

“過大な役員報酬”

溝田澄重

目次

- (一) 序
- (二) 過大報酬否規定の沿革
- (三) 役員の意義
- (四) 役員報酬の意義
- (五) 不当に高額かどうかの判定基準
- (六) 法人税法第一三二条との関連
- (七) むすび

(一) 序

内国法人の支給する役員報酬が不当に高額である場合、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上損金に算入されない。いわゆる過大役員報酬否認の問題である。法人税法第三四条および施行令第六十九条に規定されているが、本稿はこの規定を中心として諸問題を検討する。

過大役員報酬の意義を理解するために、役員とはどの範囲までを指すかの問題、報酬の範囲、とくに経済的利益をも含むのでこの点についての検討も必要である。そして法令適用の場合に当然問題になる過大であるかどうかの判定基準はどこに対比基準を求めるのか、またこの規定のおかれた根本的意義は何か、これらをより良く理解するために同族会社の行為計算の否認規定である法人税法第一三二条との関連について検討する。

役員報酬の過大額の否認の問題は、役員賞与の損金不算入、役員退職金の過大部分の損金不算入と同質の問題であり同次元で検討されるべき問題である。次に明らかにすると、もともとこれらの規定は同一条文として定められていたものであり、ともに「租税回避行為・隠れたる利益処分」との関連で検討されるべきテーマである。

（二） 過大報酬否認規定の沿革

過大な役員報酬についての法第三四条の規定は昭和四〇年の全面的改正により整備されたものであり、その前身は昭和三四年に始めた法令上明文化された旧規則十条の三である。

第十条の三 法人が各事業年度においてその役員に支給した報酬の額が、当該役員の仕事の内容、当該法人の収益及びその使用人に対する給料の支給の状況、当該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の支給の状況等に照らし、当該役員の仕事に対する対価として不相当に高額であると認められる場合においては、その不相当と認められる部分の金額は、当該事業年度の所得の計算上、これを損金に算入しない。

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報酬として支給することができ、金額の限度額を定めている法人が、各事業年度においてその役員（当該限度額が定められた報酬の支給の対象となるものに限る。以下本項において同じ。）に対して支給した報酬の額（使用人としての職務を有する役員に対し支給する報酬のうちその使用人としての職務に対するものを含めないで当該限度額を定めている法人につい

ては、当該事業年度において当該職務に対する報酬として支給した金額のうち、当該法人の他の使用人に対する給料の支給の状況等に照らし当該職務に対する報酬として相当であると認められる金額を除く。の合計額が当該事業年度に係る当該限度額をこえる場合においては、そのこえる金額は、前項の規定の適用については、同項に規定する不相当と認められる部分の金額であるものとみなす。

前二項に規定する報酬又は給料とは、名儀の何たるを問わず、役員又は使用人に対する給与（債務の免除等による経済的な利益を含む。以下次項において同じ。）で賞与及び退職給与金以外のものをいう。

この節において賞与とは、名儀の何たるを問わず、臨時的に支給される給与（継続して毎年所定の時期に定額（利益に一定の割合を乗ずる方法により算定されることとなつてゐるものを除く）を支給する旨の定に基いて支給されるものを除く。）で退職給与金以外のものをいう。

この節において役員とは、法人の取締役、監査役、理事、監事、清算人その他使用人以外の者で法人の経営に従事してゐるものをいう。

この節において使用人としての職務を有する役員とは、次に掲げる役員以外の役員で、部長、課長その他法人の使用人としての職制上の地位を有し、かつ、常時使用人としての職務に従事するものをいう。

一 社長、副社長、理事長、代表取締役、専務取締役、専務理事、常務取締役、常務理事、清算人その他これらの者に準ずる役員

二 合名会社及び合資会社の業務執行社員

三 監査役及び監事

過大な役員報酬（溝田）

四 前三号に掲げるもののほか、同族会社の役員のうち、その会社が同族会社であるかどうかを判定する場合にその判定の基礎とする株主若しくは社員又はこれらの者の同族関係者

この明文が制定される以前は、旧法第九条第一項「内国法人の各事業年度の所得は、各事業年度の総益金から総損金を控除した金額による」という規定の解釈としての旧基本通達二六八の「法人が定款又は株主総会の承認を受けた金額をこえて役員に報酬を支給した場合のそのこえる金額は、これを利益処分による賞与とする」が示されていた。

また同族会社については、同族会社の行為計算の否認規定(旧第三十一条の三)に関する通達において、社員に対する過大給与は利益処分による賞与とする旨示されていた。(旧基通三五五(6))

