

損金不算入とされるべき役員給与の 範囲についての一考察

伊藤雄太

(税理士・名古屋学院大学商学部教授)

目 次

- I はじめに
- II 役員給与に関する損金不算入規定
 - 1 定期同額給与
 - 2 事前確定届出給与
 - 3 業績連動給与
 - 4 規定創設の趣旨
 - 5 小括
- III 実際の取扱いと裁判例
 - 1 定期同額給与の改定（通常改定）
 - 2 定期同額給与の要件を充足しない増額改定における損金不算入額
 - 3 定期同額給与の要件を充足しない減額改定における損金不算入額
 - 4 臨時改定事由による改定
 - 5 業績悪化改定事由による改定
 - 6 事前確定届出給与の改定
 - 7 小括
- IV 問題の所在と検討
 - 1 定期同額給与、事前確定届出給与を制度として定めることの意義
 - 2 定期同額給与の増額と損金不算入
 - 3 定期同額給与の減額と損金不算入
 - 4 減額した定期同額給与の復元
 - 5 事前確定届出給与の改定
 - 6 業績連動給与の減額
 - 7 小括
- V 結びにかえて

I はじめに

法人税法は、法人がその役員に支給する給与について、定期同額給与、事前確定届出給与、業績連動給与としての要件を充足する給与のみ損金算入を認め、これらのいずれにも該当しないものは損金不算入としている（法人税法34条1項。以下、法人税法は単に「法」と表記する。）。また、これらの要件を充足する給与であっても、不相当に高額な部分の金額は、損金不算入とされている（法34条2項）。

さらにこれら損金算入が認められている給与の該当性については、きわめて厳格に取扱

われている。定期同額給与は、これに該当するために支給期間中の支給額の改定に多くの制約がある。事前確定届出給与は、一定の株式等を交付する場合を除き、届け出が要件とされ、届け出後の変更には制約がある。業績連動給与も、指標の定め方、計算式の定め方、支給時期等に制約があり、その開示が要求され、事後の変更はできない。

こうした規定は、いわゆるお手盛りによる役員給与の支給により、法人税額を減少せしむことを防ぐことで課税の公平を確保する目的であると言われてきた¹⁾。その目的のため、従前は、役員給与の支給の恣意性を排除する

ことが適正な課税を実現する観点から不可欠として、役員給与が職務執行の対価として相当の範囲内であるか否かの判断を、外形的な支給形態、すなわち定期に定額支給する「報酬」とそれ以外の「給与」とに区分し、「給与」に該当するものは損金不算入としてきた。これを、会社法制の改正により、いわゆる役員給与が職務執行の対価であることが明記されたことに合わせて、法人税法においても、役員給与のあり方を見直し、事前の定めにより役員給与の支給時期・支給額に対する恣意性が排除されているものについて損金算入を認めるとともに、法人の利益と連動する役員給与についてもその透明性が担保されていることを条件に損金算入を認めることとしたものである⁽²⁾。

制度創設の目的にもかかわらず、実際の役員給与に関する規定、現行の取扱いや法解釈は、かなり厳しく硬直的な印象を受ける。こうした規定の仕方に対しては、「平成18年度改正に関しては、財務省が給与の費用化に伴う法人税収の減少を最小限に止めるためにやや技巧的な制度改正を行った」と指摘した上で、「課税当局は、役員給与の取扱いに関して強引とも思われる解釈を「質疑応答事例」で公表して、その周知を図っている⁽³⁾と説明されている。そして、それは一応の成功を取めている

とする。具体的には、費用性を有する役員給与を形式的な要件違反として損金不算入とすることの本質的な疑問が多くの「ひずみ」を生じさせているが、国税庁の「質疑応答事例」という便宜的な形式でフォローし、その「ひずみ」の解消を図っている⁽⁴⁾、と指摘されているのである。

しかし、こうしたひずみは、そもそも税法が、会社法の考え方や、多くの企業の恣意性を伴わない役員給与の決定プロセスと相容れない構造となっていることに起因しているため、常に内在していると思われるのである⁽⁵⁾。筆者の経験では、定期同額給与の制定前は、会社を赤字にしないよう役員報酬の月額を当初は控えめに設定し、業績を見て事業年度の後半で昇給を検討する事例が散見された。ただしこうした手法を採っていたのは、ごく小規模かつ銀行借入のある企業であった⁽⁶⁾。すなわち、法人税額の多少ではなく、金融機関の評価をにらんだものであった。

そしてこのひずみは、リーマンショックに代表される急激かつ大規模な経済環境の変化、東日本大震災をはじめとする大規模な自然災害、あるいは大規模な疫病のまん延によって急激かつ大規模な経済環境の変化がもたらされたとき、企業の機動的な経営判断の妨げとなって、顕在化してきた。少なからぬ企業が、こ

(1) 佐々木浩ほか『改正税法のすべて平成18年版』（大蔵財務協会、2006年）323頁は、定期同額給与、事前確定届出給与、利益連動給与（当時）の導入をはじめとした税制改正に際し、お手盛りの支給が懸念されるような「性質の経費について法人段階での損金算入を安易に認め、結果として法人の税負担の減少を容認することは、課税の公平の観点からもとより問題がある」と述べている。

(2) 佐々木ほか・前掲注(1)323頁参照。

(3) 大淵博義「定期同額給与—改正の影響及び今後

の課題」税研195号48頁（2017年）48頁。

(4) 大淵・前掲注(3)48頁。

(5) 藤曲武美「役員給与税制の概要と制度の趣旨第1回」税経通信72巻1号9頁（2017年）14頁は、これら役員給与に関する税制の規定の仕方を強く批判する。

(6) 藤曲武美「役員給与税制の概要と制度の趣旨第2回」税経通信72巻2号144頁（2017年）150頁も、同様の指摘をする。

のような場面で役員給与の改定を考えるも、損金不算入とされることを恐れ、実施をためらうことがあったのである。

とりわけ、令和2年初頭からの新型コロナウイルスの世界的まん延は、そのウイルスがいかなる病原菌であるか等、未知の内容が多かったため、後から考えると不十分な対応、過剰な対応、不適切な対応等が様々な場面であった。そのため、複数回の役員給与の改定を余儀なくされることもあり得たところである。

そこに、法人税の負担を免れることが主目的といえるような恣意性が介在したかどうかにかかわらずこの取扱いは変わらない。これは過度な規制であり、不当に重い課税をもたらす懸念をはらんでいると感じざるを得ない。

役員給与の取扱いについては、事実上、課税庁の解釈が実務において用いられることとなっている。法でもなく、通達⁽⁷⁾でもないQ&Aや、FAQと称するものが実際の法適用の判断の上での基礎とされている。そこには、企業にとって法解釈にいささか疑問を抱くような部分もある。さらにこうした手法は、たとえ現在は納税者に有利に扱われている解釈であっても、もし課税庁が法解釈を変更した時に納税者を不測の過少申告に陥らせる虞がある。

このような問題意識から、本稿では、法34条1項の役員給与の改定について、いくらかの検討を試みたいと思う。その際、現行の取扱いが、法人に不当に重い税負担を課す可能性をはらんでいないかという視点も加えてみたい。

検討の対象は、金銭にて支給する役員給与に限ることとする。その際、簡便のため、検討の対象とする役員給与は、法34条2項、3項に該当しない前提で論を進めたい。関係する法令や取扱いは、平成18年の創設後、幾度

かの改正等を経ているが、その経緯にかかわらず、令和3年4月以降執筆時に施行、公表されているもので考える。

以下、「定期同額給与の額の改定」という意味で、「定期同額給与の改定」という表現を用いる。また、損金算入要件を充足しない定期同額給与、事前確定届出給与の改定事由を「不適格改定事由」と呼ぶ。なお、法34条は損金不算入を定めるのみであり、同条に該当しない役員給与を支給することを禁じるものではないが、本稿では実務的観点を取り入れ、損金不算入ゆえに支給することができない、という見方や表現を使用することがある。

II 役員給与に関する損金不算入規定

1 定期同額給与

役員給与は、定期同額給与、事前確定届出給与、業績連動給与のいずれにも該当しないものの額は、損金不算入とされている（法34条1項本文）。このうち定期同額給与は、「その支給時期が一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その他これに準ずるものとして政令で定める給与」である（法34条1項一号）。

そして法人税法施行令では、準ずるものについて、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（法人税法施行令69条1項一号本

(7) 通達は法源ではないものの、昨今ではその制定、改正に際し、パブリックコメントを募り、一定の配慮がされるようになってきている。

文。以下、法人税法施行令は単に「令」と表記する。)であって、その改定時期は、当該事業年度開始の日の属する会計期間開始の日から3月(確定申告書の提出期限の延長の特例の指定を受けている場合は、その指定に係る月数に2を加えた月数)を経過する日まで(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を除く)にされることを要する(令69条1項一号イ)。

改定に関してはこの他、臨時改定事由として、その役員の仕事上の地位の変更、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によりされたこれらの役員に係る定期給与の額の改定(令69条1項一号ロ)、業績悪化改定事由として、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りされた定期給与の額の改定(令69条1項一号ハ)が認められているが、これら以外の事由による改定をした場合は、定期同額給与の要件を充足しないこととなる。整理すると、会計期間開始の日から3月経過日までにされた改定(以下、「通常改定」という)、臨時改定事由によりされた改定、業績悪化事由によりされた改定以外の事由による改定がなされると、その役員給与は定期同額給与に該当しないものとされる。その際、各改定事由の関係として、臨時改定事由からは、通常改定が除かれている(令69条1項一号ロ括弧書)。また、業績悪化改定事由からは、通常改定と臨時改定事由が除かれている(令69条1項一号ハ括弧書)。

