

# 中小企業の役員報酬

## その適切な決め方・ 変え方をおさらいする

役員報酬とは役員に支給される報酬のことで、  
会社法や法人税法で厳格なルールが設けられています。  
その決め方や変更方法について、  
会社法、法人税法でのルールについておさらいします。

株式会社ウイステリアコンシェル  
公認会計士

安 藤 智 洋

役員と会社の関係は委任関係にあり、役員は会社から委任された職務を執行します。

役員報酬とは、役員が会社から委任された職務を執行する対価です。その役員報酬を役員が自分自身で決めてしまうと、いわゆる「お手盛り」になり、会社や株主の利益を害する可能性があります。

また、役員報酬を会社が自由に決定できてしまうと、法人税額の調整ができてしまいます。

このため、会社法、法人税法のそれぞれにおいて、役員報酬の支給に関する厳格なルールが定められています（図表1）。

本稿は、役員報酬について知っておくべき事項についての解説です。なお、実際に役員報酬の支給・変更を検討する際には、顧問税理士もしくは税務署に相談するようにしてください。

### 役員報酬に関する規定

役員報酬を適切に決定するためには、まずは役員報酬の支給にルールが定められている趣旨を理解しておきましょう。

会社法において役員報酬の支給

方法が定められているのは「お手盛り」を防止するためです。

このため、役員報酬は定款もしくは株主総会で決めることとされています。

なお、役員報酬を定款で決めるのは稀であり、株主総会で決議する会社がほとんどです。

そのため本稿でも、役員報酬は定款ではなく株主総会で決めることを前提に説明します。

法人税法では、役員報酬の損金算入に関する制限が定められています。役員報酬の損金算入を自由に認めてしまうと、利益調整ひいては法人税額の調整ができてしまうからです。

たとえば、決算直前に利益が多く出ていたとしても、役員報酬を増額して利益を圧縮し、法人税負担を減らすことはできない仕組みとなっています。

なお、会社法の規定は役員報酬の支給可否を決めるものであるのに対し、法人税法の規

図表1 役員報酬規定の趣旨

会社法	取締役のお手盛り防止
法人税法	利益調整の防止

定は損金算入の可否を決めるものです。会社法の規定に違反しなければ、法人税法の規定に従っていないとしても、役員報酬の支給自体は否定されません。つまり、損金にはならなくとも、役員報酬を支給することは可能です。

## 役員報酬の決定方法

役員報酬は定款もしくは株主総会で決めることとされています。

ただし、同じ役員でも取締役と監査役では、役員報酬の決定方法に若干の違いがあります。

### (1) 取締役の場合

株主総会の決議では、取締役の個人別の報酬額を決めることが原則です。しかし、そうすると個人の報酬が株主に開示されてしまいます。

それを防ぐために、株主総会においては取締役全員に支給する報酬総額の上限を決定し、各人別の具体的な配分額については取締役会に一任することも可能です。

さらに、取締役会から代表取締役に一任することも可能となっています。

なお、取締役会が設置されてい

ない会社の場合には、取締役会への一任は行なえませんので、取締役の協議により、具体的な配分額を決定することになると考えられます。

### (2) 監査役の場合

監査役の報酬は、株主総会の決議によって決めることが原則ですが、取締役同様に報酬総額の上限を決定し、各人別の具体的な配分額については監査役の協議によって決めることも可能です。

なお、監査役の報酬を株主総会で決めることとしている趣旨は、お手盛りの防止ではなく、監査役の独立性を確保するためです。

このため、監査役の報酬の配分額を取締役会に一任することは認められません。

### (3) 損金算入の要件

株主総会において適法に決議された役員報酬は、次のいずれかの要件を満たす場合には、損金に算入することができます。

また、両者を併用して用いることも可能です。

なお、業績連動給与という要件もありますが、上場会社でないと利用することが難しいため、ここでは割愛します。

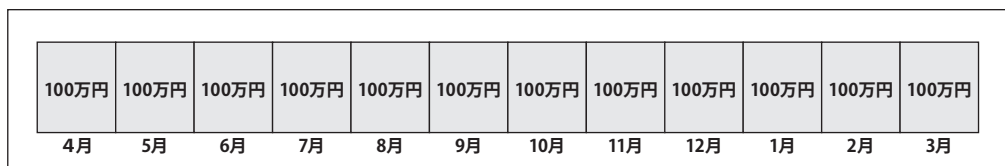
① 定期同額給与（支給時期が1

か月以下の一定の期間ごとである給与で、その事業年度の各支給時期における支給額が同額であるもの）

たとえば、3月決算会社の場合には、4月から翌年3月までの毎

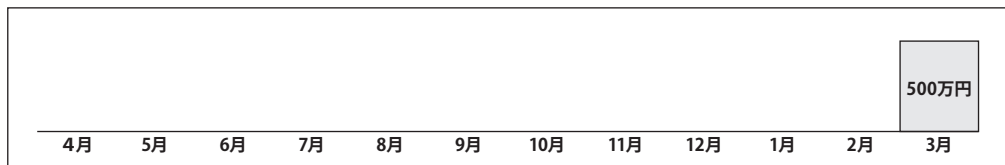
図表2 定期同額給与

(3月決算の場合)



