

役員給与、役員退職給与の適正額・適正処理に対する一考察

太田 和秀

役員給与、役員退職給与の適正額・適正処理に対する一考察

【要約】

太田 和秀

1. 研究の目的

役員給与及び役員退職給与に係る法人税法の規定については、以前から問題があることが指摘されており、その法解釈や適正な報酬額を巡っては、納税者と課税当局との間で裁判が繰り返されてきた歴史がある。

筆者の問題意識は、課税処分が行われ、裁判で争いとなるのは、上場企業ではなく、わが国企業の9割を占める中小企業で、かつ、地方において業績が優良な企業が対象となっていることにある。これらの企業に対し、「不相当に高額」という不確定概念により規定された法律に則り、従来から非協力的な納税者に適用されてきた背景がある倍半基準や功績倍率といった統計的な同業類似法人との比較によって課税処分が行われているのが現状である。本稿における筆者の問題意識は、このような課税処分が行われることにより、我が国中小企業における優秀な経営者に対する中長期的なインセンティブ報酬に対して税法がその障害となり、ひいては日本経済の活力を縮減させ、その発展を阻害している可能性があるのではないかということと、株式を公開しているような大企業の経営者に対する中長期的なインセンティブ報酬と中小企業の経営者に対する中長期的なインセンティブ報酬に対して、公平性に欠ける判断がなされているのではないかということにある。

2. 研究の概要

本稿の構成について、第1章では、役員給与及び役員退職給与の法制化に至る経緯から近年までの法改正の沿革を確認し、法制化されている意義について検討する。第2章では、平成18年度法人税法改正による役員給与及び役員退職給与の法的な内容が、大幅な変更されていると思われることから、その改正前後の法律の意義について、相違点や問題点を整理し、特に筆者が問題と考え、改善の余地があると思われる部分を検討する。第3章では、本稿の問題意識と提言につながる特に検討すべきと筆者が考える裁判例を取り上げる。ここでは、法解釈による改善の余地があるのかを検討することを主眼に置き、もしないのであれば、立法論による改善の余地を検討する必要があることを検討する。第4章では、立法論による改善の余地について考察し、役員給与及び役員退職給与の法人税法上で損金算入されるべき適正額・適正処理の方法に対する筆者としての個人的な見解について提言を述べ、我が国中小企業の経営者に対して、中長期的なインセンティブ報酬に税法が障害とならずに、我が国の9割を占める中小企業による日本経済への活力を縮減させないことを目的とした考察を行う。

3. 結論

本稿では、経営者がどのように役員報酬を経営判断として決定しているのかについて、納税者側の説明責任を向上させることにより明確にし、さらには、課税庁側にしか分かり得ない我が国企業の役員報酬の支給実績の情報を納税者側へ開示することにより、双方が情報開示を高め、お互いが建設的な対話の促進に繋がるように情報提供を法制化し、課税庁や裁判所でも統計的で機械的な判断によるのではなく、実質的に納税者がどのように役員報酬を決定しているのかを正面から検討したうえで、「不相当に高額」であるか否かを判断することが、大企業と中小企業と比較すると不公平と考えられる課税処分が行われているというこれまでの裁判例に対して、問題が改善する方向に向かう第一歩になるのではないかと筆者による個人的な見解についての提言を行っている。

このような提言に至ったのは、我が国中小企業の経営者に対する役員報酬について、実質的に当該役員の職務執行の対価性に、課税庁や裁判所がしっかりと目を向けて、一事業年度だけを見ての「不相当に高額」の判断をするのではなく、中長期的な経営計画を加味し判断をするべきであるという思いが強いためである。

目次

はじめに.....	1
第1章 役員給与、役員退職金税制の意義.....	4
第1節 平成18年度改正前の法人税法上の役員報酬等の規定.....	4
第2節 平成18年度改正法人税法上の役員報酬等の規定に影響を与えた外部環境....	7
第1款 会社法（平成17年制定）について.....	7
第2款 企業会計基準（平成17年公布）について.....	9
第3節 平成18年度改正による法人税法上の役員報酬等の規定.....	11
第4節 平成29年度改正による法人税法上の役員報酬等の規定.....	13
第1款 「日本再興戦略：改訂2015」及び「コーポレートガバナンス・コー ド」.....	13
第2款 平成29年度税制改正大綱「コーポレートガバナンス改革・事業再編の環 境整備」.....	16
第3款 平成29年度税制改正による法人税法上の役員報酬等の規定.....	20
第5節 その他の法人税法上の役員報酬等の規定.....	22
第6節 小括.....	23
第2章 役員給与、役員退職金税制の問題点.....	24
第1節 平成18年度改正前の法人税法上の役員報酬等の問題点.....	24
第1款 外形的な支給形態による損金算入・不算入の区別.....	24
第2節 平成18年度改正による法人税法上の役員報酬等の問題点.....	25
第1款 法人税法上の役員給与制度が原則損金不算入と解釈できる別段の定め....	25
第2款 関係諸団体等の役員給与と税制に関する意見・要望.....	28
第3節 平成29年度改正による法人税法上の役員報酬等の問題点.....	29
第1款 事前確定届出給与（法34条1項2号）の問題点.....	29
第2款 業績連動給与（法34条1項3号）の問題点.....	33
第4節 法改正によっても解消されていない法人税法上の役員報酬等の問題点.....	34
第1款 不相当に高額な部分の役員給与の問題点.....	35
第2款 不相当に高額な部分の役員退職給与の問題点.....	38
第5節 小括.....	42
第3章 役員給与、役員退職金に関する裁決・裁判例.....	43
第1節 法人税法34条（平成18年法律第10号改正前）の趣旨に関する判例.....	43

第1款 岐阜地判昭和56年7月1日	43
第2款 名古屋地判平成6年6月15日	45
第3款 大分地判平成21年2月26日	48
第2節 役員退職給与に関する判例	50
第1款 東京地判平成29年10月13日、東京高判平成30年4月25日	50
第2款 東京地判平成28年4月22日	55
第3節 小括	59
第4章 役員給与、役員退職金の適正額に関する一考察	60
第1節 非上場企業側からの役員報酬等に関する アカウンタビリティ（説明責任） の情報開示の考察	60
第1款 直近の日本政府による上場企業に対する施策の確認	60
第2款 非上場企業の役員報酬等に関する情報開示の拡大に関する考察	61
第2節 課税庁側からのディスクロージャー（情報公開）による 予測可能性の向上に 関する考察	64
第3節 法令70条改正による役員給与、役員退職給与の適正額・適正処理の考察 ..	66
おわりに	68
参考文献	70

凡例

本稿において引用している法令等の略語は、次による。

法	法人税法
法令	法人税法施行令
法規	法人税法施行規則
法基通	法人税基本通達
行集	行政事件裁判例集（最高裁判所）
訟月	訟務月報（法務省）
税資	税務訴訟資料（国税庁）
判時	判例時報（判例時報社）

本稿において引用している法令の条文番号の記載は、次の例による。

法人税法第34条第1項第1号

法 34①一

はじめに

【問題の所在】

役員報酬ないし役員給与及び役員退職給与について、現行の法人税法には別段の定めが規定されている。それは、法人税法 34 条であり、さらに政令に委任する形で法人税法施行令 69 条と同 70 条にも規定がある。これら現行法は、平成 18 年度法人税法改正と平成 19 年度法人税法改正により、その改正前の法人税法で規定されていた役員報酬ないし役員給与及び役員退職金にかかる内容から大幅な改正がなされており、そのきっかけを与えたのは、外部環境の要因によるもので、会社法の改正や企業会計基準のグローバル化の影響によるものである。

さらには、閣議決定にて改訂された「日本再興戦略：改訂 2015」や東京証券取引所と金融庁を共同事務局とする有識者会議において、新たに「コーポレートガバナンス・コード」が策定されたことから後押しを受けて、平成 29 年度税制改正大綱では、法人課税のうち、「コーポレートガバナンス改革・事業再編の環境整備」と題して、役員給与等の中でも主に業績連動給与（法 34①三）の損金算入要件の見直しが実施された。

しかしながら、上記の影響による改正や施策は、主に株式を公開している大企業向けに限定されたものであり、わが国企業の 9 割を占める中小企業にとっては、上記の法改正や施策については事務負担の増加になっていたり、法改正の恩恵を受けることができない状況にある。この役員報酬ないし役員給与及び役員退職給与の法人税法の規定については、実務家からの批判が多い。そして、近年の法改正がされるよりも前の古くからも問題があることが指摘されており、その法解釈や適正な報酬額を巡っては、過去から納税者と課税当局との間で裁判が繰り返されてきた歴史がある。それは、平成 18 年度法人税法改正、その 10 年後の直近の平成 29 年度法人税法改正を経てもなお裁判所の判断を必要とする状況にある。

本稿における筆者の主な問題意識は、上記のような状況に直面しているのは、実はわが国企業の 9 割を占める中小企業の経営者に対する役員報酬等が「不相当に高額」という不確定概念による規定によって、その報酬額が過大であるとされて損金不算入の判断を下される裁判例が多く、特に都市部ではなく、地方において突出して業績が良い企業ほどその対象となってきたという経緯があり、これはわが国の経済を下支えしている地方の優良企業の経営者に対する中長期的なインセンティブ報酬に対して税法が障害になっているのではないかと考えている点にある。

さらには、課税当局や裁判例での判断基準で使用されているのは、所得税法では非協力的な納税者に対して使用されてきた推計課税である売上高倍半基準や平均功績倍率といった統計的な方法によるものである。その対象とされた企業の特徴や経営者の経歴、中長期計画、その達成度といった実態が考慮されることなく、同業類似法人が支給している役員

報酬との比較によって、「不相当に高額」の判断がなされてきたという判例が積み上げられてきた歴史的背景も見逃せない。このような状況を変えるためには、これまでの役員報酬ないし役員給与及び役員退職給与の法人税法の規定改正によってもなお、改正の余地があるのではないかと筆者は考えている。どのような法人税法の規定改正をすれば①裁判という方法によらずに、申告納税制度による円滑な納税義務の実現が図れるのか、②納税者側の予測可能性と法的安定性の向上の実現が図れるのか、という2つの点に問題意識を持って考察を行うものである。

【本稿の構成】

本稿では、第1章は、役員報酬ないし役員給与及び役員退職給与についての法制化に至った経緯から近年までの改正に至る沿革を確認し、別段の定めとして法定されている意義について検討する。第2章は、平成18年度法人税法改正による役員給与、役員退職給与の法的な文理解釈の大幅な変更があったことをひとつの起点として、その法改正前の法律の意義と、その法改正後の法律の意義について、相違点や問題点を整理し、特に筆者にとって問題があり、改善の余地が残っていると思われる部分に焦点を当てて検討する。第3章は、過去に役員報酬等に関しての裁判所による争いが継続的に提起されてきたということから、本稿において特に検討すべきと筆者が考える裁判例を紐解きながら、実務上の問題点と立法論による改善の余地について検討する。その際、「不相当な」「高額な」といった不確定概念の法規定について、裁判所がどのような根拠で、何を基準にして判断しているのかを確認し、売上高倍半基準や地域を限定した類似法人の抽出による基準での判断に本当に問題がないのか、功績倍率法や1年当たり平均法といった基準による役員退職給与の「不相当に高額」な部分を判断することには問題や改善の余地はないのかに焦点を当てて検討する。第4章では、筆者が問題と考える点や学者及び実務家などの評釈を検討し、筆者の考える立法論による改善の余地について検討し、私見にはなるが、わが国企業の9割を占める中小企業の中でも、地方における優良企業の経営者に対する役員報酬ないし役員給与及び役員退職給与の法人税法上の適正額・適正処理の向上、それによる申告納税制度の円滑な納税実務の実現、納税者の予測可能性と法的安定性の向上の実現を図ることを目的とした考察を行い、提言を述べる。

【結論】

本稿における考察は、平成18年度法人税法改正による役員給与、役員退職給与の考え方が、歴史的にみて大きく変更された点に着目して、それより前の役員給与、役員退職給与の規定の沿革を確認しながら、同年改正後の規定の沿革も確認し、筆者が問題点であると感じていた「不相当に高額」な部分の役員給与、役員退職給与が、課税当局や裁判所において、地方の優良中小企業を対象として、売上高倍半基準や功績倍率による同業類似法

人の役員報酬の支給状況を統計的に計算した結果を基準値とするような機械的な判断がされていること、このような取り扱いは中小企業の経営者の経歴や業績向上の努力、結果に対する経営戦略的な意図をもった報酬であっても、それが考慮されずに判断されてしまうという納税者の納得を得られていないことに問題意識を持ち、「不相当に高額」には当たらない職務執行の対価としての役員給与、役員退職給与の適正額、適正処理のあり方の判断基準について考察している。

平成 18 年度法人税法改正以後の裁判例についても確認してきたところ、租税回避や恣意性の排除を重視するあまりに、公務員給与のごとく固定的な定期同額給与の支給が前提とされた役員給与規定に改正されているといった学者や実務家からの批判については筆者も同感である。そのためには、納税者側、課税庁側の双方が、役員報酬の決定に際しての根拠に関する必要な情報開示をすることにより、建設的な対話の促進が図られ、実質的な面から「不相当に高額」か否かの判断を行うべきであるというのが、本稿の結論であり、そのための法人税法施行令 70 条の改正を提言している。

売上高倍半基準、功績倍率法、1 年当たり平均法といった統計的な手法により、平板的、機械的にその適正額を判断すべきではなく、筆者には、課税当局や裁判所が実質的に当該役員の職務執行の対価性を判断基準とする方向に目を向けて判断して欲しいという思いが強くある。それが実現されてこそ実務家や納税者からの納得の得られる課税実務が実現され、優良な中小企業の中長期的な経営計画に対するインセンティブにも寄与し、ひいては日本経済全体にとって国際競争力を高めることにも寄与するものであり、税法がその障害になってはならないと筆者は考えている。

そこで、特に、会社法や企業会計基準の改正、さらにはコーポレートガバナンス・コードなどといった外部環境からの後押しを受けて、法人税法の内容も改正されてきた近年の経緯を踏まえ、統計的な方法による判断基準ではなく、実働の実績がある役員に対する職務執行の対価としての報酬であるということを重視した判断基準のもとで適正額が検討されることを目的とした提言を行う。

具体的には、①非上場企業側からの役員報酬に関するアカウントビリティー（説明責任）の課税庁側への情報開示、②課税庁側からのディスクロージャー（情報公開）による納税者側の予測可能性の向上、③①と②を制度化するための法令 70 条の改正という提言を示す。このような対応によって、現在の課税庁や裁判所で判断基準とされている批判的な意見の多い「倍半基準」という機械的な判断により、納税者側による否認の立証が困難な状況が改善され、本来の意味での実質基準による職務執行の対価性についての建設的な対話がなされること、ひいては税法が日本経済の活力を削ぐといった問題が改善されることを期待するものである。

第1章 役員給与、役員退職金税制の意義

本章では、法人税法上の役員給与、役員退職金の法制化に至るまでの経緯や近年における法改正の沿革を確認しながら、その意義を明らかにする。役員給与、役員退職金に関する直近の法改正は平成 29 年度法人税法改正であり、その内容についても確認していく。特に、会社法制定や企業会計基準制定、さらにはコーポレートガバナンス・コードなどといった企業活動の国際的な発展に向けた国家的施策という外部環境からの後押しを受けて、法人税法が改正されている近年の経緯について確認する。

第1節 平成18年度改正前の法人税法上の役員報酬等の規定

わが国の法人税の制度化は、所得税が制度化された後のことである。所得税の制度は明治 20 年に創設されたが、所得税創設当時は、法人に対する課税はされておらず、法人所得が個人に配分されたときに、個人に対して所得税が課税され、法人所得は非課税とされていた¹。法人に国税を課税し始めたのは、明治 32 年の所得税法改正により、種別課税主義が導入され、法人所得は第一種とされ、第二種は公社債利子、第三種が個人所得とされたことが始まりである²。

明治 32 年に法人所得課税として第一種所得税が創設されてから、役員報酬は原則として損金算入の取扱いとなり、役員賞与は損金不算入という取扱いで一貫していたと考えられる³。明治 32 年に創設された法人課税は、法人の課税所得の計算上、賞与の損金性はすでに問題となっていたことが記されており、その問題となった賞与とは、使用人に対する賞与であって、役員賞与は利益処分によるものであるとの考え方にに基づき、当然のこととして損金不算入の扱いとされた⁴。ただし、その後の取扱いでは、使用人に対する賞与は、これを損金算入とする取扱いとし、また、益金処分した賞与は、これを損金不算入とすることは通説だが、賞与であってもその役員に対して俸給を支給していないときは、これを損金算入とすることが至当とすることが解説書などで明らかにされている⁵。

そして、法人課税の体系的基礎は、大正 9 年に制定された所得税法により確立され、第一次世界大戦（大正 3 年 8 月～7 年 11 月）後の歳入増加を図るため、抜本的な改正が行われ、第一種である法人課税については、課税方式を源泉課税主義から独立課税主義と源泉課税主義の併用とし、それまで非課税であった会社からの配当及び割賦賞与に対して、第

¹ 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 —」税務大学校論叢 48 号（2005）183 頁。

² 山口・前掲注 1） 183 頁。

³ 山口・前掲注 1） 183-184 頁。

⁴ 上林敬次郎『所得税法講義』（松江税務調査会、1901）58-89 頁。

⁵ 渡辺善蔵『所得税法講義』（東京財務協会、1921）76-77 頁。

三種個人所得に合算して課税されることとなった⁶。

この大正 9 年の税制改正は、高額所得者に対する納税負担の増加をもたらし、高額所得者の中には財産保全会社を設立し、利益配当を行わずに会社に留保したり、会社と代表者等の間において私法上有効な行為による租税回避行為が行われたりするなどの弊害が生じたため、大正 12 年には、個人と同様に、会社の留保金課税及び「行為」に対する否認の規定が創設された⁷。

そして、大正 15 年の税制改正では、同族会社が制度上に定義され、現行と同様な同族会社の留保金課税及び「計算」についても否認規定などの制度改正が行われ、過大な役員報酬等の取扱いは、同族会社の行為計算否認規定で損金性の判断が取り扱われることとなった⁸。同族会社に対する行為計算否認規定などが制度化された理由は、同族会社は一般の法人と異なり、一部の少数首脳者が多数の決議権を有しており、実質的にその会社を所有と支配している状態であるから、首脳者の個人意思によって法人の計算が左右され、法人自体の租税のみならず、首脳者自身の租税をも合法的に軽減することができるという問題点に基因している⁹。そこで、このような行為を防止するために、同族会社の行為計算否認規定が設けられたのであり、所得税の遁脱目的があると所轄税務署長が認める場合には、課税の公平の観点から、その行為計算に拘わらず認定をもって所得金額を決定できる権限が所轄税務署長に与えられた¹⁰。

前述のとおり、税法上においても、古くから役員報酬、役員賞与等には関心が持たれていたところであったが、昭和 2 年 1 月 6 日発遣の主秘第一号通達により、役員報酬・役員賞与等についての取扱いが定められた¹¹。その内容は、当時の商法では第 179 条（現行法では会社法第 361 条）が前提となっていたものであり、損金算入として計上した場合においては、定款の規定又は株主総会の決議において明らかに損金たることを認め得る場合のほかは損金不算入とするものとしていた¹²。

昭和 20 年頃になると、申告納税のために法人税法の取扱いを公表することが必要となり、「法人格税の取扱」を公表したのであるが、役員報酬・役員賞与等については、引き続き利益処分による賞与は当然のことながら損金不算入とし、法人が役員に対して支給した賞与を損金算入とする計算をしてもすべて利益処分と認めて損金算入とはしないこととされた（ただし、例外として、使用人兼務役員については損金算入を認めることとした。）¹³。

⁶ 山口・前掲注 1) 184 頁。

⁷ 山口・前掲注 1) 185 頁。

⁸ 山口・前掲注 1) 185 頁。

⁹ 山口・前掲注 1) 191 頁。

¹⁰ 山口・前掲注 1) 191 頁。

¹¹ 武田昌輔ほか(財)日本税務研究センター編『新会社法と課税問題』（財経詳報社、2006）65-66 頁。

¹² 武田・前掲注 11) 65-66 頁。

¹³ 武田・前掲注 11) 66-67 頁。

法人税の申告納税制度は、昭和 22 年に設けられたが、昭和 25 年のシャープ勧告に基づき大きな税制改正が行われ、同年に法人税総合通達が発遣され、この通達のなかでも役員賞与は損金不算入とすること、使用人に対する利益処分による賞与も損金不算入とすることとされたが、これらはいずれも従来からの取扱いの確認であり、また、役員報酬については、報酬の枠を超える金額は、利益処分による役員賞与とする旨が定められた¹⁴。

このようにして、昭和 20 年代までは、通達によって役員報酬等を取り扱ってきた。これに関しては、特に、昭和 30 年代のサラリーマンの重役の出現によって、使用人としてのサラリーマンに対して、盆、暮れの賞与が支給されていることを考慮した場合に、盆、暮れの特別手当が、サラリーマンの重役に対して支給された場合には、その支給額がサラリーマン並みのものであれば損金算入を認めても良いのではないかとする議論が生じた¹⁵。特に、役員報酬、役員賞与については、東京地裁昭和 33 年 9 月 25 日判決¹⁶によって、サラリーマンの重役に対する盆、暮れの特別手当は損金算入すべきものと判示された。しかしながら、課税当局としては、役員賞与の損金算入に対する危機感を抱くこととなり、政令改正となったのである¹⁷。この点についてはその後も議論され、本来、役員賞与は役員の会社に対する労務提供の対価であるから損金算入すべきであること、また、諸外国においては原則これを損金としているなどの議論があった¹⁸。しかし、結局はそのままの姿で推移されていった¹⁹。

ただし、課税当局は、東京地裁昭和 33 年 9 月 25 日判決を受けて、当該事案の対象となった賞与だけではなく、役員報酬、役員賞与、役員退職給与の全般について、課税当局の内部的通達をもっておこなわれている点に危機感を持ち、昭和 34 年度の税制改正において、これらの点について、政令の改正を行なっている²⁰。

役員報酬等に関する取扱いが法制度として初めて規定されたのは、昭和 34 年 3 月政令第 86 号による法人税法施行規則の創設からであり、当時の法人税法第 9 条第 8 項の「前 6 項及び第 9 条の 2 乃至第 9 条の 9 に規定するものの外、第 1 項の所得の計算に関し必要な事項は、命令でこれを定める。」という委任規定を受けて、法人税法施行規則の中に、過大な役員報酬の損金不算入（法規第 10 条の 3）、役員賞与の損金不算入（法規 10 条の 4）、過大な役員退職金の損金不算入（法規第 10 条の 5）が制定された²¹。なお、法人税法施行規則の制定前には、前述のとおり役員賞与は通達により、過大な役員報酬は大正 12 年の

¹⁴ 武田・前掲注 11) 68-69 頁。

¹⁵ 武田・前掲注 11) 63-64 頁。

¹⁶ 行集 9 卷 9 号 1948 頁。

¹⁷ 武田・前掲注 11) 63-64 頁。

¹⁸ 武田・前掲注 11) 63-64 頁。

¹⁹ 武田・前掲注 11) 63-64 頁。

²⁰ 武田・前掲注 11) 71 頁。

²¹ 山口・前掲注 1) 182 頁。

同族会社の「行為」に、大正 15 年に「計算」が挿入された否認の規定で取り扱われた²²。

その後、この法人税法施行規則による取扱いは、全国的に統一のとれていない面や法律による委任の範囲を超えるとする議論から、昭和 40 年の法人税法全文改正の際に、法人税法第 22 条第 3 項（損金の額）の別段の定めとして、施行規則から格上げされ、法人税法第 34 条（過大な役員報酬の損金不算入）、同法第 35 条（役員賞与の損金不算入）、同法第 36 条（過大な役員退職金の損金不算入）として規定された²³。

この法人税法全文改正により、役員報酬等に関する別段の定めは、同族会社のみならず、非同族会社である株式上場会社についても適用対象となったのである。しかしながら、令和元年の現在までに、非同族会社である株式上場会社に対しては、「過大な」役員報酬の規定も、「過大な」役員退職金の規程も適用されたことがない点は、本稿においては見逃せない事実であると考えている。この点については、本稿第 2 章第 4 節及び第 3 章にて、筆者の考える問題点やこれまでの過去の「不相当に高額」と判断された役員給与、役員退職金の裁判例の考察で改めて確認する。

また、役員報酬は、職務執行の対価としての費用であるとして取り扱われ損金算入が認められるものであったところ、役員賞与は、従前どおりの考え方が踏襲され、利益処分であるとして損金不算入とされ、それから 40 年の時を経て、平成 17 年に会社法及び企業会計基準の制定により、役員賞与の考え方及び処理方法が大きく変更され、利益処分ではなく、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。そして、本会計基準の適用後は、役員賞与を剰余金の額の減少つまり利益処分として処理することができなくなることを定められた。

この流れを受けて、平成 18 年度法人税法改正により、役員報酬等の規定が大幅に変更されることとなったのである。よって、次節では、大幅に改正された平成 18 年度法人税法改正による役員報酬等の規定が、なぜ大きく変更されたのかという経緯を確認する。

第 2 節 平成 18 年度改正法人税法上の役員報酬等の規定に影響を与えた外部環境

第 1 款 会社法（平成 17 年制定）について

平成 17 年 7 月 26 日（平成 17 年法律第 86 号）制定の会社法は、平成 18 年 5 月 1 日に施行された。この会社法は、これまで商法旧第 2 編会社（以下「旧商法」という。）として、商法のなかで規定されていたものが、会社法として独立し、有限会社法及び監査特例法と統合されて、新たに再編成され創設された法律である。

会社法は、規制緩和の観点から、会社の組織の在り方や意思決定の方法などをかなり弾力化し、従来は商法で一律に決められていたことを会社ごとに定款において規定すること

²² 山口・前掲注 1) 191-192 頁。

²³ 山口・前掲注 1) 182 頁。

ができるようになったという特徴がある。

他にも会社法の特徴の一例として、会社類型の見直しが行われており、旧商法では株式会社と有限会社とが区別されていたものを統合し、株式会社に一本化するとともに、合同会社を新設して、合同会社、合名会社、合資会社を持分会社として整理している点が挙げられる²⁴。これにより、会社法施行後は、新たに有限会社を設立することはできなくなった。また、旧商法では、会社設立時の最低資本金について、株式会社は1,000万円、有限会社は300万円という制限が設けられていたが、この出資額規制が撤廃され、規制なしの規定となったことも特徴の一つである²⁵。

そして、取締役の報酬等に対する会社法上の法的性格としては、民法における委任契約の対価であると理解されている²⁶。その関連法規は以下の通りである。まず、会社法330条（株式会社と役員等との関係）において、「株式会社と役員及び会計監査人との関係は、委任に関する規定に従う。」と規定されている。ここでいう委任については、民法643条（委任）において、「委任は、当事者の一方が法律行為をすることを相手方に委託し、相手方がこれを承諾することによって、その効力を生ずる。」と規定されており、また民法644条（受任者の注意義務）において、「受任者は、委任の本旨に従い、善良な管理者の注意をもって、委任事務を処理する義務を負う。」と規定されている。

上記規定のとおり、役員の報酬等については、委任の対価であると整理されており、会社の定款の定め又は株主総会での決議により、その支給額等が定められていることが必要とされることが規定されている。そして、会社法の規定のなかには、取締役の報酬等に関する規定が明文化されており、その内容は会社法361条（取締役の報酬等）において、「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。報酬等のうち額が確定しているものについては、その額（同条1号）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（同条2号）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（同条3号）（以下略）」と規定されている。

上記規定のとおり、会社法では、取締役の職務執行の対価として会社から受ける財産上の利益を報酬等と定義している。そして、その報酬等は、無制限に会社から受けることができるわけではなく、会社の定款に当該事項を定めるか、定めていないときは株主総会の決議が必要とされており、その報酬等の支給には、一定の制限がある。この制限は、取締役自身にいわゆるお手盛りで無制限に報酬等を得る権限を許容することに対する制限であ

²⁴ 松嶋隆弘「会社法改正をめぐる論点第1回会社法改正の過去・現在・未来～中小企業の観点から～」月刊税理62巻1号（2019）193-194頁。

²⁵ 山口・前掲注1）237頁。

²⁶ 金子宏『租税法〔第23版〕』（弘文堂、2019）393頁。

ると一般的には解されている²⁷。なお、この規定上の報酬等には、役員給与、役員賞与のみならず、役員退職給与もその報酬等のなかに含まれており、会社法の規定の制限を受けることには変わりはない²⁸。そのため、役員退職給与を支給する場合においても、原則は株主総会の決議が必要とされる²⁹。

ただし、役員報酬等の支給額の実務上の対応については、判例上、株主総会の決議では支給総額つまりいわゆる枠決めだけを行い、役員各人別の配分については、取締役会あるいは代表取締役に一任する方法を認めている。一般には、株式を公開している上場企業においては、役員給与、役員賞与、役員退職給与のすべてについて、その報酬等の金額は枠決め、配分一任という方法を採用する事例が多い³⁰が、中小企業では、株主と取締役が同じ同族会社であることも少なくないことから、形式的に会社法の規定に沿って対応するものの、いわゆるお手盛りの報酬等の額が定められることがあり得ると考えられている³¹。

