

同族会社における役員退職給与の適正額基準

—納税者の適正額基準と課税庁の適正額範囲—

松澤 智也

本稿は同族会社における役員退職給与の算出方法及び功績の評価について、課税庁又は裁判所の判断を参考に、適正額基準の検討を行い、それが法令解釈上妥当であるか考察を行っている。

1章では、役員退職給与の算出に採用される方法が如何にして実務上広く用いられるようになったのか、また、その計算要素にどのような問題点が含まれているのか確認を行った。

役員退職給与の算出方法である功績倍率法は、算出の要素に最終報酬月額を用いる企業が多く、これに勤続年数を乗じて得た金額と役員退職給与との差が功績などの個別評価となっており、その差の比率（倍率）が同業類似法人間で参考となる指標として合理的であると多くの事例で認められたため、この方法が一般化したと考えられる。そして、このように同業類似法人において支給された役員退職給与から算出した功績倍率を同様の計算式を用いて適正額の判断を行うことは、法令解釈の観点から適合するのである。

しかし、計算要素である最終報酬月額及び功績倍率には役員の法人への貢献度、功績の評価が反映されているため、恣意性が含まれることが多いのである。

2章では功績評価に主眼を置いた事例の検討を行った。裁判所が認める功績の評価と納税者の主張する功績の評価に開きが認められ、裁判所は同業類似法人の売上金額、営業損益、申告所得金額など、経営状態の比較を重要視している一方、納税者においてはそれらの数値には反映されにくい設備投資及び債務保証など、経営に関する多角的な貢献度である定性的評価基準を主張する傾向にあることが確認された。

3章では主に平均功績倍率法及び最高功績倍率法が採用された事例の検討の結果、納税者は十分な同業類似法人の情報が得られないことから、功績倍率法及び1年当たり平均額法のいずれの方法の採用も困難であることが確認された。

このような検討結果から導かれる結論として、まず、実務上広く用いられる役員退職給与の算出方法である、功績倍率法及び1年当たり平均額法は役員退職給与の算出方法として関係法令¹の趣旨に合致することから問題はないと考える。

しかし、その算出に用いる計算要素について、功績評価など、恣意性が含まれやすい要素の範囲を現状より縮小させることにより、客観的に首肯できる基準及び十分な同業類似法人の情報が得られない納税者にとっても適正額と判断できる基準が必要である。

本稿は役員退職給与の適正額基準の一例として、功績評価の恣意性に着目し、その縮小を図り、勤続年数に応じた功績倍率の検討を行ったが、納税者における役員退職給与の適正額基準の設定は客観的に首肯できる基準であればどのよ

¹ 法人税法 34 条 2 項、法人税法施行令 70 条 2 号

うな設定も可能であると考え。それは、課税庁が考える役員退職給与の適正額の範囲が、同業類似法人の適正額を超え、納税者における個別の事情を勘案していることが多いと確認できるからである。

また、それは法人税法施行令 70 条 2 号において、不相当に高額な部分の範囲を、「内国法人が各事業年度においてその退職した役員に対して支給した退職給与の額が、当該役員はその内国法人の業務に従事した期間、その退職の事情、その内国法人と同種の事業を営む法人でその事業規模が類似するものの役員に対する退職給与の支給の状況等に照らし、その退職した役員に対する退職給与として相当であると認められる金額……」としていることから、納税者は支給する役員退職給与について、功績評価などを立証することによりその損金性を証明しなければならない。その損金性の証明には恣意性の介入は排除されなければならないし、客観的に首肯できる基準でなければならない。そういった基準に基づいて算出した適正額は課税庁において同業類似法人の基準を超えたとしても、法令解釈の意味から直ちに否認されるものではないと考える。

このように考える理由として、更正処分の金額から、課税庁においても同業類似法人の平均値を硬直的に用いているわけではないと確認できるからである。つまり、同業類似法人の平均値はあくまで役員退職給与の相当性を判断する材料の一つであり、会社への貢献度及び退職事由などの個別的評価は加算されている事例が多く見受けられる。

このことから、納税者においては役員退職給与の適正額と損金算入が許容される範囲を混同してはならない。法人税法施行令 70 条 2 号の正しい解釈は支給対象者である役員への適正な功績評価、つまり損金性のあるものを適正額とするが、「退職給与として相当であると認められる金額」の範囲は一義的なものではない。納税者の算出基準を尊重しているからこそ、損金算入の許容範囲が存在している意味においては、納税者は適正額基準を積極的に設定し、自ら損金性を証明できる役員退職給与の算出根拠を明確にすべきであろう。そして、そのように客観的に功績評価が首肯できる基準に基づいて算出した損金性の認められる役員退職給与は、課税庁の考える損金算入の許容範囲に収まると考えられる。

目 次

はじめに	1
1 役員退職給与の意義及び算出方法とその諸要素	3
(1) 役員退職給与の意義	3
ア 退職所得（給与）の意義	3
イ 役員退職給与の性質と課税方法	4
(2) 役員退職給与の算出方法と功績倍率の関係性	6
(3) 最終報酬月額	9
(4) 勤続年数	11
(5) 功労加算金と弔慰金	12
2 事例の検討	14
(1) 京都地判平成 23 年 4 月 14 日	14
ア 裁判所の判断する功績評価	15
(2) 大分地判平成 21 年 2 月 26 日	15
ア 功績評価の基準	17
(ア) 課税庁の算出した平均功績倍率 2.3 倍	19
(イ) 原告と同業類似法人の比較	19
(ウ) 同業類似法人の採用した功績倍率のばらつき	20
(エ) 旧法 36 条及び旧法令 72 条	20
(オ) 功績の評価	20
(3) 東京地判昭和 46 年 6 月 29 日	21
(4) 小括	23
3 功績倍率法及び 1 年当たり平均額法の検討	24
(1) 平均功績倍率法が採用された事例	25
ア 東京高判平成 25 年 7 月 18 日	25
(ア) 最終報酬月額	26
(イ) 勤続年数	26
(ウ) 功績倍率及び算出方法の選択	26
(エ) 外部データからの検討	27
イ 岡山地判平成 21 年 5 月 19 日	29
(ア) 最終報酬月額	30
(イ) 勤続年数	30
(ウ) 功績倍率及び算出方法の選択	30
(エ) 事例の検討	31

ウ	札幌地判平成 11 年 12 月 10 日	32
	(ア) 旧法 36 条及び旧法令 72 条と課税要件明確主義	32
	(イ) 同業類似法人の抽出対象地域の変更と更正処分時の功績倍率 ...	33
(2)	最高功績倍率法が採用された事例	33
ア	東京地判昭和 55 年 5 月 26 日	33
イ	原審で平均功績倍率法、控訴審で最高功績倍率法が採用された事例	34
	(ア) 福島地判平成 8 年 3 月 18 日	34
	(イ) 仙台高判平成 10 年 4 月 7 日	35
(3)	平均功績倍率法と最高功績倍率法の関係	35
(4)	1 年当たり平均額法が採用された事例	36
ア	札幌地判昭和 58 年 5 月 27 日	36
(5)	小括	38
4	適正な役員退職給与の算出基準の検討	40
(1)	先行研究	40
ア	事例から導かれる功績倍率の算出方法	41
イ	役員退職給与の損金算入限度額の法定化	42
(2)	役員退職給与の適正額基準の検討	43
ア	勤続年数と功績倍率の関係性	44
イ	役位係数	45
ウ	具体的な役員退職給与の適正額基準	46
	(ア) 適正額基準を目指した役員退職給与の算出方法の選定と最終報酬 月額	46
	(イ) 勤続年数及び功績倍率	47
エ	更正処分の金額と役員退職給与の適正額範囲	48
(3)	小括	52
	おわりに	54
	参考文献	55

はじめに

本稿は同族会社における役員退職給与の算出方法及び功績の評価について、課税庁又は裁判所の判断を参考に、適正額基準の検討を行い、それが法令解釈上妥当であるか考察するものである。

実務上、役員退職給与算出の際、用いられる方法は、退任する役員の最終報酬月額に勤続年数及び功績倍率を乗じ、これに功労加算金を加味した方法であり、これを算式に示せば「役員退職給与＝最終報酬月額×勤続年数×功績倍率＋功労加算金」となる。

上記のような算出方法が実務上用いられる経緯及び理由については後述するが、役員退職給与の算出について問題とされるのは上記算式中の各計算要素に恣意性の介入が多いと認められるからである。まず、「最終報酬月額」については役員退職給与の支給時期に合わせて月額報酬の引上げを行うことが可能であるし、「勤続年数」については一例として、使用人から役員への就任時に分掌変更による退職給与の支給の有無により勤続年数算出の開始時点が異なる。「功績倍率」については受給者への功績の評価、すなわち功績を数値化した功績倍率の算出が恣意的であるという点が指摘され、企業により退職金規程や内規など定めている企業は多いといっても、単純に役職に対応した「功績倍率」の使用も多く見受けられる¹。「功労加算金」については功績倍率の算出の際盛り込んだ功績をさらに上乘せして加算金として支給することも問題点として挙げることができ、曖昧なもの²となっている。

上記の方法により算出された役員退職給与は以下のような基準によって不当に高額か否か判断される。³

法人税法施行令 70 条 2 号（本稿では以下、「法令 70 条 2 号」といい、平成 18 年税制改正前は 72 条に規定されていたため、平成 18 年以前の事例などの検討を行う際は、以下、「旧法令 72 条」⁴という。）では、役員退職給与の適正額の範

¹ 『2014 年度版 役員の退職慰労金』（政経研究所・2014 年）によれば、全産業、全規模を対象とした各役職の平均功績倍率は以下のとおりである。8～9 頁

会長 2.1 社長 2.5 副社長 2.0 専務 1.7 常務 1.8 取締役 1.6 監査役 1.6

² 藤村知己「退任取締役への退職慰労金の支給について-小規模閉鎖会社における恣意的な退職慰労金の不支給-」『白山法学 第 8 号（2012 年）』72 頁

特別功労金の支給に関して、「退職慰労金の算定に際して、会社の内規等で退職慰労金に加え、特別功労金が支給されることも少なくない。退職慰労金自体は一般に、報酬額に内規等で定めた一定の指数を掛けて在任期間を考慮した数値として、明確に算定されてくことと（ママ）されるが、これと同時に支給される特別功労金には、特別功労の評価を含めて、その取り扱いにはさらに恣意的で曖昧になされている状況がある。」と述べている。

³ 武昌昌輔監修『DHC コンメンタル法人税法・加除式』（第一法規出版）2268 頁

⁴ 「法第 36 条に規定する政令で定める金額は、内国法人が各事業年度においてその退職した役員に対して支給した退職給与の額が、当該役員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

