

租税法の解釈について—判例をもとに—

泉 潤 慈¹

概要

租税法の解釈については、文理解釈と趣旨解釈（目的論的解釈）がある。金子先生、古部先生、谷口先生の説を紹介するとともに、どう解すべきが議論がなされている事件を考えてみたい。代表的な裁判事件をとりあげ、検討したところ、文理解釈で解されるべき事件、趣旨解釈（目的論的解釈）で解されるべき事件があると考えられる。

租税法律主義と租税公平主義が両方満たされる場合と（裁判になる場合に見られるが）租税法律主義と租税公平主義が十分に満たされず、相反する面がある事件ではその兼ね合いを考えて解釈すべき事件があると考えられる。

キーワード：租税法の解釈、文理解釈、趣旨解釈（目的論的解釈）、租税法律主義、
租税公平主義

1 租税法の解釈

1.1 金子 宏 説

「具体的な事実に法を適用するためには、法の意味内容を明らかにする必要がある。この作用を法の解釈という。租税法は侵害規範（Eingriffsnorm）であり、法的安定性の要請が強くはたらくから、その解釈は原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されない。中略 ただし、文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合に、規定の趣旨目的に照らしてその意味内容を明らかにしなければならないことは、いうまでもない。」²

1.2 古部 裕典 説

「定義規定によって一義的で明確な解釈ができる場合はともかくも、「文理解釈」においては、その法規の趣旨・目的に照らした解釈は広く認められているところである。これを無視した解釈はありえない。すなわち、租税法を解釈するに際しては、租税法規の立法趣旨・目的の適切な役割に関する正確な理解が不可欠である。ここでいう、立法趣旨・目的とは、まず、(i) 立法経緯、

¹ 福山大学経済学部教授 Email:izumi@fuec.fukuyama-u.ac.jp

² 金子 宏（2014）、『租税法[第19版]』弘文堂、112。

具体的には、立法担当者による立法趣旨の説明等から明らかにすることができる。さらに、もう一つの観点として、(ii) 立法目的とは区別される、その法律あるいは関係規定が有する「目的としての（法的）構造」がある。「目的としての（法的）構造」は、理論的には、立法趣旨・目的に先立って、通常用語の意味が明確に解釈できるか否かに際して検討されることになるだろうが、これらは一体として解釈されることとなるだろう。

「目的としての（法的）構造」は、租税法において重要で、かつ明確な骨格である構造に影響を及ぼすような、租税法規のリテラルな（原文主義的な）解釈は許されないと解されよう。それは、租税法規の構造が抱える自己防御的な機能であるといえる。」³

1.3 谷口 勢津夫 説

「税法は強行法規であり侵害規範であるから、租税法律主義・合法性の原則の下で、税法の解釈に厳格さが特に強く求められるので、税法の解釈は、最も説得力のある権威的論拠とされる法文および文言に忠実な解釈、すなわち、文理解釈によるべきであろう。

もっとも、文理解釈の結果なお複数の解釈可能性が残る場合には、租税法律主義・合法性の原則の下でも、租税法規の趣旨・目的すなわち租税立法者の価値判断を参酌して、租税法規の意味内容を一義的に確定することが許されるし、むしろ、確定しなければならない。このような法解釈の方法は一般に目的論的解釈と呼ばれるが、問題は、目的論的解釈がどこまで許容されるかである。」⁴

1.4 筆者

税法の解釈に当たっては、租税法律主義と租税公平主義を適度に満たしていないといけなさと考える。

文章を文字通り読み、理解すると同時にその規定の趣旨目的も当然に勘案すべきと考える。

租税回避の是非については、社会通念によるのではないかと考える。趣旨解釈・目的論的解釈も是認すべきであると考えます。

2 文理解釈 例

2.1 「最判平成22年3月2日 判決 ホステスに対する報酬の額が一定の期間ごとに計算されて支払われている場合における、所得税法施行令322条にいう「当該支払金額の計算期間の日数」は、ホステスが実際に稼働した日数ではなく、当該期間内に含まれるすべての日数を指すと解すべき。」⁵

³ 占部 裕典（2013）『租税法における文理解釈と限界』慈学社、はしがきV D.

⁴ 谷口 勢津夫（2014）『租税回避論』清文社、17.

