

# 特殊支配同族会社の 役員給与と損金不算入規定

## Contents

1 役員給与と一部損金不算入制度の概要

2 損金不算入の適用除外規定の解説

3 損金不算入制度が与える影響と具体例

4 損金不算入への対応策の検討

(注意書き)

本稿は平成 18 年 3 月中に公表された情報に基づいて作成しております。作成中および作成直後に明らかになった内容については本稿内容に反映されておられません。

本稿は税法および会計制度の最新情報を周知させる目的で作成されたものであり、信頼できる第三者機関の情報を参照して作成しておりますが、制度内容を保証するものではありません。



## 1

## 役員給与一部損金不算入制度の概要

>>>制度の概要と導入目的

平成 18 年度税制改正では、実質的な一人会社の役員に対する給与について、業務主宰役員の給与所得控除相当額を損金不算入とする新たな規定が設けられました（法人税法 35 条）。この制度によって役員給与の一部が損金不算入の扱いとなるのは、特殊支配同族会社で一定の所得基準を満たす会社となっているため、多くの中小企業が対象になるものと考えられます。

本改正項目は今年 5 月から施行される新会社法によって、法人設立が容易になり給与所得控除を利用した節税目的での会社設立が増加することが予想されることへの対策と考えられます。

しかし、法人税に関する役員給与の損金性が規制されることや給与所得控除制度の必要経費の否認を意味し、法人税法と所得税法の規定が混同されているとの指摘もあります。

本制度は平成 18 年 4 月 1 日以降開始する事業年度から適用されることとなります。

>>>特殊支配同族会社の要件

特殊支配同族会社となるのは、業務主宰役員とその関連者が発行済株式総数の 90% 以上の株式を有し、かつ、常務に従事する役員の過半数を占める場合と規定されています。

この特殊支配同族会社に該当するかどうかの判定は、当該法人の事業年度の終了の時の現況で判断することになります。なお、同族会社の判定がない「医療法人」は対象から除かれています。

>>>「発行済株式総数 90%以上」要件

業務主宰役員は、経営権を行使して職務執行する役員 1 名が該当することになりますが、特殊支配同族会社の判定の対象とされる「業務主宰役員の関連者」には、業務主宰役員の親族や事実上婚姻関係と同様の事情にある者、業務主宰役員などと生計を一にする親族、業務主宰役員の使用人といった個人に加えて、業務主宰役員などの持株割合等が 90% 以上の当該同族会社といった法人などが該当します（法令 72 条　）。

< 発行済株式総数 90%以上の算定法 >

$$\frac{(\text{業務主宰役員の持株数} + \text{業務主宰役員関連者の持株数})}{\text{発行済株数の総数}} = 90\%$$

>>> 「常務に従事する役員の過半数」要件

役員割合要件では、常務に従事する役員の総数が計算の基準となりますが、この場合の「常務に従事する役員」からは、形式的な役員は除かれるため注意が必要となります。

例えば、家族5人が役員となっている場合、業務主宰の父親と常務に従事している母親で2 / 5となることから過半数にならないと判断できる。しかし、役員のうち子供3人が学生などのため、名前だけの役員で常務に従事していない場合には、要件の対象となる役員の総数は5人ではなく2人となり適用対象となります。

< 常務に従事する役員

$$\frac{(\text{業務主宰役員} + \text{常務に従事する業務主宰役員関連者数})}{\text{常務に従事する役員の総数}} > \frac{1}{2}$$

## 2

## 損金不算入の適用除外規定の解説

## &gt;&gt;&gt;損金不算入の適用除外規定

適用除外の金額要件である「基準所得金額」は法 35 条 2 項で「当該事業年度開始の日前 3 年以内に開始した各事業年の所得の金額、または欠損金額を基礎として政令で定める方法で計算した金額」と規定されています。

また、新設法人については、適用事業年度前の事業年度が存在しないことから原則的に適用除外措置の適用はありません。

## &lt; 基準所得金額の計算方法 &gt;

$$\text{基準所得金額} = \frac{\{\text{前 3 事業年度 (A)} - \text{前 3 事業年度の (B)}\} \times 12}{\text{前 3 事業年度の月数の合計数}}$$

所得金額 + 業務主宰役員給与額 + 繰越欠損金の適用金額・・・(A)

(欠損金額 - 業務主宰役員給与額) + 特殊支配同族会社の該当前に生じた欠損金・・・(B)

## &gt;&gt;&gt;基準所得金額が 800 万円以下の場合

当該同族会社の「所得と業務主宰役員の給与」の直前 3 年以内に開始する事業年度における平均額が 800 万円以下である場合、仮に直前 3 年以内に開始する事業年度の所得の平均額が法人所得 100 万円、業務を主宰する役員の役員報酬が 750 万円の場合には適用除外にはなりません。