困について、「内国法人が各事業年度においてその退職した役員に対して支給した退職給与の額が、当該役員はその内国法人の業務に従事した期間、その退職の事情、その内国法人と同種の事業を営む法人でその事業規模が類似するものの役員に対する退職給与の支給の状況等に照らし、その退職した役員に対する退職給与として相当であると認められる金額……」と規定している。

このことについて金子宏氏は、「この基準の適用にあたって、同種・類似規模の法人の退職給与の支給の状況が重要な基準となることは、もちろんであるが、あわせてその役員の当該法人に対する貢献度その他の特殊事情を考慮すべきである。」⁵と述べており、役員退職給与の算出にあたっては、当該役員の勤続年数、退職の事情、同業類似法人の役員退職給与の支給状況のほか、当該役員の法人への貢献度など総合的に勘案した上での算出が認められるとの見解を示している。

適正な役員退職給与算出にあたって、算出方法はあくまで納税者に委ねられている。それ故、功績の評価などに恣意性が反映され、課税庁との間で争う事例が後を絶たない。

隠れた利益処分⁶への対処として、不相当に高額な部分の判断基準が設けられているが、法令70条2号の基準は納税者にとって開示された情報に基づいて予測できるものではないことや、必ずしも同業類似法人を参考として算出された基準を超えた金額が不相当に高額な部分と判断されるものではないという点など、この判断基準に不確定概念が存在していると指摘される。

また、本稿では検討を行っていないが、不相当に高額な部分の金額と判断されたものについて、課税実務においては受給する側で退職所得としての性格までは否認されるものではない。そのため、所得区分に応じた税負担の軽減が講じられることとなるが、これは役員退職給与の適正額算出に恣意性を加算させる要因となっていると考える。

このような問題がある役員退職給与の適正額を算出する上で、納税者に対して一定程度の適正額基準を示すことを目的としており、本稿はこの考えに基づき、同族会社における役員退職給与の適正額基準の検討を行うものである。

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こえる場合におけるそのこえる部分の金額とする。」

⁵ 金子宏『租税法 第十九版』（弘文堂・2014年）349頁

⁶ 村井正『租税法—理論と政策—第三版』（青林書院 2002年）210頁では、会社・社員の間での取引は「隠れた利益配当」という用語が望ましいとしている

1 役員退職給与の意義及び算出方法とその諸要素

役員退職給与の適正額基準の検討にあたり、退職給与、役員退職給与の意義を明らかにする。次に、役員退職給与の算出方法の沿革及びその算出に用いられる諸要素について検討を行うこととする。

(1) 役員退職給与の意義

ア 退職所得（給与）の意義

法人税法上、退職給与の意義は定められていない。しかし、所得税法 30 条 1 項において、「退職所得とは、退職手当、一時恩給その他の退職により一時に受ける給与及びこれらの性質を有する給与」と規定されている。この場合の「退職」、「これらの性質を有する給与」について、ある 2 つの最高裁判決がこれらの点について判示しており、これが退職所得の解釈論として有用である。

最判昭和 58 年 9 月 9 日⁷、一般に 5 年退職金事件といわれる事例では退職所得の意義について、「退職者が長期間特定の事業所等において勤務してきたことに対する報償及び右期間中の就労に対する対価の一部分の累積たる性質をもつとともに、その機能において、受給者の退職後の生活を保障し、多くの場合いわゆる老後の生活の糧となるもの……」と判示している。また、「これらの性質を有する給与」及び退職所得に該当するか否かの判断要素として、以下の①から③の 3 要件を挙げ、形式的にこれらの要件をすべて満たしていなくとも、実質的にこれらの要件に適合し、同一の取扱いとすることが適当であれば、「これらの性質を有する給与」に該当することとなり、結果として退職所得の範囲に含まれる旨判示している。

- ①退職すなわち勤務関係の終了という事実によってはじめて給付されること
- ②従来の継続的な勤務に対する報償ないしその間の労務の対価の一部後払いの性質を有すること
- ③一時金として支払われること

最判昭和 58 年 12 月 6 日⁸、こちらは一般に 10 年退職金事件といわれる事例である。ここでは「これらの性質を有する給与」への該当性について、「当該金員が定年延長又は退職年金制度の採用等の合理的な理由による退

⁷ 昭和 53 年（行ツ）第 72 号

⁸ 昭和 54 年（行ツ）第 35 号

職金支給制度の実質的改変により精算の必要があつて支給されるものであるとか、あるいは、当該勤務関係の性質、内容、労働条件等において重大な変動があつて、形式的には継続している勤務関係が実質的には単なる従前の勤務関係の延長とはみられないなどの特別の事実関係があることを要するものと解すべき……」と判示しており、昭和 58 年 9 月 9 日判決より具体的にその判断基準を明らかにしている。

両事例とも、退職所得の意義及び範囲を考察する上では必ず引用される重要なものである。当該事例では退職所得は長期間の勤務に対する報償や、その就労期間に対する対価の一部後払いの性質を有するとし、その機能は退職後の生活保障、すなわち老後の生活の糧であるとしており、学説⁹¹⁰¹¹においても、概ね同様の意義であるとされる。

イ 役員退職給与の性質と課税方法

退職給与は使用人¹²に支給された場合には全額が損金に算入されることとなるが、役員へ支給される役員退職給与は法人税法 34 条 2 項（以下、「法 34 条 2 項」という。）において、不相当に高額な部分の金額は損金に算入しないとされている。これは、平成 18 年改正前の法人税法 36 条（以下、「旧法 36 条」¹³という。）において過大な役員退職給与は損金不算入とされていた規定が、平成 18 年改正で法人税法 34 条の役員給与の損金不算入規定に組み込まれた格好となった。当該既定の趣旨は隠れた利益処分への対処である。本来、使用人へ支給する退職給与と同様の損金性をもつ役員退職給与は、その支給対象者が役員であることを理由に一定の制限が加えられている。

旧法 36 条の趣旨について判示された事例¹⁴があるため、これを引用すれば、「法人税法第三六条及び同法施行令第七二条において、役員に対する退職金の額が当該役員の業務従事期間、退職事情、同種の事業を営む法人でその事業規模が類似するものの役員退職金支給状況等に照らし、相当であると認める金額を越える場合にはその越える部分について損金に算入しな

⁹ 金子・前掲注 (5) 226～228 頁

¹⁰ 水野忠恒『租税法 第 5 版』（有斐閣・2011 年）199 頁

¹¹ 谷口勢津夫『税法基本講義 第 4 版』（弘文堂・2014 年）276～279 頁

¹² 特殊関係使用人に対して支給する退職給与については法人税法 36 条により、不相当に高額な部分の金額は損金の額に算入されない。

¹³ 旧法 36 条「内国法人が各事業年度においてその退職した役員に対して支給する退職給与の額のうち、当該事業年度において損金経理をしなかった金額及び損金経理をした金額で不相当に高額な部分の金額として政令で定める金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。」

¹⁴ 東京高判昭和 49 年 1 月 31 日昭和 46 年（行コ）第 64 号

い旨を定めた理由は、役員に対する退職金が従業員に対する退職金と異り、益金処分たる性質を含んでいることにかんがみ、右基準に照らし一般に相当と認められる金額に限り収益を得るために必要な経費として損金算入を認め、右金額を越える部分は益金処分として損金算入を認めなかつた趣旨に解される……」と判示している。¹⁵

一方、東京地判平成9年8月8日¹⁶では旧法36条の解釈の限界について、「しかしながら、法人税法三六条は、法人税の算出の基礎となる所得金額の計算については過大な役員退職給与部分を損金の額に算入しない旨を定めているにすぎないものであり、会社と役員の間で役員退職給与の支給に関する法律関係の効力を否定するものでないことはもちろんであり、それが当該役員の職務の執行及び功労に対する対価であることを否定する趣旨までを含むものでもない。」と判示されている。

これまでみてきたように、旧法36条及び法34条2項の趣旨は役員退職給与のうち不相当に高額な部分の金額とされたものは、隠れた利益処分としての性質を持つものであったと解釈できる。

東京地判平成9年8月8日で旧法36条の解釈の限界が示されたところであるが、不相当に高額な部分の金額について、旧法36条のもとで、隠れた利益処分と考えられていた部分についても前述の退職給与の意義を有しているのか疑問である。換言すれば、隠れた利益処分とされた部分の役員退職給与を受給した者に税負担の軽減を講じる必要があるのかということが考えられる。¹⁷

これは法人税と所得税の課税税率の違いにより法人が行うことのできるタックスプランの一つであると考えられるが、役員退職給与の適正額を超えた不相当に高額な部分の金額は隠れた利益処分の性格を持ち合わせている以上、退職所得の意義に副うものではないため、税負担の軽減が講じられるべきではない所得の性質であろう。

少なくともこの税負担の軽減が講じられるということも役員退職給与の

¹⁵ この他に旧法36条の趣旨について判示された事例として、高松地判平成5年6月29日平成4年（行ウ）第2号、岡山地判平成18年3月23日平成16年（行ウ）第18号、大分地判平成20年12月1日平成18年（行ウ）第15号などがある。

¹⁶ 平成7年（行ウ）第37号

¹⁷ 竹之内和紀「退職所得課税の問題点と解決策—新たな平準化措置の検討を中心として—」『租税資料館賞受賞論文集』（第21巻中巻・2012年）18頁において以下のように述べている。「（役員退職給与のうち）不相当に高い金額であったとしても、それは法人税法上の取り扱いであって、所得税法上は優遇されてしまう。これは、退職金が老後の糧であるという、退職所得が優遇されている趣旨からすると望ましくないように思われる。つまり、不相当に高額な部分というのは利益処分の性格が強いものであり、これを所得税法上非常に優遇されている退職所得として取り扱うのは妥当ではないと考える。」括弧書き筆者。

適正額算出について納税者の恣意性が加算される要因になっていると考えられ、役員退職給与の適正額算出の阻害要因とならないような課税が行われるべきである。

(2) 役員退職給与の算出方法と功績倍率の関係性

役員退職給与の算出方法については、実務上、広く用いられる方法として、功績倍率法と1年当たり平均額法がある。

まず、功績倍率法は、役員へ退職給与を支給している同業類似法人のうち、支給対象者である役員と当該同業類似法人の役員の地位及び役職などが、類似するものを抽出し、その当該同業類似法人の役員へ支給された役員退職給与を最終報酬月額に勤続年数を乗じた金額で除して算出された倍率をもとに算出する方法であり、算式は以下のとおりである。

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

それではなぜ、このような算出方法が実務上広く用いられるようになったのか。

大淵博義氏は株式会社政経研究所¹⁸が5年の期間を設けて、上場、非上場含めて2,000社のアンケート及び直接取材211社の役員退職慰労金について行われた調査結果から、役員退職給与の算出に最終報酬月額を用いる企業が約49%、歴任した各役職時の最終報酬月額を用いる企業が約11%となっていることから、役員退職給与の算出に最終報酬月額が用いる企業が多いと述べている。¹⁹

