

《WLJ 判例コラム》第 304 号

過大役員給与における実質基準の適用上の課題

～東京地裁令和 5 年 3 月 23 日判決¹～

文献番号 2023WLJCC026

関西大学会計専門職大学院 教授

中村 繁隆

1. はじめに

東京地裁令和 5 年 3 月 23 日判決（以下、「令和 5 年判決」という）は、法人税法施行令 70 条 1 号イに規定する実質基準によって、過大な役員給与の有無及び金額等が争点となった事案である。

本コラムでは、非居住者に対する役員給与に関して実質基準が適用されたという点で、令和 5 年判決と共通する東京地裁令和 2 年 1 月 30 日判決²（以下、「令和 2 年判決」という）を参考に、実質基準の適用上の課題を紹介し、実質基準に関する判例動向の令和 5 年判決の位置付けについて、考察を行うものである。

2. 事案の概要

本件は、味噌等の製造、卸、販売等を目的とする内国法人である原告が、平成 24 年 10 月 1 日から平成 25 年 9 月 30 日までの事業年度（以下、「平成 25 年 9 月期」といい、原告の他の事業年度もその終期に応じて同様に表記する）、平成 26 年 9 月期、平成 27 年 9 月期、平成 28 年 9 月期及び平成 28 年 12 月期（以下、併せて「本件各事業年度」という）の法人税等について、原告の役員に支給した当該年度に係る給与の全額を損金の額に算入して確定申告をしたところ、東山税務署長が、上記役員給与の額には法人税法 34 条 2 項に規定する不相当に高額な部分があり、同給与の額全額を損金に算入することはできないなどとして、本件各事業年度に係る法人税等の各更正処分及びこれに伴う過少申告加算税の各賦課決定処分をしたことから、原告が、上記役員給与の額に不相当に高額な部分はないなどと主張して、上記各更正処分の一部取消し及び上記各賦課決定処分の全部取消しを求めた事案である。

なお、本事件の争点は 3 点であるが、紙幅の関係上、本コラムでは、第三の争点である「本件

各役員給与における不相当に高額な部分の金額の有無及びその額」のみ取り上げる³。なお、原告は役員給与の限度規定を株主（社員）総会等の決議により定めておらず、法人税法施行令 70 条 1 号ロに規定する形式基準は存在していないから、同号イに掲げる金額を超える部分の有無及びその金額が具体的争点となった。

3. 双方の主張

被告は、①同業類似法人の抽出基準の合理性（原告の業種は卸売業であること、売上高倍半基準⁴を用いたことの合理性等）、②本件各役員の職務の内容（役員 A は香港に居住して原告の業務全般に従事、役員 D は香港に居住してベトナム新規事業⁵に係る準備行為等に従事、役員 E は兵庫県芦屋市に居住して主として経理業務に従事）、③原告の収益の状況等（売上高や売上総利益の減少が、原告の主たる営業活動の成果の縮小を顕著に表しているにもかかわらず、本件各役員に対する給与は、原告の収益や純資産の額の状況からすれば支給を継続することが困難というべき水準にまで増額され、原告の収益の状況の更なる圧迫要因になっていたこと等）、④加重計算等（採用する必要がないこと等）に関して主張した。

一方、原告は、①同業類似法人の抽出基準の不合理性（原告の主たる業種はファブレス事業⁶であること、売上高倍半基準の不合理性等）、②本件各役員の職務内容（ベトナム新規事業の内容と役員 D の職務対価の合理性）、③原告の収益の状況等（法人税法施行令 70 条 1 号イにおける「収益の状況」を実績値とすることの問題の指摘等）、④加重計算等（採用されるべき算式の提示等）に関して主張した。

4. 東京地裁の判断（請求棄却）

東京地裁は、まず同業類似法人の抽出基準の合理性について、「原告の事業を卸売業と認定したことは合理的であり、この点に係る原告の主張には理由がない」と述べた上で、「本件各法人税更正処分が本件類似法人を抽出するに当たり用いた基準…は、原告の同業類似法人を抽出するものとして合理的である」として被告の主張を認めた。

