



『円滑な税務申告』 の アドバイス

発行日 平成18年7月21日

発行者 上田会計事務所

発行責任者 税理士 上田 勝

〒660 - 0822

尼崎市杭瀬南新町4丁目1番28号

電話 06 - 6483 - 3005

FAX 06 - 6483 - 3006

E - Mail info@ama-uedakaikei.jp

H P <http://www.ama-uedakaikei.jp>

「円滑な税務申告」のアドバイス 目 次

法人の役員給与の改正について	
〔 1 〕 役員給与の取扱い	1
< 1 > 役員給与の区分	1
< 2 > 役員給与の本質的な性格	1
< 3 > 損金算入および損金不算入の取扱い	2
< 4 > 役員給与の決定の方法	3
1 定款で定める方法	3
2 株主総会で定める方法	3
3 取締役会で定める方法	3
4 職務執行の開始の日とは	4
< 5 > 定期同額給与について	5
1 定期同額給与とは	5
< 6 > 事前確定届出給与について	6
1 届出事項	6
2 届出期限	6
3 支給額の増額または減額支給の取扱いについて	8
4 支給額の決め方	8
< 7 > 利益連動給与について	8
1 利益連動給与とは	9
2 業務執行役員とは	9
< 8 > 使用人兼務役員の取扱い	10
< 9 > 効果的な役員給与の導入	10
1 資金繰りを検討すること	11
2 社会保険料を検討すること	11
< 10 > 役員退職給与について	13
1 判断基準	13
2 適正な役員退職給与の決め方	13
3 損金算入時期について	14
〔 2 〕 オーナー役員給与の損金不算入	14
< 1 > 一部損金不算入の取扱い	14
< 2 > 特殊支配同族会社とは	15
1 業務主宰役員および業務主宰役員関連者とは	16
2 業務主宰役員グループについて	17
3 株式数等の判定内容	17

4 議決権行使のみなし規定について	1 8
< 3 > 適用除外要件等	1 9
< 4 > 損金不算入額	2 0
< 5 > 基準所得金額について	2 1
1 基準期間とは	2 1
2 基準所得金額とは	2 1
1) 基準期間がある場合	2 2
2) 基準期間がない場合	2 3
< 6 > 円滑な解決策の検討	2 5
1 「社員持ち株会」の活用	2 5
2 役員数の検討	2 6
1) 役員の割合	2 7
書面添付制度をご存知ですか？	2 8
〔 1 〕 書面添付制度の目的	2 8
〔 2 〕 書面添付制度の概要	2 9
〔 3 〕 事前通知前の意見聴取の効用	3 0

法人の役員給与の改正について

平成18年度に、法人の役員給与の取扱いに関する税法の改正が行われました。

要旨はつぎのとおりです。

- 1、役員給与の損金算入条件の取扱いの変更
- 2、オーナー役員の役員給与の一部損金不算入の取扱いの導入

〔1〕役員給与の取扱い

< 1 > 役員給与の区分

改正前の役員給与については、報酬・賞与および退職給与に区分した取扱いになっていました。

今回の改正により、報酬・賞与および退職給与をまとめて役員給与とし、その区分を定期同額給与、事前確定届出給与、利益連動給与に分けた取扱いになりました。

No	項 目	役員給与の区分	損金算入の取扱い
1	改 正 前 (H18/3/31 まで)	報酬	不相当に高額な部分は損金不算入
		賞与	利益処分としての性格を有し、原則としてその全額を損金不算入
		退職給与	不相当に高額な部分は損金不算入
2	改 正 後 (H18/4/1 以降)	定期同額給与	* 不相当に高額でない限り損金算入
		事前確定届出給与	* 上記以外の役員給与は損金不算入
		利益連動給与	

< 2 > 役員給与の本質的な性格

役員給与については、会社法361条に次のように定められています。

* 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「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。

- 1) 報酬等のうち額が確定しているもの その額
- 2) 報酬等のうち額が確定していないもの その具体的な算定方法
- 3) 報酬等のうち金銭でないもの その具体的な内容

社会を取り巻く企業環境の変化により、役員給与が生活給および利益処分としての性格から、経営能力を重視し、利益または株価に対する結果が伴えば役員給与を多く支払うという成功報酬的な性格に変わってきております。

会社と社員とは雇用契約を結びますが、会社と役員とは委任に準ずる契約になります。この委任に準ずる契約に対する役員給与の本質的な性格は、つぎに掲げる内容により区分されます。

No	区 分	会 社 法	法 人 税 法
1	生活給としての性格	額が確定している報酬等	定期同額の給与
2	生活給の補助的な性格		夏・冬等の賞与
3	成功報酬的な性格	額が確定していない報酬等	利益連動型の給与
		報酬等のうち金銭でないもの	株価連動型の給与
4	報酬の後払い的な性格・ 功労報酬としての性格	額が確定している報酬等	退職給与
		額が確定していない報酬等	退職年金

< 3 > 損金算入および損金不算入の取扱い

損金算入の取扱いについては、改定前は役員給与の支給が、定期的か臨時的かにより区別していましたが、改正後は役員給与の支給時期および支給金額が、職務執行前にあらかじめ事前に定められているか否かにより区別することになりました。

損金不算入の取扱いについては、不相当に高額な部分および隠ぺい仮装経理によるものは損金に算入されません。この解釈は、改正前および改正後も変わりません。

No	給与の区分	給与の性格	損 金 算 入	損金不算入
1	定期同額	生活給	職務執行前にあらかじめ 事前に定められているも のであること	不相当に高額の部 分および隠ぺい仮 装経理によるもの
2	夏・冬の賞与	生活給の補助		
3	利益連動型	成功報酬的		
4	株価連動型			
5	退職給与	報酬の後払い的 ・功労報酬的	退職という事実に基づい て支払われる適正な金額	すべて損金不算入
6	退職年金			
7	上記以外	定期的・臨時的	損金算入できない	

(注) 職務執行前にあらかじめ事前に定められていなかった役員給与(No7に該当)は、すべて損金不算入になります。したがって、税務調査により役員給与による否認事項が生じないように心がけましょう。

< 4 > 役員給与の決定の方法

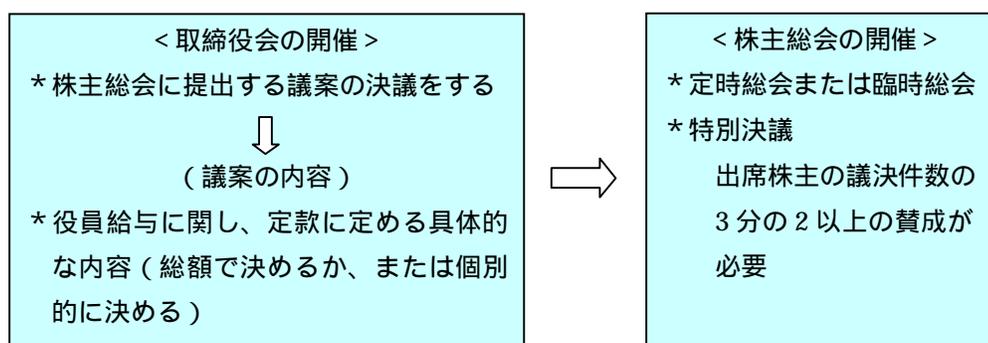
平成 18 年 4 月 1 日に施行された会社法においては、取締役会の設置は任意です。

