

役員給与の意義と事前確定届出給与の要件

——国税不服審判所平成 22 年 5 月 24 日裁決——

渡邊 英之

1 事案の概要

本件は、プレハブ住宅の施工及び販売業を営む同族会社である審査請求人（以下「請求人」という。）が、法人税法第 34 条《役員給与の損金不算入》第 1 項第 2 号に規定する事前確定届出給与に該当するとして損金の額に算入した役員給与について、原処分庁が、当該役員給与は事前確定届出給与に該当せず、損金の額に算入することはできないなどとして、法人税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をしたことに対し、請求人が、原処分庁の事実認定等に誤りがあり原処分は違法であるとしてその一部の取消しを求めた事案である¹⁾。

2 裁決のポイント

請求人は、請求人が支給した役員給与のうち、事前確定届出給与に関する届出書において、支給対象者とした役員に支給した役員給与は、事業年度首において年俸通知書により期末報酬額を期末に支給する旨を通知し、その旨を記載した事前確定届出給与に関する届出書を期限内に税務署長へ提出していることから、損金の額に算入されるべきである旨主張する。

しかしながら、事前確定届出給与は、職務執行の開始の日から 1 月を経過する日までに役員給与の支給時期や支給金額が確定していることを要するところ、当該日までに、株主総会の決議等により、役員給与の支給すべき確定額及び確定時期を定めたとはいえないことから、事前確定届出給与に関する届出書において支給対象者とした役員に支給した役員給与は、事前確定届出給与に該当するとは認められず、損金の額に算入することはできない。

1) 本件では、保有する子会社株式の評価損を損金の額に算入することができるか否か、また、支給された役員給与のうち、未払費用として計上した役員給与及び使用人兼務役員に対する給与について損金の額に算入することができるか否かについても争点となっているが、本稿では、事前確定届出給与として支給された役員給与が事前確定届出給与に該当するとして損金の額に算入することができるか否かという争点に絞って検討することとする。

3 検討

(1) 役員給与の制度の概要

イ 一般的な役員給与の取扱い

法人税法上、法人がその役員に対して支給する給与のうち、次の（イ）から（ハ）まで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されない（法 34 ①²⁾）。

ただし、これらの給与には、債務の免除による利益その他経済的な利益を含み、退職給与、新株予約権（ストック・オプション）によるもの及び使用人兼務役員に対して支給する使用人分給与は含まれず、また、不相当に高額な部分の金額及び事実を隠ぺい又は仮装して経理することにより役員に対して支給する給与は損金の額に算入されない（法 34 ①～③）。

（イ） 定期同額給与

支給時期が1月以下の一定の期間ごとであり、かつ、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給与をいう（法 34 ①一、令 69 ①）。

（ロ） 事前確定届出給与

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、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ものをいう（法 34 ①二、令 69 ②～⑤、規 22 の 3 ①）。

したがって、あらかじめ支給額や支給時期が確定しているものについては、毎月の定期同額の給与のほかに、6月及び12月などのように特定の月に増額支給するものであっても損金の額に算入されることとなる。

（ハ） 利益連動給与

同族会社に該当しない内国法人が業務を執行する役員に対して支給する利益連動型給与で次に掲げる要件を満たすもの（他の業務を執行する役員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。）をいう（法 34 ①三、令 69 ⑥～⑩、規 22 の 3 ③）。

A その利益連動給与の算定方法が、当該事業年度の利益に関する指標（有価証券報告書に記載されるものに限る。）を基礎とした客観的なもの（次に掲げる要件を満たすものに限る。）であること。

（A） 確定額を限度としているものであり、かつ、他の業務を執行する役員に対して支給する利益連動給与に係る算定方法と同様のものであること。

（B） 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月を経過する日までに、

2) 本稿における法令等の略称及び符号は、次のとおりである。

法=法人税法 令=法人税法施行令 規=法人税法施行規則 基通=法人税基本通達
1, 2 = 条番号 ①, ② = 項番号 一, 二 = 号番号

報酬委員会が決定していることその他これに準ずる適正な手続を経ていること。

(C) 算定方法の内容が、(B) の決定又は手続の終了の日以後遅滞なく、有価証券報告書に記載されていることその他の方法により開示されていること。

B 利益に関する指標の数値が確定した後1月以内に支払われ、又は支払われる見込みであること。

C 損金経理をしていること。

上記のとおり、役員給与のうち損金の額に算入されるものは、役員の業務執行期間開始前に職務に対する給与の額が定められているなど、支給時期、支給額について「事前」に定められているもの、すなわち上記(イ)から(ハ)に掲げる定期同額給与、事前確定届出給与及び利益連動給与に限られている。