昭和三四年の改正前においては、法人役員の大報酬に関しては法令上の定めはなく、すべての取扱通達によってその否認が行われていた。

(三) 役員の意味

役員に関する規定は旧規則十条の三に定められたのが初めてであるが、現行法にその定めをみると、法人の取締役、監査役、理事、監事及び清算人並びにこれら以外の者で法人の経営に従事している者のうち政令で定めるものをいう、とされている(法第二条第十五号)そして政令(第七号)では次の如く規定されている。

一 法人の使用人職制上使用人(としての地位のみを有する者に限る。次号において同じ。)以外の者でその法人

の経営に従事しているもの

二 同族会社の使用人のうち、第七十一条第一項第四号イからハまで（使用人兼務役員）の規定中「役員」とあるのを「使用人」と読みかえた場合に同号イからハまでに掲げる要件のすべてを満足している者で、その会社の経営に従事しているもの

すなわち(1)法人の取締役、監査役、理事、監事及び清算人は規定上当然役員であるが、その他に①取締役又は理事でない総裁、副総裁、会長、副会長、組合長、副組合長、②人格のない社団の代表者又は管理人 ③定款において役員と定められた者 ④合名会社又は合資会社における業務執行社員、も法人税法上の役員と理解すべきである。④

ここで法人税法上の役員の意義を正確に把握するには「法人の経営に従事している者」の意味を確認しなければならぬ。経済辞典（有斐閣）によると「経営」は「経営体という組織体としてとらえる場合と、経営するという機能としてとらえる場合とがある。機能的には (1)経営体の設立、解散 (2)最高人事 (3)最高経営政策の決定 (4)この決定された政策の執行部への伝達、橋渡しを内容とする。また管理が部分的意思決定であるのに対し、経営は全社的な意思決定であるともいえる」と説明している。したがって「法人の経営に従事している者」というのは経営経済的には、経営体の全体的意思決定を通じて事業運営に影響を与えることができる人であり、いいかえれば法人企業の枢機に参画している者ということができよう。②そこでこういう人は企業の職制上の地位にとらわれることなく、法人税法上役員の範囲に含めねばならない。

(2)法人の経営に従事している者であればの要件を具備する者は役員とするのである。

一、職制上使用人としての地位のみを有する法人の使用人以外のもの

すなわち、支配人、部長、課長、係長、主任等法人の機構上定められている使用人としての職務上の地位だけを有する者以外の者で「相談役、顧問その他これらに類する者でその法人内における地位、その行なう職務等からみて他の役員と同様に実質的に法人の経営に従事していると認められるものが含まれる」のである。（基本通達九一―二―二）

二、職制上使用人としての地位のみを有する同族会社の使用人であるが、その会社が同族会社であることについての判定の基礎となつた株主等である者

同族会社の場合、職制上の一使用人にすぎなくても出資関係を通じて法人の意思決定に影響力を行使する者の同族関係者として、実質上役員相当とみるのが妥当である。同族会社の判定の基礎となつた株主であれば所有する株主（出資）も少なからざるものであり、^③法人内における名目上の地位以上の影響力を企業経営において発揮するからである。

これまでに述べたところが法人税法上の役員であるが、役員の範囲は民法、商法に定められているものよりも広く定められている。^④このことは法人の租税負担に影響がある。法人税法においては、使用人の給料、退職金はもちろんのこと賞与についても全額損金算入とされる。しかるに役員については、過大な役員報酬の否認、過大な役員退職金の否認、役員賞与の損金不算入の規定があるため法人税の負担のみについてみると、役員であるか使用人であるかは差異が出てくるのである。

そこで法人税法は、実質的に役員として機能しているものは名目上の職位にとらわれず役員に含め、法人の租税回

避行為の防止をしているものと理解される。

注

① 「法人税法コメントール」A一〇六三晃社で諸隈正氏は、本条が定義規定であることを考慮すれば法人の機関が列挙されている以上、その列挙事項は限定的に理解しなければ、定義規定の定義規定たるゆえんが存しないこととなるであろう。しかし限定的に理解すれば上記のような法人の機関は法人税上、役員ではないということになり、法の一般的妥当性に反する。かつ、役員という文言が主として用いられている法第三四条ないし第三六条において限定的に解釈する限り、誠に条理にも反する不合理な結果となるであろう」。

② DHC会社税務釈義二〇三七の三頁。

③ 法人税法施行令第七十一条第一項第四号の規定を読み替えて令七条第二号をみると株式の所有割合が見当つくであろう。ニ、同族会社の使用人のうち、次に掲げる要件のすべてを満たしている者でその会社の経営に従事しているもの

