

不相当に高額な役員退職給与に関する一考察

—平均功績倍率法に代わる合理的な算定方法の提言を中心として—

木津 憲亮

【論文要旨】

不相当に高額な役員退職給与に関する一考察 —平均功績倍率法に代わる合理的な算定方法の提言を中心として—

木津 憲亮

我が国では、中小企業経営者の高齢化が進み、事業承継が喫緊の課題となっている。そのため、税制面から円滑な事業承継を促すための制度が設けられ、かつ、その制度をより利用しやすいものにするための改正が行われてきた。今後は、こういった制度の活用により事業承継が進むものと予想される。そして、その際には、経営を退く役員へ退職給与が支給され、特に業績のよい会社については、その支給額が大きくなることが考えられる。

このような背景のもと、事業承継が進むにつれて納税者と課税庁との間で、役員退職給与の支給額をめぐる係争が増加するものと予想される。したがって、役員退職給与の適正な支給額についての判断が、より重要なものと位置づけられるのである。

もともと、従前から、役員に支給された退職給与について、その額が不相当に高額か否かということを争点とした訴訟がしばしば提起されており、役員退職給与の支給額をめぐる問題は、けして最近になって浮上したわけではない。にもかかわらず、いまだに根本的な解決方法が見出されていない。その原因としては、法令の規定上の問題もさることながら、多くの裁判では、支給された役員退職給与の額が不相当に高額であるか否かを判断するための方法として、平均功績倍率法が最も合理的であるとの判示を繰り返すばかりで、平均功績倍率法の欠点から目を背けていることがあげられる。

思うに、平均功績倍率法の欠点のうち、最も問題なのは、功績倍率を求めるためのデータが公表されていないことである。これについては、従前より実務家を中心に多くの者から問題視されている。必要なデータが公表されていないため、納税者が平均功績倍率法を用いて適正な役員退職給与を計算することは、困難である。そして、そのことが、租税法主義の機能としての法的安定性及び予測可能性を損なう状態を生んでいるのである。このような欠点のある平均功績倍率法を最も合理的な方法とするのには疑問を感じざるを得ず、そこに本論文の問題意識が存在する。

本論文は、データが公表されるべきことは非常に重要な論点であるが、公表されただけでは、すべての問題が解決されるわけではないという視点から、次の二つの方法による段階的な解決を提言した。

第一段階の方法は、役員退職給与の支給額をめぐる係争を減少させることを目的とし、

平均功績倍率法に代わる合理的な算定方法を設けることを提言した。この算定方法は、取引相場のない株式の評価方法を応用して考案したものであり、算出された役員退職給与の支給額は、退職役員の子会社に対する功績が反映され、かつ、一定の客観性をもったものになる。また、この方法が法律に定められることによって、予測可能性と法的安定性が確保されるため、平均功績倍率法の最大の欠点を補うことができる。

ただし、株価に反映されにくい定性的な貢献を加味して役員退職給与を支給する場合には、第一の方法によっても、なお係争に至る場合が考えられる。そこで、第二段階の方法として、「和解・合意」の制度導入を提言した。これにより、もし係争に至った場合においても、より迅速に、かつ、少ない経済的負担での解決をみることができ得る。

もちろん、我が国では合法性の原則を理由として、租税裁判に「和解・合意」の制度を導入することに否定的な意見が多いことは承知している。しかし、ドイツの財政裁判所の取り組みのように、事実認定についての「和解・合意」であれば、合法性の原則に反しない運用が可能であろうと思われる。

加えて、迅速、かつ、少ない経済的負担での解決を重視するならば、税務に関する ADR の設置を検討することもひとつの方法であることを提言した。

目次	
はじめに	1 -
第1章 役員退職給与に係る規定の沿革	3 -
第1節 退職金制度の歴史	4 -
1 退職金制度の始まり	4 -
(1) 封建時代の退職金制度	4 -
(2) 資本主義初期からの退職金制度の変遷	4 -
2 退職所得が課税されるに至った経緯	5 -
(1) 課税されていなかった退職金	5 -
(2) 課税の対象とされた退職金	5 -
(3) 課税の対象とされることとなった背景	5 -
(4) その後の改正における控除額の拡大	6 -
(5) 特定役員退職手当等課税制度	6 -
第2節 法人税法における役員退職給与の損金不算入制限の変遷	7 -
1 会社経理統制令による規制	7 -
(1) 国家により初めて定められた役員退職給与に対する規制	7 -
(2) 統制令による規制の概要	7 -
(3) 主務大臣の許可方針	8 -
2 法人税法による規制	9 -
(1) 明治、大正時代	9 -
(2) 昭和2年「取扱通牒」による定め	9 -
(3) 昭和20年「法人各税の取扱」による定め	10 -
(4) 昭和25年「法人税法基本通達」による定め	10 -
(5) 昭和34年「法人税法施行規則」による定め	10 -
① 法人税法施行規則による定め	10 -
② 施行規則第10条の5は同族会社のみを対象とする規定か否か	11 -
③ 施行規則第10条の5が定められた理由	12 -
(6) 昭和40年法人税法の全文改正	12 -
① 本法へ取り込まれた法人税法施行規則10条の5	12 -
② 昭和40年全文改正による旧法における欠陥の是正	13 -

③	役員の範囲の拡大	- 14 -
(7)	平成 18 年法人税法改正	- 14 -
①	一括りにされた役員報酬、役員賞与、役員退職給与	- 14 -
②	役員退職給与についての改正内容	- 14 -
③	会社法の影響	- 15 -
第 3 節	訴訟等で功績倍率法が採用されるに至った経緯	- 15 -
1	昭和 57 年国税庁が作成した方法	- 15 -
2	政経研究所発行の書籍から考えられること	- 16 -
3	裁判例から考えられること	- 17 -
4	功績倍率法の起源	- 17 -
第 4 節	小括	- 18 -
第 2 章	役員退職給与を規制する規定に係る問題の所在	- 20 -
第 1 節	役員退職給与支給額の損金算入を規制する規定についての考察	- 20 -
1	不確定概念を用いることの是非	- 20 -
(1)	裁判、学説での一般的な考え方	- 20 -
①	概要	- 20 -
②	裁判例における考え方	- 21 -
③	学説における考え方	- 21 -
(2)	法人税法 34 条 2 項に不確定概念を用いることについて	- 22 -
①	裁判例の考え方の当てはめ	- 22 -
②	学説の考え方の当てはめ	- 23 -
2	委任立法の形式が採られていることの是非	- 23 -
(1)	租税法律主義の下での命令委任	- 23 -
①	命令委任は許されるか	- 23 -
②	委任の必要性	- 24 -
③	委任範囲の逸脱という問題	- 25 -
(2)	法人税法 34 条 2 項と同法施行令 70 条 2 号の関係性	- 25 -
①	委任する必要があるか否か	- 25 -
②	個別具体的な委任か、包括的な委任か	- 26 -
③	委任範囲を逸脱していないか否か	- 26 -

④	課税要件明確主義に反するか否か	- 27 -
第2節	役員退職給与の適正額の算出方法	- 27 -
1	算出方法の種類	- 27 -
(1)	功績倍率法	- 28 -
(2)	1年当たり平均額法	- 28 -
(3)	国家公務員の退職手当法に比準する方法	- 29 -
2	功績倍率法における各要素の論点	- 29 -
(1)	最終報酬月額	- 29 -
(2)	勤続年数	- 30 -
(3)	功績倍率	- 30 -
第3節	功績倍率法の問題点	- 31 -
1	「不相当に高額な部分の金額」の問題点	- 31 -
(1)	「不相当に高額な部分の金額」の解釈からの考察	- 31 -
①	単語の意味からの考察	- 31 -
②	東京地裁昭和46年6月29日判決からの考察	- 33 -
(2)	法人税法の規定から考える功績倍率法	- 34 -
①	法人税法22条と34条の関係性	- 34 -
②	功績倍率法は公正処理基準によるものか否か	- 35 -
③	不相当に高額な部分の金額と功績倍率との関係	- 35 -
2	様々な問題を孕む功績倍率	- 35 -
(1)	データ入手の観点からの問題点	- 35 -
①	課税庁と納税者が入手し得るデータ	- 35 -
②	情報公開法による開示請求の可能性	- 36 -
イ)	開示請求方法の概要	- 36 -
ロ)	功績倍率を算出するために必要な書類	- 36 -
ハ)	開示の可能性	- 37 -
③	法的安定性と予測可能性の阻害	- 39 -
(2)	類似法人の選択における問題	- 39 -
①	同種の事業について	- 39 -
②	事業規模の類似する法人について	- 39 -

③	抽出の判断により大きく変わる功績倍率	40
第4節	小括	40
第3章	裁判での取り扱い	42
第1節	札幌地裁平成11年12月10日判決（平成8年（行ウ）第20号）	43
1	事実の概要	43
2	争点	43
3	検討	43
(1)	旧法36条及び旧法令72条の合憲性	43
(2)	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是非	45
①	平均功績倍率法を用いる根拠	45
②	課税の公平と予測可能性の相克	46
(3)	本件更正処分において用いられた平均功績倍率の当否	47
①	更正処分時に仙台国税局管内において抽出された比較法人	47
②	訴訟が提起された後に札幌国税局管内で抽出された比較法人	48
(4)	代表取締役甲の功績について	51
第2節	東京地裁平成29年10月13日判決（平成27年（行ウ）第730号）	52
1	事実の概要	52
2	争点	52
3	検討	53
(1)	就業規則等に定められた規定により算定された役員退職給与	53
(2)	法人税法34条2項が租税法律主義に違反するか否か	53
(3)	平均功績倍率法の妥当性について	54
(4)	同業類似法人を抽出するために用いた抽出基準の合理性	55
①	抽出地域を経済事情が類似する地域に絞ることの是非	56
②	売上高倍半基準により抽出した点の是非	56
(5)	平均功績倍率法により算出された金額の相当性	57
4	平均功績倍率法を採用し続けることによる弊害の検証	59
(1)	E社の功績倍率を判定する場合	60
(2)	A社の功績倍率を判定する場合	60
(3)	修正後の原告の功績倍率を判定する場合	60

第3節	小括	61
第4章	平均功績倍率法に代わる合理的な算定方法の提言	63
第1節	平均功績倍率法に代わる新たな算定方法の必要性	63
1	平均功績倍率法の問題点の整理	63
2	新たな算定方法を制定する必要性	64
第2節	諸外国における役員報酬の相当性の判断についての検討	65
1	アメリカにおける過大役員報酬の制限規定	65
(1)	アメリカにおける役員報酬の考え方	65
(2)	合理性の判断基準	66
①	多要素テスト	66
②	独立投資家テスト	67
③	ゴールデン・パラシュート	67
(3)	データの公表	68
2	ドイツにおける過大役員報酬の制限規定	68
(1)	ドイツにおける役員報酬の考え方	68
(2)	合理性の判断基準	69
(3)	データの公表	69
3	我が国の制度に取り入れられるか否か	69
(1)	アメリカの判断基準等	69
(2)	ドイツの判断基準等	70
(3)	判断材料となるデータの公表についての考察	70
第3節	平均功績倍率法に代わる新たな算出方法の提言	71
1	第1節で整理した問題点を解消するための方法	71
2	役員の子会社に対する貢献をどう把握するか	72
(1)	貢献度の把握	72
①	実態を表さない最終報酬月額	72
②	株価に反映される貢献度	72
(2)	株価に反映されない定性的な要因	73
3	貢献度以外の問題の解決	73
(1)	取引相場のない株式の評価方法の応用	73

①	上場企業における退職金の適格性	- 73 -
②	同種事業・類似規模法人の抽出の一貫性	- 74 -
③	同種同規模法人の抽出数が僅少であることの解消	- 75 -
4	具体的な役員退職給与の適正額の算定方法	- 75 -
(1)	役員退職給与の適正額を合理的に算定するための算式	- 75 -
(2)	株価比準方式の計算例	- 76 -
①	前提条件	- 77 -
②	評価額の計算	- 77 -
③	役員退職給与の適正額の計算	- 78 -
(3)	懸念材料とその解消方法	- 78 -
第4節	「和解・合意」による租税紛争解決の提言	- 78 -
1	「和解・合意」制度の必要性	- 78 -
2	行政事件訴訟における和解の制度	- 78 -
(1)	否定の立場をとる学説	- 79 -
(2)	肯定の立場をとる学説	- 80 -
(3)	諸外国の税務訴訟における和解制度	- 81 -
①	アメリカの和解制度	- 81 -
②	ドイツの和解制度	- 82 -
3	和解制度の我が国への導入	- 83 -
(1)	和解制度導入の必要性	- 83 -
(2)	合法性の原則に反しない運用	- 84 -
(3)	国税不服審判所での話し合いによる和解	- 84 -
(4)	税務に関するADR設置の検討	- 85 -
第5節	小括	- 86 -
おわりに		- 87 -
【参考文献】		- 90 -

凡 例

1. 本論文は、平成 31 年 4 月 1 日現在の法令による。
2. 本論文において引用した法令、通達及び判例等の略語は、下記のとおりである。
なお、本論文中では原則として正式名称を用い、略語は主として本文括弧内及び脚注において使用している。

① 法令・通達

法法	法人税法
所法	所得税法
法令	法人税法施行令
法規	法人税法施行規則
法基通	法人税法基本通達
評基通	相続税財産評価に関する基本通達
民訴	民事訴訟法
行訴	行政事件訴訟法
情報公開法	行政機関の保有する情報の公開に関する法律
IRC	アメリカ内国歳入法典

② 裁判例・判例集

最高裁	最高裁判所
高裁	高等裁判所
地裁	地方裁判所
行集	行政事件裁判例集
行録	行政裁判所判決録
税資	税務訴訟資料

③ 法律雑誌・紀要等

税弘	税務弘報
税大論叢	税務大学校論叢
判時	判例時報
判タ	判例タイムズ
法時	法律時報
阪法	阪大法学
立命	立命館法学

はじめに

近年、我が国の中小企業においては、経営者の高齢化が進み、円滑な事業承継が喫緊の課題となっている。しかし、70代、80代の経営者について事業承継の準備が終わっている企業は半数以下であり、事業承継が円滑に進んでいるとは言い難い状況である¹。その原因としては、後継者難など様々なものが考えられる。なかでも、業績の良い企業については自社における株式の評価額が高額になるため、多額の贈与税又は相続税の負担が生じる場合が多く、事業承継が進まない大きな原因となっている。そのため、我が国では、かねてより税負担を軽減するために必要な税制措置が講じられてきたが、さらに事業承継を円滑に進めることを促すため、平成30年度の税制改正（平成30年3月31日法律第7号）により、相続税法において事業承継税制が拡充された。このように、国も中小企業の世代交代を後押ししており、今後においては、中小企業の事業承継に拍車がかかるものと思われる。

このような背景のもと、泡盛「残波」で知られる沖縄の比嘉酒造が役員へ支給した役員退職給与についての裁判²は、「残波事件」として一般紙にも取り上げられ³注目された。この比嘉酒造のように業績の良い企業については、これまで会社に貢献してきた役員が退職することに伴い、高額な役員退職給与を支給することが考えられるため、今後、事業承継が進むにつれて、納税者と課税庁との間で、役員退職給与の支給額をめぐる係争が増加するものと予想される。したがって、役員退職給与の適正な支給額についての判断が、より重要なものと位置づけられるのである。

もっとも、過去においても、役員へ支給される退職給与の支給額をめぐる納税者と課税庁との争いは後を絶たず、審査請求や訴訟（以下「訴訟等」という。）に発展する例が数多くあり、けして最近になって争点が浮上したわけではない。にもかかわらず、いまだに根本的な解決方法が見出されていないのである。その原因の一つは、法人税法施行令70条2号の規定の内容にあると考えられる。

法人税法34条2項において、退職した役員に支給する退職給与の額うち不相当に高額な部分の金額は損金の額に算入しない旨が定められており、不相当に高額であるかどうかの

¹ 中小企業庁、「事業承継に関する現状と課題について（平成28年11月28日）」7頁、経済産業省、<https://www.chusho.meti.go.jp/koukai/shingikai/kihonmondai/2016/download/161128kihonmondai03.pdf>、（最終閲覧日：2020年2月18日）。

² 東京地裁平成28年4月22日判決（平成25年（行ウ）第5号・税資266号-71（順号12849））。控訴審は、東京高裁平成29年2月23日判決（平成28年（行コ）第205号・税務訴訟資料267号-32（順号12981））、上告審は、最高裁判所（第一小法廷）平成30年1月25日判決（平成29年（行ツ）第208号、平成29年（行ヒ）第237号・TAINS 2888-2190 情報公開法第9条第1項による開示情報）。なお、退職給与については第一審の東京地裁のみで争われている。

³ 朝日新聞2014年11月2日朝刊29面、同2016年4月23日朝刊33面、同2018年1月27日朝刊33面。

判断は、法人税法施行令 70 条 2 号において、その役員が法人の業務に従事した期間、その退職の事情、その法人と同種の事業を営む法人でその事業規模が類似するものの役員に対する退職給与の支給の状況等に照らして勘案すると定められている。この法人税法施行令 70 条 2 号の内容は、不相当に高額である金額を判断する要素が挙げられており、一見すると、不相当に高額な部分の金額の判断基準が定められているように思える。

だが、「等に照らして」とあるように、実際は考慮要素が例示されているに過ぎず、挙げられている要素をどのように利用して不相当に高額である金額を判断するかという部分は、何ら明らかにされていない。そのため、不相当に高額な部分の金額の判断をめぐる係争が生ずるのである。

他方で、役員退職給与の適正額の算定方法として、近年の訴訟等においては、平均功績倍率法が最も合理的な方法として採用されている。しかし、この算定方法は、本法や施行令はおろか、基本通達⁴にさえ定められたものではなく、かつ、計算に必要なデータが公表されておらず、欠点が多い方法であると思われる。にもかかわらず、多くの裁判では、平均功績倍率法が最も合理的である旨の判示が繰り返されるばかりで、平均功績倍率法の欠点から目が背けられている。

こういった問題点により、役員退職給与の支給額の算定については十分な予測可能性が確保されておらず、法的安定性が損なわれている状況に置かれているのではないかとと思われる。そして、ここに本論文の問題意識が存在するのである。

本論文の目的は、役員退職給与の支給額について、不相当に高額な部分の金額は損金の額に算入しないとされる規定に関して争われた訴訟等において、役員退職給与の適正額を算定するにあたり、最も合理的な方法として採用されている平均功績倍率法の問題点を中心に考察し、その問題点の改善策を提言することにある。

本論文は、全 4 章で構成するものとする。

第 1 章では、所得税法と法人税法の双方から退職金制度の沿革を概観し、役員退職給与に関して、不相当に高額な部分の金額は損金の額に算入しないことと規定された経緯を明らかにする。また平均功績倍率法が訴訟等において最も合理的な方法として採用されるに至った経緯を確認する。これらのことから、現行の規定に潜む問題点の端緒をつかむ。

第 2 章では、法人税法 34 条 2 項及び法人税法施行令 70 条 2 号の規定に係る問題点を提

⁴ 平成 29 年 6 月 30 日付課法 2-17 により追加された法基通 9-2-27 の 2 に功績倍率法についての記述があるが、この通達は、功績倍率法に基づいて支給する退職給与は業績連動給与に該当しないことを示したものであり、功績倍率法をもって役員退職給与の適正額を計算すべしという旨のものではない。

起する。まず、「不相当に高額」という文言に着目し、法令が租税法律主義に反していないかという見地から問題点を確認する。さらには、適正な役員退職給与の計算方法として、訴訟等において採用されている方法にはどのようなものがあるのかを概観し、なかでも最も合理的な方法として採用されている平均功績倍率法の問題点を取り上げる。

第3章では、平均功績倍率法が合理的な方法であると判示された2件の裁判を検討する。具体的には、役員退職給与の支給額を規制する規定が租税法律主義に反していないか、平均功績倍率法を用いることについての当否、課税の公平と予測可能性の相克、及び、役員退職給与を支給した法人と比較するための同種同規模法人の抽出方法に関する問題点等を取り上げる。また、平均功績倍率法を採用し続けることにより生じる弊害についても検証することとする。

第4章では、適正な役員退職給与支給額の算定につき、予測可能性及び法的安定性が確保され、無用な争いを減少させることができる方法を提言する。まずは、3章までに取り上げた問題点を整理し、その改善の必要性を指摘する。次に、適正な役員退職給与の支給額を算定するために、平均功績倍率法の問題点を補う新たな算定方法を提言する。そのために、アメリカ及びドイツにおける役員報酬の制限的取扱いについて概観し、我が国の役員退職給与に応用できるかどうかを検討する。そのうえで、両国の制度をヒントに平均功績倍率法の欠点を補った新たな算出方法としてどのようなものが考えられるか、特に退職役員の会社に対する貢献度をいかにして把握し、かつ、退職給与の支給額に反映させるかを中心に検討するものとする。

さらには、提言した方法によってもなお争いに至った場合のために、「和解・合意」の制度を導入することを提言する。まずは、我が国では行政裁判において和解や合意は認められるか否かについての学説を整理する。次に、諸外国の税務訴訟において、和解や合意についてどのような制度が設けられているかを概観し、そのうえで、我が国において「和解・合意」の制度をいかに運用すべきかについて提言する。

以上により、役員退職金の支給額をめぐる争いを減少させ、また、争いに至った場合においても短期間、かつ、低コストで解決を図ることを可能ならしめる自説を示す。

第1章 役員退職給与に係る規定の沿革

第1章では、退職金制度の成り立ち及び役員退職給与に係る法人税法の規定の沿革を概観し、それに加えて、補足的に所得税法における退職所得の沿革を概観することにより、

役員退職給与に係る法人税法の規定が現行規定（法法 34 条 2 項及び法令 70 条 2 号）に至った経緯を確認する。また、適正な役員退職給与支給額の算定方法のひとつである平均功績倍率法が、訴訟等において最も合理的として採用されるに至った経緯を確認する。

以上により、現行の規定に潜む問題点の端緒をつかむことが本章の目的である。

第 1 節 退職金制度の歴史

1 退職金制度の始まり

(1) 封建時代の退職金制度

三井家の二代目である三井八郎右衛門高平により、享保 7 年（1722 年）に制定された三井家の家憲で、宗竺遺書と呼ばれるものがある。そこには使用人に対する退職手当についての記述がある⁵。その家憲で述べられている退職手当の考え方は、「封建時代の身分的労働関係における恩恵的功績報償たる＜暖簾分け＞の思想に通ずるもの⁶」であり、「元來退職手当の慣行は資本主義以前の傳統的労働関係に其端を發するもの⁷」のようである。

しかし、今日の退職金制度は、上記の退職金制度とは起源を異にしており、次に述べる資本主義初期の明治 20 年（1887 年）代における退職金制度が、その発端と考えられている。

(2) 資本主義初期からの退職金制度の変遷

明治 20 年代の退職金制度は、専ら従業員の退職を防止するための対策として用いられていた。当時は、急激な工業の発展により労働力不足が生じていたうえに、過酷な労働条件によって、職員の逃亡が相次いで起こっていた。そのため、労働力が移動することを防ぐ対策のひとつとして、足留金の性格を有する強制貯金が採用されていたのである⁸。この強制貯金の制度が、次第に、足留金的な労務対策のための制度から産業福利施設（社宅などの物的施設と企業年金などの金銭給付制度を総称して福利施設という。）としての退職金制度へと発展していった⁹。

その後、時代の要請により、その内容を規定化する方向をたどらざるを得なくなり、昭和 10 年（1935 年）に、退職積立金および退職手当法案が内務省社会局によって立案され、原案は大幅に修正されたものの、昭和 12 年（1937 年）1 月 1 日より施行の運びとなった¹⁰。

⁵ 松下傳吉『財閥三井の新研究』18 頁（中外産業調査會、1936）。

⁶ 藤林敬三編『退職金と年金制度』31 頁〔米沢信二〕（ダイヤモンド社、1956）。

⁷ 末広嚴太郎『法窓雜記』81 頁（日本評論社、1936）。

⁸ 藤林・前掲注 6・31 頁。

⁹ 藤林・前掲注 6・34 頁。

¹⁰ 藤林・前掲注 6・37 頁。なお、昭和 17 年（1942 年）に労働者年金保険法が施行され、同 19 年（1944 年）には厚生

上述のように、退職金制度は明治以後に制度化が進んでいったものの、明治20年（1887年）に制定された所得税法（明治20年3月23日勅令第5号。以下「明治20年所得税法」という。）では、退職金は課税の対象とされていなかった。

2 退職所得が課税されるに至った経緯

(1) 課税されていなかった退職金

明治20年所得税法では、退職所得は営利の事業に属さない一時の所得として、非課税とされていた。その理由としては、明治20年所得税法は、制限的所得概念である所得源泉説的な考え方に立脚していたため、「勤労、事業、資産から生ずる所得で継続的、反覆的に生ずる利得のみが課税所得とされ、一時的、偶発的、恩恵的な利得は課税所得から除かれていた¹¹」からであると考えられる。

(2) 課税の対象とされた退職金

退職金が課税対象とされたのは、昭和13年（1938年）の所得税法中改正法律（昭和13年3月31日法律第43号）においてである。

退職金に対する課税の議論は、昭和6年（1931年）4月16日に内閣に設置された税制整理準備委員会で、特別賞与、記念賞与に対する課税案とともに、その議題として取り上げられ¹²、5千円を超える退職手当に課税するという改正案を含む税制整理案要綱が同年12月8日に閣議決定された¹³。しかし、当時の内閣は増税に否定的であった¹⁴ため、改正案が議会に提出されることはなかった。

(3) 課税の対象とされることとなった背景

その後、昭和10年（1935年）に三井銀行が行った打切り支給の退職金に対する課税処分が新聞に掲載され¹⁵世間に知られることとなり、この事件は上記の所得税法の改正（法律43号）において、退職金が課税対象に含まれることとされるきっかけとなった¹⁶。

年金保険法と改称された。退職積立金および退職手当法は、この厚生年金保険法に吸収されるかたちで廃止に至った。

¹¹ 武田昌輔監修『DHC コメンタール所得税法』2282頁（第一法規、加除式）。

¹² 武田・前掲注11・2282頁。なお、引用元には、昭和6年4月18日に税制整理準備委員会が発足したとの記述があるが、昭和6年4月18日官報475頁を確認したところ、16日に設置した旨が記述されているため、本論文ではそれに従った。

¹³ 原文は、『行政財政税制整理調査要覧. 昭和6年』（内閣、1934）65頁を参照。

「四 特別賞與、記念賞與、退職手當、一時恩給等ニ對シ課税スルコト但シ退職手當及一時恩給ハ五千圓ヲ超ユル金額ニ對シテノミ課税スルコト」

¹⁴ 大蔵省大臣官房調査企画課編『昭和財政史談会記録 第三号 戦時税制回顧録』88頁（租税資料館、復刻版、2006）。

¹⁵ 東京朝日新聞 昭和11年6月30日11面。

¹⁶ 犬飼久美「退職金課税の起源と変遷」立命341号（2012）149頁。同論文には、この事件が、昭和13年改正において退職手当が課税対象に含まれるとされるきっかけとなったという事実を裏付けるものとして、昭和3年から昭和13年

また、当時は、役員の分掌変更の際に多額の退職金が支給されるようになったことで、その支給されたものが退職金と賞与のどちらに該当するかという判断をめぐる訴訟が複数提起されていた¹⁷。退職金と賞与のどちらに該当するかが問題になった理由としては、大正9年（1920年）7月の所得税法の改正（大正9年7月31日法律第11号）が挙げられる。この改正により、従来非課税とされていた利益割賦賞与金（利益から分配されるという形態の賞与）が課税対象に含まれることとなったため、その支給を節税策として利用することができなくなり、当時はまだ非課税だった退職金が、利益割賦賞与金の代替として利用されることが多くなったのである。

このように、昭和初期から、分掌変更に伴って支給された役員退職給与をめぐる争いが起こっていたが、現在においてもなお、多くの訴訟が提起されており¹⁸、この問題は未だ解決に至っていない。

（4） その後の改正における控除額の拡大

所得税法における退職所得に係る規定については、今日に至るまで数々の改正が行われている。主だったものとして、昭和34年（1959年）の改正（昭和34年3月31日法律第79号）では特別控除額が引き上げられ、従前より退職所得に対する税負担が軽減された。また、昭和49年（1974年）の改正（昭和49年3月30日法律第15号）では、老後における生活安定が配慮され、退職所得控除額が引き上げられた。さらに、昭和63年（1988年）の改正（昭和63年12月30日法律第109号）では、消費税導入を含む税制改革の一環として所得減税が行われ、その減税項目の一つとして退職所得控除額が引き上げられた。このように、所得税法における退職所得を計算するための控除額は拡大されていった。

（5） 特定役員退職手当等課税制度

平成24年度税制改正（平成24年3月31日法律第16号）において、特定役員退職手当等課税制度（所得税法30条2項かっこ書及び4項）が創設された。この規定は、退職所得の税負担が他の所得に比して軽いという特徴に着目して、一定の役員が退職金を税負担回

までの大蔵省主税局の税制に関する貴重な史料である「濱田徳海資料」の中に、「恩給一時金ノ名義ヲ以テ現職従業員ニ支給セラレタル給與ニ對スル第三所得税可否問題」と題して、三井銀行の退職金の打切り支給の事件に関する資料が入れられていることが紹介されている。

¹⁷ 役員退職給与として支給されたものが賞与と判断された行政裁判所の判決として、昭和13年10月18日第一部宣告（行録49輯11・12巻合輯763頁）、昭和13年12月27日第一部宣告（行録49輯11・12巻合輯848頁）、昭和14年2月28日第一部宣告（行録50輯2巻134頁）などがある。

¹⁸ 分掌変更に伴って支給された役員退職金をめぐる近年の裁判として、東京地裁平成20年6月27日判決（平成18年（行ウ）第466号・税資258号-119（順号10977））、京都地裁平成23年4月14日判決（平成20年（行ウ）第23号・税資261号-79（順号11669））、東京地裁平成29年1月12日判決（平成27年（行ウ）第204号・税資267号-3（順号12952））など。

避に利用するという事例が生じていることが問題視されていた¹⁹ことを是正するために設けられたものであり、平成 25 年（2013 年）1 月 1 日から施行され、現在に至っている。

第 2 節 法人税法における役員退職給与の損金不算入制限の変遷

1 会社経理統制令による規制

(1) 国家により初めて定められた役員退職給与に対する規制

昭和 14 年（1939 年）9 月に第二次世界大戦が勃発し、我が国においても既に日中戦争のまただ中で、時局はただならぬ状況にあった。昭和 15 年（1940 年）には法人税法（昭和 15 年 3 月 29 日法律第 25 号）が単独法として制定されたが、それとは別に、国家総動員法第 11 条に基づき、会社経理統制令（以下この節において「統制令」という。）及び銀行等資金運用令等が制定公布され、同年 10 月 20 日より施行された²⁰。

この統制令の適用対象となった法人は、資本金 20 万円以上の会社又は役員及び社員の合計数が常時 30 人以上の会社であり（統制令 7 条）、適用対象が一部の法人に限られたものであったが、国による役員退職給与に対する規制としては、初めてのものであったと思われる。

(2) 統制令による規制の概要

退職金については、「会社が退職シタル役員ニ對シ支給スル給与ヲ謂フ」（統制令 11 条 3 号）、役員については、「機関トシテ会社ノ業務ニ従事スル者」（統制令 8 条 1 項 1 号）、「顧問、相談役其ノ他名稱の如何ヲ問ハズ賞與ニ關シ会社ガ前號ニ該當スル者ニ準ジテ取扱フ者」（同条 1 項 2 号）と定義されていた。

