



## 与党・税制改正大綱の ポイント【法人編】

制度調査部  
齋藤 純

### 業績連動型報酬等の損金算入、会社法の制定に伴う税制の整備など

#### 【要約】

与党税制改正協議会が、12月15日、「平成18年度税制改正大綱」を公表した。定率減税の全廃や不動産取引に係る登録免許税の減税措置の廃止など、当初から増税項目が目立っていたが、直前になってたばこ税の増税が盛り込まれたことから、増税額は2兆円超に膨らんだ。

本稿では、法人に係る改正のうち、一定の役員賞与及び業績連動型報酬の損金算入、ストック・オプションの費用計上に伴う税制の整備等、試験研究費に係る税額控除の見直し、IT投資減税の廃止と情報基盤強化税制の創設、会社法の制定に伴う税制の整備などを解説する。

与党税制協議会は、2005年12月15日、「平成18年度税制改正大綱」を公表した。大きな改正としては、三位一体改革の一環としての所得税・個人住民税の税率構造の見直し及びそれに伴う税額控除等の創設、会社法の制定に対応する税制の見直し、組織再編税制の見直しなどがある。

本稿では、法人に係る改正項目を解説する。法人に係る主な改正項目は、以下の通りである。

#### 法人税(一般)

- ・一定の役員賞与及び業績連動型報酬の損金算入
- ・ストック・オプションの費用計上に伴う税制の整備等
- ・試験研究費に係る税額控除の見直し
- ・IT投資減税の廃止と情報基盤強化税制の創設
- ・過小資本税制の見直し

#### 法人税(会社法の制定に伴う税制の整備)

- ・株式無償割当の課税関係
- ・取得請求権付株式等の権利行使等の課税関係
- ・種類株式の発行法人による自己株式取得に伴うみなし配当課税
- ・その他

(以上、本稿で解説)

#### 組織再編税制

#### 中小企業税制

#### その他

## 今後の税制改正のスケジュール

大綱は、2006 年度税制改正の原案にあたるものである。内容の確定までには、国会での法改正の手続きを経る必要がある。例年通り手続きが進めば、今後の流れは下表のようになる。

図表 1 今後の税制改正のスケジュール

2005 年	12 月 15 日	与党税制協議会「平成 18 年度税制改正大綱」
	12 月中	財務省「平成 18 年度税制改正の大綱」
2006 年	1 月中旬	「平成 18 年度税制改正の要綱」を閣議決定
	1 月末	通常国会に税制改正法案を提出
	3 月末	税制改正法成立

## 法人税(一般)

### 1. 一定の役員賞与及び業績連動型報酬の損金算入

#### ポイント

役員賞与は、あらかじめ支給時期・支給額が定められているものについては、損金算入可能に。  
業績連動型報酬は、同族会社でないこと、報酬の算定方法を適正な手続きに則って定めていることなど一定の条件を充たす場合には、損金算入可能に。

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。

図表 2 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

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

また、損金算入が認められる役員報酬は1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であることが条件とされているため、業績連動型役員報酬のように一定期間の業績変動を報酬に反映させる形態の報酬は、損金算入が困難な状況となっている。つまり、業績連動型報酬は、「職務執行の対価」と「功労報償」が混在していると解されているわけである。

今回の大綱では、現在損金算入を認めている役員報酬のほか、次の給与についても、原則として損金算入を認めることとしている。

利益を基礎として算定される給与以外の給与のうち、確定した時期において確定した額を支給する旨の定めに基づいて支給する給与  
利益を基礎として算定される給与

上記 は、あらかじめ支給時期及び支給額を決めていれば、例えば、年2回、通常の月額報酬よりも増額した報酬(臨時給与、賞与)を支払うケースについても損金算入を認めるものである。もっとも、「確定した時期において確定した額を支給する旨の定め」をどの時点で規定しておく必要があるのかなどについては大綱からは読み取れないため、今後詳細が明らかになるのを待ちたい。

上記 は、業績連動型役員報酬について損金算入を容認するものである。ただしこの場合、次の条件を充たすことが損金算入の条件となる。

- ・同族会社に該当しないこと
- ・当該事業年度において損金経理をしていること
- ・算定方法につき報酬委員会における決定等の適正な手続が執られており、かつ、有価証券報告書等で開示されていること
- ・その他の一定の要件を充たすこと

