

タイトル	役員給与への特異な課税問題
著者	中島, 茂幸
引用	北海商科大学論集, 1(1): 3-23
発行日	2009-11

役員給与への特異な課税問題

中 島 茂 幸

I はじめに

平成18年度の法人税法の改正では、役員給与に関する規定が大きく変更された。性急な立法に対して批判が多く平成19年度においても早々に追加的な改正が行われた。一つは、「役員給与の損金不算入」、もう一つは、「特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入」である。本稿では、後者の「特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入」について論ずる。

II 役員給与規定の変革と背景

1 改正の背景

平成18年改正前の法人税法は、日や週や月を単位としてあらかじめ決められた支給金額を所定の時期に支給されるものを「定期の給与」（平成18年改正前法基通9-2-13）として、そのように支給される「役員報酬の額」は、不相当に高額な部分は損金不算入としていた（改正前・法34①）。つまり定期的に相当な金額の報酬であれば損金算入となるものであった。この「定期の給与」に対して特定の月分を増額したり、臨時的に支給されるものは「役員賞与」としてとらえ、役員賞与は、本来は利益処分によるべきものと考えられ損金不算入としていた（改正前・法35①）¹⁾。さらに役員退職給与について、利益処分によるもの及び損金経理しているものであっても支給金額のうち不相当に高額な部分は、損金不算入としていた（改正前・法36①）。つまり損金経理を行い相当な金額の退職給与であれば損金算入となるものであった。また、平成10年からは、隠ぺい又は仮装経理による役員に対する給与の支給は損金不算入としてきた（改正前・法34②）。

このような役員給与等に関する規定においては、役員報酬の額が相当額であるか否か²⁾、臨時的支給とは何か³⁾、退職給与の額が相当額であるか⁴⁾、など役員給与をめぐる事件が多かった。

このような法人税法の規定は、旧商法（平成14年法律44号改正前）による役員報酬の規定（改正前商法269、281①四）を基礎とするところであった。旧商法は、通説によると取締役に対する役員報酬の総額が株主総会によって決定されていれば、その支給方法などは取締役会において決定して支給することに問題はなかった⁵⁾。しかし実務上、役員賞与については業績の対価として株主総会において利益処分として支給されていた。その後旧商法（平成14年法律44号）は、企業の国際化の影響を受け、平成14年に役員に対する業績連動型の報酬を認めるように改正⁶⁾され、平成17年に成立した会社法（7月26日法律第86号）もそうした考え方を引継いだ（会社法361②）。さらに会社法は、最低資本金規制を廃止し、機関設定も柔軟にし、設立手続も簡素化し起業促進を促す法体系を採用した。旧商法における計算書類⁷⁾のうち、利益処分案を廃止し、「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」を包括的に「報酬等」と定めた（会社法361①）。会計上も会社法の改正と整合性を図るため、役員報酬はもとより賞与についても費用とすべきことに会計基準を改正した⁸⁾。

2 立法上の理由

これに対して政府税制調査会は「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」⁹⁾とし、『平成18年度版改正税法のすべて』（以下「18年度版」という）は、「一般の税制改正においては、会社法制や会計制度など周辺の制度が大きく変わる機会を捉えて、こうした役員給与の損金算入のあり方を見直すこととし、具体的には、従来の役員報酬に相当するものだけでなく、事前の定めにより役員給与の支給時期・支給額に対する恣意性が排除されているものについて損金算入を認めることとするとともに、従来課税上の弊害が最も大きいと考えられた法人の利益と連動する役員給与についてもその適正性や透明性が担保されていることを条件に損金算入を認めることとしました」という。

いわゆる事前届出給与や利益連動給与であっても所定の条件に適合するものは損金算入できるようにした、というのである。そして役員給与に関する改正事項の背景としては、次の四つの問題点を述べているので、役員給与も含めて、その立法理由とするとところを見ておきたい。

第一点は、会社法制上の問題。会社法制上、役員報酬等は原則として定款に定めるものとし、定款に定めがない場合には株主総会の承認を得るものとされている（会社法361条）。

これに対して「法人が支給する役員給与については、役員に直接的に経済的利益を帰属させるというその態様から、お手盛り的な支給」（「18年度版」323頁）が懸念されるという。

周知のように平成18年5月1日施行の会社法は、最低資本金規制を廃止し、資本金1円（0円も可能）、株主1名、取締役1人というような典型的な一人会社の容易な設立を認め、会社の起業を促進する制度とした。法人税法の改正に当たっては、こうした会社法のあり方が潜在的に強く意識されていると考えられる。そこで役員給与のような性質の経費について法人所得計算の段階で安易に損金算入を認めると、その結果、法人税の負担が減少するので、「課税の公平」から問題があるというのである。役員給与には所得税が課税されるので、所得税が増額することには触れていない。

第二点は、税制上の問題。従来、法人税法上、役員報酬は計上したとき法人段階で損金に算入され、役員賞与は損金不算入であった。所得税法上は、役員報酬が給与所得であることから、「その支払の際」に源泉徴収するものとされ（所得税法183①）、役員賞与については、支払いの確定した日から1年を経過する日までにその支払いがされない場合には、「その1年を経過した日においてその支払があったものとみなして」源泉徴収しなければならないものとされている（同条②）。

したがって、支給を受ける側の課税関係として、役員給与については、未払計上の場合には賞与を除き、現実の支給時まで個人所得税の負担が生じない。また、給与所得とは、給与収入から給与所得控除した後の金額をいうのであり、給与所得控除部分は課税されない収入金額である。「こうした中で法人段階での安易な損金算入を認めれば、法人・個人を通じた税負担の軽減効果が高く、課税上の弊害が極めて大きいしくみとなってしまいます」（「18年度版」323頁）というのである。

第三点は、執行上の問題。「従来から役員給与の支給の恣意性を排除することが適正な課税を実現する観点から不可欠と考えており、具体的には、法人段階において損金算入される役員給与の範囲を職務執行の対価として相当とされる範囲内に制限することとされてきました。

そして、役員給与が職務執行の対価として相当な範囲内であるか否かを個々の事例に応じて実質的に判定することが困難であることを踏まえ、改正前においては、この区別を専ら役員給与の外形

的な支給形態によって行うこととし、具体的には、定期に定額支給するものを「報酬」とし、それ以外のものを「賞与」として、役員賞与に該当するものについては、損金の額に算入しないこととしてきました。しかし、この区別については、基準としては明確なものである反面、画一的・形式的に過ぎるといった指摘もあったところです」（「18年度版」323頁）として執行上の困難性を掲げている。

第四点は、特殊支配同族会社の問題。「法人段階で役員給与の安易な損金算入を認めた場合の課税上の弊害は、「特にオーナー役員（以下「業務主宰役員」といいます）による実質的な支配度合いが強い実質的な一人会社（以下「特殊支配同族会社」といいます）においてより顕著に表れることとなります。すなわち、こうした会社においては、①業務主宰役員が自らへの役員給与を法人段階で経費として計上し損金の額に算入する一方で、②その役員給与について個人段階で給与所得控除を受けることが可能となっています。そして、業務主宰役員が事実上自らの役員給与の決定権を有している以上、こうした構造が課税所得の操作に利用される余地は極めて大きなものとなっています」（「18年度版」332頁）と指摘している。

その第一の論点は「経費の二重控除論」である。つまり「特殊支配同族会社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、特殊支配同族会社においては稼得した収益に対する経費が法人段階と個人段階の二段階に分けて考慮されることを意味し（いわゆる「経費の二重控除」）、個人事業者との課税上の不公平が端的に表れることとなります。今回の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を踏まえると、このような状況を放置したままでは、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さらに増大する恐れがあります」（「18年度版」332頁）と、「経費の二重控除論」と租税回避を目的とした個人事業者の「法人成り」を指摘している。

