

東京地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分取消等請求事件
国側当事者・国(川崎北税務署長)
平成24年10月9日棄却・控訴

判 決

原告	A株式会社
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	椎名 健二
被告	国
同代表者法務大臣	田中 慶秋
処分行政庁	川崎北税務署長
	小山 富万
同指定代理人	緒方 由紀子
	森本 利佳
	箕浦 裕幸
	清水 一夫
	奥田 芳彦
	田中 正美
	吉留 伸吾

主 文

- 1 原告の請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

川崎北税務署長が原告に対して平成22年6月29日付けでした原告の平成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。)の法人税の更正のうち欠損金額2360万8639円、欠損金の繰戻しによる還付金額473万8116円をそれぞれ下回る部分及び過少申告加算税の賦課決定をいずれも取り消す。

第2 事案の概要

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、本件事業年度中にその代表取締役及び取締役に対して支給した役員給与のうち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し、その額は原告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、川崎北税務署長(処分行政庁)から、平成22年6月29日付けで、上記冬季賞与は事前確定届出給与に該当せず、その額は原告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という理由により、法人税の更正(以下「本件更正」という。)及び過少申告加算税の賦課決定(以下「本件賦課決定」といい、本件更正

と併せて「本件更正等」という。)を受けたため、本件更正等は法人税法34条1項2号の事前確定届出給与該当性の判断を誤った違法な処分であると主張し、処分行政庁の所属する国を被告として、本件更正のうち上記申告に係る欠損金額等を下回る部分及び本件賦課決定の各取消しを求める事案である。

1 関係法令の定め等

本件の関係法令の定め等は別紙1(関係法令の定め等)のとおりである。なお、別紙1の中で定めた言葉の意味は、以下の本文中においても同一の意味であるものとする。

2 前提事実(顕著な事実、争いのない事実並びに掲記の証拠及び弁論の全趣旨により容易に認められる事実。なお、号証番号の枝番は、特に必要がない限り省略する。以下同じ。)

(1) 当事者等

ア 原告は、肩書地に本店を有し、超硬工具の製造及び販売等を業とする株式会社である。原告は、本件事業年度中、川崎市高津区に本店を有していた。(甲1)

イ 甲(以下「甲」という。)は、本件事業年度中、原告の代表取締役であった者であり、乙(以下「乙」という。)は、原告の取締役であった者である。(甲1)

(2) 事前確定届出給与に関する届出及び役員給与の支給

ア 役員給与の支給の定め

原告は、平成20年11月26日に開催された本件事業年度の直前の事業年度(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)の定時株主総会において、甲及び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(甲2)、同年11月26日に開催された取締役会において、甲及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、甲及び乙に対して支給する冬季及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(支給時期は冬季につき同年12月11日、夏季につき平成21年7月10日)と定めた。(甲3)

イ 事前確定届出給与に関する届出

原告は、平成20年12月22日、川崎北税務署長に対し、事前確定届出給与に関する届出をした。(甲4)

この届出に係る届出書には、次の記載がある。

(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(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)

b 甲(代表取締役)

(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	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	乙（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		
(エ)	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

ウ 役員給与の支給（その1）

原告は、平成20年12月1日及び同月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（以下、この支給に係る役員給与を「本件冬季賞与」という。）。(乙1)

エ 役員給与の支給（その2）

原告は、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、前記アの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（甲5）、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（以下、この支給に係る役員給与を「本件夏季賞与」といい、本件冬季賞与と併せて「本件各役員給与」という。）。(乙1)

原告は、川崎北税務署長に対し、本件夏季賞与の上記減額について、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。

(3) 課税処分の経緯

本件における課税処分の経緯は別紙2（課税処分の経緯）及び別表のとおりである。

3 課税処分の根拠

本件において被告が主張する課税処分の根拠は別紙3（課税処分の根拠）のとおりである。

4 争点

本件の争点は、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、その額は原告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否かである。

5 当事者の主張

(1) 本件冬季賞与の事前確定届出給与該当性について

(被告の主張)

本件冬季賞与は、次のとおり、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、原告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。

ア 法人税法34条1項2号の事前確定届出給与について

(ア) 法人税法34条の趣旨について

法人税法34条の規定は平成18年度税制改正により大幅に改正されたものである。法人が役員に支給する給与については、いわゆるお手盛りの懸念があり、会社法上も特段の手続的規制がされているところ、税法上の観点からは、このような経費の損金算入を安易に許し、法人の税負担の軽減を許すことには、課税の公平上の問題があるため、上記税制改正前においても、損金算入が許される役員給与を役員の職務執行の対価として相当な範囲内に制限し、役員給与の支給の恣意性を排除することとされていた。そして、役員給与が役員の職務執行の対価として相当な範囲内であるか否かを実質的に判定することは困難であることから、上記税制改正前においては、役員給与を専らその外形的な支給形態によって区別し、定期に定額を支給するものを報酬、それ以外のものを賞与として、賞与については損金算入を許さないこととされていた。この区別は、会社法制等が大きく変わるのを機会として、上記税制改正において見直され、従来の役員報酬に相当するもの（同条1項1号の定期同額給与）のほかに、事前の定めにより役員給与の支給の恣意性が排除される同項2号の事前確定届出給与についても損金算入が許されることとされた（法人の利益と連動する同項3号の利益連動給与についてもその適正性や透明性の担保を要件に損金算入が許されることとされた。）。このように、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) 事前確定届出給与について

a 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（実際の支給額が減額された場合）について

法人税法34条1項2号の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つ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。

b 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について

役員給与は役員の職務執行の対価であるところ、会社法は、取締役ほかの役員は株主総会の決議によって選任され（329条1項）、取締役の任期は原則的に選任後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（332条）とし、取締役の報酬、賞与その他の職務執行の対価として会社から受ける財産上の利益の額等について定款に定めていないときは株主総会の決議によって定め（361条1項）、取締役は原則的に計算書類及び事業報告を定時株主総会に提出しその承認を受けなければならない（438条1項及び2項）とするのであって、これらの定めによれば、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。