次に、本件各役員の職務の内容について、東京地裁は役員「D のベトナム赴任が具体化せず、ベトナム新規事業再開のめどが立っていない状況において月額 2 億 5000 万円もの給与の支給を決定し、それを見直しもしないまま 4 か月間にわたって続けるということは、企業的意思決定としておよそ合理的なものとはいえない」と述べ、役員 D のベトナム新規事業に係る職務対価の合理性を否定した。

また、原告の収益の状況等について、東京地裁は「売上金額及び売上総利益は、平成 24 年 9 月期をピークに減少しており、特に平成 26 年 9 月期から平成 28 年 9 月期までの売上総利益は平成 24 年 9 月期の売上総利益の半分以下となっており、その減少は顕著である」と述べた上で、原告の主張はいずれも採用できない、とした。

以上を踏まえ、東京地裁は「原告の売上高等からすると本件各役員給与の高さ及び増加率は不自然であり、本件類似法人の役員給与の最高額と比較しても、その較差は合理的な範囲を超えるものとなっている。そして、このように不自然に高額な本件各役員給与によって、原告が本件各対象事業年度において納付した法人税の額は、本来よりも大きく圧迫されることとなっているのであるから、原告が本件各役員給与の全額を損金の額に算入したことにより、課税の公平性は著しく害されているというほかない。以上によれば、本件各役員給与に「不相当に高額な部分」があるといえる」と判示した。

また、東京地裁は「不相当に高額な部分」の金額に関して、役員 A 及び役員 E には加重平均法⁷を採用し、役員 D には、本件類似法人の役員給与と最高額の平均額の 4 か月分（適正給与額）を超える金額と判示した。

5. 検討

5.1. 令和 5 年判決に関する評釈

評釈としては、①現行の税法がファブレス企業に対する同業他社比較基準の体制が整っていない点を指摘するもの⁸、②原告が売上高や売上総利益等が減少しているにもかかわらず、役員給与を大幅に増加させていた点を指摘するもの⁹、③役員 A 及び役員 E に加重平均法が採用された点を指摘するもの¹⁰、④背後に海外税務の事情が絡んでいることを指摘するもの¹¹等がある。

本コラムでは、1.で述べたとおり、上記④の評釈と同様、役員 A 及び役員 D が非居住者である（と思われる）点に着目している。そこで、以下では、非居住者に対する役員給与に対し、実質基準が適用された令和 2 年判決の概要を紹介後、その問題を考察する。

5.2. 令和 2 年判決の概要

本件は、自動車の輸出入事業等を目的とする内国法人である原告が、平成 23 年 7 月期（平成 22 年 8 月 1 日から平成 23 年 7 月 31 日までの事業年度をいい、他の事業年度も同様に表記する）から平成 27 年 7 月期までの各事業年度（以下、「本件各事業年度」という）の法人税等について、原告の代表取締役の一人である P4（以下、「本件代表者」という）に支給した当該年度に係る給与（退職給与以外のもの。以下、「本件役員給与」という）の全額を損金の額に算入して申告した。これに対し、春日部税務署長は、本件役員給与の額には法人税法 34 条 2 項に規定する不相当に高額な部分があり、同部分の額を損金の額に算入することはできないなどとして、平成 27 年 12 月 11 日付けで、原告に対し、本件各事業年度に係る法人税等の各更正処分（以下、「本件各更正処分」という）及びこれに伴う過少申告加算税の各賦課決定処分（以下、「本件各賦課決定処分」という）をした。

本件は、原告が、本件役員給与の額に不相当に高額な部分はないなどと主張して、被告を相

手に、本件各更正処分及び本件各賦課決定処分の一部取消しを求めた事案である。なお、本件代表者は原告の設立以来、原告の代表取締役を務め、原告の発行済株式の総数を保有していた。また、本件代表者はマレーシア出身であり、原告の取締役である妻とともにマレーシアに居住し、業務を行っていた。

本件の争点は、本件役員給与のうち「不相当に高額な部分」（法人税法 34 条 2 項）の有無及びその金額である。本件役員給与については、形式基準の金額を超える部分が存在しないため、実質基準の金額を超える部分の有無及びその金額が問題となった。

