

合併に伴い合併法人の役員報酬を増額した場合の取扱い〔Profession Journal
No. 21 (2013年 5 月30日)に掲載〕

日本税制研究所研究員 朝長 明日香

【問】

当社は、当期の10月1日に、A社との間で当社を合併法人とする適格合併を行うことを予定しており、この合併で、A社の資産・負債等の他、すべての役員及び従業員を引き継ぐこととなります。

A社の役員の報酬水準は、当社の役員の報酬水準よりも年間でおよそ1,200,000円高くなっています。

このため、当社は、役員間での公平を期するため、合併後は、当社の役員の報酬水準を引き上げざるを得ず、10月支給分から月当たり100,000円を増額して支給することを検討しています。

この当社の役員に対する報酬の増額改定は、法人税法上、「臨時改定事由」（法令69①一ロ）によるものとして認められるのか、ご教示下さい。

なお、合併後も、当社及びA社の役員の役職及び職務内容に大きな変更はありません。

【回答（要旨）】

貴社の役員に対する報酬の増額改定は、法人税法施行令69条1項1号ロ（定期同額給与の範囲等）に規定する「臨時改定事由」による改定に該当し、増額部分600,000円（100,000円×6ヶ月）を含めた額が当期の損金の額に算入されると考えます。

1 「役員給与に関する質疑応答事例」（国税庁 平成18年12月）の問4の取扱い

平成18年度の税制改正において、役員給与に関する取扱いの大幅な改正が行われたことは、周知のとおりです。

役員報酬に関しては、事業年度中の支給額が毎月同額であるものを「定期同額給与」と位置付ける一方、①期首から3月以内の改定及び②業績の著しい悪化に伴う減額改定の場合において、改定前の各支給時期における支給額と改定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きは、これらの改定を行った役員報酬についても「定期同額給与」に該当するものとされました。

平成18年12月に国税庁から公表された「役員給与に関する質疑応答事例」は、この平成18年度の税制改正を受けて作成されたものです。

この「役員給与に関する質疑応答事例」の問4（合併に伴う定期給与の増額）では、被合併法人の役員と合併法人の役員とを兼務していた者が合併（期首から3月経過後に行わ

れたもの) によって合併法人の業務に従事することとなり、合併法人が、その役員に対し、被合併法人が支給していた報酬の額を合わせた金額を支給することとしたケースについて、その役員に対する報酬が「定期同額給与」に該当するの否かということに対する回答を示したものです。

このケースに対する当局の回答は、次のとおりです。

しかしながら、ご質問の場合は、合併に伴って合併法人である貴社が被合併法人A社の事業その他の権利義務を包括的に承継し、その上で役員甲の被合併法人での職務を合併後の合併法人における職務として引き継ぐものであり、その増額改定後の給与の額も合併前に貴社とA社で支給していた給与の合計額であることからすれば、被合併法人A社において役員甲に対して支給していた定期同額給与を合併後に貴社において継続して支給するにすぎないものであると考えられます。

このように、合併前後において、実質的に、その役員の職務内容に変更がなく、また、その役員の職務に対する役員給与の支給額が何ら変更されていない場合には、その役員給与の額は定期同額給与として取り扱って差し支えないものと考えられます。

この問4のケースは、上記①及び②のいずれにも該当しない改定ですが、上記の回答のとおり、国税庁は、このケースの役員報酬を「定期同額給与」と認めています。

2 「臨時改定事由」による改定の創設

平成19年度の税制改正においては、①期首から3月以内の改定及び②業績の著しい悪化に伴う減額改定に、新たに、③「臨時改定事由」による改定が追加され、これら3つのいずれかに該当する改定を行っても、役員報酬は「定期同額給与」に該当することとされることとなりました。

この「臨時改定事由」による改定は、法人税法施行令69条1項1号ロにおいて次のように規定されています。

ロ 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（次項第2号及び第3項第1号において「臨時改定事由」という。）によりされたこれらの役員に係る定期給与の額の改定（イに掲げる改定を除く。）

そして、平成19年12月には、この法人税法施行令69条1項1号ロの「臨時改定事由」に関する解釈として次の法人税基本通達が制定されています。

(職制上の地位の変更等)

9-2-12の3 令第69条第1項第1号ロ((定期同額給与の範囲等))に規定する「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」とは、例えば、定時株主総会后、次の定時株主総会までの間において社長が退任したことに伴い臨時株主総会の決議により副社長が社長に就任する場合や、合併に伴いその役員の職務の内容が大幅に変更される場合をいう。

(注) 役員の職制上の地位とは、定款等の規定又は総会若しくは取締役会の決議等により付与されたものをいう。

このように、法人税法施行令69条1項1号ロの規定は、役員の職制上の地位の変更、役員の職務の内容の重大な変更、および、これらに類するやむを得ない事情のいずれかが生じている場合に適用されることとなるわけですが、「その他これらに類するやむを得ない事情」(同前)にどのような内容のものが含まれるのかということについては、個々の事例に即して検討する必要があります。

現在、上記1の「役員給与に関する質疑応答事例」は国税庁ホームページから削除されていますが、同質疑応答事例は平成19年度の税制改正前の法令を基に作成されたものであり、同改正によって創設された規定の取扱いに含まれることとなり、不要となったものと考えられます。

財務省の解説によれば、「臨時改定事由」による改定に関しては、「事業年度開始の日から3月経過日等までには予測しがたい偶発的な事情等によるもので、利益調整等の恣意性があるとは必ずしもいえないもの」(財務省『平成19年度 税制改正の解説』331頁)とされています。この解説からすると、「利益調整等の恣意性」があるのか否かが「臨時改定事由」に該当するのか否かの判断基準として重要であると解されます。

このような平成19年度の税制改正の考え方や上記1の「役員給与に関する質疑応答事例」が平成19年度の税制改正に合わせて削除されていることからすると、上記問4のケースは、「臨時改定事由」による改定に該当する、と整理されているものと考えられます。

3 本件の取扱い

上記1の「役員給与に関する質疑応答事例」の問4のケースは、本件とは異なる事由によるものですが、同ケースが「臨時改定事由」による改定に該当すると整理されていることからすると、法人税法施行令69条1項1号ロの「臨時改定事由」は、「役員の職制上の地位の変更」や「役員の職務の内容の重大な変更」(同前)に限定されたものではなく、これらの他にも多くの事由が「臨時改定事由」に該当するものと考えられます。

合併があったことを理由として恣意的に行った改定が「臨時改定事由」に該当しないことはいままでもありませんが、本件は、被合併法人の報酬水準に合わせるために合併法人

の役員の報酬の改定を行ったものであり、「利益調整等の恣意性」が全くないことが明らかであることから、「臨時改定事由」による改定として取り扱ってよいものと考えます。

(注) 平成19年度の税制改正においては、3月経過日等後にされる改定のうち「特別の事情」(法令69①一イ括弧書)があると認められるものは通常3月以内の改定に含めることとされましたが、これは「継続して毎年一定の時期に行われる改定」(財務省『平成19年度 税制改正の解説』330頁)を前提とした取扱いであるため、本件は、これに該当しません。