

同族会社の役員給与の所得区分について —中小法人課税との関係から—

西 聰

In Japan, about 70% of corporations are deficit corporations where no corporate tax is imposed. For example, in a family corporation where the president holds all of its shares, he or she is in a position to be able to determine his/her own remuneration at a level that avoids corporate taxation. Moreover, since the income category of directors' remuneration is employment income, he/she can receive employment income deduction and he/she can receive double deduction in addition to corporate income tax deduction.

However, it is difficult to deny employment income relevance of directors' remuneration. The conclusion is not changed even if a pass-through taxation to a corporation is introduced. Rather, it is important to review employment income deduction. I believe that pass-through taxation has significance only as a means of securing the trust of the corporate tax system.

Keywords: Perfectly-Controlled Company, Perfectly Controlling Shareholder, Income Category, Employment Income Deduction, Pass - through Taxation

I. はじめに

会社役員に対する報酬（本稿においては、以下、法人税法上の用語である役員給与と表記する。）については、所得税の計算上、給与所得としての取扱いが実務において定着しており、議論の余地はないとも思われる。裁判例においても、株式会社の取締役が当該株式会社から受け取った報酬が事業所得に当たるとして争った事件（前橋地裁昭和53年7月13日判決）において給与所得と判断されている^{①)}。

現在、役員給与については、法人税法上、損金算入を制限する措置が種々、設けられているが^{②)}、本稿においては、筆者は視点を変え、少数の株主により支配されている会社である同族会社のうち、代表取締役が会社の全部の株式を保有する会社（以下、本稿では、便宜上、当該会社を完全支配会社、当該会社の株主を完全支配株主と表記することとする。）と個人事業との類似性に着目し、完全支配株主である代表取締役給与の所得区分該当性、具体的には事業所得と認定することにより給与所得控除が否定できないかについて考察することとした。

給与所得と事業所得の区分に関する判例の基準によれば、①給与所得の基準である会社への従属性に

ついては、完全支配株主である代表取締役は究極には自分で自分に従属することとなり否定できなくもないが、②事業所得の基準である危険負担の有無については、完全支配株主であったとしても業務執行の結果が直接に給与に影響することがない点で肯定することはできない。また、所得源泉についても、役員給与を資本と労働の結合所得であるとするのは無理がある。以上から、完全支配株主であったとしても代表取締役の給与を事業所得とすることは困難であるというのが筆者の結論であり、第3節3項及び4項において論じることとする。

まず、次節において背景を、3節で株主、会社及び取締役の関係を法規整に沿って整理することとする。次に、4節においては、3節で整理した株主と会社、会社と取締役との関係を前提に法令及び判例の基準に従い、代表取締役が完全支配株主である場合の役員給与が給与所得に該当するか、事業所得に該当するか考察することにする。また、所得源泉からのアプローチによる所得区分該当性、並びに、米国で採用されているパススルー課税を採用した場合、役員給与の所得区分を事業所得とする余地があるかについても併せて検討することとする。

5節の結論部分においては、上記の検討結果を踏

まえ、いわゆる二重控除問題、中小法人課税の在り方についても若干のコメントをすることとしたい。具体的には、二重控除問題については、過大報酬否認規定の適用の可能性及び給与所得控除の見直しによる課税の適正化、中小法人課税の在り方については、代表取締役が完全支配株主である会社等に対するパススルー課税の導入の可否について述べる。給与所得控除については、労務提供の概算経費としては過大に評価されていることから縮小の方向で課税の適正化を図るべきであり、パススルー課税の導入の可否については法人税制の信頼確保の点では意義があるとしても実益は乏しいというのが筆者の私見

である。

II. 役員給与の所得区分を再考するに至った背景

我が国においては、法人の 9 割以上が同族会社であり（表 1 より全法人の 95.7% が同族会社である。）、法人の約 3 分の 2 がいわゆる赤字法人であるが（表 2 から全法人の 64.3% が欠損法人である。図 1 からは、法人数の増加とともに赤字法人が増えていることがわかり、図 2 からは、平成 5 年以降、赤字法人の割合は黒字法人の割合を上回っている。）。

（表 1）同族会社及び非同族会社の内訳（平成27年度分国税庁会社標本調査）

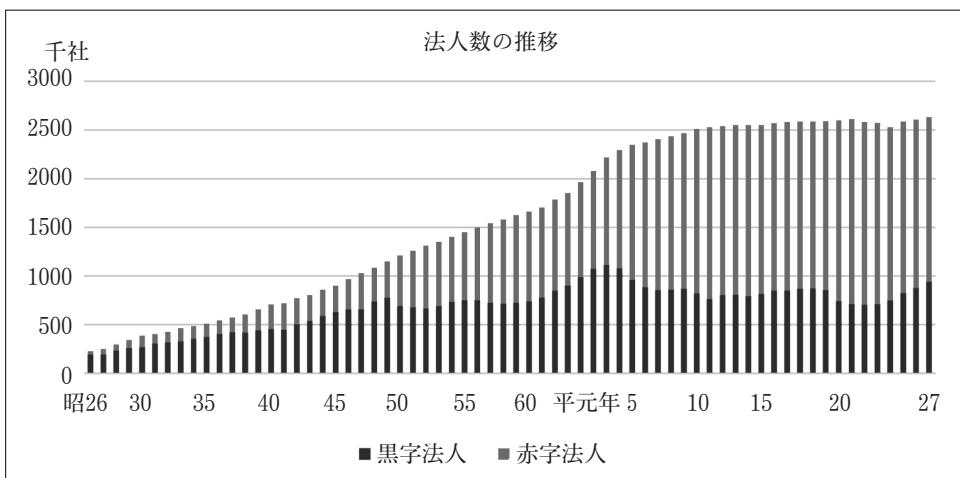
資本金	特定同族会社 (社)	同族会社 (社)	非同族会社 (社)	計 (社)	特定同族会社 (%)	同族会社 (%)	非同族会社 (%)	計 (%)
100万円以下	0	286,293	20,703	306,996	0.0	93.3	6.7	100.0
100万円超 500万円以下	0	1,195,340	21,201	1,216,541	0.0	98.3	1.7	100.0
500万円超 1000万円以下	0	703,030	31,874	734,904	0.0	95.7	4.3	100.0
1000万円超 1億円以下	12	321,500	28,519	350,031	0.0	91.8	8.1	100.0
小計	12	2,506,163	102,297	2,608,472	0.0	96.1	3.9	100.0
1億円超 5億円以下	4,163	6,830	2,583	13,576	30.7	50.3	19.0	100.0
5億円超 100億円以下	666	3,210	1,846	5,722	11.6	56.1	32.3	100.0
100億円超	35	483	564	1,082	3.2	44.6	52.1	100.0
小計	4,864	10,523	4,993	20,380	23.9	51.6	24.5	100.0
合計	4,876	2,516,686	107,290	2,628,852	0.2	95.7	4.1	100.0

