

役員給与に関するQ & A

平成 18 年 6 月
国税庁

平成 18 年 3 月 31 日に公布された所得税法等の一部を改正する等の法律（平成 18 年法律第 10 号）により、法人の役員給与に関する規定（法法 34）が改正され、平成 18 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から適用されることになりました。

この Q & A は、その改正内容等を周知するため、これまでに寄せられた主なご質問に対する回答を Q & A 形式により取りまとめたものです。

1 役員給与の損金不算入

（制度の概要）

（Q 1）役員給与について損金算入される範囲の見直しが行われたそうですが、その概要を教えてください。

（A）法人がその役員に対して支給する給与（退職給与及びストック・オプションによるもの並びに使用人兼務役員に対して支給する使用人分給与（以下これらを「退職給与等」といいます。）並びに事実を隠ぺいし又は仮装して経理することにより支給するものを除きます。）のうち損金算入されるものの範囲は、次に掲げる給与とされました（法法 34）。

支給時期が 1 月以下の一定の期間ごとであり、かつ、当該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その他これに準ずる給与（定期同額給与）

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で、一定の要件を満たすもの（事前確定届出給与）

同族会社に該当しない法人がその業務を執行する役員に対して支給する利益に関する指標を基礎として算定される給与で、一定の要件を満たすもの（利益連動給与）

（注）1． から までに該当する役員給与であっても、不相当に高額な部分の金額については、損金の額に算入されません（法法 34）。

また、退職給与等についても、不相当に高額な部分の金額及び事実を隠ぺいし又は仮装して経理することにより支給するものは、損金の額に算入されません（法法 34）。

2．平成 18 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から適用されます（改正法附則 23）。

2 定期同額給与（法第34条に掲げる給与）

（定期同額給与の意義）

（Q2）定期同額給与とはどのような給与をいうのですか、その内容を教えてください。また、給与の額を事業年度の中で改定した場合は定期同額給与に当たりますか。

（A）定期同額給与とは、役員に対して支給する給与で次に掲げるものをいいます。

その支給時期が1月以下の一定の期間ごとであり、かつ、当該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（法第34条）

その支給時期が1月以下の一定の期間ごとであるもの（以下「定期給与」といいます。）の額につき当該事業年度開始の日の属する会計期間開始の日から3月を経過する日（以下「会計期間3月経過日」といいます。）までにその改定がされた場合における次に掲げる定期給与（法第69条）

）その改定前の各支給時期（当該事業年度に属するものに限り、において同じ。）における支給額が同額である定期給与

）その改定後の各支給時期における支給額が同額である定期給与

定期給与の額につき当該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によりその改定がされた場合（減額した場合に限り、に該当する場合を除きます。）の当該事業年度のその改定前の各支給時期における支給額及びその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定期給与（法第69条）

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（法第69条）

したがって、ご質問のように、役員に対して支給する定期給与の額について、事業年度の中で改定した場合には、上記の又はに該当するものであれば定期同額給与に該当します。

（定期給与の増額改定に伴う一括支給額）

（Q3）当社は、3月決算法人ですが、6月末の定時株主総会において役員に対して支給する定期給与について増額改定を決議することとしています。増額改定に当たっては、期首の4月にそ及して増額することとし、4月分から6月分までの給与の増額分は7月に一括支給することとしています。このような支給形態であっても、定期同額給与として損金の額に算入できますか。

（A）法人が役員に対して支給する給与（退職給与等を除きます。）のうち、損金算入されるものの範囲は、定期同額給与、事前確定届出給与及び利益連動給与とされました。これら

の役員給与は、いずれもその役員の職務執行期間開始前にその職務に対する給与の額が定められているなど支給時期、支給金額について「事前」に定められているものに限られています。したがって、既に終了した職務に対して、「事後」に給与の額を増額して支給したものは、損金の額に算入されないこととなります。

3 事前確定届出給与(法法 34 二に掲げる給与)

(事前確定届出給与の意義)

