



[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～

第 66 回 2016 年 (平成 28 年) 6 月 2 日
租税判例研究会座長、中央大学名誉教授、税理士
大淵 博義

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

<MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ>

<http://www.mjs.co.jp/seminar/kenkyukai/>

<MJS租税判例研究会・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¹～

大 淵 博 義

1. 過大給与認定の問題認識

本件訴訟は、原告・X酒造株式会社(以下「原告」という。)が代表取締役等の役員に支給した役員給与(報酬)が不相当に高額(「過大」と表現する場合もある。)であるとしてその高額部分の損金性を否認した課税処分及びその代表取締役の分掌変更に伴い支給した役員退職金の不相当に高額な部分の金額の損金性を否認した課税処分の是非が争われているものである²。

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な要素に影響される側面があるといえるからである。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、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ってよいであろう。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、個別役員の給与額は、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、非上場法人にあつては、実名の企業名の役員給与が開示されることは期待できないところであり、しかも、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の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³。

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、その役員の職務内容、勤務実績等、さらには当該法人の業績等に照らして、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の1つの判断基準(要素)として位置付けて

¹ この書面は、残波事件の控訴審裁判所に提出する予定の意見書(未定稿)をまとめたものである。

² ここでは、「役員給与」とは役員報酬と役員退職金の双方を含む概念として使用し、役員給与のうち、役員報酬のみを指す場合は「役員給与(報酬)」と表現する。

³ 一部民間大企業の調査・アンケート等に基づいた役員給与の支給の実態が開示されているが、かかる調査資料では、その役員の職務内容や役員の貢献の程度等は一切不明であるから、役員の給与水準を知りうるという点で参考にはなっても、それを踏まえて、個別具体的な役員給与の額を決定するか、その支給額の妥当性を判断することは困難である。

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位置付けられたものであり、過大役員給与の否認規定の制度的趣旨の変容にも留意すべきである。

また、かかる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、過大役員給与を支給した当該法人の法人税額と役員給与に係る所得税額の合計額と適正役員給与（報酬）のそれとを（いわゆる法人個人一体の主体から流出される租税負担額）対比すれば、過大給与を支払った場合の法人税と個人の所得税負担が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が生じているということも看過すべきできない。

ソフトバンクの外国人の代表取締役副社長に就任したニケシュ・アローラ氏は、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(株)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⁴。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」という評価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。

そこで、このような視座からの検証を含めて、以下では不相当に高額な役員給与の認定に当たって、前提となる考慮すべき論点について検証し、その後、本件訴訟の争点に即した税法上の事実認定と税法解釈の法的所見を報告することとする。

2. 過大な役員給与の否認法理とその本質

(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

⁴ <http://blogos.com/article/132497/>（別添資料参照）。

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者であるが、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に、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)があるが、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は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うこともできる事案である。また、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あり⁵、しかも、後に述べるように、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、後に述べる平成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)の否認事例にかかる判決はみられないという点を指摘しておきたい。

一方、過大役員退職金の否認事例は、例えば、役員の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⁶。

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 |

⁵ その多くは、代表取締役等の妻等の親族に対する非常勤の役員で役員としての本来の業務に専念しているという者ではなく、一見して不相当に高額と思われる役員給与(報酬)を支給した事例の判決である。

⁶ 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、功績倍率が低いのは勤続年数が短い役員の支給事例が否認されたものである。

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、法人が偶発的に計上された収益（益金）に対する法人税課税を回避するための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⁷の経営能力を金銭的価値として定量的に測定することは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と評価できるであろう。

(2) 法人税法 34 条 2 項の「不相当に高額な部分」の文理上の意義とその判断基準

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 卷 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 卷 12 号 2327 頁）も、「要するに、役員⁷の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 年度法人税法の全文改正前では、過大役員給与の否認は、少数の株主で支配されている同族会社ゆえに行われるお手盛りによる法人税の租税回避を防止するために、同族会社の行為計算の否認規定（法 132）を適用して、その過大部分の損金性を否認していたものであり、それを一般的な否認規定として、昭和 40 年度改正により、過大役員給与の損金不算入の個別規定として措定されたという経緯がある。

このような経緯からも分かるとおり、租税回避行為としての異常、不合理な行為と認められる不相当に高額な役員給与（報酬）及び役員退職金の損金控除を否認するという同規定の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⁷の職務執行の対価として高額である事例⁷の損金性を問題にすると

⁷ 例えば、代表取締役の非常勤の取締役の妻が、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、役員としての職務の実際の執行との間に、大きな開差があり、正に、その業務の内容に照らしてふさわしくない金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

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⁸。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。⁹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いる¹⁰。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が、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、類似法人の役員の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。

換言すれば、このような一見して客観的に明白な過大給与等の支給事例を取り上げて否認するという論理は、法人税法34条2項を受けた同施行令(70条)において規定する、類似法人の支給状況、つまり、類似法人の平均役員給与額又は平均功績倍率に基づく平均的な役員退職金の額を上回る部分が、常に不相当に高額な役員給与であり損金性を有しないとして否認する趣旨ではないということの意味している。

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(株)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、その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・[別添参照](#))。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、当該役員の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、当該の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

の当然の否認である。

⁸ この点につき、国税当局に勤務していた当時に執筆した拙著『役員給与・交際費・寄附金の税務』(税務研究会1990年・旧版)221頁において指摘していたところであり、その後の論稿(「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)等においても夙に強調しているところである。

