

## 役員給与に関するQ & A

平成 20 年 12 月

(平成 24 年 4 月改訂)

国税庁

役員給与の額の改定には様々な形態があるため、最終的には個々の事情に照らし、税務上の取扱いを判断することになりますが、その判断に当たり参考になると考えられる事例をQ & A形式により取りまとめました。

(注) このQ & Aは、平成 24 年 4 月 1 日現在の法令・通達に基づいて作成しています。

### (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)

[Q 1] 当社(年 1 回 3 月決算)は、役員に対して支給する給与について、定時株主総会で支給限度額の決議をし、その範囲内で、定時株主総会後に開催する取締役会において各人別の支給額を決定しています。

ところで、本年度は、会社の上半期の業績が予想以上に悪化したため、年度の中途ではありますが、株主との関係上、役員としての経営上の責任から役員が自らの定期給与の額を減額することとし、その旨、取締役会で決議しました。

このような年度中途の減額改定は、「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」(業績悪化改定事由)による改定に該当しますか。

なお、減額改定前の各支給時期における支給額及び減額改定後の各支給時期における支給額は、それぞれ同額です。

[A]

ご質問の改定は、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、役員給与の額を減額せざるを得ない事情が生じたために行ったものであり、業績悪化改定事由に該当するものと考えられます。

したがって、このような事情によって減額改定をした場合の改定前に支給する役員給与と改定後に支給する役員給与は、それぞれ定期同額給与に該当します。

[解説]

(1) 定期同額給与とは、次に掲げる給与をいいます。

- ① その支給時期が 1 月以下の一定の期間ごとである給与(以下「定期給与」といいます。)で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もの(法 34①一)
- ② 定期給与で、次に掲げる改定がされた場合において、当該事業年度開始の日又は給与改定前の最後の支給時期の翌日から給与改定後の最初の支給時期の前日又は当該事業年度終了の日までの間の各支給時期における支給額が同額であるもの(法 69①一)
  - i 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「3

月経過日等」といいます。)まで(継続して毎年所定の時期にされる定期給与の額の改定が3月経過日等後にされることについて特別の事情があると認められる場合にあっては、当該改定の時期)にされた定期給与の額の改定(法令69①一イ)

ii 当該事業年度において当該内国法人の役員の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(臨時改定事由)によりされたこれらの役員に係る定期給与の額の改定(iに掲げる改定を除きます。)(法令69①一口)

iii 当該事業年度において当該内国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(業績悪化改定事由)によりされた定期給与の額の改定(その定期給与の額を減額した改定に限り、i及びiiに掲げる改定を除きます。)(法令69①一ハ)

③ 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(法令69①二)

(2) ご質問は、会社の上半期の業績が予想以上に悪化したため、株主との関係上、役員としての経営上の責任から役員の定期給与の額を減額したとのこと。このような改定が、上記(1)②iiiの業績悪化改定事由による改定に該当するかどうかというお尋ねですが、この「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」については、法人税基本通達9-2-13において、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とされています。これに当たるかどうかは、会社の経営上、役員給与を減額せざるを得ない客観的な事情があるかどうかにより判定することとなりますが、お尋ねの場合にもこのような事情があると考えられますので、業績悪化改定事由による減額改定として、この改定をした場合の改定前に支給する役員給与と改定後に支給する役員給与は、それぞれ定期同額給与に該当することとなります。

(3) ところで、業績悪化改定事由については、「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」と規定されていることから、経営状況が相当程度悪化しているような場合でなければこれに該当せず、対象となる事例は限定されているのではないかといった疑問もあるところです。

これについては、法人税基本通達9-2-13のとおり、「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いますので、財務諸表の数値が相当程度悪化したことや倒産の危機に瀕したことだけではなく、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、役員給与の額を減額せざるを得ない事情が生じていれば、これも含まれることとなります。

このため、例えば、次のような場合の減額改定は、通常、業績悪化改定事由による改定に該当することになると考えられます。

① 株主との関係上、業績や財務状況の悪化についての役員としての経営上の責任から役員給与の額を減額せざるを得ない場合

② 取引銀行との間で行われる借入金返済のリスケジュールの協議において、役員給与の

額を減額せざるを得ない場合

- ③ 業績や財務状況又は資金繰りが悪化したため、取引先等の利害関係者からの信用を維持・確保する必要性から、経営状況の改善を図るための計画が策定され、これに役員給与の額の減額が盛り込まれた場合

上記①については、株主が不特定多数の者からなる法人であれば、業績等の悪化が直ちに役員の評価に影響を与えるのが一般的であると思われるので、通常はこのような法人が業績等の悪化に対応して行う減額改定がこれに該当するものと考えられます。

一方、同族会社のように株主が少数の者で占められ、かつ、役員の一部の者が株主である場合や株主と役員が親族関係にあるような会社についても、上記①に該当するケースがないわけではありませんが、そのような場合には、役員給与の額を減額せざるを得ない客観的かつ特別の事情を具体的に説明できるようにしておく必要があることに留意してください。

上記②については、取引銀行との協議状況等により、これに該当することが判断できるものと考えられます。

また、上記③に該当するかどうかについては、その策定された経営状況の改善を図るための計画によって判断できるものと考えられます。この場合、その計画は取引先等の利害関係者からの信用を維持・確保することを目的として策定されるものであるため、利害関係者から開示等の求めがあればこれに応じられるものということになります。

- (4) 上記③に掲げた3事例以外の場合であっても、経営状況の悪化に伴い、第三者である利害関係者との関係上、役員給与の額を減額せざるを得ない事情があるときには、減額改定をしたことにより支給する役員給与は定期同額給与に該当すると考えられます。この場合にも、役員給与の額を減額せざるを得ない客観的な事情を具体的に説明できるようにしておく必要があります。

なお、業績や財務状況、資金繰りの悪化といった事実が生じていたとしても、利益調整のみを目的として減額改定を行う場合には、やむを得ず役員給与の額を減額したとはいえないことから、業績悪化改定事由に該当しないことは言うまでもありません。

(注) 事前確定届出給与（法法 34①二）に係る業績悪化改定事由（法令 69③二）についても、同様の取扱いとなります。

[関係法令通達]