これらから、給与改定における定期同額給与該当性は、①通常改定、②臨時改定事由、③業績悪化改定事由の順に判定することとなる。

2 事前確定届出給与

事前確定届出給与は、所定の時期に、確定した額の金銭又は確定した数の株式・新株予約権・特定譲渡制限付き株式・特定新株予約権の交付により支給する給与で、定期同額給与及び業績連動給与のいずれにも該当しないもの(法34条1項二号本文)である。そして、これを金銭にて支給する場合は、同族会社以外の法人が定期給与を支給しない役員に対して支給する場合を除き、所定の期限までに所轄税務署長に各人ごとの支給額、支給時期その他所定の事項を記載した届出書を提出しなければならない(令69条4項一号)。一旦支給を決定した後の改定は制限され、臨時改定事由が生じた日又は業績悪化改定事由により変更決議をした日から一月を経過する日までに、所定の変更届を提出しなければならない(令69条5項)。なお、ここでいう臨時改定事由、業績悪化改定事由の意義は、定期同額給与におけるそれらと同様である(令69条1項一号ロ、ハ)。

これら、事前確定届出給与に関する届出については、その届出がなかったことについてやむを得ない事情があると税務署長が認めるときは、一定の宥恕規定がおかれている(令69条7項)。

3 業績連動給与

業績連動給与は、非同族会社等が業務執行役員に対して支給するものが対象である。算定方法が有価証券報告書に記載される数値を基礎とするなどの要件を充たし、かつ数値確定後所定の期間内に支給されることを要する(法34条1項3号、令69条19項)。

従来より課税庁は、いわゆる業績連動報酬

に対して、「法人の利益に連動して役員給与の支給額を事後的に定めることを許容することは安易な課税所得の操作の余地を与えることになりかねず、課税上の弊害が極めて大きい」として損金算入の余地はないとの立場であった⁽⁸⁾。他方で、業績に連動したインセンティブ報酬は、かねてより経済界からの要望があり、政府もこれを制度化するよう取り組んできたものである⁽⁹⁾。各方面からの要望もあり⁽¹⁰⁾、制度創設から遅れたものの、法人税上も損金算入の要件が定められ、所要の見直しが重ねられてきたところである。

ところで、業績連動給与をその決定後に増減することについて、臨時改定事由、業績悪化改定事由のような特段の規定はおかれていない。そのため、決定、開示の期限後に変更がされた場合、法令の要件を充足しないこととなるため、その支給額は損金不算入とならう。

4 規定創設の趣旨

役員給与に対しては、以前より、お手盛りの支給によるものの損金算入を安易に認め、結果として法人の税負担を減少させることが、課税の公平の見地から問題であるとされ、一定の損金不算入規定が置かれてきた⁽¹¹⁾。それは、役員給与が職務執行の対価として相当であるか否かを個別の事例に応じて判定することが困難であることから、外形的な支給形態によって損金算入の可否を判断してきているのである。以前はこれを、「報酬」と「賞与」とに区別することで判断していた⁽¹²⁾が、会社法制の変更などに際し、平成18年改正により、ほぼ現行の取扱いとなっている⁽¹³⁾。

これにより、従前の利益処分による役員賞与や、利益に連動させた給与は、要件を充足し、一定の手続きを踏むことで損金算入ができることとなった。他方で、一般に最も支給されている（従前の）報酬は、定期同額給与の要件を充たさない場合に損金不算入となっ

(8) 佐々木ほか・前掲注(1)327頁参照。なお、現行の業績連動給与は、創設当時は利益連動給与と称されていた。内容は幾度かの改正を経ているが、名称は平成29年より業績連動給与とされている。

(9) 経済産業省では、欧米諸国に比べインセンティブ報酬の比率が低いわが国の経営陣幹部の報酬体系に対して、業績連動報酬の導入促進を通じて、経営者に中長期的な企業価値向上のインセンティブを与え、わが国企業の稼ぐ力の向上につなげることを目指している。こうした経緯や施策を表すものとして、経済産業省産業組織課『「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4月28日時点版）』https://www.meti.go.jp/policy/economy/keiei_innovation/keizaihousei/pdf/170428insentiveplan.pdf 4頁以下（2021年7月29日最終確認）。なお、ここでは、名称変更を含む改正があった平成29年の版を参照したが、本書は

毎年のように改訂版が公開されており、他の年度の版でも態様は読み取ることができる。

(10) 金子宏『租税法〔第10版〕』（弘文堂、2005年）308頁は、2002年に制定された、当時の商法269条1項二号、商法特例法21条の11 3項二号の業績連動給与が、「取締役の業務執行と、会社の業績の改善・向上との間に直接の因果関係が認められる場合には、相当な金額の範囲内で」損金算入されると解すべきと述べている。

(11) 佐々木ほか・前掲注(1)323頁参照。

(12) 藤曲・前掲注(5)13頁は、立法担当者が従来から恣意性排除の趣旨で損金算入される役員給与の範囲を制限してきた旨述べていることに対し、改正前は利益処分を損金不算入の論拠としていたことを指摘し、「事実と異なり、間違っている」と批判する。

(13) 佐々木ほか・前掲注(1)323頁参照。

た。とりわけ、経営環境の変化に応じた機動的な金額の改定は、臨時改定事由¹⁴⁾又は業績悪化改定事由に該当しない場合、損金算入ができないこととなった。これら改正は、役員給与のお手盛りの支給の懸念から、「このような性質の経費について法人段階での損金算入を安易に認め、結果として法人の税負担の減少を容認することは、課税の公平の観点からもとより問題がある」との従前からの前提から、会社法制や会計制度などの大きな変革を機に制度の見直しをはかったものであるとされている¹⁵⁾。

役員給与の損金算入を認めることによる税収への影響は、法人税率より所得税率が高いことから、給与所得控除を加味しても7%適用税率が高くなり税収増としたものの、最終的には税収減と結論付けている¹⁶⁾。そして、役員給与全体の損金算入制限については、引続き役員給与を損金不算入とすべきとされていた¹⁷⁾。こうした課税庁側の抵抗との中で創設されたのが現行制度であったことが想像され

る¹⁸⁾。このような経緯からか、法人税法の建付け上は、役員給与は原則として損金不算入とし、法34条1項各号に該当するものだけを損金算入することとされたのである。

また、同じ時期に、特殊支配同族会社の業務主催役員の給与に対する役員給与の給与所得控除相当額を損金不算入とする制度が創設されたが、こちらは平成22年改正にて廃止されている。

5 小括

法34条1項は、法の要件に該当しない給与を損金不算入とする規定として制定された。かように役員給与を原則として損金不算入としたところに、この制度の根源的な問題が内在しているとの批判がある¹⁹⁾。そこで、次にこの規定が実際にどのように取扱われているのか、そして関係するひとつの裁判例をみることにしたい。

14) 臨時改定事由は、平成19年改正で追加されたものである。創設の目的として、佐々木浩ほか『改正税法のすべて平成19年版』（大蔵財務協会、2007年）331頁は、「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についても定期給与の額の改定として取り扱うことを明示したものです。」と述べる。また経緯について、藤曲・前掲注(6)149頁は、平成18年の立法時に立法担当者が予測していなかった、役員給与を増減せざるを得ないような様々な事情が発生し改正を余儀なくされて加えられたことを指摘する。

15) 佐々木ほか・前掲注(1)323頁参照。

16) 山口孝信「役員給与・役員報酬を巡る問題—改正商法等の取扱いを問題提起として—」税大論叢48号（2005年）249頁は、法人税と所得税の税率の差から7%適用税率が高くなり税収増とした。し

かし、特に数値は示すことなく、事業税の減少、配当金課税及び留保金課税の減少から、税収の増加は見込めず減少となることも考えられると述べている。

17) 山口・前掲注(6)254頁以下。現在は、法人税率が引き下げられ、給与所得控除に上限が設けられていることから、税率の差は拡大している可能性が高い。

18) 大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開第1巻〔改訂増補版〕』（税務経理協会、2013年）391頁以下は、3つの特掲する役員給与以外の給与の損金性を否定する趣旨目的が制定当初から今日まで全く示されていないと批判する。そして、大淵博義「定期同額給与—改正の影響及び今後の課題」税研195号48頁（2017年）48頁は、この税制を、法人税収の減少を最小限に止めるためにやや技巧的な制度改正を行ったと指摘する。

19) 大淵・前掲注(18)389頁参照。

Ⅲ 実際の取扱いと裁判例

ここでは先に見た規定が、実際の役員給与に対してどのように解釈され適用されているのか、後に検討する論点を念頭に見ておくこととしたい。

1 定期同額給与の改定（通常改定）

定期同額給与の改定について、まず通常改定からみていきたい。事業年度が4月1日開始、翌3月31日終了、役員報酬を5月開催の定時株主総会で定める法人を考える。その際、在任期間と職務執行期間²⁰⁾との幾日かのずれは考慮しない。この場合、6月に通常改定することが多いであろう。役員給与にこのような通常改定がされ、役員給与を従前と同額の月100万円と定めその通り支給した場合、この役員給与は定期同額給与の要件を充足し、損金不算入額は生じない。もちろん、従前と役員給与が同額であるため、改めての決議をしていなかったとしても、その職務執行期間の役員報酬が異議なく有効に定められている限り、同様と考えられよう²¹⁾。

2 定期同額給与の要件を充足しない増額改定における損金不算入額

この法人で、1月に臨時改定事由、業績悪化改定事由に該当しない理由で役員給与が月120万円に引き上げられ以降その金額の支給が継続した場合、差額の総額60万円が損金不算入とされる²²⁾。このことは、その職務執行期間の役員給与が有効に決定されている限り、改めて1月からの増額を臨時総会で決したとしても当初の決定の事実是不変変わらないことから、この取扱いとなろう²³⁾。

また、定款で各人の役員報酬を個別に定めている場合も、定款の内容は株主総会決議により決されることから、同様の取扱いになると思われる。

他方、令69条1項一号が、定期給与の改定を定時株主総会に限定していないことから、定時株主総会と同月に臨時株主総会を開催して役員報酬を改定することは差し支えないと思われる²⁴⁾。