(Q 4) 事前確定届出給与とはどのような給与をいうのですか。その内容を教えてください。

(A) 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、その給与に係る職務の執行を開始する日と会計期間3月経過日とのいずれか早い日までに、納税地の所轄税務署長にその定めの内容に関して次に掲げる事項を記載した届出をしている場合のその給与をいいます(法法 34 二、法令 69 、法規 22 の 3)。

(記載事項)

事前確定届出給与の支給の対象となる者(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者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 34 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。)とを支給する場合における当該事前確定届出給与以外の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

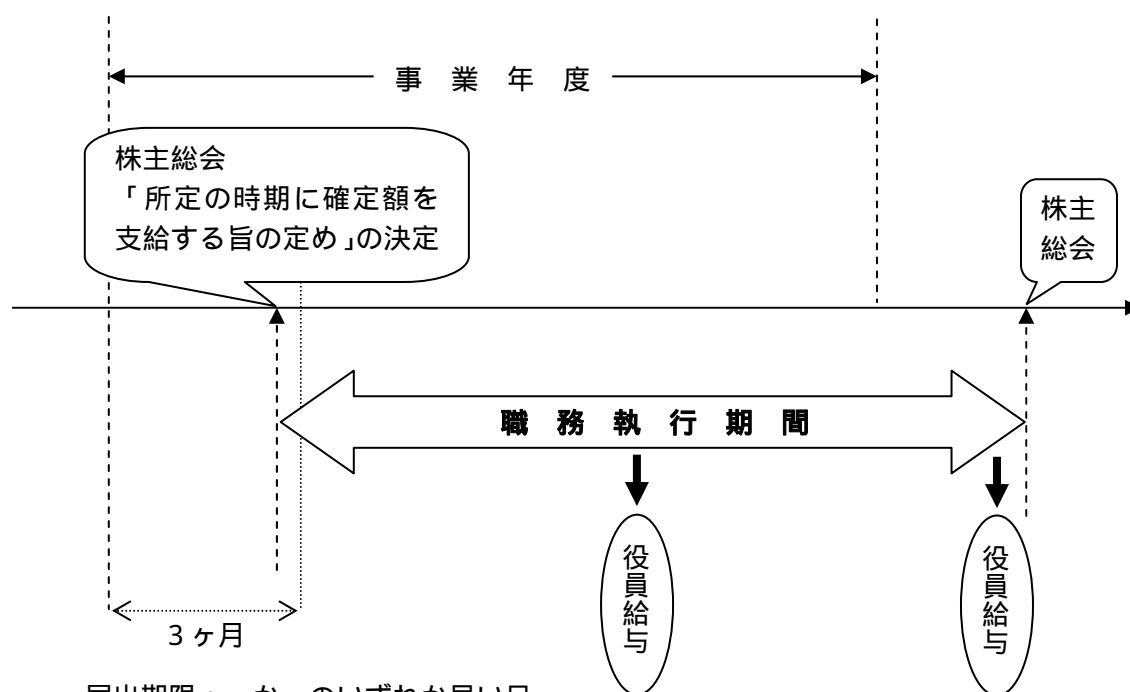
当該事業年度における事前確定届出給与対象者以外の役員に対する給与の支給時期及び各支給時期における支給金額

その他参考となるべき事項

事前確定届出給与は、「事前」にその役員に対する給与の支給時期、支給金額が定められているものにつき、税務署長への届出によりその定められている事実を確認するものですから、その役員の職務の執行を開始する日までに「所定の時期に確定額を支給する旨の定め」が定められているものに限られます（従来の利益処分による役員賞与のように、職務執行期間開始前に支給金額などが定められていないものは、事前確定届出給与に該当せず、損金の額に算入されません。）

したがって、事前確定届出給与については、まず、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」を定め、次いで、所定の事項を記載した書類を所轄税務署長へ届出をし、その後、職務の執行の開始、という順を踏むこととなります。

【事前確定届出給与のイメージ】



(年俸等として毎年所定の時期に支給される給与)

(Q5) 当社では、非常勤役員に対する給与を半年毎に支給していましたが、このような給与は定期同額給与となるのでしょうか。それとも事前確定届出給与として所轄税務署長への届出が必要になるのでしょうか。

