

# 「役員給与に関するQ & A」 で明らかになったこと

制度調査部  
齋藤 純

## 「会社法」の制定と税制

### 【要約】

役員報酬及び役員賞与に関する税務は2006年度税制改正で大幅に変更され、新たに「役員給与」として、定期同額給与、事前確定届出給与、利益連動給与の3種類について損金算入を認める形となった。

6月に国税庁が「役員給与に関するQ & A」をとりまとめたことにより、役員給与の損金算入に関するより詳細な取扱いが明らかになっている。

事前確定届出給与について事前の届出と実際の支給額が異なった場合損金算入は認められるかなど、本稿ではQ & Aにより新たに明らかにされた点をまとめることとする。

2006年度税制改正により、役員報酬及び役員賞与に関する法人税の規定が改正され、新たに「役員給与」として損金算入の規定が整備されている。新法人税法により損金算入が認められる役員給与は、定期同額給与、事前確定届出給与、利益連動給与の3種類とされている。

これまでのところ、役員給与に関する規定としては、改正法人税法、同施行令及び同施行規則が公布されており、これらの内容をまとめたものが図表である<sup>1</sup>。その後国税庁は、寄せられた質問に対する回答という形で、6月に「役員給与に関するQ & A」を公表した。

「役員給与に関するQ & A」では、改正法及び政省令からは読み取れなかった内容も明らかにされている。以下では、「役員給与に関するQ & A」により明らかになった点をまとめる。

図表 改正法により損金算入が認められる「役員給与」とその要件

	損金算入の要件
定期同額給与(これまでも損金扱い)	<p>役員に対して支給する給与で次のいずれかに該当するものであること</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・支給時期が1月以下の一定期間ごとであり、かつ、各支給時期における支給額が同額である給与</li> <li>・支給時期が1月以下の一定期間ごとであるもの(以下、定額給与)の額につき、事業年度開始日の属する会計期間の開始日から3月を経過する日までに改定がされた場合の次に掲げる給与 <ul style="list-style-type: none"> <li>a. 改定前の各支給時期における支給額が同額である定額給与</li> <li>b. 改定後の各支給時期における支給額が同額である定額給与</li> </ul> </li> <li>・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により改定された定期給与(減額した場合に限る)のうち、改定前の各支給時期における支給額及び改定後の各支給時期における支給額がそれぞれ同額である場合の定期給与</li> </ul>

<sup>1</sup> 役員給与に関しては、齋藤 純、DIR 制度調査部情報「利益連動給与」等に関する政省令 役員給与の損金算入に関する詳細が明らかに (2006年4月24日)も参照されたい。



	<ul style="list-style-type: none"> <li>・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概ね一定であるもの</li> </ul>
事前確定届出給与	<p>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であること(定期同額給与及び利益連動給与を除く)</p> <p>政令で定めるところにより、所轄税務署長に、定めの内容に関する届出を行っていること</p> <p>所轄税務署長への届出は、「支給される給与に係る職務の執行を開始する日」と「会計期間開始の日から3ヶ月を経過する日」のいずれか早い日までに行うこと</p>
利益連動給与	<p>給与を支給する法人が同族会社に該当しないこと</p> <p>業務執行役員(業務を執行する役員として政令で定めるもの)に対して支給する利益連動給与であること(すべての業務執行役員に対して支給すること)</p> <p>その算定方法が当該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ているものに限る)を基礎とした客観的なものであり、次の要件に該当するものであること</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・確定額を限度とし、かつ、他の業務執行役員に支給する利益連動給与の算定方法と同様であること</li> <li>・政令で定める日までに、報酬委員会(給与を支給する法人の業務執行役員又は業務執行役員と政令で定める特殊の関係のある者が委員となっているものを除く)の決定その他これに準ずる適正な手続きとして政令で定める手続きを経ていること</li> <li>・算定方法の内容が、報酬委員会の決定等の後遅滞なく、有価証券報告書への記載その他財務省令で定める方法により開示されていること</li> </ul> <p>利益連動給与の基礎となる利益に関する指標の数値が確定した後1月以内に支払われ、又は支払われる見込みであること</p> <p>損金経理をしていること</p>

(出所)大和総研制度調査部作成

## 定期同額給与

(改定に伴う増額分の一括支給は損金算入可能か?)