（表 2）黒字法人と赤字法人の内訳（連結申告法人を除く。平成27年度分国税庁会社標本調査）

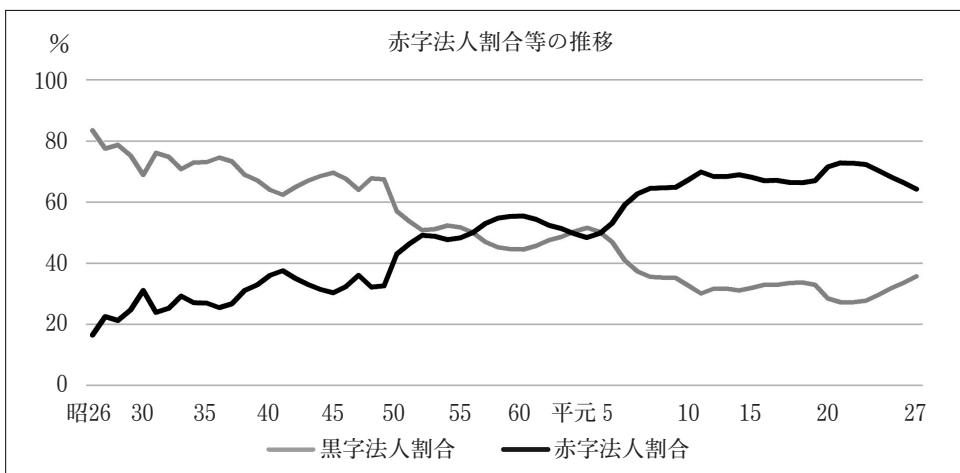
資本金	利益（社）	欠損（社）	合計（社）	利益（%）	欠損（%）	合計（%）
100万円以下	109,300	196,528	305,828	35.7	64.3	100.0
100万円超 500万円以下	379,841	834,531	1,214,372	31.3	68.7	100.0
500万円超 1000万円以下	262,854	470,007	732,861	35.9	64.1	100.0
1000万円超 1億円以下	167,424	180,484	347,908	48.1	51.9	100.0
小計	919,419	1,681,550	2,600,969	35.3	64.7	100.0
1億円超 5億円以下	9,973	3,432	13,405	74.4	25.6	100.0
5億円超 100億円以下	4,472	1,078	5,550	80.6	19.4	100.0
100億円超	788	199	987	79.8	20.2	100.0
小計	15,233	4,709	19,942	76.4	23.6	100.0
合計	934,652	1,686,259	2,620,911	35.7	64.3	100.0

同族会社の役員給与の所得区分について

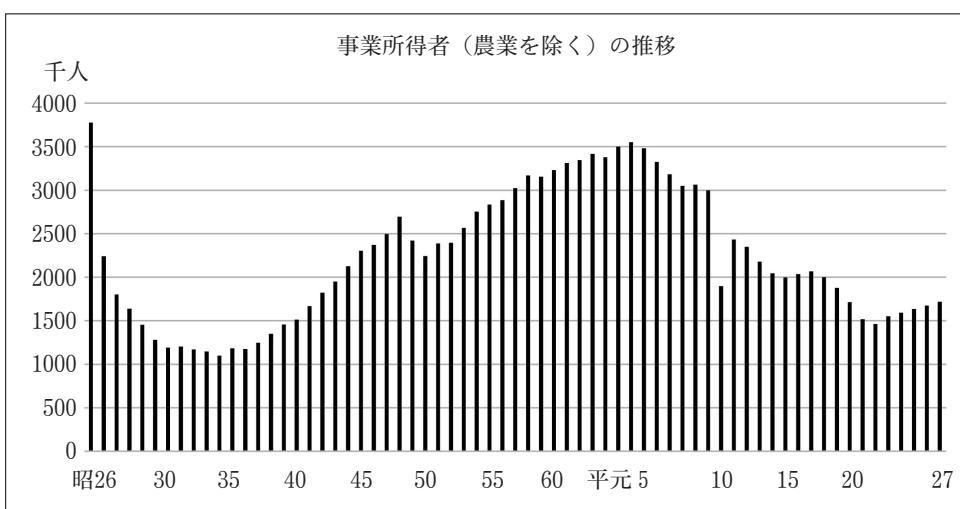
(図1) 赤字法人数及び黒字法人数の推移（国税庁会社標本調査結果より作成）



(図2) 赤字法人割合及び黒字法人割合（国税庁会社標本調査結果より作成）



(図3) 個人事業者数の推移（国税庁申告所得税標本調査結果より作成）



同族会社、特に完全支配会社においては、以下の理由により、役員給与を調整することで赤字法人化しているとも考えられる。すなわち、役員給与は株主総会において決定されるが、株主は代表取締役本人一人であるから、自分の給与は自分で決定することができ、また、他に株主は存在しないことから、あえて法人税を支払った上で、利益配当するというインセンティブが働かない。しかも、冒頭述べたように役員給与は所得税法上、給与所得として取り扱われ、給与所得控除が認められるから、収入から必要経費を控除した金額が事業所得として課税される個人事業と比較し、法人企業においては、法人税法上の損金に加え、所得税法上の給与所得控除が認められることから（いわゆる二重の控除）、課税上は法人が有利であると思われている²⁾。以上より、役員給与が給与所得として給与所得控除が認められることが赤字法人が多い理由の一つであると考える。なお、図3からは、近年、事業所得者数が減少しているが、これは法人成りが一つの要因であると考える。