また、役員退職給与に関しては、統制令の 14 条に次のように規定されていた。

第十四條 会社ハ退職シタル役員ニ對シ退職金ヲ支給セントスルトキハ主務大臣

ノ許可ヲ受クベシ但シ左ノ各號ノ一ニ該當スル場合ハ此ノ限ニ存ラズ

¹⁹ 平成 24 年税制改正大綱 6 項には、「一般的に、短期間勤務の結果支給される退職金については、退職所得控除により課税が生じることは少ないと考えられますが、2 分の 1 課税を前提に、短期間のみ在職することが当初から予定されている法人役員等が、給与の受取りを繰り延べて高額な退職金を受け取るにより、税負担を回避するといった事例が指摘されています。」と記述されている（税制調査会、「平成 24 年税制改正大綱」、http://warp.da.ndl.go.jp/info:ndl.jp/pid/9551815/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2012/231224taikou.pdf、（最終閲覧日：2020 年 2 月 18 日））。これは、平成 23 年度税制改正大綱 12 頁にも全く同じことが記述されており、制度創設が予定されていた（税制調査会、「平成 23 年税制改正大綱」、https://www.cao.go.jp/zei-cho/history/2009-2012/news/2010/_icsFiles/afielddfile/2010/12/25/221216taikou.pdf、（最終閲覧日：2020 年 2 月 18 日））。しかし、いわゆるねじれ国会により積み残された改正項目となっていたのである。

²⁰ 会社経理統制令の解説書によれば、会社経理統制令が施行された理由として、「我國は今や一大轉換期に際會し、國家總動員体制の全面的強化が一層痛感されるに至つたので」と記述されている（山一証券株式会社調査課『会社経理統制令の解説』（山一証券、1940）1 項）。

- 一 閣令ノ定ムル限度ヲ超エザル退職金ヲ支給セントスルトキ
- 二 閣令ノ定ムル所ニ依リ主務大臣ノ許可ヲ受ケタル準則ニ依リ退職金ヲ支給セントスルトキ

上記規定中の「閣令」とは、「会社経理統制令施行規則」を指しており、上記 14 条に関して、3 つの規定が置かれていた。そのうちの第 11 条は、主務大臣の許可を要しない退職金の支給金額を具体的な算式により定めており、その点が興味深いものとなっているため、条文を引用する。

第十一條 令第十四條第一號ノ限度ハ會社ガ退職金ヲ支給セントスル當該退職役員ニ對シ其ノ退職前一年間ニ支給シタル報酬金額ニ當該退職役員ノ在職年數（會社ガ當該退職役員ニ對シ退職金ヲ支給シタルコトアル場合ハ其ノ退職金支給後ニ於ケル在職年數）ノ二分ノ一ヲ乘ジテ得タル金額トス
前項ノ年數ハ曆ニ從ヒ之ヲ計算シ一年未滿ノ端數ヲ生ジタルトキハ之ヲ一年トス

つまり、「退職前 1 年間の報酬金額×役員在職年数×2 分の 1」の金額を超えない退職金を支給するときは許可を要しない、ということである。

税法に限らず、判断基準が明確に定められることにより、判断をめぐっての争いは少なくなる。判断基準が曖昧な役員退職給に係る現行の規定の改善を考えるうえで、数式により判断基準を明確に示している会社経理統制令施行規則 11 条は、参考になる部分があると思われる。

(3) 主務大臣の許可方針

上述のように、一定の金額を超える役員退職給与を支給しようとするときは、主務大臣の許可を受けなければならないものとされていた。その許可申請に対する主務大臣の許可方針については、「会社経理統制令要義²¹」中に記載されていた。

- ・役員退職金支給許可の方針（会社経理統制令要義 49 頁）

役員退職金の許可は会社の経理の状況、営業規模、従来の役員退職金支給の実績及退職役員の功績、在職年数等に照し相当と認められるものは許可する。

²¹ 大蔵財務協會広島支部が昭和 18 年 10 月に発行したもので、会社経理統制令の逐条解説のようなものであると思われる（国立国会図書館デジタルコレクションにて閲覧可、<http://dl.ndl.go.jp/info:ndl.jp/pid/1439157>（最終閲覧日：2020 年 2 月 18 日））。

- ・役員退職金準則許可の方針（会社経理統制令要義 50 頁）

準則は、会社の営業規模、事業種目、所在地域、営業成績、役員の在職年数、資格等を勘案し又当該会社に於ける従来 of 役員退職金に関する内規、従来 of 役員退職金支給の実績等を参酌し適當と認められるものは許可するのであるが、假へば「取締役會の決議に依る」と定むるが如き支給金額、割合等の不確定なるものは認められないし又此等の準則にして適正でないものは變更せしめることがある。

この 2 つの許可方針の内容は、現行の法人税法施行令 70 条 2 号に酷似しており、その原型となったものではないかと思われる。

2 法人税法による規制

(1) 明治、大正時代

我が国において、所得を課税の対象とした最初の税法は、明治 20 年所得税法（明治 20 年 3 月 23 日勅令第 5 号）である。ただし、制定当初、法人の所得は非課税とされていた。その後、明治 32 年（1899 年）の改正（明治 32 年 2 月 13 日法律第 17 号）により、法人の所得が課税対象とされたが、役員給与に関する規定は設けられていなかった。

また、同族会社の役員賞与以外の役員給与については、大正 12 年改正の所得税法（大正 12 年 3 月 27 日法律第 8 号）に創設された同族会社の行為計算否認規定（73 条の 2）により是正され得ることとなった。つまり、同族会社についてのみ、過大な役員報酬と過大な役員退職給与の支給に関して、是正の対象とされることとなったのである。

(2) 昭和 2 年「取扱通牒」による定め

昭和初期においては、通達として大蔵省主税局から「所得税法施行ニ関スル取扱方通牒主秘第 1 号」（昭和 2 年 1 月 6 日付）が発せられており、その通牒の四二には、「法人ガ其ノ役員又ハ使用人ニ対シ支給シタル解散手当金、退職慰勞金、創業功勞金ノ如キモノハ仮令法人カ益金処分トシテ計算シタル場合ニ於テモ之ヲ損金トシテ取扱フヘキトス」と定められていた²²。

²² 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（2005）188 頁。なお、「所得税法施行ニ関スル取扱方通牒 主秘第 1 号」（昭和 2 年 1 月 6 日）の原文は確認することができなかった。また、渡邊善藏氏は、「役員若しくは使用人に對して支給した解散手當、退職慰勞金、創業功勞金の如き一時的給與たることの明らかなものは整理の形式如何に拘はらず、これを法人の損金と認むべきである。」と解説されている（渡邊善藏『所得税法資本利子税法釋義』116 頁（自治館、1927）。

(3) 昭和 20 年「法人各税の取扱」による定め

昭和 15 年（1940 年）に法人税法（昭和 15 年 3 月 29 日法律 25 号）が単独法として制定された。この法人税法では、同族会社の行為計算否認規定（法法 28 条）は置かれたが、役員退職給与の規制に関する規定は設けられておらず、その取扱いについては、大正 12 年以後の対応と同様にされていた。

そして、申告納税制度が一部の会社に採用されたことに伴い、昭和 20 年 9 月に大蔵省主税局から「法人各税の取扱」が公表され²³、退職金については、九八から一〇四にその取扱いが定められていた²⁴。しかし、過大な役員報酬、過大な役員退職給与については全く触れられておらず、何ら規定は設けられていなかった。

(4) 昭和 25 年「法人税法基本通達」による定め

昭和 24 年（1949 年）に来日したシャープ使節団によるシャープ勧告²⁵では役員報酬、役員退職給与に関しては触れられておらず、このシャープ勧告が反映された昭和 25 年（1950 年）の税制改正（昭和 25 年 3 月 31 日法律第 72 号）においては、法人税に関する法令上に、役員報酬、役員退職給与に関する規定が設けられることはなかった。

その後、昭和 25 年税制改正に伴って発出された法人税法基本通達（昭和 25 年 9 月 25 日付直法 1-100）では、役員報酬については「第 23 給料、報酬、賞与、手当等」に、また、役員退職給与については「第 24 退職給与金」にその取扱いが規定された²⁶。

(5) 昭和 34 年「法人税法施行規則」による定め

① 法人税法施行規則による定め

昭和 34 年（1959 年）の法人税法改正（昭和 34 年 3 月 31 日法律第 80 号。以下「昭和 34 年法人税法」という。）では、法人税法施行規則（昭和 34 年政令第 86 号）に、次の規定が置かれた。

第 10 条の 5（過大な役員退職給与金の損金不算入）²⁷

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

²³ 武田昌輔監修『DHC コメンタール法人税法』2171 の 102 頁（第一法規、加除式）。

²⁴ 武田・前掲注 23・2251 頁。九八では、「法人ガ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、単に退職金が損金の額に算入される旨のみが定められていた。

²⁵ シャープ勧告とは、シャープ使節団日本税制報告書を指す。シャープ使節団日本税制報告書は、昭和 24 年 8 月の「日本税制報告書」と昭和 25 年 9 月の「第二次報告書」の 2 つの報告書から成る。

²⁶ 「第 24 退職給与金」二七二（退職給与金の損金算入）には「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。」と定められているに過ぎず、過大な役員退職給与の取扱いについては定められなかった。

²⁷ この規定の内容は、損金経理の部分を除き、現行の法人税法施行令 70 条 2 号とほぼ同様のものになっている。

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。

② 施行規則第 10 条の 5 は同族会社のみを対象とする規定か否か

武田昌輔氏は、「この規定は、この際積極的に役員退職給与金について制限を設けようとする意図のもとに設けられたものではなく、従来の取扱いを明定したに過ぎない。非同族会社の場合には総会の承認を受けることでもあるし、不相当に高額な支給をするということはあまりないことであるので、多くは同族会社に適用されるであろう。同族会社は、従来からこのように取り扱われたので実質的に変わるところはないといえる。」と述べられている²⁸。

たしかに、非同族会社においては、役員退職給与の支給について、株主総会において第三者の承認が必要とされるため、同族会社に比して、いわゆるお手盛りの金額になる蓋然性は低いと思われる。しかし、株主総会において決議されたからといって、必ずしも退職給与の支給額がお手盛りにはならないといえるのだろうかという疑問をいだかざるを得ない。なぜなら、当時から実務では、退職給与を支給することのみを株主総会で定め、その金額、時期及び方法等は取締役会に一任することを決議するのが慣行とされていたからである。

この慣行は、退職慰労金について個人別の金額が明らかにされることを避けたいとする心情から生じたものといわれており²⁹、現在においても、個人別の役員報酬支給額を開示するのは避けたいという心情が垣間見える事例³⁰がある。

このように、金額が明示されないという状況下での株主総会であれば、第三者の承認を受けたからといって、報酬の支給額について、即それが適正なもの承認されたとはいえないと思われる。

²⁸ 大島隆夫ほか編『戦後法人税制史〔創立 50 周年記念出版〕』271 頁〔武田昌輔〕（税務研究会、1996）。なお、「従来の取扱い」とは、役員賞与以外の役員給与について同族会社の行為計算否認規定により、同族会社についてのみが是正の対象とされていたことを指す。

²⁹ 上柳克郎ほか編『新版 注釈会社法(6)株式会社の機関(2)』395 頁〔浜田道代〕（有斐閣、1987）。

³⁰ 企業内容等の開示に関する内閣府令等の一部を改正する内閣府令（平成 22 年 3 月 31 日内閣府令第 12 号）によって、上場企業は 2010 年 3 月期決算から、役員が支給を受けた役員報酬（連結報酬）が 1 億円以上の場合には、一定の役員情報を有価証券報告書へ記載することが義務付けられている。これをうけて、「個別開示義務が生じないように役員報酬を 9 千 9 百何十万円以下に抑えているという実例」がある（神作裕之ほか「座談会 改正企業内容等開示府令と上場企業の対応」資料版商事法務 420 号 18 頁〔神作発言〕（2019））。

いずれにせよ、この施行規則に「同族会社」という文言が記されなかったことは事実であり、非同族会社を対象外とすることは規定されていなかったのである。にもかかわらず、過去から現在に至るまで、上場企業が支給した役員退職給与について争われた事例は、国税不服審判所への不服申し立てが1件あるのみ（平成16年6月15日非公開裁決・TAINS F0-2-243）という事実から、課税庁は役員退職給与を制限する規定の適用については、基本的に同族会社のみを対象にしているものと考えられる。

③ 施行規則第10条の5が定められた理由

この法人税法施行規則10条の5は、初めて法令上に過大役員退職給与の取扱いを規定したものである。武田昌輔氏が述べられているように、「従来の取扱いを明定したに過ぎない」としても、法令上にその取扱いを定めたのには、2つの理由があると考えられる。

第一の理由としては、役員賞与をめぐる裁判についての判決³¹に影響されたことが挙げられる。この点について武田昌輔氏は、「課税当局においては、この判決を受け、単に、事件となった賞与だけでなく、役員報酬、役員賞与、役員退職給与の全般について、課税当局の内部的通達をもって行われている点に、いわば危機感を持ち、昭和34年度の税制改正において、これらについて、政令改正が行われたのである」と述べられている³²。

第二の理由としては、昭和34年3月の所得税法改正により、退職所得の金額の計算上控除する特別控除額が引き上げられたことが関係しているのではないと思われる。その根拠が明確に記述された文献を見つけることはできなかったが、この所得税法の改正によって退職金を利用して租税負担の軽減を図ろうとする動きが加速することを牽制するため、過大な役員退職給与の取扱いを法令上に定めたのではないかと、筆者は推測する。

（6）昭和40年法人税法の全文改正

① 本法へ取り込まれた法人税法施行規則10条の5

昭和40年（1965年）には、昭和40年3月31日法律第34号及び同日付政令第97号をもって法人税法及び同施行令の全文改正が行われた。これにより、昭和34年改正による法人税法施行規則（以下「昭和34年施行規則」という。）10条の5の規定は、法人税法36条と法人税法施行令72条に分割されて規定された³³。この法人税法36条は、同法22条3項に

³¹ 東京地裁昭和33年9月25日判決（昭和29年（行）第123号・行集9巻9号1948頁）。なお、控訴はされず、第1審で判決が確定している。

³² 日本税務研究センター編『新会社法と課税問題』71頁〔武田昌輔〕（財経詳報社、2006）。

³³ 法法36条と法令72条は、それぞれ以下のように定められた。

法法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

規定される損金の額に算入すべき金額の「別段の定め」のひとつとして、設けられたものである。

② 昭和 40 年全文改正による旧法における欠陥の是正

全文改正前の法人税法においては、所得金額の計算に関する規定の大部分は、9 条 8 項において「前六項及び第九条の二ないし第九条の九に規定するものの外、第一項の所得の計算に関して必要な事項は、命令でこれを定める」としており、この委任規定によって設けられた昭和 34 年施行規則の規定は、第 6 条から 10 条の 9 までの 91 カ条にのぼった³⁴。齊藤稔（元）公認会計士は、このような改正前の法人税法の体系について「租税法律主義、より具体的な表現でいえば課税要件法定主義の要請にてらしてみると、法律条文の規定をはるかに上回る分量の規定を、一般的・包括的委任によって命令で定めていた旧法人税法体系は、すこぶる欠陥の多いものであったといえよう。」と述べられている³⁵。

重要な条項については、法律において規定すべきであるとされた³⁶昭和 40 年全文改正により、施行規則や通達を法文化した「別段の定め」が規定された。これにより、上述の改正前の法人税法の欠陥は是正された。齊藤稔（元）公認会計士はこのことについて、「法人税法に『別段の定め』が登場したことは、法人税法における租税法律主義の前進を示すものである。」と評価する³⁷一方で、「ただ、命令・通達で定められていることを法律に吸収するためには、その定めの内容が法律に値するものであるか否かを、国会で審議すべきであるが、そのような審議が行われたものとは思えない。租税法律主義を、『法律できめさえすればよい。』と解する傾向は、このときにも強かったであろう。」と租税法律主義のあり方について問題提起されている³⁸。

事実、昭和 40 年の所得税及び法人税の全文改正法案は、全文改正の他にも、昭和 40 年度の税制改正事項が折り込まれていたのにもかかわらず、わずか数日間のみの審議で成立

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。

法令 72 条：法第 36 条（過大な役員退職給与の損金不算入）に規定する政令で定める金額は、内国法人が各事業年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、その内国法人と同様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する。

³⁴ 委任規定によって設けられた旧施行規則の規定が 91 カ条にのぼったのに対して、昭和 40 年の改正前の法では、所得金額の計算に関する規定は 9 条から 10 条の 3 までの 11 か条、18 項目のみであった。

³⁵ 齊藤稔「法人税法における『別段の定め』の基本問題」税務会計研究 7 号（1996）19 頁。なお、齊藤稔氏は、1996 年当時、公認会計士の肩書で執筆されていたが、現在は公認会計士の登録をされていないようなので、（元）公認会計士と表記した。

³⁶ 日本税務研究センター・前掲注 32・75 頁。

³⁷ 齊藤・前掲注 35・20 頁。

³⁸ 齊藤・前掲注 35・20 頁。

し、衆議院、参議院の両院を通じて本格的な審議はほとんどなされなかったようである³⁹。

こういった経緯から、昭和 40 年全文改正により制定された法人税法 36 条及び法人税法施行令 72 条についても、本格的な審議はなされなかったものと思われる。また、法人税法 36 条及び法人税法施行令 72 条は、文言に多少の相違はあるものの、旧施行規則 10 条の 5 と比して、その内容に変化はみられなかった。

③ 役員範囲の拡大

昭和 40 年全文改正前までは、役員範囲は、「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するものをいう。」（昭和 34 年法規 10 条の 3）とされていたのであるが、改正によって、役員に該当する者として、同族会社の使用人のうち、その同族会社の判定の基礎となった株主等で経営に従事しているものが加えられた（昭和 40 年法法 2 条 15 項、昭和 40 年法令 7 条）。

改正の理由として、「同族会社においては、実質的には役員とみなすべき者が形式上は使用人となっている例がしばしば見られるため、実体に即した役員範囲を定めるよう⁴⁰」にしたとされている。この改正により、本来は役員立場にある者が使用人立場にとどまって、役員に対する報酬や退職給与の規制を避けるといったことが是正された。

（7）平成 18 年法人税法改正

① 一括りにされた役員報酬、役員賞与、役員退職給与

平成 18 年（2006 年）改正前の法人税法（以下、「昭和 40 年法法」という。）において別々に規定されていた役員報酬（昭和 40 年法法 34 条）、役員賞与（同 35 条）、役員退職給与（同 36 条）は、平成 18 年の法人税法改正（平成 18 年 3 月 31 日法律第 10 号）により役員給与として一括りにされ、さらに、定期同額給与、事前確定届出給与、利益連動型給与（現行法の業績連動型給与）などが加えられ、法人税法 34 条に規定された。

② 役員退職給与についての改正内容

過大な役員退職給与の損金不算入規定（昭和 40 年法法 36 条）は、損金経理要件が廃止された以外はそのまま法人税法 34 条 2 項⁴¹に引き継がれ、削除された。また、改正前の法人税法施行令 72 条は、法人税法施行令の改正（平成 18 年政令第 125 号）により、70 条 2

³⁹ 北野弘久「新税法の立法過程」法時 37 卷 9 号（1965）30 頁。

⁴⁰ 国税庁編『改正税法のすべて 昭和 40 年 5 月』大蔵財務協会（1965）132 頁。

⁴¹ 法法 34 条 2 項：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。

号⁴²へと移された。

③ 会社法の影響

平成 18 年 5 月 1 日に施行された会社法（平成 17 年 7 月 26 日法律第 86 号）の影響により、過大な役員退職給与の損金不算入規定から損金経理要件が廃止された。

平成 18 年の法人税法改正前においては、役員退職給与支給の性格は、利益処分によるものか、過去の役務提供に対する対価の後払いであるかの判断が法人の経理に委ねられていたため、損金経理要件が付されていた⁴³。一方、会社法では、役員退職給与は取締役の在職中の職務執行の対価として会社から受ける財産上の利益に該当するため、その支給額等は株主総会の決議によって定めなければならないものとされている（会社法 361 条）⁴⁴。

このように、会社法の取扱いにより、適正に行われた株主総会の決議に基づいて退職給与の支払債務が確定するという考え方によれば、損金経理を絶対要件とする積極的理由は失われることになる。そのことが、平成 18 年の法人税法改正において損金経理要件が廃止された所以と考えられる⁴⁵。

平成 18 年の改正においては、会社法の影響により役員報酬としては、利益連動型給与などの新しい規定が設けられ、大きな変化があった。しかし、役員退職給与に関しては条文番号こそ変われども、内容は従前の規定とほとんど変化がなく、損金経理要件が廃止された以外は、ほぼそのまま踏襲された。

第 3 節 訴訟等で功績倍率法が採用されるに至った経緯

1 昭和 57 年国税庁が作成した方法

役員退職給与については、「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は損金の額に算入しない」という旨の規定がある。その相当であると認められる金額の算定方法の一つとして、訴訟等で最も多く採用されているのが功績倍率法である。

⁴² 法令 70 条：法第 34 条 2 項（役員給与の損金不算入）に規定する政令で定める金額は、次に掲げる金額の合計額とする。

一 省略

二 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（法第 34 条第 1 項又は第 3 項の規定の適用があるものを除く。以下この号において同じ。）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

⁴³ 藤曲武美＝古矢文子『役員給与税制の実務 法令解釈と適用上の問題点』173 頁（藤曲武美）（中央経済社、2008）。

⁴⁴ 相澤哲ほか 編著『論点解説新・会社法：千問の道標』317 頁（商事法務研究会、2006）。

⁴⁵ 役員給与実務研究会編『Q&A 役員の給与・退職金等の税務』474 頁（新日本法規出版、改訂版、2007）。

功績倍率法は、昭和 57 年（1981 年）に入って、国税庁が役員退職給与の適正額について不相当に高額なもののチェックをするために作成した算式といわれており、その算式は、「退職前適正報酬額×在任年数×『功績倍率』＝適正退職金額」というものであった⁴⁶。

他方、功績倍率を用いて算定した役員退職給与について争われた裁判がそれ以前に行われている。そのうちのひとつは、東京地裁昭和 46 年 6 月 29 日判決⁴⁷である。この裁判は、昭和 40 年に法人税法の全文改正によって同法 36 条が創設された後に提起された初めての裁判であり、功績倍率は、3.0 と 2.1 のいずれが適正かという点について争われたものである。

このことから、功績倍率法は、国税庁が「作成」した方法ではなく、不相当に高額なもののチェックをするために「利用し始めた」方法であると推測される。

2 政経研究所発行の書籍から考えられること

昭和 39 年に株式会社政経研究所から出版された、役員退職給与の支給規定作成に関する書籍（以下「役員退職給与規定に関する書籍」という。）には、「中小企業はもちろんのこと、上場されている大企業といえども、役員の退職慰労金の算定方式を規定化しているところは少ないのが実情である。また、規定化しているところでも、それらは“社外秘”であり、その実態を把握することは困難である。（中略）役員退職慰労金の規定化が、着々と進められている昨今、この五〇社の実態は、必ずや、担当者の参考となるであろう。」との記述がある⁴⁸。その 50 社のうち最も多い 12 社が採用している役員退職給与の算定方式は次のとおりであり、功績倍率法と酷似していることがわかる。

「退任時の報酬月額×在任年数（又は在任期数）×役職別倍率⁴⁹」

このことから、当時は実際にこの役員退職給与規定に関する書籍を参考に、役員退職給与の支給に関する規定を作成した法人が多数あったことが窺え、次第に功績倍率法が普及していったものと考えられる。

また、この役員退職給与規定に関する書籍によると、大企業においては、第 2 節 1(2)で述べた、會社經理統制令施行規則 11 条に規定された「退職前 1 年間の報酬金額×役員在職

⁴⁶ 吉牟田勲「役員退職金の不相当高額の判定」税務事例研究 16 号（1993）2 頁。

⁴⁷ 昭和 44 年（行ウ）第 84 号・税資 62 号 1002 頁。控訴審判決は、東京高裁昭和 49 年 1 月 31 日判決（昭和 46 年（行コ）第 64 号・税資 74 号 293 頁）。上告審判決は、最高裁（第三小法廷）昭和 50 年 2 月 25 日判決（昭和 49 年（行ツ）第 28 号・税資 80 号 259 頁）。

⁴⁸ 政経研究所調査部編『役員の退職慰労金の決め方 40 年度版』19 頁（政経研究所、1964）。

⁴⁹ 政経研究所調査部・前掲注 48・21 頁。

年数×2分の1」という算式を踏襲しているところがかかなり多いようであり⁵⁰、ここでも會社經理統制令の影響が根強いのが興味深い。

3 裁判例から考えられること

東京地裁昭和55年5月26日判決⁵¹においては、株式会社政経研究所が昭和46年6月に行った役員退職給与金額の計算の基準についての調査について触れ、支給された役員退職給与の相当性の判断にあたって、功績倍率を基準とすることは合理的である旨を判示している。

この調査によれば、調査対象となった上場企業1,603社及び非上場企業101社中、役員退職給与金額の計算基準を明示したものが265社あり、そのうち154社が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とっていることが認められたということである。

当該裁判の原告（納税者）は、被告（税務署長）に対する反論として、「役員退職給与の相当性を判断するにあたり、被告主張のように同業種、類似規模の法人について算出した功績倍率を用いることは一般に是認されていない（以下略）」と主張している。

その論拠としては、第一に、原告の支給した役員退職給与は昭和47年8月25日に退職した役員に対して支給したものであり、その支給日の前には、功績倍率が取り上げられた裁判で判決が確定された例がないこと。第二に、前述の調査結果からわかるように、明確な回答を得られなかった部分があるとはいえ、1,700余りの会社のうち、わずか154社のみしか功績倍率法を採用していないこと、が考えられる。やはり、功績倍率を用いることは、実際に、一般的ではなかったのだろうと考えられる。

そうであれば、前述の役員退職給与規定に関する書籍の情報を参考にして、次第に功績倍率法が普及していった可能性はもちろん否定されるものではないが、むしろ、当該裁判と同様に、役員退職給与の相当性を判断するにあたって功績倍率法を用いるのが合理的だとする裁決や判決が繰り返されることによって、功績倍率法が一般的になったのではないかと推測される。

4 功績倍率法の起源

以上により、功績倍率法は一部の法人が採用した方法であり、それが役員退職給与規定

⁵⁰ 政経研究所調査部・前掲注48・5頁。

⁵¹ 昭和52年（行ウ）第287号・税資113号442頁。

に関する書籍の情報や、裁判例等を通して一般的になったものと考えられる。これについては、明確な根拠を示す文献等に当たることができず、筆者の推測による部分が多いのであるが、少なくとも法律で定められたものではないということは、確かである。それにもかかわらず、それを課税庁が不相当に高額な役員退職給与をチェックするために利用し⁵²、なおかつ、訴訟等において「最も合理的である」とされている点は、課税要件法定主義の見地からは問題があると思われる。この点について、山本守之税理士は「課税標準の計算通達の内容が判決や裁決で裁算数的（ママ）な手法で定められてよいか、課税要件法定主義からみてよいかを検討されなければならないだろう。」と述べられている⁵³。

第4節 小括

本章では、役員退職給与規定について、その創設から現在に至るまでの沿革を制度の歴史や損金算入制限の変遷の視点から俯瞰してきた。

第一に、退職金制度の面から、退職金の原型は古くは江戸時代にあったとされるが、現代の退職金の起源は明治時代の初期の強制貯金であり、それが時代とともに制度化されたものであることが確認された。

第二に、退職金に対する所得税の課税という面からは、退職所得は昭和13年までは課税されていなかったが、非課税であることを利用した租税回避行為が問題視されたことをきっかけに課税されるに至った。また、平成24年においては、退職所得の税負担が他の所得に比して軽いという特徴に着目して、一定の役員の税負担回避行為を防止するための税制措置が講じられた。そして、退職所得は一時にまとめて支給される給与であり、また退職後の生活保障という性格を考慮するために改正が重ねられてきたが、その反面、他の所得に比して税負担が軽いため、租税回避に利用されやすいといった点が問題とされてきたことが確認された。

第三に、法律による退職給与の規制面からは、国家により役員退職給与に関して規制が行われたのは、昭和15年の戦時下において制定された会社経理統制令によることが確認された。もちろん、この統制令は税法ではないし、戦時下における、「会社ハ国家目的達成ノ

⁵² 朝倉洋子税理士は、著書にて、「昭和61年、東京国税局の重点調査対象項目として流れた文章」を紹介されている（山本守之・守之会『新版 検証税法上の不確定概念』104頁〔朝倉洋子〕（中央経済社、2015））。それによると、是正対象とする役員退職金の目安として、功績倍率を用いた算式を利用し、役員退職金の功績倍率の典拠として、政経研究所の「役員の退職慰労金」という書籍が挙げられていることが確認できる。

⁵³ 山本守之「判決、裁決だけで定められている課税要件の是非」税務事例50巻12号（2018）77頁。

爲國民經濟ニ課セラレタル責任ヲ分擔スルコトヲ以テ經營ノ本義トシ⁵⁴」という制定の目的も、税法とは相違するものである。しかし、この統制令の逐条解説とされる會社經理統制令要義に記載された主務大臣の許可方針は、現行の法人税法における役員退職金を規制する規定の原型となったものと思われ、この統制令が存在した意義は大きい。

また、過大な役員退職金の取り扱いについて定められたのは、昭和 34 年の法人税法施行規則 10 条の 5 が初めてであり、それまでは過大な役員退職金については、同族会社の行為計算否認規定により是正の対象とされていたことが確認された。そして、この施行規則が制定されたのは積極的な理由によるものではなく、同族会社の行為計算否認規定により取り扱われていたものを明確に定めただけのものであるという説があるが、別の理由があるのではないかと推測するに至った。その別の理由とは、昭和 34 年 3 月の所得税法改正において退職所得の特別控除額の引き上げが行われたことを起因として退職金を利用した租税負担の軽減を図ろうとする動きを牽制するため、過大な役員退職金の取り扱いを明確に定める必要が生じたというものである。

その後、昭和 40 年の法人税法全文改正の際には、施行規則 10 条の 5 は別段の定めとしての法人税法 36 条及び同施行令 72 条に格上げされたものの、内容については、ほぼそのまま、変化はみられなかった。

さらに、平成 18 年の法人税法改正時には、法人税法 36 条は同 34 条 2 項に引き継がれるかたちで廃止となり、同施行令 72 条は 70 条（主に 2 号）へ移された。この改正により、役員退職給与の支給についての損金経理要件が廃止されたものの、これは会社法施行に伴う調整によるものであり、過大な役員退職給与についての規定部分については、その内容に変化はみられなかったことが確認された。

以上のように、役員退職給与に関する法人税法の沿革を概観すると、幾度かの改正は行われているものの、その内容は変化に乏しいことが確認された。このことから、支給された役員退職給与が過大か否かをめぐっての訴訟等が数多く提起されているのにもかかわらず、それは法改正には何ら影響を与えていないということがいえる。

思うに、退職金の特徴として、所得税の退職所得は他の所得に比して税負担が最も少なく、法人税法においては一時に多額の損金を計上することができるという点がある。このような退職金の特徴を利用して、租税負担を回避しようとするのが過去から現在に至るまで、しばしば行われている。そうであれば、その過大支給額について規制する規定は設

⁵⁴ 山一証券株式会社調査課・前掲注 20・2 頁。

けられて然るべきである。

ただし、規定が設けられることは当然であったとしても、その規定の取り扱いについては、疑問を感じざるを得ない点が多い。とりわけ、課税庁及び訴訟等において最も合理的な方法として採用されている功績倍率法については、様々な問題がある。例えば、功績倍率法の起源については、法律で定められたものでなく、民間で利用されていたものが、一般化されたのにもかかわらず、功績倍率法を絶対的な方法として取り扱っている現状の税務行政は改められるべきであると筆者は考えるところである。

