給与については例外なく転籍後法人の報酬給与額とすることが適切である。

転籍の場合、退職金を転籍時に支給せず、転籍者が転籍後法人を退職する時に在職年数を通算して退職金を支給することが多い。この場合、形式的支払者である転籍後法人の報酬給与額とされるため、退職給与の取扱いとの整合性を鑑みても、転籍者に対する給与は形式的支払者である転籍後法人の報酬給与額とすることが望ましい。

9. 出向者の給与・退職給与に関する取扱い

外国で長期勤務する社員で所得税法上の非居住者となっている者への給与は、国外に源泉があるため、所得税が課されない。所得税法の取扱いに従えば、これらの給与は報酬給与額に該当しないことになる。しかし事業税の取扱いでは、出向先が外国であっても報酬給与額の考え方は変わらない。

報酬給与額に含まれる給与の範囲は所得税法に準拠するが、外国子会社など恒久的施設に該当しない場所に出向した非居住者への給与は、出向元法人が実質的に負担する給与額があれば、報酬給与額に含める。居住者、非居住者にかかわらず、労務の提供の対価としての性質を有する給与は報酬給与額とすると考え方をとっていると思われる。しかし、外国支店、外国子会社に関わらず、外国に出向した非居住者の役務の提供は外国で行われているので、これらの給与は事業税の報酬給与額に含めないのが適切であると考えられる。

報酬給与額の計算において、恒久的施設に該当する外国支店と恒久的施設に該当しない外国子会社の間で取扱いを異にすることはないと考えられる。2009年改正前は、法人が外国で事業を行う場合、支店を設けるか子会社を設けるかについて、税制は中立的である必要があるという配慮から、間接外国税額控除⁽³⁷⁾制度を設けていた。

法人事業税の報酬給与額について

退職給与を形式的支払者の報酬給与額とするのは、税務行政上の簡便さによる。実質的負担者の報酬給与額とすることで不都合が生じるためである。出向元法人が退職給与負担金を受ける事業年度と実際に出向元法人が退職給与を支払う年度がずれていると、実際に出向元法人が退職給与を支払う事業年度まで退職給与負担金の額を管理しなければならない。

前述したように、出向に係る報酬給与額の計算において、出向元法人が出向先法人から受け取る給与負担金を1人ずつ計算するのではなく合計額ベースで控除しても差し支えないとされている。税務の簡便さが考慮されている点からいえば、退職給与についての報酬給与額を1人ずつ管理する必要性は低い。法人税基本通達と同様に、退職給与負担金はいずれ出向元法人の退職給与になると考えて、出向元法人の退職給与額から控除する事業年度を、退職給与負担金を受け取る事業年度としても大きな問題はないように思われる。

退職給与が給与の後払いとしての性格を有する以上、通常の給与と同様に、出向者が出向先法人に勤務していた期間に対応する退職給与は出向先法人の退職給与とすべきである。この点に関して、成松（1979）は、出向者の出向期間に対応する退職給与は、出向先法人において負担すべきことになり、これは出向元法人と出向先法人との間における出向者に係る給与の負担関係と全く同様であると指摘している。

法人税法の取扱いと事業税の課税根拠に鑑みると、報酬給与額の計算において退職給与を形式的負担者の報酬給与額とすることは疑問である。形式的支払者の報酬給与額とする理由は実質的支払者とする場合に納税事務の困難が伴うことであるが、退職給与の計算においても出向者の業務に従事した期間に対応する金額を出向先法人及び出向元法人それぞれにおいて報酬給与額に算定して

(37) 金子（2010），p. 428-430。間接外国税額控除制度は全世界所得課税主義に基づく措置である。2009年の外国子会社受取配当益金不算入制度は全世界所得課税主義に大きな修正を与えることになった。外国子会社受取配当益金不算入制度は外国子会社の所得を国内の親会社に配当させる産業政策的考慮に由来する。

も、納税事務が困難になることはないと考えられる。

10. お わ り に

本論文では、出向に関する報酬給与額の算定方法を検討した。法人事業税では、所得型付加価値である収益配分額を構成する報酬給与額、純支払利子、純支払賃借料を拾い出す作業が必要になる。収益配分額の金額は法人税等の税額計算で用いられている概念や数値をできるだけ用いて算定することとされているが、出向者の給与・退職給与に関しては、法人税法等とは異なる取扱いが望ましいケースがある。

