

役員給与に関する取り扱い

ポイント

新しい役員給与の導入背景と概念

役員給与の損金算入と定期同額要件の緩和

損金計上に関する事前届出制度の概要

業績連動型役員報酬に関する税制適格要件

会社法の施行による問題点と役員賞与の処理方法

企業会計基準委員会「役員賞与に関する会計基準」(平成 17 年 9 月 7 日)、第 164 回閣
第 14 号「所得税法等の一部を改正する等の法律案」(平成 18 年 2 月 3 日)より作成

(注意書き)

本稿は平成 18 年 3 月中に公表された情報に基づいて作成しております。作成中および作成直後に明らかになった内容については本稿内容に反映されておられません。

本稿は税法および会計制度の最新情報を周知させる目的で作成されたものであり、信頼できる第三者機関の情報を参照して作成しておりますが、制度内容を保証するものではありません。

1

新しい役員給与の導入背景と概念

>>>新しい概念導入の背景

改正法人税法の第 34 条では、役員給与の損金不算入に関する事項を一括して規定しています。役員給与とは、現行の役員報酬、役員賞与、退職慰労金など役員に支給する財産上の一切の権利を意味します。

わが国においては長い間、役員報酬の支給については、発生した時期が属する会計期間の費用として認識する、いわゆる「費用処理方式」が適用されてきました。これに対して、役員賞与の支給は株主総会の承認を経た上で未処分利益を処分する形で行われる、いわゆる「利益処分方式」が適用されてきました。

商法改正による影響

この伝統的会計処理方法は、平成 14 年商法改正によって再考が促されることとなりました。次の 2 つの制度が導入されたことにより、役員報酬と役員賞与の区分概念が根底から見直されることとなったためです。

<役員報酬と役員賞与の見直し要件>

役員報酬制度の一形態として業績連動型役員報酬が商法で明示
改正以前は、取締役が受けるべき報酬の金額を定款で定めていない場合には、株主総会の決議をもって定める旨だけが規定されていました。しかし、平成 14 年の改正によって、報酬の具体的な算出方法を株主総会で定めることにより、業績連動型役員報酬が導入できることとなりました。
このような報酬制度が導入されると役員報酬が期間ごとに大きく変動する場合が想定されますが、このような役員報酬と役員賞与との明確な区別は困難です。

委員会等設置会社における役員賞与の支給禁止規定
委員会等設置会社においては、監査人が計算書類に適法意見を表明していることを条件として、利益処分の権限が取締役に付与されます。ここで役員が自らの賞与を「お手盛り」で決めることを阻止するため、委員会等設置会社では、利益処分として役員に金銭の分配ができないこととなっております。このため、実際上は役員報酬、役員賞与に分けられるとしても、役員に対する支給分を利益処分として処理することができなくなりました。

さらに会社法（平成 18 年商法改正）においては、役員報酬と役員賞与の支給手続が同じ条文で規定されています（361 条、379 条、387 条、404 条 3 項、409 条）。両者とも職務執行上の対価として会社から受ける財産上の利益と位置付けられ、定款に定めがない場合は株主総会の決議によって定められるとされています。

例えば、第 361 条では「取締役の報酬、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」という内容で両者が一括りにされ、定款の定めがないときは株主総会の決議を要するとされています。また、旧商法第 283 条 1 項の定めにより、役員賞与は利益処分案の株主総会決議を経て支給されますが、会社法上ではこのような旨の定めはありません。

産業界からの要望

近年、株主を意識した経営を目指す動きが強まっており、役員給与を株主価値に連動させるため、役員慰労退職金を廃止して業績連動型役員報酬を採用する例が目立っております。役員慰労退職金が原則損金算入であることを考えれば、その代替である業績連動型役員報酬が損金不算入とされるのは、業績に対する役員の責任を明確化する制度の導入が妨げられることとなり、産業界から税法についても改正するよう要望が出ていました。

