

特殊支配同族会社の業務主宰役員給与の損金不算入

一、制度の概要

石黒芳明

(1) 制度創設の趣旨

改正前の法人税法では個人事業者が法人成りした場合、業務主宰役員(実質的なオーナー)に支給する役員給与を、まず法人段階で損金算入し、そのうえでその役員給与を受け取った業務主宰役員の個人所得税でも、その役員給与のうち給与所得控除額が再び課税所得から外される、つまり経費の二重控除の状態である。

従来、法人を設立するためには有限会社で最低 300 万円、株式会社で最低 1,000 万円の資本金が必要とされていた。しかし、平成 18 年 5 月 1 日以降は新会社法の適用により、最低資本金制度が撤廃され、1 人会社の全面的解禁により会社の設立がかなり容易になった。そのため、個人事業者が今後、節税目的で法人成りするケースが増加すると予想されることから、節税メリット抑制のために創設された。

(2) 制度の内容

内国法人のうち特殊支配同族会社に該当する法人が、業務主宰役員に支給した給与(債務の免除による利益その他の経済的利益を含むものとし、退職給与を除く)の額(法第 34 条の規定により損金の額に算入されない金額を除く)のうち、その役員個人の給与所得の金額から控除される給与所得控除額に相当する金額について、その特殊支配同族会社の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

(3) 適用の対象となる法人

適用の対象となる法人は、内国法人である特殊支配同族会社である。

会社とは、株式会社(特例有限会社を含む。)、合名会社、合資会社、合同会社をいう。したがって、医療法人、学校法人、宗教法人、社団法人、財団法人、税理士法人、NPO 法人等の法人は、適用対象外となる。

特殊支配同族会社とは、その事業年度終了の時に於いて次の と の両方に該当するものをいう。

同族会社の業務主宰役員グループがその同族会社の発行済株式または出資(その同族会社が有する自己の株式又は出資を除く。)の総数又は総額の 90% 以上に相当する数又は金額の株式又は出資を有する場合その他これに準ずる一定の場合

同族会社の業務主宰役員及び常務に従事する業務主宰役員関連者の総数が常務に従事する役員の総数の半数を超える場合

(4) 適用除外

次に掲げる事業年度については、適用除外とされる。

特殊支配同族会社の基準所得金額が 800 万円以下である事業年度

特殊支配同族会社の基準所得金額が 800 万円超 3,000 万円以下である事業年度、かつ、次の(イ)の金額が(ロ)の金額以下であるとき

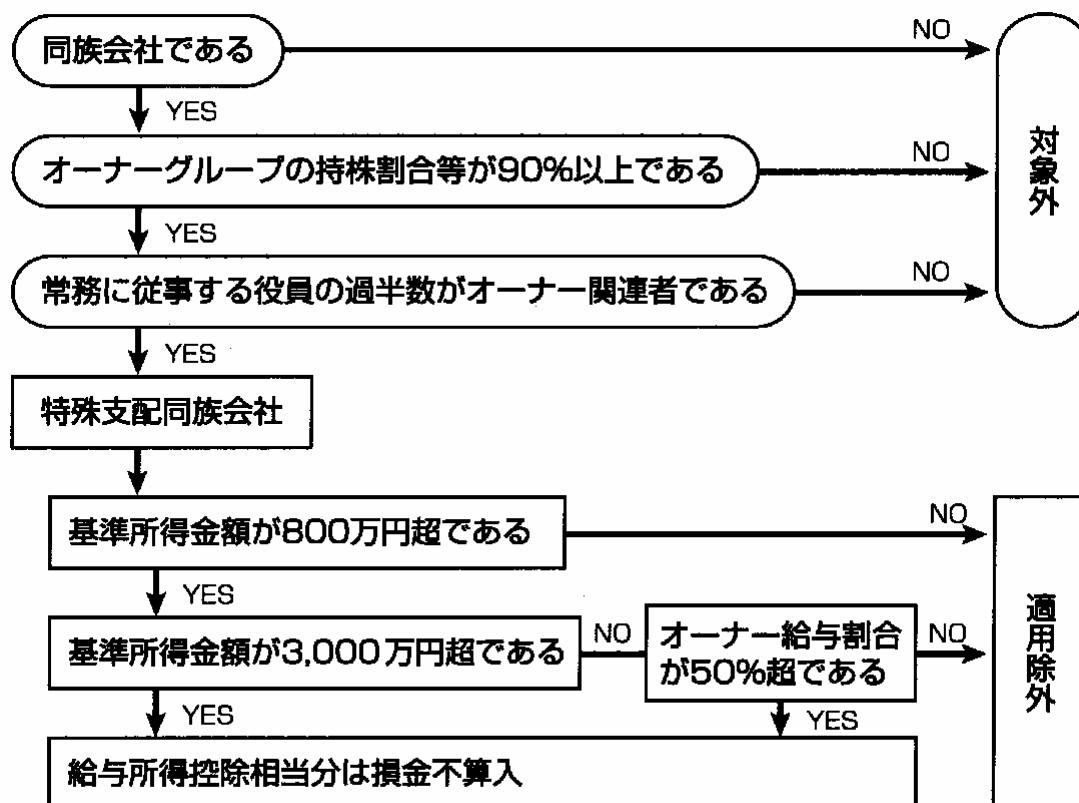
(イ)各基準期間内事業年度の業務主宰役員給与額の合計額 × 1.2
 その各基準期間内事業年度の月数の合計数

(ロ)基準所得金額 × 50%

基準期間がない特殊支配同族会社の 又は の基準に準ずる事業年度

(5) 損金不算入額

業務主宰役員給与額	損金不算入額
65万円以下	業務主宰役員給与額に相当する金額
65万円超180万円以下	業務主宰役員給与額 × 40% (65万円未満は65万円)
180万円超360万円以下	72万円 + (業務主宰役員給与額 - 180万円) × 30%
360万円超660万円以下	126万円 + (業務主宰役員給与額 - 360万円) × 20%
660万円超1,000万円以下	186万円 + (業務主宰役員給与額 - 660万円) × 10%
1,000万円超	220万円 + (業務主宰役員給与額 - 1,000万円) × 5%



参考文献

杉田宗久・備後弘子『改正 役員給与の税務40問40答』株式会社 清文社

当研究部では、(3)の要件を満たさないことで特殊支配同族会社には該当しないケース、及び特殊支配同族会社には該当するが(4)の基準により同制度の適用除外となるケース並びに損金不算入の上での租税回避について考察した。

二、別表十四（一）・同付表の具体的記載例

山本文彦

【設例】

株式会社Aの株主構成、各年度の所得及び業務主宰役員給与は以下のとおりである。
（平成18年4月1日～平成19年3月31日を平成18年度と表記する。）

・株主構成

甲	100株	業務主宰役員
乙(甲の妻)	10株	役員(非常勤)
丙(甲の長男)	80株	役員(常務に従事)
丁(他人)	10株	役員(常務に従事)

発行済株式 200 株（全て普通株式）

・各年度の所得金額及び業務主宰役員給与等

	所得金額又は 欠損金額	青色欠損金の 繰越控除額	業務主宰 役員給与額
平成15年度	8,000,000		7,000,000
平成16年度	10,000,000	10,000,000	10,000,000
平成17年度	6,500,000		6,000,000
平成18年度	1,000,000	6,500,000	8,000,000
平成19年度	3,000,000		7,000,000
平成20年度	2,000,000		6,000,000
平成21年度	1,000,000		7,000,000

注1) 各年度の所得金額又は欠損金額は、法法 34 条（役員給与の損金不算入）又は法法 35 条（特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入）の適用がある場合はその適用後の金額とする。

注2) 平成 16 年度の業務主宰役員給与額には、法法 34 条により損金不算入となった役員賞与 1,000,000 円が含まれている。
平成 21 年度の業務主宰役員給与額には、法法 34 条により損金不算入となった役員賞与 500,000 円が含まれている。

・平成 14 年度以前の青色欠損金の繰越控除額

平成10年度	平成11年度	平成12年度	平成13年度	平成14年度
3,000,000	800,000	-	-	2,000,000

～付表の作成手順～

基準期間の調整所得金額又は調整欠損金額の計算

注) 基準期間とは当期前 3 事業年度のことを指す。ただし特殊支配同族会社に当

たらない事業年度があった場合には、その事業年度以前の事業年度については基準期間から除かれる。なお、平成 15 年 4 月 1 日よりも前に開始した事業年度は特殊支配同族会社に当たらない事業年度として取り扱う。

1 所得の金額又は欠損金額・・・基準期間内各事業年度の別表四の所得の金額又は欠損金額（38 の ）を転記（欠損金額は で）する。

2 欠損金等の控除額・・・基準期間の各事業年度の別表七（一）の「当期控除額 2 の計」を転記する。

3 業務主宰役員給与額・・・業務主宰役員への給与のうち法 34 条（旧 35 条）により損金不算入となった金額を差し引いた金額を記載する。
平成 16 年度の場合 $10,000,000 - 1,000,000 = 9,000,000$ となる。
補足：平成 21 年度の別表十四（一）の 32 を記入する場合には $6,500,000$ 外 $500,000$ となる。
「内書き」には法 35 条により損金不算入となった金額を記載する。よって平成 18 年 4 月 1 日以降最初に開始する事業年度については記載なし。
に合計金額を。

4 ・ 5 調整所得金額・調整欠損金額・・・算式どおり。プラスの場合には調整所得金額へ、マイナスの場合には を付けずに調整欠損金額へ記入する。
にそれぞれ合計金額を。

6 過年度欠損金額の調整控除額（ ）は 8 ・ 9 ・ 10 の より転記する。

過年度欠損金額の調整控除額の計算

7 調整繰越欠損金額・・・通常は「基準期間直前事業年度等」以外の欄は前事業年度の「11 差引翌期調整繰越欠損金額」を転記し、「基準期間直前事業年度等」の欄は 16 の の金額（ ）を転記する。なお経過措置により平成 18 年 4 月 1 日以降最初に開始する事業年度は、平成 15 年 4 月 1 日以降最初に開始する事業年度の別表七（一）の「控除未済欠損金額 1」を記載する（これは平成 15 年 4 月 1 日よりも前に開始し

た事業年度は特殊支配同族会社に当たらない事業年度として取り扱うためである)。

()特殊支配同族会社に当たる事業年度については「その事業年度の欠損金額 業務主宰役員給与額 その事業年度終了の日の翌日前3年以内に開始した事業年度の調整所得金額」(の金額)となるが、特殊支配同族会社に当たらない事業年度については「その事業年度の欠損金額」となる。

・・前三年調整所得金額・・・基準期間内の調整所得金額(の)
を転記する。(調整欠損金額は転記しない)

控除の順序・・・欄の古い事業年度の調整繰越欠損金額から順に、それぞれ

の順に(つまり古い事業年度から)控除していく。

注)欠損金の繰越し(法第57条)と同様に、平成13年4月1日より前に開始した事業年度分まで、控除期間は5年となっている。したがって本設例の平成10年度分の調整繰越欠損金額が控除できるのは平成15年度分の調整所得金額までである。一方、平成14年度分は平成21年度分までOK。

差引翌期調整繰越欠損金額・・・からのみを差引いた金額を記入する。・

については翌事業年度の過年度欠損金額を求める計算でも利用するので控除しない。この金額は翌期の調整繰越欠損金額に転記する。

過年度欠損金額の調整控除額・・・・・それぞれの合計金額()を転記し、その合計金額を に記載する。

基準期間直前事業年度等の調整繰越欠損金額の計算

注)平成15年4月1日よりも前に開始した事業年度は特殊支配同族会社に当たらない事業年度として取り扱うため、平成18年4月1日以降最初に開始する事業年度については何も記載しない。(今後も基準期間直前事業年度が特殊支配同族会社に当たらない場合にはこの欄で計算しない 欠損金をそのままに記載)

調整欠損金額・・・の に前期のの を転記する。の に金額が入っていない場合には、の (基準期間直前事業年度等の調整所得金額)に前期の

の 8 の を記載する。したがって、12 の と 15 の には同時に金額が入ることはない。

13・14 基準期間前三年前・前二年前事業年度等の調整所得金額・・・それぞれ前期の 14・15 の を 13・14 の に転記する。

16 の 調整繰越欠損金額・・・12 の から 13 の ・14 の を順に控除しその残額を記載する。もちろん控除しきった場合にはゼロとなる。この金額を 7 の 「基準期間直前事業年度等」の欄に転記する。

特殊支配同族会社の判定等及び業務主宰役員給与の損金不算入額の計算に関する明細書

事業年度又は連結事業年度 18・4・1 法人名 株式会社 A
19・3・31

別表十四(一) 平十八・四・一以後開始事業年度又は連結事業年度分

I 特殊支配同族会社の判定													
株式数等、議決権数又は社員数による判定	期末現在の発行済株式の総数又は出資の総額(別表三「1」)	1	200株	区分	氏名又は法人名	業務主宰役員との続柄	株式数	議決権数	業務主宰役員(別表三「3」)				
		2	190株				①	②	③				
株式数等、議決権数又は社員数による判定	同上のうち、業務主宰役員及び業務主宰役員関連者等の株式数又は出資の金額(14の①)	2	190株	業務主宰役員及び業務主宰役員関連者等に属する者 業務主宰役員グループに属する者 同上以外の者	甲	本人	100	100	業務主宰役員				
	株式数等による判定(2)(1)	3	95%				乙	妻	10	10	業務主宰役員 業務主宰役員以外		
	期末現在の議決権の総数	4	200株				丙	長男	80	80	業務主宰役員 業務主宰役員以外		
	同上のうち、業務主宰役員及び業務主宰役員関連者等の議決権の数(14の②)	5	190株								業務主宰役員 業務主宰役員以外		
	議決権の数による判定(5)(4)	6	95%								業務主宰役員 業務主宰役員以外		
	期末現在の社員の総数	7									業務主宰役員 業務主宰役員以外		
	同上のうち、業務主宰役員及び業務主宰役員関連者等の社員の数による判定(8)(7)	8									業務主宰役員 業務主宰役員以外		
	株式数等、議決権数又は社員数による判定割合(3)、(6)又は(9)のうち最も高い割合	10	95%								業務主宰役員 業務主宰役員以外		
	業務による判定	11	3人								業務主宰役員 業務主宰役員以外		
	同上のうち、業務主宰役員及び業務主宰役員関連者等の数(14の③)	12	2人								業務主宰役員 業務主宰役員以外		
業務による判定	13	67%					業務主宰役員 業務主宰役員以外						
合計							14	190	190	2人			

