

論 説

役員給与に係る高額性判定と 時価認定における同質性

酒井克彦

(中央大学大学院法務研究科教授)

目 次

はじめに

I 法人税法34条2項の構造

1 概観

2 法人税法施行令への委任

II 役員給与該当性

1 問題意識

2 法人意思要件説と法人意思非要件説

3 職務対価説と非職務対価説

4 同業者比較の意義—法人意思要件説及び職務対価説との関係—

III 役務提供対価の同質性

1 給与概念の二つのカテゴリー

2 レディメイド的な労務提供、オーダーメイド的な労務提供

3 市場における客観的交換価値

4 推計課税との比較

5 利益処分的性質の混在した労務提供対価

6 残波事件

IV 補充的要素としての同業者比較

1 同業者基準に係る資料入手の困難性

2 同業者比較の基準性

3 補充説と非補充説

結びに代えて

はじめに

法人税法上の「役員給与」概念はいかなるものであろうか。

「給与」とは法人の意思によって支払われる職務対価であるとするれば、そもそも法人の意思に基づかない支払は給与には該当しないはずである。そのように考えると、法人の意思に基づかない支払を給与に認定することには問題があることになろう。例えば、役員が横領によって会社の金員を奪取していた場合、当該金員は役員給与とされるべきではないように思われる。

また、仮に法人の意思に基づき支払われたものであったとしても、その支払が職務対価

であるか否かという点が次に問題となり得る。すなわち、本来の職務対価とは別に利益処分としてなされていた場合、それは「給与」と認定されるはずのものではないことになろう。このような問題関心の先には、過大役員給与の損金不算入とは、その金額が過大であるということに問題があるのか、あるいはそもそも給与でないもの、すなわち、利益処分が給与として処理されてしまったことに対する否認としての意味を有するののかという問題が検討されるべきなのではなかろうか。利益処分が役員給与に混在している事例であれば、それは、そもそも高額役員給与の問題ではなく、「給与」概念の問題として議論されるべきであるように思われる。この点はこれまで十分に

意識されてきたであろうか。

本稿は、法人税法34条《役員給与の損金不算入》2項が同業者比較により不相当に高額な役員給与認定を行う態度を示している点について、上記の根本的な問題意識を踏まえて若干の検討を加えるものである。

I 法人税法34条2項の構造

1 概観

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が、この規定の趣旨は、役員給与は役務の対価として企業会計上損金に算入されるべきものであるところ、法人によっては実質は利益処分に当たるものを給与の名目で役員に給付する傾向があるため⁽¹⁾、そのような隠れた利益処分に対処し、適正な給与を認定することによって⁽²⁾、課税の公正を確保しようとするところにあるものと解されている⁽³⁾。

かように法人税法34条2項は、不相当に高額な役員給与の部分について損金不算入を規定しているが、かかる規定は、条文の建付けからみて、同条1項及び同条3項に劣後して適用されることになる。つまり、同条項は、

定期同額給与等でない給与（1項各号）、隠蔽・仮装に係る給与（3項）以外のものについての損金不算入規定である。定期同額支給であったとしても、不相当に高額なものは2項によって損金算入が否定されるが⁽⁴⁾、その額について法は、法人税法施行令に委任している。

かくして、法人税法施行令70条《過大な役員給与の額》1号は、イにおいて実質基準を、ロにおいて形式基準を採用している。

2 法人税法施行令への委任

法人税法は企業会計準拠主義を採用し、22条4項ないし22条の2において、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（以下「公正処理基準」という。）に従う旨規定している。もっとも、同法22条3項は「別段の定め」優先主義を採用しているから、「別段の定め」のあるものについては、同条4項による企業会計準拠主義は採用されないことになる。公正処理基準は、一般的に「三重構造」ないし「三層構造」に従うと解されており⁽⁵⁾、すなわち、同基準とは、商法ないし会社法を指すと解され、これらの法律が適正な会計慣行に従うとしていることから（旧商32②、商19、会社431、財務諸表等規則1①②）、結局のところ、法人税法上も、適正な会計慣行に従った処理が要請されていると理解することができる。

(1) 金子宏『租税法〔第23版〕』398頁（弘文堂2019）。

(2) 清永敬次『税法〔新装版〕』132頁（ミネルヴァ書房2013）。

(3) 松澤智『新版租税実体法』153頁（中央経済社2003）。東京地判平成22年9月10日税資260号順号11507、東京高判平成23年2月24日税資261号順号11623なども参照。

(4) 渡辺徹也『スタンダード法人税法〔第2版〕』137

頁（弘文堂2019）。

(5) 金子・前掲注(1)、349頁、同『所得税・法人税の理論と課題』126頁（日本租税研究協会2010）、中里実「租税法と企業会計（商法・会計学）」商事1432号26頁（1996）、同「税制改正の背景」税務大学校編『税務大学校論叢40周年記念論文集』296頁（2008）、酒井克彦『プログレッシブ税務会計論Ⅲ』27頁（中央経済社2019）参照。

そして、役員給与に関していえば、法人税法34条という「別段の定め」があるのであるから、これに従って優先的に処理を行うこととなり、同法22条3項2号にいう費用の額については、公正処理基準の適用を受けないことになるはずである。換言すれば、商法ないし会社法の適用を受けずに損金の額に算入すべき役員給与の額が確定されることになるはずである。

ところで、法人税法施行令70条1号は、次に掲げる金額のうちいずれか多い金額の損金不算入を規定する⁽⁶⁾。

イ 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

ロ 定款の規定又は株主総会等により役員給与の限度額を定めている内国法人が、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の合計額が当該事業年度に係る当該限度額及び当該算定方法により算定された金額並びに当該支給対象資産の支給の時における価額に相当する金額の合計額を超える場合におけるその超える部分の金額

ここにいう、イは「実質基準」であり、ロは定款や株主総会で決定された上限額を役員給与に係る高額性判断基準に採り入れているという点で「形式基準」であるといえよう。

II 役員給与該当性

1 問題意識

役員給与に係る損金算入の可否を巡る本稿の問題関心に進む前提問題として、まずは、二つの論点を考えてみたい。

第一に、役員給与とは法人の意思に基づき支給されたものに限定されるべきかという問題がある⁽⁷⁾。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」と規定していることからすれば、法人の意思に基づき支給されたもののみを役員給与と考えることもできる。すなわち、「内国法人が……支給」という規定振りから法人の意思を読み込むべきと解する立場であるが、便宜的に、このように役員給与の認定に当たって法人の意思が必要であるとする考え方を「法人意思要件説」とし、必要としないとする考え方を「法人意思非要件説」と呼ぶこととしよう。なお、一口に法人意思要件説とはいっても、その支払の意思を指しているのか、あるいは支給額の決定までの意思を指しているのかという分説があり得よう。

第二に、役員給与が「給与」であるからには、かかる支給は法人への労務提供の対価で

(6) この規定は、旧法人税法施行令69条の二つの基準（実質基準と形式基準）の考え方を踏襲したものと見えよう。谷口勢津夫教授は、旧法人税法34条ないし36条の考え方は、平成18年度税制改正後においても引き継がれているとされる（谷口『税法基本講義〔第6版〕』445頁（弘文堂2018））。

