

## 役員賞与の損金算入、 容認か？

制度調査部  
齋藤 純

### 損金算入案浮上の経緯とその影響

#### 【要約】

2006年度税制改正で、役員賞与の損金算入を容認する案が浮上してきた。12月15日にも税制改正大綱のとりまとめを予定している与党税制協議会が、どのような結論を出すのか注目される。

役員賞与については、会社法と企業会計において、役員報酬と役員賞与を基本的に区別しない取扱いとされたことから、法人税においても役員報酬と同様に損金算入が認められるのではないかと注目されていた。

仮に役員賞与の損金算入が認められれば、企業の税負担の軽減につながるだけでなく、近年増加している業績連動型報酬の税務上の取扱いが明確になり、業績連動型報酬導入の追い風になる可能性もある。

#### 役員賞与に関連する制度改正の経緯

2006年度税制改正において、現在、税法上損金算入が認められていない役員賞与について、損金算入を容認する案が浮上してきた<sup>1</sup>。

役員賞与の損金算入が論点に挙がった背景には、会社法の制定と企業会計の見直しがある。すなわち、会社法と企業会計では、役員賞与と役員報酬を基本的に区別せずに取り扱うこととなったことを受け、法人税法における役員賞与の損金不算入という取扱いも見直されるのではないかとこのわけだ(次ページ「会社法」・「企業会計」と役員賞与参照)。

これまで役員賞与の損金算入を容認すべきとの意見は多数あったが、今年の税制改正の議論では表立って議論されることがなかったため、2006年度税制改正で見直される可能性は低いのではないかと考えられていた。

この流れが変わったのが、11月25日に政府税制調査会から公表された「平成18年度税制改正に関する答申」である。答申の中では、具体的な改正内容までは言及していないが、「新しい会社法制に対応する(税制を)整備する必要がある」との一文が盛り込まれた。政府税調の公表資料では、役員賞与の取扱いに触れており、「新しい会社法制に対応する役員賞与の取扱い＝役員賞与と役員報酬との課税方法の差異の解消」を意味していると考えられるわけである<sup>2</sup>。

税制の年度改正では、政府税制調査会と与党の税制協議会が、それぞれ改正に係る報告書を取りまとめるのが通例となっているが、翌年度の税制改正の実質的な原案となるのは、与党の税制改正大綱である。与党の税制改正大綱は12月15日にもとりまとめられる予定とされており、ここでの取扱いが大変注目される。

<sup>1</sup> 日本経済新聞 2005年12月1日、1面・5面。

<sup>2</sup> 政府税制調査会「平成18年度税制改正に関する答申」の詳細については、齋藤 純、制度調査部情報「政府税調・税制改正答申のポイント 定率減税・IT投資促進税制などは廃止に」(2005年11月29日)を参照。

「会社法」・「企業会計」と役員賞与

[会社法での役員賞与の位置付け]

会社法では、これまで利益処分による支給が一般的であった役員賞与(委員会等設置会社を除く)を、役員報酬などとともに、「職務執行の対価」として受け取る財産と整理している(会社法第 361 条)。現行商法にある利益処分案の規定は会社法には存在せず、今後、役員賞与は、定款に定めがない限り、株主総会の決議を経て支給することになるものと思われる。会社法は、2006 年 5 月を目途に施行が検討されている。

[役員賞与の会計処理の見直し]

会社法の制定と並行して、役員賞与の会計処理も見直された。企業会計基準委員会(ASBJ)では、11 月 29 日に「役員賞与に関する会計基準」を公表している。

これまで役員賞与の会計処理は、その支給手続きに応じて、「未処分利益の減少」と「費用処理」の 2 通り存在したが、新基準では、費用処理に一本化。役員賞与は業績連動型の役員報酬と性格が類似することなどから、役員賞与を職務執行の対価と位置付けているわけである。

新基準は会社法の施行日以後終了する事業年度の間会計期間から適用することとされており、会社法が 2006 年 5 月に施行されるとした場合、最も早いケースでは、2005 年 11 月中間期(5 月決算会社)から、費用処理が義務付けられる。

## 役員報酬・役員賞与に関する現行税制

現在の法人税法では、役員報酬については原則として損金算入が認められている(不相当に過大な役員報酬を除く)が、役員賞与(使用人兼務役員に支給する賞与のうち使用人として受け取る分を除く)の損金算入は認められていない(下図参照)。

