

最新税務裁判例

法人が当該事業年度中に代表取締役と取締役を支給した役員給与のうちの冬季賞与が事前確定届出給与に該当しないとされた事例
(東京地裁平成 24 年 10 月 9 日判決)

1 事案の概要

(1) はじめに

本件は、内国法人が代表取締役らに対して支給した賞与について、事前確定届出給与の該当性が問題となった事案である。

内国法人 A 社は、代表取締役 a 及び取締役 b に対し、平成 20 年 10 月 1 日から平成 21 年 9 月 30 日までの事業年度（以下、「本件事業年度」という。）において、役員給与として冬季賞与及び夏季賞与を支給した。A 社は、夏季賞与の支給は所轄税務署長に届出た事前の定めのおりにしなかったが、事前の定めのおりに支給した冬季賞与については、法人税法 34 条 1 項 2 号の事前確定届出給与に該当するとし、損金の額に算入して本件事業年度の法人税の確定申告を行った。

しかし、処分行政庁は、A 社が a 及び b に支給した冬季賞与は事前確定届出給与に該当せず、その額は本件事業年度の損金の額に算入されないとして、法人税の更正処分等を行い、A 社がこれを争った。

(2) 時系列

内国法人 A 社は、代表取締役 a と、取締役 b に対する本件事業年度の役員給与について、次のとおり決定した。

- ・ 平成 20 年 11 月 26 日の定時株主総会（平成 19 年 10 月 1 日から平成 20 年 9 月 30 日までの事業年度）で、a 及び b に対して支給する役員給与を年間 8000 万円

の範囲内と定め、それぞれに対する支給額は取締役会に一任することを決議した。

- ・ 平成 20 年 11 月 26 日の取締役会で、a 及び b に対して支給する月額報酬を a は各月 180 万円、b は各月 140 万円とし、a 及び b に対して支給する冬季及び夏季賞与を a は各季 500 万円、b は各季 200 万円（冬季は 12 月 11 日支給、夏季は平成 21 年 7 月 10 日支給）と定めた。
- ・ 平成 20 年 12 月に冬季賞与として、a に 500 万円、b に 200 万円をそれぞれ支給した（以下、「本件冬季賞与」という。）。
- ・ 平成 20 年 12 月 22 日に、A 社は、所轄税務署長に、次の内容の事前確定届出給与に関する届出をした。

- | | |
|---|--|
| (ア) 事前確定届出給与に係る株主総会等の決議をした日及びその決議をした機関等 | 平成 20 年 11 月 26 日
取締役会 |
| (イ) 事前確定届出給与に係る職務の執行を開始する日（職務執行期間） | 平成 20 年 11 月 27 日
(平成 21 年 11 月 26 日まで) |
| (ウ) 事前確定届出給与等の状況 | a 当該事業年度 本件事業年度
b a (代表取締役) |
| (a) 事前確定届出給与に関する事項 | 1 直前の会計期間
届出額 平成19年12月7日 400万円 |

平成20年7月4日 400万円

支給額 平成19年12月7日 400万円

平成20年7月4日 400万円

II 当該事業年度の開始の日の属する
会計期間

今回の届出額

平成20年12月11日 500万円

平成21年7月10日 500万円

(b) 事前確定届出給与以外の給与に関する事項

平成20年10月から平成21年11月
まで各月末日限り180万円ずつ

c b (取締役)

(a) 事前確定届出給与に関する事項

I 直前の会計期間

届出額 平成19年12月7日 200万円

平成20年7月4日 200万円

支給額 平成19年12月7日 200万円

平成20年7月4日 200万円

II 当該事業年度の開始の日の属する
会計期間

今回の届出額

平成20年12月11日 200万円

平成21年7月10日 200万円

(b) 事前確定届出給与以外の給与に関する事項

平成20年10月から平成21年11月まで
各月末日限り140万円ずつ

(c) 事前確定届出給与につき定期同額給与による
支給としない理由及び事前確定届出給与
の支給時期を上記支給時期とした理由

従業員と同時期に支給

- 平成21年7月6日の臨時株主総会で、本件事業年度の厳しい経済状況による業績の悪化を理由に、取締役会決議により定めた役員給与のうち夏季賞与の額を、aにつき250万円、bにつき100万円にそれぞれ減額することを決議した。
- 平成21年7月、夏季賞与として、aに

250万円、bに100万円をそれぞれ支給した（以下、「本件夏季賞与」という。）。

ところが、A社は、所轄税務署長に対し、本件夏季賞与の減額について、法人税法施行令69条3項の変更届出期限までに事前確定届出給与に関する変更届出をしなかった。

- 平成21年11月に、A社は、所轄税務署長に対し、本件事業年度の法人税の確定申告を行った。

ただし、A社は、本件事業年度の所得の金額の計算上、本件夏季賞与の額は損金の額に算入しなかったが、本件冬季賞与は事前確定届出給与に該当するとしてその額を損金の額に算入した。

