

役員賞与・役員報酬を巡る問題

—改正商法等の取扱いを問題提起として—

山 口 孝 浩

〔税 務 大 学 校〕
〔研 究 部 教 授〕

要 約

1 研究の目的

役員賞与の損金不算入及び過大役員報酬の損金不算入については、役員賞与は会社の利益獲得に対する功勞として支出されるもので、本来、株主に帰属する利益を株主の承認により役員賞与として与えるものであることから損金とは認められず、過大役員報酬も不相当と認められる部分の金額は実質的に利益処分たる賞与に該当するとして損金とは認められないとされている。

役員賞与が利益処分であるとする考えは、従来から商法・企業会計も統一された考えであったところである。しかし、平成14年改正商法では、取締役の報酬規定に業績連動型報酬が導入され、新設された委員会等設置会社では役員賞与は利益処分から支出されないこととされている。更に、平成17年6月29日に制定された会社法制の現代化では、委員会等設置会社以外の会社における役員賞与は、損金処理でも利益金処理でも可能であり、会社の判断に委ねられるようになっている。また、企業会計では、改正商法を背景として平成16年3月9日の企業会計基準委員会報告で、役員賞与は発生時に費用処理することが適当であるとするのが明示されている。

これにより、従来、税法と商法・企業会計で統一がとれていた役員賞与の取扱いに乖離が生じ、税法において役員賞与や過大な役員報酬の損金不算入理由としていた役員賞与が利益処分であるとする考えに歪みが生じている。

このため本研究は、従来の役員賞与・報酬に関する税法、商法、企業会計の考えを整理し、改正商法・会社法制の現代化における取扱いを基に、役員賞与・役員報酬、主として業績連動型報酬の損金算入について考察することを目的としている。

2 研究の概要

(1) 従来の役員賞与・報酬に関する商法の考え

商法における取締役に対する報酬は、269条に規定されているが、取締

役に対する賞与については直接定められた規定はなく、株主総会において、計算書類の中の利益処分の一部として承認を求め、総会決議として支給されるものとされている。

役員賞与と報酬の異同については、通説では、報酬の額が定款又は総会の決議により定められるのは、お手盛りの弊害を防ぐための政策的なものであるのに対し、賞与が総会の決議により決定されるのは、本来は株主に帰すべき利益を株主の意思によって与えるものであるとされている。これに対し、役員賞与も報酬の一つの形態であり、職務執行の対価として報酬と何ら変わるものではなく、役員から見れば追加的報酬であり、成功報酬的性格のものである⁽¹⁾。また、商法上、役員賞与が報酬に含まれないとする解釈は、もっぱら税法の扱いを会社法にそのまま反映させるところから導かれたもの⁽²⁾という説もある。

これについては、わが国に初めて法人税法が成立した明治32年、商法が登場した明治23年以前の明治初期において、国立銀行財務諸表の下半期利益金割合報告の中に役員賞与金が計上されており、この下半期利益金割合報告は利益剰余金処分計算書の実態を備えていたことが片野一郎の「日本・銀行會計制度史⁽³⁾」で認められている。このことから、役員賞与が利益処分からという考えは、明治初期からわが国の慣行とされていたもので、この考えが商法・税法の役員賞与の取扱いに継承されていったことが認められるものである。

(2) 現行税法による取扱い及びそれに対する従来の論点について

役員の給与等に関する取扱いが法制度として初めて規定されたのは、昭和34年の法人税法施行規則の創設であり、その後、昭和40年の全文改正により法人税法第22条第3項の別段の定めとして本法に制定されている。以後、平成10年改正で、仮装隠ぺいによって支出した役員報酬は損金の額

(1) 大住達雄『役員報酬を巡る諸問題』商事法務486号7頁(1969)。

(2) 浜田道代『新版注釈会社法(6)』269条注釈6389頁(有斐閣、1987)。

(3) 片野一郎『日本・銀行會計制度史(増補版)』104頁(同文館、1977)。

に算入しないこと、役員親族等、特殊関係使用人に対する不相当に高額な給与の損金不算入の規定が制定されている。施行規則制定前は、役員賞与については通達により、過大役員報酬については大正12年に制定された同族会社の行為計算否認の規定により取り扱われていた。

税法における役員賞与と役員報酬は、その性格ではなく、支給方法という形式により区別されており、定期の給与であれば役員報酬に該当し、臨時的な給与であれば役員賞与に該当する。ただし、臨時的な給与であっても、他に定期の給与を受けていない者に対して、年俸の形（利益に連動して計算され支出するものを除く）で支払うもの及び退職の事実に対し支払われるものは臨時的給与には含まないとし、それ以外の臨時的な給与はすべて役員賞与とされている。また、過大な役員報酬額については法人税法施行令に実質基準及び形式基準により判断することが規定されている。

役員賞与の取扱いについては、従来、二重課税ではないか、損金算入にすべきではないか等について議論があるところである。二重課税については、法人は株主等たる個人の集合体であるという現行法の基本的構造からみるときは、配当はまさに法人の段階で課税された利益が同一体である個人に対して再び課税されるという意味において二重の負担であるといえるが、役員は、法人と一体性を有するものではなく、法律上受任者たる地位にあるものであって、法人が第三者に対して課税済みの利益から与える賞与については二重課税の問題は起こらない⁽⁴⁾と考えられている。

役員賞与の損金算入に対する意見については、平成8年11月政府税制調査会法人課税小委員会で検討され、役員賞与は功労報酬の対価であり大企業の経理を例とし利益の処分と認識されていること、中小法人の場合には、決算賞与の支払いによって法人の利益を比較的容易に調整することが可能となるといった問題もあることから、現行の取扱いは維持することが適当であるとされている。しかし、改正商法等における取扱いは、役員賞与は

(4) 吉国二郎『法人税法（実務編）50年版』259頁（財経詳報社、1975）。

利益処分からとする考えから反するものになっており、損金算入を否定する理由に歪みが生じている。

(3) 改正商法等における役員賞与・業績連動型報酬等の取扱い

平成14年の改正商法で報酬規定が改正され、269条1項2号に業績連動型報酬、3号に社宅家賃等の現物給付となる報酬規定が創設されている。また、委員会等設置会社は利益金賞与が支出されず、それ以外の会社では、業績連動型報酬も利益金賞与（会社法制の現代化では損金処理でも可能）も支出できることになっている。この業績連動型報酬は、決算後に業績を勘案して確定金額を報酬として支給することも可能とされており、利益処分による賞与と性質上の差異が無く、従来の商法の通説から反する取扱いになっている。なお、ストックオプションについては、平成13年改正商法により新株予約権の有利発行として取り扱われることになっており、上記の報酬規定には含まれていない。

3 結論

(1) 役員賞与の損金算入についての考察

改正商法等の役員給与の取扱いを検討すると、委員会等設置会社以外の会社では、業績連動型報酬を支出し、更に利益金賞与として支出することも可能なことから、役員賞与、業績連動型報酬を損金算入とした場合、両者の性格に差異がないことから、恣意的な取扱いも生じ易く、同族会社では法人所得は生じないことも考えられる。法人の黒字申告割合が30.8%⁽⁵⁾という現状の中で、租税収入の確保の点からも無制限に損金算入とすることは適当ではない。また、役員賞与の損金算入は、個人類似法人の課税問題を含めて検討すべき問題であり現状では行なうべきではないと考える。

商法の取扱いが変更されたから税法もそれに併せ変更すべきという考え

(5) 国税庁平成16年10月発表資料『平成15事務年度における法人税の課税事績について』1頁 前年度に比べ0.5ポイント上昇したと記載されている。

も生じるが、商法は企業の健全性の維持、債権者保護、資本充実に図り配当可能利益の算定を目的としているのに対し、税法は適正・公平な課税を基として租税収入の確保という目的がある。それぞれの対象が同じであってもその目的は異なるものである。しかし、税法も租税回避が認められなければ健全な企業育成に助力すること⁽⁶⁾も必要であり、適正と認められる業績連動型報酬については損金算入も考えられる。

(2) 業績連動型報酬の損金算入について

業績連動型報酬については、企業活動の国際競争力を高めるため役員の士気向上を図るといった目的から支出されるものであり、過去に損金として計上された役員報酬を基準として求められるものは対価性がないとは言えないことから損金算入が考えられる。ただし、業績連動型報酬の損金算入は、法人税法第35条第4項の「・・臨時的な給与（債務の免除による利益その他の経済的利益を含む。）のうち」から除かれるものの対象として追加することとし、従来の「臨時的な給与」、「定期・定額」の取扱いは恣意性の抑制からも維持していくことが妥当と考える。なお、業績連動型報酬の損金算入については無条件に認めるのではなく、税務署長に対する事前届出制などの施策を講じることも必要と考える。

(3) 損金算入の対象とすべき業績連動型報酬について

損金算入の対象となる適正と認められる業績連動型報酬は、例えば、過去5年間の役員報酬の平均支給額を固定報酬と業績連動型報酬に区分し、業績連動型報酬とした額の過去5年間の平均基準利益（経常利益に申告調整事項の企業会計上の処理誤りを加減算した額）に対する割合を求め、この割合を前期末の基準利益に乗ずることで当期の業績連動型報酬を求めるものなどが考えられる。

このように、過去に役員報酬として損金とされていた額を基準として計

(6) 三木義一＝山下眞弘編著『税法と会社法の連携（増補改訂版）』21頁（税務経理協会、2004）。

算され、基準利益が無ければ業績連動型報酬が生じないものなどは、基本的に適正な報酬額として認識される。

(4) 役員報酬の損金経理要件について

業績連動型報酬の損金算入に併せ、役員報酬の損金経理要件について提言したい。

平成10年の税法改正により、仮装隠ぺいによって支出した役員報酬は損金の額に算入しないことが制定されたが、それ以外の経済的利益の供与については、納税者がいわゆる「ばれもと」として意識して計上しない場合であっても、直接証拠が把握されなければ重課対象にならない。また、否認を想定したところで株主総会等での報酬限度額を多めに設定すれば法人税は回避できることになる。

恣意性の抑制の観点からも、また、改正商法により、報酬中額が確定しないものは其の算定方法、金銭に非ざるものについては其の具体的な内容を定めることとされていることから判断しても役員報酬を損金経理要件とすることが必要であると考えられる。

目 次

はじめに	181
第1章 役員賞与・過大役員報酬に関する制度創設の経緯	182
第1節 役員賞与・過大役員報酬に関する法人税制度の経緯	182
1 現行法人税制度の創設	182
2 明治時代の取扱い	183
3 大正時代の取扱い	184
4 昭和初期の取扱い	185
5 昭和25年シャウプ税制から法人税法施行規則制定時までの取扱い	186
第2節 役員賞与・過大役員報酬に関する通達の取扱いの経緯	187
1 昭和初期における取扱い	187
2 昭和25年9月25日付直法1-100（法人税基本通達）による取扱い	188
3 昭和34年法人税法施行規則制定時の基本通達	189
4 昭和40年法人税法の全文改正に伴う通達改正	189
5 昭和44年直審（法）25通達による法人税法基本通達の全文改正	190
第3節 同族会社の行為計算否認規定に関する経緯	190
1 制度創設の背景	191
2 大正15年の同族会社の行為計算否認規定	191
3 昭和15年から昭和25年の同族会社行為計算規定	192
4 昭和34年法人税法施行規則制定時の取扱い	192
第2章 商法・企業会計での役員報酬・役員賞与の考え方	195
第1節 商法における役員報酬に関する考え方	195
1 取締役の報酬（商法第269条）	195
2 取締役と会社との関係（商法第254条）	196
3 役員報酬における民法第643条の委任契約	196

第2節	商法における役員賞与に関する考え方	197
第3節	企業会計における役員賞与	198
1	企業会計原則・財務諸表規則の創設経緯と役員賞与	198
2	商法・企業会計における利益処分の取扱い	200
3	商法における公正ナル会計慣行	202
4	利益処分から支出された役員賞与の起源	203
第4節	商法における役員給与に対する学説・判例の考え方	206
1	役員賞与の利益金処分説	206
2	役員賞与も役員報酬に含まれるとする説	207
3	判例の考え方	207
第5節	従業員報酬との相異	209
1	民法における委任契約	209
2	民法における雇用契約	210
3	役員賞与と従業員賞与の差異に対する判例・学説	211
第3章	役員給与に対する税法の取扱いと問題点	213
第1節	役員報酬の取扱いと問題点	213
1	過大役員報酬に対する考え方	213
2	不相当高額の判断基準	213
3	過大役員報酬の問題点	215
第2節	役員賞与の損金不算入の取扱いと問題点	215
1	役員賞与の損金不算入の考え方	216
2	役員賞与の二重課税に対する問題	217
第3節	役員報酬と役員賞与の異同について	217
1	定期・定額の考え方	217
2	役員賞与等の損金不算入についての考察	218
3	判例・学説の考え	219
第4節	諸外国における役員給与の取扱い	222
1	米国の取扱い	222

2	その他諸外国の取扱い	223
第4章	改正商法等の概要について	226
第1節	平成14年改正商法の概要	226
第2節	委員会等設置会社における利益金賞与の取扱い	226
1	委員会等設置会社とは	226
2	委員会等設置会社における役員報酬	228
3	委員会等設置会社における役員賞与	229
第3節	業績連動型報酬規定について	231
1	業績連動型報酬の概要	231
2	業績連動型報酬と利益処分による賞与の区分	233
3	業績連動報酬の算定方法等について	234
第4節	企業会計基準委員会報告における利益金賞与の取扱い	235
1	概要	235
2	報告書で示された役員賞与の考え	235
3	報告書で示された経理処理	236
第5節	会社法制の現代化に関する要綱について	237
1	概要	237
2	役員賞与の取扱い	237
第5章	改正商法等による役員給与に対する現行税制の取扱い	240
第1節	業績連動型報酬等に対する取扱い	240
1	業績連動型報酬における定期・定額の考え方	240
2	想定される事例から検討	240
第2節	金銭以外の支給（現物給）に対する取扱い	242
1	概要	242
2	現物給の事例に対する法人税の取扱い	244
第3節	ストックオプションについて	246
第6章	役員賞与等の損金算入についての考察	248
第1節	役員賞与の損金算入についての議論	248

第2節	役員賞与を損金算入とした場合の税込等に及ぼす影響	248
第3節	公開会社と同族会社の区分立法等に対する検証	251
1	公開会社と同族会社の区分立法	251
2	法人成りに対する検証	251
3	同族会社と個人事業者の課税のあり方	252
第4節	役員賞与等の損金算入の是非について	254
1	過大役員賞与の考察に当たって	254
2	役員賞与を役員報酬に含めて過大報酬額の判定を行なう	254
3	過大な役員賞与の損金不算入規定を設けて判定する	255
4	役員賞与の損金算入限度額を設ける	255
5	役員賞与の損金算入の是非について	256
第5節	業績連動型報酬の損金算入について	257
1	損金算入の対象とすべき業績連動型報酬	257
2	指標となる利益	257
2	申告調整事項の取扱い	260
3	適正と認められる業績連動型報酬	261
4	支給方法	264
第6節	役員報酬の損金経理要件について	264
第7節	税法と商法の乖離について	266
終わりに		268

はじめに

役員賞与の損金不算入及び過大役員報酬の損金不算入については、役員賞与は、会社の利益獲得に対する功勞として支出されるもので、本来、株主に帰属する利益を株主の承認により役員賞与として与えるものであり損金とは認められず、過大役員報酬も不相当と認められる部分の金額は実質的に利益処分たる賞与に該当するとして損金とは認められないとされている。

役員賞与が利益処分であるとの考えは、従来から商法・企業会計と統一された考えであったところである。しかし、平成14年改正商法では取締役の報酬規定に業績連動型報酬が導入され、新設された委員会等設置会社では役員賞与は利益処分から支出されないこととされている。更に、会社法制の現代化では、役員賞与は損金処理でも利益金処理でも可能であり会社の判断に委ねられることになっている。また、企業会計では、改正商法を背景として企業会計基準委員会報告で役員賞与の費用処理が明示されている。

このため、従来、税法と商法・企業会計で統一がとれていた役員賞与の取扱いに乖離が生じ、税法において役員賞与や過大な役員報酬の損金不算入理由としていた役員賞与は利益処分であるとの考えに歪みが生じている。

当研究は、あらためて役員賞与・役員報酬の意義等について整理し、役員賞与及び役員報酬、主として業績連動型報酬の損金算入について考察する。考察に当たっては、第1章で役員賞与・過大役員報酬の損金不算入の創設の経緯について整理し、第2章で商法・企業会計における役員報酬・役員賞与の考えを整理、第3章では従来の税法の取扱いについて考察、第4章で改正商法等における役員賞与、業績連動型報酬の取扱いを考察し、第5章では改正商法に対する現行法人税制による取扱いを整理し、第6章で役員賞与・役員報酬、主として業績連動型報酬の損金算入について考察する。

第1章 役員賞与・過大役員報酬に関する 制度創設の経緯

第1節 役員賞与・過大役員報酬に関する法人税制度の経緯

1 現行法人税制度の創設

役員の給与に関する取扱いが法制度として初めて規定されたのは、昭和34年3月政令第86号による法人税法施行規則の改正からである。

当時の法人税法第9条第8項の「前6項及び第9条の2乃至第9条の9に規定するものの外、第1項の所得の計算に関し必要な事項は、命令でこれを定める。」という委任規定を受けて、法人税法施行規則の中に、過大な役員報酬の損金不算入(規第10条の3)、役員賞与の損金不算入(規第10条の4)、過大な役員退職金の損金不算入(規第10条の5)が制定されている。

この施行規則による取扱いは、全国的に統一のとれていない面や法律による委任の範囲を超えるとする議論等⁽⁷⁾から、昭和40年の全文改正により法人税法第22条第3項の別段の定めとして、同法第34条(過大な役員報酬の損金不算入)、同法第35条(役員賞与の損金不算入)、同法第36条(過大な役員退職金の損金不算入)として、施行規則から法人税法に制定され今日に至っているものである。

その後、現在まで税制改正が行われているが役員の給与に関する改正は、平成10年の改正において、仮装隠ぺいによって支出した役員報酬は損金の額に算入しないことが(法34②)規定され、また、役員の親族等、特殊関係使用人に対する不相当に高額な給与の損金不算入(法36②)、退職金について

(7) 法人税法施行規則第10条の3第6項第4号(使用人兼務役員の範囲を定めたもの)の規定に使用人を役員とみなす規定はなかったが実務上画一的に使用人兼務役員に該当しないとして取扱っていたことが、法律の委任の範囲を超えているとする訴訟が提起されるなどの問題があった。(大阪地裁昭41.5.30昭和38年(行ウ)52号、施行規則が違法であるとされた判例)。

の損金不算入（法 36③）が規定されている。

役員給与の取扱いについては、昭和 34 年に初めて法制度として規定されたわけであるが、それ以前の役員給与の取扱いは主として通達により取り扱われていた。通達での取扱いの変遷については第 2 節で述べることとしているが、以下の各号においては、法人税制度の創設からの沿革とともに役員給与等の取扱いについて若干触れてみたい。

2 明治時代の取扱い

わが国の所得税制度は明治 20 年に創設されたが、創設当時は法人に所得税は課税されておらず、法人の所得が個人に配分されたときに個人に対し所得税が課税され、法人の所得については非課税とされていた。

法人に国税を課税するようになったのは、明治 32 年の所得税法の改正により、種別課税主義が導入され、法人所得は第一種とし、第二種は公社債利子所得、第三種が個人所得とされたのが始まりである。なお、第一種として課税された法人から分配された配当及び割賦賞与金については、個人は非課税とされていた⁽⁸⁾。また、同年に商法が施行⁽⁹⁾されており、種別課税主義導入の要因になっている。

法人税の前身である第一種所得税が公布された時期における賞与の取扱い

(8) 明治 34 年法律第 17 号所得税法

第 5 条 左ニ掲クル所得ニハ所得税ヲ課セス

7 項 此ノ法律ニ依リ所得税ヲ課セラレタル法人ヨリ受クル配当金及割賦賞与金
(大正 9 年の税制改正により削除される。)

配当非課税の説明については、大蔵省主税局『所得税 100 年史』17 頁 (1988) で「ここでとられた法人課税、配当非課税は、擬制説に基づく二重課税の趣旨では全くなく、実在説に基づいて二重課税をすべきところ、初めてのことなので、いわば激変緩和のために政策的な特別措置をとった」と述べられている。

(9) ドイツ法を模範として新商法が制定（明治 32 年法律 48 号）されている。なお、それ以前はドイツ人ヘルマン・ロエスレリが起草した旧商法典が最初であり、憲法が制定された明治 23 年に帝国議会で決議されたが、激しい反対運動で実施が延期され明治 26 年に一部である会社法が施行されたが、明治 32 年の新商法に改正されている。

については、明治 32 年 10 月 2 日主税局長通達で、「1 利益の有無ニ拘ハラズ事業年度中毎月又ハ臨時ニ賞与ヲ為スト定メタルモノ 2 決算ニ際シ総益金中ヨリ営業上ノ総損失金ヲ控除シタル残額ニ対シ歩合ヲ定メテ賞与ヲ為シ之ヲ損金中ニ計算シ其ノ残額ヲ純益ト定ムルモノ 3 総益金中ヨリ総損失金ヲ控除シタルモノヲ純益金トシ其ノ額ニ対シ歩合ヲ定メテ賞与ヲ為スト定メタルモノ右賞与金ノ 1 ノ場合ハ法人ノ所得ト見ルベキモノニアラズ、2, 3 ノ場合ハ法人ノ所得ト見ルベキモノトス」と規定されており、利益の有無に拘らずに支給される賞与は損金になるが、利益が出た場合に支給される賞与は所得とみる、つまり損金にはならないと規定されたのが始まりである。なお、役員報酬については特に規定されていなかった。

明治時代の判例としては、行政裁判所明治 33 年 11 月 12 日判決⁽¹⁰⁾において「会社役員ノ賞与金ハ、俸給又ハ給料ノ如キ会社損益ノ有無如何ニ拘ハラズ会社ノ義務トシテ支給スヘキモノト其性質ヲ異ニシ、純ラ会社利益アル場合ニ限り給与スヘキモノニシテ本件ノ賞与ノ如キハ畢竟会社ノ利益金ニ就イテノ処分タルニ外ナラザルヲ以テ・・総損金ノ中ニ包含ス可キモノニアラズ」と判示されている。以後、役員賞与の取扱いは昭和 2 年に通達が制定されるまでこの判例の考えにより取り扱われていたわけである。

