

# 法人税法第34条第2項 「不相当に高額」な概念に関する税務会計学的考察

経営学研究科経営学専攻博士後期課程1年

齋藤 滋

## 要旨

本論文は、法人税法第34条第2項「不相当に高額」な概念について税務会計学的に考察し、本規定の具体的改廃の可能性について検討する。

「不相当に高額」な役員報酬の支給は租税回避行為には該当しないこと、また、実質基準は「不相当に高額な部分の金額」を明らかにするものとはいえ、納税者の予測可能性は保障されていないこと等をふまえると、法人税法第34条第2項は廃止すべきであると考えられる。ただ、この廃止に関連して、名目的な役員に対する報酬をどう規制するかという問題がある。名目的な役員に対する報酬は規制しなければならないことはいうまでもない。

したがって、法人税法第34条第2項は、名目的な役員に対する報酬を全額否認するための確認的な規定として改正することを提案した。

キーワード：役員、報酬、不相当に高額、税務会計学

## 目次

はじめに

- I. 不相当に高額な役員報酬支給の租税回避行為の該当性
  1. 租税回避行為該当性についての検討
  2. 租税回避行為の正体
- II. 形式基準および実質基準の是非
  1. 形式基準の要否
  2. 実質基準の不明確性
  3. 名古屋地方裁判所判決の問題点と税務会計学的考察
  4. 名古屋高等裁判所判決の問題点と税務会計学的考察

### Ⅲ. 規定の具体的改廃の可能性

1. 廃止の妥当性
2. 国税不服審判所裁決からみる規定改正の方向性

おわりに

#### はじめに

本論文は、法人税法第34条第2項「不相当に高額」な概念について税務会計学的に考察し、本規定の具体的改廃の可能性について検討するものである。

具体的には「不相当に高額」な役員報酬支給と租税回避行為の関係を明らかにし、主として、予測可能性の観点から実質基準に関する判例をとおしてその是非につき考察を加えたい。規定改廃の可能性について検討を試みる。

本論文は、そもそも報酬金額の決定は、企業の経営政策の問題であるという意識のもとに展開している。

#### I. 不相当に高額な役員報酬支給の租税回避行為の該当性

##### 1. 租税回避行為該当性についての検討

会計上、費用認識された役員報酬は、税務会計上、基本的に定期同額給与に該当し損金算入されるが「不相当に高額な部分の金額」は損金不算入とされている（法法34）。そのもっとも根本的な理由としてこれを租税回避に結びつける次の説がある。「租税回避は行為自体は私法上適法な行為であるが、税法上はこれを認めないとする行為である。例えば、不相当に高額な役員報酬などの否認が該当する」<sup>(1)</sup>。

「不相当に高額」な役員報酬支給が租税回避であるといえるのかについて検討する必要がある。そのためには、あらためて租税回避とはどういうものであるかについて明らかにしなければならない。納税者が租税負担を軽減または排除する行為には、節税行為、租税回避行為、および脱税行為という三種の概念が存在する。租税回避行為は「税法上の特惠措置の活用によって租税を軽減する通常の節税行為（Steuerersparung, tax saving）でもなければ、刑事責任を問われることになる脱税行為（Steuerhinterziehung, tax evasion）でもない、いわば両者の中間的概念である」<sup>(2)</sup>とされる。また「それは税法学が人工的に作りだした概念である、といってもいいすぎではない」<sup>(3)</sup>ともされる。

税務会計学上、租税回避行為の定義について学説は次のようである。「通常の取引形式ないし取引行為とは異なる迂回的・不自然な異常な取引形式ないし取引行為を選択することによって、通常の取引形式を選択した結果と実質的には同様の経済的效果を実現し獲得しておきながら、課税要件の充足を免れ、租税負担を実質的に軽減または排除する異常な取引形式ないし取引行為をいうものといえる」<sup>(4)</sup>。

「不相当に高額」な役員報酬支給がこの要件に該当するののかについて、まず、①「通常取引形式ないし取引行為とは異なる迂回的・不自然な異常な取引形式ないし取引行為を選択」しているかどうかということである。そもそも「納税者は、企業を経営していく過程において、さまざまな法形式の採用が可能である。そして、如何なる法形式を採用するかは、原則として契約自由の原則からして納税者の自由である」<sup>(5)</sup> はずであり「通常取引形式ないし取引行為」とはどういう形式をさすのかは不明である。ただ「迂回的」という表現に着目すれば「不相当に高額」な役員報酬支給は、企業が直接役員に対して報酬を支給するという行為であり、迂回的ではないことは明らかである。一方「不自然」「異常」という表現に着目すると、役員報酬として支給されるとしても、課税庁からみた「不相当に高額な部分の金額」は、いわば「自然」「正常」な形式では支給されえない、支給されるはずはないものとも考えることもできなくはない。ただ、そもそも報酬金額の合理性は判断する者によって異なりうるものであり、客観的な説得力をもたせることは困難を極める。

役員報酬の支給は内部取引であり、内部取引は客観性が認められない。これを満たすためには会計上、経理規程（accounting rules）が必要であり、これによって金額の合理性が保証されなければならない。企業会計は、公正なる会計慣行を基礎として、会社法その他の法令における計算規定および会計基準に基づき、さらに「『個々の企業の経理に関する基準（経理規程）』に準拠して『企業利益』の計算を行う体系となっている」<sup>(6)</sup>。したがって、報酬金額が合理的に算定されるように定められた経理規程（給与規程）をあらかじめ設けるなどしたうえで、納税者は正当性を立証する必要がある。

ここで注意しなければならないのは、そもそも報酬金額の決定は、企業の経営政策の問題であるということである。「非同族会社の場合、役員にかなり高額な給与等が支給されても内部牽制機能の上でその相当性が担保されているのが通例だから、税務執行上原則としてそれをあるがままに受け入れてしかるべしという考え方は至極当然であ」<sup>(7)</sup>り「一般的にその相当性の担保がない同族会社の場合、課税当局が金額の相当性をチェックする必要性は納得でき」<sup>(8)</sup>とする説や「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>(9)</sup>とする説もあるが、課税庁、すなわち、国家に一企業の報酬金額の相当性をチェックする権限はない。