図表3 事前確定届出給与（決算賞与としての利用）

(3月決算の場合)



月の支給額が同額であるものが該当します。期首の時点から支給額が固定されることで、事後的に利益調整ができないようになっていきます（図表2）。

② 事前確定届出給与（その役員の職務につき所定の時期に、確定した額の金銭等を交付する旨の定めに基づいて支給するもので、納税地の所轄税務署長にその定めの内容に関する届出をしているもの）

たとえば、決算賞与として予め税務署に支給時期と支給金額を届け出ておき、その届出どおりに支給されたものが該当します。こちらも事前に金額を決めておくことで、事後的な利益調整ができないようになっています（図表3）。

税務署への届出は、株主総会で賞与支給の決議をした日から1か月を経過する日、その役員が職務執行を開始する日から1か月を経過する日、もしくはその事業年度開始後4か月が経過する日のいずれか早い日までに行なう必要があります。

もしも、届出書に記載した役員、支給時期、支給金額以外で報酬支給を行なった場合には、その全額が損金不算入となります。



届出金額の一部だけを支給した場合にも、その金額が損金不算入となりますので、事前確定届出給与の利用に当たっては、届出事項について慎重に決定する必要があります。

## 損金算入が認められる 役員報酬の変更方法

定期同額給与とは、その事業年度の各月において、同額の報酬を支給することが原則ですが、次の①③の場合には、支給額を変更しても損金算入が認められます。

なお、報酬変更について株主総会において適法に決議されていることが前提となります。

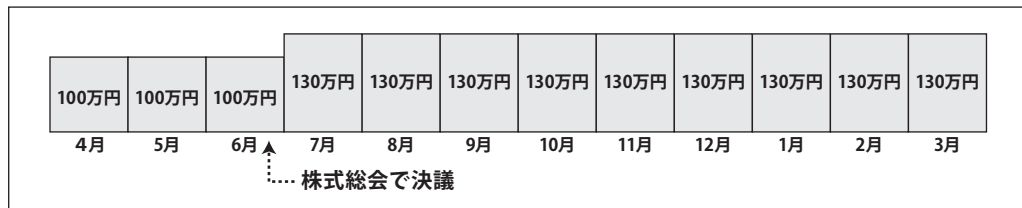
また、②と③の場合には、事前確定届出給与についても、変更の届出を行なうことで支給額を変更することができます。

### ① 期首から3か月以内の改定

事業年度開始の日から3か月を経過する日までに報酬額を変更する場合、損金に算入することができま

す。前期の決算終了後に株主総会を開催し、報酬変更を決議するケースが該当します。

図表4 期首から3か月以内の報酬額改定は損金算入できる (3月決算の場合)



えば3月決算の会社が6月25日の株主総会で報酬変更を決議し、7月31日から支給額を変更すること認められます(図表4)。

### ② 臨時改定事由に基づく改定

役員

職制上の地位の変更、その役員の職務の内容の重大な変更その他これらに類するやむを得ない事情がある場合には、報酬額を変更しても損金に算入することができます。

「役員の職制上の地位の変更」としては、事業年度中途において、社長が退任したことにより副社長が社長に就任する場合などが、「その役員の職務の内

容の重大な変更」としては、合併に伴い役員の職務内容が大幅に変更される場合などが該当します。

また、「やむを得ない事情」とは、病气入院により役員報酬を減額した場合や、退院後に元の金額に戻す場合のように、客観的に判断してやむを得ないといえる状況と考えるべきです。

### ③ 業績悪化改定事由に基づく改定

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がある場合には報酬額を変更しても損金に算入することができます。

ただし、単に業績が悪化したという程度では報酬の減額はできません。

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、役員報酬の額を減額せざるを得ないといったように、客観的に減額理由を説明できるようにしておく必要があります。

## 実務上の 留意点

ここまでが、役員報酬の決定方法などについて定められているルールになりますが、以下では実務

上生じ得る状況について説明します。

### (1) 役員報酬の支給額の決め方

役員報酬の支給額を決める際には、その事業年度の業績見込みを考慮することが一般的です。また、オーナー企業においては、法人税と所得税の税金負担がトータルで少なくなるように検討することもあります。

