

## 役員給与税制における損金算入要件のあり方

長尾 元彦

## 【論文要約】

### 役員給与税制における損金算入要件のあり方

#### － 法人税法第34条第2項の存在意義を中心として －

長尾元彦

本稿は、急速に変化している企業を取り巻く経営環境のもと、役員給与に係る現行の課税制度が適切であるか否かを検証し提言するものである（役員退職給与、業績連動給与は論点から割愛する）。日本の雇用システムは長らく終身雇用、年功序列を暗黙の了解とされてきた。そのため取締役の地位は従業員の出世競争の延長線上にあり、その報酬は従業員の給与との連続性が重視されるとともに、年功序列の頂点に立つ社長が他の取締役を管理する手段とされていた。つまり、日本企業の役員に支給される給与は、従業員給与と同じ報酬体系であり続けたのである。

日本の雇用システムが質的に変化している状況下において、会社の持続的な成長と中長期的な企業価値の向上を狙いとして、平成27年3月にコーポレートガバナンス・コードの原案がまとめられた。これは業績の低迷に苦しむ日本企業を再興させるための手段として導入されたものである。当該原則は、役員の意識・モチベーションを高揚させるため、業績によって役員報酬が上下する仕組みを会社に導入させることにより、会社の持続的な成長と中長期的な企業価値の向上を狙ったもので、ここ2年連続の税制改正につながったものとして高く評価されるべきであろう。

しかし、平成28年4月、時代に逆行する憂慮すべき判決が下された。いわゆる“残波事件”である。課税庁が当該事件の原告が支払った役員給与等に不相当に高額な部分の金額があると認定して、当該金額を損金不算入としたものである。法人税法第34条第2項を適用し、法人税法施行令第70条第1号に掲げる4項目を精査したうえでの結果であった。このようなロジックが法律で認められるのであれば、企業は、その事業や規模が類似する競合企業を見回り、同等の金額の役員給与を支給しなければならないことになってしまう。

法人税法第34条第1項が、課税の公平を保ちつつ、改正商法や企業会計基準との整合性を取り戻し、かつ租税回避行為を排除するために考えられたものだとすると、同条第2項に定める不相当に高額な部分の金額とは、役員に支給される金額のうち職務執行の対価でない部分を指すものと考えられる。そうであるのならば、株主総会の決議等により役員給与が事前に決められた通りに支給された場合は原則、その支給金額の全額が損金算入を認められると解すべきであろう。

役員給与税制に係る租税法的な問題を考察してみた結果、特に「法人税法施行令第70条第1号イが租税法主義に立脚していない」「法人税法第34条第2項が不相当に高額な部分の金額を法人税法施行令第70条第1号に白紙委任している」ことが大きな問題だと考える。当該金額

を算定し得る論拠が確立されれば、損金不算入となる金額が合理的に算定され、他の考慮されるべき事項が素通りされ得るためである。そこで以下の2点を提言したい。

(1) 法人税法施行令第70条第1号イに定められている実質基準4項目（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の状況、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）のうち、当該役員の職務の内容だけを残し、他の3項目を廃止すること。

(2) 役員給与の総額の届出を義務化すること。役員給与の総額は、あらかじめ事前に定められているべきであり、この総額こそが損金算入の基準金額となるものだからである。これにより役員に対して給与に値する職務を強く認識させるとともに、役員給与に係る損金算入の枠取りを防ぐ効果が期待できる。

役員による創造的、建設的な企業の舵取りを円滑にして日本経済の健全な発展に寄与すべく、「法人税法施行令第70条第1号イが改廃される」「役員給与の総額に係る届出義務化が検討される」ことを祈念する。

## 凡例

1. 法令は平成30年4月1日現在のものによっている。また法令名の略号は、次のほか、慣例に従っている。本文中で前後の関係から法令名を挙げる必要がない場合には、法令名を省略している。

法	法人税法
旧法	旧法人税法（平成18年改正前の法を「旧法」という。）
令	法人税法施行令
旧令	旧法人税法施行令（平成18年改正前の令を「旧令」という。）

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

2. 判例の引用についての略号は、次の例によっている。

最判	最高裁判所判決
高判	高等裁判所判決
地判	地方裁判所判決

3. 論文集、雑誌等の引用についての略号は、次の例によっている。

税大論叢	税務大学校論叢
訟月	訟務月報
税資	税務訴訟資料

4. 本稿による下線は筆者によるものである。

## 目次

はじめに .....	1
第1章 役員給与に係る我が国の法人税制度の概要と経緯 .....	4
第1節 平成18年度改正前までの概要と経緯 .....	4
第2節 平成18年度改正前の問題点 .....	8
1. 役員報酬に係る問題点 .....	8
2. 役員賞与に係る問題点 .....	9
3. 会社法、商法、企業会計基準との整合性 .....	11
第3節 平成18年度改正 .....	15
1. 定期同額給与 .....	16
2. 事前確定届出給与 .....	19
3. 小括 .....	21
第2章 判例研究 .....	24
第1節 三和クリエーション事件 .....	24
1. 事実の概要 .....	24
2. 本件の争点 .....	25
3. 判決の要旨（原告の請求棄却） .....	27
4. 本判決の意義と私見 .....	30
第2節 残波事件 .....	34
1. 事実の概要 .....	34
2. 本件の争点 .....	35
3. 判決の要旨（原告の請求棄却） .....	42
4. 本判決の意義と私見 .....	44
第3章 不相当に高額な部分の金額についての租税法的な問題と考察 .....	59
第1節 法人税法施行令第70条第一号イが租税法律主義に立脚していないこと .....	59
第2節 法34②が「不相当に高額な部分の金額」を令70に白紙委任していること .....	60
第3節 課税庁が法人の自治に介入していること .....	62
第4節 法34②が大規模公開会社に適用された事例が見当たらないこと .....	63
第5節 法34②を適用すると実質的二重課税となってしまうこと .....	64
第6節 小括 .....	66
おわりに .....	67
<参考文献一覧> .....	70

はじめに

本稿は、急速に変化している企業を取り巻く経営環境のもと、役員給与に係る現行の課税制度が適切であるか否かを検証し提言するものである。日本の雇用システムは長らく終身雇用、年功序列を暗黙の了解として培われてきた。このような背景があることから、取締役の地位は従業員の出世競争の延長線上にあり、その結果、取締役の報酬も従業員の給与との連続性が重視されるとともに、年功序列の頂点に立つ社長が他の取締役を管理する手段とされていた<sup>1</sup>。即ち、日本企業の役員に支給される給与は、1ヶ月ごとの定額給与、夏と冬に支給される年2回のボーナス、退職金の3つからなる従業員の給与と同じような報酬体系であり続けたのである。

こうした雇用システムが揺らぎ始めた背景には、1990年の土地神話の崩壊、いわゆるバブル崩壊があると思われる。巨額不良債権の処理に膨大な時間を要し、日本企業の業績は久しく低迷した。そしてこれを契機に、企業業績が回復しない原因は、上述の日本的経営にあるという風潮が次第に高まっていった。つまり、日本のビジネスパーソンは成果を上げていなくとも解雇されることはなく、しかも年齢とともに給与があがる雇用システムはおかしいという声が大きくなっていったのである。

「失われた20年」とも呼ばれた時代を経て、日本の雇用システムが質的に変化している状況下において、会社の持続的な成長と中長期的な企業価値の向上を狙いとして、平成27年3月にコーポレートガバナンス・コードの原案がまとめられた。これは、必要な改革に着手せず、業績の低迷に苦しむ日本企業を再興させるための手段として導入されたものである<sup>2</sup>。その中で、役員報酬に言及するコーポレートガバナンス・コードは、原則4-2 取締役会の役割・責務(2)<sup>3</sup>に記載されている。

当該原則は詰まるところ、役員たる者の意識・モチベーションを高揚させるため、リスクとリターンの関係を重視し、業績によって役員報酬が上下する仕組みを会社に導入させることにより、会社の持続的な成長と中長期的な企業価値の向上を狙ったものといえよう。当該原則は、ここ2年連続して行われた税制改正につながったものとして高く評価さ

<sup>1</sup> 田辺総合法律事務所ほか『第4版／役員報酬をめぐる法務・会計・税務』（清文社・2017年）3頁。

<sup>2</sup> 田辺総合法律事務所ほか・前掲注（1）5頁。

<sup>3</sup> 原則4-2. 取締役会の役割・責務（2）

取締役会は、経営陣幹部による適切なリスクテイクを支える環境整備を行うことを主要な役割・責務の一つと捉え、経営陣からの健全な企業家精神に基づく提案を歓迎しつつ、説明責任の確保に向けて、そうした提案について独立した客観的な立場において多角的かつ十分な検討を行うとともに、承認した提案が実行される際には、経営陣幹部の迅速・果敢な意思決定を支援すべきである。また、経営陣の報酬については、中長期的な会社の業績や潜在的リスクを反映させ、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。

れるべきであろう。平成28年度税制改正下においては、利益の状況を示す指標に基づいて支給額が算定される役員給与を「利益連動給与」と定義したうえで損金算入の要件が定められた。そして平成29年度税制改正においては、その定義を「業績連動給与」と名称変更したうえで、指標の選択肢、対象範囲、支給手段等が整備拡充されたのである。

しかし、このような状況下において時代に逆行する憂慮すべき判決が下された。いわゆる“残波事件<sup>4</sup>”である。残波事件については後段にて詳述するが、課税庁が当該事件の原告（以下「H社」という。）が支払った役員給与等に不相当に高額な部分の金額があると認定して、当該金額を損金不算入としたものである。「税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分されなければならない、各種の租税法律関係において国民は平等に取り扱われなければならない<sup>5</sup>」ことから、不相当に高額な部分の金額について、同族会社は課税されず、非同族会社は課税されるというような不公平があってはならないといえよう。「特に中小企業では、役員に給与額の決定が委ねられているから、会社の利益調整に利用され、租税回避に利用されかねない。そこで、会社法が規定するチェック機能のほかに、税法にも役員給与についてモニタリング効果を持つ規定を設けている<sup>6</sup>」のであれば、役員給与の損金算入に一定の規制が法的に手当てされて然るべきであろう。では、H社が支払った役員給与には、課税当局が主張するところの「不相当に高額な部分の金額」が存在するのだろうか。詳細は、第2章（判例研究）で考察することとする。

法人税法は、法34①に追加的に、法34②を定めて、役員給与の額のうち不相当に高額な部分の金額を損金の額に算入しない旨を掲げている。平成18年税制改正において、役員給与は利益処分ではなく費用として扱うことが認められ、費用として扱われるものの要件を法34①で定めたのである。それにも関わらず法34②を定めたのは、いわゆるお手盛り防止と隠れた利益処分の防止である（詳細は後述）。法律の設立当初は、企業の租税回避行為を完全に予見することは到底不可能であると考えられることから、法34①を担保する意味において、法34②のような守備範囲の広い規定を置くことに異論はない。しかし、法34②を制定して12年が経過した今、そして残波事件に係争中であるというタイムリーな状況下において、その存在意義は見直されてもいいのではないだろうか。

残波事件では、この法34②が適用され、令70一に掲げる、いわゆる実質基準と呼ば

<sup>4</sup> 第一審として東京地判平成28年4月22日（TKC-LEX/DB 文献番号25543030）、控訴審として東京高判平成29年2月23日（TKC-LEX/DB 文献番号25546385）、上級審として最判平成30年1月25日（TKC-LEX/DB 文献番号25560182）。

<sup>5</sup> 金子宏『租税法第22版』（弘文堂・2017年）83頁。

<sup>6</sup> 佐藤尚広「会社法・改正税法で変わる「役員給与」対策」税務弘報第54巻第12号 中央経済社（2006年）19頁。

れる4項目（当該役員における職務の内容、当該法人の収益及びその使用人に対する給与の支給の状況、当該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）を精査した結果、不相当に高額な部分の金額があるとされたのである。このようなロジックが法律で認められるのであれば、企業は、その事業や規模が同じような競合企業と、同等な金額の役員給与を支給しなければならないこととなろう。これは前述のコーポレートガバナンス・コードの導入や役員給与税制改正の趣旨と真っ向から対立する姿勢である。旧ソビエト連邦を想起させる計画経済の下における思想であり、計画経済が自由競争を阻害して国家そのものを分裂させてしまった歴史を本邦は思い起こす必要がある。

なお、残波事件の判決の不合理性を際立たせるために、三和クリエーション事件<sup>7</sup>を判例研究の1例目として考察する。H社の役員給与が法34①に沿って支給されたものであるのに対し、三和クリエーションの役員給与は法34①に沿って支給されたものではなかった。そのため、三和クリエーションの支給した役員給与は損金算入を認められなかったのであるが、これを掘り下げることで役員給与税制の歴史、趣旨、その背景にある一貫した思想を整理することができ、残波事件の判決の不合理性が浮かび上がってくると考える。

本稿では、あらためて役員給与の意義と役員給与に係る法人税法制度の経緯を整理し、役員給与の税制のあり方について考察する。第1章で「役員給与に係る我が国の法人税制度の概要と経緯」を、第2章で「2つの判例研究」を、第3章で「不相当に高額な部分の金額についての租税法的な解釈」を、そしておわりに、二つの提言を掲げることによって結語とする。なお、係争の多さから焦点をしぼるため、役員退職給与、業績連動給与に関しては論点から割愛することとする。また、役員に支給される金銭等の呼称について「役員報酬」「役員賞与」とあるのは平成18年度役員給与税制改正前に支給されたものとし、「役員給与」とあるのは当該改正後に支給されたものとする。

---

<sup>7</sup> 第一審として東京地判平成24年10月9日訟月59巻12号3182頁、控訴審として東京高判平成25年3月14日訟月59巻12号3217頁。

## 第1章 役員給与に係る我が国の法人税制度の概要と経緯

現在、法人税法上の役員給与については、法34④の定める3種類の給与のいずれにも該当しないものの額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することができないとされている。それでは、どのような経緯で現行の「役員給与税制」になったのであろうか。平成18年度改正の前後を中心に考察することとする。

### 第1節 平成18年度改正前までの概要と経緯

役員給与に係る法人税法の取扱いについては、法人に国税を課税するようになった明治32年にまで遡る。山口孝浩は、その論文の中で「法人税の前身である第一種所得税が公布された時期における賞与の取扱いについては、明治32年10月2日主税局長通達で、1利益の有無ニ拘ハラズ事業年度中毎月又ハ臨時ニ賞与ヲ為スト定メタルモノ2決算ニ際シ総益金中ヨリ営業上ノ総損失金ヲ控除シタル残額ニ対シ歩合ヲ定メテ賞与ヲ為シ之ヲ損金中ニ計算シ其ノ残額ヲ純益ト定ムルモノ3総益金中ヨリ総損失金ヲ控除シタルモノヲ純益金トシ其ノ額ニ対シ歩合ヲ定メテ賞与ヲ為スト定メタルモノ右賞与金ノ1ノ場合ハ法人ノ所得ト見ルベキモノニアラズ、2、3ノ場合ハ法人ノ所得ト見ルベキモノトス」と規定されており、利益の有無に拘らずに支給される賞与は損金になるが、利益が出た場合に支給される賞与は所得とみる、つまり損金にはならないと規定されたのが始まりである。なお、役員報酬については特に規定されていなかった<sup>8)</sup>と述べている。役員給与に関する取扱いが初めて法制度として確立された昭和34年より60年も前の明治32年から、会社の利益処分による役員賞与は損金不算入となるという考え方が採用されており、この考え方は現行の法34に至るまでその根底に流れるものと考えられる。

昭和20年に、大蔵省主税局から「法人格税の取扱」が公表され、利益処分をもって支給した役員賞与は損金に算入できないとされた<sup>9)</sup>。

昭和25年に、法人税法取扱通知が公表され、役員報酬については「法人が定款又は株主総会の承認を受けた金額をこえて役員に報酬を支給した場合のそのこえる金額はこれを利益処分による賞与とする」として、定款又は株主総会の承認を受けた金額を超える部分の金額を利益処分による賞与として損金不算入とした<sup>10)</sup>。この通達では、賞与の意義とし

<sup>8)</sup> 山口孝浩「役員賞与・役員報酬を巡る問題—改正商法等の取扱いを問題提起として—」税大論叢48号(2005年)183頁～184頁。

<sup>9)</sup> 武田昌輔編著『DHC コメントール法人税法』第一法規 2171の102頁。

<sup>10)</sup> 山口孝浩・前掲注(8)189頁。

て、「賞与とは賞与と称するものの他、手当その他の名称の如何に問わず予め支給額の定めない退職給与以外の給与をいう」と定めている<sup>11</sup>。

昭和34年は、我が国において、役員給与に関する取扱いが初めて法制度として確立された画期的な年となった。それまでは法令自体が存在せず、租税法律主義の観点からも問題とされてきたが、ここにきて漸く法制度の誕生をみることとなったのである。旧法人税法施行規則10条の3<sup>12</sup>では、過大な役員報酬の損金不算入等を定めており、当該10条の3第1項及び第2項は、それぞれ現行の令70一イ及びロに近似していることが見てとれる。第1項は、いわゆる実質基準であり、役員報酬のうち、職務の対価に対する対価として支払われる金額を損金算入の対象とし、それを超えて支払われる部分の金額については損金算入の対象にならないとした。当時、この実質基準を是認して「税法は、国家又は公共団体の収入の確保と納税義務者の負担の公平を理念とするものであるから、実質上は賞与に相当するにもかかわらずこれを会社法上報酬として支出した場合に税法上損金に算入することを常にそのまま是認していたのでは負担の公平を期し得られないことは明らかである、それゆえ国家機関たる税務署長が賞与相当部分の損金算入を否認するというのも当然許容されなければならないものであつて、規則一〇条の三第一項は、右のような実

<sup>11</sup> 山口孝浩・前掲注(8)189頁。

<sup>12</sup> 旧法人税法施行規則10条の3(過大な役員報酬の損金不算入等)

法人が各事業年度においてその役員に対して支給した報酬の額が、当該役員の職務の内容、当該法人の収益及びその使用人に対する給与の支給の状況、当該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報酬の支給の状況等に照らし、当該役員の職務に対する対価として不相当に高額であると認められる場合においては、その不相当と認められる部分の金額は、当該事業年度の所得の計算上、これを損金に算入しない。

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報酬として支給することができる金額の限度額を定めている法人が、各事業年度においてその役員(当該限度額が定められた報酬の支給の対象となるものに限る。以下本項において同じ。)に対して支給した報酬の額(使用人としての職務を有する役員に対し支給する報酬のうちその使用人としての職務に対するものを含めないで当該限度額を定めている法人については、当該事業年度において当該職務に対する報酬として支給した金額のうち、当該法人の他の使用人に対する給料の支給の状況等に照らし当該職務に対する報酬として相当であると認められる金額を除く。)の合計額が当該事業年度に係る当該限度額をこえる場合においては、そのこえる金額は、前項の規定の適用については、同項に規定する不相当と認められる部分の金額であるものとみなす。

③ 前2項に規定する報酬又は給料とは、名義の何たるを問わず、役員又は使用人に対する給与(債務の免除等による経済的な利益を含む。以下次項において同じ。)で賞与及び退職給与金以外のものをいう。

④ この節において賞与とは、名義の何たるを問わず、臨時的に支給される給与(継続して毎年所定の時期に定額(利益に一定の割合を乗ずる方法により算定されることとなっているものを除く。)を支給する旨の定に基いて支給されるものを除く。)で退職給与金以外のものをいう。

⑤ この節において役員とは、法人の取締役、監査役、理事、監事、清算人その他使用人以外の者で法人の経営に従事しているものをいう。

⑥ この節において使用人としての職務を有する役員とは、次に掲げる役員以外の役員で、部長、課長その他法人の使用人としての職制上の地位を有し、かつ、常時使用人としての職務に従事するものをいう。

一 社長、副社長、理事長、代表取締役、専務取締役、専務理事、常務取締役、常務理事、清算人その他これらの者に準ずる役員

二 合名会社及び合資会社の業務執行社員

三 監査役及び監事

四 前3号に掲げるもののほか、同族会社の役員のうち、その会社が同族会社であるかどうかを判定する場合にその判定の基礎となる株主若しくは社員又はこれらの者の同族関係者(法第7条の2第1項第1号に規定する同族関係者をいう。以下同じ。)であるもの

質課税の原理を確認的に規定したものにすぎないと解するのが相当である<sup>13</sup>」とされた判決も出されている。

また第2項は、いわゆる形式基準であり、定款の規定や株主総会等の決議により報酬として支給することができる金額の限度額を定めている場合において、役員に対して支給した報酬の額が当該限度額をこえる場合においては、そのこえる金額を不相当と認められる部分の金額であるものとみなすと規定している。つまり、この「こえる金額」については、法人が報酬として処理したものとしても、実質的に賞与であると判定されるものとなる。さらに、3項と4項において、報酬又は給料、賞与について定義し、特に賞与については、「臨時的」に支給される給与であると明記したことが大きな特徴と考えられる。昭和34年法人税法施行規則制定時の基本通達として、役員賞与、報酬で重要な取扱いとなる定期の給与の意義及び報酬と賞与との具体的な区分が制定されている<sup>14</sup>との説明がなされているが、「臨時的」に支給される給与であるのか否かを区分するものといえよう。

昭和40年に法人税法が全文改正となった。法22①で「内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする」、法22③で「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とする」と損金について規定し、その別段の定めとして、旧法34<sup>15</sup>で過大な役員報酬の損金不算入について、旧法35<sup>16</sup>で役員賞与等の損金不算入について規定した。これらの規定は、部分的な改正を除く

<sup>13</sup> 東京地判昭和46年2月9日税資62号156頁。

<sup>14</sup> 山口孝浩・前掲注(8)189頁。

<sup>15</sup> 旧法人税法第三十四条(過大な役員報酬等の損金不算入)

内国法人がその役員に対して支給する報酬の額(次項の規定の適用があるものを除く。)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。

2 内国法人が、事実を隠ぺいし、又は仮装して経理をすることによりその役員に対して支給する報酬の額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

3 前二項に規定する報酬とは、役員に対する給与(債務の免除による利益その他の経済的な利益を含む。)のうち、次条第四項に規定する賞与及び退職給与以外のものをいう。

<sup>16</sup> 旧法人税法第三十五条(役員賞与等の損金不算入)

内国法人がその役員に対して支給する賞与の額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

2 内国法人が、各事業年度においてその使用人としての職務を有する役員に対し、当該職務に対する賞与を他の使用人に対する賞与の支給時期に支給する場合において、当該職務に対する賞与の額につき当該事業年度において損金経理をしたときは、その損金経理をした金額のうち当該職務に対する相当な賞与の額として政令で定める金額に達するまでの金額は、前項の規定にかかわらず、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。

