

経営者が最低限知っておきたい！

役員給与の税務 I

はじめに

ビジネスの成果として、経営者の皆様が会社から実際に収入することになる役員給与は、会社経営にとっては売上と同じくらい重要な科目です。経営者はサラリーマンとは異なり、場合によっては無報酬で働いてまで会社を守らなければならない存在ですから、会社経営が安定しているときは、できる限り多くの役員給与を支出したい、と考えるのが通例です。しかし、役員給与の支出額を増やそう、と思った時に大きなネックとなるのが税制なのです。

役員給与について、法人税は非常に厳格な経費制限を設けています。これは、役員給与が場合によっては青天井になるため、無制限にその全額を経費として認めてしまうと、法人税の経費が非常に大きくなって不当に税金が減少してしまうことが懸念されているからです。実際のところ、役員給与を支出する、ということだけでも、法人税のリスクは非常に大きく、税理士もその取扱いには非常に神経質になっています。

もちろん、ルールに則っていれば、多額の役員給与を支出したとしても、原則として問題になることはありません。このため、経営者は、会社経営のインセンティブであり、かつ生活の糧となる役員給与につき、税制上のルールを正確に理解するとともに、そのルールの中でできるだけ多くの役員給与を会社から収入できるように考えなければならないのです。

本小冊子は、役員給与に係る法人税のルールにつき、税務に十分な知識のない方でも理解できるよう、最低限必要となる知識についてまとめたものです。役員給与のルールは複雑な面も多いところですが、本テキストは極力平易な表現で解説していますので、その内容は十分に理解いただけたと思います。

経営者の皆様が本テキストを基に、賢くかつリスクなく役員給与をビジネスに活用できるようになっていただければ、これに勝る喜びはありません。

目次

- I 役員給与税制の概要
- II 役員等の意義

<注意点>

本小冊子は、平成26年10月1日現在の法令等に基づいて作成されております。今後の税制改正等により、本小冊子の内容等の全部または一部につき、変更があり得ますので、ご注意ください。

I 役員給与税制の概要

【Q 1】

＜役員給与が制限される理由＞

役員に対して支給する給与に対しては、厳格な経費制限が設けられていると聞きましたが、その制限が設けられている理由について詳しく教えてください。

【A 1】

＜お手盛りの防止＞

役員であれば、基本的に自分の給料をいくらにするか、自由に決定することができます。とりわけ、日本の会社の大部分を占める中小企業は、株主と経営者が同一であることが多く、その傾向がより大きいと考えられます。このため、何も制限がなければ、たくさんの役員給与を自分に支払うことで、思うままに自己の利益を図りながら、会社の利益に対して課税される法人税も減少させる、といった安易な節税が可能になります。

このような状況を防止するため、経費となる役員給与の範囲を、法人税は厳格に定めているのです。

【解説】

日本の多くの中小企業は、社長とその家族が、会社の株主でもあり役員でもあるという、いわゆる同族経営の会社です。このような会社の役員であれば、上場企業のように、株主に気兼ねすることなく、自分の役員給与をいくらにするか、原則として自由に決定することができます。言うまでもなく、役員に対する給与は会社の費用ですから、何も制限がなければ、会社の利益の大部分を自分の役員給与として、会社の利益に対して課税される法人税の負担を少なくしながら、思うままに自分の利益を充実させること（いわゆる「お手盛り」と言われる行為です。）が可能になります。

このような状況を防止するために、法人税の世界では、原則として「事前に支給額等が確定している役員給与」のみが法人税の経費（「損金」といいます。）となり、かつお手盛りを防止するという観点から、あまりにも高すぎる役員給与、すなわち「不相当に高額な役員給与」は損金としないという考え方の下、役員給与の損金算入制限が設けられています。

【Q 2】

＜損金となる役員給与の範囲＞

損金となる役員給与の具体的な範囲について教えてください。

【A 2】

＜原則として3つの役員給与のみ損金となる＞

原則として、損金に算入される役員給与は、①定期同額給与、②事前確定届出給与、

③利益連動給与の3つとされています。

加えて、これらに該当したとしても、不相当に高額な役員給与や不正経理に基づき支出した役員給与は損金になりません。

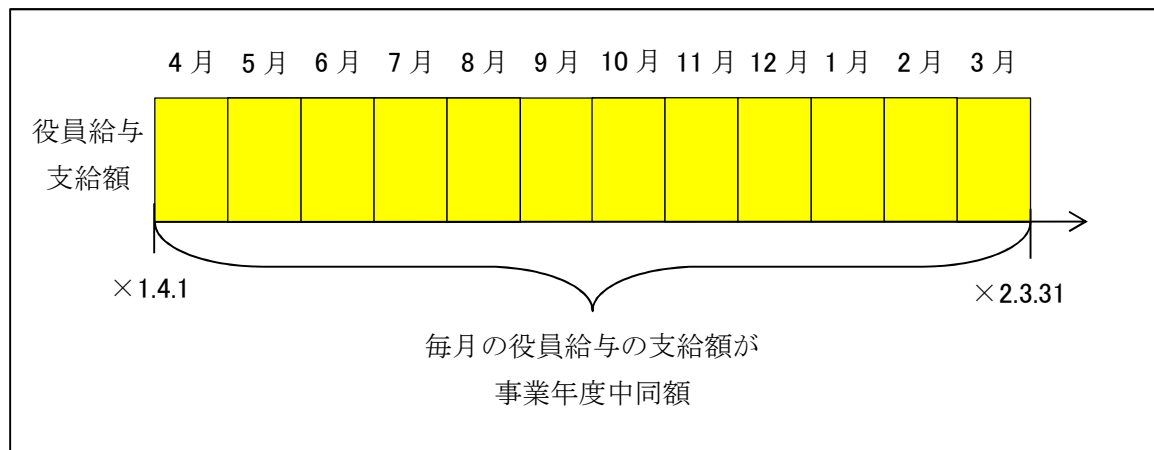
【解説】

法人税の世界では、役員退職給与及び後述する使用人兼務役員（Q6参照）の使用人分給与を除き、下記のいずれかに該当しない役員給与は、損金となりません。

① 定期同額給与

定期同額給与とは、支給時期が一月以下の一定の期間ごとである給与のうち、事業年度の各支給時期における支給金額が同額であるものなど、所定の役員給与を言います。典型例は、(図1)の同一事業年度内定期同額給与です。

(図1) 同一事業年度内定期同額給与のイメージ



「役員報酬は毎月同額でなければいけない。」といった話を耳にしたことがある方も多いと思いますが、このような話はこの定期同額給与から来ています。役員給与のうち、毎月支給される役員報酬は、基本的にはこの定期同額給与にのっとり、同額である必要があります。

