

〈論 説〉

特殊支配同族会社における役員給与規制の考察 —— いわゆる「二重控除論」の虚構性を中心として ——

金 山 剛

目 次

1. はじめに	40
2. 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の創設	42
2.1 本制度の概要	42
(1) 特殊支配同族会社の業務主宰役員給与の損金算入規制	42
(2) 特殊支配同族会社の意義	44
(3) 本制度の適用除外	45
○ 基準期間がある場合の基準所得金額の計算例	47
(i) 基準期間（前3期）の法人所得がプラスの場合	47
(ii) 基準期間（前3期）の法人所得にマイナスがある場合	47
(iii) 基準期間前に生じた繰越欠損金がある場合	48
(4) 業務主宰役員給与額のうち損金不算入となる金額	49
3. 会社法の制定と法人税法の改正	49
3.1 会社法の制定と特殊支配同族会社の役員給与規制	49
(1) 法人成りと「二重控除論」	49
3.2 会社法の制定とトライアングル体制における会計処理の変化	51
(1) トライアングル体制と確定決算主義	51
(2) 会社法における考え方の転換と企業会計の対応	53
(3) 法人税法における「役員賞与」課税の見直し	54
(4) 特定同族会社の留保金課税制度の見直し	55
4. いわゆる「二重控除論」の再検討	56
5. 同族会社の役員給与と税制のあるべき姿	58
6. おわりに	60

1. はじめに

平成 18 年度税制改正のうち、法人税に係わって、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（以下、「本制度」という。）の規定が法人税法 35 条に創設され、平成 18 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から既に適用されている。

本制度は、中小企業の大半を占める同族会社¹のうち、一定の要件を充足する経営者（業務主宰役員²）の職務執行の対価であり、その会社にとってのいわば人件費たる報酬（役員給与）を、経費（損金）と認めず、役員給与の給与所得控除額相当分³を会社の損金の額に算入させないという将に驚愕すべき内容である。これの一例を数字で示せば、通常は、会社が役員に対して 1,000 万円の給与を支払った場合、その全てを費用として損金に算入することができるのに対し、本制度の下では、当該会社が業務主宰役員に支払った 1,000 万円の給与に対応する給与所得控除額 220 万円は損金に算入できず、この 220 万円が法人税の課税対象となるのである。

本制度を導入するに当たって、財務省は、概要、次のような趣旨および理由を明らかにしている。曰く、「いわゆる実質的な一人会社（オーナー企業ともいい、当該会社のオーナー役員を法人税法上は業務主宰役員という。）においては、オーナー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算入する一方で、その役員給与については、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る。こうした、いわゆる経費の二重控除については、個人事業者との課税上の不公平をもたらすとともにオーナー企業における課税所得の操作の余地を与えるものとなっていて、法人の経費のあり方として従来から問題として指摘がなされてきたところである。

¹ 同族会社は法人税法上の概念であり、会社法上は株式譲渡制限中小会社の一類型である。

² 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。（法人税法 35 条 1 項）

³ 給与所得者の必要経費として法定され、その概算計算された金額。

今回の会社法における一人会社の全面的解禁あるいは最低資本金規制の撤廃などによって、法人の設立が容易になり、個人事業者が法人形態を選択し、法人成りが増加することが考えられ、そうすると、法人形態と個人形態といった法形態による課税上の不公平がさらに増大する虞があることが考えられる。そこで、今回の税制改正において、オーナーによる支配の度合いが高い、実質的な一人会社のオーナーへの役員給与については、法人段階で経費の二重控除に相当する部分、すなわち給与所得控除の相当分につき、損金に算入しないことを原則とする⁴というものである。

しかし、この理由付けは、本制度導入に際しての論理的で十分な説得力を持つものとは思われない。また、本制度においては、「特殊支配」なる冠詞を付ける同族会社とそれ以外の同族会社、さらにはその他の中小会社とを法人格において区別して、この制度の理念を維持しなければならない程の理論的裏付けや合理的理由も見当たらない。そもそも、経費の「二重控除論」なる議論の出発点からして、特殊支配同族会社における役員給与の損金算入という勝れて法人税法上の問題と、当該法人からは既に支出され、いわば個人の手に在る、役員給与の給与所得控除という所得税法上の問題とを緋い交ぜにし、個人が受ける給与所得控除額をその支給法人に課税しようとするものである。換言すれば、法人と個人間の所得の帰属する人格を全く無視し、また、課税理論上も全く正当性を有しないものに担税力を求めようとするものである。

確定決算主義を採り、トライアングル体制⁵ともいわれる我が国の会計制度の枠組みの中であって、租税法は、会社法や企業会計からの影響

⁴ 日本税理士会連合会専務理事、小林健彦氏の質問に答えた財務省主税局税制第三課課長補佐、佐々木浩氏談（マルチメディアによる全国統一研修会 緊急解説 会社法施行と法人税改正）

