

# 役員給与の

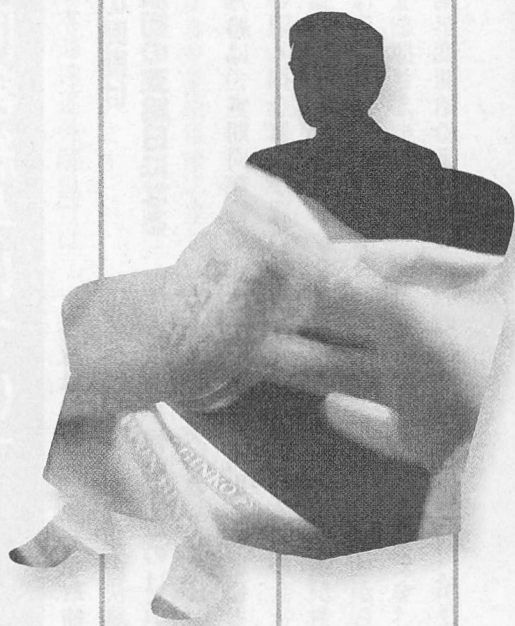
# 実務処理を

# ガイドします

これでもう  
迷わない

平成18年・19年度税制改正で様変わりした役員給与の取り扱い。大枠の内容は認知されてきたものの、運用上のポイントが依然としてつかみにくいという声も聞こえます。担当者が押さえておくべき着眼点を解説します。

税理士  
奥田正名



役員給与に関して、最新の条文・通達に沿ったうえで、実務上、確実に押さえておきたい取扱いを優先して解説していきます。

なお、本稿は同族の中小企業の役員給与の取扱いを前提としているため、利益連動給与・ストックオプションによる給与・退職給与については説明を割愛します。

また、特殊支配同族会社の損金

不算入については、平成19年度改正で適用要件も緩和され、計算方法が複雑な点のみが話題になるころですので、こちらも説明を省きました。

## 役員給与の決定手続きとして 想定できるのは四パターン

役員給与の決定手続きで一般的

に多く見受けられるのが、定時株主総会で役員全員に支払う年総額（支給枠）を決定したうえで、後の取締役会で各取締役の個別金額を決めるケースです。

ただし、役員報酬について必ずしも定時株主総会で決めなくてはならないという定めは会社法にはなく、期首から役員給与の金額を改定する場合もありますから、臨

時株主総会で決議するケースも考えられます。つまり、実務的には次の四パターンが想定できます。

①定時株主総会で役員への年間支給総額と各人の金額（月給・賞与）を決議

②定時株主総会で役員への年間支給総額を決定し、各人の金額は取締役会に一任

③臨時株主総会で役員への年間支

図表1 定期同額給与のパターンと注意ポイント

●定期同額給与の5つのパターン

- ①支給時期が1月以下の一定の期間ごとであり、かつその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（給与が1年を通じて毎月同額のケース）
- ②事業年度開始の日から3か月以内に改定があった場合の改定前と改定後の給与（通常改定）
- ③役員職務内容の重大な変更、職制上の地位の変更による改定前と改定後の給与（臨時改定。いわゆる昇格等に伴う改定）
- ④業績悪化改定事由による減額改定による改定前と改定後の給与
- ⑤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

●押さえておきたいポイント

- ②通常改定→改定後の最初の支給日から変更していないと定期同額給与に該当しない
- ③臨時改定→登記事項が変動しない場合は就任の決議事実を書面で残しておく
- ④業績悪化改定→単なる資金繰りの都合などは不可
- ⑤「おおむね一定」の経済的利益→役員社宅の光熱費や貸付の際の利息免除額、不動産の無償貸与も含まれる

給総額と各人の金額を決議

④臨時株主総会で役員への年間支給総額を決定し、各人の金額は取締役会に一任

いずれのパターンにおいても、使用人兼務役員の使用人分給与については含めない旨を議事録に記載したほうが望ましいでしょう。

たとえば、給与が月額五〇万円（うち役員報酬一〇万円）の使用人兼務役員の場合、使用人分給与については含めない旨の記載がないと、五〇万円すべてが役員給与と認定され、議事録で役員給与月額一〇万円と記載されていると四〇万円が過大給与と認定される

スクが残ります。

監査役の給与については、株主総会で年総額を決議したうえで、その配分方法は監査役の協議により決定されます。株主総会で監査役各人ごとの金額を決定するか、後の監査役の協議で決定するかのいずれかになります。