## &lt; 適用除外の要件 &gt;

基準所得金額の直前 3 年間の平均額 800 万円・・・(A)

## &gt;&gt;&gt;基準所得金額が 50% 以下の場合

当該平均額が年 800 万円超 3,000 万円以下であり、かつ、当該平均額に占める当該給与の額の割合が 50% 以下である場合、例えば、直前 3 年以内に開始する事業年度の所得の平均額が法人所得 500 万円、業務を主宰する役員の役員報酬が 1,000 万円であった場合には、ここでいう平均額に対する役員報酬の占める割合は 50% を超えているため適用除外にはなりません。

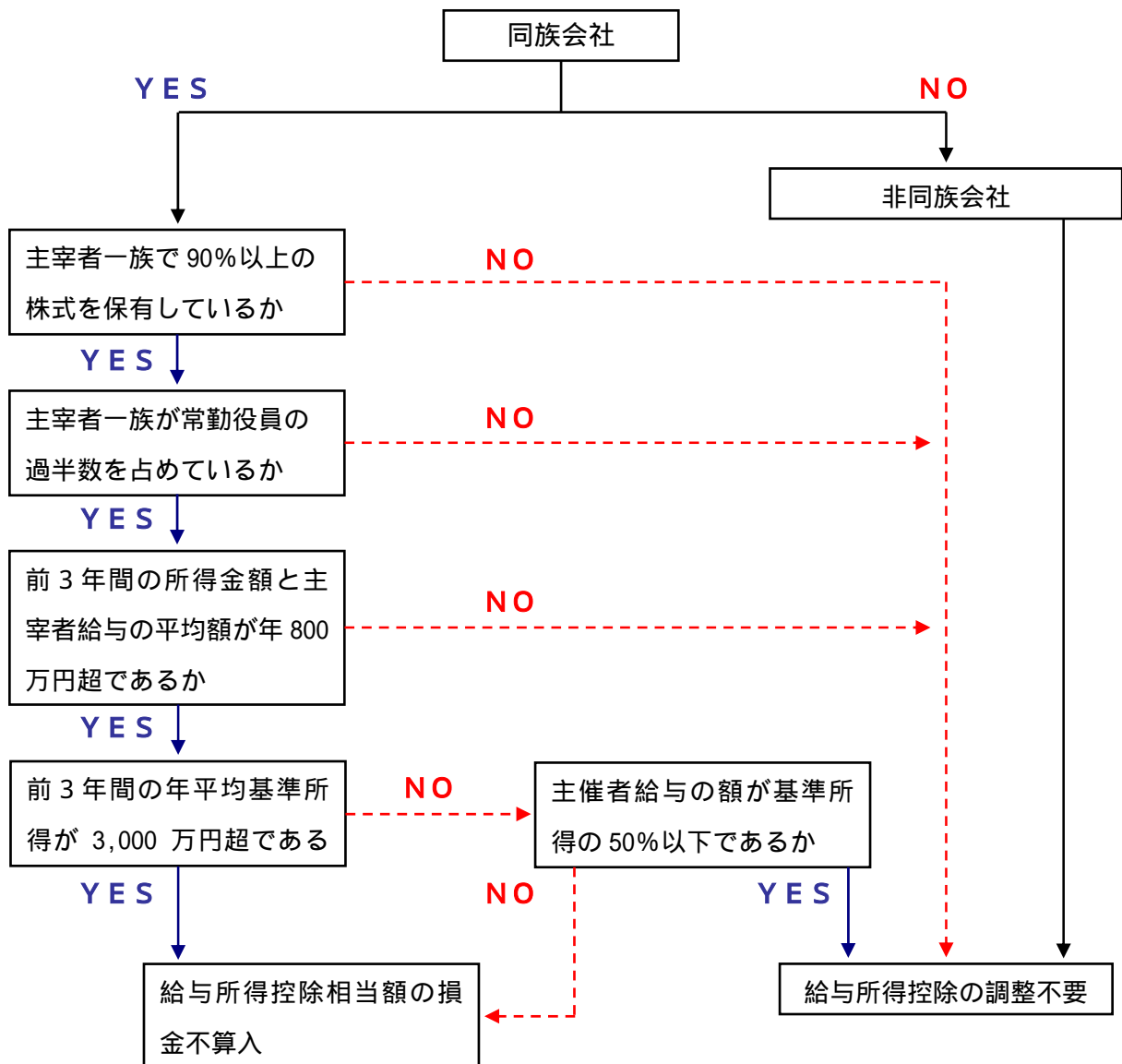
<適用除外の要件>

業務主宰役員給与の直前3年間の平均額

50%

(A)