しかし、中小企業においては株式の譲渡制限を行い、取締役会を設置することが望ましいと思います。

取締役会を設けている会社において、役員給与を決定する方法は、定款または株主総会で定めるものと、取締役会で定めることができるものとがあります。

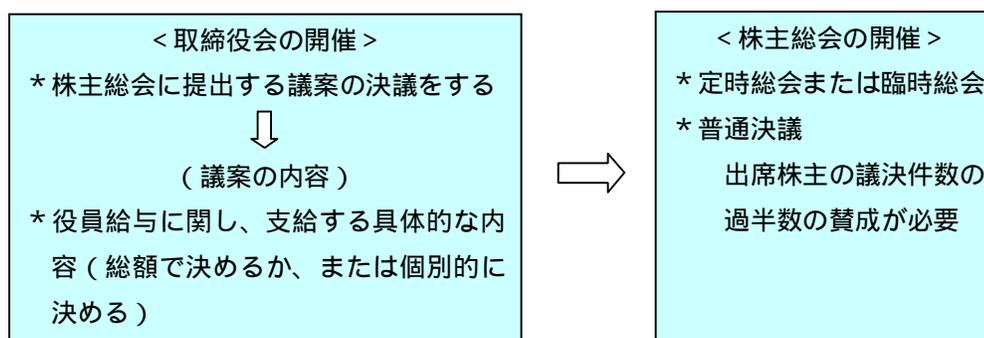
1 定款で定める方法

会社法の施行前の定款において、役員給与に関する定めがあればそのまま効力を有します。また、定款に定めがなければ、株主総会を開いて定款変更の決議をしなければなりません。



2 株主総会で定める方法

役員給与に関し定款に定めがなければ、株主総会の決議が必要です。

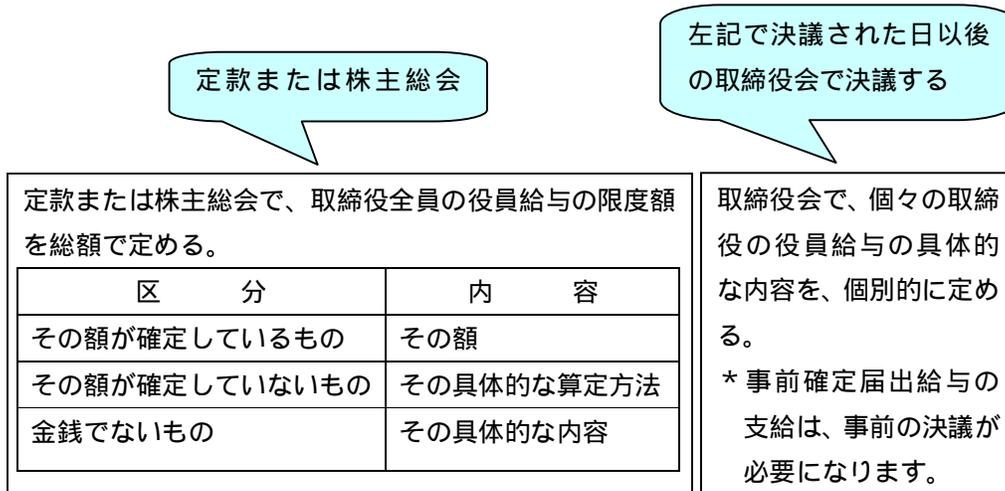


3 取締役会で定める方法

定款または株主総会で個々の取締役について、役員給与の具体的な内容を個別的に定めているときには取締役会で決定することはありません。

しかし、定款または株主総会で取締役全員の役員給与の限度額の総額を定めているときには、具体的に個々の取締役にいくらを支給するかは、取締役会で決定することになります。

個々の取締役に具体的に支給する役員給与は、取締役会で決定するのが一般的です。

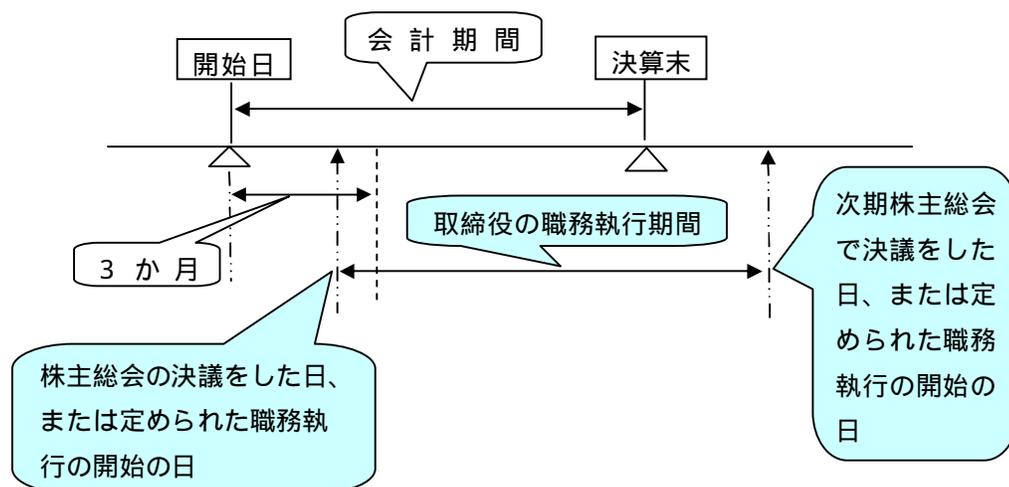


4 職務執行の開始の日とは

取締役は、株主総会の決議で選任されますから、その選任された取締役の職務執行の開始の日は、一般的には株主総会で決議された日になります。

また、実務的には株主総会で取締役の職務執行の開始の日を定めることも可能です。たとえば、決議された日の属する月の翌月1日からとすることもできます。

選任された取締役の職務執行期間は、一般的には定時株主総会終結の日から、次の定時株主総会の開催日になります。



< 5 > 定期同額給与について

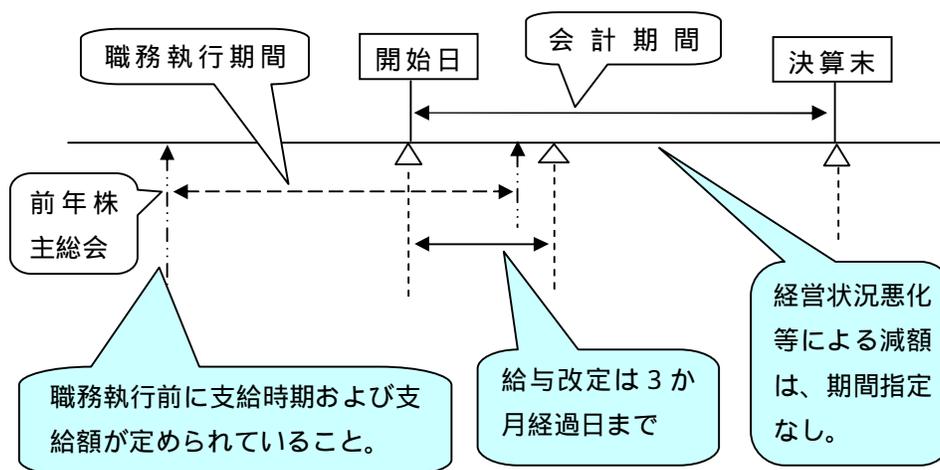
定期同額給与は、定款または株主総会で定めることによって「事前の定めに基づいて支給されているものと認められる給与」であるとして解釈されています。

したがって、役員の職務執行前にあらかじめ支給時期および支給額が定められていれば、不相当に高額でない限り損金算入の取扱いになります。

1 定期同額給与とは

定期同額給与とは、つぎに掲げる給与をいいます。

No	定期同額給与の内容
1	つぎに掲げる要件のすべてを満たす給与。 1) 支給時期が1か月以下の一定期間ごとであること。 2) 各支給時期における支給額が同額であること。
2	改定したときの、つぎに掲げる定期給与（会計期間開始の日から3か月を経過する日までに改定された場合のみ） 1) その改正前の各支給時期における支給額が同額である定期給与。 2) その改正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	減額したときの、つぎに掲げる定期給与（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る減額のみ） 1) その事業年度の改定前の各支給時期における支給額および改定以後の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な利益にかかる給与 1) 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。

