

中央大学 会計人会 会報

発行所 中央大学会計人会

〒116-0003 東京都荒川区南千住5-25-14

税理士法人 荻野会計事務所内

<http://chudai-kaikeijin.jp>

発行人 会長 荻野弘康



最近の過大役員給与否認の論点

中央大学名誉教授 大淵博義

1. 過大な役員給与否認の問題の所在

現在、沖縄の「残波」という泡盛の酒造メーカーが提起した過大役員給与を否認した税務訴訟が東京高裁で係属している。その一審判決は、過大役員退職給与の否認は納税者が勝訴したが、過大役員給与（報酬）については、納税者が敗訴し控訴した事件である。この事件はマスコミに報道され注目されている事件である。

ところで、役員給与（報酬）又は役員退職金の支給額が不相当に高額であるか否かという認定は極めて困難な事実認定の問題であることに異論はないと思われるが、それは、そもそも、役員給与（報酬）の額は、当該法人の創業者か否か、当該役員の職務執行の程度と内容、そして、その法人への貢献度等について、個別企業における主観的判断によって決定されるという個別的、主観的な要素に影響される側面があるからである。また、その個別的要素に関する価値判断も各企業毎に区々であって、それによる役員給与（報酬）の支給額に関する経営政策に

よっても左右されるものであり、同業種同規模法人（以下「類似法人」という。）において一義的に決定されるという性質のものではないといえることができるものである。それ故に、当該法人が役員給与（報酬）の額を決定するに当たっては、他の類似法人の支給事例を斟酌して決定することは、一般的には行なわれていないところである。

それは、法人において、個別役員給与額は、本来、トップシークレットとして、一部上場企業を除いては基本的には開示されず、ましてや、非上場法人にあっては、実名の企業名の役員給与が開示されることは皆無である。したがって、当該類似法人における役員の職務内容・その具体的な功績・貢献度を前提とした個別役員給与の支給状況を知りうることは不可能だからでもある。しかし、それ以上に、そもそも、その企業内部における経営に関する貢献の程度を金銭的価値として評価するに当たって、本来、他の企業の役員給与の貢献の程度を斟酌すること

は、そもそも困難であり不可能といえるからである。

それにもかかわらず、法人税法において不相当に高額な役員給与の認定に当たって、類似法人の支給状況に基づいて判定するという規定がおかれたのは、その役員職務内容、勤務実績等、さらには当該法人の業績内容等に照らして、社会通念上、客観的に（明らかに）不相当に高額であると認定できる役員給与の支給を看過することの不当性に鑑み、その不相当に高額な役員給与額を認定するに際して汎用性のある一般的な判断基準（要素）として位置付けているにすぎない。このことは、類似法人の支給額の平均値又は最高値を上回っている事実を認定して、機械的、平板的に、その上回った金額を過大役員給与と認定する趣旨ではないということでもある。

また、過大役員給与の認定に当たっては、平成18年度税制改正により措置された役員給与の改正（役員賞与の廃止等）により、功勞報償としての労務の対価的要素を前提とした役員賞与の損金不算入制度の廃止、役員退職金の損金経理要件の廃止に伴い、原則、役員給与は職務執行の対価として費用性のある支出と位置付けられたものであり、しかして、かかる過大役員給与の否認規定の制度趣旨の変容にも留意すべきである。

また、過大役員給与の支給が、租税負担軽減（租税回避）のために行われるという一般の理解に鑑みれば、本件訴訟事件の役員給与支給額に基づく役員所得税負担額と本件控訴人の法人税額の合計

額（法人個人一体の主体から流出される租税負担額）は適正とした役員給与（報酬）額を基礎として算定される負担額より多額になることは、長年に亘る法人税率の減少と個人所得税率の最高税率の上昇からの当然の結果である。これらの租税負担軽減の視座からの検証も、現実の役員給与の支給額の是非を検討する上で留意する必要がある。

加えて、有能な人材のヘッド・ハンティングによる役員就任や、ここ十数年の間における外国人役員の出現により、我が国の役員給与（報酬）金額の水準が大幅に上昇し、高額化している現状にあることも、古き時代とは異なる現象であるという状況も看過すべきではない。

