

判例研究

「不相当に高額な部分の金額」の予測可能性

(東京地方裁判所平成28年4月22日判決(残波事件))

税務訴訟資料第266号順号12849/TAINSコードZ266-12849)

梅野智子

(税理士)

目次

- | | |
|----------------------|--------------------------------|
| I はじめに | 3 違憲性 |
| II 事案の概要 | IV 申告時における「不相当に高額な部分の金額」の予測可能性 |
| 1 事実の経緯 | 1 申告時の予測可能性 |
| 2 争点 | 2 本件における「不相当に高額な部分の金額」の認定方法 |
| 3 判旨 | 3 課税要件事実の観点から |
| III 検討 | V おわりに |
| 1 役員給与規定の意義 | |
| 2 法人税法施行令70条1号イの判断要素 | |

I はじめに

法人税法34条2項は、「内国法人がその役員に対して支給する給与（前項又は次項の規定の適用があるものを除く。）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。

租税法律主義のもとでは、その内容の一つとされる課税要件明確主義の考え方により、法律又はその委任による政省令において課税要件を定める場合に、その定めはなるべく一義的で明確でなければならないとされている⁽¹⁾。法人が支給する役員給与として適正な金額を決定する場合、法人税法34条2項により委任を受けた法人税法施行令70条1号で規定

されている判断要素⁽²⁾は一義的で明確であり、納税者である法人にとって「不相当に高額な部分の金額」を予測することは可能であるといえるのだろうか。また、予測できる限りで適正額を算出したとしても、納税者と課税庁の認識する適正額に相違があった場合、納税者や税理士が、課税庁の主張する「不相当に高額な部分の金額」の存在を否定するための根拠を示すことができるのだろうか。

本稿では、東京地裁平成28年4月22日判決を取り上げ、法人税法施行令70条1号イの判断要素ごとに整理し、納税者が、役員給与の

(1) 金子宏『租税法第23版』（弘文堂・2019）84頁。

(2) 法人税法施行令70条1号イに示された内容は、「不相当に高額な部分の金額」の有無を判断するための「基準」を示すものではなく、判断するための「要素」であると考えられる。

「不相当に高額な部分の金額」の有無及びその額を予測することは可能であるのか否かを検討する。

II 事案の概要

1 事実の経緯

原告は酒類の製造及び販売等を目的とする有限会社（同族会社）である。本件は、原告が平成19年2月期から平成22年2月期までの各事業年度に役員4名に対して支給した役員報酬ないし役員給与（争われた会計期間が平成19年2月期から平成22年2月期までであったため、改正により平成20年2月期からは、役員給与となる。以下、引用部分を除き、本件の「役員報酬ないし役員給与」は、まとめて「役員給与」と表記する。）及び代表取締役を退任した者に対する退職給与について、課税庁から不相当に高額な部分の金額があり損金算入されないとして更正処分等を受けたことにつき、その取消しを求めた事案である⁽³⁾。

東京地裁（以下「地裁」という。）は、役員4名に対する役員給与には不相当に高額な部分の金額があり、その額は類似法人の代表取締役及び取締役らの役員給与の最高額を上回る部分であるとしてその部分の金額は損金算入することができないと判断した。また役員退職給与については、不相当に高額な部分の金額があるとはいえないと判断した。

原告は、地裁における敗訴部分について控訴したが、東京高裁⁽⁴⁾も地裁と同様の判断を示し、原告の請求を棄却した。その後、原告は上告受理申立てをしたが、不受理となり確定した。

2 争点

本件の争点は、①役員給与のうち、不相当に高額であるとして損金算入されない部分の有無及びその額、②退職給与のうち、不相当に高額であるとして損金算入されない部分の有無及びその額の2点であるが、②の退職給与については、業務に従事した期間及び功績倍率については争いがなく、役員退職給与の適正額は役員給与の適正額の論点に集約されるため、本稿では②の争点については考察しないこととする。

なお、①の争点となっている「不相当に高額な部分の金額」の判断においては、法人税法施行令70条1号イに定められている内容等、次のような項目等について争われた。

- (1) 役員らの職務内容
- (2) 原告の収益及びその使用人に対する給与の支給状況
- (3) 同業種・類似規模法人の役員給与の支給状況等
 - (i) 経営能力の評価
 - (ii) 抽出の方法及び適正額の算定
- (4) 違憲性

3 判旨

- (1) 役員らの職務内容について

「一般に、酒類の製造及び販売等を業とする

-
- (3) 役員給与及び役員退職給与の支給額等は公表されていないが、新聞記事（朝日新聞デジタル <https://www.asahi.com/articles/DA3S13332403.htm> [最終確認日：令和元年8月29日]）には、役員4人に支給された役員給与の合計額は12億7千万円、退職慰労金の額は6億7千万円との記載がある。

- (4) 東京高判平成29年2月23日税資267号順号12981。

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⁵⁾し、別表3⁵⁾で認定した「原告の収益状況からすると、……(マスキング部分)、原告の主張する本件役員らの職務内容、特に平成18年以降増加したという職務内容が、原告の売上げや利益の増加に貢献したとは評価し難い」。