東京高判平成元年1月23日²⁰では役員退職給与の算出方法及び算出に用いる各計算要素について、「功績倍率は、実際に支給された役員退職給与の額が、当該役員の退職時における最終報酬月額に勤続年数を乗じた金額に対し、いかなる比率になっているかを示す数値であるところ、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であり、また、役員の在職期間の長短は、報酬の後払いとしての性格の点にも、

¹⁸ 同研究所は、役員関係及び総務に関する書籍を発行しており、調査データは役員退職給与の過大性で争われた事例として、東京地判昭和55年5月26日（東京高判昭和56年11月18日、最判昭和60年9月17日）、岡山地判平成元年8月9日（広島高判岡山支部平成4年3月31日）で参考とされており、その他役員報酬や賃金支払いに係る事例においても参考とされている。

¹⁹ 大淵博義『裁判例・裁決例からみた役員給与・交際費・寄付金の税務 改訂増補版』（税務研究会出版局 1996年）291頁～293頁参照

²⁰ 昭和63年（行コ）第61号

功績評価の点にも影響を及ぼすものと解され、功績倍率は、当該役員の法人に対する功績や法人の退職金支払い能力等の個別的要素を総合評価した係数というべきである……」と判示している。

東京地判昭和 55 年 5 月 26 日²¹では同業類似法人の功績倍率を基準とすることの合理性について、「株式会社政経研究所が昭和四七年六月二〇日現在で全上場会社一六〇三社及び非上場会社一〇一社を調査したところ、何らかの形で役員退職給与金額の計算の基準を有しているものが六八二社、そのうち右基準を明示したものが二六五社あったが、右二六五社のうち一六七社が退任時の最終報酬月額を基礎として退職金を算出する方式をとっており、さらに、そのうち一五四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るのであるから、退職給与金額の損金算入の可否、すなわちその相当性の判断にあたって原告と同業種、類似規模の法人を抽出し、その功績倍率を基準とすることは、前記法令の規定の趣旨に合致し合理的であるというべきである。」と判示している。

同様に岡山地判平成元年 8 月 9 日²²でも株式会社政経研究所の調査結果から、調査対象 202 社中 133 社が最終報酬月額を用いて役員退職給与を算出していたことから同業類似法人を抽出し、同様の方式に照らして役員退職給与の相当性を判断することは関係法令²³に合致し、合理的であると判示している。

以上のことから、実務上、役員退職給与の算出に功績倍率法が用いられるのは、やはり旧法令 72 条及び法令 70 条 2 号は役員退職給与の適正額の範囲を、「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（法令 70 条 2 号）」としていることに起因している。そして、法令解釈に準拠した同業類似法人における役員退職給与の比較については、算出の要素に最終報酬月額を用いる企業が多く、これに勤続年数を乗じて得た金額と役員退職給与との差が功績などの個別評価となっており、その差の比率（倍率）が同業類似法人間で参考となる指標として合理的であると多くの事例で認められたため、この方法が一般化したと考えられる。

このように同業類似法人において支給された役員退職給与から算出した功

²¹ 昭和 52 年（行ウ）第 287 号

²² 昭和 62 年（行ウ）第 8 号

²³ 旧法 36 条、旧法令 72 条。現行法では、法 34 条 2 項、法令 70 条 2 号。

績倍率を同様の計算式を用いて適正額の判断を行うことは、法令解釈の観点から適合するのである。

ところで、当該功績倍率を用いた算出方法は2つに分けることができる。1つは、平均功績倍率法²⁴と呼ばれ、名前のとおり同業類似法人の功績倍率を平均化した倍率を用いる方法である。もう一方は、最高功績倍率法と呼ばれ、こちらも名前のとおり、同業類似法人の功績倍率のうち、最高値である倍率を用いる方法である。

功績倍率による算出方法が実務上広く用いられる理由については上述したとおりであるが、功績倍率法のうち平均功績倍率と最高功績倍率のいずれを用いるかという問題が生じている。

例えば、東京高判平成25年7月18日²⁵では平均功績倍率を用いることについて、「……最終月額報酬、勤続年数及び平均功績倍率を用いて役員退職給与の適正額を算定する平均功績倍率法は、その同業類似法人の抽出が合理的に行われる限り、法36条及び施行令72条の趣旨に最も合致する合理的な方法というべきである。」と判示している。功績倍率法のうち、平均功績倍率法を用いることについての判示事項によれば、旧法36条及び旧法令72条の趣旨に最も適合することを理由に、功績倍率法のうち、平均功績倍率法の合理性を説くが、功績倍率法の算出方法は法令で定められたものではないことも起因して、納税者においては有利判定により最高功績倍率法を用いることが多いため、いずれの方法を用いるか課税庁と争われる場合が多いのである。

次に、役員退職給与の算出方法に1年当たり平均額法がある。算出方法としては功績倍率法と同じく、同業類似法人が退職する役員へ支給した役員退職給与を参考とし、当該役員の勤続年数で除し、1年当たりの役員退職給与額を算出する。これを算式に示すと、以下のとおりとなる。

$$1 \text{ 年当たりの役員退職給与額} = \text{役員退職給与} \div \text{勤続年数}$$

この方法は品川芳宣氏によれば、「功績倍率法の欠点を補うものとして重視されている。」²⁶と述べている。具体的に功績倍率法の欠点とは、役員退職給与の算出に用いられる最終報酬月額にある。功績倍率法は同業類似法人の役員退職給与についての功績倍率を抽出するものであるが、役員退職給与の算出のベースとなる当該役員の最終報酬月額まで抽出、参考にすべきものでは

²⁴ 平均功績倍率法の合理性に言及した事例として、東京地判昭和55年5月26日昭和52年（行ウ）第287号、名古屋地判平成2年5月25日昭和62年（行ウ）第40号、福島地判平成8年3月18日平成3年（行ウ）第4号など

²⁵ 平成25年（行コ）第169号

²⁶ 品川芳宣『重要租税判決の実務研究』（大蔵財務協会・1999年）207頁

ない。つまり、役員在任中に僅かな報酬しか取らずに会社の発展に貢献してきた者が退職する際、功績倍率法によれば当該報酬が最終報酬月額とされるため、役員退職給与の算出上、不合理が生じるのである。故に、1年当たり平均額法はこうした側面から功績倍率法の欠点を補うのである。

実務上広く用いられる役員退職給与の算出方法を整理すると、最終報酬月額を基礎としている企業が多いため、それを参考に算出した功績倍率を用いることは関係法令²⁷の趣旨に適合する。更に功績倍率には平均功績倍率法と最高功績倍率法の2つがあり、裁判所は関係法令²⁸に適合するものとして、平均功績倍率法であるとすることが多い。東京高判平成25年7月18日では、最高功績倍率法の適用について、平均功績倍率法では不合理な結果となる場合に限られる旨判示しているため、有利な方を採用することはできないものであるとしている。

一方、1年当たり平均額法は功績倍率法の欠点を補う方法として存在しているため、功績倍率法と1年当たり平均額法との関係性は、納税者に有利な方法を採用することができるとしている。²⁹

では、次に品川芳宣氏も指摘するように、功績倍率法の欠点である役員退職給与の各計算要素について検討していくこととする。

(3) 最終報酬月額

功績倍率法により、役員退職給与の適正額を算出する上で重要な要素であるのがこの最終報酬月額である。最終報酬月額とは、退職する役員が受給していた月額役員報酬である。重要な要素であるが故、退職時期を見計らった役員報酬の増額の動きは適正な役員退職給与を巡る判決では必ず争点となる項目であり、それだけ恣意性の介入があるといえる計算要素であろう。

株主と経営者が同一である同族会社については、自己で決定可能な役員報酬を不当に増加させることが多く、法人税の負担を不当に減少させることが可能である。すなわち、役務の提供に見合った対価の支払いが行われず、株主である経営者に対しては本来、利益の配当とされるべきものが役員報酬として損金に算入していると考えられるのである。故に、恣意性の介入に関して、隠れた利益処分の可能性も検討する必要がある。

岡山地判平成18年3月23日³⁰では最終報酬月額について、「最終報酬月額は、特別な場合を除いて、一般に役員在任中における最高水準を示すとも

²⁷ 前掲注23

²⁸ 前掲注23

²⁹ 金子・前掲注(5)350頁

³⁰ 平成16年(行ウ)第18号

に、役員としての在職期間中における法人に対する功績を最もよく反映するもの」と判示している。

この最終報酬月額の変換には問題があるように考える。理由として同族会社を例に挙げれば、それは明らかである。つまり、株主と経営者が同一である場合や家族経営の多い同族会社では確かに利益処分の行為が行われることが多いため、様々な課税上の措置が講じられていることは周知の事実である。しかしながら、一方では厳しい経営環境のもと、会社への貢献度に見合った役員報酬を受けることができず、自身の身を削ってでも会社存続に貢献する経営者及び役員が多く存在することも事実である。

品川芳宣氏は功績倍率法の欠点を、「役員の在任中の功績は、……その最終報酬月額の中に化体されているものと推認し得るものであるが、役員在任中、自己の報酬をも削って（低く抑えて）会社のために献身してきた役員に対しては酷な結果となることは、その算式から明らかである。」³¹と述べ、役員在任中の功績が大きいにもかかわらず、それに見合う最終報酬月額が受給することができていない納税者にとっては功績倍率法によらず、1年当たり平均額法を適用する方が有利であり、また適正であるとしている。

大淵博義氏は同族会社を例にとり、同族会社の性質を「役員が退任する時には老齢又は病気等で退職時の役員報酬は低額となっていることが多く、他の所得の存在及び受注や融資対策等から黒字決算を行うために適正な役員報酬を削減しているという例がある……同族会社は、租税軽減を図ることもあるが、経営上の判断で自己の報酬を削減する等により利益を導出するのも同族会社である、という特異な側面があることを念頭に適正給与の認定を行う必要がある。」³²と述べ、最終報酬月額が低額である場合には、1年当たり平均額法によって役員退職給与を算出することが望ましいとしている。

最終報酬月額は役員退職給与を算出する上で、また、算出額が適正か否かを判断する上で重要な要素の1つである。最終報酬月額が当該役員の会社への貢献度を最も反映しているという性質に見合う役員報酬の支払いがなされていなければ、功績倍率法によらず、1年当たり平均額法を選択することができる。役員退職給与の算出方法で述べたように、こういった実情に対処するために、功績倍率法と1年当たり平均額法はいずれか有利な方を選択できるとしている。³³

³¹ 品川・前掲注（26）207頁

³² 大淵・前掲注（19）349頁

³³ 1年当たり平均額法を採用する際のデータ収集に関して、例えば株式会社政経研究所『2014年度版 役員の退職慰労金』は事業種目ごとに役員退職給与の支給データに関して様々な情報を明らかにしている。また、日本実業出版社から『中小企業の「支給相場」完全データ』（2013年）が発行されており、少数ながら参考にできるデータである。

