

役員の給与と賞与について 損金になるかならないかの条件とは



税務・会計の 集中セミナー

●今回の先生 / 税理士の天野俊裕氏



先日、顧問先の社長から「先生、役員に賞与（ボーナス）を支給してもいいって本当ですか？」との問い合わせがありました。そこで私は、「はい、決して支給自体が禁止されているわけではないので問題はありませぬ。ただ、役員に対する賞与は損金で落とせない上に、社会保険や源泉税はしっかりとってしまっていますので、実際に支給している例が少ないというだけです」とお答えしました。役員に支給する給与や賞与に関する規定は、平成18年の税制改正において大きくリニューアルされ、現在では、一定の条件のもとに役員に対する賞与についても損金とすることができるようになっていす。本稿では、役員給与（役員報酬と役員賞与）についての税法上の考え方とその取り扱いについて、簡単に整理してみたいと思います。

なぜ役員賞与は損金にできないのか？

税法上、役員に対する賞与が損金として認められていないのは、大きな理由があります。それは、仮に役員に対する賞与が損金とされてしまうと、例えば、年度の途中で当初の予想よりも業績が好調であった場合に、意図的に賞与を支給することによって会社の利益を圧縮して、

結果的に法人税の課税逃れに利用されてしまう恐れがあるためです。

株式会社法律（会社法）上は、会社の経営者（役員）とオーナー（株主）とは別の人というのが前提です。この場合は、株主が、会社の財産を減らす行為である「（役員に対する）賞与の支給」を、課税を免れるためだけに認めることは少ないものと考えられます。ただ実際は、

経営者とオーナーがほぼ一致している会社（同族会社）の方が数の上では圧倒的に多く、役員に対する賞与の支給に歯止めをかけることが難しくなることから、税法はこの点を考慮しているといえます。

損金にできる役員給与とは

役員給与の規定については、18年の改正で、その考え方も含めて大きく変わりました。端的に言うと、改正前には「役員報酬は損金だが、役員賞与は損金ではない」となっていたものが、改正後は「役員給与（改正前における役員報酬と役員賞与）は基本的に損金とはならないが、

条件を満たすものに限っては損金とされる（役員賞与という文言は削除）」とされました。つまり、役員給与は賞与を含む意味として規定されたことになりました。したがって、まずはこの「損金になるための条件」をしっかり理解しておくことが重要です。

改正後の税法で、役員給与のすべてを損金とするためには、その給与が「定期同額給与」「事前確定届出給与」「利益連動給与」のどれか一つに該当する必要があります。ちなみに、これらの給与に当てはまる場合であっても、不相当に高い金額や、支給自体が不正経理によるものである場合は、否応なく損金ではなくなります。

毎月一定額で支払う定期同額給与

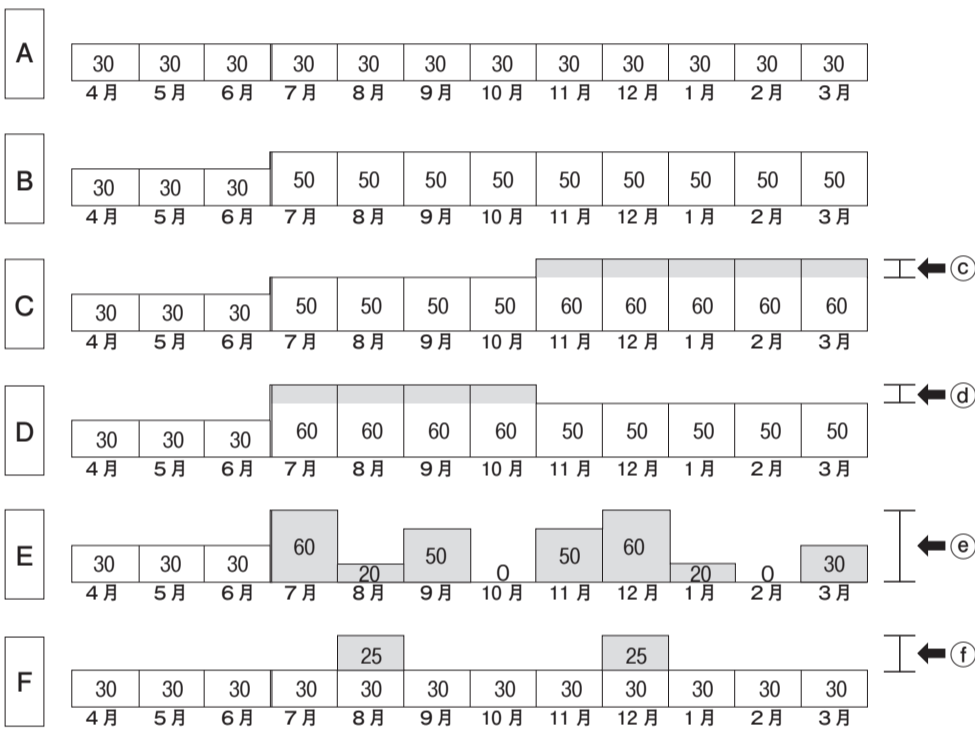
定期同額給与とは、図表1のAのように、通年で毎月同じ金額を支払っていく給与をいいます。また、Bのように、金額を変更する場合は、決算日から三ヶ月以内の間に変更することを決め、その翌月以降、その金額を継続した場合も、同額給与に該当します（通常改定）。しかし、Cのように、年度の途中で増額したような場合については、図表中のCの部分は、原則として損金となりません。

