

役員給与の定期同額給与 - 業績悪化改定事由該当性

Q 当社は、1月1日から12月末日を事業年度とする会社で、代表取締役である私を含めて、取締役が4名在籍していますが、今期は、平成27年1月から私の役員報酬（給与）として月額250万円支給しています。もっとも、今期の決算見通しについては、後半盛り返しつつあるものの、前半の受注減が響き、経常利益が前年比で10%以上減少する見通しとなっていることから、私自身の経営責任を示すため、平成27年10月の取締役会において、11月支給分からの私の役員報酬月額を現在の250万円から200万円に減額することを申し入れ、その決議を行うことを考えています。このような処理について、税務上、問題はないでしょうか。

A 平成27年11月支給分からの減額改定については、上記のような理由では業績悪化改定事由に該当しないと考えられます。平成27年11月及び12月に減額後の給与を支給した場合、同年1月から10月に支給された給与のうち、減額改定後の月額200万円を超える部分（月額50万円×10か月）については、上乘せ支給を行っていたものと評価され、損金算入が認められないこととなりますので注意が必要です。

教授の解説



法人税法34条は、役員給与について損金算入される範囲を規定していますが、退職給与等以外の給与に関しては、定期同額給与（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）、事前確定届出給与、利益連動給与、に限定しています（同条1項各号）。

定期同額給与については、期中を通じて支給額が同額であることが原則ですが、事業年度の会計期間開始の日から3月を経過する日までに改定される場合（法人税法施行令69条1項1号イ）や、臨時改定事由により改定する場合（同号ロ）、業績悪化改定事由（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）により減額改定する場合（同号ハ）には、給与の額を事業年度の途中で改定した場合でも、定期同額給与に該当します。

ご質問のケースでは、事業年度の会計期間開始の日から3月を経過した日以降に減額改定を行うもので、臨時改定事由にも該当しませんので、業績悪化改定事由に該当するかどうか問題となります。

課税庁の視点



業績悪化改定事由（法人税法施行令 69 条 1 項 1 号八）に関しては国税庁の通達があり、法人税基本通達 9 2 13 は、「令第 69 条第 1 項第 1 号八に規定する『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』とは、経営状況が著しく悪化したことなどやむを得ず役員給与を減額せざるを得ない事情があることをいうのであるから、法人の一時的な資金繰りの都合や単に業績目標値に達しなかったことなどはこれに含まれないことに留意する。」と規定しています。

また、国税庁は「役員給与に関する Q & A」(平成 20 年 12 月/平成 24 年 4 月改訂)において、業績等の悪化により役員給与の額を減額する場合の取扱い、また、業績の著しい悪化が不可避と認められる場合の役員給与の減額、について一定の見解を示しています。

国税庁は、業績悪化改定事由について、法令の文言から、かなり限定的に解しており、その該当性は、客観的な状況によって判断するとの姿勢を示していますので、事業年度の中で業績悪化改定事由により減額改定を実施しようとする場合は、慎重に対応する必要があります。客観的な事情を具体的に説明できるような手当が求められると考えられます。

実務家の視点



ご質問のケースのような、前年比 10%以上の経常利益の減少が見込まれ、経営責任を示す必要があるといった事情のみでは、法令の解釈として、また、国税庁の見解に照らしても、業績悪化改定事由に該当するということは困難と考えられます。類似の事例（経常利益が対前年比で 6%減少したことが業績悪化改定事由に該当するか否かが争われた事例）において、国税不服審判所は、業績悪化改定事由には該当しないと判断しています（平成 23 年 1 月 25 日裁決・裁決事例集 82 集 158 頁）。なお、業績悪化改定事由なく減額改定が実施され、継続して支給された場合には、減額前の支給額のうち、減額後の支給額との差額が損金不算入となります（国税庁「役員給与に関する Q & A」(平成 20 年 12 月/平成 24 年 4 月改訂) 参照）。

以上のように、役員給与の減額改定であっても、これを安易に実施すると、支給済みの役員給与の損金算入にも影響しますので（例えば、ご質問のケースで 11 月及び 12 月分を 0 円とした場合には、それ以前の支給額全額〔2500 万円〕が損金不算入となってしまいます。）、慎重に対応する必要があります。

