

役員給与の適正額 — 残波事件 —

東京地裁平25年(行ウ)第5号、平28・4・22判決 (TAINS : Z888-1993)

Brush up Point

本件は、役員報酬、役員退職給与の額の適正額が問題となった事例であるが、東京地裁は、次のとおり判示し、原告の主張を一部容認した。

- (1) 原告の役員らの職務の内容は、酒類の製造及び販売等を目的とする一般的な法人の役員において想定される職務内容を超えているとは認められず、原告の収益及びその使用人に対する給与の支給の状況は、本件各事業年度において、その前に比して売上総利益、営業利益、経常利益はいずれも減少し、使用人に対する給与の状況に変化はないのに、役員給与総額のみが上昇していること、そして、処分行政庁において抽出した類似法人の役員給与等の状況等にも照らすと、類似法人の役員給与の最高額を超える部分は、不相当に高額であるというべきである。
- (2) 退職した代表取締役の原告における従前の職務の内容等に照らすと、原告の経営や成長等に対する相応の貢献があったというべきであって、同人の役員給与のうち、比較法人の平均額を超える部分が不相当に高額な部分であるとはできない。比較法人の代表取締役に対する給与について、不相当に高額な部分があるとはいえない本件においては、退職した代表取締役の役員給与が比較法人の最高額を超えない限りは、不相当に高額な部分があるとはいえない。

I. 事実関係

原告は、泡盛「残波」の蔵元である酒造会社(有限会社)であり、平成22年法律改正前における法人税法35条に規定する特殊支配同族会社である。Aは、原告が設立された

時に原告の取締役役に就任し、平成6年10月25日、代表取締役役に就任し、平成21年6月30日、代表取締役を辞任した。Aの妻であるB及び長男C、二男Dは、いずれも平成15年1月20日、原告の取締役に就任し、長

「…ところで、この信託の課税の仕組みを中嶋会長に説明したの？」

永途が尋ねる。

「はい、中嶋会長には、この受益者が存しない信託について説明をしたのですが、それでもこの信託を是非したいと仰っていました」

大川は困った表情をした。

キーワード

■相続税法基本通達9の4-3(受益者等が存しない信託の受益者等となる者)■

法9条の4第1項に規定する「当該信託の受益者等となる者」又は2項に規定する「当該受益者等の次に受益者等となる者」が複数名存する場合で、そのうちに1人でも当該信託の委託者(同項の次に受益者等となる者の前の受益者等を含む。)の親族(令1条の9に規定する者をいう。以下9の5-1において同じ。)が存するときは、法9条の4第1項又は第2項の規定の適用があることに留意する。

→ 受益者等の存しない信託の効力が生ずる場合又は受益者等の存する信託について当該信託の受益者等が存しなくなった場合には、当該信託の受託者に対して当該信託財産に相当する金額について受贈益課税が行われるほか、次のいずれかに該当するときは、当該受託者に対し贈与税又は相続税が課税される(相法9の4)ことになる。

- ① 受益者の存しない信託の効力が生ずる場合において、当該信託の受益者等となる者が当該信託の委託者の親族等(令1条の9に規定する親族等をいう。以下同じ。)であるとき(受益者等が存しない信託の受益者等となる者が明らかでない場合にあっては、当該信託が終了した場合に当該信託の委託者の親族等が当該信託の残余財産の給付を受けることとなるとき)
- ② 受益者等の存する信託について、当該信託の受益者等が存しないこととなった場合において、当該受益者等の次に受益者等となる者が当該信託の効力が生じた時の委託者又はその次に受益者等となる者の前の受益者等の親族等であるとき(受益者等の存しないこととなった信託の次に受益者等となる者が明らかでない場合にあっては、当該信託が終了した場合に当該信託の委託者又はその次に受益者等となる者の前の受益者等の親族等が当該信託の残余財産の給付を受けることとなるとき)

ところで、上記①又は②の将来の受益者等については、複数名存する場合もあり得るが、その場合において、上記の規定が適用されるのは、当該複数名の受益者等全員が委託者(法9条の4第2項の次に受益者等となる者の前の受益者等を含む。以下この項において同じ。)の親族等である場合に限られるのではないかという疑義が生ずることになる。

しかしながら、条文上、そのような条件は付されていないのは明らかであることから、当該複数名の受益者等のうち1人でも委託者の親族等が存すれば上記の規定が適用されることになる。そこで、相基通9の4-3は、そのことを留意的に明らかにしたものである。

男Cは、平成21年6月29日、代表取締役
に就任した。

原告は、平成19年2月期から平成22年2
月期までの各事業年度において、上記役員4
名に総額19億4,000万円（4年間の基本報酬
計12億7,000万円と退職慰労金6億7,000万
円）の役員給与を損金の額に算入して法人税
の確定申告をしたところ、沖縄国税事務所か
らこのうち6億円は「不当に高額」である

