

# 役員給与課税に関する一考察

深 町 美 智 子

## はじめに

平成18年度の税制改正により、役員給与課税は大幅な改正がなされた。改正前においては、役員報酬と役員賞与の区分は、役員に対して支給する給与を支給形態基準により、定期のものか臨時のものかという区分によって報酬か賞与かを区別して損金算入の可否を決めていた。つまり支給形態が定期であれば、報酬として損金に算入され、支給形態が臨時のものであれば、賞与として損金不算入となっていた。しかし、改正後の規定は、役員給与がその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ものであるか否かによって損金算入の可否を決定することとされた。

それまでの、「報酬は損金算入、賞与は利益処分」といった考え方が一変したのである。支給形態ではなく、一定の形式に該当しない給与については損金不算入とされた。本来ならば、賞与に該当する金額を毎月の報酬として支給することで損金に算入し「隠れた利益処分」を行うことにより課税所得を操作する、といった租税回避とも受け取れる行為を阻止するため、つまり恣意性を排除するためである。

しかし、平成18年の税制改正からしかるべき年月が経過した現在、役員給与と課税を取り巻く状況は、経営が税法に合わせているおかしな実態となっていると筆者は考えている。特に定期給与についての増減は経営の実態ではなく、税法の定める時期にあわせて行っているのではないだろうか。この実態

は租税が経営の意思決定に干渉していることであり、課税の中立性に反しているといわざるをえない。役員給与の決定は経営者の経営意欲を促し、企業にとっての成長要因となるにもかかわらず、租税があまりにも給与に干渉することは好ましくない。

このような点を踏まえて、本論文の目的は法人税法第34条である「役員給与の損金不算入」規定のうち、定期同額給与の観点から役員給与課税の抱える問題点を指摘し、その解決策を検討することである。企業国際競争が激化する中、経営者の経営意欲を高めるために役員給与課税のあるべき姿を明らかにし、役員給与の損金算入について正しい道筋を示すことは意義がある。

上記の研究目的を果たすために本論文は以下のように構成している。

まず第一章では役員給与課税の概要について、役員給与課税の沿革、平成18年の改正における背景並びに内容について述べる。

第二章では現在の役員給与課税の全体像について述べる。

そして第三章では、平成18年改正により損金算入が認められている役員給与の三つのタイプのうちのひとつである定期同額給与の規定の問題点及び解決策について検討を行う。

最後に第四章において、定期同額給与の判例研究、また定期同額給与に対する有識者の見解等をもとに、役員給与課税の現行の規定、定期同額給与の要件について検討する。

現行の役員給与税制は経営にとって足かせとなっている。その問題点を解決するため、その税制上の取扱いを弾力化する案を提案したい。

この取扱いの弾力化により、企業が役員に対して対価に見合う報酬を支給することが可能となると考えている。ここに本論文の研究の意義がある。

## 第一章 役員給与と課税の概要

本章では、役員給与を平成 18 年改正前の役員報酬と役員賞与にわけ、それぞれの沿革について整理する。税法における役員賞与と役員報酬は、その性格ではなく、支給方法という形式により区別され、定期の給与であれば役員報酬に該当し、臨時的な給与であれば役員賞与に該当していた。そして、役員報酬ならば原則損金算入、役員賞与であれば損金不算入とされていた。つまり、改正前は支給方法によって損金に算入できるか否かが決まっていたのでこの区別は重要である。

## 第二章 現行の役員給与と課税の全体像

本章では、現行の法人税法における役員給与と課税の全体像について述べていく。現在の役員給与と課税は平成 18 年の会社法の施行の影響を受けて改正されたものといえる。

法人が使用人に対して支給する給与は、人件費として、原則としてすべて損金に算入される。しかし、法人の役員は、法人に対して使用人とは異なる特殊の関係（委任類似の関係）に立っている（会社法 330 条）ため、役員に対する給与については、使用人と異なる取扱いがなされてきた<sup>1)</sup>。

その代表的なものは、役員賞与は損金に算入しない、という制度であった。またこの制度の適用を回避するため、役員賞与の金額を圧縮して役員報酬の金額や特殊関係使用人<sup>2)</sup>の給与の額を増加させるという傾向が生じたため、これに対処するための措置として、過大な役員報酬・退職給与の損金不算入の制度、および過大な特殊関係使用人給与・退職給与の損金不算入の制度が

---

1) 金子宏、『租税法（第 16 版）』弘文堂、平成 23 年、p.316

2) 役員と特殊の関係のある使用人

設けられていた<sup>3)</sup>。

役員給与に関連する法人税法の現在の規定は法人税法第 34 条である<sup>4)</sup>。

まず、第 1 項で、法人が役員に対して支給する給与（退職給与、ストック・オプションの付与に係る経済的利益、使用人兼務役員に対する使用人分給与を除く。）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損金の額に算入しないとして、定期同額給与、事前確定届出給与、利益連動給与が挙げられている。