法人税法第 34 条第 1 項第 1 号

法人税法施行令第 69 条第 1 項第 1 号

法人税基本通達 9-2-13

**〔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〕** [平成 24 年 4 月追加]

[Q 1-2] 当社（年 1 回 3 月決算）は、ここ数年の不況の中でも何とか経営を維持してきましたが、当期において、売上の大半を占める主要な得意先が 1 回目の手形の不渡りを出したため、その事情を調べたところ、得意先の経営は悪化していてその事業規模を縮小せざるを得ない状況にあることが判明し、数か月後には当社の売上が激減することが避けられない状況となりました。そこで、役員給与の減額を含む経営改善計画を策定し、今月から役員給与を減額する旨を取締役会で決議しました。

ところで、年度途中で役員給与を減額した場合にその損金算入が認められるためには、その改定が「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」（業績悪化改定事由）による必要があることですが、当社のように、現状ではまだ売上が減少しておらず、数値的指標が悪化しているとまでは言えない場合には、業績悪化改定事由による改定に該当しないのでしょうか。

[A]

貴社の場合、ご質問の改定は、現状では売上などの数値的指標が悪化しているとまでは言えませんが、役員給与の減額などの経営改善策を講じなければ、客観的な状況から今後著しく悪化することが不可避と認められますので、業績悪化改定事由による改定に該当するものと考えられます。

[解説]

(1) 定期給与（支給時期が 1 月以下の一定の期間ごとである給与）で、業績悪化改定事由により減額改定がされた場合において、減額改定前の各支給時期における支給額及び減額改定後の各支給時期における支給額が同額であるものは、それぞれ定期同額給与として損金の額に算入されます。この場合の業績悪化改定事由とは、「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」をいいます。

この業績悪化改定事由は、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い、通常は売上や経常利益などの会社経営上の数値的指標が既に悪化している場合が多いものと思われるのですが、ご質問の場合のように、現状ではこれらの指標が悪化しているとまでは言えない場合にも業績悪化改定事由に当たるのかどうか疑問が生じます。

(2) この点、ご質問は、売上の大半を占める主要な得意先が 1 回目の手形の不渡りを出したという客観的な状況があり、得意先の経営状況を踏まえれば数か月後には売上が激減することが避けられない状況となったため、役員給与の減額を含む経営改善計画を策定したとのことです。

このように、現状では数値的指標が悪化しているとまでは言えないものの、役員給与の減額などの経営改善策を講じなければ、客観的な状況から今後著しく悪化することが不可避と認められる場合には、業績悪化改定事由に該当するものと考えられます。また、今後著しく悪化することが不可避と認められる場合であって、これらの経営改善策を講じたことにより、結果として著しく悪化することを予防的に回避できたときも、業績悪化改定事

由に該当するものと考えられます。

ご質問の場合以外にも、例えば、主力製品に瑕疵があることが判明して、今後、多額の損害賠償金やリコール費用の支出が避けられない場合なども業績悪化改定事由に該当するものと考えられますが、あくまでも客観的な状況によって判断することになりますから、客観的な状況がない単なる将来の見込みにより役員給与を減額した場合は業績悪化改定事由による減額改定に当たらないことになります。

- (3) なお、ご質問のような場合には、役員給与を減額するに当たり、会社経営上の数値的指標の著しい悪化が不可避と判断される客観的な状況としてどのような事情があったのか、経営改善策を講じなかった場合のこれらの指標を改善するために具体的にどのような計画を策定したのか、といったことを説明できるようにしておく必要がありますので、留意してください。

(注) 事前確定届出給与（法法 34①二）に係る業績悪化改定事由（法令 69③二）についても、同様の取扱いとなります。

[関係法令通達]

法人税法第 34 条第 1 項第 1 号

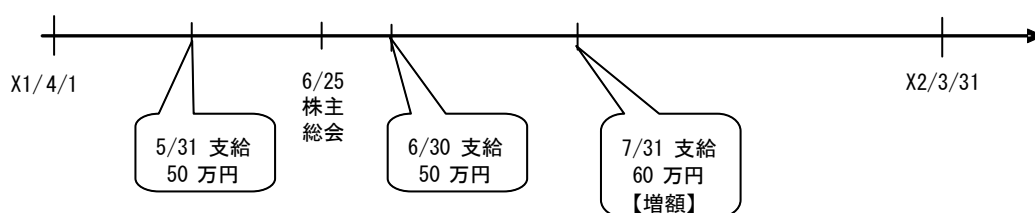
法人税法施行令第 69 条第 1 項第 1 号

法人税基本通達 9-2-13

### (定期給与を株主総会の翌月分から増額する場合の取扱い)

[Q 2] 当社（年1回3月決算）は、定時株主総会をX1年6月25日に開催し、役員に対する定期給与の額につき従来の50万円から60万円に増額改定することを決議しました。当社の役員に対する定期給与の支給日は毎月末日となっていますが、その増額改定は6月30日支給分からではなく、定時株主総会の日から1ヶ月経過後最初に到来する給与の支給日である7月31日支給分から適用することとしています。

この場合、定期同額給与の要件とされている「改定前後の各支給時期における支給額が同額であるもの」という要件は満たさないこととなりますか。



[A]

4月から6月までの支給額又は7月から翌年3月までの支給額が同額である場合には、「改定前後の各支給時期における支給額が同額であるもの」という要件を満たし、それぞれが定期同額給与に該当します。

[解説]

