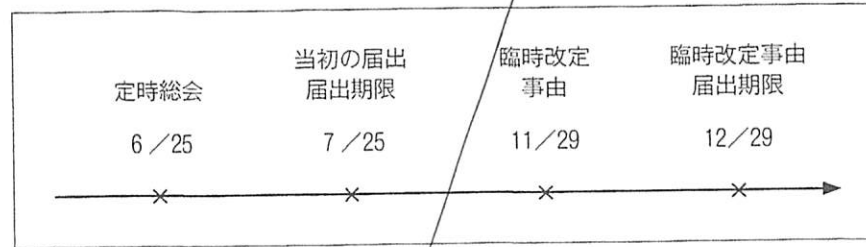


## ■ (例)



なお、元々の事前確定届出給与の届出期限よりもこの臨時改定事由による届出期限の方が早い場合には、元々の事前確定届出給与の届出期限までに行えばよいこととされています。

！ 例外的許容事由については、届出期限の厳守が必須。

### 3 業績悪化改定事由

もう1つの給与改定事由が、その事業年度において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るものであり、業績悪化改定事由です。これについては、リーマンショックを受けて、国税庁より平成20年12月（平成24年4月改訂）に出された「役員給与に関するQ&A」において、「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」としており、業績悪化改定事由として3つのパターンを例示しています。

- 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

このうち①は不特定多数株主のいる法人が想定されており、同族会社であったり、役員の一部が株主であったりする場合には、「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」として、ハードルが高くなる旨の説明があります。

また、②については、取引銀行との協議状況等により判断できるものとして、自社だけの勝手な判断だといわれないように、経緯文書の保存などが実務的には必須になるでしょう。

そして、③については、経営改善計画が当然に策定され、また、すぐに提出可能な状況となっていることが当然の前提とされています。

ここで、法令では、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事由を業績悪化改定事由と定義しており、この「その他これに類する理由」の範囲が問題になります。

上記Q&Aは、①から③で示された以外に、

- 配当の減少
- 債務の不履行

などの、対外的な面での役員の経営責任が問われる場面が挙げられています。

その他、業績の悪化により使用人の給与を減額する場合に、それに先立って役員給与を減額せざるを得ないという状況もあり得ますが、その後の使用人給与の減額がなく、株主からの追及を予測して行動する場合には、事後的な検証が困難であり、紛争の種になることが予想されます。このような場合には、そのときの経緯・状況・判断などの記録をきちんと保存しておくことが、不可欠とも考えられるでしょう。

！ 業績悪化事由の適用は、法人の経営の状況が著しく悪化したといえることが必要で、事後的な立証を意識した記録・保存が必須となるため、ハードルはそれなりに高い。

#### 4 2つの改定事由は定期同額給与でも共通

事前確定届出給与で規定されている臨時改定事由と業績悪化改定事由の2つは、定期同額給与における改定でも共通です。

定期同額給与の場合、これ以外に、期首から3月以内の改定による通常改定がありますが、事前確定届出給与の場合には、職務執行期間1年単位ごとに届出を行う仕組みであることから、これに相当するものではありません。

#### ■ 損金算入が可能となる給与改定事由

[定期同額給与]	[事前確定届出給与]
① 通常改定	なし(注)
② 臨時改定事由による改定	同左
③ 業績悪化改定事由による	同左

(注) 事前確定届出給与を利用する場合には、たとえ支給予定額が每期同額でも、每期、事前確定決議と届出が要求されることになります。

！ 事前確定届出給与の場合には、定期同額給与と異なり、届出期限内の変更届出が必須。

#### Q7 事前に決めたとおりに支給されなかった場合の取扱い

当社は12月決算法人です。夏冬に100万円ずつ、代表取締役Aに事前確定届出給与を支給することとしていましたが、会社の業績を考慮して、冬の支給時には30万円しか支給を行いませんでした。届出どおりでないのに、30万円の損金不算入は仕方ないと思っていましたが、130万円が損金不算入になるといわれました。どうして、届出どおりに支払った夏の100万円まで損金にならないのでしょうか。

A .....