しかしながら、株式を公開している上場企業においても、代表取締役や役員各人が自社株の多くを保有している大株主であったり、代表取締役が個人事務所や法人を設立して、第三者的に多くの自社株を保有し、事実上の同族会社と同様にいわゆるお手盛りの役員報酬等の額を決議できる権限を有していたりする実態も認められることから、「不相当に高額」な役員給与や役員退職金の損金不算入規程が適用されているのが、事実上、同族会社に対してのみとなっている点に筆者は疑問を持っている。さらには、課税当局や裁判所が「不相当に高額」の判断を同業類似法人の選定の際にも、同族会社や非上場会社を選定している点にも筆者は疑問を持っている。この点については、本稿第2章第4節及び第3章で改めて確認する。

第2款 企業会計基準（平成17年公布）について

従来、我が国での役員報酬等に関する会計処理は、発生時に費用として会計処理し、役

²⁷ 神田秀樹『会社法〔第21版〕』（弘文堂、2019）236頁。

²⁸ 大江晋也『《徹底検証》役員給与等の税務』（税務経理協会、2007）16-20頁、神田秀樹・前掲注27）237-240頁。

²⁹ 神田・前掲注27）236-237頁。

³⁰ 大阪勉強会グループ『最新の判決例から学ぶ 役員退職給与の税務 完全理解』（日本法令、2018）22頁。

³¹ 中島茂幸「同族会社における役員給与問題」税法学 565号（2011）206頁において、吉國二郎・武田昌輔教授は、「同族会社にあつては、このような法人と構成員の間又は構成員相互の間の対立関係がないか又は極めて希薄であるから、通常の会社では予想されないような行為が法人によってなされることがある。」とその問題点を指摘しており、また、金子宏教授は、「わが国では法人成りの現象が顕著であり、実体が個人企業と異なる法人が極めて多い。これらの法人においては、家族構成員を役員または従業員としてこれに報酬・給与を支払い、所得を分割する傾向があり、また利益を内部に留保して、法人税率よりも高い所得税の段階税率の適用を回避する傾向が見られる。」とその問題点を指摘していることが紹介されており、同族会社による租税回避行為に対しては、「課税上の公平」の観点から、行為又は計算を否認する規定が必要であるとの見解を述べている。

員賞与については、利益処分により、未処分利益の減少とする会計処理を行うことが一般的であった。このような実務慣行の中で、平成 15 年 4 月 1 日施行の「商法等の一部を改正する法律」（平成 14 年法律第 44 号）に基づく役員賞与に対する考え方の変更や役員報酬額に関する定め方の相違により、内容的に同様の性格と考えられる取締役、執行役及び監査役の職務に関連するいわゆる役員賞与の支給についての会計処理が異なるおそれがあるという意見や、連結財務諸表において、親子会社間の会計処理の整合性が図られないといった意見があった³²。

これらの意見を契機に、我が国の企業会計基準委員会では、役員賞与の会計処理について継続的に検討していたところ、平成 16 年 3 月 9 日に実務対応報告第 13 号「役員賞与の会計処理に関する当面の取扱い」（以下「実務対応報告第 13 号」という。）が公表された。実務対応報告第 13 号では、役員賞与の会計処理について、大きく 2 つのことを定めている。1 点目は、役員賞与は、発生した会計期間の費用として会計処理することが適当であり、この場合には、取締役報酬額又は監査役報酬額の株主総会決議（旧商法第 269 条第 1 項又は第 279 条第 1 項）により支給することになるとしている。2 点目は、当面の間は、これまでの慣行に従い、費用処理しないことも認められるとし、この場合には、利益処分案の株主総会決議（旧商法第 283 条第 1 項）により支給し、未処分利益の減少として会計処理することとしている³³。

その後前述の本章本節第 1 款にて確認したように、平成 18 年 5 月施行の会社法が平成 17 年 7 月 26 日（平成 17 年法律第 86 号）に制定されたことに伴って、平成 17 年 11 月 22 日の第 93 回企業会計基準委員会において、企業会計基準第 4 号「役員賞与に関する会計基準」³⁴が承認され、同年同月 29 日に公表された。

同会計基準の目的及び範囲については、取締役、会計参与、監査役及び執行役員（これらが合わせて「役員」とされる。）に対する賞与の会計処理を定めることを目的とし（第 1 項）、すべての会社における役員賞与の会計処理に適用する（第 2 項）と定められた。同会計基準では、役員に対する金銭以外による支給や退職慰労金については取り扱っていない（第 2 項）また、役員賞与の会計処理について、既存の会計基準において本会計基準と異なる取扱いを定めている場合には、同会計基準の取扱いが優先することとなる（第 1 項）ことが定められ、例えば、連結財務諸表原則第六（連結剰余金計算書の作成基準）において、利益処分に関する定めがあるのだが、同会計基準の適用後は、適用されないこととなった³⁵。

³² 堀江徳至「役員賞与に関する会計基準（企業会計基準第 4 号）」西川郁生ほか『企業会計基準 完全詳解』（税務経理協会、2008）383 頁。

³³ 堀江・前掲注 32） 384 頁。

³⁴ 企業会計基準委員会サイト『企業会計基準第 4 号「役員賞与に関する会計基準」』（2005）（https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/accounting_standards/y2005/2005-1129.html,2020 年 1 月 1 日最終閲覧）。

³⁵ 堀江・前掲注 32） 386 頁。

上記のように、同会計基準では、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、同会計基準の適用後は、役員賞与を剰余金の額の減少つまり利益処分として処理することができなくなることが定められた。適用時期は、会社法施行日以後終了する事業年度の間会計期間（当該事業年度に係る株主総会等で決議される役員賞与）からとなっており、会社法が平成 18 年 5 月に施行されたため、平成 18 年 5 月期の中間財務諸表（平成 17 年 11 月中間期）から適用されることとなった。

このように、平成 17 年 7 月 26 日に平成 17 年法律第 86 号として公布され、平成 18 年 5 月 1 日に施行された会社法に伴い、平成 17 年に公表された本会計基準において役員賞与の取扱いが利益処分から、費用処理へと変更されることとなったため、このような外部環境の変化を受けて、法人税法における役員報酬等に係る規定についても、平成 18 年度に大幅に改正されることとなったのである。

よって、第 3 節では、大幅に改正された平成 18 年度改正による法人税法上の役員報酬等の規定の内容について確認する。

第 3 節 平成 18 年度改正による法人税法上の役員報酬等の規定

役員報酬等に関する平成 18 年度改正では、明治、大正、昭和、平成中期まで長年続いてきた役員賞与の損金不算入の取り扱いから、役員報酬と役員賞与は「役員給与」というくくり概念を用いたうえで一本化されたうえで、一定の例外を除き、役員給与は損金に算入しないという規定に大きく変更されている（法人税法第 34 条第 1 項）。平成 18 年度改正後の財務省の説明によると、「(平成 18 年改正前までは) 役員に支給する給与が定期的ものか臨時的なものかという支給形態によって損金算入の可否を区別していたが、改正後は、役員給与がその職務執行前にあらかじめ支給時期・支給額が定められていたものに基づくものであるか否かによって損金算入の可否を区別することとされた。」³⁶と述べられている。

上記財務省の説明のように、従来の法人税法の建付けでは損金不算入とされる役員報酬等を限定するような規定とされていたものから、例外として損金算入される役員給与を次の 3 種類に限定し、それ以外を損金不算入にするという建付けに大きく変更された点が、法人税法上の役員報酬等の取り扱いの歴史的にも大きな転換点といえる改正内容となっている。その損金算入される 3 種類の役員給与とは以下のとおりである。なお、これらの役員給与であっても、「不相当に高額」な部分及び仮装経理によるものは損金の額には算入されない³⁷。

第 1 は、定期同額給与（法 34 条 1 項 1 号、法税令 69 条 1・2 項）である。定期同額給

³⁶ 小崎純弥「平成 18 年度国税関係の改正について—法人税法，租税特別措置法等（法人税関係）の一部改正」税務弘報 54 巻 7 号（2006）66 頁。

³⁷ 小崎・前掲注 36） 67 頁。

与とは、支給時期が日次、週次、月次など1月以下の一定の期間ごとである給与（定期給与）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給与その他これに準ずるものとして政令で定める給与で、従来の役員報酬に相当する役員給与のことである。

第2は、事前確定届出給与（法第34条第1項第2号、法税令69条3～6項）である。事前確定届出給与とは、役員の職務につき所定の時期に確定した額の金銭を交付する旨の定めに基づいて支給する給与である（上記第1種類目の定期同額給与と次の第3種類目の利益連動給与にあたるものを除く）が、定期定額原則に修正がある場合は、原則として納税地の所轄税務署長にその内容について所定の期限内に届け出をしておくことが必要となるもので、従前の役員賞与に相当するものであり、条件付きではあるが損金算入が認められた歴史的転換点になる改正といえる。

第3は、利益連動給与（法34条1項3号、法令69条7～12項）である。利益連動給与とは、同族会社に該当しない法人が業務執行役員に対して支給する利益連動給与で、次の2つの要件を満たすものである。第1の要件は、その支給額の算定方法が、その事業年度の利益に関する指標を基礎とした客観的なものであり、かつ、①確定額を限度としており、かつ他の業務執行役員に対して支給する利益連動給与にかかる算定方法と同様のものであること、②会計期間開始から3月経過日までに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きを経ていること、および、③その内容が②の決定または手続きの終了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財務省令で定める方法により開示されていることの3つのサブ要件を満たしていることである。第2の要件は、①上の第1の利益に関する指標の数値が確定したのち1月以内に支払われ、または支払われる見込みであること、および、②損金経理をしていること、の2つのサブ要件を満たしていることである。利益連動給与は、内容的には業績連動型給与の一種であるが、その特色は、役員相互間の公平の維持を図りつつ、客観的基準に基づき、公正な手続きで決定がなされ、かつ決定を公開させることによって、恣意的な利益の流出を防止し、あわせて決定を確実・迅速に執行させるための装置が、概念のなかに組み込まれたことである。

平成18年度改正による法人税法上の役員報酬等の規定は、公表、施行時点において、その規定に対する通達が公表されず、平成18年、同20年に国税庁から「役員給与に関するQ&A」公表されたり、平成18年に国税庁から「役員給与に関する質疑応答事例」が公表されたり、平成24年には平成20年公表に改訂が加えられた「役員給与に関するQ&A」が追加公表されたりしており、これらの対応を見る限り、平成18年度改正による法人税法上の役員報酬等の規定は、実務上の対応に非常に多くの混乱が見られたことの証左であると考えられる。このことから、納税者のみならず、課税当局でも、法改正による対応や実務上の判断などで混乱が見られたと考えられる。

また、平成18年度改正により、法人税法上の役員報酬等については、旧通達では損金の額に算入することが認められていた「役員報酬の支給限度額の増額に伴う一括支給額」（旧

法基通 9-2-9 の 2)、「年俸として毎年所定の時期に支給される給与」(旧法基通 9-2-14)、「役員の歩合給若しくは能率給又は超過勤務手当」(旧法基通 9-2-15)は、いずれも廃止となり、損金不算入となってしまった³⁸という弊害が見受けられ、本法改正には実務家や学者などから批判の声が多くあった。

このように、平成 18 年度改正による法人税法上の役員報酬等の規定改正は、その内容が大きく変更された歴史的な転換点とも言えるものであったところ、課税当局からの周知が不十分であり、その改正の内容についても実務上の不備が指摘されたことから、平成 19 年度改正や平成 22 年度改正などでも一部修正が加えられたものの、十分とは言えない内容に留まった。

その後、役員報酬等に対するコーポレートガバナンスの観点からの要求事項が高まり、経営者に対する中長期インセンティブ報酬の導入による攻めの経営が日本企業にとって必要であるとの日本政府の判断があり、それを後押しするためにも税法がその障害になってはならないといった様々な理由から、平成 18 年度改正から 10 年の年月を経てさらに追加的な改正がなされている。よって、次節では、現時点では直近となる法改正に当たる平成 29 年度改正による法人税法上の役員報酬等の規定について確認する。

第 4 節 平成 29 年度改正による法人税法上の役員報酬等の規定

近年の税制改正には、コーポレートガバナンスの観点から、経営者に対して中長期的な視点からのインセンティブを与えるような役員給与体系の設計において、税制が障害とならないように整備するという特徴がみられる。それが法人税法上の役員報酬等の改正に現われたのは、平成 29 年度の税制改正である。これによって、損金算入できる事前確定届出給与と業績連動給与(従前の利益連動給与)が拡充された。

そこで、本節においては、その流れに影響を与えたものとして、まず日本政府によって閣議決定された「日本再興戦略：改訂 2015」及び金融庁・東京証券取引所がまとめた「コーポレートガバナンス・コード」の内容を確認したうえで、平成 29 年度改正による法人税法上の役員報酬等の規定を確認する。この潮流を確認することは、今後の将来的な法人税法上の役員報酬等の規定の在り方を考察する上で、非常に重要であると考えられることから、筆者は本論文においても重要な部分になると考えている。

第 1 款 「日本再興戦略：改訂 2015」及び「コーポレートガバナンス・コード」

1. 「日本再興戦略：改訂 2015」³⁹

³⁸ 山本守之「法人税事例の検討・役員給与規定の改正(平成 18 年)に伴う取扱いの変化」月刊税務事例 47 巻 5 号(2015) 72 頁。

³⁹ 「日本再興戦略」改訂 2015—未来への投資・生産性改革— 首相官邸サイト(2015)

平成 27 年 6 月 30 日閣議決定にて改訂された「日本再興戦略：改訂 2015」では、未来投資による生産性革命と題して、「稼ぐ力」を高める企業行動を引き出すために、「攻め」のコーポレートガバナンスの更なる強化を打ち出した。安倍政権発足以来、政府は、成長志向の法人税改革や電気料金をはじめとするエネルギーコストの上昇を抑制するエネルギー政策、TPP などの経済連携交渉への本格的な取組など、ビジネス環境の改善に向けた政策を一つ一つ着実に実行してきた。

しかしながら、政府が行えるのは環境整備にとどまらざるを得ず、経済成長を牽引するのはあくまで企業であり、個人であり、民間であることと、産業の新陳代謝を加速し、未来に向けた投資を増やしていくためには、企業経営者自らの大胆な決断こそが必要である。

そして、その前年の成長戦略では、日本企業の「稼ぐ力」の回復に向けてコーポレートガバナンスの強化を第一の柱に掲げ、スチュワードシップ・コードとコーポレートガバナンス・コードを策定することで、金融・資本市場を通じて企業経営に規律を働かせ、経営者による前向きな判断を後押しする仕組みを導入した。

その結果、投資家の目を意識した経営が幅広く浸透し、2 年前には 4 社に 1 社であった ROE が 10% を超える企業は、3 社に 1 社を占めるようになった。また、1 年程度の短い期間であるにもかかわらず、会社の経営体制も大きく変化しつつあり、今年は、複数の独立社外取締役を選任する上場企業が昨年から倍増し、全体の約半数に上る見込みである。長らく社内の人材のみで経営がなされてきた我が国の会社経営の在り方が一変し、積極的に社外の知見・経験を活用し、短期間に競争環境が激変する変革の時代を切り開いていく準備が整いつつある。

こうした動きを一過性のものに終わらせず、グローバル市場において「稼ぐ力」を高めていくには、経営者による大胆かつ前向きな判断を後押しする一環として、取締役会の役割や個々の取締役の責任の範囲を明確化し、経営者が迅速かつ果敢に意志決定を行えるようにする法整備が必要であると筆者は考えている。それは上場企業のみならず我が国企業の 9 割を占める中小企業の中でも、地方において突出したの業績を誇り、国内でも全国展開している企業や国際的な競争にさらされている企業についても必要な政策であると考えているが、現在までのところ、上場企業のみを対象とした施策とされており、その点では不十分であると考えている。

そして、投資家に対する企業情報の開示が迅速かつ効率的になされるよう、会社法、金融商品取引法、証券取引所上場規則それぞれが定める情報開示ルールの見直しを行い、中長期的な企業価値の創造に向けた企業と投資家を含めた利害関係者との建設的な対話を促進することも、重要な施策であると考えている。

「日本再興戦略：改訂 2015」では、「鍵となる施策」として、以下 4 点を挙げている。1 点目は「攻め」のガバナンス体制の強化、2 点目は、企業と投資家の建設的な対話の促

(<https://www.kantei.go.jp/jp/singi/keizaisaisei/kettei.html>, 2020 年 1 月 1 日最終閲覧)。

進、3点目は、金融機関における経営支援機能の強化等の一層の促進、そして、4点目が、成長志向の法人税改革である。

上記の4点目にあるように、法人税改革を企業の成長志向の阻害とならないような施策を打ち、長期的な企業価値の向上に向けた企業経営者による大胆な経営判断を後押ししていくことが鍵となる施策として掲げられていることは非常に重要な点である。

具体的な法人税改革としての新たに講ずべき施策として、日本の立地競争力を強化するとともに、我が国企業の競争力を高めることの一環として、法人実効税率を国際的に遜色ない水準に引き下げることを目指し、平成28年度税制改正において、税率引き下げ幅の更なる上乘せを図り、その後の年度の税制改正を含め、数年で法人実効税率を20%台まで引き下げることを目指して、改革を継続するとしている。

また、「攻め」のコーポレートガバナンスの更なる強化のために、取締役会が経営陣に決定を委任できる業務の範囲（取締役会への上程が不要な事項）や、社外取締役が社外性を有したまま行える行為の範囲等に関する会社法の解釈指針を作成し、公表するとして、実際に既に本章の前節までに確認したように、経営陣である役員の責任や決定権限の委任による業務範囲の拡大が求められた。

あわせて、経営陣に中長期の企業価値創造を引き出すためのインセンティブを付与することができるよう金銭でなく株式による報酬、業績に連動した報酬等の柔軟な活用を可能とするための仕組みの整備等を図ることが求められている。

2. 「コーポレートガバナンス・コード」⁴⁰

我が国におけるコーポレートガバナンスを巡る取組みは、近年、大きく加速している。平成25年6月に閣議決定された「日本再興戦略」においては、「機関投資家が、対話を通じて企業の中長期的な成長を促すなど、受託者責任を果たすための原則（日本版ステewardシップ・コード）について検討し、取りまとめる」との施策が盛り込まれた。これを受けて、金融庁において検討が開始され、平成26年2月に『責任ある機関投資家』の諸原則《日本版ステewardシップ・コード》が策定・公表され、実施に移されている。

こうした中、平成26年6月に閣議決定された『日本再興戦略』：改訂2014において、「東京証券取引所と金融庁を共同事務局とする有識者会議において、新たに「コーポレートガバナンス・コード」を策定するという施策が盛り込まれた。これを受けて、平成26年8月から計9回にわたり有識者会議において議論が重ねられ、「コーポレートガバナンス・コード」が取りまとめられた。なお、『日本再興戦略』：改訂2014において、コードの策定にあたっては「OECDコーポレートガバナンス原則」を踏まえるものとする」と明記さ

⁴⁰ 「コーポレートガバナンス・コード」（2015年6月1日施行） 原案（2015年3月5日公表） 日本取引所グループサイト（2015）
（<https://www.jpx.co.jp/equities/listing/cg/index.html>,2020年1月1日最終閲覧）。

れたことを受けて、同原則の趣旨を踏まえたものとなっている。

本コードの目的は、我が国の成長戦略の一環として作成されるもので、「コーポレートガバナンス」とは、会社が、株主をはじめ顧客・従業員・地域社会等の立場を踏まえた上で、透明・公正かつ迅速・果敢な意志決定を行うための仕組みを意味しており、こうした認識の下、実効的なコーポレートガバナンスの実現に資する主要な原則を盛り込んでいる。

会社は、株主から経営を付託された者としての責任（受託者責任）をはじめ、様々なステークホルダーに対する責務を負っていることを認識して運営されることが重要であり、こうした責務に関する説明責任を果たすことを含め会社の意思決定を促すことを通じて、いわば「攻めのガバナンス」の実現を目指すものである。そして、会社におけるリスクの回避・抑制や不祥事の防止といった側面を過度に強調するのではなく、むしろ健全な企業家精神の発揮を促し、会社の持続的な成長と中長期的な企業価値の向上を図ることに主眼を置いている。

この「コーポレートガバナンス・コード」は、平成 27 年 6 月 1 日から適用が開始されており、役員報酬にかかる内容は、原則 4-2「経営陣の報酬については、中長期的な会社の業績や潜在リスクを反映させ、健全な企業家精神の発揮に資するようなインセンティブ付けを行うべきである。」と述べられており、補充原則 4-2①は、平成 30 年 6 月の改訂を経て、「取締役会は、経営陣の報酬が持続的な成長に向けた健全なインセンティブとして機能するよう、客観性・透明性ある手続きに従い、報酬制度を設計し、具体的な報酬額を決定すべきである。その際、中長期的な業績と連動する報酬の割合や、現金報酬と自社株報酬との割合を適切に設定すべきである。」と述べてられている。

「固定現金報酬の比率が高かった日本の上場企業の報酬ミックス・報酬構造に照らして、中長期目線での企業価値の持続的向上に向けて、①『中長期的な業績と連動する報酬』と、②『自社株報酬』の導入という課題に日本企業は正面から取り組み始めており」⁴¹上場企業を中心として役員報酬の構造改革への関心が高まってきている。こうした要請を背景として、政策面でもいろいろと役員報酬に関する新たな動きがでてきており、新たな自社株報酬の導入等役員報酬の構造改革に取り組む企業数は大変増えてきている。そこで、次に平成 29 年度改正税制改正の内容について確認する。

第 2 款 平成 29 年度税制改正大綱「コーポレートガバナンス改革・事業再編の環境整備」

平成 28 年 12 月 22 日に閣議決定された平成 29 年度税制改正大綱では、法人課税のうち、「コーポレートガバナンス改革・事業再編の環境整備」と題して、役員給与等の損金算入要件の見直しが示された。よって、以下では、役員給与をめぐる損金算入の範囲の見直

⁴¹ 神田秀樹ほか『日本経済復活の処方箋 役員報酬改革論 [増補改訂第 2 版]』（商事法務、2018）3 頁。

しについて概観する。

財務省により公表された「平成 29 年度税制改正の大綱」⁴²において、役員給与等についての見直し部分を以下のとおり一部抜粋する。

図表 1-4-1 平成 29 年度税制改正大綱「コーポレートガバナンス改革・事業再編の環境整備」

<p>3 コーポレートガバナンス改革・事業再編の環境整備</p> <p>(2) 法人の支給する役員給与等について、次の見直しを行う。</p> <p>① 利益連動給与について、次の見直しを行う。</p> <p>イ 算定指標の範囲について、株式の市場価格の状況を示す指標及び売上高の状況を示す指標（利益の状況を示す指標又は株式の市場価格の状況を示す指標と同時に用いられるものに限る。）を加えるとともに、当該事業年度後の事業年度又は将来の所定の時点若しくは機関の指標を用いることができることとする。</p> <p>(注) これに伴い、損金経理要件について所要の見直しを行う。</p> <p>ロ 利益の状況を示す指標又は上記イの追加された指標（以下「業績連動指標」という。）を基礎として算定される数の市場価格のある株式を交付する給与で確定した数を限度とするものを対象に加える。</p> <p>ハ 同族会社のうち非同族法人との間に完全支配関係がある法人の支給する給与を対象に加える。</p> <p>(注) 手続きに関する要件は、算定方法についてその非同族法人の報酬委員会における決定等の手続を経てその法人の株主総会又は取締役会において決議し、その非同族法人の有価証券報告書等で開示されていることとする。</p> <p>② 退職給与で利益その他の指標（勤務期間及び既に支給した給与を除く。）を基礎として算定されるもののうち利益連動給与の損金算入要件を満たさないもの及び新株予約権による給与で事前確定届出給与又は利益連動給与の損金算入要件を満たさないものは、その全額を損金不算入とする。これにあわせて、利益連動給与について、業績連動指標を基礎として算定される数の新株予約権を交付する給与で確定した数を限度とするもの及び業績連動指標を基礎として行使できる数が算定される新株予約権による給与を対象に加える。</p> <p>(注) 新株予約権は、その行使により市場価格のある株式が交付されるものに限る。</p>

⁴² 財務省「平成 29 年度税制改正の大綱」 財務省サイト（2017）

（https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2017/20161222taikou.pdf, 2020 年 1 月 1 日最終閲覧）。

- ③ 事前確定届出給与について、次の見直しを行う。
- イ 所定の時期に確定した数の株式を交付する給与を対象に加える。
 - ロ 上記②の改正にあわせて、所定の時期に確定した数の新株予約権を交付する給与を対象に加えるとともに、一定の新株予約権による給与についての事前確定の届出を不要とする。
(注) 上記イの株式及び上記ロの新株予約権は、市場価格のある株式又は市場価格のある株式の取得の基因となるもので、役務の提供を受ける法人又はその法人の発行済株式の50%超を直接若しくは間接に保有する法人が発行したものに限る。
 - ハ 利益その他の指標を基礎として譲渡制限が解除される数が算定される譲渡制限付株式による給与を対象から除外する。
- ④ 定期同額給与の範囲に、税及び社会保険料の源泉徴収等の後の金額が同額である定期給与を加える。
- ⑤ 譲渡制限付株式又は新株予約権を対価とする費用の帰属事業年度の特例について、次の見直しを行う。
- イ 役務の提供を受けた法人以外の法人が交付するものを対象に加える。
 - ロ 譲渡制限付株式を対価とする費用について、原則として、譲渡制限が解除されることが確定した日（現行：譲渡制限が解除された日）の属する事業年度の損金の額に算入する。
 - ハ 非居住者に対して交付された場合には、その者が居住者であったとした場合に給与所得等が生ずることが確定した日において役務の提供を受けたこととする。
- ⑥ 定期同額給与の改定期限、事前確定届出給与の届出期限及び利益連動給与における報酬委員会の決定等の手続の期限について、上記(1)の改正に伴う見直しを行う。
- ⑦ その他所要の措置を講ずる。
- (注) 上記の改正は、退職給与に係る部分、譲渡制限付株式に係る部分及び新株予約権に係る部分は平成29年10月1日以後に支給又は交付に係る決議（その決議がない場合には、その支給又は交付）をする給与について適用し、その他の部分は同年4月1日以後に支給又は交付に係る決議（その決議がない場合には、その支給又は交付）をする給与について適用する。

平成29年度改正前の法人税法では、中長期的な業績と連動する報酬である中長期インセンティブ報酬のうち、非適格ストック・オプション⁴³の損金算入が認められていた。法人

⁴³ スtock・オプション (Stock Option) とは、役員等が将来の一定期間内にあらかじめ定められた価格を支払うことで一定数の自社株を受領できる権利を取得することによる報酬で

税法上、税制適格ストック・オプションに該当する場合、損金算入が認められないが、税制非適格ストック・オプションに該当する場合、役員等には給与所得課税がなされることから、当該費用の損金算入が認められている。

平成 28 年度税制改正により、一定の要件を満たす特定譲渡制限付株式（日本型リストラクテッド・ストック⁴⁴）の損金算入も認められたが、平成 29 年度税制改正大綱では、役員給与の損金算入対象を大幅に拡充することとされ、パフォーマンス・シェア⁴⁵、株式交付信託⁴⁶などの全ての中長期インセンティブ報酬の損金算入が認められることになった⁴⁷。

同大綱には 2 つの意義を見出すことができる。第 1 は、コーポレートガバナンスをめぐる近時の状況、とりわけ役員報酬のあり方を踏まえて、パフォーマンス・シェア等の中長期インセンティブ報酬の損金算入が認められるとともに、算定指標の拡充がなされることである。中長期インセンティブ報酬に対する損金算入の取扱いが整備されることにより、役員報酬の支給方法の選択における税負担の要因が排除される。税制の中立性の視点から評価することができる。第 2 は、法人税法 34 条 1 項に規定される給与のいずれかに該当することにより、中長期インセンティブ報酬の損金算入が認められる。このことは、同時に納税者側に対して、役員給与の損金算入の法構造を適切に理解した上で、損金算入の可否を判断することが求められる⁴⁸。

従来、法人税法 34 条 1 項の適用対象から除外されていた退職給与と新株予約権による給与のうち、業績連動給与に該当する退職給与と新株予約権による給与も同項の適用対象に含め、業績に連動する給与は現金か株式かといった交付物あるいは支給の時期を問わず、同一の要件の下で、損金算入の可否を判定することになった⁴⁹。

実務上での役員報酬等の支給形態については、多様化が進んでおり、これまでの法人税法の規定ではその実態と損金算入要件との乖離があることから、各種役員報酬等と税務上の取扱いとの間で不整合が生じていた。しかしながら、平成 18 年度税制改正による役員報酬等の規定の建付けを維持しつつ、中長期インセンティブ報酬、現金報酬と株式報酬など、各種の役員報酬等についてある程度全体的に整合性がとれるような内容に整備され、

