

過大役員給与課税に関する一考察

法学研究科法律学専攻博士前期課程終了

金森高志

Takashi Kanamori

要約

グローバル化が著しい経済社会において、日本の成長を持続的なものにしていき、他国との経済競争に負けないためには、国内企業の活性化が必要不可欠である。また、国内企業のうち約 99.7%が中小企業であり、その内の大半は同族会社である。したがって、日本経済を左右しているのは一部の上場会社等だけでなく、中小企業の成長こそが重要な要素であり、その中小企業を支える役員の士気・意欲を向上させることが求められる。

その役員に支給する「役員給与」については、会社法による報酬規制のほか、その恣意的な損金算入を防ぎ、「課税の公平性」を確保するために、法人税法においてはいくつかの厳しい規定が設けられている。そのため、企業は役員給与について慎重にならざるを得ず、報酬面での役員の意欲向上は難しい状況といえる。特に、役員給与税制の創設から存在する「過大役員給与の損金不算入」（以下、「過大役員給与課税」という。）については、その条文において「不相当に高額」という不確定概念を用いた抽象的な内容となっており、支給額が不相当に高額か否かの判断がつかず、役員給与に対して消極的な判断をしなければならない。本稿では、この「過大役員給与課税」についての検討を行うこと、及びその問題点について考察した。

I. 問題意識

役員給与税制に関しては、その規制の厳しさ故に多くの疑問が挙げられている。例えば、本来ならば役員給与額の決定にあつては、企業の経営判断によるものであるため、「企業自治」の範囲内に収まるべきであるが、税務がこれに介入することはなぜか。また、役員は会社から経営業務を委任されており（会 330）、その職務執行の対価として支給される役員給与にあつては、元来損金性を有するはずであるが、法人税法において、役員給与は原則損金不算入となっていることはなぜか等が挙げられる。

また、過大役員給与課税については、これまでに数多くの争訟が行われており、そのほとんどで納税者側の主張は棄却されている。また、どの争訟においても、争点は酷似しており納税者の主張も類似している点が多々ある。しかしながら、その判示においては各争訟において統一性はなく、裁判所の主観によって判断されている。これは、その役員給与が不相当に高額か否かの判断に用いられる「実質基準」自体に問題があると考えられる。定款等の定めに基づいて事前に役員給与等の総額を定めて

いる「形式基準」と異なり、4つの要素で判断される「実質基準」は、その4要素のどれも抽象的な内容であるため、納税者はおろか専門家である税理士でも不相当に高額か否かの判断については困難を極める。本稿では、この実質基準について複数の判例を題材に挙げることで、これらの判示の統一性の無さを浮き彫りにし、実質基準の問題点について検討を行う。

II. 法人税法第34条第2項（過大役員給与課税）の内容

1. 過大役員給与課税の意義及び趣旨

過大役員給与課税とは、法人税法第34条第2項において「内国法人がその役員に支給する給与の額のうち不相当に高額な部分の金額として政令で定める金額は、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。」と定められている。これは、役員給与は使用人給与に比べて、ある程度弾力的に定めることができ、その役員給与を「隠れたる利益処分」に用いることは容易であるため、このような「お手盛り支給」による職務執行の適正対価を超えた恣意的な支給を防止し、課税の公平化を図るものである¹。

2. 「不相当に高額な金額」の算出方法

過大役員給与課税では、不相当に高額な部分の金額については政令によって定めるとされ、その内容は法人税法施工令第70条第1項のイとロに示されている。

まず、法人税法施工令第70条第1項のイ（以下、「実質基準」という。）では、その役員の職務執行の対価として相当な金額について、①その役員の職務内容、②その内国法人の収益状況、③その法人の使用人給与の支給状況、④類似法人の役員給与の支給状況等、の4要素で判断することを規定している。この判断基準である4要素のうち「役員の職務内容」以外の3要素は明確性に欠けており、また特に4つ目の要素である「類似法人の役員給与の支給状況等」にあつては、類似法人の範囲について並びに、他の3要素よりも判断要素としての比準が重いのか否か等の問題を抱えている²。

次に、法人税法施工令第70条第1項のロ（以下、「形式基準」という。）では、定款の規定又は株主総会等によって、役員給与等の支給限度額を事前に決めている法人を対象としており、その事業年度の役員給与の支給額が事前に定めた限度額を超えた場合は、その超える部分の金額は不相当に高額な金額とする基準である。会社法では、「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、「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。」（会361①）という規定を置いている。この

¹ 岐阜地判昭和56年7月1日『訟務月報』27巻/12号2327頁、名古屋地判平成6年6月15日『訟務月報』41巻/9号2460頁、金子宏『租税法 第23版』（弘文堂、2019年）398頁。

