



役員給与の減額改定・事前確定届出給与

第 55 回 2014 年（平成 26 年）6 月 6 日

発表 中島 孝一

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

＜MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ＞

<http://www.mjs.co.jp/seminar/kenkyukai/>

M J S判例研究会

平成 26 年 6 月 6 日

役員給与の減額改定・事前確定届出給与

中島孝一

[1] 役員給与の改正

1 平成 18 年度改正前の役員給与税制＜平成 18 年度 改正税法のすべて(323 頁)＞

わが国税制では、従来から役員給与の支給の恣意性を排除することが適正な課税を実現する観点から不可欠と考えており、法人段階において損金算入される役員給与の範囲を職務執行の対価として相当とされる範囲に制限することとされていた。

制限するに際し、役員給与が職務執行の対価として相当な範囲内であるか否かを個々の事例に応じて判定することの困難性を踏まえ、平成 18 年度改正前は役員給与の外形的な支給形態により行っていた。

具体的には、定期に定額支給するものを「役員報酬」、それ以外の臨時的なものを「役員賞与」と区別して、役員賞与（旧商法では利益処分）は損金の額に算入しないこととしていたが、この区別は基準として明確なものである反面、画一的・形式的にすぎるとの指摘もあった。

2 平成 18 年度改正後の役員給与税制＜平成 18 年度税 改正税法のすべて(323 頁)＞

平成 18 年度改正では、会社法制や会計制度（役員賞与も役員報酬と同様に職務執行の対価と位置付けられた。）など周延的な制度が大きく変わる機会を捉えて、役員報酬と役員賞与を役員給与に一本化し、役員給与の損金算入のあり方を見直すこととされた。

具体的には、従来の役員報酬に相当するものだけでなく、「事前の定め」により役員給与の支給時期・支給額に対する恣意性が排除されているものについて損金算入を認めるとともに、従来課税上の弊害が最も大きいと考えられていた法人の利益と連動する役員給与についてもその適正性や透明性が担保されていることを条件に損金算入を認めることとした。

3 法人税法第 34 条の構成（役員給与の損金不算入）

第 1 項 役員給与の原則損金不算入

内国法人がその役員に対して支給する給与（カッコ書省略）のうち次に掲げる給与のいずれにも該当しないものの額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない

第 1 号 定期同額給与 第 2 号 事前確定届出給与 第 3 号 利益連動給与

第 2 項 過大役員給与の損金不算入

第 3 項 仮装経理等に係る役員給与の損金不算入

第 4 項～第 6 項 省略

[2] 役員給与の減額改定(平成 23 年 1 月 25 日裁決)

1 事案の概要

本件は、請求人が経常利益対前年比で 6%減少したことを理由として、代表取締役 B に対して支給していた法人税法第 34 条第 1 項第 1 号に規定する定期同額給与を事業年度の中途において減額改定したところ、原処分庁が改定理由が経営状況の著しい悪化等に該当しないから、減額前の各月の支給額のうち減額後の各月の支給額を超える部分の金額は損金の額に算入できないなどとして法人税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行ったのに対して、これらの処分の一部の取消しを求めた事案である。

2 争点

本件減額改定決議の理由（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。

3 基礎事実

請求人は、本件事業年度（平成 19 年 8 月 1 日から平成 20 年 7 月 31 日）の決算月の前月である平成 20 年 6 月〇日に開催された取締役会において代表取締役 B の給与を月額〇〇〇〇円から〇〇〇〇〇円に減額する決議を行い、減額後の金額を同年 6 月及び 7 月の各支給日に支給した。

4 主張

請 求 人	原 処 分 庁
決算月の 2 か月前（平成 20 年 5 月）における経常利益が対前年比で 6%減少している状況は、業績悪化改定事由に該当する。	請求人がいう経常利益が対前年比で 6%減少したという状況は、単に業績目標に達しなかったものであり、経営状況が著しく悪化した状況とはいえないから、業績悪化改定事由に該当しない。

5 判断

(1) 法令解釈

イ 法人税法第 34 条第 1 項第 1 号は、……各支給時期の支給額が同額である定期給与が含まれる。

これは、役員給与のように支給される者が支給額を決定できるような性質の経費について、損金算入を安易に認め、結果として法人の税負担の減少を容認することは課税の公平の観点から問題があることなどから、法人税法においては、従来から役員給与の支給のし意性を排除することが適正な課税を実現する観点から不可欠であると考えられており、損金算入される役員給与の範囲を制限すべく、外形的基準として定期同額給与が定められているのであるが、定期同額給与について、事業年度の途中で給与改定がされた場合であっても、それが業績悪化改定事由によるものである場合には、

当該給与改定の前後それぞれの期間における各支給時期の支給額が同額である限り、当該給与改定にはやむを得ない理由があり、し意性はないと考えられるのであり、役員給与の損金不算入の規定を適用しないことにしたものと解される。

ロ したがって、業績悪化改定事由に該当するか否かについては、定額で支給されていた役員給与の額を減額せざるを得ないやむを得ない事情が存するかどうかにより判定することになると解される。

そうであるから、法人税基本通達 9-2-13 が、経営の状況の著しい悪化に類する理由について「やむを得ず役員給与を減額せざるを得ない事情がある」かどうかという客観的な事情の有無などにより判断することとし、「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」としていることは、法人税法における役員給与のし意的な支給を排除するという趣旨に沿うものであり、当審判所においても相当であると認められる。