⁵ トライアングル体制とは、会社法、法人税法、証券取引法という3つの制定法規範それぞれが規定する会計法式およびこれにより形成される我が国の会計制度の体系を指す。

を少なからず受ける。事程左様に、会社法が制定された平成 18 年度の税制改正では、法人税法上もドラスティックな改正が行われ、特に、役員給与への課税においては、その考え方の基調をなす部分に大きな変革がみられた。従来、損金不算入であった役員賞与についても、一定の条件は付されてはいるものの、役員給与として損金算入が認められることになった。また、同族会社における留保金課税に対する緩和措置も講じられた。しかし、誤解を懼れずに述べれば、それらの小手先の緩和策とバスターする形で、十分な租税法論的議論をせず、周知期間もとられないまま、唐突に立法化され、本制度が創設、導入されることになった。

本稿では、今次の役員給与課税改正のうち、本制度の中核をなす「二重控除論」について検討を加えるとともに、法人税法と会社法、さらには企業会計との関係、いわゆるトライアングル体制についても触れてそれらを整序し、本制度の問題点を明らかにし、その虚構性を指摘したい。

2. 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の創設

2.1 本制度の概要

(1) 特殊支配同族会社の業務主宰役員給与の損金算入規制

財務省によれば、旧来の法人税法のままで会社法が施行されれば、実質的な一人会社のオーナーは、自らへの役員給与の支給について、法人段階で経費として計上して損金に算入する一方、当該役員給与を受け取る個人段階では所得税法所定⁶の給与所得控除を受けることを可能としている。このような控除のあり方は、いわゆる経費の「二重控除」に相当するものであるとし、そのことは、法人と個人事業者との課税上の不公平を齎すとともにオーナー企業における課税所得の操作の余地を与えるものと断じている。そこで、そのような不公平を是正するという大義名分のもと、平成 18 年度税制に特殊支配同族会社の業務主宰役員給与の損金算入規制を導入し、特殊支配同族会社に該当する法人が業務主宰役

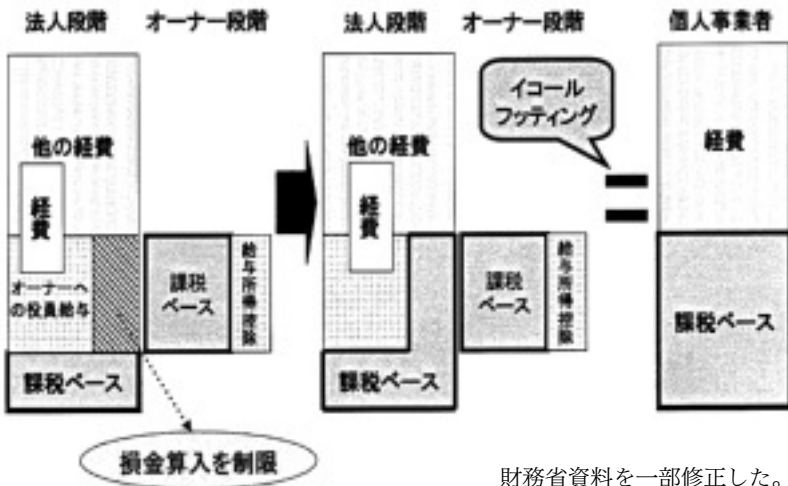
⁶ 所得税法 28 条、同 57 の 2、所得税法別表第五

員に対して支給する給与の額（以下「業務主宰役員給与額」という。）のうち、給与所得控除額に相当する部分の金額は、損金の額に算入しない措置が必要であるとして、本制度が創設された。これについては、若干の措置の適用除外規定は設けられてはいるものの、中小零細な同族会社の大多数に投網をするが如くこの措置の適用対象となり、その多くは少なからぬ経済的負担を伴うものになると思われる。（下記資料 I の本制度の概念図を参照。）

資料 I

本制度の概念図

【実質的な一人会社】



財務省資料を一部修正した。

⁷ 業務主宰役員関連者とは、その業務主宰役員の親族などでその同族会社の役員である者および業務主宰役員とこれらの者により支配されている他の同族会社をいう。（法人税法 35 条 1 項、法人税法施行令 72 条 3 項）

