

# 役員の方掌変更時に支給される役員退職給与の課税上の諸問題

中 塚 定 彦

## 目 次

はじめに

### 第一章 役員退職給与の意義とその概要

#### 第一節 税法上の役員退職給与の意義

##### 1. 税法上の「退職」の意義

- (1) 法人税法における退職給与に関する規定
- (2) 法人税法の条文からの解釈
- (3) 所得税法における退職所得の意義との関係
- (4) 小括

##### 2. 役員退職給与課税制度の沿革

#### 第二節 適正な役員退職給与の算定方法

##### 1. 役員退職給与の計算

- (1) 役員退職給与の計算の種類
- (2) 算定方法の選択基準
- (3) 基準値とされる功績倍率3.0の根拠

##### 2. 役員退職給与の損金不算入に関する問題点

- (1) 役員退職給与の額が不相当に高額
- (2) 実質的に退職したと同様な事情
- (3) 小括

### 第二章 裁判例からみた問題点

#### 第一節 分掌変更の事実認定と役員退職給与の損金算入の可否を巡る裁判例

1. 実質的に退職したと同様な事情とは認められないとして否認された事例
2. 取締役から監査役への分掌変更が是認された事例

#### 第二節 最近の裁判例の動向

1. 役員給与を約3分の1に減額しても役員退職給与を否認された事例
2. 「不相当に高額」で過大役員退職給与の是認事例

### 第三章 租税法律主義と不確定概念の合憲性の考察

#### 第一節 課税要件明確主義と不確定概念の関係

1. 役員退職給与の不確定概念
2. 租税法律主義と課税要件明確主義との関係

3. 課税要件明確主義と不確定概念の関係

第二節 不相当に高額な部分の判定

1. 不相当に高額な部分の判定

第四章 おわりに

1. 損金の額に算入されない役員退職給与について

2. 結論

はじめに

企業の退職金制度は、我が国において独自に労働慣行として定着してきており、「暖簾分け」という形式が、現在の退職金の始まりといわれている。アメリカでは、退職金は従業員との間で結ばれた雇用契約により任意に従業員年金給付制度と呼ばれる企業年金制度をとっており、稀に企業経営者に対し経営上の契約から退職金を支払うケースも見受けられる。

また、戦後の税制に関しては、シャープ勧告が全ての始まりになると思われる向きもあるが、役員退職給与支給額のうち過大な金額部分を損金不算入にするという規定が設けられたのは、その勧告の10年後である昭和34年のことであり、その年の法人税法施行規則の改正において、その第10条の5に「過大な役員退職給与金の損金不算入」として初めて規定された。

現在では企業の労働福祉制度の一部として定着し、役員の退任、使用人の退職に際し退職慰労金や退職金といった名目で、その退職者に対して退職手当等を支払われるが、例えば、使用人が役員に昇格したときや役員の分掌変更が行われたときは、勤務関係が継続し現実の「退職」という事実が無くても、いわゆる「打切支給」という支払形態で、退職手当等の支払の時点で勤続期間の計算を打切られ退職手当等の支払がなされる。しかし、そうした打切支給された給与については、形式的には役員としての身分が継続している状況にあるため、法人が退職金として実際に支給した一時金が、役員退職給与として損金算入されるか、あるいは損金算入されない支払いになるか、それぞれの立場での判断

を巡って問題となってくる。

役員退職給与を支給した場合に、損金算入の可否は次の2つのポイントに示ぼられる。

イ．退職の事実があるかどうか

ロ．退職金の額が不相当に高額でないか

イの退職の事実がない場合には、退職金の金額の多寡の議論ではなく、職務を継続していることになるので、税務上は役員賞与として取り扱われ、法人税では損金不算入、所得税では給与所得となる。その役員が実質的に退職したとされるか否か、法人の経営に主要な地位を占めていないかどうかなどの事実認定は困難で、業務の内容について争訟が行われている。役員退職給与を否認されると、『覆水盆に返らず』、その支給した金額は今後損金算入される道は閉ざされ、租税回避や脱税に類似した懲罰的な課税が行われることになる。

ロの「不相当に高額」については、比較法人の退職資料の入手が不可欠である。しかし、手続きにおいて裁判所は合理性ありとしているが、入手不可能なデータを、真に納税者の責に帰すことができるのか。課税要件が明確になっていないことで、納税者の予測可能性を阻害し、租税法律主義について合憲性の判断も問われることになる。数十年の司法判断を見ても未だ有効な方法は定まっていない。

## 第一章 役員退職給与の意義とその概要

### 第一節 税法上の役員退職給与の意義

#### 1．税法上の「退職」の意義

##### (1) 法人税法における退職給与に関する規定

法人税法においては、退職給与の意義については特に定めていない。そこで、法人税法の役員退職給与の意義及び範囲をどのように把握すべきかが問題にな

る。

退職金の意義として、賃金の後払説、退職後の生活保障、企業責任、企業慣習、手切金、独立資金、功労報償、成果配分等があると言われているが、山本守之税理士は「二つの性格を持っていると考えられる。一つは過去の勤労に対する対価の後払というものであり、他は役員の内職中の功労に対する報償、つまり、利益の分与ともいふべきものである。<sup>(1)</sup>」と役員退職給与の性質から損金性と利益処分性があることを述べられている。

法人税法では、役員退職給与について、法人税法34条1項で次のように定めている。

(役員給与の損金不算入)

第34条 内国法人がその役員に対して支給する給与のうち次に掲げる給与のいずれにも該当しないものの額は、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。

そして、同条2項では、

2 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。

そうすると、役員退職給与の意義及び範囲を解釈するにあたっては、次の点が問題となる。

- ① 法人税法34条1項では、退職給与を役員給与として、定期同額給与等に限って損金算入を認めている。また、条文構成から退職給与を除外<sup>(2)</sup>しており、役員退職給与の意義及び範囲をどのように解釈するべきか。

- ② 所得税法の退職所得の意義及び範囲に関する考え方を法人税法の退職給与の意義及び範囲について援用することができるかどうか。

これらの点を問題として検討する。

## (2) 法人税法の条文からの解釈

退職給与は使用人<sup>(3)</sup>に支給された場合には全額が損金に算入されることとなるが、役員へ支給される役員退職給与は法人税法34条2項において、不相当に高額な部分の金額は損金に算入しないとされている。これは、平成18年改正前の法人税法36条<sup>(4)</sup>において過大な役員退職給与は損金不算入とされていた規定が、平成18年改正で法人税法34条の役員給与の損金不算入規定に組み込まれた。本来、使用人へ支給する退職給与と同様の損金性をもつ役員退職給与は、その支給対象者が役員であることを理由に一定の制限が加えられている。

旧法36条の趣旨について判示された事例<sup>(5)</sup>があるため、これを引用すれば、「法人税法第36条及び同法施行令第70条1項2号<sup>(6)</sup>において、役員に対する退職金の額が当該役員の業務従事期間、退職事情、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退職給与支給状況等に照らし、相当であると認める金額を超える場合には、その越える部分について損金に算入しない旨を定めた理由は、益金処分たる性質を含んでいることに鑑み、一般に相当と認められる金額に限り必要な経費として損金算入を認め、超える部分は利益処分として損金算入を認めない趣旨である。

松沢智教授は「役員報酬と異なり役員退職金については法人の損金経理を要件とする旨規定しているので、従って、利益処分により支給した場合には損金算入されない。これは、役員の職務執行の対価としての役員報酬の追加払的な性格と、在職中の功労に対する利益分与的な功労報償金との二つの性格をもつものとみていると解すべきである。<sup>(7)</sup>」としている。

したがって役員退職給与の損金性を決定する尺度が客観的に測定する基準がないため、その判断が主観的に流れやすく、それぞれの役員退職給与には多分

に利益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われることなく、一般に相当と認められる金額に限り損金算入を認め、その金額を超える部分については職務執行の対価たる性格を有しない、過大な退職給与として損金算入を認めないものとされることになる。

### (3) 所得税法における退職所得の意義との関係

金子宏教授は、「所得税法は、所得をその源泉ないし性質によって10種類の所得区分に分類している。これは、所得はその性質や発生の態様によって担税力が異なるという前提に立って、公平負担の観点から、各種の所得について、それぞれの担税力の相違に応じた計算方法を定め、また、それぞれの態様に応じた課税方法を定めるため<sup>(8)</sup>。」と説明されている。

「所得税法は所得課税という意味では法人税法と同じであるが、異なる法律であることから、一方の法律で定めていることが直ちに他方の法律の解釈と一致するということはできない。しかし、規定の適用場面の同一性からすれば、所得税法の退職所得に関する規定等の解釈と法人税法における退職給与の解釈とのバランスは当然に考慮すべき必要がある。

所得税法において退職所得に該当する給与の支払が、支払側の法人において退職給与に該当しないというのは、一般に考えられないことである。もちろん、法人税法上で特に定めている、過大退職給与については、法人税法の別段の定めにより、損金の額に算入されないことになるが、これは退職給与であること自体を否定しているものではなく、過大とされる部分についての損金算入を法人税法上は否定しているもので、退職給与の意義において所得税法と法人税法で齟齬が生じているものではない。<sup>(9)</sup>」、このことから、法人税法上の退職給与と所得税法上の退職所得が同一の意義であるとする論理的必然性は認められない。

#### (4) 小括

法人税法において退職給与の意義は定められておらず、平成18年改正前の法人税法36条の規定が、法人税法34条の役員給与の損金不算入規定に組み込まれたからといって、法人税法における役員退職給与の意義について解釈ができないということにはならない。法人税法の条文等における役員退職給与に関する定め方や条文構成等から、その意義を解釈することはできる。山本守之税理士は「退職給与については、法人税法上特に定義を置いていないが、一般的には「退職給与を基因として支給される一切の給与」と解してよからう。<sup>(10)</sup>」と述べられており、「そのように考えると、法人税法における役員退職給与の意義は、その文言や条文構成等から次のように解釈できるのではないだろうか。役員退職給与の意義については、役員退職に基因して支払われる給与で、役員過去の継続的な職務執行に対する対価の一部の後払いとしての性格を有するもの<sup>(11)</sup>。」とすることができる。

しかし、退職給与の意義が定められていないことに対する不明確さは、役員退職給与の損金性を決定する判断や尺度が、客観的に正確な測定をするための基準がないことに繋がっており、納税者の経営判断が主観的に流れやすくなり、課税庁は役員退職給与には多分に利益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して、これが後のテーマとなる課税要件明確主義と不確定概念にも関わり、憲法問題として取り上げられた事例も少なくない。

## 2. 役員退職給与課税制度の沿革

### (1) 昭和20年以前

法人の所得が課税対象とされたのは明治32年の改正からであるが、この改正時に役員給与に関する規定は設けられていない。また、役員給与については、大正12年に所得税法に創設されており、大正15年の改正では同族会社の行為計算否認規定が定められることとなった。昭和15年に法人税法が1つの独立した法律として制定され、この法人税法の中に、同族会社の行為計算否認規定は置