**SUMMARY** 職務執行期間全体を通じての判定が行われるためです。職務執行期間における役員給与の支給額と支給時期を職務執行開始時に決め、そのとおりに支給する必要があるとの考え方です。

**Reference** 法法34①, 法令69⑤, 法基通9-2-14

#### DETAIL

##### 1 事前に決めたとおりに支給されなかった場合の考え方

臨時改定事由にも該当せず、業績悪化改定事由にも該当しなかった場合、あるいは、どちらかに該当したものの、定められた期間内に変更届出を行わなかった場合には、原則、事前確定届出給与の全額が損金不算入とされることになります。このように、予め届け出た額と実際支給額とが異なることは、通常、事前に確定していたとはいえ、事後に定めたと評価し得るとの理解がなされているわけです。

臨時改定事由あるいは業績悪化改定事由に該当する場合には、直前に届け出た内容の変更を行って、その内容の変更に関する株主総会等の決議をした日から1月を経過する日までに変更の届出を税務署長へ提出することで損金算入が可能です。

この点で影響を受けるのが、従前は一切規制がなかったSO報酬や役員退職給与及び退任時交付型の株式交付信託である。これらについても、業績連動給与に該当してしまうと、追加的な要件をクリアしない限り、損金算入はできなくなっている。

業績連動給与による損金不算入の影響は、SO報酬や役員退職給与及び退任時交付型の株式交付信託についても生じることとなっている。

既に、この改正前に制度をスタートさせた事例もあろうが、適宜見直しを図っていく必要があることになる。

なお、中小企業にとって、実務的に、業績連動給与の縛りが最も気になるのは、役員退職給与である。こちらについては、通常用いられる功績倍率法に基づく退職金計算であれば、そもそも上記規制は一切生じないこととされている。

#### ●法人税基本通達 9-2-27の2(業績連動給与に該当しない退職給与)

いわゆる功績倍率法に基づいて支給する退職給与は、法第34条第5項《業績連動給与》に規定する業績連動給与に該当しないのであるから、同条第1項《役員給与の損金不算入》の規定の適用はないことに留意する。

(注) 本文の功績倍率法とは、役員退職の直前に支給した給与の額を基礎として、役員が法人の業務に従事した期間及び役員の職責に応じた倍率を乗ずる方法により支給する金額が算定される方法をいう。

なお、これらの改正の詳細について、必要あれば、下記の経済産業省資料を参照されたい。

- 『「攻めの経営」を促す役員報酬—企業の持続的成長のためのインセンティブプラン導入の手引—』(平成29年9月29日更新) [経済産業省]  
<http://www.meti.go.jp/press/2017/09/20170929004/20170929004-1.pdf> [平成30年1月29日確認]

#### [著者紹介]

濱田康宏 (はまだやすひろ)

税理士・公認会計士

昭和41年11月29日広島県福山市生まれ。

太田昭和監査法人(現新日本有限責任監査法人)東京事務所勤務後、平成6年広島県福山市にて公認会計士事務所開設。

平成19年より濱田会計事務所(濱田康宏公認会計士・税理士事務所)所長。

#### [事務所]

濱田会計事務所(濱田康宏公認会計士・税理士事務所)

〒720-0034 広島県福山市若松町5-23 濱田会計ビル3階

電話 084-921-3654 FAX 084-922-5916

メール hamadaac@tkcnfor.jp (代表)

URL <http://www.hamadaac.jp/>

#### [主な著作]

『法人税の鉄則50』中央経済社、共著

『法人税の純資産』中央経済社、共著

『個人間利益移転の税務』大蔵財務協会、共著

『実践/一般社団法人・信託・活用ハンドブック』清文社、共著

『一般社団法人 一般財団法人 信託の活用と課税関係』ぎょうせい、共著

『実務目線からみた事業承継の実務—知っておくべき重要事例51』大蔵財務協会、共著

#### 法人税の最新実務Q&Aシリーズ 役員給与

2015年1月5日 第1版第1刷発行

2015年12月25日 第1版第2刷発行

2018年3月20日 改訂改題第1版第1刷発行

2019年5月30日 改訂改題第1版第2刷発行

著者 濱田康宏

発行者 山本 継

発行所 (株)中央経済社

発売元 (株)中央経済グループ  
パブリッシング

〒101-0051 東京都千代田区神田神保町1-31-2

電話 03(3293)3371(編集代表)

03(3293)3381(営業代表)

<http://www.chuokeizai.co.jp/>

印刷/東光整版印刷(株)

製本/誠製本(株)

© 2018

Printed in Japan

\*頁の「欠落」や「順序違い」などがありましたらお取り替えいた  
 しますので発売元までご送付ください。(送料小社負担)

ISBN978-4-502-25471-0 C3034

JCOPY(出版者著作権管理機構委託出版物)本書を無断で複製複製(コピー)することは、著作権法上の例外を除き、禁じられています。本書をコピーされる場合は事前に出版者著作権管理機構(JCOPY)の許諾を受けてください。

JCOPY(<http://www.jcopy.or.jp> eメール:info@jcopy.or.jp)