3 内国法人が、各事業年度においてその使用人に対し賞与を支給する場合において、その賞与の額につきその確定した決算において利益又は剰余金の処分による経理(利益積立金額をその支給する賞与に充てる経理を含む。)をしたときは、その経理をした金額は、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。

4 前三項に規定する賞与とは、役員又は使用人に対する臨時的な給与(債務の免除による利益その他の経済的な利益を含む。)のうち、他に定期の給与を受けていない者に対し継続して毎年所定の時期に定額(利益に一定の割合を乗ずる方法により算定されることとなっているものを除く。)を支給する旨の定めに基づいて支給されるもの及び退職給与以外のものをいう。

5 第二項に規定する使用人としての職務を有する役員とは、役員(社長、理事長その他政令で定めるものを除く。)

と、平成18年の全面的な改正が行われるまで存続した。ここで見るべき顕著な特徴がある。役員報酬と役員賞与の取扱いについてそれぞれ異なる条文で明記していることである。それだけ役員報酬と役員賞与の相違を重視したと推察されるのである。では、その相違は何であろうか。旧法35④によると、役員報酬は「定期の給与」とされ、役員賞与は「臨時的な給与」とされている。「定期の給与」とは、旧法人税基本通達9-2-13<sup>17</sup>に規定されており、原則として定時・定額の給与のことを意味している。また、「臨時的な給与」の解釈に関しては、次に掲げる東京地裁の判示がわかりやすいと思われる。即ち、  
「『臨時的な給与』の意義については、法に格別の規定はないが、法三五条四項が、『毎年所定の時期に定額を支給する旨の定めに基づいて支給される給与』も『臨時的な給与』に含まれることを前提として、『他に定期の給与を受けていない者』に対し支給したもののについてこれを『臨時的な給与』のうちから除外していること並びに社会通念によって考えれば、単に当該給与の支給時期又は支給額が予め定められているか否かのみによって一律に決まるものではなく、その支給時期、支給回数及び支給の趣旨等を、年間のその他の給与の支給状況全体との関連において考察し、これによって当該給与が經常性のない一時的なものと同認められるときは、右にいう『臨時的な給与』に当たるものと解すべきである<sup>18</sup>」との判示である。「臨時的な給与」とは經常性のない一時的な給与を意味しているのである。

このように役員報酬及び役員賞与を定義した上で、原則として役員報酬は損金算入とし、役員賞与は損金不算入とされた。ただし、役員報酬のうち不相当に高額な部分の金額は損金に算入されない。その理由は、「①役員が報酬を定める立場にあることから、使用人の給料と異なり、弾力的に定めることができる。②利益処分として支給すべき役員賞与を役員報酬に上積みすることで租税回避が図られる。③取締役に対する職務執行の相当額の報酬は費用性があるがそれを超える額は実質的に利益処分たる賞与に該当する<sup>19</sup>」との考えからである。また、松沢智は、「隠れたる利益処分とは、公然の利益処分すなわち貸借対

---

のうち、部長、課長その他法人の使用人としての職制上の地位を有し、かつ、常時使用人としての職務に従事するものをいう。

<sup>17</sup> 旧法人税基本通達9-2-13

法第35条第4項（賞与）に規定する「定期の給与」とは、あらかじめ定められた支給基準（慣習によるものを含む。）に基づいて、毎日、毎週、毎月のように月以下の期間を単位として規則的に反復又は継続して支給される給与をいう。ただし、これらの給与であっても、通常行われる給与の増額以外において特定の月だけ増額支給された場合における当該給与については、当該特定の月において支給された額のうち各月において支給される額を超える部分の金額は臨時的な給与とする。

<sup>18</sup> 東京地判昭和55年9月25日税資114号800頁。

<sup>19</sup> 山口孝浩・前掲注(8)213頁。

照表に公然と利益であることを表示する場合に対する概念である。すなわち、貸借対照表上に利益であることを表示せず、かえって損金支出（または収入金減少）の方法によって、利益の存在を貸借対照表上から隠す場合のことをいう<sup>20</sup>」と記している。配当ではなく、役員報酬による損金支出が恣意的に行われた場合がこれに該当すると考えられる。そのため、会社が支給した役員報酬に不相当に高額な部分の金額があるか否かを判定するために、その役員報酬を旧令69<sup>21</sup>（1項が実質基準、2項が形式基準）に照らし合わせて、当該不相当に高額な部分の金額を損金不算入とするものである。なお、2つの基準の両方において不相当に高額な部分の金額があると認定された場合には、いずれか大きい方の金額が損金不算入とされていた。

このように平成18年度の改正までの役員報酬の取扱いは、定期の給与のうち、不相当に高額な部分の金額を除いた部分のみが損金算入を認められ、それ以外の部分の金額については、賞与又は実質的に賞与に相当する臨時的な給与とみなされ損金算入が認められないこととなっていた。

## 第2節 平成18年度改正前の問題点

### 1. 役員報酬に係る問題点

役員報酬に係る最大の問題点は、実質基準（旧令69①）にある。この実質基準が、会社のために“真面目に働いている”役員にとって明解でないうえ、会社経営の実態に合っていないと考えられる。実際に、課税庁の実質基準の当てはめによる課税が紛争になることが少なくなく、争訟事例も多数にのぼっている<sup>22</sup>。“真面目に働いている”という

<sup>20</sup> 松沢智『新版租税実体法（補正第2版）—法人税法解釈の基本原則—』（中央経済社・2003年）155頁。

<sup>21</sup> 旧法人税法施行令第69条（過大な役員報酬の額）

法第34条第1項（過大な役員報酬の損金不算入）に規定する政令で定める金額は、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める金額（次の各号のいずれにも該当する場合には、当該各号に定める金額のうちいずれか多い金額）とする。

一 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報酬の額（法第34条第2項（仮装経理等により支給した役員報酬の損金不算入）の規定の適用があるものを除く。次号において同じ。）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料の支給の状況、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報酬の支給の状況等に照らし、当該役員の職務に対する対価として相当であると認められる金額をこえる場合、その超える部分の金額（その役員が2人以上ある場合には、これらの役員に係る当該超える部分の金額の合計額）

二 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報酬として支給することができる金額の限度額を定めている内国法人が、各事業年度においてその役員（当該限度額が定められた報酬の支給の対象となるものに限る。以下この号において同じ。）に対して支給した報酬の額（法第35条第5号（使用人としての職務を有する役員）に規定する使用人としての職務を有する役員に対して支給する報酬のうちその使用人としての職務に対するものを含めないで当該限度額を定めている内国法人については、当該事業年度において当該職務に対する報酬として支給した金額のうち、その内国法人の他の使用人に対する給料の支給の状況等に照らし当該職務に対する報酬として相当であると認められる金額を除く。）の合計額が当該事業年度に係る当該限度額をこえる場合、その超える部分の金額

<sup>22</sup> 品川芳宣『役員報酬の税務事例研究—報酬・賞与・退職給与の判決等の集大成—』（財経詳報社・2001年）112頁

表現を用いたのは、同族会社が勤務事実がない当該同族会社の代表者の親族（たとえば名ばかりの役員である代表者の妻や息子等）に対して役員報酬を支払う場合等と比較強調するためである。このような、いわゆる目に余る事例に対して損金不算入の認定をすることに異論はない。ただし“真面目に働いている”同族会社の役員が受け取る役員報酬について実質基準を適用することは、会社経営の実情にそぐわないと思われる。これについては、後述する判例研究の中で掘り下げることとする。

## 2. 役員賞与に係る問題点

役員賞与に係る最大の問題点は、会社経営の実態に反して、役員賞与が原則として損金不算入とされていたことにある。益暮に支給された臨時役員報酬が賞与に当たらないとされた判例<sup>23</sup>もあるが、これは例外的といえる。社会通念を鑑みると、大住達夫の見解の通り、「役員賞与も商法でいう役員報酬の一形態にほかならず、会社がこれを利益処分により支出しているのは、税法の取扱に順応するため<sup>24</sup>」であり、職務の対価としての性格を帯びている追加的報酬であろう。さらに、この問題を難しくしているのは、裁判所や課税庁が役員賞与の実態を認識しているにもかかわらず、これを損金不算入としている点である。たとえば、広島高裁はその判決の中で、「役員賞与は、取締役が企業の利益を上げた特別の功労に報いるため、営業年度の利益から分与されるものである<sup>25</sup>」と判示し、役員賞与は特別の功労の対価であることを述べている。ただし、会社が生み出した利益の全てを、特別の功労の対価として役員への支払いに充当してしまうと、法人所得が零となりかねない。前述の広島高裁が、「しかし、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、昭和四〇年法律第三四号で施行された法人税法は、その三五条四項の規定から、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別していると解されるのであり、職務遂行の対価性等の実質を区別の基準にする必要はないと解される<sup>26</sup>」と判示したのは、特別の功労の対価の損金算入を認めてしまうと、恣意的に法人税額を零とされてしまう可能性があるからであろう。職務遂行の対価性等の実質を区別の基準にする必要

---

～143頁。

<sup>23</sup> 東京地判昭和33年9月25日税資26号956頁。

<sup>24</sup> 大住達夫「役員報酬を巡る諸問題」商事法務486号（1969年）7頁。

<sup>25</sup> 広島高判平成4年12月11日税資193号759頁。

<sup>26</sup> 前掲注（25）広島高判平成4年12月11日。

がないと断じたのは、課税の公平性を保つ重要性を意識したものと思われるが、その裏返しとして旧令69①の実質基準を否定することにならないのだろうか。

現場で会社を切り盛りしている経営者にとっては、役員賞与を一方的に臨時的な給与であり利益処分であるから損金不算入であると決めつけられるのは納得がいかないことである。役員賞与の実態について、武田昌輔は、「昭和三十八年に税制調査会が出した「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」の中では、「現行制度に対しては、使用人としての職務を有する役員以外の役員たとえば社長、専務、常務等に対しても賞与を支給することがおおむね社会的慣行となっていること及び最近における役員の実態を考慮すれば、これらの役員賞与についても、一定額（たとえば年間数カ月又は従業員と同様のベース等）までの損金算入を認めるべきであるという考え方もあるが、」とあります。サラリーマン重役の場合は、年間月給の五か月分程度を損金算入に認めてもいいのではないかとということです<sup>27</sup>」と述べて、役員賞与のうち、役員報酬月額5ヶ月分程度は、実質的に役員報酬であることを示唆している。巨額の賞与を支払うアメリカ企業と違って、役員賞与の金額自体が少ないことやその金額のばらつきが役員間で少ないという日本企業の特徴を的確に表現しているものと思われる。このように、関係当事者の多くが役員賞与の実態について認識していたのに関わらず、役員賞与を全額損金不算入としていたため、役員賞与を役員報酬として支給したかのように支給形態を整える会社が現れてきた。役員賞与ではなく役員報酬として支給する方が税額が小さくなり、納税者に有利だからである。実際に、会社に利益が上がりそうな場合は期の途中で役員報酬を引き上げ、利益が下がりそうな場合は期の途中で役員報酬を引き下げるといった租税回避行為が頻繁に行われるようになっていた。このような傾向に対処するための措置として、過大な役員報酬・退職給与の損金不算入の制度（旧法34・旧法36）、および過大な特殊関係使用人給与・退職給与の損金不算入の制度（旧法36条の2、旧法36条の3）が設けられていた<sup>28</sup>。

しかし、平成18年度改正の前年までの傾向を見れば、旧法34・旧法36が機能していたとは思えない。実際に、役員に対して賞与を支給せず、その分を月額報酬で支給していたと思われる会社が多数出てきたことは統計データで確認されている。政経研究所のアンケート調査によると、社長に対して賞与を支給しなかった企業の割合は、2003年9月1日から2004年8月31日までの間では51.7%（201社のうち104社が

<sup>27</sup> 武田昌輔『法人税回顧六〇年—企業会計との関係を検証する』（TKC出版・2009年）89頁。

<sup>28</sup> 金子宏・前掲注（5）371頁。

支給せず<sup>29)</sup>、2004年9月1日から2005年8月31日までの間では51.3% (197社のうち101社が支給せず<sup>30)</sup>、2005年9月1日から2006年8月31日までの間では57.3% (178社のうち102社が支給せず<sup>31)</sup>) となっており、これらから類推すると本邦の過半の会社が賞与を支給していなかったと思われる。

以上のことを踏まえて、あらためて当時の役員給与に係る実態と旧法人税法を再考してみると、以下のように整理できると考えられる。

- 役員の特別の功労のおかげで利益が出て、それを役員に支給した場合、その支給した分のうち、旧令69の当該役員の職務の内容に含まれる部分があることは、課税庁を含めて誰の目にも明らかであった。
- ただし、上記職務の内容に含まれる部分の金額が、例えば月額報酬の5カ月分に相当するのかどうか等、具体的にいくらなのかを算定することは困難であった。
- 課税庁とすれば、課税の公平を保つため、一律損金不算入とした。

そうであるとする、上記職務の内容に含まれる部分の金額を確定することができるのであれば、その部分を役員報酬として支給しても損金算入を認めてもよいといっているように思えるのである。

平成18年度の改正で、事前確定届出給与が損金算入を認められた背景には、上記5カ月分の金額、又は翌年度の事業計画において承認される利益のうち、役員の職務遂行に当る部分の金額は、実質的に職務の対価であることを認めざるを得ない社会の潮流があったのではなかろうか。そして、課税の公平を保つために、事前にその確定した金額を届出させるという担保を確保したのであろう。平成18年度改正は、時代の潮流、法人経営の実態、お手盛りの役員への支給の防止等を総合的に顧慮したものと評価される。

### 3. 会社法、商法、企業会計基準との整合性

平成18年度の税制改正前までの役員賞与に対する法人税法上の考え方は、以下の2つの言葉に凝縮されていると思われる。

「役員賞与の損金不算入の制度は長い歴史をもっている。すなわち、わが国では、商法および企業会計において、役員賞与は利益の処分であると考えられてきた。法人税に関する判例においても同様に解されてきた。そこで、平成18年度改正前の法人税法も、同じ考

<sup>29)</sup> 政経研究所「旬刊人事と厚生 No.1710 常勤役員の報酬・賞与・年収」(2004年)4頁。

<sup>30)</sup> 政経研究所「旬刊人事と厚生 No.1742 常勤役員の報酬・賞与・年収」(2005年)4頁。

<sup>31)</sup> 政経研究所「旬刊人事と厚生 No.1774 常勤役員の報酬・賞与・年収」(2006年)4頁。

え方に基づいて、役員賞与を損金から除外していた<sup>32)</sup>

「一般に役員報酬は、役員の通常の業務執行の対価であって、事業経営上の経費から支出されるが、役員賞与は、企業の利益獲得の功労に対する利益の割賦であって、利益のうちから与えられるものであるという考え方による<sup>33)</sup>

また、平成14年度改正前商法も上の考え方と整合している。当時の商法は、会社に利益処分案または損失処分案の作成を要求していた(旧商法第281条1項4号<sup>34)</sup>)。また、会社の取締役が会社から賞与を受ける場合には、利益処分として株主総会の承認を得ることが要件とされていた(旧商法第283条1項<sup>35)</sup>)。商法において役員賞与の定義はなされていないが、これらの旧商法は、取締役に支払われる賞与が利益処分であることを示唆している。神田秀樹は、取締役の報酬の規制として「定款または株主総会を必要とする理由を、通説は、「お手盛り防止」すなわち取締役に任せると同僚意識から制御が利かないことに求めるが、取締役は株主総会が選任するわけであるから報酬も選任のいわば条件として総会が決定すると考えるべきもののように思われる<sup>36)</sup>」として、取締役に対する利益処分に関するお手盛りの弊害を喚起している。しかし、平成14年度に商法が改正され、委員会等設置会社制度および業績連動報酬制度が導入されたことにより、委員会等設置会社においては、利益処分による取締役や執行役に対する金銭の分配をすることができなくなった(株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律第21条の31第2項<sup>37)</sup>)。また、業績連動報酬も役員賞与に相当すると考えられるが、これも費用として会計処理することとなった。この結果、会社の制度設計の違いにより、役員賞与が費用として処理される場合と、利益処分として処理される場合という異なる処理方法が発生してしまう一方で、役員賞与類似の業績連動報酬は費用処理されるという矛盾が生じることとなった<sup>38)</sup>。

このような矛盾を尻目に、平成16年3月9日、企業会計基準委員会は「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<sup>39)</sup>」を公表した。グローバル化に対

<sup>32)</sup> 金子宏・前掲注(5)371頁。

<sup>33)</sup> 武田昌輔『新版立法趣旨法人税法の解釈』(財経詳報社・1988年)169頁。

<sup>34)</sup> 旧商法第二百八十一条

取締役ハ毎決算期ニ左ニ掲グルモノ及其ノ附属明細書ヲ作り取締役会ノ承認ヲ受クルコトヲ要ス

四 利益ノ処分又ハ損失ノ処理ニ関スル議案

<sup>35)</sup> 旧商法第二百八十三条

取締役ハ第二百八十一条第一項各号ニ掲グルモノヲ定時総会ニ提出シテ同項第三号ニ掲グルモノニ在リテハ其ノ内容ヲ報告シ、同項第一号、第二号及第四号ニ掲グルモノニ在リテハ其ノ承認ヲ求ムルコトヲ要ス

<sup>36)</sup> 神田秀樹『会社法第二十版』(弘文堂・2018年)237頁。

<sup>37)</sup> 株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律 第二十一条の三十一

2 委員会等設置会社にあつては、利益の処分として、取締役又は執行役に対する金銭の分配をすることができない。

<sup>38)</sup> 田辺総合法律事務所ほか・前掲注(1)52頁。

<sup>39)</sup> 企業会計基準委員会「実務対応報告書第13号 役員賞与の会計処理に関する当面の取扱い」2004年。

応するべく会計基準のコンバージェンスを図りたいという経済産業省等の意向も、その公表の背景にあったと思われる。役員賞与に関しても、国際会計基準では原則として費用処理されていた<sup>40</sup>ことから、日本の会計基準では財務諸表に係る企業間の比較可能性を損ねているという問題があった。当該報告の中で、「役員賞与は、発生時に費用として会計処理することが適当であると考えられる」「ただし当面の間、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。この場合には、利益処分により、株主総会決議時又は支給時に未処分利益の減少として会計処理される」と明記されたのである。また、役員給与について費用処理を原則とした理由として、①利益をあげた功労は職務執行の成果であるので、役員報酬および役員賞与は、同じ性格であること、②両者を実務的に区分することが困難であること、③両者は株主総会における決議を経たものであり、株主の意思により与えられている点で相違がないこと、の3点が挙げられている。要するに、企業会計審議会は、役員賞与に関して費用処理を原則としたが、費用処理の慣行が根付くまでの移行期間においてのみ、従来の未処分利益の減少としての会計処理を認めたのである。

この動きは、平成17年7月26日に公布され、平成18年5月1日に施行された会社法にも反映された。前述の旧商法第283条1項を廃止し、株主総会決議事項としていた役員賞与の利益処分案を取り下げたのである。代わりに、会社法第361条<sup>41</sup>を創設し、役員報酬と役員賞与は職務執行の対価として、会社から受ける財産上の利益とした。つまり、役員に支給される「賞与も職務執行の対価とされた（利益処分案ではない）<sup>42</sup>」のである。この結果、役員報酬および役員賞与はともに職務執行の対価であり、同一の手続きにて支給されることになったので、役員報酬と役員賞与を区別する必要はなくなった。し

<sup>40</sup> 山口孝浩・前掲注(8) 222頁～225頁。

山口は、諸外国における役員給与の取扱いについて、アメリカ、イギリス、ドイツ、フランスの4カ国の調査結果を掲載し、業務執行の対価として認められる場合等においては、原則としてその全額を損金とすると述べている。

<sup>41</sup> 会社法第三百六十一条（取締役の報酬等）

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。

一 報酬等のうち額が確定しているものについては、その額

二 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

三 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

2 監査等委員会設置会社においては、前項各号に掲げる事項は、監査等委員である取締役とそれ以外の取締役とを区別して定めなければならない。

3 監査等委員である各取締役の報酬等について定款の定め又は株主総会の決議がないときは、当該報酬等は、第一項の報酬等の範囲内において、監査等委員である取締役の協議によって定める。

4 第一項第二号又は第三号に掲げる事項を定め、又はこれを改定する議案を株主総会に提出した取締役は、当該株主総会において、当該事項を相当とする理由を説明しなければならない。

5 監査等委員である取締役は、株主総会において、監査等委員である取締役の報酬等について意見を述べることができる。

6 監査等委員会が選定する監査等委員は、株主総会において、監査等委員である取締役以外の取締役の報酬等について監査等委員会の意見を述べることができる。

<sup>42</sup> 『「会社法」法令集（第十一版）』（中央経済社・2015年）146頁。

かし、会社法が成立したといえども、未処分利益を財源として役員賞与を会計処理することができるかどうか明確ではなかった。したがって、企業会計基準委員会は、実務対応指針第13号を廃止し、平成17年11月29日に、「役員賞与に関する会計基準<sup>43</sup>」（企業会計基準第4号）を公表した。この中で「役員報酬は確定報酬として支給される場合と業績連動型報酬として支給される場合があるが、職務執行の対価として支給されることには変わりはなく、会計上は、いずれも費用として処理される」「役員賞与は、経済実態としては費用として処理される業績連動型報酬と同様の性格であると考えられるため、費用として処理することが適当である」としている。これにより、役員賞与は、役員報酬と同様に、発生した期の費用として処理されることになった。

当時の旧法34は、商法に相乗りして、役員報酬を職務執行の対価として損金算入し、役員給与を職務執行の対価としてではなく利益処分として損金不算入としていた。しかし、上述の通り、役員賞与も職務執行の対価として費用処理することとなったので、法人税法と、会社法、商法、企業会計基準との整合性が崩れてしまったのである。しかし、会社法361条の創設は法人税法にとって都合の良い面があったと考えられる。会社法第361条の趣旨については、「取締役の報酬等について特段の規制がないときは、それは株式会社と取締役との間の任用契約によって決まることになる。しかし、報酬等の決定を任用契約に委ねた場合、取締役同士の馴れ合いによって報酬額をつり上げる弊害（お手盛り）が生じうる。そこで、法は定款又は株主総会の決議により、報酬等について定めるべきことを要求したものである<sup>44</sup>」との解説がある。お手盛りによる役員賞与の支給に対して損金算入を認めてこなかった法人税法は、お手盛りを防止しようとする会社法第361条を合理的でかつ利便性が高いものとみなすことができたのではないか。

武田昌輔は、「昭和三十八年に税制調査会が出した「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」の中で……「役員法律上の性格、したがってまたこれに対する賞与が利益処分の形で行われること等の点からみて、にわかに現行制度を改変することには問題があると考えられる」と、今後の検討事項であるとして、昭和四十年の全文改正には入れられずに平成十八年度の改正まできたのです<sup>45</sup>」と、長年改正されなかった旧法34を回顧しているが、ここにきて、損金不算入とされてきた役員賞与の損金性について、いよいよ問題視されたのである。

