

Tax Report

押さえておきたい

役員給与の税務ポイント



- 1 役員給与の税務上の取扱はこう変わった
- 2 定期同額給与とは
- 3 事前確定届出給与とは
- 4 利益連動型給与とは



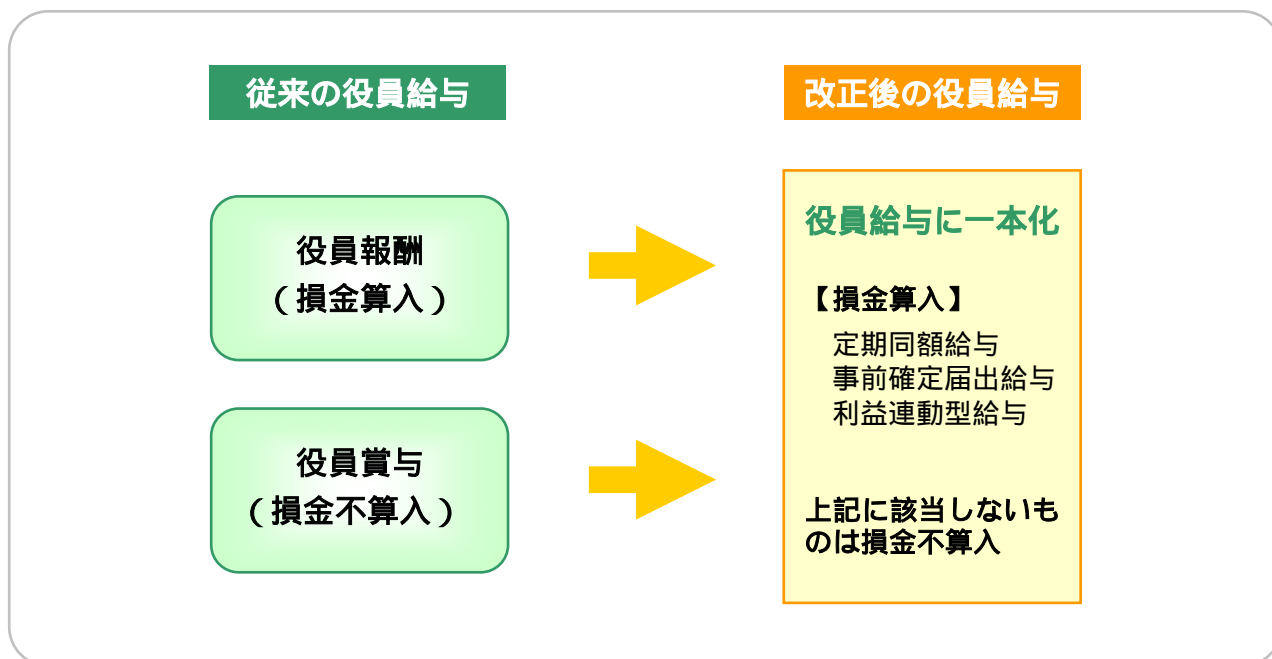
1 役員給与の税務上の扱いはこう変わった

1 改正の背景と概要

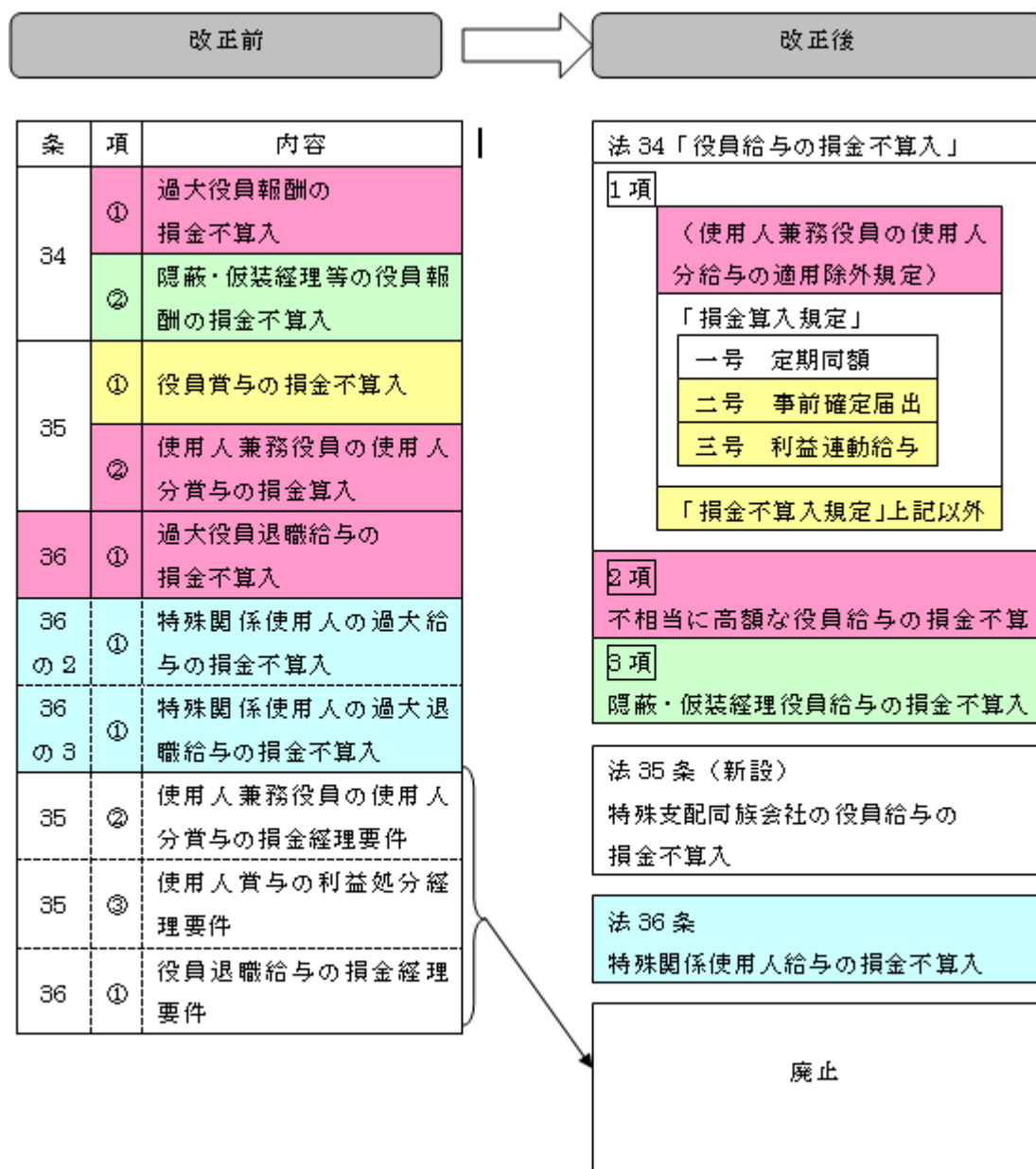
平成18年4月1日以後に開始する各事業年度において、これまでの役員報酬、役員賞与、役員退職金は役員給与に一本化されました。そして損金算入できる給与を「定期同額給与」、「事前確定届出給与」、「一定の利益連動給与」の3種類に分類し、このいずれにも該当しないものは損金の額に算入されなくなりました。

改正の背景には新会社法（平成18年商法改正）において役員報酬と役員賞与は「取締役の報酬、賞与、その他の職務執行の対価として株式会社から受け取る財産上の利益」と規定し、業務執行の対価として、同規定に基づいて支給されることになったことがあります。また、役員賞与損金不算入の根拠となっていた「役員賞与は利益処分により支給される」という商法上の考え方が変更になったことも挙げられます。そして、業績連動型給与が商法改正で導入されたことにより、税制が会社法との整合性を整えたことも影響しています。

