

〈論文〉

役員給与に関する「不相当に高額」規定の意義

坂 本 貴 司

要 旨

役員給与において、その沿革からは、臨時的な役員賞与については法人の利益処分の意味合いが強いとされていたが、平成18年度税制改正後の法人税法では、会社法の制定に伴い、定期的報酬と同じく損金算入が認められている。しかし、過大な役員報酬の支払いについては、役員賞与だけでなく、役員退職金や定期的な役員報酬を含めてお手盛りによる租税回避的行為として、損金不算入とされている。

他方で、企業会計原則第二損益計算書原則一Cは、期間収益と期間費用とを、「成果」と「努力」という因果関係に基づいて対応計算する「費用収益対応の原則」を定める。そうであるならば、役員報酬は、当該役員の経営能力を評価して支給される費用（努力）といえる。

このような性質をもつ役員給与について、課税庁側が「不相当に高額」だと判断することは、本来、納税者しか知り得ない役員給与における「費用」支出の「成果」を判断していることになる。したがって、役員給与と対応する成果について、平成18年度改正以降の費用収益の対応が顕著である事例や、役員給与が不相当に高額か否かを争った事例、および仮装役員給与の事例を用いて検討を行った。その結果、役員給与が恣意的に支給されることにつき、租税回避の手段か否かという判断がなされて損金算入の是非が判断され、その手段を用いた結果として、他者と比較して「不相当に高額」となったか否かによって不相当に高額部分の損金算入の是非が判断されるという2段階の判断がなされていたことが分かった。実際の争訟においては、基本的に外形的な要素をもって判断されているところをみると、役員の功労を成果と位置づけ、その報酬を職務執行の対価とする場合にこれらの対応を説明できるか否かという面からは、「不相当に高額」規定に係る形式基準のみならず、実質基準においても、納税者が主張する経営への功績等の特殊事情を形式的に認定しないという点で不満が残る。

役員給与における費用収益対応とは、納税者である企業が支払った費用(努力)とその成果との対応である。それにもかかわらず、企業が支払った費用について、課税庁がその成果である功績等を評価することなく、単に公平の見地から「不相当に高額」との判断を下すのは、行為計算否認規定ではないと解される現行の役員給与規定において、何ら合理性はないと考えられる。この点、立法政策ではなく、解釈の問題としてなお考察の余地が残っているといえよう。

<目次>

はじめに

- 1 「不相当に高額規定」の沿革
- 2 役員給与における恣意性の排除と相当性の判断との異同
- 3 平成18年税制改正以降の判例における実質基準の適応状況

おわりに

はじめに

役員給与としての役員賞与および役員退職金については、その沿革上法人の利益処分の意味合いが強いとされ、また、定期的な役員給与を含めても、過大な役員給与の支払いについては、損金に算入できない場合がある。

しかしながら、過大役員給与の支払いを否認する現行法人税法34条2項規定の文言である「不相当に高額」の範囲は不明確であり、また、法人によって「不相当に高額」か否かを判断する比較対象や役員の貢献等が様々であることから不確定概念とされているが、それを用いて役員給与の一部が否認されることで、納税者との争訟が起きる原因となっている。

企業会計原則第二損益計算書原則一Cは「費用収益対応の原則」を定める¹⁾。これは期間費用と期間収益とを、「努力」と「成果」という因果関係に基づいて対応計算する原則だとされている。そうであるならば、役員給与は、当該役員の経営能力を評価して支給される費用(努力)といえる。当然役員の実績や、将来の結果に対する期待、その能力等、さまざまな価値評価によって役員給与額は決定される。また同じく、役員退職金も在任中の会社への貢献やその功労をねぎらう目的があり、よって、その功績に対する対価であり、費用ともいえる

1) 昭和24年7月9日経済安定本部企業会計制度対策調査会中間報告。

ものである。

このような性質をもつ役員給与について、課税庁側が「不相当に高額」だと判断することは、本来、納税者しか知り得ない役員給与の「費用」支出の「成果」を判断することになるのではなかろうか。また、「不相当に高額」規定において、「不相当に高額」か否かという判断はどのようになされるべきなのであろうか。これらの疑問点について、その沿革のみならず、役員給与と費用収益対応の原則の関係や、役員の実質的な職務の内容への検討が用いられた事例も含めて検討を行ってみたい。なお、本稿では平成 18 年税制改正以降の役員給与にのみ当てはまるものについては、「役員給与」を用いることとする。

1 「不相当に高額」規定の沿革

(1) 法人税創設時からシャープ勧告以前

明治 32 年 10 月 2 日主税局長通牒（各税務管理局长）により、利益の有無に拘わらずに支給される賞与は損金になるが、利益が出た場合に支給される賞与は所得とみる、つまり損金にはならない²⁾と規定されたのが賞与における損金不算入規定の始まりである。なお、役員報酬については特に規定されていなかった³⁾。

大正に入ると第一次世界大戦が勃発し、この戦争によってわが国の行政、経済事情は極めて大きな影響を受け、戦後、財政収入の増加を図る必要が生じた。そこで大正 9 年、法人を独立の課税主体とする法人実在説的な考え方を採用し、所得税法が根本的に改正された。この改正により、これまで非課税だった法人から受け取る配当金及び賞与に課税されることとなり、高額所得者に納税負担の増加をもたらすこととなった。その結果、高額所得者のなかには、財産保全会社を設立して、課税の軽減を図る手段を講じ、それが租税負担の公平面より放置できない状態までになり、このような租税回避手段を防止するための措置として、同族会社に対する課税関係を改正することとしたといわれる⁴⁾。

さらに、この改正が、大正 12 年改正で制定された個人と同様の会社の留保金課税及び行為に対する否認の規定、および、大正 15 年改正での同族会社の定義につながり、同族会社の留保金課税及び行為計算の否認規定などの制度改革が行われた。田中勝次郎氏が当時の同族会社の行為計算否認論の中で、「旧所得税法 73 条ノ二（同族会社の行為計算否認）が、極めて

2) 上林敬次郎『所得税法講義』（松江税務調査會、1901）58-59 頁参照。

3) 山口孝浩「役員賞与・役員報酬を巡る問題－改正商法等の取扱いを問題提起として－」税大論叢第 48 号（2005）184 頁。

4) 村上泰治「同族会社の行為計算否認規定の沿革からの考察」税大論叢第 11 号（1977）237 頁。

難解の規定であって、此の規定の意義を明かすことは、恰も、難攻不落を誇る敵陣の攻略にも比すべき難事業であること、竝に此の規定の本體を為すものは、法律上の形成可能性の濫用に拠る租税回避行為の防止である(中略)。従て、若し法律上の形成可能性の濫用に依る租税回避行為、就中、法人所得に就ては隠れたる利益処分の意義を明らかにすることが出来たとすれば、難攻不落を誇る第73条ノ二も、その主力陣地は、もはや壊滅に帰したと同様であって、其の他の諸陣地の攻撃の如きは、恰も残敵掃蕩にも比すべき易々たるものではないかと思ふ⁵⁾と述べるように、「隠れた利益処分」は、同族会社の行為計算否認論を「一挙に解決に導く切り札ないし万能薬の役割」を担わされていた⁶⁾。

このような中で、過大な役員報酬の取扱いは、「隠れた利益処分」として、同族会社の行為計算否認規定で取り扱われることになった⁷⁾。しかし、過大な役員報酬の否認を同族会社の行為計算否認規定で取り扱うことは、同族会社の特徴として行われる行為としての役員報酬の過大計上部分の計算するという意味を持つ。「隠れた利益処分」が、同族会社の行為計算否認論の解明として用いられていたことからすると、「隠れた利益処分」は、同族会社の行為計算否認規定のような立法者が事前に予測しえないような回避行為に対処するためのもの⁸⁾ではなく、むしろ、納税者が申告する際の行為が具体的・定型的であり、それらの具体的基準があれば租税回避行為の防止が可能なもの⁹⁾であって、相違がある点には留意したい。もっとも、役員報酬においては、「隠れた利益処分」を實際は賞与に当たるものを報酬の名目で役員に給付するような行為¹⁰⁾と定義しているところを見ると、「隠れた利益処分」には、同族会社の行為計算否認規定のような立法者が事前に予測しえないような回避行為に対処する考え方と、納税者が申告する際の行為が具体的・定型的であり、それらの具体的基準があれば租税回避行為の防止が可能であるという考え方が混在しており、そのような中で行為計算否認の意味で用いられたと考えられる。