<sup>43</sup> 企業会計基準委員会「企業会計基準第4号 役員賞与に関する会計基準」2005年。

<sup>44</sup> 田中亘（編者：落合誠一）『会社法コンメンタール8－機関（2）』（商事法務・2009年）148頁。

<sup>45</sup> 武田昌輔・前掲注（27）89頁。

### 第3節 平成18年度改正

平成18年度改正の大きな変更点は、それまでの役員報酬、役員賞与及び役員退職給与を「役員給与」というくりに一本化し、損金に算入される部分の金額を3種類の役員給与（定期同額給与、事前確定届出給与、利益連動給与（現行の業績連動給与））に限定したことにある。当該改正に至った大きな要因が、会社法及び旧商法の改正であること、会計基準のコンバージェンスを図りたいという経済産業省の意向があったこと、そして役員賞与を役員報酬化するという忌々しき企業活動の実態があったことであることは前述したとおりである。なお、平成18年度改正前と同趣旨の規定として、旧法34⑭が法34条②に受け継がれている。いわゆる不相当に高額な部分の金額は損金の額に算入しないという規定である。法人の、役員賞与を役員報酬化するという、すなわち「「隠れた利益処分」に対処するため、このような規定が設けられているのである<sup>46</sup>」。

しかし、法34⑭を擁する現在において、法34②は必要なのであろうか。平成18年度改正前の損金算入の可否は、支給形態（定期定額に支給されるのか又は臨時的に支給されるのか）によって認定されていた。定期定額で支給される役員報酬については、その「総額」を定款又は株主総会決議で事前に決められている金額を超過することがなければ、その金額を上下させても全額損金に算入することが可能であった。そして、臨時的に支給される役員賞与については損金算入が認められなかったので、役員賞与を、金額を上下させることが可能でかつ損金算入が認められる役員報酬に組み替える行為が頻出した。課税の公平を保ちつつ、改正商法、企業会計基準や会社法との整合性を取り戻し、かつ租税回避行為を排除するために考えられたのが法34①ではないのだろうか。

改正前の役員報酬と役員賞与は、その職務執行の対価として支給されることと改正されたのであるから、法34②に定める不相当に高額な部分の金額とは、役員に支給される金額のうち職務執行の対価でない部分を指す。役員を選任と職務執行の対価として会社から受ける役員給与は、会社法第329条第1項<sup>47</sup>と会社法第361条第1項により、定款の定め、あるいは株主総会の決議によって定められることになっている。つまり、会社が役員を選任した場合、当該役員が執行すべき職務の内容と、その対価である役員給与を確定

<sup>46</sup> 金子宏・前掲注(5) 375頁。

<sup>47</sup> 会社法第三百二十九条（選任）

役員（取締役、会計参与及び監査役をいう。以下この節、第三百七十一条第四項及び第三百九十四条第三項において同じ。）及び会計監査人は、株主総会の決議によって選任する。

する。そして当該確定は、当該役員が職務を執行する前に行われるのである。株主総会の決議等により役員給与の金額を決定する過程の透明性が確保されているのであれば、法34①で規定する3種類の役員給与の要件に該当しない部分の金額は、即、利益処分であると認定して差し支えないだろう。逆に、株主総会の決議等により事前に決められた職務の対価、即ち、役員給与が決められた通りに支給された場合は、原則として、その支給金額の全額が損金算入を認められると解すべきであろう。それでは次に、法34①のうち、大多数の同族会社にとって考慮の対象とならない業績連動給与を除き、関係が深い定期同額給与と事前確定届出給与について考察することとする。

## 1. 定期同額給与

### (1) 意義・取扱等

定期同額給与とは、その支給時期が一月以下の一定の期間ごとである給与で当該事業年度の各支給時期における支給額が同額であるものその他これに準ずるものとして政令で定める給与をいう（法34①一）。そして、当該給与とは、あらかじめ定められた支給基準（慣習によるものを含む）に基づいて、毎日、毎週、毎月のように月以下の期間を単位として規則的に反復又は継続して支給されるものをいう（法人税基本通達9-2-12）。この意義で重要な点は、「あらかじめ定められた」支給基準に基づいていることが要件であることであろう。昭和25年の法人税取扱通知から「あらかじめ定められている」ことが損金算入の要件であり、課税の公平、つまり利益処分による租税回避を認めない法人税法の思想が色濃く反映されているものと理解できる。

### (2) 改正前との比較

定期同額給与は、改正前の役員報酬とほぼ同じものである。ただし、損金算入の要件がより厳格になったと考えられる。まず初めに、役員に対して歩合給や能率給を支給する場合である。各支給時期の支給額は固定給と歩合給等の合計額となるが、変動することとなる。改正前は旧法人税基本通達9-2-15<sup>48</sup>によって損金算入が認められていたが、改正後は定期同額給与の要件を満たさないことから、原則として損金算入は認められない。

---

<sup>48</sup> 旧法人税基本通達9-2-15

法人がその役員に対して月俸、年俸等の固定給のほかに歩合給若しくは能率給又は超過勤務手当（使用人兼務役員に対する超過勤務手当に限る。）を支給している場合において、これらの支給が使用人に対する支給基準と同一の基準によっているときは、これらの給与は法第35条第4項に定める臨時的な給与としないで定期の給与とする。

二つ目として、3カ月以内の改定が挙げられる。定期同額給与の金額の改正は、令69①に定める特別の事情、役員の方掌変更、業績悪化による定期給与の改定を除くと、事業年度開始の日から3カ月を経過する日までの改定に限定された。したがって、事業年度開始の日から3カ月を経過した日以後に開催される臨時株主総会において、令69①に定める事由以外の事由によって役員給与の額を改定した場合には、定期同額給与に該当しないこととなる。当時の立法担当者は、役員給与の改定が、事業年度開始の日から3カ月を経過する日までとされた理由として、「1. 役員給与の支給額を定める時期が、一般的に定時株主総会（保険会社にあつては、社員総会）のときであること 2. 事業年度終了の日間近の改定を許容すると、利益の払い出しの性格を有する増額改定を認める余地が生じること<sup>49</sup>」としている。また、「3月以内の改定ということがポイントとなります。この3月以内というのは前年度の業績を加味して役員給与の改定が行われるといった実務を年頭に置くとともに、当年度の業績によって役員給与の改定を行うといった恣意性が排除されるタイミングと考えています。また定時株主総会のタイミングということもあります<sup>50</sup>」との説明もしている。課税の公平を保つという大原則のもと、会社の業績の如何によって役員給与を恣意的に上下させて利益調整することを防止するため、役員給与の改定時期を厳しく限定したと考えられる。

三つ目として、役員給与が減額する場合の改定である。改正以前は、定款の定めまたは株主総会で決議された金額の中であれば、期中において役員に対して支給する報酬を減額しても損金算入は認められていた。しかし、改正後は、期中において業績悪化改定事由と認められない減額改定があり、減額後の支給額が定期かつ同額である場合においては、減額後の支給額を当該年度における株主総会で定めた定期同額給与とみなし、減額改定前の定期同額給与の額と減額改定後の定期同額給与の額の差額に支給回数に乗じて得た額が損金不算入とされることとなる。以上の3点が定期同額給与に関する改正前との主な相違点であると考えられる。

このように改正前後の規定を比較検討してみると、改正された規定の最大の特徴は、定期同額給与の「同額」を守らないのであれば、原則として損金算入が認められないということである。そして、その「同額」は、事業年度開始の日から3カ月を経過する日までに

<sup>49</sup> 佐々木浩ほか「法人税法の改正」『ファイナンス別冊 平成18年度税制改正の解説』（大蔵財務協会・2006年）324頁。

<sup>50</sup> 佐々木浩＝小原一博「平成18年度税制改正（法人税関係）について―会社法制定に伴う整備等を中心に―」租税研究第681号 日本租税研究協会（2006年）41頁。

「事前」に定められていることが要件とされた。したがって、期中の利益状況をみながら事後的に定期同額給与の額を決めた場合は、同額でない部分の金額は原則として損金不算入となる。これは増額する場合だけでなく、減額する場合においても適用される。つまり、既に終了した職務に対して、「事後」に定期同額給与の額を増減して支給した場合、その一定部分の金額は原則として損金不算入となるのである。

国税不服審判所はその裁決の中で、「役員給与のように支給される者が支給額を決定できるような性質の経費について、損金算入を安易に認め、結果として法人の税負担の減少を容認することは課税の公平の観点から問題があることなどから、法人税法においては、従来から役員給与の支給の恣意性を排除することが適正な課税を実現する観点から不可欠である<sup>51)</sup>」と判示したうえで、原告の定期同額給与の減額改定について、令69①一ハの事由に該当しないと断じている。

なぜ、このように損金算入の要件が厳格になったのか。それは、法人税法は課税の公平性を確保しなければならないからである。法人税法が改正前の役員賞与に該当する金額のうち、職務執行の対価として認めざるを得なくなった部分の金額を改正前の役員報酬に該当する金額と同一視することとしたということは、職務執行の対価とされる金額が「事前」に決定されていなければならないことに直結する。定時株主総会で役員が執行すべき職務内容と、その対価が決定されるのであるから、改正前の役員報酬と役員賞与の合計額、すなわち役員が一事業年度に支給される給与の額は、その事業年度が始まる前に決定されているはずである。したがって、その決議された金額から一円でも外れた場合、課税の公平を守る見地から、支給金額の全部または一部は利益処分とみなされるべきであるため損金不算入の対象とするのである。

役員給与の損金算入について一定の制限を設けた趣旨として、東京地裁は「法人と役員との関係に鑑みると、役員給与の額を無制限に損金の額に算入することとすれば、その支給額をほしいままに決定し、法人の所得の金額を殊更に少なくすることにより、法人税の課税を回避するなどの弊害が生ずるおそれがあり、課税の公平を害することとなるためであると解される<sup>52)</sup>」と説示している。その観点からすると、歩合給等や事前に定期同額で定めた給与が定期同額でなくなった場合は、利益処分が行われたと、自動的にみなされることに不自然さは見当たらない。事前確定届出給与を損金算入を認めた代わりに出した交

<sup>51)</sup> 国税不服審判所裁決平成23年1月25日(TKC-LEX/DB 文献番号 26012431)。

<sup>52)</sup> 東京地判平成26年7月18日税資264号順号12510。

換条件ともいえるのかもしれない。

## 2. 事前確定届出給与

### (1) 意義・取扱等

事前確定届出給与とは、その役員の職務につき所定の時期に、確定した金銭等を支給する旨の定めに基づいて支給する給与等で、納税地の所轄税務署長にその定めの内容に関する届出をしている場合のその給与をいう（法34①二）。ただし、事前確定届出給与に定期同額給与及び業績連動給与は含まれない。なお、事前確定届出給与に関しては、平成29年度税制改正により、確定した数の株式（出資を含む）若しくは新株予約権等により交付する旨の定めに基づいて支給する給与も事前確定届出給与による損金算入の対象となった。

この意義で重要な点は、支給時期と支給金額を「事前」に確定することと、その確定した内容を「届出」するという点である。つまり、事前確定届出給与として損金算入が認められるためには、役員が職務を執行する前に、その職務執行の対価として支給される金銭等の金額及びその支給の時期について、定められた期限までに届出をしなければならぬのである。たとえば、月額定期同額給与の他に、6月と12月に改正前の役員賞与に該当する金銭が支給されるという一般的な会社の場合、当該金銭の支給時期（6月と12月）と支給金額を「事前」に決定し、納税地の所轄税務署長に「届出」をすることによって、当該支給金額は損金に算入されることになる。

### (2) 改正前との比較

事前確定届出給与は、改正前の役員賞与を意識したものと思われる。平成18年度法人税法改正は、改正商法、会社法、企業会計基準との整合性を保つため、改正前の役員賞与を職務執行の対価であることとし、臨時的に支給されるものという支給形態をみるだけで損金不算入としていた規定を廃止したものであるが、利益処分まで損金算入の対象として認めるものではない。

武田昌輔は、前述の通り、改正前の役員賞与に該当する金銭等の支給が、日本企業の社会的慣行として、年間月給の5カ月分程度は改正前の役員報酬とほぼ同じであることを示唆している。この考えに沿うと、役員賞与のうち年間月給の5カ月分を超える部分の金額の支給は利益処分に該当することとなる。したがって、事前確定届出給与に対して、定期

同額給与に施した束縛を適用することは当然であろう。さらに、利益処分を認めない姿勢を明確にするために、より強い束縛としたことは極めて自然な流れであると思われる。その束縛とは、前述したように「事前」に決定させることであり、より強い束縛とは、納税地の所轄税務署長に「届出」をさせることである。

まず「事前」に決定するという事は、定期同額給与と同様に、役員が職務を執行する前に、支給金額及び支給時期を株主総会等で決議しておくということである。平成18年度税制改正前の役員賞与に該当する金額のうち、実質的に改正前の役員報酬に該当する部分があるのであれば、改正後の定期同額給与に係る損金算入要件をそのまま適用するのは当然であろう。また、職務執行の対価にあたる金額を届出させるのは、事前確定届出給与の中に利益処分に該当する金額が入らないようにするための措置といえる。定期同額給与の届出は必要なく、事前確定届出給与の届出が必要とされる最大の理由は、平成18年度役員給与税制改正前の役員賞与のうち、職務の対価として支給される部分の金額は株主総会等であらかじめ事前に確定されているので、それを事前に届出させることにより、それを超えて支給される部分の金額を隠れた利益処分とみなすことにより確実に損金不算入とするためだと考えられる。

次に、「届出」をするということについての重要な点は、納税地の所轄税務署長に届ける書類及び届出期限が厳格に規定されていることであると考えられる。まず、書類については、令69④で規定されている「財務省令で定める事項を記載した書類」でもって届出を行わなくてはならない。なお、「財務省令で定める事項」とは、法人税法施行規則第22条の3で規定されており、また、国税庁のホームページには、事前確定届出給与に関する届出書<sup>53</sup>、付表1（事前確定届出給与等の状況（金銭交付用））<sup>54</sup>等、企業が提出すべき書類とその記載事項が掲載されている。また、事前確定届出給与に関する届出書の届出期限は、令69④で規定されている。このように「届出」に関する記載事項や届出期限は事細かく厳しく規定されている。記載事項に関しては、法令では求められていないはずの定期同額給与についても国税庁の指定する届出フォームで求められているなど、非常に多くの項目を記載するように求められている。また、届出期限に関しては、令69⑦の有効規定が設けられているといっても、やむを得ない事情があるとき以外には、期限を厳守

<sup>53</sup> この点については、国税庁 HP (<https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kobetsu/hojin/010705/pdf/201601h063.pdf>)  
【最終確認日：2018年9月6日】参照。

<sup>54</sup> この点については、国税庁 HP (<https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kobetsu/hojin/010705/pdf/201601h064.pdf>)  
【最終確認日：2018年9月6日】参照。

することが求められている。

事前確定届出給与に関する規定について、その大きな特徴は「事前」に「届出」した内容と実際の支給が異なる場合、原則として事前確定届出給与の全額が損金不算入となるということである（法人税基本通達9-2-14）。その理由は、文字通り、法34①二の規定で定められている「所定の時期に確定した額の金銭等を支給する旨の定めに基づいて支給する給与」ではなくなってしまうからである。

### 3. 小括

会社法第329条第1項、第361条第1項において、役員を選任や当該役員による職務執行の対価の決定は株主総会の決議によって行われるとされていることから、定期同額給与や事前確定届出給与はともに当該年度の株主総会の日から翌年度の株主総会の日までの期間の職務執行の対価であると解される。そうであるとする、株主は株主総会において、役員一人ひとりに対して、翌年の株主総会までの1年間において、あるいは会社法第332条第1項<sup>55</sup>に沿って翌々年の株主総会までの2年間において、出してもらう成果とそれに見合う対価を決定し、1年後、あるいは2年後に出る成果の大小にかかわらず、通常はその対価を支給することとなる。その対価は定額であり、定期同額給与と事前確定届出給与の合計額である。この合計額を月額で支給する部分（定期同額給与に該当する）とそれ以外で支給する部分、例えば、典型的な日本の会社の場合、6月と12月の2回に分けて支給する部分（事前確定届出給与に該当する）に配分する。そして、典型的な日本の会社の場合で言えば、6月と12月に支給する部分を適法に届出すれば、当該部分の金額は事前確定届出給与として損金算入を認められるということに他ならない。また、当該対価をすべて定期同額給与に割り振ることもできる。その場合は、事前確定届出給与がないために届出は不要となる。

さて、法人の経営実態に目を向けると、当初の事業計画がその通りに進行していくことは稀である。予算と実績に乖離が生じることの方が一般的である。役員が、当該年度の株主総会で決議された職務執行の対価を上回る業績をあげた場合でも、役員に支払われる対価のうち損金算入が認められる金額は、当該株式総会で決議された当該対価の額が上限とされる。また、これとは逆に、役員が、当該年度の株主総会で決議された職務執行の対価

<sup>55</sup> 会社法第三百三十二条（取締役の任期）第一項

取締役の任期は、選任後二年以内に終了する事業年度のうち最終のものに関する定時株主総会の終結の時までとする。ただし、定款又は株主総会の決議によって、その任期を短縮することを妨げない。

に比べて低い業績しかあげられなかった場合でも同様である。このことは、法人の経営の観点からすると、法人税法は、株主は株主総会で決議した対価とぴったり同額だけの職務の質と量を役員に遂行させることを期待していると解釈することができるだろう。そして役員が実際に遂行した職務の質と量が株主の期待から外れてしまった場合は、翌年の株主総会で職務および対価を修正・変更することを促しているように思える。私見によれば、法人の利益処分を予防し、かつ株主及び役員を叱咤激励しているように思えて、意義ある規定であると考えられる。職務の質と量を超えて利益貢献してくれた役員に対して、定期同額給与と事前確定届出給与の合計額であるところの当初決められた対価を超えた、いわゆるボーナスを支給するのであれば、それは株主の承認した当初の計画に問題があったことから生じた利益処分であるとみなされて然るべきであろう。逆に、職務の質と量を遂行できず、目標利益を獲得できなかった役員に対して、定期同額給与と事前確定届出給与の合計額であるところの当初決められた対価を減額して支給した場合は、これも同様に株主の承認した当初の計画に問題があったことから生じた利益調整であるとみなされて然るべきであろう。この場合は、本来の予測よりも利益が多く出た場合に、利益処分であるとみられないように、その利益処分の額に相当する額を前もって定期同額給与や事前確定届出給与に紛れこませる行為、いわゆる役員給与に係る損金算入枠の枠取りをしたとみなされて当然といえる。このような損金算入枠の枠取りの背景には、法人の利益が予測以上に出れば枠取りした金額の通り支給して損金算入を認めさせ、逆に、利益が予測に満たない金額であれば、定期同額給与や事前確定届出給与を減額して支給して、この場合も全額損金に算入しようとする恣意が存在し得るのである。

したがって、定期同額給与を減額するのであれば、定期同額でない部分の金額を損金不算入とし、事前確定届出給与を減額するのであれば、その全額を損金不算入とすべきである。ただ、事前確定届出給与を届出しても、これを結果的に全く支給しない場合、損金不算入となる金額は零となる。これについては防止策を講じる必要があり、具体的な法制化について今後の検討課題だと思われる。長期にわたって事前確定届出給与の高額な枠取りと、それらの支給を全くしないという実績を続ける法人が、ある事業年度において高額な事前確定届出給与を届出通りに支給するとすれば、理論的には所得累計額を最小化することが可能である。高額に設定した事前確定届出給与を満額支給することができない場合に、支給できる金額すら支給せず、満額支給できるときに支給する場合はこれに該当する。

上述の通り、役員給与に関して株主総会で決議すべき事項というのは、その任期中に支

払われる役員一人ひとりの給与の総額と職務である。この見地から鑑みると、一人ひとりの役員に支払われる給与の「総額」が重要事項になる。したがって、課税庁が本来重視すべきは「総額」なのである。定期同額給与がいくら、事前確定届出給与がいくらといった支給形態ではない。ただし、本邦の社会通念からみて、定期でかつ同額という、いわゆる月給がいくらという支給形態を軽視することはできないだろう。

したがって、現状の事前確定届出給与の届出に加えて、1年間に支給される給与の「総額」に係る届出義務を法制化することで、本問題の解決を図ることが考えられる。「総額」からの減額分に一定の比率を乗じて得た額を損金不算入とするのである。この善後策は納税者にとって課税の強化と受け取られる可能性が高く、反発が予測されるが、課税の公平の見地から、定期同額給与と事前確定届出給与の合計額が給与としての実態を伴っているかどうかをみる必要があるだろう。

さて、法34④は、利益処分に厳格な規定であり、かつそうあるべきであることを論じてきた。次に、その厳格さを具体的に表した判例を考察することとする。

## 第2章 判例研究

### 第1節 三和クリエーション事件<sup>56</sup>

#### 1. 事実の概要

本件は、原告が、夏季の事前確定届出給与を減額して役員に支給したところ、夏季だけではなく、事前に届出した金額通りに支給した冬季の事前確定届出給与も損金算入が認められず、これを不服として本訴を提起したものである。下表が、事実の概要（推移）をまとめたものとなる。

平成20年10月1日	当該事業年度開始
平成20年11月26日	定時株主総会
平成20年12月1,9日	冬季給与支給（甲に500万円、乙に200万円） 〈定時株主総会決議・事前届出通り〉
平成20年12月22日	事前確定届出給与の届出
平成21年7月6日	臨時株主総会（夏季給与の減額を決議）
平成21年7月15日	夏季給与支給（甲に250万円、乙に100万円） 〈事前届出とは異なる金額に減額〉 〈業績悪化改訂事由による変更届出せず〉
平成21年9月30日	当該事業年度終了

原告（事業年度は毎年10月1日から翌年9月30日まで）は、平成20年11月26日に定時株主総会を開催し、代表取締役の甲および取締役の乙に対して支給する役員給与の総額上限を決め、それぞれに対する支給額は取締役会に一任することを決議した。同日開催された取締役会において、甲と乙に支給する平成20年12月と平成21年7月の賞与は、甲につき各季500万円、乙につき各季200万円と決定された。原告は、これに基づき、平成20年12月22日に、所轄税務署長に対して、事前確定届出給与に関する届出を行った。原告は、平成20年12月1日及び同月9日、冬季賞与として、甲に対し

