

どう変わる?!

会社法と税務の実務 ~ 役員賞与について ~

金 貞淑

． はじめに

ASBJ(企業会計基準委員会)は会社法の制定に伴い、平成 17 年 11 月 29 日、企業会計基準第 4 号「役員賞与に関する会計基準」(以下「会計基準」という)を公表した。

会計基準では、「役員賞与は発生した会計期間の会計期間の費用として処理する」として
いるが、これまで利益処分によることが一般的であった役員賞与の支給について費用計上
を義務化した。会社法では利益処分に関する規定が存在しないことが背景にあるものと思
われる。

一方で、平成 18 年度税制改正においても「役員給与の損金不算入制度」について改正
が行われ、毎月同額で支払う役員報酬のほかに、一定の要件を満たした役員給与について
損金算入が認められることとなった。

以下、会計処理及び税務上の留意点について説明する。

． 会計処理

1. 概要

役員賞与は、会計基準によって費用計上が義務化された。

会計基準が費用計上を義務化したのは、役員賞与は通常の役員報酬と同様に職務執行の
対価であることから、費用処理が適当であると考えた事に起因する。

これにより従来の役員賞与についての会計処理は「未処分利益の減少」と「費用処理」
とに二分化されていたが、今後においては費用処理のみが適用される事となる。

このレポートは主として情報提供を目的としたものであり、特定の会計・税務処理を勧奨するものではありません。会計上及び税務上の判断については、事前に公認会計士及び税理士、弁護士等の専門家と十分ご相談ください。
記載された意見や予測等は作成時点のものであり、その正確性及び完全性を保証するものではなく、今後予告なく変更されることがあります。
当該レポートの内容に関する一切の権利は税理士法人エスネットワークスに帰属し、事前の了承の無い複製又は転送を禁じます。

2. 引当金の計上

「当期の職務に係る役員賞与を期末後に開催される株主総会で決議しようとする場合には、当該支給は株主総会の決議が前提となるので、当該決議事項とする額またはその見込額(当事業年度の職務にかかる額に限るものとする)を原則として、引当金に計上する」(13項)としている。

例えば、平成19年3月期における役員の職務執行の対価として、平成19年6月の定時株主総会において役員賞与の支給に係る議案の承認を得ようとした場合、平成19年3月期末においては確定債務ではなく、原則として引当金の計上要件を充足することとなると考えられる。

その場合においては次のような会計処理を行う。

(決算日) 役員賞与引当金繰入 × × × 役員賞与引当金 × × ×
(支給日) 役員賞与引当金 × × × 現金預金 × × ×

また、株主総会の決議はなされていないが、実質的に確定債務と認められるような場合には未払役員報酬等の適当な科目をもって計上する事ができるとされている。

その場合においては次のような会計処理を行う。

(決算日) 役員賞与 × × × 未払金 × × ×
(支給日) 未払金 × × × 現金預金 × × ×

なお、役員賞与引当金繰入または役員賞与は原則として販売費及び一般管理費に計上することになると考えられる。

3. 適用時期

上記会計処理については、会社法の施行期日以後終了する事業年度の間会計期間(当該事業年度に係る株主総会で決議される役員賞与)から適用する事とされている。

3月決算法人の場合、平成18年9月中間期の役員賞与から適用される。

・ 税務上の取り扱い

<概要>

役員報酬、役員賞与及び役員退職給与をまとめて役員給与と整理した上で、その損金算入される範囲について次のような見直しが行われた。

このレポートは主として情報提供を目的としたものであり、特定の会計・税務処理を勧奨するものではありません。会計上及び税務上の判断については、事前に公認会計士及び税理士、弁護士等の専門家と十分ご相談ください。記載された意見や予測等は作成時点のものであり、その正確性及び完全性を保証するものではなく、今後予告なく変更されることがあります。当該レポートの内容に関する一切の権利は税理士法人エスネットワークスに帰属し、事前の了承の無い複製又は転送を禁じます。

1. 一定の役員給与の損金算入

法人がその役員に対して支給する給与のうち次に掲げる給与のいずれかに該当するもので、不相当に高額な部分の金額以外の額は損金に算入する。(法 34)