事業税では、外国子会社への出向者のうち非居住者への給与も報酬給与額に含めるが、労務の提供は外国で行われているので、外国子会社等外国への出向者への給与は報酬給与額に含めないのが適切である。外国支店と外国子会社に関する税制の中立性からも、外国支店、外国子会社に関係なく、外国に出向した非居住者の給与は事業税の報酬給与額に含めるべきではないと思われる。

退職給与は、法人税では実質的負担者の損金に算入されるのに対して、事業税では形式的支払者の報酬給与額に含まれる。法人税基本通達と同様に、退職給与負担金はいずれ出向元法人の退職給与になると考えて、出向元法人の退職給与額から控除する事業年度を退職給与負担金を受け取る事業年度としても問題は無いと考えられる。法人税の取扱いと同様に、退職給与は実質的負担者の報酬給与額とするべきであろう。

これまで法人事業税の議論は何が適切な課税標準を中心に行われてきており、付加価値額の算定方法に関する議論はほとんどない。出向に関する報酬給与額以外にも、純支払利子、純支払賃借料の算定に関する事業税の取扱いを検討しなければならない。これらの問題は今後の検討課題としたい。

参 考 文 献

- [1] 青木智子「外形標準課税の現状と課題」『税研』第127号、2006年5月。

法人事業税の報酬給与額について

- [2] 阿部泰久「事業税外形標準課税に対する企業サイドの対応」『税』第59巻第3号, 2004年3月。
- [3] 天野実・金坂喜好・河内保・野口大・堀野家苗・村中弘美・土田秋雄・出田吉孝・柳田治美『Q & A 出向・転籍の法律と会計・税務 (最新版)』清文社, 2009年。
- [4] 石寄信憲『転勤・出向・転籍等の法律実務』中央経済社, 2002年。
- [5] 逸見幸司『図解地方税 (平成22年版)』大蔵財務協会, 2010年。
- [6] 海野安美『法人税改正通達にみる主要事項の取扱い』『税理』第21巻第1号, 1978年1月。
- [7] 梅原伸之・伊藤好司『ステップアップ外形標準課税の実務と記載例』清文社, 2004年。
- [8] 大山孝夫「役員, 従業員の派遣, 転籍」『税理』第20巻第9号, 1977年8月。
- [9] 岡崎和雄「従業員の給与・賞与・退職金」『税務弘報』第57巻第5号, 2009年5月。
- [10] 小田有邦「昭和52年度法人税関係法令の改正等に伴う法人税の取扱いについて」『税理』第21巻第1号, 1978年1月。
- [11] 恩田馨「付加価値割及び資本割の課税標準の算定について」『租税研究』第652号, 2004年2月。
- [12] 恩田馨「外国において事業を行う法人の外形標準課税の取扱いについて [含資料: 事業税における国外所得の取扱いについて]」『国際税務』第24巻第7号, 2004年7月。
- [13] 金子宏『租税法 (第15版)』弘文堂, 2010年。
- [14] 株丹達也「都道府県税の現状と課題—外形標準化税制度の創設を中心として」『租税研究』第645号, 2003年7月。
- [15] 株丹達也「法人事業税の今後の課題について」『地方税』第54巻第12号, 2003年12月。
- [16] 株丹達也「外形標準課税の実施準備状況等について」『国際税制研究』第12号, 2004年4月。
- [17] 株丹達也「外形標準課税の詳細取扱いについて」『租税研究』第657号, 2004年7月。
- [18] 株丹達也「講演録 地方税制をめぐる諸課題」『地方税』第57巻第9号, 2006年9月。
- [19] 木内喜美男「都道府県税当面の諸課題」, 地方財務協会編『改正地方税制詳解 (平成14年版)』地方財務協会, 2002年。
- [20] 窪田悟嗣編著『法人税基本通達逐条解説 (5訂版)』税務研究会出版局, 2008年。
- [21] 小島浩司「役員の給与・賞与・退職金」『税務弘報』第57巻第5号, 2009年5月。