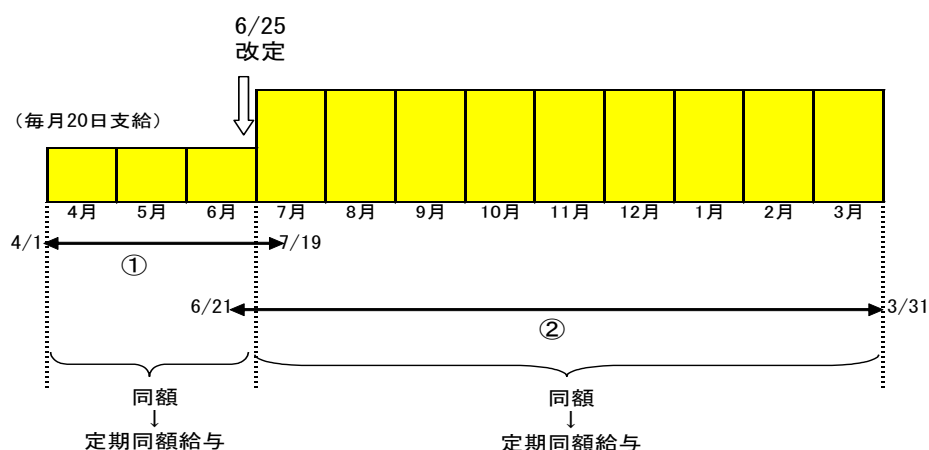
(1) 定期同額給与とは、次に掲げる給与をいいます。

- ① その支給時期が1月以下の一定の期間ごとである給与（以下「定期給与」といいます。）で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もの（法第34条①一）
- ② 定期給与で、次に掲げる改定がされた場合において、当該事業年度開始の日又は給与改定前の最後の支給時期の翌日から給与改定後の最初の支給時期の前日又は当該事業年度終了の日までの間の各支給時期における支給額が同額であるもの（法第69条①一）
  - i 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ヶ月を経過する日（以下「3ヶ月経過日等」といいます。）まで（継続して毎年所定の時期にされる定期給与の額の改定が3ヶ月経過日等後にされることについて特別の事情があると認められる場合にあっては、当該改定の時期）にされた定期給与の額の改定（法第69条①一イ）
  - ii 当該事業年度において当該内国法人の役員の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（臨時改定事由）によりされたこれらの役員に係る定期給与の額の改定（iに掲げる改定を除きます。）（法第69条①一ロ）
  - iii 当該事業年度において当該内国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（業績悪化改定事由）によりされた定期給与の額の改定（その定期給与の額を減額した改定に限り、i及びiiに掲げる改定を除きます。）（法第69条①一ハ）

- ③ 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（法令 69①二）

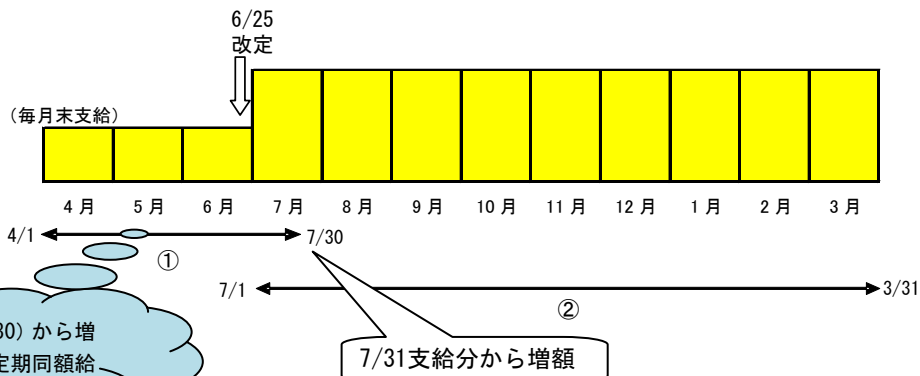
例えば、年1回3月決算の法人が毎月20日に役員給与を支給することとしている場合において、6月25日に開催した定時株主総会において定期給与の額の改定を決議したときには、次の①又は②に掲げる各支給時期における支給額が同額である場合には、それぞれが定期同額給与に該当することとなります。

- ① 当該事業年度開始の日（4/1）から給与改定後の最初の支給時期の前日（7/19）までの間の各支給時期 ⇒ 4月20日、5月20日、6月20日
- ② 給与改定前の最後の支給時期の翌日（6/21）から当該事業年度終了の日（3/31）までの間の各支給時期 ⇒ 7月20日、8月20日、……、3月20日



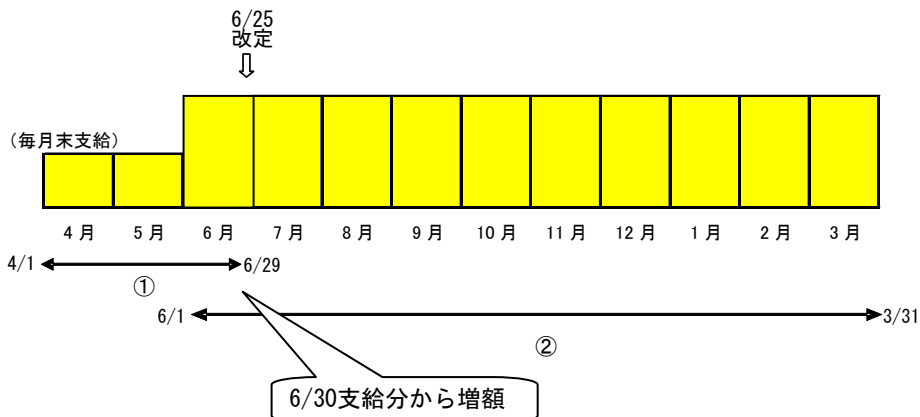
- (2) ご質問は、上記の例で役員給与の支給日を毎月末日としている場合であります。6月25日に開催した定時株主総会において定期給与の増額改定を決議した後、同月末日（6/30）に給与の支給日が到来することから、給与改定後の最初の支給時期が6月30日となり、「当該事業年度開始の日から給与改定後の最初の支給時期の前日まで」を4月1日から6月29日までと、「給与改定前の最後の支給時期の翌日から当該事業年度終了の日まで」を6月1日から翌年3月31日までとみれば、7月31日支給分から給与の額を増額した場合は、定期同額給与に該当しないのではないかとのお尋ねであります（下図参照）。

【7月31日支給分から増額する場合（ご質問の場合）】



改定直後の支給分(6/30)から増額されていないため、定期同額給与に該当しないのではないかと？

【6月30日支給分から増額する場合】



(3) この点、役員職務執行期間は、一般に定時株主総会の開催日から翌年の定時株主総会の開催日までの期間であると解され、定時株主総会における定期給与の額の改定は、その定時株主総会の開催日から開始する新たな職務執行期間（以下「翌職務執行期間」といいます。）に係る給与の額を定めるものと考えられます。

