

役員報酬、ストック・オプション税制

平成 14 年の商法改正及び商法特例法(「株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律」)の改正により、新たな役員報酬制度(業績連動型役員報酬制度や非金銭的報酬制度)や会社機関(委員会等設置会社)が導入され、企業の競争力維持の要ともなる企業統治を可能とする法制度が整備されてきました。一方で、法人税法上の役員報酬の取扱いは改正が行われないうまま、新しい役員報酬制度の導入の障壁となっている点が指摘されていました。平成 18 年度税制改正による役員報酬等の規定は、これらの制度の導入を税制面から支援するものとして期待が寄せられるところではありますが、その活用には適用要件等も含めて税制の理解が不可欠です。

Ⅰ 平成 18 年度税制改正に盛り込まれた役員報酬関連の改正とその背景

平成 18 年度税制改正に盛り込まれた役員報酬関連の改正は、損金算入の対象となる役員報酬の見直し、ストック・オプション会計適用の開始に伴うストック・オプション費用(オプション対価)の損金算入制度の創設、税制適格ストック・オプションの適用対象の拡大、の 3 項目です。

役員報酬関連の平成 18 年度税制改正の概要

(税法:法人税法、附則:法人税法附則、租法:租税特別措置法)

項目	改正前	改正後	適用
役員 ¹ の範囲(法法 2 十五)	取締役、執行役、監査役、理事、監事及び清算人のほか、実質的に法人の経営に従事していると認められる者	会計参与を追加 ¹	平成 18 年 4 月 1 日以後開始する事業年度について適用(附則 23)
役員報酬の損金算入制度(法法 34、35)	損金算入が認められる役員報酬は、毎年所定の時期(1 ヶ月以下を単位とする)に定額を支給する旨の定めに基づいて支給されるもの及び退職給与以外のものをいい、利益に一定の割合を乗ずる方法により算定されることとなっているもの	以下の役員給与は損金算入を認める。(法法 34) 1 ヶ月以下を単位とする定期同額支給による給与 予め確定されている支給額・支給時期により支給される給与 算定手続き等の適正	平成 18 年 4 月 1 日以後開始する事業年度について適用(附則 23)

¹ 会社法第 329 条では、取締役、会計参与及び監査役を役員としています。

	を除く(法法 35)	性・透明性が確保された利益連動給与	
特殊支配同族会社の役員給与についての損金算入制限規定(新設)	なし	同族会社の業務を主宰している役員、及びその特殊関係者への給与のうち給与所得控除相当分は法人において損金不算入とする(法法 35)	平成 18 年 4 月 1 日以後開始する事業年度について適用(附則 23)
ストック・オプション費用の損金算入(新設)	なし	法人が個人の役務提供対価として新株予約権を発行した場合は、被付与者において給与所得課税等が生じた日の属する事業年度にストック・オプション費用を損金算入する(法法 54)	平成 18 年 5 月 1 日以後に行われる決議に基づいて発行される新株予約権について適用(附則 30)
税制適格ストック・オプションの適用対象および適用対象者(措法 29 の 2)	新株予約権、新株引受権、又は株式譲渡請求権が付与される場合 取締役、使用人、取締役等の相続人(いずれも大口株主、その特別関係者を除く)	会社法の決議に基づき付与される新株予約権を追加対象者に執行役を追加	平成 18 年 5 月 1 日以後の付与決議に基づいて付与される新株予約権等に係る株式について適用(附則 88)

これらの改正項目のうち、ストック・オプション費用の損金算入制度の創設は、会社法施行に伴うストック・オプション会計(企業会計基準第 8 号「ストック・オプション等に関する会計基準」及び企業会計基準適用指針第 11 号「ストック・オプション等に関する会計基準の適用指針」、以下「ストック・オプション会計」という)の適用開始を受けて、法人税法上も一定の損金算入措置を認めるといふものです。非金銭的な中長期のインセンティブ報酬の形態として、企業での活用を税制面からも支援する必要性から立法化されたものと考えられます。税制適格ストック・オプションの適用対象の拡大は、かねてから出されていた経済界の改正要望が今年度実現されたものです²。

