

否認されない！

役員給与

税務の

ポイント



はじめに

今、インセンティブ報酬を利用した「攻めの経営を促す役員報酬」が話題となっています。

役員給与に係る税制改正は、コーポレートガバナンスの観点から経営者のインセンティブを与える役員報酬体系の設計に、税制が障害とならないように整備するという傾向がみられます。

様々な方法での役員給与の支給が可能となっている現在、税務上の役員給与制度のルールを理解し、自社にふさわしい役員報酬制度を検討することは必須となっています。

つまり、制度設計においては、①いつ役員報酬を改定したらよいか、②支給した役員報酬は損金に算入できるかなどが、考えるべき最も重要なポイントとなります。

本冊子では、役員給与、定期同額給与、事前確定届出給与、業績連動給与、役員退職給与および役員の死亡退職に係る弔慰金に関する事例などについて、「税務のポイント」を記載し、わかりやすく解説しています。

本冊子が、法人税に携わる企業担当者の方々のお役に立つならば幸いです。

C O N T E N T S

第 1 章

役員給与について理解しよう

Q 1 役員に対する経済的利益 4

第 2 章

定期同額給与

Q 2 業績等の悪化により役員給与の額を減額する場合の取扱い 6

Q 3 複数回の改定が行われた場合の取扱い 8

Q 4 臨時株主総会決議により事業年度途中から支給を開始した役員報酬に係る定期同額給与としての損金算入の可否 10

第 3 章

事前確定届出給与

Q 5 定めどおりに支給されたかどうかの判定 12

Q 6 事前確定届出給与としての株式報酬について 14

第 4 章

業績連動給与

Q 7-1 確定額を限度としている算定方法 16

Q 7-2 算定方法の内容の開示 18

Q 7-3 業績連動指標の数値が確定した日 20

Q 8 業績連動給与における算定指標について 22

Q 9 業績連動給与の損金算入要件について 24

第5章

役員退職給与

Q 10 役員退職給与支給後の事業年度に分掌変更役員に係る報酬支給額を増額改定した場合の分掌変更退職給与の取扱い 26

Q 11 役員退職給与を功績倍率法で算定する場合の「最終報酬月額」の意義 28

Q 12 代表者相当の取締役に係る退職給与支給額の相当性判断のための比較法人選定基準 30

Q 13 同一年度中に退職と再就職をした役員に支給した退職給与の損金算入の可否 32

Q 14 事業承継のために贈与する株式の価額引き下げを目的とする役員退職給与の支給 34

第6章

役員の死亡退職に係る弔慰金

Q 15 弔慰金の支給に関する定めとしての適否 36

C O L U M N 役員給与の各種期限の延長について 37

◆新型コロナウイルス関連の税制上の措置 40

* 凡例 *

本文中引用の略称は次のとおりです。

法法……………法人税法 法令……………法人税法施行令

法規……………法人税法施行規則 法基通……………法人税基本通達

◆本冊子の内容は、令和2年6月1日現在の法令等によっています。

役員給与について理解しよう

Q 1 役員に対する経済的利益

役員に対する経済的な利益の内容について、教えてください。

A 役員に対する経済的利益とは、法人が行った行為が、実質的にその役員に対して給与を支給したのと同じ経済的効果をもたらすものをいいます。

1 経済的な利益

法人が役員に支給する給与には、金銭によるもののほか、債務の免除による利益その他の経済的な利益も含まれます（法22・34、法69）。

この経済的な利益とは、例えば、次のような法人の行った行為が実質的にその役員に対して給与を支給したのと同様の経済的効果をもたらすものをいいます。ただし、明らかに株主等の地位に基づいて取得したと認められるものおよび病氣見舞、災害見舞等のような純然たる贈与と認められるものを除きます（法基通9-2-9・9-2-11）。

