

過大な役員給与の損金不算入規定に関する考察

—役員退職給与を中心として—

田 口 真 崇

目 次

はじめに

第一章 役員給与と役員退職給与

第一節 役員給与と役員退職給与の概要

第二節 役員給与と役員退職給与に関する規定の沿革

第二章 役員退職給与の適正額

第一節 過大な役員退職給与の判定基準

第二節 適正な役員退職給与の算定

第三章 役員退職給与に関する裁判例とその問題点

第一節 平均功績倍率法を用いた裁判例

第二節 平均功績倍率法及び一年当たり平均額法を用いた裁判例

第三節 役員退職給与における問題点

おわりに

はじめに

平成一八年度の法人税法改正により、役員給与に関する規定は大きく変容した。具体的には、別個に設けられていた役員報酬・役員賞与に係る規定（改正前法人税法第三四、三五条）と役員退職給与に係る規定（改正前法人税法第三六条）は、役員給与として一括され、定期同額給与や事前確定届出給与などとともに、法人税法第三四条でまとめ規定された。これは、平成一四年に改正された商法において役員賞与が役員報酬と統合されたこと、会計制度においても、利益処分としていた役員賞与を発生した会計期間の費用として処理することとされるなど、法人を取り巻く環境の変化に対応するために見直されたものである。

法人が役員に退職給与を支給した場合、法人税法第三四条第二項及び法人税法施行令第七〇条の規定により過大な役員退職給与は損金不算入となる。

法人税法第三四条第二項では、「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。」と損金不算入の規定を設けている。また、法人税法施行令第七〇条は、法人税法第三四条第二項に規定する政令で定める金額として同法第二号で「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」と規定されている。

この法人税法第三四条第二項の規定には、「不相当に高額」という、いわゆる不確定概念が存在する。不確定概念が用いられている法律の解釈は、その解釈を行う人によって異なる可能性がある。わが国は申告納税制度を採用しており、租税債権や債務は基本的に申告により確定するため、不確定概念を用いた規定は極力排除されなければならず、納税者の予測可能性が保障されるものでなければならない。

役員退職給与における不確定概念は、納税者の予測可能性が保障されているといえるだろうか。法人が役員に対して支給した退職給与が「不相当に高額」かどうかは、その職務の内容、経験年数、業種、規模、所在地、収益の状況、他の使用人に対する給与の支給状況及び類似企業の支給状況等を総合勘案して判定するとされている。しかし、実務上、納税者において同業種類似規模の比較法人の報酬等は容易に明らかにされていない。そのため、(株)政経研究所発行の「役員退職慰労金」、(株)税務研究会発行の「スタッフアドバイザー」等の市販されている資料を頼りに適正な役員退職給与を算定しなければならず、その算定をもとに支給した役員退職給与が課税庁に否認されることも考えられ、予測可能性が保障されているとはいえない状況にある。

そこで本修士論文では、このような状況において、納税者は自身の支給した役員退職給与が適正であることをどのように主張すべきであるかについて、裁判例をもとに考察し、役員退職給与に関する規定における問題点と今後の課題を検討する。

なお、裁判例においては平成一八年度税制改正以後の事例が存在しない。そのため、本修士論文で取り上げる役員退職給与に関する裁判例の参照条文は、平成一八年度税制改正前の法人税法第三六条及び法人税法施行令第七二条である。

第一章 役員給与と役員退職給与

第一節 役員給与と役員退職給与の概要

法人がその使用人（従業員ないし被用者のことを法人税法では「使用人」と呼ぶ。）又は役員⁽¹⁾に対して支給する給与（給料、賃金、賞与、退職給与等を総称して法人税法では「給与」と呼ぶ。）は、法人が受けた人的役務に対する反対給付であり、原則としてすべて損金に算入される。

使用人については、法人との法律関係は雇用契約であり、その給与について特に問題となることはない⁽²⁾。

一方、役員については、法人との法律関係は委任契約であり、会社法人の手続き的規制⁽³⁾はあるが、役員イコール株主というような会社では、法人内部で役員給与の額をある程度自由に決定することができるといった面があること、その支給額が法人の課税所得に影響することから、法人税法では、その支給の恣意性を排除し、損金の額に算入される役員給与は職務執行の対価として「相当な範囲内」に制限することとされた。しかし、「相当な範囲内」であるか否かを個々の事情に応じて実質的に判定することは困難であるため、役員給与を外形的な支給形態により、定期に定額支給するものを「報酬」、臨時的な給与のうち退職に基因して支給するものを「退職給与」、これ以外の臨時的な給与を「賞与」と区分された。そして、役員報酬、損金経理されている役員退職給与については、損金算入とされ、役員賞与は会社の利益獲得に対する功勞として支給されるもので本来、株主に帰属する利益を株主の承認により与えるものであることから損金不算入とされた。その後、この制度の適用を回避するため、役員賞与の金額を圧縮して役員報酬

の金額や特殊関係使用人⁽⁴⁾（役員と特殊の関係のある使用人）の給与の額を増加させるといふ傾向が生じたため、これに対処するための措置として、過大な役員報酬・退職給与の損金不算入の制度⁽⁵⁾、及び過大な特殊関係使用人給与・退職給与の損金不算入の制度⁽⁶⁾が設けられた。

退職給与は、退職により支払われる臨時的な給与であるが、その性格については、退職者の過去の勤労に対する対価の後払いであるともいわれ、また、退職者の在職中の功労に対する報償であるともいわれ、さらには、将来の生活保障について考慮されたものであるともいわれるなどその性格は単純ではない⁽⁷⁾。

役員退職給与に関する税法の取扱いは、使用人に対する退職給与と同じく事業遂行上の経費として損金性を有するものとされているのであるが、役員に対して支給されるという点が考慮され、役員給与の場合と同様に、過大な部分については、損金算入が認められず、現行法人税法においては、法人税法第三四条第二項、及び法人税法施行令第七〇条に規定されている。

第二節 役員給与と役員退職給与に関する規定の沿革

（一） 明治時代における取扱い

明治三二年、わが国において、法人に対しはじめて所得税が課税されることとなった⁽⁸⁾。

明治二〇年以来施行されてきた所得税制度に根本的な改正が加えられ、所得の種類を三種に区分し、第一種を法人の所得、第二種を公債社債の利子所得、第三種を第二種に属さない個人の所得とし、第一種所得税は法人の各事業年

度の総益金から総損金を控除した法人の所得に対し一、〇〇〇分の二五の税率で課税することとされた。

しかし、これは法人を独立の課税主体とみなしたのでなく、法人に対する課税は個人に対する課税の源泉徴収であるとの考え方であったため、法人の所得のうち他の法人から受ける配当金、又は第二種所得として課税された公債、社債の利子があるときは、重複課税を避けるためこれを除外すると共に、法人から受ける配当金については個人に対し総合課税されなかつた。⁽⁹⁾

(二) 大正時代における取扱い

大正九年、はじめて法人を完全な独立の課税主体と認め、法人は法人として別個に課税することとされた。これにより法人の所得のうち他の法人から受ける配当金又は公債、社債の利子があつても、これを控除することなく金額に課税すると共に、法人から受ける配当金についても個人に課税することとされた。

大正一二年、同族会社の行為計算否認の規定⁽¹⁰⁾が設けられた。これは、個人に対する配当所得課税を免れるため法人の所得を社内に留保する者が増加したため、同族会社の一定限度以上の留保金については、これは配当とみなし個人に課税することができることとし、又同族会社の行為を課税計算上否認することができるようにしたものであり、役員賞与の損金不算入は、この規定により取り扱われることとなる。

