

役員給与の減額

弁護士 岩品信明

弁護士 清水秋帆

Question

当社は、COVID-19の影響により大幅に業績が悪化したため、役員給与を減額することにしました。当社は、役員給与を定期同額給与として損金算入していますが、損金算入することができないのでしょうか。

Answer

役員給与については、定期同額給与（1月以下の一定の期間の給与であり、各支給時期における支給額が同額である給与）、事前確定届出給与、業績連動給与の場合にのみ損金算入できることになっています。一定の業績悪化改定事由に該当して支給額を減額する場合には、改定前後の各期間における支給額が同額であるときには損金算入することが認められています。業績悪化改定事由とは、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い、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含まれないとされています。

国税庁は、業績悪化改定事由の例として、COVID-19の影響により業績等が急激に悪化して家賃や給与等の支払いが困難となり、取引銀行や株主との関係上やむを得ず役員給与を減額しなければならない場合等を挙げています。

1. はじめに

COVID-19 の影響により経営状況が悪化している多くの企業において、役員報酬の減額（役員給与の減額）が検討されています。従業員の給与と異なり、役員給与は、定期同額給与、事前確定届出給与又は業績連動給与に該当する場合にのみ損金算入が可能です。そのため、役員給与はいずれかに該当するようにして損金算入できるように制度設計されていますが、一時的に役員給与の減額を行うとこれらに該当しない可能性があり、その場合は、損金算入ができないこととなります。本稿では、COVID-19 の影響を理由とする役員給与の減額の留意点を説明します。

2. 損金算入の要件等

前提として、例外的に役員給与が損金算入できる 3 つの方法をご紹介します。

（1）定期同額給与

定期同額給与とは、その支給時期が 1 月以下の一定の期間ごとである給与で、かつ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をいいます。この方法のメリットは、所轄の税務署への届出が不要な点です。

かかる支給額は、事業年度開始日から 3 カ月以内に決定する必要があり、その決定後に支給額を変更した場合には、その差額は原則として損金算入されません。もっとも、例外的に当該事業年度の途中に支給額を増減した場合であっても、増減前後の役員給与が損金算入されることとなる「給与改定」の規定¹があり、この「給与改定」のうちの 1 つとして「業績悪化改定事由」があげられています（詳細は、「3. 「業績悪化改定事由」 該当性」に記載。）。

（2）事前確定届出給与及び業績連動給与

事前確定届出給与とは、所定の時期に、事前確定届出給与に関する定め（詳細は【表】を参照。）に基づいて支給する給与（前述した定期同額給与及び後述する業績連動給与は除きます。）であり、一定の届出期限までに所轄税務署長に届出をしている給与のことをいいます。毎月報酬を支給しないことから定期同額給与の手続きは選択できないものの、あらかじめ報酬の金額が決まった場合に活用できる方法であり、非常勤の役員給与などに適した方法です。

また、業績連動給与（利益連動給与）とは、有価証券報告書記載等によって開示された利益に関する指標や株式の市場価格の状況を示す指標などを基礎とした客観的な算定方法に基づき支給され、法人税法上の要件を充足している給与のことをいいます。企業の業績向上と給与の増加が連動していることから、役員へのモチベーションが上昇するメリットがあります。

これらも各要件を充足する場合には、役員給与が損金算入されることとなります。また、定期同額給与と同様に、例外的に当該事業年度の途中に支給額を増減した場合であっても、増減前後の役員給与が損金算入されることとなる「給与改定」の規定²があり、この「給与改定」のうちの 1 つとして「業績悪化改定事由」があげられています。