(2) 原告の収益及びその使用人に対する給与の支給状況について

原告は、使用人兼務役員の場合でない限り、使用人に対する給与の状況を検討すること自体が不当である旨主張するが、「旧法人税法施行令69条1号及び法人税法施行令70条1号イは、不相当に高額な部分の金額の検討に当たり、その内国法人の収益及びその使用人に対する給料ないし給与の支払の状況を掲げており、……これらの要素を検討することは、法令の規定に沿ったものであるということができ、単にその内国法人の収益又はその使用人に対する給料ないし給与の支給の状況のみから、役員職務に対する対価として相当であると認められる金額が決定されるのではなく、他に役員職務の内容や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等に照らして、役員職務に対する対価として相当であると認められる金額が決定されることからすれば、原告の主張は採用することができない。」

(3) 同業種・類似規模法人の役員給与の支給状況等について

(i) 経営能力の評価

原告の主張は、「役員経営能力それ自体を評価することが前提となっているものというべきであるが、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、このような評価を前提として類似法人を抽出することは客観性を欠いた抽出方法であるといわざるを得ない上、「事業規模が類似する」という法令の文言からも離れた抽出方法によることになる」。

(ii) 抽出の方法及び適正額の算定

「旧法人税法施行令69条及び法人税法施行令70条1号は、「事業規模が類似する」法人の役員に対する報酬ないし給与の支給の状況を、不相当に高額な部分の金額の判断基準の一つとしているところ、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るということができ、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、合理的である」。

課税庁が用いた方法により抽出された「比較法人の代表取締役及び取締役の役員報酬な

(5) 別表3は、判決の添付資料であり、本件で課税庁が示した原告の収益の状況。以下本稿における別表3とは、当該資料のことをいう。税務訴訟資料第266号順号12849では当該資料は未掲載、TAINSコードZ266-12849参照。

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番又は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、総売上金額が原告をやや上回り、改定利益や純資産額は、それ以上に原告を上回っており、29番の法人については、総売上金額は原告より低いが、改定利益や純資産額は、原告を上回っており、原告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。」

本件役員らの給与の額に不相当に高額な部分の金額があるか否か及びその額について、「本件役員らの給与の額は、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、原告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。」

(4) 違憲性について

「憲法84条の規定からすれば、課税要件等に関わる租税法規は、できるだけ明確に定められることが求められるというべきであるが、他方において、納税者の実質に応じた課税の公平を確保することも求められることを考慮すると、原告の主張する納税者の予測可能性も含め、当該租税法規が憲法84条の規定に反しないか否かについては、当該法規の趣旨、目的とするところを合理的、客観的に解釈し、その法規が課税の根拠、要件を規定したものとして一般的に是認しうる程度に具体的で客

観的なものであるか否かという観点から判断するのが相当である。」

旧法人税法施行令69条及び法人税法施行令70条1号イに規定する「不相当に高額な部分の金額」の判断基準は、①当該役員の職務の内容、②その内国法人の収益及び③その使用人に対する給料ないし給与の支給の状況の事項については、納税者において把握している事項であり、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支給の状況等の事項についても「一般に公表された統計等により、法人の規模や業務に応じた役員報酬ないし役員給与の傾向ないし概要を把握することは可能であることが認められるところ、このことからすれば、同事項についても入手可能な資料等から一定程度の予測は可能である」。したがって、当該規定は、「法律により委任された課税要件を規定したものとして一般的に是認し得る程度に具体的で客観的なものであるというべきである。」

よって「憲法84条の規定に違反するものということはできない。」

III 検討

上記のように地裁は、「予測可能性も含め、当該租税法規が憲法84条の規定に反しないか否かについては、当該法規の趣旨、目的とするところを合理的、客観的に解釈し、その法規が課税の根拠、要件を規定したものとして一般的に是認しうる程度に具体的で客観的なものであるか否かという観点から判断するのが相当である」と説示していることから、まずは、役員給与規定の沿革等からその意義について確認したうえで、法人税法施行令70条1号イの各判断要素及び違憲性について検討

する。

1 役員給与規定の意義

明治32年の所得税法の改正により、第一種所得税として法人に対して初めて所得税が課税されることとなった⁽⁶⁾。賞与の取扱いについて、明治32年10月2日主税局長通達で規定されており、利益の有無にかかわらずに支給される賞与は損金になるが、利益が出た場合にその利益に対して歩合を定めて支給される賞与は所得とみる、つまり損金にはならないと規定されたのが始まりで、役員報酬については特に規定されていなかった⁽⁷⁾。

大正12年に同族会社の留保金を配当とみなして課税する規定及び同族会社の行為の否認規定（第73条ノ2）が設けられ、その後大正15年に、同族会社の留保金に対する個人へのみなし配当規定が廃止され、法人の普通所得に対する税額に加算して徴収できること、また同族会社の行為の否認規定に「行為」のほか「計算」も含めることが規定された⁽⁸⁾。過大な役員報酬の取扱いは、同族会社の行為計算の否認規定で取り扱われていた⁽⁹⁾。