>>>報酬・賞与・退職給与に関する概念の見直し

会社法の施行に伴って、急接近した役員報酬と役員賞与の概念は税法規定のあり方にも影響を及ぼしました。産業界からの要望もあり、ついに法人税法において役員報酬・賞与・退職給与の規定が定められていた 34 条から 36 条が全面的に見直されることとなりました。この見直しによって、報酬・賞与・退職給与の区分がなくなり、伝統的な「役員報酬は損金算入、役員賞与は損金不算入」という考え方は根底から覆ることとなりました。

旧法人税法 34 条（過大な役員報酬等の損金不算入）、35 条（役員賞与等の損金不算入）、36 条（過大な役員退職給与の損金不算入）の各規定は、改正法人税法では第 34 条（役員給与の損金不算入）で一括して規定されております。

ここで、役員給与とは、現行の役員報酬、役員賞与、退職慰労金など役員に支給する財産上の一切の権利を意味します。

2

役員給与の損金計上と定期同額要件の緩和

>>>改正前は定期同額が損金計上の要件

規定に基づき予め届け出された役員給与については、所定の要件を満たす限り損金算入することが出来ます。したがって、役員賞与や業績連動型役員報酬についても所定の要件を満たす限り損金算入することができるようになりました。

旧法人税法第 35 条第 4 項に規定された「定期の給与」とは、予め定められた支給基準に基づいて、1 ヶ月以下の期間を単位として定期的に支給される給与のこととされてきました。さらに、通常行われる給与の増額以外において特定月だけ増額支給された場合には、その増額支給部分は臨時的な給与として取り扱われました(法基通 9 - 2 - 13)。

この解釈により、損金計上が認められるのは定時同額支給される役員報酬のみとされてきました。役員賞与や業績に応じて連動する役員報酬などは損金不算入とされてきました。

>>>定期同額要件の緩和

今回の改正法人税法では、予め届け出た定めに基づいて確定時期に確定額を支給する役員給与については、損金算入することができることとなっています(法法 34)。これにより、改正前は定期同額要件を満たさないことから損金不算入とされた特定月の増額支給部分、いわゆる役員賞与や業績連動型役員報酬が損金算入できるようになりました。

また、いわゆる役員報酬を年一回支給する、四半期毎に支給するなど、資金繰りに応じて役員に対する報酬の支払時期の設計することが可能となりました。

< 損金算入できる役員給与の定め >

改正法人税法第 34 条第 1 項第 1 号

「支給時期が 1 月以下の一定の期間ごとであり、かつ、当該事業年度の各支給時期における支給額が同額である給与」

改正法人税法第 34 条第 2 項

「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」

改正法人税法第 34 条第 3 項

「業務執行役員に対して支給する利益連動給与で要件を満たすもの」

これらの定めにより、定期同額要件を満たす場合には届出なしに損金計上が認められ、定期同額要件を満たさない場合には、規定に基づいて予め届け出ることにより、当該支給部分を損金計上が認められる余地が生じることとなります。

したがって、役員報酬については事前の届出なしに損金計上が認められ、役員賞与や業績連動型役員報酬については予め届け出ることにより損金計上が認められる余地が生じることとなります。

3

損金計上に関する事前届出制度の概要

>>>損金計上が認められる範囲

定期同額で役員報酬を支給し、利益処分方式で役員賞与を支給している企業については、改正法施行後でも、少なくとも役員報酬については損金計上が認められます。その上で、役員賞与についても損金計上したいと考えるならば、役員賞与を前決めにして職務執行開始前か会計期間開始後3月以内のいずれか早い時期に所轄税務署に届け出ることが必要となります。

また、定期同額給与と臨時的な給与を支給している場合で、定期同額給与とそれ以外の給与の支給を明確に区分認識できる場合には、事前に届け出る項目は定期同額給与以外の支給額のみで差し支えありません。

< 定期同額給与の要件 >

定期同額給与とは以下のいずれかに該当するものとされます（法令 69 ）

「会計期間開始の日から3月を経過する日までに改定された場合」のその前後で支給額が同額であるそれぞれの給与

経営状態の悪化などの理由により減額改定された場合の改定前後で支給額が同額であるそれぞれの給与

継続的に供与される経済的利益で、その額が毎月概ね一定であるもの

したがって、平時にある企業において、定期同額で役員報酬を支給し、利益処分方式で役員賞与を支給している場合には、改正法施行後でも役員報酬については損金計上が認められ、その上で、事前の届出内容いかんにより、役員賞与についても損金計上することができることとなります。