- (1) 定期同額給与
- (2) 事前確定届出給与
- (3) 利益連動給与のうち一定の要件を満たすもの

これは従来の定期的に支給する固定報酬に加えて、一定の要件を満たした業績連動型報酬および一定の要件を満たした役員給与について損金算入を認めるというものである。

以下、それぞれの内容を説明する。

(1) 定期同額給与

定期同額給与とは次の から に掲げる給与をいう。

	その支給時期が 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 (法 34 一)
	定期給与 (その役員に対して支給する給与で、その支給時期が 1 月以下の一定の期間ごとであるものをいう。以下同じ) の額につき当該事業年度開始の日の属する会計期間開始の日から 3 月を経過する日までにその改定がされた場合における次に掲げる定期給与 (法令 69 一)
	当該事業年度の改定前の各支給時期における支給額が同額である定期給与
	当該事業年度の改定以後の各支給時期における支給額が同額である定期給与
	定期給与の額につきその法人の経営状況が著しく悪化した事その他これに類する理由によりその改定がされた場合 (減額した場合に限る) の当該事業年度の改定前の各支給時期における支給額及び改定以後の各支給額がそれぞれ同額である定額給与 (法令 69 二)
	継続的に供与される経済的な利益のうち、その供与される利益の額が毎月おおむね一定であるもの (法令 69 三)

すなわち定期同額給与については従来の定期的に支給する固定報酬分 (通常の役員報酬 = 定期同額給与) について整備されたものと考えられる。

(2) 事前確定届出給与

事前確定届出給与とは、役員の職務につき所定の時期に各定額を支給する旨の定めに基づいて支給する給与 (納税地の所轄税務署長にその定めの内容に関する届出をしている場合に限るものとし、(1) 定期同額給与及び (3) 利益連動給与を除く。) をいう。

(法 34 二)

このレポートは主として情報提供を目的としたものであり、特定の会計・税務処理を勧奨するものではありません。会計上及び税務上の判断については、事前に公認会計士及び税理士、弁護士等の専門家と十分ご相談ください。記載された意見や予測等は作成時点のものであり、その正確性及び完全性を保証するものではなく、今後予告なく変更されることがあります。当該レポートの内容に関する一切の権利は税理士法人エスネットワークスに帰属し、事前の了承の無い複製又は転送を禁じます。

届出期限

次のいずれか早い日までに納税地の所轄税務署長に届出をしなければならない。

(法令 69)

その給与に係る職務の執行を開始する日

その事業年度開始の日の属する会計期間の開始の日から 3 月を経過する日

(保険会社については会計期間の開始の日から 4 月を経過する日)

職務執行を開始した後の届出を認めると利益操作に利用されるおそれもあるため、たとえ会計期間開始の日から 3 ヶ月を経過する日の前であっても、職務執行の開始の日を経過した後の届出は要件を満たさないものとされる。

なお、職務執行の開始日は、定時株主総会における役員を選任を持って職務執行が開始されるケースが多いと考えられる。

届出の記載内容

届出に記載すべき内容は次の通りである。(法規 22 の 3)

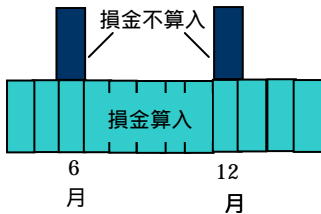
	事前確定給与対象者の氏名及び役職名
	事前確定届出給与の支給時期及び各支給時期における支給金額 の支給時期及び支給金額を定めた日並びにその定めを行った機関等
	事前確定届出給与に係る職務の執行を開始する日
	事前確定届出給与につき定期同額給与による支給としない理由、及び事前確定届出給与の支給時期を とした理由
	当該事業年度開始の属する会計期間において、事前確定届出給与対象者に対して事前確定給与と事前確定届出給与以外の給与とを支給する場合におけるその事前確定届出給与以外の給与の支給時期及び各支給時期における支給金額
	の会計期間の直前の会計期間において事前確定届出給与対象者に対して支給した給与がある場合におけるその給与の支給時期及び各支給時期における支給金額
	当該事業年度における事前確定届出給与対象者以外の役員に対する給与の支給時期及び各支給時期における支給金額
	その他参考となるべき事項

