

TAI NS山形セミナー  
「TAI NSの活用によりひもとく、役員給与実務の分岐点」  
平成28年12月7日実施

税理士 小林俊道

もくじ

1. 定期同額給与・業績悪化改定事由に関する分岐点をさぐる
2. 期首の月からの役員報酬の改定の分岐点
3. 事前確定届出給与をめぐる素朴な疑問と実務対応
4. 役員が欠けた場合の退任役員は税法上の役員か
5. 使用人兼務役員に支給する使用人分賞与の損金算入額
6. 役員に対する経済的利益と損金算入の可否
7. 国外勤務役員に対する国内源泉所得の課税
8. 取締役が個人事業主として受領する対価
9. 役員退職給与の適正額と勤続年数
10. 分掌変更による役員退職金の分割支給

【TAI NS判決情報トピックス】

役員給与・役員退職給与が過大かどうか争われた事例（いわゆる残波事件）について

T A I N S 山形セミナー  
「T A I N S の活用によりひもどく、役員給与実務の分岐点」  
平成28年12月7日実施

税理士 小林俊道

1. 定期同額給与・業績悪化改定事由に関する分岐点をさぐる

<顧問先からの相談>

社長：7月の決算月まで残り2ヶ月になるところで、どうも今期の経常利益は、当初の計画ほど見込めないことがわかってきました。そこで、私の6月分の役員報酬から、これまでの200万円から100万円に減額をして、昨年並みの経常利益を計上できるように調整をしたいのですが、よろしいでしょうか。

税理士：役員給与については、定期同額給与であることが損金算入の要件であることは、以前お話ししましたよね。決算月を二ヶ月後に控えた時期の役員報酬の減額となると、役員報酬の一部の損金算入ができないこととなりますね。

社長：その点についてですが、先日同業の社長仲間から聞いた話ですと、最初に高めに役員報酬の金額を設定して置いて、期末近くになって会社の利益の様子を見て、最終的にそのままの金額でいくか減額をするかを決めているとの話しぶりでしたよ。

税理士：いやいや、その方法は否認される恐れがありますよ。少なくとも社長さんの会社は、役員報酬の減額をしなくても黒字決算は確保できそうですし、資金繰りも問題ないです。それに経常利益が落ちていると言っても、前年比で6%の減少に過ぎません。同様の事例で最近、納税者側の主張が退けられた採決事例も出ていますし、減額は止めておきませんか。

1) T A I N S で「業績悪化」と入力してキーワード検索を試みる

法人税の税区分で35件、うち地裁判決が12本、高裁判決が3件、裁決が7件、相談事例が13件、検索結果が得られる。以下、検索機結果から得られた一覧より抜粋してゆくこととする。

2) T A I N S キーワード検索結果をもとに、各掲載内容を検証

<法事例5471> 業績等の悪化により役員給与の額を減額する場合の取扱い

役員給与に関するQ&A

【平成20年12月国税庁】

T A I N S コード 法人事例005471

(業績等の悪化により役員給与の額を減額する場合の取扱い)

[Q 1] 当社(年1回3月決算)は、役員に対して支給する給与について、定時株主総会で支給限度額の決議をし、その範囲内で、定時株主総会後に開催する取締役会において各人別の支給額を決定しています。

ところで、本年度は、会社の上半期の業績が予想以上に悪化したため、年度の中途ではありますが、株主との関係上、役員としての経営上の責任から役員が自らの定期給与の額を減額することとし、その旨、取締役会で決議しました。

このような年度中途の減額改定は、「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」(業績悪化改定事由)による改定に該当しますか。

なお、減額改定前の各支給時期における支給額及び減額改定後の各支給時期における支給額は、それぞれ同額です。

[A]

ご質問の改定は、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たために行ったものであり、業績悪化改定事由に該当するものと考えられます。

したがって、このような事情によって減額改定をした場合の改定前に支給する役員給与と改定後に支給する役員給与は、それぞれ定期同額給与に該当します。

[解説]

(1) 定期同額給与とは、次に掲げる給与をいいます。

- ① その支給時期が1月以下の一定の期間ごとである給与(以下「定期給与」といいます。)で当該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(法第34①一)
- ② 定期給与で、次に掲げる改定がされた場合において、当該事業年度開始の日又は給与改定前の最後の支給時期の翌日から給与改定後の最初の支給時期の前日又は当該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(法第69①一)
  - i 当該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(以下「3月経過日等」といいます。)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、当該改定の時期)にされた定期給与の額の改定(法第69①一イ)
  - ii 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(臨時改定事由)によりされたこれらの役員に係る定期給与の額の改定(iに掲げる改定を除きます。)(法第69①一ロ)
  - iii 当該事業年度において当該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、i及びiiに掲げる改定を除きます。）（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）

(2) ご質問は、会社の上半期の業績が予想以上に悪化したため、株主との関係上、役員としての経営上の責任から役員の定期給与の額を減額したとのこと。このような改定が、上記(1)②iiiの業績悪化改定事由による改定に該当するかどうかというお尋ねですが、この「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」については、法人税基本通達9-2-13において、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うとされています。これに当たるかどうかは、会社の経営上、役員給与を減額せざるを得ない客観的な事情があるかどうかにより判定することとなりますが、お尋ねの場合にもこのような事情があると考えられますので、業績悪化改定事由による減額改定として、この改定をした場合の改定前に支給する役員給与と改定後に支給する役員給与は、それぞれ定期同額給与に該当することとなります。

(3) ところで、業績悪化改定事由については、「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」と規定されていることから、経営状況が相当程度悪化しているような場合でなければこれに該当せず、対象となる事例は限定されているのではないかといった疑問もあるところです。

これについては、法人税基本通達9-2-13のとおり、「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」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ますので、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、これも含まれることとなります。

このため、例えば、次のような場合の減額改定は、通常、業績悪化改定事由による改定に該当することになると考えられます。

- 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

上記①については、株主が不特定多数の者からなる法人であれば、業績等の悪化が直ちに役員の評価に影響を与えるのが一般的であると思われますので、通常はこのような法人が業績等の悪化に対応して行う減額改定がこれに該当するものと考えられます。

一方、同族会社のように株主が少数の者で占められ、かつ、役員の一部の者が株主である場合や株主と役員が親族関係にあるような会社についても、上記①に該当するケースがないわけではありませんが、そのような場合には、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ことに留意してください。

上記②については、取引銀行との協議状況等により、これに該当することが判断できるものと考えられます。

また、上記③に該当するかどうかについては、その策定された経営状況の改善を図るための計画によって判断できるものと考えられます。この場合、その計画は取引先等の利害関係者からの信用を維持・確保することを目的として策定されるものであるので、利害関係者から開示等の求めがあればこれに応じられるものということになります。

- (4) 上記(3)に掲げた3事例以外の場合であっても、経営状況の悪化に伴い、第三者である利害関係者との関係上、役員給与の額を減額せざるを得ない事情があるときには、減額改定をしたことにより支給する役員給与は定期同額給与に該当すると考えられます。この場合にも、役員給与の額を減額せざるを得ない客観的な事情を具体的に説明できるようにしておく必要があります。

なお、業績や財務状況、資金繰りの悪化といった事実が生じていたとしても、利益調整のみを目的として減額改定を行う場合には、やむを得ず役員給与の額を減額したとはいえないことから、業績悪化改定事由に該当しないことは言うまでもありません。

- (注) 事前確定届出給与(法法34①二)に係る業績悪化改定事由(法令69③二)についても、同様の取扱いとなります。

[関係法令通達]

法人税法第34条第1項第1号

法人税法施行令第69条第1項第1号

法人税基本通達9-2-13

<法事例5472> 業績の著しい悪化が不可避と認められる場合の役員給与の減額  
役員給与に関するQ&A

【平成24年4月追加 国税庁】

【平成24年4月3日国税庁ホームページ掲載】

TAINSコード 法人事例005472

(業績の著しい悪化が不可避と認められる場合の役員給与の減額)

[Q1-2] 当社(年1回3月決算)は、ここ数年の不況の中でも何とか経営を維持してきましたが、当期において、売上の大半を占める主要な得意先が1回目の手形の不渡りを出したため、その事情を調べたところ、得意先の経営は悪化していてその事業規模を縮小せざるを得ない状況にあることが判明し、数か月後には当社の売上が激減することが避けられない状況となりました。そこで、役員給与の減額を含む経営改善計画を策定し、今月から役員給与を減額する旨を取締役会で決議しました。

ところで、年度途中で役員給与を減額した場合にその損金算入が認められるためには、その改定が「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)による必要があるとのことですが、当社のように、現状ではまだ売上が減少しておらず、数値的指標が悪化しているとまでは言えない場合には、業績悪化改定事由による改定に該当しないのでしょうか。

[A]

貴社の場合、ご質問の改定は、現状では売上などの数値的指標が悪化しているとまでは言えませんが、役員給与の減額などの経営改善策を講じなければ、客観的な状況から今後著しく悪化することが不可避と認められますので、業績悪化改定事由による改定に該当するものと考えられます。

[解説]

(1) 定期給与(支給時期が1月以下の一定の期間ごとである給与)で、業績悪化改定事由により減額改定がされた場合において、減額改定前の各支給時期における支給額及び減額改定後の各支給時期における支給額が同額であるものは、それぞれ定期同額給与として損金の額に算入されます。この場合の業績悪化改定事由とは、「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」をいいます。

この業績悪化改定事由は、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、通常は売上や経常利益などの会社経営上の数値的指標が既に悪化している場合が多いものと思われますが、ご質問の場合のように、現状ではこれらの指標が悪化しているとまでは言えない場合にも業績悪化改定事由に当たるのかどうか疑問が生じます。

(2) この点、ご質問は、売上の大半を占める主要な得意先が1回目の手形の不渡りを出したという客観的な状況があり、得意先の経営状況を踏まえれば数か月後には売上が激減することが避けられない状況となったため、役員給与の減額を含む経営改善計画を策定したとのことです。

このように、現状では数値的指標が悪化しているとまでは言えないものの、役員給与の減額などの経営改善策を講じなければ、客観的な状況から今後著しく悪化することが不可避と認められる場合には、業績悪化改定事由に該当するものと考えら

れます。また、今後著しく悪化することが不可避と認められる場合であって、これらの経営改善策を講じたことにより、結果として著しく悪化することを予防的に回避できたときも、業績悪化改定事由に該当するものと考えられます。

ご質問の場合以外にも、例えば、主力製品に瑕疵があることが判明して、今後、多額の損害賠償金やリコール費用の支出が避けられない場合なども業績悪化改定事由に該当するものと考えられますが、あくまでも客観的な状況によって判断することになりますから、客観的な状況がない単なる将来の見込みにより役員給与を減額した場合は業績悪化改定事由による減額改定に当たらないことになります。

- (3) なお、ご質問のような場合には、役員給与を減額するに当たり、会社経営上の数値的指標の著しい悪化が不可避と判断される客観的な状況としてどのような事情があったのか、経営改善策を講じなかった場合のこれらの指標を改善するために具体的にどのような計画を策定したのか、といったことを説明できるようにしておく必要がありますので、留意してください。

(注) 事前確定届出給与（法第34条①二）に係る業績悪化改定事由（法第69条③二）についても、同様の取扱いとなります。

[関係法令通達]

法人税法第34条第1項第1号

法人税法施行令第69条第1項第1号

法人税基本通達9-2-13

<裁決>平成23年1月25日裁決（公表）・TAINSコード J82-3-11

（役員給与（業績悪化改定事由に該当しない減額改定）） 役員給与の減額理由が業績悪化改定事由に該当しないから減額後の定期給与の額を超える部分は定期同額給与とはいえ損金の額に算入することができないとした事例（平19.8.1～平20.7.31の事業年度の法人税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分・棄却・平23-01-25公表裁決）

【国税不服審判所ホームページ】

《ポイント》

役員給与のうち、定期同額給与、事前確定届出給与及び利益連動給与のいずれにも該当しないものの額は、損金の額に算入されないこととされている。このうち、定期同額給与とは、各支給時期における支給額が同額である定期給与のほか、支給額の改定があった場合において一定の要件を満たす定期給与をいう。

この事例は、請求人における役員給与の減額改定につき、業績悪化改定事由の存否を判断したものである。

《要旨》

請求人は、決算月（平成20年7月）の2か月前において、経常利益が対前年比で6%減少している状況から、代表取締役の給与を減額改定したことは、法人税法施行令第69

条《定期同額給与の範囲等》第1項第1号ハに規定する役員給与の減額に係る業績悪化改定事由に該当する旨主張する。

しかしながら、法人税法施行令第69条第1項第1号ハに規定する業績悪化改定事由とは、法人の経営状況の著しい悪化その他これに類する理由によりやむを得ず役員給与の額を減額せざるを得ない事情があることをいうのであり、本件は、①本件事業年度の売上高、経常利益は過去の業績と比べて何らそんな色がないこと、②請求人が設定した業務目標を達成できなかったことが減額の理由であること等からすれば、業績悪化改定事由があると認められず、また、上記理由以外に役員給与を減額せざるを得ない特段の事情が生じていたと認めるに足る事実はない。

《参照条文等》

法人税法第34条第1項第1号

法人税法施行令第69条第1項第1号ハ

法人税基本通達9-2-13

裁決年月日 H23-01-25

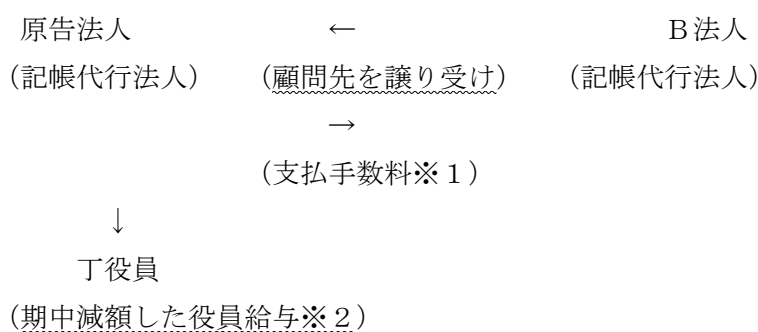
裁決事例集 J82-3-11

<判決>東京地裁平成26年5月30日判決（原告請求棄却）・【税務訴訟資料 第264号-101（順号12482）】・TAINSコード Z264-12482

参考；上記の控訴審として、東京高裁平成26年10月15日判決（控訴棄却）・TAINSコード Z264-12542

※高裁での役員給与に対する判断は、原審判決のとおりですので、ここでは地裁の判決をもとに説明します。

（事案の概要）



（争点）

※1；支払手数料の損金性について

※2；役員給与の損金性について



(原告法人とB法人間で、顧問先を譲渡／譲り受けをするに至った背景)

B法人はバブル期に不動産投資で失敗をし、多額の債務を抱えていた。そのような中でB法人は、債務の返済が滞り金融機関が顧問先の売掛金を差し押さえることになれば、(顧問先からの・筆者注釈) 信用失墜は免れないと考え、その打開策として考えたのが、原告法人を設立して、顧問先を同法人に譲渡をするという方法であった。

納税者の主張	課税庁の主張
<p>本件役員給与は、平成11年から約10年間も継続しているものであり、その支給額が恣意的ないし過大なものではないところ、このような適正な額であった本件役員給与を変更せざるを得なかったのは、<u>Bの債権者らが、平成19年、丁に対し、原告における丁の給与を減少させて本件支払手数料の額を増加させ、Bからの返済額を増加するように強くめたというやむを得ない事情</u>(原告の設立自体、債権者と協議を重ねてその了承を得た上でされたものであり、丁は、債権者の要望を拒めない立場にあった上、これを受け入れなければ、債権者から一括弁済を求められ、Bも原告も業務が立ちゆかなくなる危険があった。) <u>があったからであり、本件給与改定は、原告とBが実質的に同一法人であり、Bの債務を原告も保証していることを前提として、債権者との協議に基づいてされたものであり、恣意性がなく、</u>現行の法人税法施行令69条1項1号ハにいう「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」に該当する。</p>	<p>原告は、平成19年12月期における丁に対する役員給与として、平成19年1月から9月までは月額50万円を、同年10月からは、本件給与改定により、月額20万円を、いずれも毎月定期的に支給していたところ、本件給与改定は、平成19年12月期の開始の日の属する会計期間開始の日(平成19年1月1日)から3月を経過する日までにされたものではなく(したがって、現行の法人税法施行令69条1項1号イに該当しない。)、また、丁の職制上の地位の変更、同人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による改定であったとも認められない(したがって、現行の同号ロに該当しない。)。さらに、<u>平成17年12月期ないし平成19年12月期までの各事業年度の原告の業績をみても、収益の大幅な低下、多額の損失の発生等は認められず、平成17年12月期ないし平成19年12月期までの各事業年度の9月30日時点の売上高をみても大きな変動は認められない(したがって、現行の同号ハに該当しない。)</u>。そして、<u>原告は、本件給与改定に先立ち、いつ誰からどのような要望があったかなどの現行の同号の定める改定事由に該当することを根拠付ける事実を何ら具体的に主張しない。</u>なお、Bの債権者が本件役</p>

	<p>員給与の改定を要望し、丁がBの債務を保証しているとしても、これらの事情が現行の同号の定める改定事由たり得ないことは、上記に述べた原告の業績の推移からして明らかである。</p> <p>以上のとおり、本件給与改定は、現行の同号に規定する給与改定のいずれの事由にも該当せず、法人税法34条1項1項に規定する定期同額給与に該当しないから、原告が平成19年1月から同年9月までの間に丁に対して支給した役員給与月額50万円のうち、月額20万円を超える金額270万円（30万円×9か月）は、法人税法34条1項の規定により損金の額に算入されない。</p>
--	--