II 基準期間がある場合等の適用除外の判定												
基準期間がある場合の適用除外の判定	基準期間開始の日	15	15・4・1	当期利益又は当期欠損の額(別表四「1」又は別表四の二付表「1」)	23	円						
	基準期間内事業年度等の月数	16	36月	所得加算額	24							
	調整前所得金額又は調整前損金額(別表十四(一)付表「4」の④) - 「5」の④)	17	27,500,000円	所得減算額(別表四「21」の①又は(別表四の二付表「12」の①) + 「27」の① + 「29」の① + 「30」の①)	25							
	過年度欠損金額の調整控除額(別表十四(一)付表「6」の④)	18	2,800,000	期首控除未済欠損金額(別表七(一)「1」の計又は別表七の二付表「22」)	26	外						
	差引計(⑦ - ⑧) (マイナスの場合は0)	19	24,700,000	当期に支給した業務主宰役員給与額	27	外						
	前三年基準所得金額	20	8,233,333	同上の年換算額(⑩) × 当期の月数	28							
	前三年業務主宰役員平均給与額(別表十四(一)付表「3」の④) × 12/⑩	21	7,333,333	業務主宰役員給与調整後の所得金額又は欠損金額(⑬ + ⑭ - ⑮ - ⑯ + ⑰)	29							
	前三年基準所得金額に占める前三年業務主宰役員平均給与額の割合	22	89%	当年度基準所得金額(⑱) × 当期の月数	30							
				当年度基準所得金額に占める当期業務主宰役員給与額の割合(⑳/㉑)	31	%						

III 業務主宰役員給与の損金不算入額の計算												
当期に支給した業務主宰役員給与額	32	外	8,000,000円	損金不算入額の計算	㉓が65万円以下である場合	38	円					
当期の業務主宰役員であった期間の月数	33		12月		㉓が65万円を超え180万円以下である場合	39						
合算対象給与額	34				㉓ × 40% (65万円に満たない場合は、65万円)	40						
年換算業務主宰役員給与額等(㉓ + ㉔) × 12/㉕	35		8,000,000		㉓が180万円を超え360万円以下である場合	41						
年換算業務主宰役員給与額等に係る損金不算入額(㉖から㉗までの金額)	36		2,000,000		126万円 + (㉓ - 360万円) × 20%	42	2,000,000					
損金不算入額(㉖ × ㉕/12) 又は (㉖ × ㉕/12 × ㉗/㉕)	37		2,000,000		㉓が660万円を超え1,000万円以下である場合	43						
				186万円 + (㉓ - 660万円) × 10%								
				㉓が1,000万円を超える場合								
				220万円 + (㉓ - 1,000万円) × 5%								

別表四「役員給与の損金不算入額」(社外流出・その他) 法 0301-1401

特殊支配同族会社の前三年基準所得金額の計算に関する明細書

事業年度又は連結事業年度 18 法人名 ()

基準12の②へ 7へ

別表十四(一)付表 平十八・四・一以後開始事業年度又は連結事業年度分

17

基準期間内事業年度等	所得の金額又は欠損金額(欠損金額の場合は△を付すこと)	欠損金等の控除額	業務主率役員給与額	調整所得金額(1)+(2)+(3)-(3の内勤)(マイナスの場合は0)	調整欠損金額((1)+(2)+(3)-(3の内勤))がマイナスの場合のマイナスの部分の金額	過年度欠損金額の調整控除額
	1	2	3	4	5	6
15 . . .	① Δ8,000,000		円内 7,000,000	円	円 1,000,000	(8の②) 円
16 . . .	② 10,000,000	10,000,000	円内 9,000,000	29,000,000		(9の②) 2,800,000
当期直前事業年度等	③ Δ6,500,000		円内 6,000,000		500,000	(10の②)
計 ①+②+③	④		円内 22,000,000	29,000,000	1,500,000	2,800,000

14

調整繰越欠損金額(前期の(1))	前三年調整所得金額			差引(繰越)調整繰越欠損金額(7)-(8)
	当期前三年前事業年度等の調整所得金額	当期前二年前事業年度等の調整所得金額	当期直前事業年度等の調整所得金額	
7	8	9	10	11
①	(4の①) 円	(4の②) 円	(4の③) 円	
		29,000,000		
10 . . .	(15の①) 3,000,000			3,000,000
11 . . .	(16の①) 800,000	800,000		800,000
12 . . .	(17の①)			0
13 . . .	(20の①)			0
基準期間直前事業年度等	(16の②) 2,000,000	2,000,000		2,000,000
計	②	2,800,000		

調整欠損金額(前期の(5の①))	基準期間前三年調整所得金額			調整繰越欠損金額
	基準期間前三年前事業年度等の調整所得金額	基準期間前二年前事業年度等の調整所得金額	基準期間直前事業年度等の調整所得金額	
12	13	14	15	16
①	(前期の(14の③)) 円	(前期の(15の③)) 円	(前期の(8の①)-(8の②)) 円	
基準期間直前事業年度等	(13の①)と(12の②)のうち少ない金額	((14の①)と(12の②)-(13の②)のうち少ない金額)		((12)-(13)+(14)) 円
翌期繰越調整所得金額	③			

特殊支配同族会社の判定等及び業務主宰役員給与の損金不算入額の計算に関する明細書

事業年度又は連結事業年度 19 . . . 法人名 ()

別表十四(一) 平十八・四・一以後開始事業年度又は連結事業年度分

I 特殊支配同族会社の判定												
株式数等、議決権数又は社員数による判定	期末現在の発行済株式の総数又は出資の総額 (別表二「1」)	1	区分	氏名又は法人名	業務主宰役員との続柄	株式数 ①	議決権数 ②	業務主宰役員以外の別	業務主宰役員及び業務主宰役員関係者等の株式数又は出資の金額 (14の①)			
									業務主宰役員	業務主宰役員関係者	業務主宰役員グループに属する者	以上以外の者
	同上のうち、業務主宰役員及び業務主宰役員関係者等の株式数又は出資の金額 (14の①)	2			本人			業務主宰役員				
	株式数等による判定 (2) (1)	3						業務主宰役員関係者				
	期末現在の議決権の総数	4						業務主宰役員グループに属する者				
	同上のうち、業務主宰役員及び業務主宰役員関係者等の議決権の数 (14の②)	5						以上以外の者				
	議決権の数による判定 (5) (4)	6										
	期末現在の社員の総数	7										
	同上のうち、業務主宰役員及び業務主宰役員関係者等の社員の数による判定 (8) (7)	8										
	株式数等、議決権数又は社員数による判定割合 (3)、(6)又は(9)のうち最も高い割合	9										
常務に従事する役員	期末現在の常務に従事する役員の総数	11										
	同上のうち、業務主宰役員及び業務主宰役員関係者等の数 (14の③)	12										
	常務従事役員数による判定割合 (12) (11)	13										
合計						14						人

II 基準期間がある場合等の適用除外の判定												
基準期間がある場合の適用除外の判定	基準期間開始の日	15	16.4.1	当期利益又は当期欠損の額 (別表四「1」の①又は別表四の二付表「1」の①)	23		円					
	基準期間内事業年度等の月数	16	36月	所得加算額	24							
	調整所得金額又は調整欠損金額 (別表十四(-)付表「4」の④-15の④)	17	42,000,000	所得減算額 (別表四「2」の①又は別表四の二付表「12」の①+「27」の①+「29」の①+「30」の①)	25							
	過年度欠損金額の調整控除額 (別表十四(-)付表「6」の③)	18	3,800,000	期首控除未済欠損金額 (別表七(-)「1」の計又は別表七の二付表「22」)	26							
	差引計 (マイナスの場合は0)	19	38,200,000	当期に支給した業務主宰役員給与	27		外					
	前三年基準所得金額 (09 × 12 / 09)	20	12,733,333	同上の年換算額 (27 × 12 / 当期の月数)	28							
	前三年業務主宰役員平均給与額 (別表十四(-)付表「3」の④) × 12 / 09	21	7,666,667	業務主宰役員給与調整後の所得金額又は欠損金額 (28 + 29 - 29 - 29 + 27)	29							
	前三年基準所得金額に占める前三年業務主宰役員平均給与額の割合	22	60%	当年度基準所得金額 (29 × 12 / 当期の月数)	30							
				当年度基準所得金額に占める当期業務主宰役員給与額の割合	31		%					

III 業務主宰役員給与の損金不算入額の計算												
当期に支給した業務主宰役員給与額	32	外 7,000,000	円	損金不算入額	38		円					
当期の業務主宰役員であった期間の月数	33	12月		③が65万円を超え180万円以下である場合 (65万円に満たない場合は、65万円)	39							
合算対象給与額	34		円	③が180万円を超え360万円以下である場合 (72万円 + (③ - 180万円) × 30%)	40							
年換算業務主宰役員給与額等 (32 + 34) × 12 / 33	35	7,000,000		③が360万円を超え660万円以下である場合 (126万円 + (③ - 360万円) × 20%)	41							
年換算業務主宰役員給与額等に係る損金不算入額 (35から④までの金額)	36	1,900,000		③が660万円を超え1,000万円以下である場合 (186万円 + (③ - 660万円) × 10%)	42	1,900,000						
損金不算入額 (36 × 33 / 12) 又は (36 × 33 / 12 × 33 / 33)	37	1,900,000		③が1,000万円を超える場合 (220万円 + (③ - 1,000万円) × 5%)	43							

特殊支配同族会社の前三年基準所得金額の計算に関する明細書

事業年度又は連結事業年度 19 . . . 法人名 ()

別表十四(一)付表 平十八・四・一以後開始事業年度又は連結事業年度分

基準期間内事業年度等	所得の金額又は欠損金額(欠損金額の場合は△を付すこと)	欠損金等の控除額	業務主半役員給与額	調整所得金額((1)+(2)+(3)-(3)の内書(マイナスの場合は0))	調整欠損金額(((1)+(2)+(3)-(3)の内書)がマイナスの場合のマイナスの部分の金額)	過年度欠損金額の調整控除額
	1	2	3	4	5	6
16 . . .	① 10,000,000	10,000,000	内 9,000,000	29,000,000		(8の②) 3,800,000
17 . . .	② 46,500,000		内 6,000,000		500,000	(9の②)
18 当期直前事業年度等	③ 1,000,000	6,500,000	内 2,000,000 8,000,000	13,500,000		(10の②) 0
計 ①+②+③	④		内 23,000,000 23,000,000	42,500,000	500,000	3,800,000

調整所得金額から控除される調整繰越欠損金額	調整繰越欠損金額(前期の(11))	前三年調整所得金額			差引翌期調整繰越欠損金額(7)-(8)
		当期前三年前事業年度等の調整所得金額	当期前二年前事業年度等の調整所得金額	当期直前事業年度等の調整所得金額	
	7	8 16	9 17	10 18	11
	①	(4の①) 29,000,000	(4の②)	(4の③) 13,500,000	
10 . . .					円
11 . . .	800,000	800,000			0
12 . . .	0				0
13 . . .	0				0
14 . . .	2,000,000	2,000,000			0
基準期間直前事業年度等	(16の②) 1,000,000	1,000,000			0
計	②	3,800,000		0	

調整繰越欠損金額(前期の(5の①))	基準期間前三年調整所得金額			調整繰越欠損金額
	基準期間前三年前事業年度等の調整所得金額	基準期間前二年前事業年度等の調整所得金額	基準期間直前事業年度等の調整所得金額	
	12	13 13	14 14	15
	①	(前期の(14の③)) 0	(前期の(15の③)) 0	(前期の(8の①)-(8の②)) 円
15 基準期間直前事業年度等	② 1,000,000	円 ((13の①)と(12の②)のうち少ない金額) 0	円 ((14の①)と(12の②)-(13の②)のうち少ない金額) 0	(12)-(13+(14)) 円 1,000,000
翌期繰越調整所得金額 ①-②	③		0	0

法 0301-1401-付

8の①-8の②が翌期15の①へ 翌期の13の①、14の①へ

特殊支配同族会社の判定等及び業務主宰役員給与の損金不算入額の計算に関する明細書

事業年度又は連結事業年度 20 . . . 法人名 ()

別表十四(一)

平十八・四・一以後開始事業年度又は連結事業年度分

I 特殊支配同族会社の判定									
区分	氏名又は法人名	業務主宰役員との続柄	株式数 ①	議決権数 ②	常務取締役員の別 ③	業務主宰役員及び業務主宰役員関連者等に関する事項			
						業務主宰役員	業務主宰役員関連者	業務主宰役員グループに属する者	同上以外の者
株式数等、議決権数又は社員数による判定	期末現在の発行済株式の総数又は出資の総額(別表二「1」)	1							
	同上のうち、業務主宰役員及び業務主宰役員関連者等の株式数又は出資の金額(14の①)	2							
	株式数等による判定(2) / (1)	3	%						
	期末現在の議決権の総数	4							
	同上のうち、業務主宰役員及び業務主宰役員関連者等の議決権の数(14の②)	5							
	議決権の数による判定(5) / (4)	6	%						
	期末現在の社員の総数	7							
	同上のうち、業務主宰役員及び業務主宰役員関連者等の社員の数による判定(8) / (7)	9	%						
	株式数等、議決権数又は社員数による判定割合(3)、(6)又は(9)のうち最も高い割合)	10							
	常務取締役員による判定	期末現在の常務に就任する役員の総数	11						
同上のうち、業務主宰役員及び常務に就任する業務主宰役員関連者の数(14の③)		12							
常務取締役員数による判定割合(12) / (11)		13	%						
合計			14						人

II 基準期間がある場合等の適用除外の判定

基準期間開始の日	15	17.4.1	当期利益又は当期欠損の額(別表四「1」の「1」又は別表四の二付表「1」の「1」)	23	円
基準期間内事業年度等の月数	16	36月	所得加算額	24	
調整所得金額又は調整欠損金額(別表十四(一)付表「4」の④-「5」の④)	17	21,100,000	所得減算額(別表四「2」の①又は別表四の二付表「2」の①+「27」の①+「29」の①+「30」の①)	25	
過年度欠損金額の調整控除額(別表十四(一)付表「6」の③)	18	0	期首控除未済欠損金額(別表七(一)「1」の計又は別表七の二付表「22」)	26	
差引計(マイナスの場合は0)	19	21,100,000	当期に支給した業務主宰役員給与額	27	外
前三年基準所得金額(09 × 12 / 06)	20	7,033,333	同上の年換算額(27 × 当期の月数)	28	
前三年業務主宰役員平均給与額(別表十四(一)付表「3」の④) × 12 / 09	21	/	業務主宰役員給与調整後の所得の金額又は欠損金額(28 + 24 - 25 - 26 + 27)	29	
前三年基準所得金額に占める前三年業務主宰役員平均給与額の割合(21) / (20)	22	%	当年度基準所得金額(29 × 12 / 当期の月数)	30	
			当年度基準所得金額に占める当期業務主宰役員給与額の割合(27) / (30)	31	%