ここまでの理は、株主総会から授権された取締役会その他において具体的に決する場合でも同様である²⁵⁾。

20) 職務執行期間という言葉は、法文上は、業績連動給与に関する規定において用いられているに過ぎないが、国税庁「役員給与に関するQ&A平成20年12月（平成24年4月改定）」<https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/qa.pdf>（以下、「国税庁Q&A」という。最終確認2021年9月28日）Q2などの国税庁の解説、裁判例において定期同額給与、事前確定届出給与にも用いられているため、本稿ではこれらにも使用する。なお、大淵・前掲注18)403頁は、法律に規定されていない職務執行期間概念を持ち出すこと自体、論外であると批判する。

21) このことを明確に述べる記述は承知していない

が、国税庁Q&A・前掲注20)Q4は、据置き決議をしないまま据え置いた場合、同額改定、改定しない場合を同列に扱っている。

22) 国税庁Q&A・前掲注20)Q3、藤曲・前掲注(6)147頁、渡辺徹也『スタンダード法人税法〔第2版〕』（弘文堂、2019年）143頁参照。

23) 国税庁Q&A・前掲注20)Q3参照。

24) 藤曲・前掲注(6)149頁は、条文構成から、通常改定には、3月経過日等までにされた臨時改定事由・業績悪化改定事由によりされた改定も想定されていることから通常改定は1回限りに限定されているとはいえないと述べる。

25) 国税庁Q&A・前掲注20)Q3（注）参照。

3 定期同額給与の要件を充足しない減額改定における損金不算入額

定期同額給与を令69条1項一号に該当しない理由で増額した場合の損金算入額については前述した。もし、この法人が、1月に臨時改定事由、業績悪化改定事由に該当しない理由で役員給与を80万円に引き下げ、以降継続した場合を想定する。この場合、6月から12月分の差額の総額に相当する140万円が損金不算入とされる²⁶⁾。

法34条1項は、「その役員に対して支給する給与（括弧内省略）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、……損金の額に算入しない。」と規定していることから、令69条に該当しないものは、全額損金不算入とも読めそうである。しかし定期同額給与において国税庁は、差額のみを損金不算入と解している。

4 臨時改定事由による改定

職務執行期間の途中での定期同額給与の改定は、臨時改定事由又は業績悪化改定事由に該当する場合のみ認められている。両者の関係では、業績悪化改定事由から臨時改定事由が除かれている（令69条1項一号ハ括弧書）。すなわち、両事由に該当する場合は、臨時改定事由が適用されることとされている。

そして臨時改定事由とは、「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によりされたこれらの役員に係る定期給与の額の改定」のうち、通常改定に該当しない改定事由のことである（令69条1項一号ロ）。臨時改定事由による改定の損金算入を認める趣旨については、「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についても定期給与の額の改定として取り扱うことを明示したものです。」²⁷⁾と説明されている。

ここでいう「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」とは、「例えば、定時株主総会後、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職務の内容が大幅に変更される場合をいう」と例示されている（法人税基本通達9-2-12の3。以下、法人税基本通達は単に「基通」と表記する。）。この例示のうち前者は、分掌変更による場合であり、後者は組織再編成による場合である。とりわけ後者では、引き続き同じ地位にとどまるものの、その職務内容に大幅な変更がある場合が該当するとされている²⁸⁾。この場合、基通自体は組織再編を前提としていないことから、組織再編を伴わない場合であっても、その職務内容に大幅な変更がある場合は、該当するととらえるべきであろう。

これら通達にあるもののほか、役員が病気のため一定期間の入院が必要となり、当初予定していた職務の執行が一部できない状態となった場合の一定期間の減額（すなわち減額と復元）が臨時改定事由に該当する²⁹⁾。また、

²⁶⁾ 国税庁Q&A・前掲注(20)Q4は、決議の有無にかかわらず同様の解釈であるとする。なお、藤曲・前掲注(6)147頁は、期首からの180万円を損金不算入とすると思われる考え方を示している。

²⁷⁾ 佐々木ほか・前掲注(14)331頁。

²⁸⁾ 高橋正朗編著『十訂版法人税基本通達逐条解説』（税務研究会出版局、2021年）881頁以下参照。

会社やその役員が不祥事等を起こした場合の役員給与の一定期間の減額が社会通念上相当と認められる範囲のものであるときも、その減額改定と復元は、「役員給与の額を改定せざるを得ないやむを得ない事情による改定」であり、臨時改定事由に該当する²⁹⁾とされる。

なお、コロナ禍を理由とした役員給与の一定期間減額は、不祥事のような「役員給与の額を改定せざるを得ないやむを得ない事情による改定」には該当しないが、その際、コロナ禍の影響による営業自粛や外出自粛などにより、その役員の職務の一部を執行できない場合、その状況に合わせて役員給与を減額し、その後職務を執行できるようになったことに合わせて復元することは、臨時改定事由に該当する³⁰⁾とされている。他方で、減少した客足が戻ったため一旦下げた役員給与を復元することは、これだけでは臨時改定事由に該当しない³²⁾。

ここでは、定期同額給与を念頭にみたが、臨時改定事由の意義については、事前確定届出給与に係る臨時改定事由も同様であるとされている³³⁾。

5 業績悪化改定事由による改定

業績悪化改定事由とは、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」によりされた定期給与の額の改定（令69条1項一号ハ）であるとされている。ここでいう「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」とは、経営の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、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る（基通9-2-13）³⁴⁾。具体的には個々の実態に即して判断するほかないとして、「著しく」の文言から、前述の除外例を示すとともに、該当例として、従業員の賞与を一律カットせざるを得ないような状況にある場合、家賃や給与等の支払いが困難となり取引銀行や株主等との関係からやむを得ず役員給与を減額しなければならない状況にある場合は、通常は、「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」がある場合に該当するとされている³⁵⁾。

他方で、会社の上半期の業績が予想以上に

29) 高橋・前掲注28882頁が、国税庁Q&A5について説明している。

30) 高橋・前掲注28882頁。

31) 「法令上、支給額に変動あれば「改定」に該当 コロナ禍の役員給与 期間限定の減額でも損金不算入」週刊税務通信3621号（2020年）3頁。

32) 「コロナの影響で広がる役員給与の減額 期中に支給額を戻せば定期同額給与に該当せず」週刊税務通信3603号（2020年）2頁。また、「臨時改定事由には役員の職務内容激変が必要 コロナ禍における役員給与の減額・増額を再確認」週刊税務通信3616号（2020年）2頁も同旨。

33) 国税庁Q&A・前掲注20Q5。

34) 同旨解釈を示す裁決例として国税不服審判所平成23年1月25日裁決（採決事例集82号）が、基通9-2-13が「やむを得ず役員給与を減額せざるを得ない事情がある」かどうかという客観的な事情の有無などにより判断することとし、「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は含まれない」との解釈を支持し、月次損益において経常利益が対前年割合94.2%であったことは業績悪化改定事由に該当しないとした。

35) 高橋・前掲注28882頁以下参照。

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との定期給与の減額をしたことについて、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としている³⁶⁾。さらに、「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うのであるから、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、第三者である株主、債権者、取引先等の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、これも含まれるとされている³⁷⁾。ただし、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、同様に扱われ得るが、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指摘している³⁸⁾。

また、主要取引先が1回目の不渡りを出した、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等、業績の著しい悪化が不可避である場合を例示して、現状では業績が悪化していないものの業績の著しい悪化が不可避と認められる場合にも、業績悪化改定事由による役員給与の減額が認められるとしている³⁹⁾。

なお、コロナ禍における業績悪化改定事由についても例示が発せられているが、イベント開催を請け負う会社で、すべてのイベントがキャンセルとなった場合、観光客を売上先としている会社で、今後更なる売上の減少が見込まれる場合の例示であり、特段の新規性は感じられない⁴⁰⁾。

ところで、業績悪化改定事由による改定は減額改定のみ限定されている（令69条1項一号ハ括弧書）。業績悪化に伴う対応業務が増加することもあり得ると思われるが、業績悪化改定事由では対処できない⁴¹⁾。また、業績悪化事由がやんだことに伴う復元も、法令上予定されていないようである⁴²⁾。

他方で、業績悪化改定事由による2回以上の減額改定については、緊急事態宣言の延長

36) 国税庁Q&A・前掲注20Q1は、業績悪化改定事由に該当するものとして例示されている。

37) 国税庁Q&A・前掲注20Q1。

38) 国税庁Q&A・前掲注20Q1。なお、具体的にどのようなことを指すのか記されていないが、この場合は「特別」の事情を要求している。

39) 国税庁Q&A・前掲注20Q1。

40) 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令和2年3月（令和3年7月2日更新）」<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kansensho/faq/pdf/faq.pdf>（最終確認2021年9月28日）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、問6-2参照。

41) 例えば、リコール対応に伴う担当業務量の増加に対する増額が想起されるが、この場合は、臨時改定事由にも該当することから、臨時改定事由で対処することとなる。なお、事前確定届出給与を業績悪化改定事由により改定する場合は、令69条5項本文が減額改定に限定している。

42) コロナ禍における例示であるが、「コロナの影響で広がる役員給与の減額 期中に支給額を戻せば定期同額給与に該当せず」週刊税務通信3603号（2020年）2頁。また、「臨時改定事由には役員の職務内容激変が必要 コロナ禍における役員給与の減額・増額を再確認」週刊税務通信3616号（2020年）2頁も同旨。

などを例として、該当する余地はあるとしても、通常、役員給与の改定は1度であり、みだりな改定は望ましくないとされる⁴³⁾。

なお、定期同額給与における業績悪化改定事由の意義についても、事前確定届出給与に係る業績悪化改定事由も同様であるとされている⁴⁴⁾。

6 事前確定届出給与の改定

事前確定届出給与の改定は、臨時改定事由が生じた日又は業績悪化改定事由により変更決議をした日から一月を経過する日までに、所定の変更届を提出しなければならない(令69条5項)。ここでいう臨時改定事由、業績悪化改定事由の意義は、定期同額給与におけるそれらと同様である(令69条1項一号ロ、ハ)⁴⁵⁾。

臨時改定事由又は業績悪化改定事由に該当した時は、臨時改定事由等による届出(変更届出書)の提出が必要である。この場合、臨時改定事由は、当該臨時改定事由が生じた日から一月を経過する日迄(令69条4項二号、同条5項一号)、業績悪化改定事由は、当該業績悪化改定事由によりその定めの内容の変更に係る株主総会等の決議をした日から一月を経過する日迄(令69条5項二号)に提出しなければならない。なお、期限までに届出がなかったことにつきやむを得ない事情があっ

