

論壇

役員給与と税制の根本的な問題点について



嶋 協 【神田】

I. はじめに

周知のとおり、平成18、19年度の税制改正において、役員給与に関する税務上の取り扱いが大きく変わった。

本来役員給与は、法人との委任契約に基づいて職務の対価として支払われる販売費及び一般管理費であることから、法人税法第22条により損金の額に算入されるべきものである。

従来は、報酬に該当するか賞与に該当するかが大きなポイントとなっており、報酬に該当する場合には、不相当に高額でなければ損金の額に算入され、賞与に該当する場合には、全額損金不算入として取り扱われていた。(退職給与については、損金経理しなかった金額及び不相当に高額な金額は損金不算入)

しかし現行の法人税法では、別段の定めとして、法人税法第34条により、法人が役員に対して支給する給与については、「定期同額給与」・「事前確定届出給与」・「同族会社以外の利益

前記したように、現行の役員給与と税制の特徴としては、ま

II. 新たな概念による実務上の弊害

ず、第一段階の認識基準として「定期同額給与」・「事前確定

連動給与」のいずれにも該当しないもの及びそれらに該当するものであっても「不相当に高額であるもの」・「仮装隠蔽によるもの」は損金の額に算入しない旨が定められている。

改正の背景のひとつには、会社法の改正があり、従来「利益処分」すべきものとされていた役員賞与について、企業会計基準において「役員報酬も役員賞与も職務執行の対価であることには変わりないことから、役員賞与は、発生した期間の費用として処理する」と規定されたことが挙げられる。

つまり、改正の意図としては、会社法における賞与と従来から経団連等から要請のあった業績連動給与について、税務上も損金の額に算入する要素を与えることに加え、期中における恣意的な役員給与の変更ができない制度を意識したものと考えられる。

現に納税者や実務家からも、その実務上の対応に関して数多くの疑問点が論じられていた。そういった状況を受け、国税庁は法令とは別に、ホームページにおいて「役員給与に関する質疑応答事例(H18・12)」及び「役員給与に関するQ&A(H20・12)」を公表しており、その

「定期同額給与」・「事前確定

届出給与」・「同族会社以外の利益連動給与」に該当するか否かを判断し、第二段階の認識基準として「不相当に高額であるもの」(又は仮装隠蔽によるもの)に該当するか否かを判断するということである。

この中で、特に実務上大きな問題となるのは、「定期同額給与」及び「事前確定届出給与」という概念は、社会通念上認識されている、いわゆる「役員報酬」・「役員賞与」と同じものではないということである。

例えば、役員としての職務執行の対価である役員報酬については、支給額にかかわらず、法律・政令で定める「定期同額」であることの形式基準の要件を満たさなければ、損金の額に算入されないということである。

このうち、臨時改定事由及び業績悪化改定事由には具体的にどのようなケースが該当するかについても、政令までの内容では明確なものとはいえない状況である。

「定期同額給与」・「事前確定

III. 質疑応答事例等による課税庁の対応

中々疑問点のいくつかについては解消されたのであるが、未だにその取扱いが明確になっていない部分も残っている。注意したいのは、法解釈とは異なった取扱いが示されている部分も見られるということである。

IV. 原則損金不算入であることについて

前述したように、役員給与に関する別段の定めである法第34条は、「定期同額給与」・「事前確定届出給与」・「同族会社以外の利益連動給与」に該当しない場合には損金不算入であり、それらに該当する場合であっても「不相当に高額」又は「仮装隠蔽によるもの」であれば損金不算入という規定になっている。

この点について、財務省の立法担当者は「法人税法上は、役員給与が原則損金不算入となつたのではないかと指摘する向きもありますが、法人税法の構造として第22条の別段の定めを規定しようとする場合には、このような見出し(損金不算入)や構成にならざるを得ないものである。