また、利益に関する指標を基礎として役員に支給される利益連動給与は、いわゆる業績連動型報酬の一種であり、法人税の課税所得の計算上、役員に支給される業績連動型報酬のうち利益連動給与の要件に該当するものは損金の額に算入され、当該要件に該当しない業績連動型報酬は損金の額に算入されないこととなる。

ロ 事前確定届出給与の取扱い

(イ) 事前確定届出給与の意義

事前確定届出給与は、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、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(基通9-2-14)。

(ロ) 事前確定届出給与の「確定額」の意義

事前確定届出給与の「確定額」には、支給金額が確定しているとはいえない現物資産により支給するもの、「〇〇〇万円以下の金額とする」等の単に支給額の上限のみを定めたもの及び一定の条件を付すことにより支給額が変動するようなものは、これに含まれない(基通9-2-15)。

(ハ) 事前確定届出給与の定めの内容に関する届出書の届出期限

事前確定届出給与の定めの内容に関する届出書は、株主総会、社員総会等の決議により事前確定届出給与の定めをした場合は、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(保険会社にあっては、当該会計期間開始の日から5月を経過する日)後である場合には当該4月(5月)を経過する日)までに、所定の事項(事前確定届出給与対象者、支給時期及び支給金額等)を記

載して納税地の所轄税務署長に提出しなければならない（法 34 ①二，令 69 ②，規 22 の 3 ①）。

また、上記の「職務の執行を開始する日」とは、その役員がいつから就任するかなど個々の事情によるのであるが、会社法において、役員を選任やその職務の執行の対価の決定が株主総会の決議により行われることなどが規定されていることから、定時株主総会において役員に選任されその日に就任した者及び定時株主総会の開催日に現に役員である者（同日に退任する者を除く。）にあつては、当該定時株主総会の開催日となる（基通 9 - 2 - 16）。

(2) 役員給与の制度創設に至る経緯³⁾

イ 平成 18 年度税制改正前の取扱い

現行の役員給与の規定は、平成 18 年度税制改正において創設されたものであるが、同改正前の旧法人税法においては、役員に支給される給与（役員退職給与を除く。）は、役員報酬又は役員賞与に区分して取り扱うこととされていた。

このうち役員報酬は、法人と役員との委任関係に基づいて、その職務執行の対価として定期的に支給される給与、すなわち、あらかじめ定められた支給基準に基づいて、毎日、毎週、毎月のように月以下の期間を単位として規則的に反復又は継続して支給される給与をいい（旧基通 9 - 2 - 13）、不相当に高額な部分の金額を除き損金の額に算入することとされていた（旧法 34 ①）。

一方、次に掲げるようなものは臨時的な給与いわゆる役員賞与に該当するとして、損金の額に算入しないものとされていた（旧法 35 ①）。

- ① その支給額が、利益に一定の割合を乗ずる方法により算定されることとなっているもの（旧法 35 ④かっこ書）
- ② 定期の給与を受けている者が、通常行われている給与の増額以外に特定の月だけ増額支給された場合における給与については、その特定の月において支給された額のうち各月において支給される額を超える部分の金額（旧基通 9 - 2 - 13 ただし書）
- ③ 定期の給与を受けている者が、このほかに益、暮に支給される給与（旧基通 9 - 2 - 14）

このように役員賞与が損金の額に算入されない理由は、役員賞与は、利益獲得の功勞に対

3) 本節は、役員給与の制度改正を担当した財務省職員の講演内容（小原昇・佐々木浩「平成 18 年度税制改正（法人税関係）について－会社法制定に伴う整備等を中心に－」租税研究 677 号（平 18.3）91-92 頁）を基に、他の文献も参考にして記述している。

する成功報酬であって、利益処分として利益を分配する性格を有するものであるから、費用性（損金性）は認めがたいことによるものと説明されている。

また、職務執行の対価として支給される役員報酬と、利益獲得の成功報酬として利益処分によって支給される役員賞与の区別は、個々の事例に応じて実質的に判定することが困難であることを踏まえ、専ら役員給与の外形的な支給形態によって行うこととし、具体的には、定期に同額を支給するものを役員報酬、それ以外のものを役員賞与と区別して、役員賞与に該当するものについては、損金の額に算入しないこととしていた⁴⁾。

