

「役員給与と課税の諸問題」

早稲田大学大学院会計研究科 2 年 武村 紀子

1. 本稿の目的

グローバル化する経済社会を持続的に発展せしめるためには、役員の意欲・士気の向上によって企業活動を活性化させる必要があり、それを後押し出来るような役員報酬制度が望まれる。そのためには、役員報酬に対する課税制度が重要な鍵を握ることになる。業績連動型役員報酬を導入することにより、わが国の企業が国際競争を勝ち抜いていくことが期待されているが、法人税法の損金規制が当該制度の実効性を阻むのではないかと危惧されている。そこで、本稿では、役員給与と課税における問題点を検討し、その課税のあり方を提案することとした。

2. 本稿の内容

第1章 「平成 18 年度改正前の役員給与と課税の問題点」

改正以前における役員報酬制度では、役員報酬と役員退職給与のうち不相当に高額な部分については損金不算入とされており、又、定時定額支給の給与のみが役員報酬とされ、それ以外の報酬は役員賞与と認定されて全額損金不算入となる等の問題があった。

第 2 章 「平成 18 年度法改正の内容」

改正法では、報酬と賞与の区分がなくなり、役員給与に一本化されて同じ条文で損金算入が規制され、役員賞与という概念がなくなった。そして、役員給与のうち、一定の要件を満たすものが、定期同額給与、事前確定届出給与及び利益連動給与とされ、それらの給与が損金の額に算入されることとなり、又、新たに、特殊支配同族会社の業務主宰役員に対する給与に対して、給与所得控除額相当分を損金不算入とする規定が設けられた。これらの重要な特徴は、従来の役員賞与に係る課税問題が解消し、業績連動型報酬制度の一部が容認されたことであるが、特殊支配同族会社に対する新たな課税問題が生じた。

第 3 章 「平成 18 年度法改正の問題点」

全体としては、税制改正の決定手続において十分な審議がされずに国民の理解を得る間

もなく改正法が成立してしまったことや、役員給与の損金算入と職務執行の対価との関係が不明確であること、等の問題がある。

個別の規定に関しては、定期同額給与は、損金の額に算入できる範囲が限定的であること等の問題があり、事前確定届出給与については、届出額と異なる金額を支給した場合にその全額が損金不算入になること等の問題がある。そして、利益連動給与に係る問題は、適用法人がごく僅かの一部法人に限定されていることであり、それが故に適用要件が厳し過ぎることである。更に、特殊支配同族会社の業務主宰役員に対する給与については、当該給与に係る給与所得控除額相当分を損金不算入としたことが、所得税と法人税の関係を不明確にしたという制度上の問題を生じさせている。

第4章 「役員給与課税のあり方」

まず、改正前の問題の内、解決されずに残っている、不相当に高額な部分の判定については、当該役員の職務の実態に応じて実質的に判断すべきであり、形式的でかつ法人にとっては比較困難な類似法人との対比は、できる限りすべきではない。そして、認定給与については、隠ぺい・仮装によって給与を秘匿した場合又は不当に源泉徴収義務を遅らせるためにした行為に対してのみ課税すべきである。

また、改正後の問題点については、定期同額給与や事前確定届出給与に関しては、職務執行前に定められている給与については損金の額に算入することを徹底すべきであり、利益連動給与は、全法人に対して認めるべきである。更には、特殊支配同族会社の役員給与に係る規定を廃止することにより、課税上の公平と制度の合理化を図るべきである。そして、全ての給与の損金算入について、損金経理を要件にすべきである。上記に検討してきた問題点は、そもそも法人が費用として支給（損金経理）した役員給与全額の損金算入が認められれば、解消することである。役員給与の損金算入を認め、役員には更なる経営努力を期待した方が国民経済全体にとってプラスになるはずである。そして、これらの適正化は、何も課税当局だけが努めるのみではなく、国民がより良い税制にするように提言していく必要がある。

役員給与課税の諸問題

早稲田大学大学院会計研究科

学籍番号 48050058

氏 名 武村紀子

目次

第1章 平成18年度改正前の役員給与課税の問題点	5
第1節 役員	5
1. 役員の意義	5
2. 使用人兼務役員の意義	6
第2節 役員報酬	7
1. 報酬の意義	7
2. 不相当に高額な部分の範囲	9
3. 隠ぺい又は仮装により支給する報酬	10
4. 役員報酬に係る問題点	11
1) 不相当に高額な部分	11
2) 経済的利益の評価	12
第3節 役員賞与	12
1. 賞与の意義と報酬等との区分	12
2. 認定賞与	14
3. 役員賞与に係る問題点	15
1) 役員賞与の損金性	15
2) 役員報酬の区分	16
3) 認定賞与	16
第4節 役員退職給与	17
1. 役員退職給与の意義	17
2. 損金経理要件	18
3. 不相当に高額な部分の範囲	19
4. 役員退職給与に係る問題点	21
1) 損金経理	21
2) 不相当に高額な部分	21
第2章 平成18年度法改正の内容	23
第1節 改正内容の概要	23

1. 損金算入規制の要旨	23
2. 改正前問題点の解消部分	24
第2節 定期同額給与	25
1. 意義	25
2. 趣旨	26
第3節 事前確定届出給与	27
1. 意義	27
2. 要件等	27
第4節 利益連動給与	30
1. 意義	30
2. 要件等	30
第5節 特殊支配同族会社の業務主宰役員に対する給与	33
1. 意義	33
2. 要件等	33
第3章 平成18年度法改正の問題点	36
第1節 総論	36
第2節 定期同額給与	38
第3節 事前確定届出給与	40
第4節 利益連動給与	41
第5節 特殊支配同族会社の業務主宰役員に対する給与	43
第4章 役員給与課税のあり方	45
第1節 改正前問題点の解決策	45
1. 役員の判定	45
2. 相当額の判定	45
1) 役員報酬	45
2) 役員退職給与	47
3. 認定給与に対する所得税の源泉徴収義務	48
4. 経済的利益	48

第2節 改正後の問題点の解決策	49
1. 定期同額給与	49
1) 増・減額支給の弾力的対応	49
2) 改定期限の延長	51
3) 歩合給・能率給	51
2. 事前確定届出給与	52
1) 届出額と異なる支給額	52
2) 届出期限	53
3) 現物給付	53
4) 詳細な届出記載事項	54
3. 利益連動給与	54
1) 適用法人	54
2) 限度額の確定	55
4. 特殊支配同族会社の業務主宰役員に対する給与	55
1) 給与所得控除額損金不算入の非合理性	55
2) 複雑・曖昧な規定の是正	56
3) 適用対象	56
第3節 結論	58
参考文献	61

凡例

本稿において引用している法令等の略語は、次による。

法. 法人税法

令. 法人税法施工令

法基通. 法人税基本通達

行集. 行政事件裁判例集(最高裁判所)

訟務月報. 訟務月報(法務省)

税資. 税務訴訟資料(国税庁)

判例時報. 判例時報(判例時報社)

本稿において引用している法令の条文番号の記載は、次の例による。

法人税法 34 条 1 項 1 号. 法 34①一

第1章 平成18年度改正前の役員給与課税の問題点

第1節 役員

1. 役員の意義

法人税法(以下「法」といい、平成18年改正前の法を「旧法」という。)上、「役員」については、独自の定義規定が設けられており、「役員」に該当するか否かによって、報酬等の課税関係が異なることになる。そこで、まず、法上の「役員」の意義を明らかにする必要がある。

すなわち、旧法2条15号では、役員とは、「法人の取締役、執行役、監査役、理事、監事及び清算人並びにこれら以外の者で法人の経営に従事している者のうち政令で定めるものをいう。」と定めている。

そして、法人税法施行令(以下「令」といい、平成18年改正前の令を「旧令」という。)7条では、次のように定めている。

- ① 法人の使用人(職制上使用人としての地位のみを有する者に限る。)以外の者でその法人の経営に従事しているもの
- ② 同族会社の使用人のうち、当該会社が同族会社であると判定される基礎となった株主グループに属し、かつ当該役員・当該グループの持株割合が一定以上である者で、その会社の経営に従事しているもの

ここでいう、「使用人以外の者でその法人の経営に従事しているもの」には、相談役、顧問その他これらに類する者でその法人内における地位、その行う職務等からみて他の役員と同様に実質的に法人の経営に従事していると認められるものが含まれる(法人税基本通達(以下「法基通」という。)9-2-1)。そして更に「これらに類する者」とは、次のようなものとされている¹。

- ① 取締役又は理事となっていない総裁、副総裁、会長、理事長、副理事長、組合長等の表見的な役員
- ② 合名会社又は合資会社の業務執行役員
- ③ 人格のない社団等における代表者若しくは管理人
- ④ 法定役員ではないが、法人が定款等において役員として定めている者

また、「法人の経営に従事しているもの」の解釈については、判例上、会社の事業運営上の重要

¹旧法人税通達昭34直法1-150「10」。

事項に参画しているかどうかで判定すべきであるとされている²。

次に、「同族会社の使用人のうち要件を満たしている者で、その会社の経営に従事しているもの」であるが、これは、一般に、「みなし役員」と呼ばれており、法人における地位は使用人であるけれど、所定の要件を満たす者は税法上の役員とみなされる。所定の要件とは、令 71 条 1 項 5 号に規定されている、持株割合による形式要件と、経営に従事しているという実質要件の2つの要件である。これらの要件をすべて満たした場合、その者は、使用人でありながらも役員とみなされ、役員の規制を受けることとなる。

以上のように、法上の役員の範囲は、会社法上の役員の範囲³よりも広いものとなっている点に注意する必要がある。

2. 使用人兼務役員の意義

会社法では、監査役に対しては、会計監査の公正を図り、その実をあげるために、株式会社若しくはその子会社の取締役若しくは支配人その他の使用人又は当該子会社の会計参与若しくは執行役を兼任することを禁止している(会社法 335)。しかし、取締役に対しては、そのような兼任禁止規定がないことから、代表取締役以外の取締役は使用人を兼任することが出来るとされており(委員会設置会社の取締役を除く⁴)、そのような取締役は商業使用人としての代理権を持つと解されている⁵。

法人税法では、使用人としての職務を有する役員(使用人兼務役員)に対しては、その使用人としての職務に相当する賞与のうち、他の使用人に対する賞与の支給時期に支給しており、当該職務に対する相当な額を損金経理している場合、損金の額に算入することとしており(旧法 35②)、現行法においても、使用人兼務役員に対する使用人分給与については、定期同額給与等の損金算入規制から除かれている(法 34①)。そのため、使用人兼務役員に含まれる範囲が重要となる。

そこで、法 34 条 5 項では、使用人兼務役員を、役員のうち、部長、課長その他法人の使用人としての職制上の地位を有し、かつ、常時使用人としての職務に従事するもの、と規定している。但

² 山口地裁昭和 40 年 4 月 12 日判決(税資 41 号 330 頁)参照。

³ 会社法では、329 条において、「役員(取締役、会計参与及び監査役をいう。)」と規定されている。

⁴ 会社法 331 条 3 項「委員会設置会社の取締役は、当該委員会設置会社の支配人その他の使用人を兼ねることができない。」。

⁵ 松田次郎「新会社法概論」(岩波書店)1957 年、206-207 頁参照。

し、社長、理事長その他政令で定めるものを除く、としており、政令では、使用人兼務役員とされない役員を次のように定めている(令 71)。

- ① 代表取締役、代表執行役、代表理事及び清算人
- ② 副社長、専務、常務その他これらに準ずる職制上の地位を有する役員
- ③ 合名会社、合資会社及び合同会社の業務を執行する社員
- ④ 取締役(委員会設置会社の取締役に限る。)、会計参与及び監査役並びに監事
- ⑤ 同族会社の役員のうち所定の要件(所有割合)を満たしている者

この他、社団法人等の理事や会社の専務取締役等、同族会社の役員についての取扱い規定が法基通に定められている(法基通 9-2-1 の 2、9-2-1 の 3、9-2-4 参照)。

次に、「法人の使用人としての職制上の地位」とは、支店長、工場長、営業所長、支配人、主任等法人の機構上定められている使用人たる職務上の地位をいうのであって、取締役等で総務担当、経理担当というように、使用人としての職制上の地位でなく、法人の特定の部門の職務を統括しているものは、使用人兼務役員には該当しない(法基通 9-2-2)。しかし、小規模の法人等で、機構上職制の定めがない法人については、特例が認められている(法基通 9-2-3)。

また、使用人が役員となった場合及び使用人兼務役員であったものが役員となった場合であっても、使用人としての職務に対する賞与は、損金の額に算入される(法基通 9-2-17 の 2)。

裁判例でも、例えば、代表取締役について使用人兼務役員として認められた事例と認められない事例があるように、この使用人兼務役員か否かの判定には問題が多く、争訟事例も多数にのぼる⁶。

第2節 役員報酬

1. 報酬の意義

法は、「内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする。」(法 22①)と規定し、「当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とする。」(法 22③)としており、その「別段の定め」を法 23 条以下 65 条までに渡って定めている。そのうち、旧法 34 条から 36 条の 3 までが役員の報酬、賞与及び退職給与等についての規定である。

⁶ 品川芳宣「役員報酬の税務事例研究」(財経詳報社)2001 年、26-101 頁参照。

まず、旧法34条では、過大な役員報酬と、事実を隠ぺい仮装して支給した役員報酬の額は、損金の額に算入しない、と規定している。

この場合、「報酬の額」とは、役員に対して報酬として支給される額であるが、この「報酬」の範囲は、役員に対する給与（債務の免除による利益その他経済的な利益を含む。）のうち、賞与及び退職給与以外のものをいう（旧法34③）。

賞与及び退職給与とは、後述するように臨時的な給与であるため、報酬とは、臨時的な給与以外のものということになり、定期の給与⁷を意味することとなる。よって、定時・定額の給与のみが報酬として認められることとなる。

但し、以下の場合には、定時・定額ではないが報酬に該当する。

①役員報酬の支給限度額を増額改訂し、その増額分を一括して支給した場合⁸

②法人がその役員に対して月棒、年棒等の固定給のほかに歩合給若しくは能率給又は超過勤務手当（使用人兼務役員に対する超過勤務手当に限る。）を支給しており、これらの支給が使用人に対する支給基準と同一の基準によっている場合（法基通9-2-15）

③他に定期の給与を受けていない者に対し継続して毎年所定の時期に定額（利益に一定の割合を乗ずる方法により算定されることとなっているものを除く）を支給する旨の定めに基づいて支給されるもの（旧法35④）

また、役員報酬は、その支給する名目は問われていないため、現物給付等の経済的利益の供与等もすべて役員報酬に含まれる。

経済的利益とは、法人が行った行為により、実質的にその役員に対して給与を支給したと同様の経済的効果をもたらすものをいい、それら法人の行為の具体例が法基通9-2-10にあげられている。もともと、その経済的利益が、株主又は出資者たる地位に基づくものであって明らかに利益の分配と認められるものである場合、及び病気見舞、災害見舞等のような純然たる贈与とみられる場合には、ここでいう経済的利益には該当しない。この給与とされる経済的利益が報酬又は賞与

⁷法基通9-2-13「定期の給与とは、あらかじめ定められた支給基準（慣習によるものを含む。）に基づいて、毎日、毎週、毎月のように月以下の期間を単位として定期的に反復又は継続して支給される給与をいう。ただし、これらの給与であっても、通常行われる給与の増額以外において特定の月だけ増額支給された場合における当該給与については、当該特定の月において支給された額のうち各月において支給される額を超える部分の金額は臨時的な給与とする。」。

⁸法基通9-2-9の2「既往にそ及して役員報酬の支給限度額を増額改訂することについて株主総会等における決議が行われた場合において、その決議が定時に開催される株主総会、社員総会その他これらに準ずるものにおいて行われ、かつ、その増額改訂がその決議の日の属する事業年度開始の日以後に行われることになっているときは、その決議に基づきそ及して適用される期間に係る報酬の増額分として一括して支給される金額は、役員報酬として取り扱う。」。

に該当するかどうかの判定は、金銭給付と同様、当該給与が定期の給与に該当するかどうかにより判定する⁹。

なお、経済的利益であっても、所得税法上課税されず、かつ、法人が給与として損金経理しなかった場合には、給与として取り扱わないものとされている(法基通 9-2-11)。

役員に対して支給した給与のうち、上記に挙げた基準により、報酬と認められない部分は、賞与と認定され損金不算入となる。そのため、報酬にあたるか賞与にあたるかの区分は法人にとって大きな問題であり、それだけに争訟事例も多い。

2. 不相当に高額な部分の範囲

内国法人がその役員に対して支給する報酬の額のうち、不相当に高額な部分の金額として政令で定める金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない(旧法 34①)。

法は、原則的には、会社が支払う報酬は、これを課税所得の計算上損金の額に算入する。ただ、使用人の給料と違って会社の支払う役員に対する報酬は、ある程度弾力的に定めることが可能であり、役員賞与の損金不算入制度の回避を図ることもできるから、その役員に対して支給する報酬の額が不相当に高額である場合には、その金額は、損金の額に算入されない。

このように、役員に対する報酬の額には、法人の恣意性が介入する可能性があり、隠れたる利益処分と考えられている¹⁰。そこで、課税の公正を図るためにも、役員に対して支給する報酬の額のうち、不相当に高額な部分の金額を損金不算入としたのであるが、この「不相当に高額な部分」の判定には、以下の通り2種類の基準がある。

まず、実質的基準と呼ばれるものとして、内国法人が各事業年度においてその役員に対して支給した報酬の額が、①当該役員の職務の内容、②その内国法人の収益及びその使用人に対する給料の支給の状況、③その内国法人と同種の事業を営む法人でその事業規模が類似するものの役員に対する報酬の支給の状況等に照らし、当該役員の職務に対する対価として相当であると認められる金額を超える場合、その超える部分を不相当に高額とする(旧令 69①)。具体的には、常勤、非常勤の区別等による職務に従事する程度や当該役員の経験年数、当該法人の業種、規模、所在地等を含めて総合勘案して判定される。