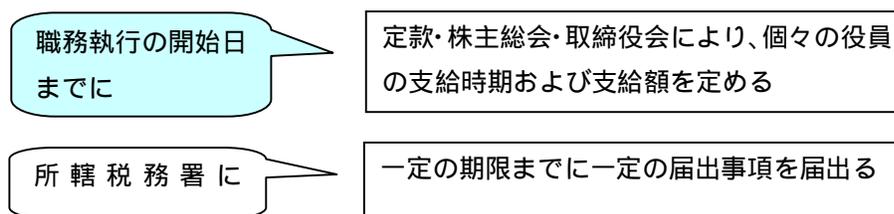


< 6 > 事前確定届出給与について

事前確定届出給与は、所轄の税務署に届け出ることによって「事前に定められていることが確認できる給与」として解釈されています。

したがって、職務執行の開始日までに支給時期および支給額の決定をし、一定の届出事項を一定の期限までに所轄税務署に届出ていれば、不相当に高額でない限り損金算入の取扱いになります。

生活給の補助としての性格を有する夏期および冬期の賞与、非常勤役員に対して年1回または年2回支給する給与（年棒など）などが該当します。



1 届出事項

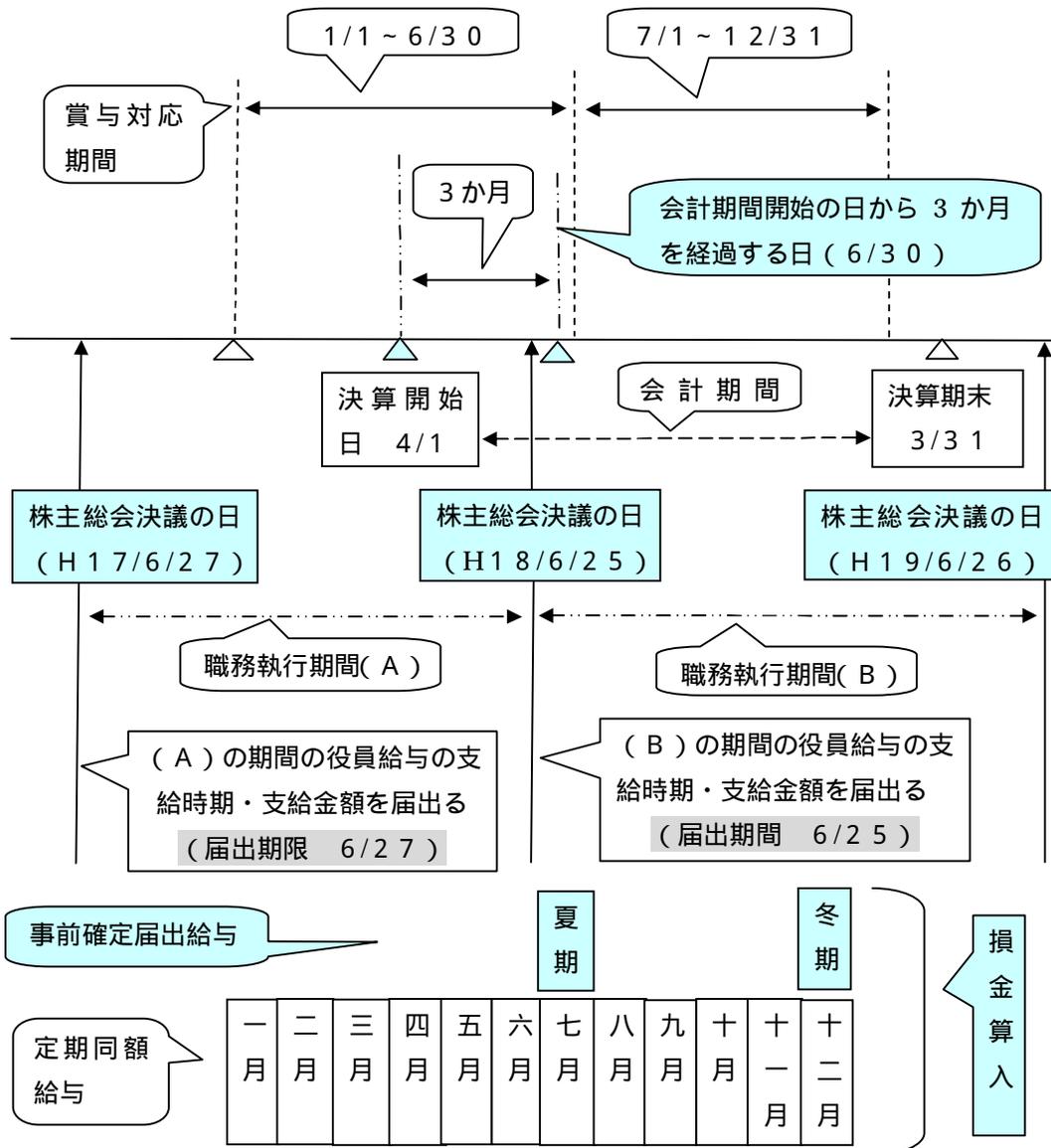
つぎに掲げる事項を記載した書類を、所轄の税務署に届ける必要があります。

No	届出事項の内容
1	事前確定届出給与の支給対象者の氏名および役職名
2	事前確定届出給与の支給時期および支給金額
3	支給時期・支給金額を定めた日およびその定めを行った機関等
4	事前確定届出給与にかかる職務執行開始日
5	1) 事前確定届出給与につき定期同額給与としない理由 2) 事前確定届出給与の支給時期を No 2 の支給時期とした理由
6	事前確定届出給与と事前確定届出給与以外の給与とを支給する場合には、事前確定届出給与以外の給与の支給時期およびその支給金額
7	No 6 の会計期間の直前の会計期間において、事前確定届出給与の支給対象者に支給した給与がある場合には、支給時期およびその支給金額
8	事前確定届出給与の支給対象者以外の役員に対する給与の支給時期およびその支給金額
9	その他参考となるべき事項

2 届出期限

所轄税務署へ届出る期限は、つぎに掲げるいずれか早い日です。

No	届出期限(いずれか早い日)
1	その給与に係る職務の執行を開始する日
2	その事業年度の属する会計期間開始の日から3か月を経過する日



(注) H18年4月1日以後最初に開始する事業年度については、届出期限がH18年6月30日以前であっても、経過措置によりH18年6月30日となります。(損金算入の条件としては、職務執行開始日までに支給時期および支給額が定められていることが必要です。)

3 支給額の増額または減額支給の取扱いについて

事前確定届出給与の場合の損金算入の条件として、職務執行開始日前に支給時期および支給額を定められていることが必要です。

したがって、支給額の増額および減額をして支給した場合は、その全額が損金不算入の取扱いになります。

ただし、減額支給した場合の残りの支給額を未払金計上または借入金処理した場合は、損金算入されるものと思われます。(私見)

また、現物支給など支給額の確定していないものは、届出の対象になりませんからすべて損金不算入になります。

事前確定届出給与の支給額変更の取扱い

増額支給	すべて損金不算入
減額支給	・すべて損金不算入 ・減額分を借入金処理した場合は損金算入
現物支給	すべて損金不算入

4 支給額の決め方

一定額で決める方法、または月額報酬の倍率により決める方法があります。一般的な支給基準としては、使用人給与の支給基準に準ずる方法が適していると思います。いずれにしても、類似法人の支給状況等を勘案して、過大な役員報酬とならないように考慮しなければなりません。

一定額	夏期賞与 100万円・冬期賞与 150万円
月額報酬の倍率	夏期賞与 月額報酬の2か月分 冬期賞与 月額報酬の3か月分

< 7 > 利益連動給与について

利益連動給与は、有価証券報告書等に開示することによって「事前に定められていることが確認できる給与」として解釈されています。したがって、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は、不相当に高額でない限り損金算入の取扱いになります。

有価証券報告書等の開示が必要であり、また同族会社を除きますから、ほとんどの中小企業では導入することが難しい制度です。

1 利益連動給与とは

利益連動給与とは、業務執行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、つぎに掲げる要件を満たすものをいいます。また、他の業務執行役員のすべてを対象にして支給される利益連動給与であること。