それではDのような場合はどうでしょうか。一見すると、途中で金額が下がっているため、その分だけ利益も税額も増えるため、課税逃れという面では問題ないように見えます。しかし、あらかじめ通常改定で多めに増額しておいて、その後の減額を自由にさせてしまうと、やはり結果的に利益操作ができてしまいます。

そこで、CやDのように年度の途中で金額が変更された場合は、基本的にはCやDの部分は損金になりません。ただし、その金額の変更については、図表2のようないかなる特別な事情や著しい業績の悪化などについて客観的な根拠がある場合に限り、CやDの部分も含めて同額給与となりません。

また、Eのようにどの月においても支給額が一定せずバラバラの場合は、Eの部分すべてが損金とはされませんし、Fのように特定の月のみ増額している場合は、Fの部分のみが損金

【図表1】役員給与の支給パターン（3月決算法人の場合）



【図表2】臨時改定事由と業績悪化改定事由（特別な事情など）

区分	事例
臨時改定事由	その役員の身分（地位）が変更になった場合 平取締役の代表取締役への昇格
	その役員の職務の内容に重大な変更があった場合 傷病・出産・入院・それらからの復職による勤務実態の変更 懲戒による減俸、職務内容の大幅な拡大・縮小
業績悪化改定事由	具体的な財務数値の相当の悪化
	売上を占める得意先の業績悪化
	株主・銀行・取引先などからの給与の減額要請 今後避けることのできない莫大損害賠償費用の発生

※いずれの場合も事実を裏付ける客観的な証拠・資料・数値が必要となる

事前に税務署に届け出る事前確定届出給与

ただ、ひと口に会社の役員といっても、その会社の代表権や株主としての権利をもつ役員から、現場作業員を兼任する役員や、監査役や会計参与のように非常勤で携わる役員などもあることから、ただ役員というだけですべてが同額給与に当たらないのであれば損金にならないというのでは、大きな不都合が生じます。

そこで18年改正で導入されたのが、事前確定届出給与です。これは、決算日から4ヶ月以内の間に、今後支給される予定の役員給与についてその金額と支給時期を前もって税務署に届け出た給与をいいます。事前に支給額を決定しているという点とは、もはや利益操作の余地はありませんので、C、D、E、Fのいずれの支給方法であっても、金額が損金になります。しかし、厳しい規制もあります。事前に届け出た内容と、実際の支給額と支給時期が異なった場合は、その差額ではなく支給額のすべてが損金とならなくなりますが、細心の注意が必要です。

業績で支給額が決まる利益連動給与

利益連動給与とは、同族会社以外の公開会社（上場企業）がその年度の業績に応じて（自動的に）支給額が決まる給与をいいます。支給額についての恣意性を排除するために、事前に支給額の計算方法（利益に関する指標など）とその上限額を決めておくことや、これらの内容を有価証券報告書に開示するなどの制限があるため、事実上、中小企業がこの制度を利用することはできません。

また、届け出た内容に変更が生じた場合は、変更届を提出することになりますが、すべての支給額を確定給与とするためには、同額給与の場合と同様に特別な事情などに基づき改定事由の有無が改めて問題となります。