⁹ 報酬となるものの具体的例示については法基通 9-2-16 参照。

¹⁰ 松沢智「新版租税実体法・法人税法解釈の基本原則」(中央経済社)2003 年、153 頁参照。

これは、その内国法人が同族会社であるか非同族会社であるかを問わずに適用される。更に、その支給する報酬の限度額が、定款や株主総会での決議によって定められているかどうかとも問われていない。そのため、株主総会等に基づく限度額の範囲内であっても、実質的基準によって不相当に高額であると判定された場合には、損金不算入となる。また、その支給する役員報酬の額には、いわゆる役員報酬のほかに、当該役員が使用人兼務役員である場合に当該役員に対して支給するいわゆる使用人分の給料、手当等も含まれる(法基通 9-2-5)。

次に、形式的基準として、定款の規定又は株主総会、社員総会若しくはこれらに準ずるものの決議により報酬として支給することができる金額の限度額を定めている内国法人が、各事業年度においてその役員に対して支給した報酬の額の合計額が当該事業年度に係る当該限度額を超える場合、その超える部分の金額を不相当に高額とする(旧令 69②)。この形式的基準は、役員によるお手盛りの弊害を防止して会社の利益を保護しようとする会社法の規定¹¹に準じているものであり、支給限度額の定められていない法上の役員にはこの形式的基準は適用されない(旧令 69②かっこ書)。

上記の実質的基準と形式的基準双方において、その役員報酬が不相当に高額であるとされた場合に損金不算入となる額は、その合計額ではなく、基準を超える金額のいずれか多い金額となる(旧令 69 本文かっこ書)。

3. 隠ぺい又は仮装により支給する報酬

内国法人が、事実を隠ぺいし、又は仮装して経理をすることによりその役員に対して支給する報酬の額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入されない(旧法 34②)。

これは、売上を除外すること等によって捻出した資金から役員に支給する金銭の額は、たとえそれが報酬に該当するとしても、それは一種の利益処分にあたると考えられるため、損金の額に算入しないこととしたものである。

この規定が設けられたのは、平成 10 年の税制改正においてである。役員報酬と役員賞与の区分が、定時・定額性という形式的なものによって判定されていたため、たとえ裏給与であっても定

¹¹ 「取締役の報酬、賞与その他の職務執行の対価として株式会社から受ける財産上の利益についての次に掲げる事項は、定款に当該事項を定めていないときは、株主総会の決議によって定める。」(会社法 361①)。

時・定額に支給していれば役員報酬として損金に算入することが出来るのではないか、という問題があったために制定されたものである¹²。

この「隠ぺいまたは仮装」の意義については、法では特に規定はないため、国税通則法等の他の税法で使用されている概念や判例に基づくこととなる。役員報酬の支給に係る「隠ぺいまたは仮装」に含まれる範囲としては、具体的には、売上除外、架空仕入や架空経費の計上、二重帳簿の作成、財産の秘匿等により報酬に必要な資金を捻出することが考えられている¹³。

4. 役員報酬に係る問題点

1) 不相当に高額な部分

役員報酬に係る最大の問題は、「不相当に高額な部分」の判定、特に、実質的基準による判断である。明確な判定基準がないために、法人と課税庁との間で、相当な額に対しての認識がずれることが多い。

「当該役員の職務の内容」とは、例えば、社長、常務取締役、平取締役、監査役等の職制上の区別や職務の難易度等のことであるが、それらに対する報酬の相当額を判定することは困難を伴う。そのため、実際には類似法人が支給している役員報酬の平均値等で判定するケースが多い。

その場合、法人の規模によって適正な報酬の額が異なることがある。財務総合政策研究所発行の「平成 15 年度法人企業統計年報」によると、平均役員給与(常勤・非常勤を含む)は、資本金 200～500 万円未満では、354 万 5,200 円、500～1,000 万円未満では、402 万 1,881 円、10 億円以上では、1,361 万 7,157 円となっている。しかし、報酬の額とは当該役員の役務提供の対価であり、法人への貢献によるものであるからして、本人の能力の如何に関わらず、法人の規模が大きければ大きい程、適正な報酬の額が高くなるというのは、明らかにおかしい。

逆に、中小規模の法人においては、役員の技量によって企業の業績が左右することも多い。その時に、法人の業績向上に貢献した役員に対して、それに応じた報酬を支給しても法人税法上損金の額に算入されないとなると、中小規模の法人は大企業以上にその影響を受けることとなる。その結果、結局他社と同程度の役員報酬を支給することとなり、役員の士気の低下につながることもなりかねない。

¹² 名古屋地裁平成 4 年 2 月 28 日判決(税資 188 号 499 頁)、及び名古屋高裁平成 4 年 7 月 30 日判決(税資 192 号 259 頁)。

品川芳宣「役員報酬課税の今日的課題」租税研究 2003 年 7 月号 46 頁参照。

¹³ 品川芳宣「新版 附帯税の事例研究」(財務詳報社)1996 年、228 頁以下参照。

しかし、裁判例の傾向としては、岐阜地裁昭和 56 年 7 月 1 日判決(税資 120 号 1 頁)では、単純に類似法人の平均額と比較するだけでなく、旧令 69 条 1 項の規定に従い、総合的に判定しており、又、名古屋地裁平成 6 年 6 月 15 日判決(税資 201 号 485 頁)では、売上金額の増加率や売上総利益の増加率をも加味して判定が下されている。更に、同判決では、旧令 69 条 1 項に規定する事項を総合考慮して、当該法人の各役員について職務に対する対価として相当であると認められる金額の限度を確定すべきとして、類似法人の平均報酬額が相当であると認められる金額ではないとしている。そうはいつても、類似法人の役員報酬の支給状況をどの程度考慮するか具体的な基準はなく、判例でも明確にされていない。更に、法人が類似法人の支給状況と比較をするにしても、当該法人は、どの法人が類似法人に該当するかを知らされないため、類似法人の役員報酬の支給状況等を中々把握することができない。それでも、類似法人との比較は判定の一要因であることには変りはない。そのため、役員報酬の適正額の判定においては、類似法人との足並み揃えた報酬基準ではなく、役員の能力に応じた報酬を費用として損金に算入することが出来るようにすることが必要となる。

2) 経済的利益の評価

経済的利益に対する課税問題は、その経済的利益の価額の判定にある。提供される資産の時価、及び用役やサービスの提供価額をどのように判断するかということは、非常に困難を伴うことである。また、会社法は、非金銭報酬について、定款に定めるか若しくは株主総会の決議によって定めることとしているので(会社法 361①)、法人がどのような便宜供与を与えているのかは明確にされる。しかし、税法においては、この経済的利益供与を損金経理することが難しいため、役員報酬に関して損金経理を要件とすることが中々出来ないという問題もある。

第 3 節 役員賞与

1. 賞与の意義と報酬等との区分

旧法 35 条 1 項は、「内国法人がその役員に対して支給する賞与の額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。」と定めている。

「賞与」の意義については、旧法 35 条 4 項で次のように定めている。

「賞与とは、役員又は使用人に対する臨時的な給与(債務の免除による利益その他の経済的な

利益を含む。)のうち、他に定期の給与を受けていない者に対し継続して毎年所定の時期に定額(利益に一定の割合を乗ずる方法により算定されることとなっているものを除く。)を支給する旨の定めに基づいて支給されるもの及び退職給与以外のものをいう。」

前節で述べたように、臨時的な給与、すなわち定時・定額の給与以外の給与のうち、退職給与を除くものは、原則として、全て賞与とされる。それは、支給形態のみによって形式的に判断される。

福島地裁昭和 46 年 8 月 9 日判決(税資 63 号 292 頁)では、法人税法上役員給与が報酬となるか賞与となるかは、法人の事業のために必要経費であるかどうかは考慮せずに定期的な給与か臨時的な給与かによって判定されるのであって、法人の利益処分だけを賞与とする商法の考え方とは一致しない、としている。

また、臨時的な給与については、東京地裁昭和 55 年 9 月 25 日判決(訟務月報 27 巻 1 号 188 頁)は、「「臨時的な給与」の意義については、法に格別の規定はないが、(旧)法 35 条 4 項が、「毎年所定の時期に定額を支給する旨の定めに基づいて支給される給与」も「臨時的な給与」に含まれ得ることを前提として、「他に定期の給与を受けていない者」に対し支給したものについてこれを「臨時的な給与」のうちから除外していることならびに社会通念によって考えれば、単に当該給与の支給時期または支給額があらかじめ定められているか否かのみによって一律に決まるものではなく、その支給時期、支給回数および支給の趣旨等を、年間のその他の給与の支給状況全体との関連において考察し、これによって当該給与が経常性のない一時的なものと認められるときは、「臨時的な給与」に当たるものと解すべきである。」と判示している。その上で、同判決は、「法は、税務執行の便宜と租税負担の公平を図る見地から、もっぱら「臨時的な給与」であるか否かという給与の支給形態ないし外形を基準として報酬と賞与とを区別することとしており、支給形態が臨時的と認められる給与についてさらにその業務執行の対価性の有無を論じてこれを役員報酬と認める余地はないものというべきである。」として、報酬と賞与との区分を形式的なものとしている。この判断は、上訴審の東京高裁昭和 56 年 5 月 27 日判決(税資 117 号 478 頁)及び最高裁昭和 57 年 7 月 3 日第一小法廷判決(税資 127 号 86 頁)でも引き継がれ、その他、同様の判決が続いている¹⁴。特に、昭和 40 年の法人税法全文改正及び昭和 44 年の法基通制定以降、形式的に区分することが強調されている。

次に、役員賞与が全額損金不算入となる根拠については、賞与のもつ性格が利益の分配という意味合いを持つからとされている。報酬は、職務執行の対価であるから費用性をもつが、賞与は、

¹⁴ 品川芳宣「役員給与税務事例集」別冊商事法務 157 号 110 頁参照。

利益を上げた功績に報いるために支給されるものであるから、本来は株主に帰属する利益が株主の承認を得て支給されるので利益処分であるとするものであり、利益を獲得するための費用ではないとされるため損金不算入となる。そのため、使用人に対する賞与であっても、それが利益処分により支給される場合には、利益を獲得するための費用ではないとされ損金の額に算入されない(旧法 35③)。また、役員賞与は、本来利益の分配であるから、役員報酬とは異なり、その中の特に過大な部分をぬき出してその部分のみを損金不算入とする考え方は成り立たないので、その全額が損金不算入とされている¹⁵。

2. 認定賞与

認定賞与とは、法令上の用語ではなく、課税実務の上で慣例的に使用されている用語である。法人の確定決算上(すなわち商法上)は役員等に対する賞与として経理されていないが、その支出または利益の供与により、実質的に役員等が賞与の支給を受けたと認められる場合に、税務処理においては、役員に対する賞与として課税庁が認定することをいう¹⁶。

これは、例えば、法人が役員報酬として支給した給与が臨時的であるとされて役員賞与と認定されたり、役員退職給与として支給した給与に、賞与として支給すべき分まで含めて支給した場合に役員賞与と認定されたり、法人所有の資産を低額又は無償で譲渡した場合の譲渡価額と時価との差額や役員に対する無利息貸付等の経済的利益の供与に対して役員賞与と認定されたりすることである。更には、役員が法人の資金を個人的な用途で消費したり、横領したり、法人の使途不明金を役員が収受していると認められるような場合などにも、役員賞与として認定されることがある。

役員賞与と認定されると、その全額が損金不算入となり、所得税の源泉徴収義務まで生じるため、法人側で賞与を支給したという意識がない場合、課税庁側との認識のずれが生じ問題となる。特に、経済的利益の供与が明確でない簿外売上等使途不明金の認定に関しては、多くの争訟事例がある。

福岡高裁昭和 52 年 9 月 29 日判決(税資 95 号 702 頁)では、使途不明金につき、一審の佐賀地裁昭和 50 年 4 月 25 日判決(税資 81 号 365 頁)が、役員賞与でないとしたものを、①法人

¹⁵ 昭和 44 年衆議院議員平林剛氏提出法人税法における役員賞与の損金不算入に関する質問に対する答弁書参照。

¹⁶ 味村治・品川芳宣「役員報酬の法律と実務 新訂第二版」(商事法務研究会)2001 年、310 頁参照。

が代表取締役を中心とする個人会社ないし同族会社であること、②法人の経理、営業等会社経営の一切につき、代表取締役が実権を掌握していたこと、③代表取締役とその補助者が税務調査の際再三にわたり使途不明金の説明を求められたにもかかわらず首肯するに足る説明をしなかったこと、を理由に役員賞与と認定した。この考え方は、課税庁側の考え方を代弁しているようにも考えられる。

その他裁判例では、これら3つの基準に加えて、法人に簿外所得、簿外預金(資金)が存在することや、代表者(役員)において法人資金の私的消費があること、売上代金等を代表が受領している事実があること等を役員賞与の認定基準としている¹⁷。

3. 役員賞与に係る問題点

1) 役員賞与の損金性

まず、役員賞与の損金性の有無が問題となるが、税法上役員賞与が規制の対象となるのは、役員によるお手盛りの抑制や役員賞与の利益処分性、法人の利益調整の抑止などの理由によるものであり、これは、株主等債権者の保護を目的とする商法の規定に依存しているとされている。また、企業会計においても、役員賞与は利益処分項目とされていたため、税法上も費用として取り扱っていないものである。

しかし、商法は平成 14 年度改正において、業績連動型報酬制度が明示された。これを導入すると、役員報酬の相当部分が期間ごとに大きく変動することとなり、その部分については役員賞与との明確な区別が困難となる。更に、会社法でも、この業績連動型報酬制度を踏襲しているが、商法では「取締役ノ受クベキ報酬」とあったものが、会社法では「取締役の報酬、賞与その他の職務執行の対価として株式会社から受ける財産上の利益」となり、会社法上では、職務執行の対価としての役員報酬と役員賞与の差異はなくなっている。また、利益処分案の株主総会決議に相当する定めもない¹⁸。これにより、会社役員に支給する給与は、役員報酬と役員賞与とが、同一の手続により支給されることとなった¹⁹。

¹⁷ 最高裁昭和 51 年 12 月 7 日第三小法廷判決(税資 90 号 733 頁)、最高裁平成 8 年 3 月 5 日第三小法廷判決(税資 215 号 803 頁)、千葉地裁平成 10 年 3 月 25 日判決(税資 231 号 251 頁)等。

¹⁸ 会社法では、「委員会等設置会社は、利益処分として取締役や執行役に金銭の分配をすることを禁止する。」(商法特例法 21 の 31②)に相当する定めはない。

¹⁹ 企業会計基準委員会(ASBJ)専門研究員 布施伸章「会計基準等のポイントと会計処理実務の留意事項—3「役員賞与に関する会計基準」を中心に」税務通信 No.2921、2006 年 6 月 5 日号 61 頁参照。

これを受けて、企業会計上も、平成 17 年 11 月 29 日に企業会計基準委員会が公表した「企業会計基準第四号」>「役員賞与に関する会計基準」において、「役員賞与は、発生した会計期間の費用として処理する。」と定めた。費用処理方式とした理由については、「役員賞与は、経済的実態としては費用として処理される業績連動型報酬と同様の性格であると考えられるため、費用として処理することが適当である。この点に関して、役員賞与は、利益をあげた功労に報いるために支給されるものであって、利益の有無にかかわらず職務執行の対価として支給される役員報酬とは性格が異なるとの見解もあるが、会社の利益は職務執行の成果であり、この功労に報いるために支給される役員賞与もやはり業績連動型の役員報酬と同様に職務執行の対価と考えられる。」²⁰と述べている。

このことによって、商法に相乗りして損金不算入としていた税法は、その根拠を失ったことになるため、役員賞与の損金不算入については検討する必要がある。

2) 役員報酬の区分

役員賞与で最も問題となるのは、定時・定額でない役員報酬として認められないという、報酬との区分である。役員賞与と認定されると、その全額が損金不算入となるからである。これが、業績連動型役員報酬制度の実効性が乏しくなる一番の原因でもある。

上記で述べたように、昭和 40 年の法全文改正及び昭和 44 年の法基通制定以降、両者の区分は形式的に区分することとされているが、それ以前の事例²¹においては、臨時的な給与であっても、実質的に報酬であれば損金性を認めているものもある。従って、両者の区分においては、役務提供の対価について、実質的判断が望まれる。

3) 認定賞与

認定賞与を巡る問題には、まず、役員賞与に該当するか否かの判定の問題がある。役員賞与と認定された場合には、その全額が損金不算入となるからである。そして、それに付随して、認定賞与に係る所得税の源泉徴収義務の問題もある。賞与と認定された場合には、法人には源泉徴収義務が発生する。しかし、法人側としては、賞与を支給したという認識がないことが多いため、源泉徴収を行わないケースがほとんどである。その場合、不納付加算税や延滞税という行政制裁税が

²⁰ <企業会計基準第四号>「役員賞与に関する会計基準」結論の背景－会計上の考え方（「監査小六法平成 18 年版」（日本公認会計士協会編）682 頁）参照。

²¹ 東京地裁昭和 33 年 9 月 25 日判決（行集 9 巻 9 号 1948 頁）参照。盆暮に支給された臨時役員報酬が賞与に当たらないとされた事例。

課税されることになる。そもそも、法人が行う所得税の源泉徴収は、国がすべき租税徴収を代行しているようなものであり、ストックオプションの権利行使益に対する源泉徴収など、元々源泉徴収するのが難しい性格のものもある。それだけに、認定賞与については、判定基準を明確にするなど何らかの措置が必要である。

第4節 役員退職給与

1. 役員退職給与の意義

旧法 36 条は、「内国法人が各事業年度においてその退職した役員に対して支給する退職給与の額のうち、当該事業年度において損金経理をしなかった金額及び損金経理をした金額で不当に高額な部分の金額として政令で定める金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。」と定めていた。このように、役員退職給与は、報酬と同様、使用人に対して支給された場合には損金の額に算入されるが、その損金算入について、規制があった。これは、退職給与が、過去の勤労に対する後払いであるとか、在職中の功労に対する報償であるとか、将来の生活保障を考慮されたものであるなど多様な性格を持つが²²、役員報酬の場合と同様に企業の恣意性が混入する可能性があり、その実は隠れたる利益処分である恐れもあるため、定められたものである。

そこで、まず「退職給与」とは、これは既に述べたように、退職に伴い支給される臨時的な給与であり、退職給与規定に基づいているかどうかに関わらず、若しくは支出の名義にも関わらず、退職することにより支給される一切の給与である²³。