(2) 認定事実

省略

(3) 本件へのあてはめ

……本件においては、一定期間の経営成績を示す本件 5 月次損益計算書の経常利益の対前年割合が 94.2%と若干の下落があるものの著しい悪化というほどのものではないこと、本件事業年度及びその前 6 事業年度において、本件事業年度の最終的な売上高が最高額であり、経常利益も 2 番目に高いものであって、その前 6 事業年度と比較して遜色ない業種であること、また、本件取締役会による代表取締役 B の給与の減額については、同人自らの申出に基づき、本件 5 月次損益計算書の経常利益が請求人の設定した業務目標に達しなかったことを理由としてなされたものであり請求人の業績が著しく悪化したことを理由とするものではないこと等からすれば、請求人の主張する経常利益が対前年割合で 6%減少したことのみをもって、本件事業年度の中途である平成 20 年 5 月の時点において経営の状況の著しい悪化や業績悪化が原因でやむを得ず役員給与を減額せざるを得ない事情にあったと認めることはできず、上記理由以外に役員給与を減額せざるを得ない特段の事情が生じていたと認めるに足る事実はない。

したがって、請求人が減額改定の根拠とする理由は、単に業績目標値に達しなかったということに過ぎないものと評価するのが相当であり、法人税法施行令第 69 条第 1 項第 1 号ハに規定する業績悪化改定事由には該当しない。これは、当審判所が相当と判断した法人税基本通達 9-2-13 に照らして判断しても同様である。

（4）請求人の主張について

請求人は、本件取締役会の開催時点においては、いまだ国税庁から業績悪化改定事由に関する判断基準が示されていなかったのであるから、請求人自らが業績悪化改定事由について判断したものであり、その判断は認められるべきである旨主張する。

しかしながら、本件の業績悪化改定事由に関しては、国税庁は、本件取締役会の開催前である平成19年3月には「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）」の中で法人税基本通達9-2-13を新設した旨を公表し、平成19年11月には「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」として、当該法人税基本通達9-2-13の執行上の取扱いに係る情報をホームページ上において公表しているところ、請求人はこれらを判断の参考とすることができる状況にあったから、請求人の主張はその前提を誤るものである。

また、国税庁が法令に関して具体的な判断基準を示していなかったとしても、個々の納税者が法令の文言や趣旨から離れて独自の解釈や判断を行うことは許されないところ、当審判所の判断は上記（3）のとおりであるから、請求人の主張には理由がない。

※ T&A master NO.468 2012（平成24年）.9.24（4頁～6頁）

役員給与の期中減額、定期同額判定で重要解釈

法人が事業年度の中途に行った役員給与の減額改定が、子会社の借入金返済のために行われたものであることから法令69条1項1号に掲げる改定に該当しないとされた裁判事件があった（平成24年6月28日判決）。

請求人は、「役員給与に関するQ&A」Q1に例示されている取引銀行との間で行われる借入金返済に係る協議で役員給与を減額せざるを得ない場合と同様の減額理由と主張。

しかし、審判所は、法令69条1項1号が給与改定を行った当該法人の業績悪化等を理由とした給与改定について損金不算入としない旨を規定していると指摘。

子会社の借入金返済のための給与改定は業績悪化改定等には当たらないとした。法令69条1項1号について、審判所が新たな法令解釈を示しており、注目される所だ。

[3] 事前確定届出給与／事前の定めのとおり支給されなかった場合

(東京地裁 平成 24 年 10 月 9 日判決) (東京高裁 平成 25 年 3 月 14 日判決)

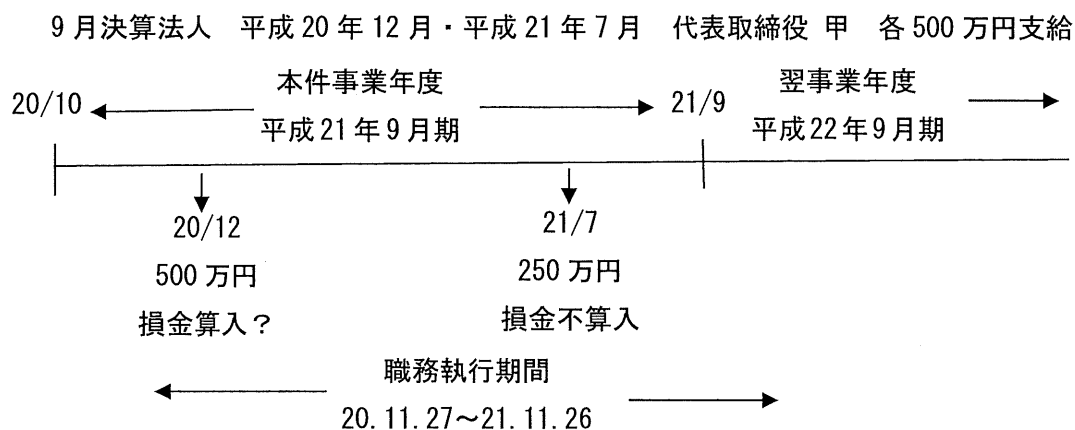
1 事案の概要

本件は、超硬工具の製造・販売を業とする内国法人である原告が、本件事業年度中にその代表取締役甲及び取締役乙に対して支給した役員給与のうち冬季賞与は法人税法 34 条 1 項 2 号の事前確定届出給与に該当し、その額は原告の本件事業年度の所得金額の計算上、損金の額に算入されるとして、本件事業年度の法人税の確定申告をしたところ、川崎北税務署長から、平成 22 年 6 月 29 日付けで、上記冬季賞与は事前確定届出給与に該当せず、その額は原告の本件事業年度の所得金額の計算上、損金の額に算入されないとされた事案である。