（裁判所の判断）

（本件給与改定により減額された本件役員給与が法人税法施行令69条1項2号に規定する給与に該当するか否か）について

法人税法34条1項1号及び法人税法施行令69条1項2号の定めは、別紙2の1（2）並びに2（1）及び（2）にそれぞれ述べたとおりであるところ、本件においては、前提事実述べたとおり、平成17年12月期から平成19年12月期までの各事業年度において、原告の収益が大幅に低下したり、原告に多額の損失が発生したりした事実は認められず（別表1参照）、かつ、平成17年12月期ないし平成19年12月期の各事業年度の9月30日時点における売上高にも大きな変動が認められないこと（別表2参照）に加え、原告が主張するような事情（①本件役員給与の額が恣意的ないし過大なものではないこと、②Bの債権者らが、平成19年、丁に対し、原告における丁の給与を減少させて本件支払手数料の額を増加させ、Bからの返済額を増加するように強く求めたこと、③上記②の要請を受け入れなければ、Bの債権者から一括弁済を求められ、Bも原告も業務が立ちゆかなくなる危険があったこと）は、いずれも「当該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」（法人税法施行令69条1項2号）に該当しないことが明らかであるにも照らすと、本件給与改定により減額された部分に係るものは、同号に規定する給与に該当するとは認め難いというべきであり、他に、本件給与改定により減額された部分に係るものが同号に規定する給与に該当することをうかがわせる証拠ないし事情も見当たらない。

### 3) 雑誌検索結果を活用して文献にあたる

法人税の税区分で65雑誌が検索結果で出てくる。

### 4) 想定される顧問先への対応

先の裁決（平成23年1月25日裁決（公表）・TAINSコード J82-3-11）にあたり、審判所は「定額で支給されていた役員給与の額を減額せざるを得ないやむを得ない事情が存するかどうか」により判断することとしたうえで、①経常利益の対前年比で6%減少との数値は、著しい悪化ではないこと、②役員給与の減額は、役員本人の申し出により経常利益が法人の設定した業務目標に達しなかったことを理由となされたもので、法人の業績が著しく悪化したことを理由とするものではない、ことから、減額の時点で「定額で支給されていた役員給与の額を減額せざるを得ないやむを得ない事情」は存在しなかったと判断した。

また、先の地裁判決（平成26年5月30日判決）においても、裁判所は業績悪化の事実認定を、あくまでも役員給与の支給法人の業績云々で判断をするべきであり、企業グループ全体の事情は汲むべきではないことを、判示として述べているようにも思われる。

平成18年度の定期同額給与制度の制定以後、それまでの長引く景気低迷を背景に、役員給与の期中減額の是非（定期同額給与に該当する期中減額となりうるかどうか）について検討を要する場面も多く、そうした検討の結果、定期同額給与の税務判断を見切り発車的に（期中減額を）行ってきた実務も多かったように思われる。

さらに、ここにきての“アベノミクス”で久々の好況に沸いてきた中堅、中小企業では、平成28年度の向こう一年を、強気の役員報酬を設定して臨む向きも多いと思われる。ただ、安易な役員給与の期中減額に含みを持たせるような設定では、仮に期中減額を行えば税務否認という思わぬ痛手を被ることも予想され、慎重を期したいところだ。

## 2. 期首の月からの役員報酬の改定の分岐点

<顧問先からの相談>

社長：先生に税務顧問を引き継いでもらってから初めての決算期なのですが、我が社は毎年のように事業年度明けすぐに臨時株主総会を開催して、そこで向こう一年分の役員報酬の改定を決議して、その内容で期首月分から一年間の支給を行っています。こうした役員報酬の支給実務が、経理担当のU君に言わせると、損金算入ができない役員給与になってしまうのではないかとのことなのです。このあたり先生、いかがでしょうか。

税理士：たしかに、役員報酬の改定は、通常ですと定時株主総会で決議しますよね。決算承認とセットで決議を取りますので、日程的にも期首日から2ヶ月から3ヶ月以内に開催されるのが普通です。そんなことで、改定を反映した役員報酬の支給も、期首月から2～3ヶ月経過した分からはじまりますよね。そうすると、臨時株主総会を開催して、そこで役員報酬の改定決議を取ったとしても、支給をした役員給与の全額が損金算入できるかと言いますと、確かに検討を要するところですね。

社長：やはりそうですか。臨時株主総会で役員報酬を決めて、期首月から改定をすること自体が特殊だから、ということなのですね。

税理士：そういうことです。・・・ただ、期首の月から改定された役員報酬の金額で、そのまま一事業年度を通して同額の支給を続けるのですから、これをもって定期同額給与と言うこともできるのではないのでしょうか。少なくとも役員給与を使った利益操作をしているわけではないですしね。

### 1) T A I N Sで「期首 役員給与 改定」と入力してキーワード検索を試みる

法人税の税区分で5件、うち地裁判決が1本、裁決が1件、相談事例が3件、検索結果が得られる。以下、検索機結果から得られた一覧より抜粋してゆくこととする。

### 2) 遡及支給した場合の法令上の取扱いや通達の定め

<国税庁ホームページ Q & A > 法事例 5 3 7 3 役員給与に関する Q & A  
【平成18年6月 国税庁】 T A I N Sコード 法人事例005373

定期同額給与（法法34①一に掲げる給与）

（定期給与の増額改定に伴う一括支給額）

（Q3） 当社は、3月決算法人ですが、6月末の定時株主総会において役員に対して支給する定期給与について増額改定を決議することとしています。増額改定に当たっては、期首の4月にそ及して増額することとし、4月分から6月分までの給与の増額分は7月に

一括支給することとしています。このような支給形態であっても、定期同額給与として損金の額に算入できますか。

(A) 法人が役員に対して支給する給与（退職給与等を除きます。）のうち、損金算入されるものの範囲は、定期同額給与、事前確定届出給与及び利益連動給与とされました。これらの役員給与は、いずれもその役員の職務執行期間開始前にその職務に対する給与の額が定められているなど支給時期、支給金額について「事前」に定められているものに限られています。したがって、既に終了した職務に対して、「事後」に給与の額を増額して支給したものは、損金の額に算入されないこととなります。

<相談事例> T A I N S相談事例（東京税理士会会員相談室）

東京税理士会会員相談室010011 法人税 役員の定期給与の期首の月からの改定と役員1人のみの事前確定届出給与 【東京税理士界 平成25年3月1日第674号掲載】 T A I N Sコード 法人事例東京会010011

| 役員の定期給与の期首の月からの改定と役員1人のみの事前確定届出給与 |

#### 【質問】

当社（3月末1年決算法人）は、毎年4月に臨時株主総会を開催し、そこで役員報酬の据置又は改定の決議をし、改定を決議した場合は、当該4月の支給分から改定後の支給額を支給している。定期同額給与の取扱いにおいてこの支給形態は問題があるか。また、この度、功労のあった役員1人のみに役員賞与を支給することを決議し、所定の届出期限までに事前確定届出の手続をする予定であるが、これが事前確定届出給与として認められるか。

#### 【回答】

期首の月から期末の月までの支給額が同額なので、法人税法第34条第1項第1号に規定する「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当該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」に該当する。したがって、定期同額給与に当たり、原則として損金の額に算入される。一方、役員1人のみに支給することとなる役員賞与であるが、所定の事前確定届出の手続きを経れば、原則として損金の額に算入される事前確定届出給与に該当する。

#### 【検討】

##### 1 定期同額給与の範囲

原則として損金の額に算入される「定期同額給与」とは、その支給時期が1ヶ月以下の一定の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をいう（法法34□一）とされており、これが定期同額給与の定義である。また、給与改定があった場合に定期同額給与の範囲に含まれるものが

法人税法施行令第69条第1項第1号に、経済的利益の供与については同2号にそれぞれ定められている。

ところで本事例であるが、毎年期首の月の4月に開催した臨時株主総会で定期給与の改定の決議をし、同月から改定後の支給を開始しているとのことである。一見すると、改定が認められる『当該事業年度開始の日の属する会計期間開始の日から3ヶ月経過等までにされた定期給与の改定』のケースに該当し、定期同額給与に該当すると判断しがちであるが、その事業年度を通じて毎月の支給時期における支給額が同額な のでもともと定期同額給与の定義に該当すると解釈すべきである。なお、本来の役員の職務執行期間は、定時株主総会から翌年の定時株主総会までの約1年間をいうのが一般的なので、本事例のように期首の月の臨時株主総会で定期給与の改定を決議した場合は、その後の同じ年に開催される定時株主総会で、その支給額を据え置く旨の確認決議をしておくべきである。

## 2 役員1人のみの事前確定届出給与

引用を省略

注) 内容は、平成24年4月1日現在の法令等に基づいています。本事例紹介は、会員の業務上の諸問題解決支援の一環として掲載しています。文中の税法の解釈等見解にわたる部分は、執筆者の私見(参考意見)ですので、実際の申告等税法の解釈適用に当たっては、会員ご本人の責任において行ってください。

【東京税理士会 会員相談室提供】

## 3) 想定される顧問先への対応

本来の役員の職務執行期間は、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一年間をいうのが一般的であるため<sup>1</sup>、職務執行の対価である役員報酬の改定も、定時株主総会場で決議されるのが通常と考えられる。そこで、役員に対する定期給与の額を新事業年度の期首月から改定することについては、任期中の役員報酬の改定に当たり、その改定することの合理的な理由(例えば、業績の変化による改定であるといった理由)の存在が問われることも想定される。

もつとも、特に中小企業の場合は、旧商法下より臨時株主総会等で役員報酬の改定を決議していた事例も少なからずあり、会社法でもそれを禁止したり、役員報酬の改定が定時株主総会の専決事項と定めた規定もない。よって、臨時株主総会等での役員報酬改定決議であるからとの理由で、ただちに当該役員給与の損金算入の是非を判断する材料にはならないだろう。

ただ、こうした決算期明け直後の臨時株主総会において、役員報酬の改定決議を経た上でその支給を行っている場合には、役員の任期の始期が定時株主総会の開催日からとされることとの関連で、当該定時株主総会場で、あらためて向こう一年間の役員報酬金額を据え置

<sup>1</sup> 窪田悟嗣編著『法人税基本通達逐条解説』745頁(税務研究会出版局、平成20年)

くことについての、確認の上での決議を経ることが推奨されるところだ。

### 3. 事前確定届出給与をめぐる素朴な疑問と実務対応

＜顧問先からの相談1＞

社長：以前に先生から説明をしてもらった、事前確定届出給与のことですが、株主総会等で決めた支給額どおりに役員賞与を支払えば、その役員賞与を損金で落とせるということですよ。

税理士：そうです。あらかじめ役員賞与を決めておかなければいけないという点では、本当の賞与ではないのかもしれませんが、毎年役員賞与を支払ってきたわけですから、今度は事前確定届出給与の届出をして損金算入をしましょう。

社長：ええ、良い提案をありがとうございます。ところで先生、我が社の今年度の景気なのですが、消費税率の引き上げが来年度に控えていますよね。そこで今年度の前半は好業績であることは確実ですが、後半はただ忙しいばかりで目算が立てられそうにありません。ひょっとしたら、一回目の役員賞与の支払いはできても、二回目の役員賞与の支払いができるかどうか、さっぱり自信がないのですが・・・。もし二回目の役員賞与の支払いが届出額よりも少なくなってしまった場合、役員賞与の損金算入はどうなるのでしょうか。

税理士：事前確定届出給与の趣旨からすると、事前確定届出給与の届出支給額と異なる支給をした場合は、その全額が損金不算入となることは確かです。ただ、社長さんの会社は3月決算であるところ、一回目の役員賞与は本年12月末日に、二回目の役員賞与は来年の6月末日ですから、事業年度を跨いでいますよね。そうすると、一回目の役員賞与が届出支給額どおりに支給されるのですから、少なくとも当事業年度の役員賞与に関しては損金算入ができるのではないのでしょうか。

社長：そういう理解で良いですか。私どもにとっては有利な解釈ですので、やってみましょう。

1) T A I N Sで「事前確定届出給与 賞与 複数回」と入力してキーワード検索を試みる

法人税の税区分で6件、うち地裁判決が2本、裁決が1件、相談事例が3件、検索結果が得られる。

2) T A I N Sキーワード検索結果をもとに、各掲載内容を検証

＜判決＞事前確定届出給与／事前の定めのとおり支給されなかった場合 東京地方裁判所平成23年（行ウ）第652号法人税更正処分取消等請求事件（棄却）（控訴）

国側当事者・国（処分行政庁 川崎北税務署長）

平成24年10月9日判決【税務訴訟資料 第262号-210（順号12060）】



【税務大学校ホームページ】

【情報公開法第9条第1項による開示情報】

【訟務月報59巻12号3182頁】

TAINSコード Z262-12060

その後の控訴審（東京高裁平成25年3月14日判決）において確定（棄却）

## 判 示 事 項

- 1 本件は、超硬工具の製造及び販売等を業とする内国法人である原告が、支給した役員給与のうち冬季賞与は事前確定届出給与に該当し、その額は損金の額に算入されるとして、本件事業年度の法人税の確定申告をしたところ、処分行政庁から、上記冬季賞与は事前確定届出給与に該当せず、損金の額に算入されないという理由により、法人税の更正処分等を受けたため、その取消しを求める事案である。
- 2 役員給与の支給が所轄税務署長に届出がされた事前の定めに係る確定額を下回ってされた場合であっても、当該役員給与の支給は所轄税務署長に届出がされた事前の定めのとおりにされたということができない以上、事前確定届出給与に該当するということができないというべきである。
- 3 内国法人がその役員に対してその役員の職務につき所定の時期に確定額を支給する旨の事前の定めに基づいて支給する給与について一の職務執行期間中に複数回にわたる支給がされた場合に、当該役員給与の支給が所轄税務署長に届出がされた事前の定めのとおりにされたか否かは、特別の事情がない限り、個々の支給ごとに判定すべきものではなく、当該職務執行期間の全期間を一個の単位として判定すべきものであって、当該職務執行期間に係る当初事業年度又は翌事業年度における全ての支給が事前の定めのとおりにされたものであるときに限り、当該役員給与の支給は事前の定めのとおりにされたこととなり、当該職務執行期間に係る当初事業年度又は翌事業年度における支給中に1回でも事前の定めのとおりにされたものではないものがあるときには、当該役員給与の支給は全体として事前の定めのとおりにされなかったこととなると解するのが相当である。
- 4 本件各役員給与すなわち本件冬季賞与及び本件夏季賞与については、一の職務執行期間中に2回にわたる支給がされ、そのうち本件夏季賞与の支給は、上記のとおり、所轄税務署長に届出がされた事前の定めのとおりにされたものではないのであるから、本件各役員給与の支給は全体として所轄税務署長に届出がされた事前の定めのとおりにされなかったこととなる。
- 5 したがって、本件冬季賞与を含む本件各役員給与は法人税法34条1項2号の事前確定届出給与に該当しないというべきである。

判決年月日 H24-10-09 (H25-03-14)

国税庁訴資 Z262-12060 (Z263-12165)

※判決文本文より明らかであること

- ・問題とされた当該法人の事業年度は、平成20年10月1日から平成21年9月30日
- ・事前確定届出給与の対象とした給与は、平成20年12月分と、平成21年7月分
- ・平成20年12月分（冬季賞与）は届出どおりの金額で支給
- ・平成21年7月分（夏季賞与）は届出とは異なる（減額した）金額で支給

東京高等裁判所平成24年（行コ）第424号法人税更正処分取消等請求控訴事件（棄却）（確定）

国側当事者・国（処分行政庁 川崎北税務署長）

平成25年3月14日判決【税務訴訟資料 第263号-41（順号12165）】

【税務大学校ホームページ】

【情報公開法第9条第1項による開示情報】

【裁判所ホームページ行政事件裁判例集】

【訟務月報59巻12号3217頁】

【事前確定届出給与／事前の定めのとおり支給されなかった場合】

T A I N Sコード Z 2 6 3 - 1 2 1 6 5

※上記平成24年10月9日判決の控訴審

## 判 示 事 項

- 1 本件は、本件事業年度中に代表取締役及び取締役へ支給した冬季賞与が事前確定届出給与に該当するとして、損金の額に算入した法人税の確定申告について、上記賞与は損金の額に算入されないとして、更正等を受けたことについて、事前確定届出給与該当性の判断を誤った違法があるとして、被控訴人（国）に対し、本件更正のうち上記確定申告中の欠損金額を下回る部分及び本件賦課決定の各取消しを求めた事案である。

原判決は、本件更正等はいずれも適法であるとして、控訴人の請求を棄却したところ、控訴人は、これを不服として控訴をした。

- 2 法人税法34条1項2号は、事前に支給時期及び支給額が株主総会等において確定的に定められ、その届出がされた給与については、給与の支給額をほしいままに決定し、法人税の課税を回避する弊害がないため、これを損金に算入することを認めたものである。もとより、企業活動の結果、事前に確定した額の給与を支給することを相当としない事態も生じ得るが、そのような場合について、何らの手続を要しないまま損金算入を許せば、事前確定届出給与制度を設けた趣旨を没却することになるから、法人税法施行令69条3項は、臨時改定事由及び業績悪化改定事由に該当する場合、変更届出をすることによって、支給額を変更した上で損金算入することを認め、さらに、変更届出期限を遵守することができなかったことについてやむを得ない事情があれば、本来の変更届

出期限までにその届出があったものとして扱うことを認めている。

3 このような法人税法及び同法施行令の規定によれば、所定の手続を経ることなく減額支給された事前確定届出給与を損金算入することはできないと解すべきである。控訴人主張のように損金算入の可否を利益調整の意図や法人税の課税回避の目的の有無といった主観的な要素により判断することとなれば、法的安定性を害し、課税の公平を害することにもなるので、採用できない議論である。