所得税基本通達は、退職手当等の範囲について、「退職手当等とは、本来退職しなかったとしたならば支払われなかったもので、退職したことに基因して一時に支払われることとなった給与をいう。」(所基通 30-1)と定めている。所得税においては、上記のように、「一時に」とあるため、退職年金は所得税法上退職給与ではなく給与所得として取り扱われるが、法では、退職を基因にして支給されることに着目して退職給与に含めている(旧通達 昭 31 直法 1-102「2」)。更に、退職給与

²² 最高裁昭和 58 年 9 月 9 日第二小法廷判決(判例時報 1093 号 65 頁)参照。同判決は、退職給与のもつ性格、又その範囲について判示している。

²³ 味村治・品川芳宣「役員報酬の法律と実務 新訂第二版」(商事法務研究会)2001 年、319 頁参照。

の額には、現物支給等による経済的利益も含まれる。ここで問題となるのは、法人の資産となっているものを、退職に際して役員に無償又は低廉な価額で譲渡した場合、その譲渡価額と時価相当額との差額が退職給与として認定されるのであるが、それが後述する損金経理によって処理されていない場合、損金不算入とされる(旧法 36)。

このように、退職給与とは、退職に伴い支給される一切の給与のことをいうのであるが、その実質が他の給与や費用であるなど退職給与と認められないものは、たとえ退職給与の名義で支給されていたとしても、退職給与に含まれないとされている。

また、役員退職給与とは、「退職した役員に対して支給する」ものであり、この「退職した」とは、一般的に用いられている意味での退職であるが、役員の分掌変更等により実質的に退職したのと同様の状況となった場合にも退職に準ずるものとされている。これは、次のように、役員としての地位又は職務の内容が激変し、実質的に退職したのと同様な場合にのみ適用されるものである(法基通 9-2-23)。

- ① 常務役員が非常勤役員(常時勤務していないものであっても代表権を有するものおよび代表権は有しないが実質的にその法人の経営上主要な地位を占めていると認められるものを除く。)になったこと。
- ② 取締役が監査役(監査役でありながら実質的にその法人の経営上主要な地位を占めていると認められる者および同族会社の役員で株式の保有割合等により使用人兼務役員とされない要件のすべてを満たしている者を除く。)になったこと。
- ③ 分掌変更等の後における報酬が激減(おおむね 50%以上の減少)したこと。

しかし、通常の役員改選による再任や平取締役が代表取締役になる場合等は、現実には退職したとはいえないために退職としては取り扱わず、それにより支給された退職給与は利益処分の賞与として取り扱われることとなる。

2. 損金経理要件

法人が各事業年度においてその退職した役員に対して支給する退職給与の額のうち、当該事業年度において損金経理をしなかった金額は、各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入されない(旧法 36)。この場合の損金経理とは、法人がその確定した決算において費用又は損失として経理することをいう(法 2 二十五)。そのため、法人が役員に対して支給した退職給与の額を利益処分として経理した場合には、申告段階で所得金額から減算する調整を行ったとしても、

損金の額として認められない。損金経理をしない金額が損金に算入されない理由は、役員賞与との関連において損金経理をした金額のみを損金とする趣旨であり、その意思決定が明確だからとされている(旧通達 昭 34 直法 1・150「49」)。つまり、損金経理をしていない金額は、当該法人が損金として退職給与を支給しなかったことが明らかであるからである。

次に、この損金経理の時期については、費用として処理するものであるから、法 22 条 3 項 2 号が定めるように、債務が確定していなければならない。従って、原則としては、退職した役員に対する退職給与の額の損金算入の時期は、株主総会の決議等によりその額が具体的に確定した日の属する事業年度とされる。ただし、法人がその退職給与の額を支給した日の属する事業年度においてその支給した額につき損金経理をした場合には、これも認められる(法基通 9-2-18)。

それゆえ、取締役会等の決議により内定した退職給与の額を損金経理により未払金等として計上した場合、その時点では損金の額に算入されない。しかし、その後において、確定した日又は支給した日の属する事業年度において申告調整して損金算入した場合は、当該事業年度の損金の額として認められることとなる(法基通 9-2-20)。

一方、退職給与の額が具体的に確定した日の属する事業年度以後の事業年度において退職給与を支給し、その支給額を仮払金等として計上した場合、その後の事業年度において当該仮払金等を損金経理によって消却したとしても、その消却額は損金の額には算入されない(法基通 9-2-21)。また、退職給与に充てるため、あらかじめ各事業年度において退職給与引当金等として損金経理をしていた場合、実際の退職に際して、引当金を取り崩す処理により退職給与を支給したとしても、その退職給与の額は損金の額に算入されない。その場合、損金の額に算入させるためには、その退職給与引当金等を取り崩して益金の額に算入し、退職給与の額を損金経理する必要がある。これは、利益積立金を取り崩して退職給与の額を支給する場合においても、同様である。

3. 不相当に高額な部分の範囲

役員に対して支給される退職給与の額は、たとえ損金経理されていたとしても、それが不相当に高額である場合には、その不相当に高額な部分は損金不算入となる(旧法 36)。この不相当に高額な部分とは、①当該役員のその内国法人の業務に従事した期間、②その退職の事情、③その内国法人と同種の事業を営む法人でその事業規模が類似するものの役員に対する退職給与の支給の状況、等に照らし、その退職した役員に対する退職給与として相当であると認められる金額

をこえる場合におけるそのこえる部分の金額とされる(旧令 72)。

東京地裁昭和 46 年 6 月 29 日判決(行集 22 巻 6 号 885 頁)では、上記3つの基準に加えて、売上金額、所得金額、積立金増加額の要素のほか、法人の創立・再興の功績、資本金額などの資産の内容、設備投資の有無および功罪によっても、役員の会社に対する貢献度は異なると判示している。また、同判決では、不相当に高額な部分の損金不算入について、「役員退職給与の損金性を決定する尺度である役員の会社に対する貢献度を測定する基準がないために、その判断が主観的にながれ易く、個々具体的な退職給与金額には多分に益金処分としての性格を有する支出の含まれている事例が少なくないところから、当該給与の損金算入を認めるに当たっては、実体に即した適正な課税と租税負担の公平を期する見地から、法人の行為計算のみにとらわれることなく、その合理性の検討について特に注意を喚起しようとするにとどまり、当該事案の特殊事情をすべて捨象して同業種、同規模の他の会社の役員退職給与の支給額を超える部分の損金算入をすべて否定しようとする趣旨にでたものではない。」と判示して、その立法趣旨を述べている。しかし、控訴審の東京高裁昭和 49 年 1 月 31 日判決(税資 74 号 293 頁)では、「役員に対する退職金が従業員に対する退職金と異なり、益金処分たる性質を含んでいることに鑑み、一般に相当と認められる金額にかぎり収益を得るために必要な経費として損金算入を認め、右金額を超える部分は益金処分として損金算入を認めない趣旨と解される。」としており、一審判決とは異なる趣旨を述べている。

上記、令 72 条であげられている3つの基準のうちの、③類似法人の支給状況との比較については、適正額の判定の具体的な基準として、功績倍率法が一般的に用いられている。この功績倍率法とは、役員の退職時における報酬月額に勤務年数を乗じ、更に功績倍率を乗じて算出した額を相当額とするものである。ここで使用される功績倍率は、退職給与の額が、当該役員の最終報酬月額に勤続年数を乗じた金額の何倍にあたるか、ということの意味しており、通常、類似法人における功績倍率の平均値が用いられる²⁴。

この他にも、「一年当たり平均額法」と呼ばれる方法が採用されることもある。これは、退職した役員の勤務年数に類似法人における退職給与の1年当たりの平均退職給与の額を乗じて適正額を算出する方法である。最終報酬月額が低額である役員に対しては、こちらの方法の方が妥当であるといえる。

²⁴ 平均値ではなく、最高値が適用された事例もある。東京地裁昭和 55 年 5 月 26 日判決(訟務月報 26 巻 8 号 1452 頁)、東京高裁昭和 56 年 11 月 18 日判決(税資 121 号 355 頁)、最高裁昭和 60 年 9 月 17 日第三小法廷判決(同 146 号 603 頁)、仙台高裁平成 10 年 4 月 7 日判決(同 231 号 470 頁)等参照。

また、退職給与の過大額の判定をする場合、その役員が使用人兼務役員であった場合、支給すべき退職給与の額を役員分と使用人分とに区分して支給した場合においても、その合計額によりその支給額が不相当に高額であるかどうかを判定することとされている(法基通 9-2-22)。

更に、退職した役員に対して退職給与の支給について、厚生年金基金等から給付を受ける場合には、それらの給付額をも勘案してその退職給与の額が不相当に高額であるかどうかの判定が行われる(法基通 9-2-22 の 2)。

4. 役員退職給与に係る問題点

1) 損金経理

退職給与を金銭ではなく現物で支給する場合、その退職給与の額は、その時の時価により認定されるが、その時価と帳簿価額又は譲渡対価との差額が損金経理をしたことになるかどうかの問題となる。この問題については、東京地裁平成 6 年 11 月 29 日判決(税資 206 号 449 頁)は、「法人税法 36 条にいう損金経理とは、法人がその確定した決算において費用又は損失として経理することをいうものであって、確定した決算において損金の額に算入されていない金額は、ここにいう損金経理をしたものとはいえないから、帳簿価額で現物支給したことにより、時価と帳簿価額との差額に相当する金額についてまで損金経理が行われたものと解することができないことは明らかである。」と判示している。この判決は、上訴審の東京高裁平成 8 年 3 月 26 日判決(税資 215 号 114 頁)、及び最高裁平成 10 年 6 月 12 日第二小法廷判決(判例時報 1648 号 53 頁)においても支持されている。従って、役員退職給与を現物支給する場合には、必ず時価で評価し、その処分益相当額を含めた金額を退職給与の額として損金経理しなくてはならない。しかし、時価の認定には困難を伴うため、このような「損金経理」を強制することは、当該法人にとって酷になる。

2) 不相当に高額な部分

役員退職給与に関しても、役員報酬と同様に、「不相当に高額な部分」の判定が問題となる。功績倍率法や一年当たり平均額法は、実務においても定着しているが、功績倍率であれ、平均額であれ、類似法人の平均値を採用すべきなのかどうかの明確な基準がないために、問題となる。上記 3.でもあげた東京地裁昭和 46 年 6 月 29 日判決(行集 22 巻 6 号 885 頁)と、上訴審東京高裁昭和 49 年 1 月 31 日判決(税資 74 号 293 頁)及び最高裁昭和 50 年 2 月 25 日第三小法廷判決(同 80 号 259 頁)では、一審では平均功績倍率を適用する必要はないとされ、二審、三審で

は平均功績倍率を適用すべきとされ、裁判においても意見がわれているところである。

平均値が採用される例が多いことは確かであるが²⁵、平均値で比較することになると、結局は報酬と同じく、他企業と足並み揃えた退職給与しか支給できないことになってしまう。また、平均値を超えたものを全て否認してしまうと、その平均値は下がる一方となる。それでは、せっかく企業の発展に尽力してきた経営者の功績を退職給与に反映出来ないことになってしまう。

しかし、類似法人の最高値を認めるべきだとする裁判例も存在するため、個別に判断される余地もまだあるようである。役員報酬と同様に、役員退職給与の適正額の判定においては、類似法人との横並びの退職給与基準ではなく、役員の能力に応じた退職給与を全額損金に算入することが出来るようにすることが必要となる。

²⁵ 平均値が適用された事例としては、東京高裁昭和 49 年 1 月 31 日判決(税資 74 号 293 頁)、最高裁昭和 50 年 2 月 25 日第三小法廷判決(同 80 号 259 頁)、東京地裁昭和 49 年 12 月 16 日判決(同 77 号 675 頁)、東京高裁昭和 51 年 9 月 29 日判決(同 89 号 777 頁)等がある。

第2章 平成18年度法改正の内容

第1節 改正内容の概要

1. 損金算入規制の要旨

平成18年度の法改正では、役員給与に関する旧法34条から旧法36条の3までが改組された。法34条では、特定の役員給与以外の損金不算入が定められ、法35条では、特殊支配同族会社の業務主宰役員に対する給与の損金不算入が創設され、そして、法36条では、従前と同じく、過大な使用人給与の損金不算入が定められている。

今回の改正では、報酬に対する考え方が大きく変更され、従前の役員報酬、役員賞与及び役員退職給与に対する損金算入規制をまとめて、「役員給与」に対する損金算入規制、とした。そして、損金に算入される範囲について見直しが行われた。この損金算入要件についての見直しは、会社法の施行を考慮して行われたものである。改正前は、支給の形態(定期か臨時か)によって、報酬と賞与を区分し、損金算入の可否を区別していたが、改正後は、基本的には、職務執行前にあらかじめ支給時期・支給額が定められていたものに基づくか否か、によって損金算入の可否を区別することとなった。これは、役員と会社の関係は、委任契約に基づく委任の関係であるため(会社法330)、給与に係る事項は「事前」に決めることができるはずである(民法648①)、という考えの元、恣意的な操作を防ぐことを目的としている。

法34条1項は、内国法人がその役員に対して支給する給与(退職給与及びストックオプションによるもの並びに使用人兼務役員に対して支給する使用人分給与(以下「退職給与等」という。)を除く。)のうち、損金の額に算入出来る給与を次に掲げるものとしており、それ以外は損金不算入とすることを明確にした。

- ① 支給時期が1月以下の一定の期間ごとであり、かつ、当該事業年度の各支給時期における支給額が同額である給与その他これに準ずる給与(定期同額給与)
- ② その役員の職務につき所定の時期に確定額を支給する旨の定めに基づいて支給する給与で、一定の要件を満たすもの(事前確定届出給与)
- ③ 同族会社に該当しない法人がその業務を執行する役員に対して支給する利益に関する指標を基礎として算定される給与で、一定の要件を満たすもの(利益連動給与)

更に、法人がその役員に対して支給する給与の額²⁶のうち不相当に高額な部分の金額、及び、事実を隠ぺいし、又は仮装して経理することにより支給する給与の額も、改正前と同様、損金不算入となる(法 34②③)。そして、これらの給与には、債務の免除による利益その他の経済的な利益も含まれる(法 34④)、という部分も変わっていない。

変更点としては、使用人兼務役員とされない役員に、会計参与が追加された(令 71①)。

また、役員退職給与については、損金経理要件が廃止された。

新たに創設された法 35 条では、特殊支配同族会社が業務主宰役員(法人の業務を主宰している役員をいい、個人に限る。)に対して支給する給与の額のうち、当該給与に係る給与所得控除相当部分として計算される金額を損金の額に算入しないこととした(法 35 条①)。

これは、経費の二重控除規制という法人経費の適正化のための新設措置であるとされるが²⁷、オーナー型の中小企業にとっては、厳しい税負担を強いられることとなる。

改正前の制度では、個人事業者が法人形態をとれば、オーナー社長報酬について、法人の段階で損金に算入され、個人の段階では給与所得控除が利用可能であった。そして、新会社法では、最低資本金要件等が撤廃されたため、節税目的の法人成りが容易化されることが懸念されている。特に、同族会社では、その社長等が、法人所得の過半を役員報酬により受給して、法人の課税所得を些少にしてしまう実態があるので、課税の公平を図るために、この規定が創設された²⁸。

また、同族会社の留保金課税制度の抜本的改正があり、課税対象が減少することが予測されるため、導入されたとする向きもある²⁹。

2. 改正前問題点の解消部分

今回の改正で解消された一番重要な問題は、役員賞与に係る問題点である。改正前、役員賞与は、その全額が損金不算入とされていた。しかも、賞与であるか否かは、臨時的な給与という形式面だけで判定され、その実質的な損金性を検討する余地がなかった。そのため、実務の上でも、

²⁶ 上記①から③までの要件を満たす給与のほか、退職給与、ストック・オプション及び使用人兼務役員に対して支給する使用人分給与を含む。

²⁷ 佐々木浩(主税局税制第三課課長補佐)、長井伸仁(同左)、一松旬(同左)「法人税法の改正」(平成 18 年度税制改正の解説)ファイナンス別冊 財務省広報 333 頁参照。

²⁸ 同上。

²⁹ 平川忠雄「特殊支配同族会社におけるオーナー役員給与規制」速報税理 2006 年 5 月 21 日号 24 頁参照。

役員に対する賞与を支給しない法人も多数あった³⁰。しかし、今回の改正により、役員賞与の損金性が認められ、その本質は、役員報酬であるとして、「役員給与」に含まれることとなった。これにより、法上、役員賞与という概念はなくなり、役員給与として損金不算入の可否を判定される。従って、従来、役員賞与とされたものの全額が損金不算入とされたが、改正後は、利益処分により役員へ支給する給与及び事前に確定していない臨時的な給与のみが損金不算入となる。

また、役員賞与の損金性が認められ、役員賞与という概念が存在しなくなったため、形式的に支給形態に着目して、報酬と賞与とを区別する必要性がなくなり、報酬と賞与との区分に関する問題も解消され、又、認定賞与に係る判定の問題も解消された。それ故、「認定賞与」という用語も、「認定給与」に変るものと思われる。しかし、認定給与に対する所得税の源泉徴収義務に係る問題は、依然残されている。

次に、役員退職給与に係る問題点については、今回の改正により、損金経理の要件がはずされた。これにより、退職給与を現物で支給する場合に、当該資産の帳簿価額と時価との差額についての損金経理問題は、解消されたことになる。また、退職給与引当金から役員退職給与を支給する経理を行った場合にも、損金算入が認められることになる。しかし、従来、損金経理を要件としてきたのは、退職給与が、役務提供の対価とともに利益処分という両方の性格を持ち合わせているため、その判定を法人にまかせ、損金経理によりその判断をみてきたのである。従って、損金経理の要件が排除された場合、役員退職給与が利益調整に使われないような配慮が必要である。一方で、不相当に高額な部分についての問題は、解消されていない。

同様に、役員報酬に係る問題についても、不相当に高額な部分の問題は解消されず、又、経済的利益の問題も残されたままである。

役員についても、役員の範囲に会計参与が追加された程度であり、役員の規定自体がほとんど改定されていないため、依然、役員の判定に関する問題は残されている。

第2節 定期同額給与

1. 意義

定期同額給与は、役員に対して支給する給与のうち、次に掲げるものをいい(法 34①一、令 69

³⁰ 2006年度版「役員の報酬・賞与・年収」(政経研究所)によると、回答のあった197社中101社(51.3%)が、2004年9月1日から2005年8月31日までに社長に対して賞与を支給しなかった。

