

【問】期首からの増額改定

年1回3月決算法人である当社は、毎月末に役員給与を支給しています。

例年、6月25日前後に開催する定時株主総会後に行う取締役会において役員給与の改定を行っていましたが、X年4月より役員給与の改定期を期首とし、X年4月10日に取締役会を開催してX年4月30日支給分より役員給与を増額することを決議しました。

この増額した給与は、定期同額給与に該当するでしょうか。

【回答（要旨）】

X年4月からX+1年3月までの各支給時期における支給額が同額であれば、定期同額給与に該当し、損金算入できると考えられます。

1 法人税法上の役員給与（定期同額給与）について

法人税法では、役員に対して支給する給与のうち、定期同額給与、事前確定給与及び利益連動給与に限り損金算入を認め、これらに該当しないものは、原則として、損金不算入としています。

これらのうち、定期同額給与とは、次に掲げる給与をいいます。

- | |
|---|
| <p>(1) 支給時期が1月以下の一定期間ごとである給与（定期給与）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（法34①一）</p> <p>(2) 定期給与で次の給与改定がされた場合には、①その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の間の各支給時期、及び②給与改定前の最後の支給時期の翌日からその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）</p> <p>イ 3月経過日等（通常改定）</p> <p>その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（3月経過日等）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つては、その改定の時期）にされた定期給与の額の改定（法69①一イ）</p> <p>ロ 臨時改定事由</p> <p>その事業年度においてその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</p> |
|---|

たこれらの役員に係る定期給与の額の改定（イの改定を除く）（法令69①一ロ）

ハ 業績悪化改定事由

その事業年度においてその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、イ及びロに掲げる改定を除く）（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）

法人税法の役員給与の制度趣旨は、利益調整等の恣意性の排除にあり、上記（2）イの3月経過日等までの通常改定の場合、每期同時期に行う定期的な改定を前提にしていると考えられます。

ただし、法律や政令では損金算入となる給与の範囲が必ずしも明確になっておらず、通達や質疑応答事例、「役員給与に関するQ&A」等をもとに損金算入の可否を判断するのが実務となっています。

しかし、通達等でも明らかにされていないケースも多く存在するため、最終的には、個々の事情に照らし、恣意性の有無等も勘案して判断することになります。

2 定期同額給与の3月経過日等までの改定

以下、役員給与が改定された場合に、定期同額給与として損金算入が認められるか否かということを検討します。

(1) 定時株主総会での通常改定

上記1（2）イの3月経過日等までの改定は、通常決算後3ヶ月以内に開催する定時株主総会で役員給与の支給額を改定することを想定していると思われます。

実務では定時株主総会で報酬総額のみ決議し（枠取り）、各役員への具体的支給額は取締役会へ委任することが一般的です。また、取締役会では代表者に一任することが多いと思われます。

役員の職務執行期間は、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に係る給与の額を定めるものと考えられます。

この場合の定時株主総会又は取締役会、代表者の決定による定期的な給与改定は、恣意性もなく、損金算入が認められます。

(2) 期首から増額する場合（ご質問の場合）

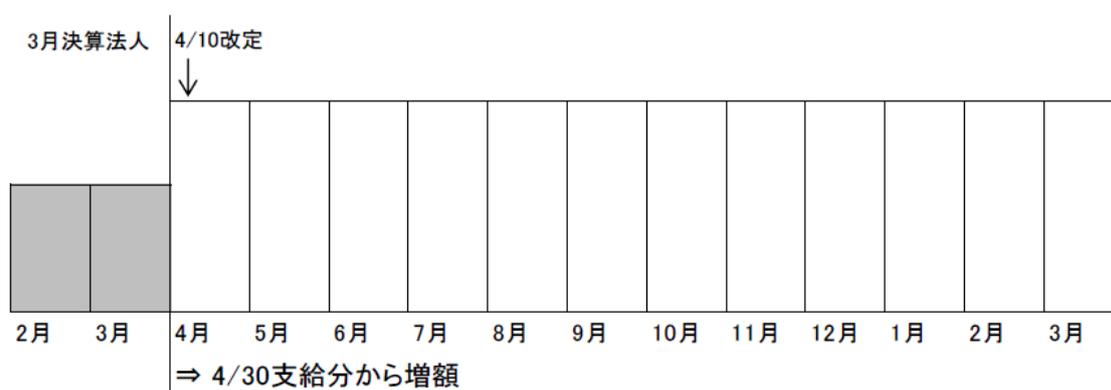
上記1（2）イは、定時株主総会で役員給与の支給額を改定することを想定している

と思われませんが、期中のいずれの時期においても、役員給与を改定することは、当然、可能です。また、報酬総額の枠内であれば、改めて株主総会を経ることなく、取締役会の決議で給与改定を行うこともできます。

