

■ Article ■

残波事件／過大役員給与（報酬）・過大役員退職給与の有無

～類似法人（比較法人）における役員給与の最高額との比較により判断～

平成28年4月22日東京地裁判決（一部取消し）（控訴） Z888-1993

税理士 依田 孝子

はじめに

内国法人がその役員に対して支給する給与（報酬）・退職給与の額のうち、「不相当に高額の部分の金額」は、損金の額に算入されない（法法34②、旧法法34①）。そして、役員給与（報酬）のうち「不相当に高額の部分の金額」であるか否かの判断は、①当該役員の職務の内容、②その内国法人の収益、③その使用人に対する給与（給料）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の役員に対する給与（報酬）の支給の状況等を総合考慮して行うこととされている（法令70-イ、旧法令69）。

また、役員退職給与のうち、「不相当に高額の部分の金額」であるか否かの判断は、①当該役員の内国法人の業務に従事した期間、②その退職の事情、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退職給与の支給の状況等を総合考慮して行うこととされている（法令70ニ）。

今回は、役員給与（報酬）・役員退職給与のうち「不相当に高額の部分の金額」の有無のについて争われた残波事件の東京地裁判決を紹介する。

I 事案の概要等

- 1 A社（原告）は、泡盛等の製造及び販売等を目的として昭和60年8月に設立された有限会社であり、法人税法2条10号（平成27年法律第9号による改正前のもの）に規定する同族会社に該当し、法人税法35条（平成22年法律第6号による改正前のもの）に規定する特殊支配同族会社に該当する。
- 2 甲は、A社が設立された時にA社の取締役就任し、平成6年10月25日、代表取締役就任し、平成21年6月30日、代表取締役を辞任した。甲の長男乙、妻丙及び二男丁は、いずれも平成15年1月20日、A社の取締役就任し、乙は、平成21年6月29日、代表取締役就任した（以下、甲、乙、丙及び丁を総称して「本件役員ら」という。）。
- 3 A社は、平成19年2月期から平成22年2月期までの各事業年度（以下「本件各事業年度」という。）において、本件役員らの役員報酬ないし役員給与（旧法人税法34条1項の適用される平成19年2月期については役員報酬、法人税法34条2項の適用される平成20年2月期から平成22年2月期については役員給与。以下、本件各事業年度におい本件役員らに対して支給した役員報酬ないし役員給与を「本件役員ら給与」という。）及び甲の退職慰労金（以下「本件

退職給与」という。)を、各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入し、法人税の確定申告をした。

- 4 沖縄税務署長は、平成23年6月29日、A社の本件各事業年度の法人税につき、A社が損金の額に算入した本件役員ら給与及び本件退職給与について、いずれも「不相当に高額な部分の金額」があり、当該金額は各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入されないとして、各更正処分等をした。
- 5 A社は、本件役員ら給与及び本件退職給与の支給額はいずれも適正であるとして、不服申立てを経て、本件訴えを提起した。

II 争点

本件の争点は、①本件役員ら給与のうち、不相当に高額であるとして損金の額に算入されない部分の有無及びその額、②本件退職給与のうち、不相当に高額であるとして損金の額に算入されない部分の有無及びその額である。

III 裁判所の判断

- 1 本件役員ら給与のうち、「不相当に高額の部分の金額」の有無

(1) 旧法人税34条1項及び法人税法34条2項の趣旨

旧法人税法34条1項の趣旨は、役員報酬は役務の対価として企業会計上は損金の額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する必要があるとの観点から、役務の対価として一般に相当と認められる範囲の役員報酬に限り、必要経費として損金算入を認め、それを超える部分の金額については損金算入を認めないことによって、役員報酬を恣意的に決定することを排除し、実体に即した適正な課税を行うことにあると解される。