報酬は「組織や社会における位置づけを表す。成果に対する評価のみならず、人間に対する評価を表す」<sup>(10)</sup>ともされる。報酬は、いわばその役員にいかなる価値があるかを示すものであり、その評価はほかならぬ企業が行うべきであり、その企業にしかなされえないものである。

前掲した二つの説によった場合、見方によっては国家が一企業の役員の勤務評定をするこ

ともなりうる。契約自由の原則に則り、企業と役員との間で交わされた委任契約に基づき、役員が行う経営活動の対価として支払われる役員報酬の金額の多寡の問題に国家が介入してはならない。あくまで法人税法の趣旨は「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」(法法1)であり、企業のガバナンスに対して影響を与える会社法とは明確にその法目的を異にするものであるといわなければならない<sup>(11)</sup>。

利益とは「企業存続の条件である。利益とは、未来の費用、事業を続けるための費用である」<sup>(12)</sup>。投下資本の期間計算的な回収余剰の意味における分配可能な利益は、あらたに投下される資本の原資の一部を構成することになる。基本的に、同族会社であれ非同族会社であれ、企業である限り、利益計画を策定し、コスト・コントロールをしていかなければ、経営は成り立たず、企業は存続することができない。これは、企業会計の一般的な対象としての企業が「解散や倒産などの事態を予定することなく、あくまでも事業の継続をたてまえにして行なわれているという前提」<sup>(13)</sup>と説明される継続企業の公準からも明らかである。事業が継続されるには利益の存在が不可欠であり、事業の継続を前提としない企業は、もとより企業会計の対象とはならない。

企業経営における「基本的な目標を実現するうえで必要な利益に欠ける企業は、限界的な危うい企業である」<sup>(14)</sup>。そもそも、中小零細企業の主たる資金調達方法は間接金融であり、通常、金融機関が資金融資の検討をする際において、利益の存在は重要な判断要素であるはずである。前掲した二つの説は、同族会社は利益調整をすることばかりもくろんでいるという、いわば差別的視点にたっている時点で企業経営の認識を誤っているといわなければならない。

前述したような給与規程をあらかじめ設けたうえで正当性が立証された役員報酬は「自然」 「正常」な形式で支給されたものであるから①の要件には該当しないといえることができる。

次に、②「通常取引形式を選択した結果と実質的には同様の経済的効果を実現し獲得」しているかどうかということである。やはり何をもって「通常取引形式」とするのかという問題はある。しかしながら、かりに、課税庁からみた「不相当に高額な部分の金額」は「通常取引形式」では支給されえないものであるとした場合には「通常取引形式」で支給された場合と比較して、結果として実現し獲得される経済的効果、すなわち、会計的表現を用いれば、費用認識される役員報酬の測定金額は「不相当に高額な部分の金額」分だけ明らかに異なることとなるから、やはり②の要件には該当しないといえることができる。

最後に、③「課税要件の充足を免れ、租税負担を実質的に軽減または排除」しているかどうかということである。これに関しては、課税庁からみた「不相当に高額な部分の金額」を損金算入する企業は、その分、課税庁からみた、相当な部分の金額のみを損金算入する企業に比し、課税所得が減少することになる。したがって「租税負担を実質的に軽減または排除」



することになるといえるかもしれない。しかし、2006（平成18）年度税制改正により、役員報酬と役員賞与の区分が廃止されたことから「不相当に高額」な役員報酬支給は、明らかに「課税要件の充足を免れ」るための行為と解することはできなくなったため、役員が行う経営活動の対価として支払われる純然たる役員報酬支給行為と解するほかはなく、やはり③には該当しないといえることができる。

以上、検討してきたように「不相当に高額」な役員報酬支給は、①から③を満たさないから、租税回避行為ではないといわなければならない。報酬金額の合理性は課税庁に判断されてよいものではなく、租税回避に結びつけてこれを正当化することはできないといわなければならない。

## 2. 租税回避行為の正体

租税回避行為について、理論上の定義は示されているものの、定義とよぶにはやや曖昧といえるうらみがある。ただ、租税回避行為は否認しなければならないということはいうまでもない。課税庁は租税回避行為を放置することはできない。租税回避行為を放置すれば、やがて納税者の租税法に対する自発的遵守性が徐々に失われ、税制全体が崩壊することにつながるおそれがある。

節税行為と脱税行為の中間概念であるとされる租税回避行為は極めて多義的なものであり「租税回避行為は換言すれば節税でもある」<sup>(15)</sup> といいきる説もある。

租税回避行為は節税行為でも脱税行為でもないこれらの中間領域に位置する概念であり、とりわけ、節税行為と租税回避行為の境界は判断する者の立場によって異なるといっても過言ではない。すなわち、納税者からすればそれは節税行為であり、課税庁からすればそれは租税回避行為、さらにいえば印象的には脱税類似行為ですらあるという双方の見解が成立することもありうる。租税回避なる概念は「従来、必ずしも正しく理解されず、ときに『合法的脱税』として、租税遁脱行為と同視されることもないではなかつた」<sup>(16)</sup> ともいわれる。

租税回避行為を否認する課税庁は、租税回避行為は課税の水平的公平を維持することができない、すなわち「通常の行為形式により実現した経済的成果に対して課税される納税者と、異常、不合理な行為形式を選択した結果、同様の経済的成果を獲得しながら課税要件を充足せず課税を免れる又は減少する納税者との課税上の不公平を排除する必要がある」<sup>(17)</sup> から許されないと主張する。一方、租税回避行為をする納税者は、租税回避行為をするかしないかはそれぞれの納税者の判断に、また、そもそも租税回避スキームを考案することができたかできなかったかということについては個々の納税者の能力に、それぞれ依存する問題であるから、租税回避行為をする機会の平等という観点からすれば、課税の水平的公平は維持されていると主張することもできる。