3 大正時代の取扱い

法人課税の体系的基礎は大正 9 年に制定された所得税法により確立されている。第一次世界大戦（大正 3 年 8 月～7 年 11 月）後の歳入増加を図るため抜本的な改正が行なわれたもので、第 1 種である法人課税については、課税方式を源泉課税主義から独立課税主義と源泉課税主義の併用とし、また、それまで非課税であった会社からの配当及び割賦賞与に対し第三種個人所得に合算して課税されることになっている⁽¹¹⁾。

(10) 行録 40 輯 118 頁。

(11) 法人実在説的な取扱いであり、昭和 25 年のシャープ税制の法人擬制説の考えまで

この大正9年の改正は高額所得者に納税負担の増加をもたらしたため、高額所得者の中に財産保全会社⁽¹²⁾を設立し利益配当を行わず会社に留保したり、会社と代表者等の間に於いて私法上有効な行為による租税回避行為が行なわれるなどの弊害が生じている。このため、大正12年に個人と同様な会社の留保金課税及び行為に対する否認の規定が創設された。

大正15年改正では、同族会社が定義され、現行と同様な同族会社の留保金課税及び行為計算の否認規定などの制度改正が行なわれており、過大な役員報酬の取扱いは、同族会社の行為計算の否認規定で取り扱われることになっている。

同族会社の行為計算規定の創設の経緯等については第3節で述べることとしているが、当時の役員賞与に対する判例としては、行政裁判所大正13年5月26日⁽¹³⁾判決において「重役の報酬を給料と賞与金の二重と為すも、賞与金は毎事業年度の終りに於いて其の年度の利益金の割合を以て定むるものなるときは該重役賞与金の支給は各事業年度の利益金の処分にして損金に非ずと認むるを相当とす」ということが判示されており、明治時代に示された判例と同様な考えになっている。

4 昭和初期の取扱い

明治32年に導入された種別課税主義は昭和15年まで行われており、法人税法として独立した課税制度が制定されたのは昭和15年の税制改正からである。種別課税主義が廃止され新たに法人税法が制定された理由としては、個人所得税が分類所得税と総合所得税の二種に区分して課税されることとなったことを契機として、課税主体の異なる法人に対する課税制度を別個に規

続くことになる。

(12) 財産保全会社は、第46回衆議院議録第2頁（大正12年2月9日）に「家族とか近親等を以て組織している会社であって、実質上からみて、あるいは経済上からみて、一個人と認められるようなもので、かつその会社の目的が主として財産の管理保全にあるもの」と示されている。

(13) 行録35輯 459頁。

定することとしたこと、さらにこれまで数年間増税等のため臨時立法が重ねられてきた結果、各種の法規が重複し、かなり複雑な税制度となっていたものを整理統合して平易簡明な税制とする必用にせまられたこと等によるとされている⁽¹⁴⁾。

昭和 15 年の新たな法人税法は、課税標準たる各事業年度の所得金額の基礎となる所得の計算については、法 9 条において「内国法人ノ各事業年度ノ所得ハ、各事業年度ノ総益金カラ総損金ヲ控除シタル金額ニヨル。」と規定され、施行規則 1 条に「法人ノ前事業年度ヨリ繰越シタル益金又ハ損金ハ其ノ事業年度ノ所得計算上益金又ハ損金ニ算入セス」と規定されているだけで、所得算定の基礎となる損益の帰属については何も規定されていなかった。

これは、大正 15 年の所得税法改正による、課税標準の所得の算定に関する条文の「法人ノ普通所得ハ各事業年度ノ総益金ヨリ総損金ヲ控除シタル金額ニ依ル」と変わるものではないが、昭和 15 年の法人税法の特徴としては、法人税額の損金算入を認めないこと及び当該事業年度開始前三年以内に生じた欠損金の控除を認めていることが挙げられる。

役員賞与については、昭和 2 年の取扱通達に定められているが、過大な役員報酬については同族会社についてのみ、大正時代に制定された同族会社の行為計算否認の規定で取り扱われていた。これについては次節で述べることとしている。

5 昭和 25 年シャープ税制から法人税法施行規則制定時までの取扱い

昭和 24 年のシャープ税制勧告に基づき昭和 25 年に税制改正が行なわれている。シャープ勧告では、法人を個人株主の集合体とみて、従来の超過所得課税を廃止して、すべての法人の所得に対して一律に 35% の課税を行なうとともに、配当の受取株主については、25% の配当控除と法人が受け取った配

(14) 大蔵財務協会『改正税法の成立に至まで』128 頁 財政(昭和 15 年第 5 巻第 5 号)。

当金の益金不算入制度を勧告し⁽¹⁵⁾制定されている。また、この他の勧告に基づき制定されたものは青色申告制度、留保利益金に対する課税⁽¹⁶⁾等が挙げられる。

シャープ税制以後、幾多の改正を経て現在の法制度となっているが、シャープ勧告において、役員賞与等の取扱いがないことは、当然、アメリカでは役員賞与の取扱いがないことからすれば検討されたことと思われるが、わが国独自の考え、従来 of 慣行が尊重されたものと想定されるものである。

なお、昭和 25 年から昭和 34 年の法人税法施行規則制定までの役員賞与等の取扱いは、シャープ税制改正に伴い制定された法人税基本通達（昭和 25 年 9 月 25 日付直法 1-100）により取り扱われていた。これについては次節で述べることとしている。

第 2 節 役員賞与・過大役員報酬に関する通達の取扱いの経緯

1 昭和初期における取扱い

第 1 節項目 2 において、役員賞与の取扱いは昭和 2 年の通達制定まで明治時代の判例の考えにより取り扱われていたと述べたが、昭和初期においては現行通達の前身である取扱内規として「通牒」が発遣されていた。

役員給与等に関しては、主税局長から全国の税務監督局長に対し、昭和 2 年 1 月 6 日付主秘第 1 号「所得税法施行ニ関スル取扱方通牒」の 40 に「法人ガ其ノ役員ニ対シ利益アル場合ニノミ給与スル賞与ト雖モ其ノ役員ニ対シテ別ニ俸給ヲ支給セサル場合ニ於テハ其ノ賞与ハ之ヲ会社ノ損金トシテ計算ス

(15) 西野襄一『法人税法原論』46 頁（税務経理協会、1981）。

(16) シャープ勧告では留保利益合計額に対し 1% の利子附課税とされていたが、「当時の金利水準から 2%（同族会社 7%）で実施された。その後、昭和 26 年改正で同族会社についてのみ 5% 課税となり、さらに 29 年に全廃され、これに代えて同族会社の留保所得に対し 10% 税率で留保の際における 1 回限りの特別税率が導入された。その後 36 年に基本的な改正が行なわれ」現行制度に至っている。「」は西野・前掲注（15）49 頁。

ベキモノトス」、同 41「法人ガ其ノ役員ニ対シ支給シタル賞与金ハ之ヲ損金トシテ計算セル場合ト雖モ定款ノ規定又ハ總會ノ決議等ニ依リ明ラカニ損金タルコトヲ認メ得ル場合ノ外ハ益金処分ト認メルモノトス」(昭2主秘第103号改正)、同41の2「法人ガ其ノ使用人ニ対シ支給シタル賞与金ヲ損金トシテ計算セル場合ニ於テハ仮令利益ヲ予想シ得ベキ時期ニ於テ支給シタルモノト雖モ其ノ計算ヲ是認スルモノトス」(昭2主秘第103号改正)、同42「法人ガ其ノ役員又ハ使用人ニ対シ支給シタル解散手当金、退職慰労金、創業功労金ノ如キモノハ仮令法人カ益金処分トシテ計算シタル場合ニ於テモ之ヲ損金トシテ取扱フヘキトス」とされている。

通牒40は、法人が役員に対し、利益が出たときのみ賞与を支給した時であっても、その役員に対し報酬の支払いがない場合は損金とする。旨を規定したものであり、現行通達の9-2-14「年俸等として毎年所定の時期に支給される給与」と同様な規定である。通牒41は、法人が役員に支給した賞与を損金とした場合であっても定款の規定、總會の決議により明らかに損金と認められる場合を除き益金賞与とすると規定されている。

通牒40は昭和18年8月主秘第339号の4で改められ、「俸給ヲ支給セサル役員ニ対シテ支給シタル益金処分ニ依ル賞与ハ之ヲ損金算入セサルモノトス」として利益処分による賞与はすべて損金不算入にすることとされている。

この他、41の2は使用人に対する賞与の損金算入について、また、同42は役員、使用人に対する益金処分による退職金等は損金に算入されることが示されている。なお、過大報酬、過大退職金については昭和25年まで取扱通達は制定されていなかったが、同族会社については次節で述べるように、大正12年から本法で同族会社の行為計算否認規定が設けられていたことからこれにより取り扱われていた。

2 昭和25年9月25日付直法1-100（法人税基本通達）による取扱い

法人税基本通達は、昭和25年9月25日付直法1-100により初めて制定されている。当該通達による役員給与に関する主な取扱いとしては、賞与の

意義として基本通達 261 に「賞与とは賞与と称するものの外、手当てその他の名称の如何を問わず予め支給額の定めない退職給与以外の給与をいう。」と定められており、現行税制における臨時の給与の基となっている。また同 262 は「法人がその役員に対し支給した賞与は、これを損金として計算した場合であってもすべて益金の賞与とする。」と規定され、役員に対しあらかじめ支給額の定めがなく損金とされた給与であっても益金の賞与とするとされている。

役員報酬については、同 268 で「法人が定款又は株主総会の承認を受けた金額をこえて役員に報酬を支給した場合のそのこえる金額はこれを利益処分による賞与とする。」と定義されており、現在の形式基準と同様に定款又は株主総会の承認を受けた金額を超えるものが利益処分による賞与として損金不算入とされていたが、株主総会の承認を受けた金額であっても過大と認められる報酬の損金不算入の規定は当該通達には制定されておらず、昭和 34 年 3 月に制定された法人税法施行規則により規定されている。

3 昭和 34 年法人税法施行規則制定時の基本通達

昭和 34 年の法人税法施行規則制定時の基本通達は直法 1-150 通達であり、現在の取扱通達とされているもののほとんどが制定されている。その後、昭和 34 年直法 1-240 通達で役員賞与、報酬で重要な取扱いとなる定期の給与の意義及び報酬と賞与との具体的な区分が制定されている。また、役員報酬の取扱いについては同族会社の行為計算規定における取扱通達も規定されていたことから、同族会社に対しては、法人税法施行規則及び同族会社の行為計算規定の両方の取扱いができるようになっていた。これについては次節で述べる。

4 昭和 40 年法人税法の全文改正に伴う通達改正

法人税法の全文改正についての取扱通達が制定されるまでの間は、従前の取扱いの適用があるものとし、改正法に抵触する従来の取扱いは廃止する等

この通達により所要の改正が行われている。

役員給与に対する通達改正は、役員の範囲、同族会社の役員、同族会社の判定の基礎となる株主等の範囲、使用人兼務を認められない同族会社の判定の基礎となる株主等の範囲等が規定されている。

5 昭和44年直審（法）25通達による法人税法基本通達の全文改正

法人税法基本通達の全文改正の特徴は、通達番号が1からの連番表示から、章、節ごとの連番表示となり、それまでにはなかった前文が示されている。この前文の概要としては、全文改正の基本方針として、「第一に従来の法人税法通達の規定のうち法令の解釈上必要性が少ないと認められる留意事項を積極的に削除し、適正な企業会計慣行が成熟していると認められる事項については企業経理に委ね規定化を控えたこと、第二に規定の内容については個々の事案に妥当する弾力的運用を期するため、一義的な規定の仕方ができないようなケースについては具体的な事項や事例を例示するにとどめ機械的平板的な処理にならないよう配意した。」ことが示されている。

また、運用に当たっての留意事項として「法令の規定の趣旨、制度の背景のみならず条理、社会通念をも勘案し、個々の具体的事案に妥当する処理に務められたい。いやしくも、通達の規定中の部分的字句について形式解釈に固執し、全体の趣旨から逸脱した運用を行なったり、通達中に例示がないとか規定されてない等の理由だけで法令の規定の趣旨や社会通念等に即しない解釈におちいらないよう留意されたい。」とのことが記載されていることも特徴的である。

当該通達による役員給与の取扱いについては「役員の方掌変更等の場合の退職給与」の取扱いが改正され、転籍、出向者に対する給与の取扱通達が4項目新たに設けられている。

第3節 同族会社の行為計算否認規定に関する経緯

1 制度創設の背景

第1節で述べたとおり、同族会社の行為計算否認規定は、大正12年に初めて創設されている。大正12年に制定された、所得税法第17条第3項は「前条ノ法人ト其ノ株主又ハ社員及其ノ親族、使用人其ノ他特殊ノ関係アリト認ムル者トノ間ニ於ケル行為ニ付所得税逋脱ノ目的アリト認ムル場合ニ於イテハ政府ハ其ノ行為ニ拘ラス其ノ認ムル所ニ依リ所得金額ヲ計算スルコトヲ得」として「行為」に関し規定されていた。

この同族会社の行為に対する否認規定が創設された背景は、大正9年にそれまで非課税であった会社からの受取配当に対し所得課税が行なわれることになったため、これを免れるため、財産保全会社が利益を留保して配当を行なわないような行為、つまり無配当政策等を防止するため同族会社の留保金課税制度とともに⁽¹⁷⁾規定されたものである。

同族会社に対して制定された理由としては、同族会社は一般の法人と異なり、一部少数の主脳者が多数の決議権を有し、実質的にその会社を支配しているのであるから、主脳者の個人的意思によって法人の計算を左右し、法人自体の租税のみならず、主脳者自身の租税をも合法的に軽減することができる。そこで、このようなことを防止するため⁽¹⁸⁾にこの規定が設けられたものであり、所得税の逋脱の目的があると税務署長が認める場合は、課税の公平を図るため、その行為計算に拘らず認定を持って所得金額を決定できるとしたのである。

2 大正15年の同族会社の行為計算否認規定

大正12年の所得税法第73条ノ3は「行為」に対する規定であり、その後大正15年の所得税法改正により、同法第73条ノ2に「同族会社ノ行為又ハ計算ニシテ其ノ所得又ハ株主社員若ハ之ト親族、使用人等特殊ノ関係アル者

(17) 村上泰治『同族会社の行為計算否認規定の沿革からの考察』税大論叢 11、240頁(1977)。

(18) 市丸吉左衛門『法人税法解説』72頁(税務研究会出版局、1973)。

ノ所得ニ付所得税逋脱ノ目的アリト認めラルルモノアル場合ニ於テハ其ノ行為又ハ計算ニ拘ラス政府ハ其ノ認ムル所ニ依リ此等ノ者ノ所得金額ヲ計算スルコトヲ得」として「計算」についても規定されている。

また、同族会社という定義も同年に初めて規定されており、ここでいう同族会社とは、法人又は社員の一人及びこれと親族、使用人、出資関係ある法人等、特殊関係にある者の株式金額又は出資金額の合計が、その法人の株式金額又は出資金額の二分の一以上に相当する法人をいう（所法第 17 条第 3 項）。とされており、親族とは 6 親等内の血族、配偶者、三親等内の姻族をいい（民第 725 条）、特殊の関係のあるものの中には、顧問、相談役、元の使用人を含むとされている。

「同族会社の行為又は計算」の規定については、上述のとおり「行為」の否認規定は大正 12 年に設けられたのであって、「計算」は大正 15 年の改正により挿入されたものであるが、これを挿入したのは行為の結果当然に起こる計算であってもこれを行為とは切離して別個に否認し得ることにする点にあった。具体的にいえばこの規定前、すなわち大正 12 年前に成立した行為はこれを否認するを得ない。しかもその行為の結果が現在に及んで所得税の逋脱が生ぜしめているものがある。これを否認しなければ課税の公平は保てない。斯くの如き場合にはその行為までは否認権が及ばないが、その結果にだけは、それが当然生ずるものであってもこれを行為とは切離して否認し得るということにしたものである⁽¹⁹⁾。

3 昭和 15 年から昭和 25 年の同族会社行為計算規定

昭和 15 年に法人税法が制定され、同族会社の行為計算否認規定は法 28 条に「同族会社の行為又は計算にして、法人税逋脱の目的ありと認められるものある場合に於ては、その行為又は計算の如何に拘らず税務署長の認定に依って之等の者の所得金額及び資本金額を計算することを得」と規定されてい

(19) 志達定太郎『会社所得税及営業収益税』昭和 14 年版 240 頁。

る。

制定前の規定と比べ資本金額が追加されている。これは、昭和 12 年に創設された法人資本税⁽²⁰⁾法中に同族会社の行為計算の否認規定められていたのが昭和 15 年改正で廃止され法人税法に統合されたことによる変更である。また、第二次大戦後の昭和 22 年改正では、「法人税逋脱の目的」が「法人税を免れる目的」に、及び「所得金額及び資本金額」が「課税標準」に改められている。

昭和 25 年のシャープ勧告に基づく税制改正では、法 31 条の 2 に「政府は前三条の規定により課税標準若しくは欠損金額又は法人税額の更正又は決定をなす場合において、同族会社の行為又は計算でこれを容認した場合に攔いは法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為計算にかかわらず、政府の認めるところにより当該法人の課税標準又は欠損金額を計算することができる。」と規定されている。その後、昭和 37 年改正で法 30 条に変更され昭和 40 年の全文改正で法 132 条の規定になっている。

4 昭和 34 年法人税法施行規則制定時の取扱い

第 2 節 3 で述べたように、昭和 34 年に役員給与等の取扱いが施行規則に制定された時には、同族会社については法 31 条の 3 に同族会社の行為計算の否認の規定も定められていた。

同法の取扱通達として 355 に 11 項目が規定されており、給与の取扱いに関しては 355 の 6 に「社員に対し支給した報酬、給料、手当等が、その法人と業種、業態、規模等の類似する他の法人の役員等の報酬等に比し多額であると認められる場合は、その多額であると認められる金額については、これをその社員に対する利益処分の賞与とする。」と規定されていた。また、同通達

(20) 法人資本税は、法人企業の資本の額に担税力を認めこれに課税する目的で創設された。

366 には「「355」によって給与または賞与と認めることとしている場合においても、これらの金額が株式金額または出資金額に比例するものであるときは、これを利益の配当とする。」として認定配当の規定が設けられていた。

このように同族会社にあつては、過大報酬、過大退職金については、施行規則及び同族会社の行為計算否認規定の両規定により、昭和 44 年の法人税法基本通達の全文改正で同族会社の行為計算規定が廃止されるまでの 10 年間適用されていたわけである。

第2章 商法・企業会計での役員報酬・役員賞与の考え方

第1節 商法における役員報酬に関する考え方

1 取締役の報酬（商法第269条）

商法における取締役に対する報酬は、269条に「取締役ガ受クベキ報酬ハ定款ニ其ノ額ヲ定メザリシトキハ株主總會ノ決議ヲ以テ之ヲ定ム」と規定されている。この規定は明治32年の商法制定以来その表現さえ変更されていない。昭和13年の改正により、179条が269条となったのみである⁽²¹⁾。

取締役に対する報酬を定款または株主總會の決議により定める理由は、取締役の報酬につき、これを取締役自身が定めるものとすれば、お手盛りになり会社の利益が害される恐れがあるので、取締役の専断行為を防止し、報酬額を公正なものにするため⁽²²⁾である。これにより株主の利益を保護し、債権者の保護を図っている。このため取締役の報酬が定款または株主總會の決議に基づかないで支払われた場合、会社はその報酬の返還を求めるとされている。これは、株主により取締役会や代表取締役による報酬の決定を規制する趣旨であり、商法の規制の根拠は先に述べた株主の利益の保護が窺えるものである。

取締役に対する報酬は取締役の受任者として受け取る業務執行の対価であり⁽²³⁾、従業員の給与と同様に会社の利益の有無に関係なく支出される経費として認識されている。ただ、商法上は適正な報酬であったとしても法人税法上は適正額を超えるとされた報酬については損金性を否認しており適正額の判断基準は異なるものである。

(21) 浜田・前掲注(2) 386頁。

(22) 上田明信＝山田二郎『取締役・監査役報酬の実務』5頁（商事法務研究会、1975）。

(23) 判例 最高裁昭39.12.11『民集18巻10号2143頁』。

2 取締役と会社との関係（商法第254条）

会社と取締役との法律関係は、商法第254条第3項に「会社ト取締役ノ間ノ関係ハ委任ニ関スル規定ニ従フ」とされている。つまり、会社と取締役の関係は民法の委任に関する規定に従うことが規定されたものである。

この規定は、明治44年に164条2項として新設され、昭和13年の改正で条数が254条の2項になり昭和25年の改正で現行の254条3項になっている。

立法前における法律関係は、契約とみる者が多数であったが、これに反対する説もあり、さらに契約説の立場でもその契約の性質ないし委任に関する規定の適用の有無について見解が分かれていた⁽²⁴⁾ことから明治44年に164条2項が創設され、現在では取締役と会社間の法律関係は契約であり、その種類は委任及び準委任であって、本条3項は当然のことを明らかにした規定⁽²⁵⁾とされ、監査役（商280）及び清算人（商430②）にも準用されている。

3 役員報酬における民法第643条の委任契約

民法にいう委任とは、643条に「当事者ノ一方カ法律行為ヲ為スコトヲ相手方ニ委託シ相手方カ之ヲ承諾スルニ因リテ其効力ヲ生ズ」と規定されており、委任に関する報酬については648条で「受任者ハ特約アルニ非サレハ委任者ニ対シテ報酬ヲ請求スルコトヲ得ス」と規定されている。

これからすると、取締役は特約がなければ、会社に対し報酬を請求できないこととなっている。しかし、すでに民法成立課程から、黙示の特約又は慣習によって受任者は報酬請求できると解されていた⁽²⁶⁾、学説は、黙示の契約または慣習（民92条）を媒介にして、他人のために事務処理を業とする者への委任は当然に有償であると明言するようになり⁽²⁷⁾、今日では、有償委任が