このような取扱いとされているのは、商法の規定が役員賞与を利益処分として支給することを求めていたこともさることながら、利益の有無に関わらず支給される役員報酬とは違い、役員賞与は利益があることを前提に支給されるため、職務執行の対価にはあたらないといった考え方が強く影

図表 役員及び使用人に対する報酬等の課税上の取扱い

		課税上の取扱い
役員	報酬	損金算入 ただし、不相当に過大な役員報酬は損金不算入
	賞与	損金不算入 使用人兼務役員 に関しては、使用人として受け取る分は損金算入
	退職金	損金算入 ただし、不相当に過大な役員退職金は損金不算入
使用人	給与	損金算入 ただし、役員の親族など特殊関係使用人に対する不相当に過大な給与は損金不算入
	賞与	損金算入 ただし、利益処分により支給された使用人賞与は損金不算入
	退職金	損金算入 ただし、役員の親族など特殊関係使用人に対する不相当に過大な退職金は損金不算入

「使用人兼務役員」とは、役員のうち、部長、課長等の使用人としての職制上の地位を有し、かつ、常時使用人として職務に従事する者を指す。

(出所)大和総研制度調査部作成

響していたものと思われる。つまり、役員報酬のような「職務執行の対価」ではなく、「功劳報償」的な性格が強いものとして考えられてきたわけである。

もっとも、役員報酬と役員賞与とでは課税上の取扱いが大きく異なることから、両者の区分が重要となる。現在の法人税法では、その支給形態に応じて、「定期の給与」(役員報酬)であるのか「臨時的な給与」(役員賞与)であるのかを判定することとしており、「定期の給与」とは、法人税基本通達 9-2-13 で次のように定義されている<sup>3</sup>。

「定期の給与」とは、あらかじめ定められた支給基準(慣習によるものを含む)に基づいて、毎日、毎週、毎月のように月以下の期間を単位として定期的に反覆又は継続して支給される給与をいう。

ただし、これらの給与であっても、通常行われる給与の増額以外において特定の月だけ増額支給された場合における当該給与については、当該特定の月において支給された額のうち各月において支給される額を超える部分の金額は臨時的な給与とする。」

ただし、近年増加している業績連動型役員報酬に関しては「職務執行の対価」と「功劳報償」が混在していることから、上記のような形式的な基準では判定が難しい面もあり、支給形態によっては損金算入が否認されるリスクもある。短期間で業績変動を報酬に反映させる場合には、各月の支給額の変動により、損金算入が認められないということも考えられる。現行法人税法では、こうした業績連動型報酬に関する明確な規定が設けられていない。

## 役員賞与の損金算入による影響

役員賞与の損金算入が認められれば、当然のことながら、企業の税負担の軽減につながる。その他、役員報酬、役員賞与とも損金算入となることで、役員報酬と役員賞与を区分する必要がなくなる。その結果、業績連動型報酬の取扱いが明確になり、業績連動型報酬の導入にとって追い風となる可能性がある。

しかし、役員賞与の損金算入容認に関しては、若干の懸念とそれに伴う課題も見えてくる。最も懸念されるのが、役員賞与の損金算入を認めるとしても、その全額が損金扱いとなるのかという点である。

現在の役員報酬が不相当に過大な部分については損金算入を認めていないように、役員賞与の損金算入容認後も、職務執行の対価と認められない部分については損金不算入となる可能性がある。逆に、無制限に役員賞与の損金算入を認めれば、意図的に法人所得を減少させることも可能となるため、こうした観点からの配慮も必要かもしれない。

その他、役員賞与の損金算入に伴って、次のような疑問も生じる。

- ・役員賞与の損金算入額に制限を設けるとした場合、損金算入部分と不算入部分をどのような基準で切り分けるのか？
- ・役員報酬及び役員賞与に関して不相当に過大な部分を損金不算入とするとした場合、役員報酬と役員賞与それぞれに、損金不算入額の判定基準を設けるのか、両者をまとめて判定をするのか？
- ・ストック・オプション等の株式報酬の法人法上の取扱いはどうなるのか？

<sup>3</sup> 年俸・年2回の支給や退職金は、上記通達の取扱いから判断すると「臨時的な給与」に該当することになるが、法律の規定により、原則として損金算入が認められている。