

2016年11月号 (Vol.21)

## 過大役員給与の損金算入否認に関する最新裁判例

- I. はじめに
- II. 役員給与の損金算入要件について
- III. 東京地裁平成28年4月22日判決
- IV. 実務上のポイント

森・濱田松本法律事務所  
弁護士・税理士 大石 篤史  
TEL. 03 5223 7767  
atsushi.oishi@mhmjapan.com  
弁護士 坂東 慶一  
TEL. 03 6266 8520  
keiichi.bando@mhmjapan.com  
税理士 間所 光洋  
TEL. 03 6212 8129  
koyo.madokoro@mhmjapan.com

## I. はじめに

昨今、企業価値向上のための経営戦略として、役員報酬をどのように設計するべきかが積極的に議論されています。たとえば、株式報酬や中長期業績連動報酬など、役員に対して中長期的な企業価値向上のためのインセンティブを与える役員報酬制度の導入が検討されています。

他方、法人税法の計算上、役員給与は無条件に損金の額に算入できるわけではなく、一定の要件を満たした役員給与でなければ算入できません。その要件の中でも、「不相当に高額な部分の金額」につき損金算入を否定する法人税法34条2項は、上場会社における役員給与に対しても適用される要件であり、また、非上場同族会社のM&Aにおいてオーナー経営者が受け取る退職金と株式譲渡価額を算定する際にも問題となり得る要件であるにもかかわらず、過去の裁判例はいわゆる名目的役員に対する利益処分という側面の強い事例に関するものが多く、参考となる裁判例は必ずしも多くありませんでした。

東京地裁平成28年4月22日判決<sup>1</sup>は、非上場同族会社において、勤務の実体がある役員に対して支給された役員給与及び役員退職給与における「不相当に高額な部分の金額」の有無が問題となった数少ない裁判例の一つであり、かつ、抽出された比較法人間での平均額ではなく最高額を比較対象とすることを認めた裁判例として注目されました。現在、控訴審に係属中の事案ではありますが、今回は、この第一審判決の内容を紹介するとともに、この裁判例から得られる実務上の示唆について解説します。

## II. 役員給与の損金算入要件について

法人税法上、役員給与には、役員に支払われる報酬、賞与、退職慰労金のほか、債務の免除による利益その他の経済的な利益が含まれます（法人税法34条4項）。また、役

<sup>1</sup> Westlaw Japan 文献番号 2016WLJPCA04226009

## TAX LAW NEWSLETTER

員報酬のほか、当該役員が使用人兼務役員である場合に当該役員に対して支給するいわゆる使用人分の給料、手当等を含むことが通達上明らかとされています（法人税基本通達 9-2-21）。

役員給与を損金に算入するためには、以下の要件を満たす必要があります。

① 事実の隠ぺい、仮装によらないこと

内国法人が、事実を隠ぺいし、又は仮装して経理することによりその役員に対して支給する役員給与の金額は、損金に算入することができません（法人税法 34 条 3 項）。

② 定期同額給与等に該当すること

①の要件をみたす役員給与であっても、退職給与やストックオプションを除く役員給与については、定期同額給与、事前確定届出給与又は利益連動給与に該当するものでなければ、損金に算入することができません（法人税法 34 条 1 項）。

③ 不相当に高額な金額でないこと

①及び②の各要件をみたす役員給与であっても、以下の基準により判定された金額は、不相当に高額な部分の金額として損金に算入することができません（法人税法 34 条 2 項）。

まず、退職給与以外の役員給与については、その役員の職務の内容、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と認められる金額を上回る部分は、損金の額に算入できないとされており（いわゆる実質基準、法人税法施行令 70 条 1 号イ）。また、定款の規定又は株主総会等により役員報酬の限度額等を定めた場合に、その限度額等を超える金額が支給された場合には、その限度額等を超えた部分は損金算入をすることができないとされており（いわゆる形式基準、法人税法施行令 70 条 1 号ロ）。なお、実質基準及び形式基準のどちらで判定しても不相当に高額な部分の金額があるときは、どちらか多い方の金額が損金の額に算入されない金額となります。形式基準については、金額の算定は容易であり、実務上、算定基準が問題となることはありません。他方、実質基準については、実務上、「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」、すなわち比較法人の支給状況との比較が最も重視される傾向にあるものの、比較法人の具体的な抽出方法、及び、比較法人の支給状況との具体的な比較方法について、法令上の規定はありません。

次に、退職給与については、当該役員の内国法人の業務に従事した期間、その退職の事情、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退職給与の支給の状況等に照らし、その退職した役員に対する退職給与として相当であると認められる金額を上回る部分は、損金の額に算入できないとされておま

