

第6章 損金の額の計算（その2）

法人税法第22条第3項第二号及び第三号は、別段の定めがあるものを除き、その事業年度の販売費、一般管理費等の費用の額とその事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に関するものが、その事業年度の損金の額に算入されることを示している。

この章では、その費用の額と損失の額について、別段の定めによる損金算入や損金不算入が規定されているもののうち、実務的に適用が多い項目を中心に学習する。

第1節 役員等の給与

法人が支払う給与は、使用人に対して支払うものと、役員に対して支払うものとに大別され、両者は法人税法上その取扱いに差異がある。

使用人に対する給与（給料・賞与・退職給与）は、法人と使用人との雇用契約（民623）に基づいて、その労務の対価として支払われるものであるから、企業会計上費用となるものであり、法人税法上も原則としてその全額が損金の額に算入される（法22③二）。

ただし、次のような例外的な規定が設けられている。

- ① 過大な使用人給与の損金不算入（法36、令72、72の2）
- ② 使用人賞与の損金算入時期（令72の3）

これに対して、役員に対する給与については、役員が会社の委任（会330）を受けてその法人の経営に従事する者であり、法人の得た利益の分配に参与する地位にあるともいえることから、職務執行の対価として相当とされる金額を超える部分は損金の額に算入しないこととしている（法34）。

この節では、役員に対する給与の取扱いを中心に学習するが、法人税法は、法人のうち、少数の首脳的意思によってその企業活動を左右できる会社を「同族会社」として、役員に対する給与に関して特別に規定しているので、まず同族会社のあらましから学習する。

【参考法令・通達番号】

民643、648

学習のポイント

- 1 同族会社とはどのような会社をいうのか
- 2 役員とはどのような者をいうのか
- 3 使用人兼務役員とはどのような者をいうのか
- 4 役員の給与はどのように取り扱われるか
- 5 使用人の給与はどのように取り扱われるか
- 6 経済的利益とは何か

1 同族会社とはどのような会社をいうのか

少数の出資者が、資本の多くの部分を保有している会社であれば、絶対多数の議決権を行使することにより、少数の出資者たる首脳の個人的意思でその会社を支配できることから、例えば、役員に対する臨時的な給与は損金の額に算入されないという取扱いに対して、実質的には役員である者を使用人とするなどの方法で、会社と役員を通じた全体の租税負担の不当な軽減を図ることが可能である。

そこで、法人税法では、**株主等の3人以下とこれらの株主等と特殊の関係にある個人及び法人がその会社の株式の総数又は出資金額の合計額の50%超を保有している会社を「同族会社」とし（法20）、非同族会社と区別して特別の規定を設けている。**

また、株主等とは、株主又は合名会社、合資会社若しくは合同会社の社員その他法人の出資者をいう（法24）。

【参 考】同族会社の課税上の特別規定

- ① 同族会社の使用人のうち一定の株式を保有している者は、役員とみなされる場合がある（令7二、71①五）。
また、同族会社の役員のうち一定の株式を保有している者は、使用人兼務役員とされない役員となる（令71①五）。
- ② 同族会社において、法人税の負担を不当に減少させる結果となる行為や計算が行われるときは、正常な取引に置き替えて所得金額が計算され、法人税の課税が行われる。これが「同族会社等の行為又は計算の否認」である（法132）。

○ 同族会社の判定基準

同族会社であるかどうかの判定に当たっては、その基礎となる株主等を単に株主等の頭数ではなく、ある株主等と特殊な関係にある者（**同族関係者**）の持分を全部合わせて1グループとし、これを株主1人の持株とみて、3グループまでの組み合わせにより資本金（発行済株式の総数又は出資金額）の50%を超える場合に、その会社を同族会社と判定する（法20）。

この場合、同族関係者となる個人は、株主等の配偶者や子供等の親族だけでなく次のような者が含まれる（令4①）。

- (1) 株主等の親族（配偶者、6親等内の血族、3親等内の姻族（民725））
- (2) 株主等と内縁関係（事実上婚姻関係と同様の事情）にある者
- (3) 個人である株主等の使用人（法人株主の使用人は含まない。）
- (4) 個人株主等から受ける金銭等により生計を維持している者（上記(1)から(3)以外の者）
- (5) 上記(2)から(4)の者と生計を一にするこれらの者の親族