>>>適用判定のフローチャート



### 3 損金不算入制度が与える影響と具体例

#### >>>給与所得控除相当額が損金不算入

この制度において役員報酬損金不算入となるのは業務主宰役員である社長ですが、具体的には給与所得控除相当額を別表四で加算することになります。

#### <業務主宰役員給与の損金不算入額（速報値）>

（単位：円）

給与額		損金不算入額
超	以下	
0	650,000	給与額 × 100%
650,000	1,625,000	650,000
1,625,000	1,800,000	給与額 × 40%
1,800,000	3,600,000	給与額 × 30% + 180,000
3,600,000	6,600,000	給与額 × 20% + 540,000
6,600,000	10,000,000	給与額 × 10% + 1,200,000
10,000,000	-	給与額 × 5% + 1,700,000

#### >>>業務主宰役員を複数兼ねている場合

業務主宰役員の中には、1社だけではなく、特殊支配同族会社数社の業務主宰役員を複数兼務している場合があります。その中の1社の特殊支配同族会社における損金不算入額は下記のように求めます。

#### <特殊支配同族会社における損金不算入額の算定方法>

特殊支配同族会社全ての業務主宰役員給与額を合算し、その額から損金不算入額を計算する

計算した不算入額を の額で除し、その額を当該特殊支配同族会社の業務主宰役員給与額に乗ずる計算で算出する

## >>>ケースごとにみる具体的事例

### 役員給与損金不算入の該当の判定事例

#### 前提状況

- ・会社状況
  - 株式総数：300株
- ・代表取締役（業務主宰役員）
  - 【本人】持株 290株 給与 700万円（過去3年変動なし）
- ・役員構成 5名
  - 【常勤】1名（妻 持株 10株 給与 240万円）
  - 【非常勤】3名（息子 給与：なし）

#### 「特殊支配同族会社」の判定

- 1) 株主基準  $\text{業務主宰役員持株} / \text{株式総数} = 300 / 300 = 100.0\% \dots \text{適用}$
  - 2) 役員構成基準  $\text{業務主宰役員及び関連者数} = 2 / 2 \dots \text{適用}$
- 株主基準及び役員構成とも適用基準となっており、従って「特殊支配同族会社」と規定される。

#### 「適用除外規定の判定」 基準所得 800万円基準

項目	前3年	前2年	前1年	平均
所得	200万円	100万円	300万円	200万円
主宰役員給与	700万円	700万円	700万円	700万円
合計	900万円	800万円	1,000万円	900万円

基準所得が800万円を超えるので、適用除外とはならない。

### 税額計算事例

#### ケース1：法人所得300万円、役員報酬600万円の場合

役員報酬600万円に対する給与所得控除額174万円が法人所得に加算されます。法人税の税率は22%のため、174万円に対する法人税は約38万円となり、法人が負担する法人税は38万円増加の104万円となります。

改正前の法人税は 66 万円なので 57%の増税となります。  
この事例では法人税のみを計算の対象としていますが、法人住民税、事業税も当然増税となります。

**ケース 2**：法人所得 800 万円、役員報酬 600 万円の場合

役員報酬 600 万円に対する給与所得控除額 174 万円が法人所得に加算されます。  
この加算分は法人所得 800 万円超となるので法人税率は 30%。したがって増加する法人税額は約 52 万円となり、法人が負担する法人税は 228 万円となります。  
改正前の法人税は 172 万円なので 32%の増税となります。

**ケース 3**：会社の利益 50 万円、役員報酬 800 万円の場合

給与所得者控除額 = 200 万円  
改正前法人税等 = 11 万円  
改正後法人税等 = 55 万円。  
よって、500%（5 倍）の増税となります。

## 4 損金不算入への対応策の検討

### >>>損金不算入への対応策

給与所得控除額の損金不算入額の適用会社において、課税強化を回避する対応策は基本的には、特殊支配同族会社の規定等からの除外を検討することになりますが、課税庁より役員報酬の過大報酬として否認されないように、また、租税回避行為として否認されないよう実態を伴った対応策が必要となります。

#### < 対応項目 >

##### 株主構成の変更

具体的には、10%超の株式を非同族の株主に持ってもらう。取引先などと株の持ち合いなども考えられます。

##### 役員構成の変更

常勤役員の過半数が同族の場合に、今回の規制の対象となるため、常勤役員の半数以上を同族以外にすると、規制の対象外ということになります。

ただし、職務執行の実態のない名目だけの役員は対象には含まれないため、注意が必要です。

##### 社長報酬の抑制

今回の税制改正には適用除外の規定が設けられています。

社長報酬と法人所得の合計額の直前3年平均額が、下記にあげる範囲内の場合には、適用除外となります。

- 1) 800万円以下の場合、
- 2) 800万円超 3,000万円以下の場合で社長報酬額が50%以下の場合