

会社法と税制

制度調査部

齋藤 純

役員報酬等の損金算入範囲の拡大を中心に

【要約】

2006年5月にも「会社法」が施行される予定となっており、「会社法」の制定を受け、税制がどのように見直されるのかが一つの焦点となっている。

2006年度税制改正では、役員報酬・賞与に係る損金算入範囲の拡大が行われており、算定方法等に客観性を有すると認められる場合には、一定の業績連動報酬についても損金算入を認めることとしている。税法においてもインセンティブ報酬の理念を採り入れたという点で、意味のある改正である。

その他、会社法で規定されている「取得請求権付株式」や「株式無償割当て」などについても、税制の整備が図られている。

2006年度税制改正の関連法案¹が国会に提出されている。研究開発減税の見直しや個人の所得課税の見直しなどが盛り込まれているが、2006年5月にも「会社法」が施行される予定であることから、「会社法」の制定に伴う税制の見直しが一つの焦点となっている。以下では、税制改正法案における会社法関連の改正点を確認する。

役員報酬等の損金算入範囲の拡大

会社法との関係でもっとも注目されていたのが、原則として損金算入が認められてきた役員報酬に対し、役員賞与の損金算入が容認されるか否かという点である。

会社法では、役員報酬と役員賞与を基本的に区別せずに取り扱うこととしたほか、企業会計でも役員賞与の会計処理を、役員報酬と同様、発生時に費用処理する方法に統一するといった見直しが進んだ。

その結果、2006年度税制改正では、これまでの「定時定額要件」(一月以下の期間で定期的に定額を支給する給与について損金算入を認める考え方)を緩和し、事前に支給時期・支給額を定めている給与、利益連動給与、の損金算入を新たに容認することとしている(次ページ図表参照)²。

「業績連動」ではなく「利益連動」

これまで、特定の月だけ増額支給された場合、他の月に比べ増額された部分は「臨時的な給与」

¹ 「所得税法等の一部を改正する等の法律案」及び「地方税法等の一部を改正する法律案」を指す。

² これまで法人税法では、役員報酬及び役員賞与ごとに損金不算入に関する規定を置いていた(現行法人税法第34条(過大な役員報酬等の損金不算入)、同第35条(役員賞与等の損金不算入))。税制改正法案では、役員報酬と役員賞与の取扱いを区分せず、「役員給与の損金不算入」(改正法人税法第34条)として1つの条文にまとめている。

とみなされ損金不算入とされていた。前記はこの制限を緩和するものであるが、事前に支給時期・支給額を定めることを要件としていることから、これまでの定時定額給与(税制改正法案では「定時同額給与」)の延長線上にあるものと考えられる。

の利益連動給与は、本来、商法で業績連動報酬が容認された2002年の商法改正に合わせて見直されるべきであったともいえるが、税法でもインセンティブ報酬の理念を採り入れたという意味では意義深い改正である。業績連動報酬と役員賞与とは成果的報酬という意味では似た性格のものであるため、損金算入のための各種要件(報酬委員会での決定等や算定方法の有価証券報告書等での開示など。図表参照)をクリアすれば、これまで損金不算入とされてきた役員賞与の一部も損金算入となる可能性があるのではないか。

もっとも、新たに損金算入が可能となるのは「利益」連動給与であり、業績連動報酬ではない。あくまでも、有価証券報告書に記載される「利益に関する指標」を基礎とする利益連動給与を対象としており、営業利益、経常利益などに連動する給与が対象になるものと思われる。そのほか、利益連動給与の損金算入については、政令等に委任している部分がいくつかあるため、政省令・通達等の内容も注視する必要がある。

図表 今後損金算入が認められる「役員給与」とその要件

	損金算入の要件
定期同額給与(これまでも損金扱い)	支給時期が1月以下の一定期間ごとであり、かつ、各支給時期における支給額が同額である給与その他これに準ずるものであること
所定の時期に確定額を支給する給与	所定の時期に確定額を支給する旨の定めに基づいて支給する給与であること(定期同額給与及び利益連動給与を除く) 所轄税務署長に、定めの内容に関する届出を行っていること
利益連動給与	給与を支給する法人が同族会社に該当しないこと 業務執行役員に対して支給する利益連動給与であること(すべての業務執行役員に対して支給すること) その算定方法が当該事業年度の利益に関する指標(有価証券報告書に記載されているものに限る)を基礎とした客観的なものであり、次の要件に該当するものであること <ul style="list-style-type: none"> ・確定額を限度とし、かつ、他の業務執行役員に支給する利益連動給与の算定方法と同様であること ・政令で定める日までに、報酬委員会の決定その他これに準ずる適正な手続きを経ていること ・算定方法の内容が、報酬委員会の決定等の後遅滞なく、有価証券報告書への記載等により開示されていること その他政令で定める要件を満たすこと

(出所)大和総研制度調査部作成

一定の同族会社は損金算入を制限

法人一般について役員給与の損金算入範囲が拡大された反面、損金算入が制限されたのが、一定の同族会社が支給する役員給与である。業務主宰役員及びその特殊関係者が発行済株式総数等の90%以上を有する同族会社等については、業務主宰役員への給与の一定額が損金不算入となる。

会社法では最低資本金規制が撤廃され、個人事業者の「法人成り」がこれまでよりも容易になると考えられる。法人成りによる過度な節税防止が、この見直しの目的と思われる。

取得請求権付株式、株式無償割当て

会社法では、種類株式の一種として、株主が発行会社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。これに近い性格の種類株式としては、取得条項付株式、全部取得条項付株式、取得条項付新株予約権などがある³。

税制改正法案では、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(又は株式及び新株予約権のみ)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益課税は行わないこととしている。

また、会社法では、株式無償割当てという制度も新設されている。株式無償割当てとは、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。

税制改正法案には、株式無償割当て等が行われた場合の調書制度等の整備も盛り込まれている。株式無償割当て等が特定の株主を対象に行われる場合を想定しているものと考えられる。

³ 会社法では、取得請求権付株式のほか、発行会社が株式等を取得できる旨又は株主が発行会社に株式等の取得を請求できる旨を定める株式等として、「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」などの発行も認めている。

「取得条項付株式」とは、一定の事由が生じたときに会社が取得することができる条項が設けられている株式、「全部取得条項付種類株式」は株主総会の決議により特定の種類の株式全部を取得する条項が設けられている株式、「取得条項付新株予約権」は一定の事由が生じたときに会社が取得することができる条項が設けられている新株予約権のことである。