ご質問の場合、定時株主総会において翌職務執行期間に係る給与の額を定めたものと思われるのですが、6月25日から開始する翌職務執行期間に係る最初の給与の支給時期を、定時株主総会直後に到来する6月30日ではなく、その翌月の7月31日であるとする定めも一般的と考えられます。

したがって、次の①又は②に掲げる各支給時期における支給額が同額である場合には、それぞれが定期同額給与に該当することとなります。

- ① 当該事業年度開始の日（4/1）から給与改定後の最初の支給時期の前日（7/30）までの間の各支給時期 ⇒4月30日、5月31日、6月30日
- ② 給与改定前の最後の支給時期の翌日（7/1）から当該事業年度終了の日（3/31）までの間の各支給時期 ⇒7月31日、8月31日、……、3月31日



なお、定時株主総会の決議に基づき6月30日支給分から増額することとしている場合において、4月及び5月の支給額並びに6月から翌年3月までの支給額が同額であるときは、それぞれが定期同額給与に該当することとなります。

(注) 本事例は、役員給与の額を株主総会で決議することとしていますが、例えば、株主総会で役員給与の支給限度額を定め、各人別の支給額は取締役会で決議するなど、会社法等の法令の規定に従って役員給与の額を決議するものは、この事例における株主総会での決議と同様に取り扱って差し支えありませんので、ご注意ください。

[関係法令通達]

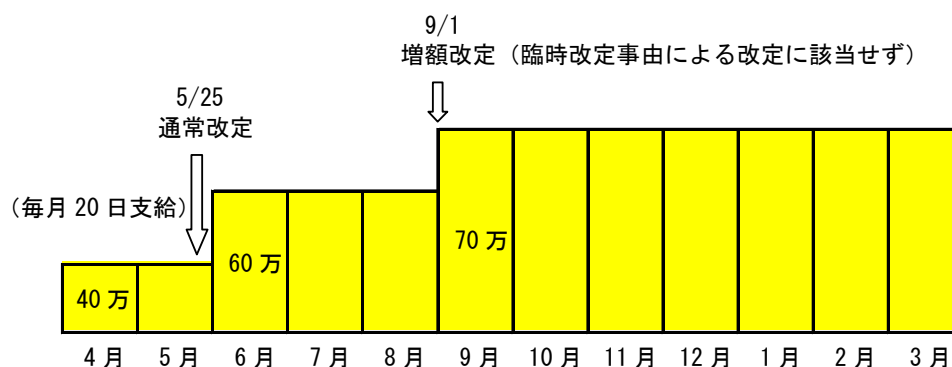
法人税法第34条第1項第1号

法人税法施行令第69条第1項第1号

### (複数回の改定が行われた場合の取扱い)

[Q3] 当社(年1回3月決算)は、取締役甲に対し、毎月20日に、月額40万円の役員給与を支給することとしていましたが、X1年5月25日に開催した定時株主総会において、6月支給分の給与から20万円増額し月額60万円を支給することを決議しました。その後、甲の統括する部署の業績が好調であることから、同年9月1日に臨時株主総会を開催し、同月支給分の給与から更に10万円増額し月額70万円とすることを決議しました。

X1年9月の増額改定は、臨時改定事由による改定に該当しない改定ですが、①事業年度開始の日から定時株主総会による給与改定の前までの定期給与(4月及び5月の給与)、②定時株主総会による給与改定後から事業年度終了の日までの定期給与(6月から翌年3月までの給与)について、それぞれ定期同額給与に該当しますか。また、定期同額給与に該当しない場合、損金不算入額の算定はどのように行えばよいですか。



[A]

貴社が甲に支給する4月及び5月の給与は定期同額給与に該当します。また、6月以降の給与は、増額改定後の期間(9月分から翌年3月分までの7ヶ月間)において増額改定前の支給額である60万円に10万円を上乗せして支給することとしたものであるともみることができることから、その増額改定前の定期給与の額(60万円)に相当する部分が引き続き定期同額給与として支給されているものと考えられます。したがって、損金不算入額は、増額改定後の定期給与の額のうち増額改定前の支給額に上乗せして支給した部分の金額70万円(10万円×9月から翌年3月までの7ヶ月分)となります。

[解説]

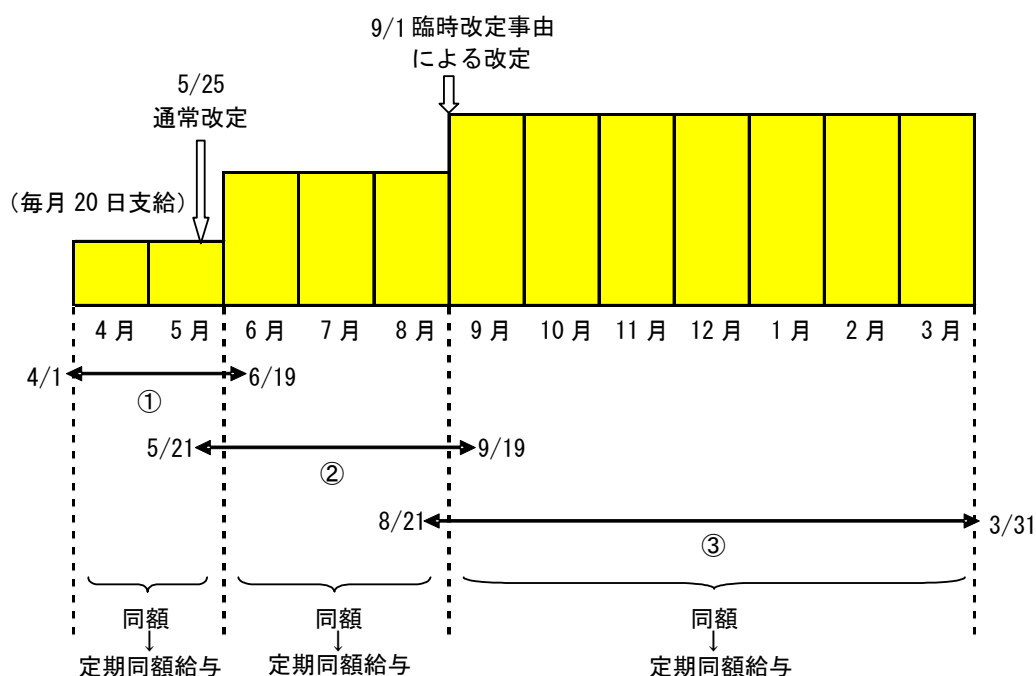
- (1) 定期給与の額の改定(法人税法施行令第69条第1項第1号イからハまでに掲げる改定に限ります。)があった場合において、当該事業年度開始の日又は給与改定前の最後の支給時期の翌日から給与改定後の最初の支給時期の前日又は当該事業年度終了の日までの間の各支給時期における支給額が同額であるものは、定期同額給与に該当することとされています(法令69①一)。