⁹ 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。

¹⁰ 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。

いえても、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。

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ると思料する。換言すれば、そのような要因で決定された役員給与(報酬)は、もはや、他の類似法人の役員給与(報酬)の平均値等と比較することは不適切であるということの意味している¹¹。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と思料する。

したがって、過大役員給与の認定判断においては、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等の内容から判断して「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、類似法人の役員の平均報酬額や平均功績倍率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年度税制改正による役員給与制度の改正により、役員賞与も役員の労務の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て不相当に高額な役員報酬を支給して損金に算入した租税回避行為を、過大報酬の過大部分の支給を「役員賞与の支給に引き直して損金不算入」とする租税回避否認の法理は消滅し、同年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。

¹¹ 特に、昨今のヘッド・ハンティングにより就任した役員に対する処遇は、相当高額な役員給与(報酬)の支払いを条件になされているところであり、かかる場合には、もはや役員給与(報酬)の過大性を問題にすること自体が疑問というほかはない。

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という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としての贈与としての性格、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認識として正鵠を射た解釈というべきであろう¹²。

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の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理解することができる。このことは、そもそも、類似法人の役員給与の支給事例を前提に、その各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。

ちなみに、2001年8月25日付け日本経済新聞(朝刊)(別添参照)に、東京証券市場の第I部上場企業の三陽商会株式会社の創業者の代表取締役の退任に際して、30億円の役員退職金が支給されたことが報道されているが、これを税務当局が不相当に高額と認定して否認したとは考えられないが、それは代表取締役の退職に際して、報酬の後払いとしての役員退職金を支給するに際して、創業者として当該法人を上場企業にまで発展、成長させて業績を上げた当該代表取締役の功績を評価して、同法人の多数の株主が当該役員退職金の支給額を株主総会において承認したものである以上、その評価自体に社会通念上、客観的合理性、相当性が認められことから、当該法人の業務遂行上、職務執行の対価性を有する適正な役員退職金の金額ということに異論を唱える余地はないはずである¹³。

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、課税庁の私的自治に対する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

¹² 従前、過大な役員報酬の支給については、その過大部分は職務執行の対価性を欠く無償の供与として寄附金と認識し、それを受領した役員は法人からの贈与ではあるが、それを継続的に受領していることから雑所得として課税するという議論がありえたところであり、また、過大な役員退職金の支給も同様に、法人から退職した役員に対する贈与(寄附金)と認定して、退職役員が受領した当該過大部分の退職金は一時所得とする議論がありえたところである。しかし、当該法人が支給する役員報酬又は役員退職金は役員としての職務内容やその貢献等の評価に依存するものであり、その評価は当該法人の個別的な主観的な評価に帰着することから、類似法人の支給事例をもって過大給与を実質的な贈与と認定することは困難であるということである。

¹³ 課税庁がこの30億円の役員退職金を不相当に高額であるとして否認するのであれば、当該退職役員の創業者として、また、長年の代表取締役としての功績・貢献等、その経営能力を個別に否定する論拠を立証する必要がある。しかるに、これを類似法人の平均値又は最高値の数値に基づいて不相当に高額な役員退職金の額を認定することは、そもそも許されないし、法の予定するところでもない。

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。

(4) 本件原告の役員給与の支給と節税（租税回避）対策との関連

本件は、原告が代表取締役及び他の役員に対して支給した役員給与（報酬）について、課税庁が過大とした役員給与（報酬）を支払ったものであるが、かかる役員給与（報酬）の支払いによる法人と個人の同族株主グループ全体の拠出する法人税と所得税の納税額の総額と、課税庁が認定した「適正役員給与（報酬）額」の支払いを前提とした上記納税額の総額とを比較すると、本件原告及び同族株主が支払った後者の納税額が多額となり、したがって、原告が夙に主張しているように、本件役員給与（報酬）の支給は租税回避（節税）のために行われたものではないということに留意すべきである。

そうであれば、原告と同族株主のグループから拠出される納税額が不利となっても、本件役員給与（報酬）が支給されていることの真の意図は、長年に亘る役員原告に対する貢献とその結果の法人の業績を評価し決定された当該役員の職務執行の対価として支給したということにはかならない。しかして、かかる原告の代表取締役等の経営能力により、原告の優良な業績の継続的持続による事業の拡大、発展に貢献した代表取締役等の役員の経営能力、特に、泡盛製造の新技术の研究開発に成功したことによる売上げの増大による原告の飛躍的発展という顕著な貢献、その結果の無借金経営の達成等の当該代表取締役等の役員の特筆すべき経営成果に鑑みれば、沖縄県及び南九州4県の狭い範囲の焼酎製造業者から売上倍半基準により比較類似法人として抽出し、その平均値又は最高値の役員給与（報酬）の金額と比較して「不相当に高額な役員給与（報酬）の額」を認定することは、本件原告の代表取締役の稀有な技術研究能力と経営能力を捨象しことにかならないものであり、極めて不適切であることは、社会通念又は経験則に照らして自明のことであると思料する。

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の過大給与の否認の法的性格は、その職務執行の対価的性格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、上記のような類似法人の平均値課税による過大給与の認定課税は、本件のような代表取締役の稀有な技術開発能力、経営能力を評価して支給された役員給与の過大性認定に当たっては不合理、不適切であるというべきである。

3. 「不相当に高額な部分」の認定に関する個別的論点と具体的当て嵌め

以上では、過大役員給与の認定に当たっての基本的出発点となる論点について論じたものであるが、これに加えて、過大役員給与を否認する規定の解釈上の論点と本件事案への当て嵌めに関する具体的な問題点を検討する。