イ 当該会社の株主グループにつきその持株割合が最も大きいものから順次その順位を付し、その第一順位の株主グループ（同順位の株主グループが二以上ある場合には、そのすべての株主グループ。以下この号イにおいて同じ。）の持株割合を算定し、又はこれに順次第二順位及び第三順位の株主グループの持株割合を加算した場合において、当該使用人が次に掲げる株主グループのいずれかに属していること

(1) 第一順位の株主グループの持株割合が百分の五十以上である場合における当該株主グループ

(2) 第一順位及び第二順位の株主グループの持株割合を合計した場合にその持株割合がはじめて百分の五十以上となる場合におけるこれらの株主グループ

(3) 第一順位から第三順位までの株主グループの持株割合を合計した場合にその持株割合がはじめて百分の五十以上になる場合におけるこれらの株主グループ

ロ 当該使用人の属する株主グループの当該会社に係る持株割合が百分の十をこえていること

ハ 当該使用人（その配偶者及びこれらの者の持株割合が百分の五十以上である場合における他の会社を含む）の当該

会社に係る持株割合が百分の五をこえていること

- ④ 賞与概念についても「法人の利益処分だけを賞与とする商法の考え方とは一致しない」の判示、福島地民一判、昭四六・八・九日判決、昭和四四年（行）ウ 三号、税務訴訟資料六三号二九二頁

（四） 役員報酬の意義

役員報酬とは役員に対する給与（債務の免除による利益その他経済的な利益を含む）のうち、賞与及び退職給与以外のものをいう（法人税法第三四条二項）のである。給与の概念は所得税法上の給与所得の概念に対応するものであるが、法人税法上の給与概念は所得税法上の退職所得をも含むものと理解される。すなわち給与所得とは俸給、給料、賃金、歳費、年金（過去の勤務に基づき使用者であった者から支給されるものに限る）、恩給（一時恩給を除く）及び賞与並びにこれらの性質を有する給与に係る所得をいう（所得税法第二八条）であり「雇傭又はこれに類する原因にもとずき非独立的に提供される労務の対価として受ける報酬及び実質的にこれに準ずべき給付」^①を意味し、退職所得とは退職手当、一時恩給その他の退職により一時に受ける給与及びこれらの性質を有する給与に係る所得をいう（所得税法第三〇条）とされる。退職所得は給与所得における退職という一時点にその発生原因を有する給与の認識であるため、給与概念を明らかにするためには賞与概念を把握することが本稿のテーマである報酬概念の把握に有益である。

賞与とは、役員又は使用人に対する臨時的な給与（債務の免除による利益その他の経済的な利益を含む）のうち、他に定期の給与を受けていない者に対し継続して毎年所定の時期に定額（利益に一定の割合を乗ずる方法により算定されることとなつてゐるものを除く）を支給する旨の定めに基づいて支給されるもの及び退職給与以外のものをいう（法人税法第三五條四項）のであり、各事業年度の所得の計算上、損金の額に算入しない（法人税法三五條第一項）こととされている。給与は定期的給与と臨時的給与に区分され、定期的給与が報酬であり、臨時的給与が賞与と退職給与とされる。法人税法はこのにより役員に対して支給される給与を基本的には定期的か臨時的かによつて報酬と賞与の区別基準とすると理解される。^②

給与は通常、金銭の支払又はこれに準ずる方法（小切手の交付、受取人の預金口座への払込）によつて行われるが、これら以外の形態による給与の支払が考えられないわけではない。すなわち「債務の免除による利益その他の経済的な利益」は給与に含まれるのであり、定期的支給か臨時的支給かによつて、それぞれ報酬又は賞与、配当、退職金等として税法上取り扱われることになる。

「経済的利益」について基本通達九—二—十は次の如く例示している。

- (一) 役員に対して物品その他の資産を贈与した場合におけるその資産の価額に相当する金額
- (二) 役員に対して所有資産を低い価額で譲渡した場合におけるその資産の価額と譲渡価額との差額に相当する金額
- (三) 役員から高い価額で資産を買い入れた場合におけるその資産の価額と買入価額との差額に相当する金額
- (四) 役員に対して有する債権を放棄しまたは免除した場合（貸倒れに該当する場合を除く）におけるその放棄しまたは免除した債権の額に相当する金額

