

〔論 説〕

法人税法における役員給与税制の背後にある考え方

泉 絢 也

はじめに

役員給与の損金算入規制は、もともと我が国で、役員給与を利益処分（利益として算定された中から支払うべきもの）としてきた経緯に由来する⁽¹⁾。役員給与について、従来、商法上の利益処分案に係る承認決議（旧商 283 ①）により支給される実務慣行が定着していたが、会社法では役員給与は役員報酬と同様に職務遂行の対価として整理され、役員給与についても「報酬等」に含まれることになり、その株主総会決議に基づいて支給されるとともに、利益処分案の承認による支給の規定自体がなくなった⁽²⁾。そして、平成 17 年 11 月 29 日付け企業会計基準委員会「役員給与に関する会計基準」（企業会計基準第 4 号）において、役員給与は、発生した会計期間の費用として処理することとされた。

これらを機縁として⁽³⁾、平成 18 年度税制改正が行われ、定期同額給与、事前確定届出給与、利益連動給与（平成 29 年度改正以後は業績連動給与）という基本 3 類型が定められ、これらに該当しない役員給与は全額損金不算入とされた。これまで損金算入が認められていなかった役員給与や業績連動型の役員報酬について、一定の厳格な要件の下で損金算入を認める途が拓かれている。

かかる役員給与税制に対しては、「役員給与＝利益処分」を出発点とする損金算入制限に代わる、新たな考え方である「恣意性の排除」（支給額や支給時期について恣意的な操作のおそれが少ないと認められる役員給与を類型化し限定的に列挙し、それらに限って全額損金不算入の対象外とする考え方）による損金算入制限を採用したという評価がなされている⁽⁴⁾。

また、役員給与税制について、役員報酬は、他の経費と異なりお手盛りのな（恣意性のある）支給が懸念されるため、法人段階での損金算入を安易に認めることは課税の公平の観点から問題があること及び支給を受ける役員の側において給与所得控除部分が課税されないことから、法人・個人を通じた税負担軽減効果が高く、安易な損金算入を認めること

(1) 岡村忠生『法人税法〔第3版〕〕139～140頁（成文堂2007）参照。

(2) 相澤哲＝石井裕介「株主総会以外の機関」相澤哲編著『立案担当者による新・会社法の解説』105頁（商事法務2006）、相澤哲＝岩崎友彦「株式会社の計算等」相澤哲編著『立案担当者による新・会社法の解説』130頁（商事法務2006）参照。

(3) 立案担当者の表現は「会社法制や会計制度など周遍的な制度が大きく変わる機会を捉えて」となっている。『平成18年度 税制改正の解説』193頁、323頁〔ファイナンス別冊〕（大蔵財務協会2006）参照。https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/10404234/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2006/f1808betu.pdf（2020年5月16日最終閲覧）

(4) 谷口勢津夫『税法基本講義〔第6版〕〕443～444頁（弘文堂2018）参照。

による弊害が大きいことなどをその趣旨とするという理解に基づいて、次のような疑問が提起されている⁽⁵⁾。

- ・ お手盛り防止については、会社法上株主総会の決議を要求することで対処しており（会社361）、これに加えて法人税法において規制をすべきものかどうか。
- ・ 法人税法自体も、不相当に高額な役員報酬は損金算入しないという規制を平成18年度税制改正前から維持しており（法人税34②）、その上に損金算入を基本3類型に限るのは過剰な規制ではないか。

なるほど、平成18年度改正において、恣意性の排除という考え方を重視して、各種の規制が入れ込まれたこと自体は否定できないし⁽⁶⁾、上記の疑問もおおむね理解できる。しかしながら、会社法とは目的が異なる法人税法から見て、会社法に用意されているお手盛り防止装置のみに規律を委ねることが妥当か、現在の防止装置は会社法の観点からも十分な内容であるかという点は議論の余地がある。この点は措くとしても（逆基準性の問題はあること⁽⁷⁾及び後記Ⅳのとおり、立案関係資料において、法人税法が、会社法のお手盛り防止装置に配慮しているのは過大役員給与の損金不算入規定のいわゆる形式基準であることにも注意⁽⁸⁾）、法人税法が一定の役員給与を損金不算入とする実質的な根拠には、職務執行の対価としての性質が希薄なもの、すなわち収益に対応する費用としての性質が希薄なものが含まれているという考え方—差し当たり、費用性否定説、あるいは費用性が否定されるものを利益の処分という概念で括るという意味で利益処分説と呼ぶ—が存在する可能性はないか。

(5) 佐藤修二「人的資本の拠出者に対する課税」金子宏監修『現代租税法講座 第3巻』75頁（日本評論社2017）参照。三上二郎＝坂本英之「役員報酬、ストック・オプション」商事1776号30～31頁も参照。

(6) 『平成18年度 税制改正の解説』・前掲注(3) 323頁以下〔佐々木浩ほか〕参照。また、例えば、東京地裁平成29年3月10日判決（税資267号順号12994）は次のとおり判示する。

「役員給与について、法人税法34条1項に、損金の額への算入に関する別段の定めが設けられたのは、役員給与は、同法22条3項2号に規定する費用の一種ではあるものの、法人と役員との関係に鑑みると、役員給与の額を無制限に損金の額に算入することとすれば、その支給額をほしのままに決定し、法人の所得の金額を殊更に少なくすることにより、法人税の課税を回避するなどの弊害が生ずるおそれがあり、課税の公平を害することとなることから、同号の費用のうち、上記のような弊害がないと考えられる同法34条1項各号に定めるものに限って損金の額への算入を認めることとする趣旨であると解される。」

(7) 法人税法が、会社法の枠組みを利用して、会社法で求められているよりも厳しい開示を要求することについては、会社法上の規制や実務が緩やかであることを前提としてコーポレートガバナンスの観点から歓迎する見解がある。弥永真生「業績連動給与—改正の影響及び今後の課題—」税研195号62頁以下参照。

他方、経営の透明性の確保は、法人税法ではなく、金融商品取引法等の開示規制によるべきであって、法人税法の要請が開示内容に影響する逆基準性は、本末転倒であるという批判もある。鈴木一水「役員給与等に係る税制の整備の意義」税研195号46頁参照。逆基準性のような状況がどのような影響を実務に与えているのかという点についても調査した上で、会社法と法人税法の規制の部分的融合を模索する道も考えられよう。

(8) 会社法と法人税法それぞれの文脈における「お手盛り」という語の意味内容に関する議論及び弥永・前掲注(7)の議論の射程が限定されたものとなることについて、長戸貴之「法人税法における役員給与—エージェンシー理論を踏まえた検討—」民商154巻3号467～469頁及び483頁の脚注110参照。

換言すれば、平成 18 年度改正以後の役員給与税制は、「一定の役員給与＝利益処分」（ただし、ここでいう利益処分とは、利益処分案に係る承認決議を経たものという文脈ではなく、上記の費用性否定説ないし利益処分説の文脈）という考え方が今もなお生きながらえている、と見る余地はないか。さらにいえば、現行の役員給与税制の趣旨が恣意性の排除であることを強調し、かかる趣旨のみを前面に押し出して（あるいは他の趣旨を等閑視して）解釈論や立法論を含む役員給与税制に係る種々の議論を進める見解があるとすれば、それは妥当でないか、少なくとも補充的検討が必要となる。

加えて、役員賞与の損金不算入規定の存在感が大きかったためであろうか、いわゆる実質基準と呼ばれる過大役員報酬の損金不算入に関する規定（平成 18 年度改正前法人税 34 ①）との関係では、役員賞与の損金不算入規定（平成 18 年度改正前法人税 35）の潜脱を防止する趣旨が強調されるきらいがあった。このため、一定の要件下で役員賞与の損金算入が認められるようになった平成 18 年度改正以後においては、過大役員給与の損金不算入（実質基準）に関する規定（法人税 34 ②、法人税令 70 一イ）は実質的根拠を失うという主張も出現した⁽⁹⁾。しかしながら、同規定は費用性否定説の考え方を改正前から引き継いでいる可能性もある。そうすると、同改正により同項の実質的根拠が「完全に」失われたと解することには直ちには賛成できないことになる。

役員給与税制の背後にある考え方ないし実質的根拠は、同税制に係る個別の規定の解釈論や立法論に影響を与える重要な論点である。このことも踏まえて、本稿では、法人税法が一定の役員給与を損金不算入とする実質的な根拠には、費用性否定説ないし利益処分説ともいふべき考え方が存在する可能性を論じてみたい⁽¹⁰⁾。

I 費用性否定説（ないし利益処分説）

一般に、役員給与は職務執行の対価としての性質を有する。よって、法人税法 22 条 3 項 2 号の費用に該当し、損金の額に算入されるべきである。かかる原則論は、一般に、役