(A) 改正前の法人税法においては、役員に対する臨時的な給与のうち、他に定期の給与を受けていない者に対して継続して毎年所定の時期に定額を支給する旨の定めに基づき支給されるもの、例えば、非常勤役員に対して年1回又は年2回所定の時期に支給する給与は、役員報酬に該当し、不相当に高額な部分の金額及び事実を隠ぺいし又は仮装して経理する

ことにより支給するものを除き、損金の額に算入することとされてきました。

改正後の法人税法における定期同額給与とは、その支給時期が1月以下の一定の期間ごとであり、かつ、当該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その他これに準ずる給与をいい(法法34 一)、ご質問の非常勤役員に対する給与を半年毎に支給するような場合はこれに該当しないこととなります。

したがって、役員に対する給与のうち、他に定期の給与を受けていない者に対して継続して毎年所定の時期に定額を支給する旨の定めに基づき支給するものについても、事前確定届出給与としての所轄税務署長への届出が必要となります。

(職務の執行を開始する日)

(Q6) 事前確定届出給与に係る職務の執行を開始する日とは、いつをいうのでしょうか。

(A) 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。

ところで、会社法においては、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(会社法329、332、361)、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(会社法438)などと規定されているところです。これらの規定からすれば、一般的には、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す。

事前確定届出給与も役員の職務執行の対価であることに変わりはありませんから、一般的には、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。したがって、「職務の執行を開始する日」とは、定時株主総会の開催日ということとなります。

ただし、実務上、役員給与については月払が一般的でしょうから、例えば、3月決算法人が5月26日に定時株主総会を開催し、定時株主総会の翌月の6月1日から開始する職務に対して役員給与を定めるようなケースも多いと考えられます。

このように、役員給与について、「職務の執行を開始する日」を定時株主総会の日以外と定めた場合であっても、その日が定時株主総会の翌月初であり、かつ、定時株主総会の日に近接する日であれば、税務上も、事前確定届出給与に係る「職務の執行を開始する日」として企業実務の観点からは認し得るものであると考えられます。

したがって、この事例の場合には、

まず定時株主総会において「所定の時期に定額を支給する旨の定め」を定めて、職務の執行を開始する日と会計期間3月経過日とのいずれか早い日、すなわち、6月1日と6月30日のいずれか早い日である6月1日までにその「定め」の内容に関する届出を行い、

6月1日には実際に職務の執行を開始しており、
その「定め」どおりに、確定額として届け出た金額を支給すれば、
事前確定届出給与に該当することとなります。

(注) 上記の届出期限については、その事業年度が平成18年4月1日以後最初に開始する
事業年度である場合には、所要の経過措置が講じられています(Q7参照)。

(所轄税務署長への届出期限の経過措置)

(Q7) 事前確定届出給与の所轄税務署長への届出は、いつまでに行うこととされている
のでしょうか。

また、平成18年4月1日以後最初に開始する事業年度にあつては、届出期限につ
いて経過措置が設けられているようですが、その内容を教えてください。

(A) 事前確定届出給与としての所轄税務署長への届出期限は、「その給与に係る職務の執行
を開始する日」と「当該事業年度開始の日の属する会計期間開始の日から3月を経過する
日」とのいずれか早い日とされています(法第34条二、令第69条)。

