

租税判例における「役員給与」規制の回顧と動向

福 浦 幾 巳

1. 問題の所在

2005（平17）年7月に新会社法が公布され、翌年5月にこれが施行された。同法は、会社の機関設計において、規模の大小や公開性の有無を規律した譲渡制限会社や公開会社などの区分をおこなったほか、ベンチャー企業の育成や起業を支援するために、最低資本金制度の廃止や各種の規制緩和を模索する措置が随所にみられる。この点は、昨今の職種に応じた年俸制の採用、業績連動型報酬などのような雇用システムの多様化にもとづいた「役員給与」規制についても例外ではない。それは、ひとえに、新たな経済システムに対応すべく最近の世界的な会計基準の動向とも軌を一にした規制であるといえる。

周知のように、従前の会社法上の「役員給与」規制については、役員報酬を職務執行の対価、そして、役員賞与を利益処分の性格とする解釈が多数説であった。しかし、2002（平14）年の商法改正を契機に、これらについては、ともに職務執行の対価の属性のものとして整理がおこなわれている¹⁾。

これと同時に、1965（昭40）年の全文改正以来、抜本的な明文上の改正はおこなわず、対処療法的に、しかも補充的な改正措置をおこなってきた法人税法においても、2006（平18）年3月に、以下図1にみるように、当該「役員給与」規制についての改正がおこなわれた。そこでは、損金算入の制限を模索した「役員給与」規制の見直しがなされているとともに、前述の業績連動型報酬などを一定の要件のもとで許容する法規制が織り込まれている²⁾。

しかし、改正法それ自体については、従来の民商法と租税法との関係を始めとして、物議を醸す内容が盛りだくさんである³⁾。その証左として、今般の改正法について、当該法規制を従来の「役員給与」規制の延長上のものとして解釈・適用すべきか、それとも従来とは全く異なった法規制のものとして解釈・適用すべきかによって、それは租税実践においても多大な影響を与える余地があるからである。

本稿では、わが国における「役員給与」規制に関する租税判例上の展開の回顧を踏まえ、今般の法人税法改正にみられる以上の問題意識に限定して、当該法規制の制度的意義の評価を試みることにする⁴⁾。

図 1

沿 革	概 要
1887(明20)年	所得税創設
1899(明32)年	所得税改正「所得を三種に区分」により法人所得課税開始 ・「第一種ノ所得ハ各事業年度総益金ヨリ同年度総損金、前半年度繰越金及保険責任準備金ヲ控除シタルモノニ依ル」(旧所法4①一)
1901(明34)年	課税法人から配当金・割賦賞与金の個人課税の非課税措置
1923(大12)年	同族会社行為計算の否認規定の創設(旧法73条ノ3)
1927(昭2)年	主秘第1号(昭和2年1月6日)「所得税法施行ニ関スル取扱方通牒」 ・四〇 法人カ其ノ役員ニ対シ利益アル場合ニノミ給与スル賞与ト雖其ノ役員ニ対シテ別ニ俸給ヲ支給セサル場合ニ於テハ其ノ賞与ハ之ヲ会社ノ損金トシテ計算スヘキモノトス ・四一 法人カ其ノ役員ニ対シ支給シタル賞与金ハ之ヲ損金トシテ計算セル場合ト雖定款ノ規定又は總會ノ決議等ニ依リ明カニ損金タルコトヲ認め得ル場合ノ外ハ益金処分ト認ムルモノトス
1950(昭25)年	法人税法取扱通達(直法1-100) ・五一 総益金とは、法令により別段の定めのあるものの外資本取引以外において、純資産増加の原因となるべき一切の事実をいう。 ・五二 総損金とは、法令により別段の定めのあるものの外資本取引以外において純資産減少の原因となるべき一切の事実をいう。 ・二六〇 労務及び信用出資社員に対し支給した報酬は、損金不算入 ・二六二 役員賞与の損金不算入 ・二六三 使用人兼務役員の使用人分賞与中その金額が妥当であると認められる部分に限り、損金算入 ・二六四 使用人賞与を損金算入 ・二六六 利益処分による役員又は使用人賞与の損金不算入 ・二六八 定款又は株主總會の承認を超えた役員報酬の超過金額の損金不算入

1963(昭38)年	所得税及び法人税の整備に関する答申，法人税法施行規則改正により通達の法律への明文措置 ・過大な役員報酬の損金不算入（施行規則10条の3） ・役員賞与の損金不算入（施行規則10条の4）
1965(昭40)年	法人税法全文改正（3.31） ・過大な役員報酬の損金不算入（旧法34，旧法69） ・役員賞与等の損金不算入（旧法35） ・過大な役員退職給与の損金不算入（旧法36）
1998(平10)年	法人税法改正（3.31） ・事実の隠ぺい又は仮装経理による役員報酬の損金不算入（旧法34②） ・過大な使用者給与の損金不算入（旧法36の2）
2002(平14)年	商法改正（報酬の決定・会社269改正）
2004(平16)年	企業会計基準委員会「役員賞与の会計処理に関する当面の取り扱い」（実務対応報告第13号）を公表
2005(平17)年	商法改正；「会社法」及び「会社法の施行に伴う関係法律等に関する法律」国会成立 企業会計基準委員会「役員賞与に関する会計基準」を公表
2006(平18)年	会社法施行「取締役の報酬等」（改正会社361） 法人税法改正 ・役員給与の損金算入範囲の見直し（改正法34①②③⑤，改正法70，71） ・定期同額給与（改正法34①一，改正法69①一～三） ・事前確定届出給与（改正法34①二，改正法69②③，改正法22の3①） ・利益連動給与（改正法34①三，改正法69④～⑧，改正法22の3②） ・特殊支配同族会社の業務主宰役員給与の損金不算入（改正法35①②③，改正法72，72の2） ・過大な使用者給与の損金不算入（改正法35⑥，改正法72の3，72の4） ・過大退職給与の損金算入（廃止）

2. 2006(平18)年税法改正前における「役員給与」規制の特色と概要

2006(平18)年改正前法人税法（以下、従前法という）における「役員給与」の直接的な明文措置は、以下のとおりである。

- (1) 「過大な役員報酬の損金不算入」(旧法34①)
- (2) 「役員賞与等の損金不算入」(旧法35)
- (3) 「過大な役員退職給与の損金不算入」(旧法36)
- (4) 「事実の隠ぺい又は仮装経理による役員報酬の損金不算入」(旧法34②)

(5) 「過大な使用人給与の損金不算入」(旧法36の2)

ところで、以上の従前法の「役員給与」規制の沿革は、図1にみるように、それは課税所得計算の基礎となる「通則」である基本構造と「租税回避否認」の法理に関する諸規定との関連において、いかに解釈・適用するかという展開で変遷してきたといえる。それは、「総益金」から「総損金」を控除する旨の基本構造(旧所法4①一)に対して、「租税回避否認」の法理における具体的な明文規定、すなわち「一般的否認規定」の法的属性⁵⁾を具備した「同族会社行為計算の否認」規定(旧法73の3)、そして、「租税回避否認」における具体的な明文措置はないものの、負担の公平にもとづいた目的論的な解釈・適用を前提にして、経済的実質関係が同一なものについては、法形式にかかわらず、その経済的実質関係において法的判断をおこなうべきであるとする「実質課税の原則⁶⁾」を担保とした1927(昭2)年以降にみられる通達行政における具体的・補充的な取り扱い、さらには、以上の「実質課税の原則」と「租税法律主義の原則」との関連において、後者の止揚を受けつつも、当該「実質課税の原則」の法理を法規制の変遷においても脈々と担保してきていると理解されるからである。この点は、1963(昭38)年における通達の施行規則への格上げ措置、現行法の素地である1965(昭40)年の法人税法改正における基本構造上の「損金の額」(旧法22③)を基礎としたこれに対する前掲の(1)、(2)および(3)にみる「個別的否認規定」としての「役員給与」規制の経緯は、当該「租税法律主義の原則」の法理にもとづく法的措置であるとみることもできよう。