## TAX LAW NEWSLETTER

す（法人税法施行令 70 条 2 号）。退職給与においても、実務上、「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退職給与の支給の状況」、すなわち比較法人の支給状況との比較が最も重視される傾向にあるものの、比較法人の具体的な抽出方法、及び、比較法人の支給状況との具体的な比較方法について、法令上の規定はありません。また、退職給与の税務上の適正金額は、実務上、平均功績倍率法により算出されることが一般的です<sup>2</sup>。具体的には以下の算式により算定されます。

$$(\text{退職給与の適正額}) = (\text{適正な最終月額報酬}) \times (\text{勤続年数}) \times (\text{平均功績倍率})$$

### Ⅲ. 東京地裁平成 28 年 4 月 22 日判決

#### 1. 事案の概要

X 社は、昭和 60 年に設立された泡盛の製造、販売等を業とする有限会社です。A は、X 社が設立された際に X 社の取締役就任し、平成 6 年に X 社の代表取締役就任しました。A の長男である B、A の妻である C、A の二男である D は、いずれも平成 15 年に X 社の取締役就任しました（以下、A、B、C、D の 4 名を「本件役員ら」といいます。）。その後、平成 21 年に A は代表取締役を辞任し<sup>3</sup>、B が X 社の代表取締役就任しました。

X 社は、平成 18 年度、平成 19 年度、平成 20 年度、平成 21 年度において、あらかじめ定時株主総会の決議によって定められた金額の給与を本件役員らに支払い、かつ、平成 21 年度においては、あらかじめ定時株主総会において定められた金額の役員退職給与を A に支払いました。なお、役員退職給与の金額は、A の代表取締役としての最終月額給与に代表取締役としての在職期間 15 年及び功績倍率 3.0 を乗じて算定されたものです。X 社は、本件役員給与及び本件役員退職給与を損金に計上した上、各事業年度の法人税申告を行っていました。

これに対して、X 社を管轄する沖縄税務署長は、X 社が平成 18 年度から平成 21 年度までに本件役員らに支払った給与について、X 社と類似する法人を比較法人として抽出した上、その代表取締役及び取締役の報酬ないし給与の額のうち最高額のものそれぞれ抽出し、その中でさらに最高の金額を上回る部分につき不相当に高額な部分の金額にあたるとして、損金算入を否認しました。また、沖縄税務署長は、X 社が平成 21 年度に A に支払った役員退職給与についても、同様の方法で比較法人を抽出した上、それらの法人の平成 21 年度における代表取締役の月額報酬ないし月額給与のうち最高額のものを選定し、その中でさらに最高の金額に対して A の勤続年数 15 年及び功績倍率 3 倍を乗じた金額を算出し、当該金額を超える部分は不相当に高額な部

<sup>2</sup> これに対し、退職給与の税務上の適正金額の算定に、1 年当たり平均額法が用いられることもあります。具体的には、以下の算式により算定されます。

$$(\text{退職給与の適正額}) = (\text{類似法人の退職給与の 1 年当たりの平均額}) \times (\text{勤続年数})$$

<sup>3</sup> A は、代表取締役辞任後も、X 社の取締役の地位にありました。

## TAX LAW NEWSLETTER

分の金額にあたるとして、損金算入を否認しました。

国側が裁判で主張した比較法人の抽出基準は、具体的には、以下のとおりです。

- ①沖縄国税事務所及び熊本国税局管内の単式蒸留焼酎の製造免許（本免許）を付与された法人で、X社の本件各事業年度と半年以上事業期間を同じくする事業年度につき、総売上金額が、原告の本件各事業年度の総売上金額の0.5倍以上2倍以下の範囲内の範囲内（いわゆる倍半基準）の法人として延べ34法人を抽出しました。
- ②その上で、対象事業年度において、役員報酬ないし役員給与を加算した経常利益（改定利益）金額が倍半基準に該当しない事業年度を除外しました。
- ③対象事業年度において、純資産額が倍半基準に該当しない事業年度を除外しました。
- ④リキュール類など単式蒸留焼酎以外の売上げが5%以上見込まれる事業年度、及び代表取締役に対する役員給与の額が前年に比較して3分の1以下となっている事業年度が認められたが、このような特殊性が高いと認められる事業年度を除外しました。

この結果、平成18年度の役員給与につき5法人、平成19年度の役員給与につき5法人、平成20年度の役員給与につき4法人、平成21年度の役員給与及び役員退職給与につき4法人が類似法人として抽出されました。