² 例えば、後述する「残波事件」の判示では、類似法人の役員給与の支給額の最高額が、その法人の役員給与の適正額であるかのように仮定され、他の3つの要素で特別な事情がなければ、その仮定した最高額を超えた部分が不相当に高額な部分の金額という解釈がなされているが、名古屋地裁の判示においては、「類似法人の役員給与の支給状況等」が決定的基準ではなく、他の3要素と総合的に判断するべきとなされている。このように争訟によって判断基準にブレが生じていることは否めない。

過大役員給与課税に関する一考察

規定を受けて、法人税法においては、定款又は株主総会等の決議において給与として支給することができる適正な金額として定めた限度額を超えて役員給与が支給された場合、その超える部分の役員給与の損金性を否定する規定が設けられた。そして、形式基準においては「取締役」と「監査役」で支給限度額を分けている。これは会社法において、「監査役報酬は、その独立性の確保のため、取締役の報酬とは区別して定めることが求められており（会 387①）、株主総会等で各監査役への配分の定めがない場合には、監査役の協議によって定めることとされている（会 387②）このため、形式基準の適用については、取締役報酬と監査役報酬とを区分して判定を行うことになる³」と考えられる。このような取締役報酬等及び監査役報酬等のうち、会社が取締役又は監査役に対して、その受任者としての職務執行の対価として支払うものは、会社の事業遂行上における必要経費であり、税法上も基本的には損金算入されるべきものであるが、会社に利益が生じていた場合に、取締役及び監査役にその謝礼として支払うものは、株主の意思による自らに帰すべき利益からの分配であり、利益処分としての性質もつこととなる。したがって、「形式基準」の趣旨とは、定款の規定や株主総会等の決議によって事前に定められていた限度額を超える部分の金額については、受任者である役員職務に対する正当な報酬等ではなく「利益処分」であることから、利益処分による法人税額の減税を防止するためと考えられる⁴。

ところで、過大役員給与課税で争われる裁判においては、形式基準について争われた例はほとんどない。これは形式基準が実質基準とは違い、納税者や課税庁等の誰から見ても形式的な揺るぎない基準であるため、これについて法の解釈が介入する余地がないことも考えられるが、中小企業等においては、株主総会等で役員報酬の限度額を定めていない例が見受けられ、過大役員給与課税の適用を受ける法人は中小企業をはじめとした同族会社が多いことから、裁判では実質基準のみで争われている。

3. 過大役員給与課税における「租税回避行為」とは

過大役員給与課税の趣旨とは、前述したように、お手盛り支給による租税回避を防止することにある。このお手盛り支給による租税回避の例示として、家族役員に対して役員給与を支給することによる所得分散行為がある。これは、実際には社長に対する役員給与のうち、その一定額を社長の親族である家族役員に支給したこととした場合、法人税額においては役員給与として損金算入される金額に違いはないため租税回避とはいえないが、累進課税制度である所得税に関しては、社長の給与所得額が抑えられるので、所得税額を実際の支給額よりも抑えることができてしまう。つまり、法人税額を下げる行為だけでなく、法人税法の規定を用いて所得税額を不当に下げる行為にあっても租税回避行為とみなし、法人税法において否認されるものであると考えられる。

³ 宝達峰雄『実務解説 役員給与等の税務』（税務研究会出版局、2019年）182頁。

⁴ 過大役員給与の損金不算入として形式基準が定められている理由について詳しい内容は、森田政夫＝西野宇一郎『令和2年7月改訂 問答式 会社役員間取引の税務』（清文社、2020年）208-209頁。

では、その役員給与額として損金算入されることによって減少する法人税額よりも、給与所得として課税される所得税額の方が増大した場合においては、租税回避とするのだろうか。