(7) そもそも、「役員給与」という概念をどのように捉えるかという問題もある。金子宏教授は、旧来の役員賞与とか役員報酬という用語を用いることを避けた「くくり概念」と整理される（金子・前掲注(1)、394頁）。

ある必要があると考える見解と、そのように解する必要はないとする見解の対峙があり得る。そこで、役員給与を役員による労務提供の対価と考えるべきとする見解を「職務対価説」とし、そのように解する必要はないとする見解を「非職務対価説」として議論を展開することとしたい⁽⁸⁾。

私見としては、これらの2点が乗り越えられなければ、役員給与に該当しないのではないかと考える。すなわち、法人の意思のないところで支給されたものは法人が支給するもの(法法34①)ではないから、役員給与に該当しないと考えられるし、当該役員が何らかの経済的利益を法人から受けているとしても、それが職務対価でなければ役員給与には該当しないのではないかと考えるのである。もっとも、そのような経済的利益が法人から役員に移転したとすれば、そこには役員の所得が認定されるべきではあろう。そして、それは法人から役員に対し給与とは異なる意味で経済的価値の移転があったと捉えることになるから、いわば法人からの贈与として一時所得課税がなされるべきなのではないかと考えるところである。

このような見解の妥当性について検討を加えることとしよう。

2 法人意思要件説と法人意思非要件説

(1) 法人意思との関わり

法人税法34条は、「内国法人が……支給する

給与」と規定し、「支給」概念を用いている。一方、所得税法9条《非課税所得》1項4号は、「給与所得を有する者が……転居のための旅行をした場合に、その旅行に必要な支出に充てるため支給される金品」と規定し、支出に充てるための「支給」という規定振りをしている。かような使い分けからすれば、「支給」という用語は具体的な名宛人を対象とした行為概念であると解され⁽⁹⁾、当然に、法人の意思に基づき支給されたもののみが役員給与であると考えることができる。

この点、課税実務は、法人意思要件説に接近した取扱いをしている。例えば、法人税基本通達9-2-10《給与としない経済的な利益》は、給与として取り扱わない要件の一つに、当該法人が役員等に対する給与として経理しなかった場合を掲げている。行政通達において損金経理を要件として課すことに関しては議論があり得るところであるが⁽¹⁰⁾、その当否は別としても、これは、課税実務が「給与」認定を行うに当たって、経理処理によって法人の給与「支給」意思を確認⁽¹¹⁾するための仕組みといえよう⁽¹²⁾。ここに、実務的には、法人意思の所在をもって給与を認定しようとする姿勢が判然とする。

もっとも、法人が支給するという点から法人意思が要件とされるとはいっても、それはあくまでも「給与」としての要件であって、必ずしも、損金算入されるべき役員給与の要件とまでいえるかどうかという問題は依然と

(8) 「職務」と「労務」の違いについても深慮ある検討が必要であろうが、ここでは、差し当たり職務は労務をも含む概念として理解しておきたい。法人税法施行令70条1項1号は、「職務」という概念を使用している。

(9) 「支払」概念の意義については、酒井克彦「源泉

徴収義務者は誰か—代表者による金銭の不正領収に係る源泉徴収義務が争われた事例(大阪高裁平成15年8月27日判決)を素材として—(上)(中)(下)月刊税務事例46巻5号1頁、同6号8頁(2014)、同50巻6号1頁(2018)も参照。

して残されている。そこで、法人意思要件説にも二つの見解があり得ることに関心を寄せたい。すなわち、第一に、法人意思要件説は法人意思が役員給与としての適正額についてまでは及ばないとする考え方であり、他方で、法人意思を要件とするというのは、役員給与額についてまで及ぶとする考え方である。そして、この点についての実定法上の解は法人税法施行令70条1号口の形式基準にあるのではなかろうか。

(2) 形式基準（法令70一口）と法人意思要件説

法人税法22条3項よりも優先して適用される同法34条2項が、法人税法施行令70条1号に委任しているところ、同号口は形式基準として、会社法に依拠する建付けとなっている。ここに、公正処理基準ルートとは異なるかたちでの変質した企業会計準拠主義が提示されているといってもよい。このような会社法に依拠して高額役員給与認定を行うような形式基準を用意している理由は奈辺にあるのであろうか。これも法人意思要件説の宣明として捉えるべきではなかろうか。

(10) 租税法律主義という課税要件法定主義からすれば、これは、役員給与の課税要件ということではなく、あくまでも課税実務において、法人の意思を確認するための事実認定の一つであると位置付けるべきであると考え（この点に関して、酒井克彦「特定外国子会社等の行った減価償却費の計算（中）—タックス・ヘイブン対策税制を巡る諸問題(2)—」月刊税務事例46巻8号3頁（2014）、同「租税法律主義と通達—無償返還届出書の内容と異なる相続後の和解と貸宅地の評価」同『通達のチェックポイント—相続税裁判事例精選20—』21頁（第一法規2019）も参照）。増田英敏教授は、納税義務の成立過程に租税行政庁が介在する余地を否定され（増田『リーガルマインド租税法〔第5版〕』36頁（成文堂2019））、谷口勢津夫教授は国と国民との間の債権債務関係を前提としたときに、租税行政庁の課税権の恣意的な介入が排除される旨論じられる（谷口「納税義務の確定の法理」芝池義一＝田中治＝岡村忠生編『租税行政と権利保護』62頁（ミネルヴァ書房1995））。

(11) 損金経理要件を法人意思の観点から論じたものとして、吉良実『所得課税法の論点』296頁（中央経済社1982）、前原真一「法人税法の損金経理要件について」税大論叢48号118頁（2005）、酒井克彦「法人税法上の損金経理要件—評価認定事案への柔軟な対応—」経理研究〔中央大学〕59号321頁（2016）参照。

(12) 私見とは異なるが、仮に、これを損金経理要件

として捉えると、損金経理による意思の確認と法人税法施行令70条1号口の形式基準という意思の確認の関係が議論されることになる。今更ではあるが、損金経理とは、「法人がその確定した決算において費用又は損失として経理することをいう。」（法法2二十五）から、株主総会決議によって画された支給額を超える役員給与を支給すること自体は、損金経理要件によって排除されることになる。すると、重畳問題も惹起され得るが、法人税基本通達9-2-10の適用領域は限定されている。なお、損金経理要件自体の射程範囲についても現行の取扱いには疑問が残る（内部取引については恣意性を排除する必要があるとはいっても（武田昌輔「公正処理基準と税法」租税4号71頁（1977）、水野忠恒『大系租税法〔第2版〕』440頁（中央経済社2018）、評価金額についてまで損金経理要件による厳格な要請が働くとする考え方には疑問を覚える（酒井・前掲注(11)、327頁）。もっとも、これまでの裁判例は損金経理要件を厳格に適用し、損金経理による費用の「額」や損失の「額」についても適用する傾向にあるといえよう（例えば、東京高判平成8年3月26日税資215号1114頁、その上告審最二判平成10年6月12日集民188号619頁など）。やや柔軟な態度を看取することができる事例として、例えば、福岡地判平成19年1月16日訟月53巻9号2740頁、その控訴審福岡高判平成19年6月19日訟月53巻9号2728頁など参照）。