過大給与か否かの判断は二つの基準に照らし合わせる

役員給与が過大と認定されると、その過大分は損金として認められません。

過大判定は「形式基準」と「実

質基準」から行なわれます。両方ともクリアできないと、過大認定

されることとなります（みなし役員は会社法上の役員ではないため実質基準のみで判断）。

形式基準は、定款の規定や株主総会等の決議が書面で残されていない問題はありませぬ。要は、議事録等の書面で役員各人に支給する金額が記載されていれば事足り

ます。実質基準は、役員職務内容・その法人の収益や使用人への給与支給状況等に照らし、職務に対する対価として不相当に高額かどうかを判断する基準です。「いくらまでなら過大ではないのか」という明文規定はありませんが、会社

定期同額給与について

通常改定の時期は改定後の最初の支給日になる

役員への月給は、定期同額給与に該当しない限り損金算入が認められません（図表1）。

図表1②は意外と悩むところなのでポイントを押さえます。まず、事業年度開始の日から三

の業務に常に従事している役員については、実質基準による否認は通常あり得ないでしょう。

実質基準で問題になるのは、業務に従事している実態が乏しいのに給与が不相当に高額であったり、まったく業務に従事していないのに給与が支給されているようなケースです。

たとえば、オーナー支配の同族会社では、会社の業務にタッチしていない親族に役員給与を支払っているケースが見受けられます。また、同族会社の非常勤役員がオーナー親族に該当する場合、過大給与とみなされる可能性が高くなりますので、職務内容に見合った給与金額とすべきです。

か月以内に株主総会や取締役会で具体的な支給額改定の決議をし、議事録を作成するのは当然ですが、改定決議のあった日の最初の支給時点から改定します。給与支給日が毎月末日の会社で、その月の20日に改定決議がされた場合は、当月末日の給与から金額を変更することになります。

ここで、「当月分の給与を翌月

図表2 役員給与を改定する時期は？

|                      |       |                      |       |
|----------------------|-------|----------------------|-------|
| 事業年度開始の日             | 4月1日  | 事業年度開始の日             | 4月1日  |
| 定時株主総会の日             | 5月25日 | 定時株主総会の日             | 6月1日  |
| 給与支給日                | 毎月末支給 | 給与支給日                | 毎月末支給 |
| →5月31日支給分よりの金額変更ならOK |       | →6月30日支給分よりの金額変更ならOK |       |

の最初の支給時期の前日又は当該事業年度終了の日までの間の各支給時期における支給額が同額であるもの」とあります。これをストリートに解釈すると、改定後の最初の支給

末日に支給している。4月分は5月31日に支給することになるが、5月25日に改定決議をしたら、5月31日支給の給与から金額変更をしないといけないのか？」という声がかえりてきそうです。結論からいうと、5月31日支給分から改定すべきです。この点は筆者も釈然としませんが、税法（法人税法施行令六九条「定期同額給与の範囲等」）には「定期給与で、次に掲げる改定がされた場合における当該事業年度開始の日又は給与改定前の最後の支給時期の翌日から給与改定後の最初の支給時期の前日又は当該事業年度終了の日までの間の各支給時期における支給額が同額であるもの」とあります。これをストリートに解釈すると、改定後の最初の支給

給日より変更していないと定期同額給与に該当しないということですが、安全に実務を進める観点から考えると、期首から三か月以内に改定決議を行ない、改定後、一番早く到来する支給日から金額を変更すべきだと思われます。定時株主総会の決議で各人の役員給与を改定するケースは図表2を参照してください。③の臨時改定は、たとえば専務取締役が代表取締役昇格した場合や、合併に伴いその役員の職務が大幅に変更となる場合です。役員の職制上の地位とは、定款等の規定・株主総会・取締役会の決議等により付与したものです。代表取締役への昇格であれば登記上も明らかですが、平取締役が常務取締役に昇格就任した場合など登記事項が変動しないケースは、その就任の決議事実を議事録等の書面で残しておきましょう。

**「業績悪化」の判断は慎重に行なう**

④について非常に悩ましい問題として、業績悪化（経営状況の著しい悪化など、やむを得ず役員給与を減額せざるを得ない事情）とは、具体的にどのような状態を指すのかは明文になっていません。「売上が前年比〇%ダウン」のよ

うな明確な数値指標は、税法では定められていないのが実情です。ただし、単なる法人の一時的な資金繰りの都合や業績目標に達しなかつただけでは認められないことは明らかになっています。『法人税基本通達逐条解説』によると、従業員の給与を一律カットせざるを得ない状況は、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に当たる旨が記載されています。いずれにしても、安易に業績悪化と判断することは賢明ではありません。