ある。

⁴⁴ 特定譲渡制限付株式（Restricted Stock）とは、法人が役員等に対して報酬債権を付与して、役員等から報酬債権の現物出資を受けるのと引き換えに、役員等に対して一定期間の譲渡制限等の条件が付されている自社株の交付をうけることによる報酬である。

⁴⁵ パフォーマンス・シェア（Performance Share）とは、一定の期間において、あらかじめ設定した中長期的な事業目標を達成する場合、法人が役員等に対して自社株を交付することによる報酬である。

⁴⁶ 株式交付信託とは、リストラクテッド・ストックやパフォーマンス・シェアに信託を用いて行うことによる報酬である。

⁴⁷ 谷口智紀「役員給与」をめぐる近年の税制改正と、その必須知識」月刊税理 60 巻 6 号（2017）13 頁。

⁴⁸ 谷口・前掲注 47） 14 頁。

⁴⁹ 鈴木一水「役員給与等に係る税制の整備の意義」税研 195 号（2017）44 頁。

中長期インセンティブ報酬に対する損金算入の範囲が拡大されたことには、一定の評価をすることができるが、その適用対象となる企業は、上場企業に限られており、我が国の9割を占める中小企業に対する施策として考えると不十分であると考えている。特に、中小企業の中でも、株式公開を目指している企業、地方で突出した業績を誇る企業、国際的な競争にさらされているような企業など、将来の我が国経済を支えると考えられる潜在的な企業が見逃された施策となっている点において、改善の余地があると考えている。

第3款 平成29年度税制改正による法人税法上の役員報酬等の規定

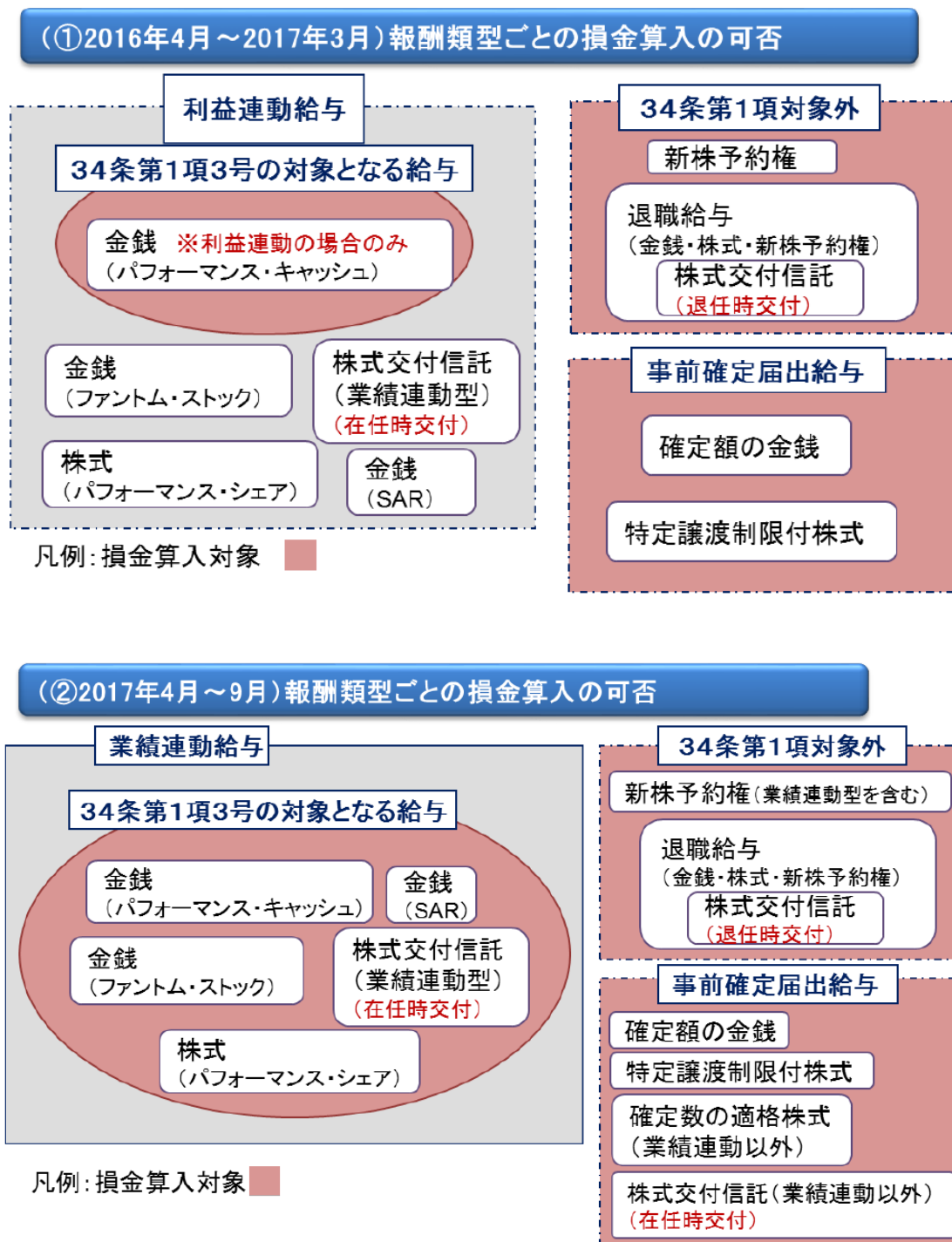
平成29年度の税制改正では、役員給与の損金不算入制度について、整備のための改正が行われた。これらの改正の背景及び趣旨としては、本章本節第1款で確認したように「日本再興戦略：改訂2015」（平成27年6月30日閣議決定）において、投資家と会社の双方から企業の持続的な成長が促されるよう、積極的にその普及・定着を図る必要があるとされたことがある。あわせて、経営陣に中長期の企業価値創造を引き出すためのインセンティブを付与することができるように、金銭だけではなく、株式による報酬、業績に連動した報酬等の柔軟な活用を可能とするための仕組みの整備を図る必要があるともされている。

わが国の上場企業は、諸外国に比べて、役員報酬に占める固定報酬の割合が高く、業績連動報酬にも短期と長期があり、また、現金報酬と株式報酬とがあり、各企業の状況に合わせてこれらを適切に組み合わせていくことが必要な課題となっていることが、これらの提言の背景にある。

上記の通り、平成29年度税制改正による法人税法上の役員報酬等の規定において、特に大きく変更されたのは、利益連動給与についてであり、コーポレートガバナンス・コードの趣旨に即して改正後は一定の業績連動給与を損金の額に算入することと内容が大幅に変更され、法人税法の規定上の名称も業績連動給与に変更された点である。改正後の業績連動給与の内容は次のとおりである。

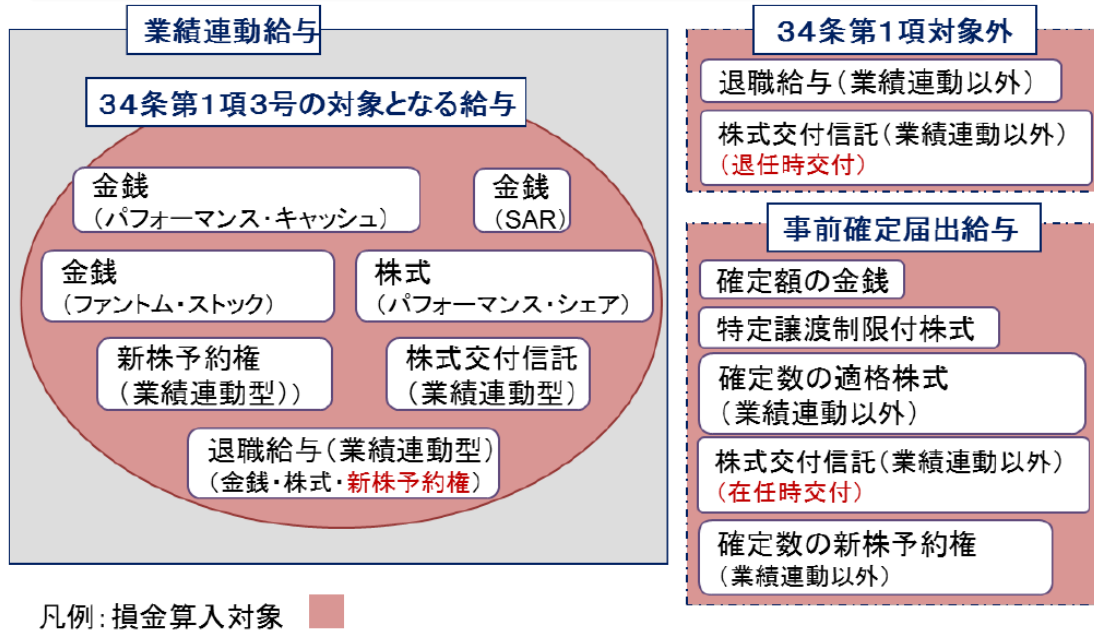
損金の額に算入することができる業績連動給与とは、同族会社に該当しない内国法人（同族会社にあつては同族会社以外の法人との間に当該法人による完全支配関係がある法人に限られる）が、①取締役会設置会社の代表取締役、業務執行取締役（会社法363条1項各号）、②使命委員会設置会社の執行役（会社法418条）、および③その他の①または②に準ずる役員に対して支給する業績連動給与（金銭以外の資産が交付されるものにあつては適格株式又は適格新株予約権が交付されるものに限られる）で、所定の要件を満たすものをいうこととされている（法34条1項3号、法令69条9～19項、法規22の3条3・4項）。平成29年度改正前後の業績連動給与の内容を図解すると次のようになる。

図表 1-4-2 業績連動給与の定義と報酬類型ごとの損金算入の範囲⁵⁰



⁵⁰ 経済産業省『「攻めの経営」を促す役員報酬～企業の持続的成長のためのインセンティブプラン導入の手引～(2019年5月時点版)』82～83頁。

(③2017年10月～)報酬類型ごとの損金算入の可否



図表 1-4-2 のとおり、法人税法上の業績連動給与における損金算入の対象となるインセンティブ報酬の範囲が大きく拡大している。しかしながら、その適用が上場企業とそのグループ企業に限られており、筆者はそれ以外の中小企業の経営者に対しても同様のインセンティブ報酬の導入及び損金算入の容認をすることが、我が国経済の国際化、将来の我が国経済の柱となる潜在的な企業にとっても重要な施策で、改善の余地があると考えている。

第5節 その他の法人税法上の役員報酬等の規定

本章では取り上げ切れなかった分も含めた法人税法上の役員報酬等に関する概観について、平成 29 年度改正時点の法制を整理した表は以下のとおりである。

図表 1-5-1 法人税法上の役員給与の新旧対比表

現行の条文		平成 18 年度改正前		
34 条	1 項	損金算入する役員給与	1 項	過大役員報酬の損金不算入
	1 号	1 月以下の定期同額給与	2 項	隠ぺい仮装による役員報酬
	2 号	事前確定届出給与	3 項	役員報酬の定義
	3 号	業績連動給与	1 項	役員賞与の損金不算入
	2 項	不相当に高額な部分	2 項	使用人兼務役員との賞与
	3 項	隠ぺい・仮装の支給	3 項	使用人兼務役員の経理処理

	4 項	債務免除等の経済的利益		4 項	賞与の定義
	5 項	使用人兼務役員の定義		5 項	使用人兼務役員の定義
	6 項	1 項から 3 項の政令委任	36 条		過大な役員退職給与
35 条	業務主宰役員給与 (平成 22 年度改正にて条文削除)		36 条の 2		過大な使用人給与

図表 1-5-2 法人税法上の役員給与の現行政令（法人税法からの委任）

政令	内容
法令 69 条	定期同額給与の範囲（法 34①②③）
法令 70 条	過大な役員給与の額（退職給与）（法 34②）
法令 71 条	使用人兼務役員とされない役員（法 34⑤）

第 6 節 小括

本章第 1 節では、所得税法から法人税法が創設された経緯、同族会社の定義が制度化された経緯、法人税法において役員報酬等が規定化されるまでの経緯とその意義を確認した。

第 2 節では、会社法の制定、企業会計基準における役員賞与に関する会計基準の公布の沿革や経緯といった、平成 18 年度法人税法改正に影響を与えた外部環境を確認した。

第 3 節では、平成 18 年度法人税法改正による役員報酬の規定内容が大幅に変更されたことを確認した。ここでは、特にこれまでの役員賞与の取扱いが明治、大正、昭和、平成中期と長い間、利益処分として税法上は損金不算入とする取扱いであったものが、役員報酬と役員賞与を「役員給与」というくくり概念を用いたうえで一本化されたうえで、一定の例外を除き、役員給与が、損金算入の対象となるという大きな転換点になったこと、さらには従来の法人税法の建付けでは損金不算入とされる役員報酬等を限定するような規定とされていたものから、例外として損金算入される役員給与を次の 3 種類の、定期同額給与、事前確定届出給与、利益連動給与に限定しそれ以外を損金不算入にするという建付けに大きく変更された点、実務上の混乱が生じ批判の声が多く上がった点を確認した。

第 4 節では、近年の税制改正には、企業の国際競争力の強化の観点や、コーポレートガバナンスの観点から、経営者に対して中長期的なインセンティブを与えるような役員給与体系の設計において、税制が障害とならないように整備するという特徴がみられる点、それが法人税法上の役員報酬等の改正に現われたのは、平成 29 年度の税制改正である点、これによって、損金算入できる事前確定届出給与と業績連動給与が拡充された点を確認し、筆者が考える問題点として業績連動給与が上場企業に限られた制度である点を確認した。

第 5 節では、本稿では正面からは取り上げ切れなかったものも含めた、役員報酬等に関する規定の概観について、平成 29 年度改正時点までの内容を整理した。

第2章 役員給与、役員退職金税制の問題点

本章では、法人税法上の役員給与、役員退職金の税制や実務上の問題点について、大幅にその内容が改定された平成18年度改正前後の法人税法上の役員報酬等の税制を起点として、その変遷を確認しながら、時系列的に問題点の確認をしていくこととする。

第1節と第2節では、平成18年度改正前と改正後における解消された問題点と新たに生じた問題点を検討しつつ、諸団体からの意見・要望についても確認する。第3節では、平成29年度改正においても解消されずに残されている問題点、第4節では、これらの法改正前から法改正後に至るまで、変わらずに残されている古くて新しい問題点を検討する。

第1節 平成18年度改正前の法人税法上の役員報酬等の問題点

第1款 外形的な支給形態による損金算入・不算入の区別

法人税法上、使用人給与と役員報酬は、労務の対価として原則損金の額に算入される(法22条3項2号)。しかし、平成18年度法人税法改正前における役員賞与は、従来の慣行や取扱いにおいて、利益分配の性格を有していることを理由として損金不算入とされてきた。このような取扱いは、当時の商法や企業会計、そして法人税法上の考え方においても同様であったことは、前章にて確認した。

また、当時の慣行や取扱いの理由について、武田昌輔教授は、「退職給与を除く臨時的な給与をすべて賞与として損金不算入としたのは、利益処分の性質を有するものを損金から排除するのに、通常の業務執行の対価であるか利益処分として支給すべきものであるかの判別が、実際には容易でないために、税務執行の便宜と租税負担の公平という立場から、支給形態を基準として区別するためである。」⁵¹「さらに、定期的な給与と臨時的な賞与とで異なった取扱いをすると、定期的な給与を拡大しかねないことから、定期的な給与であっても、不相当に高額な部分は、隠れた利益処分が行われたものとして定期的な給与から除外して、賞与として取り扱われてきた。」⁵²と述べられている。

さらに、定期給与か臨時給与かで区分する理由について、裁判所では、「一般に役員報酬は、取締役の職務遂行の対価として支払われるもので、その支払は利益の有無に関係なく会社の経費からされ、他方役員賞与は、取締役が企業の利益を上げた特別の功勞に報いるため、営業年度の利益から分与されるものであるところ、右支払が、業務執行の対価であるか否か、利益処分であるか否かを判断することは容易ではなく、また利益処分とすべきものを安易に報酬化することによって課税を免れることも考えられるため、法人税法は、その35条4項の規定から、役員報酬と役員賞与とを専ら『臨時的な給与』であるか否か

⁵¹ 武田昌輔『立法趣旨 法人税法の解釈〔五訂版〕』(財経詳報社、1993) 187-188頁。

⁵² 武田・前掲注51) 179頁。

という給与の支給形態ないし外形を基準として報酬と賞与とに区分していると解される。」⁵³と述べられている。

そのような慣行や取扱いに関して、平成 18 年度法人税法改正前は、役員給与のうち利益処分⁵⁴の性質を有するものを損金の額から除外することと、役員給与の支給の恣意性を排除することは、適正課税実現の観点から不可欠と考え、損金算入される役員給与の範囲に制限したうえで、役員給与が職務執行の対価として相当か否かについて、外形的な支給形態によって区別してきた。しかし、この区別については、画一的・形式的に過ぎるといった指摘⁵⁴や批判が取り上げられることが多くなってきた。

そして、役員退職給与については、損金経理を条件として損金算入が許容されることが法律に規定されている⁵⁵ものの、実務上では多くの問題が起き、裁判例でも役員退職給与に関する多くの判例が見受けられるといった意見が取り上げられることになった。基本的には、役員退職給与の損金経理の要件は、「過去の功労褒賞的なものと、そしてまた報酬の後払いという性格を併せ持っている。さらに、老後保障的な性格も持っている」⁵⁶と考えられており、法人がそのうちのいずれかの性格を持っていることを意思表示することを法律は予定しているものと考えられる。

第 2 節 平成 18 年度改正による法人税法上の役員報酬等の問題点

第 1 款 法人税法上の役員給与制度が原則損金不算入と解釈できる別段の定め

平成 18 年度改正までの法人税法上の役員報酬等の制度は、これまでの原則損金算入とされる法人税法 22 条 3 項を踏まえて、損金不算入とされる内容が別段の定めとして規定されていた。しかしながら、平成 18 年度改正によって、損金算入が認められる 3 種類の役員報酬等（定期同額給与（法 34 条 1 項 1 号）、事前確定届出給与（法 34 条 1 項 2 号）、利益連動給与（法 34 条 1 項 3 号））が別段の定めとして規定され、それ以外の役員報酬等については原則損金不算入と解される建付けに大幅にその内容が変更された。

このような法人税法 34 条（役員給与の損金不算入）の建付けや法条文の見出しから受

⁵³ 最高裁平成 5 年 9 月 28 日第三小法廷判決・税資 198 号 1201 頁、広島地裁平 3 年 3 月 27 日判決・税資 182 号 798 頁、広島高裁平 4 年 12 月 11 日判決・税資 193 号 759 頁、山本守之「法人税事例の検討・役員給与の損金不算入とその理由」月刊税務事例 45 巻 5 号（2013）66 頁。

⁵⁴ 鈴木・前掲注 49） 42-43 頁。

⁵⁵ 小塚真啓「役員退職給与—改正の影響及び今後の課題」税研 195 号（2017）68 頁によれば、「平成 29 年度の改正では、役員退職給与であっても業績連動給与（新法税 34 条 5 項）に該当する場合には 1 項（新法税 34 条、筆者加筆）の規制の対象であるとされたから、役員退職給与とそれ以外の役員給与との区別は、限定されつつも、なお維持されたものといえることができる。」と述べている。

⁵⁶ 大淵博義・山本守之・平川忠雄「役員報酬等の新動向と課税の課題」税経通信 52 巻 6 号（1997）4 頁。

ける印象は、損金不算入のものを掲名するのではなく、損金算入分だけを掲名し、他は損金不算入としているという点において、これを原則損金不算入と解される建付けの法規となっているため、多くの実務家が批判しているのである⁵⁷。この点に関し、藤曲武美氏は、別段の定めを規定するに際しては、役員給与全体をまず原則損金不算入として規定して、損金算入する役員給与を指定するような建付けで規定しているという条文構成に原因があり、これが、原則損金不算入と言われる所以である⁵⁸と述べている。

それでは、平成 18 年度改正による法人税法上の役員報酬の制度の趣旨・目的は、どこにあるのであろうか。立案当局者の解説によると、役員給与はお手盛りの支給が懸念されることから、法人段階での損金算入を容易に認め、結果として法人の税負担の減少を容認することは、課税の公平の観点から問題があるとし、このような状況の下で、我が国税制では職務執行の相当な対価を損金算入とし、その判定を給与の外形的な支給形態によって報酬と賞与を区分していたが、この区分については、画一的、形式的すぎるといった指摘があったことから、今般の税制改正では、会社法制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は損金算入を認める（以下略）」⁵⁹とし、併せて、利益連動の役員給与についてもその適正性や透明性が他で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⁶⁰と解説されている。

しかしながら、かかる解説では、役員給与は原則として損金不算入であり、役員に対する退職給与及びストック・オプションの行使益等の給与のほか、定期同額給与、事前確定届出給与、利益連動給与の 3 つの役員給与に限定して損金の額に算入することとし、それ以外の役員給与については損金不算入とした根拠、趣旨目的が何ら説明はされていない。

当該解説は、「従来の役員報酬に相当するものだけでなく」、事前確定給与及び利益連動給与を損金の額に算入して「役員報酬を拡大したという制度改正である」としているが、現実の条文では、三つの役員給与以外は、全額損金不算入となる点において、逆に損金不算入の条件が拡大したというのが、大方の見解である。しかるに、定期定額の給与以外は臨時的給与としてその損金性を否定していた厳格な役員給与制度の下においても、損金性が容認されていた「定時総会における役員給与の増額決議による機首遡及増額支給」や従業員と同様の基準による歩合報酬等につき、改正法は損金不算入と解するようである。

この点について、財務省では、法 34 条の内容を次のように説明している。「法律の条文の見出しが、『役員給与の損金不算入』となったことから、法人税法上は役員給与が原則損

⁵⁷ 山本守之「法人税事例の検討・税理士の納得を得られない役員給与」月刊税務事例 46 巻 5 号 (2014) 56 頁。

⁵⁸ 藤曲武美・古矢文子『役員給与の税制の実務 法令解釈と適用上の問題点』（中央経済社、2008）17・18 頁。

⁵⁹ 大蔵財務協会編『改正税法のすべて・平成 18 年度版』（大蔵財務協会、2006）322 頁。

⁶⁰ 大蔵財務協会編・前掲注 59） 322 頁。

金不算入となったのではないかと指摘する向きもありますが、法人税法の構造として第 22 条の別段の定めを規定しようとする場合には、このような見出しや構成内容とならざるを得ないものであって、そもそも役員給与を原則損金不算入と考えているといったことではない。」⁶¹としている。

また、役員給与に関する規定（法 34 条）が平成 18 年度改正で大幅な変更となった理由について、同じく財務省の説明では、「(平成 18 年改正前までは) 役員に支給する給与が定期のものか臨時的なものかという支給形態によって損金算入の可否を区別していたが、改正後は、役員給与がその職務執行前にあらかじめ支給時期・支給額が定められていたものに基づくものであるか否かによって損金算入の可否を区分することとされた。」⁶²としている。

法人税法 34 条 1 項の規定振りは、一定の要件を満たした 3 つの給与額に限って損金算入とする内容となっており、これら以外のもの、例えば、臨時的給与やいわゆる認定賞与などはすべて損金不算入となることに問題がある⁶³との指摘が多い。

⁶¹ 小原昇・佐々木浩「平成 19 年度法人税関係（含む政省令事項）の改正について」租税研究 693 号（2007）23 頁。

⁶² 小崎純弥「平成 18 年度国税関係の改正について—法人税法，租税特別措置法等（法人税関係）の一部改正」税務弘報 54 巻 7 号（2006）66 頁。

⁶³ 武田昌輔税法研究グループ『武田昌輔 Q&A プロからの税務相談』（新日本法規、2013）129-130 頁。元財務省に勤務していた者からも次のような批判があり、「平成 18 年度改正により、『役員給与』を恣意性排除を理由として原則損金不算入とした（中略）が、理論的にも問題があり、法制及び実体も十分に踏まえていない同改正には、多分に疑義があるため、改正の内容を再検討し、制度のあり方を抜本的に見直す必要がある」とする意見として、朝長英樹「法人税制改革に向けて—取り組むべき課題の概要—」税経通信 62 巻 10 号（2007）118 頁がある。また、これは明らかに課税要件の変更であるが、これが法律によらず、官僚の解説になっているところが問題であるとする批判的な意見や、理論的に問題があっても法律として制定されてしまえば、訴訟で争っても救済されず、法解釈とは異なり、立法上の問題点として、「法の支配」の論理で解決できないのであろうか、これは租税法律主義以前の問題のような気がしてならないとする意見として、山本守之「課税要件法定主義と役員給与」『山田二郎先生喜寿記念納税者保護と法の支配』（2007）183 頁がある。他にも、実務を実際に行っている税理士が、問題があると考えているのは、法 34 条で 1 号から 3 号のみを損金とし、他はすべて損金不算入としたことにあるという意見として、山本・前掲注 57） 57 頁がある。また、同様の見解として、法 34 条の建付けが、法 22 条 3 項、4 項により、役員給与の損金算入を前提とした上での指摘であるという点、条文の構成上、規定上に明文列举されたもの以外、ベースが損金不算入になってしまっていることを指摘しているという点、法令で明文列举されていない限りは、たとえ職務執行の対価として相当なものであっても法解釈により損金の額に算入される余地がなくなる問題点があるという点を指摘した意見として、藤曲・古矢・前掲注 58） 23 頁がある。さらに、個人（役員）段階で完全に所得税が課税できる場合には、当該給与の損金性を否定して法人課税を行う必要が無く、株主等の資本主から役員に対して職務執行の対価とは別に贈与的に多額な給与が支払われる場合には、それらの損金規制を行えばよいとの意見として、品川芳宣「会社法と租税法の交錯—役員報酬と役員給与課税の関係—」本庄資編『関連法域の変容と租税法の対応』（財經詳報社、2008）31 頁がある。また、会社法を前提とした企業会計では、役員給与の費用控除は当然の前提として

第2款 関係諸団体等の役員給与税制に関する意見・要望

1. 日本税理士会連合会

平成23年度の第16回政府税制調査会（民主党政権時代）に対して、次のような重点要望事項を提出した。「(中略) 法人税では恣意性と利益調整を排除する観点から、役員給与を原則損金不算入とし、損金の額に算入される役員給与を、①定期同額給与、②事前確定届出給与、③利益連動給与に限定している。会社法と法人税法の理念や目的が必ずしも一致するものではないが、両者の規定ぶりには相当の乖離があり、国内企業がより発展するためにも、役員給与のあり方は根本的に見直されるべきである。役員給与については原則として損金の額に算入されるものとし、損金の額に算入されないものを包括的又は限定的に法令に規定すべきである。」⁶⁴

日本税理士会連合会は、さらに、平成24年度の税制審議会の諮問に対する答申のなかで、役員給与税制に対する問題点とあり方について、適正な課税ベースを構築するために抜本的見直しをすべきとの意見を表明し、恣意的な利益調整を目的とした役員給与についてのみ損金不算入とするという視点から制度設計をすべきであると述べている⁶⁵。

2. 日本公認会計士協会

日本公認会計士協会は、平成25年度の税制改正意見・要望書にて、役員給与については、原則損金算入を認めることを訴えつつ、恣意性が排除された法人の業績に応じて報酬を変動することを可能にする業績連動型報酬の損金算入の意見・要望について、①役員が法人の経営責任を担っていることを鑑みれば、法人の業績に応じて報酬を連動させることには合理性がある点、②不当な課税所得の減額は、不相当に高額部分の役員給与の損金不算入制度で対処が可能であるという点、③役員給与は、恣意的にその額を変動させ法人税負担を回避する場合を除き損金算入とすることを認められたいという点を主張している⁶⁶。

3. 日本租税研究協会

平成25年度の日本租税研究会による税制改正意見集における要望は、役員給与等の損

いるところであるから、その費用性を否定して損金不算入とする別段の定め（法34条1項各号）の建付けの変更には、税法固有の合理的要請の存在が必要である。改正法における3種類の損金算入の役員給与の規定はそれなりの趣旨・目的を有していることが考えられるが、それ以外の役員給与を損金不算入とする別段の定め（法34条1項各号）には、その税法固有の合理的理由を認めることは非常に困難であり、問題点があるとする意見として、大淵博義「第6章改正役員給与制度における問題点」『法人税法解釈の検証と実践的展開 第I巻〔改訂増補版〕』（税務経理協会、2013）391-392頁がある。