次章以降、役員退職給与に関する規定の問題点とその改善について取り上げることとする。

第2章 役員退職給与を規制する規定に係る問題の所在

第2章では、まず、第1節1において、役員退職給与支給額の損金算入を規制する規定について、「不相当に高額な部分の金額」という不確定概念が用いられていることの是非を検討する。第1節2においては、法人税法34条2項と同法施行令70条2号の関係性について、委任立法の形式をとる必要性があるか否かを中心に租税法律主義の見地から考察する。

第2節においては、「不相当に高額な部分の金額」とされない役員退職給与の算出方法を概観し、算出方法に用いられている各要素について検討を行う。また、各要素のうち、特に功績倍率の求め方について論点を洗い出す。

第3節においては、訴訟等で合理的な方法とされている平均功績倍率法について、その問題点を抽出する。

以上により、役員退職給与に係る規定の論点、特に平均功績倍率法が孕む問題を提起することが本章の目的である。

第1節 役員退職給与支給額の損金算入を規制する規定についての考察

1 不確定概念を用いることの是非

(1) 裁判、学説での一般的な考え方

① 概要

日本国憲法30条では、「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」と定めている。また、同84条では「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法

律又は法律の定める条件によることを必要とする。」と定め、租税法律主義の原則を宣明している。租税法律主義の具体的な内容の一つに、課税要件明確主義が含まれていると一般に解されている⁵⁵が、現行の租税法においては、「不当に減少させる」（法法 132 条など）や、「不相当に高額」（法法 34 条 2 項など）等の不確定概念（不当や不相当という文言がどこまでが正当又は相当ということについて、質的及び量的に明確ではなく、抽象的、多義的である概念。）が用いられている。さらに、通説や裁判例においても、不確定概念の使用はやむを得えず、必要であると解されている。

② 裁判例における考え方

不確定概念を許容する裁判例⁵⁶のひとつとして、同族会社の行為計算否認規定（法法 132 条）における「法人税の負担を不当に減少させる結果になると認められる」という部分について、「複雑多岐にして激しく変遷する経済事象に対処しうるような規定を設けることは極めて困難であるから、法人税法が前記程度の規定をおいたにとどまることもやむをえない」と判示したものがある。これは、「不当に減少させる」という不確定概念を許容する考え方を示しているものである。

その他に、法令の趣旨、目的等に照らして不確定概念の意味を明確になしうるのであれば、不確定概念を用いることは、課税要件明確主義に反しないものとする裁判例として、不相当に高額な役員報酬の額について争われた、最高裁平成 9 年 3 月 25 日判決（平成 7 年（行ツ）第 110 号・税資 第 222 号 1226 頁）がある。さらに、不相当に高額な役員退職給与の額について争われた、札幌地裁平成 11 年 12 月 10 日判決（平成 8 年（行ウ）第 20 号・税資 245 号 703 頁、この裁判例については第 3 章で取り上げる。）などがある。

③ 学説における考え方

代表的な学説として、武田昌輔氏は、「不確定概念は、規定上明確な表現を採ったのでは、実情に合致しないために、抽象的な表現によって、一定の事情に適合する事柄を包括的に表現しているという意味において、基本的にはやむをえないと考えられる。」と述べられている⁵⁷。これは、明確に表現することにより、個々の実情に沿った法解釈を行う余地がなく

⁵⁵ 金子宏『租税法[第 23 版]』81 頁（弘文堂、2019）。

⁵⁶ 札幌高裁昭和 51 年 1 月 13 日判決（昭和 49 年（行コ）第 2 号・税資 87 号 1 頁）。なお、上告審は最高裁（第二小法廷）昭和 53 年 4 月 21 日判決（昭和 51 年（行ツ）第 34 号・税資 101 号 156 頁）。

⁵⁷ 武田昌輔「不確定概念規定の解釈方法の検討」税理 21 巻 1 号（1978）9 頁。その他に、不確定概念に関する代表的な学説として、金子宏名誉教授は、「法の執行に際して具体的事情を考慮し、税負担の公平を図るためには、不確定概念を用いることは、ある程度は不可避であり、また必要でもある。」と、不確定概念の必要性について税負担の公平の見地から述べられている（金子・前掲注 55・85 頁）。

なり、あまりに画一的又は硬直的な法の運用になることをおそれているものと思われる。その一方で、武田昌輔氏は、「不確定概念について自由裁量が事実上認められるようなことがあってはならない」と指摘されている⁵⁸とともに、「不確定概念と解されるような表現を用いることはできるだけ避けるべきである。」と述べられている⁵⁹。

また、谷口勢津夫教授は、不確定概念の使用についてやむを得ない面があるとしながらも、「もっとも、立法者は、不確定概念の使用に当たって、予測可能性・法的安定性の犠牲を最小限にとどめるために、税収の確保や租税負担の公平の実現というような、租税立法一般の抽象的な動機を確認するだけでは不十分ではなく、当該規定の趣旨・目的を個別的・具体的に明らかにし、それに照らして当該概念の意味を明らかにできるとの判断を先行させ、かつ、公表される立法理由の中で明示すべきである（以下略）」と述べられ⁶⁰、不確定概念を用いる場合には、租税立法者による説明責任の重要性を提起されている。

(2) 法人税法 34 条 2 項に不確定概念を用いることについて

不確定概念について（1）で敷衍した裁判例又は学説での一般的な考え方が、法人税法 34 条 2 項において当てはまるか否かを検討することとする。

① 裁判例の考え方の当てはめ

裁判例では、不確定概念を許容する論拠として「複雑多岐にして激しく変遷する経済事象に対処しうるような規定を設けることは極めて困難」ということを挙げている。

上述の、不相当に高額な役員退職給与の額について争われた、札幌地裁平成 11 年 12 月 10 日判決においても、「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。」と不確定概念を採用する一般的な論拠をまず説示している。そのうえで、それを役員退職給与に係る規定に当てはめ、「退職給与の額はその法人及び退職役員の個別的事情によって異なり得るものであるから、あらゆる場合を想定して相当な退職給与の額を明確かつ一義的に定めることは困難であるというべきである（以下略）」と判示している。さらには、委任された施行令の規定は、「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、客観的に定めている」ため、租税法主義に反しない旨を判示している。

⁵⁸ 武田・前掲注 57・9 頁

⁵⁹ 武田・前掲注 57・9 頁

⁶⁰ 谷口勢津夫『税法基本講義 第 6 版』29 頁（弘文堂、2018）。

たしかに、あらゆる事情を想定して相当な退職給与額を明確に、かつ、一義的に定めることは困難であるため、不確定概念を用いざるを得ない旨の判示には異論がない。しかし、当該施行令について、「一般的に是認できる程度に具体的、客観的に定めている」との判示は、首肯できない。この点については第3章において詳述する。

② 学説の考え方の当てはめ

上述のように、不確定概念を許容することについての代表的な学説は、規定上明確な表現を用いたのでは、実情に合致せず、硬直的な法の運用になりかねないため、不確定概念をやむを得ず用いるという趣旨であろうと思われる。これを役員退職給与の支給に当てはめると、明確に何円以内などという基準を設けることは、実情に合致しないということになる。

たしかに、役員の功績が反映されるべき退職給与について、一律に何円以内などという基準が設けられた場合は、画一的になりすぎるきらいがあるだろう。そのような基準を設ければ、基準以上の金額を支給すべき功績が認められる役員にとっては、不合理なものとなるだろうし、他方、功績が芳しくない役員にとっては、実際の功績以上の支給が許容されることになりかねない。

以上のように、損金の額に算入しない役員退職給与の額について、不確定概念を用いるのはやむを得ないという学説の考え方には、一定の理があると思われる。

しかしながら、明確な基準の定め方については検討の余地があるだろうし、租税法律主義が有する機能としての予測可能性⁶¹を重視すれば、課税要件が明確に定められることが重要ではないだろうか。加えて、法人税法は申告納税方式を採っているため、納税者がまず法令を解釈して申告しなければならないという観点からも、課税要件がより明確に、具体的に定められる必要性は高いと思われる。

2 委任立法の形式が採られていることの是非

(1) 租税法律主義の下での命令委任

① 命令委任は許されるか

租税法律主義の原則は、租税に関する重要な事項は、すべて法律によってこれを定めなければならないことを要請するものである。その一方で、法律が租税の賦課・徴収に関す

⁶¹ 金子・前掲注55・80頁。

る定めを政令・省令等に委任することは許されると解されるべき⁶²であることは、一般に異論はない。

ただし、「委任の仕方が一般的・包括的であっては、実質的には、法律に基づいてではなく、命令に基づいて課税が行われるのと同じことになってしまう⁶³」という結果を招く。そのため、委任の仕方は、個別具体的であることを要し、概括的又は白地的委任は許されないと解すべきである⁶⁴。

② 委任の必要性

委任規定が租税法律主義に反するか否かを考えるうえで、清永敬次氏は、「結局そのような委任をなすだけの合理的な必要性がそこに存するかどうかによって、判断せざるをえないと思われる。」と述べられている⁶⁵。

その合理的な必要性として、参議院法制局のウェブサイトには、「現代国家において委任立法が不可欠である理由が、専門的・技術的な事項に関する能力や社会経済の変化に対する迅速な対応という面で議会に限界があることとされていること（以下略）」との記述がある⁶⁶。

また、委任立法の合理的な必要性を論じた代表的な学説として、田中二郎氏の、「租税法の対象とする経済事象は、きわめて多種多様であり、しかも激しく変遷していくので、これに対応する定めを法律の形式で完全にととのえておくことは頗る困難であるから、その具体的な定めを命令に委任し、事情の変遷に伴って機動的に改廃していく必要がある。」という説がある⁶⁷。これに対して森川正晴氏は、「経済事象が複雑多様でありその変遷に法が対処しなければならないことは、税法の分野に限ったことではなく、他の経済法の分野にも存する問題である。特に、税法は年ごとに国会で改正が行なわれるのであるから、その機を待てないほど経済事象が変遷するという事は過去の実例からみてもありえないこと

⁶² 金子・前掲注 55・82 頁、清永敬次『税法 [新装版]』30 頁（ミネルヴァ書房、2013）、水野忠巨『大系租税法（第2版）』10 頁（中央経済社、2018）など。

⁶³ 谷口・前掲注 60・27 頁。

⁶⁴ 田中二郎『法律学全集 11 租税法 [第三版]』82 頁（有斐閣、1990）。同旨の判示がされた裁判例として、大阪高裁昭和 43 年 6 月 28 日判決（行集 19 卷 6 号 1130 頁）がある。

⁶⁵ 清永・前掲注 62・30 頁。

⁶⁶ 参議院法制局、「法制執務コラム 委任立法 - 国民の目に見える立法を - 」、<http://houseikyoku.sangiin.go.jp/column/column006.htm>、（最終閲覧日：2020 年 2 月 18 日）。このコラムは、「立法と調査」（参議院事務局企画調整室編集・発行）という参議院法制局職員が執筆した記事が転載されたものであり、執筆者の所属する室・組織の公式的な見解を示すものではないとのことわりがあるものの、きわめて公式的な見解に近いものと思われる。

⁶⁷ 田中二郎『法律学全集 11 租税法』92 頁（有斐閣、1968）。

であろう。」と反論されている⁶⁸。

森川正晴氏がこのように述べられたのは、現在の経済状況とは著しく異なる 1972 年に出版された書籍においてであるから、目まぐるしい変化を見せる経済下にある今日においては、単純にこの論に首肯することはできない。しかしながら、今日においても税法が毎年改正されることは、同様である。そうであれば、改正を待てない程に急激に変遷し、かつ、それが課税に不具合をもたらす事象は、限られてくるのではないだろうか。故に、「複雑多様、絶えず変遷」という文言を免罪符として政令に委任されるようなことがあってはならない⁶⁹と思われる。

③ 委任範囲の逸脱という問題

法律の委任に基づいて制定された命令の規定が、その委任範囲から逸脱することによって、租税法律主義に反することになるのではないかという問題がある。つまり、命令において、法律が委任した範囲を超えて新たに課税要件を付加することにより、その命令が租税法律主義に反することになるのではないかということである。委任範囲を逸脱しているか否かが争われた裁判例として、法施行のために必要な技術的、細目的事項を定めることを政令に委任することは、委任範囲を逸脱していない旨を判示した、大阪高裁平成 21 年 10 月 16 日判決⁷⁰、また、概括的・白地委任であるという観点から委任範囲を逸脱している旨を判示した、横浜地裁昭和 44 年 11 月 6 日判決⁷¹などがある⁷²。

(2) 法人税法 34 条 2 項と同法施行令 70 条 2 号の関係性

① 委任する必要があるか否か

第 1 章で触れたように、役員退職給与を制限する規定は、法人税法施行規則 10 条の 5 単独で規定されていた。それが、昭和 40 年の改正により法人税法本法に取り込まれた際に、本法が、「不相当に高額な部分の金額」を施行令に委任する形式となった。

もともと一体の規定だったこと、及び、施行令 70 条 2 号の規定はとりわけ専門的・技術

⁶⁸ 森川正晴＝元村和安『税法学研究』39 頁〔森川正晴〕（法律文化社、1972）。

⁶⁹ この点について中川一郎氏は、「課税要件に関する事項について政令に委任する必要はなく、また仮に緊急必要性が生じた場合には、すべて法律の改正手続をとり、あくまで租税法律主義を厳守しなければならない。」と述べられている（中川一郎編『税法学体系〔全訂第 2 版〕』47 頁（三晃社、1976））。

⁷⁰ 平成 21 年（行コ）第 24 号・税資 259 号-180（順号 11293）。

⁷¹ 昭和 43 年（行ウ）第 2 号・行集 20 卷 11 号 1313 頁。

⁷² 谷口勢津夫教授は、減価償却資産の取得価額について所得税法 49 条 2 項の委任を受けて定められた同法施行令 126 条 2 項に関して争われた大阪高裁平成 26 年 10 月 30 日判決（平成 26 年（行コ）第 64 号・税資 264 号-177（順号 12558））を題材に、税法律主義の下における命令委任の関係規定の解釈のあり方について提言されている（谷口勢津夫「税法における命令委任と租税法律主義の潜脱」阪法 66 卷 3・4 号（2016）487 頁以下）。また、山下清兵衛弁護士は、種々の立法委任事件を取り上げ、租税法律主義について検討されている（「租税憲法訴訟と課税要件（木更津木材事件と残波事件を機縁として）」租税訴訟 11 号（2018）14 頁以下）。

的な事項ではないことから、本法が施行令に委任するに至った理由は、前述のような「専門的・技術的な事項に関する能力の限界」や「経済事象が多種多様、絶えず変遷」といったところには存しないようである。

当該規定が委任立法の形式を採っているのは、条文構成上の理由にあると推測される。すなわち、本法の条文が冗長にならないようにするため、用語の意義を施行令で規定しているのではないかということである（同様の例として、税法2条1項20号「棚卸資産の意義」、同法36条に規定する「特殊の関係にある使用人」などが挙げられる。）。

以上のことから、施行令に委任する積極的な必要性は無く、むしろ本法に規定すべきではないか⁷³と思われる。もともと、法律に規定するよりも施行令に規定したほうが改正しやすいということを念頭において、施行令に委任するという形式を採っている可能性も考えられるが、改正の容易さのみを目的に委任の形式が採られているとすれば、租税法律主義の見地からは、問題があると言わざるを得ない。

② 個別具体的な委任か、包括的な委任か

次に、この委任が具体的・個別的な委任であるか又は包括的委任であるかを検討する。

委任が具体的・個別的なものであるかどうかを区別する基準は、「委任の目的（Zweck）・内容（Inhalt）ならびに程度（Ausmaß）は法律自体の中で明確にさていなくてはならない」とする説⁷⁴が有力である⁷⁵。

これを法人税法34条2項と同法施行令70条2号に当てはめると、委任の目的・内容は、法人がその退職役員に支給する退職給与のうち、不相当に高額なものを損金の額に算入しないことにより、実態に即した適正な課税を行うことにあるということ、また、範囲（Ausmaß）は「程度」の他に「範囲」とも和訳される。）については、「不相当に高額な部分の金額」を政令で定めることが、法人税法34条から窺い知ることができることから、この委任は具体的・個別的であると区分されると思われる。

③ 委任範囲を逸脱していないか否か

⁷³ 所得税法についてであるが、中川一郎氏は、所法2条1項16号（棚卸資産の意義）の規定で棚卸資産の範囲を同法施行令3条に委任していることについて、「政令に委任しなければならないような必要性を全く見出し得ない内容のものである。法律自体で規定しても、決して公平負担を害しないどころか、むしろ法律自体で規定しておくことこそ、公平負担を期し得るゆえんである。」と述べられている（前掲注69・49頁）。

⁷⁴ 金子宏『租税法理論の形成と解明（上）14頁（有斐閣、2010）。同旨として、谷口・前掲注60・27頁、東京高裁平成13年10月30日判決（平成13年（行コ）第138号・裁判所ウェブサイト）など。

⁷⁵ 清永敬次氏は、「なにをもってそこにいる包括的委任に該当すると考えるかが問題であろう。この点については問題が残されているところである。」と述べられている（前掲注62・30頁）。そのことから、必ずしも委任が個別的か、包括的かを明確に区分することは容易ではないことが窺われる。

委任の範囲については、上記②において述べたように、「不相当に高額な部分の金額」ということになるとと思われる。法人税法施行令では、その金額を、「当該役員の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」と規定している。

よって、規定上は委任の範囲を逸脱していないものと思われる⁷⁶。

④ 課税要件明確主義に反するか否か

法人税法 34 条 2 項と同法施行令 70 条 2 号の関係性が、個別具体的な委任であったとすれば、その課税要件等は、明確になっていなければならないはずである。なぜなら、「みだりに不明確な定めをなすと、結局は行政庁に一般的・白紙的委任をするのと同じ結果になりかねず、また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⁷⁷」からである。

たしかに、施行令 70 条 2 号は一見すると、不相当に高額な部分の金額の判断要素が詳細に定められているように見える。しかし、次に掲げる 2 つの理由により、行政裁量の余地が残された規定であると思われる。その理由とは、第一に、掲げられた要素をどのような方法で抽出し、どのように具体的な金額を算出するかということまでは規定されていないこと。第二に、「状況等に照らし」と「等」の文字があることから、「金額の相当性を判断するのに条理上、社会通念上必要となる一切の状況や事情がこれに含まれるということ、この点相当に弾力的に理解されるべきである⁷⁸。」ということがいえることである。

このように、行政裁量の余地がある規定は、課税要件が明確になっているとは言い難いのではないだろうか。

第 2 節 役員退職給与の適正額の算出方法

1 算出方法の種類

⁷⁶ 令 70 条の委任範囲の逸脱については、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)―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 12 号 (2017) 11 頁以下に詳しい。及び、山下・前掲注 72・40 頁においても、この点について指摘されている。これらの見解は、委任範囲の逸脱については筆者とは考えを異にするが、予測可能性がないため租税法理主義違反ではないかとする点については、同意見である。

⁷⁷ 金子・前掲注 55・84 頁。

⁷⁸ 四元俊明『行間の税法解釈学 - 判例・裁決例から見た不条理の世界 - 』179 頁 (ぎょうせい、1988)。また、著者は同頁において、旧法令 72 条 (現行の法令 70 条の 2 号) について、「具体的な査定基準は手がかり程度のものしか与えられていないのである。」と述べられている。

役員退職給与の支給額について、本法でいうところの「不相当に高額な部分の金額」、及び、施行令でいうところの「相当であると認められる金額」（以下「役員退職給与の適正額」という。）の算出方法については、法令で定められていない。法令で定められていないにもかかわらず、役員退職給与の支給について規定化が進むなかで、役員退職給与規定に関する書籍によって紹介された一定の算出方法、又は課税庁、国税不服審判所若しくは裁判所が採用した方法が一般的になっていったのは、前述のとおりである。

次節において、功績倍率法の問題点を検討するにあたり、本節では、まず、役員退職給与の適正額算出方法の種類と、その算式に使用される各要素の論点について概観することとする。

（１）功績倍率法

同業種、類似規模法人（以下この章において「類似法人」という。）の功績倍率を用いる方法であり、次の算式による。

（算式） 最終報酬月額×勤続年数×功績倍率*

$$*功績倍率 = \frac{\text{退職金の額}}{\text{最終報酬月額} \times \text{勤続年数}}$$

功績倍率法には、類似法人の功績倍率の平均値を用いる平均功績倍率法と、類似法人の功績倍率の最高値を用いる最高功績倍率法がある。平均功績倍率法は、多くの訴訟等⁷⁹において、最も合理的な方法と判示されている。

また、最高功績倍率法は、「同業類似法人の抽出基準が必ずしも十分ではない場合、あるいは、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、平均功績倍率法によるのが不相当である特段の事情がある場合⁸⁰」に限って適用すべき方法とされている。

（２）１年当たり平均額法

類似法人の退職役員の退職給与の額の１年あたりの平均額を用いて算出する方法であり、次の算式による。

⁷⁹ 国税不服審判所や裁判において数多く採用されている方法である。最も古い裁判例は前掲注 47・昭和 44 年（行ウ）第 84 号、最近の裁判例としては、東京高裁平成 30 年 4 月 25 日判決（平成 29 年（行コ）第 334 号、平成 30 年（行コ）第 27 号・裁判所ウェブサイト）などがある。

⁸⁰ 東京高裁平成 25 年 7 月 18 日判決（平成 25 年（行コ）第 169 号、税資 263 号-137（順号 12261））。この他に最高功績倍率法が認められた裁判例として、東京地裁昭和 51 年 5 月 26 日判決（昭和 48 年（行ウ）第 15 号・税資 88 号 862 頁）、前掲注 51・昭和 52 年（行ウ）第 287 号、仙台高裁平成 10 年 4 月 7 日判決（平成 8 年（行コ）第 5 号、税資 231 号 470 頁）及び前掲注 2・平成 25 年（行ウ）第 5 号がある。

(算式) 類似法人退職者の勤続年数1年あたりの平均退職給与の額×当該役員の勤続年数

この方法は、何らかの事情により退職役員の最終報酬月額が本来より低い場合や無報酬の場合には、功績倍率法によって役員退職給与の適正額を算出するのは不合理となるため、その代替手法として考えられたものである。しかし、納税者においては類似法人の役員退職給与の額を知る術がなく、この方法を採用するのは難しい。なお、この方法を合理的であるとした裁判例として、札幌地裁昭和58年5月27日判決⁸¹がある。

(3) 国家公務員の退職手当法に比準する方法

国家公務員退職手当法に基づいて算定する方法である。国家公務員と民間の法人の役員とでは、その身分が全く異なるため、この方法は合理的とはいえないと思われるものの、この方法が採用された裁判例として、大阪高裁昭和54年2月28日判決⁸²がある。

2 功績倍率法における各要素の論点

上述のように、役員退職給与の適正額を算出する方法はいくつかあるが、ここでは、訴訟等で最も採用されている功績倍率法に絞って、その算式における各要素に関する論点を検討することとする。

(1) 最終報酬月額

最終報酬月額とは、退職役員の退職時の報酬月額を指し、一般的には、定期同額給与として支給されている給与の月額が報酬月額ということになる。しかし、退職直前にやむを得ない事情により役員報酬を減額した場合や、事前確定届出給与⁸³、業績連動給与⁸⁴、又は新株予約権が付与⁸⁵された場合については、どのような取扱いにすべきかで判断に迷うところに問題がある。もともと、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⁸⁶」とされていることを考慮すれば、退職直前に役員報酬を減額した場合には、減額直前の報酬月額を最終報酬月額と捉え、事前確定届出給与が支給

⁸¹ 昭和54年(行ウ)第9号・判時1094号26頁。

⁸² 昭和52年(行コ)第14号・税資104号531頁。

⁸³ 事前確定届出給与とは、事前に支給額及び支給日を一定の期限までに税務署に届け出ることにより、通常は損金算入されない役員に対する賞与が損金算入される給与をいう(法法34条1項2号)。

⁸⁴ 業績連動給与とは、同族会社以外の会社が役員に支給する利益連動型給与で一定の要件を満たすことにより損金算入されるものをいう(法法34条1項3号)。

⁸⁵ 新株予約権の付与とは、いわゆるストック・オプションの付与である。事前に決めた価格(権利行使価格)で自社株を購入できる権利を役員や従業員に支給するものであり、市場株価が権利行使価格を上回れば、その差額を利益として手にすることができる。

⁸⁶ 熊本地裁平成25年1月16日判決(平成23年(行ウ)第6号・税資263号-3(順号12127))など。

された場合には、定期同額給与に事前確定届出給与の支給額に12分の1を乗じて算出した額を合わせて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⁸⁷。

また、事前確定届出給与や業績連動給与の支給がある場合は、年度によって役員報酬の額が変動することから適正な最終報酬月額の算定が難しくなるため、1年当たり平均額法を採用したほうが合理的であると考えられる⁸⁸。

(2) 勤続年数

勤続年数は、退職役員がその役職に在任していた年数を指し、これについては問題が生ずることは少ないようである。あえていうならば、個人事業が法人化した後に役員となった者の個人事業当時の勤続期間を、法人化後の勤続年数に合算できるか否かといった問題が考えられるが、これについては、福島地裁平成4年10月19日判決⁸⁹で決着されていると思われる。また、個人事業時代から勤務している従業員が法人化した後に役員になった場合の勤続年数の考え方は、法人税法基本通達9-2-39⁹⁰にその取扱いが規定されている。ただし、個人事業主及び専従者給与を受けていた者については、適用対象外であることに留意しなければならない。

(3) 功績倍率

平均功績倍率法及び最高功績倍率法においては、役員退職給与の適正額を算定するにあたり類似法人の功績倍率が用いられている。そして、「功績倍率は、最終報酬月額と勤続年数以外の退職給与額算定に影響を及ぼす一切の事情を総合評価した係数であると考えられる。」との判示した裁判例がある⁹¹。

それほど重要な要素であるにもかかわらず、類似法人の功績倍率を算出するための基礎となるデータが国により公表されていないことは、非常に問題であると言わざるを得ない。詳しくは次節において論ずるが、データが公表されていないことで生ずる問題点として、予測可能性及び法的安定性が害されることとなり、加えて、課税庁がデータを抽出する際

⁸⁷ 衛藤政憲『Q&A50 事例で見る疑問と実務 役員退職給与を巡る諸問題』137頁（大蔵財務協会、2016）。同旨として、藤曲・前掲注43・177頁。

⁸⁸ 岡崎和雄「役員退職金に対する変更点と対応」税理49巻8号（2006）71頁。同旨として、藤曲・前掲注43・177頁。

⁸⁹ 平成3年（行ウ）第5号・税資193号78頁。

⁹⁰ 法基通9-2-39（個人事業当時の在職期間に対応する退職給与の損金算入）

個人事業を引き継いで設立された法人が個人事業当時から引き続き在職する使用人の退職により退職給与を支給した場合において、その退職が設立後相当期間経過後に行われたものであるときは、その支給した退職給与の額を損金の額に算入する。

⁹¹ 前掲注86・熊本地裁平成23年（行ウ）第6号。この裁判では、功績倍率について「一切の事情を総合評価した係数であると考えられる。」と判示しているが、その根拠は示されていない。あたかも功績倍率が万能かの如く重要なものとして、過度に評価していると感じられる。

には恣意性が入り込む余地が生じ、それは課税庁に自由裁量を与えているに等しいということができると思われる。

なお、国が公表していないデータを納税者が入手し得る可能性については、次節 2(1)において検討する。

第3節 功績倍率法の問題点

1 「不相当に高額な部分の金額」の問題点

(1) 「不相当に高額な部分の金額」の解釈からの考察

功績倍率法について、まず「不相当に高額な部分の金額」をどう捉えるかという観点からその問題点を検討することとする。

① 単語の意味からの考察

「不相当に高額」という文言はいかに解釈すべきだろうか。その文言の一般的な意味について辞書⁹²を紐解けば、「不相当」とは、「ふさわしくないこと。つりあわないこと。」とあり、「相当」とは、「状態・程度などが釣り合っていること。ふさわしいこと。相応。」とある。

この点について、武田昌輔氏は、「不相当に高額とは、ふさわしくないほどの高い額、不相応の額、あるいは、つりあわないほどの高い額と解すべきである。ここでは、不相当に高額といっている点に注意すべきである。(傍点原著者)」と述べられており⁹³、「不相当に」という文言については、「相当でない」という意味以上に、「もっと積極的に妥当でない」という意に用いられているように思われる。」と解説されている⁹⁴。

これを条文に当てはめると、法人税法 34 条 2 項については、「ふさわしくない程（又はつりあわない程）高額な金額として政令で定める金額」となり、同法施行令 70 条 2 号については、「退職給与としてつりあっている（又はふさわしい）金額を超える場合におけるその超える部分の金額」となる。

文言の意味をそのまま当てはめれば、「つりあっている金額」と「つりあわない程高額な金額」の間には、図表 1 の B に示す余白部分があるものと思われるが、条文上はその余白部分を見逃して「つりあっている金額」と「つりあわない程高額な金額」は同じ金額を指し示すものとして規定されているようにみえるのである。換言すれば、34 条 2 項では「不

⁹² 松村明編『大辞林 第三版』（三省堂、2006）、不相当については 2218 頁、相当については 1456 頁参照。

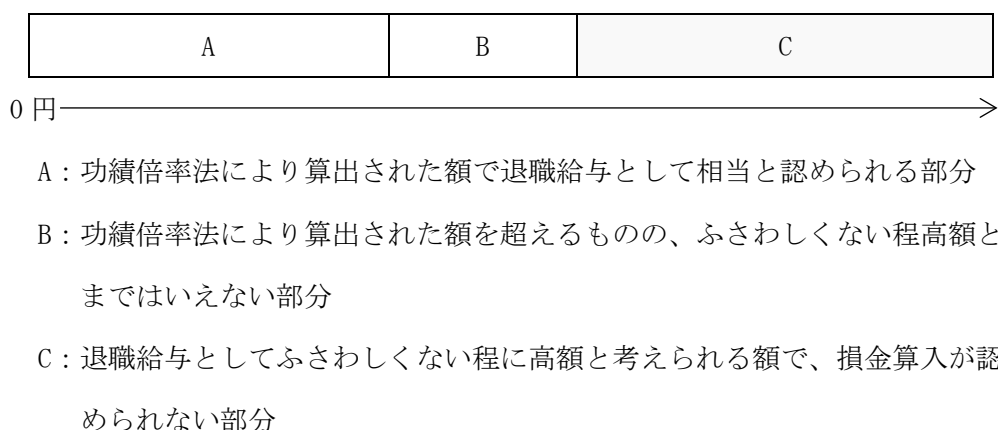
⁹³ 武田・前掲注 57・6 頁

⁹⁴ 武田・前掲注 57・6 頁

相当に高額」と規定しており、あえて「高額」という文言を使用しているにもかかわらず、同法施行令 70 条 2 号では「高額」の部分が抜け落ちているような外観を呈しているのである。