かれたが、役員給与に関する規定は設けられなかった。昭和20年の「法人各税の取扱」によると、「98. 法人がその役員又は使用人に対し支給したる退職給与金、創業功労金等は損金に算入す」と述べられており、損金に算入しないという規定ではない。

## (2) 昭和25年の税制改正

その後のシャウプ勧告では、役員給与に関しては触れられていないので、昭和25年の税制改正において法人税に関する法令上に規定が設けられることはなかった。

しかし、この昭和25年の税制改正に伴い「法人税基本通達」(昭和25年9月25日付直法1-100)が発遣され、「第24 退職給与金」には法人税法に役員退職給与の規定は存在せず、基本通達には過大役員退職給与の定めはないが、分掌変更の場合の役員退職給与の取扱いが次のように定められた。

法人税基本通達274 (役員の方掌変更の場合の退職給与金の取扱)

法人の役員の方掌変更及び改選による重任等退職の事実がない場合において支給した退職給与金は利益処分の賞与と認めて取り扱うものとする。但し、たとえば専務取締役を辞し平取締役<sup>に</sup>就任した場合においてその後における報酬が三分の一程度に減少する役員については、この限りでない。(下線筆者)

現行の法人税基本通達9-2-32 (役員の方掌変更があった場合の退職給与)の取扱いは、昭和25年9月制定の旧法人税基本通達に端を発する。

## (3) 昭和34年法人税法施行規則改正後の役員退職給与の取扱い

昭和34年の法人税法施行規則の改正によって初めて法令上に次のように過大な役員退職給与の取扱いが規定された。

法人税法施行規則 第10条の5（過大な役員退職給与の損金不算入）

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、当該役員が当該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。

この改定ができるまでは、同族会社の行為計算否認規定や、通達によって過大な役員退職給与の損金不算入の判定がされていた。また、損金経理が求められ規制強化となった。

(4) 昭和37年の法人税基本通達の改正

前記2(2)の法人税基本通達の274については、昭和37年直法1-153通達により、次のように改正された。

法人税基本通達274（役員の方掌変更の場合の退職給与金）

法人の役員の方掌変更または改選による再任等退職の事実がない場合において支給した退職給与金は、利益処分の賞与と認めて取り扱うものとする。ただし、たとえば常勤役員が非常勤役員（常時勤務していなくても代表権を有する者および代表権は有しないが実質的にその法人の経営上主要な地位を占めていると認められたる者を除く。）になる等その職務の内容が激変した事実があり、かつ、その後における報酬が激減（おおむね五割以上の減少）した場合において、その者の方掌変更後の役員としての勤務が相談役、嘱託等に準ずるようなものであって、実質的には退職と同様の事情にあると認め

られるときにおける当該役員に対して支給した退職給与金については、この限りでない。(下線筆者)

(5) 報酬の減少幅を縮小するなどした通達改正の趣旨等

通達274制定時に「報酬が三分の一程度に減少」とされていたところが「報酬が激減(おおむね5割以上の減少)した場合」とされ、「激減」という文言を用いながらその報酬減少幅は縮小された。三分の一の減少は現実に即さず容易な事ではなかったと思う。

この通達改正の趣旨等については、「国税速報」の昭和37年6月7日付第1519号に掲載の当時の国税庁審理課課長補佐による解説において、次のように記載された。

役員の方掌変更または改選による再任等退職の事実がないのに支給した退職給与金は、従来と同様原則的には、利益処分の賞与として取り扱われるが、改正通達では例外としての取扱が、従来の形式基準だけによっていたものを改正し、実質判定に重点をおくとともにその目安として形式基準を併用することとされた。

改正前の通達は形式基準だけが表現されたものであり、現実的でなかったために「現実に則する」ように改正され、報酬減少幅の縮減もそのためであることがわかる。そして、改正通達においては、「まず、実質が退職と同様の事実があるかどうかを判定」することとされ、このことが「実質的には退職と同様の事情にあると認められるとき」と明記され、現行通達へと受け継がれていくことになる。

(6) 昭和44年の法人税基本通達の制定

昭和40年の法人税法の全文改正を受けて、旧通達の内容を踏襲しながらも昭和44年5月1日に現行の通達とほぼ同様の内容となる法人税基本通達が制定された。

法人税基本通達9-2-23（役員の方掌変更の場合の退職給与）

法人が役員の方掌変更または改選による再任等に際しその役員に対し支給した退職給与については、たとえば、常勤役員が非常勤役員（常時勤務していないものであっても代表権を有する者および代表権は有しないが実質的にその法人の経営上主要な地位を占めていると認められる者を除く。）になったこと、方掌変更の後における報酬が激減（おおむね50%以上の減少）したこと等その職務の内容、役員としての地位が激変したことによるものである場合には、これを退職給与として法第36条（過大な役員退職給与の損金不算入）の規定を適用する。

上記の通達においては、前記2(2)の改正後旧通達274とほぼ同様の内容が定められているが、旧通達において職務内容激変の事実と報酬激減とが同時に存在しなければならないとされていた点が変更され、それぞれ別々の例示とされており改正後旧通達にあえて明記されたはずの「実質的には退職と同様の事情にあると認められるとき」の文言は削除された。

(7) 昭和54年10月改正「法人税基本通達等の一部改正について」昭和54年10月18日付直法2-31

法人税基本通達9-2-23（役員の方掌変更の場合の退職給与）

法人が役員の方掌変更または改選による再任等に際しその役員に対し退職給与として支給した給与については、その支給が、例えば次に掲げるような

事実があったことによるものであるなど、その分掌変更によりその役員としての地位又は職務の内容が激変し、実質的に退職したと同様の事情にあると認められることによるものである場合には、これを退職給与として取扱うことができる。

(1) 常勤役員が非常勤役員（常時勤務していないものであっても代表権を有する者及び代表権は有しないが実質的にその法人の経営上主要な地位を占めていると認められる者を除く。）になったこと。

(2) 取締役が監査役（監査役でありながら実質的にその法人の経営上主要な地位を占めていると認められる者及びその法人の株主等で令第71条第1項第4号（使用人兼務役員とされない役員）に掲げる要件のすべてを満たしている者を除く。）になったこと。

(3) 分掌変更の後における報酬が激減（おおむね50%以上の減少）したと。

昭和54年における改正は、本文中に「実質的に退職と同様の事情にあると認められること」の文言が復活明記されて、職務内容激変事実と報酬激減の例示が本文外に箇条書され明確にされた。取締役が監査役になった場合の退職給与は認めないという国税庁の姿勢が、この通達改正において追加され認めるということに変更された。この変更の趣旨等については、課税庁の解説によると、「昭和49年の商法改正により、「大物監査役」の出現が取り沙汰されたため、取締役が常任監査役になっても、役員の地位・職務内容の激減があったとは考えず、報酬が50%以上減少しない限り退職したと同様の事情があったとは認めないという考え方があった。しかし、その後の実態を見ると実質的に現役からの引退であると考えられるから、取締役が監査役になった場合に支給する金員は、退職給与として損金の額に算入することが認められるが、同族会社等における悪用が考えられるので、実質経営者やオーナー一族については単に監査役になったという理由だけでは適用しないこととし、課税上の弊害を防ぐこと。<sup>(12)</sup>」

とされた。

(8) 平成18年会社法制定による影響

過大な役員退職給与の損金不算入の第36条は、平成18年4月1日以後に開始する事業年度より役員報酬、役員賞与及び役員退職給与をまとめて役員給与と整理した上で、その損金算入される範囲が改正前の法人税法においては、役員退職給与について、報酬の後払いであるのか、在任期間に係る利益の配分であるのかを明らかにするため、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求める「損金経理」を要件とされていた。しかし、会社法の制定により利益処分による退職給与の支給ができなくなったこと、退職給与も職務執行の対価としての性質を有する役員給与であるということから、18年改正において損金経理要件が廃止された。

「この結果、役員退職給与の支給額が確定した後の仮払金処理、役員退職給与引当金の取崩し処理等の損金算入が認められなかった方法による退職金の支給であっても、申告調整によって損金算入が認められるようになった。なお、役員に対する退職金の損金算入の時期について定めた法人税基本通達9-2-28には、改正前の旧通達と同様に退職した役員に対する退職給与の額の損金算入の時期は、株主総会の決議によりその額が具体的に確定した日の属する事業年度とする。」との原則が定められ、そのただし書きに例外的扱いとして、「法人がその退職給与の額を支払った日の属する事業年度においてその支払った額につき損金経理をした場合には、これを認める。」とある。この通達の定めの中には「損金経理要件」があるが、これは例外的扱いの場合の経理処理に限ってのことであり、原則どおりに確定した日の属する事業年度において処理する場合には、「未払金」でも「仮払金」でも認められるものである<sup>(13)</sup>。」と説明されている。

- (9) 平成19年3月改正 平成19年3月13日付課法2-3ほか1課共同「法人税基本通達の一部改正について」(法令解釈通達)

法人税基本通達9-2-32 (役員の方掌変更の場合の退職給与)

法人が役員の方掌変更または改選による再任等に際しその役員に対し退職給与として支給した給与については、その支給が、例えば次に掲げるような事実があったことによるものであるなど、その方掌変更によりその役員としての地位又は職務の内容が激変し、実質的に退職したと同様の事情にあると認められることによるものである場合には、これを退職給与として取扱うことができる。

(1) 常勤役員が非常勤役員(常時勤務していないものであっても代表権を有する者及び代表権は有しないが実質的にその法人の経営上主要な地位を占めていると認められる者を除く。)になったこと。

(2) 取締役が監査役(監査役でありながら実質的にその法人の経営上主要な地位を占めていると認められる者及びその法人の株主等で令第71条第1項第5号(使用人兼務役員とされない役員)に掲げる要件のすべてを満たしている者を除く。)になったこと。

(3) 方掌変更の後におけるその役員(その方掌変更の後においてもその法人の経営上主要な地位を占めていると認められる者を除く。)の給与が激減(おおむね50%以上の減少)したこと。

(注) 本文の「退職給与として支給した給与」には、原則として、法人が未払金等に計上した場合の当該未払金等の額は含まれない。

この改正は、平成18年度税制改正による役員給与税制実施後の改正であり、例示の(3)の報酬激減の役員について例示の(1)及び(2)と同様の括弧書が加えられたほか注書が追加された。

(10) 小括

現行の通達に定める方掌変更があった場合の役員退職給与の課税実務上の取り扱い、例示の形式をとりながらも実質的に退職したと同様な事情にあるか、経営上主要な地位を占めていることはないかといった観点から、一定の具体的な基準を示している。しかしながらあくまでも判断基準の例示にとどまる程度であり、課税当局や納税者の双方がこの通達に過度に依存し、かえって課税上の取り扱いが不明確になっている。昭和55年の改正で組込まれた取締役から監査役への方掌変更の例示は、その役員が使用人兼務役員とされない同族会社の主要株主グループに属する役員である場合は適用外とされ、また、報酬の50%以上の減少要件についても事実認定の問題から例示では導くことのできない問題がある。