すなわち、一事業年度中に複数回の改定(法人税法施行令第69条第1項第1号イからハまでに掲げる改定に限ります。)が行われた場合には、改定の前後で期間を区分し、それぞれの期間ごとに、その期間中の各支給時期において支給される定期給与の額が同額である

かを判定することとなります。

例えば、年1回3月決算の法人が毎月20日に役員給与を支給することとしている場合において、5月25日に開催した定時株主総会において定期給与の額の改定（以下「通常改定」といいます。）を決議した後、9月1日に法人税法施行令第69条第1項第1号ロに掲げる臨時改定事由による改定を行ったときには、次の①から③までに掲げる各支給時期における支給額が同額である場合には、それぞれが定期同額給与に該当し、それぞれ損金算入の対象となることとなります（下図参照）。

- ① 当該事業年度開始の日（4/1）から通常改定後の最初の支給時期の前日（6/19）までの間の各支給時期 ⇒ 4月20日、5月20日
- ② 通常改定前の最後の支給時期の翌日（5/21）から臨時改定事由による給与改定後の最初の支給時期の前日（9/19）までの間の各支給時期 ⇒ 6月20日、7月20日、8月20日
- ③ 臨時改定事由による給与改定前の最後の支給時期の翌日（8/21）から当該事業年度終了の日（3/31）までの間の各支給時期 ⇒ 9月20日、10月20日、……、3月20日

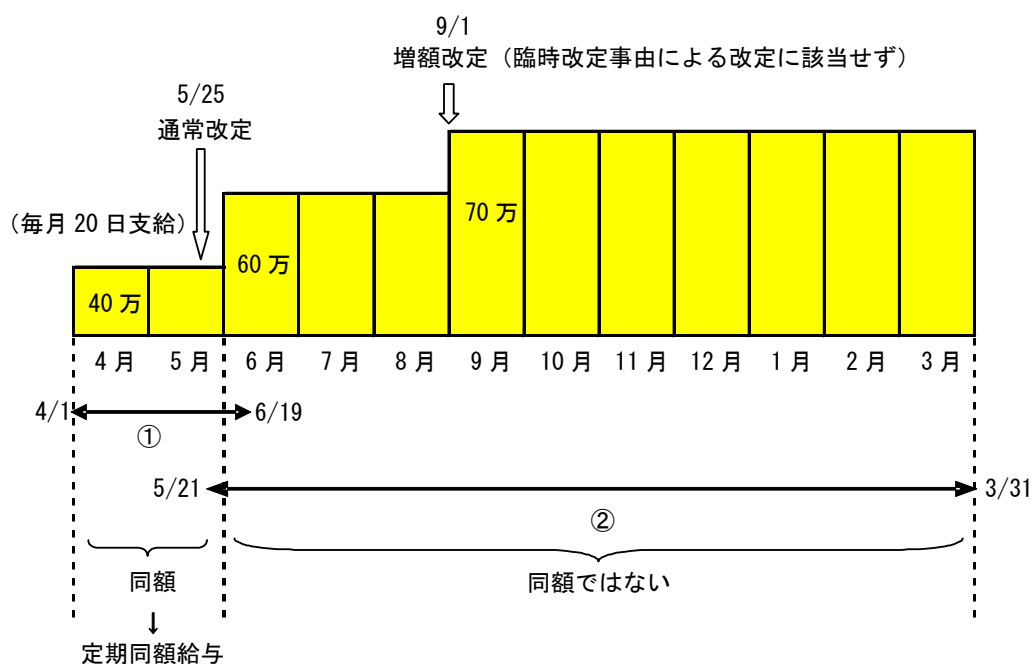


(2) ご質問の場合には、9月に行われた改定が法人税法施行令第69条第1項第1号に掲げるいずれの改定にも該当しないことから、定時株主総会の決議による通常改定の前後で期間を区分し、それぞれの期間ごとに、その期間中の各支給時期において支給される定期給与の額が同額であるかどうかを判定することとなります。具体的には、次の①又は②に掲げる各支給時期における支給額が同額である場合には、それぞれが定期同額給与に該当することとなります。

- ① 当該事業年度開始の日（4/1）から通常改定後の最初の支給時期の前日（6/19）までの間の各支給時期 ⇒ 4月20日、5月20日
- ② 通常改定前の最後の支給時期の翌日（5/21）から当該事業年度終了の日（3/31）までの間の各支給時期 ⇒ 6月20日、7月20日、……、3月20日

ただし、定期給与の額について、ご質問のように法人税法施行令第 69 条第 1 項第 1 号に掲げる改定以外の増額改定後（9 月以降）の各支給時期における支給額が同額であるときなどは、増額改定後の期間（9 月分から翌年 3 月分までの 7 ヶ月間）において増額改定前の支給額に改定による増額分を上乗せして支給することとしたものであるともみることができると考えられます。