ソフトバンクの孫正義氏の後継として招聘され代表取締役副社長に就任したニケシュ・アローラ氏は、2014年3月期に165億円余の役員給与（報酬）を取得していると報道されており、また、オリックス（は代表取締役の宮内義彦氏に対し54億円余の役員給与（報酬）を支給していることが判明している¹。また、2016年3月期決算では、1位はソフトバンクグループ（株）のニケシュ・アローラ氏（取締役）の報酬総額は64億7,800万円、2位は同社のロナルド・フィシャー氏（取締役）の20億9,600万円、日産自動車の取締役カルロス・ゴーン氏は4位で10億7,100万円である²。

税理士・樋口秀夫氏は、「小さな組織の未来学」というウェブサイトで、「過大な役員報酬とは 比嘉酒造をめぐる争い」と題して、本件訴訟の課税処分に関

して、「今回の沖縄国税事務所の課税処分は、法人の契約自由の私的自治に不当に介入している可能性があります。トヨタ自動車が公表した1億円以上の報酬を受け取った7人の役員のうち、最高額は豊田章男社長の2億3,000万円で、7人の報酬総額9億4,400万円は、売上高でははるかに下回る日産自動車の社長のカルロス・ゴーン氏の役員報酬9億9,500万円には及ばないが、このようなゴーン氏の役員報酬が過大となるのかどうか、このような事例をみると、本件課税処分（筆者注・残波事件の課税処分）は、果たして課税の公平が保たれているのか判断に苦しむところです。」（要旨）³、と鋭く指摘されている。

このように、昨今では、我が国の企業社会における経営者の経営能力に対する評価が大きく変化している時代を迎え、もはや、過大役員給与の否認規定の趣旨目的とはかけ離れた次元の問題として認識すべき時代が到来しているともいえよう。

巷間、税務の専門家筋から、「過大役員給与の否認規定は、もはや、事実上、死文化している」という声が聞こえてくるのは、上述したような昨今の役員給与を取り巻く企業社会の意識変革とともに、税法上の税率構造や役員給与に関する法改正に起因しているものと理解することができる。

2. 過大な役員給与の否認法理の本質

(1) 過去の不相当に高額な役員給与の損金不算入の訴訟事例の実態

筆者は国税庁等において税務訴訟に14

年間従事していた経験を持つが、その国税庁の訴訟事務から離れた平成2年7月までの間、過大役員給与（報酬）が正面から争われた事件は、後にも触れる岐阜地裁昭和56年7月1日判決（訟務月報27巻12号2327頁）があるにすぎない。しかし、これとても、代表取締役が高齢で事実上子息の取締役が代表取締役の業務を行っている事例における、過大な役員給与（報酬）の否認事例である。また、他の事例は、非常勤役員で現実の役員としての職務執行がほとんど行われてはいない事例等であり、過大役員給与（報酬）として否認されたことは、むしろ当然のことであるといえることができる事案である。

その後、現在までの間においても、その過大役員給与（報酬）の否認事例が訴訟提起された事例は極めて限定的で、しかも、その過大役員給与（報酬）を認定した判決自体に疑問があるものがある。また、調べた限りでは、過大役員給与（報酬）の否認に関する最近の判決は、すべて、平成18年度の役員給与に関する税制改正前の事案であり、その多くは、本来、損金不算入の役員賞与を役員報酬に化体して支給した事例である。しかして、同改正後における過大役員給与（報酬）の否認事例の判決は、本判決を除けば現在まで出現していないという点を指摘しておきたい。このことは、当該役員の経営能力、これまでの事業経営に対する貢献度等、役員給与（報酬）の決定に際して関わりのない税務職員が、その支給された役員給与（報酬）の額が不相当と認定

することは、本来、不可能であるという認識の下で、従前の税務の現場では、極めて謙抑的な税務執行が実践されていたという証左である。

一方、過大役員退職金の否認事例は、例えば、役員死亡に伴ない取得した生命保険金を原資として支給した高額な役員退職金や、不動産譲渡等の譲渡益の計上に伴い支給した高額な役員退職金の支給事例が問題とされたものが大半である。

すなわち、一般に、役員退職金の算定方式といわれている「最終役員報酬月額×勤続年数×功績倍率」の「功績倍率」は通常3.0等が云々されているが、過大役員退職金で否認された事例の大半が「数十倍」の功績倍率によっているところであり、これが否認されているものである⁴。

