

559 役員賞与の改正点（平成18年度税制改正）

事 例

当社（会計期間1月から12月）では、盆、暮に役員賞与として報酬の1月分程度を利益処分で支給していました。平成18年度税制改正により、これらの役員賞与の損金算入が認められるようになったということですが、規定がかなり複雑でなかなか理解できません。本年（平成18年）は6月までに届出を出すと認められたということも聞きましたが、本年はあきらめて、来年は損金算入できるようにしたいと考えています。役員賞与の改正の概要について、ご教示下さい。

結 論

- 1 盆、暮に支給する役員賞与については、これが事前確定届出給与に該当する場合に損金算入が認められる。
- 2 事前確定届出給与の損金算入においては、職務執行の対価として、その支給額が事前に確定していることが要件とされることから、現物資産による支給などは、この対象とならない。
- 3 また、事前届出支給額と実際の支給額とが異なる場合には、増額された場合だけでなく、減額された場合であっても、その支給額の全額が損金不算入となる。

解 説

- 1 平成18年度税制改正以前は、役員給与については、その支給形態が定期のものか臨時的なものかという基準によつて、役員報酬と役員賞与に区分され、役員報酬の適正額については損金算入を認められる一方で、役員報酬のうち不相当に高額な部分及び役員賞与については損金不算入とされていた。

ところが、平成18年度税制改正により、職務執行前にあらかじめ支給時期・支給額が定められていた役員給与については損金算入されることとなつた。そして、この場合の役員給与には、賞与も含められることとなつた。

- 2 この職務執行前にあらかじめ支給時期・支給額が定められていた役員給与の具体的な形態としては、次の3つの場合が挙げられている（法34①）。
 - (1) 定期同額給与・・・その支給形態から事前の定めに基づいて支給されているものと認められる給与
 - (2) 事前確定届出給与・・・税務署長への届出により事前に定められていることが確認できる給与
 - (3) 利益連動給与・・・有価証券報告書等への開示により支給額の算定方法が事前に確認できる給与

これらについては、それぞれ、詳細な要件が定められているが、本事例に関係するのは、

(2)の事前確定届出給与であるので、ここでは、この点に絞って解説するものとする。

3 まず、事前確定届出給与とは、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（上記(1)及び(3)に該当しない給与）で、届出期限までに、所定の事項を記載した書類を税務署長に届出をしている場合のその給与をいう（法34①Ⅱ，令69②）。

なお、事前確定届出給与について損金算入が認められたのは、それが職務執行の対価であることを根拠としていることから、その届出期限は、職務執行開始日と会計期間開始から3月を経過する日とのいずれか早い日とされている。

4 税務署長に届け出る事項は、次のとおりである（法規22の3①）。

- ① 事前確定届出給与対象者の氏名及び役職名
- 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執行開始日
- ⑤ 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②の支給時期とした理由
- ⑥ 事業年度開始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上記(1)又は(3)の給与を支給する場合におけるその(1)又は(3)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 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

5 また、事前確定届出の対象となる給与とは、確定額を支給する旨の定めに基づいて支給する給与であるので、現物資産による支給など支給額の確定していないものは、届出の対象にならない。さらに、一定の条件を付すなどにより支給額が変動するように定められているものについても、あらかじめ確定しているとはいえないことから、「確定額」に該当しない。

6 あらかじめ届け出た支給額とその後の支給額とが異なる場合には、一般的には、給与の支給額が届出時に確定していたといえないものと解される。したがって、届け出た金額と異なる金額を支給する場合には、それが増額の場合であつても、また、減額の場合であつても、その支給額の全額が損金不算入と取り扱われることになる。

なお、事前確定届出給与の未払計上については、それが債務として確定したものであり、かつ、給与としての実態を伴っていることが必要となる。

560～567 （欠）

003-3-5-5-2 中間法人の残余財産の分配と損益通算の意義

事 例

平成18年の公益法人制度改革によつて、中間法人は廃止されて、一般社団法人に一本化されることとなりますが、これは、どのような理由によるものでしょうか。また、残余財産の分配については、一般社団法人と中間法人とでは取扱いが異なっていますが、これは、どのように処置されることになるのでしょうか。

また、一般社団法人・一般財団法人に関しては、法人税が原則課税となるとされていますが、原則課税となつても、「損益通算」ができることになるので、かえつて有利となる場合もあるということを目にしました。これは、どのような意味なのでしょう。計数を用いて具体的にご解説ください。

