

# 会計参与の報酬等の意義と税務上の諸問題 —会計参与報酬は事業所得か給与所得かの検討—

齋藤孝一

## はじめに

会計参与制度が会社法に制定され8年余が経過するが、筆者が『会計参与制度の法的検討』（中央経済社、2013年）を上梓後、会計参与についての講演を依頼されるなかで、個人で会計参与を受任している税理士の多くが、受領した会計参与報酬を「給与所得」として認識し申告をしていることが判明した。筆者が日本税理士会連合会（以下「日税連」という）事務局に問い合わせたところ、日税連でも現在、会計参与報酬の税務上の取扱いについて討議をしているところであるとの回答を得た。

そこで、本稿は会計参与と会社法上の他の諸機関との比較並びに税理士法と公認会計士法との比較を踏まえて、税理士個人が受任した会計参与報酬の所得分類について問題提起を行うものである。

## 1. 会計参与の報酬等の意義

会計参与の報酬、賞与その他の職務執行の対価として株式会社から受ける財産上の利益（以下「会計参与報酬等<sup>1</sup>」という）は、「定款にその額を定めていないときは、株主総会の決議によって定める。」と規定されている（会社法〔以下「法」という〕379条1項）。

この規定は、「①報酬等のうち額が確定しているものについては、その額（法361条1項1号）、②報酬等のうち額が確定していないものについては、その具体的な算定方法（同2号）、③報酬等のうち金銭でないものについてはその具体的な内容を定款に定めていないときは、株主総会の決議によって定める（同3号）」という取締役の報酬等の規定とは異なり、監査役の報酬等の規定（法387条1項）と全く同様の規定となっている。

会計参与の場合は、適正な報酬を確保し、その独立性を確保する<sup>2</sup>観点及び委任による任用契約の本旨から取締役（会）での決定ではなく株主総会としたのであり、さらに取締役の報酬等とは別に決議するとされている<sup>3</sup>。

さらに会社法では、「会計参与の報酬等<sup>4</sup>」として、「賞与」についても会社法379条の規制を

<sup>1</sup> 会計参与業務とは別に税務業務を受任している場合の報酬はこれに含まれない。

<sup>2</sup> 相澤哲ほか編著『論点解説新会社法』382頁（商事法務、2006年）。

<sup>3</sup> しかしながら、会計参与の退職慰労金の額の決定を取締役に一任できる規定（会社法施行規則83条2項）は、独立性を確保しているとは言い難いといえよう。会計参与の退職慰労金は、取締役の場合と異なり、株主総会で金額を明示した決議をすることに格別の困難はないはずである（江頭憲治郎『株式会社法』506頁〔有斐閣、4版、2011年〕）。

<sup>4</sup> 監査役についても「監査役の報酬等」との文言が使用されており（法387条1項）、旧商法279条の「監査役報酬」という表現と異なり「賞与」も本規制に含まれることが明確にされた。

受けることとなっているが<sup>5</sup>、会計参与の報酬等は、定款または株主総会でその額（上限額を含む<sup>6</sup>）を定めなければならないとの会社法379条1項の規定は、不確定報酬の算定方法を定めることを予定していないと考えるべきであろう<sup>7</sup>。これは、委員会設置会社の会計参与の報酬等は、額が確定しているものでなければならないとする規定（法409条3項但書）からも明らかである。

なお、一般的に定款で会計参与の報酬等の額を定める例は多くはなく、株主総会決議で定めるのが通例であろう<sup>8</sup>。これは、定款で定めると変更の必要が生ずるたびに定款変更の手続をとらなければならない、固定化しやすく状況の変化に対応しにくいのに対し、株主総会の決議による場合は、次に変更を必要とする決議の更新的効力が認められているので、最高限度額を定め、その枠内で支給額を調整することで柔軟に対応できるという利便性があるからである<sup>9</sup>。株主総会で会計参与の報酬を定める議案は、取締役会設置会社においては、取締役会が株主総会に提出するので、委員会設置会社を除き<sup>10</sup>、取締役会が会計参与の報酬等の議案の概要を決定することとなる<sup>11</sup>（法298条4項、会社法施行規則63条7号ロ）。