ご質問のケースで、損金不算入のリスクを回避するためには、翌期をまって金額を改定するか、経営責任を示す観点から、どうしても事業年度の中で実施せざるを得ないということであれば、一旦従前の支給額を全額支払った上、減額分相当額を会社に返上するという取り扱いも考えられます（但し、代表取締役から会社に返上された金員は益金に算入され、所得税の課税も支給額全額につき生じます）。

役員賞与減額支給と事前確定届出給与該当性

Q 当社は、今期（3月決算）の役員賞与について以下のとおり決議し、所轄税務署長に事前確定届出給付に関する届出を行いました。

	6/30	12/20
代表取締役	500万円	500万円
専務取締役	300万円	300万円
取締役	200万円	200万円

6/30分については届出をした支給金額どおりに支給しましたが、その後の急激な経済情勢の変動等を受け、今期の業績について下方修正が避けられない見込みであり、12/20分について、届出をした金額から減額して支給することを検討しています。

この場合、当該減額について所轄税務署長に届出をしなくとも、6/30に支給した金額については、損金算入が認められるでしょうか。

A 12/20分のみ減額支給する場合であっても、当該減額について所轄税務署長に届出をしなければ、減額支給する12/20分だけでなく、届出をした支給金額どおり支給した6/30分についても損金算入が認められないこととなります。

教授の解説



法人税法34条1項2号は、損金算入することができる事前確定届出給与について定めています。事前確定届出給与とは、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のことで、届出期限までに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に限られます（法人税法施行令69条2項）。

これは、事前に確定額等の届出を行うことにより、役員給与の支給の恣意性を排除し、課税の公平を図る趣旨であると解されています。そして、届出をした支給額と実際の支給額が異なる場合、原則として支給額全額が損金不算入になります（法人税基本通達9-2-14）。

ご質問のケースでは、1事業年度中に2回の事前確定届出給与の支給が予定されています。このように1事業年度中に複数回の事前確定届出給与が支給される場合、その定めのとおり支給されたかをどのように判定するのかが問題となります。

課税庁の視点

税務署



国税庁は、平成 19 年 3 月 13 日付課法 2-3 ほか 1 課共同「法人税基本通達等の一部改正について」(法令解釈通達)の趣旨説明において、「複数回の支給がある場合には、原則として、その職務執行期間に係る当該事業年度及び翌事業年度における支給について、その全ての支給が定めどおりに行われたかどうかにより、事前確定届出給与に該当するかどうかを判定する」としています。

同様の考え方を示す近時の下級審裁判例(東京高判平成 25 年 3 月 14 日訟月 59 卷 12 号 3217 頁)も存在します。その理由としては、役員賞与は、複数回にわたり支給される場合であっても、通常は、当該事業年度における職務執行の対価として一体的に定められたものと解されることなどが挙げられます。

なお、異なる事業年度にわたり支給される場合(例えば、3 月期決算会社が 12 月(N 期)には定めどおりに支給したものの、6 月(N+1 期)には定めどおり支給しなかった場合)、翌事業年度(N+1 期)に支給された給与のみ損金不算入と取扱っても差し支えないといわれています(上記趣旨説明)。

ご質問のケースでは、6/30 分と 12/20 分のいずれも同一事業年度に支給されるものです。そして、12/20 分を減額支給する場合、当該事業年度における支給について、その全ての支給が定めどおりに行われたとはいえないことになるため、12/20 分だけでなく 6/30 分についても、損金算入は認められないと考えられます。

実務家の視点



ご質問のケースでは、減額について届出をしない限り、12/20 分だけでなく 6/30 分についても損金算入が認められる可能性は低いと考えられます。なお、届出をした確定額等を変更することができるのは、臨時改定事由または業績悪化改定事由に該当する場合に限られます(法人税法施行令 69 条 3 項各号)。業績悪化改定事由に関しては、Q & A 1-1 をご参照ください。

このように、役員賞与の減額支給についても、支給済みの役員賞与の損金算入に影響しますので、慎重に対応する必要があります。ご質問のケースでは、損金不算入のリスクを回避するためには、翌期をまって役員賞与を減額した上で届出を行うか、一旦は定めどおりの支給額を全額支払った上、減額分相当額を役員から会社に返上するという取り扱いも考えられます(但し、役員から会社に返上された金員は益金に算入され、所得税の課税も支給額全額につき生じます)。