と判断されたため、その処分を不服として所
定の手続きを経て本訴に至った。

II. 主たる争点と当事者の主張・ 判決の要旨

本件の争点は多岐にわたるが、主たる争点
とそれに対する当事者の主張、判決の要旨を
まとめると、次のとおりである。

1. 役員給与の額の相当性		
税務当局の主張	納税者の主張	判決の要旨
<p>① 本件役員らの係争事業年度の職務の内容は、いずれも酒類の製造及び販売等を目的とする一般的な法人の役員において想定される職務内容を超えているものとは認められない。</p> <p>② 旧法人税法施行令69条及び法人税法施行令70条は、役員給与の適正額の判断要素の一つに「使用人に対する給与の支給の状況」を明示している。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ので、役員給与につき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の有無につき、このように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。</p> <p>③ 類似法人における役員給与の支給状況については、延べ34の法人を抽出し、その中から沖縄国税事務所の通達指示・依頼に基づき報告された類似法人のうち、規模、収益等の状況が原告と類似する法人における役員報酬ないし役員給</p>	<p>① 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ことを行ってきており、これにより優良な収益構造をもたらしている。また、平成18年より、本件役員については新たな職務が追加されており、他の泡盛製造メーカーと一律な比較はできない。</p> <p>② 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り、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、そもそも不当である。</p> <p>③ 比較法人の抽出については、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、</p>	<p>① 本件役員らの職務の内容については、「本件役員らの職務の内容が、酒類の製造及び販売等を業とする法人の役員として、特別に高額な役員報酬ないし役員給与の支給を受けるべきほどの職務の内容であったとまでは評価し難い」と判断した。</p> <p>② 「旧法人税法施行令69条1号及び法人税法施行令70条1号イは、不当に高額な部分の金額の検討に当たり、その内国法人の収益およびその使用人に対する給料ないし給与の支払の状況を掲げており、使用人兼務役員の場合に限り使用人に対する給料ないし給与の支払の状況を検討すべきものとはしていないのであるから、これらの要素を検討することは、法令の規定に沿ったものである。」</p> <p>また、役員は経営能力それ自体を評価すべしとする原告の主張については、「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きわめて困難であり、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</p>

与の支給事例をもって適正報酬・適正給与額を算定すべく比較検討を行い、原告と類似する法人として、事業年度別に5又は4社の比較法人を抽出した。そして、比較法人の役員給与のうちの最高額の役員報酬ないし役員給与を抽出し平均値を算出することによって比較法人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、より平準化された数値を得た。平均値を用いることは法令の趣旨にも沿うものであり、合理的な方法である。本件役員らの職務内容と比較法人の役員職務内容とが大きく異なる事情もうかがわれないことなどに照らせば、原告が本件役員らに対して支給する役員給与の額には不当に高額な部分の金額があることは明らかである。

それ以外の法人は全て抽出できないこととなる。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、役員は経営能力が、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ぬ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。さらに、抽出地域の限定及び業種の限定についても、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。

また、比較法人の資料からその平均値をもって適正給与額を導く手法については、そもそも平均値が適正給与額の上限であるとすべきことには、何らの合理的理由もない。

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」と判示した。

③ 次に、類似法人比較方式の採用については、沖縄国税事務所長の類似法人の抽出につき、「(施行令は) 不当に高額な部分の金額の検討に当たり、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を考慮要素として掲げているところ、上記のとおり、沖縄国税事務所長が類似法人を抽出し、その代表取締役及び取締役それぞれのうち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。」と判示した。

以上により、「本件役員ら給与には、不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、不当に高額な部分の金額に該当するといふべきである。」と結論を下した。

2. 退職給与の額の相当性

税務当局の主張	納税者の主張	判決の要旨
<p>Aは、原告設立当初から原告の取締役として業務に従事していたが、その業務に従事した期間は24年である。Aの退職の事情は、いわゆる定年退職でもなく、健康上の理由など特殊事情も認められない。</p> <p>類似法人の役員に対する退職給与の算定について、本件では功績倍率法が客観的であり合理的である。原告におけるAの退職給与の額の算定における功績倍率は3.0倍であるところ、類似法人における功績倍率は2.7倍である。したがっ</p>	<p>被告が示した比較法人の4社のうち、2社は売上高または改定利益の数値が原告と比較対象できるものではなく、不適切である。</p> <p>功績倍率は、Aが零細泡盛製造業者にすぎなかった原告を、他の酒類製造企業と競争可能な泡盛製造の代表企業にまで押し上げ、酒類業界におけるその不動の地位を確立せしめるに至った点、また、経営者として、原告に多大な資本蓄積をもたらしてもおり、他にも先見性の高い経営判断を行ってき</p>	<p>「Aの原告における従前の職務の内容等に照らすと、原告の経営や成長等に対する相応の貢献があったといふべきであって、その職務の内容等が代表取締役として相応のものであるとはいえない特段の事情があるとは認められないから、Aの代表取締役としての役員給与のうち、上記の平均額を超える部分が、不当に高額な部分の金額であるとするにはできない。そして、上記のとおり、比較法人の代表取締役に対する給与について、</p>

て、原告が採用した功績倍率は類似法人が採用した功績倍率を0.3ポイント上回るが、類似法人が1社しか抽出できなかったこともあって、直ちに原告が採用した功績倍率が高率であるとまでは認められない。以上に基づき、最終月額報酬（非公開）×24年×3.0＝適正退職給与の額となる。

ていることを加味すべきである。

不相当に高額な部分の金額があるとはいえない本件においては、Aの役員給与が上記の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」

「以上に従い、Aに対する退職給与に不相当に高額な部分の金額があるか否かを検討すると、比較法人の代表取締役に対する給与の最高額である年額を12か月で除した給与月額に業務への従事期間24年と、功績倍率3倍を乗じた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いふべき」（筆者注：金額については非公表であったのでその部分については省略）であるとし、この部分について納税者の主張を認めた。