また、同族関係者となる法人とは、次に掲げる法人をいう（令4②）。

- (1) 株主等の1人（個人の場合は同族関係者含む。以下、(2)及び(3)において同じ。）が他の会社を支配している場合における当該他の会社
- (2) 株主等の1人と(1)の会社が他の会社を支配している場合における当該他の会社
- (3) 株主等の1人と(1)及び(2)の会社が他の会社を支配している場合における当該他の会社

なお、「他の会社を支配している場合」とは、次に掲げる場合のいずれかに該当するものをいう（令4③）。

- (1) 他の会社の発行済株式又は出資の総数又は総額の50%を超える数又は金額の株式又は出資を有する場合

- (2) 他の会社の次に掲げる議決権のいずれかにつき、その総数の50%を超える数を有する場合
- イ 事業の全部若しくは重要な部分の譲渡、解散、継続、合併、分割、株式交換、株式移転又は現物出資に関する決議に係る議決権
 - ロ 役員を選任及び解任に関する決議に係る議決権
 - ハ 役員報酬、賞与その他の職務執行の対価として会社が供与する財産上の利益に関する事項についての決議に係る議決権
 - ニ 剰余金の配当又は利益の配当に関する決議に係る議決権
- (3) 他の会社の株主等（合名会社、合資会社又は合同会社の社員に限る。）の総数の半数を超える数を占める場合

【例示】同族会社の判定の具体例

甲株式会社の株主とその持株数は次のとおりである。

(株主名)	(持株数)		
A (代表取締役)	180	Aのグループ A + E = 20%	} 53%
B (専務取締役)	150		
C	120		
D	60		
E (Aの妻)	20		
F (Bの父)	20	Bのグループ B + F = 17%	} 53%
G (Cの兄)	20	Cのグループ C + G + H = 16%	
H (Cの甥)	20		
その他41名で各自10株ずつ所有 (互いに同族関係なし)	410		
計	1,000		

※ 株式の種類は全て普通株式であり、1株に1議決権を有する。

したがって、甲株式会社は同族会社と判定される。

【参考法令・通達番号】 基通1-3-1~1-3-5

2 役員とはどのような者をいうのか

法人税法上の役員は、取締役等で会社法その他の法令に基づき選任された役員よりも広く規定されている。

すなわち、法人税法上の役員には、株主総会等により選任され登記されている役員その他、法形式上は役員になっていないが、実質的に法人の経営に従事して、その意思決定に大きな影響力を持つと認められる者が含まれる（法25、令7）。

具体的には次の者をいう。

- (1) 法人の取締役、執行役、会計参与、監査役、理事、監事及び清算人（会社法等で定められた役員）
- (2) 会長、相談役、顧問等のように、登記上の役員ではないが、使用人以外の者で実質的に法人の経営に従事している（法人の主要な業務執行の意思決定に参画している）者（令7一）

(3) 同族会社の使用人のうち、同族会社の判定の基礎となった特定の株主グループに属しているなど次の三つの要件の全てに該当している株主（「特定株主」と称する。）でその会社の経営に従事している者(令7二、71①五)

- イ 各株主グループの所有割合の多い順に順位を付し、第一順位のグループから順次所有割合を足したときに、初めて50%を超えるグループに属していること
- ロ 自己の属する株主グループの所有割合が10%を超えていること
- ハ 自己の所有割合（配偶者及び所有割合50%超の関係会社を含む。）が5%を超えていること

【例示】同族会社の使用人で三つの要件の全てを満たしている者の例

A (3)のイ及びロの判定

株主グループ	例 1 所有割合%	例 2 %	例 3 %
甲	90	45	30
乙	10	30	※20
丙		15	※20
丁		10	17
戊			13

○ 左の表の網かけの株主グループに属する者で、その会社の経営に従事しているものが役員とみなされる。
ただし、この株主グループに属する者であっても、その者（配偶者を含む。）の所有割合が5%以下のものは、役員とはみなされない。
※ 例3の乙、丙は同順位のため、両グループが第2順位の株主グループとなる。