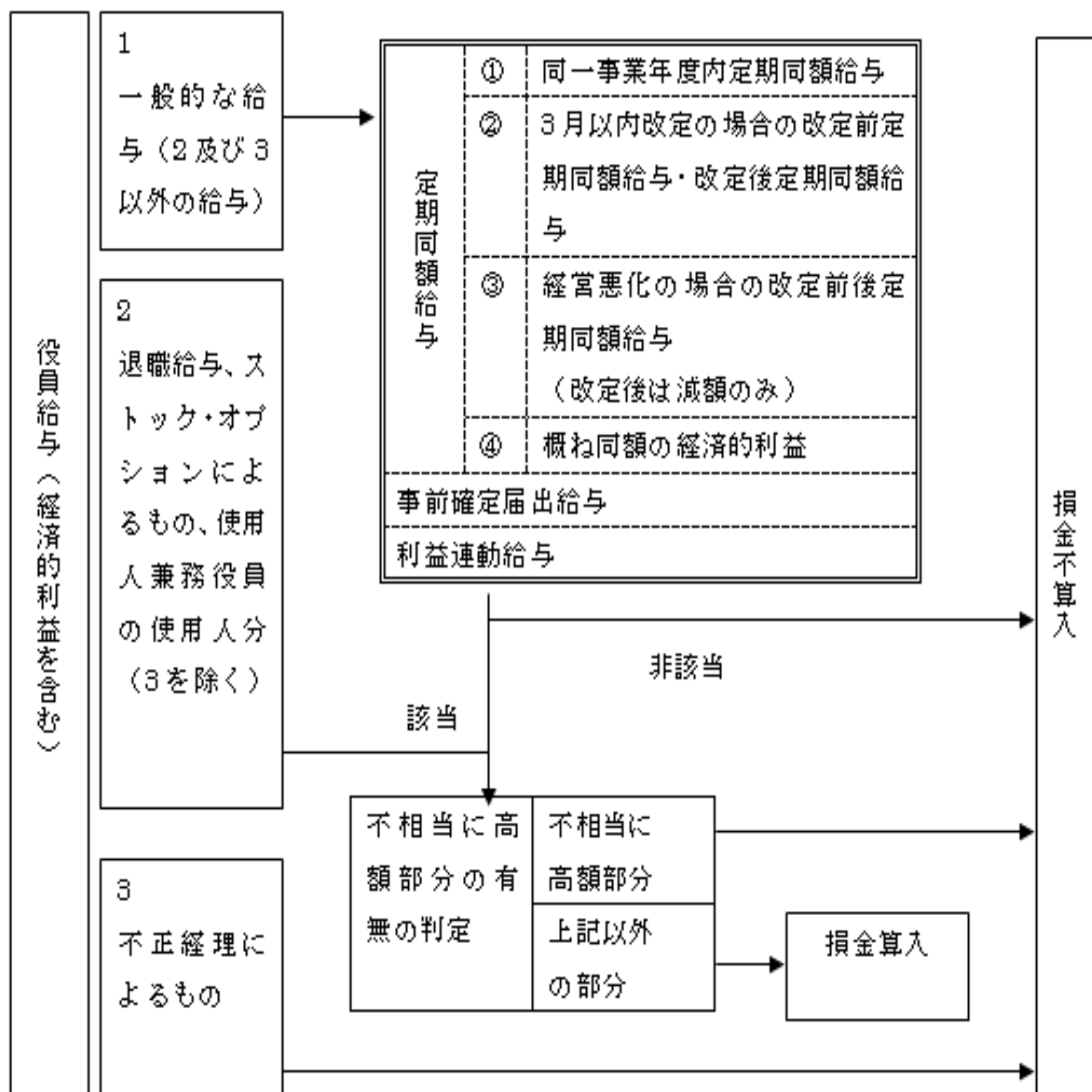
【役員給与損金算入に関する改定イメージ図】



2 役員給与規定の改正前後の法人税法の対応関係



3 改正後の役員給与課税の概要



2 定期同額給与とは

1 定期同額給与の定義

定期同額給与とは、その支給時期が1か月以下の一定の期間ごとに支給する給与で、支給額が同じ額である給与を言います。改正前の役員報酬に相当するものです。

2 定期同額給与の改定

定期同額給与として損金算入が認められる役員給与の改定は次の通りです。

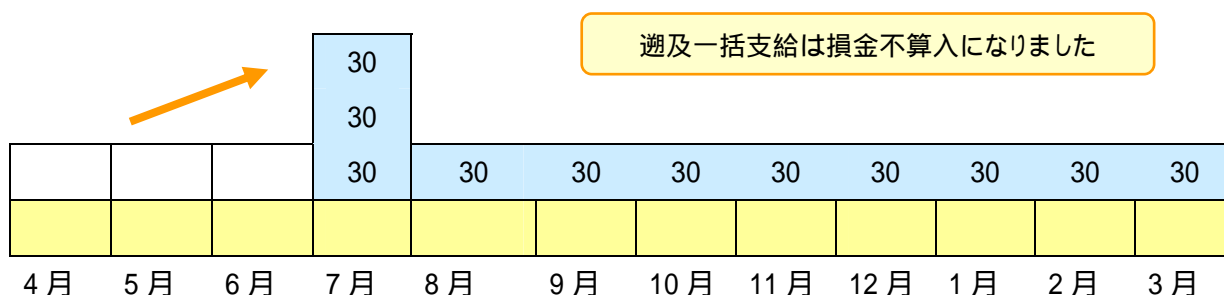
- (1) 支給額の改定は会計期間開始の日から3か月を経過する日までに行うこと。
- (2) 役員の職制上の地位の変更、その役員の職務の内容の重大な変更、その他これらに類するやむを得ない事情（「臨時改定事由」）により改定された役員に係る定期給与の額の改定
- (3) 法人の経営状況が著しく悪化したこと。その他これに類する理由（「業績悪化改定事由」）によりなされた定期給与の額の改定
- (4) 経済的利益の取り扱い
継続的に供与される経済的利益のうち、その供与される利益の額が毎月おおむね一定であるもの。社宅などの無償または低額な家賃、金銭の無償または低利な貸付などが該当します。

3 期首遡及と歩合給

1 期首に遡及して増額改定する場合