4 また、本件当時、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、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、業績悪化改定事由に該当するとの国税庁の取扱いに関する解説が示されており、その例として、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、これに役員給与の減額が盛り込まれた場合が列挙され、さらに、これ以外の場合であっても、経営状況の悪化に伴い、第三者である利害関係者との関係上、役員給与の額を減額せざるを得ない状況があるときには、減額改定をしたことにより支給する役員給与は事前確定届出給与に該当すること、上記の例示に該当しない場合においては、損金算入のため、役員給与の額を減額せざるを得ない客観的な事情を処分行政庁に具体的に説明できるようにしておく必要がある旨明示されていたことが認められるのであるから、控訴人の主張は、その前提を欠くというべきである。

5 変更届出期限を遵守できなかった場合の例外措置に関する「やむを得ない事情」とは、控訴人側の個別的なあらゆる事情がこれに含まれるものではなく、納税者の何びとにおいても期限内に変更届出をすることができない場合、すなわち天変地異その他客観的にみて期限を遵守し得なかったことをその責に帰すことができない事情をいうことは明らかであるから、この点に関する控訴人の主張は理由がない。

6 控訴人が主張するように事前の定めに係る確定額を高額に設定して損金の額を操作する租税回避行為のほとんどがいわゆる同族会社によるものであるかどうかは不明というほかないが、そもそも法人税法132条1項は、同法34条とは全く別個の事柄を規定しているのであって、本件のような場合における損金算入の可否とは関係しないので、控訴人の主張はその前提において失当である。

判決年月日 H25-03-14 (H24-10-09)

国税庁訴資 Z263-12165 (Z262-12060)

<国税庁HP 質疑応答事例>

質疑応答事例法人1116 報酬、給料、賞与及び退職給与等 定めどおりに支給されたかどうかの判定 (事前確定届出給与)

【平成27年11月25日国税庁ホームページ更新】

TAI NSコード 法人事例HP1116

定めどおりに支給されたかどうかの判定 (事前確定届出給与)

【照会要旨】

当社(年1回3月決算の同族会社)では、X年6月26日の定時株主総会において、取締役Aに対して、定期同額給与のほかに、同年12月25日及びX+1年6月25日にそれぞれ300万円を支給する旨の定めを決議し、届出期限までに所轄税務署長へ届け出ました。

この定めに従い、当社は、X年12月25日には300万円を支給しましたが、X+1年6月25日には、資金繰りの都合がつかなくなったため、50万円しか支給しませんでした。

この場合、X年12月25日に届出どおり支給した役員給与についても、損金の額に算入されないこととなるのでしょうか。

【回答要旨】

X年12月25日に届出どおり支給した役員給与については、損金の額に算入して差し支えありません。

(理由)

役員の職務につき所定の時期に確定額を支給する旨の定めに基づいて支給する給与のうち、定期給与を支給しない役員に対して支給する給与(同族会社に該当しない法人が支給するものに限り、)以外の給与で、届出期限までに納税地の所轄税務署長にその定めに関する届出をする等の一定の要件を満たしている場合のその給与(以下「事前確定届出給与」といいます。)は、その法人の所得の金額の計算上、損金の額に算入することができます(法法34①二)。

この事前確定届出給与は、所定の時期に確定額を支給する旨の定めに基づいて支給するもの、すなわち、支給時期、支給金額が事前に確定し、実際にもその定めのとおり支給される給与に限られます(法基通9-2-14)。

したがって、所轄税務署長へ届け出た支給額と実際の支給額が異なる場合には、事前確定届出給与に該当しないこととなりますが、ご質問のように、2回以上の支給がある場合にその定めのとおり支給されたかどうかをどのように判定するのか、というのが照会の趣旨かと思われます。

この点、一般的に、役員給与は定時株主総会から次の定時株主総会までの間の職務執行

の対価であると解されますので、その支給が複数回にわたる場合であっても、定めどおりに支給されたかどうかは当該職務執行の期間を一つの単位として判定すべきであると考えられます。

したがって、複数回の支給がある場合には、原則として、その職務執行期間に係る当該事業年度及び翌事業年度における支給について、その全ての支給が定めどおりに行われたかどうかにより、事前確定届出給与に該当するかどうかを判定することとなります。

例えば、3月決算法人が、X年6月26日からX+1年6月25日までを職務執行期間とする役員に対し、X年12月及びX+1年6月にそれぞれ200万円の給与を支給することを定め、所轄税務署長に届け出た場合において、X年12月には100万円しか支給せず、X+1年6月には満額の200万円を支給したときは、その職務執行期間に係る支給の全てが定めどおりに行われたとはいえないため、その支給額の全額（300万円）が事前確定届出給与には該当せず、損金不算入となります。

ただし、ご質問のように、3月決算法人が当該事業年度（X+1年3月期）中は定めどおりに支給したものの、翌事業年度（X+2年3月期）において定めどおりに支給しなかった場合は、その支給しなかったことにより直前の事業年度（X+1年3月期）の課税所得に影響を与えるようなものではないことから、翌事業年度（X+2年3月期）に支給した給与の額のみについて損金不算入と取り扱っても差し支えないものと考えられます。

【関係法令通達】

法人税法第34条第1項第2号

法人税法施行令第69条第2項～第5項

法人税法施行規則第22条の3第1項、第2項

法人税基本通達9-2-14

(メモ)

← 当該事業年度			→ ← 翌事業年度				→
+ 3/31	+ 6/26	+ 12/1	+ 1 3/31	+ 1 6/1	+ 1 6/25	+ 2 3/31	
-----   -----			-----   -----				-----
届出 200			届出 200				
もしも①	実際 100		実際 200				
もしも②	実際 200		実際 100				

上記質疑応答の方針で行くと、もしも①、では支給額の全額が損金不算入となり、もしも②では、+ 12/1 の支給額200は損金算入、+ 1 6/1 の支給額100は損金不算入ということになる。

### 3) 想定される顧問先への対応

事前確定届出給与として所轄税務署長に届け出た、事前の届出支給額と実際の支給額との間に差額が生じた場合の損金の額については、「実際の支給額のほうが事前の届出支給額よりも多い場合」については、事前の届出支給額の超過支給額のみではなく実際の支給額の全額が損金不算入となるし（事前の届出により損金算入の限度額を定めたものではない）、  
「実際の支給額のほうが事前の届出支給額よりも少ない場合」は、実際の支給額が損金保証額として認められるわけではなく、少なく支給した実際支給額の全額が損金不算入とされる。

また、一般的に役員給与は、定時株主総会から次の定時株主総会までの間の職務執行の対価であると解されるので、その役員賞与の支給が複数回にわたる場合であっても、事前確定届出給与の届出支給額どおりに支給されたかどうかは、当該職務執行の期間を一単位として判定すべきである。

そこで、職務執行期間において一回は定めのとおり支給されていても、もう一回が定めのとおり支給されていない場合は、支給額の全額が事前確定届出給与に該当しないのが原則となる（先の東京地裁判決を参照）。

もつとも、本事例の法人（3月末決算法人）が、仮に本年度3月期中に支給時期が属する事前の届出支給額（一回目）については定めどおりに支給し、翌事業年度中に支給時期が属する事前の届出支給額（二回目）について定めどおりに支給しなかった場合は、その支給しなかったことにより直前の事業年度の課税所得に影響を与えるようなものではないことから、翌事業年度に支給した役員賞与の額のみについて損金不算入として取り扱って差し支えないこととされている点に、実務を行う上で留意をしたい（前述の国税庁HP質疑応答事例参照）。

・・・ひきつづき、事前確定届出給与に関して

<顧問先からの相談2>

社長：おかげさまで、我が社もアベノミクス景気にうまく乗ることができまして、今年度は増収増益の決算とすることができそうです。この点で先生、アベノミクスはデフレ克服のために従業員の賃金を引き上げてほしいとの要請を、経済界にしていますよね。我が社でも政府の要請に応えるつもりで、決算賞与を従業員に支給をして、来年度に弾みをかけたいと思っているのです。また、役員全員にも決算賞与を支給したいのですが、先生この点はいかがでしょう。

税理士：臨時株主総会を開催して、決算の見通しについて報告をしつつ、役員への決算賞与の支給決議をいただくのが本筋ですね。幸い、先の定時株主総会で役員報酬の支給総枠を大きめに決めていますので、その点でも可能かと思えます。もっとも、こうして支給が決まった役員への半期決算賞与については、法人税の計算では損金にできないことは、ご承知ください。

社長：ええ、定期同額給与にあたらぬというやつですね。あれ？そうすると、前回の定時株主総会で決議をとって支給済の、去る7月と12月の役員賞与の損金算入はどうなるのですか。この2回分の役員賞与に関しては、すでに先生に事前確定届出給与の届出を提出してもらって、決議どおりの支給をすることによって損金算入できるようにしてもらっているのですが・・・。

1) 引き続きTAINSキーワード検索(事前確定届出給与 賞与 複数回)結果をもとに、各掲載内容を検証

<北陸税理士会相談事例>北陸税理士会相談事例100003 法人税 事前確定届出給与と同一事業年度内に支給される決算賞与 【北陸税理士会 税務審議室提供】

TAINSコード 法人事例北陸会100003

事前確定届出給与と同一事業年度内に支給される決算賞与

【質問】

3月決算の法人で、役員に対する事前確定届出給与を7月15日及び12月15日に支給する旨の「事前確定届出給与に関する届出書」を提出期限までに所轄税務署長に届け出て、届出どおりの日に届出額を支給しています。

第三四半期終了の時点で当期の業績が好調であったことから、従業員だけでなくすべての役員に対して決算賞与を支給することが1月25日の臨時株主総会で決議され、事

業年度内の3月20日に支給することとしています。

この役員に対する決算賞与が損金にされないことは理解していますが、当該決算賞与の支給が事前確定届出給与の損金算入に影響しますか。

【回答】

本件の役員に対する決算賞与は事前確定届出給与とは別枠で支給された給与であり、損金には算入されませんが、既に支払われた事前確定届出給与の損金算入には影響がないと考えられます。

【解説】

1 平成18年度における役員給与に係る改正

平成18年の税制改正において、役員の給与についての改正が行われ、それまで「定期に定額支給するものを『報酬』、それ以外のものを『賞与』と区別して、役員賞与に該当するものについては損金の額に算入しない。」こととされていましたが、改正後は「法人が役員に対して支給する給与について、定期同額給与、事前確定届出給与及び利益連動給与については、不相当に高額な部分の金額及び隠ぺい仮装経理によるものを除き、損金の額に算入する。」こととされました。

そして、この改正後の役員給与に関して、経済的利益を含む役員給与のうち一般的な給与（退職給与、ストックオプション、使用人兼務役員の使用人分給与、隠ぺい又は仮装経理によるもの以外の給与）については、法人税法上の定期同額給与、事前確定届出給与及び利益連動給与のいずれかに該当するか否かの検討を行い、いずれかに該当するものについては、不相当に高額な部分を除き損金算入が認められ、該当しないものについては損金不算入とされるとの条文構造となっている（平成18年度「改正税法のすべて」参考）ことから、役員給与が定期同額給与、事前確定届出給与及び利益連動給与に該当するか否かはそれぞれ独立して法令に照らして判断され、その判断結果は他の役員給与の判断結果に影響されず、また、影響を及ぼさないと考えるべきと思われる。

すなわち、判断すべき役員給与が法人税法上の定期同額給与、事前確定届出給与及び利益連動給与のいずれかに該当し、不相当に高額な部分がなければ、仮に何らかの事由により損金不算入となる役員給与が他に存在したとしても、その役員給与は損金として認められるべきと思われる。

改正後の役員給与のうち事前確定届出給与として当該事業年度の損金の額に算入される給与は、所定の時期に確定額を支給する旨の定めに基づいて支給するもの、すなわち、支給時期、支給金額が事前に確定し、実際にもその定めのとおり支給される給与に限られることとされています（平成18年12月 国税庁リリース「役員給与に関する質疑応答事例」（問7）より）。

2 本件へのあてはめ

本件における決算賞与は定期同額給与に該当しないことは明らかであり、届出の対



象とした事前確定届出給与とは別枠で支給するものであることから損金に算入される事前確定届出給与にも該当せず、更には、好調な業績に伴う支払ではあるものの利益連動給与にも該当しないものと考えられ、本件決算賞与は損金不算入となります。

その一方で、本件において「事前確定届出給与に関する届出書」に記載された給与は届出をした支給時期に届出した金額で支給されているとのことであり、本件決算賞与の支給により影響を受けるべきではないと考えられることから、事前確定届出給与は損金として認められるべきであると考えられます。

更に付言すれば、臨時的な役員給与（賞与）が届出どおりに支払われている事前確定届出給与の増額支給と解される場合は、事前確定届出給与の損金算入に影響を与えることがあり得ると思われませんが、本件における決算賞与は別途、臨時株主総会で決議されて支給されるもので、その経緯等から事前確定届出給与の増額支給とは考えられず、「事前確定届出給与に関する届出書」に記載された事前確定届出給与とは別個のものとして取り扱うべきと思われま

す。以上の検討経緯から、本件の役員に対する決算賞与は事前確定届出給与とは別枠で支給された給与であり、損金には算入されませんが、既に支払われた事前確定届出給与の損金算入には影響がないと考えられます。

【北陸税理士会 税務審議室提供】

## 2) 想定される顧問先への対応

事前確定届出給与とは、法人税法が独自に定めた損金に算入することができる役員給与であり、法令の定めを満たしている場合に限り損金に算入される。したがって、事前確定届出給与以外に役員賞与が支給される場合には、事前確定届出給与として届け出た役員給与が届出の通りに支給される限り、当該事前確定届出給与は損金に算入され、届け出していない役員賞与のみが損金不算入となるということだろう。

もともと、北陸税理士会相談事例の回答にもあるとおり、会社法では、役員給与は定款にその額を定めていないときは、株主総会の決議によって定める（会社法第361条1項）こととしている。そこで、臨時株主総会等を開催して、そこにおいてあらたに役員賞与の追加支給等を決議することによって、会社法第361条により別個に支給決議がされた等の整理ができていくことが重要となってくるだろう。

※参考文献として、湊義和「東京税理士界・会員相談室」（平成27年5月1日号、8頁）

#### 4. 役員が欠けた場合の退任役員は税法上の役員か

<顧問先からの相談>

税理士：取締役Aさんの辞任のことですが。確か、取締役の人数が会社法と定款の規定で3人の定員であるところ、Aさんの辞任で定員割れしてしまうというお話しをしました。そこで後任の取締役の選任と登記の手続きを取っていただくように依頼をしましたが、その後いかがでしょうか。

社長：それが、A氏の後任が決まらなくて困っているのです。後任の役員にと思っていた意中のB氏に取締役就任を約束したところ、難色を示されまして……。A氏からはとっくの昔に取締役の辞任届をもらっているのですが、登記も何もできない状況なのです。

税理士：それで、Aさんと会社との関係は現在どうなっているのですか。

社長：取締役退任後は一般の従業員として我が社で仕事をしてもらっています。ただ、対外的には専務取締役との肩書きを使っている、後任の取締役が決まるまでは役員会に出席をしてもらって、人事や社内組織の相談、大口の取引先との商談などのアドバイスをもらっています。ただ、Aさんからは自分には荷が重いので、早く後任の取締役を選任して辞任の登記をして欲しいと言われていました。ちなみに、Aさんへの給与は取締役の頃と同一の給与を支給するほか、この暮れには一般の従業員と同一の基準で賞与を支給しています。こうした給与は損金で落とせるでしょうか。

税理士：ご状況を伺いますと、Aさんは少なくとも税法上では未だに役員と扱われます。そこで、支給済の賞与は損金不算入とされてしまいます。もう少し早く相談していただければベストでしたが、後任の取締役を見つける以外の対処策がありそうですよ。

1) T A I N Sで「退任取締役 欠員」でキーワード検索をする。すると、法人税の区分で1件（相談事例）検索結果が得られる。

2) 以下、T A I N Sキーワード検索結果をもとに、各掲載内容を検証

<法事例2019> 役員が欠けた場合の退任役員や登記未済の役員は税法上の役員か

**T A I N Sコード 法人事例002019**

〔問〕 退任により欠員が生じた場合の退任取締役、監査役や登記手続の遅延している役員は、税法上の役員に該当するか。

〔答〕 それぞれ次のとおりである。

##### 1 登記手続の遅延している役員

取締役及び監査役等の登記事項に変更が生じたときは、本店の所在地において2週間以内に変更登記をしなければならない〔会社法915（1）、911（3）〕が、この

登記は善意の第三者に対する対抗要件にすぎない。〔会社法908〕

したがって、役員は株主総会により選任された事実により効力を生ずることになり、税法上も登記の有無ではなく選任された事実をもって判断する。

## 2 退任により欠員が生じた場合の退任取締役、執行役又は監査役

取締役が退任した結果、定款等に定めた員数を欠くこととなった場合には、退任した取締役は、新たに選任された取締役が就任するまで、なお取締役としての権利義務を有する。〔会社法346(1)〕

監査役会設置会社においては、監査役は、3人以上で、そのうち半数以上は、社外監査役でなければならない〔会社法335(3)〕が、これについては、辞任等によって欠員が生じた場合の規定はなく、上記会社法第346条第1項が準用されるものと考えられる。

このように権利義務を付与しているのは、会社の経営を維持するために職務の遂行を図る趣旨である。

ところで、税法上、法人の「経営に従事する」職務の判断は、次のような事項を参考とする。〔会社法362(4)一～四〕

- (1) 重要な財産の処分及び譲受け
- (2) 多額の借財
- (3) 支配人その他の重要な使用人の選任及び解任
- (4) 支店その他の重要な組織の設置、変更及び廃止