## 第二節 適正な役員退職給与の算定方法

### 1. 役員退職給与の計算

#### (1) 役員退職給与の計算の種類

役員退職給与の額が適正か、または不相当な金額かどうかを決める方法は、法人税法施行令第70条の2項において、その法人に従事した期間、類似（業種、規模など）法人の役員退職給与の支給状況等を総合勘案するとし、品川芳宣教授は「実務においては、役員退職給与の適正額をめぐって争われる場合が多いのであるが、その具体的な判断基準としては、いわゆる功績倍率の適用が最も多い。<sup>(14)</sup>」と述べられている。

課税庁が課税処分を行う上で、不相当に高額な部分の金額を算定するために用いられてきたものであり、損金不算入とする役員に対する退職給与として法令の趣旨に合致する合理的な方法であるとして判決等において認められてきたものが次の「功績倍率法」と「一年当たり平均額法」である。また功績倍率法には「平均功績倍率法」と「最高功績倍率法」の二種類に分けられる。

### ① 功績倍率の意義

この方法は、「退職役員に退職給与を支給した法人と、同種の事業を営みその事業が類似する法人（比較法人）の役員退職給与の支給事例の平均功績倍率とする<sup>(15)</sup>」もので、税理士の山本守之氏は「功績倍率は、実際に支給された役員退職給与の額が、当該役員退職時の最終報酬月額に勤務年数を乗じた金額に対し、いかなる比率になっているかを示す数値である。<sup>(16)</sup>」と述べられている。対象者である役員とその同業類似法人の役員の地位及び役職などが、類似するものを抽出し、その同業類似法人の役員へ支給された役員退職給与を最終報酬月額に勤続年数を乗じた金額で除して算出された倍率をもとに算出する方法であり、倍率の算式は以下のとおりである。

$$\text{功績倍率} = \text{役員退職給与} \div (\text{最終報酬月額} \times \text{勤続年数})$$

### ② 平均功績倍率法

比較法人における役員退職給与の額に基づいて功績倍率を算出して、その平均値を退職役員退職時の勤続年数×最終報酬月額に乘じて役員退職給与の適正額を求めるのがこの平均功績倍率法といわれるものである。平均功績倍率法が法の趣旨に最も合致する合理的な方法であるというべき根拠の1つは、抽出された同業類似法人の功績倍率の平均値である平均功績倍率を用いることにより、同業類似法人間に通常存在する諸要素の差異やその個々の特殊性が除かれ、より平準化された数値を得られることにある。しかし、山本守之税理士は「低額な報酬に耐えた役員に対しては、低額な退職金にしても良いのかという矛盾をもっている。<sup>(17)</sup>」と述べられており、反対にその功績倍率に抽出された同業類似法人の中に、不相当に過大な退職給与を支給した法人があった場合においても明らかに不合理な結論となる。

### ③ 最高功績倍率法

同業類似法人の役員退職給与の支給事例における功績倍率の最高値に、当該

退職役員の最終月額報酬及び勤続年数を乗じて算定する方法。

最高功績倍率法は、平均功績倍率法で同業類似法人として抽出された法人が少数にとどまり、その功績倍率に開差がある場合においては、その最高値が特異な値ではないときには有力な参考基準になるというものである。また、納税者の利益を考慮すべきであり、平均功績倍率法で平均額を超えた場合に、直ちにこれが「不相当に高額」なものとするには明らかに不合理であることをその根拠としている。

最高功績倍率を用いるべき場合は、同業類似法人の抽出基準が必ずしも十分ではない場合や、その抽出件数が僅少であり、かつ、当該法人と最高功績倍率を示す同業類似法人とが極めて類似していると認められる場合などに限られる。山本守之税理士は「抽出法人の類似性にやや疑問があるときは、平均功績倍率によらず、最高功績倍率をとることも許されると解してよいであろう。<sup>(18)</sup>」と述べられ、最高功績倍率を適用することについて積極的に比較検討すること自体に合理性を失われるものではないと考えられている。

#### ④ 一年当たり平均額法

比較法人の退職役員の退職給与の額をその勤続年数で除して得た金額（一年当たりの退職給与の額）の平均額に、当該退職役員の勤続年数を乗じて算定する方法である。

一年当たり平均額法は、「功績倍率法の欠点を補うものとして重視されている。<sup>(19)</sup>」とされるが、当該退職役員の在職期間中における法人に対する功績の程度を反映している最終月額報酬を用いないため、その合理性において平均功績倍率法に劣る面があることは否めない。また、大淵博義教授も「平均功績倍率法に比して一般的にその合理性の点で一步ゆずる。<sup>(20)</sup>」としている。しかし、一年当たり平均額法は平均功績倍率法と同様に、勤続年数は法人税施行令70条2号が明文で規定する「当該役員とその内国法人の業務に従事した期間」に相当し、同業類似法人における一年当たり役員退職給与額の平均額を算定するこ

とにより、同業類似法人間に通常存在する諸要素の差異やその個々の特殊性が取捨選択され、より平準化された数値を得ることができる。

## (2) 算定方法の選択基準

上記のうち主に用いられるのは平均功績倍率法で、この方法による場合には、その計算式からも明らかなように退職時の月額報酬がその役員に対する報酬額として適正な金額であることが前提となるが、退職時の月額報酬が低い等の理由によって、この方法を適用したのでは相当な退職給与額を算出できないと課税庁が判断した場合に一年当たり平均額法が用いられている。

役員退職給与相当額の算出には平均功績倍率法がもっとも合理的なものとされてる。その重要な根拠が、計算要素である最終月額報酬が、当該退職役員の在職期間中における報酬の最高額を示すものであるとともに、当該退職役員の在職期間中における法人に対する功績の程度を最もよく反映していることである。

役員退職給与相当額の算出に当たり、上記のいずれの方法によるかは、退職役員の退職の事情等に応じて、最も適すると認められる方法を個別に判断することになる。品川芳宣教授は「功績倍率を適用する場合に、類似法人における功績倍率の平均値によるべきか最高値によるべきかが問題とされるところ、裁判例においてもその判断は分かれている。しかしながら、比較法人における功績倍率に相当のバラつきがあり、その最高値に至っては相当極端な数値があること等も考えられるところ、原則として、平均値により適正額を判定することが望ましいと考えられる。」<sup>(21)</sup>と述べられている。その理由に、山本守之税理士は「功績倍率法が以下の要素を持っているからであろうとして、

- ① 最終報酬月額は、特別な場合を除いて役員の在任期間における最高水準の給与を示すものであること。
- ② 役員報酬は在任期間における会社に対する功績を最もよく反映したものであること。

- ③ 功績倍率法の計算要素である在職期間の長短は、報酬の後払いという退職給与の性格にもなじみ、功績評価の点に影響を及ぼしていること。<sup>(22)</sup>」

以上から、最終月額報酬、勤続年数及び功績倍率を用いて役員退職給与相当額を算定する平均功績倍率法は、その同業類似法人の抽出が合理的に行われるかぎり、法人税法34条2項及び法人税法施行令70条2項に最も合致する合理的な方法とされることになる。「しかし、納税者からの立場からすれば、比較法人のばらつきがある場合には、平均値はあまり意味のあるものにならず、突出した異常な数値でない限りは最高値を適用することが合理的ではないか。<sup>(23)</sup>」と述べられている。

### (3) 基準値とされる功績倍率3.0の根拠

税務調査等で問題提起または基準とされることが多いといわれる功績倍率3.0については、最高裁の昭和60年9月17日判決<sup>(24)</sup>において支持されたことにより一般化していったものと思われる。

この事案は、設立1期目の期末の1か月ほど前に退職した役員に対して支給された退職給与1500万円が問題とされたもので、課税庁は同業類似法人として比較法人7法人を選定し、その比較法人から得られた功績倍率の最高値である3.0を適用して相当額を算出した上で、この金額を超える部分を損金不算入とした。そして、この裁判において被告課税庁は、比較法人7法人により得られた功績倍率の平均値1.9及び最高値3.0という数値が更正処分当時において相当な基準であると主張し、次のように述べている。右数値は本件更正処分当時の全上場1603社の実態調査の結果から算出される功績倍率の平均が社長3.0、専務2.4、常務2.2、平取締役1.8、監査役1.6であるところからみて相当な基準といえるものである。

東京地裁の判決理由において示されているところによれば、上記の実態調査は、昭和47年6月20日現在で株式会社政経研究所が行ったもので、課税庁が主張した数値は、調査した全上場会社1603社及び非上場会社101社（合計1704社）

のうち「最終報酬月額と在任期間の積に一定の数値を乗じて退職給与金額を算出する方式」を採用している154社から得られた数値ということであり、この裁判となった課税処分が最高裁においても支持された結果、このことがその後の功績倍率3.0であれば大丈夫という基準値を作り出すことになった。

しかし「その後の審査請求事案や裁判事案において相当とされた功績倍率には、3.0以下のものもあればそれ以上のものもあり、この功績倍率3.0の神話は必ずしも維持されているとはいえず、功績倍率3.0というだけでは税務調査において問題回避できるという保証は以前にも増してないものと認識しておく必要がある。<sup>(25)</sup>」。山本守之税理士も「ただ、実務家の間でささやかれている「功績倍率3.0が適正」という形式基準にとらわれ、否認事例が多発する状態が生ずると、「役員退職給与の適正額は算式によって求め得るのか」といった基本的な問題に戻らざるを得ない。<sup>(26)</sup>」と述べられている。

## 2. 役員退職給与の損金不算入に関する問題点

### (1) 役員退職給与の額が不相当に高額

役員退職給与を支給した場合に、損金算入の可否を巡る、次の2つのポイントがある。

イ. 退職の事実があるかどうか

ロ. 退職金の額が不相当に高額でないか

イの場合、退職の事実がないので、金額の多寡の議論はなく、法人税法上も所得税法上も、役員賞与として取り扱われ、法人税では損金不算入、所得税では給与所得として申告することになる。

役員退職給与は高額になることが多いので、一般的に金額の妥当性に関心を寄せる向きもあるが、不相当となる根拠がより重要になる。役員退職給与の金額の相当性については、税法の条文に詳細な規定がなく、功績倍率が何倍まで認められるかが議論となるが、税法の条文が平均功績倍率法をとっていない以上、確固たる根拠をもっていえる倍率はない。

役員退職給与の金額の妥当性については、実際に支給するにあたって、その金額になった理由を個別具体的に検討するという対応が必要である。山本守之税理士は、「役員退職給与が高額であるとして否認されているのはほとんど同族会社であり、これらの会社の役員の前最終報酬月額が必ずしも「会社に対する功績を最もよく反映しているもの」とは言い切れていない。<sup>(27)</sup>」と述べられている。役員退職給与の金額の相当性は、法人税法第34条2項及び法人税法施行令第70条2号に定められており、施行令の条文には、その法人と同種の事業を営む法人で、その規模が類似する役員の前最終報酬月額を支給状況を、納税者の側で把握することになるが、事実上は不可能に近い。結局は、収集可能な他社との比較において妥当性を検討し、より合理的な算定方法をとっておくことが、税務争訟において不相当に高額とされることの議論を避けることになる。