- (四) 役員から債務を無償で引き受けた場合におけるその引き受けた債務の額に相当する金額
- (五) 役員に対してその居住の用に供する土地または家屋を無償または低い価額で提供した場合における通常取得すべき賃貸料の額と実際徴収した賃貸料の額との差額に相当する金額
- (六) 役員に対して金銭を無償または通常の利率よりも低い利率で貸付けをした場合における通常取得すべき利率により計算した利息の額と実際徴収した利息の額との差額に相当する金額
- (七) 役員に対して無償又は低い対価で(六)および(七)に掲げるもの以外の用役の提供をした場合における通常その用役の対価として収入すべき金額と実際に収入した対価の額との差額に相当する金額
- (八) 役員に対して機密費、接待費、交際費、旅費等の名義で支給した金額でその費途が不明であるものまたは法人の業務に関係がないと認められるもの
- (九) 役員のために個人的費用を負担した場合におけるその費用の額に相当する金額
- (十) 役員が社交団体の会員となるためまたは会員となっているために要する当該社交団体の入会金、経常会費その他当該社交団体の運営のために要する費用で当該役員が負担すべきものを法人が負担した場合におけるその負担した費用の額に相当する金額
- (十一) 法人が役員を被保険者および保険金受取人とする生命保険契約を締結してその保険料の額の全部または一部を負担した場合におけるその負担した保険料の額に相当する金額

これらの経済的利益の例示は、同族会社の行為計算の否認に関する旧通達三五五と内容的に類似するものであり、実質的にはその精神を受けついでいるものである。この経済的利益が事実認定により報酬と認定されればこの額を合

わせた総報酬金額について不相当に高額であるかどうかの判定をし、不相当に高額な金額については損金不算入とされる。賞与と認定されれば全額損金不算入である。

注

- ① 東京地裁 四三・四・二五判決 三晃社 租税判例B七一の一
かつては会社に利益が生じた場合にその利益を勘案して支給されるものであるかどうか、通常かつ必要な経費に該当するかどうかなどの観点からなされているのであって、決して支給の臨時性のみを問題とはしていなかったのである。(三晃社 法人税法コンメンタール A二五一三)
- ② 「役員賞与は俸給または給与のように会社損益の有無にかかわらず会社の義務として支給すべきものではなく、専ら会社に利益がある場合に限り支払われるものであるから、利益金処分に該当し、総損金に算入すべきものではない」明治三三年一月二日行政判、明治三三年一三八号行録四〇巻一一八頁、他に同旨判例が多い。
「会社利益金がある場合に限り支給される役員賞与は損金に算入すべきではない」明治三三年一月一四日行政判、明治三三年一一二号行録四一巻八頁「役員賞与とは、あらかじめ定められた報酬とは別に、企業経営によりあげた業績に対する報賞として会社利益を勘案して利益金から支出されるべきもので、益金処分に当り必要経費としての性質を持つものではなく、現在の経済状況下において給与の補給的性情を有するいわゆる従業員の賞与とは自ら区別して考えられるべきである」岡山地裁 昭和三三・九・二二日判決 昭和二九年(行)一六号行裁例集九巻九号一九四〇頁
- ③ 松沢智「認定賞与」税務弘法二三巻一号一三八頁以下において、経済的利益にかかる認定賞与を「不真正な意義における認定賞与」と呼び、単なる支出題の事実認定にすぎない認定を「事実上の推認(事実認定)としての意味における認定賞与」と区分している。

(五) 不相当に高額かどうかの判定規準

役員報酬はほんらい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。しかし役員賞与は利益処分として損金に算入されないため、法人は、実質は賞与に相当するものを報酬の名目で役員に給付する傾向がある。^①

「役員が法人から受ける広義の報酬が狭義の報酬と賞与とによって異なった取扱いを受けるために、法人としてはできるだけその狭義の報酬を拡大し、損金算入額を多くするよう配慮することは、当然予想されるところである。したがって狭義の報酬であっても、それが他の同等の規模又は活動を行なっている法人の役員と不均衡な額になっている場合には隠れたる利益処分が行なわれたものとして、その不当に高額な部分を狭義の報酬から除外して、賞与として取り扱うことが適当である。このような基本的な考え方によって法人税法はこの問題を取り扱うこととしているのである。したがって、これらの取扱いにおいて、損金の額に算入されないこととなる役員報酬賞与および退職手当金は、この損金不算入の趣旨をたずぬれば、法人の利益処方の性質を有するものを損金の額から排除しようとする考え方に立つものと思われる」と指摘されるごとく、租税公平負担原則により排除されねばならぬ利益処分相当額の金額が報酬金額に含まれる可能性がある。

法第三四条の「不相当に高額」な部分の金額とは、その隠れたる利益処分」の本質を有することを理解せねばならない。

法人税法施行令第六九条は、不相当に高額な報酬であるかどうかの判定の基準を二つの観点から規定している。す

なわち(一)実質基準(二)形式基準といわれるものである。この二つの基準から判断して、そのいずれにも該当する場合は、その多い方の金額をもって不相当に高額な役員報酬となることとされている。

