

# 第1編 法人税法等に関する改正

## I 役員給与に関する改正

### 1 役員給与の損金不算入制度の整備

#### 〔制度の概要〕

#### (1) 過大な役員報酬等の損金不算入

この制度は、法人がその役員に対して支給する報酬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というものです（旧法34①）。

また、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報酬の額は、損金の額に算入しないこととされています（旧法34②）。

#### (2) 役員賞与等の損金不算入

この制度は、法人がその役員に対して支給する賞与の額は、損金の額に算入しないというものです（旧法35①④）。

ただし、法人が、その使用人としての職務を有する役員に対し、その職務に対する賞与を他の使用人に対する賞与の支給時期に支給する場合において、その職務に対する賞与の額につき損金経理をしたときは、その損金経理をした金額のうちその職務に対する相当な賞与の額に達するまでの金額は、損金の額に算入することとされています（旧法35②⑤）。

#### (3) 過大な役員退職給与の損金不算入

この制度は、法人がその退職した役員に対して支給する退職給与の額のうち、損金経理をしなかった金額及び損金経理をした金額で不相当に高額な部分の金額は、損金の額に算入しないというものです（旧法36）。

#### 〔改正の内容〕

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ました。

#### (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のイからハまで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、損金の額に算入することとされました（法34①②）。

（注）この(1)の給与には、次の給与は含まれません（①から③までの給与については下記(2)及び(3)、④の給与については下記(3)の適用の対象となります。）。

- ① 退職給与
- ② 法第54条第1項（新株予約権を対価とする費用の帰属事業年度の特例等）に規定する新株予約権による給与
- ③ ①及び②以外のもので使用人としての職務を有する役員に対して支給するその職務に対する給与
- ④ 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

#### イ 定期同額給与

定期同額給与とは、次の(イ)から(ニ)までに掲げる給与をいいます。

- |  |
|--|
| (イ) 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34①一）   |
| (ロ) 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います。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（保険会社にあつては、会計期間開始の日から4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69①一） |

① 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
② 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
(ハ) 定期給与の額につきその法人の経営の状況が著しく悪化したことその他これに類する理由によりその改定がされた場合（減額した場合に限ります。）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時期における支給額がそれぞれ同額である定期給与（法令69①二）
(ニ) 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69①三）

## ロ 事前確定届出給与

事前確定届出給与とは、その役員の職務につき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で、その事前確定届出給与に係る職務の執行を開始する日とその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、会計期間開始の日から4月を経過する日）とのいずれか早い日までに、納税地の所轄税務署長にその定めの内容に関して次に掲げる事項を記載した届出をしている場合のその給与をいいます（法34①二、法令69②、法規22の3①）。

（注）上記イの定期同額給与及び利益連動給与（利益に関する指標を基礎として算定される給与をいいます。以下同じ。）は除かれます。

したがって、職務の執行を開始する日までに「所定の時期に確定額を支給する旨の定め」が定められていることが必要です。

① 事前確定届出給与の支給の対象となる者（以下「事前確定届出給与対象者」といいます。）の氏名及び役職名
② 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
③ ②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
④ 事前確定届出給与に係る職務の執行を開始する日
⑤ 事前確定届出給与につき上記イの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②の支給時期とした理由
⑥ 当該事業年度開始の日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届出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
⑦ ⑥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
⑧ 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
⑨ その他参考となるべき事項

## ハ 損金の額に算入することができる利益連動給与

損金の額に算入することができる利益連動給与とは、同族会社に該当しない法人が業務を執行する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（他の業務を執行する役員のすべてに対して次に掲げる要件を満たす利益連動給与を支給する場合に限ります。）をいいます（法34①三、法令69④～⑧、法規22の3②）。

（注）「業務を執行する役員」とは、この利益連動給与の算定方法についての下記イの②の決定又は手続の終了の日において次の役員に該当する者をいいます（法令69④）。

- ① 取締役会設置会社の代表取締役及び取締役会の決議によって業務を執行するものとして選定された取締役
- ② 委員会設置会社の執行役
- ③ ①及び②の役員に準ずる役員

イ) その利益連動給与の算定方法が、当該事業年度の利益に関する指標（有価証券報告書に記載されるものに限ります。）を基礎とした客観的なもの（次に掲げる要件を満たすものに限ります。）であること。

- ① 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。
  - ② 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ものを除きます。）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。
  - ③ 算定方法の内容が、②の決定又は手続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。
- (ロ) 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みであること。
- (ハ) 損金経理をしていること。

#### (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こととされました（法34②、法令70）。

#### (3) 隠ぺい仮装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こととされました（法34③）。

#### (4) 使用人兼務役員とされない役員

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ました（法34⑤、法令71）。

#### 〔適用時期〕

- (1) 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ます（改正法附則23、改正法令附則2）。
- (2) 平成18年4月1日以後最初に開始する事業年度について、改正の内容の(1)のロのいずれか早い日が平成18年6月30日（保険会社にあつては、平成18年7月31日）以前の日となる場合における届出期限は、平成18年6月30日（保険会社にあつては、平成18年7月31日）とする経過措置が講じられています（改正法令附則16①）。