III. 解説

1. 法人税法34条2項の死文化

〔1〕本件は、いわゆる「残波事件」とよばれ、役員給与の「不相当に高額」をめぐる問題である。したがって、一般の役員給与をめぐる事件と同様に、事実認定を基に法令要件への該当性を争うもので、判決自体も役員退職給与について納税者一部勝訴となっているが、取り立てて判決内容に画期的なものがあるわけではない。一審判決の一部容認を受けて、原告は敗訴した役員給与（報酬）部分で控訴しているが、被告税務当局は、敗訴し

た部分について控訴していない。
 なお、本件の特徴は、東京地裁が役員給与（報酬）の判定において、「沖縄国税事務所長が類似法人を抽出し、その代表取締役及び取締役それぞれのうち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。」とした点であり、従来の判決では「平均値」ベースで類似法人の平均化を図ることを重視し課税の公平を確保しようとしたが、法人税法施行令70条1号イ¹を総合的に判断する際に、本件では「最高額」を採った点は

1 「イ 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（法第34条第2項に規定する給与のうち、退職給与以外のものをいう。以下この号において同じ。）の額（第3号に掲げる金額に相当する金額を除く。）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（その役員の数が2以上である場合には、これらの役員に係る当該超える部分の金額の合計額）」

評価されよう。また、役員退職給与の判定においても、判決では「比較法人の代表取締役に対する給与の最高額」をもって判断したことは、意義がある点である。

〔2〕原告は、はじめに、上記一覧表に掲げた争点以外の争点として、平成17年の会社法の改正、平成18年の法人税法の改正により、役員賞与に対する規律が役員報酬に対する規律と変わらないものとなり、損金算入できる役員給与の支給方法があらかじめ支給額を決定せねばならないものに限定されることとなったから、旧法人税法34条1項（過大な役員報酬の損金不算入）²が担ってきた隠れた利益処分及び恣意的な役員報酬の給付の防止という意義は消失したとして、法人税法34条2項は役員報酬の判定においてすでに死文化しており、同項が原告に適用されれば、違法事態の発生を意味すると主張した。

これに対し東京地裁は、「平成18年法律第10号による改正の内容や経緯等に鑑みれば、法人税法34条2項は、旧法人税法34条1項と同様、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のであって、その適用の余地がないといえないことは明らかである。」と判示した。

また、原告は、当該規定が「不相当に高額」という不確定概念による規定振りから、租税法律主義の課税要件明確主義に反するも

のと主張した。特に法人税法施行令70条1号イのいわゆる「同業他社比較基準」は予測可能性を欠くものと批判する。これに対し東京地裁は、「上記④の事項（筆者注：同業他社比較基準）についても……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」とし、入手可能な資料等から一定程度の予測は確保できるとし、「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。したがって、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一般に認し得る程度に具体的で客観的なものである」と判示した。

以上のような立法趣旨や処分の適法性、規定の違憲性については、過去にも様々な事件で争点とされており、本件判示と同様な判断が示されている。その限りでは本件判決は、以前の踏襲があったに過ぎない判決例である。

〔3〕しかし、筆者は、原告の法人税法34条2項の死文化については、面白い主張であると考え。すなわち、同条項は、「内国法人がその役員に対して支給する給与（前項又は次項の規定の適用があるものを除く。）の額のうち不相当に高額な部分の金額として政

2 内国法人がその役員に対して支給する報酬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。

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。」と規定しているが、平成18年の法人税法改正以前は、役員報酬と役員賞与の区分については、定期の給与か臨時の給与かという区分により、定期の給与以外は隠れた利益処分により臨時の給与と考えられ、旧法人税法35条1項、4項の適用により、損金不算入となった。すると、いま仮に100の役員給与の支払いにより、70を超える部分が不当として考えられるときは30が損金不算入となる。では、この「30」の性格は何であろうか？ 従来はこれを隠れた利益処分として考え役員賞与の損金不算入として処理できた。ところが、会社法改正後、役員報酬は「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」（会社法361条）とし、役員賞与を役員報酬の一つとして位置付け、あくまで役員賞与の支給手続を、役員報酬と同様に定款への記載または株主総会の決議（委員会設置会社においては、報酬委員会の決定）によるものとしている（会社法361条、379条、387条、404条3項及び409条）。したがって、この「30」の性質を法人税法上、旧態依然たる賞与として意義づける根拠はない。さらに、これは退職給与について顕著であるが、いま仮に、退職給与を200とし、不当に高額な部分の金額は50とする。すると法人税法上150は役員退職給与として損金算入が是認されるが、50は不当に高額な部分として損金不算入となる。しかし、受け取った役員は個人所得税において150を退職給与とし、50についてはその性

格が隠れた利益処分であるので賞与として課税を異にするのであろうか？ 税務の実際においては個人の所得課税関係について、処理の変更は求められないものと考え。つまり、法人税法が不当な部分として否認したもののについて、法人税法は課税の公平論を盾にただその損金算入を否認するという規定を持つだけで、所得税との平仄を欠くものとなっており、平成18年の改正以後、原告が主張するように、役員報酬については「30」の否認の根拠を明確にできない状態にあるのではなかろうか。筆者は、その意味で原告の主張は面白い主張であると考えたのである。すなわち、この「30」や「50」を従来の安易な発想で処理することを、むしろ現行法は根拠を欠くものとして考えるべきである。法人税法施行令70条1号、2号の総合判断をする諸要因は、改正前の規定の姿と同様であるが、「不当」には、あたかも消費税における渡邊林産事件（最高裁二小平16行（行ヒ）第37号、平成16年12月20日判決）の「保存＝提示を含む」と同様に、法人税法34条3項の隠蔽・仮装にちかい、より租税回避的要因を含む場合に「不当」と判断されるべきである。