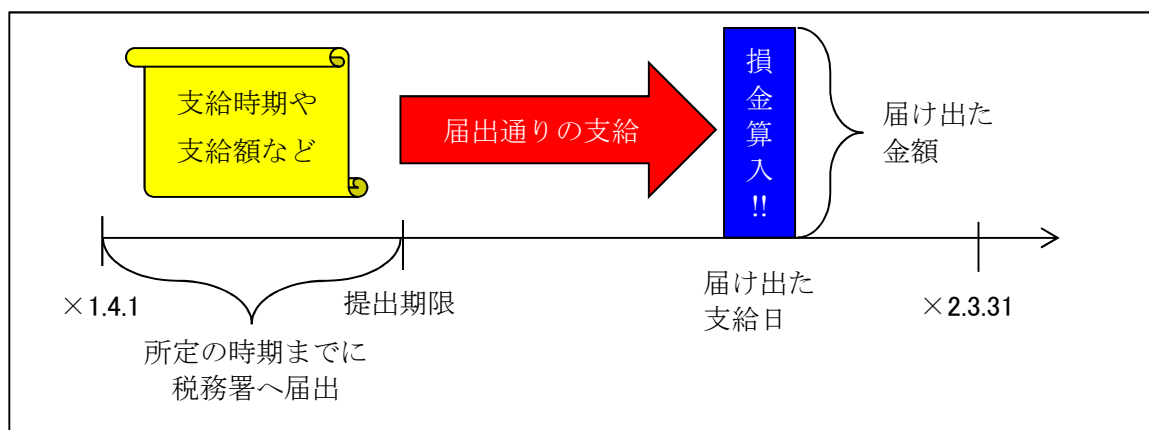
正確には、役員報酬の改定の関係があり、同一事業年度内の各月において、必ず同額でなければ定期同額給与に該当しないわけではありませんが、「基本的に役員給与は毎月同額でなければ損金にならない」という考え方でルールは作られていますので、この原則的な考え方はぜひとも押さえて下さい。

② 事前確定届出給与

事前確定届出給与とは、役員賞与を支出する場合などに使われるものです。賞与は毎月出すものではありませんから、①の定期同額給与に当たらず、原則損金にはならないとされていますが、その例外としてこの制度が認められています。

例えば、×1年7月25日に役員賞与を200万円支給する予定であれば、所定の期日までに「×1年7月25日に、200万円を支出する」という届出をあらかじめ税務署に行い、その通りに支給をすれば、この役員賞与は損金に算入されます。つまり、支給時期や支給額を、あらかじめ税務署に届け出た上で、その通りに支給した場合に認められるのがこの事前確定届出給与なのです(図2参照)。

(図2) 事前確定届出給与のイメージ



「あらかじめ届け出る」という要件と、「届出通りに支給する」という要件が重要です。このため、届出書の提出期限後に、「利益が余ったから賞与を支出する」といった安易な節税やお手盛りのために、事前確定届出給与を活用することはできません。

③ 利益連動給与

役員が会社への貢献を明確化したり、インセンティブを高めたりすることを目的として、平成18年からスタートした会社法により、自社の業績に連動した役員給与の支給が認められました。この会社法の取扱いを受けて、税制上認められるようになったのが、利益連動給与です。

利益連動給与とは、同族会社(Q3参照)に該当しない法人に対してのみ認められているもので、取締役等に対して支給する自社の業績に連動した給与のうち、下記(図3)の要件を満たす給与をいいます。

(図3) 利益連動給与の要件

要件	内容
支給法人	同族会社でないこと
算定方法	利益指標などを基礎とし、かつ所定の方法で決定等される客観的なものであること
支払時期	利益指標等が確定した後1月以内に支払われ、又は支払われる見込みであること

（図3）をご覧いただくとお分かりになる通り、利益連動給与の損金算入が認められる要件は非常に厳しいです。このため、上場企業のように、コンプライアンスの水準が高い会社でなければ、損金となる利益連動給与を支給することは、現実問題としては難しいとされています。

加えて、日本の中小企業のほとんどは、家族経営である同族会社ですので、実務上この利益連動給与を目にすることは多くはありません。

その他、上記、①～③に該当する役員給与や、役員退職給与等であっても、以下の④及び⑤に該当する役員給与は、損金に算入されないとされています。

④ 不相当に高額な役員給与の金額

役員のお手盛り防止という観点から、同業他社の役員給与の水準などに照らし、所定の方法で計算される適正額を超える役員給与については、「不相当に高額な役員給与」として損金とならない、とされています。

⑤ 不正に経理して支出した給与

脱税意識の強い会社などは、不正に売上を申告せず資金をプールし、そこから毎月同額の役員報酬を支払う、といった悪質な不正行為を行う場合があります。このような悪質な不正行為は許せるものではありませんが、何ら制限がなければ、このような役員給与であっても損金に含まれることになり、結果として不正行為を働いたにもかかわらず、法人税の節税が図れる、といったおかしな事態につながります。

このような事態を防止するため、「事実を隠ぺいし、又は仮装して経理をすることにより」支出した役員給与は、損金とならないとされています。

以上、ご覧いただくと分かる通り、役員給与は事業活動に必要な不可欠なものであるにもかかわらず、税制上は原則として経費にならない、という建前で作られているのです。この点、経営者の感覚と役員給与税制は相違が大きいところですから、きちんと理解しておきましょう。

Ⅱ 役員等の意義

【Q3】

＜同族会社の意義＞

【Q2】で「同族会社」の利益連動給与は損金にならないとされていますが、ここでいう「同族会社」とはどんな会社でしょうか？

【A3】

＜同族経営の会社として一定の会社＞

「同族会社」とは、法人税法に規定されている会社で、いわゆる同族経営の会社と見られる会社です。このような会社は、「お手盛り」や安易な節税のリスクが大きいとして、法人税の計算上さまざまな制限が設けられています。

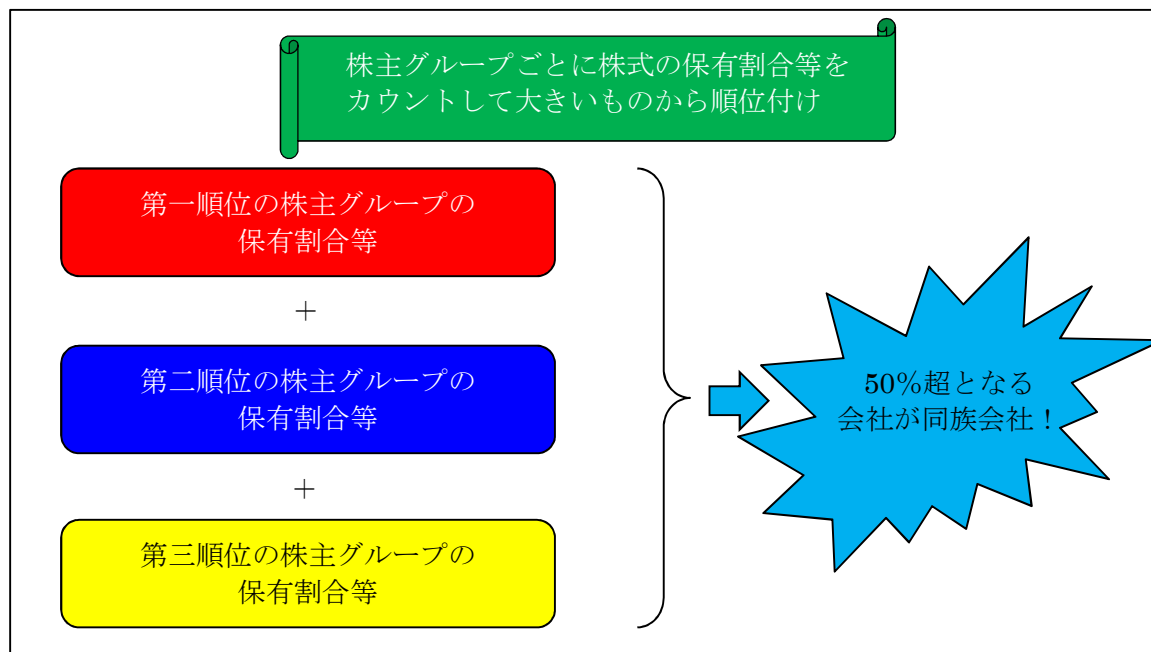
法人税法においては、株主の状況などを勘案し、所定の要件を満たす会社が「同族会社」とされています。