<sup>56</sup> 前掲注(7)の2つの判例のうち、東京地判平成24年10月9日（第一審）に焦点を当てるものとする。

500万円、乙に対して200万円をそれぞれ支給した。ただし、平成21年7月6日に開催された臨時株主総会では、厳しい経済状況による業績の悪化のため、甲と乙に支給する平成21年7月の夏季賞与は、当初の事前確定届出給与から減額して、甲につき250万円、乙につき100万円と決定された。原告は、これに基づき、平成21年7月15日に、甲に対し250万円、乙に対して100万円をそれぞれ支給した。ただし、原告は、所轄税務署長に対し、当該夏季賞与の減額について、令69⑤の変更届出期限までに、変更届出を行わなかった。さて、以上の事実に基づいて、原告は、甲及び乙に支給した賞与のうち、冬季賞与については法34①二の事前確定届出給与に該当するものとして損金算入し、夏季賞与については当該事前確定届出給与に該当しないことから損金不算入として法人税の確定申告を行った。しかし、所轄税務署長は、当該冬季賞与も事前確定届出給与に該当しないとして、これを損金不算入とする法人税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行った。これを不服とした原告は、所定の手続きに基づいて本訴を提起した。

## 2. 本件の争点

本訴の主題は、冬季賞与の実際支給額が事前の届出額より減額された場合の当該冬季賞与は事前確定届出給与に該当するものであるか否か、即ち、冬季賞与が損金算入が認められるべきか否かについてである。これについて、以下の三つの観点で争われた。一点目は、役員給与は原則的に損金算入が許されるものであるか否かについて、二点目は、所轄税務署長に届出がされた支給額と実際の支給額とが異なる場合（実際の支給額が減額された場合）の扱いについて、三点目は、一の職務執行期間中に複数回にわたる支給がされた場合の事前確定届出給与該当性についてである。以下に、それぞれの争点に関する原告（三和クリエーション）、被告（国）の主張を対比する。

<一点目> 役員給与は原則的に損金算入が許されるものであるか否か

### ●原告の主張

役員給与は、役員の職務執行の対価であり、法人税法第22条第3項二号の費用であるから、原則は損金である。役員給与は原則的に損金算入が許されるものである。

### ●被告の反論

企業会計上の費用であっても、法人税法第22条第3項の別段の定めがあるものは、その定めによりその額が各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入され又は算入されな

いこととなるところ、法人税法第34条の規定は、役員給与の支給の恣意性を排除し、課税の公平を図るために、損金算入が許される範囲を制限するものであり、上記別段の定め  
に当たる。

<二点目> 所轄税務署長に届出がされた支給額と実際の支給額とが異なる場合（実際の  
支給額が減額された場合）の扱いについて

●原告の主張

事前確定届出給与は、所轄税務署長に届出がされた支給額と実際の支給額とが異なる場合  
であっても、実際の支給額が減額された場合であれば、損金の額が減額され、法人の課税  
所得は増額されるのであるから、損金算入を許したとしても課税の公平を害することや租  
税回避の弊害を生ずることはない。

●被告の反論

法人税法第34条の規定は、役員給与の支給の恣意性を排除し、課税の公平を図るために、  
損金算入が許される範囲を制限するものであり、役員給与の内容が事前に定められた事実  
を確認するために、納税地の所轄税務署長に事前の定めの内容に関する届出をしているこ  
とを要件とするものであるから、所轄税務署長に届出がされた支給額と実際の支給額とが  
異なる場合には、実際の支給額が減額された場合であっても、事前確定届出給与に該当し  
ない。また、実際の支給額が減額された場合であっても、とりあえず過大な支給額を届け  
出て枠取りをしておき、その範囲で利益の額に応じ支給額を決定して法人の所得の金額を  
操作することも考えられるから、実際の支給額が減額された場合は事前確定届出給与に該  
当するとすれば、役員給与の支給の恣意性を排除するという法人税法第34条の趣旨が没  
却される。

<三点目> 一の職務執行期間中に複数回にわたる役員給与の支給がされた場合の事前確  
定届出給与該当性について

●原告の主張

次の（a）ないし（c）のとおりであることによれば、当該役員給与の支給が所轄税務署  
長に届出がされた事前の定めのとおりにされたか否かは、職務執行期間を一つの単位とし  
て判定すべきものではなく、個々の支給ごとに判定すべきものであって、事前の定めのと  
おりに支給された役員給与は事前確定届出給与に該当するというべきである。

(a) 事業年度単位、半期単位、四半期単位又は法人独自の期間を職務執行期間とする例が少なからずあり、職務執行期間を半期ごと、四半期ごとに区分し、各区分ごとの対価として役員給与を支給する例もある。(中略) 職務執行期間を一つの単位として判定すべきものであることとなるわけではない。(b) 国税庁の趣旨説明(平成19年3月13日付課法2-3等)が、当初事業年度に所轄税務署長に届出がされた事前の定めとおりの支給をし、翌事業年度に事前の定めと異なる支給をした場合であっても、当初事業年度の課税所得に影響を与えるようなものではないときには、当初事業年度に支給された役員給与については損金算入が許されるとしているのと矛盾する。尚、(c)については会計処理基準についての指摘であり、本稿の論点から外れるので割愛する。

#### ●被告の反論

(a)については、役員給与は、各事業年度ごとに職務執行期間の全体に対応するものとして定時株主総会の決議により定められるものであるから、一の職務執行期間中に複数回にわたる支給がされた場合であっても、それは、職務執行期間の全体に対応する役員給与を分割して支給したにすぎず、職務執行期間を区分し、各区分ごとの対価として役員給与を支給したものではない。役員給与は一般的に定時株主総会から次の定時株主総会までの間の職務執行期間中の役員の職務執行の対価であるということができ、役員給与の支給が所轄税務署長に届出がされた事前の定めとおりにされたか否かは職務執行期間を一つの単位として判定すべきものである。(b)については、当初事業年度に所轄税務署長に届出がされた事前の定めと異なる支給をしたにもかかわらず、何らの清算もしないまま翌事業年度に事前の定めとおりの支給をすることは考え難い。また、そのような事例が生じたときは、役員給与について一の職務執行期間中に複数回にわたる支給がされた場合には当該役員給与の支給が所轄税務署長に届出がされた事前の定めとおりにされたか否かは職務執行期間を一つの単位として判定すべきものであるという基本的な考え方を踏まえて、判断することとなる。

### 3. 判決の要旨(原告の請求棄却)

東京地方裁判所は、冬季賞与の事前確定届出給与該当性について、まず事前確定届出給与の意義および要件を整理し、次に、実際の支給額が減額された場合および一の職務執行期間中に複数回にわたる支給がされた場合の『役員給与の支給が所轄税務署長に届出がされた事前の定めとおりにされたこと』該当性について説示している。その後、冬季賞与

が事前確定届出給与に該当しないこと、その結果、夏季賞与も含めた賞与全体が事前確定届出給与に該当しないことを判示している。その後、上述の原告の主張一つひとつに対して否認する説示を行い、原告の請求を棄却する判決としている。

事前確定届出給与該当性の要件については、「その役員給与がその役員の職務につき所定の時期に確定額を支給する旨の事前の定めに基づいて支給する給与であることと、政令で定めるところにより納税地の所轄税務署長にその事前の定めの内容に関する届出がされていることとを要するところ、その規定の文言の合理的解釈として、役員給与がこれらの要件を満たすためには、当該役員給与の支給が実際に所轄税務署長に届出がされた事前の定めのおりにされることを要するというべきである」と説示する。

そのうえで、役員給与の支給が所轄税務署長に届出がされた事前の定め通りにされたことと実際の支給額が減額された場合について以下のように説示している。

「役員給与の支給が所轄税務署長に届出がされた事前の定めに係る確定額を超えてされた場合には、それにもかかわらず当該役員給与の額を損金の額に算入することとすれば、その支給額をほしいままに決定し、法人の所得の金額を殊更に少なくすることにより、法人税の課税を回避するなどの弊害が生ずるおそれがあり、課税の公平を害することとなるのであり、当該役員給与の支給は所轄税務署長に届出がされた事前の定めのおりにされたということができないことは明らかである・・・・・・・・」

「役員給与の支給が所轄税務署長に届出がされた事前の定めに係る確定額を下回ってされた場合であっても、当該役員給与の額を損金の額に算入することとすれば、事前の定めに係る確定額を高額に定めていわば枠取りをしておき、その後、その支給額を減額して損金の額をほしいままに決定し、法人の所得の金額を殊更に少なくすることにより、法人税の課税を回避するなどの弊害が生ずるおそれがないということではできず、課税の公平を害することとなるのであって、これらによれば、役員給与の支給が所轄税務署長に届出がされた事前の定めに係る確定額を下回ってされた場合であっても、当該役員給与の支給は所轄税務署長に届出がされた事前の定めのおりにされたということができない以上、事前確定届出給与に該当するということとはできないというべきである」

また、一の職務執行期間中に複数回にわたる支給がされた場合の『役員給与の支給が所轄税務署長に届出がされた事前の定めのおりにされたこと』該当性については、「特別の事情がない限り、個々の支給ごとに判定すべきものではなく、当該職務執行期間の全期間を一個の単位として判定すべきものであって、当該職務執行期間に係る当初事業年度又

は翌事業年度における全ての支給が事前の定めのおりにされたものであるときに限り、当該役員給与の支給は事前の定めのおりにされたこととなり、当該職務執行期間に係る当初事業年度又は翌事業年度における支給中に1回でも事前の定めのおりにされたものではないものがあるときには、当該役員給与の支給は全体として事前の定めのおりにされなかったこととなる」として、夏季賞与が原則として事前確定届出給与に該当しないことを断じている。そして、冬季賞与についても、「特別の事情がない限り、個々の支給ごとに判定すべきものではなく、当該職務執行期間の全期間を一個の単位として判定すべきものであって、当該職務執行期間に係る当初事業年度又は翌事業年度における支給中に1回でも事前の定めのおりにされたものではないものがあるときには、当該役員給与の支給は全体として事前の定めのおりにされなかったこととなるところ……本件各役員給与の支給は全体として所轄税務署長に届出がされた事前の定めのおりにされなかったこととなる」「当該職務執行期間の全期間を一個の単位として判定すべきものであるとするのが、事前の定めを定めた株主総会の決議の趣旨に客観的に適合し相当であることは、前記……のおりである」として、夏季賞与だけでなく冬季賞与も損金性がないことを結論付けている。

この後、裁判所は原告の3つの主張に対して、それぞれ反証を展開しているが、二点目、三点目については、上記の説示が反証になっていると思われるので、一点目の争点だけ裁判所の判示を以下に引用する。

「役員給与は、企業会計上は費用とされるが、法人税法上は、上記別段の定めである34条1項の規定により、内国法人がその役員に対して支給する給与のうち、定期同額給与（1号）、事前確定届出給与（2号）、利益連動給与<sup>57</sup>（3号）のいずれにも該当しないものの額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しないとされるところ……法人と役員との関係を鑑みると、役員給与の額を無制限に損金の額に算入することとすれば、その支給額をほしいままに決定し、法人の所得の金額を殊更に少なくすることにより、法人税の課税を回避するなどの弊害が生じるおそれがあり、課税の公平を害することとなるためであると解される」「法人税法は、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、当該事業年度の損金の額に算入すべき金額については、企業

<sup>57</sup> 平成29年度税制改正により、「利益連動給与」は「業績連動給与」に改められた。

会計上の費用及び損失に準拠するものとしつつ、税法上は企業会計上の取扱いとは異なる取扱いを要するものについては、別段の定めを設けることとしており（22条3項）、この別段の定めである法人税法34条1項の規定は、内国法人がその役員に対して支給する給与のうち定期同額給与、事前確定届出給与又は利益連動給与のいずれにも該当しないものの額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しないとしているのであるから、役員給与が企業会計上は費用とされるからといって、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、原則として損金算入が許されるものであるということはいえない。原告の上記主張はその前提において失当である」

即ち、役員給与については、法34①各号に定められているものだけが各事業年度の所得の計算上、損金の額に算入することを認められるのであって、役員給与として支給される金額の全てが損金に算入されるわけではないことを判示している。

以上により、東京地方裁判所は、冬季賞与は法34①二の事前確定届出給与に該当しないことを結論付け、本件更正処分等はいずれも適法であるとして、原告の請求を棄却したものである。

#### 4. 本判決の意義と私見

役員賞与に関する損金不算入の制度が長い歴史をもっていることは、第2章で扱ってきた通りである。明治32年に初めて法人に国税が課税されてから今日に至るまで、会社の利益処分による役員への支給は損金不算入であることが一貫していると考えられる。法人税法が課税の公平を保つことを趣旨としていることから理解される。さて、法令の解釈論として、一の職務執行期間中に複数回にわたる役員賞与の支給がされた場合の事前確定届出給与該当性については、学説上も見解が分かれていると見受けられる。たとえば、批判的な見解の代表例として、品川芳宣は、同一職務執行期間が複数事業年度にわたり、当初事業年度に事前の届出通りの支給をし、翌事業年度に事前の届出と異なる支給をした場合であっても、当初事業年度の課税所得に影響がない場合には、当初事業年度に支給された役員給与については損金算入が認められることを指摘し、「本件冬季賞与と本件夏季賞与とが別々の事業年度に支給されていれば、本件冬季賞与の損金算入が認められるわけであるが、それとの整合性について、本判決は説得力のある判示をしていない<sup>58</sup>」と論じている。また、この点について、渡辺充と藤曲武美も品川と同様に、それぞれ「当初設定額

<sup>58</sup> 品川芳宣「役員に対する冬季賞与と事前確定届出給与該当の有無」税研第171号 財経詳報社（2013年）85頁。

を減額しなければならない合理的な事情があり、かつ、不相当に高額な枠取りをして恣意的に一部の役員給与についてのみことさら減額しているような状況でないときは……その損金算入性は認められるべきではなかろうか<sup>59)</sup>、「事業年度単位で役員給与を決定し、事前確定届出給与も事業年度単位で決定しても、何ら不自然ではないと考えられる。しかし、法人税法34条1項は、このようなごく自然な役員給与決定方法を完全に否定している<sup>60)</sup>」と批判的に論じている。

しかし、これらの批判は的を得ていないのではなかろうか。なぜなら、役員給与の損金性を認める判断基準となるものは、後述するように、一の職務執行期間中における事前に定められた役員給与の「総額」であるからである。さらに、事業年度単位で役員給与を決定するのが実務的であるという主張には賛同できない。あくまで一の職務執行期間単位でその対価である役員給与を決議するのが通常であるといえよう。法34①は、会社法、商法、企業会計基準に極力歩調を合わせていると考えられる。したがって、上記批判の争点は法34①の本質ではないと解釈するのが正しく、西本靖弘が「本判決は納税者に有利な取扱いを認めていると判示していることからすると、この取扱いを課税実務上の優遇措置と考えているように思われる<sup>61)</sup>」と述べているように、納税者に対する特別の配慮とみるべきであろう。

したがって、第1章でみてきた経緯がある役員給与税制から鑑みるに、本判決の判断は妥当であると思われる。まず、事前確定届出給与が損金に算入される理由について、事前確定届出給与が、支給時期及び支給額が株主総会等により事前に確定的に定められ、その事前の定めに基づいて支給する給与であることが恣意的な会社の利益処分ではない要件の一つとして挙げられている。平成18年度税制改正前の役員賞与は、その支給が臨時的なものであり、会社の利益処分による租税回避行為につながる可能性を否定できないことから、その全額が損金に算入されないものであった。そして、当該役員賞与の金額の中には職務執行の対価としての支払われるべきものが存するのではないかという問題意識や、従業員と同様に益暮に役員賞与を支給するという企業活動の慣行もあり、また改正商法、会社法、企業会計基準との相乗りを意識して、平成18年度税制改正で事前確定届出給与等の創設につながったという経緯がある。役員賞与が当該役員の職務執行の対価であるので

<sup>59)</sup> 渡辺充「事前確定届出給与」租税判例百選第6版 別冊ジュリスト228号 有斐閣(2016年)115頁。

<sup>60)</sup> 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巻3号 中央経済社(2014年)143頁。

<sup>61)</sup> 西本靖弘「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4月臨時増刊(No.1466)平成25年度重要判例解説 有斐閣(2014年)215頁。

あれば、執行すべき職務の内容、および当該職務に対応する金銭等の額が、当該役員の職務の執行開始の前の株主総会等にて定められることは当然のことである。そうであるとすると、事前確定届出給与が会社の利益処分とはならず、使用人に対する給与と同様の性格を有するものとなり、損金として扱われるべき金額となる。原告が、上記の損金性を確定させるために、政令で定めるところにより納税地の所轄税務署長に事前の定めの内容に関する届出をしたことは当然のことといえる。

次に、事前確定届出給与該当性の要件について、原告が支給した役員給与が事前確定届出給与に該当し、その額が当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入されるためには、法34①二の定めるところにより、原告が甲及び乙の職務について、所定の時期にそれぞれ500万円、200万円という確定額を支給する旨の事前の定めに基づいて支給する給与であることと、令69④の定めるところにより納税地の所轄税務署長にその事前の定めの内容に関する届出がされていることを要する。しかし、平成21年7月6日に開催された臨時株主総会において、原告は厳しい経済状況による業績の悪化を理由に、夏季賞与の額を甲につき250万円、乙につき100万円にそれぞれ減額することを決議し、同月15日、夏季賞与として甲に対し250万円、乙に対し100万円をそれぞれ支給した。このように所轄税務署長に届出がされた事前の定めに係る所定の時期及び金額が事前に確定的に定められたが、その後、臨時改定事由（当該内国法人の役員の職制上の地位の変更、その役員の職務の内容の重大な変更その他これらに類するやむを得ない事情）に基因して事前の定めの内容が変更され、又は業績悪化改定事由（当該内国法人の経営の状況が著しく悪化したことその他これに類する理由）に基因して事前の定めに基づく給与の額が減額された場合は、令69⑤の変更届出期限までに事前確定届出給与に関する変更届出がされれば、役員給与の支給が所轄税務署長に届出がされた事前の定め通りになされたと認定されることとなるであろう。また、臨時改定事由に基因して事前の定めの内容が変更され、又は業績悪化改定事由に基因して事前の定めに基づく給与の額が減額されたにもかかわらず、令69⑤に定める変更届出期限までに事前確定届出給与に関する変更届出がされなかった場合であっても、当該変更届出期限までに事前確定届出給与に関する変更届出がされなかったことについて令69⑦に定めるやむを得ない事情があるときは、変更届出期限までに変更届出がされたものとされるから、役員給与の支給が所轄税務署長に届出がされた事前の定め通りにされなかった場合ではない。しかし、原告は、夏季賞与の減額支給について、令69⑤の業績悪化改定事由による変更届出や令69⑦のやむを得

ない事情による法34①の規定の適用の申請を行っていなかったと考えられる。したがって、夏季賞与が事前確定届出給与に該当しないことは明らかだといえる。

役員給与の支給が所轄税務署長に届出がされた事前の定めのおりにされたことと実際の支給額が減額された場合について、判決では、いわゆる枠取り、即ち、事前の定めに係る確定額を高額に定めて、その後、その支給額を減額するという行為を租税回避行為として損金算入を許すことができない理由としている。これは課税の公平を保つという法人税法の大原則からして軽視することが許されないポイントだと思われる。損金算入上限額の観点から、もし、枠取りした後の減額が許容されるのであれば、同族会社の株主兼代表取締役社長は、事前確定届出給与の金額を高く設定し、その金額を会社が自分（株主兼代表取締役社長）に支給することができる場合はその金額を支給し（この場合は、全額損金算入となる）、支給できそうにない場合、たとえば、自分の執行すべき職務を果たせず会社がその金額を支給できるだけの業績を残すことができなかつた場合、減額の届出をして、減額後の金額を支給（この場合も、全額損金算入となる）すればよい。減額された場合は、法人の所得がその減額分だけ大きくなるので、法人税の課税の回避には当たらないという主張があるようだが、そもそも減額支給の金額を損金不算入としても、法人の所得が零以下の状態である場合など、法人税額が少しも大きくなることも考えられる。役員給与の支給に係る恣意性が排除されていることを前提として事前確定届出給与の額が損金の額に算入されることとされた趣旨に照らして、減額支給が課税の公平を害する要因となり得ることは明らかであることから、原告の甲及び乙に対して支給した夏季賞与に損金性を認めることはできないのである。

さて、問題は冬季賞与の損金性であるが、一の職務執行期間中に複数回にわたる役員給与（定期同額給与以外）の支給がされた場合の事前確定届出給与該当性について考察してみる。当該役員給与は、株主総会等で役員とその執行すべき職務が決議され、その職務執行の対価として支払われるものである。つまり、定期同額給与と事前確定届出給与の合計額はその職務執行の対価であるから、その職務を行う前にあらかじめ定められているものである。そして、その合計額である支給金額と益暮等の支給時期は株主総会等の決議により定められるものであることから、その職務を行う前にあらかじめ定められているものである。つまり、一の職務執行期間中に当該役員給与が何回支給されようとも、その支給額と支給時期は事前に決められているものであるため、その通りに支給された場合においては、会社の利益処分による支給は存在せず、恣意性の介入による租税回避行為につながる

ことはない。一の職務執行期間中に複数回にわたって当該役員給与が支給されようとも、事前に決められた支給金額と支給時期の通り、支給される場合はその全額が損金算入を認められるべきであるが、そうではなくて、事前に決められた支給金額と支給時期を相違して支給される場合は、支給された当該役員給与の全額が損金不算入となるべきである。なぜなら、事前に定められた役員給与の「総額」が執行すべき職務の対価であり、それを増額して支給された部分の金額は会社の利益処分であると認められ、逆にそれを減額して支給された場合は、上述の通り、枠取りによる租税回避行為につながるものと認められるからである。

総括するに、当該事件は、法34①の厳格性が色濃く反映されたものといえよう。法34①の厳格性とは、役員給与と職務執行の対価の関係である。定期同額給与の要件、および事前確定届出給与の要件を遵守した役員給与は、役員の執行すべき職務の対価なのである。そして役員の執行すべき職務は、その職務の執行が開始する前に、株主総会等で決議されていないとはならないのである。その執行すべき職務の内容やその対価である定期同額給与及び事前確定届出給与のうち、事前確定届出給与について、その支給金額や支給時期が令69の定めるところにしたがって届出等がなされ、かつその届出通り支給された事前確定届出給与は全額損金算入と認定されるべきなのである。逆に、届出と少しでも相違する場合は、その全額が損金不算入と認定されるべきなのである。「明示的に用意された救済手段のみで処理することが、（本件の納税者にとっては酷かもしれないが今後の）紛争予防に資する、と考えたためであろう<sup>62)</sup>という浅妻章如の見解は、まさに正鵠を得ていると思われるのである。

## 第2節 残波事件<sup>63)</sup>

### 1. 事実の概要

本件は、原告H社が、処分行政庁である沖縄税務署長から、平成19年2月期から平成22年2月期までの各事業年度において、役員4名に支給した役員報酬ないし役員給与(平成18年度役員税制改正により、平成19年度2月期に支給された金品は役員報酬、平成20年2月期、21年2月期、22年2月期に支給された金品は役員給与と呼称される。以下、本判例研究において「役員給与等」という。)及び代表取締役を退任した者に対し