No	利益連動給与の要件
1	<p>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り。）を基礎とした客観的なものであり、つぎに掲げる要件を満たすものであること。</p> <p>1) 支給額の上限額が具体的な金額により定められているものであり、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。</p> <p>2) 3か月経過日までに、報酬委員会が決定をしていること、その他これに準ずる適正な手続きとして一定の手続きを経ていること。</p> <p>一定の手続きとは、株主総会の決議または取締役会の決議による決定などをいいます。</p> <p>3) その内容が、2)の決定または手続きの終了の日以後遅滞なく、有価証券報告書やTDnet等で開示されていること。</p>
2	利益に関する指標の数字が確定した後1か月以内に支払われ、また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。

利益に関する指標とは

業務執行役員の各担当職務に対する達成率の基準

- 1) 配当性向による配当総額を基準とする（注）
- 2) 当期利益と経常利益目標達成率を基準とする
- 3) 当期経常利益と経常利益目標達成率を基準とする
- 4) その他

（注）配当性向の算式

$$1 \text{ 株あたりの配当金} / 1 \text{ 株あたりの税引後当期利益} = \text{配当性向}$$

2 業務執行役員とは

業務執行役員とは、利益連動給与の算定方法について報酬委員会の決定または適正な手続きの終了の日において、次の役員に該当する者をいいます。

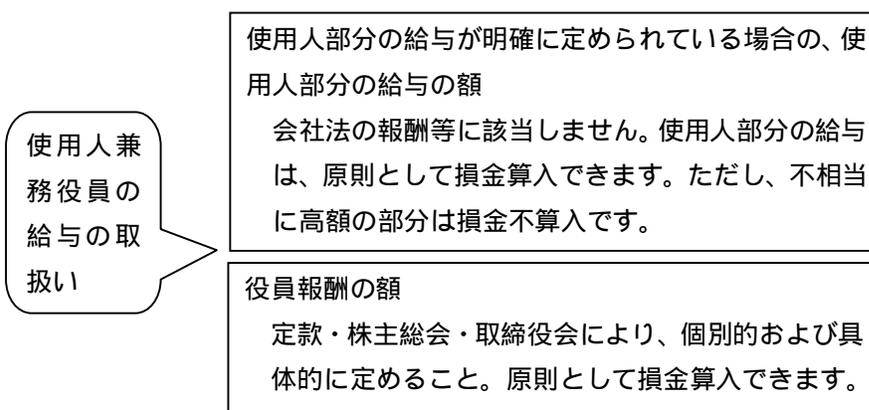
No	業務執行役員に該当する者の範囲
1	取締役会設置会社の取締役の権限に掲げる取締役
2	執行役の権限の執行役
3	No 1 または 2 に掲げる役員に準ずる役員

< 8 > 使用人兼務役員の取扱い

委員会設置会社では、取締役が使用人を兼務することは認められませんから、使用人兼務役員に該当する人はおりません。

上記以外の会社では、使用人兼務役員の使用人部分の給与の額が明確に定められている場合には、個々の取締役の受け取る役員報酬の額のみを定款・株主総会・取締役会により、個別のおよび具体的に定めることができます。

また、事前確定届出給与に該当する役員分賞与は、届出の必要がありますが、使用人部分の賞与は届出の対象にはなりません。



使用人兼務役員とされない役員は、つぎに掲げるとおりです。

No	使用人兼務役員とされない役員の範囲
1	代表取締役・代表執行役・代表理事・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・合同会社の業務執行社員
4	委員会設置会社の取締役・会計参与・監査役・監事
5	上記のほか、同族会社の役員のうち同族判定上の支配株主グループに属する者

< 9 > 効果的な役員給与の導入

中小企業での役員給与の導入は、一般的に定期同額給与の方式と事前確定届出給与の方式になります。

いわゆる生活給の補助として支給する夏期および冬期の賞与を、定期同額給与の中に含ませて支給するか、または定期同額給与とは別に支給するかの区別になりま

す。

改正前は、ほとんど定期同額給与の中に入れて支給していました。今回の改正により、夏期および冬期の賞与を別に支給した場合も、損金算入が認められることになりました。

どちらの方式を採用した方が良いのか、判断をする基準として、つぎに掲げる事項を検討する必要があります。

- 1) 資金繰りを検討すること
- 2) 社会保険料を検討すること

どちらの方式を導入するにしても、過大な役員給与にならないことが必要です。

1 資金繰りを検討すること

資金繰りに余裕がある場合は、どちらの方式を導入してもあまり影響はありませんが、資金繰りが逼迫している場合は、事前確定届出給与の方式を導入する方が望ましいですが、手続きが煩雑になるデメリットがあります。

2 社会保険料を検討すること

社会保険料には報酬月額に対する保険料の上限があります。健康保険料等に対する上限額の取扱いは、つぎに掲げるとおりです。

No	項目	報酬月額の上限額	賞与の上限額
1	健康保険料	955千円以上	1回200万円以上
2	介護保険料	955千円以上	1回200万円以上
3	厚生年金保険料	605千円以上	1回150万円以上

このほかに、児童手当拠出金が1000分の0.9かかります。

<例> 年間支給額1200万円を次のように支給した場合の、健康保険料等の支払額にどのような影響があるのか教えてください。

- 1) 定期同額給与 月額 100万円
- 2) 事前確定届出給与 月額 80万円
夏期賞与 1か月分
冬期賞与 2か月分

* 社員の年齢は45歳です。

(単位 円)

No	項 目	定期同額給与		事前確定届出給与		差 額 (合 計)
		被保険者	会 社	被保険者	会 社	
1	健康保険 月額	40,180	40,180	32,390	32,390	
	年額	482,160	482,160	388,680	388,680	186,960
2	健康保険 夏賞与			32,800	32,800	- 65,600
3	健康保険 冬賞与			65,600	65,600	- 131,200
4	介護保険 月額	6,027	6,027	4,858	4,859	
	年額	72,324	72,324	58,296	58,308	28,044
5	介護保険 夏賞与			4,920	4,920	- 9,840
6	介護保険 冬賞与			9,840	9,840	- 19,680
7	厚生年金 月額	44,293	44,292	44,293	44,292	
	年額	531,516	531,504	531,516	531,504	0
8	厚生年金 夏賞与			57,152	57,152	- 114,304
9	厚生年金 冬賞与			107,160	107,160	- 214,320
10	児童・抛出金 月額		558		558	0
	年額		6,696		6,696	0
11	児童・抛出 夏賞与				720	- 720
12	児童・抛出 冬賞与				1,350	- 1,350
	年 間 合 計	1,086,000	1,092,684	1,255,964	1,264,730	- 342,010

事前確定届出給与の方式を導入した方が、健康保険料等として被保険者と会社の支払う合計金額が342,010円(一人当たり)多くなります。

役員の数が多ければ、その人数分だけ支払う金額が多くなりますので、検討をすることが必要です。

定期同額給与の方式を導入した方が有利になりますが、どちらの方式を採用するか最終的な判断は、資金繰りおよび手続きの煩雑さを合せて検討してください。

労働保険料および雇用保険料は、賃金総額(賞与を含む。)で保険料が決まりますから、どちらの方式を採用しても、保険料は変わりませんので、判断基準としては考慮していません。

