

役員給与に関する平成18年度税制改正の内容

ポイント

役員給与に関する平成18年度税制改正の概要

定期同額給与の損金算入制度

事前届出給与制度の活用と注意点

利益連動給与の損金算入規定

特殊支配同族会社の役員給与の損金算入制限

1

役員給与に関する平成 18 年度税制改正の概要

>>>従来¹の取扱い

従来、役員に対する給与については、定期の給与（役員報酬）と臨時的な給与（賞与・退職給与）に区分されていました。

定期の給与である役員報酬については、予め定められた支給基準に基づき支給されるものについては原則損金算入とされ、臨時的な給与のうち、役員賞与は全額損金不算入、退職給与は不相当に高額な部分の金額を除き損金算入とされていました。

役員報酬

（月給等の定期の給与）

原則損金算入

不相当に高額な部分は損金不算入

役員賞与

（退職給与等以外の臨時的な給与）

損金不算入

使用人兼務役員に支給する使用人分の賞与で、一定の要件を満たすものは、損金算入

役員退職給与

原則損金算入

不相当に高額な部分は損金不算入

>>>改正の内容

今回の税制改正に伴い、改正前には損金不算入とされていた役員賞与が一定の条件の下で損金に算入できる等の改正がありました。

一方で、従来認められていた歩合給等は一定の場合を除き損金不算入となり、また、役員報酬の期中増減についても明確な基準が設けられ、増減の時期や方法によっては、損金不算入となることとなりました。主な改正の内容は次のとおりです。

< 税制改正の主な内容 >

定期定額給与

通常の場合、役員に対する給与・賞与については定期同額給与（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もの）以外は損金に算入することができなくなりました（下記の「及び」に該当する場合があります）。

つまり、役員報酬については、事業年度を通して一定額であることを基本として、増減があった場合には損金と認めないという考え方になります。

ただし、期首から3ヶ月以内の増額改定（株主総会による役員報酬改定決議等）や業績の著しい悪化に伴う期中減額改定があった場合については、一定の条件を満たすことを前提として例外的に損金経理を認めています。（詳細は後述します。）

< 定期同額給与とみなされる事例 >

- ・ 定時株主総会において役員報酬の変更が決議された場合
- ・ 業績悪化に伴い著しく経営状況が悪化した場合の減額

< 定期同額給与と認められない事例 >

- ・ 役員賞与の支給（一定の要件を満たす場合を除く）
- ・ 業績好調に伴う期中増額
- ・ 業績不振のため、役員報酬を減額したが、回復したため期中に減額前の金額に戻すこと
- ・ 罰則規定に伴い減給 3 ヶ月の処分を行い、その期間後に減給前の金額に戻すこと
- ・ 他の従業員と同一の基準にて支給される歩合給（一定の条件を満たす場合を除く）

増額した部分、元に戻した部分の金額は損金に算入されない

事前確定届出給与

従来、役員賞与についてはその金額・理由を問わず全額損金不算入とされてきました。

しかし、今回の改正では、所定の期日までに、役員報酬・賞与の支給時期や支給金額その他所定の事項を記載した書類を税務署に届け出て、届出のとおり支給をした場合にはその支給額は給与・賞与を問わず損金に算入できることとなりました。

ただし、届出た給与・賞与よりも多く支払った場合、少なく支払った場合には、その支払った金額全額が損金不算入となりますので十分な注意が必要です。

利益連動給与

会社は、役員に対して事業年度の業績に応じていわゆる決算賞与を支給することがあります。また、役員も他の従業員と同様に営業等を行っている会社では、その営業成績に応じて役員にも歩合給を支給していることがあります。

このような場合、決算賞与は役員賞与として損金不算入、歩合給は他の従業員と同様の基準において計算されている等一定の条件の下に損金算入が認められていました。今回の改正では、どちらとも定期同額給与の規定を満たさないことから損金不算入となります。

しかし、利益連動型報酬体系の会社が増加していること等を考慮して、非同族会社で一定の要件を満たしている会社に限り、利益に連動して支給される賞与（利益連動給与）について、損金算入が認められることとなりました。