⁵ 金子 宏（2014）『租税法〔第19版〕』弘文堂、112.

事実

(1) 上告人らは、それぞれ経営するパブクラブにおいて、顧客に対し、接待をして遊興又は飲食をさせており、その接待をさせるホステスを使用している。

上告人らは、年末年始を除き、年中無休でパブクラブを開けて営業している。

(2) 上告人らは、各ホステスが採用時に提出した応募申込書に記載された出勤可能な曜日及び時間を目安に、各営業日の開店前までに、各ホステスに対して当日の出勤の可否を電話等で確認するなどして、ホステスの必要人数を確保しており、各ホステスの実際の出勤の有無についても、各人別に各日ごとに管理している。

(3) ア 上告人らは、毎月1日から15日まで（ただし、毎年1月は3日から15日まで）及び毎月16日から月末まで（ただし、毎年12月は16日から30日まで）をそれぞれ1期間と定め（以下、各々の期間を「本件各集計期間」という。）、本件各集計期間ごとに各ホステスの報酬の額を計算し、毎月1日から15日までの報酬を原則としてその月の25日に、16日から月末までの報酬を原則として翌月の10日に、各ホステスに対してそれぞれ支払っている。

イ 上告人らは、各ホステスに対して支払う報酬の額について、「1時間当たりの報酬額」（本件各集計期間における指名回数等に応じて各ホステスごとに定まる額）に「勤務した時間数」（本件各集計期間における勤務時間数の合計）を乗じて計算した額に、「手当」（本件各集計期間における同伴出勤の回数に応じて支給される同伴手当等）の額を加算して算出している。

ウ 上告人らは、それぞれ、上記イのとおり算出した各ホステスの報酬の額から、5000円に本件各集計期間の全日数を乗じて計算した金額及び「ペナルティ」（各ホステスが欠勤、遅刻等をした場合に「罰金」として報酬の額から差し引かれるもの）の額を控除した残額に100分の10の税率を乗じて各月分の源泉所得税額を算出し、その金額に近似する額を各法定納期限までに納付していた。

(4) 被上告人らは、各ホステスの本件集計期間中の実際の出勤日数が施行令322条の「当該支払金額の計算期間の日数」に該当するとして、中略 各月分の源泉所得税について、納税告知及び不納付加算税の賦課決定を行った。（民集64巻2号423（75）、424（76））

判断

一般に、「期間」とは、ある時点から他の時点までの時間的隔たりといった、時的連続性を持った概念と解されているから、施行令322条にいう「当該支払金額の計算期間」も、当該支払金額の計算の基礎となった期間の初日から末日までという時的連続性を持った概念であると解するのが自然であり、これと異なる解釈を採るべき根拠となる規定は見当たらない。

中略 租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではなく、原審のような解釈を採ることは、上記のとおり、文言上困難であるのみならず、ホステス報酬に係る源泉徴収制度に

租税法の解釈について一判例をもとに—

において基礎控除方式が採られた趣旨は、できる限り源泉所得税額に係る還付の手数を省くことにあったことが、立法担当者の説明等からもうかがわれるところであり、この点からみても、原審のような解釈は採用し難い。

そうすると、ホステス報酬の額が一定の期間ごとに計算されて支払われている場合においては、施行令322条にいう「当該支払金額の計算期間の日数」は、ホステスの実際の稼働日数ではなく、当該期間に含まれるすべての日数を指すものと解するのが相当である。

参考

原審

ホステス等の個人事業者の場合、その所得の金額は、その年中の事業所得に係る総収入金額から必要経費を控除した金額（法27条2項）であるから、源泉徴収においても、「同一人に対し1回に支払われる金額」から可能な限り実際の必要経費に近似する額を控除することが、ホステス報酬に係る源泉徴収制度における基礎控除方式の趣旨に合致する。本件のように、報酬の算定要素となるのが実際の出勤日における勤務時間である場合には、当該出勤日についてのみ稼働に伴う必要経費が発生するととらえることが自然であって、これによるのが、非出勤日をも含めた本件各集計期間の全日について必要経費が発生すると仮定した場合よりも、実際の必要経費の額に近似することになる。