< 10 > 役員退職給与について

あらかじめ事前に定められている役員退職金は、原則として損金算入の取扱いになります。しかし、不相当に高額な部分は損金に算入されません。

今回の改正により、損金経理の要件が廃止されましたので、役員退職給与引当金から支給する経理をしても、損金算入ができることになりました。

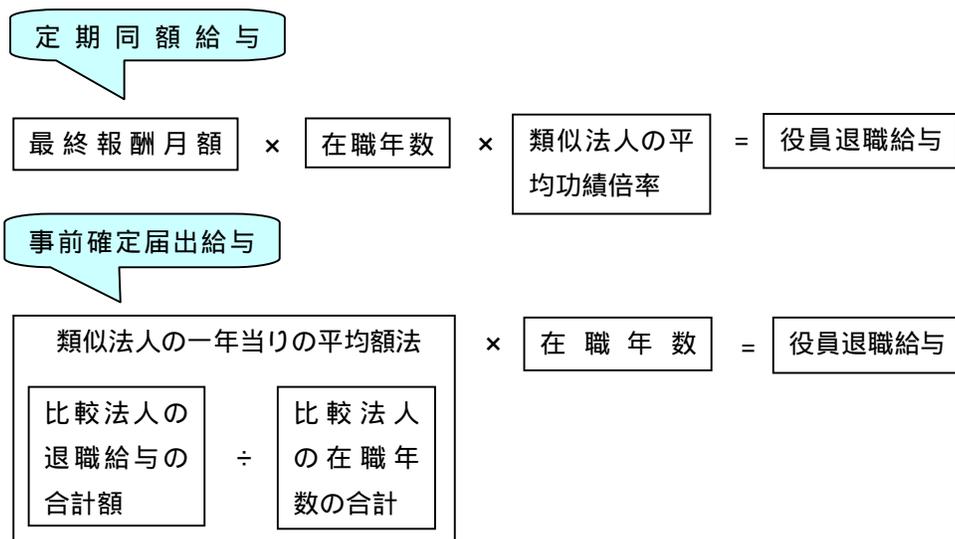
1 判断基準

役員退職金を支給する場合に、損金算入および不相当に高額の部分として損金不算入の取扱いを受ける判断基準は、つぎに掲げる状況を考慮して行われることになります。

No	損金算入および不算入の判断基準
1	その役員の法人の業務に従事した期間
2	その退職の事情
3	類似法人（同種の事業・事業規模が類似）の役員に対する退職給与の支給状況等

2 適正な役員退職給与の決め方

中小企業における退職給与は、一般的には報酬月額・在職年数・功績倍率を基にして定めるのが適切です。支給額を計算する算式はつぎに掲げるとおりです。



（注）功績倍率については、類似法人の平均功績倍率に替えて、類似法人の最高功績倍率で計算する方法もありますが、適正な役員退職給与の判断基準としては、慎重に考慮する必要があります。

3 損金算入時期について

役員退職給与が損金算入として認められるのは、原則として退職金の額が具体的に確定した日の属する事業年度です。

退職金の額は、株主総会およびそれに伴う取締役会において、退任する個々の取締役の支給時期および支給額が具体的に決まります。

したがって、株主総会および取締役会により決議された日の属する事業年度が、損金算入の時期になります。また、この事業年度に未払金計上した場合も、損金算入が認められます。

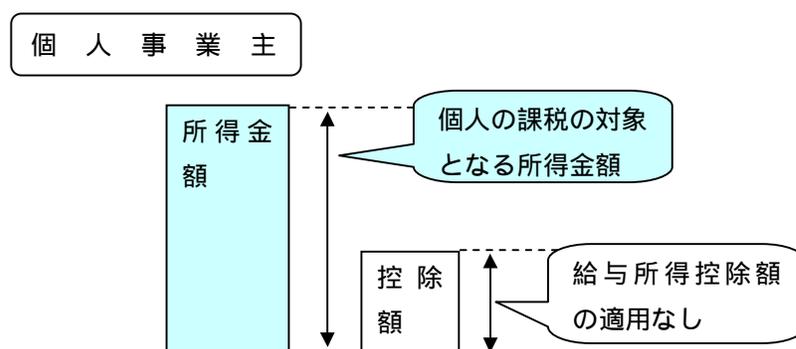
〔 2 〕 オーナー役員給与の損金不算入

< 1 > 一部損金不算入の取扱い

特殊支配同族会社の業務主宰役員(いわゆるオーナー役員をいう。)に対して支給する給与の額のうち、給与所得控除額に相当する部分の金額は、損金の額に算入されないことになりました。

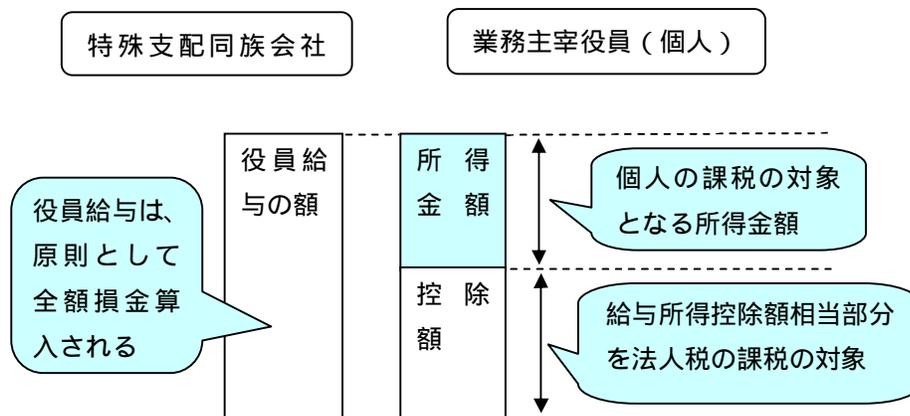
この改正では、一人会社の設立が可能となったことにより、個人事業主と比較した場合に、不公平感が生じてくるためです。

個人事業主が毎月給与として取っても、事業主貸勘定として処理され損金に算入されません。したがって、給与所得がないため給与所得控除額が適用されません。



一方会社では、役員給与としての取扱いになり、原則として損金に算入されます。すなわち、会社では経費として損金に算入され、また個人では給与所得控除額として課税の対象から除かれています。

実質的には、会社と業務主宰役員を合すると給与所得控除額相当部分の金額が二重に控除されていると解釈されるからです。



(注) 給与所得控除額相当部分の金額は損金不算入となり、法人税の課税の対象になります。

この損金不算入の取扱いを受けるのは、業務主宰役員の一のみで、その他の役員には適用されません。

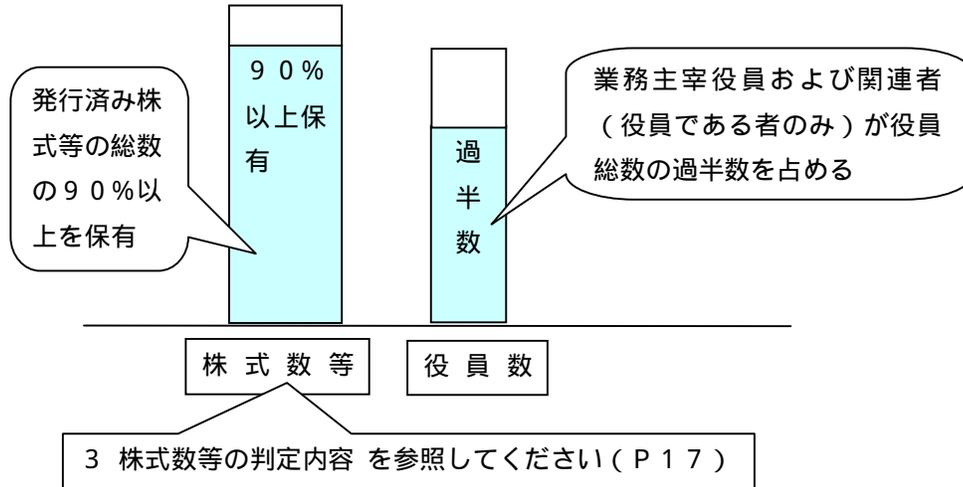
また、つぎに掲げる一定の条件に該当する場合には適用されません。

No	適用除外要件
1	特殊支配同族会社に該当しない会社
2	前3年基準所得金額が800万円以下の特殊支配同族会社
3	前3年基準所得金額が800万円超3000万円以下の特殊支配同族会社については、一定の条件に該当すること
4	基準期間のない特殊支配同族会社については、一定の条件に該当すること

< 2 > 特殊支配同族会社とは

特殊支配同族会社とは、つぎに掲げる事項のいずれにも該当する同族会社をいいます。その判定時期は、その法人の事業年度終了の時の現況によります。

No	特殊支配同族会社の適用要件
1	同族会社の業務主宰役員および業務主宰役員関係者がその同族会社の発行済み株式等の総数の90%以上に相当する株式等を保有していること
2	業務主宰役員および業務主宰関係者(役員である者のみ)が常務に従事する役員の過半数を占めること
3	その他政令で定める一定の場合 <small>政令により、No1の範囲が拡大する。<法律の委任命令> (2 業務主宰役員グループについて を参照してください。 P17)</small>