III. 株主、会社及び取締役の関係

同族会社の役員給与の所得区分について検討する前に、株主、会社及び取締役の関係を整理したい⁴⁾。なぜなら、役員給与は会社から取締役に対して支払われるが、役員給与を決定する権限を有するのは株主であり、本稿で問題とするのは代表取締役が完全支配株主である会社であるから、これら3者の関係を整理することは役員給与の所得区分性を検討する際の前提となると考えるからである。

1. 株主と会社との関係

形骸化又は濫用により法人格が否認されない限り⁵⁾、株主と会社は別人格である。株主は会社に出資し、利益から配当を受ける（自益権。会社法第105条第1項第一号、第二号）。株主は、出資以上の義務を負わないから、出資の払い込み後においては、会社に対して何ら義務を負うことはない（同第104条）。

なお、株式会社においては財産出資のみが認められ、労務による出資は認められていない（同第27条第四号）。

会社経営については、会社法は所有と経営の分離を前提に株主の経営への参画権を規定するが（共益権。同第105条第1項第三号）、参画の程度は公開会

社・非公開会社、取締役会設置の有無等により区々である。

役員給与の検討に当たり、次の2点に留意すべきである。

第一に役員給与の決定は指名委員会等設置会社を除き株主が行う（同第361条第1項、第379条第1項、第387条第1項）。役員給与の決定は経営に関する事項であることから、本来は取締役又は取締役会に委ねられるべきであるが、お手盛り防止がその理由として挙げられている。

第二に株主が取締役に就任することは禁止されていない。そもそも、事業形態を個人から会社組織、特に株式会社にする目的は、多数の者から多額の資金調達を行うことにあるが、会社経営は専門的能力を要し、必ずしも株主はその能力を持たず、また、それを欲しているとも限らない。会社法では株式会社の所有と経営の分離を建前としており、特に、多数の株主からの資金調達を予定している公開会社においては、定款で取締役を株主に限定すると定めることは禁止されている（同第331条第2項）。しかしながら、非公開会社は、定款に取締役を株主に限定するとの定めは禁止されておらず、公開会社においても、事実上、株主が取締役に就任することもある。

以上、会社法では株式会社は所有と経営の分離を建前とするものの株主が取締役となることを認めている。よって、代表取締役が株主である完全支配会社（大部分が非公開会社であると考えられる）では、代表取締役が自分の給与を決めることとなる。なお、これはお手盛り防止を定めた法の潜脱であるとの見方もできるが、お手盛り防止の趣旨が株主保護にあるとしたら、当該株主が容認している場合までえて禁止する必要もないから、潜脱とは言えない。

2. 会社と取締役

取締役は会社の機関であり、株式会社は、公開の有無、規模など区々であるにもかかわらず、会社法は一律に委任によると規定している（同第330条）。委任とは、「自己の裁量で事務を処理するという独立性を有する点で雇用と異なり、仕事の完成を目的としない点で請負と異なる」と説明されている⁶⁾。

委任契約である以上、受任者である取締役は委任者である会社に対して善管注意義務を負う（民法第644条）。会社法は取締役の忠実義務を規定するが（会社法第355条）、忠実義務と善管注意義務は同義であるとの判例がある⁷⁾。善管注意義務に違反する

同族会社の役員給与の所得区分について

と任務懈怠責任として取締役は会社に対して損害賠償責任を負うが（会社法第423条第1項），会社に対する損害賠償責任は総株主の同意により免除される（同第424条）。この点で，会社の利益とは株主の利益と解することができるが，代表取締役が完全支配株主である会社では，事実上，株主から代表取締役の任務懈怠責任を問われることがない。したがって，代表取締役が完全支配株主である会社では，会社と代表取締役とは委任の関係にあるのか疑義がないわけではない。なお，出資者である社員が業務執行社員として当然に会社経営に従事する持分会社においては，委任とする規定は設けられていない。これについては，後述する。

また，競業，利益相反行為時には取締役会又は株主総会の承認を要するが（同第356条第1項，第365条第1項），代表取締役が完全支配株主である場合は，承認は不要である^{⑧)}。承認を求めるのは，無意味であるからである。

なお，取締役の第三者に対する責任については免責規定がない。第三者に株主が含まれるかは別として，第三者には債権者も含まれるから，株主の総意により免責されるのであれば債権者の保護に欠けるからである。

3. 持分会社の場合

有限責任社員は，株式会社における株主と同様，出資額の範囲でしか責任を負わず，無限責任社員は，個人事業における事業主と同様に無限の責任を負う（同第580条第1項）。なお，有限責任社員については，財産出資のみが認められているのに対して，無限責任社員は労務による出資も認められている（同第576条第1項第六号）。

業務執行は社員が当たり，所有と経営が一致する。業務執行社員の報酬についても社員が決定することとなっている（同第590条第2項，第591条第1項）。もっとも，会社と社員は別人格であるのは株式会社

と異なるところはない。

会社と業務執行社員との関係については，株式会社のような明文の規定ではなく，個々の条文において委任の規程が準用されている（同第593条第1項，第4項）^{⑨)}。

4. まとめ

会社法は，株式会社は所有と経営が分離した会社を想定しているが，実態は少数株主（一人株主）からなる所有と経営が分離していない株式会社が多数である。株式会社であれ持分会社であれ，法人格が否認されない限り，株主（又は社員）と会社は別人格である。他方で会社と取締役（又は業務執行社員）との関係は委任（又は委任に準ずる）とされ，委任契約等の対価としての報酬が会社から支払われ，代表取締役が株主である完全支配会社においても異ならない。以上を表3に整理した。

IV. 給与所得と事業所得との区分

本節において，完全支配会社の株主兼代表取締役への役員給与が給与所得に該当するか，事業所得に該当するか検討する。まず，給与所得と事業所得の法令における規定を確認することとしたい。

1. 法令における規定

所得税法は給与所得及び事業所得を以下のように規定する。

- ① 給与所得：俸給，給料，賃金，歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与（以下この条において「給与等」という。）に係る所得（所得税法第28条）。
- ② 事業所得：農業，漁業，製造業，卸売業，小売業，サービス業その他の事業で，政令で定めるものから生ずる所得（山林所得又は譲渡所得に該当するものを除く。）（同法第27条）。政令は「農