## 2. 争点

本件では、X社が平成18年度から平成21年度までに本件役員らに支払った役員給与が不当に高額な部分を含むかどうか、及び、X社が平成21年度にAに支払った役員退職給与が不当に高額な部分を含むかが争点となりました。

具体的には、X社が平成18年度から平成21年度までに本件役員らに支払った給与については、(i) 比較する法人を抽出する際に、(a) 事業規模につき、総売上金額に着目した倍半基準を適用することが適当であるか、(b) 抽出地域につき、沖縄国税事務所及び熊本国税局管内の法人に限るべきか、それとも全国の法人を対象とするべきか、(c) 抽出対象の業種につき、単式蒸留焼酎を製造する法人に限定すべきか、それとも酒類製造業界全体を対象とすべきか、また、(ii) 各類似法人の役員給与の支給状況との比較方法として、法人ごとに役員給与の支給額の最高額を採用した上、それらの中の最高額とそれらの平均額のいずれを用いることが適当であるか、(iii) 平成18年度に、本件役員らにおいて、役員給与を引き上げるべき業務の追加があったといえるか、が争われました。

次に、Aに対する役員退職給与に関しては、Aの勤務期間については（更正処分は15年として行われたものの）24年で当事者間に争いがなく、適用すべき功績倍率についても少なくとも3.0倍であることについては当事者間に争いがなく、最終月額報酬の適正額についてのみが争われたため、実質的な争点は上記(i)ないし(iii)に集約されました。

## TAX LAW NEWSLETTER

その他、法人税法 34 条 2 項の憲法適合性などが争われました<sup>4</sup>。

### 3. 裁判所の判断

#### (1) 比較法人の抽出方法について

裁判所は、(i) 比較法人の抽出方法の妥当性について、役員給与と退職役員給与に共通の問題として、以下のとおり判断しています。

まず、(a) 売上金額は、法人の事業規模を示す最も重要な指標の一つであり、事業規模の類似性を判断するに当たり、対象法人の売上金額の 0.5 倍以上 2 倍以内の範囲から類似法人を抽出することは合理的と判断しました。これに対し、本件役員らと同等以上の経営能力をもつ役員らを擁する法人が比較法人として抽出される必要があるため倍半基準を用いるべきではないという原告の主張は、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極めて困難であり、役員経営能力それ自体を評価することを前提に類似法人を抽出することは客観性を欠いた抽出手法となるため妥当ではないとして、裁判所に退けられました。

次に、(b) 抽出地域及び(c) 抽出対象の業種については、同種の事業を営む法人であれば、その法人の業務内容が類似するため、収益率等も類似すると考えられ、そのような法人における役員報酬ないし役員給与の支払状況を比較することで、できるだけ客観的な適正報酬を算出しようとするためであると考えられるから、「同種の事業」とは、できるだけ対象となる法人と類似するものが望ましく、製造業にあっては、その製造される製品が類似することが望ましいと指摘しました。その上で、単式蒸留焼酎以外の酒類は、単式蒸留焼酎とは原材料や製造工程が異なることからすると、製品が類似するということはできず、沖縄国税事務所長において、類似法人の抽出に当たり、単式蒸留焼酎の製造免許を付与され、その製造をしている法人を対象としたことは、合理的であると判断しました。また、単式蒸留焼酎については、熊本国税局管内における製成数量が全国における製成数量の 8 割以上を占めていることが認められると指摘した上で、製造業における製造コストや設備費、人件費等は、地域によって異なるのが一般的であり、同一国税局管内や近接した国税局管内という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と考えられること等からすれば、類似法人の抽出範囲を沖縄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と判断しました。

このように、裁判所は、比較法人の抽出方法については、国側が主張していた方法を是認しました。

#### (2) 比較法人における役員給与の支給状況との比較方法について

国は、裁判において、(ii) 各類似法人の役員給与の支給状況につき、代表取締役と

<sup>4</sup> 租税法律主義（憲法 84 条）への適合性などが争われましたが、解説を省略いたします。

## TAX LAW NEWSLETTER

その他の役員それぞれにおける最高額のものを出し、それらの最高額を各類似法人間で平均した金額と本件役員らに対する役員給与とを対比すべきと主張しました。これに対し、裁判所は、役員給与と退職役員給与について、それぞれ以下のような判断をしました。

まず、役員給与に関しては、沖縄国税事務所が各類似法人の役員給与のうち最高額のものを出し、その中でも最高の金額と本件役員らへの支給金額とを比較して更正処分を行っており、各類似法人間で平均した金額を比較対象としていなかったため、裁判所は、最高額を超える部分が不当に高額な部分の金額であるかについてしか判断しませんでした。