上記の事前確定届出給与については、届出上の支給時期と異なる時期に支給した場合、あるいは、届出をした支給額と異なる金額を支給した場合は、税法の要件に照らして、当該支給額についての損金算入は認められないものと考えられる。

このレポートは主として情報提供を目的としたものであり、特定の会計・税務処理を勧奨するものではありません。会計上及び税務上の判断については、事前に公認会計士及び税理士、弁護士等の専門家と十分ご相談ください。記載された意見や予測等は作成時点のものであり、その正確性及び完全性を保証するものではなく、今後予告なく変更されることがあります。当該レポートの内容に関する一切の権利は税理士法人エスネットワークスに帰属し、事前の了承の無い複製又は転送を禁じます。

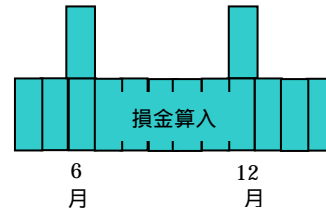
<事前確定届出給与のイメージ>

(改正前)

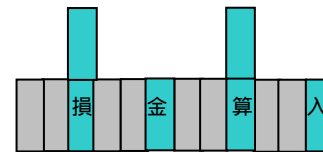


(改正後)

例 1 ; 毎月支給・年 2 回の賞与等



例 2 ; 四半期毎支給



要件に基づきあらかじめ届出を提出していれば、損金算入可能

(参考 ; 経済産業省資料)

(3) 利益連動給与

利益連動給与とは、同族会社に該当しない法人がその業務執行役員に対して支給する利益連動給与で、次に掲げる要件を満たすものをいう。(法 34 三)

ただし、すべての業務執行役員に支給する場合に限る。

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、次の要件を満たすものであること。
確定額を限度としているものであり、かつ、他の業務を執行する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。
当該事業年度開始の日の属する会計期間開始の日から 3 月を経過する日（保険会社にあつては、4 月を経過する日）までに、報酬委員会（業務を執行する役員又はその業務を執行する役員と特殊の関係のある者が委員となっている場合を除く。）が決定していることその他これに準ずる適正な手続を経ていること。
算定方法の内容が、の決定又は手続きの終了の日以後遅滞なく、有価証券報告書に記載されていることその他の方法により開示されていること。
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、又は支払われる見込であること。
損金経理をしていること。

このレポートは主として情報提供を目的としたものであり、特定の会計・税務処理を勧奨するものではありません。会計上及び税務上の判断については、事前に公認会計士及び税理士、弁護士等の専門家と十分ご相談ください。記載された意見や予測等は作成時点のものであり、その正確性及び完全性を保証するものではなく、今後予告なく変更されることがあります。当該レポートの内容に関する一切の権利は税理士法人エスネットワークスに帰属し、事前の了承の無い複製又は転送を禁じます。

上記の利益連動給与については前述のとおり、その算定方法が当該事業年度の利益に関する指標を基礎とした客観的なものである必要があり、その基礎となる指標は有価証券報告書に記載されるものに限るという要件が付されている。

つまり、有価証券報告書を提出する上場企業その他の公開企業において想定される取り扱いと考えられる。

2. 過大な役員給与の損金不算入

法人がその役員に対して支給する給与の額のうち不相当に高額な部分の金額は、損金の額に算入しない。(法 34 、 法令 70)

3. 隠ぺい仮想により支給する役員給与の損金不算入

法人が、事実を隠ぺいし、又は仮装して経理をすることによりその役員に対して支給する給与の額は損金の額に算入しない。(法 34)

4. 使用人兼務役員とされない役員の範囲

使用人兼務役員とされない役員に、会計参与が追加される等、所要の整備が行われた。
(法令 34 、 法令 71)

(注) 会計参与とは、新会社法において新設された会社の機関で主な業務は決算書を作成する事にある。

(取締役と共同で作成：委員会設置会社の場合は執行役と共同で作成)