これについては、法人税と所得税を一体として考える「代替課税説（法人個人一体課税説）」によれば、法人税額の減少額よりも所得税額の増加額の方が勝っているならば、その行為は租税回避が目的でないと考えられる。ここで、「代替課税説（法人個人一体課税説）」とは、「法人の所得とその資本主の個人所得と一体的に捉え、本来個人所得税のみで所得課税のすべての目的を達成すべきであるところ、個人所得に対する課税の捕捉をより合理的に行うため、法人の段階でその所得に対して（暫定的に）課税しようとするところに、法人税の課税根拠がある⁵⁾」とする考え方である。また、法人税法においては、配当は損金の額に算入されないため、所得税法で「配当控除」を設けることで、納税者に対する二重課税を防止してことや、平成22年度税制改正で廃止された「特殊支配同族会社の業務主宰役員給与の損金不算入」（法35）⁶⁾では、所得税で受ける給与所得控除分を法人税において損金不算入にしていた。これらを踏まえて考えるならば、法人税は所得税を意識していることが伺われるため、法人税と所得税は全く関係ない税法と捉える方が違和感を感じる。これについて、日本の税制は法人税法と所得税法で別々に定められており、アメリカのような法人（corporate）と個人（individual）を含めた所得税を（income tax）を課しているわけではないことから、過大役員給与により所得税額が増大したことを、法人税の過大役員給与は法人税額の不足を生じさせたことと相殺できる訳ではないという意見もある⁷⁾。確かに、上場会社等の複数の株主が存在する場合は、その役員給与額については基本的には恣意性が介入する心配がないため、法人・個人間を通じた「租税回避行為」は行われる心配がないことから、役員個人に課される所得税について考慮する必要はないだろう。しかし、前述したように国内企業の99.7%が中小企業であり、その内の約80%が同族会社である。「同族会社の経営者にとって、自身の役員給与の金額を決定する上で、法人税と所得税の両方のタックスプランニングは重要な要素」であり、このような「同族会社の特性を踏まえれば、単一税目だけでなく、関連する複数税目を総合的に勘案して租税回避に該当するか否かを判断する方が実情に即している⁸⁾」と考えられる。

⁵⁾ 品川芳宣「法人税の課税所得の本質と企業利益との関係」『税務大学校論叢』40周年記念論文集（2008年）219頁。

⁶⁾ この規定は平成18年度の税制改正によって創設された規定である。この規定の趣旨は、会社法の施行により、株式会社の資本規制がなくなったことや、役員1人による運営も可能になったことから株式会社の設立が容易になったことから、個人事業主が「法人成り」することによる節税を図る手法が横行したことから、このような個人形態と法人形態との課税上の不公平がさらに拡大することを防止することであった。課税上の不公平とは、法人税法上は給与として損金算入され、一方で所得税法上においても給与所得控除として経費に計上される、いわゆる「二重控除」が問題となった。しかしこの規定は、規制緩和した会社法の理念に反していることや、給与所得控除制度の経費性を否定するもの等の批判を受け、創設から僅か4年で廃止となった。

⁷⁾ 金子友裕「法人税法における役員給与課税の問題点—残波事件に基づいた検討—」『租税訴訟/租税訴訟学会編 No.11』（東京：財経詳報社、2018年）181頁。

⁸⁾ 後藤亮太郎「租税回避の実質判断～役員給与「不相当高額基準」の妥当性について～」『南九州税理士会報』No.447（2017年）38頁。

以上を踏まえると、過大役員給与課税における租税回避行為とは、役員給与のお手盛り支給によって、法人・個人間を通じた法人税及び所得税を不当に減少させる行為であると解される。また、お手盛り支給が懸念される同族会社にあつては、役員給与額の決定は、その役員の所得税額も考慮して決定されるものであるため、その役員給与が租税回避行為か否かの検討については、その役員に対して課される所得税額についても勘案する必要があると考えられ、日本全体の税収の観点からも合理的といえよう。

Ⅲ. 過大役員給与について争われた判例紹介

1. 残波事件⁹

本件は、泡盛の製造・販売等を業とする原告（以下、「X社」という。）が、処分行政庁である沖縄税務署長（以下、「Y」という。）から、平成 19 年 2 月期から平成 22 年 2 月期までの各事業年度において、役員 4 名に支給した役員報酬ないし役員給与（平成 18 年度税制改正により、平成 19 年 2 月期に支給された金品は役員報酬といい、それ以降に支給された金品を役員給与と呼称している。本稿では以下、「役員給与等」という。）及び代表取締役を退任した者に対して支給した退職給与について、いずれも不相当に高額な部分の金額があり、当該金額は各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して本件各事業年度の法人税についての更生処分を受けるとともに、それぞれ過小申告加算税の賦課決定処分を受けたことについて、上記役員給与等及び退職給与の支給額はいずれも適正であるとして、本件各更生処分の一部及び本件各賦課決定処分の取消しを求める事案である。

2. その他の判例

(1). 名古屋地裁判決（平成 6 年 6 月 15 日）

衣服等の縫製加工等を業とする株式会社（原告）が、その代表取締役に支給した役員報酬 1,800 万円と、取締役である代表の妻に支給した役員報酬 960 万円とし、それぞれを損金の額に算入した。しかし課税庁（被告）は、その役員報酬の額は職務執行の対価の額より著しく高額であると判断し、その支給した役員報酬のうち不相当に高額と認める金額については旧法人税法第 34 条第 1 項を適用して損金不算入とした。本件は、旧法人税法第 34 条第 1 項は納税者の予測可能性を担保しておらず違憲であること及び、被告が行った課税処分は実質基準に反しているため、当該課税処分は不当であるため取消しを求めた事案である。