このような執行業務は、取締役又は執行役の本来の職務そのものである。したがって、退任によって、欠員が生じた場合の退任取締役又は退任執行役は、法人の経営に従事する者としてみなし役員に該当するが、監査役については、経営に従事する職務は行わないので、みなし役員には該当しない。

〔法法2十五〕

22-04-01現在

## 3) 想定される顧問先への対応

法人税法上の役員は、会社法上の役員よりも範囲が広く、取締役や監査役といった会社法上の役員その他、「法人の経営に従事している者のうち政令で定めるもの」も役員であると規定する<sup>2</sup>。この政令で定められているものに該当する者を「みなし役員」という。そして、税務上のみなし役員とされた場合は、その者へ支給する給与については、役員給与の損金算入に関する規制を受ける。

また、前述の「政令で定めるもの」について、当該政令では次のように規定している<sup>3</sup>。

<sup>2</sup> 法人税法2条15号

<sup>3</sup> 法人税法施行令7条、法人税法71条1項5号、法人税基本通達9-2-1

- ① 使用人以外の者で、法人の経営に従事しているもの
- ② 同族会社の使用人で、所定の所有割合の要件を満たす者で、法人の経営に従事しているもの

本事例においては、A氏は取締役の辞任後も役員会に出席をして会社の重要な意思決定に参加をするほか、対外的にも専務取締役なる肩書きを使用して業務執行組織の責任者のような振る舞いを行っていることからすると、法人の使用人以外の者で、法人の経営に従事しているものと捉えることができる。そこで、取締役の辞任後においても、A氏はなお法人税法上の役員とされることになろう。

また、本事例では取締役であったA氏の辞任後に、後任の取締役が選任されていない。そして、会社法において取締役会設置会社では最低3人の取締役の選任が必要とされるところ<sup>4</sup>、本事例（取締役会設置会社である法人）ではA氏の辞任により取締役の人数は2人となり、欠員が生じている模様だ。

この点、辞任等による退任により取締役に欠員（定款で定める員数未満、もしくは会社法に定める人数未満）が生じた場合、その退任した取締役は、後任者の就任まで引き続き取締役としての権利義務を有することとされている<sup>5</sup>。そこで、A氏がたとえ役員会への出席といった経営への従事が明確でなくとも、A氏は経営に従事をして取締役の義務を全うする必要がある者であるから、法人税法上の役員としての取扱いを受ける者と解されよう。そうであるとすると、法人がA氏に支払う給与は、なお法人税法上の役員給与の損金算入制限<sup>6</sup>等の規制をうけることとなる。

以上により、A氏に対する給与の支給が定期同額の役員給与<sup>7</sup>であるか、また、当該支給額につき不相当に高額な部分が含まれていないかといった点で<sup>8</sup>、定期金部分の給与の損金性が判断されることとなる。さらに、A氏に対する賞与（一時金）支給額については、事前確定届出給与に関する届出がなされている様子はなく<sup>9</sup>、またA氏には専務取締役なる肩書きが付与されており、法人税法上で定める使用人兼務役員<sup>10</sup>にも該当しない。そこで、当該賞与についても、使用人分の職務対価であるとして損金算入することには疑義が生じることになる。

なお、本事例のような場合には、取締役会設置会社の廃止を提案することも一考の余地がある。

---

<sup>4</sup> 会社法331条4項

<sup>5</sup> 会社法346条1項

<sup>6</sup> 法人税法34条以下

<sup>7</sup> 法人税法34条1項1号

<sup>8</sup> 法人税法34条2項

<sup>9</sup> 法人税法34条1項2号

<sup>10</sup> 法人税法34条5項、法人税法施行令71条1項2号

## 5. 使用人兼務役員に支給する使用人分賞与の損金算入額

<顧問先からの相談>

社長：前回の株主総会であらたに取締役を選任されたT部長のことですが。T君は使用人兼務役員の区分で認められるとの先生のアドバイスによりまして、T君の冬期賞与を今から決めておきたいのですが。条件としては、全額損金になるような賞与支給を希望しています。

税理士：先の株主総会では、役員報酬の支給限度額には、使用人兼務役員の使用人分給与を含まない旨決議をしています。そこで、Tさんへの冬期賞与が使用人分の賞与の金額として適正額であれば、損金算入できますよ。

社長：適正額・・・ですか。何をもって適正額とすればよいのかが問題ですね。

税理士：Tさんに「比準使用人」がいれば、その人への賞与支給額とほぼ同水準の賞与金額であれば、適正額として損金算入できます。

社長：比準使用人とは、似たような職務に従事している使用人という意味ですね。その点では、T君はただ一人のベテランの従業員ですし、部長の役職がある従業員もT君のみですので、いろんな意味で一人突出しているのです。それなので、T君の比準使用人にあたる人は社内にはいないというのが、本当のところです。

税理士：そうですね。比準使用人がいない場合の適正な使用人分賞与をどうするかですね。そうだ、社長さんの会社は、いつも月額基本給の何ヶ月分という決め方をしていましたよね。その部分を援用して判断してゆくことで検討してみましようか。

1) T A I N Sで「使用人兼務役員 使用人 賞与 適正額」と入力をしてキーワード検索を試してみる

法人税の税区分で23件、うち地裁判決が4件、高裁判決が2件、最高裁判決が1件、裁判決が6件、相談事例が9件、通達が1件、検索結果が得られる。

ちなみに、検索結果中の平成24年12月18日裁判決は、本研修で、のちに取り上げる残波事件の裁判決である。

2) T A I N Sキーワード検索結果をもとに、各掲載内容を検証

<法人税相談事例2139> 比準使用人がいない場合の使用人分給与の区分(2)

**T A I N Sコード 法人事例002139**

〔問〕 使用人兼務役員の使用人分賞与を決めたいが、比準使用人として適当な者がいない場合、どのように計算して決めたらよいか。

〔答〕 当該使用人兼務役員と比準すべき適当な使用人がいない場合には、使用人兼務役員が役員になる直前に受けていた使用人としての給与の額、その後のペースアップ等の状

況、現在の使用人のうち最上位にある者に支給した賞与額を参酌して適正額を見積もる。

〔法基通9-2-23〕

使用人のうち最上位にある者Aに支給した賞与が60万円で、Aの給料が月額30万円であれば、2か月分の賞与が支給されたことになる。

例えば、使用人兼務役員へ100万円の賞与が支給された場合、この使用人兼務役員の給料は役員給与が5万円、使用人としての給料が40万円とすると、40万円×2か月＝80万円までが使用人分賞与といえる。

このように、比準使用人として適当な者がいないときは使用人のうち最上位にある者に支給した賞与額60万円で止めるのではなく、その最上位にある者に支給した賞与額に基づいて適正な額を見積もることになる。

ただし、上記の計算を行うためには、次の要件が必要である。

- 1 適正に定めた従業員給与規程に基づいて、給料が支給されていること。
- 2 使用人兼務役員に支給される額は、従業員給与規程によって計算される適正な使用人分給与と役員給与を区分して経理していること。

〔法法34(2)、法令70一ロ〕

22-04-01 現在

### 3) 想定される顧問先への対応

上記を受けて、例えば顧問先で以下のような事案が生じている場合の対処法を考えてみたい。

(事例)

使用人のうち最上位にある者であるAに支給した賞与が80万円で、Aの給料が月額40万円であった。

→すなわち、当賞与支給期においては、2ヶ月分の賞与が支給されたことになる。

この点、使用人兼務役員であるTへ120万円の賞与が同日に支給された場合、この使用人兼務役員の給料について月額役員報酬が10万円、使用人としての給料が50万円とすると、50万円×2ヶ月＝100万円が使用人分賞与といえる。

したがって、120万円の賞与金額のうち、100万円が損金算入可能、20万円が損金不算入の取扱いとなる。

この場合、かかる2ヶ月分とした計算の根拠として、①適正に定めた従業員給与・賞与規定に基づいて賞与が支給されていること、②使用人兼務役員に支給される賞与金額について、従業員給与・賞与規定によって計算される適正な使用人分給与と役員報酬とを、区分して経理すること、といったことも求められてくるだろう<sup>11</sup>。

なお、使用人兼務役員に支給する使用人分賞与の損金算入については、以下のような手続

<sup>11</sup>TAINS 法人税相談事例、TAINSコード法人事例2139

き部分での注意点があることも押さえておきたい。

① 他の使用人に対する賞与の支給時期に支給すること<sup>12</sup>

② 使用人分の賞与の金額として適正額であること<sup>13</sup>

このうち、上記②要件については、その使用人分賞与と使用人分給与を役員給与に含めて過大役員給与の判定をするが<sup>14</sup>、役員報酬は役員としての職務執行の対価に限るものとし、使用人兼務役員の使用人としての職務に対する報酬を含めないで、役員報酬の支給限度額を定めることができるとされている<sup>15</sup>。

そこで、定款の規定または株主総会等の決議において、「役員報酬の支給限度額には使用人兼務役員の使用人分給料相当額を含めない」旨明らかにされており、かつ、使用人としての職務に対する報酬の額が、その法人の他の使用人に対する給料の支給の状況等に照らして相当と認められる場合（使用人分給与相当額）には、形式基準による過大給与の判定上、使用人分給与を含めないことができるとされている<sup>16</sup>。

---

<sup>12</sup> 法人税法施行令 70 条 1 項 3 号

<sup>13</sup> 法人税法施行令 70 条 1 項 1 号

<sup>14</sup> 法人税基本通達 9-2-21

<sup>15</sup> 法人税法施行令 70 条 1 項 口 かつ 書、

<sup>16</sup> 法人税法施行令 70 条 1 項 口、法人税基本通達 9-2-22

## 6. 役員に対する経済的利益と損金算入の可否

<顧問先からの相談>

社長：先生はクルマのこと詳しくかったですよね。そうしたら、世間話と思って聞いて下さい。今度M社からオープンタイプのスポーツカーが発売されまして、実は先日、購入の予約を入れてしまいました。

税理士：発売前からすごい人気で、すでに納車まで半年待ちなんですってね。

社長：さすが、お詳しいですね。私が予約を入れた頃には、すでに納車まで一年かかるそうです。そこで、今から一年後に、このクルマを会社で購入してもよろしいでしょうか。

税理士：会社でご購入後、業務で使用されるかどうかが大事です。今のお車との入替になるのでしょうか。

社長：今会社で私が乗っている営業バンは、そのまま乗り続けますよ。何しろ、あの低重心では現場のぬかるみ道には対応できませんし、オープンカーで現場に乗り付ける社長なんて、あつという間に取引先にも変な評判が立ってしまいそうで……。先生だから正直に言うと、実際のところは、プライベートでの使用ですね。

税理士： そうだとすると、単純に営業車と同じような税務処理するのは、難しくなりそうですよ。

社長： 具体的には会社において、どのような税務処理になるのでしょうか。もう欲しくなくなってしまって、後戻りができません（汗）。

税理士：社長さんに一定の経済的利益が付与されているとして、役員給与の取扱いを受けることになりそうです。ただ、そのことをもってただちに損金不算入かという、経済的利益の金額がどうなるかも含めて検討を要しますね。納車を待つ間に、調べてみたいと思います。

1) T A I N Sで「自動車 役員 業務 使用 経済的利益」と入力してキーワード検索をしてみると、法人税の税区分で30件、うち地裁判決が20本、裁決が7件、相談事例が3件、検索結果が得られる。以下、検索結果から得られた一覧より抜粋してゆくこととする。

2) T A I N Sキーワード検索結果をもとに、各掲載内容を検証

<裁決>平成24年11月1日裁決（公表）・T A I N S J 8 9 - 3 - 1 2を検証

請求人名義の車両を代表者に対し贈与等をした事実はなく給与を支給したのと同様の経済的効果をもたらしたとは認められないとした事例【国税不服審判所ホームページ】【関裁（法・諸）平24-14】【情報公開法第9条第1項による開示情報】

T A I N Sコード J - 8 9 - 3 - 1 2

《ポイント》

本事例は、代表者の妻が個人的に使用している請求人名義の車両は、代表者の妻が無償



で専属的に使用していると認められるから、当該車両の使用につき通常支払うべき使用料の額に相当する経済的な利益を享受していると認められるものの、当該車両を代表者に贈与したとまでは認められないとしたものである。

《要旨》

原処分庁は、請求人の実質経営者（実質経営者）の妻が個人使用するために請求人名義で取得した車両（本件車両）について、請求人が実質経営者の指示により本件車両の取得費等を費用に計上していること、実質経営者の妻は請求人の役員又は従業員ではなく、実質経営者が請求人の100%株主であることからすれば、本件車両の取得費等は、実質経営者に対する役員給与に当たり、また、個人で使用する目的で取得した本件車両の取得費等を請求人の費用に計上したことは、法人税法第34条《役員給与の損金不算入》第3項に規定する隠ぺい又は仮装による役員給与に当たる旨主張する。

しかしながら、請求人は、□本件車両の購入に関する注文の当事者であり、□信販会社を通じて本件車両の売買代金を支払い、□自動車車検証に使用者として記載されていることからすると、本件車両の所有者は請求人であると認めるのが相当であり、請求人から実質経営者に対して本件車両の贈与があった等、請求人が一定の行為をしたことにより実質的に実質経営者に対して給与を支給したのと同様の経済的効果をもたらしたとまでは認めることができず、仮装隠ぺいと認めるに足る証拠もない。ただし、実質経営者の妻は、実質経営者の権限を利用して、本件車両を専属的に利用していることが認められるから、実質経営者は、本件車両の使用につき通常支払うべき使用料の額に相当する経済的な利益を享受しているというべきであり、当該経済的な利益の額は、実質経営者に対する役員給与に当たる。

<参照>以下、国税不服審判所の判決文より抜粋

原処分についての、審判所の判断

イ 本件法人税各更正処分について

・・・本件車両に係る資産利用対価額はG代表に対する役員給与に当たるところ、このうち、あん分取得価額、自動車保険料及び本件ローン契約に基づく支払利息に相当する金額は、いずれも継続的に供与される経済的な利益であるため、法人税法施行令第69条《定期同額給与の範囲等》第1項第2号の規定により、法人税法第34条第1項に規定する定期同額給与とされ、本件各事業年度の所得の金額の計算上、その全額が損金の額に算入される。他方、本件自動車税等の額は、継続的に供与される経済的な利益ではないため、法人税法第34条第1項に規定する定期同額給与に当たらないから、その全額が損金の額に算入されない。

3) 想定される顧問先への対応

上述の判決事例を踏まえたところで、本事例において問題とされる、会社保有の自動車に

関する税務の取扱いについて検討をすると、自動車購入や維持に関する費用の支出は法人が負担するものの、当該自動車は、もっぱら法人の役員が業務外の使用に供することが予定されている。そうすると、当該自動車は、法人から役員に対して継続して無償で貸与され、当該自動車の使用に際して通常支払うべき対価の額（以下、「自動車使用料対価」）相当の利益（経済的利益）を継続的に享受していると認めることができる<sup>17</sup>。

そこで、法人から役員に対して継続的に供与される経済的利益とされる自動車使用料対価相当額は、法人から役員に対する定期同額給与の支給に該当し、損金算入される取扱を受けるのが税務の妥当な帰結とされよう。そして、役員に対する経済的利益の供与が存在する場合、当該経済的利益の供与の継続性の有無や、その金額の測定といった部分の検討が、損金算入の可否の判断において重要になってくる。

ちなみに、先の裁決事例では、自動車の取得価額を法定耐用年数で除した額を月数按分して求めた金額に、一ヶ月あたりの保険料等の関連費用を合計した金額が、当該法定耐用年数にわたる期間にわたって、法人から役員に対して継続的に供与される経済的利益（資産利用対価額）の金額に相当するとして、損金算入される役員給与として取り扱うべきとの判断を下している。

---

<sup>17</sup> 所得税法施行令 84 条の 2

## 7. 国外勤務役員に対する国内源泉所得の課税

<顧問先からの相談>

社長：実は私のビジネスでのパートナーでもある家内が、今度アメリカに留学をすることになりました。

税理士：それはおめでとうございます。ところで、おしどり夫婦である社長さんご夫妻が、海を隔てて生活されることなど想像もできないのですが（笑）、そのあたりは？

社長：わはは。その点は、先生以外にもいろんな方から言われますよ。なにせ、家内とは公私ともにつねに一緒に過ごしていますので、皆さんにもそのように思われているみたいで（汗）。でも大丈夫です、私も十数年ぶりに独身生活に戻るのを楽しみにしていますから。

税理士：奥様は、学業以外に会社のお仕事も続けるのですか。

社長：はい。引き続き私のビジネスパートナーとして、滞在先でも張り切ってもらいます。ちょうど私たちの専門分野である基礎工学論文の翻訳ビジネスにおいて、現地では明らかなビジネスチャンスが存在するので。というのは、妻の留学中に、現地研究機関が発表した外国語論文を、許諾を得て日本語に訳して国内企業に販売をしたり、その逆のようなこともしてもらえたら、我が社としての販路開拓にもなるからです。そこで、引き続き家内には会社として役員報酬を支給しようと思っています。国外の労務に関することですから、妻の役員報酬について、日本での課税はないですね。

税理士：企業が海外勤務の駐在員に対して、その労務対価である給与を支払う際には、我が国の所得税は課税されず、源泉徴収も不要です。そうすると奥様への給与も同じ扱いで良いと。・・・いやいや、奥様については、役員報酬の支給ですから、一般的な駐在員の課税関係はあてはまらないですね。確か例外規定もあったような気がしますが、よく調べてみますね。