(4) 勤続年数

役員退職給与の適正額算出にあたっては、勤続年数の要素は恣意性の介入が他の要素に比べて低いと考えられる。それは役員が就任及び退任時には株主総会が開かれ、そこで役員が就任及び退任が決議され、登記されるためである。この点に関しては事例においても当事者間で争われた項目として挙げられることは少ないが、個人事業者が法人へ組織変更した場合について争われた事例を概観し、勤続年数の算出方法を明らかにしたい。

福島地判平成4年10月19日³⁴は医療法人である原告が、その前身である個人病院から理事長と経営を共にしてきた妻である常務理事（個人病院では青色事業専従者）の死亡に際し、個人病院の勤務期間を通算して役員退職給与を支給した事例である。この点に関して裁判所は、法人成りした場合、別人格の損金を持ち越すべきでない旨判示しているが、課税実務上においては通達の取扱いにも一定の理解を示している。

まず、損金性について、「……「法人成り」の場合、個人事業主と法人とは別個の独立した法人格を有し、法人成りの前後で、経営主体及び納税主体が法的に異なるものであるから、使用人に対する退職給与が、個人事業主と法人のどちらの収入又は収益を得るために必要な経費であったといえるかという見地から、①個人経営時の在職期間に対応する退職給与は、個人事業主の事業所得の必要経費に、②法人経営時の在職期間に対応する退職給与は法人の損金とすべきものである。」と判示している。また、個人病院での退職給与債務が医療法人へ引き継がれたとしても損金性が正当化されるものではないとされている。³⁵

課税実務上の取扱いについては次のように見解を示している。当該事例は

³⁴ 平成3年（行ウ）第5号

³⁵ 「これは、個人経営時の在職期間に対応する分が未払退職給与という債務として法人に引き継がれているという事情によっても左右されない。すなわち、持分の定めのある社団医療法人（甲第二号証によれば、原告もこれにあたる。）を例にして、「法人成り」の際の事業の引き継ぎの法律関係についてみると、①個人事業主の側からすると、個人事業主は法人に対し、今後の営業活動に必要な事業資産・財産を、金銭・医療未収金等の債権、現物出資等により出資するのであるが、法人が使用人に対する未払退職給与等個人事業主の業務上の債務も引き継ぐ場合には、その分を差し引いて個人事業主（出資者）に「持分」が与えられるのであり、この段階で、個人事業主はその債務を支払ったのと同様の経済的な効果を受けるので、その分個人事業主の事業所得の計算上必要経費とみるべき実質があり、他方、②法人の側からすると、出資された正の資産・財産の額から、引き継がれた負の財産（債務）を差し引いた額が、出資者の「持分」に変わっただけであり、出資された資産・財産の額が収益とされない（したがって、法人の所得としては課税されない。）のと同様、引き継がれた債務を支払ったとしても、法人の損金（収益を得るために必要な経費）とはならないものである。」（福島地判平成4年10月19日）

現行の法人税基本通達 9-2-39³⁶「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。」という取扱いについて原則的には個人事業者における勤務期間を含めるべきではないとしつつ、「この趣旨は、……個人事業主が使用人に対し個人事業の廃業時点でその在職期間分の退職給与を支払っている事例は稀であり、法人が個人経営時の在職期間に対応する分もまとめて退職給与を支給する事例が多いという実情に鑑み、法人設立後相当期間の経過後……には、本来個人事業主の事業所得の計算上必要経費に算入すべき額を、便宜、法人の損金の額に算入することを許容しようというものであると解される。」と判示している。

このことから、損金性の観点からは個人事業時代の勤続年数は加味することは認められないが、課税実務上は法人成りの際、退職給与を支給している事例が少ないことから、別人格である法人において損金算入が許容されているのである。また、同通達は使用人についての取扱いであるが、裁判所の見解としては、役員であつても別異に解する理由はないとしている。

なお、当該事例の常務理事は個人病院を営む時点では青色事業専従者であったことから、同通達の使用人には該当しないため、この取扱いも相当でない旨、併せて述べている。

一方、東京地判平成 9 年 8 月 8 日³⁷では、経営の中心となって事業に従事し、その会社の事業を別の同族会社に承継させ、事業を継続させていた者の勤続年数の算出について、裁判所は別個の法人であること及び、事業承継会社における役員退職給与の相当性が問題であることを理由に、前身の会社における勤続年数は考慮せず、事業承継からの勤続年数の算出が妥当であると判示している。

以上のことより、法人成りをしていた事例では通達の考えに一定の理解を示されていたが、基本的には損金性の観点から別人格の損金について認めるべきでない旨判示されていることから、勤続年数の算出にあたり、別人格である在職年数加算は基本的には行えないといえる。特別な事情がない限り、当該法人における勤続年数を算出することで争われた事由になる可能性も低いと考えられる。

(5) 功労加算金と弔慰金

実務上、上記の算出方法に従い、役員退職給与の算出が広く行われている

³⁶ 当時の法人税基本通達 9-2-27

³⁷ 平成 7 年（行ウ）第 37 号

が、ここで算出された退職金の額に当該役員の法人への貢献度として 20%から 30%程度、上乘せ支給する企業が多いようである。³⁸これは、退職金規程などで、著しく功績の認められる者については別途、功労加算金を支給する旨定めている企業が多いからと考えられる。

しかし、功労加算金の支給について役員退職給与の適正額の判定上、別枠で設けられるものではなく、役員退職給与の一部を構成する性格と考えられているため、当該功労加算金も含めた役員退職給与の支給が不相当に高額な部分の金額かどうかの判定を行うこととなる。実際、後述する大分地判平成 21 年 2 月 26 日³⁹では納税者の支給した役員退職給与の総額 2 億 7,000 万円(退職金 1 億 9,950 万円、功労金 5,985 万円、特別功労金 165 万円及び弔慰金 900 万円)について弔慰金を除く 2 億 6,100 万円を役員退職給与支給額として功績倍率の算出を行い、これを同業類似法人と比較することにより相当性の判断が行われている。

功労加算金について大淵博義氏は、同業類似法人の選定基準を述べた際、役員の貢献度を示す数値について、「……規模の同一性の基準については、第一に量的経営規模の同一性と、……質的経営規模の同一性を考慮すべきである。量的経営規模の同一性とは外形的規模、すなわち資本金額、従業員数の同一性を指称し、質的経営規模とは、経営実績を示す公表利益又は所得金額、売上金額、純資産価額等の同一性をいう。それは退任役員の貢献度が数値として集約的に顕現されていると解される……」⁴⁰との見解を示している。

ところで、退職事由が死亡退職による場合は退職給与の支給とは別に、その取扱いが認められている。これは役員に限らず死亡退職した際には、弔慰金の支給が認められており、当該弔慰金は功労加算金の取扱いとは異なるようである。法人税法においては弔慰金について定めた法令及び通達は存在しないが、相続税法においてはその取扱いが存在する。

相続税法基本通達 3-20 では、被相続人の死亡により受け取る弔慰金、花輪代、葬儀料として相当であるものは相続税の対象にはならないとされている。また、弔慰金として相当であるかどうかの基準についても形式的な基準が定められており、被相続人の死亡が業務上の死亡であるときは、被相続人の死亡当時の普通給与の 3 年分に相当する額とされており、被相続人の死亡が業務上の死亡でないときは被相続人の死亡当時の普通給与の半年分に相当する額がそれぞれ弔慰金として相当な範囲が定められている。

弔慰金と死亡退職金の関係性について山本守之氏は、役員退職給与と弔慰

³⁸ 大淵・前掲注 (19) 292 頁

³⁹ 平成 18 年 (行ウ) 第 8 号

⁴⁰ 大淵・前掲注 (19) 301 頁～302 頁

金の合計額をもって役員退職給与の適正額とした裁決事例を挙げ、「相続税法基本通達が労働基準法の遺族補償額を参考にして定められたことは承知しているが、法人税の執行で、この基準をそのまま業務上死亡の場合の退職給与の上限額とすることにはいささか抵抗がある。……相続税の課税対象からの除外と、法人所得計算上の損金性を混同すべきではないというべきであろう。」⁴¹と述べており、業務上の死亡退職については当該役員の貢献度、死亡の経緯及び法人の過失など考慮すべきであり、業務外の死亡退職については同業類似法人の支給状況を参考とすべきであって、両事由とも相続税の基準を参考とすべきものではないとの見解である。

このことについて考え方の異なる相続税法基本通達を法人の所得計算に適用させることは問題があるといえるが、弔慰金についてまで当該役員の功績や同業類似法人の支給状況を参考とすべき考えには首肯できるものではない。また、法人の過失責任など問題視される場合は弔慰金として支給するものではないはずである。同通達は労働基準法を参考としており、弔慰金は遺族を弔う性質であるから、その金額の相当性に関して、同通達は参考とすべき基準であると考えられる。

2 事例の検討

2章では役員退職給与の適正額について、課税庁と争われた事例のうち、納税者の主張する功績が認められた、又は、部分的に認められた事例を中心に検討を行っているが、主に裁判所が認めた功績の評価が、どの程度役員退職給与の算出に影響を及ぼしているか、この点について検討を行っている。

(1) 京都地判平成23年4月14日⁴²

学校法人である原告は、理事長であり、かつ、原告の設置する学院のうち一つの学院の学院長及び校長であった者(以下、2(1)において「A」という。)がこれらの地位を辞することに伴い、退職金として3億2,000万円の支給を行った。

これに対し、課税庁は学院長及び校長たる地位を辞したとはいえ、それ以後も原告の理事長であることに変わりがないため、退職の事実が認められず、退職金として支給された金員は、賞与たる給与所得に該当するとして源泉所得税に関する納税告知処分及び不納付加算税の賦課決定処分を行った。

当該事例の最大の争点は退職の事実があるか否か。つまり、本件金員が退

⁴¹ 山本守之『判決・裁決例からみた役員報酬・賞与・退職金 四訂版』(税務経理協会 1999年) 219頁

⁴² 平成20年(行ウ)第23号

職所得に該当するかどうかである。裁判所の判断としては理事長、学院長、校長の職務を定義し、学院長及び校長の地位を辞することに伴い、職務内容、性質、労働条件などについて重大な変動があったとして退職の事実を認めている。

ところで、大きな争点とはなっていないが本件金員が A の受給する役員退職給与として適正額か否かについても検討が行われており、主に A の功績の検討が役員退職給与の適正額を算出する上で参考となるため、これを概観することとする。

ア 裁判所の判断する功績評価

課税庁は本件金員の算出について退職金規程にも従っておらず、また、理事会における議事録も残されておらず、算出の根拠が不明であり、本裁判で原告が明らかにした算出の根拠は恣意的であるとの主張であった。