【解説】

法人税においては、「同族会社」という特殊な名称の会社が問題になることが多々あります。一般的な中小企業に多い、同族経営の会社は、株主と役員が基本同一で、会社を自分の自由に運営することができますから、「お手盛り」や安易な節税のリスクが高い会社と考えられており、結果として法人税の計算上、さまざまな制限が設けられています。

税法上、同族会社とは、原則として（図4）の要件を満たす会社を言います。

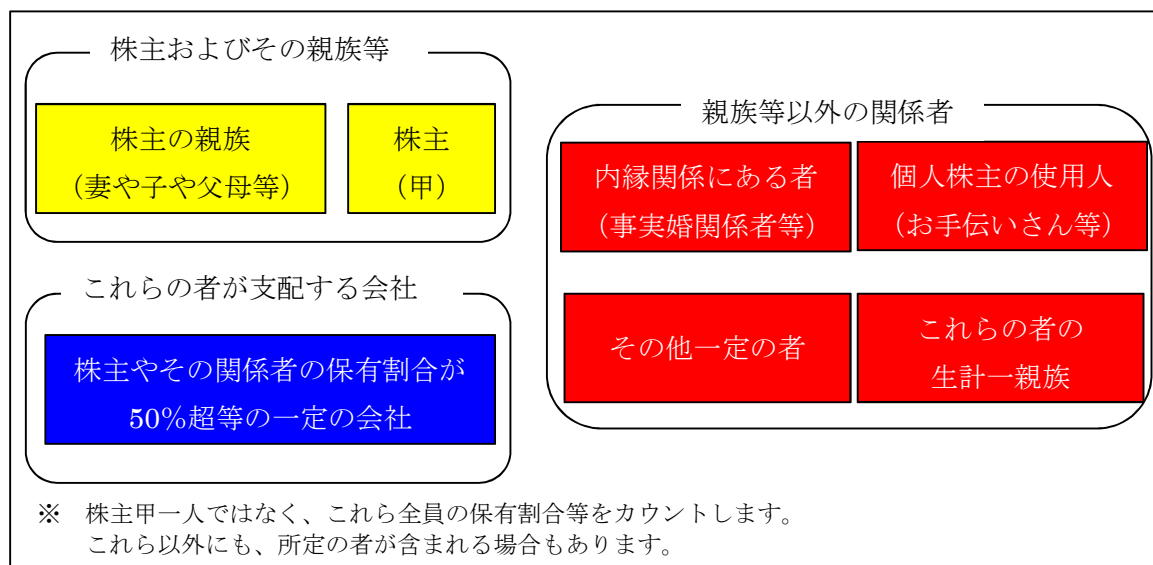
（図4）同族会社の意義



それぞれの株主グループの株式の保有割合や議決権の割合（いずれか大きい方で見ます。以下、「保有割合等」といいます。）が大きい順に順位付けをし、その第三順位までの保有割合等が 50% 超になる会社が同族会社となります。中小企業であれば、基本的には同族会社となりますから、中小企業は、株主が極めて多い上場企業など同族会社でない他の会社（「非同族会社」といいます）に比して、相対的に法人税の制限が大きい、と考えてください。

株主一人ではなく、株主グループで見ると、という点に注意が必要です。株主グループとは、(図 5) のように、その株主の親族等、いわゆる同族関係者とされる所定の者を含んだものです。

(図 5) 株主グループの範囲



言うまでもなく、株主一人だけで第三順位まで見るとすると、社長が 30%、奥さんに 15%、子供に 3%、のような形で同族会社にならないよう措置することが可能になります。こうならないよう、自分と同じ意見を持つと考えられる株主をそれぞれグループ化して、そのグループの合計の株式の保有割合等を基礎に、同族会社に該当するか否かの判断を行うこととされています。

なお、同族会社はあくまで「会社」ですから、「会社」でない医療法人や一般社団法人は、その役員である理事を同族関係者で占めている場合であっても、同族会社になることはありません。

【Q 4】

< 役員 の 範 囲 >

弊社の社長は、役員登記をしていない社長の父親から経営指導を受けています。タダ働きは申し訳ないので、気が向いたときに社長は父親に 20 万円程度報酬を支払っていますが、この度税務調査で「社長のお父様は御社の役員であり、この報酬は損金に算入されない役員給与になります。」という指導を受けました。
登記もされていない役員が、役員とされることなどあるのでしょうか？

【A 4】**＜法人税の役員にはみなし役員も含まれる＞**

法人税における役員は、役員登記される一般的な役員（私法上の役員）にとどまらず、一定の要件を満たす使用人などの者も、役員に含まれるとされています。

このような役員（みなし役員）も法人税の計算上は役員とされますので、役員給与税制の制限を受けることになります。

【解説】

取締役など、一般的に役員と言われる方は、会社法などの法律で規定された「役員」です。このような役員は当然に法人税法上も役員とされますが、それに加え、税法上は「みなし役員」と言われる、会社法などの法律で規定された役員（「私法上の役員」といいます）ではない特殊な者も、役員に該当するとされています。

先に見たとおり、役員給与に対しては厳格な制限が設けられているところ、単に法人税における役員を「私法上の役員」に限定してしまうと、その制限を安易に逃れることが可能になります。こうならないよう、「実質的に」役員と同様、会社経営に従事していると考えられる者を、税法上はみなし役員としているのです。

このみなし役員には、下記①及び②の者が含まれるとされています。

① 使用人以外の者で経営に従事している者

会社によっては、雇用関係はないものの、顧問や相談役と言った肩書きを与え、経営相談等を行っている者として報酬を与えることがあります。中には、先代社長の引退に伴い、その先代社長が後継社長に助言等をするを目的として、先代社長が相談役や顧問として経営に携わることも見られます。

