

## 役員給与及び役員退職給与の法人税法三四条二項の該当性

東京地判平成二八年四月二二日（税資二六六号順号一二八四九）

### 岡山公法判例研究会

#### 事実の概要

X（原告）は、酒類の製造及び販売等を目的として設立された有限会社であり、同族会社である。Xは、平成一九年二二期から平成二二年二二期の各事業年度（以下、「本件各事業年度」）にかけて、Aをはじめとする四人のXの役員（以下、「本件役員（ら）」）に対して報酬または給与（以下、「本件役員給与」）を支給すると共に、平成二二年二二期においては、代表取締役を退任したAに対して退職給与を支給し（以下、「本件役員退職給与」）、各期に係る確定申告において、これらを損金の額に算入した。

しかし、沖縄税務署長は、Xが損金に算入した本件役員給与及び本件役員退職給与には、X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として選定した法人（以下、「比較法人」）が支払った役員給与などの金額との比較において「不相当に高額な部分の金額」が存在し、その限りで損金に算入されないとして、増額更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分（以下、「本件課税処分」）を行なったため、Xは、本件課税処分を不服とし、異議申立て及び審査請求をしたが、いずれも棄却す

る旨の決定及び裁決が下された。このため、Xは課税処分の取消しを求める訴訟を東京地裁に提訴した。

東京地裁の審理では、本件役員給与について主に「不相当に高額な部分の金額」の存否及び金額が争われ（以下、「争点一」）、本件役員退職給与についても同様に「不相当に高額な部分の金額」の存否及び金額が主として争われた（以下、「争点二」）。

#### 判 旨

一部認容、一部棄却。

一、本件役員給与における不相当に高額な部分の金額（争点一）  
I、「法人税法施行令七〇条一号は、不相当に高額な部分の金額の検討に当たり……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……類似法人を抽出し、その……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。」

「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

認められるものが多い(から)……類似法人の抽出範囲を沖繩国税事務所及び熊本国税局管内としたことも合理的である」。

II. 「本件役員らの職務の内容は……一般的に想定される範囲内のもので……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は評価し難いところ……、(平成一九年二月期の本件役員ら給与額が平成一八年二月期より増加)……平成一九年二月期の収益状況が平成一八年二月期より悪化<sup>(1)</sup>しており、それに見合う顕著な職務内容の増加も認められない……のに対し、本件役員ら給与の額は、類似法人の中で……最高額となっている七番又は二九番をも上回るのであり、しかも上記二法人は、Xとの比較においても、相当に経営状況がよい……ことからすれば、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」。

二. 本件役員退職給与における不当に高額な部分の金額(争点二)

I. 「各比較法人がそれぞれ支払う代表取締役給与額(年額)のうちの最高額は……二法人ごとにとまとめてみると、それぞれに大きな乖離があることが明らかで……「それらの」平均額は……各比較法人の代表取締役に対する給与の額とは、いずれも大きく乖離したものとなっている……が、……平均額に比して高額であったり、低額であったりすることについて特殊事情がある」と認めるに足りる証拠はない。」

II. 「各比較法人がそれぞれ支払う代表取締役の給与のうちの高額の分布及びその平均額等に鑑みると、その平均額については、比較法人間に通常存在する諸要素の差異やその個々の特殊性が捨象され、平準化された数値であると評価することは困難である……から……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のない限り、比較法人の代表取締役に対する給与の最高額の平均額を超える部分をもって不当に高額な部分の金額であることはできない……そして……各比較法人のうち代表取締役に対する給与の最高額の高い上位二法人について……不当に高額な部分の金額の含まれる役員給与を支給していることをうかがわせる事情は見当たらないことを考慮すると、上記最高額を超えない限りは不当に高額な部分の金額があるとはいえない」。

III. 「A」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……Xが「A」に対して支給した本件退職給与「に」は……不当に高額な部分の金額があるとはいえない」。

## 検 討

一. はじめに

本事案は、本件役員給与及び本件役員退職給与に、法人税法(以下、「法」)三四条二項の下で損金算入が認められないものとされる「不当に高額な部分の金額」があるか否かが争われたものである。同条が定める規制は、役員給与と税制とも呼ばれ、

従前よりその「不相当に高額な部分の金額」に関しては、算定方法の不確実性が問題となってきた。役員給与税制には平成一八年度税制改正によって法三四条一項の部分に大きな変更が加えられたが、同条二項、及び、その委任を受けて「不相当に高額な部分の金額」の意義を定める法人税法施行令（以下、「法令」）七〇条一号及び二号は、従前のものがそのままの形で採用された。もっとも、法三四条二項と同条一項とは、相互に密接に関連するものであるため、後者の大きな変化が前者のあり方に影響を与えている可能性もある。