(9) 比嘉酒造事件（東京地裁平成 28 年 4 月 22 日判決・税資 266 号順号 12849）における納税者の主張、渡辺充「判批」速報税理 2016 年 8 月 21 日号 38～41 頁、山口敬三郎「判批」税理 61 巻 8 号 136 頁参照。このほか、大淵博義「定期同額給与—改正の影響及び今後の課題—」税研 195 号 53 頁は、平成 18 年度改正前の過大役員給与の損金性否認の規定は、「損金不算入の役員賞与として支給すべきものを損金算入の役員報酬に化体したもの」が不相当に高額な役員報酬として損金不算入とする租税回避否認の個別規定として理解されていたが、同改正により、かかる租税回避の否認法理の趣旨目的は消失し、役員賞与を含む役員給与は職務執行の対価として損金性を許容することを前提として、不相当に高額な役員給与の額は、当該役員職務執行の対価たる性格を有しない、いわば、「損金算入限度枠のない贈与的支出（寄附金）」ともいふべき性質の支出として損金不算入とする規定に変質したという見解を示される。同「過大な役員給与（報酬）認定の問題点とその今日的課題—『倍半基準』による類似法人選定と過大認定の不当性を中心として—」税理 59 巻 11 号 2 頁以下、「過大な役員給与（報酬）の認定基準とその今日的課題」Monthly Report 92 号 4 頁も同旨。なお、長島弘「判批」税務事例 49 巻 5 号 40～42 頁、阿部泰隆「法人税法 34 条 2 項の定める、役員給与・退職金のうち、損金に算入しない『不相当に高額な部分の金額』の意義（上）—特に同法施行令 70 条の委任範囲の逸脱及び課税要件明確主義違反について—」税務事例 49 巻 11 号 7 頁以下も参照。

(10) 参考となる見解として、渡辺徹也「スタンダード法人税法〔第 2 版〕」144～145 頁（弘文堂 2019）、小塚真啓「役員退職給与—改正の影響及び今後の課題—」税研 195 号 69 頁以下、成宮哲也「役員給与規定の再検討」会計専門職紀要 4 号 13 頁以下参照。

員給与は職務執行の対価としての性質を有することを前提とする。よって、職務執行の対価としての性質が認められない又は希薄とされる役員給与が観念されるならば、上記前提が崩れる。

また、法人税法22条3項2号が、収益の額で構成される益金の額から控除すべき損金の額に算入すべきものとして費用の額を挙げているのは、費用が、収益獲得に貢献するもの、換言すれば、「収益に個別的には対応していないが当該事業年度の収益獲得のために費消された財貨及び役務の対価」⁽¹¹⁾といえるからである。そうすると、一見したところ、費用に該当するよう見えるものでも、収益獲得に貢献しないもの（貢献しないと法人税法が考えるもの）については、費用として認めないという方向に進む⁽¹²⁾。

さらにいえば、一の費用の中に収益獲得に貢献する部分と貢献しない部分とが混在し、両者を明確に区分することができない場合には、立法政策として、その全体を損金として認めないということもあり得る。この場合に、合理的な範囲内にとどまる一種の形式基準ないし割切規定の採用も選択肢の1つである。

このように考えてくると、一般に、役員給与は職務執行の対価としての性質を有するため、法人税法22条3項2号の費用に該当し、損金の額に算入されることが原則であるが、職務執行の対価としての性質が希薄なもの、すなわち収益に対応する費用としての性質が希薄なものは損金の額に算入しないという考え方（費用性否定説ないし利益処分説）を法人税法が採用する可能性を肯定し得る。かかる議論は、実定法の背後にある考え方に関するものであることに注意を要する。

例えば、次のような説明をすとしても、突き詰めると、結局、上記と同様の結論になる可能性があることをあらかじめ指摘しておく。

- ・ 商法上、利益処分としてなされたものは、損金の額に算入されない。
- ・ 利益処分の手続を踏んでいないとしても、実質的には利益処分（いわゆる「隠れた利益処分」）に該当するものは、損金の額に算入されない。
- ・ 損金ないし広義の費用を控除した後の利益の中から支給する（すべき）ものは、当然に損金の額に算入されない。

II 役員賞与の損金不算入

冒頭で述べたとおり、役員給与の損金算入規制は、もともと我が国で、役員に対する賞与を利益処分（利益として算定された中から支払うべきもの）としてきた経緯に由来する。このことを踏まえて、役員賞与の損金不算入規定の沿革を確認し、その背後にある考え方を探る。

1 昭和34年度改正前の状況

第一種所得税として法人の所得に課税されていた明治32年の所得税法には役員報酬や

(11) 東京高裁平成22年5月27日判決（判時2115号35頁）。

(12) 法人税法22条3項3号の損失として取り扱われる可能性は残る。

役員賞与の規定はなかったが、同年10月2日付けの主税局長通達では、役員賞与について、要旨次のとおり定めていた⁽¹³⁾。

①	利益の有無にかかわらず、事業年度中毎月又は臨時に賞与をなすと定めるもの	法人の所得とみるべきものではない（損金算入）
②	決算に際し、総益金中より営業上の総損金を控除したる残額に対し、歩合を定めて賞与をなしこれを損金中に計算し、その残額を純益と定めるもの	法人の所得とみるべきものとする（損金不算入）
③	総益金中より、総損金を控除したるものを純益金とし、その額に対して、歩合を定めて賞与をなすと定めるもの	

この頃の裁判例を見るに、行政裁判所明治33年11月12日判決（行録40輯118頁）は、役員賞与について、「役員及社員ノ賞与金…ハ俸給又ハ給料ノ如キ会社損益ノ有無如何ニ拘ハラズ会社ノ義務トシテ支給ス可キモノト其性質ヲ異ニシ純ラ会社ニ利益金アル場合ニ限り給与スヘキモノニシテ本件ノ賞与金…ノ如キハ畢竟会社ノ利益金ニ就テノ処分タルニ外ナラサルヲ以テ前掲本条〔筆者注：所得税法4条1項1号〕ニ所謂総損金ノ中ニ包含ス可キモノニアラス〔下線筆者〕」と判示する。行政裁判所明治33年11月14日判決（行録41輯8頁）も同旨の判示を行っている。

また、行政裁判所大正13年5月26日判決（行録35輯459頁）は、「原告会社ノ定款ニ依レハ重役ノ報酬ハ給料ト賞与金トノ二種トシ賞与金ハ毎事業年度ノ終ニ於テ其ノ年度ノ利益金ノ割合ヲ以テ之ヲ定ムルモノナルカ故ニ重役賞与金ノ支給ハ各事業年度ノ利益金ノ処分ニシテ損金ニ非スト認ムルヲ相当トス〔下線筆者〕」と判示している。その年度の利益の割合をもって支給するようなものは、定款の定めに基づくものであったとしても、一種の利益の処分としてその損金性が否定されていたことがうかがわれる。また、同判決は、「本件重役賞与金ハ勤労ニ対スル報酬ナルカ故ニ損金ナリ」という納税者の主張に対して、「勤労ニ対スル報酬タリトモ利益ノ処分トシテ支給スルトキハ之ヲ損金ト云フコトヲ得ス」としてこれを排斥している。

これらを見る限り、利益がある場合に限りその利益の中から支給する（利益に一定の割合を乗じた額を支給する）賞与については損金に算入しないという理解が定着していた一方で、法人の損益の有無にかかわらず支給されるようなものは臨時的に支給されるものでも、損金の額に算入することが認められていたのではないかと考える。

その後、昭和2年1月6日付主秘第1号「所得税法施行ニ関スル取扱方通牒」の41において、「法人ガ其ノ役員ニ対シ支給シタル賞与金ハ之ヲ損金トシテ計算セル場合ト雖モ定款ノ規定又ハ総会ノ決議等ニ依リ明ラカニ損金タルコトヲ認メ得ル場合ノ外ハ益金処分ト認メルモノトス〔下線筆者〕」とされた⁽¹⁴⁾。法人が損金として計算していたとしても、原則として、益金処分と認めるというのである。

法人の課税所得については、従来から、各事業年度の所得の計算は、総益金から総損金を控除したものとされていたが、昭和25年の法人税基本通達（直法1-100）は、その51

(13) 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—」税大論叢48号184頁参照。

(14) 山口・前掲注(13)188頁参照。

において、「益金とは、法令により別段の定のあるものの外資本等取引以外の取引により純資産増加の原因となるべき一切の事実をいう。」とし、その52において、「損金とは、法令により別段の定のあるものの外資本等取引以外において純資産減少の原因となるべき一切の事実をいう。」と定めていた。株主又は社員に対する利益配当又は役員に対する利益割賦金賞与のごときものは、これを配当し又は支給することによって純資産の減少を来すことは疑いないけれども、これらの事実はいうまでもなく総益金より総損金を控除した純益金の処分であるから、その処分によりその額だけ純資産の減少を来すはむしろ当然であって、このことをもって損金なりというのが不当であることは多言を俟たないとされていた⁽¹⁵⁾。

