

間開始の日から3月経過日とのいずれか早い日となります。

職務の執行を開始する日は通常役員の地位に就任した日など、個別の事情に応じて判断することになります。

実務上は、医療法人の役員の任期は通常2年ですが、役員改選年の社員総会時に事前確定届出給与についての決議を行い、その翌月の初日を職務の執行をする日としておけばよいでしょう。(図2参照)

【届け出た支給額と実際支給額が異なる場合】

事前確定届出給与は、事前に定めた支給時期に事前に定めた支給額について損金に算入されるものであるため、給与の枠どりを決める給与ではありません。

例えば、事前に定めた支給額が100万円であった場合に実際に支給した額が80万円であったときは事前確定届出給与に該当しないため支給額80万円は損金に算入されません。

また、事前に定めた支給額よりも実際に支給した額が多いときも、その給与は事前確定届出給与に該当しないため、その支給額全額が損金に算入されません。

【事前確定届出給与の有用性】

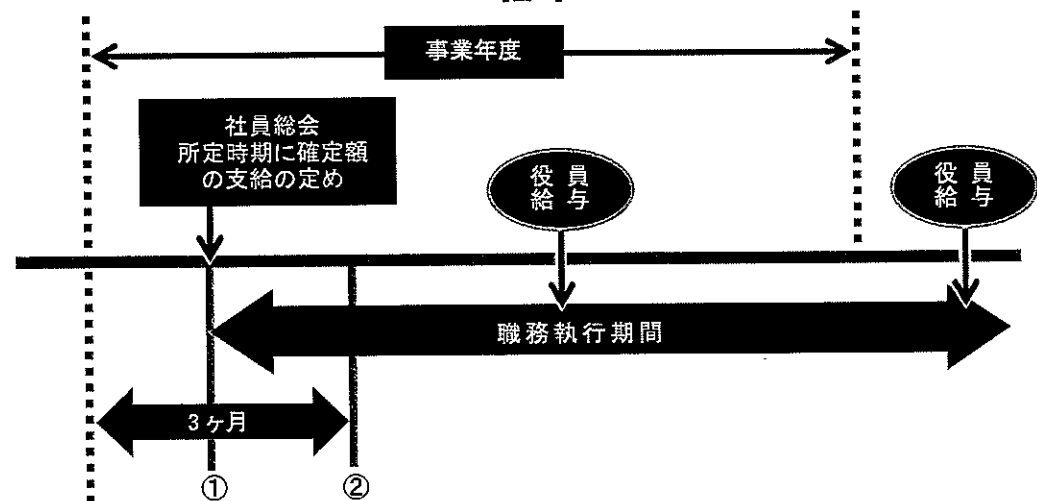
事前確定届出給与の導入によって、使用人兼務役員となれない理事に対しても他の職員と同様に給与を支給することが可能になります。しかし、通常、職員に対する給与はそのときの業績を反映して支給額が定められますが、事前確定届出給与は職務執行前に支給額を確定しなければなりません。適正額の算出が困難であることや他の職員の給与の支給額の決定方法と異なることなど、導入にあたってはいくつかの課題が残ります。

利益連動給与

利益連動給与とは、同族会社に該当しない法人が業務執行役員に対して支給する利益に関する指標を基礎として算定される給与をいいます。

ただし、この給与は株式会社を想定して規定されており、適用要件として対象者が会社法に定める役員であること等がありますので、今のところ医療法人の役員について適用することはできません。

【図2】



※①か②のいずれか早い日が届出の期限となります。

2. 過大な役員給与の損金不算入

平成18年の改正で損金算入とされる役員給与が「定期同額給与」「事前確定届出給与」「利益連動給与」の3つに定められましたが、この3つのいずれかに該当すれば無条件に損金となるわけではありません。従来どおり、その給与の額が不相当に高額な部分の金額は過大役員給与として損金の額に算入されないのに注意が必要です。

適正な役員給与のために、改めて、給与規定の整備及び社員総会並びに理事会の適正な運営を確認するのがよいでしょう。

3. 特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入

平成18年4月1日以後開始する事業年度について特殊支配同族会社が業務を主宰する役員に対して支給する額のうち給与所得控除額に相当する部分として計算される金額は損金の額に算入されません。

適用対象法人

特殊支配同族会社とは、次のいずれにも該当する場合のその同族会社をいいます。

- ① 業務を主宰している役員（業務主宰役員）及びその役員と特殊の関係のある者^(注)が発行済株式の総数の90%以上の数を有する場合等
- ② 業務主宰役員及びその役員と特殊の関係のある常務に従事する役員の総数が、常務に従事する役員の総数の過半数を占める場合

(注) 特殊の関係がある者とは次に掲げる者（(イ)～(ホ)に掲げる者にあつては役員である者に限ります。）をいいます。

- (イ) 業務主宰役員の親族
- (ロ) 業務主宰役員と事実上婚姻関係と同様の事情にある者
- (ハ) 業務主宰役員の使用人
- (ニ) (イ)～(ハ)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って生計を維持しているもの
- (ホ) (ロ)～(ニ)の者と生計を一にしているこれらの者の親族
- (ヘ) 業務主宰役員及び(イ)～(ホ)に掲げる者が同族会社を支配している場合におけるその同族会社

【医療法人、MS法人は対象となるか？】

医療法人が特殊支配同族会社に該当するかどうかは法人税法本法では規定がありません。

ただし、医療法人が同族会社に該当するかどうかについて、『誤りやすい事例集（平成14年6月東京国税局税務相談室 平成14年6月）』で次のように記載されています。

【誤った認識】

医療法人であっても、法人である以上は留保金課税の対象となりえる。

【正しい答え】

医療法人は会社ではないので、同族会社にはならない。したがって、留保金課税を適用されることはない。

特殊支配同族会社も同族会社の一形態と捉えるのであれば、医療法人はこれに該当しないと考えることができます。

ただし、医療法人の関連会社としてMS法人を有している場合には、そのMS法人については特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入の適用がありますので注意が必要です。

損金不算入額

損金不算入額はその事業年度の業務主宰役員の次の区分に応じそれぞれに定める金額となります。

業務主宰役員給与額	損金不算入額
65万円以下	業務主宰役員給与全額
65万円超 180万円以下	業務主宰役員給与額×40% (65万円未満のときは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%

損金不算入額の計算の不適用

基準所得金額が次のいずれかの金額である事業年度にあつては、この制度の適用はありません。ここで、基準所得金額とはその事業年度開始前3事業年度の所得金額等と業務主宰役員給与額等を基礎として計算した金額をいいます。

①年 800 万円以下

②年 800 万円超 3,000 万円以下

(その平均額に占める業務主宰役員への給与額の平均額の割合が 50%以下である場合に限ります。)

したがって、基準所得金額が 3,000 万円を超える事業年度はこの制度が適用されます。

なお、この基準取得金額については平成 18 年 12 月 14 日に自由民主党より発表された平成 19 年度税制改正大綱では、最低ラインが引き上げられています。平成 19 年 4 月 1 日開始事業年度以後は引き上げ後の金額で判定されることになります。詳細については次号の税制改正大綱の概要でとりあげたいと思います。

【MS法人への対策】

現在のMS法人はその多くが特殊支配同族会社に該当することでしょう。本制度の適用をうけないようにするためには、株式の第三者への譲渡・贈与によって持ち株割合を 90%以下にすること、または、同族グループ以外の者を経営に参画させることが必要です。本制度の適用による損金不算入と外部の者の介入のどちらが経営に与える影響が大きいかを考慮した上での慎重な判断が求められます。

東日本税理士法人 赤津剛史