平成18年法律第10号による改正後の法人税法34条は、内国法人がその役員に対して支給する給与について、同条1項において、定期同額給与、事前確定届出給与のうち一定のもの又は利益連動給与のうち一定のものいずれにも該当しないものの額は、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ものとし、同条2項において、同条1項の規定の適用があるものを除き、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旨を定めているところ、これも旧法人税法34条1項と同様に、課税の公平性を確保する観点から、職務執行の対価としての相当性を確保し、役員給与の金額決定の背後にある恣意性の排除を図るという考え方によるものと解される。

(2) A社の事業の内容等

A社は、単式蒸留しょうちゅうである泡盛を製造販売することを事業の内容とする法人であり、甲による、平成2年頃の大量生産の可能な蒸留器の開発、平成7年のコマーシャルの成功等により成長し、また、他の役員も含めた役員らの能

力により、製造ラインを外注せずに自ら製造ができることも経営の効率化に貢献しているところ、平成18年6月、東京営業所を開設して、関東地方を始めとする全国への販売を強化し、海外への営業も本格的に行うようになった。

(3) 本件役員らの職務内容

一般に、酒類の製造及び販売等を業とする法人の役員としては、①製造計画及び製造に係る指揮監督・意思決定等、②営業活動に係る指揮監督・意思決定等、③設備投資の計画・意思決定等、④従業員の採用・給与等の人事業務、⑤財務状況の把握及び分析、⑥法人業務全般の指揮監督、⑦法人を代表しての対外折衝などが考えられるところ、本件役員らの職務の内容も、上記①ないし⑦のような職務の内容に比して格別なものがあるということとはできず、一般的に想定される範囲内のものであるというほかはないから、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までは評価し難いというべきである。

(4) 類似法人の抽出方法～売上倍半基準～

処分行政庁の上級庁である沖縄国税事務所長は、類似法人を抽出するに当たり、沖縄国税事務所及び熊本国税局管内の単式蒸留しょうちゅうの製造免許(本免許)を付与された法人で、A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、A社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(いわゆる倍半基準)の法人として延べ34法人を抽出した。旧法人税法施行令69条及び法人税法施行令70条1号は、不相当に高額な部分の金額の検討に当たり、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、上記のとおり、沖縄国税事務所長が類似法人を抽出し、その代表取締役及び取締役それぞれのうち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、合理的であると評価することができる。

(5) 比較法人の代表取締役及び取締役の役員給与(報酬)の最高額

類似法人の抽出方法等は合理的であると評価することができるところ、かかる方法により抽出された別表6-1から別表6-4までの比較法人の代表取締役及び取締役の役員報酬ないし役員給与の最高額についてみると、いずれの対象事業年度についても、7番又29番の法人の代表取締役及び取締役の給与が最高額となっている。7番の法人については、総売上金額がA社をやや上回り、改定利益や純資産額は、それ以上にA社を上回っており、29番の法人については、総売上金額はA社より低い、改定利益や純資産額は、A社を上回っており、A社との比較においても相当に経営状況がよいと評価することができる。

(6) 本件役員ら給与の額に「不相当に高額な部分の金額」があるか否か

本件役員らの職務の内容は、酒類の製造及び販売等を目的とする法人の役員として、一般的に想定される範囲内のものであるということができ、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までは評価し難いところ、本件各事業年度におけるA社の売上げや収益が、その前に比してい

れも減少し、使用人に対する給与の状況に変化はないにもかかわらず、本件役員ら給与の総額のみが増加しており、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、類似法人の中で役員報酬ないし役員給与の最高額となっている7番又は29番をも上回るものであり、しかも上記2法人は、A社との比較においても、相当に経営状況がよいと評価することができることからすれば、本件役員ら給与には、不相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、不相当に高額な部分の金額に該当するというべきである。

したがって、本件役員ら給与のうち、処分行政庁が不相当に高額であるとした部分、すなわち、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部分の金額は、不相当に高額であるというべきである。

2 本件退職給与のうち、「不相当に高額な部分の金額」の有無

(1) 役員退職給与～功績倍率法～

本件退職給与は、平成21年6月29日に開催されたA社の臨時株主総会において、功績倍率法（退職する役員の最終月額給与の額に、その役員のその内国法人の業務に従事していた年数及び功績倍率を乗じて算出する方法）により、甲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乗じて算定されたものであることが認められ、平成22年3月期更正処分においては、甲の代表取締役としての最終月額給与の適正額を前提に、代表取締役としての在職期間15年及び功績倍率3.0を乗じて算定した金額を超える部分は不相当に高額であるとされている。