第二の論点は「配当の給与転換論」である。つまり中小零細な法人企業の「会社における業務主宰役員への役員給与の支給は配当の支払いと実質的な差異を認めたい面があり、これを役員給与の支給とするか配当とするかの裁量権が事実上業務主宰役員に与えられている会社において、これを役員給与の支給とすれば直ちに損金算入を認めることということでは、課税上の公平を欠くこととなりかねません」（「18年度版」332頁）と配当支払いを役員給与で回避されることを指摘している。

なお、注書きで、「今回の措置の背景である法人形態と個人形態の税負担差に由来する課税上の不公平や役員給与の支給を通じた課税所得の操作の問題は、政府税制調査会等で長年議論されてきた論点であり、特に実態として個人事業者と変わらない小規模同族会社に係る課税のあり方や法人の適正な経費のあり方を見直すべきことは、政府税制調査会等においてかねて具体的な検討課題として掲げられてきました」と述べ、長期懸案事項であったところを解決したものとしている。果たして、このような理由は妥当性を有しているのだろうか、検証してみる¹⁰⁾。

Ⅲ 制度の概要

1 損金不算入の課税構造

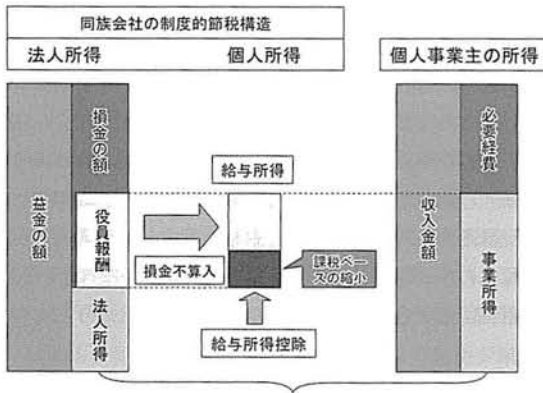
本来、役員給与問題を取り上げるのであるから、役員とは何か、役員給与とは何か、から論ずべきと考えるが、紙幅の関係上、ここでは、法人税法第35条（特殊支配同族会社の役員給与の損金不

算入) 制度における役員給与を損金不算入とするところに焦点を当てて論ずることとする。

この制度は、「特殊支配同族会社」に該当する同族法人の「業務主宰役員」に対して支給する役員給与について「給与所得控除相当額」を損金不算入として、法人税を課税するものである。本条の適用は平成18年4月1日開始事業年度から適用されている。

損金不算入とする課税構造は、[図表1]に示したように、個人事業所得（青色申告特別控除を略する¹¹⁾）における課税ベースと比較する。事業所得は収入金額から必要経費を控除して算出される。仮に、この事業主が個人から1円会社を設立し、いわゆる「法人成り」をして役員給与を支払うと、事業所得者の必要経費と同額の損金の額のほか、役員給与支給額が損金の額に算入される。つまり個人課税の事業所得から役員給与を差し引いた残額が法人所得課税を受けることとなる。しかし役員個人への給与課税は、役員給与が給与所得に分類され、収入金額から給与所得控除¹²⁾が控除される。そのため、法人・個人を合計した課税ベースは、個人事業所得の課税ベースよりも給与所得控除分が減少する。

図表1 損金不算入の課税構造



そこで法人・個人の課税システムにおけるこの減少額を損金不算入として、法人課税と所得課税を通じた課税ベースの「イコールフィッティング」(「18年度版」333頁)を図るのである。そこで法令上は、特殊支配同族会社が当該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うち、給与所得控除相当額は損金不算入とするものと定めている(法35①)。

2 特殊支配同族会社の定義

それでは、「特殊支配同族会社」とは、どのような会社をいうのであろうか。内国法人のうち同族会社¹³⁾に該当する法人で、次の要件1に該当する法人であること、さらに絞り込んで要件2にも該当する場合の同族会社をいうものとしている(法35①)。

同族会社のうち、業務主宰役員とその役員と特殊関係にある者が、発行済み株式総数の90%以上を所有しており、かつ、これらの役員数が、常時事業の経営に従事する全役員数のうち過半数を占めている会社のことを特殊支配同族会社という。ここで業務主宰役員とは、法人の業務を主宰している役員をいうものとしている。この場合の株式所有には、役員本人に限らず、その親族や同族会社の関連会社による所有等を含むものとしている。

(1) 要件1：90%以上の出資基準

この出資基準には次の二つが定められており、いずれかに該当すればこの基準を満たすこととなる。この株式数の判定において自己株式は除くものとしている。

- ① 「業務主宰役員及び業務主宰役員関連者」が、その発行済株式又は出資の総額の90%以上に相当する株式数又は出資金額を有している場合(法35①、法令72①)
- ② 「業務主宰役員グループ」が、その発行済株式又は出資の総額の90%以上に相当する株式数又は出資金額を有している場合、又は持分会社の場合にあっては業務を執行する社員の90%以

上を占める場合（法令72③）

＜業務主宰役員グループ（法令72③）＞

「業務主宰役員グループ」とは、業務主宰役員及び施行令第72条第1項各号に掲げる者をいうのであるが、分類すると次のようになる。

- ① 業務主宰役員
- ② 業務主宰役員関連者（業務主宰役員の親族等のうち役員である者、業務主宰役員及びこれらの者による支配会社）（法35、法令72①）
- ③ 業務主宰役員の親族等のうち役員以外の者（法令72③）
- ④ 業務主宰役員等による90%以上所有する同族会社（法令72①）

なお、特殊支配同族会社の判定基準として株式数等の所有割合を用いていることから、形式的な株式譲渡による租税回避行為を防止するため、業務主宰役員関連者に該当しない者に対して形式的な株式譲渡をした場合に、その株式数を取り込むことができるように「議決権行使の同意者」の株式等に対して、次のようにみなし規定を置いている。

「個人又は法人との間で当該個人又は法人の意思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して」、株式等判定の規定を適用するものとしている（法令72④）。

（2）要件2：過半数の人的基準

この人的基準とは、まず、役員を「常務に従事する役員」と「これに該当しない役員」に分類し、「常務に従事する役員」を分母とし、「業務主宰役員及び業務主宰役員関連者」を分子として計算し、過半数を超えるときの当該会社が本条の適用になるものとしている。人的数であるから「常務に従事する役員」のうち半数が業務主宰役員と関係のない役員であればこの基準からはずれる。すなわち、業務主宰役員等による一族支配の強固な場合に特殊支配同族会社と判定される。

3 「業務主宰役員」と「常務に従事する役員」

対象となるのは給与等の支給を受ける役員である。この役員とは、「法人の取締役、執行役、会計参与、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」として、明確に役員としての地位を有する者のほか、「みなし役員」も役員に該当する（法25五）。

（1）業務主宰役員

この「特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入」制度の対象となる者は、役員のうち「業務主宰役員」であり、対象となる金額は業務主宰役員に支給する給与の額である。

この「業務主宰役員」とは、「法人の業務を主宰する役員をいい、個人に限る」としている（法35①）。さらに「法人の業務を主宰する役員」とは、会社の経営に最も中心的に関わっている役員一人をいう。この場合、最も中心的に関わっているかは、事業計画の策定、多額の融資契約の実行、人事権の行使等に際しての意思決定の状況や役員給与の多寡等を総合的に勘案して判定するものとしている（法基通9-2-53）（アンダーラインは筆者）。