(24) 今井潔 新版注釈会社法（6）254条 注釈26 17頁（有斐閣、1987）。

(25) 今井・前掲注（24）21頁。

(26) 岡 孝『民法講座5契約』479頁（有斐閣、1988）。

(27) 例えば中村武『債権発生原因論』624頁（巖松堂書店、1928）など。

原則である⁽²⁸⁾。なお、商法 254 条 3 項でいう委任に関して厳密に判断すると、中小法人（公開会社以外）は株主と取締役が同一の場合がほとんどであり、資本と経営の分離が行われておらず形式的な委任契約になっていると認識される。従って、このような会社の場合、取締役の恣意的な経営が行われやすい状況にあり、過大な役員報酬の損金不算入の理由となっている。

第 2 節 商法における役員賞与に関する考え方

商法上、取締役に対する賞与については、報酬と異なり直接定められた規定は見られないが、株主総会において、計算書類の中の利益処分の一部として承認を求め、総会決議として支給されるものとされている。

具体的には、商法 281 条（計算書類およびその付属明細書の作成）において、「取締役ハ毎決算期ニ左ニ掲グルモノ及其ノ付属明細書ヲ作り取締役会ノ承認ヲ受クルコトヲ要ス」として 1 項 4 号に「利益ノ処分又ハ損失ノ処理ニ関スル議案」が掲げられおり、この利益の処分に取締役に対する賞与が含まれ、283 条（計算書類の報告・承認・広告）1 項に「取締役ハ第 281 条第 1 項各号ニ掲グルモノヲ定時総会ニ提出シテ……其ノ承認ヲ求ムルコトヲ要ス」として株主総会の承認が必要とされている訳である。

この 1 項 4 号は、昭和 56 年に改正されたもので、それ以前は商法創設以来「準備金及ビ利益又ハ利息ノ配当ニ関スル議案」とされていた。これは、規定内容の変更ではなく、実際に合わせた規定文言の適正化にすぎない⁽²⁹⁾とされている。

ただ、改正前の利益の配当及び改正後の利益の処分に関してどのようなものが含まれるか明文の規定が無いことから、取締役に対する賞与が 269 条の報酬に含まれるかについて学説上問題があるところである。これについて詳細は後述するが、取締役に対する賞与が株主総会の決議により支給されることは、取

(28) 岡 孝 前掲 (26) 479 頁。

(29) 酒巻俊雄 新版注釈会社法 (8) 281 条 注釈 17 29 頁 (有斐閣、1987)。

締役に対する報酬と同様であるが、報酬は会社利益の有無にかかわらず支給されることに対し、取締役に対する賞与は会社の決算により利益が生じた場合に支給されることが大きく異なる点である。

第3節 企業会計における役員賞与

1 企業会計原則・財務諸表規則の創設経緯と役員賞与

企業会計制度における役員賞与は、「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」（以下「財務諸表規則」という。）の第4節資本の部、第4目利益剰余金の第5章利益処分計算書又は損失処理計算書、第2節利益処分計算書に利益処分量を掲記し（第112条1項2号）、利益処分量の区分表示（第114条1項3号）の中に役員賞与金の名称を付して掲記しなければならないと明示されている。

財務諸表規則において役員賞与は利益処分計算書に記載することとされているが、わが国の企業会計制度の上で、このことが明示されたのは、昭和24年7月の企業会計原則・財務諸表準則の公表⁽³⁰⁾からである。もっとも第二次大戦前の昭和9年に商工省臨時産業合理局の財務管理委員会が公表した「標準財務諸表準則」の損益計算書の最後の区分に純損益の処分計算書があり、その中に役員賞与金が掲げられている。この準則は商法の株主総会への提出書類を基礎として作成されたものであるが法制化には至っていない。

昭和24年7月の財務諸表準則も法制化には至っておらず、法制度としては昭和25年9月28日証券取引委員会規則第18号（以下「規則第18号という。」）として制定された「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」で

(30) 第2次大戦後、経済民主化政策の一環として会計制度の統一改善の機運は熟し、昭和22年6月経済安定本部に企業会計制度対策調査会（後の企業会計基準審議会 現企業会計審議会（注現・筆者））が設置され、同調査会は昭和24年7月、中間報告の形式で『企業会計原則』及び『財務諸表準則』を公表した。渡辺実・浅地芳年・原秀三・藤原重信共著『財務諸表規則・監査証明規則解説』2頁（森山書店、1952）。

あり、現在の財務諸表規則はこれを基に昭和 38 年に全文改正されたものである。

この規則第 18 号に剰余金処分計算書の利益剰余金処分量に関する勘定⁽³¹⁾として役員賞与金を掲記することが明示されている。なお、この規則第 18 号の制定については、シャウプ博士による勧告も少なからず影響している。

昭和 24 年 9 月に発表されたシャウプ使節団日本税制報告書の第 14 章において会計の役割と題し、わが国の企業会計制度の改善を勧告し、「特に証券取引委員会が事業会社の経理方法の改善をもたらすようにその大幅な権力を強力に行使することをすすめる」と述べ、会計制度の改善のために証券取引委員会の有する使命がここで明確に示され⁽³²⁾ている。

元来、証券取引法においては、財務諸表の様式の統一に関する立法措置が全然とられていなかったために示されたもので、昭和 25 年 3 月に成立した「証券取引法の一部を改正する法律」により第 193 条を改正して、証券取引法の規定により提出される財務諸表は証券取引委員会が一般に公正妥当であると認められるところに従って証券取引委員会規則で定める用語、様式及び作成方法によって作成しなければならない旨を定め⁽³³⁾、この証券取引法第 193 条に基づく「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」を昭和 25 年 9 月 28 日に昭和 25 年証券取引委員会規則第 18 号として成立されたものである。しかし、この規則第 18 号の施行により、企業会計原則・財務諸表規則と商法とに矛盾⁽³⁴⁾が生じることになり、昭和 37 年の商法改正がおこなわれている。

(31) 96 条 1 項に①利益準備金、②税金、③配当金、④役員賞与金、⑤任意積立金、⑥その他の利益剰余金処分量が示されている。昭和 25 年規則第 18 号では 114 条 1 項に同号として掲げられている。

(32) 渡辺実＝浅地芳年＝原秀三＝藤原重信共著『財務諸表規則・監査証明規則解説』2 頁（森山書店、1952）。

(33) 渡辺ほか・前掲注（32）3 頁。

(34) 法制審議会商法部会小委員会での委員間の意見の対立として、「商法のとっている財産計算と資本維持の原則を重視する見解と企業会計原則のとっている期間損益と公開の原則を重視する見解との対立」矢澤惇『企業会計法講義』6 頁（有斐閣、1977）。

昭和 37 年の商法改正の目的は、企業会計原則・財務諸表規則と商法とを調整することであり、その結果、商法は大幅に企業会計原則・財務諸表規則に接近⁽³⁵⁾することになり、これに関連し財務諸表規則も昭和 38 年に全文改正されている。昭和 38 年に制定された財務諸表規則における体系は、損益計算書、剰余金計算書、剰余金処分計算書、貸借対照表および財務諸表付属明細書の 5 種の書類を掲げ、役員賞与金は 114 条 1 項 4 号に示されていたが、昭和 49 年の改正により財務諸表の体系が商法に歩み寄り、損益計算書、貸借対照表、財務諸表付属明細書及び利益処分計算書に改正され、役員賞与金は 114 条 1 項 3 号に変更⁽³⁶⁾され現在に至っている。

2 商法・企業会計における利益処分の取扱い

商法による計算書は前節で示したとおり、281 条 1 項に貸借対照表、損益計算書、営業報告書及び利益の処分又は損失の処理の 4 種が掲げられている。これは昭和 49 年及び 56 年に改正されたもので、改正前は、財産目録、貸借対照表、営業報告書、損益計算書、準備金及び利益又は利息の配当の 5 種の書類が掲げられていたが、49 年改正で、財産目録の重要性が失われたとして財産目録が削除され、昭和 56 年改正では営業報告書が削除され、準備金及び利益又は利息の配当に関する議案が利益の処分又は損失の処理に関する議案に変更されている。

この昭和 49 年の商法及び財務諸表規則の改正で、商法の計算書類と企業会計における財務諸表の統一が図られたとされている。本来、商法と企業会計原則は、その対象範囲や目的が異なるものである。

企業会計における財務諸表は、主に株式会社を対象とし、企業の財政状態及び経営成績に関する会計情報を利害関係者に提供することであり、商法の

(35) 資産評価についての原価主義の採用・繰延資産の範囲の拡大、引当金規定の新設により、期間損益が可能になった。矢澤・前掲注 (34) 6 頁。

(36) 前掲注 (31) 参照 114 条 1 項が①利益準備金、②配当金、③役員賞与金、④資本金、⑤任意積立金、⑥その他に改正されている。

計算書類は全ての商人を対象としており、株主並びに債権者の利益を保護することを目的としている。これは、財務諸表が損益計算書から始まるのに対し商法は貸借対照表からであり、財務諸表は企業会計の損益計算的性格を強く押し出しているのに対し、商法の計算規定は財産計算的性格をおび、債権者保護の立場を重視している点が表明されていると解していい⁽³⁷⁾とされるなど両者の目的は異なるが、同じ会社が作成するものに対し合理的な調整が求められたため改正が行なわれている。

なお、企業会計において役員賞与が属する剰余金処分計算書は、商法の計算書類の「準備金及び利益又は利息の配当に関する議案」と本質的には同一とされている。これは、昭和35年の企業会計原則と関係諸法例との調整に関する連続意見書⁽³⁸⁾第1「財務諸表の体系について」の中で、「準備金及び利益又は利息ノ配当ニ関スル議案」には、「準備金及び利益ノ配当」という剰余金の処分に関するものと「利息ノ配当」という剰余金の処分ではないものが含まれている。したがって、同議案から「利息ノ配当」に関するものを除いた部分は、本質的には、剰余金処分計算書と同一のものである。

もっとも財務諸表規則による剰余金処分計算書は、既に確定された剰余金の処分に関するものであるのに対して、商法の規定するのは、いまだに株主総会において承認を得ない未確定のものである。このような違いは、もっぱら、商法が利益処分案を株主総会の決議事項としているものであって、両者の間には本質的な差異は認められない。よって商法は「準備金及び利益又は利息の配当に関する議案」の中から「利息ノ配当」に関するものを除いた部分を、剰余金処分計算書として財務諸表の体系が望ましい」ことが提言されている。

これについては上記に示したとおり、昭和56年に商法281条1項5号の「準備金及び利益又は利息の配当に関する議案」が「利益の処分又は損失の処理

(37) 井上達雄『企業会計原則の解明』15頁（酒井書店、1965）。

(38) 昭和35年6月22日大蔵省企業会計審議会中間報告第1から第3。

に関する議案」に変更されている。また、連続意見書2「財務諸表の様式について」では、商法による財務諸表の様式の中で「剰余金処分計算書においては、当期未処分利益剰余金から各種の利益処分の内容を明示して利益剰余金処分額を控除し、次期繰越利益剰余金を表示すること」として利益処分の内容の表示を求めているが、これについて、商法は特に手当てしていない。

3 商法における公正ナル会計慣行

従来、商法において、勘定科目について何ら規定するところはない。これは、日本商法の一つの特徴であって、計算書類の内容及び作成方法については白紙規定をもって臨んでいることを意味するにほかならない。けだし、商法があまりに会社の会計実務の細目に干渉するとき、勘定科目の規定を設けることは、経理自由の原則に反し望ましいことではない⁽³⁹⁾とされており勘定科目の規定が手当てされていなかった。

しかし、企業会計原則の制定により、勘定科目の規定について徐々に改善されているが、商法は全ての商人を対象としており、このため、商人の営業状況、その規模、ならびに業種、業態等により、その作成方法、用語、様式、形態など千差万別であって、一律に法令を以って画一化することもできない。もし画一化するときは、商人の経済活動を著しく阻害し適当でない⁽⁴⁰⁾。このようなことから、昭和49年の商法改正により32条2項に「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定ノ解釈ニ付テハ公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」という条文を設け、細部に亘って立ち入ることを避けたのである⁽⁴¹⁾。

商法における「公正ナル会計慣行」は企業会計原則を基にしており、商法において、財務諸表規則のように役員賞与が明示されていないが商法281条1項5号の「利益の処分又は損失の処理に関する議案」に含まれることが認められるものである。

(39) 黒澤清『新商法と会計原則』22頁（國元書房版、1955）。

(40) 居林次雄『改正商法詳解』2頁（税務研究会出版局、1974）。

(41) 居林・前掲注（40）3頁。

企業会計原則は「企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認めたところを要約したもの」とされており、企業会計原則それに基づく財務諸表規則の中で、利益処分として役員賞与が掲げられていることは、役員賞与が企業会計制度の上で明示された昭和24年7月以前から会計慣行としていたことが窺えるものである。

4 利益処分から支出された役員賞与の起源

役員賞与が利益処分から支出されたのは、わが国に初めて法人税法が成立した明治32年、商法が登場した明治23年⁽⁴²⁾以前の明治初期において、国立銀行財務諸表の下半期利益金割合報告の中に役員賞与金が計上されており、この下半期利益金割合報告は現在の利益金剰余金処分計算書の実態を備えていたことが片野一郎の「日本・銀行會計制度史」⁽⁴³⁾のなかで明らかにされている。

わが国最初の株式会社は、明治5年11月15日付で公布された国立銀行条例に基づいて明治6年5月に設立された第一国立銀行（後の第一勸業銀行）である。この国立銀行はアメリカの国民銀行条例とイギリスの銀行会計実務とに範をとって創始されたもので、条例創設に際し、Chartered Mercantile Bank of India, London & China の横浜支店に勤務していた英国人アラン・シャンドを大蔵省紙幣寮に雇用し、銀行簿記法に関する著書の執筆と、その教授を担当させることとした。明治6年のはじめ、英文による銀行簿記精法が完成し、8月にその翻訳も出来上がり、12月に「銀行簿記精法」5巻が大蔵省から出版されている⁽⁴⁴⁾。この、「銀行簿記精法」は、同年6月に刊行された福沢諭吉の「帳合之法」⁽⁴⁵⁾とともにわが国で最初に出版された複式簿記書

(42) 前掲注(9)参照。

(43) 片野・前掲注(3)104頁。

(44) 黒澤清『日本会計制度発展史』9頁（財経詳報社、1990）。

(45) アメリカの商業学校の簿記教科書の解説書であるが、「学問のすすめ」が思想の書であるのに対し、それと同じ精神で古い学問観では学問で無いとした簿記を新しい「興産」の学問の一つであるとして、世人一般に説いたものである。即ち「帳合之

とされている。

シャンドの「銀行簿記精法」を基として作られた第一国立銀行の財務諸表における利益処分は、「利益金割合報告」とされており、この利益金割合報告は第五書式甲とされ、大蔵省紙幣寮に提出するとともに株主に報告されている。明治6年12月期の利益金割合報告に関しては、株主考課上の中に次の解説がされている「當銀行半期損益勘定ハ第五書式甲ノ通ニシテ通常ノ月給旅費及ヒ諸雑費利足拂等ヲ引去リ差引益金・・ノ處右ノ中利益金配當定則ノ通諸役員ヘノ配當金ヲ引去リ更ニ純益金・・ト相成ニ付・・其中一株ニ付・・ハ當季ノ割賦金トシテ其高ニ應シ之ヲ割渡シ残り・・ハ後半季へ繰越シ申度候」とされ、解説では役員賞与は諸役員への配當金とされ、第五書式甲をみると諸役員褒賞金と表示されている。ただ、同じ国立銀行であっても、第五国立銀行においては諸役員賞與と表示されているなど当初は統一されていなかったようである。

そういったことから、明治10年6月に国立銀行報告差出方規則の制定により、わが国最初の法定銀行財務諸表様式が定められ、これにより半季利益金割合報告の中に役員賞與金を貸方表示することが明示されている。

なお、この規則で所有物消却が明示されているが、これは現在の減価償却費であり制度として初めて現われたものである⁽⁴⁶⁾。

その後、明治23年旧商法の制定により、商法の商業帳簿規定を前提として同年8月に「銀行条例」が制定されている。実際にはこの「銀行条例」は旧商法典と同様に26年から施行され、明治32年の商法典成立により銀行条例施行細則の一部が改正されている。明治6年以来の銀行会計制度は英米法を範としていたが、明治23年の旧商法、32年の商法典はドイツ法を模範に制

法」は「学問のすすめ」の応用編と云える。田中親三『簿記会計史概説』375頁(1994)。
 (46) もっとも明治6年10月に出版された加藤斌著「商家必要」イギリス簿記教育コースの一つの翻訳(田中親三「簿記会計史概説」384頁)に減価償却の概念が記されており、第1国立銀行明治8年7月11日付第4回半季実務考課状の半季利益割合報告における「営業用戻シ入」がこれにあたると片野・前掲注(3)113頁に述べられている。

定されたものであり、資産負債表・損益表という体系をとっていたのに対し、明治 26 年に制定された銀行条例施行細則付属雛型および 32 年の雛形では、これを改めて、資産負債表という名称を「貸借対照表」に変更するとともに、新たに財産目録をとり入れ、かくして、それは貸借対照表・損益表（損益計算書）・財産目録より成る商法上の株式会社の財務諸表体系と一致するにいたった⁽⁴⁷⁾。なお、損益表は、明治 32 年から損益計算書に改められている。

このため、利益処分に関しても損益計算書の中に含まれ記載されているとされているが役員賞与については商法制定前の「利益金割合報告」程度の明確な表示は見られないところである。これについては、大正 5 年に明治 26 年に制定された銀行条例施行規則の全面改正が行なわれ、この際、利益処分勘定が損益計算書から分離し「準備金及利益ノ配當ニ關スル書面」に移されており、役員賞與金は賞與金として、当該書面に掲記されるようになっている。以後、昭和 26 年に商法改正に伴い「準備金及利益ノ配當ニ關スル書面」が「剰余金処分計算書」に昭和 50 年に「剰余金処分計算書」が「利益処分計算書」に変更されているが、役員賞与金は利益処分からの支出項目として掲記されている。

以上の経緯を見ると、役員賞与の損金不算入の思想が、江戸時代初期における商家の利益分配である「三ツ割」制度にあるといわれており、三ツ割制度とは、利益金を三分割し、内部留保、配当（手代出資の元金に対する利息）および賞与の三者に分割される仕組みである（高橋久一『『三ツ割』制度の史的考察』上方の研究第 3 巻参照）。賞与は手代等の出精意欲の増進を目的として行われる利益分配としての性格をもっている。かかる利益分配方式が明治以降の近代会計制度の中に引継がれ、それが今日諸外国と異なる取扱いを形成するに至ったものと付度されうる⁽⁴⁸⁾。との考えが首肯できるものであり、会計処理にどのように反映されていったかがうかがえるものである。

(47) 片野・前掲注 (3) 194 頁。

(48) 武田隆二『法人税法精説』354 頁（東京森山書店、1982）。

役員賞与が利益処分からという扱いは、わが国では商法等の制定前から当然の行為として考えられており、商法、税法の取扱いに受け継がれていったことが認められるものである。

第4節 商法における役員給与に対する学説・判例の考え方

1 役員賞与の利益金処分説

商法による取締役の報酬規定は、手続面のみの規制であり、報酬の範囲や決定方法等についての定めがないこと、商法において役員賞与の定義がないことから解釈上の問題が生じている。以下、商法における取締役報酬と賞与に対する学説等から異同について検証する。

前田庸は、「取締役の賞与（監査役のそれも同様である）は、職務執行の対価ではなく、それぞれの決算期における利益に対する功労に報いるためのものであり、したがって、その支払いは、利益処分であって、会社に利益が生じたことを前提とする点で、報酬とは異なる。取締役に対して支払う賞与の決定は、株主総会の決議による点で、その報酬の決定と結果的には同じであるが、その根拠はそれが利益処分であることによる（281条1項4号・283条）。すなわち、取締役に対する賞与の決定はそれが利益処分であることから、理論上当然に株主総会の決議によらなければならないのに対して、取締役に対する報酬の決定は、お手盛りの弊害を防止するという政策上の理由により、株主総会の決議によることとされているのである」⁽⁴⁹⁾として、取締役の報酬と賞与の異同について述べている。

このように、役員賞与は会社が利益をあげたときにその役員の功労に対する報奨金であって、株主に帰属する会社の利益の一部を株主の意思によって与えるものとするのが、通説、判例の主とした考えとなっている。

(49) 前田庸『会社法入門第9版』323頁（有斐閣、2003）。

2 役員賞与も役員報酬に含まれるとする説

役員賞与の利益処分説に対し、役員賞与も役員報酬の枠内に入るとする考えがある。役員賞与も報酬の一つの形態であり、職務執行の対価として報酬と何ら変わるものではなく、役員から見れば追加的報酬であり、成功報酬的性格のものである⁽⁵⁰⁾。

このほか、賞与も報酬の一の形態であるから、報酬および賞与を含めて定款または株主総会決議で定めることはさしつかえないという説⁽⁵¹⁾もあるが、これについては、賞与は総会による利益処分案の承認決議（商法 281 条 5、283 条）を経て支給されるから、特に賞与を特別報酬として商法 269 条に根拠を求める必要はない。報酬と賞与は支出する財源および利益処分案の承認決議という形式を必要とするかどうかにおいて異なるから同一の概念で律すべきではない⁽⁵²⁾。とする反対意見がある。

また、商法上、役員賞与が報酬に含まれないとする解釈は、もっぱら税法の扱いを会社法にそのまま反映させるところから導かれたものといえるという説⁽⁵³⁾もある。これについては、第3節で述べたとおり、役員賞与が利益処分からという考えは、明治初期からわが国の慣行とされていたもので、この考えが商法・税法の役員賞与の取扱いに継承されていったことが認識されることから首肯される説ではない。

3 判例の考え方

商法における報酬と賞与の区別に対する判例の考え方を中心にあげることとするが、商法上での判例は少なく法人税での裁判が殆どである。法人税の

(50) 大住・前掲注 (1) 7 頁。

(51) 定款で利益の 10 パーセント以内の賞与を支給するという定めがあったため株主総会の決議なしで賞与を支給した事件で賞与は特別の報酬であるからさしつかえないとした判決（大阪控判昭和 3・10・30 新聞 2920 号 13 頁）があるが、これは誤りであるとする。上田＝山田・前掲注 (22) 9 頁。