(三) 昭和初期から昭和三四年以前における取扱い

昭和一五年、所得税から法人に対する課税制度を分離し、法人税法が制定された。各事業年度の所得及び清算所得

に各一八％、資本金額に〇・一五％の税率が課され、法人税法第二八条には同族会社の行為計算の否認が規定されたが、役員給与については、規定がなかった。

昭和二〇年、資本金額五〇〇万円以上の法人及び大蔵大臣が指定する法人については申告納税制度が適用された。

税務官庁には、いわゆる部外秘の内部通達があり税法施行上の指針が定められていたが、それが申告所得金額の計算に影響を及ぼすことが多いと考えられたため、適正申告に資するため一般に公表して差支えないものをまとめ「法人各税の取扱」として公表された。⁽¹¹⁾ この通達の「第五總益金及總損金」の「(二一)報酬賞与」では、役員賞与は損金不算入とされ、⁽¹²⁾ 費途不明金は役員賞与として取り扱われている。⁽¹³⁾ また、役員退職給与については、「九八 法人が其ノ役員又ハ使用人ニ対シ支給シタル退職給与金、創業功労金等ハ損金ニ算入ス」とされており、現在のような「不相当に高額な部分の金額」等の記述は見当たらない。

昭和二五年、「法人各税の取扱」が原形となって、法人税法基本通達（直法一—一〇〇）が定められた。その「給料、報酬、賞与、手当等」では、「賞与とは賞与と称するものの外、手当その他の名称の如何を問わず予め支給額の定めのない退職給与以外の給与をいう。」と賞与の定義が示され、役員賞与については損金不算入とされた。⁽¹⁴⁾ また、「退職給与金」については、「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っても、これを損金に算入する。」とされた。

(四) 昭和三四年から平成一八年度税制改正前の役員給与に関する規定

昭和三四年、役員給与に関する規定は、法令に明定すべきとの理由、及び使用人兼務役員の問題⁽¹⁵⁾から法人税法施行

規則にはじめて定められた。その「役員報酬、賞与及び退職給与金」には、過大な役員報酬の損金不算入、役員賞与等の損金不算入、過大な役員退職給与金の損金不算入が、それぞれ規定された。⁽¹⁶⁾ なお、役員退職給与については、「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を損金として経理したものが、当該役員」の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⁽¹⁷⁾と規定された。ここで、「損金として経理したもの」と経理方法を要件とした理由は、役員賞与との関連において損金経理をした金額のみを損金とする趣旨であり、その支給した役員退職給与が利益処分ではなく損金であるという法人の意思決定が明確であるからとされている。

昭和四〇年、法人税法の全文改正が行われた。役員給与に関しては、「課税要件として極めて重要な内容を有する規定を政令に置くことは、法律による委任の範囲を超えて租税法主義に反するのではないか、というような問題があった」⁽¹⁸⁾ことから、従来の法人税法施行規則は法人税法に格上げ整備され、同法第三四条から第三六条にそれぞれ規定された。役員退職給与については、法人税法第三六条「内国法人において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」とされ、この規定が平成一八年まで続いた。

平成一〇年、「内国法人が、事実を隠ぺいし、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報酬の

額は、その内国法人の各事業年度の所得の計算上、損金の額に算入されない」（法人税第三四条第三項）という規定が追加された。また、併せて、特殊関係使用人に対する使用人給与及び使用人退職給与について、不相当に高額な部分を損金不算入とする改正⁽¹⁹⁾が行われた。これは企業経営者が配偶者や子供に多額の給与を支払い、法人税の負担軽減を図っているといった問題の指摘があることから、使用人であっても、役員⁽²⁰⁾の親族等に対して支給する過大な給与については、損金の額に算入しないこととするのが適当と考えられたものである。

（五）平成一八年度税制改正後の役員給与に関する規定

平成一八年度の法人税法改正により、役員給与に関する規定は大きく変容した。これは会社法制や会計制度などの法人の取り巻く環境の変化に対応するために見直されたものである。

会社法制では、企業を取り巻く社会経済情勢の変化は著しく、これに適切に対応するための新たな整備が求められており、「新しい時代の要請に適合した会社法制を整備するとの考えで、企業統治の実効性の確保、高度情報化社会への対応、企業の資金調達手段の改善及び企業活動の国際化への対応という四つの視点から大幅な見直しが行われた⁽²¹⁾」。平成一四年に改正された商法では、米国型の機関制度の採用が認められ、委員会等設置会社制度が導入された。この改正により、役員給与は職務執行の対価として株式会社から受け取る財産上の利益とし、役員報酬と統合され、その金額等について定款にその定めがないときは、株主総会の決議によって定めることとされた⁽²²⁾。なお、平成一七年六月二九日に制定された会社法では、委員会設置会社における利益の処分としての役員に対する金銭の分配の禁止（旧商法特例法第二一条の三第二項）、及び利益処分案の株主総会決議（旧商法第二六三条第一項）に相当する定めは存

在しない。

会計制度では、会社法を受けて、平成一七年一月二九日、企業会計基準委員会により企業会計基準第四号「役員賞与に関する会計基準」が公表され、その「会計処理三」において「役員賞与は、発生した会計期間の費用として処理する。」⁽²³⁾とされた。

法人税法については、会社法制や会計制度などが大きく変わったこと、「私法上の「法人」ではあっても、実態として個人事業者と変わらない「法人」について、法人税の課税対象とどうかという問題もある。・・・わが国の場合、特に中小法人の中で多年にわたって赤字のまま存続している法人が少なくなく、恒常的に赤字法人割合も高いため、税制上何らかの対応が必要ではないかと考えられる。このため、諸外国の制度も踏まえて、法人税の課税対象や課税方式を検討していく必要がある⁽²⁴⁾。」といった認識、指摘があったことを機会と捉えて、役員給与規定の見直しが行われた。具体的には、従来の役員報酬に相当するものだけでなく、事前の定めにより役員給与の支給時期・支給額に対する恣意性が排除されているもの（事前確定届出給与）について損金算入が認められるとともに、従来は課税上の弊害が大きいと考えられていた法人の利益と連動する役員給与（利益連動給与）についてもその適正性や透明性が担保されていることを条件に損金算入が認められることとなった。また、特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入⁽²⁵⁾が規定された。

役員退職給与については、役員報酬、役員賞与と同様に法人税法第三四条で取り扱うこととされ、会社法において利益処分による支給がなくなったこと等を踏まえ、損金經理の要件が廃止されたが、その他に変更はなく、本修士論文で取り扱う役員退職給与の損金不算入は、法人税法第三四条第二項及び法人税法施行令第七〇条に規定される「不

相当に高額」な部分となった。

この規定の趣旨について、古矢文子氏は、『従前の規定の趣旨は、「法人の役員に対する退職金が従業員に対する退職金と異なり、法人の益金処分たる性質を含んでいることに鑑み、右基準に照らし、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、右金額を超える部分は、益金処分として損金算入を認めない趣旨であると解される⁽²⁶⁾』とされていた。しかし、会社法では、役員退職金を利益処分により支出することが認められなくなり、会社法第三六一一条等により、職務執行の対価として株主総会の決議を経て支給されることとなった。そのため、過大役員退職給与について、従来のように「(旧商法上の)利益処分」を根拠に経費性を否認することができなくなったといえる。したがって、平成一八年度税制改正後の過大役員給与の損金不算入の趣旨は、「役員によるお手盛り防止」や「利益調整等の恣意性排除」の観点から「職務執行の対価として相当とされる範囲内に制限する」ためのものになると考えられる⁽²⁷⁾』と述べている。役員退職給与の支給は、会社法に準じた手続きによるものであるため、利益処分を根拠とすることができないとするこの意見は首肯できる。一方、山本守之氏は、この規定の趣旨は「利益処分の性質をもつ不相当高額の退職給与について損金不算入としている⁽²⁸⁾。」と述べている。

平成一九年、平成一八年度税制改正について指摘された問題点や不明点に関して改正された。「定期同額給与」とされるものは、①事業年度を通して定期同額の支給である給与、②事業年度開始の日から三月を経過する日までに支給額を改定する場合、③事業年度途中で経営状況が著しく悪化して支給額を減額する場合、④継続的に供与される経済的利益のうち利益の額がおおむね一定であるもの、と規定されていたが、平成一九年度改正では、事業年度途中の改定事由に分掌変更等による臨時改定事由が追加された⁽²⁹⁾。また、「事前確定届出給与」については、その給与に係る職務

の執行を開始する日を株主総会の日と解すると届出の期限までに実質的に余裕がないこととなってしまふといった指摘があったことから、その届出期限を役員給与に係る定めに関する決議をする株主総会等の日から一月を経過する日（その日が職務の執行を開始する日の属する会計期間開始の日から四月を経過する日後である場合には当該四月を経過する日等）に延長された⁽³⁰⁾。