また、会計参与が2人以上ある場合において、株主総会の決議により個別支給額の定めがなされなかったときは、当該報酬等は定款又は株主総会で定めた会計参与の報酬等の総額の範囲内において、会計参与の協議によって定めるとされているが（法379条2項）、協議がまとまらない場合には、会社は報酬等を支給できないと解されよう<sup>12</sup>。実務上は押印されていない「会計参与契約書」により、議案提案前に個別の会計参与と取締役との間で個別金額についての事前協議が行われ、個別金額を明らかにすることなく契約額の総額を議案として提案するのが一般的な実務上の慣行のようである。なお、非公開会社である会計参与設置会社を除き、会計参与の報酬の事業報告における事後開示の規定も総額でもよいと規定されている<sup>13</sup>。

<sup>5</sup> 会計参与については、取締役と異なり、不確定額報酬や非金銭報酬に関する規定がなく、これらを支給できるかが問題となろう（酒巻俊雄「会計参与制度の問題点と課題」判タ1158号58頁）。

<sup>6</sup> 「上限額の範囲内で業績連動型報酬（法361条1項2号）を採用することやストック・オプション（同3号）を付与することは可能である。」（相澤ほか・前掲注（2）382頁）と解説されているが、文理解釈上自然に導かれるものとは言い難い。譲ったとしても、少なくとも株主総会決議に際しては取締役に関する規定（法361条2項）を類推適用し、当該事項を相当とする理由を説明すべきであろう。

<sup>7</sup> 相澤ほか・前掲注（2）382頁。

<sup>8</sup> 会計参与を含めた役員の報酬を定款または株主総会決議で定める根拠について、学説の対立がある。通説・判例（最判平成17年2月15日判例時報1890号143頁）は、政策的なお手盛り防止説（近藤光男『最新株式会社法』247頁〔中央経済社、第6版、2011年〕）である。会計参与はお手盛りができる立場にはないが、その額の決定いかんでは取締役の報酬に反映する可能性がないとは言えない。これに対し、役員の選任機関である株主総会の本来的役割として、委任契約としての取締役任用契約の条件としての報酬決定であるとする本質的な非政策的規定説（神田秀樹『会社法』217頁〔弘文堂、第15版、2013年〕）がある。株式会社の機関構成の多様化や報酬決定権の帰属などを考慮すると非政策的規定と位置付ける（酒巻俊雄＝龍田節編集代表『逐条解説会社法5』59頁〔酒巻俊雄〕〔中央経済社、2011年〕）のが妥当であろう。

<sup>9</sup> 酒巻＝龍田・前掲注（8）58頁〔酒巻俊雄〕。

<sup>10</sup> 委員会設置会社においては、報酬委員会が会計参与の報酬等について個人別に額を確定する（法404条3項、法409条3項ただし書）。すなわち、確定額の金銭による報酬等に限られる。

<sup>11</sup> 書面投票（法298条1項3号）を行う会社にあつては、招集通知に際して交付すべき株主総会参考書類（法301条1項）に会計参与の報酬に関する事項（会社法施行規則63条）を記載しなければならない。

<sup>12</sup> 江頭・前掲注（3）506頁。

なお、平成18年4月25日に日本税理士会連合会並びに日本公認会計士協会（以下「会計士協会」という）が公表した『会計参与の行動指針』において明らかにされた『会計参与約款』15条1項に、「取締役による帳簿作成・整備状況、経営組織の改編等により会計参与の職務が大幅に変動することとなった場合には、報酬の改定について、定款又は株主総会で定められた枠の範囲内で、双方誠意をもって協議するものとする。」旨の規定が定められている<sup>14</sup>。