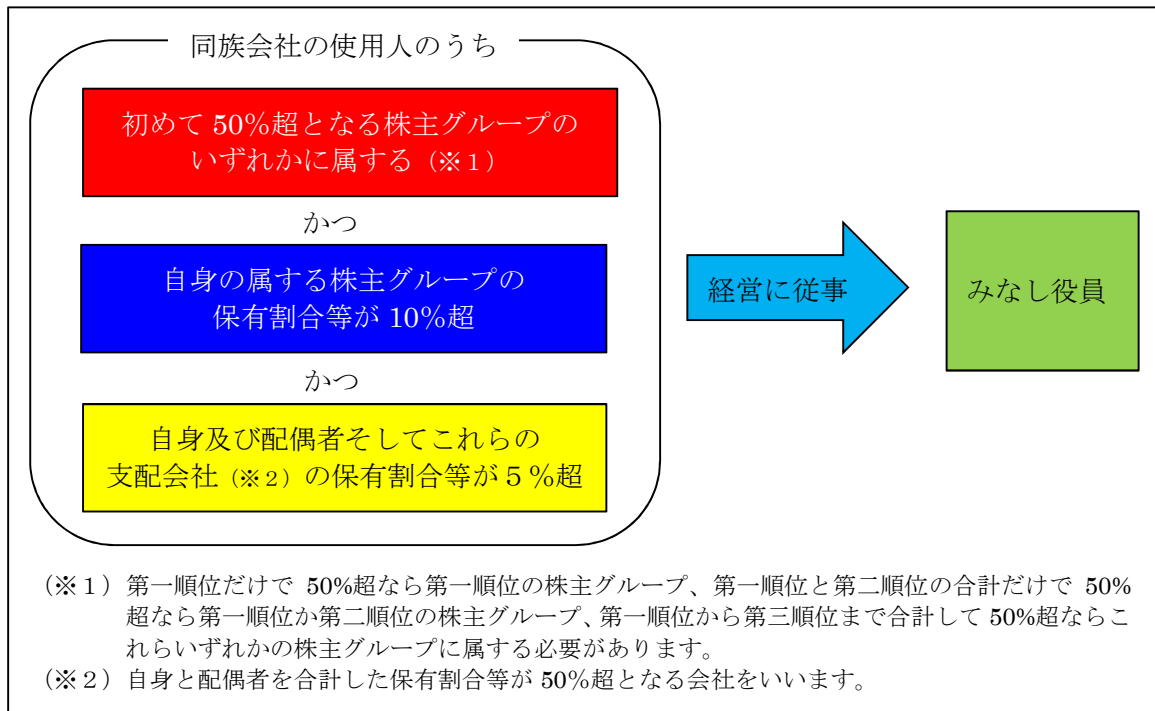
一般的に、顧問や相談役という肩書きが付与されているだけでは、みなし役員には該当しないとされていますが、顧問や相談役となっている先代社長などの中には、いわゆる「相談」や「顧問」の業務範囲を超え、未だ会社経営に実権を持っている、といったケースもあります。このような顧問や相談役であれば、単に役員としての名目が外れただけで、実質的には会社経営者である、といった判断をすることが可能でしょう。

このような、いわゆる「名目的な」相談役や顧問といった地位や職務を有する方で、「実質的には」経営に従事していると判断できる方は、みなし役員に該当するとされています。みなし役員も法人税の世界では役員ですから、役員給与税制等、役員に関する税法上の特殊な取扱いを原則として受けることになります。

② 同族会社の使用人のうち特定の者

同族会社の使用人、すなわちその同族会社と雇用関係にある従業員のうち、下記（図6）のすべての要件を満たす者は、みなし役員になります。

(図6) みなし役員の要件 (同族会社の使用人の場合)

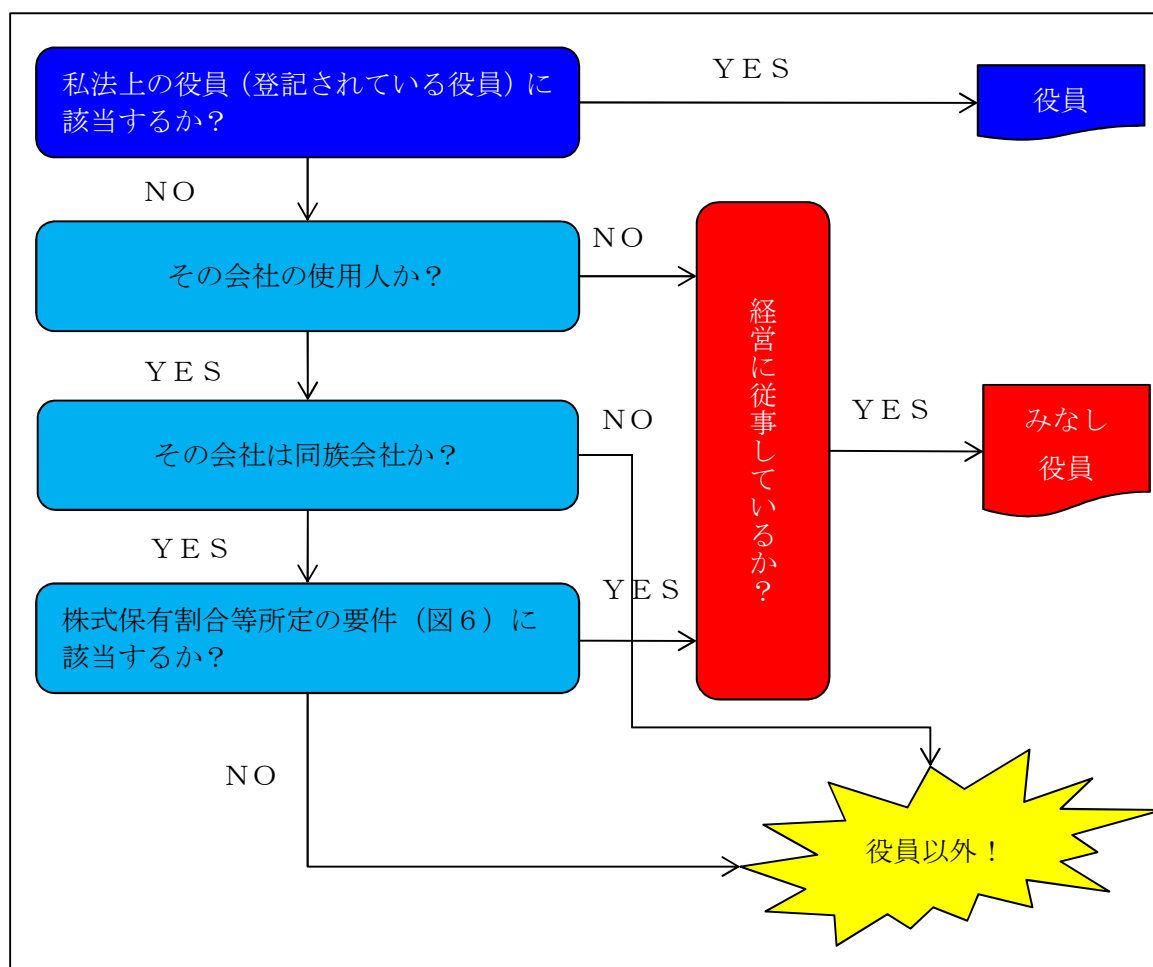


(図6) をご覧いただくと分かる通り、みなし役員の大前提として、株式の保有割合等に着目しています。株式とは言い換えれば、会社の意思決定に参加する権利を意味しますので、所定の保有割合等があれば、会社の経営に大きな影響を与えることができます。とりわけ、同族会社においては、その株式は上場企業の株式のように売買できるものではなく、経営者の一族でその会社の株式を占有することがほとんどです。