(52) 上田＝山田・前掲注 (51) 9 頁。

(53) 浜田・前掲注 (2) 389 頁。

訴訟の中で商法の考えが示されたものは、期末に支給した臨時役員報酬が賞与に当たるとされた事例（福島地裁昭和46年8月9日判決税務訴訟資料63号292頁）⁽⁵⁴⁾が挙げられる。「商法上取締役の報酬ないし賞与については、商法267条の規定が存するだけであり、それも定款または株主総会でその額を定めなければならない旨の手續きの規則を加えているだけであるが、一般には、役員報酬とは、役員の職務執行の対価として利益の有無にかかわらず支給されるものをいい、役員賞与とは、企業の利益をあげた特別の功勞に酬いるため、利益の存するときのみ利益の中から支給されるものをいうと解されている」として税法上の役員給与の取扱いの差異を示している。

また、昭和34年の役員給与等の施行規則が制定された以前の判例である、東京地裁昭和33年9月25日昭29（行）123号判決では「役員報酬は、委任事務処理の対価として支給され、会社の経営に対する対価として支給される。生活の資としての要素よりよりむしろ経営能力に対する報償の意味が強く、恒常性を有するかあるいはあらかじめ定まっているかという点を余り強調することは妥当ではなく、業務遂行上通常かつ必要な経費であるかどうかの点からこれを観察して見る必要があるとあり、その定款又は株主総会の決議によって定まった役員報酬として株主によって是認された金額の範囲内で、報酬と支払われたかどうかの点で決定すべきである。もちろん形式は役員報酬として支払われているが、その実質は利益処分である賞与の意味で支給されていることがわかるような特段の事情があれば、右の基準によれないことは当然である」として年間報酬額の半分を月均等に残り半分を盆暮れに支給したものを報酬に当たると判示している。もっとも現行の規定では、この事例の場合、他に定期の給与の支給がない場合に限られ、定期定額でないことから臨時的な給与として否認されることになる。

商法上の問題に対する判例では、違法な賞与の支給として賠償責任を認め

(54) 品川芳宣『役員報酬の税務事例研究－報酬・賞与・退職給与の判決等の集大成』192頁（財経詳報社、2001）。

た山陽特殊鋼事件⁽⁵⁵⁾において役員賞与の考えが示されている。「およそ会社役員に対する賞与の支給は、利益をあげ得てはじめてなし得るものであり、しかも本来は株主に帰すべき利益を、その働きによって利益をあげ得た役員の功労に酬いるため、株主の意思によりとくにその一部を分与されるものであるから、その性質上当然に株主総会の決議によってのみ行ない得るものと解すべきである。承認を得ずに支出された賞与は、取締役の会社に対する忠実義務に違反することは勿論、商法 283 条第 1 項の規定に違反する。」

同様な事件として、サンウェブ事件⁽⁵⁶⁾があり、株主総会の決議の範囲を超えて支出された分について損害賠償請求権を認めている。

これから判断すると、判例における商法上の役員給与の考えは通説と同様な考えである。

第 5 節 従業員報酬との相異

1 民法における委任契約

第 2 章第 1 節 3 で述べたように取締役は民法による委任契約とされている。民法 643 条の委任契約は、委任者が受任者に法律行為その他の事務処理を委託し、受任者がこれを承諾することによって成立する契約である。

受任者の報酬請求については、民法 648 条に規定されており、委任は原則として無償であり、特約がある場合は有償とされている。諸外国では、英米法は有償が原則であり無償が例外である。ドイツにおいては、無償委任しか認めない。無償でなければ委任ではないとされている（ド民 662）⁽⁵⁷⁾。

わが国において、民法における委任契約が、無償委任、特約があれば有償委任とした立法趣旨については、当時の法典調査会の審議の際、富井政章委

(55) 神戸地裁姫路支部昭和 41 年 4 月 11 日昭和 40 年(モ)第 454 号 下級民集 17 卷 3・4 号 222 頁。

(56) 東京地裁昭和 41 年 12 月 23 日昭和 40 年(モ)第 18856 号 判例時報 470 号 56 頁。

(57) 明石三郎『注釈民法 (16) 債権 (7)』648 条 I (1) 187 頁 (有斐閣、1973)。

員が「取引が頻繁になり、委任の必要性が増大した近世の社会では、委任の本質を無償性に求めることは事実と反するが、だからといって当然に有償とすれば報酬額の特約がない場合には、その額を決めなければならないという煩雑さが生じてしまう。これは当事者が決めるということにして、ただ報酬の特約は可能であるとしておくのが一番いいだろう。そこで旧民法その他「過半ノ立法例」にならい、同条を起草した」⁽⁵⁸⁾とされている。

委任契約の特質としては、委任は、一定の目的のもとに統一した労務（協議・書面作成・手続・治療等）を委任するのであるから、いわゆる労務供給契約の一種であるが、しかし、雇用のように労務それ自体の供給を目的とするものではない。すなわち、この統一した労務を目的とすることから、その目的の範囲内において受任者自から多少の自由裁量権（決定権）がある点において、雇用等と異なる委任の本質的特色がある⁽⁵⁹⁾。また、委任には民法 644 条の受任者の善管注意義務があるが次項の雇用契約には定められておらず異なる点である。

2 民法における雇用契約

取締役が委任契約であるのに対し、会社の従業員は雇用契約にあたる。雇用について民法 623 条では「当事者ノ一方カ相手方ニ対シテ労務ニ服スルコトヲ約シ相手方カ之ニ其報酬ヲ与フルコトヲ約スルニ因リテ其効力ヲ生ズ」と規定しており、委任契約が原則として報酬を請求できないことに対し、雇用契約は、従事者は労務を提供し、雇用者はその対価として報酬を支払うという有償契約である。また、従業員は、労働法規や就業規則で保護されているなど、取締役と従業員の報酬について異なる点であり、役員の大報酬、賞与の損金不算入を考える上での一つの指標といえる。

(58) 岡・前掲注 (26) 475 頁。

(59) 明石・前掲注 (57) 164 頁。

3 役員賞与と従業員賞与の差異に対する判例・学説

役員賞与と一般使用人に対する賞与の相違に対する判例としては、昭和33年9月22日の岡山地裁⁽⁶⁰⁾判決がある。この事件は、小規模会社の代表者等に対する役員賞与は、従業員がすべき一般事務に対する使用人賞与であるとの訴えが否定されたもので「そもそも役員賞与とは、あらかじめ定められた報酬とは別に企業経営によりあげ得た業績に対する報償として会社利益を勘案して所定の手続きを経て利益金より支出されるべきものであって、いわゆる益金処分に当たり必要経費たる性質をもつものではなく、少なくとも現在の経済状勢下においては給与の補給的性格を有する従業員賞与とは自ら区別して考えられなければならない」として役員と従業員の賞与の差異について判示されている。

更に詳しく両者の差異が示された判例は、昭和34.11.27の福岡地裁判決がある。この事件は、専務理事兼総務部長の使用人兼務性が争われ、同人に対する賞与の損金算入が否認された事件⁽⁶¹⁾であり、この判決の中で「一般使用人は提供された労務に対する報酬であるのに対し、役員賞与は獲得された利潤に対する報奨であって、両者はその本質を異にし、前者は提供された労働力の価値が商品の価値に転化されたものとして総損金の一部とみなされ必要経費に算入されるのに対し、後者は利益をあげた功労に報いるものとして営業活動から得られた価値の増加である総益金からの控除部分とみなされた利益処分に加えられるものである」と判示されている。

この判示に対しては、同じ賞与でありながら、その受給者が役員であるか、一般従業員であるかにより、果してそのような本質的差異が見出し得られるか否か十分に検討を要する問題点を抱合している⁽⁶²⁾との意見があるが、民法における「委任」と「雇用」契約の考えや再任されない限り委任期間の経過により失職する役員に対し、労働法規や就業規則で保護される一般従業員と

(60) 岡山地裁昭和33.9.22 昭29(行)16号 行集第9巻9号1940頁。

(61) 福岡地裁昭和34.11.27 昭32(行)21号 行集第10巻第11号2190頁。

(62) 富岡幸雄『経営人事費の税務会計』190頁(森山書店、1971)。

の性格の差異、役員賞与が企業利益に直結し株主総会の決議を経て支給されるのに対し、従業員賞与は社会的慣行と賃金後払いの性格で利益がなくても支給されるなど支給形態の差異を考慮すれば首肯できる判示である。

第3章 役員給与に対する税法の取扱いと問題点

第1節 役員報酬の取扱いと問題点

1 過大役員報酬に対する考え方

商法での役員報酬は委任業務に対する対価とされており、その意味からすると原則損金になると考えられるが、法人税法では34条1項において、役員に支給する報酬のうち不相当に高額な部分の金額は、損金の額に算入しないこととして制限を設けている。

過大な役員報酬を損金不算入とする理由としては、①役員が報酬を定める立場にあることから、使用人の給料と異なり、弾力的に定めることができる。②利益処分として支給すべき役員賞与を役員報酬に上積みすることで租税回避が図られる。③取締役に対する職務執行の相当額の報酬は費用性があるがそれを超える額は実質的に利益処分たる賞与に該当する。との考えからである。

2 不相当高額の判断基準

役員報酬の不相当高額についての判断基準としては、法人税法施行令第69条第1項に実質基準、2項に形式基準を置き、いずれの基準によっても不相当高額である部分が生じた場合、そのいずれか多い金額を損金不算入としている。税法で形式基準を定めたことは、商法269条における「取締役ガ受クベキ報酬ハ定款ニ其ノ額ヲ定メザリシトキハ株主總會ノ決議ヲ以テ之ヲ定ム」という規定を配慮したものである。商法上からみても定款等で定めた限度額を超えて支給された金額は、職務執行の対価ではなくいわゆるお手盛り

に該当するものである。ただ、株主總會等で定めたとしても、上記1の①及び②で示した問題が考えられるわけであり、当初から法人税の軽減を意図して株主總會等において報酬の限度額を恣意的に多額に設定することも考えられることから、形式基

準だけではなく、実質基準により不相当に高額な役員報酬の判断基準を設けているわけである。

(1) 形式基準について

法令 69 条 2 項の形式基準は、定款の規定又は株主総会、社員総会等の決議により報酬の支給限度額を定めている法人が、各事業年度において役員に支給した報酬の額の合計額が、その事業年度に係る報酬の支給限度額を超える場合には、その超える部分の金額は損金の額に算入しないこととされている。

当該施行令の取扱いで留意すべき点は、形式基準により判定される役員の報酬は、あくまで、商法において役員とされる者の報酬の支給限度額に限るものであり、税法上の、みなす役員は形式基準には含まれないことである。また、同族会社では株主総会は開催せず、議事録だけを作成するという例もあるが、この場合の議事録は、実質的に株主総会が開催され、決議が行われた上で作成されたものとみなされ、この議事録に基づいて過大な役員報酬の判定を行うとされている⁽⁶³⁾ ことである。

(2) 実質基準について

実質基準を適用する場合の判断基準は法令 69 条 1 項で、①その役員の職務内容（役職、経験年数）、②その法人の収益の状況、③その法人の使用人に対する給料の支給の状況、④その法人と同種の事業を営む法人でその事業規模（収益状況も類似する）が類似する法人の役員に対する支給状況等に照らす。

などの要素を総合的に判断し、職務の対価として相当と認められる額を超える不相当に高額と認められる額を損金不算入としている。

(63) 「株主が一堂に会して株主総会が開催されなかったとしても、請求人のように役員が 90 パーセント以上の株式を有している同族会社において、当該役員により作成された議事録は、実質的に株主総会が開催され決議が行われた上で作成されたと思われるべきであり、過大な役員報酬の判定はこの議事録に基づいて行うのが相当である」裁決事例集 NO. 45（平成 5 年分・第 1）213 頁。

3 過大役員報酬の問題点

実質基準による訴訟等は多々あるが、殆どが同族会社であり事実認定の問題が主となっている。訴訟・採決事例を見ると、同族会社において代表者の親族を役員として報酬を支払っているが、当該親族は勤務事実がないとする事実認定の事例⁽⁶⁴⁾等が多く、役員報酬の過大性そのものが裁判等で争われる事例は少ない。ここでは役員報酬の適正額及び法人税法第34条が租税法律主義に反するかが争われた事例⁽⁶⁵⁾を挙げてみる。

衣服等の縫製加工等を営む会社の役員報酬について、売上金額が急増するなかで、利益増があっても役員賞与や配当を支払わないで、役員報酬を前年度の3.2倍または5倍に増額させた⁽⁶⁶⁾行為について、原処分庁は、類似法人の役員報酬の平均支給額を上回る部分を過大報酬としたが、判決では類似法人の役員報酬の平均値は合理的な根拠がないとして、売上金額の増加率を基本とし、これに売上総利益の増加率を加味し、類似法人の平均支給額を斟酌するのが相当である旨判示し、結論において更正処分を適正とし、違憲性もないと判示している。

過大報酬の取扱いについては、公開会社と同族会社を横並びに比較しているなどの批判があるが、実務的には決して横並び的に取り扱ってはならず、上記2に示した要素を基に総合的に判断しているものである。公開会社において過大役員報酬の訴訟が見られないのは、課税庁が安易な横並び的な取扱いを行っていないことが窺えるものである。

第2節 役員賞与の損金不算入の取扱いと問題点

(64) 例として、大学在学中の代表者の長男を従業員として支給した給与等は、勤務の事実がないから代表者に対する役員賞与であると裁決したものがあつた。(平4.11.18名裁(法・諸)平4-22)。

(65) 品川・前掲注(54)132頁 最高裁平成9年3月25日第3小法廷判決。

(66) 品川・前掲注(54)135頁。

1 役員賞与の損金不算入の考え方

役員賞与の損金不算入については、従来、商法等との考えと同じく、役員賞与は利益処分から支出されるもので、利益分配たる性格を有することから損金性は認められないとされており、法人税法第35条第1項において、「役員に対して支給する賞与の額は、所得の金額計算上、損金の額に算入しない。」こととされ、同条4項において「前3項に規定する賞与とは、役員又は使用人に対する臨時的な給与（債務の免除等の利益その他の経済的利益を含む。）のうち、他に定期の給与を受けていない者に対し継続して毎年所定の時期に定額（利益に一定の割合を乗ずる方法により算定されることとなっているものを除く。）を支給する旨の定めに基づいて支給されるもの及び退職給与以外のものをいう。」と定義されている。

臨時的な給与の意義について、昭和55年9月25日の東京地裁判決昭和54年（行ウ）第45号⁽⁶⁷⁾では、「法に格別の規定はないが、法人税法35条4項が、「毎年所定の時期に定額を支給する旨の定めに基づいて支給される給与」も「臨時的な給与」に含まれることを前提として、「他に定期の給与を受けていない者」に対して支給したものについてはこれを「臨時的な給与」のうちから除外していること並びに社会通念によって考えれば、単にその給与の支給時期又は支給額が予め定められているか否かのみによって一律に決まるものではなく、その支給時期、支給回数及び支給の趣旨等を、年間のその他の給与の支給状況全体との関連において考察し、これによって当該給与が經常性のない一時的なものと認められるときは、「臨時的な給与」に当たるものと解すべきである。」と判示されている。

このため、非常勤役員に対し、年俸、又は事業年度の期間俸を年1回、又は年2回所定の時期に支給するものは賞与とせず報酬とする（法基通9-2-14）。ただし、その金額が純利益など、利益に連動して計算され支出するも

(67) この考えは、昭和56年5月26日東京高裁控訴審判決、昭和57年7月8日最高裁第一小法廷昭和56年（行ツ）第152号上告審判決においても指示されている。

のは賞与となる。また、臨時的な給与には、債務の免除による利益、その他の経済的利益も含まれるとされている。

2 役員賞与の二重課税に対する問題

役員賞与と同じく利益処分から支出するものとして配当があるが、これについては、法人税法第 23 条において受取配当等の益金不算入の規定が設けられており、配当を受けた個人については所得税法第 92 条において配当控除の規定が設けられ、二重課税の排除が図られている。しかし、役員賞与については支出した法人については損金とならず、支給を受けた役員は給与として課税されていることから二重課税ではないかとの意見があったところである。

役員賞与に配当と同様な調整措置がない理由としては、法人は株主等たる個人の集合体であるという現行法の基本的構造からみるときは、配当はまさに法人の段階で課税された利益が同一体である個人に対して再び課税されるという意味において二重の負担であるといえるが、役員は、法人と一体性を有するものではなく、法律上受任者たる地位にあるものであって、法人が第三者に対して課税済みの利益から与える賞与については二重課税の問題は起こらないと考えるべきである。二重課税は現行税法の下においては、同一体の利益に二重に課税することを防止すれば足りる⁽⁶⁸⁾という説明が従来からの考えであり、判例⁽⁶⁹⁾も二重課税にあたらぬという考えで確立した考えになっている。

第 3 節 役員報酬と役員賞与の異同について

1 定期・定額の考え方

現行税法では、役員報酬と役員賞与の区別はその性格ではなく、支給方法

(68) 吉国・前掲注 (4)。

(69) 最高裁判例昭 50. 7. 11 二小昭和 48 年 (オ) 1, 003 号、昭 51. 2. 26 一小昭和 47 年 (行ツ) 48 号。

という形式により区別している。定期の給与であれば役員報酬に該当し、臨時的な給与であれば役員賞与に該当する（法 35 条 4 項）。「定期の給与」は、法人税基本通達 9-2-13 に規定されており、あらかじめ定められた支給基準（慣習によるものを含む。）に基づいて、毎日、毎週、毎月のように月以下の期間を単位として規則的に反覆または継続して支給される給与をいう。

ただし、これらの給与であっても、通常行われる給与の増額以外において特定の月だけ増額支給された場合における当該給与については、当該特定の月において支給された額のうち各月において支給される額を超える部分の金額は臨時的な給与とするとされている。また、同通達の注書きでは、例えば毎月支給される役員報酬の額が前月の売上高に応じて増減するように定められているような場合には、その役員報酬として支給する給与の額のうち売上高のいかににかかわらず支給されることとされている金額を超える部分の金額は、定期の給与に該当せず臨時的な給与として賞与になる。

2 役員賞与等の損金不算入についての考察

使用人給与は原則として損金算入が認められているが、役員賞与等については法人税法第 22 条第 3 項の別段の定めにより損金不算入とされている。

別段の定めにより損金不算入とされる理由としては、役員報酬等の支給に対し恣意性が生じるためである。同族関係者等以外の使用人に対する給与は雇用契約に基づき、勤務の対価として合理的に定められることから恣意的な計上、利益操作が働くことは少ないが、役員報酬等については特に同族会社の場合、経営者が恣意的に報酬額等を決定することが可能である。

別段の定めによる損金不算入の規定がなければ、利益が見込まれる場合に多額の役員報酬を支払うことで、租税負担の軽減を図ることは容易に行えるわけである。現状においても、役員賞与の損金不算入を免れるため、役員賞与相当額を損金となる役員報酬に含めて支出することもあり得る訳であり、このため法的な規制として役員賞与、過大役員報酬の損金不算入規定が設けられている。

3 判例・学説の考え

(1) 役員賞与と報酬の異同、商法の報酬との相違を示した判例

期末に支給した臨時役員報酬が賞与に当たるとされた事例⁽⁷⁰⁾のなかで「法人税法上、役員給与には債務免除等経済的な利益の給与も含まれるが、それが報酬となるか賞与となるかは、法人の事業のために必要経費であるかどうかは考慮せずに、定期的な給与か、臨時的な給与かによって判定されるのであって、法人の利益処分だけを賞与とする商法の考え方とは一致しない。法人税法が、商法上の考えを採用せず、右のような規定を設けたのは、国家財政収入の確保のほか、主として同族会社とその他の公開会社との間における課税負担の公平を図るためである。」とされている。

この判示に対し、品川芳宣は「報酬と賞与との区分に関する法人税法上の規定が同族会社と公開会社との課税の公平を図ることのみを意図しているとは必ずしもいえないだろう。けだし、公開会社といえども、いなむしろ公開会社の方が、利益調整を必要とする機会が多く、種々の利益調整も可能であろうから報酬と賞与との融通性を弾力的に規定していたら、およそ損金不算入となる役員賞与の支給は皆無となるか、きわめて減少すると想定される」⁽⁷¹⁾とし、同族会社より公開会社のほうが利益調整が可能であるとしている。確かに昨今、西武鉄道などの公開会社の不祥事が見られるところであり、また、役員個人別の報酬額を開示している会社も少ないが、公開会社は株主からの制約が多く報酬についても規制されていることからすれば、資本と経営が同一である同族会社の方が利益調整は容易に行なわれるものである。

(2) 給与の支給形態、外形的な基準により賞与と報酬を区別した判例

あらかじめ定められた基準に基づき特定月に増額支給した役員報酬が賞

(70) 品川・前掲注(54) 190頁 福島地裁昭和46年8月9日判決 税務訴訟資料63号 292頁。

(71) 品川・前掲注(54) 193頁。

与とされた事例⁽⁷²⁾のなかで「現実に役員に支給される給与が業務執行の対価であるか否かを他から判別することは實際上必ずしも容易ではなく、また、同族法人等において利益処分として支給すべきものを安易に報酬化することによって課税を免れる場合も考えられるので、法は、税務執行の便宜と租税負担の公平を図る見地から、もっぱら「臨時的な給与」であるか否かという給与の支給形態ないし外形を基準として報酬と賞与とを区分する」とされている。

また、期末に一括未払計上した役員報酬が賞与とされた事例⁽⁷³⁾において「役員報酬と役員賞与とは性質を異にするものであり、それ故、法人所得の計算上もその取扱いを異にしているのであるが、現実に役員に支給される給与が業務執行の対価であるか否かを判別することは必ずしも容易ではなく、また、利益処分として支給すべきものを安易に報酬化することによって課税を免れる場合も考えられる。そこで、法は前記のとおり、もっぱら「臨時的な給与」か否かという給与の支給形態を基準として報酬と賞与とを区別しているのである。したがって、支給形態が臨時的である給与については、X会社主張のように、実質的基準により業務執行の対価性の観点からあらためて報酬性の有無を論ずる余地はないというべきである。」との判示もある。

これらの考えは、その後の判決にもみられるところで、高裁の判示としても、役員報酬の増額分（3カ月分）を一括未払計上した役員報酬が役員賞与に当たるとされた事例⁽⁷⁴⁾のなかで「一般に、役員報酬は、取締役の職務遂行の対価として支払われるもので、その支払は利益の有無に関係なく会社の経費からなされ、他方、役員賞与は、取締役が企業の利益を上げた