ただし、この場合であっても、事前確定届出給与に係る職務の執行を開始する日までに「所定の時期に確定額を支給する旨の定め」が定められていることが必要です。

## 2 特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入制度の創設

#### 〔創設された制度の概要〕

特殊支配同族会社が、その法人の業務を主宰している役員に対して支給する給与の額のうち給与所得控除額に相当する部分として計算される金額は、損金の額に算入しないこととされました（法35①、法令72の2）。

#### (1) 適用対象法人

適用対象となる特殊支配同族会社とは、次のイからハまでに掲げるいずれかの同族会社で、業務主宰役員及び常務に従事する業務主宰役員関連者の総数が常務に従事する役員総数の過半数を占めるものをいいます（法35①、法令72①～④）。

イ 業務主宰役員グループがその同族会社の発行済株式又は出資（自己株式を除きます。）の総数又は総額の90%以上の数又は金額の株式又は出資を有する場合のその同族会社

ロ 業務主宰役員グループがその同族会社の議決権（6ページⅡ1〔改正の内容〕(1)の表参照）のいずれかにつきその総数（その議決権を行使することができない株主等有する議決権の数を除きま

す。)の90%以上の数を有する場合のその同族会社

ハ 業務主宰役員グループがその同族会社(合名会社、合資会社又は合同会社に限り)の社員(その会社が業務を執行する社員を定めた場合にあっては、業務を執行する社員)の総数の10分の9以上の数を占める場合のその同族会社

注1 「業務主宰役員」とは、同族会社の業務を主宰している役員(個人に限り)をいいます(法35①)。

2 「業務主宰役員関連者」とは、業務主宰役員と特殊の関係のある者でその同族会社の役員である者及びその業務主宰役員等により支配されている他の同族会社をいいます(法35①、法令72①)。

3 「業務主宰役員グループ」とは、業務主宰役員及びその業務主宰役員と特殊の関係のある者並びにこれらの者により支配されている他の同族会社を一のグループとした場合のそのグループをいいます(法35①、法令72②③)。

4 特殊支配同族会社に該当するかどうかの判定は、事業年度終了の時の現況により行います(法35③)。

## (2) 損金不算入額の計算

### イ 原則的な計算

特殊支配同族会社の業務主宰役員に対して支給する給与の額のうち、次の表の左欄の業務主宰役員給与額に応じ右欄に定める金額が損金不算入額となります(法35①、法令72の2)。

業務主宰役員給与額	損金不算入額
650,000円以下	業務主宰役員給与額の全額
650,001円 ~ 1,800,000円	業務主宰役員給与額×40% (650,000円未満の場合は650,000円)
1,800,001円 ~ 3,600,000円	720,000円 + (業務主宰役員給与額 - 1,800,000円) × 30%
3,600,001円 ~ 6,600,000円	1,260,000円 + (業務主宰役員給与額 - 3,600,000円) × 20%
6,600,001円 ~ 10,000,000円	1,860,000円 + (業務主宰役員給与額 - 6,600,000円) × 10%
10,000,000円超	2,200,000円 + (業務主宰役員給与額 - 10,000,000円) × 5%

注1 「業務主宰役員給与額」とは、特殊支配同族会社の業務主宰役員の各事業年度の業務主宰役員であった期間において支給される給与の額(法第34条の規定により損金の額に算入されない金額を除きます)をいいます(法令72の2①)。

2 当該事業年度の業務主宰役員であった期間が1年に満たない場合における業務主宰役員給与額は、その業務主宰役員給与額をその期間の月数で除し、これに12を乗じて計算した金額となります(法令72の2①)。また、この場合の損金不算入額は、上記の表により計算した金額を12で除し、これにその期間の月数を乗じて計算した金額となります(法令72の2①)。

3 当該事業年度において特殊支配同族会社の業務主宰役員に異動があった場合における損金不算入額は、期末業務主宰役員(当該事業年度終了の時の業務主宰役員をいいます)及び期中業務主宰役員(当該事業年度における業務主宰役員のうち期末業務主宰役員以外の者(期末業務主宰役員と特殊の関係のある者に限り)をいいます)のそれぞれに対する当該事業年度の業務主宰役員給与額について上記の表により計算した金額の合計額とされています(法令72の2①)。

### ロ 合算対象給与額がある場合の特例計算

特殊支配同族会社の業務主宰役員につき当該事業年度の業務主宰役員であった期間に相当する期間において、その特殊支配同族会社における業務主宰役員給与額(以下「対象給与額」といいます)以外に他の特殊支配同族会社における業務主宰役員給与額(以下「合算対象給与額」といいます)がある場合には、損金不算入額は、次のとおり計算することができます(法令72の2②)。