(1) 法人税法施行令70条と「不相当に高額な部分」の認定基準

過大役員給与の損金不算入の規定(法34②)を受けた同施行令70条で定める「不相当に高額な部分の金額」では形式基準と実質基準の判断基準を措定している¹⁴。

同施行令70条1項イでは、不相当に高額な役員給与の金額について、「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の額が、当該役員の職務の内容、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」と規定しているところである。

このような判定基準を「実質基準」と呼んでいるが、そこでは、①役員の職務内容、②その法人の収益の状況、③使用人に対する給与の支給状況、④業種・規模が類似する法人の役員に対する給与の支給状況等、の各要素に照らし、役員給与が過大であるか否かを総合的に判断するとしている。ここで注意すべきことは、①ないし④の要素は、過大役員給与の判定の例示的要素であるにすぎず、これを固定的、硬直的に考えるべきではない。このことは、④の「支給状況等に照らし」として、「等」という文言を付加し、続いて「照らして」とされていることの文言の意味を解釈すれば、法は、①から④の要素以外の判断要素の存在を前提とし、かつ、前述した法の趣旨目的に即して総合評価して、不相当に高額な給与といえるかどうかの判断を行うという意味として理解すべきである。

換言すれば、機械的、平板的に類似法人の平均額又はその最高額を超える部分の金額が、「不相当に高額な部分」の役員給与と認定することを意味しないということである。そこで、以下では、この4要素の持つ意味を検証しておくこととしたい。

① 職務の内容

この要素は、例えば、役員給与が専務取締役、常務取締役等の役付役員か否か、加えて、取締役が総務担当、営業担当等の担当業務の相違があることから、その職務内容により役員給与(報酬)の額が異なることがありうることを前提として、法は「職務の内容」という要素を加味したに過ぎず、それ以上の特別の意味を有するものではない。

この要素が過大認定の要因となりうるるとすれば、例えば、①代表取締役の地位にあるが、実質的には息子等の取締役が代表者として経営を行っている場合で、その代表取締役の報酬が、他の取締役や従業員の給与支給額に比して高額である場合、②取締役の妻が家事にも従事し、その職務に専念できない状況にあり、また、その職務内容から従業員等の給与額に較べて不相当に高額である場合、③会社のオーナーの親族等の役員が若年であり、その職務の実際の内容に比して、また、他の取締役の報酬額に較べて高額である場合、等が否認の対象の検討のために抽出されることになるであろう¹⁵。

¹⁴ ここでは、本件事案に即して実質基準について論じ、形式基準に関しては論じないこととする。

¹⁵ 大淵博義『裁判例・裁決例からみた役員給与・交際費・寄付金の税務(改定増補版)』税務研究会出版

②「法人の収益の状況」

この要素は、常に一般化して重視する要素と位置付けることには疑問がある。なぜならば、法人の各事業年度の収益の状況によって、役員の方務提供の対価である役員給与（報酬）の額が比例的に左右されるものではないからである。このことは、収益が半減したからといって、過去の事業年度と同様の職務執行のための方務を提供している以上、その役員の方務執行の対価である役員給与（報酬）を減額又は半減されるべきであるという議論は当然には成り立ちえないということである¹⁶。

このように、役員給与（報酬）と法人の収益状況との関係には、明白な相関関係がない以上、この「収益の状況」という要素の位置付けは、例えば、その法人の収益・利益の増加又は減少している程度以上に、役員給与（報酬）額を異常に増額させた場合等、過大役員給与（報酬）の検討のための事例として取り上げられるという程度の要素として位置付けるべきであろう。

本件訴訟においても、平成18年2月期の売上、経常利益等の数値と係争事業年度のそれとを比較しているが、かかる比較は参考程度の状況を示すものにすぎず、過大役員給与（報酬）認定の適法性の論証として有意な比較ということとはできない。

特に、被告主張の矛盾点として強調して指摘しておきたいことは、平成19年2月期の過大役員給与（報酬）の認定に当たり、平成18年2月期の売上状況等の数値を比較していることである。被告（課税庁）の主張は、原告の平成19年2月期の売上高又は経常利益の額は、前期の平成18年2月期に比較して減少しているにもかかわらず、役員給与（報酬）額が増額されていることを指摘しているが、これはお角違いであるということが理解されていない。

すなわち、平成19年2月期の原告の役員に対する給与（報酬）の額は、前期の平成18年2月期における業績等に基づいて事前に決定されるものであり¹⁷、平成19年2月期の役員給与（報酬）の決定に際して、終了していない進行中の同期の業績等を参考にして決定することは不可能であるということである。

このことは、本訴における主張のように、事後的に、平成19年2月期と同18年2月期の収益の状況と役員給与（報酬）の関連を見ることは、その結果の事象を知るという意味にすぎず、平成19年2月期の役員給与（報酬）の決定及びその結果の給与が「不相当に高額」であると認定する要素となるものではない。被告の両事業年度を比較して論難している主張は無意味な比較検証であるということである。

局（1996年）101頁以下参照。

¹⁶ 一定期間で考えれば、役員給与（報酬）への影響がありうるとはいえるが、その収益の状況が必然的に役員給与（報酬）に影響するという断定的な論理は成り立たない。景気の低迷の時にこそ、経営者責任による資金繰りの努力、立ち直るための様々な施策の実行等、経営者としての職務執行は好況時以上の業務執行が行われているということがいえるのである。