結 論

- 1 中間法人が廃止されて、新たに設けられる一般社団法人に一本化されるのは、中間法人の定義と一般社団法人の定義とが一致することを理由とする。
- 2 従前、中間法人においては、残余財産の分配について定款に定めるところによるとき、社員に対して、残余財産を帰属させることも妨げられていなかったが、新制度施行により、一般社団法人に移行した後は、社員に対して残余財産を帰属させる定款の規定は無効として取り扱われるものと解される。
- 3 公益法人等に対する原則非課税、収益事業課税の下では、非収益事業における赤字は収益事業における利益と通算することは認められないが、原則課税となると、非収益事業、収益事業の間の損益通算が可能となる。
- 4 例えば、非収益事業が100の赤字、収益事業が150の利益となつている場合、収益事業課税においては、150を所得として課税されるが、原則課税の下では、法人全体の所得は50(=△100+150)となる。

解 説

- 1 本事例にもあるように、平成18年の公益法人制度改革によつて、中間法人制度は廃止され、現在存する中間法人は社団法人形態の非営利法人(一般社団法人)として取り込まれることとなる(「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律及び公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律(平成18年法律第50号)」(以下「関係法律整備法」という。)第1章第1節)。これは、中間法人に関する定義と一般社団法人の定義とが一致することが、その理由、背景となつている。すなわち、中間法人

は、「社員に共通する利益を図ることを目的とし、かつ、剰余金を社員に分配することを目的としない社団」と定義されているが（中間法人法21）、これは、一般社団法人の定義と一致するものと解されている。

- 2** 上述したとおり、剰余金の分配については、中間法人においても、これができないこととされていたので特に問題はないが、残余財産の分配に関しては相違点が存する。すなわち、中間法人の残余財産の分配に関しては、定款の定めるところによつて、これが自由にできることとされているが（中間法人法86）、一般社団法人及び一般財団法人に関する法律（平成18年法律第48号）第239条第1項においては、「残余財産の帰属は、定款で定めるところによる。」とする一方で、同法案第11条第2項では、「社員に剰余金又は残余財産の分配を受ける権利を与える旨の定款の定めは、その効力を有しない」と規定されている。

したがつて、既存の中間法人において、残余財産を社員に分配する旨を定款に定めている場合に、これはどのように取り扱われるかが問題となるが、この点、関係法律整備法案では、中間法人における残余財産の分配に係る定款規定に関して経過措置等が講ぜられていないので、新制度移行後は、当該定めは無効なものとして、定款の変更が必要になるものと解される。

なお、新制度移行前において、定款に定める事由等の解散の事由が生じたことによつて、一般社団法人に移行した旧中間法人が解散した場合には、その清算については、従前の例によるとされている。したがつて、この場合には、残余財産を社員へ分配する旨の定款の定めも有効とされるものと思われる。

また、参考までに述べると、公益性の認定基準を充たそうとする場合には、定款において、残余財産を国、地方公共団体又は当該法人と類似の目的を有する公益認定法人等に帰属させる旨を定めていることが必要となる（公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律（平成18年法律第49号）5 X VIII）。

- 3** 次に、一般社団法人及び一般財団法人（いわゆる一階建て部分の非営利法人）に関して、法人税が原則課税となる場合にいわれる「損益通算」の意義について解説する。

現行法人税制においては、公益法人等は収益事業を営む場合に、その収益事業における所得についてのみ課税されることとなつていたので、仮に、非収益事業において損失が生じていても、これは、そのままとなり、この損失は、収益事業における課税所得の計算上、損金として控除することはできない。すなわち、課税上は、非収益事業と収益事業とはあたかも互いに独立した別個の法人であるかのごとく取り扱われているわけである。

この点、計数を用いて確認すると、例えば、非収益事業において100の損失が生じ、方や、収益事業が150の利益となつている場合、現行税制では、非収益事業の損失100は無視され、所得金額150として法人税が課税されている。

- 1** ところが、今後、一般社団・財団法人について原則課税となると、非収益事業、収益事業の別に関係なく、法人全体が対象とされることになるので、上述の計数に基づくと、非収益事業の損失100と収益事業の利益150とが通算されて、所得金額は50となる。

したがつて、非収益事業が恒常的に損失を計上するような状況にある場合には（これが、一般的によく見られる姿であると思われるが）、原則課税となることで、かえつて損益通算の効果が生じて、法人税の負担が減少することが考えられる。

587-3 パートから正規職員となつた場合の退職金

事 例

当協会は、某県の観光情報の提供、誘客宣伝活動の実施、公共観光施設の管理運営を目的とした社団法人です。当協会では、誘客宣伝活動の一環として、東京都内で、某県の産業、文化及び名産品の紹介、展示、販売などを行うアンテナショップ（収益事業＝物品販売業）を営業しています。