(2). 岐阜地裁判決（昭和 56 年 7 月 1 日）

本件は、美術品等の製造販売を営む法人である原告の、昭和 45 年 7 月から昭和 50 年 6 月までの事

⁹ 東京地判平成 28 年 4 月 22 日『税資』266 号-71（順号 12849）、東京高判平成 29 年 2 月 23 日『税資』267 号-32（順号 12981）

なお、当該裁判資料において具体的な金額の部分については黒塗りされているため、金額を用いた具体的な検討は行うことができない。

業年度に係る役員給与の額が不相当に高額として、被告である課税庁にその損金算入を否認されたことを不服として争われたものである。なお、当該法人の役員は、代表取締役Aとその同居親族であるAの長男B及びBの妻Cであり、それぞれが役員給与の支給を受けている。

IV. 実質基準の各要素の検討と問題点

1. 役員職務内容

役員職務内容について、残波事件では、「一般に、酒類の製造及び販売等を業とする法人の役員職務内容としては、①製造計画及び製造に係る指揮監督・意思決定等、②営業活動に係る指揮監督・意思決定等、③設備投資の計画・意思決定等、④従業員の採用・給与等の人事業務、⑤財務状況の把握及び分析、⑥法人業務全般の指揮監督、⑦法人を代表しての対外折衝などが考えられるが、当該X社の役員においても上記①から⑦の職務内容と比して格別なものがあるということは出来ず、一般的に想定される範囲内のものであるため、特別に高額な役員給与を支給すべき内容であるとは言い難いものである。」という判示がなされている。これは、その法人の業種等で役員職務内容を細分化し、当該役員職務内容と照らし合わせて、その職務内容に対して適正な役員給与であるか否かを検討するものである。

しかし、このような検討では、その役員給与の額が職務相当額を著しく超えた過大な支給であるという判断ができないと考えられる。なぜなら、職務内容であれば一般的な想定ができるかもしれないが、役員給与にあつては、一般的にいくらか明確な金額があるわけではない。つまり、当該役員職務内容が一般的な職務内容の範囲内であったとして、その範囲内における適正な役員給与の額を示せないのであれば意味がない。

また、残波事件では「職務内容と比して格別なものがあるということは出来ず、一般的に想定される範囲内のものであるため、特別に高額な役員給与を支給すべき内容であるとは言い難い」という判示がなされているのに対し、岐阜地裁においては、「特別の能力自体は職務の内容の構成要素ではないことは明らか」という判示がなされており、この2つの判示はどこか噛み合っていないように感じる。換言すると、残波事件においては、一般的に想定される範囲を超えた職務内容である場合は、特別に高額な役員給与の支給は認められるということであるが、岐阜地裁においては、「役員職務内容」では、その役員職務内容の特殊性は判断材料にないとしている。つまり、仮に役員職務内容のその特殊性を主張したとしても、岐阜地裁の判例を基に考えると、「役員職務内容」の要素はそのような趣旨の規定ではないと一蹴され、逆に、役員職務内容の質の高さを主張したとしても、残波事件の判例を基に考えると、「一般に想定される内容の範囲内」とされることとなる。これでは、本来は不相当に高額か否かの判断をする趣旨であるはずなのに、不相当に高額であるという結論に向けて、その理由を考えているかのように捉えられる。

さらに、仮に一般的な役員職務内容を超える特別な事情が認められたとして、その特別な事情に

よって役員給与の額がどれほど上乘せされるのかを判断できる明確な規定もなく、どのような職務内容であれば特別な事情と認められるのかという例示があるわけでもない。当然、その判断を納税者ができるわけもなく、裁判所がどのような判断基準で特別な事情か否かの判断をしているかも疑問である。

では、この「役員の職務内容」という要素は、役員給与の額が不相当に高額か否かの検討において、どのような役割を担っているのだろうか。これについて、大淵博義は、「この要素は、例えば、役員給与が専務取締役、常務取締役等の役付役員か否か、加えて、取締役が総務担当、営業担当等の担当業務の相違があることから、その職務内容により役員給与（報酬）の額が異なることがありうることを前提として、法は「職務の内容」という要素を加味したに過ぎず、それ以上の特別の意味を有するものではない¹⁰」と述べている。つまり、この要素の適用を受けるものとは、勤務実態のない「形式上」の役員に対して支給する場合や、その取締役の親族等の役員で、その業務が雑用等の一般的に誰でもできるような業務である等の、あからさまに不当な支給についてのみであると解する。