この度の改正で最も企業の関心が高いであろうと考えられる役員報酬の損金算入要件についての見直しは、旧商法と会社法とでの「役員賞与」の扱いの相違(会社法第 361 条において取締役の報酬と賞与は「職務執行の対価」と規定されている)を考慮した課税要件の緩和的改正(役員給与の損金算入要件の緩和)と、節税目的で設立される実質一人会社³への課税強化的な改正から成っ

² 2004 年 9 月 21 日に出された経団連の平成 17 年度税制改正要望

³ 平成 17 年 12 月に経済産業省から出された平成 18 年度税制改正の概要より

す。

II 役員報酬の損金算入要件等についての見直し

1. 取締役の報酬形態の変容と法人税法における役員報酬規定

企業経営のコーポレート・ガバナンスのあり方が見直される中で、役員報酬体系の改革が進められ、従来の固定的な報酬と賞与という組合せから、固定の基本報酬、短期的な業績連動報酬、中長期的なストックオプションの3本立ての形態に移行しています。さらに企業の資金負担の軽減を図る方策として、役員退職慰労金制度の廃止に踏み切った上場企業も少なくありません。

平成14年の商法改正は、このような状況を踏まえて、報酬制度の柔軟化を認めたものであり、企業が役員報酬体系の改革を進める足掛かりが得られたものの、法人税法の役員報酬の取扱い損金算入の制限が課題として残されていたものです⁴。

2. 法人税法第34条改正案の規定における「役員給与」の概念

旧商法のもとでは、取締役の報酬は定款記載がない場合は、株主総会の決議事項とされ(商269、)役員賞与は利益処分案の承認手続き(商283)を経て支給される慣行にあります。改正前法人税における役員賞与の税務上の損金不算入の制度は、このような商法及び企業会計における「役員賞与は利益の処分である」との考え方に基づくものです。

会社法では取締役の報酬、賞与その他の職務執行の対価は定款、又は、株主総会の決議によって定めることが明記されました(会社法第361条)。また、平成16年3月9日出された企業会計基準委員会の実務対応報告第13号「役員賞与の会計処理に関する当面の取扱い」で、役員賞与は発生時の費用として処理すべきものとされました。

このように会社法や会計基準において、「役員報酬」と「役員賞与」の区別が、支給の決定プロセス、会計処理の点で意味を持たなくなったことは、法人税法上の「損金経理要件」や「役員賞与」をことさら「役員報酬」と区別して損金算入の可否を判断する論拠がなくなったことを意味します。

⁴ 「平成14年の商法改正により、不確定金額を役員報酬とすることが認められたが、法人税法上、こうした報酬を損金算入できるかどうかは必ずしも明らかではない。また、委員会等設置会社においては、利益処分として役員等に賞与等を支払うことは認められない。さらに、来年予定される会社法制の現代化が実現すれば、役員賞与は利益処分の必要がなくなることが予想される。こうした中で、これまでの税法上、役員報酬は損金算入、利益処分により支払われる役員賞与は損金不算入と形式的に決めてきた取扱いは、齟齬をきたしており、賞与も含め役員報酬全体として、実質的に業務執行の対価と認められるものは損金算入が認められる必要がある」(2004年9月21日経団連による平成17年度税制改正に関する提言)

役員報酬・賞与の損金算入制限の改正前と改正後の比較

改正前			改正後			
34条	1項	過大役員報酬の損金不算入	34条	1項	損金算入が認められる役員給与(退職給与、新株予約権の費用、使用人兼務役員への給与を除く) 1号 1月以下の定期同額給与 2号 確定時期、確定額を支給 3号 利益連動給与	
	2項	仮装経理・隠蔽等による支給の場合の損金不算入				
	3項	給与の範囲(債務の免除、経済的利益の供与)				
35条	1項	役員賞与の損金不算入		35条	2項	過大役員給与(退職給与も含まれると考えられる)の損金不算入
	2項	損金経理による使用人兼務役員への賞与の損金算入				
	3項	利益処分による使用人への賞与の損金不算入				
	4項	賞与の定義 定期定額(利益に基づいて算定されるものを除く)支給、ならびに退職給与以外の臨時的給与				
	5項	使用人兼務役員の定義				
36条			36条の2、36条の3を36条に			
		役員退職給与の損金不算入 損金経理をしなかった金額 損金経理をしたうち不相当に高額部分			特殊支配同族会社の役員給与についての損金不算入(新設)	
36条の2	特殊関係使用人への過大給与の損金不算入				削除	
36条の3	特殊関係使用人への過大退職給与の損金不算入				削除	