⁶⁴ 山本守之「法人税事例の検討・役員給与の損金不算入とその理由」月刊税務事例45巻5号（2013）67頁。

⁶⁵ 日本税理士会連合会、税制審議会「法人税における課税ベースのあり方について—平成24年度諮問に対する答申—」（2012）5-6頁。

⁶⁶ 日本公認会計士協会「平成26年度税制改正意見・要望書」（2013）15頁。

金算入要件の緩和として3つの要望及びその理由を挙げている。その内容は、①少なくとも上場会社において株主決議を経て支給される役員賞与については支給金額の客観性も担保されていると考えられるため、損金算入要件の大幅な緩和を要望する、②「利益連動給与」、「事前確定届出給与」とも適用要件が厳しく、制度導入を見送る企業が多いのが現状であるため、企業が制度を有効活用できるように、損金算入の要件を緩和していただくように要望する、③役員給与については、社会通念上相当と認められるものは、役務提供の対価であることから損金算入を認めることを要望するものである⁶⁷。

4. 日本商工会議所

日本商工会議所の平成26年度税制改正に関する役員給与に対する意見は、事業年度開始後の役員給与の改定事由のうち「通常改定」について柔軟で機動的な仕組みを要望するものであり、「通常改定」は、事業年度開始から3か月以内に限られ、3か月後以降は「特別な事情」がない限りは認めないものとされている点、年間を通じて好不況の変動が激しい中小企業の実体を踏まえて、年度途中で改定を事業年度開始から半年後まで認める点、事前確定届出給与内であれば引き下げを認めるべきであること等、柔軟で機動的な仕組みとすべきである点⁶⁸などを意見・要望として挙げている。

上記のように、平成18年度改正後の法人税法上の役員報酬等の問題点については、各関係諸団体等から様々な要望が寄せられており、これらは、役員給与税制の問題点として残されているものと考えられる。

第3節 平成29年度改正による法人税法上の役員報酬等の問題点

第1款 事前確定届出給与（法34条1項2号）の問題点

法人税法の平成18年度の税制改正では、「役員賞与や役員報酬」という言葉を用いることを避けて、代わりに「役員給与」というくくり概念を用いたうえで、損金に算入される役員給与の範囲が拡大された。これが「事前確定届出給与」の制度であり、改正前の役員賞与に相当する制度に当たる⁶⁹。役員給与のうち、平成18年度改正でもっとも大きく変わったのはこの点であり、改正前は定期定額が報酬、臨時的なものは賞与の区分として、これが損金性の決定的な区分であった⁷⁰が、改正後は役員の職務につき所定の時期に確定額

⁶⁷ 日本租税研究協会「平成25年度租研会員の税制改正意見集」（2012）9頁。

⁶⁸ 日本商工会議所「平成26年度税制改正に関する意見」（2013）10頁

⁶⁹ 長島弘・吉野善吉「特集・役員給与／「事前確定届出給与」を巡る諸問題」月刊税務事例45巻12号（2013）28頁。

⁷⁰ 山本守之「法人税事例の検討・届出通り支給されなかった事前確定届出給与」月刊税務事例46巻10号（2014）63頁。

を支給する旨の定めに基づいて支給する給与については、届出期限までに所轄税務署長にその定めの内容を届出しているものに限り損金の額への算入が認められることとなった（法 34 条 1 項 2 号）⁷¹。

このような改正に至った背景は、役員賞与と役員報酬は、職務執行の対価として支給されるが、職務執行の対価としての性格は本来、支給手続きの相違により影響を受けるものではないと考えられるため、その性格に従い、費用として処理することが適当であるとした企業会計準備委員会の考え方の変更によるものである⁷²。

しかしながら、事前確定届出給与制度に関しては、いくつかの問題点が指摘されており、平成 29 年度改正後もその問題が残されたままであるため、その諸問題について検討する。

1 点目の問題点として挙げられるのは、届出義務に関する不平等である。事前確定届出給与の届出の義務は、毎事業年度において提出する義務があることとされているが、その一方で、定期の給与を支給していない同族会社以外の法人は、当該届出は要しないこととされている。少なくとも、届出の義務がある法人に対しては、事前確定届出給与に変更がない場合には、毎事業年度ごとに同様の届出を要しないこととし、その変更がある事業年度については届出を義務づけるといった納税者側の事務負担を軽減する緩和的な制度改正が必要であるという意見がある⁷³。

事前届出書が、毎年必要とされていることは、納税者にはかなりの事務負担を強いられることになっており、税制調査会による「整備答申」では、役員給与の職務執行の対価という視点からの損金算入が議論されていたのであるから、事前届出書の提出という手続きを要件としたことには疑問が残るものである⁷⁴。

2 点目の問題点として挙げられるのは、事前確定届出給与について、届け出た支給額を増額して支給した場合や減額して支給した場合といったいわゆる届出通りに支給されなかった事前確定届出給与の取扱いに関する問題である。

この点については、法基通 9-2-14（事前確定届出給与の意義）において、「法第 34 条第 1 項第 2 号《事前確定届出給与》に掲げる給与は、所定の時期に確定した額の金銭等（中略）を交付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、例えば、同号の規定に基づき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ことに留

⁷¹ 長島・吉野・前掲注 69) 28 頁。

⁷² 山本・前掲注 70) 63 頁。

⁷³ 大淵博義「第 6 章改正役員給与制度における問題点」『法人税法解釈の検証と実践的展開 第 I 巻〔改訂増補版〕』（税務経理協会、2013）423 頁。

⁷⁴ 大淵・前掲注 73) 413 頁。この点について、大淵教授は、税制調査会による「整備答申」を踏まえて、役員給与は原則損金性を有するという前提で、形式基準により、定款又は株主総会等で定められた範囲の金額は損金の額に算入すると規定されていることで、毎事業年度の事前届出書の提出を必要とせず、届出した給与額に変更がある事業年度に変更届を行うこととしても問題はないとの意見も述べている。

意する。」と明文化されている。

この通達の定めによれば、事前確定届出給与として当該事業年度の損金の額に算入される役員給与は、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するものことであり、すなわち、支給時期、支給金額が事前に確定しており、実際にもその定め通りに支給される給与に限られるとされており、このことからすれば、一般的には、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、事前に支給額が確定していたものとはいえないことから、事前確定届出給与には該当しないこととなり、それが増額支給であれば増額分だけではなく、実際の支給額の全額が損金不算入となり、減額支給であれば実際に支給した金額の全額が損金不算入となるのである⁷⁵。

この点に対する批判的な意見として、事前確定届出給与の立法趣旨は、業績利益に応じて恣意的・お手盛りの増額支給して利益調整を図り損金算入することを排除する趣旨であるから、当該条文の論理解釈として、届け出た金額と異なる金額が増額支給された場合は、その増額支給部分についてのみ損金不算入とすることで充分であり、また、減額した場合には、事前確定届出給与が給与支給の限度額の機能を果たすことになるため、やむを得ず減額した場合には減額支給した役員給与の額は損金算入が認められても良いとする意見がある⁷⁶。

このような批判を受けて、平成19年度改正によって、定期同額給与と同様に、臨時改定事由が発生した場合の減額の損金算入が、変更届出を前提に認められることとなった。しかし、制約条件として、職制上の地位の変更や職務内容の変更等に限定されたものとなっており、予期しない連鎖の貸倒れの発生や元請けとの取引停止等、企業の取引社会の状況変化は日常茶飯事のことであるにもかかわらず、経営状況の著しい悪化等に該当しない場合には、事前確定届出給与の額の減額支給の損金算入が認められないことになる。このような経営に影響を及ぼす予見できない特別な事情が発生した場合には、その減額を容認すべきであるとの批判的な意見があり⁷⁷、また、減額支給が認められる「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」の範囲が不明確であるという点にも問題があるとの意見もある⁷⁸。

また、事前確定届出給与の事前確定届出額を上回る賞与を支給した場合に、全額が損金不算入とされるならば、法人行動としては当期の増額支給を控えたうえで、翌期に事前確定届出額を修正したものを提出して、増額支給することが考えられ、法人が恣意的に課税の繰り延べを図ることができてしまうという問題が生ずるが、この場合でも所得税におい

⁷⁵ 山本守之「法人税事例の検討・事前確定届出給与の問題点」月刊税務事例 50 巻 5 号 (2018) 89 頁。

⁷⁶ 大淵・前掲注 73) 414 頁。

⁷⁷ 大淵・前掲注 73) 415 頁。

⁷⁸ 大淵・前掲注 73) 415 頁。

て給与所得として課税捕捉されることになるため実害はないとの意見がある⁷⁹。そして、事前確定届出給与の事前確定届出額を下回る賞与を支給した場合に、当期において業績不調を受けて減額支給とし、翌期に通常支給に戻すというケースについて、この減額支給が損金算入されないとすれば、法人は当期での減額支給を控えておき、翌期に減額支給するという行動をとることが考えられるが、欠損金の繰越控除を前提として2期間を通じて見れば、税収は同額となり、しかも、減額支給の場合に、損金算入を認めたとしても、初年度において税収が増加するため、法人が恣意的に課税上のメリットを享受することには繋がらず、利益調整目的だとしても、法人税が対処すべき問題点を見出すには至らないとの意見がある⁸⁰。

その一方で、事前確定届出給与の全額損金不算入という取扱いは、資本浸食を生起させることが問題となり、この問題は、増額支給と減額支給の両方において起こるとの意見がある⁸¹。さらには所得税との二重課税が生じることの正当性も問われるべき事柄であるとの意見がある⁸²。

さらに、利益操作の防止の観点から事前確定届出額と相違して支給された給与は、全額が損金不算入とされるべしとの理屈が通るのであれば、利益調整目的での償却限度額を超過する減価償却においても同様の取扱いがなされるべきことになるが、現行制度においては減価償却超過額が損金不算入とされるに止まっており、法人税法内部での首尾一貫性が毀損されている状況にあるとの意見がある⁸³。そして、事前確定届出給与の規定の趣旨が、恣意的な経理による租税回避防止にあるのであれば、これを一時的に損金不算入とする措置をとることで十分であり、全額を永久に損金不算入とするのは過酷な規定で、その性質は適正な課税を超えて、強い懲罰性を帯びているとの意見がある⁸⁴。

このように、現行制度においては、減価償却超過額に比べて、事前確定届出給与に該当しない給与や不正行為等にかかる費用が同程度に悪質であるとして、永久に損金不算入とされる点には、事前に届け出た金額と異なることをもって、支給額の全額を損金不算入とすることには、適正な課税所得金額への是正を超えたペナルティとしての性格を強く帯びるものであり、事前確定届出給与に該当しない給与のみが、その他の給与関連規定と比べ

⁷⁹ 藤井誠「事前確定届出給与規定の課題」税研 195号(2017) 57頁。

⁸⁰ 藤井・前掲注79) 57頁。

⁸¹ 藤井・前掲注79) 57頁。

⁸² 藤井・前掲注79) 57頁。この点については、藤井・前掲注79) 58頁にて、かつて役員賞与が利益処分とされていた有力な根拠として、利益が生じている場合に限って株主の意思によって支出されるという点で配当と同じであるというものであったと言って良いが、課税の観点からは、この説明では筋が通らず、法人税の段階のみを見れば、資本等取引に該当する支払配当も、損金不算入とされる役員賞与も同質であるが、所得税まで含めると、配当が配当控除により二重課税の調整がなされるのに対して、役員賞与の損金不算入額は、そのような事後調整は一切なされないとの意見がある。

⁸³ 藤井・前掲注79) 58頁。

⁸⁴ 藤井・前掲注79) 58頁。

でも明らかに罰則性が強調された規定となっているという問題点があり、給与課税制度の中にあっても著しく均衡を欠いている⁸⁵と言わざるを得ない規定であり、改正の余地があるものと考えている。

第2款 業績連動給与（法34条1項3号）の問題点

平成18年度の法人税法改正による役員給与の大きな変更点のひとつとして、利益連動給与の明文化がある。利益連動給与とは、同族会社以外の特定の法人が支給する一定の要件を満たした利益連動給与を損金の額に算入するとした規定である。この利益連動給与は、同族会社が除かれていること、有価証券報告書に記載されている指標を基礎として算定される給与であること等から、本規定の適用が認められるのは、株式を上場している等の特定の法人に限定されることになる。

従前の旧法では、業績連動型報酬については、平成14年の商法改正により、商法上には既に織り込まれていたところ、税法上の取扱いとしては、課税所得の操作の余地があることから、臨時的給与として役員賞与と同義とされ、損金不算入として取り扱われていた。

しかしながら、かかる業績連動報酬であっても、役員の職務執行の対価としての性格が失われているものではないこと、商法から独立された会社法においても、この業績連動報酬は役員の職務の対価として報酬であるとみなされていることから、法人税法においても、支給の透明性、適正性を確保するための一定の要件を充足する場合には、利益連動給与として損金算入されることが認められることとなったものである⁸⁶。

そして、平成29年度の法人税法改正により、利益連動給与から業績連動給与に名称が変更されているが、これは、一定の要件の中に株価の要素が入ったためであり、株価は利益ではないということで、まとめて業績連動給与という文言に変更されたものである⁸⁷。

ここでの問題点としては、同族会社や非上場企業に対しても何らかの業績連動型報酬の制度が必要ではないかという点である。

これについては、伊藤義一氏は、「会社法上の業績連動型報酬は、取締役等の業績向上の功績を報酬に反映させたものであるから、経営者の経営努力が会社業績に反映しやすい中小企業にこそむしろ適している」⁸⁸と述べており、品川芳宣教授は、現行の制度は、「中小企業における当該制度の必要性を全く無視している」⁸⁹と述べている。

⁸⁵ 藤井・前掲注79) 60頁。

⁸⁶ 大淵・前掲注73) 387頁、426頁。

⁸⁷ 小竹義範・安藤元太「平成29年度法人税関係の改正について I 役員給与の見直し（株式交付信託ほかQ&Aを含めて）II 役員給与に係る損金算入等の手続きについて」租税研究813号（2017）179頁。

⁸⁸ 伊藤義一「役員賞与が事前確定届出給与に該当しないとされた事例」TKC税研情報23巻3号（2014）17頁。他、同様の意見として、中島茂幸「同族会社における役員給与問題」税法学565号（2011）214-215頁がある。

⁸⁹ 品川芳宣「役員に支給した冬期賞与が事前確定届出給与に該当しないとされた事例」

ただし、キャッシュ・アウトフローを最小限に抑えたいベンチャー企業のような中小企業については、なおさら業績連動給与の損金算入をみとめることが政策的に適切であると考えられるが、適正な手続きの確保と透明性の確保（有価証券報告書の水準の情報開示の問題）をいかに図るべきかという課題が残っているとの意見がある⁹⁰。

そして、業績連動給与について、同族会社においても、所定の基準を設定して届出制として、その客観性・透明性が確保できるのであれば、同族会社であっても所定の事項を事前に届け出ることによって適用させることはできないのであろうかといった意見⁹¹や、会社法上の業績連動型報酬は、取締役等の業績向上の功績を報酬に反映させたものであるから、経営者の経営努力が会社業績に反映しやすい中小企業にこそむしろ適していると考えられるところ、法 34 条 1 項 3 号の業績連動給与制度は、その適用において、同族会社を排除し、中小企業における当該制度の必要性を全く無視していることになっており、そもそも法 34 条が定める役員給与課税の制度は、ただ公務員給与のごとく、決まりきった給与しか損金算入を認めないという極めて硬直的な規定ぶりとなっており、これでは、企業の国際競争が激化するなかで、それに打ち勝とうとする経営者の努力とそれに対応した報酬支給のあり方を無視し、ひいては国力低下にもつながりかねないという意見がある⁹²。

筆者も中小企業や同族会社にも業績連動型の報酬制度が必要ではないかという意見に賛成である。我が国企業の 9 割を占める中小企業では、同族会社の割合も高いことが容易に推測される場所である。特に近代においてはベンチャー企業のような小さな規模でも、世界と競争していかなければならない分野で日々努力をしている経営者には、業績連動型の報酬制度を考慮する必要があると考えている。良好な業績を実現している中小企業では、役員給与や役員退職給与を高額支給することが可能であり、実際に支給された役員給与や役員退職給与において、地方では「不相当に高額」として目立ってしまい課税される裁判例がある。しかし、良好な業績を実現している有能かつ職務執行の事実が認められる役員に対する報酬への「不相当に高額」とする課税実務は、決して無視されて良い税制ではなく、業績連動型の報酬制度を中小企業や同族会社にも適用することを、積極的に考慮すべきであり、我が国経済全体のこととして検討する必要があると考える。

第 4 節 法改正によっても解消されていない法人税法上の役員報酬等の問題点

本節においては、これまで見てきたような平成 18 年度改正前から、その後の各年度での法人税法上の役員報酬等の規定改正によっても根本的には修正されず、未だに法改正の

T&Amaster510 号 (2013) 29 頁。

⁹⁰ 弥永真生「業績連動給与—改正の影響及び今後の課題」税研 195 号 (2017) 67 頁。

⁹¹ 中島茂幸「同族会社における役員給与問題」税法学 565 号 (2011) 214-215 頁。

⁹² 品川芳宣「役員に支給した冬期賞与が事前確定届出給与に該当しないとされた事例」TKC 税研情報 22 巻 4 号 (2013) 191 頁。

余地が残っていると筆者が考えている 2 つの問題点について検討していくこととする。

1 点目は、役員給与のうち、不相当に高額な部分の金額として政令で定める金額は、損金の額に算入されない（法令 70 条 1 号イ）とする点である。

2 点目は、役員退職給与に関する不相当に高額な部分の金額として政令で定める金額は、損金に算入されない（法令 70 条 2 号）とする点である。

特に、筆者が問題だと感じているのは、「不相当に高額」という不確定概念が規定に用いられている点にあり、判例においても争いが続いている問題であるため、これらについて検討していくこととする。

第 1 款 不相当に高額な部分の役員給与の問題点

個人、法人の所得課税を通じて、税負担の減少を防止して、同一家計内での恣意的な所得の分散や経費の二重控除を抑制し、課税の公平を図るために、行為計算否認の特別規定として、税法では、役員給与の過大報酬や過大退職給与に対する損金不算入の制度を規定している⁹³。

役員給与の過大報酬等を例にすると、損金不算入となる過大部分というのは、支給金額が報酬等として相当と認められる金額を超える場合に、その超える部分の金額のことを指すのであるが、報酬等として相当と認められる金額（実質限度額）いかんとなると、その判断基準（査定基準）は、税法規定上は種々の状況等に照らして相当と認められる金額というのみであり、結局は、条理上または社会通念上の判断に委ねられている⁹⁴。

ここで、前提となる過大な役員給与の定義に関する税法の規定を確認する。法人税法 34 条 2 項は、「内国法人がその役員に対して支給する給与（中略）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。」と規定している。このように、損金不算入となる不相当に高額とみなされる部分の金額については、具体的な範囲を政令に委ねる建付けとなっている。

そして、その政令は法令 70 条 1 号において規定されており、次に掲げる金額のうちいずれか多い金額と規定されている。その内容は、①内国法人が各事業年度においてその役員に対して支給した給与（退職給与以外）の額が、当該役員の職務の内容、その内国法人の収益及びその使用人に対する給与の支給状況、その内国法人と同種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給与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相当であると認められる金額を超える場合におけるその超える部分の金額（法令 70①一イ）、②定款の規定又は株主総会、社員総会若しくはこれらに準ずるものの決議により役員に対する給与として支給することができる金銭の額の限度額若しく

⁹³ 四元俊明『行間の税法解釈学—判例・裁判例から見た不条理の世界—』（ぎょうせい、1988）174 頁。

⁹⁴ 四元・前掲注 93） 174 頁。

は算定方法又は金銭以外の資産を定めている内国法人が、各事業年度においてその役員に対して支給した給与の額の合計額が当該事業年度に係る当該限度額及び当該算定方法により算定された金額並びに当該支給対象資産の支給の時ににおける価額に相当する金額の合計額を超える場合におけるその超える部分の金額（法令 70①一口）と規定されている。

上記政令の①は、いわゆる実質基準と呼ばれるものであり、②は、形式基準と呼ばれるものである。このように、実質基準と形式基準とが規定に定められている理由としては、株主総会等で役員報酬等の上限額を定めたとしても、当初から法人税の軽減を意図して株主総会等において報酬の限度額を恣意的に高額に設定しておくことも考えられる。そのため、形式基準だけではなく、実質基準により不相当に高額な役員報酬の判断基準を設けていると考えられている⁹⁵。

次に、形式基準と実質基準それぞれについて、留意すべき点について検討する。まず、形式基準については、形式基準によって判定される役員報酬は、あくまで、会社法上において役員とされる者の報酬の支給限度額に限られるものであり、税法上のいわゆるみなし役員については形式基準には含まれない。また、株主と取締役が同一であるような同族会社では株主総会は開催せずに、議事録だけを作成して済ませてしまうということも考えられるが、この場合の議事録は、実質的には株主総会が開催されて、決議が行われたうえで作成されたものとみなされ、この議事録に基づいて過大な役員報酬の判定を行うことになると考えられる。

そして、実質基準については、法人側で政令の判断基準に従って、①その役員の職務内容（役職、経験年数）、②その法人の収益の状況、③その法人の使用人に対する給料の支給の状況、④その法人と同種の事業を営む法人でその事業規模（収益状況も類似する）が類似する法人の役員に対する支給状況、⑤等に照らして、これら 5 つの要素を総合的に判断したうえで、職務の対価として相当と認められる役員報酬等の額を判断しなければならないとされている。しかし、これまでの課税庁の課税実務や裁判所による判断においては、⑤の「等に照らして」の要件は、事実上明らかにはされていない。そのため、それ以外の 4 つの要素で判断されているものと考えられる。そのうち、①から③については、納税者側による立証責任があると考えられるところ、④にあたる同業類似法人の支給状況は、課税庁側にしかわからない情報に基づいて所謂「倍半基準」と呼ばれる手法により、「不相当に高額」とされる支給額が損金不算入となる判例が多い。これまでの判例から判断すると、非同族会社においては「不相当に高額」と判断されるような判例がみられないが、株主と取締役が同一であるような同族会社においては、特に留意する必要がある。そこで、次に「倍半基準」の出現の経緯とその問題点について検討する。

「倍半基準」とは、ある会社が裁判において、原告として「不相当に高額」な役員給与の支給が疑われている場合に、課税庁側が採用する手法である。具体的には、原告の売上

⁹⁵ 山口・前掲注 1) 213-214 頁。

高を基準として、その 0.5 倍～2.0 倍の範囲内にある比準法人を同業類似法人として選定するものである。その際には、それぞれの実情に応じて、純資産価額や従業員数の基準も採用される場合がある⁹⁶。

この「倍半基準」の方式が採用され始めた経緯は、昭和 30 年代から昭和 60 年代前半にかけて、納税非協力団体に属し税務調査に協力しない事業者（特に個人）に対して、課税当局が同業類似法人の事業者を選定し、その平均的な売上総利益率、原価率、人件費率等の同業者率を用いて、売上高又は事業所得金額を推計し「推計課税」を行っていたもので、その際同業類似法人の選定基準として使われていたのが「倍半基準」である⁹⁷。本来であれば、最も合理的な同業類似法人は、「推計課税」の対象者たる納税者の売上高、仕入高（売上原価）等が最も近似する事業者により所得金額を推計することが合理的であるが、その場合、その納税者の同業類似法人の選定には困難を伴い、存在しないか、または、少数の同業類似法人に限定されることになることから、現実的には「推計課税」を断念せざるを得ないか、あるいは少数の同業類似法人により「推計課税」をせざるを得ないことになってしまう⁹⁸。そこで、比準同業類似法人の数を増やすために考案されたのが、売上高による「倍半基準」である。そこで得られた多数の同業者の売上利益率等の平均値を採用することにより、それぞれの同業類似法人の異なる経営上又は事業上の相違（特殊事情）が捨象され、その平均値に包摂されることで、合理的な平均同業者率が算定され、把握した当該納税者の実額仕入高（推計の柱）と、当該平均同業者率を使用して、売上高を「推定」し、最終的に所得金額を「推計」により算出して公平な課税の実現が果たされるという点に、「倍半基準」の合理性が論じられ、裁判等で広く認知されてきたという経緯がある⁹⁹。

なお、申告納税制度の下では、本来は、実額による申告納税が前提とされており、前述したような課税当局による税務調査に非協力的な納税者の「推計課税」は、税務調査の際に、申告内容の説明義務を懈怠した納税者に対する課税であるという特異性があるため、「倍半基準」により多くの同業者を選定し、その利益率を平均して算出した同業者率による推計には、各同業者間の特殊事情を平均の中に捨象して包摂された利益率による質的な合理性がある「推計課税」という他に、当該非協力的な納税者という相対的な評価を背景として、厳格な同業類似法人性は要求しなくてもやむを得ないという背景があり、そこに多くの同業者を抽出する「倍半基準」の特質を見出すことができるのである¹⁰⁰。

大淵博義教授は、役員給与及び役員退職給与の「不相当に高額」な部分の金額を算定す

⁹⁶ 大淵博義「[特別講演] 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 租税判例研究会第 66 回（2016）15 頁
（<https://www.mjs.co.jp/Portals/0/data/seminar/kenkyukai/misc/pdf/16060202.pdf>, 2020 年 1 月 1 日最終閲覧）。

⁹⁷ 大淵・前掲注 96） 15 頁。

⁹⁸ 大淵・前掲注 96） 15 頁。

⁹⁹ 大淵・前掲注 96） 15 頁。

¹⁰⁰ 大淵・前掲注 96） 15 頁。

るうえで、このような「倍半基準」を採用することの合理性は、別途考慮すべき論点であり、前述した所得金額の「推計課税」に利用される「倍半基準」とは、異質な要因が含まれていると述べている¹⁰¹。

さらに、大淵博義教授は、平成 18 年度改正前の役員給与制度は、労務の対価性を欠く利益処分とすべき高額な役員給与の支払いを損金経理した法人を否認する規定として位置付けられていたものが、平成 18 年度改正後の役員給与制度は、従前の役員賞与も原則として業務執行の対価として損金経理が容認された以上は、これに該当しない過大役員給与の認定は、より厳格に職務執行の対価性の欠如を証明することが要求されていると解すべきであり、このような近年の税制改正を踏まえると、改正前にも増して、過大役員給与の否認は謙抑的におこなわれなければならないと述べている¹⁰²。

そして、「倍半基準」が絶対的な基準でないことは、法令 70 条 1 号の文理上からも、また、すでに論じた論点を正解すれば明らかであると考えられるから、かかる「倍半基準」により抽出された同業類似法人の平均役員給与額が適正額であり、それを超える部分の額が「不相当に高額」な部分の金額であるとして、平板的、機械的に認定することが許されないことは当然の事理であると述べている¹⁰³。

なお、平成 18 年度改正後にも「倍半基準」の方式によって、過大役員給与の判断が継続されている事実があるという実際の判例については、本稿第 3 章にて具体的に取り上げ、検討することとする。

第 2 款 不相当に高額な部分の役員退職給与の問題点

ここでは、役員退職給与に対する政令の規定は、どのような定義となっているのかを確認していく。役員退職給与に対する政令の規定は、法令 70 条 2 号に明文化されており、その内容は、「内国法人が各事業年度においてその退職した役員に対して支給した退職給与（中略）の額が、当該役員の内国法人の業務に従事した期間、その退職の事情、その内国法人と同種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退職給与の支給の状況等に照らし、その退職した役員に対する退職給与として相当であると認められる金額を超える場合におけるその超える部分の金額」と規定されている。

金子宏教授によれば、この規定も、隠れた利益処分に対処しようとするものであり、不相当に高額であるかどうかの判断については、①当該役員が法人の業務に従事した期間、

¹⁰¹ 大淵・前掲注 96) 16 頁。

¹⁰² 大淵博義「過大な役員給与（報酬）認定の問題点とその今日的課題—「倍半基準」による類似法人選定と過大認定の不当性を中心として—」月刊税理 59 卷 11 号（2016）4 頁。

¹⁰³ 大淵・前掲注 96) 16 頁。なお、同業類似法人の選定の「倍半基準」と平均値課税の問題点について、「倍半基準」出現の経緯から同様の内容を取り上げている文献として、大淵博義「第 3 章過大な役員給与（報酬）認定の今日的課題～「倍半基準」による類似法人選定と過大認定の不当性を中心として～」『法人税法解釈の検証と実践的展開 第Ⅲ巻』（税務経理協会、2017）219-227 頁がある。

②その退職の事情、③同業種・同規模類似法人の役員退職給与の支給状況等を、総合的に勘案して行うことになっていると述べている¹⁰⁴。さらには、同種事業・類似規模の法人の退職給与の支給状況が重要な基準となることは、もちろんであるが、あわせてその役員の当該法人に対する貢献度その他の特殊事情を考慮すべきであるとも述べている¹⁰⁵。

では、具体的に役員退職給与における「不相当に高額」な部分の金額は、課税庁や裁判所がどのように判断しているのかを確認する。まず役員退職給与に関する規定の沿革について確認すると、平成 18 年度法人税法改正前の役員退職給与の規定は、役員報酬を定めた旧法 34 条と、役員賞与に関する旧法 35 条の規定に続き、旧法 36 条として定められていた。役員退職給与については、従来は、株主総会の決議等により支給金額が具体的に確定した事業年度において、損金経理を行うことにより、「不相当に高額」でない限りは、損金の額に算入することができていたが、平成 18 年度改正により、損金経理の要件は外されて、過大役員退職給与を規定していた旧法 36 条は廃止された。

