

事前確定届出給与

東京地裁平成24年10月9日判決

(平成23年(行ウ)第652号：法人税更正処分取消等請求事件)
(訟月59巻12号3182頁)

事実の概要

X(原告)は、超硬工具の製造および販売等を業とする内国法人であるが、平成20年11月26日に開催された本件事業年度(平成20年10月1日から平成21年9月30日まで)の直前の事業年度の定時株主総会において、代表取締役甲および取締役乙に対して支給する役員給与を年間合計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、同日開催された取締役会において、甲および乙に対して支給する月額報酬を甲につき各月180万円、乙につき各月140万円と定めるとともに、甲および乙に対して支給する冬季および夏季の賞与を甲につき各季500万円、乙につき各季200万円と定めた。Xはこの決議に基づき、平成20年12月22日、所轄税務署長に対し、事前確定届出給与に関する届出をした。

Xは、平成20年12月1日および同月9日、冬季賞与として、甲に対し500万円、乙に対し200万円をそれぞれ支給した。ところが、平成21年7月6日に開催された臨時株主総会において、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、夏季賞与の額を甲につき250万円、乙につき100万円にそれぞれ減額することを決議し、同月15日、夏季賞与として甲に対し250万円、乙に対し100万円をそれぞれ支給した。ただし、X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(現5項)の変更届出期限までに、変更届出をしなかった。

以上の事実に基づき、Xは、本件事業年度中に甲および乙に対して支給した役員給与のうち、夏季賞与については申告調整により損金不算入とし、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するとして、その額を損金算入して法人税の確定申告をしたところ、所轄税務署長は、本件冬季賞与は事前確定届出給与に該当しないとしてこれを損金不算入とする法人税の更正処分および過少申告加算税の賦課決定処分を行った。これを不服としたXは、所定の手続に基づいて本訴に及んだ。

判旨

請求棄却。

I 本件は役員給与の増額支給ではなく、そ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減額支給の場合に該当するが、はじめに判決では、次のとおり判示し、法人税法34条1項2号の事前確定届出給与制度は、役員給与の支給の恣意性を排除し、租税回避を防止することにその趣旨があることを明らかにした。

「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、当該役員給与の額を損金の額に算入することとすれば、

明治学院大学教授

渡辺 充

わたなべみつる

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ずるおそれがないということはできず、課税の公平を害することとなるのであ[る]。』

II 次に、一の職務執行期間中に複数回にわたる役員給与の支給がされた場合の事前確定届出給与該当性については、次のとおり判示した。

「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のものであって、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のが相当である。』

以上、第1審東京地裁は、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、本件更正処分等はいずれも適法であるとして、Xの請求を棄却した。なお、Xはこれを不服として控訴したが、控訴審判決(東京高判平成25・3・14訟月〔参〕59巻12号3217頁)も第1審判決を支持し、納税者敗訴として本件は確定した。

解説

1 法人税法施行令69条5項の救済措置

本件は、結論から先に述べれば、Xは夏季賞与の減額について、法人税法施行令69条5項の変更届出期限までに、所轄税務署長に対し、その変更の届出をすれば足りる案件であった。控訴審判決でも、「一定の事由(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(同条5項〔現7項〕)」とされ、法は二重に救済措置を施しているにもかかわらず、本件はXが単に忘失(判決文においては届出をしなかった理由は明らかではない)したに過ぎない事件である。したがって、筆者は判決自体に反対はしないが、法令の解釈論として、一の職務執行期間中に複数回にわたる役員給与の支給がされた場合の事前確定届出給与該当性については、学説上も意見の分かれるところであり、検討の余地がある。

2 事前確定届出給与制度の規定の趣旨

平成18年度の法人税法改正では、従来から役員給与の取扱いについて問題とされてきた点につき、会社

法、企業会計と平仄を合わせる改正が行われた。本件の事前確定届出給与の損金算入制度の導入は、まさにその改正の1つであり、本件は、平成18年度改正後、その損金算入該当性が争われた初めての裁判例である。

平成18年度改正前までの法人税法では、たとえば天龍事件(最判昭和57・7・8訟月29巻1号164頁)に代表されるように、役員に従業員と同じ益暮れの時期に給与を支給したとしても、それは臨時の給与として、全額損金不算入とする旨規定されていた。天龍事件で最高裁も、「本件……事業年度において……〔役員に〕7月及び12月に、他の月に支給した定額を超えて支給した部分は、法人税法35条4項〔旧法〕という臨時的な給与であって同条1項所定の賞与にあたるから、……これを損金の額に算入することはできない」と判示している。この旧法の規定の趣旨は、同族会社等においては、利益処分として支給すべきものを安易に報酬化することによって法人税の課税を免れる場合も考えられるので、これを防止することであった。本件においても、第1審判決は、法人税法34条1項2号の事前確定届出給与制度は、役員給与の支給の恣意性を排除し、租税回避を防止することにその趣旨があることを確信的に明らかにした。