ところで、会計参与が会社に損害を与えた場合において、善意でかつ重大な過失がないときは、損害賠償責任額につき「定款で定めた額の範囲内であらかじめ会社が定めた額と最低責任限度額（法425条1項1号）とのいずれか高い額を限度とする旨の契約を会計参与と締結できる」旨の責任限定契約を定款で定めることができる<sup>15</sup>とされているので（法427条1項）、会計参与と税務顧問税理士とが、同一人である場合に税務顧問報酬を含む報酬総額を協議決定した後に、意図的に会計参与報酬の割合を下げるというようなことがありうる。このような恣意的な報酬割合にならないように株主総会での会計参与の報酬議案提案にあたり、顧問税理士と会計参与とが同一人の場合には、株主総会において税務顧問報酬も積極的に開示<sup>16</sup>すべきであろう。

なお、会計参与（会計参与が監査法人又は税理士法人である場合にあっては、その職務を行うべき社員）は、株主総会において、会計参与の報酬等について意見<sup>16</sup>を述べる<sup>16</sup>ことができるとされている（法379条3項）。

また、総会の議決に書面投票制度を採用している場合（法298条1項3号、2項本文）には、書面投票の便宜を図るために、会計参与の報酬等に関する議案を提出する場合には、株主総会参考書類に議案内容を記載しなければならないと、会計参与が株主総会で意見を述べる予定の報酬等に関する意見を株主総会の開催前<sup>17</sup>に取締役<sup>17</sup>に陳述した場合には、取締役はその意見の内容の概要を株主総会参考書類に記載しなければならないとされている（会社法施行規則83条1項5号）。

<sup>13</sup> 公開会社においては、会計参与に支払った報酬等の総額は、事業報告の中で開示される（会社法施行規則121条3号イ）。

<sup>14</sup> 「定款又は株主総会で定められた枠の範囲内」という制約が付されていることに対して疑問があるとの見解（酒巻＝龍田・前掲注（8）61頁〔酒巻俊雄〕）がある。実務上の報酬改定は、法人税法34条の規定により、定時株主総会終了日の属する月又はその翌月から改定することになる。したがって、株主総会でその額を決定すればよく、従前に決めた範囲内という文言は無用であり、取締役のように上限額の範囲内で会計参与の報酬等を運用するという実務は未だ定着しておらず、任用契約で確定金額を「会計参与約款」14条で締結しているのが通例であるからという理由である。

<sup>15</sup> 「株主総会参考書類」にて開示の対象とすべきであろう（会社法施行規則83条）。

<sup>16</sup> 自己の報酬等のみならず、他の会計参与の報酬等についても意見を述べる<sup>16</sup>ことができると解される（酒巻＝龍田・前掲注（8）58頁〔酒巻俊雄〕）。また、報酬議案が提案されるべきなのにそれがなされない場合にも会計参与の意見陳述権を認めるべきである（落合誠一編『会社法コンメンタール8』431頁〔田中亘〕（商事法務、2009年））。

<sup>17</sup> 招集通知発送前であり、かつ株主総会参考書類に記載することのできる合理的期間前までに取締役に意見を述べた場合に限られると解すべきである。

## 2. 会社の役員等である監査役・会計監査人と会計参与との報酬その他の異同点の検討

### (1) 監査役の報酬等との異同点

監査役報酬等と会計参与報酬等の定め及び「費用等の請求」の定めは、共に全く同様の規定となっている<sup>18</sup>。この「費用等の請求」(法380条・388条)の規定は、会計参与・監査役は、委任契約の趣旨から職務の遂行に関する諸費用の支払いを求めることができるが(民法649条・650条)、民法上からは会計参与・監査役の側から職務の遂行に当たり必要となった諸費用の必要性を証明しなければならないところ、委任契約における立証責任を転換し、会社がその必要性がないことを証明しなければならないと規定し、請求権がより強化されている(民法650条の特則)。

また、会計参与と監査役は会社法上の役員である点で同じ位置付けである(法329条)。さらに、両者は会社との関係は委任に関する規定に従い(法330条)、職務を執行するにつき善管注意義務を負うものの(民法644条)、取締役のような会社との利害対立に関する細かい規定は存しない点において、会計参与と監査役とは同じである。