①	役員に物品その他の資産を贈与した資産の価額
②	役員に資産を低額で譲渡した資産の価額と譲渡価額との差額
③	役員から高額で資産を買い入れた資産の価額と買入価額との差額
④	役員の債権を放棄または免除した債権の額
⑤	役員の債務を無償で引き受けた債務の額
⑥	役員に居住用土地または家屋を無償または低額で提供した賃貸料の額と実際に徴収した賃貸料の額との差額
⑦	役員に金銭を無利息または低率で金銭の貸付けをした利息と実際に徴収した利息との差額
⑧	役員に無償または低い対価で⑥および⑦に掲げるもの以外の用役の提供をした通常収入すべき金額と実際に収入した対価の額との差額
⑨	役員に機密費、接待費、交際費、旅費等の名義で支給したいわゆる渡切交際費等で使途不明のもの
⑩	役員の個人的費用を負担した費用の額

⑪	役員が社交団体等の会員となるためなどの入会金、経年会費等の費用で役員の負担すべきものを法人が負担した費用の額
⑫	法人が役員等を被保険者および保険金受取人とする生命保険契約の保険料の全部または一部を負担した保険料の額

なお、法人が役員等に対して経済的な利益を供与した場合において、それが所得税法上の経済的な利益として課税されないものであり、かつ、法人がその役員等に対する給与として経理しなかったものであるときは、給与として扱われないことになっています（法基通9-2-10）。

2 経済的な利益の法人税法上の取扱い

- (1) 役員の給与の額とされる経済的な利益の額が毎月おおむね一定している場合には定期同額給与に該当し、損金に算入されますが、その他の場合には、経済的な利益に相当する金額は損金に算入されません。
- (2) 法人が使用人兼務役員への経済的な利益の額（住宅等の貸与をした経済的な利益を除きます。）が他の使用人へ供与される程度のものである場合には、その経済的な利益の額は使用人の職務に係るものとされ、損金に算入されます（法基通9-2-24）。
- (3) 役員への経済的な利益の額（使用人兼務役員の使用人部分を除きます。）が不相当に高額である場合や法人が事実を隠蔽しまたは仮装して経理し、供与した経済的な利益の額は損金に算入されません。

税務のポイント

- 法人が支給する役員給与には、金銭によるものほか、債務の免除による利益その他の経済的な利益も含まれます。この経済的な利益とは、法人の行った行為が実質的にその役員に対して給与を支給したのと同様の経済的効果をもたらすものをいいます。

Q 2 業績等の悪化により役員給与の額を減額する場合の取扱い

当社（年1回3月決算）は、役員給与について、定時株主総会で支給限度額の決議をし、その範囲内で、定時株主総会後に開催する取締役会において各人別の支給額を決定しています。

本年度は、会社の上半期の業績が予想以上に悪化したため、年度の途中ですが、株主との関係上、役員を経営上の責任から役員が自らの定期給与の額を減額することとし、取締役会で決議しました。

このような年度中途の減額改定は、「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」（業績悪化改定事由）による改定に該当しますか。なお、減額改定前の各支給時期における支給額および減額改定後の各支給時期における支給額は、それぞれ同額です。

A この改定は、経営状況の悪化に伴い、第三者である利害関係者（株主、債権者、取引先等）との関係上、役員給与の額を減額せざるを得ない事情が生じたためであり、業績悪化改定事由に該当すると考えられます。

したがって、このような事情で減額改定をした場合の改定前の役員給与と改定後の役員給与は、それぞれ定期同額給与に該当します。

1 業績悪化改定事由による定期給与の額の改定

業績悪化改定事由による定期給与の額の改定とは、その事業年度にその内国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（業績悪化改定事由）によりされた定期給与の額の改定（その定期給与の額の減額改定に限ります。）で、その事業年度開始の日また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またはその事業年度終了の日までの間の各支給時期の支給額が同額であるもの（法令69①一ハ）をいいます。

2 「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」に該当するか

この改定が「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」に当たるかどうかは、会社の経営上、役員給与を減額せざるを得ない客観的な事情があるかどうかにより判定しますが、ご質問の場合にもこのような事情があると考えられ業績悪化改定事由による減額改定として、この改定をした場合の改定前の役員給与と改定後の役員給与は、それぞれ定期同額給与に該当することになります。