¹⁷ 原告が経営計画に基づいて役員給与（報酬）は決定されるという主張を展開しているのは、このような点を考慮しているからにほかならない。

ちなみに、前期と当期の売上高又は経常利益等の伸び率を斟酌して、前期の代表取締役の役員給与（報酬）額360万円にその伸び率1.5倍を乗じて、当期の適正役員給与（報酬）額を540万円と認定、これを上回る1,260万円を過大役員給与（報酬）として否認した更正処分を適法とした名古屋地裁平成6年6月15日判決（訟務月報41巻9号2460頁）があるが、これも、理解に苦しむ判決というよりも、明らかに誤った判決というべきである。

なぜならば、売上高の増減又は経常利益率の増減により、役員給与（報酬）の額が相関的に決定されるという論理も、また、企業社会の慣行も経験則もないことは明白だからである。

仮に、このような手法を採用するのであれば、少なくとも、前期の代表取締役の360万円の役員給与（報酬）が¹⁸、適正な職務執行の対価である代表取締役の適正な報酬であるということを証明することが不可欠であることは自明のことである。

しかるに、同判決は、このような検証を怠り、機械的に利益率の伸び率を採用して過大役員給与（報酬）を認定したものであるが、同判決は、前期の360万円の役員給与（報酬）が、不況が続いたために従業員給料の引下げを回避して、代表取締役自らの給与を切り下げた結果であるという、同族会社であるが故の特異な事情を理解していないために、誤った判決を言い渡したものと思料する¹⁹。

③ 「使用人に対する給与の支給状況」

役員職務内容と使用人の職務内容とは異質なものであり、直接的に、使用人給与の支給状況が役員に与えるという関連性はない。しかるに、かかる要素を法が措置したのは、例えば、過大役員給与（報酬）の支給が疑われる使用人兼務役員につき、使用人部分も含めて過大役員給与（報酬）の額を判定する場合、使用人の支給状況が問題となりうるからである。加えて、現実には、代表取締役の妻等の家族役員が家事の傍らで、接客等の僅かな業務しか従事していない場合には、過大な役員給与（報酬）の認定の参考に使用人の給与の支給状況が斟酌されることはありうるであろう。

しかるに、本件訴訟事案における代表取締役等の役員に過大認定に当たっては、そこで使用人の支給状況を比較することは意味のない比較であるといえるであろう。

④ 「類似法人の役員に対する給与の支給状況」

<基本的な理解>

¹⁸ この額は、当時の大学での初任給の平均額よりもやや上にある程度の給与である。また、増額した当期の報酬額1,800万円の報酬も、上場企業の使用人のサラリーマンの部長クラスの給料と同程度と推測されるが、かかる使用人給料と同程度の役員給与（報酬）が、「不相当に高額」と判断することの不自然さを理解して欲しいものである。なお、この事件の課税処分は、類似法人の平均値の報酬額800万円余を適正報酬としている。

¹⁹ この判決の問題点の指摘については、大淵前掲書（注14）89頁を参照。

第4の要素は、「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状況」である。この類似法人の支給状況により現実の過大役員給与（報酬）の額が認定されているのが、現在の判決からうかがえるところである。

しかしながら、過大役員給与（報酬）を認定した判決事例の大半は、その役員が代表取締役の妻等の親族で非常勤、その職務執行の内容も使用人と変わらない状況にある場合であり、一見して、その過大性が窺われる事例である。

かかる場合に、「不相当に高額な部分」の役員給与の額の認定に当たっては、いわゆる「倍半基準」により類似法人を選定して、その平均の役員給与（報酬）額又はその最高額を採用して認定するということが行われている。

かかる事例の過大給与額の認定は、その具体的な過大役員給与（報酬）額を認定するに当たり、当該役員給与（報酬）の支給額が「一見して明らかに（ふさわしくないほどに）高額」であるという前提事実がある場合であり、このような場合には、類似法人を選定するに際しては、その所在地域、同業種・同規模の程度を弾力的に考えたとしても²⁰、それほど不合理な事態は発生しないという認識であろう²¹。

ところが、本件訴訟事件の役員給与（報酬）の支給のように、その売上金額、経常利益等、さらには、代表取締役の多大な貢献の程度等の客観的事実に照らして、代表取締役に支給した報酬額が「一見して明らかに（ふさわしくないほどに）高額」であるとはいえない事例である。したがって、「不相当に高額な部分」の給与額を認定判断する場合に当たっては、相当程度厳密な類似法人の選定が要求されることは当然のことである。

その場合の類似法人は高度の蓋然性のある類似性を有した類似法人の選定が必要であるということ、言葉を換えれば、役員給与（報酬）の支給額には、その役員の職務執行の役務提供に対する報酬としての対価性を欠く「不相当に高額な部分」が含まれていると認定するわけであるから、その役員の職務執行に対する対価的性格を有しない部分の金額、すなわち、贈与的な意図をもった役員給与の支給であるという客観的事実の存在を証拠に基づいて合理的疑いを入れないが程度に証明することが要求されるということである。

そこで、このような類似法人の類似性の高度の厳密性を充足するためには、①類似法人の選定対象地域の種類、②比準する類似法人の性格（同族会社か非同族会社か）、③同規模の選定基準の倍半基準の是非、という視点からの検証が必要となる。