（表3）会社と取締役（業務執行社員）との関係

組織	役員と会社との関係	善管注意義務・忠誠義務	競業・利益相反取引	免責規定
株式会社	委任	あり	取締役会・株主総会の承認	総株主の同意
株式会社（完全支配会社）	委任（疑問あり）	あり	承認不要	総株主の同意（事実上，免責）
持分会社	規定なし（委任に準じると解される）	あり	行為者以外の社員の承認	規定なし

業、林業及び狩猟業、漁業及び水産養殖業、鉱業（土石採取業を含む。）、建設業、製造業、卸売業及び小売業（飲食店業及び料理店業を含む。）、金融業及び保険業、不動産業、運輸通信業（倉庫業を含む。）、医療保健業、著述業その他のサービス業のほか、対価を得て継続的に行なう事業」（所得税法施行令63条）と定める。

法令の規定からは、事業所得となるためには有償であること及び継続性が必要であることが読み取れるが、給与所得、事業所得とも定義を規定しておらず、その区分は明らかでない。よって、判例を確認することとする。

2. 判例による区分

前述の前橋地裁昭和53年7月13日判決においては、「事業所得とは、自己の計算と危険において対価を得て継続的に行われる業務から生ずる所得、給与所得とは、雇用関係又はこれに準すべき関係（例えば会社の役員等委任関係の場合）に基づく非独立的の労務の対価」とする。当判決からは、両者の差異は、①業務が自己的計算と危険において行われるか否か（危険負担の有無）と、②独立か、従属か（従属性）である。

事案の解決については、「取締役として受けた報酬は、それが委任契約に基づくものであっても、原告（取締役）が当該会社に従属し、単に「取締役」という役職において人的役務を提供するに過ぎず、その取締役の活動から生じた成果は、そのすべてが直接当該会社に帰属するものであって、原告が受けた報酬は、その活動から生じた成果として直接に享受するものでなく、当該会社に従属して非独立的な人的役務を提供した報酬として受けるもの、すなわち、雇用関係に準ずる役員等の委任関係に基づき收受される対価であるとみるのが相当であり、他に事業所得にあたると解すべき特段の事情の主張立証がない以上、給与所得である」とされた¹⁰⁾。

他方で、弁護士顧問料に関する最高裁判決（昭和56年4月24日）は、「弁護士の顧問料についても、これを一般的抽象的に事業所得又は給与所得のいずれかに分類すべきものではなく、その顧問業務の具体的な態様に応じて、その法的性格を判断しなければならない」とし、「判断の一応の基準として」、「事業所得とは、自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反復継続して遂行する意思と社会的地位が客観的に認められる業務

から生ずる所得をいい、」とし、「給与所得とは雇用契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付」とした。さらに、「給与所得については、給与支給者との関係において何らかの空間的、時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり、その対価として支給されるものであるかどうかが重視されなければならない。」とした¹¹⁾。

上の2つの判例から、①他人の指揮命令に服せば給与（従属性）、②自己の計算と危険において行えば事業（危険負担の有無）とするのが、給与所得と事業所得との区分に関する基準と考えられる。また、給与所得の特徴として、③労務又は役務の提供の対価として使用者から支給されるものであること、④支給者との間で空間的・時間的な拘束を受けていることが挙げられる。表4に給与所得と事業所得の区分の基準を整理した。

（表4）給与所得と事業所得の基準

判定基準	給与	事業
従属性	従属・非独立	独立
危険負担の有無	無（他人の計算と危険）	有（自己の計算と危険）
労務提供	あり	あり
空間的・時間的拘束	あり	場合による

3. 判例の基準による考察

判例は、給与所得は指揮命令に服すこと、事業所得は自己の計算と危険によることとする。完全支配会社の株主である代表取締役は指揮命令に服しているか、自己の計算と危険において業務を執行しているかで考察するのが本項の意図である。以下、考察するが、その前に委任契約と所得区分の関係について若干、整理しておく。委任の外に、労務提供型の契約として、雇用及び請負がある。所得区分については、必ずしもパラレルな関係ではないものの、雇用は給与所得、請負は事業所得とされることが多い。雇用は、労務を提供し、労務提供の対価を得る契約であるから、通常は、労務提供するには使用者の指揮命令に服する必要があると考えられる。また、請負は仕事の完成を目的とすることから、注文者の指揮命令下にあるか否かは重要な要素ではない。また、注文者から材料等が支給されない場合もあり、

同族会社の役員給与の所得区分について

(表5) 役務提供型契約と所得区分

契約類型	性格	指揮命令	計算・危険	所得源泉	所得区分
雇用	労務提供自体が目的。 使用者が労務を支配。	従属	他人	労務	給与
委任	労務提供自体が目的。 労務の支配は提供者。	後述	後述	労務	給与又は事業
請負	労務を提供するが、それにより仕事の完成を目的とする。 注文者の指揮命令は及ばない。	独立	自己	労務+資本	事業

この場合の対価は、労務提供以外の対価も含まれる。他方で、委任については労務を提供するものの仕事の完成を目的とするものでない点で請負と異なり、受任者に一定の裁量が認められる点で雇用とも異なる。裁量の範囲が雇用よりも広いことをもって従属性を否定し得なくもないが、裁量の範囲も区々であり、委任契約であるから一律、どちらかの所得区分に該当するとするのは無理であるように思える。表5に雇用、請負及び委任についての所得区分との関係を示しておく¹²⁾。

(1) 指揮命令・従属性

1) 善管注意義務と指揮命令との関係

前述のとおり、会社と取締役の関係は委任であるから、取締役は会社に対して善管注意義務を負う。善管注意義務を負うことをもって、指揮命令に服するといえるか、従属性が肯定されるか、まず、問題となる。なお、会社法上の忠実義務との関係も同様に問題となるが、忠実義務と善管注意義務は同義であるとすれば、善管注意義務と指揮命令との関係について考察することで足りる。筆者は、善管注意義務を負うことと指揮命令に服することは別であり、善管注意義務により従属性が肯定されることはないと考える。善管注意義務を負うことをもって指揮命令に服するとすれば、委任契約における対価は判例の基準に従えば、すべて給与所得に該当することになるが、これは弁護士報酬等を事業所得とする判例と相いれない。