税務のポイント❗

- 経営状況の悪化に伴う本件のような役員給与の改定については、第三者である利害関係者（株主、債権者、取引先等）との関係上、役員給与の額を減額せざるを得ない事情が生じたため行ったものであり、業績悪化改定事由に該当するものと考えられます。したがって、このような事情によって減額改定をした場合の改定前の役員給与と改定後の役員給与は、それぞれ定期同額給与に該当します。
- 「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、経営の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います。財務諸表の数値が相当程度悪化したことや倒産の危機に瀕したことでだけでなく、経営状況の悪化に伴い、第三者である利害関係者（株主、債権者、取引先等）との関係上、役員給与の額を減額せざるを得ない事情が生じていれば、これに含まれることになります。なお、法人の一時的な資金繰りの都合や単に業績目標値に達しなかったなどはこれに含まれません（法基通 9-2-13）。

Q 3 複数回の改定が行われた場合の取扱い

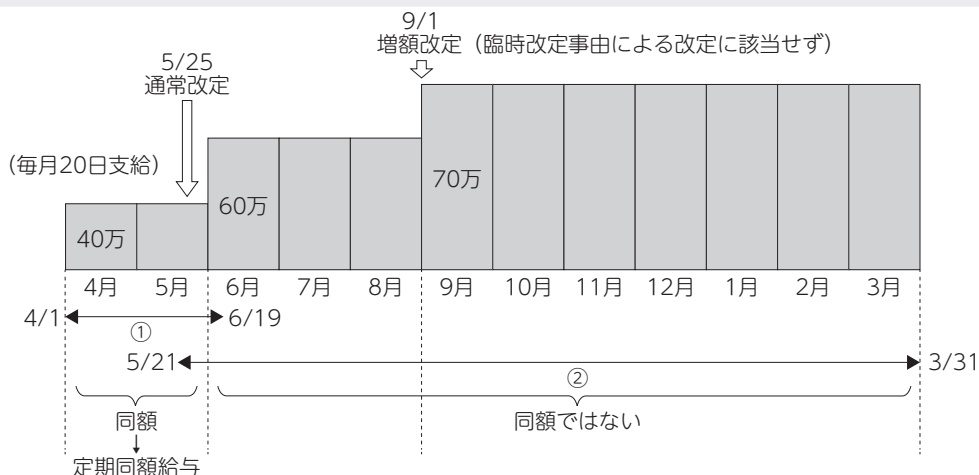
当社（年1回3月決算）は、取締役Aに対し、毎月20日に、月額40万円の役員給与を支給しており、x1年5月25日開催の定時株主総会で、6月支給分の給与から20万円増額し月額60万円を支給することを決議しました。その後、Aの統括部署の業績が好調であることから、同年9月1日に臨時株主総会を開催し、同月支給分給与から更に10万円増額し月額70万円とすることを決議しました。

x1年9月の増額改定は、臨時改定事由による改定に該当しない改定ですが、①事業年度開始の日から定時株主総会による給与改定の前までの定期給与（4月および5月の給与）、②定時株主総会による給与改定後から事業年度終了の日までの定期給与（6月から翌年3月までの給与）について、それぞれ定期同額給与に該当しますか。

また、定期同額給与に該当しない場合、損金不算入額の算定はどのように行えばよいですか。

A Aに支給する4月および5月の給与は定期同額給与に該当します。
また、6月以降の給与は、増額改定前の定期給与の額（60万円）に相当する部分が、引き続き定期同額給与として支給されているものと考えられます。
損金不算入額の算定については、以下の解説のとおりです。

1 損金不算入額の算定



①の各支給時期の支給額は同額となっているため、①の各支給時期の定期給与は定期同額給与に該当し、損金算入の対象となります。また、②の各支給時期における支給額は、9月に行われた改定後の各支給時期の支給額が同額であるため、増額改定後の期間（9月分から翌年3月分までの7か月間）において増額改定前の支給額である60万円に10万円を上乗せして支給することとしたものともみることができますので、その増額改定前の定期給与の額（60万円）に相当する部分が引き続き定期同額給与として支給されているものと考えられます。