ロ 平成 18 年度税制改正に至る経緯

上記のとおり、役員報酬は、その職務執行の対価として支給される給与であるが、役員に対する評価期間における企業業績、具体的には売上高や経常利益、営業利益等の指標を基礎として支給する業績連動型報酬については、平成 14 年商法改正前の商法には明確な規定がない状態にあった。この点について、我が国の経済界等から、業績連動型報酬は、米国等で導入されており、経営陣の意欲を高め、企業業績の向上に大きく貢献しているとして、国際競争力の観点から、我が国においても法制を整備すべきとの強い要望が示されたことから、平成 14 年の商法改正において、

（報酬の決定）

第 269 条 取締役が受クベキ報酬ニ付テノ左ニ掲グル事項ハ定款ニ之ヲ定メザリシトキハ株主総会ノ決議ヲ以テ之ヲ定ム

- 一 報酬中額ガ確定シタルモノニ付テハ其ノ額
- 二 報酬中額ガ確定セザルモノニ付テハ其ノ具体的ナル算定ノ方法
- 三 報酬中金銭ニ非ザルモノニ付テハ其ノ具体的ナル内容

2 株主総会ニ前項第二号又ハ第三号ニ規定スル報酬ノ新設又ハ改定ニ関スル議案ヲ提出シタル取締役ハ其ノ株主総会ニ於テ其ノ報酬ヲ相当トスル理由ヲ開示スルコトヲ要ス

との規定が設けられ、平成 15 年 4 月 1 日に施行された。この結果、同条第 1 項第 2 号の規定により、業績連動型報酬は、定款に定めがなく額が確定していない「報酬」であって、その具体的な算定方法として、売上高や経常利益、営業利益等の指標を基礎として算定することを株主総会の決議によって定めれば、役員に支給することができるようになった。

このように、平成 14 年の商法改正により、従来は役員賞与として取り扱われていた業績連動型報酬について役員報酬とする旨の規定が設けられたこと等を契機に、我が国の会計基

4) 財務省『平成 18 年 税制改正の解説』323 頁

http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2006/f1808betu.pdf

準設定主体である企業会計基準委員会は、役員賞与の会計処理について検討を開始した。その結果、同委員会は、平成16年3月9日付で実務対応報告第13号「役員賞与の会計処理に関する当面の取扱い」を公表し、役員賞与は、発生時に費用として会計処理することが適当であるとの見解を示した⁵⁾が、この時点においては、法人税における役員給与の取扱いについての改正は行われず、業績連動型報酬は、定期的に同額を支給するものではなく、かつ、その支給額が、利益に一定の割合を乗ずる方法により算定されることとなっているものも含まれることから（上記イの①参照）、役員報酬ではなく役員賞与であって、会計上は発生時に費用として処理されていたとしても法人税法上は損金の額に算入されないとの取扱いがなされていた。

しかし、平成17年7月26日に公布された会社法には、

（取締役の報酬等）

第361条 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（以下この章において「報酬等」という。）についての次に掲げる事項は、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。

- 一 報酬等のうち額が確定しているものについては、その額
- 二 報酬等のうち額が確定していないものについては、その具体的な算定方法
- 三 報酬等のうち金銭でないものについては、その具体的な内容

2 前項第二号又は第三号に掲げる事項を定め、又はこれを改定する議案を株主総会に提出した取締役は、当該株主総会において、当該事項を相当とする理由を説明しなければならない。

との規定が設けられ、役員賞与は、役員報酬とともに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して整理されたことから、企業会計基準委員会は、改めて実務対応報告第13号を見直すこととした。その結果、同委員会は、平成17年11月29日付で企業会計基準第4号「役員賞与に関する会計基準」を公表し、同基準には、役員賞与は、発生した会計期間の費用として処理することが定められた⁶⁾。その理由として、同委員会は、役員報酬は、確定報酬として支給される場合と業績連動型報酬として支給される場合があるが、職務執行の対価として支給されることにはかわりはなく、会計上は、いずれも費用として処理され、役員賞与は、経済的実態としては費用として処理される業績連動型報酬と同様の性格であると

5) 企業会計基準委員会『役員賞与の会計処理に関する当面の取扱い（実務対応報告第13号）』1頁（平16.3.9）

https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/documents/docs/bonus/bonus.pdf

6) 企業会計基準委員会『役員賞与に関する会計基準（企業会計基準第4号）』2頁（平17.11.29）

https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/documents/docs/yakuin/yakuin.pdf