イ 本件冬季賞与は事前確定届出給与に該当しないことについて

原告は、平成20年11月26日に開催された取締役会において、甲及び乙に対して支給する同月27日から平成21年11月26日までの職務執行期間に係る冬季及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、法人税法施行令69条2項の届出期限までに、川崎北税務署長に対し、事前確定届出給与に関する届出をしたところ、本件冬季賞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したが、本件夏季賞与の支給は事前の定めのとおりにならなかったのであるから、本件冬季賞与を含む本件各役員給与は事前確定届出給与に該当しない。

(原告の主張)

本件冬季賞与は、次のとおり、法人税法34条1項2号の事前確定届出給与に該当し、その額は、原告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る。

ア 法人税法34条1項2号の事前確定届出給与について

(ア) 役員給与は原則的に損金算入が許されるものであることについて

法人税法34条は、「役員給与の損金不算入」という見出しを置いた上で、定期同額給与等に該当しないものの額は損金の額に算入しない旨規定する。しかし、このような規定が存在することによったとしても、役員給与の額が原則的に損金の額に算入されないと考えられているものではない。つまり、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、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、そのように考えられてはいない。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) 事前確定届出給与について

a 事前確定届出給与該当性の要件について

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。

b 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（実際の支給額が減額された場合）について

被告は、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と主張する。

しかし、法人税法34条1項2号の事前確定届出給与は、事前の定めにより役員給与の支給の恣意性が排除されており、それについて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ことから、損金算入が許されたものであるところ、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であっても、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のであって、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、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とすることは、法人税法の解釈を誤るものであり、実際の支給額が減額された場合には、事前確定届出給与に該当するというべきである。

c 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について

被告は、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と主張する。

しかし、次の(a)ないし(c)のとおりであることによれば、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、事前の定めのと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うべきである。

(a) 被告は、上記主張の根拠として、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うことができると主張する。

しかし、定時株主総会から次の定時株主総会までの間を職務執行期間とする例だけではなく、事業年度単位、半期単位、四半期単位又は法人独自の期間を職務執行期間とする例が少なからずあり、職務執行期間を半期ごと、四半期ごとに区分し、各区分

ごとの対価として役員給与を支給する例もあるのであって、一般的ではない場合を排除する理由は明らかではない。また、仮に役員給与が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うことができるとしても、論理必然的に、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あることとなるわけではない。

- (b) 被告の上記主張によれば、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おりの支給をした場合には、全ての支給が事前の定めの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』（法令解釈通達）の趣旨説明」（以下、単に「国税庁の趣旨説明」という。別紙1（関係法令の定め等）の5）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のおりの支給をし、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。被告の上記主張によれば、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たことが翌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であっても、翌事業年度に支給された役員給与について損金算入が許されないこととなるが、その理由は明らかではない。

- (c) 法人と役員との関係は委任に関する規定に従い、委任の報酬は後払が原則であるところ、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う被告の上記主張によれば、役員給与は前払費用であることとなる。

しかし、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のであって、役員給与が前払費用であるとするならば、そのようなものが事前確定届出給与に該当し損金算入が許されるとすることができるかという点が問題となる。この点について、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）」（以下、単に「国税庁の質疑応答事例」という。別紙1（関係法令の定め等）の6）は、役員賞与の支給時期を使用者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間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。

- イ 本件冬季賞与は事前確定届出給与に該当することについて

原告は、平成20年11月26日に開催された取締役会において、甲及び乙に対して支給

する冬季及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、法人税法施行令69条2項の届出期限までに、川崎北税務署長に対し、事前確定届出給与に関する届出をしたところ、本件夏季賞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なかったが、本件冬季賞与の支給は事前の定めのとおりにしたのである。本件冬季賞与については、役員給与の支給の恣意性が排除されていることが明らかであって、本件冬季賞与は事前確定届出給与に該当する。

(被告の反論)

ア 原告の主張ア(ア)について

企業会計上の費用であっても、法人税法22条3項の別段の定めがあるものは、その定めによりその額が各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入され又は算入されないこととなるところ、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、損金算入が許される範囲を制限するものであり、上記別段の定めにかかる。すなわち、役員給与は、企業会計上は費用であるが、税法上は同条1項各号の定める一定の役員給与の額のみが各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入され、その余の役員給与の額は損金の額に算入されないのである。

イ 原告の主張ア(イ)について

(ア) 原告の主張ア(イ) bについて

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、損金算入が許される範囲を制限するものであり、役員給与の内容が事前に定められた事実を確認するために、納税地の所轄税務署長に事前の定めの内容に関する届出をしていることを要件とするものであるから、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。また、実際の支給額が減額された場合であっても、とりあえず過大な支給額を届け出て枠取りをしておき、その範囲で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も考えられるから、実際の支給額が減額された場合は事前確定届出給与に該当するとすれば、役員給与の支給の恣意性を排除するという法人税法34条の趣旨が没却される。

(イ) 原告の主張ア(イ) cについて

a 原告の主張ア(イ) c (a)について

役員給与は、各事業年度ごとに職務執行期間の全体に対応するものとして定時株主総会の決議により定められるものであるから、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であっても、それは、職務執行期間の全体に対応する役員給与を分割して支給したにすぎず、職務執行期間を区分し、各区分ごとの対価として役員給与を支給したものではない。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うことができ、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る。

b 原告の主張ア(イ) c (b)について

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たにもかかわらず、何らの清算もしないまま翌事業年度に事前の定めのとおり支給をすること

は考え難い。また、そのような事例が生じたときは、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断すべきものであるという基本的な考え方を踏まえて、判断することとなる。

c 原告の主張ア(イ) c(c)について

役員給与の支給時期を使用人への益暮れの給与と同じ時期とし、かつ、每期継続して同時期に給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国税庁の質疑応答事例は、法人税基本通達2-2-14(短期の前払費用)(別紙1(関係法令の定め等)の4(2))に基づくものである。企業会計上、前払費用は発生主義により処理すべきであるが、短期の前払費用のように重要性の乏しいものについては、重要性の原則の適用により、経過勘定項目として処理しないことができるとされているところ、上記通達はこれと同様の立場に立つものであって、国税庁の質疑応答事例は一般に公正妥当と認められる会計処理の基準と矛盾するものではない。