裁判所も本件金員は、A が在籍していた学院の退職金規程に基づいて算出されたものではなく、また、理事会議事録にも算出の根拠がない点につき認めている。しかし、以下の功績評価から、本件金員が A の受給する役員退職給与として根拠のないものとまではいえないとして、その適正性を認めているのである。

まず、A は同学院の創立者であり、学院長として統括していた立場からすれば、同学院に存在する退職金規程に基づいた算出を行っていないことが必ずしも不合理であるとはいえないと判示している。

次に、本件金員の決定について A は関与しておらず、功績の評価については他の 4 名の理事が審議して行われている。審議された功績の内容については、①A は同学院のコンピューターに関する技術教育に 40 年間尽力したこと、②A は同学院の設置、認可申請、創設後、同学院の教育基盤を確立したことなど多大な功績が認められること、③原告の財産状況や原告の初代理事長への退職金の支給金額の合計額が 4 億円⁴³であったこと、④コンピューター設備など、約 6,300 万円が寄付されていること、⑤金融機関に対する債務保証を行っていたことなどが考慮されている。

(2) 大分地判平成 21 年 2 月 26 日⁴⁴

大分県において一般貨物自動車運送業及び不動産賃貸業などを営む法人である原告が、創設者である代表取締役が死亡したことにより、受領した 2 億 7,200 万円の保険金を原資として、役員退職給与規程に基づいて算出した役員

⁴³ 保険金 1 億円、弔慰金 1,000 万円、退職金 2 億 9,000 万円の合計 4 億円

⁴⁴ 平成 18 年（行ウ）第 8 号

退職金合計 2 億 7,000 万円の支給を行い、これを平成 15 年 3 月期において損金算入し、確定申告を行った。なお、当該代表者への役員退職金合計 2 億 7,000 万円の内訳は、役員退職金 1 億 9,950 万円⁴⁵、功労金 5,985 万円、特別功労金 165 万円及び弔慰金 900 万円を加算した合計である。これに対し裁判所は役員退職給与の適正額は、1 億 9,425 万円⁴⁶とし、弔慰金は損金算入が認められるものの、功労金及び特別功労金の追加加算は認められない判断であった。

また、代表取締役に対する役員退職金の算出の基礎となる役員報酬については以下のような経緯が認められる。昭和 60 年以降、月額 150 万円であった役員報酬が、平成 11 年 4 月から月額 120 万円に減額改定されており、平成 13 年 4 月からは、さらに月額 88 万円に減額されている。そして、平成 14 年 4 月から、月額 150 万円に増額改定を行っている。

ここでまず触れておきたいのが役員報酬増額についてである。この点につき課税庁の見解として、減少傾向であった役員報酬を代表取締役の体調不良が発覚した時期に増加傾向に転じたことについて、役員退職給与の引上げを意図して最終報酬月額を調整しようとしたものであり、不相当に高額な部分の金額が含まれる旨主張した。

しかし、裁判所は代表取締役への役員報酬が月額 88 万円に減額改定された理由は食中毒事件に関連して売上が減少し、それに伴うリストラを行わざるを得なかったという責めを負ったことであり、売上、売上総利益及び営業利益が回復したことが認められた時期に、昭和 60 年ごろから続く従前の役員報酬に増額改定されたとしても不合理であるとはいえないとしている。

さらに、代表取締役の病気発覚の時期が役員報酬額決定に関して影響しているとの指摘については、元々、この代表取締役は平成 12 年 1 月から 3 月までの間、肺がんにより病気療養を余儀なくされていた時期においても役員報酬の減額が行われていなかった事実があり、平成 14 年 2 月から 3 月頃に代表取締役への役員報酬増額は決定していたところ、それ以降に末期がんが発覚したと認められるとしている。

そして、業績の悪化に伴い、役員報酬を減額したことについては、他の役員及び従業員は大きな報酬、賃金の減額は認められないが、代表取締役のみ大幅に減額しているという事実からもわかるとおり、業績に応じて役員報酬が決定されていることは明らかであり、役員報酬の増額が不合理であるとは認められないとしている。

また、課税庁が同業類似法人 12 社を参考に算出した適正役員報酬月額は 136

⁴⁵ 最終報酬月額 150 万円×38 年×3.5 倍

⁴⁶ 勤続年数 37 年であるところ、原告は 38 年で算出していたため、これを 37 年として以下のように算出している。最終報酬月額 150 万円×37 年×3.5 倍。

万 6,056 円としていることについて、適正額の判断材料として重要な資料としつつも、平均的な役員報酬を超えたからといって不相当に高額な部分の金額とはいえないとしており、役員報酬の適正額は 150 万円、また、役員退職給与の算出に用いる最終報酬月額もこれが妥当であると判示している。

ア 功績評価の基準

下記の表 1 は課税庁が抽出を行った同業類似法人の一覧である。方法としては熊本国税局管内 34 税務署管内の法人を対象として同業類似法人の抽出を行った。その際、退職事由は原告の代表取締役と同じ死亡退職により、勤続年数は比較的短期間である法人は対象外とされ、売上金額、申告所得金額、総資産価額及び純資産価額の全てにおいて倍半基準⁴⁷内の 5 法人が抽出の対象とされている。

概観するに、原告と同業類似法人の売上金額、申告所得金額、総資産及び純資産価額との比較割合は、判示事項でも触れられているように、売上金額こそ原告を超える法人が混入しているが、他の要素に関しては軒並み原告を大きく下回る規模の同業類似法人の抽出であるといえる。

課税庁がこれらの同業類似法人から算出された平均功績倍率が、適正であるとの判断は不合理であろう。

原告はこれらの同業類似法人との比較により、売上金額については突出するものではないが、限られた売上金額のもとで確実に申告所得金額を毎年計上し、内部留保を行っていた代表取締役の経営手腕、業績の評価は大いに評価されるべきである。

また、同業類似法人の抽出の困難さがこれを象徴しているようである。

表 1 課税庁の抽出した同業類似法人⁴⁸ 単位：千円・%

	決算期	売上金額	申告所得金額	総資産価額	純資産価額
原告	H13/3	579,509	45,961	750,744	307,555
	H14/3	361,064	△14,822	1,207,411	270,316
	H15/3	392,278	62,649	1,059,622	310,136
	3 期平均	444,284	31,261	1,005,926	296,002

⁴⁷ 「倍半基準は納税者と事業（営業）規模の観点から類似する同業者を選定するために、納税者の収入金額の 2 分の 1 以上 2 倍以下の範囲という基準を設定し、その範囲内にある同業者を選定し、その平均値を算定して同業者率とするもので、右同業者率による推計を行う場合に広く用いられている手法である」（名古屋高判金沢支部平成 6 年 3 月 28 日）

⁴⁸ 平成 18 年（行ウ）第 8 号 別表 3 参照。なお、抽出された法人のうち、1 法人は倍半基準外とされたため省略している。

甲	H12/2	278,692	△4,944	152,228	11,613
	H13/2	206,645	2,669	128,090	25,650
	H14/2	228,445	7,231	136,075	34,468
	3期平均	237,927	1,651	138,798	23,910
	原告との比較	53.6	5.3	13.8	8.1
乙	H12/6	193,314	11,818	165,681	56,075
	H13/6	196,355	34,318	171,508	56,176
	H14/6	173,984	3,734	142,909	83,531
	3期比較	187,884	16,623	160,033	65,261
	原告との比較	42.3	53.2	15.9	22.0
丙	H13/3	263,242	783	8,337	8,337
	H14/3	250,332	783	288,733	8,550
	H15/3	235,970	408	242,034	8,586
	3期比較	249,848	658	179,701	8,491
	原告との比較	56.2	2.1	17.9	2.9
丁	H11/7	346,143	25,295	347,914	36,031
	H12/7	345,589	14,541	327,926	32,336
	H13/7	334,933	16,070	465,987	44,777
	3期比較	342,222	18,635	380,609	37,715
	原告との比較	77.0	59.6	37.8	12.7
戊	H12/9	878,874	4,281	494,406	100,374
	H13/9	1,027,363	2,850	528,791	100,733
	H14/9	1,038,336	△53,166	533,182	43,029
	3期比較	981,524	△15,344	518,793	81,379
	原告との比較	220.9	△49.1	51.6	27.5

(注) 千円未満切捨

表 2 は上記表 1 で抽出された同業類似法人が採用した功績倍率の算出に必要な数値を一覧にしたものである。

これらの各同業類似法人が採用した功績倍率を基準として、原告が採用すべき功績倍率の算出方法は平均功績倍率法により、その倍率は 2.28 と算出され、これを四捨五入した 2.3 が功績倍率として妥当であると算出されている。

上述したように、売上金額だけでみれば、課税庁が抽出した法人は同業類似法人といえるが、同業類似法人として表 1 の各数値まで、その適正性

の判断要素に含めれば、ここで算出された平均功績倍率 2.3 の妥当性に疑問を抱く結果となる。

表 2 課税庁の求めた功績倍率⁴⁹

単位：千

円

	売上	役職	退職金額①	最終月額報酬②	勤続年数③	功績倍率 ①/ (②×③)
原告	392,278	代表取締役	261,000	1,500	37	4.71
甲	237,927	代表取締役	30,000	250	30	4
乙	187,884	代表取締役	30,000	392	35	2.19
丙	249,848	代表取締役	15,000	430	24	1.46
丁	342,222	代表取締役	15,000	500	33	0.91
戊	981,524	代表取締役	100,000	1,225	29	2.82
本件同業類似法人（原告を除く 1～3）の功績倍率の平均値						2.28

(注) 勤続年数欄の 1 年未満は切り上げ。功績倍率欄の小数点 3 位以下を切り上げ。

以上の同業類似法人の抽出条件などを参考に、納税者が主張する功績の評価が裁判所に如何にして認定されたのか検討することとする。

(ア) 課税庁の算出した平均功績倍率 2.3 倍

裁判所は最終報酬月額が当該役員への功績を反映させており、同業類似法人の抽出が適正に行われて算出された平均功績倍率は旧法令 72 条に最も適合するとしており、これを超えるものは不相当に高額な部分の金額になるとする課税庁の主張に理解を示している。

しかし、(イ) 以下の特有の事情も考慮すべきと指摘している。

(イ) 原告と同業類似法人の比較

表 1 における同業類似法人の売上金額について倍半基準の範囲内であるが、その他の申告所得金額、総資産価額及び純資産価額の比較については原告を大きく下回っており、これでは原告よりも経営能力のない同業類似法人の単なる平均値に過ぎないということが指摘できる。