たときは、宥恕規定がある(令69条7項)。

ところで、届出書には、支給時期・支給金額の外に、定期同額給与による支給としない理由、その事前確定届出給与の支給時期をその時期と支給時期とした理由なども記載することとされている(法人税法施行規則22条の3第1項五号外。以下、法人税法施行規則は単に「規則」と表記する。)。支給時期が変動した場合(あるいはどの程度変動した場合)損金不算入の可能性があるのか、支給理由として、前期における功労に報いるためとした場合に実質的に利益処分であると認定して損金不算入とされるのか等、気になる点もあったが、課税庁の取扱の情報が乏しく、また紙幅の都合上もあり、本稿では言及しない⁴⁶⁾。

次に、事前確定届出給与につき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され、その全額が損金不算入とされる(基通9-2-14)。増額支給であれば増額分だけではなく実際の支給額の全額が損金不算入となり、減額支給であれば実際に支給した金額が損金不算入とされるのである⁴⁷⁾。更に、一の職務執行期間中に2回以上の事前確定届出給与の支給を予定している場合において、第1回支給期に減額支給し第2回支給期には満額支給した場合は、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

43) 「コロナの影響で広がる役員給与の減額 期中に支給額を戻せば定期同額給与に該当せず」週刊税務通信3603号(2020年)2頁。

44) 国税庁Q&A・前掲注②Q1。

45) なお、令69条5項本文は、業績悪化改定事由による改定を、減額改定に限定している。

46) 藤曲武美「役員給与と税制の概要と制度の趣旨第3回」税経通信72巻3号132頁(2017年)135頁は、

事前の職務執行期間に対する対価である場合は、そもそも事前確定届出給与に該当しないと述べる。また、基通9-2-15は、譲渡制限株式会社又は譲渡制限付新株予約権を交付する場合に対するものであるが、役員過去の役務提供に係る債務を履行するために交付される給与は、事前確定届出給与に該当しないとしている。

47) 高橋・前掲注②889頁参照。

る支給について、その全ての支給が定め通りに行われたかどうかにより事前確定届出給与該当性を判定することとなり、第1回支給期、第2回支給期の支給額の合計額が損金不算入とされる⁴⁸⁾。

これについては、東京地裁平成24年10月24日判決（訟月59巻12号3182頁）も同旨の判断を示している。本件は、大要以下の通りである。9月決算法人であるXが、平成20年12月と平成21年7月に代表取締役Aに各500万円、取締役Bに各200万円の事前確定届出給与を支給する旨を定め、期限内に所定の届出書を所轄税務署長あて提出していた。しかしXは、7月の支給額をA250万円、B100万円に減額して支給し、所定の変更届を提出しなかった。これに対し、所轄税務署長が12月、7月の支給額の総額が事前確定届出給与に該当しないとして更正した。取り消しを求めてXは提訴した。判決はまず、事前確定届出給与の損金算入の趣旨を、「役員給与の支給の恣意性が排除されており、その額を損金の額に算入することとしても課税の公平を害することはないためである」と認定した。また、届出額より少なく支給することに対しては、「役員給与の支給が所轄税務署長に提出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、当該役員給与の額を損金の額に算入することとすれば、事前の定めに係る確定額を高額に定めていわば枠取りをしておき、その後、その支給額を減額して損金の額をほしのままに決定し、法人の所得の金額を殊更に少なくすることにより、法人税の課税を回避するなどの弊害が生じるおそれがないということとはできず、課税の公平を害することとなる」と述べた。その上で、「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」と述べて、Xの請求を棄却した。控訴審東京高裁平成25年3月14日判決（訟月59巻12号3217頁）も、原審の多くを引用してXの控訴を棄却し、判決は確定した。

ところで課税庁の解釈によれば、例えば第1回支給期の翌期に第2回支給期が予定されている場合において、第2回支給期の事前確定届出給与のみを定め通りに支給しなかった場合は、この第2回支給期に支給した給与の額のみが損金不算入とされ、第1回支給期の属する事業年度の課税所得には影響しないとされている⁴⁹⁾。この点について判決では、期をまたいだ場合であっても全体でみる旨を明らかにしている。他方で課税庁の取扱いについては、原告の主張を検討する中でその存在を認めているが、「納税者に有利な取り扱いを認めている」と述べるにとどまりその可否への言及はされていない。そのため、両者の法解釈が異なることとなっている。

(48) 高橋・前掲注(28)889頁参照。

(49) 高橋・前掲注(28)890頁参照。

7 小括

ここでは役員給与に関する規定を念頭に、課税庁の取扱い等を見てきた。本来こうした取扱いは、法律→施行令→施行規則の順に、より詳細なこと、具体的なことが定められることが多いが、役員給与に関しては、さらに通達、通達の逐条解説、Q&Aといったものを参照しなければならず、かつ逐条解説、Q&Aの記述の必要性が高くなるような構造になっていると感じられる。すなわち、条文により示される部分が少なく、課税庁にゆだねられているところが多いと言える。また、課税庁の示している定期同額給与、事前確定届出給与の取扱いが、実際の場面において、どのように該当し得るのかもわかりにくい。

そこで、次に想定するいくつかの具体的場面ごとに、問題提起と検討を試みることにしたい。

IV 問題の所在と検討

ここまで見てきたように、役員給与とりわけ定期同額給与、事前確定届出給与の規定自体は、比較のおおまかなつくりである。それゆえに、課税庁の裁量の余地が大きいという実態も感じられる。経営環境の変化に即応した役員給与が損金不算入とされるリスク、すなわち定時改定、臨時改定事由、業績悪化改定事由への該当性の問題が生じ得る。これらの問題に関しては、司法の判断が少なく、課税庁の解釈がそのまま実務上も採用される傾向にある。

そこで、いくつかの想定される論点について、法解釈の観点から若干の検討を試みたい。

1 定期同額給与、事前確定届出給与を制度として定めることの意義

役員給与は、法34条1項が、役員に対して支給する給与のうち定期同額給与、事前確定届出給与、業績連動給与のいずれにも該当しないものの額を、損金不算入としている。まずここでは、定期同額給与、事前確定届出給与を制度として定めることの意義についてみておきたい。

そもそも会社法361条が、「取締役の報酬、賞与その他の職務執行の対価として株式会社から受ける財産上の利益」という表現を用いて、これらが職務執行の対価であることを明示している。他方で、法22条3項は、損金の額につき、売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額、販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用のうち債務の確定しないものを除く。）の額、損失の額で資本等取引以外の取引に係るものとしつつ、別段の定めがあるものを除外する。

この「別段の定め」については、それぞれに何らかの理由をもって規定されている。交際費（租税特別措置法61条の4）は、冗費・濫費の抑制⁵⁰⁾、寄附金（法37条）は、公益性を有する寄附以外の寄附の利益処分の性質から⁵¹⁾、租税公課（法38~41条の2）は、一定の租税公課の内、費用性を有さないもの、その政策的又は技術的理由から、それぞれ損金不算入が規定されている。

定期同額給与、事前確定届出給与は、いずれもこれらの要件を充足しない役員給与を損

⁵⁰⁾ 金子宏『租税法〔第23版〕』（弘文堂、2019年）423頁参照。

⁵¹⁾ 金子・前掲注⁵⁰407頁参照。

金不算入としている。その際、これら定期同額給与、事前確定届出給与を支給あるいは支給額の変更をすることにより、法人が不当に法人税負担を免れようとしたかどうかは考慮されない。形式的に該当するか否かで損金不算入とされるのである。しかし、会社法の規定から考えるに、これらに原則として損金不算入とされるべき根拠が見いだせない。課税庁のいうお手盛りの支給排除の目的からは硬直的すぎる（結果として納税者にとって厳しすぎる）制度であると見受けられる。これらの制度創設前は損金算入されていた期中の役員給与（かつてのいわゆる報酬）の改定は、定時総会後以外の時期に行うと、損金不算入となることとなった⁵²。そしてこうした制度の考え方の根底にあるのが、役員給与の事前確定の有無による損金算入制限であると思われる⁵³。このため、お手盛りその他恣意的な支給でなくても損金算入できないものが生じることとなっている。

実務に携わる者としては、こうした役員給与に関する規定は、企業の恣意性を伴わないかつ法人税額に不当な影響を与えない、機動的な経営判断による役員給与改定を阻害する例が多いように感じるのである。

例えばもし、100万円の役員給与が損金不算入となると、30%以上の法人税額等が増加す

る。このことは、この部分に限れば、収入や税引前利益の増減のないところに、100万円のキャッシュアウトに加えて法人税等の増加分の支出が増えることとなる。その法人の利益規模によっては、利益の額を上回る所得課税となる虞がある。

増加税額の税率を試算してみよう。例えば、東京都区部に所在する資本金1億円以下の令和3年9月末決算普通法人において、法人税額1000万円以上で法人事業税の課税標準2000万円超の場合、課税所得800万円以上の部分の税率は、法人税23.2%、地方法人税が法人税額の10.3%、法人住民税が法人税額の10.4%、法人事業税7.48%、特別法人事業税が事業税の37%となり、合計で38.25%となる。

恣意性の有無にかかわらず法34条1項が一律に適用されることで、損金不算入の対象額に対しこれだけの税が加重される。もし欠損となっているところに、この損金不算入で所得ありとなった場合、会計上の利益がないにもかかわらず、これだけの納税が生じることになる⁵⁴。前述したとおり、役員給与の損金不算入は、旧法においては、臨時給与の有する利益処分の性質からであり、恣意性排除ではなかった⁵⁵。現行制度も、恣意性排除やお手盛り防止ではなく、役員給与の原則損金不算入化（法34条1項各号に該当しない役員給与の損金不算入）である。このため、法人税の負