このアンテナショップは、3年程度の期間限定の事業として実施して参りましたが、誘客宣伝効果が極めて高いことから、今後は、恒常的な事業として位置づけ、体制を整備することとなりました。

ところで、アンテナショップの従業員は、主として、パート、アルバイトとして雇用しておりましたが、事業の恒常化に伴い、このうちの数名（希望者）は、正規職員として雇用することを検討しております。この場合、パート、アルバイトから正規職員になる従業員については、規程により退職金を支払うこととなりますが、これはそのまま損金として認められますか。すなわち、パート、アルバイトから正規職員になるのに伴い、退職金を支給する場合には、実際に、退職をするわけではないので、税務上、これは賞与として取り扱われるということを仄聞しましたが、実際のところどうなのでしょう。

結 論

- 1 当該一時金を支給する法人の側では、従業員に対する支給であるので、退職金であれ、賞与であれ、原則として、損金に算入されることとなる。ただし、源泉徴収に関しては差異が生ずるものと解される。
- 2 一時金を受領する従業員の側では、それが賞与となるか退職金となるかは、所得税の課税上大きな差異が生ずる。支給金額や所得金額などの状況によつて異なるが、一般的に、賞与とされる場合の方が税負担は重いこととなる。
- 3 税務上は、引き続き勤務をしている場合であつても、その職務の内容又はその地位が激変した者に対する一時金で、一定のものについては、これを退職金として取り扱うこととしており、本事例の場合には、この取扱いに準じて、退職金の支給として認めるべきものと考えらる。

解 説

- 1 退職金として支給される金額等、詳細が不明なため、的確な回答はできないが、まず、退職金を支給する貴協会においては、従業員に対する一時金の支給であるので、退職金であ

れ、賞与であれ、原則としては、損金に算入されることとなるものと思われる。ただし、当該従業員が貴協会の役員の特典関係者であり、かつ、その支給額が不相当に高額である場合には、その不相当に高額な部分について損金算入が認められないこととなるので（法36）、この点、注意を要する。

なお、退職金であるか賞与であるかの違いは、その支給に対する源泉徴収においては、問題が生じるものと思われるが、詳細が不明なため、ここでは触れないものとする。

- 2** 一方、これを受領する従業員の側においては、その一時金の支給が退職金であるのか、賞与であるのかは大きな問題となる。すなわち、退職金であるということになると、その退職金の収入金額から退職所得控除額[㊤]を差し引いた残額の2分の1相当額が退職所得として所得税が課税されることとなる。

仮に、3年間勤続していたとすると、120万円までは所得税の負担はないことになる。

- 3** これに対して、賞与ということになると、給与所得として総合課税されることとなる。実際の納付税額は、給与所得の額や各種控除の適用などによつて変化することになる（所得税額がゼロの場合も考えられる）が、ごく一般的には、賞与となる場合の方が、所得税の負担は大きいものと解される。

- 4** それゆえに、その支給された一時金が退職金であるのか、賞与であるのかは重要な問題となるわけであるが、ここでまず、退職金とは、本来、退職したことに基因して一時に支払われるものであることを念頭におくと、当該法人等において引き続き勤務をする者に対して支給するものは、原則として、退職金には該当しないとして考えられる。ただ、税務上は、引き続き勤務をしている場合であつても、次のような事由、事実に基づいて支給される一時金で、一定の要件を充たす場合には、退職金として取り扱われている（所基通30-2）。

すなわち、①使用人から役員になつた者に対し、その使用人であつた勤続期間に係る退職金が支払われる場合、②役員の方掌変更（常勤から非常勤）や報酬が50%以上の減少したこと等により、その職務の内容又はその地位が激変した者に対し、当該分掌変更等の前における役員であつた勤続期間に係る退職金が支払われる場合、③定年後引き続き勤務する使用人に対し、その定年に達する前の勤続期間に係る退職金が支払われる場合などで、その後の退職金の計算に、勤続期間を引き継がないこととされている場合には、これらの支給を退職金として取り扱うこととされている。

したがつて、本事例のように、パートから正規職員に移行する場合については、一般に、その職責や地位について変化を伴うものと考えられるところであるので、上記の引き続き勤務する者に対する退職金の取扱いの場合に準じて、当該一時金の支給は退職金の支払いとして認められるべきものと解される。

- ㊤ 退職所得控除額は、勤続年数が20年以下の場合は勤続年数×40万円、勤続年数が20年超の場合は、800万円+（勤続年数-20年）×70万円として計算される（所法30③）。