

# 裁 決 書

金裁(法)令6第1号

令和6年8月1日

国税不服審判所長 清野 正彦



審査請求人

所在地

名称

代表者

原処分庁

原処分

令和5年6月20日付でされた次の各処分

- 1 [redacted] から令和2年2月29日までの事業年度の法人税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分
- 2 [redacted] から令和2年2月29日までの課税事業年度の地方法人税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分

上記審査請求について、次のとおり裁決する。

主 文

審査請求をいずれも棄却する。

理 由

## 1 事実

### (1) 事案の概要

本件は、歯科医業を営む医療法人社団である審査請求人（以下「請求人」とい

う。)が損金の額に算入した理事長に対する役員給与の額について、原処分庁が、当該役員給与は法人税法第34条《役員給与の損金不算入》第1項第1号所定の定期同額給与に該当しないとして法人税等の更正処分等をしたのに対し、請求人が、当該役員給与は事実上の事業開始の日から三月を経過する日までに改定されたものであるから定期同額給与に該当するなどとして、原処分の全部の取消しを求めた事案である。

## (2) 関係法令

イ 法人税法第13条《事業年度の意義》第1項は、この法律において「事業年度」とは、法人の財産及び損益の計算の単位となる期間（以下「会計期間」という。）で、法令で定めるもの又は法人の定款、寄附行為、規則、規約その他これらに準ずるもの（以下「定款等」という。）に定めるものをいう旨規定している。

ロ 法人税法第34条第1項は、内国法人がその役員に対して支給する給与（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を除く。）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旨規定し、同項第1号は、その支給時期が一月以下の一定の期間ごとである給与（以下「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（以下「定期同額給与」という。）と規定している。

また、法人税法第34条第6項は、同条第1項に規定する使用人としての職務を有する役員とは、役員（社長、理事長その他政令で定めるものを除く。）のうち、部長、課長その他法人の使用人としての職制上の地位を有し、かつ、常時使用人としての職務に従事するものをいう旨規定している。

ハ 法人税法施行令第69条《定期同額給与の範囲等》第1項第1号（令和2年政令第207号による改正前のもの。以下同じ。）は、定期給与で、次に掲げる改定（以下「給与改定」という。）がされた場合における当該事業年度開始の日又は給与改定前の最後の支給時期の翌日から給与改定後の最初の支給時期の前日又は当該事業年度終了の日までの間の各支給時期における支給額が同額であるものと規定している。

(イ) 当該事業年度開始の日の属する会計期間（法人税法第13条第1項に規定する

会計期間をいう。以下同じ。)開始の日から三月を経過する日(以下「三月经過日等」という。)まで(定期給与の額の改定(継続して毎年所定の時期にされるものに限る。))が三月经過日等後にされることについて特別の事情があると認められる場合にあっては、当該改定の時期)にされた定期給与の額の改定(以下「通常改定」という。)

(ロ) 当該事業年度において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(以下「臨時改定事由」という。)によりされたこれらの役員に係る定期給与の額の改定(ただし、通常改定を除く。)

(ハ) 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(以下「業績悪化改定事由」という。)によりされた定期給与の額の改定(ただし、その定期給与の額を減額した改定に限り、通常改定及び臨時改定事由による改定を除く。)

### (3) 基礎事実

当審判所の調査及び審理の結果によれば、次の事実が認められる。

イ 請求人は、医療法第45条第1項に基づく[ ]の認可を経て、[ ]に設立の登記がされた歯科医業を営む医療法人社団である。

なお、平成31年1月4日に開催された請求人の設立総会において、定款及び役員の月額報酬限度額(理事長は440万円。)が承認され、理事長に[ ](以下「本件理事長」という。)が選任された。

おって、上記の定款には、会計年度は、毎年3月1日から翌年2月末日までとし、設立後最初の会計年度は、設立の日から平成32年2月29日までとする旨記載されている。

ロ 請求人は、平成31年4月26日に、[ ]から医療法第7条第1項所定の開設許可(診療所の新規開設)を取得した。

なお、上記の開設許可に係る診療所開設許可申請書には、開設予定年月日は令和元年6月1日と記載されている。

ハ 請求人は、設立後最初の事業年度の各支給時期における本件理事長に対する定期給与(以下「本件役員給与」という。)の支給額について、平成31年4月ないし令和元年6月は零円、令和元年7月及び8月は180万円、同年9月ないし令和2

年2月は280万円とした（以下、令和元年7月から支給額を180万円とした本件役員給与の額の改定を「本件7月支給額改定」といい、同年9月から支給額を280万円とした本件役員給与の額の改定を「本件9月支給額改定」といい、これらを併せて「本件各支給額改定」という。）。