この点を踏まえると、同族会社においては、役員としての肩書きを持たずに敢えて使用人となるものの、所定の株式を持って会社経営に影響を与える、といった形で、実態としては役員でありながら、役員給与税制の制限を逃れる、という安易な節税を容易に行うことが、何も制限なければ可能になります。この点が懸念され、同族会社の法人税の計算においては、その肩書きは役員ではなくても役員と同視することができる一定の使用人を役員として取り扱う、とされているのです。

上記をまとめると、法人税の役員については、下記 (図7) のフローチャートで判断することになります。

(図7) 法人税の役員判断



【Q5】

＜「経営に従事する」の意義＞

【Q4】で、みなし役員に該当する大前提として、「経営に従事する」という要件が挙げられていますが、「経営に従事する」とは、具体的にどのような状況を意味するのでしょうか？

【A5】

＜事実上経営に参画しているかが重要＞

「経営に従事する」という要件は、一般的には「事実上経営に参画している」状況をいう、とされていますが、その具体的な内容は非常にあいまいであり、ケースバイケースで判断せざるを得ません。

このため、重要な経営判断等に関しては、みなし役員に該当する可能性のある者を極力関わらせないといった対応を考える必要があります。

【解説】

みなし役員に該当するための大前提である、「経営に従事する」という要件については、法人税において明確な規定が置かれていません。このため、あくまでケースバイケースで判断することになりますが、基本的には「事実上経営に参画している」状況があるか否かが問われることになる、と言われてしています。つまり、みなし役員に該当するか否かが問題となる者の、実際の勤務実態に照らし判断されることになるのです。

一般的に、役員の仕事は重大な経営判断を行うことですから、経営に関わる取引先等の決定、巨額な借入れの決定等を行っている場合には、「経営に従事している」と判断されることになると考えられますが、単純な経理事務など、誰にでも代替可能な基礎的業務に従事しているだけであれば、「経営に従事している」とは言えないと考えられます。

このあたり、非常にあいまいで困るところですが、対応方法としては、先の【Q4】にあるようなみなし役員に該当する可能性がある者、すなわち会社法などの法律においては、役員とされない経営者の親族等に関しては、極力経営に関係する仕事をさせない、といった対応に心がけることでしょう。

【Q6】

＜使用人兼務役員の取扱い＞

当社の役員である甲は、「取締役営業部長」の肩書きで営業部を統括していますが、このような「～部長」のような肩書きがある役員であれば、一般の役員に比して税制上有利、といった話を聞きました。

肩書きを変えるだけで税制上有利になる、などということは本当なのでしょうか？

【A6】

＜使用人分給与としての相当額には役員給与税制の制限が原則ない＞

「取締役営業部長」のように、営業部長という使用人としての肩書きも持つ役員に対する使用人分給与のうち、使用人分給与として相当な部分に関しては、原則として役員給与税制の制限にかからないこととされています。

中小企業の場合、取締役などの役員が、「経理部長」や「営業部長」として、部署を監督するようなケースが見られます。このような役員は、「取締役営業部長」といった肩書きを有することになりますが、このような肩書きを持つ役員を使用人兼務役員と言います。

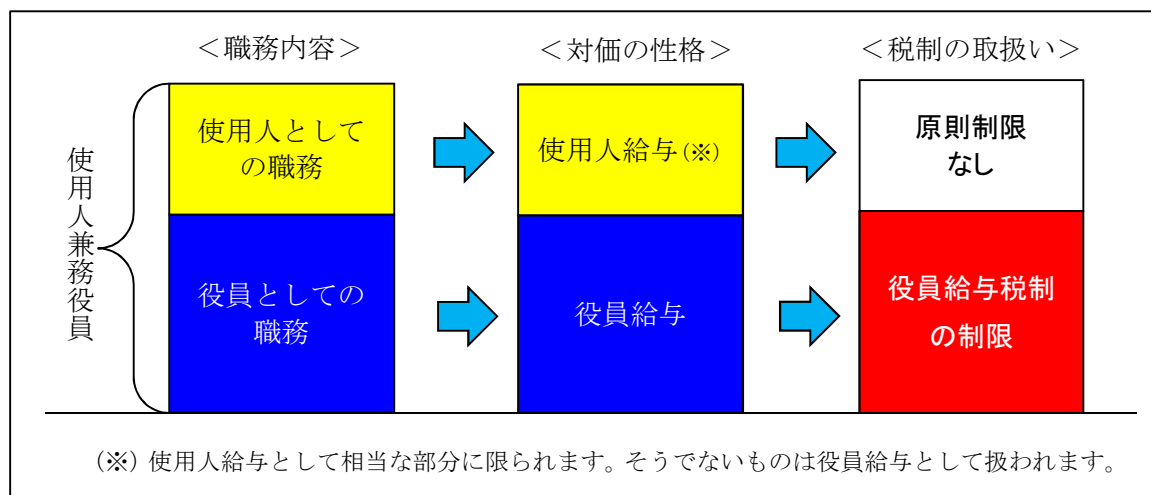
「経理部長」や「営業部長」は、会社経営を担う役員ではなく、会社に雇用される使用人（従業員）が就任するポストです。このため、使用人兼務役員は、役員としての業務も行いながら、使用人としての業務も行うという特殊な役員を意味しています。つまり、肩書き等によって、役員でありながらも、使用人としての側面も見られる役員が、使用人兼務役員なのです。

この使用人兼務役員における「使用人」という用語の意義についてですが、税法上は「法人の使用人としての職制上の地位」を有する者としており、具体的には課長、部長はもちろん、支店長、工場長、営業所長、支配人、主任など、法人の機構上定められている使用人たる職務上の地位がある者をいうこととされています。注意点としては、「取締役営業担当」といった、特定の部門の職務を統括している役員については、使用人としての側面がありませんので、使用人兼務役

員とはなりません。

ところで、使用人としての側面も有する使用人兼務役員については、会社から支給される給与についても、使用人分の給与と役員分の給与の二つの側面があると言われています。税制においてもこの点が考慮され、役員分の給与は役員給与税制の制限を受けますが、使用人分の給与に関しては、それが使用人の職務の報酬として相当な金額である場合に限り、原則として役員給与税制の制限を受けず、損金の額に算入されることとされています（図8参照）。