2) 指揮命令権行使の主体

代表取締役が株主である完全支配会社において、代表取締役に対する指揮命令権の行使主体は誰であろうか。法人である会社は権限の行使はできず、権限行使をするのは会社の機関である。会社においては、代表取締役と言っても、取締役の一人であり取締役会設置会社においては取締役会のメンバーであ

る。取締役会は会社の重要な意思決定を行い、業務執行を監視する権限があることからすれば、指揮命令の主体は取締役会であって、代表取締役は取締役会に服すると考えられる。

しかしながら、代表取締役が完全支配株主である場合はどうか。取締役の選任権は株主総会にあり、最終的には会社の意思決定及び業務執行の監督権は株主総会にあり、完全支配株主は指揮命令権を有することになる。であれば、形式的には完全支配株主である代表取締役は、観念的には株主としての自分から代表取締役としての自分に対して指揮命令権を行使することになるが、実質、誰の指揮命令にも服さないと考えることも可能である。これは、個人事業における事業体と事業主との関係に類似する。同様に、取締役会非設置会社及び持分会社の場合についても、完全支配株主である代表取締役及び全部の持分を有する業務執行社員は誰の指揮命令にも服することはない。

(2) 危険負担の有無

業務執行の対価が事業所得に該当するためには、その業務が「自己の計算と危険」において行われる必要がある。この場合の「自己の計算と危険」とは、業務執行により生じた損益が業務執行を行った本人に帰属することである。会社の代表取締役の業務執行により生じた損益は一義的には会社に帰属するから、業務執行の対価である役員給与は事業所得性を否定されるのが通常であると思われる。これに関連して、任務懈怠責任との関係、株主としての責任、利益連動給与の場合の3点について、以下に述べる。

1) 任務懈怠責任との関係

代表取締役を含む取締役については、任務懈怠があった場合、会社に対して損害賠償責任を負う。このことから、自己の計算と危険において業務執行を行っているのではないかとも考えられる。この点に

については、まず、経営判断の原則¹³⁾が適用される場合には任務懈怠責任は問われることがない。会社経営には必然的にリスクが伴うから、業務執行により会社に損失が生じたとしても、必ずしも、任務懈怠が肯定されるわけではない。さらに、取締役の任務懈怠責任は債務不履行責任の特例と考えれば、雇用契約においても債務不履行が認められれば損害賠償義務を負うことになるから、取締役に任務懈怠による損害賠償義務があることをもって、自己の計算と危険により業務執行を行っているとして、危険負担を肯定するのは無理である。なお、以上は、同族会社であるか否かにかかわらず当てはまる。

2) 株主としての責任

代表取締役が株主である場合は、株主としての立場も有することから、株主の立場として危険負担を肯定することができないか。株主は会社の業績により、配当額や保有株式の評価額において影響を受ける。また、出資額の範囲内であるが責任を負うから、代表取締役が株主である場合は、自己の業務執行により会社業績を通して自己の損益も影響を受け、自己の責任と危険において業務執行を行っているとも言えなくもない。しかしながら、本稿で問題としているのは役員給与の所得区分である。役員給与は一旦、決定された金額は、特段の事情がない限り減額額等、変更されることはない。役員給与に限定すれば、業務執行により変更されることはないとすれば、代表取締役が株主である場合においても、危険負担を肯定することはできないと考える。

3) 利益連動給与の場合

この場合、給与は業務執行の結果により決定される。したがって、利益連動給与を採用している会社においては、取締役は自己の計算と危険において業務執行を行っているとも言えなくもない。特に、代表取締役の場合は、会社の業績が本人の給与に影響する。利益連動給与については、取締役が株主であるかの区別なく、また、従業員についても成果主義型の給与体系を採用する場合は、同様に自己の計算と危険において業務執行を行っていることになり、事業所得に該当する余地があるとも言える。なお、同族会社については、現行法上、利益連動給与は損金算入が認められないことから、役員給与に利益連動給与を採用する法人は稀であると考える。今後の利益連動給与の採用状況を見極める必要があろうか

と思うが、自己の責任と危険において業務執行を行う場合は事業所得とした判例の基準について、労働条件の変化を踏まえ、見直される時期にきてることを指摘しておきたい。

(3) 労務の対価

給与所得の特徴として、「労務の対価」であること、「使用者から支給されるもの」であることが挙げられている。役員給与は、会社から「労務の対価」として支給されるものであることに疑いはない。

個人事業の場合も事業主は労務を提供しており、事業所得についても労務提供の対価として考えられるが、会社との違いは資本の対価が含まれている点にある。個人事業の場合は本人の労務提供以外に店舗・設備等の個人資産を提供し、その結果、利益が発生している。これに対して、会社組織においては、これらの店舗・設備等は会社に現物出資あるいは賃貸借され、その対価は配当等として支払われ、役員給与には含まれない。もっとも、同族会社ではこれらの資本の対価が報酬に上乗せして支払われるケースも否定できない。

なお、給与所得は労務の対価として会社から支給されるものであるが、これは給与所得とされるために必要であるが、事業所得該当性を否定するものではない。

(4) 空間的・時間的拘束

支給者との間で空間的、時間的な拘束を受けること、すなわち、会社が定めた場所及び時間において労務に従事することが給与所得の特徴として挙げられている。委任の場合は雇用に比べ、裁量の範囲が広いと考えられるが、完全支配会社の代表取締役については、従属性に関する考察が本論点においても当てはまると思われる。

なお、近年、働き方に変化が見られ、在宅勤務やフレックスタイム制など判決当時と環境が異なってきているが、観念的ではあるが、在宅勤務やフレックスタイム制も空間的・時間的拘束の範囲に含まれると考えれば、給与所得該当性が否定される理由とはならないと考えられる。

(5) まとめ

以上、判例の基準に沿って役員給与の所得区分性を考察したが、まず、従属性については、代表取締役が株主である完全支配会社の代表取締役は誰の指

同族会社の役員給与の所得区分について

揮命令も受けず、従属性は否定できると整理することができる。危険負担については、利益連動給与を別とすれば肯定することは困難である。以上を総合して所得区分を判断することになるが、曖昧なところがあるのは否定できず、判例も一応の基準としていることから、絶対的なものではない。表6に完全支配会社とそうでない場合を比較する。

