



租税回避の実質判断 ～役員給与「不相当高額基準」 の妥当性について～

大分支部 後藤 亮太郎

1 はじめに

我々税理士は、日常業務の中で、クライアントである中小企業の経営者から様々な相談を受けるが、その中でも役員給与に関する相談を受ける機会が多い。法人税法第34条に定められる役員給与の規定は、実務家である我々税理士の立場からは納得できない部分が多いと言わざるを得ない。今回はその規定のうち、同法同条第2項に定められている、いわゆる「不相当高額基準」を対象を絞り、その根拠とされる「租税回避」について考察したい。なお、役員給与のうち退職給与については、報酬・賞与とその性質を異にするものであることから、本稿では触れない。

2 不相当高額基準の立法趣旨

同法同条第2項では、「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。」と規定されている。この規定以前は、旧法人税基本通達355に示された租税回避行為の11類型の一つ（社員に対して支給した報酬、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に比し多額であると認められる場合）として、同族会社の行為計算の否認規定が適用されていた。つまり、不相当高額基準は、同族会社の租税回避行為を防止する為に規定されたものである。

3 租税回避の検討

租税回避とは、「私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対

応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除すること」¹と解されている。

これを不相当高額基準に当てはめて検討してみる。

高額な役員給与を支給する会社というと、一般的には収益力があり利益率の高い会社が想起される。そのような会社にとって、その貢献度合に応じた役員への収益還元という発想はごく自然であり、合理的理由がある。これは平成18年の改正会社法施行において、企業会計上、役員に対する報酬及び賞与は職務執行の対価として費用処理することとされ、これに併せて法人税法においても、報酬と賞与を統合した「役員給与」という新概念が取り入れられ、役員報酬に関する規定が現行規定に改正されたことから理由がある。

また、タックスシェルターの利用等とは異なり、役員給与として適正な手続きを経て支給されたものであれば異常な法形式を用いたことには当然ならない。

重要なのは、税負担の減少あるいは排除といえるかどうかである。確かに、役員給与を高額に支給し損金計上すれば法人税の負担は減少する。しかしながら、その支給を受けた役員個人の所得税の負担は逆に増加することになる。同種・同規模の法人よりも高額な役員給与が対象となる点を考慮すれば、所得税率が比較的高いケースがほとんどであると思われる。法人税の負担減少よりも所得税の負担増加が大きい場合でも、果たして租税回避といえるのだろうか。法人税という一税目のみに着目して、その税額の多寡のみで租税回避か否かを判断することが合理的といえるであろうか。

4 訴訟事例

泡盛「残波（ざんぱ）」を全国的にヒットさせた酒造会社「比嘉酒造」（沖縄県読谷村）が、沖縄国税事務所から、役員4人に支給した報酬計19

億4千万円のうち6億円を「不相当に高額」と判断され、処分を不服として東京地裁で争っている。代理人の弁護士は「社長らは業界トップといえる経営能力の持ち主なのに、近隣の経営者とだけ比較するのは違法な課税処分だ。法人税率より所得税率の方が高いので租税回避にはあたらない。国がみだりに役員報酬を抑えれば、勤労意欲を阻害し、中小企業の活力をそぐ。」と訴えている²。

不相当高額基準に関する過去の判例は、課税要件明確主義や予見可能性を争点としたもの（最判 H 9. 3.25、岐阜地判S56. 7. 1）や実質課税の原則を争点としたもの（最判H11. 1.29）等で、この規定の立法趣旨である租税回避を主な争点としたものは見当たらない。このことから、当該訴訟に対する司法判断が注目される。

5 実質判断の必要性

国内の法人の大部分は中小企業であり、また、その大多数は同族会社である。同族会社の経営者にとって、自身の役員給与の金額を決定する上で、法人税と所得税の両方のタックスプランニングは重要な要素である。法人及び個人全体でみて税負担増となることを受け入れて決定した役員給与の金額であったとしても、課税庁が同規定により否認した場合、不相当に高額とされた部分の金額については、単に法人税法上損金不算入となるだけでなく、法人税と所得税の二重課税を甘受しなければならない結果となる。

同族会社は所有と経営が一体であるが故に恣意性が介入しやすく、その規制を法的に手当てすることに異論はない。役員給与については同法同条第1項において支給方法が限定される形で恣意性の排除がなされている。同族会社の特性を踏まえれば、単一税目ではなく、関連する複数税目を総合的に勘案して租税回避に該当するか否かを判断する方が実情に即しているのではないだろうか。

この問題は常に課税庁による処分によって表面化

する。つまり、二重課税という重大な結果は課税庁の裁量に委ねられていることになる。否認のためのツールとして利用でき、強権的な二重課税を可能にしてしまう規定であるが故に、その根拠となる租税回避の事実認定は慎重かつ実質的になされなければならない。

6 おわりに

今回のテーマは、そもそも租税回避といえないものを狭い視野でとらえている現行規定への違和感から取り上げたものである。個人的な意見としては、同法同条第2項の規定は廃止すべきであると考え。それでは、税務調査での指摘が多い、勤務実態がない又は乏しい役員への給与に対する規制ができなくなってしまわないか、との危ぐが予想される。これに関しては、勤務実態があるかのように見せかけて損金を計上している点からみて、仮装行為に該当するものとして、不相当高額基準ではなく同法同条第3項で対応すべきであろう。

租税回避に関する議論の多くは、包括的否認規定の分析や解釈に重きが置かれ、ともすれば立法論となりがちな個別的否認規定へのアプローチが少ないように思える。今回取り上げたテーマに関しては、法人実効税率の段階的な軽減に伴い、法人税と所得税の税率差が更に拡大することとなり、上記で述べた実質的な判断の必要性がますます高まっている。時代にそぐわず劣化した規定については迅速に改廃していくことが課税の公平を保つ上で必要である、と考える。

1 金子宏『租税法〔第20版〕〕124頁（弘文堂・2015）

2 朝日新聞デジタル H26.11. 2 記事より