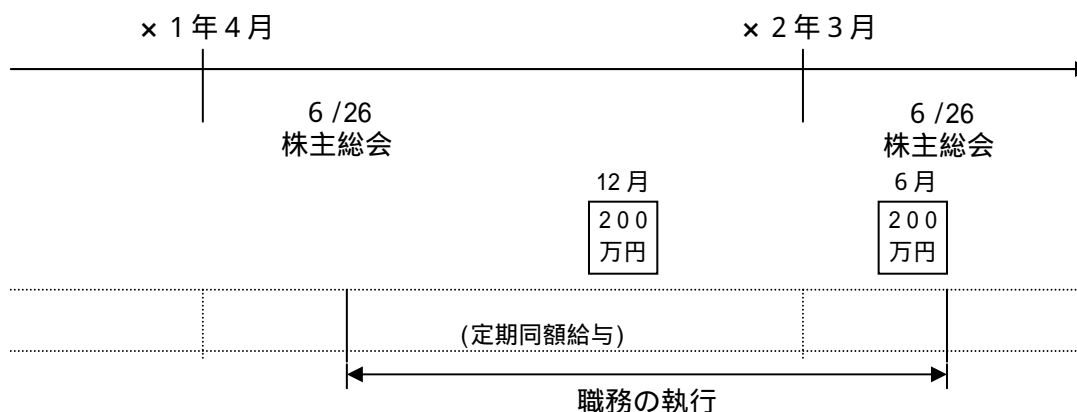
この届出期限については、平成18年4月1日以後最初に開始する事業年度において、
上記のいずれか早い日が平成18年6月30日以前となる場合には、その届出期限を平成
18年6月30日とする経過措置が設けられています(改正法令附則16条)。ただし、この
場合であっても、その給与に係る職務の執行を開始する日までに「所定の時期に確定額を
支給する旨の定め」が定められていることが必要です。

(事前確定届出給与の具体例)

(Q8) 当社では、×1年6月26日の株主総会において、A取締役に対して、定期同額給
与のほかに、「×1年6月26日から×1年12月25日までの役員給与として×1年
12月25日に200万円を、×1年12月26日から×2年6月26日までの役員給与と
して×2年6月26日に200万円をそれぞれ支給する」旨の定めを決議しました。

この定めに従って支給する役員給与の届出は、支給時期が異なる給与ごとに届け
出なければならないのでしょうか。

(A) ご質問の役員給与は、次のように支給することとなると考えられます。



役員給与は、一般的には、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と考えられます（Q6参照）。したがって、事前確定届出給与の職務執行期間も定時株主総会終結の時から開始されることとなり、「職務の執行を開始する日」とは定時株主総会の開催日ということになります。

ところで、ご質問では、事前確定届出給与に係る「定め」において、「月から×月までの給与を×月に、月から月までの給与を月に支給する」などの定めを行ったとのことですが、役員給与は定時株主総会から次の定時株主総会までの1年間の職務執行の対価ですから、仮にそのような「定め」を定めたとしても、それは、会社が役員に委任した職務執行の対価について期間の経過に応じて支払う旨を明らかにしたにすぎず、いわば1年間にわたる職務執行期間の給与の支給方法を定めたにすぎません（それぞれ別個の「定め」が定められたわけではありません。）

したがって、そのような「定め」であっても、特殊な場合を除き、その役員の職務の執行を開始する日は、定時株主総会の開催日であり、所轄税務署長への届出も同日と会計期間3月経過日とのいずれか早い日までが届出期限となります。

（現物資産による支給）

（Q9）金銭以外の現物資産による支給であっても、事前確定届出給与の対象となりますか。

（A）事前確定届出給与は、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給与がその対象となります。したがって、現物資産による支給など支給金額が確定していないものは対象となりません。

（届け出た支給額と実際の支給額が異なる場合の取扱い）

（Q10）事前確定届出給与について、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、どのように取り扱われるのでしょうか。

（A）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。したがって、それが増額支給であれば増額分だけでなく実際の支給額の全額が損金不算入となり、減額支給であれば実際に支給した金額が損金不算入となります。

4 利益連動給与（法第34条第3項に掲げる給与）

（利益連動給与の意義）

（Q11）役員給与として損金の額に算入することができる利益連動給与とは、どのような給与をいうのですか。その内容を教えてください。

（A）損金の額に算入することができる利益連動給与とは、同族会社に該当しない法人が業務執行役員に対して支給する利益連動給与（利益に関する指標を基礎として算定される給与をいいます。）で、次に掲げる要件を満たすもの（他の業務執行役員のすべてに対して次に掲げる要件を満たす利益連動給与を支給する場合には限りません。）をいいます（法第34条第3項、令第69条、第22条第3項）。

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るものに限りません。）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せん。）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を除きます。）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、その決定又は手続の終了の日以後遅滞なく、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。