(72) 品川・前掲注(54) 226頁 東京地裁昭和55年9月25日判決 訟務月報27巻1号188頁。

(73) 品川・前掲注(54) 210頁 大分地裁昭和58年3月14日判決 税務訴訟資料133号647頁。

(74) 広島高裁平成4年12月11日判決 税務訴訟資料193号759項。

特別の功労に報いるため、営業年度の利益から分与されるものである、とされ、……しかし、業務執行の対価であるか否か、利益処分であるか否かを判断することは容易ではなく、また利益処分とすべきものを安易に報酬化することによって課税を免れることも考えられるため、…法人税法は、その35条4項の規定から、役員報酬と役員賞与とを専ら「臨時的な給与」であるか否かという給与の支給形態ないし外形を基準として報酬と賞与とに区分していると解されるのであり、職務遂行の対価性等の実質を区別の基準にする必要はないと解される。」と判示されており、この考えは最高裁⁽⁷⁵⁾でも指示されている。

判示の中で、利益処分とすべきものを安易に報酬化することによって課税を免れることも考えられることが示されている。つまり利益金賞与とすべきものが、定期の報酬に含まれて支出され租税回避が行なわれているとの考えである。

この件については、川口真一の「役員報酬と租税回避」⁽⁷⁶⁾の論文中で、株式非公開企業が役員報酬を利用して租税回避を行なっているとする研究がされている。資本金1億以上20億未満の株式公開企業と株式非公開企業の数値データ（法人税、役員賞与、役員報酬、株主配当金等）を基に、役員報酬額が法人税額に与える影響及び支払配当・役員賞与・内部留保が役員報酬に与える影響について推定されている。推定の結果、株式非公開企業は株式公開企業に比べて、利益を役員報酬として分配することで法人税の負担を軽減する可能性（法人税の租税回避）があることを実証的に支持する⁽⁷⁷⁾としている。また、株式非公開企業でも企業ごとに役員数や役員と出資者の利害関係が異なり、どれだけの利益を役員報酬として流せるかは個々の企業によって異なるため、株式非公開の企業間でも課税の中立性は

(75) 最高裁平成5年9月28日第三小法廷 税務訴訟資料198号 1201頁。

(76) 川口真一『役員報酬と租税回避—株式公開企業と株式非公開企業の比較—』国際税制研究 No13 188頁（納税協会連合会、2004）。

(77) 川口・前掲注（76）197頁。

達成されないとして、これらを解消するため、例えば株式非公開企業に対してはパートナーシップ型の課税（パス・スルー課税）を行なう⁽⁷⁸⁾ことが提言されている。

第4節 諸外国における役員給与の取扱い

1 米国の取扱い

(1) 役員給与に関する税制

合理的な範囲で全額損金に算入される。ただし、公開会社の一定の役員に対する報酬の損金算入は年間100万ドルを限度とする(162条(m)(1))。また、株式を所有し、実質的に経営に参加している従業員の報酬は同じ職務レベルの給与水準までの損金算入は認められるがその枠を超える部分は損金性が否認され配当金として扱われる。

合理的な範囲とは、たとえば少人数の同族株主から成る法人の場合で、同種の職務内容に対し通常支払われる給与よりも多額の給与が支払われた場合は、支払法人は配当をしたとされ、また、受け取った個人は配当所得を受領したとされる(通達1.162-7(b)(1), 1.162-8)。

給与の額が合理的であるか否かは、原則として雇用契約の締結時の同種の職務内容に対し、同種の支払能力を有する企業により、同種の条件の下に支払われる金額をしんしゃくして決定される(通達1.162-7(b)(3))。給与と賞与の合計額が提供された人的役務に対する合理的な金額を超えない場合の賞与は、人的役務に対する追加の給与として控除される(通達1.162-9)⁽⁷⁹⁾。

(2) インセンティブ報酬の課税の取扱い

非適格ストックオプションの権利行使時において、役員が給与所得とし

(78) 川口・前掲注(76) 197頁。

(79) 白須信弘『新版アメリカ法人税法詳解』274頁(中央経済社 2002)。

て課税を受けた給与所得と同額の金額（権利行使時の時価と権利行使価格との差額）が、法人税法上損金算入できる⁽⁸⁰⁾。

また、非業績連動型の役員報酬については原則として損金算入が認められておらず⁽⁸¹⁾、一方、業績連動型の役員報酬については、①業績連動型報酬計画の株主総会による承認、②2人以上の社外取締役のみから成る報酬委員会による承認を要件に、全額損金算入が認められている⁽⁸²⁾。

(3) S法人課税

S法人とは、株主全員の同意により、連邦税法（内国歳入法）第1章S節（Subchapters）に規定する課税方法を選択した法人⁽⁸³⁾で、一般に小規模法人（Small Business Corporation）とよばれている（IRC1361条(a)(1)）。

S法人以外の会社はC節の規定により課税されるためC法人（C corporation. 普通法人）とよばれている（IRC1361条(a)(2)）。S法人は、株式会社のメリットを受けながら、法人には課税されず、株主の持分割合に応じ、個人事業主と同様に株主段階での課税（パススルー）が認められている。また、S法人は、税務会計上は現金主義が認められ（448条(b)）、株主に対する給与の支払については、当該給与が株主の所得に計上されるまで、損金処理できない（267条(a)(2)、(b)、(e)(1)）⁽⁸⁴⁾とされている。

2 その他諸外国の取扱い

(1) イギリス

事業会社の取締役報酬は、それが事業目的のために、もっぱら排他的に

(80) 野村総研『米国インセンティブ型報酬システムと日本導入による課題』22頁（野村総研経営研究1999）。

(81) ただし、公開会社のCEO及び報酬額上位4名のオフィサーの報酬については100万ドルを超える部分につき損金算入不可となる。

(82) 原田清吾『インセンティブ型報酬制度拡充の必要性和課税上の問題点』週間税務通信N02735、43頁（2002）。

(83) 米国の内国法人であり、株主総数が75名を超えないこと、株主は個人で非居住者の外国人でないことなどの要件がある。

(84) 国際商事法務VOL.25、NO.11 1266頁（国際商事法務研究所1997）。

支払われる場合には全額損金算入できる。報酬・給料及び利益によって連動するボーナスも特に区別されない。しかしながら、家族関係や短時間の勤務時間、名目だけの業務、売上に比して高い報酬及び類似の要素につき、税務当局から特定の支払に対し「もっぱら排他的」という規定に従って質問を受ける可能性がある⁽⁸⁵⁾。

投資会社の場合は役員報酬が事業経費でなく「管理費用」として取り扱われ、事業会社の場合よりも損金に算入できる範囲が制限される可能性がある⁽⁸⁶⁾。取締役報酬は原則として、従業員に対する給与と同様に取り扱われ損金となる。ただし、会社が5人以下の株主により閉鎖的に経営されている企業の株主等及び従業員でない同族関係者に与える報酬（賞与・退職金を含む）等の経済的利益については配当金とされ損金に算入されない。また、取締役の報酬の一部が過大であるとして否認された場合は、当該金額は配当とは扱われない⁽⁸⁷⁾。

(2) ドイツ

業務との関連が合理的であれば原則として全額損金に算入される。ただし、株主である役員及び、株主と近親関係にある役員の報酬（含む賞与、退職金）については、その妥当性が吟味され、妥当でなければその部分は隠れた利益配当とみなされ⁽⁸⁸⁾、経費性が否認される。また、経営監査役会のメンバーの報酬は50%が損金算入となる。

(3) フランス

事実上継続的に会社の業務執行の対価として支払われれば、原則として損金算入される。ただし、税務調査官が業務執行の対価として過大であると判断した場合は否認されることもある。

取締役会出席費用については、限度基準が設けられており、以下に定め

(85) 監査法人トーマツ『海外税務ハンドブック』296頁（税務研究会出版局1995）。

(86) 監査法人トーマツ『EU加盟国の税法』75頁（中央経済社1997）。

(87) 日本公認会計士協会東京会『新版各国の租税制度の解説』76頁（中央経済社1989）。

(88) 山本守之『検証法人税改革』172頁（税務経理協会1998）。

る金額まで損金に算入される。

① 従業員 200 名以上の法人

従業員（役員を除く）上位 10 名の平均年間給与×5%×役員の数

② 従業員 200 名未満の法人

従業員（役員を除く）上位 5 名の平均年間給与×5%×役員の数

特別業務に対する役員賞与についてもそれが過大でない限り損金算入が認められる。他方、取締役会出席費用及び特別業務に対する役員賞与は、受領者である役員の個人の課税所得の計算上配当所得として取り扱われる。また、従業員給与については労働の対価として合理的であり過大でなければ損金算入される⁽⁸⁹⁾。とされ従業員給与であっても過大なものは損金不算入となる。

(89) 監査法人トーマツ・前掲注(86) 155頁。

第4章 改正商法等の概要について

第1節 平成14年改正商法の概要

平成12年の法制審議会商法部会の商法等の一部を改正する法律案要綱中間試案の発表から平成13年・平成14年において商法の大改正が行なわれた。この改正は、経済のグローバル化、高度情報化など企業を取り巻く社会経済情勢の著しい変化に対応するため、企業統治（コーポレート・ガバナンス）の実効性の確保、高度情報化社会への対応、企業の資金調達手段の改善、企業活動の国際化への対応という四つの視点⁽⁹⁰⁾から、株式制度、機関（会社運営機構）、計算関係等について会社法制の大幅な見直しが行なわれたものである。

この改正商法において、役員賞与及び報酬の取扱いに対する改正が行なわれ従来と異なる取扱いになっている。一つは委員会等設置会社において、利益の処分として取締役又は執行役に対し金銭の分配をすることができないとされたことであり、後一つは業績連動型報酬・金銭以外による支出の規定が創設されたことである。これに伴い、税法と統一が図られていた役員賞与は利益処分からという考えに乖離が生じ問題が生じたわけである。

第2節 委員会等設置会社における利益金賞与の取扱い

1 委員会等設置会社とは

従来、株式会社における運営機構は、大中小会社を区別せずに、株主総会で基本的事項を決定し、業務執行を行なう⁽⁹¹⁾代表取締役、業務執行に関する

(90) 法制審議会会社法部会（部会長・前田庸学習院大学教授）、平成13年4月18日商法等の一部を改正する法律案要綱中間試案の解説。

<http://www.moj.go.jp/public/minji12/12-3.html>

(91) 平成14年の改正商法により260条3項1号に代表取締役は業務執行機関であることが明示されているが改正前商法では代表権（商261条1項）のみ明示されていた。しかし、『会社の代表権は業務執行権の存在がその理論的前提となっていると解する

会社の意思決定並びに業務執行にあたる代表取締役の監督を行なう取締役会、取締役会の構成員である取締役の業務執行の監査を行なう監査役、臨時的に設置される検査役からなる機関であった。

平成14年の改正商法では、画一化した経営組織を改め、商法特例法上の大会社「資本の額が5億円以上または負債の合計額⁽⁹²⁾が200億円以上の株式会社（商特1条の2第1項）」とみなし大会社「資本の額が1億円を超えかつ負債の合計額が200億円未満の株式会社で定款で会計監査人の監査を受けることを定めたもの（商特2条2項）」について、定款に定めることにより委員会等設置会社⁽⁹³⁾になることを選択することが認められている（商特1条の2第3項）。

この形態を採用した場合、指名委員会、報酬委員会、監査委員会の三つの委員会を置くとともに、取締役会から選任された会社の業務執行を担当する執行役（商特21条の5）が置かれ、その中から代表執行役（商特21条の15第1項）が定められる。また、従来の代表取締役、監査役は配置できないことになっている。

この委員会等設置会社は、会社経営における業務執行とその監督の分離を図り、取締役会の経営監督機能を強化するための新たな制度（委員会制度）を設ける一方では、監査役制度を廃止しており、まさにアメリカの実務において採用されているコーポレート・ガバナンス・システムの形態の導入⁽⁹⁴⁾

のが妥当であり、業務執行権なしに会社の代表権だけがある者を商法は全く予定していない」（阪埜光男著『株式会社法概説（三訂版）』201頁（三嶺書房1998））として解釈上は認められていた。

なお、委員会等設置会社では業務執行機関は執行役（商特21条の12第2号）であり、代表機関は代表執行役（商特21条の15第1項）となっている。

(92) 昭和56年の商法改正により負債の額が追加されている。負債の額となった理由としては『従来から名目資本額が基準としてあげられており、これに使用資本（資産総額）を加えて二重に資本の額を基準として用いる必要がない（()書き筆者）」との考えからである。元木伸著『改正商法逐条解説』261頁（商事法務研究会、1981）。

(93) 日本取締役協会が作成した資料によると、17年9月1日現在に委員会等設置会社に移行した会社は67社である。<http://www.jacd.jp/report/report.html>

(94) 前田庸『商法等の一部を改正する法律案要綱の解説〔Ⅲ〕』商事法務1623号14頁

とされている。

各委員会の主な権限としては、指名委員会は取締役の選任、解任の議案内容を決定し（商特 21 条の 8 第 1 項）、監査委員会は、取締役、執行役の職務執行を監査⁽⁹⁵⁾し（同条の 8 第 2 項 1 号）、報酬委員会は取締役、執行役の個人別の報酬を決定（同条の 8 第 3 項）することになっている。なお、各委員会は 3 名以上で、かつ過半数を社外取締役とする取締役で執行役でない者（同条の 8 第 4 項）で構成されることになっている。

2 委員会等設置会社における役員報酬

委員会等設置会社以外の会社における取締役の報酬は定款に定めるか株主総会の決議でその総額が定められるとされている。これは、取締役の専断行為によるお手盛を防止し、会社の利益を害さずに株主の利益を保護するためである。

これに対し、委員会等設置会社では取締役及び執行役の報酬は、定款の定めまたは株主総会の決議を要せず、報酬委員会で個人別の報酬額が決定されることになる。報酬委員会は過半数が社外取締役で構成されていること、また、取締役及び執行役の報酬の内容に関する方針を定めなければならず（商特 21 条の 11 第 1 項）、方針の決定には、善管注意義務を尽くし、方針は営業報告書に記載し開示することになる（同条 4 項、商則 104 条 2 号）。報酬委員会の取締役は、自分の報酬を自分で決めることになるが、当然に善管注意義務

(2002)。

(95) 監査委員会は「監査」に対し、取締役会が取締役、執行役の職務執行を「監督」（商特 21 条の 8 第 2 項 1 号）することになっている。委員会等設置会社以外を取締役会が取締役の職務執行を「監督」し、監査役が「監査」する（商 274 条 1 項）ことになっているが、「監督」は職務執行の妥当性及び適法性に及ぶが「監査」する監査役の権限は著しく不当な場合も含む意味での適法性監査に限られる（前田庸『会社法入門第 9 版』有斐閣 242 頁）とされている。一方委員会等設置会社の監査委員会の「監査」は適法性のみならず、その妥当性の監査にも及ぶ（前田庸同上 244 頁）とされ、取締役からなる各委員会からして、取締役会において強力な監督権限が行使される（前田庸前掲同頁）とされている。

務や営業報告書での開示がされることからお手盛りの弊害は生じないとされている。

なお、社外取締役の報酬については、社会的に基準が決められており、それが報酬の内容の決定の方針に反映することになると考えられるので、お手盛りの弊害という必要はないと考える⁽⁹⁶⁾。報酬の決定に際しては、確定金額を報酬とする場合には個人別の額、不確定金額を報酬（業績連動型報酬として後述する）とする場合には個人別の具体的な算定方法、金銭以外のものを報酬とする場合には個人別の具体的な内容（商特 21 条の 11 第 3 項）を決定することになり、商法 269 条[取締役の報酬]の規定は適用しない（商特 21 条の 36 第 4 項） ことになっている。

3 委員会等設置会社における役員賞与

報酬委員会における取締役及び執行役の報酬の決定に関連して、定時総会における計算書類の取扱い等（商特法 21 条の 31）の規定の第 2 項に「委員会等設置会社にあつては、利益の処分として、取締役又は執行役に対する金銭の分配をすることができない」ことが明記されている。委員会等設置会社では利益処分が取締役会で承認される（同条第 1 項）ことから利益処分として金銭の分配を認めるとお手盛りの危険があるからである。つまり、委員会等設置会社に関しては、役員賞与は利益金処分では支出されず、報酬委員会の決定により報酬に含めて費用処理として支出されることになっている。

委員会等設置会社以外の会社では、従来どおり役員賞与は利益処分からなされ株主総会で承認を得ることが必要である。この利益処分案の承認手続としては、取締役が利益処分案等の計算書類⁽⁹⁷⁾を作成し取締役会の承認を受け

(96) 前田・前掲注(49) 442 頁。

(97) ①貸借対照表、②損益計算書、③営業報告書、④利益金処分案・損失処理案、⑤付属明細書をいう（商 281 条 1 項）。③、⑤の会計監査人の監査は会計部分のみ（商特 13 条 2 項）、③（総会での報告）と⑤は株主総会の承認は不要（商 283 条 1 項）。商特上の大会社の場合、①、②は会計監査人の監査報告で問題がない場合承認は要しない（商特 16 条 1 項）。なお、計算書類の作成や監査について、商特上の大中小会社で

ること（商 281 条 1 項）、監査役及び商法特例法上の大会社⁽⁹⁸⁾の場合は会計監査人の監査を受けること（同条 4 項、商特 2 条）が必要である。なお、取締役会による承認と監査役等による監査の前後については明文の規定はないが、規定の順序からいっても、取締役会の承認を受けた書類につき監査を受けるべきものとする⁽⁹⁹⁾。その後、代表取締役は、定時株主総会に利益処分案を提出し承認を受ける（商 283 条 1 項）ことで成立する。

これに対し、委員会等設置会社における利益処分案等の計算書類は取締役会から指定された執行役が作成し、取締役会の承認を受ける（商特 21 条の 26 第 1 項）ことになるが、委員会等設置会社以外の会社と異なり事前に会計監査人及び監査委員会の監査⁽¹⁰⁰⁾を受けることが規定（同条の 26 第 4 項）されている。

利益処分案等の株主総会の承認については、会計監査人及び監査委員会の監査報告書が一定の要件⁽¹⁰¹⁾を満たしている場合には、取締役会の承認があった時に、定時株主総会の承認を得たものとみなされる（同条の 31 第 1 項注書）。とされ、従来の取扱いと異なり株主総会での承認は不要となっている。なお、株主総会では利益処分案等の内容について報告を行なう必要がある（同条の 31 第 1 項注書）。

委員会等設置会社においては、一定の要件のもとにはあるが、貸借対照

取扱いに差異がある。例、子会社は監査役は監査報告は不要である（商 281 条ノ 3）。

(98) 昭和 49 年商法改正により、特例法上の大会社では会計監査人の監査が義務付けられている（商特 2 条）。

(99) 前田・前掲注(49) 518 頁、同じく前田は、「監査役会は取締役会の外部機関であるから、取締役会の承認を受けた後で監査役会の監査を受けるということに不都合はなく、むしろそれが適切である」と述べている。同 534 頁

(100) 計算書類は委員会等設置会社以外の会社と同様であり会計監査人の監査も会計に関する部分に限られる。

(101) 一定の要件については、貸借対照表、損益計算書、利益の処分・損失の処理案について規定されている（商特第 21 条の 31 第 1 項 1 号、2 号）。会計監査人の場合、法令・定款に適合しているかの記載があるか、監査委員会は、会計監査人の監査の結果が相当でないと認めた旨の記載及び利益処分が財産状況等から著しく不当である旨の記載がない場合となっている。

表等のみならず、利益の処分または損失処理の議案の確定も取締役会の権限とされる点で、委員会等設置会社以外の会社と異なる点である。そこでは、社外取締役が置かれ、各委員会を組織する取締役の過半数は社外取締役でなければならないとされ（商特 21 条の 8 第 4 項但書）、基本的には社外取締役が株主の意向を反映する立場にあると考えられること、また取締役の任期が 1 年とされており、それにより株主の利益配当を含む経営に対するチェックが働くこと（商特 21 条の 6 第 1 項）、等から上のようにしても株主の利益を害することにならないことから上のように利益処分等の確定も一定の要件のもとに、定時総会に対する詳細な報告がなされることとして取締役会の権限としたものである。平成 14 年改正商法により、一方でコーポレート・ガバナンスを強化するとともに、他方で経営の自由度を高めようとする改正の目的の一環である⁽¹⁰²⁾。

委員会等設置会社における役員賞与は、次節で述べる業績連動型報酬の中に含まれる。この取扱いにより、第 2 章第 4 節で述べた役員賞与の利益処分説に歪が生じ、会社法制の現代化において、委員会等設置会社以外の会社の制度改正に発展していくものである。

第 3 節 業績連動型報酬規定について

1 業績連動型報酬の概要

平成 15 年 4 月施行の改正商法において、取締役の報酬規制について改正が行なわれている。これは、取締役に対して金銭以外の業績連動型の報酬を与えるときは、株主総会の決議時点において確定的な金額を定めることが困難であり、現行の第 269 条によっては適切な規制をすることができない⁽¹⁰³⁾とことから改正されたものである。

(102) 前田・前掲注(49) 539 頁。

(103) 法務省民事局参事官室『商法の一部を改正する法律案要綱中間試案の解説』
http://www.moj.go.jp/public/minji12/pub_minji12-2.html 9 頁。

改正前の 269 条は定款に其の額の定めがないときは株主総会の決議をもって定めるとされ報酬の支払限度や総額を定めるものとされていたが、改正後は定款に定めるか株主総会の決議により、報酬中額が確定したものは其の額（269 条 1 項 1 号）、報酬中額が確定しないものは其の算定方法（同条 1 項 2 号）、金銭に非ざるものについては其の具体的な内容（同条 1 項 3 号）を定めるとしている。この規定は、いずれも、取締役が付与される報酬の総体についてのものであって、従来の判例・実務の変更を迫るものでない⁽¹⁰⁴⁾とされている。なお、同条 1 項 2 号又は 3 号に規定する報酬の新設又は改定に関する議案を株主総会に提出する場合は、其の報酬を相当とする理由を開示しなければならないとされている（同条 2 項）。

