

「利益連動給与」の損金算入

制度調査部

齋藤 純

算定方法の客観性・透明性がポイントに

【要約】

2006年度税制改正では、役員報酬・賞与等の損金算入の見直しが1つの焦点となっている。これまで役員報酬・賞与等については、原則として、規則的に定額が支給されるものについて損金算入が認められてきたが、今回の改正ではこの要件が緩和され、事前に支給額及び支給時期が確定している給与(特定時期の支給額が増額されていても損金算入可)、一定の要件を充たす利益連動給与について、新たに損金算入を認めることとしている。

2006年4月1日以後開始する事業年度から適用される。

2006年度税制改正により、役員報酬及び賞与等の損金算入の範囲が拡大される。これまでは、役員報酬及び退職給与については原則として損金算入、役員賞与は損金不算入とされてきたが、改正法人税法¹では、これまで損金算入を認めてきた役員報酬等に加えて、事前に支給額及び支給時期が確定している給与、一定の要件を充たす利益連動給与、の損金算入を新たに認めることとしている²。

図表1 役員報酬等の課税上の取扱い

	改正前	改正後
報酬	原則として、損金算入。 ただし、不相当に高額な部分は損金不算入。 [旧法人税法第34条]	次のいずれかにも該当しない役員給与(退職給与、一定の新株予約権による役員給与、使用人兼務役員が使用人として受け取る分を除く)は、損金に算入しない。
賞与	損金不算入。 ただし、使用人兼務役員に関しては、使用人として受け取る部分は損金算入。 [旧法人税法第35条]	<ul style="list-style-type: none"> ・定期同額給与 ・事前に支給額及び時支給時期が確定している給与 ・一定の要件を充たす利益連動給与
退職給与	原則として、損金算入。 ただし、不相当に高額な部分は損金不算入。 [旧法人税法第35・36条]	ただし、不相当に高額な部分は、損金不算入。 [改正法人税法第34条]

「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

¹ 「所得税法等の一部を改正する等の法律」に盛り込まれている法人税法の改正部分を指す。

² 2006年5月施行予定の「会社法」では、取締役への報酬及び賞与等を基本的に区分しておらず、これまで役員賞与の支給形態として一般的であった利益処分についても、利益処分に関する規定が設けられていない。また、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見直しが行われた。

今回の法人税法の改正はこうした会社法や企業会計の影響も受けていると考えられるが、改正法人税法でも役員賞与すべてについて損金算入を認めているわけではなく、損金算入範囲の一部拡大に留めている点で、会社法や企業会計と異なる。

これまで法人税法では、役員報酬及び役員賞与ごとに個別の規定(旧法人税法第 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))を置いていたが、改正法人税法では、役員報酬と役員賞与を区分せず、「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。

改正前の取扱い

前述の通り、改正前の法人税法では、原則として、役員報酬は損金算入、役員賞与は損金不算入とされてきた。役員報酬か役員賞与かの判定は、役員に対する給与が「定期の給与」であるのか「臨時的な給与」であるのか、その支給形態によって区分され、「定期の給与」に該当すれば、原則として損金算入が認められる³。

当然のことながら、「定期の給与」とは何を指すのかが問題となるわけであるが、法人税基本通達では、「定期の給与」を次のように定めている(法人税基本通達 9-2-13)。

「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規則的に反復又は継続して支給される給与をいう。」

もっとも、上記の要件を充たす給与であっても、図表 2 のような給与は損金算入が認められない。

図表 2 支給形態により「定期の給与」とみなされない役員給与

支給形態	「定期の給与」とみなされない額
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	増額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
例えば、毎月支給される役員報酬の額が前月の売上高に応じて増減するように定められている場合	役員報酬として支給する給与の額のうち、売上高のいかんにかかわらず支給されることとされている金額を超える部分の金額
役員に対して支給する報酬の額を年額又は半年額等として定め、その範囲内で、各月ごとにおおむね定額の報酬を支給するほか、特定の月だけ増額して支給した場合	たとえその年額等として定められた金額が当該役員に対する報酬の額として相当な金額の範囲内のものであるとしても、その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

以上のことを整理すると、改正前の法人税法は、定期的にかつ、定額を支給することを損金算入の要件としていると言え、このことは「定期定額要件」と呼ばれてきた。

³ 「臨時的な給与」であっても、次のものについては損金算入が認められる。

- ・他に定期の給与を受けていない者に対し継続して毎年所定の時期に定額を支給する旨の定めに基づいて支給されるもの
- ・退職給与

改正後の取扱い

(1)新たに損金算入の対象となる役員給与

改正法人税法では、これまでの損金算入要件を緩和し、新たに、次の給与について損金算入を認めることとしている(この改正に伴い、これまでの「定期定額要件」を充たす給与に対しては、「定期同額給与」という名称が付されている)。