東京地裁は、「本件役員給与には法人税法 34 条 2 項に規定する「不相当に高額な部分」があり、原告の同業類似法人と認められる本件各抽出法人の役員給与の最高額を超える部分がその金額に当たるため、同部分を損金の額に算入することはできず、このことを前提に計算された本件各事業年度…の納付すべき法人税…の額は、いずれも本件各更正処分における納付すべき税額を上回るから、本件各更正処分及びこれらに伴ってされた本件各賦課決定処分は適法であり、原告の請求はいずれも理由がなく棄却すべきものと判断する」と判示した（請求棄却・確定）。

5.3. 非居住者に対する役員給与の問題

令和 2 年判決に関して、非居住者に対する役員給与の問題を論じるものとして、品川教授の評釈¹²がある。同評釈によれば、「代表取締役が発行済株式数の全部を所有し、他の役員も全て親族で占めているような個人類似法人においては、役員報酬の支給額の決定において、当該役員報酬に係る所得税額と法人税額の合計額が最小になるようにするのが得策であると考えられる¹³」と述べた上で、本件各抽出法人の役員給与の支給額が相対的に低い理由は、支給額の決定の際、法人税の否認を受けないよう考慮されていることによるはず、と指摘する¹⁴。そして、本件代表者が所得税法上の非居住者に該当する場合、本件代表者と原告の所得課税額の合計は、原告に所得を留保しないで、本件代表者ができる限り多くの報酬を得た方が最小化になる¹⁵と指摘した上で、「このような問題は、不相当に高額な役員給与の損金不算入を定める法人税法 34 条 2 項のあり方と解釈のあり方に一石を投じるものと考えられる¹⁶」と述べた後、「会社役員が非居住者に該当し、過大な役員給与が支払われている場合には、それを法人税の上で否認する必要があるときには、従前とは別の法理又は解釈論によって対処する必要があるものと考えられる¹⁷」と主張する。

品川教授の主張に対し、「このような別の視点の問題を法 34 条の問題とすべきかは疑問である¹⁸」との意見がある。しかし、比較対象のために抽出されたデータは、令和 2 年判決だけでなく、令和 5 年判決においても、「支払者が内国法人かつ受領者が居住者」を前提として算定されたものであって、「支払者が内国法人かつ受領者が非居住者」を前提として算定されたものであるとは通常考えられない。そうすると、「支払者が内国法人かつ受領者が非居住者」である場合

には、品川教授が指摘する相対的に低い役員給与が抽出されて比較されることを通じて、過大な役員給与額が「支払者が内国法人かつ受領者が居住者」である場合に比べて、過大に算定される結果を生じる。このような実質基準の解釈適用の結果は、やはり望ましくないと考える¹⁹。

なお、実質基準はその適用において、法人税法施行令 70 条 1 号イのとおり、同業類似法人との比較だけでなく、当該役員の職務の内容等、当該法人の状況も考慮される。令和 5 年判決に対して、渡辺教授が当該役員給与額の相当性を「見える化して立証することが不可欠²⁰」と指摘しているが、受領者が非居住者である場合には、受領者が居住者である場合に比べて、「見える化して立証することが不可欠」がより重要になってくると思われる。

6. おわりに

本コラムでは、令和 5 年判決を非居住者に対する役員給与の問題という視点から、令和 2 年判決を参考に考察を行ったものである。

品川教授が令和 2 年判決には「特殊性があるにもかかわらず、…従前の裁判例の延長戦の事案ととらえ、判決内容も従前の裁判例に準じた判断が下されている²¹」と指摘していることを参考にすると、本コラムにおける考察のとおり、令和 5 年判決は実質基準に関する従前の裁判例の 1 つとして位置付けられるべきではなく、令和 2 年判決とともに従前の裁判例とは異なる特殊性をもつ裁判例であるとして、判例動向上は位置付けられるべきであると考えられる。

(掲載日 2023 年 12 月 18 日)