52 大淵・前掲注(48)391頁以下は、3つの特掲する役員給与以外の給与の損金性を否定する趣旨目的が制定当初から今日まで全く示されていないと批判する。

53 菊谷正人、依田俊伸「役員給与課税に関する改正内容とその問題点（完）」税経通信62巻1号197頁（2007年）198頁参照。

54 東京地裁平成24年10月24日判決（訟月59巻12号

3182頁）の事例も、平成21年9月期の当初申告所得は△23,608,369円と欠損であった。（欠損金の繰戻し還付金額4,738,116円）これが、更正処分により所得△16,608,369円、繰戻し還付金額3,333,257円となっている。これに応じて、後の市県民税、事業税額が増加していると思われる。

55 藤曲・前掲注(5)13頁。

担を不当に免れようとしたかどうかにかかわらず、損金不算入とされている。たとえば、窮地に陥っている企業の、お手盛りに該当し得ない改定に、何らかの配慮できる解釈をしなければ、財産上の不利益が大きいのではないかとの懸念を抱かざるを得ない⁵⁶。

2 定期同額給与の増額と損金不算入

不適格改定事由により定期同額給与を増額した場合、差額の総額が損金不算入とされる⁵⁷。この点について、法34条1項「いずれにも該当しないものの額は」の文理から、定期同額給与の総額が損金不算入と解すべき可能性を指摘する主張がある⁵⁸。増額の場合、職務執行期間開始時における金額決定の事実もしくは擬制により、差額の総額部分が定期同額給与に該当しないと解することで差し支えないと思われる。通常、役員給与の額を改定する場合、すでに金額を決定したその決議を取消したうえで新たな決議をすることはせず、将来に向かって改定の決議をする。そうすると、過去の決議自体は有効に存在していることから、差額の総額という現行取扱は、法の文理にも反しないと思われる。前述した、全額が損金不算入とする立場からも、現行取扱でも規制の法益は十分保たれるとして現行取扱を容認する見解がなされている⁵⁹。

通常改定以外の増額の場合、まず臨時改定事由該当性について、検討することになる。そのためには、令69条1項一号口に定める「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」があるかどうかを検討点となる。その際、この「やむを得ない事情」とは、改定することがやむを得ないことをいうのか、こうした事情の発生自体がやむを得ないものであることを要求しているのか、見解が分かれているように思われる。

立法当初、臨時改定事由を認める趣旨において、「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」⁶⁰としていた。そしてこの見解は現在も変わっていないと思われること⁶¹からすると、事情の発生自体がやむを得ないものであることを要求しているようである。

他方で、合併に伴い合併法人の取締役が合併後も引き続き同じ地位に留まるものの、その職務内容に大幅な変更がある場合が臨時改定事由の例示として挙げられている⁶²。恐らく、一般に組織再編は、相当前から準備をして実施するものである。事業年度開始の日から3月経過日等までに予測しがたいとは言い切れず、むしろ早期に予定された、あるいは準備しておくべき事項であろう。

56 大淵・前掲注(18)393頁は、現行規定に対し、税法固有の合理的理由(法益)を認めることができないと批判する。そして、役員給与法制に対する疑問、不満の原点がここに集約されていると述べる。

57 国税庁Q&A・前掲注(20)Q3。

58 大淵・前掲注(18)395頁参照。

59 大淵・前掲注(18)396頁参照。

60 佐々木ほか・前掲注(14)331頁。

61 高橋・前掲注(28)881頁に同様の記述がある。

62 高橋・前掲注(28)881頁参照。制定当初の記述として、国税庁「役員給与に関する質疑応答事例」<https://internet-kaikai.com/pdf/yakuinkyuyo02.pdf>(最終確認2021年9月28日)問4。いずれも、期間の制限をせずに例示している。

そしてこれが臨時改定事由であるとするのであれば、令69条1項一号口の言う「やむを得ない事情」とは、「役員給与の額を改定することがやむを得ないと認められる事由」であると解すべきである。ここには、「事業年度開始の日から3月経過日等までに予測しがたい」というような要件は付されていない。例示によって範囲を狭めることなく、政令を素直に読むべきである。また例示されている二つもその文脈から、「役員給与の額を改定することがやむを得ないと認められる事由」に該当していると考えられる。

次に業績悪化改定事由である。前述したとおり、業績悪化改定事由による増額は、令69条1項一号ハ括弧書が業績悪化改定事由による改定を減額に限定していることから、認められないと考えられる。従って、定期同額給与を業績悪化事由によって増額することはできない。なお、実際は、臨時改定事由該当性を検討することになる。

平成18年改正前は、役員報酬の期首改定あるいは定時株主総会決議等による期首遡及改定が、損金として認められていた⁶³。そこで、こうした改定が現行法において定期同額給与に該当するか検討する。まず、期首遡及改定は、これを認める特段の規定がないことから、臨時改定事由に該当しない限りその増差額が損金不算入として扱われよう。また、現行法において職務執行期間なる概念が導入されたことにより、前職務執行期間の役員給与を増額することは、やはり損金不算入とならざる

を得ないと思われる。

この点について、旧法が、期首遡及改定を認めていたことと比較して、職務執行期間を4~3月とすること（3月決算法人の場合）は認められるべきとの主張もされている⁶⁴。しかし、事前確定届出の事案であるが、東京地裁平成24年10月24日判決（訟月59巻12号3182頁）が、事業年度を職務執行期間とする例があるとしても、役員給与に係る職務執行期間はそのようなものではないとしている⁶⁵。本来、会社法は、役員任期を定時株主総会の終了の時までとしている（会社法332条、同336条等）にもかかわらず、税法が職務執行期間なる概念を持ち込むこと自体、実態と相いれない。

なお、類似の効果を得る次善の策としては、遡及改定差額相当の事前確定届出給与を利用することはあり得よう。ただしこの場合、その支給は前職務執行期間の役員給与ではなく、新たな職務執行期間の役員給与であることを要することとなろう。

3 定期同額給与の減額と損金不算入

不適格改定事由により定期同額給与を減額した場合、新たな職務執行期間の始期から減額の前月までの改定差額の総額が損金不算入とされる⁶⁶。この場合、定時株主総会等で減額の決議をしていなかった場合でも、減額改定後の役員給与に差額分を上乘せして支給していたものとみることができることからこのように解されると説明される⁶⁷。しかし、定時株主総会等で特段の決議をせず従前どおりの役

63 大淵・前掲注(3)49頁以下。

64 大淵・前掲注(18)402頁参照。

65 判示は、法律に規定のない職務執行期間という言葉、さらに法人税と会社法（あるいは社会通

念か）とで異なる意義に解するというわかりにくいものとなっている。

66 国税庁Q&A・前掲注(20)Q4。

67 国税庁Q&A・前掲注(20)Q4。

員給与を支給して、期中で減額改定した場合に、なぜそのように解することができるのか疑問に感じざるを得ない。

さらに減額改定に対しても、法34条1項「いずれにも該当しないものの額は」の文理から、定期同額給与の総額が損金不算入と解すべきと指摘する主張がある⁶⁸。ただ、この主張は、その不合理性から課税庁が納税者の理解を得ようとする拡大解釈を行った⁶⁹と述べるにとどまり、それ以上の批判はしていない。

また、東京地裁平成24年10月24日判決（訟月59巻12号3182頁）は、事前確定届出給与に関する事案ではあるが、定期同額給与についても職務執行期間の全期間の職務執行の対価として一体的に定められていると認めなくもない説示をしている⁷⁰。この判決の対象事案である事前確定届出給与は、一度でも異なる支給もしくは不支給があれば全額が損金不算入であり、差額が損金不算入ではない。

これらから、文理に従った場合、定期同額給与の期中増額は、その増差額が損金不算入であり、期中減額は、その職務執行期間の役員給与全額が損金不算入と読めると思われる。しかし、このように解した場合、とりわけ役員給与の減額の場合において、きわめて重い課税がされかねない。課税庁がもし現行の法解釈を変更した場合に、納税者の負う税負担が極めて大きくなる、というリスクの高い問

題であると言わざるを得ない。

次に、減額事由についてみてみたい。通常改定以外の減額の場合も、まず臨時改定事由該当性について検討することになろう。増額改定の場合にて検討したとおり、臨時改定事由とは、役員給与の額を改定することがやむを得ないと認められる事由である。

課税庁からは、病気のため当初予定されていた職務の執行が一部できない場合⁷¹、会社やその役員が不祥事を起こした場合⁷²に役員給与の額を一定期間減額することのような、役員給与の一定期間の減額が社会通念上相当と認められる範囲のものであるときは、その減額改定及びその後に元の水準まで戻る増額改定ともに、役員給与の額を改定せざるを得ないやむを得ない事情による改定であり、臨時改定事由に該当する⁷³とされている。

その他想起し得るものとして、例えば、従業員の休業を実施し、残業が相当に減少している中で、役員報酬が維持されるというのは、社内外の不信感につながりかねない。このように、減額しないことが信義に反すると認められるような場合は、まさに役員給与の額を改定することがやむを得ないと認められる事由があり、臨時改定事由により定期同額給与の減額ができると解すべきである。また、事前確定届出給与についても、例えば、従業員

68) 大淵・前掲注(18)407頁は、これを、拡大解釈を行ったと批判する。また、藤曲・前掲注(6)146頁以下も、同様の可能性を指摘する。

69) 大淵・前掲注(18)407頁参照。

70) 東京地裁平成24年10月24日判決（訟月59巻12号3182頁）は、取締役の給与について、「定時株主総会の決議により、次の定時株主総会までの間の取締役の給与の支給時期及び支給額が定められるのが一般的であることによれば、内国法人がその役員

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は、特別の事情がない限り、当該役員給与に係る職務執行期間の全期間の当該役員の職務執行の対価として一体的に定められたものであると解することができる」と述べた。

(71) 国税庁Q&A・前掲注(20)Q5。

(72) 高橋・前掲注(28)882頁。

(73) 高橋・前掲注(28)882頁。

の賞与を減額しなければならない状況に追い込まれている場合等は、役員給与の額を改定することがやむを得ないと認められる事由であり、臨時改定事由により事前確定届出給与の減額ができると解すべきである。なお、この場合、1月以内の変更届提出を要する。