租税回避行為は法の欠缺によって生ずるといえるから、防止策を立法権が講じていない限

りにおいて、完全に合法的行為であるといわなければならない。

企業は、商品・製品のコスト計算に法人税を織り込んでおり、会計上、企業にとって法人税は費用であると解される<sup>(18)</sup>。したがって、企業は、税引後の経営純利益の極大化の実現を図るため、タックス・コンプライアンスを尊重しつつも、そのなかでできるだけ租税負担を軽減または排除しようともくろむ。これに対し、課税庁は租税徴収確保主義的思考のもと、それを否認するための規定を整備する。この整備された法の網の目をかいくぐって租税負担を軽減または排除することにより租税回避行為が認識される。このように単純に考えるならば、租税回避行為に該当するか否かは、もはや課税庁の主観によって決まるともいえるのではないかと思われる。すなわち、租税回避行為とは「課税庁側の感覚としては、通常あまり行われな『異常な行為』（後日、その行為が人々に知れわたって一般的に行われるようになると、もはや『異常な行為』ではなくなる）によって、多額の租税が軽減されるということにある種のいらだちを感じるという類の行為である」<sup>(19)</sup> ととらえられるのではないだろうか。

いずれにしても結局は租税法が適切に個別要件規定を定めているかどうかにかかっており租税回避行為は法の欠缺によって生ずるといえるわけである。租税回避行為は「市民生活上は適法・有効な真実の行為であり、議会が当該行為を否認する特段の意思表示（法律による個別・具体的な否認規定を設ける）をしない限り、いかに課税レベルとはいえ、これを否認することができない」<sup>(20)</sup> のである。

「租税を回避」というと、印象的には、いわばぬけがけをして、他をだしぬいて租税負担を逃れる悪質な行為であるかのように感じられるが、その行為を租税法が禁じていない限りにおいて、それは許容されているといわなければならない。

租税回避行為をめぐる租税争訟における最終的な判断は裁判所（裁判権）の手に委ねられるわけであるが、あくまで「租税回避行為の防止は行政権・裁判権の課題ではなく立法権の課題である」<sup>(21)</sup> ことに留意しなければならない。

## Ⅱ. 形式基準および実質基準の是非

### 1. 形式基準の要否

法人税法第34条第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……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。この「不相当に高額な部分の金額」に該当するか否かの判断基準として形式基準（法令70一口）とよばれるものがある。

会社法第330条は「株式会社と役員及び会計監査人との関係は、委任に関する規定に従う」と規定する。そして、委任について、民法第643条は「委任は、当事者の一方が法律行為をすることを相手方に委託し、相手方がこれを承諾することによって、その効力を生ずる」と

規定する。したがって、役員報酬とは、企業と役員との間で交わされた委任契約に基づき、役員の行う経営活動の対価として支払われるものであるといえる。

報酬等については、定款に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旨規定する（会法361①）。このように、報酬等を定款または株主総会で定めることとしている理由は、報酬等の決定を取締役に委ねるとお手盛りの可能性があるため、株主に決定を委ねることによって、お手盛りを防止することにあるといえる。この会社法第361条第1項の規定が形式基準の根拠となっている。すなわち、形式基準は、定款または株主総会、社員総会もしくはこれに準ずるものの決議において役員に対して支給することができる金銭の額の限度額または金銭以外の資産（支給対象資産）の内容を定めている法人が、各事業年度においてその役員（その限度額が定められた給与の支給の対象となるものに限る）に対して支給する給与が限度額を超えるものを「不相当に高額な部分の金額」とする。

これをみるとわかるように、形式基準は、会社法第361条第1項の規定に則って定められた報酬等の金額に反することに乘じて形式的に「不相当に高額な部分の金額」を判断し損金不算入とするものである。したがって「形式基準に抵触する例の多くは、実質として報酬額を更改しているにもかかわらず、その手続の明文化を怠っているものに過ぎない」<sup>(22)</sup>といえる。会社設立時に定めた金額が、そのまま据え置かれ、その後の税務調査で実際はそれを超過していたから否認された事例（山形地判1966（昭和41）年2月21日月報12巻5号756頁）が典型的である。

損金不算入額は次のようである。

$$\text{損金不算入額}974,700\text{円} = \text{①} + \text{②} + \text{③}$$

$$\text{①}134,200\text{円} = \text{第1年度役員報酬支給額計}634,200\text{円} - \text{限度額}500,000\text{円}$$

$$\text{②}400,000\text{円} = \text{第2年度役員報酬支給額計}900,000\text{円} - \text{限度額}500,000\text{円}$$

$$\text{③}440,500\text{円} = \text{第3年度役員報酬支給額計}940,500\text{円} - \text{限度額}500,000\text{円}$$

原告は、限度額「年額50万円以内」との記載があるが「各自年額50万円以内」と記載すべきところ「各自」の二字を脱落して記載されたに過ぎないと主張したが、容れられなかった。

これは本来的に、法人税法が問題とするものではなく会社法上の問題である。すなわち、以前から「形式的な基準の採用は疑問である。定款の規定や株主総会で決議した支給限度額を超過したとして、それは商法上の問題である。支給の様相が定期かつ定額の役員報酬である以上、そして実質基準の要件を満たす限り、税法として認容するのが実質課税の法理である」<sup>(23)</sup>と指摘されていたところである。損金の額として認識・測定できるかどうかという税務会計的視点から検討せず、いわば負の意味での形式課税主義的思考に基づいて、相当、あるいは不相当という判断がなされることになるという問題がある。所得把握の認識基準としての実質主義に基づいて、課税所得は認識・測定されなければならない。これは税務会計学上、税務会計原則の一つとして所得実質把握の原則<sup>(24)</sup>が掲げられているところからも明ら

かである。とりわけ、同族会社にとって形式基準は、課税庁が相当、不相当の判断に利用できるような根拠が事実上失われているという次のような指摘もある。「役員報酬の限度額についての定款の規定や株主総会の決議等は必ずしも役員の方務の対価を的確に反映するように適正になされているとは限らないであろうし、特に、役員が会社を専断的に支配できる同族会社等においては、役員報酬を不相当に高額に定めて置くことも可能であろう。また、反面、株主総会の実体がないような人的会社においては、かつて定めた役員報酬の額が何年も改定されることなく放置され、その額が実態と遊離している場合もあるであろう。従つて、かかる形式的基準は、常には役員報酬の適正額を判定するための確実な基準にはなり得ないであろう」<sup>(25)</sup>。