次に、退職役員給与に関しては、各類似法人の役員給与の平均額を用いるべきか最高額を用いるべきかに関しては、まず、各比較法人がそれぞれ支払う代表取締役給与（年額）のうちの最高額について、1人のみが突出して高額な役員給与を支払ったり、突出して低額の役員給与を支払ったりする状況にはないものの、4法人のうち2法人が高額、2法人が低額であり、2法人ごとにまとめてみると、それぞれに大きな乖離があることが明らかである一方、各比較法人の役員給与について、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は認められないと指摘し、このような本件における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最高額の分布及びその平均額等に鑑みると、その平均額が、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といわざるを得ないと指摘しました。その上で、Aに対する役員給与については、その職務の内容等が、原告の経営や成長等に対する相応の貢献があったとはいえない程度のものであるなど、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とはできず、上記の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と判断しました。そして、Aは昭和60年の取締役就任以来、X社の経営や成長等に対する相応の貢献があったとして、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と判断しました。

### (3) 役員給与を引き上げるべき業務の追加の存否について

また、(iii) 本件役員らの業務の内容に関して、平成18年以降、Bは、立ち上げた研究所や開設した東京営業所の担当となったこと、Cは、自社で独立した財務データ作成作業をするようになったこと、Dは、営業エリアが広がり、大手の食品卸と取引を開始することとなったこと、Aは、代表取締役として、これら各役員について増えた担当職務について総理しなければならない職務が増えたことから、役員給与の増額は妥当であるとの原告の主張については、仮にこれらの職務の追加があったとしても、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

## TAX LAW NEWSLETTER

しがたく、また、原告の売上げや利益の増加に貢献したとまでは評価しがたいとしてこれを退けました。

#### (4) 結論

本件役員らに対する役員給与については、抽出した4ないし5法人における役員給与の最高額の中の最高額を超える部分を不相当に高額な部分の金額と判断し、この部分に係るX社の請求を退けました。

Aの役員退職給与については、類似法人の最終月額報酬の最高額を平均した値から算定される退職給与相当額を超える部分はなく、不相当に高額な部分の金額はないと判断し、この部分に係る更正処分を取り消しました<sup>5</sup>。

## IV. 実務上のポイント

まず、比較法人の抽出基準については、過去の裁判例において、抽出対象地域は納税者を管轄する国税局管内とされ、事業規模については総売上金額等に着目して倍半基準を適用することが多く、対象業種についてはできるだけ狭い範囲の業種が対象として選ばれ、抽出法人数は少なくともかまわないとする傾向が見て取れます。これは、課税庁において同様の抽出基準がとられることが多いところ、過去の裁判例においては、課税庁が採用した比較法人の抽出基準が裁判所に認められることが大半であることによるものと思われます。本判決においても、比較法人の抽出基準については、沖縄国税事務所が採用した基準と同様の基準が裁判でも主張され、裁判所に認められています。

次に、比較法人における役員給与の支給状況との比較方法については、本判決の事案においては、更正処分において、比較法人における支給額のうち最高額のものを出した上、その中でさらに最高の金額を抽出するという方法がとられていた点が特徴的といえます。これは、比較法人として抽出した4法人について、上位2法人と下位2法人との乖離が大きく、かつ、支給金額の二極化をもたらすべき特殊事情が見受けられなかった本判決の事案においては、4法人の平均額を更正処分を利用して利用しにくかったという事情があるように思われます。しかし、納税者側において類似法人における支給状況の分布状況までのデータを入手することは困難であり、実務的には、比較的入手しやすい平均額に関するデータを参考に申告するほかなく、本判決を参考に最高額の中の最高額を用いることは難しいと思われます。

本件では、更正処分が各比較法人の最高額の中の最高額を算定の基礎としていたことから、裁判所は、通常の役員給与における比較法人における役員給与の支給状況との比較方法については、国の主張の是非を判断するまでもなく国側勝訴の判決を導きやすい状況があったといえます。また、役員退職給与における比較法人における役員退職給与の支給状況との比較方法については、裁判所は詳細な理由を示していますが、そもそも

<sup>5</sup> なお、本判決に対しては納税者のみが控訴を行い、平成28年11月14日時点において、国は控訴も附帯控訴も行っておりません。

## TAX LAW NEWSLETTER

国側が更正処分時の処分理由よりも納税者に不利な主張を行った点が、裁判所の心証に影響を与えた可能性は否定できません<sup>6</sup>。さらに、裁判所は、結論としては各比較法人の最高額の平均額ではなく、その中の最高額を算定の基礎として採用していますが、その理由については必ずしも明確に示されていません。したがって、仮に更正処分において各比較法人の最高額の平均額を算出して比較するという方法がとられていた場合であっても裁判所が今回のような判断をしていたかという点は、必ずしも明らかではありません。