なお、監査役は自然人でなければならないが、会計参与は税理士法人・監査法人(以下、「税理士法人等」という)という所定の法人でも就任できる<sup>19</sup>点(法333条1項)及び会計参与は補助者使用権を有していることが間接的に法定されているが、監査役にはそのような定めがない点<sup>20</sup>が異なっている。

さらに、監査役の「監査報告」が株主総会にて報告され、本店・支店に備置され<sup>21</sup>、株主・債権者の閲覧等に供される(法442条)のと異なり、会計参与の作成する「会計参与報告」は、株主総会にて報告されずに、計算書類と共に会計参与の事務所に備置し<sup>22</sup>、株主・債権者の請求に応じて会計参与が閲覧等に応じなければならない点も大きな相違点である(法378条)。

### (2) 会計監査人の報酬等との異同点

会計監査人の報酬等は、取締役が監査役の同意を得て定めるとされている点が(法399条)、

---

<sup>18</sup> 会計参与の報酬等(法379条)・監査役の報酬等(法387条)及び会計参与の費用等の請求(法380条)・監査役の費用等の請求(法388条)の規定は全く同じ文言である。

<sup>19</sup> 税理士法人・監査法人ともに、会計業務についての定款の定めがある場合に限り、法人の立場で会計参与を受任することができることに留意しなければならない。

<sup>20</sup> 会計参与の権限(法374条5項)に「会計参与は、その職務を行うに当たっては、法333条3項2号税理士業務停止処分中の者、同項3号税理士法により税理士業務をおこなうことができない者を補助者として使用してはならない」と規定し、それ以外の者であれば、無資格者でも補助者として使用できる。もっとも、監査役の場合も監査に当たり必要な人数を雇用又は専門的な調査のために専門職のスタッフを雇用し、その費用を請求できるとの見解がある(落合・前掲注(16)443頁〔砂田太子〕)。

<sup>21</sup> 各事業年度に係る計算書類及び事業報告並びにこれらの附属明細書及び「監査報告」を定時株主総会の日の1週間(取締役会設置会社にあつては、2週間)前の日から5年間本店に、その写しを3年間支店に備置しなければならない(法442条1項1号2項1号)。

<sup>22</sup> 各事業年度に係る計算書類及びその附属明細書並びに会計参与報告は、定時株主総会の日の1週間(取締役会設置会社にあつては、2週間)前の日から5年間、会計参与が定めた場所に備置しなければならない(法378条1項1号)。

会計参与の報酬等の定めとの相違点である。また、会計監査人の費用等請求権については、会計参与及び監査役と異なり、民法650条の特則が置かれていない<sup>23</sup>。会計監査人の補助者使用権は会社法396条5項に規定しており、また、所定の法人も就任し得る点（法337条1項）は会計参与と同様の規定である。

さらに、会計参与は会社法上の役員であるが（法329条）、会計監査人は執行役とともに役員等と規定されており（法423条1項）、会社との関係は委任の関係であるが（法330条・法402条3項）、会社法上の役員ではない点が会計参与との相違点でもある。

一方、任務懈怠により、会社に対して損害を与えた場合の損害賠償責任を負うことに対して、善意でかつ重大な過失がないときは、社外取締役・社外監査役と共に、会計参与・会計監査人も責任限定契約を会社との間で締結することができるという点において同様である<sup>24</sup>（法427条）。また外部した職業会計専門家という点でも同様である。

また、会計監査人の作成する「会計監査報告」の備置の規定は、監査役の作成する「監査報告」と同様であり（法442条）、「会計参与報告」の備置規定とは異なっている。

ここで税理士法と公認会計士法の差異からくる、会計参与にかかる若干の相違点を考察する。補助税理士・勤務公認会計士が会計参与に就任し作成する計算書類等・会計参与報告の備置場所の問題である。会社法施行規則103条2項に、会計参与は当該会計参与である公認会計士若しくは監査法人又は税理士若しくは税理士法人の事務所の場所のなかから会計参与報告等備置場所を定めなければならない（登記事項である〔法911条3項16号〕）とし、会計参与が補助税理士<sup>25</sup>として常時業務に従事する者であるときは、その従事する税理士事務所又は所属税理士法人の事務所を会計参与報告等備置場所としなければならないと規定している。