この点について「平成18年度版改正税法のすべて」では、「通常は、代表取締役や社長といわれ

る役員がこれに該当することになることが多いと考えられますが、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。なお、私法上役員としての地位を有しない場合であっても、会社の経営に従事している事実があり税務上役員とみなされる場合には、業務主宰役員になり得ることとなります」（「18年度版」334頁）としている。

（2）業務主宰役員関連者

また、出資基準の判定では、「業務主宰役員」が所有する出資のほかに「業務主宰役員関連者」が所有する出資分も合計して判定する。この業務主宰役員関連者は、出資基準に対する課税回避防止規定であり、同族会社の判定と同様に、業務主宰役員の親族、支配同族会社など特殊の関係にある者をいう（法令72①）。

（3）常務に従事する役員

この「常務に従事する役員」とは、会社の経営に関する業務を役員として実質的に、日常継続的に遂行している役員をいうものとしている（法基通9-2-54、平成19新設）。このような「常務に従事する役員」に該当するか否かについては、「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」（平成18年12月国税庁）問3の答において、「その業務の内容や従事の実態などを踏まえ、その実質に応じて個々に判断する」こととしている。さらに、例えば、として次のように解説している。

「代表取締役は会社を代表し、会社の業務に関する一切の行為をする権限を有するため、当然に「常務に従事する役員」に該当することになります。また、副社長、専務又は常務などの職制上の地位を有する役員については、その会社の枢要かつ責任ある地位にあり、会社の経営に関する業務を実質的に、日常継続的に遂行している役員と考えられることから、「常務に従事している役員」に該当することとなります。

使用人兼務役員については、その役員としての職務が、単に取締役会のメンバーとして業務執行に関する意思決定に参画するだけでなく、会社の経営に関する業務を実質的に、日常継続的に遂行している場合には、「常務に従事する役員」に該当することとなります。具体的には、その者に対する役員給与のうち役員としての職務に対する給与が会社の使用人としての職務に対する給与を超えるようなときには、「常務に従事する役員」に該当するものとして取り扱われます」（アンダーラインは筆者）。

この解説に対して通達では「注(1)」において「使用人兼務役員のうち、その者に対する役員給与のうち役員としての職務に対する給与が会社の使用人としての職務に対する給与を超えるような者は、「常務に従事する役員」に該当するが、単に取締役会の構成員として業務執行に関する意思決定に参画するだけの者は「常務に従事する役員」に該当しない」とし、会計参与や監査役も、そもそも会社の経営に関する業務を行う役員ではないので、「常務に従事する役員」に該当しないものとしている（法基通9-2-54注(1)）。

会社法によって容易に会社が設立できることとなったため、役員給与による課税回避を防止するために導入したこの制度は、従来の「みなし役員」や「賞与」の概念による実務上の認定問題以上に、「業務主宰役員」、「常務に従事する役員」など不確定概念がますます増加し複雑化してきており、課税の公平に資するどころか、立証の巧緻によって課税の公平を阻害することにもなる。

3 特殊支配同族会社の判定の時期

株式の所有者や持株数、役員構成、職分は変動することがあるので、この特殊支配同族会社に該当するかどうかの判定は、当該事業年度終了時の現況により判定するものとしている（法35③）。また、事業主宰役員などが支配する同族会社に該当するかどうかの判定時期も同様に定められている（令72の2③）。

このような規定に対して、事業年度末と事業年度首だけ株式等の移動が行われることがあり得るが、税法の判定をする場合には、あくまでも所有実態のあることが前提であり、単なる形式的な株式移動によって特殊支配同族会社の概念から除外しても、事後の調査において事実認定されると形式的判定は否認されることとなる。

4 役員給与の意義

（1）平成18年度改正前の役員報酬等の法理

元来、法人の活動は、取締役等の職務の執行による結果であり、それによって利益が生まれ法人所得となる。法人税法は「各事業年度の所得の金額は、当該各事業年度の益金の額から当該各事業年度の損金の額を控除した金額とする」（法22①）と定め、さらに「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、売上原価及び販売費、一般管理費その他の費用の額とする」（法22③）としている。

したがって、会社法及び会計基準上も役員に支給する報酬等は当然に費用とされ、売上原価又は販売費及び一般管理費を構成するものである。論理からすれば、当然、法人所得の計算上においても、原則として損金に算入されるべき金額である。しかしながら、役員は業務執行の権限を有しているため、いわゆるお手盛りの報酬額を決定することもあり得るので、過大な役員報酬や退職給与は損金不算入とし、業績分配とされる賞与は損金不算入としてきた¹⁴⁾。

（2）平成18年改正後の役員給与の法理

これに対して改正後の法人税法第22条の法理に変更はないが、法人税法第34条を改め、「役員給与」という用語の中に旧「役員報酬」、旧「役員賞与」の概念を含め、「内国法人がその役員に対して支給する給与（括弧内省略）のうち次に掲げる給与のいずれにも該当しないものの額は、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」と規定した。すなわち、法律の基本的な規定方式を、原則損金算入とし過大損金不算入とする方式から、原則損金不算入とし条件付損金算入とする方式に変更した。その結果、損金算入要件に該当しない役員給与は、全面的に損金不算入となったのである¹⁵⁾。

（3）損金に算入される役員給与

この損金不算入とされる役員給与から除かれる「損金算入される役員給与」とは、法人税法第34条に定める「給与」に該当し、かつ、次に掲げる「三つの要件」のいずれかに該当する役員給与をいう（法34①）。

① 定期同額給与

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（法令69①）

② 事前確定届出給与

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（定

期同額給与及び利益連動給与を除く。) (法令69②)

③ 利益連動給与

非同族の内国法人で委員会設置会社が、その業務執行役員に対して支給する利益連動給与で、一定の要件を満たすもの (法令69⑥)

したがって、今後は、どのようなものが「定期同額給与」となるのか、「定期」とはどういう状態のことか、「同額」とはどういうことか、「事前確定届出給与」の届出と支給実態についてどのように判断するのか、「利益連動給与」の条件と実態の適合性はどうか、など三つの損金算入される給与の事実認定が問題となるところである。

(4) 役員給与の定義

法人税法では、「役員に支給する給与」というときの「給与」を括弧書きで定義している。すなわち、役員に対して支給する対価から次の①、②、③及び④を除き、⑤を加えたものをいう (法34①)。

① 退職給与

② 新株予約権による対価 (法54)

③ 使用人兼務役員に対する使用人分の給与

④ 隠べい又は仮装による給与

⑤ 役員等に対する債務免除による利益やその他の経済的利益

この⑤の「役員等」とは、役員及び役員と特殊の関係のある使用人としている (法35) ので、役員自身の使用人がこれに該当する (令72①三)。

そこでこの役員給与の定義をみる。会社法上の取締役等の報酬等の範囲には、a) 法人税法の役員給与 (この給与には債務免除益やその他の経済的利益を含むものとしている)、b) 役員退職給与、c) 新株予約権による対価、d) 使用人兼務役員に対する使用人部分の給与が含まれる。法人税法上は、e) 隠べい又は仮装による給与も役員給与として位置づけて損金不算入としているが、このような役員給与は会社法の予定するところではない。

この法人税法上の役員給与のうち、定期同額給与、事前確定届出給与及び利益連動給与に該当する場合には、原則として損金算入となる。しかし、三つの要件に該当し基本的には損金算入とされる給与であっても、不相当に高額なものの金額は、損金不算入とされている (法令70②) ので、これを除いたものが損金算入となる役員給与である。

5 損金不算入の対象となる役員給与

したがって、「特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入」制度の対象となる役員給与とは、業務主宰役員に該当する者に対して支給する役員給与のうち、損金算入の定義に該当する役員給与で、不相当に高額であるものや隠べい又は仮装経理による支給額など、他の規定において損金不算入にされるものは、本規定の損金不算入の対象からは除かれる。