3月決算法人で、6月の定時株主総会において、役員給与を4月1日に遡及して増額し、4月から6月分の3ヶ月分の遡及増加額を一括して支給するような場合、改正前においてはこの一括支給額の損金算入が認められていました(旧法人税法基本通達9-2-9の2)。改正後はこのような遡及一括支給額は、定期同額給与には該当しないため、損金算入が認められなくなりました。また通達も廃止されています。

【改正後はこのような支給は損金不算入になる】

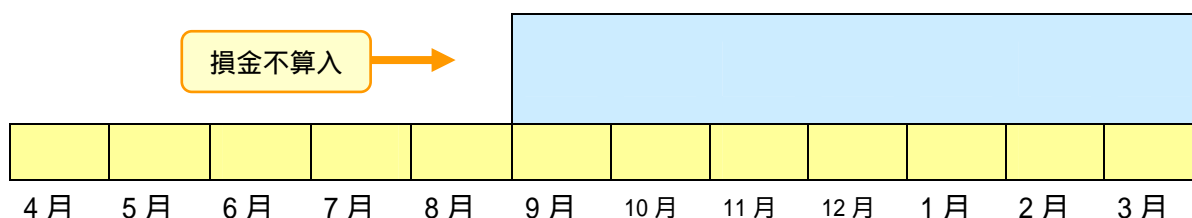


2 歩合給の取扱い

役員に対して固定給のほかに歩合給もしくは能率給または超過勤務手当(使用人兼務役員に対する超過勤務手当に限る)を支給している場合、これらが使用人に対する支給基準と同一の基準によっているときは、定期の給与として損金算入が認められていましたが、この通達も廃止されています。

4 定期同額給与に該当するかの判断事例

1 増額改定(臨時改定事由に該当しない)



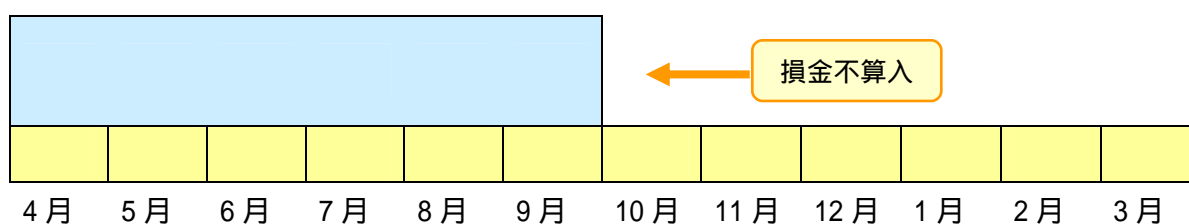
上記のケースの場合、支給額のすべてが損金不算入になるのではなく、改定後の増額部分のみが損金不算入になります。定期同額給与に該当しない改定事由による改定があった場合でも、ベースとなっている部分を超える金額が「上乘せ支給」されているものと考えて、その超える部分の金額が損金不算入となります。