また、別の見方として、会社法上、報酬等について定款または株主総会で定めないことに罰則も設けられていないから、定めない限りにおいて形式基準は回避することが可能であり「尻抜けの規定である」<sup>(26)</sup> という指摘もある。むしろ「詳細に限度を定めれば、定めるほど限度超過が生ずる可能性が大きくなるという問題がある」<sup>(27)</sup>。法人税法第34条第2項の適用を受ける企業は、事実上、中小零細企業である同族会社に限られるといえると思われる。しかしながら、少数の株主で構成される同族会社は、報酬等について定款または株主総会で定めないことが事実上可能であるから、形式基準はもはや実効性を失っているということである。

形式基準は「不相当に高額な部分の金額」に該当するか否かの判断において「不相当に高額な部分の金額」が納税者にとって明らかであるから、納税者の予測可能性を保障するものであるといえる。しかしながら、形式基準は本来的に、会社法上の問題を法人税法の領域に持ち込んだものであり、損金の額として認識・測定できるかどうかという税務会計的視点は置き去りにされている。くわえて、回避することが可能であるという制度上の欠陥も指摘されている。したがって、形式基準は、規定すべき積極的理由に乏しいと考えられる。

## 2. 実質基準の不明確性

形式基準のほかに「不相当に高額な部分の金額」に該当するか否かの判断基準として実質基準（法令70一イ）とよばれるものがある。

実質基準は、①その役員の方務の内容、②その内国法人の収益およびその使用人に対する給与の支給の状況、③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、その役員の方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を「不相当に高額な部分の金額」であるとする。もとより「この規定は、不相当に高額な部分の金額とは相当であると認められる金額を超える金額をいうと定めたものであり、税法が損金の額に算入しないと定める不相当に高額な役員報酬の定義的规定となっていない」<sup>(28)</sup>。



「不相当に高額な役員報酬」を明らかにするためには相当な役員報酬を明らかにしなければならない。相当な役員報酬は、結局、①から③等に照らすことによって判断するほかはない。注目すべきは三つの要素に続いて「等」という文言が用いられていることである。この「等」により課税庁の裁量が著しく許容されてしまうと考えられる。「政令の規定上は上記の『状況等に照らし』とあるとおり、列挙された状況は例示に過ぎない、ということである。『等』は裸の等であるから、要は金額の相当性を判断するのに条理上、社会通念上必要となる一切の状況や事情がこれに含まれるということで、この点相当に弾力的に理解されるべきである、と思われる」<sup>(29)</sup>とされている。この「等」があることによって、三つの要素は一気に拡大された相当性の判断要素のうちのほんの三つの例示としてとらえられることになる。したがって「過大役員報酬等の損金算入を否認する場合の前提となる実質限度額は『相当であると認められる金額』であって、相当性を判断する場合の具体的な査定基準は手がかり程度のものしか与えられていない」<sup>(30)</sup>と考えられる。

このことから、実質基準をもってしても、結局「不相当に高額な部分の金額」は、明らかになっているとはいえない。

### 3. 名古屋地方裁判所判決の問題点と税務会計学的考察

この点を問題とし「不相当に高額」という不確定概念が課税要件明確主義に違反するとして提起された憲法訴訟がある。

本事例は原告である株式会社が、旧法人税法第34条第1項（法法34②）に規定する「不相当に高額」という不確定概念が課税要件明確主義に違反するとして起こした憲法訴訟であり、申告納税方式を採用する法人税の規定における不確定概念の当否が争われた注目すべき事例である。

税務署長は、原告である株式会社の代表取締役と取締役の役員報酬について、類似法人の役員報酬平均支給額を上回る部分は「不相当に高額な部分の金額」にあたるとして、更正処分等をした。

損金不算入額は次のようである。

損金不算入額17,600,000円 = ① + ②

①11,800,000円

= 代表取締役役員報酬支給額18,000,000円 - 類似法人の役員報酬平均支給額6,200,000円

②5,800,000円

= 取締役役員報酬支給額9,600,000円 - 類似法人の役員報酬平均支給額3,800,000円

原告である株式会社は、旧法人税法第34条第1項および旧法人税法施行令第69条第1号（法令70一イ）の各規定は、日本国憲法第84条に違反すること、類似法人の平均報酬額を上回る部分を「不相当に高額」と解することはできないこと等を主張し、不服申立てを経た後、

処分の取り消しを求めて本訴に及んだが請求は棄却された。

名古屋地判1994（平成6）年6月15日月報41巻9号2460頁は次のように判示している。

「法34条1項の『不相当に高額な部分の金額』それ自体は不確定概念ではあるものの、法の趣旨によりその意義を明確になしうるものであり、しかも政令に定められた内容によって、その判断基準も客観的に明らかになっているといえるから、同条項は、憲法84条の課税要件明確主義に反するものではないというべきである」。

「令69条1号に定められた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という判断基準は納税者自身において把握している事柄であり、同業種・類似規模の法人の役員報酬の支給状況（これが決定的基準でないことは、後記のとおりである。）についても入手可能な資料からある程度予測ができるものであるから、相当であると認められる金額を超える部分であるか否かは、申告時において納税者においても判断可能であるといえる」。

名古屋地裁は旧法人税法第34条第1項の「不相当に高額」という文言は不確定概念であるとしながらも、法の趣旨によりその意義を明らかにでき、しかも旧法人税法施行令第69条によって、判断基準も客観的に明らかになっているといえるから、課税要件明確主義に反するものではないと判示している。しかしながら、基本的に「『不相当に高額』とか『相当な額』という概念は、主観的不確定概念であり客観的確定概念にはなりえない」<sup>(31)</sup>。