B (3)のハの判定

甲グループの株主の内訳	例 1 所有割合%	例 2 %	例 3 %
社長	50	30	20
社長の妻	15		5
長男	5	○ 3	
長男の妻	5	○ 2	
次男	10	10	○ 5
社長の弟	○ 5		
計	90	45	30

○ 左の表は、例1から例3の甲グループ株主の所有割合の内訳であるが、○印の株主は、その所有割合が5%以下であるので、役員とはみなされない。

【参考法令・通達番号】 基通9-2-1、会329

3 使用人兼務役員とはどのような者をいうのか

我が国の雇用慣行の下では、長年同じ法人に勤務して職制上の地位も上がった使用人は、雇用者側の配慮等から、使用人としての仕事を続ける一方で、取締役等の役員に昇格する場合がある。

法人税法は、このような役員を「使用人兼務役員」と呼び、次のように定義している。

使用人兼務役員とは、役員のうち部長、課長その他法人の使用人としての職制上の地位を有し、常時使用人としての職務に従事する者をいう（法34⑤、令71）。例えば、取締役営業部長、取締役工場長等がこれに該当する。

使用人兼務役員になる者とならない者の区分を図示すると、次のとおりである。

区 分	判 定
社長、副社長、理事長、代表取締役、代表執行役、専務取締役、専務理事、常務取締役、常務理事、代表権の制限等のない理事、清算人、その他これらに準ずる者	使用人兼務役員にならない。
合名会社、合資会社及び合同会社の業務執行社員	
取締役（委員会設置会社の取締役に限る。）、会計参与及び監査役並びに監事	
同族会社の特定役員（注）	
上記以外の役員で、部長、課長、その他法人の使用人としての職制上の地位を有し、かつ、常時使用人として職務に従事している者	使用人兼務役員になる。

（注）同族会社の特定役員とは、同族会社の役員のうち前述した2(3)の所有割合条件を満たしている役員をいう。

【参考法令・通達番号】

基通9-2-1～9-2-8

4 役員の給与はどのように取り扱われるか

平成18年度税制改正前の法人税法においては、使用人に対する給与（給料・賞与・退職給与）と同じように、役員に対する給与についても役員報酬・役員賞与・役員退職給与に区分して、それぞれ損金の額に算入される金額についての取扱いが定められていたが、会社法制や会計制度など周辺的な制度が大きく変わる機会を捉えて、平成18年度税制改正では、それらのものをまとめて役員給与と整理した上で、その損金の額に算入される範囲等について次のように定めている。

(1) 一定の役員給与の損金算入

法人がその役員に対して支給する給与のうち、次のイからハまでに掲げる給与のいずれにも該当しないものの額は損金の額に算入されない（法34①）。

ただし、これらの給与には、債務の免除による利益その他経済的な利益を含み、退職給与、法人税法第54条の2第1項（新株予約権を対価とする費用の帰属事業年度の特例等）に規定する新株予約権（ストック・オプション）によるもの及び使用人兼務役員に対して支給する使用人分給与は含まれず、また、不相当に高額な部分の金額及び事実を隠蔽又は仮装して経理することにより役員に対して支給する給与は損金の額に算入されない（法34①②③）。

イ 定期同額給与

支給時期が1月以下の一定の期間ごとであり、かつ、当該事業年度の各支給時期における支給額が同額である給与、その他これに準ずる給与をいう（法34①一、令69①）。

ロ 事前確定届出給与

その役員の職務につき所定の時期に確定額を支給する旨の定めに基づいて支給する給与で、納税地の所轄税務署長にその定めの内容に関する届出をしているものをいう（法34①二、令69②～⑤、規22の3①）。

したがって、あらかじめ支給額や支給時期が確定しているものについては毎月の定期同額の給与の他に6月及び12月などのように特定の月に増額支給するものであっても損金の額に算入されるということとなる。