施行令322条の「当該支払金額の計算期間の日数」とは、「同一人に対し1回に支払われる金額」の計算要素となった期間の日数を指すものというべきである。そして、本件における契約関係を前提とした場合、各ホステスに係る施行令322条の「当該支払金額の計算期間の日数」とは、本件各集計期間の日数ではなく、実際の出勤日数であるといえることができる。

（民集64巻2号 425（77）、426（78））

賛成 佐藤 英明 説

岩崎 政明 説

山畑 博史 説

判例 タイムズ 説

2.2 筆者

この判決は、文言とともに、源泉徴収制度の趣旨目的にも入って判断している。判断の帰趨は、

源泉徴収制度の趣旨・目的の理解の違いによるものと考えられる。申告納税が基本か源泉徴収が基本か。徴収では源泉徴収が圧倒的に申告納税を上回っている。この判決は、申告納税が基本であるとの考え方によって最高裁が判断したように考える。

3 趣旨解釈（目的論的解釈） 例

3.1 最判平成24年1月13日 判決 所得税法における「その収入を得るために支出した金額（34条2項）の意義⁶

事実

原告らが経営する会社（以下「会社」という）は、3～5年の保険期間内に被保険者が死亡したときは死亡保険金が会社に支払われ、死亡しなかった場合には満期保険金が原告らに支払われるという内容の複数の養老保険契約を保険会社と締結し、保険期間内に被保険者が死亡しなかったため、原告らが満期保険金の支払を受けた。これらの保険契約に係る保険料を直接支払ったのは会社であったが、当該保険料の2分の1は会社が保険料を支払ったことによる損金として、その余の2分の1については原告らに対する貸付金として、会社において経理処理されている（すなわち、保険料支払の負担は会社と原告らがそれぞれ2分の1ずつ負った形になっている）。

この場合に原告らに支払われた保険金は原告らの一時所得として課税される所、所得税法34条2項は「一時所得の金額は、その年中の一時所得に係る総収入金額からその収入を得るために支出した金額・・・の合計額を控除・・・する」としている。

原告らが、本件で、一時所得として課税される金額の算定において同項により控除されるのは上記保険料全額（会社の負担部分も含む）であるとの前提で申告したところ、控除対象は原告らの負担部分のみであるとして更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分がされた。

そこで、原告らが国を被告として上記各処分の取消を求めて提訴し、1審、2審とも原告らの請求を全て認容すべきものとしたことから、国が上告受理申立てをした。

本判決は、判旨のとおり判示して原告らの請求のうち更正処分の取消しを求める部分には理由がないとし、原判決を破棄して1審判決を取り消した上、原告らの請求を棄却した。また、過少申告加算税賦課決定処分の取消しを求める部分については、国税通則法65条4項が定める「正当な理由」の有無に係る諸事情について審理を尽くさせるため、事件を原審に差し戻した。

⁶ 金子 宏（2014）『租税法〔第19版〕』弘文堂、112。

判旨

I 一時所得に係る支出が所得税法34条2項にいう「その収入を得るために支出した金額」に該当するためには、それが当該収入を得た個人において自ら負担して支出したものとイえることを要する。

II 死亡保険金の受取人を会社とし、満期保険金の受取人を当該会社の代表者らとする養老保険契約の保険料を当該会社が支払い、満期保険金を当該代表者らが受け取った場合において、上記保険料のうち当該代表者らに対する貸付金として、経理処理されたものであるなど判示の事情の下では、上記満期保険金に係る当該代表者らの一時所得の金額の計算上、後者の部分は所得税法34条2項にいう「その収入を得るために支出した金額」に当たらない。⁷

賛成 品川 芳宣 説

高橋 祐介 説

渡邊 裕泰 説

反対 増田 英敏 説

藤中 敏弘 説

3.2 筆者

文言による解釈からすると、納税者の主張のように理解しがちであるが、そうする納税者間の公平性が著しく損なわれていると考える。条文の不備とも思われるところ、趣旨・目的から最高裁の判断の方が妥当であると考えます。

4 判例評釈

4.1 東京高裁平成25年3月14日判決 賞与の総額が減少した場合に届出通り支払われた役員賞与の事前確定届出給与の該当性⁸

⁷ 小林 宏司（2012）「時の法令」『JURIST』NUMBER 2012 NUMBER 1447、有斐閣、88、89。

⁸ 西本 靖宏（2014）「租税法3 賞与の総額が減少した場合に届出どおり支払われた役員賞与の事前確定給与の該当性」『平成25年度 重要判例解説』有斐閣、214、215。