- 平成22年6月に、A社は、所轄税務署長による法人税の更正及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下、「本件更正等」という。）を受けた。
- A社は、本件更正等について異議申立て、審査請求を経て、平成23年11月に訴えを提起した。

2 争点

本件冬季賞与は法人税法34条1項2号の事前確定届出給与に該当せず、その額はA社の本件事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入されないか。

3 当事者の主張の概要

(1) 被告（国）の主張

ア 法人税法34条の趣旨

「法人税法34条の規定は、役員給与の支給の恣意性を排除し、課税の公平を図るために、同法22条3項の別段の定めを設け、損金算入が許される範囲を制限するものである。」

イ 所轄税務署長に届出がされた支給額と実際の支給額とが異なる場合

「事前確定届出給与は、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であり、定期給与を支給しない役員に対して支給する給与以外の給与にあっては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であるところ、実際の支給額が増額された場合はもちろん、減額された場合であっても、事前確定届出給与に該当し損金算入が許されるとすれば、利益の額に応じ支給額を決定して法人の所得の金額を操作することが可能となり、役員給与の支給の恣意性を排除するという法人税法34条の上記趣旨が没却されることとなるから、役員給与が事前確定届出給与に該当するためには、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ことを要し、所轄税務署長に届出がされた支給額と実際の支給額とが異なる場合には、実際の支給額が減額された場合であっても、事前確定届出給与に該当しない。」

ウ 一の職務執行期間中に複数回の支給がされた場合の事前確定届出給与該当性

「役員給与は一般的に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期間中の役員の職務執行の対価であるといえることができる。そうすると、役員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は、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職務執行期間を一つの単位として判定すべきものであって、当該役員給与は、職務執行期間に係る全ての支給が事前の定めのとおりにされたときに初めて事前確定届出給与に該当する。」

(2) 原告(A社)の主張

ア 法人税法34条の趣旨

「同条1項が各号に規定する役員給与

以外は損金算入を許さない規定であるとすると、同項が規定しない役員給与は全て損金算入が許されないこととなるが、…むしろ、役員給与は、役員の職務執行の対価であり、法人税法22条3項2号の費用であるから、原則は損金である。役員給与は原則として損金算入が許されるものであり、本件は、このような基本的な考え方に立脚して検討すべきである。」

イ 所轄税務署長に届出がされた支給額と実際の支給額とが異なる場合

「法人税法34条1項2号の規定によれば、役員給与が事前確定届出給与に該当するためには、株主総会等において役員給与の支給時期及び支給額を確定し、所轄税務署長に届出をするという事前の要件を満たした上で、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れば足りるのであって、それ以外の要件は定められていない。」

「実際の支給額が減額された場合であれば、損金の額が減額され、法人の課税所得は増額されるのであるから、損金算入を許したとしても課税の公平を害することや租税回避の弊害を生ずることはないものであって、…事前確定届出給与に該当するというべきである。」

ウ 一の職務執行期間中に複数回の支給がされた場合の事前確定届出給与該当性

被告の主張によれば、「当初事業年度に所轄税務署長に届出がされた事前の定めと異なる支給をし、翌事業年度に事前の定めのとおりに支給をした場合には、全ての支給が事前の定めのとおりにされてはいないから、事前確定届出給与に該当しないこととなる。しかし、被告の主張の上記帰結は、国税庁の「平成19年3月13日付課法2-3ほか1課共同『法人税基本通達等の一部改正について』(法令解

積通達)の趣旨説明」が、当初事業年度に所轄税務署長に届出がされた事前の定めとおりの支給をし、翌事業年度に事前の定めと異なる支給をした場合であっても、当初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ときには、当初事業年度に支給された役員給与については損金算入が許されるとしているのと矛盾する。」

被告の主張によれば、「役員給与は前払費用であることとなる」が、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準においては、前払費用を費用として処理することは妥当ではないとされている」。この点、「国税庁の質疑応答事例(法人税関係(報酬、給料、賞与及び退職給与等))10『職務執行期間の途中で支給した事前確定届出給与(事前確定届出給与)』は、役員賞与の支給時期を使用人への盆暮れの賞与と同じ時期とし、かつ、每期継続して同時期に賞与の支給をしているのであれば、事前確定届出給与として損金算入をして差し支えないとするが、この処理は上記会計処理の基準と矛盾するのであって、この矛盾は、役員給与は一般的に定時株主総会から次の定時株主総会までの職務執行期間中の役員の職務執行の対価であるとして、役員給与の支給と職務執行期間とを関連付けたことから生ずるものである。」

したがって、「役員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は、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おりにされたか否かは、職務執行期間を一つの単位として判定すべきものではなく、個々の支給ごとに判定すべきものであって、事前の定めのおりに支給された役員給与は事前確定届出給与に該当するといふべきである。」