<sup>23</sup> 逆に、会計参与の規定に民法650条の特則が設けられているのが不自然のようにも思われる。職業会計専門家にとって、会計参与業務だけを行っているわけではないので、費用等の請求額の算定を行うのは容易ではないからである。

<sup>24</sup> 計算書類を作成するという執行責任を負う会計参与と執行責任を負わない社外取締役・社外監査役・会計監査人と同様の「責任限定契約」を締結することができる規定から、会計参与の責任は、計算書類・その附属明細書等の共同作成とは言っても、作成の第1次責任は取締役にあることの表れである（江頭・前掲注（3）442頁）。これは、計算書類の内容が違法であることの結果、剰余金の違法配当が行われたとしても「剰余金の配当等に関する特別責任」（法462条）が会計参与には不適用であることにも見て取れる。

<sup>25</sup> 税理士法2条3項で、「税理士は他の税理士又は税理士法人の補助者として税理士法2条1項及び2項の業務に従事することを妨げない。」と規定している。すなわち、税理士士業務（1号）、会計業務（2号）ともに、補助者の地位で業務に従事できるとされている。ちなみに弁護士法20条3項では「弁護士は、いかなる名義をもったとしても、2箇以上の法律事務所を設けることができない。但し、他の弁護士の法律事務所において執務することを妨げない。」と規定しており、一般的に勤務弁護士は、給与所得と事業所得の両方の所得を得ているのが実態である。事務所登録は1箇所のみであるという点は税理士法40条3項と同様であるが、現行税理士法では、補助税理士が他人の求めに応じて税理士業務を受任することを予定していない。開業税理士が他の税理士のもとで勤務する場合には「使用人」としての地位でしかないというのが通説であり、税理士業務を行いうるのは税理士法施行規則8条2号ロに規定する補助税理士に限られると解されている（日本税理士会連合会『税理士法逐条解説〔6訂版〕〕32頁〔2010年〕）。

なお、現在進行している税理士法の改正において、「補助税理士を所属税理士へと名称変更したうえで、他の税理士等の事務所に所属しながら他人の求めに応じて税理士業務を受任することができることとする。」という税理士法改正要望を日税連では行っている。

ここにおいて、勤務公認会計士については、その勤務先に会計参与報告等を備置しなければならないという規制が置かれていない。それは、公認会計士法2条3項は、「公認会計士が他の公認会計士又は監査法人の補助者として監査業務に従事することを妨げない。」として同法2条2項業務である会計業務については、税理士法と異なり何らの規制をしていないので、事務所の2箇所登録が許容されているからである<sup>26</sup>。しかし、勤務公認会計士が個人的に会計参与に就任した場合に、勤務先以外の登録先が自宅であるときには会計参与報告等の備置場所を自宅にすることは差支えないと思われるが、開示請求に応ずることが具備されていなければならないことは言うまでもない。

社員税理士・社員公認会計士の場合には、税理士法人等の定款に会計業務についての定めがある場合には、競業禁止義務を負っているので会計参与に就任できないが、定款にその定めがない場合には、社員税理士・社員公認会計士も個人として会計参与に就任し得る。この場合の会計参与報告等の備置場所の定めが規定されていないが<sup>27</sup>、社員税理士の場合は登録事務所は1箇所とされているので所属先とすべきであり、社員公認会計士は、所属先またはそれ以外の登録事務所となろう。