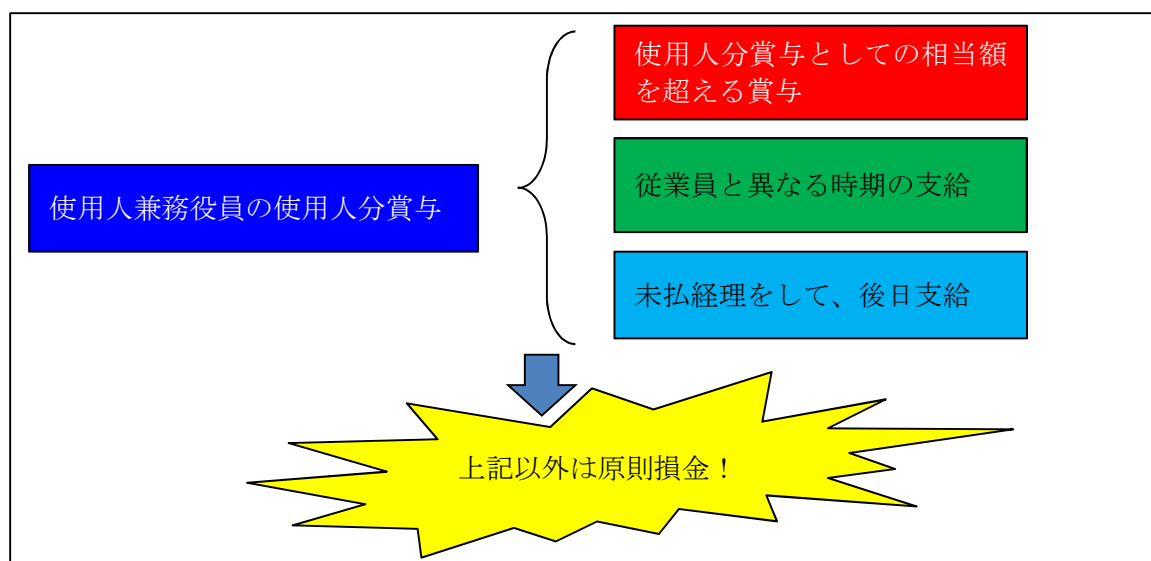
（図8）使用人兼務役員に対する給与の考え方



とりわけ、節税に大いに役立つのが「使用人兼務役員に対する使用人分賞与」です。（Q2）のとおり、役員賞与は定期同額給与に該当しませんので、原則として損金の額に算入されませんが、従業員に対する賞与は原則として損金となることと同様、使用人兼務役員に対する使用人分賞与のうち、使用人の職務の報酬として相当な金額である場合には、原則として損金に算入されるとされています。このため、使用人兼務役員であれば、役員であっても賞与を支給する余地がある、ということになります。

ただし、その使用人分賞与に関しては、①従業員に対する賞与の支給時期と異なる時期に支給すると損金にならない、②従業員に対する賞与の支給時期において未払金として経理し、後日支給することも認められない、といった通常の使用人にはない制限が設けられていますので、支給に当たっては注意してください（図9参照）。

(図9) 使用人兼務役員に対する使用人分賞与の取扱い



【Q7】

＜不相当に高額な役員給与の意義＞

当社は、社長の息子であるA取締役営業部長に対して使用人分賞与を支給したところ、「A氏は使用人兼務役員となれない役員です。」という指導を受け、支給した使用人分賞与の全額が役員賞与に該当するため損金にならないと税務署から指摘を受けました。この「使用人兼務役員となれない役員」とは一体何なのでしょう？

【A7】

＜同族会社の所定の役員等には制限が設けられている＞

同族会社においては、安易な節税等の防止の考え方から、その役員の株式等の保有割合が所定の割合を超えるなど、一定の要件を満たす場合には使用人兼務役員となることできない、とされています。

その他、明らかに使用人としての職務が存在しないと認められる所定の役員についても、使用人兼務役員になることはありません。

使用人としての側面がある使用人兼務役員は、使い方によって役員給与税制の制限を回避することが可能になりますから、安易な節税等を防止するため、(図10)の要件を満たす同族会社の役員は、その肩書きを問わず、使用人兼務役員とならないとされています。

(図 10) 使用人兼務役員とならない役員



(図 10) をご覧いただくとわかる通り、同族会社の役員で会社に対して所定の持株割合を有する者が、使用人兼務役員になれないとされています。少数の株主で会社を自由に運営できる、同族会社では安易な節税が行われるリスクが大きいとともに、ある程度の株式を持っていれば、会社の意思決定に対しても相応の影響を与えることができますから、会社の指示命令に従うべき使用人とは一線を画すと考えられているからです。

その他、下記 (図 11) の役員に関しても、使用人としての職務の側面があるとは認められないとして、使用人兼務役員になれないとされています。

(図 11) 使用人兼務役員とならない役員 (役員の肩書き等)

肩書き等	理由
社長、副社長、代表取締役、 専務取締役、常務取締役等	明らかに経営に専従すると認められるため
合同会社等の業務執行役員等	
委員会設置会社の取締役	
監査役や監事	監査業務に専従する必要があるため
非常勤役員	使用人としての職務に常時従事していると言えないため

使用人兼務役員は使い方によって大きな節税につながる役員ですが、上記のポイントを失念するケアレスミスも多く見られますので、注意してください。

【Q8】

＜不相当に高額な役員給与の意義＞

「不相当に高額な役員給与」は損金に算入されないということですが、具体的にいくらまでなら損金に算入されるのでしょうか？

【A8】

＜実質基準と形式基準で判断する＞

法律上、役員退職給与以外の役員給与について、「不相当に高額な役員給与」とは、① 役員の職務内容等に照らして計算される適正額を超える部分の金額（実質基準）、② 定款等により役員給与の支給限度額を定めている場合における、その限度額を超える部分の金額（形式基準）のいずれか大きな金額をいう、とされています。

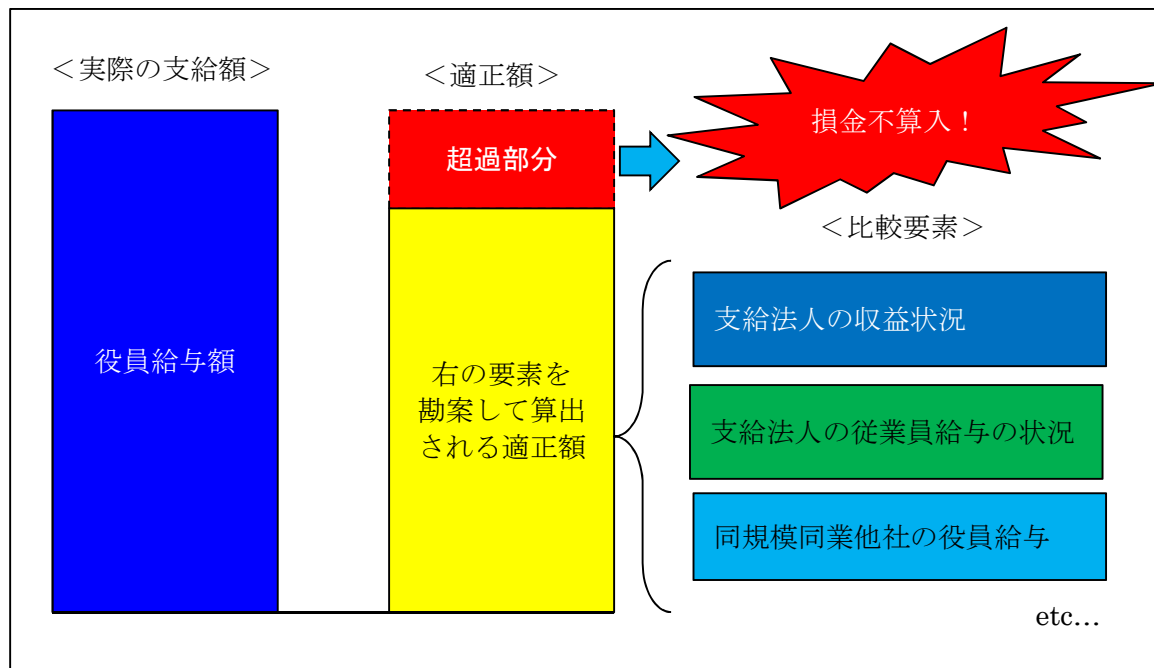
今まで見たとおり、役員給与税制は、「会社のお手盛りを防止するために、役員給与を無制限に損金としない」という考え方で作られています。このため、高すぎる役員給与の支給額、すなわち「不相当に高額な役員給与」については、損金にしないとされています。