【ポイント】

定期同額給与の支給額を変更する場合は、会計期間開始の日から3カ月を経過する日までに行わなければならない。

株主総会で取締役の報酬総額を決定して、取締役会でそれぞれの役員の給与を決定する。

2 減額改定(業績悪化事由に該当しない)



上記のケースの場合、原則として改定前の定期給与のうち改定後の金額を超える部分が損金不算入になります。減額後は、その各支給時期における支給額が同額である定期給与の部分を損金算入します。

【ポイント】

期中減額改定は後に説明する「業績悪化事由」がなければ、改定前の定期給与のうち改定後の金額を超える部分が損金不算入になります。

【業績悪化改定事由による改定】

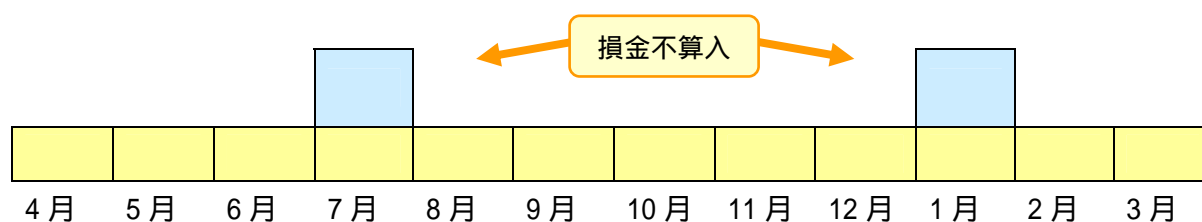
定期給与で、法人の経営の状況が著しく悪化したことその他これに類する理由（業績悪化改訂事由）により改定（減額改定に限る）されたもの

この規定は、経営状況が著しく悪化したこと等により、やむを得ず役員給与を減額せざるを得ない状況を想定しています。なお、経営の悪化については「著しく」という要件が付されており、通達において以下のように定められています。

【経営の状況の著しい悪化に類する理由】

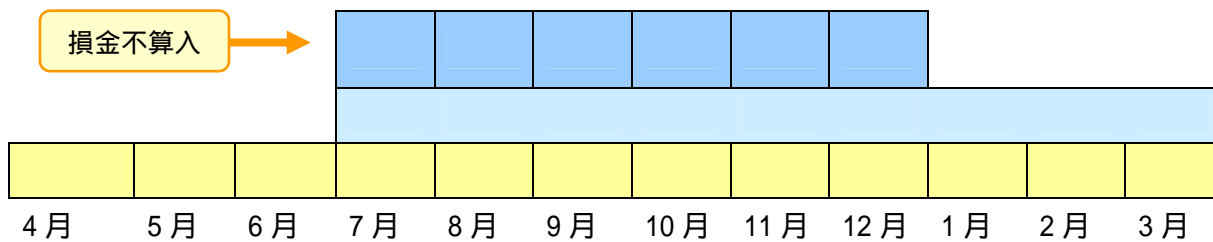
9 - 2 - 13 「経営の状況が著しく悪化したことその他これに類する理由」とは、経営状況が著しく悪化したことなどやむを得ず役員給与を減額せざるを得ない事情があることをいうのであるから、法人の一時的な資金繰りの都合や単に業績目標に達しなかったことなどはこれに含まれないことに留意する。

3 特定月のみ増額している場合



上記のケースの場合、支給額が突出している月以外は定額であるため、その突出する部分の金額が損金不算入となります。（事前確定届出給与または利益連動給与に該当するものを除く）

4 期中複数回の改定(業績悪化事由に該当しない)



上記のケースの場合、初めの3カ月間は定期同額給与に該当します。7月に増額し1月に減額した2回目の改定のうち青色の部分が損金不算入になります。

5 一時的に減額した場合(やむを得ない事情がない場合)