2. その法人の収益状況

残波事件において、X社の売上の増加割合と役員給与の増加割合を比較して、その役員給与の額が不相当に高額か否かについて検討していることから、ここでいう収益の状況とは「売上高」を指していると思われる。そこで、売上高に照らしてその役員給与が不相当に高額か否かを判断するのであれば、売上高と役員給与の相関関係があるか否かについて検討する必要がある。

役員給与と課税が創設された趣旨とは、旧法人税法の時代から現行税制まで一貫して、役員給与のお手盛り支給による「課税の公平化」を損ねることについての防止策である。また、売上高が大きな会社でも赤字決算となる法人もあり、そのような法人が赤字を立て直すために高額な役員給与額を支払って外部から優秀な経営者をスカウトする等の特殊な場合を除くと、売上高に比例して役員給与も高額となるとは考えにくい。要するに、役員給与の源泉は、売上ではなく利益であると解される。加えて、その役員の労働対価であるはずの役員給与の額が、売上高の増減に必ずしも比例するとはいえない¹¹。これらの観点から、売上高と役員給与は相関関係がないことは明らかである。仮に、何かしらの相関関係があるとされた場合においても、「その法人の収益状況」を要件とすると、役員給与は利益から支給されるものであるため、赤字法人の場合は役員給与を支給できないこととなるが、それは税務

¹⁰ 大淵博義「過大役員給与（報酬）・過大退職金認定における基本的思考～残波事件判決を参考として～」『MJS 租税判例研究会』（2016年）9頁。

¹¹ 得意先の倒産等によって売上高の著しい減少が生じた場合には、将来的な利益な減少を危惧して役員給与の額を期中において減少することは認められているが、急な売上高の上昇に伴って役員給与の額を期中において増加することは認められていないことから、比例関係にあるとはいえない。

が介入できる範囲を明らかに超えている¹²。

したがって、この要素を法令に定めるほどに重視する要素と位置付けることには疑問が残る。

3. その法人の使用人給与の支給状況

法人の経営判断の責任を負う役員と、役員からの指示に従うことを業務とする使用人とは、その職務内容は明らかに異なるため、使用人給与の支給状況が直接的に役員給与の適正額に関与することはない。この要素が適用される例を挙げるならば、「過大役員給与（報酬）の支給が疑われる使用人兼務役員につき、使用人部分も含めて過大役員給与（報酬）の額を判定する場合、使用人の支給状況が問題となりうる¹³」ものに限定されるだろう。

残波事件において裁判所は、「使用人給与の支給状況」について考慮することは法人税法施工令第70条で掲げられていることから、それに沿って判断することは当然であると判断している。しかしながら、そもそも多くの疑問点を有する実質基準において、その正当性を検討することもなく、漫然と同規定に掲げられているからという理由だけでは説得力に欠ける。

加えて、役員給与と使用人給与に相関関係がないことについては、東京地裁判決（平成21年2月27日）の判示¹⁴において、「使用人給与は、使用人の各時点の職務内容のみならず、当該会社の給与体系や勤続年数等の諸事情によって決める面があり、当該事業年度における役員報酬と直接の相関関係があるものではなく、原告の他の役員の報酬についても、使用人給与の水準に応じて変動しているわけではない」となされている。つまりこの判例からも、役員給与と使用人給与の相関関係は限りなく薄いことから、役員給与が不相当に高額か否かの検討において、使用人給与の支給状況を考慮する必要性は皆無であると解する。

実質基準においてこの要素を掲げたのは、例えば、使用人兼務役員に対する役員給与が不相当に高額か否かを検討において、その使用人分給与の額も含めて過大役員給与の額を判定する場合には、使用人の支給状況が問題となり得るからと考えられる。他にも、代表取締役の親族等である家族役員が、その職務内容が使用人の業務と大して変わらない場合で、その役員給与の額が使用人給与の額と比して著しく高額である場合は、この要素を過大役員給与の判断に用いることとなる。要するに、この要素は役員給与が不相当に高額か否かの検討において、その使用人給与の支給状況と相関関係が認められる場合にのみ判断材料の1つとなり得ると考えられる。

¹² 中小企業が役員に支払う報酬についても職務対価である限り、私的自治の下において、課税庁が干渉してはいけない。山下清兵衛「租税憲法訴訟と課税要件（木更津木材事件と残波事件を機縁として）」『租税訴訟』No.11（東京：財経詳報社，2018年）36頁。

