

特殊支配同族会社の 役員給与損金不算入制度に関する一考察

～本制度の積極的なアプローチを模索して～

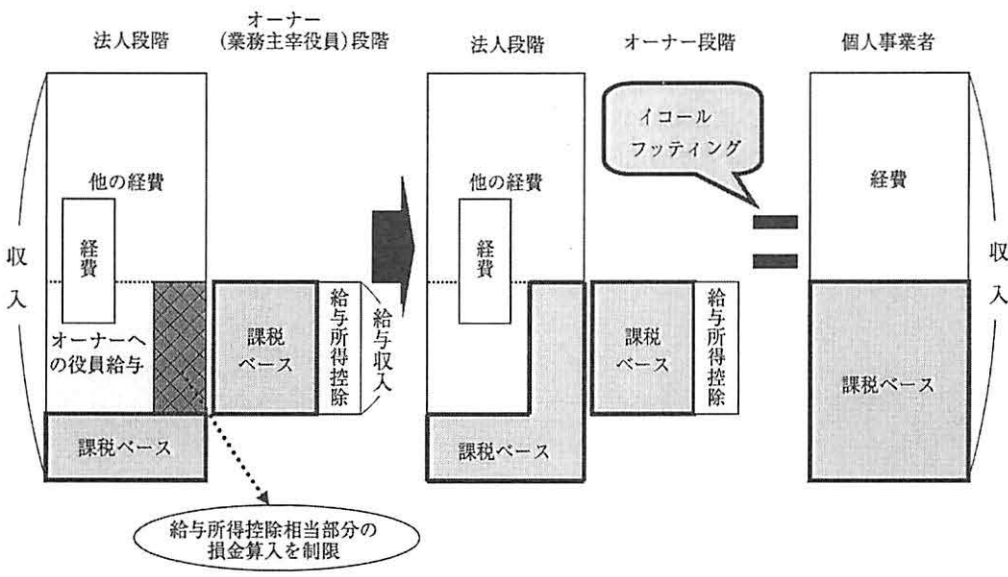
辰 巳 正 樹

1. 本稿の目的

平成18年度税制改正において、特殊支配同族会社の役員給与損金不算入規定（以下「主宰者税制」という。）が創設された。そのような税制が新たに創設されるとの情報はその直前において実務家である税理士の多くが知ることとなった。その出現が唐突であったことと、その内容が従来の法人税とは余りにもかけ離れているとの感が強く、多くの税理士から怒りにも近い批判と戸惑いをもって迎えられたものであった。

もともと我が国の同族会社に対する税法上の規定は、大正12年に始まった。行為計算の否認規定は同族会社とその株主の間における恣意的行為についての所得税遁脱に対する規制として、また、同族会社の留保金課税制度の規定は超過累進による総合課税を免れるために利益があっても配当を行わないという問題に対処するための規定として創設された。その後、みなし役員規定、使用人兼務役員規定といったように、非同族会社とは異なった取扱いに関する税法上の規定が創設され、今日に至っている。本制度の内容をイメージ的に表せば、次の通りとなる。

○ 特殊支配同族会社の業務主宰役員給与の損金不算入措置のイメージ



『平成18年度税制改正の解説』より

と植田卓税理士の批判がある。その要点は次の通りである。

(1) 東海税理士会の批判

法人における役員給与が経費として損金算入され、その役員給与には、個人において給与所得控除の適用があることをもって二重控除というのであるならば、これは、法人格と個人とを混同し所得の帰属の人格を無視している点で課税理論としては成立しないものであり、租税理論を無視したものであり受け入れ難いものである。

(2) 植田卓氏の批判

法法35条に基づく特殊支配同族会社の特例には、本来規制される必要のない法人まで規制の対象となってしまうという、税の二重控除となっていない法人まで課税されるという、負担しなくても良いはずの税負担が生じていると考えられる。そこで、現行制度には新たな要件を加えるべきである。

第3章「法人税法35条に関しての実務家からのアプローチ」

筆者が勤務する税理士事務所の実例では、法法35条が適用された法人数は平成18年度では24社、平成19年度では5社であり、適用法人の損金不算入額は、平成18年度で約49,370千円、平成19年度では、約11,960千円であった。この結果により、主宰者税制は実質的な増税とみることができる。

この結果に加えて第2章において紹介した2つの批判が妥当なものであれば、当税制は支持されないであろう。

東海税理士会は、主宰者税制を廃止すべきとし、植田税理士は新たな適用基準の創設を述べているが、筆者はそもそもこの主宰者税制について、同族会社が全法人の95%以上を占めており、これらが適正な納税を行っていないという納税実態の現状、いわば株式会社の形骸化と、課税当局の実調率の極端な低下によって、十分な所得の補足ができない等の税務行政上の実情の問題等を勘案したものであり、その運用・解釈に当たっては、その時代のおかれた現実に焦点を当てて行われるべきものではないかと考えている。

現在の我が国の大多数を占める同族中小零細法人のかなりの割合において、租税負担の基礎となる会計帳簿作成において、経費の付け込み等の形骸化と目される事態が慢性的に行われていると推測できる。それは税務署による税務調査に対しての非違事項指摘割合の高さからみても明らかである。

このような株式会社の形骸化に対してこれまで課税当局は、実地調査による是正と指導による啓蒙活動をもって対応してきた。しかし、現在申告件数は、この20年間で約1.6倍に増加する一方で税務職員数は平成9年度を境に減少し続けている。さらに経済取引の国際化、高度情報化の進展による業務の複雑化・多様化に伴い、実地調査率は20年前と比較し、法人は約1/2に、個人は約1/3に低下している。このような現状では、株式会社の形骸化に対して有効な対応を取れるはずがないのではないかと感じる。