2 号に規定する報酬が業績連動型報酬であり、3 号に規定する報酬が社宅家賃等の経済的利益の供与となる。なお、中間試案では、いわゆるストック・オプションについても、上の報酬規制に含められていたが、平成 13 年改正商法により、それは新株予約権の有利発行として取り扱われることになった（280 条ノ 21）ので要綱ではそれを上の報酬規制から除外している⁽¹⁰⁵⁾。

委員会等設置会社においては、商法 269 条の規定は適用されず、商特 21 条の 11 の規定を適用することになっている。それぞれの相違点は、商法 269 条は、報酬について定款に定めるか株主総会の決議により定めることが必要であるが個人別の定めはなく総額で良いが、商特 21 条の 11 は、定款の定め株主総会の決議は不要であるが、取締役・執行役の個人別に確定金額（同条 3 項 1）、不確定金額の算定方法（同条 3 項 2）、金銭以外のものは具体的な内容（同条 3 項 3）について決定されることである。

委員会等設置会社以外の会社では、個人別に報酬額を定める規定がないことから、報酬中額が確定しないものや金銭に非ざるもののいずれの場合についても、確定金額の場合に取締役全員の総枠で定めればよいと解しているの

(104) 始関正光『平成 14 年改正商法の解説 [IV]』商事法務 No1640 10 頁 (2002)。

(105) 前田庸『商法等の一部を改正する法律案要綱の解説』商事法務編集部編『委員会等設置会社・株式制度の理論と実務』別冊商事法務 263 29 頁 (商事法務 2003)。

と同様に、総枠として定めれば足りるものと解される⁽¹⁰⁶⁾。

しかし、確定金額は総枠で良いとしても報酬中額が確定しないものや金銭に非ざるものについては、その算定方法及び具体的な内容を定めるとされており、また、それらの報酬の新設又は改定に関する議案を株主総会に提出する場合は、其の報酬を相当とする理由を開示しなければならないとされていることからすると総枠のみで良いのか疑問が残るところである。

以上のとおり委員会等設置会社では、利益処分による取締役賞与は支出されないが、賞与に相当するものは業績連動型報酬として支出されることは可能である。さらに決算の判明後に業績を勘案して、確定金額を報酬とする場合として支給することも考えられる⁽¹⁰⁷⁾が、それ以外の会社では、利益処分による賞与に加え業績連動による報酬も支出されることになる。

2 業績連動型報酬と利益処分による賞与の区分

業績連動型報酬は利益に対応して支給されるものであり利益処分による賞与との区分について明確な規定がない。商法上、会社が269条1項2号の規定により業績連動型報酬として支出するか、それによらず281条1項4号の規定により利益処分による役員賞与として支出するか会社の経理判断に委ねられるものになっている。

実際の取扱いとしては、報酬中額が確定しないものや金銭に非ざるものを報酬として支給する場合にはその相当性の理由の開示が必要であることを考えると、結局、従来型の会社では、従来と同様に確定金額を報酬とする場合および利益処分による賞与として対処することが多くなるようにも思われる⁽¹⁰⁸⁾。

(106) 前田・前掲注(105) 28頁。

(107) 角田大憲『取締役の人事・報酬』商事法務 No1644 38頁(2002)、決算期後に各取締役・執行役の業績を勘案して、確定報酬額(商特21条の11第3項1号)の形で定めることもできよう。始関正光『平成14年改正商法の解説[V]』商事法務 No1641 28頁(2002)。

(108) 角田・前掲注(107) 36頁。

近年の企業は従来の年功序列制度から成果主義⁽¹⁰⁹⁾制度へ移行しつつあり、取締役の報酬についても企業の利益獲得に直結した業績連動報酬を導入することで取締役の業務に対する意欲・士気の向上をはかるなどの利点があるが、税法における役員賞与と報酬の区分基準である定時・定額の考えが障壁になっているとのことで、これについて改正の声がある⁽¹¹⁰⁾ところである。

現行の法人税の取扱いは、業績連動型報酬については定期の給与とはみなされず、臨時報酬として役員賞与の取扱いとなる。商法上は役員報酬の範囲に該当するものであっても、税務上は役員賞与となり損金に算入されないことになっている。

3 業績連動報酬の算定方法等について

企業が実際に業績連動型報酬を支出する場合、定款に定めるか株主総会の決議により定めるが、株主総会に対する議案としての業績連動型報酬の設定例としては「・・取締役の報酬額を、固定枠として月額〇〇〇万円以内、変動枠として前営業年度の当期利益の〇%以内の月額換算額（上限を〇〇万円とし、下限を0円とする）の合計額とする・・」⁽¹¹¹⁾等として提出されることになるが、その他に導入理由についても記載することが必要である。

業績連動型報酬については、第5章で想定される形態により法人税法の取扱いを検討し、第6章において上記の設定例を参考として、役員賞与の損金算入について考察することとする。

(109) 成果主義は営業部にみられるように各人別売上高等、個人成績を報酬に反映させるものであり、業績連動型報酬は会社全体、部門、部署等の業務成績を報酬に反映させるもので本質的には性格は異なるものである。

(110) 14.9.17 日本経済団体連合会、14.9.18 日本商工会議所から、商法改正により業績連動型報酬が規定されたことから報酬として損金算入を認めるべきであるとの要望がされている。

(111) 『召集通知・議案の記載事例－改正商法対応－』別冊商事法務 N0260 230 頁（商事法務 2003）。

第4節 企業会計基準委員会報告における利益金賞与の取扱い

1 概要

平成16年3月9日付けで企業会計基準委員会⁽¹¹²⁾から実務対応報告第13号「役員賞与の会計処理に関する当面の取扱い」が公表されている。

これは、平成14年改正商法において、委員会等設置会社では利益処分として取締役及び執行役に金銭の分配をすることができないとされたことや、業績連動型の役員報酬が定められたことを契機として、機関設計や役員報酬額の定め方の相違により、内容的には同様の性格と考えられる役員の職務に関連する支給の会計処理が異なるおそれがあるという意見や、連結財務諸表において、親子会社間の整合性がとれないという意見⁽¹¹³⁾から検討され、役員賞与の会計処理を従来の利益処分経理から発生時の費用処理とする取扱いにするとされている。

ただし、当面の間、これまでの慣行に従い、利益処分による会計処理も認めるとされている。以下、実務対応報告第13号で示された役員賞与の考え及び経理処理について考察する。

2 報告書で示された役員賞与の考え

報告書では、「役員賞与は、株主総会決議を経るまでは確定的な支払義務を伴わない場合であっても、職務執行に対し支払われるものであり、経済的実態としては、業績連動型の役員報酬と同様の性格であると考えられる。このため、会計上、役員賞与は、基本的に、未処分利益の減少ではなく、発生時に費用として会計処理することが適切であると考えられる。また、これまでのように役員賞与を利益処分として会計処理する際の説明については、次の

(112) 平成14年7月に設立された財団法人財務会計基準機構を母体とする民間組織であり、新しい企業会計基準を公表しているが、この会計基準については法的な根拠はない。

(113) 実務対応報告第13号『役員賞与の会計処理に関する当面の取扱い』3頁。

ような理由から、会計上、妥当ではないと考えられる。

①役員報酬は職務執行の対価として利益の有無に係らず支給されるものであるが、役員賞与は利益をあげた功労に報いるために支給されるものであって、両者の性格は異なるとの見解がある。しかし、利益をあげた功労は職務執行の成果であるから、やはり職務執行の対価であり、いずれの支給も同じ性格と考えられる。②仮に、両者の性格は異なると考えた場合であっても、それは相対的な区別であり、支給の内容や水準によって区分することは実務的に困難であると考えられる。③また、株主から委任された役員は、株主の代表として職務を行い、功労により生じた利益の一部が株主の意思（株主総会決議）により与えられていると説明される場合もある。しかし、基本的には、役員報酬と役員賞与はともに、株主総会における決議を経たものであり、株主の意思により与えられている点で相違はないと考えられる。」と示されているが、これらの意見については、従来の商法における役員賞与と報酬の異同に対する逆説として述べられてきたもので特に目新しい意見ではない。

3 報告書で示された経理処理

報告書において示された業績連動型報酬等の経理方法は、「委員会等設置会社における役員への支給や監査役（会）設置会社における業績連動型報酬について、当期の職務に係るものは、次期に支給が行われる場合でも当期の費用として未払役員報酬等に計上されることとなる。また、役員への支給を費用として処理した場合において、当期末後の株主総会においてその役員への支給額を決議しようとするときには、当該支給は株主総会決議が前提となるので、当期の費用として引当金（商法施行規則第43条の引当金）に計上することが適当である」とされている。

税制上は未払役員報酬については債務の確定が問題となり、上記の場合は役員賞与であるため損金に算入されないことになる。また、引当金についても役員賞与であり損金に算入されないことから、申告調整により留保金として加算され、翌期において同じく申告調整で留保金として減算、同額を社外

流出で加算することになる。

第5節 会社法制の現代化に関する要綱について

1 概要

法務省・法制審議会会社法（現代化関係）部会において平成15年10月29日に「会社法制の現代化に関する要綱試案」が公開された。以後審議が重ねられ平成16年12月8日に要綱案が取りまとめられ、平成17年2月9日法制審議会総会で「会社法制の現代化に関する要綱」が決定され衆議院で可決後、平成17年6月29日に参議院本会議で可決されている。

会社法制の現代化は、会社法制の現代語化の作業にあわせ、最低資本制の廃止、株式会社・有限会社の規定の一本化、LLC制度の創設など、会社に係る諸制度間の規律の不均衡の是正等を行なうとともに、最近の社会経済情勢の変化に対応するための各種制度の見直し等「会社法制の現代化」にふさわしい内容の実質的な改正を行なう⁽¹¹⁴⁾ことを目的として考えられたものである。以下、要綱における役員賞与に関する部分について整理する。

2 役員賞与の取扱い

平成16年12月8日に示された要綱案における役員賞与の取扱いは、「委員会等設置会社以外の株式会社におけるいわゆる「役員賞与」その他の取締役等に対して与える財産上の利益については、会計処理の在り方のいかんにかかわらず、株主総会の決議により定めるものとする」とされ、委員会等設置会社以外のすべての株式会社において、役員賞与の経理処理が利益金処理でも損金処理でも可能であるとされている。

当初の要綱試案⁽¹¹⁵⁾では、委員会等設置会社における、「利益の処分として、

(114) 平成15年10月22日『会社法制の現代化に関する要綱試案』の第一部基本方針。

(115) 要綱試案 第五 計算関係・4 分配機会及び決定機関の特例並びに役員賞与等・

取締役又は執行役に対する金銭の分配をすることができない」とする規定に対し、監査役設置会社の取扱いの不均衡を是正することを目的として検討されていたものが、要綱案では、すべての株式会社に拡大されるとともに会計処理の選択を認めたものになっている。

これにより、役員賞与の経理方法が従来の利益金処分から、委員会等設置会社などの特定の株式会社⁽¹¹⁶⁾（以下「特定の株式会社」という。）では費用処理、それ以外の株式会社は費用処理か利益金処分かの選択となっている。現行商法において、委員会等設置会社以外の株式会社で株主総会での承認が必要とされていた計算書類の内、利益処分又は損失処理に関する議案が要綱案ではなくなり、他の手続に吸収され、会社法上は特に規定しないことになっている。

実際の取扱いとしては、株主総会での承認から決議事項になり、役員賞与支給議案といった個別事案として株主総会に提出されることになっている。なお、特定の株式会社では、定款で取締役会の決議をもって決定することができる事項を株主総会の決議によって決定することができない旨を定めることができるとしており、この旨を定めた特定の株式会社では、役員賞与の支給については取締役会限りで決定でき株主総会での決議も不要とされている。

特定の株式会社以外の株式会社は、役員賞与を支給する場合、現在は取締役が株主総会に利益処分案として議案提出し承認を受けているが、会社法制の現代化では、役員賞与支給議案として株主総会での決議を受けることになる。株主から見た場合、株主総会での決議を受ける場合は異議を唱えることができるが、特定の株式会社では取締役会に権限が移るため株主提案権行使ができるかの問題がある。これについては要綱試案では検討されているが要

(4) 取締役に対する財産上の利益の取扱い。

- (116) 取締役会を設置する株式会社であって会計監査人（委員会等設置会社以外の株式会社は監査役会）を設置し、かつ取締役の任期が1年以内とし、定款で剰余金の分配を取締役会の決議をもって決定することができる旨を定めた会社をいう。

綱案では見られない。定款で役員賞与議案を総会での決議事項としていない以上、株主提案権は有り得ないとされたと考える。

特定の株式会社以外の株式会社では、株主総会での承認が決議に変更されることになるが、承認は、総会での決議であり、商法 239 条 1 項で総株主の議決権の過半数を有する株主が出席して、その出席株主の議決権の過半数で成立するものをいい、この決議の成立要件については、定款で別段の定めをすることができるかとされており取扱いでの違いはない。

会社法制の現代化における役員賞与は、利益処分案そのものがなくなり、特定の会社では損金処理、その他の会社では選択性で利益処分経理が不要となるなど、従来の学説・判例の主たる考えであった、役員賞与はその働きによって利益をあげた功労に報いるものとして、利益処分により与えられる。という考えと異なる取扱いとなっている。

この取扱いに至る審議課程を見た場合、従来の役員賞与の取扱いについて審議されずに改正されていることに疑問が残るものであるが、会社法制の現代化は、平成 14 年改正商法に置ける委員会等設置会社との取扱いの調整を図ることに重点を置いた改正になっている。

第5章 改正商法等による役員給与に対する 現行税制の取扱い

第1節 業績連動型報酬等に対する取扱い

1 業績連動型報酬における定期・定額の考え方

業績連動型報酬は、商法第269条第1項第2号の「不確定金額」による報酬であり、具体的な報酬の算定方法を定款に記載するか、または、株主総会で決定することが必要となる。商法で業績連動型報酬の規定が創設されたことから、今後、固定給に加え企業業績に応じた業績連動報酬（賞与）を採用する企業が増加することが考えられる。現行の委員会等設置会社では、役員賞与は利益処分によらず業績連動型報酬として報酬に含めて支出するか、従業員賞与と同様に損金処理により役員賞与として支給されることになっている。

現行税法では、第3章で述べたとおり役員報酬と役員賞与の区別はその性格ではなく、支給方法という形式により区別されている。定期の給与であれば役員報酬に該当し、臨時的な給与であれば役員賞与に該当する。業績連動報酬についても商法上は役員報酬の範囲に該当するものであっても、税務上は役員賞与の取扱いが適用されることになる。

委員会等設置会社では、損金処理した役員賞与は損金不算入となり、賞与相当分を均等に毎月の報酬額に付加して支給したとしても賞与の分割払いによる支給として、これについても損金不算入として取り扱われることになる。

2 想定される事例から検討

(1) 業績連動分を各月の報酬に付加した場合

① 前期業績連動分を各月均等に固定給に付加して支給する場合

例えば、前期の業績連動賞与を1200万として、進行年度において12等分し各月の固定報酬に100万円の業績連動分を付加して支給するとし

た場合、業績連動分 1200 万は、前期の利益からなるもので本来は利益処分から支出されるものであることからすれば、前期の利益処分たる賞与相当分を分割払いにより毎月の報酬に含めて支給するものであり損金不算入として取り扱われることになる。

② 前期業績連動分を年 1～2 回に分け支給する場合

6 月と 12 月に各 600 万円を固定報酬に付加して支給した場合も、年俸として定められたものを各月に分割支給し、特定月だけ増額して支給した場合、増額支給されたものが臨時の給与となり損金不算入となる。業務執行の対価が年俸（報酬）であるとする考えもあるが、法基通 9-2-13（注 2）により、増額支給された分は臨時の給与として取り扱われることになる。

(2) 利益に比例した変動報酬（各月増減）の支給

① 前月分の収入に応じた報酬を各月の固定給に付加して支給する場合

法基通 9-2-13（注）1 に例示されているように、毎月支給される役員報酬の額が前月の売上高に応じて増減するように定められているような場合には、その役員報酬として支給する給与の額のうち売上高のいかににかかわらず支給されることとされている金額を超える部分の金額は、定期の給与に該当しないとされている。

つまり各月の固定給を超えて支給される額は臨時の給与として損金不算入になる。売上高に応じて支給される給与は、利益の割賦的性格を有するから売上高の如何に拘らず支給される部分を超える金額を賞与とするものである。ただし、利益に連動した額いわゆる歩合給が使用人に対する支給基準と同一の基準によっているときは、これらの給与は法 35 条 4 項（賞与）に定める臨時的な給与としないで定期の給与とする（法基通 9-2-15）。とされており、各月の報酬が定額でなくても、他の使用人の支給基準と同一の基準であれば定期の給与として損金に算入されることになる。

② 各月に固定給の定めがなく、前月分の収入に応じた報酬である場合

上記①は売上に応じた額のほかに固定給がある場合であり、それを超える金額が臨時の給与となる。しかし、固定給の定めがなく、前月の収入に応じた報酬のみである場合は臨時の給与の取扱いが問題となる。

法基通9-2-13(注)1では、売上高のいかんにかかわらず支給されることとされている金額を超える部分の金額は、定期の給与に該当しないとされていることから、支給額の全額が前月分の収入に応じた報酬のみであれば超える額はないとして定期の給与に該当することも考えられるが、法35条4項で、臨時的な給与であっても、他に定期の給与を受けていない者に対して、毎年所定の時期に定額(利益に一定の割合を乗ずる方法により算定されるものを除く。)を支払うもの及び退職の事実に対し支払われるものは臨時的給与には含まないとし、それ以外の臨時的な給与はすべて役員賞与とされていることから判断すると。()書きで「利益に一定の割合を乗ずる方法により算定されるものを除く」とされているものは利益に連動して計算されるものであり、固定給がなく全額が前月分の収入に応じた報酬についても全額が臨時の役員賞与になり損金不算入となる。

第2節 金銭以外の支給(現物給)に対する取扱い

1 概要

商法上269条1項3号に規定する「報酬中金銭に非らざるもの」についてどのようなものが対象となるか具体的な規定は定められていない。一般的には、社宅・社用車等の会社資産の無償あるいは低額貸料での供与、取締役を対象とした生命保険金⁽¹¹⁷⁾等、いわゆるフリンジ・ベネフィットの内、明らかに福利厚生費等となるものを除いたもの、取締役のみを対象としたものな

(117) 契約者・雇用会社、被保険者・取締役、死亡保険金受取人・取締役の家族となる定期保険。

ど、職務執行の対価として支給される財産上の利益⁽¹¹⁸⁾が該当すると考えられる。

税法では、所得税法第 36 条に経済的利益として定義付けされ、所得税基本通達 36-21 から 36-50 において給与等に係る経済的利益の取扱いについて掲げられている。法人税法では、第 34 条第 3 項(過大な役員報酬の損金不算入)、第 35 条第 4 項(役員賞与等の損金不算入)及び第 36 条の 2(過大な使用人給与の損金不算入)で「債務の免除による利益その他経済的な利益を含む」とされ、法人税基本通達 9-2-10 に債務の免除による利益その他の経済的な利益が掲げられている。しかし、法人税法上の経済的利益については、所得税法上経済的利益として課税されないものであり、かつ、当該法人がその役員等に対する給与として経理しなかったものであるときは給与として取り扱わないものとする(法基通 9-2-11)とされている。

役員に対する利益供与については、利益供与が職務遂行の対価がなければ給与ではなく寄附金に該当するのではないかという考えも起こり得るが、役員賞与は職務執行の対価ではなく、利益の分与であるから、対価性だけで区分することは危険であり、経済的利益の供与が役員たる地位に基づいたものではないことを明らかにするのは極めて難しいといえる⁽¹¹⁹⁾。このため、法基通 9-2-10 において、役員給与とする経済的利益の額は、「法人がこれらの行為をしたことにより実質的にその役員に対して給与を支給したと同様の経済的効果をもたらすもの(明らかに株主等の地位に基づいて取得したと認められるもの及び病氣見舞、災害見舞等のような純然たる贈与と認められるものを除く。)をいう。」として事実認定上の指針を示している。

商法における「報酬中金銭に非ざるもの」もおおむね税法と同様なものになると考えられるが必ずしも同一な取扱いになるとは限らない。商法上は報酬としても税法では経済的利益はないとする場合がある。また逆の場合があ

(118) 田代有嗣『新訂実務相談株式会社法(3)』327頁(商事法務研究会、1992)。

(119) 山本守行『判決・裁決例からみた役員報酬・賞与・退職金』四訂版 71頁(税務経理協会 2000)。

るであろうし、適正額の判定額も異なる場合もある。この場合、税務執行上は当然税法に基づき執行することになる。次に報酬中金銭に非ざるものについて税法上問題となる特異な事項について考察する。

2 現物給の事例に対する法人税の取扱い

(1) 会社資産であるマンション等に代表者の親族を居住させ適正家賃を受領していない場合

これに関連する判例は、平元. 9. 29 札幌地裁昭 60 年（行ウ）第 3 号事件がある。法人の東京事務所に雇用関係のない代表者の長男を無償で居住させていた経済的利益の供与について、年間賃借料相当額を代表者に対する役員報酬であると認定したものである。

この事件では、株主総会で決議された報酬の限度額と同額の報酬が代表者に支給されていたため、経済的利益とされた年間賃借料が過大役員報酬とされ損金算入が否認されている。

平成 14 年の改正商法により、商法上 269 条 1 項 3 号に規定する報酬中金銭に非ざるものを支給する場合、その具体的内容を定款・株主総会の決議で定めるとされているが、仮に定款・株主総会の決議を経ることなく支払われていても、現行税法は商法の規定に反しているとして否認することは出来ず、形式基準及び実質基準により過大報酬の判定を行なうことになる。

この事例の場合、代表者に対する報酬が株主総会で決議された限度額と同額であったため、代表者に対する過大役員報酬として否認された訳であるが、限度額以内の場合は、実質基準で過大報酬の判断をすることになる。

その行為が事実を隠ぺいし又は仮装して支給された場合は損金に算入されない（法 34②）が、そうでない場合は、実質基準で判断され、役員報酬として損金に算入される場合がある。同族会社では株主総会等での報酬限度額の設定に際し、あらかじめ経済的利益の供与による否認に備え実際の支給額より多めに設定すれば法人税は回避できることになり、ある意味不公平な取扱いとなる。