(2) 甲の最終月額給与の相当額～比較法人の代表取締役給与の最高額

比較法人（類似法人の改定利益金額及び純資産額について、A社の本件各事業年度の改定利益金額及び純資産額のそれぞれ0.5倍以上2倍以下の範囲内に該当しない事業年度を除外し、特殊性が高いと認められる事業年度を除外して本件各事業年度ごとに抽出した4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といわざるを得ないから、甲に対する役員給与については、その職務の内容等が、A社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相当に高額な部分の金額であるとするはできないというべきである。そして、各比較法人のうち代表取締役に対する給与額の最高額の高い上位2法人（番号29・番号7）は、不相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ということをおろそかにするべきではない。

いことを考慮すると、上記最高額を超えない限りは不相当に高額な部分の金額があるとはいえないと解するのが相当である。

そこで本件において、甲の職務の内容等を検討すると、前提事実及び証拠によれば、甲は、昭和40年に高等学校を卒業すると同時に、A社の前身であるBで働くようになり、昭和60年にA社が設立された際に専務取締役、平成6年に代表取締役に就任しているところ、Bで働き始めて以来、幅広い層に楽しめる泡盛の開発を続け、それに成功するなどし、平成21年6月に代表取締役を退任するまで代表取締役を務め続けたこと、A社が、平成8年以降、売上高や経常利益を大きく伸ばすなどの成長をしたことが認められるところであり、これらの事情によれば、甲もA社の成長に際し、実質的にも相応の貢献をし、代表取締役の退任時までA社の経営に貢献したものと評価することができる。

本件においては、代表取締役に対する役員給与の最高額について、比較法人4法人のうち上位2法人と下位2法人との間に大きな乖離がみられ、しかも、その平均額についても各比較法人の代表取締役に対する役員給与の最高額との間に大きな乖離がみられるという状況であるところ、甲のA社における従前の職務の内容等に照らすと、A社の経営や成長等に対する相応の貢献があったというべきであって、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があるとは認められないから、甲の代表取締役としての役員給与のうち、上記の平均額を超える部分が、不相当に高額な部分の金額であるとすることはできない。そして、比較法人の代表取締役に対する給与について、不相当に高額な部分の金額があるとはいえない本件においては、甲の役員給与が上記の最高額を超えない限りは、不相当に高額な部分の金額があるとはいえないと解すべきである。

(3) 本件退職給与に「不相当に高額な部分の金額」があるか否か

比較法人の代表取締役に対する給与の最高額(年額)を12か月で除した給与月額に業務への従事期間24年と、功績倍率3倍を乗じた金額を超えない限りは不相当に高額な部分の金額があるとはいえないというべきところ、A社が甲に対して支給した本件退職給与は、6億7000万円(新聞報道)であるから、不相当に高額な部分の金額があるとはいえないこととなる。

【コメント】

本判決では、役員給与(報酬)・役員退職給与に「不相当に高額な部分の金額」があるか否かについて、功績倍率法における最終月額給与の判定を含め、主に類似法人の役員給与(報酬)の支給状況等に基づき判断されている。被告は、類似法人のうち比較法人の役員給与(報酬)の最高額の平均額との比較に基づき判断すべきと主張したが、裁判所では、いずれも最高額との比較で判断されている。

その結果として、役員給与(報酬)は、類似法人の最高額を超える部分は「不相当に高額な部分の金額」(処分行政庁の更正処分と同じ)と認定され、その部分

は損金の額に算入されないとされ、役員退職給与は、「不相当に高額な部分の金額」がないとして、その全額を損金の額に算入することが認められた。

なお、本件は、原告が控訴し、今月中にも控訴審判決が出される模様である。

《関連ホームページ》

OTAINSホームページ

<http://www.tains.org/>

以上