結 論

結論として、会社が役員に対して支払う役員報酬・役員賞与については、上記 ~ のいずれかに該当しない限り損金に算入できないこととなります。逆の言い方をしますと、役員賞与等で今まで損金不算入とされていたものについても、一定の要件を満たすことにより損金算入が可能となりました。

従いまして、実際に支払った報酬・賞与が損金になるかならないかによって、法人の課税所得に大きな影響を及ぼすこととなりますので、慎重な対応が必要となります。

>>>特殊支配同族会社の役員給与損金算入制限規定の新設

個人事業主は、その収入から経費を差引いた額に税率を乗じて税額を計算します。一方、法人は益金の額から損金の額を差引いた額に税率を乗じて税額を計算します。基本的な考え方は同じですが、大きく異なる点として役員報酬があります。

個人事業主の場合、役員報酬（自分の生活費）は必要経費に算入することはできませんが、法人の場合には役員報酬を損金に算入できます。そして、受取った役員報酬については、給与所得控除額を控除したあとの金額をもとに税金の計算がされます。従いまして、個人事業主と法人の間では、この「給与所得控除額」相当額の課税ベースの差が生じるのです。実際、この課税ベースの差（法人が有利）を利用するために法人成りし、節税対策とすることが多々あります。

今回、この個人事業主と法人の組織の違いによる課税ベースの不均衡を是正するために、一定の要件に該当する同族会社については、その業務主宰役員の役員給与等に係る給与所得控除額相当額を損金不算入とすることとなりました。

（具体的な計算については、後述します）

2

定期同額給与の損金算入制度

>>>定期同額給与とは

定期同額給与とは、「その支給時期が1月以下の一定の期間ごとであり、かつその事業年度の支給時期における支給額が同額である給与その他これに準ずるものとして政令で定める給与」をいいます。（法令34条1項1号）

< 定期同額給与 >

1ヶ月以下の一定期間ごとの支給であること
その事業年度における支給額が一定であること

この2つの要件を満たすものを定期同額給与といいます。

法人が支給した定期同額給与を支払った場合には、損金の額に算入することができます。（ただし、職務の内容その他から判断して、不相当に高額な金額については損金の額に算入できません。）

>>>定期同額給与とみなされる場合

事業年度の途中で役員報酬の改定があった場合、「事業年度における支給額が同額」という要件を満たしません。以下のような場合には定期同額給与とみなされます。

期首から3ヶ月以内に改定された給与

「その事業年度開始の日の属する会計期間開始日から3ヶ月以内に改定がされた場合において、その改定前の各支給額が同額でかつ、改訂後の各支給額が同額である場合。」

つまり、株主総会で改定が行われることを前提に、それ以前とそれ以後それぞれで支給額が一定であれば定期同額給与に該当することになります。

経営悪化等にもなう期中減額

「その法人の経営状況が著しく悪化したこと等により減額した場合において、その改定前の各支給額が同額でかつ、改訂後の各支給額が同額である場合。」

従いまして経営状態が著しく悪化していないにもかかわらず、利益調整等の為に減額改定した場合は、定期同額給与に該当せず、損金に算入されないことがあります。

>>>期中変動時の注意事項

期中増額の場合の注意事項

まず、事業年度開始から 3 ヶ月以内の増額が要件となっています。従いまして、上半期の業績を考慮して下半期より増額した場合には、その増額部分は損金不算入となります。

また、3 ヶ月以内の増額でも、期首まで遡及した増額は認められません。例えば、「3 月決算法人が 5 月に株主総会を開催し、役員報酬の月額 10 万円増額が決議された。増額は 4 月に遡って行うものとし、6 月の給与に 4・5 月分 20 万円を上乗せして支給することが併せて決議された。」

この場合、6 月以降の 10 万円増額は、定期同額給与として認められますが、4・5 月分の 20 万円については、定期同額給与と認められず、損金不算入とされます。

期中減額の場合の注意事項

経営状況の著しい悪化に伴い、役員給与を減額し、その後の経営状況の改善を理由として従前の役員報酬に戻した場合には、減額改定後の支給額が同額とはならないため、増額部分は損金不算入となります。

