

2020年6月

新型コロナウイルス感染症の影響下での役員給与の減額の法人税法上の取扱い

昨今の新型コロナウイルス感染症の拡大等を受けて、国税庁は、法人税基本通達等の改正を行うとともに、「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」<sup>1</sup>（以下「新型コロナウイルス感染症 FAQ」といいます。）を公表しました。

前号では、新型コロナウイルス感染症 FAQ のうちの、復旧支援のために、賃料の減額やチケット料・スポンサー料の払戻し辞退をした場合について、一定の要件の下で寄附金に当たらないとする取扱いに関連して、取引先に対する売掛金債権の免除等に係る取扱い等を解説しました。

本号では、新型コロナウイルス感染症 FAQ のうち、新型コロナウイルス感染症の影響により業績が悪化した場合や、その影響によって業績の悪化が見込まれる場合に役員給与を減額する際の法人税法上の取扱いについて解説します。

1 新型コロナウイルス感染症 FAQ の概要

新型コロナウイルス感染症 FAQ では、下記事例について、いずれも「業績悪化改定事由」（法人税法施行令 69 条 1 項 1 号ハ）により役員給与を減額する場合に該当することから、減額後の役員給与についても損金算入できると示されています。

記

問 6. 《業績が悪化した場合に行う役員給与の減額》

当社は、各種イベントの開催を請け負う事業を行っていますが、新型コロナウイルス感染症の感染拡大防止の観点から、イベント等の開催中止の要請があったことで、今後、数か月間先まで開催を予定していた全てのイベントがキャンセルとなりました。その結果、予定していた収入が無くなり、毎月の家賃や従

業員の給与等の支払いも困難な状況であることから、当社では、役員給与の減額を行うこととしました。

法人税の取扱いでは、年度の中で役員給与を減額した場合、定期同額給与に該当せず、損金算入が認められないケースもあると聞いています。

そこで、当社のような事情によって役員給与を減額した場合、その役員給与は定期同額給与に該当するのでしょうか。

問 6-2. 《業績の悪化が見込まれるために行う役員給与の減額》

当社は、新型コロナウイルス感染症の影響により、外国からの入国制限や外出自粛要請が行われたことで、主要な売上先である観光客等が減少しています。そのため、当面の間は、これまでのような売上げが見込めないことから、営業時間の短縮や従業員の出勤調整といった事業活動を縮小する対策を講じています。

また、いつになれば、観光客等が元通りに回復するのかわの見通しも立っておらず、今後、売上げが更に減少する可能性もあるため、更なる経費削減等の経営改善を図る必要が生じています。一方で、当社の従業員の雇用や給与を維持するため、急激なコストカットも困難であることから、当社の経営判断として、まずは役員給与の減額を行うことを検討しています。

しかしながら、法人税の取扱上、年度の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のは、経営が著しく悪化したことなど、やむを得ず減額せざるを得ない事情（業績悪化改定事由）がある場合に限られると聞いています。

そこで、当社のような理由による役員給与の減額改定は、業績悪化改定事由による改定に該当するのでしょうか。

これらの事例は、役員給与の減額が「業績悪化改定事由」によるものに該当する一例ですので、本号では、どのような役員給与の減額理由が「業績悪化改定事由」に該当するののかについて解説します。

【本号監修・執筆者（弁護士）】

監修：塩津 立人 ([tshiotsu@kitahama.or.jp](mailto:tshiotsu@kitahama.or.jp))  
執筆：安田 雄飛 ([yyasuda@kitahama.or.jp](mailto:yyasuda@kitahama.or.jp))  
磯野 賢士 ([tisono@kitahama.or.jp](mailto:tisono@kitahama.or.jp))

◆本ニューズレターは法的助言を目的するものではなく、個別の案件については当該案件の個別の状況に応じ、弁護士の助言を求めて頂く必要があります。また、本稿に記載の見解は執筆担当者の個人的見解であり、当事務所又は当事務所のクライアントの見解ではありません。本稿の内容、テキスト等の無断転載・無断引用を禁止します。