- (3) したがって、ご質問の場合は、①に掲げる各支給時期における支給額は同額となっているため、①に掲げる各支給時期における定期給与は定期同額給与に該当し、損金算入の対象となります。また、②に掲げる各支給時期における支給額は、9 月に行われた改定後の各支給時期における支給額が同額であるため、増額改定後の期間（9 月分から翌年 3 月分までの 7 ヶ月間）において増額改定前の支給額である 60 万円に 10 万円を上乗せして支給することとしたものであるともみることができることから、その増額改定前の定期給与の額（60 万円）に相当する部分が引き続き定期同額給与として支給されているものと考えられます。これにより、損金不算入額は、増額改定後の定期給与の額のうち増額改定前の支給額に上乗せして支給した部分の金額 70 万円（10 万円×9 月から翌年 3 月までの 7 ヶ月分）となります。



(注) 本事例は、役員給与の額を株主総会で決議することとしています。例えば、株主総会で役員給与の支給限度額を定め、各人別の支給額は取締役会で決議するなど、会社法等の法令の規定に従って役員給与の額を決議するものは、この事例における株主総会での決議と同様に取り扱って差し支えありませんので、ご注意ください。

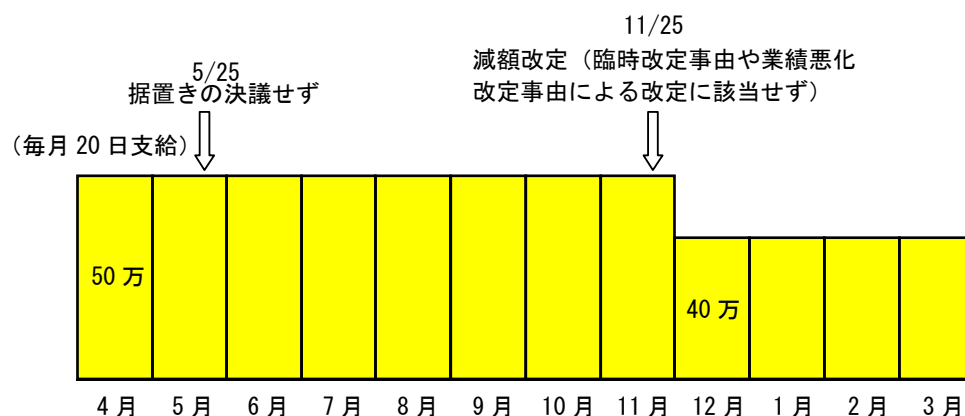
[関係法令通達]

法人税法第 34 条第 1 項第 1 号  
法人税法施行令第 69 条第 1 項第 1 号

**(役員給与の額の据置きを定時株主総会で決議せず、その後に減額した場合の取扱い)**

[Q 4] 当社（年1回3月決算）は、代表取締役甲に対し、毎月20日に、月額50万円の役員給与を支給することとしていました。当社は、通常、役員給与の額の改定を5月に開催する定時株主総会で決議していますが、X1年5月25日に開催した定時株主総会においては、任期の中途である役員給与の額は前年の定時株主総会において決議された額を据え置くこととしたことから、定時株主総会の議案には役員給与の額に関する事項を盛り込まず、これまでと同額の給与を継続して支給してきたところです。その後、会社の営業利益を確保することのみを目的として、X1年11月25日に臨時株主総会を開催し、甲の12月支給分の給与から10万円減額して月額40万円とすることを決議しました。

X1年11月25日の減額改定は、臨時改定事由や業績悪化改定事由による改定に該当しないものと考えますが、①事業年度開始の日から定時株主総会までに支給した定期給与（4月及び5月の給与）、②定時株主総会后に支給した定期給与（6月から翌年3月までの給与）について、それぞれ定期同額給与に該当しますか。また、定期同額給与に該当しない場合、損金不算入額の算定はどのように行えばよいですか。



[A]

貴社が甲に支給する4月及び5月の給与は、定期同額給与に該当するものと取り扱って差し支えありません。また、6月以降の給与は、減額改定後の定期給与の額（40万円）を当年の定時株主総会から開始する新たな職務執行期間において継続して支給するとともに、減額改定前の期間（6月分から11月分までの6ヶ月間）においてはその継続して支給している定期給与の額（40万円）に10万円を上乗せして支給していたものともみることができるところから、その減額改定後の定期給与の額（40万円）に相当する部分が定期同額給与となるものと考えられます。したがって、損金不算入額は、減額改定前の定期給与の額のうち減額改定後の定期給与の額を超える部分の金額60万円（10万円×6ヶ月分）となります。

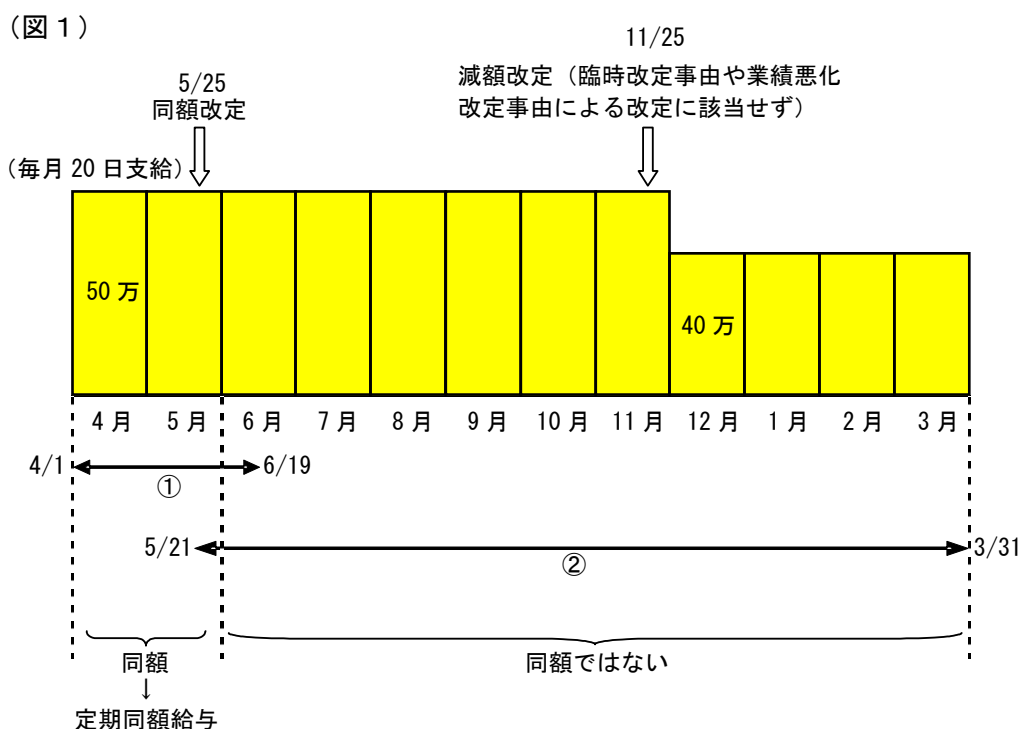
[解説]