旧法人税法第34条第1項の「不相当に高額な部分の金額」は、旧法人税法施行令第69条において、いわゆる実質基準および形式基準が明らかにされており、たとえば、法人税法第132条第1項の同族会社の行為計算否認規定に比すれば「不相当に高額」という不確定概念の判断基準が示されている分、納税者の予測可能性はある程度保障されているといえる。しかしながら、実質基準の判断要素、前掲した①から③等のうち、とりわけ、③の類似法人の役員に対する報酬の支給状況は、納税者側からは予測が困難である。本事例はこの類似法人の役員に対する報酬の支給状況に重点を置き、実際には、類似法人の役員報酬の平均額を相当額としたうえで、これを超える金額を「不相当に高額」であるとして更正処分をしている。

すなわち「課税庁は公平課税のために、納税者が画一的行動をとることを是としている」<sup>(32)</sup>がために、当然のごとく平均額が相当額であるという結論に至るのであろうと思われる。しかしながら、報酬金額の決定は、企業の政策の問題である。したがって、金額が企業毎に異なることは必然であるといえる。この金額の平均値、換言すれば単なる中間的な値に相当性が見出されるはずはなく、相当性が付与されるはずもない。

また、そもそも類似法人の役員報酬の平均額を相当額とすると、平均額を算出するわけであるから、平均額を境に平均額を超える額を支給する法人と平均額を下回る額を支給する法人とがほぼ同数認識されることになる。したがって、選ばれたサンプル類似法人も約半数が「不相当に高額な部分の金額」が認識されることになり、サンプル類似法人も更正処分の対

象とならない限り、税務会計学上、税務会計公準の一つである課税の公平性<sup>(33)</sup>を失うことになるといえる。

もとより報酬金額の決定は、企業の経営政策の問題であり、その意思決定に租税法が易々と介入すべきではない。「不相当に高額」な部分を否認するためには、金額の多寡の是非ではなく、役員報酬としての性格の存否を立証しなければならない。

名古屋地裁は、一応「特別事情がなければ平均値が相当な報酬額の上限であるという判断方法も採用することはできない」とし、課税庁の主張を退け、前年度の役員報酬の1.5倍をもって、相当な範囲の役員報酬とした<sup>(34)</sup>。

名古屋地裁のいう損金不算入額は次のようである。

損金不算入額16,900,000円 = ① + ②

①11,800,000円

= 代表取締役役員報酬支給額18,000,000円 - 類似法人の役員報酬平均支給額6,200,000円

②5,100,000円

= 取締役役員報酬支給額9,600,000円 - 前年度の役員報酬支給額の1.5倍4,500,000円

平均値を否定したことは評価できるといえる。しかし、そもそも前年度の役員報酬が適正であるといえるのか、1.5倍という数値をどこから導き出したのかが明らかではない。名古屋地裁は「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」とし「そうすると、右の事情からして、……報酬については、前年度の1.5倍までの範囲で増額……がされた場合には、相当な報酬の範囲内にあるものといえる」としている。売上金額の増加（約1.43倍）および売上総利益の増加（約2.25倍）と、前年度の1.5倍の因果関係が「そうすると」の一言で、なんら説明されないまま省略されて当然のように1.5という数値が導き出されている。このような名古屋地裁の判断をみれば明らかなように、実質基準は、判断する者による恣意性が多分に介入する余地があるといわざるをえない。これは税務会計学上、税務会計原則の一つである恣意性排除の原則<sup>(35)</sup>に明らかに反することになる。このような判断がされてしまっているということは、旧法人税法第69条第1号は、實際上「不相当に高額」という不確定概念の判断基準を示し、納税者の予測可能性を保障しているとはいえないことの証左であるといえるのではないだろうか。

#### 4. 名古屋高等裁判所判決の問題点と税務会計学的考察

原告である株式会社は、名古屋地裁判決を不服として控訴に及んだが請求は棄却された。なお、その後上告に及んだが、最判1997（平成9）年3月25日税資222号1226頁も原審の判断を支持した。

名古屋高判1995（平成7）年3月30日税資208号1081頁は次のように判示している。

「当裁判所も、控訴人について法34条1項の『不相当に高額な部分の金額』として損金不算入とすることができる金額は、令69条1号による1690万円とするのが相当であるから、本件更正処分（本件裁決により取り消された後のもの）は適法であり、控訴人の請求は理由がないものと判断する。その理由は、……同業種・類似規模の法人の役員報酬の支給状況（これが決定的基準でないことは、後記のとおりである。）についても、入手可能な資料からこれをある程度認識できる場合があり……また、それに関する資料が入手困難な場合であっても、前記のような法34条1項の趣旨及び令69条1号所定のその他の基準により、当該取締役報酬が相当であると認められる金額を超えるかどうかは、納税者においても申告時に判断可能であるといえる」。

控訴人は資料が入手困難であるから訴えを提起したわけであるが、名古屋高裁は、入手困難な場合でも判断可能であるとしており、控訴人の事情を検討することを放棄している。実際には課税庁しか知りえない資料を基に平均値が算出され、更正処分が行われているわけであり、納税者の予測可能な範囲を完全に逸脱している。「有価証券報告書などでデータを知りうる公開会社などは別として、競争会社に『御社の役員報酬はいくらですか』ときくようなことは非常識であろう。まして、類似企業のない、あるいは遠隔の地にしかないというような事業の場合、企業の立場としては無理な場合が多いのである」<sup>(36)</sup>。

類似法人の役員に対する報酬の支給状況を判断要素として定めることには問題があるといわなければならない。納税者と課税庁で資料が共有されていない状況で、類似法人の役員報酬の平均額をもって相当な額とするには無理がある。したがって、どうしてもこの類似法人の役員に対する報酬の支給状況を判断要素として定めるならば、法律として、課税庁が類似法人の役員報酬の支給状況について、参考となる資料を開示することを定めた規定を新たに設け、何らかの形で資料を公表させる制度を整える必要がある。このことは、わが国の税制改革にあたって「改革の規範ないし基準のように引照されるのが今でも通例である」<sup>(37)</sup>とされ「約60年を経た現在も輝きを失っていない」<sup>(38)</sup>と称される、いわゆるシャープ勧告において「すべての税の申告から得られる大量の統計資料を、定期的に、編纂、公表すること」<sup>(39)</sup>とされていたことから妥当な方策といえると考えられる。実務的には、この制度によって一定の情報が共有されることにより、納税者の予測可能性は高まり、税務行政の円滑化が期待できるといえる<sup>(40)</sup>。