①)、その支給形態からみて、損金の額に算入することができる。

- ① その支給時期が 1 月以下の一定の期間ごとであり、かつ、当該事業年度の各支給時期における支給額が同額である給与。
- ② その支給時期が 1 月以下の一定の期間ごとであるもの(以下「定期給与」という。)の額につき当該事業年度開始の日の属する会計期間開始の日から 3 月を経過する日(保険会社にあつては、当該会計期間開始の日から 4 月を経過する日)までにその改定がされた場合における次に掲げる定期給与。
 - 1) 当該改定前の各支給時期(当該事業年度に属するものに限る。2)において同じ。)における支給額が同額である定期給与
 - 2) 当該改定以後の各支給時期における支給額が同額である定期給与
- ③ 定期給与の額につき当該内国法人の経営の状況が著しく悪化したことその他これに類する理由によりその改定がされた場合(減額した場合に限り、②に該当する場合を除く。)の当該事業年度の当該改定前の各支給時期における支給額及び当該改定以後の各支給時期における支給額がそれぞれ同額である定期給与。
- ④ 継続的に供与される経済的利益のうち、その供与される利益の額が毎月おおむね一定であるもの。

2. 趣旨

上記 1.の①については、改正前の役員報酬と同じものである。②については、従来、通達で認められていたものであり、③については、新たに設けられたものである。したがって、役員に対して支給する給与の額を事業年度途中で改定した場合、上記の②又は③に該当するものであれば、定期同額給与と認定され、損金に算入することが出来る。しかし、これは支給時期、支給金額について「事前」に定められているものに限られているため、既に終了した職務に対して、「事後」に給与の額を増額して支給した場合、その給与は損金不算入となる。例えば、決算後、3 月以内に開催される株主総会等において増額改定が決議され、その増額改定に当たって、期首に遡及して増額することとし、その遡及増額分合計額を一括支給することとした場合、その増額遡及分については損金の額に算入されない³¹。

³¹ 従前は法基通 9-2-9 の 2 で認められていたが、改正後は損金不算入となる(「役員給与に関する Q&A」平成 18 年 6 月国税庁 2-3 頁参照)。

また、上記③で認められるケースは、「元々定められていた役員給与の額を減額せざるを得ないようなやむを得ない事情があるかどうかについては、その実態に応じて判断することとなりますが、単に目標としていた業績に達しなかった等の理由は、これに該当しないものとなります。」³²、と立法担当者は解説している。

上記④の「毎月おおむね一定である」、かどうかの判定は、役員が給与を受ける経済的利益によって判定することとなるため、法人が負担した費用の支出時期によるものではない。

第3節 事前確定届出給与

1. 意義

事前確定届出給与とは、その役員の職務につき所定の時期に確定額を支給する旨の定めに基づいて支給する給与のことである(法 34①二)。そして、その給与に係る職務の執行を開始する日と会計期間 3 月経過日とのいずれか早い日までに、納税地の所轄税務署長にその定めの内容に関して一定事項を記載した届出をしている場合の、その給与をいう(令 69②)。但し、定期同額給与及び利益連動給与は、この事前確定届出給与からは除かれる。

これは、改正前の賞与のうち、本質的には役務提供の対価であり、損金性を備えているにもかかわらず、臨時的という、支給形態の問題だけで損金不算入とされていた部分に対する規制の緩和であり、利益の分配にあたるものについてまで認めるものではない。この届出は、財務省令で定める事項を記載した書類をもってしなければならない(令 69②)が、あくまでも利益調整のために支給される給与を排除するための歯止めである。すなわち、税務署長への届出により、「事前」にその役員に対する給与の支給時期、支給金額が定められている事実を確認できるため、損金に算入することができる。

しかし、税務署長は、届出期限までに上記の届出がなかった場合においても、その届出がなかったことについてやむを得ない事情があると認めるときは、当該届出期限までにその届出があったものとして適用することができる旨の宥恕規定が設けられている(令 69③)。

2. 要件等

³² 佐々木浩(主税局税制第三課課長補佐)、長井伸仁(同左)、一松旬(同左)「法人税法の改正」(平成 18 年度税制改正の解説)ファイナンス別冊 財務省広報 324 頁参照。

事前確定届出給与が損金算入となるためには、以下の要件を備えていなければならない。

まず、次に掲げる事項を税務署長へ提出する届出書類に記載しなければならない(法人税法施行規則(以下「規則」という。)22の3①)。

- ① 事前確定届出給与の支給の対象となる者(以下「事前確定届出給与対象者」という。)の使命及び役職名
- ② 事前確定届出給与の支給時期及び各支給時期ごとの支給金額
- ③ ②の支給時期及び支給金額を定めた日並びにその定めを行った機関等
- ④ 事前確定届出給与に係る職務の執行を開始する日
- ⑤ 事前確定届出給与につき定期同額給与による支給としない理由及び当該事前確定届出給与の支給時期を②の支給時期とした理由
- ⑥ 当該事業年度開始の日の属する会計期間において事前確定届出給与対象者に対して事前確定届出給与と当該事前確定届出給与以外の給与とを支給する場合における当該事前確定届出給与以外の給与(定期同額給与及び利益連動給与をいう。)の支給時期及び各支給時期における支給金額
- ⑦ ⑥の会計期間の直前の会計期間において事前確定届出給与対象者に対して支給した給与がある場合における当該給与の支給時期及び各支給時期における支給金額
- ⑧ 当該事業年度における他の役員に対する給与の支給時期及び各支給時期における支給金額
- ⑨ その他参考となるべき事項

そして、この事前確定届出給与は、その役員の職務の執行を開始する日までに、「所定の時期に確定額を支給する旨」、が定められているものに限り、損金に算入される。したがって、職務執行開始日後に定められたもの、及び、従来の利益処分による役員賞与のように、職務執行期間開始前に支給金額などが定められていないものは、事前確定届出給与に該当せず、損金不算入となる。同様に、金銭以外の現物資産などにより役員給与支給を行う場合、その支給金額が確定していないため、その役員給与は事前確定届出給与の対象とならない。

法改正前は、役員に対する臨時的な給与のうち、他に定期の給与を受けていない者に対して継続して毎年所定の時期に定額を支給する旨の定めに基づき支給されるものは、役員報酬に該当し、不相当に高額な部分の金額及び隠ぺい・仮装により支給するものを除き、損金の額に算入されていた。しかし、改正後における定期同額給与とは、その支給時期が1月以下の一定の期間ご

とであり、かつ、当該事業年度の各支給時期における支給額が同額である給与その他これに準ずる給与であるため、このような臨時的な給与は定期同額給与に該当しない。そのため、例えば、非常勤役員に対する給与を年 1 回又は年 2 回所定の時期に支給するような、他に定期の給与を受けていない者に対して継続して毎年所定の時期に定額を支給する旨の定めに基づき支給する給与については、事前確定届出給与として所轄税務署長への届出を行わない限り、損金不算入となる。

しかし、事前に届出を行いさえすれば、損金に算入できるものではない。業績悪化により報酬を減額していたが、業績好転により、過去の減額分を補填するため、届出により増額支給をした場合等、当期の役務提供の対価として支給されるものではない部分については、損金不算入となる。

この事前確定届出給与に係る職務の執行を開始する日は、基本的には、その役員がいつから就任する者であるかなどの個別の事情に応じて判断されることになる。ところで、会社法においては、役員の選任やその職務執行の対価の決定が株主総会の決議により行われることとなっており（会社法 329①、332①、361①）、又、取締役は計算書類を定時株主総会に提出しその承認を受けなければならないとされている（会社法 438）。これらの規定に鑑みると、一般的には、役員給与は定時株主総会から次の定時株主総会までの期間の職務執行の対価と解するのが相当である。事前確定届出給与も役員の職務執行の対価であることに変わりはないため、一般的には、事前確定届出給与に係る職務の執行も、定時株主総会終結の時から開始されることとなる。したがって、職務の執行を開始する日とは、定時株主総会の開催日ということとなる。但し、実務上、役員給与に関しては、月払が一般的であるため、定時株主総会では、当該総会開催日の翌月初から開始する職務に対して役員給与を定めるケースも多い。その場合においては、その日が定時株主総会の翌月初であり、かつ、定時株主総会の日に近接する日であるならば、税務上も、その日を事前確定届出給与に係る職務の執行を開始する日として企業実務の観点からは認し得るものであると考えられている。

また、例えば、6 月 26 日の定時株主総会において、定期同額給与以外に役員給与として、「6 月 26 日から 12 月 25 日までの職務に対する役員給与として 12 月 25 日に、xxx 万円を、12 月 26 日から 6 月 25 日までの職務に対する役員給与として 6 月 25 日に xxx 万円をそれぞれ支給する」旨の定めが決議された場合の事前確定届出については、役員給与は定時株主総会から次の定時株主総会までの 1 年間の職務執行の対価であるため、仮にそのような「定め」を定めたとしても、それぞれ別個の「定め」が定められたわけではなく、会社が役員に委任した職務執行の対価について期間の経過に応じて支払う旨を明らかにしたにすぎず、いわば 1 年間にわたる職務執行期

間の給与の支給方法を定めたにすぎない。そのため、上記のような定めをした場合には、支給時期が異なる給与ごとに事前確定届出を提出する必要はなく、その役員の職務の執行を開始する日（定時株主総会の開催日）又は、会計期間 3 月経過日とのいずれか早い日が届出期限となる。

そして、以上のように、事前確定届出を行った場合でも、届け出た支給額と実際の支給額が異なると、実際に支給した金額が全額損金不算入となる。これは、事前確定届出給与として当該事業年度の損金の額に算入される給与は、所定の時期に確定額を支給する旨の定めに基づいて支給するもの、すなわち、支給時期、支給金額が事前に確定し、実際にもその定めのとおり支給される給与に限られるため、一般的には、所轄税務署長へ届け出た支給額と実際の支給額が異なる場合には、事前に支給額が確定していたものといえないことから、事前確定届出給与に該当しないものとされるのである。そうすると、それが増額支給であれば増額分だけでなく実際の支給額の全額が損金不算入となり、減額支給であれば、実際に支給した金額が全額損金不算入とされるのである。

第 4 節 利益連動給与

1. 意義

利益連動給与とは、同族会社に該当しない法人が、業務執行役員に対して支給する利益に連動して支給する給与（利益に関する指標を基礎として算定される給与をいう。）のことで、一定の要件を満たすものをいう。但し、他の業務執行役員のすべてに対して、一定の要件を満たす利益連動給与を支給する場合に限られる（法 34①三、令 69④～⑧、規則 22 の 3①）。

これは、商法・会社法が導入した業績連動型報酬制度（会社法 361）を、法人が有効に活用することができるよう、足かせとなっていた税法の規制を緩和したものである。しかし、利益連動給与と認められるものは、有価証券報告書等への開示によって、支給額の算定方法が客観的なものであって、その適正性・透明性が確保されるものに限られる。

2. 要件等

利益連動給与に該当するためには、同族会社以外の法人において、次の要件を備えていなければならない。

① その算定方法が、当該事業年度の利益に関する指標（有価証券報告書に記載されるものに限る。）を基礎とした客観的なもの（次に掲げる要件を満たすものに限る。）であること。

1) 確定額を限度としているものであり、かつ、他の業務執行役員に対して支給する利益連動給与に係る算定方法と同様のものであること。

2) 当該事業年度開始の日の属する会計期間開始の日から 3 月を経過する日（保険会社にあつては、4 月を経過する日）までに、報酬委員会（業務を執行する役員又はその業務を執行する役員と特殊の関係のある者が委員となっているものを除く。）が決定していることその他これに準ずる適正な手続として一定の手続を経ていること。

（注）一定の手続とは、次のものとなる。

イ) 株主総会の決議による決定

ロ) 取締役会の決議による決定（取締役会の諮問に応じて業務執行役員給与につき意見を述べる 3 以上の外部の委員から公正される報酬諮問委員会（業務執行役員等が委員となっているものを除く。）の審議等を経たものに限る。）

ハ) 取締役会の決議による決定（監査役会設置会社（業務執行役員関連者が監査役となっているものを除く。）であつて、監査役の過半数が算定方法につき適正と認められる旨の書面を提出したものに限る。）

3) 算定方法の内容が、2) の決定又は手続の終了の日以後遅滞なく、有価証券報告書に記載されていることその他の方法（TDnet 等）により開示されていること。

② 利益に関する指標の数値が確定した後、1 月以内に支払われ、又は支払われる見込みであること。

③ 損金経理をしていること。

上記の、損金の額に算入できる利益連動給与は、業務執行役員に支給するものに限られているが、この業務執行役員とは、利益連動給与の算定方法についての報酬委員会での決定その他これに準ずる適正な手続の終了の日において次に掲げる役員に該当する者をいう（令 69④）。

① 取締役会設置会社における代表取締役及び代表取締役以外の取締役であつて取締役会の決議によって取締役会設置会社の業務を執行する取締役として選定されたもの

② 委員会設置会社における執行役

③ ①及び②に掲げる役員に準ずる役員

したがって、業務を執行する取締役又は執行役でないこととされている社外取締役、業務を執行することができないこととされている委員会設置会社の取締役、取締役の職務の執行を監査するこ

ととされている監査役及び会計参与等は、業務執行役員には該当しない。

また、この利益連動給与は、同族会社に該当する法人には適用されないため、非同族の同族会社³³であっても、同族会社である以上、利益連動給与を支給しても損金の額に算入することはできない。

更に、利益連動給与の算定方法として、例えば、経常利益のxx%など、支給額の上限が金額によるものではない算定方法で支給した給与についても、損金の額に算入することはできない。これは、利益連動給与の算定が確定額を限度としているものであることが要件であるところ、この「確定額を限度としている」とは、支給額の上限が具体的に金額をもって定められていることをいうからである。

そして、その算定方法の内容の開示は、業務執行役員のすべてについてそれぞれに行わなければならない。それは、損金の額に算入することができる利益連動給与は、その法人の業務執行役員のすべてに対して支給するもので、かつ、個々の業務執行役員に支給する利益連動給与がそれぞれ法令の要件を満たすものでなければ損金算入の対象とならないからである。具体的には、その法人の業務執行役員ごとに、①利益連動給与の算定の基礎となる利益に関する指標、②限度としている確定額及び③客観的な算定方法の内容を開示する必要がある。但し、個々の業務執行役員に支給する利益連動給与について算定方法の内容が結果的に明らかになるのであればよく、その算定方法が同様の利益連動給与について算定方法の内容を包括的に開示することを妨げるものではない。また、開示の対象は、あくまで利益連動給与の算定方法の内容であり、役員の個人名の開示を求めるものではなく、その肩書き別に利益連動給与の算定方法の内容が明らかにされていれば足りることとされている³⁴。

最後に、「利益に関する指標の数値が確定した」時とは、定時株主総会によって計算書類が承認された時をいう。会社法においては、原則として、取締役は、貸借対照表、損益計算書等の計算書類を定時株主総会に提出し又は提供し、承認を受けなければならないこととされているからである(会社法438)。なお、会計監査人設置会社であり、会社法439条の規定の適用を受ける場合にも、取締役は計算書類の内容を定時株主総会に報告しなければならないこととされているため、その計算書類の内容を定時株主総会に報告した時が、「利益に関する指標の数値が確定した」時となる。

³³ 同族会社であることについての判定の基礎となった株主のうちに同族会社でない法人がある場合に、当該法人をその判定の基礎となる株主から除外して判定するものとしたときには同族会社とならない同族会社を非同族の同族会社という。

³⁴ 「役員給与に関するQ&A」平成18年6月国税庁 10頁参照

第5節 特殊支配同族会社の業務主宰役員に対する給与

1. 意義

特殊支配同族会社が業務主宰役員に対して支給する給与（債務の免除による利益その他の経済的な利益を含むものとし、退職給与を除く。）の額のうち、当該給与に係る給与所得控除相当部分の金額は、損金の額に算入しないこととなった（法 35①）。

ただし、当該特殊支配同族会社の基準所得金額が 800 万円以下である事業年度など、政令で定める金額以下である事業年度その他政令で定める事業年度にあつては、この制度の適用を除外する措置が講じられている（法 35②、令 72 の 2⑤～⑨）。

この特殊支配同族会社に該当するかどうかの判定は、当該法人の当該事業年度終了の時の現況によるものとされており（法 35③）、その特殊支配同族会社の判定等については、後述のとおりである。

このような役員給与課税が設けられたのは、特殊支配同族会社においては、その実態は個人事業者と実質的に変わらないにもかかわらず、稼得した収益に対する経費が、法人段階と個人段階（役員給与に係る給与所得控除額相当額）の二段階において控除されていると考えられていることから、個人事業者との課税上の公平を図るために設けられた規定であるとされている³⁵。

2. 要件等

このような課税の適用対象となる特殊支配同族会社とは、次の①から③に掲げるいずれかの同族会社で、かつ、業務主宰役員及び常務に従事する業務主宰役員関連者の総数が、常務に従事する役員の過半数を占める同族会社をいう（法 35①かつこ書、令 72①～④）。

- ① 業務主宰役員グループ³⁶が、その同族会社の発行済株式又は出資（自己株式を除く。）の総数又は総額の 90%以上の数又は金額の株式又は出資を有する場合のその同族会社

³⁵ 佐々木浩（主税局税制第三課課長補佐）、長井伸仁（同左）、一松旬（同左）「法人税法の改正」（平成 18 年度税制改正の解説）ファイナンス別冊 財務省広報 333 頁参照。

³⁶ 「業務主宰役員グループ」とは、業務主宰役員及びその業務主宰役員と特殊の関係のある者並びにこれらの者により支配されている他の同族会社を一のグループとした場合のそのグループをいう。

- ② 業務主宰役員グループが、その同族会社の議決権³⁷のいずれかにつきその総数(当該議決権を行使することができない株主等が有する議決権の数を除く。)の 90%以上の数を有する場合のその同族会社
- ③ 業務主宰役員グループがその同族会社(合名会社、合資会社又は合同会社に限る。)の社員(その会社が業務を執行する社員を定めた場合にあっては、業務を執行する社員)の総数の 90%以上に相当する数を占める場合のその同族会社