しかも、前述した「役員給与に関する質疑応答事例」の中には、事例に対する実務上の取扱いを示すとどまり、法解釈に つながる解説はほとんど見られない。

また、「役員給与に関するQ&A」の中では、実務上最も対応が難しいとされていた「業績悪化改定事由」についての事例があり、その中で「経営状況の著しい悪化その他これに類する理由」について、「財務諸表の数値が相当程度悪化したことや倒産の危機に瀕したことだけではなく、経営状況の悪化に伴い、第三者である利害関係者(株主、債権者、取引先等)との関係上、役員給与の額を減額せざるを得ない事情が生じている」ということである。

その中でも、中小同族会社においては、株主と役員が同一又は親族関係であるケースがほとんどであることを踏まえ、そういう場合であっても役員給与の額を減額せざるを得ない客観的かつ特別の事情を具体的に説明できるのであれば認められる旨が示されている。

この解説は、「業績悪化改定事由」についてかなり弾力的に扱っていることを示すものと解され、納税者にとっても、実務家にとっても、有用かつ現実的なものであるが、法令の純粋な解釈として適切か否かについては、多少疑問が残るものである。

そもそも減額改定は「利益の払い出し」のために行うものではなく、たとえ「経営状況が著しく悪化したことその他これらに類する理由」に至らない場合であっても、経営方針として経営者が自ら標を正す意味で自主的に行うケースや入札業者の経営審査のために行うケースなど、会社存続のためにやむを得ず行うことがほとんどである。

さらに、それぞれのケースは原則として、課税上の弊害が生じるものではないため、明らかに利益操作のために行っている等特殊なケースを除いては、減

課税要件法定主義(課税要件

額について相当の理由が説明できるときを条件として、税務上の規制を加えるべきものではないと考える。

V. 今後の対応について

以上、現行の役員給与制度の主な問題点について見てきたが、察するに実務の世界では、当初立法者が予想していなかった部分があり、多量かつ多岐にわたる問題点が生じている。

それらの問題点について、便宜的に質疑応答事例等で対応しようとしているのが実情ではないかと考える。

現行法の根本的な問題点は、法第34条自体の規定そのものにあり、それに対して小手先だけで対応することは、どう考えても無理があるのではないかとと思われる。

納税者も課税庁も明確な内容が把握できない独自の税法基準を維持し、法的拘束力を持たない質疑応答事例等によって課税要件をも調整することが適切なものとは考えられない。

現状の歪んだ状況を受け止め、民間企業における給与の支給状況を踏まえた、納税者に分かりやすい現実的な役員給与制度を1日も早く作り直す必要があるのではないだろうか。

役員に対する職務執行の対価に定義し、その定義に該当する場合には損金不算入という規定にしなければ、適正な別段の定めとして成り立たないのではないかと考える(現に、平成18年度改正前の役員給与に関する規定は、そのようになっていた。

役員に対する職務執行の対価として、本来当然のように損金となるべきものについて損金不算入の制度を設けるのであれば、損金不算入となるものを明確に定義し、その定義に該当する場合には損金不算入という規定にしなければ、適正な別段の定めとして成り立たないのではないかと考える(現に、平成18年度改正前の役員給与に関する規定は、そのようになっていた。

役員に対する職務執行の対価に定義し、その定義に該当する場合には損金不算入という規定にしなければ、適正な別段の定めとして成り立たないのではないかと考える(現に、平成18年度改正前の役員給与に関する規定は、そのようになっていた。

役員に対する職務執行の対価に定義し、その定義に該当する場合には損金不算入という規定にしなければ、適正な別段の定めとして成り立たないのではないかと考える(現に、平成18年度改正前の役員給与に関する規定は、そのようになっていた。

役員に対する職務執行の対価に定義し、その定義に該当する場合には損金不算入という規定にしなければ、適正な別段の定めとして成り立たないのではないかと考える(現に、平成18年度改正前の役員給与に関する規定は、そのようになっていた。