(2) シャウプ勧告以降から法人税法全文改正以前

昭和25年にシャウプ勧告に基づき税制改正が行われ、法人税基本通達が公表されたが、こ

5) 田中勝次郎『判例を中心としたる所得税の諸問題』(巖松堂書店、1940)165-166頁。

6) 村井正『「隠れた利益処分」再論』関西大学法学論集第66巻第5・6合併号(2017)92頁。

7) 山口、前掲注3、185頁。

8) 三木義一『現代税法と人権』(勁草書房、1992)215-216頁参照。

9) 同上、214-215頁参照。

10) 渡辺徹也『スタンダード法人税法第2版』(弘文堂、2019)136頁。

の通達の公表もシャープ税制勧告の考え方を基礎とするものであった¹¹⁾。当該勧告は、「税法の客観的適用を基礎とする税法の執行の改善は、必然的に税法の重要な規定に関する多数の解釈問題を引き起こすであろう」¹²⁾とした上で、「国税庁の解釈および判定は現在一般に公開されていない。これらは今日国税局および税務署に発する通達に統合されている。これらの解釈および判定は通達から分離し、適当な索引を付けて一般民衆の用に供すべきである。これらは明らかに同一の用式で定期的に発行され、常に最新のものにしておくべきである」¹³⁾としたため、法人が支給する給料・報酬および賞与に関する課税当局の考え方が公開されることとなった¹⁴⁾。

法人税基本通達 261 は、賞与の意義につき、「賞与とは賞与と称するものの外、手当その他の名称の如何を問わず予め支給額の定めない退職給与以外の給与をいう」と定めたものであり、通達としてではあるが、一般に公開されたことで賞与の意義が明確化されたといえよう。他にも、同通達 264 では「法人がその使用人に対し支給した賞与を損金として計算した場合はこれを認める」と定めており、使用人に対する賞与は損金と明示された¹⁵⁾。

他方で、同通達 262 は、「法人がその役員に対し支給した賞与は、これを損金として計算した場合であっても全て益金の賞与とする」として、利益処分である役員賞与については損金算入を認めないこととした¹⁶⁾。さらに、同通達 266 は「法人が利益処分をもって役員または使用人に支給した賞与は、如何なる場合においても、これを損金に算入しない」と規定し、利益処分となる賞与については、使用人も含めて損金には算入しないことが明記された¹⁷⁾。

他にも、同通達 263 は、使用人兼務役員に支払う給与は、その使用人部分の職務の対価に相当する金額として妥当と認められる部分の金額は損金算入すると規定された。使用人兼務役員に対して支給する使用人部分の賞与を損金に算入することとしたのは、同族会社のいわゆる番頭、手代に類する者が年功により取締役となって役員としての待遇は与えられても、その実質は経営者の使用人である場合を考慮したものとされている¹⁸⁾。

11) 高木克己「税務通達の性格」駒大経営研究第 47 巻第 1・2 号 (2015) 1 頁。

12) シャープ使節団日本税制報告書 (REPORT ON JAPANESE TAXATION BY THE SHARP MISSION) 福田幸弘監修『シャープの税制勧告』(霞出版社、1985) 第四巻附録 DD 節内部行政 4. E 附帯問題 5。

13) シャープ使節団日本税制報告書、同上、D 節内部行政 4. E 附帯問題 5。

14) 税務経理協会『改正法人税の取り扱い通達全文』(税務経理協会、1952) 86 頁。

15) 吉国二郎監修『戦後法人税制史』(税務研究会、1996) 268 頁。

16) 国税庁『法人税取扱通達集』(国税庁、1951) 92 頁。

17) 同上、92 頁。

18) 同上、92 頁。

また、同通達268においては、「法人が定款又は株主総会の承認を受けた金額をこえて役員に報酬を支給した場合のその超える金額はこれを利益処分による賞与とする」とされており¹⁹⁾、現在の形式基準と同様に、定款または株主総会の承認を受けた金額を超えるものが利益処分による賞与として損金不算入と規定されていた。

この当時は、通達という内部規定によって役員報酬および賞与に関する損金算入性の判断が行われていた期間という特徴がある。そのため、益暮れの賞与については賞与とみなさなないといった判決²⁰⁾や、会社の売上に対する一定割合の歩合報酬のような支給方法も、取締役の職務執行の対価たる報酬の支給決定の一基準としての意味を与え得るものである限り、必ずしも許されないとはいえないとする判決²¹⁾等の慣例で支給されていた報酬や賞与の損金性、および、報酬か賞与の概念の区別について争われた裁判例がみられ、役員報酬についても損金算入の判断基準として明定されていない時期であったと理解できる。

以上のような状況に対処するため、昭和34年の法人税法施行規則の改正により、役員報酬および賞与の取扱いが法制化された²²⁾。

昭和34年法人税法(以下、「旧法人税法」という)9条1項7号をみると、「前号(中略)で規定がなされているものの外、所得の計算に関し必要な事項は命令でこれを定める」旨の委任規定が定められ、これを受けて、法人税法施行規則において「過大な役員報酬の損金不算入等」(旧法人税法施行規則10条の3)及び「役員賞与の損金不算入」(同規則10条の4)を規定することとなった。

旧法人税法施行規則10条の3は、「過大な役員報酬の損金不算入等」について規定している。当該規則は、「法人が各事業年度において、その役員に対して支給した報酬の額が、当該役員の職務の内容、当該法人の収益及びその使用人に対する給料の支給の状況、当該法人と同様の事業を営む法人でその事業規模が類似するものの役員に対する報酬の支給の状況等に照らし、当該役員の職務に対する対価として不相当に高額であると認められる場合においては、その不相当と認められる部分の金額は、当該事業年度の所得の計算上、これを損金に算入しない」として、不相当に高額な役員報酬について損金性を否定する内容となっており、租税回避行為の個別否認規定として法令に導入された²³⁾。また、この規定を見る限り、役員報

19) 同上、92-93頁。

20) 東京地裁昭和33年9月25日判決税資26号956頁。

21) 大阪地裁昭和33年7月12日判決税資26号712頁。

22) 吉國二郎監修、前掲注15、270頁。

23) 大淵博義「不確定概念と課税要件明確主義」税経通信52巻6号(1997)62頁。

酬を職務に対する対価であるとした上で、不相当に高額な部分の金額については利益処分として損金算入を認めないという取扱いを示している。この役員報酬に係る不相当に高額かどうかの判定基準は、「実質基準」として現行法にも引き継がれている（法人税法施行令70条1項1号イ）。

さらに、旧法人税法施行規則10条の3第2項は、定款の規定又は株主総会等の決議において、役員に対し支給する報酬の限度額を定めている場合、その限度額を超える部分の金額は、損金に含めないことを規定する。これは、形式的に定められた金額を超える部分の金額は、「不相当に高額な部分」とみなす、「形式基準」によるものである。この「形式基準」についても、現行法に引き継がれている（法人税法施行令70条1項1号ロ）といえよう。

他にも、旧法人税法施行規則10条の3では、報酬や給与、役員、使用人兼務役員についての意義が明確化された。報酬又は給与は、「名義の何たるかを問わず、役員又は使用人に対する給与（債務の免除等による経済的な利益を含む。以下次項において同じ。）で賞与及び退職給与金以外のもの」と規定された。賞与は、「名義の何たるかを問わず、臨時的に支給される給与（毎年所定の時期に定額（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を除く。）を支給する旨の定めに基づいて支給されるものを除く。）で退職給与以外のものをいう」と規定された。また、役員は「法人の取締役、監査役、理事、監事、清算人その他使用人以外の者で法人の経営に従事しているもの」である。使用人兼務役員は、社長、副社長などの「役員以外の役員で部長、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」である。

旧法人税法施行規則10条の4は「役員賞与の損金不算入」を規定し、法人が役員に対して支給した賞与の額は、課税所得の計算上、損金に算入しないとしていた。これは、これまでの慣行における賞与の損金算入の考え方と同様に、役員に対して支給する賞与は利益処分であるとして、損金算入が認められないというものであった²⁴⁾。

しかしながら、同施行規則制定時には、同族会社については、法人税法31条の3に同族会社の行為計算の否認規定も定められていたことから、施行規則及び同族会社の行為計算の否認規定の両規定により、昭和44年の法人税基本通達の全文改正で同族会社の行為計算否認規定が廃止されるまでの10年間適用されていたのである²⁵⁾。これは、少数の株主で支配され

24) 山口、前掲注3、189頁。

25) 山口、前掲注3、194頁。

ている同族会社ゆえに行われるお手盛り²⁶⁾による法人税の租税回避を防止するために、同族会社の行為計算の否認規定を適用し、その過大部分の損金性を否認するという意図の現れであり、同族会社における「不相当に高額」な役員報酬は行為計算によるものだという解釈であったと理解されるが、利益処分としての賞与という臨時の報酬支払いとは方向性は異なっており、同法の取扱通達(法人税基本通達355の6)²⁷⁾においても賞与とみなす規定ではなく、賞与「とする」規定ぶりであるから、異なるという理解でよいと考えられる。