2 争点

本件の争点は、本件冬季賞与は法人税法 34 条 1 項 2 号の事前確定届出給与に該当せず、その額は原告の本件事業年度の所得金額の計算上、損金の額に算入されないか否かである。

3 前提事実



(1) 事前確定届出給与に関する届出

ア 決議機関・決議日

取締役会 平成 20 年 11 月 26 日

イ 職務の執行を開始する日 (職務執行期間)

平成 20 年 11 月 27 日 (平成 21 年 11 月 26 日まで)

ウ 当該事業年度

平成 20 年 10 月 1 日から平成 21 年 9 月 30 日までの事業年度 (本件事業年度)

エ 今回の届出額

支給時期（届出）	代表取締役 甲	取締役 乙
平成 20 年 12 月 11 日(冬季賞与)	500 万円	200 万円
平成 21 年 7 月 10 日(夏季賞与)	500 万円	200 万円

(2) 冬季賞与・夏季賞与の支給

支給時期（届出）	代表取締役 甲	取締役 乙
平成 20 年 12 月 1 日・9 日	500 万円	200 万円
平成 21 年 7 月 15 日（注）	250 万円	100 万円

- (注) 原告は、平成 21 年 7 月 6 日に開催された臨時株主総会において、本件事業年度の厳しい経済状況による業績の悪化を理由に、取締役会決議により定めた役員給与のうち夏季賞与の額をそれぞれ 2 分の 1 に減額する決議をし、同月 15 日に支給した。

(3) 変更届出書の提出

原告は、川崎北税務署長に対し、本件夏季賞与の減額について、法人税法施行令 69 条 3 項の変更届出期限までに事前確定届出給与に関する変更届出をしなかった。

4 原告の主張・被告の主張・裁判所の判断

＜原告の主張＞

- (1) 役員給与は原則損金算入である
- (2) 実際の支給額が減額された場合について
- (3) 一の職務執行期間中に複数回にわたる支給がされた場合の事前確定届出給与該当性について
- (4) 法人税基本通達の趣旨説明との矛盾

(1) 役員給与は原則損金算入である

原告の主張

法人税法 34 条は、「役員給与の損金不算入」という見出しを置いた上で、定期同額給与等に該当しないものの額は損金の額に算入しない旨規定する。

しかし、このような規定が存在することによったとしても、役員給与の額が原則的に損金の額に算入されないと考えられているものではない。

つまり、同上 1 項が各号に規定する役員給与以外は損金算入を許さない規定であるとする、同項が規定しない役員給与は全て損金算入が許されないことになるが、そのように考えられてはいない。

むしろ、役員給与は役員の職務執行の対価であり、法人税法 22 条 3 項 2 号の費用であるから、原則は損金である。

役員給与は原則として損金算入が許されるものであり、本件は、このような基本的な考え方に立脚して検討すべきである。

<「租税研究」2007 年(平成 19 年)7 月号 23 頁 租税研究協会：財務省の立法担当者>

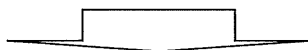
法律の条文の見出しが、「役員給与の損金不算入」となったことから、法人税法上は役員給与が原則損金不算入となったのではないかと指摘する向きもありますが、法人税法の構造として第 22 条の別段の定めを規定しようとする場合には、このような見出しや構成内容とならざるを得ないものであって、そもそも役員給与を原則損金不算入と考えているといったことではない。



被告の主張

……この区分は（外形的な支給基準）、会社法制等が大きく変わるのを機会として、平成 18 年度税制改正において見直され、従来の役員報酬に相当するもの（法人税法 34 条 1 項 1 号の定期同額給与）のほかに、事前の定めにより役員給与の支給の恣意性が排除される同項 2 号の事前確定届出給与についても損金算入が許されることとされた。

このように、法人税法 34 条の規定は、役員給与の支給の恣意性を排除し、課税の公平を図るために、同法 22 条 3 項の別段の定めを設け、損金算入が許される範囲を制限するものである。



裁判所の判断

……法人税法は、内国法人の各事業年度の所得金額の計算上、当該事業年度の損金の額に算入すべき金額については、企業会計上の費用及び損失に準拠するものとしつつ、税法上は企業会計上の取扱いとは異なる取扱いを要するものについては、別段の定めを設けることとしており（22 条 3 項）、この別段の定めである法人税法 34 条 1 項の規定は、内国法人がその役員に対して支給する給与のうち定期同額給与、事前確定届出給与又は利益連動給与のいずれにも該当しないものの額は、その内国法人の各事業年度の所得金額の計算上、損金の額に算入しないとしているのであるから、役員給与が企業会計上は費用とされるからといって、内国法人の各事業年度の所得金額の計算上、原則として損金算入が許されるものであるということとはできない。原告の上記主張は、その前提において失当である。

(2) 実際の支給額が減額された場合について

原告の主張

……法人税法 34 条 1 項 2 項の事前確定届出給与は、事前の定めにより役員給与の支給の恣意性が排除されており、それについて損金算入を許したとしても課税の公平を害することや租税回避の弊害を生ずることではないことから、損金算入が許されたものであるところ、所轄税務署長に届出がされた支給額と実際の支給額とが異なる場面であっても、実際の支給額が減額された場合であれば、損金の額が減額され、法人の課税所得は増額されるのであるから、損金算入を許したとしても課税の公平を害することや租税回避の弊害を生ずることではないのであって、所轄税務署長に届出がされた支給金額と実際の支給額とが異なる場合に、実際の支給額が減額された場合であっても、事前確定届出給与に該当しないとすることは、法人税法の解釈を誤るものであり、実際の支給額が減額された場合には、事前確定届出給与に該当するというべきである。