第二章 役員退職給与の適正額

第一節 過大な役員退職給与の判定基準

法人税法施行令第七〇条では、不相当に高額であるか否かは、業務に従事した期間、退職の事情、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に対する退職給与の支給の状況等に照らして判断することとしている。すなわち、役員退職給与の額が過大であるかどうかを判定する基準として、上記の三つが例示されているのであるが、これら三つの基準によってのみ判断されるわけではなく、実際にはその他諸般の事情を総合勘案して判定すべきものであり、東京地裁昭和四六年六月二九日判決⁽³¹⁾は、その判定基準について、「役員退職給与の損金性の尺度たる当該役員⁽³¹⁾の会社に対する貢献度は、売り上げ金額、積立金増加額の要素のほか、法人の創立・再興の功績、資本金額の設備投資の有無及び功罪によって異なるものというべきである。」と判示している。なお、近時の裁判例である大分地裁平成二二年二月二六日判決⁽³³⁾では、課税庁は以下の六つの基準により比較法人を抽出している。

①熊本国税局管内（種子島及び大島の各税務署管内を除く。）で、原告と同一の一般貨物自動車運送業を営む法人であること

②売上金額が原告の〇・五倍以上、二倍以下であること

③平成一二年四月一日から平成一五年三月三十一日までの間に役員が退職していること

④当該役員が代表取締役であること

⑤当該役員が退職事由が業務上の死亡以外の死亡退職であること

⑥役員退職給与支給年度の前三事業年度における比較項目（売上金額、申告所得金額、総資産価額及び純資産価額）の平均値が原告のものと類似していること

第二節 適正な役員退職給与の算定

過大な役員退職給与に関する法令の解釈、及び裁判例における比較法人の選定基準は前述のとおりである。では、役員退職給与の適正額はどのように算定すべきであろうか。過去の裁判例をみると、その算定には、（一）功績倍率法と（二）一年当たり平均額法が主に用いられている。それぞれの概要は以下のとおりである。

(一) 功績倍率法

功績倍率				退職金の額
	最終報酬月額	×	在職年数	
適正額		最終報酬月額	×	在職年数
		×	比較法人の功績倍率	

功績倍率法には、平均功績倍率法と最高功績倍率法の二つがある。

過去の裁判例では、平均功績倍率法が多く用いられている⁽³⁴⁾。平均功績倍率法が役員退職給与の算出に合理的である理由について、札幌地裁平成一一年一二月一〇日判決⁽³⁵⁾は「平均功績倍率法は、当該退職役員の当該法人に対する功績はその退職時の報酬に反映されていると考え、同種類似の法人の役員に対する退職給与の支給の状況を平均功績倍率として把握し、比較法人の平均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役員退職給与の適正額を算定する方法であり、適正に算出された平均功績倍率を用いる限り、その判断方法は客観的かつ合理的であり、令七二条の趣旨に最もよく合致する方法である」と判示している。

一方、最高功績倍率法は、比較法人の選定基準が不十分である場合、算出した平均功績倍率が低率であり納税者に不利益を生ずる場合等において用いられている。東京地裁昭和五五年五月二六日判決⁽³⁶⁾は、最高功績倍率法について「右比較法人の選定基準は不十分のきらいがないではないが、抽出された七法人の期末総資産額及び売上金額を原告のそれと比較すると…、ばらつきが大きいものの、これらの金額と功績倍率の大小との間には顕著な相関関係は見出し難いのであり、従って少なくとも右比較法人の功績倍率の最高値を基準として退職給与金額の相当性を判断する限りに

においては右選定基準の不十分さの故に右判断の合理性が失われるものではない。そして、抽出された比較法人及び退職役員の数も資料の客観性を担保するに足りるものであるから、合理的であるというべきである。」と判示している。

(二) 一年当たり平均額法

$$\boxed{\text{適正額} \parallel \text{比較法人の役員退職金の額} \div \text{比較法人の役員の在職年数} \times \text{在職年数}}$$

一年当たり平均額法は、特に退職役員の前最終報酬月額が低額である場合、退職直前に大幅に切り下げられたために当該役員の本会社に対する労働力提供に対する対価を適切に反映していないと判断される場合等に用いられている⁽³⁷⁾。この一年当たり平均額法は、個別の比較企業が支払った役員退職金を在職年数で割ることによって得られる在職年数一年当たりの退職金の額を計算し、すべての個別企業の一年当たりの退職金額を平均した金額に、当該企業の退職役員の前在職期間を乗じて、当該役員に対する退職金の適正額とするものである。札幌地裁昭和五八年五月二七日判決⁽³⁸⁾は、「類似法人における報酬の支給例と比較して低額であることから、平均功績倍率法によって得られた金額は類似法人における退職給与の額と比較して低額になるのである、平均功績倍率法ではなく、原告にとって有利な一年当たり平均額法を採用し、一年当たり平均額法は、当該法人の対象となるべき法人における退職した役員の前勤続年数一年当たりの平均退職給与の額に当該役員の前勤続年数を乗じて相当な退職給与の額を算出する方法であるが、平均功績倍率法とともに、法三六条及び令七二条の趣旨に合致する合理的な算式である」と判示している。

過去の多くの裁判、及び裁決では、功績倍率法又は一年当たり平均額法が用いられているが、いずれの方法を用いるにしても適正な役員退職給与の算定には、比較法人の役員退職金の額や比較法人の功績倍率等、つまり、同業種類似法人の情報が必要となる。しかし、実務上、納税者において、これらの情報は容易に明らかにされているわけではない。そのため、(株)政経研究所発行の「役員退職慰労金」、(株)税務研究会発行の「スタッフアドバイザー」等の市販されている資料をもとに役員退職給与の適正額を算定しなければならないが、その算定をもとにして支給した役員退職給与が課税庁に否認されることも考えられる。また、法令の適用等について納税者の予測可能性を与えることを目的として事前照会が実施されているが、「法人税法上の役員の大報酬の判定に関する照会」は、「文書回答の対象とならない事前照会の例」としてあげられており、⁽³⁹⁾同業種類似法人が、役員退職給与をいくら支給したのかという具体的な数値は課税庁のみが知りうる状況にある。このように、納税者に予測可能性が保障されているとはいえない状況であり、今まで当該規定がどのように適用、判断されているのか、次章では、裁判例をもとに検討していく。

第三章 役員退職給与に関する裁判例とその問題点

第一節 平均功績倍率法を用いた裁判例

本節では、札幌地裁平成一一年一二月一〇日判決⁽⁴⁰⁾を考察する。

本件は、適正な役員退職給与の算定に平均功績倍率法が用いられた事例である。比較法人について、課税庁は更正

処分時には四法人を抽出していたが、訴訟に際して七法人を抽出し選定換えを行っている。裁判所は、これらの比較法人について抽出基準が適正か否か、抽出された比較法人は適正か否かを具体的に判示しており、比較法人の選定について、今後参考にすることができる判決であると考えられる。

【事実の概要】

X社（原告・控訴人）は、昭和四四年に設立された札幌市を中心とする北海道内において食品製造業等を営む同族会社であり、X社は、平成五年一月一九日の臨時株主総会において、代表取締役甲（会社創業者）の辞任を承認し、甲に対し退職金三億円を支給する旨の決議をし、支給した。X社は、その事業年度分の法人税額の計算上、当該退職金全額を損金に算入し申告を行った。これに対し、課税庁Y（被告・被控訴人）は、X社と類似すると判断した四法人を抽出し、平均功績倍率法によると、甲の最終報酬月額一五〇万円に同人の勤続年数二四年及び平均功績倍率三・九（退職役員の最高報酬月額に勤続年数を乗じた金額で役員退職給与の額を序して得た倍数の平均値）を乗じ、役員退職給与相当額が一億四、〇四〇万円と算定、支給された退職金のうち一億五、九六〇万円が過大であるとして、同金額を否認する更正処分を行った。X社はこれを不服として、異議申立て及び審査請求を経て訴訟を提起した。