ここでいう、業務主宰役員とは、法人の業務を主宰している役員のことをいい、個人に限る。そして、この業務主宰役員とは、税務上の役員のうち、会社の経営に最も中心的に関わっている役員をいう。

また、業務主宰役員関連者とは、次に掲げる者(①~⑤に掲げる者にあっては役員であるものに限る。)をいう(令 72①)。

- ① 業務主宰役員の親族
- ② 業務主宰役員と婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者
- ③ 業務主宰役員の使用人
- ④ ①から③までに掲げるもの以外の者で業務主宰役員から受ける金銭その他の資産によって生計を維持しているもの
- ⑤ ②から④に掲げる者と生計を一にするこれらの者の親族
- ⑥ 業務主宰役員及び①から⑤までに掲げる者(以下「業務主宰役員等」という。)が同族会社を支配している場合における当該同族会社
- ⑦ ⑥若しくは⑧に掲げる者又は業務主宰役員等及び⑥若しくは⑧に掲げる者が同族会社を支配している場合における当該同族会社
- ⑧ ⑦に掲げる者又は業務主宰役員等及び⑦に掲げる者が同族会社を支配している場合における当該同族会社

そして、この⑥から⑧における「同族会社を支配している場合」とは、次に掲げる場合のいずれかに該当する場合をいう(令 72②)。

³⁷ ここでいう議決権とは、下記の議決権のことをいう。

- ① 事業の全部若しくは重要な部分の譲渡、解散、継続、合併、分割、株式交換、株式移転又は現物出資に関する決議に係る議決権
- ② 役員の選任及び解任に関する決議に係る議決権
- ③ 役員の報酬、賞与その他の職務執行の対価として会社が供与する財産上の利益に関する事項についての決議に係る議決権
- ④ 剰余金の配当又は利益の配当に関する決議に係る議決権

- ① 同族会社の発行済株式又は出資（自己株式を除く。）の総数又は総額の 90%以上の数又は金額の株式又は出資を有する場合
- ② 同族会社の議決権³⁸のいずれかにつきその総数（当該議決権を行使することができない株主等が有する議決権の数を除く。）の 90%以上の数を有する場合
- ③ 同族会社（合名会社、合資会社又は合同会社に限る。）の社員（その会社が業務を執行する社員を定めた場合にあっては、業務を執行する社員）の総数の 90%以上に相当する数を占める場合

この「同族会社を支配している場合」及び特殊支配同族会社の判定にあっては、個人又は法人との間で当該個人又は法人の意志と同一の内容の議決権を行使することに同意している者がある場合には、当該者が有する議決権は当該個人又は法人が有するものとみなし、かつ、当該個人又は法人（当該議決権に係る会社の株主等であるものを除く。）は、当該議決権に係る会社の株主等であるものとみなすこととされている（令 72④）。

次に、損金不算入額の計算は、原則的に、特殊支配同族会社の業務主宰役員に対して支給する給与の額のうち、下記の表の左欄の業務主宰役員給与額³⁹に応じ右欄に定める金額が損金不算入額となる（法 35 条 1 項、令 72 条の 2）。

業務主宰役員給与額	損金不算入額
650,000円以下	業務主宰役員給与額の全額
650,001円 ～ 1,800,000円	業務主宰役員給与額 × 40% (650,000円未満の場合は650,000円)
1,800,001円 ～ 3,600,000円	720,000円 + (業務主宰役員給与額 - 1,800,000円) × 30%
3,600,001円 ～ 6,600,000円	1,260,000円 + (業務主宰役員給与額 - 3,600,000円) × 20%
6,600,001円 ～ 10,000,000円	1,860,000円 + (業務主宰役員給与額 - 6,600,000円) × 10%
10,000,000円超	2,200,000円 + (業務主宰役員給与額 - 10,000,000円) × 5%

³⁸ ここでいう議決権とは、上記脚注 21 と同じ議決権のことをいう。

³⁹ 「業務主宰役員給与額」とは、特殊支配同族会社の業務主宰役員の各事業年度の業務主宰役員であった期間において支給される給与の額（法 34 条の規定により損金の額に算入されない金額を除く。）をいう（令 72 条の 2 11 項）。

第3章 平成18年度法改正の問題点

第1節 総論

平成18年度税制改正の役員給与に係る根本的な問題は、税制改正の決定手続において、十分な審議をせずに、国民の理解を得る間もなく、改正法が成立してしまったことである。特に、今回の税制改正で創設された、法35条の特殊支配同族会社の業務主宰役員に対する給与の一部損金不算入について問題となる。その改正の経緯をみると、平成17年11月25日の政府税制調査会の「平成18年度の税制改正に関する答申」では、法人課税の中で、新しい会社法制に対応する整備が必要である、とした上で、「法人の設立が容易になる中で、個人形態と法人形態との税負担の差に由来する不公平は是正すべきである。」、としている。しかし、そこには、具体的な内容の記述はなく、政府税制調査会において検討されていない。国民がこの税制改正の内容を知らされたのは、平成17年12月15日付の自民党の税制改正大綱であった。その後、日本税理士会連合会等の反対の抗議があったが、その大綱は、平成18年1月17日に「平成18年度税制改正の要綱」として閣議決定され、その法案は、2月3日に国会へ提出され、3月27日に成立、4月1日に施行する運びとなった。

租税法の基本原則の一つは、「租税法律主義」である。その意義は、租税は、公共サービスの資金を調達するために、国民の富の一部を国家の手に移すものであるから、その賦課・徴収は必ず法律の根拠に基づいて行われなければならない、というものであり⁴⁰、その内容の一つに、「適正手続の原則」がある。これは、租税の賦課・徴収は公権力の行使であるから、それは適正な手続で行われなければならない、というものである。この適正手続は、租税法の執行段階でのみ適用されるわけではなく、国民の税負担を変えることになる税制改正においてこそ重視されるべきであると考えられる⁴¹。国が提供する公共サービスを受ける者と、国が徴収する租税を支払う者は、必ずしも一致はせず、全ての国民が納得出来る税制改正を行うことは、ほとんど無理なことである。しかし、少なくとも、その改正手続は、国民の理解を経て行われるべきである⁴²。今後、国民に対する税負担の増大はますます顕著になってくると思われるが、そこでは国民の理解が重要であり、適正手続の原則と情報開示は、租税に関し欠かすことのできないものである⁴³。また、平成18年6月15日

⁴⁰ 金子宏「租税法 第十一版」(弘文堂)2006年、77頁参照。

⁴¹ 品川芳宣「法人課税の混乱！」速報税理 2006年2月1日号15頁参照。

⁴² 宮口定雄「会社法改正と役員報酬・賞与」税研 2006年3月号9頁参照。

⁴³ 岡林憲昭「特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入の問題」税研 2006年7月号81頁参照。

に日本公認会計士協会から発表された「平成 19 年度税制改正意見・要望書」でも、税制改正内容を、税制改正大綱公表前に広く一般に公開し、意見具申を図る機会を設けること、とあり、「租税法主義の基本である法的安定性及び予測可能性の観点からも、可及的に事前開示を行い、広く意見募集を行われたい。」としている。

財務省は、その使命を、「納税者としての国民の視点に立ち、効率的かつ透明性の高い行政を行い、国の財務を総合的に管理運営することにより、健全で活力ある経済及び安心して豊かな社会を実現するとともに、世界経済の安定的発展に貢献すること」⁴⁴、としているが、今回の税制改正が、国民の視点に立った、透明性の高いものであるとは、到底思えない。

次に、改正により出来た法律が、非常に理解し難い点が問題である。まず、カッコ書きが多いために、条文の理解が困難である。また、法 35 条のように、損金算入制限の細目の多くが政令及び省令で定められているため、法律だけを読んでも、その規定の内容が理解できないものもある。そのため、法令で不明な点については、通達の発遣を待っているのが現状である。そもそも、税法の規定が余りに複雑であり、納税者が専門家の助けなしでは読んで理解出来ないということは、課税要件明確主義を標榜している租税法主義に反することにもなる。

また、今回の改正法は、全体的に多様化している役員給与の支給実態にマッチしていないという問題点も指摘されている⁴⁵。今回の改正は、役員給与の支給形態を細かに調査せず、又、時間をかけて議論もせずに法制化されたものではないか、という批判である。

そもそも、何故、役員給与の損金算入を、職務執行の対価として相当とされる限度内に制限するのか、という問題がある。そもそも、「相当」の範囲が問題となる。従来、役員賞与は、利益の分配という性格をもち、企業会計上も利益処分項目とされていたことを理由に、損金不算入とされてきた。しかし、企業会計では、費用として処理することが適当であるとし、税法においても、今回の改正により、役員賞与という概念はなくなり、役員給与に一本化されることとなった。しかし、損金の額に算入されるためには、「事前」に定められていることが要件となっており、あくまでも期中の利益を見ながら給与の額を後から決めるということは出来ない。役員と法人とは委任の関係に基づいているという考えからすると、委任段階で報酬を決定することではあるが、役員給与の損金性という観点から考えると、会社法及び企業会計で職務執行の対価であるとされたものについては、税法も、原則として、損金性を認めるべきである。

⁴⁴ 財務省 HP (<http://www.mof.go.jp/jouhou/hyouka/shimei.htm>) 参照(2007 年 1 月 28 日ダウンロード)。

⁴⁵ 小池敏範「検証-改正された役員給与の取扱い」東京税理士界 Volume No.598 2006 年 11 月 1 日号 4 頁参照。

第2節 定期同額給与

定期同額給与は、ほぼ、改正前における役員報酬の規定と同様のものであるが、損金算入の範囲が、従来と比べて制限されている。例えば、従来は、報酬に該当するとして損金算入が認められていた、「他に定期の給与を受けていない者に対し継続して毎年所定の時期に定額を支給する旨の定めに基づいて支給されるもの」(法基通9・2・14)すなわち半年俸、年俸等も、改正後は定期同額給与には該当しないこととなる。これについては、事前確定届出給与として損金の額に算入することは可能であるが、後述するように、実務上、非常に手数を要する⁴⁶。

また、法人がその役員に対して、歩合給若しくは能率給等を、使用人に対する支給基準と同一の基準によって支給している場合にも、従来は通達の規定(法基通9・2・15)によって損金算入が認められていたが、改正後は認められないものと思われる。しかも、これらは、事前にその支給する額が確定していないため、事前確定届出給与にも該当しない。

同様に、従来は通達(法基通9・2・9の2)の規定によって損金算入が認められていた、役員報酬の支給限度額を既往に遡及して増額改訂した場合に伴う一括支給額も、事前にその支給する額が確定していないという理由で、改正後は損金算入が認められないこととなった。この場合、一括して増額支給した月の給与の額は、その他の月の給与の額とは同額にならないため、定期同額給与の定義に該当せず、当該事業年度に支給したその全額が損金の額に算入されないのではないのか、という問題もある。

そして、最大の問題は、役員に支給する給与の額の改定が行われる場合、会計期間開始の日から3月を経過する日までに改定された給与でないと、損金算入が認められない点である。会計期間開始の日から3月を経過する日以降に開催される臨時株主総会において、職掌が変更となり、それによって支給される役員給与の額が改定された場合には、定期同額給与に該当しない。その場合には、上述のケースと同様、その支給額全額が損金不算入となる恐れもある。職掌変更による給与の額の改定が、増額改定であった場合、その増額分だけを損金不算入とすることも考えられるが、その改定が減額改定であった場合の取扱いを考えると、やはり、支給額の全額が損金不

⁴⁶ 2006年12月14日に自由民主党が公表した“平成19年度税制改正大綱(抄)”では、「同族会社以外の法人が定期給与を受けていない役員に対して支給する給与について、届出を不要とする。」、となっており、平成19年度の税制改正により、同族会社以外の法人の役員で、定期給与を受けていない役員に対して支給する給与については、定期同額給与の一環として損金算入が認められるものと思われる。

算入になると思われる。

なお、改定が、3月経過日までとされている理由は、次のとおりである⁴⁷。

- ① 役員給与の支給額を定める時期が、一般的に定時株主総会（保険会社にあつては、社員総会）のときであること
- ② 事業年度終了の日間近の改定を許容すると、利益の払い出しの性格を有する増額改定を認める余地が生じること

しかし、そもそも、この定期同額給与は、事前の定めに基づいて支給されているものと認められる給与を損金の額に算入するものであるから、職務執行開始前に定められている給与については、定期同額給与と認められるべきである。

また、会計期間開始の日から3月を経過する日までに役員給与が改定された後、更に、経営の状況が著しく悪化したこと等による減額改定が行われた場合、支給される役員給与は、最初の改定における損金算入要件である、「当該改定以後の各支給時期における支給額が同額である」、に該当しないため、損金の額に算入されない。つまり、2回以上の改定が行われた場合には、その役員給与は損金不算入となるのである。しかし、経営環境が急激に変化し、経営悪化に陥ることは決して珍しいことではないため、もう少し柔軟な対応が認められても良いと考える。但し、その場合、経営悪化の状況を、実態に応じて判断するとしており、その内容が曖昧なため、その判定を巡って問題がおこる可能性もある。

現在のところ、この定期同額給与については、最初に述べた通りに、損金算入の範囲が限定的である。そのため、一時的な減額があった場合には、損金算入が認められない。しかし、実務上では、不祥事や業績不振、入院等により、一時的に役員給与を減額する場合などもあるので、もう少し弾力的な取扱いが必要である。

以上検討した結果、定期同額給与の問題点は、次のようにまとめることができる。

- ① 損金の額に算入できる範囲が限定的であり、一時的な増・減額支給等の支給方法によって、支給した全額が損金不算入になること
- ② 役員に支給する給与の額の改定が行われる場合、改定後の役員給与を損金の額に算入することが認められる給与改定期間が、会計期間開始の日から3月を経過する日までに限られること
- ③ 従来は損金算入が認められていた、役員に対して支給する歩合給・能率給が、損金不算入

⁴⁷ 佐々木浩（主税局税制第三課課長補佐）、長井伸仁（同左）、一松旬（同左）「法人税法の改正」（平成18年度税制改正の解説）ファイナンス別冊 財務省広報 324 頁参照。

になること

第3節 事前確定届出給与

事前確定届出給与には、届出額と異なる金額を支給した場合、その全額が損金の額に算入されない、という問題がある。今回の改正においては、その職務執行の対価として支給される役員給与について、その定めをいつ行ったのか、つまり職務執行の開始前なのか又は開始後なのかによって損金算入の可否を区別することとしたため、所轄税務署長へ届け出た支給額と実際の支給額が異なる場合には、事前に支給額が確定していないとされ、事前確定届出給与に該当しないものとされる。しかし、実務上、事前に支給額を確定していたとしても、急激な業績の悪化若しくは資金繰りの都合上、支給したくても支給できない状況というのは、多々起こりうる。その場合にも、支給した異なる金額の全額が損金の額に算入されないということは、損金算入の規制を緩和した趣旨が没却されることになる。例えば、資金繰り上、現在は支給できないが、翌月になれば資金の都合がつくような状況であった場合、借入金をしてまで支給するような事態となるかもしれない。一方で、むやみに変更を認めてしまうと、元々の規定の趣旨が没却されてしまう恐れがあることも確かである。届け出た支給額が、支給限度額の機能を果たすことにもなりかねない。

次に、届出期限が、職務執行開始日と会計期間開始の日から3月経過日とのいずれか早い日、というのが問題となる。一般的に、役員の職務執行開始は、定時株主総会後とされている。その場合、定時株主総会で役員給与の額が承認され、その日中に届出を行うというのは、手続期間としては、あまりに短すぎる。株主総会が夕刻若しくは夜間に閉会した場合に、その日中に届出を行うというのはほとんど無理である。また、会計期間開始の日から3月経過後に、職務を開始する役員に対して支給する給与については、この事前確定届出給与の届出期限が過ぎてしまっているために、支給する給与が事前確定届出給与の適用を受けられないのも問題である。

更に、役員に対して支給する金銭以外の現物資産による給付が、事前確定届出給与に該当しないことも問題である。支給時期における現物資産の金額が確定していないことがその理由であるが、そもそも役員給与の規定の趣旨は、役員給与の支給の恣意性を排除することであるから、支給する資産が事前に決まっているのであれば、その金額の変動には恣意性の介入する余地はほとんどないため、損金算入が認められても問題はないはずである。この事前確定届出給与で損金算入が認められない限り、毎月概ね一定額の支給とならない現物資産の給付は、損金の額に算入される機会がほとんどなくなることになる。

また、事前確定届出給与の届出記載事項が詳細すぎることも、実務上問題である。この規定の趣旨から考えると、支給対象者及び支給時期、支給金額、それらを定めた日、職務執行開始日、さえわかればいいはずである。それ以外の事項は、課税当局が資料として利用するために設けたものでしかない。そのために納税者が負う負担は大きなものがある。いずれにしても、せっかく設けた規定の有効性を損ねないようにするためには、納税者の便宜をもう少し考えるべきである。

以上検討した結果、事前確定届出給与の問題点は、次のようにまとめることができる。

- ① 届出額と異なる金額を支給した場合、その全額が損金不算入になること
- ② 届出期限が、職務執行開始日と会計期間開始の日から3月経過日とのいずれか早い日までであること
- ③ 現物資産による給付が、事前確定届出給与に該当しないこと
- ④ 届出記載事項が詳細すぎること

第4節 利益連動給与

利益連動給与に関する今回の改正における一番の問題点は、この利益連動給与を適用出来る法人がごく僅かの一部法人に限定されていることである。まず、同族会社が適用対象外とされている。そして、適用対象法人は、有価証券報告書を提出している法人に限られる。これにより、利益連動給与を損金の額に算入できる法人は、証券取引法の規制の対象となる、公開会社にほとんど限られてしまう。この利益連動給与は、今回の改正により新たに導入されたものであるが、従来は、法人の利益に連動して役員給与の支給額を事後的に定めることを許容することは、安易な課税所得の操作の余地を与えることとなりかねず、課税上の弊害が極めて大きいことから、損金不算入とされてきた。しかし、このような形態の役員給与であっても、職務執行の対価性に欠けるものではなく、支給時期・支給額に対する恣意性を排除した上で損金算入の余地を与えることとすれば、多様な役員給与の支給形態により中立的な税制を実現し得ることになる。今回の改正が、支給の透明性・適正性を確保するための一定の要件を満たしたものは損金算入が認められる⁴⁸というのであれば、支給の透明性・適正性が確保されている場合には、全ての法人に対して、利益連動給与の損金算入を認めるべきである。経済産業省は、平成17年12月15日に、「日本経済の国富を生み出す産業基盤の強化や民間部門の経済活動の一層の活性化を実現するため、業績連動型を