業績不振や罰則規定に基づく一時的減額

会社によっては、業績不振や会社・社員の不祥事の責任をとって、役員報酬を減額することがあります。また、役員本人の不祥事に伴う罰則規定により役員報酬が減額される場合があります。

この場合、減額は一時的なもので一定期間後には元に戻すことが多くありますが、一時的とはいえ減額しているため、元に戻した場合には、その差額部分については損金不算入となるので注意が必要です。

対策としては、報酬の減額ではなく、自主返納の形式をとるのが有効と思われます。この場合、報酬額の減額はせず、返納額を雑収入に計上することとなります。

歩合給も損金不算入できない

会社の中には、通常の役員報酬（固定給）のほかに、毎月の業績に応じて歩合給を支給している場合があります。従来、この歩合給については、会社の従業員と同一の基準により支給されている等の一定の要件を満たしていた場合には損金とされていましたが、今回の改正では「定期・同額」が要件となりますので、この歩合給については損金不算入となるものと思われます。

ただし、後述します利益連動給与に該当するものについては損金に算入することが出来ます。

3

事前届出給与制度の活用と注意点

>>>事前届出給与とは

事前届出給与とは、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（定期同額給与及び利益に関する指標を基礎として算定される給与を除きます。）で、一定の期日までに、所定の届出をしている場合のその給与・賞与等をいいます（法 34 二、法令 69 、法規 22 の 3 ）。

従来、役員に対する賞与は、理由・金額の如何を問わず、全額損金不算入とされてきました。しかし、今回の改正により所定の要件（下記参照）を満たした場合には、役員に対する賞与についても損金に算入することが出来るようになりました。

>>>事前届出はいつまでに提出するのか

事前届出給与は各法人が自由に行えるものではありません。この規定の適用を受けるためには、名前のとおり「事前」に税務署に届出を行う必要があります。

具体的には、その給与に係る職務の執行を開始する日と会計期間 3 ヶ月経過日とのいずれか早い日までと定められています。

< 職務の執行を開始する日とは >

事前確定届出給与に係る職務の執行を開始する日がいつであるかについては、基本的には、その役員がいつから就任する者であるかなど、個別の事情に応じて判断することになります。

通常、役員の選任や役員報酬は株主総会により決議されることを考えますと、役員の職務執行期間は株主総会終了から次の株主総会までと考えるのが一般的です。従いまして、事前確定届出給与に係る職務の執行も定時株主総会終結の時から開始されることとなります。

ただし、現実的には、役員の職務執行開始日は、株主総会の翌月 1 日よりとされることが多くなっています。

つまり、3 月決算で 5 月に株主総会が開かれ、6 月 1 日より職務執行開始となる場合には、

職務執行開始日（6 月 1 日）

事業年度開始日より 3 ヶ月（6 月 30 日）

のいずれか早い日（6 月 1 日）までに事前届出を行う必要があります。

>>>事前届出書類の記載事項

< 記載事項 >

事前確定届出給与の支給対象となる者（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
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
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
事前確定届出給与に係る職務の執行を開始する日
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 の支給時期とした理由
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（法人税法第 3 4 条第 1 項に規定する役員に対して支給する給与をいいます。）を支給する場合における当該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
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当該給与の支給時期及び各支給時期における支給金額
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
その他参考となるべき事項

>>>届出額と実際支給額が異なる場合

事前確定届出給与として当該事業年度の損金の額に算入される給与は、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もの、すなわち、支給時期、支給金額が事前に確定し、実際にもその定めのとおり支給される給与に限られます。

このことからすれば、一般的には、所轄税務署長へ届け出た支給額と実際の支給額が異なる場合には、事前に支給額が確定していたものといえないことから、事前確定届出給与に該当しないものとなります。

次の場合には、事前届出給与の規定を満たさないこととなります。

- ・業績が良いため、事前届出給与金額以上の金額を支給した場合
その支給した金額全額が損金不算入
- ・業績が悪いため、事前届出給与金額よりも少ない金額を支給した場合
その支給した金額全額が損金不算入

>>>未払計上は認められない

事前届出をしたものの、会社の業績・資金繰りにより所定の時期の支給が出来ないことが考えられます。上記のように、実際支給額が事前届出額を下回る場合には全額損金不算入となることから、届出額を損金経理し差額を未払金として処理することが考えられます。