これにより、損金不算入額は、増額改定後の定期給与の額のうち増額改定前の支給額に上乗せして支給した部分の金額70万円（10万円×9月から翌年3月までの7か月分）となります。

税務のポイント

- 定期給与の額の改定（法人税法施行令 69 条 1 項 1 号イからハまでに掲げる改定に限ります。）があった場合において、その事業年度開始の日また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またはその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は、定期同額給与に該当します（法令 69 ①一）。
- したがって、一事業年度中に複数回の改定（法人税法施行令 69 条 1 項 1 号イからハまでに掲げる改定に限ります。）が行われた場合には、改定の前後で期間を区分し、それぞれの期間ごとに、その期間中の各支給時期の定期給与の額が同額であるかを判定することになります。



4 臨時株主総会決議により事業年度途中から支給を開始した役員報酬に係る定期同額給与としての損金算入の可否

当社は、現在設立2期目です。今期は事業も軌道に乗って決算も黒字になることが見込まれており、設立当初から支給していない役員報酬について、定款に定めのない役員報酬を臨時株主総会で具体的な金額を決め、是非とも支給したいと考えています。

役員報酬は、設立当初の株主総会で支給総額を3,000万円以内と定めていますが、1期目は赤字決算が明らかであったことから、個々の役員の具体的支給額を定めず、報酬は支給しないこととしました。

2期目に入って最初の定時株主総会においても、特に個々の役員報酬を定めませんでした。半年経過後あたりから黒字決算が見込めることとなったことから、初めて報酬を支給することを考えました。

会社法上の手続をして支給するので、今後当事業年度末までの毎月の支給金額が同額であれば、定期同額給与として損金算入できますか。



設立2期目の事業年度途中の臨時株主総会で個々の役員の報酬金額を具体的に定めたことについて、法人税法上のその行為の捉え方としては、役員給与について増額改定を行ったことになると考えられます。

そうすると、事業年度途中の増額改定について、臨時改定事由に該当するか否かによりますが、黒字決算が見込まれることを理由に、無報酬の役員の役務提供に対して報酬を支給することに過ぎないことから、臨時改定事由に該当しないと考えられます。

したがって、支給を開始して以後事業年度末までの毎月の支給額が同額であったとしても、定期同額給与として損金算入されず、その支給額の全額が損金不算入となります。

1 役員給与の改定事由

法人税法においては、役員給与の改定について法定し、改定できる事由を、①通常改定、②臨時改定事由および③業績悪化改定事由の3つに限定していることから、この法定の改定事由に該当しない給与改定の場合には、その支給額の全部または一部について損金不算入とされる金額が生じることになります（税法34①一、法令69①②）。

2 臨時改定事由に該当するか否か

ご質問の場合、半年経過後に増額するため、②の臨時改定事由による改定以外はないことから、その改定事由に該当する改定といえるのかどうか問題となります。この臨時改定事由については、法人税基本通達9-2-12の3において、役員の方掌変更の場合と組織再編成の場合が臨時改定事由に該当することが例示されています。ご質問の改定は、この臨時改定事由の改定に該当しないことになり、改定前支給額と増額改定後の支給額との差額が損金不算入となり、このとおり実施した場合には、増額改定後支給額の全額が損金不算入になると考えられます。

税務のポイント

- 損金算入が認められる給与改定とする方法については、臨時改定事由に該当する事実があれば問題がないということであり、法人税基本通達9-2-12の3に例示されている「定時株主総会后、次の定時株主総会までの間において社長が退任したことに伴い臨時株主総会の決議により副社長が社長に就任する場合」のようにすればよいことから、臨時株主総会において現代表取締役が平取締役となり、現平取締役が代表取締役になることで報酬の支給が開始するということにすれば、登記費用はかかりますが、少なくともその新たに代表取締役となる1名分の報酬支給額については、損金算入が可能になると考えられます。