6 損金不算入の適用除外

特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入制度には、基準期間における基準所得金額が一定の金額以下である場合の事業年度について、二段階に区分して適用除外規定が設けられている (法35②、法令72の2)。

この基準期間とは、当該事業年度の前3年以内に開始した各事業年度を意味し、特殊支配同族会社に該当しない事業年度及びそれ以前の事業年度は除かれ（法令72の2⑤）、基準所得金額とは、大雑把な表現をすれば、業務主宰役員の「役員給与の額」と当該法人の「所得金額」の前3年事業年度の合計額の平均である。

なお、基準期間前7年間に繰越欠損金がある場合にはそれらを控除して基準所得金額を算定するなど、規定自体はかなり欠損法人に配慮したものになっている。

新規設立法人や前事業年度が存在していても特殊支配同族会社に該当せずに基準期間がない場合には、当該事業年度の所得金額を基礎に計算することとなる（法令72の2⑨）。

この基準所得金額の判定基準は、次のよう定められている。

（1）基準所得金額1600万円以下（平成19年改正改正前800万円以下）の場合

基準所得金額が1600万円以下である事業年度については、無条件で適用除外となる（法令72の2⑧）。「法人成り」による課税ベースの縮小を防ぐために創設した制度であるという理由が、ここで崩れている。法人成りによる課税の公平が阻害されるというのであれば、このような基準所得金額を設定すること自体が矛盾であって、このような基準所得金額を設定したことで、しかも、平成18年5月1日以後に設立した法人に限らず従来からの法人に対してまで課税する制度としたことは、まさに、過去からの法人成りした中小企業に対する法人課税のあり方として議論にあった問題¹⁶⁾を制度的に実現したものであり、会社法を理由としたのは、千載一遇のチャンス、として単なる便乗改正である。

（2）基準所得金額1600万円（改正前800万円）超で3000万円以下の場合

基準所得金額1600万円超で3000万円以下である場合には、「基準所得金額」に対する「業務主宰役員の給与額」の割合が50%相当額以下である場合には適用除外となり、50%相当額超である場合には適用となる。いずれの金額も前3年以内に開始した事業年度の平均額である。この規定は、特殊支配同族会社の主宰役員の給与が役員給与のうち独占的に収入している場合を課税の対象とし、いわゆる他人の役員に対して相当の給与を支払っているのであれば適用を解除するものである。

① 業務主宰役員の給与額が基準所得金額の50%相当額以下→適用除外

② 業務主宰役員の給与額が基準所得金額の50%相当額超 →適用対象

（3）基準所得金額3000万円超の場合

基準所得金額が3000万円超の場合には、適用除外の判定から除かれているので、特殊支配同族会社に該当した法人では、業務主宰役員の給与がいくら少額であってもすべて本条の適用対象になる。

この適用区分の考え方については、「個人形態と法人形態の税負担差が所得水準や業務主宰役員への役員給与の支給に応じてどのように生ずるかを考慮に入れた上で、中小法人の軽減税率その他の税法上の措置との整合性も踏まえつつ設定されているものです」（前掲書、337頁）と解説している。

なお、基準所得金額の増額改正の適用は、平成19年4月1日開始事業年度から適用される（令附則2）。

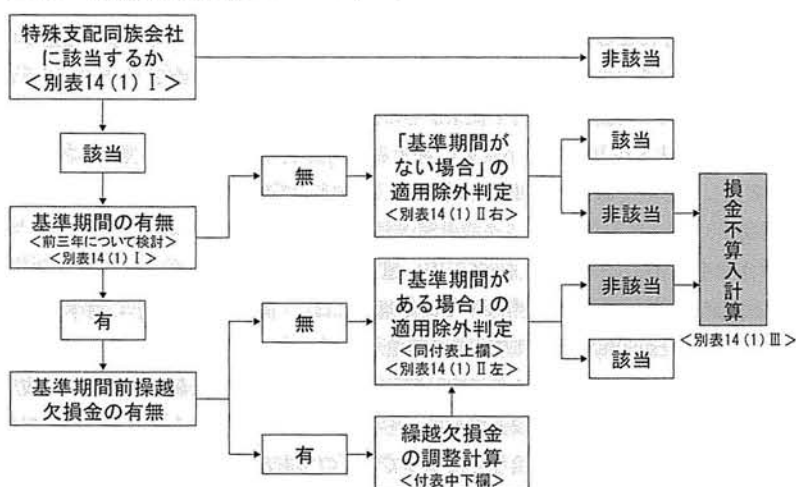
しかし、所得金額が3000万円以上をコンスタントに稼ぐ法人は、中小企業でも優良な企業であり、このような企業を経営している場合には、その主宰役員がどのような金額の役員給与を収入していても、必ず、この課税規定の適用を受けることになる。たとえ、年収が500万円でも、1000万

円でも、2000万円でも、その金額のうち給与所得控除相当額が損金不算入となるのである。常識的な金額であっても特殊支配同族会社に該当することでこのような差別的な取扱いを受ける税制は異常というほかない。

7 基準所得金額による適用関係の判定

特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入制度は、同族会社に対する制度であるから、すべての同族会社において、特殊支配同族会社に該当するか否かの判定を行わなければならない。該当した場合にはさらに〔図表2〕のような手順で損金不算入に関する作業を進めることになるであろう。実務上は非常に重要な計算であるが、かなり技術的な規定なので、ここではフローチャートに示して詳細は省略する。

図表2 特殊支配同族会社のフローチャート



実務的にすべての同族会社は、必ず、別表14(1)を作成し「Ⅰ特殊支配同族会社の判定」を記入しなければならない。特殊支配同族会社に該当した場合、さらに次のような作業が必要になる。

- ① 基準期間の有無について検討する。
- ② 基準期間がなければ、「基準期間がない場合」の適用除外の判定を行う。
- ③ 基準期間があれば、基準期間前に繰越欠損金があるか否か検討し、ある場合には欠損金の調整を行ってから適用除外の判定を行う。
- ④ それぞれの判定で適用除外に該当すれば、損金不算入の適用はないことになる。
- ⑤ 以上によるも適用除外に該当せず、適用対象となった場合には、所定の計算に基づいて業務主宰役員給与の給与所得控除相当額が損金不算入となる。

8 損金不算入額の計算

(1) 損金不算入額計算の原則

基準期間における基準所得金額が計算され適用対象と判定されると、後は、業務主宰役員に支給する役員給与を基礎として、給与所得控除額の計算と同じように損金不算入を計算することにな

る。税体系が異なるので、法人税法施行令に損金不算入の計算条文が規定されている（法令72の2①）。業務主宰役員給与金額の区分に応じて損金不算入額を示すと〔図表3〕のようになる。

図表3 役員給与の損金不算入額 (単位：万円)

役員給与	損金不算入	役員給与	損金不算入	役員給与	損金不算入
100	65	600	174	2000	270
200	78	700	190	2500	295
300	108	800	200	3000	320
400	134	900	210	4000	370
500	154	1000	220	5000	420