ちなみに、比較的最近の過大役員退職金を認定した判決等の納税者が採用した功績倍率は、以下のとおりである。

- | | |
|------------------------------------|-------|
| ①福島地裁平成8年3月18日判決（仙台高裁平成10年4月7日） | 16.54 |
| ②東京地裁平成9年8月8日判決 | 16.66 |
| ③札幌地裁平成11年12月10日判決（札幌高裁平成12年9月27日） | 8.33 |
| ④国税不服審判所平成12年4月20日裁決 | 15.82 |
| ⑤岡山地裁平成18年3月23日判決 | 40.04 |
| ⑥大分地裁平成20年12月1日 | 6.38 |
| ⑦大分地裁平成21年2月26日 | 4.86 |

ところで、このような過大な役員退職金の支給の意図するところは、法人が生

命保険金の取得や土地等の資産売却で多額な収益（益金）を計上した場合に、その法人税課税を回避又は縮減するために、役員を退任させた上で高額な役員退職金を支給したものが大半であり、しかして、かかる意図の下で、対価性を度外視した不自然に高額な役員退職金を損金算入することで法人税課税を回避しようとした事例であることに留意すべきである。

以上のように、「不相当に高額」な役員給与が認定された税務判決が極めて少ないのは、課税庁が、その過大認定の困難性、つまり、当該法人の経営に無関係な税務職員が、当該役員の経営能力を金銭的価値として定量的に測定することが困難であるという認識の下で、謙抑的に執行されていることを物語るものである。

（2）法人税法34条2項の「不相当に高額な部分」の文理上の意義

現行の法人税法第34条2項は「内国法人がその役員に対して支給する給与の額のうち不相当に高額な部分の金額として政令で定める金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。」と規定している。この規定の趣旨目的に関して、名古屋地裁（平成6年6月15日判決、月報41巻9号2460頁）は、「役員報酬は役務の対価として企業会計上は損金に算入されるべきものであるところ、法人によっては実際は賞与に当たるものを報酬の名目で役員に給付する傾向があるため、そのような

隠れた利益処分に対処し、課税の公正を確保しようとするところにある。」と判示し、岐阜地裁（昭和56年7月1日判決、月報27巻12号2327頁）も、「要するに、役員職務行為に対する相当額の報酬は、当該法人が経済活動を行うために必要な経費として、これを損金に算入するが、職務行為の対価として相当な額をこえる額はたとえ報酬という名目であろうと実質的には利益処分である賞与に該当するものとしてこれを損金に算入しないというにあると解される。」と判示している。

ところで、昭和40年度の法人税法の改正前では、租税回避行為としての過大給与を、同族会社の行為計算の否認規定により否認するという趣旨目的に鑑みると、支給した役員給与は誰がみても、一見して明らか（客観的明白）という程度に、当該役員職務執行の対価として高額である事例⁵の損金性を問題にすると解するのが相当であり、このことは、前述した従前の否認事例の判決等の内容に照らしても明らかであるといえるのである。

この点は、「不相当に高額」という文言の意義からしても妥当な解釈であるといえよう。すなわち、『不相当に高額な部分の金額』とは、同族会社の行為計算否認の場合の『不当性』と同義と考えるべきものであるから、租税回避行為でいう『ことさら不自然、不合理』、『異常不合理』、『不当に高額』と認められる役員給与が、ここでの『不相当に高額な部分の金額』として損金控除性が否定される

ことになるというべきである。』⁶この点につき、武田昌輔成蹊大学名誉教授は、条文は「不相当に高額」とされていることから、「ふさわしくないほど高い額」、「つりあわないほどの高い額」と解すべきと論じられており⁷、この点の理解は、筆者と同じ理解に立っているものと思われる。しかして、このような給与等の過大性が一見して客観的に明白な支給事例について、その過大役員給与の認定の手法として、類似法人の役員平均報酬額や平均功績倍率又はその最高値を用いて過大役員給与や過大役員退職金の額を認定してその損金性を否認するというのが、過大役員給与等の否認の法理というべきである。