⁴⁹ 平成 18 年（行ウ）第 8 号 別表 3 及び 4 参照。なお、抽出された法人のうち、1 法人は倍半基準外とされたため省略している。

(ウ) 同業類似法人の採用した功績倍率のばらつき

同業類似法人の抽出件数の少なさに触れ、抽出の範囲及び方法の違いにより容易に平均値は大きく変動してしまうと指摘している。

また、表 2 の丙の 1.46 及び丁の 0.91 は著しく平均値を引き下げる要因となっており、これにより算出された平均功績倍率 2.3 を超えるものは不相当に高額な部分の金額とするには不合理であると判示している。

(エ) 旧法 36 条及び旧法令 72 条

「少なくとも本件については……」と限定的ではあるが、同業類似法人の平均値を尺度として直ちに相当、不相当の判断を下すのではなく、これに平均値算出の過程で考慮されていない原告及び代表取締役の事情を加えて判断するのが相当としている。

そして、このように解釈することは旧法令 72 条に規定する「……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……」など列挙される項目以外の事情を考慮することを否定するものではないため、旧法令 72 条の趣旨に反するものではない。

(オ) 功績の評価

役員報酬の適正額の検討が行われた際、用いられた別表を参照すれば、原告は他の同業類似法人 12 社の平均売上総利益率 17.69%であるのに対し、原告は 43.41%と 2 倍以上を計上していたことが認められる。

また、表 1 の申告所得金額からもわかるように、代表取締役が死亡退職する前は毎年平均 4,500 万円もの申告所得金額を約 10 年間計上し続けていたこと、食中毒事件に関連して売上が減少した際、不動産収入の確保及びリストラを敢行することにより、翌期には業績を回復させた創業者としての功績は大きいものと評価されている。

以上のように、当該事例では裁判所が役員退職給与の適正額の検討にあたり参考としたのは、同業類似法人の平均値を参考にしつつも功績など平均値では盛り込まれていない要素も検討すべきとしている。その際の要素は売上金額などをはじめとした業績が大きく影響しており、その好調な業績を維持している代表取締役への功績の評価は必然的に大きくなっている。

ところで、原告が採用する功績倍率は 3.5 であったが、代表取締役への役員退職給与の適正額は功労金など含め 2 億 6,100 万円と主張していたため、実質功績倍率は 4.71 となっていた。裁判所は、功績の評価については無制

限に認めるものではなく、一定の功績評価が含まれた功績倍率 3.5 を超える上乗せ加算は、同業類似法人の平均値を著しく超えることから、認められないと判示している。これは功績の評価が大きくても同業類似法人の平均値が一定の基準として考慮されている点は、功績評価を行う法人にとって参考になるものである。

(3) 東京地判昭和 46 年 6 月 29 日⁵⁰

当該事例は食肉販売を行う会社である原告が、代表取締役の退職の際支給した退職給与 650 万円⁵¹を損金に計上したところ、課税庁は当該代表取締役への退職給与の適正額は 480 万円⁵²と算出、差額の 170 万円は退職金として否認された事例である。

裁判所は、役員退職給与は収益を得るための経費たる他の損金と何ら取扱いを異にする理由はないとしつつも、役員退職給与の損金性の尺度である功績評価は各事例によって異なるものであり、この功績評価を算数的な正確さをもって客観的に評価することが困難であるため、その評価が主観にながされ、結果として、隠れた利益処分としての支出が含まれる事例が少なくないと指摘している。そして、これに対処する旧法 36 条及び旧法令 72 条が設けられた趣旨を「……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。」と述べている。

このような旧法 36 条及び旧法令 72 条の趣旨を踏まえ、代表取締役の貢献度の検討を行っている。当該代表取締役は資本金 300 万円で設立した会社を 3 つの小売支店と 1 つの中間卸売支店を設け、資本金は 800 万円にまで発展させている功績が確認される。

しかし、課税庁も指摘するように過去 5 年の事業年度における原告の業績は低調であったが裁判所は近年の業績の悪化が代表取締役の原告への貢献度の減殺要素とはならないとし、原告の算出した役員退職給与には「不相当に高額な部分の金額」は含まれないとした。

なお、同判示事項のなかに役員の貢献度について言及しており、「役員の会社に対する貢献度は、売上金額、所得金額、積立金増加額以外の要素たる法人の創立・再興の功績、資本金額など資産の内容等によって異なる……売上金額、所得金額および積立金増加額が同一であっても、設備投資これは、当該事業年度の損益計算上は、右各金額の増減とは無関係であるが、本来企業

⁵⁰ 昭和 44 年（行ウ）第 84 号

⁵¹ 最終報酬月額 18 万円×勤続年数 12 年 5 か月×功績倍率 3.0

⁵² 最終報酬月額 18 万円×勤続年数 12 年 5 か月×功績倍率 2.1

将来の命運に係る事柄であるからその有無および功罪によって異なるものというべきである。」と判示しており、これは功績の評価基準として参考となる考えである。

しかし、控訴審判決である東京高判昭和 49 年 1 月 31 日⁵³では原判決は取消され、課税庁の算出した 480 万円が適正な役員退職給与であると判示された。

ここで適正な役員退職給与の算出過程を示すと、課税庁は同業類似法人で、かつ、退職の事情を考慮して 11 法人の抽出を行った。表 3 は原告を除く同業類似法人である 11 法人のデータであり、課税庁はこのうち、業績の良いものの順として上、中、下に区分し、原告が中グループに属したため、著しく功績倍率の低い E を除く代わりに、上グループの D を加えた 3 社 (DFH) で功績倍率を算出したのである。

表 3 課税庁の抽出した同業類似法人

単位：千円

法人名	売上	積立金	課税所得	最終報酬 月額	勤続年数	支給退職 給与	損金算入 認容額	区分
A	529,624	22,251	39,038	350	—	5,600	5,600	上
B	903,929	10,943	26,549	154	—	29,200	16,000	上
C	676,794	6,788	34,559	300	—	8,000	6,300	上
D	808,728	983	7,805	175	16	7,000	6,000	上
E	369,116	2,799	12,341	220	—	5,680	5,680	中
F	298,008	3,232	4,002	210	14	6,000	5,400	中
原告	395,563	1,244	4,901	180	12.5	6,500	4,800	中
H	183,764	1,476	4,547	160	8	3,000	2,600	中
I	110,999	2,297	4,367	100	—	3,000	3,000	下
J	66,724	1,493	2,410	45	—	2,000	1,600	下
K	745,073	△8,180	△7,485	60	—	5,000	3,400	下
L	80,521	△4,446	△4,339	100	—	2,300	1,400	下

判示事項について検討を行いたい。まず、役員退職給与の適正額について旧法 36 条及び旧法令 72 条が設けられた趣旨について、「役員に対する退職金が従業員に対する退職金と異り、益金処分たる性質を含んでいることにかんがみ、右基準に照らし一般に相当と認められる金額に限り収益を得るために必要な経費として損金算入を認め、右金額を越える部分は益金処分として損

⁵³ 昭和 46 年 (行コ) 第 64 号

金算入を認めなかった趣旨に解される……」と述べている。

原審では、当該規定が設けられた趣旨について、役員退職給与が役員の貢献度を算出要素にしている以上、客観的な測定は困難であるため、隠れた利益処分の事例が多いとしながらも、同業類似法人の横並びの基準を超えるものすべてを否認する趣旨ではないとする見解であったが、控訴審判決では同業類似法人の横並びの基準を超える部分は隠れた利益処分として損金算入を否認するとの見解である。

また、貢献度について「昭和四一年九月退職する迄一二年五月にわたり被控訴会社を経営し、その間食肉小売業をも営業種目に加えて新たな店舗をもうけるなど、被控訴会社のために功績をあげてきたことは認められるが、前掲D、F、H社においてもそれぞれ右に類似し、あるいは匹敵する事情があり得るわけである……」と述べており、同業類似法人と比較する以上、一定の功績評価は反映されているとの判断である。

原審では売上金額、所得金額、積立金額だけでなく、設備投資など将来を見越した経営を行っていたかどうかまで検討すべきと、広義の貢献度評価範囲であった。

しかし、控訴審判決では、抽出した同業類似法人である3社もそのような事情があるとの予想に基づき貢献度の評価を行っているため、貢献度の基準、功績の尺度も同業類似法人の間において横並びで行っていると解釈できる。

当該事例は原審で役員退職給与の適正額が認められ、控訴審判決では一転、当該役員退職給与には「不相当に高額な部分の金額」が含まれると判断されたものであった。

(4) 小括

役員退職給与の適正額を巡って争われた事例のうち、功績の評価が焦点となった事例の検討を行った。京都地判平成23年4月14日は分掌変更に伴い支給した校長への退職金について、退職給与への該当性が最大の争点であったが、退職金の過大性も課税庁から指摘されていた。そこでは退職金の算出について、創設者であることから教職員に適用する退職金規程に従って算出する必要はないと判示している。また、理事会の議事録で、役員退職給与の算出根拠が示されていなくとも、功績評価を退職金算出の根拠とした。

なお、当該事例は役員賞与への該当性を争点としていたため、退職金の過大性をそこまでの争点にしていなかったと考えられる。そのため同業類似法人による平均値が示されていなかった。このことから、功績評価により役員退職給与の金額の妥当性が判断された要因になったものと考えられる。

当該事例は、役員退職給与の過大性について大きな争点にならなかった事

情が認められるものの、その功績の評価に用いられた要素は、創設者としての教育基盤の形成、勤続年数、多額の設備の寄付、金融機関に対する債務保証などが挙げられており、このような事情が功績として客観的に評価され得る基準であるといえる。

しかし、多くの同族会社では功績の評価に恣意性の介入が認められるため、慎重な判断が求められる。この点、同族会社については注意が必要である。

大分地判平成 21 年 2 月 26 日では、同業類似法人で算出した平均値を基礎として、売上金額のみならず申告所得金額ほか原告及び代表取締役に関する他の要素も比較に含めて功績の評価が行われていた。そして、そのような検討を行って役員退職給与を算出することについて関係法令⁵⁴に反するものではないと判示しているところ、功績の評価に数字の裏付けが一定の根拠となり得るといふ事例であった。当該事例では、一定の功績が認められていたが、同業類似法人の平均値を超えた金額が直ちに不相当に高額な部分とならないまでも、大きくかけ離れたものとなる場合に過大な功績評価として不相当に高額な部分と判断されている。

そして、東京地判昭和 46 年 6 月 29 日については、積極的な功績の評価を行っていたにも関わらず、控訴審では一転消極的な功績の評価にとどまっております。貢献度についても抽出された同業類似法人と同じような功績が認められるであろうと予測している点など、平均値が全てを備えたものとの判断は不合理であろう。

しかし、大分地判平成 21 年 2 月 26 日で原告が、同業類似法人に比較してこれらの数値が突出していたというほどの功績評価の正当性を証明する代表者としての経営能力は、東京地判昭和 46 年 6 月 29 日では表 3 で確認する限り認められないことは確かである。このような点が高裁では功績評価に影響し、同業類似法人の平均値が妥当であると判断された要因となったと考える。