¹³ 大淵，前掲論文（注10）11頁。

¹⁴ 東京地判平成21年2月27日（LEX/DB文献番号：25500532）

4. 類似法人の役員給与の支給状況等

(1). 類似法人の範囲

類似法人について実質基準には、「その法人との同業の事業を営み事業規模が類似する法人」と定められていることから、ここでいう類似法人とは「同種の事業を営む法人」かつ「事業規模が類似する法人」の2つの要件を満たす法人と考えられる。

残波事件において、同種の事業を営む法人を比較対象にする趣旨について裁判所は、「同種の事業を営む法人であれば、その法人の業務内容が類似するため、収益率等も類似すると考えられ、そのような法人における役員給与等の支払状況を比較することで、できるだけ客観的な適正報酬を算出しようとするためであると考えられるから、「同種の事業」とは、できるだけ対象となる法人と類似するものが望ましく、製造業にあっては、その製造される製品が類似することが望ましいといえる。」と示している。つまり、同種の事業を営む法人とは、その業務内容の類似性はもちろんのこと、収益率の比較検討を兼ねており、そのため、業種のような大きな括りでなく、原材料等が類似する製品を取り扱っている法人となる。したがって、残波事件においてはX社の主力商品である「泡盛」は米を原材料とする単式蒸留焼酎に分類されるため、その類似法人は同じく単式蒸留焼酎を主力とする法人に限られることとなる。

次に、事業規模が類似する法人については、一般的には「売上、従業員数、資本金等の額」等を総合的に勘案して決定されることが考えられる。かかる残波事件においては、売上を重視し「倍半基準」によって事業規模が類似する法人の抽出を行っており、この抽出方法は是非については後述する。

また残波事件の判示によれば、同種の事業については、X社の「酒類製造業全般を抽出範囲に含めるべき」という主張を退け、その抽出範囲を単式蒸留しょうちゅう製造業に限定し、かつ抽出地域も原告の本店所在地周辺に限定している。そして、事業規模についても、倍半基準による抽出を合理的な方法であることを示し、X社の「事業規模については、X社役員と同等以上の経営能力を持つ役員がいる法人に限定するべき」という主張については、客観性の観点から失当と判断している。このことから、類似法人の抽出にあっては「同種の事業」及び「事業規模」ともに、製造コスト・設備費・人件費等を重視し、より客観的な数字をより正確な抽出を行うことを求めていると解する。

しかし、名古屋地裁の判示においては「同業種・類似規模の法人の抽出については、報酬額の比較のための資料である以上、業種、業態、規模（売上金額、期末資産合計額、従業員）、収益状況等できるだけ当該法人と類似するものであることが望ましいものの、その報酬額は客観的に相当な金額を算定するための一資料として用いられるに過ぎないものであることからすれば、その類似性は厳密なものでなくとも資料としての意義は失われないものと考えられる。」となされている。加えて、岐阜地裁の判示においても類似法人の抽出範囲について、原告の売上の96%を占める「肉筆掛軸の製造業」ではなく、事業欄に書いているという理由で「美術品の製造・販売業」に範囲を拡大することについて正当であると示している。

このように、その裁判所ないし裁判官によって「同種の事業及び事業規模の類似する法人」の解釈にはバラつきがあり、このような裁判所の主観で判断されるような規定が適正かどうかは甚だ疑問である。

(2) 類似法人の抽出方法等

① 倍半基準とは

倍半基準とは、当該納税者の同業種の事業者のうち、納税者の売上高の0.5倍～2.0倍の範囲内にあたる法人を類似同業者として選定するための基準である。倍半基準とは、税務調査における説明義務違反の納税者に対して、最低限の適正課税を実現させるために考案されたものであり、その背景には、調査対象の納税者は税務調査に非協力的であるため、その売上金額そのものを確認することができないことから、納税者の申告書の売上金額を基礎とした倍半基準によって、広く類似法人を選定することが合理的と考えられていた。

② 倍半基準の合理性について

残波事件の控訴審の判示においては、「売上高と役員給与額…（中略）…の間に相関関係がないとまでは認め難い」として「売上高と営業利益、純資産、総資産及び従業員数との間にはそれぞれ相関関係がある」のであるから「売上金額を法人の事業規模を示す指標として事業規模が類似する法人を抽出することは合理的」となされている。ここで裁判所は「売上高と役員給与額に相関関係がないとまでは認め難い」と判断しており、また、「倍半基準は、対象の中から近似性を有するものを抽出する基準として合理的であり、仮にこの基準に該当しないものの中にも類似性があると一般的に考えられているものが存在するとしても、そのことにより倍半基準が合理性を有しないことにはならない」と示し、倍半基準の合理性を認めている。しかし、前述したとおり役員給与は売上高ではなく利益を原資として支給されるものであり、売上高と役員給与額には比例関係はないことから相関関係もないと考えられる。これについて、長島弘は「多くの先行研究が、役員の報酬と企業利益の間には相関があることを示しているが、売上高と役員給与額の間には相関関係がないことが明らかにされており…¹⁵⁾」と述べている。