委員会設置会社・・・指名委員会、監査委員会及び報酬委員会を置く会社

5. 適用時期

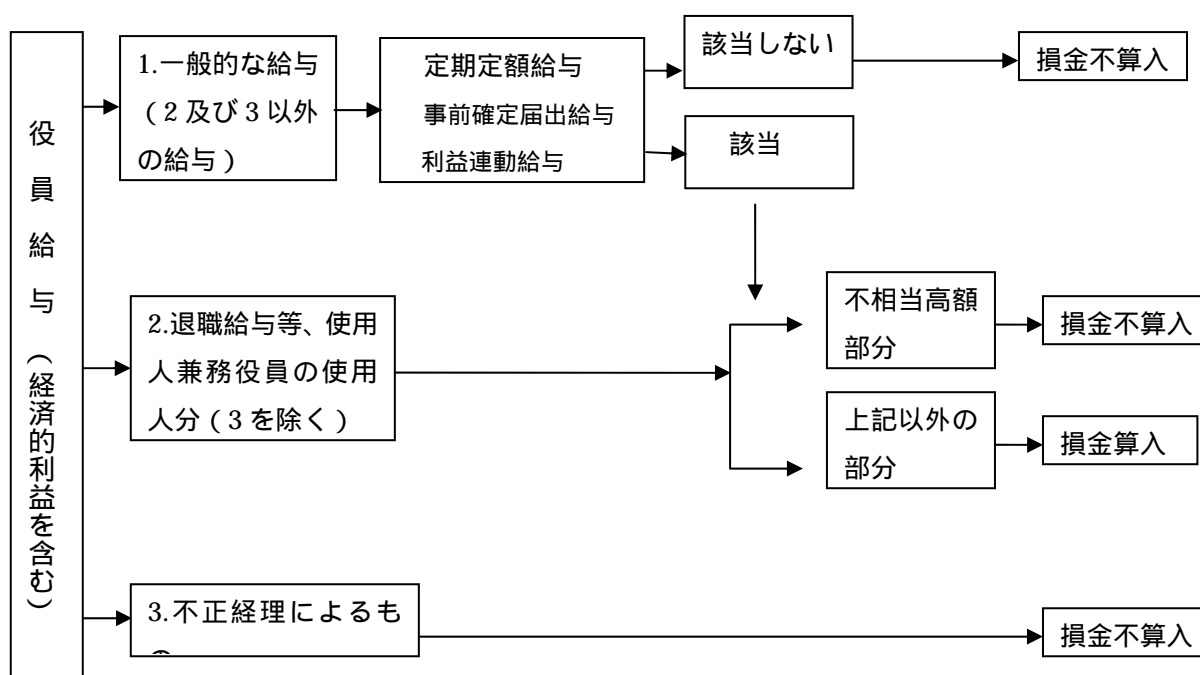
平成 18 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度分の法人税について適用され、同日前に開始した事業年度分の法人税については、改正前の規定が適用される。(改正法附則 23、改正法令附則 2)

・ まとめ

会計上においては、役員賞与について、会社法の制定に伴い公表された会計基準により、発生した会計期間の費用として処理することになるが、税務上においては、損金算入につき恣意性が介入しないよう、一定の適用要件が定められているので留意する必要がある。

このレポートは主として情報提供を目的としたものであり、特定の会計・税務処理を勧奨するものではありません。会計上及び税務上の判断については、事前に公認会計士及び税理士、弁護士等の専門家と十分ご相談ください。
記載された意見や予測等は作成時点のものであり、その正確性及び完全性を保証するものではなく、今後予告なく変更されることがあります。当該レポートの内容に関する一切の権利は税理士法人エスネットワークスに帰属し、事前の了承の無い複製又は転送を禁じます。

参考 税務上の判定に関するフローチャート



(注) 特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入(法35)を除く。

(参考;財務省資料)

このレポートは主として情報提供を目的としたものであり、特定の会計・税務処理を勧奨するものではありません。会計上及び税務上の判断については、事前に公認会計士及び税理士、弁護士等の専門家と十分ご相談ください。
記載された意見や予測等は作成時点のものであり、その正確性及び完全性を保証するものではなく、今後予告なく変更されることがあります。当該レポートの内容に関する一切の権利は税理士法人エスネットワークスに帰属し、事前の了承の無い複製又は転送を禁じます。