3 複数回の役員給与の支給がされた場合における事前確定届出給与の該当性

本件では、一の職務執行期間中に1回でも事前の届出どおりに役員給与が支給されなかった場合、事前の定めに従った冬季賞与までもが損金不算入となるかが問題となった。判決では、「特別の事情がない限り」と留保した上で、「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のものであ[り]」、「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」と判示した。

しかし、法人税法34条1項2号は、一の職務執行期間中の全期間を一個の単位とする旨規定しておらず、むしろ具体的な手続要件を規定した法人税法施行規則22条の3第1項は、届出の記載事項として、事前確定届出給与対象者の氏名および役職名(2号)、事前確定届出給与の支給時期および各支給時期における支給金額(3号)(以下、省略)を掲げ、実務上は、次のような様式で届出をすることになっている。

役職	氏名	月額給与 (定期同額)	事前確定給与
代表取締役	〇〇〇〇〇	200万円	200万円 (平成〇〇年7月25日支給) 300万円 (平成〇〇年12月15日支給)
専務取締役	〇〇〇〇〇	120万円	200万円 (平成〇〇年7月25日支給) 200万円 (平成〇〇年12月15日支給)
取締役	〇〇〇〇〇	80万円	120万円 (平成〇〇年7月25日支給) 180万円 (平成〇〇年12月15日支給)
取締役 (使用人兼 務役員)	〇〇〇〇〇	60万円	60万円 (平成〇〇年7月25日支給) 60万円 (平成〇〇年12月15日支給)
取締役 (使用人兼 務役員)	〇〇〇〇〇	60万円	該当なし

(注) 上記には使用人兼務役員の使用人部分は含まない。

すると、手続上は、各役員の名義支給時期における各支給額が問題となるのであり、個々の支給時期ごとに事前に届出がなされた内容との突き合わせが重要となる。すなわち、法は、むしろ、職務執行期間の全期間を一個の単位とするよりも、個々の支給ごとに判定することを予定しているように読めるのである。

さらに、本件でもXが指摘しているが、平成18年度の改正に際し、国税庁から「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』(法令解釈通達)の趣旨説明」(以下、「国税庁の趣旨説明」という)が発せられたが、そのなかで、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のとりの支給をし、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する解説がある。これについて本判決では、「翌事業年度にされた役員給与の支給が事前の定めと異なることは当初事業年度の課税所得に影響を与えるものではなく、翌事業年度中に生起する事実を待たなければ当初事業年度の課税所得が確定しないとは不合理であることから、納税者に有利な取扱いを認め、翌事業年度に支給された役員給与のみを損金不算入とし、当初事業年度に支給された役員給与は損金算入を許しても差し支えない」と判示した。すなわち、事業年度をまたぐ支給とはいえ、個別支給の妥当性を認めているのである。この点につき、渡辺論文は、そもそも「理論的でないこのような取扱いを(たとえ納税者に有利であるからとはいえ)制定法ではなく法令解釈通達の趣旨説明で行うことには、租税法律主義の観点からも問題があると思われる」(渡辺徹也・ジュリ1480号130頁)と指摘し、品川論文も「理に適った処理であるとは到底考えられない」(品川芳宣・TKC税研情報22巻4号190頁)と批判している。

4 オール・オア・ナッシングの判定

税法の世界では、ときにオール・オア・ナッシングの判定が行われるが、今回も部分的な判断を認めない判決例となった。しかし、本判決がいうところの「特別の事情」とは、上記国税庁の趣旨説明が示す事情をいうものと解されるが、当初設定額を減額しなければならぬ合理的な事情があり、かつ、不相当に高額な枠取りをして恣意的に一部の役員給与についてのみことさら減額しているような状況でないときは、納税者に本件規定が防止しようとする租税回避の意図がないとして、法解釈上も、再度、変更に関する特別な手続を要せずとも、その損金算入性は認められるべきではなからうか。

なお、平成29年度税制改正において、所定の時期に確定した適格株式、適格新株予約権を交付する給与も、事前確定届出給与に該当することとされた。また、新日本管財事件(最決平成28・3・8税資266号順号12819)でも、本件と同様の争点の問題となったが、納税者が敗訴している。

【検討事項】

- ①法人税法34条1項2号の解釈として、役員給与の増額の場合にのみその増額部分が損金不算入となり、減額の場合は、その全額を損金算入することは、立法趣旨を含め、法解釈の限界か。
- ②特定の手続を要せず、減額支給することを認める「特別の事情」とは何か。

【参考文献】

- 浅妻章如・旬刊速報税理33巻20号44頁
- 西本靖宏・平成25年度重判解214頁
- 藤曲武美・税務弘報62巻3号136頁