## (2) 実質的に退職したと同様な事情

退職の事実があるかどうかという点について、退職というと一般的には引退、それも完全引退を意味すると考えるが、法人税法は、代表取締役から取締役という形で代表権を返上し、経営トップから退いたという実質的に退職したと同様の事情にあれば、役員退職給与を損金算入することができるという考え方をしている。

法人税基本通達9-2-32にある「実質的に退職したと同様の事情にあると認められること」が必要という点で、通達の(1)から(3)に記載されているものが例示であるため、この通達の(1)から(3)に該当するように形式を整えたとしても、「実質的に退職したと同様の事情にあると認められること」でなければ認められない。しかし、現実には中小企業の代表取締役は、退職日から完全に身を引くということができないケースが沢山ある。借入金の個人保証や取引先からの要請等から辞めることや外れることを許さないということはよくあり、これだけで「実質的に退職したと同様の事情にある」と認められる可能性がないということではないが、判断要素の一つにはなる。

(3) 小括

裁決や判例では、役員退職給与相当額の具体的な算出方法として、一般的に平均功績倍率法と一年当たり平均額法が用いられているが、いずれの方法も法人税法34条2項及び法人税法施行令70条2項の趣旨に合致した合理的な方法であると解されている。

このうち、同業類似法人の役員退職給与の支給事例における功績倍率に当該退職役員の最終報酬月額及び勤続年数を乗じて算定する平均功績倍率法がもっとも合理的なものとされ、特段の事情がないかぎりこの方法によるべきとされている。なお、品川芳宣教授は「単純に平均値を適用するのではなく、それぞれの支給実態に応じて何らかの加重調整を施すことも一考である。<sup>(28)</sup>」と述べられている。小林磨寿美税理士は「最終報酬月額がその役員の在職期間中の職務内容等から見て、著しく低額であるような場合や、不相当に高額な場合はその金額を補正すべきである<sup>(29)</sup>」とし、補正できない場合は一年当たり平均法を検討することになる。

また、役員の退職の事実に関する問題点については、退職金支給後も経営に参画していることが、後の税務調査時に解るということが多く、中小企業の経営者は分掌変更による退職金の支給を受けた場合は、その後の重要な経営の決定に関与すれば、税務調査で否認されてしまう可能性があることを理解したうえで分掌変更の退職を実行する必要がある。

引退する本人が経営に関与しないように努力しても、跡継ぎや残された社員が先代経営者を頼ってしまうということがある。先代社長を頼りにすることで、跡継ぎその他の方は役員退職給与が否認され、法人税や引退した先代社長の退職所得の所得税の追加の納税負担も発生するということが理解しておく必要がある。

## 第二章 裁判例からみた問題点

### 第一節 分掌変更の事実認定と役員退職給与の損金算入の可否を巡る裁判例

#### 1. 実質的に退職したと同様な事情とは認められないとして否認された事例

平成18.2.10京都地裁判決<sup>(30)</sup>・税務訴訟資料256順号10309

『この裁判を契機に形式的な分掌変更では通達の例示をクリアーできず、実質的に退職したと同様な事情にあるかどうかという判定では、「その法人の経営上主要な地位を占めていると認められる者」等の括弧書きが追加され、注意書きで未払金等の計上は不適用とされた。』

#### (1) 本件事件の概要と主たる論点

##### 【1】 事件の概要

原告X会社は、平成13年4月1日から平成14年3月31日までの事業年度（以下「本件事業年度」という。）の法人税の確定申告にあたり、平成14年3月31日に代表取締役を退任し取締役として残留したDに対して退職慰労金4000万円を、同じく取締役を退任し監査役に就任したEに対して退職慰労金1560万円を支払い、これらを損金の額に算入して法人税の確定申告を行った。

これに対して、被告Y税務署長は、D及びEのいずれも退職の事実ないしは実質的に退職したと同様な事情がないことを理由として、本件金員の損金算入を認めず、本件事業年度の法人税について更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をし、また、本件金員は役員賞与に当たるとして源泉所得税に係る納税の告知等をしたので、Xは適法に不服申立てを経て取消訴訟を提起したものである。

##### 【2】 主たる論点

本件金員は、分掌変更による打切り支給の役員退職給与として、本件事業年

度の所得金額の計算上損金の額に算入できるかというものである。

(2) 当事者の主張

【1】 被告Yの主張

次の事実から、実質的に退職したと同様の事情にあるということとはできない。

- ①平成14年4月1日以降も、Dが「社長」として取引の窓口となっていたこと。
- ②現代表者であるAは、自ら繊維製品の企画を業とする有限会社丙を主宰していて、Xとは直接のかかわりがなかったばかりか、Xの取締役就任後わずか3か月で代表取締役に就任したのであるから、Dの分掌変更後も、経営上の重要な事項については経験豊富なDが決定していたと容易に推認できること。
- ③主要な取引先に対して代表者の交代の事実を知らせていなかったこと。
- ④Dに対する役員報酬は、Xが赤字決算であるにもかかわらず、平成13年10月に従来の月額75万円から95万円に増額され、平成14年4月には45万円に減額されている経過が不自然であり、実質的に報酬の激減があるとはいえないこと。
- ⑤Eは、取締役を辞任し、常勤の監査役となっているが、その配偶者と併せて、Xの株式の48.2%を有していること。

【2】 原告Xの主張

実質的に職務の内容が激変し、実質的に退職であること。

Xを取り巻く繊維業界の不況は著しく、Xは平成7年ころから様々な経費削減を試みてはいたものの、平成11年度から営業赤字に転換したため、事業の整理を始め、平成13年中にすべての従業員を解雇して工場を閉鎖し、平成14年3月31日には京都侵染工業協同組合を脱退し、染色業とは異なる新たな事業に転換することを企図していた。

そして、新たな事業に旧経営者が残り続けることは様々な軋轢を生ずること

から、旧経営者も、会社整理の一環として退職することとなったものであるが、顧問税理士の指示に従い、名目的にDが取締役として残り、Eが監査役となったものである。

Aを代表者として、それまでの染色業から創作小物品の小売へと業務を転換したものであって、従来の取引先との取引は、相当程度減少している。

Dは、退職後、対外的業務を行わなくなり、引継業務以外の勤務実態はなくなっており、報酬も、退職前の月額95万円から45万円と半分以下に激減している。なお、平成13年10月、Dの報酬を月額75万円から95万円に増額したのは、Dが閉鎖した工場内に残された機械類等の廃棄作業を行ったことから、その報酬として増額したものであり、法人税の減額のための操作ではない。Eの報酬も、退職前の月額20万円から8万円と半分以下に激減している。

### (3) 判旨

#### 【1】 役員退職給与についての考え方

役員退職給与は、法人が損金経理した金額で不相当に高額でないものに限って、損金の額に算入することが認められている（旧法36条1項）。これは、その費用性の判断を法人の経理に委ねつつ、不相当に高額な部分は、利益処分の性質を有するものとして、損金算入を認めないとするものである。

法人役員については、役員を退職した場合ではなくても、分掌変更や改選による再任等を契機に、役員としての地位又は職務の内容が激変し、実質的に退職したと同様の事情がある場合もある。このような場合も、退職給与として取り扱うのが相当であるところから、本件通達は、その場合の基準を示したものと解される。

#### 【2】 D及びEの実質的退職の有無

D及びEは平成14年4月1日以後も、Xの取締役又は監査役として報酬を受領しているので、D及びEはXを退職したということはいえない。

次に、実質的に退職と同様の事情があるかどうかについて、主要な取引先との実質的な対応は、引き続きDが担当しており、株式会社甲に対して、代表者交代を正式に知らせていない。Dの報酬が減額されたとはいえ、なお、代表取締役であるAと同額であることなどの事情を考慮すると、DはXの主要な活動について重要な地位を占めていたというべきで、Xの主張は採用できないので、形式的に常勤役員が非常勤役員に分掌変更したことで、実質的にその法人の経営上主要な地位を占めていると認められる者を除くことになったとの事実はない。したがって、本件金員については、法人税法上、本件事業年度の損金に算入することはできない。

### 【3】 考察

オーナー経営者は法基通9-2-23に該当とするためには、実質的にも外形的にも、経営上の重要事項の決定に参画できないような形にする必要がある。代表取締役から取締役に変更したDについて、実質的に退職したと同様の事情にあるかどうかという問題である。これについては、裁判所が認定した事実によれば、実体としてはDが依然として経営上の重要事項について決定権を持っていたと思われるので、実質的に退職したと同様の事情にあるといえるかについては疑わしい。次に、EはXを退職したとの事実の有無であるが、形式的には、月額95万円が45万円に激減している。しかし、実は平成11年6月それまでの月額150万円は赤字を理由に75万に減額したが、同13年10月に95万円に増額し、その6か月後の同14年4月に45万円に減額されたものである。これは、いかにも50%以上の減少となるようにしたという作為が感じられる。

本判決は、(イ)同族会社であること、(ロ)Dの妻であるAの報酬は月額20万円が45万円に増額されており、両者の報酬額を併せると月額90万円であるので、平成13年10月以後の月額95万円と大差はないことを理由の一つ挙げ、Dが退職したのと同様の事情にあるとはいえないとしている。確かに、同族会社であれば、DとAの給与を恣意的に決定し、Dの給与を激減させ、Aの給与を増額するこ

とにより補填することも可能であるが、職務の内容が変われば、その必要性が生ずる場合もあるのではないかと考える。

経営者の場合には何らかの役職で会社にとどまっておれば、実質的に経営上の重要な決定に参画することになり、退職と同視することは困難となるが、Eについては、経営の重要業務から離れており、役職も監査役へと変わり、報酬も60%減額されたというので、損金の額に算入される役員退職給与として認められる余地は十分にあると思う。

## 2. 取締役から監査役への方掌変更が是認された事例

平成21.3.10長崎地裁判決<sup>(31)</sup>・税務訴訟資料259号順号11153

『取締役を退任し、監査役に就任した場合に、退職慰労金の支給がその法人の株主等が使用人兼務役員とされない役員に掲げる要件のすべてを満たしている者は除く。とする通達が、事実認定による実質判定で可とされた。』事例

### (1) 事案の概要

X代表者の妻である丙（以下「丙」という。）は、昭和56年5月17日取締役に就任し、平成4年の組織変更を経て、平成16年6月25日、Xの取締役に退任し、監査役に就任した。同日のXの株主総会において丙に対し退職金として1800万円を支払う旨決議され、Xは、丙に対し、上記1800万円を退職給与（丙に対する1800万円の退職給与を、以下「丙に対する本件退職金」という。）として源泉徴収税額を控除した1737万余円を支払った。

### (2) 本件の争点

丙に対する本件退職金の支給金額をXの所得の計算上損金の額に算入することができないか

(3) 当事者の主張

【1】 被告Yの主張

役員のみままであっても、分掌変更があった場合において実質的に退職と同様の事情があるときには、その支給した金額を退職給与として取り扱うことが相当であり、本件通達が役員退職給与として取り扱うことが相当か否かの基準を定めている。