被告の主張

……また、実際の支給額が減額された場合であっても、とりあえず過大な支給額を届け出て枠取りをしておき、その範囲で利益の額に応じて支給額を決定して法人の所得金額を操作することも考えられるから、実際の支給額が減額された場合は事前確定届出給与に該当すれば、役員給与の支給の恣意性を排除するという法人税法 34 条の趣旨が没却される。



裁判所の判断

……原告の上記主張は、法人税法 34 条 1 項 2 号、法人税法施行令 69 条 3 項等の定め
に反するばかりでなく、仮に、役員給与の支給が所轄税務署長に届出がされた事前の定め
に係る確定額を下回ってされた場合であっても、当該役員給与の額を損金の額に算入する
こととすれば、事前の定めに係る確定額を高額に決めていわば枠取りをしておき、その後、
その支給額を減額して損金の額をほしいままに決定し、法人の所得の金額を殊更に少なく
することにより、法人税の課税を回避するなどの弊害が生ずるおそれがないということ
はできず、課税の公平を害することとなるのであって、役員給与の支給が所轄税務署長に
届出がされた事前の定めに係る確定額を下回ってされた場合であっても、当該役員給与の
支給は所轄税務署長に届出がされた事前の定めのおりにされたということができない以
上、事前確定届出給与に該当するということとはできない。

※ 日税連税法データベース 6/17 ページ

……役員給与のうち定期同額給与等のいずれにも該当しないものの額は損金の額に
算入しないこととされたのは、法人と役員との関係に鑑みると、役員給与の額を無制限
に損金の額に算入することとすれば、その支給額をほしいままに決定し、法人の所得の
金額を殊更に少なくすることにより、法人税の課税を回避するなどの弊害が生ずるお
それがあり、課税の公平を害することとなるためであると解される。

- (3) 一の職務執行期間中に複数回にわたる支給がされた場合の事前確定届出給与該当性について

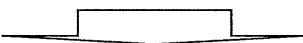
原告の主張

被告は、役員給与について一の職務執行期間中に複数回にわたる支給がされた場合には、当該役員給与の支給が所轄税務署長に届出がされた事前の定めのとおりされたか否かは職務執行期間を一つの単位として判定すべきものであって、当該役員給与は、職務執行期間に係る全ての支給が事前の定めのとおりされたときに初めて事前確定届出給与に該当すると主張する。

しかし、定時株主総会から次の株主総会までの間を職務執行期間とする例だけでなく、事業年度単位・半期単位・四半期単位又は法人独自の期間を職務執行期間とする例が少なからずあり、職務執行期間を半期ごと・四半期ごとに区分し、各区分ごとの対価として役員給与を支給する例もあるものであって、一般的でない場合を排除する理由は明らかでない。

また、仮に役員給与が定時株主総会から次の定時株主総会までの間の職務執行期間中の役員の職務執行の対価であるということができるとしても、理論必然的に、役員給与の支給が所轄税務署長に届出がされた事前の定めのとおりにされたか否かは職務執行期間を一つの単位として判定すべきものであることとなるわけではない。

したがって、役員給与について一の職務執行期間中に複数回にわたる支給がされた場合には、当該役員給与の支給が所轄税務署長に届出がされた事前の定めのとおりされたか否かは、職務執行期間を一つの単位として判定すべきものではなく、個々の支給ごとに判定すべきものであって、事前の定めのとおりに支給された役員給与は事前確定届出給与に該当するというべきである。



裁判所の判断

……しかし、株式会社ほかの法人と役員との関係は委任に関する規定に従うこと、取締役の報酬・賞与その他の役員給与は役員の職務執行の対価たる性質を有するものであること、取締役の報酬及び賞与の額は株主総会の決議によって定めるとされ、取締役の任期に合わせて、定時株主総会の決議により、次の定時株主総会までの間の取締役の給与の支給時期及び支給額が定められるのが一般的である。

そのことを前提とすると、内国法人がその役員に対してその役員の職務につき所定の時期に確定額を支給する旨の事前の定めに基づいて支給する給与について一の職務執行期間中に複数回にわたる支給がされた場合であっても、当該役員給与の支給が所轄税務署長に届出がされた事前の定めのとおりされたか否かは、特別の事情がない限り、個々の支給ごとに判定すべきものではなく、当該職務執行期間の全期間を一個の単位として判定すべきものであるとするのが、事前の定めを定めた株主総会の決議の趣旨に客観的に適合し相当である。