法人税法施行令70条1号口という形式基準をみれば、法人の意思が要件とされているように思われる。すなわち、前述のとおり、同号口は、定款や株主総会、社員総会の決議により支給することができる限度額基準を定める考え方を採用しているのであるが、これらの限度額基準は法人意思を前提とした基準設定であるとみることが自然であろう。ただし、株主総会や社員総会は、株主や社員の総意によって会社の意思を決定する必要的機関であるし¹³⁾、定款の変更はかかる株主総会決議を要するところ¹⁴⁾、ここにいう形式基準とはこれら株主総会等の意思決定事項を高額役員給与の判断基準とするからである。そうであるとすれば、形式基準を見る限り、高額役員給与の認定に当たっては、その額についてまで含めた上での法人意思が前提とされているということになる。もっとも、この形式基準の持つ意義については議論の余地がある。これを(変則的な)企業会計準拠主義を謳ったものと理解すべきか、あるいは、法人意思の確認にすぎないものと整理すべきかという論点が起こり得る。

この点、旧法人税法施行令69条における形式基準を前提とした事例ではあるが、東京地判平成8年11月29日判時1602号56頁¹⁵⁾は、「役員報酬の額が適正であるかどうかの判定には困難を伴うことから、その判断を第一次的に

法人自らに委ね、法人自らが給付しないと定めた部分については法人税法上もこれを損金に当たらないとする点にある」と論じており、同地裁は法人意思を確認するための規定であると位置付けているようである¹⁶⁾。

形式基準(株主総会等で決定した金額と支給額との差額)と実質基準(同業他社の比較等で認定された金額と支給額との差額)のいずれか多い金額を超える部分の金額が相当に高額な役員給与として損金不算入とされるのであるから、形式基準とはいっても法人の意思が尊重されていることを意味するといつてよからう。

ここで、株主総会決議等の金額が相当低いケースを考えてみたい。例えば、同業他社の役員給与の水準が200、対象法人の株主総会決議の金額が50、実際の支給額が300であったとする。この場合、同業他社の状況よりも会社法上の株主総会決議を優先して、不相当に高額な部分は250(300-50)であるとして当該金額が損金不算入となる。つまり、役員給与の高額性を認定するに当たって、法人意思が十分に尊重されていることを意味するといえよう。ただし、定款の規定や株主総会の決議等は同族会社においては恣意的になされ得るとか¹⁷⁾、回避可能性を強調する見解¹⁸⁾などがあるとおり、形式基準のみでは役員給与課税の目的が埋没しかねない。いわば法人意思の過

13) 神田秀樹『会社法〔第17版〕』182頁(弘文堂2015)、加美和照『新訂会社法〔第10版〕』233頁(勁草書房2011)。

14) 加美・前掲注13)、92頁。

15) 判例評釈として、増田稔・平成9年度主要民事判例解説〔判夕臨増〕234頁(1998)、武田昌輔・判評467号185頁(1998)、松澤智・ジュリ1131号134頁(1998)、品川芳宣=横山晴貴=木村光男・TKC税研情報7巻2号1頁(1998)、田中治=近

藤雅人・税通56巻11号203頁(2001)、上西左大信・税通59巻15号254頁(2004)など参照。

16) 金子宏教授は、平成18年度改正の前後では、高額役員給与の規定の趣旨が継続しているとされる(金子・前掲注1)、398頁)。

17) 品川芳宣「役員報酬の過大額の認定」税通36巻15号259頁(1998)。

18) 吉牟田勲「役員報酬」日税研論集6号83頁(1998)。

度な尊重を防ぐ措置として同業他社比較という実質基準が設けられていると解すべきであろう¹⁹⁾。法人税法施行令70条1号は同族会社にも非同族会社にも適用されるが、同族会社における形式基準の適用には恣意性排除効果としての機能は十分期待し得るものではないともいえ、ここに実質基準の意義を見い出すことができるのである。もっとも、そうであるとはいえ形式基準は、法人の意思の確認手法として他に適当な方法が見当たらない中において、意義のないものとはいえない。

3 職務対価説と非職務対価説

(1) 「給与」概念と職務対価性

法人税法施行令70条1号イにいう実質基準をみると、「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」を形式基準と比較した上で損金不算入とする旨規定している。すなわち、法人税法施行令は職務対価説を採用しているとみてよいように思われる。この点、清永敬次教授が高額役員給与について、これが職務に対応するものではないとされ²⁰⁾、金子宏教授が、平成18年度改正前の取締

役の業績連動型給与について、取締役の職務遂行と会社業績との間の直接の因果関係などを理由に損金算入すべきと論じられてきたとおり²¹⁾、通説も職務対価説に立っていると思われる。

所得税法の事例ではあるが²²⁾、いわゆる弁護士顧問料事件最二判昭和56年4月24日民集35巻3号672頁²³⁾は、「給与所得とは雇傭契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付をいう。なお、給与所得については、とりわけ、給与支給者との関係において何らかの空間的、時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり、その対価として支給されるものであるかどうかを重視されなければならない。」としており、「労務の対価」であることを前提とした職務対価説を採用していることが判然とする²⁴⁾。

また、課税実務をみても、職務対価説が採用されていることが判然とする。例えば、法人税基本通達9-2-24《使用人兼務役員に対する経済的な利益》は、「法人が使用人兼務役員に対して供与した経済的な利益……が他の使用人に対して供与されている程度のもの

19) さりとて、かかる形式基準によって役員給与が否定されることもある（山形地判昭和41年2月21日税資44号94頁、岐阜地判昭和56年7月1日税資120号1頁など）。

20) 清永・前掲注(2)、132頁。

21) 金子宏『租税法〔第10版〕』308頁（弘文堂2005）。

22) 法人税法上の「給与」概念は所得税法の取扱いにより判定すべきとする見解として、佐藤友一郎『法人税基本通達逐条解説〔9訂版〕』821頁（税務研究会2019）は、「給与とするかどうかは所得税の取扱いにより判定すべきものである」とする。

23) 同最判は、給与所得該当性につき、従属性要件を説示している。判例評釈として、園部逸夫・曹時35巻4号137頁（1983）、清永敬次・民商85巻6

号113頁（1982）、玉國文敏・租税判例百選〔第3版〕52頁（1992）、碓井光明・判評275号156頁（1982）、原田尚彦・昭和56年度重要判例解説（ジュリ臨増）49頁（1982）、高野幸大・租税判例百選〔第5版〕67頁（2011）、奥谷健・租税判例百選〔第6版〕72頁（2016）など参照。