(2) 役員に対する無利息貸付

通常、役員に対し貸付金等がある場合、市中銀行の貸出利率を参考にして利息計算がなされるが、会社が利息計算をしていない場合、收受すべき金額が報酬となるか賞与となるかの問題がある。これについては、無利息貸付に対する利息相当額が役員賞与とされた事例⁽¹²⁰⁾では、貸付金に対する利息相当額について「あらかじめ支給額も支給基準も支給期も定めのないものであるから、賞与の性質を有する」と判示している。

施行規則制定前においては、役員賞与として取り扱われていたが、現在は原則として、定期の給与として、基本通達9-2-10(7)「役員等に対して金銭を無償又は通常の利率よりも低い利率で貸付をした場合における通常取得すべき利率により計算した利息の額と実際徴収した利息の額との差額に相当する金額」は、基本通達9-2-16(2)により、役員報酬として取り扱われている。

この場合、上記(1)と同様に実質基準及び形式基準により過大報酬額の判断を行うわけであるが、上記の判示理由からすれば、臨時の給与として役員賞与が妥当な処理と考えられなくもないが、改正商法で報酬の新設又は改定に関する議案を株主総会に提出する場合は、其の報酬を相当とする理由を開示しなければならないとされていることからすれば、無利息分を報酬として計上していなければ過大報酬とすることも今後は必要かと考える。

(3) 役員からの借入に対し株主総会等により高額な利息を計上した場合

上記(2)と異なり、役員に対する借入金利息を市中金利よりも高く設定し高額な利息を支払った場合の取扱いについては、医療法人の役員からの借入金に対する高額利息の支払が過大役員報酬とされた事例⁽¹²¹⁾がある。

(120) 品川・前掲注(54)476頁 静岡地裁昭和35年9月20日判決 行裁例集11巻9号2596頁。

(121) 品川・前掲注(54)488頁 山口地裁昭和42年4月24日判決 税務訴訟資料47号753頁。

「役員、使用人からの借入利率中これら金融機関からの借入利率を超える部分は現実の必要性を欠く不相当なものであり、むしろ役員等に対する恩恵的報酬ないし賞与の性質を帯びるものと推認し…いわゆる過大報酬ないし役員賞与として損金算入を許されない。」と判示されている。また、控訴審判決⁽¹²²⁾では「過大報酬として損金算入は許されない。」とし、非同族会社であっても同族会社の行為計算否認が許されると判示されている。

この場合、役員報酬がもともと高額であったため否認額が生じたわけであるが、実質基準及び形式基準により過大報酬額と判断されなければ法人税は課税されず給与所得として源泉所得税が賦課されるのみである。

上記(2)と同様、改正商法で報酬の新設又は改定に関する議案を株主総会に提出する場合は、其の報酬を相当とする理由を開示しなければならないとされていることから、役員報酬として損金経理していなければ過大報酬とすることも必要かと考える。

第3節 ストックオプションについて

ストックオプションについては、第4章第3節で述べたとおり、新株予約権の有利発行として規定されているため、改正商法の報酬規定には含まれていない。しかし、欧米の大企業の役員報酬は大部分がストックオプションであり、報酬とされた額（権利行使時の時価と権利行使価格との差）が損金算入になること、ストックオプションを巡る訴訟において、最高裁で給与所得と判断されたこと⁽¹²³⁾から、その費用性について議論されている⁽¹²⁴⁾。現行税

(122) 品川・前掲注(54) 488頁 広島高裁昭和43年3月27日判決 税務訴訟資料52号592頁。

(123) 最高裁平成17年1月25日第3小法廷判決(平16(行ヒ)第141号)『本件権利行使益は上告人が職務を遂行したことに対する対価としての性質を有する経済的利益であることは明らかである。そうであるとすれば、本件権利行使益は、雇用契約又はこれに類する原因に基づき提供された非独立的な労務の対価として給付されたものとして、所得税法28条1項所定の給与所得に当たるといふべきである』

制ではストックオプションは資本等取引とされており、法人税法第22条第5項における資本等取引の費用性について改めて整理することが必要であり今後検討すべき課題である。

なお、参考までに諸外国におけるストックオプションの取扱いは、①アメリカは、役員が給与所得として課税を受けた給与所得と同額の金額（権利行使時の時価と権利行使価格との差額）が、法人税法上損金算入できる。②イギリスでも権利行使時の時価と権利行使価格との差額を法人の費用としている。③ドイツでは、自己株式の取得原価とオプション権利行使価格の差が損失の場合法人税上損金となっている。

と判断されている。

- (124) 平 16. 12. 28 企業会計基準委員会 公開草案第3号『ストック・オプション等に関する会計基準(案)』において、①従業員はストック・オプションを対価とし、引換に企業にサービスを提供、企業はそれを消費しているから費用性がある。②サービスの対価性に疑問がある。③新旧株主間での富の移転であり、会社財産の移転がないため費用認識に根拠がない。④見積もりの困難性などの論点が示されている。

第6章 役員賞与等の損金算入についての考察

第1節 役員賞与の損金算入についての議論

役員賞与の損金算入については、過去においても論じられている。平成8年11月政府税制調査会法人課税小委員会報告では、「わが国の法人税の申告状況をみると、全法人の過半数が赤字申告法人となっている。赤字申告法人の中には、現行の課税所得のルールが柔軟すぎたり、企業経営者による私的経費の法人経費化が行なわれたりする結果、赤字となっているものも含まれる。こうした点についても、課税ベースの見直しによって、相応の改善が図られる」として各種の項目が検討されており、役員賞与の損金算入の意見に対しても次のように検討されている。

「役員賞与については、役員に対して支給する賞与であっても法人にとっては一種の経費であり損金の額に算入すべきであるとの意見がある。しかし、役員賞与は功労報償としての性格を有するものと考えられ、大企業の利益処分経理にみられるように、一般に利益の処分として認識されている。さらに中小法人の場合には、決算賞与の支払いによって法人の利益を比較的容易に調整することが可能となるといった問題もある。以上のことから、現行の取扱いは維持することが適当である」とされている。

損金算入が見送られた理由として、役員賞与は功労報酬の対価として利益の処分と認識されている。中小法人は利益操作に用いられ易いことが挙げられているが、税法、商法、企業会計で統一のとれていた役員賞与は利益処分からとする考えが平成14年の改正商法、会社法制の現代化をみると、乖離するものとなっており、従来、少数意見であった役員賞与は報酬に含まれるという考えに近くなり、利益の処分であるとする理由が成り立たなくなっている。

第2節 役員賞与を損金算入とした場合の税收等に及ぼす影響

役員賞与の損金処理を認めた場合、給与所得が増加し所得税収が増加するのではないかということも考えられる。単に限界税率で法人税と所得税を比較すれば、法人税は30%（資本1億円以下で所得金額が800万以下の金額の場合22%）の税率であり、所得税の税率は10%から37%の累進税率になっており限界税率が高い所得税からみれば税収増は見込めることになる。

所得税率30%の台の課税所得金額は、9,000千円から17,999千円までの金額（所法第89条）であり、給与収入でいえばおおむね11,263,158円を超え20,736,842円以下となる。ただ、これは所得控除額の控除前の金額であり所得控除額をプラスする必要がある。平均的な所得控除額は約2,105,000円⁽¹²⁵⁾であり、おおむね13,368,000円を超え22,841,000円以内の給与収入金額と考えられ、22,841,000円超から所得税率が37%となる。この額が税収増の境界線となるわけであり、単純に言えば7%の税収増となる。ただし、役員賞与の損金処理により事業税は減少することになり、また、同族会社では株主配当及び社内留保とするより、損金となる役員賞与として支出することは当然の行為として想定され、これにより、配当金課税及び留保金課税⁽¹²⁶⁾の減少を及ぼすことになり、結果として税収の増加は見込めず減少になることも考えられる。

しかし、上記のことを考えるまでのことはなく、現在、損金不算入とされていたものが損金算入となれば、その分の税収が皆無となるわけであり、これは単年度ではなく恒久的な法人税収の減少となる。

また、政経研究所「2004年度版役員の報酬・賞与・年収」⁽¹²⁷⁾によれば、常

(125) 国税庁統計情報平成15年度『申告所得税標本調査結果』第1表総括表（その2）
その他所得者1000万以下～2000万以下の所得控除額合計1,647,586百万円÷人員
合計782,614人から求めた額である。

<http://www.nta.go.jp/category/toukei/toukei.html>

(126) 平成15年の税制改正で、中小企業者等に対する同族会社の特別税率の不適用の規定（措置法68の2）に、資本金1億円以下の同族会社で、前事業年度終了のときにおける自己資本比率が50%以下である法人の当該事業年度については留保金課税を適用しないことが追加（1項4号）されたことで留保金課税の適用となる会社は少なくなっている。

(127) 政経研究所が、上場、未上場企業を合わせて212社からの回答を基に作成された

務から会長のいわゆる役員の前年度の平均報酬は2,131万円であることからすれば個人所得の税収増はそれほど望めないと考えられる。

なお、財務省の年次別法人企業統計調査第4表利益処分の推移表⁽¹²⁸⁾から検証すると、平成15年の利益金処分による役員賞与は9,677億円であり、同額が損金算入となれば国税で約2,903億円、地方税で約1,306億円⁽¹²⁹⁾の税収が減少することとなる。

株式公開会社においては、株主の利益保護等の観点から、たとえ役員賞与が損金として認められることになっても利益を少なくして役員賞与を支出するといったことは少ないと考えるが、非公開会社、特に、同族会社では法人税と所得税及び事業税の税負担を考慮し恣意的な計上が行なわれることになる。配当金として支出するより、また、社内に留保し留保金課税を受けるより、損金となる役員賞与に計上することが考えられ、これに加えて同族関係者全員に役員賞与を支出することで更に税負担の軽減を図ることが考えられる。

上記第4表利益処分の推移表での平成15年の配当金は72,335億円、内部留保は49,589億円となっており、多額の税収の減少をもたらすことが想定される。仮に役員賞与が損金算入になれば、個人事業者の法人成りは増加することが想定され、法人成りによる所得税収の減少も生じることになる。法人の黒字申告割合が30.8%⁽¹³⁰⁾という現状の中で、租税収入の確保の点からも役員賞与の損金算入は時期尚早であり、役員賞与の損金算入は次節で述べる同族会社の課税問題とあわせて検討すべき問題である。

資料である。15年度年間収入会長2,690万円、社長2,588万円、副社長2,448万円、専務1,797万円、常務1,588万円となっている。太田貞雄「役員報酬・賞与・年収」政経研究所（2004）

(128) 財務省総合政策研究所平成16年9月6日報道発表（年次別調査）5頁。

<http://www.mof.go.jp/ssc/h16.pdt>。

(129) 国税の税率は30%、地方税は実効税率13.5%（政府税制調査会「法人課税の実効税率の日米比較」www.mof.go.jp/sinngikai/zeicho/siryoku/kiso10e.pdf）で表示した。

(130) 国税庁・前掲注（5）。

第3節 公開会社と同族会社の区分立法等に対する検証

1 公開会社と同族会社の区分立法

資本と経営が分離した公開会社は、株主の利益保護を念頭に会社経営が行なわれているため、同族会社と異なり恣意性が働きにくく、国際競争力を高めていくためには役員賞与等の損金算入を認めるべきではないかということも考えられる。しかし、公開会社であっても恣意性がないとは断言できず、同じ性格の役員給与でありながら公開会社のみを損金算入とすることは適切ではなく同一の取扱いとすべきである。

ただ第2節で述べたが同族会社等個人類人法人の課税について、アメリカと同様なS法人課税のように出資者の出資割合に応じた所得課税（パススルー）の制度が導入されれば、それに併せ役員賞与についても損金算入にすべきと考える。このことから、わが国の企業の大部分である同族会社⁽¹³¹⁾の課税について問題とされてきた点について次項で述べてみる。

2 法人成りに対する検証

第2節で、役員賞与が損金算入になれば個人事業者の法人成りは増加することが想定され、法人成りによる所得税収の減少も生じることになると述べた。現実の問題として、会社法制の現代化では、最低資本制が廃止されており、これからみても個人事業者の法人成りは増加することが考えられる。

法人成りの問題については、個人事業者が法人成りすることで、経営者自身の給与所得に対する所得控除及びそれに伴い同族関係者に対する給与支給による法人所得の分散が生じることによって所得税収が減少するとされている。

個人事業者の法人成りが税収に及ぼす影響について、田近、八塩両氏が「日

(131) 国税庁 平成15年度 直接税 会社標本調査結果（税務企業から見た法人企業の実態）第12表法人数の内訳（その1）の同非区分では、94.4%が同族会社とされている。<http://www.nta.go.jp/category/toukei/toukei.html>

本で税制が事業形態に与える影響について」⁽¹³²⁾の論文の中で分析されている。それによると、昭和49年に給与所得控除が引き上げられた際は約32万社(2001年時点の全法人数約253万社の内12.6%)の法人成りを引き起こし、本来、給与所得控除とは無関係であるはずの個人事業者は法人成りだけでなく、家族従業員への給与分配によって給与所得控除の恩恵を広く受けている。そして、2001年の国税庁税務統計を使い給与所得控除の恩恵の額が計算されており、個人事業者とその家族従業員(ここでの「個人事業者とその家族従業員」とは中小法人の経営者とその家族社員、及び個人自営業者の家族従業員を意味する)に対して全体で約19兆円の給与が支払われ、それに対して約6.3兆円の給与所得控除が適用され、それによって約7000億円の所得税の税収が失われたとされている。

また、昭和31年12月25日臨時税制調査会答申では、個人事業者の法人成りにより、昭和28年中に法人成りした個人事業者約63千人について、昭和29年度に国税では約26億円、地方税では約15億円の減収となった⁽¹³³⁾という分析もされている。

3 同族会社と個人事業者の課税のあり方

同族会社と個人事業者の課税の在り方については従来から検討されてきたところであり、昭和31年12月25日臨時税制調査会答申では、同族会社に対していわゆる組合課税方式を適用し、法人の所得をその株主等の持分に応じて按分し、これに個人所得税を課税する。ことが挙げられているが実務上難点があるとして見送られ、法人企業の総合税負担を個人企業のそれに近づけるか、逆に個人企業の総合税負担を法人企業のそれに近づけるかについて検討されている。ここでは前者の検討事項について紹介する。

「①同族会社の同族役員及び同族従業員が受ける給与は、企業者報酬の一

(132) 日本財政学会平成16年度『日本財政学会年報』田近栄治・八塩裕之著『日本で税制が事業形態に与える影響について』182頁(2004)。

(133) 昭和31年12月25日臨時税制調査会答申 173頁。

部を構成するものであるから、同族会社の法人事業税の課税標準の計算上、事実上の経営者及びその家族に対して支給される給与を損金に算入しない。すなわち、法人の所得に同族関係者の給与を加算したものを法人事業税の課税標準とする。②同様の趣旨で同族会社の同族役員及び同族従業員の受ける給与には給与所得控除を認めない。③同族会社の事実上の経営者である個人の給与所得、配当所得等と、その家族の給与所得等を所得税課税上合算する。という提案がされたが、この案については、①法人事業税の課税標準に事業主給与及び家族従業員給与を加えることは、法人企業と個人企業の負担の均衡をとるためには好都合であり、また応益負担の原則にある程度合致すると思われる。現に西ドイツでは、法人税課税上役員報酬を損金に算入しないこととしている。しかしこのような措置は、事業税の基本に関する問題として結局採用されなかった。②事業主給与及び家族従業員の給与について給与所得控除を認めないことは実質課税の原則からみて相当の理由があろうが、同族会社の課税について形式を重んじている現行税制では直ちに取りがたい。③上記①の家族合算課税は、同一企業から同一世帯に属するものが得る給与等を、合算して所得税を課税しようとするものであって、相当の理由がある。しかし、これは所得税の基本に関する問題であり、現在のわが国の状況では、今直ちに採用することはかなり困難である」とされ、結局採用されず、個人所得税の税率の引き下げ等による対応とされている。

現在、同族会社の欠損会社は多数を占めており、役員賞与の損金算入を行なえば、欠損法人は欠損会社から脱却することがなくなると考えられ、仮に賞与を支出したとしても支出時は一旦仮払金に計上し、黒字になった事業年度に賞与に振替える事も考えられ、支出時の所得税まで租税回避をはかるなど恣意的な利益操作が行えることになる。

個人類似法人の課税方法については、上記1でアメリカ型の課税方式として、法人段階では利益に課税せずその利益を出資者の出資割合に応じ個人段階で課税するパートナーシップ型（パス・スルー課税）の課税方式を紹介したがこの場合にしても、名義のみの出資者、代表者の親族出資者（未成年者、

学生)等の取扱いをどうするかなどの問題がある。また、対象となる法人も、同族会社であっても大企業と変わらない会社があり、企業ごとに役員数や役員と出資者との利害関係が異なるなど、どのような規模の会社を対象とするかなど問題は多く改めて検討すべき課題である。

第4節 役員賞与等の損金算入の是非について

第2、第3節において役員賞与の損金算入は現状ではすべきではなく、個人類似法人の課税問題とあわせて検討すべきであると述べた。また、改正商法等における利益金賞与は、業績連動型報酬の支出後の利益から更に支出することも可能であるため恣意的な支出が行なわれることが考えられる。ここでは、仮に役員賞与の損金算入を認める場合にしても不相当に高額と認められる部分は損金不算入とすることが適当であると考えることから、過大役員報酬と同様に過大役員賞与をどのように判定すべきかについて考察する。

1 過大役員賞与の考察に当たって

委員会等設置会社は利益の処分として役員賞与を支給することができないが、それ以外の会社では、従来と同様に利益処分による賞与及び業績連動による報酬の支出も可能であるが両者の性格に差異がなく、会社法制の現代化では、賞与の経理方法が損金処理か利益金処理かの選択性とされることから、利益金処理は従来どおり損金不算入とし、損金処理したもののみ損金算入とすれば利益金処理する会社はありえないことになる。

このため、法人が帳簿上に計上した役員賞与に業績連動型報酬を含めたところで、不相当に高額と認められる額の判定方法等について検討する。

2 役員賞与を役員報酬に含めて過大報酬額の判定を行なう

利益金賞与・業績連動型報酬等役員に対して支給する全ての額を役員報酬として、法人税法第34条の過大な役員報酬等の損金不算入の規定を適用し、

不相当高額と認められる金額を損金不算入とすることが考えられる。しかし、業績連動型報酬については、具体的な算定方法を決定することとされているため、形式基準による過大額の判断は可能であるが、委員会等設置会社以外の会社の役員賞与は、あらかじめ定められるものでないことから形式基準の対象にならない。このため、すべて実質基準により判断されることになるが、調査等の執行上の問題として、過大額の認定に時間が費やされ他科目の調査に及ばないなどの弊害が生じることになる。

現行商法では、委員会等設置会社以外の会社は、従来どおり役員賞与は利益処分から支出され、会社法制の現代化では損金処理か利益金処理かの選択性とされている。業績連動型報酬については具体的な算定方法を決定することになっていることから個別の判断が可能であり、役員賞与についても個別に判断する方が適当と考える。

3 過大な役員賞与の損金不算入規定を設けて判定する

役員賞与について、法人税法第34条の過大な役員報酬等の損金不算入の規定と同様な「過大な役員賞与の損金不算入」規定を設け過大役員賞与の額の判定を行なうことが考えられる。この場合、過大な役員賞与の額については、法人税法施行令第69条の過大な役員報酬の額の規定に準じたものとし、実質基準及び形式基準により判断することになるが、役員賞与はあらかじめ定められた額ではないことから形式基準の対象にはならず実質基準のみの規定になる。また、対象となる会社は委員会等設置会社は業績連動型報酬のみであるためそれ以外の会社に対する取扱いとなる。

4 役員賞与の損金算入限度額を設ける

上記3により過大な役員賞与の額を判断するのではなく、役員賞与の損金算入限度額の規定を設け超過額を損金不算入とすることも考えられる。限度額は、例えば過去の利益金賞与の割合を基準とする方法（基準年度（H14 改正商法施行前5年間）の当期末処分利益に対する利益金処分による役員賞与

の支給割合の平均)、企業規模別に支給割合等を法定化し求めた額を限度として損金算入を認める方法、従業員賞与の支給割合等を基準とする方法等が考えられる。

限度額基準であれば、執行機関も実質判定の検討が不要であり事務处理的にも問題がなく、納税者も今まで損金不算入とされていたものが全てではないが損金に認められることになり問題はないように見える。

しかし、現在、限度計算が取り扱われているものとして、寄付金の損金不算入（法 37）、交際費の損金不算入（措法 61 の 4）があるが、その目的は、寄付金は事業遂行上の必要性から支出されるものかについての判断が困難な場合が多いため限度額計算が設けられており、交際費は冗費として乱費の抑制を図るという目的がある。それぞれ法制度として一定の制限が設けられ確立した考えとなっており、はたして、役員賞与について限度額を設ける理由が成り立つかが問題である。

恣意性の抑制を図るということがその理由になると考えられるが、株主総会等で認められた額の一部について恣意性があるとするのが正当なのか疑問の残るところである。

限度額計算を設けるためには寄付金や交際費のように肯定できる理由が必要であり、役員賞与について肯定すべき正当な理由がない以上、損金算入限度額を設けることは適当ではないと考える。

5 役員賞与の損金算入の是非について

当節では仮に役員賞与を損金算入とした場合の過大役員賞与の取扱いについて考察したものであり、この場合、上記 3 による過大な役員賞与の損金不算入の規定を設け判断することが適当であると考察した。しかし、改正商法等の取扱いは、委員会等設置会社以外の会社は上記 1 で示したとおり業績連動型報酬も利益金賞与（会社法制の現代化では損金処理か利益金処理となる賞与）も支出可能なものであり、また、両者の性格に差異がないことから業績連動型報酬を支出し、更に利益賞与として支出することが可能であれば恣

意性も生じ易く全てを損金算入することは問題がある。個人類似法人等の課税問題と併せて検討する場合は別として、役員賞与については現状どおり損金不算入とすることが適当と考える。

第5節 業績連動型報酬の損金算入について

業績連動型報酬については、企業活動の国際競争力を高めるため役員の士気向上を図るという目的から支出されるものであり、過去の役員報酬等を基準として求められるものは対価性がないとは言えないことから損金算入が考えられる。ただし、業績連動型報酬の損金算入は、現行法人税法第35条第4項の「・・臨時的な給与（債務の免除による利益その他の経済的利益を含む。）のうち」から除かれる対象として追加することとし、従来の「臨時的な給与」、「定期・定額」の取扱いは恣意性の抑制からも維持していくことが必要と考える。

