

役員給与の損金該当性についての一考察

——事前確定届出給与にかかる裁判例を参考にして——

官 見 旭

はじめに

平成 18 年に会社法が施行されて役員給与が職務執行の対価となり、利益処分による賞与が廃止され、企業会計上で役員賞与が費用処理されることになった。これを受けて、同年に、法人税法上の役員給与（従来の「役員報酬」と「役員賞与」を含む概念）規定が整理された。そして、「役員賞与」は一定の要件を満たした場合には損金の額に算入することができることとされた。しかし、この「役員賞与」を損金の額に算入しようとする場合には、届出額通りに支給しないときはその全額が損金不算入とされてしまう。

法人税法では適正な役員給与よりも、恣意性の排除を重視し、「事前の届出」という手続きを置いている。この過度ともいえる恣意性の排除が、本来損金性があるべき役員給与を一部損金不算入とし、逆基準性により会社法が予定している法制度の運用をも制限する結果となっている。予定していた役員給与に変動があったことが、即座に租税回避であり恣意性があるということは、納税者にとって酷な状況ではないだろうか。当該事案に係る裁判所や課税庁の判断は、条文の文理解釈としてはあまりにも狭義的解釈といわざるを得ない。当該判断は、恣意性の介入程度が低い場合、または、届出額よりも少なく支給した場合でも恣意性の介入があるものとして一律に取り扱っている。租税は財産権の侵害規範である以上は、税法の解釈は法律の趣旨を踏まえたうえで適切な解釈が必要である。

そこで、本稿では、役員給与の「職務執行の対価」とこれに対応する「期間」の範囲を明確化し、会社法、民法などの他の法律をも踏まえて法人税法の役員給与の損金該当性について検討したい。

第 1 章 役員給与に係る法人税法の概要と変遷

第 1 章では役員給与に係る法制度の概要と変遷を確認した。そのなかで、課税庁の条文解釈が役員給与の支給形態によって運用の程度に相違があることがわかった。そのなかでも、定期同額給与として支給される役員報酬の支給額については比較的弾力的に解釈し、事前確定届出給与として支給される役員賞与の支給額については、厳格な文理解釈を要求していることがあげられる。これは、恣意的な支給により課税所得を減少することを防止するためであるとされているが、支給形態の違いによって解釈の柔軟性に相違があることについては問題視すべきことである。過去の法制度の変遷をみても役員給与は、利益操作に利用されやすく、一定の制限が必要であることに異論はない。しかし、過度な規制が本来損金算入されるべきものを損金不算入として取り扱うことになる解釈はその根拠を明確にすべきである。現行法は、経済の実態よりも恣意性の発生を重視した規定ぶりになっているが、税法の法的に一貫性に欠ける取扱いであると見える。

損金該当性のある役員給与がどのように取扱いがされることについて検討するためには、役員給与の法的な性質を整理して検討する必要がある。

第2章 役員給与の法的性質

第2章においては、最初に、会社法における役員給与の規制と職務内容について確認をした。民法では報酬の支払いについては原則的に後払いであり、期間によって報酬を定めた場合には、期間に応じた請求をすることができることを確認した。そして、契約変更は、事情変更の原則などの一般原則から法律上も予定されているものであることを確認した。

役員給与における法人税法の損金該当性は、租税原則を前提として会社法、民法等の契約を尊重し、客観的事実から取扱いをするものであり、課税の公平性の観点から役員給与の損金該当性を否認する場合には、その範囲は限定的であるべきことを確認した。そして、損金該当性の根拠となる「職務執行の対価」が税法上どのように考えられているかを確認した。

役員給与については、その性質を重視した取扱いをすべきであるといえる。定期同額給与の解釈において、否認の範囲が限定的となる取扱いは、法人税法の法体系から当然に導きだされるものであり、事前確定届出給与についても職務執行の対価がどのように確定しているのか理解したうえで当該役員給与の損金該当性を判断すべきである。

第3章 役員給与をめぐる争点

事前確定届出給与における裁判において、「対価」とこれに対応する「期間」についての適切な検討ができていないことがわかった。現行解釈における取扱いは、税法が規律する部分を超えて課税をすることによって、会社利益の獲得のための対価までも否定することになっている。

別段の定めが担税力を適正に測定し、課税の公平を実現することを目的としているのであれば、課税要件規定である法34条1項の当該趣旨、目的を超えてまで課税する結果となることは、法人税法の法体系からも問題があると考ええる。