⑤の継続的に給与される経済的な利益のうち、その給与される利益の額が毎月おむね一定であるものについて、一番多い事例は役員住宅の賃借料を会社が負担するケースだと思われます。その住宅の光熱費といった若干季節変動がある（一定ではない）費用の負担をした場合ですが、著しく変動しない費用については、その給与される利益の額が毎月おむね一定であればよいので、定

期中に給与の支給額を変更する場合は、定期同額給与に該当し、損金算入が認められても、給与所得として源泉所得税の課税対象とされることとなります。なお、経済的利益については、定期同額給与に該当し、損金算入が認められても、給与所得として源泉所得税の課税対象とされることとなります。

**期中に給与の支給額を変更する場合の注意点**

役員給与の支給額を期中で変更した場合には、定期同額給与に該当しない限り、損金算入に制限がかりません。追加で増加した額・減額した額の取扱いについて確認してみましょう。

期同額給与として扱われます。役員に対して金銭の貸付をした場合の利息免除額や、不動産の無償貸与による経済的利益も同様の取扱いです。役員が負担すべき生命保険料を会社が負担しているケースにおいて、保険料を年払いした場合、「年一回」ということで臨時に支払われた賞与的な取扱いを想像してしまいます。しかし、この保険料については、役員が受ける経済的な利益として毎月支払われる場合と何ら変わることはないため、年払いであっても定期同額給与となります。

図表3 期中で支給額を変更する例 単位:万円

①期中で増額した場合 追加部分は損金にならない

|     |      |     |     |     |     |     |     |     |     |     |     |     |
|-----|------|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|
| 100 | 100  | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 |
| 期首  | 増額改定 |     |     |     |     |     |     |     |     |     | 期末  |     |

②期中で減額した場合 臨時支払額の扱いとなるため損金にならない

|     |      |     |     |     |     |     |     |     |     |     |     |     |
|-----|------|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|
| 150 | 150  | 150 | 150 | 150 | 150 | 150 | 150 | 150 | 150 | 150 | 150 | 150 |
| 期首  | 減額改定 |     |     |     |     |     |     |     |     |     | 期末  |     |

つまり、減額後の給与が基準額  
もともと月給二〇〇万円だった  
ものが、途中で一五〇万円に減額  
となった場合、合計一、八〇〇万  
円(一五〇万円×一二月)し  
か損金になりません。

まず、図表3①のように、期中  
で役員給与を増額した場合です。  
結論としては、増額した部分の  
みが損金になりません。  
つまり、増額前の合計一、二〇  
〇万円(一〇〇万円×一二月)は  
すべて損金になりますが、追加  
部分の三五〇万円(一五〇万円×  
七か月)については、損金になら  
ないこととなります。

## 事前確定届出給与について

### 事前確定届出給与では「記載内容どおりか」を確認

になり、減額前の過去に支払った  
毎月の給与は、当初から「基準額  
+臨時支払額である」という考え  
方になっています。役員給与につ

いては、臨時支払額は原則として  
損金とならないため、過去に支払  
った給与の一部が損金にならない  
ということになります。

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(定期同額給与・利  
益連動給与を除く)で、次の(1)(2)  
のいずれか早い日までに、所轄税  
務署へ所定の届出をしている場合  
の給与をいい、その支給額は損金  
になります。

たのに八〇万円しか支給しなかつ  
たケースでは、八〇万円全額が損  
金不算入になります。一二〇万円  
を支給した場合も一二〇万円全額  
が損金不算入となります。一円で  
も支給額が異なれば、当事業年度  
分の事前確定届出給与のすべてが  
損金不算入となりますので、注意  
したいところです。

- (1)職務の執行を開始する日から一  
月を経過する日
  - (2)その事業年度開始の日の属する  
会計期間開始の日から四月を経  
過する日
- 事前確定届出給与の届出には支  
給額と支給日を厳格に記載しま  
す。記載内容と異なる支給は翌事  
業年度分の支給額を除き、全額損  
金算入が認められなくなります。  
一〇〇万円を支給すると届け出

事前確定届出給与は、何回でも  
支給することが可能なため、年二  
回以上の支給も届出どおりであれ  
ば認められます。ただし、記載内  
容どおりでないといけないため、  
初回支給は届出どおりで二回目の  
支給額が届出額と異なる場合は、  
初回支給額も二回目の支給額も共  
に損金不算入となります。

