

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

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。

のではない。」と判示し、新たな姿勢をもって役員を評価することを「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ない」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

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告して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