

オーナー役員給与の 損金不算入制度

制度調査部
鳥毛 拓馬

2007年度税制改正により適用除外基準が引き上げに

【要約】

2007年度税制改正では、オーナー役員給与の損金不算入制度が見直された。

具体的には、2007年4月1日以後に開始する事業年度から、従来の800万円の適用除外基準である基準所得金額が1600万円に引き上げられた。

本稿では、オーナー役員給与の損金不算入制度について解説した上で、2007年度税制改正について触れる。

1. 制度の概要

いわゆる実質的な一人会社では、オーナー（業務主宰役員¹）が自らへの役員給与を法人段階で損金に算入する一方で、その役員給与についてオーナー段階で給与所得控除を受けることが可能であった。いわゆる経費の二重控除である。

そのため、個人事業者と法人企業との間に税負担の不公平が生じていた。

また、昨年の会社法の施行によって最低資本金制度が廃止され、法人の設立が容易になった。

そのため、個人事業者が租税回避を目的として法人形態を選択する「法人成り」が増加することが予想され、法人企業と個人事業者との課税上の不公平がさらに拡大するおそれがあった。

そこで、昨年の平成18年度税制改正では、こうした課税上の不公平を是正するため、実質的な一人会社（特殊支配同族会社）におけるオーナーへの役員給与について、法人段階で経費の二重控除に相当する部分（給与所得控除額相当部分）について損金算入を制限することとされた（法人税法35）。

この規定は、平成18年4月1日以後に開始する事業年度から適用されている。

¹ 国税庁資料によると、法人税法上の役員のうち、会社の経営に最も中心的に関わっている役員をいい、個人に限られる。通常は、代表取締役や社長といわれる役員がこれに該当することが多いと考えられるが、実質的な関わりにより判定することになるため、例えば、役員給与の多寡などもその判断の一つの要素となる。

2. 特殊支配同族会社の範囲等

「特殊支配同族会社」とは、以下の「特殊支配同族会社の範囲」の ~ のいずれかに該当する同族会社で、業務主宰役員および常務に従事する業務主宰役員関連者(その業務主宰役員の親族などでその同族会社の役員である者および業務主宰役員とこれらの者により支配されている他の同族会社をいう。)の総数が常務に従事する役員の総数の半数を超えるものをいう。

常務に従事する役員とは、会社の経営に関する業務を役員として実質的・日常継続的に遂行している役員をいう。常務に従事する役員に該当するか否かについては、その業務の内容や従事の実態などを踏まえ、その実質に応じて個々に判断する(図表1参照)。

図表1 常務に従事する役員の意義

代表取締役	常務に従事する役員	
副社長、専務又は常務など	常務に従事する役員	
会計参与、監査役	通常は、常務に従事する役員に該当しない	
使用人兼務役員	役員分給与 > 使用人給与	常務に従事する役員
	役員分給与 使用人給与	常務に従事する役員に該当しない

(出所)国税庁資料を基に大和総研制度調査部作成

特殊支配同族会社の範囲

業務主宰役員グループ(注)がその同族会社の発行済株式または出資(自己株式は除きます。)の総数または総額の90%以上を保有している場合のその同族会社
 業務主宰役員グループがその同族会社の一定の議決権の総数(その議決権を行使することができない株主等が有する議決権数は除きます。)の90%以上を保有している場合のその同族会社
 業務主宰役員グループがその同族会社の株主等(合名会社、合資会社または合同会社の社員(その同族会社が業務を執行する社員を定めた場合には業務を執行する社員)に限ります。)の総数の90%以上を占めている場合のその同族会社

(注)「業務主宰役員グループ」とは、業務主宰役員およびその親族などである者ならびに業務主宰役員とこれらの者により支配されている他の同族会社を一のグループとした場合のそのグループをいう。

特殊支配同族会社か否かの判定は、その事業年度終了の時の現況により行う。

業務主宰役員給与額のうち損金不算入となる金額は、その事業年度の業務主宰役員給与額の金額に応じて、次頁の図表2により計算した金額である。

この計算を行う場合の業務主宰役員給与額には、債務の免除による利益その他の経済的利益の額は

含まれるが、退職給与の額および役員給与の損金不算入の規定により損金の額に算入されない金額は含まれない。

図表 2 損金不算入となる額

業務主宰役員給与額	損金不算入となる金額
～ 65 万円以下	業務主宰役員給与額の全額
65 万円超～ 180 万円以下	業務主宰役員給与額 × 0.4 (65 万円未満の場合は 65 万円)
180 万円超～ 360 万円以下	業務主宰役員給与額 × 0.3 + 18 万円
360 万円超～ 660 万円以下	業務主宰役員給与額 × 0.2 + 54 万円
660 万円超～ 1000 万円以下	業務主宰役員給与額 × 0.1 + 120 万円
1000 万円超～	業務主宰役員給与額 × 0.05 + 170 万円

(注)業務主宰役員であった期間が1年未満である場合には、業務主宰役員給与額をその期間の月数で割り、これを12倍した金額が上記の表に当てはめる業務主宰役員給与額となる。また、この場合の損金不算入となる金額は、上記の表により算出した金額を12で割り、これにその期間の月数を掛けて計算した金額となる。

(出所) 国税庁資料を基に大和総研制度調査部作成

3. 損金不算入の規定の適用がない事業年度

特殊支配同族会社の事業年度については、損金不算入の規定は適用されない。

これは、業務主宰役員が個人として事業を営んでいる場合との税負担のバランスを取るためである。

基準所得金額とは、当該会社の、オーナーに役員報酬を支払わなかったとした場合の所得金額の過去3年間の年平均額のことである。

平成19年度税制改正では、この基準所得金額が800万円から1,600万円に引き上げられた(法令72の2、155の2)。

1,600万円に引き上げられた理由としては、法人所得と業務主宰役員への給与との合計が、資本金2,000万円以下の黒字中小企業の平均的な水準に達するまでは、損金不算入制度の対象から除外するという考え方が採られたことが挙げられる。

この改正により、多くの企業が損金不算入制度の適用対象外となる。

なお、今回の改正は、平成 19 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度の所得に対する法人税について適用される。

平成 19 年 3 月 31 日以前に開始した事業年度の所得に対する法人税については従前のとおりである。

損金不算入の規定の適用がない事業年度

基準所得金額が年 1,600 万円(平成 19 年 3 月 31 日までに開始する各事業年度については年 800 万円)以下の事業年度

基準所得金額が年 1,600 万円(平成 19 年 3 月 31 日までに開始する各事業年度については年 800 万円)～3,000 万円以下であり、かつ、基準所得金額に占める業務主宰役員給与の割合が 50%以下の事業年度