¹ 国税庁 HP No. 5211 役員に対する給与（平成 29 年 4 月 1 日以後支給決議分）

² 前掲注 1 と同様

【表】

手続名	定期同額給与	事前確定届出給与	業績連動給与
定義	その支給時期が 1 月以下の一定の期間ごとである給与で、かつ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給与。	所定の時期に、確定した額の金銭、確定した数の株式（出資を含む。）若しくは新株予約権又は確定した額の金銭債権に係る特定譲渡制限付株式若しくは特定新株予約権を交付する旨の定めに基づいて支給する給与（定期同額給与及び業績連動給与は除く。）であり、一定の届出期限までに所轄税務署長に届出をしている給与。	有価証券報告書等によって記載された利益に関する指標や株式の市場価格の状況を示す指標などを基礎とした客観的な算定方法に基づき、法人税法上の要件を充足している給与。
特徴	所轄の税務署への届出は不要である。代表取締役及び業務執行取締役など一般的な役員の給与に使われることが多い。	毎月報酬を支給するものではないものの、支給する額が事前に決まっている場合に活用できる方法である。非常勤の役員給与などに使われることが多い。	業績向上と報酬の増加が相関関係にあるため、役員のモチベーションが保たれる利点がある。ただし、その指標となる数字の算定など手続が煩雑な側面がある。また、原則として、同族会社では利用できない。

3. 「業績悪化改定事由」該当性

（1）国税庁の見解

「業績悪化改定事由」（なお、法令上は「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」（法人税法施行令 69 条 1 項 2 号）とされています。）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い、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とされています³。

国税庁は、上記通達の内容を踏まえつつ、一定の場合には、COVID-19 の影響により役員給与を減額することが「業績悪化改定事由」に該当し、改定前後の役員給与がそれぞれ損金算入されると示しました。具体例としては、業績等が急激に悪化して家賃や給与等の支払いが困難となり、取引銀行や株主との関係からもやむを得ず役員給与を減額しなければならない状況、及び、現状では売上などの数値的指標が著しく悪化していなくても、物流の停滞や客足が遠のいている等により経営環境が著しく悪化している状況があげられています⁴。

（2）他社の動向

特に COVID-19 の感染拡大により打撃を受けている小売業界・飲食業界では、既に役員給与の減額を

³ 法人税基本通達 9-2-13

⁴ 国税庁「国税における新型コロナウイルス感染症拡大防止への対応と申告や納税などの当面の税務上の取扱いに関する FAQ」の「5 新型コロナウイルス感染症に関連する税務上の取扱い関係」問 6 及び問 6-2（2020 年 4 月 13 日）

行っている上場企業が見受けられています。内容としては、代表取締役を含む役員給与を数カ月の間、約 10-30%程度減額する例が多く見られ、一般社員の給与を減額する企業もあることから、他社の動向を踏まえ足並みを揃えることよりも、自社の COVID-19 の影響を踏まえた経営状況を把握し、臨機応変に対応することが優先されると考えられます。

4. 役員給与減額の手続の留意点

(1) 役員給与の減額

役員給与を減額する場合には、株主総会決議（会社法 361 条 1 項柱書）を経るか、株主総会で役員給与の総額を決定して具体的な金額の決定を取締役に委任する場合には、取締役会決議により当該役員同意を得る必要があります。

そして、事前確定届出給与に該当する場合には、かかる決議をした日から一月を経過する日までに、所轄の税務署長に対し、変更の届出をしなければなりません（法人税法施行令 69 条 5 項柱書、同項 2 号）。この手続を懈怠した場合には、変更前と変更後の差額は損金算入されないこととなりますので、要注意です。

(2) 役員給与の減額後、給与額を戻す行為

緊急事態宣言が解除され、4、5 月は業績が低迷していたものの、現在は回復傾向にある企業では、減額した役員給与を元の額に戻すことを検討されていると思われます。しかしながら、いったん役員給与を減額した場合には、その額を戻す行為は役員給与の増額に該当するため、その手続は慎重にすべきです。具体的には、「臨時改定事由」⁵の該当性を検討することとなりますが、ご検討されている企業の方々は、税理士にご相談のうえ手続を行うことをおすすめします。

5. 結語

COVID-19 の感染は収まる心配がなく、緊急事態宣言解除後いったんは落ち着いたものの再び東京を中心に感染者数が多い状況であるため、引き続き経済活動が制限されることと推測されます。企業の中には役員給与の減額を検討されると思いますが、法律上・税務上の手続を確認してご対応ください。

以上

⁵ 法人税法施行令 69 条 1 項 1 号イ及びロ