そこで、このような視点から、本件訴訟事案の類似法人の選定における基準についての問題点を個別に検討することとしたい。

＜類似法人の選定対象地域の種類＞

本件訴訟では、類似法人の選定地域として沖縄及び南九州4県に限定して、売上高倍半基準により抽出している。

²⁰ 所在地域に関しては、一定の限定的範囲であるとしても許される。

²¹ これまでの判決事例の多くはこのような事例であるということが出来る。

ところで、後に述べるように、同業者（類似法人）の平均的経営比率を求めて個人所得の推計課税を行う場面においては、その納税者の事業が行われている地域（所轄税務署管内等）に所在する同業者に限定して選定することは、当該地域における事業経営の一般的共通性を認めることができるから、その合理性が認められる。ところが、本件訴訟事案のように、役員給与（報酬）又は役員退職金の職務執行の対価性の有無を認定して、その対価性を否定する場面において、その類似法人の地域を限定することは問題がある。

何故ならば、役員給与の支給額の決定に際しては、その各地域において無視できないほどの地域的格差が認められるという性格のものではないからである。

殊に、役員給与の多寡は、その企業内部における役員の貢献の程度により大きく左右されるものであるから、企業の外部者が、その役員の当該企業における貢献度を内部的（主観的）又は外部的（客観的）に評価して、定量的な価値評価（金額的評価）として測定できるという性格のものではない。いわば、個別企業が、過去の業績等の向上と企業の発展を斟酌し、今後の経営計画の実行に向けた貢献という期待的側面も含めて、加えて、日本の取引社会における役員給与の支給実態をも含めて総合的に決定されるという側面を失念してはならない。

言葉を換えれば、役員給与の支給額の決定は、私的自治の領域の問題として考慮すべきものであり、特に、平成18年度の税制改正後の役員給与の過大認定の本質は、役員の職務提供に係る対価性の欠如、欠落、つまり、その給与の性格が、当該企業から当該役員に対しての贈与的性格の支出と認定することに他ならないから、これを証明するためには、本件のように、沖縄と南九州4県の狭い地域に限定して類似法人を求めることの合理性は認められない。

むしろ、泡盛の製造販売のトップメーカーとしての本件原告は、日本全国の飲食店等又は消費者を対象に販売網を拡大して事業展開を図っていることを考慮すれば、類似法人の選定は、我が国全域を対象として抽出することがより合理的である。これを失念して、狭い範囲の地域に限定して抽出した類似法人に基いた過大給与の認定の合理性には大いに疑問があるといえることができる。

<比準する類似法人の性格（同族会社か非同族会社か）>

～同族会社の特異性と類似法人としての比準性の欠如～

過大役員給与の否認は、古くから租税回避行為の否認、つまり、同族会社の行為計算の否認規定の適用対象とされていたところである。しかして、その行為計算の否認の「不当減少」とされる取引の行為は不合理、不自然な行為を否認するというものであるが、この場合の判断基準は、古くは「非同族会社比準説」であったが、昨今の通説は、「経済的合理性基準説」によっている。

ところが、過大役員給与の否認に関しては、その給与の支給という行為そのものの合理性が問題とされているのではなく、支給した役員給与額が「不相当に高額」か否かが問題

とされるものであるから、「経済的合理性基準説」に立って判断するというよりも、数多くの株主の存在により、お手盛りによる過大給与の支給は行なわれまいであろうという視点から、非同族会社で支給されている役員給与の支給額が、標準的な公正な支給額であるという前提に立つ「非同族会社比準説」によることが合理的であると考えている²²。

また、中小企業を中心とした同族会社においては、欠損金を計上した場合には、会社の維持存続を図るために使用人給料の支給水準を維持しつつ当該役員給与（報酬）の額を大幅に縮減する場合があります、また、逆に、このような役員給与（報酬）を縮減していた場合に業績が回復した場合には、その売上高の利益金額の伸び率以上に役員給与（報酬）を増額する場合があるということは、同族会社の支給事例の特質でもあるということを失念してはならない²³。

したがって、前期等の収益・利益状況と比較して、その増加割合に比較して役員給与（報酬）額の増額割合が大きいという理由で、過大役員給与（報酬）を否認することは誤りであるということができる。

その意味では、過大給与の認定に当たっては、類似法人のうち、同族会社を除く非同族会社に限定することが合理的であるというべきである。特に、本件における類似法人の選定基準は非同族会社に限定されてはいないので、本件における類似法人には、多くの同族会社が含まれていると推測される。

そうであれば、その同族会社の特異性に鑑み、非同族会社の類似法人を可能な限り多数抽出するめに、上述したように、全国的地域にまで選定対象範囲を拡大して抽出することが妥当である²⁴。

ちなみに、昭和40年度の法人税法の全文改正前における「同族会社の行為計算の否認規定」を適用した事例で、上記の視点から、類似法人5社の中に同族会社が含まれていたことを根拠の一つとして、過大役員報酬の否認処分を取り消した判決として、東京地裁昭和33年12月23日判決（行集9巻12号2727頁）がある²⁵。

次に、最も問題の多い、「倍半基準」の問題点について検証することとするが、この点については項を改めて論ずることとしたい。

(2) 同業種・同規模法人選定の「倍半基準」と平均値課税の問題点

²² 昭和40年以前の同族会社の行為計算の否認規定による過大給与の否認の判決は、非同族会社比準説に立っており、したがって、原則として類似法人に同族会社は含むべきではないという理念の下で、比準する類似法人は非同族会社の選定を標榜し、類似法人に同族会社が多数含まれている場合には、その給与の過大認定は不合理として取り消されていた事例がみられるところである（注24参照）。