しかしながら、これらの史的変遷を経てきた当該法規制についての制度上の収斂は、役員報酬については「損金算入」、役員賞与については「損金不算入」という理論上の認識はしうるものの、実務上においては、これらを容易に認識・判別することは難儀であったといえる。それは、当該「役員給与」規制をめぐる租税判例が膨大であるというわが国の経験に照らせば何よりもこのことは頷けるだろう。ちなみに、当該規制において、租税判例上、これが俎上に挙げられてきた争点は、役員報酬、そしてこれとの裏腹の関係にある役員賞与の定義・範囲を焦点とする射程であったといえる。以下では、租税判例に立ち入る前に、手始めに、従前法における当該規制を確認することにする⁷⁾。

この点につき、具体的な明文措置を俎上に挙げると、役員報酬は、役員に対する給与のうち、賞与及び退職給与以外のものをいい、職務執行の対価として与えられる限り債務の免除による利益その他の経済的利益も報酬に含まれると理解される（旧法34①③）。そこで、以上は、文理上、役員賞与⁸⁾および退職給与は、「臨時的な給与」、役員報酬は、「定期的な給与」という論理のものとなる。さらに、役員報酬のうち不相当に高額な部分の金額は、「損金不算入」ということになるが、それは、その役員の職務の内容などに照らし相当であるかどうかという「実質基準」、法人が報酬の支給限度額を定めている場合には、その限度額を超えていないかどうかという「形式基準」によって判断されることになる（法69）。

そこで、以上のような法構造に対して、一般的な理論上の展開は、「実質基準」を前提にした質的な所論の展開がなされることになるのが常套であるが、これに対する租税判例上の展開は、これとは趣を異にした展開がなされている点に留意する必要がある。それは、以下の図2にみるように、当初は、課税所得計算に基礎を置く「実質基準」の展開であるのに対して、その後の展開は、量的な「形式基準」の展開、そして、昨今は当該「形式基準」を基礎としつつも、これを一部修正する「実質基準」への変遷として展開されてきているといえるからである。なお、当該「形式基準」の取り扱いについては、通常、課税所得計算の期間帰属が事業年度を前提とする1年単位をもって解釈・適用すべきものと解されるが、この点についての租税判例上の争点は、「定期・定額」＝月単位を基本とする判別基準に収斂してきている点を特色としてみる事ができる。

けだし、以上のような租税判例の動向に鑑みると、従前の法人税法上の役員報酬、役員賞与の概念に関する解釈・適用は、民商法などの私法上の「職務執行の対価」の有無による質的な属性に従った判別基準は採用せず、「租税回避否認」の法理を基礎としつつも別個の独自の概念として変遷してきているといえる。その意味で、これは、租税法上の「固有概念」のものとして形成されてきたと換言できるだろう。

2. 「役員給与」規制における租税判例の回顧

前述のように、従前法下における「役員給与」規制についての租税判例上の展開は、当初の質的な「実質基準」の展開から、その後は、もっぱら役員へ支給する給与が定期的のものか否か、または臨時のものか否かという支給形態に立脚した量的な「形式基準」への展開、そして昨今は、その振り子は、再び、一部当該「形式基準」の修正という観点に立脚しつつも「実質基準」への展開となっている旨を問題提起した。

以下では、この点の証左として、図2に従って、わが国の租税判例の回顧を試みることにする。これは、冒頭で問題提起した2006（平18）年改正法人税法（以下、改正法という）の制度的意義を、従来の「役員給与」規制の延長上の法規制のものとして解釈・適用すべきか、それとも従来とは全く異なった法規制のものとして解釈・適用すべきであるかという制度的意義の理解に資するとおもわれるからである。

図 2

裁判例	判別基準	判決日（判例搭載集）	判例の要旨
東京地裁	実質	昭33.9.25判決（行集9巻9号1948頁、判例時報168号12頁、税資26号956頁）	・ 盆・暮に支給された臨時役員報酬が賞与に当たらないとされた事案。
大阪高裁	実質	昭36.5.29判決（行集12巻5号1028頁・税資35号514頁）	・ その支給額または支給基準が予め定められているかどうかというような形式的な標準によって決すべきものではなく、具体的な場合におけるその法人の事業活動の実態を総合的に観察し、それが客観的に事業活動上の必要支出に当たるものと認めるべきとした事案。
福島地裁	形式	昭46.8.9判決（税資63号292頁）	・ 期末に支給した臨時役員報酬が賞与に当たるとされた事案。 ・ 法基通9-2-13参照。
東京地裁	形式	昭55.9.25判決（税資114号800頁・訟務月報27巻1号188頁）	・ 予め定めた基準にもとづき特定月に増額支給した役員報酬が賞与とされた事案。
東京高裁	形式	昭56.5.27判決（税資117号478頁）	④東京地裁控訴審；同上。

最高裁	形式	昭57.7.8判決（税資127号86頁・訟務月報29巻164頁）	④東京地裁上告審；同上。
大分地裁	形式	昭58.3.14判決（税資129号517頁）	・期末に一括未払い計上した役員報酬が賞与とされた事案。
福岡高裁	形式	昭58.9.13判決（税資133号647頁）	⑦大分地裁控訴審；同上。
最高裁	形式	昭59.12.6判決（税資140号586頁）	⑦大分地裁上告審；同上。
高松地裁	形式	昭62.5.12判決（税資158号600頁）	・夏季・年末手当として支給された役員報酬が役員賞与に当たるとされた事案。
名古屋地裁	形式 (実質)	平4.2.28判決（税資188号499頁）	・未定時・定額の支給でも、売上除外によるヤミ給与は「役員賞与」であるとした事案。（形式） ・事実の一部を隠ぺいまたは仮装した経理の事案。（実質）
東京地裁	実質	平8.11.29判決（税資221号・判例時報1602号56頁）	取締役（社長の子女）に支給した役員報酬の帰属と訴訟中の行為計算否認規定の援用。
東京高裁	実質	平10.4.28判決（税資231号866頁）	⑫東京地裁控訴審；同上。
最高裁	実質	平11.1.29判決（税資240号407頁）	⑫東京地裁上告審；同上。

2.1. 1965（昭40）年法人税法全文改正前の判例—実質基準の展開—

課税所得計算において、1899（明32）年に創設され、1965（昭40）年の全文改正時まで旧所得税法第4条第1項第1号の「総損金」を源流とする旧法人税法第9条第1項の基本構造は、「内国法人の各事業年度の所得は各事業年度の総益金から総損金を控除した金額による。」というものであった。当該法規制下における「役員給与」規制については、商法（旧商269, 280）との私法依存による損金性によって判断されていたという立論も可能であるが、租税判例史を管見すると、この点については、一概にそうとはいえないようである。というのは、1965（昭40）年法人税法全文改正前の課税所得計算における過大役員給与の税法上の取り扱いについては、前述したように、明文上の旧法人税法第9条第1項の「総損金」を形式的に介在して、「同族会社の行為計算の否認」規定および「実質課税の原則」を暗黙の了解として、図1のような旧法人税基