(2) 他の特殊支配同族会社からも業務主宰役員給与額を受け取る場合

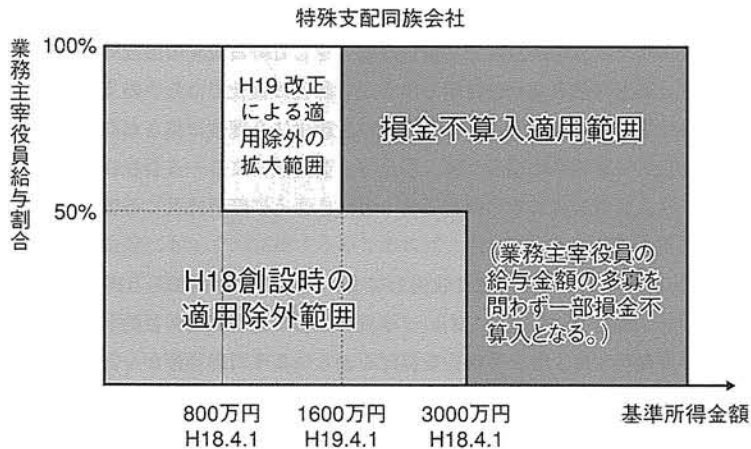
この制度の適用計算を行っている法人の当該事業年度において、その業務主宰役員が、当該特殊支配同族会社から役員給与を受け取るほか、業務主宰役員であった期間に相当する期間において、他の特殊支配同族会社からも業務主宰役員として給与額を受け取る場合には、これらの合計額によって損金不算入額を算出し、それぞれの業務主宰役員給与額に応じて按分した金額を、損金不算入額とする（法令72の2②）。

IV 制度の問題点

1 会社法制上の理由と制度設計の矛盾

制度の概要によって分かるように「特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入」規定の適用は、いわゆる特殊支配同族会社に該当した場合であっても、さらに基準所得金額が1600万円（平成18年800万円）以下であるときは無条件で適用除外となり、1600万円を超えて3000万円以下であるときは一定の条件を満たすものは適用除外となる。一定の条件を満たさない場合及び基準所得金額が3000万円超であるときは、この制度の課税を受ける。課税を受ける会社の適用範囲を示すと〔図表

図表4 損金不算入の適用除外と適用範囲



4] のとおりである。これに対して実務界はアンケート対象法人の36%が特殊支配同族会社に該当し、また、この制度についての意見には、「制度創設の趣旨を考慮するとやむを得ないのではないか 7.9%」とする少数意見もあるが、「同族会社だけを対象にするのは問題である 35.1%」、「法人税でなく所得税で調整すべきである 25.2%」などの多くの反対意見がある¹⁷⁾。

前述のように創設理由の第一点は、会社法の改正によって個人事業者が容易に「法人成り」となることを制度創設の理由として掲げているが、本当であろうか。

会社法制定以前に、平成15年2月から改正施行した「新事業創出促進法」は、当時の商法及び有限会社法の特例措置として株式会社の資本金1000万円以上、有限会社の資本金300万円以上とする「最低資本金規制」を5年間保留する条件で、いわゆる「1円会社」の設立を認め、この特例によって設立した会社を「確認株式会社」や「確認有限会社」とした。この制度の施行から僅か3年足らずで3万社という企業を創出し、起業の促進が図られた。こうしたことを踏まえ、会社法の制定に当たっては、最低資本金制度を撤廃したものと考えられ、経済の活性化を制度面から支援することとなったところである。

一方、国税庁の申告所得税標本調査によれば、平成17年度統計で、営業等所得階級別で800万円超の者は、営業等所得申告者182万人のうち11.6万人、農業所得階級別で800万円超の者は、農業所得申告者13.8万人のうち0.56万人存在している。営業等所得と農業所得いずれにも5000万円超の者がいる（図表5参照）。これらの者は、会社法が制定されたから法人にするのであろうか。

仮に税金問題で会社にするのであれば、すでに会社に行っているはずである。すでに平成15年から「新事業創出促進法」が施行され最低資本金制度の制限は、条件付ではあるが解消されている。そうすると、改正理由で述べているような節税対策による「法人成り」は平成14年度から平成15年度以降において大幅に増加し、個人申告者は激減しているはずである。しかし現実には、[図表5]に示したように、営業等所得者で1500万円超の者は平成15年度から平成17年度にかけて5万842人から5万3136人へ増加しているのであり、同時期において農業所得者において減少しているに過ぎない。農業所得者については補助金の削減や農業政策の変更などによることも考えられるので、営業等所得者には、他に個人事業で営む理由があるのではないかと思われる。斉藤一人氏のように個人事業こそ原点であるとして法人化することで数億円もの節税になるにもかかわらず個人で申告している例もあるのである。

この制度の創設理由は一見「もっともらしい」のであるが、中小企業の赤字法人割合が拡大していることから、真のネライは中小会社でも優良な稼ぎをしている既存の会社ではなからうか。過去の議論からの課題であった法人成りに対する中小企業課税の強化ではなからうか。申告所得税の実態と基準所得金額による適用除外から考えて制度創設理由に合理性は見られない。

特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入制度は、会社法による一人会社による租税回避防止を理由として、中小法人に対して二重の課税を行うというように経済成長に必要な中小企業の活性化に裨さず行為である。

しかも対象となる特殊支配同族会社に該当しても、基準所得金額1600万円（平成19年改正前は800万円）以下の法人を適用除外としており、「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」という理由を掲げながら「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、この制度が適用除外となる措置が講じられています」ということで、その対象から除外している。実質的に損金不算入の対象となる法人は、中小企業でも優良な業績を有する法

図表5 申告所得税の所得階級別、所得別申告者数の推移表

(単位：人)

区 分	年度	営業等所得者	農業所得者	その他所得者	合 計
800万円以下	H13	1,821,765	123,988	3,964,862	5,910,615
	H14	1,711,305	125,660	3,917,832	5,754,797
	H15	1,669,179	140,593	4,014,996	5,824,768
	H16	1,696,493	129,464	4,494,387	6,320,344
	H17	1,710,387	132,606	5,286,696	7,129,689
800万円超 1500万円以下	H13	66,580	5,441	660,134	732,155
	H14	60,924	6,746	635,797	703,467
	H15	60,355	8,922	633,678	702,955
	H16	63,824	8,157	625,068	697,049
	H17	62,911	5,094	641,702	709,707
1500万円超 3000万円以下	H13	35,277	413	274,914	310,604
	H14	34,057	715	260,896	295,668
	H15	33,005	806	257,672	291,483
	H16	33,886	787	264,548	299,221
	H17	34,191	489	281,736	316,416
3000万円超	H13	20,464	44	102,667	123,175
	H14	18,929	63	95,360	114,352
	H15	17,837	41	96,275	114,153
	H16	18,302	66	105,811	124,179
	H17	18,945	62	119,327	138,334

人であり、制度創設の理由と矛盾した制度となっているものと考ええる。

2 税制上の理由

(1) 課税の公平

制定理由の第二で税制上の問題を掲げている。役員給与を法人経費として損金算入を容易に認めることは、法人税の負担を減少させるというが、本来、役員給与は法的制度として相当な金額は損金の額に算入されるべきものである。しかもその役員給与には反射的に所得税が課税されているのである。所得税が増収となることを指摘していない。元来、法人所得計算の損金となるものを特定の同族会社についてのみ「課税の公平」から問題があるというのは合理的な説明ではない。

役員給与は、その決定において問題視するのであれば、過大役員給与損金不算入規定が残されているのであるから従来と同様に対応すべきことであって、特定の同族法人に対して資金流出した役員給与金額に一律に課税する根拠として合理性はない。未払給与について源泉所得税の納税時期が遅れるというが、そのような理由であれば、未払役員賞与の場合の1年未払の場合に強制的に源泉所得税を納税させることとしているのであるから、同様に一定期間の未払役員給与については、直ちに源泉徴収し納税するように規定すれば間に合うことであって、この理由についても、一律損金