2. 不当に高額な判断

〔1〕本件は事実認定の問題であり、判決の評釈をする場合にも、金額的判断要素が不明である以上、適切な解説は難しい。入手可能な判決文では、残念ながら個人情報関係からそれぞれの役員の具体的給与の額が明らかでない。わずかに国税不服審判所の判決の

なかに、代表取締役Aの適正給与は、年額11,321,552円～12,993,904円、長男Cは取締役時代は6,496,952円、代表取締役となつてからは22,643,104円が適正給与と考えられていた記述があるので、それらの金額と比較可能な範囲であろうか、と想像する。本稿では、あらかじめ金額的判断ができないことは読者諸氏にお断りしておく。

さて、役員給与の適正額の判断が問題となる場合、上記判例にあるとおり、入手可能な資料等から一定程度の予測は可能である。たとえば、その資料としてまず、国税庁の「民間給与実態統計調査」があげられる。平成25年分の同統計によると、中小企業（資本金1億円以下）の役員の平均年収は、次の表のとおりである。

企業規模	役員平均年収
資本金2,000万円未満	543万円
資本金2,000万円以上 5,000万円以下	752万円
資本金5,000万円以上 1億円以下	1,037万円
全体の平均	613万円

ただし、この国税庁の資料は、わが国の全法人の役員のデータであるため母数が多く、さらに社長以外の全役員も含まれていることや、赤字法人の役員も含まれていることからその平均値が下がることは否めない。

また、次の表は、産労総合研究所の「2013年役員報酬の実態に関する調査」³の中から、役位別にみた役員の年間報酬額である

が、この調査は、上場企業1500社と未上場企業から任意に抽出した1000社の計2500社を対象とするものである。上場企業をベースとすると、さきの国税庁の資料よりは役員給与の平均値が上がるのは当然である。

役位	役員 在任年数 (年)	平均年齢 (歳)	年間 報酬額 (万円)
会長	27.6 (25)	69.9 (26)	3,018.8 (25)
社長	17.2 (87)	61.1 (93)	3,430.3 (91)
専務取締役	12.7 (33)	57.8 (35)	2,214.4 (33)
常務取締役	9.5 (56)	58.7 (59)	1,808.6 (62)
取締役 (役付以外)	9.7 (40)	58.3 (43)	1,603.9 (44)

〔注〕1. ()内は集計社数。項目ごとに回答のあったものについて集計している。

2. 「役員在任年数」は、現職にかかわらず初めて役員に就任してからの年数を指す。

〔出典〕「2013年役員報酬の実態に関する調査」（産労総合研究所）

さらに、筆者が本誌で過去に取り上げた事件に、「TKCのデータによる最高功績倍率3.0適用の可否」（「速報税理」ぎょうせい2014年2月1日号36～42頁）があるが、東京地裁はTKC全国会発行の『月額役員報酬・役員退職金』（Y-BAST）による退職金データは、「そもそも本件TKCデータは、税理士及び公認会計士からなる任意団体であるTKC全国会が各会員に対して実施したアンケートの回答結果から構成されており、その対象法人はTKC全国会の会員が関与しているものに限られている上、X（筆者注：納税

3 〔出典〕http://www.e-sanro.net/share/pdf/research/pr_1402-3.pdf (2016年7月23日取得)

者)が用いた抽出基準は、その抽出対象地域について何ら限定することなく全国としており……Y(筆者注:税務当局)が用いた抽出基準に比べ、その対象地域及び業種の類似性の点において劣るものといわざるを得ない。」と判示している。

すなわち、入手可能な資料等から一定程度の予測は確保できるといいながら、これらの資料はあくまで役員給与の額を決定する上での参考資料となるに過ぎず、本件をはじめ「不相当に高額」な部分の損金不算入が争点となる税務訴訟では、税務当局の類似法人の抽出方法の妥当性のみが着目されて、法人税法34条2項が本来否認すべき本質については、捨象されているものと考えられる。

〔2〕そもそも法人税法34条2項は、「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。」と規定する。すなわち、「不相当」に高額な部分のみが否認されるのであって、「相当に高額」であっても、不相当でないものは否認しない規定振りとなっている。この点が重要なポイントである。

本件で原告はややシニカルに、税務当局は倍半基準及び平均額法により、上場企業の役員給与を否認するであろうか、と主張する。たとえば自動車業界でいえば、日産自動車の同業種類似法人として抽出されるトヨタ自動車及び本田技研工業の役員給与と比較して、日産自動車の代表取締役であるカルロス・ゴーン氏の役員給与は、過大役員給与となるのではないかというものである。ちなみに、

2015年のゴーン氏の役員給与は10億3,500万円、豊田章男氏は3億5,200万円である。同様に、電気機器業界についていえば、ソニーの代表取締役である平井一夫氏の役員給与は7億9,400万円であるのに対し、同業種類似法人の日立製作所の東原敏昭社長の役員報酬は1億3,600万円である。総合商社では、伊藤忠商事の代表取締役である岡藤正広氏の役員給与が2億1,900万円であるのに対し、三菱商事の小林健社長(現会長)は1億6,900万円、三井物産の安永竜夫社長は1億2,600万円、住友商事の中村邦晴社長は1億1,600万円である。これらの社長の給与については、特に同業他社比較基準をもって不相当に高額であると否認された事例は聞かないところである。