(3) 法人税法全文改正以降から平成18年税制改正以前

昭和40年に法人税法の全文改正が行われ、役員報酬に係る損金の取扱いは、損金を定める全文改正後法人税法22条3項の「損金に計上する金額は、別段の定めがあるものを除き、売上原価や販売費、一般管理費その他の費用」として定められている中での「別段の定め」として、「過大な役員報酬の損金不算入」(旧法人税法34条・旧法人税法施行令69条)、「役員賞与等の損金不算入」(旧法人税法35条)、「過大な役員退職給与の損金不算入」(旧法人税法36条)が規定された。これらの区分の考え方については、役員報酬については「法人と役員は委任関係にあると解され、報酬は委任業務遂行の対価であり、法人の利益造出のための費用としての性格を持っている。」²⁸⁾とし、損金性があるとしていた。他方で、役員賞与については「役員が委任された業務を遂行した結果造出された利益の配分である。利益は本来株主団に帰属すべきだが、この利益のうちから報償として与えられたものである」²⁹⁾として損金性がないものとされていたのである。

さらに、役員退職給与についてはおおむね2つの性格があるものとし、「過去の勤労に対する対価の後払い、すなわち、報酬の後払いの性格を有するもの」³⁰⁾と「退職者の在任期間中の功労に対する報償、すなわち、利益の分与という性格を有するもの」³¹⁾とし、前者の性格を有していれば損金性を有するものであり、後者の性格を有していれば、損金性についての判断

26) いわゆる「お手盛り」とは、過大な報酬が取締役会によって決められる危険に対処することを指す(酒巻俊雄=龍田節編集代表『逐条解説会社法第4巻 機関・1』(中央経済社、2008)459頁)。

27) 旧法人税基本通達355の6

社員に対し支給した報酬、給料、手当等が、その法人と、業種、業態、規模等の類似する他の役員等の報酬等に比し多額であると認められる場合は、その多額であると認められる金額については、これをその社員に対する利益処分の賞与とする。

28) 山本守之・藤曲武美『役員給与』の問題の本質はどこにあるのか? 税務弘報58巻1号(2010)9頁。

29) 同上、10頁。

30) 同上、10頁。

31) 同上、10頁。

は法人に委ねられ、その意思表示は損金経理によるものであった。また、本法に規定された後は、同族会社のみならず、非同族会社にも規定される内容となっている。

役員報酬の規定が本法に取り込まれた後も、これまでの取扱いと同様に、役員に対して支給される報酬は、それが不相当な金額でない限り損金に算入されるものであった。

他方で、役員に支給される賞与は、使用人兼務役員の使用人の職務に対するもの以外は、利益処分にあたるとして、原則損金不算入となった。法人が役員に対して支払った金銭は、「臨時的な給与」であれば賞与とされ損金不算入となり、「定期の給与」であれば報酬であるとして損金算入される（同法 35 条 4 項）。

この「臨時的な給与」の意義につき、明確に規定した条文はないものの、当時の裁判所の判決では、次のように述べている。「『臨時的な給与』の意義については、法に格別の規定はないが、法 35 条 4 項が、…社会通念によって考えれば、…その支給時期、支給回数及び支給の趣旨等を、年間のその他の給与の支給状況全体との関連において考察し、これによって当該給与が経常性のない一時的なものと認められるときは、右にいう『臨時的な給与』に当たるものと解すべきである」³²⁾とする。

以上のように、当時の裁判では、法人が役員に対して支払う報酬については、職務執行の対価の点からは考慮されず、支給形態が臨時的かそうでないかを形式的に判断すべきとした判決が示されているようである³³⁾。

また、法人税法は、商法や企業会計原則と密接な関係を有するために、これらの変更に伴い、法人税法も対処していくこととなる。法人税法上の役員報酬に関する考え方の大きな変革の嚆矢として、平成 14 年の商法改正が挙げられる。同法改正においては、取締役の報酬にこれまで利益処分と考えられてきた業績連動給与に相当するものが含まれることとなった（旧商法 269 条 1 項 2 号）³⁴⁾。これに伴って、平成 16 年に企業会計基準委員会は、「役員賞与の

32) 東京地裁昭和 55 年 9 月 25 日判決判時 981 号 57 頁。

33) 他にも、福島地裁昭和 46 年 8 月 9 日判決税資 63 号 292 頁、大分地裁昭和 58 年 3 月 14 日判決税資 129 号 517 頁、東京地裁平成 2 年 2 月 23 日判決税資 175 号 615 頁等がある。

34) 旧商法 269 条取締役の報酬

①取締役が受くべき報酬については左に掲ぐる事項は定款に之を定めざりしときは株主総会の決議を以て之を定む

一報酬中額が確定したるものに付ては其の額

二報酬中額が確定せざるものに付ては其の具体的なる算定の方法

三報酬中金銭に非ざるものについては其の具体的なる内容

②株主総会に前項第 2 号又は第 3 号に規定する報酬の新設又は改定に関する議案を提出したる取締役は其の株主総会に於いて其の報酬を相当とする理由を開示することを要す。

会計処理に関する当面の取扱い」を公表した。そこでは「役員賞与は、株主総会決議を経るまでは確定的な支払義務を伴わない場合であっても、職務執行に対して支払われるものであり、経済的実態としては、業績連動型の役員報酬と同様の性格であると考えられる。

このため、会計上、役員賞与は、基本的に、未処分利益の減少ではなく、発生時に費用として会計処理することが適当であると考えられる³⁵⁾。続く平成17年には、「役員賞与に関する会計基準」が企業会計基準委員会から公表され、上記の役員賞与は発生時の費用であるという考え方は、企業会計の分野において確立することとなった³⁶⁾。会計上、役員賞与は職務執行の対価であると位置づけたということである。

一方、法人税法では、平成14年商法が改正されたことにより「役員賞与」の利益処分性の一般的な根拠を失ったにも拘わらず、改正が遅れ、定期に定額という支給形態を満たさなければ損金算入を認めていなかった。このことが起因となり、有用な人材を確保するため制定した業績連動型報酬の導入が進んでおらず、日本経済団体連合会や日本商工会議所、経済産業省などの各界から要望が寄せられることになったのである。

(4) 平成18年税制改正以降

以上の各界からの要望や会社法制度や会計制度など周辺の制度が大きく変わる機会を捉えて、従来の役員報酬に相当するものだけでなく、事前の定めにより役員報酬の支給時期・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を認めることとするともに、従来課税上の弊害が最も大きいと考えられていた法人の利益と連動する役員報酬についても、その適正性や透明性が担保されていることを条件に損金算入を認めることとした³⁷⁾。このような経緯によって、平成18年税制改正により、役員報酬の課税制度は変更されたのである。

この変更は、役員報酬が職務執行の対価として相当な範囲内であるか否かを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、改正前においては、この区別を専ら役員報酬の外形的な支給形態によって行うこととし、具体的には、定期に定額支給するものを「報酬」、それ以外のものを「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きたが、この区別については、基準としては明確なもので

35) 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り扱い」実務対応報告第13号(2004)3頁。

36) 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(2005)。

37) 財務省大臣官房文書課編『ファイナンス別冊 平成18年度税制改正の解説』(大蔵財務協会、2006)323頁。

ある反面、画一的・形式的に過ぎるといった指摘³⁸⁾を踏まえた変更ということである。

平成18年税制改正に大きく影響を与えたのは、平成18年に施行された会社法の改正である。新しい会社法は、役員賞与を役員報酬とともに職務執行の対価として会社から受け取る財産上の利益であり、これらを合わせて報酬等と位置付けた（会社法361条1項）。利益の配当や役員賞与が株主総会の決議に基づく、利益処分であるという考え方を変更したものといえよう。当該会社法は、自由にいつでも剰余金の配当を行えるとした（会社法453条）ために、それに伴って役員賞与についても、利益処分としての性格を排除したものと考えられる。