### 3. 給与所得・事業所得概念の判例・通説の検討

#### (1) 給与所得概念の検討

給与所得とは、俸給、給料、賃金、歳費、賞与並びにこれらの性質を有する給与に係る所得であると規定されており（所税28条1項）、その具体的な意味内容は解釈に委ねられている。給与所得は、雇用関係に基づくものに限らず、委任又は準委任の関係にあるといわれる会社役員報酬・賞与を含むところの雇用又はこれに類する原因に基づいて非独立的に提供する勤務の対価として他人から受ける報酬で、退職に伴う一時金を除いたものであるといえよう<sup>28</sup>。給与所得の判断基準として、最高裁は①雇用又はこれに類する原因にもとづいて、②雇用者の指揮命令に属して、③非独立的に提供する労務の対価で、退職に伴う一時金を除いたものであるとしている（最判昭和56年4月24日民集35巻3号672頁）。

#### (2) 事業所得概念の検討

事業所得とは、各種事業から生ずる所得をいう（所税27条1項）。事業とは、自己の計算と危険において営利を目的として対価を得て継続的に行う経済活動をいう（最判昭和56年4月24日民集35巻3号672頁）。判例・学説は、事業性の具体的な判断基準として、①規模や設備、組織性、②自己の計算と危険、独立性、③営利性、有償性、④継続性、反復性、を提示している<sup>29</sup>。

<sup>26</sup> 公認会計士法17条（登録の義務）公認会計士等登録規則2条（登録事項）3号（主たる事務所・従たる事務所）・6号・7号。勤務先は必ず主たる事務所として登録しなければならないが、加えて従たる事務所を登録することができる。

<sup>27</sup> 会社法施行規則103条の不備といえよう。立法担当者は、税理士法人等は会計業務を行うことができる旨を定款に定めなければ、会計業務をできないという税理士法・公認会計士法の主旨を失念し、社員税理士等は当然に会計参与に就任できないと考えていたものと推察し得る。

<sup>28</sup> 清永敬次『税法〔新装版〕』91頁（ミネルバ書房、2013年）。

<sup>29</sup> 増田英敏『リーガルマインド租税法〔第4版〕』131頁（成文堂、2013年）。

### (3) 小括 - 給与所得と事業所得の所得分類の考え方と会計参与報酬

給与所得該当性の判断は、給与所得の要件を厳格に解釈すべきであり<sup>30</sup>、給与所得には「従属的労務性」「労務対価性」という二つの要件が必要である<sup>31</sup>。

また、所得の分類は、所得源泉の担税力の差異と所得稼得の態様に応じて、課税上公平な取扱いをすることを目的とするものであり<sup>32</sup>、所得源泉の担税力の差異は、勤労所得（給与・退職所得等）と資産所得（利子・配当・不動産・山林・譲渡所得等）の対比によって示されてきた。これらの所得の折衷的なものが資産勤労結合所得（事業所得）であり、資産性所得が最も担税力が大きく、勤労性所得が最も担税力が小さい<sup>33</sup>とされている。

所得分類を巡る争いは、どの所得分類に区別されるかによって税負担が異なることに基因する。例えば給与所得と事業所得の区分を巡る紛争は、給与所得の課税所得計算に給与所得控除を採用していることから惹起される<sup>34</sup>。昭和56年4月24日最高裁判決は、弁護士の顧問料収入が事業所得か給与所得かを判断するに当たっては、租税負担の公平を図るため、所得を所得税法の趣旨、目的に照らし、その業務ないし労務及び所得の態様等を考察しなければならないとし、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とが客観的に認められる業務から生ずる所得をいい、これに対し、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から受ける給与をいい、なお、給与所得については、とりわけ、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を重視されなければならないとし、弁護士顧問料を給与所得であると主張する原告弁護士の訴えを退け、事業所得であると判示した。

そこで、会計参与の報酬について考察すると、従属的労務性については、会社法上の会社役員としての地位を有しているとはいえ、職務においては外部の専門的職業会計人としての知見により、独立した立場で業務を遂行するということが期待されている。これは、取締役・執行役が会計参与の指導に従わずに会計参与が同意していない計算書類を株主総会に提出し、承認を得たとしても計算書類の違法性は治癒されないことから明らかである<sup>35</sup>。