>>>事前届出の内容

届出書類には、事前確定届出給与の支給時期及び支給額（昇給などにより支給額が変更する予定がある場合には当該各支給額）職務執行を開始する日などを記載するよう定められています（法規 22 の 3 ）。

区分認識できる定期同額給与と臨時的な給与を支給するような場合において、臨時的な給与について届け出るときは、届出書類には、臨時的な給与についてはもちろん、定期同額給与についても支給時期及び支給額を記載することとされています（法規 22 の 3 六）。

>>>事前届出の期限

届出期限は、原則として、職務執行開始前か会計期間開始後3月以内のいずれか早い時期となります（法令69）。また、税務署長は、やむを得ない事情により届出期限までに届出ができなかったと認められる場合には損金算入を認めることができるとされています（法令69）。

施行日以後に開始する最初の事業年度については、職務執行開始前から支給額・支給時期が確定していることを要件に届出期限を会計期間開始後3月以内と経過措置が設けられています。

>>>届出内容通りに支給できなかった場合

制度上は、原則として届出額と支給額とが異なるとの想定はありません。委任関係にある役員に対する職務執行の対価であれば、受任前にその額や支給を受ける時期が決まっているはずであると考えているからです。ただ、実際問題として実際額と予定額が乖離する事態は当然に想定されます。

<実際額と予定額が乖離した際の取り扱い>

支給額が届出額を上回った場合

原則として、届出額を含めて損金不算入とされます。

支給額が届出額に満たなかった場合

届け出た時期に届出額を支払うことができなかった場合には、その理由に着目して実態判断で取り扱われるものと考えられます。支払われなかったことについてやむを得ない事情がある場合については、損金算入が可能となります。

ただし、未払いの場合であっても源泉税の徴収は必要になります。役員に対する賞与が確定日から1年を経過しても未払いである場合には、その経理方法のいかんにかかわらず、支払われたものとみなして源泉徴収を要する旨の所得税法の改正が盛り込まれています。

原則として、届出額は確定支給額なので、支払額が届出額を上回ることはもちろん、支払額が届出額を下回ることも認められません。許容される場合があるとしても、あくまでも事後的な特殊事情によることとなる点に注意が必要です。

4

業績連動型役員報酬の損金算入に関する税制適格要件

>>>業績連動型役員報酬の損金算入要件

規定に基づいて予め届け出ることにより、業績連動型役員報酬が損金算入できるようになりました。しかし、税法上の考え方は依然として、役員に対して職務の対価を超えて支給される給与は利益の分配であるとされています。業績連動型役員報酬の損金算入は、税法的見地からすれば例外的扱いであり、例外規定を適正に運用すべく、税制適格要件は非常に厳格に定められています。

改正法の各規定を総括すれば、損金算入できる業績連動型役員報酬は以下のように定義されます（法法 34 一）。

<業績連動型役員報酬の定義>

「利益を基礎として算定される給与のうち、非同族法人が業務として執行する役員に対して支給する給与で、算定方法につき、確定額を限度として他の業務執行役員と同様であり、報酬委員会における決定等の適正な手続きが執られており、かつ、有価証券報告書等で開示されていることその他一定の要件を満たすもの」

上記要件を満たす業績連動型役員報酬の損金算入が認められるためには、その役員報酬の算定の基礎となる「利益に関する指標」の数値が確定した後 1 月以内に支払われるか、あるいは支払われる見込みであり、当該事業年度において損金経理されることが要件とされています（法令 69 ）。

>>>算定の基礎

算定の基礎については、原則として会計上の利益（経営上の部門別の利益を含む）とされ、利益とはっきりした相関関係が認められないもの（例えば株価）や客観的判断が困難なもの（例えば貢献度）などを算定の基礎とすることはできません。

また、算定方法については「確定額を限度としているものであり、かつ、他の業務執行役員に対して支給する利益連動給与に係る算定方法と同様のものであること」と規定され（法法 34 一）算定方法の同一性が求められています。したがって、特定の役員のみに導入した場合や各人により算定方法が異なる場合には税制非適格となります。