- (1) 定期給与の額の改定（法人税法施行令第69条第1項第1号イからハまでに掲げる改定に限ります。）があった場合において、当該事業年度開始の日又は給与改定前の最後の支給時

期の翌日から給与改定後の最初の支給時期の前日又は当該事業年度終了の日までの間の各支給時期における支給額が同額であるものは、定期同額給与に該当することとされています（法令69①一）。

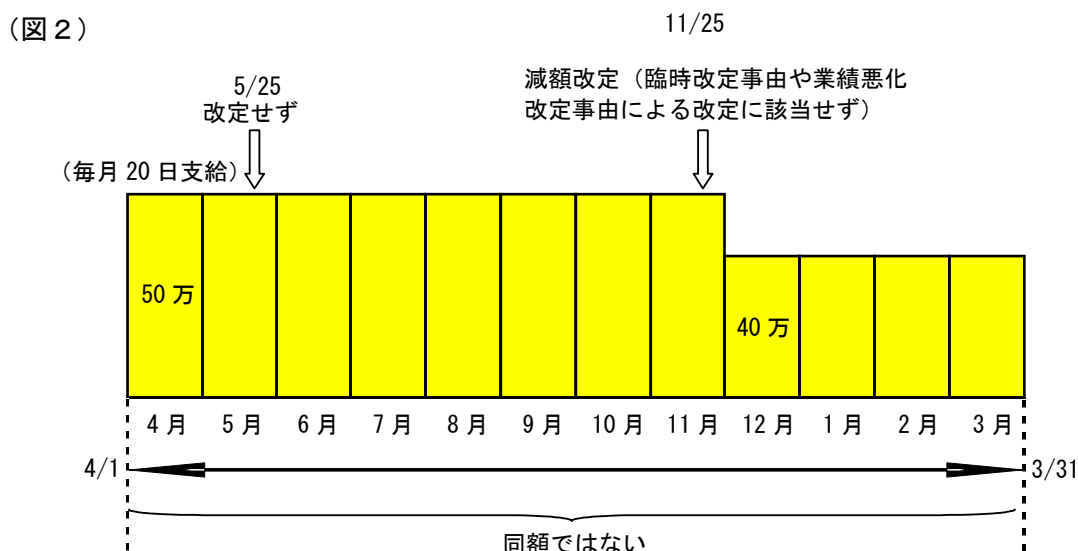
例えば、年1回3月決算の法人が毎月20日に役員給与を支給することとしている場合において、5月25日に開催した定時株主総会において定期給与の額は前年の定時株主総会において決議された額と同額とすること（以下「同額改定」といいます。）を決議した後、11月25日に臨時改定事由や業績悪化改定事由による改定に該当しない減額改定を行ったときには、次の①に掲げる各支給時期における支給額は同額となっているため、①に掲げる各支給時期における定期給与は定期同額給与に該当しますが、②に掲げる各支給時期における支給額は同額となっていないことから、原則として、②に掲げる各支給時期における定期給与のすべてが定期同額給与には該当しないこととなります（図1参照）。

- ① 当該事業年度開始の日（4/1）から同額改定後の最初の支給時期の前日（6/19）までの間の各支給時期 ⇒ 4月20日、5月20日
- ② 同額改定前の最後の支給時期の翌日（5/21）から当該事業年度終了の日（3/31）までの間の各支給時期 ⇒ 6月20日、7月20日、……、3月20日



(2) ところで、ご質問の場合には、①5月25日に開催した定時株主総会において、任期の中途である役員の給与の額は前年の定時株主総会において決議された額を据え置くこととしたといった事情により、当年の定時株主総会の議案に役員給与の額に関する事項を盛り込まなかったものであり、これは、法人税法施行令第69条第1項第1号イの通常改定が行われていないともみられること、②11月25日の減額改定は臨時改定事由や業績悪化改定事由による改定に該当しないことから、定期同額給与の判定は12ヶ月分の支給額で行うこと

となり、その結果、12ヶ月間の各支給時期における支給額が同額ではないため、当期において甲に支給した12ヶ月分の役員給与のすべてが定期同額給与に該当しないのではないかとのお尋ねであります（図2参照）。



(3) 会社法においては、取締役の報酬、賞与其他の職務執行の対価として会社から受ける財産上の利益については、定款又は株主総会の決議によって定めることと規定されており、会社が支給する役員給与もこの規定の適用を受けることになります。

このため、一般的には、定時株主総会において、その開催日から開始する新たな職務執行期間に係る給与の額を定めることになり、これを前提として法人税法の規定が置かれていると考えられます。

ところで、任期中である役員に対して前年の定時株主総会で決議された支給額を引き続き支給することとする場合には、当年の定時株主総会から開始する新たな職務執行期間(以下「当職務執行期間」といいます。)の開始に当たり、改めて当職務執行期間に係る支給額についての決議を経ないといった企業慣行も見受けられるところであり、貴社においても、任期の中途である役員の給与の額を据え置くこととしたことから、当年の定時株主総会の議案に役員給与の額に関する事項を盛り込まなかったとのことです。

また、貴社は、通常、役員給与の額の改定を5月に開催する定時株主総会において決議することとしているとのことであり、本年の4月及び5月に支給した金額は前年の定時株主総会で確定していたということになります。

その上で、当職務執行期間の途中で臨時改定事由や業績悪化改定事由に該当しない減額改定がされたわけですが、その事実をもって、前年の定時株主総会で確定していた前年の定時株主総会から開始する職務執行期間に係る給与(前年6月分から当年5月分までの給与)についてまで定期同額給与に該当しないと解することは相当ではないと考えられます。