<sup>62)</sup> 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 ぎょうせい(2014年)49頁。

<sup>63)</sup> 前掲注(4)の3つの判例のうち、東京地判平成28年4月22日(第一審)に焦点を当てるものとする。

て支給した退職給与について、いずれも不相当に高額な部分の金額があり、当該金額は各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入されないとして本件各事業年度の法人税についての更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、上記役員給与等及び退職給与の支給額はいずれも適正であるとして、本件各更正処分の一部及び本件各賦課決定処分の取消しを求める事案<sup>64</sup>である。なお、本稿では、退職給与以外の役員給与等について考察する。また、平成19年2月期に支給された役員報酬の問題点と平成20年2月期以後に支給された役員給与の問題点は同じであると考えられるため、平成20年2月期以後に支給された役員給与について検討する。

## 2. 本件の争点

本訴の主題は、H社が支給した役員4人（創始者兼代表取締役会長及びその妻、長男、次男）に対する役員給与のうち、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金額についてである。沖縄税務署長は、令70一の規定に照らし、H社の支給した支給した役員給与に、法34②の定める不相当に高額な部分の金額があり、当該金額は各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入されないとした。一方、H社によると、支給した役員給与は法34①に該当する定期同額給与、事前確定届出給与であること等の理由から、それらの全額が損金算入を認められるべきものであると主張した。これについて、以下の三つの観点で争われた。

一点目は、令70一の実質基準である4項目の適用が適正に行われているか否かについて、二点目は、法34②の適用について、三点目は、各更正処分等の違憲性についてである。以下に、それぞれの争点に関する原告（H社）、被告（国）の主張を対比する。なお一点目の争点において、H社が非常勤役員に対する支給を行った事実が記載されているが、本稿では常勤役員の役員給与に焦点を絞るため、非常勤役員の役員給与に関しては考察の対象から外すこととする。以下に、それぞれの争点に関する原告、被告の主張を対比する。

<一点目> 令70一の実質基準である4項目の適用が適正に行われているか否か

（ア）職務の内容

### ●原告の主張

<sup>64</sup> 裁判では、4名それぞれの不相当に高額な部分の金額が検討されたが、個別の数値データが伏字となっており明らかでないこと、また争点の本質が個別に相違せず同一であると考えられることから、4名をまとめて検討することとする。

原告は、職務の内容の他、職務の執行度合いの違いを強調するとともに、被告の抽象的な把握を次のように批判している。「・・・・・・抽象的に職務内容を把握すれば、どの泡盛メーカーの役員の職務内容も同一のように見えてしまうものとなろう。しかし、現実には、各企業ごとに経営成績や財政状態は全く異なった結果となっており、これは各社の役員の具体的職務執行の違いによるものであるところ、原告は、他の泡盛メーカーと比して、圧倒的に良好な成績を収めているのである」「本件役員らは、各種製造機械及び製造ラインを自らの力で作ることができる特殊技術を有し、安く購入してきた中古機械により、原告の商品製造に最も適した機械・製造ラインを製作するというところを行ってきており、これにより優良な収益構造をもたらしている」

#### ●被告の反論

以下のように、原告の職務の内容に特筆するものがないこと、上記製造ラインの収益貢献度合いが不明であることを、その反論の理由としている。「泡盛メーカーの役員の一般的な職務内容としては、〔1〕製造計画及び製造に係る指揮監督・意思決定等、〔2〕営業活動に係る指揮監督・意思決定等、〔3〕設備投資の計画・意思決定等、〔4〕従業員の採用・給与等の人事業務、〔5〕財務状況の把握及び分析、〔6〕法人業務全般の指揮監督、〔7〕法人を代表しての対外折衝などが考えられ、他に蔵置場及び蔵置所を所有する場合は、その指揮監督等も役員の職務となり得る。原告の主張する追加業務は、上記一般的な職務内容に含まれ、役員給与を増額させなければならないほどの特段の職務内容の追加があったとは認められない」「また、原告の各事業年度の粗利益率及び改定営業利益率は、■<sup>65</sup>にあり、原告の主張する本件役員らによる製造機械及び製造ラインの製作により、収益構造がどのように改善したかは判然としない」

#### (イ) 収益の状況と役員給与の額について

#### ●原告の主張

被告の唱える適正額の最高額について、その算定根拠がないことを合理性に欠けるとして、原告は、「■が適正額の最高額であることの主張立証はなく、むしろ平成8年頃以降、原告の売上高や利益額の増加割合に比して、役員らの給与の額の増加割合は大幅に抑えられていたのであって、■が適正額の最高額であるとはいえない」

#### ●被告の反論

<sup>65</sup> 判例において“TKC 編注:伏せ字等のため掲載不能”との但し書が施されているため、■で記すものである。以下同じ。

原告の平成15年7月1日以降の各事業年度における売上、売上総利益、営業利益、経常利益、役員給与等の総額等を別表に掲げ、「役員報酬の伸び率が利益額の伸び率と一致するとの前提を置く根拠はないし、平成18年2月期以前の本件役員ら給与の額が適正額よりも抑えられていたと認めるべき根拠はないことなどからすると、原告の主張は理由がない」として反論している。

(ウ) 原告の使用人に対する給与の支給の状況と本件役員ら給与の額について

●原告の主張

役員と使用人とは全く性質の異なる職務を遂行していることから、その対価である給与の額も互いに相関性のないことを以下のように述べている。「役員は経営判断を行うのに対し、使用人は経営判断を行わないのであって、両者の職務内容は質的に全く異なり、役員給与の額と使用人に対する給与の額とは、そもそも何らの比例関係に立つものではない。したがって、当該役員が使用人兼務役員である場合を除いては、役員給与の過大性を判断するに際し、使用人に対する給与の支給の状況を検討することは、そもそも失当である」

●被告の反論

原告の平成15年7月1日以降の各事業年度における役員給与の総額、一人ひとりの役員給与等及び使用人に対する給与の総額を別表に掲げ、「使用人は法人と雇用関係にあり、自らの労働の対価を決定する権限を持たないことから、使用人に対する給与の額については恣意性が入る余地が少ないと考えられるのに対し、法人の役員は、法人の委任を受けてその業務を執行する立場にあり、法人が獲得した利益の分配にあずかる地位にもあるため、その給与の額のうち、法人利益の分配と目される部分の金額が潜在する可能性があるから、役員給与の相当性を判断する要素の一つとして、使用人に対する給与の支給状況を採用し、これに照らして判断することは客観的かつ合理的であるというべきである」と反論している。

(エ) 比較法人の抽出

a 倍半基準

●原告の主張

売上だけではなく費用の観点から比較法人を抽出することをしない倍半期準について、以下のように批判している。「被告が採用する倍半基準によると、売上高が2分の1から2

倍の範囲に入る法人のみを抽出し、それ以外の法人は全て抽出しないこととなる。しかし、費用低減の重要性が認識される現代の経営において、役員経営能力が、売上げが2倍を超える法人の経営能力と同等ないしそれ以上あるという例は多数存在するから、倍半基準によると、本来抽出されなければならない同等の経営能力を有する役員に係る同業種法人の抽出漏れを招いてしまう」

#### ●被告の反論

原告は、企業経営者の場合には、高い経営能力を有する者がそうでない者よりも多くの役員報酬を受けることになることを前提として主張するが、そのような前提の存在を認めるべき根拠はなく、経営能力の高低と役員給与額の高低が必ずしも一致するということとはできないと前置きし、以下のように倍半基準の正当性を主張している。「総売上金額は法人の事業規模を示す最も重要な指標の一つであることから、総売上金額に着目した基準である倍半基準は、事業規模の類似する同業者を抽出するための基準として優れた合理性を有するものとして一般に承認されているものであり、他方、旧法人税法施行令69条1号及び法人税法施行令70条1号が定める類似法人の抽出は、適正役員給与月額を算定する一つの資料、指標を得るための手段にすぎないことに鑑みれば、類似法人の範囲を事業規模の点から一定の範囲内に絞るために使用される倍半基準の適用においては、事業規模に関する指標である売上金額のみに適用することで十分というべきである」

#### b 抽出地域の限定及び業種の限定

##### ●原告の主張

被告の限定した地域及び業種に関して、以下のように否定している。「同等の経営能力を有する役員に係る同業種法人は、日本全国から漏れなく抽出されなければならないが、被告は、沖縄国税事務所・熊本国税局管内に限定して抽出しており、このような抽出方法は失当である。また、清酒業と焼酎業は、製造面・販売面において類似性が高いという特徴があり、原告と比較する法人の抽出に当たっては、単式蒸留しょうちゅう製造業のみならず、酒類製造業全部を抽出すべきところ、被告は、単式蒸留しょうちゅうに業種を限定して抽出しており、このような抽出方法は失当である」

##### ●被告の反論

確かなデータを披露したわけではないが、以下のように、製造コスト、経済状況、役員給与の類似性と地域性の関連があることを主張し、また、単式蒸留しょうちゅうを製造する

法人だけを類似法人の対象としていることに関して不合理がないという二重否定表現で反論している。「製造業における製造コストや設備費、人件費等は地域によって異なるのが一般的であり、比較的近接した地域においては、製造コスト等に類似性が認められること、また、一般的にみて同業種・類似規模で同地域にあれば、その法人も同様の経済状況にあり、その役員の役務に対する給与として通常支払われる額も類似するといえることから、類似法人の抽出範囲を沖縄国税事務所及び熊本国税局管内としたことに合理性が認められることは明らかである」「・・・・・・その抽出においては、業種、業態、規模（売上金額、期末資産合計額、従業員数）、収益状況等ができるだけ当該法人と類似するものであることが望ましいとされているのであるから、類似法人を抽出するに当たり、原告の製造する酒類のほとんどが単式蒸留しょうちゅうであることを踏まえて、単式蒸留しょうちゅうを製造する法人を抽出することに何ら不合理はない」

#### （オ）比較法人の資料から適正給与額を導く手法

##### ●原告の主張

被告が比較法人の資料から適正給与額を導く手法について、以下のように根拠がないことを答めている。「・・・・・・被告の主張が正しいものとなるのは、本件役員らの経営能力が、比較法人の役員らの平均以下であることが主張立証されなければならないが、そのような主張立証は一切ない。さらに、適正給与額の上限が、比較法人における役員給与の最高額とするには、本件役員らの経営能力が比較法人の役員と比べて最高に秀でたものになっていないといえなければならないところ、被告からはそのような主張立証は一切ない。したがって、適正給与額が、比較法人の役員給与の平均額であることはもとより、最高額であるともいえず、比較法人の資料から適正給与額を導く手法は、いずれも失当である」

##### ●被告の反論

これまでに主張してきた理由により、以下のように類似法人の役員給与の平均値を採用し、H社の支給した役員給与は過大役員給与であると認定した。「・・・・・・役員ら給与の額のうち的不相当に高額な部分の金額の算定に当たっては、本件役員らと同様の地位にある比較法人の代表取締役及び取締役の給与額を採用することとし、同様の地位にあるものが複数名いる場合には、より保守的に役員給与の支給額の最高額を採用した上、その平均値を算定している」

## <二点目> 法34②の適用について

### ●原告の主張

以下のように、平成18年度役員税制改正により、定期同額給与と事前確定届出給与についてあらかじめ支給額を決定した場合、恣意的な役員給与の支給ができなくなったことから、過大役員給与を設定するための達成不能な予算計画を策定しない限りは、あらかじめ決められた役員給与は全額損金算入を認められるべきであることを主張している。「平成17年の会社法の成立に伴い、利益処分とされていた役員賞与は、費用として整理され、平成18年法律第10号による改正前の法人税法35条は、削除されることとなり、隠れた賞与支給は観念することすらできなくなったのであり、また、平成18年法律第10号による改正により、法人税法34条1項は、損金算入が認められる役員給与の支給方法は、定期同額給与（同項1号）又は事前確定届出給与（同項2号）という期初段階であらかじめ支給額を決定しなければならないものに限定されることとなり、期中における恣意的な役員給与の支給も不可能となった。このように、平成18年の法人税法の改正によって、隠れた賞与支給概念が消失し、期中における恣意的な役員給与の支給が不能となったのであって、法人税法34条2項の趣旨は実現されて死文化し、納税者への同項の適用は観念されないものとなった」「法人税法34条2項の規定が存置されたのは、損金算入できる役員給与の支給形態が、定期同額給与と事前確定届出給与の二つに限定されることとなり、期中にその支給額を変更することについて、極めて厳しい制限がかかるようになったことからすれば、期初の段階において、事業継続のために必要な利益が確保されないような予算計画が立てられ、その原因が役員給与の高額化にあるというような究極的な場合に過大役員報酬として否認できるようにするためであり、このような場合に適用されるにすぎない。しかるに、原告においては、新事業年度開始の1ないし2か月前から予算計画の作成を開始し、売上高、粗利益率、売上総利益、必要的販管費及び事業利益を客観的合理的に算出した上、目標経常利益の枠内で役員報酬の支給枠を算出し、最終的にその支給枠の中で役員報酬を決定してきたのであって、期初の段階で必要な利益が確保されないような予算計画が立てられてはいないから、法人税法34条2項の適用の余地はない」

### ●被告の反論

まず初めに、法34②の趣旨が旧法34①が引き継がれていることを述べ、その後、事前確定届出制度等を恣意的に決定することが可能であるため、法34②の存在意義を強調しつつ、これが死文化しているという原告の主張を否定している。「旧法人税法34条1項

及び法人税法34条2項の趣旨は、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。・・・・・・旧法人税法34条1項の規定内容は、改正後においても削除されることなく法人税法34条2項に引き継がれている」「平成18年の改正後の法人税法34条の下で、同条1項に基づき損金算入が認められる事前確定届出制度等により、期中に恣意的な役員給与の給付を行うことがなくなったとしても、期初の段階で役員給与の総支給額を恣意的に決定することは依然として可能であり、例えば、同族会社に代表される閉鎖的な性格の強い法人においては、できる限り役員給与を拡大し、損金算入額を多くしようとするのが当然に想定され、株主総会等で決定される役員の給与額は必ずしもその職務執行の対価として相当であるとは限らない」「期初において予算計画を策定して役員給与を決定していたとしても、そのことから直ちに法人税法34条2項を適用する余地がなくなるような法令上の根拠は認められない」

#### <三点目> 更正処分等の違憲性について

##### ●原告の主張

以下のように述べて、納税者の予測可能性が担保されていないことを理由に、租税法律主義に反することを主張している。「事業規模類似の同業種法人における役員給与の支給状況を用いなければ職務対価相当額が導かれないのであれば、法律で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が法定されていない限り、納税者の予測可能性が害された違憲の課税であるというべきところ、法人税法34条2項には、その旨の明文の規定がないから、本件各更正処分等は、憲法84条に反するものである」

##### ●被告の反論

類似法人の役員給与支給状況を入手することは決して不可能でないことを述べ、以下のように原告の主張を退けている。「原告は・・・・・・納税者側で認識可能な3要素（当該役員の職務の内容、その内国法人の収益、その内国法人の使用人に対する給与の支給状況）を用いて・・・・・・運用以外には・・・・・・憲法84条に違反する旨主張する。・・・・・・納税者が容易に入手できる3要素のみを殊更重視すると、恣意的な判断に流れやすくなることとなり、むしろ法的安定性と予測可能性の確保をその機能とする租税法律主義（憲法84条）の要請に反することともなってしまう。・・・・・・財務省や国税庁がホームページ上で公表している「法人企業統計年報特集」、「民間給与実態統計調査」や税務関係

の雑誌である「週刊税務通信」の掲載記事や、税務関係の書籍にも参考となる資料が数多く掲載されているし、東京商工リサーチのTSRレポートのサンプルには、役員数や役員報酬の金額が記載されているのであって、これらの資料から、類似法人の一人当たりの平均役員給与額を算定することも可能であることからすれば、理由がない」

### 3. 判決の要旨（原告の請求棄却）

東京地裁は、判断の冒頭にて、旧法34①及びその改正後の法34の趣旨について、それぞれ以下のように述べている。

「旧法人税法34条1項は、……。この規定の趣旨は、役員報酬は役務の対価として企業会計上は損金の額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する必要があるとの観点から、役務の対価として一般に相当と認められる範囲の役員報酬に限り、必要経費として損金算入を認め、それを超える部分の金額については損金算入を認めないことによって、役員報酬を恣意的に決定することを排除し、実体に即した適正な課税を行うことにあると解される」

「同改正後の法人税法34条は……。これも旧法人税法34条1項と同様に、課税の公平性を確保する観点から、職務執行の対価としての相当性を確保し、役員給与の金額決定の背後にある恣意性の排除を図るという考え方によるものと解される」

以上のことから明らかなように、旧法34及び旧法35と同法改正後の法34に共通する考え方とは、課税の公平を保つために、職務執行の対価として支給される役員給与の損金算入は認められるが、その対価を超えて支給される金額は、隠れた利益処分に該当する怖れがあることから損金算入は認められないというものである。2章で述べた通り、この考え方は、明治32年から現在に至るまで、役員給与に係る法人税法の根幹部分を成すものといって差し支えないものと思われる。

次に、その対価を超える金額の判定について、「旧法人税法施行令69条は、旧法人税法34条1項の規定を受けて、「不相当に高額な部分の金額」を、同条1号又は2号のいずれか多い金額とし、同条1号において、役員に支給した報酬のうち、当該役員の職務の内容、当該法人の収益及び使用人に対する給料の支給の状況、当該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報酬の支給の状況等に照らし相当であると認められる金額を超える部分の金額と定め、法人税法施行令70条1号も、役員に対して支

給した給与について同様に定めている」と言及し、H社の役員給与の額が、「不相当に高額な部分の金額」を含むものであるか否か及びその額について検討している。そして、H社の事業の内容等、役員らの職務の内容、収益の状況、使用人に対する給料ないし給与の支払の状況等、類似法人における役員報酬ないし役員給与の支給事例の抽出等を考察し、以下の理由により、H社の役員給与の額が、不相当に高額な部分の金額を含んでおり、その金額を損金不算入とする結論を導いている。まず初めに、役員らの職務の内容について、「H社の事業の内容と同じような事業を営む法人の役員が行う職務と比較して、H社が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というべきである」として、職務執行の対価を超えて役員給与を支給したという結論の理由の一つとしている。次に、H社の収益及び使用人に対する給料ないし給与の支払の状況について、これらの要素を検討するのは、旧法人税法施行令69条1号及び法人税法施行令70条1号イに触れながら「法令の規定に沿ったものである」とし、役員らの職務の内容や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報酬ないし給与の支給の状況等に照らして、役員ら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が決定されることを合法的としている。そのうえで、H社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報酬ないし給与の支給の状況の分析を行っている。実際には、沖縄国税事務所長は、類似法人を抽出するに当たり、沖縄国税事務所及び熊本国税局管内の単式蒸留しょうちゅうの製造免許（本免許）を付与された法人で、H社の当該各事業年度と半年以上事業期間を同じくする事業年度につき、総売上金額が、H社の当該各事業年度の総売上金額の0.5倍以上2倍以下の範囲内の範囲内（いわゆる倍半基準）の法人として延べ34法人<sup>66</sup>を抽出した。そして「当該34法人の代表取締役及び取締役それぞれのうちの最高額の役員報酬ないし役員給与を抽出した方法は、法令の文理に照らし、合理的であると評価することができる」との前提に立って、当該34法人のうち、2つの類似法人の代表取締役及び取締役の給与が最高額となっていることや、上記2つの類似法人の経営状況がH社との比較においても相当によいと評価することができることから、上記2つの類似法人の代表取締役及び取締役の給与とH社の支給した役員給与との比較を行ったのである。その結果、「H社の支給した役員給与の額は、類似法人の中で役員報酬ないし役員給与の最高額となっている上記2つの類似法人をも上

<sup>66</sup> 34法人の具体的な収益の状況、役員や使用人に対する給与の額等は明らかにされていない。したがって、ベンチマークとされた2つの類似法人に関するこれらのデータも不明である。

回るものであり、しかも上記2つの類似法人は、H社との比較においても、相当に経営状況がよいと評価することができることからすれば、H社の支給した役員給与には、不相当に高額な部分の金額があるというべきであり、少なくとも、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」と判示したのである。

また、裁判所は、憲法84条<sup>67</sup>の趣旨に言及しながら、旧令69及び令70一イで明示された事業規模類似の同業種法人における役員給与の支給状況について、「一般に公表された統計等により、法人の規模や業務に応じた役員報酬ないし役員給与の傾向ないし概要を把握することは可能であることが認められるところ、このことからすれば、同事項についても入手可能な資料等から一定程度の予測は可能であるというべきである」「旧法人税法34条1項及び法人税法34条2項の規定の趣旨に照らして考慮すれば、納税申告の時点において、「不相当に高額な部分の金額」について、必ずしも確定的な金額までは判明しないとしても相応の予測は可能であるというべきである」「旧法人税法施行令69条及び法人税法施行令70条1号イの規定は、法律により委任された課税要件を規定したものととして一般的に是認し得る程度に具体的で客観的なものであるというべきである」と説示し、旧令69及び令70一イに規定する、いわゆる実質基準である4つの基準を考慮して旧法34①及び法34②の「不相当に高額な部分の金額」を判断し、これらの規定を適用することについて、憲法84条の規定に違反するものということとはできない」と結論付けている。

#### 4. 本判決の意義と私見

残波事件の論点は、不相当に高額な部分の金額の認定基準にある。実際の認定基準に使われたのは、令70一イであり、いわゆる実質基準である。そこでは、(a)当該役員の職務の内容、(b)その内国法人の収益、(c)その使用人に対する給与の支給の状況、(d)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、の4つの基準に照らし、当該役員の職務に対する対価として相当であるか否かを判断することとしている。したがって、残波事件の判決において、上記(a)ないし(d)が適正に適用されているか否かを考察することとする。

<sup>67</sup> 憲法第84条

あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。

(a) 当該役員の職務の内容

大淵博義によると、「この要素は、例えば、役員給与が専務取締役、常務取締役等の役付役員か否か、加えて、取締役が総務担当、営業担当等の担当業務の相違があることから、その職務内容により役員給与（報酬）の額が異なることがありうることを前提として、「職務の内容」という要素を加味したに過ぎず、それ以上の特別の意味を有するものではない。<sup>68</sup>」との見解を示して、残波事件に関する参照法令として、当該役員の職務の内容は考慮の対象にならないことを示唆している。残波事件で不相当に高額な部分の金額の支給を受けたとされた者は、すべて役員としての職務を執行しており、また使用人兼務役員でなかったと考えられるため、上記見解に沿うとするならば、役員の職務の内容を検討する必要はないこととなる。ただし、平成18年に施行された会社法が役員賞与を役員報酬と同じように職務執行の対価として会社から受け取る財産上の利益とし（会社法361条1項）、また企業会計基準が役員賞与を役員報酬と同じように発生時に全額費用処理することを原則としたことを大きな要因の一つとして現行の法34が生まれたことを勘案すると、役員の職務の内容が当該認定基準として大きな要素となることは疑いの余地はないと思われる。前述した通り、定期同額給与と事前確定届出給与は、「事前」に株主総会等で決議された各役員の執行すべき職務に一致する対価（支給金額と支給時期）であることから、当該役員の職務の内容は令70一イで大変重要な基準となるべきものと考えられる。