3. 損金算入が認められる役員給与

改正法で損金算入が認められる役員給与は、改正前において損金算入が認められている1月以下の期間ごとに定額が支給される給与、すなわち「定期同額給与」、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と、同族会社でない内国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のうち一定の要件を満たすもの、とされています。退職給与、新株予約権を対価とする費用、使用人兼務役員に対する給与は、上記の要件とは無関係に損金算入の可否が決定されます。

(1) 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(改正法第34条第2号)

改正法人税法第34条第1項第2号による小の扱いは、改正前は損金算入が認められていた役員報酬の「定期定額」の要件を緩和する趣旨であり、法人税基本通達9-2-13(定期の給与)の注⁵により支給される給与の損金算入を認めるものである。損金算入の取り扱いを受けるためには、所定の時期に確定額が支給されること、金額が利益に連動して算定されるものではないこと、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こと、の要件をすべて満たす必要があります。

ここにいう「確定額」とは、金額が予め算定されていることが必要で、何らかの算定方式のみでは不十分であると考えられます。所轄税務署長への届出は、役員の職務執行開始日と事業年度開始から3ヵ月のいずれか早い日までになされることが必要です(図2参照)。外国法人については特に適用を除外する政策的な根拠に乏しいと考えられることから、適用があると思われれます。

(2) 利益連動給与(改正法第34条第3号)

改正前は、利益に連動して算定される給与は賞与と扱われ、損金算入が認められていませんでした(法第34条)。改正法では同族会社でない内国法人が業務執行役員に対して支給する業績連動型役員給与のうち、一定の要件を満たすものは損金算入が認められることとしました。

対象法人は同族会社でない内国法人です。同族会社が適用から除外されているのは、算定手続き等の適正性・透明性の確保が困難と考えられたためです。非同族の同族会社が適用除外となるのは不明ですが、適用除外の扱いとなればグループ経営を行っている企業にとっては意味のない制度ということになるでしょう。支給対象者である業務執行役員とは、取締役会設置会社の取締役、委員会設置会社の執行役、これらに準ずる役員をいい、監査役、理事、会計参与は含まれません。取締役会を設置していない会社の取締役が、「これらに準ずる役員」に含まれるのか明確ではありません。

損金算入の要件としては、支給額の算定方法が、有価証券報告書に記載される利益の指標を基礎とした客観的なものであることが要請されます。「確定額」を限度としていることとは、無制限な支給が行われないように、支給の上限金額が確定されていることです。利益連動給与の決定機関としては、委員会設置会社における報酬委員会が想定されていますが、委員会設置会社でない場合は、報酬諮問委員会や株主総会の決定を経ることが必要とされます。報酬委員会は、委員の過半数が社外取締役より構成されることになっていることとのバランスから、決定機関は会社の取締役会から独立性が維持できるような機関であることが必要と考えられます。

⁵ 例えば、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には、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は、定期の給与に該当しません。

最後に支給の決定手続きの透明性を確保するための開示方法についてですが、有価証券報告書提出会社及びその関連会社は、有価証券報告書への開示によって要件を満たすことができますが、その他の法人(例えば海外の上場企業の日本子会社等)についてどのような開示方法をとらうのかは明らかにされていません。開示内容は改正法の内容だけでは明らかではありませんが、有価証券報告書において開示が行われている報酬総額に加えて、委員会等設置会社の開示に準じた内容、具体的には「報酬の方針」(報酬の体系、決定指標等)の開示が義務付けられるのではないかと考えられます。

利益連動型給与の損金算入規定

対象法人	同族会社でない内国法人
支給対象者	業務執行役員
客観的な算定方法により算定される	<p>非同族法人の業務執行役員(取締役会設置会社の取締役、委員会設置会社の執行役、これらに準ずる役員)に対して支給される報酬であること</p> <p>給与の算定方法が、当該事業年度の利益に関する指標(有価証券報告書記載事項)を基礎とした客観的なものであること</p> <p>確定額を限度とし、他の業務執行役員に対して支給する利益連動給与と同様の算定方法によること</p> <p>事業年度開始から3ヵ月以内までに、報酬委員会における決定等の適正な手続を経ていること</p> <p>(i) 委員会設置会社以外の内国法人における株主総会決議</p> <p>(ii) 委員会設置会社以外の内国法人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決議</p> <p>(iii) 監査役会設置会社の取締役会決議(社外監査役の適正意見書等提出要件あり)</p> <p>(iv) その他上記に準ずる手続</p> <p>報酬の算定方法が、決定後遅滞なく有価証券報告書等で開示がなされていること</p> <p>の利益の指標の数値確定後1ヵ月以内に支給又は支給見込みであること</p> <p>損金経理がされていること</p>