### 1) T A I N Sで「役員 国外勤務 常時勤務」と入力してキーワード検索を試みる

法人税の税区分で2件（裁決2件）の検索結果が得られる。以下、検索結果から得られた一覧より抜粋してゆくこととする。

### 2) T A I N Sキーワード検索結果をもとに、各掲載内容を検証

<裁決>（国内源泉所得／国外で勤務する取締役に対する役員報酬）取締役Aが米国において行った勤務は、使用人として常時勤務を行う場合に該当しないというべきであり、請求人がAに対して支払った役員報酬は、請求人の役員として国外において行った勤務に起因して支払われた国内源泉所得に該当するとされた事例（平成19年7月から平成22年12月までの各期間分の源泉所得税の各納税告知処分等・棄却・平成25年3月22日裁決）【東

〔裁決の要旨〕

- 1 本件は、楽器・家具・電器製品の輸出入及び国内販売等を目的として設立された内国法人である請求人が国外で勤務する請求人の取締役Aに対して支払った役員報酬について、原処分庁が、当該役員報酬は、当該取締役が請求人の役員として国外において行った勤務に基因して支払われた国内源泉所得に該当するとして、源泉所得税の納税告知処分等を行ったことに対し、請求人が、当該取締役は国外において請求人の使用人として常時勤務を行っていたのであるから、当該役員報酬は国内源泉所得には該当しないとして、原処分の全部の取消しを求めた事案である。
- 2 請求人は、主張において、米国において登記等がされた支店を有していない旨自認するところ、当審判所の調査の結果によっても、請求人が米国に支店を有していた事実は認められず、請求人と本件米国会社とは本件代理業務契約を締結しており、本件米国会社は同契約に基づき請求人の米国における業務を行っていたとみるべきであるから、本件米国会社が請求人の米国における支店であったと認めることはできず、他にこの認定を左右するに足る証拠はない。
- 3 本件各期間において、Aが請求人の取締役であったことの実以外に、当審判所の調査の結果によっても、Aの請求人における使用人としての職制は明らかでなく、請求人とAが別に雇用契約を取り交わした事実も認められないことに加え、Aは、請求人のために業務を行っており、これらの業務の内容は、本件代理業務契約における内容を超えた、請求人のための新規取引先の開拓、■■■の米国への出張の便宜供与、請求人のためのコンサート演奏者の招へいの取次ぎなど広範囲な、請求人が米国において必要とする業務全般に及んでいると認められるところ、Aは、請求人の従業員ではなく、本件代理業務契約の締結時の一方の当事者であること、請求人からAへの電子メールはいずれも本件米国会社のメールアドレス宛に送信されていたこと等の事実が認められ、■■■は、当審判所に対してAと本件米国会社との業務を区分することは難しい旨答述し、Aは、当審判所に対して、本件米国会社と請求人の業務の線引きは極めて困難であり、緊急を要する方を、その時々に応じて臨機応変に対応していた旨回答しているところ、これらの答述及び回答によっても、Aの請求人の使用人としての勤務と本件米国会社の業務との区分は明らかでないことからすれば、本件米国会社は、上記の請求人が米国において必要とする業務全般を行っていたものであり、Aの米国における勤務も、専ら本件米国会社の代表者として、請求人の求める業務に従事していたと認められるのが相当である。
- 4 請求人が米国において支店を有していた事実はなく、Aが請求人の使用人であったことが明らかでなく、Aの米国における勤務は、専ら本件米国会社の代表者として請求人

の求める業務に従事していたと認められるのであるから、米国における請求人の取締役としてのAの勤務は、内国法人の役員が内国法人の海外にある支店の長として常時その支店に勤務するような場合に該当せず、所得税法施行令第285条第1項第1号に規定する請求人の使用人として常時勤務を行う場合に該当しないというべきであり、他にこれを左右するに足りる証拠はない。

5 そうすると、本件各期間において請求人の取締役であり、米国において勤務していたAに対して支払われた本件役員報酬は、所得税法第161条第8号イ及び同法施行令第285条第1項第1号に規定する請求人の役員として国外において行う勤務に基因するものであるから、国内源泉所得に該当する。

6 本件役員報酬は国内源泉所得に該当するから、これに基づき本件各期間における源泉所得税の額を計算すると、いずれも各納税告知処分と同額となるので、当該各納税告知処分はいずれも適法である。

裁決年月日 H25-03-22

TAINSコード F0-2-534

### 3) 海外勤務役員に対する給与と税務の取扱い規定

#### ●海外勤務駐在員に対する給与

非居住者に対する支払について源泉徴収が必要とされる所得の範囲については、所得税法161条において国内源泉所得とされる支払いについてのみ、所得税の源泉徴収が求められることとなる<sup>18</sup>。

この点、非居住者に対する給与の支払いについて同条では、給与等人的役務の提供に対する報酬のうち、(非居住者が)国内で行う勤務、役務提供に起因するものについてのみ、源泉徴収の対象となる国内源泉所得として、所得税の源泉徴収が求められることとされている。そこで、企業が海外勤務をする現地駐在員に対する給与の支払いは、通常では当該駐在員の国外勤務を基因として行われるので、いわゆる国外源泉所得の取扱いとなり、留守宅手当の支給といった支払い分も含めて、我が国では課税は行われな<sup>19</sup>こととなる。

#### ●海外勤務役員に対する役員報酬は

しかしながら、本事例で国外勤務をするのは使用人ではなく支払い元法人の役員であり、当該役員に対する役員報酬の支払いに対する課税の可否が、問題とされている。この点、内国法人の役員が国外においても役員として勤務を行っている場合は、会社の経営に<sup>20</sup>関与しているといった役務提供の性質から、その所得の源泉地を実際の役務提供地に限定するこ

<sup>18</sup> 所得税法212条1項

<sup>19</sup> この場合、駐在員の滞在国で、その国の法律に基づいて所得税が課税されることが通常であり、現地の税法の確認を要する。

とが適用でないとの理由により、「法人所在地国」で課税することとされている<sup>20</sup>。

すなわち、国外において現地駐在をしている者が法人の役員である場合、当該役員に対する役員報酬の支払いは、使用人に対する給与の支払いと異なり、国内源泉所得の支払いであるとされ、所得税の源泉徴収を要することになる<sup>21</sup>。

#### ●国内源泉所得とされない非居住者役員への報酬支払いとは

ところで、所得税法施行令第285条第1項第1号は、国内に源泉がある給与等の範囲として、所得税法第161条第8号イに規定する政令で定める人的役務の提供は、内国法人の役員としての勤務で国外において行うものであると規定をしつつ、同号かつこ書きにおいて「当該役員としての勤務を行う者が同時にその内国法人の使用人として常時勤務を行う場合の当該役員としての勤務を除く」としている。

そこで、非居住者である役員に対して支給をする役員報酬であっても、例外的に国内源泉所得とはされず、その支払いについて所得税の源泉徴収が不要とされる事例が存在しうることにも、考慮を要することとなる。

#### 4) 想定される顧問先への対応

実務上は、所得税の源泉徴収が不要となる判断基準をどこに求めるかが重要となつてこよう。この点で通達は、同号かつこ書きに規定する「内国法人の使用人として常時勤務を行なう場合」とは、内国法人の役員が内国法人の海外にある支店の長として常時その支店に勤務するような場合をいい、例えば、非居住者である内国法人の役員が、その内国法人の非常勤役員として海外において情報の提供、商取引の側面的援助等を行っているにすぎない場合は、これに該当しないことに留意する旨定めている<sup>22</sup>。

そこで、かかる判断（非居住者である役員が海外支店長として常時その支店に勤務するような場合に該当するか）にあたっては、海外支店の存在の有無、使用人兼務役員として雇用契約の存在の有無、当該役員の現地駐在先で果たす業務上の役割、使用人としての活動である場合発生するであろう現地の経費発生の有無といった点が、その要素となるところであろうことが、この裁決事例からうかがい知れるところである。

<sup>20</sup> 所得税法第161条第8号イかつこ書き。

<sup>21</sup> OECDモデル条約では、法人所在地国で役員報酬を課税することと規定しており、日本が締結した租税条約の多くもこれを採用している。税務通信3337号5頁（2014年11月24日号）

<sup>22</sup> 所得税基本通達161-29（内国法人の使用人として常時勤務を行う場合の意義）

## 8. 取締役が個人事業主として受領する対価

<顧問先からの相談>

社長：代表取締役社長に就任して、新しい肩書きの名刺ができました。先生には、先代社長の時代から引き続き、会社の税務顧問でお世話になりたいと思います。

税理士：こちらこそ、よろしくお願ひします。前社長からの会社の引き継ぎは順調ですか。

社長：経営面では正直まだまだですが、取り合えあえず編集プロダクションである当社の“編集業”の分野ではベテラン職人ですので、そこは自信を持って行こうと思っています。まあ、プレイングマネージャーということですね。

税理士：いざとなったら一人でも仕事ができるというのは、大事な心構えだと思いますよ。

社長：その部分で実は相談ですが、今まで私は個人事業主として、当社の編集業務の外注を請け負っていた立場でした。その個人事業主の立場を今後も維持して、毎月の会社からの支給金額を“毎月定額の役員報酬の部分”と“編集委託報酬の部分”とに分けてもらうことは可能でしょうか。先代の社長からは、そのようにしたほうが君のモチベーションが上がるだろうし、とのことで勧められているのですが。

税理士：となりますと、会社からの支給金額の総額ベースでは、毎月変動する可能性があるのですね。編集委託報酬の部分の金額は、どのように決めるのですか。

社長：当社の毎月の売上高に応じて決めるつもりです。顧客への成果物の納品に際しては、すべて私が編集の監修をしているからというのが、その根拠になるかと思うのですが。ちなみに、私の活動に関する経費は、今後はすべて会社持ちです。そこで、確定申告はしますが、その内容は事業収入の金額が、そのまま事業所得になるというシンプルなものです。

税理士：そうなりますと、編集委託報酬の金額も含めた支給金額の総額が、役員給与とされるのでないでしょうか。定期同額給与の規定からしますと、ここは再考されたほうが良いと思います。

1) T A I N Sで「役員 給与 業務委託 所得区分」と入力してキーワード検索を試みる

法人税の税区分で4件、うち地裁判決が2本、高裁判決が2件の検索結果が得られる。以下、検索結果から得られた一覧より抜粋してゆくこととする。

2) T A I N Sキーワード検索結果をもとに、各掲載内容を検証

<判決>札幌地判平成25年6月20日・T A I N Sコード Z 2 6 3 - 1 2 2 3 7

札幌地方裁判所平成23年(行ウ)第6号法人税更正処分等取消請求事件(却下・棄却)、(控訴)国側当事者・国(処分行政庁 札幌中税務署長)平成25年6月20日【税務訴訟

資料 第263号-113 (順号12237) 【税務大学校ホームページ】

札幌高等裁判所平成25年(行コ)第24号法人税更正処分等取消請求控訴事件(棄却)  
(上告・上告受理申立て)国側当事者・国(処分行政庁 札幌中税務署長)平成25年12月24日判決【税務訴訟資料第263号-238(順号12362)】【税務大学校ホームページ】  
T A I N Sコード Z 2 6 3 - 1 2 3 6 2

最高裁判所(第三小法廷)平成26年(行ツ)第137号、平成26年(行ヒ)第135号法人税更正処分等取消請求上告及び上告受理事件(棄却・不受理)(確定)国側当事者・国(処分行政庁 札幌中税務署長)平成26年8月26日決定【税務訴訟資料 第264号-137(順号12518)】【税務大学校ホームページ】  
T A I N Sコード Z 2 6 4 - 1 2 5 1 8

※高裁の判断は、ほぼ原審判決の引用であるため、地裁の判断をみてゆくこととします。

【役員給与／クラブを経営する原告の代表取締役であるママホステスに支払った金員】

#### 判 示 事 項

1 本件は、クラブを経営する有限会社である原告が、確定申告をしたところ、札幌中税務署長から、①原告の代表取締役であり、いわゆるクラブのママである乙に支払った金員の一部を、役員職務執行の対価(給与又は賞与)として扱わず、一般のホステスと同様に業務委託契約に基づく報酬と扱って、(ア)法人税の関係では損金に算入した点、(イ)消費税等の関係では課税仕入れとして仕入税額控除をした点、(ウ)給与所得として源泉徴収していない点で誤りがあり、②消費税等の関係で、クラブの店舗のリース契約につき、課税仕入れとして仕入税額控除をした点で誤りがあることを理由として、更正処分等を受けたため、これらの取消しを求めた事案である。

2 省略

3 乙に対し、いわゆるママとしての稼働分に対する対価として支給した金員は、乙のホステスとしての貢献度にかかわらず、相当程度の対価が支給されることが予定されていた等、報酬の支給方法は、乙が自己の計算と危険において独立して営む個人事業に対するものとは評価し難い。また、本件各金員の支給状況については、全く支払われていない月があったり、一定期間月67万円の定額(売上げの2、3パーセント台)になっている。このような処理は、資金繰り等原告の事情による可能性が高いもので、乙が原告と一体的に、経営的立場からいわゆるママとして稼働していたものと認められる。そして、乙は、将来的に店舗リース料を完済した段階で、原告の株式をすべて取得することが予定されており、この点からしても、独立した第三者的立場にあったとはいえない。

4 そのほか、衣装代等ホステス業務のために必要な経費についても、原告が負担することもあったのであるし、乙が顧客に認めたつけ払いについて乙に責任を負わせる厳格な運用もされていなかったのであって、こうした点も原告が主張する乙が原告から独立した立場で自己の計算と危険でホステス業務を行っていたこととは整合しない。



5 以上によれば、乙は、代表取締役として、自らいわゆるママとしてクラブの運営を行っていたもので、そのうち、ホステスとしての稼働部分についても、一般のホステスとは異なり、自己の計算と危険において原告から独立した立場で個人事業を営んでいたといふことはできず、原告との委任契約に基づいて代表取締役としての労務を提供していたといふべきであり、本件各金員はその職務執行に対する対価であると認められる。

6 本件各金員のうち、平成16年2月期、平成17年2月期、平成18年2月期及び平成19年2月期に支給されたものは、月額20万円の固定給とは別に支払われたもので、売上げの5パーセント程度が目安とされていたものの、定期的に支給されていたわけではない。そうすると、臨時の給与であり、「役員に対して支給する賞与」（旧法人税法35条1項）に該当するから、損金の額に算入することはできない。

7 平成20年2月期に支給された金員も、平成19年2月期までに支給された金員と同様の状況であり、定期同額給与に該当しないから損金の額に算入することはできない。

8 省略

3) いわゆる「一人親方」に関する個別通達の存在について。「大工、左官」のキーワードでT A I N S 検索をして個別通達、本事例の検討

#### ●事業所得の収入といえるためには

本事例では、法人の社長に対する支給額は、いわゆる定期同額給与部分と、法人の売上に連動した部分との二層構造にすることを検討しているようだ。この点で、前述の“二層構造”のうちの後者の支払い部分について、本件の社長が主張するような業務委託報酬とできるのか（その裏返しとして、收受をする社長側で事業所得の収入金額とされるか）について、検討する。

ここで事業所得とは、自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反復継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得をいい、これに対し、給与所得とは雇用契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付をいう<sup>23</sup>。この点、個人がする編集業の収入については事業所得と扱われるのが一般的であるが、当該個人が編集の業務を行っていることにつき、ただちにその対価が事業所得にあると判断すべきものではなく、当該個人の業務及び所得の具体的態様等を踏まえ、上記の基準に照らしてその性格を判断すべきである。

#### ●参考になる“一人親方”をめぐる税務通達

では、その判断の基準として斟酌すべき「個人の業務及び所得の具体的態様等」とは、

<sup>23</sup> 最高裁昭和56年4月24日第2小法廷判決・民集35巻3号672頁

何に求めるべきであろうか。この点で参考になる個別通達が存在する<sup>24</sup>。そこでは、大工、左官、とび職といった職種に属する一人親方（使用人を雇用しない個人）が受ける報酬の所得区分について、①時間的な拘束があるか②作業従事者の代替性があるか③指揮監督の系統に服するか④危険負担があるか⑤材料や用具の支給があるか、といった点で、その者への対価の支払いの性質を判断するとしている。

以下、平成21年12月17日付課個5-5「大工、左官、とび職等の受ける報酬に係る所得税の取扱いについて」（法令解釈通達）の一部を引用

## 2 大工、左官、とび職等の受ける報酬に係る所得区分

事業所得とは、自己の計算において独立して行われる事業から生ずる所得をいい、例えば、請負契約又はこれに準ずる契約に基づく業務の遂行ないし役務の提供の対価は事業所得に該当する。また、雇用契約又はこれに準ずる契約に基づく役務の提供の対価は、事業所得に該当せず、給与所得に該当する。

したがって、大工、左官、とび職等が、建設、据付け、組立てその他これらに類する作業において、業務を遂行し又は役務を提供したことの対価として支払を受けた報酬に係る所得区分は、当該報酬が、請負契約若しくはこれに準ずる契約に基づく対価であるのか、又は、雇用契約若しくはこれに準ずる契約に基づく対価であるのかにより判定するのであるから留意する。

この場合において、その区分が明らかでないときは、例えば、次の事項を総合勘案して判定するものとする。

- (1) 他人が代替して業務を遂行すること又は役務を提供することが認められるかどうか。
- (2) 報酬の支払者から作業時間を指定される、報酬が時間を単位として計算されるなど時間的な拘束（業務の性質上当然に存在する拘束を除く。）を受けるかどうか。
- (3) 作業の具体的な内容や方法について報酬の支払者から指揮監督（業務の性質上当然に存在する指揮監督を除く。）を受けるかどうか。
- (4) まだ引渡しを了しない完成品が不可抗力のため滅失するなどした場合において、自らの権利として既に遂行した業務又は提供した役務に係る報酬の支払を請求できるかどうか。
- (5) 材料又は用具等（くぎ材等の軽微な材料や電動の手持ち工具程度の用具等を除く。）を報酬の支払者から供与されているかどうか。