かように、昭和34年に役員賞与の損金不算入規定が政令に導入される前までの状況を確認すると、課税庁の通達及び裁判所の判断の内容は、利益処分の形式により支給される賞与のみならず、そのような形式をとらずに、損金として処理するものであっても、少なくとも会社の利益がある場合に限り、その利益の一定割合から支給されるようなものは、一種の利益処分として、損金算入を認めないとするものであったといえそうである。法人が利益処分という形式をとらずに賞与を支給して損金に算入した場合に、法人税法上、これを利益処分とする根拠は必ずしも明らかではないが、損金を控除した後の利益の中から支給する(すべき)ものは当然に損金として認められないという考え方を採用していたのではないかと推察される。

2 昭和34年度改正と昭和38年税調答申

役員賞与について、原則として損金に算入しないことを従来は通達で定めていた。昭和34年度改正において、このことが、次のとおり、政令に明記されることになった⁽¹⁶⁾。

法人税法施行規則10条の4(役員賞与の損金不算入)

法人が各事業年度においてその役員に対して支給した賞与の額は、当該事業年度の所得の計算上、これを損金に算入しない。ただし、当該法人がその使用人としての職務を有する役員に対し、当該職務に対する賞与を使用人に対する賞与の支給時期に支給した場合において、これを損金として経理したときは、当該賞与の額のうち、当該法人の他の使用人に対する賞与の支給の状況等に照らし当該職務に対する賞与として相当であると認められる金額については、この限りではない。

ここでいう賞与とは、名義の何たるかを問わず、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っているものを除く)を支給する旨の定めに基づいて支給されるものを除く)で退職給与金以外のものをいう(昭和34年法人税規則10の3④)。この点に関して、立案担当者は要旨次のとおり解説している。

- [1] 報酬と賞与を大まかに区分すれば、臨時的に支給されるものを賞与とし、経常的に支給されるものを報酬とする。支給した給与が臨時的であるか経常的であるかということはかなり難しいが、毎年6月、12月に支給するというようなものは臨時的と考える。
- [2] 臨時的に支給される給与であっても、継続して毎年所定の時期に定額を支給する旨の定めに基づいて支

(15) 矢部俊雄『増訂 会社税法の詳解』67～68頁(文精社1931)参照。

(16) 藤掛一雄「法人税法改正解説」税理2巻5号23頁以下参照。

給されるものは、賞与とせず、報酬とする。

例えば、非常勤の役員に対して期末にまとめて一定額の金銭を支出する場合には、これを報酬とする。また、毎月10万円の報酬とするが、12月に限って15万円を支給するという定めがあり、毎年継続してそのように行われていれば、差額の5万円は賞与とせず、報酬とする。

ただし、毎月10万円を支給した結果、期末において報酬の枠が余ったからといって、期末に余分の報酬を支払ったような場合には、これを賞与とする。毎年継続して所定の時期に定額を支給する旨の定めがあつて、これに基づいて支給しても、その定めが利益の一定割合額を支払うというような利益を基準とするものであれば、これを報酬とせず賞与とする。いわゆる利益処分による賞与とみなすのである。なお、定額とは、必ずしも何万円という絶対額のみをいうのではなく、一定基準額にリンクするものを含む。

[2] に関して、政令では賞与を「臨時的に支給される給与」として支給形態の臨時性という観点から定義付けたために過大包摂のおそれが生じるからであろうか、政令は、その括弧書きにおいて、臨時的に支給される給与から、継続して毎年所定の時期に定額を支給する旨の定めに基づいて支給されるものを除いている。あくまで臨時性であるか否かの区別にとどまる可能性もあるが、括弧書き部分は、①継続して毎年所定の時期に定額を支給するものであること、②その支給が定款等の定めに基づくものであること、③利益に一定の割合を乗ずる方法により算定されるものではないこと、という要件を満たすものを臨時的に支給される給与から除いている⁽¹⁷⁾。

この点に、利益の一部を分配するような方法で算定されたもののように損金を控除した後の利益の中から支給する（すべき）ものは当然に損金として認められないという考え方が上記規定の底流に存在したことの手掛かりを見いだすことが可能かもしれない（ただし、あくまで本法ではなく政令規定であることに注意）。外形上、臨時的に支給されるようなものでも、かかる考え方に当てはまらない場合、すなわち、あらかじめ支給時期や金額が定まっており、かかる定めに基づいて支給されるものであつて⁽¹⁸⁾、かつ、利益の一部から支給されるような算出方法で支給金額が決まるものでない場合には、損金性を肯定したのではないか⁽¹⁹⁾。

また、立案担当者の解説によると、法人税法施行規則10条の5の創設の趣旨等について、次のようにまとめることができる。

- ・ 従来、役員の報酬、賞与及び退職給与金については法人税に関する法令に何らの規定がなく、国税庁から公表されている法人税の取扱通達により運営されてきたのであるが、これらとはかく議論の多かった問題だけに政令を創設し、課税上の取扱いの統一を図ることとした⁽²⁰⁾。従来、役員賞与については、損金性ありとする見解もあったが、改正によって損金性なしとする考え方が政令にはっきりと規定された⁽²¹⁾。
- ・ 役員は会社の経営等に当たり報酬を受けるが、利益があつて株主に配当等をする場合においては、そのうちの一部を賞与として取得するのを通例としている。このように役員の賞与は、沿革的に利益分配の一形態として行われてきているので、従来から損金に算入しないこととされていた。したがって、この政令は、従来の取扱をそのまま規定したものであり表現自体もさして変わっていない⁽²²⁾。

(17) その後、昭和34年10月の政令改正により、上記括弧書き部分の対象は、当該法人から他に定期的給与の支給を受けていない者、すなわちいわゆる非常勤役員に限定されていることについて、日本税務研究センター編『新会社法と課税問題』72頁（財経詳報社2006）〔武昌昌輔〕参照。

(18) 上記②のその支払が定款等の定めに基づくものであることという部分は、支払義務との関係で論じることとも可能である。大阪地裁昭和33年7月12日判決（行集9巻7号1381頁）参照。

(19) 参考として、商法の裁判例であるが、利益連動報酬もあらかじめ基準が確定していればお手盛りとはならないとした大阪控訴院昭和3年10月30日判決（法律新聞2920号13頁）がある。

ここでは、上記1で見たような役員賞与の損金不算入という取扱いを政令で引き継いだことが明記されている。連続線上で捉えることにより上記1の議論が改正後においても有効であることを裏付ける有力な手掛かりとなる。また、役員賞与は利益分配の一形態として行われていることが通例であるから、従来、通達でその損金算入を否定していたこと及び政令を創設することで取扱いの明確化を図ったことが述べられている。役員賞与を原則として損金不算入とする取扱いは、租税法の前段階において役員賞与が利益分配の一形態として行われていることに着目したものであったことがわかるが、なぜ利益分配の一形態であると損金不算入となるかという点への言及はない。

その後、昭和38年12月6日付け政府税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」(第2・7)においては、次のとおり、役員賞与についても一定額までの損金算入を認めるべきであるという考え方に対して、役員賞与の法律上の性格及びこれに対する賞与が利益処分等の形で行われること等の点を考慮し、役員賞与の損金不算入規制を維持するという説明がなされている。

〔VI 役員賞与〕

税法は、役員を使用人としての職務を有する役員とそれ以外の役員に区分し、前者に対する使用人としての職務に対する賞与を除き、これを利益処分として課税している。また、これに伴って、過大な役員報酬及び過大な役員退職金の損金不算入規定を置いている。

現行制度に対しては、使用人としての職務を有する役員以外の役員たとえば社長、専務、常務等に対しても賞与を支給することがおおむね社会的慣行となっていること及び最近におけるこれら役員の実態を考慮すれば、これら役員賞与についても一定額(たとえば年間数カ月又は従業員と同様のベース等)までの損金算入を認めるべきであるという考え方もあるが、役員賞与の法律上の性格、したがってまたこれに対する賞与が利益処分の形で行なわれること等の点からみて、にわかには現行制度を改変することには問題があると考えられる。

しかし、あらかじめ定められている報酬の一部を益暮等に支給する場合、現行法はこれを賞与として扱うことにしているが、その額があらかじめ定められていることに着目し、これを報酬として認めることとする。〔下線筆者〕

3 昭和40年度改正

昭和40年には、法律規定事項と政令等規定事項の棲み分けを含む法体系の整備を謳っていた上記「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」に沿って、法人税法の全文改正が行われた。役員賞与の損金不算入規定も法律に格上げされ、本法に次のような定めが設けられた。

法人税法35条(役員賞与等の損金不算入)

内国法人がその役員に対して支給する賞与の額は、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。

2 内国法人が、各事業年度においてその使用人としての職務を有する役員に対し、当該職務に対する賞与を他の使用人に対する賞与の支給時期に支給する場合において、当該職務に対する賞与の額につき当該事業年度において損金経理をしたときは、その損金経理をした金額のうち当該職務に対する相当な賞与の額として政令で定める金額に達するまでの金額は、前項の規定にかかわらず、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額