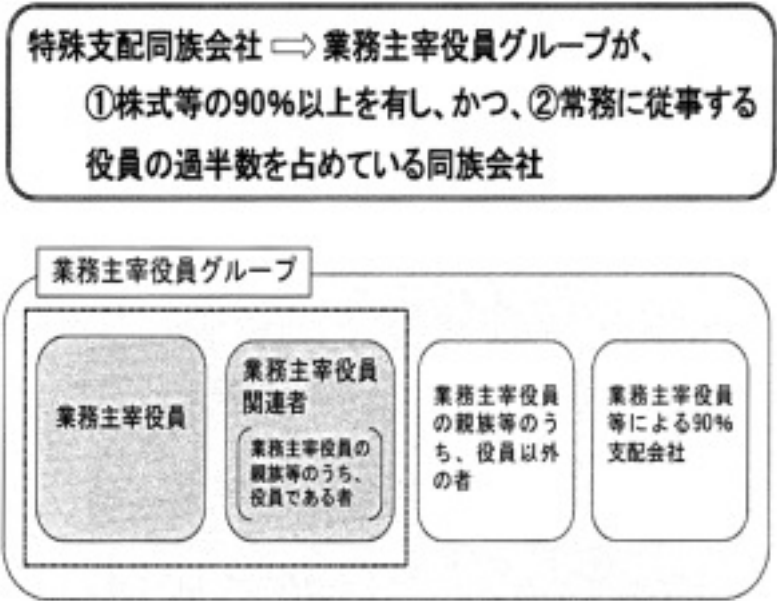
(2) 特殊支配同族会社の意義

法人税法 35 条 1 項によれば、特殊支配同族会社とは、内国法人である同族会社の業務主宰役員および業務主宰役員関連者⁷が、その同族会社の発行済株式または出資の総数または総額の 90% 以上に相当する数または金額の株式または出資を有する場合で、かつ、業務主宰役員およ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総数の半数を超える同族会社のことを指している。難解なので、これについても簡潔に図解し、下記資料Ⅱに示すことにする。

資料Ⅱ

特殊支配同族会社のイメージ

特殊支配同族会社の意義



出所：財務省資料

上記の図に掲げた①、②の要件を充足する場合には、当該特殊支配同

族会社の業務主宰役員（個人に限る）に対して支給する給与の額のうち、その給与に係る給与所得控除額に相当する部分は、損金の額に算入できない。

これにつき、財務省によれば、経費の「二重控除」に相当する部分であるとし、この部分、すなわち給与所得控除相当分の法人段階での損金算入を制限するとしている。

しかし、後に詳述するように、法人の役員給与の損金算入の問題と個人の給与所得控除の問題とは、次元の違う問題といわねばならない。

なお、左図の業務主宰役員グループとは、前述の業務主宰役員関連者と同義であり、業務主宰役員およびその親族などである者ならびに業務主宰役員とこれらの者により支配されている他の同族会社を指す。

（3）本制度の適用除外

本制度による、上述の損金不算入規定は、特殊支配同族会社の基準所得金額が一定額以下の場合には適用されない。しかし、これもかなり難解な規定となっているので、以下に簡略化して示すことにする。

資料Ⅲ

特殊支配同族会社の業務主宰役員給与の損金不算入の適用除外

1. 適用除外の範囲（法人税法 35 ②、法人税法施行令 72 の 2 ⑤～⑨）

- ① 基準所得金額が 800 万円以下
- ② 基準所得金額が 800 万円超 3,000 万円以下であり、かつ、基準所得に占める業務主宰役員給与額の年平均額の割合が 50%以下

2. 基準所得金額の計算 ◻ 業務主宰役員給与支給前の所得金額を計算

(1) 基準期間（注1）がある場合

- | | | |
|--|---|---|
| <p>①-1 所得金額+業務主宰役員給与額+欠損金当期控除額=</p> <p>調整所得金額</p> <p>①-2 業務主宰役員給与額-欠損金額=調整所得金額（マイ</p> <p>ナスの場合は0）</p> <p>② 欠損金額-業務主宰役員給与額=調整欠損金額（マイナスの場</p> <p>合は0）……B</p> | } | A |
|--|---|---|

基準期間内各事業年度の

$$(Aの合計額 - Bの合計額 - 繰越欠損金額(注2)) \times \frac{12}{\text{基準期間の月数}} = \text{基準所得金額}$$

- (注) 1 基準期間とは、当該事業年度開始の前日3年以内に開始した各事業年度(特殊支配同族会社に該当しない事業年度のうち、最も新しい事業年度以前の各事業年度を除く。)をいう。
- 2 基準期間前に生じた繰越欠損金のうち、特殊支配同族会社に該当する事業年度のうち最も新しい事業年度以後に生じたものにあつては、①業務主宰役員給与支給前の金額への調整、②調整所得金額から繰戻控除された調整欠損金額を繰越欠損金額に含めないこととする調整をしたあとの金額。
- 3 平成15年4月1日前に開始した事業年度に生じた繰越欠損金については、上記2①②の調整は要しない(改正法人税法施行令附則16条6項)。

出所：財務省資料

(2) 基準期間がない場合（新設法人など）

当該事業年度の所得金額等を基礎として計算した業務主宰役員給与支給前の所得金額

資料IV

○ 基準期間がある場合の基準所得金額の計算例

- (i) 基準期間(前3期)の法人所得がプラスの場合(欠損金・基準期間前に生じた繰越欠損金なし)

	基準期間			計	
	(X-3)年度	(X-2)年度	(X-1)年度		
① 法人の所得金額	100	200	300	3600	$3600 \times 12/36$
② 法人の欠損金額				0	
③ 業務主宰役員給与	1000	1000	1000	3600	=1200
法令72の2⑤一(①+③)又は(③-②)	1100	1200	1300	3600	↓
法令72の2⑤二(②-③)	0	0	0	0	
				3600	基準所得金額

(参考) 業務主宰役員給与支給前の法人所得(①+③)又は(③-②)	1100	1200	1300	3600
-----------------------------------	------	------	------	------