(一) 実質基準 令六九条第一号は役員に対する報酬額が、その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場合に、その超える部分の金額を過大役員報酬として損金算入を認めないとするものであるが、役員職務に対する対価として相当であるかないかの判断は、個々の役員ごとに個別的に次のような事項に照らして行うものとしている。

- (イ) その役員職務の内容
- (ロ) その法人の収益の状況
- (ハ) その法人の使用人に対する給料の支給の状況
- (ニ) その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の支給の状況

判例にその解釈を求めると「役員報酬を損金に算入することを否認するには、役員報酬が、役員職務に対する対価として不相当に高額と認められる場合であることを要し、その対価が相当かどうかは、当該役員職務内容・職務に従事する程度および経験年数、当該法人の業種、規模、所在地、収益、使用人に対する給料の支給の状況、当該法人と同種の事業を営む法人で事業規模が類似するものの役員に対する報酬の支給の状況等を勘案して決すべきである」^③が「当該事例における特殊事情をすべて捨象して、単に同業種、同規模の他の法人の役員報酬の支給金額を超える部分をもって、直ちに過大報酬額として損金算入を否認するようなことは、もちろん許されない」^④とされる。過大報酬の判定は、類似する条件の他企業を選定し、同種の職務内容を遂行する役員と比較するということになる。考え

られるが、実際問題としては困難がともなうであらう。個別企業の特種性をも重要視せねばならない状況において、対比会社の選定の困難性にまして職務内容の対比性などの判定要素を考慮するとその抽象的観念的産物であるとその判定要素を理解せざるをえない。使用人の給料の支給状況という判定要素は、役員と使用人では職務内容の本質的相違があるから判断基準の要素はなく参考程度に理解しなければならぬ。^⑤ 役員の職務内容についての判断は、その役員が名目的なもので全く業務に従事していない仮装給与以外は、支給された報酬のうち、具体的に過大金額を決定するのは困難をとまらう。法人の収益の状況を判定要素としているが、本来職務の対価としての報酬は法人の収益とは無関係と考えられるべきである。ただ正当な理由なく収益の増加につれて報酬も比例して増加しているような場合には「隠れた利益処分」の疑いも出てくる。しかしこの場合でも支給されている報酬額そのものについての妥当性だけを問題にしなければならないのは当然である。

(二) 形式基準 実質基準ではすでに見たごとく多くの困難がともなうが、形式基準ではその過大金額の判定は明快である。すなわち定款の規定又は株主総会等の決議によって役員報酬の枠を定めている場合、法人が役員に対しその限度額を超えて報酬を支給したときは、その超える金額は直ちに不相当に高額な報酬額として、損金算入を認められないとされる。実質基準における場合の個々の役員ごとの判定でなく、役員報酬の総額と承認されている枠との差額として計算されるので、枠を超えて支給された金額が「不相当に高額」な金額となる。しかしこの形式基準による過大報酬金額の決定は、①支給枠内の支給をする②枠を大きく決議する③枠をまったくきめない、ことにより適用がな

過大報酬の判定における形式基準は法人において回避するものとする、実質基準による判定が問題になるが、す
でに見たごとくその判定要素は具体的金額になると確定困難である。

したがって支給の時点において、給与所得であるとの認識の下に「報酬」とされるものについての過大性の判定は
事例として多くなりえないであろう。^⑦

ただ「経済的利益」については、事実認定によって報酬・賞与などに包含されてくる場合が多いので、支給の事実
においては所得税法上の課税は無いものとし、法人税法上は損金算入される、と考えているものである。^⑧しかしその
取引が租税回避の性格が濃い点を考え、利益を享受する者の給与として課税するものである。したがって「経済的利
益」は臨時的に支給されるものは賞与として損金算入を否認され、定期的に支給されるものはほんらい報酬として損
金算入が前提とされるものの「租税回避的性格」のため「不相当に高額」な報酬金額に該当する可能性が強い。

注

- ① 金子宏 「租税法」二一四頁 弘文堂 昭和五一年
- ② 吉国二郎 「法人税法・実務篇」昭和五〇年版 二五二頁
- ③ 広島高判 昭和三八・六・二六日判決 昭和三五年(ネ)一二四号・行裁例集一四卷六号一一七七頁
- ④ 東京地裁 昭和四六・六・二九日判決 昭和四四(行ウ)八四 行裁例集二二卷六号八八五頁
- ⑤ 社員の過大給与に関する西ドイツ連邦財政裁判所の判決は「企業の業務執行役員に対する支給額と会社の幹部被用者のそ
れとの比較は、一般にそれらが全く異なる基礎に基づくものであるという理由で排斥されるべきである」としている。税
法学二二三号二頁。