※ 法人税法 34 条 1 項 2 号（事前確定届出給与：職務執行期間に言及していない）

その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

(4) 法人税基本通達の趣旨説明との矛盾

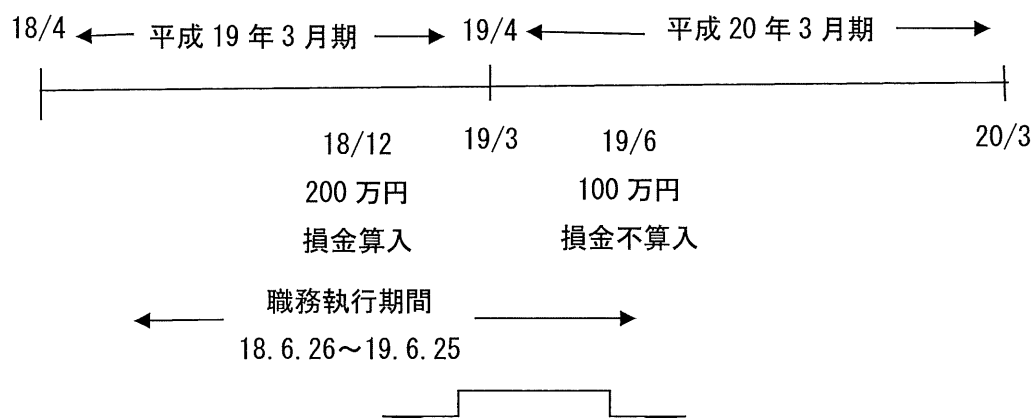
原告の主張

被告の主張によれば、当初事業年度に所轄税務署長に届出がされた事前の定めと異なる支給をし、翌事業年度に事前の定めのおりの支給をした場合には、全ての支給が直前の定めのおりにされていないから、事前確定届出給与に該当しないことになる。

しかし、被告の主張の帰結は、国税庁の「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」が当初事業年度に所轄税務署長に届出がされた事前の定めのおりの支給をし、翌事業年度に事前の定めと異なる支給をした場合であっても、当初事業年度の課税所得に影響を与えるものではないときには、当初事業年度に支給された役員給与については損金算入が許されるとしているのと矛盾する（※）。被告の上記主張によれば、当初事業年度に所轄税務署長に届出がされた事前の定めと異なる支給をしたことが翌事業年度の課税所得に影響を与えるようなものではないときであっても、翌事業年度に支給された役員給与について損金算入が許されないこととなるが、その理由は明らかでない。

※ 法基通 9-2-14（事前確定届出給与の意義）【解説】 3

届出 3 月決算法人 平成 18 年 12 月・平成 19 年 6 月 各 200 万円支給



裁判所の判断

……当初事業年度が終了した平成 19 年 3 月 31 日の時点においては当該役員給与の支給は事前の定めのおりにされており、翌事業年度にされた役員給与の支給が事前の定めと異なることは当初事業年度の課税所得に影響を与えるものでなく、翌事業年度中に生起する事実を待たなければ当初事業年度の課税所得が確定しないとするのは不合理であることから、納税者に有利な取扱いを認め、翌事業年度に支給された役員給与のみ損金不算入とし、当初事業年度に支給された役員給与は損金算入を許しても差し支えないこととしたものであると理解することができるのであって、被告の主張と国税庁の趣旨説明との間に矛盾があるということとはできない。

また、当初事業年度に所轄税務署長に届出がされた事前の定めと異なる支給をし、翌事業年度に事前の定めのおりの支給をした場合には、翌事業年度が終了する時点において当該役員給与の支給は事前の定めのおりにされておらず、当初事業年度にされた役員給与の支給が事前の定めと異なることは翌事業年度の課税所得に影響を与えるものであることが通常であると考えることができるし、将来生起する事実を待たなければ翌事業年度の課税所得が確定しないという事情もないということができるのであって、被告の主張によれば上記国税庁の趣旨説明と損金算入の取扱いが異なる理由が明らかでないということとはできない。

＜平成 26 年度・税制改正に関する建議書＞ 日本税理士会連合会 平成 25 年 6 月 25 日

【法人税】

13. 損金算入規定について見直しすること。

(1) 役員給与

平成 18 年度税制改正以降、役員給与の取扱いについては、Q & A や質疑応答事例などによって明確にされている。しかし、租税法律主義の観点からは、この方法は必ずしも適切ではない。したがって、役員給与は、原則として損金の額に算入されることを法人税法において明確にした上で、損金の額に算入されない役員給与について、政令や通達等において列挙することが適当である。

＜平成 27 年度税制及び税務行政に関する意見書＞ 東京税理士会 平成 26 年 3 月 20 日

5 役員給与の損金不算入規定の見直しを図ること。

【意見及び理由】

現行法における役員給与は、「定期同額給与」・「事前確定届出給与」・「利益連動給与」のいずれかに該当しなければ損金不算入、さらにそれらに該当する場合であっても、「不相当に高額」か「仮装・隠ぺい」によるものは損金不算入という、いわば原則損金不算入という規定になっている。

その中でも、特に「定期同額給与」・「事前確定届出給与」という概念は、いわゆる社会通念上の報酬・賞与とは異なった税法固有の概念となっているため、たとえば期中に経営判断から役員報酬を引き下げた場合に、形式的にその概念に該当しないということで、課税処分を受けるケースも生じている。

役員給与の本質は職務執行の対価であるから、恣意性のないものについては損金算入されなければならない。

したがって、損金不算入となる役員給与を限定した上で別段の定めとする条文構造に見直すべきであるとともに、その内容も課税要件が明確かつ常識的なものにすべきである。

＜平成 27 年度税制改正に関する意見書＞東京地方税理士会 平成 26 年 3 月

【重要な改正要望項目】

(1) 役員給与の原則損金算入について

役員に支給すべき給与は、損金算入が原則であることを明示し及び以下の項目を法令等で規定すべきである。

イ 損金不算入となる役員給与を限定列举すること。

ロ 利益連動給与は一定の手続きをもって、すべての法人に認められることとする。

ハ 現行の硬直的な給与の改定時期に関する規定を、弾力的な規定に改めること。

＜理由＞

会社法では役員給与及び役員賞与を役員報酬等と規定し、これらの支出を費用と概念している。時代の要請により創設された会社法の存在を斟酌するならば、役員給与（役員報酬及び役員賞与）の損金性を積極的に否定する合理的理由は見いだし得ない。したがって、役員給与は原則損金算入を明示すべきである。