(2) 本件更正等の適否について

(被告の主張)

ア 原告の本件事業年度の法人税の額について

上記(1)(被告の主張)のとおり、本件冬季給与は法人税法34条1項2号の事前確定届出給与に該当せず、その額は原告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ものであって、原告の本件事業年度の法人税の額は、別紙3(課税処分の根拠)の1(1)及び(3)に掲記のとおり、欠損金額1660万8639円、欠損金の繰戻しによる還付金額333万3257円となる。

イ 本件更正等の適法性について

原告の本件事業年度の法人税の額は上記アのとおりであるところ、別紙2(課税処分の経緯)の2のとおり、本件更正の欠損金額及び欠損金の繰戻しによる還付金額はこれらの金額と同額であるから、本件更正は適法である。また、原告の本件事業年度の法人税の過少申告加算税の額は別紙3の2に掲記のとおり18万5000円であるところ、別紙2の2のとおり、本件賦課決定の過少申告加算税の額はこの金額と同額であるから、本件賦課決定は適法である。

(原告の主張)

ア 原告の本件事業年度の法人税の額について

上記(1)(原告の主張)のとおり、本件冬季給与は法人税法34条1項2号の事前確定届出給与に該当し、その額は原告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るものであって、原告の本件事業年度の法人税の額は、別紙2(課税処分の経緯)の1の確定申告に係る金額と同額の欠損金額2360万8639円、欠損金の繰戻しによる還付金額473万8116円となる。

イ 本件更正等の違法性について

本件更正は、事前確定届出給与該当性の判断を誤り、本件冬季給与の額を損金の額に算入することなく原告の本件事業年度の所得の金額の計算をしてしたものであり、上記アの欠損金額2360万8639円、欠損金の繰戻しによる還付金額473万8116円をそれぞれ下回る限度で違法である。また、本件賦課決定は、本件更正の違法な部分を前提としてした

ものであり、違法である。

第3 当裁判所の判断

1 本件冬季賞与の事前確定届出給与該当性について

(1) 法人税法34条1項2号の事前確定届出給与について

法人税法は、内国法人に対して課する各事業年度の所得に対する法人税の課税標準は各事業年度の所得の金額とする（21条）とし、内国法人の各事業年度の所得の金額は当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする（22条1項）とするところ、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額（1号）、そのほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度の終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額（2号）、当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの（3号）とする（同条3項）とし、これらの額は一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする（同条4項）とする。

役員給与は、企業会計上は費用とされるが、法人税法上は、上記別段の定めである34条1項の規定により、内国法人がその役員に対して支給する給与のうち定期同額給与（1号）、事前確定届出給与（2号）又は利益連動給与（3号）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とされるところ、このように、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。そして、法人税法34条1項2号の事前確定届出給与とは、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を除く。）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られるところ、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（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以外の給与であるものとする。以下同じ。）であり、政令で定めるところにより納税地の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。

(2) 事前確定届出給与該当性の要件（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こと）について

ア 事前確定届出給与該当性の要件について

法人税法34条1項2号の規定によれば、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とおりにされることを要するというべきである。

役員給与の支給が実際に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なかった場合についてみると、その具体的ケースは、所轄税務署長に届出がされた事前の定めに係る所定の時期又は確定額が実際には事前に確定的に定められていなかった場合（第1の場合）と、所轄税務署長に届出がされた事前の定めに係る所定の時期及び確定額が事前に確定的に定められたが、その後、臨時改定事由（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）に基因して事前の定めの内容が変更され、又は業績悪化改定事由（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）に基因して事前の定めに基づく給与の額が減額されたにもかかわらず、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がされなかった場合（第2の場合）、及び、所轄税務署長に届出がされた事前の定めに係る所定の時期及び確定額が事前に確定的に定められたが、その後、臨時改定事由及び業績悪化改定事由以外の事由に基因して事前の定めの内容が変更された場合（第3の場合）とに分けることができる（なお、所轄税務署長に届出がされた事前の定めに係る所定の時期及び確定額が事前に確定的に定められたが、その後、臨時改定事由に基因して事前の定めの内容が変更され、又は業績悪化改定事由に基因して事前の定めに基づく給与の額が減額され、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がされた場合（第4の場合）は、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なかった場合ではない。また、第2の場合であっても、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がされなかったことについて同条5項のやむを得ない事情があるときは、変更届出期限までに変更届出がされたものとされるから、第4の場合と同じく、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なかった場合ではない。）。

そして、第1の場合には、上記事前確定届出給与該当性の要件のうち、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を満たさないこととなり、第2の場合及び第3の場合には、上記事前確定届出給与該当性の要件のうち、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満たさないこととなるのであって、役員給与が上記事前確定届出給与該当性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とおりにされたことを要することとなる。

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は、上記(1)のとおり、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、政令で定めるところにより納税地の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を要件として、そのような支給であれば、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ころ、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ついても、その役員給与が事前確定届出給与に該当するとすることは、その趣旨に反することになる。

イ 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ことと実際の支給額が減額された場合について

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超えてされた場合には、それにもかかわらず当該役員給与の額を損金の額に算入することとすれば、その支給額をほしいままに決定し、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のであり、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おりにされたということができないことは明らかであるが、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みえる。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ことは、上記アのおりである。また、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、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いままに決定し、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とはできず、課税の公平を害することとなるのであって、これらによれば、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とはできないというべきである。法人税法施行令69条3項の規定が、事前確定届出給与に関する届出（直前届出）をしている内国法人が業績悪化改定事由に基因して当該直前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おいては、当該変更後の事前の定めの内容に関する届出（変更届出）は、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ているのは、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、政令で定めるところにより納税地の所轄税務署長に当該変更後の事前の定めの内容に関する届出がされていない限り、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おりにされたということができず、法人税法34条1項2号に規定する定めに基づいて支給する給与に当たらなくなることを前提とするものであるということができる。

ウ 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「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こと」該当性について