- (ii) 基準期間(前3期)の法人所得にマイナスがある場合(基準期間前に生じた繰越欠損金なし)

	基準期間			計	
	(X-3)年度	(X-2)年度	(X-1)年度		
① 法人の所得金額				1400	$1200 \times 12/36$
② 法人の欠損金額	500	1200	100	200	
③ 業務主宰役員給与	1000	1000	1000	1200	=400
法令72の2⑤一(①+③)又は(③-②)	500	0	900	1200	↓
法令72の2⑤二(②-③)	0	200	0	0	
				1200	基準所得金額

(参考) 業務主宰役員給与支給前の法人所得(①+③)又は(③-②)	500	△200	900	1200
-----------------------------------	-----	------	-----	------

出所：財務省資料

資料 V

(iii) 基準期間前に生じた繰越欠損金がある場合

	基準期間		
	(X-3)年度	(X-2)年度	(X-1)年度
① 法人の所得金額	100		
② 法人の欠損金額		400	1500
③ 業務主宰役員給与	1200	1200	1200
④ 繰越欠損金控除額	1300	0	0

				計	
令 72 の 2 ⑤-(①+③+④)					1800 × 12/36 = 600
又は(③-②)	2600	800	0	3400	
令 72 の 2 ⑤二(②-③)	0	0	300	300	
⑤令 72 の 2 ⑤三	1300(注)	0	0	1300	↓
				1800	基準所得金額

(参考) 業務主宰役員給与支給前の法人所得(①+③+④)-⑤ 又は(③-②)	1300	800	△ 300	1800
---	------	-----	-------	------

(注) (X-4)年度 法人の欠損金額 1300 業務主宰役員給与 1200 業務主宰役員給与支給前の欠損金額 100

※ 基準期間前の事業年度に生じた欠損金額の繰越控除額は、次による。
 (資料Ⅲ(注)2・3参照)

① 特殊支配同族会社に該当する事業年度に生じた欠損金額……業務主宰役員給与支給前の欠損金額を控除

② 特殊支配同族会社に該当しない事業年度に生じた欠損金額……その欠損金額の全額を控除

(経過措置)

平成 15 年 4 月 1 日前に開始した事業年度に生じた欠損金額は、業務主宰役員給与支給前の欠損金額とする調整は不要。→上記設例は、この経過措置があるものとして計算

出所：財務省資料

(4) 業務主宰役員給与額のうち損金不算入となる金額

業務主宰役員給与額のうち損金不算入となる金額は、その事業年度の業務主宰役員給与額の金額に応じて、次の表により計算した金額とされている。

なお、この業務主宰役員給与額には、債務の免除による利益その他の経済的利益の額は含まれるが、退職給与の額および法人税法第34条(役員給与の損金不算入)規定により損金の額に算入されない金額は含まれない。

業務主宰役員給与額	損金不算入となる金額
～650,000円	業務主宰役員給与額的全額
650,001円～1,800,000円	業務主宰役員給与額×0.4 (65万円未満の場合は65万円)
1,800,001円～3,600,000円	業務主宰役員給与額×0.3+180,000円
3,600,001円～6,600,000円	業務主宰役員給与額×0.2+540,000円
6,600,001円～10,000,000円	業務主宰役員給与額×0.1+1,200,000円
10,000,001円～	業務主宰役員給与額×0.05+1,700,000円

(注) 業務主宰役員であった期間が1年未満である場合には、業務主宰役員給与額をその期間の月数で割り、これを12倍した金額が上記の表に当てはめる業務主宰役員給与額となる。また、この場合の損金不算入となる金額は、上記の表により算出した金額を12で割り、これにその期間の月数を掛けて計算した金額となる。

なお、主として実務の関連ではあるが、法人が特殊支配同族会社に該当する場合は、確定申告書に基準所得金額または当年度基準所得金額の計算およびこの規定の適用を受ける金額の計算に関する明細書(別表14(1)および別表14(1)附表)の添付が必要となる。

3. 会社法の制定と法人税法の改正

3.1 会社法の制定と特殊支配同族会社の役員給与規制

(1) 法人成りと「二重控除論」

本制度は実質的な一人会社のオーナー役員への役員給与の損金算入を制限しようとするものであり、ここまで数度に渡り触れてきているように、その制度創設の背景を、財務省は、会社法制定による法人設立の容易

化にあるとしている。すなわち、合資会社を除き一人会社の設立が可能となったことや最低資本金規制の撤廃、あるいは合同会社においては一人会社の社員も有限責任となることを可能とする改正等が行なわれ、法人成りが容易になったことに伴い、節税目的のみの法人成りの増加も予想されるとし、これを抑制・防止することに主眼があったものと考えられる。

個人事業者の法人成りに関しては、法人と個人を通じた課税上の不公平、いわゆる経費の二重控除の問題として、一部の研究者による論文に見られていたこともあり、会社法の制定と軌を一にする今次の税制改正において、租税の増収を画策する官僚とそれに同調する政治勢力によって、本制度が創設・導入されたと思われるところである。