本通達における行為計算の否認類型を前提とした実質上の解釈・適用が「租税法律主義の原則」の法理の止揚を受けつつも、これらの支配下に従って解釈・適用されていたと理解した方がよいようにおもわれるからである。その典型的な例示として、図2における東京地裁昭33・9・25判決、大阪高裁昭36・5・29判決を挙げることができる。

そこで、東京地裁昭33・9・25判決は、益・暮にのみ増額支給した臨時の役員報酬が役員賞与に該当するか否かを争点とし、これを役員報酬としたという事案である。また、大阪高裁昭36・5・29判決は、役員に対する固定給のほかに支給される歩合給が役員賞与に該当するか、役員報酬に該当するかを争点とした事案である。この点についての裁判所は、法人の役員に対する支給金を損金として取り扱うべきかどうかは、単にその支給額または支給基準が予め定められているかどうかの「形式基準」によるべきではなく、それは具体的場合における当該法人の事業活動の実態を総合的に観察し、それが客観的に事業活動上の必要支出に当たるかどうかにより決すべきと判断した。これは、損金性に関する「実質基準」に従った基準の展開であるといえる。

2.2. 1965（昭40）年法人税法全文改正以後の判例

2.2.1. 形式基準の展開

前述のように、1965（昭40）年法人税法全文改正前における法規制は、「租税法律主義の原則」の法理の止揚を受けつつも、「一般的否認規定」の法的属性をもつ「同族会社の行為計算の否認」の規定および「実質課税の原則」を担保した旧法人税基本通達の主要な部分を、当該「租税法律主義」の法理に適応すべき法政策として、前掲の旧法人税法第34条以下の「個別的否認規定」による法規制を措置した。以上のような当該措置は、未成熟であった従来の法規制に対する「租税法律主義の原則」の観点にもとづく整備であったと解されるが、その後の租税判例は、以下みるように、これまでの「租税回避否認」の法理を基礎とした「実質課税の原則」に傾斜しがちであった取り扱いに対して、当該明文措置を前提とした収斂作業であったようにおもわれる。

そこで、当該収斂の顛末は、福島地裁昭46・8・9判決をリーディング・ケ

ースにみるように、従前の「実質基準」の踏襲ではなくて、「形式基準」による収斂として結実したものであった。ちなみに、当該事案は、役員報酬と役員賞与との区別について、臨時的な給与が役員報酬に該当するか、それとも役員賞与に該当するかについて争われた事案であるが、裁判所は、「それが報酬となるか賞与となるかは、法人の事業のための必要経費であるかどうかは考慮せずに、定期的な給与か臨時的な給与かによって判定されるのであって、法人の利益処分のみを賞与とする商法の考え方とは一致しない。法人の役員に対する臨時的な給与のうち、他に定額の給与を受けていない者に対し、継続して毎年所定の時期に定額を支給する旨の定めにもとづいて支給するものおよび退職給与以外のものは、それが利益処分として支出されたか否かを問わず、また株主総会の承認の有無にも関係なく、すべて賞与となるのであるから、たとえ株主総会で定めた報酬支給総額の範囲内の支出であっても、臨時に支出したものは損金に算入しない趣旨と解すべきである」旨判示している。

なお、その後においても、当該「形式基準」を判断基準とする判決の傾向は、一層顕著にみられる。ここでも前掲の図2における租税判例の内容を参考に供し、その証左を試みたい。

まず、東京地裁昭55・9・25判決、その控訴審である東京高裁昭56・5・27判決および上告審の最高裁昭57・7・8判決は、会社役員に対して、7月と12月の報酬を、他の月の定額の報酬額より増額することを予め決めておいて支給した場合に関する当該増額分が役員報酬または役員賞与に該当するかが争われた事案である。この点につき裁判所の判断は、「役員報酬と役員賞与とはその本来の意義ないし内容を異にするものであるが、現実に役員に支給される給与が業務執行の対価であるか否かを他から判別することは實際上必ずしも容易ではなく、また、同族会社などにおいて利益処分として支給すべきものを安易に報酬化することによって課税を免れる場合も考えられるので、法は、税務執行の便宜と租税負担の公平を図る見地から、もっぱら『臨時的な給与』であるか否かという給与の支給形態ないし外形を基準として報酬と賞与とを区別することとしており、支給形態が臨時的と認められる給与についてさらにその実務執行の対価性の有無を論じてこれを役員報酬と認める余地はないものというべき

である。」旨判示している。

つぎに、大分地裁昭58・3・14判決、その控訴審である福岡高裁昭58・9・13判決および上告審の最高裁昭59・12・6判決は、役員に対して期末に一括未払い計上した金額が定期の給与たる役員報酬といえるか、臨時的な給与たる役員賞与に該当するかが争われた事案である。この点の裁判所の判断は、「法人税法34条及び35条の規定によれば、臨時的な給与は原則として報酬には該らず、他に定期の給与を受けていない者に対する臨時的な給与だけがその例外として報酬になるとされているのであり、このような法の規定の仕方からすれば、定期の給与を受けている者に対する臨時的な給与は、たとえ支給の時期および額があらかじめ定められていても、賞与に該当し、報酬と解する余地はないものというべきである。そして、右の臨時的な給与とは、その支給の時期、回数、金額、趣旨などを総合的に考察して、経常性のない一時的な給与と認められるものというべきである。」旨判示している。けだし、当該判決は、前掲の東京地裁昭55・9・25判決、東京高裁昭56・5・27判決、最高裁昭57・7・8判決における「形式基準」による臨時的に支給されたものは、役員賞与に該当する旨をここでも確認するものとなっている。

さらに、以上のような「形式基準」における租税判例上の公定力は、その後においても、高松地裁昭62・5・12判決に踏襲されている。当該事案は、夏季・年末手当として支給された役員報酬が役員賞与にあたるとされたものであるが、「法は、もっぱら『臨時的な給与』であるか否かという給与の支給形態ないし外形を基準として報酬と賞与とを区別しているのであって、当該給与が業務執行の対価あるいは利益処分かという給与支給の実質には着目していない。」と、ここでも「形式基準」を支持していることが理解されよう。

2.2.2. 実質基準の再展開

以上のように、「役員給与」に関する租税判例上の動向は、「実質基準」から「形式基準」へとその判断基準が変遷してきた。ところが、平成期に至って、その判別基準は、異質ではあるが、これまでの「形式基準」を原則として踏襲しつつも、以下のような「実質基準」を加味した租税判例が判示されるに至っ

ている。その証左として、名古屋地裁平4・2・28判決は、「定時・定額」の支給でも、売上除外によるヤミ給与が役員報酬に該当するか、役員給与に該当するかという事案であるが、この点につき裁判所は、以下のようにこれまでとは異なった価値判断の判決を示している。やや引用が冗長であるが、以下のような内容のものである。