なお、請求人が本件役員給与を総勘定元帳の役員報酬勘定に計上した日付は、令和元年7月支給額が7月18日、同年9月支給額が9月17日である。

#### (4) 審査請求に至る経緯

イ 請求人は、 から令和2年2月29日までの事業年度（以下「本件事業年度」という。）の法人税及び から令和2年2月29日までの課税事業年度（以下「本件課税事業年度」という。）の地方法人税について、それぞれ青色の確定申告書に別表の「確定申告」欄のとおり記載して法定申告期限までに申告した。

なお、請求人は、上記の申告において、本件役員給与の合計額2,040万円を定期同額給与として損金の額に算入した。

ロ 次に、請求人は、原処分庁所属の調査担当職員の調査を受け、本件事業年度の法人税及び本件課税事業年度の地方法人税について、別表の「修正申告」欄のとおりとする各修正申告書を令和5年5月1日に提出した。

ハ 原処分庁は、原処分庁所属の調査担当職員の調査に基づき、令和5年6月20日付で、本件役員給与は法人税法第34条第1項各号に規定する給与のいずれにも該当しないとして、別表の「更正処分等」欄のとおりの本件事業年度の法人税及び本件課税事業年度の地方法人税の各更正処分（以下、これらを併せて「本件各更正処分」という。）並びに過少申告加算税の各賦課決定処分（以下「本件各賦課決定処分」という。）をした。

ニ 請求人は、本件各更正処分及び本件各賦課決定処分を不服として、令和5年9月15日に再調査の請求をしたところ、再調査審理庁は、同年12月12日付でいずれも棄却の再調査決定をし、その決定書謄本を請求人に対し同月15日に送達した。

ホ 請求人は、再調査決定を経た後の原処分に不服があるとして、令和6年1月15日に審査請求をした。

## 2 争点

本件役員給与は定期同額給与に該当しないか否か（具体的には、本件各支給額改定が

通常改定に該当しないか否かである。))。

### 3 争点についての主張

原 処 分 庁	請 求 人
<p>請求人は、平成31年3月29日付で医療法人設立認可を受け、[redacted]に設立の登記をしていることから、同日が請求人の設立の日となる。また、請求人の定款において、設立後最初の会計年度は設立の日から平成32年2月29日までとする旨定めていることから、請求人の設立後最初の会計期間は、[redacted]から令和2年2月29日である。</p> <p>ところで、請求人から本件理事長に給与を支給するとした給与改定の資料については、設立総会議事録において月額報酬限度額の定めはあるものの、他に設立後最初の事業年度において支給額を定めた書類及び支給額の改定額を定めた書類等はない。</p> <p>そうすると、請求人が本件役員給与の支給額について総勘定元帳の役員報酬勘定に計上した日付を定期給与の額が改定された日としてみた場合、本件7月支給額改定は令和元年7月18日に、本件9月支給額改定は同年9月17日にそれぞれされているから、いずれも設立後最初の会計期間開始の日から三月を経過する日後にされた定期給与の額の改定であるといえる。</p>	<p>請求人の医療法人としての事業開始の日は令和元年6月1日であり、同日前には全く取引が発生していないのであるから、同日を開業の日とみるべきである。</p> <p>ところで、そもそも役員給与が損金として認められるのは、売上げとの関連性が強いからであり、請求人において、開業前の売上げのない平成31年4月及び令和元年5月には当然に給与は発生しないから、開業前の期間においても定期同額給与を発生させるべきであるという法理も会計上の妥当性も経済合理性も全く見出すことはできない。</p> <p>そうすると、法人税法施行令第69条第1項第1号にいう会計期間開始の日とは、開業の日である令和元年6月1日と解するべきであり、このような解釈は、立法趣旨に反してもいないし、課税上の弊害も全くなく、税の公平性にも抵触することもない。</p> <p>したがって、本件各支給額改定は、いずれも設立後最初の会計期間開始の日である開業の日から三月以内にされた定期給与の額の改定であり、いずれ</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>したがって、本件各支給額改定は、いずれも通常改定に該当しないから、本件役員給与は、定期同額給与に該当しない。</p>	<p>も通常改定に該当する。</p> <p>なお、本件役員給与の支給額280万円については、もともと決まっていた月額報酬の確定額であり、令和元年7月及び同年8月の支給額を180万円としたのは、請求人の資金繰りの都合によるものである。</p> <p>また、本件役員給与は、請求人の設立総会において月額報酬限度額が定められていたことから、お手盛りの弊害もなく、各支給時期における支給額がその限度額以内であれば同額であると解することができる。</p> <p>以上によれば、本件役員給与は、定期同額給与に該当する。</p>