(表6) 完全支配会社との比較

組織	指揮命令・従属性	危険負担の有無
株式会社（下記以外）	あり	なし（他人の計算・危険）
株式会社（完全支配会社）	なし	同上
持分会社	同上	同上

4. 所得源泉・生産要素からのアプローチ

給与所得と事業所得との区分として、所得源泉または生産要素の違いにより区分することができる。役員所得について、所得源泉あるいは生産要素により給与所得となるのか、事業所得となるのか検討するのが本項の意図である。

所得は生産活動により生じ、所得を生み出す生産要素は労働と資本である。現行法上、所得は10種類に区分されているが、生産要素の違いから説明されることがある¹⁴⁾。すなわち、利子、配当、不動産、山林及び譲渡の各所得は資本、給与所得及び退職所得は労働、事業所得は資本と労働の結合所得であるとされる。なお、一時所得は所得の移転であり、生産活動により生じた所得ではないと整理することができる。雑所得は個別判断による。

役員給与は労働の対価であることからすれば給与所得に該当することは否定できず、資本との結合所得である事業所得に該当する余地はない。個人事業の場合は、事業主が労務の外に資本を提供し、資本のコストが必要経費として控除される。他方、法人企業においては、資本提供の対価は役員給与には含まれず、配当として株主に支払われる。もっとも、代表取締役が株主である完全支配会社においては、配当が役員給与に上乗せして支払われることが可能であるのは記述のとおりである。

5. パススルー課税との関係

米国で採用されているパススルー課税を導入することによって、役員給与の給与所得該当性を否定で

きるだろうか。パススルー課税と類似の取扱いとして、組合に対する課税が参考になるので、まず、組合課税について紹介する。

(1) 組合における課税関係

民法上の組合においては、組合の事業から生じた所得は各組合員の個人所得として取り扱われ、その所得区分は不動産所得等に該当する場合を除き、事業所得に該当する¹⁵⁾。我が国の民法は組合を契約の一形態とし、各組合員は組合に出資をするが、組合は法人格を有せず、組合員が共同で事業を行うものと考えられている。組合の事業から生じた利益は原則、出資割合に応じて組合員に分配される。出資は財産出資に限らず労務による出資も認められている（民法第667条第2項）。なお、組合員の出資が金銭等の財産出資のみで労務による出資を含まない場合は、雑所得とされている。なぜなら、事業所得は資本と労務の結合型の所得であるからである。

(2) パススルー課税

同族会社などの特定の法人について、立法政策上、法人段階での課税に代えて構成員段階で課税するパススルー課税の考え方がある。例えば、米国においては、株主が米国の居住者のみで少数であるなど特定の法人（S法人と呼ばれている）については、チェックザボックス規制により、事業体課税か構成員課税かを選択できる仕組みになっている¹⁶⁾。

そもそも、我が国において、事業体課税する理由の一つとして、法人は多数の者から構成されていることから、構成員課税をするとなると煩雑で事務負担が大きい点が挙げられている。であるなら、一人の出資者で構成される同族会社においては、構成員課税するとしても、煩雑さの面では支障はないことから、制度上、出資者が少数であるなどの特定の法人においては、構成員課税することも選択肢の一つとして考えられないわけではない。

パススルー課税を採用した場合、（代表）取締役である出資者に支払われる役員給与の所得区分をどのように考えるべきであろうか。組合における課税に準じて事業所得とすることができますだろうか。これを考へるに当たっては、組合と会社とでは、①組合員の所得は事業により生じた利益の分配として配賦されるのに対して会社では役員給与という形で現実に支払われている、②組合においては労務による出資が認められているのに対し、株式会社では労務

による出資は認められていない、この2点に留意すべきである。

（3）りんご生産組合最高裁判決（平成13年7月13日）¹⁷⁾

さて、パスルー課税を採用した場合、出資者である役員に支払われた金員の所得区分が事業所得に当たるか給与所得に当たるかを考察するに当たり参考になる判例がある。組合の出資者の労務提供の対価として支払われた金員の所得区分が争われた判例である。既述のとおり、組合員は労務による出資を行ったとして、組合事業から生じた利益の分配は事業所得に該当すると考えられる。他方で、組合においても、その事業遂行に当たり、組合員以外の第三者を雇用することは可能であり、その対価は給与所得に該当する。

判決は概要、「民法上の組合の組合員が組合の事業に従事したことにつき組合から金員の支払を受けた場合、当該支払が組合の事業から生じた利益の分配に該当するのか、所得税法28条1項の給与所得に係る給与等の支払に該当するのかは、当該支払の原因となった法律関係についての組合及び組合員の意思ないし認識、当該労務の提供や支払の具体的な態様等を考察して客観的、実質的に判断すべきもの」とした。

上記判決の評価として、まず、組合から支払は、その受領者が組合員であるからと言って必ずしも事業による利益の分配であるとは限らない点が重要である。これは、控訴審が組合員への支払は利益の分配に当たるから事業所得に該当するとした点で異なる判断である。そして、利益の分配に当たるかどうかの判断は受領者が組合員か非組合員かではなく、支払の態様等により判断すべきというものである。結論においては、本事例では組合員以外にも組合に対して労務を提供している第三者が存在し、組合員に対する支払も第三者に対する支払も給与所得に該当するとした。

なお、上記最高裁判例では、組合員でない者も労務を提供しており、単純な作業に従事していることから、非組合員の所得は、給与所得と判断されている。組合員の労務提供も非組合員の労務と同内容であるから、組合員か否かで一方は給与所得に該当し、他方は給与所得に該当しないとした場合の課税上の不均衡を回避することを重視したと評価する。判例のケースは、利益の分配に当たるかどうかを判断し、

当たれば事業所得、当たらないなら給与所得としている。筆者としては、利益の分配に当たらないとした場合、次のステップとして事業所得か給与所得かの基準により、二段階で判断するのがより正確であると考える。利益の分配でないとしても、労務提供の態様いかんでは、事業所得に該当するケースもあると考えるからである。もっとも、判例のケースにおいて、給与所得とした結論に異議を挟むものではない。