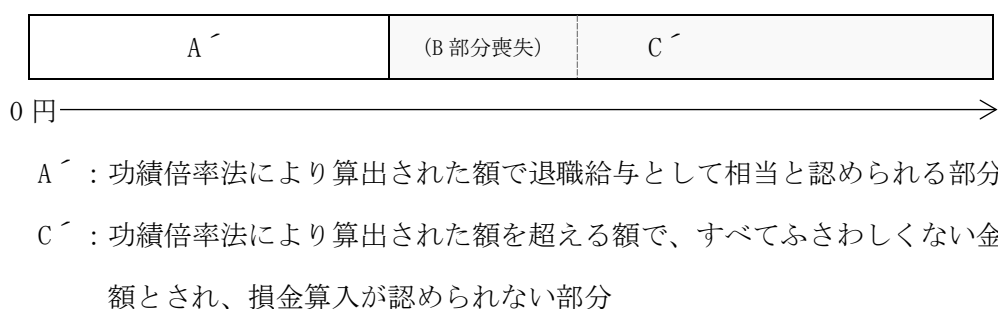
ただし、本法での意味合いを施行令で変更しているとは思えないため、施行令で「退職給与として相当であると認められる金額を超える場合におけるその超える部分の金額」と規定しているのは言い回しの問題であり、施行令においても単に「ふさわしい金額と認められる金額を超える場合におけるその超える部分の金額」ではなく、「ふさわしくない程に高額な場合におけるその高額な部分の金額」という意味を有していると思われる。

図表 1・本来の解釈の場合（出所：筆者作成）



そうではあるが、訴訟等においては、功績倍率法により算出された額をわずかでも超えた場合は、その超えた部分をすべて損金不算入とする裁決・判決が下されている場合が多い。これは、功績倍率法により算出された金額は「相当であると認められる金額」とであると判断している証左であり、「高額」という部分が閑却されていると思われる。そして、「高額」という部分が閑却されることにより、図表 1 の B に示す余白部分が喪失し、功績倍率法により算出された額を 1 円でも超えた部分は即不相当と判断されることにつながるのである（図表 2 参照）。

図表 2・「高額」という部分が閑却された場合（出所：筆者作成）



このように、役員退職給与の適正額としてある基準額を超えるものを直ちに損金不算入にするためには、図表2のA'とC'の境目の金額が客観的で、かつ、誰が計算しても同じ額になる方法が採られなければ、それは予測可能性の見地から問題があるといえるのではないだろうか。

つまり、功績倍率法を採用すること自体が問題なのではなく、功績倍率法により算定された金額を超える部分を即座に損金不算入とすることに問題があるのである。功績倍率法により算定された金額に幅を持たせ、それを役員退職給与が相当か否かを判断する材料として採用するのであれば、それ自体に問題はないと考えられる。ただし、そうした場合には、図表1のBとCの境目の金額は、いくらが妥当かという問題が生じることとなる。

② 東京地裁昭和46年6月29日判決からの考察

功績倍率法を使用して算出された役員退職給与の適正額について争われた最初の裁判は、前出の東京地裁昭和46年6月29日判決⁹⁵である。

この裁判では納税者が勝訴し、控訴審判決によって原判決が取り消される結果となったのであるが、役員退職金の支給額を規制する法令の解釈として示唆に富むと思われるので、ここに引用する。

「おもうに、法人の所得の算定にあたり、或る支出が損金として益金からの控除の許されるのは、当該支出が収益をうるために必要な経費であることによるのである。したがって、経済取引において一般に収益をうるために必要な経費として認められるものであるかぎり、それを損金に算入することができるのは当然であるといふべく、この点について、役員退職給与とその他の支出とでその取扱いを異にすべき理由はない。法人税法および同法施行令が役員退職給与について特に前記のごとき規定を設けたのは、役員退職給与の損金性を決定する尺度たる当該役員の本社に対する貢献度が、各事案によって異なるものであるとはいへ、これを算数的正確さをもって客観的に測定しうべき基準がないために、その判断が主観的にながれ易く、個々具体的な退職給与金額には多分に益金処分（利益処分を指す。昭和40年代の書籍においては益金処分という表記が散見されることから、利益処分を益金処分と表現する場合もあったものと思われる。以下、この部分を引用する際は、利益処分に置き換えるものとする。＝筆者注）としての性格を有する支出の含まれている事例

⁹⁵ 前掲注47・昭和44年（行ウ）第84号。

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あたっては、実体に即した適正な課税と租税負担の公平を期する見地から、法人の行為計算のみにとらわれることなく、その合理性の検討について特に注意を喚起せんとするにとどまり、損金としての要件を具備する役員退職給与であっても、当該事案における特殊事情をすべて捨象して同業種、同規模の他の会社の役員退職給与の支給金額をこえる部分の損金算入をすべて否定せしめんとする趣旨に出たものではないと解すべきである。（下線は筆者による。）」

この判示からは、「不相当に高額な部分の金額」について、単に類似法人の役員退職給与の支給額を超える部分の金額を損金不算入とするのではなく、個々の特殊事情をある程度考慮すべきだという解釈をしていることが読み取れる。また、「役員退職給与の損金性を決定する尺度たる当該役員对公司に対する貢献度が、各事案によって異なるものであるとはいえ、客観的に測定しうべき基準がないために、その判断が主観的にながれ易く、個々具体的な退職給与金額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ている事例が少なくない」という部分を逆説的に考えると、次の3つのことがいえると思われる。

第一に、役員对公司に対する貢献度を客観的に測定することができる基準があれば、退職給与の支給額についても客観的なものとなること。第二に、それによって、利益処分としての性格を有する支出が退職給与に含まれることがなくなるということ。第三に、功績倍率法はその客観的な方法ではないということである。

しかし、控訴審においては平均功績倍率法が合理的であるとして原判決は取り消され、上告審もこれを支持している⁹⁶。

（2）法人税法の規定から考える功績倍率法

次に、法人税法の規定から、「不相当に高額な部分の金額」の金額を算定するために功績倍率法を採用することについての是非を考察する。

① 法人税法 22 条と 34 条の関係性

役員退職給与の支給については、法人税法 22 条 3 項 2 号に規定される当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用の額に該当するものと考えられる。そして、同法 34 条 2 項は、同法 22 条 3 項に規定する「別段の定め」に該当する。

つまり、役員退職給与の支給については、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準

⁹⁶ 前掲注 47・控訴審は昭和 46 年（行コ）第 64 号、上告審は昭和 49 年（行ツ）第 28 号。

に従って計算されるものは損金の額に算入されるが、支給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、損金の額に算入しないということである。

② 功績倍率法は公正処理基準によるものか否か

功績倍率法によって役員退職給与の適正額を算出することは、法令の定めによるものではない。にもかかわらず、これを最も合理的な方法とするのは、功績倍率法により計算される役員退職給与の適正額が、法人税法 22 条 4 項に規定される一般に公正妥当と認められる会計処理の基準⁹⁷（以下「公正処理基準」という。）により計算されるものだと考えることにより、一応の決着がつく。

今日においては、生命保険会社が、役員退職慰労金準備資金の必要額を試算するためのものとして提供しているウェブサイトのサービス⁹⁸においても用いられているほど、功績倍率法は一般的な方法となっている。そうであれば、過去の経緯はともかく、広く一般的に企業において採用されている算定方法であり、公正処理基準によるものと解すこともでき得るように思われる。

③ 不相当に高額な部分の金額と功績倍率との関係

法人税法 22 条と同法 34 条の関係性について再度まとめると、例えば、功績倍率法のように一般に公正妥当と認められる方法に従って計算した役員退職給与の支給額については、不相当に高額な部分の金額として政令で定める金額を除き、損金の額に算入されるということになる。そして、功績倍率が適正な率より大きい場合に「不相当に高額な部分の金額」が生ずることとなるのである。

ただし、その「不相当に高額な部分の金額」を算定するための功績倍率を把握することは困難であり、その率を把握できない限りにおいては、功績倍率法を採用することには問題があると思われる。

2 様々な問題を孕む功績倍率

(1) データ入手の観点からの問題点

① 課税庁と納税者が入手し得るデータ

⁹⁷ 一般に公正妥当と認められる会計処理の基準が具体的に何を指すのかについては議論があるが、武田昌輔氏は、例えば、財務諸表等規則などの公正処理基準と判断される素材は存するとしながらも、「実体的にその基準が存在するわけではなくて、いわば理念として抽象的に存在するに過ぎない。」と述べられている（武田昌輔「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」税大論叢 3 号（1970 年）112 頁）。本論文においては、同様に、公正処理基準を理念として捉え、広く一般的となった会計の慣習をも含むという解釈で、当該文言を使用することとする。

⁹⁸ 大同生命、「標準保障額シミュレーション|保険加入をお考えの方へ」、http://www1.daido-life.co.jp/hyोजun/web/d_h_input.do?CD=daido、（最終閲覧日：2020 年 2 月 18 日）

功績倍率法を採用するにあたって必要な功績倍率は、どのようにして把握することができるのだろうか。課税庁は、通達によって類似法人の役員に支給された退職給与の額等について報告を求める、いわゆる通達回答方式を採用することにより功績倍率を算定するための基礎となるデータ（以下「功績倍率に関するデータ」という。）を収集することができる。一方、納税者は、功績倍率に関するデータが国によって公表されていないため、民間の団体や出版社が発行する書籍等に掲載された功績倍率に関するデータ（民間の団体等が独自に収集したデータ）を利用して、類似法人の功績倍率を算定することとなる。そのため、納税者が入手し得る功績倍率に関するデータの内容や量は、課税庁が入手し得るものに比して劣るものとなってしまう。

② 情報公開法による開示請求の可能性

次に、功績倍率に関するデータを情報公開制度によって開示請求することができるか否かについて、考察することとする。

イ) 開示請求方法の概要

まず、開示請求の方法の概要について触れることとする。

ある行政文書の開示を請求しようとするときは、行政文書開示請求書に必要な事項を記入して、行政機関の長に提出する必要がある（情報公開法4条）。功績倍率に関するデータを開示請求する場合において、提出すべき行政文書開示請求書の提出先は、国税庁長官が該当する。実務上は、情報公開の窓口が設けられており、国税庁では、長官官房総務課情報公開・個人情報保護室という窓口がそれにあたる。次に、必要な事項は、行政文書開示請求書に項目が羅列してあり、その中のひとつとして、「請求する行政文書の名称等」の項目がある。そして、その記入欄には「請求する行政文書が特定することができるよう、行政文書の名称、請求する文書の内容をできるだけ具体的に記載してください。」との指示がある⁹⁹。

ロ) 功績倍率を算出するために必要な書類

適正な役員退職給与の支給額を算定するために功績倍率法を採用する場合において、その功績倍率を算出するには、退職給与の額、退職役員の最終報酬月額及び在任年数の情報が必要となる。加えて、同業種で規模が類似する法人が支給した役員退職給与に係る功績倍率と比較するためには、当該退職給与を支給した法人の業種や財務内容等の情報が必要

⁹⁹ 国税庁、「行政文書開示請求書（様式第1号）」1頁、<https://www.nta.go.jp/about/disclosure/tetsuzuki/5187pdf/01.pdf>、（最終閲覧日：2020年2月18日）。

である。

これらの情報が記載されている行政文書としては、次のものが考えられる。まず、退職給与の額、最終報酬月額、及び勤続年数を知るためには、勘定科目内訳書、退職所得の源泉徴収票（死亡による退職の場合には退職手当金等受給者別支払調書。以下「法定調書」という。）が必要である。勘定科目内訳書には、定期同額給与の額と退職給与の額が記載されており、法定調書には、支払いを受ける者の住所、氏名、役職名、退職給与支払額、勤続年数等が記載されている。次に、同じ業種で規模が類似するかという点を知るためには、法人税の確定申告書並びにその添付書類である決算報告書及び事業概況書が必要である。同じ業種であるかどうかは、法人税の確定申告書に業種の記載があり、複数の業種を兼業していた場合には、事業概況書によりその割合を確認することができる。規模の類似については、法人税の確定申告書及びその添付書類である決算報告書により確認することができる。

そして、この法定調書は、例えば、「法人 A を退職した役員 B に対して支給された役員退職給与に係るものである」ということが確認できるような紐付きの状態が開示されなければ、その有用性を発揮できず、かつ、平均功績倍率を算出するためには、複数社分についてこれらの行政文書を開示請求する必要がある。

ハ) 開示の可能性

行政機関の長は、行政文書の開示請求があったときは、不開示情報が記録されている場合を除き、開示しなければならない旨が規定されている（情報公開法 5 条）。そして、その不開示情報とは、個人に関する情報をはじめ開示されることで差し障りのある情報であり、そのなかには、特定の個人を識別することはできないが、公にすることにより、なお個人の権利利益を害するおそれがあるもの（同法 5 条 1 項 1 号）、及び、法人の情報でそれを公にすることにより、当該法人等の権利、競争上の地位その他正当な利益を害するおそれがあるもの（同法 5 条 1 項 2 号イ）が含まれている。

さて、功績倍率法算出するために必要な行政文書は、この不開示情報に該当するだろうか。法定調書については、まさに、特定の個人を識別することができる文書であるため、不開示情報に該当すると思われる。また、特定の法人に係る法人税の確定申告書等は、それを公にすることにより、当該法人等の権利、競争上の地位その他正当な利益を害するお

それがあるもの（情報公開法 5 条 1 項 2 号イ）に該当すると思われる¹⁰⁰。

もっとも、決算報告書については公告の義務がある（会社法 440 条）ため利害を害するおそれがないとも考えられるが、大会社以外については、貸借対照表を公告するにとどまっているため、行政文書の開示により決算報告書の全部を公にすることは、正当な利益を害するおそれがある（情報公開法 5 条 1 項 2 号イ）と考えられる。また、勘定科目内訳書の役員給与等の内訳書については、特定の個人情報が含まれているため、これも不開示情報に該当すると思われる。

では、法人名や個人名が特定されないように、例えば該当箇所を黒塗りにすることで開示される可能性はないのだろうか。情報公開法 6 条では、「不開示情報が記録されている部分を容易に区分して除くことができるときは、開示請求者に対し、当該部分を除いた部分につき開示しなければならない」と部分開示について定められているため、不開示情報以外の部分は、開示される可能性が考えられる。

ただし、公開されたとしても、いくつかの問題が生ずる。ひとつは、平均功績倍率を求めるためには複数の法人のデータが必要になるが、請求する際に、その複数社分のデータが含まれる書類をどのように指定するのかという請求上の問題である。もう一つは、データが開示されたとして、法人名、役員の個人名が除かれた状態の文書では、「この法定調書は、法人 A を退職した役員 B に対して支給された役員退職給与に係るものである」という紐付きの状態での情報にはならないという問題である。もっとも、過去に不開示とされた事例¹⁰¹からは、法人の決算情報などが開示されるには相当な障壁があると思われ、不開示情報が除かれたとしても開示される可能性は低いと思われる。

なお、そもそも、行政機関が作成していない文書は、開示しようにも、その文書自体がないのであるから、例えば、「一定期間内に、一定の地域に所在する法人の役員で退職した者に対して支給された退職給与の額、最終報酬月額、勤続年数などの一覧表を請求する」などとした場合には、文書不存在という理由で不開示決定となる。つまり、請求に応じてデータを加工し、新たに文書を作成するようなことは、法律上、予定されていないのである。

結論として、情報公開請求法の開示請求に基づいて功績倍率に関するデータを入手する

¹⁰⁰ 国税庁、「行政機関の保有する情報の公開に関する法律に基づく処分に係る審査基準」8 頁以下、<https://www.nta.go.jp/about/disclosure/01.pdf>、（最終閲覧日：2020 年 2 月 18 日）。

¹⁰¹ 総務省、「平成 28 年度（行情）答申第 243 号」、http://www.soumu.go.jp/main_content/000431682.pdf、（最終閲覧日：2020 年 2 月 18 日）。

ことは、相当困難であると思われる。

③ 法的安定性と予測可能性の阻害

以上のように、①及び②で納税者が入手し得る功績倍率に関するデータについて検討した結果、そのデータは、役員退職給与の適正額を算出するうえで、極めて重要であるにもかかわらず、課税庁と納税者との間で知り得るデータの内容や量に差があり、かつ、どの功績倍率を適正と認めるのかという判断基準も公表されていないことが確認された。このように、データや判断基準が公表されていない現状は、租税法律主義が有する機能としての法的安定性と予測可能性¹⁰²を害していると思われ、強く改善が求められる。少なくとも、功績倍率に関するデータは、公表されるべきであると思われる。

(2) 類似法人の選択における問題

仮に、功績倍率に関するデータが公表されていたとしても、どの法人を類似法人として選択するのが適切かという問題が残る。具体的には、同種の事業とはどの業種を指すのか、事業規模が類似する法人とはいかなる基準を基に選択すればよいのかという問題である。

① 同種の事業について

どの業種を同種の事業と捉えるのかについての判断は、裁判によってその取扱いが異なる。おそらくは、功績倍率に関するデータをどれだけ収集できるかによって、業種の範囲を縮小又は拡大させているものと思われる。

② 事業規模の類似する法人について

功績倍率を使用した最初の裁判である東京地裁昭和46年6月29日判決¹⁰³においては、売上金額、所得金額、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、設備投資の有無及び功罪といった数多くの要素により事業規模の類似する法人を抽出しており、その後の裁判においても、複数の要素によりその抽出を行う傾向にあった。

しかし、東京地裁平成9年8月8日判決¹⁰⁴において、売上高のみが事業規模についての類似法人の抽出基準とされてからは、その後の訴訟等においても、売上高のみが事業規模について類似する法人の抽出基準とされることが多く、特に、売上高倍半基準（納税者の売上金額等の0.5倍以上2倍以下の範囲にある法人を、事業規模が類似するものとして抽出する基準）が採用される傾向にある。売上高倍半基準によって事業規模の類似する法人を

¹⁰² 金子・前掲注55・80頁。

¹⁰³ 前掲注47・東京地裁昭和44年（行ウ）第84号。

¹⁰⁴ 平成7年（行ウ）第37号・判タ49巻24号（通巻977号）111頁。

抽出することには、大いに問題があり、これについては第3章で詳述することとする。

③ 抽出の判断により大きく変わる功績倍率

功績倍率法の要素である功績倍率は、どの業種を同種の業種と捉え、また、どういった要素によって事業規模の類似する法人を抽出するかによって、算定される結果が異なってくる。故に、類似法人の抽出には、透明性が求められると思われる。

にもかかわらず、功績倍率に関するデータが公表されていないことから、その透明性は担保されていない。実際に行われているか否かは別として、理論上は、課税庁が任意の功績倍率を導き出すために、類似法人を作為的に抽出することが可能である。平均功績倍率においては、抽出された類似法人の功績倍率の平均値を使用するため、このような作為的な抽出は不可能という反論が考え得るが、裁判例を概観すると、課税庁は類似法人を3社程度しか抽出していない事例が多いため、作為的に抽出することは可能であると思われる。

それ故に、より一層、功績倍率に関するデータが公表されるべきであろうし、抽出基準の透明性が望まれると考えられる。

第4節 小括

本章では、まず、役員退職給与の損金算入を規制する規定について、当該規定の文理解釈という視点から問題点を大きく二つに分けて考察してきた。第一に、不確定概念について検討した結果、すべての事象に対処し得るような明確な規定を設けることは難しいという理由から、その使用はやむを得ないという立場をとる学説や裁判例が大半であることが確認された。しかし、不確定概念については、自由裁量が事実上認められることがあってはならないし、予測可能性・法的安定性の犠牲を最小限にとどめるために、規定の趣旨・目的が個別・具体的に、明示されるべきであると思われる。特に、予測可能性の観点、及び、法人税法が申告納税方式を採っているため、納税者がまず法令を解釈する必要があるという観点からは、課税要件がより明確に、具体的に定められる必要があると思われる。

ただし、明確な基準を設けるにあたっては、不合理が生ずることのないように留意しなければならない。例えば、一律に何円以内などという画一的な基準であれば、役員の功績という実情を反映しないものになってしまうおそれがあるからである。

第二には、委任立法について検討した。委任立法については、具体的・個別的であり、委任の範囲を逸脱していないこと、あるいは、専門的・技術的な事項に関する能力や社会経済の変化に対して迅速に対応するためなどの委任の必要性があれば許されるものと一般

に解されている。これを法人税法 34 条 2 項と同法施行令 70 条 2 号の関係について当てはめれば、これらはもともと一つの条文で規定されていたこと、及び、委任される内容がとりわけ専門的・技術的なものではないものと思われることから、積極的に委任する理由は無い。そのため、施行令に委任するのではなく、本法に規定すべきではないかと思うに至った。

また、法人税法 34 条 2 項が同法施行令 70 条 2 号に委任している内容は、表面上は個別具体的であり、その範囲も逸脱していないように見えるが、同法施行令 70 条 2 号は具体的な要素を掲げているものの、明確な金額を算定することができる規定とはなっておらず、行政裁量の余地が残されていることを確認した。

次に、役員退職給与の適正額を算定するための方法として、訴訟等で採用されているものにはどのようなものがあるかを概観した。その方法には、平均功績倍率法、最高功績倍率法、1 年当たり平均額法、国家公務員の退職手当法に比準する方法などがあり、その中では、平均功績倍率法が最も多くの訴訟等で採用されているものであることを確認した。

さらには、平均功績倍率法に内在する問題点について、主に二つの論点を取り上げて考察した。第一には、功績倍率法の算式に着目すると、功績倍率が非常に重要な要素であると考えられるが、功績倍率に関するデータが国によって公表されていないことは、大いに問題があること。第二には、役員退職給与の適正額として、ある基準額を超えるものを、ただちに損金不算入にするためには、誰が計算しても客観的で同じ金額を算出することができる方法が採られなければ、それは、予測可能性の見地から問題があることが確認された。この点については、東京地裁昭和 46 年 6 月 29 日判決の判示が核心を突いたものと思われる、功績倍率法は、誰が計算しても客観的で同じ金額を算出することができる方法ではないという趣旨の判示がされている。

本章の最後には、功績倍率法の起源について改めて考察し、そこに潜む問題点について検討した。功績倍率法は法令に定められた方法ではないことから、おそらくは、広い意味での公正処理基準によって定着したものと考えられる。法人税法 22 条の規定に当てはめれば、功績倍率法のように公正処理基準に従って計算した役員退職給与の支給額については、不相当に高額な部分の金額として政令で定める金額を除き、損金の額に算入されるということになる。不相当に高額な部分の金額として政令で定める金額を算出するためには、適正な功績倍率を把握することが不可欠であるが、その把握は難しく、把握できない限りにおいては功績倍率法を採用することには問題があるものと思われるに至った。

このように、適正な功績倍率の把握を困難ならしめている主な原因は、功績倍率に関するデータが公表されていないことである。もっとも、公表されていたとしても、どの事業を同種と捉えるか、事業規模の類似はどのような要素により判断するのかという問題が残る。これらの判断については、訴訟等においても統一的な基準は示されていない。特に平均功績倍率法を採用するにあたって、課税庁は比較対象とする法人をわずか 3 社程度しか抽出していない場合が多いため、個々の事例に応じて都合のよい功績倍率となるよう、作為的に同種の事業、事業規模の類似についての判断をすることができる可能性すらある。それ故に、より一層、功績倍率に関するデータが公表されるべきであろうし、抽出基準の透明性が望まれると考えるに至った。

第 3 章 裁判での取り扱い

第 3 章では、「功績倍率法は、役員退職給与の適正額を算定するために最も合理的な方法」である旨を判示した 2 件の裁判を取り上げる。それにより、これまで検討してきた役員退職給与の支給額を規制する規定の問題点について、裁判ではどのように取り扱われているかを確認し、特に平均功績倍率法の問題点は改善する必要性が高いことを指摘することとする。

第 1 節で取り上げる裁判は、平成 18 年の役員給与制度改正前の事案であるが、本論文で取り上げる問題点の検討において、先例としての価値を有しているものと考えられる。特に問題となる点は、原告と比較される同種同規模法人の抽出が杜撰な点である。当該裁判では、「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る」という判示をしているが、同種同規模法人の抽出が杜撰であれば、この論拠は成り立たないということを指摘する。また、功績倍率法を採用することの是非について、課税の公平と予測可能性の観点から検討するものとする。

第 2 節で取り上げる裁判は、控訴審において取り消されたものの、納税者と課税庁との同業類似法人の退職給与の支給状況の認識可能性の差異を考慮し、功績倍率法の欠点を補う方法を提言している点が注目される。特に、これまでの訴訟等とは異なり、平均功績倍率法により算出された金額の相当性について一步踏み込んだ判示がなされている点は、重要な論点である。また、同種同規模法人の抽出について、その抽出対象地域を絞っていること、規模の類似性の判断を売上高倍半基準に依っていること、及びその抽出数が僅少であること等については妥当である旨の判示がされているため、その問題点について検討

する。また、控訴審の判決についても触れ、平均功績倍率法が合理的であるとする判示の理論矛盾を突く。さらには、平均功績倍率法を使用し続けることにより生ずる弊害についての検証を行うものとする。

第1節 札幌地裁平成11年12月10日判決（平成8年（行ウ）第20号）¹⁰⁵

1 事実の概要

原告は、昭和44年に設立され、札幌市を中心とする北海道内において、和洋生菓子製造販売等を営む同族会社であり、平成5年1月19日の臨時株主総会において、会社創業者であり、当時の代表取締役であった甲の辞任を承認し、甲に対し退職金3億円を支給する旨の決議をし、これを支給した。原告は、平成4年4月1日から平成5年3月31日までの事業年度の法人税額の計算上、当該退職金全額を損金に算入した。

これに対し、被告である税務署長は、平均功績倍率法によると、甲の最終報酬月額150万円に同人の勤続年数24年及び平均功績倍率3.9を乗じ、役員退職給与相当額が1億4,040万円と算定、支給された退職金のうち1億5,960万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。原告は、これを不服として国税不服審判所長に対し審査請求をしたが、棄却された後、出訴した。

2 争点

本事案の争点は次の4つである。

- (イ) 法人税法36条（現行の法34条2項。以下「旧法36条」という。）及び同法施行令72条（現行の法70条2号。以下「旧法令72条¹⁰⁶」という。）の合憲性。
- (ロ) 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。
- (ハ) 本件更正処分において用いられた平均功績倍率の当否。
- (ニ) 代表取締役甲（判決文では個人名が掲載されているが、本論文では甲と表記する。）の功績について。

3 検討

以下、上記の争点について、それぞれの判示を検討する。

(1) 旧法36条及び旧法令72条の合憲性

¹⁰⁵ 税資245号703頁。評釈として、酒井貴子「役員退職給与金の相当性」『租税判例百選第四版』112頁（有斐閣、2005）。

¹⁰⁶ 現行法の条文番号との混同を防ぐため、以下においては、判決文を引用するにあたっては、法36条を旧法36条に、令72条を旧法令72条にそれぞれ置き換えるものとする。

この裁判では、不確定概念の合憲性が争点となっており、原告は、「旧法 36 条及び旧法令 72 条は、相当ないし不相当という極めて抽象的概念によって損金算入の可否すなわち課税要件を定めるもので、憲法 84 条の租税法律主義に内在する課税要件明確主義に違反する憲法違反の規定である疑いが強い。」と主張している。

これに対して、裁判官は、「納税義務者、課税物件、課税標準、税率等の課税要件及び租税の賦課、徴収の課税手続は法律で定められなければならない（課税要件法律主義（ママ）、また、課税要件及び租税の賦課、徴収の手続は、明確に定められなければならない（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。」としながらも、「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、資産の實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。」と租税法律主義の解釈を述べ、旧法 36 条及び旧法令 72 条についても「これ（旧法令 72 条＝筆者注）は、旧法 36 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たものであるところ、退職給与の額はその法人及び退職役員の個別的事情によって異なり得るものであるから、あらゆる場合を想定して相当な退職給与の額を明確かつ一義的に定めることは困難であるというべきである一方、右の定めは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って、この観点からすれば、旧法令 72 条の規定は、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、客観的に定めているということが出来る。したがって、旧法 36 条及び旧法令 72 条は、租税法律主義（課税要件明確主義）に反するものではなく、憲法 84 条に違反するものではないというべきである。（下線は筆者による。以下、この章において同じ。）」と判示している。

不確定概念を用いること自体については、第 2 章で触れたように許容されるものと思われるが、判示の後段、「旧法令 72 条の規定は、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、客観的に定めているということが出来る。」という点については、首肯できるものではない。なぜなら、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、客観的に定めているというのであれば、納税者が法人税の申告時に、判断可能な基準が示されている必要があると思われるからである。

にもかかわらず、旧法令 72 条には判断可能な基準が示されていない。ましてや、相当な

退職給与の額を計算するにあたり、課税庁が採用する平均功績倍率法等の方法を採らなければならないということは、旧法第 36 条及び旧法令 72 条には規定されていない。また、仮にこれらの方法を用いることが規定されていたとしても、計算に必要なデータが公表されていない。そのため、データを入手し得る課税庁とは異なり、納税者において役員退職給与の適正額を計算することは、困難である。これからのことから、旧法第 36 条及び旧法令 72 条は、ただちに租税法律主義（課税要件明確主義）に反するものではないとは言い難いと思われる。

（２）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是非

① 平均功績倍率法を用いる根拠

平均功績倍率法を用いたことの当否について、本裁判では、「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、旧法令 72 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。」と判示している。

さらには、平均功績倍率法について、「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り（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。」と判示している。この判示を換言すれば、比較法人のうち功績倍率が最も高い法人が支給した退職給与は本来否認される可能性があるため、最高功績倍率法ではなく平均功績倍率法を採るということになるとと思われる。

この点について、三木義一教授は、「本来否認される可能性があるため最高値を採用できない資料であるならば、なぜ、その平均値を採用することができるのか、論理的に全く説明できない論拠である。なぜなら、本来否認すべき可能性がある資料であれば、すべての資料にその可能性が含まれており、従ってその平均値も本来課税されるべき基準を見いだすための合理的基準にはなりえないからである。これは論理的に初歩的なことであろう。あるいは、本来否認されるべきものが含まれているのは例外的なので、類似業者の平均値を採用することでそのような例外性を除去できるという意味であるならば、納税者は例外

的事例を根拠に絶えず不利な基準値を押しつけられていることになる。」と述べられ¹⁰⁷、平均功績倍率法に関する当該判示を批判している。

以上によれば、当該資料を用いる限り、平均功績倍率を適正に算出することはできないと思われる。そのため、「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、旧法令 72 条の趣旨に最もよく合致する方法である」という判示は論理が破綻しており、平均功績倍率法を採用した根拠は崩れるのではないだろうか。

② 課税の公平と予測可能性の相克

また、平均功績倍率法を用いることについて、租税法律主義（課税要件明確主義）の見地から、本裁判では、「課税要件明確主義が導かれるところの租税法律主義の趣旨は、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」と判示している。

「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」という部分は、租税公平の見地から不確定概念を用いることも容認されるという裁判例¹⁰⁸から導かれたものと思われるが、当該裁判例は、同族会社の行為計算否認規定についてのものであることに留意が必要である。

三木義一教授は、不確定概念が用いられる状況に応じて、要求される明確性の程度が分類される旨を述べられている。それによると、不相当に高額な役員退職金（旧法 36 条）は、納税者の申告行為と直結し納税者に具体的判断を迫るものであり、同族会社の行為計算否認規定（法 132 条）は、納税者の申告と関連を有するが、納税者に具体的判断を迫るものではないと分類され、その性質の違いから不確定概念を類型化されている¹⁰⁹。

つまり、納税者に具体的判断を迫るものとそうでないものとは、その性質が異なり、課税要件の明確性の程度が異なるということであるから、明確性の程度について、同族会社の行為計算否認規定と不相当に高額な役員退職金の規定とを同列に扱ってはならないというべきであろうと思われる。

¹⁰⁷ 三木義一「過大役員退職金と類似法人の類似性」日本法学 66 巻 3 号（2000）113-114 頁。

¹⁰⁸ 前掲注 56・昭和 49 年（行コ）第 2 号。

¹⁰⁹ 三木義一『現代税法と人権』214-215 頁（勁草書房、1992）。

また、森川正晴氏は、「租税の領域における国民の財産権を保障することを目的とする税法は、納税義務の限界を明確にし、法的安定性・予測可能性を保障することがなにもものにも増して重要である。」と述べられている¹¹⁰。