丙は、平成16年6月25日の臨時株主総会において取締役を辞任して監査役に就任しているが、監査役も取締役も法人税法上の「役員」(同法2条15号)<sup>(32)</sup>であり、現実に役員を退職したものではない。また、丙は、同族会社であるXの100%の株式を保有する第1順位の株主グループに属する者であって、平成16年6月期における丙自身の持株割合も12%に達しているから、法人税法施行令71条1項4号の要件<sup>(33)</sup>をすべて充足し、本件通達イの括弧内で適用が除外されている使用人兼務役員とされない役員に該当する。したがって、このような同族会社の大株主は、その会社の経営の中核にあって、経営上主要な地位を占めており、取締役から監査役になったとしても、独立した機関としての監査役の本来的機能は期待できず、その地位又は職務の内容が激変したとは認め難いから、実質的に退職したと同様の事情にあるとはいえない。現に、丙は、監査役就任後も取締役からの報告及び税理士事務所からの報告を随時受け、会計監査を行い、決算時には取締役会に対して監査報告を行うなど、引き続き重要な職務に従事しており、監査役就任直前の非常勤取締役当時と同額の報酬を得ている。

したがって、丙に対する本件退職金の支給を退職給与として取り扱うことはできない。

そして、役員が現実にその会社を退職した事実がない場合、その支給した退職給与金名義の支出額は賞与と認めて取り扱うのが相当であるから、丙に対する本件退職金の支給額を役員賞与と認め、損金の額への算入を否認したことは適法である。

## 【2】 Xの主張

ア 会社と取締役間の法律関係は一般に委任契約と解されているから、取締役が退任したかどうかは、委任契約の終了事由の有無で判断されるべきである。丙は平成16年6月25日に取締役を退任した以上、委任契約は終了している。丙は監査役に就任しているが、取締役と監査役とでは職務の内容が異なる上、Xは平成17年法律第87号による廃止前の株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律（以下「商法特例法」という。）1条の2第2項に定める小会社であったから、丙の監査役としての職務は会計監査に限られ（同法25条）、Xと取締役との間の委任契約と、Xと監査役との間の委任契約には同一性があるとはいえない。長崎税務署長は、丙に対する1800万円の給付を役員賞与と認定しているが、従前の毎月の報酬額が20万円であった非常勤取締役に対して1800万円の役員賞与を支給することこそ不合理である。

### イ 丙の退任の経緯等

平成16年にXの幹部社員2名がXの取締役に就任し、Xの取締役人員が充実したため、丙が取締役として留任し続ける必要性が低下した。

他方、Xの監査役であったX代表者の母である丁が健康上の理由で監査役を辞任したため、Xの監査役が不在となっていた。また、丙は、平成17年からインド料理店を経営するため別法人を設立することを計画していたから、Xの取締役としての職務を行う時間的肉体的余裕はなかった。

## (4) 判旨

### 【1】 役員退職給与の範囲と判断の基準

「法人税法上、役員退職給与」は、役員退職により支払われる臨時的な給与をいうと解されるから、役員退職に基因する給与という実質を持つものに限られると解すべきである。したがって、役員に対する退職給与は、役員が現実にその法人から離脱した場合、又は役員の地位又は職務の内容が激変した事実があり、実質的に退職したと同様の事情にあると認められる場合に支給さ

れる給与に限って、退職給与として法22条3項<sup>(34)</sup>により損金の額に算入するのが相当である。

これと異なり、役員の方掌変更又は改選による再任等の場合に、上記のような実質的な退職の事実がないのに、役員に対して退職給与名目の金員を支給したときは、これは損金となる上記の「退職給与」ではなく、臨時的な給与にすぎないということになる。したがって、このような場合は、上記金員は、法人税法35条4項所定の役員に対する「賞与」に該当するから、同条1項により、法人の所得の計算上損金の額に算入することができないというべきである。」

## 【2】 実質的な判定基準

丙が取締役を退任し、監査役に就任したことによって、その役員としての地位及び職務の内容が激変し、退任後もXの経営上主要な地位を占めているとは認められず、実質的に退職したと同様の事情にあると認められる。

丙の監査役就任前の監査役であったX代表者の母は、退任直前から体調を崩してその任務の遂行が困難になり、丙の就任後に死亡していることに照らせば、監査役就任後の丙が監査役としての職務を行っていたことは明らかであるが、その就任前には、丙はXの会計上の処理にほとんど携わっていなかった。以上によれば、丙の職務内容は具体的にも激変したというべきである。

## (5) 考察

平成16年6月期を含む本件各事業年度を通じてXの発行済株式総数のうち12%の株式を有しており、法人税法施行令71条1項4号の要件のすべてを満たし、使用人兼務役員とされない役員に該当する。そして、本件通達によれば、そのような者が取締役から監査役になったときは、取締役の退任に伴い支給された給与を退職給与として取り扱うことができる場合から除外されている。しかしながら、本件通達が役員退職給与として支給した給与を、法人税法上の役員退職給与として取り扱うことができる場合として掲げている事実は、その文

言からも明らかなおり、例示であって、役員としての地位又は職務の内容が激変し、実質的に退職したと同様の事情にあると認められる場合には、その際に支給された給与を役員退職給与として損金に算入することが認められるべきである。

被告は、取締役が監査役になっただけでは、役員としての退職に該当しないとの理解を前提に、そのような場合の役員に対する退職金は役員退職給与に該当しないと主張する。しかし、使用人兼務役員とされない役員が、取締役から監査役になり、任務が激変していれば、実質的に勤務関係が終了しており役員退職給与と認めるべきである。これに反する被告の主張は採用できない。本件においては、本件通達を形式的に適用すれば、本件退職金を役員退職給与に当たらないとする課税処分を導くことになろうが、本件退職金が丙の23年間に渡る取締役の勤務の終了によって支払われていること、丙の勤務状況等からみて再び取締役時代を通算した退職慰労金の支給があるとは認め難いこと、監査役就任時の報酬が従前と変わらないとしても取締役としての勤務内容の変化に応じて逐次減額され最高額の5分の1になっていて監査役の報酬としても高額であるとは認め難いこと等を考慮すると、本件判決の実質判断が妥当であると考えられる。

## 第二節 最近の裁判例の動向

### 1. 役員給与を約3分の1に減額しても役員退職給与を否認された事例

(東京高判平成29.7.12、東京地判平成29.1.12)<sup>(35)</sup>未公刊

TKC税務情報システムLEX/DB25538511

『代表取締役が常勤の取締役相談役として分掌変更した場合、新代表取締役の就任後最初の1年近くは経営上のサポート、あるいは各種の経営判断を行った場合のサポート業務は、「引継ぎ業務」なのか、実質的に退職したと同様な事情にあるか。』とする事例

## (1) 事案の概要

本事案は、審査請求人（以下「X社」という。）の代表取締役が取締役相談役に分掌変更し、役員給与を約3分の1に減額したことに伴い、X社が支給した約5600万円の役員退職給与について、損金算入できる役員退職給与に該当するものとして、X社が更正の請求を行った事案である。これに対して原処分庁（以下「Y」という。）は、更正の請求をすべき理由はないとの通知処分を行った。X社の相談役として代表取締役への引継ぎ業務を行っていたに過ぎないとの主張が認められなかった事案である。分掌変更に伴う引継ぎ業務はよく行われるところであるが、その業務実態が問題となった事案である。

## ① X社の概要

X社は、平成2年に設立されたプラスチック製品の製造販売を事業とする株式会社で、その発行済み株式総数のすべてを親会社が所有している会社である。X社は、3月決算の法人で取締役会設置会社である。

## ② 役員変更と分掌変更

X社は、平成23年5月30日の定時株主総会で役員変更及び分掌変更を次のように決議した。

変更前	変更後
代表取締役A 月額205万円	取締役相談役 月額72万円
取締役B 月額40万円	取締役 月額60万円
取締役C 月額0万円	監査役 月額0万円
営業部長D	代表取締役 月額85万円

## ③ 分掌変更による役員退職給与の支給

X社は、上記②のAの分掌変更に伴い、Aに対して役員退職給与として約5600万円（以下「本役員退職給与」という。）を平成23年6月15日支給した。

## ④ 確定申告、税務調査及び修正申告

X社の平成24年3月期の確定申告において上記本役員退職給与を全額損

金の額に算入し期限内の確定申告を行った。Yは、X社の平成24年3月期等につき税務調査を行い、この調査に基づいて、X社は本役員退職給与を自己否認した修正申告書を平成24年11月27日にYに対して提出した。これを受けてYは過少申告加算税等の賦課決定処分を行った。

⑤ 更正の請求、通知処分

X社は、一旦は上記のような修正申告をしたものの、平成25年4月23日に至って、本役員退職給与を損金の額に算入したところでの更正の請求をYに対して行った。この更正の請求に対してYは、「更正すべき理由がない旨」の通知処分を行ったところ、X社はこれを不服として異議申立を経て審査請求を行ったものである。

(2) 争点と双方の主張

【1】 争点

本事案の分掌変更によりAに実質的に退職したと同様の事情があったか否か。

【2】 X社の主張

次のとおり、分掌変更により「実質的に退職したと同様の事情」があり、本役員退職給与は当該事業年度の損金の額に算入すべきであったから、更正の請求には理由がある。

- ① Aの代表取締役退任とDの代表取締役就任については、平成23年5月30日開催のX社の定時株主総会、取締役会において適法に承認、決議されている。
- ② 総会后、AはDを伴ってX社の取引関係者を回り、退任の挨拶及び社長交代の引継ぎの挨拶に連日出向いた。退任の挨拶状も取引関係者に送付されている。
- ③ Aに支給された本役員退職金の算定は、X社の退職慰労金規定により算定されているが、取締役、専務取締役、代表取締役の各在任期間が全て反映さ

れたものである。

- ④ X社が契約当事者となっている土地賃貸借契約書や銀行との間の金銭消費貸借契約書の名義もDに変更された。
- ⑤ Aの月額報酬は退任前の月額205万円から3分の1に相当する70万円に引き下げられており、報酬額がこれほど激減しても同様の職務を行っていたということはあり得ない。Aの月額報酬は、退任前と比較して50%以上の減少であり裁判例及び本件通達の客観的基準も充足する。
- ⑥ 本件では、退職金を計上した本件事業年度中の9月中旬以降には引継ぎも完了し、AはX社の経営情報に接する機会をほぼ失っており、唯一12月賞与支給前にDが作成した賞与支給案を提示されDから意見を求められたにすぎないので、本件事業年度中にAの職務は激変していたのであるから、本件事業年度末までには「実質的に退職したと同様の事情」の要件は満たされている。