ところで、我が国の上場企業の代表取締役等の役員給与（報酬）が一部公開されているが、そこでは、すでに触れたように、オリックスの宮内義彦氏が最高額の54億円の報酬の支給を受けており、また、ウェブサイトでは、他の著名法人の代表取締役等の高額な報酬受給者が公開されているところである（注3のサイト参照）。そこで適示されている高額な役員給与（報酬）の受給者は、当該法人の創業者又は役員としての長年の功績を評価された結果の現在の役員給与（報酬）の額の支給である。

すなわち、役員に対する役員給与（報酬）の額は、当該法人に対する功労・功績等、当該役員過去の当該法人に対する貢献の程度及びその価値について、当該法人における主観的尺度に基づいて評価するとともに、当該役員の潜在的能力

をも評価して将来の貢献を期待して決定されるものであるから、そもそも、役員給与（報酬）の支給額を他の類似法人の支給事例と比較すること自体、本来、許されるものではないと解すべきである。なぜならば、ここでの功績、業績という法人への貢献を質的に評価するに当たっては、事業利益の状況や純資産形成の推移等、客観的、具体的な数値基準により定量的に評価すべきとはいっても、実際の当該役員の経営能力の価値評価は、このような客観的指標によるものばかりではなく、当該法人の固有の定性的、主観的な価値判断が伴ない、将来の持続的、継続的な経営への貢献の期待をも込めて決定されることも念頭におくべきである。

それは、正に、私的自治の領域の問題であるから、よほどの的外れに高額な役員給与（報酬）額であれば格別、その収益状況等、過去における格別の貢献等が認められ、しかも、所得税・法人税の租税負担額がより多額となる場合には、合理的な私的自治の範囲内の役員給与（報酬）額の支給決定というべきである。

このようにして決定された役員給与（報酬）額が、類似法人の支給実績と比較して「不相当に高額」であると認定することの不合理性は明らかであり、不適切であるということの意味している。仮に、そのような役員給与（報酬）を高額であるとして否認することが許されるとしても、その場合の基準は、当該法人の役員の経営能力と同程度の経営能力を有している役員に比準して、その支給額の

是非を検証すべきであり、その上での過大認定は謙抑的に行われるべきである。

したがって、過大役員給与の認定判断に当たっては、このような論理を失念してはならないし、そのことを踏まえて解釈すれば、法人税法34条2項の「不相当に高額」という「不相当」という言葉には、単純に類似法人の役員給与の支給額と比較してその超える金額を不相当と理解するのではなく、その役員給与（報酬）の過大性が職務の現実の履行内容から判断して「一見して客観的に明白な」支給事例について、その過大役員給与認定の次善の手法、手段として、類似法人の役員の最高役員報酬額や平均又は最高功績倍率法等に基づいて過大役員給与を算定して、その損金性を否認するというのが、過大役員給与等の否認のロジックと理解すべきである。

(3) 平成18年度税制改正後の過大役員給与の損金不算入規定の法的性質

平成18年度の役員給与制度の改正により、役員賞与も役員の労務提供の対価とする会社法等の改正に伴い、従前、損金不算入の役員賞与を役員報酬に化体した不相当に高額な役員報酬は、その過大部分の報酬支給は「役員賞与の支給と引き直して損金不算入」とする租税回避否認の法理は消失し、その改正後の過大役員給与（報酬）の損金不算入規定は、役員賞与を含む役員給与（報酬）は職務執行の対価性を有するものとして損金性を許容する規定として、その性格は変質したという点である。

この点は不相当に高額な役員退職金も同様である。すなわち、同年度の改正により、役員退職金の損金経理要件が廃止された結果、利益処分等による役員退職金の支給についても損金算入とする改正が行われ、その結果、損金経理による異常、不合理な不相当に高額な役員退職金の支給を、利益処分による支給に「引き直して」、その損金経理による役員退職金の損金性を否認するという租税回避行為の否認ロジックでは説明できないということである。

その結果、法人税法34条2項の過大な役員給与（報酬）及び過大役員退職金の損金不算入の規定は、租税回避行為を防止する規定として位置付けるのではなく、当該役員の職務執行の対価として損金性を有する役員給与という前提に立ち、当該給与の内、不相当に高額な役員給与の額は、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、その損金性を否定する規定として理解することになったということである。