「一般に、役員報酬と役員給与の違いは、前者が役員の通常の業務執行の対価であって事業経営上の経費から支出されるものであるのに対し、後者は利益獲得の功勞に対する報賞で利益金から与えられるものである。法人税法は、役員報酬と役員給与の本来的な性質上の相違が上述のようなものであることを当然の前提としつつも、税務執行上の便宜と租税負担の公平を図るため、臨時的な給与か否かという定型的な基準によって両者を区別することとしたものと解される。本件の場合、いわゆる裏帳簿に記載された売上除外による簿外利益の中から秘密裡に支給されていたことが認められ、本件金員の支給がたとえ、定時に定額を支給するものであっても、そのほかに役員らに対して定期的に支給されていた役員報酬とは全く異なり隠れた利益処分の趣旨で支給されていたものであり、支給形態も例外的で異常なものであったというべきである。本件金員の性質ないしその支給の趣旨とその異常な支給形態を、他に支給されていた定期的な役員報酬と比べつつ総合勘案すると、本件金員は、臨時的な給与に当たると解するのが相当であり、役員給与にほかならないというべきである。」

そこで、当該租税判例をいかに制度的評価をしたらよいであろうか。当該租税判例は、従来の「形式基準」を前提とした解釈・適用を全面的に否定した「実質基準」を首肯したものであろうか。それとも「形式基準」という根底は留保するものの、創設的に、一定の要件を充足する場合にのみ「実質基準」の介入しうる途を解釈・適用として展開したものであろうか。その意味では、「租税法主義の原則」の法理をもってしても当該租税判例は、物議を醸すものであるといえよう⁹⁾。いずれにせよ、当該租税判例は、「公序理論」にもとづいて1998年(平10)年の法人税法改正における「事実の隠ぺい又は仮装経理による役員報酬の損金不算入」(旧法34②)の法規制の制度化に影響を与えたようである¹⁰⁾。

なお、以上のように租税判例が法規制の制度化に影響を与えたものは、他にも存する。それは、「過大な役員報酬の損金不算入」、「役員賞与等の損金不算入」の「個別的否認規定」をもって直接の争点とせず、「一般的否認規定」である「同族会社の行為計算否認」規定を適用した事案である。東京地裁平8・11・29判決、その控訴審である東京高裁平10・4・28判決および上告審である最高裁平11・1・29判決は、原告が未成年で就学中であり、実質的に業務に参画することがない取締役3名に対し役員報酬を支給したことは、純経済人の行為としては不合理、不自然であって、原告会社の法人税負担を不当に減少させるものというべきであるから、その報酬全額の損金算入を否認すべきであるとした。いわゆる「実質基準」の解釈・適用である。けだし、租税判例上、当該事案の評価として留意すべきは、「租税回避否認」の法理の解釈・適用において、当該事案における訴訟当事者の採用した戦略は、「形式基準」の収斂下にある当該「役員給与」規制の次元を争点とせず、「実質基準」に立脚した「同族会社の行為計算否認」規定をもって展開した点に妙味があるようにおもわれる。

ここでも、当該租税判例が影響を与えたのか、1998年（平10）年の法人税法改正においては、法人がその役員と特殊の関係のある使用人（特殊関係使用人）に対する給与のうち、不相当高額部分についてこれを損金に算入しない旨を規制した。いわゆる過大な使用人給与の損金不算入規制の創設である（旧法36の2）¹¹⁾。以上のような租税判例において採用された「一般的否認規定」が「個別的否認規定」の法規制へと格上げされた点を特色としてみることができるが、この点は、繰り返すまでもなく、「租税法律主義の原則」の法理を意識しての法制化であるといえよう。

おもうに、1965（昭40）年法人税法全文改正以降における以上のような法規制の明文化措置の制度的位置づけをいかに理解したらよいであろうか。

この点につき私見は、これらの平成期における法人税法の「役員給与」規制の改正は、当初の「過大な役員報酬の損金不算入」、「役員賞与等の損金不算入」における解釈・適用の判別基準が「実質基準」から「形式基準」へ変遷した沿革を尊重すると、当該法規制の制度化は、「形式基準」に対する一部修正の創

設的な「実質基準」の展開のものであると位置づけたい。というのは、以上に
取り上げた租税判例をもって「形式基準」から「実質基準」へとシフトしたと
いう解釈・適用の展開は、その後において、当該事案が数少ないという理由だ
けでなく、「租税法律主義の原則」の法理に立脚した法的安定性・予測可能性
の観点から、以下の2006（平18）年における税法改正にみられる「役員給与」
規制の明文化措置の解釈・適用についても首肯しうるものといえるからである。

3. 2006（平18）年税法改正後における「役員給与」の法規制

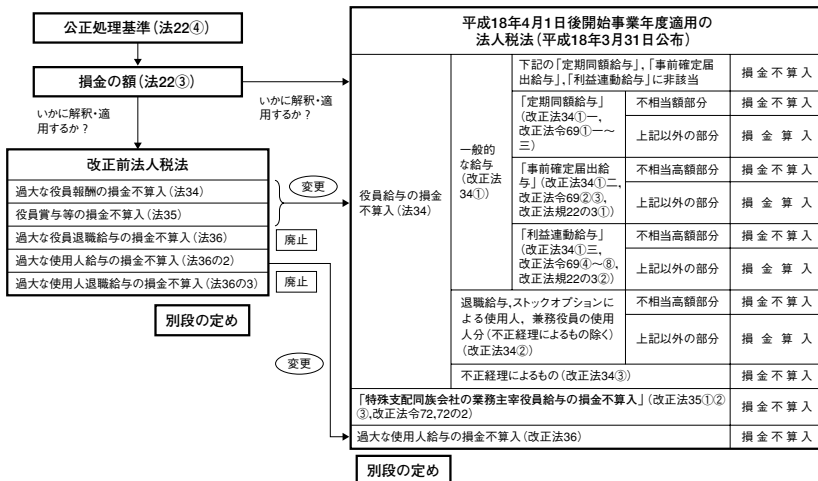
3.1. 改正法の概要

2006（平18）年改正後法人税法（以下、改正法という）における「役員給与」
に関する直接的な明文の措置についても、図3のように、従前法と同様に、法
人税法の「通則」規定である法人税法第22条第3項の「損金の額」および同条
第4項の「公正処理基準」との関連においていかに解釈・適用するかという観
点で理解する必要がある。この点につき改正法は、従前法と違って、役員報酬、
役員賞与の定義、範囲を行わないで、役員退職給与をも包括した「役員給与」
という概念を創設して、これに対する損金算入の有無を判断する以下のような
具体的な法規制をおこなった。改正法における「役員給与」の直接的な明文措
置は、以下のとおりである。

- (1) 「役員給与の損金算入範囲の見直し」（改正法34①②③⑤，改正法法令
70，71）
 - ① 「定期同額給与」（改正法34①一，改正法法令69①一～三）
 - ② 「事前確定届出給与」（改正法34①二，改正法法令69②③，改正法法規
22の3①）
 - ③ 「利益連動給与」（改正法34①三，改正法法令69④～⑧，改正法法規22
の3②）
- (2) 「特殊支配同族会社の業務主宰役員給与の損金不算入」（改正法35①②
③，改正法法令72，72の2）
- (3) 「過大退職給与の損金算入」（廃止）