### 【3】 Yの主張

Yの主張は、Aは分掌変更後も「法人の経営上主要な地位を占めていると認められる者」に該当するとして、ほぼ裁決の判断と同様であるため省略する。

### (3) 判旨

役員退職給与とは、役員が法人を退職したことにより支給される一切の給与をいうと解するのが相当であり、法人が退職慰労金などといった名目で役員に支給した給与であっても、退職の事実がない場合には、その支給した給与は、原則として役員に対する臨時的な給与として取り扱われることとなり、法人税法第34条第1項各号に掲げるいずれかの給与に該当しない場合には、損金の額に算入されないこととなる。ただし、役員の方掌変更がされた場合であっても、例えば、常勤取締役が経営上主要な地位を占めない非常勤取締役や、取締役が経営上主要な地位を占めない監査役になるなど、役員としての地位又は職務の

内容が激変し、実質的に退職したと同様の事情にあると認められる場合には、その分掌変更に際して退職給与等として支給される金員については、法人税法上も退職給与として取り扱うのが相当であり、法人税基本通達9-2-32（以下「本通達」という。）は、このような点を踏まえて、どのような場合に実質的に退職したと同様の事情があると認められるかという一定のケースを示したものであって、相当と認められる。Aが行っていた職務の内容を具体的にみても、最高決裁権者であるDに対する助言者として、会社の経営の主要部分に参与していたことが認められ、会社における経営上の重要な事項である人事面及び財務面についても、最高責任者であるDとともに参与する状況にあり、Aは本分掌変更後もX社においてその役員として主要な地位にあり、実質的に退職したと同様の事情があったとは認められない。

#### (4) 考察

本事案で争点となった、分掌変更後における役員給与を激減（50%以上の減額）したことの例示に、分掌変更後において「法人の経営上主要な地位を占めていると認められる者を除く」という制限は平成18年2月10日京都地裁判決の判断を踏まえたものである。この改正は、単に形式的基準を満たせば良いのではなく、「役員としての地位又は職務の内容が激変し、実質的に退職したと同様な事情にある」かどうかを、退職給与に該当する要件であることを再確認したものである。「会社にとって、重要な業務は、退職前に後継者に引き継ぎ、退職金の準備を始めるのと同時に、会社にとって重要な業務の承継について検討すること。<sup>(36)</sup>」が大切なこととなる。

Aの月額報酬72万円は、代表取締役Dの月額報酬85万円と近似した額となっており、Aの月額報酬が50%以上の減少となっているという事実のみをもって、本通達の趣旨に沿った給与の激減があったとはいえず、本通達の趣旨を踏まえるならば、本分掌変更に係る役員が法人を実質的に退職したと同様の事情にあると認められるか否かを、具体的な事情に基づいて改めて判断する必要がある

る。

代表取締役退任後のAの分掌からは、代表取締役の直接の相談に応じることによりX社の経営においてAの意見が反映される状況が当然に想定されるものといえる。そして、社長室に相当するスペース内においてDの席の横に席を設けられて常勤していた状況も併せ考慮すれば、Aは本分掌変更後も、Dの側近役員としてX社の社内に実質的な影響力を持つ地位にあったことがうかがわれる。

Aは常勤の取締役相談役として特にD就任後最初の1年近くは、Dに対して各種の経営上のサポートを行わざるを得なかったというのが実態であったと考えられる。このような場合のサポート業務は、はたして「引継ぎ業務」であって、実質的には退職したと同様な事情にあるといえるかということであった。

この点について、一時的な引継ぎのみを役割とし、経営には全く関与していないのであれば、他の取締役と同様の任期をもって取締役相談役の地位に就き、Dの報酬額（月額85万円）と近似する額（月額72万円）の報酬額をその執務の対価として設定し、分掌変更後も再任継続することは、不自然であると判断しX社の主張を退けた裁決は当然のことといえる。

## 2. 「不相当に高額」で過大役員退職給与の是認事例

(平成28.4.22東京地裁判決、TKC税務情報システムLEX/DB25543030)<sup>(37)</sup> 未公開

TAINS : Z888-1993

『役員退職給与については「不相当に高額の部分の金額」であるか否かの判断は、①当該役員の内国法人の業務に従事した期間、②その退職の事情、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退職給与の支給の状況等を総合勘案して行うこととされている。今回の事例では、役員退職給与に絞って「不相当に高額の部分の金額」で過大役員退職給与について争われた残波事件の東京地裁判決を検証する。』

(1) 事案の概要等

本件は原告（以下「A社」という）が、泡盛等の製造及び販売等を目的として昭和60年8月に設立された有限会社であり、法人税法2条10号（平成27年法律第9号による改正前のもの）に規定する同族会社に該当し、法人税法35条（平成22年法律第6号による改正前のもの）に規定する特殊支配同族会社に該当する。

甲は、A社が設立された時にA社の取締役就任、平成6年10月25日代表取締役就任し、平成21年6月30日代表取締役を辞任した。A社は、平成22年2月期の各事業年度において、甲の退職慰労金（以下「本件役員退職給与」という。）を、各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入し、法人税の確定申告をした。

沖縄税務署長は、平成23年6月29日、A社の本件各事業年度の法人税につき、A社が損金の額に算入した本件役員退職給与について、いずれも「不相当に高額な部分の金額」があり、当該金額は各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入されないとして、各更正処分等をした。A社は、本件役員退職給与の支給額は適正であるとして、不服申立てを経て本件訴えを提起した。

(2) 争点

本件の争点は、本件役員退職給与のうち不相当に高額であるとして損金の額に算入されない部分の有無及びその額である。

(3) 被告、国側の主張

役員職務の内容、法人の収益及び使用人に対する給与の支払い状況、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給与の支給の状況に照らし、複数の比較法人中の役員給与の最高額を抽出し、これらを平均した額を超える部分は、不相当に高額というべきである。

(4) 原告、A社の主張

被告側による比較法人の抽出方法は最高額を抽出し平均したもので相当ではなく、甲の職務の内容、収益の状況等からすれば、比較法人の役員給与の最高額を超える部分があっても不相当に高額であるとは言えない。

(5) 判旨

【1】 平均功績倍率法の適用について

本件役員退職給与は、平成21年6月29日に開催されたA社の臨時株主総会において、平均功績倍率法により、甲の代表取締役としての最終月額給与に代表取締役としての在職期間15年及び功績倍率3.0を乗じて算定されたものであることが認められ、平成22年3月期更正処分においては、甲の代表取締役としての最終月額給与の適正額を前提に、代表取締役としての在職期間15年及び功績倍率3.0を乗じて算定した金額を超える部分は不相当に高額であるとされている。

【2】 甲の最終月額役員給与と同業類似法人の代表取締役給与の最高額について

A社は、平成8年以降、売上高や経常利益を大きく伸ばすなどの成長をしたことが認められる。また、甲もA社の成長に際し、実質的にも相応の貢献をし、代表取締役の退任時までA社の経営に貢献したものと評価することができる。

比較法人のうち代表取締役に対する給与額の最高額の高い上位2法人からは、不相当に高額な部分の金額の含まれる役員給与を支給しているということをやうかがわせる事情は見当たらないことを考慮すると、上記最高額を超えない限りは不相当に高額な部分の金額があるとはいえないと解するのが相当である。

【3】 本件役員退職給与に「不相当に高額な部分の金額」があるか否か

比較法人の代表取締役に対する給与の最高額を12か月で除した給与月額に業務への従事期間24年と、功績倍率3倍を乗じた金額を超えない限りは不相当に高額な部分の金額があるとはいえないというべきところ、A社が甲に対して支給した本件役員退職給与は、6億7000万円であるから、不相当に高額な部分の金額があるとはいえないこととなる。

【4】 増田英敏教授の意見

本件は、役員退職給与の損金算入をめぐって、法人税法34条2項にいう「不相当に高額な部分の金額」があるか否かが争われた注目裁判例である。役員退職給与が不相当に高額か否かを判断するうえで、同業類似法人の退職給与の支給状況が重要な基準となるのは当然であるが、その基準の妥当性について実質的に検証されるべきであることが前提であることを明らかにしたものである。当該役員の職務の内容、当該法人の収益及び使用人に対する給料の支給の状況は、原告納税者の恣意的評価が入るから、「不相当に高額」か否かの実質的判断の基準として類似業種・類似法人の役員給与との比較を重視する本判決には疑問が残る。なぜならば、原告が主張しているように、被告国側だけが有する類似業種・類似法人の役員給与の水準を、原告納税者は具体的に知りえる情報ソースを持たないのであるから、補完的な基準に位置付けるべきである。申告納税制度の趣旨を踏まえても、予測可能性の確保が図れるべきである。

税法の専門家である税理士の予測可能性の担保されない基準を用いて不確定概念の主たる判断基準とすることは租税法律主義に反するのである。<sup>(38)</sup>

【5】 林 仲宣氏と谷口智紀氏の意見

役員退職給与は、納税者の経営や成長等に対する相応の貢献があったと認定し、比較法人の最高額を超えない限りは、不相当に高額な部分の金額はないとの判断を下した。役員退職給与における最終月額給与の相当額は、最高額の平

均額ではなく類似法人の最高額を基準にすべきであるとした。つまり判決は、法人の恣意性を排除するために、役員の個別能力を評価し、役員給与等の支給額の適正性を判断する手法を用いていない。そのため、納税者が業績対価の基準などにより、支給額の適正性の主張立証に成功した場合、「不相当に高額」とはいえず、損金算入が認められるべきであるとも考えられる。ただ、類似法人における役員給与等基準を採用する裁判所の立場を踏まえると、実務において、支給額決定過程の合理性の検証だけでなく、類似法人との比較検討が必要となる。しかし、課税庁が蓄積している類似法人の情報が非公開である以上、裁判所の論理は画餅に過ぎない。<sup>(39)</sup>

#### (4) 考察

上記に掲げたお二人の意見は、①課税庁が蓄積している類似法人の役員給与の水準を、原告納税者は具体的に知りえる情報ソースを持たないこと。②納税者の経営や成長等に対する相応の貢献。③予測可能性の担保されない基準を用いている不確定概念などほとんど一致している。当初、国税不服審判所では役員甲に役員退職給与の「不相当に高額な部分の金額」があるか否かの判断の前に、分掌変更に係る「実質的に退職したと同様の事情にあると認められるか否か」を検討しており、役員甲は分掌変更後もA社にとって影響力のある地位を占めていたと認定し退職したと同様な事情にないと指摘し納税者の請求を棄却していた。しかし、本判決では役員退職給与に「不相当に高額な部分の金額」があるか否かについて、平均功績倍率法における最終月額給与の判定を含め、主に同業類似法人の役員給与の支給状況等に基づき判断されている。被告は、同業類似法人のうち比較法人の役員給与の最高額の平均額との比較に基づき判断すべきと主張したが、裁判所では、A社の成長に相応の貢献があったものとし、最高額との比較で判断されている。その結果として、役員退職給与は、「不相当に高額な部分の金額」がないとして、その全額を損金の額に算入することが認められた。