一般庶民にとっては上記の数字はいずれも「相当に高額」であるが、これらの上場企業はいわゆる委員会設置会社で、経営の監視機能として、従来の監査役に代えて、取締役会の中に指名委員会・監査委員会・報酬委員会の3つの委員会を設置しているのが通常である。報酬委員会は、役員が受ける報酬を決定することを目的とした機関で、役員給与についての決定機関である。したがって、本件のように同族会社がお手盛りの可能性を含んだところで役員給与を決定する仕組みとは全く異なるシステムで役員給与が決定され、実効的なコーポレート・ガバナンスが実現されている限り、上記のような「相当高額」な給与についても、企業統治の結果、「不相当に高額」な部分はないと判断されるのである。これにはもちろん株主総会といったスクリーンを通し、

その透明性と恣意性の排除が行われている。

〔3〕平成18年改正前の旧法人税法時代には、『丸中縫工事件』⁴という役員報酬の不相当に高額な部分の判定をめぐる事件があった。当時の判決ではめずらしく、「Tらは、株式会社の取締役であるから、一般の従業員とは異なり、その超過勤務時間に応じて給与を支給すべきものではないが、その報酬の決定に当たっては、勤務時間も十分考慮すべきところ、その評価は、右の態様の職務内容からして、原告の売上金額の増加(約1.43倍)を基本とし、これに売上総利益の増加(約2.25倍)を加味して行うのが最も合理的と考えられる」と判示し、役員報酬については、前年度の1.5倍までの範囲で増額された場合には、相当な報酬の範囲内にあるものといえるとした。すなわち、この「相当」の判断は合理的な理由の有無である。

筆者は、上述のとおり、法人税と個人所得税の関係上、法人税法34条2項は、「相当(かなり)に高額」であっても役員給与につ

いては、これを原則として否認すべきではないとする立場にたつ。さらに、「相当」性は、当該法人の売上の増加や当該役員のブランド化に資する役割等、合理的理由で説明されるものは否認されないものとする。過去、同業他社比較基準方式で公平性の観点から、平均値による「適正額」を算定し、あたかもその適正額が当該役員給与に「相等」であるかのように取り扱われてきた。ただし、「相等」と「相当」は意味が異なり、法人税法はさらに「不相当」と「相当に高額」を超える範疇のみ否認できる規定となっている。筆者はこの「不相当」には、原告主張と同様に、平成18年の法人税法の改正以後、隠れた利益処分「死文化」により、租税回避的要因が含まれる内容に変化し、たとえば、『高阪染工場事件』⁵のように団体生命保険の満期保険金等の雑収入と相殺するために役員の退職の事実を創出し、雑収入と役員退職給与の相殺を図るような事案等にだけ本条は適用されるべきものとする。

4 第1審:名古屋地裁平2年(行ウ)第5号、平6・6・15判決(LEX/DB 22007172)、控訴審:名古屋高裁平6年(行コ)第21号、平7・3・30判決(LEX/DB 28020283)、上告審:最高裁三小平7年(行ツ)第110号、平9・3・25判決(LEX/DB 28040465)
5 第1審:京都地裁平16年(行ウ)第34号、平18・2・10判決(LEX/DB28111750)、控訴審:大阪高裁平18年(行コ)第22号、平18・10・25判決(LEX/DB 25451316) 上告審:最高裁三小平19(行ツ)第37号、平成19・3・13日決定(LEX/DB 25463194)

役員給与の適正額

— 残波事件②・控訴審判決 —

第1審：東京地裁平25年(行ウ)第5号、平28・4・22判決 (TAINS：Z888-1993)
控訴審：東京高裁平28年(行コ)第205号、平29・2・23判決(上告) (TAINS：Z888-2065)

Brush up Point

残波事件は、第1審判決で、役員退職給与について納税者が一部勝訴し、税務当局はその敗訴した部分につき控訴せず、納税者は、敗訴した役員給与(報酬)部分につき控訴した。控訴審判決は、納税者敗訴であり、役員給与の適正額の判定につき、次のとおり判示した。

- (1) 法人税法施行令にいう事業規模の類似する法人を抽出する基準として、「売上高倍半基準」を採用することは、売上高と営業利益、純資産、総資産及び従業員数との間にはそれぞれ相関関係があるとされており、本件の単式蒸留しょうちゅうの製造という事業については、売上金額を法人の事業規模を示す指標として法人を抽出することは合理的である。
- (2) 役員給与に不相当に高額な金額があるか否かの判断に際し、役員の経営能力を別個の判断要素として考慮することは、何をもって役員の能力と評価すべきかあいまいであり、主観的・恣意的要素を判断要素に加えることになるから相当ではない。

I. 事実関係

本件は、泡盛の酒造会社である控訴人が、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及び代表取締役を退任した者に対して支給した退職給与について、いずれも不相当に高額な部分の金額があり、当該金額は、損金の額に算入されないとして法人

税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を受けたことについて、各更正処分の一部及び各賦課決定処分の取消しを求めた事案である。

原審は、退職給与については、不相当に高額な部分の金額があるとはいえないが、役員報酬ないし役員給与について、不相当に高額な部分の金額があるとして平成22年2月期更正処分の一部及び賦課決定処分を取り消