一方、会計参与報酬は、取締役・執行役と共同して計算書類を作成するという業務執行の対価としてとらえるならば、労務対価性があるといえよう。もっとも、会計参与が作成すべきとされている会計参与報告は株主総会にも提出されず、会計参与の事務所にのみ備置され、株主・債権者の閲覧請求に応じて開示するためのものであり、会社に対して提供されるものではない。したがって、会計参与報酬のすべてが会社に対する労務の対価性であると言えるかどうかは疑

<sup>30</sup> 田中治「給与所得概念における従属的労務性」税務事例研究83号53頁（2005年）。

<sup>31</sup> 田中・前掲注（27）26頁。

<sup>32</sup> 田中治「所得分類の意義と給与所得課税」租税法研究32号96頁（2004年）。

<sup>33</sup> 金子宏『租税法〔第18版〕』195頁（弘文堂、2013年）。

<sup>34</sup> 最判昭和53年8月29日（訟月24巻11号2430頁）は、交響楽団員が楽団から受取る金員が事業所得か給与所得かで争われた事件であるが、原告団員は給与所得控除を上回る支出があり事業所得であると主張したが、給与所得とした課税処分を是認した。

<sup>35</sup> 齋藤孝一『会計参与の法的検討』41頁（中央経済社、2013年）。

問であると言わざるを得ない。

また、会計監査人を個人で受任した公認会計士が、消費税額並びに控除される報酬等にかかる源泉徴収税額を記載した会計監査人報酬請求書を作成しているのが通常であるという事実から<sup>36</sup>、会計参与報酬が事業所得であることを否認し得るか微妙であろう。

さらに、税理士法人等が会計参与に就任し得る点等を鑑みると、事業所得性が強いと考え得る余地がないとは言えないであろう。

#### 4. 会計参与報酬等をめぐる税務上の諸問題

会計参与は会社の役員であるので（法329条1項）、その報酬は役員報酬となるものの、税理士法人等が会計参与に就任した場合は、会計参与設置会社は源泉徴収を行わずに税理士法人等に会計参与報酬を支払うこととなる。

そこで、会計参与の報酬を巡る税務上の問題を整理すると、①給与所得か事業所得かの所得分類及びそれらの源泉徴収の問題のみならず、②消費税課税のことも考慮しなくてはならない。会社側では、会計参与報酬が給与所得となれば不課税取引となり消費税の仕入税額控除はできず、事業所得となれば課税仕入となり消費税の仕入税額控除が可能となる。とすると、会社側では、会計参与報酬が事業所得である方が有利といえることができる。このことは報酬を支給される会計参与側では、給与所得になれば売上に係る消費税は関係なく、事業所得又は法人の益金になれば支給額に売上ににかかる消費税が含まれており、消費税額の納付の問題が生じる。また、費用等の実費請求額（法380条）については、消費税の課税対象となる。

③さらに、会計参与設置会社にあつては、たとえ税理士法人等が受領しても会計参与報酬は、役員に対して支給される「役員給与」と考えられるので、法人税法34条（役員給与の損金不算入<sup>37</sup>）の適用を受け、原則として「定期同額給与」に該当しないときは、損金不算入になると思われる。

#### 5. 会計参与報酬の事業所得該当性

会計参与設置会社は、会計参与が個人である場合には、会計参与報酬が給与所得とするならば、給与所得にかかる源泉徴収を行わなければならない、事業所得となれば税理士等の報酬に係る源泉徴収を行うことになる（所税204条1項2号・205条1号）。

監査役との相違点から考察すると、会計参与は計算書類等並びに会計参与報告を会計事務所  
に備置し、会計参与の営業時間内（会計参与である公認会計士若しくは監査法人又は税理士若しくは税理士法人の業務時間外は除く〔会社法施行規則104条〕）は、株主及び債権者はいつで

<sup>36</sup> 事業所得との認識の基礎には、会社法上の役員ではなく（法329条）、会計監査人は株式会社との関係は委任に関する規定（民法643条）に従うとされているものの（法330条）、会計監査報告を作成するという請負（民法632条）という側面があり、かつ委任における「費用等の請求」に関する民法650条の特則規定が置かれていないことも遠因となっていると思われる。