---

<sup>24</sup> 平成21年12月17日付課個5-5「大工、左官、とび職等の受ける報酬に係る所得税の取扱いについて」（法令解釈通達）

● 本事案へのあてはめ

本事案では、代表取締役社長が個人事業主の立場も兼ねるとして、業務委託契約に基づく報酬部分の支払いは、役員給与にはあたらないとするスキームを考えているところ、当該社長は自己の計算と危険において独立して営む個人事業とは言いがたいし、むしろ経営的立場から編集監修をしていたものと思われる。また、当該個人事業の経費はすべて会社負担ということからすると、業務委託報酬を含む支払総額が、法人から社長への役員給与であると判断をせざるを得ないだろう。

4) 想定される顧問先への対応

このような、事業所得か給与所得かの判断にあたっては、ここで取り上げた地裁判決を紐解いてみると、行き着くところは一人親方の個別通達に即した判断がなされていることが見てとれるところである。そこで、かかる判断では、国税庁の一人親方に関する個別通達を斟酌して判断をくださるべきこととなる。

## 9. 役員退職給与の適正額と勤続年数

<顧問先からの相談>

社長：今年度も折り返しの時期ですが、上半期は想定以上の売上と利益が出ています。何か節税になることもしておきたいと思っています。

税理士：生命保険の見直しをされてみてはいかがでしょうか。

社長：保険はあまり好きではないのだが、私の将来の退職金の原資になるものであれば、積み増しで加入をしても良さそうだね。ところで私の退職金のことですが、個人事業で商売を立ち上げた期間を含めると、相当な退職金を会社は出せるでしょ。

税理士：個人事業期間を勤続年数に含めて計算した退職金が、全額損金にできる退職金になるかどうか、念のため調べてみます。確か所得税のほうで、従業員に関する通達がありました。あと、必ずしも生命保険金と退職金を、益金と損金で同額を両建てできる訳ではない点もご承知くださいね。

社長：そうなのですね。保険外交員からは説明を受けていなかったの、思い込みをせずすみませんよ。

1) T A I N Sで「功績倍率法 勤続年数 個人事業期間 不相当に高額」と入力してキーワード検索を試みる

法人税の税区分で1件（裁決1件）、検索結果が得られる。以下、検索結果から得られた一覧より抜粋してゆくこととする。

2) T A I N Sキーワード検索結果をもとに、各掲載内容を検証

<裁決>（役員退職給与／個人事業期間を含めて勤続期間を算定することの可否） 前代表者の役員在職年数については、個人事業期間を含めることはできないとされた事例（法人税の更正処分及び加算税の賦課決定処分並びに源泉徴収に係る所得税の納税告知処分及び不納付加算税の賦課決定処分・棄却）（平成20年11月21日裁決）

【福裁（法・諸）平20第4号】 【情報公開法第9条第1項による開示情報】

**T A I N SコードF0-2-525**

〔裁決の要旨〕

1 本件は、食肉小売業を営む審査請求人が、役員に対し支給した退職給与について、その退職給与の全額を損金の額に算入して法人税の申告をし、また、源泉徴収に係る所得税を納付したところ、原処分庁が、支給した退職給与の額には、法人税法第36条に規定する不相当に高額な部分の金額が認められるとして法人税の更正処分及び過少申告加

算税の賦課決定処分を、また、源泉所得税の額の算定における退職所得控除額に誤りがあるとして納税告知処分及び不納付加算税の賦課決定処分を行ったのに対し、請求人がこれらの処分の違法を理由として、法人税の更正処分等の取消しを求めた事案であり、争点は次の2点である。

2 争点である役員在任年数については、法人税法施行令第72条において、「当該役員  
のその内国法人の業務に従事した期間」と規定しており、また、功績倍率法により同条  
に規定する退職した役員に対する退職給与として相当であると認められる金額を算定す  
るためには、役員在任年数がその基準となることから、前代表者が請求人の業務に従事  
した期間となり、本件個人事業期間を含めることはできないこととなる。

3 そうすると、前代表者は、請求人が設立された昭和62年5月1日に代表取締役に就任し、平成17年4月30日に代表取締役を辞任しているから、本件役員退職給与の算定における役員在任年数については、前代表者が請求人の業務に従事した期間である18年とするのが相当である。

4 請求人は、①前代表者の役員在任年数は、法人成りの際に営業権の対価として支払うべきであった金額を十分考慮する必要があることから、当然に個人事業及び法人事業を通じた事業の継続年数としなければならない、②仮に、原処分庁が主張するように、本件個人事業期間を含めることができないとしても、役員退職給与の額の算定において、本件個人事業期間に係る営業権相当額を加算することが可能である旨主張する。

しかしながら、前代表者の役員在任年数については、本件個人事業期間を含めることはできず、そもそも退職給与と営業権とは性格を異にするものであることから、請求人の主張は採用できない。

5 退職手当等に係る源泉所得税の額の算定における退職所得控除額の計算の基礎となる勤続年数については、所得税法施行令第69条第1項第1号において、退職手当等の支払を受ける者が退職手当等の支払者の下においてその退職手当等の支払の基となった退職の日まで引き続き勤務した期間により計算する旨規定されていることから、本件勤続年数については、役員退職給与の支払者である請求人において前代表者が引き続き勤務した期間とするのが相当であり、個人事業期間を含めることはできないこととなる。

そうすると、前代表者は、請求人が設立された昭和62年5月1日に代表取締役に就任し、平成17年4月30日に代表取締役を辞任しているから、本件勤続年数は18年とするのが相当である。

裁決年月日 H20-11-21

TAINSコード F0-2-525

### 3) 不相当に高額な役員退職給与の判定

事例の検討の前段階として、軽く不相当に高額な役員退職給与の判定について述べておきたい。

●不相当に高額な役員退職給与の判定

役員退職給与の支給実務において問題となるのが、当該支給金額について「不相当に高額な役員退職給与」とされる部分があるかというものである。この点、過去の裁決例や税務訴訟において適用された適正額（不相当に高額ではない）判定の手法を見ると、いわゆる功績倍率方式（退職時の役員報酬月額に、勤続年数や功績倍率を乗じて求めた金額をもって適正額とするもの）と、一年あたり平均額法（一年あたりの役員退職給与額の平均額に勤続年数を乗じて求めた金額をもって適正額とするもの）に依ることが一般化しているところだ<sup>25</sup>、<sup>26</sup>。

●勤続年数を算定するにあたっての論点

ここで、両方式の共通の要素として用いられるのが「役員の勤続年数」である。この点、本事例では、法人の設立母体となった退任取締役の個人事業期間を「勤続年数」に算入して、適正額を求めることの是非が問題とされているところ、上記にて取り上げた、勤続年数の算定で争われた非公開裁決例では、法人税法施行令72条<sup>27</sup>における「当該役員その内国法人の業務に従事した期間」には、役員在任年数がその基準となることから、その者が当該法人の業務に従事した期間となり、本件個人事業期間を含めることはできないとの判断を下した<sup>28</sup>。

4) 想定される顧問先への対応

上記の裁決事例を踏まえて、功績倍率方式もしくは一年あたり平均額法において計算要素となる「勤続年数」の算定に関しては、個人事業期間を含めずに、その者が法人の業務に従事した期間、すなわち役員在任年数を採用すべきである。なお、従来個人経営であった事業を、そのままの事業内容と規模で法人組織とした法人において、個人事業当時から引き続き勤務している使用人が退職した場合に支払う退職手当についての、退職所得控除額の計算の基礎となる勤続年数の算定にあたっては、条件に応じて個人事業当時から勤続年数を通算してもよいとする通達の定めがある<sup>29</sup>。こうした法人の使用人に関する取扱いがそ

<sup>25</sup> 最高裁昭和60年9月17日判決、東京高裁平成元年1月23日判決、東京地裁平成25年3月22日判決・TAINS Z263-12178、平成23年1月24日裁決・TAINS F0-2-508ほか

<sup>26</sup> 小林磨寿美「功績倍率の算定をめぐるトラブル」 「税理」平成27年5月号17頁

<sup>27</sup> 現行法人税法施行令70条2項

<sup>28</sup> 平成20年11月21日裁決・TAINS F0-2-525。なお、本件においては、当該役員に対する退職手当に係る源泉所得税の額の算定における、退職所得控除額（所得税法施行令第69条第1項第1号）についても争点とされたが、その計算の基礎となる勤続年数にも、個人事業期間を含めることはできないとした。

<sup>29</sup> 所得税法施行令第69条1項1号ロ、所得税基本通達30-10、法人税基本通達9-

のまま、退職役員について援用できるわけではない点、両者の混同に注意を要したいところだ。

## 10. 分掌変更による役員退職金の分割支給

<顧問先からの相談>

社長：同業者の社長仲間が、会社に留まりながら役員退職金を受け取れたって話をしていたのですが、果たしてそんなことは可能なのでしょうか。

税理士：お話しを聞くかぎりでは、分掌変更による役員退職金の支給に関するものですね。いろいろ気をつける論点はありますが、すべてクリアーにしてゆけば可能なお話しですよ。

社長：もっとも先生、その退職金の支給を分割にしてもらえませんか。会社の後継社長になる息子に、就任早々に高額な退職金を一括でもらうのは、いささか悪い気がしますので。

1) T A I N Sで「分掌変更 退職金 分割支給」と入力してキーワード検索を試みる

法人税の税区分で6件、うち地裁判決が4本、高裁判決が1件、裁決が1件、検索結果が得られる。以下、検索結果から得られた一覧より抜粋してゆくこととする。

2) T A I N Sキーワード検索結果をもとに、各掲載内容を検証

東京地方裁判所平成24年（行ウ）第592号法人税更正処分取消等請求事件（全部取消し）（確定）（納税者勝訴）国側当事者・国（処分行政庁 P 税務署長）

平成27年2月26（変更判決27年3月3）日判決

T A I N Sコード Z 8 8 8 - 1 9 1 8

【公正処理基準／分掌変更に伴う役員退職給与の分割支給と損金算入時期】

判 示 事 項

- 1 本件は、原告の創業者である役員乙が原告の代表取締役を辞任して非常勤取締役となったことに伴い、乙に対する退職慰労金として2億5000万円を支給することを決定し、平成19年8月期に7500万円を支払い、さらに平成20年8月期にその一部である1億2500万円（第二金員）を支払い、本件第二金員が退職給与に該当することを前提として、損金の額に算入し、また、本件第二金員が退職所得に該当することを前提として計算した源泉所得税額を納付したところ、処分行政庁から本件第二金員は退職給与に該当せず損金の額に算入することはできないとして更正処分等を受け、また、本件第二金員は退職所得に該当しないとして、賞与であることを前提に計算される源泉所得税額と原告の納付額との差額について納税の告知処分等を受けたことから、その取消しを求めるとともに、本件納付金等の返還を求める事案である。
- 2 本件第二金員は、本件退職慰労金の一部として支払われたものであり、退職基因要件、労務対価要件及び一時金要件のいずれも満たしているものと解すべきであるから、所



得税法上の退職所得に該当するというべきである。

- 3 原告は、本件第二金員が退職所得に当たることを前提として、本件第二金員に対する源泉所得税2203万2000円を納付したのであり、本件第二金員が退職所得に当たらず、給与所得に該当することを前提としてされた本件告知処分等はいずれも違法であり、取消しを免れない。
- 4 源泉徴収による国税の納税義務は、源泉徴収の対象となる所得の支払の時に成立し同時に納付すべき税額が確定するものであるところ、原告が本件告知処分等を受けて納付した金員は、その徴収義務がないにもかかわらず納付されたもの（誤納金）であるから、被告は、原告に対し、遅滞なく、これを金銭で還付しなければならない。
- 5 本件第二金員は、退職慰労金の一部として支払われたものであり、法人税法上の退職給与に該当し、かつ、本件第二金員を現実に支払った平成20年8月期の損金の額に算入することができるというべきである。したがって、本件更正処分等は、本件第二金員が退職給与に該当しないことを前提としてされた点において違法であるというべきである。
- 6 法人税基本通達は、課税庁における法人税法の解釈基準や運用方針を明らかにするものであり、行政組織の内部において拘束力を持つものにすぎず、法令としての効力を有するものではない。しかしながら、租税行政が法人税基本通達に依拠して行われているという実情を勘案すれば、企業が、法人税基本通達をもしんしゃくして、企業における会計処理の方法を検討することは、それ自体至極自然なことであり、中小企業においては、企業会計原則を初めとする会計基準よりも、法人税法上の計算処理に依拠して企業会計を行っているような中小企業との関係においては、本件通達ただし書に依拠した支給年度損金経理は、一般に公正妥当な会計慣行の一つであるというべきである。
- 7 以上検討したところによれば、本件第二金員を平成20年8月期の損金の額に算入するという本件会計処理は、公正処理基準に従ったものということができる。
- 8 役員退職給与に係る費用をどの事業年度に計上すべきかについては、公正処理基準に従うべきところ、本件通達ただし書に依拠した本件会計処理が公正処理基準に従ったものといえることは、これまで検討してきたとおりであり、これと異なる被告の主張は採用することができない。
- 9 そして、本件第二金員が退職給与に該当するものとして平成20年8月期の損金の額に算入した上で、平成20年8月期の法人税に係る所得金額及び納付すべき法人税額を算定した結果、本件更正処分のうち、当初申告所得金額、納付すべき法人税額を超える部分及び本件過少申告加算税賦課処分は、いずれも違法であり、取消しを免れない。

判決年月日 H27-02-26

国税庁訴資 Z888-1918

### 3) 裁判所の判示を受けての検討

#### ●役員退職給与の分割支給と損金算入

役員退職給与は、原則として株主総会・社員総会等の決議により具体的にその支給が確定した日の属する事業年度において損金に算入される<sup>30</sup>。また、会社がその退職給与の額を支給した日の属する事業年度において損金経理をしたときは、これを認めることとされている<sup>31</sup>。

このような通達の定めを受けて、退職（完全に役員を退職の場合）をした役員に対して法人の資金繰りの都合で役員退職金の支給を分割払いにする場合には、支給決議事業年度において支給金額の全額を未払い金経理・損金算入するほか、法人損益に一定の配慮をする等の理由で、役員退職金の分割支給の都度損金経理をして同額を損金算入することも、選択肢として検討することとなる<sup>32</sup>。

#### ●役員の方掌変更にともなう退職金の支給

ところで役員退職給与は、退職に基因して支払われる臨時的な給与であるから、まず、退職の事実がなければその損金算入はあり得ないこととなる。しかしながら、たとえば、常勤役員が非常勤役員になったこと、取締役が監査役になったこと、分掌変更等の後におけるその役員の給与が激減（おおむね50%以上の減少）したこと等、その分掌変更等によりその役員としての地位又は職務の内容が激変し、実質的に退職したと同様の事情にあると認められることによるものである場合は、退職の事実がなくともその支給額の損金算入が認められる<sup>33</sup>。

#### ●分掌変更時の分割支給と損金算入

では、かかる役員の方掌変更にともなう役員退職金の支給を、法人の資金繰り等の事情により分割支給をした場合の、損金算入の取扱い（支給時期と損金算入の可否）をどのようにするべきかが問題となる。この点、前述のように役員を完全に退職した場合の役員退職金の分割支給に関しては、損金経理を要件とした、分割支給金額を支給の都度損金算入を容認する通達の定めが存在するところである<sup>34</sup>。

しかし、分掌変更の場合の役員退職金の分割支給については、「原則として、法人が未払

<sup>30</sup> 法人税基本通達9-2-28、かつての損金算入要件は原則的に廃止されている。

<sup>31</sup> 法人税基本通達9-2-28但し書き、実質的には分割支給の場合の実務指針となっている。

<sup>32</sup> この場合、決議をした支給総額が不相当に高額な役員退職給与とされないこと、分割支給期間を3年以内に留める等して退職年金の取扱いとされない、といったことに留意をする。法人税法34条2項、法人税基本通達9-2-29。

<sup>33</sup> 法人税基本通達9-2-32

<sup>34</sup> 法人税基本通達9-2-28但し書き

金等に計上した場合の当該未払金等の額は含まれない」とされている一方で<sup>35</sup>、役員を完全に退職した場合の、損金経理を要件とした、分割支給金額を支給の都度損金算入を容認するような通達の定めは存在しないところである。すなわち、係る分掌変更の場合での役員退職金の分割支給については、通達の定めを見るかぎりには、分割2回目以降の役員退職給与の支給金額の損金算入は不可能か、もしくは非常に狭き門となるかのようにも思える<sup>36</sup>。

(参考；通達のみを参照した場合の、態様別の損金算入の整理)

- 完全退職・一括支給 → 支給決議した時に全額損金算入(9-2-28)  
分割支給 → 未払計上分も損金算入できる(9-2-28の解釈)  
→ 分割支給した時に支給額を損金経理の上損金算入(同上ただし書き)
- 分掌変更・一括支給 → 支給決議した時に全額損金算入(9-2-32)
- 分掌変更・分割支給 → 未払計上分は損金算入できない(9-2-32(注))※1  
→ 9-2-28ただし書きを援用できる?(通達定めなし)※2