上記の会社法改正に合わせて、法人税法上の改正としては、旧法人税法35条の役員賞与等の損金不算入、旧法人税法36条の過大な役員退職給与の損金不算入は削除された。そして、旧法人税法34条の過大な役員報酬の損金不算入は、役員給与の損金不算入と変更され、不相当に高額な部分の金額については、法人税法34条2項に定められることとなった。旧法人税法施行令69条に役員報酬の相当性の判断基準が、また、旧法人税法施行令72条に役員退職給与の相当額の判断基準が定められていたが、法人税法施行令70条に規定されることとなった。この中でも、大きな改正点としては、役員給与を原則損金不算入とし、その中で損金算入可能なものを定める規定となったことが挙げられる³⁹⁾。つまり、法人税法34条1項に示される類型以外の役員報酬は、損金不算入になるため⁴⁰⁾、原則費用として処理される会社法および会計上の職務執行の対価としての位置づけとは異なっていると見えよう。

もっとも、この会社法と法人税法の役員報酬の考え方の異同は、岩崎政明氏が「役員に対する業務執行の対価の支出は、定期的（通常の『役員給与』）であれ、臨時的（『賞与』または『退職給与』）であれ、法人の収益獲得のために必要なものである限りは、原則として、費用性がある。これに対して、租税法は、ある支出をいつどのような方法で行うかによって、法人の負担すべき年税額に変動を生じせしめることが可能な場合に限って関与し、この恣意性を排除し、租税の公平負担を確保する目的で、あくまで例外的に、費用の損金不算入措置をとるにすぎない」⁴¹⁾と述べるように、その費用性からは、平成18年税制改正前の役員報酬規定で考えられていたような、適正額の報酬の損金算入規定が原則であるものの、租税法独自の恣意性排除の観点から例外的に現行の損金不算入を基礎とする役員給与規定が

38) 同上、323頁。

39) 谷口勢津夫『税法基本講義〔第5版〕』（弘文堂、2016）437-438頁参照。

40) 法人税法34条1項には、「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」と規定されている。

41) 岩崎政明「役員給与・役員退職金に係る所得課税」税務事例研究 No.104（2008）48-49頁。

措置されたという理解に現れている。

現行法人税法34条1項は、役員給与全体の恣意性の排除を目的として、その全体が同法22条3項2号の別段の定めとして措置されているのに対して、旧規定では、同様に法人税法22条3項2号の別段の定めではあったものの、利益処分としての臨時的な、あるいは過大な役員報酬を損金不算入とするための規定として措置されていたという差異は、旧法時代の役員報酬の濫用事例に配慮するあまり、過度に抑制的な法文となってしまった⁴²⁾とも考えられるのである。したがって、役員賞与や役員退職金を含めて一律費用とされている現行の役員給与規定は、恣意性が排除されている限りにおいて損金算入を許され、その損金算入部分については、会社法および会計を踏まえた費用収益対応の原則が法人税法22条を通じて認められていると解されるのである⁴³⁾。

2 役員給与における恣意性の排除と相当性の判断の異同

(1) 役員給与における恣意性の排除の意義

役員給与における恣意性の排除は、法人税法の立場からは、お手盛りの支給が懸念される役員報酬について法人段階での損金算入を安易に認め、結果として法人の税負担の減少を容認することは課税の公平から問題があること、さらに、所得税法の立場からも法人段階での控除部分が課税されないのみならず、役員側の課税関係においても支給額に応じて逡増する給与所得控除があるため、安易な損金算入を認めれば、法人・個人を通じた税負担の軽減効果が高く、課税上の弊害がきわめて大きいという問題が重視されたものである⁴⁴⁾。

また、役員報酬における損金算入と損金不算入との区分が、定期性のある役員報酬か、あるいは臨時に支給される役員賞与かという役員報酬の外形的な支給形態によって行われていた。この取扱いは、役員賞与が沿革的に利益分配の一形態として行われてきたためであるといわれている⁴⁵⁾。つまり、沿革からは、法人のお手盛りの役員報酬に対する恣意性の排除が適正額の定期的報酬のみを損金算入することによって外形的に行われていたと理解できる。したがって、前述したように、役員賞与を定期的報酬に組み入れて支給するという態様も実

42) 同上、49頁。

43) 長戸貴之氏は、同旨を、理想的「法人所得」、すなわち、法人を通じて行われる事業により生じる収益から当該事業収益を生むのに真に必要な費用を控除した所得として表現した上で、真に必要な費用が役員給与の損金算入部分であるとまとめている(長戸貴之「法人税法における役員給与－エージェンシー理論を踏まえた検討」民商法雑誌第154巻第3号(2018)473,478頁)。

44) 財務省大臣官房文書課編、前掲注37、323頁。

45) 吉國二郎監修、前掲注15、270頁参照。

務では実際に行われてきたのであり、それを懸念し是正しようとしたのが平成18年税制改正の趣旨であった。

しかし、役員賞与が利益分配の一形態として支出されること、いわゆる「隠れた利益処分」⁴⁶⁾の防止に関する税制の考え方の変遷について、長島弘氏は「元来は、配当とすべきものを役員報酬として支給することの防止と、役員賞与とすべきものを役員報酬として支給することの防止という2つの意味があったはずである。しかしこの後者は、平成18年の会社法や会計基準の改正によって、役員賞与も利益処分ではなく役員の職務に対する対価として位置付けられており、本来はその役目を終えたはずである」⁴⁷⁾と述べる。

その一方で、同氏は、「改正の趣旨からは、適正性や透明性が担保されずに法人の利益と連動した形で、改正前の賞与と同様に、臨時的に賞与として支給されたものを規制する趣旨であるならば（もはや隠れた利益処分ではないが）、これに該当するものだけが規制されるべきであろう。」⁴⁸⁾と述べて、続けて、「一人会社で出資者＝経営者という場合には、配当と給与が混在しているという事が十分考えられうるのであり、この場合については、配当という隠れた利益処分の防止の必要性は存するものと思われる」⁴⁹⁾と述べており、税制改正後も配当とすべきものを役員報酬として支給することを防止する規定の必要性を指摘している。

このように、隠れた利益処分に対する防止規定は、役員賞与が費用化されたことで一つの役目を終えたともいえるが、もう一つの配当とすべきものを役員報酬として支給する租税回避行為の問題が残っているため、隠れた利益配当の防止規定としては、平成18年税制改正後も必要性が否定されたわけではない。この点は役員報酬全体における恣意性の排除を目的としたお手盛り防止規定として、法人税法34条2項が今なお存在する論拠となろう。

繰り返しになるが、平成18年税制改正前までは、過大役員報酬規定の否認の根拠を役員賞与の損金不算入規定（旧法人税法35条）に求めることができたことから、その趣旨は隠れた利益処分である役員報酬に化体して支給される役員賞与の防止とされていた。しかし、同改正後は、役員賞与が費用化され、否認の根拠を役員賞与とすることはできなくなり、同改正後の過大役員報酬規定の趣旨は、隠れた利益処分から配当とすべきものを役員給与として支給する隠れた利益配当の防止となったと考えられる。この隠れた利益配当防止の否認の根拠

46) 「隠れた利益処分」について、中川一郎氏は、租税回避であると述べている（中川一郎『税法の解釈及び適用』（三晃社、1961）323-324頁参照）。

47) 長島弘「過大役員給与の不相当性とその判断基準」税制研究70号（2016）136頁。

48) 同上、137頁。

49) 同上、137頁。

について、村井正氏は、最大判昭和43年11月13日⁵⁰⁾では、明言こそされていないが隠れた利益処分を認めたと評価される⁵¹⁾ところ、東京地判昭和55年3月10日⁵²⁾では、「Aが被告会社Xから簿外で毎月受領していた300万円は、同人が代表取締役を辞任し経営権を放棄したことの代償として、同会社の利益の分配を受けていたものと認められる。それは、税法上は、被告会社Xが株主であるAに対し、その出資者たる地位に基づいて会社の資産を交付する場合であり、資本等取引として法人が行う利益の分配(法人税法22条5項)に該当する。同条項は法人が確定した決算において利益または剰余金の処分により配当した場合に限らないから、本件は、講学上の、いわゆる『隠れたる利益処分』ということが出来る」と述べる⁵³⁾。

また、東京地判昭和55年3月10日の最も注目すべき点は、法人税法22条5項の「利益金又は剰余金の分配」を隠れた利益処分の法的根拠と明言し、会社と出資者間の利益配当の射程を「確定決算」以外によるものに拡げていることに照らすならば、最大判昭和43年11月13日と基底を同じくするものであるが、法人税法22条5項を根拠として明示したことである⁵⁴⁾。つまり、法人税法22条5項に定める「法人が行う利益又は剰余金の分配」が、隠れた利益配当の防止の法的根拠になると理解される。したがって、会社法で適法に配当の決議がなされなかったとしても、租税法はこれを隠れた利益配当として、配当の決議があったことと同視する立場をとるというものであり、平成18年税制改正前の過大役員報酬規定の趣旨であった隠れた利益配当の防止、つまり、「配当とすべきものを役員報酬として支給すること」を否認する法的根拠となると考えられる。