### 第三章 租税法律主義と不確定概念の合憲性の考察

#### 第一節 課税要件明確主義と不確定概念の関係

##### 1. 役員退職給与の不確定概念

法34条第2項において「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、政令によって定める金額を超えた部分の金額を「不相当に高額な部分の金額」としているが、具体的な計算基準や金額が定められているわけではない。法人があらかじめ定めた役員退職金規定等で、株主総会等により自ら決定した役員退職給与の額を、なんらかの理由により超過して支給した場合は、自ら超過する部分に対して課税されることについては、何ら問題が生じることはない。

課税庁は、役員退職給与を不相当に高額であると認定する場合には、どのような基準で認定するのであろうか。一定の基準を算出するために、売上高が類似している、従業員の数が類似しているなどの理由で、同種の事業を営む法人を収集し、役員退職給与を不相当に高額であると認定する行為は認められるものであるのか疑問が生じる。

阿部泰隆氏は「不相当に高額という要件は課税要件明確主義の要求を満たしているのか。この言葉はあまりにも不明確で、何かと比較して高額かどうかというだけの基準であり内容が直ちに明確に読み取れるとはいえない。<sup>(40)</sup>」と課税要件明確主義の要件を満たしていないとしている。したがって、典型的な不確定概念といえる「不相当に高額な部分の金額」については、課税要件明確主義から不確定概念の意味や解釈を明らかにすることが最も重要であると考えられる。納税者の立場からは、明確な解釈を明らかにせず不確定概念を使用した規定は、予測可能性において適用を困難にしている。

## 2. 租税法律主義と課税要件明確主義との関係

金子宏教授は、「租税法律主義は、法律の根拠に基づくことなしには国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない。<sup>(41)</sup>」とし、納税者の予測可能性を担保する機能を持つこととなるとしている。「その内容は、課税要件法定主義・課税要件明確主義・合法性原則・手続的保障原則と4つの内容からなる。<sup>(42)</sup>」としている。増田英敏教授は、租税法律主義の機能として「国民の経済活動が高度化・複雑化されるのに伴い、租税法律関係における予測可能性と法的安定性の確保の機能が重視されることになる。<sup>(43)</sup>」とされ、予測可能性の確保の機能は、納税者が租税法律主義の具体的な内容を理解することにより担保されると考えられている。そういう意味からも役員退職給与における「不相当に高額な部分の金額」という抽象的な表現についても不確定概念の意味を明らかにし、法の趣旨、目的に照らしてその意義を明らかにしなければならない。

## 3. 課税要件明確主義と不確定概念の関係

租税法には、「不相当に高額」、「不当に減少させる」等の不確定概念が多用されている。これは、納税者の予測可能性を阻害し、文言が不確定であるがゆえに租税行政庁の過度の裁量の余地と恣意性の介入する余地を生むとされているが、租税公平主義の観点からは不確定概念は必要であるとしている。しかし、山本守之税理士は、「不明確な定めをすると行政の裁量の余地が生じることになる。また、課税要件明確主義の観点からすれば不確定概念の使用は慎重でなければならない。<sup>(44)</sup>」とし、できる限り使用は避けるべきと述べられている。

企業社会はますます高齢化し、同族会社の役員退職給与の支給に関する問題が増加すると考えられる。その一方で、法人税法に規定する不相当に高額な部分の金額から導かれる不確定概念については、その解釈のあいまいなまま存置され、「納税者の経済活動における法的安定性と予測可能性を害することになりかねない。<sup>(45)</sup>」ことになる。これに対して増田英敏教授は「不確定概念が課

税要件明確主義に抵触するか否かは、①不明確な規定であっても立法趣旨を踏まえた趣旨解釈によりその意味を明確にできるか否か、②その規定によると公権力の恣意や乱用を招く恐れがあるか否か、そして、③その不明確な文言の使用に課税の公平を確保するといった合理的理由が存在するか否か。の3つの基準から判断されることになる。<sup>(46)</sup>」として公権力の恣意的課税を牽制している。

「裁判所の判断は、租税法律主義、課税要件明確主義の第一義的な趣旨は、行政の恣意的な課税を防止することにあるとしており、公平な課税のためには、納税者の予測可能性は一定の制限を受けてもやむを得ないとしている。<sup>(47)</sup>」としており、司法ではそのチェック機能が十分に果たされているか、また、納税者はその解釈を的確に経営判断に生かすことが出来ているかが課税実務において重要である。

## 第二節 不相当に高額な部分の判定

### 1. 不相当に高額な部分の判定

役員退職給与の算出方法である功績倍率法は、算出要素に最終報酬月額を用いる企業が多く、これに勤続年数を乗じて得た金額と役員退職給与との差が功績などの個別評価となっている。

役員退職給与について不相当に高額な部分の金額があるか否かの判定は、算定方法の中にある最終報酬月額と功績倍率の妥当性が重要となる。その比率が、同業類似法人において支給された役員退職給与から算出した功績倍率を、計算式に用いて適正額の判断を行うことは、法令解釈の観点から最も適合するものと考えられる。しかし適正額の計算は、その計算要素の最終報酬月額及び功績倍率に役員が法人への貢献度、功績の評価が反映されることになるのでその法人及び退職者である役員が恣意性が含まれることが非常に多くなる。

したがって、その役員が退職の時期を見計らって短期間のうちに最終報酬月額を増額させるなどの恣意性が介入しやすく、特に経営者と株主とが同一であ

る場合が多い同族会社においては、退職予定者である本人が株主総会等を支配し決定する権限を持つため、役員報酬の額を不当に増加させ、法人税の負担を不当に減少させることが可能である。また、家族経営をしているような同族会社の場合は、厳しい経営環境のもと、会社への貢献度に見合った役員報酬を受けておらず、会社の存続のために経営者自身の蓄えを会社に拠出している役員が多く存在することも事実である。

最終月額報酬は、役員退職給与を算出した金額が適正か否かを判断するうえでは重要な要素であるが、退職した役員の会社への貢献度を最も反映することのできる計算基準はどのようなものか、役員の功績を考慮した場合にはどのような計算方法が最も適しているのか、数十年の司法判断を見ても未だ有効な方法は定まっていない。

#### 第四章 おわりに

##### 1. 損金の額に算入されない役員退職給与について

法人が支給する役員退職給与は、退職を起因として支給される一切の給与とされるもので、その性格は、①過去の勤労に対する対価の後払いと考えるか、②退職者の在任中の功労に対する利益の分与あるいは報奨金と考えることができる。したがって前者の考えを元にすると損金性があり、後者の性格については利益の分配的性格が強いということになる。

金子宏教授は、「退職した役員に支給する退職給与の額のうち、不相当に高額な部分の金額は、損金の額に算入されない。この規定も隠れた利益処分に対処しようとするものである。<sup>(48)</sup>」として不相当に高額な部分の金額は利益処分性が高いと論じている。

また、最近の裁判例を俯瞰してみたとき、納税者、課税庁の双方が通達に掲げられた例示をあたかも形式基準のように適用しようとし、多くの場合が通達9-2-32を示し、実態に着目して『実質的に退職したと同様の事情にあるかどうか

か』について、個々の事例の事実関係をもとに判断している。同族会社では役員退職給与の支給を恣意的に節税目的として行い、「節税は、租税法規が予定している通常の法形式を選択し、経済的成果を得つつ税負担の軽減という目的を達成する。<sup>(49)</sup>」としてその効果を狙う節がある。しかし、同族会社の分掌変更は、その多くが同族関係者であることから、その役員が実質的に退職したとされるか否か、法人の経営に主要な地位を占めていないかどうかの事実認定は極めて困難であり、業務の内容や事実認定において今でも多くの争訟が行われている。

## 2. 結論

同族会社における役員の方掌変更においては、報酬の激減や監査役への変更などその事実があったというだけでは、単に職務の変更であるとされることや、業務の引継ぎに過ぎないとされ、実質的に退職したと同様の事情にあるかどうかの判断として、個々の事例で課税庁は退職に当たらないとするケースが司法においても数多く指摘されている。小林進氏は「会社にとって、重要な業務は、退職前に後継者に引き継ぐことが重要で、退職金の準備を始めるのと同時に、会社にとって重要な業務の承継について検討することが重要なことだ。<sup>(50)</sup>」と述べている。そこで現在の例示形式の通達は判断要素の一つとして残し、より具体的に取引関係者への周知状況や人事、資金にかかわる部分を明示し、法人の業種や規模など実質的に判断できる要素を列挙することにより、事実認定の補完的な判断要素として十分な条件を示す必要がある。

「租税支払の減少をもたらすための納税者の行動を、節税・租税回避・脱税と分けられる。<sup>(51)</sup>」とされるが、経営者の実績や会社の業績、貢献度に対し、節税のために多めの役員退職給与を支給した場合、役員退職給与を否認されると、その支給した金額は今後損金算入される道は閉ざされ、少しの節税が租税回避や脱税に類似した懲罰的な課税が行われることになる。

役員退職給与の不相当に高額とされる判断において、東京地裁平成29.10.13

判決<sup>(52)</sup>は「平均功績倍率を少しでも超える功績倍率により算定された役員退職給与の額が直ちに不相当に高額な金額になると解することはあまりにも硬直的な考え方である」と判示した。また、阿部泰隆氏は「最高速度の制限が示されず、道が良いからと時速80キロで走行したら捕まるようなもの。<sup>(53)</sup>」と揶揄している。同業類似法人の平均値であるか最高値であるかの抽出は納税者の知りえない情報であり、入手不可能なデータを、裁判所が合理性ありとしている現状は、真に納税者の責に帰すことができるのか。「課税行政庁により過大役員退職給与の類似法人の統計データの公表等が行われれば、「不相当に高額」の判断基準も納税者にとって入手可能なものとなり、課税要件明確主義の観点からも意味のあるものになる。<sup>(54)</sup>」とし、嶋協税理士は「平均功績倍率を超える部分はすべて不相当に高額という取り扱いには少し違和感があり、多少の許容範囲（例えば10%～20%）はあってもいいのではないか。<sup>(55)</sup>」と述べられ、平均功績倍率の適正性について疑問を投げかけられている。

東京地裁平成29年10月13日判決で「平均功績倍率法は合理的な算定方法たりえるが、税務署側の調査による平均功績倍率を適用した金額から、相当程度の乖離は許容されるとして、課税庁が算出した平均功績倍率3.26に1.5倍を乗じ4.89倍まで認めるという判断を下した。<sup>(56)</sup>」。また、「納税者は施行令70条2項の状況を考慮するにあたり、公刊行物を参酌することで上記の支給の状況を相当程度まで認識することが可能であると解されるものの、課税庁が行う通達回答方式のような厳密な調査は期待すべくもない。<sup>(57)</sup>」とし、納税者からは課税要件が明確になっていないことで、租税法律主義に反し合憲性の判断も問われることになる。

同族会社は、役員の功績評価に少なからず恣意性の介入がみられるが、不相当に高額とされる判断には慎重にならざるを得ない。功績評価には一定の裏付けが必要であり、その貢献度とした根拠が法人によって異なるのである。課税上の弊害を取り除き、誤った判断を避けるためにも、課税庁は納税者の請求により、同業類似法人の平均値や最高値をあらかじめ定める必要がある。質疑応