図 3

法人税法の「役員給与」規制の変遷



3.2. 「役員給与」の損金算入範囲の見直し

「役員給与」規制について、改正法は、会社法の「取締役の報酬等」(改正会社法361)および2005(平17)年11月企業会計基準委員会における「役員賞与に関する会計基準」の公表により、役員報酬および役員賞与を「役員給与」としてこれを同一範疇のものとした展開も手伝ってか、明文上も明らかであるように、役員報酬と役員賞与とを区分していない。その意味で、今般の改正法は、構造的には、法人税法第22条第4項の「公正処理基準」を始発概念とする法人税法第22条第3項の「損金の額」の規定を尊重した民商法などの私法依存主義を明確化した感がしないでもない。しかし翻って考えてみると、改正法第34条以下およびその委任事項である第69条などの規定も、従前法と同様に、「別段の定め」たる優先条項の法規制下にある点を忘れてはならないであろう。してみると、所詮、当該法規制の解釈・適用の射程は、当該優先条項の制度的意義に関する価値充填のものとして理解しなければならないということになる。

以下では、以上の制度上の枠組みに立脚して、当該改正法の制度的意義の理解に焦点を当てることにするが、まずは、当該規制に伴う規定の内容について、図4に従ってその全体概要を把握する。それに加えて、改正法をめぐる多義的な解釈・適用の生じうる問題の所在を明らかにすることにしたい。

3.3. 改正法人税法第34条の法構造

今般の「役員給与」規制の改正法は、「役員給与」の損金算入の可否に関して、その職務執行前に予め支給時期、支給額が定められていたか否かによりこれを区別するというスタンスに立脚して、以下の3つの形態の法規制を担保するものとなっている（改正法34①）。すなわち、「定期同額給与」（改正法34①一、改正法法令69①一～三）、「事前確定届出給与」（改正法34①二、改正法法令69②③、改正法法規22の3①）および「利益連動給与」（改正法34①二、改正法法令69②③、改正法法規22の3①）の法規制である。なお、以上の損金算入とされる3つの形態については、明文措置でも明らかなように、「退職給与」、「新株予約権によるもの」および「使用人兼務役員の使用人分賞与」については、不相当に高額な部分については、損金不算入とされる（改正法34②）。

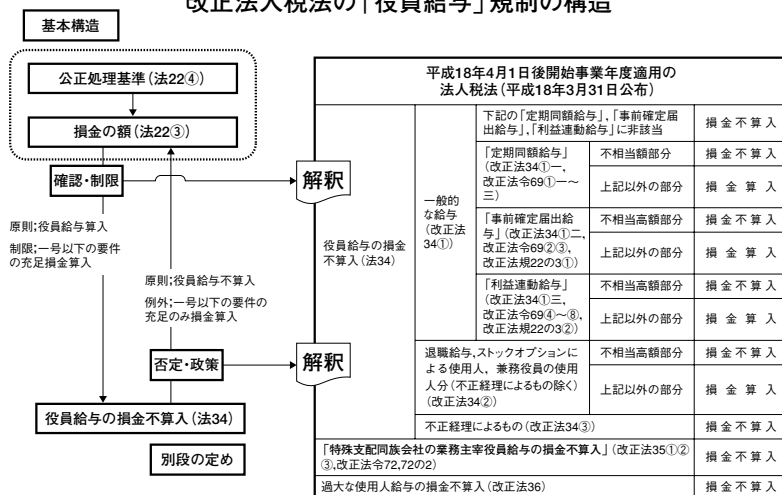
問題は、当該内容に関する法構造をいかに解釈・適用するかである。この点については、以下の図4のように2つの解釈・適用の余地がある。

1つは、法人税法第22条第4項の「公正処理基準」を始発概念とする法人税法第22条第3項の「損金の額」の規定を尊重した民商法などの私法依存主義を前提にして、改正法人税法第34条第1項の規定は、これを原則として確認する旨の規定と理解し、第1号以下の規定はこれを具体的・制限的に解釈・適用するというものである。いいかえると、当該所説は、従来の「役員給与」規制に関する伝統的な法制度の沿革および租税判例上の集積に伴った価値充填を担保としており、したがって、基本構造に対する補完的・規制的關係に立脚するものである。当該観点に従うと、「内国法人がその役員に対して支給する給与（退職給与及び第五十四条第一項（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によるもの並びにこれら以外のもので使用人としての職務を有する役員に対して支給する当該職務に対するもの並びに第

三項の規定の適用があるものを除く。以下この項において同じ。)のうち次に掲げる給与のいずれにも該当しないものの額は、その内国法人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。」旨の規定は、第1号ないし第3号の規定の項目と当該規定に該当しない項目とは同一次元の範疇のものとして解釈・適用されることになろう¹²⁾。

図 4

改正法人税法の「役員給与」規制の構造



いま1つは、以上のような私法依存主義への基準性を否定し、自己完結的・封鎖的な価値判断に立脚した所説の展開である。なお、当該所説は、原則として、「役員給与」は損金不算入であるが、例外として、第1号ないし第3号の規定の項目を一定の要件を充足した場合にこれを政策的に認容するというものである¹³⁾。ちなみに、当該所説は、第1号ないし第3号の規定の項目と当該規定に該当しない項目とは、異次元の範疇のものとして解釈・適用するとともに、従来の「役員給与」規制に関する伝統的な法制度の沿革および租税判例上の集積に伴った価値充填は、無に帰する取り扱いを展開するものである。

けだし、当該所説のように、原則として、私法依存主義の基準性を否定し、

第1号ないし第3号の規定の項目を政策的に特定し、これを認容するという論理は、いかなる理由にもとづくものであろうか。この点については、少なくとも「租税回避否認」の法理を基礎とした「実質基準」に従い、例外として、正当な理由が存在する場合に、「形式基準」に従ってこれを認めるという法理が見え隠れしているようにおもわれる。なお、当該所説は、当該「役員給与」規制の判例法理の変遷が「実質基準」から「形式基準」へ変遷し、さらに最近の「形式基準」に対する一部修正の創設的な「実質基準」の展開のものとして位置づける前述の筆者の見解からすれば、当該所説は、「実質基準」から「形式基準」、そして「形式基準」から全面的な「実質基準」への変遷という論理に従った改正であると理解できよう¹⁴⁾。いずれにせよ、改正法においても今後の租税判例などによる解釈・適用の集積しかないが、現段階の私見は、基本構造に対する補完的・規制的関係に立脚する立場を支持したい¹⁵⁾。

3.4. 「特殊支配同族会社の業務主宰役員給与の損金不算入」の法規制の創設と評価

3.4.1. 制度の概要

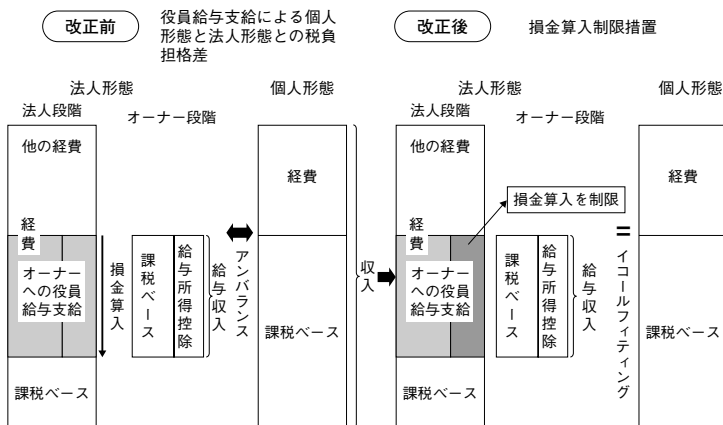
改正法において、最も物議を醸すものとして、表記の「特殊支配同族会社の業務主宰役員給与の損金不算入」制度が創設されたことである（改正法35①②③，改正法法令72，72の2）。当該規定も前述の改正法34条の法構造と同次元の問題の所在が考えられるが、当該法規制の発端は、今般の会社法の改正に淵源するといわれる。周知のように、改正会社法においては、一人会社の設立が可能となったことにより、小規模零細事業者の「法人成り」や新規事業目的により実質的に個人類似の小規模会社が多数出現することも予想される。