事実

控訴人が、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、処分行政庁から法人税の更正及び過少申告加算税の賦課決定を受けたため、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た事案の控訴審において、本件各役員給与は法人税法34条1項2号の事前確認届出給与に該当しないとした原判決を相当とし、本件控訴を棄却した事例

判断

法人税法34条1項2号は、事前に支給時期及び支給額が株主総会等において確定的に定められ、その届出がされた給与については、給与の支給額をほしいままに決定し、法人税を回避する弊害がないため、これを損金に算入することを認めたものである。もとより、企業活動の結果、事前に確定した額の給与を支給することを相当としない事態も生じうるが、そのような場合について、何らの手続きを要しないまま損金算入を許せば、事前確定届出給与制度を設けた趣旨を没却することになるから、法人税法施行令69条3項は、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）。このような法人税法及び同法施行令の規定によれば、所定の手続きを経ることなく減額支給された事前確定届出給与を損金算入することはできないと解すべきである。控訴人主張のように損金算入の可否を利益調整の意図や法人税の課税回避の目的の有無といった主観的な要素により判断することになれば、法的安定性を害し、課税の公平を害することにもなるので、採用できない。（LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース ，2014/06/29 <http://www.tkclex.ne.jp/lexbin/PrintContents.aspx?pf=1&zb=25445937>

参考

一審判断

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が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、役員給与のうち定額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、その支給額をほしいままに決定し、法人の所得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を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(定額同額給与及び利益連動給与を除く。)であり、定額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(定額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される。(LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース 2014/06/29 <http://www.tkclex.ne.jp/lexbin/PrintContents.aspx?l&zb=25497997>)

- (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

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になる。

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と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と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と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とおりにされなかった場合にはほかならず、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に該当することとするのは相当でないことは、上記アのとおりである。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といえる。

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ていること」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になり、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専任され(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召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になる。

(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)アのおおり、原告は、平成20年11月26年に開催された本件事業年度の直前事業年度の定時株主総会において、P1及びP12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、P1及びP12に対して支給する冬季及び夏季の賞与をP1につき各季500万円、P12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、P3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26年11月26日まで）」、P1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」。P12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である。

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、P1に対し500万円、P12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、P1に対し250万円、P12に対し100万円をそれぞれ支給した（本件夏季賞与）に過ぎないのであって、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になるところ、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については、本件事業年度の直前事業年度（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

会までの間の一つ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に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事業年度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P1につき250万円、P12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のとおりにされたということができるが、前提事実（2）エのとおり、原告は、P3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言わざるを得ない。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。（6（6/16 ページ7/16 ページ8/16 ページ、LEX/DBインターネットTKC法律情報データベース、<http://www.tkclcx.ne.jp/lexbin/PrintContents.aspx?pf=1&zb=25497997> 2014/06/29）

4.2 筆者

この裁判例は、税法の条文の文言はもちろん、税制改正の趣旨（利益操作の恣意性の排除）や会社法の条文解釈・趣旨をも考察し、結論を出しており、結論としても妥当である。

About interpretation of tax law — on juridical precedent —

Junji Izumi

Abstract

Regarding the interpretation of Tax Law, there are interpretation of word for word and interpretation of Purpose. In this Thesis, I want to theory of the three professors of Kaneko, Urabe, Taniguchi, and wish to consider the case that how to interpret the affair is still being discussed, after I selected one typical case of justice and examined it, I think that there are two kinds of cases, one should be interpreted by interpretation of word for word, and should be interpretation of Purpose. Also

I think that the interpretation of combination is needed for the two cases, one is filled with tax principal of no taxation without law and tax principal of impartiality, another is not fully filled with tax principal of no taxation without law and tax principal of impartiality and is conflicted with each other.

Key word

Interpretation of tax law

Interpretation of word for word

Interpretation of Purpose.

Tax principal of no taxation without law

Tax principal of impartiality.

(注 概要の英訳については福山大学中村先生にご教示いただきました。厚く御礼申し上げます。)