1 業務主宰役員および業務主宰役員関連者とは

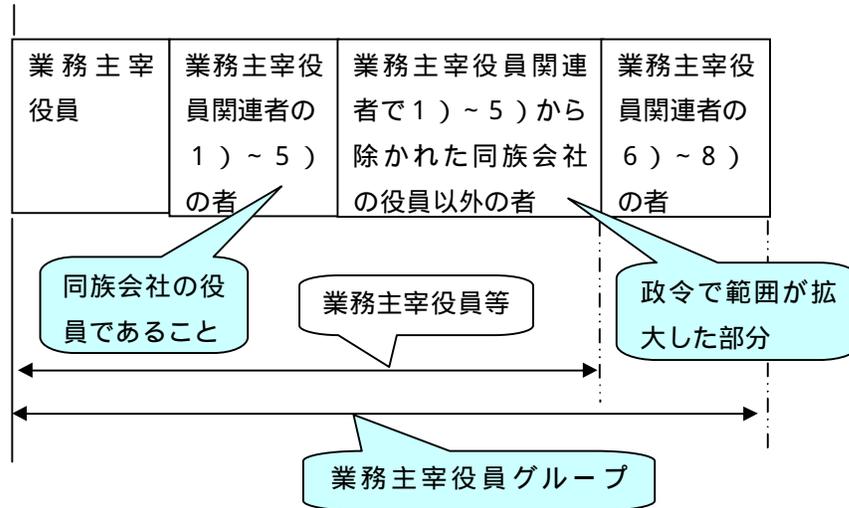
業務主宰役員および業務主宰役員関連者とは、つぎに掲げる者をいいます。

No	項目	適用対象になる者の範囲	
1	業務主宰役員	法人の業務を主宰している役員をいい、個人に限ります。 (税務上の役員のうち、実態として会社の経営に最も中心的に関わっている役員をいいます)	
2	業務主宰役員関連者	常務に従事する、つぎに掲げる者をいいます 1) 業務主宰役員の親族 2) 業務主宰役員と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) ~ 3) までに掲げる者以外の者で、業務主宰役員からの金銭で生計を維持している者 5) 2) ~ 4) に掲げる者と生計を一にするこれらの親族 6) 業務主宰役員等が同族会社を支配している場合におけるその同族会社 7) 6)・8) に掲げる者または業務主宰役員等および6)・8) に掲げる者が同族会社を支配している場合におけるその同族会社	
		同族会社の役員であること (同族会社の役員以外の者は除かれる)	業務主宰役員等 (同族会社の役員以外の者も含まれる)

	8)7)に掲げる者または業務主宰役員等および7)に掲げる者が同族会社を支配している場合におけるその同族会社		
--	---	--	--

2 業務主宰役員グループについて

業務主宰役員グループとは、つぎに掲げる範囲に属する者をいいます。(政令で定める一定の者の範囲です。)



3 株式数等の判定内容

業務主宰役員グループが発行済み株式等の総数の90%以上を保有する場合は対象になります。しかし、政令の定めにより株式数等・議決権数・株主等の数の3つにより判定することになっています。(政令で定める一定の場合の範囲です。)

3つにより判定を行い、いずれかの割合が90%以上の場合は対象になります。

No	株式数等の判定内容	摘 要
1	発行済株式または出資の数	同族会社が保有する自己の株式または出資の数は除きます
2	一定の事項に係る議決権の数	行使することができない議決権の数は除きます
3	株主等の数 (注)	業務執行社員を定めた場合は、業務執行社員の数です

(注) 株主等の数とは、合名会社・合資会社・合同会社の社員の数をいいます。

4 議決権行使のみなし規定について

議決権行使のみなし規定は、法人税法施行令第72条4項に定められています。

法・法令第72条4項

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、前二項の規定を適用する。

この規定の意味するところは、名目的な株主が保有する株式に対しては、実質的な株主が保有している者とみなして、実質的な株主が議決権を行使すべであると解釈すべきです。したがって、税法の実質課税の原則からすれば、至極当然のみなし規定です。

実質的な株主の議決権を制限できるのは、商法又は会社法の法律で定める、または定款で定める、若しくは株主総会の決議に基づいて定めるべきものです。

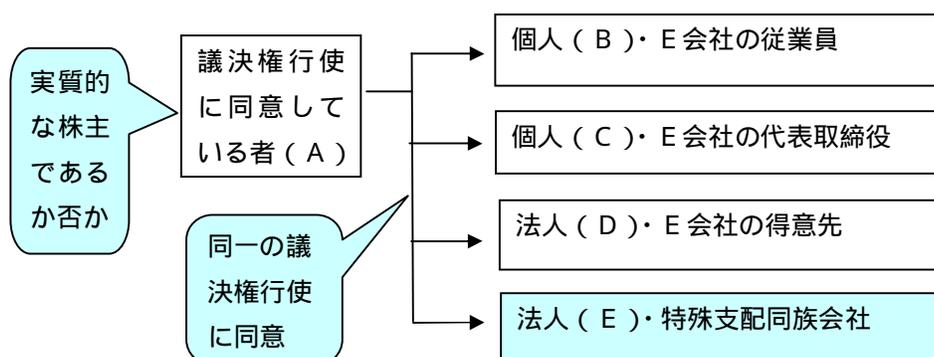
株主総会での決議は多数決で決まりますから、同じ内容の意思を持つものが多数存在しないと、株主総会での決議が成立しません。株主総会の前に、ある一定の株主が事前に相談して同一の内容の議決権を行使することは常識的なことです。

したがって、この条文では実質的な株主の議決権を簡単に取り上げることまで想定されているとは思いません。

「同一の内容の議決権を行使をすることに同意している者」とは、議決権は持っていないも、何かの方法で自分の意思で自由な議決権を行使することが制限されている者、または名目的な株主を対象にしているものと解釈すべきです。

条文中の「個人又は法人」の範囲は、すべての個人およびすべての法人を含みますから、「法人」とは特殊支配同族会社に限定されるものではありません。

「会社」とは、特殊支配同族会社をいいます。



上記内容の場合の議決権行使のみなし規定の取扱いについては、つぎに掲げる内容の解釈になると思われます。

No	関係者の区別	Aが実質的な株主の場合	Aが名目的な株主の場合
1	(A)と(B)	Aが議決権行使する	Bが議決権行使する
2	(A)と(C)		Cが議決権行使する
3	(A)と(D)		Dが議決権行使する
4	(A)と(E)		議決権行使できず(注)

(注) 自己株式に該当しますから議決権の総数から除かれます。

<私見>

税法は、常識論であると考えております。

1つの問題提起された事例に対して、常識的に判断した場合にどのような解釈が成り立つのかをまず考えることにしております。

自分勝手に考えた解釈が、現行の税法・政令・省令・通達と比べ合わせたときに、どの様に整合性が取れているのか否かです。いつも結構大きな隔たりがありますので日夜苦勞の連続です。・・・・・・・・

整合性が取れていないときに考えることは

- 1、「なぜ」違うの？
- 2、違う原因はどこにあるの？
- 3、「なぜ」この条文ができたの？ 条文誕生の背景を考えてみる。
- 4、税法・その他の関連する書物を熟読する。
- 5、自分で勝手に考えた解釈をまとめてみる。

「なぜ」の積み重ねにより、常識的に判断できる能力の精度を高めていけば、必然的に法律との整合性が取れていくと思われませんが、そのためには長い年月が必要になってくると思います。