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。

何故ならば、株式会社ほかの法人と役員との関係は委任に関する規定に従い（会社法330条等）、取締役の報酬、賞与その他の役員給与は役員の職務執行の対価たる性質を有するものであるところ、取締役の報酬及び賞与については、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（同法361条1項）とされ、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（同法332条）とされることに合わせて、毎事業年度の終了後一定の時期に招集される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のであり、上記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であっても、直ちには、個々の支給ごとに当該職務執行期間を複数の期間に区分し、各期間の当該役員の職務執行の対価として個別的に定められたものであると解することはできないというべきである。そして、そのことを前提とすると、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であっても、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、上記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るとするのが、事前の定めを定めた株主総会の趣旨に客観的に適合し相当であるからである。また、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のおりにされたか否かは、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はなく、個々の支給ごとに判定すべきものであるとすれば、事前の定め複数回にわたる支給を定めておき、その後、個々の支給を事前の定めのおりにするか否かを選択して損金の額をほしそのままに決定し、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ではできず、課税の公平を害することとなるのであって、上記(1)のおり、事前確定届出給与の支給については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ことから、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という事前確定届出

給与の趣旨が没却されることとなる。

(3) 本件冬季賞与は事前確定届出給与に該当しないことについて

そこで、上記(2)を前提として、本件冬季賞与の事前確定届出給与該当性について検討すると、前提事実(2)アのとおり、原告は、平成20年11月26日に開催された本件事業年度の直前の事業年度の定時株主総会において、甲及び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、同日に開催された取締役会において、甲及び乙に対して支給する冬季及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（支給時期は冬季につき同年12月11日、夏季につき平成21年7月10日）と定めたものであり、また、前提事実(2)イのとおり、原告は、平成20年12月22日に、川崎北税務署長に対し、事前確定届出給与に関する届出をしたところ、この届出に係る届出書には、事前確定届出給与に係る職務の執行を開始する日及び職務執行期間について「平成20年11月27日（平成21年11月26日まで）」、甲に係る今回の届出額について「平成20年12月11日500万円」及び「平成21年7月10日500万円」、乙に係る今回の届出額について「平成20年12月11日200万円」及び「平成21年7月10日200万円」等と法人税法施行規則22条の3第1項（平成21年財務省令第18号による改正前のもの）で定める事項の記載がある。

しかし、上記(2)アのとおり、役員給与が事前確定届出給与該当性の要件を満たすためには、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するところ、前提事実(2)ウ及びエのとおり、原告は、平成20年12月1日及び同月9日には、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（本件冬季賞与）ものの、平成21年7月15日には、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（本件夏季賞与）にすぎないのであって、上記(2)イのとおり、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ことによれば、本件各役員給与のうち本件夏季賞与の支給は、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。そして、上記(2)ウのとおり、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。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、本件事業年度の直前の事業年度（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）の定時株主総会から本件事業年度（平成20年10月1日から平成21年9月30日までの事業年度）の定時株主総会までの間の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（前提事実(2)エのとおり、原告は、

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、本件各役員給与のうち本件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たのであって、本件各役員給与のうち本件夏季賞与の支給はこの変更後の事前の定めとおりにされたということが出来るが、前提事実(2)エのとおり、原告は、川崎北税務署長に対し、本件夏季賞与の上記減額について、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のであるから、本件各役員給与のうち本件夏季賞与の支給は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ものであるといわざるを得ない。また、本件各役員給与に係る職務執行期間が上記のとおりであること及び本件において上記特別の事情があると認めることができないことは、後記(4)イ(イ)a(a)のとおりである。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。

(4) 原告の主張について

ア 原告の主張ア(ア)について

原告は、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、原則は損金であって、本件は、役員給与は原則として損金算入が許されるものであるという基本的な考え方に立脚して検討すべきであると主張する。

しかし、前記(1)のとおり、法人税法は、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、当該事業年度の損金の額に算入すべき金額については、企業会計上の費用及び損失に準拠するものとしつつ、税法上は企業会計上の取扱いとは異なる取扱いを要するものについては、別段の定めを設けることとしており(22条3項)、この別段の定めである法人税法34条1項の規定は、内国法人がその役員に対して支給する給与のうち定期同額給与、事前確定届出給与又は利益連動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としているのであるから、役員給与が企業会計上は費用とされるからといって、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、原則として損金算入が許されるものであるということとはできない。原告の上記主張はその前提において失当である。

イ 原告の主張ア(イ)について

(ア) 原告の主張ア(イ)bについて

原告は、法人税法34条1項2号の事前確定届出給与は、事前の定めにより役員給与の支給の恣意性が排除されており、それについて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ではないことから、損金算入が許されたものであるところ、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であっても、実際の支給額が減額された場合であれば、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のであって、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、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とするのは、法人税法の解釈を誤るものであると主張する。

しかし、原告の上記主張は、法人税法34条1項2号、法人税法施行令69条3項等の定めに対するばかりでなく、仮に、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、事前の定めに係る確定額を高額に定めていけ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いままに決定し、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とはできず、課税の公平を害することとなるのであって、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とはできないことは、前記(2)イのとおりである。

(イ) 原告の主張ア(イ) cについて

a 原告の主張ア(イ) c (a)について

(a) 原告は、被告が、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あるという主張の根拠として、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うことができると主張する点について、定時株主総会から次の定時株主総会までの間を職務執行期間とする例だけではなく、事業年度等を職務執行期間とする例が少なからずあり、職務執行期間を半期ごと、四半期ごとに区分し、各区分ごとの対価として役員給与を支給する例もあるのであって、一般的ではない場合を排除する理由は明らかではないと主張する。

しかし、前提事実(2)イのとおり、原告が平成20年12月22日に川崎北税務署長に対してした事前確定届出給与に関する届出に係る届出書には、事前確定届出給与に係る職務の執行を開始する日及び職務執行期間について「平成20年11月27日(平成21年11月26日まで)」とする記載があることによれば、本件各役員給与に係る職務執行期間は、本件事業年度の直前の事業年度(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)の定時株主総会から本件事業年度(平成20年10月1日から平成21年9月30日までの事業年度)の定時株主総会までの間であると認めることができる。