III 特殊支配同族会社(実質1人会社)における役員報酬の損金算入制限規定の創設

会社法で最低資本金制度が撤廃されたことを契機に、会社法施行後は節税目的で個人事業者が1人会社を設立して、役員報酬を支払う(損金算入要件を満たす報酬)ことが想定されます。このような個人事業者の法人成りへの対応措置として、特殊支配同族会社(実質1人会社)における役員報酬の損金算入制限規定が新たに設けられました。

新たな制度の下では、役員給与のうち、個人の課税所得計算上給与所得控除相当の金額が特殊支配同族会社の法人所得算定上損金不算入となります。ただし、一定の法人所得水準以下の場合（下記の「ないし」）は適用除外とされます。

特殊支配同族会社の所得等の金額として計算される金額の直前 3 年以内に開始する各事業年度における平均額が、800 万円以下である場合（直前事業年度がない新設法人においては経過措置規定の適用）

上記の平均額が 3,000 万円以下であり、かつ、その平均額に占める業務主宰役員の給与の割合が 50% 以下である場合

特殊支配同族会社における役員報酬の損金算入制限規定の適用

対象となる法人	内国法人である特殊支配同族会社 業務主宰役員及び業務主宰役員関係者が当該同族会社の発行済株式総数又は出資の 90% 以上保有する場合で、 当該業務主宰役員及び常務に従事する業務主宰役員関係者の総数が、常務に従事する役員の総数の半数を超える内国法人
対象となる役員給与	業務主宰役員に対して支給する給与（経済的な利益の供与を含み、退職給与を除く）の額のうち、当該給与の額を基礎として政令で定めるところにより計算した金額
損金算入が認められる場合	特殊支配同族会社の基準所得金額が政令で定める金額以下である事業年度
特殊支配同族会社の判定時	事業年度終了の時

IV スtock・オプション費用の損金算入制度の創設

新たに設けられたストック・オプション（新株予約権）費用の損金算入制度は、役務提供の対価としてストック・オプションを発行した場合において、当該オプションの行使が税制適格要件を満たさない（すなわち、行使時において被付与者がオプション行使利益について給与所得等の課税を受ける場合）には、当該オプション費用相当額を新株予約権の発行法人における損金として認めるというものです。

ストック・オプションの付与から権利行使等に至るまでの会計と税務の取扱い

	発行法人における会計上の処理	発行法人における税務上の処理		被付与者における課税
		権利行使が税制適格要件を満たす場合	権利行使が税制適格要件を満たさない場合	
付与时	オプションの公正評価額を費用化	会計上の費用を 加算処理	会計上の費用を 加算処理	
権利行使時	新株予約権を払込資本に振替		役務提供対価の金額を 減算処理	税制非適格の場合給与所得等課税
権利失効時	新株予約権を利益に振替	会計上費用化された金額を 減算処理	会計上費用化された金額を 減算処理	
株式譲渡時				税制適格の場合に譲渡所得課税

1. 対象となるストック・オプション

内国法人が個人から役務の提供を受ける場合において、当該役務の提供に係る費用の額につきその対価としてストック・オプションを発行したときや組織再編により承継された場合です。従業員以外の者から専門的なアドバイスを受けた対価として付与した場合も対象となります。ストック・オプションを付与する法人とストック・オプションを発行する法人が異なる場合も想定されますが(非上場会社が上場している親会社等のストック・オプションを付与する場合)、適用対象となる法人はストック・オプションの発行法人に限定されるかどうか、不明です(会計上の処理に従うと考えられます)。