このように過去の改定実態等その法人の慣行等からその法人の通常改定の時期が確認できる場合には、前年の通常改定(例えば、定時株主総会)で決議された支給額を当年も引

き続き支給することとしたため、改めて当職務執行期間に係る支給額についての決議を経ないといったようなときであっても、当年の通常改定において、同額改定の決議があったときと同様に取り扱うことが相当と考えられます。その結果、ご質問の場合には、図1と同様の状態となることから、4月及び5月の給与は定期同額給与に該当するものと取り扱って差し支えありません。

また、6月以降の給与は、ご質問のように臨時改定事由や業績悪化改定事由による改定に該当しない減額改定によって、各支給時期における支給額が同額となっていませんが、その減額改定後（12月以降）の各支給時期における支給額が同額であるときなどは、減額改定後の定期給与の額（40万円）を当職務執行期間において継続して支給するとともに、減額改定前の期間（6月分から11月分までの6ヶ月間）においてはその継続して支給している定期給与の額（40万円）に10万円を上乗せして支給していたものともみることができることから、その減額改定後の定期給与の額（40万円）に相当する部分が定期同額給与となるものと考えられます。したがって、損金不算入額は、減額改定前の定期給与の額のうち減額改定後の定期給与の額を超える部分の金額60万円（10万円×6ヶ月分）となります。

（注）本事例は、役員給与の額を株主総会で決議することとしていますが、例えば、株主総会で役員給与の支給限度額を定め、各人別の支給額は取締役会で決議するなど、会社法等の法令の規定に従って役員給与の額を決議するものは、この事例における株主総会での決議と同様に取り扱って差し支えありませんので、ご注意ください。

[関係法令通達]

法人税法第34条第1項第1号

法人税法施行令第69条第1項第1号



(臨時改定事由の範囲－病気のため職務が執行できない場合)

[Q5] 当社(年1回3月決算)の代表取締役甲は、病気のため2ヶ月間の入院が必要となり、当初予定されていた職務の執行が一部できない状態になったため、取締役会を開催し、甲の役員給与の額を減額することを決議しました。

また、退院後において、従前と同様の職務の執行が可能となったことから、取締役会の決議を経て、入院前の給与と同額の給与を支給することとする改定をしています。

この場合、当社が甲に支給する役員給与は定期同額給与に該当しますか。

なお、入院期間中、甲には別途、社会保険から傷病手当金が給付される予定です。

X1年8月まで	月額60万円
X1年9月～10月(入院期間)	月額20万円
X1年11月(職務再開)以降	月額60万円

[A]

ご質問のように、役員が病気で入院したことにより当初予定されていた職務の執行が一部できないこととなった場合に、役員給与の額を減額することは臨時改定事由による改定と認められます。また、従前と同様の職務の執行が可能となった場合に、入院前の給与と同額の給与を支給することとする改定も臨時改定事由による改定と認められます。したがって、甲に支給する給与はいずれも定期同額給与に該当します。

[解説]

(1) 定期同額給与とは、次に掲げる給与をいいます。

- ① その支給時期が1月以下の一定の期間ごとである給与(以下「定期給与」といいます。)で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もの(法第34条第1項)
- ② 定期給与で、次に掲げる改定がされた場合において、当該事業年度開始の日又は給与改定前の最後の支給時期の翌日から給与改定後の最初の支給時期の前日又は当該事業年度終了の日までの間の各支給時期における支給額が同額であるもの(法第69条第1項)
  - i 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「3月経過日等」といいます。)まで(継続して毎年所定の時期にされる定期給与の額の改定が3月経過日等後にされることについて特別の事情があると認められる場合にあっては、当該改定の時期)にされた定期給与の額の改定(法第69条第1項イ)
  - ii 当該事業年度において当該内国法人の役員の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(臨時改定事由)によりされたこれらの役員に係る定期給与の額の改定(iに掲げる改定を除きます。)(法第69条第1項ロ)
  - iii 当該事業年度において当該内国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(業績悪化改定事由)によりされた定期給与の額の改定(その定期給与の額を減額した改定に限り、i及びiiに掲げる改定を除きます。)(法第69条第1項ハ)
- ③ 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条第2項)

(2) ご質問は、役員（代表取締役）が病気で入院したことにより当初予定されていた職務の執行が一部できないこととなり、これにより役員給与の額を減額して支給した場合に、この減額改定が上記(1)② ii の臨時改定事由による改定に該当するかどうかというお尋ねであります。

この点については、ご質問の場合には、代表取締役甲の職制上の地位の変更はないものの、これまで行ってきた役員としての職務の一部を遂行することができなくなったという事実が生じており、職務の内容の重大な変更その他これに類するやむを得ない事情があったものと考えられますので、臨時改定事由による改定に当たり、定期同額給与に該当することとなります。

(3) この臨時改定事由による改定は、事業年度開始の日から3ヶ月までにされた定期給与の額の改定時には予測しがたい偶発的な事情等による定期給与の額の改定で、利益調整等の恣意性があるとはいえないものについても、定期同額給与とされる定期給与の額の改定として取り扱うこととしているものです。どのような事情が生じた場合が臨時改定事由に当たるかは、役員の職務内容など個々の実態に即し、予め定められていた役員給与の額を改定せざるを得ないやむを得ない事情があるかどうかにより判断することになりますが、ご質問のように、役員が病気で入院したことその他の事由により、当初予定されていた職務の一部又は全部の執行ができなくなった場合には、役員の職務の内容の重大な変更その他これに類するやむを得ない事情があると認められることから、これにより役員給与の額を減額して支給する又は支給をしないことは、臨時改定事由による改定と認められます。

(4) また、退院後、従前と同様の職務の執行が可能となったことにより、取締役会の決議を経て入院前の給与と同額の給与を支給することとする改定についても、「役員の職務の内容の重大な変更その他これに類するやむを得ない事情」に該当することとなります。

(注) 事前確定届出給与（法法 34①二）に係る臨時改定事由（法令 69③一）についても、同様の取扱いとなります。

[関係法令通達]

法人税法第 34 条第 1 項第 1 号

法人税法施行令第 69 条第 1 項第 1 号