(20) 藤掛・前掲注(16)23頁参照。

(21) 佐藤春次「法人税関係法令改正詳解」税弘7巻5号695頁以下参照。

(22) 市丸吉左エ門「改正法人税法解説」国税速報1182号56頁参照。

に算入する。

- 3 内国法人が、各事業年度においてその使用人に対し給与を支給する場合において、その給与の額につきその確定した決算において利益又は剰余金の処分による経理（利益積立金額をその支給する給与に充てる経理を含む。）をしたときは、その経理をした金額は、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。
- 4 前3項に規定する給与とは、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、他に定期的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っているものを除く。）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。
- 5 第2項に規定する使用人としての職務を有する役員とは、役員（社長、理事長その他政令で定めるものを除く。）のうち、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。

この改正で、法人税法 35 条 3 項に、使用人給与であっても、利益処分による経理を行った場合には損金不算入とする規定が設けられた。この規定の趣旨については、次のように説明されている⁽²³⁾。

「法人が利益処分をもって役員または使用人に支給した給与は、いかなる場合においてもこれを損金に算入しない（基本通達 266）ことに取り扱われてきましたが、新法は、これを法律において明らかにしています（法 35 第 3 項）。

給与は、その性格から考えて費用としての性格を有する場合と、利益の配分としての性格を有する場合とがあると考えられますから、法人が使用人給与を利益または剰余金の処分により経理したときには、その法人の認識に従って所得の計算を行なうことが最も妥当と考えられたことによるものです。〔下線筆者〕

ここでは、「費用」としての性格とこれと対置する意味で「利益の配分」という語を用いることにより、給与の複合的な性格に対する認識が明らかにされている。ここでいう「利益の配分」という語は、例えば、損金ないし広義の費用を控除した後の利益を株主に対する配当と役員等に対する給与とで配分するようなイメージで用いられている可能性もある。そうであれば、費用性否定説と親和性を有する⁽²⁴⁾。

4 昭和 40 年度改正後

昭和 40 年度改正後、「法人税法 35 条 1 項が役員給与の損金不算入の原則を規定した理念的根拠は何か」、「また、右 1 項を『過大な役員給与は損金不算入とする。』旨の原則規

(23) 国税庁『昭和 40 年 改正税法のすべて』133 頁（国税庁 1965）〔武田昌輔＝久保田一信〕。

(24) 用語法の参考として、原一郎「法人税法の全文改正について」税通 20 卷 7 号 155 頁では、上記説明のうち「利益の配分」という部分を「利益の分配」と記述している。

また、昭和 40 年改正法法人税法 22 条 4 項は、「前 2 項に規定する資本等取引とは、法人の資本等の金額の増加又は減少を生ずる取引及び法人が行なう利益又は剰余金の分配をいう。〔下線筆者〕」と規定している。国税庁・前掲注 (23) 104 頁〔伊豫田敏雄〕は、「この利益の分配の意義は、利益または剰余金の処分とは直接関係なく、例えば認定配当のように損金経理されてもその実質が配当とみなされるものがあればこの利益の分配に含まれると解され、また逆に寄付金を利益処分によって支出しても、その実質が寄付金に該当するものであれば、利益の分配は含まれないこととなります。ただ、寄付金の場合には、利益処分により支出された寄付金は法第 37 条第 1 項の規定により損金不算入とされますが、これは法第 22 条の所得計算の原則規定によって損金不算入とされるものではありません」と説明している。

定に変更すると、いかなるふつごうがあるのか」という内容の質問主意書が提出された(昭和44年1月27日に平林剛議員から提出された「法人税法における役員賞与の損金不算入に関する質問主意書」)。これに対する同年2月4日付けの内閣総理大臣名での答弁書では、次のとおり、法人税法上、役員賞与は法人利益の分配であり法人利益を稼得するための経費とは考えられない旨の説明がなされている。

「法人税法第35条第1項において役員賞与の損金不算入の原則が明らかにされているが、これは、役員賞与が、法人利益の分配であり法人利益を稼得するための経費とは考えられないからである。すなわち、法人の役員は会社の機関としてその業務を執行するものであり、通常の使用人とその業務内容を異にすることは商法(第254条第3項)でも会社と役員との関係は委任に関する規定に従うこととしていることから明らかなことである。したがって、役員は、通常の業務執行の対価として報酬を受けるが、賞与は法人に利益がある場合に限りその利益の分配として支給を受けるのである。このように役員賞与が法人の利益処分に基づき、かつ、株主総会の承認を経てはじめて支給されるということは、わが国における企業の慣行として確立されているものであり、これを法人の利益の稼得のための必要な経費として損金に算入する理由がない。

右に述べたとおり、役員報酬は損金に算入されるが、利益の分配として賞与の性格をもつ部分まで業務執行の対価であるとして報酬に含まれることもありうるので、役員報酬のうち過大な部分については損金不算入とする規定が設けられているのである。これに対し、役員賞与は、本来、利益の分配であるから、右の役員報酬とは異なり、その中の特に過大な部分をぬき出してその部分のみを損金不算入とする考え方は成り立たない。〔下線筆者〕

昭和40年度改正以後の役員賞与の損金不算入規定に対しても、おおむね従来の議論が通用している。上記説明の中で着目しておきたいのは、なぜ利益分配の一形態であると損金不算入となるかという点について、役員賞与は法人利益の分配であり法人利益を稼得するための経費とは考えられないという考え方が明らかにされている点である。これは費用性否定説を採用したものと見てよいであろう。

また、上記説明では、賞与は法人に利益がある場合に限りその利益の分配として支給を受けるものであり、役員賞与が法人の利益処分に基づき、かつ、株主総会の承認を経てはじめて支給されるということは、我が国における企業の慣行として確立されているとしている。

そうすると、次のような図式を描くことができよう。

役員賞与 = 利益の分配 = 損金不算入

- ・法人に利益がある場合に限りその利益の分配として支給を受けるもの
- ・法人の利益処分に基づき、かつ、株主総会の承認を経てはじめて支給されるという企業慣行が確立
- ・法人利益の分配であり、法人利益を稼得するための経費とは考えられない

その後の平成8年11月付け政府税制調査会「法人課税小委員会報告」(第2章・7)も、次のとおり、役員賞与の損金不算入規定の趣旨として、利益処分としての性格を挙げている。

「法人が役員に支払う報酬や退職金については、それが過大であると認められるものを除き、損金の額に算入することとしている。過大な役員報酬や役員退職金及び役員賞与については、これらが利益の処分としての性格を有するものであることから、損金の額に算入しないこととしている。ただし、いわゆる使用人兼務役員に支払う賞与については、その者が使用人としての地位を有することにかんがみ、使用人相当分の賞与については損金の額に算入することとしている。〔下線筆者〕

続けて、「法人課税小委員会報告」は、役員給与の損金算入を認めるべきであるという見解に対して、次のように述べてこれを採用していない。

「役員給与については、役員に対して支給する給与であっても法人にとっては一種の経費であり損金の額に算入すべきであるとの意見がある。しかし、役員給与は功労報償としての性格を有するものと考えられ、大企業の利益処分経理にみられるように、一般に利益の処分として認識されている。さらに中小法人の場合には、決算給与の支払いによって法人の利益を比較的容易に調整することが可能となるといった問題もある。以上のことから、現行の取扱いは維持することが適当である。〔下線筆者〕」

同様に、損金算入が認められる「経費」としての性格と対置する意味で役員給与の「功労報償」としての性格を強調する裁判例として、例えば、東京地裁昭和50年8月6日判決（税資82号521頁）は、次のように判示する。

「一般に、役員報酬は、役員の通常の業務執行の対価であって、事業経営上の経費から支出されるのに対し、役員給与は、利益獲得の功労に対する報償であって、利益金の一部から与えられるものであり、それゆえに法人の所得の計算上、役員報酬は原則として損金に算入されるが、役員給与については損金算入が認められていない〔下線筆者〕」

これらは次のような図式として整理できる。

役員給与 = 利益の処分 = 損金不算入

- ・「経費」ではなく「功労報償」としての性格を有する
- ・一般に利益の処分として認識されている

また、上記「法人課税小委員会報告」は、役員給与について、費用性や損金性を認める見解があることを認識しつつも、一般に利益処分として認識されていることのほか、中小法人の場合には決算給与の支払いによって法人の利益を比較的容易に調整することが可能であることなどにも配慮して、損金不算入とする原則的取扱いを維持するという理解を示している。この点にも注目しておきたい。従来から、役員給与の損金不算入規定の背後には恣意性の排除という考え方が存在し、そして現在はこの考え方が存在感を増しているという見方にもつながるからである。

5 小括

以上の検討を踏まえると、役員給与の損金不算入規定の背後には、次の①ないし④のような理解が混在していたという整理が成り立つ⁽²⁵⁾（沿革的には①に引き寄せて説明がなされてきた又は①が強調されてきた⁽²⁶⁾）。