ここでいう「不相当に高額な役員給与」は、役員退職給与以外の役員給与については（役員退職給与については、12月号で解説する予定です。）、以下の方法で算定される金額のうち、いずれかの大きい金額とされています。

① 実質基準（図12参照）

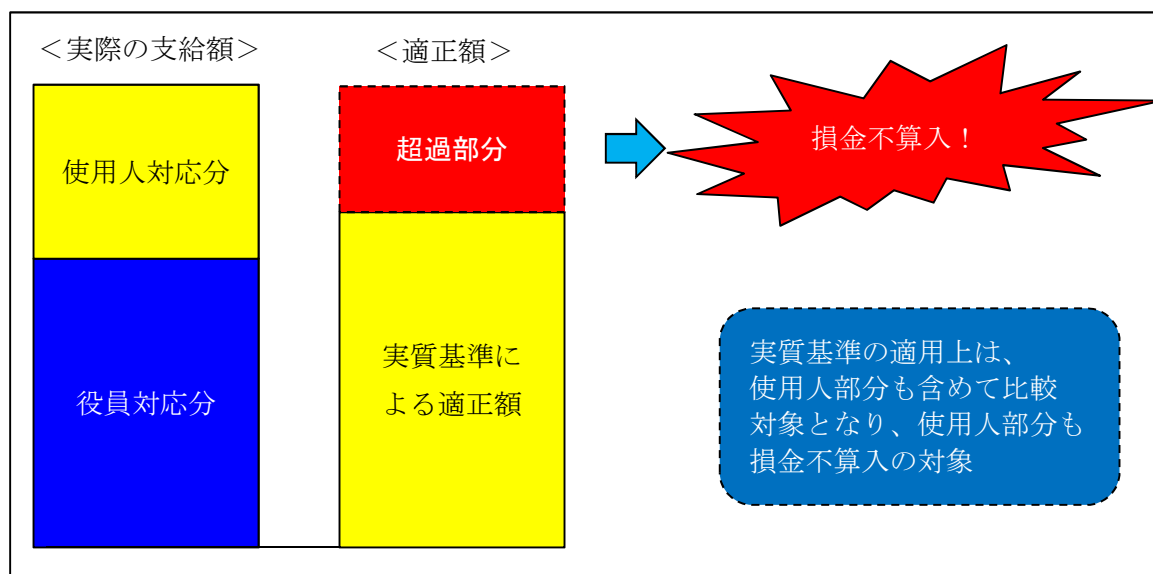
役員給与のうち、役員給与を支給される役員の職務内容、役員給与を支給する法人の収益状況や従業員に支給する給与の状況、その法人と同規模・同業他社の役員給与の支給事業等に照らした場合に、その役員への報奨として適正と認められる金額（適正額）を超える部分の金額

（図12）実質基準の計算



実質基準の注意点として、「使用人兼務役員」の使用人分給与についても、上記適正額との比較対象となる、という点が挙げられます。先に見たとおり、使用人兼務役員の使用人分給与のうち、相当な金額は原則として役員給与税制の制限を受けない、とされていますが、使用人分給与として相当でない金額は、使用人給与ではなく、実質的に役員給与と判断されることになることや、意図的に使用人部分を大きくして、役員給与税制の制限を逃れようとする節税が多く見られることを踏まえ、実質基準の適用上はそれも含めたところで「不相当に高額な役員給与」の判断をするべき、とされているからです（図 13 参照）。

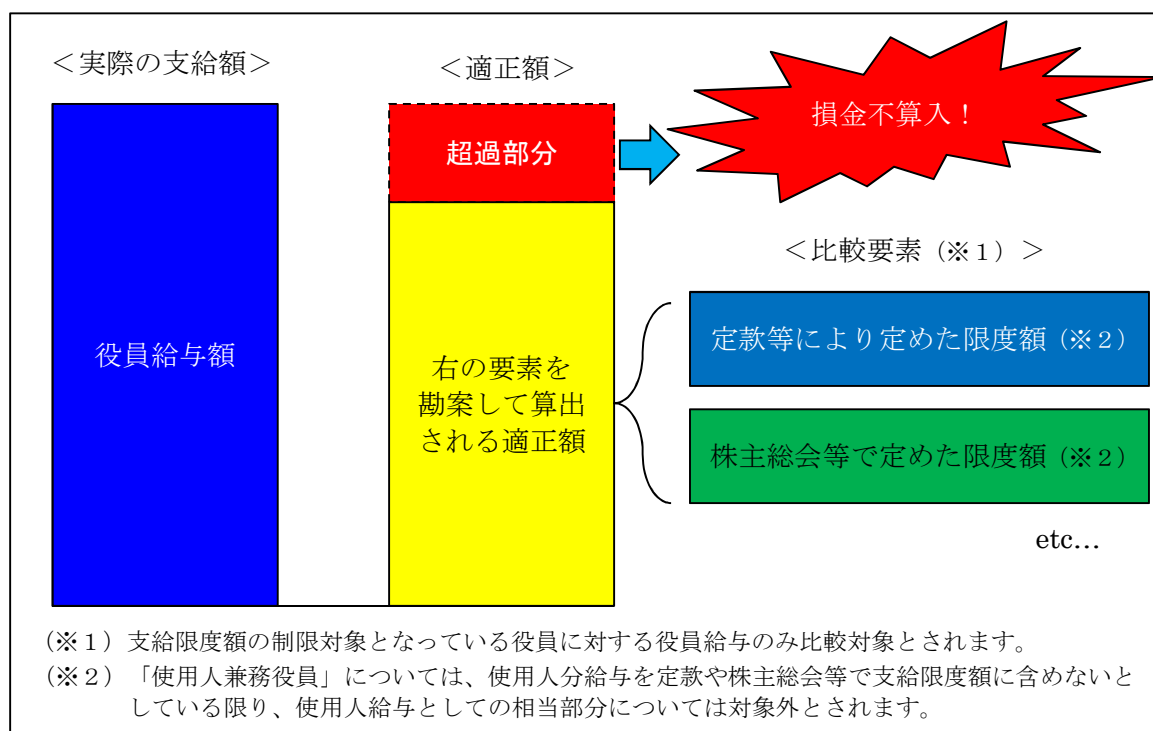
（図 13）使用人兼務役員に係る実質基準



② 形式基準（図 14 参照）

定款や株主総会等において、役員給与の支給限度額を決定している場合における、その支給限度額を超える部分の金額

(図 14) 形式基準の計算



ところで、この形式基準の対象となるのは、支給限度額の制限対象となっている役員に対する役員給与のみ、とされています。このため、役員登記されていない「みなし役員」については、実務上支給限度額に含めることも基本的にはありませんから、原則として形式基準の計算の対象外となります。