適用外

III 業務主宰役員給与の損金不算入額の計算

当期に支給した業務主宰役員給与額	32	外	円	損金不算入額の計算	38	円
当期の業務主宰役員であった期間の月数	33			38が65万円以下である場合 39		
合算対象給与額	34		円	38が65万円を超え180万円以下である場合 (65万円に満たない場合は、65万円)	39	
年換算業務主宰役員給与額等 (32 + 34) × 12 / 09	35			39が180万円を超え360万円以下である場合 72万円 + (39 - 180万円) × 30%	40	
年換算業務主宰役員給与額等に係る損金不算入額 (35から39までの金額)	36			39が360万円を超え660万円以下である場合 126万円 + (39 - 360万円) × 20%	41	
損金不算入額 (36 × 12) 又は (36 × 12 × 09 / (09 + 04))	37			41が660万円を超え1,000万円以下である場合 186万円 + (41 - 660万円) × 10%	42	
				42が1,000万円を超える場合 220万円 + (42 - 1,000万円) × 5%	43	

特殊支配同族会社の前三年基準所得金額の計算に
関する明細書

事業年度又は連結事業年度 20 . . . 法人名 ()

別表十四(一)付表 平十八・四・一以後開始事業年度又は連結事業年度分

基準期間がある場合における前三年基準所得金額の計算						
基準期間内事業年度等	所得の金額又は欠損金額(欠損金額の場合は△を付すこと)	欠損金等の控除額	業務主宰役員給与額	調整所得金額(①+②+③-(③の内書)(マイナスの場合は0))	調整欠損金額((①+②+③-(③の内書))がマイナスの場合のマイナスの部分の金額)	過年度欠損金額の調整控除額
	1	2	3	4	5	6
17 . . .	① △6,500,000		内 6,000,000		500,000	(8の②)
18 . . .	② 1,000,000	6,500,000	内 2,000,000 8,000,000	13,500,000		(9の②)
当期直前事業年度等	③ 3,000,000		内 1,900,000 7,000,000	8,100,000		(10の②)
計 ①+②+③	④		内 3,900,000 21,000,000	21,600,000	500,000	0
基準期間内事業年度等の調整所得金額から控除される調整繰越欠損金額の計算						
	調整繰越欠損金額(前期の⑭)	前三年調整所得金額			差引翌期調整繰越欠損金額(7)-(8)	
		当期直前事業年度等の調整所得金額	当期前二年前事業年度等の調整所得金額	当期前三年前事業年度等の調整所得金額		
	7	8 17	9 18	10 19	11	
	①	(4の①) 円	(4の②) 円	(4の③) 円		
			13,500,000	8,100,000		
調整所得金額から控除される調整繰越欠損金額						
12 . . .	0				0	
13 . . .	0				0	
14 . . .	0				0	
15 . . .	0				0	
基準期間直前事業年度等	(16の②) 0				0	
計	②			0	0	
基準期間直前事業年度等の調整繰越欠損金額の計算						
	調整欠損金額(前期の(5の①))	基準期間前三年調整所得金額			調整繰越欠損金額	
		基準期間前三年前事業年度等の調整所得金額	基準期間前二年前事業年度等の調整所得金額	基準期間直前事業年度等の調整所得金額		
	12	13 14	14 15	15 16	16	
	①	(前期の(14の③)) 円	(前期の(15の③)) 円	(前期の(8の①)-(8の②)) 円		
		0	0	25,200,000		
基準期間直前事業年度等	②	((13の①)と(12の②)のうち少ない金額) 0	((14の①)と(12の②)-(13の②)のうち少ない金額) 0		(12)-(13+(14)) 円	
翌期繰越調整所得金額 ①-②	③		0	25,200,000		

特殊支配同族会社の前三年基準所得金額の計算に関する明細書

事業年度又は連結事業年度 21 . . . 法人名 ()

別表十四(一)付表 平十八・四・一以後開始事業年度又は連結事業年度分

基準期間がある場合における前三年基準所得金額の計算						
基準期間内事業年度等	所得の金額又は欠損金額(欠損金額の場合は△を付すこと)	欠損金等の控除額	業務主率役員給与額	調整所得金額((1)+(2)+(3)-(4)の内数)(マイナスの場合は0)	調整欠損金額((1)+(2)+(3)-(4)の内数)(マイナスの部分がマイナスの部分の金額)	過年度欠損金額の調整控除額
	1	2	3	4	5	6
18 . . .	① 1,000,000	6,500,000	内 2,000,000 8,000,000	13,500,000		(8の②) 0
19 . . .	② 3,000,000		内 1,900,000 7,000,000	8,100,000		(9の②) 0
20 当期直前事業年度等	③ 2,000,000		内 6,000,000	8,000,000		(10の②) 0
計 ①+②+③	④		内 3,900,000 21,000,000	29,600,000	0	0
基準期間内事業年度等の調整所得金額から控除される調整繰越欠損金額の計算						
	調整繰越欠損金額(前期の(4))	前三年調整所得金額			差引翌期調整繰越欠損金額(7)-(8)	
		当期前三年前事業年度等の調整所得金額	当期前二年前事業年度等の調整所得金額	当期直前事業年度等の調整所得金額		
	7	8 18	9 19	10 20	11	
	①	(4の①) 13,500,000	(4の②) 8,100,000	(4の③) 8,000,000		
調整所得金額から控除される調整繰越欠損金額						
13 . . .	0				0	
14 . . .	0				0	
15 . . .	0				0	
16 . . .	0				0	
17 基準期間直前事業年度等	(16の②) 0				0	
計	③	0	0	0		
基準期間直前事業年度等の調整繰越欠損金額の計算						
	調整欠損金額(前期の(5)の①)	基準期間前三年調整所得金額			調整繰越欠損金額	
		基準期間前三年前事業年度等の調整所得金額	基準期間前二年前事業年度等の調整所得金額	基準期間直前事業年度等の調整所得金額		
	12	13	14	15	16	
	①	(前期の(14)の③) 0	(前期の(15)の③) 25,200,000	(前期の(8)の①)-(8)の②) 0		
17 基準期間直前事業年度等	② 500,000	((13)の①)と((12)の②)のうち少ない金額 0	((14)の①)と((12)の②)-(13)の②)のうち少ない金額 500,000		((12)-((13)+(14))) 0	
翌期繰越調整所得金額 ①-②	③		24,700,000	0		

業務主宰役員及び業務主宰役員関連者等の持株割合が90%未満であれば、特殊支配同族会社から外れ、業務主宰役員の役員給与は損金不算入の対象外となる。このため10%を超える株式を第三者に譲る必要があり、身近な第三者としては、従業員が取引先又は知人が考えられる。ただし、それまで業務主宰役員グループで全株式を所有していた会社が、本制度の導入をきっかけとして、一部の株式を手放すのであれば、その意図や実態が問われることとなろう。また、同族会社の行為計算否認とまではいかなくても、法人税法施行令でみなし規定(72条4)が設けられており、株式を譲り渡したのはよいが、譲渡を受けた人が業務主宰役員等の意のままに動く状況であれば、業務主宰役員等と同一株主グループとみなされ、第三者へ譲渡・贈与した効果が得られないといったことが予想される。配当を受取るという事実等、実際に株主としての独立した権利が存在せねばならず、株式の議決権を実質的に行使しているのが誰なのかが問題となると言える。

また、会社が移転させる際の価額については、配当還元価額等で評価すればよいとしても、会社の業績が良好で成長を続けた場合、将来的に株式の時価が高くなり、配当還元価額等で評価した価額での買取りで済むのかといった問題が生じる。純資産価額での買取りを請求される可能性もある。現在は会社にとっての良き理解者であっても、将来的にどうなるかの予想はできず、第三者への株式の移転はリスクを伴うものである。

税理士が10%超保有するケース

損金不算入制度の創設前から税理士が株式を保有していたケースや、株式公開を目指すベンチャー企業の税理士報酬として、現金の代わりに株式を支給されるケースなどは実際にあり、このようなケースについてまで課税当局が「業務主宰役員等の意思決定に従っている」と認定することは、立証という観点から容易なことではないといえる。制度創設後、税理士による10%超の株式の保有が「業務主宰役員等の意思決定に従うこと」を前提としていないことを課税当局が認識するためには、税理士に議決権を行使する意思があることが前提となる。株主としての権利から、税理士が株主として経営に関与することとなるわけである。しかし得意先である関与先との関係を重視する立場から、経営者の意に反するような権利行使は現実的でなく、みなし規定の対象となることが予想される。株式を第三者に保有させることによるリスク(将来的なものも含む)が会社側に存在するだけになりかねない。これは、仕入先や同業者等の関係の深い企業に保有させることにも同様であると推測する。

ベンチャー・キャピタル等が10%超保有するケース

ベンチャーキャピタル(Venture capital)は、創業からの期間の浅いベンチャー企業に対して資金提供を行う投資会社(投資集団)のこと。投資家から募集した資金の運用先を未上場企業に限定し、株式公開することによるキャピタルゲイン(上場益)を主とした運用益を収益源とする形態の企業がベンチャーキャピタルである。自己資

金を未上場企業に投資するケースと、投資事業組合（ファンド）を設立し、ベンチャーキャピタルがそのファンドマネージャーとして未上場企業に投資するケースとがある。未上場企業に対して「出資」という形態で資金を投じるため、産業育成という役割が非常に大きい。出資先ベンチャー企業の経営に深く携わる場合もある(出典：フリー百科事典『ウィキペディア (Wikipedia)』)ため、株式の保有を背景に経営にも関与するモノ言う株主の典型といえる。したがって、通常は「業務主宰役員等の意思決定に従うことが前提になっている」と判断されることは考えにくい。中小企業投資育成会社も同様の取り扱いとなるであろう。

従業員持株会が10%超保有するケース

従業員持株会は、従業員の財産形成、会社への経営参画意識の向上に役立つものとして、上場企業を中心に多くの企業で導入されている。従業員が、株主として経営陣の意思に反する意見を述べるのは難しいという実情はあっても、業務主宰役員等の意思決定に従うことが前提であると、課税当局が立証するのは簡単でないと考える。よって、有効であると考え、従業員脱退時の買取価額等の考察を含めて研究対象とした。

参照 株主の少数株主権

株主の少数株主権（一定の株数や議決権割合を有する株主（数人の株主の保有株式を合計して要件を満たす場合でもよい）のみが行使できる権利）について、議決権による保有条件のほかに、株式の保有基準が追加された。また、非公開会社の場合には、少数株主権の行使にあたって、6ヶ月保有期間の制限はなくなった。

権利の内容	株式の保有期間	議決権等保有条件
株主提案権（303条）	6ヶ月前より引き続き株式を有する株主（注1）	総株主の議決権の1%以上または300個以上
株主総会の検査役請求権(306条)		総株主の議決権の1%以上
株主総会の招集請求権（297条）		総株主の議決権の3%以上
取締役・監査役、清算人等の解任請求権（854条、479条）		総株主の議決権の3%以上または発行済株式の3%以上
特別清算における調査命令申立権（522条）		
帳簿閲覧権（433条）	不 要	総株主の議決権の3%以上
業務・財産検査役選任請求権(358条)		
取締役等の定款授權による免責に対する異議申立権（426条5項）		総株主の議決権の10%以上または発行済株式の10%以上
会社解散請求権（833条）		

（注1） 非公開会社の場合には、6ヶ月の保有期間の制限はない

（注2） 少数株主権について、定款でその行使条件を引下げること、または単独株主権にすることができることが明文化された。

Copyright (C) 2004 -2006 松岡税理士法人 All Rights Reserved

http://www.m-tax.jp/report_no2.html

参考文献

- ・新日本法規出版株式会社『週刊 T&A master』No183 2006年10月16日号
- ・税理士法人 FP 総合研究所『役員給与の税務』実務出版株式会社
- ・髭正博『事業承継・自社株対策の実践と手法』日本法令

三、従業員持株会制度

道廣和彦・狩野貴以子

1. 従業員持株会導入のメリット・デメリット（公開を予定していない場合）

法人税課税回避のために形式的に従業員持株会を設置することは避けるべき。
下記に挙げたメリット・デメリット等について検討を行い、合理的な経営判断として持株会創設を行うことが重要。

	メリット	デメリット
会社側	従業員福利厚生の中核となる 従業員に経営参加意識を持たせることができる 株式の社外流出を防止 株主からの買取要請に 対処しやすい オーナーの相続税対策	オーナーの会社支配権低下 公正な運営ができないと従業員から不満が出る 退会等による換金の申し込みが集中すると対応が困難になる 既存の従業員株主を持株会に吸収できないと株式管理が複雑化 高配当が維持できないと社員の不信感、不満が表面化し、 制度運営も困難になる クレーム的退職者とのトラブル リスク
従業員側	財産形成に役立つ ・ 配当 + 奨励金で高利回り ・ いつでも回収可能	倒産した場合、元本ロスが発生

2. 従業員持株会の内容と留意点

(1) 法的性格による区分

下表のとおり、非上場会社においては民法上の組合の形態を採用するのが一般的。

	民法上の組合(667条)	任意団体	人格のない社団
法的性格	法人格なし	法人格なし	法人格ないが、社会的には一の社団として扱われる
税務上の取扱い	法人税課税なし 個人会員が受ける配当は 配当所得(配当控除可)	同左	法人とみなされて法人税課税を受ける。 個人会員が受ける配当は雑所得
採用例	ほとんどの会社で採用	信託銀行で採用 (注)	取引先グループ持株会 などで採用

(注) 信託銀行では、従業員持株会制度を信託業務と結びつけ、従業員持株会信託を導入。

従業員持株会の理事長が、会員の代理人として信託銀行と信託契約を結び、株式の運用を行わせる。この方式は非上場株式には不向き(運用できない)

(2) 参加方式による区分

全員参加方式	参加者全員が民法上の組合員。 出資は、参加者積立金 + 奨励金 + 配当金再投資	一般的には全員参加 方式が採用される
少数会方式	少数メンバーが民法上の組合員。 出資を労務出資に限定 (金銭出資しない)	

(3) 株式供給方式および積立方式による区分

方式	説明	メリット	デメリット
定時積立 方式 (月掛方式)	会員が定期継続的に 毎月の給与や賞与か ら一定額を積み立て ることによって株式 購入資金を準備する	・株式の取得がスム ーズに行われる ・株式供給の都度購入 希望者の募集不要 ・退会者が出た場合 でも株式売却希望に 即対応可能	・株式の供給があまり ない会社には不向 き ・定期的小刻みな株式 供給が必要となり、事 務手続きは煩雑
臨時積立 方式 (一時分譲)	大株主からの特別分 譲や第三者割当増資 により一時的に相当 数の株式を取得する	一時にまとめて株 式供給すればよい ため、事務手続きが 簡単	・多額・一時の積立は 金銭的に負担となる ・株式供給の都度購入 希望者の募集が必要 ・退会者が出た場合、 購入者を斡旋する必 要があり、規模が大き くなると対応が困難
併用方式	の併用	従業員持株会に資金 を常時確保できる	・事務手続きが煩雑