本件更正処分における平均功績倍率法の算出にあたっては、以下の七つの基準に該当する法人を比較法人とした。なお、当初Yは、X社と経済圏を同じくするかほぼ同規模の経済圏と考えられた札幌市、旭川市及び釧路市に所在する税務署管内において比較法人を抽出しようとしたが、右の管内には該当する法人がなかったため、仙台国税局管内において比較法人として四法人を抽出した。

- ①業種が総務庁作成の日本標準産業分類の分類項目表における大分類F（製造業）のうちの中分類一二（食料品製造業）に属していること
 - ②同族会社であること
 - ③退職役員の退職事由が業務上の死亡でないこと
 - ④役員退職給与の計上されている事業年度における法人税の所得金額が黒字であること
 - ⑤退職役員の役職が代表取締役又は会長職であること
 - ⑥退職役員の勤続年数が一〇年以上であること
 - ⑦売上金額が五億円以上二〇〇億円以下であること
- なお、本件訴訟提訴後、札幌国税局長が、同局管内で以下の八つの基準に該当する法人を抽出し、抽出された七法人を比較法人として平均功績倍率を算出したところ、二・六倍となった。
- ①業種が日本標準産業分類の分類項目表における大分類F（製造業）のうちの中分類一二（食料品製造業）に属していること
 - ②同族会社であること
 - ③平成二年一月から平成五年一月までの間に役員が退職していること
 - ④当該役員の役職が代表取締役であること
 - ⑤当該役員の退職事由が業務上の死亡でないこと
 - ⑥退職役員の役員在職期間が一〇年以上であること

⑦当該役員の退職事業年度の売上金額が五億円以上で、かつ、退職時以前の三事業年度の平均売上金額が五億円以上で二〇〇億円以下であること

⑧当該役員の役員退職給与の計上されている事業年度における法人税の所得金額が黒字であること

【被告の主張】

本件更正処分では、平均功績倍率を算出するため、別表一の四法人を比較法人として抽出した。

原告が本訴を提起した後、札幌国税局長は、同局管内の法人について再調査したところ、別表二の七法人が該当し、その功績倍率は、最高が四・八、最低が一・五、平均が二・六となった。右平均功績倍率によって本件退職金のうち損金への算入を認めるべき適正額を算定すると九、三六〇万円となり、過大な役員退職給与として損金に算入できない金額は、二億六四〇万円となる。また、この七法人には、適正な役員退職給与の算定に不合理な結果を招くような個別的な特段の事情は存しないから、七法人すべてを比較法人とした。

本件更正処分等は、右再調査の結果算出された過大な役員退職給与の損金不算入額の範囲内でされているから、いずれも適法である。

【原告の主張】

本件更正処分においては、抽出された比較法人はわずか四法人であり、しかも四法人の間には事業規模において相異なる差があるのであるから、このような四法人の平均功績倍率を算出しても、統計的な意味がない。

被告は、平均功績倍率を算出するための計算要素の選定については、課税庁に裁量が認められるべきであると主張するが、本件では、単に比較法人の数を揃えるために無限定に近い条件設定を行っており、その結果計算の確度はまったく無視されるに至っているのであって、仮に裁量権が認められるとしてもそれを逸脱しているといわざるを得ない。本件更正処分における比較法人の最高の功績倍率は四・五倍である。この四・五倍に基づき計算した金額の退職給与の損金算入が認められているのに、原告の場合に平均功績倍率三・九を超える部分の退職給与の損金算入が認められないとする理由はない。比較法人の抽出が、事例が少ないというのであれば、少なくとも、その最高功績倍率を本件退職金の損金算入の可否を判断する一つの事情として参考にすべきである。

【判決要旨】

(一) 法人税法第三六条及び法人税法施行令第七二条の合憲性

課税要件法律主義、課税要件明確主義から、課税要件にかかわる租税法規は、できるだけ明確に定めることが求められる。しかし、他方において、経済事象は、複雑多様にして流動的なものであり、これに対応して損益や所得、資産の実質に応じた公平な課税を実施することが要請されることを考慮すれば、租税法規を常に明確かつ一義的に定めることは、到底困難というほかない。したがって、当該租税法規が不確定概念を用いているという一事だけで、直ちにこれが租税法主義に反し、違憲であるということとはできず、当該租税法規の目的とするところを合理的、客観的に解釈し、その法規が課税の根拠、要件を規定したものととして一般的に是認できる程度に具体的に客観的なものであれば、当該法規は租税法主義に反せず、違憲ではないというべきである。

法人税法第三六条の趣旨は、法人の役員に対する退職給与が、損金として認めるには不相当に高額であるため、実質的には法人の利益処分たる性質を有していると解すべき場合も想定され得るところ、その不合理な部分について損金算入を認めないことによつて、法人が租税負担を不当に回避することを防止し、適正な課税を確保しようとするものであると解される。

法人税法施行令第七二条は、法人税法第三六条を受けて、退職給与の額の相当性について判断基準を定めているところ、相当な退職給与の額の決定に当たり考慮すべき事情を典型的に列挙しており、その事情を総合すれば相当な退職給与の額を判断することができるものと解されるのであるから、当該規定は、退職給与の額の相当性の判断基準について、一般的に是認できる程度に具体的、客観的に定められているといふことができる。

(二) 適正な退職金額の算定に平均功績倍率法を用いたことの当否

平均功績倍率法は、当該退職役員に対する功績はその退職時の報酬に反映されていると考え、同種類似の法人の役員に対する退職給与の支給の状況を平均功績倍率として把握し、比較法人の平均功績倍率に当該退職役員の見終報酬月額及び勤続年数を乗じて役員退職給与の適正額を算定する方法であり、適正に算出された平均功績倍率を用いる限り、その判断方法は客観的かつ合理的であり、法人税法施行令第七二条の趣旨に最もよく合致する方法であるといふべきである。

平均功績倍率法は、比較法人の退職給与のうちに、本来否認すべきであったのに実際には否認しなかったものがあり得ることを前提とするものであるところ（仮に、比較法人の退職給与がすべて適正な額の範囲内であることを前提

とするならば、最高功績倍率法を用いるしかない。)、過去に本来否認すべきであったのに実際には否認しなかった事例が存在するからといって、否認すべきものを発見したときにこれを否認することを妨げる理由は存在しないから、原告の右主張は採用することができない。

また、原告は、課税要件明確主義は納税者の予測可能性を保障するものであるから、役員退職給与の金額の相当性判断の基準は、納税者が申告時において知るべきであったとしても酷でないものに限定されなければならないと主張する。しかしながら、課税要件明確主義が導かれるところの租税法主義の趣旨は、第一義的には、租税の内容及び手続を法律又は法律の定める条件によらしめ、恣意的な課税が行われることを防止しようというものであると解されるし、損益等の実質に応じた公平課税の実現のためには、租税法規の明確性の要請も一定の制限を受けざるを得ないのであるから、そのために必要な限度において、納税者の予測可能性が制限されることがあってもやむを得ないといわざるを得ない(平均功績倍率法に限らず、最高功績倍率法にせよ、一年当たり平均額法にせよ、比較法人の資料に基づいて計算する手法をとるのであるから、納税者の側での資料の入手が困難であることに変わりはないはずである)。したがって、原告の主張は採用することができない。

(三) 本件更正処分において用いられた平均功績倍率の当否

本件更正処分に用いられた比較法人抽出基準のうち、「売上金額が五億円以上二〇〇億円以下であること」については、本件事業年度における原告の売上金額が四八億円であることに照らすと、原告とその事業規模において類似した法人を抽出するための基準として、売上金額が五億円以上二〇〇億円以下とすることは広きに失するといわなければ

ならない。

本件更正処分を用いられた四法人について、比較法人とすることが適当であるかどうか検討すると、A社は、申告所得金額は原告の約〇・五倍と原告に類似するものの、売上金額は原告の約三・二六倍と原告に比べて事業規模が著しく大きく、B社、C社及びD社は、売上金額はいずれも原告の一〇分の一から一〇分の三までの間であり、また、申告所得金額はいずれも原告の一〇分の一に満たないのであって、原告と比してその事業規模が著しく小さく、いずれも原告と類似しているとはいい難いから、比較法人としての適格を有しているとはいえない。