ハ 利益連動給与

同族会社に該当しない法人が業務を執行する役員に対して支給する利益連動型給与で次に掲げる要件を満たすもの（他の業務を執行する役員の前に対して次に掲げる要件を満たす利益連動給与を支給する場合に限る。）をいう（法34①三、令69⑦～⑫、規22の3③）。

(イ) その利益連動給与の算定方法が、当該事業年度の利益の状況を示す指標を基礎とした客観的なもので、次の要件を満たすものであること

- ① 確定額を限度としているものであり、かつ、他の業務を執行する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
- ② その事業年度開始の日の属する会計期間開始の日から3月を経過する日までに、報酬委員会の決定その他適正な手続を経ていること
- ③ その内容が、②の決定又は手続の終了の日以後遅滞なく、有価証券報告書に記載されていること等一定の方法により開示されていること

(ロ) 上記(イ)の利益に関する指標の数値が確定した後1月以内に支払われ、又は支払われる見込みであること

(ハ) 損金経理をしていること

(注) 「業務を執行する役員」とは、利益連動給与の算定方法についての報酬委員会の決定又は手続の終了の日において次の役員に該当するものをいう（令69⑦）。

- ① 取締役会設置会社の代表取締役及び取締役会の決議によって業務を執行するものとして選任された取締役（会363①）
- ② 指名委員会等設置会社の執行役（会418）
- ③ ①及び②の役員に準ずる役員

【参 考】平成18年度税制改正前の役員給与についての考え方

旧法人税法では、役員報酬とは、法人と役員との委任関係に基づいて、その職務執行の対価として定期的に支給される給与、すなわち、あらかじめ定められた支給基準に基づいて、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復又は継続して支給される給与をいい、不相当に高額な部分の金額を除き損金の額に算入することとされていた。

一方、次に掲げるようなものは臨時的な給与（賞与）に該当するとして、損金の額に算入されないものとされていた。

- ① その支給額が、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
- ② 定期の給与を受けている者が、通常行われている給与の増額以外に特定の月だけ増額された場合における特

定の月に支給された額のうち毎月において支給される額を超える部分の金額

- ③ 定期の給与を受けている者が、その他に盆、暮に支給される給与

(2) 過大な役員給与の損金不算入

法人がその役員に対して支給する給与のうち不相当に高額な部分の金額は、損金の額に算入されない（法34②、令70）。

イ 役員退職給与以外の役員給与

役員給与が不相当に高額かどうかは、次の「実質基準」及び「形式基準」によりそれぞれ不相当に高額な部分の金額を算出し、いずれか多い金額が損金の額に算入されない金額となる（令70一）。

- ① 役員の職務内容、法人の収益状況、使用人に対する給与の支給状況、同業種同規模法人の役員給与の支給状況等に照らし、不相当に高額な場合には、その高額な部分の金額（実質基準）（令70①一イ）
- ② 法人の定款や株主総会で定めた金額の範囲を超えて給与を支給していた場合の、その超える部分の金額（形式基準）（令70①一ロ）

（注）上記2の(3)により役員とみなされる使用人は実質基準により判定する。

ロ 役員退職給与

役員の退職給与については、役員の退職の事実により支払われる一切の給与をいうのであるが、退職給与のうち、当該役員の業務に従事した期間や退職の事情、同業種同規模法人の役員退職金の支給状況等に照らし、不相当に高額な場合には、その高額であると認められる部分の額は損金の額に算入されない（法34②、令70二）。

(3) 使用人兼務役員に対する賞与

使用人としての職務を有する役員に対して支給する使用人としての職務に対する賞与については、他の使用人の賞与の支給時期と同時期に支給し、かつ、他の職務が類似する使用人の賞与の額と比較して適正な額である場合に損金算入が認められる（法34②、令70三）。

(4) 隠ぺい又は仮装により支給する役員給与の損金不算入

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給与の額は損金とならない（法34③）。

5 使用人の給与はどのように取り扱われるか

使用人に支給する給与（給料、賞与、退職給与）は、原則として各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入される。