3 . 従業員持株会に参加できる人の範囲

ケース		参加	留意点
一般の 従業員	正社員		・経営権が侵害されない範囲まで参加容認 ・勤続年数、職位等でランク別割当可能 ・同族関係者は除外するのがベター
	臨時社員、 パート	×	除外するのがベター
	持株会の中 途退会者	×	除外するのがベター(投機的利用の防止)
子会 社・ 関係会 社	子会社の社 員		参加が認められる
	関係会社社 員	×	参加が認められない(投資信託法抵触の恐れ)
役 員		×	会社法上問題あり。役員は別組織の持株会

(注) 役員参加不可の理由

奨励金が会社法 355 条 (忠実義務) に反する恐れ。

第三者割当増資の引受けが会社法 356 条 1 項 2 号 (自己取引の制限) に反する恐れ。

4 . 株式購入奨励金

目的	自社株投資による貯蓄奨励、株式利回りや株価下落に対するカバー、 持株会への参加率上昇
支給水準	積立額の 3 ~ 10 % が一般的 (株主平等原則に反しない程度)

税務上の取り扱い

会社・・・福利厚生費

従業員・・・給与所得

労働基準法上の取り扱い

賃金には該当せず 時間外労働等の割り増し賃金の計算の基礎にはならない

社会保険の報酬には該当しない

標準報酬月額に算入する必要なし

5. 株式の供給等における課税関係

(1) 取引相場のない株式の譲渡価額の考え方

原則

取引相場のない株式の譲渡が、利害関係の対立する第三者間で行われ、かつその取引に租税回避等の恣意性の介入が認められない場合には、実際の取引価額が税法上も尊重される。

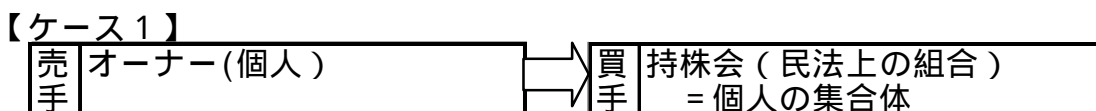
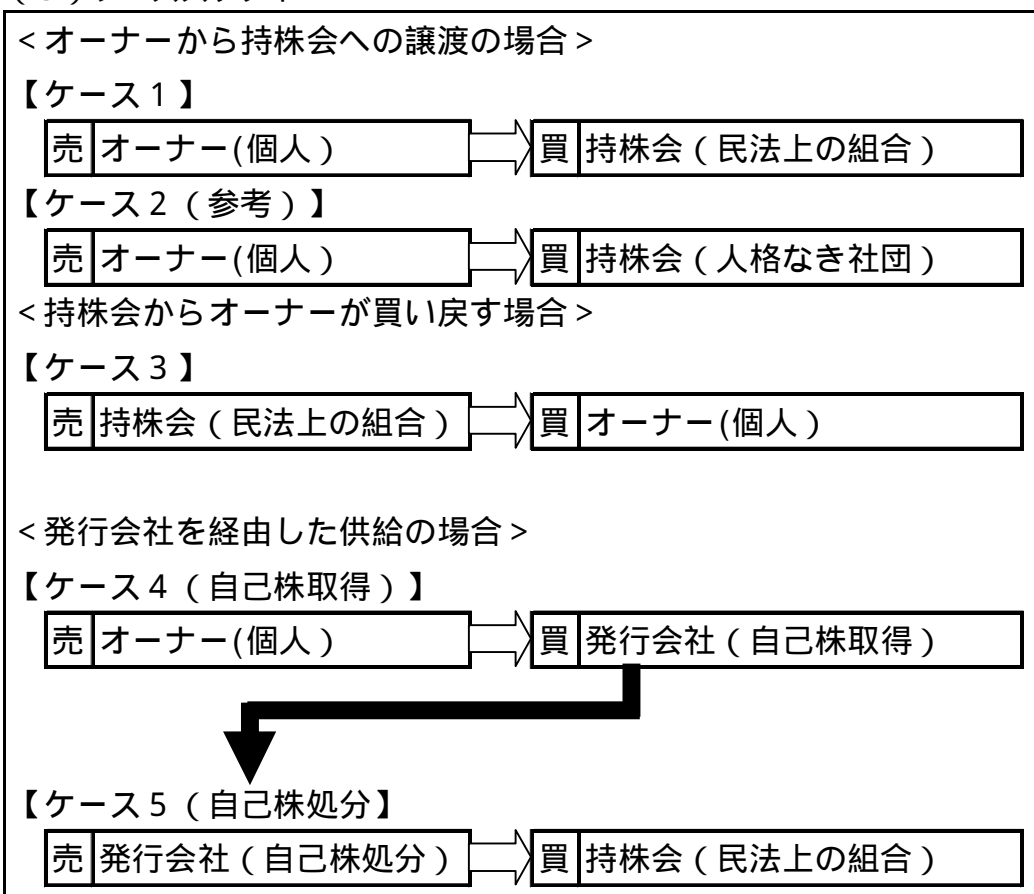
税法上の規制を受ける場合

利害関係の対立しない当事者間で行われ、従って恣意性の介入の余地がある取引については、税法の規定に基づいて算出された株価により規制を受ける

(2) 各税目の規定

税目	根拠規定	同族株主等	左記以外	判定基準等
相続税法	財産評価基本通達	純資産方式 類似業種比準方式 折衷方式	配当還元方式	取得者が同族株主等に該当するか否かで判定
法人税法	基本通達9-1-13 (原則)	売買実例価額 公開途上にある株式の公募価額等 類似会社に比準して推定した価額 1株あたりの純資産価額等を参酌した価額		の 順に優先
	基本通達9-1-14 (特例) 原則の の いずれにも該当せず 課税上弊害の無い 場合に適用可能	純資産方式(注1) 類似業種比準方式(注2) 折衷方式 (注1)土地、有価証券は時価評価 法人税相当額の控除は不可 (注2)取得者が中心的同族株主に該当する 場合は全て小会社として取り扱う	配当還元方式	取得者が同族株主等に該当するか否かで判定
所得税法	基本通達 23～35共9	売買実例価額 公開途上にある株式の公募価額等 1株あたりの純資産価額等を参酌した価額		の 順に優先
	基本通達 59-6 法59条の6の 適用がある場合 に適用可能	純資産方式(注1) 類似業種比準方式(注2) 折衷方式 (注1)土地、有価証券は時価評価 法人税相当額の控除は不可 (注2)取得者が中心的同族株主に該当する 場合は全て小会社として取り扱う	配当還元方式	譲渡者が同族株主等に該当するか否かで判定

(3) ケーススタディー



適正価額での売買の場合

オーナー：譲渡所得課税(売値 - 取得原価)

持株会：課税関係なし

低額譲渡の場合

オーナー：譲渡所得課税(売値 - 取得原価)・・・売値是認(所法59条の対象外)

持株会：贈与税課税(適正価額 - 買値)・・・相法7条(低額譲渡)

高額譲渡の場合

オーナー：譲渡所得課税(売値 - 取得原価)

持株会：課税関係なし

適正価額

利害関係対立・・・取引価額是認

恣意性介入・・・オーナー：結果的に適正価額が問題とされることはない

持株会：相続税法の規定に従って算定した価額。譲渡後の支配力基準。通常は譲渡後も支配力を有しないため配当還元法により算定

した価額であれば問題なし

【ケース2（参考事例）】

売手	オーナー(個人)	⇒	買手	持株会(人格なき社団) = 1個の法人
----	----------	---	----	------------------------

適正価額での売買の場合

(1)と同じ

低額譲渡の場合

オーナー：譲渡所得課税(適正価額 取得原価)・・・所法59条(みなし譲渡)

持株会：受贈益の益金算入(適正価額 買値)・・・法法22条

高額譲渡の場合

オーナー：譲渡所得課税(売値 取得原価)・・・売値是認

持株会：認定寄附金・・・法法22条

適正価額

利害関係対立・・・取引価額是認

恣意性介入・・・オーナー：所得税法の規定に従って算出

譲渡前の支配力によって算定(通常は支配力あり)

持株会：法人税法の規定に従って算出

譲渡後の支配力によって算定(通常は支配力なし)

オーナーと持株会で適正価額の水準が異なる(一物二価となる)ことに注意

【ケース3（オーナーによる買戻しの場合）】

売手	持株会(民法上の組合) = 個人の集合体	⇒	買手	オーナー(個人)
----	-------------------------	---	----	----------

適正価額での売買の場合

持株会：譲渡所得課税(売値 - 取得原価)

オーナー：課税関係なし

低額譲渡の場合

持株会：譲渡所得課税(売値 取得原価)・・・売値是認(所法59条の対象外)

オーナー：贈与税課税(適正価額 買値)・・・相法7条(低額譲渡)

高額譲渡の場合

持株会：譲渡所得課税(売値 取得原価)

オーナー：課税関係なし

適正価額

利害関係対立・・・取引価額是認

恣意性介入・・・持株会：所得税法の規定に従って算出

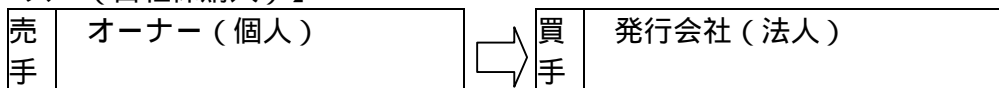
譲渡前の支配力によって算定(通常は支配力なし)

オーナー：相続税法の規定に従って算出

買い手の譲渡後の支配力によって算定(通常は支配力あり)

持株会とオーナーで適正価額の水準が異なる(一物二価)となることに注意

【ケース4（自社株購入）】



適正価額での売買の場合

オーナー：譲渡所得課税（取引価額 みなし配当 取得原価）

みなし配当課税（取引価額 取得資本金等の額）

発行会社：資本取引（資本金等の額の減少）+ 剰余金の分配

源泉徴収義務

低額譲渡の場合

オーナー：譲渡所得課税（適正価額 みなし配当 取得原価）

・・・・・・・・所法59条（みなし譲渡）

みなし配当課税（取引価額 取得資本金等の額）

・・・・・・・・みなし配当は取引価額を基準

発行会社：受贈益の益金算入については議論あり

課税なしとする説 株主間の価値移転について贈与税課税

受贈益課税ありとする説 適正価額 - 取引価額

源泉徴収義務

高額譲渡の場合

オーナー：譲渡所得課税（取引価額 みなし配当 取得原価）

みなし配当課税（取引価額 取得資本金等の額）

発行会社：課税関係については議論あり

課税なしとする説 株主間の価値移転について贈与税課税

役員賞与を認識するとする説

役員賞与 = 取引価額 - 適正価額

源泉徴収義務

適正価額

利害関係対立（通常はありえない）・・・取引価額は認

恣意性介入・・・オーナー：所得税法の規定に従って算出

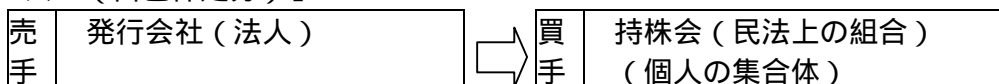
譲渡前の支配力によって算定（通常は支配力あり）

発行会社：法人税法の規定に従って算出

譲渡後の支配力によって算定（通常は支配力なし）

オーナーと発行会社で適正価額の水準が異なる（一物二価となる）ことに注意

【ケース5（自己株処分）】



適正価額での売買の場合

発行会社：課税関係なし（資本取引）

持株会：課税関係なし（株式の取得）

低額譲渡の場合

発行会社：寄附金認定（資本積立金の増額）

持株会：本来は受贈益課税（有価証券の増額） 個人であるので適用なし

高額譲渡の場合

発行会社：受贈益課税（資本積立金の減額）

持株会：本来は寄附金認定（有価証券の減額） 個人であるので適用なし

適正価額

利害関係対立（通常はありえない）・・・取引価額は認

恣意性介入・・・持株会：所得税法の規定に従って算出

譲渡前の支配力によって算定（通常は支配力なし）

発行会社：法人税法の規定に従って算出

譲渡後の支配力によって算定（通常は支配力なし）

オーナーと発行会社で適正価額の水準が異なる（一物二価となる）が、
ともに支配力なしとすると実質的には配当還元法であれば是認されるため
両者の適正株価は一致することになる

6. 従業員持株会の創設手続

(1) 発足までの手続

【 定時積立方式 ・ 証券会社事務委託 】

担当者選出・推進室設置

原案検討

実施日程検討

規約・細則案作成

発起人 = 持株会役員（理事長・理事・監事）内定

役員会報告・了承

募集資料準備

発起人会兼設立総会開催（発起人会兼設立総会議事録・設立契約書調印）

契約調印（会社 持株会 証券会社）

会社・労働組合協定締結

入会手続開始、加入対象者への説明ないしは社内文書配布

給与控除準備

持株会預金口座開設

理事長印・持株会印・ゴム印作成

入会手続締切

事務局入会手続整理・入会者名簿作成

入会者名簿（入会届出書・証券組入連絡表）証券会社提出

拠出明細連絡票提出

給与天引開始、送金

臨時積立方式・自社で事務を行う場合は適宜関係項目を削除する。

(2) 持株会規約の最低限定める事項

1. 持株会の目的
2. 会員資格
3. 理事長への信託と持分計算
4. 配当金の取扱
5. 株式の名義・議決権の行使
6. 退会精算の方法
7. 役員構成、職務、選任、任期
8. 規約の改定方法
9. 公告の方法
10. 現株の組入れ

参考例 1 従業員持株会規約

第 1 章 総則

(名称)

第 1 条 本会は 従業員持株会 (以下、「会」という) と称する。

(会の性格)

第 2 条 本会は民法上の組合とする。

(目的)

第 3 条 本会は 株式会社 (以下、「会社」という) の株式を取得することを容易ならしめ、もって会員の財産形成に資することを目的とする。

第 2 章 会員

(会員)

第 4 条 会員は、会社の従業員 (以下、「従業員」という) であり、かつ勤続年数年以上の者に限られる。

(入会および退会)

第 5 条 従業員は、この会に入会し、または退会することができる。

2. 会員が従業員でなくなった場合は、自動的に退会するものとする。

第 3 章 運営

(現株組入)

第 6 条 会員は、本会が認める場合には、会員が既に所有している株式を、当該会員の持分として、本会に組入れることができる。

2. 前項により組入れられた株式は、会員別持分明細簿に登録する。

(新株式の割当)