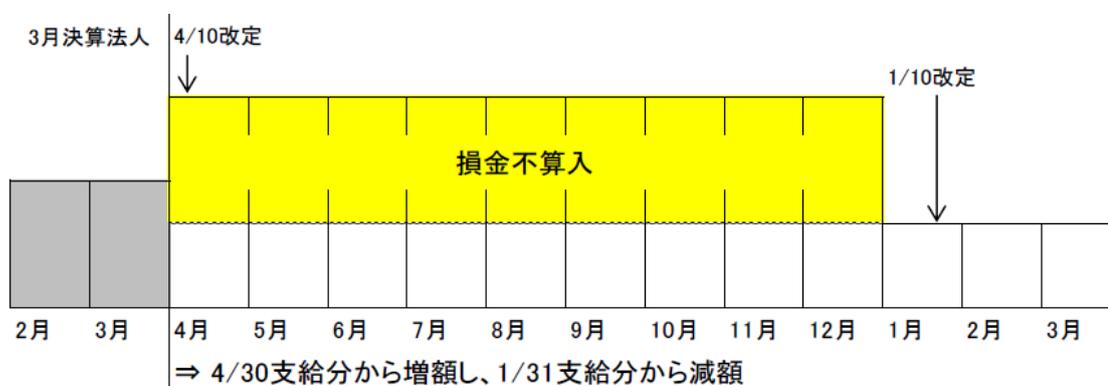
ご質問の場合は、役員職務執行期間の中途における改定ですが、X年以降継続して定期的に期首より改定を行うものであり、その事業年度内の各支給時期における支給額が同額であれば、定期同額給与に該当すると考えられます。

例年、定時株主総会で改定し、X年のみ期首改定を行うということであれば、定期的な改定を想定していると考えられる通常改定の趣旨に合わず、慎重な検討を要します。期首改定も臨時改定事由が必要であるとする意見もあるところですが、その事業年度内の各支給時期における支給額が同額であれば、定期同額給与に該当すると考えられます。

しかし、あくまでも通常改定として想定されているのは、定時株主総会の時期での改定であり、一職務執行期間は同額とすることが望ましいことには変わりはありません。



仮に、臨時改定事由、業績悪化改定事由に該当しない理由により、X+1年1月支給分から役員給与を減額改定したという場合には、減額前後の給与差額×9ヶ月分（X年4月からX年12月）が損金不算入になると考えられます。



(3) 3月経過日等までに2回改定する場合

上記(2)のように、期首に役員給与を増額改定した後、6月の取締役会において6月支給分から役員給与を更に増額改定した場合はどうなるでしょうか。この2回の改定は、3月経過日等までの改定です。

一事業年度に複数回の改定が行われた場合の取扱いに関する記述として、財務省の『平成19年度 税制改正の解説』331頁の解説及び国税庁の「役員給与に関するQ&A」Q3(複数回の改定が行われた場合の取扱い)があります。

これらの中では、複数回の改定があることを前提に説明がなされており、各改定の前後で区分して同額判定することとしています。

一事業年度に複数回の定期給与の額の改定が行われた場合には、改定ごとに定期同額であるかを判定することになりますが、例えば、通常改定の後に臨時改定がされた場合には、①期首から通常改定まで、②通常改定から臨時改定まで、③臨時改定から期末までの定期給与を区分し、①から③までのそれぞれ毎に各支給時期における支給額が同額であるかどうかにより定期同額給与に該当するか否かを判定することとなります。

(財務省『平成19年度 税制改正の解説』331頁)

しかし、これは、通常改定と臨時改定があった場合の説明であり、3月経過日等までに複数回の改定(臨時改定及び業績悪化改定に該当しない改定)をすることは想定されず、恣意的な利益調整に当たるため、認められないと考えられます。

つまり、3月経過日等までの改定は、複数回の改定があっても改定の経緯等を勘案して1回のみ通常改定として認識して、次の①及び②の期間の各支給時期で同額判定をし、残りの改定は否定されて損金不算入額が算出されるものと思われます。

- ① その事業年度開始の日から改定後の最初の支給時期の前日までの間
- ② 改定前の最後の支給時期の翌日からその事業年度終了の日までの間