



業績連動型役員報酬の実務

役員賞与に関する税務判例、新会社法案、企業会計基準委員会公開草案を採る

1、はじめに

去る9月7日、企業会計基準委員会より、役員賞与に関する会計基準(案)(企業会計基準公開草案第9号)が公表されたが、これは来る平成18年5月には施行が予定されている新会社法(案)に対応したもので、当該公開草案においては、永年培われた実務慣行を大きく塗り替える形で、「役員賞与」は会計上費用処理されることとなった。

これをもって平成14年商法改正(案)来、「役員賞与」に係る会計処理について混乱が予想された状況に終止符が打たれることとなった。これは大いに評価に値することである。(税務上の取扱いについては、役員賞与の損金不算入の原則(「法35」)は堅持されるとみられることから、新会計基準下においては、期末に費用として計上される役員賞与については、申告加算されることとなる。)

一方、昨今の大企業を中心にその導入が見られる業績連動型役員報酬については、未だその処理に關し、税務上の考え方が明らかにされていない状況である。

2、商法、税務、会計の各ギヤップの本質

賞与を損金不算入とする我国法人税法の思想は、もともと江戸時代初期における商家の利益分配法である「三ツ割」制度にルーツがあるといふ。この三ツ割制度とは、利益金を①内部留保、②配当、③賞与に三分割する仕組みであり、賞与は手代等の出資意欲の増進を目的として行なわれる利益分配金としての性格を持っており、このような利益分配方式が明治以降の近代会計制度の中に引継がれ、それが今日、諸外国と異なる取扱いを形成するに至ったとされる。

役員賞与は報酬でないというこの解釈が定着したのは、明治時代より行政裁判所が役員賞与の損金算入を認めなかった(判例は多いが、初期のものとして行政判明33・11・12、行政判明33・11・14)等の税法の影響によるとされている。

会社法の問題としては、賞与が本条の報酬

に含まれることは、実務においても判例に於いても当然の前提とされてきた。昭和の初期には、利益の1割あるいは5分以内の額を役員賞与とする定款の規定がしばしばみられたが、裁判所はこのような定め方は本条の趣旨に反しないとして、この定款規定に基づき賞与を控除した額を、利益を配当することと利益の20分の1以上を準備金として積み立てることを求めた当時の194条の下で、純利益金として算出した扱いを是認している。

しかしながら、その後は、取締役の報酬としては、通常、定期定額の俸給のほかに賞与が与えられるが、会社の利益処分として与えられる役員賞与は本条の報酬に含まれないと解するのが通説であり、近時の下級審判決もそのように解している(東京地判昭56・12・15)。この立場によれば、賞与の決定は、利益がある場合のみ毎決算期の定時総会における利益処分案の承認決議をもってなすことができ、かつそれで足りるとされた。

この定時総会における利益処分案の承認をもって、役員賞与の決定を行うという考えのもと、会計実務の世界においても、財務諸表等規則をはじめとする会計の諸規定の支援も受けて、この方式が実務上の定着した慣行となってきたわけであるが、コーポレート・ガバナンス・ポリシー強化の観点から導入された平成14年改正商法において、監査役(会)設置会社における業績連動型役員報酬に関する規定(商法第269条第1項)及び委員会等設置会社においては利益処分により取締役又は執行役に対する金銭の分配をすることができない(監査特例法第21条の11)旨が明記されたこと等により、利益処分案の承認をもって役員賞与の決定を行うという実務慣行が一気に崩れることとなった。

ここに会社法として、役員賞与は「利益の処分」か「職務執行の対価」か、という疑問に対して、新会社法案は、明確な結論付として、「役員賞与は「職務執行の対価」とした上で、「株主承認」も必要としたわけである。

このように考えると、山口地裁昭和58年(行ウ)第3号法人税更正処分等取消請求事

件(棄却)原告控訴・上告するも全て棄却)の判決文でも、「…租税法主義とは、課税標準、納税義務者、税率等の課税要件を租税法規として規定することにより、行政の恣意的な徴税を抑制することにも国民の利益が侵害されないようにするためのものであって、原告主張のように課税要件たる個々の社会経済事象のすべてが、租税法上に規定された字句と同様に、他の法規上、たとえば、商法又は会計諸則上に規定されていなければならないものとするものではない。」とある様に、この問題は、商法又は会計規則とは一旦切り離して、税法固有の問題として考察するのが適切と考えられよう。

そこで、役員賞与に係る税務判例については、(1)昭和40年における法人税法の全文改正前の判例、(2)昭和40年における法人税法の全文改正後の判例、(3)最近の判例、と順を追って考察してみることとする。

(1) 役員報酬と役員賞与の区分を定期の支給か臨時の支給といった形式的基準をもって判断するのではなく、実質に従って判断した判断が中心となっている。また、一部には、確定金額に代え一定の支給基準に基づく役員報酬の損金算入を認めた例も存在している。(1) 神戸地裁昭和29年(行)第12号、(2)東京地裁昭和29年(行)第123号、(3)大阪高裁昭和33年(ネ)第986号、(4)広島高裁岡山支部昭和33年(ネ)第83号)