## 役員の方掌変更時に支給される役員退職給与の課税上の諸問題（中塚）

答や裁決の内容を広く公表し、役員退職給与の支給状況について支払調書等によるデータを収集し、より具体的な資料の開示と課税庁の見解及び解説ができる仕組みづくりを整備する必要がある。

### 注

- (1) 山本守之『判決・裁判例から見た役員報酬・賞与・退職金3版』（税務経理協会、平成7年）37頁。
- (2) 平成29年改訂法人税法34条1項では、退職給与及び第54条第1項に規定する新株予約権によるもの並びにこれら以外のものを使用人としての職務を有する役員に対して支給する当該職務に対するもの並びに第3項の規定の適用があるものを除く。以下この項において同じ。改定後の法人税法34条1項では、退職給与で業績連動給与に該当しないもの、使用人としての職務を有する役員に対して支給する当該職務に対するもの及び第三項の規定の適用があるものを除く。以下この項において同じ。とされている。
- (3) 特殊関係使用人に対して支給する退職給与については法人税法36条により、不相当に高額な部分の金額は損金の額に算入されない。
- (4) 旧法36条「内国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する退職給与の額のうち、当該事業年度において損金経理をしなかった金額及び損金経理をした金額で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。」
- (5) 東京高判昭和49.1.31、訟務月報20巻6号172頁、税務訴訟資料74号293頁。
- (6) 施行令第70条1項2号内国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の額が、当該役員はその内国法人の業務に従事した期間、その退職の事情、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退職給与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。
- (7) 松沢智『新版租税実体法補正版』（中央経済社、平成14年）174頁-175頁。
- (8) 金子宏『租税法第22版』（弘文堂、平成29年）208頁。
- (9) 藤曲武美「役員退職給与①（法人税法における役員退職給与の意義）」（税経通信、平成29年）91頁。
- (10) 山本・前掲注(1)37頁。
- (11) 藤曲・前掲注(9)91頁。
- (12) 森文人『法人税基本通達逐条解説六訂版』（税務研究会、平成23年）805頁。
- (13) 衛藤政憲『役員給与課税の重要点解説』（大蔵財務協会、平成21年）317頁-318頁。

- (14) 品川芳宣『重要租税判決の実務研究』（大蔵財務協会、平成11年）206頁。
- (15) 大瀧博義『役員給与・交際費・寄付金の税務』（税務研究会出版局、平成13年）249頁。
- (16) 山本・前掲注(1)203頁。
- (17) 山本・前掲注(1)217頁。
- (18) 山本・前掲注(1)213頁。
- (19) 品川・前掲注(14)207頁。
- (20) 大瀧・前掲注(15)299頁。
- (21) 品川・前掲注(14)206頁。
- (22) 山本・前掲注(1)217頁。
- (23) 山本・前掲注(1)213頁。
- (24) 東京地判昭和55.5.26日東京高判昭和56.11.18最高裁判第三小法廷昭和60.9.17税務訴訟資料146号603頁、TKC税務情報システムLEX/DB21069650。
- (25) 衛藤政憲『役員退職給与を巡る諸問題』（大蔵財務協会、平成28年）166頁-167頁。
- (26) 山本・前掲注(1)230頁。
- (27) 山本・前掲注(1)237頁。
- (28) 品川・前掲注(14)206頁。
- (29) 小林磨寿美「功績倍率の算定を巡るトラブル」税理58巻6号（平成27年）15頁。
- (30) 伊東義一「役員の方掌変更を理由とした退職慰労金の「退職給与」性」、第66回TKC租税判例研究会（平成19年）。
- (31) 増田英敏「取締役から監査役への方掌変更に伴う役員退職金の損金算入の可否」第83回TKC租税判例研究会（平成22年）。
- (32) 法人税法上の「役員」（同法2条15号）役員 法人の取締役、執行役、会計参与、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。
- (33) 同族会社の役員のうち次に掲げる要件の全てを満たしている者
  - イ 当該会社の株主グループにつきその所有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、その全ての株主グループ。イにおいて同じ。）の所有割合を算定し、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所有割合を加算した場合において、当該役員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所有割合が百分の五十を超え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所有割合を合計した場合にその所有割合がはじめて百分の五十を超えるとき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所有割合を合計した場合にその所有割

## 役員の分掌変更時に支給される役員退職給与の課税上の諸問題（中塚）

合がはじめて百分の五十を超えるときにおけるこれらの株主グループ

ロ 当該役員の属する株主グループの当該会社に係る所有割合が百分の十を超えていること。

ハ 当該役員（その配偶者及びこれらの者の所有割合が百分の五十を超える場合における他の会社を含む。）の当該会社に係る所有割合が百分の五を超えていること。

(34) 内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とする。

一 当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額

二 前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額

三 当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの

(35) 「東京高裁、分掌変更に伴い支給した退職給与を巡り納税者敗訴」税務通信データベース、平成29年3479号、品川芳宣「分掌変更に伴って支給した役員退職慰労金の損金性」TKC税研情報26巻6号（平成29年）。

(36) 小林進ほか『オーナー社長の退職金』（大蔵財務協会、平成28年）82頁。

(37) 増田英敏「役員報酬等の不相当に高額か否かの判断基準」第125回TKC租税判例研究会（平成29年）18頁。

(38) 増田英敏「TKC税研情報」VOL.26NO.2TKC税務研究所（平成29年）28頁。

(39) 林仲宣＝谷口智紀「実務に役立つ判例研究」中央経済社・税務弘報（平成28年）91頁。

(40) 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（下）」月刊税務事例49巻12号（平成29年）13頁。

(41) 金子・前掲注(8)73頁。

(42) 金子・前掲注(8)76頁。

(43) 増田英敏『リーガルマインド租税法第4版』（成文堂、平成25年）27頁。

(44) 山本守之・守之会『検証・税法上の不確定概念新版』（中央経済社、平成27年）22頁。

(45) 金子・前掲注(8)79頁。

(46) 増田・前掲注(43)31頁。

(47) 山本・守之会・前掲注(44)38頁。

(48) 金子・前掲注(8)377頁。

(49) 増田英敏『紛争予防税法』（TKC出版、平成27年）98頁。

(50) 小林進ほか『オーナー社長の退職金』（大蔵財務協会、平成28年）82頁。

(51) 金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、平成19年）136頁。

(52) 東京地判29.10.13「判決速報」（国税速報、6483号）大蔵財務協会、平成29年。

(53) 阿部・前掲注(40)15頁。

(54) 山本・守之会・前掲注(44)37頁。

- (55) 嶋協「役員退職給与算定時における功績倍率方式の合理性」税理59巻7号 (平成28年) 119頁。
- (56) 東京地判・前掲注(52)。
- (57) 東京地判・前掲注(52)。

#### 参考文献

- ・衛藤政憲『役員退職給与を巡る諸問題 (初版)』大蔵財務協会 2016年
- ・衛藤政憲『役員給与課税の重要点解説 (初版)』大蔵財務協会 2009年
- ・大淵博義『役員給与・交際費・寄付金の税務』税務研究会出版局 2001年1月
- ・金子宏『租税法 (第22版)』弘文堂 2017年
- ・金子宏ほか『租税の基本問題』中央経済社 2014年
- ・小林進ほか『オーナー社長の退職金』大蔵財務協会 2016年
- ・品川芳宣『役員報酬の税務事例研究』大蔵財務協会 2001年
- ・品川芳宣『重要租税判決の実務研究』財経詳報社 1999年
- ・瀬戸口有雄『法人税重要事例検討集』税務研究会出版局 2002年
- ・戸島利夫ほか『税法・会社法から見た役員給与』税務研究会出版局 2008年
- ・松沢智『新版租税実体法補正版』中央経済社 2011年
- ・増田英敏『リーガルマインド租税法第4版』成文堂 2013年
- ・増田英敏『紛争予防税法』TKC出版 2015年
- ・森文人『法人税基本通達逐条解説 (6訂版)』税務研究会出版局 2011年
- ・森田政夫ほか『退職金の会計と税務』清文社 1993年
- ・山本守之『判決・裁決例から見た役員報酬・賞与・退職金』税務経理協会 1995年10月
- ・山本守之『体系法人税』税務経理協会 1998年
- ・山本守之『法人税の実務』税務研究会出版局 2000年
- ・山本守之・守之会『検証・税法上の不確定概念』中央経済社 2015年5月

#### 文集・雑誌

- ・矢田公一「退職給与の支給に関する課税上の諸問題」税大論叢70号 2011年
- ・松澤智也「同族会社における役員退職給与の適正額基準」租税資料館賞受賞論文集24回 2015年
- ・円城寺大樹「役員給与における不相当に高額な部分の金額について」茨城キリスト教大学紀要50号 2016年
- ・楊光洙・林田亜紀「法人税法上役員退職給与の不確定概念に関する論争」長崎県立大学論集 39巻1号 2005年

## 役員の分掌変更時に支給される役員退職給与の課税上の諸問題（中塚）

- ・TKC法律情報データベースLEX/DBインターネット
- ・伊東義一「役員の分掌変更を理由とした退職慰労金の「退職給与」性」、第66回TKC租税判例研究会 2007年
- ・品川芳宣「分掌変更に伴って支給した役員退職慰労金の損金性」TKC税研情報26巻6号 2017年
- ・品川芳宣「役員退職給与の適正額の算定方法〈判例解説〉」税研情報23巻1号28頁 2014年、税務訴訟資料263号順号12261
- ・増田英敏「取締役から監査役への分掌変更に伴う役員退職金の損金算入の可否」第83回TKC租税判例研究会 2010年
- ・増田英敏「役員報酬等の不相当に高額か否かの判断基準」第125回TKC租税判例研究会 2017年
- ・増田英敏「TKC税研情報」VOL.26NO.2TKC税務研究所 2017年4月
- ・税務通信データベース「東京高裁 分掌変更に伴い支給した退職給与を巡り納税者敗訴」平成29年3479号、東京高裁29.7.12判決（平成29年（行コ）第39号）
- ・東京地判29.10.13平成27年（行う）730号、国税速報「判決速報」（6483号）大蔵財務協会 2017年
- ・小林磨寿美「功績倍率の算定を巡るトラブル」税理58巻6号 2015年
- ・林仲宣・谷口智紀「実務に役立つ判例研究」中央経済社・税務弘報 2016年9月
- ・藤曲武美「役員退職給与（法人税法における役員退職給与の意義①）」税経通信 2017年
- ・藤曲武美「役員退職給与（法人税法における役員退職給与の意義②）」税経通信 2017年
- ・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（下）」月刊税務事例49巻12号 2017年
- ・嶋協「役員退職給与算定時における功績倍率方式の合理性」税理59巻7号 平成28年
- ・喜多綾子「任意団体データによる最高功績倍率3.0適用による役員退職給与が否認された事例」新・判例解説Watch16号229頁 税務訴訟資料263号順号12175
- ・東京地判昭和55.5.26日東京高判昭和56.11.18最高裁判第三小法廷昭和60.9.17税務訴訟資料146号、TKC税務情報システムLEX/DB21069650