さらに、小関健三教授は「税法において複数の解釈に可能性がある場合に較量される利益のヒエラルキアについて、報告者は、課税の公平よりも、判断基準の明文への近接度や解釈によって付与される予測可能性、一般人の理解への親和度を優先させるべきと考えるのである。」と述べられ¹¹¹、課税の公平と予測可能性等とを比較して優先順位をつける場合は、後者を優先すべきである旨を主張されている。

このように、納税者にとって予測可能性が重要であることについては、異論が無いものと思われる。もちろん、課税の公平が重要なものであることは言を俟たないが、そのために予測可能性が制限され、法的安定性が阻害されることは、看過できないと筆者は考えるところである。

(3) 本件更正処分において用いられた平均功績倍率の当否

① 更正処分時に仙台国税局管内において抽出された比較法人

被告は、本件更正処分時において、比較法人を抽出するにあたり、当初は原告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、函館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、該当する法人がなかったため、仙台国税局管内において4法人を抽出するに至ったようである。

これについて、当裁判では、「原告の本件事業年度における売上金額及び申告所得金額と右4法人の当該役員に対する退職給与支給事業年度における売上金額及び申告所得金額とを比較検討すると、このうち、A社は、申告所得金額は原告の約0.56倍と原告に近似するものの、売上金額は原告の約3.26倍と原告に比べて事業規模が著しく大きく、(中略)いずれも原告と類似しているとはいいい難いから、比較法人としての適格(性)を有しているということとはできない。したがって、本件処分に用いられた4法人のうち比較法人としての適格(性)を有するものはないということになる。(括弧書きの(性)は筆者による。以

¹¹⁰ 森川・前掲注 68・36 頁。また、金子宏名誉教授は「租税法主義は、(中略)今日の複雑な経済社会において、各種の経済上の取引や事実の租税効果(タックス・エフェクト)について十分な法的安定性と予測可能性とを保障しようとする(別の表現を用いれば、不確実性を排除し、確実性を確保しようとする)意味内容を与えなければならない。」と述べられ(金子・前掲注 55・80 頁)、法的安定性と予測可能性の重要性について説かれている。同趣旨として、谷口・前掲 60・11 頁。

¹¹¹ 小関健三『『不相当に高額な部分の金額』の判断構造について：沖裁(法)平 24 第 5 号平成 24 年 12 月 18 日裁決(残波事件)』税弘 65 卷 4 号 (2017) 174 頁。

下、この章において同じ。)』と判示された。

この判示については、概ね首肯できるものであるが、比較法人として適格性を有するものはないとされた理由の一部については、承服し難い。具体的には、A社について、「申告所得金額は原告の約0.56倍と原告に近似するものの、売上金額は原告の約3.26倍と原告に比べて事業規模が著しく大きく」としている点である（図表3参照）。

退職給与の支払能力という見地からは、当該4法人が抽出された基準のなかでは、所得金額が最も重要な要素と考えることができると思われる。にもかかわらず、「申告所得金額は原告の約0.56倍と原告に近似する」と判示されている点は、この視点が抜けているものと言わざるを得ない。実際、原告と比して売上金額が約3.26倍であることに対して、申告所得金額が約0.56倍ということは、A社は利益が出ない体質の法人である傾向を示していると考えられる。そのため、売上金額は原告の約3.26倍という部分ではなく、むしろ、売上金額に対しての申告所得金額の割合の低さを理由に、比較法人として適格性を欠くという判断をすべきではないかと思われる。

図表3・仙台国税局管内において抽出された類似法人4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%	100.0%	8.3

（出所）札幌地裁平成11年12月10日判決（税務訴訟資料第245号743頁表二）に基づき筆者作成

この事例については、売上金額の比較であっても、申告所得金額の割合の比較であっても、結果としてA社は適格性を欠くという結論に至った。しかし、他の事例においては、どの要素を比較対象にするかによって、適格性を有するか否かの判定が異なることがあるということが考え得る。そして、どの要素を比較対象にするかという基準を設けていないことは、後述の様に、同じ案件であるにもかかわらず、比較法人を抽出するための要素を変更することによってその抽出数を操作するようなことを可能とすることにつながるのである。そのため、比較法人としての適格性を有するか否かの判断に一定の基準を設けることが重要であり、それにより予測可能性を確保することが必要であると思われる。

② 訴訟が提起された後に札幌国税局管内で抽出された比較法人

訴訟が提起された後に、改めて札幌国税局管内で抽出された比較法人は7社であった(50頁、図表4参照)が、原告の退職給与の額の相当性を判定するにあたって対照すべき比較法人の類似性を検討した結果、「比較法人としての適格(性)を有するのは、C社、D社及びF社の3法人のみであるというべきである。」と判示された。ここで、比較法人として適格性を有するとされた3社(以下「3社」という。)の諸要素について原告と比較してみると、3点の問題点が浮かび上がる。

第一の問題点は、3社のうち2社の業種が水産加工業であり、原告の菓子製造業とは全く異なっている点である。両業種ともに、日本標準産業分類の中分類12-食料品製造業¹¹²に区分されるものではあるが、水産加工業と菓子製造業とでは、旧法令72条に規定される「同種の事業」とはいい難いと思われる¹¹³。課税庁では、当初想定した業種のなかで適当な比較法人が無い場合には、その業種を拡大するということがしばしば行われており、どの業種を「同種の事業」と判断するかという一定の基準がないために、このような問題が生じるのである。これでは、比較法人の抽出に恣意性が入り込む余地があると言わざるを得ず、予測可能性の見地からは、けして看過できるものではない。

第二の問題点は、規模に類似性が見出せない比較法人が抽出されている点である。資本金、平均売上、総資産価額、平均所得において3社のうち原告を上回るものは皆無であり、平均功績倍率法を採用するのであれば特に、旧法令72条に規定される「事業規模が類似する」法人には該当しないと思われる。唯一、D社における純資産価額が原告の205%であり、原告の数値を上回っているが、総資産価額は原告の38.7%であるため、これでは事業規模が上回っていることにはならない。単純な数字を当てはめて検証すると、原告の総資産価額が3,000万円、純資産価額が400万円とすれば、D社における総資産価額は1,161万円、純資産価額は820万円である。純資産価額が高いということは、資産の額に比して負債の額が少ないということを示しているものであり、事業規模の大小を直接示すものではない。このように、事業規模の類似性についても、その選択基準が曖昧なものとなっている。

第三の問題点は、比較法人の抽出が極めて杜撰な点である。特に、抽出されたC社の諸要素に注目すれば、平均売上高は原告に比してその半分に満たず、また、平均所得は原告

¹¹² 日本標準産業分類(平成5年10月改定)による。中分類12-食料品製造業の資料は、https://www.soumu.go.jp/main_content/000316973.pdfを参照(最終閲覧日:2020年2月18日)。

¹¹³ 同種の事業について納税者と課税庁の主張が乖離した最近の判決として、前掲注2・残波事件がある。残波事件では、納税者が酒類製造業全部について同業種法人として抽出すべきだと主張したのに対し、課税庁は単式蒸留しょうちゆうを製造する法人に限り抽出対象であるとした。日本標準産業分類(平成25年10月改訂)によると、酒類製造業は小分類、蒸留酒・混成酒製造業は細分類とされており、案件によって類似業種とする範囲が異なっている。なお、分類の区分は、https://www.soumu.go.jp/main_content/000420038.csvを参照した(最終閲覧日:2020年2月18日)。

に比して 5.2%となっている。このような法人が比較法人とされるのは、類似法人としての適格性を欠くと思われる。

図表4・札幌国税局管内において抽出された類似法人7社

法人	業種	資本金	平均売上	総資産価額	純資産価額	平均所得	功績倍率
A社	食品加工	6.6%	11.0%	9.3%	23.4%	5.0%	1.5
B社	水産加工	64.0%	19.4%	14.6%	19.8%	2.6%	2.8
C社	菓子製造	65.0%	49.5%	34.7%	74.5%	5.2%	1.5
D社	水産加工	16.0%	91.9%	38.7%	205.0%	55.8%	4.8
E社	製麺製造	17.3%	12.3%	9.2%	43.5%	6.6%	1.9
F社	水産加工	33.3%	74.8%	54.3%	12.9%	17.4%	2.7
G社	水産加工	6.6%	34.7%	11.1%	23.4%	6.3%	3.2
原告	菓子製造	100%	100%	100%	100%	100%	8.3

*売上金額・総資産価額・純資産価額・所得金額は退職した期を含む直前3事業年度の平均

(出所)札幌地裁平成11年12月10日判決(税務訴訟資料第245号743頁表三)に基づき筆者作成

かくして、本裁判においては、この3社の功績倍率によって平均功績倍率が求められることとなったのであるが、これについて、本裁判では、「平均功績倍率法を用いる上で、比較法人の数が3法人では足りないとはいい難いところ、[証拠略]によれば、C社、D社及びF社の退職役員の最終報酬月額、勤続年数及び退職給与額は、それぞれ別紙表8¹¹⁴のとおりであり、その功績倍率を算出するとそれぞれ1.5、4.8及び2.7となる。この平均値を算出すると3.0となるところ、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で行われたものである。」と判示されている。

このように、課税庁が抽出した11法人(更正処分時に抽出した4法人、訴訟提起後に抽出した7法人)のうち、8法人は類似法人としての適格性を有しているということとはできないとしたことについて、三木義一教授は、「裁判所は本件類似法人抽出がきわめて問題の多いものであることを自覚しながら、処分を維持するために無理矢理類似するといえる法人を三社にして、その合理性を装ったという印象が強い。」との見解を示されている¹¹⁵。

これら3点の問題から、功績倍率法を採用した場合には、類似業種の選定や同規模の捉え方について、課税庁に裁量を与える余地が大きく、租税法律主義に反する可能性が強いと思われる。

¹¹⁴ 別紙表8には、比較法人の3事業年度平均の売上金額、申告所得金額、総資産価額、純資産価額、及び期末資本金額などが掲載されている。

¹¹⁵ 三木・前掲注107・111頁。

以上のように、類似法人の抽出に極めて不合理と認められる点が多い場合には、果たして、適正に算出された平均功績倍率を用いているといえるだろうか。「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、旧法令 72 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。」という判示は、類似法人の抽出という面からも矛盾している。つまり、不適正な類似法人が抽出されているということから、平均功績倍率法が非客観的、かつ、不合理な判断方法であるということが導き出され、功績倍率を採用した根拠が崩れると思われる。

また、札幌国税局管内で抽出された比較法人については、本訴訟が提起された後に抽出されたものであり、前述の仙台国税局管内において抽出された比較法人では旗色が悪いため、改めて抽出し直したものと思われる。これによって、更正処分において用いられた平均功績倍率は「3.9」、当該札幌国税局管内で抽出された比較法人 7 社の功績倍率を用いて算定した平均功績倍率は「2.6」となったのである。功績倍率は、功績倍率法で用いる要素のなかで最も重要であり、この倍率いかんで役員退職給与の適正額が決定される。にもかかわらず、比較法人の抽出をやり直すことによって、躊躇なく平均功績倍率に変更されることがあっていいのだろうか。

たしかに、課税処分の取消しに関する紛争については総額主義¹¹⁶が採られているため、こういった理由の差し替えは認められると考えられる。そうではあるが、本件の場合においては、理由を差し替える（基準となる功績倍率を差し替える）ことは、当初の更正処分に誤りがあったことを課税庁自らが認めているのと同様であると思われ、承服できるものではない。

(4) 代表取締役甲の功績について

代表取締役甲の会社に対する貢献については、本裁判では、「甲の原告に対する貢献は極めて大きいものと解される。」としながらも、「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るから、(中略) 甲の最終報酬月額を基礎として、その適正な退職報酬額を算定することには、十分な合理性が認められるというべきである。」と判示し、甲の会社に対する功績は、個別に認められなかった。

また、本件以外においても多くの裁判例で「役員の最終報酬月額は、特別な場合を除い

¹¹⁶ 総額主義とは、「確定処分に対する争訟の対象はそれによって確定された税額（租税債務の内容）の適否である、とする見解」であり、「総額主義によれば理由の差替は審査請求の審理または訴訟における口頭弁論の終結時まで原則として自由に認められることになる」とされている（金子・前掲注 55・1075 頁）。

て役員の在職期間中における最高水準を示すとともに、役員の在職期間中における会社に対する功績を最もよく反映しているもの」と判示されており¹¹⁷、役員の会社に対する功績は、最終報酬月額にすべて反映されるという考えが採られている¹¹⁸。

もちろん、役員の会社に対する功績という定性的な要因を客観的に表すのは困難であるが、例えば、資金繰りのために自己の報酬を削る等の中小企業独特の事情¹¹⁹を鑑みれば、役員の会社に対する功績はすべて最終報酬月額に反映されているというのは硬直的で、実態を表していないと思われる。

第2節 東京地裁平成29年10月13日判決（平成27年（行ウ）第730号）¹²⁰

1 事実の概要

原告は、ミシン部品の製造販売業等を営む株式会社であるが、平成20年10月4日に死亡退職した代表取締役乙に対して、役員退職慰労金規定に基づき、平成21年7月1日の臨時株主総会において決議した退職慰労金4億2,000万円¹²¹（以下「本件退職給与」という。）を支給し、本件事業年度（平成20年8月21日から平成21年8月20日）分の法人税額の計算上、本件退職給与を損金の額に算入した。

これに対し、三条税務署長が、本件退職給与の額のうち不相当に高額な部分の金額である2億875万2千円については損金の額に算入されないとして更正処分等をした。原告は、これを不服として、国税不服審判所長に対し審査請求をしたが、棄却されたため、平成27年12月21日に本件訴えを提起した。

2 争点

¹¹⁷ 最終報酬月額について同様に判示している裁判例として、静岡地裁昭和63年9月30日判決（昭和60年（行ウ）第9号・税資165号962頁）、東京高裁平成元年1月23日判決（昭和63年（行コ）第61号・税資169号5頁）、岐阜地裁平成2年12月26日判決（昭和62年（行ウ）第4、5、6、7号・税資181号1104頁）、岡山地裁平成18年3月23日判決（平成16年（行ウ）第18号・LEX/DB文献番号25450630）、及び裁決として、平成22年4月6日非公開裁決（TAINS F0-2-372）、平成22年11月12日非公開裁決（TAINS F0-2-409）など。

¹¹⁸ この考えとは異なり、役員の会社に対する貢献が認められ、適正な役員退職給与を算出するに当たり、功績倍率法における最終報酬月額を類似法人の最高給与額を基にして算出した裁判例として、前掲注2・残波事件がある。

¹¹⁹ 田中巖税理士は、功績倍率方式が理論的に正しい絶対的なものなのかという疑問を抱き、『日税研論集』6号において、「サラリーマン化した大企業の役員であれば、月額報酬は特に高くもまた低くもなく適正な額が支給されているであろうが、中小企業の役員については、法人や役員個人の特殊事情によってその報酬が定められることがあり、常に適正な水準の報酬にあるとはいえないところに、類似法人の数値も含め問題が残るのである。」（153頁）と述べており、また、法人や役員の特殊事情として「役員報酬の額の決定についても、その役員他の所得、生活状況などの要素が強く反映することが多（い）」（135頁）と述べられている（田中巖「役員退職金」日税研論集6号（1988）129頁以下）。

¹²⁰ 税資267号-127（順号13076）。判例評釈として、品川芳宣「役員退職給与適正額の算定に平均功績倍率1.5倍を適用」T&A master731号（2018）16頁以下、渡辺充「役員退職給与と平均功績倍率1.5倍の控訴審判決」速報税理37巻22号（2018）26頁以下。

¹²¹ 役員退職慰労金規定により、支給限度額を、240万円（最終月額給料）×27年（勤続年数）×5倍（役員倍数）×1.3（功労加算）＝4億2,120万円と計算している。

本事案の争点は次の3つである。

- (イ) 本件役員退職給与の額のうち「不相当に高額な部分の金額」。
- (ロ) 国税通則法 65 条 4 項にいう「正当な理由」の有無。
- (ハ) 本件各処分における権利の濫用、信義則違反等。

なお、(イ)については、その内容に応じて、次に述べる5つに区分されると思われる¹²²。また、本論文においては論点を絞るため、(ロ)及び(ハ)については、その考察を割愛する。

3 検討

(1) 就業規則等に定められた規定により算定された役員退職給与

原告は、あらかじめ就業規則等に定められた規定により算定された役員退職給与は、法人税法 34 条 2 項に規定されている「不相当に高額な部分の金額」を含まない旨を主張していた。これに対して本判決では、次のように判示された。

「上述のとおり同項の趣旨¹²³からすると、就業規則等の規定により役員退職給与が算定されたとしても、当該規定の内容自体やその適用の過程で考慮された事情が一般に相当と認められるとは限らず、一般に相当と認められる金額を超える部分の金額については法人所得の金額の計算上損金算入を認めないこととし、実態に即した適正な課税を行うことが相当であるから、原告の上記主張は採用できない。」

この判示は、首肯できるものである。仮に、原告の主張するように、就業規則等に定められた規定により算定された役員退職給与には、法人税法 34 条 2 項に規定される「不相当に高額な部分の金額」が含まれないとした場合には、就業規則等にあらかじめ高額な金額を規定することによって、青天井で「適正な役員退職給与」とすることができることとなるため、同法 34 条 2 項を逸脱するものと考えられる。

(2) 法人税法 34 条 2 項が租税法律主義に違反するか否か

原告は、法人税法 34 条 2 項は政令に白紙委任するものであり、租税法律主義（憲法 84 条）に違反し、また、同法施行令 70 条 2 号が同法 34 条 2 項の委任の範囲を超えるのみならず、課税要件の基準として不明確であり、納税者の予測可能性を欠き、違憲の可能性が

¹²² 判決文においては、(イ)の争点について区分をしていないが、本論文では、5つに区分したうえ、それぞれにタイトルを付して論ずることとする。

¹²³ 法 34 条 2 項の趣旨として、「法人の役員に対する退職給与等が法人の利益処分たる性質を有する場合があることから、法人所得の金額の計算上、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、それを超える部分の金額については損金算入を認めないことによって、実態に即した適正な課税を行うことにありと解される。」と説示されている。

ある旨の主張をしていた。

これに対して本判決は、「同項（法法 34 条 2 項＝筆者注）の規定が政令に白紙委任したものであるとか、法人税法施行令 70 条 2 号がその委任の範囲を逸脱したものであるということとはできない。」と判示している。

たしかに、法人税法 34 条 2 項の規定は、税金を不当に減少させないためという委任の目的が明らかであると考えられるため、政令に白紙委任したものであるとまではいえない。しかし、同法施行令 70 条 2 号は、不相当に高額である金額を判断する要素が挙げられているに過ぎず、具体的な計算方法等が明らかにされていないため、課税庁に裁量の余地が残り、租税法律主義の見地から問題があることは前述のとおりである。

また、予測可能性について、「役員退職給与の支給実績を調査したデータが掲載されている文献が複数公刊されているほか、B 会（税理士及び公認会計士からなる任意団体）発行の同種の資料が同会の会員に頒布されおり」と判示し¹²⁴、それによって予測可能性があるとしている¹²⁵。

この判示について、民間の団体が発行するデータを拠り所にして、予測可能性が担保されるという点は、首肯できない。もっとも、そのデータが、課税庁の責任により民間の研究機関等に依頼され、収集されたものであるならば、それにより予測可能性が担保されることに問題はないものと思われる。

（3）平均功績倍率法の妥当性について

功績倍率について、本判決では、「同業類似法人における功績倍率の平均値（平均功績倍率）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捨象され、より平準化された数値が得られるものということができる。」と判示している。

これは、名古屋地裁平成 2 年 5 月 25 日判決¹²⁶の「抽出された比較法人の功績倍率の平均値を算出することによつて、比較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

¹²⁴ この点に関して、長島弘教授は、「それは根拠も曖昧なデータでしかなく（公刊されているデータを用いて金額を決定した結果、それが正確なものでなかったことから不相当であるとされた場合の責任まで負うものではない以上、全幅の信頼をおけるものではあるまい。）、またこれでは、国が TKC への入会を推奨するようなものであり、そのようなデータの販売者に対して利益をもたらすことを国が援護することになるのであるから、このような擁護は国家機関の態度としては許容されるべきものではないはずである。」と批判されている（長島弘「過大退職金の算定に当たり平均功績倍率の 1.5 倍までが相当額とした裁判例[東京地裁平成 29 年 10 月 13 日判決]」税務事例 50 巻 3 号（2018）43-44 頁）。

¹²⁵ 反対に、民間のデータが相応しくないという趣旨の判決として、東京地裁平成 25 年 3 月 22 日判決（平成 23 年（行ウ）第 422 号、税資 263 号-49（順号 12173））をはじめとして、5 社のグループ法人の代表者に対する退職金について争われた、いわゆる飯田精密機事件がある。

¹²⁶ 昭和 62 年（行ウ）第 40 号・税資 176 号 1042 頁。

が捨象され、より平準化された数値が得られるのである（以下略）」という判示を引用した
ものと思われる¹²⁷。

ところが、本判決で同業類似法人として抽出されたのは5社、引用元の名古屋地裁平成2
年5月25日判決において抽出されたのは4社に過ぎず、「特殊性が捨象され、より平準化
された数値が得られる」とするためにはその抽出数が不足しているのではないだろうか。

例えば、同族会社の行為計算否認規定の適用を受けた役員報酬に関する事案ではあるが、
東京地裁昭和33年12月23日判決¹²⁸では、「5法人の役員の平均報酬額も平均値を出す際の
法人数のとり方が少なすぎるきらいがあり」と判示し、類似法人の数が5社であることを
問題視している。そして、その控訴審である東京高裁昭和34年11月17日判決¹²⁹において
は、59社の類似法人を選定してその役員報酬の支給状況を比較し、過大役員報酬を認定し
ている。

よって、平均値を算出するうえで比較法人数が何社であれば適正であるかを断言するこ
とは難しいが、この東京地裁及び東京高裁の判決からは、少なくとも5社ではその数が不
足しているということがいえると思われる。

（4）同業類似法人を抽出するために用いた抽出基準の合理性

被告が原告の同業類似法人を抽出するために用いた抽出基準は、「原告の所在地と経済事
情が類似する地域である新潟県内に納税地を有する法人であること」、「日本標準産業分類
における大分類『E－製造業』の中分類「24－金属製品製造業」を基幹の事業としている
こと」、「平成18年2月1日から平成25年10月31日までの間に終了する事業年度におい
て、いわゆる売上高倍半基準により該当する事業年度を抽出すること」、「死亡を理由とす
る代表取締役の退職があり、かつ、当該退職した代表取締役に対して退職給与の支給があ
ること」及び「抽出された事業年度について、不服申立て又は訴訟が係属中でないこと」
の5つであった。本論文では、「原告の所在地と経済事情が類似する地域である新潟県内に
納税地を有する法人に限定した点」、「いわゆる売上高倍半基準により抽出した点」の2つ

¹²⁷ 他にこの裁判例を引用したと思われるものとして、高松地裁平成5年6月29日判決（平成4年（行ウ）第2号・税
資195号709頁）では比較法人6社、福島地裁平成8年3月18日判決（平成3年（行ウ）第4号・税資215号891頁）
では5社、札幌地裁平成11年12月10日判決（第1節参照）では3社、東京地裁平成25年3月22日判決（平成23
年（行ウ）第421号・税資263号-51（順号12175））では3社、東京地裁平成25年3月22日判決（平成23年（行ウ）
第418号・税資263号-53（順号12177））では当初2社、後に5社、東京地裁平成25年3月22日判決（平成23年（行ウ）
第423号・税資263号-50（順号12174））では2社、などがある。いずれも比較法人数が少数であるにもかかわらず、「平均値を算出することにより比較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捨象される」と判示
されている。

¹²⁸ 昭和32年（行）第60号・行集9巻12号2727頁。

¹²⁹ 昭和33年（ネ）第2783号・行集10巻12号2392頁。

に絞って、その是非を検討する。

① 抽出地域を経済事情が類似する地域に絞ることの是非

比較法人を抽出するために地域を絞ることは、次の 3 つの観点から首肯できない。第一に、地域を絞ることにより、自ずと抽出される同業類似法人の数が少なくなること、第二に、役員退職給与の支給額と地域は、比較法人を抽出する際に地域を絞らなければならないほどには関連性がないと思われる¹³⁰こと、第三に、今日においては、最初に平均功績倍率法が裁判で採用された当時¹³¹に比して、物流インフラの拡張及びインターネットの普及により商圏が広がっていること。以上の 3 つの観点を考慮すれば、地域を絞るということに積極的な意味を見出せないと思われる¹³²。

② 売上高倍半基準により抽出した点の是非

いわゆる売上高倍半基準により同業類似法人を抽出したことについて、本判決では、「原告と事業規模が類似する法人を抽出するに当たり、事業の規模を示す指標である各法人の売上金額を抽出基準の一つとすることは合理的であり、また、具体的な基準として売上金額が原告の売上金額の半額から倍額までの金額の範囲内にあることを抽出基準としたことも原告と事業規模が類似する法人を抽出する基準として合理的であるということができると判示し、売上高倍半基準は不合理である旨を主張した原告の主張を退けているが、当該基準により抽出された法人には、規模の類似性について疑問が生ずる。

例えば、原告の売上高が 10 億円とした場合、その半額（5 億円）以上から倍額（20 億円）以下の法人が抽出の対象となる。大淵博義名誉教授が、「売上高の最低金額は最高金額の 4 分の 1 であるから、かかる差異は、役員給与又は役員退職給与の金額の決定に有意な影響を及ぼすことは当然であろう。」と述べられている¹³³ように、売上高が 5 億円と 20 億円の法

¹³⁰ この点について、山口敬三郎税理士は、「役員退職金の職務執行の対価性の有無を認定して、その対価性を否定する場面において、その類似法人の地域を限定することには問題がある。すなわち、役員給与（報酬）の支給額の決定に際しては、その各地域において無視できないほどの地域的格差が認められるという性格のものではないからである。」と述べられている（「役員給与の適正額について（残波事件）（上）」税理 61 巻 7 号（2018）139 頁）。また、大淵博義名誉教授は、役員報酬に関しての事案ではあるが、「地域的限定は格別法定されているわけではない。これは役員給与、特に役員報酬の水準には有意の地域的格差が認められないということを前提としているからである。」と述べられている（「過大役員報酬の認定とその基本的法理-名古屋地裁判決に触れて-（上）」税務通信 2419 号（1996）16 頁）。

¹³¹ 最初に平均功績倍率法が採用された裁判は、前掲 47・東京地裁昭和 44 年（行ウ）第 84 号である。そして、当該裁判においては、同業類似法人を抽出するにあたり、その地域を原告の所在地の所轄税務署管内に絞っている。ただし、地域を絞ったことについては、争点となっていない。

¹³² 品川芳宣名誉教授は、同種の裁判において同業類似法人の抽出地域を経済事情が類似する地域に絞ることについて、「同市はむしろ名古屋経済圏に属しているわけであるから、新潟県や関東 4 県を含む関東信越国税局管内の法人とは経済的立地の類似性が低いと言えるはずである。」と述べ、国税局単位で行われる同業類似法人の選定について疑問を呈している（「役員退職給与適正額の算定方法」T&A master 532 号（2014）24 頁）。

¹³³ 大淵博義「『不相当に高額』な役員退職給与の認定をめぐる論点～最近の判決事例にみる問題点の検証～」税理 61 巻 10 号（2018）12 頁。この他、倍半基準の問題点については、長島弘「過大役員給与の不相当性とその判断基準」税

人では、規模の類似する法人とは言い難い。

また、支払能力という点に着目すれば、売上高だけではその判断がし難い。なぜなら、同程度の売上高であっても、所得金額が同程度となるとは限らないのである。例えば、一方はいわゆる薄利多売をしており、他方は付加価値を重視した売り方をしている場合には、後者において所得がより多く出る傾向にあるものと思われ、売り方の違いによって、退職給与の支払能力に差異が生ずるのである。もし、売上高倍半基準によって抽出された法人が薄利多売をしているものに偏った場合には、それらの法人は退職給与の支払能力が劣る可能性が強く、それによって算出された功績倍率は不合理なものになると思われる。

(5) 平均功績倍率法により算出された金額の相当性

本判決は、まず、平均功績倍率法について「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って、実態に即した適正な課税を行うとする法人税法 34 条 2 項の趣旨に反することにもなりかねず、相当であるとはいえない。」と判示し、従前の裁判において最も多く採用されてきた平均功績倍率法を機械的に適用することについて、疑問を投げかけている。

次に、「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すると、例えば本件においても、別表 2 の順号 1 及び 5 の支給事例（同業類似法人として抽出された法人の支給事例を指す＝筆者注）は不相当に高額な金額の退職給与の支給をしていたということになりかねず、当該支給事例が、役員退職給与の損金算入額が争いなく確定し、支給事例としての一定の適格性が担保されている同業類似法人である（前記 (3)）¹³⁴という本件平均功績倍率の算出の前提と矛盾することになるから、この点でも不合理というべきである。」と判示し、平均功績倍率法の欠点を指摘している。

さらには、納税者と課税庁との同業類似法人の退職給与の支給状況の認識可能性の差異を考慮して、「少なくとも課税庁側の調査による平均功績倍率の数にその半数を加えた数を超えない数の功績倍率により算定された役員退職給与の額は、当該法人における当該役員の具体的な功績等に照らしその額が明らかに過大であると解すべき特段の事情がある場合

制研究 70 号 (2016) 139 頁以下に詳しい。

¹³⁴ (前記 (3)) には、一定の期間における事業年度について、「国税通則法又は行政事件訴訟法所定の不服申立て又は訴訟が係属中でないこと」等が記述されている。

でない限り、同号（法令 70 条 2 号を指す＝筆者注）にいう『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』を超えるものではないと解するのが相当であるというべきである。」と判示している。これは、課税庁側の調査による平均功績倍率の 1.5 倍までの乖離が許容されることにより、平均功績倍率法の欠点を補う方法を提言したのと思われ、その点は評価されるべきだと思われる。ただし、1.5 倍という倍率を採った根拠については触れられていないため、釈然とせず、そのことは、控訴審において議論が進展しなかった原因のひとつにもなっていると思われる。

もとより、平均功績倍率法は、平均額こそが相当額であるという概念に立脚しているため、法人のうち約半数の法人の退職給与が不相当に高額ということになり、理論的に矛盾している¹³⁵。本件においても、同業類似法人として抽出された 5 法人のうち 2 法人の功績倍率が平均功績倍率を超えているのにもかかわらず、原告の役員退職給与のみが不相当に高額として処分されるのは、課税の公平に反することとなる。

この点について、控訴審である東京高裁平成 30 年 4 月 25 日判決¹³⁶では、「平均功績倍率法は現に判断の対象となっている法人における退職給与額の相当性を判断するものであって、同判断のための資料となった類似法人における退職給与額の相当性を判断するものではないかから、平均値よりも功績倍率の高い類似法人の退職給与額が直ちに不相当に高額であるということとはできない。すなわち、このような功績倍率の高い類似法人の退職給与額がそれ自体相当であるか否かは、当該法人を基準として同業類似法人を倍半基準によって抽出することによって判断されるから、抽出される同業類似法人が当然に異なってくる」のであり、平均功績倍率もまた異なってくるとし、「むしろ、(中略)平均功績倍率法は、同業類似法人における功績倍率の平均値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を捨象して平準化された数値を出すことに意義があるのだから、類似法人の中に算出された平均値より不相当に高い功績倍率を用いた法人があったとしても、平均値を算定することの合理性は失われぬ。」と判示している。