そこで、本稿では、同改正後の法三四条二項の適用の有無が初めて争われた本判決について紹介し、そこで示された同条同項の判断基準について検討する。また、本事案では同条同項の合憲性も争われているが、紙幅の関係で省略する。なお、本判決後、Xは本件役員給与にも「不相当に高額な部分の金額」はないと主張して東京高裁に控訴したが棄却され、更にその後上告を行ったが、最高裁は不受理を決定した<sup>(7)</sup>。

## 二. 本事案の争点

事案の概要で述べたように、争点一及び争点二で主に問題となったのは、「不相当に高額な部分の金額」の存否及びその金額を巡る基準や判断である。その際に、Xは、争点一に関し、主として、本件役員給与は他と比較して圧倒的に良好なXの成績に寄与してきた本件役員らの職務に見合ったものであると主張すると共に、Yが行った適正給与額の導出は、役員給与の額を参照する法人を抽出するために用いられた方法が本件役員らと

同等以上の経営能力を持つ経営者に係る数値を得るのに適したものでないばかりか、経営者の経営能力の比較も行われていないため、失当であるとも主張した。また、Xは、争点二に関しても、争点一に関する主張はそのまま妥当とした上で、比較の対象として不適切な法人の情報が含まれてしまっているなどとも主張した。

これに対して、Yは、争点一について、本件役員らの職務は一般に想定される職務内容を超えているとは認められないと主張すると同時に、抽出された給与支給事例は、Xと業種及び事業規模等において類似性を有する法人を抽出した上で得られた、正確性と普遍性を担保されたものであつて、それらの平均値を算出したことは、抽出された法人の間に通常存在する諸要素の差異やその個々の特殊性が捨象された、より平準化された数値を得るための、法令の趣旨に適った合理的な手法であると主張する。さらに、争点二についても、Yが主張したAの適正退職給与の額は、争点一においてYが主張したAの適正役員給与額の数値を功績倍率法<sup>(8)</sup>に代入した結果算出された金額であつた。

「不相当に高額な部分の金額」の存否及びその金額は、適正と認められる金額の上限、すなわち「不相当に高額」とならない金額の上限の如何で決まるから、争点一についていえば、Xがその上限額は本件役員らの優れた経営能力に見合った金額であると主張したのに対し、Yは比較対象の法人が支給した役員給与の額の平均値であると主張したとも整理することができよう。また、争点二についても、功績倍率法に代入される最終月

額報酬の上限額の数値について、X及びYは争点一と同様の基準を主張したということが出来る。

これらの主張に対して、東京地裁は、争点一については「相当に高額な部分の金額」とならない金額の上限が比較法人の役員給与のうちの最高額を下回らないことを確認した上で、本件役員らの職務の内容が特別に高額な役員給与を支給すべきものであり、その上限が上記最高額を上回るものとなるのか否かを判断すべきとし、最終的にこれを否定する(判旨一—II)。しかし、同時に、東京地裁は、争点二については「相当に高額な部分の金額」とならない金額の上限を算出するために功績倍率法に代入されるべき数値は比較法人が支払った役員給与の最高額(月額)の平均額の値なのか、それとも、それらのうちの最高額なのかを判断すべきとして、その上で平均額でなく最高額の値を代入すべきと結論付けた(判旨二—II)。すなわち、本件案における東京地裁の判断には、酷似する二つの判断について、一方では比較法人が支払った役員給与の平均額と最高額のいずれを採用するかが問題とされたのに対し(争点二)、他方では最高額の採用が前提とされた(争点一)という違いが存在しているといえ、このことから、東京地裁は争点一と争点二で全く異なる判断基準を採用したようにみえるかもしれない。

しかしながら、争点一と争点二との間で判断基準が異なっているようにみえることは、実際には、本件案の事実関係の特殊性に起因する見せかけのものにすぎない。すなわち、争点一と争点二は、いずれも「相当に高額な部分の金額」の存否及びその金額についての争いであり、そのような金額が生じない上

限を算出することが必要となった点では共通しているが、Xが取消しを求めた本件課税処分において、本件役員給与については比較法人の役員給与の最高額を上限として損金に算入されない部分が算出されたのに対し、本件役員退職給与については比較法人が支払った役員給与(月額)の最高額を下回る金額を功績倍率法に投入して算出された額を上限として損金に算入されない部分が算出されたという相違が存在しており、この相違から、平均額か最高額かという選択は争点一に関する限りは本件課税処分の違法性に影響しないが、争点二に関しては影響するという違いが生じることとなったからである。