昭和15年に、法人については法人所得の性質にかえりみ別途に課税することとし、第一種所得税及び法人資本税を統合して法人税が創設され、同族会社の行為計算否認規定は法

人税法28条に規定された⁽¹⁰⁾。昭和25年にシャウプ勧告の基本精神に則って、税制改正が行われ、同族会社の行為計算否認規定は条文の表現に変更を加えられたが、趣旨は従前のおりとされた（法人税法31条の2）⁽¹¹⁾。また昭和25年に制定された法人税法取扱通達（昭和25年9月25日付直法1-100）では役員報酬等の取扱いが規定され、同通達の268に、現在の形式基準にあたる、定款又は株主総会の承認を受けた金額を超えるものが、利益処分による賞与として損金不算入と定められたが、現在の実質基準にあたるものについては当該通達には定められなかった⁽¹²⁾。

昭和34年法人税法施行規則の一部改正により、役員に対する報酬賞与について、特に使用人兼務役員の賞与を巡って問題となっていた点について取扱いが明らかにされ、昭和34年法人税法施行規則の一部を改正する政令案要綱では、規定創設の理由について「役員に対して支給される賞与については、特定の使用人兼務役員に対する使用人分の賞与のうちその使用人たる職務に対する賞与として相当と認められる金額は損金に算入することを明らかにする等、役員に対して支給される給与に対する課税上の取扱いの統一を図るために規定を設ける」と説明されている⁽¹³⁾。この改正の立法担当者も、役員の報酬、賞与及び退職給

(6) 所得税法明治32年2月10日法律第17号第3条第一種。税務・会計データベース『コンメンタール法人税法Digital』（第一法規・平成30年度版）目次・索引検索：沿革（明治32年）参照。

(7) 山口孝浩「役員賞与・役員報酬を巡る問題—改正商法等の取扱いを問題提起として—」税務大学校論叢48号（2005）184頁参照。

(8) 税務・会計データベース・前掲注(6)目次・索引検索：沿革（大正15年）参照。

(9) 山口・前掲注(7)185頁参照。

(10) 法人税法昭和15年3月29日法律第25号。税務・会計データベース・前掲注(6)目次・索引検索：沿革（昭和15年）参照。

(11) 税務・会計データベース・前掲注(6)目次・索引検索：沿革（昭和25年）参照。

(12) 山口・前掲注(7)189頁参照。

(13) 税務・会計データベース・前掲注(6)目次・索引検索：旧法第34条（過大な役員報酬等の損金不算入）参照。

与金に対する課税の取扱いは、法人の基本的な問題であるにもかかわらず、従来法令には直接の規定がなく、区分等について問題が生じていたことから施行規則の改正により統一を図った旨を述べている¹⁴⁾。この改正により、法人税法施行規則に過大な役員報酬の損金不算入が定められ、同族会社の行為計算否認規定で取り扱われていた過大な役員報酬等の損金不算入は、同族会社だけでなく、一般法人に対しても同様に取り扱われることとなった。また、この改正で初めて、役員報酬等の規定の中で「不相当に高額」という文言が使われることとなり、その後、役員報酬等の取扱いが法律によって明確にされた昭和40年全文改正（昭和40年3月法律第34号）で役員報酬等規定に取り込まれ、法人税法施行規則に対応する規定が法人税法34条から36条に定められた。

法人税法34条1項（現同条2項）の「不相当」という文言については、当時から問題視されており、昭和40年の衆議院大蔵委員会の質疑では、当時から「不相当」の判断を課税庁に委ねることについて議論があった¹⁵⁾。

その後、平成10年の改正で不正経理によって支給した報酬の損金不算入規定を追加した以外に変更はなかったが、平成18年の改正で役員報酬・賞与等の取扱いは全面的に見直さ

れ、「役員給与」という概念で整理された¹⁶⁾。

昭和40年の全文改正時から、「不相当に高額な部分の金額」は政令に定めるとしている。現在は、法人税法施行令70条1号イで、役員に対して支給した退職給与以外の給与の額が、職務の内容、収益及びその使用人に対する給与の支給の状況、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支給の状況等に照らし、役員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部分の金額を「不相当に高額な部分の金額」とする実質基準、法人税法施行令1号ロで、定款の規定又は株主総会、社員総会若しくはこれらに準ずるものの決議により定められている限度額等を超える部分の金額を「不相当に高額な部分の金額」とする形式基準を定めている。

政令で定められた「不相当に高額な部分の金額」の形式基準と実質基準が、どのような議論を経て定められたのかは明らかではないが、金子教授は本規定の趣旨について、「役員給与は、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が、……法人は、実質は利益処分にあたるものを給与の名目で役員に給付する傾向がある。このような「隠れた利益処分」に対処するためこの規定が設けられているのである¹⁷⁾と述べておられる。