以上のように、配当とすべきものを役員給与として支給するという隠れた利益配当の防止規定が法人税法22条5項に定める「利益又は剰余金の分配」に根拠を求めることができるという点では、平成18年税制改正前の過大役員報酬規程は二重に措置されていたということにもなるが、それはつまり、「不相当に高額な部分の金額」が、隠れた利益配当の防止規定の根拠、および沿革的に役員賞与が利益分配の一形態として行われてきたことに対する否認規定に対する共通解として用いられていることを意味する。このように、元来は、配当とすべきものを役員報酬として支給することの防止と、役員賞与とすべきものを役員報酬として支給する事の防止という2つの意味があったものを1つの意味に解することができるような混同

50) 最高裁昭和43年11月13日判決民集22巻12号2449頁。

51) 村井、前掲注6、98頁。

52) 東京地裁昭和55年3月10日判決判タ417巻156頁。

53) 村井、前掲注6、102頁。

54) 村井、前掲注6、103頁。

が生じているところからすると、この混同は役員報酬においても様々な学説が生じる原因の一端となっていると考えられるのである⁵⁵⁾。

(2) 役員報酬における相当性の判断

法人税法 34 条 2 項に定める「不相当に高額な部分の金額」という文言は、不確定概念とされるものである⁵⁶⁾。租税法の基本原則である租税法主義を構成する課税要件明確主義とは、課税要件および、租税の賦課・徴収の手續きに関する定めをなす場合に、その定めはなるべく一義的で明確でなければならぬとされる⁵⁷⁾。なぜなら、みだりに不確定な定めをなすと、結局は行政庁に一般的・白紙的委任をするのと同じ結果になりかねず、納税者の法的安定性と予測可能性を阻害することになりかねないからである⁵⁸⁾。

一方で、「不相当に高額」といった不確定概念をもって課税要件を定めている例は少なくない。また、「不相当」の対義語としての「相当」についても同様に用いられている。例えば、武田昌輔氏によれば、「『不相当に』は、単に相当でないという意味であるが、もっと積極的に妥当でないという意に用いられているように思われる。」⁵⁹⁾と述べ、この語が用いられている役員報酬の規定について、「これは、不相当に高額とは、ふさわしくないほどの高い額、不相当の額、あるいは、つりあわないほどの高い額と解すべきである。ここでは、不相当に高額といっている点に注意すべきである」⁶⁰⁾と述べている。さらに、「相当」についても、役員報酬の規定において、「『相当』は、たとえば法令（旧法人税法施行令、以下鍵括弧内同じ）69 条、70 条及び 71 条において用いられており、報酬、賞与および退職給与として相当であると認められる金額をいうとしている」⁶¹⁾と述べている。これらの例示をみても、租税法では、全面的に不確定概念を用いることを否定しているわけでない。

また、役員給与における「不相当に高額な部分の金額」における相当性の判断は、沿革的に役員賞与が利益分配の一形態として行われてきたことに対する否認規定としての「恣意性

55) 役員報酬における隠れた利益処分をめぐる学説上の混乱は、長戸、前掲注 43、453-462 頁に詳述されている。

56) 藤曲武美「過大役員給与の損金不算入」税経通信第 72 巻第 6 号（2017）128 頁。

57) 金子宏『租税法第 23 版』（弘文堂、2019）84 頁。

58) 同上、84 頁。

59) 武田昌輔「第 14 章不確定概念規定の解釈方法の検討」武田昌輔『武田昌輔税務会計論文集』（森山書店、2001）289 頁。

60) 同上、289 頁。

61) 同上、289 頁。

の排除」として行われてきたと考えられている。しかし、2(1)で見たように、法人税法22条5項を根拠とした利益処分の防止規定と、法人税法34条2項を根拠とした不当に高額な部分の役員報酬の損金不算入規定が同視可能であるという示唆がある。隠れた利益処分とは、法人税法の沿革からも経営者の恣意性を前提とした、いわば租税回避行為の否認規定に淵源がある考え方であったと理解されるが、それに対して、「不当に高額」か否かという相当性の判断は、利益処分と関係なく行われるはずのものである。この点、「隠れた利益処分」が、同族会社の行為計算否認論の解明として用いられていたことからすると、「隠れた利益処分」は、同族会社の行為計算否認規定のような立法者が事前に予測しえないような回避行為に対処するためのもの⁶²⁾ではなく、むしろ、納税者が申告する際の行為が具体的・定型的であり、それらの具体的基準があれば租税回避行為の防止が可能なもの⁶³⁾であり、相違があるものであることを繰り返し述べておく。

以上のように、役員給与の「不当に高額な部分」における相当性の判断基準は、平成18年税制改正以降でさらに混乱を増しているように見受けられるため、他の税目の条文で「相当性」をどのように考えているかを参考してみたい。例えば、その沿革から役員報酬と同様に職務執行の対価として考えられる青色事業専従者給与⁶⁴⁾の規定である所得税法57条には、必要経費に算入できる金額として「その給与の金額でその労務に従事した期間、労務の性質及びその提供の程度、その事業の種類及び規模、その事業と同種の事業でその規模が類似するものが支給する給与の状況その他の政令で定める状況に照らしその労務の対価として相当であると認められるもの」と規定され、また委任先の所得税法施行令164条で、「①所得税法57条第1項に規定する青色事業専従者の労務に従事した期間、労務の性質及びその提供の程度②その事業に従事する他の使用人が支払を受ける給与の状況及びその事業と同種の事業でその規模が類似するものに従事する者が支払を受ける給与の状況③その事業の種類及び

62) 三木、前掲注8、215-216頁参照。

63) 同上、214-215頁参照。

64) 特に、当時の税調の意見からは、役員報酬との見合いにおいて、家族への給与の損金算入と給与所得控除を利用した家族経営的小規模事業者の節税目的の法人成りが相次いだことが問題視された。これは家族への給与における個人と法人間の課税のアンバランスから生じていると理解されていた(税制調査会「当面実施すべき税制改正に関する答申(税制調査会第一次答申)及びその審議の内容と経過の説明」(税制調査会、1960)60頁参照)ため、昭和43年に役員報酬と同様に法定限度額が撤廃されることとなった(富岡幸雄『個人企業課税の基本的問題』(中央大学出版部、1980)4頁参照)。

規模並びにその収益の状況」を掲げている⁶⁵⁾。

青色事業専従者給与の必要経費算入額を巡る裁判として、広島高判平成25年10月23日⁶⁶⁾がある。本件は税理士業を営む原告が妻である(乙)に青色事業専従者給与として支給していた金額に相当性が認められるかどうか争われた事案である。原審では、「そもそも、所得税法57条1項及び同法施行令164条1項は、事業者側だけでなく、事業専従者側の労務についての個性を十分に配慮すべきことを念頭に置いた規定であり、その配慮なく類似同業者を抽出して、その抽出同業者と原告を比較するだけで乙の相当な労務の対価を決めることは許されないと解すべきである。」とし、税理士補助業務に従事した経験年数や特殊法人を担当している専門性、また各使用人に対する顧問先の割り当てなど共同経営者としての側面を相当性判断に持ち込み、原告勝訴となったが、控訴審では原判決を破棄した上で以下のように判示した。

「所得税法57条1項及び同法施行令164条1項に照らして、本件各専従者給与全額が乙の労務の対価として相当であると認められるためには、すなわち、被控訴人の事業所得の金額の算定に際し、本件各専従者給与全額を必要経費として控除することが認められるためには、乙の労務の実態が本件各使用人のそれとは質的に異なる程の大きな差異があることが必要であって、そのような差異が認められない場合には…、乙の労務の対価として相当であると認められる金額に減額されなければならないというべきである。…所得税法57条1項及びそれを受けた同法施行令164条1項は、親族に対する給与とはかく労務との対価性の有無を問わずに高額になりがちであって、無制限にこれを必要経費として認めると課税の適正公平を損なう危険性が高いことから、青色申告承認者に限り、かつ、提供された労務との対価関係が明確であるものに限り、必要経費として事業所得の金額の算定に際して控除することを認めたものであると解される。」

原審と控訴審における相当性の判断の差異は、専従者である乙の労務の実態が本件各使用

65) この点、歯科医院の院長の妻における専従者給与の相当額を争った令和元年9月6日判決では、各規程の法令解釈につき、「各規定の趣旨は、居住者と生計を一にする親族がその居住者の営む事業に従事する場合には、その事業に従事する居住者と生計を一にする親族にその事業に従事する対価としての給与を無制限に必要経費に算入することを認めると、その額が恣意的に定められ、所得の分散によって課税の適正性・公平性が阻害されることになるため、所得税法第57条第1項及び所得税法施行令第164条第1項が掲げる状況を総合的に考慮して、労務の対価として相当と認められる部分に限って事業所得の金額の計算上、必要経費として算入することを認めたものと解される。」と述べている (<https://www.kfs.go.jp/service/JP/116/04/index.html> (最終閲覧2021年6月12日))。