(25) 役員給与を損金不算入とする規定を設けた積極的な理由と、損金に算入すべきという意見がある中でかかる規定を改変せずに維持してきたというやや消極的な理由とを区分して論じるという視点もあり得よう。

- ① 役員賞与は、一般に利益処分として支給されるものであること
- ② 役員賞与は、功勞報償としての性格を有していること
- ③ 役員賞与は、利益の存するときに限りその中から支給されるものであること
- ④ 役員賞与は、利益調整の具として用いられる可能性があること

このうち①ないし③について、役員賞与が損金不算入となる実質的根拠を考えると、結局、役員賞与は損金ないし広義の費用を控除した後の利益の中から支給した（すべき）ものであり、費用性が希薄であるとして、費用性否定説に収れんする可能性がある。④の場合には、費用性否定説又は本稿で詳細を論じることができないが、恣意性の排除や課税上の弊害防止を含む課税の公平の確保（のための損金不算入）という考え方に接続する可能性がある⁽²⁷⁾。

以上のような理解が正しいとすると、会社法の改正等によって役員賞与を利益処分として支給することはなくなったため、上記①は根拠を失うか、少なくともその影響力が大幅に低下するとしても、②ないし④は平成18年度改正後の役員給与税制の水面下において、依然として生き続けているという見立ても出てくる。別の角度から述べると、法人税法は、利益処分の形式により支給される（された）ことのみを理由として役員賞与の損金性を否定してきたわけではない。この意味で、会社法の改正等によって役員賞与を利益処分として支給することがなくなったことのみをもって、法人税法が一定の役員給与を損金不算入とする実質的な根拠を「利益の処分」に求める道が完全に塞がれたわけではないといえそうである。

もちろん、上記②ないし④の理解や損金性否定説について、その内容及び妥当性を詰める余地はある。例えば、何をもって、収益に対応する費用としての性質が希薄といえるのか、何をもって損金を控除した後の利益の中から支給すべきものなのかといった具合である。また、上記②について、利益獲得の功勞に対する報償であっても役員職務執行の対価としての性質がないとはいえないという反論はあり得る⁽²⁸⁾、これに対して立法裁量の範疇であるという再反論もあり得る。このほか、上記②ないし④の理解や損金性否定説が役員給与税制に係る実際の規定にどのように反映されているのかを検証する作業も必要である（ただし、恣意性の排除等の観点から、実際の規定は必ずしもこれらの理解や

(26) 長戸・前掲注(8)457頁は、これまでの学説を次のように整理される。

「学説は大別して、①【役員賞与＝商法上の利益処分であるがゆえに損金不算入】との前提の下に役員賞与の損金不算入規定を理解し、それをベースに、役員賞与の損金不算入規定の潜脱防止目的で不相当に高額な役員報酬および役員退職給与の損金不算入規定がある、と理解する立場（便宜上、『多数説』という）と、②損金不算入規定を同族会社による法人・個人を通じた税負担減少のための行為への対応規定、として理解する立場（便宜上、『少数説』という）に分けられる。ただし…両説の違いは、学説的な対立というよりも、法人税法34条から36条に関する法の建前と、その実際の運用のあり方のいずれに比重を置いて説明するかの違いに過ぎないともみうることには留意する必要がある。」

(27) 法人単体の視点だけではなく、同族会社による法人・個人を通じた税負担減少のための道具として利用されるおそれも認識されていたことについて、長戸・前掲注(8)参照。

(28) 役員賞与について、利益をあげたことに対する特別の功勞に報いるといっても、それは職務執行の対価の一態様に他ならないことを指摘するものとして、龍田節「役員報酬」続判例展望173頁以下〔別冊ジュリスト39号〕、長浜洋一『株式会社法〔第3版〕』214頁（有斐閣1995）参照。

考え方をストレートに反映したものとなっていない可能性もあることに留意)。

Ⅲ 過大役員給与の損金不算入（実質基準）

1 昭和 40 年度改正以前の議論

昭和 34 年度税制改正前においては、現行の過大役員給与の損金不算入規定（実質基準）（法人税 34 ②，法人税令 70 一イ）で規律されているような職務執行の対価との関係で不相当に高額な役員報酬に対しては、大正 12 年に創設された同族会社等の行為計算否認規定（現行法人税 132）で対処していたが（当時の取扱通達 355 参照），昭和 34 年度改正において、次のような政令が制定された⁽²⁹⁾。

法人税法施行規則 10 条の 3（過大な役員報酬の損金不算入等）

法人が各事業年度においてその役員に対して支給した報酬の額が、当該役員の職務の内容、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、当該役員の職務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。

〔略〕

3 前 2 項に規定する報酬又は給料とは、名義の何たるを問わず、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。

4 この節において賞与とは、名義の何たるを問わず、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っているものを除く。）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。

5 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いるものをいう。

〔略〕

この規定は、昭和 40 年の全文改正により、法律に次のように定められた。

法人税法 34 条（過大な役員報酬の損金不算入）

内国法人がその役員に対して支給する報酬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。

2 前項に規定する報酬とは、役員に対する給与（債務の免除による利益その他の経済的な利益を含む。）のうち、次条第 4 項に規定する賞与及び退職給与以外のものをいう。

かように現行の過大役員給与の損金不算入規定（実質基準）の出自は一応、昭和 34 年度改正に求めることができる。この改正の趣旨は次のように説明されている⁽³⁰⁾。

(29) 山口・前掲注 (13) 189 頁参照。

(30) 市丸・前掲注 (22) 53 頁。同解説 53 頁以下では、報酬が高額であるかどうかの基準の 1 つに企業の収益が取り上げられているが、役員報酬は長い目で見れば企業の収益に左右されることは明らかであるので、収益も 1 つの基準とされたのであるが、当期欠損だから役員報酬が高すぎるとしていきなり否認するようなことはなく、長期的に見て多すぎるかどうかを判定することとなるとの説明がある。

「役員報酬は、会社が会社の経営を委託したこと等による報酬として取締役等に対して支給するものであるから会社の業務を執行するための必要経費と認められ、原則として損金性を有する。しかしながら、それが完全な損金性を有するためには、その支給額がその役員の職務に対する対価として相当な額でなければならないことは当然である。役員等が報酬という姿を借りて利益の分配を取得するということは、いくらでもありうるから、役員報酬の原則規定として、適正な報酬のみを損金に算入し、その支給額が不相当に高額である場合には、その高額な金額は損金に算入しないことを明らかにしたわけである。〔下線筆者〕」

かかる説明によると、上記の規定は、不相当に高額な部分について、職務執行の対価としての性質が認められないことを根拠として損金不算入とするものではなく、かかる性質を有することを認めた上で損金不算入とするものである。そうであるとすると、職務執行の対価としての性質が認められるにもかかわらず、損金不算入とするその実質的な根拠は何かという点に関心が寄せられる。ただし、役員報酬全体としては性質の混在が見られるが、損金不算入とされるのは、職務執行の対価としての性質と切り分けられた部分であるという見方もあり得る。

いずれにしても、かかる説明によると、上記の規定は、不相当に高額な部分について、役員の職務に対する対価として相当額でないため必要経費としては認めないとして費用性を否定する趣旨である。これは費用性否定説に接続するが、恣意性の排除や課税上の弊害防止を含む課税の公平の確保（のための損金不算入）という考え方を規定の趣旨に読み込むことも不可能ではない。本来的には「利益の分配」であるのにこれを役員報酬として支給するような課税回避を防止するという趣旨に理解するのである。なお、上記規定は、「利益の分配」であるかどうかを定性的な基準ではなく、定量的な基準で判定する規定であるという見方もあり得よう。

ここでは、上記説明が、(意図的であるかどうかは不明であるが)「利益の分配」という語を使用しており、「役員賞与」という語を使用していない(「役員賞与」に限定していない)ことを確認しておこう。昭和34年改正法の過大役員報酬の損金不算入規定(実質基準)について、「役員報酬という姿を借りた利益の分配」に対処するための規定として捉えられているのである。

昭和34年度改正における政令創設までは現行の実質基準で規律されているような職務執行の対価との関係で不相当に高額な役員報酬に対しては、同族会社等の行為計算否認規定で対処していたことは既に述べた。その棲み分けについて、立案担当者の解説では次のように説明されている⁽³¹⁾。

「この役員報酬に対する原則規定は、役員報酬に対する考え方及びその取扱を明定したに過ぎないのであって、従来の取扱と実質的に殆んど変りなく、この機会に役員報酬に対する否認を従来より強化しようという考え方に基いて制定されたものではない。すなわち、従来同族会社については、いわゆる行為計算の否認規定があり、不相当に高額な報酬は損金に算入されなかったが、今回の規定は、これと同趣旨のことを規定しているに過ぎない。したがって、同族会社については、従来適正報酬として是認されていたものは、今後も是認される。なお、同族会社については、役員の報酬については、今後この規定によって是否認が行われ、行為計算の否認規定の働く余地がないこととなる。〔下線筆者〕」