⁴⁸ 佐々木浩(主税局税制第三課課長補佐)、長井伸仁(同左)、一松旬(同左)「法人税法の改正」(平成18年度税制改正の解説)ファイナンス別冊 財務省広報 327頁参照。

含む役員報酬・賞与の税務上の取扱いの見直しを行う」、と税制改正の必要性を要望している。しかし、我が国の法人の90%以上は非同族会社であるから、それらに対して利益連動給与を認めないのは解せない。また、主税局の担当者は、平成18年度税制改正について、「経営者の継続的な努力を促す観点から、透明性・適正性を備えた業績連動型役員報酬の損金算入を可能にする。」⁴⁹と説明しているが、中小法人こそ、経営者の手腕が直に業績に反映することが多いため、その中小法人に対して利益連動給与を認めないのは問題である。

また、経済産業省では、今回の税制改正の効果を次のように説明している。

- ① 中小企業を含め、役員給与の支給時期・支給額を事前に確定している企業は、その損金算入が可能となり、企業ごとの事業特性に応じたボーナスの支払いなど、柔軟な経営に資する。
- ② 業績連動型役員報酬の導入のニーズが高まっている上場企業を中心に、柔軟な役員報酬体系の選択が可能となる。これにより、経営者の努力・挑戦を後押しするとともに、優秀な人材の確保を円滑化する効果がある。

①については、中小法人は、1年後の業績を事前に見通すことが困難であるため、事前確定届出給与を利用するよりも、利益連動給与を活用する方が、実務上も使い勝手がよいと考える。また、②に関しては、アメリカでは、次のような基準があり、与党税制調査会はこれを参考にしたようだ、とする指摘もある⁵⁰。

- ・ 対象を上場企業に限定する。
- ・ 2人以上の社外関係者が参加する報酬委員会が決定する。
- ・ 算定式を有価証券報告書に開示する。

しかしながら、前述したように、利益連動給与は、中小法人の経営者についても必要性があるので、アメリカの制度をまねる必要はないはずである。

次に、その利益連動給与の内容では、「確定額を限度としている」、という要件が問題である。この「確定額を限度としている」とは、支給額の上限が具体的な金額をもって定められていることをいうため、利益・売上の割合をもって上限額とすることが認められないからである。しかし、利益・売上の割合をもって上限額としても、ある程度の透明性・適正性を確保することは出来る。また、恣意性が介入することを恐れて規制するデメリットと、認めることによるメリットを比較した場合には、断然メリ

⁴⁹ 青木孝徳(主税局総務課税制企画室長)「平成18年度 税制改正について」ファイナンス2006年2月号 財務省広報12頁参照。

⁵⁰ 山本守之「役員給与をめぐる法改正のポイントと問題点―役員給与の損金算入要件」税経通信2006年4月号116頁参照。

ットの方が大きいと考える。業績連動型報酬は、企業の人的資源が最大限に力を発揮するための制度であるので、税制もそれをバックアップするような制度にすべきであり、それを限定すべきでない。

以上検討した結果、利益連動給与の問題点は、次のようにまとめることができる。

- ① 適用法人が、有価証券報告書を提出している法人に限られること
- ② 支給限度額を、具体的な金額で定めなければならないこと

第5節 特殊支配同族会社の業務主宰役員に対する給与

今回の改正により創設された法 35 条は、非常に大きな波紋を投じ、多くの議論を呼んでいる。財務省の試算によると、この規定の対象となるのは、全国で 5～6 万社であり、増税規模は約 300 億円と予想されていた。しかし、最近の税理士会の調書によると、50～60 万社が影響を受けると云われている。また、マスコミ報道では、この措置について、「税理論では法人と個人は別の課税主体として位置づけられてきたが、今後は同族会社の法人格を否認し、個人と一体的に取り扱うことになる。こうした議論も十分になされたといえるのだろうか。」⁵¹、と指摘している。

この特例の根幹は、業務主宰役員に対する給与に係る給与所得控除額相当分を損金不算入としたことである。これは、会社法における一人会社の全面的解禁や最低資本金規制の撤廃等により、法人の設立が容易になることで、個人事業者が、租税回避を目的として法人形態を選択する「法人成り」が増加するなど、法人形態と個人形態との課税上の不公平が増大する恐れがあるために創設されたものと言われるが、法人税法の中に、所得税法上の必要経費である給与所得控除の額を法人税法の損金性の概念に持ち込んでいることが問題である。これについては、「法人が支給する役員給与について、その支給による課税所得の操作が容易であることを踏まえ、課税上の弊害の度合に応じて法人段階で損金算入を制限してきたという法人税の従来からの基本的な考え方の延長線上に措置されたものと位置づけることができます。」⁵²、とされている。しかし、その措置の方法が、所得税法上の給与所得控除額相当分を損金不算入とするものであるため、いくら従来からそのようにしてきたとはいえ、法人段階において制限すべきではない。また、この規定を設けることで、特殊支配同族会社の法人段階での課税ベースと、オーナー段階での課税ベースの合

⁵¹ 坂井信行(解説部)「同族企業の法人税増税」読売新聞平成 18 年 1 月 11 日朝刊 13 頁参照。

⁵² 佐々木浩(主税局税制第三課課長補佐)、長井伸仁(同左)、一松旬(同左)「法人税法の改正」(平成 18 年度税制改正の解説)ファイナンス別冊 財務省広報 332 頁参照。

計額が、個人事業者の課税ベース金額とイコールになり、課税上公平になるとしているが、それは、オーナー段階での給与所得控除額が、「0(ゼロ)」であるという仮定の元で成り立つものである。しかし、給与所得控除は、給与所得者の経費であり、業務主宰役員も給与所得者であるからして、その経費が全く「0(ゼロ)」であることはないはずである。それなのに、オーナー段階での給与所得控除額が、「0(ゼロ)」であることを前提としているのも問題である。

次に、この規定の内容が非常にわかりづらいことが問題である。まず、税法で多く見られることではあるが、法 35 条は、括弧書きが多く、本文が読みづらい。また、その内容のほとんどを政令・省令で定めており、その量も膨大で、その文理解釈が極めて困難である。更に、法令上からは、その定義が曖昧で判定のしづらい用語が多い。例えば、「業務主宰役員」とは、法人の業務を主宰している役員だとしているだけであり(法 35①)、解説では、「実質的な関わりにより判定することになるため、たとえば、役員給与の多寡などもその判断の一つの要素となるといえます。」⁵³と説明されているが、社長である夫が、会社の経営に最も中心的に関わっており、その給与の額が 100 万円であり、副社長である妻の給与の額が 120 万円であった場合など、どちらを業務主宰役員としたらいいのか、判断に迷う。同様に、「常務に従事する役員」や「同一の内容の議決権を行使することに同意している者」の判定も非常に難しく、意見のわかれるところである⁵⁴。

また、この規定は、会社法の施行に伴い、節税目的の「法人成り」が増加することを懸念して創設されたのであるから、既存の法人も対象にしたのは問題である、とする意見もある⁵⁵。

日本公認会計士協会から発表された、「平成 19 年度税制改正意見・要望書」では、この規定それ自体を廃止することがあげられている。その理由は、所得税法における給与所得控除額相当額を法人税法において損金不算入とする理論的裏付けはなく、法人に対する課税理論から乖離するものであり、又、企業会計と税制を一致させる見地からも容認できないものだ、というのである。

以上検討した結果、特殊支配同族会社の業務主宰役員に対する給与の問題点は、次のようにまとめることができる。

- ① 業務主宰役員に対する給与に係る給与所得控除額相当分を、損金不算入にしたこと
- ② 規定が複雑・曖昧で、理解しづらいこと
- ③ 適用対象外となる範囲が狭く、既存の法人も適用対象としていること

⁵³ 「特殊支配同族会社の業務主宰役員給与の損金不算入制度に関する Q&A」財務省 HP 参照。

⁵⁴ 2006 年 12 月 21 日に国税庁が公表した「特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入制度に関する質疑応答事例」において、「常務に従事する役員とは」及び「同一の内容の議決権を行使することに同意している者とは」についての説明がされている。

⁵⁵ 小池敏範「検証-改正された役員給与の取扱い」東京税理士界 Volume No.598 2006 年 11 月 1 日号 4 頁参照。

第4章 役員給与課税のあり方

第1節 改正前問題点の解決策

1. 役員の判定

第2章で述べたように、改正前問題点のうち、役員賞与に係る問題等何点かは改正により解消された。しかし、役員の定義については、ほとんど改正がなかったために、役員の判定については、依然として争訟が続くと思われる。これについては、「法人の経営に従事しているもの」の解釈について、細かな規定を設けるか、判例が積み重なることによって慣習となっていくか、のいずれかによって解決するしかないものと思われる。しかし、新たな規定を設けても、いたずらに役員の形態を多様化させるだけになることが予想されるため、解決策とはならないと思われる。

また、みなし役員の範囲についても改正はないが、従来は、みなし役員と認定されるとその賞与の損金算入が認められない、という問題がほとんどであったが、今後は、みなし役員は業務主宰役員となれるのか、又、事前確定届出給与の対象となるのか、といった新たな問題が生じてくることも考えられる⁵⁶。

2. 相当額の判定

1) 役員報酬

従前から残っている中で一番問題となるのは、「不相当に高額な部分」の判定である。不相当に高額な部分の損金不算入の規定は、改正後もそのまま引き継がれ、その基準は相変わらず明確性に欠ける。そのため、特に、実質的基準による判断の問題が依然として残っている。類似法人との横並びの弊害及び類似法人における役員給与の支給状況の把握が困難である、という問題である。

これについては、まず、類似法人との比較は明らかである場合に限定すべきである。法人側では、類似法人の役員給与支給状況を把握することは困難であり、課税当局が比較対象としている類似法人の名を明かさないのであれば、法人側としては、何と比較をして支給したら良いのか、その基準がわからない。また、安易に同種類似規模の法人と比較をするのみでは、業績の向上に対する

⁵⁶ 高橋敏則「みなし役員、出向先役員等に対する給与支給」税理 2006 年 6 月号 87 頁参照。

影響を考慮することが出来ないし、法人に特殊事情がある場合には、それも反映されない⁵⁷。前述したように、実務の上では、役員に対する盆暮の賞与を支給しない法人は多数あるが、それらの法人は、賞与分を月々の役員報酬に含めて支給している。そのような法人と、賞与を盆暮に支給している法人との間で比較をすること自体がまず問題であるし、そもそも、比較法人に不相当な法人が含まれていないとも限らない。また、類似法人との比較をすることは、横並びのみ強調されるので、役員の活動意欲を阻害するものとなる。役員給与の適正額の判定については、原則として、その内国法人の収益及びその使用人に対する給与の支給の状況との比較のみにした上で、当該役員の職務に対する対価として相当であると認められる金額を超える場合における、その超える部分の金額を損金不算入とすべきである⁵⁸。その場合、法人側でも、役員給与は実態に即した金額にすべきであり、その支給額が適正であることの、疎明資料を作成しておくべきである。

しかし、法人や役員の個別的事情を勘案して適正額を判定する場合にも、明確な基準がない限り、意見の相違は往々にして起こり得るものと思われる。そのような曖昧で不明確な規定は改訂すべきである⁵⁹、そもそも法人自身の判断で、職務執行の対価として支給している給与であれば、損金算入を認めるべきである。その上で、法人税を不当に減少させることを防ぐのであれば、明らかに不相当なものに限定して否認できる規定を設けるか⁶⁰、若しくは、役員給与を支給することによって利益が赤字になるような場合には、別途赤字法人に対しても課税できるような規定にすべきである。その場合には、法人として社会に認められて存在している限り(法人としてのメリットを享受しているのであるから)、法人税を納めることは、法人及びその役員の義務であるから課税するものである、とするのがよい。租税回避を排除する、という後ろ向きの理由よりも、前向きな理由の方が、断然納税者の受ける印象は良くなるものと思われる。また、役員の士気があがるだけでなく、役員としての責任の自覚向上にも役立つであろう。

ちなみに、アメリカにおける役員報酬・賞与については、原則として、提供された役務の対価は、合理的金額である限り、役員賞与を含めて損金となる⁶¹。この合理的金額とは、類似条件化にある同業他社における同様の役務に対する報酬額をいうが、その他の判定要素として、次の諸条件が考慮される。

⁵⁷ 菊谷正人・依田俊伸「役員給与課税に関する改正内容とその問題点(上)」税経通信 2006年9月号 191頁参照。

⁵⁸ 右山昌一郎「過大役員報酬否認に係わる是正措置」税法学 546号 292頁参照。

⁵⁹ 林仲宣「新形態の役員の登場と業績連動型役員報酬の支給」税理 2005年12月号 38頁参照。

⁶⁰ 品川芳宣「役員報酬課税の問題点と方向性」JICPA ジャーナル No.607、2006年2月号 40頁参照。

⁶¹ 右山昌一郎「過大役員報酬否認に係わる是正措置」税法学 546号 288頁参照。

- ① 当該従業員の果たしている職責、責任の内容と量、役務提供時間、能力と業績、仕事量。
- ② 当該事業の複雑性の程度。
- ③ 当該事業の総収入・純利益と報酬額の関連性。
- ④ 当該地域における生活費の水準。
- ⑤ 当該従業員の過去の給与水準。
- ⑥ 当該雇用主の給与政策。

アメリカにおいては、その給与が適切であるかどうかは、その法人と役員との個別事情を十分に取り入れて判定すべきものとしており、その点が日本の場合と異なっている⁶²。日本においても、役員の能力に応じて支給した役員給与を全額損金の額に算入することにより、役員のモチベーションを上げ、国際競争力を高めていくべきである。

2) 役員退職給与

役員退職給与に係る相当額の判定についての問題は、役員報酬における相当額の判定と同じ問題があり、その解決方法も前述した通りである。

加えて、役員退職給与の相当額の判定においては、類似法人の支給状況と比較をする際、「功績倍率法」若しくは「一年当たり平均額法」が用いられている。最も多く利用されている功績倍率法とは、役員の退職時における最終報酬月額に勤務年数と功績倍率を乗じて算出した額を相当額とするものであるが、功績倍率について、類似法人の平均値を採用すべきかどうかの明確な基準がない、という問題があった。一年当たり平均額法とは、退職した役員の勤務年数に類似法人における退職給与の一年当たりの平均退職給与の額を乗じて算出した額を相当額とするものである。

これらについては、最終報酬月額が、退職時に非常勤役員になっていたことから低額であったり、退職を見越して報酬額を増減していたりすることもあるため、功績倍率法を採用する場合には、当該役員のそれまでの職務の実態に合わせて最終報酬月額を修正する必要がある。また、功績倍率は、類似法人の平均値ではなく、最高値を使用することも積極的に認めるべきである⁶³。そして、退職した役員に対して、利益連動給与若しくは事前確定届出給与を支給している場合には、年度によって役員給与の額が変動するため、功績倍率法ではなく、1年当たり平均額法を採用すること

⁶² 武田昌輔「役員賞与の税法上の問題点」税経通信 2005年8月号 38頁参照。

⁶³ 品川芳宣「役員報酬課税の問題点と方向性」JICPA ジャーナル No.607、2006年2月号 42頁参照。

が望ましい⁶⁴。

3. 認定給与に対する所得税の源泉徴収義務

認定給与に係る問題には、給与と認定された場合に発生する所得税の源泉徴収義務がある。前述したように、法人が行う所得税の源泉徴収義務は、国がすべき租税徴収を代行している面がある。したがって、税務官庁によって認定給与とされた場合、所得税の納付義務が課されるほか、不納付加算税や延滞税という行政制裁税が課税されてしまうのは酷である。そもそも、認定給与については、明確な判定基準がないわけであるし、一方的に納税者の判断を否認し、更には行政制裁まで課するのは問題である。このことは、役員が法人の資金を横領したような場合に、当該法人も被害者であるにもかかわらず、給与と認定されると一層問題となる。よって、認定給与については、隠ぺい・偽装によって給与を秘匿した場合又は不当に源泉徴収義務を遅らせるためにした行為に対してのみ、不納付加算税等の行政制裁を課すべきである。

4. 経済的利益

経済的利益に係る問題は、価額(時価)判定及び損金経理において、非常に困難を伴うことである。

これについては、時価判定の困難という問題が解消しない限り、解決しない。しかし、時価を巡っては、再調達価格とするか、使用価値とするかなど、時価の定義を定めたとしても、その時価の判定についての事実認定の相違が必然的に生じる。更に、用役やサービスの提供価額についても、計算方法を定義したとしても、個人の能力に関わる部分が多くあるため、その判定についての問題は解消されないと思われる。そのため、経済的利益の供与についての時価評価については、納税者及び税務官庁双方の実務上の習熟が望まれる。

また、経済的利益については、改正後の規定では、概ね一定である経済的利益については、定期同額給与として損金算入が認められるが、それ以外のものについては、損金不算入となる。しかし、今回の改正は、会社法上役員報酬として認められるものをできるかぎり損金算入しようとしているものであるから、職務執行前に定められていた経済的利益については、定期同額給与以外の場合であっても、損金算入を認めるべきである。

⁶⁴ 岡崎和雄「役員退職金に対する変更点と対応」税理 2006 年 6 月号 71 頁参照。

従前の損金経理の問題については、第2章で述べた通り、今回の改正によって、役員退職給与に係る損金経理要件がはずされ、利益連動給与にのみ損金経理が要件として課されている。利益連動給与として経済的利益を供与する場合には、金額が確定しているものに限られるため、損金経理に係る問題はほとんどおこらないものと思われる。もっとも、役員給与の課税関係の改善においては、前述したように、損金経理要件を全面的に採用する方法も考えられる。