4 裁判所の判断

裁判所は、以上のように述べ、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、職務執行期間の全期間を一個の単位として判定すべきであるとして、その期間中に1回でも事前の届出のおりにされたものではないものがあるときは、役員給与の支給は全体として事前の届出のおりではないと解するのが相当であるとした。その上で、本件では特別の事情はなく、A社は、臨時株主総会で本件夏季賞与の金額を減額することを決議はしたが、この減額について、事前確定届出給与に関する変更届出をしなかったのであるから、本件冬季賞与を含むすべての役員賞与が事前確定届出給与に該当せず、損金不算入となるとして、A社の主張を認めなかった。

(1) 法人税法34条の趣旨と事前確定届出給与該当性の要件

・「役員給与のうち定期同額給与等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こととされたのは、法人と役員との関係に鑑みると、役員給与の額を無制限に損金の額に算入することとすれば、その支給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ずるおそれがあり、課税の公平を害することとなるためであると解される。」

・「事前確定届出給与の額について損金の額に算入することとされたのは、事前確定届出給与が、支給時期及び支給額が株主総会等により事前に確定的に定められ、その事前の定めに基づいて支給する給与…であり、…所轄税務署長に事前の定めの内容に関する届出がされたものであることからすれば、その支給については上記のような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と判断されるためであると解される。」

- ・「内国法人がその役員に対して支給する給与が事前確定届出給与に該当し、その額がその内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入されるためには、その役員給与が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であることと、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事前の定めの内容に関する届出がされていることを要するところ、その規定の文言の合理的解釈として、役員給与がこれらの要件を満たすためには、当該役員給与の支給が実際に所轄税務署長に届出がされた事前の定めのおりにされることを要するというべきである。」

(2) 所轄税務署長に届出がされた支給額と実際の支給額とが異なる場合

- ・「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には、役員給与の額が減額されることにより、法人の所得の金額は多くなるから、そのことのみを考慮する限りは上記弊害が生ずるおそれはないように見える。しかし、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も、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おりにされなかった場合にほかならず、この場合には、当該役員給与は事前確定届出給与該当性の要件を満たさないこととなり、これを実質的にみても、役員給与の支給の恣意性が排除されていることに基づいて事前確定届出給与の額が損金の額に算入することとされた趣旨に照らして、このよう

な役員給与が事前確定届出給与に該当することとするのは相当でない」

(3) 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の事前確定届出給与該当性

- ・「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。」

そして、裁判所は、取締役の報酬及び賞与は、いわゆるお手盛りの防止の観点から、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こと（会社法361条1項）や、取締役が株主総会の決議によって選任され（同法329条1項）、その任期が原則として選任後2年以内に終了する事業年度のうち最終のものに関する定時株主総会の終結の時までとすること（同法332条）などをあげ、「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」と判示した。

5 検討

- (1) 平成18年度法人税法改正（下記参照）

会社法は、取締役と会社とが委任関係にあることに基づき、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（報酬等）についての額や具体的な算定方法等は、定款に当該事項を定めていないときは、株主総会の決議によって定めるとする（会社法 361 条 1 項）。

この手続きにより取締役に支払われた報酬等は、会社法上は役員報酬となるが、法人税法においては、会社法上の役員報酬が全額損金に算入されるということには必ずしもなっていない。つまり、法人税法は、平成 18 年度改正において、損金の額に算入される役員給与を、次の 3 種類とし（法人税法 34 条 1 項）、さらに、役員給与の額のうち、「不相当に高額な部分の金額として政令で定める金額」は、損金の額に算入しないこととした（同条 2 項）。

(2) 事前確定届出給与の趣旨と改定事由により変更する場合の注意点

平成 18 年 5 月 1 日に施行された会社法は、前述のとおり、賞与についても、取締役の職務執行の対価としての「報酬等」に含めるとしている（会社法 361 条 1 項）。

ところが、税引後利益から行われる剰余金の配当と同様の性質のものまで、損金算入ができる報酬等として支払われるという

「隠れた利益処分」に対処するために、法人税法上は、一定の役員給与のみを損金に算入することとされた。

事前確定届出給与は、損金に算入される役員給与の 1 つであり、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される給与であるところ、この定めを重視して、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という厳しい解釈がとられていると言える。

また、本件のように、業績悪化改定事由（法人税基本通達 9-2-13。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）が生じたとして、届出に係る事前の定めに基づく給与の額を減額する場合にも、所定の変更届出期限までに、所定の方式をもってしなければならないと定められている（法人税法施行令 69 条 3 項）。

この点、事前確定届出書を提出期限内に提出することを失念したことについて、税理士に善管注意義務違反が認定されるという税理士賠償責任の追及事件も起きている。こうしたことから、法令で定められた手続については、より一層の注意を払うべきである。

①定期同額給与 (法人税法 34 条 1 項 1 号)	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その他これに準ずるものとして政令で定める給与。
②事前確定届出給与 (同 2 号)	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。ただし、定期同額給与及び利益連動給与を除くものとし、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。）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。
③利益連動給与 (同 3 号)	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。）に対して支給する利益連動給与で一定の要件を満たすもの。