まず、前半の、「当該法人を基準として同業類似法人を倍半基準によって抽出することによって判断されるから、抽出される同業類似法人が当然に異なってくる」という理由により、同業類似法人のなかに「平均値よりも功績倍率の高い類似法人の退職給与額が直ちに不相当に高額であるということとはできない」とする部分は、たしかにそのとおりである。

¹³⁵ 平均功績倍率法の理論的矛盾については、三木・前掲注 109・220-221 頁において詳細に指摘されている。

¹³⁶ 前掲注 79・平成 29 年（行コ）第 334 号、平成 30 年（行コ）第 27 号。

ただし、支給事例として一定の適格性が確保されている同業種類似法人の平均を算出するという平均功績倍率法的前提を鑑みれば、抽出した同業類似法人における退職給与額の相当性が検証されなければ、その抽出された同業類似法人の支給事例が一定の適格性を有しているかどうかの判断ができないのではないだろうか（判決文からは、その検証を行ったことは確認できない）。

そして、平均値よりも功績倍率の高い類似法人を基準として同業類似法人を倍半基準によって抽出すれば、その抽出された同業類似法人のうちには、またしても、平均功績倍率を超える法人が存在することになる。このように、平均功績倍率を超える法人について適格性を有するか否かの検証をしていくと、最高額を支給した法人に至るまでその検証を行わなければならないことになる。

なお、最高額を支給した法人については、その功績倍率が必ず平均功績倍率を超えることになるため、平均功績倍率法を採る限り、その支給した退職給与の額は相当でないという結果に行き着く。

次に、判示の後半部分については、論理が破綻していると思われる。なぜなら、「平準化された数値を出すことに意義があるのだから、類似法人の中に算出された平均値より不相当に高い功績倍率を用いた法人があったとしても、平均値を算定することの合理性は失われない。」という部分が、支給事例として一定の適格性が確保されている同業種類似法人の平均を算出するという平均功績倍率法的前提と矛盾しているのである。換言すれば、この判示は、平準化された数値を出すことが重要であるから、類似法人の中に適格性を欠く可能性があるものが混在していてもかまわないということであり、これでは、平均功績倍率法の欠点に目を背けるために、論点ごとに都合のよい説示をしている印象を拭えない。

加えて、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を捨象して平準化された数値を出すためには、5社程度の法人ではその数が不足していることは、前述のとおりである。

4 平均功績倍率法を採用し続けることによる弊害の検証

平均功績倍率法は、これまで述べてきたように様々な問題があるが、ここでは、平均功績倍率法を採用し続けることによって生ずる弊害について検証することとする。

納税者にとって功績倍率を算定するためのデータを入手することが困難であることは、第2章において述べたとおりであるため、基礎データとして、東京地裁平成29年10月13

日判決において提示された同業類似法人の資料（次頁、図表5）を利用する。また、同業類似法人の抽出は、本件と同様に売上高倍半基準によるものとする。

図表5・本件同業類似法人

法人	売上金額（円）	功績倍率
A社	753,279,897	4.31
B社	2,041,392,472	3.09
C社	888,180,586	3.00
D社	1,782,039,625	2.13
E社	962,294,651	3.75
上記5社の平均功績倍率		3.26
原告	1,354,938,485	6.49

（出所）東京地裁平成29年10月13日判決（税資267号-127（順号13076）別表2）に基づき筆者作成

（1）E社の功績倍率を判定する場合

E社の功績倍率が適正か否かを判定する場合において、売上高倍半基準によって比較対象法人を抽出すると、A社、C社、D社、原告が対象の法人となる。ここでは、原告の功績倍率を、図表5により平均功績倍率の3.26に修正したものとして比較する。

E社	A社	C社	D社	原告	平均
3.75	4.31	3.00	2.13	3.26	3.18

A社、C社、D社、原告の功績倍率を平均すると、3.18となり、E社の功績倍率3.75は平均を超えるため、E社支給の役員退職金は不相当に高額ということになる。

（2）A社の功績倍率を判定する場合

A社の功績倍率が適正か否かを判定する場合において、売上高倍半基準によって比較対象法人を抽出すると、C社、E社、原告が対象の法人となる。ここでは、E社の功績倍率を、上記（1）において算出した平均功績倍率の3.18であるものとして比較する。

A社	C社	E社	原告	平均
4.31	3.00	3.18	3.26	3.15

C社、E社、原告の功績倍率を平均すると、3.15となり、A社の功績倍率4.31は平均を超えるため、A社支給の役員退職金は不相当に高額ということになる。

（3）修正後の原告の功績倍率を判定する場合

修正後の原告の功績倍率が適正か否かを判定する場合において、売上高倍半基準によっ

て比較対象法人を抽出すると、A 社ないし E 社のすべてが比較対象となる。ここでは、A 社の功績倍率を、上記（２）において算出した平均功績倍率の 3.15 であるものとして、E 社の功績倍率を、上記（１）において修正した平均功績倍率の 3.18 であるものとして比較する

原告	A社	B社	C社	D社	E社	平均
3.26	3.15	3.09	3.00	2.13	3.18	2.91

A 社、B 社、C 社、D 社、E 社の平均功績倍率は 2.91 となり、当初は 3.26 の功績倍率が妥当とされていたにもかかわらず、3.26 では不相当に高額という結果になる。

実際は、どの法人を中心とするかによって売上高倍半基準のレンジ（範囲）が異なるため、当然、図表 5 の外からも抽出される法人があると思われる。その点においては、上記の検証は不完全なものではあるが、検証の結果、理論上においては、平均功績倍率法を採用し続けることにより、適正な功績倍率が徐々に低くなっていくという弊害が生ずるということがいえるのではないだろうか。

第 3 節 小括

本章では、功績倍率法が役員退職給与の適正額を算定するために最も合理的な方法である旨を判示した 2 件の裁判を取り上げ、その問題点を抽出した。

札幌地裁平成 11 年 12 月 10 日判決で最も問題となる点は、平均功績倍率を算定するために課税庁が抽出した比較法人は、その多くが比較法人として適格性を欠くものであり、裁判において適格性を有すると認められた比較法人についても、原告と同種の事業を営むものではないものが含まれ、規模においても類似するとはいえないものであったという点である。

この裁判では、比較法人として問題のある法人が、わずかに 3 社認められたに過ぎず、その 3 社の功績倍率を平均して得た倍率を用いた平均功績倍率法により算出された金額は、適正な役員退職給与であるとは言えない可能性が高いということが確認された。

このように、問題のある比較法人しか抽出できなかったことは、原告が、札幌国税局及び仙台国税局管内において比較法人を抽出できない程に抜きん出た業績をあげていたことの証左である。そうであれば、適格性を有する比較法人を抽出する地域を絞ることは、意味をなさない。したがって、その選定地域は日本全国とすべきであると思われる。

以上をもって、平均功績倍率法を用いて役員退職給与の額の相当性を判断することが客

観的、かつ、合理的であるとするには、限界を感じると言わざるを得ない。

なお、本件裁判の控訴審である札幌高裁平成 12 年 9 月 27 日判決（平成 12 年（行コ）第 1 号・税資第 248 号 850 頁）は、原審判決をほぼすべて引用して控訴を棄却し、上告審である最高裁（第二小法廷）平成 15 年 11 月 7 日判決（平成 12 年（行ツ）第 357 号、税資 253 号（順号 9465））は、上告理由に当たらないとして、上告を棄却している。

次に、東京地裁平成 29 年 10 月 13 日判決では、売上高倍半基準による平均功績倍率法が妥当であるとしながらも、平均功績倍率法の欠点について言及し、かつ、その打開策とも思われる方法として、課税庁側の調査による平均功績倍率の 1.5 倍までの乖離が許容されることを提言した点が、非常に評価されるべきであろうと思われる。

ただし、1.5 倍という倍率の根拠について言及されていないため断言はできないが、仮にこの 1.5 倍が認められるとすると、2.0 が 3.0 へ、3.0 が 4.5 へと許容される功績倍率が上昇し続けることになりかねず、平均功績倍率法の欠点を補う方法にはなり得ないものと考えられる。

また、本判決で示された「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って、実態に即した適正な課税を行うとする法人税法 34 条 2 項の趣旨に反することにもなりかねず、相当であるとはいえない。」という論点は非常に重要である。例えば、同じくらいの学力を持つ 5 名の学生が受けた学力試験において平均点を 1 点でも超える得点をとった者は、平均点以下の得点であった学生に比して著しく学力が高いという論理が成り立たないように、平均功績倍率により算出した金額を 1 円でも超えるものは、全て不相当に高額であるという論理は成り立たないものと考えられる。以上により、同種類似規模法人に比して不相当に高額な金額とはどの範囲内の金額であるかということ判断する基準について、ぜひ検討されるべきであると思うに至った。

また、民間の団体が発表するデータ（何ら国の責任の及ばないデータ）を利用することで予測可能性が担保される旨の判示については、承服できかねる。やはり国の調査（国から第三者機関への委託を含む。）によって得られたデータを、納税者の側においても利用できるようにする必要があるのではないかと思われる。ただし、データが公表されただけでは予測可能性が担保されるとは言い難い問題もある。それについては、次章で検討することとする。

なお、本件裁判の控訴審では、「1.5 倍」についての議論は全くされず、平均功績倍率が

法人税法 34 条 2 項及び同法施行令 70 条 2 号の趣旨に最も合致する合理的な方法であると強調したうえで、原判決を取り消し、国の主張を認める判決が下された。原審において、従来の判断から一步踏み込んだ判示がされたため、控訴審においては、功績倍率法の欠点を補うための方法についての議論が発展するものと期待していたが、その意味でも東京高裁の判決は非常に遺憾である。

第 4 章 平均功績倍率法に代わる合理的な算定方法の提言

第 4 章では、まず、第 1 節において、平均功績倍率法の問題点を整理し、その問題点を補う合理的な算定方法を制定する必要性について、検討することとする。

次に、第 2 節においては、アメリカ及びドイツにおける役員報酬の制限的取扱いについて概観し、我が国の役員退職給与に応用できるかどうかを検討する。

さらに、第 3 節においては、役員退職給与の適正額を計算するうえで、予測可能性・法的安定性が確保され、係争を減少させることができる新たな算定方法を提言する。

最後に、第 4 節においては、第 3 節において提言した方法をもってしても、なお残る係争を解決するための方法として、「和解・合意」の制度導入を提言する。

第 1 節 平均功績倍率法に代わる新たな算定方法の必要性

1 平均功績倍率法の問題点の整理

前章までにおいて、役員退職給与の適正額を算定する方法のひとつである平均功績倍率法の問題点について指摘してきた。ここで改めて整理すると、平均功績倍率法の問題点は、次の 5 点に集約される。

- (イ) 最終報酬月額が、退職役員の会社に対する功績を反映していないこと。
- (ロ) 同種同規模法人が支給した役員退職給与のデータに、本来否認されるべき不適正額が混在している可能性が高いこと。
- (ハ) 功績倍率法を算定するためのデータが、公表されていないこと。
- (ニ) 同種の事業を営む法人及び事業規模の類似する法人の抽出基準に、一貫性がないこと。
- (ホ) 同種同規模法人の抽出数が、僅少であること。

上記 (イ) については、特に同族会社特有の事情による問題である。また、(ロ) については、「平均功績倍率法は最も合理的な算定方法」とすることに矛盾が生ずることになると

思われ、(ハ) ないし (ホ) により、予測可能性、法的安定性が損なわれることにつながる
ことが問題であると考えられる。

以上のことから、退職役員の会社に対する功績を把握することができる方法により (イ)
の問題点を解消し、かつ、功績倍率を算定するために用いられる要素に係る (ロ) ないし
(ホ) の問題点を解消することが可能であれば、役員退職給与の適正額を合理的に算定す
ることができると思われる。

2 新たな算定方法を制定する必要性

これまで述べてきたように、平均功績倍率法を採用する限りにおいては、予測可能性、
法的安定性が損なわれ、租税法律主義の観点から問題があるものと思われる。とりわけ、
役員退職給与の額が過大とされた場合に過少申告加算税が賦課されることから、予測可
能性が確保されることは重要であると考えられる。

ここで、現状の役員退職給与に係る規定について、次のように自動車を運転する場合に
置き換えて考えてみることによって、予測可能性が損なわれているが故の問題点が改めて
明白になるとと思われる。

例えば、制限速度が明確に定められておらず、ただ単に「相当な速度で走行する場合は
罰せられない」とされている場合について考えてみることにする。この規定によれば、制
限速度が明確に定められていないため、どこまで速度を出すことが可能であるかが不明確¹³⁷
である。その結果、行政側が主張する制限速度（取り締まりを担当した警察官によってそ
の基準が区々）をわずかに 1Km/h でも超えると処罰されることになる。しかし、適正な速
度については、他の自動車の走行速度、過去の交通反則事例、地図作成会社等が出版する
書籍に掲載されている情報などから制限速度を予測することができるのであるから、そこ
に問題はないものとされている。

さて、もしこの自動車の例えが現実にあったとすれば、速度制限についての予測可能性
が低いため、過度に走行速度を抑制する者が多くなると予想されるし、それによって道路
の渋滞が巻き起こされることも考えられる。そのような不安定な交通規則を放置すること
には大いに問題があり、必然的に法律改正を望む声が大きくなる可能性が高くなるものと
思われる。

¹³⁷ 実際には、制限速度の標識が設定されていない場合においては、一般道の制限速度は 60Km/h と定められている（道
路交通法施行令 11 条）が、便宜上この定めがないものとして例えることとする。

これを役員退職給与の規定に当てはめて考えると、役員退職給与の適正額についての予測可能性が低いため、過度にその支給額を抑制する者が多くなる可能性があるといえる。これについては、中小企業の側にとっては、内部留保が充実し、国にとっては、より多くの納税額が確保されるため問題がないとする反論もあり得よう。しかしながら、中小企業の特長（経営が不安定であり、その成長過程が様々である。）から、そのような予測可能性が担保されていない規定を放置することは問題である。

もちろん、役員退職金の支給額とこの自動車の制限速度の例とを全く同様に捉えることはできないが、予測可能性が損なわれているという点に着目すれば、役員退職給与の適正額を算出するためには、功績倍率法に代わる合理的な方法を制定する必要性が高いことが明白になるのではないだろうか。

第2節 諸外国における役員報酬の相当性の判断についての検討

次節において、平均功績倍率法に代わる新たな算出方法を提言するにあたり、まず、本節においてはアメリカ及びドイツにおける役員報酬に関する規定を概観し、我が国の役員退職給与に関する規定について、いかなる示唆を得られるかについて検討を行うものとする。なお、本来であれば役員退職金について諸外国との比較検討を行うべきであるが、我が国の退職金については他国と異なり、特有の制度となっている¹³⁸ため、性質が近似する役員報酬について取り上げることとする。

1 アメリカにおける過大役員報酬の制限規定

(1) アメリカにおける役員報酬の考え方

アメリカにおいては、企業がその営業又は事業の遂行により支払った通常必要な報酬については、その金額が合理的で事実上の純粋な役務提供に対するものである場合には、損金として控除できる旨が規定されている¹³⁹。この場合においても、「特に『金額の合理性』の点が主として非公開会社で役員（従業員）と株主（所有者）を兼ねている場合に問題¹⁴⁰」となっている。

非公開会社の場合は、オーナー経営者に対する給与の支給額がお手盛りになる可能性が

¹³⁸ JETRO、「欧州・ロシア雇用制度一覧（2016年10月）」5・8・11・14・17・23・27・29・32・35・37・42・45・48頁、https://www.jetro.go.jp/ext_images/_Reports/01/388103954f561b01/20160072.pdf、（最終閲覧日：2020年2月18日）。及び、人事院生涯設計課、「アメリカの年金制度」3頁、人事院、https://www.jinji.go.jp/kenkyukai/koureikikenkyukai/h20_07/siryoku/h20_07_siryoku_sankou.pdf、（最終閲覧日：2020年2月18日）。

¹³⁹ 内国歳入法（Internal Revenue Code）162条(a)(1)及び財務省規則（Treasury Regulations）1.162-7(a)。

¹⁴⁰ 伊藤公哉『アメリカ連邦税法（第6版）所得概念から法人・パートナーシップ・信託まで』411頁（中央経済社、2017）。

高く、本来は出資に対する利益の分配であるのに、表向きは給与として支払われることがある、いわゆる隠れた利益処分¹⁴¹の問題に対して、内国歳入庁 (Internal Revenue Service) は、「密度の高い調査をして、支払報酬として扱うか、そうでない利益の分配として扱うかを定める¹⁴²」こととしている¹⁴³。

また、アメリカでは法人実在説が採られていると考えられている。そのため、高額な給与が利益の分配と見做され、支給した給与の損金算入が否認された場合においても、二重課税の問題は存しない。これは、法人と株主とを全く別個の存在と捉えているからである。他方、我が国においては、受取配当金の配当控除 (所法 92 条) や受取配当金等の益金不算入 (法法 23 条) の規定があることから、法人擬制説が採られていると考えられている。そのため、役員給与又は役員退職給与の支給額のうち、利益処分的な性格を有しているとしてその損金性を否認された金額がある場合には、法人と個人とが、同じ利益に対してそれぞれ課税されることになると考えられ、二重課税の問題が生ずる¹⁴⁴。

この考え方の違いは重要な論点であるが、本論文が論ずる中心的課題は、役員退職給与の適正額を計算するうえで、予測可能性・法的安定性を確保し、係争を減少させることができる新たな算定方法を提言することにあるため、この論点の考察は割愛する。

(2) 合理性の判断基準

① 多要素テスト

役員報酬の金額の合理性については、その判断基準が法令で規定されておらず、判例法によりその判定基準が形成されてきた。例として、Elliotts, Inc. v. Commissioner 事件¹⁴⁵では、第 9 巡回区控訴裁判所により、a. 当該役員の社内での役割、b. 類似法人における比較役員に対する報酬との比較、c. 当該法人の特徴と状況、d. 配当金の支払いに代え損金算入可能な報酬の支払いを仮想するような利益相反の存在があるかどうか、e. 当該報酬が報酬プログラムに基づき、組織的に正式かつ継続的に支払われるものかどうかの 5 要件が判示されており、この 5 要件は「エリオッツの 5 要件 (the five Elliotts factors)」とし

¹⁴¹ 財務省規則 1.162-7(b)(1)。

¹⁴² 本庄資『アメリカ法人税制』83 頁 (日本租税研究協会、2010)。

¹⁴³ 公開法人については、内国歳入法 162 条(m)(1)において、一定の役員に対する支払報酬のうち年間 100 万ドルを超える部分については、損金算入が認められない旨が規定されている。

¹⁴⁴ 我が国とアメリカの二重課税に対する考え方の違いについては、酒井克彦「会社の利益処分と所得税—役員への賞与、配当に係る二重課税問題—」税大ジャーナル 8 号 (2008) 49 頁以下に詳しい。

¹⁴⁵ 716 F.2d 1241 (9th Cir. 1983)。

て多くの裁判例で支持されている¹⁴⁶。

この他にも、21 要件が判示された Foos v. Commissioner 事件¹⁴⁷や 14 要件が判示された Rutter v. Commissioner 事件¹⁴⁸などがある。そして、これらの裁判で判示された判断要件については、「その全ての要件に満足することを要求するものではなく、その数が多くなればなるほど実質的にはその内容が重複しているものや、その要件自体の合理性に疑問がもられるものもある¹⁴⁹。」と考えられている。

② 独立投資家テスト

多要素テストは、要素の全てを用いなければならないのか否かという問題や、各要素のウェイト付けが明確でないなどの問題があり、役員報酬の合理性が判断できないことがある¹⁵⁰。そのため、新たな判断基準として、「多要素テストに代わる、不完全ではあるが、非常に重要なテスト」である独立投資家テストが判示された¹⁵¹。

この独立投資家テストは、「法人の所有と経営の分離を前提に、役員報酬とは法人の所有者はその法人を管理する役員を雇い、その役員の経営手腕により法人の資産価値の増加があった場合に当該役員に給与を支払うものであると概念づけ、その資産価値の増加はその所有者の自己資本収益率で示され、評価対象法人の自己資本収益率が類似法人のそれと比較して著しく差異がない場合は、独立投資家が満足すべき正常な経営判断が行われているものとして、役員に対する報酬の支払いも妥当なものが支払われたと判断するテストである¹⁵²。」と定義づけられる。

具体的には、「会社の自己資本利益率（ROE）を類似企業のそれと比較し、自社の自己資本利益率が他社よりも高い場合には、株主の期待を超えるパフォーマンスを挙げて（ママ）いると考えられ高額報酬が正当化される¹⁵³」というテストである。

③ ゴールデン・パラシュート

アメリカでは、企業の M&A を促進する目的から、特定の役員が退任せざるを得なくなっ

¹⁴⁶ 渡辺充「アメリカにおける役員報酬の税務評価」総合政策論集：東北文化学園大学総合政策学部紀要 1 巻 2 号 (2002) 23 頁。

¹⁴⁷ 41 TCM 863 (US Tax Court, 1981)。

¹⁴⁸ 853 F. 2d 1267 (5th Cir. 1988)。

¹⁴⁹ 渡辺・前掲注 146・22-23 頁。

¹⁵⁰ 林幸一「米国における役員給与の合理性判断基準～独立投資家テストを中心として～」大阪経大論集 64 巻 1 号 (2013) 139 頁

¹⁵¹ Exacto Spring Corporation v. Commissioner, 196 F.3d 833 (7th Cir. 1999)。

¹⁵² 渡辺・前掲注 146・24 頁。

¹⁵³ 伊藤・前掲注 140・412 頁。

た場合には、高額の退職手当を支給する場合があります、このように企業の支配変更に際して役員等に支払われる特別な退職手当（特恵的退任手当）のことを、ゴールデン・パラシュートという¹⁵⁴。

このゴールデン・パラシュートは、金銭での支給、ストック・オプションなどの支払形態にかかわらず、その金額が、その支給を受ける役員の直近 5 年間の平均年間報酬額の 3 倍を超える場合には、非合理的報酬と推定され、その超える部分の金額は、損金に算入されないこととされている（IRC sec. 280G(b)）。

（3）データの公表

役員報酬の比較対象のサンプルを抽出して比較する方法としては、「税務当局が提出するガイドライン数社との検討のほかに、米国経営管理学会（American Management Association）や全米産業審議会（National Industrial Conference Board）、財務担当経営者協会（Financial Executive Institute）などから公表されたデータから抽出して比較することが一般的である¹⁵⁵。」とされている。

2 ドイツにおける過大役員報酬の制限規定

（1）ドイツにおける役員報酬の考え方

ドイツにおいては、役員報酬の支給額について直接的な規定は置かれていない。ただし、役員が出資者である場合においては、ドイツ法人税法 8 条第 3 項 2 文（§ 8 III 2 Körperschaftsteuergesetz, KStG）に規定されている「隠れた利益処分（Verdeckte Gewinnausschüttungen, vGA）」により過大な給与とされる金額は損金不算入となる。

隠れた利益処分の定義は、時代とともに変遷しており、1989 年以来、連邦財政裁判所（bundesfinanzhof, BHF）の第一上院は、次のように定義している。

「法人税法 8 条 3 項 2 文に規定する隠れた利益配分は、会社関係（Gesellschaftsverhältnis）を起因として生じ、公然たる配当とは無関係で、総所得金額に影響を及ぼすあらゆる資産の減少（資産の増加を妨げる）をいう¹⁵⁶。」

Johanna Hey 教授は、「隠れた利益処分は、法人の年間余剰金が少なすぎる（換言すれば、低すぎる利益という意味）とは区別され、社員への寄付（例えば、過大給与）、

¹⁵⁴ 渡辺充「ゴールデン・パラシュートと役員退職給与課税」産業経理 62 巻 1 号（2002）28 頁

¹⁵⁵ 渡辺・前掲注 120・29 頁。

¹⁵⁶ Klaus Tipke ほか『Steuerrecht [23. neu bearbeitete Auflage]』〔Johanna Hey〕776 頁（otto schmidt, 2018）。

または社員に対する利益の放棄（例えば、無利息融資、資産の低額譲渡など）と結びついている。」と述べられ¹⁵⁷、隠れた利益処分の例のひとつとして、過大給与を挙げられている。

（２）合理性の判断基準

隠れた利益処分に該当するか否かを判断する際に特に重要なことは、「事由に基づく認定だけでなく、金額に基づく認定（適切性の検討）についても援用される第三者比較¹⁵⁸」である。

連邦財政裁判所は、「通常の場合、資産減少が会社関係を原因として生じるのは、正規の善良な業務執行者の注意をもってすれば非社員に供与していなかったはずの財産利益を、資本会社はその社員又は社員に近縁の者に出捐したときである」としており¹⁵⁹、それが隠れた利益処分に該当するものと判示している。

また、Johanna Hey 教授は「ある行動の動機が個々のケースにおいてどのようなものであるかは、法的問題ではなく、事実認定の問題、立証の問題である。事実認定にあたっては、行為者の聴き取りに明瞭性が無い場合には、隠れた利益処分の主観的要件（動機、目的）を客観的状況に基づいて推定せざるを得ない。」と述べられている¹⁶⁰。

（３）データの公表

ドイツでは、役員報酬等が隠れた利益処分に該当するか否かの訴訟が頻繁に提訴されている。そして、その役員報酬が過大かどうかを判断するための材料として、専門研究所等から公表されている統計を参考にしながら、当事者と話し合いをし、具体的にどの金額が妥当といえるかが判断されている。なお、その統計資料は納税者が入手できるものとなっている¹⁶¹。

3 我が国の制度に取り入れられるか否か

（１）アメリカの判断基準等

多要素テスト及び独立投資家テストについては、類似法人との比較という点が問題となる。どの法人が類似法人に該当するのかという判断を要することになり、明確な基準がな

¹⁵⁷ Klaus Tipke ほか・前掲注 156・775 頁。

¹⁵⁸ 武田昌輔監修 成道秀雄編『法人税の損金不算入規定』294 頁（中央経済社、2012）[坂本孝司]。ここでいう第三者とは、会社及び社員以外の契約相手を指す。

¹⁵⁹ BHF BStBl. 1993 II, 311; 1997 II, 577。

¹⁶⁰ Klaus Tipke ほか・前掲注 156・777 頁。

¹⁶¹ 三木義一「判決の緒=税理士"春香"の事件簿(第 16 話) ミュンスター財政裁判所を訪ねる」税研 80 号（1998）63 頁。

い以上は、我が国の制度と同様の問題を抱えていると思われる。

ただし、独立投資家テストにおいて、実際の支給額を比較するのではなく、自己資本収益率を比較する点は参考になると思われる。やはり、類似する法人を合理的に判断し、抽出できない以上は、実際の支給額を比較するのは困難であるから、このように一定の指標を用いて比較をするという点は、我が国の制度に取り入れる余地はあると考えられる。

次に、ゴールデン・パラシュートについては、渡辺充教授が、「わが国の退職給与とは性格が異なり、巨額のゴールデン・パラシュートはあたかも立退料のような認識がある。」と述べられている¹⁶²ように、その性格が我が国の役員退職給与とは異なること、また、アメリカと我が国では役員報酬額の水準が異なることから、そのままこの制度を取り入れるのは難しいのではないだろうか。ただし、予測可能性を確保するためには、一定の算式により損金算入限度額の基準額を算定するという考え方は参考になると思われる。

また、必要なデータが各機関から公表され、それに基づき判断をする点については、予測可能性が確保されることにつながり、我が国においても取り入れられるべきであると考えられる。

(2) ドイツの判断基準等

ドイツでは、役員報酬が過大か否かを判定するために最も重要なことは、第三者比較とされている。そして、その判定については法的問題ではなく、事実認定の問題であるとしており、納税者は自己の行為が隠れた利益処分に該当しないことを立証するために、その証拠を確保することになるものと思われる。このことから、隠れた利益処分に該当するか否かを明確に判断するための基準というものは設けられておらず、その判断は裁判に委ねられるものと考えられる。(これは、ドイツで賦課課税制度が採用されていることも影響していると推測される。) そのため、第三者比較という判断基準を我が国の制度に取り入れるのは、難しいと思われる。

他方、専門研究所等から公表されている統計を参考にしながら、当事者と話し合いをし、具体的にどの金額が妥当といえるかを判断している点は、我が国の制度にも取り入れるべきものと思われる。この点については、第4節において詳述する。

(3) 判断材料となるデータの公表についての考察

アメリカ及びドイツにおいては、役員報酬が過大か否かを判断するためのデータが公表

¹⁶² 渡辺・前掲注 154・28頁。

されており、この点については肯定的に評価されるべきであると思われる。

しかし、どのデータを抽出するのが適切であるかという問題が残る。もし我が国においてデータが公表されることになったとしても、その利用方法によって算出される功績倍率が異なるという事態が生ずることは、確実である。

実例として、大分地裁平成 21 年 2 月 26 日判決¹⁶³によると、当初の更正処分で示された平均功績倍率は「3.5」、不服審判所では「1.6」、訴訟では「2.3」であり、それぞれの処分行政庁によって採用した平均功績倍率は、異なるものであった。これらの倍率は、同じデータ（各処分行政庁が入手し得るデータは共通であると思われる。）を基礎として算出されたものであるが、データの利用方法等（どの地域から抽出するか、また、どの法人を比較対象とするか）によって、算出される功績倍率が異なることが図らずも実証された事例である。

同じ基礎データの中から、税務署、不服審判所、裁判所がそれぞれ異なる比較法人を抽出し、それによって算定した功績倍率が異なるという事態が生じるのであるから、納税者が抽出する比較法人により算定された功績倍率が適正なものであると認められる可能性は、決して高いとはいえない。つまり、この事例は、データが公表されたからといって、その利用基準が不明確であるのならば、適正な役員退職給与の支給額を算定することができないということを裏付けるものとなっているということがいえる。

第 3 節 平均功績倍率法に代わる新たな算出方法の提言

1 第 1 節で整理した問題点を解消するための方法

本章第 1 節で整理した問題点を解消するためには、次の 4 つの条件を満たす必要があると思われる。その条件とは、第一に、退職役員の会社に対する功績を客観的に把握する方法を確立すること。第二に、基礎データの中に、本来は否認されるべき可能性がある役員退職給与のデータが含まれていないものが公表されること。第三に、その基礎データは、数多くの同種事業・類似規模法人を抽出できるものであること。第四に、同種事業・類似規模法人の抽出に一貫性を持った基準を設けることである。

もっとも、そのような基礎データが公表されておらず、また、明確な基準が存在していないが故に、これまで挙げてきた問題が生じるのであるから、これらの問題点を解消するためには、新たな方法を検討する必要がある。

¹⁶³ 平成 18 年（行ウ）第 8 号・税資 259 号-34（順号 11147）。

そこで、相続税財産評価に関する基本通達に規定されている、取引相場のない株式の評価方法を応用して、適正な役員退職給与の支給額を算定する方法を考案することとした。この方法により算出された役員退職給与の支給額は、退職役員の会社に対する功績が反映され、かつ、一定の客観性をもったものになる。もちろん、租税法律主義の観点から、この方法は通達で規定するのではなく、法律に定めるのが望ましい。なお、この方法により算出した金額は限度額ではなく、あくまでも基準額である。算出額を1円でも超えれば、その金額が直ちに不相当に高額な金額とされるものではない。

2 役員の仕事に対する貢献をどう把握するか

(1) 貢献度の把握

① 実態を表さない最終報酬月額

第3章で触れたように、多くの裁判で「役員最終報酬月額は、特別な場合を除いて役員の在職期間中における最高水準を示すとともに、役員の在職期間中における会社に対する功績を最もよく反映しているもの」という判示がなされている。