※1については、今回の地裁判決では、債務確定を条件に損金算入できると解釈できる。

※2についても、今回の地裁判決では、分割支給した時に支払額を損金経理の上損金算入できるとした。

#### ●支給決議による債務確定がポイント

この点、分掌変更にともなう役員退職給与が分割により支給された事例における損金算入時期について、注目の地裁判決があった<sup>37</sup>。この裁判では、法人が分掌変更により分割支給とされた役員退職給与について、支給の都度損金経理のうえ損金算入をした納税者の税務処理を、課税庁では法人税基本通達の二つの定めを楯にして、分割2回目の退職給与支給額の損金算入を否認したことをめぐって争われたところ、裁判所は、法人税基本通達9-2-28但し書きの税務処理は法人税法の公正処理基準に該当するものとし<sup>38</sup>、同通達但し書きは分掌変更に係る役員退職金には適用がないとする課税庁の主張に対して、分掌変更に係る役員退職金の分割支給都度の損金算入についても、法人税法の公正処理基準に従ったものといえ、およそ法人税基本通達9-2-28但し書きは分掌変更による役員退職金の分割支給にも適用されるものとして、更正処分は違法であるとした。

<sup>35</sup> 法人税基本通達9-2-32(注)

<sup>36</sup> 通達上での可能性としては、同9-2-32(注)の例外として、法人が未払金経理をした金額の損金算入が容認されることがありうる。

<sup>37</sup> 東京地判平27. 2. 26(Z888-1918確定)、平24. 3. 27裁決(裁事No.86)

<sup>38</sup> 法人税法22条4項

本事案では、先の審判所での審理過程において提示されなかった役員退職金の支給議事録が証拠提出され、それが真実の内容とされた。これにより、役員退職金としての債務は、当初から支給総額、支給時期（分割支給の終期等）が合理的に定められていたことをもって確定していたと裁判で認定されたことが、きわめて重要と考える。となると、本判決に対して課税庁は控訴せず判決は確定した以上、分掌変更にもなう役員退職金の特殊性や特例性を意識したかのような現行の法人税通達は、通達の基本的理解の混乱を招くことのないよう、改正を行うべきであると思料するところである<sup>39</sup>。

#### 4) 関連雑誌検索をして文献にあたる

ここで取り上げた地裁判決は、昨年（平成27年）の法人税に関する裁判例の中でも、もっとも注目を集めた事案であったといえるだろう。かかる判決の実務への導入検討に際しては、豊富な文献記事にもあたってみられることをおすすめする。その際に、活用できるのがT A I N Sの関連雑誌検索だ。

そこで、T A I N Sの判決見出しの右端にある「関連雑誌目次」をクリックしてみると、34件（税務事例、税研、国税速報、税経通信、税務弘報等）の検索結果が得られる。その中に先生方の事務所の定期購読物があれば、顧問先への対応の前に、お手に取られてみられてはいかがだろうか。

#### 5) 想定される顧問先への対応

その上で、平成27年2月26日判決は、納税者勝訴により判決確定したところだが、今のところ、法人税基本通達9-2-32（注）を改めるような課税庁側の動きは見られない。そこで、本判決の結論が普遍性を帯びたものかどうかの見極めは必要となる。

この点に関連するところで、小原一博編著『八訂版法人税基本通達逐条解説』（平成28年、税務研究会出版局）770頁では、法人税基本通達9-2-32の解説で、従来までの解説に一文を追加したものとなっている。これを要約すると、分掌変更等が実質的に退職と同視できる場合において、退職金の分割支給に資金繰りや会社損益等への配慮といった合理性が存在し、かつ、分掌変更段階において退職金が債務として確定していることが明確であれば、支払いの都度損金算入することも認められると考えられる、との趣旨を明確に述べている。

このような行政庁職員による通達逐条解説は、出版年を鑑みても明らかに平成27年の地裁判決を意識したものであり、これによれば、分掌変更による役員退職金の分割支給にも、その債務が確定していれば分割支給の2回目以降についても損金算入の道はひらけること

<sup>39</sup> 本論点における参考文献として、守田啓一「役員退職給与の未払・分割等をめぐるトラブル」 「税理」平成27年5月号44頁

になる。すなわち、それについて、未払計上の方法、分割支給のつど損金経理の方法、いずれの方法によっても損金算入は可能であることが明らかにされたものと、評価ができるものであろう。

このような通達逐条解説が出たことにより、税務実務を取り扱う我々税理士においては、法基通9-2-28ただし書きは分掌変更にも適用があること、9-2-32注意書きについては、債務が確定しているとはいえないような退職未払金の損金算入は認められない一方で、債務が確定している退職未払金の損金算入までを否定するものではないとの整理のうえで、実務対応をしてゆくことが相応しいものと思われる。

## 【TAINS判決情報トピックス】

役員給与・役員退職給与が過大かどうか争われた事例（いわゆる残波事件）について

東京地方裁判所平成25年（行ウ）第5号法人税更正処分取消請求事件（一部取消し）（原告控訴）

国側当事者・国（処分行政庁 沖縄税務署長）

平成28年4月22日判決

【情報公開法第9条第1項による開示情報】

TAINSコードZ888-1993

【残波事件／役員報酬、役員給与、役員退職給与の適正額】

### 判 決 要 旨

- 1 本件は、泡盛の酒造会社である原告が、処分行政庁である沖縄税務署長から、平成19年2月期から平成22年2月期までの各事業年度において、役員4名に支給した役員報酬ないし役員給与及び代表取締役を退任した者に対して支給した退職給与について、いずれも不相当に高額な部分があり、当該金額は、損金の額に算入されないとして法人税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を受けたことについて、上記役員報酬ないし役員給与及び退職給与の支給額はいずれも適正であるとして、本件各更正処分の一部及び各賦課決定処分の取消しを求める事案である。
- 2 本件の主な争点は、役員給与及び役員退職給与に、「不相当に高額な部分の金額」であるとして損金の額に算入されない部分があるか否か、である。
- 3 原告の役員らの職務の内容は、酒類の製造及び販売等を目的とする一般的な法人の役員において想定される職務内容を超えているとは認められない。原告の収益及びその使用人に対する給与の支給の状況については、本件各事業年度において、その前に比して売上総利益、営業利益、経常利益はいずれも減少し、使用人に対する給与の状況に変化はないのに、役員給与総額のみが上昇している。そして、処分行政庁において抽出した類似法人の役員給与等の状況等にも照らすと、類似法人の役員給与の最高額を超える部分は、不相当に高額であるというべきである。
- 4 類似法人の抽出の方法は合理的であり、法人税法34条2項の適用の余地がないとはいえず、更正処分等が憲法84条等に違反するともいえない。
- 5 平成22年2月期に支給された役員退職給与について、被告は、功績倍率法により、不相当に高額な部分を判断すべきところ、退職する役員の最終月額給与の相当額について、抽出した複数の比較法人それぞれの役員給与の最高額を平均した額を超える部分が不相当に高額であると主張するから、この点について判断する。
- 6 比較法人4法人の代表取締役の給与のそれぞれの法人中の最高額は、2法人ごとに高額なものと低額なものとなっていて、それぞれ平均額とも大きな乖離がある。このような各比較法人の代表取締役給与最高額の分布及びその平均額等に鑑みると、その平均額

については、比較法人間に通常存在する諸要素の差異やその個々の特殊性が捨象され、平準化された数値であると評価することは困難であるといわざるを得ないから、原告の退職した代表取締役に対する役員給与については、その職務の内容等が、原告の経営や成長等に対する相応の貢献があったとはいえない程度のものであるなど、代表取締役として相応のものであるとはいえない特段の事情のない限り、比較法人の代表取締役に対する給与の最高額を超える部分をもって不相当に高額であるとすることはできない。

7 本件においては、退職した代表取締役の原告における従前の職務の内容等に照らすと、原告の経営や成長等に対する相応の貢献があったというべきであって、その職務の内容等が代表取締役として相応のものであるとはいえない特段の事情があるとは認められないから、同人の役員給与のうち、比較法人の平均額を超える部分が不相当に高額な部分であるとすることはできない。比較法人の代表取締役に対する給与について、不相当に高額な部分があるとはいえない本件においては、退職した代表取締役の役員給与が比較法人の最高額を超えない限りは、不相当に高額な部分があるとはいえないと解すべきである。

判決年月日 H28-04-22

#### ●本判決が実務の上で役立つこと

##### ・過大役員退職給与とされる金額の根拠

本判決では、過大役員退職給与の判定にあたって比較する金額として、原告の類似法人の支給する役員給与の平均額によるべきであるとの国側主張を排除するものであった。すなわち、判決では当該平均額ではなく、類似法人の最高額を越える部分が不相当に高額な部分であるとの観点から、国の更正処分の適法性について検討するとした。

このことは、課税庁が持ち出した類似法人の役員給与額にバラツキがあるときは、平均役員給与額については、比較をする意味を有さないことを明らかにしたことが、本判決の要素のひとつであるといえよう。

この点について、以下、判決分の一部を引用する。

「本件においては、代表取締役に対する役員給与の最高額について、比較法人4法人のうち上位2法人与下位2法人との間に大きな乖離がみられ、しかも、その平均額についても各比較法人の代表取締役に対する役員給与の最高額との間に大きな乖離がみられるという状況であるところ、上記のような■■■の原告における従前の職務の内容等に照らすと、原告の経営や成長等に対する相応の貢献があったというべきであって、その職務の内容等が代表取締役として相応のものであるとはいえない特段の事情があるとは認められないから、■■■の代表取締役としての役員給与のうち、上記の平均額を超える部分が、不相当に高額な部分の金額であるとすることはできない。そして、上記のとおり、比較法人の代表取締役に対する給与について、不相当に高額な部分の金額があるとはいえない本件にお

いては、■■■の役員給与が上記の最高額を超えない限りは、不相当に高額な部分の金額があるとはいえないと解すべきである。」

<裁判所が用いた計算式>

類似法人の役員給与月額の最高額×役員勤続年数×功績倍率3.0倍>原告法人が支給した役員退職給与

∴ 原告において、不相当に高額な役員退職給与の部分の金額は存在しない

(注) 算定方法を功績倍率法によることや、勤続年数、功績倍率については、当事者間に争いはないものとして事実認定されている。



法人税法

(役員給与の損金不算入)

**第三十四条** 内国法人がその役員に対して支給する給与(退職給与及び第五十四条の二第一項(新株予約権を対価とする費用の帰属事業年度の特例等)に規定する新株予約権によるもの並びにこれら以外のものとして使用人としての職務を有する役員に対して支給する当該職務に対するもの並びに第三項の規定の適用があるものを除く。以下この項において同じ。)のうち次に掲げる給与のいずれにも該当しないものの額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

- 一 その支給時期が一月以下の一定の期間ごとである給与(次号において「定期給与」という。)で当該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その他これに準ずるものとして政令で定める給与(次号において「定期同額給与」という。)
- 二 その役員の職務につき所定の時期に確定額を支給する旨の定めに基づいて支給する給与(定期同額給与及び利益連動給与(利益の状況を示す指標を基礎として算定される額を支給する給与をいう。次号において同じ。))を除くものとし、定期給与を支給しない役員に対して支給する給与(同族会社に該当しない内国法人が支給するものに限る。)並びに第五十四条第一項(譲渡制限付株式を対価とする費用の帰属事業年度の特例)に規定する特定譲渡制限付株式(将来の役務の提供に係るものとして政令で定めるものに限る。)及び当該特定譲渡制限付株式に係る同項に規定する承継譲渡制限付株式による給与以外の給与にあつては政令で定めるところにより納税地の所轄税務署長にその定めの内容に関する届出をしている場合における当該給与に限る。)
- 三 同族会社に該当しない内国法人がその業務執行役員(業務を執行する役員として政令で定めるものをいう。以下この号において同じ。)に対して支給する利益連動給与で次に掲げる要件を満たすもの(他の業務執行役員の全てに対して次に掲げる要件を満たす利益連動給与を支給する場合に限る。)
  - イ その支給額の算定方法が、当該事業年度の利益の状況を示す指標(利益の額、利益の額に有価証券報告書(金融商品取引法第二十四条第一項(有価証券報告書の提出)に規定する有価証券報告書をいう。イにおいて同じ。)に記載されるべき事項による調整を加えた指標その他の利益に関する指標として政令で定めるもので、有価証券報告書に記載されるものに限る。)を基礎とした客観的なもの(次に掲げる要件を満たすものに限る。)であること。
    - (1) 確定額を限度としているものであり、かつ、他の業務執行役員に対して支給する利益連動給与に係る算定方法と同様のものであること。

(2) 政令で定める日までに、報酬委員会（会社法第四百四条第三項（指名委員会等の権限等）の報酬委員会をいい、当該内国法人の業務執行役員又は当該業務執行役員と政令で定める特殊の関係のある者がその委員になつてゐるものを除く。）が決定をしていることその他これに準ずる適正な手続として政令で定める手続を経ていること。

(3) その内容が、(2)の決定又は手続の終了の日以後遅滞なく、有価証券報告書に記載されていることその他財務省令で定める方法により開示されていること。

ロ その他政令で定める要件

- 2 内国法人がその役員に対して支給する給与（前項又は次項の規定の適用があるものを除く。）の額のうち不相当に高額な部分の金額として政令で定める金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。
- 3 内国法人が、事実を隠蔽し、又は仮装して経理をすることによりその役員に対して支給する給与の額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。
- 4 前三項に規定する給与には、債務の免除による利益その他の経済的な利益を含むものとする。
- 5 第一項に規定する使用人としての職務を有する役員とは、役員（社長、理事長その他政令で定めるものを除く。）のうち、部長、課長その他法人の使用人としての職制上の地位を有し、かつ、常時使用人としての職務に従事するものをいう。
- 6 前二項に定めるもののほか、第一項から第三項までの規定の適用に関し必要な事項は、政令で定める。

## 法人税法施行令

### （定期同額給与の範囲等）

**第六十九条** 法第三十四条第一項第一号（役員給与の損金不算入）に規定する政令で定める給与は、次に掲げる給与とする。

- 一 法第三十四条第一項第一号に規定する定期給与（以下この号及び第五項において「定期給与」という。）で、次に掲げる改定（以下この号において「給与改定」という。）がされた場合における当該事業年度開始の日又は給与改定前の最後の支給時期の翌日から給与改定後の最初の支給時期の前日又は当該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
- イ 当該事業年度開始の日の属する会計期間（法第十三条第一項（事業年度の意義）に規定する会計期間をいう。以下この条において同じ。）開始の日から三月を経過する日（保険会社（保険業法第二条第二項（定義）に規定する保険会社をいう。

第三項第一号及び第九項において同じ。)にあつては、当該会計期間開始の日から四月を経過する日。イにおいて「三月経過日等」という。)まで(定期給与の額の改定(継続して毎年所定の時期にされるものに限る。))が三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、当該改定の時期)にされた定期給与の額の改定

ロ 当該事業年度において当該内国法人の役員職制上の地位の変更、その役員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(第三項第二号及び第四項第一号において「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。)

ハ 当該事業年度において当該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(第四項第二号において「業績悪化改定事由」という。)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。)

二 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

2 法第三十四条第一項第二号に規定する政令で定めるものは、同号の役員職務につき株主総会、社員総会その他これらに準ずるもの(次項第一号及び第四項第二号において「株主総会等」という。)の決議(当該職務の執行の開始の日から一月を経過する日までにされるものに限る。)により同条第一項第二号の定め(当該決議の日から一月を経過する日までに、当該職務につき当該役員に生ずる債権の額に相当する特定譲渡制限付株式(法第五十四条第一項(譲渡制限付株式を対価とする費用の帰属事業年度の特例)に規定する特定譲渡制限付株式をいう。以下この項において同じ。))を交付する旨の定めに限る。)をした場合における当該定めに基づいて交付される特定譲渡制限付株式とする。

3 法第三十四条第一項第二号に規定する届出は、第一号に掲げる日(第二号に規定する臨時改定事由が生じた場合における同号の役員職務についてした同号の定めの内容に関する届出については、次に掲げる日のうちいずれか遅い日。第六項において「届出期限」という。)までに、財務省令で定める事項を記載した書類をもつてしなければならない。

一 株主総会等の決議により法第三十四条第一項第二号の役員職務につき同号の定めをした場合における当該決議をした日(同日がその職務の執行の開始の日後である場合にあつては、当該開始の日)から一月を経過する日(同日が当該事業年度開始の日の属する会計期間開始の日から四月を経過する日(保険会社にあつては、当該会計期間開始の日から五月を経過する日。以下この号において「四月経過日等」という。))後である場合には当該四月経過日等とし、新たに設立した内国法人がその役員その設立の時に開始する職務につき同項第二号の定めをした場合にはそ

の設立の日以後二月を経過する日とする。)