株主が役員を選任し、当該役員が株主の目的や目標を達成するために計画を策定し、株主の承認を得た当該計画に沿って使用人を雇用する。これは株主と役員が同一である同族会社においても変わらない。このとき、役員は使用人の執行すべき職務の内容とその対価である給与を決定する。使用人の給与が原則として全額損金算入されるのは、職務と対価が事前に決まっているからであると考えられる。この論理は役員給与にも当てはめられるべきであろう。令70一ロでは、いわゆる形式基準として、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等を超える場合を規定している。この形式基準が置かれているのは、職務と対価を「事前に」確実に決議することを内国法人に要求するためであるとも理解できる。要するに、H社は「事前」に株主総会で役員の職務と対価を決議し、定期同額

<sup>68</sup> 大淵博義「鑑定事項（東京地裁平成25年（行ウ）第5号法人税更正処分取消等請求事件）の税法上の法的所見報告書」山下清兵衛 税務訴訟学会第54回研究会「残波事件の上告申立」資料3（2016年）10頁。

給与、事前確定届出給与を支給したのであるから、当該役員の職務の内容に照らして、その職務に一致する対価として相当であると認められるべき金額を超える場合は存在しないと考えているのである。私見によると、この考え方は極めて自然であり、全うであると思われる。なぜなら、会社というものは、有形無形であるに関わらず、企業活動に関する計画を策定し、その計画に沿って行動し、その行動の結果を検証し、計画を修正し、その修正した計画に沿って行動するというサイクルで進んでいくものであり、そのサイクルの中で生み出された利益が役員給与の原資になるからである。その原資を超えて役員給与を支給することは、赤字を立て直すために高額の給与を用意して新たに役員を雇用するといった場合等を除くと、通常はできないことであるから、役員が職務の執行を開始する前に決められる今後1年間の役員給与の額は保守的にならざるを得ない。上記の実態を無視して、つまり1年後の予測利益を超過して役員給与を支給するとしたら、法人は赤字となり、事業を継続することは困難となる。株式公開会社は勿論のこと、同族会社であってもこのような行動を意識的にとることは考えにくい。H社の場合、いわゆるダントツ企業であり、赤字企業ではなく、また株主総会決議後の1年間の計画を見据えて役員給与の額を「事前」に決めて、その通りに支給したものであるから、役員の職務に照らして、その職務の執行に見合う対価として相当の金額を支給したことに他ならない。課税庁および裁判所は、法人が事前に決める役員の職務と対価の正当性について、疑義を挟む余地はないはずである。なぜなら、当該法人以外の第三者が、当該法人が「事前」に決めた役員の職務に見合う対価の額を決めるだけの能力を持ち得ないからである。したがって、課税庁や裁判所は、定期同額給与と事前確定届出給与の額を、「事前」に決められた職務の対価であると見なさざるを得ないし、またそれで十分なのである。平成4年4月6日の名古屋地裁の判決では、「一般に、法人の役員に対し当該法人から支給される金銭又は経済的利益は、その支給が右役員の立場と全く無関係に、法人からみて純然たる第三者との間の取引ともいうべき態様によりなされるものでない限り、原則としてその職務執行の対価の性質を有するものとみることができる<sup>69)</sup>」としている。この文脈に沿えば、H社がH社の役員に支給した役員給与を、当該役員の職務執行の対価とするのが原則であるということである。もし、法人の役員の職務と対価に疑義を唱えることができたとしても、当該計画のひとつである役員の職務と対価について、法人の計画策定の段階で、法人と一緒に検討する場合に限られるであろう。しかし、課税庁や裁判所が法人の計画策定に関与することができないのは言う

<sup>69)</sup> 名古屋地判平成4年4月6日税資189号24頁。

までもないことである。だから令70-Iの定めるところにより、法人の事業年度終了後に、役員の職務と給与の金額を類似法人のそれらと比較する等の作業をすることとなる。他に方法がないからである。しかし、後述するように、この作業は全ての類似法人に同じ行動をとるように促すことであり、冒頭で述べたコーポレートガバナンス・コードの趣旨に反するものとなる。したがって、役員の職務と対価については、株主総会で決議された事項を尊重する他なく、課税庁や裁判所は法34①に沿って損金性の可否を判断すればよいのである。なお、法34①が懲罰性を帯びた厳しい規定であること、そしてそのようにあるべきことは、三和クリエーション事件で考察したとおりである。定期同額給与と事前確定届出給与の額が期の途中で変更された場合は、それが増額支給であるときは、増額分を利益処分とみなして損金不算入にすればよい。それが減額支給であるときは、損金限度額の枠取りとみなして、令69や令70に定めるやむを得ない事情による減額の場合を除いて、その全額を損金不算入にすればよいのである。

なお、裁判所がH社の役員の職務について、企業活動の実態に関する認識の甘さを露呈していると思われる部分があるので、指摘しておきたい。裁判所は、H社の役員らの職務の内容に関する認識としては、「一般に、酒類の製造及び販売等を業とする法人の役員としては、〔1〕製造計画及び製造に係る指揮監督・意思決定等、〔2〕営業活動に係る指揮監督・意思決定等、〔3〕設備投資の計画・意思決定等、〔4〕従業員の採用・給与等の人事業務、〔5〕財務状況の把握及び分析、〔6〕法人業務全般の指揮監督、〔7〕法人を代表しての対外折衝などが考えられるところ、本件役員らの職務の内容も、上記〔1〕ないし〔7〕のような職務の内容に比して格別なものがあるということはず、一般的に想定される範囲内のものであるというほかはないから、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というべきである。」と説示して、H社の役員給与は、役員の職務執行の役務提供に見合うだけの対価と比較して不相当に高額であるとした。しかし、この論理は会社運営の実態を無視した虚構といわざるを得ない。

まず第一に、酒類の製造及び販売等を業とする法人の役員として、〔1〕ないし〔7〕のような職務の記述以上に詳細な記述をする意味がなく、また詳細な記述をすることは不可能に近いと考えられるからである。例えば、〔1〕製造計画及び製造に係る指揮監督・意思決定等について、“誰が” “何を” “いつ” “どの製造ラインで” “どのくらい製造するのか” を指揮監督・意思決定等を行うのは、“誰が” の一つを取り上げてみても、選

扱肢は外注先等を含めて多数ある。“何を”にいたっては、原材料や半製品の配合を取り上げるだけでも、これらの数だけ指揮監督・意思決定等を行う必要がある。しかも品質に関する日々の継続的改善に取り組んでおり、品番はほぼ増加の一途を辿る。これらを一つひとつ詳細に記述するのは現実的に不可能であり、記述するに至るものは標準化できるものに限られる。法人によって役員職務規定等を自主的に定めている場合があるが、その大半は、H社のものと近似していると考えられる。

たとえば、「模範実例 会社役員規程総覧（改訂4版）<sup>70</sup>」には、役員の職務権限および業務分掌規程として10の株式会社の実例が掲載されている。まず、H社の業種と最も近い食品製造で資本金3億円のNR食品株式会社（仮名だと考えられる）の職務分掌規程をみると、次のように部署ごとに職務分掌を記述している。「第1章 役員および取締役会 第1条 社長は全般の業務を統括する。第2条 常務取締役は社長を補佐し、社長の命を受け担当する業務を執行し、社長事故があるときはその業務を代行する。第3条 全社の業務執行に関する事項を審議するために取締役会を置く。第4条 取締役会は毎月一回定期に開催し、また必要のつど、臨時に召集する。第5条 社長は取締役会を招集し、その議長となる。社長事故あるときは取締役会の序列により他の取締役がその職務を行う。第6条 緊急事故で、取締役会の議決を経ることができないときは、社長はこれを専決することができる。第7条 取締役会に付議する事項を次の通りとする。1. 法令および決議に定められた事項 2. 重要な事業計画に関する事項 3. 重要な投資に関する事項 4. 営業の一部または重要な固定資産の譲渡ならびに譲受に関する事項 5. その他、特に重要と認めた事項 第8条 監査役は取締役の業務執行監査、および会計監査を行なう。」というように、ごく一般的な記述となっている。また、10の実例のうち、最も資本金額（33億円）が大きく、会社規模が最大だと思われるJK建設株式会社（仮名だと考えられる）の職務権限規程をみると、第2章 役員 第4条（3）社長の職務として、「1. 取締役会の決定した方針に基づきその執行方法を決定し、その運営をはかる。2. 各業務方針を決定し、その業務活動を統括する。3. 年度及び半期総合予算を決定し、その実行を監督する。4. 重要な契約その他、全社を代表すべき責任事項を処理する。5. 每期事業報告に必要な資料を取締役に提出する。6. 組織、分掌及び定員の変更を決定する。7. 諸規程の制定、改廃を決定する。8. 重要な人事を決定する。9. 重要な賞罰を決定する。10. その他重要な事項を決定する。」これに続いて、取締役副社長、専務取締役及び常務取締役の

<sup>70</sup> 『模範実例 会社役員規程総覧』（経営書院・2002年）129頁～183頁。

職務が記述されているが、それぞれ一文で示されているだけとなっている。JK建設株式会社の定める役員の職務もごく一般的な記述となっていることが見てとれる。

第二に、自社の競合、つまり同業者と呼ばれる法人はみな同じような仕事をしており、かつその役員も同じような職務を執行しているにもかかわらず、法人間で売上と利益に差が出るからである。つまり、「上記〔1〕ないし〔7〕のような職務の内容に比して格別なものがあるということはず、一般的に想定される範囲内のものであるというほかはない」という裁判所の指摘は正しいといえるだろうけれども、だからといって、H社の役員の職務執行による役務提供と、同業他社の役員の職務執行による役務提供及びその結果（売上と利益）が同じであるとは限らないのである。これは、例えば、秋葉原には同規模の電気ショップが多数存在するが、これらの売上と利益はすべて同じ程度であるのかどうかを想像してみたらよいのかもしれない。三品和広は、「似て非なるもの」。鍵はここにある。成功事例をひもとくと、顧客と接する市場の側では差別化になっていなくても、言うなれば舞台裏で差別化を成し遂げているような場合が多い。個々の市場では同じでも、全体としての事業の構えが微妙に異なるのである。……この構えが微妙に異なると、まるでカタストロフィーのように、物理的には隣にいる競合相手と実質的には競争にならないという事態が出現するのである。<sup>71)</sup>として、類似法人であっても売上利益に差が出ることを指摘している。

また、マッキンゼー社で多くのクライアントの様々な事業を奏功させた後、アメリカン・エクスプレス、RJRナビスコ、IBM等の会長兼最高経営責任者を歴任したアメリカを代表する経営者の1人であったルイス・ガースナーによると、「経営コンサルタント業界の小さな暗い秘密をお教えしよう。ある企業のために独自の戦略を策定することは極端にむずかしいし、業界の他社の動きとはまったく違う戦略を策定した場合、それはおそらくきわめてリスクの高いものなのだ。その理由はこうだ。どの業界も経済モデル、顧客が表明する期待、競争構造によって枠組みが決まっており、これらの要因は周知のことだし、短期間に変えることはできない。……結局のところ、どの競争相手も基本的におなじ武器で戦っていることが多い<sup>72)</sup>」。つまり、自社も同業他社も同じような戦略のもと、執行すべき職務は同じようなものだということであろう。戦略が決まれば戦略行動、すなわち執行すべき職務が決まるからである。「したがって実行こそが、成功に導く戦略のな

<sup>71)</sup> 三品和広『戦略不全の論理』（東洋経済新報社・2004年）162頁。

<sup>72)</sup> ルイス・ガースナー『巨像も踊る』（日本経済新聞社・2002年）302～303頁。

かで決定的な部分なのだ<sup>73</sup>」とあるのは、その職務を実行すること、つまりその職務をどれだけやり抜くかによって競争相手より売上利益を大きくすることができるか否かが決まると言っているのに他ならない。要するに、H社の役員の職務は、職務として記述された職務規程等を比較する限りにおいては、H社の類似企業の役員の職務と似たり寄ったりだということである。比較すべきは職務の内容ではなく、職務の執行度合いなのである。

以上により、役員の職務の記述に関して、通常よりも目立って程度や範囲を超えるものは稀少であることが推察される。残波事件に当てはめると、裁判所が、「H社の役員の職務に格別なものがあるかということとはできず、一般的に想定される範囲内のものであるというほかはない」と言うのは、皮肉なことに正解だと思われるが、そこから導かれた結論、即ち、「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というべきである」というのは、見当外れといわざるを得ない。

#### (b) その内国法人の収益

法人税法は収益の意義を明記していないが、法22②<sup>74</sup>と法22③一<sup>75</sup>から、収益とはいわゆる売上を指していると思われる。売上に照らして当該役員の職務に対する対価として相当であるか否かを判断するのであれば、売上と役員給与に相関関係があることが前提とされなければならない。現実を鑑みて、売上が大きな会社でも赤字決算となる法人もあれば、売上が小さな会社でも黒字決算をする法人もあることは、半ば当然視されている。前述した通り、役員給与の原資は利益であることから、利益が出ていない赤字法人が、売上に比例して役員賞与を出しているとは考えられない。つまり、売上と役員給与には相関関係がないことが想定されよう。長島弘は、「多くの先行研究が、役員の報酬と企業利益の間には相関関係があることを示しているが、売上高と役員給与額の間には相関関係がないことが明らかにされており・・・<sup>76</sup>」と指摘し、売上と役員給与に相関関係がないことを述べている。法人の収益に照らして当該役員の職務に対する対価として相当であるか否かを判断できないことを統計的に立証しているのである。また、山本守之も岐阜地判<sup>77</sup>

<sup>73</sup> ルイス・ガースナー・前掲注(72)303頁。

<sup>74</sup> 法人税法第22条第2項

内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。

<sup>75</sup> 法人税法第22条第3項第一号

内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とする。

一 当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額

<sup>76</sup> 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)」税務事例49巻5号(2017年)38頁。

<sup>77</sup> 岐阜地判昭和56年7月1日税資120号1頁。

を挙げながら、「役員に対する報酬が売上規模と相関関係がないので、売上金額から適正額を算出することは不適正であるといえる。しかし法人税法施行令70条では、収益の額（売上金額）を給与の不相当高額の比準要素としているのでその比較を行っているのであろう<sup>78)</sup>」と述べ、売上と役員給与に相関関係がないことは明らかであるが、法令（令70一イ）が売上と役員給与に相関関係があることを当然視していることから、判決がそれを前提としてしまうことを示唆している。実際、裁判所ですら「役員報酬は、役員が提供する役務に対する対価であり、役員報酬の対象となる当該事業年度における売上高と直接の相関関係があるものではないが・・・<sup>79)</sup>」と令70一イの当該基準を否定している判例がある。このようなことでは、令70一イに係る法的安定性は無に等しいと考えざるを得ない。

また、H社は東京地裁にて、「収益の状況と本件役員ら給与の額の関係については……本件役員ら給与が適正額の最高額であるとはいえず、むしろ、それまで原告の売上高や利益額の増加割合に比して、役員らの給与の額は大幅に抑えられていた」と主張しているが、そもそも収益と役員給与に相関関係がないのであるから、この基準は廃棄すべきなのであり、H社もそのように主張すべきだったのである。東京地裁も、単にこの基準が法令で定められていることを理由に、「H社の主張は採用することができない」と断じているだけである。法令が不合理であるのなら、その法令を廃棄するのが合理であろう。

#### (c) その使用人に対する給与の支給の状況

法人は役員を選任し（会社法第329条）、役員と委任契約を締結して経営や監督を委任する。また、法人は、使用人と労働契約を締結して、業務遂行のために使用人を雇用する。委任契約と労働契約の大きな違いは、職務と責任であろう。役員は株主総会で職務やその対価の他に任期等が定められる。その任期中に株主から求められる結果により、任期終了とともに解雇されることがある。それに比べて、使用人は、憲法を筆頭に、労働基準法、労働契約法、労働組合法等により、その雇用が守られている。なぜなら、労働者にとって、解雇は、突然に生活の糧を失うという極めて深刻な問題であり、憲法第13条<sup>80)</sup>に定める生命権を侵害する側面を持ちうることから、労働契約法第16条<sup>81)</sup>等により、法人

<sup>78)</sup> 山本守之『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年）69頁～70頁。

<sup>79)</sup> 東京地判平成21年2月27日税資259号順号11150。

<sup>80)</sup> 憲法第十三条

すべて国民は、個人として尊重される。生命、自由及び幸福追求に対する国民の権利については、公共の福祉に反しない限り、立法その他の国政の上で、最大の尊重を必要とする。

<sup>81)</sup> 労働契約法第十六条（解雇）

解雇は、客観的に合理的な理由を欠き、社会通念上相当であると認められない場合は、その権利を濫用したものとして、

に相当の制限を課している。解雇について、菅野和夫は、「解雇権濫用規定によれば、解雇につき以上のいずれかに属するような「客観的に合理的な理由」が認められる場合であっても、当該解雇が「社会通念上相当として是認することができない場合」には、解雇権を濫用したものとして無効となる<sup>82)</sup>」として、「客観的に合理的な理由」を挙げながら、経済的に弱い立場にある使用人の解雇に関する法制度を説明している。また、土田道夫によれば、「解雇が正当とされるためには、単に労働者の債務不履行の事実が存在するだけでは足りず、それが雇用（労働契約）を終了させてもやむを得ないと認められる程度に達していることを要する<sup>83)</sup>」と述べて、解雇の要件を明示的に表現している。要するに、役員と使用人とは、職務と責任の重さが違うことから、使用人に対する給与の支給の状況に照らして当該役員の職務に対する対価として相当であるか否かを判断することは不可能であるということであろう。

実際に、H社は、使用人に対する給料の支給の状況と本件役員ら給与の額の関係については、役員は経営判断を行うのに対し、使用人は経営判断を行わないから、何ら比例関係に立つものでなく、使用人兼務役員の場合でない限り、使用人に対する給与の支給の状況を検討すること自体が失当であると主張した。それに対し、東京地裁は、上記（b）のH社の収益を基準として採用する理由として挙げた理由と全く同じ説明をしている。即ち、「単にその内国法人の収益又はその使用人に対する給料ないし給与の支給の状況のみから、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が決定されるのではなく、他に役員の職務の内容や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報酬ないし給与の支給の状況等に照らして、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が決定されることからすれば、原告の主張は採用することができない」として、単にこの基準が法令で定められていることを理由に、「H社の主張は採用することができない」と断じているだけなのである。

最後に、前掲の東京地判において、「使用人の給与は、使用人の各時点の職務内容のみならず、当該会社の給与体系や勤続年数等の諸事情によって決まる面があり、当該事業年度における役員報酬と直接の相関関係があるものではなく、原告の他の役員の報酬についても、使用人給与の水準に応じて変動しているわけではない<sup>84)</sup>」との説示があったことを

---

無効とする。

<sup>82)</sup> 菅野和夫『労働法 第11版補正版』（弘文堂・2017年）739頁。

<sup>83)</sup> 土田道夫『労働契約法（第2版）』（有斐閣・2016年）664頁。

<sup>84)</sup> 前掲注（79）東京地判平成21年2月27日。

強調しておきたい。つまり、使用人の給与から役員報酬適正額を導き出すことはできないと言っているのである。(b)と同様に、令70一に係る法的安定性は無に等しいと考えざるを得ないのである。

(d) 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

判決によれば、沖縄国税事務所長は、旧令69及び令70一に沿い、類似法人を抽出するに当たり、沖縄国税事務所及び熊本国税局管内の単式蒸留しょうちゅうの製造免許(本免許)を付与された法人で、H社の本件各事業年度と半年以上事業期間を同じくする事業年度につき、総売上金額が、H社の本件各事業年度の総売上金額の0.5倍以上2倍以下の範囲内(いわゆる倍半基準)の法人として延べ34法人を抽出し、当該34法人の代表取締役及び取締役それぞれのうちの最高額の役員給与等を抽出してH社の役員らの役員給与等と比較した結果、H社の役員らの役員給与等に不相当に高額な部分の金額があると認定した。問題となるのは、当該34法人の抽出方法である。H社が問題視しているのは、①類似法人の役員の能力、②倍半基準、③抽出地域の範囲、である。

①について、裁判所は、まず初めに、「旧法人税法施行令69条及び法人税法施行令70条1号は、「事業規模が類似する」法人の役員に対する報酬ないし給与の支給の状況を、不相当に高額な部分の金額の判断の基準の一つとしているところ、売上金額は、法人の事業規模を示す最も重要な指標の一つであるということができ、事業規模の類似性を判断するに当たり、対象法人の売上金額の0.5倍以上2倍以内の範囲から類似法人を抽出することは、合理的であるといえる」として、②の倍半基準の正当性を述べている。そして、①類似法人の役員の能力について、「原告の上記主張は、役員の経営能力それ自体を評価することが前提となっているものというべきであるが、主観的・恣意的な要素を排除して経営能力それ自体を評価することは極めて困難であり、このような評価を前提として類似法人を抽出することは客観性を欠いた抽出方法であるといわざるを得ない上、「事業規模が類似する」という法令の文言からも離れた抽出方法によることになる」と説示して、H社の主張を退けている。つまり、前半部分では、旧令69及び令70一が絶対的な存在であることを指摘としたうえで、売上金額が、法人の事業規模を示す最も重要な指標の一つであるという前提にたつて、倍半基準の合理性を述べているのである。そのうえで、後半部分では、役員の能力を合理的に評価することは困難であるから、H社の役員の能力と同

じレベルの能力を持つ役員が存在するか否かの観点で類似法人を抽出することは客観性を欠くこととなると断じている。

こうしてみると、検討すべきは以下の3点だと思われる。1点目は、売上金額が、法人の事業規模を示す最も重要な指標の一つであるか否か、2点目は、倍半基準が妥当か否か、3点目は、役員を合理的に評価することは困難であるか否か、の3点である。