年齢を考えると時間との戦いでしょうか？

< 3 > 適用除外要件等

役員給与の損金不算入の取扱いは、H18年4月1日以後に開始する事業年度から適用されます。

また、適用除外を受ける要件はつぎに掲げるとおりです。

No	区 分	適 用 除 外 要 件		
1	特殊支配同族会社に該当しない会社			
2	基準期間がある会社	1)基準所得金額が800万円以下の特殊支配同族会社は	2)基準所得金額が800万円超3000万円以下の特殊支配同族会社	つぎに掲げる算式以下である事業年度 <平均給与額の割合計算> 『B』×12÷『C』 ÷『A』 50% (適用除外になる)
3	基準期間がない会社	適用除外になる	の場合 (右の記号はP22・23を参照のこと)	つぎに掲げる算式以下である事業年度 <給与額の割合計算> 『E』÷『D』 50% (適用除外になる)
4	各事業年度の確定申告書に基準所得金額の計算および損金不算入額の計算に関する明細書を添付することが必要です。			

< 4 > 損金不算入額

損金不算入となる給与所得控除額相当部分の金額とは、つぎに掲げる算式により求めます。

No	業務主宰役員の給与額	損金不算入額の計算式
1	65万円以下	業務主宰役員給与額 (< A >) に相当する金額
2	65万円超～180万円以下	< A > × 40% (上記の金額が40%に満たない場合は65万円)
3	180万円超～360万円以下	72万円 + (< A > - 180万円) × 30%
4	360万円超～660万円以下	126万円 + (< A > - 360万円) × 20%
5	660万円超～1,000万円以下	186万円 + (< A > - 660万円) × 10%
6	1,000万円超	220万円 + (< A > - 1,000万円) × 5%

(注) *業務主宰役員であった期間が1年に満たない場合は、つぎに掲げる算式を適用して損金不算入額を求めます。

1) 業務主宰役員の給与額の求め方

業務主宰役員給与額 (< A >) ÷ その期間の月数 × 12か月

2) 損金不算入額の求め方

計算式により求めた金額 × その期間の月数 ÷ 12か月

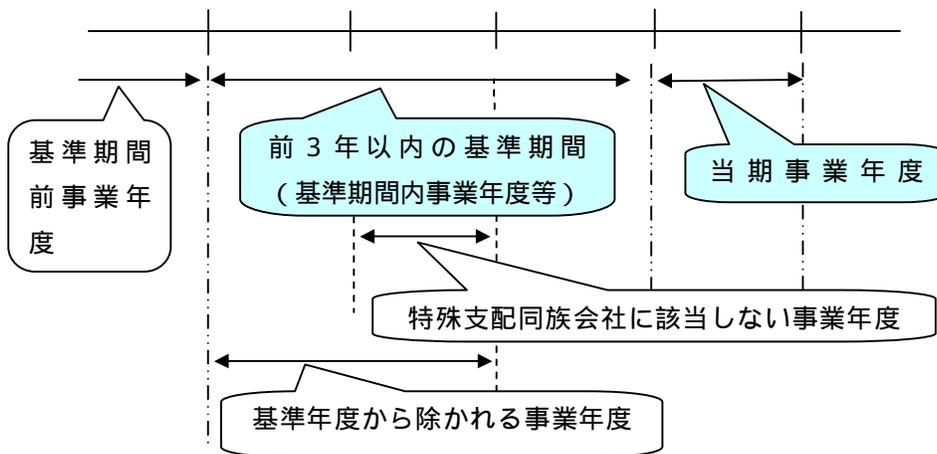
*事業年度中に業務主宰役員に移動があった場合、または業務主宰役員が他の特殊支配同族会社の業務主宰役員も兼ねている場合は、別に取り扱いが定められています。

< 5 > 基準所得金額について

基準所得金額とは、基準期間がある場合または基準期間がない場合に区別して、定められています。

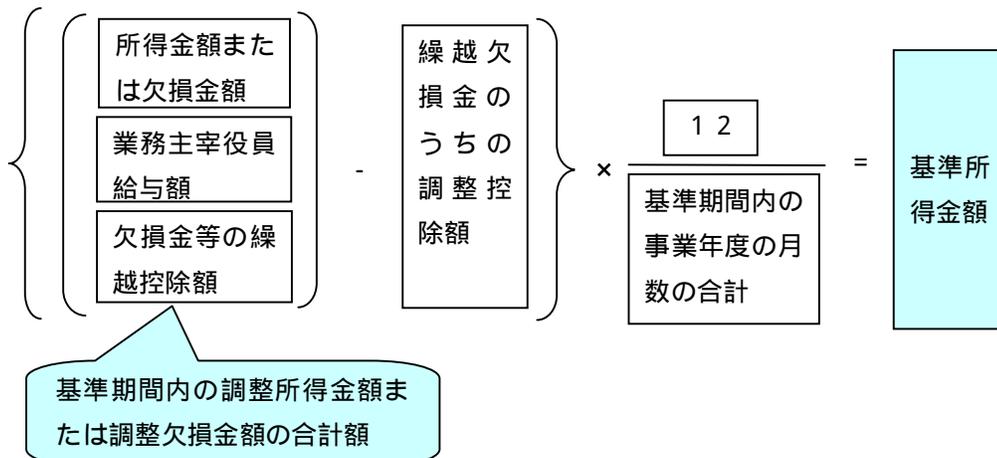
1 基準期間とは

基準期間とは、その事業年度開始の日前3年以内に開始した各事業年度をいいます。ただし前3年以内に開始した各事業年度のうちに特殊支配同族会社に該当しない事業年度がある場合は、最後に該当しないこととなった事業年度以前の各事業年度は基準期間から除かれます。



2 基準所得金額とは

基準所得金額の概略の内容は、つぎに掲げるとおりです。



1) 基準期間がある場合

前3年基準所得金額とは、次のように定められています。

前 3 年 基 準 所 得 金 額 の 計 算

$$\left(\begin{array}{l} \text{基準期間内} \\ \text{事業年度等} \\ \text{の調整所得} \\ \text{金額の合計} \\ \text{額} \end{array} - \begin{array}{l} \text{基準期間内} \\ \text{事業年度等} \\ \text{の調整欠損} \\ \text{金額の合計} \\ \text{額} \end{array} - \begin{array}{l} \text{基準期間前事} \\ \text{業年度に生じ} \\ \text{た繰越欠損金} \\ \text{額の調整控除} \\ \text{額} \end{array} \right) \times \frac{12}{\begin{array}{l} \text{基準期間内事業年} \\ \text{度等の月数の合計} \\ \text{『C』} \end{array}} = \begin{array}{l} \text{前3年基準所得金額} \\ \text{『A』} \end{array}$$

調整所得金額とは

1、所得金額が生じた事業年度

$$\begin{array}{l} \text{所得金額} \end{array} + \begin{array}{l} \text{(業務主宰役員給与額)} - \text{(損} \\ \text{金不算入額)} \end{array} \text{『B』} + \begin{array}{l} \text{欠損金等の繰} \\ \text{越控除額} \end{array}$$

欠損金の繰越控除が認められるのは青色申告法人のみです

2、欠損金額が生じた事業年度

$$\begin{array}{l} \text{(業務主宰役員給与額)} \\ \text{- (損金不算入額)} \end{array} \text{『B』} - \begin{array}{l} \text{欠損金額} \end{array}$$

損金不算入額とは、法35条の規定により損金に算入されなかった金額をいいます。

調整欠損金額とは

$$\begin{array}{l} \text{欠損金額} \end{array} - \begin{array}{l} \text{(業務主宰役員給与額)} \\ \text{- (損金不算入額)} \end{array} \text{『B』}$$

2) 基準期間がない場合

当年度基準所得金額とは、次のように定められています。

当年度基準所得金額『D』の計算

1、所得金額が生じた事業年度

$$\left(\begin{array}{|c|} \hline \text{所得金額(税額控除等を適用しない前の金額)} \\ \hline \end{array} + \begin{array}{|c|} \hline \text{業務主宰役員給与額} \\ \hline \text{『E』} \\ \hline \end{array} \right) \times \frac{12}{\text{その事業年度の月数}}$$

2、欠損金が生じた事業年度

$$\left(\begin{array}{|c|} \hline \text{業務主宰役員給与額} \\ \hline \end{array} - \begin{array}{|c|} \hline \text{欠損金額(税額控除等を適用しない前の額)} \\ \hline \end{array} \right) \times \frac{12}{\text{その事業年度の月数}}$$