第 7 条 本会の取得した株式につき、有償新株式が割当てられたときは、権利確定日現在の登録された各会員の持株数に応じた株式を算出し、払込資金相当額を各会員から徴収する。

2. 取得した新株式については、当該会員の持分として、会員別持分明細簿に登録する。

(失権分の処理)

第 8 条 前条により、指定期日までに会員からの拠出がなかった場合には、その都度理事会において、その処理方法を決定する。

(配当金の処理)

第 9 条 株式に対する現金による配当金は、毎決算期末における会員の持分に応じて、現金をもって分配する。

(理事長への信託)

第 10 条 会員は、登録された持分を、管理の目的をもって、理事長に信託する。

2. 前項により理事長が受託する株式の名義は、理事長名義とする。

(議決権の行使)

第 11 条 理事長名義の株式の議決権は、理事長が行使するものとする。

(権利の譲渡、質入)

第 12 条 会員は、前条の信託にかかる権利を、他に譲渡し、又は、担保に供するこ

とはできない。

(持分の一部引き出し)

第13条 会員は登録された持分を、理事長の決定価額で本会に譲渡し、その代金を受け取ることができる。但し、株券での引き出しは認めない。

(退会時の持分返還)

第14条 会員が本会を退会したときは、当該会員に登録配分された株式(小数第4位以下を切り捨て)を現金にて払い戻しを受ける。

2. 前項の払い戻しの株式の評価は、第20条に定める株式の評価規定により行う。

第4章 機関

(会員総会)

第15条 規約の改正その他の重要事項の決議および役員を選任のため、毎年 月に定時会員総会を開催する。但し必要に応じて臨時会員総会を開催することができる。

2. 会員総会は理事長が招集する。

3. 会員総会の決議は、出席会員の過半数を持って行う。但し会員は、書面をもって議決権の行使を委任することができる。

4. 会員は1個の議決権を有する。

(役員)

第16条 この会の業務を執行するため、次の役員をおく。

理事 名(うち理事長1名)

監事 1名

2. 前項の役員は、会員総会において会員の中から選任し、理事長は理事の中から互選により選任する。

3. 理事長は会を代表するものとする。但し理事長に事故あるときは、他の理事がこれにかわる。

4. 監事は会の会計を監査し、その結果を定時会員総会に報告するものとする。

5. 役員任期は3年とする。但し任期満了といえども後任者が選任されるまでは、その職務を執行するものとする。

(理事会)

第17条 理事長は、毎年 月に定例理事会を召集し、必要あるときは臨時に理事会を召集する。

2. 理事会は理事の過半数の出席によって成立し、その過半数の賛成により議決する。

3. 次の事項は理事会がこれを決定する

一. 定時または臨時の会員総会の招集ならびに討議すべき議案

二. 本規約または本規約に基づく細則の規定により理事会が決定すべきものとされた事項

三. その他本会の業務の運営上、重要と理事長が認めた事項

第5章 計算

(事業年度)

第18条 本会の事業年度は、毎年 月 日より翌年 月 日までとする。

(報告)

第19条 理事長は、本会の決算報告書を、本会の事務局に公告する。

2. 各会員には、毎事業年度の個人別計算書を作成し交付する。

(株式の評価)

第20条 第14条により本会が会員から買取る株式の単価は、配当還元方式によって算定された価額によるものとする。

2. 前項における配当還元方式とは、1株あたりの価額を次の計算式により計算する方式をいう。

ただし、平均配当率には、特別配当・記念配当等の通常的ではない配当は含めない。

直前2事業年度の平均配当率に

× 10

よって計算した1株あたり配当金

3. 本条によって決定された株式の価額については、会員は一切の異議を述べることなくこれに従う。

第6章 その他

(規約の改正)

第21条 本規約の改正は、会員総会において、出席会員の3分の2以上の多数をもって決定する。

(運営)

第22条 本会の運営についての細則は、別に定める持株会細則による。

(事務局)

第23条 本会の運営、実行並びにその事務処理のため、〇〇〇〇株式会社××部に事務局を置く。

附 則

(第1条) この規約は、平成〇〇年〇〇月〇〇日から施行する。

留意事項

- (1) 定時積立や奨励金を与える場合は、その規約が必要となる。
- (2) 会員からの買取価額(第27条(株式の評価))
会員間の不平等を無くすため最低限の補償をおきたいと考えたが、例えば、額面金額を最低の補償と置くことができないため一考を要する。
又、非上場株式の課税関係には、適正な株価評価を行うことを要する。
- (3) 役員の会員資格
持株会の独立性や税務上の観点から問題が生ずる。
理事・監事に役員が就任すれば従業員の福利厚生以外の目的と取られる恐れがあるので留意する。

参考例 2 持株会発起人会兼設立総会議事録

持株会発起人会兼設立総会議事録

日時：平成 年 月 日
午前 時 分から午前 時 分
場所：〇〇〇〇株式会社 本店 会議室
出席者： 〇〇〇〇〇
〇〇〇〇〇
〇〇〇〇〇 計 名

上記のとおり出席し、〇〇〇〇持株会の設立について協議した。

〇〇〇〇〇より、持株会設立の趣旨並びに持株会の概要の説明があったところ、全員賛成、会員になることを約したので、出席者は改めて〇〇〇〇〇を議長に選任し、〇〇〇〇持株会の設立に関する審議に入った。

審議事項

1. 規約・細則制定に関する件

議長より別紙の〇〇〇〇持株会規約・細則案につき、説明、議場に諮ったところ、全員異議なく、原案どおり決定した。

2. 役員選任に関する件

議長より、会員の中から理事及び監事、それぞれ若干名を選任する件につき諮ったところ、次のとおり選任され当選者はそれぞれ就任を承諾した。

理事長
理 事
理 事
監 事

以上をもって議案の審議を終了したので、議長は閉会を宣した。

平成 年 月 日
出席者

参考例3 持株会設立契約書

持株会設立契約書

1. われわれ、〇〇〇〇株式会社の従業員は、〇〇〇〇持株会を結成し、別紙規約・細則の定めるところに従い、会員の財産形成に資するため、会員の拠出金をもって〇〇〇〇株式への共同投資事業を行うことを契約する。

2. 今後本会を運営するに当たり、役員として会員の中から次のとおり選任し、それぞれの就任を承諾した。

理事長
理 事
理 事
監 事

3. 上記契約を証するため、会員全員が下記に署名押印をする。ただし、今後入会する会員については、所定の入会届出書への署名押印をもって本契約書への署名押印に代えるものとする。

平成 年 月 日

会員（住 所）
（氏 名）
会員（住 所）
（氏 名）
会員（住 所）
（氏 名）
会員（住 所）
（氏 名）
会員（住 所）
（氏 名）

参考例4 入会申込書

平成 年 月 日

入 会 申 込 書

〇〇〇〇従業員持株会
理事長 殿

所属部所名
所属課名
職 名
氏 名

私は、〇〇〇〇従業員持株会規約を承認の上入会を申込みいたします。

処 理 欄	適用	日付	印
	理事長承認		
	事務局受付		

参考例5 名義書換請求書

平成 年 月 日

名 義 書 換 請 求 書

〇〇〇〇株式会社
代表取締役 殿

請求者 住 所
氏 名 〇〇〇〇従業員持株会
理事長

今般、 が〇〇〇〇従業員持株会に入会するに伴い、下記の貴社株式を
本会名義に書換えいたしたく、株券を添えて請求します。

記

名義書換請求株 数	数
-----------	---

以上

参考例6 退会届

平成 年 月 日

退 会 届

〇〇〇〇従業員持株会
理事長 殿

所属部所名
所属課名
職 名
氏 名

私は、貴会を退会いたしたくお届け申し上げます。
ついては、貴会における〇〇〇〇株式持分につき、貴会規約に定められた処分の方法により処分のうえ、金銭で払い戻しくださいますようお願い申し上げます。

処 理 欄	適用	日付	印
	理事長承 認		
	事務局受 付		
	払戻し処 理		

参考例7 持分払戻し計算書

平成 年 月 日

持分払戻し計算書

殿

〇〇〇〇従業員持株会
理事長

貴殿の当会における〇〇〇〇株式持分のうち、下記のとおり処分払戻しを行いますのでお知らせします。

記

払戻し前の持分残高	払戻し持分数	払戻し後の持分残高
株	株	株
払戻し単価	払戻し金額	支払方法
円	円	

以上

平成 年 月 日

領 収 証

〇〇〇〇従業員持株会
理事長 殿

氏 名

下記金額を私の貴会における〇〇〇〇株式持分の払戻し代金として受領いたしました。

記

払戻し持分数	払戻し単価	受取金額

以上

参考文献

従業員持株会導入の手引き：三菱UFJリサーチ&コンサルティング

従業員持株会の上手な作り方：大森正嘉

自己株式取引と課税：垂井英夫

Q & A 事業承継をめぐる非上場株式の評価と相続税対策：税理士法人トーマツ

相対取引における未相場株式・新株予約権の評価と実務マニュアル：茂原敏明

自己株式の高額・低額取引における税務上の処理について：TKC 税研究速報

取引相場のない株式の評価(1)(2)：関根稔法律事務所ホームページ

四、役員に関する対応について

坂本麻生

1. はじめに

特殊支配同族会社の給与所得控除相当額の損金不算入の規定の適用にあたっては、役員に関する要件が設けられている。具体的には、業務主宰役員及び常務に従事する業務主宰役員関連者の総数が常務に従事する役員の総数の半数を超えることが要件となる（法人税法第35条第1項本文括弧書）。

つまり、これを反対に捉えれば、業務主宰役員及び業務主宰役員関連者が常務に従事する役員総数の半分以下でありさえすれば、当該規定の適用対象外となる。よって、分母にあたる「常務に従事する役員」とは何か、その定義如何によって、本規定の適用の有無が決せられることになり、これを明確にしておく必要性はこの観点において大きな意義を有する。

まず、「常務に従事する」というからには、役員としての職務に常務していることが必要となろう。そして、この「職務」とは、これまで刊行された書物、あるいは解説記事等によれば「経営」を意味するものようである。経営という職務に常務していることが条件となるのである。一般の会社において役員とは、取締役・監査役・会計参与が想定される。ところが、監査役および会計参与はこの「常務役員」に含まれないと解されているようなのである。なぜ監査役・会計参与が「常務に従事する」ことにならないのか、それぞれの役員の果たす職務につき考察をすすめなければならない。

2. 役員の責任

(1) 取締役

まず、「取締役」である。取締役会非設置会社について会社法第348条が取締役の職責を規定している。「取締役は、定款に別段の定めがある場合を除き、株式会社の業務を執行する」。他方、取締役会設置会社については同法第362条において「取締役会は、（取締役会設置会社の）業務執行を行う旨規定している。そして、その業務内容を考えるには会社法上、取締役に義務づけられた規定を参照するのが有用と考える。

取締役会非設置会社における取締役は、次のような義務を課せられている。

善管注意義務（会社法第355条）

競業避止義務（会社法第356条）

利益相反取引に対する義務（会社法第356条）

会社に著しい損害を及ぼすおそれある事実を発見したときにおける報告義務（会社法第357条）

取締役会設置会社においては、上記のほか、取締役会の開催、決議、報告に関する義務が課せられているところである。

(2) 監査役

次に監査役である。監査役職務には業務監査（取締役の業務執行が定款・法令に準拠して行われているかの監査）と会計監査（株主総会に提案される会計に関する議案の監査）があるが、それぞれについての主な職務・権限については以下のとおりで

ある。

業務監査

取締役等に対する事業報告請求、業務・財産調査権（会社法第 381 条 ）

子会社調査権（会社法第 381 条 ）

取締役への報告義務（会社法第 382 条 ）

取締役会への出席義務（会社法第 383 条 ）

違法行為差止請求権（会社法第 385 条 ）

株主総会に対する報告義務（会社法第 384 条 ）

会計監査

計算書類等の監査義務（会社法第 436 条 ）

会計監査人に対する報告請求権（会社法第 397 条 ）

（ 3 ）会計参与

最後に会計参与の職責である。会計参与は取締役・執行役と共同して計算書類を作成する（会社法第 374 条）。そして、単独で会計参与報告を作成しなければならない（会社法第 374 条 後段）。株主総会における説明義務（会社法第 314 条）を負うとともに、計算書類の保存義務（会社法第 378 条）を負っている。

3 . 検討

役員の責任あるいは権限を 2 において簡単にまとめたところであるが、いずれもその職責は重いものであることに異論はないであろう。冒頭にあるように「常務に従事する役員」がなにゆえに「経営への参画」と同意義と解釈されたものであるか、その根拠は不明である。法案段階での国会の議事を参照しても、この常務性の判断に関する判断は、私の見る限り示されていなかった（検索方法に問題がある可能性もあるが）。「使用人兼務役員」については、「使用人としての職制上の地位を有し……」とある以上、この常務性を否定されることはやむを得なからう。しかしながら、法人税法第 35 条第 1 項に規定されているのは「常務に従事する役員の総数」と規定されているのであって、経営云々とは規定されていない。取締役・監査役・会計参与、それぞれ、具体的にその職責は異なるものの、その責任が株主に対して目を向けられているものであることに何ら変わりはないのである。

反対に、ある解説書によると、常勤でないにもかかわらず「実質的に会社の経営判断に関わっている」取締役でありさえすれば、業務主宰役員にもあるいは常務性を有する役員総数にもカウントされるようである。当該解説によると、「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に日常継続的に遂行している役員」であるとしている。つまり、常勤性と常務性とは別の概念であることを前提としているようである。となると、仮に非常勤の取締役についてもその実体によっては「常務性」を認められ、反対に、監査役・会計参与の職務を常勤と称するに値するだけの労力で果たしていても、その地位のみを理由に「常務性」は否定されることになるのである。結果として、「常務性」という文言の持つ重みは自ずから低下せざるを得ない。なにゆえに立法段階でこの文言が付されたのであろうか。このようなケースも想定されることについて違和感を覚えざるを得ない。

結局は、解釈上の指針としての立法趣旨にその根拠を求めざるを得ないのか。個人

事業と法人事業との間で税負担において差異が生じてはいけないのだと、立法趣旨にはあるようである。すなわち、個人事業者が法人を設立して事業を興すとすると、その者は法人において当然に事業を執行する立場、つまり取締役就任するはずであろうから、「常務に従事する役員の総数」の判断においても経営に携わる立場、取締役のみが念頭に置かれているとでも「解釈」されたのであろうか。

仮に、この推測が当たっていたとしても、「常務性」という言葉の文言からはやや離れた結論と言わざるを得ないと思う。租税法律主義から当然に導かれる「課税要件の明確性」の要請に込んでいるということとはできないと思う。

(参考文献)