不算入規定を導入するほどの理由ではない。

「特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入」制度というのは、会社法を契機として、法人課税制度の中に「みなし個人課税」制度を導入し、中小企業課税の強化を図ったものといわざるを得ない。経費の二重控除論をいうのであれば、給与所得控除の議論を深め、個人給与課税と法人課税の理論的検討を行い、中小企業の担税力の実態をも踏まえて制度を検討すべきである。また、高額個人事業者（農業者）が、なぜ、個人事業者なのか。法人にしない理由なども調査検討すべきであろう。

（２）所得税率と法人税率の格差

前述したように、法人の所得から役員給与とすることは、所得税の課税対象へ流れていくことになる。この点の考え方について「平成18年度版改正税法のすべて」では、「これは所得金額が年3000万円超である場合には税率格差の点からも個人形態と比べて法人形態が有利であり、業務主宰役員に役員給与が若干でも支給されれば、更に税負担差が拡大することを踏まえたものであり、同族会社の留保金課税制度における課税最低限の水準ともおのずと整合性が図られることとなっています」（「18年度」337頁）と解説している。

このことは、法人所得課税の税率が、[図表6]に区分して示したように中小法人の年所得金額800万円までは22%、800万円を超える所得金額に30%税率とされ、所得税において900万円超1800万円以下の所得金額に33%、1800万円超の所得金額に40%税率とされていることを理由としているものと思われる。

しかし、地方税負担を加味すると、法人所得は約40%で、個人は50%であって理由となっていない。このような法人税率及び所得税率の格差の存在は、昭和40年代にもっと大きな格差として存在していた。だから単に税率の格差があることで給与所得控除相当額を損金不算入とし、中小法人への特別課税する理論的根拠はない。さらに言えば、同族会社以外の大企業の役員給与はすべて相当な役員給与であり、法人の規模別の企業利益と役員給与の分配率の検証も説明も行われていない。「法人成り」を根拠に、経費の二重控除論を展開にしているに過ぎない。臨時税制調査会における1956年（昭和31）当時の所得税の超過累進税率の構造で限界税率は65%であり、その後1962年（昭

図表6 法人税率と所得税率

年	平成18年度			平成19年度		
	所得区分	税率	所得区分	税率		
法人税率	中小	年800万円以下	25%	中小	年800万円以下	22%
	法人	年800万円超	34.5%	法人	年800万円超	30%
	その他		34.5%	その他		30%
所得税率	所得区分	税率	所得区	税率		
		900万円超1800万円以下	30%	695万円超 900万円以	23%	
		1800万円超3000万円以下	40%	900万円超1800万円以下	33%	
		3000万円超	50%	1800万円超	40%	

（注）平成21年改正によって中小法人の年800万円以下に対する22%税率は、18%に引下げられた。

和37)以降1974年(昭和49)までは75%であった。このような限界税率では、高額な事業所得者が法人成りして比例税率に移行するのは当たり前である。しかも、給与所得として所得税を負担しているのである。

前述したように、平成19年改正では、適用除外金額は800万円から1600万円に引き上げられた。「この1600万円という数字は、国税庁の統計資料による、資本金2000万円未満の利益法人における平均所得金額と役員一人当たりの平均給与を合計すると1570万円となり、この数字よりも低い中小企業においては、この制度の負担が大きいことに配慮したものとと思われます」という程度の説明である。

「平成19年度版改正税法のすべて」では、経済成長戦略会議において「中小企業の活性化に思い切って取り組むことが必要である」といわれたから、適用基準を見直したという。そして、「具体的には、法人所得と業務主宰役員への給与との合計が黒字中小企業の平均的な水準に達するまでは本制度の適用対象から除外するという考え方を採り」(「19年度」333頁)、適用除外金額を上げたとしている。

創設理由としている「法人成り」は、適用除外となるのであり、適用対象となるのは、既存の中小企業で優良な経営成績の法人である。特に基準所得金額が3000万円を超える場合には、業務主宰役員給与がいかに少額であっても損金不算入が生じるのである。このような金額の法人にあっては、むしろ所得金額を減少させて適用を避けるため浪費を促進させることにもなるであろう。

3 執行上の理由

第三点として役員給与の過大問題について執行上の困難を掲げている。従来からも過大役員報酬や過大役員退職給与などをめぐって多くの課税事件が争われてきた。だからといって特定の法人に一律に課税をして解決するのであろうか。過大役員給与の損金不算入、過大退職給与の損金不算入規定は存続しているのであるから、今後も課題をめぐる問題は生じるのであり、現状の規定では依然として執行上の問題は解決していない。

むしろ、役員を「業務主宰役員」、「業務主宰役員関連者」、「常務に従事する役員」など新たに「役員」を区分することによる税制の複雑さをもたらしているものであり、これらをめぐる事実認定に新たな波紋を広げる結果となっている。

過大役員給与問題を解消するには、役員給与について、経常利益に対する役員給与割合などの統計を整備し、社会的にどの程度の状況にあるのか、偏差値はどの程度であるのか、各法人のガイドライン的な数値が定期的に公表されることが重要なのである¹⁸⁾。役員給与の額は、本来個々の事情によって決定されるものであろう。

中小法人に対するこのような不合理な規定を導入するのであれば、少なくとも、中小企業と大企業における経常利益に対する役員給与の状況をサンプル調査するなりして、課税の合理性を示すべきであろう。この点、税制調査会の参考資料(平19.10.2企画16-2、32頁)として、大企業と中小企業の労働分配率の推移表を提出し、中小法人の分配率が高いとしているが、十分な利益の確保が困難な中小法人の分配率が高いのは産業構造上の問題から生じているものであり、これが役員給与のお手盛りから生じているものであることの論拠にはならない。

4 経費の二重控除論

(1) 法人経費と給与所得控除

個人組織で事業を営む場合、基本的には、総収入金額から必要経費を控除した金額が、事業主の事業成果である「事業所得の金額」とされ、さらに納税者の世帯状況に応じた所得控除額を控除して算定された「課税所得金額」に超過累進税率を乗じて課税される（所法27②）。

法人組織で事業を営む場合は、益金の額から損金の額を控除して「所得の金額」を算定する（法22①）。この場合、役員給与は、会社法上及び会計上の費用であって、原則として損金の額に算入される性格のものであり、これが基本である。この所得の金額に担税力を見出し、法人税を課税しているのである。

法人から受ける役員給与は、所得税法上、給与所得に分類され、給与収入金額から給与所得控除を控除した残額が「給与所得の金額」となる（所法28②）。所得の分類において事業所得と区別される。役員個人は、当該役員給与に対して給与所得として所得課税を受けるのである。この計算過程において「給与所得控除」を受けるのはそれなりの理由があって設けられたものである。

特殊支配同族会社への課税制度は、この点を捉えて、法人税と所得税とを混合し歴史的な経緯や理論的な説明もなしに一刀両断に「経費の二重控除」としているのである。

経費の二重控除論は、「役員給与」自体が損金の額に算入されることを法人所得における一つの経費控除であるとし、「給与所得控除」が給与収入から控除されることをもう一つの経費であるとして、この役員給与の「給与所得控除」を法人所得計算において損金不算入にするというのである。法人において役員に対する職務の対価として支払い、資金流出し担税力のないものに対してさらに法人税を課税するという。