ストック・オプション費用の損金算入制度の適用

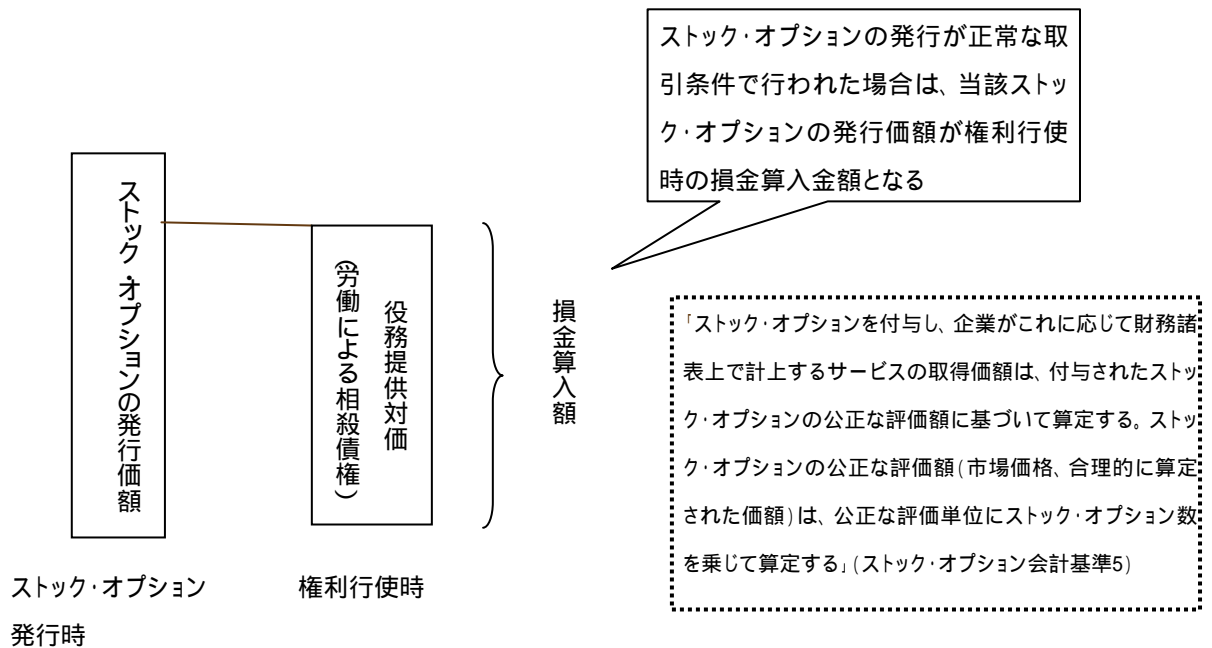
対象となるストック・オプション	個人からの役務提供の対価として発行されたストック・オプション 組織再編等により被合併法人の従業員等に対して交付された承継ストック・オプション
対象となる法人	上記新株予約権を発行した内国法人
損金算入が認められる場合	被付与者において給与等課税事由(被付与者がストック・オプションを行使して給与所得、事業所得、退職所得、雑所得のいずれかの課税を受ける場合)が生じた場合
適用要件	確定申告書に明細書を添付(当該ストック・オプションの1個当たりのその発行の時の価額、発行数、当該事業年度において行使された数その他当該ストック・オプションの状況に関する内容を記載)

2. スtock・オプション費用の損金算入が認められる場合

ストック・オプション費用の損金算入については、被付与者がストック・オプションを行使して給与所得等の認識をすべき日において、発行法人は役務提供を受けたものとしてストック・オプション費用の

損金算入が認められます。

会計上の費用化は、個人の給与所得課税の有無にかかわらず、付与から権利の確定時までの間で行われるため、法人税法上は会計上の費用を加算処理した後、個人の給与等課税事由が生じた日の属する事業年度において、ストック・オプション費用の減算処理を行うものと考えられます。ストック・オプションの発行が正常な取引条件で行われた場合は、役務提供対価は当該ストック・オプションの発行価額に相当する金額であるとされることから、会計上の費用化された金額(ストック・オプションの発行価額)が発行人において損金算入される金額であると考えられます。



© 2006 税理士法人プライスウォーターハウスクーパース

この記事に関するお問い合わせは、以下までお願いいたします。

E-mail: pwcjapan.taxpr@jp.pwc.com Tel:03-5251-2400 (代表) 広報担当: 高橋、中村