この経費の二重控除の問題については後に再度検討を加えるつもりであるが、いわゆる「二重控除論」は、特殊支配同族会社の役員に対して支払った給与等は、当該法人の所得の金額の計算上は損金の額に算入され、当該法人の課税所得を減少させ、一方、当該給与等は当該役員の給与所得の収入金額に一旦は含まれるが、給与所得控除の適用を受けて課税所得の相当部分が減少してしまうとするものである。

しかし、これは、詰まるところ、法人税と所得税とを混同した議論で租税基礎理論にも悖るものであり、「はじめに増税ありき」とする考え方にコミットするものである。

確かに、給与所得控除は給与所得の概算控除であり、これが過大であるという議論は以前から散見されていた。仮に、そのことを問題視するものだとすれば、それを実額控除に変更したらどうかという議論なら格別、給与所得者という個人に認められている、いわば「所得計算上の権利」ともいべき給与所得控除を法人の所得計算上、損金に算入しないというのであれば、租税法に至る以前の、租税基礎理論を全く無視した議論といえよう。

この点で、今次の会社法の制定とそれに伴って生起するとされる法人成りの容易化、さらにそれによって齎されるとしている課税の不公平を是正すること、すなわち二重控除を排除するという論理構成には破綻が

見られ、法人税制と所得税制間の整合性を有するものとはいえない。加えて、本制度を創設・導入することは、一方で、最低資本金等の規制を撤廃した会社法を新たに制定することにより、起業の活性化、活発化を図ろうとする国家の施策との間に齟齬を来たすことにもなる。

3.2 会社法の制定とトライアングル体制における会計処理の変化

(1) トライアングル体制と確定決算主義

上に見てきたように、財務省の見解における、会社法の制定と本制度の創設の間には整合性や合理的理由を見出すことはできない。寧ろ、会社法が制定されたことによって法人税法を改正しなければならない理由（関係）は他にあるように思われるのである。

我が国における会社法と法人税法との関係は、以下に述べるトライアングル体制といわれる会計の側面に顕著に見ることができるので、ここで、若干、敷衍してみたい。

既に見てきたように、会社法の制定は自己完結的な商法改正の域には止まらず、直ちに法人税法や証券取引法（以下、「証取法」という。）に影響し、最終的には、会社法会計、税法（税務）会計、証取法会計（企業会計）という3つの会計制度の枠組みにも影響を及ぼすことになる。これがトライアングル体制といわれる所以であり、その有用性は、結果として、法務、税務、会計という三者間の考え方の乖離を縮小する方向に作用する。3つの会計の枠組みは、目的こそ違え、それぞれに影響を与え合いながら成立するが、この他に制定法ではないが、いわば慣習法としての「企業会計原則⁸」が存在し、「一般に公正妥当と認められる」会計の慣行で、従うべき基準として、3つの会計の枠組みを横断する共通

⁸ 「一般に公正妥当と認められる」会計処理の基準として、「企業会計原則」は唯一無二のものではなく、これ以外にも理論的には存在し得るが、その制定から今日までの経過を考慮すれば、近年になって追加された部分を除けば、その根幹部分においては、慣習法が成立していると考えられ、「企業会計原則」を法規性を有する「会計基準」と解釈しても差し支えないように思われる。

の物差しの役割を果たしている⁹。従って、それぞれの会計で作成される決算書は、全てこの通則的な企業会計原則に基づいていることになり、微細な部分での差異はあるものの、根本部分における大きな差異はないと考えてもよいと思われる。これらのうち、税法会計は、いわば会社法の規制を取り込み、会社法の規定に基づく株主総会で承認され、確定した計算書類をもとに課税所得を算出する、いわゆる「確定決算主義」を採用している¹⁰。

この意味で、特に会社法と法人税法とは密接にリンクし、これらと証取法（企業会計）が係わり、影響し合う形でトライアングル体制は形成されるものといえる。このことは、会社法や企業会計が改正されると、それを受ける形で、法人税法も改正され得る（法務、税務、会計の考え方に乖離が拡がると、それを自動調整する作用が働く）ことを意味する。

そのことを前提に今次の会社法施行以前の旧商法の規定を見てみると、取締役の報酬はあくまでも職務執行の対価と捉えていたが、取締役の賞与については利益処分により与えられるものとして区別して考えられていた¹¹。商法のこの考え方を受け、法人税法上も企業会計上も取締役の報酬（法人税法、企業会計上は役員報酬）は、原則として、それぞれに損金算入、費用処理がなされていた。

一方、取締役の賞与（法人税法、企業会計上役員賞与）については、商法が利益処分の性格を有するとしていたため、法人税法も損金不算入とする取扱いをし、企業会計上も利益処分の性格とし、未処分利益の減

⁹ 3つの制定法規範からなる我が国の会計制度はそれぞれ固有の目的を持つが、そのいずれにも、基本的には、企業会計原則に準拠すべき主旨の規定を有している。（会社法 431 条、会社計算規則 3 条、法人税法 22 条 4 項、証券取引法 193 条、財務諸表等規則 1 条 1 項参照。）