事前届出給与は、会社と役員の間で事前にその報酬額を決定するものであり、未払は想定されていないと考えられます。従いまして、一部未払があった場合には、事前届出額を下回る支給と考えられ全額が損金不算入となりますので注意が必要です。

>>>事前届出給与の活用方法

今回の事前届出給与の規定は、主に役員賞与を対象としていると想定されます。従いまして、既に役員賞与を支給している法人には損金算入の可能性がありますので有効な制度といえます。

しかし、役員賞与の決定は業績に左右される場合があり、直前まで金額が決定しないことが多くあります。一方で、この制度の趣旨が役員報酬の一部を賞与として支給することを目的としており、実質、役員報酬の支払方法に幅を持たせたに過ぎないということを考慮すると、直前まで役員賞与の額は決まらない場合には活用は難しいように思われます。なお、事前に届出た給与の他に、いわゆる決算賞与等を支給した場合には、その決算賞与については損金不算入となります。

現在、役員賞与を支給していない場合には、役員賞与の支給に伴い、社会保険料の負担が増えることとなります。従いまして、現在、最高額 of 社会保険料を負担している場合には、賞与を支給するのではなく役員報酬の増額により対応したほうが経費節減になります。

4

利益連動給与の損金算入規定

>>>利益連動給与とは

従来、法人税法では、役員報酬の取り扱いを定期的に定額の支給をしている報酬は損金算入とし、臨時に支給される報酬は役員賞与として損金不算入と規定していました。そのため企業が利益連動型給与体系に移行しようとしても臨時に支給される役員報酬が損金不算入となることが大きな障害となっていました。

しかし、平成 18 年度税制改正により利益に連動した給与のうち一定の要件を満たすものについては損金の額に算入する事ができるようになりました。

>>>利益連動給与適用要件

会社が利益連動給与を損金の額に算入ができる一定の要件とは、同族会社に該当しない会社が業務執行役員に対し支給する給与で下記に掲げる要件を満たすものです。

その算定方法が、その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。

)確定額を限度としているものであり、かつ、他の業務執行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。

)会計期間 3 月経過日までに報酬委員会(当該法人の業務執行役員又は当該業務執行役員と特殊の関係のある者が委員となっているものは除きます。)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。

)その内容が、 の決定又は手続の終了の日以降遅滞無く、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。

利益による指標の数値が確定した後 1 月以内に支払われ、又は支われる見込みであること。

損金経理すること。

他の業務執行役員すべてに対し利益連動給与を支給すること。

従って、例えば、3月決算法人が、自平成 18 年 4 月 1 日、至平成 19 年 3 月 31 日 事業年度の利益に関する指標を基礎とした利益連動給与を役員に支給しようとする場合には、上記の要件を満たしていれば、当該利益連動給与の額は、当該事業年度(平成 18 年 3 月期)の損金の額に算入されます。

>>>業務執行役員の範囲

利益連動給与は、業務執行役員に支給するものに限られています。この業務執行役員とは、利益連動給与に係る算定方法についての報酬委員会での決定その他これに準ずる適正な手続の終了の日において次に掲げる役員に該当する者をいいます。

取締役会設置会社における代表取締役及び代表取締役以外の取締役であって取締役会の決議によって取締役会設置会社の業務を執行する取締役として選定されたもの
委員会設置会社における執行役
及び に掲げる役員に準じる役員

このため社外取締役や監査役は、業務を執行する取締役又は執行役を監査する立場にあるため業務執行役員には該当しないこととなります。

>>>中小企業での導入可否

非同族会社の中小企業においても、前述の要件を満たす利益連動給与の支給であれば、損金算入が可能です。

しかし、算定の基礎となる利益の指標は、「証券取引法第 24 条第 1 項に規定する有価証券に記載されるものに限る。」と規定しているため、実際には証券取引法の規定の対象法人が適用対象となります。

また、報酬委員会は、業務執行役員又はその特殊関係人が委員になっている者の決定は認められないため、客観的な利益連動を決定する機関を設置することが難しいと思われます。