66) 広島高裁平成25年10月23日判決訟月60巻6号1379頁。

人のそれとは質的に異なるか否かについての判断および、その提供した労務の対価関係が明確であることに重心をおいたか否かにあると考えられる。つまり、納税者が労務の実態における個々の能力を外形的に判断できるか否かが問われていたのと同時に、当該支出が租税回避的な恣意的な費用作出による所得の圧縮ではないという証明が可能か否かが問われていたということである。

しかしながら、従事者の労務の質や能力の評価は非常に困難が伴うわけであるから、相当性の判断をする際に、「専ら従事」要件が労働の質の代わりを担っている側面がある⁶⁷⁾とする見解があるところをみると、納税者の恣意性の外形的な排除における要件を「専ら従事」とし、専従者の勤務実態をもって否認することを可能にしている。また、勤務実態(勤務時間)における報酬の否認は、一般の従業員だけでなく、役員についてもその報酬の客観的相当額の決定においては十分に考慮されるべきという見解がある⁶⁸⁾。もっとも、役員の勤務実態を考慮しないのであれば、形式基準による相当額の判定で足りるのであり、現行法における「実質基準と形式基準のどちらか多い額」を損金不算入とする規定を前提とすれば、実質基準として役員の勤務実態を含んでいることはいうまでもない。しかし、勤務実態における仮装行為は法人税法34条3項⁶⁹⁾の射程となるため、同法34条2項での判断の外になる。

以上からは、役員給与や青色事業専従者における職務執行の対価や労務の対価として相当かどうかという判断については、基本的に外形的な要素をもって類似事業や類似法人に照らして判断されている。一方で、その役員や専従者における職務の特殊性、すなわち勤務実態についてはその内容についてあまり勘案されることはないという示唆が得られる。

(3) 役員給与における恣意性の排除と相当性の判断

ここまでを踏まえて、役員給与における恣意性の排除と相当性の判断は何をもって行われているのかということであるが、まず、役員給与における恣意性の排除は、お手盛りによる役員報酬の支給という租税回避行為の防止として行われ、租税回避行為と判断されれば、損金不算入となる。この点、仮装、隠蔽に伴う役員給与の支給があれば法人税法34条3項の射程であると考えられる。また、同法34条2項との関係においても、租税回避行為としての異

67) 作田隆史「青色事業専従者給与の「専ら従事」の要件について」税大ジャーナル14(2010)87頁。

68) 渡辺充「過大役員報酬」北海道税務事例研究会『判例戦略実務必携〈法人税編〉』(東林出版社、1995)128頁参照。

69) 内国法人が、事実を隠蔽し、又は仮装して経理をすることによりその役員に対して支給する給与の額は、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。

常、不合理な行為と認められる不相当に高額な役員給与および役員退職給与の損金控除を否認するという同規定の趣旨目的に鑑みると、支給した役員給与は、当該役員の職務執行の対価として高額である事例の損金性を問題にすると解するのが相当である。「『不相当に高額な部分』とは、同族会社の行為計算否認の場合の『不当性』と同義と考えるべきものであるから、租税回避行為でいう『ことさら不自然、不合理』、『異常不合理』、『不当に高額』と認められる役員給与が、ここでの『不相当に高額な部分の金額』として損金控除性が否定されることになるというべきである』」⁷⁰⁾と考えられるものである。

したがって、役員給与における恣意性の排除とは、「隠れた利益処分」論を踏まえると租税回避行為における行為と計算とを否認することと整理できると考えられ、また、相当性の判断である「不相当に高額」か否かについては、租税回避行為における行為と計算の結果における金額が高額か否かということになるであろう。つまり、役員給与が恣意的に支給されることにつき、租税回避の手段か否かという判断がなされて否認の是非が判断され、その手段を用いた結果として、他者と比較して「不相当に高額」となったか否かによって否認の是非が判断されるという2段階の判断がなされているということになる。この点、2段階のそれぞれにおいて形式基準と実質基準がその判断要素となるのであるが、どちらにおいても、形式基準のみで判断することは困難であるように見受けられる。しかし、実際の争訟においては、基本的に外形的な要素をもって類似事業や類似法人に照らして判断されているところをみると、より実質に基づいた要素について判断しなければならないのではなかろうか。

以上の恣意性の排除への実質基準の適応につき、役員の功労を成果と位置づけ、その報酬を職務執行の対価とする場合、換言すれば費用収益対応の原則を意識する場合にこれらの対応を説明できるのかという疑問があるため、以下で平成18年税制改正以後の判例を用いて検討してみたい。

3 平成18年税制改正以降の判例における実質基準の適応状況

役員の功労を成果と位置づけて、その報酬を職務執行の対価とするという、いわば費用収益対応の原則に基づいた役員給与の形式は、実際にどのように運用されているのであろうか。また、恣意性の排除への実質基準の適応として職務執行の対価の相当性とはどのように判断されているのかという疑問について、実際の裁判例を用いて検討を行う。

70) 大淵博義「不確定概念と課税要件明確主義」税経通信52巻6号(1997)63頁。

(1) 東京地裁平成24年10月9日判決⁷¹⁾(三和クリエイション事件)

本件は、原告が、夏季の事前確定届出給与を減額して役員に支給したところ、夏季だけではなく、事前に届出した金額通りに支給した冬季の事前確定届出給与も損金算入が認められなかった事案である。

本件の争点は、冬季賞与が法人税法34条1項2号の事前確定届出給与に該当するか、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。

本判決ではまず、法人税法34条1項2号の意義を「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(中略)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」とした。

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」とし、また、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から企業会計上は前払費用となるという点についても、企業会計上は重要性の原則から費用処理が認められ、税法上も法人が、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、例外的に前払費用を損金算入できると判示した。

本件は、所轄税務署長へ届け出た事前の定めの内容が形式基準として判断されたのみであ

71) 東京地裁平成24年10月9日判決税資262号順号12060。

り、実質基準としての判断はなされていない。他方で、職務執行の対価の費用性と期間との対応を重視していると理解されるため、役員給与における費用収益対応の原則を積極的に解した判決であるといえることができる。

(2) 東京地裁平成 28 年 4 月 22 日判決⁷²⁾ (残波事件)

本件は、泡盛「残波」の蔵元である有限会社である原告は、原告の役員 4 名に総額 19 億 4,000 万円 (4 年間の基本報酬 12 億 7,000 万円と退職慰労金 6 億 7,000 万円) の役員報酬を損金の額に算入して法人税の確定申告をしたところ、被告 (沖縄国税事務所長) からこの内の 6 億円は「不相当に高額」であるとの判断がなされた。これを受け、上記役員報酬ないし役員給与及び退職給与の支給額はいずれも適正であるとして、本件各更正処分等の取消しを求めた事案である。この中でも、役員給与に関する点のみを検討する。

本件の争点は、本件役員給与の支給額の中で「不相当に高額な部分」(法人税法 34 条 2 項)の有無及びその金額であった。

本判決では、まず、法人税法 34 条 2 項の解釈につき、改正前の不相当に高額な役員給与の規定の趣旨を、隠れたる利益処分に対処し役員給与の決定の背後にある恣意性を排除することが適正な課税を行うために必要であるとした上で、改正後については、不相当に高額な役員給与の規定の趣旨は、改正前と同様に、課税の公平性を確保する観点から、職務執行の対価としての相当性を確保するためには役員給与の支給額の決定の背後にある恣意性の排除を図ることが必要であるとし、本件では、職務執行の対価の相当性を判断する実質基準の解釈・適用は、その趣旨が改正の前後で同じであることから、従前と同様に行われていると判示した。

続けて、上記の趣旨に沿って、法人税法施行令 70 条 1 号の規定に従って、本件役員らの給与の額が「不相当に高額な部分の金額」を含むものであるかについて検証を行っている。その結果として、「役員の職務内容」については、一般的な、酒類の製造及び販売等を業とする法人役員の職務内容と比較して、本事案の役員の職務内容は一般に想定される範囲のものであるとし、「原告の収益の状況」および「使用人に対する給与の状況」についても、他の役員の職務の内容や同業他社の役員報酬の状況等と比較して判断されることを主張し、収益の状況や使用人に対する支給の状況からも、特別に増額する理由は見られないと判示している。ただし、被告課税庁が主張する、倍半基準に沿って抽出された類似法人の役員給与の「最高