し、その余の請求は棄却したため、控訴人は、原判決のうち、平成22年2月期更正処

分に関する部分を除く控訴人敗訴部分を不服として、本件控訴を提起した。

II. 主たる争点と納税者の主張・控訴審判決の要旨

控訴審における納税者の主張	控訴審判決の要旨
<p>① 売上高倍半基準採用の違法性について 原判決は、旧法人税法施行令69条1号及び法人税法施行令70条1号イにいう事業規模が類似するものの抽出方法として、「売上高倍半基準」を採用したが、売上高と役員給与額との間には何らの相関関係もない。施行令にいう事業規模は、役員給与額と一定の相関関係に立つ項目として理解されなければならないから、売上高をもって事業規模を測るのは、上記施行令に反した解釈である。 仮に、売上高と役員給与額との相関関係を認めるとしても、それは弱い指標であるから、売上高を指標として類似法人を抽出するときは、絞り込みを極力緩やかにする基準を採用しなければならない。しかるに原判決は、売上高を指標とする抽出に際し、厳格な近似性を要求する倍半基準を採用しているから、原判決の採用する基準は、役員給与相当額の判定を歪めるものである。 なお、売上高倍半基準は、社会通念上事業規模が類似していると考えられている法人を抽出することができないことはいうまでもない。</p>	<p>① 売上高倍半基準採用の違法性について 「倍半基準は、対象の中から近似性を有するものを抽出する基準として合理的であり、仮にこの基準に該当しないものの中にも類似性があると一般的に考えられているものが存在するとしても、そのことにより倍半基準が合理性を有しないことにはならない。」</p>
<p>② 役員の能力及び法人の個別事情も比較判断すべきである 役員給与は、当該企業や当該役員に係る極めて個別性の強い種々の要因に基づき決定され、役員の能力は他者のそれと客観的に比較検討することが可能なものである。また、経営分析を行うには、収益性指標、安全性指標、効率性指標、生産性指標、及び成長性指標のトータルな数値を見る必要があるところ、控訴人の営業成績は、業界上位数社に入る極めて良いものとなっている。それにもかかわらず原判決は、役員の経営能力を比較対象とすると判断が主観的・恣意的なものにならざるを得ないとして、これを比較検討せず、控訴人の個別事情も検討せず、類似法人の最高額を超える部分の存在を、安易に不相当に高額と判定する評価根拠事実としている。原判決のこのような判断は不合理である。</p>	<p>② 役員の能力及び法人の個別事情も比較判断すべきである 「役員の経営能力を別個の判断要素として考慮することは、何をもって役員の能力と評価すべきかあいまいであり、主観的・恣意的要素を判断要素に加えることになるから相当ではない。また、控訴人の指摘する経営分析指標と個々の役員報酬額との関係について確立された一般的な理解があるとはうかがわれず、控訴人の経営分析に係る指標の数値(甲4)は、類似法人の代表取締役又は取締役の役員報酬ないし役員給与の最高額を超える額を支給することが不相当であるとの前記認定判断を覆すに足りるものではない。」</p>

控訴審における納税者の主張	控訴審判決の要旨
<p>③ 「不相当に高額」か否かの判定に当たって考慮すべき要素の脱落について</p> <p>本件は、役員給与の支給による租税回避を防止するといった法の趣旨に反するわけではないのに、機械的に過大役員給与の認定を行うことは私的自治への不当な介入、すなわち税の中立性原則を破壊するものとして、法人税法は許容しない。換言すると、恣意的な役員給与支給による法人・個人を通じた租税回避の有無という要素の検討が必ず行われなければならない。租税回避が認められないときは、その認められないという事実を不相当に高額であることの絶対的評価障害事実として、過大役員給与はないと直ちに結論づけなければならないというべきである。</p> <p>原判決は、検討しなければならない最重要要素である、恣意的な役員給与支給による租税回避の有無という要素が検討されておらず、判断に重大な瑕疵がある。</p>	<p>③ 「不相当に高額」か否かの判定に当たって考慮すべき要素の脱落について</p> <p>「旧法人税法施行令69条1号及び法人税法施行令70条1号イの解釈適用において、租税回避事案ではないことをもって役員給与が不相当に高額であるとはいえないとすべき根拠はなく、控訴人の解釈は独自のものであって採用することはできない。」</p>
<p>④ 憲法84条違反について</p> <p>原審において控訴人は本件各更正処分等が憲法84条に反することを主張したところ、原判決は、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り、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とした。しかし、原判決の上記認定は、自由心証の濫用ともいうべきものである。</p>	<p>④ 憲法84条違反について</p> <p>「納税申告の時点において控訴人に不相当に高額な部分の金額について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こと、旧法人税法施行令69条1号及び法人税法施行令70条1号イの規定は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ことは、原判決（54頁1行目から55頁19行目まで）において説示するとおりである。控訴人は、本件各更正処分において■■■■が過大役員給与とはしなかった限度の本件役員ら給与額は、入手可能な資料等から予測しうる類似法人の役員給与額を大幅に上回るものであるから、控訴人において相応の予測が可能であったとはいえない旨主張するが、控訴人は、本件役員ら給与の額が予測し得る類似法人の役員給与額に比して大幅に高額であることを認識することができたと認められるから、本件役員ら給与につき不相当に高額な部分が存在することにつき相応の予測が不可能であったとはいえない。」</p>