一定の役員賞与及び業績連動型報酬の損金算入が容認されたことで、当然のことながら、企業の税負担の軽減につながる。また、これまで取扱いが不明確であった業績連動型報酬の取扱いが明確になったことで、業績連動型報酬の導入を検討している企業にとっては追い風となるだろう。

## 2. スtock・オプションの費用計上に伴う税制の整備等

### ポイント

Stock・オプションを付与した法人では、税制非適格Stock・オプションの価値分について、損金算入を認める。

税制適格Stock・オプションの付与対象者に、委員会等設置会社の「執行役」を追加する。

### (1) Stock・オプションに係る費用の額の損金算入

現在の法人税法では、Stock・オプションを役職員に付与しても、付与法人側でStock・オプションの価値分を損金算入することは認められていない。Stock・オプションの付与を受けた役職員側では、税制非適格Stock・オプションについては権利行使時に給与所得等として課税されることを考えると、付与する側と付与される側の課税上の取扱いが不整合なものとなっている。

大綱では、Stock・オプションを付与した場合には、役職員等による役務提供に係る費用の額の損金算入を容認することとしている。これは、企業会計において新たにStock・オプション会計が導入されることに対応したものである。Stock・オプション会計では、役職員等にStock・オプションを付与した場合には、Stock・オプションの付与日に測定した公正な評価額を費用計上することが義務付けられている<sup>1</sup>。

ただし、Stock・オプション会計とは異なり、税制上損金算入が認められるのは、税制非適格Stock・オプションに限定されている。損金に算入する時期も、Stock・オプションの付与を受けた役職員が権利行使を行った日の属する事業年度とされている。

損金算入額については大綱では明示されていない。しかし、損金算入が税制非適格Stock・オプションに限定されていることや、損金算入時期が権利行使日の属する事業年度とされていることから、権利行使益(=権利行使時の株式の時価-権利行使価格)を想定しているものと思われる。

税制非適格Stock・オプションの損金算入については、会社法の施行日以後に発行決議が行われる新株予約権に適用される。

### (2) 税制適格Stock・オプションの付与対象者への「執行役」の追加

Stock・オプションの付与を受ける側の税制に関しては、委員会等設置会社<sup>2</sup>の執行役を、新たに税制適格Stock・オプションの付与対象者に加えることとしている。Stock・オプションの付与を受ける側の課税については、その他の変更は盛り込まれていない。

適格Stock・オプションの付与対象者への執行役の追加については、会社法の施行日から適用される。

<sup>1</sup> 企業会計基準委員会「Stock・オプション等に関する会計基準(案)」及び「Stock・オプション等に関する会計基準の適用指針(案)」。会社法の施行日以後に付与されるStock・オプション等に適用される予定となっている。ただし、Stock・オプション会計基準の適用開始前に付与され、適用開始後に条件変更を行ったStock・オプションに関しては、条件変更によるStock・オプションの評価額の増加分について、条件変更日以後、Stock・オプション会計基準の適用対象となる。

<sup>2</sup> 会社法上は「委員会設置会社」。

## 3. 試験研究費に係る税額控除の見直し

## ポイント

「試験研究費の総額に係る税額控除」に認められている、税額控除率の上乗せ措置を廃止する。  
 「増加試験研究費に係る税額控除」を「試験研究費の総額に係る税額控除」に統合し、今後2年間、試験研究費のうち増加部分(比較試験研究費を上回る部分)については税額控除率を5%上乗せする

「試験研究費の総額に係る税額控除」とは、試験研究費の増加に拘わらず、支出した試験研究費の総額の8～10%の税額控除を認めることとするものである。従来からの「増加試験研究費に係る税額控除」が、試験研究費が増加した場合にのみ税額控除を受けられる仕組みとなっていることから、2003年度税制改正で創設された<sup>3</sup>。対象となる試験研究費が中小企業が行う試験研究によるものである場合には、控除率は12%となる。

この「試験研究費の総額に係る税額控除」については、2006年3月31日までに開始する事業年度においては、税額控除率を2%(又は3%)上乗せする特例が設けられていたが、大綱では、この特例を廃止することとしている。

その上で、現行の「増加試験研究費に係る税額控除」を「試験研究費の総額に係る税額控除」に統合し、2006年4月1日から2008年3月31日までに開始する事業年度においては、試験研究費のうち増加部分(比較試験研究費を上回る部分)について控除率を5%上乗せする見直しを盛り込んでいる。