14) 市丸吉左エ門「改正法人税法解説」財政24巻5号（1959）50頁。

15) 昭和40年3月25日第48回国会衆議院大蔵委員会の質疑で「不相当に」の判断について議論されている中で、横山利秋委員が「職務内容の評価を税務職員が合理的にやれるはずがない。…中略…他の法人との比較論といっても、他の法人も、どの同質の法人をものさしにとるかということについて議論がある。…中略…実際この問題が税務署と納税者との間に常に争いがある。その争いについて

はもう税務署の一方的な見解が横行するのです。…中略…この「不相当」ということばは、きわめて抽象的なことばではあるけれども、きわめて乱用されておる。抽象的なるがゆえに乱用されておるとのことなんです。」等と述べている。第48回国会衆議院大蔵委員会会議録第25号（昭和40年3月25日）10頁。

16) 税務・会計データベース・前掲注(6)目次・索引検索：旧法第34条（過大な役員報酬等の損金不算入）参照。

2 法人税法施行令70条1号イの判断要素

(1) 役員らの職務内容

原告は、役員らの職務の内容について、役員らが各種製造機械及び製造ラインを自らの力で作ることができる特殊技術を有していること、安く購入した中古機械により、原告の商品製造に最も適した機械・製造ラインを製作してきたこと、これにより優良な収益構造をもたらしていること、また平成18年度以降、役員らの職務内容が大きく追加されていることを主張した。これに対し課税庁は、原告の主張する役員らによる製造機械及び製造ラインの製作により、収益構造がどのように改善したかは判然とせず、また原告の主張する追加業務は、役員給与を増額させなければならぬほどの特段の職務内容の追加があったとは認められないと反論した。

これらの点について地裁は、一般的な酒類の製造及び販売等を業とする法人の役員らの職務内容を列挙した上で、「原告の役員らの職務の内容が、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し難い」とし、また課税庁が示した別表3の収益の状況により、「役員らの職務内容、特に平成18年以降増加したという職務内容が、原告の売上げや利益の増加に貢献したとは評価し難い」と判断した。

別表3は原告の平成16年6月期から平成22年2月期までの売上、売上総利益、営業利益、経常利益、役員給与総額、改定利益（経常利益に役員給与等を加算した金額）が示されたものであるため、役員らが製作した機械・製造ラインと収益との関連については判断され

ていないものと推測される。この点は原告側で把握できる事項であり、原告は機械・製造ラインの制作前後での収益構造の改善をデータで示すことは可能であったのではないかと考える。

(2) 原告の収益状況

原告は、「平成8年頃以降、原告の売上高や利益額の増加割合に比して、役員らの給与の額の増加割合は大幅に抑えられていた」こと、役員と使用人の「両者の職務内容は質的に全く異なり,」「役員給与の過大性を判断するに際し、使用人に対する給与の支給の状況を検討することは、そもそも失当である。」ことを主張した。これに対し課税庁は、「役員報酬の伸び率が利益額の伸び率と一致するとの前提を置く根拠はないし、平成18年2月期以前の本件役員らの給与の額が適正額よりも抑えられていたと認めるべき根拠はない」と反論した。

この点について地裁は、収益の状況を別表3で確認しているが、マスキングされていることにより収益の推移は不明であり¹⁷⁾、また地裁が原告の収益の状況と役員給与の額との関係をどのように判断したのかは明らかではない。なお、平成8年頃以降の原告の売上高や利益額の増加割合に比して、役員給与の額が大幅に抑えられていたことについての検討はされていない。

(3) 原告の使用人に対する給与の支給状況

原告が主張する、使用人は経営判断を行わないから使用人兼務役員の場合でない限り使用人に対する給与の支給の状況を検討するこ

(17) 金子・前掲注(1)398頁。

と自体失当である、という点について、地裁は、これらの要素を検討することは法令の規定に沿ったものであるとした。使用人に対する給与の支払い状況についてはマスキングされており、判決の添付資料からはどのように推移しているのか明らかではなく¹⁸⁾、使用人に対する給与と役員給与をどのように関連づけたのかについても不明である。

(4) 同業種・類似規模法人の役員給与の支給状況等

(i) 経営能力の評価

原告の「役員給与が適正であるかを検討するに当たり他の法人の役員給与の額を用いる場合、かかる他の法人の役員は、本件役員らと同等以上の経営能力を持つ者となっていなければならない。」との主張に対して、課税庁は、「そのような判断は極めて主観的、恣意的なものとならざるを得ず、客観性を欠くこととなるから不合理である。」と反論した。

地裁は、「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、このような評価を前提として類似法人を抽出することは客観性を欠いた抽出方法であるといわざるを得ない上、「事業規模が類似する」という法令の文言からも離れた抽