<sup>37</sup> 法人税法34条（役員給与の損金不算入）1項1号に規定されている損金算入ができる役員「定期同額給与」は、期中における増減額を認めていない硬直的規定となっている。少なくとも現下の不況期にあつては、法人の意思で任意の下方減額を認めるべきであろう。役員は、業績悪化が起これば資金繰り改善及び経常利益を捻出するために、いの一歩に身銭を切り資金繰りの悪化に備えるからである。中小企業経営の厳しさを知らない空理空論が中小企業の経営を歪めていると言わざるを得ない。

も会計参与に対して計算書類等並びに会計参与報告の閲覧謄写（書面での謄本又は抄本の交付費用は支払うこととなる）を請求できるとされている（法378条）。

会社役員として委任契約関係にあることは監査役と同様ではあるが、社外の独立した専門的職業会計人という側面からすると、会計参与を個人で受任した税理士・公認会計士の場合は、会計監査人を個人で受任した公認会計士と同様に事業所得とするのが妥当ではないかと考える。

## おわりに

給与所得に当たるか否かを決める場合には、支給された金員の名称にかかわらず、労務提供の法的根拠、労務提供の実態、給付の態様、性格などの事実関係を、客観的、総合的に勘案して判断することになる<sup>38</sup>。特に給与所得該当性を判断する際には、「従属的労務性」があるかどうかを判断を左右する重要な要素である<sup>39</sup>。さらに、給与所得が使用者の指揮命令のもとに、非独立的または従属的労務の対価として支払われ、提供された金員等が、提供した労務の対価との直接的関係を維持している場合に限り、給与所得となる<sup>40</sup>。

税理士法との関係で、補助税理士は、他人の求めに応じて税理士業務を受任することはできないが、税理士業務に附随しない会計業務については受任することはできると解されている<sup>41</sup>。したがって、現行の税理士法のもとでも、補助税理士が個人的に会計参与を受任した場合には、税理士業務ではない事業所得とする余地があるように思える。

会社法上の他の機関との比較衡量からも、会計参与の独自性は際立っており、昭和56年4月24日最高裁判決の判旨からも、会計参与報酬は所得税法上の給与所得ではなく事業所得になると考えるのが相当であろう。

会計参与の所得分類を巡る課税上の紛争はまだ起きてはいないが、会計参与報酬という言葉に囚われることなく、事業所得となる余地があることに留意し、会計参与設置会社との会計参与契約締結に際し慎重に検討しなければならない<sup>42</sup>。

今後、会計参与の普及が進むにつれて、会計参与報酬を巡る税務紛争が起り得ることが考えられ得る。個人として会計参与を受任した場合の会計参与報酬の税務上の取扱いについて、日税連・会計士協会としても見解を明らかにすべき時期を迎えているのではないかと思われる。

<sup>38</sup> 田中・前掲注（27）29頁。

<sup>39</sup> 田中・前掲注（27）43頁。

<sup>40</sup> 田中治「給与所得の経済的利益に対する課題」税務事例研究59号34頁（2001年）。

<sup>41</sup> もっとも、今般の税理士法改正要望の一部に税理士法2条3項の改正が含まれているわけだが、現行法上は、補助税理士は、税理士業務及び税理士業務に附随して行う会計業務を他人の求めに応じて受任できないとされたと解されるが、会計参与業務は税理士業務に附随して行われるものではないので、補助税理士は受任できると解されている（日税連事務局）。

<sup>42</sup> 会計参与は会計参与設置会社との協議により、あらかじめ法380条（費用等の請求）に該当する費用負担について「会計参与契約書」に明記するのが望ましい。なお、社員税理士・補助税理士・社員公認会計士が、個人的に会計参与を受任した場合には、所属先が会計参与報告等の備置場所となるので、書庫スペース等相当額その他の費用の算出が必要である。