役員退職給与の「不相当に高額」な部分の金額があるか否かについては、旧法 36 条において、報酬の後払いの部分については法人が損金経理により意思表示をすることを前提として、損金経理をしなかった金額及び損金経理をした金額のうち、「不相当に高額」な部分の金額については、損金不算入とする定めを置いていた。しかし、実際問題としては、支払われた退職給与の金額について、それが在職中の職務執行の対価としての「報酬」の後払い部分であるのか、在職期間中の功績に対する「謝礼」の部分であるのかという区分をすることは非常に難しい問題であった¹⁰⁶。そこで、旧法 36 条及び現行法 34 条から委任を受けた政令である旧法令 72 条及び法令 70 条 2 号は、ともに文理上で損金不算入とするものを定めているのみで、具体的な計算手法を示していないために、実務上の不確定概念を巡って数多くの税務訴訟が提起されてきたという経緯がある¹⁰⁷。

平成 18 年度法人税法改正前には、わが国では商法及び企業会計基準においても、役員賞与は利益処分であると考えられ、法人税法も同じ考え方に基づいて役員に対する給与支給に当たっては、恣意性を排除し適正な課税の実現を図るためには、形式基準による一律の損金不算入が必要であったと考えられてきた¹⁰⁸。しかし、近年では、役員賞与は、会社法も企業会計基準においても取締役の職務執行の対価としての位置付けとして費用化する考え方が大幅に変更され、法人税法においても、平成 18 年度改正後は、役員報酬と役員賞与をくくり概念を用いて「役員給与」としたうえで、法 34 条にて役員給与のうち損金算入が認められる範囲が限定される建付けとなった¹⁰⁹。

¹⁰⁴ 金子・前掲注 26) 400 頁。

¹⁰⁵ 金子・前掲注 26) 400-401 頁。

¹⁰⁶ 朝倉洋子「第 5 章 役員退職給与における『不相当に高額』」山本守之・守之会『新版検証税法上の不確定概念』(中央経済社、2015) 102-103 頁。

¹⁰⁷ 朝倉・前掲注 106) 102-103 頁。

¹⁰⁸ 朝倉・前掲注 106) 103 頁。

¹⁰⁹ 朝倉・前掲注 106) 103 頁。

役員退職給与は、法 34 条から委任された法令 70 条 2 号において「不相当に高額」に該当するか否かについて、①当該役員の役員従事年数、②退職の事情、③類似法人における退職給与の支給状況、④等に照らしの 4 つの要件が基準となるが、④の「等に照らし」の要件は、事実上明らかにはされておらず、それ以外の 3 つの要件で判断されているものと考えられる。しかし、役員退職給与が当該役員の長年の功績に報いる趣旨があるため、④の「等に照らし」の「等」には、当該功績の証とも言える当該法人の純資産価額（内部留保金額が重視されるべきであるという意見もある¹¹⁰。

また、上記の比準要素のうち、役員退職給与について同業類似法人の支給額との比準が実務上は最も多く利用されており、具体的な比準方法としては、功績倍率法と 1 年当たり平均額法の 2 つが多く採用されている。

功績倍率法とは、「役員に対する退職給与が支給されている他の法人で、当該法人と同種事業で、事業規模および退職した役員の地位等が類似するものを選定したうえ、その功績倍率（退職給与が役員の最終月額報酬に勤続年数を乗じた金額の何倍にあたるかというその倍率）に当該役員の最終月額報酬および勤続年数を乗じて算出する方法」¹¹¹である。この中には、さらに、「平均功績倍率法¹¹²（類似法人の功績倍率の平均値を用いる方法）と最高功績倍率法¹¹³（類似法人の功績倍率の最高値を用いる方法）とがある。」¹¹⁴

1 年当たり平均額法¹¹⁵とは、役員に対する退職給与が支給されている「他の法人における退職した役員の勤続年数 1 年あたりの平均退職給与の額に当該役員の勤続年数を乗じて算出する方法。」¹¹⁶である。

平均功績倍率法を採用した裁判例のうち、特に、東京地裁平成 25 年 3 月 22 日判決（税資 263 号順号 12175）では、一般的には 3.0 倍辺りが妥当とされているところ、平均功績

¹¹⁰ 品川芳宣「役員退職給与適正額の算定に平均功績倍率 1.5 倍を適用」TKC 税研情報 27 巻 2 号（2018）42-43 頁。

¹¹¹ 金子・前掲注 26） 401 頁。

¹¹² 平均功績倍率法を採用した裁判例として、東京高裁昭和 49 年 1 月 31 日判決（行裁例集 25 巻 1=2 号 66 頁）、最高裁昭和 50 年 2 月 25 日判決（裁判集民 114 号 231 頁、税資 80 号 259 頁）、最高裁昭和 60 年 9 月 17 日判決（税資 146 号 603 頁）、福島地裁平成 8 年 3 月 18 日判決（同 215 号 891 頁）、札幌地裁平成 11 年 12 月 10 日判決（月報 47 巻 5 号 1226 頁、税資 245 号 703 頁）、東京地裁平成 25 年 3 月 22 日判決（税資 263 号順号 12175）、東京高裁平成 25 年 7 月 18 日判決（同 263 号順号 12261）等がある。

¹¹³ 最高功績倍率法を採用した裁判例として、東京高裁昭和 56 年 11 月 18 日判決（行裁例集 32 巻 11 号 1998 頁）、静岡地裁昭和 63 年 9 月 30 日判決（税資 165 号 962 頁）、東京高裁平成元年 1 月 23 日判決（同 169 号 5 頁）、岐阜地裁平成 2 年 12 月 26 日判決（同 181 号 1104 頁）、仙台高裁平成 10 年 4 月 7 日判決（同 231 号 470 頁）、東京地裁平成 28 年 4 月 22 日判決（同 266 号順号 12849）等がある。

¹¹⁴ 金子・前掲注 26） 401 頁。

¹¹⁵ 1 年当たり平均額法を採用した裁判例として、札幌地裁昭和 58 年 5 月 27 日判決（行裁例集 34 巻 5 号 930 頁）、昭和 61 年 9 月 1 日判決（裁決事例集 32 号 231 頁）、岡山地裁平成元年 8 月 9 日判決（税資 173 号 432 頁）等がある。

¹¹⁶ 金子・前掲注 26） 401 頁。

倍率 1.18 倍という非常に低い数値が採用されていることが注目される¹¹⁷。この平均功績倍率法による基準は、役員退職給与の適正額を判断する判例では多用されている¹¹⁸。しかし、退職給与を含む役員給与は、当該役員の会社に対する職務執行の対価として支払われるものであるから、本来は、当該役員の役務提供の内容は極めて個別性が強いものであることから、当該対価の相当性を同業者の平均値によって推し測ることができるものではない¹¹⁹。平均値を重視することには、当該平均値を上回る数値によって算定されている退職給与額は全て課税上否認の対象となり、そうすると当該平均値は限りなく低下することになるといった問題点を抱えている¹²⁰。

最高功績倍率法を採用した裁判例のうち、静岡地裁昭和 63 年 9 月 30 日判決（税資 165 号 962 頁）及び東京高裁平成元年 1 月 23 日判決（税資 169 号 5 頁）の事案では、類似法人における最高値 3.41（平均値 2.2）であるにもかかわらず、課税処分の段階において功績倍率 4.1 倍を適用して相当額を算定している点は注目される¹²¹。

1 年当たり平均額法を採用した裁判例のうち、岡山地裁平成元年 8 月 9 日判決（税資 173 号 432 頁）では、最高値を適用しても当該課税処分は適法となる旨を判示している点は注目される¹²²。

なお、小塚真啓准教授は、役員退職給与については、「不相当に高額」な部分の金額が損金不算入となる点の他にも、役員退職給与とそれ以外の役員給与との間で規制の枠組みが大きく異なっていることを指摘している¹²³。具体的には、法 34 条 1 項では、法人が支払う役員給与の損金算入を厳しく規制している一方で、同給与の一種である役員退職給与は、ストック・オプション役員給与や使用人兼務役員に対する使用人部分の給与と並び、法 34 条 1 項の規制対象から外されていること¹²⁴、さらに、すべての役員給与について「不相当に高額」な部分の金額の損金算入を認めないとする法 34 条 2 項にのみ服させるという役員給与税制の建付けは、会社法の制定によって平成 18 年度改正で導入されたものであること¹²⁵、平成 29 年度改正によって役員退職給与であっても業績連動給与（法 34 条 5 項）に該当する場合には、法 34 条 1 項の規制対象であるとされたことから、この改正において業績連動給与に該当する場合にそうした区別をしないようにしたことが適切であったのかということ¹²⁶などについて問題提起をされている。

¹¹⁷ 品川・前掲注 110) 44 頁。

¹¹⁸ 品川・前掲注 110) 44 頁。

¹¹⁹ 品川・前掲注 110) 44 頁。

¹²⁰ 品川・前掲注 110) 44 頁。

¹²¹ 品川・前掲注 110) 44 頁。

¹²² 品川・前掲注 110) 44 頁。

¹²³ 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）68 頁。

¹²⁴ 小塚・前掲注 123) 68 頁。

¹²⁵ 小塚・前掲注 123) 68 頁。

¹²⁶ 小塚・前掲注 123) 68 頁。

第5節 小括

本章第1節では、平成18年度改正前の商法、企業会計、法人税法上の役員賞与の考え方は、利益分配の性格を有していることから損金不算入で一貫されていたこと、法人税法では、給与の支給形態により役員報酬と役員賞与とに区分していたが、これには、画一的・形式的に過ぎるといった問題点の指摘があったことを確認した。

第2節では、平成18年度改正によって、損金算入が認められる3種類の役員報酬等が別段の定めとして規定され、それ以外の役員報酬等については原則損金不算入と解される建付けに大幅に変更されたこと、変更後の「役員給与の損金不算入」という法条文の見出しから受ける印象が、原則損金不算入と解されることから、多くの実務家が批判しているという問題点を確認し、実務家、学者、各諸団体等の意見・要望等を確認した。

第3節では、平成18年度に役員報酬と役員賞与を「役員給与」というくくり概念を用いて、損金不算入から損金算入へと法人税法上の取扱いが大きく変更されたこと、変更後の役員賞与に該当する事前確定届出給与の規定に関して、直近の平成29年度改正後においても問題が残っていることを確認した。また、業績連動給与の規定についても、上場企業のみ限定するのではなく、中小企業にこそ適用すべきであるとする意見があることも確認した。

第4節では、平成18年度改正前から、その後の各年度での法人税法上の役員報酬等の規定改正によっても根本的には修正されず、未だに法改正の余地が残っていると筆者が考えている役員給与と役員退職給与の「不相当に高額」という不確定概念が規定に用いられていること、同業類似法人との比較という推計課税で比準同業類似法人の数を増やすために売上高倍半基準、功績倍率法、1年当たり平均額法といった統計値を使用した課税実務の問題点を確認した。

第3章 役員給与、役員退職金に関する裁決・裁判例

本章では、筆者が特に問題点があると考えている役員給与、役員退職金に関する判決・裁判例を取り上げ、学説や先行研究なども参考にし、実務上の法律解釈や裁判の判決に対する問題点を確認しながら、第4章の提言に向けて、今後の法律の在り方や裁判所の判断基準等を考察するための問題点を洗い出すことを目的とする。第1節では、平成18年法律第10号改正前の事案について確認し、第2節及び第3節では、平成18年法律第10号改正後の事案について確認する。なお、直近の平成29年度法人税法改正後の判例及び先行研究は、本稿執筆中にはまだ存在していないため、本章では検討の対象外とする。

第1節 法人税法34条（平成18年法律第10号改正前）¹²⁷の趣旨に関する判例

第1款 岐阜地判昭和56年7月1日¹²⁸

1. 事案の概要及び裁判所の判決要旨

本事案は、役員報酬の適正額を算定する場合に、類似法人における額との比較は不可欠であることを明らかにした、先例的価値の高い裁判例である¹²⁹。

本事案の概要は以下の通りである。X会社（原告）は、繊維類の販売及び加工、新旧美術品及び貴金属の売買などを業とする青色申告法人であるが、昭和45年7月1日から同50年6月30日までの5事業年度分の法人税についてそれぞれ確定申告をした。これに対し、Y税務署長（被告）は、上記各年度分の法人税について、役員報酬の支給額が過大であるとして、延べ3回にわたって更正処分等をした。X会社は、これを不服として本訴を提起した。本訴においては、X会社が同社の役員であるA（代表取締役、当時71歳）、B（Aの長男）およびC（Bの妻）の3名に支給した報酬の額が適正であるか否かが争われた。

本事案の争点は、①役員報酬の適正額を判定する場合に類似法人の支給状況と比較することの適否（X会社はこれを否定）、②類似法人の選択における類似性の程度（X会社は推計課税の場合と同様厳格性を要求）、③本件における役員報酬の支給額は適正と言えるか、という3点であるが、以下では、争点①と争点②に焦点を当てて考察する。

裁判所は、争点①について、「法人の役員の職務行為に対する適正な対価の定め方について、法人税法施行令69条（過大な役員報酬の額）1号は、（1）その役員の職務の内容、（2）その法人の収益及び使用人に対する給料の支給状況、（3）類似法人の役員に対する

¹²⁷ 本節における法令はすべて平成18年度法人税法改正前の当時の法条文を使用する。

¹²⁸ 訟月27巻12号（1981）2327頁、税資120号（1982）1頁、シュトイエル241号（1981）14頁。

¹²⁹ 田代雅之「第4章 過大役員給与の『不相当に高額』」山本守之・守之会『新版検証税法上の不確定概念』（中央経済社、2015）98頁。

報酬の支給の状況、(4) その他の事情を勘案すべき旨定めているところ、(中略) 前記法条が類似法人における役員報酬額を、(中略) 単に他に認定の方法がない場合の一応の参考にすぎないとみているものでないことは文理上明らかであり、(中略) 役員報酬額が客観的に適正か否かを判断するについては、類似法人における額との比較は不可欠というべき」と判示した。

そして、裁判所は、争点②について、「課税庁が、Xの業種を美術品の製造販売及び額縁の製造販売並びに書画材料の販売業ととらえたことに誤りはないというべきである」と判示し、算定類似法人の抽出の適否に関して、「形式的に比較するとXと全く同一の事業を営んでいる法人は存しないかのごとくであるが、課税庁が類似法人として掲げる法人はいずれもXの営業種目のうちの一つ又はそれ以上の数の事業をその営業種目としているから、いずれもXと同種の事業を営む法人と認めるに支障はないというべきである。」と判示し、役員報酬の算定に供する類似法人の選択の緩厳に関して、「法人税法施行令69条(過大な役員報酬の額)1号による過大報酬の額の判定において、(中略) 前記法条が推計課税を定めたものでないことは明らかであるばかりでなく、(中略) 推計課税と同様の厳格性を要求する必要はないというべき」と判示した。

裁判所は、そのうえで、A、BおよびCに対する役員報酬が不相当に高額であることは明らかであり、本件更正処分等には違法はないと判示して、X会社の請求を棄却した。

2. 考察

法人税法上、「不相当に高額」な部分は、「形式基準」と「実質基準」により判断されるが、「実質基準」の判断においては、極めて個別性が強く、その役員の職務対価の相当額を認定することは極めて困難であると考えられている¹³⁰。この点、本判決は、X会社の役員報酬の支給について、法令の各要件に照らして、その過大性を認定した上で、Y税務署長の過大額の認定を相当であると判断していおり、役員報酬の相当額の判断をする際のひとつの重要基準となり得るとの評価がある¹³¹。

筆者としても、同業類似法人による比較の必要性については、裁判所の判断どおりと考える。ただし、原告と同種の事業を営む法人で事業規模が類似する法人の選定については、本事案の別紙6から別紙10にて公表されているところ、係争事業年度毎に13社から21社と不統一の類似法人により比較がなされており、しかもそのうち非同族会社は1社から3社が取り上げられているものの、同族会社がそのほとんどを占めている点には公平性があるのか議論の余地があると考えられる。

また、各社の役員の事業に従事している状況は不明であり、各社の役員報酬等の適正性について事前に検証されているかどうか不明であるところから、比較されている類似法

¹³⁰ 品川芳宣「役員報酬の過大額の認定」旬刊商事法務963号(1983)37頁。

¹³¹ 品川・前掲注130)37頁。

人を別として、原告だけが詳細に役員報酬等の適正性について検討されている印象が強いと感じられる。

上記の点から、同業類似法人の選定に対する課税庁側による恣意性が排除されているのか疑問が残るところであると考え。このことから、課税庁側による比較する同業類似法人の選定された詳細な説明や、役員継続年数、事業への貢献の度合いを売上高営業利益率の推移などで具体的に類似している点がある程度あるのかを情報公開されなければ、原告にとってそれを否定する判断材料も乏しいことから、不利益、不公平を被っている可能性を否定できないと考える。

第2款 名古屋地判平成6年6月15日¹³²

1. 事案の概要及び裁判所の判決要旨

本事案を検討する意義は、法令 69 条 1 号が定めている「実質基準」をもってしても、結局「不相当に高額な部分の金額」は、明らかになっているとはいえないという点を問題とし、「不相当に高額」という不確定概念が、日本国憲法第 84 条に違反するとして提起された憲法訴訟であり、申告納税方式を採用する法人税の規定における不確定概念の当否が争われた注目すべき事案である¹³³点にある。

本事案は、地裁判決にて、請求棄却と判示され、原告（X 会社）は、地裁判決を不服として控訴に及んだが、名古屋高裁¹³⁴は地裁の判断を支持し控訴を棄却し、最高裁¹³⁵で上告棄却の判決が下された事案である。そのため、本事案については、主に、地裁判決における概要を考察する。

本事案の概要は以下の通りである。X 会社（原告）は、衣服等の縫製加工等を業とする株式会社であるが、昭和 62 年 2 月期の事業年度にいずれも常勤である代表取締役 A（株式持分 93.3%、役員歴 11 年 11 か月）及び取締役 B（A の妻で、株式持分 1.7%、役員歴 11 年 11 か月）に対し、それぞれ役員報酬として、1,800 万円及び 960 万円を支払い、それぞれを X 会社の法人税の損金の額に算入した。これに対して、Y 税務署長（被告）は、類似法人の役員報酬平均支払額（代表取締役は 620 万円、その他取締役は 380 万円）を上回る部分は不相当に高額な部分の金額にあたるとして、差額を X 会社の課税所得に加算する更正処分を行った。X 会社はこれを不服として、不服申し立てを経て訴訟を提起した。

本事案の争点は、主に 2 点、争点①法 34 条 1 項の合憲性、争点②本件更正処分の法 34 条 1 項、法令 69 条の適合性についてである。

名古屋地裁は、まず、争点①に対して、「法 34 条 1 項は、『不相当に高額な部分金額と

¹³² 訟月 41 卷 9 号（1995）2460 頁、税資 201 号（1995）485 頁。

¹³³ 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—租税公正基準 3—（2016）379 頁。

¹³⁴ 税資 208 号（1996）1081 頁。

¹³⁵ 税資 222 号（1998）1226 頁。

して政令で定める金額は、(中略) 損金の額に算入しない』と規定しているが、右規定の趣旨は、役員報酬は役務の対価として企業会計上は損金に算入されるべきものであるところ、法人によっては実際は賞与に当たるものを報酬の名目で役員に給付する傾向があるため、そのような隠れた利益処分に対処し、課税の公正を確保しようとするところにある」とし、「法 34 条 1 項の『不相当に高額な部分の金額』それ自体は不確定概念ではあるものの、法の趣旨によりその意義を明確になしうるものであり、しかも政令に定められた内容によって、その判断基準も客観的に明らかになっているといえるから、同条項は、憲法 84 条の課税要件明確主義に反するものではないというべきである。」と判示した。

また、争点②に対して、「令 69 条 1 号に規定される『相当であると認められる金額を超える部分の金額』については、(中略) 令 69 条 1 号に規定する事項を総合考慮して、当該法人の各役員について、職務に対する対価として相当であると認められる金額の限度を確定すべきである。」とした一方で、「被告 Y 税務署長は、本件類似法人の役員報酬額の平均値を基準とし、原告 (X 会社) にこれを増減すべき固有の特別事情があるか否かを検討すべきであると主張するが、令 69 条 1 号の文言からそのような結論を導き出すことはできない上、平均値が原則的として相当な報酬額の上限であるとするべき合理的根拠もない (中略) したがって、被告 Y 税務署長の主張するように、特別事情がなければ平均値が相当な報酬額の上限であるという判断方法も採用することはできない。」と原告被告双方の主張を排斥する判示をした。

地裁判決は、そのうえで、法令 69 条 1 号に規定する基準の 1 つでもある類似法人における役員報酬の支給状況について検討し、「被告 Y 税務署長は、原告 (中略) と同種の営業を営み規模の類似する法人 (具体的には、いわゆる倍半基準を採用し、(中略) 申告所得金額が欠損金額でないもの) を基準とし、愛知県三河地区を対象地区と選定して、類似法人の抽出を行ったことが認められる」が、「右基準は、何ら不合理ではなく (中略) 本件においては、(中略) 類似性の点で若干緩やかなきらいはあるものの、資料としての意義は有するものと解される。」としたうえで、本件類似法人と原告 X 会社との役員報酬額の比較をすると「A の報酬額は本件類似法人の代表取締役の平均の約 2.93 倍であり、B の報酬額も本件類似法人のその他の取締役の平均の約 2.56 倍であること。(中略) 最高報酬額は、(中略) A の報酬額はその約 2.14 倍であり、その他の取締役については (中略) B の報酬額はその約 1.26 倍であること。右によれば、本件類似法人と比較して、原告 (X 会社) において役員報酬額が著しく多くなっていることは明らかである。」と判示した。

2. 考察

法人税法上、「不相当に高額」かどうかの判断は、各々の役員がその法人の業務に対する貢献度が千差万別で極めて個別性が強く、その役員の職務執行の対価の相当額を認定することは極めて困難であるところ、「類似法人の役員報酬の支給状況」を具体的にどの程度斟

酌すべきか、判例等において必ずしも明らかにされていないと批判的な意見がある¹³⁶。

また、過大な役員報酬の判断について、役員給与が役員の役務提供の具体的対価であり、客観的な比較対象との比較による評価が可能であるという前提で、過大かどうかを従来は行ってきていたが、米国型の精緻な業績評価システムが、役員と従業員の区別無く拡大しつつあり、多国籍企業の競争戦略との関連もあり、役員給与の算定や支給方式と、金額水準は、現在、業種や地域の枠を超えて個別化し、多様化しているものと観察されているとの意見がある¹³⁷。このような変化の下では、法令の基準の下で従来の判例が具体的に適用してきた「過大かどうかを判別するメルクマール」も、その妥当性については、より精緻な見直しを行う必要があるのではなからうかと問題提起されている¹³⁸。

そして、本判例に対し、名古屋地判では、法 34 条 1 項及び法令 69 条 1 号の規定する「不相当に高額な部分の金額」の算定方法を忠実に踏襲した審査を行ったかのような体裁をとっているが、必ずしも法令の文理解釈に忠実な審査を行ったとは評価しにくく、なぜ 4 要素（①役員の職務の内容、②原告の収益の状況、③使用人に対する給料の支給状況、④類似法人における役員報酬の支給状況）審査の結果、判示されたような判断枠組みが唯一の適切な枠組みとして提示しうるのかについて、十分な説明がなされていないように思われるとの否定的な意見がある¹³⁹。

また、役員報酬が不相当に高額かどうか争いになるケースは、年額 1 億円を超える金額、少なくとも同数千万円を超える金額であるところ、本事案のような中小企業の代表者、

¹³⁶ 品川芳宣「役員報酬適正額認定における類似法人支給額比準の限界」税研 57 号（1994）42 頁。また、法令の規定は、元来役員報酬の恣意的な支給に対して牽制的に設けられている伝家の宝刀的なものであるから、商法（当時）上の規制の下に法人が自主的に定めた役員報酬の額については尊重されるべきであり、税務官庁の判断で当該規定をむやみに発動すべきではないとの意見や、本判例に対し、各規定の適合（適用）の具体的な方法については、従来詳細に論じられず、部分的に論じることが多く、この適合（適用）の問題について、本判決が、当事者双方の主張を排斥し、実質基準に基づいて具体的に判示したことは注目に値するが、本判決にいう「客観的相当額」の範囲をどのように判定するかが大きな問題であるとの意見として、品川芳宣「判例評釈 不相当に高額な役員報酬の損金不算入」TKC 税研情報 5 巻 4 号（1996）14 頁がある。

¹³⁷ 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. 事件第 7 巡回控訴裁判所判決」TKC 税研情報 21 巻 2 号（2012）67 頁、齋藤滋・前掲注 133）383 頁。

¹³⁸ 青山・前掲注 137）67 頁。

¹³⁹ 青山・前掲注 137）69 頁。青山教授は、さらに、類似企業に比準する適正額算定が国内で完結する本件事例では、国内法によって納税者の予測可能性が保証されるような立法が可能であり、国境をまたぐ取引のように異なる法制間での調整という困難な問題は避けられるという利点はあるが、役員給与決定という一見国内マターの課税立法についても、国境を越えた株式投資の多様化やコーポレートガバナンスの精緻化の中で、ルールグローバルなコンバージェンスが進展している状況を考慮すると、他国の投資家からみた場合の立法の透明性について、これまで以上の繊細な備えが求められているとも考えられることから、上記名古屋地裁判決の判断枠組みには、予測可能性の観点から、さらなる改善の余地が残されていると評価すべきと考えると問題提起されている

取締役の職務執行の対価としての相当額が 620 万円又は 450 万円というのは、社会通念上の観点からは過少であるという点において相当に乖離していると言わざるを得ず、この判決の問題点は、その認定した額の過少さに現われているとの否定的な意見がある¹⁴⁰。

筆者も学者や実務家の先生方と同様の考えをもっており、納税者にはわかり得ない情報によって比較類似法人が抽出される点から、納税者側の予測可能性の確保につき改善の余地があること、当時もさることながら令和の現代においてはなお一層、多国籍企業との競争にさらされている我が国の大企業のみならず中小企業の状況においても、立法の透明性が求められること、中小企業とはいえ、一法人の役員給与が 620 万円や 450 万円が適正額であるとの判断には低すぎると感じざるを得ないという点からも、このような判例が積み上げられてしまった以上は、法令の改正による改善の必要があるのではないかと考える。

第 3 款 大分地判平成 21 年 2 月 26 日¹⁴¹

1. 事案の概要及び裁判所の判決要旨

本事案は、課税庁の処分が一部取り消された、数少ない判例のひとつである。

本事案は、一般貨物自動車運送業及び不動産賃貸業等を営む法人である X 会社（原告）が、代表取締役であった A に対して支給した役員報酬及び役員退職給与に、それぞれ法 34 条 1 項及び法 36 条に規定する不相当に高額部分があったとして、Y 税務署長（被告）から本件更正処分等を受けたことから、その一部取消しを求めた事案である。X 会社は同族法人に該当する法人であり、A の死亡により、受け取った死亡保険金合計 2 億 7,200 万円を原資として、役員退職慰労金規定により、退職慰労金は当該役位の最終月額報酬にその在任年数及び支給倍率（取締役社長の場合は 3.5）を乗じて算定することとし、また、特に功績顕著と認められる役員に対しては、上記算定額の 30% の範囲内で功労金を支給するとともに、会社創立再建等格別の時期に具体的功労があり、功績顕著とみとめられる者について同範囲内で特別功労金を支給することがあり、役員の死亡が業務上の死亡ではないときは、死亡退職金とは別に直前の月間役員報酬の半年分を弔慰金として支給することができる旨が規定されていたため、その規定により算出した 2 億 7,000 万円（弔慰金を含む）を支給することとし、死亡退職金として損金に算入した。

本事案の争点は、2 点あり、争点①は、A の役員報酬に法 34 条に規定する不相当に高額な部分があるか、争点②は、A の役員退職給与に法 36 条に規定する不相当に高額な部分があるかである。

¹⁴⁰ 藤曲武美「過大役員給与（「不相当に高額」の意義等）一名古屋地判平 6.6.15（最判平 9.3.25）一」税務弘報 65 卷 6 号（2017）155 頁。本事案については、以下の文献も参考とした。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 号一租税公正基準 3—（2016）380-381 頁、松井宏「過大役員報酬の推計にかかる判例」波多野弘先生古希祝賀記念論文集（1999）237 頁。