なお、課税処分の違法性への影響を踏まえた上での争点一と争点二との間の差異は、より具体的には、次のように説明することができる。

まず争点一については、本件役員給与の金額を①、比較法人が支払った役員給与の中で最高額を②、その平均額を③、本件課税処分のための上限の金額を④と置くと、①√④、かつ、④≧②であり、さらに②≧③であるから、結局、①√②≧④≧③という関係性が存在するといえる。そして、本件案のような取消訴訟で問題となるのは、損金に算入できないとされた額の過天性だけであり、額の過少性は問題とならないから、④が実際には②より大きいかが、すなわち、真実の上限の額が上記最高額を上回るか否かのみが問題になるのである。

争点二についても、本件課税処分のための役員退職給与の上限の金額は、功績倍率法に基づき、比較法人が支払った役員給与の月額最高額を代入して算出された。しかし、功績倍率法

の変数である勤続年数に代入される値が一五年から二四年に伸長された結果、本件役員退職給与の金額を①、比較法人が支払った役員給与の月額の高額を用いて功績倍率法に基づいて算出した適正役員退職給与の金額を②、その平均額を用いて、同様に算出した適正役員退職給与の金額を③と置く、処分時点では① $\sqrt{2}$  $\sqrt{3}$ であった関係が、審理の時には② $\sqrt{1}$  $\sqrt{3}$ へと変化した。このため、本件課税処分のための役員退職給与の上限の金額(④と置く)が本件課税処分の時と同様に、最高額を基準として算出された場合、② $\parallel$ ④ $\sqrt{1}$  $\sqrt{3}$ となつて損金に算入されない部分の金額は存在しなくなる。他方、④が実際には平均額を基準として算出されるものであれば、② $\sqrt{1}$  $\sqrt{3}$ ② $\parallel$ ④という関係になるから、損金に算入できない部分の金額はそのまま維持されることとなるのである。

### 三、本事案において東京地裁が示した基準

これまで見てきたように、争点一及び争点二について、東京地裁はそれぞれ異なる基準で判断したように見えなくもない。しかし実際には同一の基準が用いられたというべきであろう。さらに、その基準の特徴としては次の二点を挙げる事が出来る。

第一は、「不相当に高額な部分の金額」の存否及びその金額の判断が法令七〇条の文言に忠実に行われていることである。すなわち、東京地裁は、結論としては否定したものの、本件役員らの職務の内容如何によつて、本件役員給与に係る「不相当に高額な部分」を生じない上限の額が比較法人の情報をを用いて算

出した額を上回る可能性を認めたのであり、このような態度は法令七〇条が「当該役員の職務の内容」を考慮要素のひとつに掲げていることと整合的といえる。

第二に、東京地裁が、比較法人の情報から「不相当に高額な部分」に当たらない上限の額を導出する手法として、倍半基準や、それらの役員給与額の平均値を算出して用いる方法にお墨付きを与える一方(判旨一―I、二―II)、平均値を用いることができない条件などを明らかにしたことも注目される。すなわち、本事案においては、比較法人が支払った役員給与の最高額(月額)が一の集合を形成しておらず、東京地裁はこの分布の状況を重視して「比較法人間に通常存在する諸要素の差異やその個々の特殊性(を)捨象(するための)「平準化」という意義を認めなかった(判旨二―I)。さらに、そのような場合には比較法人の中で最高額を原則として用いるべきであると判断したのである。

比較法人の最高額が用いられること自体は、例えば、東京高判平成二二年一月二六日でも見られるように、決して珍しいものではない。もつとも、同事案は、平均値に売上金額などの数値による補正を加えるという算出方法を国が主張したものの、東京高裁がこれを認めなかったという事案であり、平均値を採用すること自体について具体的に言及するものではなかった。また、同事案ではXが平均値をそのまま使うことを論難したということもなかったのであって、被告(国)が主張する算出方法が不合理として排斥された結果、偶然にも最高額が用いられたにすぎないと推測される。

## 四 おわりに

本事案は、本件役員退職給与の適正額の算定にあたって用いられたAの勤続年数の数値が本件課税処分の時と審理の時との間で変化したことにより、功績倍率法のなかの変数に代入すべき役員報酬の月額と比較法人のなかでの平均額か、それとも最高額が正面から問われることとなった特異な事案である。しかし、平均額か最高額かという争点自体は、所轄税務署長が平均額に依拠して更正処分などを行い、その取消訴訟において納税者が最高額に依拠すべきと主張するといった形でも生じ得よう。そのような事案が積み重ねられることによって、本判決で示された、平均値が平準化された値を示しているとは認められないために、功績倍率法等の変数に代入することが認められないことになるような分布とはどのようなものであるかがより具体化されることが期待される。