被告は、本件訴訟が提訴された後、札幌国税局長が同局管内で比較法人として七法人を抽出している。この七法人について、比較法人とすることが適当であるかどうか検討すると、退職給与の額の相当性を判定するに当たって対照すべき比較法人の類似性を検討するについては、これらの事業規模の指標のうち、申告所得金額及び資本金額を軽視し得ないとはいえ、検討の目的に照らし、その法人の事業規模の実態をより直截に把握することができると考えられる売上金額及び総資産価額ないし純資産価額を重視すべきであると解するのが相当であるところ、これによれば、C社、D社、及びF社は、いずれもその事業規模において原告と類似しているといえることができる。他方、A社は、そのいずれもが原告の一〇分の三に満たず、B社は、資本金額は原告の約〇・六四倍と原告に近似するものの、その余はいずれも原告の一〇分の二以下であり、E社は、総資産価額が原告の約〇・四四倍、その余はいずれも原告の一〇分の二に満たず、G社も、売上金額が原告の約〇・三五倍、その余はいずれも原告の一〇分の三に満たないものであって、いずれも原告に比してその事業規模において著しく小さく、原告と類似しているとはいい難いから、比較法人としての適格を有しているといえることはできない。したがって、C社、D社及びF社の三法人の功績倍率を算出すると

それぞれ一・五、四・八及び二・七となる。この平均値を算出すると三・〇となる。本件処分は、右の平均功績倍率によって算定された金額の範囲内で行われたものである。

(四) 代表取締役甲の功績について

代表取締役甲は原告の設立及び発展について意を尽くし、原告に対する貢献は極めて大きいものがあると解される。しかし、代表取締役甲の報酬は平成四年四月に月額一五〇万円に値上げされていることが認められる。そうすると、代表取締役甲の退職までの功績は、同人の最終報酬月額に反映されていると推認することができ、代表取締役甲の原告に対する功績が大であることや、平成四年三月まで代表取締役甲の報酬が低額に抑えられていたことを考慮しても、代表取締役甲の最終報酬月額を基礎として、その適正な退職報酬月額を算定することには、十分に合理性が認められるというべきである。

【考察】

札幌地裁は「租税法規が不確定概念を用いているという一事だけで、直ちにこれが租税法律主義に反し、違憲であるということとはできず、当該租税法規の目的とするところを合理的、客観的に解釈し、その法規が課税の根拠、要件を規定したものとして一般的に是認できる程度に具体的に客観的なものであれば、当該法規は租税法律主義に反せず、違憲ではないというべきである。」と判示し、不確定概念を用いた法人税法第三六条及び法人税法施行令七二条は違憲ではないとした。

この規定が、「一般的に是認できる程度に具体的で客観的」なものであれば、課税庁は合理的な抽出基準により、適正な比較法人の抽出が可能なはずである。しかし、札幌地裁は、課税庁が抽出基準として用いた「売上金額が五億円以上二〇〇億円以下であること」については、「広きに失するといわなければならない。」と判示し、課税庁が抽出した比較法人についても、更正処分を用いられた四法人、及び本件訴訟が提訴された後、札幌国税局長が同局管内で抽出した七法人のうち四法人は適正でないと判示した。

これは課税庁においても役員退職給与の適正額の算定が困難であるからではないだろうか。複雑多様化した経済事象のもとにおいて、具体的な法文化が困難であるとしても、通達等のなんらかの形で役員退職給与の適正額を算定する方法を明示する必要があると考える。

第二節 平均功績倍率法及び一年当たり平均額法を用いた裁判例

本節では、岡山地裁平成元年八月九日判決⁽⁴¹⁾を考察する。

本件は、功績倍率法及び一年当たり平均額法を併用して更正処分を適法とした事例であり、複数の算定方法を検討した上で適正な役員退職給与額の認定を行っている点、類似法人の選定基準及び類似法人の選定における合理性についても詳細に判示されている点において意義のある判決であると考えられる。

【事実の概要】

X社(原告・控訴人)は昭和一四年五月に設立された工作機械の製造・販売を業とする株式会社である。取締役Aは法人設立と同時にX社の代表取締役就任し、昭和五一年五月にその取締役会長となった。X社は昭和五六年三月一八日の臨時株主総会で取締役Aの辞任を承認し、取締役Aに対し退職金六億四八七万円の支給を決定し支給し、その年度に損金経理して申告した。この申告に対して課税庁(被告・被控訴人)は昭和五九年一月三〇日に、過大な役員退職給与として四億二、五二三万六、〇〇〇円を否認した。X社はこれを不服として異議申立て及び審査請求を経て訴訟に及んだ。

【被告の主張】

役員退職給与の算定方法として、平均功績倍率法と一年当たり平均額法は法人税法施行令第七二条の趣旨に合致する合理的なものである。

被告は、原告の類似法人の抽出基準として以下の七つを設けて調査・選定した。

①業種目が日本標準産業分類(昭和五一年改訂・行政管理庁編)における大分類―製造業、中分類―金属製品製造業又は一般機械器具製造業に該当し、役員退職給与の支給があること

②事業規模が、取締役Aの退職した本件事業年度を含む前三事業年度分の原告の売上金額、総資産価額、純資産価額及び所得金額からみて、同程度であること

③退職役員の退職直前の地位が、代表取締役又は取締役会長であり、かつ、会社創立者又はこれに準ずる者である

こと

④退職役員はその会社の役員として従事していた期間が、取締役Aのそれに近いものであること

⑤退職理由が、高齢によるもの又はこれに準ずるものであること

⑥退職時期が、取締役Aのそれに近いものであること

⑦青色申告書を提出することについて承認を受けており、かつ現在不服申立て又は係争中でないこと

被告は、まず上記基準に基づき原告の所在地である笠岡市並びにその経済圏を一にし又はこれに準ずる岡山市、倉敷市及び福山市を所轄する各税務署において、類似法人を選定するために抽出調査を行った。しかし、近隣の税務署管内において該当する法人がなかったため、全国から抽出したところ四社が該当した。

原告及び本件類似法人における取締役A及び当該退職役員の最終報酬月額、退職給与の額及び勤続年数一年当たり退職給与の額は、別表三「類似法人の業種、事業規模及び退職給与の支給状況表」記載のとおりである。すなわち、同表によれば、取締役Aの最終報酬月額は七〇万円、勤続年数は四一・九（四一年一二月）、当該退職役員らの平均功績倍率は三・四であるから、平均功績倍率法によって取締役Aに対する適正な退職給与の額を計算すると九、九七二万二、〇〇〇円となる（七〇万×四一・九×三・四）。また当該退職役員らの勤続年数一年当たり平均額法により取締役Aの退職給与の額を計算すると一億一、七二七万八、一〇〇円となる（二七九万九、〇〇〇×四一・九）。これは、本件更正処分において損金算入を認めたと一億七、九六三万四、〇〇〇円の範囲内であるから、本件更正処分は適法である。

【原告の主張】

役員退職給与の適正額の算定方法として平均功績倍率法と一年当たり平均額法は法人税法施行令第七二条に照らしても合理的であるとはいえない。役員報酬は役員会社に対する寄与貢献の対価であり、役員退職給与はその対価を在職中に受け取らず、会社に留保されていた部分を退職に当たって受け取るものである。そのため当該役員会社に対する具体的な貢献度を無視し、形式的な計数計算により役員退職給与を算定するのは不合理である。

また、原告は、単なる金属製品製造業ではなく、原告の製品は高度な技術を要する数値制御及び複合工作機械であり、精密機械としての側面をも有しているので、これを原告の類似法人の選定基準として掲げるのは不合理である。

取締役Aの昭和四九年度の報酬月額は七三万円であったのに、その後、取締役A自らの意思により、これを減額し、ようやく昭和五五年四月にいたってこれに近い水準にまで回復していること、取締役Aは原告の最高首脳として会社の針路を決め、これを指導するなどその任務に精励したこと、取締役Aの決定した右基本方針下に原告の研究、開発経営に当たってきたに過ぎない原告の代表取締役Bの昭和五六年度における報酬月額が一八〇万円であったこと等の事情からすれば、取締役Aの報酬月額としては、二五〇万円以上が相当な額であったことは明らかである。