また同様のことが、主要取引先や顧客に対する体裁上、あるいは社内の引き締めのために実施されることもあり得る。例えば、副業や他部門の業績が堅調であるため、会社全体の業績はさほど悪化していなくても、こうした状況にある場合は、臨時改定事由に該当すると解すべきである。

続いて業績悪化改定事由である。前述したとおり、業績悪化改定事由から臨時改定事由が除かれている。両者に該当する場合は、臨時改定事由が優先して適用されることとなる。ゆえに、臨時改定事由に該当する場合は、業績悪化改定事由適合性を検討する必要がなく、また両者に該当する場合は、臨時改定事由による改定として取扱うこととなる。課税庁が発している業績悪化事由の例示の多くは、臨時改定事由の要件を充たすと思われる。このため厳密な意味で業績悪化改定事由として扱われるのは、現に業績が悪化し、株主、従業員、取引先、金融機関その他に対する体裁をさほど考慮する必要のない企業に限られるか

もしれない。臨時改定事由が業績悪化改定事由かは、疎明資料の用意しやすさで選択することもあり得よう。

細かく考えていくときりがないのであるが、減収減益だが資金繰りは融資や給付金によってしのげている場合の業績悪化事由該当性は？また、そもそもどの程度の業績悪化が要件か？等、紛争事例がほとんどないため境界線がわからない。例えば、基通9-2-13で業績悪化事由該当性が否定されている、「売上高が目標に達しない」ということも、一般的には、法人の立場として減額の理由たり得る。よって、臨時改定事由該当性について検討することになる⁷⁴⁾。目標不達成となると給与が減少するという危機感を持って経営にあたっている役員の給与の損金性が否定されるということは、経営者の理解を得難いと感じられる。対外的な責任を負って役員給与を減額することは、法人税負担を不当に減少させることにはならないであろう。しかし、課税庁の対応は、外部要因による減額改定であれば恣意性が排除される可能性が高いということが根底にあるようで、業績悪化の程度よりも、第三者たる利害関係者（株主、債権者、取引先等）との関係上、減額せざるを得ないかどうかを重視しているようである⁷⁵⁾。

役員給与の減額に対してこれほどの規制がかけられているのは、当初支給額を高額に設

74) 大淵・前掲注(3)50頁は、このような企業経営の内部における合理的統制に基づく役員給与の減額は、その費用性を否定する合理的根拠はないとして、令69条1項一号口の「その他これらに類するやむを得ない事情」を広く解すべきと主張する。

75) 「コロナ禍の業績悪化改定事由」週刊税務通信3613号（2020年）54頁から、このように見受けられる。この記事では、業績悪化改定事由は非常に

厳格な要件となっているが、第三者である利害関係者との関係上といった、外的要因による減額改定であれば、恣意性が排除されている可能性が高いため、同改定事由に該当するとしている。他方で、コロナ禍における業績悪化改定事由への該当性は、非常に弾力的に執行されているため、第三者である利害関係者からの要望による減額であるか否かは問うていないとも報じている。

定し、利益の状況を見ながら減額するような規制回避策を防止するためである⁷⁶⁾と説明されている。基本的な考え方は、主に事前確定届出給与の減額において述べられているところと同旨と考えられる。ただ、そのような技巧的なことをしようとする企業を、筆者は見たことがない。むしろ一般的な多くの企業にとって、定期同額給与を期中減額するにあたって、これほどに気を使い根拠資料を用意しなければならない制度となっていることに、いささかの疑問を感じるころである。

4 減額した定期同額給与の復元

ここでは、想定事例の単純化のために、いったん減額した役員給与を減額前と同額に復元する場合を念頭に考える。減額した定期同額給与の復元は、原則として減額、増額のそれぞれが臨時改定事由、業績悪化改定事由のいずれかに該当するか否か検討することとなる⁷⁷⁾。その際、業績悪化改定事由には増額の観念がないため、業績悪化改定事由による復元はできない。

会社やその役員の不祥事による一定期間の減額は、社会通念上相当と認められる範囲のものである限り、その減額改定及び増額改定は臨時改定事由に該当するとされている⁷⁸⁾。また前述したように、臨時改定事由や業績悪化事由が生じたため減額していたところ、その

事由が解消した場合に、その解消したことを理由として復元することは、不祥事の減額期間満了と何ら異なるものではなく、同様に臨時改定事由として認められるべきである。減額の適格性と復元の適格性は、それぞれ該当性を判断することとなる⁷⁹⁾から、減額の期間を確定期限をもって定めることは要求されていない。当然、減額期間が予め定められている必要はないと考えられる。したがって、不確定期限をもって定めることも当然に認められよう。例えば、従業員の休業の実施に伴い役員給与を減額し、休業の終了に際して復元した場合はもちろん、この復元事由を減額改定時に決定してその通りに実施した場合も、ともにその減額改定及び復元は、臨時改定事由に該当すると解されよう。この他、リコールの発生に際し、リコール対応が終わったら復元することを予定してその期間の減額をする場合も同様とされよう。

むしろ不祥事以外の理由による減額に際して、復元時期を確定期限で定めた場合は、その復元時の改定が臨時改定事由に該当しない虞があることに留意すべきであろう。

なお、筆者は従業員に対する体面や責任上役員給与を減額することが臨時改定事由に該当すると考えているためこのように述べたが、前述したとおり、課税庁側から公表されてい

76) 藤曲・前掲注(6)150頁は、この立法理由に対して、実際には、対外的事情(取引先、銀行との関係など)による減額が少なくないことから、税法が厳格に制限を加えることだけに終始していることに疑問を呈する。

77) 「コロナの影響で広がる役員給与の減額 期中に支給額を戻せば定期同額給与に該当せず」週刊税務通信3603号(2020年)2頁。

78) 高橋・前掲注(8)882頁。

79) 高橋・前掲注(8)882頁は、そのように読める書きぶりである。また、「臨時改定事由には役員の職務内容激変が必要 コロナ禍における役員給与の減額・増額を再確認」週刊税務通信3606号(2020年)2頁も、減額と増額はそれぞれに該当性を判定することを報じている。

る考え方によれば、第三者たる利害関係者（株主、債権者、取引先等）との関係上、減額せざるを得ない場合の業績悪化改定事由該当性は、一応示されているものの、従業員との関係上減額せざるを得ない場合がこれに含まれるとの具体的言及には出会えていない。

さらに、課税庁の考え方は、かなり限定的な事案に対する厳しめの見解なのではないかとうかがえる報道が少なくない。課税庁に取材して報じているとする記事においても、職務内容の激変がなければ臨時改定事由に該当しないとするもの⁸⁰⁾、コロナ禍が沈静化し、単に客足（売上）が戻ってきたことによる復元が臨時改定事由に該当しないとするもの⁸¹⁾、コロナ禍を理由に期間を定めて役員給与を減額した場合に損金不算入となるとするもの⁸²⁾等がある。これらは、限定的な例示によりあたかも従来からの解釈を矮小化しているのではないかとと思われるもの、必ずしも法令に反することは言っていないものの、曲解されやすい報じ方となっているものであり、必ずしも納

税者の不安や疑問を解消するものではなかった。

第三者たる利害関係者との関係上はもとより、従業員との関係上、役員給与の減額をしないこと、あるいは復元しないことが信義に反すると認められるような場合は、減額、復元を臨時改定事由あるいは業績悪化改定事由として認めるべきである、と改めて申し上げたい。そして、減額すべき事由がやんだときは復元を認めるべきである⁸³⁾。

ところで、役員はオーナーや同族関係者だけではない。従業員が昇進して役員となっている事例は同族会社においても珍しくない。得意先の退職者、銀行出身者、その他高度な職務知識を有する者を役員として迎え入れている例も珍しくない。中小企業は、給与水準の違いから、大企業出身者を受入れる際、役員として処遇せざるを得ないことが少なからずあるからである。

この場合、従業員の休業や賞与カットの終了にあたり、従業員から昇進した役員であっ

80) 「臨時改定事由には役員の職務内容激変が必要 コロナ禍における役員給与の減額・増額を再確認」週刊税務通信3606号（2020年）2頁は、役員給与の減額、復元について報じたものであるが、その役員について「職務の内容の重大な変更」等のやむを得ない事情、例えば、従来、店舗管理のため各店舗を飛び回っていた役員について、店舗すべてを休業したため店舗管理業務が不要となり役員給与を減額した場合、コロナ禍が収まりつつあるので店舗を再開し、従来通り店舗管理業務を行うこととなったため、復元したという場合が臨時改定事由に該当するとしている。

81) 「臨時改定事由には役員の職務内容激変が必要 コロナ禍における役員給与の減額・増額を再確認」週刊税務通信3606号（2020年）2頁。この事案は、他の要因次第で臨時改定事由に該当する余地はあるのではないかと考えられるが、そのよ

うな記述がないため、単に、売上が回復しても役員給与を復元できない、と受け取られかねない記述となっている。

82) 「法令上、支給額に変動があれば「改定」に該当 コロナ禍の役員給与 期間限定の減額でも損金不算入」週刊税務通信3621号（2020年）2頁は、減額は業績悪化改定事由に該当するという前提で、期間満了による増額改定が臨時改定事由に該当しない限り、損金不算入額が生じるとしている。

83) 減少していた売上の回復による場合は、課税庁の言うことも理解できなくもないが、一般的には売上の回復以外の役員給与復元の臨時改定事由が生じていることが多いのではないかとと思われる。ゆえに、一般的にはその事由を明らかにできるよう、疎明資料を備えた上で、その事由により復元することになろう。

たとしても、不適格改定事由に該当した場合、すべての役員給与は復元できないことになってしまうのである。この観点からも、改定することがやむを得ない場合は、臨時改定事由であるととらえるべきである。

このように、もし、認められるべき臨時改定事由が認められないこととなると、その法人の決算期（株主総会の時期）如何で通常改定までの期間が長短あり得るため、法人ごとで支障が大きい場合、さほど大きくない場合が生じるという不合理性が生じ得る。このことは、企業の機動的な経営判断の阻害要素となる虞がある上、決算日如何によって、幾月も、企業が不適当と考える金額の支給を継続しなければならないという問題を惹起する。