出方法によることになる」と説示した。

経営能力の評価について、課税庁は、抽出した34法人の対象事業年度において、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た。課税庁が用いた抽出方法ではあるが、役員を経営能力は利益に表れやすく、役員給与を戻し入れて利益を考慮することで役員を経営能力を加味することになると考えられる。課税庁が用いた比較法人を抽出する過程の一つとはいえ、経営能力を評価するためには合理的であると考ええる。この改定利益を参考に抽出する方法は、大分地裁平成20年12月1日判決¹⁹⁾では「個人換算所得」、東京地裁平成22年6月8日判決²⁰⁾では「役員報酬を加えた医業利益の額」などとして、課税庁が比較法人抽出の際に用いている。

(ii) 抽出の方法及び適正額の算定

地裁は、課税庁が行った抽出の方法について、「旧法人税法施行令69条及び法人税法施行令70条1号は、「事業規模が類似する」法人の役員に対する報酬ないし給与の支給の状況を、不相当に高額な部分の金額の判断の基準の一つとしているところ、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るといふことができ、事業規模の類似性を判断す

18) 本件の裁決の添付資料によれば、売上高の前年比は、平成19年2月期が93.3、平成20年2月期が93.2、平成21年2月期が86.4、平成22年2月期が80.9となっており、平成18年2月期から平成22年2月期までの売上高は減少している。平成8年頃以降の売上高や利益額の増加割合については裁決の添付資料では不明である。国税不服審判所平成24年12月18日裁決（未公開・TAINSコードF0-2-506）。

また、本件地裁判決の添付資料（別表3原告の収益の状況）には、平成16年6月期からの状況し

か掲載されておらず、平成8年頃以降の売上高や利益額の増加割合は判断されていないものと考えられる。

19) 本件の裁決・前掲注18)によれば、使用人（パート及びアルバイト等の短期雇用者は含まない。）に対する給与の支給状況の前年比は、平成19年2月期が104.9、平成20年2月期が107.8、平成21年2月期が121.3、平成22年2月期が106.1となっている。

20) 税資258号順号11096。

(2) 税資260号順号11449。

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、合理的である」と説示し、また、「旧法人税法施行令69条及び法人税法施行令70条1号が、その役員報酬ないし役員給与の支給状況の比較対象とすべき法人として「同種の事業を営む法人」を掲げているのは、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、」「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、」課税庁が「類似法人の抽出に当たり、単式蒸留しょうちゅう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」と説示した。たしかに、法人税法施行令70条1号イに定められている判断要素に従えば、課税庁が行った抽出の方法は合理的であると言わざるを得ないのかもしれない。しかし、原告が同条の内容から第一次的に「不相当に高額な部分の金額」の有無を判断する際、課税庁が保有するデータを原告は入手することができないため、課税庁と同様の方法により判断することは不可能である。

次に、役員給与の適正額の算定に当たり、課税庁が「比較法人の役員給与の平均額を用いることとした。」と述べている点について、地裁は「類似法人の代表取締役及び取締役らの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」と説示している。

平均額を用いるか最高額を用いるかについては、平均額を用いることによって、全体の半数は過大であるとされる結果となる等の批判²²⁾もあり、地裁が比較法人の役員給与の最高額をもって役員給与の適正額と判断していることは、不相当に高額か否かの判断を慎重に

行っているものと考えられる²³⁾。

しかし、前述のように、原告は課税庁が保有するデータを手に入れることができず、原告が類似法人の役員給与の支給状況を知る方法はないため、最高額を知ることも不可能である。最高額を超える金額が「不相当に高額な部分の金額」として損金不算入ということになれば、納税者が損金不算入額を予測することはできない。

このような状況は租税法律主義の内容の一つとされる課税要件明確主義の考え方に照らし、また租税法律主義の機能という観点からも納税者の予測可能性が担保されているといえるのかどうか疑問である。

3 違憲性

地裁は、「憲法84条の規定からすれば、課税要件等に関わる租税法規は、できるだけ明確に定められることが求められるというべきであるが、他方において、納税者の実質に応じた課税の公平を確保することも求められることを考慮すると、原告の主張する納税者の予測可能性を含め、当該租税法規が憲法84条の規定に反しないか否かについては、当該法規の趣旨、目的とするところを合理的、客観的に解釈し、その法規が課税の根拠、要件を規定したものとして一般的に是認し得る程度に具体的で客観的なものであるか否かという観

22) 三木義一『現代税法と人権』（勁草書房・1992）220頁。福岡耕二「過大報酬をめぐる実務的検討」税法学552号（2004）92頁。

23) 最高額を用いた場合であっても、抽出された法人の役員給与がすべて適正額である場合には「不相当に高額」な金額を測定するための直接の基準にはなり得ない、との指摘もある。三木・前掲注22)221頁。