損金経理をしていること。

したがって、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19年3月期）の損金の額に算入されます。

（業務執行役員）

（Q12）損金の額に算入することができる利益連動給与は、業務執行役員に支給するものに限られるそうですが、それはどのような役員をいうのですか。

（A）損金の額に算入することができる利益連動給与は、業務執行役員に支給するものに限定されています（法第34条第3項）。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（法令 69 ）。

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 に掲げる役員に準ずる役員

したがって、業務を執行する取締役又は執行役でないこととされている社外取締役、業務を執行することができないこととされている委員会設置会社の取締役、取締役の職務の執行を監査することとされている監査役は、業務執行役員には該当しません。

（非同族の同族会社）

（ Q13 ）いわゆる非同族の同族会社は、利益連動給与を支給して損金算入することができるのでしょうか。

（ A ）損金の額に算入することができる利益連動給与に該当するためには、その支給をする法人が同族会社に該当しないものであることが要件とされています（法法 34 三）。

同族会社とは、会社の株主等（その会社が自己株式を有する場合のその会社を除きます。）の 3 人以下並びにこれらと特殊の関係のある個人及び法人がその会社の発行済株式等（自己株式を除きます。）の総数の 100 分の 50 を超える数を有する場合その他一定の場合におけるその会社をいうこととされています（法法 20 ）。

したがって、同族会社であることについての判定の基礎となった株主のうちに同族会社でない法人がある場合に、当該法人をその判定の基礎となる株主から除外して判定するものとしたときには同族会社とならない、いわゆる非同族の同族会社であっても、同族会社である以上、利益連動給与を支給して損金の額に算入することはできません。

（確定額を限度としている算定方法）

（ Q14 ）損金の額に算入することができる利益連動給与の算定方法について、例えば、経常利益の % を限度としているものであっても、対象とされますか。

（ A ）損金の額に算入することができる利益連動給与は、その算定方法について確定額を限度としているものであることが要件の一つとされています（法法 34 三イ）。この場合の「確定額を限度としている」とは、支給額の上限が具体的に金額をもって定められていることをいいますから、ご質問のように「経常利益の % を限度とする」といった支給額の上限が金額によらないものはこの要件を満たさないこととなります。

(算定方法の内容の開示)

(Q15) 損金の額に算入することができる利益連動給与については、その算定方法の内容が、報酬委員会のその算定方法の決定等の日以後遅滞なく、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が要件とされていますが、この開示は、業務執行役員のそれぞれについて行わなければならないのでしょうか。

(A) 損金の額に算入することができる利益連動給与は、その法人の業務執行役員のすべてに対して支給するもので、かつ、個々の業務執行役員に支給する利益連動給与がそれぞれ法令の要件を満たすものでなければ損金算入の対象とはなりません(法法34 三)。

したがって、ご質問の開示についても、業務執行役員のすべてについてそれぞれ行うこととなります(法法34 三イ)。

具体的には、その法人の業務執行役員ごとに、利益連動給与の算定の基礎となる利益に関する指標、限度としている確定額及び客観的な算定方法の内容を開示する必要があります。ただし、個々の業務執行役員に支給する利益連動給与の算定方法の内容が結果的に明らかになるものであればよく、算定方法が同様の利益連動給与について算定方法の内容を包括的に開示することを妨げるものではありません。また、開示の対象はあくまで利益連動給与の算定方法の内容であり、役員の個人名の開示を求めるものではなく、その肩書き別に利益連動給与の算定方法の内容が明らかにされていれば足りることになります。

(利益に関する指標の数値が確定した時期)

(Q16) 利益連動給与の損金算入の規定における「利益に関する指標の数値が確定した」時とはいつのことをいうのですか。

(A) 会社法においては、原則として、取締役は貸借対照表、損益計算書等の計算書類を定時株主総会に提出し又は提供し、承認を受けなければならないこととされています(会社法438)。したがって、「利益に関する指標の数値が確定した」時とは、定時株主総会により計算書類が承認された時をいいます。

なお、会計監査人設置会社であって会社法第439条《会計監査人設置会社の特例》の規定の適用を受ける場合には、取締役は計算書類の内容を定時株主総会に報告しなければならないこととされています。この場合にも、その計算書類の内容を定時株主総会に報告した時が「利益に関する指標の数値が確定した」時となります。