5 事前確定届出給与の改定

事前確定届出給与の改定は、臨時改定事由又は業績悪化改定事由に該当し、かつ所定の届出書を期限内に提出することである。その際、臨時改定事由、業績悪化改定事由の要件

は、今まで見てきたところと同様である。

事前確定届出給与特有の論点としては、複数回の事前確定届出給与を支給するとしている場合に届出書と異なる金額を支給した時の損金不算入額、そしてこの場合の法解釈が定期同額給与と異なること（これについては、IV 3を参照されたい。）、翌期に支給する事前確定届出給与の支給額が異なる場合の損金不算入額である。

まず、法34条1項本文が、次に掲げる給与のいずれにも該当しないものの額は損金不算入であると定め、同二号で事前確定届出給与の要件を定める。そして基通9-2-14が、届け出た支給額と実際の支給額が異なる場合には、原則として、その支給額の全額が損金不算入となるとしている。さらに、東京地裁平成24年10月24日判決（訟月59巻12号3182頁）は、複数回の事前確定届出給与のうち1回でも届け出た支給額と実際の支給額が異なる場合には、その職務執行期間の事前確定届出給与の全額が損金不算入となるとしたのである⁸⁴。

84 筆者は名古屋市において税理士業務に携わっている。令和2年のコロナ禍において、多くの法人は、一時的に販売が大幅に減少し先の見えない業績不振に陥った。その中で、幸いにもある自動車メーカーは、夏以降急速に業績を回復させ、グループ全体での世界販売台数1位を確保した。この企業グループの下請も、これに伴い一定の業績回復を達成している。（令和2年9月以降は、売上高が対前年同月比で増加。）ただ、こうした業績回復は、業績が落ち込んだ時点では予想できるものではない。下請会社の中には、役員給与を減額したところもあったようであるが、その後業績が回復しても、損金不算入リスクへの不安から復元できなかったところもあったようである。もちろん業績回復には、この自動車メーカーの経営陣と従業員、そして下請会社、販売店といった多くの関係者らが結束して頑張った結果に他ならない。現に他の自動車メーカーの中には令和3年春の時点で

においても販売が回復していないところもあった。このような場面において、下請会社が、業績の回復したことを理由に役員給与を復元することに、「利益調整等の恣意性」があるというのは社会の実態から乖離した考え方ではないだろうか。なお、2020年（令和2年）年間販売台数を示す資料として、トヨタ自動車ホームページ参照<https://global.toyota.jp/company/profile/production-sales-figures/202012.html>（最終確認2021年8月14日）。また、2020年（令和2年）5月の販売台数を示す資料として、トヨタ自動車ホームページ参照https://global.toyota.jp/company/profile/production-sales-figures/202005.html?_ga=2.53312106.377296663.1627181140-2118989447.1572440750（最終確認2021年8月14日）。

85 国税庁・前掲注62問7は、定めどおりに支給されたかどうかは当該職務執行期間を一つの単位として判定すべきであると述べる。

これについて、法34条1項の文理からは一応首肯できるところである。しかし、業績が落ち込むなど役員給与を減額せざるを得ない状況に陥っている納税者に対して適用することを考えると、およそ納税者の理解が得られるとは考えにくいのである⁸⁶⁾。むしろこのような状況にある納税者の税負担が苛酷に重くなるのが危惧され、こうした場合は、その届出通りではない支給回分だけを損金不算入とすべきとの解釈も成立し得よう。

課税庁が主張する「枠取り」をさせないための法制であるという目的からも、裁判例の事案はかけ離れている。課税庁の「枠取り」の主張は、想像するに、一の職務執行期間中に、例えば1千万円ずつ6回の事前確定届出給与を支払う旨の届出書を提出し、その事業年度の業績次第でそのうちの幾度かの支給額をゼロにするというものであろうか⁸⁷⁾。他方で東京地裁は、例えば期末に1億円の事前確定届出給与を支払う旨の届出書を提出し、これをその事業年度の業績次第で減額した上で支給するというもののようにも聞こえる⁸⁸⁾。

この考え方が懸念するところは、一応の正当性を有するように見受けられる。他方で、1千万円ずつ6回の支給であれ、期末に1億円の支給であれ、この変更を期限までに届け出ることで、その期の業績をにらんで適宜の金額に減額するということができる可能性が

ある。すなわち、その減額に際して臨時改定事由又は業績悪化改定事由による変更届出書をそれなりの理由により提出しさえすれば、損金算入できるため、このような解釈をすることだけで「枠取り」を完全に防ぐことができるとは考えにくい。もちろん、毎年このようなことを繰り返せば、課税庁からより厳しく確認を受ける可能性が高まるかもしれないが、一定の説明が付く事由のある時であれば、それが各改定事由の目的でもあることから、可能となろう。ゆえに、ここまで厳しく解する必要性は希薄ではないかと思われるし、そのようにしたからといって、課税庁の言うような法秩序が保たれるとは思えないのである⁸⁹⁾。なお、ここで示した1億円というのは、多くの企業にとってやや極端な例示であるかもしれないが、理論的には金額が異なっても同様であろう。

ところで、裁判例で示されたこの考え方は、基通からも容易には読み取れない。基通9-2-14は、「その支給額の金額」とされており、届出の通りに支給しなかったその回の支給額の金額と読める⁹⁰⁾。国税庁職員が著した書籍では、「2回の金額」と解説されている⁹¹⁾が、同書のはしがきには、「本書はそれぞれの個人的な見解に基づくものである」とも書かれている。そもそもなぜ基通がそのようなわかり難い言葉で書かれているのだろうか。

⁸⁶⁾ 大淵・前掲注(18)415頁以下は、経営上の合理的理由による、その役員給与の減額の損金性を否定する規定として理解するならば、本規定は不適切、不合理であると批判する。

⁸⁷⁾ 渡辺徹也「判批」ジュリスト1480号(2015年)129頁は、「枠取り理論」として同様の指摘をしている。

⁸⁸⁾ 東京地裁平成24年10月24日判決(訟月59巻12号

3182頁)から推定した。

⁸⁹⁾ 日本経済新聞2021年8月18日14面〔12版〕によると、東証1部上場のキーエンスは、従業員に対して営業利益の一定割合を年4回の一時金のほか毎月賞与として支給する。本稿の内容に影響するものではないが、多様な給与体系に対して税は中立であるべきで、支障となってはならない。

なお、届出より多く支給した場合は、その増差額のみを損金不算入とすべきと考える。これは、事前確定届出給与を増額した場合と、定期同額給与を1回だけ増額した場合と、特に役員給与の種類を特定せず1回支給した場合とで取扱いが異ならないようにするためである⁹⁰。

他方で、事業年度をまたいだ翌事業年度で届出通りの支給がされなかった場合は、同一職務執行期間であっても別に扱うとされている。この点については、別段の限定を付していない東京地裁平成24年10月24日判決（訟月59巻12号3182頁）と異なることとなっている。これについて逐条解説は、理由は述べず、「その支給を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⁹¹とする。

しかし、職務執行期間なる観念を創設し、その期間の全額と読ませながらこのように扱うことに、一貫性を欠く印象を受ける⁹²。そもそも役員任期は定時株主総会の終結までであり、それに倣えば、職務執行期間も定時株主総会まで（便宜上定時株主総会の月の末日までもあり得よう。）であろう。法人税の申告

期限に間に合うはずである。現に、法人税の確定申告は、定時株主総会等で承認され確定した決算に基づいてなされるものである。翌期に支払われた事前確定届出給与の実際の支給額が届け出通りかどうかを当期の確定申告に織り込むことに物理的な障害はない。

裁判例の事例は、時期から想像すると、期中でリーマンショックの影響を受けたための減額だったのではないかと考える。そうすると、減額すべき理由はあった可能性が高い。むしろ、届出書の提出忘れのペナルティがここまで大きいことに違和感を覚える。当面は、課税庁が、変更届の提出ができないやむを得ない事由の程度は問わないことを表明することで、提出漏れをなくし、臨時改定事由又は業績悪化改定事由の有無により損金不算入か否かを判断することとすればよいであろう。

変更届のない改定を即アウトとするこの取扱いを堅持することでもたらされる法益がどこにあるのであろうか。裁判例の事案の時期は、ちょうどわが国の経済がリーマンショックの影響で相当に落ち込んでいた頃である。相当に業績を落としていた可能性がある中で、これだけの金額（1050万円）の損金不算入は、過酷な税負担を強いる虞がある。高裁は、「損金算入の可否を利益調整の意図や法人税の租

90) 橋本浩史「最新判例・係争中事例の要点解説 一の職務執行期間中に複数回支給された役員給与の事前確定届出給与該当性が問題となった事例」税経通信68巻10号（2013年）186頁も同旨と思われる。また、吉野善吉「事前確定届出給与該当性」月刊税務事例45巻12号（2013年）42頁は、役員職務執行期間を一つの単位として事前確定届出給与の判定をするということが、法34条1項2号の規定から導きだすことはできないと述べる。

91) 高橋・前掲注28889頁参照。

92) 大淵・前掲注18414頁は、立法趣旨からの論理解釈として、増差額の損金不算入で充分であると述べる。

93) 高橋・前掲注28890頁。

94) 渡辺・前掲注87130頁は、翌事業年度の支給額が異なることとなった場合は修正申告をすべきとした上で、首尾一貫している判旨と異なる理論的でない取扱いを制定法ではなく法令解釈通達の趣旨説明で行うことに、租税法主義の観点から問題があると指摘する。

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」と述べている⁹⁵。このことは、論理として成り立ちうる場面であろうが、役員給与の減額においては、これによってもたらされる秩序よりも、失われる納税者の利益の方がはるかに大きいと感じる⁹⁶。臨時改定事由による減額には、減額しなければならない理由があり、業績悪化事由による減額にも、減額しなければならない業績悪化（見込みを含む。）の事実があるのである。