また、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のであり、上記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であっても、直ちには、個々の支給ごとに当該職務執行期間を複数の期間に区分し、各期間の当該役員の職務執行の対価として個別的に定められたものであると解することはできないことは、前記(2)ウのとおりであるところ、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が個々の支給ごとに本件事業年度の直前の事業年度の定時株主総会から本件事業年度の定時株主総会までの間の本件各役員給与に係る職務執行期間を複数の期間に区分し、各期間の甲及び乙の職務執行の対価として個別的に定められたものであると解することができる事情などの上記特別の事情は、本件全証拠によってもこれを認めるに足りないものであって、本件各役員給与は、上記職務執行期間の全期間の甲及び乙のそれぞれの

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。

仮に、原告が指摘するように、定時株主総会から次の定時株主総会までの間を職務執行期間とする例だけではなく、事業年度等を職務執行期間とする例が少なからずあり、職務執行期間を半期ごと、四半期ごとに区分し、各区分ごとの対価として役員給与を支給する例もあるとしても、本件各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ことは、上記のとおりであり、そのような例があることは、本件冬季賞与の事前確定届出給与該当性に関する上記(3)の判断を左右するものではない。

(b) 原告は、仮に役員給与が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うことができるとしても、論理必然的に、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ることとなるわけではないと主張する。

しかし、株式会社ほかの法人と役員との関係は委任に関する規定に従うこと、取締役の報酬、賞与その他の役員給与は役員の職務執行の対価たる性質を有するものであること、取締役の報酬及び賞与の額は株主総会の決議によって定めるとされ、取締役の任期に合わせて、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、上記(a)のとおり解することができる。そのことを前提とすると、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であっても、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るとするのが、事前の定めを定めた株主総会の決議の趣旨に客観的に適合し相当であることは、前記(2)ウのとおりである。

b 原告の主張ア(イ) c (b)について

原告は、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るという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が、国税庁の趣旨説明が、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のとおりに支給をし、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し、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たことが翌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であっても、翌事業年度に支給された役員給与について損金算入が許されないこととなるが、その理由は明らかではないと主張する。

しかし、国税庁の趣旨説明は、定時株主総会から次の定時株主総会までの間を職務執

行期間とする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おりにされたか否かは、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るという立場に立った（別紙1の5(2)）上で、要旨「3月決算法人が、平成18年6月から平成19年6月までを職務執行期間とする役員に対し、平成18年12月及び平成19年6月にそれぞれ200万円の給与を支給することを定め、所轄税務署長に届出がされた場合において、当初事業年度中である平成18年12月分は定めどおりに支給したものの、翌事業年度となる平成19年6月分は定めどおりに支給しなかったとき」という設例（別紙1の5(3)）について、当初事業年度が終了した平成19年3月31日の時点においては当該役員給与の支給は事前の定めのおりにされており、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するの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こととしたものであると理解することができるのであって、被告の主張と国税庁の趣旨説明との間に矛盾があるということとはできない。

また、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おりの支給をした場合には、翌事業年度が終了する時点において当該役員給与の支給は事前の定めのおりにされており、当初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翌事業年度の課税所得に影響を与えるものであることが通常であると考えることができるし、将来生起する事実を待たなければ翌事業年度の課税所得が確定しないという事情もないということができるのであって、被告の主張によれば上記国税庁の趣旨説明と損金算入の取扱いが異なる理由が明らかではないということとはできない。

c 原告の主張ア(イ) c(c)について

原告は、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う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、企業会計上は、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のであって、役員給与が前払費用であるとするならば、そのようなものが事前確定届出給与に該当し損金算入が許されるとすることができるかという点が問題となる。国税庁の質疑応答事例は、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、この処理は企業会計上の取扱い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間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と主張する。

そこで、まず、企業会計上の前払費用の取扱いについてみると、前払費用とは、一定の契約に従い、継続して役務の提供を受ける場合に、いまだ提供されていない役務に対

し支払われた対価をいい、このような役務に対する対価は、時間の経過とともに次期以降の費用となるものであるから、これを当期の損益計算から除去するとともに貸借対照表の資産の部に計上しなければならないとされている（企業会計原則注解の〔注5〕経過勘定項目について(1)）が、その一方で、企業会計が目的とするところは、企業の財務内容を明らかにし、企業の状況に関する利害関係者の判断を誤らせないようにすることにあるから、重要性の乏しいものについては、本来の厳密な会計処理によらないで他の簡便な方法によることも、正規の簿記の原則に従った処理として認められ（重要性の原則）、この重要性の原則の適用例として、前払費用、未収収益、未払費用及び前受収益のうち重要性の乏しいものについては、経過勘定項目として処理しないことができる（企業会計原則注解の〔注1〕重要性の原則の適用について(2)）のであって、企業会計上の取扱いでは、前払費用のうち重要性の乏しいものについては、その支払の日が属する会計年度の費用とすることが許されているといえることができる。

次に、税法上の前払費用の取扱いについてみると、法人税法22条3項2号の規定によれば、償却費以外の当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用で当該事業年度の終了の日までに債務の確定しないものの額は、当該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が、その一方で、法人税基本通達2-2-14（短期の前払費用）（別紙1（関係法令の定め等）の4(2)）は、上記企業会計原則注解の〔注1〕と同様の立場から、前払費用（一定の契約に基づいて継続的に役務の提供を受けるために支出した費用のうち当該事業年度の終了の時ににおいていまだ提供を受けていない役務に対応するものをいう。）の額は、当該事業年度の損金の額に算入されないものの、法人が、前払費用の額でその支払った日から1年以内に提供を受ける役務に係るものを支払った場合において、その支払った額に相当する金額を継続してその支払った日の属する事業年度の損金の額に算入しているときは、これを認めるとしているのであって、税法上の取扱いでは、短期の前払費用については、期間対応による繰延経理をすることなく、その支払の日が属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することが許されているといえることができる。

そして、支給時期について当初事業年度の終了の日（国税庁の質疑応答事例ではX+1年3月31日）及び職務執行期間の終了の日（同事例では同じ年の5月25日）のいずれよりも前の日（同事例では前年の6月30日及び12月25日）とする事前の定めに基づいてそのとおりに支給された役員給与は、① 企業会計上は、法人が役員との間の委任契約に従い、継続してその職務の執行という役務の提供を受ける場合において、いまだ提供されていない役務に対し支払われた対価であるから、前払費用であるといえることができるのであって、企業会計原則注解の〔注5〕によれば、経過勘定項目として処理しなければならないこととなるが、企業会計原則注解の〔注1〕の重要性の原則の適用により、その支給の日が属する会計年度の費用とすることが許されるものであり、②