点から判断するのが相当である」と説示した。そのうえで、前記2(4)の事項については、「一般に公表された統計等により、法人の規模や業務に応じた役員報酬ないし役員給与の傾向ないし概要を把握することは可能であることが認められるところ、このことからすれば、同事項についても入手可能な資料から一定程度の予測は可能である」と説示している。課税庁が一般に入手できるデータとして示したものは、財務省や国税庁がホームページ上で公表している①「法人企業統計年報特集」、②「民間給与実態統計調査」、③「週刊税務通信」の掲載記事、④税務関係の書籍に掲載されている資料、⑤東京商工リサーチのTSRレポートのサンプルの5点である。しかし、①「法人企業統計年報特集」は、業種別に役員給与の額の合計額は記載されているものの、業種の分類は大きく、本件原告の業種である、単式蒸留しょうちゅうの製造・販売業は、食料品製造業に該当することとなる。そして食料品製造業のデータは資本金別に分けられているものの、売上規模別に分けられておらず、事業規模が類似する法人の役員に対する給与の支給の状況、という法人税法施行令の文言から外れており、参考にはできない。②「民間給与実態統計調査」は従業員（非正規を含む）と役員を給与所得者として合算して平均値をとっているため参考にはできない。③「週刊税務通信」は税務実務の指針となる情報誌であり、その内容は重要な税制改正の動向、改正された法令の解説、税制の解説、税務相談事例など税務実務全般の多岐にわたり、バックナンバーから同業種・類似規模の役員給与の支給状況等が掲載されている資料で参考になるものを探することは難しい²⁴⁾。また、③と同様に、④税務関係の書籍から参考になるものを

探すことも困難であると思われる。⑤TSRレポートは気になる対象企業を選定して調査するものであり、サンプルとして公表されているものは実在しない会社のレポートである。このような統計等から、一定程度の予測は可能であるといえるのだろうか。一般的に是認し得る程度に具体的で客観的なものであるか否かという観点からすれば、前記2(4)の事項は一般的に是認し得る程度に具体的であるとはいえず、「不相当に高額な部分の金額」を判定する納税者にとって、有効なデータとはいえないものと思われる。

また、原告は憲法31条に違反する旨主張しているが、この点について地裁は、「行政手続に憲法31条による保障が及ぶと解すべき場合であっても、納税者において、課税処分に至る経緯についてその根拠となった資料等を網羅的に逐一検証できなければならないことまでをも保障したものは解され」ないとして、憲法31条に違反するとはいえないと判示した。また、原告は、課税庁が上場企業の過大役員給与額について課税処分を行わないことにつき憲法14条に違反する旨を主張したが、地裁は「本件更正処分等の判断に合理性があることは明らかである。」と判示した。

最高裁昭和60年3月27日大法廷判決²⁵⁾で説示された「租税法の分野における所得の性質の違い等を理由とする取扱いの区別は、その

24) 例えば、週刊税務通信3559号に役員賞与・役員給与に関する記事が掲載されているが、この記事は①の「法人企業統計年報特集」を基に作成されたものである。著者不明「他社の支給額はコレだ！決定版 業種別・資本金階級別にみる役員賞与・役員給与の額一覧」週刊税務通信3559号（2019）25頁～39頁。

25) 民集39巻2号247頁。

立法目的が正当なものであり、かつ当該立法において具体的に採用された区別の態様が右目的との関連で著しく不合理であることが明らかでない限り、その合理性を否定することができず、これを憲法14条1項の規定に違反するものということとはできないものと解するのが相当である。」という考え方からすれば、原告のこれらの点での違憲性の主張が容認されることは難しいと思われる。

IV 申告時における「不相当に高額な部分の金額」の予測可能性

1 申告時の予測可能性

前記のように、法律またはその委任のもとに政令や省令において課税要件および租税の賦課・徴収の手續に関する定めをなす場合に、その定めはなるべく一義的で明確でなければならぬとされており、租税法において課税リスクの最小化の見地から行政庁の自由裁量を認める規定を設けることは、原則として許されないと解すべきであり、また不確定概念(抽象的・多義的概念)を用いることにも十分に慎重でなければならぬとされる²⁶⁾。法人税法34条2項の「不相当に高額な部分の金額」という文言は不確定概念といえるが、同条項はその金額の判定要素を法人税法施行令に委任している。申告納税制度の下では、役員給与の支給額を決定するのは納税者であり、その際に不相当に高額か否かの判断を行うのも納税者である。そうすると、実務において申告の段階で「不相当に高額な部分の金額」の予測が可能である必要がある。三木教授は、不確定概念はそれぞれが用いられる状況に応じて類型化され、要求される明確性の程度も異なるが、不相当に高額な役員給与のように

納税者の申告行為と直結し納税者に具体的判断を迫るものについて要求される明確性は、納税者及びその代理人たる税理士が申告に際して具体的に判断できるだけの明確性が要求されると述べておられる²⁷⁾。この明確性が確保できないのならば、結局のところ「不相当に高額な部分の金額」については、行政庁の判断に委ねられることになる。

本件において、法人税法施行令70条1号イの判断要素に従えば、課税庁が類似法人の抽出に当たり使用したデータは原告には入手できないものであること、また、一般に入手可能な資料から、原告が「不相当に高額な部分の金額」があるか否かの判断をすることが不可能であることから、原告が「不相当に高額な部分の金額」を具体的に予測することはできなかつたものと考えられる。法人税法施行令70条1号イの判断要素には納税者にとっての予測可能性という観点から不備があるといえるのではないだろうか。