また、倍半基準は推計課税であるため、この方法を採用するためには推計課税を用いなければならない特段の事情が必要であり、その特段の事情とは税務調査に非協力的で売上等の正確な数値を課税庁に公開しないこと等である。X社にあっては、そのような非協力的な対応をしているとはいえ、かつ、勤務実態を偽っていた等の「虚偽の申告」をしていたわけでもない。でありながら裁判所は、倍半基準を合理的な基準であると判断しており、合理的である根拠について納得のいく説明はなされ

¹⁵⁾ 長島弘「役員給与に係る不相当性の判断と倍半基準（残波高裁判決）」『月刊税務事例』Vol.49/No.5（東京：財経詳報社，2017年）38頁。

過大役員給与課税に関する一考察

ていない。したがって、役員給与の過大認定にあつては、推計課税における倍半基準を採用することは不合理であると考えられる。

加えて、倍半基準そのものが破綻しているモデルであることにも言及する必要がある。まず法人税法において役員給与は、期首において事前に定められたものを支給する必要があるため、一般的には保守的にならざるを得ない傾向がある。例えば、当期においてヒット商品を開発し、その商品のおかげで例年に比べて大きな売上をあげられたとする。このように大きな売上をあげたとしても、役員給与は期首において事前に定められているため、当期における役員給与額は例年と変化は起こらない。では、翌期において役員給与額を当期の売上に比例して高額にするかといわれれば全ての経営者が必ずしもそうするとは限らないだろう。なぜなら、翌期以降もその商品がヒットし続ける確証もなく、役員給与にあつては期中において簡単に変更することはできないため、特に同族会社等の中小法人については役員給与に関して保守的にならざるを得ない。ここの判断を誤れば、利益はでていないのに例年に比べて高額な役員報酬を支給することとなり、役員給与を支給したものの、役員借入金として会社に貸付する経営者も現実には存在する。つまり、もし売上をベースとして役員給与額を検討するとしても、一部の事業年度だけで比較することは何の意味をなく、倍半基準ではこのような個別事情についての考慮を一切することができない。

また、大淵博義は「法人税法施工令 70 条 1 項の「その事業規模が類似するもの」という文理解釈からみても、少なくとも「当該法人の売上金額の半分程度の法人」が「事業規模が類似するもの」と認定すること自体、法の解釈を歪めるものであり許されない¹⁶⁾」と述べており、倍半基準は実質基準の規定に反していることを指摘している。

これら複数の観点から考えたとしても、役員給与の過大認定の検討において、売上高を基準とした「倍半基準」を用いることは合理性に欠けることは明らかである。なお、倍半基準よりも合理的な方法として、「売上 5 倍基準¹⁷⁾」や、「米国の判断基準¹⁸⁾」等が、最近の研究で示されており、現代においてどのような方法が最も合理的なのか検討し、通達等で納税者に明示する必要があるだろう。

¹⁶⁾ 大淵，前掲論文（注 10），6-7 頁。

¹⁷⁾ 「売上高 5 倍基準」とは、当該納税者の売上金額相当額以上でその売上金額の 5 倍以内の範囲に収まる同業者を類似法人に選定する方法であり、組織再編成税制の共同事業による適格要件の規模要件であり、このことから当事者と事業規模がかけ離れていないということの 1 つの要素である。「倍半基準」よりも緩やかな「売上 5 倍基準」により選定した類似法人の役員給与額に比準して、その支給額の相当性の是非を検討することは、その役員給与の対価的性格を喪失している部分の金額を認定する困難性から、その過大認定の抑制的な運用を図るべきであるという視点からも合理的といえる。詳しい内容は、大淵，前掲論文（注 61）7 頁。

¹⁸⁾ 米国では、日本の「実質基準」よりも詳細な判断基準をもって、役員給与の連邦所得税法上の控除可能性が議論されている。その判例では、役員職務や立場等を 21 のファクターで合理的な役員報酬の認定を行っており、役員能力への斟酌を含む 9 つのファクターを基礎として認定を行う方法等がある。詳しい内容は、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—いわゆる残波事件を素材として—」『中央ロー・ジャーナル』16 巻 2 号（2019 年）38-44 頁や、青山慶二「過大役員報酬に関する H.6.6.15 名古屋地裁判決 V Exacto Spring Co. 事件巡回控訴裁判所判決」『TKC 税研情報』21 巻 3 号（2012 年）70-74 頁。