¹⁴⁰ 税資 259 号（2009）順号 11147。

¹⁴¹ 税資 259 号（2009）順号 11147。

大分地裁は、一部認容、一部棄却の判決を下した（確定）。

大分地裁は、まず争点①に関して、「Aの役員報酬は、平成11年3月までの15年近くにわたり、月額150万円であったのが、同年4月以降、月額120万円に、さらに、平成13年4月以降、月額88万円に引き下げられていたところ、平成14年4月以降、月額150万円に増額され、同年1月から遡って150万円に増額された」ことについて、「被告（Y税務署長）は、原告（X会社）の平成14年3月期の業績が前期（平成13年3月期）より悪化していることからすれば報酬増額に理由がない旨主張するところ、（中略）平成13年4月にAの役員報酬が月額88万円に減額された理由は、食中毒事件関係で大口取引先との取引終了による売上減少とそれに伴うリストラにより従業員を削減したことの責任を明確にするためであった」とし、「経営責任明確化のための報酬減額を解消して、直前の月額120万円に戻すのみならず、平成11年3月以前の15年近くにわたって維持されていた150万円の報酬へ増額したとしても、業績の点からは必ずしも不合理であるということとはできない。」と判示した。さらには、「処分行政庁において抽出した比較法人12社の係数を基に比準報酬月額を算定すると136万7690円であり、（中略）Aの役員報酬月額150万円は、比準報酬月額からわずかに1割程度高いだけであること及び創業者として原告（X会社）に対するAの功績があることは明らかであること（中略）15年近くにわたって維持されていた金額に戻ったにすぎず、増額されたことについて不合理ということとはできないことも考慮すると、月額150万円をもって直ちに不相当ということとはできず、（中略）以上からすれば、Aの役員報酬に法34条1項に規定する不相当に高額な部分があるということとはできず、被告（Y税務署長）の主張は採用できない。」と判示した。

また、争点②に関しては、「処分行政庁においては、2法人のみを比較法人として平均功績倍率を3.094と算出し、原告（X会社）の採用していた功績倍率3.5を近似値として相当としているところ、2法人（中略）を抽出する過程で、欠損が多額であった1法人（中略）及び功績倍率のあまりの低さから本来あるはずの退職給与が支給されていないと思われる3法人（中略）を除外したこと（中略）については、上記のような原告（X会社）と他の同業種・類似規模の法人との業績の差異及びAの創業者としての功績を踏まえれば、その判断に相応の合理性があるものといえる。」として、「Aの役員退職給与のうち相当であると認められる金額は、適正役員報酬月額150万円に勤続年数37年（中略）及び功績倍率3.5を乗じた1億9425万円であり、これを超える部分は不相当に高額な部分にあたる。」と判示した。

2. 考察

過大役員給与の損金不算入額に関しては、当該法人の使用人やその役員の給与、類似法人の支給状況等と対比し、社会通念上、明らかに不相当に高額である部分を過大役員給与とするところ、本事案にて行政処分庁が主張した比較法人の比準報酬月額を超えた部分が

直ちに過大となるわけではないのであり、本章本節第 2 款で取り上げた名古屋高裁平成 7 年 3 月 30 日判決では、類似法人の役員報酬額の平均値が原則として相当な報酬額の上限であるとするべき合理的根拠もない¹⁴²との批判的な意見がある。

他にも、倍半基準の 0.5 倍から 2 倍の範囲を類似規模にあたることに疑問を呈する意見がある¹⁴³。

筆者も、売上高倍半基準による機械的、平板的な類似法人の抽出による判断には、疑問をもっている。本事案のように歴史のある企業の場合は、個別事情を実質的に勘案する必要があると考えている。そして、これまでの役員報酬に対する法人税法の沿革や経緯から、同族会社の行為計算否認規定の延長線上で判断されてしまう判例が積み上げられてきた歴史的背景を考えると、法改正によらなければ改善されないのではないかと考える。

第 2 節 役員退職給与に関する判例

第 1 款 東京地判平成 29 年 10 月 13 日¹⁴⁴、東京高判平成 30 年 4 月 25 日¹⁴⁵

1. 事案の概要及び裁判所の判決要旨

これまで役員退職給与の相当額の具体的な判定方法として裁判所が採用していた方法は、主として、功績倍率法と 1 年当たり平均法であり、前者の功績倍率法においては平均値を採用するか、最高値を採用するかで、前者を採用する判例が多かった。本事案の地裁判決は、平均功績倍率を 1.5 倍に修正した「1.5 倍基準法」とでもいうべき新しい判断基準

¹⁴² 池本征男「過大な役員報酬・役員退職給与かどうかが争われた事例」国税速報 6135 号 (2010) 31 頁。そして、過大役員退職給与の損金不算入額に関しては、役員退職給与の適正額を巡っては、争われる事案も少なくなく、多くの判例等では、「功績倍率法」（類似法人における功績倍率の平均値によるものと、最高値によるものがある。）と、「1 年当たり平均額法」によって適正な役員退職給与額を算定していることを紹介している。

¹⁴³ 西村亨「役員退職給与が不相当に高額であるとされた事例」月刊税務事例 42 巻 2 号 (2010) 20 頁。西村氏は、本事案での X 会社のように歴史がある会社の貸借対照表は、売上高の金額では比較にならず、また、倍半基準を採用した場合には、最大で 4 倍 (2÷0.5) の差異が生ずる可能性があり、これを類似規模とすることに違和感があるとしている。そして、倍半基準自体がある程度広い範囲を想定した基準であることを考えれば、少なくとも 2 項目以上の条件を満たすことで、倍半基準の補強をすべきと主張している。なお、本事案については、藤原真由美「判決インフォメーション 創業者の役員報酬と役員退職給与が不相当に高額か否かの判断基準」月刊税理 53 巻 13 号 (2010) 269 頁も参照している。

¹⁴⁴ 税資 267 号 (2017) 順号 13076

¹⁴⁵ 裁判所ウェブサイト (判例集未登載)

を採用したことが注目される。

本事案の概要は、ミシン部品等の製造、販売等を業とする X 会社（原告）が、平成 20 年 8 月 21 日から同 21 年 8 月 20 日までの事業年度（以下「本件事業年度」という。）の法人税について、平成 20 年 10 月 4 日に死亡退職した代表取締役 A に対して、平成 21 年 7 月 1 日の臨時株主総会において決議した退職慰労金 4 億 2,000 万円（以下「本件退職給与」という。）を支給し、所得金額の計算上、損金の額に算入して所得金額 6,391 万円余とする確定申告をしたところ、Y 税務署長（被告）は、本件退職給与につき、法人税法上損金の額に算入できる適正額を 2 億 1,124 万円であるとし、それを超える金額を所得金額に加算すべきとする更正等をした。X 会社は、これを不服とし、前審手続きを経て、本件更正等の取消しを求めて本訴を提起した。

本事案の争点は、本件退職給与のうち、「不相当に高額な部分の金額」（争点①）、国税通則法 65 条 4 項にいう「正当な理由」の有無（争点②）、本件更正等における権利の濫用、信義則違反の有無（争点③）であるが、本稿では争点①について焦点を当てて検討する。

本事案では、東京地裁で一部認容、一部棄却の判決となり、国側が控訴し、東京高裁は、原判決中控訴人（国）敗訴部分を取り消し、その部分につき被控訴人（X 会社）の請求棄却の逆転判決を下した。

東京地裁は、国が平均功績倍率法を採用して本件退職給与の相当額の算定方法として採用したことについて、本件平均功績倍率を X 会社に適用することで亡 A に対する退職給与として相当な金額と認めることが相当といえるか否かについて検討し、「同業類似法人間における平均功績倍率は、(中略)あくまでも同業類似法人間に通常存在する諸要素の差異やその個々の特殊性を捨象して平準化した平均的な値であるにすぎず、本来役員退職給与が当該退職役員の具体的な功績等に応じて支給されるべきものであることに鑑みると、平均功績倍率を少しでも超える功績倍率により算定された役員退職給与の額が直ちに不相当に高額な金額になると解することはあまりにも硬直的な考え方であって、実態に即した適正な課税を行うとする法人税法 3 4 条 2 項の趣旨に反することにもなりかねず、相当であるとはいえない。」と判示し、「少なくとも課税庁側の調査による平均功績倍率の数にその半数を加えた数を超えない数の功績倍率により算定された役員退職給与の額は、当該法人における当該役員の具体的な功績等に照らしその額が明らかに過大であると解すべき特段の事情がある場合でない限り、同号にいう「その退職した役員に対する退職給与として相当であると認められる金額」を超えるものではないと解するのが相当であるというべきである。」と判示した。

そして、東京地裁は、「これを本件についてみると、上記の事実関係によれば、本件役員退職給与に係る功績倍率は 6.49 であり、本件平均功績倍率 3.26 にその半数を加えた 4.89 を超えるものであるところ、亡 A が原告の取締役及び代表取締役として、借金の完済や売上金額の増加、経営者の世代交代の橋渡し等に相応の功績を有していたことがうかがわれ

ることからすると、亡 A の功績倍率を上記の 4.89 として算定される役員退職給与の額について上記特段の事情があるとは認められないから、本件役員退職給与の額 4 億 2,000 万円のうち、上記の功績倍率 4.89 に亡 A の最終月額報酬額 240 万円及び勤続年数 27 年を乗じて計算される金額に相当する 3 億 1,687 万 2,000 円までの部分は、亡 A に対する退職給与として相当であると認められる金額を超えるものではないというべきである。」と判示した。

2. 考察（第一審判決）

本事案については、肯定的な意見と、否定的な意見がある。

肯定的な意見としては、平均功績倍率の 1.5 倍によって相当額を算定すべき旨を判示したことは、役員退職給与相当額の算定方法のあり方に一石を投じたものと評価するものである¹⁴⁶。また、「緩衝範囲」の存在が明らかにされたことを、十分に評価するとの意見もある¹⁴⁷。さらに、倍半基準の欠点に対する修正策として、一步前進したものと評価する意見もある¹⁴⁸。

その一方で、本判決は、平均功績倍率を 1.5 倍したことについて必ずしも明確な根拠を示したものとは言い難いとの意見¹⁴⁹、また、本判決は、過去の裁判例と異なり、支給事例の特殊事情を根拠にして平均功績倍率の採用を否定するのではなく、平均功績倍率そのものの性格から平均功績倍率をそのまま適用することの不合理性を導き出しているように思われ、この点に論理の飛躍があるように思われるとの意見もある¹⁵⁰。

他にも、1.5 倍ルールは原告が主張したものでもなく、裁判所が相当の乖離はなぜ功績倍率の半数までなのかという点が示されておらず、過去の功績倍率にまつわる裁判例との整合性を導くことも難しいのではないかとする意見¹⁵¹や、納税者の予測可能性をより高めるためにも本争点については本判決を機に最終的には立法による解決を期待したいとする意見もある¹⁵²。

¹⁴⁶ 品川芳宣「役員退職給与相当額の算定に平均功績倍率 1.5 倍を適用」税研 199 号（2018）103 頁。他に、品川芳宣「役員退職給与適正額の算定に平均功績倍率 1.5 倍を適用」TKC 税研情報 27 卷 2 号（2018）41-42 頁も参照した。

¹⁴⁷ 渡辺充「役員退職給与につき平均功績倍率の 1.5 倍の倍率が是認された事件」旬刊速報税理 37 卷 7 号（2018）29 頁。

¹⁴⁸ 長島弘「過大退職金の算定に当たり平均功績倍率の 1.5 倍までが相当額とした裁判例」月刊税務事例 50 卷 3 号（2018）45 頁。

¹⁴⁹ 品川・前掲注 146）103 頁。同様の意見として、廣木準一「元代表取締役への退職慰労金と法人税法 34 条 2 項にいう不相当に高額な部分」ジュリスト No.1523（2018）154 頁を参照した。

¹⁵⁰ 藤曲武美「過大役員退職給与と平均功績倍率」税務弘報 66 卷 2 号（2018）128 頁。

¹⁵¹ 中尾隼大「平均功績倍率の合理性～東京地裁平成 29 年 10 月 13 日判決を素材として～」月刊税理 61 卷 6 号（2018）136 頁。

¹⁵² 西中間浩「役員退職給与の額につき、平均功績倍率の数にその半数を加えた数を超えない

筆者は、原告、被告の双方からの要求によらず、裁判所の判断にて、1.5倍基準とでもいふべき新しい比較基準をもって判決がなされたことは画期的であると考えており、これまでの判例よりも前進した判断であると評価できるものとする。その一方で、前述の学者や実務家のご指摘のように、その根拠の説明が十分ではないことにも同意するものであり、その根拠の説明が十分であったならば、本事案は立法論による法律の改正をすることなく裁判所の判断により過去の判例にならうようなものとはならず、先例的な判例になり得たと考える。しかし、実際には、第二審では過去の判例にならう判断がなされ、原判決中控訴人（国）敗訴部分を取り消し、その部分につき被控訴人（X会社）の請求棄却の逆転判決が下され、やはり現実には法改正に拠らなければ改善されないと考える。

3. 裁判所の判決要旨（第二審判決）

東京高裁は、次のように判示し、原審の1.5倍基準を取消し、その理由として、東京高裁は次のように判示した。

「当該退職役員及び当該法人に存する個別事情であっても、法人税法施行令70条2号に例示されている業務に従事した期間及び退職の事情以外の種々の事情については、原則として、同業類似法人の役員に対する退職給与の支給の状況として把握されるべきものであり、(中略)役員退職給与の適正額を算定するに当たり、これを別途考慮して功労加算する必要はないというべきであって、(中略)同業類似法人の役員に対する退職給与の支給の状況として把握されたとはいいい難いほどの極めて特殊な事情があると認められる場合に限り、これを別途考慮すれば足りるというべきである。」「そこで、亡Aの役員在任中の功績について検討すると、(中略)同業類似法人の役員に対する退職給与の支給の状況として把握されたとはいいい難いほどの極めて特殊な事情があったとまでは認められない。」

4. 考察（第二審判決）

東京高裁の判決に対しては、同業類似法人の抽出が合理的に行われてもなお、同業類似法人に対する役員退職給与の支給の状況として把握されたとはいいい難いほどの極めて特殊な事業があると認められる場合に限られると限定的に解釈した点に特徴があり¹⁵³、本判決

数の功績倍率により算定された額は、当該法人における当該役員の具体的な功績等に照らしその額が明らかに過大であると解すべき特段の事情がある場合でない限り、法人税法施行令70条2号にいう退職給与相当額を超えるものではないとして、課税庁の処分を一部取り消した事例」税経通信73巻3号(2018)171頁。他にも本事案では、林仲宣・谷口智紀「平均功績倍率による役員退職給与の上限算定基準」税務弘報66巻5号(2018)88-89頁、依田孝子「役員退職給与「不相当に高額な部分の金額」の算定／平均功績倍率の合理性」税研197号(2018)96頁、依田孝子「役員退職給与の「不相当に高額な部分の金額」～平均功績倍率の合理性～」月刊税理61巻2号(2018)100頁を参照した。

¹⁵³ 加島康宏「法人役員退職給与・「不相当に高額」の判断方法について」会計論叢14号(2019)182頁。

は平均功績倍率には東京地裁が指摘するような問題点はないと考えて平均功績倍率方を最も合理的な方法とし、これは、平均功績倍率方の適用を合理的とした多くの裁判例に沿うものであるから、東京地裁がこれまでの裁判例とは異なる新たな見解を示したのに対して、本判決はこれを否定し元の路線に戻ったとの意見があり¹⁵⁴、本判決が「具体的貢献の態様及び程度は必ずしも明らかではな」としていることから、当該役員の退職事情及び退職する当該役員の法人に対する貢献度を示す「客観的な証拠」を納税者側が立証できることを前提にすることで、その程度が新たな論点になるとの意見がある¹⁵⁵。

筆者は、これらの意見に対し、納税者側による説明責任（アカウントビリティー）の向上による建設的な対話ができる法改正を整備する必要があると考えており、本稿第4章にてその点をより詳細に考察する。

なお、本判決には、否定的な意見も多い。例えば、平均より高い功績倍率が相当と認められるためには、その高い功績倍率を採用している会社を基準に倍半基準でサンプルを抽出して求めた平均値が高い功績倍率以上である必要があり、そのためには、5倍や6倍といった本件での4.31倍を超える功績倍率を採用している会社の存在が必要となり、さらに5倍や6倍といった功績倍率もまた相当性が問われることになるため、このようなモデルは破綻しているとの意見がある¹⁵⁶。

また、東京高裁判決では、平均功績倍率法で捨象できない個別事情を「極めて特殊な事情」と呼んで、その評価は可能であるとしたものの、具体的な例示はなく、法令70条2号「……状況等に照らし」という規定にある「等」については、軽々に切り捨てているとの意見もある¹⁵⁷。

筆者も、これらの意見には同意するものであり、平成18年度法人税法改正後の役員給与及び役員退職給与の考え方は、従前とは異なる大幅な改正がなされていることから、本事案の二審判決に対しては、結局のところ従前の判例を踏襲するような実に保守的な判断が下されたことは残念であると考えている。仮に従前の判例を踏襲するにしても、平成18

¹⁵⁴ 西本靖宏「役員退職給与の「不相当に高額な部分の金額」の算定における平均功績倍率の合理性」ジュリスト1531号 平成30年度重要判例解説（2019）193頁。

¹⁵⁵ 佐藤謙一「平均功績倍率による役員退職給与の適正額の算定と当該役員の貢献度」国税速報6546号（2019）16-17頁。

¹⁵⁶ 長島弘「過大退職金の算定に当たり平均功績倍率の1.5倍までを相当額とした一審判決を否定した控訴審判決」月刊税務事例50巻8号（2018）68-69頁。

¹⁵⁷ 渡辺充「役員退職給与と平均功績倍率1.5倍の控訴審判決」旬刊速報税理37巻22号（2018）28-29頁。他に、東京高裁判決に批判的な意見として、大淵博義「『不相当に高額』な役員退職給与の認定をめぐる論点～最近の判決事例にみる問題点の検証～」月刊税理61巻10号（2018）7頁を参照した。他にも、林仲宣・谷口智紀ほか「役員給与に関する判例・判決例の動向」税務弘報66巻9号（2018）60頁、山口敬三郎「役員退職給与と相当額の算定に平均功績倍率1.5倍を適用した事例」月刊税務事例51巻7号（2019）45-46頁、依田孝子「役員退職給与の「不相当に高額な部分の金額」～平均功績倍率の合理性～」月刊税理61巻10号（2018）116頁、岩崎宇多子「役員退職給与の「不相当に高額な部分の金額」算定方法の合理性」税研201号（2018）83頁も参照した。

年度法人税法改正による大幅な変更を考慮すべき説明が必要であったと考える。

第2款 東京地判平成28年4月22日¹⁵⁸

1. 事案の概要及び裁判所の判決要旨

本事案の意義は、従来の判例では、前者に対しては売上高倍半基準による同業類似法人との比較によりその平均額が基準となって判断され、後者については、同じく同業類似法人の功績倍率との比較によりその平均額が基準となって判断されることが多かったところ、本事案は、そのいずれも平均額ではなく、最高額で判断された事案であり、特に、前者においては最高額で司法判断された初めての裁判であるという点が特徴である。

本事案は、原告（以下「X会社」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（以下「本件係争年度」という。）において、役員4名に支給した役員報酬ないし役員給与及び代表取締役を退任した者に対して支給した役員退職給与について、いずれも不相当に高額な部分があり、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正処分を受けるとともに、それぞれ過少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、本件各更正処分の一部及び本件各賦課決定処分を求めた事案である。

本事案の争点は、2点あり、本件役員ら給与のうち、不相当に高額であるとして損金の額に算入されない部分の有無及びその額（争点①）、本件退職給与のうち、不相当に高額であるとして損金の額に算入されない部分の有無及びその額（争点②）である。

東京地裁は、類似会社の最高額を超えていない役員退職給与は妥当と判断し、役員退職給与についての追徴課税は全額取消し、役員給与についてのみ「不相当に高額」として、追徴税額のうち5,000万円を取り消しとする判決を言い渡した（一部認容、一部棄却）。X会社が控訴したが、東京高裁¹⁵⁹は控訴棄却とし、さらにX会社は上告したが、最高裁¹⁶⁰は上告棄却、上告不受理として確定した。

そのため、以下では、主に、東京地裁での判決要旨を中心に考察して行くこととする。

なお、本件係争年度は、平成19年2月期から平成22年2月期までの各事業年度であり、平成18年度法人税法改正による役員報酬等の規定の改正が適用される前後が含まれているが、「不相当に高額」であるか否かという判断の内容は条文番号以外に大きな変わりはないことから、改正前を旧法34条1項、旧法令69条とし、改正後を法34条2項、法令70条1号イとして以下で使用する。ただし、平成18年度改正による役員報酬等の規

¹⁵⁸ 税資 266 (2016) 順号 12849

¹⁵⁹ 税資 267 (2017) 順号 12981

¹⁶⁰ LEX-DB 25560182 (2018)

定では、役員賞与が損金不算入であったものから、損金算入とすることが認められ、利益処分ではなく、費用として認められたことから、その法的解釈自体は大きく変容していることには注意が必要であると考える。

裁判所は、所轄税務署長が沖縄国税事務所と熊本国税局管内の同業類似法人を 34 法人選定し、倍半基準により、比較対象業者を抽出することについては、これを合理的なものとして容認した上で、「X 会社の代表取締役又は取締役（本件役員ら）の職務の内容は、（中略）特別に高額な役員報酬ないし役員給与を支給すべきほどの職務の内容であるとまでは評価し難い（中略）類似法人の代表取締役及び取締役らの役員報酬ないし役員給与の最高額を上回る部分は、不相当に高額な部分の金額に該当するというべきである。」と判示した。

本事案の争点②退職給与のうち、不相当に高額であるとして損金に算入されない部分の有無及びその額について、裁判所は、「法人税法 34 条 2 項（中略）を受けて法人税法施行令 70 条 2 号は、（中略）その事業規模が類似するものの役員に対する退職給与の支給の状況等に照らし、その退職した役員に対する退職給与として相当であると認められる金額を超える場合におけるその超える部分の金額とする旨を定める。（中略）本件においては、代表取締役に対する役員給与の最高額について、比較法人 4 法人のうち上位 2 法人と下位 2 法人との間に大きな乖離がみられ、しかも、その平均額についても各比較法人の代表取締役に対する役員給与の最高額との間に大きな乖離がみられるという状況である」として「原告における職務の内容に照らして、（中略）最高額を超えない限りは、不相当に高額な部分の金額があるとはいえない」と判示した。

2. 考察

本事案では、過大役員給与の規定である法 34 条 2 項が、租税法律主義の憲法 84 条に違反しないかがひとつの論点になった判例で、納税者側は、法律により納税者側で把握することの不可能な事項によって課税処分を行うことから、納税者の予測可能性が害されるとして、憲法 84 条に違反すると主張したが、裁判では、第 1 審は過大とされた役員退職給与は処分が取り消され、それ以外の役員報酬は第 1 審でも控訴審でも処分が適法と判断された。裁判所は、納税者にとっても把握している事項と、把握が可能な事項が、課税要件になっているとして「相応の予測は可能である」とし、一般的に是認しうる程度に具体的で客観的であるとし、憲法 84 条に違反しないと判示した。

本判決の意義として、過大役員給与規定について、合憲性の問題を正面から議論している点で、参考になる判例であるが、課税要件明確主義に違反しているか否かの判断をこのような議論で済ませて良いものか、検証過程に疑問が残り、予測可能性がどこまで具体的に求められるかが問題の本質である¹⁶¹との否定的な意見がある。

¹⁶¹ 木山泰嗣「判決から読む憲法解釈<第 41 回>過大役員給与規定と租税法律主義」月刊税理 60 巻 6 号（2017）105 頁。

また、本事案は、倍半基準において選択された比較会社における役員報酬等のうち、裁判所は原処分を考慮したうえで、最高額により判断しており、この点は評価し得る¹⁶²と評価する意見がある。その一方で、裁判所は、売上金額は、法人の事業規模を示す最も重要な指標のひとつであるとして、倍半基準は合理的であるとし、地域や業種を限定することも法文上正当であると判断している点は疑問が残る¹⁶³と否定的な意見もある。その理由として、法令における4つの判断要素のうち、「その内国法人の収益」は、この場合は利益とみるべきであり、売上という数値は、会計方針として純額主義と総額主義で大きく異なるもので、利益が役員報酬等の決定要素として考えるのが妥当である¹⁶⁴と述べている。

さらに、中小企業のみが「不相当に高額」として課税される問題に対し、いわゆる「お手盛り」の観点から分析をし、株式会社はお手盛りの弊害が最も大きく存在し得るものであり、その理由は、株式会社の場合、取締役が報酬等を過大に支払ったことによって、会社財産が減少し、債権者が不利益を被ったとしても、有限責任のもと、合名会社・合資会社のような無限責任社員が存在しない以上、救済する途が限られている¹⁶⁵と述べている。

そして、昨今の大規模公開会社の巨額な役員報酬等を不問にしながら、中小企業の同族会社のみを規制するのは、平仄を欠いたものといえ、上場会社にも同族会社と同様に適用すべきものであり、法の下での平等に反する¹⁶⁶と批判されている。

他にも、本事案である残波事件の控訴審裁判所に提出する意見書（未定稿）をまとめたものとして、当該法人が役員給与の額を決定するに当たっては、他の類似法人の支給事例を斟酌して決定するような過程は一般的には行われていないところであるが、法人税法において、「不相当に高額」な役員給与の認定に当たって、類似法人の支給状況に基づいて判定すると言う規定が置かれたのは、その「不相当に高額」な役員給与額を認定するに際してのひとつの判断基準（要素）として位置付けているにすぎず、このことは、類似法人の支給額の平均値や最高値を上回っている事実を認定して、機械的、平板的に、その上回っ

¹⁶² 長島弘「役員給与に係る不相当性の判断と倍半基準」月刊税務事例 48 巻 7 号（2016） 27 頁。

¹⁶³ 長島・前掲注 162） 27 頁。

¹⁶⁴ 長島弘「役員給与に係る不相当性の判断と倍半基準」月刊税務事例 48 巻 7 号（2016） 27 頁。なお、他にも本判決では倍半基準によりながらも役員報酬の判定において平均値ではなく最高額を採用したことを評価するものとして、渡辺充「特集・役員給与の適正額—残波事件—」旬刊速報税理 35 巻 24 号（2016） 36-37 頁がある。

¹⁶⁵ 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 49 巻 5 号（2017） 43 頁。

¹⁶⁶ 長島・前掲注 165） 43-47 頁。なお、渡辺充「特集・役員給与の適正額—残波事件②・控訴審判決—」旬刊速報税理 36 巻 19 号（2017） 49-50 頁によれば、コーポレートガバナンスコードの公表を受けて本件残波事件は同族会社の事案であるから報酬の透明性確保の観点から直ちに上場企業と同じ土俵に上げて議論することはできないことは筆者も十分理解しているが、業績連動給与の導入など、時代は変化しており、本件争点に対する判示内容は、なんら合理的な説明がないところで、時代の潮流にのった判断が示されたとは到底思われなとの意見を述べられている。

た金額を過大役員給与と認定する趣旨ではない¹⁶⁷との否定的な意見がある。

さらに、過大な役員給与の支給が、租税負担軽減（租税回避）のために行われると言う一般の理解に鑑みれば、過大役員給与を支給した当該法人の法人税額（2019年時点で法人税率は最高で23.2%）と、役員給与に係る所得税額（2019年時点で所得税の給与所得税率は、最大で45%）と、適正な役員給与のそれとを対比すれば、過大な役員給与を支給した場合には、法人税と個人の所得税負担がより多額になることは、長年に亘る法人税率の減少と個人所得税率の最高税率の上昇から当然の結果であり、これらの税負担の軽減の視座からの検証も、現実の役員給与の支給額の是非を検討する上で留意する必要がある¹⁶⁸。

さらに加えて、有能な人材のヘッドハンティングによる役員就任や、ここ十数年の間における外国人役員の出現により、わが国の役員給与金額の水準は大幅に上昇しており、高額化している現状にあることも平成18年度法人税法改正前の古き時代とは異なる現象が生じているということを見逃すべきではなく、もはや、過大役員給与の否認規定の趣旨・目的とはかけ離れた次元の問題として認識すべき時代が到来しているといえる¹⁶⁹との意見がある。

従前では、役員賞与は利益処分とみなされ損金不算入とされてきたところ、平成18年度改正以後は役員報酬と役員賞与を一体化した「役員給与」という概念で費用として認められて損金算入されるように法の趣旨・目的は変容している。これは、会社法上も、企業会計基準上も同様の趣旨・目的に変容したことに基因した法改正である。このことから、一見して客観的に明白な過大役員給与等の支給事例を挙げて、否認するという論理は、現行の法34条2項を受けた法令70条1号イにおいて規定する、類似法人の支給状況、つまり、同業類似法人の平均役員給与額や、平均功績倍率法に基づく平均的な役員退職金の額を上回る部分が、常に「不相当に高額」な役員給与で、損金性を有しないと否認する趣旨ではなくなっているとの意見がある¹⁷⁰。仮に課税庁がこれに異論を呈して、従来のような考え方で「不相当に高額」な役員給与とするのであれば、それは、課税庁の私的自治に対する不当な介入と批判されてもやむを得ないところであろうとの意見もある¹⁷¹。