中小会社の経営成果の如何は経営者及び役員に負うところが大きいの。利益連動型給与を中小法人に積極的に適用すべきと考える。

さらに企業にはさまざまな理由（例えば、認定経営革新等支援機関による経営の改善に関する指針及び指導）により役員給与を改訂せざるを得ない場合がある。現行の形式基準では真に合理的理由によるこれらの改訂には対応できない。よって改訂時期は、恣意性等が認められ場合を除き、合理的理由による場合は認めるよう弾力的規定に改めべきである。

＜法令等＞

法人税法

第三目 役員の給与等

（役員給与の損金不算入）

第三十四条 内国法人がその役員に対して支給する給与（退職給与及び第五十四条第一項（新株予約権を対価とする費用の帰属事業年度の特例等）に規定する新株予約権によるもの並びにこれら以外のもので使用人としての職務を有する役員に対して支給する当該職務に対するもの並びに第三項の規定の適用があるものを除く。以下この項において同じ。）のうち次に掲げる給与のいずれにも該当しないものの額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

- 一 その支給時期が一月以下の一定の期間ごとである給与（次号において「定期給与」という。）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その他これに準ずるものとして政令で定める給与（次号において「定期同額給与」という。）
- 二 その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（定期同額給与及び利益連動給与（利益に関する指標を基礎として算定される給与をいう。次号において同じ。）を除くものとし、定期給与を支給しない役員に対して支給する給与（同族会社に該当しない内国法人が支給するものに限る。）以外の給与にあっては政令で定めるところにより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場合における当該給与に限る。）
- 三 同族会社に該当しない内国法人がその業務執行役員（業務を執行する役員として政令で定めるものをいう。以下この号において同じ。）に対して支給する利益連動給与で次に掲げる要件を満たすもの（他の業務執行役員の全てに対して次に掲げる要件を満たす利益連動給与を支給する場合に限る。）

イ・ロ 省略

2項から6項 省略

法人税法施行令

第十目 役員の給与等

（定期同額給与の範囲等）

第六十九条 法第三十四条第一項第一号（役員給与の損金不算入）に規定する政令で定める給与は、次に掲げる給与とする。

- 一 法第三十四条第一項第一号 に規定する定期給与（以下この条において「定期給与」という。）で、次に掲げる改定（以下この号において「給与改定」という。）がされた場合における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

イ・ロ 省略

- ハ 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（第三項第二号において「業績悪化改定事由」という。）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、イ及びロに掲げる改定を除く。）

二 省略

- 2 法第三十四条第一項第二号 に規定する届出は、第一号に掲げる日（第二号に規定する臨時改定事由が生じた場合における同号の役員の職務についてした同号の定めの内容に関する届出については、次に掲げる日のうちいずれか遅い日。第五項において「届出期限」という。）までに、財務省令で定める事項を記載した書類をもつてしなければならない。

- 一 株主総会、社員総会又はこれらに準ずるもの（次項第二号において「株主総会等」という。）の決議により法第三十四条第一項第二号 の役員の職務につき同号 の定めをした場合における当該決議をした日（同日がその職務の執行を開始する日後である場合にあっては、当該開始する日）から一月を経過する日（同日が当該事業年度開始の日の属する会計期間開始の日から四月を経過する日（保険会社にあっては、当該会計期間開始の日から五月を経過する日。以下この号において「四月经過日等」という。）後である場合には当該四月经過日等とし、新たに設立した内国法人がその役員のその設立の時に開始する職務につき同項第二号 の定めをした場合にはその設立の日以後二月を経過する日とする。）

- 二 臨時改定事由（当該臨時改定事由により当該臨時改定事由に係る役員の職務につき法第三十四条第一項第二号 の定めをした場合（当該役員の当該臨時改定事由が生ずる直前の職務につき同号 の定めがあつた場合を除く。）における当該臨時改定事由に限る。）が

生じた日から一月を経過する日

- 3 法第三十四条第一項第二号 に規定する定めに基づいて支給する給与につき既に前項又はこの項の規定による届出（以下この項において「直前届出」という。）をしている内国法人が当該直前届出に係る定めの内容を変更する場合において、その変更が次の各号に掲げる事由に基因するものであるとき（第二号に掲げる事由に基因する変更にあつては、当該定めに基づく給与の額を減額するものであるときに限る。）は、当該変更後の同条第一項第二号 に規定する定めの内容に関する届出は、前項の規定にかかわらず、当該各号に掲げる事由の区分に応じ当該各号に定める日（第五項において「変更届出期限」という。）までに、財務省令で定める事項を記載した書類をもつてしなければならない。
- 一 臨時改定事由 当該臨時改定事由が生じた日から一月を経過する日
 - 二 業績悪化改定事由 当該業績悪化改定事由によりその定めの内容の変更に関する株主総会等の決議をした日から一月を経過する日（当該変更前の当該直前届出に係る定めに基づく給与の支給の日（当該決議をした日後最初に到来するものに限る。）が当該一月を経過する日前にある場合には、当該支給の日の前日）