<例> 特殊支配同族会社の青色申告法人です。所得金額および欠損金額はつぎに掲げるとおりです。欠損金の繰越控除を適用しています。(単位千円)

No	区分	期間	例 1	例 2	例 3	例 4
1	欠損金額	基準期間前		5,000	5,000	
		前3年度				
		前2年度	3,000	4,000	8,000	
		前年度				
2	所得金額 (繰越控除前)	前3年度	3,000	4,000	6,000	0
		前2年度	0	0	0	0
		前年度	3,000	8,000	9,000	0

上記内容の基準所得金額・調整所得金額・損金不算入額等の計算を教えてください。

次ページの計算例のその他の数字は、仮定の数字を入力しています。

損 金 不 算 入 額 の 計 算 例

(単位千円)

No	項 目	例 1	例 2	例 3	例 4	
1	所得金額ま	当期事業年度	3,000	6,000	7,000	4,000
2	たは欠損金 額(当期年 度は一定の 条件あり)	前3年度	3,000	0	1,000	
		前2年度	- 3,000	- 4,000	- 8,000	
		前年度	0	3,000	1,000	
		合 計	0	- 1,000	- 6,000	
3	欠損金額等	当期事業年度				
4	の繰越控除 額	前3年度		4,000	5,000	
		前2年度				
		前年度	3,000	5,000	8,000	
		合 計	3,000	9,000	13,000	
5	業務主宰役	当期事業年度	6,000	7,500	6,000	6,000
6	員給与額	前3年度	6,000	7,500	6,000	
		前2年度	6,000	7,500	6,000	
		前年度	6,000	7,500	6,000	
		合 計	18,000	22,500	18,000	
7	調整所得金	当期事業年度				10,000
8	額 (No2 + No4 + No6)	前3年度	9,000	11,500	12,000	
		前2年度	3,000	3,500		
		前年度	9,000	15,500	15,000	
		合 計	21,000	30,500	27,000	
9	調整欠損金	当期事業年度				
10	額 (No8 がマ イナスのと き)	前3年度				
		前2年度			2,000	
		前年度				
		合 計			2,000	
11	過年度欠損 金額の調整 控除額	前3年度		5,000	5,000	
		前2年度				
		前年度				
		合 計		5,000	5,000	
12	基準期間内事業年度の月数	36	36	36		
13	当期事業年度の月数	12	12	12	12	
14						

15	業務主宰役員給与額の損金不算入額	前3年度				
		前2年度				
		前年度				
		合計				
16	前3年基準所得金額の合計 (No8計 - No10計 - No11計)	21,000	25,500	20,000		
17	前3年基準所得金額 (No16 × 12 ÷ No12)	7,000	8,500	6,666		
18	前3年業務主宰役員平均給与額 ((No6 合計 - No15 合計) × 12 ÷ No12)	6,000	7,500	6,000		
19	当期業務主宰役員給与年換算額 (No5 × 12 ÷ No13)					6,000
20	当年度基準所得金額 (No1 + No5)					10,000
21	平均給与額の割合 50%以下 (No18 ÷ No17)		88%			
22	給与額の割合 50%以下 (No19 ÷ No20)					60%
23	損金不算入の適用の判定	適用除外	適用する	適用除外	適用する	
24	損金不算入額 (損金不算入の計算式に No5 の金額を適用する。P20 参照)	0	1,950	0	1,740	

- (注) 1、当期事業年度は、H18年度(H18/4/1~H19/3/31)とする。
2、H18年度には、前年以前の業務主宰役員給与の損金不算入額(No15)は発生していません。
3、計算を簡略化するため、千円未満の端数を切り捨てにしています。

< 6 > 円滑な解決策の検討

1 「社員持ち株会」の活用

中小企業において、「企業の永続性」を追求していくのに一番必要なことは企業経営の基本を守ること、すなわち、企業のトップに「能力ある人になる」仕組みをつくり上げることです。

「社長を決める」仕組みをつくり上げるためには、現在発行されている株式の配

分を見直してみる必要があります。

一番の方法は「社員持ち株会」を作り、この「社員持ち株会」に一定の株式を持たせることにより、「社長を決める」ときに、この「社員持ち株会」が重要な役割を担うようにすることです。

くしくも、今回の税法改正により株式の配分を見直さなければならない企業にとっては、この機会に「社員持ち株会」を作ることを検討されてはいかがでしょうか。

ただし、税法は実質課税の原則ですから、存在意義を明確にして実態のある「社員持ち株会」にすることが必要です。

また、名目的な取締役会または株主総会にならないように、実際に取締役会・株主総会を開き、実体の伴ったものにしなければなりません。

取締役会を開いたときには取締役会議事録を作成し、株主総会を開いたときには株主総会議事録を作成することが必要です。

「社員持ち株会」の解説は、『円滑な事業承継』のアドバイス
〔1〕「事業承継」の考え方 <2>「株式の配分」の方針 に
図解と具体例により分かりやすく載せておりますので参考にしてください。

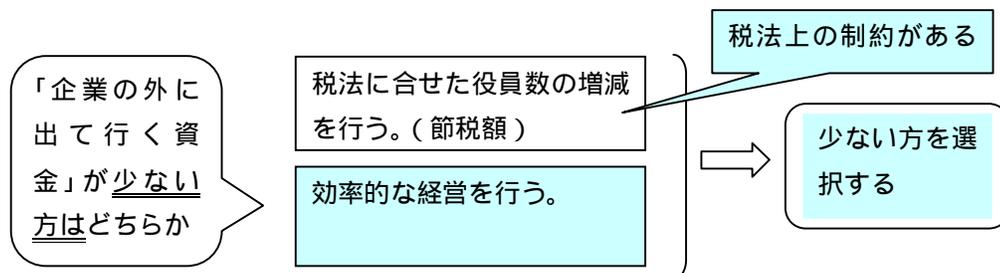
2 役員数の検討

中小企業の場合でも役員数の増減は、企業経営の実態に合わせて行うべきものです。企業全体を束ねていくうえで、組織形態を見直した方がより効率的に事業遂行が行えるならば、役員数の増減を検討することは必要なことです。

しかし、税法の改正により今の役員数では不利になるから、役員数を見直すということは避けるべきです。

必要のない役員数の増減を行うと、あとで必ず非効率的な問題点が生じてきて、事業を遂行していく上で重要な経営上の支障をきたすようになります。

役員数を増減したことによる節税額以上に、非効率的な経営のための資金が企業の外に出て行くことが目に見えています。



1) 役員の割合

役員の割合は、つぎに掲げる算式により求めます。

$$\boxed{\begin{array}{l} \text{業務主宰役員および関連者} \\ \text{(役員である者のみ)の数} \end{array}} \div \boxed{\begin{array}{l} \text{常務に従事する} \\ \text{役員の総数} \end{array}} < \boxed{50\%}$$

(注)・割合が50%以下は適用対象外、過半数(50%超)以上の場合は適用対象となる1つの要件を満たします。

・人数は期末現在の現況によります。

特殊支配同族会社となる判断基準として、業務主宰役員および業務主宰役員関連者(役員である者のみ)が常務に従事する役員の過半数を占めることが1つの要件になっています。

この「常務」とは、国語辞典によれば「日常の業務」と訳されています。また、役員の業務は「会社の経営に従事する」ことです。

したがって、「常務に従事する」とは「会社の経営に従事することが、日常の業務である者」が対象になると約されると思います。

常勤または非常勤により判断されるべきではなく、あくまでも「会社の経営に日常的、かつ実質的に従事している者」であるか否かにより判断されるべきです。

名目的な役員は当初からこの役員の中には入りません。また、会社の経営に従事していない役員が存在するならば、この者も役員の中には入らないと考えます。

- 1、実質的な役員の実態を把握する。
- 2、分母および分子に入る役員の数把握する。
- 3、役員の増減が、会社の経営遂行上必要であるか否か。
- 4、1～3を考慮して総合的に判断をする。

業務主宰役員および常務に従事する業務主宰関連者(役員である者のみ)の数 (分子)

常務に従事する役員の総数 (分母)