(31) 市丸・前掲注(22)54頁。

ここでは指摘にとどめるが、下線部分は同族会社等の行為計算否認規定の趣旨との関係で議論を進める余地があることを示唆する。

2 昭和 40 年度改正後

昭和 40 年度改正後、上記Ⅱの 4 の質問主意書に対する答弁書では、次のとおり、法人税法上、役員賞与は法人利益の分配であり法人利益を稼得するための経費ではないという理解を前提として、報酬の中に含まれる利益の分配としての賞与の性格をもつ部分を抜き出してその部分の損金性を否定するのが過大役員給与の損金不算入規定である旨の説明がなされている。

「役員報酬は損金に算入されるが、利益の分配として賞与の性格をもつ部分まで業務執行の対価であるとして報酬に含まれることもありうるので、役員報酬のうち過大な部分については損金不算入とする規定が設けられているのである。これに対し、役員賞与は、本来、利益の分配であるから、右の役員報酬とは異なり、その中の特に過大な部分をぬき出してその部分のみを損金不算入とする考え方は成り立たない。」

ここでは、「役員報酬という姿を借りた賞与」に対処するための規定である、いわば役員賞与の損金不算入の規定を潜脱する行為を防止するための規定であるというような説明がなされている。その後、平成 8 年 11 月付け政府税制調査会「法人課税小委員会報告」（第 2 章・7）においては、次のとおり、過大役員報酬の損金不算入規定の趣旨として、利益処分としての性格が挙げられている。

「法人が役員に支払う報酬や退職金については、それが過大であると認められるものを除き、損金の額に算入することとしている。過大な役員報酬や役員退職金及び役員賞与については、これらが利益の処分としての性格を有するものであることから、損金の額に算入しないこととしている。ただし、いわゆる使用人兼務役員に支払う賞与については、その者が使用人としての地位を有することにかんがみ、使用人相当分の賞与については損金の額に算入することとしている。〔下線筆者〕」

ここでは、過大な役員報酬、過大な役員退職金、役員賞与が並列的に並べられており、いずれも損金不算入の根拠として利益の処分であることが挙げられている。少なくとも文面上、役員賞与の損金不算入の規定を潜脱する行為を防止するための規定であるとの説明はない。他方、コンメンタールにおいては、次のとおり、かような潜脱防止規定という説明も明記されてきた⁽³²⁾。

「税法においては、原則的には会社の支払う報酬は、これを課税所得の計算上損金の額に算入するのである。ただ、使用人の給料と違って会社の支払う役員に対する報酬は、ある程度弾力的に定めることが可能であり、役員賞与の損金不算入制度（法 35 条）の回避を図ることもできるから、税法としては、その役員に対して支給する報酬の額が不相当に高額である場合には、その金額は損金の額に算入しないこととしている。」

(32) 武田昌輔編著『DHC コンメンタール法人税法』2171 の 102 頁（第一法規加除式）。岡村・平掲注(1)140 頁も、平成 18 年度改正前は、役員賞与の性質を利益処分と位置付けて損金不算入とし、これを出発点としてその潜脱を防止するために、不相当に高額な役員報酬及び役員退職給与の損金算入を認めないこととされていたと説明される。

裁判例を見ると、かような潜脱防止規定であるという理解を示すものも少なくないし、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ものであるとして、「隠れた利益処分」という語を用いて説明するものもある⁽³³⁾。

3 小括

このように見てくると、法が役員報酬のうち不相当に高額な部分を損金不算入とする理由として、次の点を挙げる見解に一定の理解を寄せることができる⁽³⁴⁾。

- ① 役員が報酬を定める立場にあることから、使用人の給料と異なり、弾力的に定めることができる。
- ② 利益処分として支給すべき役員賞与を役員報酬に上積みすることで租税回避が図られる。
- ③ 取締役に対する職務執行の相当額の報酬は費用性があるがそれを超える額は実質的に利益処分たる賞与に該当する。

そうすると、仮に、平成18年度税制改正後において、②の理由が説得力を失ったとしても、①及び③の理由が妥当する限り、過大役員給与の損金不算入規定（実質基準）が実質の根拠を欠くということにはならない。ただし、本稿は、③について、報酬の額のうち職務執行の相当額を超える部分の額は、職務執行の対価としての性質が希薄なもの、すなわち収益に対応する費用としての性質が希薄なものと述べれば足り、わざわざ「賞与に該当する」と述べる必要はないという立場である。

一定の要件下で役員賞与の損金算入が認められるようになった平成18年度改正以後においては、過大役員給与の損金不算入規定（実質基準）は実質的根拠を失うという主張が存在することは冒頭で述べたとおりである。しかしながら、これまでの考察が正しいとすると、平成18年度改正後においても、費用性否定説という考え方がなお存続している可能性があり、かかる主張を直ちに受け入れるわけにはいかないことになる⁽³⁵⁾。

また、従来の役員賞与というものは、改正後において、事前確定届出給与又は利益連動給与（業績連動給与）として損金算入の途が拓かれたとしても、それは厳格な要件の下で認められているにすぎない。よって、かかる要件を満たすことができないものを定期同額給与に上積みして支給するような試みは今もなお想定し得る。事前確定届出給与や業績連動給与に係る規定の潜脱を防止すべきであるという意味では改正前と類似の状況にある⁽³⁶⁾。

別のルートから上記主張に与しないとする見解に向かうこともあり得る。平成18年度

(33) 例えば、名古屋地裁平成6年6月15日判決（訟月41巻9号2460頁）、熊本地裁平成15年9月26日判決（税資253号順号9448）、東京地裁平成21年2月27日判決（税資259号順号11150）、東京地裁平成22年6月8日判決（税資260号順号11449）、東京地裁平成22年9月10日判決（訟月58巻6号2425頁）など参照。なお、「隠れた利益処分」に関する最近の議論状況について、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1255頁以下参照。

(34) 山口・前掲注(13)213頁参照。

(35) 谷口・前掲注(4)448～449頁は、現行法人税法34条2項について、平成18年度税制改正前における過大な役員報酬・退職給与の損金不算入制度（旧法人税34、36）と同じ趣旨のもので、隠れた利益処分に対処するための措置であるとされる。

改正前の法人税法 34 条 1 項について、役員賞与の損金不算入規定の潜脱防止の規定であることを認めつつも、より広く、恣意性の排除や課税の公平を確保する規定であると捉える（抽象化する）。かような形で、同項と平成 18 年度改正後の法人税法 34 条 2 項との連続性を肯定するかのような裁判例もある⁽³⁷⁾。

なお、過大役員給与の損金不算入規定は、不相当に低額の役員報酬について、その適正額までの損金算入を認める規定ではないから、単に適正額を損金算入するための規定であると片付けることは妥当でないことを付言しておく⁽³⁸⁾。

IV 過大役員給与の損金不算入（形式基準）

昭和 25 年の法人税基本通達 268 では、「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」とされており、現行の形式基準と同様に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されていた。その後、昭和 34 年度改正で、政令に次のような規定が設けられた。

法人税法施行規則 10 条の 3 第 2 項（過大な役員報酬の損金不算入等）

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る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。）に対して支給する報酬の額（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。

法人税法施行規則 10 条の 3 第 1 項は実質基準に相当する規定であり、この 2 項は役員報酬の合計額が定款又は株主総会等で決められた限度額を超過する部分の金額を 1 項における不相当と認められる部分の金額とみなして同項を適用して、損金不算入とする建付けとなっている。改正の趣旨については、次のように説明されている⁽³⁹⁾

「役員報酬の性質は委任報酬であるが、その報酬が取締役等の役員によって恣意的に御手盛りの額が定められることを防止するため、商法は役員報酬に関する規定を設けてその支給額の規制を行っている。すなわち、商法 269 条には、『取締役が受くべき報酬ハ定款ニ其ノ額ヲ定メザリシトキハ株主総会ノ決議ヲ以テ之ヲ定ム』とあり、また商法 280 条並びに有限会社法第 22 条及び第 25 条でこの規定を準用している。商法は定款又は株主総会で定めることとすれば、当然その役員職務の内容、収益の状況等に照らし、社会的に適正な額が定まる

(36) 金子宏『租税法〔第 23 版〕』398 頁（弘文堂 2019）は、現行法人税法 34 条 2 項について、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、基本 3 類型以外の役員に対する給付が利益処分として損金に算入されないこともあって、法人は、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り、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とされる。

(37) 東京地裁平成 28 年 4 月 22 日判決（税資 266 号順号 12849）参照。

(38) 日本税務研究センター編・前掲注（17）40 頁〔武田昌輔〕参照。

(39) 市丸・前掲注（22）54 頁以下参照。

ものと期待しているのである。このようにその限度額は、当該法人の役員報酬として一応適正な額であると認められるので、その額までは損金に算入するが、その額をこえる部分の金額は、損金に算入しないこととしたのである。