考えられるため、費用として処理することが適当であるとしている。また、同委員会は、役員給与の支給について、役員給与は利益をあげた功労に報いるために支給されるものであって、利益の有無にかかわらず職務執行の対価として支給される役員報酬とは性格が異なるとの見解もあるが、会社の利益は職務執行の成果であり、この功労に報いるために支給される役員給与もやはり業績連動型の役員報酬と同様に職務執行の対価と考えられるとの見解を示している⁷⁾。

このように会社法制や会計制度など税制を取り巻く周辺的な制度が大幅に改正されたこと、また、我が国の経済界等から、役員給与の損金算入を認めるべきであるとの要望が示されたこと等を受け、平成18年度税制改正において、平成18年5月1日の会社法施行に合わせる形で現行の役員給与の規定が創設され、今日に至っているところである。

そして、現行の役員給与の規定においては、定期かつ同額が支給される給与を役員報酬として損金の額に算入することを認め、それ以外の給与は利益処分による利益の分配であり役員給与に該当するから損金の額に算入されないとする改正前の画一的・形式的な基準を改め、役員業務執行期間開始前に職務に対する給与の額が定められているなど、支給時期、支給額について「事前」に定められ恣意性が排除されている給与を損金の額に算入することを認め⁸⁾、それ以外の給与は利益処分による利益の分配であって損金の額に算入されないとしている。したがって、現行の規定においても、改正前の役員給与のすべてについて損金の額に算入することは、いわゆる「お手盛り」的な支給が懸念され、公平性の観点からも問題があることから、支給の恣意性を排除する要件を定め、具体的には、①改正前の役員報酬を「定期同額給与」として、②益、暮に支給されるなど特定の月だけ増額支給される場合（上記イの②、③参照）であっても、その役員の職務につき所定の時期に確定額を支給する旨の定めに基づいて支給する給与であって、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ものを「事前確定届出給与」として、また、③同族会社に該当せず、かつ、有価証券報告書を作成・提出する法人で一定の要件を満たすものについては、業績連動型報酬を「利益連動給与」として、それぞれ法人税法上も職務執行の対価性があるものとして損金の額に算入することを認め、上記①～③以外の給与は利益処分による利益の分配であって損金の額に算入されないとしている。

ハ 平成19年度税制改正における事前確定届出給与届出書の届出期限の改正

平成18年度税制改正において、職務執行の対価として支給される役員給与については、その定めをいつ行ったのか、つまり職務執行の開始前なのか、職務執行の開始後なのかによって損金算入の可否を区別することとしたことから、事前確定届出給与の定めの内容に関する

7) 企業会計基準委員会・前掲注(6)4頁

8) 財務省・前掲注(4)323頁

届出書の規定は、この事実を確認するため、職務執行開始日までに税務署長に対してその定めの内容を届け出ることとして設けられ、その給与に係る職務の執行を開始する日と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月を経過する日（保険会社にあつては、当該会計期間開始の日から4月を経過する日）とのいずれか早い日までに提出しなければならない旨規定されていた（旧令69②）。

この点について、事前確定届出給与については、その給与に係る職務の執行を開始する日を株主総会の日と解すると届出の期限までに実質的に余裕がないことになってしまうといった指摘があり⁹⁾、また、日本税理士会連合会からも緊急に改正要望があつたことから、平成19年度税制改正において、上記(1)のロの(ハ)の内容に改正が行われ、今日に至っている。

(3) 本判決の判断について

本件では、請求人が平成20年3月期（平成19年4月1日から平成20年3月31日までの事業年度）に支給した役員給与が事前確定届出給与に該当するか否かが争点となっており、本判決では、まず、本件届出役員は、本件届出書で事前確定届出給与対象者として届出されているが、請求人が本件届出役員に対して支給した本件届出役員給与が事前確定届出給与に該当するには法人税法施行令第69条第2項に規定されているとおり、株主総会等の決議により、役員職務について、所定の時期に確定額を支給する旨の定めをした場合には、その決議をした日（同日がその職務の執行を開始する日後である場合には、当該開始する日）から1月を経過する日（届出期限）までに所定の届出をしなければならないとともに、最も遅い場合であっても、役員がその職務の執行を開始する日から1月を経過する日までに、株主総会等の決議により、役員給与を支給すべき確定時期及び確定額を定めておくことが要件となると解されるとしている。