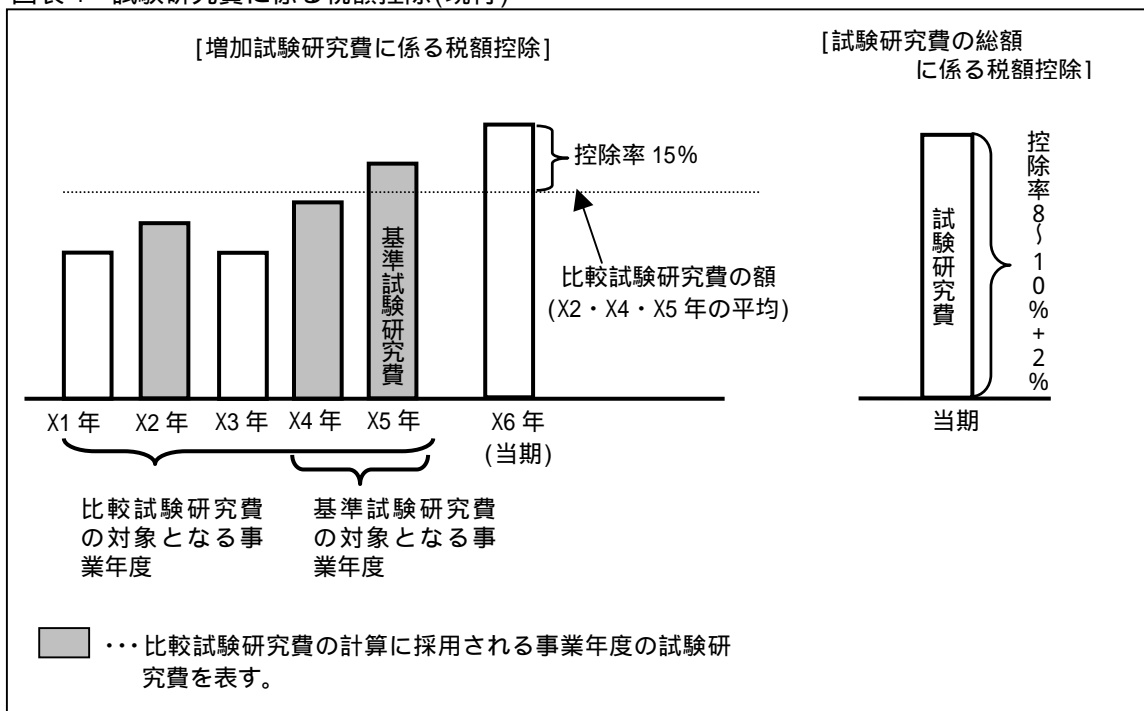
図表3 試験研究費に係る税額控除(現行)

	(1) 増加試験研究費に係る税額控除	(2) 試験研究費の総額に係る税額控除	(3) 中小企業者等の試験研究費の総額に係る税額控除
控除の対象	当期の試験研究費と比較試験研究費との差額	試験研究費の総額	試験研究費の総額
控除率	15%	・10%(試験研究費割合が10%以上) ・8% + 試験研究費割合 × 0.2(試験研究費割合が10%未満)	12%
時限措置	なし	2006年3月31日までに開始する事業年度においては、上記控除率に2%上乗せ	2006年3月31日までに開始する事業年度においては、上記控除率に3%上乗せ
限度額	法人税額の12%相当額	法人税額の20%相当額	法人税額の20%相当額
控除限度超過額の繰越	適用なし	1年に限り繰越控除が可能	1年に限り繰越控除が可能

