



使用人兼務役員と賞与・退職金

「経理のプロ」になるために欠かせないのが「法人税」の知識。何にどのようにかかるのか、どのように処理すればよいのか、その基礎をレクチャーします。

税理士
平井満広

- 掲載テーマ
- ① 役員定義と役員給与
 - ② 使用人兼務役員と賞与・退職金
 - 21 交際費の取扱い
 - 22 寄附金の取扱い
 - 23 租税課税の取扱い
 - 24 貸倒損失の処理

「使用人兼務役員」とは、言葉のとおり役員と使用人を兼務している人のことです。使用人兼務役員には「支給する賞与のうち使用人部分の金額が損金となる」「使用人部分の給与は定期同額給与等の規定を受けない」等のメリットがありますが、法人税法では次の役員はなりません。

- ・社長、理事長、代表取締役、代表執行役、代表理事、清算人
- ・副社長、専務、常務その他これらに準ずる職制上の地位を有する役員
- ・同族会社の特定役員など

これ以外の役員で、部長、課長、支店長、工場長、営業所長のよう
に、法人の使用人としての職制上の地位を有している、かつ、常時使用人としての職務に従事している者が使用人兼務役員となります。

「取締役経理部長」は使用人兼務役員になりますが、「経理担当取締役」のように特定の部門を統括しているだけでは使用人としての地位がないため、使用人兼務役員にはなりません。非常勤役員も常時使用人として勤務していないためなりません。

「同族会社の特定役員」とはみなし役員の判定（前号参照）で特定株主となる役員のことです。全株を保有しているオーナー社長の奥様は、肩書きが取締役経理部長だったとしても、同族会社の特定役員に該当するためなりません。

また、役員やみなし役員ではないが、役員や親族や役員と事実婚にある人、役員から生活費の支援を受けている人、といった使用人を「特殊関係使用人」といいます。特殊関係使用人に対して支給する

りですが、実務上は次の算式で計算するのが一般的です。

・役員退職給与の適正額

＝最終報酬月額×勤続年数×功績倍率

通知日」に在職していた使用人が「賞与支給日」までに退職して賞与を支給しなかった場合は、②の要件を満たさないので、賞与支給額の全額が損金として認められないこととなります。また、使用人兼務役員の賞与の使用人部分の金額であっても、他の使用人と異なる時期に支給した賞与や不相当に高額な金額は損金として認められません。

退職金(退職給与)の取扱い

役員や使用人が退職した際に支払う給与を退職給与といいますが、退職給与規定の有無や支出の名義は問いません。役員に対して支給する退職給与の額のうち、不相当に高額な部分の金額は過大な役員退職給与として損金の額に算入されません。役員退職給与が過大となるかの判定は、以下の状況を総合勘案して判断されます。

- ・退職した役員がその法人の業務に従事した期間
- ・その役員の退職の事情
- ・類似法人の役員退職給与の支給状況 など

(1) 功績倍率方式

適正額の判断基準は前記のとおり

功績倍率に関する判例等(代表取締役)

判例	功績倍率	算定根拠
昭和25年5月26日(東京地裁)	3.0	類似法人(7社)の最高功績倍率
平成3年9月30日(浦和地裁)	2.73	類似法人(4社)の平均功績倍率
平成19年11月18日(国税不服審判所)	1.9	類似法人(3社)の平均功績倍率
平成21年2月26日(大分地裁)	3.6	類似法人(5社)の平均功績倍率 2.3に創業者としての功績等を勘案
平成28年10月13日(東京地裁)	4.89	類似法人(5社)の平均功績倍率 3.26に借入金返済、売上増等の功績を勘案(5創加算)

なお「功績倍率」の算出方法には「功績倍率」とは、退職した役員が退職した役員に反映した割増率のことです。「最終報酬月額200万円、勤続年数50年」の創業社長が退任して「功績倍率を3.0」とした場合、役員退職給与の適正額は「200万円×50年×3.0＝3億円」となります。

給与の額のうち、過大な部分の金額は損金の額に算入されません。

使用人に支給する賞与の取扱い

法人税法では、臨時的に支給する給与は基本的に賞与となります(退職給与等を除く)。「使用人に支給する賞与」や「使用人兼務役員に支給した賞与のうち使用人部分の一定の金額」は、次の支給形態に依り、それぞれの事業年度で損金に算入できます。

- (1) 労働協約または就業規則により定められる支給予定日が到来している賞与
- (2) 次のいずれの要件も満たした場合は、支給予定日と通知日のいずれか遅い日の属する事業年度に処理します。

① 使用人に支給額の通知をして

は明確な基準がありません。過去の判例等でも類似法人を参考に「最高功績倍率」や「平均功績倍率」を算出していますが、たとえば図表の「1・914・89」のようにばらつきがあります。

「功績倍率」の妥当性は、税務署側と争点になりやすいので専門家とよく相談したうえで判断しましょう。

(2) 役員退職給与の損金算入時期

役員退職給与は原則、株主総会の決議等により支給金額が具体的に確定した日の属する事業年度に損金算入します。ただし「期中に死亡した役員に退職給与を支給したが株主総会の決議等が翌期になった」「株主総会で決議したものの資金繰りの問題等で実際の支払が翌期以降となる」といった場合は、支払日に損金経理をすること、支払日の属する事業年度に損金算入することができます。

(3) 退職給与の打ち切り支給

退職給与は本来「退職」に基づいて支給するものですが、継続して在職する場合でも役職等が変更したタイミングで一度、退職給与を支給する場合があります(こうした支給を「打ち切り支給」といいます)。打ち切り支給の取扱いに

いる

- ② 支給予定日または通知日の属する事業年度で損金経理(決算書で費用処理)している
- (2) 決算日の翌日から1月以内に支払う賞与

次のいずれの要件も満たした場合は、支給額の通知をした日の属する事業年度に処理します。

- ① 支給額を各人別にかつ同時期に支給を受けるすべての使用人に対して通知している
- ② ①の通知金額を通知したすべての使用人に対して支払っている
- ③ ①の通知金額を通知した事業年度で損金経理している
- (3) 前記(1)、(2)以外の賞与支払日の属する事業年度に処理します。

たとえば(2)のケースだと「賞与

は以下のようなものがあります。

- ① 使用人が役員になった場合の打ち切り支給

使用人が役員に昇格する場合は法律上、従来の雇用関係が解消して新たに委任関係になったと考えます。使用人を退職したことになるので、打ち切り支給した退職給与の金額は基本的に損金算入となります。恣意性を排除する目的で「退職給与規定に基づいて支給すること」が損金算入の条件です。

② 分掌変更等の役員退職給与

役員が分掌変更等で打ち切り支給した退職給与については、地位や職務内容が激変して実質的に退職したのと同じと認められる場合退職給与として取り扱われます。たとえば次の場合が該当します。

- イ 常勤役員が非常勤役員となった場合(代表権のある役員や実質的な経営者は除く)
- ロ 取締役が監査役になった場合(監査役が取締役になるケースは該当しない)

ハ 分掌変更後の給与が50%以上減少したこと

打ち切り支給が退職給与として認められない場合は、役員に対する臨時の給与(賞与)として金額が損金に算入されません。

ひらい みつひろ 平井会計事務所代表。「会計を通じて人を幸せにする」をモットーに、中小企業の経営改善や税務相談に力を入れている。