しかし、この考え方は実態を反映していないものと思われる。特に同族企業においては、会社の資金繰りが悪く報酬を低く抑えざるを得ない場合が散見される。また、自己の報酬を抑えてその分を従業員へ充てて待遇改善を図ることで、従業員の士気を高める。さらには、役員本人の厚生年金（在職老齢年金制度）の関係で、あえて報酬を下げることで年金の支給停止を回避するなどの様々な事情により、最終報酬月額は、役員の在職期間中における最高水準を示す程度の額を支給されているとは限らないのである。

② 株価に反映される貢献度

では、どういった手段で役員の仕事に対する功績を測ればよいのだろうか。まず、客観的なものとして数字で表すことができる定量的な功績を把握することを考えると、株価にその功績が反映されるということができると思われる¹⁶⁴。もっとも、株価は役員個人の功績がそのまま反映されるわけではなく、株価に反映される業績は、退職役員の功績によるものか、それ以外の者の貢献の度合いが大きいのか、はたまた景気によるものかを判断することが困難という問題はあると思われる。しかし、最終報酬月額とて、その額の支給を可能ならしめる要因が、役員個人の功績によるものか、他の要因によるものかを判断できな

¹⁶⁴ あえて株価を下げるにより、事業承継を円滑に進めることが役員の仕事に対する功績であるという考え方に立てば、株価が高くなることは会社に貢献していないということがいえるが、会社は事業承継のためだけに経営するわけではないため、役員が会社に貢献したことにより経営成績や財務体質が改善し、株価が上がるということがより自然なものだと筆者は考えるところである。

いという点では、同じである。そうであれば、客観的な数字として表すことできる株価によって退職役員の功績が反映されているものと考えほうが妥当と思われる。

退職役員の功績が株価に反映されるという考えは、アメリカの役員報酬の合理性判断基準である独立投資家テストから示唆を受けたものである。独立投資家テストをそのまま採用できない理由は次の2点である。

第一の理由は、独立投資家テストは、法人の所有と経営の分離を前提に考案されたものであるため、会社の株主が同時に経営者でもある同族会社の役員に支給する退職給与に対する基準としては、適合しない部分があると思われることである。

第二の理由は、独立投資家テストは、役員報酬と自己資本収益率の高低を関連付けており、資産価値の増加が役員の功績を反映したものとのかえに立脚していることが挙げられる。具体的にいえば、自己資本収益率は、当期純利益を自己資本で除して算出するのであるから、仮に当期純利益の中から借入金を返済した場合には分母である自己資本が大きくなり、自己資本収益率が下がる結果となる。さらに自己資本収益率は、その自己資本に対する経営の効率性を表すものであるため、借入金完済による財務体質の改善といった貢献は反映されないものとなっているのである。

対して、退職役員の功績が株価に反映されるという考えに立てば、借入金を完済した、また、新たな設備投資をしたなどの定性的な功績もある程度反映されるのであり、独立投資家テストよりも妥当であると思われる。

(2) 株価に反映されない定性的な要因

上記(1)で述べたとおり、役員の功績が株価に反映されるという考えに立てば、損益計算書で表すことができる定量的な功績及び借入金返済や設備投資の実施等、一定の功績も株価に反映されることとなる。

他方で、例えば会社の創業者であるといった株価に反映しにくい定性的な功績をどのように客観的に表すかという問題が残る。その点は、さらなる検討の必要がある。

3 貢献度以外の問題の解決

(1) 取引相場のない株式の評価方法の応用

① 上場企業における退職金の適格性

上場企業が支給した役員退職給与について過去に争われた事例は、第1章2節2で述べ

たように、国税不服審判所への不服申し立て¹⁶⁵が1件あるのみであり、国は上場企業が支給する役員退職給与については、不相当に高額な部分の金額はないと考えていると思われる。

このことから、上場企業が支給した役員退職金の平均額を算定し、それを取引相場のない株式の評価額を計算するための資料として公表されている類似業種比準価額計算上の業種目及び業種目別株価等の如く公表することにより、「同種同規模法人が支給した役員退職給与のデータ中に本来否認される可能性があるものが混在している可能性がある」という問題を解消することができる。

大淵博義名誉教授は、過大役員給与については、「過大役員給与（報酬）の否認に関しては、その給与の支給という行為そのものの合理性が問題とされているのではなく、支給した役員給与額が『不相当に高額』か否かが問題とされるものであるから、『経済的合理性基準説』に立って判断するよりも、数多くの株主の存在により、お手盛りによる役員給与（報酬）の支給は行われまいであろうという視点から、非同族会社で支給されている役員給与の支給額が、標準的な公正な支給額であるという前提に立つ『非同族会社比準説』によるのが合理的であると考えている。」と述べられている¹⁶⁶。

もちろん、非同族会社が必ずしも上場会社ということではないから、上場企業のデータのみを利用することに固執する必要は無いかもしれないが、上述の係争事例が1件のみである点と、より一層データに透明性を求めるという観点から、上場企業が支給した役員退職給与の額を基礎とするという考えに至った。

② 同種事業・類似規模法人の抽出の一貫性

同種の事業はどのような事業を指すのか、規模の類似はどの要素を根拠として判断しているのかという点について裁判例を概観すると、その抽出基準には一貫性がないことがわかる。さらに、あらかじめ抽出基準を定めているというよりは、むしろ該当する法人数を一定数抽出することができるように、その基準を流動的なものとしている可能性があると思われる。このような基準の設け方は、課税庁に自由裁量を認めることになり、また、予測可能性が損なわれるという結果につながるため問題があると思われる。

そこで、抽出基準に一貫性を持たせるために、取引相場のない株式の評価方法を利用す

¹⁶⁵ 平成16年6月15日非公開裁決（TAINS F0-2-243）。当該事例では、課税庁の主張する功績倍率4.1の算定基礎となった同業類似法の一部の類似性が極端に低いとして2社を除外して、平均功績倍率4.7を算定し、更正処分の一部を取り消す裁決がなされた。

¹⁶⁶ 大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開 第三巻』235頁（税務経理協会、2017）。なお、大淵博義名誉教授は、同頁から236頁にかけて同族会社の特異性に触れ、類似法人を非同族会社に限定して過大給与の認定を行うべき旨についても述べられている。

ることを検討する。

取引相場のない株式の評価上の区分（評基通 178）によれば、取引相場のない株式の価額は、評価対象の会社が大会社、中会社又は小会社のいずれに該当するかに応じて評価することとされており、総資産価額及び従業員数、直近期末以前 1 年間における取引金額により、その区分をしている。これを利用することにより、規模の類似の判断につき一貫性を持たせることができる。

また、同種の事業については、「類似業種（評基通 181）」により定められており、複数の事業を営んでいる場合においては、「評価会社の事業が該当する業種目（評基通 181-2）」に定められていることから、これらを利用することにより、どの業種を同種のものとするかの判断につき一貫性を持たせることができる。

③ 同種同規模法人の抽出数が僅少であることの解消

平均功績倍率法では、同種同規模法人が実際に支給した役員退職給与を基に功績倍率を算定している。そのため、同種同規模法人の抽出数が僅少になる傾向が強く、僅少なデータを平均したところで、特殊性が捨象され、より平準化された数値が得られるとは言い難いと思われる。

ところで、取引相場のない株式の評価方法の類似業種比準方式においては、同種同規模法人の実際の株価を参考にして評価するのではなく、業種ごとに標準的な会社を見立てて、その会社の価値をもとに類似業種比準価額を計算することとなり、規模については擬制的に類似させているといえる。

そうであれば、この仕組みを利用することで、「同種同規模法人の抽出数が僅少になる傾向が強い」という問題を解消できるものと考えられる。なお、規模を擬制的に類似させることは法人税法施行令 70 条 2 号の規定に反するとの批判があると思われるが、「等に照らし」と規定されていることを鑑みれば、必ずしも現行の方式によって同規模の法人を抽出する必要はない。加えて、現行の方式に固執することにより抽出できる法人が僅少になるのであれば、本末転倒であるといえる。

4 具体的な役員退職給与の適正額の算定方法

(1) 役員退職給与の適正額を合理的に算定するための算式

役員退職給与の適正額を合理的に算定するための方法を、「株価比準方式」と名付け、算式は次のとおりとする。

(算式) 株価比準方式による役員退職給与の適正額 $=a \times (b \div c) \times d$

a : 上場企業の役員退職給与の1年当り支給額

b : 退職金支給法人の相続税評価額による株価

c : 類似業種の株価

d : 勤続年数

なお、算式中の要素は、それぞれ次に定めるものとする。

[上場企業の役員退職給与の1年当り支給額]

業種が類似する上場企業が支給した役員退職給与の1年当りの平均支給額を用いる。

この平均支給額については、「類似業種比準価額計算上の業種目及び業種目別株価等」の如く、国税庁が公表するものとする。ただし、類似業種比準価額計算上の業種目及び業種目別株価等は2ヶ月ずつ公表される所、この平均支給額については例えば1年ごとなど、ある程度の期間ごとに公表すれば足りると思われる。

また、平均支給額とした理由は、算式中の類似業種の株価が、業種ごとに標準的な会社を見立てて算定されたものであるから、退職給与の支給額についても平均値とすることにより平仄を合わせるためである。

[退職金支給法人の相続税評価額による株価]

退職役員が所属していた会社の株価で、取引相場のない株式の評価方法により評価したものとする。

ただし、相続税評価額を算定する場合において、純資産価額と類似業種比準価額を選択できるときは、納税者有利になるようにその評価額の小さい方を選択することとなるが、ここでは、それとは逆に評価額の大きいほうを選択する方が有利となる。

[類似業種の株価]

類似業種比準価額の算定方法（評基通180）に規定される算式中のAの額とする。

[勤続年数]

勤続年数については、功績倍率法と同様に、退職役員がその役職に在任していた年数とする。

(2) 株価比準方式の計算例

ここでは、これまで述べてきた株価比準方式の計算例を示すこととする。

なお、概要を示すことを目的とするため、取引相場のない株式の評価方法に係る計算過程や細部については、その記載を割愛する。

① 前提条件

[役員退職給与を支給すべき法人]

退職役員の役職…………… 代表取締役
勤続（在任）年数…………… 30 年
業種目…………… その他の設備工事業（小分類）
会社の規模（Lの割合）…………… 中会社 0.90
1株当たりの資本金等の額…………… 50 円
1株当たりの純資産価額…………… 620 円
比準要素 ③…………… 5.0 円
比準要素 ④…………… 85 円
比準要素 ⑤…………… 470 円

[類似業種法人]

退職給与の1年当り平均支給額・2,620 千円
株 価 A…………… 329 円
比準要素 B…………… 6.1 円
比準要素 C…………… 49 円
比準要素 D…………… 380 円

② 評価額の計算

[類似業種比準価額]

小分類 $329 \times \{ (5.0 \div 6.1 + 85 \div 49 + 470 \div 380) \div 3 \} \times 0.60 = 246.70$ 円

$246.70 \times 50 \div 50 = 246$ 円

<類似業種比準方式と純資産価額方式の併用方式>

$246 \times 0.90 + 620 \times (1 - 0.90) = 283$ 円

[純資産価額方式]

620 円

退職金の適正額を算定するうえでは、評価額の高い方が有利となるため、純資産価額報式で算出された 620 円を株価比準方式の算式に当てはめる。

③ 役員退職給与の適正額の計算

2,620千円×620円÷329円×30年=148,121,580円

以上により、148,121,580円が役員退職給与としての適正額（基準額）と算定された。

（3）懸念材料とその解消方法

近年、役員退職給与の制度を廃止する上場企業が増加しており¹⁶⁷、退職給与の1年当り平均支給額を公表するにあたっては、十分なデータ量を抽出することが難しいのではないかと懸念がある。しかし、過去のデータを基に、物価変動指数などを用いて（年金の支給額におけるマクロ経済スライド¹⁶⁸の如く）基準となる金額を定めることは可能と思われる。

第4節 「和解・合意」による租税紛争解決の提言

1 「和解・合意」制度の必要性

本章第3節で提言した方法によっても、役員の功績、特に定性的な功績については株価に反映されにくく、なお問題が残る。なぜなら、株価に反映されにくい定性的な功績を加味して役員退職給与を支給するとすれば、本章3節で提言した方法により算定された額よりも多い退職給与を支給することがあり得ると考えられるからである。

こういった定性的な功績については、その評価について合理性を客観的に示すことが困難であり、それ故に、支給された役員退職給与の金額をめぐって、納税者と課税庁との間に係争が生ずる可能性が高いと考えられる。

本節においては、その係争を解決する手段として、「和解・合意」の制度を取り入れることを提言する。我が国は、租税訴訟において「和解・合意」の制度は採用されていないが、諸外国に目を向ければ、この制度が従前から取り入れられている。そこで、我が国における「和解・合意」の賛否に関する学説を概観するとともに、諸外国の制度を参考にし、この制度を租税訴訟に取り入れることができるか否かを検討する。

なお、「和解・合意」は、厳密にはそれぞれその意味合いを異にするものであるが、本論文においては、「話し合いによる解決」と定義し、この節において自説を述べるに当たっては、「和解・合意」を単に、和解と称するものとする。

2 行政事件訴訟における和解の制度

¹⁶⁷ 「役員退職慰労金贈呈議案の事例分析：平成30年6月総会1,899社」資料版商事法務418号（2019）131頁。

¹⁶⁸ マクロ経済スライドについては、厚生労働省、「マクロ経済スライドってなに？」いっしょに検証！公的年金、<https://www.mhlw.go.jp/nenkinkenshou/finance/popup1.html>、（最終閲覧日：2020年2月18日）を参照。

(1) 否定の立場をとる学説

民事訴訟においては、裁判所は和解を試みることができる旨が定められている（民訴 89 条）。対して、行政事件訴訟法においては和解に関する定めがない。行政事件訴訟に関して定めがない場合は、民事訴訟法の例による（行訴 7 条）こととなる。しかし、裁判上の和解は確定判決と同様の効果を有する（民訴 267 条）ため、民事訴訟法の原則がそのまま適用されるか否かが問題となる¹⁶⁹。

行政法学界における和解否定説の代表的なものは、雄川一郎氏の「裁判上の和解は、確定判決と同様の効果を生ずる（民訴 203 条¹⁷⁰）ので、抗告訴訟の被告たる行政庁は、認諾と同様これをなすことを許されないと解すべきである。実体法上行政庁に自由裁量が認められる場合にはその範囲内において許されるという見解もあるけれども、自由裁量権は訴訟物の処分権と同一ではないし、また自由裁量によって確定判決と同一の効果を生ずることを認めるのは不当であるから、この点に関する限り、自由裁量の存否によって区別すべき理由はないと思われる」とする見解である¹⁷¹。この趣旨は、「行政処分は行政庁が法律に従い自らの責任で一方的に行うものであり、当事者の話し合いで解決できるものではないということであろう。」と解されている¹⁷²。

また、「和解とは訴訟の係属中、当事者双方が紛争を終結させるために訴訟上の請求に対しての主張を譲歩し合い合意に達した結果を訴訟上一致して陳述する行為であるが、法律による行政の原理からすると、行政庁としては自らの処分が適法であると考えた限り、最後まで争うのが筋であろう」という見解もある¹⁷³。

次に、租税法学会における和解否定説の代表的な見解は、金子宏名誉教授の、「法律の根拠に基づくことなしに、租税の減免や徴収猶予を行うことは許されないし、また納税義務の内容や徴収の時期・方法等について租税行政庁と納税義務者との間で和解なり協定なりをすることは許されない（ただし、立法で要件を明定して和解を認めることはできる）。このような減免や徴収猶予は違法であり、またこのような和解や協定は無効であって拘束力をもたない、と解される（中略）。もっとも、現実の租税行政においては、当事者の便宜や能率的な課税等のために、たとえば収入金額なり必要経費の金額なりについて和解に類似

¹⁶⁹ 塩野宏『行政法Ⅱ〔第五版補定版〕行政救済法』179頁（有斐閣、2013）。

¹⁷⁰ 現行の民事訴訟法（平成八年法律第九号）では、267条にその旨が定められている。

¹⁷¹ 今村成和＝雄川一郎『法律学全集 9 国家賠償法 行政争訟法』216頁〔雄川一郎〕（有斐閣、1957）。

¹⁷² 交告尚史「行政訴訟における和解」芝池義一ほか編『ジュリスト増刊 法律学の争点シリーズ 9 行政法の争点〔第3版〕』126頁（有斐閣、2004）。

¹⁷³ 塩野・前掲注 169・179-180頁。

する現象が見られないではないが、これは、法的に見る限りは、両当事者の合意になんらかの法的効果が結びついたというのではなく、納税義務者と租税行政庁との話し合いの結果が、租税行政庁による課税要件事実の認定に反映したものと理解すべきであろう。」というものである¹⁷⁴。

これは、「租税法は強行法であるから、課税要件が充足されている限り、租税行政庁には租税の減免の自由はなく、また租税を徴収しない自由もなく、法律で定められたとおりの税額を徴収しなければならない¹⁷⁵。」という合法性の原則を重視したものもある。もちろん、法律の根拠がない場合の和解が認められないのは、言を俟たない。しかし、金子宏名誉教授の見解は、括弧書きにもあるように、立法で要件が明定される場合には、和解を認めることはできるとされている。このことから、和解について是が非でも否定しているということではないと思われる。

(2) 肯定の立場をとる学説

最も広く和解を認めるべきとしているのは、南博方氏の見解で、「訴訟上の和解の許容性については、むしろつぎの五つの制限のみ承認さるべきである。(中略)以上の五つの制限のほかには、行政訴訟上の和解をさまたげる事由は原則として存在しないというべきである。」というものである¹⁷⁶。他方、税金訴訟の過程では、租税法律主義の見地からすると和解の余地はないとしながらも、「行政庁の裁量権が認められている範囲内であれば、裁判上の和解という問題が生ずる余地がある」という田中二郎氏の見解¹⁷⁷がある。

近時においては、事実関係の不確実性を解消しようという見地から、「不確実性への対処として和解を選ぶということは、法律による行政の原理や平等原則の見地からの反論を呼び得るが、どんなに努力しても不確実性が解消されない局面で相手方との協議により妥協点を模索するというのも1つの実践理性であろう。」という交告尚史教授の見解¹⁷⁸や、『『事実関係に関する和解』に限り、租税訴訟においても裁判上の和解を認めるように、法律上明記してはどうかと考える。』という元国税庁長官の渡辺裕泰氏の見解¹⁷⁹が代表的なものである。

¹⁷⁴ 金子・前掲注 55・87-88 頁。

¹⁷⁵ 金子・前掲注 55・87 頁。

¹⁷⁶ 南博方『行政訴訟の制度の理論』191-192 頁 (有斐閣、1968 年)。

¹⁷⁷ 田中二郎ほか『行政事件訴訟特例法逐条研究 ジュリスト選書』111 頁 (有斐閣、1957)。

¹⁷⁸ 交告・前掲注 172・127 頁。

¹⁷⁹ 渡辺裕泰「租税法における和解」中山信弘＝中里実編『ソフトロー研究叢書 第3巻 政府規制とソフトロー』229 頁 (有斐閣、2008)。

また、和解の必要性について、納税者救済の見地から、「我が国の行政不服申立手続や租税訴訟手続において、早期に和解が勧告されることは納税者の救済手続として極めて有効な手段である。」という長谷川博税理士の見解¹⁸⁰、「行政事件において、国民や納税者の救済率を高め、これを実効的に実現する方法は、協議・和解制度を導入すること以外にないと考える。」という山下清兵衛弁護士の見解¹⁸¹、及び「権利救済の場面で、税理士が納税者の代理として課税庁と合法的『和解』を行うことも納税環境整備として必要ではないだろうか。」という川股修二教授の見解¹⁸²が代表的なものとして挙げられる。

このように、近時においては、和解の必要性が論じられ、又は肯定の立場に立った議論が積極的になされている¹⁸³。なお、近時の議論が活発化したのは、東京都銀行税条例訴訟（平成15年10月8日に最高裁¹⁸⁴）において、裁判上の和解が成立した¹⁸⁵ことがきっかけとなっていると思われる。

（3）諸外国の税務訴訟における和解制度

三木義一編著『世界の税金裁判』¹⁸⁶によると、アメリカ、ドイツ、フランス、イギリス、スウェーデン、カナダなどにおいては、租税紛争の解決に和解の制度が導入されている。我が国の訴訟裁判を考えるうえで、この和解の制度から、いかなる示唆を得られるかを検討するため、なかでも先行研究が比較的進んでいるアメリカ、ドイツにおける当該制度について概観する。

① アメリカの和解制度

アメリカでは、アメリカ内国歳入法典 7121 条（Closing agreements）及び 7122 条（Compromises）に和解に関する定めが置かれている。

7121 条では、財務長官は、どの内国税についても、また、どの課税期間についても、納

¹⁸⁰ 長谷川博「租税訴訟における和解の意義とその課題－納税者の権利救済機能としての訴訟上の和解－」租税訴訟 1 号（2007）193 頁。

¹⁸¹ 山下清兵衛「軽装備の専門的紛争解決システムの優位性と協議・和解制度の必要性」租税訴訟 6 号（2012）159 頁。

¹⁸² 川股修二『税理士制度と納税環境整備－税理士法 33 条の 2 の機能』237 頁（北海道大学出版会、2014）。

¹⁸³ これらの他、和解に関しては、松原有里「租税法上の和解・仲裁手続」金子宏編『租税法の発展』425 頁以下（有斐閣、2010）、阿部泰隆「行政訴訟特に税務訴訟における和解に関する管見」自治研究 89 卷 11 号（2013）3 頁以下、篠原克岳「税務手続への和解の導入に関する検討－法的判断過程の分析に基づく試論－」税大論叢 78 号（2014）1 頁以下に詳しい。

¹⁸⁴ 最高裁（第三小法廷）平成 15 年（行ツ）第 114 号・第 115 号、同年（行ヒ）第 116 号・第 117 号。なお、1 審は東京地裁平成 14 年 3 月 26 日判決（平成 12 年（行ウ）第 256 号、同第 261 号ないし第 280 号・判時 1787 号 42 頁）。2 審は東京高裁平成 15 年 1 月 30 日判決（平成 14 年（行コ）第 94 号、第 245 号ないし第 261 号・判時 1814 号 44 頁）。

¹⁸⁵ 本件和解について、行政訴訟における和解を否定する立場からは「和解の許容性の問題に直接関係するものではない（塩野・前掲注 169・180 頁）」という評価があるが、話し合いによる合意をもって紛争の解決が図られた点に、本件和解の意義があると思われる。

¹⁸⁶ 三木義一編著『世界の税金裁判』（清文社、2001）。

税者との間で、その納税者の租税債務につき、書面による合意を結ぶ権限を有するとされている。そして、7122 条においては、確定した納税額の徴収に関する和解に関して規定されている。

これらの制定法上、和解手続は、確定的な解決を図ることを目的とする場合には有効であるが、柔軟性を欠くという点があるため、実務上は、不服審査部 (Appeals Office¹⁸⁷) とのインフォーマルな和解手続 (Form870 及び Form870-AD) によって合意する方法が好まれているようである¹⁸⁸。

また、制度上、このインフォーマルな和解手続を経ずに租税裁判所へ提訴した場合には、納税者にとって不利益な事態が生じる可能性があり、その利用を間接的に強制する内容を包含している¹⁸⁹ものとなっていることから、「IRS の不服審査部 (Appeals Office) との協議を含む納税者と IRS との交渉を経た和解 (settlement) によって、税額を巡る紛争を司法判決以外の方法で解決することが立法上推奨されている¹⁹⁰。」といえる。

② ドイツの和解制度

ドイツでは、行政裁判所法 106 条 (Verwaltungsgerichtsordnung § 106) に和解の規定が定められている。他方、租税事件を取り扱う連邦財産裁判所 (Bundesfinanzhof) に関する財政裁判所法 (Finanzgerichtsordnung、以下「FGO」という。)には和解の規定がなく、むしろ、伝統的に租税債権に関する和解は許されないと考えられている¹⁹¹。その根拠としては、租税法の強行法規性及び合法性の原則に照らして、また、税務当局に課せられた課税の公平という責任から、交渉や公法上の契約を締結して法的な根拠から逸脱することは許されない¹⁹²という考えが挙げられる。

しかし、連邦財産裁判所 (Bundesfinanzhof) は、下級審の口頭弁論の場において当事者が不確実な事実について一定の合意をしたときは、信義則を根拠としてその拘束力を認め¹⁹³、裁判官の法創造という方法により、事実関係に関する話し合いによる合意という形で独自

¹⁸⁷ 内国歳入庁 (IRS) の組織ではあるが、IRS から分離独立している。

¹⁸⁸ 伊川正樹「アメリカにおける税務訴訟の実態 (一) - 税務訴訟における『和解』再検討の一素材として -」民商法雑誌 133 巻 1 号 (2005) 109 頁。

¹⁸⁹ 伊川・前掲注 188・107 頁。

¹⁹⁰ 一高龍司「米国における納税者と IRS との交渉と和解」日税研論集 65 号 (2014) 77 頁。

¹⁹¹ 交告・前掲注 172・127 頁。

¹⁹² ヤン・グロテア (長谷川博編)「講演録 ドイツの税務訴訟について一名誉職裁判官を含む参審制及び話し合いによる合意制度」税務事例 44 巻 3 号 (2012) 5 頁。

¹⁹³ 交告・前掲注 172・127 頁。

の法制度を形成してきたのである¹⁹⁴。

これとは別に、FGO § 79(1)1には、担当裁判官が事件を調査している過程で、事実関係の争いが中心で双方に問題があると思われるときは、財政裁判所における口頭弁論の前に話し合いの場を設けることができる旨が規定されており、実際に話し合いにより事案の解決が図られることは決して稀ではない¹⁹⁵。

また、口頭弁論に至った場合においても、事実認定問題については、「基本的には当事者双方が何とか合意できなるような（ママ）決着を模索し、それが不可能なときに判決を出す¹⁹⁶」という場合が多い。

これらの制度によりドイツでは納税者の救済率が非常に高いものとなっている¹⁹⁷。

3 和解制度の我が国への導入

(1) 和解制度導入の必要性

役員の貢献度という問題は、事実認定の問題である。本来、人が他人の能力や会社に対する功績を評価するというのは困難であり、ましてや、それを会社の実情を知らない者が評価すること、又は法律で規定するのは、さらに困難であると考えられる。上述のように、役員がどれだけ会社に功績を残したかを測る尺度を設けるのは難しく、本章 3 節において提言した方法をもってしても、なお、定性的な功績については、客観的に評価することは難しいものと思われる。

そういった性質のものについては、長期間にわたり、かつ、コストを掛けて裁判を行うべきではなく、話し合いにより妥協点を見出すのが係争の解決にとって合目的な方法ではないだろうか。この点について交告尚史教授は、「どんなに努力しても不確実性が解消されない局面で相手方との協議により妥協点を模索するというのも 1 つの実践理性であろう。」と述べられ¹⁹⁸、和解を肯定されていることは前述のとおりである。また、税務調査などでは納税者（納税者の代理である税理士を含む。）と税務調査官との間において、しばしば話し合いによる事実上の合意がなされているが、これが許されているのにもかかわらず、裁判による和解が許されないことは矛盾するのではないだろうか。

¹⁹⁴ ヤン・前掲注 192・5 頁。

¹⁹⁵ 三木義一「ドイツにおける税務訴訟の現実とその背景（一）—なぜドイツではかくも税務争訟が多いのか？—」民商法雑誌 119 巻 4・5 号（1999）626-627 頁。

¹⁹⁶ 三木・前掲注 195・632 頁。

¹⁹⁷ 三木・前掲注 195・634 頁。

¹⁹⁸ 交告・前掲注 172・127 頁。

他方、上述のように、和解は合法性の原則に反するという論拠により反対されてきたのであるから、いかにして合法性の原則に反しない運用を行うかが肝であり、この点、ドイツの制度は非常に参考になるものと思われる。

(2) 合法性の原則に反しない運用

合法性の原則とは、「租税法は強行法であるから、課税要件が充足されている限り、租税行政庁には租税の減免の事由はなく、また租税を徴収しない自由もなく、法律で定められたとおりの税額を徴収しなければならない¹⁹⁹。」とするものである。そのため、和解を行う場合においては、当然、税率を低くする、又は税額を免除する等の決定は許容されないものである。

他方、「課税要件が充足されている限り」という文言に着目すれば、課税要件が充足される前提として、事実認定がなされる必要があると思われる。つまり、事実認定の部分が問題となっているのであれば、真に課税要件が充足されたとはいえず、合法性の原則は適用されようがない。

その意味では、役員退職給与が過大か否かということは、退職役員がいかに会社に功績を残したかという事実認定の問題であり、まさに、この点が争われているのであるから、このような事実認定に関する話し合いによる和解であれば、合法性の原則に反しない運用は可能であると思われる。もちろん、話し合いによる和解を行い得ることを法律に定めることが大前提である。

さらに、効率を重視すれば、アメリカにおいて和解を推奨することにより、非常に効率的な税務行政が執行されている点²⁰⁰は参考になると思われる。この点は、ドイツの訴訟における協議についても同様のことがいえる。我が国においても、特に役員給与や役員退職給与が過大かどうか、又は、適正な評価額の算定について見解が分かれる土地の評価などといった事実認定をめぐって長期にわたり訴訟等を行うのではなく、話し合いによる和解を行うことで、納税者及び課税庁の双方にとって費用及び時間の節約を図ることができると考えられる。

(3) 国税不服審判所での話し合いによる和解

¹⁹⁹ 金子・前掲 55・87 頁。

²⁰⁰ 日本の約 2.5 倍の人口をもつアメリカでは、日本の 8.7 倍の申告書を受理し、少ない調査件数で多額の追徴税額を上げるという非常に効率性の高い税務行政が執行されている（本庄資『「納税者との合意」、『和解』を税務調査に導入できるか - 税務調査から租税訴訟解決まで - にみる米国の納税者管理保護と税務行政効率化のマリアージュを参考として -』税経通信 63 巻 2 号 (2008) 169 頁)。

納税者と課税庁が話し合いによる和解を行う際には、国税不服審判所を利用することが最善であると考えられる。なぜなら、国税不服審判所においては、審査請求に対する裁決を行う合議体を構成する国税審判官の半数程度は、税理士等の職にあった民間の専門家出身の者が任用されており²⁰¹、それによって、次の2つの効果が期待できるからである。第一には、実際に会社の経営に関与した経験がある税理士等の民間専門家であれば、その経験がない審判官に比べて、会社の実態に即した、より適正な判断ができるものと思われること。第二には、民間から審判官を任用されていることで、裁決に至るまでの過程が、より透明化されることである。これは、ドイツにおいて、財政裁判所の裁判官を職業裁判官と名誉裁判官（会社の役員等が任命される）で構成することによって得られている効果と同義である。その点について、元ハンブルグ租税裁判所所長であるヤン・グロテア博士は、「財政裁判所の決定プロセスの透明性が高まり、より市民に受け入れられるようになります。」と名誉裁判官が参加することの効果を述べ、さらに、「法的な考察においては名誉裁判官の持っている社会的な知識や職業経験又は経済の知識によってその決定が審査されなければなりません。」と述べられている²⁰²。

ちなみに、我が国の刑事裁判においては、裁判が身近で分かりやすいものとなり、司法に対する国民の信頼の向上につながることを目的として、裁判員制度が導入されている²⁰³。もっとも、民間人を採用する目的は、国税不服審判所と似た点があるが、やはり、税に関する争いについての話し合いとなれば、税の知識が不可欠であり、その意味においては、裁判員制度とは峻別されるべきであると思われる。