4 項 省略

- 5 税務署長は、届出期限又は変更届出期限までに法第三十四条第一項第二号 の届出がなかつた場合においても、その届出がなかつたことについてやむを得ない事情があると認めるときは、当該届出期限又は変更届出期限までにその届出があつたものとして同項の規定を適用することができる。

6 項から 10 項 省略

法人税基本通達

（経営の状況の著しい悪化に類する理由）

9-2-13 令第69条第1項第2号《定期同額給与の範囲等》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。

※下線部分が改正部分である。

【解説】

- 1 定期給与（その役員に対して支給する給与で、その支給時期が1月以下の一定の期間ごとであるものをいう。）の額につきその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その改定がされた場合（減額された場合に限り、会計期間3月経過日までにその改定がされたものを除く。）において、当該事業年度の当該改定前の各支給時期における支給額及び当該改定以後の各支給時期における支給額がそれぞれ同額であるという要件を満たすものは、定期同額給与に該当し損金の額に算入されることとされている（法令69①二）。

この場合、どのような事情が生じたときが「その他これに類する理由」に当たるかについては、事柄の性質上、個々の実態に即して判断するほかなく、いずれにしても事前に定められていた役員給与の額を減額せざるを得ないやむを得ない事情が存するかどうかにより判定することとなると解される。ただし、「経営状況が著しく悪化」との規定振りから明らかなように、少なくとも、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の理由は、これに含まれないこととなる。

また、例えば、経営の状況の悪化により従業員の賞与を一律カットせざるを得ないような状況にある場合は、通常は、本通達にいう「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」がある場合に当たるといえよう。

本通達はこのことを明らかにしている。

- 2 なお、連結納税制度においても、同様の通達（連基通8-2-12）を定めている。

【新設】（事前確定届出給与の意義）

9-2-14 法第34条第1項第2号《事前確定届出給与》に規定する給与は、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される給与をいうのであるから、同号の規定に基づき納税地の所轄税務署長へ届け出た支給額と実際の支給額が異なる場合にはこれに該当しないこととなり、原則として、その支給額の全額が損金不算入となることに留意する。

※下線部分が改正部分である。

【解説】

- 1 事前確定届出給与とは、その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（定期同額給与及び利益に関する指標を基礎として算定される給与を除く。）で、その給与に係る職務の執行を開始する日と会計期間3月経過日とのいずれか早い日までに、納税地の所轄税務署長にその定めの内容に関して所定の事項を記載した届出をしている場合のその給与をいうこととされている（法34①二、法令69②、法規22の3①）。

したがって、事前確定届出給与として当該事業年度の損金の額に算入される給与は、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もの、すなわち、支給時期、支給金額が事前に確定し、実際にもその定めのとおりには支給される給与に限られるのである。このことからすれば、一般的には、所轄税務署長へ届け出た支給額と実際の支給額が異なる場合には、事前に支給額が確定していたものといえないことから、事前確定届出給与に該当しないものとなり、それが増額支給であれば増額分だけでなく実際の支給額の全額が損金不算入となり、減額支給であれば実際に支給した金額が損金不算入となる。

- 2 ところで、役員の職務執行の期間は、一般的には、定時株主総会から次の定時株主総会までであるところ、その期間中に2回以上の事前確定届出給与の支給を予定している場合も少なくないと思われる。この場合、これらの事前確定届出給与がその定めのとおりには支給されたかどうかをどのように判定するのか、という問題がある。

例えば、3月決算法人が、平成18年6月26日から平成19年6月25日までを職務執行期間とする役員に対し、平成18年12月及び平成19年6月にそれぞれ200万円の給与を支給することを定め、所轄税務署長に届け出た場合において、平成18年12月には100万円しか支給せず、翌年6月には満額の200万円を支給したときは、12月支給分のみが「定め」に従って支給されていないとして100万円が損金不算入となるのか、12月支給分及び6月支給分の両方が「定め」に従って支給されていないとして300万円全額が損金不算入となるのか、という問題である。

この点、一般的に、役員給与は定時株主総会から次の定時株主総会までの間の職務執行

の対価であると解されることから、その支給が複数回にわたる場合であっても、定めどおりに支給されたかどうかは当該職務執行の期間を一つの単位として判定すべきであると考えられる。したがって、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こととなり、上記の事例の場合には平成 18 年 12 月支給分と平成 19 年 6 月支給分の合計額 300 万円が損金に算入されないこととなる。

- 3 ただし、上記と同様にその役員の職務執行期間中に複数回の事前確定届出給与があり、そのうち定めどおりに支給されなかったものがある場合であっても、既に支給済みの事前確定届出給与の損金算入が認められる余地もあり得るものと考えられる。

例えば、3 月決算法人が平成 18 年 6 月 26 日から平成 19 年 6 月 25 日までを職務執行期間とする役員に対し、平成 18 年 12 月及び平成 19 年 6 月にそれぞれ 200 万円の給与を支給することを定め、所轄税務署長に届け出た場合において、当該事業年度（平成 19 年 3 月期）中の支給である平成 18 年 12 月支給分は定めどおりに支給したものの、翌事業年度（平成 20 年 3 月期）となる平成 19 年 6 月支給分のみを定めどおりに支給しなかった場合は、その支給しなかったことにより直前の事業年度（平成 19 年 3 月期）の課税所得に影響を与えるようなものではないことから、翌事業年度（平成 20 年 3 月期）に支給した給与の額のみについて損金不算入と取り扱っても差し支えないものと考えられる。