不適格改定事由による改定があったこと、あるいは届出書が適切に提出されなかったことにより、事前確定届出給与が損金不算入となった場合の税負担は、Ⅳ1で述べたとおり、決して少ないものではない。過酷な税負担となる虞があると感じざるを得ないところである。

6 業績連動給与の減額

業績連動給与の減額については、解釈上の余地が少ないため、問題提起のみしておきたい。

業績連動給与においても、臨時改定事由、業績悪化改定事由と同様な理由により減額せざるを得ないことがあり得ると考える。例えば、不祥事により役員が責任を取る必要がある場合、会社が他社に買収された場合、今後

急速な業績悪化が見込まれるような場合等が想定される。現に、コロナ禍が顕在化したのは令和2年2月頃であった。そのため、ある程度の企業は、令和2年3月期の業績はそれまで積み上げた利益により一定の水準を確保していたものの、この頃から従業員の休業を実施する企業も出始めており、当期は目標利益を下回り、翌期は大幅な業績悪化が見込まれる状態である場合が多かった。しかし、これに対応して機動的に業績連動給与を減額することは規定されていない。

この場合、もし従業員・社会に配慮して金銭支給の業績連動給与を3割程度カットしたとすると、損金不算入により増加する法人税等を合わせると、満額支給の場合よりキャッシュアウトが増加するという事象が生じることすらあり得たのである。このような事象は、不祥事の場合でも生じ得よう。

7 小括

本稿で扱った役員給与規定は、税法独自の概念を多く含むため、実務上、課税庁の発する見解が納税者に多大な影響を及ぼしている。そこでまず、税法に忠実に規定を見ることから始めた。そうすると、いくつかの取扱いについて、法文とやや異なっているのではないかと感じられる点に気付かされた。それらについて、現行取扱いが納税者に有利か不利かに拘らず、検討を加えてきた。

⁹⁵ 東京地裁平成24年10月24日判決（訟月59巻12号3182頁）の控訴審である、東京高裁平成25年3月14日判決（訟月59巻12号3217頁）。

⁹⁶ 最大判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁は、所得の性質の違い等を理由とする取扱いの区別につき、「その立法目的が正当なものであり、かつ、当該立法において具体的に採用された区別の態様

が著しく不合理であることが明らかでない限り、その合理性を否定することができ」ないと消極的な判断を示したが、この基準に照らしても、事前確定届出給与の改定の届出に関する規定は、「著しく不合理」の範疇に含まれるのではないかと感じられる。

まず、臨時改定事由については、令69条1項一号口の例示の他、役員給与の額を改定することがやむを得ないと認められる事由が該当すると意義付け、いくつかのあてはめを行った。その結果、現行において恐らく多くの納税者の認識よりも多くの場面において該当し得る可能性があり、もっと広く解すべきと考えた。

他方で、法34条1項に該当しなかった場合の損金不算入額、とりわけ定期同額給与、事前確定届出給与の減額の場合における損金不算入額については、不安を感じる結果となった⁹⁷。定期同額と事前確定とで同じ条文の解釈が異なる結果となっていることの問題点を指摘した。

課税庁に広く裁量権を与えている今日の実態は、租税法律主義の観点から好ましくない。課税庁が、通達すら発することなく、Q&Aや逐条解説などで対応するということは、問題が多いとも感じた。前述したとおり、課税庁が、法令よりも要件を厳しくしているのではないかと思われる点や、課税庁がいつ見解を変えるのではないかという不安に通じている。

こうした実態から、現行役員給与税制は、納税者の予測可能性が担保されていないと言わざるを得ない。直接の対象が異なるとはいえ、同じ条文の解釈が課税庁と裁判所とで異なることとなっている。古くはストックオプションの所得区分の例があった。外国法人たる親会社から付与されたストックオプション

の所得区分につき、課税庁が一時所得であるとしていた取扱いを、法令の改正、通達の発遣等の周知措置を講じないまま給与所得に変更した事例⁹⁸は顕著である。また、近時では、販売目的で取得した賃貸中のマンション取得にかかる消費税が、課税売上と直接対応する課税仕入に該当するか否かについて争われた事例⁹⁹も存在する。いつ課税庁の取扱いが（知らぬ間に）変更されるのではという不安を感じるのである。

これらは、いずれも納税者の責に帰すべき事由がないとして過少申告加算税は取消したものの、本税については取消されていない。両者は、質疑応答のような形式では存在していたものの、法律に明記されていなかった取扱いが、課税庁の見解変更により取扱いが変更された事例だった。

ゆえに、役員給与に関してQ&A等に多くをゆだねている実態の危うさを強く感じざるを得ないのである。そして、臨時改定事由、業績悪化改定事由の対象を狭めることは、企業の機動的な経営判断の妨げとなる上、決算日如何によって、幾月も、企業が不適当と考える金額の支給を継続しなければならないという問題を惹起する。

V 結びにかえて

ここまで法人税の役員給与制度について、多少の検討を加えてきた。本稿において筆者は、課税庁の見解の紹介等をする場面を除き、

97) 大淵・前掲注(8)407頁、藤曲・前掲注(6)146頁以下は、いずれも文理解釈と国税庁の見解が異なることを指摘する。

98) 最三判平成18年10月24日(民集60巻8号3128頁)は、こうした経緯や事案に関する判断の困難さから過少申告加算税の賦課決定処分を取消した。

99) 東京高裁令和3年4月21日判決(判例集未登載、週刊T&A master886号(2021年)15頁参照)は、かつて、本件のような場合、課税売上と直接対応する消費税額であるとする取扱いがなされていたことを認定し、過少申告加算税の賦課決定処分を取消した。

恣意的ということばの多用を避けてきた。辞書によれば恣意的とは、①論理的に必然性がないさま、②自分の好みやそのときの思い付きで行動するさま、とされている⁽⁹⁹⁾。しかし筆者にとって、企業の恣意的な役員給与の支給、改定というものを想定しにくい。恐らく課税庁は、税額を低減する以外の必然性がないという意味で用いているのではないかと想像するが、役員給与を支給すれば企業の財産が流出し、役員の財産が増加することになる。会社のものは会社のもの、役員のもは役員のものである。税額を軽減する以外の必然性がないことを想起できないと感じる。そして、本稿で扱った税制は、役員給与の支給を通じて法人税の負担を減少させることを防ぐ制度であり、恣意性の有無は要件とはされていない。

本稿は、現行法の検討を目的としたことから、あまり触れなかったが、立法的解決を求める考え方もあり得る。例えば、役員給与は、そもそも会社法361条により、職務執行の対価なのだから、対価として相当でないものだけを損金不算入とするという立法施策は成り立ち得よう。

この他現行制度に対して、本質的に損金性を有する役員給与について、原則として損金不算入とする別段の定めをおくことに租税政策上合理性を見出せないとする批判⁽¹⁰⁰⁾や、役員給与の支給慣行や支給実務を無視し、恣意性排除の税法基準の枠を強制する税制である

として、妥当なものは損金の額に算入すべき⁽¹⁰¹⁾とするものがある。また、利益調整を排除するという趣旨であるなら、納税者の理解は得られようが、現行制度はそうになっていない、として早急な改正を要求するもの⁽¹⁰²⁾もある。

私見は、定期同額給与については原則として規定創設前と同様とし（3種の役員給与の区分は維持）、定時改定以外の期中増額改定についてのみ臨時改定事由を要求する。事前確定届出給与については、現行法と同様とするが、変更の届出書は確定申告書提出時までの提出とする。なぜならば課税庁にとっては、変更事由が適切かどうかは判ればよいからである。そしていずれも増額の場合は差額、事前確定届出給与は1回ごとの判定とし、減額や不支給は問題としない、というものである。

役員給与の適正額という命題は、実務上多大な困難性を伴うものである⁽¹⁰³⁾。課税庁も、現行法が実社会に適合しきれていないことを認識し、解釈により損金不算入の範囲を限定しているのではないかと考えたい。しかしそれは十分ではなく、また別の問題をはらむこととなっていることは指摘したとおりである。課税庁にフリーハンドを与えるような法制度は好ましくない。適切な対応を切望する。

他方で、報酬金額の合理性に関して、これは企業の政策の問題に対する介入であり、政府が関与すべきではない、とするアメリカでの批判を紹介し、わが国の過大役員給与に関しても、報酬としての性格を備えているかど

(99) 新村出編『広辞苑〔第七版〕』（岩波書店、2018年）1241頁。

(101) 品川芳宣「役員給与と課税の本質を衝く!（後）」週刊T&A master255号（2008年）27頁参照。

(102) 藤曲・前掲注(5)14頁参照。

(103) 大淵・前掲注(8)394頁参照。

(104) 品川芳宣「役員給与のうち「不相当に高額な部分」の算定方法」T&A master843号（2020年）26頁以下は、自身の課税庁時代の経験とその後の執筆から、役員給与の適正額が幾許であるか、正確には理解できないでいると述べている。

うかという問題であり金額の多少に関与すべきではないと説く主張¹⁰⁶⁾がある。この論に立てば、そもそも役員給与税制は、その前提を失うこととなろう。

課税庁側でも、役員給与の増額等は、一般に法人税よりも税率の高い所得税を納めるのだから、税収増となるという検討もあったようである。税収全体を考えた場合、税制度のひとつとして考慮に値しよう。但し本稿では、法人の財産は法人のものであり、役員がこれを自己のものとして用いることはできないため、両者を相関させずに分けて考えた。そのため、こうした角度からの検討はしなかった。

この点について、かつての隠れた利益処分であるとの考え方を採る時代であれば、損金不算入かつ所得課税ということがあり得たが、

今日の職務執行の対価であるとの考え方に立てば、対価は損金となり受益者において所得課税となる。いずれかのみ課税となり、損金不算入とはなり得ないはずである。

法人税を中心とする法人課税は、わが国の企業活動の発展あってこそその税である。わが国における企業活動の活性化に資する税制として、見直すべきところは見直す必要がある。

考察が至らなかった点が多いことをお詫び申し上げますとともに、今後精進すべく努めていきたい。

(106) 水野忠恒『大系租税法(第3版)』(中央経済社、2021年)529頁。