事前に支給額及び支給時期が確定している給与
一定の要件を充たす利益連動給与

改正法人税法において損金算入の対象とされている役員給与と、損金算入のための要件をまとめたものが、図表 3 である。

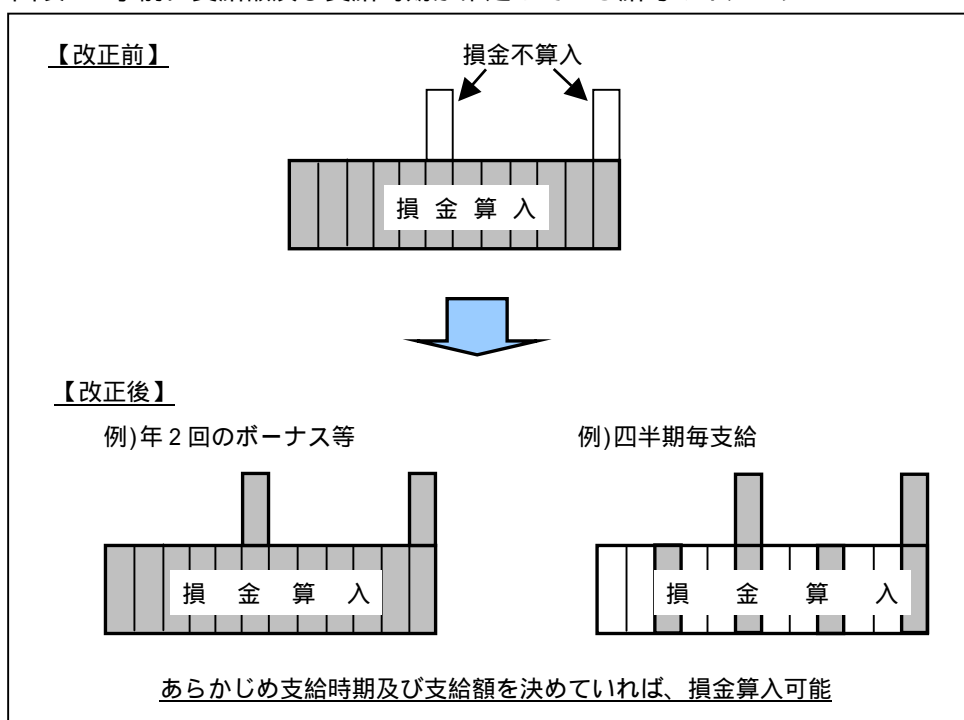
図表 3 法人税法の改正後、損金算入が認められる「役員給与」とその要件

	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として政令で定める給与であること
事前に支給額及び支給時期が確定している給与	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) 政令で定めるところにより、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(業務を執行する役員として政令で定めるもの)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 ・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として政令で定める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その他財務省令で定める方法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

上記 は、事前に支給時期・支給額を定めていれば、支給時期が定期でなくても、又は支給額が特定の時期に増額するような場合でも、損金算入を認めるものである。この改正により、例えば、これまで損金不算入とされていた次ページの図表 4 のような給与も損金算入が認められることとなる。

図表 4 事前に支給額及び支給時期が確定している給与のイメージ



(出所)経済産業省資料

の利益連動給与は、利益に関する指標を基礎とする給与であれば、支給時期ごとに支給額が変動しても、損金算入を認めることとするものである。課税の公平性などの観点から、その算定方法について高い透明性・客観性を求めており、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の要件(図表 3 参照)を充たす必要がある。

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ものと思われる。

(2) 損金算入要件のうち現時点では明らかになっていない点

新たに損金算入が認められる予定の 事前に支給額及び支給時期が確定している給与、及び 利益連動給与については、現時点では法律が明らかになっているだけで、損金算入のための要件について、いくつか明確になっていない点がある。例えば、次のような点は政令又は財務省令に委任されている。

[事前に支給額及び支給時期が確定している給与について]

- ・ 所轄税務署長への届出はいつまでに行う必要があるのか？

[利益連動給与について]

- ・ 政令で定める「業務執行役員」とは？
- ・ 利益連動給与の算定方法は、いつまでに報酬委員会の決定等を行う必要があるのか？
- ・ 報酬委員会の決定に準ずる適正な手続きには、何が含まれるのか？
- ・ 有価証券報告書での開示以外に認められる開示方法とは何か？

なお、新たに損金算入が可能となるのは、あくまでも「利益」連動給与であり、業績連動報酬ではない。有価証券報告書に記載される「利益に関する指標」に連動することを前提としている。有価証券報告書に記載される「利益に関する指標」といえば、営業利益、経常利益などは当然該当するであろうが、1株あたり当期純利益やROE(自己資本利益率)などを指標とすることも認められるのかは明らかになっていない。この点については、政省令には委任されていないため、明らかになるとすれば、通達になるものと思われる。

(3)適用時期

法人税法の改正のうち役員給与の損金算入に係る見直しは、2006年4月1日以後に開始する事業年度から適用される。