（4）同族会社への適用

最高裁判決では、組合の構成員への支払であったとしても、構成員であるという理由だけで事業による利益の分配としての事業所得に該当するものではないと判断された。この判例をパスルー課税における役員給与にあてはめてみると、単にその役員が会社の出資者であるからと言って、事業所得に該当するわけではなく、まず、役員給与が利益の分配に当たるかどうか判断すべきということになるが、株式会社においては、労務による出資が認められない点を考慮すると、利益の分配と認定することは困難であると考える。

よって、パスルー課税を採用したとしても、出資者に対する役員給与が利益の分配とすることは難しく、パスルー課税の採用は役員報酬の給与所得該当性を否定する有力なツールとはならないだろう。

そうだとすると、次のステップとして、会社と役員の契約関係等から事業所得に該当するか給与所得に該当するか判定する必要が生じるが、これは、結局、役員給与が事業所得に該当するのか給与所得に該当するか判断するのと同じことになる。その結果、危険負担及び非従属性・独立性が肯定されれば、給与所得該当性が否定されるが、これはパスルー課税の採用とは独立に判断されるものである。なお、法人に留保された利益については、利益の分配としてパスルーされ、事業所得として課税する余地はあるが、後に現実に支払いが行われた場合に二重課

（表7）労務出資等の所得区分

提供形態	組合員	株主の場合	株主でない場合
財産出資	雑	配当	—
労務出資	事業	—	—
労務提供	給与又は事業	給与	給与

税の調整を行う必要が生じる。

表7は組合と会社における財産出資、労務出資及び労務提供の対価についての所得区分を整理したものである。

V. 結論と方向性

完全支配会社の代表取締役への役員給与に関して、従属性は誰の指揮命令にも服さないとして否定する余地はあるが、危険負担については自己にあるとするのは困難であり（利益運動給与を除く）、また、所得源泉についても資本と労働との結合所得とみることもできないことから、これらを総合的に判断すると給与所得性を否定するのは困難である。また、これは、パススルー課税を採用したとしても結論は変わらない。以上が筆者の見解である。そこで、完全支配会社の代表取締役に対する役員給与が給与所得に該当するとした上で、給与所得と事業所得との区分及び中小法人課税に関する以下3点を指摘し、本稿の結論に代えたい。

1. 過大報酬による否認

代表取締役が完全支配会社の株主であったとしても、代表取締役に支払われる給与は労務の対価である以上、給与所得であり、個人事業における事業所得が資本に対する対価と労務に対する対価との結合所得である点で異なる。

しかしながら、完全支配会社等の同族会社においては、代表取締役は、資本に対する対価である配当を役員給与に上乗せして支払うことも可能である。すなわち、役員給与を労務の対価より高額に設定することで配当財源となる会社利益を圧縮させ、その結果、無配とすることができる。このようなケースにおいては、現行法では、過大な役員報酬の損金不算入制度等により損金算入を否認する余地があるが、事実認定が困難であるという実務上の問題がある。また、法人課税段階で損金性が否定されたとしても、個人課税段階では給与所得として取り扱われている。労務に対する正当な対価でないとするなら、過大部分に対する給与所得該当性も否定し、給与所得控除を認めないとするのが理論的に整合する。制度改正等により、個人課税段階において雑所得等として課税することも一案であるが、事務が煩雑となり、過大報酬認定の困難性をも考えると実効可能性は乏しい。

2. 給与所得控除の見直し

個人事業との比較において、法人企業は法人税法上の損金と給与所得控除の二重の経費控除が受けられるといった不公平感が依然としてあるのはなぜだろうか。

この不公平感の理由の一つは給与所得控除にあると考える。給与所得控除の存在理由は、給与所得者の必要経費である。給与所得は労務の提供の対価であり、労務を提供するための必要経費として給与所得控除が認められていると説明される¹⁸⁾。事業所得は労務の対価と資本の対価としての結合所得であるが、労務に係る部分の必要経費は正当に評価されているのだろうか。換言すれば、給与所得における必要経費、すなわち給与所得控除が過大に評価されているのではとも思える。これは、給与所得における特定支出控除の適用者が僅少であることからも窺われる¹⁹⁾。

近年の税制改正において給与所得控除の上限が設けられ、段階的に引き下げることで給与所得控除が制限されていることは、方向性としては望ましいものと考える²⁰⁾。

3. パススルー課税導入の是非

最後にパススルー課税導入の是非について検討してみたい。上述のりんご生産組合判決との整合性からは、パススルー課税を導入したからと言って、完全支配会社の代表取締役に対する役員給与を事業による利益の分配とみなし、事業所得として課税することは困難であるというのが筆者の結論である。したがって、役員給与の給与所得該当性を否定する手法としてパススルー課税を導入する意義はないと考える。

パススルー課税のメリットを挙げるとなったら、以下のように考える。まず、同族会社、特に代表取締役が株主である完全支配会社では、法人税を支払った上で事業活動による利益を配当の形で出資者に分配するという会社法が想定した行為を行うインセンティブがないことは既述した。したがって、このような企業に対しては事業体を課税客体とする法人課税には限界があると考える。全法人のうち、7割近くが法人税を納税していないという現実は近年のデフレだけが原因でなく、我が国の法人の99%が中小の同族会社であることに起因する構造的な問題であると考える。法人税制に対する信頼を確保するという意味において、特定の同族会社については、事業

体課税としての法人税ではなく、パススルー課税とすることに意義を見出すことができると考える。法人課税の根拠は、法人は個人の集まりで多数の構成員に課税するのは技術的に困難であるから事業体である法人に課税する立場からは、このような弊害がない法人、例えば、本稿で対象とした代表取締役が一人株主である法人については、選択肢としてパススルー課税に一理ある。ただし、実益があるか疑問である。なお、赤字法人について損失を分配すると、全体として減収となることに留意する必要がある。

なお、制度設計として、役員給与も含めてパススルーリー、事業所得として課税することも不可能なことではないと考えるが、これについては、現実の取引実態・経済実態と乖離してしまうという問題があることを指摘しておく。