まず1点目について、法人の企業規模を計る物差しであるが、例えば、中小企業基本法第2条第1項<sup>85</sup>では、中小企業者の範囲及び用語の定義を事業別に定めており、資本金の額又は出資の総額及び常時使用する従業員の数によって、中小企業者か否かを判別している。また、ブリタニカ国際大百科事典によれば、企業規模とは、「企業の大きさをいうが、これには経営規模と生産（販売）規模の2つの意味がある。経営規模は、企業に投入されている資本金、総資本額、従業員数などの経営資源の大きさをさし、生産（販売）規模は、企業から産出されるものの大きさ、すなわち生産量、生産金額、出荷額または販売量、販売高、取扱高などを意味する<sup>86</sup>」としている。したがって、裁判所が示したとおり、売上金額は、法人の事業規模を示す最も重要な指標の一つであるとして問題はないと考えられる。したがって、裁判所が過去の先例に倣い、H社の売上金額の0.5倍以上2倍以下の範囲から類似法人を抽出したことは自然な流れであろう。ただし、前述のように、売上と役員給与に相関関係はないのである。役員給与の原資は利益であって売上ではない。事前に定められた計画に沿って、事前に定められた役員給与が支給されるのである。倍半基準でH社の類似法人34法人を抽出したのは構わないが、実際に比較対象となるのは、売上だけではなく、H社と利益の金額も類似していなければならないのではないかと。しかも、役員の数、従業員の数によって、売上利益の額は変動すると考えられることから、これらの指標も類似しなくてはならないと推察される。実際に利益の額を加味して類似法人の抽出基準とした判例がある。それによると「売上金額については倍半基準の範囲内にあるも

<sup>85</sup> 中小企業基本法第二条（中小企業者の範囲及び用語の定義）第1項

この法律に基づいて講ずる国の施策の対象とする中小企業者は、おおむね次の各号に掲げるものとし、その範囲は、これらの施策が次条の基本理念の実現を図るため効率的に実施されるように施策ごとに定めるものとする。

一 資本金の額又は出資の総額が三億円以下の会社並びに常時使用する従業員の数が三百人以下の会社及び個人であつて、製造業、建設業、運輸業その他の業種（次号から第四号までに掲げる業種を除く。）に属する事業を主たる事業として営むもの

二 資本金の額又は出資の総額が一億円以下の会社並びに常時使用する従業員の数が百人以下の会社及び個人であつて、卸売業に属する事業を主たる事業として営むもの

三 資本金の額又は出資の総額が五千万円以下の会社並びに常時使用する従業員の数が百人以下の会社及び個人であつて、サービス業に属する事業を主たる事業として営むもの

四 資本金の額又は出資の総額が五千万円以下の会社並びに常時使用する従業員の数が五十人以下の会社及び個人であつて、小売業に属する事業を主たる事業として営むもの

<sup>86</sup> 『ブリタニカ国際大百科事典2 小項目事典』（ブリタニカティーパーブス・1973年）215頁。

の、役員報酬金額を加えた医業利益の額をみると、本件各事業年度において、全般的に、その額が原告のその2倍を超えているものということができる。そうすると、類似法人B及び類似法人Iについては、他の類似法人と異なり、原告とその事業規模が類似するものといえるかどうかについて疑問を差し挟む余地があるといえるところ……<sup>87)</sup>

とし、売上金額が0.5倍以上2倍以下であっても、当該利益が2倍を超える法人二つを類似法人から除外したのである。ただし、当該除外により類似法人の平均役員報酬額が低下し、不相当に高額な部分の金額が増加することが明らかであると考えられることから、納税者に不利益であることが認められる。しかも、当該利益が0.5倍未満の法人を除外しているかどうかについては言及されていないことから不明である。裁判所は倍半基準の解釈および倍半基準による抽出対象を恣意的に決めることができるのであろうか。(b)や(c)と同様に、法的安定性に著しく欠けるものと断じて構わないのではなかろうか。

次に、単純なモデルを用いて倍半基準を考察してみる。たとえば、事前に決議されている事業計画で、売上、利益、役員数、一人当たりの役員給与の額が、A社の場合、順に、1000円、600円、2人、X円/2人とし、B社の場合、順に、500円、100円、1人、Y円/1人とする。このとき、A社、B社は、その計画通りに上記の売上利益をあげられたか否かにかかわらず、X円は最大600円、Y円は最大100円ということになる。この場合、前述したとおり、X円やY円は、A社、B社の株主がその役員が執行すべき職務の対価として事前に決めるものであるから、X円が600円、Y円が100円となることもあり得る。このとき、A社の役員給与は一人当たり300円支給されて、B社の役員給与は一人当たり100円となる。そうすると、課税庁は、A社の支給した役員給与に不相当に高額な部分の金額300円マイナス100円であるところの200円であると認定することとなる可能性がある。この例でも明らかなように、売上が2倍になったからといって役員給与が2倍になるわけではない。逆に売上が半分になったからといって役員給与が半分になるわけでもない。要するに、売上金額は法人の事業規模を示す最も重要な指標の一つであると考えられるが、役員給与の金額との相関関係はないのである。

上のモデルは、売上金額ではなく事前に定められた役員給与の額によって、支給される役員給与の額が左右されることを示すものであるが、倍半基準がいかに恣意性に満ちているものなのかを別のモデルで示してみる。売上高が全く同じ法人5社を類似法人として抽出したとして、5社それぞれの代表取締役の役員給与が、100、90、80、70、6

<sup>87)</sup> 東京地判平成22年6月8日税資260号順号11449。

0だったと仮定する。この場合、残波事件の判決に倣うと、平均値の80が適正な役員給与の額であると認定されるはずである。したがって、100と90には、どちらも不相当に高額な部分の金額があるとして、それぞれ20、10が損金不算入とされることとなる。これを推し進めると、日本国に存在する法人のうち、約半数の支給する役員給与に不相当に高額な部分の金額があることになってしまう。しかし、H社のように課税庁から法人税の更正処分を受けることとなった法人がそれほど多くの数にのぼるとは考えられない。そうだとすると、課税庁は恣意的に法人税の更正処分の対象を決めていることとなるのではないか。課税庁は、倍半基準という「破綻したモデルを破綻しないように恣意的に運用しているだけであり、モデルが破綻している点は何ら変わらない<sup>88)</sup>」と断言できよう。課税の公平という大原則のもと、倍半基準というモデルを今一度検証すべきではないだろうか。

2点目の倍半基準が妥当か否かについては、上述の通り、売上だけの倍半基準では合理性を欠くことから、妥当ではないといえそうである。また、利益や役員数等の指標による類似性を比較して不相当に高額な部分の金額の有無を判定することにも、上述のモデルから合理性を欠くことがわかる。ここでは、倍半基準が適用されるようになった経緯やその趣旨を考察することによって、不相当に高額な部分の金額があるのか否かを判定する基準として適切か否かを考察することとする。大淵博義によると、「倍半基準の方式が採用されたのは、昭和30年代から60年代前半にかけて、課税当局は、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、同業種同規模の事業者（以下「同業者」という。）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により、売上高等又は事業所得金額を推計して推計課税を行っていたが、その際の類似同業者の選定基準が倍半基準である<sup>89)</sup>」という。つまり、倍半基準は、税務調査非協力者に対して適用した推計課税の基準である。税務調査で提示や提出を求められる帳簿書類その他の物件の検査等を拒む等の行為をする法人から、当該物件等の直接的な証拠を得られないために、仕方なく同業他社の所得等から推計課税を行うために用いられた手法である。しかし、H社は税務調査に非協力的な納税義務者に当たらない。きちんと法人税の申告を行って、きちんと納税しようとしている法人である。したがって、倍半基準の歴史や趣旨を鑑みると、H社の所得を推計する必然性はどこにも見当たらないといえよう。結局、倍半基準が妥当か否かについては、倍半基準が合理的な根拠を有しないのにかかわらず、裁判

<sup>88)</sup> 長島弘「過大役員給与の不当性と判断基準」税制研究 No.70 税制経営研究所（2016年）141頁。

<sup>89)</sup> 大淵博義・前掲注（68）16頁。

所が過去の判例を参照して活用しているに過ぎないのであり、また令70一イを絶対的なものと前提しているに過ぎないとも言える。結局のところ、合理性の観点から、倍半基準は法34②を適用するための基準として相応しいものではないと考えられるのである。

3点目の役員の能力を合理的に評価することは困難であるか否かについては、役員に、役員給与に見合うだけの職務執行能力があるか否かを評価することの難易度を検討すればよい。ただし、難易度の検討については、前述したとおり、自社の競合、つまり同業者と呼ばれる法人はみな外見的には同じような仕事をしており、かつその役員も同じような職務を執行しているにもかかわらず、法人間で売上と利益に差が出ることに留意する必要がある。内部からみても、いわんや外部から見ても職務の記述に差を見出すことは困難である。記述された職務に差があるというよりも、その職務のやり方や実行の度合いに差があるのである。例えば、裁判所が認識したH社の役員の職務として、〔7〕法人を代表しての対外折衝がある。対外折衝という職務に差があるのではなく、対外折衝のやり方や実行の度合いに差があるのである。折衝のやり方が顧客に好かれれば売上が上がることにつながるだろうし、その逆の場合は売上が下がることになるだろう。受注の有無や契約金額の多寡により法人間の売上利益に差が出るのは容易に推察されるところである。このような差こそH社が主張する能力の差に他ならず、また、この差を認識するには、職務のやり方や実行の度合いを現場で見て感じたり、録画して分析する以外に方法はなさそうである。しかし、課税庁その他の外部者が法人の現場に入り込んで差を観察し認識することは現実的に不可能といえる。結局、決算を終えたときの結果（売上利益）をみて、事後的に能力の差を認識するのである。裁判所のような外部者が、法人の経営能力それ自体を評価することは極めて困難であることは言うまでもない。そうだとすると課税庁は、株主等が株主総会等で役員の能力を最終評価し、その役員が執行すべき職務とそれに見合う対価である役員給与を決定する過程を尊重する以外に方策はないだろう。つまり課税庁は、株主総会等で決議された役員の職務とその対価である役員給与の金額を容認すべきなのである。

これらに加えて、類似法人の性格を検討してみる。H社は同族会社であると考えられる。つまり、株主としてのH社の所有、株主総会を通じてのH社の支配、役員としてのH社の経営の全てを、H社の創業者及び同族によって行われている法人である。H社は、同族による所有と経営が一致しており、株主総会及び取締役会の多数決による意思決定が行われているとは考えにくい。H社は、同族の意思のみによってその経営判断が行われているという性格を有していると思われる。さて、H社のような同族会社に、いわゆるお手盛りに

よる役員給与の支給を恣意的に行わせてはならないという課税の公平を図るために、法34が存するのであれば、H社の比較法人として、H社と同じような同族会社を抽出するのではなく、お手盛りによる役員給与の支給が行われる可能性が低い非同族会社を抽出すべきではないだろうか。非同族会社の役員給与の額の方が、恣意的で不自然な支給による不相当に高額な部分の金額が含まれる余地が少ないと思われるためである。大淵博義は、「非同族会社比準説によることが合理的である」とし、「昭和40年以前の同族会社の行為計算の否認規定による過大給与の否認の判決は非同族会社比準説に立っており、したがって、原則として類似法人に同族会社を含むべきではないという理念の下で、比準する類似法人は非同族会社の選定を標榜し、類似法人に同族会社が多数含まれている場合には、その給与の過大認定は不合理として取り残されていた事例がみられるところである<sup>90)</sup>」と記している。裁判所がH社の類似法人として抽出した34法人の中に占める非同族会社の割合は不明であるが、仮にその割合が小さい場合は、非同族会社の類似法人を多く抽出するために、たとえば選定対象範囲を沖縄や九州4県に限定するのではなく、日本全国に広げてもよいと考えられる。

以上を総括すると、不相当に高額な部分の金額を認定するために適用されてきた令70一イの実質基準は、役員給与税制の歴史や趣旨の観点、合理性の観点及び租税法主義(法的安定性)の観点から見直す必要があると考えられる。ただ単に法令として存在することから、裁判所が過去の判例<sup>91)</sup>を参照して令70一イの実質基準を適用していると言えそうである。存在自体に合理性があるといえない基準については廃棄すべきではなかろうか。「損金算入の区分等については、単に法令に定めがあればそれでいいというものではない。まして損金算入の基準については租税法上の論拠を明確にし、納税者の理解を得る必要がある<sup>92)</sup>」のである。

<sup>90)</sup> 大淵博義・前掲注(68)15頁。

<sup>91)</sup> 直近10年における以下に掲げる判例が示すように、平成18年度役員給与税制改正前の旧令69一や改正後の令70一イの実質基準が存在する限り、その「存在」を理由に、裁判所や審判所が当該基準を適用することは当然のことと思われる。国税不服審判所裁決平成29年4月25日(TKC-LEX/DB 文献番号26012921)、東京地判平成22年9月10日訟月58巻6号2425頁、東京地判平成22年6月8日税資260号順号11449、東京高判平成21年11月26日税資259号順号11331、東京地判平成21年2月27日税資259号順号11150、大分地判平成21年2月26日税資259号順号11147、大分地判平成20年12月1日税資258号順号11096、国税不服審判所裁決平成20年11月14日(TKC-LEX/DB 文献番号26012239)。

<sup>92)</sup> 山本守之『税金力一時代とともに「税」を読む』(中央経済社・2009年)319頁。

### 第3章 不相当に高額な部分の金額についての租税法的な問題と考察

現行の法34②における不相当に高額な部分の金額とは、法34②が委任する令70一イ（実質基準）及びロ（形式基準）に掲げる金額のうち、いずれか多い金額とされている。しかし、今まで述べてきたとおり、令70一イの実質基準のうち、「当該役員の職務の内容」以外の基準である「その内国法人の収益」「その使用人に対する給与の支給の状況」「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」の基準については、法令としてただ、そこにそのように記載されているために、絶対的な規定として使われているだけにすぎず、もし使うとすると、残波事件でみたように、合理性及び法的安定性を欠いたまま不相当に高額な部分の金額を計算することになってしまうことがみてとれた。では、なぜ欠くことになるのか。租税法的見地から考察すると、以下のように5つの真因が浮き彫りになってくると思われる。

#### 第1節 法人税法施行令第70条第一号イが租税法律主義に立脚していないこと

令70一イ（実質基準）のうち、「当該役員の職務の内容」以外の3つの基準は、租税法律主義に照らしても問題があると見受けられる。金子によれば、租税法律主義とは、「租税の賦課・徴収は必ず法律の根拠に基づいていなければならないとする原則<sup>93</sup>」をいう。そして、その機能は「国民の経済生活に法的安定性と予測可能性とを与えることにありと考えてよいだろう<sup>94</sup>」としている。そういうことであれば、東京地方裁判所が令70一イに掲げる「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の状況」について、「役員報酬は、・・・・・・売上高と直接の相関関係があるものではない<sup>95</sup>」、「使用人の給与は、・・・・・・役員報酬と直接の相関関係があるものではない<sup>96</sup>」と説示したのは、法律の根拠に基づいたものどころではなく、法律それ自体を否定する見解であるといえよう。本邦は、裁判所が当該実質基準を否定していると思われる判例をどのように受け止めるべきなのだろうか。

加えて、別件で、東京地方裁判所が「売上金額については倍半基準の範囲内にあるものの、役員報酬金額を加えた医業利益の額をみると・・・・・・」とし、倍半基準に沿って抽出した法人の中から、2倍超の利益をあげた2つの法人を除外したという判例<sup>97</sup>をみた。

<sup>93</sup> 金子宏・前掲注(5)73頁。

<sup>94</sup> 金子宏・前掲注(5)75頁。

<sup>95</sup> 前掲注(79)東京地判平成21年2月27日。

<sup>96</sup> 前掲注(84)東京地判平成21年2月27日。

<sup>97</sup> 前掲注(87)東京地判平成22年6月8日。

倍半基準で抽出した類似法人の中から、利益が他の類似法人より多く出ている法人を除外して類似法人を決定するという行為は、明確な基準のもとになされていけば問題はないだろう。しかし、そのような基準が存在しているとは思えない。本件は、当該実質基準の法的安定性と予測可能性を著しく損なうものとして見過ごしてはならないのではなかろうか。令70一イが租税法律主義に立脚しているとは到底思えないのである。

第2節 法34②が「不相当に高額な部分の金額」を令70に白紙委任していること

令70一イの実質基準のうち、「当該役員の職務の内容」以外では、「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」だけが、具体的な「不相当に高額な部分の金額」を確定することができる基準になり得そうであるが、そこには具体的な計算方法は明示されていない。法的安定性に著しく欠けるのではなかろうか。残波事件では、沖縄国税事務所長は、類似法人を抽出するに当たり、沖縄国税事務所及び熊本国税局管内の単式蒸留しょうちゅうの製造免許（本免許）を付与された法人で、H社の各事業年度と半年以上事業期間を同じくする事業年度につき、総売上金額が、H社の各事業年度の総売上金額の0.5倍以上2倍以下の範囲内の範囲内（いわゆる倍半基準）の法人として延べ34法人を抽出した。しかし、沖縄国税事務所長は、類似法人を抽出するに当たり、①なぜ沖縄国税事務所及び熊本国税局管内の法人に限定したのか、②なぜ単式蒸留しょうちゅうの製造免許（本免許）を付与された法人に限定したのか、および、③なぜ倍半基準を採用するのかについて具体的な説明はしていない。例えば、①については、H社がグローバルに活躍する法人であるのかかわらず、地域を日本全国や海外の販売先まで含めないのはなぜか、②については、単式蒸留しょうちゅうにとどまらず、泡盛、ビール、日本酒といったアルコールの製造免許を付与された法人、あるいはH社と全く関係のない業種の法人を含めないのはなぜか、③については、H社はいわゆる利益のダントツ企業であるのかかわらず、売上規模が類似する法人だけを抽出するのはなぜかといった疑問に明示的にこたえていないのである。なお、②については、極端なことをいえば、類似法人を業種業態を問わず、売上、利益、役員構成が同じような法人から抽出したとしても構わないとも思われる。なぜなら役員給与の額の大きさが問題になることから、役員給与の原資（利益）が生まれる過程は問題ではなく、生まれた原資の額およびその原資の分配（支給）が問題になるからである。

また、類似法人の役員給与の額について、具体的なデータ入手の方法は明示されてい

い。残波事件では、沖縄国税事務所長は、「一般に公表された統計等により、法人の規模や業務に応じた役員報酬ないし役員給与の傾向ないし概要を把握することは可能であることが認められる」と述べているが、一般に公表された統計等とは具体的に何を指しているのであろうか。最近の判例で「役員退職給与の支給実績を調査したデータが掲載されている文献が複数公刊されているほか、TKC全国会（税理士及び公認会計士からなる任意団体）発行の同種の資料が同会の会員に頒布されており・・・<sup>98</sup>」との説示がみられるが、これら複数のデータは、すべて同じ金額で統一されているとは考えられない。つまり、選択するデータによって、不相当に高額な部分の金額に差が生まれることを許容する発言だといえる。そのうえ、TKC全国会とは私企業であり、これに料金を支払って加入しないと参照できないデータを裁判所が推奨することは、国民の一部に対しての奉仕と見受けられる。これは、国家公務員倫理法第三条第一項<sup>99</sup>に抵触しないのであろうか。要するに、課税庁しか知り得ない納税者ごとの役員給与の支払状況から、課税庁が適正なデータに編纂し納税者に公開するのであれば、納税者が参照すべきデータは一本化され、納税者の予測可能性は格段に高まるのである。しかし、H社をはじめとする納税者のすべてが、このような統計等入手できないのが現状であり、課税の公平を阻害しているといえそうである。さらに、H社のような利益がダントツの法人である場合、類似法人がないという現象が生じる。既に述べた通り、倍半基準という破綻したモデルは使うことができない。水野忠恒は、「課税の明確性とは・・・たんに立法における法律条文が明確であるということではなく、自由裁量が排除されるという意味で用いられているということである。法律の規定する内容が、最終的には裁判所によって、一義的に明らかにされ、規定の適用において行政庁に裁量を与えられているのではないという意味での明確性なのである<sup>100</sup>」と指摘している。残波事件において、裁判所が令70一イの内容を一義的に明らかにしていないのは言うまでもないだろう。これでは、課税庁や裁判所がその裁量において恣意的に不相当に高額な部分の金額を決定したとみなされても、仕方がないのではなかろうか。

<sup>98</sup> 東京地判平成29年10月13日（TKC-LEX/DB 文献番号25539014）。

<sup>99</sup> 国家公務員倫理法第三条（職員が遵守すべき職務に係る倫理原則）第一項

職員は、国民全体の奉仕者であり、国民の一部に対してのみの奉仕者ではないことを自覚し、職務上知り得た情報について国民の一部に対してのみ有利な取扱いをする等国民に対し不当な差別的取扱いをしてはならず、常に公正な職務の執行に当たらなければならない。

<sup>100</sup> 水野忠恒「租税法律主義と課税条例の明確性－秋田市国民健康保険税条例事件」別冊ジュリストNo.155 憲法判例百選Ⅱ【第四版】（2000年）435頁。

### 第3節 課税庁が法人の自治に介入していること

法人税法は、第1条において、その趣旨を「この法律は、法人税について、納税義務者、課税所得等の範囲、税額の計算の方法、申告、納付及び還付の手続並びにその納税義務の適正な履行を確保するため必要な事項を定めるものとする。」と規定している。また、財務省設置法は、第19条において、国税庁の任務を「国税庁は、内国税の適正かつ公平な賦課及び徴収の実現、酒類業の健全な発達及び税理士業務の適正な運営の確保を図ることを任務とする」と規定している。そうであるならば、国税庁は、株主総会で決議される役員職務と対価のような法人の自治に委ねられる事項に介入することは許されないはずである。自治の濫用、即ち、不当な租税回避行為があったか否かを考察する立場から、不相当に高額な部分の金額について審査すべきなのである。金子宏は、節税と租税回避の違いについて、「節税が租税法規が予定しているところに従って税負担の減少を図る行為であるのに対し、租税回避は、租税法規が予定していない異常ないし変則的な法形式を用いて税負担の減少を図る行為である。もともと、節税と租税回避の境界は、必ずしも明確でなく、結局は社会通念によって決めざるをえない<sup>101</sup>」と述べているが、H社の支給した役員給与は社会通念に照らして不当な租税回避行為と認められるのであろうか。まず、H社が支給した役員給与が損金算入を認められたとして、その分だけ法人税額が少なくなったとしても、その役員給与を受け取ったH社の役員の所得税額や住民税額が大きくなれば、全体として税収は多くなる。これを社会通念に照らしてみると、不当な租税回避行為どころか、良き納税者とみなされるのではないだろうか。しかも、H社は同族会社で、かつダントツ企業であることから、その役員は事業計画を策定すると同時に、将来の法人税や所得税等の負担額と将来の課税所得を想定して無駄な税金を支払わないための合法的な節税対策を立てていると思われる。それにもかかわらず、全体として支払う税額が大きくなるというのなら、不当な租税回避行為が存在するとは考えられない。同族会社の性質を鑑みるならば、それに関連する税目すべてを総合的に考慮すべきであり、また「課税するのは、法人税課とか所得税課ではなく、その上位にあり、それを統一的に監督する税務署長なのであるから、税務署長は、税収の全体を見るべきものである<sup>102</sup>」といえるのではなかろうか。