筆者は、その沖縄・熊本地方の地域では、突出した業績を誇っている本事案の原告に対して、地域を限定し、かつ、売上高倍半基準による比較を行うに際しては、上位の比較法

¹⁶⁷ 大淵・前掲注96) 1-2頁

¹⁶⁸ 大淵・前掲注96) 2頁。

¹⁶⁹ 大淵・前掲注96) 2頁。

¹⁷⁰ 大淵・前掲注96) 4-5頁。他に、大淵博義「過大な役員給与（報酬）認定の問題点とその今日の課題－「倍半基準」による類似法人選定と過大認定の不当性を中心として－」月刊税理59巻11号（2016）2頁も参照した。

¹⁷¹ 大淵博義・前掲注96) 7頁。なお、同様の内容として、大淵博義「最近の過大役員給与否認の論点」中央大学会計人会報第21号別冊（2016）

（http://chudai-kaikeijin.jp/bulletin/pdf/bulletin20_2016-10-25_other.pdf, 2020年1月1日最終閲覧）も参照した。

人よりも下位の比較法人の業績による影響が大きく、その平均額ではなく、最高額を採用した裁判所の判断には同意できるものの、原告の商圏は日本全国に及んでおり、より広い地域や、株式を公開しているような上場企業も含めた同業類似法人の選定の必要性を考慮すべきではなかったかと考えている。しかも、原告の役員には、職務執行の事実があり、実際に業績向上に寄与していると考えられることから、平成 18 年度法人税法改正以後の「不相当に高額」の判断に際して、職務執行の対価性を機械的に判断することにはやはり否定的な考えを持っており、「不相当に高額」の判断を課税庁が行うに際しては、職務執行の事実が認められないような明らかな場合にのみ限定することも考慮されるべきであると考えている。

第3節 小括

本章で確認してきたように、課税庁は、倍半基準及び功績倍率法の平均または1年当たり平均法を採用し、裁判所は、最高値または平均値、結果的には控訴審で取り消されたものの1.5倍基準を採用してきたところ、法解釈上では、売上高による倍半基準で統一されてしまっていると考える。そのため、筆者は法改正による対応によらなければ、これまでの判例を変えることはできないと考えている。

第4章 役員給与、役員退職金の適正額に関する一考察

本章では、法人税法上の役員給与、役員退職金の適正額を求めるに際して、各関連法規の沿革、現行法の問題点、これまでの判例、学説や実務家の考えなどを考慮して、自分なりの考えを提言していく。特に、会社法や企業会計基準の改正、さらにはコーポレートガバナンス・コードなどからの後押しを受けて、法人税法の内容も改正されてきた近年の経緯を踏まえて、統計的な方法による判断基準ではなく、実働の実績がある役員に対する職務執行の対価としての報酬であるということを重視した判断基準のもとで適正額が検討されるようになることを目的とした提言を行う。

具体的には、①非上場企業側からの役員報酬に関するアカウントビリティー（説明責任）の課税庁側への情報開示、②課税庁側からのディスクロージャー（情報公開）による納税者側の予測可能性の向上、③①と②を制度化するための法令70条の改正という提言を示す。このような対応によって、現在の課税庁や裁判所で判断基準とされている批判的な意見の多い「倍半基準」という機械的な判断により、納税者側による否認の立証が困難な状況が改善され、本来の意味での実質基準による職務執行の対価性についての建設的な対話がなされること、ひいては税法が日本経済の活力を削ぐといった問題が改善されることを期待するものである。

第1節 非上場企業側からの役員報酬等に関する アカウントビリティー（説明責任）の情報開示の考察

第1款 直近の日本政府による上場企業に対する施策の確認

平成31年1月31日、内閣府令第3号「企業内容等の開示に関する内閣府令の一部を改正する内閣府令」が公布された¹⁷²。本改正は、平成30年6月に公表された金融審議会「ディスクロージャーワーキング・グループ」報告における「財務情報及び記述情報の充実」、「建設的な対話の促進に向けた情報の提供」、「情報の信頼性・適正性の確保に向けた取組」に向けた適切な制度整備を行うべきとの提言を踏まえ、有価証券報告書等の記載事項の改正を行うためのものである。役員報酬に関する改正のうち、「建設的な対話の促進に向けた情報の提供」を目的とした情報開示内容の改正について特に確認していく。

有価証券報告書における、「コーポレートガバナンスの状況等」に関して、追加された役員報酬に関連する情報は、「役員の報酬について、報酬プログラムの説明（業績連動報酬に関する情報や役職ごとの方針等）、プログラムに基づく報酬実績等の記載を求める。」というものである。

¹⁷² 金融庁サイト (<https://www.fsa.go.jp/news/30/sonota/20190131.html>, 2020年1月1日最終閲覧)。

な対話」の対象者は、企業経営者と投資家である株主との間にある、情報の非対称性を少しでも縮小しようとする意図があるものと考えられる。その一方で、税法上においても、有価証券報告書の情報は、法 34 条 1 項 3 号に規定されている業績連動給与の損金算入の判断においても使用されており、近年の我が国政府の施策の経緯として、法人税法が企業の成長志向の阻害とならないような施策を打ち、長期的な企業価値の向上に向けた企業経営者による大胆な経営判断を後押しして行くことが鍵となる施策として掲げられてきたことについては、本稿第 1 章第 4 節第 1 款にて確認した。

そのため、非上場会社、同族会社に対しても、上記のような建設的な対話の促進に向けた情報の提供を求めることによって、役員報酬の額がどのように判断されたのか、役員の過去の経歴や功績、職務内容はどのようなものであったのか、上記内容に加えて、役員が判断してきた中長期経営計画の説明などを文書化して、任意に課税庁に提出する制度を新たに導入することを考察する。

その目的は、2 点あり、1 点目は、本稿第 2 章第 3 節第 2 款でも触れたように、業績連動型の報酬制度は、同族会社についても必要では無いかと考えている。2 点目は、本稿第 2 章第 4 節第 1 款で触れたように、役員報酬等が損金不算入となる「不相当に高額」とみなされる部分の金額は、法令 70 条 1 号において規定されており、その内容を改めて確認すると、実質基準については、法人側で政令の判断基準に従って、①その役員の職務内容（役職、経験年数）、②その法人の収益の状況、③その法人の使用人に対する給料の支給の状況、④その法人と同種の事業を営む法人でその事業規模（収益状況も類似する）が類似する法人の役員に対する支給状況、⑤等に照らして、これら 5 つの要素を総合的に判断したうえで、職務の対価として相当と認められる役員報酬等の額を判断しなければならない。このうちの、①から③は納税者側による説明義務があるものと考えられるが、本稿第 3 章のこれまでの裁判例で確認したように、納税者側の主張により①から③の説明がなされても、裁判所はそれを無視して、④の課税庁側の主張による同業類似法人の選定に基づいて判断されてきた判例が多いことから、納税者側の主張を課税庁も裁判所も無視できないようにするための、納税者側によるアカウンタビリティー（説明責任）の向上に関する、より明確な法改正が必要であると考えている。

ただし、筆者は、すべての非上場企業を対象として、上記対応が必要であるとは考えてはおらず、非上場企業の中でも、1 人会社のような企業ではなく、資本金、売上高、税引前当期純利益などを基準として、業績が良好で地方において突出した業績を誇っている企業、国際的な競争にさらされている企業、将来的に株式上場を目指している企業といった会社らしい企業を想定しており、業績連動給与の導入、「不相当に高額」と課税庁側に判断されそうなほどの役員報酬を支給することができるような、将来の我が国経済の成長の柱となり得るような潜在的な力をもった企業を想定している。そのような企業の経営に対して、税法が成長志向の阻害とならないような施策を打ち、長期的な企業価値の向上に向け

た企業経営者による大胆な経営判断を後押しして行くことは、近年の政府の施策にも適うものであると考えるからである。

図表 4-2-3 平成 29 年度 組織別・資本金階級別法人数 (国税庁) ¹⁷⁵

区 分	1,000万円以下	1,000万円超 1億円以下	1億円超 10億円以下	10億円超	合 計	構成比
(組織別)	社	社	社	社	社	%
株式会社	2,179,140	337,328	15,547	5,652	2,537,667	93.8
合名会社	3,642	171	-	1	3,814	0.1
合資会社	15,582	526	-	4	16,112	0.6
合同会社	82,195	606	120	10	82,931	3.1
その他	48,272	16,663	699	469	66,103	2.4
合計	2,328,831	355,294	16,366	6,136	2,706,627	100.0
構成比	(86.1)	(13.1)	(0.6)	(0.2)	(100.0)	

国税庁が公表している統計によると、平成 29 年度の法人数は約 270 万社あり、株式会社の数は、約 253 万社と全体の 93.8%を占めている。その株式会社のうち、資本金が 1 億円を超えるものは約 2 万社であるから、残りの約 251 万社、その中でも資本金が 1,000 万円以下の数は、約 218 万社は中小法人である。そして、これらの中小法人は、株主総会を現実に開催している会社は極めて少ないと考えられ、また、役員といっても株主総会において厳正に選任されるというよりは、株主総会自体を構成する株主のうちその大部分を有する者が取締役であり、かつオーナーであると考えられている¹⁷⁶。

現行法人税法は、役員は企業の経営に参加するものであるという基本的考え方を前提としているが、日本の法人の実態は、上記のように 270 万社のうち、会社らしい会社は多く見積もっても 10%に満たないと思われ、多くの中小法人においては、社長自らが使用人的な労働に従事しているのが実態であると思われ、役員の肩書きを持たない「使用人」が皆無であるという法人も少ないと思われる¹⁷⁷。

言い換えると、そのような法人にあつては、役員給与といっても、その実態は使用人の労務の対価として本来的に法人企業のコストを構成する性格の支出であるとみてもよいものがあると思われ、このように考えてくると、現行法の建前自体が日本の法人企業の実態に鑑みて、再検討されねばならないという意見もあり、立法論的には日本の法人企業の実

¹⁷⁵ 国税庁サイト「会社標本調査結果 平成 29 年度分統計表」

(<https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/kaishahyohon2017/pdf/kekka.pdf>, 2020 年 1 月 1 日最終閲覧)。

¹⁷⁶ 武田昌輔「役員の給与等と課税の問題点」日税研論集第 38 号 (役員の給与等をめぐる今日の問題点) (1997) 13-14 頁。

¹⁷⁷ 北野弘久『税法解釈の個別研究Ⅱ』(学陽書房、1982) 98 頁。

態にふさわしい外形的基準を法定することが望まれており、そのためには法人企業の業種、規模等をいくつかに類型化し、各類型型にふさわしい役員給与、役員退職給与の税法的取扱いを規定することとされるべきであろうという意見がある¹⁷⁸。

筆者も同様の意見を持っており、中小企業向けにこそ税法上の課税要件明確主義に則り、企業実体にふさわしい外形的基準を法制化し、法人企業をいくつかに類型化して税法上の取扱いを規定することで、より予測可能性のあるものにしなければならないと考えている。

第2節 課税庁側からのディスクロージャー（情報公開）による 予測可能性の向上に関する考察

「過大な役員給与の額」については、法34条2項からの委任規定により政令で定められている法令70条1号イの規定が適用されることになり、実質基準については、法人側で政令の判断基準に従って、①その役員の職務内容（役職、経験年数）、②その法人の収益の状況、③その法人の使用人に対する給料の支給の状況、④その法人と同種の事業を営む法人でその事業規模（収益状況も類似する）が類似する法人の役員に対する支給状況、⑤等に照らして、これら5つの要素を総合的に判断したうえで、職務の対価として相当と認められる役員報酬等の額を判断しなければならない。しかし、⑤の「等に照らして」の要件は、事実上明らかにはされておらず、それ以外の4つの要件で判断されていると考えられる。

④の要件は、課税庁側にしかわからない情報に基づいて所謂売上高による「倍半基準」と呼ばれる手法により、不相当に高額と認められる額が損金不算入とされる判例が多い。非同族会社に対する「不相当に高額」と判断されるような判例はこれまでにみられないが、株主と取締役が同一であるような同族会社においては、特に留意する必要がある。倍半基準による手法は平板的、機械的に比準会社を選定されて、それを反証しようにもできないという批判が学者や実務家から多く出されていることから、課税庁側のディスクロージャー（情報公開）の向上に向けた法改正が必要であると考えられる。

近年の事件としてマスコミを騒がせたものとして、日産自動車株式会社のカルロス・ゴーン前会長の事件において、役員の高額報酬のあり方が問題となっており、日米欧のCEO報酬の中央値は、日本2億円、米国12億円、欧州6億円ということのようである¹⁷⁹。

欧米では、業績達成度や株価に応じた株式報酬が多いため、日本と比較してこのような差異が生じていると考えられるが、これに比べると、生活を保障する基本報酬は日本と欧米の差はあまりなく、本来は、役員報酬を役員生活を保障する基本給と、業績の裏付け

¹⁷⁸ 北野・前掲注177) 98頁。他にも、四元俊明『行間の税法解釈学—判例・裁判例から見た不条理の世界—』（ぎょうせい、1988）156-157頁、中島茂幸「同族会社における役員給与問題」税法学565号（2011）209-210頁を参照した。

¹⁷⁹ 山本守之「高額役員給与を考える」月刊税務事例51巻7号（2019）90頁。

となる成果給、株価を高めた成果給に分ける必要がある¹⁸⁰。そのうえで、高額か否かを判断すべきところ、日本では、裁判所が他社を比較するだけで損金性を判断している。

本稿において、これまでに確認してきたように、「不相当に高額」という不確定概念を用いた役員給与の同業類似法人の抽出に当たっては、課税庁及び裁判所では売上高による「倍半基準」により判断され、役員退職給与においては同じく売上高による「倍半基準」によって抽出された法人から、功績倍率法と1年当たり平均法により判断されることが多い。

この点については、推計課税による同業者率算定のための同業類似法人の抽出に際して、推計課税の同業者率採用のための同業類似法人の抽出基準である「倍半基準」を役員給与、役員退職給与等の過大認定における同業類似法人の抽出基準とすることには疑問があり、少なくとも、売上金額が同規模程度以上で5倍の範囲内の法人を広く抽出して認定すべきこと、最近の役員給与、役員退職給与の高額化による過大認定の不確実性を指摘し、課税庁による役員給与等の過大認定をするに際しては、極めて謙抑的に執行すべきこと、裁判所は、その認定の不確実性等による困難性を踏まえて、慎重な判断をすることが望まれること等を指摘する意見がある¹⁸¹。

また、「不相当に高額」な役員退職給与についても、他の同業類似法人との比較による適正な役員給与、役員退職給与等の額を認定して証明することは困難であり、特段の事情がある場合を除いて、その認定と損金否認の課税処分については、もはや限界に来ているのではないかという意見がある¹⁸²。

さらに、役員給与は職務執行の対価であるから、その相当性の判断は、対価性の正当性から判断すべきものであるのに、当該企業の外部的要因を判定要素に持ち込むことはそもそも誤りと言えるうえに、それが引用されるデータも明らかにされないことから、課税庁は同業類似法人の役員給与の支給状況について、参考となる資料を開示することを定めた制度、資料を公表させる制度を整えなければならないという意見がある¹⁸³。

これらの意見がある一方で、違憲審査をめぐる判例の動向からは、役員給与課税を定め

¹⁸⁰ 山本・前掲注179) 90頁。

¹⁸¹ 大淵博義『「不相当に高額」な役員退職給与の認定をめぐる論点～最近の判決事例にみる問題点の検証～』月刊税理61巻10号(2018)2-3頁。

¹⁸² 大淵・前掲注181) 3頁。他にも、比準企業の選定に際して、抽出範囲を地域で限定するという必要性に疑問があるとして、長島弘「租税訴訟学会・分掌変更に伴う役員退職給与に対し、退職の事実がないとされ、また類似業種比準方式により過大認定された判決事例」月刊税務事例45巻4号(2013)36頁を参照した。

¹⁸³ 江川功/小野慎一/鈴木茂夫「不相当に高額な役員給与に関する公正基準」租税訴訟第7号—租税公正基準論—(2014)163-164頁。他にも、課税庁が比準企業のデータを公表すべきとする意見で、長島弘「過大退職金の算定に当たり平均功績倍率の1.5倍までが相当額とした裁判例」月刊税務事例50巻3号(2018)43-44頁、課税要件の明確性において、納税者側で判断できる程度の明確性が必要でなければならない、裁判所の段階で初めて明らかになるというのでは、納税者にとって予測可能性は無いに等しいとの意見として、水野忠恒「租税法主義と課税条例の明確性」別冊ジュリスト178号租税判例百選〔第4版〕(2005)434頁。を参照した。

ている法 34 条、法令 70 条についても不合理性は指摘することができるところではあるものの、その不合理性をもって直ちに当該各条項の違憲性が判断されること、つまり、法定において勝訴することは、困難であると考えられるという意見があり、役員給与課税に関する各条項について違憲性があるほど不合理ではないと判断された場合であっても、各条項の個別規定をより妥当なものに改めていく必要があるし、それが立法当局の責務でもあるとする意見がある¹⁸⁴。

上記のような様々な意見から、「過大な役員給与の額」については、法 34 条 2 項からの委任規定により政令で定められている法令 70 条 1 号イの規定が適用されることになるが、④の要件は、納税者側による立証は困難であり、過去の判例においても「一定程度の資料」という扱いであることから、また、法人税が申告納税制度を採用している以上は、納税者側で手続きが完結できるような環境を整える義務が課税庁側にはあるものと考えられることから、法令 70 条 1 号イの規定に対して、課税庁側からのディスクロージャーが必要であると考ええる。

第 3 節 法令 70 条改正による役員給与、役員退職給与の適正額・適正処理の考察

法令 70 条においては、「不相当に高額」な役員給与、役員退職給与の適正額、適正処理について、実質基準と形式基準と呼ばれる方法により判断できるように規定されている。しかしながら、先に述べたとおり、課税要件明確主義の観点から不十分であるとの指摘がある。また、売上高倍半基準、功績倍率法、1 年当たり平均法といった手法を用いた判断が、課税庁やこれまでの判例においては支持されてきていたが、平成 18 年度法人税法改正後の役員給与に対する考え方の変化や、近年の国際化、コーポレートガバナンスの重要性の観点からのわが国の政府主導の取組みを考慮した場合には、法改正の必要性を訴える学者や実務家の意見があることにも触れた。そこで、筆者の考える法令改正の方向性について以下考察する。

まず、納税者側と課税庁側との建設的な対話に向けた情報の提供という観点から、納税者側のアカウントビリティー（説明責任）の向上を求める条項を、課税庁側に同業類似法人の情報公開（ディスクロージャー）を義務づける条項を、法令 70 条に織り込むことを考察する。

納税者側は、非公開会社であっても、有価証券報告書の「コーポレートガバナンスの状

¹⁸⁴ 品川芳宣「役員給与課税の本質を衝く！（後）」T&Amaster255 号（2008）32 頁。他にも、平均功績倍率法といった同業種かつ同管轄内における数社の金額的絶対額による比較という限定的なサンプル抽出及び手法での比較にとどまるのではなく、資本比率など報酬の額（退職給与を含む）を絶対額ではない比率で評価するような手法もアメリカでは取り入れられていることから、わが国でも取り入れることを検討すべきであるとする意見として、渡辺充「役員退職給与と平均功績倍率 1.5 倍の控訴審判決」旬刊速報税理 37 巻 22 号（2018）29 頁を参照した。

況等」に該当する部分についての情報を課税庁側に開示することによって、役員給与を支給する対象者が、創業者であるのか否か、勤続年数や役員になるまでの経歴、役員になってからの職務内容に関する経歴や役員就任年数といった定性的な情報、経営者が策定する中長期計画と途中経過の達成度、役員給与のうち生活保障の定額部分と中長期計画の目標達成率による功績報酬部分との連動性を定量的な情報として作成、開示することが必要であるとする。

その理由は、納税者側からそのような情報開示が実現されれば、「不相当に高額」の判断基準は、従来のような平板的、機械的な同業類似法人との比較による納税者側に納得が得られないような判例は減少させることができるものと期待されるからである。

なぜならば、納税者側からの一方的な情報とはいえ、役員給与を支給する対象者が、創業者であるのか否か、勤続年数や役員になるまでの経歴、役員になってからの職務内容に関する経歴や役員就任年数といった定性的な情報、経営者が策定する中長期計画と途中経過の達成度、役員給与のうち生活保障の定額部分と中長期計画の目標達成率による功績報酬部分との連動性を定量的な情報として作成、開示されることによって、より実質基準を重視した役員の職務執行の対価性を検証する環境になることが期待されるからである。

そして、課税庁側は、現状非公開としている同業類似法人の役員給与について、業種別、資本金規模別、売上規模別、収益率別、使用人数別、地域別といった分類による役員給与、役員退職給与の申告納税の状況を作成、開示することが必要であるとする。

その理由は、課税庁側からの情報として、現状非公開としている同業類似法人の役員給与について、業種別、資本金規模別、売上規模別、収益率別、使用人数別、地域別といった分類による役員給与、役員退職給与の申告納税の状況を作成、開示されることによって、納税者側も役員給与、役員退職給与としてどの程度が業界として適切な額になるのかが分かることが期待されるからである。

学者や実務家の中には、同族会社のみが役員給与、役員退職給与に「不相当に高額」な部分があるとして否認されているとの指摘があり、同業類似法人の抽出に際しても、同族会社のみからの選定ではなく、非同族会社も含めた同業類似法人からの抽出をするべきであるという意見もあることを前章までに確認したが、筆者もその意見には同感である。

そして、筆者は、このような対応が必要であるという内容を法令 70 条に織り込むことによって、納税者側と課税庁側との建設的な対話に向けた情報の提供が双方において進むこととなると考えている。筆者は、一中小企業法人に従事する者であるが、日常の業務には上司や部下とのコミュニケーションが不可欠であると実感しており、一企業内においても重要なコミュニケーションであれば、間接的に納税申告書類を介してのコミュニケーションとなる納税者と課税庁の間にこそ、従来以上のコミュニケーション向上の情報提供を双方において実施することにより、不要な訴訟にかかる調査や裁判での時間や費用を減少させることとなり、日本経済全体にとっても効果的な有効な手段であると考えている。

おわりに

本稿における考察は、平成 18 年度の法人税法改正による役員給与、役員退職給与の考え方が、歴史的にみて大きく変更された点に着目して、それより前の役員給与、役員退職給与の規定の沿革を確認しながら、同年改正後の規定の沿革も確認し、その変遷を確認しながら、筆者が問題点であると感じていた「不相当に高額」な部分の役員給与、役員退職給与が、課税庁や裁判所においては、平板的、機械的に判断されており、納税者の納得を得られていないことに問題意識を持ち、「不相当に高額」とならない職務執行の対価としての役員給与、役員退職給与の適正額、適正処理のあり方について考察したものである。

平成 18 年度の法人税法改正以後の裁判例についても確認してきたところ、法改正による租税回避や恣意性の排除といった内容から、公務員給与のごとく固定的な定期同額給与の支給が前提とされた役員給与規定であることに疑問を持ち、納税者側、課税庁側の双方に対してより多くの情報開示を求めることにより、建設的な対話の促進に向けた情報の提供を促すことが問題の解決の方向に向かうのではないかという提言を行った。

このような提言に至ったことには、売上高倍半基準、功績倍率法、1 年当たり平均法といった手法により、平板的、機械的にその適正額を判断するのではなく、実質的に当該役員職務執行の対価性に、課税庁や裁判所が目を向けて判断して欲しいという思いが強くあったためである。

しかしなら、本稿では取り上げることができなかつたほどに役員給与、役員退職給与の規定は複雑である。例えば、典型的な公開会社の分散した所有者〔株主〕は、筆頭株主や大株主には該当しないことから、株を所有している会社の役員を逐一監視したり、株主総会などで公開されているような大きな経営判断以外の普段行われているような役員職務執行の対価性に対して指図したりすることはできない。そこで、そのような会社において日々の指揮管理を行う役員は、株主が想像しているよりも、しばしば相当大きな裁量権を有していることがありうる。このような状況においては、所有と支配は分離している状況にあると考えられる。このような場合、本来は株主が会社を所有している立場にあるのだが、役員が会社をどのように経営するかに関してかなりの支配権を行使している立場にあることとなる。

所有と支配の分離は、金融エコノミストが『エージェンシー関係』と呼んでいるものを作り出している。これは、会社の役員が株主に委任された代理人として行動するという関係である。本来の会社の所有者〔株主〕は、代理人〔役員〕が常に株主の最善の利益となるよう行動することを直接的に確保することはできない関係にある。その結果、代理人である役員が株主にとって最善となる行動から逸脱することがあるかもしれない。このような問題が、『エージェンシー問題』と呼ばれているものである。役員が株主重視の戦略から逸脱すると、それがまた非効率な行動を一会社のパイの大きさを縮小するような行動を

一伴うことがあるかもしれない。このような逸脱によって引き起こされる会社の総価値の減少は、『エージェンシー・コスト』と呼ばれている¹⁸⁵。

平成 18 年度改正以前の法人税法の規定のもとでは、臨時的に支給されるような利益を上げたことへの功勞として支給される役員賞与や、業績に連動して支給されるような役員給与が損金不算入とされるような状況であったため、株式による報酬または業績連動による報酬を採用することによって、いわば役員の中長期インセンティブ報酬を与えることと引き換えにエージェンシー・コストを削減しようとする経営戦略をとろうとすると、逆に税コストが増加するという問題があった。これが、会社法制の未整備とともに、株式による報酬や業績連動による報酬を採用する障害になっていた。また、ストック・オプションは、株式による報酬の一種ではあるが、株価の下落局面では権利放棄によって損失を回避できるだけでなく、短期的な株価上昇を志向する経営を招きかねないという点において、役員への中長期インセンティブ報酬としては、十分に機能しないという問題もあった¹⁸⁶。

このように、公開会社であっても、株主に対する効率的な経営判断を経営者が実施しているとは限らず、経営者にとって都合の良い判断をすることもあり得ることから、上場企業においても、「不相当に高額」な役員給与及び役員退職給与の問題があり得るものと考えられるところ、現時点におけるまで課税庁が上場企業に対して更正処分をしたとか、裁判に発展したという前例はなく、国や政府が上場会社に焦点を当てて、中長期インセンティブ報酬などの施策を導入している点には、課税の公平性の観点から疑問が残るところであるが、本稿ではそこまでの考察には踏み込めていない。

また、実務や判例においても取り上げ切れなかった部分があることは否めないため、法令改正に留まらず、通達改正なども検討しながら、我が国経済社会の将来を担う存在である中小企業のなかでも好業績を続けているような企業の経営者に対しても中長期インセンティブ報酬の施策は経営戦略上重要な事項であると考えられ、より実質的な当該役員の職務執行の対価性に、課税庁や裁判所が目を向けて判断できるような課税のあり方について今後更に検討していくことが必要であると考えており、これは今後の課題であると考えている。

¹⁸⁵ 溝渕彰訳『業績連動型報酬の虚実—アメリカの役員報酬とコーポレート・ガバナンス—』（大学教育出版、2013）16-17 頁。

¹⁸⁶ 鈴木・前掲注 49） 45 頁。

参考文献

<書籍>

- (1) 伊川正樹編『図解逆転裁判例精選 50PartⅢ～課税処分取消しのアプローチ』（ぎょうせい、2017）
- (2) 上林敬次郎『所得税法講義』（松江税務調査会、1901）
- (3) 大江晋也『《徹底検証》役員給与等の税務』（税務経理協会、2007）
- (4) 大阪勉強会グループ『最新の判決例から学ぶ 役員退職給与の税務 完全理解』（日本法令、2018）
- (5) 大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開 第Ⅰ巻〔改訂増補版〕』（税務経理協会、2013）
- (6) 大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開 第Ⅲ巻』（税務経理協会、2017）
- (7) 金子宏『租税法〔第11版〕』（弘文堂、2006）
- (8) 金子宏『租税法〔第22版〕』（弘文堂、2017）
- (9) 金子宏『租税法〔第23版〕』（弘文堂、2019）
- (10) 神田秀樹ほか『日本経済復活の処方箋 役員報酬改革論〔増補改訂第2版〕』（商事法務、2018）
- (11) 神田秀樹『会社法〔第21版〕』（弘文堂、2019）
- (12) 北野弘久『税法解釈の個別的研究Ⅱ』（学陽書房、1982）
- (13) 品川芳宣『重要租税判決の実務研究〔第3版〕』（大蔵財務協会、2014）
- (14) 証券税制研究会編『企業行動の新展開と税制』（日本証券経済研究所、2006）
- (15) 鈴木基史『詳解/役員給与をめぐる税務と会計』（清文社、2007）
- (16) 武田昌輔ほか(財)日本税務研究センター編『新会社法と課税問題』（財経詳報社、2006）
- (17) 武田昌輔税法研究グループ『武田昌輔 Q&A プロからの税務相談』（新日本法規、2013）
- (18) 戸島利夫ほか『税法・会社法からみた役員給与』（税務研究会出版局、2008）
- (19) 林仲宣『役員給与、退職金をめぐる税務判決・裁決 45 選』（大蔵財務協会、2018）
- (20) 藤曲武美・古矢文子『役員給与の税制の実務 法令解釈と適用上の問題点』（中央経済社、2008）
- (21) 西川郁生ほか『企業会計基準完全詳解』（税務経理協会、2008）
- (22) 本庄資編『関連法域の変容と租税法の対応』（財経詳報社、2008）
- (23) 山本守之『〔新版〕検証納税者勝訴の判決』（税務経理協会、2010）
- (24) 山本守之『別冊税務弘報 役員給与税制の問題点－規定・判例・執行面からの検討』（中央経済社、2015）
- (25) 山本守之・守之会『新版検証税法上の不確定概念』（中央経済社、2015）