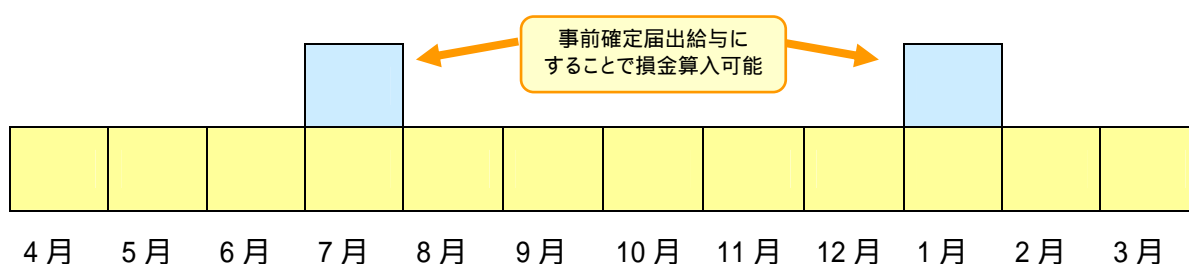


一定期間減額をせざるを得ないような相当な事情がなく、ある特定の期間のみ給与を減額したケースで、減額前・減額後の給与について、減額時の給与を超える部分の金額が損金不算入になります

3 事前確定届出給与とは

1 事前確定届出給与とは

所定の時期に確定額を支給する旨を定め、それに基づいて支給する給与のことで、役員に賞与を支給したい場合などを事前確定届出給与とすることができます。



上記のように支給する場合、何もしなければ青色の部分は損金不算入ですが、事前確定届出給与の手続きを行うことで損金算入ができます。

2 事前確定届出給与の利用時の注意点

事前確定届出制度は、**届出をした支給額と実際の支給額が違ってしまったり届出の意味がなくなります。**実際に支給した額が、届出額より**多くても少なくても、**差額ではなく、その**支給額全額が損金不算入の扱いになる**ので注意が必要です。したがって経営計画、資金計画などで事前確定届出給与を確実に支給できるよう管理することが重要になります。

1 届出額と実際の支給額が相違する場合の取り扱い

(1) 届出額より増額支給した場合

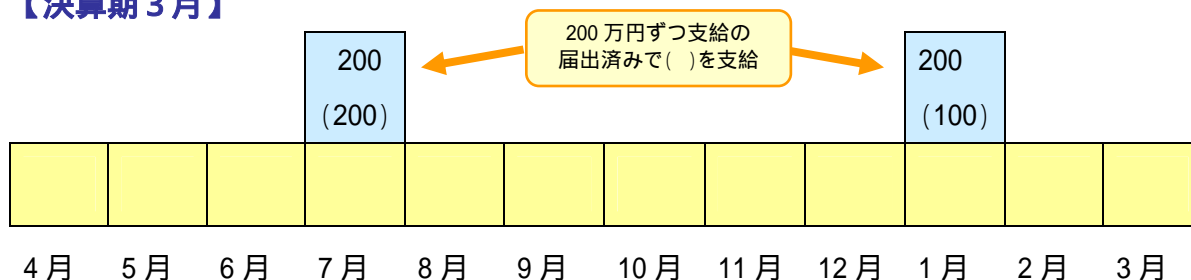
事前届出額 12/15 200万円 実際の支給額 300万円
超過額 100万円ではなく、300万円全額が損金不算入になる。