ただ、これを実行するとなると、納税者は役員報酬の金額を決定するにあたり、公表された資料を参照することになる公算が大きい。資料が公表されていて、あえて更正処分を覚悟でそれを逸脱するような高額な役員報酬を支給することは考えにくい。かりに、公表された資料のデータを逸脱するような高額な役員報酬を支給したことにより、更正処分がなされ、租税争訟に発展することになったとしても、公表された資料は課税庁の有力な更正処分の理由として働くことになる。



これをふまえると、ある意味で、この規定によって公表された資料は警告的・威嚇的機能を有することになり、間接的に租税法が企業の報酬金額の決定に介入することになる。したがって、この方策は現実的なものとはいえず、類似法人の役員に対する報酬の支給状況を判断要素として定めること自体が困難であるといわざるをえなくなる。

### Ⅲ. 規定の具体的改廃の可能性

#### 1. 廃止の妥当性

以上のような問題点をふまえると、法人税法第34条第2項は廃止すべきであると考えられる。「不相当に高額」な役員報酬支給は租税回避行為には該当しない。また、形式基準はともかくとして、実質基準は「不相当に高額な部分の金額」を明らかにするものとはいえず、納税者の予測可能性は保障されていない。そして、そもそも報酬金額の決定は、企業の政策の問題であるはずである。すでに本規定は「形式的基準によつて役員報酬の過大額を認定する場合はともかくとして、実質的基準によつて過大額を認定する場合には、それぞれの役員の法人の業務に対する貢献度が千差万別で極めて個別性が強いいため、その役員の職務対価の相当額を認定することが極めて困難となつている。そのため、現在では、課税の実務においても、法人税法34条が適用されて更正処分が行われることは稀になつている」<sup>(41)</sup>と指摘されていた。また「役員報酬に対する法人税課税の主要な問題は、当該報酬の相当性の判断にある。この場合、役員の職務の対価の適正額の判断などは所詮人智の及ぶところでないと考えると、不相当に高額な部分の損金不算入規定を廃止すればよいことにもなる」<sup>(42)</sup>ともされている。このようにほぼ空文化しており、事実上、適用不可能である法律は廃止すべきであるといえる。

#### 2. 国税不服審判所裁決からみる規定改正の方向性

廃止に関連して、名目的な役員に対する報酬をどう規制するかという問題がある。極端な例でいえば、留学中の三男、四男、および中学生の長女を役員に就任せしめ、報酬を支給したという事例（審判所裁決1990（平成2）年4月6日裁決事例集39巻237頁）がある。

損金不算入額は次のようである。

損金不算入額3,000,000円 = 三男、四男、および長女役員報酬支給額計3,000,000円 - 父限度額 0円
---

本事例は、三男、四男、および長女に対する役員報酬は、審査請求人の代表取締役である父に支給された報酬であると認定したうえ、代表取締役につき定められた限度額を超えるから、損金不算入であるとした。本規定は、実際上、このような名目的な役員に対する報酬を否認するために用いられることが多かった<sup>(43)</sup>。

本事例の訴訟段階のものとみられる事例（東京地判1996（平成8）年11月29日判時1602号

56頁、東京高判1998（平成10）年4月28日税資231号866頁、最判1999（平成11）年1月29日税資240号407頁）では、課税庁は、旧法人税法第34条第1項により損金不算入とするのではなく、法人税法第132条第1項の同族会社の行為計算否認規定により損金不算入であるとの更正理由の差し替えを行っている<sup>(44)</sup>。

おそらく、訴訟段階において更正理由の差し替えが行われた理由は、訴訟をむかえるにあたって、課税庁内部において、立証の負担の軽減を図る必要があるという判断がなされたからであると思われる。しかし、同族会社の行為計算否認規定は、税務会計学上、課税要件明確主義に反しており、ひいては税務会計公準の一つである租税法律主義<sup>(45)</sup>にも反することとなるから廃止しなければならない規定である。これは、この事例の影響を受けてか、1998（平成10）年度税制改正により、法人がその役員と特殊の関係のある使用人（特殊関係使用人）に対する給与のうち、不相当高額部分についてこれを損金に算入しない旨を規定した法人税法第36条（旧法第36の2）が創設されたことであらわれていると思われる。同族会社の行為計算否認規定のような「『一般的否認規定』が『個別的否認規定』の法規制へと格上げされた点を特色としてみることができるが、この点は、繰り返すまでもなく、『租税法律主義の原則』の法理を意識しての法制化である」<sup>(46)</sup>といえる。しかしながら、法人税法第36条は、法人税法第34条第2項と同様に、条文上「不相当に高額」という不確定概念を用い、実質基準とほぼ同旨である法人税法施行令第72条の4を定め、またしても問題点を拡大してしまったといわなければならない。

ただ、いずれにしても名目的な役員に対する報酬は規制しなければならないということはいうまでもない。

何をもって、経営に関与したとするのかという問題はあるが、このような事例の場合、役員報酬支給による法人所得の圧縮および所得分散、さらに親族等の将来における相続税負担の軽減をも図るという意図があったという疑義がなげかけられても否定できないといわざるをえないという状況がある。「我が国の同族法人においては、経営者の親族であれば、役員としての役務提供など期待し難い学生、病人等を取締役にして役員報酬を支給するケースも散見される」<sup>(47)</sup>といわれる。

役員報酬の支給は内部取引であり、内部取引は客観性が認められない。したがって、納税者は、その役員が経営に関与しているとするならば、それ相応の証憑書類等、証拠資料を提示して名目的ではないことを立証する必要がある。それができないものであれば、この種の役員報酬は否認する必要が生ずるのである。

## おわりに

税務会計学は「租税法の具体的改正に対して明確な目標を示唆するものでなければならない」<sup>(48)</sup>。そこで、名目的な役員に対する報酬について「何らかの規制措置は必要である」<sup>(49)</sup>