III. 解説

1. 「不相当」の考え方

残波事件控訴審判決は、役員給与の適正額判定につき、目新しい判示事項はなく、従来

の判例の踏襲であり、納税者敗訴の残念な判決であった。

はじめに、役員給与の損金不算入について、現行の規定を確認すると、法人税法34

条2項及び3項は、次のとおり規定している（なお、平成29年度税制改正により、本条は大きく変更されたが、2項・3項については改正はない。）。

「2 内国法人がその役員に対して支給する給与（前項又は次項の規定の適用があるものを除く。）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。

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

この2項を受けて、法人税法施行令70条1号イは、次のとおり定めている。

「一 次に掲げる金額のうちいずれか多い金額

イ 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（法第34条第2項に規定する給与のうち、退職給与以外のものをいう。以下この号において同じ。）の額（第3号に掲げる金額に相当する金額を除く。）が、当該役員職務の内容、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

役員に対する給与の支給の状況等に照らし、当該役員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（その役員の数が2以上である場合には、これらの役員に係る当該超える部分の金額の合計額）」

すなわち、この政令は不相当に高額な部分の判定における実質基準を定めており（ちなみに同条号口は定款等の定めによる形式基準について規定している。）、①当該役員職務の内容、②その内国法人の収益及び③その使用人に対する給与の支給の状況、④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役員に対する給与の支給の状況（いわゆる「同業他社比較基準」）等を総合勘案して行うことが規定されている。

ところで、法人税法34条2項の「不相当に高額な部分の金額」については、筆者は、残波事件第1審判決の評釈¹の際に、納税者の法人税法34条2項の死文化については、面白い主張であると紹介した。すなわち、平成18年度の法人税法の改正以後、納税者が主張するように、役員給与（報酬）について不相当に高額であると否認する根拠は、隠れたる利益処分説が取れなくなった以上、旧来的な安易な発想で処理することは、むしろ現行法は根拠を欠くものであると考え、あえて「不相当」の解釈には、あたかも消費税における渡

1 拙稿「役員給与の適正額－残波事件－」（「速報税理」ぎょうせい2016年8月21日号、33～41頁）

邊林産事件（最高裁二小平16行（行ヒ）第37号、平成16年12月20日判決）の「帳簿保存＝提示を含む」という解釈と同様な、法人税法34条3項の隠蔽・仮装に近い「不相当＝租税回避的要因を含む」場合に、「不相当」と判断されるべきであると主張した。

ただし、この主張については、法人税法34条3項に別途明文規定がある以上、むしろ租税回避行為を防止する規定としての位置付けよりも、大淵論文は、「当該役員の職務執行の対価たる性格を有しないものとして、その損金性を否認するという規定として理解」²するものとしている。いずれにしても「不相当」という不確定概念につき、旧来的な解釈では、解決できない点に現行規定の背景がある。

今回の控訴審判決は、法人税法34条2項の死文化それ自体が直接的な争点となっておらず、「不相当」についての政令における証明方法の合理性が問題となっている。しかし、わずかに判示内容に、「旧法人税法施行令69条1号及び法人税法施行令70条1号イの解釈適用において、租税回避事案ではないことをもって役員給与が不相当に高額であるとはいえないとすべき根拠はなく、控訴人の解釈は独自のものであって採用することはできない。」とする部分があり、これによると筆者の見解も独自のものとして、否定されることになる。

2. 役員の能力と「不相当」

次に、「不相当」についての政令における証明方法の合理性の問題である。上記大淵論文が指摘するように、本条項が、職務執行の対価たる性格により損金性を判断する規定に生まれ変わった以上、控訴人主張の役員の能力は、きわめて重要な要因となる。すなわち、「不相当に高額」とは、師匠武田論文によると、「つりあわないほどの高い額」³であり、これは役員の能力に“つりあわない”ことを前提とするのであり、倍半基準⁴により抽出された報酬額との釣り合いではない。同業他社比較基準における「相等」ではなく、役員への能力への評価の「相当」が問題であり、法人税法ではこれをさらに「不相当」と「かなり高額」を超える範疇のみを否認できる規定となっている。

そこで、納税者は本訴において、経営分析指標である収益性指標、安全性指標、効率性指標、生産性指標及び成長性指標のトータルな数値をもって、経営者の能力を評価することを主張した。これに対し控訴審は、「控訴人の指摘する経営分析指標と個々の役員報酬額との関係について確立された一般的な理解があるとはうかがわれず、控訴人の経営分析に係る指標の数値（甲4）は、類似法人の代表取締役又は取締役の役員報酬ないし役員給与の最高額を超える額を支給することが不相当であるとの前記認定判断を覆すに足りるも

のではない。」と判示し、新たな姿勢をもって役員を能力を評価することを「主観的・恣意的」と切り捨て、従前どおり類似法人の役員給与の「相等」性の判断を下しただけである。納税者の意識する経営分析指標の活用がどのような内容かは裁判資料により明らかではないが、裁判所は、経営分析指標にもとづく役員能力評価のどこに合理性がなく、なにゆえ本条項の解釈において「一般的な理解があるとはうかがわれぬ」のかを説明すべきである。

たとえば、経営資源の効率・生産性をみる場合「付加価値」が参考となるが、この付加価値は、売上高から外部購入費用を控除したものと算出される。この付加価値を従業員数で割ったものを「労働生産性」というが、労働生産性は数値が大きければ大きいほど良しとされ、業界平均値よりも当該値が低ければ、人員配置の適正性を検討することになる。また、「労働分配率」は、付加価値に占める人件費の割合であるが、この比率が高ければ高いほど、人による仕事量が多いこととなり、生産性はあまり良くないことを示す。そこで、労働分配率は一般に60%以下とすることが良しとされており、役員報酬を含めたところで人件費の総額を定め、経年比較をすることで付加価値とは関係なく決定される年功序列型給与や役員の固定給体系の見直しを図るなど、当該指標を使って生産性の向上へむけた企業努力の模索を図ることもできるのである。