24) もっとも、所得税法28条《給与所得》1項の「給与」が労務の対価を常素としているともいえない。けだし、所得税法上、労務の対価として、事業所得（所法27①）も雑所得（所法35①）も該当し得るからである（酒井克彦「所得税法における給与所得該当性の判断メルクマール—従属性要件と非独立性要件—」中央ロー・ジャーナル14巻1号84頁（2017）参照）。

である場合には、その経済的な利益は使用人としての職務に係るものとする。」としており、職務に係るものであるかどうかは給与に対する課税上の取扱いに反映されるとする態度を示しているのである²⁵⁾。

(2) 実質基準（法令70一イ）

利益処分が含まれた役員給与のうち、本来の役員給与である部分を切り出すための規定が法人税法34条であるとするならば、同条のスクリーンにかけられた後の役員給与こそが、本来の役員給与であるということになる。そうであるとすれば、同条2項にいう「給与……の額のうち不相当に高額な部分の金額」とは、そもそも、給与ではないということになるであろうか。「給与と思われる額」のうちから相当高額な部分を除いた部分の金額が「給与」とされているのではなく、「給与の額」のうち不相当に高額な部分は損金不算入であるとしているのである。

また、給与ではないものを法人税法34条1項にいう役員給与と観念すること自体に問題

がある。役員給与ではないものを除外して、本来の役員給与のみを損金の対象とするための規定であるとすれば、同条項は当然のことを規定しているということにもなり得る。そのように考えると、法人税法34条は単なる確認の規定にすぎないということになる。かような規定がなかったとしても利益処分相当額が給与として損金算入されていはいはずはないのであるから、利益処分などを排除した純粋な給与部分のみを給与とすることは当然であり、このような規定はわざわざ用意しなくてもよいということになりそうである。

では、法人税法34条は、どのような意味を持つ規定なのであろうか。少なくとも、文理解上みなし規定でないことは明らかであるから、同条によって給与でなかったものが給与になるわけでもなければ、給与であるものを給与としないとしているわけでもなさそうである。

この点、岡村忠生教授は、役員給与のうち不相当に高額な部分を利益処分と考えるとの見解を示されている。従来、賞与と報酬との区分について、法は執行上の便宜から、利益

25) 法人からの多額の借入金に対する返済義務の免除が所得税法28条《給与所得》1項にいう給与所得に該当するか否かが争点の一つとなっただけの倉敷青果市場事件では、一見すると、職務対価とは無関係に給与所得該当性が判断されたようにも思われるが、最一判平成27年10月8日集民251号1頁は、「事実関係によれば、A〔筆者注：法人役員〕は、被上告人〔筆者注：法人・源泉徴収義務者〕から長年にわたり多額の金員を繰り返し借り入れ、これを有価証券の取引に充てるなどしていたところ、被上告人がAに対してこのように多額の金員の貸付けを繰り返し行ったのは、同人が被上告人の理事長及び専務理事の地位にある者としてその職務を行っていたことによるものとみるのが相当であり、被上告人がAの申入れを受けて本件債務免除に応ずるに当たっては、被上告人に対

するAの理事長及び専務理事としての貢献についての評価が考慮されたことがうかがわれる。これらの事情に鑑みると、本件債務免除益は、Aが自己の計算又は危険において独立して行った業務等により生じたものではなく、同人が被上告人に対し雇用契約に類する原因に基づき提供した役務の対価として、被上告人から功労への報償等の観点をも考慮して臨時的に付与された給付とみるのが相当である。」とした上で、「したがって、本件債務免除益は、所得税法28条1項にいう賞与又は賞与の性質を有する給与に該当するものというべきである。」としており、役務の対価と認定した上で、功労に対する報償等の観点が考慮された給付であると判断を下していることからすれば、職務対価説に反する立場を採用したとはいえない。

処分かどうかという実質的な考慮をせず、臨時的かどうかという外形的・形式的な基準で割り切っていたが、現行法においても、この点は同様であり、機械的に区分が行われているのである。すなわち、役員給与とは、その実質的な観点ではなく、形式的な観点から利益処分に相当する部分と給与に相当する部分とに切り分けられているのであって、いわば割り切りによって判断されたものを法人税法は損金算入と損金不算入とに分けているだけなのである。されば、法人税法34条とは、給与ではあるものの、利益処分的な性質を帯びたものが混入しているおそれがあるため、これを損金算入されるべき給与とそれ以外に切り分けるための規定であると理解してよさそうである。そうであるとする、実質基準とは、判断しづらい職務対価性を労務の性質や内容等の実質の見地から観察して、給与該当性を論じることとしている規定であるといえよう。ここでは、職務対価性が実質基準によ

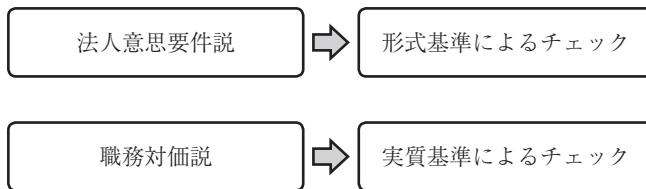
ってスクリーニングされていると理解しておきたい。

4 同業者比較の意義—法人意思要件説及び職務対価説との関係—

法人税法施行令70条1号イは、「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」て、不相当に高額な役員給与であるか否かを判断することとしている。これらの考慮要素のうち、なぜ「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」を参考とすることとしているのであろうか。

前述のとおり、役員給与は法人の意思が前提とされるべきものであること、職務対価であることが判然としたところである。

図表 1



実質基準は職務対価であることを判定しようとしているものと解される。

そうであるとするならば、実質基準という同業者比較はどのように整理されるべきなのであろうか。すなわち、対象法人以外の法人の意思の下で支給される役員給与がいかなる意味をもって対象法人の役員給与の金額を検討する際に参照されるべきであるのか。他の

法人の役員が当該他の法人に対して提供した労務の程度によって決定されるべき役員給与と対象法人の役員が提供する労務の質と量との間に何らかの因果関係ないし相関関係があるのであろうか。なるほど、労務提供とは、例えば、最低賃金の議論や各社の給与との比較の議論があるように、一定の枠内において標準的な金額設定に関する議論を行うこと自

体は十分あり得ることであるから、他の法人の給与の額と比較をすること自体が問題となるわけではないかもしれない。しかし、これらの議論が妥当するのは、労務提供にある程度の均一性ないし同質性が認められる場面においてではなかろうか²⁶⁾。

少なくとも、ある法人がかかる法人の意思の下で、当該役員から提供された労務の対価として支給したものは役員給与として何らの問題も存しないように思われるところ、そのような観察を凌駕するほどの理論的支柱が必要であるように思われるのである。

Ⅲ 役務提供対価の同質性

1 給与概念の二つのカテゴリー

近時は、所得税法上の給与所得について、一般的な従業員たる給与と、役員に対する給与とは異なるものとの理解の下で、給与所得概念を広く捉えようとする裁判例もある。例えば、いわゆる人材派遣業事件控訴審東京高判平成25年10月23日税資263号順号12319²⁷⁾は、「同項〔筆者注：所得税法28条1項〕は、……国会議員が国から受ける給与を意味する『歳