図表1に示した通り、定期同額給与とは、支給時期が1月以下の一定期間ごとであり、かつ、各支給時期における支給額が同額である給与を指す。仮に、事業年度の途中で支給額の改定が行われた場合でも、改定前の各支給時期の支給額が同額であり、かつ、改定後の各支給時期の支給額が同額である場合には、損金算入が認められる。

ここで一つ疑問が生じるのが、定期給与の増額改定を決議し、その増額分を過去に遡って一括支給することとした場合である。例えば、6月の定時株主総会で定期給与の増額改定を決議し、その増額改定を事業年度の期首(4月)に遡って適用するとき、4~6月の増額分を7月に一括支給することとした場合、損金算入は認められるのかというものである。

これまでの、上記と同様の増額分の一括支給額は、役員報酬として損金算入が認められていた(法人税基本通達9-2-9の2)<sup>2</sup>。しかし、Q & Aでは、こうした増額分の一括支給額は、職務が終了した後に増額したものであり、役員の職務執行期間開始前に支給額等が定められていることを損金算入の要件とする役員給与には該当しないとして、損金算入されない旨を明らかにしている。

<sup>2</sup> 法人税基本通達に関しては、本稿執筆時点で2006年度税制改正に対応する改正が行われていないため、法人税基本通達9-2-9の2の規定は現在も存在するが、今後改正が行われるものと思われる。

## 事前確定届出給与

(職務執行を開始する日とは？)

事前確定届出給与とは、図表1の通り、「確定額を支給する旨の定め」を決定し、その定めの内容を所轄税務署長に届け出ることを損金算入の要件とする役員給与である。所轄税務署長への届出は、「支給される給与に係る職務の執行を開始する日」と「会計期間開始の日から3ヶ月を経過する日」のいずれか早い日までに行うこととされており、ここでいう「職務の執行を開始する日」とはいつを指すのかがこれまでは明確ではなかった。

Q & Aでは、この点について、基本的には個別事情に応じて判断することになるとしつつも、役員の選任やその職務執行の対価の決定が株主総会の決議により行われること、取締役は計算書類を定時株主総会に提出しその承認を受けなければならないことなどを勘案すると、一般的に、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執行の対価と解するのが相当であるとしている。従って、一般的には、「職務の執行を開始する日」とは定時株主総会の開催日を指すことになる旨を明らかにしている。

(実際の支給額が届出と異なったらどうなるか？)

事前確定届出給与は、職務執行の前に支給時期及び支給金額が定まっており、定めた通り支給することが損金算入の要件となっている。このため、Q & Aでは、届け出た金額と実際の支給額とが異なる場合には、事前確定届出給与には該当しないことを明らかにしている。

この場合、損金算入が否認されるのは、届け出た金額と支給額との差額ではなく、実際に支給した全額の損金算入が否認される。

## 利益連動給与

(業務執行役員に含まれるのは？)

改正法人税法施行令では、利益連動給与の支給対象となる「業務執行役員」には、次の者が該当することと規定されている。

代表取締役  
代表取締役以外の取締役のうち、取締役会決議により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者  
執行役  
上記 ~ に準ずる役員

このため、社外取締役、委員会設置会社の取締役及び監査役は、利益連動給与の支給対象にはならない旨をQ & Aでは明らかにしている。

(算定方法の開示は業務執行役員それぞれに必要なか？)

利益連動給与は、算定方法を報酬委員会等で決定し、その内容を遅滞なく有価証券報告書等に記載する方法などにより開示することが主な要件となっている。特に、算定方法の内容の開示に関しては、支給対象となる業務執行役員それぞれについて行わなければならないのが問題となっていた。

この点についてQ & Aでは、算定方法が同様の利益連動給与については、その算定方法の内容を包括的に開示することも可能である旨を明らかにしている。また、対象となる役員の個人名の開示は必要なく、肩書き別に算定方法の内容が明らかにされていれば足りるとしている。