「税務通信」 2925号～ 税務研究会

「会社法」 鈴木竹雄 著 弘文堂

「詳解 実務会社法」 会社法実務研究会 編 ぎょうせい

「新会社法の実務Q&A」 taxML 著 清文社

五、所得の付替え等による租税回避行為

久芳剛

税法 35 条の適用を受けた場合、業務主宰役員の給与所得控除額相当額が損金不算入になるわけであるから、業務主宰役員の給与を減額することで損金不算入額を抑えられる。

給与を減額した結果、他の方法で法人所得を圧縮し、かつ業務主宰役員の個人収入は給与減額前の収入と変わらない方法を、以下検討してみる。

1．親族の給与への付替え

中小同族会社では、業務主宰役員の配偶者や子供が、役員もしくは従業員として会社の経営に携わり、給与を得ているケースが多い。

この場合、業務主宰役員の給与を減額する代わりに、配偶者や子供といった他の親族の給与を増額することにより、法人所得、一世帯収入はそのままだが、損金不算入額は軽減されるといった効果が得られる。

こういった会社では、役員も身内で固まっているケースが多いだろうし、業務主宰役員の意思決定が会社を動かすことになるであろう。

そのため、業務主宰役員の給与も他の親族の給与も簡単に操作しやすい。

しかし、操作しやすいがゆえに、その付替え行為がよほどの合理性がない限りは、税法 132 条（同族会社等の行為又は計算の否認）と照らし合わせても、否認される可能性が非常に高いと思われ、安易な付替え行為は事実上不可能であろう。

もっとも、合理性があったとしても、役員給与の変更であるなら定時株主総会での決議、役員への昇格であるなら臨時株主総会での決議、従業員給与の昇給であるなら他の従業員と同時期の昇給、といったように支給について細心の注意を払う必要がある。

2．地代家賃への切り替え

中小同族会社の場合、業務主宰役員個人の土地建物を事務所として使用しているケースも見受けられる。

この場合、会社から業務主宰役員へ地代家賃の支払が行われていると思うが、給与を減額し、地代家賃を増額する方法も考えられる。

この方法だと、給与を減額した分、地代家賃が増額するため法人所得は変わらず、また個人の収入も同様にほとんど変わらない。

しかし、この方法の難点は、個人の所得税の負担額が増加するという点である。

給与所得だと、給与所得控除額があるため、収入の増加額と所得の増加額は異なるが、地代家賃（不動産所得）の場合、収入の増加イコール所得の増加であるため、同じ収入であっても不動産収入が増加した時のほうが、税負担は重くなる。

したがって、この方法をとる場合は、不動産所得の節税対策も忘れてはならない。

ただし、上記 1 と同様に、地代家賃の増額に合理性がなければ、税法 35 条の回避行為とみなされ、否認される可能性が高いと思われる。

3. 生命保険の活用

役員退職慰労金の準備として生命保険を活用することも考えられる。

全額損金算入される逓増タイプの生命保険に加入し、解約時の解約返戻金を財源に、役員退職慰労金を支給するというものである。

中小同族会社では、役員退職慰労金を支給していない会社のほうがおそらく多く、支給があるとしても事前準備がなければ、寸志程度であろう。

そういった会社のためにも、今現在の収入（給与）を減額して、全額損金算入可能な生命保険に加入し、将来の収入（退職慰労金）に備えるのも一つの方法である。

この方法だと、法人所得は変わらず、損金不算入額を抑えることが出来る。

が、上記1～2の方法と異なり、業務主宰役員の今現在の個人収入が減少することは言うまでもない。

4. 配当への切り替え

従来、利益配当及び中間配当しか認められなかった配当が、平成18年5月施行の会社法では、株主総会や取締役会の決議により、いつでも配当が可能となった。

そのため、四半期配当を行う会社も出てくるであろうが、業務主宰役員の給与を配当に切り替える方法も考えられる。

配当は利益や資本を原資として行われるものであるため、給与を減額して配当に切り替えることは利益操作に繋がらず、方法としては問題ないように思われる。

ここでは法法35条の適用除外とすることを前提とし、法人所得の大小によって、配当への切り替え行為をすることが適当なのかどうか、以下考察してみる。

〔1〕業務主宰役員給与が主因で欠損もしくは所得が微少な会社の場合

（1）基準所得金額の計算を調整し、法法35条の適用除外とするための配当切り替え額

まず、法法35条の適用除外となる条件は、下記のいずれかに該当することである。

- ・基準所得金額が800万円以下
- ・基準所得金額が800万円超3,000万円以下で、基準所得金額に占める業務主宰役員給与額の平均額〔以下、「基準所得割合」〕が50%以下

次に、基準所得金額の計算式は下記の式（ ）で表される。

$$\text{基準所得金額} = (\text{調整所得金額} - \text{調整欠損金額} - \text{過年度欠損金額の調整控除額}) \times 12 / 36$$

ただし、毎年、業務主宰役員給与が主因で欠損もしくは所得が微少な会社は、欠損金額がほとんど生じないため、ここでは、調整欠損金額と過年度欠損金額の調整控除額は考慮しないとすると、の計算項目は、調整所得金額だけとなる。

そして、欠損がない場合の調整所得金額は、前3事業年度の（所得＋業務主宰役員給与－損金不算入額）の合計額であるから、は下記のように表される。

$$\text{基準所得金額} = (\text{所得} + \text{業務主宰役員給与} - \text{損金不算入額}) \text{の合計額} \times 12 / 36$$

ここで、A：判定前所得

B：配当に切り替えた額

C：配当切り替え後の業務主宰役員給与

D：その損金不算入額

E：業務主宰役員への総支給予定額

とすると、配当に切り替えた額Bは、判定前所得Aにそのまま加算されるので、
の式は下記のように表される。

$$\begin{aligned} \text{：基準所得金額} &= \{ (A + B + D) + C - D \} \times 3 \text{〔事業年度〕} \times 12 / 36 \\ &= A + B + C \end{aligned}$$

また、総支給予定額Eは、配当に切り替えた額Bと配当切り替え後の業務主宰役員給与Cの合計額(B + C)であるから、は下記のように展開される。

$$\text{：基準所得金額} = A + E$$

ここで、AとEは定数であるため、基準所得金額は配当切り替えに影響されない。

そのため、基準所得金額が800万円超3,000万円以下に該当する会社が、配当切り替えによって、法第35条の適用除外となるには、基準所得割合を50%以下にしなければならない。

このことを算式で表すと、

$$\begin{aligned} \text{業務主宰役員給与平均額} / \text{基準所得金額} &= 1 / 2 \\ C / (A + B + C) &= 1 / 2 \end{aligned}$$

これを展開すると、

$$\text{：} C = A + B$$

E = B + Cであるため、これとを解くと、下記のように表される。

$$\text{：} B = (E - A) / 2$$

$\text{配当に切り替えた額} = (\text{業務主宰役員への総支給予定額} - \text{判定前所得}) / 2$

つまり、配当切り替え額を、元々支払う予定であった業務主宰役員給与から判定前所得を控除した額の半額以上にして3年間続けられれば、遅くとも4年後には基準所得金額の計算上、法第35条の適用除外となることがわかる。

例えば、判定前所得(A)を100万円、業務主宰役員への総支給予定額(E)を1,000万円とすると、配当切り替え額(B)は450万円以上にならなければならないということだ。

(2) 課税所得と配当額との関係

では実際に、上記(1)で示した金額のように、配当切り替え額を450万円にすると、業務主宰役員給与は550万円(1,000万円 - 450万円)で、課税所得は714万円(100万円〔判定前所得〕 + 164万円〔損金不算入額〕 + 450万円〔配当切り替え額〕)となり、法人総税額は、2,271,768円(714万円 × 33.106% - 92,000円)〔注〕になる。

ここで、当期の利益は判定前所得と配当切り替え額の合計であるから、法人総税額を減算すると、3,228,232円しか残らず、配当切り替え額450万円よりも少額配当となってしまい、配当切り替え額全額を支給するには、過去の利益剰余金から取り崩さなければならないということになる。

したがって、所得が微少な会社が配当額を当期の利益でまかなうには、配当切り替え額よりも支払配当金を大幅に減額しなければならない。

注 特殊支配同族会社の納税額簡易表

課税所得金額		納税額
超	以下	
0 円	400 万円	30.806%
400 万円	800 万円	33.106% - 92,000 円
800 万円		44.79% - 1,026,720 円

資本金 1 億円以下の法人税、法人事業税、法人住民税（法人税割）の 3 種類を合算したもの

（ 3 ） 法人総税額の影響

配当切り替えをしない場合の課税所得は、320 万円（100 万円〔判定前所得〕 + 220 万円〔損金不算入額〕）となり、その法人総税額は、985,792 円（320 万円 × 30.806%）となる。

法法 35 条の適用除外となるために、配当切り替え額を 450 万円とした場合の基準期間 3 年間の法人総税額は、上記（ 2 ）で示した通り、2,271,768 円となり、配当切り替え前よりも 1,285,976 円も負担が重くなる。

さらに 4 年目以降についても、課税所得 550 万円（100 万円〔判定前所得〕 + 450 万円〔配当切り替え額〕）、法人総税額 1,728,830 円（550 万円 × 33.106% - 92,000 円）となり、同様に、配当切り替え前よりも 743,038 円も負担が重くなる。

（ 4 ） 個人収入の影響

配当切り替えをしない場合、個人の所得は給与と所得のみであるから、個人の収入（手取りの金額）は、「給与 - （所得税 + 住民税 + 社会保険料）」となる。

給与が 1,000 万円で、扶養家族は子供 2 名だとすると、社会保険料は約 110 万円、所得税は約 76 万円、住民税は約 46 万円（均等割、定率減税は考慮せず）となるため、手取りの金額は、約 768 万円となる。

配当切り替えをして、さらに当期利益で配当を支払えるまで配当額を引き下げた場合は、給与 550 万円、配当 3,228,232 円で、社会保険料は約 68 万円、所得税は約 38 万円、住民税は約 34 万円（均等割、定率減税は考慮せず）となるため、手取りの金額は、約 733 万円となる。

したがって、配当切り替え前よりも収入が約 35 万円も減少してしまう。

（ 5 ） 結果

以上から、業務主宰役員給与が主因で欠損もしくは所得が微少な会社の場合では、配当へ切り替えることによって、法法 35 条の適用除外にはなるが、切り替え前よりも法人税の負担が増加し、また個人収入も減少する。

つまり、そのまま業務主宰役員給与の給与所得控除額を損金不算入させたほうが、負担は小さいといえる。

〔 2 〕 所得が多額に発生している会社の場合

（ 1 ） 法人総税額の影響

判定前所得 750 万円、業務主宰役員への総支給予定額 1,000 万円、そのうち配

当切り替え額を 125 万円とした場合、法人総税額は下記のようになる。

配当切り替え前……………約 330 万円

配当切り替え後 1 ～ 3 年目……………約 380 万円

配当切り替え後 4 年目以降……………約 290 万円

1 ～ 3 年目は法法 35 条の適用除外とはならないため税負担は重くなるが、4 年目以降は逆に減少する。

つまり、所得が高いほど配当切り替えの方が有利ということがうかがえる。

(2) 配当切り替えが有利となるための適用除外判定前の所得

上記〔1〕(1)の A ～ E に加えて、

F : 法 35 条の適用除外となった後の課税所得

G : 業務主宰役員給与

H : その損金不算入額

t : 業務主宰役員給与の損金不算入額に係る損金不算入割合

y : 業務主宰役員給与の損金不算入額に係る損金不算入加算額

とした場合に、法法 35 条の適用除外となった後の課税所得は、判定前所得と配当切り替え額との合計額であるため、下記のように表される。

$$: F = A + B$$

また、業務主宰役員給与の損金不算入額は、下記となる。

$$: H = G \times t + y$$

配当切り替えを行わない場合には、総支給額 E の全額が業務主宰役員給与 G となるため、その場合の課税所得 F は、下記となる。

$$\begin{aligned} : F &= \text{適用除外判定前の所得} + \text{業務主宰役員給与の損金不算入額} \\ &= A + H \\ &= A + E \left[\text{総支給予定額全額が給与} \right] \times t + y \end{aligned}$$

配当切り替え後の課税所得 F が、配当切り替えを行わない場合の課税所得 F よりも少なければ、配当切り替え後 4 年目以降に法人の総税額が軽減されることから、これを式に表すと下記のようになる。

$$\begin{aligned} : F & & F \\ & A + E \times t + y & A + B \\ & E \times t + y & B \end{aligned}$$

さらに、法法 35 条の適用除外となるためには、上記で示した通り、配当切り替え額を、元々支払う予定であった業務主宰役員給与から判定前所得を控除した額の半額以上にしなければならない。

これを式に表すと、

$$\begin{aligned} \text{配当に切り替えた額} & \quad (\text{業務主宰役員への総支給予定額} - \text{判定前所得}) / 2 \\ & \quad B \quad (E - A) / 2 \quad () \end{aligned}$$

に を当てはめて展開すると、下記になる。

$$: A \quad E (1 - 2t) - 2y$$

判定前所得	業務主宰役員への総支給予定額 × (1 - 2 × 業務主宰役員給与の損金不算入額に係る損金不算入割合) - 2 × 業務主宰役員給与の損金不算入額に係る損金不算入加算額
-------	---

例えば、業務主宰役員への総支給額が1,000万円（全額給与）だとすると、給与1,000万円に対する損金不算入割合（ t ）は5％，損金不算入加算額（ y ）は170万円であることから、これを に当てはめると、

$$A \quad 1,000 \text{ 万円} \times (1 - 2 \times 5\%) - 2 \times 170 \text{ 万円} \\ 560 \text{ 万円}$$

つまり、業務主宰役員への総支給額を1,000万円にしたいなら、適用除外判定前（配当切り替え前）の所得が560万円以上あれば、配当切り替えの方が有利である。

（3）結果

以上から、適用除外判定前（配当切り替え前）の所得が多く発生している場合、所得が業務主宰役員給与の半額を超えるときは、配当切り替えをすることで、配当切り替え後4年目以降は、法第35条の適用除外となり、税負担は有利になる可能性が大といえる。

[参考文献]

税務通信 NO.2936 ~ 2937

法人税法

(昭和四十年三月三十一日法律第三十四号)

最終改正：平成一八年六月二一日法律第八三号

(特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入)