(2) 届出額より減額支給した場合

事前届出額 12/15 300万円 実際の支給額 100万円
不足額 200万円ではなく、100万円全額が損金不算入になる。

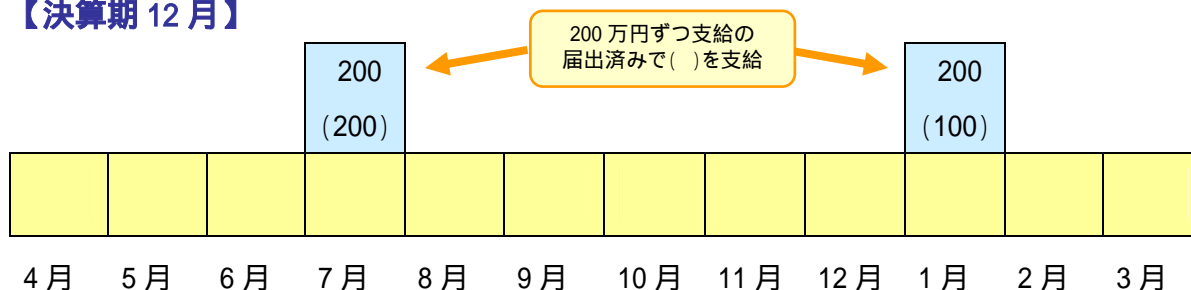
2 複数回の支給で届出額と異なる場合

【決算期 3月】



支給した 300 万円は損金不算入

【決算期 12月】



翌事業年度において1月支給の100万円が損金不算入
(X年12月の決算課税所得に影響を与えないため)

3 届出額が未払の場合

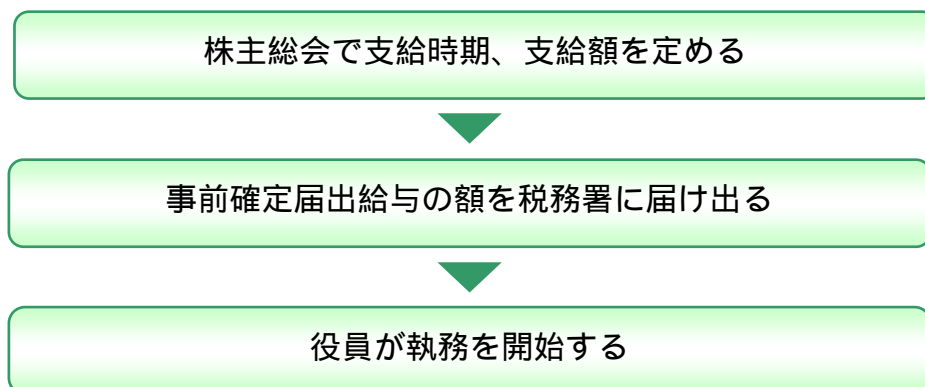
未払の場合も損金算入は認められます。しかし、支給時期が大幅に遅れるようであれば、給与が事前に確定していたかどうかという事実認定の問題になってしまうため注意が必要です。

4 非常勤役員への年1回の支給

非常勤役員に対して支給する年1回などの給与は事前届出が必要になります。ただし、同族会社以外の法人が定期給与を支給していない非常勤役員に支給する給与は、事前確定届出給与の届出は不要になりました。(H19年度改正)

3 事前確定届出給与を利用するための手続き

1 事前確定届出給与を利用するための手続き



2 事前確定届出期日と届出内容

(1) 届出期限

以下のうち、早いほうが届出期限になります

役員給与決議の株主総会の日から1ヶ月を経過する日

職務執行を開始する日の属する会計期間開始の日から4ヶ月を経過する日

「職務執行を開始する日」とは？

一般的には役員選任や役員給与決定をする「定時株主総会の日」

(2) 届出内容

事前確定届出給与に関する届出書

(ア) 支給時期と支給金額を定めた日（株主総会、取締役会の日など）

(イ) 定めをした機関（株主総会・取締役会など）

(ウ) 支給対象者の職務の執行を開始する日

(エ) 給与を定期同額給与による支給としない理由・支給時期を定めた理由

(オ) その他参考となるべき事項として、所定の時期に確定額を支給する旨を定めたその内容を記載する（株主総会議事録の写しを添付してもOK）

事前確定届出給与等の状況

(ア) 支給対象者の氏名・役職

- (イ) 支給時期と支給金額直前の会計期間に既に支払った支給額当該事業年度の会計期間に支払う支給額、翌会計期間の職務執行開始日までに支払う支給額
- (ウ) 支給対象者の職務の執行を開始する日
- (エ) その会計期に、事前確定届出給与以外の給与を支給する場合にはその事前確定届出給与以外の給与（定期同額給与など）の支給時期と金額（ただし、退職給与や使用人兼務役員の使用人部分は含まない）

