

入院による臨時改定と日割計算の役員給与の取扱い [Profession Journal No. 18(2013年5月9日)に掲載]

税理士 妹尾 明宏

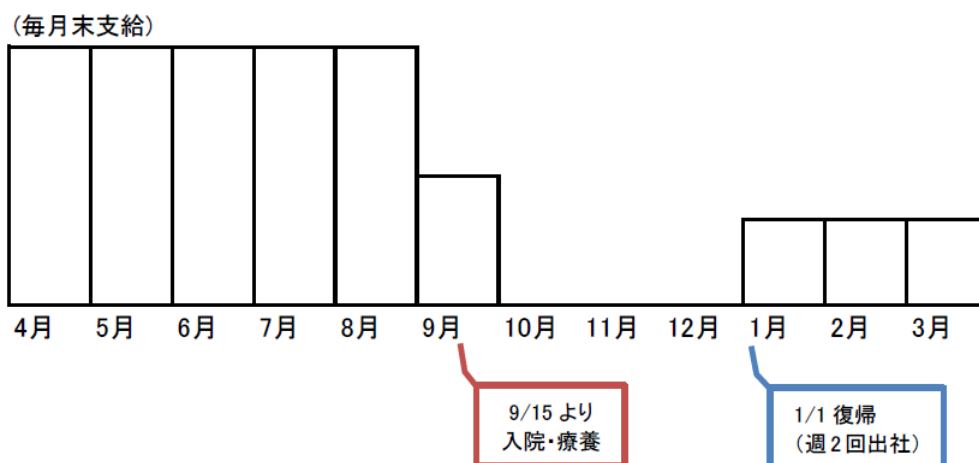
【問】

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。

X年9月15日から役員1人が病気のため3ヶ月程度入院することになりました。そこで、毎月80万円の役員給与をX年9月は日割計算して40万円、X年10月からは支給なしとしました。

退院・療養後は、体調が万全でないながらもX+1年1月から週2回のみ出社できることとなったため、職務執行の程度を勘案して30万円の役員給与を支給することとしました。各減額・増額改定は、それぞれ取締役会を開催して決議しています。

この役員へ支給した役員給与は損金算入できるでしょうか。



【回答 (要旨)】

X年4月から8月まで、X+1年1月から3月までに支給された役員給与については、いずれも損金算入されます。

また、X年9月支給分についても、損金算入されると考えられます。

1 定期同額給与の臨時改定事由一病気のため職務の執行ができなくなった場合

役員給与のうち、定期同額給与、事前確定届出給与、利益連動給与に該当しないものは損金の額に算入されません (法34)。

定期同額給与について、会計期間開始日から3月経過日までにされる改定以外の改定があった場合に定期同額給与として認められるのは、その改定が臨時改定事由又は業績悪化

改定事由に該当する場合には限られています。

そして、この臨時改定事由は「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」とされています。

ご質問の「病気のため職務の執行ができなくなった場合」については、「役員給与に関するQ&A（国税庁）」17頁の〔Q5 臨時改定事由の範囲ー病気のため職務が執行できない場合〕において、「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、臨時改定事由に該当することが明示されています。

2 退院後に職務に復帰した場合の増額改定（X+1年1月から3月）

上記1で引用したQ&Aの〔Q5〕では、退院後に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、としています。

ご質問のように、リハビリや通院のため、復帰後に従前と同様の職務執行まではできないケースも、当然、あり得ると考えられます。

この場合、入院前の給与と同額でない支給額であるとしても、臨時改定事由による改定であり、その前後の支給額が一定であれば定期同額給与に該当することになります。これは、何らかの事情により入院前よりもその役員の職務が増加し、入院前より支給額を増額した場合においても同様と考えられます。ただし、増額した場合は過大役員給与について検討が必要です。

3 日割計算で支給した役員給与（X年9月）

会社法上、役員報酬は会社との委任契約による包括的な委任の対価であり、役員ではない従業員給与のように締日の概念はなく、日割計算にはなじみません。

ご質問のように、月の途中で入院し、入院後は職務執行ができない場合においても、本来は、日割計算による一部の金額を支給するのではなく、前月までの支給額と同額を支給するか、又は次月同様に支給をなしとすべきです。職務執行が停止する日を含む月の支給の有無は、会社の方針等にもよるため、どちらが適切か一概には言えません。

しかし、職務執行の内容等が大幅に変更された場合に役員給与を改定することは、法人税法上も予定されていることであり、予期しない偶発的な事由によって職務の期間が減少したことによる職務執行の量的な変更に合わせて役員給与を支給するという考え方も、間違いではないと考えられます。

ご質問の場合は、X年9月は職務執行が通常月の1/2程度しかできないため支給も半額とし、X年10月から12月は職務執行がまったくできないため支給なしとする、いわば「入院」という一つの事象により臨時改定事由が2回発生したとも言えるのではないのでしょうか。そして一事業年度内に臨時改定事由が複数回発生したことにより複数回給与改定して

も問題はありません。

この2段階の減額改定が、その役員の職務執行の変化に適正に対応した改定であるならば、その前後の役員給与は定期同額給与に該当すると考えられます。

4 自主的返還の場合

ご質問と同様の効果を得る方法として、X年9月は前月と同額の80万円を支給し、その役員に自主的に40万円を会社へ返還（贈与）してもらって雑収入として計上することが考えられます（X年9月分を40万円とする取締役会決議は行いません。）。

この処理の場合は、臨時改定事由による改定前後であるX年4月から9月及び10月から12月の支給額が同額であるため定期同額給与に該当します。また、返還した40万円はあくまでも会社へ贈与したものであって、給与自体が40万円減額されることにはならないため、源泉所得税は80万円の給与支払いとして計算することになります。

5 過大役員給与の検討

ご質問の場合は、入院により職務執行ができないことから給与を減額していますが、減額せずに同額を支給し続けたときはどうなるでしょうか。

この場合、当然、定期同額給与には該当しますが、一方で長期にわたり職務執行ができないとすれば、その支給額が不相当に高額な部分の金額として損金不算入となる可能性があることも考慮しなければなりません（法法34②）。