第三十五条 内国法人である特殊支配同族会社(同族会社の業務主宰役員(法人の業務を主宰している役員をいい、個人に限る。以下この項において同じ。)及び当該業務主宰役員と特殊の関係のある者として政令で定める者(以下この項において「業務主宰役員関連者」という。))がその同族会社の発行済株式又は出資(その同族会社が有する自己の株式又は出資を除く。)の総数又は総額の百分の九十以上に相当する数又は金額の株式又は出資を有する場合その他政令で定める場合における当該同族会社(当該業務主宰役員及び常務に従事する業務主宰役員関連者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に限る。)をいう。以下この条において同じ。)が当該特殊支配同族会社の業務主宰役員に対して支給する給与(債務の免除による利益その他の経済的な利益を含むものとし、退職給与を除く。)の額(前条の規定により損金の額に算入されない金額を除く。)のうち当該給与の額を基礎として政令で定めるところにより計算した金額は、当該特殊支配同族会社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。

2 前項の特殊支配同族会社の基準所得金額(当該事業年度開始の日前三年以内に開始した各事業年度又は各連結事業年度の所得の金額若しくは欠損金額又は第八十一条の十八第一項(連結法人税の個別帰属額の計算)に規定する個別所得金額若しくは個別欠損金額を基礎として政令で定めるところにより計算した金額をいう。)が政令で定める金額以下である事業年度その他政令で定める事業年度については、前項の規定は、適用しない。

3 第一項の場合において、内国法人が特殊支配同族会社に該当するかどうかの判定は、当該内国法人の当該事業年度終了の時の現況による。

4 前二項に定めるもののほか、第一項の規定の適用に関し必要な事項は、政令で定める。

法人税法施行令

(昭和四十年三月三十一日政令第九十七号)

最終改正：平成一八年七月一四日政令第二三五号

第十目 役員給与等

(特殊支配同族会社の判定等)

第七十二条 [法第三十五条第一項](#)（特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入）に規定する政令で定める者は、次に掲げる者（第一号から第五号までに掲げる者にあつては、[同項](#)の同族会社の役員であるものに限る。）とする。

- 一 [法第三十五条第一項](#)に規定する業務主宰役員（以下この項及び第三項において「業務主宰役員」という。）の親族
 - 二 業務主宰役員と婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者
 - 三 業務主宰役員の使用人
 - 四 前三号に掲げる者以外の者で業務主宰役員から受ける金銭その他の資産によつて生計を維持しているもの
 - 五 前三号に掲げる者と生計を一にするこれらの者の親族
 - 六 業務主宰役員及び前各号に掲げる者（次号及び第八号において「業務主宰役員等」という。）が同族会社を支配している場合における当該同族会社
 - 七 前号若しくは次号に掲げる者又は業務主宰役員等及び前号若しくは次号に掲げる者が同族会社を支配している場合における当該同族会社
 - 八 前号に掲げる者又は業務主宰役員等及び同号に掲げる者が同族会社を支配している場合における当該同族会社
- 2 前項第六号から第八号までに規定する同族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場合をいう。
- 一 同族会社の発行済株式又は出資（その同族会社が有する自己の株式又は出資を除く。）の総数又は総額の百分の九十以上に相当する数又は金額の株式又は出資を有する場合
 - 二 同族会社の次に掲げる議決権のいずれかにつき、その総数（当該議決権を行使することができない株主等有する当該議決権の数を除く。）の百分の九十以上に相当する数を有する場合
- 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
- 八 役員の報酬、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
- 二 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

三 同族会社の株主等（合名会社、合資会社又は合同会社の社員（当該同族会社が業務を執行する社員を定めた場合にあつては、業務を執行する社員）に限る。）の総数の十分の九以上に相当する数を占める場合

3 [法第三十五条第一項](#) に規定する政令で定める場合は、次に掲げる場合とする。

一 業務主宰役員及び第一項各号に掲げる者（次号及び第三号において「業務主宰役員グループ」という。）が同族会社の発行済株式又は出資（その同族会社が有する自己の株式又は出資を除く。）の総数又は総額の百分の九十以上に相当する数又は金額の株式又は出資を有する場合

二 業務主宰役員グループが同族会社の前項第二号イからニまでに掲げる議決権のいずれかにつき、その総数（当該議決権を行使することができない株主等有する当該議決権の数を除く。）の百分の九十以上に相当する数を有する場合

三 業務主宰役員グループが同族会社の株主等（合名会社、合資会社又は合同会社の社員（当該同族会社が業務を執行する社員を定めた場合にあつては、業務を執行する社員）に限る。）の総数の十分の九以上に相当する数を占める場合

4 個人又は法人との間で当該個人又は法人の意思と同一の内容の議決権を行使することに同意している者がある場合には、当該者が有する議決権は当該個人又は法人が有するものとみなし、かつ、当該個人又は法人（当該議決権に係る会社の株主等であるものを除く。）は当該議決権に係る会社の株主等であるものとみなして、前二項の規定を適用する。

（特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入額及び基準所得金額の計算等）

第七十二条の二 [法第三十五条第一項](#)（特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入）に規定する政令で定めるところにより計算した金額は、特殊支配同族会社（[同項](#) に規定する特殊支配同族会社をいう。以下この条において同じ。）の業務主宰役員（[同項](#) に規定する業務主宰役員をいう。以下この条において同じ。）に係る当該事業年度の業務主宰役員給与額（当該事業年度の業務主宰役員であつた期間が一年に満たない場合には、当該業務主宰役員給与額を当該期間の月数で除し、これに十二を乗じて計算した金額。次の各号において同じ。）が次の各号に掲げる場合のいずれに該当するかに応じ当該各号に定める金額（当該事業年度の業務主宰役員であつた期間が一年に満たない場合には、当該定める金額を十二で除し、これに当該期間の月数を乗じて計算した金額）とする。この場合において、当該事業年度において当該特殊支配同族会社の業務主宰役員に異動があつたときは、期末業務主宰役員（当該事業年度終了の時にける業務主宰役員をいう。）及び期中業務主宰役員（当該事業年度における業務主宰役員のう

ち当該期末業務主宰役員以外の者（当該期末業務主宰役員に係る前条第一項第一号から第五号までに掲げる者に限る。）をいう。）のそれぞれに対する当該事業年度の業務主宰役員給与額について前段の規定により計算した金額の合計額とする。

- 一 六十五万円以下である場合 業務主宰役員給与額に相当する金額
 - 二 六十五万円を超え、百八十万円以下である場合 業務主宰役員給与額に百分の四十を乗じて計算した金額（当該金額が六十五万円に満たない場合には、六十五万円）
 - 三 百八十万円を超え、三百六十万円以下である場合 七十二万円と業務主宰役員給与額から百八十万円を控除した金額の百分の三十に相当する金額との合計額
 - 四 三百六十万円を超え、六百六十万円以下である場合 百二十六万円と業務主宰役員給与額から三百六十万円を控除した金額の百分の二十に相当する金額との合計額
 - 五 六百六十万円を超え、千万円以下である場合 百八十六万円と業務主宰役員給与額から六百六十万円を控除した金額の百分の十に相当する金額との合計額
 - 六 千万円を超える場合 二百二十万円と業務主宰役員給与額から千万円を控除した金額の百分の五に相当する金額との合計額
- 2 前項の特殊支配同族会社の業務主宰役員につき当該事業年度の当該業務主宰役員であつた期間に相当する期間において他の特殊支配同族会社における業務主宰役員給与額（以下この項及び第四項において「合算対象給与額」という。）がある場合には、前項前段に規定する金額は、同項前段の規定にかかわらず、当該業務主宰役員に係る当該特殊支配同族会社における業務主宰役員給与額（以下この項において「対象給与額」という。）と当該合算対象給与額との合計額を業務主宰役員給与額として前項前段の規定により計算した金額を当該対象給与額と当該合算対象給与額との合計額で除し、これに当該対象給与額を乗じて計算した金額とする。
- 3 前項に規定する他の特殊支配同族会社とは、同項の特殊支配同族会社の当該事業年度終了の時の現況による判定により特殊支配同族会社に該当することとなる他の同族会社をいう。
- 4 第二項の規定は、当該事業年度の[法第七十四条第一項](#)（確定申告）の規定による申告書の提出期限（[法第七十二条第一項](#)（仮決算をした場合の中間申告書の記載事項）に規定する期間について同項 各号に掲げる事項を記載した中間申告書を提出する場合には、その中間申告書の提出期限）までに、合算対象給与額その他財務省令で定める事項について記載した書類その他財務省令で定める書類を納税地の所轄

税務署長に提出している場合に限り、適用する。この場合において、当該合算対象給与額は、その金額として記載された金額を限度とする。

- 5 [法第三十五条第二項](#) に規定する政令で定めるところにより計算した金額は、基準期間（[同項](#) に規定する前三年以内に開始した各事業年度又は各連結事業年度（当該各事業年度又は各連結事業年度のうちに特殊支配同族会社に該当しない事業年度又は連結事業年度がある場合には、その該当しない事業年度又は連結事業年度のうち、最も新しい事業年度又は連結事業年度以前の各事業年度又は各連結事業年度を除く。）をいう。以下この項及び第九項において同じ。）に含まれる各事業年度又は各連結事業年度（以下この項及び第八項において「基準期間内事業年度等」という。）の第一号に掲げる金額の合計額から第二号及び第三号に掲げる金額の合計額を減算した金額を当該各基準期間内事業年度等の月数の合計数で除し、これに十二を乗じて計算した金額（第十三項において「前三年基準所得金額」という。）とする。
- 一 所得の金額又は[法第八十一条の十八第一項](#)（連結法人税の個別帰属額の計算）に規定する個別所得金額に次に掲げる金額を加算した金額（欠損金額又は[同項](#) に規定する個別欠損金額（連結欠損金額が生ずる場合には、当該連結欠損金額のうち当該特殊支配同族会社に帰せられる金額を加算した金額。以下この号及び次号において「個別欠損金額」という。）が生じた事業年度又は連結事業年度にあつては、次に掲げる金額から当該欠損金額又は当該個別欠損金額を控除した金額。第三号において「調整所得金額」という。）
- イ 業務主宰役員給与額（[法第三十五条](#) の規定又は[法第八十一条の三第一項](#)（個別益金額又は個別損金額の益金又は損金算入）に規定する個別損金額を計算する場合の[法第三十五条](#) の規定により損金の額に算入されなかつた金額がある場合には、その損金の額に算入されなかつた金額を控除した金額）
- ロ [法第五十七条第一項](#)（青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越し）の規定の適用を受けた金額又は[法第八十一条の九第一項](#)（連結欠損金の繰越し）の規定の適用を受けた金額のうち当該特殊支配同族会社に帰せられる金額
- 二 欠損金額から前号イに掲げる金額を控除した金額又は個別欠損金額から同号イ及びロに掲げる金額の合計額を控除した金額
- 三 各基準期間前事業年度等（基準期間開始の日の前日以前に開始した事業年度又は連結事業年度をいう。以下この号及び第七項において同じ。）の次に掲げる金額をこれらの金額が生じた事業年度又は連結事業年度（以下この号において「発生事業年度等」という。）開始の日後七年以内に開始した各事業年度

又は各連結事業年度の調整所得金額（当該発生事業年度等前の事業年度又は連結事業年度において生じた次に掲げる金額に係るこの号の規定により控除するものとされる金額を除く。以下この号において同じ。）の最も古い事業年度又は連結事業年度に生じたものから順次控除するものとした場合における基準期間前事業年度等において生じ、かつ、基準期間内事業年度等の調整所得金額から控除されることとなる金額の合計額

- イ 非特殊支配同族会社最後事業年度等（基準期間前事業年度等の特殊支配同族会社に該当しない事業年度又は連結事業年度のうち、最も新しい事業年度又は連結事業年度をいう。以下この号において同じ。）後の事業年度又は連結事業年度において生じた調整欠損金額（前号に掲げる金額をいう。）を発生事業年度等の終了の日の翌日前三年以内に開始した各事業年度又は各連結事業年度（非特殊支配同族会社最後事業年度等後の事業年度又は連結事業年度に限る。）のうち最も古い事業年度又は連結事業年度の調整所得金額から順次控除するものとした場合に控除しきれなかつた金額
 - ロ 非特殊支配同族会社最後事業年度等以前の事業年度又は連結事業年度において生じた欠損金額（[法第八十条](#)（欠損金の繰戻しによる還付）の規定の適用を受けた金額を除く。）又は[法第八十一条の九第五項](#)に規定する連結欠損金個別帰属額（[第一百五十五条の二十一第二項第四号](#)（連結欠損金個別帰属額等）に定める金額を除く。）
- 6 前項第三号イ及びロに掲げる金額には、当該事業年度前の各事業年度又は各連結事業年度において特殊支配同族会社を[法第五十七条第二項](#)に規定する合併法人等とする[同項](#)に規定する適格合併等を行った場合における[同項](#)の規定により当該特殊支配同族会社の欠損金額とみなされる金額（当該適格合併等の日の属する事業年度が連結事業年度に該当する場合には同日の属する事業年度が連結事業年度に該当しなかつたとした場合に[同項](#)の規定により当該特殊支配同族会社の欠損金額とみなされる金額とし、[同条第三項](#)の規定によりないものとされる金額を除く。）を含むものとし、当該事業年度前の各事業年度又は各連結事業年度において特殊支配同族会社を合併法人、分割承継法人又は被現物出資法人とする[同条第五項](#)に規定する適格合併等を行った場合における[同項](#)の規定によりないものとされる欠損金額（当該適格合併等の日の属する事業年度が連結事業年度に該当する場合には、同日の属する事業年度が連結事業年度に該当しなかつたとした場合に[同項](#)の規定によりないものとされる欠損金額）を含まないものとする。
- 7 第五項第三号イ及びロに掲げる金額（以下この項において「調整繰越欠損金額」という。）は、基準期間前事業年度等の調整繰越欠損金額の生じた事業年度又は連結事業年度について青色申告書である確

定申告書の提出（基準期間前事業年度等の連結事業年度に該当する事業年度にあつては、当該内国法人又は当該内国法人に係る連結親法人による連結確定申告書の提出。以下この項において同じ。）をし、かつ、その後において連続して確定申告書の提出をしている場合（前項の規定により調整繰越欠損金額に含むものとされた金額がある場合にあつては、同項の適格合併等の日の属する事業年度又は連結事業年度後の事業年度又は連結事業年度において連続して確定申告書の提出をしている場合）における当該調整繰越欠損金額に限るものとする。