<sup>101</sup> 金子宏・前掲注(5) 129頁。

<sup>102</sup> 阿部泰隆「法人税法34条2項の定める、役員給与・退職金のうち、損金に算入しない「不相当に高額な部分の金額」の意義(上)」月刊「税務事例」通巻578号 財経詳報社(2017年)11頁。

#### 第4節 法34②が大規模公開会社に適用された事例が見当たらないこと

藤曲武美は、平成18年度税制改正以後の役員給与税制における損金不算入の趣旨について、「①取締役等の地位を利用し、いわゆる「お手盛り支給」による職務執行の適正対価を超えた恣意的な支給の防止を趣旨とすることになった。また、②ほとんどの役員が株主である同族会社の場合は、本来ならば職務執行の対価ではなく、配当として交付されるべき金員を役員給与名目で支給することにより損金算入することを防止する措置とされた。賞与＝利益処分の論拠がなくなったことから「役員給与の支給における恣意性の排除」に趣旨が変化しているといえる<sup>103</sup>」と述べている。お手盛り防止も利益処分の防止も、どちらも恣意性の介入による役員給与の支給を防止するという観点で変わりはない。

さて、金融庁は、2010年3月期の有価証券報告書から上場企業等の役員報酬の個別開示を義務付けた。東京商工リサーチによると、12月期企業で、2017年12月期に1億円以上の報酬を受け取った役員は104人にのぼり、前の期より27%増えた<sup>104</sup>のことである。成果主義の徹底や、外国人経営者の引き抜き、いわゆるプロ経営者のヘッドハンティング等が加速し、その結果としての役員給与の高額化は、平成18年（2006年）の法34の改正時には想定されていなかったと思われる。大淵博義は、超高額な役員給与の例として、「2016年3月期決算の上場企業「役員報酬1億円以上開示企業」が公表されているが、それによると、1位のソフトバンクグループ株の取締役ニケシュ・アローラ氏の報酬総額は64億7800万円、2位の同社の取締役ロナルド・フィシャー氏はニケシュ・アローラ氏の3分の1以下の20億9600万円、日産自動車の取締役カルロス・ゴーン氏は4位で10億7100万円である<sup>105</sup>」としている。ただし、これら超高額役員給与について、不相当に高額な部分の金額があるとして損金算入が認められなかった例は一つもないと思われる。大規模公開会社では株主総会等によるコーポレートガバナンスが機能しているという前提がある。法人（株主）と役員は異なる者であるがゆえに、つまり所有と経営が分離されているがゆえに恣意的な役員給与の支給が行われにくいとの理由である。しかし、本当に、大規模公開会社は、恣意的な役員給与の支給が行われにくいのであろうか。

<sup>103</sup> 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（2017年）154頁。尚、前掲注（92）の判例（東京地判平成29年10月13日）でも「法人税法34条2項の趣旨は、法人の役員に対する退職給与等が法人の利益処分たる性質を有する場合があることから、法人所得の金額の計算上、一般に相当と認められる金額に限り必要経費として損金算入を認め、それを超える部分の金額については損金算入を認めないことによって、実態に即した適正な課税を行うことにあると解される」と判示されており、藤曲の述べるところと変わりが無いと思われる。

<sup>104</sup> この点については、<https://www.nikkei.com/article/DGXMZO29337240S8A410C1000000/>（2018年4月13日付日本経済新聞電子版）【最終確認日2018年9月6日】参照。

<sup>105</sup> 大淵博義「定期同額給与改正の影響及び今後の課題」税研第195号 日本税務研究センター（2017年）54頁。

長島弘は、その論文<sup>106</sup>の中で、株式会社の取締役と株主の実態的關係による相違により、会社を6つに分類し、いわゆるお手盛りによる役員給与の支給が行われる可能性の大小について論じている。その中で、ソフトバンクのような「株式が分散し、主要株主が存在しない会社においては、一見、株主総会等によりガバナンスがなされているように思われる。しかし実態は、主要株主が存在しない大規模公開会社ほどまさしく“経営者支配”の状態である<sup>107</sup>」として、6つに分類した会社のうち、この「株式が分散し、主要株主が存在しない会社」が、会社法の点から最もお手盛りの弊害が大きい<sup>108</sup>としているのである。そうであるとすると、ニケシュ・アローラ氏の超高額役員給与は、ソフトバンク創業者兼代表取締役社長である孫正義氏のお手盛りによる支給であるとみなされることとなるだろう。ソフトバンクは株式が分散し、主要株主が存在しない会社であり、かつ孫氏の強力なリーダーシップによる経営が推進されている会社であるからである。それでは、ソフトバンクや日産自動車等が支給する超高額役員給与を損金不算入とするのが適正な措置なのであろうか。これについては、前述した通り、ニケシュ・アローラ氏等が執行すべき職務の内容をみることとなる。その職務の内容について課税庁が精査することは事実上不可能であるため、法人に役員が執行すべき職務を決定することを任せる以外に方法がないことは、残波事件で考察してきた通りである。ニケシュ・アローラ氏等の役員給与について、株主総会等により事前に決議されたものか否かを問えばいいだけの話である。要するに、法34②の適用可否については、その法人が同族会社なのか、又は公開会社なのかという観点で分ける必要がないといえそうである。

#### 第5節 法34②を適用すると実質的二重課税となってしまうこと

H社の支給した役員給与のうち、不相当に高額な部分の金額があると認定を受けたその部分の金額は損金不算入の扱いを受けることとなり、法22の規定による所得の計算上、法人課税所得を構成することとなる。ただし、役員給与は支給済みであるため、個人としてその分に課税される所得税は納付済みであると考えられる。これは、法人税は所得税の前払いと把握する現行法の税制上、二重課税に該当するものといえよう。

<sup>106</sup> 長島弘「過大役員給与の不当性と判断基準」税制研究 No.70 (2016年) 131~144頁。

<sup>107</sup> 長島弘・前掲注(106) 134頁。

<sup>108</sup> 長島弘・前掲注(106) 135頁。

尚、長島は、2番目にお手盛りの弊害がある会社として「過半数以上を所有する大株主は存在せず、一人の主要株主が存在し、取締役がその主要株主である会社」を、3番目にお手盛りの弊害がある会社として「過半数以上を所有する大株主(一人会社を含む)が取締役である会社」としている。

東京地方裁判所は平成29年10月13日の判決の中で、「法人を納税主体としてその所得に対して課税される法人税と、当該法人の役員を納税主体としてその給与所得に対して課税される所得税とでは、給与所得が源泉徴収の対象とされているとしても、納税主体及び課税物件が異なることは明らかであるから、財産権を侵害する違法な二重課税に当たるといふことはできない<sup>109)</sup>」と判示している。しかし、当該判示は、法人、即ち株主と役員が異なる者であることを前提としていると考えられる。H社のような同族会社は、法人（株主）＝役員の関係が成立している場合が多い。したがって、H社の場合、納税主体及び課税物件は同じであるといえそうであることから、法人として損金不算入とされた部分の金額に対して法人税を課税され、そのうえ個人として損金不算入とされた部分の役員給与に対して所得税を課税されるということは、明らかに二重課税といえるだろう。

では、最終的に、H社の支給した役員給与が不相当に高額な部分の金額があると認定されたとしたら、その役員給与の支給を過去に遡及して取り消せばよいのだろうか。つまり、H社は役員から不相当に高額な部分の金額を返還させ、その課税所得の法人税を納付する一方、役員は所得税の減額更正の請求をして、過去に納付した所得税のうち、過分に支払った金額を返還してもらうことができるのであろうか。阿部泰隆は「所得税について、過大給与分を会社に返還するので減額更正の請求をしたい。後発的事由による更正の請求である。しかし、その根拠となる国税通則法23条2項にはなかなか適切な規定がない。学説上も簡単ではない。大阪国税局に問い合わせしてみても、曖昧ではあったが、肯定的ではなかった<sup>110)</sup>」と否定的な見解を述べている。つまり、二重課税を甘受せざるを得ないことになる可能性が高いということである。また、長島弘は「本来、その金額が配当としての適正か否かという検討がなされるべきである（そしてその場合には所得区分を配当所得とされるべきであろう）<sup>111)</sup>」と述べているが、このようにしても、役員個人の所得区分が給与所得から配当所得に変わるだけで、本質的な問題解決には至らないであろう。なぜなら、本質的な問題とは「不相当に高額」であるかどうかなのであり、法人が利益操作や租税回避をしていないのであれば、何ら問題はないからである。今まで述べてきたように、破綻したモデルで法人税を増額させ、そのうえ所得税を返還しないという姿勢がみられるのであれば、その姿勢は課税庁の恣意的な課税強化に他ならないとみなされても仕方がないの

<sup>109)</sup> 前掲注(98)東京地判平成29年10月13日。

<sup>110)</sup> 阿部泰隆「法人税法34条2項の定める、役員給与・退職金のうち、損金に算入しない「不相当に高額な部分の金額」の意義(下)」月刊「税務事例」通巻578号(2017年)15頁。

<sup>111)</sup> 長島弘・前掲注(106)142頁。

ではなかろうか。

## 第6節 小括

第1節から第5節まで5つの租税法的な問題を取り上げ、それぞれについて考察してみると、法34②を適用する際における論理の欠如が5つの因果に共通していることが見えてきた。第1節では、令70一イについて租税法律主義の観点から論じた。第2節では、法34①と令70一の関係性について論じた。第3節では、課税庁が、不当な租税回避行為をしているとは到底言えない法人の自治に介入して当該適用している不合理性について論じた。第4節では、当該適用対象が同族会社に限定されている現実の不可解さについて論じた。第5節では、その結果として、同族会社の株主兼役員に対して実質的に二重課税を強いている現実について論じた。

これらの問題のうち、令70一イが租税法律主義に立脚していないこと（第1節）及び法34②が不相当に高額な部分の金額を令70一に白紙委任していること（第2節）が最大の問題であると考えられる。なぜなら、確固たる法律に基づき、当該金額を算定し得る論拠が確立されれば、損金不算入となる金額が合理的に算定されることとなり、第3節ないし第5節の問題は問題でなくなることが見込まれるためである。本稿では、令70一イの実質基準に関して、裁判所ですら整合性、一貫性のある説示を行っていないことを確認した。「役員に支給される金銭等は原則として職務執行の対価であること<sup>112</sup>」、「役員報酬と売上高は直接の相関関係がないこと<sup>113</sup>」、「使用人の給与は役員報酬と直接の相関関係がないこと<sup>114</sup>」、「売上が0.5倍以上2倍以下の類似法人であっても利益が2倍超の法人を除外したこと<sup>115</sup>」である。結局のところ、当該実質基準は破綻しているのであり、改廃すべき法令なのである。

では、令70一をどのようなものにするのがよいのであろうか。答えは、役員給与税制の歴史と趣旨を省察することにより自ずと得られるように思われる。最終章である「おわりに」において述べようと思う。

<sup>112</sup> 前掲注 (69) 名古屋地判平成4年4月6日。

<sup>113</sup> 前掲注 (79) 東京地判平成21年2月27日。

<sup>114</sup> 前掲注 (84) 東京地判平成21年2月27日。

<sup>115</sup> 前掲注 (87) 東京地判平成22年6月8日。

おわりに

役員給与税制の歴史と変遷を辿り、その背景を自分なりに整理したことで、現行の役員給与税制の意義について理解を深めることができたように感じている。長い歴史を誇る役員給与税制が現在に至るまで、その趣旨と思想が揺らぐことなく様々な問題に対処してきたことは頼もしく、未来永劫そのような態様で有り続けて欲しいと願うばかりである。しかし、その方針から逸脱し、租税法的な見地からも不合理である判例が散見される。その最たるものが残波事件であった。当然のことながら、役員給与税制が企業の創造的で建設的な舵取りを役員が妨げるものであってはならない。役員の高責を肌で感じながら、本稿では、以下の2点を提言するものである。

まず、令70一イに定められている実質基準4項目（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の状況、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）のうち、「当該役員の職務の内容」だけを残し、他の3項目を廃止することを第一の提言としたい。その理由は、残波事件に係る判決の意義と私見で述べた通りである。破綻している基準を、法令で定められているというだけの理由で適用され続けるとしたら、旧ソビエト連邦の計画経済を日本国における企業に課することにつながってしまうこととなる。それが法34①の趣旨でないことは明白である。この場合、法34②で定める「不相当に高額な部分の金額」として政令で定める金額は、当該役員の職務の内容（上記提言した令70一イ）と形式基準（令70一口）の2つのうち、いずれか多い金額となる。

なお、このように改廃すると、法34②の趣旨である「役員給与の金額決定の背後にある恣意性の排除」を困難にすると思われるかもしれない。しかし、同族会社が税負担を不当に減少させる行為または計算をした場合は、法132<sup>116</sup>（同族会社等の行為又は計算の否認）で対処できるであろう。前述した通り、大淵博義は「昭和40年以前の同族会社の行為計算の否認規定による過大給与の否認の判決は非同族会社比準説に立っており……<sup>117</sup>」と述べ、類似法人の抽出には非同族会社を原則とすべきだと主張して

<sup>116</sup> 法人税法第132条

税務署長は、次に掲げる法人に係る法人税につき更正又は決定をする場合において、その法人の行為又は計算で、これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができる。

一 内国法人である同族会社

二 （以下略）

<sup>117</sup> 大淵博義・前掲注（68）15頁。

いる。これを範として、役員給与の支給に関して、非同族会社であれば通常選択するであろう行為または計算を選択せず、経済的合理性を欠いた行為または計算を同族会社が選択し税負担を不当に減少させたと認められる場合は、非同族会社比準説に立ち返って、当該同族会社の行為又は計算に対して法132を適用すればよいのではないか。

次に、役員給与の「総額」の届出を義務化することを第二の提言としたい。その理由は、当該役員の職務の対価である役員給与の総額は、あらかじめ事前に定められているべきであるからであり、かつこの総額こそが損金算入の基準金額となるべきであるからである。東京地裁が「事前確定届出給与の額が損金の額に算入されることとされたのは、事前確定届出給与が、支給時期及び支給額が株主総会等により事前に確定的に定められ、その事前の定めに基づいて支給する給与であり、政令で定めるところにより納税地の所轄税務署長に事前の定めの内容に関する届出がされたものであることからすれば、その支給については上記のような役員給与の支給の恣意性が排除されており、その額を損金の額に算入することにしても、課税の公平を害することはないと判断されたためであると解される<sup>118</sup>」と判示していること、及び支給金額において定期同額給与が事前届出確定給与よりも恣意的な利益処分の介入の余地が小さいことを考慮すると、事前に決められた役員給与の「総額」の支給は恣意性が排除されていると見てよい。既に、事前確定届出給与の届出は義務化されているものであり、その届出フォームには、定期同額給与の記載欄が設けられている。そのため、現行においては定期同額給与の記載が任意であるとはいえ、総額記載の義務化に対して強烈な反発が出るとは考えにくい。定期同額給与の届出義務化については検討の余地があると思われるが、役員給与の「総額」に係る届出は義務化すべきであろう。これにより任期中の役員給与の額とそれに紐づく遂行すべき職務を強く認識させることが期待できる。また、役員給与に係る損金算入枠の枠取りの防止への一助となるに違いない。

平成18年度税制改正により誕生した法34①は名篇であろう。経営の現場からみると、法34①とは、株主が株主総会で決議した役員一人ひとりの給与と、それに過不足することがないように職務の遂行を果たしてもらう契機となるべき逸物といえる。対価が不足した場合は翌期に報いればよし、逆に過ぎた場合は自身の予測あるいは計画に原因があると見て届出通り支給すればよい。どちらにしても株主は届出通りぴったり支給することである。そして、法34①が、昭和25年から損金算入要件として堅持してきた「あらかじめ定められた」「定期的である」「臨時的でない」「利益処分ではない」「恣意性を

<sup>118</sup> 前掲注(52)東京地判平成26年7月18日。

排除する」といった伝統を継承しているものであること、また日本企業の賞与というものが、いわゆる給料とみなせる部分が多いという経営実態や社会通念と均整がとれているものであること、さらに商法、会社法、企業会計基準から乖離しないように整合したものであることを考究すると、絶妙と評するに値する優等な産物に見えてくるのである。

それだけに、現行の令70一イが法34①の障害となっていることに虚構が感じられ、虚無感さえ覚える。繰り返すが、令70一イが、激烈な企業間競争に生き残るため、創造的で建設的な企業の舵取りを役員が妨げるものであってはならない。芳醇な日本社会の形成と日本経済の健全な発展のため、可及的速やかに令70一イが改廃され、合わせて役員給与の「総額」に係る届出義務化が検討されることを心より祈念する。

## <参考文献一覧>

### 1. 書籍

- 田辺総合法律事務所ほか『第4版／役員報酬をめぐる法務・会計・税務』（清文社・2017年）
- 金子宏『租税法第22版』（弘文堂・2017年）
- 武田昌輔編著『DHC コメントール法人税法』第一法規
- 松沢智『新版租税実体法（補正第2版）－法人税法解釈の基本原則－』（中央経済社・2003年）
- 品川芳宣『役員報酬の税務事例研究－報酬・賞与・退職給与の判決等の集大成－』（財経詳報社・2001年）
- 武田昌輔『法人税回顧六〇年－企業会計との関係を検証する』（TKC出版・2009年）
- 政経研究所「旬刊人事と厚生 No. 1710 常勤役員の報酬・賞与・年収」（2004年）
- 政経研究所「旬刊人事と厚生 No. 1742 常勤役員の報酬・賞与・年収」（2005年）
- 政経研究所「旬刊人事と厚生 No. 1774 常勤役員の報酬・賞与・年収」（2006年）
- 武田昌輔『新版立法趣旨法人税法の解釈』（財経詳報社・1988年）
- 神田秀樹『会社法第二十版』（弘文堂・2018年）
- 『「会社法」法令集（第十一版）』（中央経済社・2015年）
- 田中亘（編者：落合誠一）『会社法コメントール8－機関（2）』（商事法務・2009年）
- 佐々木浩ほか「法人税法の改正」『ファイナンス別冊 平成18年度税制改正の解説』（大蔵財務協会・2006年）
- 『模範実例 会社役員規程総覧』（経営書院・2002年）
- 三品和広『戦略不全の論理』（東洋経済新報社・2004年）
- ルイス・ガースナー『巨像も踊る』（日本経済新聞社・2002年）
- 山本守之『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年）
- 菅野和夫『労働法 第11版補正版』（弘文堂・2017年）
- 土田道夫『労働契約法（第2版）』（有斐閣・2016年）
- 『ブリタニカ国際大百科事典2 小項目事典』（ブリタニカティイービーエス・1973年）

- 山本守之『税金力一時代とともに「税」を読む』（中央経済社・2009年）

## 2. 論文集

- 佐藤尚広「会社法・改正税法で変わる「役員給与」対策」税務弘報第54巻第12号 中央経済社（2006年）
- 山口孝浩「役員賞与・役員報酬を巡る問題一改正商法等の取扱いを問題提起として一」税大論叢48号（2005年）
- 大住達夫「役員報酬を巡る諸問題」商事法務486号（1969年）
- 佐々木浩＝小原一博「平成18年度税制改正（法人税関係）について一会社法制定に伴う整備等を中心に一」租税研究第681号 日本租税研究協会（2006年）
- 品川芳宣「役員に対する冬季賞与と事前確定届出給与該当の有無」税研第171号 財経詳報社（2013年）85頁
- 渡辺充「事前確定届出給与」租税判例百選第6版 別冊ジュリスト228号 有斐閣（2016年）115頁
- 藤曲武美「役員給与一平成24年10月9日東京地裁判決」税務弘報62巻3号 中央経済社（2014年）143頁
- 西本靖弘「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4月臨時増刊（No.1466）平成25年度重要判例解説 有斐閣（2014年）215頁
- 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 ぎょうせい（2014年）49頁
- 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）」税務事例49巻5号（2017年）
- 長島弘「過大役員給与の不相当性とその判断基準」税制研究 No.70 税制経営研究所（2016年）
- 水野忠恒「租税法律主義と課税条例の明確性一秋田市国民健康保険税条例事件」別冊ジュリストNo.155 憲法判例百選II【第四版】（2000年）
- 阿部泰隆「法人税法34条2項の定める、役員給与・退職金のうち、損金に算入しない「不相当に高額な部分の金額」の意義（上）」月刊「税務事例」通巻578号 財経詳報社（2017年）

- 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）－」税務弘報（2017年）
- 大淵博義「定期同額給与－改正の影響及び今後の課題」税研第195号 日本税務研究センター（2017年）
- 長島弘「過大役員給与の不相当性とその判断基準」税制研究No.70（2016年）
- 阿部泰隆「法人税法34条2項の定める、役員給与・退職金のうち、損金に算入しない「不相当に高額な部分の金額」の意義（下）」月刊「税務事例」通巻578号（2017年）

### 3. 判例

- 東京地判平成28年4月22日（TKC-LEX/DB 文献番号25543030）
- 東京高判平成29年2月23日（TKC-LEX/DB 文献番号25546385）
- 最判平成30年1月25日（TKC-LEX/DB 文献番号25560182）
- 東京地判平成24年10月9日訟月59巻12号3182頁
- 東京高判平成25年3月14日訟月59巻12号3217頁
- 東京地判昭和46年2月9日税資62号156頁
- 東京地判昭和55年9月25日税資114号800頁
- 東京地判昭和33年9月25日税資26号956頁
- 広島高判平成4年12月11日税資193号759頁
- 国税不服審判所裁決平成23年1月25日（TKC-LEX/DB 文献番号26012431）
- 東京地判平成26年7月18日税資264号順号12510
- 名古屋地判平成4年4月6日税資189号24頁
- 岐阜地判昭和56年7月1日税資120号1頁
- 東京地判平成21年2月27日税資259号順号11150
- 東京地判平成22年6月8日税資260号順号11449
- 国税不服審判所裁決平成29年4月25日（TKC-LEX/DB 文献番号26012921）
- 東京地判平成22年9月10日訟月58巻6号2425頁
- 東京高判平成21年11月26日税資259号順号11331
- 大分地判平成21年2月26日税資259号順号11147
- 大分地判平成20年12月1日税資258号順号11096
- 国税不服審判所裁決平成20年11月14日（TKC-LEX/DB 文献番号26012239）

- 東京地判平成 29 年 10 月 13 日 (TKC-LEX/DB 文献番号 25539014)

#### 4. その他

- 企業会計基準委員会「実務対応報告書第 1 3 号 役員賞与の会計処理に関する当面の取扱い」2004 年
- 企業会計基準委員会「企業会計基準第 4 号 役員賞与に関する会計基準」2005 年
- 大淵博義「鑑定事項（東京地裁平成 2 5 年（行ウ）第 5 号法人税更正処分取消等請求事件）の税法上の法的所見報告書」山下清兵衛 税務訴訟学会第 5 4 回研究会「残波事件の上告申立」資料 3（2016 年）