そして、本件届出役員給与が、この要件を満たしているといえるか否かについて、次のように検討している。

イ 職務の執行を開始する日

定時株主総会で選任された役員に係る職務の執行を開始する日は、定時株主総会の開催の日とすることが相当であることから、本件届出役員の職務執行の開始の日は、本件届出役員が選任された請求人の定時株主総会の開催された平成18年6月○日と認められる。

9) 財務省『平成19年 税制改正の解説』330頁

http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2007/explanation/pdf/P247-P378.pdf

ロ 支給すべき確定時期についての定め

本件において株主総会等の決議があるとしても、年俸通知書には、「期末報酬額は、今年度の目標を100%達成した場合の確定額であり、達成度により金額は0倍～2.0倍の範囲内で変動する」旨の記載があり、これは、後日予定している達成度に基づく報酬額の評価査定を行ってはじめて期末報酬である本件届出役員給与の金額を確定させる旨定めたものであるとみる以上、上記定時株主総会の決議において、支給時期を定めていたとしても、これは、飽くまでも、その支給時期までに、後日予定している達成度に基づく報酬額の評価査定を行うことを前提条件とするものであり、確定的な支給時期の定めであるということとはできない。

そして、現に、①年俸通知書には期末（平成19年3月31日）に支給する旨記載されているものの、②実際の支給時期は、平成19年4月25日の報酬査定を受けてe社長による承認がなされた後の同年5月1日であり、③請求人が提出した本件届出書に記載された本件届出役員に対する支給時期は、平成19年6月29日であるなど、支給時期についての定めが明確なままであったというべきであり、本件届出役員がその職務の執行を開始する日（平成18年6月〇日）から1月を経過する日（平成18年7月〇日）までに請求人において支給すべき確定時期を定めたとは認められない。

ハ 支給すべき確定額についての定め

上記ロのとおり、本件において役員報酬に関して株主総会等の決議があると見られるとしても、その決議は、これにより期末報酬である本件届出役員給与の金額を確定的に定めたものではなく、後日予定している達成度に基づく報酬額の評価査定を行ってはじめて確定する旨定めたものであるというべきである。

そして、本件全証拠によっても、本件届出役員がその職務の執行を開始する日から1月を経過する日までに請求人において報酬額の評価査定を行ったことは認められないから、同日までに支給すべき確定額を定めたことにはならない。

したがって、上記ロ及びハのとおり、役員がその職務の執行を開始する日から1月を経過する日までに、株主総会の決議等により、役員給与の支給すべき確定額及び確定時期を定めたとはいえず、本件届出役員給与は、事前確定届出給与には該当しないと判断が示されている。

また、その支給形態から定期同額給与にも、請求人が同族会社であることから利益連動給与にも該当せず、本件届出役員給与は、平成20年3月期の損金の額に算入することはできないとしており、いずれも妥当な判断であるといえよう。

ただし、判断の前提となる法令解釈において、法人税基本通達9-2-14及び9-2-15については、「当審判所においても、事前確定届出給与の取扱いがそもそも例外的な取扱いであることから、これを相当と認める」としていることには、疑問の残るところである。前述の

とおり、規定された要件を満たし、支給時期、支給額について「事前」に定められ恣意性が排除されている給与を、定期同額給与、事前確定届出給与及び利益連動給与として損金の額に算入することを認めるとするのが現行の役員給与の制度であって、上記通達も現行の制度の趣旨を踏まえて定められたのであるから、この点について、請求人が理解できるような説明を記述すべきであったと思われる。

なお、事前確定届出給与の支給に関する裁決事例としては、本裁決が、最初の、かつ、現時点において唯一の公表裁決であることから、本裁決は今後の参考となる事例として評価できるものと思われる。

参考文献

金子宏『租税法（第20版）』（弘文堂、平27）

大澤幸宏『法人税基本通達逐条解説（七訂版）』（税務研究会出版局、平26）

小原昇・佐々木浩「平成18年度税制改正（法人税関係）について－会社法制定に伴う整備等を中心に－」
租税研究 677号（平18.3）

財務省『平成18年 税制改正の解説』

http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2006/fl808betu.pdf

財務省『平成19年 税制改正の解説』

http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2007/explanation/pdf/P247-P378.pdf

企業会計基準委員会『役員賞与の会計処理に関する当面の取扱い（実務対応報告第13号）』（平16.3.9）

https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/documents/docs/bonus/bonus.pdf

企業会計基準委員会『役員賞与に関する会計基準（企業会計基準第4号）』（平17.11.29）

https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/documents/docs/yakuin/yakuin.pdf