そこで、以上のような民商法などの私法措置に対して、今般の税法上の措置は、規模の類似する個人事業者とオーナー法人経営者との負担の公平論議に立脚して、以下の図5のような同族会社のなかでも経済的に「実質一人会社」（改正法においては、一定の要件を充足する「特殊支配同族会社」）から支払われる「役員給与」に対しては、「給与所得控除」相当額を損金不算入とする法規制である（改正法35①②，改正法法令72，72の2）。具体的な法規制は、図5のように、業務主宰役員およびその同族関係者（「業務主宰役員グループ」）

が90%以上の株式などを保有し、かつ、常務に従事する役員 of 過半数を占めている同族会社（「特殊支配同族会社」（改正法35①，改正法72①～④））の業務主宰役員に対して、基準所得金額800万円以下の事業年度などの適用除外措置が講じられているものを除き、支給する給与の額のうち経費の「二重控除」に相当する部分（給与所得控除相当分）について、損金に算入しないというものである（改正法35①②，改正法72の2⑤～⑨）¹⁶⁾。

問題は、以上の法規制の立論である。この点についての立論は、以下のような経費の「二重控除」論の展開である¹⁷⁾。すなわち、法人税法上、「役員給与」の支払いは、法人所得計算において損金算入とされる。したがって、課税所得計算において、当該支払い相当額が減額されることになる。と同時に、所得税法上、当該「役員給与」支払い相当額（給与所得）は、収入金額に対する「給与所得控除」が計算上、適用されることになる。以上のような理由から、現行法においては、法人格を付与されると、二重の控除が可能となる。これに対して、事業主自身の労務の対価の損金性を認めていない所得税法上の当該法規制下にある個人事業主との比較において、これを鑑みると、当該制度上の措置は、不公平となるというものである。

図 5



(出典：財務省資料<http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/zeisei06/html/index.html>一部修正)

3.4.2. 理論上の整理

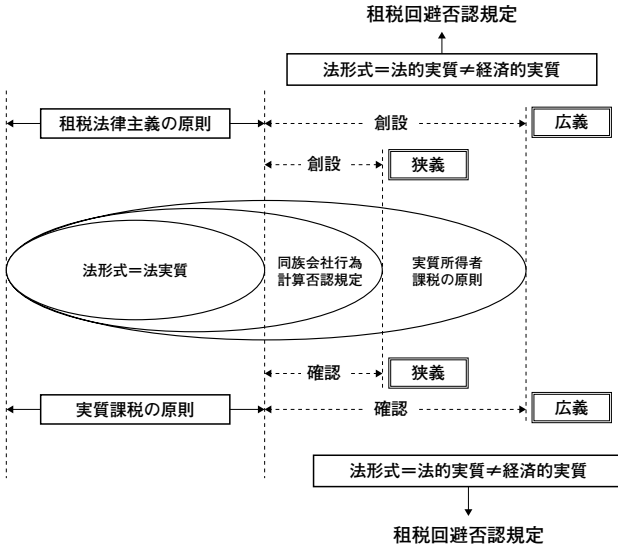
従前法下においては、以上の「特殊支配同族会社の業務主宰役員給与の損金不算入」のような法規制は存在しなかった。おもうに、何故に、このような法規制が明文化されたのだろうか。以下では、問題の整理として、民商法などの私法上の理論を確認し、これに対応する租税法上の理論を管見することにする。

まずは、民商法などの私法上の理論を確認する。ところで、私法上においては、ひとたび法人格が付与されたならば、原則として、当該「法人格否認の法理」は、原則として、適用することはできないと解されている¹⁸⁾。私法上の法律構成による法形式、法実質の議論はいうまでもないが、少なくともこの点の法理は、改正会社法においても同様であるとおもわれる。その証左として、以下の租税法上の法規制は、「実質一人会社」の容認を暗黙に想定した法規制となっているからである。

つぎに、これに対する租税法上の理論について確認する。この点につき所説は、以下の図6のように、2つの対峙する見解が展開されている。

1つは、民商法と租税法との関係において、租税法上の「実質所得者課税の原則」（法法12）および「同族会社の行為計算否認」規定（法法132）の法理を適用して、私法上の「法人格否認の法理」を租税法上の範疇まで包括、拡大解釈する広義の「実質課税の原則」論の展開である¹⁹⁾。2つは、同上民商法と租税法との関係において、私法上の法理は尊重するが、租税法領域においては、私法上、ひとたび法人格が付与されたものであるならば、具体的にこれを否認する明文規定がない限り、容認し得ないという「租税法律主義の原則」の法理の展開である。これらの所論を以上の「特殊支配同族会社の業務主宰役員給与の損金不算入」規制に当てはめると、前者の立場では、「確認規定」、後者の立場では、「創設規定」のものとして解釈されることになろう。以上の所論に関する私見は、後者の「創設規定」としての立場を支持したい。問題は、当該制度の創設の理由をいかに位置づけるかである。

図 6



この点につき現段階の私見は、改正法の制度的意義として、私法依存主義を否定し、自己完結的・封鎖的な価値判断に立脚する所説ではなく、基本構造に対する補完的・規制的關係に立脚する立場に従うことから、当該規制の創設については、「実質一人会社」を想定した一部（その意味で、当該制度は、私法上の法律構成は認めるが、一部の業務主宰役員給与のうち「給与所得控除」相当額を否認するものとなっている。）の「みなし個人課税」制度を容認した政策目的の「実質基準」の展開のものとして理解したい²⁰⁾。というのは、これまで展開されてきた「みなし個人課税」の法理は、同族関係者で構成された同族関係者のうち、実質的に個人事業と全く異ならない「法人成り」の会社に対して、これが個人所得税・相続税との間に著しい不公平が生じた場合に、これを個人とみなして課税するという限定的・制限的な人的帰属に関する「実質基準」の展開であるからである。かくして、当該規制は、「創設規定」の立場を尊重しつつも、法人格そのものは否定せず、業務主宰役員給与の「給与所得控除」を否認する法規制である点に留意する必要がある。

前述したように、以上の「実質課税の原則」の法理、「租税法律主義の原則」の法理における理論上の展開に関する租税判例上の動向は、当初においては、前者の「実質課税の原則」の所説に組みする傾向にあった。しかし、その後においては、「租税法律主義の原則」の所説の台頭によりこれが重視され、その収斂として「形式基準」の解釈・適用の展開となったといえるが、以上のような動向に従うと、今般の税法改正における「特殊支配同族会社の業務主宰役員給与の損金不算入」制度のような具体的な法規制の創設は、これまでの私法依存によるスタンスにあるとしても、法的措置の制度的意義は、税法固有の法規制を模索した法規制であると理解する方が分かりやすいといえる。すなわち、「租税法律主義の原則」を基礎とする法規制に対する伝家の宝刀である「実質課税の原則」の法理による法政策としての創設であるという制度的意義である。