- 8 [法第三十五条第二項](#) に規定する政令で定める金額は、八百万円（各基準期間内事業年度等における業務主宰役員給与額の合計額を当該各基準期間内事業年度等の月数の合計数で除し、これに十二を乗じて計算した金額が[同項](#) に規定する基準所得金額の百分の五十に相当する金額以下である場合には、三千万円）とする。
- 9 [法第三十五条第二項](#) に規定する政令で定める事業年度は、基準期間がない特殊支配同族会社において、次に掲げる規定を適用しないものとして計算した場合における当該事業年度の所得の金額に業務主宰役員給与額を加算した金額又は当該事業年度の業務主宰役員給与額から次に掲げる規定を適用しないものとして計算した場合における欠損金額を控除した金額（当該事業年度が一年に満たない場合には、当該加算した金額又は控除した金額を当該事業年度の月数で除し、これに十二を乗じて計算した金額。以下この項及び第十三項において「当年度基準所得金額」という。）が八百万円（当該事業年度における業務主宰役員給与額（当該事業年度が一年に満たない場合には、当該業務主宰役員給与額を当該事業年度の月数で除し、これに十二を乗じて計算した金額）が当該当年度基準所得金額の百分の五十に相当する金額以下である場合には、三千万円）以下である場合における当該事業年度とする。
 - 一 [法第二十八条](#)（法人税額から控除する外国子会社の外国税額の益金算入）
 - 二 [法第三十五条](#)
 - 三 [法第三十七条](#)（寄附金の損金不算入）
 - 四 [法第四十条](#)（法人税額から控除する所得税額の損金不算入）
 - 五 [法第四十一条](#)（法人税額から控除する外国税額の損金不算入）
 - 六 [法第六十二条第二項](#)（合併及び分割による資産等の時価による譲渡）
 - 七 [租税特別措置法第五十九条第一項](#) 及び [第二項](#)（新鉱床探鉱費又は海外新鉱床探鉱費の特別控除）
 - 八 [租税特別措置法第六十条第一項](#)（沖縄の認定法人の所得の特別控除）

九 [租税特別措置法第六十六条の七第三項](#)（法人税額から控除する特定外国子会社等の外国税額の益金算入）

十 [租税特別措置法第六十六条の九の三第三項](#)（法人税額から控除する特定外国信託の外国税額の益金算入）

十一 [租税特別措置法第六十七条の十二第一項](#) 及び [第二項](#) 並びに [第六十七条の十三第一項](#) 及び [第二項](#)
（組合事業に係る損失がある場合の課税の特例）

10 第一項、第五項、第八項及び前項の月数は、暦に従つて計算し、一月に満たない端数を生じたときは、これを一月とする。

11 この条において「業務主宰役員給与額」とは、特殊支配同族会社の業務主宰役員（業務主宰役員に異動があつた場合には、第一項に規定する期末業務主宰役員又は期中業務主宰役員に該当するものに限る。）の各事業年度の当該業務主宰役員であつた期間において支給される[法第三十五条第一項](#)に規定する給与の額（[法第三十四条](#)（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を除く。）をいう。

12 当該事業年度において[法第三十四条第二項](#)の規定により損金の額に算入されない金額のうちに[第七十条第一号](#)口（過大な役員給与の額）に係る部分の金額（以下この項において「支給限度超過額」という。）がある場合には、当該支給限度超過額のうち前項に規定する業務主宰役員に係る[法第三十五条第一項](#)及び前項に規定する損金の額に算入されない金額は、当該支給限度超過額に、第一号に掲げる金額のうちに第二号に掲げる金額の占める割合を乗じて計算した金額とする。

一 第七十条第一号口に規定する役員に対して支給された同号口に規定する給与の額の合計額

二 前号に掲げる金額のうち当該業務主宰役員に対して当該業務主宰役員であつた期間において支給された金額

13 内国法人が特殊支配同族会社に該当する場合には、各事業年度の確定申告書に前三年基準所得金額又は当年度基準所得金額の計算及び[法第三十五条第一項](#)の規定の適用を受ける金額の計算に関する明細書を添付しなければならない。

法人税法施行規則

（昭和四十年三月三十一日大蔵省令第十二号） 最終改正：平成一八年四月二八日財務省令第四一号

附 則（平成一八年四月二八日財務省令第四一号）

別表十四（一） 記載要領

1 この表のⅠは、法第2条第10号（定義）に規定する同族会社（第3号において「同族会社」とい

う。)が法第35条第1項(特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入)に規定する特殊支配同族会社(以下この記載要領において「特殊支配同族会社」という。)に該当するかどうかを判定する場合に記載すること。

2 「期末現在の議決権の総数(4)」から「社員の数による判定(8)÷(7)(9)」までの各欄に記載する総数、数及び割合は、別表二の記載要領第2号から第5号までに準じて記載すること。

3 「業務主宰役員及び業務主宰役員関連者等に関する事項」の各欄は、同族会社の令第72条第1項第1号(特殊支配同族会社の判定等)に規定する業務主宰役員(第12号において「業務主宰役員」という。)及び同条第3項第1号に規定する業務主宰役員グループに属する者について記載すること。この場合において、当該同族会社の役員である者及び同条第1項第6号から第8号までに掲げる法人である株主等にあつては、「業務主宰役員関連者」の各欄に記載すること。

4 「業務主宰役員及び業務主宰役員関連者等に関する事項」の「常務従事役員の別3」の欄は、役員としての職務につき常務に従事しているかどうかの別により判定すること。

5 この表のIIは、特殊支配同族会社が法第35条第2項の規定に該当するかどうかを判定する場合に記載すること。

6 「基準期間開始の日(15)」の欄は、当該事業年度又は連結事業年度開始の日前3年以内に開始した各事業年度又は各連結事業年度(当該各事業年度又は各連結事業年度のうちに特殊支配同族会社に該当しない事業年度又は連結事業年度がある場合には、その該当しない事業年度又は連結事業年度のうち、最も新しい事業年度又は連結事業年度以前の各事業年度又は各連結事業年度を除く。)のうち最も古い事業年度又は連結事業年度開始の日を記載すること。

7 「基準期間内事業年度等の月数(16)」の欄は、「基準期間開始の日(15)」の欄に記載された日から当該事業年度又は連結事業年度開始の日の前日までの期間の月数を記載すること。

8 「前三年業務主宰役員平均給与額(別表十四(一)付表「3の4」)×12÷(16)(21)」及び「前三年基準所得金額に占める前三年業務主宰役員平均給与額の割合(21)÷(20)(22)」の欄は、「前三年基準所得金額(19)×12÷(16)(20)」の欄の金額が800万円を超え、3,000万円以下である場合に限り記載すること。

9 「基準期間がない場合の適用除外の判定」の各欄は、令第72条の2第9項(特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入額及び基準所得金額の計算等)に規定する基準期間がない特殊支配同族会社が記載すること。

10 「所得加算額(24)」の欄は、別表四「11の1」の欄の金額(「8の1」の欄に係る部分を除く。)に法第34条(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役員に対して支給する給与の額を加算した金額又は別表四の二付表「6の1」の欄の金額(「3の1」の欄に係る部分を除く。)並びに「21の1」、「31の1」及び「32の1」の欄の金額の合計額に法第81条の3第1項(個別益金額又は個別損金額の益金又は損金算入)(法第34条の規定により同項に規定する個別損金額を計算する場合に限る。)の規定により損金の額に算入されない役員に対して支給する給与の額を加算した金額を記載すること。

11 当該事業年度又は連結事業年度において法第59条第1項若しくは第2項(会社更生等による債務免除等があつた場合の欠損金の損金算入)又は第81条の3第1項(法第59条第1項又は第2項の規定により法第81条の3第1項に規定する個別損金額を計算する場合に限る。)の規定の適用がある金額については、「期首控除未済欠損金額(別表七(一))「1の計」又は別表七の二付表二「22」(26)」の欄に含めて記載すること。

12 「当期に支給した業務主宰役員給与額(27)」及び「当期に支給した業務主宰役員給与額(32)」の欄は、当該事業年度又は連結事業年度に業務主宰役員に対して支給した給与の額のうち、法第

34条又は第81条の3第1項（法第34条の規定により同項に規定する個別損金額を計算する場合に限る。）の規定により損金の額に算入されない部分の金額に相当する金額を控除した金額を記載すること。この場合において、当該損金の額に算入されない部分の金額をこれらの欄の外書として記載すること。

13 「当年度基準所得金額に占める当期業務主宰役員給与額の割合（28）÷（30）（31）」の欄は、「当年度基準所得金額（29）×12÷当期の月数（30）」の欄の金額が800万円を超え、3,000万円以下である場合に限り記載すること。

14 この表のIIIは、特殊支配同族会社が法第35条第1項又は第81条の3第1項（法第35条第1項の規定により法第81条の3第1項に規定する個別損金額を計算する場合に限る。）の規定により損金の額に算入されない金額を計算する場合に記載すること。ただし、次に掲げる事業年度又は連結事業年度については記載を要しない。

（1）「前三年基準所得金額（19）×12÷（16）（20）」の欄の金額が800万円以下である事業年度若しくは連結事業年度又は同欄の金額が800万円を超え3,000万円以下であり、かつ、「前三年基準所得金額に占める前三年業務主宰役員平均給与額の割合（21）÷（20）（22）」の欄の割合が100分の50以下である事業年度若しくは連結事業年度

（2）「当年度基準所得金額（29）×12÷当期の月数（30）」の欄の金額が800万円以下である事業年度若しくは連結事業年度又は同欄の金額が800万円を超え3,000万円以下であり、かつ、「当年度基準所得金額に占める当期業務主宰役員給与額の割合（28）÷（30）（31）」の欄の割合が100分の50以下である事業年度若しくは連結事業年度

15 「合算対象給与額（34）」の欄は、特殊支配同族会社が令第72条の2第2項又は法第81条の3第1項（令第72条の2第2項の規定により法第81条の3第1項に規定する個別損金額を計算する場合に限る。）の規定の適用を受ける場合に令第72条の2第2項に規定する合算対象給与額を記載すること。

別表十四（一）付表 特殊支配同族会社の前三年基準所得金額に関する明細書
（略）

別表十四（一）付表 **記載要領**

1 この表は、令第72条の2第5項（特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入額及び基準所得金額の計算等）に規定する基準期間（以下この **記載要領** において「基準期間」という。）がある特殊支配同族会社（法第35条第1項（特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入）に規定する特殊支配同族会社をいう。以下この **記載要領** において同じ。）が、法第35条第2項に規定する基準所得金額を計算する場合に記載すること。

2 「基準期間がある場合における前三年基準所得金額の計算」の各欄は、基準期間に含まれる各事業年度又は各連結事業年度について記載すること。

3 「欠損金等の控除額（2）」の各欄は、法第57条第1項（青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越し）の規定により基準期間に含まれる各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入された金額又は法第81条の9第1項（連結欠損金の繰越し）の規定により基準期間に含まれる各連結事業年度の連結所得の金額の計算上損金の額に算入された金額のうち当該特殊支配同族会社に帰せられる金額を記載すること。

4 「業務主宰役員給与額（3）」の各欄は、基準期間に含まれる各事業年度又は各連結事業年度に業務主宰役員（法第35条第1項に規定する業務主宰役員をいう。）に対して支給した給与（法第35条第1項に規定する給与をいう。）の額のうち、法第34条（役員給与の損金不算入）又は第81条の

3 第 1 項（個別益金額又は個別損金額の益金又は損金算入）（法第 3 4 条の規定により同項に規定する個別損金額を計算する場合に限る。）の規定により損金の額に算入されなかつた部分の金額に相当する金額を控除した金額を記載すること。なお、法第 3 5 条第 1 項又は第 8 1 条の 3 第 1 項（法第 3 5 条第 1 項の規定により法第 8 1 条の 3 第 1 項に規定する個別損金額を計算する場合に限る。）の規定により損金の額に算入されなかつた金額がある場合には、当該金額を当該各欄の内書として記載すること。

5 特殊支配同族会社最初事業年度等（特殊支配同族会社に該当する最初の事業年度又は連結事業年度をいう。以下この号及び次号において同じ。）の翌事業年度又は翌連結事業年度のこの表の記載に当たっては、当該特殊支配同族会社最初事業年度等前の各事業年度又は各連結事業年度に係る「調整繰越欠損金額（前期の（11））（7）」の各欄は、当該特殊支配同族会社最初事業年度等における別表七（一）「1」の欄の金額（連結法人にあつては、別表七の二付表二に記載された当該連結法人に係る金額）をそれぞれの事業年度又は連結事業年度ごとに記載すること。

6 平成 1 8 年 4 月 1 日以後最初に開始する事業年度又は連結事業年度のこの表の記載に当たっては、当該事業年度又は連結事業年度前の各事業年度又は各連結事業年度に係る「調整繰越欠損金額（前期の（11））（7）」の各欄は、平成 1 5 年 4 月 1 日以後最初に開始する事業年度又は連結事業年度（当該最初に開始する事業年度又は連結事業年度が特殊支配同族会社に該当しない事業年度又は連結事業年度である場合には、特殊支配同族会社最初事業年度等）における別表七（一）「1」の欄の金額（連結法人にあつては、別表七の二付表二に記載された当該連結法人に係る金額）をそれぞれの事業年度又は連結事業年度ごとに記載すること。

7 「前三年調整所得金額」の「調整所得金額から控除される調整繰越欠損金額」の各欄は、「前三年調整所得金額」の「1」の欄に記載された調整所得金額（令第 7 2 条の 2 第 5 項第 1 号に規定する調整所得金額をいう。以下この号において同じ。）から「調整繰越欠損金額（前期の（11））（7）」の各欄に記載された金額をこれらの金額のうち最も古い事業年度又は連結事業年度の金額から順次控除するものとした場合に控除されることとなる金額を記載すること。なお、「当期前三年前事業年度等の調整所得金額（8の 1）」、「当期前二年前事業年度等の調整所得金額（9の 1）」及び「当期直前事業年度等の調整所得金額（10の 1）」の複数の欄に調整所得金額の記載がある場合にあつては、当該調整所得金額の生じた事業年度又は連結事業年度のうち最も古い事業年度又は連結事業年度の調整所得金額から順次控除するものとして記載すること。

8 「調整欠損金額（前期の（5の 1））（12）」の欄は、基準期間開始の日の前日の属する事業年度又は連結事業年度（特殊支配同族会社に該当する事業年度又は連結事業年度で、平成 1 5 年 4 月 1 日以後に開始したものに限る。）で、令第 7 2 条の 2 第 7 項に規定する調整繰越欠損金額のある事業年度又は連結事業年度について記載すること。

9 平成 1 8 年 4 月 1 日以後最初に開始する事業年度又は連結事業年度のこの表の記載に当たっては、「基準期間前三年前事業年度等の調整所得金額（13の 1）」、「基準期間前二年前事業年度等の調整所得金額（14の 1）」及び「基準期間直前事業年度等の調整所得金額（15の 1）」の各欄は記載を要しない。

10 令第 7 2 条の 2 第 6 項の規定により同条第 5 項第 3 号イ及びロに掲げる金額に含むものとされる金額又は含まないものとされる金額は、「調整繰越欠損金額（前期の（11））（7）」及び「調整欠損金額（前期の（5の 1））（12）」の各欄の金額に加算し、又はこれらの金額から控除すること。