²³ 前述した名古屋地裁判決は、このような事例であるが、税務当局及び裁判所が、このような同族会社自体の特質を失念したところに誤謬と評価できる過大役員給与（報酬）の否認が支持されたものである。

²⁴ ここで述べた問題点については、前述した名古屋地裁判決を批判した拙稿「過大役員報酬の認定とその基本的法理—名古屋地裁判決に触れて—」税務通信No. 2,419、No. 2420に詳細に論じている。

²⁵ この控訴審では類似法人の数を抽出するために選定地域の範囲を拡大している。このほかに、類似法人の大半が同族会社であると認定して過大報酬の否認を不当とした判決として、広島地裁昭和35年5月17日判決（行集11巻5号1472頁）があるが、これも、控訴審で選定対象地域を広げている。

ア 「倍半基準」出現の経緯

「倍半基準」とは、本件原告の同業種のうち、原告の売上高の0.5～2.0にある比準法人を類似法人として選定するものであるが、その際には、それぞれの実情に応じて、純資産価額や従業員数の基準も採用される場合がある。

かかる倍半基準の方式が採用されたのは、昭和30年代から60年代前半にかけて、課税当局は、納税非協力団体に属し税務調査に協力しない事業者（特に個人）に対して、同業種同規模の事業者（以下「同業者」という。）を選定し、その平均的な売上総利益率、原価率、人件費率等の同業者率により、売上高等又は事業所得金額を推計して推計課税を行っていたが、その際の実業者選定の基準が倍半基準である。

しかしながら、最も合理的な同業者は、「同規模事業者」とされているように、推計課税の対象者である納税者の売上高、仕入高（売上原価）等が最も近似する同業者の同業者率により所得金額を推計することが合理的であることはいうまでもないが、これによる場合には、その納税者の同業者の選定に困難を伴い、存在しないか、また、少数の同業者に限定されることになる。そうとすると、現実には推計課税は断念せざるを得ないことになるか、又は少数の同業者の同業者率により推計課税をせざるを得ないことになる。

ところが、このような少数の事業者の同業者率による推計は、規模の類似した同業者といえども、その業態の中身、取扱品目の比重の差異、さらに薄利多売の経営方針等の相違、使用人の数等の差異等、様々の事業上の特殊事情が想定されることから、少数の同業者の平均値である同業者率による所得推計の合理性に疑問が生じるという弊害が問題とされたのである。

そこで、比準同業者の数を増やすために考案されたのが、売上高の倍半基準である。そこで得られた多数の同業者の売上利益率等を平均することにより、それぞれの同業者の異なる経営上又は事業上の相違（特殊事情）が捨象され、その平均値に包摂されることで合理的な平均同業者率が算定されることになる。そして、把握した当該納税者の実額仕入高（推計の柱）と当該平均同業者率を使用して売上高を推定、最終的に所得金額を推計により算出して公平な課税の実現が果たされるという点に、この「倍半基準」の合理性が論じられ、裁判等で広く認知されてきたという経緯がある²⁶。

イ 役員給与の過大認定における「倍半基準」とその是非

²⁶ 申告納税制度の下では、本来、実額による申告納税が前提とされており、したがって、例えば、調査非協力的な納税者の推計課税は、税務調査の際に、申告内容の説明義務を懈怠した納税者に対する課税であるという特異性があるから、「倍半基準」により多くの同業者を選定し、その利益率を平均して算出した同業者率による推計には、各同業者間の特殊事情を平均の中に捨象して包摂された利益率による質的な合理性のある推計課税というほかに、当該非協力的な納税者という相対的な評価を背景として、厳格な類似性は要求しなくてもやむを得ない背景がある。そこに多くの同業者を抽出する倍半基準の特質を見出すことができる。

役員給与（報酬）及び役員退職金の「不相当に高額な部分の金額」を算定するうえで、このような倍半基準を採用することの合理性は別途考慮すべき論点である。前述した所得金額の推計課税に利用される倍半基準とは異質な要因が含まれているからである。

また、すでに述べたように、平成18年度の役員給与制度の改正前は、労務の対価性を欠く利益処分とすべき高額な役員退職金の支払いを、損金経理した法人処理を否認する規定として位置付けられていたものが、同年の改正により、従前役員賞与も利益処分の役員退職金も、原則として業務執行の対価的性格の損金として容認された以上、これに該当しない過大役員給与の認定は、より厳格に職務執行の対価性の欠如を証明することが要求されていると解すべきである。このような最近の税制改正を踏まえると、改正前にもまして、過大役員給与の否認は謙抑的に行われなければならないと思料する。

そこで、「倍半基準」が絶対的な基準でないことは、施行令70条1項の文理上からも、また、すでに論じた論点を正解すれば明らかであると考えられるから、かかる倍半基準により抽出された類似法人の平均役員給与（報酬）額が適正額であり、それを超える部分の当該法人の役員給与（報酬）の額は「不相当に高額な部分の金額」であるとして、平板的、機械的に認定することが許されないことは当然の事理であるといえよう。

つまり、平均額の意義は、平均額よりも高額又は低額な役員給与の支給事例を含んだ額（率）であるから、類似法人が支給した平均額より高額な役員給与額は過大認定の可能性があるにもかかわらず、それを否認できないという矛盾点があり、また、納税者にとっては、そのような類似法人の役員給与の実態を知りうる立場にはないという問題点もある²⁷。納税者は、せいぜい、報道され知りうる企業社会の役員給与の額を前提としつつ、その個別企業の業績や貢献の程度を客観的事実に基づき、かつ、その法人内部の主観的な価値評価によって、役員給与の額が決定されているというのが実情である。