税法上は、事前の定めにより支給時期及び支給額が定められてはいるものの、職務執行期間の終了の日（X+1年5月25日）までは給与の支給をすべき原因となる事実である役員の職務の執行が終了しないために、当初事業年度の終了の日（同じ年の3月31日）までに債務が確定しないから、法人税法22条3項2号の規定によれば、その額は、当初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こととなるが、法人

が役員との間の委任契約に基づいて継続的に役員の職務の執行という役務の提供を受けるために支出した費用で、当初事業年度の終了の時（上記3月31日）においていまだ提供を受けていない役務（同じ年の4月1日から5月25日までの役員の職務の執行）に対応する前払費用であり、その支給の日から1年以内に提供を受ける役務（同前）に係るものとして、法人税基本通達2-2-14の短期の前払費用であるということができるのであって、期間対応による繰延経理をすることなく、その支給の日が属する当初事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することが許されるものであるところ、③ 上記国税庁の質疑応答事例は、当初事業年度（X+1年3月31日）の所得の金額の計算上、前年の6月30日及び12月25日に支給した役員給与を事前確定届出給与として、その額を損金の額に算入することが許されるかという照会に対し、上記企業会計上及び税法上の取扱いを踏まえて、当該法人が、役員への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おり、上記役員給与が事前確定届出給与の要件を満たしているのであれば、上記役員給与を事前確定届出給与として当初事業年度の損金の額に算入することとして差し支えないと回答したものであると理解することができる。

そうすると、原告の指摘に係る国税庁の質疑応答事例と企業会計上の処理との間に矛盾があるということとはできないのであって、原告の上記主張はその前提を欠くものである。

2 本件更正等の適法性について

(1) 原告の本件事業年度の法人税の額について

前記1(3)のとおり、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、その額は原告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ものであって、原告の本件事業年度の法人税の額は、別紙3（課税処分の根拠）の1(1)及び(3)に掲記のとおり、欠損金額1660万8639円、欠損金の繰戻しによる還付金額333万3257円となる。

(2) 本件更正等の適法性について

ア 原告の本件事業年度の法人税の欠損金額及び欠損金の繰戻しによる還付金額は上記(1)のとおりであるところ、これらの金額は別紙2（課税処分の経緯）の2の本件更正の欠損金額及び欠損金の繰戻しによる還付金額と同額であるから、本件更正は適法である。

イ 前記アによれば、原告は、本件事業年度の法人税について納付すべき税額を過少に申告したものであるということとなるところ、本件更正に基づいて新たに納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうち本件更正前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて国税通則法65条4項に規定する正当な理由があると認めることができるものはない（原告も、この点については特段の主張をしていない）。そうすると、原告が納付すべき過少申告加算税の額は別紙3（課税処分の根拠）の2に掲記のとおり18万5000円となり、この金額は別紙2（課税処分の経緯）の2の本件賦課決定の納付すべき税額と同額であるから、本件賦課決定は適法である。

第4 結論

よって、原告の請求はいずれも理由がないから、これらを棄却することとし、訴訟費用の負担につき行政事件訴訟法7条、民事訴訟法61条を適用して、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第2部

裁判長裁判官 川神 裕

裁判官 内野 俊夫

裁判官 日暮 直子

関係法令の定め等

1 法人税法

(1) 21条 (各事業年度の所得に対する法人税の課税標準)

内国法人に対して課する各事業年度の所得に対する法人税の課税標準は、各事業年度の所得の金額とする。

(2) 22条 (各事業年度の所得の金額の計算)

ア 内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする。(1項)

イ (2項は省略)

ウ 内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とする。(3項)

(ア) 当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額(1号)

(イ) 前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用(償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。)の額(2号)

(ウ) 当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの(3号)

エ 2項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。(4項)

オ (5項は省略)

(3) 34条 (役員給与の損金不算入)

ア 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(中略)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3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。(1項)

(ア) その支給時期が1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。)(1号)

(イ) 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(中略)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(中略)以外の給与にあっ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。)(2号)

(ウ) 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次に掲げる要件を満たすもの(他の業務執行役員のすべ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。)(3号)

(イ及びロは省略)

イ (2項ないし5項は省略)

ウ 前2項に定めるもののほか、1項から3項までの規定の適用に関し必要な事項は、政令で定め

る。(6項)

2 法人税法施行令69条(定期同額給与の範囲等)

(1) (1項は省略)

(2) 法(法人税法をいう。以下、本別紙中において同じ。)34条1項2号に規定する届出は、1号に掲げる日(2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については、次に掲げる日のうちいずれか遅い日。5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ってしなければならない。(2項)

ア 株主総会、社員総会又はこれらに準ずるもの(次項2号において「株主総会等」という。)の決議により法34条1項2号の役員の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を開始する日後である場合にあっては、当該開始する日)から1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4月を経過する日((中略)以下この号において「4月経過日等」という。)後である場合には当該4月経過日等とし、新たに設立した内国法人がその役員のその設立の時に開始する職務につき同項2号の定めをした場合にはその設立の日以後2月を経過する日とする。)(1号)

イ 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34条1項2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った場合を除く。))における当該臨時改定事由に限る。)が生じた日から1月を経過する日(2号)

(3) 法34条1項2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(2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1項2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(5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ってしなければならない。(3項)

ア 臨時改定事由 当該臨時改定事由が生じた日から1月を経過する日(1号)

イ 業績悪化改定事由^{注2} 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1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1月を経過する日前にある場合には、当該支給の日の前日(2号)

(4) (4項は省略)

(5) 税務署長は、届出期限又は変更届出期限までに法34条1項2号の届出がなかった場合においても、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ったものとして同項の規定を適用することができる。(5項)

(6) (6項ないし10項は省略)