- (26) 吉川弘人『税法と重要判例〔新版〕』（新日本法規、1991）
- (27) 四元俊明『行間の税法解釈学―判例・裁判例から見た不条理の世界―』（ぎょうせい、1988）
- (28) 渡辺善蔵『所得税法講義』（東京財務協会、1921）

<論文>

- (1) 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. 事件第 7 巡回控訴裁判所判決」TKC 税研情報 21 巻 2 号（2012）66-74 頁
- (2) 朝倉洋子「第 5 章 役員退職給与における『不相当に高額』山本守之・守之会『新版検証税法上の不確定概念』（中央経済社、2015）101-128 頁
- (3) 浅妻章如「役員給与の支給額が税務署長に届け出た事前確定額を下回った場合の事前確定届出給与該当性」旬刊速報税理 33 巻 20 号（2014）44-49 頁
- (4) 朝長英樹「法人税制改革に向けて―取り組むべき課題の概要―」税経通信 62 巻 10 号（2007）113-122 頁
- (5) 阿部泰隆「特別寄稿・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）―特に同法施行令 70 条の委任範囲の逸脱及び課税要件明確主義違反について―」月刊税務事例 49 巻 11 号（2017）7-18 頁
- (6) 阿部泰隆「特別寄稿・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）―特に同法施行令 71 条の委任範囲の逸脱及び課税要件明確主義違反について―」月刊税務事例 49 巻 12 号（2017）11-18 頁
- (7) 伊川正樹ほか「役員給与の支払いの事実と損金算入の可否」『図解逆転裁決例精選 50PartIII～課税処分取消しのアプローチ』ぎょうせい（2017.10）194-199 頁
- (8) 池本征男「過大な役員報酬・役員退職給与とかが争われた事例」国税速報 6135 号（2010）29-33 頁
- (9) 伊丹信行「特集役員退職給与を巡る諸問題・役員退職給与のうち不相当に高額な部分の金額については損金の額に算入されないとされた事例」月刊税務事例 46 巻 7 号（2014）36-41 頁
- (10) 市野瀬菫子「事前確定届出給与につき行政指導にとどめる旨の発言と更正処分」月刊税理 57 巻 14 号（2014）177 頁
- (11) 伊藤義一「役員賞与が事前確定届出給与に該当しないとされた事例」TKC 税研情報 23 巻 3 号（2014）1-17 頁
- (12) 岩崎宇多子「役員退職給与の「不相当に高額な部分の金額」算定方法の合理性」税研 201 号（2018）83 頁

- (13) 植田卓「複数回支給される事前確定届出給与に係る損金不算入額」税研 178 号(2014) 137-140 頁
- (14) 漆さき「役員退職給与の損金性の判断時期」月刊ジュリスト重要判例解説 (2018) 197-198 頁
- (15) 江川功/小野慎一/鈴木茂夫「不相当に高額な役員給与に関する公正基準」租税訴訟第 7 号—租税公正基準論— (2014) 159-165 頁
- (16) 大沼長清「役員退職給与の損金算入の時期」月刊税務事例 44 卷 10 号 (2012) 66 頁
- (17) 大淵博義・山本守之・平川忠雄「役員報酬等の新動向と課税の課題」税経通信 52 卷 6 号 (1997) 2-31 頁
- (18) 大淵博義「不確定概念と課税要件明確主義—役員給与の「不相当に高額な部分の金額」の概念を中心として—」税経通信 52 卷 6 号 (1997) 56-68 頁
- (19) 大淵博義「判例法人税法講座第 11 回—法人税法解釈の判例理論の検証とその実践的展開—改正役員給与制度における問題点の考察(1)」税経通信 62 卷 3 号 (2007) 45-53 頁
- (20) 大淵博義「判例法人税法講座第 12 回—法人税法解釈の判例理論の検証とその実践的展開—改正役員給与制度における問題点の考察(2)」税経通信 62 卷 4 号 (2007) 35-48 頁
- (21) 大淵博義「第 6 章改正役員給与制度における問題点」『法人税法解釈の検証と実践的展開 第 I 卷 [改訂増補版]』(税務経理協会、2013) 385-429 頁
- (22) 大淵博義「[特別講演] 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 租税判例研究会第 66 回 (2016) <https://www.mjs.co.jp/Portals/0/data/seminar/kenkyukai/misc/pdf/16060202.pdf> 1-20 頁
- (23) 大淵博義「最近の過大役員給与否認の論点」中央大学会計人会会報第 21 号別冊 (2016) http://chudai-kaikeijin.jp/bulletin/pdf/bulletin20_2016-10-25_other.pdf 1-8 頁
- (24) 大淵博義「過大な役員給与(報酬)認定の問題点とその今日的課題—「倍半基準」による類似法人選定と過大認定の不当性を中心として—」月刊税理 59 卷 11 号(2016) 2-9 頁
- (25) 大淵博義「定期同額給与—改正の影響及び今後の課題」税研 通巻 195 号 (2017) 48-54 頁
- (26) 大淵博義「第 3 章過大な役員給与(報酬)認定の今日的課題—「倍半基準」による類似法人選定と過大認定の不当性を中心として—」『法人税法解釈の検証と実践的展開 第 III 卷』(税務経理協会、2017) 207-243 頁

- (27) 大淵博義『「不相当に高額」な役員退職給与の認定をめぐる論点～最近の判決事例にみる問題点の検証～』月刊税理 61 巻 10 号 (2018) 2-13 頁
- (28) 小尾仁「過大役員報酬の否認」月刊税理 39 巻 9 号 (1996) 221-227 頁
- (29) 加島康宏「法人役員退職給与・「不相当に高額」の判断方法について」会計論叢 14 号 (2019) 179-187 頁
- (30) 加美裕史「分掌変更による役員退職給与の分割における損金算入時期」旬刊速報税理 34 巻 25 号 (2015) 34-37 頁
- (31) 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－」租税訴訟第 11 号－租税公正基準 5 重要租税判例の検証－ (2018) 157-183 頁
- (32) 管野浅雄「役員給与の支給額が税務署長に届け出た事前確定額を下回った場合には事前確定届出給与に該当せず損金不算入とされた事例」国税速報 6277 号 (2013) 18-25 頁
- (33) 管野浅雄「役員分掌変更において退職給与の分割支給が損金として認められた事例」国税速報 6375 号 (2015) 4-11 頁
- (34) 木山泰嗣「判決から読む憲法解釈<第 41 回>過大役員給与規定と租税法主義」月刊税理 60 巻 6 号 (2017) 104-105 頁
- (35) 草間典子「残波事件～比較法人の最終報酬月額の高額採用について～ (日本税務会計学会平成 29 年 4 月月次研究会)」東京月刊税理士会 Vol.727 (2017) 8 頁
- (36) 國枝繁樹「第 4 章 業績連動型報酬と税制」証券税制研究会編『企業行動の新展開と税制』(日本証券経済研究所、2006) 109-157 頁
- (37) 小崎純弥「平成 18 年度国税関係の改正について－法人税法、租税特別措置法等 (法人税関係) の一部改正」税務弘報 54 巻 7 号 (2006) 66-142 頁
- (38) 小関健三「租税法務学会裁決事例研究《通算第 254 回》「不相当に高額な部分の金額」の判断構造について 冲裁 (法) 平 24 第 5 号平成 24 年 12 月 18 日裁決 (残波事件) (TAINS F0-2-506)」税務弘報 65 巻 4 号 (2017) 168-176 頁
- (39) 小竹義範・安藤元太「平成 29 年度法人税関係の改正について I 役員給与の見直し (株式交付信託ほか Q&A を含めて) II 役員給与に係る損金算入等の手続きについて租税研究 813 号 (2017) 172-198 頁
- (40) 小塚真啓「役員退職給与－改正の影響及び今後の課題」税研 195 号 (2017) 68-73 頁
- (41) 小原昇・佐々木浩「平成 19 年度法人税関係 (含む政省令事項) の改正について」租税研究 693 号 (2007) 5-62 頁
- (42) 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－租税公正基準 3－ (2016) 370-389 頁

- (43) 酒井克彦「会計慣行の成立と税務通達（上）－東京地裁平成 27 年 2 月 26 日判決（判例集未掲載）を素材として－」月刊税務事例 47 卷 11 号（2015）1-7 頁
- (44) 酒井克彦「会計慣行の成立と税務通達（下）－東京地裁平成 27 年 2 月 26 日判決（判例集未掲載）を素材として－」月刊税務事例 48 卷 2 号（2016）1-9 頁
- (45) 佐藤謙一「平均功績倍率による役員退職給与の適正額の算定と当該役員の貢献度」国税速報 6546 号（2019）10-17 頁
- (46) 佐藤孝一「■租税判例研究■代表取締役を辞任して非常勤取締役となった者に支給した金員は「退職給与」に当たり，分割支給額を損金経理し，損金の額に算入することが許されるとした事例」月刊税務事例 47 卷 11 号（2015）9-24 頁
- (47) 品川芳宣「役員報酬の過大額の認定」旬刊商事法務 963 号（1983）36-37 頁
- (48) 品川芳宣「役員報酬適正額認定における類似法人支給額比準の限界」税研 57 号（1994）39-42 頁
- (49) 品川芳宣「判例評釈 不相当に高額な役員報酬の損金不算入」TKC 税研情報 5 卷 4 号（1996）10-17 頁
- (50) 品川芳宣「解説役員報酬課税の問題点と方向性」JICPA ジャーナル 18 卷 2 号（2006）39-43 頁
- (51) 品川芳宣「会社法と租税法の交錯－役員報酬と役員給与課税の関係－」本庄資編『関連法域の変容と租税法の対応』（財経詳報社、2008）
- (52) 品川芳宣「役員給与課税の本質を衝く！（前）」T&Amaster254 号（2008）27-36 頁
- (53) 品川芳宣「役員給与課税の本質を衝く！（後）」T&Amaster255 号（2008）24-33 頁
- (54) 品川芳宣「役員に対する冬期賞与と事前確定届出給与該当の有無」税研 171 号（2013）82-85 頁
- (55) 品川芳宣「役員に支給した冬期賞与が事前確定届出給与に該当しないとされた事例」T&Amaster510 号（2013）20-29 頁
- (56) 品川芳宣「役員に支給した冬期賞与が事前確定届出給与に該当しないとされた事例」TKC 税研情報 22 卷 4 号（2013）179-191 頁
- (57) 品川芳宣「60 役員に対する冬期賞与と事前確定届出給与該当の有無」『重要租税判決の実務研究〔第 3 版〕』（大蔵財務協会、2014）439-446 頁
- (58) 品川芳宣「分掌変更による役員退職慰労金の『退職所得』性と分割支払金の損金性」TKC 税研情報 24 卷 4 号（2015）98-114 頁
- (59) 品川芳宣「役員退職給与適正額の算定に平均功績倍率 1.5 倍を適用」TKC 税研情報 27 卷 2 号（2018）35-46 頁

- (60) 品川芳宣「役員退職給与相当額の算定に平均功績倍率 1.5 倍を適用」税研 199 号 (2018) 100-103 頁
- (61) 品川芳宣「分掌変更による役員退職慰労金の退職所得性と分割支払い金の損金性」税研 183 号 (2015) 88-91 頁
- (62) 鈴木一水「役員給与等に係る税制の整備の意義」税研 195 号 (2017) 42-47 頁
- (63) 高橋貴美子「中長期インセンティブ報酬の退職所得該当性の判断について①～名古屋地裁平成 26 年 5 月 29 日判決を素材として～」月刊税務事例 50 巻 10 号 (2018) 7-12 頁
- (64) 高橋貴美子「中長期インセンティブ報酬の退職所得該当性の判断について②～主に退職給与における優遇税制の趣旨の観点から～」月刊税務事例 50 巻 11 号(通巻 590) (2018.11) 17-22 頁
- (65) 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～性質上「可分」であるものを「一体」として判断すべきか?～」月刊税務事例 50 巻 12 号 (2018) 21-27 頁
- (66) 高橋貴美子「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」月刊税務事例 51 巻 6 号 (2019) 11-17 頁
- (67) 武田昌輔「役員の給与等と課税の問題点」日税研論集第 38 号 (役員の給与等をめぐる今日の問題点) (1997) 1-62 頁
- (68) 田代雅之「第 4 章 過大役員給与の『不相当に高額』」山本守之・守之会『新版検証税法上の不確定概念』(中央経済社、2015) 87-100 頁
- (69) 谷口智紀「役員給与」をめぐる近年の税制改正と、その必須知識」月刊税理 60 巻 6 号 (2017) 13 頁
- (70) 中尾隼大「平均功績倍率の合理性～東京地裁平成 29 年 10 月 13 日判決を素材として～」月刊税理 61 巻 6 号 (2018) 129-136 頁
- (71) 中尾隼大「事前確定届出給与を届出どおり支給しなかった場合における判定単位一東京地裁平成 24 年 10 月 9 日判決一」月刊税務事例 51 巻 7 号 (2019) 99-104 頁
- (72) 中島茂幸「同族会社における役員給与問題」税法学 565 号 (2011) 197-220 頁
- (73) 長島弘「租税訴訟学会・分掌変更に伴う役員退職給与に対し、退職の事実がないとされ、また類似業種比準方式により過大認定された判決事例」月刊税務事例 45 巻 4 号 (2013) 27-38 頁
- (74) 長島弘・吉野善吉「特集・役員給与／「事前確定届出給与」を巡る諸問題」月刊税務事例 45 巻 12 号 (2013) 27-42 頁
- (75) 長島弘「租税訴訟学会・事前確定届出給与の該当性」月刊税務事例 46 巻 1 号 (2014) 38-44 頁

- (76) 長島弘「租税訴訟学会・事前確定届出給与において届出金額を超過して支給した場合の給与該当性」月刊税務事例 46 巻 9 号 (2014) 41-54 頁
- (77) 長島弘「分掌変更による役員退職給与の分割支払と損金経理処理」月刊税務事例 47 巻 8 号 (2015) 31-41 頁
- (78) 長島弘「役員給与に係る不相当性の判断と倍半基準」月刊税務事例 48 巻 7 号 (2016) 19-29 頁
- (79) 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 49 巻 5 号 (2017) 32-47 頁
- (80) 長島弘「過大退職金の算定に当たり平均功績倍率の 1.5 倍までが相当額とした裁判例」月刊税務事例 50 巻 3 号 (2018) 35-46 頁
- (81) 長島弘「過大退職金の算定に当たり平均功績倍率の 1.5 倍までを相当額とした一審判決を否定した控訴審判決」月刊税務事例 50 巻 8 号 (2018) 63-69 頁
- (82) 西中間浩「役員退職給与の額につき、平均功績倍率の数にその半数を加えた数を超えない数の功績倍率により算定された額は、当該法人における当該役員の具体的な功績等に照らしその額が明らかに過大であると解すべき特段の事情がある場合でない限り、法人税法施行令 70 条 2 号にいう退職給与相当額を超えるものではないとして、課税庁の処分を一部取り消した事例」税経通信 73 巻 3 号 (2018) 165-171 頁
- (83) 西村亨「役員退職給与が不相当に高額であるとされた事例」月刊税務事例 42 巻 2 号 (2010) 17-21 頁
- (84) 西本靖宏「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」ジュリスト臨時増刊 1466 号 (2014) 214-215 頁
- (85) 西本靖宏「役員退職給与の「不相当に高額な部分の金額」の算定における平均功績倍率の合理性」ジュリスト 1531 号 平成 30 年度重要判例解説 (2019) 192-193 頁
- (86) 橋本浩史「一の職務執行期間中に複数回支給された役員給与の事前確定届出給与該当性が問題となった事例」税経通信 68 巻 10 号 (2013) 183-187 頁
- (87) 林仲宣・高木良昌「事前確定届出給与一複数回支給の場合の判定単位」税務弘報 61 巻 6 号 (2013) 118-119 頁
- (88) 林仲宣・谷口智紀「事前確定届出給与に対する行政指導」税務弘報 63 巻 1 号 (2015) 134-135 頁
- (89) 林仲宣・谷口智紀「分掌変更による役員退職慰労金」税務弘報 63 巻 9 号 (2015) 126-127 頁
- (90) 林仲宣・谷口智紀「役員給与等と損金算入の可否一残波事件」税務弘報 64 巻 9 号 (2016) 90-91 頁

- (91) 林仲宣・谷口智紀「平均功績倍率による役員退職給与の上限算定基準」税務弘報 66 卷 5 号 (2018) 88-89 頁
- (92) 林仲宣「ザ・税務訴訟 役員給与の損金不算入—残波事件」法律のひろば 69 卷 11 号 (2016) 72-73 頁
- (93) 林仲宣・谷口智紀ほか「役員給与に関する判例・判決例の動向」税務弘報 66 卷 9 号 (2018) 60-87 頁
- (94) 廣木準一「元代表取締役への退職慰労金と法人税法 34 条 2 項にいう不相当に高額な部分」ジュリスト No.1523 (2018) 151-154 頁
- (95) 福浦幾巳「租税判例における「役員給与」規制の回顧と動向」西南学院大学商学論集 54 卷 1 号 (2007) 1-26 頁
- (96) 藤井誠「事前確定届出給与規定の課題」税研 195 号 (2017) 55-61 頁
- (97) 藤井保憲「分割払いした役員退職金の課税処理」月刊税務事例 48 卷 4 号 (2016) 35-43 頁
- (98) 藤曲武美「役員給与税制の検証—条文の問題点を中心に—」租税訴訟第 2 号—日本の税制改革の主要論点— (2008) 181-210 頁
- (99) 藤曲武美「役員給与—平成 24 年 10 月 9 日東京地裁判決」税務弘報 62 卷 3 号 (2014) 136-143 頁
- (100) 藤曲武美「分掌変更による役員退職給与の分割支払—平成 27 年 2 月 26 日東京地裁判決について」税務弘報 63 卷 7 号 (2015) 139-146 頁
- (101) 藤曲武美「連載裁判例にみる法人税法の基礎 (第 47 回) 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) 169-173 頁
- (102) 藤曲武美「連載裁判例にみる法人税法の基礎 (第 48 回) 過大役員給与・役員退職給与が争われた事例 (残波事件) (2)」税務弘報 64 卷 12 号 (2016) 154-157 頁
- (103) 藤曲武美「法人税法における退職給与の意義—東京地判平 27.2.26 をめぐって—」税務弘報 65 卷 2 号 (2017) 151-156 頁
- (104) 藤曲武美「過大役員給与 (「不相当に高額」の意義等) —名古屋地判平 6.6.15 (最判平 9.3.25) —」税務弘報 65 卷 6 号 (2017) 151-156 頁
- (105) 藤曲武美「過大役員退職給与と平均功績倍率」税務弘報 66 卷 2 号 (2018) 123-128 頁
- (106) 藤原真由美「判決インフォメーション 創業者の役員報酬と役員退職給与が不相当に高額か否かの判断基準」月刊税理 53 卷 13 号 (2010) 269 頁
- (107) 古市勇「役員及び使用人兼務役員の給与」月刊税理 60 卷 16 号 (2017) 149-168 頁
- (108) 堀江徳至「役員賞与に関する会計基準 (企業会計基準第 4 号)」西川郁生ほか『企業会計基準完全詳解』(税務経理協会、2008) 383-391 頁

- (109) 松井宏「過大役員報酬の推計にかかる判例」波多野弘先生古希祝賀記念論文集(1999) 221-242 頁
- (110) 松嶋隆弘「会社法改正をめぐる論点第 1 回会社法改正の過去・現在・未来～中小企業の観点から～」月刊税理 62 卷 1 号 (2019) 190-197 頁
- (111) 水野忠恒「租税法律主義と課税条例の明確性」別冊ジュリスト 155 号 (2000) 434-435 頁
- (112) 宮田紫緒里「改正国税関係法令詳解 改正法人税法等 II 役員給与等」月刊税理 60 卷 9 号 (2017) 179-189 頁
- (113) 茂垣志乙里「分掌変更に伴う役員退職金の分割支給の損金性—東京地裁平成 27 年 2 月 26 日判決を素材として」税務弘報 64 卷 4 号 (2016) 125-132 頁
- (114) 茂垣志乙里「役員退職慰労金支給時の要件とトラブル防止策～東京地裁平成 27 年 2 月 26 日判決からのアプローチ」旬刊速報税理 37 卷 23 号 (2018) 24-33 頁
- (115) 山口敬三郎「事例研究役員給与の適正額について (残波事件) (上)」月刊税理 61 卷 7 号 (2018) 130-139 頁
- (116) 山口敬三郎「事例研究役員給与の適正額について (残波事件) (下)」月刊税理 61 卷 8 号 (2018) 129-139 頁
- (117) 山口敬三郎「役員退職給与相当額の算定に平均功績倍率 1.5 倍を適用した事例」月刊税務事例 51 卷 7 号 (2019) 36-47 頁
- (118) 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—」税務大学校論叢 48 号 (2005) 181 頁-268 頁
- (119) 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)」租税訴訟第 11 号—租税公正基準 5 重要租税判例の検証— (2018) 14-58 頁
- (120) 弥永真生「業績連動給与—改正の影響及び今後の課題」税研 195 号 (2017) 62-67 頁
- (121) 山本守之「課税要件法定主義と役員給与」山田二郎先生喜寿記念納税者保護と法の支配 (2007) 175-192 頁
- (122) 山本守之「検証⑤過大役員退職給与」『[新版] 検証納税者勝訴の判決』(税務経理協会、2010) 93-108 頁
- (123) 山本守之「法人税事例の検討・役員給与の損金不算入とその理由」月刊税務事例 45 卷 5 号 (2013) 66-67 頁
- (124) 山本守之「事例の検討・不相当に高額とされた役員退職給与」月刊税務事例 45 卷 10 号 (2013) 70-71 頁
- (125) 山本守之「法人税事例の検討・役員退職給与の損金不算入規定が適用された事例」月刊税務事例 45 卷 12 号 (2013) 62-63 頁

- (126) 山本守之「役員退職給与の判定と損金不算入規定」租税訴訟第7号—租税公正基準論— (2014) 166-185 頁
- (127) 山本守之「法人税事例の検討・税理士の納得を得られない役員給与」月刊税務事例 46 卷 5 号 (2014) 56-57 頁
- (128) 山本守之「法人税事例の検討・届出通り支給されなかった事前確定届出給与」月刊税務事例 46 卷 10 号 (2014) 62-64 頁
- (129) 山本守之「租税法と解釈手法 (役員給与を例として)」租税訴訟第8号—租税公正基準2— (2015) 113-128 頁
- (130) 山本守之「法人税事例の検討・役員給与規定の改正 (平成 18 年) に伴う取扱いの変化」月刊税務事例 47 卷 5 号 (2015) 72-73 頁
- (131) 山本守之「法人税事例の検討・役員給与・退職給与の高額判定」月刊税務事例 48 卷 7 号 (2016) 52-53 頁
- (132) 山本守之「法人税事例の検討・役員給与の形式基準の適用」月刊税務事例 49 卷 6 号 (2017) 48-49 頁
- (133) 山本守之「連載事例から考える租税法解釈のあり方 第9回残波事件の控訴審を検証する」税務弘報 65 卷 6 号 (2017) 126-132 頁
- (134) 山本守之「法人税事例の検討・事前確定届出給与の問題点」月刊税務事例 50 卷 5 号 (2018) 88-89 頁
- (135) 山本守之「高額役員給与を考える」月刊税務事例 51 卷 7 号 (2019) 90-91 頁
- (136) 吉川弘人「25・高額役員報酬の判定基準と使用人兼務役員に対する賞与について」『税法と重要判例 [新版]』(新日本法規、1991) 145-150 頁
- (137) 吉川弘人「73・役員退職給与の適正額の類似法人の功績倍率の平均値に基づく算定方法」『税法と重要判例 [新版]』(新日本法規、1991) 145-150 頁
- (138) 吉野善吉「事前確定届出給与該当性」月刊税務事例 45 卷 12 号 (2013) 36-42 頁
- (139) 依田孝子「事前確定届出給与該当性～変更届出をせずに役員給与を減額支給した場合」月刊税理 57 卷 2 号 (2014) 211 頁
- (140) 依田孝子「残波事件/過大役員給与 (報酬)・過大役員退職金の有無～類似法人 (比較法人) における役員給与の最高額との比較により判断～」日税研メールマガジン vol.117 (2016)
- (141) 依田孝子「役員退職給与「不相当に高額な部分の金額」の算定/平均功績倍率の合理性」税研 197 号 (2018) 96 頁
- (142) 依田孝子「役員退職給与の「不相当に高額な部分の金額」～平均功績倍率の合理性～」月刊税理 61 卷 2 号 (2018) 100 頁
- (143) 依田孝子「役員退職給与の「不相当に高額な部分の金額」～平均功績倍率の合理性～」月刊税理 61 卷 10 号 (2018) 116 頁

- (144) 渡辺徹也「法人税法 34 条 1 項 2 号にいう事前確定届出給与該当性の可否」ジュリスト 1480 号 (2015) 127-130 頁
- (145) 渡辺充「TKC のデータによる最高功績倍率 3.0 適用の可否」旬刊速報税理 33 巻 4 号 (2014) 36-42 頁
- (146) 渡辺充「事前確定届出給与－東京地裁平成 24 年 10 月 9 日判決－」別冊ジュリスト 228 号租税判例百選〔第 6 版〕(2016) 114-115 頁
- (147) 渡辺充「特集・役員給与の適正額－残波事件－」旬刊速報税理 35 巻 24 号 (2016) 33-41 頁
- (148) 渡辺充「特集・役員給与の適正額－残波事件②・控訴審判決－」旬刊速報税理 36 巻 19 号 (2017) 44-50 頁
- (149) 渡辺充「退任後の月額報酬が約 3 分の 1 に減額された前代表取締役の役員退職給与の取扱い」旬刊速報税理 37 巻 1 号 (2018) 40-43 頁
- (150) 渡辺充「役員退職給与につき平均功績倍率の 1.5 倍の倍率が是認された事件」旬刊速報税理 37 巻 7 号 (2018) 26-30 頁
- (151) 渡辺充「役員退職給与と平均功績倍率 1.5 倍の控訴審判決」旬刊速報税理 37 巻 22 号 (2018) 26-29 頁

<官公庁資料等・その他>

- (1) 大蔵財務協会大蔵財務協会編『改正税法のすべて 平成 18 年版』(大蔵財務協会、2006)
- (2) 大蔵財務協会大蔵財務協会編『改正税法のすべて 平成 29 年版』(大蔵財務協会、2017)
- (3) 企業会計基準委員会サイト企業会計基準第 4 号「役員賞与に関する会計基準」(2005)
https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/accounting_standards/y2005/2005-1129.html
- (4) 金融庁サイト内閣府令第 3 号「企業内容等の開示に関する内閣府令の一部を改正する内閣府令」(2019) <https://www.fsa.go.jp/news/30/sonota/20190131.html>
- (5) 経済産業省サイト「『攻めの経営』を促す役員報酬～企業の持続的成長のためのインセンティブプラン導入の手引～ (2019 年 5 月時点版)」(2019)
<https://www.meti.go.jp/press/2019/05/20190531001/20190531001.html>
- (6) 国税庁サイト「会社標本調査結果 平成 29 年度分統計表」
<https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/kaishahyohon2017/pdf/kekka.pdf>
- (7) 財務省サイト財務省「平成 29 年度税制改正の大綱」(2017)
https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2017/20161222taikou.pdf

- (8) 首相官邸サイト「日本再興戦略」改訂 2015—未来への投資・生産性改革— (2015)
<https://www.kantei.go.jp/jp/singi/keizaisaisei/kettei.html>
- (9) 日本公認会計士協会「平成 26 年度税制改正意見・要望書」(2013)
- (10) 日本商工会議所「平成 26 年度税制改正に関する意見」(2013)
- (11) 日本税理士会連合会, 税制審議会「法人税における課税ベースのあり方について—平成 24 年度諮問に対する答申—」(2012)
- (12) 日本租税研究協会「平成 25 年度租研会員の税制改正意見集」(2012)
- (13) 日本取引所グループサイト「コーポレートガバナンス・コード」(2015 年 6 月 1 日施行) 原案 (2015 年 3 月 5 日公表) (2015)
<https://www.jpx.co.jp/equities/listing/cg/index.html>
- (14) EY 新日本有限責任監査法人サイト「ディスクロージャーワーキング・グループ」報告の提言を踏まえた改正の概要 (2019)
<https://www.shinnihon.or.jp/corporate-accounting/accounting-topics/2019/2019-02-08.html>