第4章 法人税法の役員給与の再検討

裁判所は、全ての支給が事前の定めのとおりにされたものであるときに事前確定届出給与に該当すると示している。しかし、法規に表現されていることを対象とするのであれば、文理解釈からも、支給ごとに事前確定届出給与の該当性を判断すればよいだろう。

そして、増額して支給した場合は、事前に定められていなかった追加支給部分のみを損金不算入することが求められ、事前に定められた委任契約の職務執行の対価であり、可分できる確定額を支給している限りは、事前確定届出給与に該当するといえる。

現行解釈では、企業経営において当然必要と考えられるような役員給与の増減についても課税を強いいる現状である。会社法、民法等により適正な手続きがされているのであれば、法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り、これを尊重すべきである。私法において適正であるものについて、あえて課税をするということであれば、それは限定的であるべきである。

趣旨目的を重視した解釈により、あえて全額損金不算入することで課税の公平を維持できるというものではなく、役員給与の支給における対応関係を重視していくことにより、課税所得計算に一定の規律を維持することが適切であると考ええる。したがって、課税の公平を目的とした課税の結果の妥当性について、現行解釈には問題があるといえる。

このように、私法上の委任契約において、職務執行の対価とその対応期間とが明確であることが、適切

な役員給与であるといえるだろう。

租税法は適正な課税所得計算による税額計算をすることが目的であり、租税回避のおそれがあるという理由から、意図して課税範囲を拡張すべきではない。

租税は侵害規範であるため、解釈は法規に忠実であるべきであり、課税すべきものを限定する姿勢が求められ、適正な手続きをしている私法に対して法人税法は課税の公平のため調整的な手続きを目的とするものである。会社経営の妨げになるようなことは極力避ける必要があると考える。

役員給与の損金該当性は、私法の適正な手続きからなるものであり、これを調整する法人税法が限定的であることで、会社経営に必要である適切な役員給与の支給がされると考える。そして、会社の意思判断に弾力性をもたらすことで、結果として会社利益の増加に繋がり、担税力に応じた課税がされるだろう。

役員給与は基本的に職務執行の対価であることを確認し、当該給与がどの期間に対応するものであるかを明確にすることは、当該役員給与の当該事業年度に係る損金該当性を判断する上で重要である。法人税法の規定は、恣意性を排除することのみを目的とすべきではなく、事前に定められた「支給する給与」の法的対応関係を重視することが求められる。

おわりに

法人税法の長い歴史において損金不算入とされてきた役員賞与は、事前確定届出給与に該当すれば損金に算入することができるようになった。

現行解釈では、複数回支給のある事前確定届出給与は、全体で一つであると解釈して一つでも届出書通りに支給しない場合には、事前確定届出給与に該当しないとされている。

しかし、第4章で検討したように、役員給与（賞与）は、その給与に係る対価性を鑑みれば、それぞれの支給ごとに一つの事前確定届出給与と解釈することが適切である。当該規定の文理解釈からは、役員給与が事前確定届出給与に該当することが求められており、一の職務執行期間において、複数の役員給与集合体としての事前確定届出給与の発生を否定するものではない。「所定の対象期間」ごとに事前確定届出給与の内容を判断すべきところ、全体を一つの役員給与として判断し、ことさらに課税範囲を広げることは、課税要件規定である法34条1項の解釈からも適切ではない。

役員給与は利益を獲得するための必要な対価であるという観点からも、事前に定められた役員給与は、利益を獲得するための職務執行の対価であり、対価であることを事前に明確にしたものについては、損金該当性があると判断すべきである。届出額を超えて支給されたもののうち、届出額までについては、事前に定められたものと考えられることから、事前確定届出給与に該当すると考えられる。

役員給与の損金該当性は、事前の契約に基づいて職務執行がなされた、その対象となる期間に基づいて「支給する給与」にあると考える。

最後に、今後の課題として、このような形式基準を重視した法34条1項の規定は、本来損金性のある「職務執行の対価」も損金不算入とされることになり、会社法や企業会計との齟齬が発生していることもあり、会社運営上の弊害になっていることは明白である。

役員給与に対しては、旧法34条1項のように「不相当に高額な部分のみ損金不算入」とする規定ぶりが適切であると考ええる。しかし、これは役員給与の立法的な見直しの問題になるため他稿に譲りたい。