【判決要旨】

法人税法第三六条及び法人税法施行令第七二条の各規定の趣旨は、役員に対する退職給与が利益処分の性格を持つことが多いため、一定の基準以下の部分は必要経費としてその損金算入を認めるが、一定の基準を超える部分は利益処分としてその損金算入を認めないというところにあると解される。

（株）政経研究所が、昭和五八年一月現在で証券取引所に上場、非上場の会社合計約二、〇〇〇社を対象にアンケート又は直接取材により調査を行い、二〇二社（うち非上場一三三社）の回答を得た。それによると、右一三三社の半数近くが当該退職役員の最終報酬月額を基準に退職給与額を算定しており、さらに、そのうち三一社（五一・五％）が最終報酬月額と役員在任通算年数の積に一定の数値を乗じて退職給与額を算出する方式をとっていることが認められるのであるから、退職給与額の相当性を判断するについて、原告と同業種、類似規模の法人を抽出し、その功績倍率を基準とする平均功績倍率法は、前記法令の規定の趣旨に合致し、合理性があるといふべきである。また、右に判示したところによれば、右類似法人における退職役員の勤続年数一年当たりの平均給与の額に当該役員勤続年数を乗じて相当な退職給与の額を算出する方式である一年当たり平均額法についても、合理的な算式であるといわなければならない。

原告は、原告が単なる金属製品製造業ではないため、これを類似法人の選定基準として掲げるのは不合理である旨主張する。しかし、同基準は、公的機関（行政管理庁）が設定した標準的な産業の分類に基づいているものであるし、たとえ原告主張のとおり、原告の製品が高度な技術を要する数値制御、複合工作機械であり、精密機械としての側面をも有するものであるとしても、そのような事情が退職役員の退職給与の額に影響を及ぼすものであることを認めるに足りる証拠はないから、原告との類似性の判定のため、金属製品製造業又は一般機械器具製造業に該当することを掲げることは適切であるといふべきであり、原告の主張は採用できない。

被告の類似法人として抽出した四社については、事業の類似性、規模の類似性等からみて、合理性を有するものと認められる。この類似法人四社と原告の各数値に基づいて取締役Aに対する退職給与の適正な額を算定すると以下の

とおりである。

①平均功績倍率法 九、九七二万二、〇〇〇円

「七〇万円（最終報酬月額）×四一・九年（勤続年数）×三・四（平均功績倍率）」

②一年当たり平均額法 一億一、七二七万八、〇〇〇円

「二七九万九、〇〇〇円（一年当たりの平均退職給与の額）×四一・九年（勤続年数）」

③最高功績倍率法 一億一、七三三万円

「七〇万円（最終報酬月額）×四一・九年（勤続年数）×四・〇（最高功績倍率）」

④最高の一年当たりの平均退職給与の額 一億六五一万六〇〇円

「三九七万四、〇〇〇円（最高の一年当たりの平均退職給与の額）×四一・九年（勤続年数）」

以上によれば、本件更正処分において取締役Aに対する適正な退職給与の額とされた金額は、平均功績倍率法及び一年当たり平均額法のいずれの算定の結果をも上回るばかりでなく、本件類似法人における最高の功績倍率及び最高の一年当たりの平均退職給与の額に基づく各計算結果をも上回っているのであるから、本件更正処分等は適法である。

【考察】

岡山地裁は、法人税法第三六条及び法人税法施行令第七二条の規定の趣旨について、「役員に対する退職給与が利益処分の性格を持つことが多いため、一定の基準以下の部分は必要経費としてその損金算入を認めるが、一定の基準を超える部分は利益処分としてその損金算入を認めない」ところにあると解される。」と判示した。また、不相当に

高額な役員退職金の算定に用いられる平均功績倍率法及び一年当たり平均額法の合理性について、(株)政経研究所における実態調査の結果に基づき論拠を明らかにし、平均功績倍率法、一年当たり平均額法、最高功績倍率法、最高の一年当たり平均退職給与の額をそれぞれ算定した上で本件更正処分等が適法であると判示した。この判決はその理由が明確であり、支持できるものである。

本件においては、原告の業種分類が一つの争点となっている。原告は、原告が単なる金属製品製造業ではないと主張した。これに対して岡山地裁は、課税庁が比較法人の抽出基準とした「業種目が日本標準産業分類における大分類—製造業、中分類—金属製品製造業又は一般機械器具製造業に該当するもの」という基準は、「公的機関（行政管理庁）が設定した標準的な産業の分類に基づいているものであること」、「原告の製品が高度な技術を要する数値制御、複合工作機械であり、精密機械としての側面をも有するものであるとしても、そのような事情が退職役員の退職給与の額に影響を及ぼすものであることを認めるに足りる証拠はない」との理由で原告の主張は採用できなしいとした。この後者の「そのような事情が退職役員の退職給与の額に影響を及ぼすものであることを認めるに足りる証拠はない」との判決理由は注視すべき事項であると思われる。これは納税者自身により、その証拠を主張すべきであると解することができるものである。つまり納税者が自身の支給する役員退職給与が適正であるとの判断を得るためには、その算定根拠を、客観的事実をもとに主張することが必要であるといえる。

第三節 役員退職給与における問題点

法人税法第三四条には、「不相当に高額」という不確定概念が存在する。不確定概念が用いられている法律の解釈は、その解釈を行う人たちの思想、心構え、考え方、方法などの相違によって複数存在する可能性があるものである。しかし、わが国の法人税では申告納税制度が採用されており、納税者は租税法主義のもと、自己の解釈、適用により納税義務を確定し、申告を行うことが要請されている。

条文に不確定概念が存在しても、実務上その解釈が一意に決定するものであれば問題とはならない。しかし、役員退職給与の算定には、平均功績倍率法、最高功績倍率法、一年当たり平均額法等、複数の方法が存在し、算定に必要な同業種類似法人の情報については、具体的な数値は課税庁のみが知りうる状況にある。

このような状況のもとで、納税者はどのようにして役員退職給与の適正額を算定すべきであろうか。札幌地裁平成一一年一二月一〇日判決は、「平均功績倍率法は、当該退職役員の当該法人に対する功績はその退職時の報酬に反映されていると考え、同種類似の法人の役員に対する退職給与の支給の状況を平均功績倍率として把握し、比較法人の平均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役員退職給与の適正額を算定する方法であり、適正に算出された平均功績倍率を用いる限り、その判断方法は客観的かつ合理的であり、法人税施行令第七二条の趣旨に最もよく合致する方法であるというべきである。」と判示しており、まず、平均功績倍率法により算定してみるべきであると考えられる。平均功績倍率法での算定には、同業種類似法人の功績倍率とともに「最終報酬月額」が必要である。この最終報酬月額は、役員賞与等を含まない役員報酬月額のことである。ところが、平成一八年度の法人税法改

正において、定期同額給与、事前確定届出給与、利益連動給与の損金算入が認められることとなった。これによって、定期同額給与のほかに、事前確定届出給与や利益連動給与を支給する法人については、最終報酬月額、つまり定期同額給与のみで計算すると不合理である場合が考えられる。このような場合には、最終報酬月額を算定に用いない一年当たり平均額法の方が合理性を有するといえるのではないだろうか。また、定期同額給与のみでなく、事前確定届出給与、利益連動給与を考慮した上で最終報酬月額を修正するという方法も必要であろう。⁽⁴²⁾

いずれにしても、役員報酬や役員退職給与に関する情報を収集し、その情報をもとに今後更に検討していくことが必要である。

おわりに

以上のように、本修士論文では、不確定概念が用いられている法人税法第三四二条二項の規定が、実務上、どのように適用、解釈されているか。役員退職給与の適正額がどのように算定されているかを、裁判例をもとに検討してきた。

不確定概念を用いることについて、名古屋高裁平成四年六月一八日判決⁽⁴³⁾は、「課税法律主義の原則は、国民の経済生活における法的安定性と予測可能性を保障するために、租税にかかわる法律の規定ができるだけの確かつ細部にわたって定められていることを要求するものではあるけれども、他面租税は、複雑多様な経済事情に対応して的確に課税の目的を果たすこと等の要請にも応じなければならぬから、租税法規が租税法律主義の原則に背馳するか否かの判断・解釈はこれら異なる二つの要請をふまえて総合的にされなければならない。したがって、当該租税法規が単に