注1 臨時改定事由

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（法人税法施行令69条1項1号ロ）

注2 業績悪化改定事由

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1号ハ）

3 法人税法施行規則22条の3（平成21年財務省令第18号による改正前のもの）（確定額による役員給与の届出書の記載事項）

(1) 令（法人税法施行令をいう。以下、本別紙中において同じ。）69条2項（事前確定届出給与の届出）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。（1項）

ア 法（法人税法をいう。以下、本別紙中において同じ。）34条1項2号（事前確定届出給与）の給与（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（以下この項において「事前確定届出給与対象者」という。）の氏名及び役職名（1号）

イ 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（2号）

ウ 令69条2項1号の決議をした日及び当該決議をした機関等（3号）

エ 事前確定届出給与に係る職務の執行を開始する日（令69条2項2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で同項1号に掲げる日の翌日から同項2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）（4号）

オ 事前確定届出給与につき法34条1項1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2号の支給時期とした理由（5号）

カ 当該事業年度開始の日の属する法13条1項（事業年度の意義）に規定する会計期間（次号において「会計期間」という。）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34条1項に規定する役員に対して支給する給与をいう。以下この項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（6号）

キ 前号の会計期間の直前の会計期間において事前確定届出給与対象者に対して支給した給与がある場合における当該給与の支給時期及び各支給時期における支給金額（7号）

ク 当該事業年度における事前確定届出給与対象者以外の役員に対する給与の支給時期及び各支給時期における支給金額（8号）

ケ その他参考となるべき事項（9号）

(2) 令69条3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34条1項2号に規定する定めに基づく給与（同項1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69条3項に規定する直前届出をいう。6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。（2項）

ア 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）（1号）

イ 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（2号）

ウ 次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める事項（3号）

(ア) 当該変更が令69条3項1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(イ)

(イ) 当該変更が令69条3項2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(ロ)

エ 当該変更を行った機関等(4号)

オ 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2号の支給時期とした理由(5号)

カ 当該直前届出に係る届出書の提出をした日(6号)

キ その他参考となるべき事項(7号)

(3) (3項は省略)

4 法人税基本通達

(1) 9-2-14 (事前確定届出給与の意義) (甲9、乙5)

法34条1項2号(事前確定届出給与)に規定する給与は、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される給与をいうのであるから、同号の規定に基づき納税地の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これに該当しないこととなり、原則として、その支給額の全額が損金不算入となることに留意する。

(2) 2-2-14 (短期の前払費用) (乙5)

前払費用(一定の契約に基づき継続的に役務の提供を受けるために支出した費用のうち当該事業年度終了の時に於いてまだ提供を受けていない役務に対応するものをいう。)の額は、当該事業年度の損金の額に算入されないのであるが、法人が、前払費用の額でその支払った日から1年以内に提供を受ける役務に係るものを支払った場合において、その支払った額に相当する金額を継続してその支払った日の属する事業年度の損金の額に算入しているときは、これを認める。

5 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』(法令解釈通達)の趣旨説明」の法人税基本通達9-2-14(事前確定届出給与の意義)に関する部分(甲9)

(1) 事前確定届出給与とは、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に関する指標を基礎として算定される給与を除く。)で、その給与に係る職務の執行を開始する日と会計期間3月経過日とのいずれか早い日までに、納税地の所轄税務署長にその定めの内容に関して所定の事項を記載した届出をしている場合のその給与をいうこととされている。

したがって、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のである。このことからすれば、一般的には、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、事前に支給額が確定していたものといえないことから、事前確定届出給与に該当しないものとなり、それが増額支給であれば増額分だけで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なる。

(2) ところで、役員の職務執行の期間は、一般的には、定時株主総会から次の定時株主総会まで

あるところ、その期間中に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も少なくないと思われる。この場合、これらの事前確定届出給与が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、という問題がある。

例えば、3月決算法人が、平成18年6月26日から平成19年6月25日までを職務執行期間とする役員に対し、平成18年12月及び平成19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、平成18年12月には100万円しか支給せず、翌年6月には満額の200万円を支給したときは、12月支給分のみが「定め」に従って支給されていないとして100万円が損金不算入となるのか、12月支給分及び6月支給分の両方が「定め」に従って支給されていないとして300万円全額が損金不算入となるのか、という問題である。

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ることから、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る。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、上記の事例の場合には平成18年12月支給分と平成19年6月支給分の合計額300万円が損金の額に算入されないこととなる。

- (3) ただし、上記と同様にその役員の職務執行期間中に複数回の事前確定届出給与があり、そのうち定めどおりに支給されなかったものがある場合であっても、既に支給済みの事前確定届出給与の損金算入が認められる余地もあり得るものと考えられる。

例えば、3月決算法人が平成18年6月26日から平成19年6月25日までを職務執行期間とする役員に対し、平成18年12月及び平成19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、平成19年3月期中の支給である平成18年12月支給分は定めどおりに支給したものの、平成20年3月期となる平成19年6月支給分のみを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平成19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、平成20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る。

- (4) なお、事前確定届出給与については、その届出に当たって、支給額の一部が未払となった場合の取扱いについての照会が寄せられているようである。この点については、その事前確定届出給与が債務として確定したものであれば他の費用と取扱いを違える必要はなく、未払計上であっても支給した金額に含まれるものとも考えられる。

しかしながら、事前確定届出給与とは、「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」であることからすれば、その届出の時点において未払となることが見込まれるような場合には、そもそも「事前」に確定額を支給する「定め」が存していたのかどうかという疑問が生ずることとなる。会社と役員との関係は委任に関する規定に従うこととされており、事前確定届出給与は、定期同額給与と同様に、その委任を受けた職務執行の対価であることからすれば、未払となることを前提にその対価の支給を決定しておくことはあり得ないと考えられるからである。このような観点からすれば、事前確定届出給与の「確定額」には未払が見込まれる金額が含まれることはなく、未払が見込まれる金額が含まれている場合のその金額は「確定額」とはいえないこととなる。

いずれにしても、事前確定届出給与について、その支給額の一部につき未払計上がされた場合には、給与としての実態が伴っているかどうかその実質により判断することとなるとともに、上述の考え方から、所轄税務署長へ届け出た金額が確定額であったのかどうか、更には、そもそも「その役員の職務につき所定の時期に確定額を支給する定め」が存していたのかどうかなどについて、個々に判断していくこととなろう。