第2節 改正後の問題点の解決策

1. 定期同額給与

1) 増・減額支給の弾力的対応

定期同額給与については、損金の額に算入できる範囲が限定的であり、一時的な増・減額支給等の支給方法によって、支給した全額が損金不算入になる、という問題がある。

まず、従前の役員報酬の範囲と比較して改正後の範囲が限定的であり、職務執行前にあらかじめ支給時期・支給金額が定められていることが前提となっていることが問題である、という指摘がある⁶⁵。改正前は損金算入が認められていた増額改定分一括支給の給与について、改正前法人税法が認めていたものである点を考慮すれば、この程度の取扱いは今後も認めてもよいのではなかろうか、とする意見もある⁶⁶。旧商法の規定と会社法の規定が変わったわけではないのに、法人税だけが取扱いを変更した、というのである。確かに、今年施行された会社法で、新たに役員給与の規定が大きく変わったわけではない。しかし、常に、税法と商法が同時に同様な規制を設けてきたわけではない。今回税法で新たに取り入れられた利益連動給与は、商法では、平成14年の改正で取り入れられており、それが、今回の改正で、ようやく税法でも認められるに至ったものである。今回の税制改正では、役員給与について大幅な見直しがされた。それにより、かえって規制が強くなった部分も確かにある。しかし、今回の改正により損金の額に算入される役員給与は、職務執行前にあらかじめ支給時期及び支給額が定められていたものに基づくか否かによって区別される、という明確な基準が示されている。しかも、それは、役員と会社の関係は委任契約に基づく委任の関係であるから給与に係る事項は事前に決まっているはずである、とする、会社法と民法の規定にも

⁶⁵ 小池敏範「検証・改正された役員給与の取扱い」東京税理士界 Volume No.598 2006年11月1日号4頁参照。

⁶⁶ 発地敏彦「役員給与・賞与・退職金」税経通信 2006年8月号128頁参照。

マッチするものであり、⁶⁷非常に明快である。それにより、納税者も、定期同額給与に該当するか否かを明確に判定出来るのではないかと考える。しかし、従来認められていたからという理由ではなくても、弾力的に取扱って欲しい実情もあることは確かである。それについては、今後、通達等で取扱うのが良いと考える。あくまでも、法令上は、納税者が判断に困ることのないように、明確な基準を示すべきである。

その上で、会計期間開始の日から 3 月以降に職掌が変更したことにより給与の額が改定された場合には、その改定後の給与の額が、会計期間開始の日から 3 月を経過する日までに定められている職掌に対する給与の額と同額であれば、損金算入を認めても良いと考える⁶⁸。すなわち、同額というのは、役員個人へ支給する給与の金額ではなく、職掌に対して定められている金額と考えるのである。その場合には、恣意性もかなり排除できるからである。もしくは、このようなケースの場合には、令 69 条 3 項に定める「やむを得ない事情」に該当するとみなし、変更後の職掌に係る職務執行開始の日までに事前確定届出を行うことで、改定後給与を損金の額に算入できるようにすべきである⁶⁹。

また、職掌変更でない増額については、臨時株主総会で増額改訂をしたこと等により同額支給でない月が存在した場合には、支給額の全額が損金不算入になるのではなく、増額分のみを損金不算入にすべきである⁷⁰。更に、一時的な減額などやむを得ない事情があった場合にも、役員

⁶⁷ 会社法 330 条「株式会社と役員及び会計監査人との関係は、委任に関する規定に従う。」。

民法 648 条 1 項「受任者は、特約がなければ、委任者に対して報酬を請求することができない。」。

⁶⁸ 2006 年 12 月 21 日に国税庁が公表した「役員給与に関する質疑応答事例」によると、「やむを得ない事情により、役員としての職務内容、地位が激変し、実質的に新たに役員に就任したのと同様の状況にあると認められる場合には、その新たな役員就任に伴う増額改定が会計期間 3 月経過後に行われたものであっても、定期同額給与として取り扱って差し支えないものと考えられます。」、とある。また、2006 年 12 月 14 日に自由民主党が公表した「平成 19 年度税制改正大綱(抄)」では、「定期同額給与について、職制上の地位の変更等により改定がされた定期給与についても定期同額給与として取り扱うことを明確化する。」、となっており、平成 19 年度の税制改正により、職掌変更により改定された定期給与も定期同額給与として損金算入が認められるものと思われる。

⁶⁹ 菊谷正人・依田俊伸「役員給与課税に関する改正内容とその問題点(下・その 1)」税経通信 2006 年 11 月号 211 頁参照。

⁷⁰ 2006 年 12 月 21 日に国税庁が公表した「役員給与に関する質疑応答事例」によると、「事業年度の中途の増額改定が行われた場合であって、増額後の各支給時期における支給額も同額であるようなときなどは、従前からの定期同額給与とは別個の定期給与が上乗せされて支給されたものと同視し得ることから、上乗せ支給された定期給与とみられる部分のみが損金不算入になるものと考えられます。」、とある。また、「経営の状況が悪化したものの「著しい悪化」までは至らないケースについて、定期同額給与として支給していた給与について減額改定を行い、減額後もその各支給時期における支給額が同額である定期給与として給与の支給を行っているときには、本来の定期同額給与の額は減額改定後の金額であり、減額改定前は、その定期同額給与の額に上乗せ支給を行っていたものであるともみられることから、減額改定前の定期給与の額のうち減額改定後の定期給与の額を超える部分の金額のみが損金不算入となります。」、とあり、増・減額改定の場合、支給した全額が損金不算入となるのでは

に対して支給した給与の全額が損金不算入となることは避けるべきである⁷¹。同様に、やむを得ない事情により、未払い計上をした場合にも、一定期間内に支払った給与については、損金算入を認めるなどの宥恕規定が必要である。

2) 改定期限の延長

役員に支給する給与の額の改定が行われる場合、会計期間開始の日から3月を経過する日までに改定された給与でないと、その改定額の損金算入が認められないという問題がある。

これについては、「3月を経過する日まで」という期限が短過ぎる。役員給与の支給額を定める時期が一般的に定時株主総会のときであるとする理由も、あくまでも一つの理屈ではあるが、現行では余りに早急すぎる。少なくとも現行よりも1～2月延長すべきである。また、事業年度終了の日間近の改定を許容すると、利益の払い出しの性格を有する増額改定を認める余地が生じるためであるという理由もある。それであれば、事業年度終了の日間近の改定のみを認めなければよい。よって、会計期間開始の日から3月を経過する日まで、と限定する必要は全くない。せめて、会計期間終了の日から遡って6月以内に改定された給与に限ってのみ損金算入を認めない、とすべきである。

3) 歩合給・能率給

役員に対する歩合給・能率給については、改正後の規定からすると、損金算入が認められないものと考えられる。しかし、このような役員給与は、利益処分的なものではなく、本来費用となるべきものであり⁷²、かつ、従来の取扱いでも容認されていたものであるから、一定の基準に則って支給するものであれば、損金算入を認めるべきである⁷³。この場合、定期同額給与には当たらないとし

なく、増額前及び減額後の金額部分の定期給与は損金の額に算入される。

⁷¹ 2006年12月21日に国税庁が公表した「役員給与に関する質疑応答事例」によると、「一時的に減額する理由が、企業秩序を維持して円滑な企業運営を図るため、あるいは法人の社会的評価へのあく影響を避けるために、やむを得ず行われたものであり、かつ、その処分の内容が、その役員の行為に照らして社会通念上相当のものであると認められる場合には、減額された期間においても引き続き同額の定期給与の支給が行われているものとして取り扱って差し支えありません。」とあり、一時的な減額が行われた場合にも、一定の条件を満たすものであれば、定期同額給与として損金算入が認められる。

⁷² 平川忠雄「平成18年度税制改正による役員報酬規定の見直し」租税研究2006年7月号96頁参照。

⁷³ 2006年12月21日に国税庁が公表した「役員給与に関する質疑応答事例」によると、「使用人兼務役員に支給する使用人としての職務に対する給与について歩合制を採用している場合は、不相当に高額なものに該当しない限り、原則として、損金の額に算入されます。」とあり、役員に対して支給する歩合給は、一定の利益連動給与に該当するものを除き、損金の額に算入されない。但し、法基通

ても、事前に支給基準が定められているときには、事前確定届出給与として、損金算入を認めるのが良いと考える。また、従来の通達(法基通 9-2-15)においては、使用人に対する支給基準と同一の基準によって支給している場合にのみ、損金算入が認められていたが、全てが使用人に対する支給基準と同一の基準によって支給しなければならないということも必要ないものと思われる。

2. 事前確定届出給与

1) 届出額と異なる支給額

事前確定届出給与に係る最大の問題は、届出額と異なる支給をした場合、その全額が損金不算入となることである。

これについては、届出額と異なる金額を支給した場合には、増額支給のときには、増額分のみ損金不算入とし⁷⁴、減額支給のときには、その支給額の損金算入を認めるべきである⁷⁵。この場合にも、高額な金額を届出しておき、その範囲内で支給するような恣意的な支給方法は容認されるべきではない。すなわち、この事前確定届出給与は、従来損金不算入とされていた盆暮時の賞与を、職務執行開始前に定められている分に関しては、損金の額に算入出来るように規制を緩和しているものであり、又、利益調整になるような臨時的な給与を排除するために歯止めをかけているものでもある⁷⁶。それであれば、利益調整的な増額分についてのみ損金不算入とし、事前に定められている金額の部分については、損金の額に算入しても、問題はないと思われる。また、減額部分を未払い計上した場合には、その支給できない理由が「やむを得ない事情」に該当すると認められ、

9-2-15【役員の歩合給若しくは能率給又は超過勤務手当】に基づいて役員に対する歩合給を損金の額に算入していた法人に関しては、今後役員給与について給与体系の見直し等を行う必要が生じることから、給与体系の見直しには相応の期間を要することや役員給与支給規定等の改定時期は一般に定時株主総会の時であると考えられることなどを考慮して、役員給与の改定までの間、やむを得ず、歩合給を支給している法人については、その改定までの間に支給した歩合給を定期同額給与として取り扱って差し支えないとされている。

⁷⁴ 菊谷正人・依田俊伸「役員給与課税に関する改正内容とその問題点(下・その1)」税経通信 2006年11月号 215頁参照。

⁷⁵ 2006年12月21日に国税庁が公表した「役員給与に関する質疑応答事例」によると、2回以上の支給がある場合にその定めのとおり支給されたかどうかをどのように判定するのかについては、当該職務執行の期間を一つの単位として判定すべきである、としている。しかし、複数回にわたる支給の間に決算を挟む場合、直前の事業年度の課税所得に影響を与えるようなものではない、として、決算前の支給額が届出額通りであって翌期の支給額が届出額と異なる場合には、決算前の支給額は損金の額に算入することが認められ、翌期の支給額のみが損金不算入となる、としているが、決算前に支給された役員給与が届出額と異なり翌期の支給額が届出額通りである場合には、その全額が損金不算入とされる。

⁷⁶ 小栗悟「Q&A 役員報酬見直しの実務ポイント」速報税理 2006年4月1日号 17頁参照。

更に、一定期間内に未払分が解消された時には、損金の額に算入することを認めるべきである⁷⁷。そして、一定期間を経ても支給することが出来なかった場合には、その未払い額を取り崩させて益金算入とすれば、利益調節も抑制出来るものと考えられる。

2) 届出期限

税務署長への届出期限は、現行規定は余りに厳し過ぎる。職務の執行を開始する日と当該事業年度開始の日の属する会計期間開始の日から3月を経過する日とのいずれか遅い日までとする⁷⁸、若しくは、株主総会での承認を経た後の1ヶ月後とすべきである⁷⁹。そうでないと、通常定時株主総会後から職務を執行する役員の事前確定届出給与が提出できない恐れがあるからである。この規定の趣旨は、役員に対して支給する事前確定届出給与の定めが、職務執行開始前に行われたか否かの事実を確認することであるため、いずれか遅い日を届出期限にしたとしても、役員給与の額に恣意性は介入されずに事実を確認することが出来る。更に、会計期間開始の日から3月を経過する日以降に職務を執行する役員に対して、所定の時期に確定額を支給する給与については、「やむを得ない事情」に該当するとして、その届出期限を、職務執行開始の日までとすべきである。それでは利益調整目的に使われてしまう、というのであれば、定期同額給与の改定期間と同様、会計期間終了の日から遡って最後の6ヶ月間の提出は認めないようにすればよい。

3) 現物給付

現物資産による給付が、事前確定届出給与に該当しない、という問題もある。

これについては、金銭以外の現物資産による支給は、その現物資産が届出事項により確定されている場合には、損金算入を認めるべきである。この事前確定届出給与で損金算入を認めない限り、現物給付については、損金の額に算入できる余地がない。しかし、この現物給付も、役員の職務執行の対価であることには変わりがないため、職務執行前にあらかじめ支給時期を定めて届け出た上で支給したものについては、損金経理を条件に、損金算入を認めるべきである。損金算入

⁷⁷ 「未払計上の状態が2ヶ月程度以内に解消される場合は、事前確定届出給与の範囲内であると認められるような通達の発遣を期待したいものである。」上西左大信「改正税法の重要課題と実務対策」税研2006年9月号60頁参照。

⁷⁸ 発地敏彦「役員給与・賞与・退職金」税経通信2006年8月号134頁参照。

⁷⁹ 2006年12月14日に自由民主党が公表した“平成19年度税制改正大綱(抄)”では、「事前確定届出給与について、その届出期限を役員給与に係る定めに関する決議をする株主総会等の日から1月を経過する日(その日が職務の執行を開始する日の属する会計期間開始の日から4月を経過する日後である場合には、当該4月を経過する日)とする。」、となっており、平成19年度の税制改正により、届出期限は会計期間開始の日から4月を経過する日になるものと思われる。

を認めることに問題はないと思われる。

4) 詳細な届出記載事項

届出記載事項については、あまりに詳細すぎて、納税者が負う事務負担が大きいという問題がある。例えば、この事前確定届出給与は、事前に確定しているという部分において、定期同額給与と同様の性格を有するものであり、その支給方法が異なるにすぎない。そのため、届出事項に「定期同額給与による支給としない理由」があると解されているが⁸⁰、この規定の趣旨からすると、特に必要となるものではない。

これについては、前述したように、支給対象者及び支給時期、支給金額、それらを定めた日、職務執行開始日のみとし、納税者に余計な負担をかけることは廃止すべきである。その上で、情報が必要になった場合にのみ、必要な資料を求めるようにすればよい。

3. 利益連動給与

1) 適用法人

利益連動給与については、前述したように、その適用対象法人が余りに限定されているが、そのような限定をせず、全ての法人に対して適用を認めるべきである。その上で、透明性・適正性を確保するために、有価証券報告書を提出している法人については、法 34 条 1 項 3 号イ(1)に定める「確定額を限度としているもの」以外の要件をそのままに適用し、有価証券報告書を提出していない法人については、事前確定届出給与と同様に、税務署長に対して、要件を記載した届出を行ったものについてのみ、利益連動給与として損金算入を認めるべきである。更に、有価証券報告書未提出法人については、客観性を求めるためにも、その算定方法が、確定した決算に基づく利益に関する指標を基礎としてものであることを要件にすべきである。それにより、ある程度の恣意性の介入は排除でき、また租税回避を防止することができる。今回の改正により、ようやく税法でも業績連動型給与を認めることとなったにも関わらず、我が国の法人の 99%以上を占める中小法人を適用対象外としたのでは、せっかくのインセンティブ型報酬制度の導入が期待はずれとなる。また、そのような報酬制度は、経営者の能力が直接業績に反映される中小企業こそ必要であるところ、それを認めないのは、それこそ課税上の不公平も生じることとなる。この制度は、企業の人的資源を最大限に生かす制度であるのだから、支給の透明性・適正性が確保されているのであれば、

⁸⁰ 小池正明「事前確定届出給与の仕組みと疑問点」税理 2006 年 6 月号 42 頁参照。

全法人に認めても良いはずであるし、そうすべきである。それによって、優秀な経営者を輩出することとなり、果敢に新規事業にチャレンジする経営者の後押しが出来るので、経済社会も活性化し、むしろ税収確保につながることもなると考えられる。

2) 限度額の確定

次に、利益連動給与の要件の一つである、「確定額を限度としているもの」を、「限度額を定めているもの」に変更する必要がある。例えば、「経常利益の〇〇%」といった、利益・売上の割合をもって上限額とすることを認めるべきである。そもそも、利益連動であるから、確定額を限度とすることの、その理由がよくわからない。利益連動給与なのだから、利益に連動して支給するものであり、会社が役員給与として認めるのであれば、そこに確定限度額を設ける必要はない。確定額を設けずに純粹に利益に連動するのであれば、役員の士気を一層高めることになるものと考えられる。せっかく導入した利益連動給与制度であるから、その効果を最大限に生かせるような制度とすべきである。利益操作(課税操作)を考える法人に対して規制をするのであれば、確定額による限度額を設けるのではなく、「利益の〇〇%までを限度としているもの」、を認めるものとした方が効果的であると考えられる。

財務省の幹部は、平成 18 年度税制改正について、「中小企業の経営基盤の強化につながるような税制上の支援策を拡充しています。」⁸¹⁾と説明していたが、平成 19 年度の税制改正では、「経営意欲の強化につながるような税制上の支援策」、がプラスされることを期待したい。

4. 特殊支配同族会社の業務主宰役員に対する給与

1) 給与所得控除額損金不算入の非合理性

この制度は、それ自体を廃止すべきである。この制度においては、業務主宰役員の給与に係る給与所得控除額相当分を法人税において損金不算入とするのであるが、法人税の課税理論に照らし、明らかにおかしいからである⁸²⁾。起業意欲が減退するので廃止すべきである、という意見もあるが、それだけではなく、法人税の課税制度と所得税の課税制度の両面から再検討すべきであ

⁸¹⁾ 『平成 18 年度税制改正の概要と、私たちの生活や企業の活動との関係を教えてください。』、という質問に対する西田大臣政務官の回答。「大臣政務官がお答えします(18.4.7)」財務省 HP (<http://www.mof.go.jp/qa/seimu/seimu032.htm#a02>) 参照(2007 年 1 月 28 日ダウンロード)。