抽象的であるとか、細部まで定められていないというだけでただちに租税法主義に反するということはできず、右のような判断の原則に則り当該法規の目的とするところを合理的に解釈し、その法規が課税の根拠・要件を規定したものとして一般的に是認できるものであれば、当該租税法規は租税法主義に反しないものというべきである」と判示し、その必要性を認めている。

租税法は、複雑多様な経済事情に対応して的確に課税するという目的を有するものであり、全ての租税法規を個別具体的に規定することは難しいと思われる。しかし、実務上、適正な運用が困難な場合には、何らかの整備が必要ではないだろうか。この役員退職給与規定については、第一章で述べたように、昭和三四年に法人税法施行規則に規定され、幾度の改正を経て現在に至るものであるが、今なお、争訟となっている事柄である。不確定概念を用いた規定に対して増田英敏氏は、「経済取引は時代の進展とともに急速に変動していくために、課税要件法である個別税法規定が、現実の経済取引に対応できない事態を常に招く。変貌する経済取引の実態と個別税法規定との乖離現象が生じるのである。この両者の乖離を補充するためには、次の二種の方法が考えられる。その第一は、迅速な法整備によりその乖離を埋め合わせる方法である。第二は、現行規定の解釈の適正な展開により法の欠缺を補う方法である。経済取引の急速な変貌に対応して、タイムラグ無しに適正に法整備を行うことは、実際には不可能である。そこで、第二の方法が現実的には有効な方法とされるであろう。」⁽⁴⁴⁾と述べている。

役員退職給与の算定方法は複数存在し、その支給額、支給方法は企業により様々である。武田昌輔氏は、「これらの適正退職金の判定基準については、課税当局のみが実例を収集することができるという点には問題が存する。つまり、納税者ではこのようなデータの収集はまず不可能だからである。」⁽⁴⁵⁾と述べている。課税庁は、以前から役員退職給与に

ついて、同規模、同業種の他社と比較して、適正かどうかチェックしていると言われている⁽⁴⁶⁾。この問題の解決方法の一つとして、過大な役員退職給与の判定を事前照会に対する文書回答の対象とすることがあげられる。しかし、問題となる場合の多くが同族会社におけるものであることを考えられると、「その内容を公表することにより、同様の取引等を行う他の納税者に対しても国税に関する法令の適用等について予測可能性を与える⁽⁴⁷⁾」という事前照会の趣旨に合致しないのではないかと考えられる。この問題の解決には、課税庁がなんらかの形で役員退職給与に関する情報を公開することが望ましいのではないだろうか。例えば、法人が役員退職給与の適正額の判断をするうえでの参考（基準）として、支給額のガイドラインを示す⁽⁴⁸⁾ことができれば、納税者は役員退職給与の支給における一つの指標とすることができる。

納税者と課税庁が同等の情報をもとに租税法規の解釈をすることができれば、不確定概念が存在しても、多くの争訟が避けられ、適正な租税行政が成立するのではないだろうか。

(別表1) 類似法人四社の役員退職給与の支給状況等

法人名	業種	売上金額	所得金額	功績倍率
A社	食料品製造	326.4	56.0	3.9
B社	〃	17.8	7.4	4.5
C社	〃	11.0	0.5	3.5
D社	〃	28.3	3.8	3.6
本件原告	〃	100.0	100	8.3

(別表2) 比較法人の役員退職金支給状況一覧表

比較法人		業種	3事業年度の平均				資本金	退職原因	退職年月	役員在籍年数	最終報酬月額	退職給与の額	功績倍率	一年当たり退職給与額
署名	対象者		売上金額	所得金額	総資産価額	純資産価額								
名寄	A社	食品加工	百万円 674	百万円 19	百万円 393	百万円 92	千円 5,000	業務外死亡	H4.3	年 20	千円 250	千円 7,600	倍 1.5	千円 380
稚内	B社	水産加工	1,184	10	614	78	48,000	業務外死亡	H4.3	17	800	38,400	2.8	2,259
苫小牧	C社	菓子製造	3,016	20	1,459	293	48,750	業務外死亡	H5.2	18	1,100	30,000	1.5	1,667
紋別	D社	水産加工	5,599	211	1,624	806	12,000	業務外死亡	H4.10	16	1,500	115,000	4.8	7,188
帯広	E社	乾麺製造	749	25	389	171	13,000	業務外死亡	H4.7	39	400	30,000	1.9	769
根室	F社	水産加工	4,554	66	2,279	51	25,000	業務外死亡	H3.1	26	1,300	91,000	2.7	3,500
根室	G社	水産加工	2,117	24	466	92	5,000	死亡外	H3.3	18	650	38,000	3.2	2,111
合計	7件		17,893	375	7,224	1,583	156,750			154	6,000	350,000	18.4	17,874
平均	1件 当たり		2,556	54	1,032	226	22,393			22	857	50,000	2.6	2,553
原告	菓子製造		6,088	378	4,193	393	75,000	死亡外	H5.1	24	1,500	300,000	8.3	12,500

(別表3) 類似法人の業種、事業規模及び汚職給与の支給状況表

法人名	原告を100とした場合の退職事業年度 以前3年間の類似法人の事業規模の指数					退職事情	退職時期	勤続年数	① 最終報酬 月額	② 退職給与 の額	③ 一年当たり 退職給与額	④ 功績倍率	
	売上金額	総資産価額	純資産価額	所得金額	指数合計								
類似法人	A社	72	57	82	37	248	定年	S55.3	年 30.2	千円 1,000	千円 120,000	千円 3,974	4.0
	B社	57	55	26	8	146	任期满了	S56.4	30.0	697	83,000	2,767	4.0
	C社	116	112	197	75	500	定年	S56.2	35.8	1,325	82,205	2,297	1.8
	D社	98	86	218	95	497	任期满了	S56.7	36.3	600	78,300	2,158	3.6
	平均	86	78	131	54	348	—	—	33.1	905	90,877	2,799	3.4
原告	100	100	100	100	400	高齢	S56.3	41.0	700	604,870	14,437	20.7	

(注) 1④一年当たり退職給与額は、「③退職給与の額÷①勤続年数=④一年当たり退職給与額」の算式によって計算したものである。

2⑤功績倍率は、「③退職給与の額÷(②最終月報酬×①勤続年数)=⑤功績倍率」の算式によって計算したものである。

（注）

- （1） 法人税法第二条一五、法人税法施行令第七条。
- （2） 法人が使用人に対して支給する給与は、人件費として、原則すべて損金に算入される。例外として、法人税法第三六条（過大な使用人給与の損金不算入）がある。
- （3） 会社法第三三〇条、第三五五条、及び第三六一一条。
- （4） 法人税法施行令第七二条の三。
- （5） 昭和三四年 法人税法施行規則第一〇条の三、五。
- （6） 平成一〇年 法人税法第三六条の二、第三六条の三。
- （7） 武田昌輔編著『DHCコンメンタール法人税法』第一法規、二一六三の九。また役員退職金の法的性質については、大賀祥充著「会社役員退職慰労金の法理」、『広島修道大学研究叢書 第五〇号』を参照。
- （8） 明治三二年法律第一七号所得税法 第五条「左ニ掲クル所得ニハ所得税ヲカセス」、第七項「此ノ法律ニ依リ所得税ヲ課セラレタル法人ヨリ受クル配当金及割賦賞与金」。
- （9） 東京国税局『詳解 法人税法』学陽書房 八頁。
- （10） 所得税法第七三条「保全会社ノ不当ナル留保ヲ否認シテ配当金トミナシ又ハ会社ノ行為ヲ否認シ得ルコトトス」勝正憲著『日本税制改革史』千倉書房 二四七頁。
- （11） 吉国二郎総監修『戦後法人税制史』税務研究会 一三頁。
- （12） 法人各税の取扱「九二 法人が利益処分ヲ以テ役員又ハ使用人ニ支給シタル賞与ハ如何ナル場合ニ於テモ之ヲ損金ニ算入セズ」。
- （13） 法人各税の取扱「九六 法人が交際費、機密費等ノ名義ヲ以テ役員又ハ使用人ニ支給シタル金銭ニシテ其ノ費途ノ明カナラザルモノハ当該役員又ハ使用人ニ対スル賞与ト認ム」。
- （14） 法人税法基本通達（直法一〇〇）「二六二 法人がその役員に対し支給した賞与は、これを損金として計算した場合であつても、すべて益金処分の賞与とする。」。
- （15） 昭和二五年の商法改正により、取締役会及び代表取締役の制度が設けられたことで、一般の取締役が使用人としての職務を