◆本ニューズレターに関する一般的なお問合せは、下記までご連絡ください。

北浜法律事務所・外国法共同事業 ニューズレター係  
(TEL: 06-6202-1088 E-mail: [newsletter@kitahama.or.jp](mailto:newsletter@kitahama.or.jp))

〔大 阪〕北浜法律事務所・外国法共同事業  
〒541-0041 大阪市中央区北浜 1-8-16 大阪証券取引所ビル  
TEL 06-6202-1088 (代) / FAX 06-6202-1080

〔東 京〕弁護士法人北浜法律事務所東京事務所  
〒100-0005 東京都千代田区丸の内 1-7-12 サピアタワー14F  
TEL 03-5219-5151 (代) / FAX 03-5219-5155

〔福 岡〕弁護士法人北浜法律事務所福岡事務所  
〒812-0018 福岡市博多区住吉 1-2-25  
キャナルシティ・ビジネスセンタービル 4 F  
TEL 092-263-9990 / FAX 092-263-9991

<https://www.kitahama.or.jp/>

## 2 役員給与の法人税法上の取扱いについて

法人税法上、損金に算入できる役員給与は以下の類型に限定されています。

- ①退職給与（法人税法 34 条 1 項柱書括弧書）
- ②使用人兼務役員に対する使用人分給与（同弧書）
- ③定期同額給与（同項 1 号）
- ④事前確定届出給与（同項 2 号）
- ⑤業績連動給与（同項 3 号）

このうち、④定期同額給与とは、支給時期が 1 月以下の一定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給与その他これに準ずるものとして政令で定める給与とされています（法人税法 34 条 1 項 1 号）。役員が毎月受領する役員給与については、一般的に、この定期同額給与に該当するものとして損金算入されることとなりますが、その額を事業年度内で改定するときは、以下の場合でなければ、改定後の役員給与も、各支給時期における支給額が同額である給与に準ずる給与として損金算入が可能となりません。

- (1)通常改定：当該事業年度開始の日の属する会計期間の開始日から 3 か月以内になされた改定（法人税法施行令 69 条 1 項 1 号イ）
- (2)臨時改定：当該事業年度においてその法人の役員の職制上の地位の変更や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改定（同号ロ）
- (3)業績悪化改定：当該事業年度においてその法人の経営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改定（同号ハ）

化改定事由に該当するものとして、減額後の役員給与も定期同額給与として、損金に算入することが考えられます。

この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うとされており（法人税法基本通達 9-2-13）、国税庁は、以下の場合には業績悪化改定事由に該当するとしています<sup>2</sup>。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、業績悪化改定事由に該当しないものとされています。

- (a)財務諸表の数値が相当程度悪化した場合や倒産の危機に瀕した場合
- (b)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
- (c)取引銀行との間で行われる借入金返済のリスキューの協議において、役員給与の額を減額せざるを得ない場合
- (d)業績や財務状況又は資金繰りが悪化したため、取引先等の利害関係者からの信用を維持・確保する必要性から、経営状況の改善を図るための計画が策定され、これに役員給与の額の減額が盛り込まれた場合

このような観点から、業績悪化改定事由に該当するかどうかは、概ね以下の事情を検討することになると考えられます。

- ・財務諸表の数値が相当程度悪化している、又は倒産の危機に瀕しているという事情があるか。
- ・その時点において財務諸表の数値が相当程度悪化していなくとも、今後そのような事態が生じることが客観的に不可避といえる事情があるか。また、そのような事態を回避するために役員給与の減額が必要となるか。
- ・株主、債権者又は取引先等の利害関係者との関係で、役員給与を減額せざるを得ない事情があるか。

### 3 (1)通常改定による対応

まず、当該事業年度開始の日の属する会計期間の開始日から 3 か月以内（3 月決算法人であれば 6 月末まで）の減額であれば、通常改定として定期同額給与に該当します。通常改定の場合、新型コロナウイルス感染症 FAQ において指摘されているような(3)業績悪化改定事由の有無を考慮することなく、役員給与を減額することが可能ですので、まずは、通常改定に該当しないかどうかを検討していただくべきです。