⁸²⁾ 「個人に認められるこの控除(給与所得控除)を法人の損金不算入とするのは、租税理論を無視したものである。」山本守之「特殊支配同族会社の役員給与規制の仕組みと疑問点」税理 2006 年 6 月号 28 頁参照。

る。

ところで、事業の実態が同じであるにもかかわらず、個人形態と法人形態とで税負担に差が生じていることは問題であるし、役員給与を自由裁量で決定できる法人と、そうでない法人との間の公平を図る必要があることは確かである。そうであれば、特殊支配同族会社の業務主宰役員に対する給与の規制は、法人税で行うのではなく、所得税ですべきである。何故ならば、当該役員の給与に係る給与所得控除が経費の二重取りというのであれば、その対象となっているオーナーの所得税に対して規制をすれば足りる、と考えるからである⁸³。その場合、オーナーの役員給与に係る給与所得控除は、現在の規定額を上限として実額経費控除とすれば、ある程度の課税上の公平は保たれると考えられる。

2) 複雑・曖昧な規定の是正

次に、この特例規定が廃止できないというのであれば、余りにも複雑な規制を簡素にすべきである。また、制度自体に正当な根拠がないこともあって各規定が曖昧になっているが、その明確化を図るべきである。例えば、「業務主宰役員」、「常務に従事する役員」、「同一の内容の議決権を行使することに同意している者」等の用語については、法令を読んだだけでは判別できない。これらの用語の解釈については、今後、通達や判例などにより明らかにされることも期待されるが、通達の制定は早急に行われるべきである⁸⁴。租税法律主義における課税要件明確主義は、重要な原則であるが、この特例規定は、その原則から余りに乖離しているので、その是正が図られるべきである⁸⁵。

3) 適用対象

この特例措置について既存の法人まで規制の対象としたことを問題視する考え方もあるが、これについては、それほど問題であるとは考えられない。確かに、会社法の施行により、法人成りが増加することを懸念して設けられた規定ではあるが、それはきっかけにすぎず、本来の趣旨は、法人

⁸³ 品川芳宣「役員の所得税で調整すべきだ」読売新聞平成 18 年 1 月 11 日朝刊 13 頁参照。

⁸⁴ 2006 年 12 月 21 日に国税庁が公表した「特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入に関する質疑応答事例」において、「業務主宰役員」、「常務に従事する役員」、「同一の内容の議決権を行使することに同意している者」の意義についての説明がされた。

⁸⁵ 「法律またはその委任のもとに政令や省令において課税要件および租税の賦課・徴収の手続に関する定めをなす場合に、その定めはなるべく一義的で明確でなければならない。中略。したがって、租税法においては、行政庁の自由裁量を認める規定を設けることは、原則として許されないと解すべきであり、また不確定概念(抽象的・多義的概念)を用いることにも十分に慎重でなければならない。」金子宏「租税法 第十一版」(弘文堂)2006 年 82 頁参照。

形態と個人形態の税負担差（給与所得控除の二重経費性）の是正を図ることである。既存の法人を対象外としたのでは、それこそ不公平となる。そうであれば、課税上の公平を図るためにも、新設法人のみを対象とするのではなく、全ての特殊支配同族会社を対象とするのがやはり妥当である。既存の法人にとっては、唐突に税負担を強いるものであるが、唐突に税負担を強いられたことに関しては、立法の手續上の問題を是正すべきである。いずれにしても、このような税制が廃止されれば、2)及び3)のような問題は解消することになる。

しかし、所得税法上の給与所得控除の概念を取り込んだことを除いたその他の要件については、会社法の趣旨を一部バックアップするものであり、その意味において、特殊支配同族会社の経営者にこの規定の意味を伝える必要があると考える。まず、この規制の適用対象となる法人は、オーナー及びその同族関係者等が株式等の90%以上を保有し、かつ、常務に従事する役員の過半数を占めている会社に限られる。逆を言うと、オーナー及び同族関係者等以外のものが株式等の10%を越える数を有し、かつ、常務に従事する役員の過半数を占めている法人については、この規制の適用対象外となる。そのような法人は、役員給与について、安易にお手盛りの支給をすることが難しいからである。つまり、法人内においてガバナンスがしっかりと機能している、ということである。会社法は、その目的の一つに「会社経営の健全性の確保」をあげており、会社経営の健全性を確保し株主及び会社債権者の保護を図るため、株式会社に係る各種の規制を設けた。その中の一つである、内部統制システムの構築の義務化は、内部統制システム（取締役の職務執行が法令・定款に適合すること等、会社の業務の適正を確保するための体制）の構築の基本方針の決定を義務付けているものである。これは、大会社についてのみ義務付けているので、特殊支配同族会社がこの適用を受けることはほとんどないと思われる。しかし、今後大会社へと成長する法人も出てくるであろうし、そうでなくても、ガバナンスの重要性を経営者に認識させることは、法人形態をとっている以上必要なことであると考えられる。また、この規定は、基準所得金額が一定の金額以下である事業年度については適用除外となる⁸⁶。これも、一定額以上の所得があるような法人については、やはり、ガバナンスを構築すべきとしているものと考えられる。また、法人形態をとることによって、例えば個人事業では取引をしてもらえない会社と取引が出来る、若しくは資金繰り上の銀行融資の対応が個人事業とは異なる、といった社会的・経済的メリットを受けることが出来るのであ

⁸⁶ 平成18年度税制改正では、適用除外基準である基準所得金額は800万円であったが、2006年12月14日に自由民主党が公表した“平成19年度税制改正大綱(抄)”では、「特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入制度について、適用除外基準である基準所得金額を、1,600万円(現行800万円)に引き上げる。」とあり、平成19年度の税制改正では、基準所得金額が1,600万円以下の特殊支配同族会社については、適用対象外になると思われる。

るから⁸⁷、それと同時に法人は社会的責任を果たさなければならない、ということを、経営者に認識させる必要がある。だが、これらのことは、今回の創設の趣旨には一切入っていない。それは、法人税法の目的ではないからである。法人税法の目的は適正・公平な課税の実現であり、会社法の目的は債権者保護のための利害調整であり、両者の目的は異なる。しかしながら、税法と会社法は密接に関わっているものであり、相互にその機能を高めるような間柄であるべきだと考える⁸⁸。そのため、上記のような説明を、税法においてもしてもらいたい。節税や租税回避行為を取り締まるといったようなマイナス面を防ぐことばかりを並べたててのではなく、もっとプラス面をアピールするようになれば、納税者側の反応も多少は変わるのではないかと考える。

第3節 結論

役員給与の平成18年度改正は、規制を緩和したどころか、かえって厳しくしたとする見解もある。もっとも、それは、役員給与課税に対する根本的な考え方が変更されたために感じるものであり、制度に慣れてくればある程度解消するものと思われる。確かに、従来は、役員報酬等の損金不算入となることについてのみ注意を払っていればよかったが、改正後は、積極的に損金算入となる要件を満たしていかななくてはならなくなった⁸⁹。しかし、新たな役員給与制度は、会社法の規定に則って、職務執行前にあらかじめ支給時期・支給額が定められている給与に限って損金算入を認めることを明確な基準として掲げているため、判断し易くなった面もある。その意味においては、今回の改正も相応に評価できるものと考えられる。したがって、現行規定をベースとして手直しを加えるのであれば、新しい役員給与課税制度は確立して行くものと考えられる。その手直しを要する例としては、まず、事前に定められている役員給与については、一部損金算入が認められていない給与が存在するので、その部分は出来るだけ減らし、職務執行前に定められている給与については損金の額に算入することを徹底すべきである。給与の改定期間や届出期限は、実務の実態に合わせて出来るだけ延ばすべきであり、その支給額は、何も金額的な確定額にとらわれる必要はなく、特定できるものも認めるべきである。そして、利益連動給与は、全法人に対して認め、更には、特殊支配同族会社の役員給与に係る規定を廃止することにより、課税上の公平と制度の合理化を図るべ

⁸⁷ 岡林憲昭「特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入の問題」税研2006年7月号81頁参照。

⁸⁸ 「税法の既定で縛りをかける場合には、税法が会社法の趣旨を阻害してしまうことのないよう、慎重な検討を要するところである。」新村中「経済的利益の供与をめぐる税務トラブルとその防止策」税理2006年8月号24頁。

⁸⁹ 発地敏彦「役員給与・賞与・退職金」税経通信2006年8月号130頁参照。

きである。なお、やむを得ない事情における宥恕規定や判定に困る個々のケースについては、通達で定めればよい。しかし、今回は、その通達が一向に発遣されないため、実務上判断に困難を来たしている。今回のような大幅な税制改正においては、通達も法令の施行日後早急に発遣すべきである。また、用語の定義が不明確で判断に困る問題については、本来、制度を是正すべきであるが、通達等を通して明確化を図るべきである。

また、改正後の規制で損金経理が要求されるのは、利益連動給与のみとなったが、全ての給与について、損金経理を要件にすべきであると考え。何故ならば、損金経理は、役員給与の支給についての法人の意思表示であり、損金経理をすることによって、役員給与は法人にとっての経費である、ということを示すことになる。そして、その意思を尊重して、損金経理した給与の損金算入を原則的に認めるべきである。このことは、法が確定決算基準を採用しているのであるから、恣意性を排除する意味においても、有効であると考え。

更に、役員給与の相当性の判断については、当該役員の職務の実態に応じて実質的に判断すべきであり、形式的でかつ法人にとっては比較困難な類似法人との対比は、できる限りすべきではない。

上記に検討してきた問題点は、そもそも法人が費用として支給した役員給与全額の損金算入が認められれば、解消することである。役員の職務の対価であれば、それは法人側からしたら、明らかに経費である。それならば、役員給与の損金算入を認め、役員には更なる経営努力を期待した方が国民経済全体にとってプラスになるはずである。業績に連動するインセンティブ的な給与については、たとえ利益処分的な支給があったとしても、それを法人及び株主が認めたのであれば、損金の額に算入したとしても、構わないものとする。役員の功績が必ずしも当期の業績に反映されるとは限らない。大きなプロジェクトであればあるほど、その功績が、実際に目に見える形で現れるのは先になることが多い。そうであれば、実績をあげた役員に対して支給する給与は利益処分という形で支給するほかないが、法人側では損金であっても個人である役員の所得となるのであるから、所得税を多く負担すれば課税上の不公平を排除することができるはずである。

役員給与に対する現行のような課税規制は、近視眼的には税収入の減収を防ぐことになるかも知れないが、法人において役員給与の支給を渋ることとなり、業績を評価されない役員の士気が落ち、ひいては、法人の業績が落ちて経済に悪影響を及ぼし、その結果、法人税の税収入が減少する、という負のスパイラルに陥りかねない。そうであれば、法人税法が役員給与の損金算入を弾力的に認めることとすれば、法人が役員の能力に対して正当な報酬を支給し、役員の士気が向上し、役員の能力が最大限に引き出され、それにより、法人の業績が上がり、その結果、法人税の

税収入が増加する、という正のスパイラルに誘導できるはずであり、そのような税制を構築していく必要がある。重箱の隅をつつくような規定ばかり設けるのではなく、もっと先を見据えて、経済社会の発展を促すような制度にすべきである。

そのためには、何も課税当局だけがそのように努めるのみではなく、国民もより良い税制にするように提言していかななくてはならない。

参考文献

- 青木孝徳「平成 18 年度 税制改正について」ファイナンス 41 巻 11 号
- 浅見良二「役員及び使用人兼務役員の賞与」税務弘報 53 巻 11 号
- 上西左大信「改正税法の重要課題と実務対策―役員給与の損金不算入」税研 129 号
- 大江晋也「法人の役員給与課税の見直し」税理 49 巻 4 号
- 太田達也「利益連動給与に係る手続と税務」税務通信 No.2920
- 岡崎和雄「役員退職金に対する変更点と対応」税理 49 巻 8 号
- 緒方美樹「賞与引当金・退職給付引当金の計上」税理 49 巻 12 号
- 岡林憲昭「特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入の問題」税研 128 号
- 小栗悟「Q&A 役員報酬見直しの実務ポイント」速報税理 25 巻 10 号
- 小崎純弥「法人税法、租税特別措置法等(法人税関係)の一部改正」税務弘報 54 巻 7 号
- 金子宏『租税法 第十一版』(弘文堂、2006 年)
- 荻米裕「役員への経済的利益の付与と賞与認定」税理 48 巻 15 号
- 神部健一「役員給与等の改定と株主総会・定款変更のポイント」税理 49 巻 8 号
- 菊谷正人・依田俊伸「同族会社役員の給与所得控除の損金不算入に関する実務的・理論的
問題点」税経通信 61 巻 6 号
- 菊谷正人・依田俊伸「役員給与課税に関する改正内容とその問題点(上)」税経通信 61 巻
11 号
- 菊谷正人・依田俊伸「役員給与課税に関する改正内容とその問題点(中)」税経通信 61 巻
12 号
- 菊谷正人・依田俊伸「役員給与課税に関する改正内容とその問題点(下・その 1)」税経通信
61 巻 13 号
- 北田泰隆「法人税法関係」速報税理 25 巻 16 号
- 岸田光正・杉田宗久・戸島利夫・森正繁「平成 18 年度税制改正の検討と対応策<上>」税務
通信 No.2935
- 岸田光正・杉田宗久・戸島利夫・森正繁「平成 18 年度税制改正の検討と対応策<下>」税務
通信 No.2936
- 小池敏範「検証-改正された役員給与の取扱い」東京税理士界 VolumeNo.598
- 小池正明「事前確定届出給与の仕組みと疑問点」税理 49 巻 8 号

桜井久勝「役員賞与の費用処理をめぐる会計の新動向」税理 48 巻 15 号
 佐々木浩・長井伸仁・一松旬「法人税法の改正(平成 18 年度税制改正の解説)」ファイナンス別冊 (財務省広報、2006 年)
 品川芳宣「インセンティブ報酬制度導入の必要性和問題点」租税研究 596 号
 品川芳宣『新版 附帯税の事例研究』(財経詳報社、1996 年)
 品川芳宣『重要租税判決の実務研究 増補改訂版』(大蔵財務協会、2005 年)
 品川芳宣「中小企業に活力を与える税制の構築」税務弘報 49 巻 11 号
 品川芳宣「法人課税の混乱！」速報税理 25 巻 4 号
 品川芳宣「役員給与税務事例集」別冊商事法務 157 号
 品川芳宣「役員報酬課税の今日的課題」租税研究 645 号
 品川芳宣「役員報酬課税の問題点と方向性」JICPA ジャーナル 607 号
 品川芳宣「役員報酬適正額認定における類似法人支給額比準の限界」税研 57 号
 品川芳宣『役員報酬の税務事例研究』(財経詳報社、2001 年)
 品川芳宣「優良企業いじめ? Part II (役員報酬課税)」速報税理 23 巻 32 号
 白土英成「役員給与損金不算入の要件緩和/特殊支配同族会社役員給与の損金算入規制」税経通信 61 巻 9 号
 杉田宗久「改正税法の重要課題と実務対策—特殊支配同族会社の業務主宰役員給与の損金不算入」税研 128 号
 高橋敏則「みなし役員、出向先役員等に対する給与支給」税理 49 巻 8 号
 高島敏之「事前確定届出給与導入のための確定額の算定」税理 49 巻 8 号
 武田昌輔「役員賞与の税法上の問題点」税経通信 61 巻 10 号
 武田昌輔「役員報酬・賞与から役員給与への統合の背景とその意義」税理 49 巻 8 号
 寺内正夫「景気回復期における役員報酬の既往分一括支給等の留意点」税理 49 巻 7 号
 富山哲「役員の報酬、退職給与」税務弘報 53 巻 11 号
 中里昌弘「特殊支配同族会社の役員給与規制への対応策」税理 49 巻 8 号
 成松洋一「税務相談 法人税」税務通信 No.2940
 新村中「経済的利益の供与をめぐる税務トラブルとその防止策」税理 49 巻 11 号
 発地敏彦「役員給与・賞与・退職金」税経通信 61 巻 10 号
 浜川将由「新たな役員給与制度の設計のためのポイント」税理 49 巻 8 号
 林仲宣「取締役報酬関連の商法改正に対する税制上の課題」税理 46 巻 4 号

林仲宣「新形態の役員の登場と業績連動型役員報酬の支給」税理 48 巻 15 号

平川忠雄「平成 18 年度税制改正による役員報酬規定の見直し」租税研究 681 号

平川忠雄「特殊支配同族会社におけるオーナー役員給与規制」速報税理 25 巻 15 号

福島基「役員報酬・退職金の過大認定」税理 48 巻 15 号

藤曲武美「みなし役員の認定」税理 48 巻 15 号

布施伸章「会計基準等のポイント 会計処理実務の留意事項 3「役員賞与に関する会計基準」を中心に」税務通信 No.2921

松沢智『新版租税実体法—法人税法解釈の基本原則—』（中央経済社、2003 年）

松田次郎『新会社法概論』（岩波書店、1957 年）

右山昌一郎「過大役員報酬否認に係わる是正措置」税法学 546 号

水野忠恒「新会社法と平成 18 年度法人税法の改正」税研 127 号

味村治・品川芳宣『役員報酬の法律と実務 新訂第二版』（商事法務研究会、2001 年）

宮口定雄「会社法改正と役員報酬・賞与」税研 126 号

森下治「利益連動給与の仕組みと疑問点」税理 49 巻 8 号

山口孝浩「役員賞与・役員報酬を巡る問題—改正商法等の取扱いを問題提起として—」税務大学校論叢 48 号

山本和義「過大な役員給与等の認定の方向性に対応」税理 49 巻 8 号

山本和義・山元俊一「役員給与の損金算入要件の緩和」速報税理 25 巻 8 号

山元俊一「認定給与課税の方向性に対応」税理 49 巻 8 号

山元俊一「役員報酬・退職金の未払い・後払い」税理 48 巻 15 号

山本守之「特殊支配同族会社の役員給与規制の仕組みと疑問点」税理 49 巻 8 号

山本守之「役員給与をめぐる法改正のポイントと問題点—役員給与の損金算入要件」税経通信 61 巻 5 号

山本守之「役員給与をめぐる法改正のポイントと問題点—実質一人会社の役員給与の損金算入規制」税経通信 61 巻 6 号

山本守之「役員給与をめぐる法改正のポイントと問題点—改正された役員給与に関する政令規定」税経通信 61 巻 7 号