(算式)

$$\text{損金不算入額} = \frac{\text{対象給与額と合算対象給与額との合計額}}{\text{対象給与額と合算対象給与額}} \times \text{対象給与額}$$

注1 「他の特殊支配同族会社」とは、特殊支配同族会社の当該事業年度終了の時の現況による判定により特殊支配同族会社に該当することとなる他の同族会社をいいます(法令72の2③)。

2 この特例計算は、当該事業年度の確定申告書の提出期限までに、合算対象給与額その他の事項について記載した書類等を納税地の所轄税務署長に提出している場合に限り、適用されます(法令72の2④、法規22の4)。

## (3) 適用除外

次に掲げる特殊支配同族会社の区分に応じ次の事業年度については、この制度は適用されないこと

とされています（法35②、法令72の2⑤～⑨）。

#### イ 基準期間がある特殊支配同族会社

前3年基準所得金額が、800万円（各基準期間内事業年度等における業務主宰役員給与額の合計額をその各基準期間内事業年度等の月数の合計数で除し、これに12を乗じて計算した金額が前3年基準所得金額の50%相当額以下である場合には、3,000万円）以下である事業年度

(注)1 「基準期間」とは、当該事業年度開始の前3年以内に開始した各事業年度等をいいます（法令72の2⑤）。

ただし、前3年以内に開始した各事業年度等のうちに特殊支配同族会社に該当しない事業年度等がある場合には、その該当しない事業年度等のうち最も新しい事業年度等以前の各事業年度等は基準期間から除かれます。

2 「基準期間内事業年度等」とは、基準期間に含まれる各事業年度等をいいます（法令72の2⑤）。

3 「前3年基準所得金額」とは、次の算式により計算される金額をいいます（法令72の2⑤）。

$$\text{前3年基準所得金額} = \left\{ \begin{array}{l} \text{各基準期間内事業年度等の調整所得金額の合計額} \\ - \text{各基準期間内事業年度等の調整欠損金額の合計額} \\ - \text{基準期間前に生じた繰越欠損金額のうち一定額} \end{array} \right\} \times \frac{12}{\text{各基準期間内事業年度等の月数の合計数}}$$

$$\text{調整所得金額} = \begin{cases} \text{(所得金額が生じた事業年度等)} \\ \text{所得金額} + \text{業務主宰役員給与額}(\ast) + \text{欠損金の繰越控除額} \\ \text{(欠損金額が生じた事業年度等)} \\ \text{業務主宰役員給与額}(\ast) - \text{欠損金額} \end{cases} \quad \dots \text{ マイナスの場合は次の算式により調整欠損金額を計算します。}$$

$$\text{調整欠損金額} = \text{欠損金額} - \text{業務主宰役員給与額}(\ast)$$

※ 「業務主宰役員給与額」には、その所得金額又は欠損金額が生じた事業年度等において本制度の適用を受けて損金の額に算入されなかった金額は含まれません。

#### ロ 基準期間がない特殊支配同族会社

当年度基準所得金額が、800万円（当該事業年度における業務主宰役員給与額が当年度基準所得金額の50%相当額以下である場合には、3,000万円）以下である事業年度

(注) 「当年度基準所得金額」とは、次の算式により計算される金額をいいます（法令72の2⑨、法規22の4③）

$$\text{当年度基準所得金額} = \left\{ \begin{array}{l} \text{法第37条（寄附金の損金不算入）} \\ \text{の規定等を適用しないものとして} \\ \text{計算した場合における当該事業年度} \\ \text{の所得金額又は欠損金額} \end{array} \right\} - \left\{ \begin{array}{l} \text{繰越欠損} \\ \text{金額の} \\ \text{全額} \end{array} \right\} + \left\{ \begin{array}{l} \text{業務主宰役員} \\ \text{給与額} \end{array} \right\} \times \frac{12}{\text{当該事業年度の月数}}$$

#### (4) 連結納税制度

連結法人が個別損金額を計算する場合において、その連結法人が基準期間がない特殊支配同族会社に該当するときは、上記(3)のロと同様に適用除外の判定をすることとされています（法令155の2）。

#### (5) 明細書の添付

法人が特殊支配同族会社に該当する場合には、各事業年度の確定申告書に前3年基準所得金額又は当年度基準所得金額の計算及び損金不算入額の計算に関する明細書を添付することが必要とされています（法令72の2⑬）。

#### 〔適用時期〕

- (1) 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ます（改正法附則23）。
- (2) 創設された制度の概要の(3)の前3年基準所得金額の計算については、平成15年4月1日前に開始した事業年度は特殊支配同族会社に該当しない事業年度として、基準期間前に生じた繰越欠損金額のうち一定額を計算することとされています（改正法令附則16⑥）。