⑥ 通常支給時に所得税を負担しており租税回避の意図は少なく、むしろ「経済的利益」として認定される場合は所得税をも

回避している場合が多いであろう。

- ⑦ 清水敬次 法人税法コメントールA二五二三「一般的にいえば、役員報酬の過大性を実質的基準で判定するには種々の難点を伴うであろう。したがって妥当な判定となることを期するためには、その過大性が明白でかつ著しい場合にのみ初めて過大役員報酬と判定することができると思われるべきだろう。なお役員報酬が過大であることを税務官庁において立証すべきであって納税者は役員報酬が相当なものであることを証明する必要はない」と立証責任を課税当局に負わせる方式だし報酬の相当性について法人側にはその能力はないからである。

- ⑧ したがって税法上の否認は、法人税のみでなく所得税にも及び、いわゆる「往復ビンタ」といわれるものになる。

(六) 法人税法第一三二条との関連

法人税法第三四条はすでに見た如く過大な役員報酬を否認するものであるが、この規定の創設以前は法人税法第一三二条(同族会社の行物計算の否認)で否認されていた。もっとも第一三二条は「その法人の行為又は計算で、これを否認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となる」と認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができる」という抽象的規定であり、「負担を不当に減少させる結果となる」行為計算については規定していない。

旧通達三五五は「法第一三二条の規定はだいたい次の各号の事実またはこれに類似する事実があり、かつ、その行為または計算が法人税の負担を不当に減少させる結果をきたすと認められる場合において、これを適用し、その行為

又は計算を否認することに取扱う。ただし、その行為又は計算の実情によっては、その実情に適するようこれと異なる取扱いをなすこと実できる」として、次の如き例示をしていた。

- (一) 過大出資——資産を時価以上の価額で評価して同族会社へ出資した場合
 - (二) 高価買入——株主又は社員から資産を少当に高価で買入れた場合
 - (三) 低廉譲渡——株主又は社員に廉価で資産を売却した場合
 - (四) 寄付金——会社の事業に関係のない寄付金を支出した場合
 - (五) 無収益財産の出資・社員より買入の場合
 - (六) 過大給与——株主・社員に多額の報酬を支払った場合
 - (七) 業務に従事していない社員に対して給料を支給した場合
 - (八) 用益贈与——会社の資産を社員に無償又は低廉利率、賃貸料で使用させた場合
 - (九) 過大料率賃貸借——社員に特に多額の利子又は賃借料を支払った場合
 - (十) 不良債権の肩代り——現物出資として受入れた債権を消却した場合
 - (十一) 債務の無償引受——他の会社の債務を無償で引き受けた場合
- これらに該当するものは、利益処分による賞与とする、とされていたのである。法三四条の「不相当に高額」な報酬はこの例示における(六)・(七)が該当していることが分かる。
- (六) 社員に対し支給した報酬・給料手当等が、その法人と業種・業態・規模等の類似する他の法人の役員等の報酬に比し多額であると認められる金額については、これをその社員に対する利益処分の賞与とする。

(七) 事実上業務に従事していない社員に対して支給する給与については、その全額をその社員に対する利益処分の賞与とする。

この例示説明のごとく、過大給与仮装給与は、法第一三二条の適用対象とされていたのであり、それが法第三四条に過大役員報酬否認が規定され、法第三五条に役員賞与損金不算入が規定され、かつ「経済的利益」が前各条に包含され、同時に「経済的利益」の内容が旧通達三五五の例示規定と実質的に同内容のものが、法人税基本通達九―二―十として示されるに及んで、旧通達三五五は発展的解消を遂げたと理解される。

法第三四条の過大役員報酬否認規定は、いままでに見た如く、第一三二条の同族会社の行為計算否認の一環であることが分かる。明文上の適用対象の相異は、第一三二条が同族会社のみを対象としているのに対して、第三四条は、同族会社であると非同族会社であるとを問わない点である。すなわち「不相当に高額」な役員報酬の損金不算入の規定は適用対象が拡大された点に租税回避防止規定の発展が見られるのである。ただし役員報酬、役員賞与についての規定は役員についてのみ対象とする点、同族会社の行為計算の否認が社員（株主または社員はもろろんこれと親族、使用人等特殊の関係のあるものを含む）を対象にしているので、法人税法第一三二条の発動によらねば解決できぬ事態もありうる。