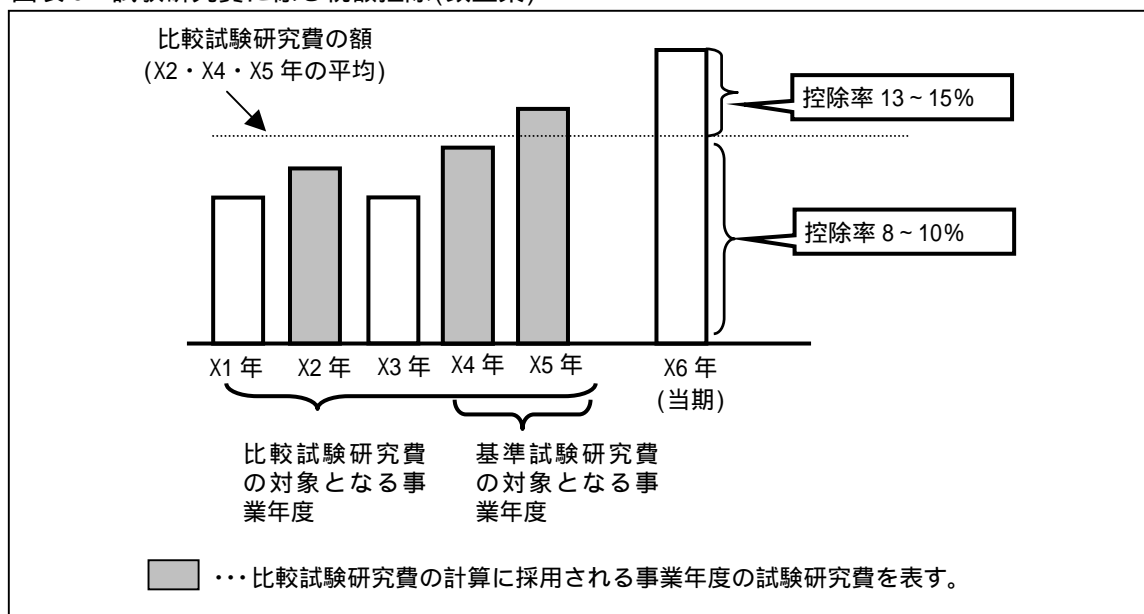
(出所)大和総研制度調査部作成

<sup>3</sup> 「試験研究費の総額に係る税額控除」と「増加試験研究費に係る税額控除」は、選択制となっている。

図表 4 試験研究費に係る税額控除(現行)



図表 5 試験研究費に係る税額控除(改正案)



比較試験研究費の算出方法は、現行制度での算出方法によっている。

#### 4 . IT 投資促進税制の廃止と情報基盤強化税制の創設

IT 投資促進税制とは、一定の情報通信機器等を取得した場合に、取得価額の 10% の税額控除、通常の減価償却に取得価額の 50% を上乗せする特別償却、のいずれかの選択適用を認める措置で、2006 年 3 月 31 日までに取得する一定の情報通信機器等を対象とする。

大綱では、IT 投資促進税制は原則廃止し、これに代えて、セキュリティ強化に資する一定の設備を対象とする「情報基盤強化税制」に衣替えることとしている。情報基盤強化税制では、産業競争力の向上に資する設備等であって情報セキュリティ対策に対応したものを取得した場合には、その設備等の基準取得価額の 10% 相当額の税額控除と、50% 相当額の特別償却の選択適用が認められる。2006 年 4 月 1 日から 2008 年 3 月 31 日まで間に対象設備を取得した場合に適用される。

#### 5 . 過小資本税制の見直し

##### ポイント

過小資本税制により、支払利子が損金不算入とされる負債の判定に、親会社等(国外支配株主等)が債務の保証をすることにより第三者が資金を供与した場合のその資金に係る負債などを追加する。

現在の法人税法では、法人の支払利子は損金算入が認められるのに対し、支払配当は損金不算入とされている。この点に着目すると、株式や出資を募って資金調達を行うよりも、借入れによった方が税負担の軽減につながるることとなることから、外資系企業の節税策として利用されることが考えられる。

そこで現在の法人税法では、こうした支払利子と支払配当の取扱いの違いを利用した節税策に対して、下式のように、親会社等(国外支配株主等<sup>4</sup>)からの借入額が親会社等の内国法人に対する純資産の持分の 3 倍を超える場合には、その超過する負債に係る支払利子の損金算入を認めないこととしている(過小資本税制)。

$$\text{支払利子が損金不算入とされる負債} = \text{国外支配株主等に対する負債の平均負債残高} - \text{国外支配株主等の内国法人の純資産に対する持分相当額} \times 3$$

大綱では、次の負債及び負債の利子についても、支払利子が損金不算入となる負債の判定対象に含めることとしている。過小資本税制の潜脱防止が目的と思われる。

- ・ 親会社等(国外支配株主等)が債務の保証をすることにより第三者が資金を供与した場合のその資金に係る負債並びにその負債の利子及び親会社等(国外支配株主等)に支払う債務の保証料
- ・ 親会社等(国外支配株主等)から賃借をした債券を担保に第三者が資金を供与した場合のその資金に係る負債並びにその負債の利子及び親会社等(国外支配株主等)に支払う債券の使用料
- ・ 上記の取引を組み合わせた場合の第三者が供与した資金に係る負債並びにその負債の利子、国外支配株主等に支払う債務の保証料及び第三者に支払う債券の使用料