付記

執筆者は現在名古屋国税不服審判所勤務であり、内容は個人の見解によるものである。

注

- 1) 本件は会社の保証債務を履行した代表取締役が当該債務を役員給与から必要経費として控除するために、役員給与が事業所得に該当することを主張した事案である。国が給与所得を主張し、国が勝訴した。控訴審は、東京高裁昭和54年4月17日判決、『税務訴訟資料第105号』（租税関係行政・民事事件判決集56）143－147頁。上告審は、第一小法廷昭和54年11月22日判決、『税務訴訟資料第109号』（租税関係行政・民事事件判決集58）482－483頁
- 2) 以上の問題意識から、平成18年度税制改正において、同族会社のうち一定のものについては、法人税の計算に当たり、役員給与のうち給与所得控除相当額については損金算入を制限する制度が導入された（ただし、4年で廃止されている。）『平成18年度税制改正の解説』、332-339頁、『平成22年度税制改正の解説』、346－347頁
- 3) 現行法上、法人税の計算に当たっては損金算入が認められるには、定期同額給与であること、事前確定届出給与であること、利益運動給与であることが必要である。ただし、利益運動給与は同族会社においては損金算入が認められない。法人税法第34条第1項第1号～第3号。
- 4) 神田『会社法（第19版）』、214－238頁、江頭『株式会社法（第6版）』、127－131頁、375－510頁
- 5) 最判昭和44年2月27日、民集23巻2号511頁
- 6) 内田『民法II（第3版）』、289頁
- 7) 最大判昭和45年6月24日、民集24巻6号625頁、会

社法判例百選第3版2事件

- 8) 最判昭和45年8月20日、民集24巻9号1305頁
- 9) 持分会社において、会社と業務執行社員との関係を委任と規定しなかった理由を考えてみる。会社と社員は別人格ではあるが、社員は会社の背後に存在するものとして会社と同一視すれば、持分会社では業務執行は社員が行うことから、会社と業務執行社員との契約は自己契約となるからではないだろうか。そうだとすると、株式会社においても、所有と經營が分離していない同族会社、特に、代表取締役が完全支配株主である場合は、会社と代表取締役との関係は持分会社と同様に考えることも可能であり、委任関係を否定することもできなくはないと考える。
- 10) 『訴訟月報24巻9号』161－165頁
- 11) 『租税判例百選（第6版）』72－73頁
- 12) 同族会社においては、代表取締役と会社との関係が委任であると言えるだろうか。委任関係を否定することにより、給与所得該当性を否定することはできるだろうか。
- 任務懈怠責任は株主代表訴訟により追及されるとともに総株主の合意により免除される。したがって、100%株主である代表取締役は任務懈怠責任を問われることは事實上ない。また、競合取引、利益相反取引についても取締役会又は株主総会の承認も不要である。このことより、善管注意義務が否定され、委任関係も否定されるのではないか。委任の関係がではなく、雇用にも該当しないなら、役員給与は給与所得には該当しないとも言える。しかし、委任関係が否定されるとても、給与所得該当性が否定されるかどうかは別の問題である。委任の関係が否定されるとしても、法人格が存在する以上、外形上は会社と取締役との契約は存在する点で個人事業者と同様に考えることはできない。個人事業者の場合は、事業体と事業主である個人との契約は否定されることから、事業体と外部との取引を問題とするのに対して、法人の場合においては事業体の内部での取引を問題にするのであるから、委任関係を否定したとしても、個人事業と同等に取り扱うのは無理であると考える。
- 13) 最高裁平成22年7月15日第一小法廷判決。会社法判例百選第3版104－105頁
- 14) 金子『租税法（第22版）』208頁
- 15) 所得税法基本通達36・37共－19～21の2
- 16) 内国歳入法第1361条～第1379条、本庄『アメリカ法人税法講義』564－583頁、
- 17) 『租税判例百選（第5版）』、68－69頁
- 18) 最高裁昭和60年3月27日大法廷判決。『租税判例百選（第6版）』、4－7頁
- 19) 25年分約1600件、26年分約2000件、27年分約1800件との報道がある（2016年7月11日日本経済新聞電子版）。
- 20) 給与所得控除については、その上限が段階的に引き下げられてきている。平成25年分から27年分については、給与収入1500万円を超える場合は、245万円が上限であったが、平成28年分については、給与収入1200

同族会社の役員給与の所得区分について

万円を超える場合は230万円、平成29年分以後については、給与収入1000万円を超える場合は220万円が上限。諸外国においては、フランスでは12170ユーロが上限、ドイツ及びアメリカでは1000ユーロ及び6300ドルの定額である。イギリスにおいては、概算による控除制度はない。

参考文献

- 内田貴 (2011) 『民法II (第3版)』東大出版会, 267–303頁。
- 江頭憲治郎 (2015) 『株式会社法 (第6版)』有斐閣, 127–131頁。, 375–510頁。
- 奥谷健 (2017) 「事業所得と給与所得の区別」『租税判例百選 (第6版)』有斐閣, 72–73頁。
- 金子宏 (2017) 『租税法 (第22版)』弘文堂, 208–291頁。
- 神田秀樹 (2017) 『会社法 (第19版)』弘文堂, 214–238頁。
- 国税庁 (1980) 『税務訴訟資料第109号』(租税関係行政・民事事件判決集58) 482–483頁。
- 国税庁 (1979) 『税務訴訟資料第105号』(租税関係行政・民事事件判決集56) 143–147頁。

坂井一雄 (2015) 「小規模企業に対する課税の在り方にについて一小規模企業に対するパススルー課税の検討を中心の一」『税部大学校論叢 (第81巻)』税務大学校, 22–164頁。

佐々木浩, 長井伸二, 一松旬 (2006) 「法人税法の改正」『平成18年度税制改正の解説』財務省広報, 332–339頁。

佐々木浩, 椎谷晃, 松沢利悟 (2010) 「法人税法の改正」『平成22年度税制改正の解説』財務省広報, 346–347頁。

高橋庸介 (2016) 「組合員が組合から受ける給与—りんご生産組合事件」『租税判例百選 (第5版)』有斐閣, 68–69頁。

長谷部啓 (2007) 「パススルー課税のあり方--組合事業における組合員の課税関係とその諸問題」『税部大学校論叢 (第56巻)』税務大学校, 67–177頁。

法務省訟務局 (1978) 『訴訟月報24巻9号』161–165頁。

本庄資 (2006) 『アメリカ法人税法講義』税務経理協会, 564–583頁。

(前名古屋大学大学院経済学研究科国際経済政策研究センター)