(2) 昭和40年における法人税法の全文改正により、法人税法第2条第15号「役員」の定義、同第34条第2項「過大な役員報酬等の損金不算入」、同第35条第4項「役員賞与等の損金不算入」が明記されたことにより、役員報酬と役員賞与の区分を、定期の支給か臨時の支給といった形式的基準をもって判断したものが中心となっている。(1)福島地裁昭和44年(行ウ)第3号、(2)東京地裁昭和54年(行ウ)第45号、(3)大分地裁昭和56年(行ウ)第4号、(4)高松地裁昭和61年(行ウ)第2号)

(3) 最近の判例を見ていくと、昭和40年法人税法の全文改正以降と同様、役員報酬と役員賞与の区分を、定期の支給か臨時の支給といった形式的基準をもって判断することを大原



高井 寿世田谷

が公表されるに至ったところである。()
やはり、問題は税務にあるのであるが、その損金性について認容すべきとの意見としては、
① 年俸制でなくとも、役員の間報報酬自体の算定に業績がある程度考慮されることはむしろ一般的であり、年俸額の算定根拠の一部が業績を考慮したとしても、即ち、利益の処分とまではいえない。
② 税法が「定期的な給与」という形式基準を採用している趣旨からすれば、一部の例外を除き、形式基準が優先される。
③ 例えば、年俸額の算定に際して、その一部に前年の会社業績に対する役員個人の貢献度を個別評価して反映させるような基準で、それが「あらかじめ定められた基準」であれば、それに従って12分の1ずつ支給されるものであれば、定期的な給与に該当し、利益に一定の割合を乗じて算定したとまではいえない。

等の考え方がある一方、
① 報酬の算定根拠に業績を考慮することは、すなわち、業績が悪ければその部分がなくなるということなので、年俸額が直接、業績に連動してはいないと見ても、利益処分的な性格であると言わざるを得ない。
② 例えば、年俸額を業績に直接連動させるのではなく、年俸額の算定基準に前年業績への役員個人の貢献度を加味すると言っても、具体的には前年業績とは、「売上高」であったり、「利益」であったりするわけで、役員個人の貢献度を加味することは、すなわち、それら(売上高等)に応じて「支給される」ということになるので、法人税法基本通達9・13の(注)1に該当し、臨時的な給与として取り扱われるべきである。

等々の反論も依然成立することから、慎重に対処せざるを得ないと言える。
弊職の意見を率直に申し上げるとすれば、税務上の、損金算入が可能となるための最終判断は、
① 株主権の行使がどの程度、執行役員メンバーの裁量でもって可能な状態であるか。
小規模同族会社と上場会社とは役員報酬を決定するシステムが全く違う。小規模同族会社においては、社長とその同族関係にある役員等の一存で役員報酬を機動的に決定できる一方、上場会社においては、基本的には従業員の賃金規定と整合した報酬制度に則って運用・決定されるものであるため、節税等を目的として機動的に経営陣によって決めることができるものではない、というのが通常である。

② 剰余金の額と役員賞与の額を相関して見た場合に、社会通念上妥当な比重感となつて

いるか。
前述税務判例等でも見られることとして、例えば、高松地裁昭和61年(行ウ)第2号における更正後所得は65万円であり、否認された役員賞与は、ほぼそれと同額の64万円、と明らかに租税回避目的の行為があったといえる事象である。このことは、昨今の大手上場企業の役員報酬規定で見られる、例えば「取締役報酬の年間総額を、前営業年度の連結経常利益の1%とします。(住友不動産)のような事例と同一視するのは適切でないと思う」。

③ その支出の時期が、当年度所得計算に算入可能な制度設計になっているのか、否か。
大方の上場企業は業績をもとに業績を反映させるしくみとなっており、業績考課を決定しているところも稀である。
一部の企業においては、事業年度開始時より、各役員につき、新報酬に仕事についてもらうという趣旨から、決算見込値で行くこともあるようであるが、業績報酬算定の基礎となる財務データを収集・整理し、それから新報酬に係るトップマネジメントの決済を経るまでには2~3ヶ月は掛かるものであり、これらは当然のこと、見込値を使用したとしても、それは節税目的でないことは言うまでもなからう。

いずれにせよ、今後とも、業績連動型役員報酬等の税務上の取扱いについては、東京税理士会はもとより、経産省や企業サイドから複数の税制改正要望が出ている点も注視し、今後の議論の行方を見守る必要がある。

注 本年の通常国会で設立した新会社法案においては、今日までの実務慣行において原則的な手続とされてきた役員賞与の処理に關し、利益処分による処理が廃止され、役員報酬と一体のものとした上で、いずれも定款又は株主総会の決議をよって定めるべき旨が規定されている。
平成14年改正商法において、監査役(会)設置会社における業績連動型役員報酬に関する規定(商法第269条第1項)及び委員会等設置会社においては利益処分により取締役又は執行役に対する金銭の分配をすることができない旨が規定されている。
「インセンティブ型報酬制度拡充の必要性」と課税上の問題点」原田清吾
「新版注釈会社法」(6) p. 393, 394
「新版注釈会社法」(6) p. 393, 394
濱田道代
「制役員報酬の取扱い」
税務通信 2841「業績連動型の年俸

(日本税務会計学会6月学術研究会より)