と認められるところ、法人税法第34条第2項は、このような名目的な役員に対する報酬を全額否認するための確認的な規定として、また、同様の問題点をはらむ法人税法第36条についても、名目的な使用人に対する給与を全額否認するための確認的な規定として、それぞれ改正することを提案する。すなわち、金額の多寡の是非を問題とするのではなく、役員報酬または使用人給与としての性格の存否を問題とするということである。法人税法第34条第2項および法人税法第36条は、役員または使用人として勤務した実績はなくその地位は名目的で仮装なものにすぎない者に対して支給した報酬または給与を否認するための規定として改正すべきである。このような改正が実現することにより、当然、納税者は、その役員または使用人が、役員または使用人として勤務した実績、経歴、職務、能力、貢献度等、名目的ではないことを立証するための証拠資料を用意しなければならない。

このような規定を待たずとも、そもそも「役員として勤務した実績はなくその地位は名目的で仮装なものにすぎない者に対して支給した報酬」につき、この行為自体を一種の仮装行為であるとみて、この種の報酬を架空人件費としてとらえ、役員給与の損金不算入（法第34①）の規定により、定期同額給与、事前確定届出給与、利益連動給与に該当しない役員給与であるとして否認するという手法も考えられないことはない。しかしながら「契約が仮装行為であるか否か、真実の法律関係は何であるかの認定は、きわめて微妙な作業である」<sup>(50)</sup>ともされるところ、明文の規定をもって対応することは租税法律主義の要請に合致したものであると考えられる。この措置は、そもそも損金の額として認識・測定できないはずである隠ぺい・仮装経理による役員給与の支給について、法人税法第34条第3項が「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」とあえて定めていることと平仄を合わせる意味でも合理性があると思われる。

規定の趣旨をこのようにあらためれば、すくなくとも類似法人の役員報酬支給額と比較して、すなわち、金額の多寡に着目して処分を行うことはできなくなる。「類似法人との比較による横並び的課税は、企業活動の活力に水を差すだけであるので、排すべきである」<sup>(51)</sup>から、その意味において、この提案は一定の意義はあると考える。

## 注

- (1) 武田昌輔編著『税務会計小辞典』中央経済社、1979年、136頁。
- (2) 北野弘久『税法原論』（第6版）青林書院、2007年、227頁。
- (3) 同上、227頁。
- (4) 富岡幸雄『税務会計学原理』中央大学出版部、2003年、686頁。
- (5) 同上、685頁。
- (6) 武田隆二『税務会計』放送大学教育振興会、1998年、34頁。
- (7) 四元俊明『行間の税法解釈学』ぎょうせい、1988年、191頁。

- (8) 同上、191頁。
- (9) 佐藤尚弘「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。
- (10) 上田惇生編訳、P. F. ドラッカー『マネジメント』ダイヤモンド社、2001年、138頁。
- (11) 一方「会社法や金融商品取引法とは別に、法人経営者に対して税法独自の規律（モラル）提供があると解すべきである」（櫻田譲「法人税法規定と役員給与支給におけるモラルハザード」『税務会計研究』第19号、税務会計研究学会、2008年、214頁。）とする説もある。
- (12) 上田、前掲訳書、35頁。
- (13) 山榊忠恕・寫村剛雄『体系財務諸表論』（4訂版）税務経理協会、1992年、69頁。
- (14) 上田、前掲訳書、35頁。
- (15) 唐木田明雄「役員報酬の過大認定」『税理』第27巻第9号、ぎょうせい、1984年、37頁。
- (16) 北野弘久「租税回避行為と租税遁脱行為」『税経通信』第26巻第3号、税務経理協会、1971年、9頁。
- (17) 大淵博義・岸田貞夫・野田秀三「租税回避行為」『税務会計研究』第20号、税務会計研究学会、2009年、170頁。
- (18) 法人税（等）が費用であるのか、利益処分項目であるのかについて「今日の制度会計にあっては、所有者の立場から利益を計算しようとする資本主理論の立場に立脚していると考えられるため、法人税等は費用として理解されることとなる」（松尾聿正・平松一夫編著『基本会計学用語辞典』（改訂版）同文館出版、2008年、292頁。）とされる。また、今日の制度会計において、税効果会計に係る会計基準も、税効果会計の目的につき「税効果会計は、企業会計上の資産又は負債の額と課税所得計算上の資産又は負債の額に相違がある場合において、法人税その他利益に関連する金額を課税標準とする税金（以下「法人税等」という。）の額を適切に期間配分することにより、法人税等を控除する前の当期純利益と法人税等を合理的に対応させることを目的とする手続である」と定めており、法人税（等）の額を適切に期間配分するという表現から、費用説をとっているものと考えられる。
- (19) 北野、前掲書、227頁。
- (20) 同上、227頁。
- (21) 同上、228頁。
- (22) 唐木田、前掲論文、38頁。
- (23) 同上、36頁。
- (24) 所得実質把握の原則については、菅原計『税務会計学通論』（第3版）白桃書房、2010年、20-21頁を参照。
- (25) 品川芳宣「役員報酬の過大額の認定」『税経通信』第36巻第15号、税務経理協会、1981年、259-260頁。
- (26) 吉牟田勲「役員報酬」『日税研論集』第6号、日本税務研究センター、1998年、83頁。
- (27) 同上、74頁。
- (28) 菅原計「タックス・コンプライアンス・リスクに対応するクリエイティブ・タックス・マネジメント」『経営力創成研究』第2号、東洋大学経営力創成研究センター年報編集委員会、2006年、153頁。
- (29) 四元、前掲書、179頁。
- (30) 同上、179頁。