費』（憲法49条）が給与所得に含まれることを明らかにしており、また、例えば、法人の役員が当該法人から受ける報酬及び賞与が給与所得に含まれることは特に異論がないところ、これらの者の労務の提供等は、自己の危険と計算によらない非独立的なものとはいいい得ても、使用者の指揮命令に服してされたものであるとはいいい難いものであって、労務の提供等が使用者の指揮命令を受けこれに服してされるものであること（労務の提供等の従属性）は、当該労務の提供等の対価が給与所得に該当するための必要要件とはいえないものというべきである。」と判示している。そもそも、給与所得概念について、前述の最二判昭和56年4月24日は、「判断の一応の基準」として、従属性要件を給与所得該当性の基準としてきたところであるが、同最判が示すのは、「一応の基準」にすぎないというわけである²⁸⁾。いわば、上記東京高判がいうように、歳費や役員給与とそれ以外の給与とでは、前者が指揮命令に服さない非従属的な役務提供対価であるのに対して、後者が使用者の指揮命令に服する従属的な役務提供対価であるということになる。

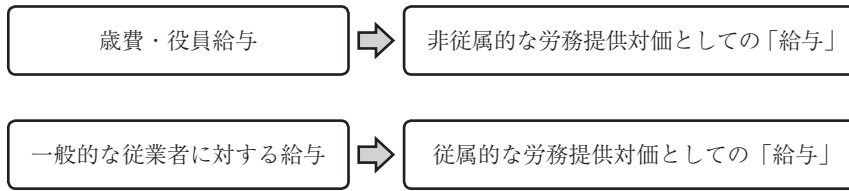
²⁶⁾ 最低賃金の議論はあくまでも労働者の権利を守るためのセーフティネットの議論であるのであって、役員給与の金額の高額性の問題とは本質を異にするといえよう。

²⁷⁾ 同事件を取り扱った論稿として、長島弘・月刊税務事例46巻12号22頁（2014）、同47巻2号20頁（2015）、ファルクラム租税法研究会＝酒井克彦・税弘63巻8号105頁、同9号191頁（2015）、中川大志・名城法学論集42号35頁（2015）、宮崎綾望・速報判例解説17号〔法セ増刊〕233頁（2015）など参照。同事件は、給与所得該当性につき、従属性要件を同所得区分該当性の要件から外したという意味において注目された事例である。かかる判決に

従えば、給与所得該当性は非独立性要件が強調されることになる。役員についても、一定の「従属性」は認められるともいい得る（渡辺・前掲注（4）、135頁）。なお、従属性、非独立的な労務の提供の意義については、佐藤英明『スタンダード所得税法〔第2版補正版〕』161頁（弘文堂2019）参照。

²⁸⁾ 「一応の基準」に同事案が該当するとする点などからすれば、疑問も残る（この点を指摘したものとして、酒井克彦「所得税法の給与所得と『従属性』（上）（下）」月刊税務事例46巻1号1頁、同2号20頁（2014）も参照）。

図表2



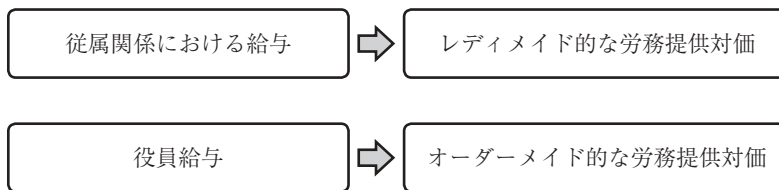
もっとも、役員給与とはいっても、役員には、使用人兼務役員という場合もあるから、図表2にいう一般的な従業員に対する給与ともいうべき部分を有する役員の役務提供について、使用人兼務役員という概念（法第34条第5項）を用いていずれにも含まれる者による役務提供を切り分ける工夫が施されているといえよう（法第34条第1項括弧書き）²⁹。

2 レディメイド的な労務提供、オーダーメイド的な労務提供

上記のことを別言すれば、例えば、雇用契

約等に基づいて指揮命令の下で空間的ないし時間的拘束を受けながら行う労務提供に対する対価としての給与はいわばレディメイドとしての給与概念である³⁰。この点、法人税法が給与を役員給与とそれ以外にしか分けていないことを併せて考えると、役員給与は、オーダーメイド的な労務提供対価に合致する給与と整理することが可能であると思われる。

図表3



レディメイド的な労務提供に対する対価としての給与であれば、規格商品としての意味合いを労務提供に持ち込むことができないわけではない。これに対して、オーダーメイド

的な労務提供に対する対価は、個々の請負業務的な色彩を帯びることから標準的な労務内容を措定し難く、「基準性」を見出すことは比較的困難であるといえよう。このように考え

²⁹ 使用人給与と役員給与を区別する理由としては、お手盛り防止という意味があると説明されてきたが（渡辺・前掲注(4)、135頁）、そのことを否定するものではない。

³⁰ レディメイド的な労務提供とオーダーメイド的

な労務提供に関心を寄せた所得区分の在り方についての提案として、酒井克彦『「人的役務提供所得」区分の創設論』税理62巻5号68頁（2019）参照。

ると、いわば「時価概念」のような基準性に基づく高額性を判断するのは、レディメイド的な労務提供については妥当し得るとしても、オーダーメイド的な労務提供に対してかかる基準性なるものを措定することは困難であると思われるのである。

3 市場における客観的交換価値

租税法において一般的に「時価」とは、自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額と解されている³¹⁾。相続税法22条《評価の原則》にいう「時価」とは一般的に客観的交換価値と解されている³²⁾。けだし、市場における取引が価格の正当性を裏付けるからであると理解することができるが、他の商品との比較をすることの前提として、不特定多数の当事者間で自由な取引を行うことができるフォーラム（市場）を観念し得る必要があることはいうまでもない（評基通1(2)参照）。しかしながら、オーダーメイド的な役員の職務について、不特定多数の当事者間で自由な

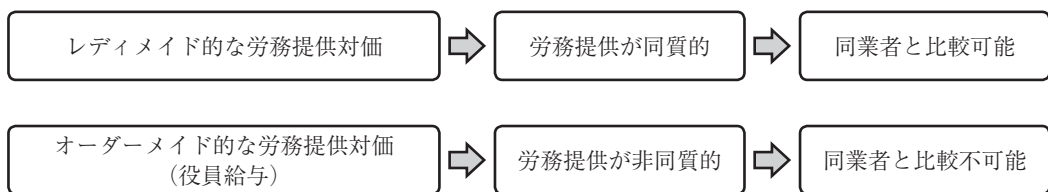
取引を行うことができるような市場を観念することができるであろうか。

つまり、レディメイド的な労務提供であれば標準的価格設定を観念することも不可能ではないものの、役員給与については自由取引市場における取引を想定し得ないのである。かような意味では、役員給与の高額性を判断するに当たって、客観的交換価値なる「時価」概念に接近したものを観念して、これとの乖離を議論することが適当であるかという疑問が湧出するのである。かような点から法人税法施行令70条を眺めれば、同業者比較という技術に疑問を覚えるところである。