法人税法第一三二条は「同族会社においてみられやすい法人税の不当な軽減行為を排除するための最終的な担保規定」^③と考えられるが、抽象的・不確定概念規定の代表的な規定であるため、事実認定、法の解釈適用をめぐって、納税者と課税当局との間に争いが生じやすい。

租税法法律主義のコロラリーとしての課税要件明確主義からいえば、法安定性、予測性をそこなうこと大である。租

税回避を防止し、公平負担の原則を守るとする法第一三二条の存在意義を無視することができないのは、当然としても、その発動は慎重であらねばならない。法第一三二条も非同族会社への適用ありとする説に従えば、法第三四條、法第三五條と並んで法第一三二条も適用できる場合もありうる。この場合第一三二条の適用の後先の問題があるが、報酬・賞与の内容についての明文規定である法第三四條、法第三五條の適用が先であると理解するべきであろう。

注

① 旧通達三五五と通達九一二一十と比較すると、旧通達三五五の内容を通達九一二一十は引きついでいるが、本文で指摘の(六)・(七)が存在しない。それは法第三四條、施行令第六九條として格上げ規定されているからである。

② 中川一郎「税法学体系・全訂版」四二二頁 三晃社

「新法人税基本通達では、このような同族会社の行爲計算の否認の類型は……削られたが、同趣旨は転位して九一二一十に「債務の免除による利益その他の経済的利益」として定められている。従って税務取扱いの実際においては、同族会社の行爲計算の否認は、今日では、ほとんど法三四條の過大な役員報酬の損金不算入又は法三五條の役員賞与等の損金不算入の問題に移ったと考えてよい」

③ 清水敬次 法人税法コンメンタールA二五一〇 三晃社

④ 法第三四條の「不当に高額」法第一三二條の「不当に減少させる結果」その他「相当な賞与」「不適当であると認められる」「相当な理由」「必要があるとき」「正当な理由」等、不確定概念によって課税要件その他の法律要件を定めている例が少なくない。税法においては課税当局の自由裁量を認める規定は原則として租税法律主義の見地より許されるべきではないと解さなければならぬのであり、不確定概念を用いることには慎重でなければならぬ。この点について金子宏教授は不確定概念には二種類あり、(一)その内容があまりに一般的ないし不明確であるため、解釈によってその意義を明確にすることが困難であり、公権力の恣意や乱用をまねくおそれのあるものである。たとえば「公益上必要のあるとき」のように。終局目的、価値概念を内容とするようなものは課税要件明確主義に反し無効と解すべきである。(二)経験概念ない

し中間目的を内容とする不確定概念であつて、これは一見不明確に見えても法の趣旨、目的に照らしてその意義を明確になしうるものである。それは租税行政に自由裁量を認めるものではなく、ある具体的な場合がそれに該当するかどうかの問題は法の解釈の問題であり当然に裁判所の審査に服する問題であると解される。その必要性と合理性が認められる限り、この種の不確定概念を用いることは課税要件明確主義に反するものではないと解すべきであろう。」租税法七三頁 弘文堂

⑤ 法第一三二条が非同族会社にも適用ありとする根拠は①租税公平負担原則②実質課税は解釈原理としての条理である。

田中二郎「租税法」有斐閣 昭四三年 八五頁 「法人税法(一三二条)及び所得税法(一五七条)に、租税回避行為防止の見地から……これらの行為又は計算を否認することができる旨の規定を設けているが、これらの規定も一種の宣言的な規定と解すべきであつて、これらの規定のない非同族会社についても同様の解釈が認められる。」判例も「同族会社においてはとくに租税回避行為が容易ひんばんに行なわれるところから、同族会社に対する正当な課税を容易にするためにこれを設けたに過ぎないものと解すべきであつて非同族会社についてはこの規定がないからといって、法人税法の基本目的より当然認められるべき租税を回避する行為計算の否認が許されないと解すべき理由はない……」と指摘する。東京地裁 昭四〇・十二・十五判決 昭三四(行)五八 昭三五(行)五、一〇七(租判C六五二六)

「実質課税の原則は、わが国の税法上早くから内在する条理として是認されてきた基本的指導理念であると解するのが相当である」最高裁昭三七・六・二九日 昭三四(あ)一二二〇裁判所時報三五九号一頁