>>>非同族会社であること

形式的に非同族会社であることを要します。また、18年度税制改正においては同族会社の定義について見直しされた点にも注意が必要です。具体的には、以下の内容になります。

<非同族会社に関する見直し点>

特定同族会社や特殊支配同族会社という新しい規定が設けられた
同族会社の判定に議決権等の要素が加わった

>>>適正な決定手続きが執られていること

定義中では報酬委員会が例示されていますが、ここでは、取締役および執行役の報酬に関する方針の策定ならびに個人別の報酬の内容決定を行う機関全般を意味するとされており、すなわち、商法上の委員会設置会社であるなどの形式的要件を定めたものではなく、報酬委員会の決定に準ずる決定・手続がなされていればそれで足りるとされます。

報酬委員会の決定に準ずる決定・手続は、以下の内容になります（法令 69 ）。

<報酬委員会に準ずる決定や手続き>

株主総会の決議
報酬諮問委員会に対する諮問その他の手続を経た取締役会の決議による決定
監査役会設置会社における取締役会の決議による決定

また、業績連動型報酬の算定方法についても、報酬委員会により決定されるのと同程度のガバナンスが確保されていればそれで足りるとされます。算定方法にかかる上記の決定・手続は、会計期間開始の日から3月を経過する日までになされなければならないとされています（法令 69 ）。

>>>決定事項の詳細開示

適正に決定された業績連動型役員報酬は、その決定・手続が終了した日以後遅滞なく開示されなければなりません（法法 34 三イ(3)）。開示方法については、有価証券報告書、半期報告書、臨時報告書等への記載が定められています（法規 22 の 3 ）。

開示内容は、算定方法の開示により個別報酬額が計算できる程度が想定されています。これは、現行の証券取引法に準じて作成される有価証券報告書による開示の基準を上回るものであり、かなり厳しいものです。

5

会社法による役員報酬等の問題点と具体的処理方法

>>>会社法の施行による問題点

会社法の施行に伴って役員報酬と役員賞与の概念が急接近したことにより、役員報酬・役員賞与に関する会計上の問題が発生しました。それは、報酬制度や機関設計により、経済的内容は同様の支給でも会計処理方法にばらつきが生じ、税引前利益額が異なる可能性があることです。

このような問題に対処するために、企業会計基準委員会 実務対応報告第13号「役員賞与の会計処理に関する当面の取り扱い」（平成16年3月9日）が公表され、役員賞与はその発生時の会計期間の費用として処理することが原則であると確認されました。実務対応報告自体は会計実務迅速に対応するためのガイドラインですが、企業会計基準公開草案第9号「役員賞与に関する会計基準」（平成17年9月7日）の中で、改めて、役員賞与の会計処理をそれが発生した会計期間の費用として計上する方式に一本化することが提案されています。

>>>役員賞与の具体的な処理方法

役員賞与を費用計上処理する場合には、会社法の各条文を根拠とした議案を株主総会で決議するとともに、承認を得ようとする金額については、決算日において（決算整理事項として）次の会計処理をおこなうこととなります。

<役員賞与の会計処理>

役員賞与引当金繰入	×××	/	役員賞与引当金	×××
（一般管理費）			（流動負債）	

当期の職務に対する対価として当期末に引当金を計上し、株主総会の決議をうけて取り崩すこととなります。当期の利益は、利益処分方式を採用した場合と比較して、引当金の金額分だけ利益額が小さくなります。また、利益処分量の1/10の金額を利益準備金に積み立てる必要がある場合には、この積立額は、利益減少額の1/10分だけ少なくなります。

役員賞与の支給に関して株主総会に提出する議案及び利益処分案は次のようになります。

<役員賞与の支給に関する提出議案と利益処分案>

提出議案

役員賞与支給案

当期業績の功労に報いるため、期末時の取締役 名に対し、役員賞与 × × × 万円を支給したいと存じます。

利益処分案

利 益 処 分 案

(単位：千円)

当期末処分利益	× × × ×
これを次のとおり処分します。	
利益準備金	× ×
配当金	× ×
次期繰越利益	× × × ×