さらに役員給与に対しては、従来どおり、所得課税するのであるから、給与所得控除がいわば法人所得計算における経費の二重控除であるというのは、あまりにも乱暴な言い方であり、給与所得控除の経緯を無視した全く理論のない課税である。むしろ役員給与に対する法人税と所得税の二重課税である。この議論は、給与所得控除額が、大島訴訟¹⁹⁾ やサラリーマン税金訴訟に刺激されて、経済成長している時代に順次拡大されてきたことを検討し、控除額の性質を見直し、課税の公平から、どのような内容を織り込むべきか、どの程度にすべきなのか、といった議論を経た上で、給与所得控除の問題として整理すべきであろう²⁰⁾。課税の公平という観点から、本来見直さなければならないのは、給与所得控除そのものであって、中小法人の役員に対する給与所得控除の問題ではない。今回の制度は、法人の給与支給は損金となり、その損金には個人所得税が課税されていることについて触れず、お手盛りの支給が行われるとの理由からのみ、個人事業と法人成りとの課税の公平を主張しているが、課税の合理性、整合性、納得性がないものである。

(2) 給与所得控除の経緯

「給与所得控除」にはそれなりの歴史的経緯があるので、簡単に触れておく。給与所得控除の前身は、「勤労控除」と称されていた。勤労控除創設以前は、給与収入をそのまま給与所得として課税していた。大正2年に給与収入に対して「勤労控除」が誕生し、創設時には最初の収入金額20万円に対して10%控除であった。現行の給与所得控除の限界控除率は5%である。

この勤労控除の根拠については、シャープ勧告当時の調査整理によれば、次の四つの理由が掲げられている（福田幸弘監修『シャープの税制勧告』94頁）。

- ① 勤労控除は、個人の勤労年数の消耗に対する一種の減価償却をあらわす。

- ② 勤労控除は、勤労による努力及び余暇の犠牲に対する報酬である。
- ③ 勤労にともなう経費は多くの場合普通の生活費とほとんど区別がつかないから税務行政上特別控除が認められない。勤労控除は、この普通の生活費以上にかかる経費に対する概算的な控除となる。
- ④ 給与・賃金はその他の所得と比べて相対的により正確な税法の適用を受けるので、勤労控除はそれを相殺する作用を持っている。

シャープ勧告では、次のように評価していた。①及び②は、所得の大部分が財産の所有に帰因するのではなく個人の努力によって得られるという点では、農業所得及び事業所得にも当てはまる。③が、どの程度まで事業所得及び農業所得に当てはまるかは、他の所得や控除がいかに取り扱われているかに拠るところが大きい。④は税法を立案する際の基礎として考えることは妥当ではない。

その後、昭和31年12月臨時税制調査会において給与所得控除制度の趣旨について論点を次のように整理していた。

- ① 必要経費の概算（シャープ勧告時の③）
- ② 担税力が弱い（減価償却論、余暇犠牲）（シャープ勧告時の①）
- ③ 所得補足が容易であることの調整（シャープ勧告時の④）
- ④ 源泉徴収による早期納税に対する金利調整

①について、給与所得者が所得を得るために経費が必要であることはシャープ勧告でも、税制調査会でも認めている。②についても、事業所得、不動産所得などと比較して、一般的に程度の差はあるものと理解されている。④は理論的であり金利が低いといえども合理的である。③については、その後も議論されているが「真実の正当な納税額」が判明しない以上、神学的な議論である。そして政府は、概算経費と負担調整的控除としている²¹⁾。

IV まとめ

以上のような考察によって明らかなように、今回制定された「特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入」制度は、お手盛りの支給、課税の公平、経費の二重控除などいろいろな立法理由を掲げているが、どれも合理的、税制上の整合性、説得性のあるものではない。

個人による事業経営と法人による事業経営とは、根本的に相違するものである。

第一に個人事業においては、その事業について事業主としてはもちろん、自然人として個人的に無限責任を負っている。これに対して法人においては、合名会社や合資会社の無限責任社員はともかく、原則は法人格としての事業の責任は、出資者や株主に対して法的に有限責任であり、会社役員であっても経営者として法的に定められた責任を負うが限定的で、自然人としての個人とは区分されたところで存在している。

第二に個人の事業は人的に有限な時間の中で営まれ、一般的には社会的信用力の拡大にも限界があるが、法人の事業は理論的には無限の時間の中で営まれ、その事業への参加、事業の発展とともに社会的信用力も高まり継続していくことが可能である。

第三に経営組織の引き継ぎ、つまり事業承継においても、個人事業の事業承継よりも法人事業の方が、法人格を分割、合併など多様な方法を採用することができて格段に柔軟性がある。また、中小会社の場合にも、持分あるいは株式という会社財産権の細分化によって事業承継を経過的に行う

ことができる。

かつて旧商法の最低資本金制度の下においては、設立するに当たって株式会社は最低1000万円の資本金を確保しなければならず、そうした資金を確保するという社会的信用力も必要であった。このように個人事業と法人事業とは社会経済における組織、法制度から根本的に相違するものである。

また、かつて中小個人事業者に対して、個人事業を法人のように擬制化し、個人事業主を法人の役員と見立ててその役員へ報酬を支給した場合には、給与所得として取り扱い、残りを事業所得とする課税制度を設けたことがある。しかしながら、その後諸改正の後、現在の青色申告特別控除額と転換して廃止された。このことは、個人に対して法人格を擬制したことに対して給与所得の金額を事前に確定させるため届出をさせたことから、制度運用上に多くの問題が出され、結局廃止となったのである²²⁾。

社会経済的な制度としての法律上の法人格を与えることには、それなりに社会的に意義があり、その制度を利用することで課税上の弊害を除去するのであれば、個人・法人企業の全体の実態に応じた課税単位のあり方を考えるべきであろう。法人であっても中小会社は法人格理論として法人擬制説が妥当するであろうし、大企業は法人実在説が妥当するであろう。そうした法人課税制度こそ検討されるべきである。給与所得控除制度を問題点としながら、あえて法人成りを課税の公平を阻害する要因であるとするなら、中小法人に対する税制と大企業に対する税制と区分して法人課税問題を考え制度化すべき問題²³⁾であり、優良な中小企業だけが、ことさら懲罰的な課税を受けるような本制度は、中小法人への法人課税を歪めた税制であり即刻廃止すべきであると考えられる。(本稿は、平成19年11月17日、日本会計研究学会北海道部会第72回にて報告したものに加筆修正を加えたものである。)

注

- 1) 金子宏著『租税法』(第11版)、弘文堂、平成18年4月、314頁。これは、平成18年改正前のもので、役員賞与について、従来からの商法および企業会計における利益処分の考え方を述べ、平成14年商法改正による「業績連動型報酬」については、業績と報酬とに因果関係が認められる場合には相当な金額の範囲内で損金に算入されると解すべきであろう、と論じている。
吉国二郎・武田昌輔共著『法人税法』(法令解説編、51年版) 財経詳報社、昭和51年8月、210-219頁。
- 2) 最高裁平成9年3月25日判決(棄却)。名古屋地裁平成6年6月15日判決(棄却)、名古屋高裁平成7年3月30日(棄却)。役員報酬の適正額の認定として課税庁が類似法人の平均値を基準としたことに対して、調査法人自体の売上金額と売上総利益をも加味すべきものとした。品川芳宣著『役員報酬の税務事例研究』(財経詳報社、平成15年8月)は、役員報酬・賞与・退職給与に関する多数の判決を分析し論点整理を行い、それぞれの問題点を明解に論じている。本件については132-135頁に掲載。
- 3) 最高裁昭和57年7月8日判決(棄却)。東京地裁昭和55年9月25日判決(棄却)、東京高裁昭和56年5月27日判決(棄却)。原告において6月及び12月の支給額を平月よりも増額してあらかじめ決定し支給した役員報酬について、増額部分を賞与として損金不算入とした事件。原告は、損金としたのは、あらかじめ決定した金額であることを主張し、この他に利益処分として