その上で、仮に、当該役員が非常勤等でありその職務の内容等から、その支給した役員給与額が社会通念上又は取引社会の経験則に照らして、一見して明白に過大であり、「不相当に高額な部分」が含まれるという高度の蓋然性をもって推定できるのであれば、かかる倍半基準による類似法人の平均値をもって、過大給与の認定が合理性を有するという認識がありえないわけではない。

しかるに、本件原告のように、長年、多額な収益を獲得して、泡盛の製造において新技術を開発して売上の増大に貢献し、原告の成長発展に寄与した代表取締役等の長年の貢献に報いるために、本件役員給与（報酬）及び代表取締役への役員退職金が支給されたものであるから、これを倍半基準によって抽出した類似法人の平均役員給与（報酬）額又は平均功績倍率をもって、過大な役員給与（報酬）額又は過大な役員退職金と認定し否認することは許されない。仮に、最高値の金額又は数値に比準して「不相当に高額」な役員給与額を認定したとしても、それが当然に適法と認定できるものでもない。

²⁷ 三木義一『現代税法の人権』勁草書房（1992年）219頁等は、このような視座から指摘し、平均値課税は納税者の予測可能性を阻害する課税要件明確主義違反であると述べている。

何故ならば、本件役員の業務内容や過去の貢献、将来の貢献の期待を含めて決定された本件原告の役員給与の支給額が、誰の目から見ても、相応しくないほどに一見して明白に異常、不合理で「不相当に高額な役員給与」とであると認定できない本件役員給与について、そもそも、倍半基準により選定された類似法人のうち、原告の売上高の半分程度の売上高の同業種法人が支給した役員給与（報酬）の額を含めた「平均役員給与（報酬）額」を超える金額が、「不相当に高額」とであると認定すること自体が違法というべきであろう。

これに対して、過去の判決では、平均値によることが、類似法人の特殊事情を捨象して平均化されることからの合理性を論じているが、それは、すでに述べたように、租税負担の公平の見地から、帳簿保存義務違反又は調査非協力の納税者に対する避けて通れない推計による所得課税の議論であり、これと極めて個別性の強い過大役員給与の認定とを同列に論ずることは許されない。

その意味では、役員給与が「不相当に高額」な給与であるという認定に当たっては、① 先ず、当該役員の業務内容を前提とすれば、誰が見ても一見して明白に「不相当に高額」な役員給与であると認識される場合においては、倍半基準により選定した類似法人の平均値による課税が許されると解することも可能であると考えられる²⁸。

②ところが、本件のように、30億円の高収益を計上し経常利益も多額に推移している法人における役員給与の「不相当に高額」な認定判断にあつては、弾力的に対処すべきものであり、企業社会で一般に認められている役員給与（報酬）や役員退職金を、倍半基準による類似法人、それも、同族会社を中心と思われる類似法人の平均値又は最高値により否認することは許されないと解する。過大役員給与の否認の規定は、もはや死文化しているという議論は、企業における役員の経営能力の評価、過去の経営に係る貢献を具体的基準により数値化することが困難な時代を迎えているということを背景とした議論である。

本件原告の場合もこれに該当するものであるから、限定された地域における企業を倍半基準で絞り込み、それも低額な役員給与の支給という恣意的な支給事例もありうる同族会社が多く含まれている以上、被告の選択した倍半基準による本件過大役員給与の認定は、不合理、不自然であるといえることができる。

しかして、このような理解に立てば、役員の過大給与の認定について規定する施行令70条1項は、「同業種同規模の法人の役員の支給状況」を一つの要素としていることから、これをどのように理解するのかという疑問が生ずる。しかし、ここでの施行令の文言は、倍半基準を当然の前提として類似法人を抽出することを規定しているのではなく、同規模の法人の支給状況に照らして判断するという趣旨であるから、倍半基準ではなく、例えば、「原告の売上高と同程度以上の類似法人」を選定することが、個別企業の特定制員の役員給与の過大認定に当たっては合理的であるといえよう。

このことは、推計課税における同業者率の平均値により売上金額等を推計して、実額の所得と近似する所得を推計する場面とは異なるものであり、したがって、「類似法人の支給

²⁸ これが一部を除く過大給与の否認の大半の事例といえることができる。

状況等に照らして」というのは、可能な限り不確定要因による認定を排除するために、その支給状況と比較して、不相当に高額、すなわち「一見して明らかに高額」、「ふさわしくないほど高額」といえるか否かを先ず判断し、可能な限り適正額として容認することが必要である。

その上で、かかる明らかに高額であると認定できる場合に、これを放置することの不公平性を考慮して、例えば、原告納税者の売上高等の水準と同程度の法人を抽出して、これを類似法人とし、その中での最高額（又は数値）をもって、適正な役員給与と認定すべきであると思料する。

そして、何よりも重要なことは、役員給与は、個別企業のあらゆる実情を踏まえて決定されるものであり、その企業の内部における経営への貢献の程度等を評価するという主観的要因が付加されて決定されるという特質を有しているものであるから、一定の業績を上げ、かつ、代表取締役等としての職務にも専念している役員の給与支給額について、経営能力もそれぞれ異なる類似法人の役員の給与を基礎として、当該法人の役員の職務執行の対価性を決定して、それを超える金額は対価性の欠如した贈与的性格の給与であると認定することは、本来、困難であるという点を認識すべきである。