2 本件における「不相当に高額な部分の金額」の認定方法

地裁は、役員給与について、法人税法施行令70条1号イの実質基準である役員らの職務の内容、原告の収益の状況及び使用人に対する給与の支給の状況、同業種・類似規模法人の役員給与の支給状況により検討している。課税庁が行った類似法人の選定方法を合理的であるとした上で、実質基準のうち、残りの3つの要素で特別な事情が認められなければ、選定された類似法人の役員給与の最高額を超

²⁶⁾ 金子・前掲注(1)85頁。

²⁷⁾ 三木義一「過大役員報酬損金不算入規定と租税法律主義」北野弘久教授還暦記念『納税者の権利』(勁草書房・1991)180頁～182頁。

えている場合に、その超えている部分を不当に高額な部分の金額であると認定している。

前述のように、同業種・類似規模法人のデータを入手できない納税者にとって、役員給与のうちに「不当に高額な部分の金額」があるか否かを予測することは可能とは言い難い。すなわち、政令に規定されている要件から、同業種・類似規模法人の役員報酬の支給状況等の資料を入手することができない納税者が、具体的な役員報酬の適正額を算出することは不可能であり、この点で課税要件明確主義に反している旨の指摘がある²⁸。

「不当に高額な部分の金額」の実質基準による具体的な判断要素は4つであるが、実際の認定では、同業種・類似規模法人の役員給与の支給額の最高額が適正額であるかのように仮定され、他の3つの要素で特別な事情がなければ、その仮定した最高額を超えた部分が不当に高額な部分の金額となる。

本件では、このような方法で「不当に高額な部分の金額」があると認定されたが、実質基準のうち、同業種・類似規模法人の役員給与の支給状況を殊更重視しているかのような構造となっている。

3 課税要件事実の観点から

前述のような裁判所による認定方法の下で、納税者は、訴訟において課税庁の主張する「不当に高額な部分の金額」の存在を否定することは可能なのだろうか。この点について、要件事実と立証責任の観点から若干の検討を加える。

(1) 要件事実論

要件事実とは、法律効果の発生の直接の根拠となる事実であり、また民事法分野におい

て、要件事実論とは「要件事実というものが法律的にどのような性質のものであるかを明確に理解して、これを意識した上、その上に立って民法の内容・構造や民事訴訟の審理・判断の構造を考える理論である」²⁹とされる。そして、その目的は、実体法の条文や、判例・学説において論じられてきた法律要件を前提として、これらの法律要件について、その意味内容を分析するとともに、主張証明責任（主張立証責任）の衡平妥当な分配を図るという基本的な観点から、民事裁判において、原告・被告がそれぞれ主張証明すべき要件（事実）は何かを定めることであると説明され³⁰、立証責任の分配が要件事実論の焦点となっている。

このように、要件事実論は民事法分野で論じられているものであるが、要件事実論を行政法（租税法）分野に取り込むことの有用性について、増田教授は「租税法律主義の実効性は、租税争訟制度により担保されるという構造にありながら、裁判規範としての租税法の役割を軽視してきたために、租税訴訟における課税要件事実とは何か、またその立証責任はいかに配分され、裁判官はいかなる法的判断構造を採用するかについて、……優れた研究はみられるが、研究が十分になされてきたとはいいがたい。これらの点について十分な研究を加えることができれば、……裁判規範としての租税法の不備は補完され、租税訴訟の行方に予測可能性が確保されることになる

²⁸ 平野敦士ほか『税務訴訟と要件事実論』（清文社・2005）59頁参照。

²⁹ 伊藤滋夫ほか編著『租税訴訟における要件事実論の展開』（青林書院・2016）3～4頁〔伊藤滋夫〕。

³⁰ 村田渉「法律実務家養成教育としての要件事実の考え方について」ジュリスト1288号（2005）59頁。

はずである。』³¹⁾として、要件事実論が租税法法律主義にとって有益であることを述べておられる。

(2) 立証責任からの考察

法人税法34条2項の規定を要件事実の視点から検討してみると、「支給した役員給与のうち、政令で定める不相当に高額な部分の金額が存在する」という事実が課税要件であり、この課税要件は、「不相当に高額な部分の金額が損金不算入となることで発生する更正処分」の直接の根拠となる要件事実といえ、また同条で委任を受けた同法施行令70条に規定する形式基準と実質基準の状況は、その要件事実の具体的な内容であると考えることができる³²⁾。

租税確定処分の取消を求める訴訟における立証責任について、金子教授は、租税行政庁が確定処分を行うためには、課税要件事実の認定が必要であるから、課税要件事実の存否および課税標準については、原則として租税行政庁が立証責任を負う、と解すべきであるとする³³⁾。そして、納税者の立証の程度は反証であるとされ³⁴⁾、「反証」とは、その否認する事実についての心証を裁判官に存在するとも存在しないとも分からない状態に至らしめる