したがって、本判決をふまえても、過大役員給与として損金算入が否認されるかどうかは、個性性の高い判断が行われる傾向にあるといわざるをえません。申告を行う場合や更正処分を争う場合には、個々の会社ごとに慎重な検討を行うことが必要です。

## セミナー情報

- ▶ セミナー 『インセンティブ報酬設計の実務上の留意点 – 株式報酬・中長期業績連動報酬の設計に関する法務・税務上の留意点 –』  
開催日時 2016年12月1日(木) 9:30～12:30  
講師 奥山 健志、酒井 真  
主催 株式会社プロネクサス
  
- ▶ セミナー 『法務・税務を統合した事業承継・相続対策アドバイス』  
開催日時 2016年12月15日(木) 18:00～19:30  
講師 酒井 真、間所 光洋  
主催 公益社団法人 日本証券アナリスト協会

## 文献情報

- ▶ 論文 「英国会社を対象とする株式対価のクロスボーダーM&A」  
掲載誌 旬刊商事法務 No. 2112  
著者 棚橋 元、大石 篤史、内田 修平、柴田 久

<sup>6</sup> 役員退職給与の算定の基礎となる勤務期間が更正処分では15年とされていたところ、裁判では24年であることが争いのない前提事実とされたことから、国は、更正処分の際に採用した比較方法よりも、もう一段階納税者に厳しい比較方法を裁判所で主張しなければ、裁判で勝訴することができない状況でした。しかし、裁判所は、総額主義（課税額が納税者に不利にならない限り裁判所は課税処分を変更できるとの立場）を採用していると考えられていますが、青色申告の場合には、理由の差替え（更正通知書に附記されていない内容の主張を行うこと）を否定した裁判例（東京高判平成22年12月15日税資260号11571）があるなど、理由の差替えに一定の制約をかける姿勢が見受けられます。本判決においても、各比較法人の最高額の中の最高額を算定の基礎とする更正処分を行っていないながら、平均額を算定の基礎とする主張に差し替えたことに対して、裁判所が厳しい目を向けた可能性があります。



## TAX LAW NEWSLETTER

- 論文 「日本からの英国不動産投資～ストラクチャーの考察～」  
掲載誌 ARES 不動産証券化ジャーナル Vol. 33  
著者 大石 篤史、小澤 絵里子、山田 彰宏
  
- 論文 「外国政府の不当な課税措置への対抗手段」  
掲載誌 月刊国際税務 2016 年 10 月号  
著者 大石 篤史、羽深 宏樹
  
- 論文 「役員のインセンティブ報酬等に関する法務・税務の最新動向」  
掲載誌 週刊税務通信 No. 3428  
著者 酒井 真、山川 佳子
  
- 論文 「米国インバージョン対策税制の最新事情」  
掲載誌 月刊国際税務 2016 年 11 月号  
著者 栗原 宏幸
  
- 論文 「M&A 契約研究会 雑則」  
掲載誌 論究ジュリスト 2016 年秋号 No. 19  
著者 大石 篤史

### NEWS

- **Asialaw Leading Lawyers 2016**  
Asialaw Leading Lawyers 2016 にて、当事務所の弁護士 16 名が高い評価を得ました。  
Banking & Finance 石黒 徹、佐藤 正謙、小澤 絵里子、小林 卓泰、石川 直樹  
Capital Markets 石黒 徹、佐藤 正謙、藤津 康彦、鈴木 克昌  
Competition & Antitrust 内田 晴康  
Corporate/M&A 石黒 徹、藤原 総一郎、石綿 学、大石 篤史、内田 修平 (Rising Star)、二見 英知  
Intellectual Property 松田 政行、三好 豊  
Investment Funds 三浦 健  
Taxation 大石 篤史
  
- **M&A フォーラム賞奨励賞『RECOF 奨励賞』を受賞しました**  
M&A フォーラムによる第 10 回 M&A フォーラム賞が発表になり、森・濱田松本法律事務所 編『M&A 法体系』（税務の章 大石 篤史、酒井 真、小山 浩 共著）（有斐閣）が、M&A フォーラム賞奨励賞『RECOF 奨励賞』を受賞いたしました。

(当事務所に関するお問い合わせ)  
森・濱田松本法律事務所 広報担当  
mhm\_info@mhmjapan.com  
03-6212-8330  
www.mhmjapan.com