この改正は、2006 年 4 月 1 日以後開始する事業年度の法人税から適用される。

<sup>4</sup> 国外支配株主等とは、非居住者又は外国法人で、内国法人との間に、内国法人の発行済株式総数又は出資金額(自己株式等を除く)の 50% 以上の株式又は出資金額を直接又は間接に保有する関係等を有するものをいう。

## 会社法の制定に伴う税制の整備

### 1．株式無償割当等の課税関係

2006年の施行が予定されている会社法では、株式の「無償割当」という制度が設けられている。株主に対して、新たに払込みをさせずに、その会社の株式を割り当てることができる制度である。その経済的実質は株式分割に近いものであるが、対象となる株式と異なる種類の株式を割り当てることができる点や、自己株式に対しては割当てを行うことができない点などで、株式分割とは異なる。

大綱では、株式の無償割当及び新株予約権の無償割当が行われた場合でも、原則として、課税関係は生じないこととする取扱いを盛り込んでいる。また、株式の無償割当及び新株予約権の無償割当を特定の株主を対象に行う場合を想定して、調書制度等を整備することも盛り込んでいる。

この改正は、会社法の施行日<sup>5</sup>以後に行われる株式の無償割当等、及び株式の無償割当等により提出する調書について適用される。

### 2．取得請求権付株式等の権利行使等の課税関係

会社法では、種類株式の一種として、株主が発行株式に対して株式の取得を請求できる権利が付された「取得請求権付株式」の発行が可能とされている。株主が請求権を行使した場合には、発行会社は株式の取得と引換えに、社債、新株予約権、新株予約権付社債及び株式等を交付することとなる。

大綱では、取得請求権付株式等の請求権の行使等により、取得請求権付株式等を発行会社に移転し、その引換えに発行法人の株式のみが交付される場合には、原則として、取得請求権付株式等の移転に伴う譲渡損益について課税繰延べを認めることとしている。

なお、大綱では、譲渡損益への課税を繰り延べる対象を、取得請求権付株式「等」の請求権の行使等としている。会社法では、取得請求権付株式のほか、発行会社が株式を取得できる旨又は株主が発行会社に株式の取得を請求できる旨を定める株式として、「取得条項付株式」「全部取得条項付種類株式」「取得条項付新株予約権」などの発行も可能とされている。「取得請求権付株式等」にこれらの株式が含まれる可能性もある。

この改正は、会社法の施行日以後に行われる取得請求権付株式等の請求権の行使等による株式の移転に適用される。

### 3．種類株式の発行法人による自己株式の取得に伴うみなし配当課税

現行税法では、自己株式を取得する際に交付する金銭等の合計額が、取得する自己株式に対応する資本等の金額を超える場合には、原則として、みなし配当課税を行うこととしている<sup>6</sup>。ただし、種類株式を発行している法人が自己株式の取得を行った場合の取扱いについては、現行税法では特段の規定は存在しない。

<sup>5</sup> 2006年5月の施行を目的に検討されている。

<sup>6</sup> 自己株式の取得が市場買付により行われた場合や、公開買付による自己株式の取得に個人株主が応じた場合には、みなし配当課税は行われぬ。



大綱では、種類株式を発行する法人が自己株式の取得等を行った場合には、みなし配当額の計算を行う際の資本等の金額を、株式の種類ごとに区分することとしている。

この改正は、2006年4月1日以後に行われる自己株式の取得等に適用され、同日前に種類株式を発行している法人の資本等の金額の区分については所要の経過措置が講じられることとされている。

#### 4. その他

上記のほか、会社法の制定に対応する税制の整備として、次の項目が盛り込まれている。

剰余金の配当については、その原資に応じ、現行制度と同様に、配当と資本の払戻しとして取り扱うものとする。

法人が自己の株式を取得した場合には、資産に計上せず、その取得の時に資本等の金額を減少させることとする。

株式の発行等により増加するその発行等をした法人の資本等の金額は、払い込まれた金銭の額及び給付を受けた金銭以外の資産の価額とする。

上記 及び は、会社法の施行日以後に行われる剰余金の配当、又は会社法の施行日以後に発行の決議等がされる株式の発行等について適用される。上記 は、2006年4月1日以後に取得する自己株式に適用され、同日に保有する自己株式については所要の経過措置が講じられることとされている。