その限度超過額は、本来支払請求権がないものであるから、損金に算入しないこととしたのは当然であり、現行通達においても基本的にはこのように取り扱われている。今回の政令は、表現においては従来の通達と変りないが、内容においては、従来と相当変わっている。〔下線筆者〕

また、役員報酬の支給総額が限度額を超える場合の超過額の損金不算入は、総額計算であり、個々の役員に対して支給した金額がその職務に対し相当であるかどうかの判断を必要としないことを確認した上で、次のような解説がなされている⁽⁴⁰⁾。

「支給された役員報酬の総額が限度額以内の金額であれば、いかなる場合においても適正報酬として損金に算入されるかというところではなく、非同族会社の場合には、おおむね適正な額と推定されるが、同族会社の場合には過大報酬として否認されることが当然ありうる。したがって支給総額が限度額をこえるからとして否認された上、個々の役員について支給した額が過大であるとして更に否認を受けることもありうるのである。」

これによれば、過大役員給与の損金不算入規定（形式基準）は、定款又は株主総会で定めた限度額以内の役員報酬を適正な報酬額と推定し、これを超過する部分を損金の額に算入しないとするものであり、限度超過額は本来支払請求権がないものである以上、当然に損金不算入であるという考え方に基づいて定められたものということになる。よって、費用性否定説に取れんする可能性がある。

なお、会社法上、定款又は株主総会決議で定めた最高限度額を超えて、取締役会が報酬額を定めた場合、超過部分は違法・無効となり、特段の事情がない限り、取締役会で決定した報酬合計額の株主総会で決定した最高限度額に対する比率に従って、個々の取締役の報酬額が減額されると解するのが合理的であるとされている⁽⁴¹⁾。そうすると、会社は役員に対して私法上の請求権を有することになるが⁽⁴²⁾、過大な役員給与の損金不算入規定は、かかる請求権の益金算入の問題としてではなく、超過部分の損金不算入の問題として整理する機能を有しているとまでいえるようか（ただし、会社が請求権を放棄した場合の処理などを考えると議論は続くであろう）。

以上からすると、過大な役員給与の損金不算入規定（形式基準）（法人税34②、法人税令70一〇）については、会社法の改正等によって役員賞与を利益処分として支給することがなくなったこと自体によって受ける影響は限定的であり、依然として、費用性否定説の観点からの説明をなし得る⁽⁴³⁾。

(40) 市丸・前掲注(22) 55頁以下参照。

(41) 落合誠一編『会社法コンメンタール8 機関(2)』168頁（商事法務2009）〔田中亘〕、北沢正啓『会社法〔第6版〕』375頁（青林書院2001）参照。福岡高裁昭和55年1月31日判決（判時969号106頁）参照。

(42) 長戸・前掲注(8) 478頁参照。

(43) 谷口・前掲注(4) 448～449頁も参照。

V 過大な役員退職給与の損金不算入

法人税法上、役員退職給与は、役員賞与よりも報酬に寄せた取扱いがなされてきた。例えば、昭和 25 年の法人税基本通達 272 では、「法人がその役員又は使用人に対し支給した退職給与金は、たとえ法人が利益処分として計算した場合であつてもこれを損金に算入する」と定められていた。昭和 34 年度税制改正では、次のとおり、報酬や賞与と同様に法人税法施行規則が創設された。

法人税法施行規則 10 条の 5（過大な役員退職給与金の損金不算入）

法人が各事業年度においてその退職した役員に対して支給した退職給与金で損金として経理したものが、当該役員の前記法人の業務に従事した期間、その退職の事情、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退職給与金の支給の状況等に照らし、その退職した役員に対する退職給与金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。

この規定は、昭和 40 年の全文改正で法人税法 36 条として格上げされ、平成 18 年度改正で役員報酬とともに過大役員給与の損金不算入規定の一部として同法 34 条 2 項（及び法人税法施行令 70 条 2 号）に格納されている。嚆矢となった昭和 34 年度改正における立案担当者は、次のように解説している⁽⁴⁴⁾。

「役員報酬及び役員賞与についての課税上の取扱を明確化したことに伴い、役員退職給与金に対する取扱を明確にしたのであるが、役員退職給与金は、賞与よりもむしろ報酬的性格を有するものと考えられるので、報酬に準ずる取扱をすることとした。すなわち、適正な金額のみを損金に算入し、不相当に高額である場合の過大な金額は、これを損金に算入しないのである。〔下線筆者〕」

前記 III 1 のとおり、同じく昭和 34 年度改正における過大役員報酬の損金不算入規定（実質基準）に係る立案担当者の解説では、過大部分については、役員職務に対する対価として相当額でないため必要経費としては認めないとして費用性を否定する趣旨、あるいは本来的には「利益の分配」であるのに、これを役員報酬として支給したものとみなし、かような課税の回避を防止するという趣旨であることが示されていた。このことを踏まえると、この過大役員退職給与の規定も同趣旨のものという理解が成り立ち得る。

その後の裁判例においても、「役員に対する退職給与が従業員に対する退職給与と異なり、益金処分たる性質を含んでいることに鑑み、右基準に照し一般に相当と認められる金額に限り収益を得るために必要な経費として損金算入を認め、右金額をこえる部分は益金処分として損金算入を認めないこととし、右の収益を得るために必要な経費としての退職給与の損金性は、役員の前記法人に対する役員としての役務提供による貢献度を基準として決すべきものとする趣旨」であるとするものや⁽⁴⁵⁾、「その趣旨は、法人の役員に対する退職給与が法人の利益処分たる性質を有することが多いことから…基準に照らして一般に相当と認められる金額に限り必要経費として損金算入を認め、それをこえる部分の金額につい

(44) 市丸・前掲注 (22) 57 頁参照。

(45) 長野地裁昭和 62 年 4 月 16 日判決（訟月 33 卷 12 号 3076 頁）。

ては損金算入を認めないことによって、実体に即した適正な課税を行うことにある〔下線筆者〕とするものがあり⁽⁴⁶⁾、上記のような理解とおおむね整合する。また、次のように述べる裁判例がある⁽⁴⁷⁾。

「法人税法 36 条が不相当に高額な役員退職給与の損金不算入を定めているのは、役員退職給与の損金性を決定する尺度たる当該役員会社の会社に対する貢献度を算数的正確さをもって客観的に測定すべき基準がないために、その判断が主観的にながれ易い上、個々具体的な退職給与金額には多分に益金処分としての性格を有する支出の含まれる事例が少なくないところから、役員退職給与の損金算入を認めるに当たっては、実体に即した適切な課税と租税負担の公平を期する見地に立って、法人の行為計算にとられることなく、一般に相当と認められる金額に限り、収益を得るために必要な経費として損金算入を認め、右金額を越える部分は益金処分として損金算入を認めないものとした趣旨と解される。」

以上からすると、過大役員退職給与の損金不算入規定（法人税 34 ②、法人税令 70 二）については、会社法の改正等によって役員賞与を利益処分として支給することがなくなったこと自体によって受ける影響は限定的であり、依然として、費用性否定説の観点からの説明をなし得る⁽⁴⁸⁾。

Ⅵ 隠蔽仮装経理に基づく役員給与の損金不算入

役員給与を損金の額に算入するに当たり、法人税法は、損金経理要件を設けていない。したがって、例えば、役員が毎月同額の売上を除外し、これを私的に流用していた場合、売上に係る収益の計上漏れと役員給与の計上漏れがそれぞれ同額で益金又は損金に算入され、結果として、課税所得は生じないことになり得る⁽⁴⁹⁾。しかしながら、事実を隠蔽し、又は仮装して経理をすることによりその役員に対して支給する給与の額は損金の額に算入しないとする現行法人税法 34 条 3 項によれば、役員給与の計上漏れ部分は損金の額に算入されないこととなる。

広く役員給与について、この隠蔽仮装経理に基づく役員給与の損金不算入の規定がまずもって適用され、次に、退職給与（平成 29 年度改正以後は、退職給与で業績連動給与に該当しないもの）等以外の役員給与は、原則として、基本 3 種類のフィルターをかけられ、これを通過したものに過大役員給与の損金不算入規定が適用される。法人税法 34 条 3 項

(46) 東京地裁平成 25 年 3 月 22 日判決（税資 263 号順号 12178）。

(47) 岐阜地裁平成 2 年 12 月 26 日判決（税資 181 号 1104 頁）。東京地裁昭和 46 年 6 月 29 日判決（行集 22 巻 6 号 885 頁）、長野地裁昭和 62 年 4 月 16 日判決（訟月 33 巻 12 号 3076 頁）なども参照。税法研究所編『法人税法コンメンタール』A2854 頁（ぎょうせい・加除式）〔清永敬次〕は、ほぼ同様の理解をしつつ、「利益処分＝役員賞与」として捉えているように思われるが、役員退職給与の損金不算入規定をもって役員賞与の損金不算入規定の潜脱防止の規定と位置付けているか否かという点は必ずしも明らかではない。