- [22] 小太刀秀雄「役員派遣等人的移動の税務と対策」『税経通信』第33巻第10号，1978年9月。
- [23] 事業税研究会「事業税逐条解説（4）」『地方税』第58巻第2号，2007年2月。
- [24] 事業税研究会「事業税逐条解説（5）」『地方税』第58巻第3号，2007年3月。
- [25] 菅野和夫『労働法（第8版）』弘文堂，2008年。
- [26] 千田喜造「出向者の給与」『税務弘報』第57巻第11号，2009年10月。
- [27] 高木紘一「配転・出向」，日本労働法学会編『現代労働法講座（第10巻）』総合労働研究所，1982年。
- [28] 武田昌輔「欠損子会社への出向役員の給与を支給した場合」『税研』第128号，2006年7月。
- [29] 竹之下義弘『配転・出向・転籍（第2版）』中央経済社，2006年。
- [30] 多田雄司「外形標準課税の再検証」『税研』第104号，2002年7月。
- [31] 多田雄司「事業税外形標準課税制度の問題点」『税経通信』第59巻第10号，2004年8月。
- [32] 田中嘉昭「出向者の退職給与等の分担と税務事例」『税経通信』第33巻第2号，1978年2月。
- [33] 玉野淳「出向先法人が支出する給与負担金の取扱い」『税』第60巻第5号，2005年5月。
- [34] 團泰雄「出向・転籍研究の展望—企業間人材移動分析への課題—」『商経学叢』（近畿大学），第52巻第3号，2006年3月。
- [35] 團泰雄「企業グループ組織再編と出向・転籍の変化」『商経学叢』（近畿大学），第55巻第3号，2009年3月。
- [36] 地方税編集部編「新春座談会 平成15年度の地方税制の展望」『地方税』第54巻第1号，2003年1月。
- [37] 地方制度研究会編『地方税取扱いの手引（平成21年11月改訂）』清文社，2009年。
- [38] 戸島利夫『出向・転籍の税務（二訂版）』税務研究会出版局，2003年。
- [39] 戸島利夫『出向・転籍の税務（三訂版）』税務研究会出版局，2008年。
- [40] 東京大学労働法研究会編『注釈労働基準法（上巻）』有斐閣，2003年。
- [41] 都道府県税務研究会編『外形標準課税ハンドブック』ぎょうせい，2003年。
- [42] 都道府県税務研究会編『Q & A による外形標準課税の実務』税務研究会出版局，2004年。
- [43] 都道府県税務研究会編『外形標準課税実務ハンドブック』ぎょうせい，2005年。
- [44] 都道府県税務研究会編『外形標準課税取扱通知逐条解説』税務研究会出版局，2005年。
- [45] 都道府県税務研究会編『図解 わかりやすい外形標準課税』ぎょうせい，2005年。
- [46] 中川一郎「出向・転籍等に伴う経済的利益・寄付金の認定等と税務事例」『税

法人事業税の報酬給与額について

- 経通信』第33巻第2号，1978年2月。
- [47] 永田金司『出向・転籍における税務実務』大蔵財務協会，2009年。
- [48] 成松洋一「昭和52年度法人税関係法令の改正等に伴う法人税の取扱いについて」『税経通信』第33巻第1号，1978年1月。
- [49] 成松洋一「出向と転籍の税務－法人税の取扱いを中心として」『産業経理』第39巻第11号，1979年11月。
- [50] 成松洋一「改正法人税基本通達詳解 報酬，給料，賞与及び退職給与」『税理』第23巻第10号，1980年9月。
- [51] 成松洋一「最近の役員および出向者をめぐる税務」『租税研究』第661号，2004年11月。
- [52] 日本税理士連合会編，田中巖・高津信一・川村明弘『企業における出向・転籍と税務』新日本法規出版，1993年。
- [53] 長谷川均監修，笹本勉・大野伊知郎編『図解とQ & Aによる外形標準課税の実務と申告（改訂版）』大蔵財務協会，2009年。
- [54] 原一郎「出向（転籍）と役員給与」，日本税務研究センター編『役員の給与等をめぐる今日の問題点』（日税研論集第38号），日本税務研究センター，1997年。
- [55] 平野祥久「出向役員給与の取扱い」『税』第63巻第7号，2008年7月。
- [56] 藤曲武美「出向役員の給与支給をめぐる税務上の疑問点とその考え方」『税理』第50巻第1号，2007年1月。
- [57] 船津忠正「従業員の給与，賞与をめぐる事例と節税対策」『税経通信』第35巻第2号，1980年2月。
- [58] 山上一夫『これからの出向・転籍（改訂版）』税務研究会出版局，1985年。
- [59] 山田保明「出向者の給与等の分担と税務事例」『税経通信』第33巻第2号，1978年2月。
- [60] 吉川宏延「日本の付加価値税の現状と課題～事業税，消費税，地方消費税及び外形標準課税が抱える問題を中心に VI事業税付加価値割（最終回）」『税』第64巻第2号，2009年2月。
- [61] 吉浜隆雄「事業税の外形標準課税についてのQ & A」『税経通信』第59巻第10号，2004年8月。