加えて、「使用人兼務役員」については、使用人分給与を定款や株主総会等で支給限度額に含めないとしている限り、使用人給与としての相当部分について、この形式基準の計算の対象外となります。

なお、実際に損金不算入となる金額は、上記①と②のいずれが大きい金額となりますが、大小を判断する上では、役員個別ではなく、法人全体における損金不算入額の大小で判断することになります。

【Q9】

＜実質基準の判断＞

形式基準は別途、実質基準と言われても具体的な金額はよく分かりません。そもそも、同業他社等の役員給与の支給状況など知りようがないと思うのですが、どのように考えればいいのでしょうか？

【A9】

＜ケースバイケースで税務署と交渉するより他にない＞

ご指摘の通り、同業他社等の役員給与の支給状況などは、一般的には知られていませ

んが、困ったことに判例上は、実質基準により課税処分を行った税務署の判断を合法としていることが多いです。このため、あくまで常識的な判断をした上で、税務調査で税務署と揉めた場合には、その都度粘り強く交渉するより他にないというのが正直なところですよ。

実質基準により「不相当に高額な役員給与」を判断するとしても、実務上は同業他社のデータを手に入れることが極めて困難といった事情がありますので、役員給与について、100%正確な適正額を検証することは現実として不可能と言わざるを得ません。このため、ケースバイケースに応じ、常識的な判断で「不相当に高額な役員給与」に該当するか否かを判断せざるを得ないという状況になっています。

100%正しい数字が分からないのに、課税されることもあるという点では、納得しがたい事情もありますが、過去の判例を検討しますと、実質基準により課税処分を行った税務署の判断を、裁判所は合法と判断する傾向が強いです。このため、不安は残りますが、自身の常識や専門家の意見を参考にしながら、役員給与の支給額を決定せざるを得ない状況であり、場合によっては税務調査において税務署と粘り強く交渉しなければなりません。

ところで、もちろん例外はありますが、「不相当に高額な役員給与」に関しては、その金額が明確ではないこともあって、税務署も慎重な対応をすることが多いと言われていています。このため、役員への報奨として適正と考えた根拠を整備し、その旨きちんとした主張ができるのであれば、100%大丈夫とは言えないものの、十分に税務署と交渉ができると考えられます。

実質基準はケースバイケースで考えるべき基準ですから、実際のところ、「不相当に高額な役員給与」と判断できる確固たる根拠を、税務署も持っているわけではありません。このため、「不相当に高額な役員給与」が問題となった場合には、税務署から何をもって「不相当に高額な役員給与」と判断するのか、その根拠の提示を求めるといった対応をするなどして、粘り強く税務署と交渉しましょう。

【Q10】

<「給与」の範囲>

社宅家賃を会社が負担するなど、いわゆる「現物給与」のうち役員に対するものは、役員給与税制の制限を受けるのでしょうか？

【A10】

<役員に対する現物給与も役員給与税制の対象になる>

「現物給与」は給与として取り扱われますので、役員に対するものであれば、役員給与税制の制限を受けます。

従業員が負担すべき社宅家賃や保険料、そして食費などを会社が負担した場合、会社が従業員に対してお給料を支払い、そのお給料をもとに従業員がこれらの費用を支出したと同視できますので、(お金ではない) 経済的利益を、お給料として会社が従業員に供与したとして、原則として給与所得として所得税が課税されることとなります。このような費用を「現物給与」といい、例

えば（図 15）のようなものが挙げられます。

（図 15）現物給与の具体例

現物給与の具体例と給与とされる金額	
物品等の資産を贈与した場合におけるその資産の価額に相当する金額	
資産を時価より安く譲渡した場合における時価と対価の差額に相当する金額	
資産を時価より高い価額で買い入れた場合における時価と対価の差額に相当する金額	
債権を放棄し又は免除した場合におけるその放棄し又は免除した債権の額に相当する金額	
債務を無償で引き受けた場合におけるその引き受けた債務の額に相当する金額	
居住用とする土地又は家屋を無償又は低い価額で賃貸した場合における通常賃貸料の額と実際に徴収した賃貸料の額との差額に相当する金額	
無償又は通常の利率よりも低い利率で金銭を貸し付けた場合における通常の利率により計算した利息の額と実際徴収した利息の額との差額に相当する金額	
無償又は低い対価でサービスの提供をした場合における通常対価と実際の収入金額との差額に相当する金額	
機密費、接待費、交際費、旅費等の名義で支給したもののうち、その法人の業務のために使用したことが明らかでないもののその支給額	
個人的費用を負担した場合におけるその費用の額に相当する金額	
社交団体の入会金、経常会費その他当該社交団体の運営のために要する費用で、個人が負担すべきものを法人が負担した場合におけるその負担した費用の額	
役員や従業員を被保険者及び保険金受取人とする生命保険契約を締結してその保険料の額の全部又は一部を負担した場合におけるその負担した保険料の額に相当する金額	

この現物給与の取扱いは、従業員だけでなく、役員に対しても同じように適用されることになっています。このため、役員に対して現物給与の支給があれば、それは役員に対して給与を支払った、すなわち役員給与の支給があったこととなりますから、現物給与に関しても、役員給与税制の制限の対象となります。

なお、現物給与に関しては、少額なものや福利厚生の一環として支給されるものに関しては、所得税の世界において、敢えて給与所得として所得税を課税しないという取扱いが設けられています。このように、給与所得とされない取扱いが設けられている（図 16）のようなものに関しては、それが役員に対するものであっても役員給与とすべきではありませんので、役員給与として経理をしなかった場合に限り、役員給与として取り扱わないとされています。

（図 16）給与課税されない役員給与の一例

種類	要件
金銭の無利息貸付け	法人における借入金の平均調達金利など、合理的と認められる貸付利率を定め、これにより利息を徴している場合など一定の場合
社宅の貸与	下記算式で計算される、適正家賃月額を取っている場合

	<p>① 小規模な住宅（原則、床面積が 132 平方メートル以下である住宅） 次の（１）から（３）の合計額 （１）（その年度の建物の固定資産税の課税標準額）×0.2% （２） 12 円×（その建物の総床面積（平方メートル）／3.3 平方メートル） （３）（その年度の敷地の固定資産税の課税標準額）×0.22%</p> <p>② 小規模な住宅以外の自社所有の物件（④以外） 原則として、次の（１）と（２）の合計額の 12 分の 1 （１）（その年度の建物の固定資産税の課税標準額）×12% （２）（その年度の敷地の固定資産税の課税標準額）×6%</p> <p>③ 小規模な住宅以外の他人から賃借した物件（④以外） 支払家賃の 50%と、②のいずれか多い金額</p> <p>④ いわゆる豪華社宅（原則、床面積が 240 平方メートルを超える住宅） 相場から計算される適正家賃</p>
--	--