- 二 臨時改定事由(当該臨時改定事由により当該臨時改定事由に係る役員の職務につき法第三十四条第一項第二号の定めをした場合(当該役員の当該臨時改定事由が生ずる直前の職務につき同号の定めがあつた場合を除く。))における当該臨時改定事由に限る。)が生じた日から一月を経過する日
- 4 法第三十四条第一項第二号に規定する定めに基づいて支給する給与につき既に前項又はこの項の規定による届出(以下この項において「直前届出」という。)をしている内国法人が当該直前届出に係る定めの内容を変更する場合において、その変更が次の各号に掲げる事由に基因するものであるとき(第二号に掲げる事由に基因する変更にあつては、当該定めに基づく給与の額を減額するものであるときに限る。)は、当該変更後の同条第一項第二号に規定する定めの内容に関する届出は、前項の規定にかかわらず、当該各号に掲げる事由の区分に応じ当該各号に定める日(第六項において「変更届出期限」という。)までに、財務省令で定める事項を記載した書類をもつてしなければならない。
  - 一 臨時改定事由 当該臨時改定事由が生じた日から一月を経過する日
  - 二 業績悪化改定事由 当該業績悪化改定事由によりその定めの内容の変更に関する株主総会等の決議をした日から一月を経過する日(当該変更前の当該直前届出に係る定めに基づく給与の支給の日(当該決議をした日後最初に到来するものに限る。))が当該一月を経過する日前にある場合には、当該支給の日の前日)
- 5 法第三十四条第一項第二号の場合において、内国法人が同族会社に該当するかどうかの判定は、当該内国法人が定期給与を支給しない役員の職務につき同号の定めをした日(第三項第一号に規定する内国法人が同号に規定する設立の時に開始する職務についてした同号の定めにあつては、同号の設立の日)の現況による。
- 6 税務署長は、届出期限又は変更届出期限までに法第三十四条第一項第二号の届出がなかつた場合においても、その届出がなかつたことについてやむを得ない事情があると認めるときは、当該届出期限又は変更届出期限までにその届出があつたものとして同項の規定を適用することができる。
- 7 法第三十四条第一項第三号に規定する政令で定める役員は、同号イの算定方法についての同号イ(2)の決定又は手続の終了の日において同号に規定する内国法人の次に掲げる役員に該当する者とする。
  - 一 会社法第三百六十三条第一項各号(取締役会設置会社の取締役の権限)に掲げる取締役
  - 二 会社法第四百十八条(執行役の権限)の執行役
  - 三 前二号に掲げる役員に準ずる役員
- 8 法第三十四条第一項第三号イに規定する政令で定めるものは、次に掲げる指標(第二号から第五号までに掲げる指標にあつては、利益に関するものに限る。)とする。

- 一 当該事業年度における有価証券報告書（法第三十四条第一項第三号イに規定する有価証券報告書をいう。次号及び第三号において同じ。）に記載されるべき利益の額
  - 二 前号に掲げる指標の数値に当該事業年度における減価償却費の額、支払利息の額その他の有価証券報告書に記載されるべき費用の額を加算し、又は当該指標の数値から当該事業年度における受取利息の額その他の有価証券報告書に記載されるべき収益の額を減算して得た額
  - 三 前二号に掲げる指標の数値の次に掲げる金額のうちに占める割合又は当該指標の数値を当該事業年度における有価証券報告書に記載されるべき発行済株式（自己が有する自己の株式を除く。）の総数で除して得た額
    - イ 当該事業年度における売上高の額その他の有価証券報告書に記載されるべき収益の額又は当該事業年度における支払利息の額その他の有価証券報告書に記載されるべき費用の額
    - ロ 貸借対照表に計上されている総資産の帳簿価額
    - ハ ロに掲げる金額から貸借対照表に計上されている総負債（新株予約権に係る義務を含む。）の帳簿価額を控除した金額
  - 四 前三号に掲げる指標の数値が当該事業年度前の事業年度の当該指標に相当する指標の数値その他の当該事業年度において目標とする指標の数値であつて既に確定しているもの（以下この号において「確定値」という。）を上回る数値又は前三号に掲げる指標の数値の確定値に対する比率
  - 五 前各号に掲げる指標に準ずる指標
- 9 法第三十四条第一項第三号イ（2）に規定する政令で定める日は、当該事業年度開始の日の属する会計期間開始の日から三月を経過する日（保険会社にあつては、当該会計期間開始の日から四月を経過する日）とする。
- 10 法第三十四条第一項第三号イ（2）に規定する政令で定める特殊の関係のある者は、次に掲げる者とする。
- 一 法第三十四条第一項第三号に規定する内国法人の業務執行役員（以下この項において「業務執行役員」という。）の親族
  - 二 業務執行役員と婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者
  - 三 業務執行役員（個人である業務執行役員に限る。次号において同じ。）の使用人
  - 四 前三号に掲げる者以外の者で業務執行役員から受ける金銭その他の資産によつて生計を維持しているもの
  - 五 前三号に掲げる者と生計を一にするこれらの者の親族
- 11 法第三十四条第一項第三号イ（2）に規定する政令で定める手続は、次に掲げるものとする。

- 一 法第三十四条第一項第三号に規定する内国法人(指名委員会等設置会社を除く。)の株主総会の決議による決定
  - 二 法第三十四条第一項第三号に規定する内国法人(指名委員会等設置会社を除く。)の報酬諮問委員会(取締役会の諮問に応じ、当該内国法人の同号に規定する業務執行役員の個人別の給与の内容を調査審議し、及びこれに関し必要と認める意見を取締役に述べることができる三以上の外部の委員から構成される合議体(その委員の過半数が当該内国法人の第七項各号に掲げる役員又は使用人となつたことがない者であるものに限る。)をいい、当該業務執行役員又は当該業務執行役員と同条第一項第三号イ(2)に規定する特殊の関係のある者(次号及び第四号において「業務執行役員関連者」という。)が委員となつているものを除く。)に対する諮問その他の手続を経た取締役会の決議による決定
  - 三 法第三十四条第一項第三号に規定する内国法人が監査役会設置会社(業務執行役員関連者が監査役になつている会社を除く。)である場合の取締役会の決議による決定(監査役の過半数が当該算定方法につき適正であると認められる旨を記載した書面を当該内国法人に対し提出している場合における当該決定に限る。)
  - 四 法第三十四条第一項第三号に規定する内国法人が監査等委員会設置会社(業務執行役員関連者が監査等委員である取締役になつている会社を除く。)である場合の取締役会の決議による決定(監査等委員である取締役の過半数が当該決議に賛成している場合における当該決定に限る。)
  - 五 前各号に掲げる手続に準ずる手続
- 12 法第三十四条第一項第三号ロに規定する政令で定める要件は、次に掲げる要件とする。
- 一 法第三十四条第一項第三号イに規定する利益の状況を示す指標の数値が確定した後一月以内に支払われ、又は支払われる見込みであること。
  - 二 損金経理をしていること。

#### (過大な役員給与の額)

**第七十条** 法第三十四条第二項(役員給与の損金不算入)に規定する政令で定める金額は、次に掲げる金額の合計額とする。

- 一 次に掲げる金額のうちいずれか多い金額

イ 内国法人が各事業年度においてその役員に対して支給した給与(法第三十四条第二項に規定する給与のうち、退職給与以外のものをいう。以下この号において同じ。)の額(第三号に掲げる金額に相当する金額を除く。)が、当該役員の職務の内容、その内国法人の収益及びその使用人に対する給与の支給の状況、その内国法人と同種の事業を営む法人でその事業規模が類似するものの役員に対する給与の支給の状況等に照らし、当該役員の職務に対する対価として相当である

と認められる金額を超える場合におけるその超える部分の金額(その役員の数  
が二以上である場合には、これらの役員に係る当該超える部分の金額の合計額)

- ロ 定款の規定又は株主総会、社員総会若しくはこれらに準ずるものの決議により  
役員に対する給与として支給することができる金銭の額の限度額若しくは算定  
方法又は金銭以外の資産(ロにおいて「支給対象資産」という。)の内容(ロに  
おいて「限度額等」という。)を定めている内国法人が、各事業年度においてそ  
の役員(当該限度額等が定められた給与の支給の対象となるものに限る。ロにお  
いて同じ。)に対して支給した給与の額(法第三十四条第五項に規定する使用人  
としての職務を有する役員(第三号において「使用人兼務役員」という。)に対  
して支給する給与のうちその使用人としての職務に対するものを含めないで当  
該限度額等を定めている内国法人については、当該事業年度において当該職務に  
対する給与として支給した金額(同号に掲げる金額に相当する金額を除く。)の  
うち、その内国法人の他の使用人に対する給与の支給の状況等に照らし、当該職  
務に対する給与として相当であると認められる金額を除く。)の合計額が当該事  
業年度に係る当該限度額及び当該算定方法により算定された金額並びに当該支  
給対象資産(当該事業年度に支給されたものに限る。)の支給の時にける価額  
に相当する金額の合計額を超える場合におけるその超える部分の金額(同号に掲  
げる金額がある場合には、当該超える部分の金額から同号に掲げる金額に相当す  
る金額を控除した金額)
- 二 内国法人が各事業年度においてその退職した役員に対して支給した退職給与の  
額が、当該役員はその内国法人の業務に従事した期間、その退職の事情、その内国  
法人と同種の事業を営む法人でその事業規模が類似するものの役員に対する退職  
給与の支給の状況等に照らし、その退職した役員に対する退職給与として相当であ  
ると認められる金額を超える場合におけるその超える部分の金額
- 三 使用人兼務役員の使用人としての職務に対する賞与で、他の使用人に対する賞与  
の支給時期と異なる時期に支給したものの額

#### (使用人兼務役員とされない役員)

**第七十一条** 法第三十四条第五項(使用人としての職務を有する役員の意義)に規定す  
る政令で定める役員は、次に掲げる役員とする。

- 一 代表取締役、代表執行役、代表理事及び清算人
- 二 副社長、専務、常務その他これらに準ずる職制上の地位を有する役員
- 三 合名会社、合資会社及び合同会社の業務を執行する社員
- 四 取締役(指名委員会等設置会社の取締役及び監査等委員である取締役に限る。)、  
会計参与及び監査役並びに監事
- 五 前各号に掲げるもののほか、同族会社の役員のうち次に掲げる要件の全てを満た

している者

イ 当該会社の株主グループにつきその所有割合が最も大きいものから順次その順位を付し、その第一順位の株主グループ（同順位の株主グループが二以上ある場合には、その全ての株主グループ。イにおいて同じ。）の所有割合を算定し、又はこれに順次第二順位及び第三順位の株主グループの所有割合を加算した場合において、当該役員が次に掲げる株主グループのいずれかに属していること。

（１） 第一順位の株主グループの所有割合が百分の五十を超える場合における当該株主グループ

（２） 第一順位及び第二順位の株主グループの所有割合を合計した場合にその所有割合がはじめて百分の五十を超えるときにおけるこれらの株主グループ

（３） 第一順位から第三順位までの株主グループの所有割合を合計した場合にその所有割合がはじめて百分の五十を超えるときにおけるこれらの株主グループ

ロ 当該役員の属する株主グループの当該会社に係る所有割合が百分の十を超えていること。

ハ 当該役員（その配偶者及びこれらの者の所有割合が百分の五十を超える場合における他の会社を含む。）の当該会社に係る所有割合が百分の五を超えていること。

2 前項第五号に規定する株主グループとは、その会社の一の株主等（その会社が自己の株式又は出資を有する場合のその会社を除く。）並びに当該株主等と法第二条第十号（同族会社の意義）に規定する特殊の関係のある個人及び法人をいう。

3 第一項第五号に規定する所有割合とは、その会社がその株主等の有する株式又は出資の数又は金額による判定により同族会社に該当する場合にはその株主グループ（前項に規定する株主グループをいう。以下この項において同じ。）の有する株式の数又は出資の金額の合計額がその会社の発行済株式又は出資（その会社が有する自己の株式又は出資を除く。）の総数又は総額のうちを占める割合をいい、その会社が第四条第三項第二号イからニまで（同族関係者の範囲）に掲げる議決権による判定により同族会社に該当することとなる場合にはその株主グループの有する当該議決権の数がその会社の当該議決権の総数（当該議決権を行使することができない株主等有する当該議決権の数を除く。）のうちを占める割合をいい、その会社が社員又は業務を執行する社員の数による判定により同族会社に該当する場合にはその株主グループに属する社員又は業務を執行する社員の数とその会社の社員又は業務を執行する社員の総数のうちを占める割合をいう。

4 第四条第六項の規定は、前項の規定を適用する場合について準用する。



### (特殊関係使用人の範囲)

**第七十二条** 法第三十六条（過大な使用人給与の損金不算入）に規定する政令で定める特殊の関係のある使用人は、次に掲げる者とする。

- 一 役員の親族
- 二 役員と事実上婚姻関係と同様の関係にある者
- 三 前二号に掲げる者以外の者で役員から生計の支援を受けているもの
- 四 前二号に掲げる者と生計を一にするこれらの者の親族

## 法人税法施行規則

### (確定額による役員給与の届出書の記載事項及び利益連動給与の開示方法)

**第二十二条の三** 令第六十九条第三項（定期同額給与の範囲等）に規定する財務省令で定める事項は、次に掲げる事項とする。

- 一 法第三十四条第一項第二号（役員給与の損金不算入）に規定する定めに基づいて支給する給与（同号に規定する定期給与を支給しない役員に対して支給する給与及び特定譲渡制限付株式給与（同号に規定する特定譲渡制限付株式又は当該特定譲渡制限付株式に係る同号に規定する承継譲渡制限付株式による給与をいう。第六号において同じ。）を除く。以下この項において「事前確定届出給与」という。）の支給の対象となる者（第六号において「事前確定届出給与対象者」という。）の氏名及び役職名
- 二 事前確定届出給与の支給時期及び各支給時期における支給金額
- 三 令第六十九条第三項第一号の決議をした日及び当該決議をした機関等
- 四 事前確定届出給与に係る職務の執行の開始の日（令第六十九条第三項第二号に規定する臨時改定事由が生じた場合における同号の役員の職務についてした同号の定めの内容に関する届出で同項第一号に掲げる日の翌日から同項第二号に掲げる日までの間にするものについては、当該臨時改定事由の概要及び当該臨時改定事由が生じた日）
- 五 事前確定届出給与につき法第三十四条第一項第一号に規定する定期同額給与による支給としない理由及び当該事前確定届出給与の支給時期を第二号の支給時期とした理由
- 六 当該事業年度開始の日の属する法第十三条第一項（事業年度の意義）に規定する会計期間において事前確定届出給与対象者に対して事前確定届出給与と事前確定届出給与以外の給与（法第三十四条第一項に規定する役員に対して支給する給与をいい、特定譲渡制限付株式給与を除く。以下この号及び次項において同じ。）とを支給する場合における当該事前確定届出給与以外の給与の支給時期及び各支給時期における支給金額

- 七 その他参考となるべき事項
- 2 令第六十九条第四項に規定する財務省令で定める事項は、同項各号に掲げる事由に基因してその内容の変更がされた法第三十四条第一項第二号の定めに基づく給与（同項第一号に規定する定期同額給与を除く。）の支給の対象となる者（直前届出（令第六十九条第四項に規定する直前届出をいう。第六号において同じ。）に係る者に限る。）ごとの次に掲げる事項とする。
  - 一 その氏名及び役職名（当該事由に基因してその役職が変更された場合には、当該変更後の役職名）
  - 二 当該変更後の当該給与の支給時期及び各支給時期における支給金額
  - 三 次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める事項
    - イ 当該変更が令第六十九条第四項第一号に掲げる臨時改定事由に基因するものである場合 当該臨時改定事由の概要及び当該臨時改定事由が生じた日
    - ロ 当該変更が令第六十九条第四項第二号に掲げる業績悪化改定事由に基因するものである場合 同号の決議をした日及び同号に規定する支給の日
  - 四 当該変更を行つた機関等
  - 五 当該変更前の当該給与の支給時期が当該変更後の当該給与の支給時期と異なる場合には、当該変更後の当該給与の支給時期を第二号の支給時期とした理由
  - 六 当該直前届出に係る届出書の提出をした日
  - 七 その他参考となるべき事項
- 3 法第三十四条第一項第三号イ（3）に規定する財務省令で定める方法は、次に掲げる方法とする。
  - 一 金融商品取引法第二十四条の四の七第一項（四半期報告書の提出）に規定する四半期報告書に記載する方法
  - 二 金融商品取引法第二十四条の五第一項（半期報告書及び臨時報告書の提出）に規定する半期報告書に記載する方法
  - 三 金融商品取引法第二十四条の五第四項に規定する臨時報告書に記載する方法
  - 四 金融商品取引所等に関する内閣府令（平成十九年内閣府令第五十四号）第六十三条第二項第三号（認可を要する業務規程に係る事項）に掲げる事項を定めた金融商品取引法第二条第十六項（定義）に規定する金融商品取引所の業務規程又はその細則を委ねた規則に規定する方法に基づいて行う当該事項に係る開示による方法

**（役員に対する退職給与の損金算入の時期）**

**9—2—28** 退職した役員に対する退職給与の額の損金算入の時期は、株主総会の決議等によりその額が具体的に確定した日の属する事業年度とする。ただし、法人がその退職給与の額を支払った日の属する事業年度においてその支払った額につき損金経理をした場合には、これを認める。

**（役員の方掌変更等の場合の退職給与）**

**9—2—32** 法人が役員の方掌変更又は改選による再任等に際しその役員に対し退職給与として支給した給与については、その支給が、例えば次に掲げるような事実があつたことによるものであるなど、その方掌変更等によりその役員としての地位又は職務の内容が激変し、実質的に退職したと同様の事情にあると認められることによるものである場合には、これを退職給与として取り扱うことができる。

（1） 常勤役員が非常勤役員（常時勤務していないものであつても代表権を有する者及び代表権は有しないが実質的にその法人の経営上主要な地位を占めていると認められる者を除く。）になつたこと。

（2） 取締役が監査役（監査役でありながら実質的にその法人の経営上主要な地位を占めていると認められる者及びその法人の株主等で令第71条第1項第5号（（使用人兼務役員とされない役員））に掲げる要件の全てを満たしている者を除く。）になつたこと。

（3） 方掌変更等の後におけるその役員（その方掌変更等の後においてもその法人の経営上主要な地位を占めていると認められる者を除く。）の給与が激減（おおむね50%以上の減少）したこと。

（注） 本文の「退職給与として支給した給与」には、原則として、法人が未払金等に計上した場合の当該未払金等の額は含まれない。

**（個人事業当時の在職期間に対応する退職給与の損金算入）**

**9—2—39** 個人事業を引き継いで設立された法人が個人事業当時から引き続き在職する使用人の退職により退職給与を支給した場合において、その退職が設立後相当期間経過後に行われたものであるときは、その支給した退職給与の額を損金の額に算入する。