¹ 東京地判令和 5 年 3 月 23 日 [WestlawJapan 文献番号 2023WLJPCA03236005](#)。

² 東京地判令和 2 年 1 月 30 日裁判所ウェブサイト、[WestlawJapan 文献番号 2020WLJPCA01308021](#)。

³ 第一の争点は法人税法 34 条 2 項の違憲性及び法人税法施行令 70 条 1 号イの違法性であり、第二の争点は本件各法人税更正処分認定の適正給与額と本件訴訟における被告主張の適正給与額との相違に係る違法性の有無である。

⁴ 売上高倍半基準とは、事業規模の類似性を判断する要素であり、当該各事業年度における売上高が、対応する原

告の事業年度の売上高の 0.5 倍から 2 倍までの範囲内にあるものをいう。

⁵ ベトナム新規事業とは、役員 D が香港に居住して、平成 27 年 12 月から平成 28 年 3 月までの間、ベトナムで米麴の製造工場を建設の上、同工場で製造した製品（麴）を原告が輸入し、日本国内で販売する事業をいう。

⁶ ファブレス事業とは、製造設備（fab=fabrication facility）がない（less）事業をいう。原告の主張によれば、原告は食品製造工程の中で高い付加価値を望める、市場調査、新商品の企画・開発、製造工場の選定、商品規格書（仕様書）の作成、食品製造の際の品質管理という業務、中でも特に付加価値の高い新商品の企画・開発業務を中心に行い、当該商品規格書に従った単純生産工程部分は社外協力会社に任せるといふ、食品製造に係るファブレス事業を主たる事業として行っていた。

⁷ 適正給与額＝類似法人の役員給与最高額の平均額×（原告の売上高／類似法人の売上高＋原告の改定営業利益／類似法人の平均改定営業利益＋原告の個人換算所得／類似法人の平均個人換算所得）×1/3。この算式については、「東京地裁 過大役員給与を巡る事件で国勝訴」税務通信 3747 号 10 頁（2023）参照。なお、算式中における改定営業利益とは営業利益に役員給与の額を加算した金額をいい、個人換算所得とは所得金額、役員給与の額、役員に対して支払う賃借料その他の資産の借受けの対価の額及び役員に対して支払う負債の利子の額の合計額をいう。

⁸ 渡辺充「役員給与の損金不算入－京醍醐味噌事件－」税理 66 巻 12 号 210 頁（2023）参照。

⁹ 前掲注 7・9 頁、大阪勉強会グループ「実例から学ぶ税務の核心」税務通信 3760 号 27 頁（2023）（白井一馬氏）参照。

¹⁰ 渡辺・前掲注 8・212 頁－213 頁参照。

¹¹ 大阪勉強会グループ・前掲注 9・24 頁－25 頁（村木慎吾氏）参照。

¹² 品川芳宣「役員給与のうち「不当性に高額な部分」の算定方法 東京地裁令和 2 年 1 月 30 日判決（平成 29 年（行ウ）第 371 号）」TKC 税研情報 29 巻 4 号 23 頁－24 頁（2020）。

¹³ 品川・前掲注 12・23 頁。

¹⁴ 品川教授は、このような考慮がなされて決定される役員給与額は、法人税法 34 条 2 項の意義が薄れることになると指摘する。品川・前掲注 12・23 頁参照。

¹⁵ このような最小化の仮説の成立は、本件代表者が得た本件役員給与がマレーシアで国外源泉所得として累進税率の対象にならないことを前提にする。品川・前掲注 12・23 頁参照。

¹⁶ 品川・前掲注 12・23 頁。

¹⁷ 品川・前掲注 12・24 頁。

¹⁸ 長島弘「不相当に高額な役員給与の判定に最高額を用いた裁判例」ジュリスト 1566 号 173 頁（2022）。

¹⁹ 「同業者比較は、他の検討要素による認定に困難がある場合において補充的に採用されるべき考慮要素として位置付けるべきではなかろうか」と論ずるものとして、酒井克彦「役員給与に係る高額性判定と時価認定における同質性」税法学 584 号 81 頁（2020）参照。

²⁰ 渡辺・前掲注 8・213 頁。

²¹ 品川・前掲注 12・24 頁。