ことをいう³⁵⁾。

本件では、原告の支給した役員給与に「不相当に高額な部分の金額」があるか否かの認定が必要であるから、課税庁に要件事実、つまり不相当に高額な部分の金額の有無についての立証責任があり、納税者の立証の程度は反証で足りることになろう。本件で、有効な反証をするためには、課税庁が示した同業種・類似規模法人の役員給与の額より高い金額が「不相当に高額な部分の金額」ではないかもしれないという心証を裁判官に与えなければならない。前述のように、同業種・類似規模法人の役員給与支給状況のデータは入手できないが、他の3つの要素により、不相当に高額ではないという反証はできたのであろうか。たとえば原告が主張の際、職務の内容については、役員らが製作した機械・製造ラインが優良な収益構造をもたらしたといえる根拠をデータで示し、収益については、平成8年以降、原告の売上高や利益額の増加に比して、役員らの給与の増加割合が大幅に抑えられていたというデータを示し、使用人に対する給与の支給状況についても、検討すること自体失当とするのではなく、具体的に検討し、支給した役員給与に不相当に高額な部分

31) 伊藤滋夫ほか編著『租税法の要件事実』（日本評論社・2011）125頁〔増田英敏〕。

32) 今村教授は、法人税法施行令70条の各判断要素が要件事実であることを前提として、それらを規範的要件であるとし、同業種・類似規模法人への役員給与の支給状況は評価根拠事実（課税庁側に立証責任がある）、当該法人の売上増加等の個別事情は評価障害事実（納税者側に立証責任がある）であると分類している。伊藤ほか編著・前掲注29）232頁参照〔今村隆〕。

33) 民事訴訟の通説である法律要件説に従って立証責任が配分されるべきであるとする考え方。ただ

し、課税要件事実に関する証拠との距離を考慮に入れると、この原則には利益状況に応じて修正を加える必要があろう、とされている。金子・前掲注(1)1111頁、1112頁。増田教授も同内容である法律要件分類説が租税法法律主義の視点から妥当な見解とする。伊藤ほか編著・前掲注29）86頁〔増田英敏〕。

34) 山本洋一郎＝鳥飼貴司「税理士のための税務争訟講座：勝訴のコツを闘いの現場から（第2回）」税務QA147号（2014）15頁。

35) 同上16頁。

の金額がないという反証はできたかもしれない。

V おわりに

以上で検討した結果、次の2つの理由から、役員給与の「不相当に高額な部分の金額」を予測することは、納税者にとって可能ではないと考える。第一に、納税者は課税庁が類似法人の抽出に当たり使用したデータを入手することはできず、課税庁が損金不算入とする「不相当に高額な部分の金額」を予測することはできない。すなわち、課税庁が行ったような、同業種・類似規模法人の役員給与の支給事例を基に、売上金額に着目して倍半基準により34法人を抽出すること、抽出された34法人について、改定利益金額に着目して倍半基準に該当しない事業年度を除外し、また、純資産額が倍半基準に該当しない事業年度を除外すること、さらに、リキュール類など単式蒸留しょうちゅう以外の売上が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を除外すること、これらと同様の方法を納税者が行うことは全く不可能である。また、地裁が判示した、抽出された同業種・類似規模法人の役員給与の最高額を把握することも不可能である。同業種・類似規模法人の役員給与の支給額により役員給与の適正額を算出することは不可能であり、「不相当に高額な部分の金額」として損金不算入とされる金額は予測できない。

第二に、地裁が一定程度の予測は可能であると認めた一般に公表された統計等を用いて役員給与の適正額を算出することはできない

ため「不相当に高額な部分の金額」が存在するか否かを判断することもできない。前述したように、課税庁が示した「法人企業統計年報特集」、「民間給与実態統計調査」、「週刊税務通信」の掲載記事、税務関係の書籍、東京商工リサーチのTSRレポートのサンプルから「不相当に高額な部分の金額」として損金不算入とされる金額を予測することはできない。地裁は、「入手可能な資料等から一定程度の予測は可能である」「必ずしも確定的な金額までは判明しないとしても相応の予測は可能である」と説示するが、「一定程度の予測」や「相応の予測」という文言も不明確である。

そして、本件においては、法人税法施行令70条1号イの実質基準のうち、同業種・類似規模法人の役員給与の支給状況という要素から、課税庁が選定した法人の役員給与の支給額の最高額を超える部分が不相当に高額であると認定しており、この点から見ても「不相当に高額な部分の金額」の予測可能性は担保されていないと思われる。

申告納税制度の下で納税者が適正な納税義務を実現するためには、納税者が具体的に判断できる基準を、まずは法人税法施行令70条1号イの実質基準で整備する必要があるのではないだろうか。

また、本稿作成に当たり入手した判決文は原告の売上、利益、役員給与の支給額、使用人に対する給与支給額等の具体的な金額がマスキングされており、検証することが不可能であった。納税者にとっては税務訴訟の内容を検証することもまた予測可能性を担保する手段であるため、公開されるべき事実であると考えられる。