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

その会計期間における他の役員に対する給与の支給時期と金額

3 事前確定届出給与に関する変更届

事前確定届出給与について既に届出を提出したが、分掌変更などの臨時改定事由、業績悪化事由に該当する場合、その届出内容を変更することができます。

【提出期限】

次に掲げる変更の事由の区分に応じてそれぞれ次に掲げる日までです。

- (1) 臨時改定事由（役員の職制上の地位の変更、職務の内容の重大な変更、その他これらに類するやむを得ない事情をいいます）
- (2) 業績悪化改定事由（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をいいます）

4 利益連動型給与とは

1 利益連動型給与とは

利益連動型給与とは、会社の利益に連動して役員に支払う給与です。

経営環境の変化により、人事制度の分野において報酬制度の見直しが行われており、企業業績を反映した賞与制度を導入する企業が増加しています。

このような要請に対応するために「利益連動型給与」が創設されました。

H18年の改正前は、このような役員に支払う給与は役員賞与と見なされ、損金不算入とされてきました。

2 利益連動型給与とするための条件

(1) 対象となる法人

非同族会社

中小企業に多い同族会社は対象になりません。また有価証券報告書などで給与を開示する必要があるため、事実上公開会社に限定されたものとなっています。

(2) 業務を執行する役員に対して支給する利益連動給与であること。

役員ごとの業績評価を反映する支給方法や、業務を執行しない役員や社外取締役に対しての支給は該当しません。

(3) 算定方法が、有価証券報告書に記載されるその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こと。

(4) 確定額を限度としていること。及び他の業務執行役員と同様の算定方法であること。

3 手続きの仕方

(1) 給与の決議と開示

事業年度開始の日の属する会計期間開始の日から3か月を経過する日までに報酬委員会が決定し、株主総会などで決議されていること。

その内容が の決定又は手続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、その他一定の方法により開示されていること。

- (2) 有価証券報告書に記載されるその事業年度の利益に関する指標の数値が確定した後 1 か月以内に支払われ、又は支払われる見込みであること。
- (3) 損金経理をしていること。

4 注意ポイント

- (1) 有価証券報告書に記載されるその事業年度の利益に関する指標の数値が確定した後とはいつのことを言うのか

会社法において、取締役は貸借対照表、損益計算書等の計算書類を定時株主総会に提示し承認を受けなければならないとされています。

したがって事業年度の利益に関する指標の数値が確定するのは、定時株主総会により計算書類が承認された時になります。

利益連動型給与は、提示株主総会から 1 か月以内に支払う必要があります。

- (2) 給与の開示

各役員の内々の給与を開示する必要はありません。

- (3) 同族会社の判定

利益連動給与の損金算入が認められるのは、支給する法人が同族会社に該当しない場合に限られます。同族会社とは、会社の 3 人以下の株主等とその特殊関係者が、自己株式を除く発行済株式総数の 50% 超を保有している会社をいい、いわゆる非同族の同族会社について（100% 子会社のようなケース）もこの場合同族会社に含まれ、利益連動役員給与の損金算入は認められていません。

また、平成 18 年度の税制改正において、株式の保有割合の他に、特定の議決権の保有割合が同族会社の判定基準に追加されています。特定の議決権とは、「組織再編関係の営業譲渡権」「役員を選任、解任権」「役員報酬、賞与等の決定権」「剰余金や利益の配当権」を指し、このうち 1 つでも 3 人以下の株主等で 50% 超を保有している会社は、同族会社と判定されることになりました。

- (4) 業務執行役員

支給対象の業務執行役員とは、利益連動給与の算定方法についての報酬委員会の決定等の日において、次に該当する役員をいいます。そのため、社外取締役や監査役などは利益連動給与の対象とはなりません。

取締役会設置会社における代表取締役、および代表取締役以外の取締役で取締役会の決議により取締役会設置会社の業務を執行する取締役

委員会設置会社の執行役

および の役員に準じる役員

(5) 確定額を限度としている算定方法

利益連動給与は、その算定方法についてその確定額を限度としていることが要件となり、支給額の上限が具体的に金額で定められていることを求められます。よって、「利益の %を限度とする」といった定め方では損金算入の要件を満たさないこととなります。