72) 東京地裁平成 28 年 4 月 22 日判決税資 266 号順号 12849。

額の平均」ではなく「最高額」を超える部分を不相当に高額な部分であると判断した点は、納税者の主張に沿った判決であるともいえる。しかし、この場合においても、サンプル法人の役員報酬額よりも高額な金額でも適正額になり得る余地がなお残されていることには留意が必要である⁷³⁾。本来、この「不相当に高額」規定は役員報酬が損金に算入されることを奇貨して行う法人の租税回避行為を防止するためのものであったことを想起すべきであり、かかる観点からは、ここで否認される「不相当額」というのは社会通念上役員報酬とはもはやいえないような異常に高額な役員報酬、換言すれば、課税の公平を図る見地から看過し得ないほどの過大な報酬であり⁷⁴⁾、決して課税庁が主張するような平均などではないのである⁷⁵⁾。この点においても、納税者側に予測可能性のない同業者平均を用いた判断による納税者間の公平は成り立ち得ないと考えられる。

そのため、本件判決を受けて納税者は控訴した。その控訴審⁷⁶⁾において原告は、納税者が役員である場合、その役員の能力は重要な比較検討要素であるとして、その基準となる経常利益率等の経営分析資料などの考慮をすべきと主張した。しかし、高裁は、「役員の経営能力を別個の判断要素として考慮することは、何をもって役員の能力と評価すべきかあいまいであり、主観的・恣意的要素を判断要素に加えることになるから相当ではない」と判示し、役員の能力の比較については検討を行うべきでないとした。なお、納税者は上告したものの、棄却、不受理決定がなされている。

(3) 東京地裁令和2年1月30日判決⁷⁷⁾(ネットオークション中古車販売業事件)

自動車の輸出入事業等を目的とする内国法人である原告が、非居住者でマレーシアに在住している代表取締役に対して支給した役員給与の金額について、不相当に高額か否かが争われた事案である。

本件の争点は、本件役員給与の支給額の中で「不相当に高額な部分」(法人税法34条2項)の有無及びその金額であった。しかしながら、原告会社は1人会社であり、株主総会の決議等により定められた役員給与の限度額を超える部分が存在しないために形式基準の判定はなされず、実質基準の金額(同業類似法人の役員給与の支給状況等に照らして相当と認められ

73) 三木、前掲注8、220-221頁参照。

74) 四元俊明「国税審判官雑記帳・第一三回」税理30巻2号(1987)21頁参照。

75) 三木、前掲注8、221頁参照。

76) 東京高裁平成29年2月23日判決税資267号順号12981。

77) 東京地裁令和2年1月30日判決(平成29年(行ウ)第371号)LEX/DB文献番号25582011。

る金額)を超える部分の有無及びその金額が判断された。この点につき、裁判所は、本件の事実関係を具さに認定した上で、本件各抽出法人に係る抽出基準の合理性を認定し、代表取締役の原告会社における職責、業績が高かったことを容認しながらも、「本件役員給与に『不相当に高額な部分』があることは明らかというべきである。」とした。

なお、役員給与の不相当に高額な部分の損金不算入の趣旨については、その委任規定までも含めて「法人税法 34 条及び法人税法施行令 70 条 1 号イが法人の役員給与の金額決定における恣意性の排除を図り、もって課税の公平性を確保しようとした」とし、その上で、「上記の規定が『同種の事業』、『事業規模が類似』との文言を用いているのも、上記の相当であると認められる金額」を判断するための比較対象に用いられる法人の抽出に当たり、事業の規模ないし性質の厳格な同一性までは要求されないことを前提としたもの」であると判示した。しかし、裁判所の判断としては、不相当に高額な部分の金額は、原告会社の売上げを得るために代表取締役が果たした職責及び達成した業績が相当高い水準にあったことに鑑み、当該調査対象事業年度における本件各抽出法人の役員給与の最高額を超える部分がこれに当たると認めるのが相当であると判示した。つまり、課税庁側の主位的主張である平均額は斥けたものの、予備的主張である最高額を採用し、原告の主張を退けたのである⁷⁸⁾。

この点、請求は棄却されたものの、実質基準として代表取締役の職責や業績を考慮に入れた納税者有利の判決が示されたといえるものであり、残波事件第 1 審と同様の判決であると考えられる。

(4) 東京地裁令和元年 5 月 30 日判決⁷⁹⁾ (仮装認定役員給与事件)

建設用機械及び車両の企画・設計・製造・販売等を目的として設立された法人である原告は、自己の従業員であるとする内縁の妻(以下、「D」と呼称する)への給与支給額を損金の額に算入して申告を行っていたが、その支給額につき、D に対する給与であるかのように事実を仮装して経理することにより原告代表者に対して支給された役員給与の額と認め、①法人税法 34 条 3 項に基づき、法人税の所得の金額の計算上、その支給額を損金の額に算入することはできないとされた事案である。

本件の争点の役員給与に係る部分は、①本件各支給額は原告代表者に対する役員給与に該当するか否か、および、②本件各支給額は事実を仮装して経理をすることにより支給された

78) 品川芳宣「定期同額給与に係る『不相当に高額な部分』の算定方法」税研 36 巻 3 号 (2020) 88-101 頁。

79) 東京地裁令和元年 5 月 30 日判決 (平成 29 年 (行ウ) 第 259 号) LEX/DB 文献番号 25581660。

ものであるか否かである。

本判決ではまず、「法人税法 34 条 4 項は、同条 1 項から 3 項までに規定する給与（内国法人がその役員に対して支給する給与）には、債務の免除による利益その他の経済的な利益を含むものと規定している。これは、法人が役員に対して付与する経済的利益は、その実質をみれば当該役員に対して給与を支給したのと同様の経済的効果をもたらすものといえる場合が少なくないこと、また、そのような場合においては通常、役員の職務に対する対価としての性質も否定し難いことなどから、同条 1 項から 3 項までの適用上、そのような経済的利益も役員給与に含まれるものとして扱うこととしたものと解される。そして、役員が個人として負担すべき費用を法人が負担することによって当該役員に付与される経済的利益についても、以上の趣旨は該当するものと解されるどころ、これを同条 1 項から 3 項までの適用上、役員給与に含まれないものとして扱うべき理由はないから、その負担額について、同条 4 項が定める『その他の経済的な利益』に該当するものと解するのが相当」とした。

それを踏まえて、①本件各支給額は原告代表者に対する役員給与に該当するか否かについては、「原告の D に対する給与名目の支給は、原告代表者が自己のために多大な労苦を伴って尽くしている内縁の妻である D の内助の功に報いるための生活保障の趣旨で支払われていたものと認めるのが相当である」とし、「原告代表者が個人として負担すべき費用を原告が負担したものにほかならない。そうすると、かかる原告の費用負担により原告代表者が得た経済的な利益は、法人税法 34 条 4 項が定める『その他の経済的な利益』に当たり、同条 1 項から 3 項までの適用上、原告がその役員である原告代表者に対して支給する給与に含まれるものというべきである」とした。

次に、②本件各支給額は事実を仮装して経理をすることにより支給されたものであるか否かについては、「D が原告の従業員であるかのように装って本件各支給をし、本件各事業年度における法人税の所得金額の計算上、本件各支給額を損金の額に算入したものである。したがって、原告による本件各支給は、原告代表者に対して支給した役員給与を、D に対して支給した給与手当であると事実を仮装して経理をすることにより支給したものと認めるのが相当」とし、法人税法 34 条 3 項により、本件各支給額を損金の額に算入することができないと判示した。

本判決は、本稿 2. (2) における所得税法 57 条における判例に積極的に係わるものである。なぜならば、本稿 2. (2) で考察したように、労務の実態における個々の能力を外形的に判断できるか否かが問われており、当該支出が租税回避的な恣意的な費用作出による所得の圧縮ではないという証明が必要とされたものの、本件ではその証明がなされず D の労務の実態が内助の功に過ぎないものとされた。また、当該支出の客観的資料についても、その勤務時間

は具体的に定められておらず、出出勤も管理されていないと認定され、出勤簿についても、社会保険の資格者であることを装うために作成されたものと認定されている。

上記のような勤務の実態と個々の能力によって、役員給与が仮装されたと判断したと解されるが、2. (2) における専従者給与の事例と比較した場合に勤務の実態がより詳細に判断されているのは、仮装の認定に必要不可欠であったからと考えられる。この点、先の3. (2)、(3) の判示内容に照らすと、本判決のように納税者の不利になる場合だけでなく、納税者の有利になるような勤務の実態やその功績についても、より実質に基づいた要素についての事実認定や判断が行われることを期待したい。