そして、第 2 項から第 3 項で不相当に高額な役員給与等の損金不算入についての規定がおかれている。法人税法第 34 条第 2 項では法人が役員に対して支給する給与（退職給与を含み、法人税法第 34 条第 1 項及び第 3 項の役員給与の損金不算入の規定の適用があるものを除く。）の額のうち不相当に高額な部分の金額は、損金の額に算入しないこととされている。もちろん、定期同額給与、事前確定届出給与、利益連動給与は原則として損金に算入されるが、これらの合計額のうち不相当に高額な部分は、この第 2 項の取扱いによって損金不算入となるのである。

役員給与は、役務の対価として企業会計上は損金に算入されるべきものであるが、上述の 3 種の給与以外の役員に対する給付が利益処分として損金に算入されないこともあって、法人は、実質は利益処分にあたるものを給与の名目で役員に給付する傾向がある。このような「隠れた利益処分」に対処するため、この規定が設けられているのである<sup>5)</sup>。

---

3) 金子宏、前掲書『租税法（第 16 版）』弘文堂、平成 23 年、316-317

4) 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）は平成 22 年の税制改正により廃止されている

5) 金子宏、前掲書『租税法（第 16 版）』弘文堂、平成 23 年、p.319-320

### 第三章 定期同額給与の規定の問題点とその解決策

筆者は定期同額給与の期中での増額改定に関する問題点に対する解決策として、増額部分を業績連動型報酬として支給し、損金に算入することを提案する。

業績連動型報酬は平成 18 年の税制改正により法人税法上損金の額に算入されることが認められたが、適用対象が大会社のみとその運用には規制があり、中小法人には適用されない。

中小企業では規模や人員構成の違いから、必ずしも大企業のような組織的な事業活動ができていたとはいえず、代表や役員など一部の人間の個人の能力や積極性を負うところが多く、これが要因となって業績が大きく左右されることも少なくない<sup>6)</sup>。

役員に対して損金算入が可能な利益連動給与が適用可能であれば、役員の労働意欲にかなり強いインセンティブを与えるであろうし、現状では評価が難しい貢献に対して、報いることが可能になるかもしれない<sup>7)</sup>。

けれども、現行法で大企業に認められている利益連動給与は、決算が確定後に支払われるので、その業績が反映された報酬が損金として認められるのは翌期となる。したがって適正性、透明性を確保するためには、たとえば中間決算を行った法人（中小企業含む）に関してはその業績を指標として、業績連動型報酬を算定し、その支払いを損金として認めるというような方法も考えられる。

ここで筆者は、「利益連動給与限度額申請書」を提案する。中間決算を行った法人は、前年の中間決算における業績と比較した数値、前年の役員給

---

6) 稲岡潔・中塚賢、『中小法人の課税所得計算に影響する税法規定の検証 役員給与の損金不算入規定を中心に-』中小情報研究

7) 稲岡潔・中塚賢、前掲書『中小法人の課税所得計算に影響する税法規定の検証 役員給与損金不算入規定を中心に-』中小情報研究、平成 21 年

与の額を指標とし、利益連動給与として支給できる給与の限度額を申請するものである。中小企業に業績連動型報酬を導入する際問題となるのは、その算定方法である。大企業の利益連動給与はその算定の基礎となる数値は有価証券報告書に開示され透明性を保っている。中小企業においても何等かの方法により算定方法の透明性を確保する必要があるだろう。この利益連動給与限度額申請書は筆者が考えた一例であるが、中小企業の役員の功労に対する評価が即座に給与に反映される仕組みを検討する余地があると筆者は考える。

#### 第四章 定期同額給与の裁決事例を通しての役員給与課税の検討

今後の定期同額給与の規定を考える上で、要件を緩和することは企業経営にとって大変意義のあることだと筆者は考えている。定期給与の性質は、会計上の「報酬」の性質があり、職務の対価の象徴たるものであるとも考えられる。本節では要件の緩和について検討する。

会社法の施行により役員賞与が「職務執行の対価」とされ、利益処分たる性格であることを理由にして損金性を否定できなくなったことで、これを原則損金算入とすれば、損金算入範囲が拡大することになる。また、すべての役員賞与について損金算入を認めれば利益調整も容易であろうから、定期給与以外のものについて、事前確定届出給与と利益連動給与に限って損金算入を認める制度は理解できるが、定期給与の損金算入ルールが厳しすぎるとの印象を受ける。

従来から課税庁には、役員給与が、法人の利益調整の手段として利用されることを封じ込めたい考えがあり、会社法施行を機に損金算入できる役員給与の範囲を限定し、支給時期や支給額に対する恣意性が排除されるのであれば、損金算入を認めるという趣旨に基づいた取扱いになっている。