なお、業績連動型報酬の損金算入に当たっては、損金不算入の役員賞与を業績連動報酬に入り込ませる等の操作が考えられるため無条件に認めるのではなく、何らかの規制が必要である。以下、損金算入に当たって考慮すべき事項、措置等について考察する。

1 損金算入の対象とすべき業績連動型報酬

業績連動型報酬は、例えば前月の売上に応じた報酬もあるし、四半期、半期、年間の利益に連動した報酬も考えられるが、基本的には利益に対し支給割合を乗じて計算する事になると考えられる。この場合、支給基準をどうするか、対象となる利益の指標を何処に置くか、支給率、固定報酬と業績連動型報酬の支給割合をどのようにするか等の問題がある。以下、問題となる事項について個別に検討する。

2 指標となる利益

業績連動型報酬の指標となる利益には、売上総利益、営業利益、経常利益、税引前当期純利益等が考えられるが、業績連動型報酬の趣旨・目的から適正と認められる指標について下記により個別に検討する。

(1) 売上総利益

企業会計では、売上総利益は売上高から売上原価を控除して表示するとされている。利益獲得のためには売上高が増加しなければならないが、企業が利益を獲得するためには売上高のみを増加させれば良いというのではなく、カルロスゴーンの日産自動車に見られるように経費節減による利益高上も役員の功勞により成しえるものである。また、販売費・一般管理費が多額な場合は営業利益が生じない場合もあり、利益獲得という面からみれば売上総利益は適正な指標とはいえないと考える。

(2) 営業利益

営業利益は売上総利益から販売費一般管理費を控除したものであり、営業外損益は含まない。営業外費用は本業外の費用損失を指すほかに、財務費用をも含むことに留意しなければならない。財務費用の相当大きな部分は営業資金の調達、返済に伴う発生費用に該当するのでこれを本業外の費用として性格づけることはできない⁽¹³⁴⁾。また、有価証券売買等の営業外損益については役員の判断等が重要な要素となるが、これが含まれていない営業利益は適正な指標とは認められない。

(3) 経常利益・税引前当期純利益

経常利益は営業利益に営業外収益を加え、これから営業外費用を控除したものである。求められた経常利益に特別利益を加え特別損失を控除したものが税引前当期純利益であり、特別損益の主たるものは固定資産売却益である。

特別損益の発生となる固定資産の譲渡も、役員の功勞により高額での取引になることも考えられるが、役員の役務功勞があった事から経常利益が

(134) 番場嘉一郎「評説企業会計原則」115頁（森山書店、1979）。

黒字になったのに、固定資産の譲渡損により税引前当期利益が赤字となる場合は業績連動型報酬が生じないことになり、役員の勤務意欲が削がれることになるなど業績連動型報酬の趣旨に反することになる。このため、適正な指標としては、税引前当期純利益より経常利益が適当であると考えられる。

(4) その他の指標

企業が採用している業績連動型報酬には、総資産利益率（ROA）、株主資本利益率（ROE）、経済付加価値（EVA）などがある。

① 総資産利益率（ROA）

企業が現在の総資産をどの程度効率よく使い、利益をあげたかを示す指標であり、利益（支払利息控除前の経常利益）÷総資産平均額（（期首総資産＋期末総資産）×1/2）の計算式で求められる。総資産を対象としており、長期的な設備投資があった場合には、設備投資による利益獲得も支出した年度以上に長期に及ぶことから単年度の業績評価を考える場合は問題が生じることになる。

② 株主資本利益率（ROE）

株主資本利益率（ROE）については、税引き後当期利益÷株主資本平均額（（期首自己資本＋期末自己資本）×1/2）の計算式で求められ、株主の資本がどの程度の利益をあげたかを判断する指標とされている。

ROEは会計政策や財務レバレッジの影響を受けるほか、相対的な比率指標であり、どの程度の水準をあげればすべてのステークホルダー（利害関係者）に対する責任を果たしているのかの問題⁽¹³⁵⁾がある。

③ 経済付加価値（EVA）

アメリカのスターン・スチュワート社がROEより更に一步進んだ株主に対する収益還元の手法として開発した経営指標である。EVAは税引後営業利益から、借入や株式で調達された資本コストを差し引いた利益で、株主価値を重視した指標である。経済付加価値（EVA）の増減率

(135) 発行人谷山尚義 編集人江内繁広「imidasu2004」526頁（集英社、2004）。

から、EVAが前年実績より上回れば増益率に応じた業績連動報酬として支出する方策が取れる。

ROEなどの伝統的な財務指標と比べ会計政策の影響を排除するほか、資本コストを評価指標に組み入れることでROEで述べた問題を克服している。またEVAに関連した指標としてMVA（市場付加価値）がある。理論的にMVAは企業が将来にわたって毎年生み出すEVAを一括して現在価値に割り引いた数値⁽¹³⁶⁾となっている。

(5) 適正な指標

上記に示した各指標から判断すると、筆者としては経常利益を適正な指標として考えるものである。しかし、企業が採用する業績連動型報酬は多様であり法で限定すれば企業の自主性を阻害することになる。このため、税務署長に対する事前届出制により適正な指標について判断するなどの方策が必要と考える。

2 申告調整事項の取扱い

業績連動型報酬の対象となる適正な利益を求めるためには申告調整事項をどのように取り扱うかという問題もある。売上計上漏れ等の申告加算分は、決算上経常利益に反映されていないことから、業績連動型報酬は少なく計算されることになり、逆に、売上の過大計上・仕入計上漏れの申告減算分は、何も手当てしなければ業績連動型報酬が過大に計上されることになる。

このため、申告調整分の調整が必要になるが、全ての申告調整事項を対象とするのではなく、交際費の損金不算入額等の社外流出分や留保処分の中の法人税・住人税及び事業税、納税充当金等については調整の必要はなく⁽¹³⁷⁾、企業会計上の処理誤り⁽¹³⁸⁾に対する申告調整事項を加減算した額を業績連動

(136) 前掲注(135)。

(137) もっとも法人税額等が一般管理費中に計上されていれば調整の必要がある。

(138) 記帳に至るまでの誤り（記入・判断・計算誤り）や帳簿記入の誤り（記帳もれ、転記・集計誤り）を調整する。

型報酬の対象となる利益金額（以下「基準利益」という。）とすることが適当であると考えられる。

なお、調査或いは自主修正により企業会計上の処理誤りが把握等された場合、これに伴い業績連動型報酬に影響を及ぼすことが考えられる。この場合、基準利益の計算誤り等により業績連動型報酬が過大に計上されている場合は、過大計上額は損金不算入の対象となるが、例えば過大計上が10万未満の少額な場合は否認を見合わせる規定を設けるなどの措置が必要かと考えられる。逆に、基準利益が増加する場合は役員報酬を認容するかという問題も生じるが、役員報酬として確定決算において株主総会、取締役会で決議等されたことから判断すれば認容の対象とすべきではないと考えられる。なお、筆者としては、後節において役員報酬の損金経理要件を提言しており、この場合は損金経理とすることで認容は生じないことになる。

3 適正と認められる業績連動型報酬

業績連動型報酬の指標は、経常利益に企業会計上の処理誤りを加減算した基準利益を対象とすることが望ましいとしたが、税務上適正と認められる額の支給基準や支給割合はどのような場合が適正と認められるかが問題となる。

(1) 適性と認められる固定報酬と業績連動型報酬の支給基準

例えば、過去の5年間⁽¹³⁹⁾の役員報酬の支給実績及び基準利益を基準として固定報酬割合、業績連動型報酬割合（以下「業績割合」という。）が求められるものなどは、過去に役員報酬として損金とされていた額を基準として計算されたものであることや基準利益が無ければ業績連動型報酬は生じないことから、基本的には適正な報酬額として認識される。

具体的には、固定報酬に、前期の基準利益に〇%の支給割合を乗じた業績連動報酬額の合計額を支出するとした場合、役職別或いは個人別の過去5年間の平均報酬支給額を基準として、8割を固定報酬、2割を業績連動

(139) 3年間も考えられるが業績の変動等を考慮した場合5年間がより相当と考える。

報酬額と定め、支給割合は、2割の業績連動報酬額の過去5年間の基準利益の平均額に対する割合として求められるものが考えられる。しかし、基準とする固定報酬と業績連動報酬の割合により報酬額が異なってくることから適性と認められる割合を如何にすれば良いかが問題となる。

(2) 固定報酬と業績連動報酬の支給割合

上記(1)の事例に数字を当てはめて検討する。

前期の基準利益を4億円、過去5年間の基準利益の平均額を3億円、過去5年間の平均報酬額が2千万円であった時に、当期の役員報酬額を固定報酬として平均報酬額の9割(1,800万円)とした場合の業績割合は0.67% (過去5年の業績連動報酬は1割の200万円で、この額が基準利益の平均額3億円に占める割合)になる。この業績割合を前期の基準利益4億円に乗じた分が、当期の業績連動報酬268万円になる。

当期の役員報酬は、固定報酬1,800万円に業績連動報酬268万円を合わせた2,068万円になり、過去の基準利益の平均額から増加した利益1億円に対する報酬の増加額は68万円になる。8対2の場合は、固定報酬は1,600万円で200万円減少するが業績連動報酬は536万円に倍増し報酬は136万円の増加となる。割合が1つ変動することで68万ずつ増加していくことになり、5対5では1,000万円と1,340万円で増加額は340万円に、0対10では業績連動報酬のみの2,680万円となり増加額は680万円になる。

以上のように、固定報酬と業績連動報酬の比率の変化により、損金とされる役員報酬額は変動するわけで、8対2とした会社と5対5とした会社では報酬額に204万円の差が生じることになり、税制上の適正比率をどうするかという問題が生じてくる。

このため、固定報酬と業績連動型報酬の比率を9対1から5対5の範囲とするという規制を設けることも考えられるが、上記の例で前期の基準利益が2億と過去の基準利益の平均額から1億減少した場合は、8対2では業績連動型報酬は268万円、報酬総額は1,868万円となり過去5年の平均報酬額より136万円減少することになる。割合が1つ変動することで逆に

68万ずつ減少することになる。

基準利益が赤字の場合は、業績連動型報酬は生じないわけで、0対10の場合は報酬が皆無となるなど役員にとってはデメリットがある訳であり、比率の継続適用及び税務署長に対する事前届出制とするなどの施策を講じることで、比率に対する規制措置を設ける必要はないと考える。ただし、従業員も同様な報酬体系としている場合は従業員の比率と同様にすべきと考える。

(3) 基本的に適正と認められる業績連動報酬

上記(1)で適正と認められる業績連動型報酬の例を示したが、企業が採用する業績連動型報酬は種々あると思われる。例えば、現行支給額を基準として上下に各〇%ずつ変動させる方法があるが、これについては、過去の利益に対し変動率が計算されることになるが、適正と認められる変動率はどの程度が良いかなどの問題があり、何も基準がなければ適正といえないと考える。また、個人ごとに目標値を設定し達成割合に応じた報酬を支出するなどの方法があるが、これについては適正な評価が得られるか評価者の主観等は入らないか等の問題が残るところである。

適正な業績連動型報酬は恣意性が入るものではないものであり、商法の報酬規定(株主総会での決議等)によることが基本であるが、税制上の判断基準としては次のものが考えられる。

- ①過去の役員報酬の支給実績を基準としているもの。
- ②利益が減少すればそれに連動し報酬も減少するもの。
- ③従業員と同一基準により業績連動報酬を支給しているもの。
- ④業績連動報酬の導入に伴い役員退職金の支給規定の見直しがされているもの。

①から③については先に述べたことであるが、④については役員退職金の基準を固定報酬分にするか業績連動報酬を含めた額にするかで支給額が大きく異なり問題が生じることになる。税制上、役員退職金の損金算入規定の改正も必要となるが、業績連動報酬を採用する企業も退職金給与規定の

見直しが行なわれているかということも基準とすべきである。

4 支給方法

現行税法では、特定の月だけ増額支給すればそれは臨時の賞与と認められ損金不算入となる。業績連動型報酬を損金算入する場合、これについても定期定額でなければならないか問題となるところである。

上記3に例示した業績連動型報酬のように、支給基準等が基本的に適正と認められ、また、継続適用を条件とし税務署長に対する事前届出制を予定していることから判断すれば、業績連動型報酬に関しては定期定額の例外規定として、毎月の定額支給によらず、また、従業員賞与の支給時に併せて支給することも可能と考える。

第6節 役員報酬の損金経理要件について

役員賞与等の損金算入については、上記のとおり業績連動型報酬を対象とすることが適当であるとの結論に至ったが、これに伴い役員報酬については損金経理要件にすべきことを併せて提言したい。

役員報酬については、平成10年の税法改正で法人税法第34条第2項に「内国法人が事実を隠ぺいし、又は仮装して経理することによりその役員に対して支給する報酬の額は、その内国法人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」とすることが制定されている。

制定前の取扱いは、例えば毎月10万円の売上除外分を代表者に対する裏給与としていた場合、裏給与の10万円は代表者に対する報酬とみなして過大報酬額の判定を行い、形式基準・実質基準により過大報酬と認められなければ、売上除外の所得加算に対し、役員報酬の経費認容という不合理な取り扱いが行なわれていた。これを是正するため同規定が創設されたものであり、損金経理要件にある程度見合うものである。しかし、この規定は重加算税の対象

となる行為⁽¹⁴⁰⁾に対するものであり、それ以外の経済的利益の供与については、従来と同様、法人税法上否認されない場合があるなど、なお問題が残るところである。

経済的利益の供与については、納税者がいわゆる「ばれもと」として意識して計上しない場合であっても、直接証拠等が把握されなければ重課対象にならない。また、否認を想定したところで株主総会等での報酬限度額を多めに設定すれば法人税は回避できることになり、ある意味不公平な取扱いとなる。

恣意性の抑制の観点からも、また、平成14年の商法改正で報酬規定が改正され、報酬中額が確定しないものは其の算定方法、金銭に非ざるものについては其の具体的な内容を定めることとされたことから判断し、役員報酬を損金経理要件とすることが必要である。

なお、損金経理要件とする場合には、形式基準による取扱いとの調整が問題となる。株主総会等で定められた報酬限度額を超過するものは形式基準により過大報酬とされ、一方、報酬限度内であるにもかかわらず、損金経理がされてないとして、報酬として認めないとすれば当局にとって都合の良い取扱いとの意見も生じることも考えられるが、形式基準の取扱いは、定款・株主総会等における報酬の支給限度額を定めている法人に限って適用され、支給限度を定めていない法人は実質基準による判定となっている。

また、同族会社においては、支給限度額そのものが適正額であるか判断されておらず形式的な計上額となっていると考えられる。実務上において、形式基準により過大報酬が問題となるのは、定款・株主総会等における報酬限度額の見直し等が行なわれていない会社であり、殆どが実質基準により過大報酬の判定を行なっていることからすれば特に問題となるものではないと考える。

(140) 法人税法第34条第2項は「…事実を隠ぺいし、又は仮装して経理する…」とされ、国税通則法第68条重加算税「…事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し…」と同じ用語であり、重加算税の対象となる行為である。

第7節 税法と商法の乖離について

政府税制調査会法人課税小委員会平成8年11月報告では、税法・商法・企業会計原則との関係について次のように述べられている、「法人の課税所得計算においては、これまで、商法・企業会計原則との調和が図られてきた。これは、課税所得はその期に企業が稼得した利益の額を基礎とするという基本的な考え方に加えて、企業の内部取引に経理基準を課すことによって恣意性を排除する考え方、さらには財務諸表を統一し、会計処理の煩雑さを解消するという考え方に立脚するものであった。こうした点は、基本的には評価されるべきものとする。しかし、税法、商法、企業会計原則は、それぞれ固有の目的と機能を持っている。すなわち、企業の会計には、財産・持分をめぐる株主、債権者等の利害関係者間の「利害調整機能」と、関係者に企業の財政状態と経営成績を開示するための「情報提供機能」の二つの機能がある。商法会計は、株主及び会社債権者の利益の保護を目的として利害調整と情報提供の二つの機能を有しており、証券取引法会計は、投資者の保護のための情報提供機能を有している。

一方、税法は、税負担の公平、税制の経済に対する中立性の確保等をその立法の基本的な考え方とし、適正な課税の実現のため、国と納税者の関係を律している。したがって、税法において、適正な課税の実現という税法固有の考え方から、商法・企業会計原則と異なった取扱いを行う場合があることは当然である。例えば、交際費の損金不算入、受取配当の益金不算入、引当金の繰入限度額にみられるように、税法固有の取扱いが以前から存在している。近年、国民の税に対する関心の高まりの中で、税の公正・中立や透明性の視点を踏まえ、実態に即して適時適切に課税を行う必要性が以前にも増して重要となっている。しかしながら、現行法人税法が商法・企業会計原則における会計処理の保守主義や選択制を容認している結果、企業間の税負担の格差や課税所得計算の歪みをもたらされている面があることも否定できない。法人税の課税所得は、今後とも、商法・企業会計原則に則った会計処理に基づいて算定することを基本としつつも、適正な課税を行う観点から、必要に応じ、商法・企業会計原則にお

ける会計処理と異なった取扱いとすることが適切と考える」とされている。

商法の取扱いが変更されたから税法もそれに併せ変更すべきという考えもあるが、商法は企業の健全性の維持、債権者保護、配当可能利益の算定を目的としているのに対し、税法は適正・公平な課税を基として租税収入の確保という目的があり、対象が同じでもその目的は異なるものである。しかし、税法も企業の健全な発展による税収確保という面もあり、租税回避に当たらない限り健全な企業育成に助力することで会社法と協調すること⁽¹⁴¹⁾も考えられることから先に示した適正と認められる業績連動型報酬については損金算入も考えられるわけである。

(141) 三木＝山下・前掲注(6)21。

終わりに

当研究は、平成 14 年改正商法及び会社法制の現代化における取締役の報酬の取扱いをみた場合、従来、損金不算入の主たる理由とされていた役員賞与は利益処分であるとする考えに歪が生じたことが問題提起となり、役員賞与・過大役員報酬、主として業績連動型報酬の損金算入の可能性について考察したものである。

役員賞与は利益処分からという取扱いは、江戸時代の三ツ割制度が明治初期における国立銀行の財務諸表に受け継がれており、役員賞与が利益処分からという考えはわが国の慣行とされていたものであり、この考えが商法・税法における役員賞与の取扱いに継承されていったことが認められるものである。

従来の商法も役員賞与は利益処分であるとされていたが、改正商法等では従来の考えと逆行する取扱いになっている。この制度改正に対し疑問に感じることとは、制度改正の論議を見ても、従来、商法で論じられ通説となっていた役員賞与と報酬の考えが論じられることなく改正に至っていることである。

つきつめれば、改正商法における役員賞与と報酬の取扱いは、国際化への対応を図るためアメリカ型の取扱いに移行することに伴い、その本質を整理されることなく改正されたものであり、会社法制の現代化では対象を拡大して改正されたものである。もともと商法では、役員賞与が損金処理でも利益処分であっても株主配当の計算⁽¹⁴²⁾等に影響を与える弊害はないことから従来の考えについて整理されなかったことと考えられるが、結果として通説が否定される取扱いになることから十分な審議が必要ではなかったかと感じられる。

従来、税法の取扱いにおいて役員賞与の損金算入が問題となったとき、商法

(142) 当期末処分利益から利益準備金を控除した額を、株主配当、任意準備金、役員賞与等に配分するとされており、株主配当控除後に役員賞与の計算をするなどの定めがないことから損金計上であっても株主配当には特に影響はない。ただ、利益処分による役員賞与は利益準備金に 10 分の 1 の積立が必要になるが損金算入の場合は対象にならない。

も役員賞与は利益金処分であるとの理由付けをしていた。説得しやすい面があったからと考えられるが、商法の取扱いが利益処分であるので税法は損金不算入としているという理由付けはしていない。役員賞与の損金不算入、過大役員報酬の損金不算入は税法独自の取扱いであり、商法の取扱いが変更になっても、臨時的な給与の取扱いをなくし役員賞与を損金算入とすれば恣意的な計上を認めるものであり、租税収入の確保、税負担の公平を図ることからも、臨時的な給与は賞与であるとする基本的な考えは今後も維持し、無制限に役員賞与を損金算入とすることは適当ではない。

役員賞与を損金算入とした場合の法人税収に及ぼす影響については第6章で述べたが、同族会社では配当金として支出するより、また、社内に留保し留保金課税を受けるより、損金となる役員賞与に計上することが考えられ、赤字会社は賞与を仮払金計上しておき、有所得に転換した時に仮払金からの振替処理も考えられるなど、極端に言えば同族会社では法人税は生じないということも想定される。法人の黒字申告割合が30.8%という現状の中で、租税収入の確保の点からも無制限に損金算入とすることは適当ではない。また、わが国の法人で大多数を占める株主と役員が一体である同族会社の場合、恣意的な利益操作が行いやすい環境であり、臨時的な賞与を役員報酬として租税回避を図ることを抑制することが必要である。

改正商法移行後、税法と商法における役員賞与の取扱いが乖離することになっているが本質的なものは異なっていないと考える。商法は役員報酬（賞与を含む）の決定に際して、「お手盛り」防止のため株主の同意（承認・決議）を求めている。お手盛りは恣意性に繋がるものであり、税法はその恣意性を防止するため臨時の報酬について役員賞与の損金不算入、過大報酬額の損金不算入の規定を設けている。それぞれ趣旨目的からその額は異なることになるが本質は同じものである。

本研究は役員賞与・業績連動型報酬の損金算入の可能性について研究し、役員賞与については個人類似法人の課税問題とあわせて検討すべきであり現状ではすべきでないとした。業績連動型報酬については適正と認められる額につい

ては対価性がないというものではないことから具体例を示して損金算入も可能であるとの結論に至った。ただ、企業が採用する業績連動型報酬は多様であり例示したような形態に限定すれば企業の自主性を法が制限することになる。例示分以外にどのようなものが適しているか、損金算入を認める場合における、現行法の改正、通達改正など個人類似法人の課税のあり方を含め今後更に検討していくことが必要である。