### 職務執行開始日から届出期限を押さえる

主総会の開催日となります。役員  
の選任や職務執行の対価の決定  
が、一般的に定時株主総会で決議  
されていることから考えれば、役  
員給与は定時株主総会から次の定  
時株主総会までの間の職務の執行  
の対価としてとらえるべきだから  
です。

したがって、定時株主総会の日  
に現に役員である者や、その定時  
株主総会で役員に選任されて同日  
から職務執行を開始する者につい  
ては、定時株主総会の開催日から  
一月を経過する日までに届出を出  
すこととなります。

たとえば、3月末日決算の法人  
が、定時株主総会を5月28日に開  
催する場合、(1)は6月28日、(2)は  
7月31日となるので、(1)(2)のい  
ずれか早い日は6月28日で、この日  
が届出期限です。

なお、取締役会で各人ごとの金  
額を決議するケースでは、職務執  
行開始日が決議日よりも前となる  
ことが考えられます。

たとえば、定時株主総会が5月  
28日(職務執行開始日が5月28  
日)、取締役会での給与決定が6  
月3日というケースでは、職務執  
行開始日は5月28日となるので、  
届出期限は6月28日です。

新たに設立した法人については、定時株主総会を開けないので、設立の日以後二月を経過する日までに届出することで、事前確定届出給与の支給が認められます。

### 例外として臨時改定も認められている

事前確定届出給与には例外として、臨時改定事由が認められています。臨時改定事由とは、事業年度の中途において、代表者の急逝や役員の変更等による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がある場合に株主総会等でその役員の給与改定があった場合などです。

臨時改定事由が生じた場合には、①新たに事前確定届出給与を採用するケースと、②届け出てある事前確定届出給与の内容を変更するケースがあります。

①に該当するときは、次の(3)(4)のいずれか遅い日までに「事前確定届出給与に関する届出書」を提出する必要があります。

(3) 臨時改定事由が生じた日から一月を経過する日

(4) 前述した(1)(2)のいずれか早い日

### ◇その他のポイントのまとめ

- 非常勤役員の年払い給与→事前確定給与としての届出を
- 臨時賞与→臨時賞与そのものは損金不算入だが、事前確定届出給与や定期同額給与の損金不算入への影響はない
- 使用人兼務役員→役員給与と使用人分給与を明確に区分。使用人分賞与は他の使用人と同日に支給する

## その他のポイント

②に該当するときは、「事前確定届出給与に関する変更届出書」を提出します。この届出は、(a)臨時改定事由による給与改定と、(b)業績悪化事由による給与の減額改定に該当する場合に手続きすることができま

は内容の変更に關する株主総会等の決議日から一月を経過する日となります。ただし、(b)については、届け出た事前確定届出給与の支給日が、(b)の届出期限の日よりも前にある場合は、その支給日の前日までに変更届出書を提出しなければいけません。

届出給与として届出をし、記載どおりに支給すれば、損金算入は認められます。

### ●臨時賞与を出した場合は？

業績が想定以上によかったため、事前確定届出給与とは別に決算賞与も臨時に別途支給するようなケースですが、この決算賞与(届出がされていない臨時給与)は、すでに届けられた事前確定届出給与の損金算入額や定期同額給与の損金算入には影響しません。決算賞与そのものが当然、損金不算入となるだけです。

### ●使用人兼務役員の役員給与は？

特に取扱いが変わったところはありませんが、役員給与と使用人分給与を明確に区分しておく必要があるでしょう。

使用人兼務役員の使用人分賞与については、他の使用人への賞与支給時期と同日に支給しない場合は損金不算入となります。特に改正があった点ではありませんが、失念しやすいポイントです。役員分の賞与は、当然、事前確定届出給与の届出がなければ損金不算入となります。

ところで、実務でたまにみかけるのが、従業員を監査役にしていくケースです。監査役の欠員を満たすために、安易に名義を借りたというのが実情なのでしょうが、監査役は使用人兼務役員として認められていません。賞与(臨時の給与)を支給する場合には、事前確定届出給与の届出がされていなければ、損金不算入とされますし、毎月の給与についても変動部分がある場合には、定期同額給与に該当しなくなります。

会社法施行後、監査役を選任は必須ではなくなりましたが、自社の役員編成を見直すことも検討してはいかがでしょうか。

取締役一名でも会社が成立する時代ですし、役員に該当すると前述のように規制への対応が必要です。無意味な役員は税務上の問題を増やす原因にもなります。