つまり、新たな損金算入ルールは「恣意性の排除」を趣旨として「職務執行開始前に支給時期、支給額があらかじめ定められている給与」であると説明される。その結果、職務執行の対価の根幹である定期給与にまで、あまりに厳格なルールが導入される結果となった<sup>8)</sup>。

課税庁において、改正前における「定時か臨時か」の区分基準が妥当であったとは考えていなかったものと思われる。そこに「会社法制定」というルール変更の機会が訪れたわけだが、利益調整を過剰に警戒、牽制するルールが設けられる結果となり、役員給与は改正前よりも、さらに厳しく規制されることとなったといえる<sup>9)</sup>。

このようにさまざまな規制を受け現在の役員給与課税は企業経営にとって足かせになっていると考えている。また、Q&A や質疑応答事例では次々と弾力的な対応を見せてはいるが、法人税法第 34 条は改変されることはなく、課税庁は恣意性の排除一辺倒で、企業実務を半ば無視したかのような規制をしている。

まず経営があり、そして税法があるのだと筆者は考える。経営があり税法があるのだと筆者は考える。経営が税法によって阻害されることがないように、すなわち租税の中立性を重んじなければならない。役員が「職務執行の対価」として、正当な金額を受けられるように、税法のあり方を考えなおさなければならないのではないか。山本守之氏も述べているように定期同額の給与を「事前の定めに基づいて支給されるもの」と頭から決めつけることは無理がある。

---

8) 金子雅実、『[新版]徹底解説役員給与法的根拠・判例・最新通達に基づく税務・会計・法律の取扱い』清文社、平成 23 年、p.102-103

9) 金子雅実、前掲書『[新版]徹底解説役員給与法的根拠・判例・最新通達に基づく税務・会計・法律の取扱い』清文社、平成 23 年、p.102-103

## おわりに

本論文は、現行法の役員給与課税において、損金算入が認められている定期同額給与に関する問題点を指摘したうえで、その解決策を提案し役員給与課税全体の再検討を行うことを提言している。

第一章では役員給与の沿革、平成18年に行われた改正やその背景を中心に論じた。

第二章では、現在の役員給与の全体像について述べた。

第三章では、役員給与のうち、定期同額給与の規定が抱える問題点と解決策を述べた。

そして第四章で定期同額給与の裁決事例を取り上げ、有識者の見解をまとめ、筆者なりの考察を加えた。

本論文で述べてきたように、平成18年の改正後、役員給与に対する規制が厳しくなったとの見方がある。筆者もそう考えている。また一方で、規定にあてはまるように調整すれば損金算入が認められるので、改正前よりわかりやすくなったとの声もある。しかしこのような実態は経営が税法の実態に合わせている、ということの表れであるといえる。前述したように、平成18年の改正は国民の理解を得られないまま法案が可決され、施行に至ったという経緯がある。そのため、さまざまな課税上の問題点が生じており、課税庁は、その都度「質疑応答事例」や「役員給与に関するQ&A」で対応しているという状況であるが、そもそも役員給与を原則損金不算入とした条文構造に問題があるとすれば、平成18年改正からしかるべき年月が経過した今、再検討を行い、もう一度法人税法34条を見直す必要があるのではないかと筆者は考える。

本論文で筆者は、定期同額給与に関する三つの課税上の問題点を指摘している。まず、定期給与を期中に増額した場合の問題点、次に定期給与を期中



に減額した場合の問題点、そして、定期給与が未払いとなった際の問題点を挙げた。さらに、それぞれの問題点について、解決策の提案を行った。具体的には、増額の際には「利益連動給与申請書」を利用し、増額部分を利益連動給与として損金算入を認めること、減額の際には「減額理由書」を申告書に添付したうえで定期同額給与として損金算入を認めること、そして未払の際の損金算入の要件について明確に通達等で取り決めを行うことを提案した。

経営において大きな要素である役員給与の課税体系を変更することによって日本企業の成長を促し、日本経済が向上していく。さらに国としても税収の安定的な確保が可能になる、と筆者は考えている。

山内先生退任記念ということで、2012-2014年大学院在籍時にお世話になった山内先生への感謝の意をこめて、修士論文を要約し、掲載させていただきました。私にとっては、社会人生活15年を経て入学した大学院。山内先生との2年間は、とても貴重な時間でした。研究に行き詰ったときでも、いつでも親身にはげましてくれたことで、あきらめないという気持ちを強く持つことができました。大学院で山内先生のご指導を受けたことが、その後の私の仕事人生を大きく変えたと思います。今後も、大学院での研究したことは私の人生に生きてくると思います。税理士として、経営者のお役に立てるように、また自分自身がさらに成長できるように頑張ります。

山内先生、長い間のご指導お疲れ様でした。

そして、本当にありがとうございました。