兼ねることができるようになり、使用人兼務役員が多数生ずるようになった。そこで、使用人としての実質を考慮して使用人分賞与を損金に算入することとしたところ、当初予定していなかった非同族会社にも使用人兼務役員があり得ることとなり、この規定が拡大解釈されて、社長でも使用人業務の兼務があり得るといふ議論があり、訴訟が数多く生じた。吉国二郎総監修前掲書 二六七頁。

(16) 法人税法施行規則第一〇条の三、四、五。

(17) 役員退職給与金に対する取扱いは、役員報酬及び役員賞与についての課税上の取扱いを明確化したことに伴い、明確にされた。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、役員報酬※に準ずる取扱いをすることとしている。すなわち、相当な金額のみを損金に算入し、不相当に高額である場合の高額な部分の金額は、これを損金に算入しないのである。

※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ものである。しかし、それが完全な損金性を有するために役員退職給与に対する対価として相当な額であることが必要である。要するに、課税上の立場からは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、その高額部分の金額は損金に算入しないことを明らかにしたのである。

吉国二郎総監修 前掲書 二七〇頁。

(18) 戸島利夫・辻敢・堀越薫著『税法・会社法からみた役員給与』税務研究会出版局 四頁。

(19) 平成一〇年 法人税法第三六条の二、法人税法第三六条の三。

(20) 「改正税法のすべて(平成一〇年度版)」大蔵財務協会 三〇四頁。

(21) 第一五四回国会法務委員会第九号(平成一四年四月一二日) 森山法務大臣答弁参照。

(22) 商法第二六九条が改正され、「報酬中額が確定セザルモノニ付テハ其ノ具体的ナル算定ノ方法」と業績連動型給与が役員報酬に含まれることとなった。また、商法特例法第二一条の三二には、「委員会等設置会社にあつては、利益の処分として、取締役又は執行役に対する金銭の分配をすることができない。」と規定された。

(23) 役員賞与を発生した会計期間の費用として処理することとした理由として、役員賞与と役員報酬の類似性、役員賞与と役員報酬の支給手続が会社法上、同じ条文で示されていることがあげられている。「企業会計基準第四号 役員賞与に関する会計基

準」企業会計基準委員会。

- (24) 「あるべき税制構築に向けた基本方針」税制調査会 平成一四年六月。
- (25) 法人税法第三五条。特殊支配同族会社(いわゆる一人会社)においては、①業務主宰役員(オーナー)が自らへの役員給与を法人段階で経費として計上し損金の額に算入する一方で、②その役員給与について個人段階で給与所得控除を受けることが可能となっている。そのため、業務主宰役員への役員給与について、その給与所得控除に相当する部分について損金算入を原則として制限することとしたものである。武田昌輔編著 前掲書 一二七一の二三。
- (26) 静岡地判昭和六三年九月三〇日、「税務訴訟資料」一六五号 国税庁 九六二頁。
- (27) 藤曲武美著「第八章 役員退職給与」藤曲武美・古矢文子、『役員給与税制の実務』(株)中央経済社 一七六頁。
- (28) 山本守之著『体系法人税法「平成二〇年度版」』税務経理協会 七三五頁。
- (29) 法人税法施行令第六九条第一項。
- (30) 法人税法施行令第六九条第二項。
- (31) 時村治・品川芳宣著『役員報酬と法律の実務「改訂版」』商事法務研究会 三二五頁。
- (32) 「税務訴訟資料」六二二号 国税庁 一〇〇二頁。
- (33) 日本法データベース LexisNexis JP 平成二一年一月五日。
- (34) 東京地裁昭和四六年六月二九日判決(「税務訴訟資料(以下「税資」とする)」六二二号、国税庁、一〇〇二頁)、同二審東京高裁昭和四九年一月三二日判決(「税資」七四号、二九三頁)、同最高裁昭和五〇年二月二五日判決(「税資」八〇号、二五九頁)、東京地裁昭和四九年一月一六日判決(「税資」七七号、六七五頁)、同二審東京高裁昭和五一年九月二九日判決(「税資」八九号、七七七頁)、札幌地裁昭和五八年五月二七日判決(「行政事件裁判例集」三四卷五号九三〇頁)、静岡地裁昭和六三年九月三〇日判決(「税資」一六五号、九六二頁)、同二審東京高裁平成元年一月二三日判決(「税資」一六九号、五頁)、岐阜地裁平成二年一月二六日判決(「税資」一八一号、一一〇四頁)、同二審名古屋高裁平成四年六月一八日判決(「税資」一八九号、七二七頁)、高松高裁平成五年六月二九日判決(「税資」一九五号、七〇九頁)、札幌地裁平成二一年一月一〇日判決(「税資」二四五号、七〇三頁)、同二審札幌高裁平成二二年九月二七日判決(「税資」二四八号、八五〇頁)、大分地裁平成二二年二月二六日判決。

- (35) 「税務訴訟資料」二四五号 国税庁 七〇三頁。
- (36) 「行政事件判例集」三一巻五号 一一九四頁。
- (37) 国税不服審判所 昭和六一年九月一日裁決〔裁決事例集〕三二巻、一三三二頁。
- (38) 「行政事件判例集」三四巻五号 九三〇頁。
- (39) 「税務上の取り扱いに関する事前照会に対する文書回答について(事務運営指針)」、国税局、平成一四年六月二八日。〈文書回答の対象とならない事前照会の例〉として、①法人税法上の役員の大報酬の判定に関する照会②個々の相続財産の評価に関する照会があげられている。
- (40) 「税務訴訟資料」二四五号 国税庁 七〇三頁。同二審札幌高裁 平成一二年九月二七日判決〔「税務訴訟資料」二四八号 国税庁 八五〇頁。〕は、第一審判決を支持し、控訴棄却。
- (41) 「税務訴訟資料」一七三二号 国税庁 四三三二頁。同二審広島高裁岡山支部 平成四年三月二二日判決〔「税務訴訟資料」一八八号 国税庁 一一二八頁。〕は、第一審判決を支持し、控訴棄却。
- (42) 年間の役員報酬を定期同額給与と事前確定届出給与で支給することとしている会社の場合は、功績倍率法の最終報酬月額も単純に定期同額給与だけで計算するのは不合理であると考えられる。功績倍率法の最終報酬月額は、「役員在職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もの」ということからすれば、定期同額給与と事前確定届出給与を合わせた金額より最終報酬月額を算定することが合理的であるように思われる。藤曲武美著「第八章 役員退職給与」藤曲武美・古矢文子前掲書 一七七頁。
- (43) 「税務訴訟資料」一八九号 国税庁 七二七頁。
- (44) 増田英敏『租税法』成文堂 四頁。
- (45) 武田昌輔著「役員退職給与金の相当性」『別冊ジュリスト租税判例百選「第三版」』有斐閣 八六頁。
- (46) 国税庁では三〇日までに、「適正基準を越す分は税務処理上認めず、法人税の対象とする」よう全国の国税局に支持した。過大かどうかの判断基準として、勤続年数に応じた報酬額と、実際に支給した退職金の比率、いわゆる「功績倍率」の概念を探り、同規模、同業種の他社と比較して、適正かどうかチェックする方針。日本経済新聞 昭和五七年五月三十一日。
- (47) 「事前照会に対する文書回答の事務処理手続きについて(事務運営指針) 平成二〇年三月七日 国税庁。

(48) 海野安美著「役員退職金の過大認定」『税理第二七卷九号』ぎょうせい 四八頁。