レディメイド的な労務提供については同業者比較は可能であるとしても、オーダーメイド的な労務提供についての比較は不可能であろう。

そもそも、なぜ、このようにこれらの労務提供は異なる性質を有しているのであろうか。そのキーとなる概念は「同質性」ではないかと思われる。

図表 4



比較する対象と比較されるものとの間に一定の同質性があるからこそ、同業者との比較が可能となるはずである。レディメイド的な労務提供は一定程度の同質性を探り当てることが可能であり、その同質性を頼りに他の同質性の及ぶ内部において比較を行うことができる。酒類製造業A社の事務職（パートタイ

(31) 「時価」とは、不特定多数の独立当事者間における自由な取引において通常成立すると認められる価額をいうと解されている（東京高判平成7年12月13日行集46巻12号1143頁）。

(32) 金子・前掲注(1)、714頁、東京高判平成5年3月15日行集44巻3号213頁、最二判平成22年7月16日集民234号263頁、最二判平成25年7月12日民集67巻6号1255頁、東京高判平成27年12月17日判時2282号22頁など。

マー)と酒類製造業B社の事務職(パートタイマー)は、勤務内容としての「事務職」という同質性があり、パートタイマーという給与支給形態における同質性が認められる。これがレディメイド的な労務提供における同質性を基礎とした同業者比較である。また、労働法等によって、一定の標準的な給与額が制度的に保障されていることが多いことからしても、同業者比較を可能とする環境にあるといえよう。これに対して、オーダーメイド的な労務提供である役員の報酬に関しては、他社との間に同質性を見出すためのハードルは高い。酒類製造業A社の役員と酒類製造業B社の役員というだけでは、当該役員の職務内容や報酬形態に同質性を認めることは難しいといわざるを得ない。役員に求められているもの、当該法人への寄与度の違い、責任の度合いなどからすれば、A社の役員の職務内容がB社の役員の職務内容と同質であるということは到底想定できず、たとえ「額」が高額であるとしても、責任や職務内容に見合った額であることは当然にあり得るのである。なにしろ、役員給与は弾力的に定めることが可能なのである³³⁾。A社の役員が無報酬であるからといって、それがB社の役員の報酬額に及ぼす影響を及ぼすというのであろうか。

しかしながら、市場がないようなものでも、推計課税では同業者比較が認められている。このこととの整合性は担保され得るのであ

うか。

4 推計課税との比較

推計課税では何らかの共通項を見出した上で、同業者比較を行っている。たとえ、同業者の件数が1例であっても推計課税の合理性が判断された事例は枚挙に暇がない³⁴⁾。しかしながら、あくまでも推計課税は実額課税のできない場面における手段であると解されていることからすれば³⁵⁾、役員給与額の適正額判定と本質を異にしているのではなからうか。

もっとも、推計課税においても同様に客観的交換価値のないところで、同業者比較を行った上で更正・決定処分を行うのであるが、これは次にみるように、次善の策として行われるものであると解するのが相当であり、実額による課税所得の算定が第一義であるという理解を否定するものではないと一般に解されているのである³⁶⁾。例えば、金子宏教授は、「所得税および法人税の理想が、直接資料を用いて所得の実額を把握することにあることは、いうまでもない。しかし、直接資料が入手できないからといって、課税を放棄することは、公平負担の観点から適当でない。ここに推計課税の認められる根拠がある。」とされる³⁷⁾。したがって、実額課税を行うことができるのであれば、推計課税による計算を行わないとするのが、通説的な理解であると思われる。

これに対して、高額役員給与は実額課税の

33) 武田昌輔『立法趣旨法人税法の解釈〔新版〕』163頁(財経詳報社1988)。

34) かかる事例については、酒井克彦『裁判例からみる税務調査』315頁以下(大蔵財務協会2020)参照。

35) 大阪地判昭和62年9月30日行集38巻8=9号1067頁。補充的代替手段説として、東京地判昭和

48年3月22日行集24巻3号177頁、京都地判平成6年5月23日行集45巻5=6号1235頁、大阪高判平成8年3月22日行集47巻3号167頁など参照。

36) 東京高判平成6年3月30日行集45巻3号857頁、東京高判平成8年5月15日訟月43巻6号1542頁など参照。

37) 金子・前掲注(1)、960頁。

世界における議論であり、また、役員給与の算定に当たって、本来参考とすべき課税資料が欠落しているとか、あるいは、納税者の協力が得られないなどといった課税標準の計算や税額計算を行うに当たっての執行上の障壁が所在するものではないのである。されば、推計課税とは異なり、同業者比較を行うに当たっての積極的な理論的根拠が求められるべきではなかろうか。

前述のとおり、本来は役員給与として認めるべきではない利益処分が混在しているとするのは、その可能性があるとしているだけであり、あくまでも、実額計算を否定するところから出発している議論ではないのであるから³⁸⁾、推計課税において同業者比較を行うことが許容されていることとは性質を異にするのみべきであろう。

5 利益処分的性質の混在した労務提供対価

明確に利益処分であるとするれば、そもそも、ここにいう同業者比較などしなくても、「給与」該当性によって損金算入は否定されることになるところ、その一定のスクリーンを乗り越えた「給与」であるのであるから、法人税法34条は、もともと損金に算入されないものを確認するだけの規定ではないはずである。むしろ、役員給与は、本来給与として損金に算入されるべきものである³⁹⁾。しかし、不相当に高額であると認められる場合には、一種の割り切りで、「利益処分」とまでは断定できないものの、そのような性質を有するに近いも

のと解されることから、立法上、損金算入を認めないというにとどまる規定である⁴⁰⁾。

「給与」該当性をいったんは認めるという理論的整理の上において、それでも当該給与の一部の損金性を否定するために、同業者比較を行うというのである。しかしながら、前述したとおり、役員給与については自由な取引市場を観念できない。これは、例えば、取引相場のない株式に市場が存在しないということとは性質を異にしている。取引相場のない株式であっても、それが「物」である限りは、取引相場なるものを観念することは可能である。それに比して、オーダーメイド的な労務提供を「物」と同様に、交換概念に適合するとの擬制の下で、時価を観念することには一定の困難が伴うように思われるのである。

不相当に高額な役員給与には利益処分が混在することが想定されるというのであれば、利益処分と想定される金額に相応する金額が損金不算入とされるべきであるところ、どの程度の金額が利益処分と認定されるべきかは、かかる法人における利益処分額の程度を念頭に置くことなくして考慮し得るであろうか。ましてや、業種業態が同じであるからといって、他の企業の利益処分金額が参考になるとすることには理論的脆弱性がありはしないか。利益の留保や配当性向といったものは各企業の経営戦略によって決定されるものであって、同種同業であるからとして一括りにすることは到底できまい。