また、売上高に占める付加価値の割合をみる指標に「売上高付加価値率」があるが、こ

れは自社加工度がどれだけ高いかを示す。“残波”ブランドに対する経営者の努力をこのような指標で“見える化”することは、「相当性」の担保となるのである。控訴審が、「主観的・恣意的」と切り捨てるならば、むしろ読み手に合理的な説明をすべきである。

さらに、納税者の主張する役員能力の評価という点は、インセンティブ報酬に対する平成29年度の税制改正にみられるように、ここにまた大きな変化があったものとみて差し支えない。周知のとおり、東京証券取引所は、平成27年6月1日、『コーポレートガバナンス・コード～会社の持続可能な成長と中長期的な企業価値の向上のために～』を公表した。その中で、「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」（原則4-2）とし、持続的な成長に向けた健全な役員給与のためには、単年度に限らず中期長期的な視野をもって、業績と連動する報酬体系の必要性を訴えている。これを受けて三菱UFJ信託銀行は、平成29年6月より、主要上場企業400社の役員報酬を収集・分析する情報提供サービスを開始する（日経新聞平成29年5月20日朝刊）。これは税務当局の同業他社比較基準の閉鎖性に対し、より合理的な判断基準への貢献策として期待されるものと私考する。

本件残波事件は同族会社の事案であり、報酬の透明性確保の観点から、直ちに上記のような上場企業と同じ土俵に上げて議論するこ

2 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/第66回租税判例研究会（2016.6.2）7頁

<https://www.mjs.co.jp/Portals/0/data/seminar/kenkyukai/misc/pdf/16060202.pdf>

3 武田昌輔「不確定概念規定の解釈方法の検討」税理21巻1号（ぎょうせい1978年）5頁

4 倍半基準の批判については、拙稿注1を参照のこと。

とはできないことは筆者も十分承知しているが、平成29年度税制改正で、法人税法34条1項3号の「利益連動給与」が、改正法で「業績連動給与」に改正された点に注目する。すなわち、本件との関係でいえば、改正前の利益連動給与は、「当該事業年度の利益の状況を示す指標」を基礎として算定されるものであり、売上高の状況を示す指標や、株式の市場価格の状況を示す指標などは、「利益の状況を示す指標」に該当しないことから、これを含むことが認められなかった。しかし、今回の改正で、業績連動給与の概念のもと、「その給与に係る職務を執行する期間の開始の日……以後に終了する事業年度の利益の状況を示す指標……株式の市場価格の状況を示す指標……又は……売上高の状況を示

す指標」(新法人税法34条1項3号イ)とさらに指標が追加されたのである。

上記のとおり、新業績連動給与の判定要素は、直接的に残波事件に影響を与えるものではないが、事程左様に、時代は変化しており、本件争点に対する判示内容は、上記に掲げたとおり、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ない。判決理由の説明不足を根拠に裁判官を弾劾することはできず、上訴するしか方法がないところであるが、幸い本件は最高裁に上告されており、最高裁は、平成18年度の改正以後の本条項の規定の変化を十分鑑みて、時代に即した役員給与の「不相当」の判断を示すべきである。

特集II

平成29年度改正 法人税関係適用期日一覧 (1)

沼 修 平

【所得税法等の一部を改正する等の法律 (平成29年法律第4号)】

法人税及び地方法人税関係

項目及び改正内容	関係条項	適用関係
1 確定申告書の提出期限の延長の特例 (1) 延長月数の改正 内国法人が、定款等(定款、寄附行為、規則、規約その他これらに準ずるものをいう。以下同じ。)の定めにより、又はその内国法人に特別の事情があることにより、各事業年度終了の日の翌日から2月以内にその事業年度の決算についての定時総会が招集されない常況にあると認められる場合には、納税地の所轄税務署長は、その内国法人の申請に基づき、確定申告書の提出期限を1月間延長することができることとされた上、次の場合には、延長期間はそれぞれ次のとおりとされた。 ① その内国法人が会計監査人を置いている場合で、かつ、その定款等の定めにより各事業年度終了の日の翌日から3月以内にその事業年度の決算についての定時総会が招集されない常況にあると認められる場合(下記②の場合を除く。)には、その定めの内容を勧奨して4月を超えない範囲内において税務署長が指定する月数の期間 ② 特別の事情があることにより各事業年度終了の日の翌日から3月以内にその事業年度の決算についての定時総会が招集されない常況にあることその他やむを得ない事情があると認められる場合には、税務署長が指定する月数の期間	税法75の2①	(3)②以外の改正は、平成29年4月1日から施行(改正法附則1)。 平成29年4月1日前にされた申告書の提出期限の延長の特例の申請であって、改正法の施行の際、提出期限の延長又は却下の処分がされていないものについての処分については、従前どおり(改正法附則21①)。連結納税制度の場合についても同様(改正法附則25①)。 平成29年4月1日前にされた改正前の申告書の提出期限の延長月数の指定(同日以後に(2)によりされた指定を含む。)は、改正後の(1)②の指定とみなすこととされた(改正法附則21②)。連結納税制度