¹⁰ 法人税法 74 条 1 項参照。

大阪地判昭和 62 年 9 月 18 日（税務訴訟資料 159 号 638 頁）

¹¹ 取締役の報酬の支給については、定款にその旨の記載がない場合は、旧商法 269 条の報酬決議により、また、取締役の賞与については、同法 283 条 1 項の利益処分案に係る承認決議により支給されるものとしていた。

少とする会計処理がなされていた。

(2) 会社法における考え方の転換と企業会計の対応

平成 18 年 5 月 1 日に、それまでの商法は大幅に改正され、新たに会社法として施行され、法人税法と係わる「取締役の報酬等」についても、その考え方に大きな変更が加えられた。

同法の 361 条 1 項には「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（以下この章において「報酬等」という。）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。

- 一 報酬等のうち額が確定しているものについては、その額
- 二 報酬等のうち額が確定していないものについては、その具体的な算定方法
- 三 報酬等のうち金銭でないものについては、その具体的な内容」とする規定が置かれた。

この規定により、従前の商法における「取締役の報酬」や「取締役の賞与」も、会社法においては「職務執行の対価として会社から受ける財産上の利益」とされ、それらは「取締役の報酬等」（法人税法上は役員の給与等）という括りで整理されることになった。

これにより、「取締役の報酬等」の規定に取り込まれた「取締役の賞与」の支給は、従前の利益処分案の株主総会決議¹²によってではなく、あくまでも会社法 361 条 1 項の規定に基づいて支給されることになった。

会社法におけるこの考え方の転換を受けて、同法の施行に先立ち、企業会計基準委員会は ASBJ 企業会計基準第 4 号「役員賞与に関する会計基準」を公表し、企業会計上も「役員賞与は、発生した期間の費用として処理する」との取扱いを明らかにした¹³。

¹² 旧商法第 283 条第 1 項参照。なお、会社法にはこれに相当する規定は存在しない。

¹³ 平成 17 年 11 月 29 日公表、ASBJ 企業会計基準第 4 号第 2 項。

それによれば、企業会計基準において役員賞与を費用処理する理由として、役員賞与と役員報酬との性格の類似性や支給手続の同一性を挙げている。すなわち、両者とも職務執行の対価として支給され、企業会計上はいずれも費用処理されること。また、役員賞与の経済的実態は業績連動型報酬と同様の性格を有し、さらに、会社の利益は職務執行の成果と考えられること。加えて、従前の商法においては、役員報酬と役員賞与との支給手続が異なっていたが、会社法施行後は同じ会社法 361 条 1 項の規定に基づいて支給されること等を理由として挙げている。

(3) 法人税法における「役員賞与」課税の見直し

既に触れているように、会社法（会計）、税法（会計）および証取法（企業会計）は、いずれも企業を対象とする会計を規整ないし規制する点で密接な関連性を有している。

今後の会社法における「取締役の賞与」に対する考え方の転換を受けて、企業会計は逸早く会社法に適合する処理方法に変更したところから、法人税法もその考え方に大きな見直しを迫られ、結果として、「役員報酬」、「役員賞与」および「退職給与」を一元化した概念である「役員の給与等」としての規定を置くことになった。

このことは、法人に対する所得課税が始まって以来、法人税法が頑として受け容れてこなかった役員に対する賞与の損金不算入について、トライアングル体制を形成する 3 つの枠組みのうちの 2 つまでもが、その考え方を転換したことにより、商法依拠主義といわれた法人税法は課税の論拠を失い、社会的要請を容れ、損金算入を認めざるを得ない状況に追い込まれたことを意味しているといえるだろう。

しかし、その一方で、今後の改正で新たなタイプとしての役員給与の支給が認められてはいるが、それ以外の臨時的な給与等は、全て役員賞与や認定賞与（損金不算入）とする基本的な考え方は、改正後においても変わっていないといえる。というのは、第三目「役員の給与等」としての法人税法 34～36 条の規定はいずれも損金不算入を規定する表現方

法が採られているからである。

ともあれ、改正前の法人税法が役員に支給する給与が定期、定額のものか否かという支給形態によって損金算入の可否を判断、区別していたものを、改正後は役員給与が定期同額のものか、事前確定届出のものか、すなわち、職務執行前に予め、支給時期、支給額が定められたものに基づくか否かによって損金算入の可否が判断されることになった。

（4）特定同族会社の留保金課税制度の見直し

一般に、同族会社においては経営者がオーナーである場合が多く、当該法人に多額の利益が発生しても、個人の所得税は累進課税によって課税されるため、これを避けようとする動機が働き、利益を特に配当することもせず、法人が不必要な留保を行なう傾向があるとされる。

こうした場合には、オーナー個人の所得税の累進税率による配当課税が回避され、ないしはそのタイミングが遅れ、個人事業者との間に税負担の不公平を齎すことになるため、当該法人に一定金額以上の留保金が生じることとなった場合には、通常の法人税とは別に法人税の課税が行われることになる。この制度を同族会社の留保金課税制度といい、この制度が適用される同族会社を「特定同族会社」といつている。