このことから中小企業の利益連動給与の導入は現実的ではないといえます。

5

特殊支配同族会社の役員給与の損金算入制限

>>>対象となる法人は

対象となる法人は「特殊支配同族会社」です。「特殊支配同族会社」とは、その事業年度終了時点で、次の と のいずれの要件にも該当する同族会社です。

<要件>

「業務主宰役員」および「業務主宰役員と特殊の関係にある者」(注1)がその同族会社の発行済株式総数等の90%以上を有している場合またはその同族会社の議決権(注2)総数の90%以上を有している場合

(注1)「業務主宰役員と特殊の関係にある者」とは、次のような者をいいます。

業務主宰役員の親族

業務主宰役員の内縁関係者

業務主宰役員の使用人

～ 以外の物で、業務主宰役員から受ける金銭等によって生計を維持している者

～ の親族で、～ と生計を一にする者

業務主宰役員および上記～の者が支配している他の同族会社等

(注2)「議決権」とは、次のいずれかをいいます。

イ 事業の全部または重要な部分の譲渡、解散、合併、分割等についての議決権

ロ 役員を選任・解任についての議決権

ハ 役員給与についての議決権

ニ 配当についての議決権

<要件>

[業務主宰役員 + 役員として常に職務に従事する業務主宰役員関連者(注)]数が常に職務に従事する役員の総数の半数を超えている場合。

(注)「業務主宰役員関連者」とは、業務主宰役員と特殊の関係にある物のうち、その同族会社の役員である者をいいます。

>>>損金不算入額の計算方法

「特殊支配同族会社」に該当する場合は、その法人の業務主宰役員(業務を取り仕切っているオーナー役員等)に支給する給与のうち、給与所得控除額に相当する金額は、原則として損金に算入されません。

>>>損金算入制限が適用されない場合

この規定は、全ての特殊支配同族会社に当てはまる訳ではありません。特殊支配同族会

社の基準期間における基準所得金額が 800 万円（一定の場合には 3,000 万円）以下の事業年度においては適用されません。具体的には下記の要件を満たす場合にはこの規定の適用は受けません。

基準所得金額 800 万円

800 万円 < 基準所得金額 3,000 万円

かつ、基準期間の業務主宰役員の前払給与額が、基準所得金額の 50% 以下

< 基準期間 >

基準期間は、当期前 3 事業年度のことをさし、当期が平成 19 年 3 月決算であれば、平成 16 年 3 月期、平成 17 年 3 月期、平成 18 年 3 月期が該当します。

ただし、例えば平成 19 年 3 月期は特殊支配同族会社であるが、平成 17 年 3 月期は特殊支配同族会社でない場合は、平成 16 年 3 月期も基準期間には含まれず、基準期間は平成 18 年 3 月期のみとなります。

< 基準所得金額の計算式 >

基準所得金額 = (基準期間の調整所得金額の合計 - 基準期間の調整欠損金額 - 過年度欠損金額の調整控除額の合計) ÷ 3

調整所得金額 = 所得金額 + 業務主宰役員給与金額

基準所得金額の計算については、今期又は過去に欠損が生じた場合等は計算が複雑となりますので、税理士等の専門家にご相談下さい。

< 基準期間がない場合 >

新設法人などで、基準期間がない特殊支配同族会社については、その事業年度の所得金額又は欠損金額及び業務主宰役員給与額などを基礎として計算した金額（以下「当年度基準所得金額」といいます。）により、上記と同様の基準で判定します。

< 具体的事例 >

事例

(単位：万円)

	所得金額(欠損金額)	欠損金控除額	業務主宰役員給与額	調整所得(欠損)金額
3 期前	3 0 0	0	5 0 0	8 0 0
前々期	2 0 0	0	5 0 0	7 0 0
前期	2 0 0	0	5 0 0	3 0 0
基準所得金額				6 0 0

事例

	所得金額(欠損金額)	欠損金控除額	業務主宰役員給与額	調整所得(欠損)金額
3 期前	1 0 0	0	5 0 0	6 0 0
前々期	1 0 0	0	5 0 0	4 0 0
前期	2 0 0	1 0 0	5 0 0	8 0 0
基準所得金額				6 0 0