#### 4 当審判所の判断

##### (1) 検討

役員給与の損金算入のあり方については、平成18年度の税制改正において見直しが行われ、事前の定めにより役員給与の支給時期・支給額に対する恣意性が排除されているものについて損金算入が認められることとなった。さらに、平成19年度の税制改正では、法令において役員給与の取扱いの明確化等を図ることとされ、すなわち、法人税法施行令第69条第1項第1号において、定期給与の額の改定につき、法令上その範囲を、①通常改定、②臨時改定事由による改定、③業績悪化改定事由による改定というように具体的に明示するとともに、改定があった場合には、定期給与をその改定の前後で区分し、改定前の各支給時期における支給額が同額である定期給与と改定後の各支給時期における支給額が同額である定期給与とについて、それぞれごとに定期同額給与に該当するかどうかを判定することとされた。

そこで、本件各支給額改定が上記①ないし③に該当するかどうかについて、以下検討する。

## イ 通常改定該当性について

上記1の(2)のイのとおり、法人税法第13条第1項が「事業年度」とは定款等に定める会計期間をいう旨規定していることからすれば、請求人の設立後最初の事業年度は、同(3)のイのとおり、請求人の定款に定める設立後最初の会計年度である[ ]から令和2年2月29日までと認められる。

ところで、上記1の(3)のハのとおり、請求人が本件役員給与を総勘定元帳の役員報酬勘定に計上した日付は、令和元年7月支給額が7月18日、同年9月支給額が9月17日であるところ、本件全証拠をみても、本件役員給与の支給額について定めのある書類は月額報酬限度額を定めた同イの設立総会に係る議事録以外に見当たらないから、本件各支給額改定は、そもそも事前の定めによるものと認めるに足りない。そうすると、本件7月支給額改定は令和元年7月支給額の元帳計上日である7月18日に、本件9月支給額改定は同年9月支給額の元帳計上日である9月17日にそれぞれされたと推認されるから、本件各支給額改定は、いずれも設立後最初の事業年度開始の日の属する会計期間開始の日（上記の会計年度開始の日である[ ]）から三月を経過する日（[ ]）後にされた定期給与の額の改定であると認められる。

なお、本件全証拠によっても、本件各支給額改定が三月经過日等後にされたことについて、いずれも法人税法施行令第69条第1項第1号イ（上記1の(2)のハの(イ)）にいう特別の事情があるとは認められない。

したがって、本件各支給額改定はいずれも通常改定に該当しない。

## ロ 臨時改定事由による改定該当性について

臨時改定事由による改定については、三月经過日等までには予測し難い偶発的な事情等によるもので、利益調整等の恣意性がないものについても、定期同額給与とされる定期給与の額の改定として取り扱うことが法令上明らかにされたものであるところ、審理の全趣旨によっても、本件各支給額改定について、三月经過日等までには予測し難い偶発的な事情は見当たらず、他に法人税法施行令第69条第1項第1号ロ（上記1の(2)のハの(ロ)）にいうやむを得ない事情も見当たらない。

したがって、本件各支給額改定はいずれも臨時改定事由による改定に当たらない。



## ハ 業績悪化改定事由による改定該当性について

本件各支給額改定は、上記１の(3)のハのとおり、いずれも定期給与の額を増額した改定であるから、その額を減額した改定に限られる業績悪化改定事由による改定（同(2)のハの(ハ)）に当たらないことは明らかである。

## ニ まとめ

以上のとおり、本件各支給額改定は、そもそも事前の定めによるものと認めるに足りず、また、①通常改定、②臨時改定事由による改定、③業績悪化改定事由による改定のいずれにも当たらない。そうすると、本件役員給与は、設立後最初の事業年度（本件事業年度）の各支給時期における支給額が同額ではないから、定期同額給与に該当しない。

なお、本件役員給与が法人税法第34条第１項第２号所定の事前確定届出給与及び同項第３号所定の業績連動給与のいずれにも該当しないことは、審理の全趣旨により明らかである。

したがって、本件役員給与の合計額は損金の額に算入されない。

## (2) 請求人の主張について

## イ 会計期間開始の日が開業の日であるとの解釈について

請求人は、上記３の「請求人」欄のとおり、医療法人としての事業開始の日である令和元年６月１日を開業の日とみるべきであるところ、開業前の期間においても定期同額給与を発生させるべきであるという法理も会計上の妥当性も経済合理性も全く見出すことはできないことからすれば、会計期間開始の日とは、開業の日であると解するべきであり、このような解釈は、立法趣旨に反してもいいし、課税上の弊害も全くなく、税の公平性にも抵触することもない旨主張する。