このことは、不相当に高額な役員給与の支給の実質は、職務執行の対価たる性格を有しない金員の無償供与である贈与としての性格、つまり、寄附金と同等の性質を有する支出として理解することが、改正後の法人税法の規定の趣旨目的という解釈が妥当というべきであろう。

以上のことは、現行法の過大役員給与の損金不算入規定の実効性は、平成18年度改正以前の租税回避行為否認の個別規定としての性質を有していた当時以上に、職務執行の対価性についての認定は

謙抑的に行われるべきであると認識すべきである。このことは、そもそも、類似法人の役員給与の平均値に基づいて職務執行の対価性を認定することの不条理性、不合理性が明白であることの証左でもあり、しかして、過大役員給与の認定判断は、当該役員給与を支給した法人の個別的要因が最も重視されるべきことを意味していると思料する。

しかるに、仮に、課税庁がこれに異論を呈するのであれば、それは、納税者の私的自治に対する課税当局の不当な介入と批判されてもやむを得ないところであろう。

このような現実の支給事例に照らしても、法人の役員給与（報酬）又は役員退職金の不相当に高額な金額の認定に当たっては、類似法人の支給金額の平均値又は最高値と比較して、形式的、機械的に、その類似法人の支給額を超える金額が不相当に高額な役員給与と認定判断すべきでないことを示すものというべきである。

すでに論じたように、平成18年度改正により、従前の租税回避行為の否認規定である過大給与の否認規定の法的性格は、その職務執行の対価性を欠くいわば贈与的な性格の給与と認定できるほどに「不相当に高額」である給与を否認する規定と解すべきであるから、類似法人の平均値課税による過大給与の認定課税は、一般論としては不合理、不適切であるというべきである。

- 1 <http://blogos.com/article/132497/>。この報酬額は2014年3月期のものである。
- 2 http://www.tsr-net.co.jp/news/analysis/20160630_01.html参照。ちなみに、ソフトバンクグループのロナルド氏の報酬はニケシュ氏の3分の1の額である。また、ソフトバンクグループ(株)の代表取締役の孫正義氏の報酬は公表されていないので1億円未満であると思われる。そうであれば、形式的には、同グループの経営の実権を握っている孫氏の報酬額を超える外国人役員の報酬は過大であるという認定も考えられるが、その経営能力を買って外国人役員を招へいし、その職務執行の対価としての役員給与(報酬)が他の役員と比較して、不相当に高額であると認定することは困難である。過大役員給与(報酬)の否認は、実践的には機能しなくなっているということの証左であり、仮に過大役員給与(報酬)の否認が可能であるという場合には、後に述べるように、誰の目からみても、明らかに不相当といえるほど顕著に高額である場合握られるというべきである。
- 3 <http://www.nikkeibp.co.jp/article/miraigaku/20141127/425883/>参照。なお、ここでの報酬額は、平成2014年3月期の役員報酬額を基にしている(筆者注)。
- 4 例えば、昭和50年以降平成5年までの間の過大役員退職金の判決等の事例で納税者が採用した功績倍率は、「13.5」、「13.3」、「11.9」、「75.0～150.0」、「18.2」、「2.8」、「9.1」、「141.5」、「8.4」、「3.0」、「20.6」、「5.8」、「16.5」、「350.0」、「22.5」である(大淵博義『役員給与・交際費・寄附金の税務(改訂増補版)』税務研究会・1996年392～400頁参照)。このうち、功績倍率が低い支給額が否認された事件は勤続年数が短い役員の支給事例である。
- 5 例えば、代表取締役の妻の非常勤取締役が、現実には来客の接客等に従事している労務提供の程度に照らして、支給した役員給与(報酬)の額が明らかに見合わないほどの高額な場合等がこれに該当する。過大役員給与(報酬)の否認事例の多くの場合には、支払われた役員給与(報酬)の支給額と、役員としての実際の職務執行との間に、大きな開差があり、正に、その業務内容に照らしてふさわしくないほど高額であるという場合である。この場合の過大役員給与(報酬)を否認することは、むしろ課税の公平を保持するための当然の否認である。
- 6 大淵博義「不確定概念と課税要件明確主義」税経通信52巻6号<1997年>63頁。
- 7 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)1978年5頁。