⑥ 諸限正「彼員給与における経済的利益と隠れた利益処分の本質」杉村章三郎先生古稀祝賀税法學論文集 三晃社 一九七〇年 三四〇頁以下「隠れた利益処分となるような行為は、彼員給与であるからこれを否認するのではなく、それらの行為自体が、法人税法一三二条によって否認されるのである。ところが国税庁通達は、隠れた利益処分あるいは違法な個人経費の会社負担等の利益供与の本質を、役員の給与所得そのものによって把握しているので、そのような会社による役員への利益供与は、法人税法三五条一項による役員賞与の損金不算入の規定を適用せざるをえないのである。」と指摘する。

(七) むすび

法人が役員に支給する報酬は定款に定められている範囲又は株主総会、社員総会等で定められる範囲内の支給は損金とされている。職務の質の相違はあるとはいえ、その本質は使用人の労働の対価として支給される給料と変るところはないからである。

ところが同族会社の場合、社員の一部の者がその会社の支配権を握り、さらに役員として会社運営の実権を有するので、法人、個人相通して容易に租税回避をなしうる。そのため税法は租税回避行為の否認規定（法人税法第一三二条、所得税法第一五七条、相続税法第六四条）を定め、その代表的例示として旧通達三五五において十一の場合を示していることはすでに見たとおりである。

その中に社員へ過大な報酬を支給した場合には否認する旨を定めており、これは隠れたる利益処分に相当する故であるとされる。しかし法第三四条は同族。非同族を問わず適用するのであり、しかも適用対象は役員のみに限定しているのだから隠れたる利益処分をその理由として非同族会社の役員報酬を否認しうるであろうか。隠れたる利益処分とは「無償で財産を出資者に交付すること」^①を要件とするものであり、社員と役員とはかならずしも利害の一致しない非同族会社においては、役員への高額報酬に株主への配当が含まれると考えるのは妥当ではない。

同族会社においては株主総会、社員総会等の公然たる利益処分による配当を回避し、隠れたる利益処分による実質的な配当を享受しうるが、非同族会社においては利害関係の対立により容易になしえないのが通常であろう。^②したが

って非同族会社の役員報酬については社員の承認を得たものについてはその高額性のみをもって「不相当に高額」な部分を認定するのはむずかしい。ただ非同族会社といっても名義株により形式上その適用を受けるものから株主数万人という大会社まで千差万別であり、法第三四条の適用についてはその会社の実態により判断しなければならぬ。^③

報酬とされるものに「債務の免除による利益その他の経済的な利益」があるが、これについて通達九一―二十が例示していることはすでに見た。(内)の使途不明金、(十)(四)の個人関連費用については、その支出に関連する役員報酬あるいは賞与となるものであるが、支出された金額について法人の業務関連費用であるのか、役員個人の費用であるのかの事実認定によって決せられる。

それ以外の例示項目である、無償譲渡、低額売却、高価買入、土地、建物、金銭等の無償、低額、低率貸付等は、これらの取引については、法人と役員との採用した法形成についての私法上の有効性は排除しえないものの、税法上いかなる法形式を採るのが妥当と考えるべきかの問題が生じてくる。その結果法人税を不当に減少させる場合には租税回避防止の点から給与を認定することになる。この点経済的利益の例示には、使途不明金、個人関連費用とは異質なもの^④が示されていることが判明する。

法第三四条の沿革から推して、これら経済的利益を過大な報酬と認定して否認する、又は法第三五条の役員賞与と認定することにより租税回避の防止規定として役立たせることにその使命を見出しうる。このように理解することにより同族会社の行為計算の否認規定（第一三二条）をより具体化明確化せんとする租税法主義に近づくものといえ

る。

注

① 田中勝次郎「法人税法の研究」税務研究会 昭四〇年 八〇七頁

「隠れたる利益処分の本質は株主に対する利益の無償供与であることが第一の要素である。次に第二の要素は、この利益供与が、損益計算上隠れてなされることである（公然と損益計算に利益として計上すると商法上の配当になる）。公然と損益計算に利益として計上されないものであるから、その当然の結果として、事業年度の途中において行なわれることはいうまでもない」

② ただし非同族会社においても、一部の出資者には貸付をし、貸付を望まない出資者には株主優待金を支払って「隠れたる利益処分」ではないがと其の損金性が争われた事件はある。東京地裁 昭四〇・一二・一五日判決 昭三四(行)五八・昭三五(行)五・一〇七

③ 金子宏「租税」二三八頁

④ 諸隈正「役員給与における経済的利益と隠れた利益処分の本質」杉村章三郎先生古稀祝賀 税法学論文集 三三八頁によれば費途不明金及び業務に関連のない金額は税務行政官庁による調査の問題であり、個人的費用の負担の問題は会社の役員に対する求償権の問題であり、利益処分の問題とは異なると指摘している。