しかしながら、租税法規は、多数の納税者間の税負担の公平を図る観点から、法的安定性の要請が強く働くから、その解釈は、原則として文理解釈によるべきであり、文理解釈によつては規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合に初めて、規定の趣旨・目的に照らしてその意味内容を明らかにする目的論的解釈が行われるべきであつて、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うべきではないと解される。

そうである以上、法人税法施行令第69条第１項第１号に規定する「当該事業年度開始の日の属する会計期間開始の日」の「会計期間」とは、法人税法第13条第



1 項に規定する「法人の財産及び損益の計算の単位となる期間」のことであり、意味内容が明らかであるから、会計期間開始の日を開業の日であると解することはできない。

ロ 本件役員給与の支給額に関する事前の定めについて

請求人は、上記3の「請求人」欄のとおり、本件役員給与の支給額280万円については、もともと決まっていた月額報酬の確定額であり、令和元年7月及び同年8月の支給額を180万円としたのは、請求人の資金繰りの都合によるものである旨主張する。

しかしながら、法人税法第34条第1項第1号の委任を受けた法人税法施行令第69条第1項第1号が、定期給与の額の改定について、法令上その範囲を、①通常改定、②臨時改定事由による改定、③業績悪化改定事由による改定というように具体的に明示することにより、法令において役員給与の取扱いを明確にしていることに照らせば、請求人の資金繰りの都合という事情は、臨時改定事由である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、及び業績悪化改定事由である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のいずれにも当たらないというべきであり、また、本件7月支給額改定が通常改定に該当しないことは上記(1)のイのとおりである。

ハ 本件役員給与の各支給時期における支給額が同額であるとの解釈について

請求人は、上記3の「請求人」欄のとおり、本件役員給与は、請求人の設立総会において月額報酬限度額が定められていたことから、お手盛りの弊害もなく、各支給時期における支給額がその限度額以内であれば同額であると解することができる旨主張する。

しかしながら、上記ロのとおり、法令において役員給与の取扱いを明確にしていることに照らせば、本件各支給額改定につき本件役員給与の支給時期・支給額に対する恣意性がないという一事をもって、本件役員給与の各支給時期における支給額がその限度額以内であれば同額であると解することはできない。

ニ 請求人のその他の主張について

請求人は、本件理事長は、医療法人の理事長である前に医師であることから、医師兼務役員であり、使用人兼務役員に当たると解する余地があるとも主張する。

しかしながら、法人税法第34条第6項は、上記1の(2)のロのとおり、同条第1

項に規定する使用人としての職務を有する役員、すなわち使用人兼務役員から理事長を除く旨を具体的に明示しており、本件理事長が使用人兼務役員に当たらないことは明らかである。

ホ 小括

したがって、上記イないしニの請求人の主張はいずれも採用できない。

(3) 原処分の適法性について

イ 本件各更正処分について

上記(1)のニのとおり、本件役員給与は、定期同額給与、事前確定届出給与及び業績連動給与のいずれにも該当しないから、本件役員給与の合計額は、損金の額に算入されない。

これを前提に、当審判所において請求人の本件事業年度及び本件課税事業年度の所得金額及び納付すべき税額を計算すると、いずれも本件各更正処分における金額と同額となる。

また、本件各更正処分のその他の部分については、請求人は争わず、当審判所に提出された証拠資料等によっても、これを不相当とする理由は認められない。

したがって、本件各更正処分はいずれも適法である。

ロ 本件各賦課決定処分について

上記イのとおり、本件各更正処分はいずれも適法であり、本件各更正処分により納付すべき税額の計算の基礎となった事実が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、国税通則法第65条《過少申告加算税》第4項第1号（令和4年法律第4号による改正前のもの。）に規定する正当な理由があるとは認められず、当審判所において本件事業年度の法人税及び本件課税事業年度の地方法人税に係る過少申告加算税の額を計算すると、いずれも本件各賦課決定処分の額と同額となる。

したがって、本件各賦課決定処分はいずれも適法である。

(4) 結論

よって、審査請求は理由がないから、これを棄却することとし、主文のとおり裁決する。

別表 審査請求に至る経緯

(単位：円)

税 目	項 目	区 分				
		確 定 申 告	修 正 申 告	更 正 処 分 等	再調査の請求	再 調 査 決 定
法 人 税	年 月 日 等	法定申告期限内	令和5年5月1日	令和5年6月20日	令和5年9月15日	令和5年12月12日
	所 得 金 額				全 部 取 消 し	棄 却
	納 付 す べ き 税 額					
	過少申告加算税の額					
地 方 法 人 税	年 月 日 等	法定申告期限内	令和5年5月1日	令和5年6月20日	令和5年9月15日	令和5年12月12日
	課 税 標 準 法 人 税 額				全 部 取 消 し	棄 却
	納 付 す べ き 税 額					
	過少申告加算税の額					