

論壇

検証—改正された役員給与の取扱い



小池敏範 〔渋谷〕

① 役員給与の支給形態の多様化と会社法の施行等

最近の役員給与の支給形態は多様化し、役員給与の支給環境は著しく変化している。例えば、算定根拠が明確でない役員退職慰労金の支給が株主総会で指摘されることもあり、役員退職慰労金の支給制度を廃止し、その部分を役員の職務執行の対価として捉え、業績連動型報酬(成果報酬)を賞与等の一時金として支給する制度に転換している企業が少なくない。役員賞与をめぐる会社法や企業会計の取扱いもこのような役員給与の支給環境の変化に対応している。具体的には、次のとおりである。

まず、平成18年5月1日に施行された会社法では、役員賞与を利益処分によって支給することは制度として廃止され、定款又は株主総会の決議によって、報酬のほか、賞与も職務執行の対価として位置づけ、支給できることとなった。例えば、会社法第361条第1項では、取締役の報酬等について次のように規定している。

「取締役の報酬、賞与その他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(以下この章において「報酬等」といふ。)については、次に掲げ

る事項は、定款に当該事項を定めていないときは、株主総会の決議によって定める。

一 報酬等のうち額が確定しているものについては、その額

二 報酬等のうち額が確定していないものについては、その具体的な算定方法

三 報酬等のうち金銭でないものについては、その具体的な内容

次に、企業会計基準委員会では、平成17年11月29日、会社法の施行にあわせて、企業会計基準第4号「役員給与に関する会計基準」を公表した。これによると、役員賞与は、発生した会計期間の費用として処理すべきであるとしている。

税法でも、以上のような環境下で、役員給与を役員報酬、役員賞与、役員退職給与の三つに区分してその取扱いを明らかにしていた旧法人税法第34条、第35条、第36条を廃止し、平成18年度の改正で、新たな役員給与の取扱いが創設されたが、その内容は、従前の取扱いに比べ、厳格で硬直的となっている部分が多く、決して、役員給与の支給形態の変化に対応したものとはいえない「お粗末」なものになってしまった。ま

た、会社法の施行が、財務省のリードによる法人税法第35条の規定(特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入)の創設という皮肉な結果を生ずることとなった。紙面は限られているが、この新たな役員給与の取扱いを以下に検証してみることにする。

「定期同額給与」は、原則として損金の額に算入されることとなっている。役員給与の支給実務の立場から考えれば、一般的には役員報酬がこれに該当することになるが、従前では、職務執行の対価である報酬か、利益の分与である賞与かを外部から判断することが容易ではないので、定期・定額のもの、臨時的・一時的なものという支給形態で判断し、前者の役員給与を役員報酬としていた。改正後も「その支給時期が1月以下の一定の期間であり、かつ、その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」を定期同額給与と定義しているの

で、支給形態という外形基準で損金性を判断することは変わっていない。本来は、職務執行の対価であるか否かで役員給与の損金性を判断すべきものであるが、改正後も職務執行の便宜性からこの形式基準が採られたのであろう。もっとも、従前の役員報酬の範囲と比較すると、改正後の範

② 新たな役員給与の取扱いの問題点

囲が限定的であることが問題である。改正前は、「他に定期の給与を受けていない者に対して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き支給する」一年俸等も役員報酬の範囲に含まれていたが、改正後は、これが定期同額給与の定義には該当しないことになる。また、法人税法第34条第1項の文理解釈では理解できないが、定期同額給与は、職務執行前にかじり支給時期・支給金額が定められていることが前提となっていることも問題である。このことから、従前は報酬として認められていた役員報酬の増額に伴う期首に遡及した一括支給額(法基通9-2-19の2)は、既に終了した職務に対して「事後」に支給したものと

して改正後は損金の額に算入されないことになり、さらに、毎年行われる定時株主総会等の開催日に職務の執行が開始されるとするの一般的なもので、臨時株主総会での役員報酬の増額が改正後は認められなくなることも実務に与える影響は大きいといえる。

「事前確定届出給与」も問題点が多い。何故に事前に届出をしなければならぬのか不明である。会社の利益は役員職務執行の結果に拠るところが大きいし、その事業年度の利益が期末近くに大まか算定され、それに基づいて期末近くに株主総会を開催し、その成果報酬を賞与として支給する決議をすることもあり得るはずである。事前確定届出給与に関する届出書の記載事項も詳細すぎて問題である。事前確定届出の手續をする上で、事前確定届出給与対象者の事前確定届出給与以外の給与や事前確定届出給与対象者以外の役員に対する給与の状況まで記載する必要があるのか疑問をもっている。高額役員給与の判定の資料と全員の役員給与支給額の捕捉をするといった、課税当局の税務行政資料として利用するために、この届出書の様式になったとしか思えない。さらにいえば、この事前確定届出給与の制度そのものが強制的である。課税当局に事前にお伺いをたて、お墨付きをもらって初めて損金の額に算入できる(高額役員給与の損金不算入となるものを除く。)といった制度を設ける姿勢

は、税務執行の便宜性を優先したものであり、課税当局の驕りであり、課税権の濫用であり、到底受け入れられない。本来は、役員給与の支給の主体は納税者である法人であり、その法人が職務執行の対価と判断して支給したものは、一義的(申告時)には認めべきである。その申告後に行われる税務調査時に、職務執行の対価として相当であるか否か(高額役員給与の損金不算入の適用)を判断するのが、本来の役員給与の取扱いである。

(注) 改正後も、高額役員給与の判定基準に実質基準が設けられているので、不相当に高額であるかどうかをめぐって課税当局と争いになった場合に、納税者側で同業種、同規模類似法人の同じ役員支給額の相場をサンプリングすることはほとんど不可能であるという根本的な問題は、相変わらず解決していない。

③ 総括

紙面が限られている関係で、改正された役員給与の取扱いの問題点の主なものを指摘するに止まったが、全体的にいえることは、多様化している役員給与の支給実態にマッチしたものにないという点である。おそらく、支給形態を精密にリサーチすることなく、また、時間をかけて議論することなく、机上で拙速に役員給与の規定を起草したものとと思われる。その結果、具体的な取扱いで不明確な点が多く、その情

報も錯綜しているのが現状である。法人税基本通達の改定作業が遅れているのも、納税者から、課税当局が想定していなかった役員給与の取扱いに関する質問が多数寄せられているからであろう。

法人税法本法に規定されているので、廃止は無理と思われるが、新法第34条、第35条を現行の役員給与の支給実態に対応した適切なものに、また、納税者の理解が得られる内容に、早急に手直しすべきであろう。

このような個人事業者の法人成りへの対応措置として創設したとされているが、そうであれば、新設法人のみに適用すればこの趣旨に合うはずである。しかし、実際には、既存の法人も対象にしたのが問題である。損金不算入額として「業務主宰役員役員給与の給与所得控除相当額」を持ってきたのも、税体系を崩すものとして問題である。特殊支配同族会社に該当しないために、1グループの持株割合を90%未満にする等の対応に対して、課税当局が、強制的に、法人税法施行令第72条第4項のみなし規定を拡大適用してくると問題であるし、非特殊支配同族会社対策が租税回避行為と判断されることも心配である。いずれにしても、政府税制調査会等で制度のありかたを議論することなく、悪代官(財務省)が収を確保したため、自ら策定した制度なので、当然に納税者の理解は得られない。