その法人の経営者としての個別的能力を評価して支給した役員給与について、他の類似法人の経営者と同列の経営能力とみて、その役員給与額の多寡を認定することは、そもそも、困難であるということに思いをいたすべきである。特に、昨今の新聞報道に見られる著名企業の役員報酬の高額化による大幅な開きをみると、もはや、税法が役員給与を「不相当に高額」と認定して否認することには消極にならざるを得ないと考えらるべきであろうか。

何度も強調し指摘したように、過大役員給与の認定は、誰が見ても「不相当に高額」であることが「一見して客観的に明白」な異常、不合理な金額が含まれていると認められる場合に限定して否認すべきであり、これを押し並べて、類似法人の役員の支給額の平均額又は最高額を上回った役員給与の金額を「不相当に高額」な役員給与と認定する趣旨ではないということに留意すべきである²⁹。

ウ 「平均功績倍率」による「不相当に高額」な役員退職金の認定とその問題点

以上は、役員退職金の過大認定にも共通するものであるが、その多くは役員給与（報酬）の過大認定に関するものであるが、以下では役員退職金の過大認定において固有の重要な要素である「功績倍率」について付言しておきたい。

²⁹ 筆者は、平成2年までの10年間、国税庁審理室において訴訟事務に従事していたが、その間、過大役員給与（報酬）の訴訟事件には遭遇したことはない。その国税庁の時代に執筆担当した連載の論稿をまとめて1990年に『役員給与・交際費・寄附金の税務』（税務研究会）として発刊した著作の中で、「私見によれば、一般には、支給された役員報酬の額について（中略）、類似法人の支給状況と対比し、また一般の社会通念上からしても、明らかに高額と見られる場合に否認規定が働くものと考えている。」（同書38頁）と指摘したところである。

そもそも、「功績倍率」というのは、役員退職金の過大認定の手法として採用されたものであるが、その原点は、民間の多くの法人の採用している役員退職金の算定方法である、「最終報酬月額×勤続年数」により算定された金額に、役位別功労金を加算するか、また、役位別係数を乗じて算出しているところから生まれたものである。

このような算定基準を踏まえて、「役員退職金支給額÷（最終報酬月額×勤続年数）」の算式で算定された率が功績倍率であり、この倍率は、法人が功労加算した金額を倍率で示したものである。

そこで、類似法人の功績倍率の平均値を「平均功績倍率」として採用して、上記算式によって、当該法人が支給した役員に適正役員正退職金を認定し、これを上回る部分の役員退職金の額を「不相当に高額」な役員退職金として否認するというものである。また、この場合、「最高功績倍率」を採用して適正な役員退職金の額を算定することも許される。このような功績倍率による適正役員退職金の算定方式は、法律に規定されているものではないから、他の方式（1年当たり退職金法）によることも合理的であれば差し支えない。

しかしながら、功績倍率法により算出された適正役員退職金を超える役員退職金の支給額が、一義的に「不相当に高額な部分」の金額として、その損金性が否認されると解することは、法の趣旨に違背することは、過大役員給与（報酬）の認定と同様である。

この役員退職金の過大認定の場合も、支給された当該役員退職金が、企業社会の実態ないし社会通念上から判断して、一見して明らかに過大であるという場合の事例が検討の対象とされ、そこで選定された類似法人の支給状況又は功績倍率法により役員退職金の「不相当に高額」な部分が算出され否認されるというロジックとして考えるべきである。

ここで、留意すべきことは、税法等の法律により、前記の役員退職金の算定方法が法定されているものではないから、例え、本件訴訟事案のように、役員給与（報酬）が過大であると認定された結果、自動的に減額された損金算入の適正役員報酬額を基礎として算定された役員退職金を超える支給額が、「不相当に高額」な役員退職金の額という論理は成り立たないということに注意すべきである。

本件更正処分は、役員給与（報酬）の過大否認の結果、適正報酬月額を修正して、これに勤続年数及び原告の採用した功績倍率により適正退職金額を算定し、これを上回る部分の金額を「不相当に高額」であると認定して否認しているが、かかる役員退職金の「不相当に高額な部分の金額」の認定が許されるのは、法人税法に、この適正退職金の算定方式が法定されている場合に限られるということである。

すなわち、役員退職金の算式が問題になるのではなく、代表取締役を支給した役員退職金の額自体が「不相当に高額」か否かが問題となるということである。換言すれば、最終報酬月額の適正額が減額されそれが適法であるとしても、支給された役員退職金の額の算定に採用される「功績倍率」が実際よりも高い功績倍率が採用されて、その役員退職金の支給額が決定されたと理解すべきであり、その上で、当該功績倍率による役員退職金の支給額が「不相当に高額」か否かがあらためて検討されるということになる。

本件更正処分は、このような点につき理解せず、単純に、減額された適正最終報酬月額に勤続年数を乗じて、原告が採用した功績倍率を乗じて算定した役員退職金額を超える部分の金額を「不相当に高額」な役員退職金として否認するという重大な誤謬を犯しているということを指摘しておく。

ちなみに、すでに述べたように、日経新聞で報道された上場会社の創業者に支給された30億円は容認されていると考えられるが、これと比較して、毎期、30億円に近い売上高の収益を上げている本件原告が、その代表取締役役に支給した6億円強の役員退職金は、一見して明らかに、「ふさわしくない高額」な役員退職金であるといえるかということに鑑みれば、許容される範囲内の金額であると思料するものである。

(了)