6 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）」（甲11）

【照会要旨】

当社（年1回3月決算）では、X年5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、「X年5月26日からX+1年5月25日までの役員給与としてX年6月30日及び同年12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。

この定めに従って支給したX年6月30日及び同年12月25日の役員給与は、法人税法34条1項2号（役員給与の損金不算入）に規定する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として、当期（X+1年3月期）において損金の額に算入して差し支えないでしょうか。

【回答要旨】

貴社が、役員への賞与の支給時期を使用者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行っているのであれば、上記のような支給形態を採るからといって、その損金算入をすることができないということはありません。

（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の内容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。

ところで、給与に係る役員の職務執行期間は一般的には定時株主総会から次の定時株主総会までの1年間であると解されることからすれば、貴社が6月に支給した給与も12月に支給した給与も翌年5月25日までの1年間の職務執行の対価の一部となるものであり、また、民法上委任の報酬は後払が原則とされていることを考えると、お尋ねのような支給形態を採ることについて、税務上問題があるのではないかと考える向きもあるようです。

しかしながら、使用者への賞与が盆暮れの時期に支給されているのが一般の企業慣行であることを考えると、役員に対して同時期に賞与を支給することはあながち不自然なことではないともいえます。

そこで、お尋ねの場合において、法人が、役員への賞与の支給時期を使用者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行っているときに、事前確定届出給与に係る一定の要件を満たしていれば、これを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することとして差し支えありません。

課税処分の経緯

1 確定申告

原告は、平成21年11月30日、川崎北税務署長に対し、所得金額マイナス（欠損金額）2360万8639円、欠損金の繰戻しによる還付金額473万8116円、納付すべき法人税額マイナス（還付される法人税額）478万5887円とする本件事業年度の法人税の確定申告をした。（乙2）

原告は、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、その額を損金の額に算入した。

2 本件更正等

川崎北税務署長は、本件冬季賞与は事前確定届出給与に該当せず、その額は損金の額に算入されないとして、平成22年6月29日、原告に対し、所得金額マイナス（欠損金額）1660万8639円、欠損金の繰戻しによる還付金額333万3257円、納付すべき法人税額マイナス（還付される法人税額）338万1028円とする本件事業年度の法人税の更正（本件更正）及び過少申告加算税の額を18万5000円とする過少申告加算税の賦課決定（本件賦課決定）をした。（甲6）

3 異議決定

原告は、平成22年7月14日、川崎北税務署長に対し、本件更正等についての異議申立てをしたが、川崎北税務署長は、同年9月14日、原告に対し、異議申立てをいずれも棄却する旨の決定をした。

4 審査裁決

原告は、平成22年10月8日、国税不服審判所長に対し、本件更正等についての審査請求をしたが、国税不服審判所長は、平成23年5月11日、原告に対し、審査請求をいずれも棄却する旨の裁決をした。（甲7）

5 訴えの提起

原告は、平成23年11月10日に本件訴えを提起した。（顕著な事実）

(別表)
(単位 円)

区分	年月日	所得金額	欠損金の繰戻し による還付金額	納付すべき法人 税額	過少申告加算税 の額	
確定申告	21. 11. 30	△23,608,639	4,738,116	△4,785,887	—	
本件更正等	22. 6. 29	△16,608,639	3,333,257	△3,381,028	185,000	
異議申立て	22. 7. 14	△23,608,639	4,738,116	△4,785,887	—	
異議決定	22. 9. 14	棄却				
審査請求	22. 10. 8	△23,608,639	4,738,116	△4,785,887	—	
審査裁決	23. 5. 11	棄却				

(注) 「所得金額」欄の「△」の数額は欠損金額を表す。

「納付すべき法人税額」欄の「△」の数額は還付される法人税額を表す。

課税処分の根拠

1 本件更正の根拠

(1) 欠損金額 1660万8639円

上記金額は、次のアの金額にイの金額を加算した金額である。

ア 申告所得金額 △2360万8639円

上記金額は、原告の本件事業年度の法人税の確定申告書に記載された金額と同額である。なお、上記「△」の数額は欠損金額を表す。

イ 所得金額に加算される金額 700万0000円

上記金額は、原告が本件冬季賞与として平成20年12月に甲及び乙に支給した金額であり、法人税法34条1項各号所定の給与の額に該当しないことから、本件事業年度の損金の額に算入されない金額である。

(2) 所得税額等の還付金額 4万7771円

上記金額は、原告の本件事業年度の法人税の確定申告書に記載された金額である。

(3) 欠損金の繰戻しによる還付金額 333万3257円

上記金額は、法人税法80条1項（平成22年法律第6号による改正前のもの）の規定に基づいて、還付所得事業年度である本件事業年度の前年度の法人税額1232万0527円に、還付所得事業年度の所得金額6138万9560円のうちに占める欠損事業年度である本件事業年度の欠損金額（上記(1)の金額）に相当する金額の割合を乗じた金額である。

(4) 差引合計還付金額 338万1028円

上記金額は、上記(2)の金額と(3)の金額とを合計した金額である。

(5) 既に還付の確定した法人税額 478万5887円

上記金額は、次のアの金額とイの金額とを合計した金額である。

ア 所得税額等の還付金額 4万7771円

上記金額は、原告の本件事業年度の法人税の確定申告書に記載された金額である。

イ 欠損金の繰戻しによる還付請求税額 473万8116円

上記金額は、原告の本件事業年度の法人税の確定申告書に記載された金額と同額である。

(6) 差引納付すべき法人税額 140万4800円

上記金額は、上記(5)の金額から上記(4)の金額を差し引いた金額（国税通則法119条1項の規定により100円未満の端数金額を切り捨てた後のもの）である。

2 本件賦課決定の根拠

過少申告加算税の額 18万5000円

上記金額は、本件更正により原告が新たに納付すべきこととなった法人税の額140万円（国税通則法118条3項の規定により1万円未満の端数金額を切り捨てた後のもの）を基礎とし、国税通則法65条1項及び2項の規定を適用して算出した金額である。