③ 個別事情の勘案は不必要なのか

残波事件の控訴審においてX社は、役員能力及び法人の個別事情も比較判断すべきであることを主張した。なぜなら、「現代の社会的事実として、企業の役員給与は、役員の当該法人に対する貢献の程度及びその価値や将来の貢献への期待度等を、当該法人が当該法人の尺度・経営方針の下で評価することで決定されている。このように役員給与は、当該企業や当該役員に係る極めて個別性の強い種々の要因に基づき決定されるものであるため、その相当額判定に当たっては、かかる個別事情を詳細に比較検討する必要がある。中でも、役員的能力についての検討は、個別事情の中核を占める非常に重要なものであり、かつ、能力は他者のそれと客観的に比較検討するものが可能である。また、経営分析を行うには、収益性指標、安全性指標、効率性指標、生産性指標、及び成長性指標のトータルの数値を見る必要があるところ、X社の営業成績は、業界上位数社に入る極めていいものとなっている。そうであるにもかかわらず、原判決は、役員経営能力を比較対象とすると判断が主観的・恣意的なものにならざるを得ないとして、これを比較検討せず、X社の個別事情も検討せず、類似法人の最高額を超える部分の存在を「不相当に高額」と判定する評価根拠事実としている」ため、原判決の判断は不合理である旨を主張している。しかしながら、裁判所は、「役員経営能力を別個の判断要素として考慮することは、何を以て役員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。」と判断しており、X社の主張を棄却している。

ここで、X社が主張する個別事情は役員給与額の判断にあつてはどの程度を勘案する必要があるのか、また、裁判所の判示のように経営能力等の個別事情を役員給与額の判断に介入させることは不当であるか否かの検討を行う。まず、役員給与額の判断における個別事情とは具体的にどのようなものを言うのであろうか。これについて金子宏は、「法人税法34条2項を受けた法人税法施工令70条1号イの実質基準の適用に当たって、同種事業・類似規模の法人の報酬支給状況を参照することは、もちろん必要であり、一応合理的であるが、当該役員その法人に対する貢献度等も合わせて勘案しなければならない¹⁹⁾」と述べている。つまり、法人に対する貢献度等も役員給与額の判断においては必要な要素であり勘案すべきであるが、具体的にどのような事実が「貢献度等」に含まれるのだろうか。これについて酒井克彦は、「例えば、役員資質と熟練性、役員が就いている仕事の性質、内容、範囲、役員に課されている責任の程度やその関与の期間、法人の事業規模及び法人運営における複雑性、役員努力の成果、法人における適格な従業員の不足の程度、当該役員総所得金額、純所得金額に占める報酬額の割合、法人における給与等の支給方針（給与規定等）、当該役員に対する過年度支給額の総額、雇用開始や雇用継続に関する役員責任、報酬決定時期、取締役会による決定であるか否か、株主役員報酬と持株数との関係、配当額の時期、取締役会による決定であるか否か、株主役員報酬と持株数との関係、配当額の経緯、事前の労使間における自由交渉の下での労働提供報酬算定事項、

¹⁹⁾ 金子、前掲書（注1）398頁。

過大役員給与課税に関する一考察

過年度における規定以下での低額報酬、継続的に適用される計画による報酬、経済状況、雇用インセンティブ報酬として支払われたものであるか否か、報酬支払後における会社の財政状況の調査など多くのファクターが考えられる²⁰⁾と述べており、役員給与の過大性の検討においては、このような個別事情を踏まえた上で他の法人の役員給与額と比較することが望ましいと考える。

役員給与額の過大性の検討を行うにあたって、個別事情の勘案は必要不可欠であると考えられる。

V. 結びに代えて

役員給与税制は、時代に合わせた変遷を遂げており、法人税法第 34 条第 1 項については軽微な問題点はあったとしても、その内容は合理的かつ明確であることから、今後も現行のような厳格な規定としてあり続けてもらいたい。これに対して、その内容が曖昧で、租税法の観点からも不合理である過大役員給与課税については大きな問題があり、本稿は、それらについての検討及び問題点を考察するものであった。

本稿の結論として、法人税法第 34 条第 1 項では否認できなかった租税回避について、法人税法第 34 条第 2 項で対応する必要があるため、現行においても過大役員給与課税の存在意義はあるが、その内容や適用方法については改善すべきと考えられる。

²⁰⁾ 酒井，前掲論文（注 66）35 頁。