結びにかえて

以上、2006（平18）年の税法改正を契機に、今般の「役員給与」規制の制度的意義を見出すために、従前法下における租税判例の回顧をおこなった。そこで、これらをとおして知り得たことを整理すると、以下のとおりである。

1つは、今般の「役員給与」規制は、従来、租税判例により醸成されてきた価値充填のものをベースとしながらも、新たに予想されるべきものに対処する法規制を制度化したという点である。したがって、当該「役員給与」規制は、私法依存主義への基準性を否定し、原則として、「役員給与」は損金不算入であるが、例外として、第1号ないし第3号の規定の項目を一定の要件を充足した場合にこれを政策的に認容したという解釈・適用をすべきではないという点である。

2つは、その制度的枠組みは、民商法などによる私法依存主義を前提としつつも、一層、「実質課税の原則」の展開を兼ね備えた租税法固有の概念の構築を目指すものが補充・拡張されてきているという点である。いいかえると、これは、従来の租税法が民商法の法形式を尊重した「同調路線」の制度設計であったものであるのに対して、最近の税法改正は、まさに独自の「単独路線」を方向付ける改革が指向されていることを意味するものである。今般の「特殊支

配同族会社の業務主宰役員給与の損金不算入」制度のような「役員給与」法規制の創設は、まさに、その典型のものとして指摘できよう。

おもうに、以上のような制度的評価は、前掲の「公正処理基準」を取り巻く法人税法第22条3項の基本構造との関係が、従来、基本構造に対する補完的・規制的關係の位置づけのものであったのに対して、昨今の法規制にみられるように、その法規制の方向性は、「別段の定め」をとおして、自己完結的・封鎖的な価値判断を具備した租税法上の「固有概念」のものとして指向されてきているようでもある²¹⁾。しかし、「租税法関係は純然たる私人間の債務関係とは異質のものであって、租税法律関係の形成において国家意識の優越性が認められるところからも、債務関係と権力関係の両側面を有する²²⁾」ものであるから、以上のような自己完結的・封鎖的な価値判断を具備した租税法上の「固有概念」の創設は慎重であるとともに、かつ、その解釈・適用においても「租税回避否認」の法理を前面視し、一定の要件を充足するもののみを容認するというような論理の展開は避けるべきであろう。

以上のように解すると、わが国の租税法律関係が「実質課税の原則」の法理に対する「租税法律主義の原則」の法理との収斂における歴史であったことを鑑みると、今般の「役員給与」規制も、前述したように、法人税法第22条第4項の「公正処理基準」を始発概念とする第22条第3項の「損金の額」の規定を尊重した民商法などの私法依存主義を原則として確認する論理を基礎としつつ、これに対して、具体的・制限的に解釈・適用する従前の法的展開をおこなうというのが本来の姿ではなからうか。

(注)

- 1) 役員賞与に関する利益処分項目または費用項目であるかに関する議論の整理については、弥永真生〔2003〕『「資本」の会計』中央経済社、199-202頁参照。
- 2) 当該改正については、北村義実〔2006〕「法人税法・租税特別措置法（法人税関係）の改正について」税経通信61巻8号、141-147頁参照。
- 3) これについては、2007（平18）年3月31日法律第10号施行後、国税庁による同年6月「役員給与に関するQ&A」、同年12月「役員給与に関する質疑応答事例」および2008（平19）年3月13日法人税基本通達が公開された点を想定せよ。
- 4) 本稿は、国際公会計学会九州部会・比較会計研究部会（2007（平18）年7月15日）における報告を基本として、その後の動向を踏まえて加筆・修正を行っている。
- 5) 「租税回避否認」規定の法的属性については、拙稿〔1998〕「所得税法の『同族会社等の行為又は計算の否認』規定の諸問題」折尾女子経済短期大学第23号参照。
- 6) 「実質課税の原則」をいかに解釈するかについては、慎重でなければならないが、一般的解釈として挙げられる類型に、「法的実質主義」と「経済的実質主義」の2類型がある。ここでは、さしあたり後者の「経済的実質主義」にもとづくものを指定している。
- 7) 改正法前の当該規制については、杉原実編著〔1992〕『税務会計の展望と課題』所収、拙稿「法人税法における役員報酬・賞与の規定管見」九州大学出版会、169頁以下参照。
- 8) 行政裁判所明33・11・12判決は、「役員（中略）ノ賞与金（中略）ハ俸給又ハ給料ノ如キ会社損益ノ有無如何ニ拘ハラズ会社ノ義務トシテ支給ス可キモノト其性質ヲ異ニシ純ラ会社利益金アル場合ニ限り給与スベキモノニシテ本件ノ賞与（中略）ノ如キハ会社ノ利益金ニ就テノ処分クルニ外ナラザルヲ以テ（中略）総損金ノ中ニ包含ス可キモノニアラズ」と判示しているが、これは、役員賞与についての利益処分をうたったリーディング・ケースといわれている。
- 9) 水野忠恒〔2003〕『租税法（第2版）』有斐閣、363頁参照。
- 10) 当該規制は、改正法人税法第34条第3項（不正経理により支給した役員給与の損金不算入）に引き継がれている。
- 11) 当該規制は、改正法人税法36条（過大な使用人給与の損金不算入）に引き継がれている。
- 12) 当該法的解釈方法論は、「不確定法」概念たる「公正処理基準」に従った最近の会社法などの動向を容認した上で、当該規制との基準性の関係において、改正法人税法第34条以下を解釈・適用する方法論である。その意味で、当該スタンスにおける「租税回避否認」の法理は、基本構造に対する補完的・規制的关系においてのみ作用することになる。
- 13) 当該法的解釈方法論は、「不確定法」概念たる「公正処理基準」に従った最近の会社法などの基準性とは関係なく、改正法人税法第34条以下を固有のものとして解釈・適用する方法論である。その意味で、当該スタンスにおける「租税回避否認」の法理は、基本構造に対する補完的・規制的关系ではなく、自己完結的・封鎖的に作用することになる。なお、当該法的解釈方法論については、大淵博義〔2007〕「判例法人税法講座—法人税法解釈の判例理論の検証とその実践的展開—改正役員給与と制度における問題点の考察（1）・

(2) 税経通信62巻3号、45-53頁、同4号、35-48頁は、改正法を当該スタンスのものとして理解した上で、当該規制に対する法益について問題提起をおこなっている。

- 14) 当該論理への回帰は、「実質課税の原則」の法理と「租税法主義」の法理との収斂により価値充填されてきた具体的・明確である判別基準の指向に対して、これが画一的・形式的すぎきらいがあるから、これを実質的に解釈・適用するという判別基準を指向するというものである。その意味では、それ相応の理解はできるが、しかし法政策としては、「租税回避否認」の法理を前面視して、一定の要件を充足する場合のみこれを容認するというようなスタンスのものとして解釈・適用されることになれば、国民主権に立脚した法解釈方法論の立場からは由々しき事態であるとの批判のそしりは免れないであろう。
- 15) 改正法人税法第34条第1項における(1)「定期同額給与」(改正法34①一、改正法令69①一～三)、(2)「事前確定届出給与」(改正法34①二、改正法令69②③、改正法法規22の3①)および(3)「利益連動給与」(改正法34①二、改正法令69②③、改正法法規22の3①)の法規制について、簡単に管見し、当該規制についての簡単な評価を試みておく。