2 章では主に裁判所の行う功績評価について検討を行ってきた。代表者としての功績評価は売上金額や営業利益、申告所得金額などの定量的評価が基本的な功績評価に結び付き、債務保証や設備投資などの功績評価時点では定性的評価基準と考えられるものは客観的に評価が難しいと考える。

このことから、納税者は功績評価について定量的評価基準を根拠として功績評価を行うことが望ましいと考える。

3 功績倍率法及び 1 年当たり平均額法の検討

金子宏氏、品川芳宣氏、大淵博義氏が功績倍率法と 1 年当たり平均額法の役員退職給与の算出方法の選択は、最終報酬月額が低額である場合には、1 年当

⁵⁴ 前掲注 23

り平均額法によって役員退職給与を算出することが望ましいとしている。

しかし、功績倍率法のうち、平均功績倍率法と最高功績倍率法の選択の可能性はどうか。

1章では役員退職給与の算出の要素となる、最終報酬月額、勤続年数及び功績倍率の問題点を述べた。例えば、実務上、功績倍率については、役員の退職の際用いられる功績倍率は3.0までであれば安全だとの認識があり、この安全神話の始まりは後に検討を行う東京地判昭和55年5月26日⁵⁵からとのことである。⁵⁶

しかし、功績倍率3.0が妥当であるとの判断は当然のことながら事例ごとに異なっており、東京高判平成25年7月18日⁵⁷では、功績倍率1.18が妥当であると判示されているところである。

東京高判平成25年7月18日において改めて不相当に高額な部分の金額の判断が重要となってくると考えるが、その際の功績倍率の算出は同業類似法人におけるデータ収集が困難であることも起因してか、恣意性が大いに反映され、争われることも多い。

以下において、役員退職給与の不相当に高額な部分について争われた事例を、裁判所が合理的であるとした算出方法に分類し、その選択可能性と各計算要素などの検討を行うことにより、役員退職給与の適正額基準を探る上での問題点を確認する。

(1) 平均功績倍率法が採用された事例

まず、功績倍率法の算出方法のうち、平均功績倍率法を採用することが妥当であるとされた事例の検討を行うこととする。

ア 東京高判平成25年7月18日

平成17年長野県に本店を置く不動産賃貸業などを営む同族会社である原告は、創業以来13年間代表者を勤めてきた者（以下、3(1)アにおいて、この者を「B」という。）の死亡退職に伴い、取締役会で承認された役員退職給与6,032万円及び弔慰金384万円を支払い、これを損金算入し、確定申告を行った。

これに対し、課税庁は旧法36条における不相当に高額な部分の金額が損金へ算入されている旨指摘し、修正申告書の提出を求めたが、原告がこれに応じなかったため、役員退職給与の不相当に高額な部分に係る法人税の

⁵⁵ 昭和52年（行ウ）第287号

⁵⁶ 西中間浩「最新判例・争われた中事例の要点解説」（税経通信・2014年1月）170頁

⁵⁷ 平成25年（行コ）第169号、原審・東京地判平成25年3月22日 平成23年（行ウ）第421号

更正処分、及び過少申告加算税の賦課決定処分を行い、これを不服として争われた事例である。

役員退職給与の算出の基礎となった各計算要素について、裁判所は以下のような判断を下している。

(ア) 最終報酬月額

B に対する最終報酬月額については平成 14 年 12 月以降、32 万円であり、これを退職時期に大幅に改定されるなどの事情も認められないことから、これを計算要素とすることが妥当であるとしている。

なお、原告も B に対する最終報酬月額 32 万円については争いのない事実であるとしている。

(イ) 勤続年数

原告は平成 4 年に設立されており、B は創立以来原告の代表者であったため、B が死亡退職した平成 17 年までの 13 年を計算要素としている。

(ウ) 功績倍率及び算出方法の選択

功績倍率の算出方法として、原告は納税者に有利な最高功績倍率法を採用することが妥当であると主張していたが、裁判所は最高功績倍率法を採用することについて、「最高功績倍率を用いるべき場合とは、平均功績倍率を用いることにより、同業類似法人間に通常存在する諸要素の差異やその個々の特殊性が捨象され、より平準化された数値を得ることができるとはいえない場合、すなわち、同業類似法人の抽出基準が必ずしも十分ではない場合や、その抽出件数が僅少であり、かつ、当該法人と最高功績倍率を示す同業類似法人とが極めて類似していると認められる場合などに限られる……」としている。

そこで原告と同じ長野を所在地とする地域及び、基幹事業を同じくする条件の下、同業類似法人の抽出が行われていることから不合理であるとは指摘できないため、旧法 36 条及び旧法令 72 条の趣旨に合致する、平均功績倍率法を採用することが妥当であると判示している。

下記、表 4⁵⁸は原告と同地域により、1 から 3 の同業類似法人の抽出を行い、功績倍率の平均値を算出したものである。つまり、課税庁が明らかにした功績倍率の算出根拠である。

⁵⁸ 東京地判平成 25 年 3 月 22 日 平成 23 年（行ウ）第 421 号 別表 2

表4 課税庁の求めた功績倍率

単位：千円

	売上	役職	退職金額①	最終報酬月額②	勤続年数③	功績倍率 ①/(②×③)
原告	51,422	代表取締役	60,320	320	13	14.50
1	75,944	代表取締役	12,500	500	25	1.0
2	81,463	代表取締役	38,000	800	23	2.07
3	50,008	代表取締役	15,000	800	41	0.46
本件同業類似法人（原告を除く1～3）の功績倍率の平均値						1.18

(注) 勤続年数欄の1年未満は切り上げ。功績倍率欄の小数点3位以下を切り上げ。

抽出する同業類似法人の事業規模について原告の売上金額の2分の1以上2倍以下の、いわゆる倍半基準に原告と相当程度の類似性が認められるとして抽出範囲の根拠を明らかにしている。

これにより功績倍率の算出方法は同業類似法人3件の平均である功績倍率1.18倍を算出している。

補足すれば、表4の1から3の同業類似法人の抽出については、原告の売上金額、所得金額、総資産価額、純資産価額及び資本金をそれぞれ100として同業類似法人の上記各金額及び価額を指数化したものを作成し、その各指数の平均値を求めた結果、同業類似法人3件の平均値は477であったことから、規模的には原告の4.8倍であることが認められる。したがって、抽出された同業類似法人の規模としては多少原告に有利な状況であった。

(エ) 外部データからの検討

役員退職給与について原告は、役員退職給与6,032万円か、少なくとも最高功績倍率3.0を採用し、これに30%の功労加算金を加えた1,622万4,000円⁵⁹が妥当であるとの主張である。

しかし、表4を参照すれば、原告が採用した功績倍率は14.50と突出していることから、当初算出された役員退職給与6,032万円は明らかに不相当に高額である。

⁵⁹ 最終報酬月額32万円×勤続年数13年×功績倍率3.0×功労加算金130%

下記表5は外部データ⁶⁰を参考として14の同業類似法人の抽出を行った。14法人の抽出にあたっては、原告の売上金額及び剰余金を参考に、倍半基準を用いて抽出を行っている。具体的な金額としては売上1億円から2,500万円、剰余金については400万円から100万円の規模を基準としており、抽出対象地域については明らかにされていなかったため、全国としており、退職事由については死亡退職のみである。以上のような前提条件をもとに功績倍率の算出を行っている。

ただし、原告は平成19年度版Y-BASTを参考に功績倍率3.0を主張しているが、表5は平成25年度版Y-BASTである点において正確性を欠いている。

表5 外部データにより求めた功績倍率

単位：千円

	売上	役職	退職金額①	最終報酬月額②	勤続年数③	功績倍率 ①/(②×③)
原告	51,422	代表取締役	60,320	320	13	14.50
1	94,000	会長	8,000	440	20	0.91
2	87,000	代表取締役	20,000	100	32	0.63
3	82,000	代表取締役	19,350	150	43	3.0
4	57,000	代表取締役	11,700	550	27	0.79
5	50,000	代表取締役	36,800	450	23	3.56
6	39,000	代表取締役	5,000	300	32	0.53
7	37,000	代表取締役	7,500	430	25	0.70
8	34,000	代表取締役	5,003	200	11	2.29
9	34,000	代表取締役	7,000	200	19	1.85
10	32,000	代表取締役	10,000	400	9	2.78
11	31,000	代表取締役	28,000	720	14	2.78
12	30,000	会長	15,000	300	27	1.86
13	28,000	代表取締役	17,000	250	31	2.20
14	24,000	代表取締役	15,000	800	25	0.75
本件同業類似法人（原告を除く1～14）の功績倍率の平均値						1.76

(注) 勤続年数欄の1年未満は切り上げ。功績倍率欄の小数点3位以下を切り上げ。

概観すれば、功績倍率の算出にあたり、同業類似法人の抽出を全国に拡

⁶⁰ 『平成25年度版Y-BAST』（TKC全国会システム委員会編集 2014年）当該資料はTKC会員のみ限定して発行されるデータであるため、すべての納税者が獲得できるデータではないといえる。

げたところで特筆すべき大きな数値の上昇は見られなかった。原告においても同業類似法人の抽出を地域にこだわり、それにより抽出された 3 件から功績倍率を算出されることよりも、対象地域を全国に拡大し、14 件の同業類似法人を参考として功績倍率を算出した方が、平均功績倍率の利点に適い合理的であろう。

しかし、納税者である原告は B への役員退職給与を算出する際、TKC の発行する Y-BAST を手にしていることから、同業類似法人の支給する役員退職給与を一定程度は把握できたはずであり、この基準から比較すると、役員退職給与の 6,032 万円及び功績倍率 14.50 は異常な数値であると考えられる。

なお、裁判所は当該 Y-BAST について、TKC 会員に対してのアンケート結果からの作成であり、対象法人は TKC 会員に限られていることを疑問視しているが、納税者が通常獲得できないと考えられる同業類似法人の情報にしては最大規模の資料であるといえる。⁶¹

また、当該事例に関しては B に対して、原告を含めるグループ企業 5 社から役員退職給与及び弔慰金が支給されており、それぞれその適正額について争われている。その支給総額は 3 億円にもものぼっているため、判決には少なくとも当該事実が影響していると考えられる。⁶²⁶³

イ 岡山地判平成 21 年 5 月 19 日⁶⁴

養鶏業及び鶏卵、鶏糞を販売する原告は代表取締役である者（以下、3(1)イにおいて、この者を「C」という。）の業務上の死亡事故に伴い、生命保険金 2 億 1,000 万円余りを原資として、役員退職給与 1 億 4,000 万円、弔慰金 2,000 万円の支給を行い、これを損金算入し、確定申告を行った。