- 4 なお、事前確定届出給与については、その届出に当たって、支給額の一部が未払いとなった場合の取扱いについての照会が寄せられているようである。この点については、その事前確定届出給与が債務として確定したものであれば他の費用と取扱いを違える必要はなく、未払計上であっても支給した金額に含まれるものとも考えられる。

しかしながら、事前確定届出給与とは、「その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」であることからすれば、その届出の時点において未払いとなることが見込まれるような場合には、そもそも「事前」に確定額を支給する「定め」が存していたのかどうかという疑問が生ずることとなる。会社と役員との関係は委任に関する規定に従うこととされており（会社法 330）、事前確定届出給与は、定期同額給与と同様に、その委任を受けた職務執行の対価であることからすれば、未払いとなることを前提にその対価の支給を決定しておくことはあり得ないと考えられるからである。このような観点からすれば、事前確定届出給与の「確定額」には未払いが見込まれる金額が含まれることはなく、未払いが見込まれる金額が含まれている場合のその金額は「確定額」とは言えないこととなる。

いずれにしても、事前確定届出給与について、その支給額の一部につき未払計上がされた場合には、給与としての実態が伴っているかどうかその実質により判断することとなるとともに、上述の考え方から、所轄税務署長へ届け出た金額が確定額であったのかどうか、更には、

そもそも「その役員の職務につき所定の時期に確定額を支給する定め」が存していたのかどうかなどについて、個々に判断していくこととなろう。

- 5 なお、連結納税制度においても、同様の通達（連基通 8-2-13）を定めている。

（注）上記解説は、平成 19 年度税制改正前の法令の規定に基づいて作成している。

なお、平成 19 年度税制改正により、事前確定届出給与について既に届出をしている法人が臨時改定事由又は業績悪化改定事由に基因してその定めの内容を変更する場合には、変更の届出を行うことができることとされている（平成 19 年改正後の法令 69③）。

【新設】 （確定額の意義）

9-2-15 法第 34 条第 1 項第 2 号《事前確定届出給与》の「確定額」には、現物資産により支給するもの、支給額の上限のみを定めたもの及び一定の条件を付すことにより支給額が変動するようなものは、これに含まれない。

※下線部分が改正部分である。

【解説】

- 1 事前確定届出給与は、その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に限られる（法 34①二）。したがって、現物資産による支給など支給金額が確定しているとはいえないものは対象とならない。

また、単に支給額の上限のみを定めたもの（例えば、「〇〇〇万円以下の金額とする」等）や一定の条件を付すことにより支給額が変動することとなるものも対象とならない。

本通達はこのことを明らかにしている。

- 2 なお、連結納税制度においても、同様の通達（連基通 8-2-14）を定めている。

【新設】（職務の執行を開始する日）

9-2-16 令第69条第2項《事前確定届出給与の届出》の「職務の執行を開始する日」とは、その役員がいつから就任するかなど個々の事情によるのであるが、例えば、定時株主総会において役員に選任されその日に就任した者及び定時株主総会の開催日に現に役員である者（同日に退任する者を除く。）にあっては、当該定時株主総会の開催日となる。

※下線部分が改正部分である。

【解説】

- 1 事前確定届出給与に係る職務の執行を開始する日がいつであるかについては、基本的には、その役員がいつから就任する者であるかなど、個別の事情に応じて判断することになる。

ただ、一般的には、その会社の定時株主総会において役員に選任されその日にその職務に就任した者や当該定時株主総会の日に現に役員である者については、当該定時株主総会の開催日となると解される。会社法においては役員の選任やその職務執行の対価の決定が株主総会の決議により行われること（会社法 329①、332①、361①）、取締役は計算書類を定時株主総会に提出しその承認を受けなければならないこと（会社法 438）などと規定されているところからすれば、役員給与は定時株主総会から次の定時株主総会までの間の職務執行の対価と解するのが相当である。事前確定届出給与も役員の職務執行の対価であることに変わりはないから、事前確定届出給与に係る職務の執行も定時株主総会終結の時から開始されることとなる。したがって、「職務の執行を開始する日」とは、定時株主総会の開催日ということになる。

- 2 ただし、実務上、役員給与については月払が一般的であろうから、例えば、3月決算法人が5月26日に定時株主総会を開催し、定時株主総会の翌月の6月1日から開始する職務に対して役員給与を定めるようなケースも多いと考えられる。

このように、役員給与について、「職務の執行を開始する日」を定時株主総会の日以外と定めた場合であっても、その日が定時株主総会の翌月初であり、かつ、定時株主総会の日に近接する日であれば、税務上も、事前確定届出給与に係る「職務の執行を開始する日」として企業実務の観点からは是認し得るものであると考えられる。

したがって、この事例の場合には、

- ① まず定時株主総会において「所定の時期に確定額を支給する旨の定め」を定めて、
- ② 職務の執行を開始する日と会計期間3月経過日とのいずれか早い日、すなわち、6月1日と6月30日のいずれか早い日である6月1日までにその「定め」の内容に関する届出を行い、
- ③ 6月1日には実際に職務の執行を開始しており、

- ④ その「定め」どおりに、確定額として届け出た金額を支給すれば、
事前確定届出給与に該当することとなる。

3 なお、連結納税制度においても、同様の通達（連基通 8－2－15）を定めている。

（注） 上記解説は、平成 19 年度税制改正前の法令の規定に基づいて作成している。

平成 19 年度税制改正により、事前確定届出給与の届出期限について緩和が図られ、実務上の問題は解決されていることから、上記解説中の「2」のような取扱いはないこととなる。