しかし、企業経営者がその配偶者や子供に多額の給与を支払い、法人税の負担軽減を図っているとといった問題の指摘があることから、使用人であっても、役員の親族等に対して支給する過大な給与については、損金の額に算入しない措置が講じられている。

すなわち、法人がその役員と特殊の関係にある使用人（特殊関係使用人）に対して支給する給与の額のうち、不相当に高額な部分の金額については、損金の額に算入しない

こととされている（法36）。

(1) 給与の範囲

給料、賃金、賞与及び退職給与の他、債務の免除による経済的利益その他の利益が含まれる。

(2) 特殊関係使用人の範囲

役員と特殊の関係のある使用人とは、次に掲げるものである（令72）。

- ① 役員の親族
- ② 役員と事実上婚姻関係と同様の関係にある者
- ③ ①及び②以外の者で役員から生計の支援を受けているもの

具体的には、役員から給付を受ける金銭その他の財産又は給付を受けた金銭その他の財産の運用によって生ずる収入を生活費に充てている者をいう（基通9-2-40）。

- ④ ②及び③に掲げる者と生計を一にするこれらの者の親族

「生計を一にする」とは、有無相助けて日常生活の資を共通にしていることをいうのであるから、必ずしも同居していることを必要としない（基通9-2-41、基通1-3-4）。

(3) 不相当に高額な部分の金額

不相当に高額な部分とされる金額は、過大な役員給与の判定の場合と同様である。すなわち、その使用人に対して支給した給与の額が、当該使用人の職務の内容、その法人の収益及び他の使用人に対する給与の支給の状況、その法人と同種の事業を営む法人でその事業規模が類似するもの使用人に対する給与の支給の状況等に照らし、当該使用人の職務に対する対価として相当であると認められる金額（退職給与にあつては、その使用人に対して支給した退職給与の額が、当該使用人のその法人の業務に従事した期間、その退職の事情、その法人と同種の事業を営む法人でその事業規模が類似するもの使用人に対する退職給与の支給の状況等に照らし、その退職した使用人に対する退職給与として相当であると認められる金額）を超える場合におけるその超える部分の金額とされている（令72の2）。

6 経済的利益とは何か

役員及び使用人（以下「役員等」という。）に対して支払う給与は、現金で支払われるのが通常である。しかし、法人が役員等に対して有する貸付金等の債権を放棄する場合、あるいは、法人が所有している土地、建物を役員等に対して無償や低い価額で賃貸する場合のように、現金は支払われないが実質的にその役員等に対して給与を支給したのと同様の経済的効果をもたらす利益が与えられる場合がある。このような利益を一般に「**経済的利益**」という（基通9-2-9）。

そこで、法人税法上このような経済的利益については、役員の場合であれば、その実態に応じ定期同額給与、臨時的な給与、退職給与に区分し、これを実際に支給した給与の額に含めそれぞれの金額が過大であるか否かを判断することとなる。

また、使用人の場合は、役員と特殊な関係のある使用人について、経済的利益をその実態に応じ給料、賞与、退職給与に区分し、これを実際に支給した給与の額に含めそれ

それぞれの金額が過大であるか否かを判断することとなる。

【参考】役員等に係る経済的利益とその取扱い

経済的利益となるものの例示と、その取扱いをまとめると、次の表のとおりである。

経 済 的 利 益	取 扱 い
① 役員等に法人の資産を無償又は低い価額で譲渡した場合 (時価－譲渡価額＝差額)	その差額が毎月おおむね一定している場合は定期同額給与
② 役員等に社宅等を無償又は低い価額で提供した場合 (通常の賃料－徴収賃料＝差額)	全て定期同額給与
③ 役員等に金銭を低い利率で貸し付けた場合 (通常の利息－徴収利息＝差額)	全て定期同額給与
④ 役員等に機密費、接待費、交際費等の名義で支給した金額で費途不明、会社業務に関係がないもの	毎月定額で支給している場合（渡切交際費）は定期同額給与
⑤ 役員等の個人的費用を負担した場合	毎月負担する住宅の光熱費、家事手伝いの給料等は定期同額給与

【参考法令・通達番号】

基通9-2-9、9-2-10、9-2-11