さらには、原則として審査請求の手続きに費用がかからないことも、国税不服審判所を利用する利点である。これにより、納税者の経済的負担が軽減され、費用を気にせずに納得のいく話し合いができるようになると思われる。

（４）税務に関する ADR²⁰⁴設置の検討

国税不服審判所では、審査請求書が到達してから裁決までの標準的な期間を1年と定めている。慎重に審理を進めるために時間を要するのは理解できるが、より早期に裁決が下ることが望ましいと思わる。それが難しいのであれば、税務に関する ADR (Alternative

²⁰¹ 国税不服審判所、「審判所ってどんなところ？ 国税不服審判所の扱う審査請求のあらまし」2頁、<http://www.kfs.go.jp/introduction/pamphlet/pdf/pamphlet1.pdf>、（最終閲覧日：2020年2月18日）。

²⁰² ヤン・前掲注192・3頁。

²⁰³ 裁判所、「裁判員制度 | ● 裁判員制度が導入されることで、どのようなことが期待されているのですか。」、http://www.saibanin.courts.go.jp/qa/c1_2.html、（最終閲覧日：2020年2月18日）

²⁰⁴ 民事ADRについては、山下・前掲注181・162頁以下に詳しい。

Dispute Resolution) の設置を検討してはどうだろうか。

既に我が国では、司法型 ADR として、民事調停や家事調整などがあり、行政型 ADR として、全国の消費者センターや国民生活センターの相談、あっせんなどがある。また、民間型 ADR として、弁護士会仲介センター、各種 PL センターなどがある。このように各分野において ADR 機関が設置されており、2007 年 4 月に ADR に関する法律（裁判外紛争解決手続の利用の促進に関する法律・平成 16 年 12 月 1 日法律第 151 号）が施行されてから 7 年余り経った 2014 年 6 月時点では、法務大臣の認証を受けた ADR 機関の数は 129 にのぼっている²⁰⁵。これほどまでに ADR が活用されるようになった理由は、無料で迅速に解決が図れるというメリットが大きいからであると考えられる。

また、税務に関する ADR については、イギリスの課税庁である歳入関税庁（HMRC）が税務紛争の解決に ADR の導入を行い、近時においてその促進に注力している²⁰⁶実例が非常に参考になるものと思われる。

第 5 節 小括

本章では、平均功績倍率法の問題点を補い、適正な役員退職給与の支給額を算定する必要性を主張し、その方法として二段構えのものを提言した。

まず、功績倍率法に代えて新たな算定方法が必要な理由を、制限速度が公表されていない道路を自動車で走行することに例えて主張した。税法はとかく複雑に考えがちであるが、この自動車の例のように、より生活に身近なものに置き換えることで、問題点が理解しやすいものになったと思われる。

次に、功績倍率法に代わる新たな方法を提言するうえで、アメリカ及びドイツの役員給与を規制する規定を概観し、参考にできる点を検討した。その結果、第一段階の株価比準方式と名付けた手法を提言するうえでは、アメリカで採用されている独立投資家テスト（実際の支給額を比較するのではなく自己資本収益率を比較するという手法が採られている。）から示唆を得ることができた。また、第二段階の「和解・合意」の制度を提言するうえでは、話し合いを多用しているドイツの財政裁判所における取り組みから、多くの示唆を得ることができた。加えて、アメリカ及びドイツでは、比較法人のデータが公表されており、我が国においても、せめてその点は早急に見直されるべきであると改めて思うに至った。

²⁰⁵ 藤森典子、「国民生活センターADR の概要」国民生活センター編『国民生活 ウェブ版』24 号（2014）6 頁、http://www.kokusen.go.jp/pdf_dl/wko/wko-201407.pdf、（最終閲覧日：2020 年 2 月 18 日）。

²⁰⁶ 片山直子「イギリスにおける租税紛争解決をめぐる最近の動向-ADR の活用を中心に-」税研 200 号（2018）49 頁。

第一段階の手法である株価比準方式は、取引相場のない株式の評価方法を応用することで、役員退職給与の支給額として算出される金額に客観性を持たせようとするねらいであった。ただし、計算がやや複雑になるきらいがあり、税の三原則の一つである「簡素」から逸脱するものとなったことが悔やまれる点である。

第二段階の「和解・合意」については、第一段階の手法を用いたとしても、なお残る係争を解決するための方法として提言するに至った。この方法によれば、もし係争に至った場合においても、より迅速に、かつ、少ない経済的負担での解決をみることができ得ると考えられる。ただし、我が国では合法性の原則を理由に「和解・合意」に否定的な意見が多いため、その実現には、時間を要すると思われる。

おわりに

適正な役員退職給与の支給額算定については、法令で定められたものではないのにもかかわらず、平均功績倍率法によることが一般的となっている。本論文の問題意識は、「なぜ法令で定められていないものが一般的に利用されているのか」という単純な疑問に端を発したものであった。しかし、研究が進むにつれて、研究開始当初には認識していなかった様々な論点が発見され、その考察をとおして本論文の結論にたどり着くことができた。

第 1 章においては、支給された役員退職給与が過大か否かをめぐっての訴訟等が数多く提起されているのにもかかわらず、それは法改正には何ら影響を与えていないということが確認された。また、退職金を利用して租税負担を回避しようとするのが過去から現在に至るまで、しばしば行われていることが確認された。そこから、過大な支給額を規制する規定は設けられて然るべきであるが、その規定の取り扱いについては、疑問を感じざるを得ない点が多く、特に、功績倍率法を絶対的な方法として取り扱っている現状の税務行政は改められるべきであると考えに至った。

次に、第 2 章においては、役員退職給与の適正額に係る現状の制度には種々の問題があることが確認された。特に、規定に不確定概念を用いることや、委任立法の形式を採ることはやむを得ない部分が認められるが、そこには行政裁量の余地を残すという問題が確認された。さらに、功績倍率法における功績倍率の算定方法は予測可能性、法的安定性を損なう状況に置かれているものであり、改善すべきであると考えに至った。

そして、第 3 章においては、平均功績倍率法が最も合理的であると結論付けるために、

理論が破綻した判示が下される事例を考察することで、より一層、平均功績倍率法では適正な役員退職給与の算定をすることができないものと確信した。

第4章においては、この問題点を改善するために、第一には、現行の功績倍率法を、その問題点を補った合理的で明確な方法に改めるべきであるという結論（以下「第一の結論」という。）に達し、取引相場のない株式の評価方法を応用した「株価比準方式」という手法を提言するに至った。もちろん、筆者が提言したような形式基準による不確定概念の解決方法に対する批判があることは把握している。代表的なものとしては、吉田素栄税理士の、「安易に形式基準に流れることは一方で多様化する現在の経済環境下では特に課税の公平が確保できない事態を招くおそれがあるということを認識しなければならない。それは、つまり租税法が課税の公平のためにせつかく用意している解釈権を納税者自ら放棄するということになるのではなからうか。」という見解²⁰⁷や、金子宏名誉教授の「中間目的ないし経験概念を内容とする不確定概念であって、これは一見不明確に見えても、法の趣旨・目的に照らしてその意義を明確になりうるものである。したがって、それは、租税行政庁に自由裁量を認めるものではなく、ある具体的な場合がそれに該当するかの問題は、法の解釈の問題であり、当然に裁判所の審査に服する問題である」という見解²⁰⁸がそれにあたる。

これらの見解は、それぞれ首肯できるものであるが、「不相当に高額」という不確定概念の解釈が困難であるし、我が国の法人税法において、申告納税方式が採られていることを鑑みれば、誰もが同じ解釈のもとに計算を行うことが可能な制度が望まれる。第一の結論は、その点を考慮し、予測可能性の確保を重視するという見地から導いたものである。

しかしながら、筆者が提言した手法は計算がやや複雑になるきらいがあり、税の三原則の一つである「簡素」から逸脱するものとなったことが悔やまれる点である。

また、第一の結論をもってしてもなお残る問題を解決するために、第二の結論として「和解・合意」の導入を提言した。これにより、争いに至った場合においても短期間、かつ、低コストでの解決をみるのが期待される。租税訴訟における「和解・合意」は、我が国においては反対意見が根強いものであるが、近年は弁護士等の実務家を中心に和解を肯定する議論が活発に行われている。また、諸外国においては従来から取り入れられている制度で、特にドイツの事例は、おおいに参考にすべきものといえる。

もっとも、「和解・合意」の制度が税務訴訟に取り入れられるまでには、時間を要するも

²⁰⁷ 吉田素栄「交際費（特集 悩める税務判断を徹底検証！法人税+更正の請求 税務調査手続の不確定概念）」税弘 61 巻 2 号（2013）45 頁。

²⁰⁸ 金子・前掲注 55・86 頁。

のと思われるが、必ずや実現するものと期待したい。少なくとも、長い歳月と費用を費やしたにもかかわらず、主に第2章第3節で取り上げた東京地裁昭和46年6月29日判決の上告審²⁰⁹のように、「論旨は、ひつきよう、独自の見解に立脚して原判決を論難するにすぎないものであつて、採用することができない。」などと切り捨てるかのような判決が下されることがなく、納税者の主張が十分に汲み取られる裁判制度になることを望む。

最後に、役員退職金の支給額をめぐる係争を減少させるために、適正な役員退職給与支給額の算定方法に係る議論が前進することを願う。本論文が、その前進に寄与できれば幸いである。

²⁰⁹ 前掲注47・昭和49年（行ツ）第28号。

【参考文献】

単行本

- Klaus Tipke ほか『Steuerrecht [23. neu bearbeitete Auflage]』(otto schmidt、2018)
- 相澤哲・葉玉匡美・郡谷大輔 編著『論点解説新・会社法:千問の道標』(商事法務研究会、2006)
- 伊藤公哉『アメリカ連邦税法(第6版) 所得概念から法人・パートナーシップ・信託まで』(中央経済社、2017)
- 今村成和＝雄川一郎『法律学全集9 国家賠償法 行政争訟法』(有斐閣、1957)
- 上柳克郎ほか 編『新版 注釈会社法(6)株式会社の機関(2)』[浜田道代] (有斐閣、1987)
- 衛藤政憲『Q&A50 事例で見る疑問と実務 役員退職給与を巡る諸問題』(大蔵財務協会、2016)
- 大蔵省大臣官房調査企画課 編『昭和財政史史談会記録 戦時税制回顧録』(租税資料館、復刻版、2006)
- 大島隆夫・市丸吉左エ門・武田昌輔 編『戦後法人税制史 [創立 50 周年記念出版]』(税務研究会、1996)
- 大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開 第Ⅲ巻』(税務経理協会、2017)
- 金子宏『租税法[第23版]』(弘文堂、2019)
- 金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』(有斐閣、2010)
- 金子宏編『租税法の発展』(有斐閣、2010)
- 川股修二『税理士制度と納税環境整備－税理士法33条の2の機能』(北海道大学出版会、2014)
- 清永敬次『税法 [新装版]』(ミネルヴァ書房、2013)
- 芝池義一・小早川光郎・宇賀克也 編『ジュリスト増刊 法律学の争点シリーズ9 行政法の争点 [第3版]』(有斐閣、2004)
- 国税庁 編『改正税法のすべて 昭和40年5月』(大蔵財務協会、1965)
- 酒井貴子「役員退職給与金の相当性」『租税判例百選第四版』112頁 (有斐閣、2005)
- 塩野宏『行政法Ⅱ [第五版補定版] 行政救済法』(有斐閣、2013)
- 末広巖太郎『法窓雑記』(日本評論社、1936)
- 政経研究所調査部 編『役員の退職慰労金の決め方 40年度版』(政経研究所、1964)
- 武田昌輔 監修『DHC コメントール所得税法』(第一法規、加除式)
- 武田昌輔 編著『DHC コメントール法人税法』(第一法規、加除式)
- 武田昌輔 監修、成道秀雄 編『法人税の損金不算入規定』(中央経済社、2012)

田中二郎『法律学全集 11 租税法』(有斐閣、1968)

田中二郎『法律学全集 11 租税法〔第三版〕』(有斐閣、1990)

田中二郎ほか『行政事件訴訟特例法逐条研究 ジュリスト選書』(有斐閣、1957)

谷口勢津夫『税法基本講義 第6版』(弘文堂、2018)

中川一郎 編『税法学体系〔全訂第2版〕』(三晃社、1976)

中山信弘＝中里実 編『ソフトロー研究叢書 第3巻 政府規制とソフトロー』(有斐閣、2008)

日本税務研究センター 編『新会社法と課税問題』(財経詳報社、2006)

藤林敬三 編『退職金と年金制度』(ダイヤモンド社、1956)

藤曲武美＝古矢文子『役員給与税制の実務 法令解釈と適用上の問題点』(中央経済社、2008)

本庄資『アメリカ法人税制』(日本租税研究協会、2010)

松下伝吉『財閥三井の新研究』(中外産業調査会、1936)

松村明 編『大辞林 第三版』(三省堂、2006)

三木義一『現代税法と人権』(勁草書房、1992)

三木義一『世界の税金裁判』(清文社、2001)

水野忠恒『大系租税法(第2版)』(中央経済社、2018)

南博方『行政訴訟の制度と理論』(有斐閣、1968)

森川正晴＝元村和安『税法学研究』(法律文化社、1972)

役員給与実務研究会編『Q&A 役員の給与・退職金等の税務』(新日本法規出版、改訂版、2007)

山一証券株式会社調査課『会社経理統制令の解説』(山一証券、1940)

山本守之・守之会『新版 検証税法上の不確定概念』(中央経済社、2015)

四元俊明『行間の税法解釈学-判例・裁決例から見た不条理の世界-』(ぎょうせい、1988)

渡邊善藏『所得税法資本利子税法釋義』(自治館、1927)

論文・雑誌論文

阿部泰隆「行政訴訟特に税務訴訟における和解に関する管見」自治研究 89 卷 11 号 (2013) 3
頁以下

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)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 卷 12 号 (2017) 11 頁以下

伊川正樹「アメリカにおける税務訴訟の実態（一）－税務訴訟における『和解』再検討の一素材として－」民商法雑誌 133 巻 1 号（2005）99 頁以下

一高龍司「米国における納税者と IRS との交渉と和解」日税研論集 65 号（2014）77 頁以下

犬飼久美「退職金課税の起源と変遷」立命館法学 341 号（2012）102 頁以下

大淵博義「過大役員報酬の認定とその基本的法理－名古屋地裁判決に触れて－（上）」税務通信 2419 号（1996）14 頁以下

大淵博義「『不相当に高額』な役員退職給与の認定をめぐる論点～最近の判決事例にみる問題点の検証～」税理 61 巻 10 号（2018）頁以下

岡崎和雄「役員退職金に対する変更点と対応」税理 49 巻 8 号（2006）68 頁以下

片山直子「イギリスにおける租税紛争解決をめぐる最近の動向－ADR の活用を中心に－」税研 200 号（2018）44 頁以下

神作裕之ほか「座談会 改正企業内容等開示府令と上場企業の対応」資料版商事法務 420 号（2019）6 頁以下

北野弘久「新税法の立法過程」法律時報 37 巻 9 号（1965）26 頁以下

小関健三「『不相当に高額な部分の金額』の判断構造について：冲裁(法)平 24 第 5 号平成 24 年 12 月 18 日裁決(残波事件)」税務弘報 65 巻 4 号（2017）168 頁以下

齊藤稔「法人税法における『別段の定め』の基本問題」税務会計研究 7 号（1996）1 頁以下

酒井克彦「会社の利益処分と所得税－役員への賞与、配当に係る二重課税問題－」税大ジャーナル 8 号（2008）49 頁以下

品川芳宣「役員退職給与適正額の算定方法」T&Amaster532 号（2014）18 頁以下

品川芳宣「役員退職給与適正額の算定に平均功績倍率 1.5 倍を適用」T&Amaster731 号（2018）16 頁以下

篠原克岳「税務手続への和解の導入に関する検討－法的判断過程の分析に基づく試論－」税務大学校論叢 78 号（2014）1 頁以下

田中巖「役員退職金」日税研論集 6 号（1988）129 頁以下

武田昌輔「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」税務大学校論叢 3 号（1970）110 頁以下

武田昌輔「不確定概念規定の解釈方法の検討」税理 21 巻 1 号（1978）5 頁以下

谷口勢津夫「税法における命令委任と租税法主義の潜脱」阪大法学 66 巻 3・4 号（2016）487 頁以下

長島弘「過大役員給与の不当性と其の判断基準」税制研究 70 号（2016）131 頁以下

長島弘「退職給与の算定に当たり平均功績倍率の 1.5 倍までを相当額とした一審判決を否定した控訴審判決」税務事例 50 卷 3 号（2018）63 頁以下

長谷川博「租税訴訟における和解の意義とその課題—納税者の権利救済機能としての訴訟上の和解—」租税訴訟 1 号（2007）174 頁以下

林幸一「米国における役員給与の合理性判断基準～独立投資家テストを中心として～」大阪経大論集 64 卷 1 号（2013）127 頁以下

本庄資「『納税者との合意』、『和解』を税務調査に導入できるか—税務調査から租税訴訟解決までにみる米国の納税者管理保護と税務行政効率化のマリアージュを参考として—」税経通信 63 卷 2 号（2008）149 頁以下

三木義一「判決の緒=税理士“春香”の事件簿(第 16 話) ミュンスター財政裁判所を訪ねる」税研 80 号（1998）59 頁以下

三木義一「ドイツにおける税務訴訟の現実とその背景（一）—なぜドイツではかくも税務争訟が多いのか？—」民商法雑誌 119 卷 4・5 号（1999）613 頁以下

三木義一「過大役員退職金と類似法人の類似性」日本法学 66 卷 3 号（2000）533 頁以下

山口敬三郎「役員給与の適正額について（残波事件）（上）」税理 61 卷 7 号（2018）130 頁以下

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—」税務大学校論叢 48 号（2005）169 頁以下

山下清兵衛「軽装備の専門的紛争解決システムの優位性と協議・和解制度の必要性」租税訴訟 6 号（2012）159 頁以下

山下清兵衛「租税憲法訴訟と課税要件（木更津木材事件と残波事件を機縁として）」租税訴訟 11 号（2018）14 頁以下

山本守之「判決、裁決だけで定められている課税要件の是非」税務事例 50 卷 12 号（2018）74 頁以下

ヤン・グロテア著（長谷川博編）「講演録 ドイツの税務訴訟について—名誉職裁判官を含む参審制及び話し合いによる合意制度—」税務事例 44 卷 3 号（2012）1 頁以下

吉田素栄「交際費（特集 悩める税務判断を徹底検証！法人税+更正の請求 税務調査手続の不確定概念）」税務弘報 61 卷 2 号号（2013）38 頁以下

吉牟田勲「役員退職金の不当高額の判定」税務事例研究 16 号（1993）1 頁以下

渡辺充「アメリカにおける役員報酬の税務評価」総合政策論集：東北文化学園大学総合政策学部紀要1巻2号（2002）17頁以下

渡辺充「ゴールデン・パラシュートと役員退職給与課税」産業経理62巻1号（2002）27頁以下

渡辺充「役員退職給与と平均功績倍率1.5倍の控訴審判決」速報税理37巻22号（2018）26頁以下

無署名「役員退職慰労金贈呈議案の事例分析：平成30年6月総会1,899社」資料版商事法務418号（2019）130頁以下

新聞・インターネット文献

朝日新聞 2014年11月2日朝刊29面

朝日新聞 2016年4月23日朝刊33面

朝日新聞 2018年1月27日朝刊33面

東京朝日新聞 昭和11年6月30日朝刊

官報昭和6年4月18日、<https://dl.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/2957756>

会社経理統制令要義、<http://dl.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/1439157>

行政財政税制整理調査要覧. 昭和6年（内閣、1934）、<http://dl.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/1886740>（国立国会図書館又は図書館送信参加館でのみ閲覧可）

JETRO、「欧州・ロシア雇用制度一覧（2016年10月）」、https://www.jetro.go.jp/ext_images/_Reports/01/388103954f561b01/20160072.pdf

国税庁、「行政機関の保有する情報の公開に関する法律に基づく処分に係る審査基準」、<https://www.nta.go.jp/about/disclosure/kojinjoho/4500-55.pdf>

国税不服審判所、「審判所ってどんなところ？ 国税不服審判所の扱う審査請求のあらまし」（平成30年8月）、<http://www.kfs.go.jp/introduction/pamphlet/pdf/pamphlet1.pdf>

国民生活センター編『国民生活. ウェブ版』24号（2014）、http://www.kokusen.go.jp/pdf_d1/wko/wko-201407.pdf

人事院生涯設計課、「アメリカの年金制度（2008年4月）」、人事院、https://www.jinji.go.jp/kenkyukai/koureiikikenkyukai/h20_07/siryoku/h20_07_siryoku_sankou.pdf

税制調査会、「平成23年税制改正大綱」、https://www.cao.go.jp/zei-cho/history/2009-2012/news/2010/_icsFiles/afieldfile/2010/12/25/221216taikou.pdf

税制調査会、「平成 24 年税制改正大綱」、http://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/9551815/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2012/231224taikou.pdf

総務省、「行政文書開示請求書（様式第 1 号）」、<https://www.soumu.go.jp/soutsu/kanto/ques/jyokou/horei/jyokou-yousiki.pdf>

総務省、「日本標準産業分類（平成 5 年 10 月改定）中分類 12-食料品製造業」、https://www.soumu.go.jp/main_content/000316973.pdf

総務省、「日本標準産業分類（平成 25 年 10 月改訂）」、http://www.soumu.go.jp/toukei_toukatsu/index/seido/sangyo/H25index.htm

※分類項目名（CSV ファイル）は、https://www.soumu.go.jp/main_content/000420038.csv からダウンロード可能

総務省、「平成 28 年度（行情）答申第 243 号」、http://www.soumu.go.jp/main_content/000431682.pdf

中小企業庁、「事業承継に関する現状と課題について（2018 年 11 月 28 日）」、<https://www.chusho.meti.go.jp/koukai/shingikai/kihonmondai/2016/download/161128kihonmondai03.pdf>

Web サイト

厚生労働省 | マクロ経済スライドってなに？ | いっしょに検証！ 公的年金

<https://www.mhlw.go.jp/nenkinkenshou/finance/popup1.html>

裁判所 | 裁判員制度 | ●裁判員制度が導入されることで、どのようなことが期待されているのですか。

http://www.saibanin.courts.go.jp/qa/c1_2.html

裁判所ウェブサイト | 裁判例情報

http://www.courts.go.jp/app/hanrei_jp/search1

参議院法制局 | 法制執務コラム 委任立法 - 国民の目に見える立法を -

<http://houseikyoku.sangiin.go.jp/column/column006.htm>

大同生命 | 「標準保障額シミュレーション | 保険加入をお考えの方へ」

http://www1.daido-life.co.jp/hyojun/web/d_h_input.do?CD=daido

裁判例等一覧

- 行政裁判所判決 -

昭和 13 年 10 月 18 日第一部宣告（行政裁判所判決録 49 輯 11・12 巻合輯 763 頁）

昭和 13 年 12 月 27 日第一部宣告（行政裁判所判決録 49 輯 11・12 巻合輯 848 頁）

昭和 14 年 2 月 28 日第一部宣告（行政裁判所判決録 50 輯 2 巻 134 頁）

- 最高裁判所判決 -

最高裁（第三小法廷）昭和 50 年 2 月 25 日判決（昭和 49 年（行ツ）第 28 号・税務訴訟資料
80 号 259 頁）

最高裁（第二小法廷）昭和 53 年 4 月 21 日判決（昭和 51 年（行ツ）第 34 号・税務訴訟資料
101 号 156 頁）

最高裁平成 9 年 3 月 25 日判決（平成 7 年（行ツ）第 110 号・税務訴訟資料 第 222 号 1226 頁）

最高裁（第三小法廷）平成 15 年（行ツ）第 114 号・第 115 号事件、同年（行ヒ）第 116 号・
第 117 号・TAINS Z999-8276（東京都情報公開条例第 6 条による開示情報）

最高裁（第二小法廷）平成 15 年 11 月 7 日判決（平成 12 年（行ツ）第 357 号、税資 253 号（順
号 9465））

最高裁（第一小法廷）平成 30 年 1 月 25 日判決（平成 29 年（行ツ）第 208 号、平成 29 年（行
ヒ）第 237 号・TAINS Z888-2190 公開法第 9 条第 1 項による開示情報）

- 高等裁判所判決 -

東京高裁平成 30 年 4 月 25 日判決（平成 29 年（行コ）第 334 号、平成 30 年（行コ）第 27 号・
裁判所ウェブサイト）

東京高裁昭和 34 年 11 月 17 日判決（昭和 33 年（ネ）第 2783 号・行政事件裁判例 10 巻 12 号
2392 頁）

大阪高裁昭和 43 年 6 月 28 日判決（行政事件裁判例集 19 巻 6 号 1130 頁）

東京高裁昭和 49 年 1 月 31 日判決（昭和 46 年（行コ）第 64 号・税務訴訟資料 74 号 293 頁）

札幌高裁昭和 51 年 1 月 13 日判決（昭和 49 年（行コ）第 2 号・税務訴訟資料 87 号 1 頁）

大阪高裁昭和 54 年 2 月 28 日判決（昭和 52 年（行コ）第 14 号・税務訴訟資料 104 号 531 頁）

東京高裁平成元年 1 月 23 日判決（昭和 63 年（行コ）第 61 号・税資 169 号 5 頁）

仙台高裁平成 10 年 4 月 7 日判決（平成 8 年（行コ）第 5 号、税務訴訟資料 231 号 470 頁）

札幌高裁平成 12 年 9 月 27 日判決（平成 12 年（行コ）第 1 号・税資第 248 号 850 頁）

東京高裁平成 13 年 10 月 30 日判決（平成 13 年（行コ）第 138 号・裁判所ウェブサイト）

東京高裁平成 15 年 1 月 30 日判決（平成 14 年（行コ）第 94 号、第 245 号ないし第 261 号・
判例時報 1814 号 44 頁）

大阪高判平成 21 年 10 月 16 日判決（平成 21 年（行コ）第 24 号・・税務訴訟資料 259 号-180
（順号 11293））

東京高裁平成 25 年 7 月 18 日判決（平成 25 年（行コ）第 169 号、税務訴訟資料 263 号-137（順
号 12261））

大阪高裁平成 26 年 10 月 30 日判決（平成 26 年（行コ）第 64 号・税務訴訟資料 264 号-177（順
号 12558））

東京高裁平成 29 年 2 月 23 日判決（平成 28 年（行コ）第 205 号・税務訴訟資料 267 号-32（順
号 12981））

東京高裁平成 30 年 4 月 25 日判決（平成 29 年（行コ）第 334 号、平成 30 年（行コ）第 27 号・
裁判所ウェブサイト）

- 地方裁判所判決 -

東京地裁昭和 33 年 9 月 25 日判決（昭和 29 年（行）第 123 号・行政事件裁判例集 9 卷 9 号 1948
頁）

東京地裁昭和 33 年 12 月 23 日判決（昭和 32 年（行）第 60 号・行政事件裁判例集 9 卷 12 号
2727 頁）

横浜地裁昭和 44 年 11 月 6 日判決（昭和 43 年（行ウ）第 2 号・行政事件裁判例集 20 卷 11 号
1313 頁）

東京地裁昭和 46 年 6 月 29 日判決（昭和 44 年（行ウ）第 84 号・税務訴訟資料 62 号 1002 頁）

東京地裁昭和 51 年 5 月 26 日判決（昭和 48 年（行ウ）第 15 号・税務訴訟資料 88 号 862 頁）

東京地裁昭和 55 年 5 月 26 日判決（昭和 52 年（行ウ）第 287 号・税務訴訟資料 113 号 442 頁）

札幌地裁昭和 58 年 5 月 27 日判決（昭和 54 年（行ウ）第 9 号・判例時報 1094 号 26 頁）

静岡地裁昭和 63 年 9 月 30 日判決（昭和 60 年（行ウ）第 9 号・税務訴訟資料 165 号 962 頁）

名古屋地裁平成 2 年 5 月 25 日判決（昭和 62 年（行ウ）第 40 号・税務訴訟資料 176 号 1042
頁）

岐阜地裁平成 2 年 12 月 26 日判決（昭和 62 年（行ウ）第 4、5、6、7 号・税務訴訟資料 181
号 1104 頁）

福島地裁平成 4 年 10 月 19 日判決（平成 3 年（行ウ）第 5 号・税務訴訟資料 193 号 78 頁）

高松地裁平成 5 年 6 月 29 日判決（平成 4 年（行ウ）第 2 号・税務訴訟資料 195 号 709 頁）

福島地裁平成 8 年 3 月 18 日判決（平成 3 年（行ウ）第 4 号・税務訴訟資料 215 号 891 頁）

東京地裁平成 9 年 8 月 8 日判決（平成 7 年（行ウ）第 37 号・判例タイムズ 49 卷 24 号（通巻 977 号） 111 頁）

札幌地裁平成 11 年 12 月 10 日判決（平成 8 年（行ウ）第 20 号・税務訴訟資料 245 号 703 頁）

東京地裁平成 14 年 3 月 26 日判決（平成 12 年（行ウ）第 256 号、同第 261 号ないし第 280 号・判例時報 1787 号 42 頁）

岡山地裁平成 18 年 3 月 23 日判決（平成 16 年（行ウ）第 18 号・LEX/DB 文献番号 25450630）

東京地裁平成 20 年 6 月 27 日判決（平成 18 年（行ウ）第 466 号・税務訴訟資料 258 号-119（順号 10977））

大分地裁平成 21 年 2 月 26 日判決（平成 18 年（行ウ）第 8 号・税務訴訟資料 259 号-34（順号 11147））

京都地裁平成 23 年 4 月 14 日判決（平成 20 年（行ウ）第 23 号・税務訴訟資料 261 号-79（順号 11669））

熊本地裁平成 25 年 1 月 16 日判決（平成 23 年（行ウ）第 6 号・税務訴訟資料 263 号-3（順号 12127））

東京地裁平成 25 年 3 月 22 日判決（平成 23 年（行ウ）第 422 号、税務訴訟資料 263 号-49（順号 12173））

東京地裁平成 25 年 3 月 22 日判決（平成 23 年（行ウ）第 423 号・税務訴訟資料 263 号-50（順号 12174））

東京地裁平成 25 年 3 月 22 日判決（平成 23 年（行ウ）第 421 号・税務訴訟資料 263 号-51（順号 12175））

東京地裁平成 25 年 3 月 22 日判決（平成 23 年（行ウ）第 418 号・税務訴訟資料 263 号-53（順号 12177））

東京地裁平成 28 年 4 月 22 日判決（平成 25 年（行ウ）第 5 号・税務訴訟資料 266 号-71（順号 12849））

東京地裁平成 29 年 1 月 12 日判決（平成 27 年（行ウ）第 204 号・税務訴訟資料 267 号-3（順号 12952））

東京地裁平成 29 年 10 月 13 日判決（平成 27 年（行ウ）第 730 号・税務訴訟資料 267 号-127（順号 13076））

- 国税不服審判所採決 -

平成 16 年 6 月 15 日非公開裁決 (TAINS F0-2-243)

平成 22 年 4 月 6 日非公開裁決 (TAINS F0-2-372)

平成 22 年 11 月 12 日非公開裁決 (TAINS F0-2-409)

- アメリカの裁判例 -

41 TCM 863 (US Tax Court. 1981)

716 F. 2d 1241 (9th Cir. 1983)

853 F. 2d 1267 (5th Cir. 1988)

Exacto Spring Corporation v. Commissioner. 196 F. 3d 833 (7th Cir. 1999)

- ドイツの裁判例 (連邦財政裁判所) -

BHF BStBl. 1993 II, 311

BHF BStBl. 1997 II, 577