このような税務行政の現状を踏まえると、課税当局が下した方向性は、二重控除を是正する主宰者税制の導入と、税理士の活用ではないだろうか。

第4章「主宰者税制への提言」

従来同族会社に対する税法上の規定は、典型的には過大な役員報酬の支給に見られるいわばお手盛りの行為に対する規制といえる。これに対して主宰者税制は、恣意性の排除を超えて、法人とその所有者を同一視するところまで踏み込んだ点が画期的といえる。このことは、法人格否認の法理を以って解釈、運用することにより、さらに確実なものとなろう。

そこで、本税制が、恣意的で合理性のない税負担回避行為を防止することに貢献するように、以下の2点を提言したい。

我が国における零細な規模の同族法人が作り出す経済的価値や納税額には法人数の約96%を占めずことと相俟って非常に大きなものであることは誰もが承知しているところである。今回新たに創設された主宰者税制については、該当する同族法人に与える影響が大きいことは、換言すれば社会的影響も大きいということである。そこで、実務に携わる者として、主宰者税制が創設された背景まで踏み込み、その存在意義について積極的視点から検証することが本論文の目的である。本稿の構成は、第1章において平成18年度以前より存在する同族会社税制の内容を紐解き、第2章において本稿のテーマである特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入制度の内容を整理するとともに、本制度の立法趣旨や税理士会を中心とする関係者の批判等を紹介し、第3章においては、本制度に係る実務家の立場からのアプローチを行い、第4章においては、本制度に対する税理士会等からの強い反発に対して本制度の意義を認めこれを肯定する立場からの筆者の提言を行い、以下、結語とする。

2. 本稿の内容

第1章 「平成18年度税制改正以前より存在する同族会社に対する特別規定」

主宰者税制を考えるにあたって、まず考えなければならないのは、従来の同族会社に対する特別規定に対して、本税制は、「特殊支配同族会社」という新たな会社概念を創設し、これについて規定している点に着目しなければならない。従来の同族会社に対する特別規定として、「同族会社の行為計算の否認規定」、「留保金課税制度」「みなし役員・使用人兼務役員の役員給与」が存在する。これに本税制が加えられ、同族会社に対する税法上の規定は4本柱で運用されていくことになる。

そこで、第1章では、上記3つの制度の趣旨、沿革及び判例等を分析することにより紹介し、従来の同族会社に対する特別規定の内容を明らかにし、「特殊支配同族会社」との比較材料とする。

第2章 「特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入制度の創設」

主宰者税制とは、内国法人である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額のうち当該給与の額を基礎として政令で定めるところにより計算した金額は、当該特殊支配同族会社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いうものである。通常、給与の額は損金の額に算入されることになっていることからすれば大きな違いである。なお当該政令においては、業務主宰役員の給与所得控除相当額が定められている。したがって、役員に対して支払われる給与に係る給与所得控除相当額は当該特殊支配同族会社の損金には算入されないという新たな制度である。

また、この税制の対象とされる特殊支配同族会社とは、同族会社の業務主宰役員とその業務主宰役員と特殊の関係のある者（両者を併せて「業務主宰役員グループ」というが、その同族会社の発行済株式又は出資の総数又は総額の90%以上に相当する数又は金額の株式又は出資を有し、かつ、業務主宰役員と業務主宰役員関連者（業務主宰役員と特殊の関係にあるもののうち役員である者）とで、常務に従事する役員の過半数を占める場合のその同族会社をいうと規定されている（法35条第1項、法令第72条第1項ないし第4項）。ここにいう、「特殊支配同族会社」、「業務主宰役員」という概念は本規定により設けられた全く新しい概念である。

主宰者税制は、平成17年11月下旬、平成18年度税制改正案の中で提案され、その後順次各機関決定・国会審議等を経て成立し、平成18年4月1日移行開始事業年度から施行されている。本法の制度趣旨は、法人の費用と給与所得控除額のいわゆる「経費の二重控除」に対する調整であるといわれている。

この制度趣旨に対して、各方面から痛烈な批判がなされている。主な批判として東海税理士会の批判

- ① 財政の根本を支える税収入の確保のために税務職員数の増員を図ること。諸外国に比較して、納税者数に対する税務職員数が際だって少ないことは本文で述べた通りである。
- ② 税理士の権利としての書面添付制度の普及を徹底的に図ること。現状6%未満の提出率とは異常な低さと言わざるを得ない。資格を持った専門家としての自覚を疑うものである。現在、課税庁と税理士会双方あげてその普及に取り組んでいることは大変心強いことである。

以上の①、②の方策が実現した暁には、「安易で恣意的な法人成りとそれによる納税額を減少させる行為を防止する」ということが主宰者税制の目的であるという筆者の解釈からすれば、上記①、②による税務行政の充実と税理士の活用により安易な法人成りによる経費控除の問題点を克服できるのではないかと考えている。そうであれば、主宰者税制を廃止し、別途納税者のコンプライアンスを高める法的または実務の方策を講じることも、今後の方策として十分考えられるものである。

その場合には、経費の二重控除が発生していないにもかかわらずこれを規制するものである、あるいは法人税と所得税を混同した規制であるとする税理士を中心とする実務家からの反論が強いことも事実であるため、これに十分配慮することも必要である。