の給与を支給している旨を主張したが認められなかった。このような支給形態については、今回の改正で「事前確定届出給与」として損金算入が認められるようになった。

- 4) 最高裁昭和50年2月25日判決(棄却)。東京高裁昭和49年1月31日判決(原判決全部取消し)、東京地裁昭和46年6月29日(全部取消し、納税者勝訴)。同業種、同規模の他の会社の役員退職給与を超える部分の損金不算入とした原処分に対して、原告が基礎として功績倍率の適用を原審は認めたが、控訴審では、比較した法人においても原告法人における事情と「匹敵する事情があり得るわけで」、として類似法人に比して著しく功績倍率が大きであるとは認めず、原審を全部取り消した。品川『前掲書』304-307頁参照。
- 5) 田中誠二著『会社法詳論』(上巻) 勁草書房、昭和51年3月、478頁。神崎克郎著『商法Ⅱ』(会社法)、昭和59年3月、292-294頁
- 6) いわゆる「業績連動型報酬」とは、平成14年改正商法269条1項2号「報酬中額が確定セザルモノニ付テハ其ノ具体的ナル算定ノ方法」の報酬をいう。
坂田桂三・明石一秀・根田正樹編著『改正商法の完全実務解説』-14・15年改正と16年改正動向-、財形詳報社、平成16年3月、104-107頁。委員会等設置会社の創設経緯において、ソニー、ホンダなど企業のグローバル化による上場企業の変貌を述べている。
- 7) 旧商法281条は、貸借対照表、損益計算書、営業報告書、利益ノ処分又ハ損失ノ処理ニ関スル議案及び附属明細書を作成することを義務づけていた。
- 8) 企業会計基準委員会、会計基準第4号、平成17年11月29日「役員給与に関する会計基準」。従来、わが国の会計では、役員報酬は発生時に費用とし、役員給与は、利益処分によって会計処理をしてきた。この会計基準では、役員給与は、発生した会計期間の費用とするものとした(基準12)。
- 9) 税制調査会『平成18年度の税制改正に関する答申』平成17年11月、2頁。
- 10) 臨時税制調査会『臨時税制調査会答申』1956年、昭和31年1月の会社数が41万1397社であるが、そのうち37万2709社(90.6%)が同族会社である、との事実認識に立ち、個人所得課税が累進構造であるため、個人事業者から法人成りをして税制上に問題が生じているとして検討を行っている。168-188頁。
- 11) 青色申告者には、租税特別措置法第25条の2(青色申告特別控除)の適用がある。不動産所得、事業所得、山林所得の金額から、10万円(複式簿記の帳簿を備えていれば65万円)控除される。が、簡略化のために、図表では省略した。
- 12) 拙論「給与所得者の特定支出控除の特例についての一考察」『北見大学論集』第26号、北野弘久著『サラリーマン税金訴訟』税務経理協会、1986年。給与所得控除の性質については、給与所得者に対しても必要経費を認めるべきであるとした大島訴訟、サラリーマン訴訟など歴史的な経緯がある。その存在理由について、シャープ勧告では、①人的減価償却費、②余暇の犠牲、③必要経費の概算額及び④所得補足率の修正控除といわれ、昭和31年の臨時税制調査会では、①必要経費の概算額、②担税力の修正、③所得補足率の修正控除、④源泉徴収による早期納税に対する金利といわれ、今日では主として必要経費論が政府から主張され、控除額の引き下げが求められている。
- 13) 井上久彌・平野嘉秋共著『法人税の計算と理論』(平成20年度版)、税務研究会、平成19年11月、42-52頁。同族会社の意義から特殊支配同族会社まで具体的に設例を用いて丁寧に説明さ

れている。

- 14) 山本守之『体系法人税法』税務経理協会、2002年、589頁。

武田隆二『法人税法精説』（平成16年版）森山書店、2004年、515頁。武田は、同書で役員賞与の損金不算入の思想として「三ツ割」制度について言及している。同書521頁。拙論「役員報酬等の損金性の再検討」『課税所得の再検討』税務会計研究、第10号、1999年、55-70頁。

- 15) 山本守之・藤曲武美「『役員給与』問題の本質はどこにあるのか」、税務弘報、Vol56/No1(2008年)山本は、財務省や日税連などが法人税法第34条の規定は「原則損金不算入ではない」ということに対して、改正規定は、原則損金不算入の規定である旨主張しているが、同意である。

- 16) 臨時税制調査会『臨時税制調査会答申』1956年、検討の結論として「同族会社の役員及び家族従業員に対する給与の損金算入の制限を、有効かつ合理的に行うため、必要な措置を講ずべきである」としていた。188頁。

- 17) 平成18年10月2日「税のしるべ」第2758号、(財)全国法人会連合会が行った平成19年度税制改正要望に関するアンケートの調査結果における「特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入」規定に関する部分を報じている。

- 18) 拙論「前掲論文」66頁。

- 19) 原審、京都地裁昭和49年5月30日(棄却)、控訴審・大阪高裁昭和54年11月7日判決(棄却)、上告審・最高裁昭和60年3月27日判決(棄却)。

- 20) 福田幸弘『税制改革の視点』85-86頁。元国税庁長官福田幸弘と金子宏教授との対談で、給与所得控除について、福田は「担税力だけの減価償却論なんです」とし、金子は「給与所得控除は、一つの原理だけでは説明できないと思いますね」とした上で、「概算経費控除の要素もある、それからバルネラブル(傷つきやすい)という要素もあるということで、多元的な説明ではないか」としている。

- 21) 税制調査会『平成19年11月抜本的な税制改革に向けた基本的考え方』12頁「給与所得控除は、給与所得者に係る『勤務費用の概算控除』とそれを越えた『他の所得との負担調整のための特別控除』という2つの要素を有しているものと整理されてきた」と述べている。

- 22) みなし法人課税

今回の改正と関連して過去に「みなし法人課税」制度が存在していたことを理解しておきたい。この制度は、昭和48年改正において、所得税法の中に「みなし法人課税の特例」制度として制定された。簡単に言えば、個人事業主の事業所得の計算において「事業主報酬」の支払いを認め、これを「給与所得の収入金額」とみなして給与所得控除の適用を認めるとともに、事業主報酬の金額を控除した後の「みなし法人所得額」に対しては、法人税率に相当する税率によって所得税を課税するというものであった。なお、この制度は、事業主報酬額を届け出制としていたため、事業主報酬の届け出金額によってトータルの課税における損得問題が生じていた。

その後、平成4年改正において「みなし法人課税の特例」及びみなし法人課税の特例適用者以外において適用されていた「青色申告控除」制度を廃止し、新たに「青色申告特別控除」制度を創設した(平成5年度分から適用)。この制度は、事業につき帳簿書類を備え付けて、不動産所得の金額又は事業所得の金額に係る一切の取引の内容を正規の簿記の原則に従い、整然

と、かつ、明瞭に記録し（所規56～62）、貸借対照表及び損益計算書その他明細書を添付し、提出期限までに提出しているときに、35万円までの控除が認められる。

その後、青色申告特別控除額は、平成10年改正に45万円、平成12年改正に55万円、平成16年改正に65万円と引き上げられてきた。しかし、平成16年の改正では、正規の簿記の原則に基づかない青色申告者については10万円までの控除として控除額を引き下げところである（平成17年度分から適用）。

- 23) 富岡幸雄は『税務会計学原理』で、法人課税問題について今日の法人税法は大会社から中小会社まで一本の法律体系として課税しているが、大会社の法人論理は法人实在説が妥当し、中小会社の法人論理は法人擬制説が妥当している。そうした法人の実態からみて一定の基準で法人を区分して、法人課税を区分立法すべきである、と主張されている。同意である。

（原稿受理日：平成20年12月18日）