### 4 (3)業績悪化改定による対応

(1)通常改定を行うことができない場合、新型コロナウイルス感染症の影響により業績が悪化したときや、その影響によって業績の悪化が見込まれるときには、(3)業績悪

そのため、新型コロナウイルス感染症 FAQ に挙げられているように、業績等が急激に悪化して家賃や給与等の支払いが困難となり、取引銀行や株主との関係からもやむを得ず役員給与を減額しなければならない状況にあるとき（上記第 6 問参照）や、観光客等が回復する見通しが立たず、経営環境が著しく悪化し、また、今後、役員給与の減額などといった経営改善策を講じなければ、客観的な状況から判断して急激に財務状況が悪化する可能性が高く、今後の経営状況の悪化が不可避といえる場合（上記第 6-2 問参照）には、業績悪化改定事由に該当することとなります。また、これら以外の場合であっても、具体的事情に鑑み、上記(a)~(d)に相当する事情があり、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

得ない事情があるといえる場合には、業績悪化改定事由があるものといえることとなります。また、業績悪化改定事由があると判断した根拠（たとえば、今後の経営状況の悪化が不可避と判断したことの根拠資料や役員報酬の減額を含んだ具体的な経営改善策の計画、又は取引銀行や株主との関係からもやむを得ず役員給与を減額しなければならないと判断したことの根拠資料等）について、事後的に説明できるよう資料を整えておくことも重要です。

なお、業績悪化改定事由に該当するかどうかは、個別具体的に判断されることとなりますので、個別の事案については、専門家にご相談ください。

## 5 (2)臨時改定による対応

以上のほか、新型コロナウイルス感染症により役員が入院し、職務執行の一部ができなかった場合等、「職制上の地位の変更や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」が認められる場合には、(2)臨時改定として、減額後の役員給与を定期同額給与として損金算入することができます。

新型コロナウイルス感染症の影響により臨時改定事由が認められる余地があるのが、具体的にどのような場合かについては、専門家にご相談ください。

## 6 期中に支給額を戻した場合の取扱い

新型コロナウイルス感染症の影響により業績が悪化したことや、その影響によって業績の悪化が見込まれることに基づき定期同額給与を減額した場合、その後、業績回復の兆しが見えれば、役員給与を元に戻すことも検討することになります。新型コロナウイルス感染症の影響により業績悪化改定事由に基づき役員給与を減額し、その後、同一事業年度内に、元の水準に戻した場合、当該役員給与は定期同額給与として扱うことができるのでしょうか。

上記のとおり、同一事業年度内において役員給与の額を改定するときは、(1)通常改定、(2)臨時改定又は(3)業績悪化改定のいずれかに該当しなければ損金算入ができません。(3)業績悪化改定事由により一度減額した役員給与について、新型コロナウイルス感染症の影響が止んだことのみを理由に元の水準に戻す場合は、これら(1)ないし(3)のいずれにも該当しないこととなり、そのため、期中に元の水準に戻した役員給与は定期同額給与に該当しません。したがって、当該役員給与のうち増額部分（減額後の役員給与と元の水準との役員給与の差額部分）については、損金として算入できないこととなりますのでご注意ください。

他方で、(1)通常改定により役員給与を減額していた場合、当該事業年度開始の日の属する会計期間の開始日から3か月以内であれば、元の水準に増額することも通常改定に該当し、その増額分も定期同額給与に当たることとなります。また、新型コロナウイルス感染症の影響が止んだこ

とで、その役員について、「職制上の地位の変更や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」が認められる場合には、(2)臨時改定として増額することとなり、その増額分も定期同額給与にあたることとなります。そのため、(3)業績悪化改定のみならず、(1)通常改定や(2)臨時改定にも該当しないかどうか併せて検討していただくのが良いと考えられます。このような点も、専門家にご相談ください。

以上

<sup>1</sup> <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kansensho/pdf/faq.pdf>

<sup>2</sup> 役員給与に関する Q&A（平成 24 年 4 月改訂版）[Q1]（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）  
<https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/qa.pdf>