特に、業績見込みをなるべく正確に行なうことがポイントとなります。

たとえば、好業績を期待して高めの役員報酬を設定したものの、見込みより業績が大幅に下回ってしまった場合には、役員報酬の負担がさらに損益を悪化させてしまいます。反対に、見込みよりも業績が大幅に上回った場合には、想定以上の法人税の支払いが発生することになります。

### (2) 定期同額給与を法定の改定事由以外で改定した場合の取扱い

前述の3種類の改定事由によらずに役員報酬を変更した場合、支給した役員報酬の一部が損金に算入されません。

増額変更の場合と減額変更の場合のそれぞれについて具体的に説明します。

図表5 増額変更の場合の損金不算入額

(3月決算の場合)

										20万円	20万円	上乗せ部分 (損金不算入)
50万円	50万円	50万円	50万円	50万円	50万円	50万円	50万円	50万円	50万円	50万円	50万円	
4月	5月	6月	7月	8月	9月	10月	11月	12月	1月	2月	3月	定期同額部分 (損金算入)

図表6 減額変更の場合の損金不算入額

(3月決算の場合)

20万円	20万円	20万円	20万円	20万円	20万円	20万円	20万円	20万円	20万円	20万円			上乗せ部分 (損金不算入)
50万円	50万円	50万円	50万円	50万円	50万円	50万円	50万円	50万円	50万円	50万円	50万円	50万円	
4月	5月	6月	7月	8月	9月	10月	11月	12月	1月	2月	3月		定期同額部分 (損金算入)

① 増額変更の場合  
3月決算会社が月額50万円の役員報酬を2月支給分より70万円に

増額した場合には、役員報酬のうち50万円の部分は定期同額給与と見られるので損金算入ができませんが、2月以降の上乗せ分20万円×2か月＝40万円については損金となりません(図表5)。

② 減額変更の場合  
3月決算会社が月額70万円の役員報酬を2月支給分より50万円に減額した場合には、役員報酬のうち50万円の部分は定期同額給与と見られるので損金算入ができますが、1月までの上乗せ分20万円×10か月＝200万円については損金となりません(図表6)。

増額変更の場合と異なり、損金不算入額が期首まで遡及して生じることになります。

費用が減るのだから減額変更であれば認められると誤解する人もいますが、そのようなことはないので注意が必要です。

(3) 法人税法上の役員範囲について  
会社法上の役員は、取締役、監査役、会計参与のように登記対象となるものが該当します。

一方、法人税法でも同じように役員範囲を定めてしまうと、実態としては経営者と同等であったとしても、役員に選任さえしなければ、法人税法の規定を逃れること

とできてしまいます。

そこで、会社法上の役員に加え、次のものについては法人税法上は「みなし役員」として取り扱うことになっています。

① 使用人以外の者で、その会社の経営に従事しているもの

② 同族会社の使用人のうち株式所有割合が一定の要件を満たし、その会社の経営に従事しているもの

①は相談役、顧問等でその会社内における地位、その行なう職務等からみて他の役員と同様に実質的に会社の経営に従事していると認められるものが含まれます。たとえば、代表取締役を退任して取締役ではない会長に就任したケースが該当します。

②は代表者の長男が一定数以上の株式を保有し、会社の経営業務を担っているようなケースが該当します。

このように経営に従事していると判断される場合には、役員として登記されていなくとも、みなし役員として法人税法の報酬規制を受けるので注意が必要です。

(4) 高額な役員報酬の留意点  
法人税法に規定する定期同額給与、もしくは事前確定届出給与に

該当するとしても、不相当に高額な部分の金額については損金算入が否認されます。

「不相当に高額」という部分については、次のうちいずれが多い金額とされており、形式面、実質面の両方から判定する必要があります。

① 株主総会の決議で定めている金額を超える部分

② 役員の職務内容、会社の収益、使用人に対する給与の支給状況、類似会社の役員報酬の支給状況等に照らし、当該役員の職務に対する対価として相当であると認められる金額を超える部分

①については明確に金額が算定できるため、判断しやすいと思います。なお、みなし役員については株主総会の決議で報酬を決めるわけではありませんが、この基準の対象とはなりません。

②については、類似会社の役員報酬の水準を通常は知り得ないため、実務上の判断が難しい項目です。高額と考えられる役員報酬を支給する場合には、少なくともその水準の合理性について説明することができるよう準備しておくことが必要と考えます。

あんどう ともひろ 監査法人勤務を経て独立。中小企業に特化した財務・経営指導のほか、IT知識を生かして会計システム導入支援、業務効率化支援等も行なう。