留保金課税制度自体は、昭和45年から続いていたものではあるが、現在の同族会社の多くは、いわゆる従前の法人成りとは状況を異にし、外部からも見える形での客観性が確保されてきているといわれている。例えば、従業員の中から優秀な人材を取締役に抜擢し、その取締役の持ち株制度の導入について検討を行なう等の待遇面、あるいは当該法人の内部留保についても検討がなされるなどの透明性のある法人経営の維持などの状況が挙げられている。こうした認識の中で、従前の同族会社の留保金課税制度は、今次の会社法制定を機に見直されたものといえる。

平成18年度税制改正のうち、「特定同族会社の留保金課税制度」への見直しは、直載に会社法制定と結び付くものではないが、巨視眼的に見れば、既述の「役員給与等」に関連するものともいえる。

この見直しでは、従前の同族要件の緩和、留保控除額の引き上げ、不適用措置の整理等が行なわれているが、新たに特定同族会社を判定する基準として、これまでの株式保有割合に議決権割合が追加されたり、また、不適用措置が縮減、廃止されたりして、その判定基準がむしろ厳格化された部分も見られる。その一方で、これまで通り、平均並み(4.8%)の配当がなされていれば留保金課税が適用されることはなく、全体的には、適用要件を緩和する改正がなされたとの評価ができるものである。

4. いわゆる「二重控除論」の再検討

曩に触れた「二重控除論」の典型的内容は、特殊支配同族会社の役員給与は当該法人の所得の金額の計算上、法人税法所定の損金の額に算入される一方で、当該役員給与は当該役員の給与所得の収入金額を一旦は形成するが、所得税法所定の給与所得控除の適用を受けて課税所得の相当部分が減少してしまうとするものである。

しかし、この議論は既に指摘してきた通り、その出発点からして、法人税法上の問題と所得税法上の問題、すなわち異なる法体系間の問題を、いわば「ごちゃ混ぜ」にした甚だラフなものである。

そもそも、本制度導入の前提となっている経費の控除が二重となっているかどうかの議論の吟味すら、なされてきたか否かも気になるところである。というのも、法人が役員に支払った経費（役員給与等）は、法人が収益を得るために掛かったものであり、給与所得控除額は概算控除額でこそあれ(その全額が経費控除であると仮定したとしても)、その経費は給与所得の収入金額を得るために掛かったものである。これら二種類の経費は、同じ名称とはいえ、全くそのインプリケーションを異にするものであり、このことを指して同じ経費を二重控除したという意味での経費の「二度控除」ないし「二重控除」といえないのは明らかである。

給与所得控除については、勤労所得と資産所得との対比において、その担税力を考慮して、設けられた、いわゆる人的控除であり、その意味では、給与所得控除の全て、ないしはその主要部分を経費の概算控除、

すなわち、給与所得者の必要経費はゼロないしはそれに近いものと考えること自体が、この議論の前提を欠くものと考えられるのである。

然るに、この議論は、現行の所得税制体系の中で給与所得控除についての抜本的見直しを検討されるというならともかく、結果として、特殊支配同族会社という名の中小零細企業虐めとしかいいようのない制度を作り上げることに貢献することになっているのである。

すなわち、本制度は、無抵抗で財務体質のきわめて脆弱な中小零細法人に、差別的に、過重な租税負担を求めるものとなっているのである。

法人、つまり特殊支配同族会社のオーナーにおいては、確かに、財務省が指摘・主張するような「課税所得の操作」に繋がる、いわゆる乱脈経理による利益操作擬きの側面も少なからず存在するのは事実である。しかし、その反面、大多数のオーナーは、手形期日、あるいはその他の支払日が到来し、その決済のための資金が不足する場合、また会社が危急存亡の秋等は、自己の資金を提供し、あるいは、金融機関からの融資に際しては連帯保証人となり、かつ、労働者としても現場で額に汗し、私財を投げ打つ覚悟で、公私の分け隔てなく働き、会社を維持している現実も存在するのである。

そのような中小零細法人のオーナーの役員給与とその他の法人の役員給与につき、租税負担上に、事実上、不利益な差別を設け、かつ、担税力を有しない給与所得控除分を当該法人の所得と認定してまでも、正に取りやすい所からは何が何でも取るといった租税行政庁の姿勢には、課税理論上の合理性を見出すことができない。

給与所得控除の問題は、あくまでも所得税法個別の問題であり、それは個人税制の中で調整すべきものであろう。法人税法と所得税法という異なる法体系間の問題を無視し、給与所得控除の本質、すなわち給与所得と他の所得との担税力の差を考慮し、個人の給与所得の概算控除として設けられた経緯をも無視し、これを法人所得に加算して課税することは、租税法自体を自己否定するものといえよう。

我が国経済の縁の下を支える中小零細法人に重大な影響を及ぼす重要

な税制改正であるのにも拘らず、国民や納税者には十分な議論の機会を与えず、与党の税制改正大綱において唐突に発表し、それを法律化する「由らしむべし知らしむべからず」といった租税行政のあり方は、租税法全般を貫き普遍であるべき、租税法律主義の原則を形骸化させる危惧すらされるものである。