(1) 「定期同額給与」の法規制

「定期同額給与」の規制は、以下のような形態が具体的な例示として示されている。

- ①改正前の「定期・定額」の役員報酬に相当する1月以内の一定期間毎に支給するので、かつ、各支給時期における支給額が同額である給与(改正法34①一)
- ②3月以内の改訂の場合の改訂前定期同額給与・改訂後定期同額給与(改正法令69①一)
- ③経営悪化の場合の改訂前の場合の改訂前後定期同額給与(改正法令69①二)
- ④毎月概ね同額の経済的利益(改正法令69①三)

ちなみに、「定期同額給与」の概念であるが、これは、従前法下における租税判例上の回顧においても明らかにしたように、「実質基準」から「形式基準」の動向として醸成されてきた月単位以下の「形式基準」を具現化した「法人税基本通達9-2-13」(昭53年直法2-24「3」、昭55年直法2-8「三十二」により改正)以下の内容(9-2-13~16)と同一次元のものである。してみると、今般の当該法規制は、通達の法規制としての格上げという特色をもつものである。

(2) 「事前確定届出給与」の法規制

「事前確定届出給与」の法規制は、一定の事項を記載した書類を所定の時期までに、税務署長に届出を行うことによりこれを認めるというものである。これは、租税判例上において否認されていた益・暮の増額支給、4半期毎に支給される役員賞与について、今後は、予め支給時期が確定しており、これを事前に税務署長へ届け出ればこれを認めるというものであるが、この点については、「定期同額給与」の法規制とのバランスをいかに解釈するかが問題となつてこよう。ちなみに、当該「定期同額給与」の法規制は、「定期同額」の「形式基準」について、月単位を基準とするものであったが、当該法規制は、1年単位を基礎とする「実質基準」を容認するということになる。以上のように一見して相矛盾するような法規制をいかに解釈したらよいのであろうか。

私見は、当該法規制の制度上の位置づけは、事前の手續上の要件を担保した政策的な「実質基準」を容認する「創設規定」のものとして位置づけたい。その意味では、制度的位置づけは、従来の「定期・定額」の要件についての緩和を容認した政策上の措置ということになる。

(3) 「利益連動給与」の法規制

「利益連動給与」の法規制は、昨今の業績連動型報酬を前提に、透明性・適正性の要件を充足するものに限り、これを損金として認めるというものである。私見は、当該法規制の制度的位置づけについても「事前確定届出給与」の法規制と同様の趣旨に則った政策的な「実質基準」を容認する「創設規定」のものとして位置づけたい。というのは、当該法規制は、その対価性が予め役員の業務執行の対価として定められているかどうかという「実質基準」に従ったものであるからである。

- 16) 2007（平19）年度税法改正においては、基準所得金額800万円以下の事業年度などの適用除外措置が、倍額の1,600万円に引き上げられた。
- 17) 当該措置の根拠として、金子宏（2007）『租税法（第12版）』弘文堂、285頁以下においては、法人税の根拠について法人税と所得税の統合論から「企業形体の選択に対する税制の中立性」の観点から展開されている。しかし、当該観点は、経済学的観点にもとづくものであり、租税法上は、私法上の「法人格否認の法理」、 「実質課税の原則」および「租税法主義の原則」との関連をいかに解釈・適用すべきかという法的視角に立脚して展開されねばならないといえる。なお、当該視角に立脚する試みは、松沢智 [2003] 『租税実体法 補正第2版』、51-68頁、同 [1983] 『租税法の基本原理解』、176-177頁参照。
- 18) 金子宏（2006）『租税法（第11版）』弘文堂、180頁。
- 19) このような見解の生じうる余地については、松沢智 [2003] 『前掲（17）』、51頁参照。なお、「実質課税の原則」と「租税法主義の原則」との関連をいかに解釈・適用するかの問題がある。図6は、前者の「実質課税の原則」についても、広義・狭義の解釈・適用の余地があり、また、後者の「租税法主義の原則」についても、広義・狭義の解釈・適用の余地があるが、機能面から考えると、これらの関係は、「租税法主義の原則」の狭義の場合と広義の場合とは大きく異なるといえる。それは、「租税法主義の原則」が「実質課税の原則」に対して、その機能として対峙・止揚のものとして理解されることになるからである。かくして、「租税法主義の原則」を狭義に解釈・適用する立場からは、当該原則を広義に展開する立場に対しては、それは、本来、立法論において展開されるべきものを解釈・適用論の範疇のものとして容認することになり、これは批判ないし違憲論が展開されることになろう。
- 20) 「みなし個人課税」の法理は、図6における広義の「実質課税の原則」に立脚したものである。当該法理については、松沢智 [2003] 『前掲（17）』、202-204頁参照。
- 21) 拙稿 [2002] 『企業組織再編税制の構造と論理』中村学園大学・中村学園短期大学部研究紀要第34号、223頁。
- 22) 松沢智 [2003] 『前掲（17）』、56頁参照。

(参考文献)

1. 大江晋也 [2006] 「法人の役員給与と課税の見直し」 税理49巻4号, ぎょうせい。
2. 小原一博 [2006] 「改正法人税等」 税理49巻9号, ぎょうせい。
3. 大淵博義 [1997] 『裁判例・裁決例からみた役員給与・交際費・寄附金の税務』 税務研究会出版局。
4. 税務会計研究学会 [1996] 『税務会計研究』 第7号所収, 大淵博義「損金に関する『別段の定め』の基本問題」 第一法規出版。
5. 菊谷正人・衣田俊伸 [2006] 「同族会社役員の給与と所得控除の損金不算入に関する実務的・理論的問題点—特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入制度の創設に際して—」 税経通信161巻5号, 税務経理協会。
6. 喜多川篤典 [1972] 「法人格否認の法理」 ジュリスト500号, 有斐閣。
7. 品川芳宣 [1994] 『役員給与と税務事例集 [新版]』 別冊商事法務157号, 商事法務研究会。
8. 税務会計研究学会 [1997] 『税務会計研究』 第8号所収, 品川芳宣「法人税における損金の本質」 第一法規出版。
9. 武田昌輔 [2006] 「役員報酬・賞与から役員給与への統合の背景とその意義」 税理49巻8号, ぎょうせい。
10. 忠佐市 [1969] 『役員賞与は益金支出か損金支出か』 税経通信24巻10号, 税務経理協会。
11. 富岡幸雄 [1980] 『個人事業課税の基本的問題』 中央大学出版部。
12. 中島孝一 [2006] 「実質一人会社のオーナー給与における税制改正のポイント」 税務弘報54巻5号, 中央経済社。
13. 日本税務研究センター [2006] 『新会社法と課税問題』 所収, 武田昌輔「役員報酬・役員賞与等」 財経詳報社。
14. 廣瀬正 [1983] 「実質所得者課税の原則と法人格否認の法理」 税理26巻10号, ぎょうせい。
15. 松沢智 [1983] 『租税法の基本原則—租税法は誰のためにあるか』 中央経済社。
16. 山川伸行 [2006] 「役員賞与に関する会計基準と実務」 税務弘報54巻5号, 中央経済社。
17. 山本守之 [2006] 「役員給与をめぐる法改正のポイントと問題点(1)~(3)」 税経通信161巻4~6号, 税務経理協会。