- (31) 菅原計「税務行政に対する裁量権の縮小化と羈束性の原理」『経営論集』第56号、東洋大学、2002年、55頁。
- (32) 櫻田、前掲論文、213頁。
- (33) 課税の公平性については、菅原、前掲書、18-19頁を参照。
- (34) しかし、結論としては、代表取締役については、平均報酬額に基づく金額が相当額の上限とされた。
- (35) 恣意性排除の原則については、菅原、前掲書、21-22頁を参照。
- (36) 平石雄一郎「経営対価の過大認定化傾向とその対抗理論」『税理』第30巻第14号、ぎょうせい、1987年、38頁。
- (37) 金子宏「シャープ博士の思い出」『税務大学校論叢』40周年記念論文集、税務大学校、2008年、9頁。
- (38) 同上、9頁。
- (39) シャープ使節団編『シャープ使節団日本税制報告書』General Headquarters Supreme Commander for the Allied Powers、1949年、227頁。
- (40) 吉牟田教授は参考計数の調査、発表を提案している（吉牟田、前掲論文、85頁以下を参照。）。また、櫻田准教授は役員報酬の支給行動を回帰分析した結果から、限度額算定式を公表することを提案している（櫻田、前掲論文、221頁を参照。）。
- (41) 品川、前掲論文、254頁。
- (42) 品川芳宣「役員報酬課税の問題点と方向性」『JICPAジャーナル』第607号、第一法規、2006年、40頁。
- (43) この点については、山口孝浩「役員賞与・役員報酬を巡る問題」『税務大学校論叢』第48号、税務大学校、2005年、215頁を参照。
- (44) 法人税法第132条第1項は「あくまでも、更正又は決定の手續上の特例として設けられているものである。すなわち、同条の適用は、更正又は決定の段階で行われるものであって、取消訴訟における理由の差替えの手段とは、法的性格を異にすると考えられる」（品川芳宣『重要租税判決の実務研究』（増補改訂版）大蔵財務協会、2005年、325頁。）から、そもそも差し替え自体に問題がある。もっとも、裁判所は、更正理由の差し替えを認め、同族会社の行為計算否認規定を適用して否認したことは適法であるとする一方、役員報酬は父に帰属していないとした。
- (45) 租税法律主義については、菅原、前掲書、19頁を参照。
- (46) 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』第54巻第1号、西南学院大学学術研究所、2007年、12頁。
- (47) 品川、前掲論文「役員報酬課税の問題点と方向性」、40頁。
- (48) 菅原、前掲書、3頁。
- (49) 品川、前掲論文「役員報酬課税の問題点と方向性」、40頁。
- (50) 金子宏『租税法』（第15版）弘文堂、2010年、129頁。
- (51) 品川、前掲論文「役員報酬課税の問題点と方向性」、40頁。

## 参考文献

- 上田惇生編訳、P. F. ドラッカー（2001）『マネジメント』ダイヤモンド社。
- 大淵博義・岸田貞夫・野田秀三（2009）「租税回避行為」『税務会計研究』第20号、税務会計

- 研究会、165-194頁。
- 金子宏（2010）『租税法』（第15版）弘文堂。
- 金子宏（2008）「シャウプ博士の思い出」『税務大学校論叢』40周年記念論文集、税務大学校、1-9頁。
- 唐木田明雄（1984）「役員報酬の過大認定」『税理』第27巻第9号、ぎょうせい、36-41頁。
- 北野弘久（2007）『税法学原論』（第6版）青林書院。
- 北野弘久（1971）「租税回避行為と租税遁脱行為」『税経通信』第26巻第3号、税務経理協会、9-14頁。
- 櫻田讓（2008）「法人税法規定と役員給与支給におけるモラルハザード」『税務会計研究』第19号、税務会計研究会、213-225頁。
- 佐藤尚弘（2006）「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、16-21頁。
- 品川芳宣（2006）「役員報酬課税の問題点と方向性」『JICPAジャーナル』第607号、第一法規、39-43頁。
- 品川芳宣（2005）『重要租税判決の実務研究』（増補改訂版）大蔵財務協会。
- 品川芳宣（1981）「役員報酬の過大額の認定」『税経通信』第36巻第15号、税務経理協会、254-263頁。
- シャウプ使節団編（1949）『シャウプ使節団日本税制報告書』General Headquarters Supreme Commander for the Allied Powers。
- 菅原計（2010）『税務会計学通論』（第3版）白桃書房。
- 菅原計（2006）「タックス・コンプライアンス・リスクに対応するクリエイティブ・タックス・マネジメント」『経営力創成研究』第2号、東洋大学経営力創成研究センター年報編集委員会、145-157頁。
- 菅原計（2002）「税務行政に対する裁量権の縮小化と羈束性の原理」『経営論集』第56号、東洋大学、45-60頁。
- 武田昌輔編著（1979）『税務会計小辞典』中央経済社。
- 武田隆二（1998）『税務会計』放送大学教育振興会。
- 富岡幸雄（2003）『税務会計学原理』中央大学出版部。
- 平石雄一郎（1987）「経営対価の過大認定化傾向とその対抗理論」『税理』第30巻第14号、ぎょうせい、34-40頁。
- 福浦幾巳（2007）「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』第54巻第1号、西南学院大学学術研究所、1-26頁。
- 松尾幸正・平松一夫編著（2008）『基本会計学用語辞典』（改訂版）同文館出版。
- 山口孝浩（2005）「役員賞与・役員報酬を巡る問題」『税務大学校論叢』第48号、税務大学

校、169-270頁。

山榎忠恕・寫村剛雄（1992）『体系財務諸表論』（4訂版）税務経理協会。

吉牟田勲（1998）「役員報酬」『日税研論集』第6号、日本税務研究センター、63-93頁。

四元俊明（1988）『行間の税法解釈学』ぎょうせい。

# **Article 34(2) of corporation tax law, theory of tax accounting consideration about an excessive concept**

SAITO, Shigeru

## **Abstract**

This paper develops the theory of tax accounting consideration about an excessive concept (article 34(2) of corporation tax law). It is revision of this provisions that should be considered.

Provision of excessive officers' remuneration does not correspond to tax avoidance. A substance standard does not clarify the amount of money of an excessive portion. The taxpayer's predictable possibility is not secured. However, the ostensible officers' remuneration must regulate.

Therefore, it is necessary to amend as provisions for denying ostensible officers' remuneration.

**Key Words** : officer, remuneration, excessive, theory of tax accounting