おわりに

わが国における過大な役員給与を規制する趣旨は、平成18年改正以前は行為計算としての隠れた利益処分の防止であり、また、平成18年改正以後は租税回避の意思としての恣意性の排除とされている。しかし、恣意性の排除を通じて、役員給与に利益処分となる金額が含まれることを防止する点において、隠れた利益処분을防止するという趣旨は未だ残っており、その結果として、法人税法22条5項を根拠とするものと法人税法34条2項を根拠とするものとの重複が見られているようである。

役員報酬の沿革からすると、役員給与における恣意性の排除は、「隠れた利益処分」論を踏まえた場合、租税回避行為における行為と計算とを否認することと整理できると考えられ、また、相当性の判断である「不相当に高額」か否かについては、租税回避行為における行為と計算の結果における金額が高額か否か、ということになるであろう。つまり、役員給与が恣意的に支給されることにつき、租税回避の手段か否かという判断がなされて損金算入の是非が判断され、その手段を用いた結果として、他者と比較して「不相当に高額」となったか否かによって、不相当に高額部分の損金算入の是非が判断されるという2段階の判断がなされているということになる。

この点、2段階のそれぞれにおいて形式基準と実質基準がその判断要素となるのであるが、どちらにおいても、形式基準のみで判断することは困難であるように見受けられる。しかし、役員給与をめぐる実際の争訟においては、基本的に外形的な要素をもって類似事業や類似法人に照らして判断されており、また、実質基準を用いているとしても類似法人の平均額を形式的に採用したりしているところをみると、より実質に基づいた要素について判断しなければならないのではなかろうか。この点につき、役員功労を成果と位置づけ、その報酬を職務執行の対価とする場合にこれらの対応を説明できるか否かという面からは、「不相当に高

額」規定に係る形式基準のみならず、実質基準においても、納税者が主張する経営への功績等の特殊事情を形式的に認定しないという点で不満が残る。少なくとも、納税者側に予測可能性のない同業者平均を用いた判断は、公平とはいえないのではなかろうか。

役員賞与や役員退職金を含めて一律費用とされている現行の役員給与規定は、恣意性が排除されている限りにおいて損金算入を許され、その損金算入部分については、会社法および会計を踏まえた費用収益対応の原則が、法人税法22条を通じて認められていると解される。役員給与における費用収益対応とは、納税者である企業が支払った費用(努力)とその成果との対応である。それにもかかわらず、企業が支払った費用について、課税庁がその成果である功績等を評価することなく、単に公平の見地から「不相当に高額」との判断を下すのは、行為計算否認規定ではないと解される現行の役員給与規定において、何ら合理性はないと考えられる。この点、立法政策ではなく、解釈の問題としてなお考察の余地が残っていると見えよう。

参考文献(本文中引用を除く)

1. 阿部泰隆「法人税法34条2項の定める、役員給与・退職金のうち、損金に算入しない「不相当に高額な部分の金額」の意義(上)」税務事例49巻11(2017)
2. ———「法人税法34条2項の定める、役員給与・退職金のうち、損金に算入しない「不相当に高額な部分の金額」の意義(下)」税務事例49巻12号(2017)
3. 泉絢也「法人税法における役員給与税制の背後にある考え方」千葉商大論叢58巻1号(2020)
4. 伊藤靖史『経営者の報酬の法的規律』(有斐閣、2013)
5. 税務経理協会『改正法人税の取扱通達全文』(1952)
6. 武田昌輔『DHC コメントール法人税法』(第一法規、加除式)
7. ———『立法趣旨法人税法の解釈(5訂版)』(財経詳報社、1993)
8. ———『法人税回顧60年:企業会計との関係を検証する』(TKC出版、2009)
9. 吉国次郎他『戦後法人税制史』(税務研究会、1996)
10. 渡辺徹也『スタンダード法人税法(第2版)』(弘文堂、2019)
11. 奥谷健「役員給与の適正額」税務QA198号(2018)
12. 大淵博義「定期同額給与一改正の影響及び今後の課題」税研195号(2017)
13. 川口浩「過大役員報酬の『不相当に高額』」税務弘報46巻14号(1998)
14. 北野弘久「役員報酬・退職金」税理第28巻10号(1985)
15. 国枝繁樹「業績連動型報酬と税制」税務弘報55巻5号(2007)
16. 小林裕明「役員給与課税制度とその事例(その2)」税務QA通巻212号(2019)
17. 小塚真啓「役員退職給与一改正の影響及び今後の課題」税研195号(2017)
18. 齋藤滋「不相当に高額な役員給与に関する公正基準」租税訴訟9号(2016)

19. 齋藤樹里「事前確定届出給与の増額支給」税務弘報 66 卷 9 号 (2018)
20. 酒井克彦「法人税法 34 条 2 項に規定する高額役員給与の不相当性 (残波事件)」中央ロー・ジャーナル 16 卷 2 号 (2019)
21. 酒向裕一「中小企業に対する役員給与課税の考察 (不確定概念が与える予測可能性への影響)」39 号 (2019)
22. 佐藤香織「事前確定届出給与の定め通りに支給されなかった役員給与について」税経通信 71 卷 9 号 (2016)
23. 下尾裕「役員給与等の損金算入」税務弘報 67 卷 7 号 (2019 年)
24. 高橋貴美子「『事前確定届出給与』該当性に関する東京地裁平成 26 年 7 月 18 日判決の妥当性」税務事例 50 卷 12 号 (2018)
25. ————「事前確定届出給与の減額支給に関する東京地裁平成 24 年 10 月 9 日判決等の不当性について」税務事例 51 卷 6 号 (2019)
26. 武田昌輔「役員給与に関する事前確定の意義について」税経通信 63 卷 3 号 (2008)
27. ————「事前確定届出給与に係る届出額が実行されない場合」税経通信 64 卷 1 号 (2009)
28. 忠佐市「役員賞与は損金か益金か」税経通信 24 卷 10 号 (1969)
29. 林仲宣「法人税法における役員給与課税体系の論理と課題」税経通信 63 卷 4 号 (2008)
30. ————「役員給与に関する判例・裁決例の動向」税務弘報 66 卷 9 号 (2018)
31. 藤曲武美「過大役員給与・役員退職給与が争われた事例 (残波事件) (1)」税務弘報 64 卷 10 号 (2016)
32. 堀口和哉「明治 32 年の所得税法改正の立法的経緯」税大論叢 28 号
33. 村上泰治「同族会社の行為計算否認規定の沿革からの考察」税大論叢 11 号 (1977)
34. 山口敬三郎「役員給与の適正額について (残波事件) (上)」税理 61 卷 7 号 (2018)
35. ————「役員給与の適正額について (残波事件) (下)」税理 61 卷 8 号 (2018)
36. 山本守之「役員給与の増額、減額をめぐる問題点」税務弘報 62 卷 9 号 (2014)
37. ————「不相当に高額とは何か」税務弘報 62 卷 10 号 (2014)
38. ————「役員給与規定の問題点」税務弘報 63 卷 1 号 (2015)
39. ————「高額役員給与を考える」税務事例 51 卷 7 号 (2019)

Summary

A Study on the “Non-Considerably Large Amount” Rule About the Directors’ Compensation.

TAKASHI SAKAMOTO

In the officer salary, it was said that implication of the profit disposal of the corporation is strong about the temporariness-like officer bonus from the history, but loss of money inclusion is detected in Corporate Tax Law after the taxation system revision as well as a periodical reward. However, about the payment of the unreasonable executive compensation, I am loss of money non-inclusion as an act of the tax avoidance including the officer retirement bonus and periodical executive compensation as well as an officer bonus.

On the other hand, corporate accounting principles second income statement principle one determines “an expense principle for profit”. It is said that this is a principle to cope based on causation of “an effort” and “result”, and to calculate an expense during profit and a period during a period.

About executive compensation with such a property, it will originally judge “result” of the “expense” in the executive compensation that only a taxpayer can know expenditure that the taxation agency side judges when “non-considerably large”.

As a result, a judgment whether was means of the tax avoidance was done, and, about executive compensation being paid arbitrarily, right or wrong of the loss of money inclusion was judged, and two phases of judgments that right or wrong of the loss of money inclusion of the large amount part was non-considerably judged whether, as a result, it was in comparison with others saying “non-considerably large amount of” using the means were done. I place the service of the officer as result when I see it in the real dispute when I am judged with a basically external element, and dissatisfaction remains for the non-equivalency of the act about the large amount rule from an aspect whether can explain this correspondence when I do the reward with value of the officiation.