これらの点で、特殊支配同族会社の業務主宰役員給与の損金不算入規定の理論構成は十分な説得力を持たないばかりか、その導入の根拠たる議論も論理が破綻しているものと考えられ、その虚構性のみが際立つものとなっている。

5. 同族会社の役員給与税制のあるべき姿

これまでに既に触れてきたように、「いわゆる二重控除論」に係る給与所得控除の問題は、あくまで所得税制の中で調整すべきあり、これを、法人税制を弄ることによってそれらのバランスを取ろうとすることは、税制上の誤りを冒すものであり、所得税制と法人税制とは截然と区別すべきである。

法律論を離れた純感情論からも、給与所得控除が、会社の規模の大小を問わず、その従業員あるいは公務員等の給与に対しても当然に適用されるのに対し、中小零細規模の特殊支配同族会社の役員給与分についてのみ、経費の「二重控除」として個人の所得税に加えて法人税をも課税されることは、善良な納税者の納得を得られるものとは到底思われない。

平成18年度法人税制改正における役員給与課税に係わって、一方ではこのように中小零細法人に冷酷ともいえる制度が導入されながら、他方では、同じ法人でありながら、同族会社以外の法人には利益連動型役員給与等の損金算入が認められている。しかし、これも、前述のバランスという観点からは、税制上大いに問題が存するものであり、大企業であっても中小零細の同族会社であっても同じ法人税法の適用を受けることになる法人課税税制を歪めるものといえる。すなわち、同族会社であるか否かに関わらず、会社法上の取締役による正当な経営判断に基づく企業

活動の成果に対する税制上の差別的取扱いが問題となる。

曩にも触れたが、本制度の創設は、従来、損金不算入であった役員賞与につき、条件付ながら損金算入が認められることや同族会社の留保金課税制度が廃止された場合における減税分を補填するためのバーター(引き換え案)として導入されたといわれる。

仮に、そうだとすれば、同族会社の留保金課税の本質が、中小零細法人の資本蓄積による財務体質の強化を大きく阻害する側面があるところから、双方とも撤廃することが、同族会社の役員給与税制のあるべき姿としては当然の帰結であろう。

それらのバーターとして、内部留保を縮減する特殊支配同族会社の業務主宰役員給与等の課税強化をすることは、正に本末転倒としかいいようがないものである。

平成 18 年度税制改正に係る法人給与税制改正の趣旨なり理由が会社法制定にあり、これによる法人成りの容易性が個人事業と経済的実態が同一の節税目的のみの同族会社の設立を壮にするとして、それを純粋に個人事業との公平の観点から措置するというのであれば、法人課税は行なわず、個人段階のみでの課税を行なうべきである。

節税目的のみの法人成りを規制することを目的とするものであれば格別、租税理論を無視した、いわば小手先の法制度の改正で法人と個人の租税負担の不公平の問題を解決しようとしても、大多数の国民や納税者の支持、理解は得られないであろう。

加えて、それは「中小企業は、わが国の産業競争力の基盤を支えるものである」とした政府与党税制調査会の平成 18 年税制改正大綱における中小・ベンチャー企業支援税制や最低資本金等の規制を撤廃した会社法を新たに制定することにより、起業の活性化、活発化を図ろうとする国家の施策との間に整合性を保つことを不可能にしたり、齟齬を来たしたりすることにもなる。

6. おわりに

本制度の創設、導入の趣旨は、いわゆるオーナー企業主宰者の経費の二重控除における法人と個人事業者との課税上の不公平、さらにはそれによるオーナー企業における課税所得の恣意的操作の是正が挙げられていた。

しかし、いわゆる経費「二重控除論」については、ここまでみてきたように、財務省の説明は既にその論理が破綻している。

また、中小零細規模の同族会社にありがちな乱脈経理が一部にあり、仮にそれが課税所得の恣意的操作に繋がったとしても、それは中小零細の同族会社に固有の問題ではなく、マスコミによってもたらされる報道の如く、法人規模の大小に関係なくいわば企業のコンプライアンスの問題であり、租税行政執行上で是正されるべき問題である。

本制度の適用除外としては、業務主宰役員給与が年800万円をボーダーラインとしているが、その根拠についても明らかにされていない。年800万円程度の役員給与で、無限ともいべきリスクを背負い、中小零細の同族会社を運営し、一家の生計を維持することに対する妥当性は、果たして事前に検討されたのであろうか、疑問に思うところである。

会社法の制定を機に法人税法も改革の方向にその歩を進めることは、納税者にとって歓迎すべきことではあるが、本制度に限っては、租税理論を無視して、法人と個人の租税負担の不公平の問題を小手先でかわそうとするもののように思えてならない。

仮にそのような小手先の緩和策の引き換え案として本制度が導入されたとすれば、租税理論に反する措置として、我が国の税制そのものに対する国民の反発を招き、信頼を損ねることにもなる。

本制度の創設の趣旨ないし目的が、法人事業と個人事業者との租税負担の公平を図るところにあったとすれば、その目的は理解できるとしても、その手段には大きな問題があったといえよう。