かような問題点がありながらも、法人税法

38) 当然ながら、法人税法施行令70条1号は租税回避の否認規定でもない。

39) 金子・前掲注(1)、393頁、武田・前掲注(3)、163頁、渡辺・前掲注(4)、135頁。

40) 村井正『『隠れた利益処分』再論』関西大学法学論集66巻5 = 6号1257頁(2017)、金子・前掲注(1)、398頁、渡辺・前掲注(4)、135頁。

施行令70条1号イの実質基準により同業者比較が多く用いられている。

次に、高額役員給与が認定された最近の事例としていわゆる残波事件（比嘉酒造事件）を参照してみたい。

6 残波事件

高額役員給与の認定が争点の一つとなった事例にいわゆる残波事件があるが⁴¹⁾、同事件の第一審東京地判平成28年4月22日税資266号順号12849⁴²⁾は、同業者比較を念頭に置いた判断を示した。すなわち、同地裁は、役員らの給与額に不相当に高額な部分の金額があるか否かについて、「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。」とする。原告納税者は、適正給与額の上限を比較法人の役員給与の最高額とするには、本件役員らの経営能力が比較法人の役員と比べて最高に秀でたものとなっていないといえなければならないところ、被告は、そのような主張立証を一切しない旨主張した。これに対して、同地裁は、「役員らの経営能力を比較対象として、その報酬ないし給与に不相当に高額な部分の金額があるか否かを判断することとなれば、主観的・恣意的なものにならざるを得ない上、……本件役員ら給与の額のうちの不相当に高額な部分の金額に係る判断は、旧法人税法施行令69

条及び法人税法施行令70条1号で掲げられた考慮要素に照らして導いたものであるから、原告の主張は採用することができない。」として、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である以下の金額は、不相当に高額であるというべきである旨判示したのである。

控訴審東京高判平成29年2月23日税資267号順号12981⁴³⁾において、控訴人（第一審原告）は、本件役員ら給与に不相当に高額な金額があるか否かの判断に際し、役員らの能力は重要な比較検討要素であり、役員らの能力を考慮しないとすする原判決の判断は不当である旨主張し、経常利益率、自己資本比率、流動比率、総資本回転率、売上高成長率等の経営分析指標において控訴人は優位な数値を示しており、これらの個別事情を検討すれば、本件役員らに対する役員給与の支給額は不相当に高額であるとはいえないと主張した。これに対して、同高裁は、「役員らの経営能力を別個の判断要素として考慮することは、何をもって役員らの能力と評価すべきかあいまいであり、主観的・恣意的要素を判断要素に加えることになるから相当ではない。」などとして控訴人の主張を排斥したのである。

このように、東京地判及び東京高判は、同業者比較を中心とした検討を行い、同比較によって算出した高額役員給与額の認定を行っている。すなわち、法人税法施行令70条1号イにいう①当該役員らの職務の内容、②その内国法人の収益及びその使用人に対する給与の

(41) 同事件では、役員退職金の損金算入についても争点となっているが、かかる争点については、第一審において原告側の主張が採用され損金算入が認められている。

(42) この事件を扱ったものとして、木山泰嗣・税理

60巻6号104頁（2017）、長島弘・月刊税務事例48巻7号19頁（2016）、酒井克彦・会社法務A2Z 116号58頁（2017）など参照。

(43) 判例評釈として、長島弘・月刊税務事例49巻5号32頁（2017）など参照。

支給の状況、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給与の支給の状況等のうち、③に基づく更正処分を妥当とする判断を下したのである⁴⁴⁾。

IV 補充的要素としての同業者比較

1 同業者基準に係る資料入手の困難性

前述のとおり、役員給与に同質性を認めることができないという問題は、客観的交換価値を作り上げる市場の不存在という点からも議論することが可能であった。市場が存在しないことは、他方で、一般に、判断の基礎となるような資料が公開されておらず、入手することが難しいという問題をも惹起する。別言すれば、当該法人において同業他社が役員にどの程度の役員給与を支給しているかという点についての情報を得ることができないのは、客観的交換価値を認定する市場が存在しないからである。経営戦略の一環として利益処分を検討することと併せ考えれば、自社の資料を公開する企業が少ないことは当然であるし、結局、市場の不存在は解消されないままとなろう。

これまで、役員給与の適正額を考えるに当たって、一般の法人が比較対象法人のデータを得られないということが申告納税制度の見地から問題とされてきた。例えば、名古屋高判平成7年3月30日税資208号1081頁は、「同

業種・類似規模の法人の役員報酬の支給状況……についても、入手可能な資料からこれがある程度認識できる場合があり……、また、それに関する資料が入手困難な場合であっても、前記のような法三四条一項の趣旨及び令六九条一号所定のその他の基準により、当該取締役報酬が相当であると認められる金額を超えるかどうかは、納税者においても申告時に判断可能であるといえる」としており、資料入手が困難であること自体は否定していない（上記のとおり、同判決は、入手可能な資料からこれがある程度認識できる場合があるとするとどまっている。）。

これまでも入手困難な資料をベースに役員給与額を判定することへの批判は展開されてきたところである⁴⁵⁾。このことから、同業者比較を適正額の判断要素の中心に据えることには不安が残るのである。

2 同業者比較の基準性

上記名古屋高判は、括弧書きの中においては、後記のとおりである。」とし、第一審名古屋地判平成6年6月15日訟月41巻9号2460頁が、「被告N税務署長は、本件類似法人の役員報酬額の平均値を基準とし、原告にこれを増減すべき固有の特別事情があるか否かを検討すべきであると主張するが、令六九条一号の文言からそのような結論を導き出すことはできない上、平均値が原則的として相当な報酬

44) 法人税法施行令70条1号イの実質基準が例示列举であることについては、酒井克彦「法人税法34条2項に規定する高額役員給与の不当性—いわゆる残波事件を素材として—」中央ロー・ジャーナル16巻2号25頁（2019）参照。

45) 同業者比較を決定打として高額役員給与が認定

されている裁判例は少なくない（東京地判平成22年9月10日税資260号順号11507及び東京高判平成23年2月24日税資261号順号11623など）。

46) 例えば、平石雄一郎「経営対価の過大認定化傾向とその対抗理論」税理30巻14号38頁（1987）など参照。

額の上限であるとするべき合理的根拠もない(役員報酬は各法人においてその具体的事情に応じ個別的に定めているものであり、類似法人として業種等の条件がほぼ同一の法人を抽出することができた場合であっても、法人間で報酬額に多少の差異があるのが通常である。その場合に原則としてその平均値が相当な報酬額であり、特殊事情がなければ、平均値を超える額は常に不相当に高額な部分となるとすることができないことは、明らかである。)。したがって、被告N税務署長の主張するように、特別事情がなければ平均値が相当な報酬額の上限であるという判断方法も採用することはできない。」としている点をそのまま引用している⁴⁷⁾。

ここでは、不相当に高額な役員給与認定に当たって、同業者との比較は決定的基準では

ないとしており、注目に値する。法人税法施行令70条1号イは、前述のとおり、①当該役員の職務の内容、②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、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給与の支給の状況等を役員給与の高額性の判断基準としているのであるから、文理解釈上も当然のことを名古屋高判は判示したといってもよいはずである。

米国においても、高額役員給与の経費控除算入は認められておらず、その認定に当たっては我が国と同様に、同業者比較を行うものの⁴⁸⁾、それは、事実認定上の多くのファクターの一つであると位置付けられており⁴⁹⁾、決してこれが決定的基準とはされていないのである。

47) 上告審最三判平成9年3月25日税資222号1226頁においても維持されている。判例評釈として、品川芳宣・税研106号103頁(2002)、大森健・税通59巻15号194頁(2004)など参照。

48) Treas. Reg. § 1.162-7 Compensation for personal services. (b)(3) In any event the allowance for the compensation paid may not exceed what is reasonable under all the circumstances. It is, in general, just to assume that reasonable and true compensation is only such amount as would ordinarily be paid for like services by like enterprises under like circumstances. The circumstances to be taken into consideration are those existing at the date when the contract for services was made, not those existing at the date when the contract is questioned.