また、本事案とは異なり、支給対象の役員が非常勤の場合については、変数に代入する値として最高額が用いられた例は確認できていないが、このような非常勤の場合においても分布の状況次第では変数に代入する値として最高額が採られることはあり得るのだろうか。さらには、その際に同族会社であるか否かが影響するのだろうかも必ずしも解明されていない。このような未解決の問題についても今後の事例が待たれる。

(西山智紀)

- (1) 非公開となっていたため、高裁の判決文を参照して推定した。  
 (2) なお、平成一九年二月期については、平成一八年度税制改正

の施行日が平成一八年四月一日であったため、旧法人税法三四条一項に規定する過大な役員報酬の存否が争われた。

- (3) 平成一八年度税制改正前では、役員に支給される報酬や賞与、退職給与について「不相当に高額な部分の金額」の損金算入を認めない規制が存在したが、そのような規制の適用について争われたものとしては次のものがある。東京高判平成二二年一月二六日税資二五九号順号一三三二及び東京高判平成二二年二月二四日訟月五八卷六号順号二四六四頁(役員報酬の一部につき損金算入を否定)、福岡高判平成二五年六月一八日税資二六三号順号一二三四及び東京地判平成二五年三月二二日税資二六三三号順号二二七七(役員退職給与の一部につき損金算入を否定)。

- (4) 同改正の詳細及び改正後の役員給与税制の詳細については、例えば、金子宏『租税法(第二版)』三七二頁(弘文堂、二〇一七年)参照。なお、平成一八年度税制改正以前の役員給与税制の変遷については、山口孝浩「役員給与・賞与を巡る問題——改正商法等の取り扱いの問題提起として——」税大論叢四八号冒頭(二〇〇五)、福浦幾巳「租税判例における「役員給与」規制の回顧と動向」西南学院大学商学論集五四卷一頁冒頭(二〇〇七)参照。

- (5) この点については、阿部泰隆「法人税法三四条二項の定める、役員給与・退職金のうち、損金に算入しない「不相当に高額な部分の金額」の意義(上)」税務事例四九卷一・一七頁(二〇一七年)参照。また、三木義一「不確定概念の合憲性の判断基準——租税法主義と過大役員報酬損金不算入規定」『現代税法と人権』二二頁(一九九二年)、山本守之「検証」税法上の不確定概念」四三頁(中央経済社、二〇〇〇年)参照。

- (6) 東京高判平成二九年二月二三日LEX/DB25543080  
 (7) 最決平成三〇年一月二五日LEX/DB25560182

(8) 功績倍率法とは、退職給与の支給を受ける役員功績倍率、当該役員の最終月額報酬の金額、当該役員の勤続年数の3つの変数を掛け合わせて支給すべき役員退職給与の額を算定する手法のことである。本件では功績倍率についての争いはなかったが、従来、功績倍率についても最高を使うか、平均を使うかは問題となり、争われてきた。例として、仙台高判平成一〇年四月七日税資二二一〇四七〇頁参照。

(9) 東京高判平成二一年一月二六日税資二五九号順号一一三三一(役員報酬に関する点)。なお、本事案と同様に、役員給与と役員退職給与の適正額が同時に争われたものとして、大分地判平成二〇年二月一日税資二五八号順号一一〇九六、大分地判平成二二年二月二六日税資二五九号順号一一一四七などがある。しかし、これらにおいては、役員給与の適正額をそのまま最終月額報酬とし、本事案のような争いが生じることはなかった。

(10) 計算式：

$$\frac{\text{類似法人の代表取締役の報酬額の平均値} \times \left[ \begin{array}{l} \text{原告の売上金額} \\ \text{原告の売上総利益の額} \\ \text{原告の個人換算所得} \\ \text{原告の使用人給与} \end{array} \right] + \begin{array}{l} \text{類似法人の平均売上金額} \\ \text{類似法人の平均売上総利益の額} \\ \text{類似法人の平均個人換算所得} \\ \text{類似法人の平均使用人給与} \end{array}}{4}}{1}$$

(11) 東京高判平成二三年二月二四日訟月五八卷六号二四六四頁では、支給対象の役員が非常勤役員に過ぎないことを確認した上で、当該役員の適正役員報酬額を類似法人が非常勤役員に対して支給した役員報酬額の値を平均した値と判断した。