(48) 金子・前掲注（36）400 頁も隠れた利益処分に対処しようとするものであると説明される。谷口・前掲注（4）448～449 頁も参照。

(49) 法人税法 34 条 3 項導入前の事例においても、上記のような場合の給与は、旧法人税法 35 条 4 項に定める「臨時的な給与」（役員賞与）に当たり、損金の額に算入されないという解釈があり得た。同項の基礎となったものと推察されている名古屋地裁平成 4 年 2 月 28 日判決（税資 188 号 499 頁）参照。日本税務研究センター編・前掲注（17）44 頁〔武田昌輔〕、味村治＝品川芳宣『役員報酬の法律と実務〔新訂第 2 版〕』283 頁（商事法務研究会 2001）〔品川芳宣〕も参照。

が優先的に適用される趣旨について、谷口勢津夫教授は次のように整理される⁽⁵⁰⁾。役員給与につき、隠蔽仮装経理による支給の事実があった場合、仮に過大役員給与の損金不算入措置が先に適用されると、不相当に高額な部分の金額以外の部分に、隠蔽仮装経理に係る給与の額が混入し、それが損金の額に算入され、その分だけ課税所得及び税額の減少をもたらす。その結果、重加算税制度及び脱税処罰制度がいわば骨抜きにされてしまう。そのような事態を防ぐために、隠蔽仮装経理に係る役員給与については、優先的に全額損金不算入としたのである。

かような法人税法34条3項は、平成8年11月付け政府税制調査会「法人課税小委員会報告」(第2章・7)における次の記述を契機として、平成10年度税制改正で同条2項に挿入された。

「役員報酬に関連し、企業の経営者がその親族等に過大な報酬を支払うことにより所得の分散を図っているといった問題や、簿外の収益から役員に対し定期的な金銭の支払いがある場合の課税上の取扱いを明確化すべきではないかといった問題の指摘がある。こうした問題については、課税の公平を確保する観点から、できる限り法制上の整備によって解決を図ることが適当である。〔下線筆者〕」

平成10年度改正の立案担当者は次のとおり解説している⁽⁵¹⁾。

「事実を隠べし、又は仮装して経理をすることによりその役員に対して支給する金銭の額は、たとえそれが定時定額に支給されていたとしても、一種の利益処分であると考えられることから、法令上その点を明確にしたものです。〔下線筆者〕」

かように、法人税法34条3項は、事実を隠蔽し、又は仮装して経理をすることによりその役員に対して支給する金銭の額を一種の利益処分として損金不算入とするものである⁽⁵²⁾(そして、課税の公平を確保する観点から、解釈論や通達ベースではなく、法制上の整備がなされたもの)といえる。ただし、なぜ一種の利益処分とされるのかという点は必ずしも明確にされていない。

この点について、法人税法34条3項の制定前においても、裏帳簿に記載された売上除外による簿外利益の中から秘密裡に役員に支給されていた金員について、「たとえ定時に定額を支給するものであっても、そのほかにAらに対して定期的に定額が支給されていた役員報酬とは全く異なり、隠れた利益処分の趣旨で支給されていたものであり、支給形態も例外的で異常なものであったというべきである」として、不正経理による役員報酬を一種の利益処分として捉えていた裁判例がある⁽⁵³⁾。簿外利益の中から秘密裡に役員に支給されるような金員は、本来、法人として支払う義務はないにもかかわらず支給するものであるとして、費用性否定説に引き寄せて理解することも不可能ではない。ただし、公序(public policy)の理論として捉える見解⁽⁵⁴⁾の方がわかりやすい。あるいは、上記の利益

(50) 谷口・前掲注(4)450頁参照。

(51) 『平成10年版 改正税法のすべて』303頁(大蔵財務協会1998)。

(52) 「正当な手続を経ない、いわば隠れたる財産の処分としての性格を有する」と説明するものとして、武田・前掲注(32)2165の14、2184頁も参照。

処分という語を用いるとすれば、「不正常的な給与は利益の処分にあたると考えて差し支えない、という理由によるもの」⁽⁵⁵⁾という説明が妥当でしょう。

以上からすると、隠蔽仮装経理に基づく役員給与の損金不算入については、会社法の改正等によって役員賞与を利益処分として支給することがなくなったこと自体の影響は限定的であり、依然として、費用性否定説の観点からの説明を当てる余地が残されている。

結びに代えて

本稿では、現行の役員給与税制について、法人税法が一定の役員給与を損金不算入とする実質的な根拠には、職務執行の対価としての性質が希薄なもの、すなわち収益に対応する費用としての性質が希薄なものが含まれている一詰めるべき点は残されているものの、差し当たり、費用性否定説、あるいは費用性が否定されるものを利益の処分という概念で括するという意味で利益処分説と呼ぶ—という考え方が存在する可能性があることを論じた。

換言すれば、平成18年度改正以後の役員給与税制は、「一定の役員給与＝利益処分」(ただし、ここでいう利益処分とは、利益処分案に係る承認決議を経たものという文脈ではなく、上記の費用性否定説ないし利益処分説の文脈)という考え方が今もお生きながらえている、と見る余地があるのではないかということである。よって、現行の役員給与税制の趣旨が恣意性の排除であることを強調し、かかる趣旨のみを前面に押し出して(あるいは他に存在する趣旨を等閑視して)解釈論や立法論を含む役員給与税制に係る種々の議論を進める見解があるとするれば、それは妥当でないか、少なくとも補充的検討が必要となる。

もっとも、現行の役員給与税制は、費用性否定説のみならず、役員給与は、職務執行の対価としての性質が認められる限りにおいて、収益を稼得するための費用として損金に算入されるという原則論を基本としつつも、恣意性の排除や課税上の弊害防止を含む課税の公平の考慮、株主又は広くステークホルダーの目線において「企業価値を高める」というコーポレートガバナンスへの配慮⁽⁵⁶⁾(ないし会社法等への配慮)などをその背後にもち、かつ、執行の便宜等の考慮により、条文化に当たって形式基準等を採用していると解されるため、1つの視座から単純に説明することは難しいという側面を有する。いずれにしても、役員

(53) 名古屋地裁平成4年2月28日判決(税資188号499頁)参照。ただし、この判決は上記のように「隠れた利益処分」であるから直ちに損金不算入というルートを通ったわけではない。判決は、定時に定額が支給される給与が「臨時的な給与」であるか否かは、結局は、「役員報酬が役員の通常の業務執行の対価であって事業経営上の経費から支出されるものであるのに対し、役員賞与は利益獲得の功労に対する報賞であって利益金から与えられるものである」という役員報酬と役員賞与の本来的な性質の違いを踏まえつつ、当該給与の支給の趣旨、形態等を他に支給されている定期的な給与のそれらと比べてみて、それが経常性のない例外的なものというべきであるかどうかによって判断されるべきものであるという立場を示す。その上で、問題となった金員の性質ないしその支給の趣旨と、その異常な支給形態を、他に法人から当該役員らに対して定期的に支給されていた役員報酬と比べつつ総合勘案することにより、当該金員は、それが毎月支給されるようになったからといって直ちに臨時的な給与でなくなったとはいえず、旧法人税法35条4項に定める「臨時的な給与」に当たると結論付けたのである。

(54) 水野忠恒『大系租税法〔第2版〕』491頁(中央経済社2018)、渡辺・前掲注(10)140頁参照。

(55) 金子・前掲注(36)399頁。

(56) 渡辺・前掲注(10)145頁参照。

給与税制の背後にある考え方ないし実質的根拠については、個別の関連規定の解釈論や立法論にも影響を与える重要な論点であり、今後も議論を続けていく必要がある。

(2020.5.20 受稿, 2020.7.1 受理)

〔抄 録〕

本稿では、現行の役員給与税制について、法人税法が一定の役員給与を損金不算入とする実質的な根拠には、職務執行の対価としての性質が希薄なもの、すなわち収益に対応する費用としての性質が希薄なものが含まれているという考え方—詰めるべき点は残されているものの、差し当たり、費用性否定説、あるいは費用性が否定されるものを利益の処分という概念で括るという意味で利益処分説と呼ぶ—が存在する可能性があることを論じている。

換言すれば、平成18年度改正以後の役員給与税制は、「一定の役員給与＝利益処分」（ただし、ここでいう利益処分とは、利益処分案に係る承認決議を経たものという文脈ではなく、上記の費用性否定説ないし利益処分説の文脈）という考え方が今もなお生きながらえている、と見る余地があるのではないかということである。よって、現行の役員給与税制の趣旨が恣意性の排除であることを強調し、かかる趣旨のみを前面に押し出して（あるいは他に存在する趣旨を等閑視して）解釈論や立法論を含む役員給与税制に係る種々の議論を進める見解があるとすれば、それは妥当でないか、少なくとも補充的検討が必要となる。