49) 例えば、Fos v. Commissioner 事案においては、類似事業者との比較(Prevailing rates for comparable employees in comparable business (See section 1.162-7 (b)(3), Income Tax Regs.))のほか、①employee's qualification and training (役員の資質と訓練度)、②Nature, extent, and

scope of his duties (職務の性質、内容、範囲)、③Responsibilities and hours involved (責任や関与時間)、④Size and complexity of the business (事業規模及び複雑性)、⑤Results of the employee's efforts (成果)、⑥Scarcity of other qualified employees (他の従業員不足度)、⑦Ratio of compensation to gross and net income (before salaries and Federal income tax) of the business (総所得金額、純所得金額に占める報酬額割合)、⑧Salary policy of the employer to its other employees (給与支給方針)、⑨Amount of compensation paid to the employee in prior years (過年度支給総額)、⑩Employee's responsibility for employer's inception and/or success (役員の実績)、⑪Time of year the compensation was determined (報酬決定時期)、⑫Whether compensation was set by corporate directors (取締役会による決定如何)、⑬Correlation between the stockholder-employees' compensation and his stockholdings (報酬と持株数との関係)、⑭Corporate dividend history (配当額の経緯)、⑮Contingent compensation for mulas agreed on prior to the rendition of

3 補充説と非補充説

上記のように考えると、同業他社との比較基準の適用については、文理に従い、いくつかあるファクターの一つと位置付けるべきではなかろうか。むしろ、法人税法施行令70条1号イが示す他の基準を行っても十分な回答が得られない場合に初めて同業者比較による

判断を行うことが許容されるなどとして、制約的に同業者比較を認めるべきとの考え方も検討に値するのではなかろうか。かような考え方を便宜的に「補充説」と呼び、これに対して、何らの制約もないとする見解、すなわち、補充的に適用されるべきとまではいわないとする見解を「非補充説」と呼ぶことにしよう。

services and based upon a free bargain between the employer and employee (See section 1.162-7 (b)(2), Income Tax Regs.) (事前労使交渉による労働提供報酬算定事項), ⑯ Under-compensation in prior years (過去の規程以下の報酬), ⑰ Compensation paid in accordance with a plan which has been consistently followed (継続的計画報酬), ⑱ Prevailing economic condition (経済状況), ⑲ Whether payments were meant as an inducement to remain with the employer (インセンティブ報酬としての性質), ⑳ Examination of the financial condition of the company after payment of compensation (報酬支払後の法人財政状況) が判断要素とされている (Helen L Foos v. Commissioner, Courtney F. Foos, Jr. and Constance Foos v. Commissioner, 41 TCM 863 (1981))。

Rutter v. Commissioner 事案では、同業者比較 (The prevailing rates of compensation for comparable positions in comparable concerns) のほか、① The employee's qualifications (役員の能力), ② The nature, extent and scope of the employee's work (仕事の性質, 内容, 範囲), ③ The size and complexities of the business (規模及び複雑性), ④ A comparison of salaries paid with the gross income and the net income (総所得金額及び純所得金額に占める報酬の割合), ⑤ The prevailing general economic conditions (経済状況), ⑥ Comparison of salaries with distributions to stockholders (利益分配と報酬との比較), ⑦ The salary policy of the taxpayers to all employees (給与支給方針), ⑧ In the case of small corporations with a limited number of officers the amount of compensation paid to the

particular employee in previous years (小規模企業における過去の役員報酬額) が判断要素とされている (James H Rutter and Marie R Rutter v. Commissioner, J. H. Rutter Rex Manufacturing Co., Inc. v. Commissioner, 52 TC. M. 326 (1986))。

Edwin's, Inc., v. United States of America 事案及び Maysonmfg. v. Commissioner 事案では、同業者比較 (The prevailing compensation paid to employees with comparable jobs) のほか、① The type and extent of the services rendered (役務提供の種類・範囲), ② The scarcity of qualified employees (従業員不足の状況), ③ The qualifications and prior earning capacity of the employee (役員の能力及び資質) ④ The contributions of the employee to the business venture (スタートアップ時での貢献), ⑤ The net earnings of the taxpayer (法人純利益), ⑥ The peculiar characteristics of the taxpayer's business (事業の特徴) が要素とされている (Edwin's, Inc., v. United States of America, 501 F.2d 675 (7th Cir. 1974), Maysonmfg. v. Commissioner, 178 F.2d 115 (6th Cir. 1949))。

Elliotts, Inc., v. Commissioner 事案では同業者比較 (Salaries paid in similar companies for similar services) に加えて、① Employee's role in the company (法人における役割), ② Character and condition of the company (法人の特徴), ③ Conflict of interest between the corporation and the employee (利益相反の状況), ④ Salaries paid to other employees in the corporation (他の従業員の給与支払状況) が判断要素とされている (Elliotts, Inc., v. Commissioner, 716 F.2d 1241 (9th Cir. 1983))。

いずれの見解が妥当であろうか。私見としては、そもそも、同業他社との間に役員給与に関する同質性を担保できない中であって、かような比較による判断をすること自体に積極的な意味合いを見出しづらいこと、申告納税制度の下、一般の法人が他の法人における役員給与に関するデータを入手できないことといった、理論的、技術的問題を抱えている中であっては、補充説が妥当するのではないかと考えている。

結びに代えて

本稿において論じたように、レディメイド的な労務提供については、(時間給や月給などで計算されるように)同業他社における労務提供との間に同質性が認められることから、市場価値的な視角から「時価」を認定することも可能であると思われるが、中小企業における創業者の給与を市場における時価概念に接近させたメジャーで算定することは経済実態を反映させたものとはいえないというべ

きである。

取引価格は商品という一定の同質性が求められるところ、オーダーメイド的な労務提供たる役員給与には同質性が認め難いのであるから、同業者比較をなし得る根拠に乏しいといわざるを得ない。

これにつき、金子宏教授は、実質基準の適用に当たって、「同種事業・類似規模の法人の報酬支給状況を参照することは、もちろん必要であり、一応合理的である」とされるが、「当該役員はその法人に対する貢献度等も合わせて勘案しなければならない」とされる⁵⁰。この見解は、同業者比較を役員給与の高額性判断の中心に据えるべきとされるものではないと思われる。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。

⁵⁰ 金子・前掲注(1), 398頁。