これに対し、課税庁が C への役員退職給与の適正額は 2,175 万円、弔慰金としての適正額は 1,800 万円として更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行ったところ、原告はこれを不服としてその取消しを求めた事例である。

役員退職給与の算出の基礎となった各計算要素について、裁判所は以下のような判断を下している。

⁶¹ 政経研究所が発行する『2014 年度版 役員の退職慰労金』については、上場企業及び非上場企業など調査範囲は限定されていないものの、細かな業種及び規模が確認できず、抽出法人も極めて少数である。

⁶² 渡辺充「TKC データによる最高功績倍率 3.0 適用の可否」（速報税理 2014 年 2 月 1 日号）36～42 頁

⁶³ 品川芳宣「役員退職給与適正額の算定方法」（税研 2014 年 3 月・vol.29-No.6）98 頁～101 頁

⁶⁴ 税資 259 号 89 頁（順号 11202）

(ア) 最終報酬月額

Cの死亡当時における最終報酬月額は50万円と認められているところ、原告はこれを80万円と主張する。これは生前Cが後任である原告の現代表取締役と均等に役員報酬を得ており、その現代表取締役は現在役員報酬を80万円得ていること及び当時の鶏卵出荷量の増加に伴い、役員報酬への分配可能額は年間2,200万円を見込んでいたことなどを理由にしている。

しかし、裁判所の判断としては、原告の財務状態⁶⁵を確認するに、13期から15期は営業損益で赤字を計上していたことを指摘し、Cへの功績評価及び功勞についてもさしたる評価はできず、「同種、同規模の同業他社等と比較したとしても、せいぜいその平均程度か、むしろそれ以下と認められ、……功績ないし功勞もまたその程度と認められるにとどまるというべきである。」と判示しており、Cへの最終報酬月額は50万円が妥当であると判断した。

(イ) 勤続年数

勤続年数について、Cは原告が設立された時期から代表取締役であったため、設立時の昭和62年11月12日から死亡退職日までの平成14年1月4日の14年3か月が勤続年数であるが、役員退職給与の算出においては1年未満の端数を切り上げ、15年⁶⁶とされている。

このことについては当事者間に争いのない事実とされている。

(ウ) 功績倍率及び算出方法の選択

功績倍率の算出方法については、平均功績倍率法及び最高功績倍率法のいずれを採用するにしても損益状況、功績評価など客観的に評価した倍率であることから、まず、原告の損益状況の分析を行っている。

その結果、(ア)のとおり、功績の評価は認められず、功績倍率の算出方法についても、「最高功績倍率を用いるのを相当とすべき功績ないし、功勞があるわけでもない。」として、最高功績倍率法の選択可能性を否定している。

そして功績倍率については、同業類似法人の平均値である2.9が採用されている。

⁶⁵ 裁判所は、原告の13期(平成11年10月1日～平成12年9月30日)から17期(平成15年10月1日～平成16年9月30日)の財務状態及び決算状況を確認している。なお、Cの死亡退職した事業年度は15期に該当する。

⁶⁶ 課税庁による更正の理由書においても勤続年数は15年として役員退職給与が算出されている。

(エ) 事例の検討

当該事例においては最高功績倍率法を採用することについて、「相当とすべき功績ないし、功労があるわけでもない」と最高功績倍率法を採用する際の基準として、一定程度の功績が必要である旨判示している。功績倍率法の選択可能性について当該事例で抽出された同業類似法人は5社であり、これら5社の損益状況など詳細な分析は行われていないが、規模を同一としていること、在職年数の平均値が18年、最終報酬月額平均値が49万4,000円となっていることから、これら平均値が役員退職給与の支給対象者Cの状況に極めて近似していることが確認される。⁶⁷

このことから、最高功績倍率法を採用するよりも平均功績倍率法を採用することに合理性があると考えられる。

しかし、次のような事実については疑問である。当該事例は功績倍率について、当初同業類似法人の抽出を行ったところ、4法人が対象となり、その平均功績倍率である2.5が算出されていたが、更正処分にあたり1法人追加し、平均功績倍率を2.9に引き上げている。この引き上げられた理由は明らかではないが、良いように解釈すれば原告の主張を考慮した措置であり、悪いように解釈すれば、平均功績倍率2.5の算出時において恣意的に功績倍率の高いD社（脚注67参照）を除外していたことが考えられる。

また、原告が最高功績倍率を採用することについて、課税庁は、「本件比較法人は、広島国税局管内から本件抽出基準に従って抽出された4法人であり、その功績倍率は「2」、「4」、「1.8」、「1.89」、平均値は「2.5」である。これらの数値を比較すると、最高値の法人は過大な退職給与が支給されている可能性があるから、最高功績倍率法を用いることには問題がある。」と反論している。この主張によれば、当該事例では最高功績倍率法の採用は不可能であり、「過大な退職給与が支給されている可能性がある」同業類似法人を含めた平均値に意味はあるのであろうか。そもそも、そのような可能性のある法人を同業類似法人に含めていることが問題であると考えられる。⁶⁸

⁶⁷ 税資259号89頁（順号11202）別表加筆・修正

単位：千円

法人名	売上金額	在職年数	最終報酬月額	役員退職給与	功績倍率
原告	358,913	15	500	140,000	18.7
A	650,592	25	200	10,000	2.0
B	125,378	17	70	2,380	2.0
C	489,289	19	1,000	34,200	1.8
D	901,958	13	300	16,800	4.31
E	415,777	16	900	57,600	4.0
平均値	516,599	18	494	24,196	2.9

⁶⁸ このことについて山本守之氏は別の事例（名古屋地判平成2年5月25日・名古屋高判平成4年6月18日）の検討を通じ、以下のように述べている。「……たまたま不相当高額なものがある

ウ 札幌地判平成 11 年 12 月 10 日⁶⁹

北海道において食料品の製造業などを営む原告が代表取締役の辞任に伴い支給した役員退職給与 3 億円につき、全額を損金算入し、確定申告を行った。

これに対し、課税庁は不相当に高額な部分が損金算入されているとして、法人税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行ったところ、原告はこれを不服としてその取消しを求めた事例である。

裁判の行方については、代表取締役の最終報酬月額 150 万円と勤続年数 24 年、功績倍率 3.9 を乗じた 1 億 4,040 万円を超える部分が不相当に高額な部分とされ、控訴審及び上告審のいずれにおいてもその請求は棄却されている。

しかし、当該事例は役員退職給与の適正額算出を巡り、興味深い点があるため、これを検討していきたい。

(ア) 旧法 36 条及び旧法令 72 条と課税要件明確主義

原告は役員退職給与の適正額の算出にあたり、平均功績倍率を算出することについて、同業類似法人は通常、ライバル企業であることが多く、その情報の獲得は困難極まりなく、これが旧法令 72 条に最も合致する方法であれば、納税者の予測可能性を保障する課税要件明確主義に反するものであると主張している。

しかし、この点につき裁判所は「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、損益などの実質に応じた公平課税の実現のためには、租税法規の明確性の要請も一定の制限を受けざるを得ないのであるから、そのために必要な限度において、納税者の予測可能性が制限されることがあってもやむを得ないといわざるを得ない（平均功績倍率法に限らず、最高功績倍率法にせよ、一年当たり平均額法にせよ、比較法人の資料に基づいて計算する手法をとるのであるから、納税者の側での資料の入手が困難であることに変わりはないはずである。）」と述べている。

納税者が功績倍率を算出する上で情報の獲得が困難であることについて、

ときには、最高功績倍率を適用すると不合理な結果となるが、不相当高額なものを比準法人に含めること自体に問題があるのではなからうか。」山本・前掲注(41) 262 頁

⁶⁹ 平成 8 年(行ウ)第 20 号、控訴審札幌高判平成 12 年 9 月 27 日平成 12 年(行コ)第 1 号、上告審最判平成 15 年 11 月 7 日平成 12 年(行ツ)第 357 号

課税公平の実現のためには一定の制限を受けることがあってもやむを得ないと判示している。

(イ) 同業類似法人の抽出対象地域の変更と更正処分時の功績倍率

当初、札幌国税局長が同局管内で同業類似法人の抽出を行っており、これにより7法人が抽出され、平均功績倍率2.6と算出されていた。

裁判所は当該7法人が原告の同業類似法人として妥当であるかとの検討を、過去3事業年度における売上金額、申告所得金額、総資産及び純資産価額などから行った結果、3法人を抽出、その平均功績倍率3.0を算出している。

なお、更正処分は原告と経済地域を同じくする税務署管内で同業類似法人の抽出を行ったが、該当する法人が見つからなかったため、その対象地域を仙台国税局管内で4法人を抽出、平均功績倍率を3.9と算出している。

(2) 最高功績倍率法が採用された事例

ア 東京地判昭和55年5月26日⁷⁰

不動産の売買及び仲介を業とする原告は取締役3名（以下、3(2)アにおいて、この3名を「D」「E」「F」という。）、監査役1名（以下、3(2)アにおいて、この1名を「G」という。）の退職に伴い、役員退職給与として各1,500万円を支給し、この総額6,000万円を損金算入して確定申告を行った。

これに対し、課税庁は各役員への役員退職給与の適正額として、Dは60万円、E及びGは45万円、Fは30万円であるとして、これらの合計180万円を超える不相当に高額な部分、5,820万円が損金算入されているとして争われた事例である。

当該事例は設立直後の事業年度において多額の収益を計上しており、このような結果を残せたのは、原告が設立される前の5年間、各役員が得意先の開拓などに奔走したからであると主張し、各役員に対しての役員退職給与1,500万円は妥当であると主張していた。

これに対し、裁判所は、役員退職給与の算出方法について、以下のような株式会社政経研究所の調査結果を明らかにしている。

役員退職給与の算出基準を有している企業265社のうち、167社が最終報酬月額を計算要素として採用しており、さらにその167社のうち、154社が最終報酬月額と勤続年数の積に一定の数値を乗じて役員退職給与を算出し

⁷⁰ 昭和52年（行ウ）第287号、控訴審東京高判昭和56年11月18日昭和55年（行コ）第57号、上告審最判昭和60年9月17日昭和57年（行ツ）第36号

ている。

このことから、功績倍率法は不相当に高額な部分の判断につき、同業類似法人を参考にすべきとする関係法令⁷¹の趣旨に合致すると判示している。

そして、功績倍率の算出については、同業類似法人の抽出基準が不十分であったため、功績倍率にばらつきが生じていることを指摘し、最高功績倍率 3.0 の採用を認めている。⁷²

イ 原審で平均功績倍率法、控訴審で最高功績倍率法が採用された事例⁷³

不動産賃貸及び管理を行う原告は、創業者である代表取締役（以下、3(2)イにおいて、この者を「H」という。）の業務上の死亡事故より死亡退職金 9,100 万円を支給し、これを損金算入し確定申告を行った。

これに対し、課税庁は 7,835 万円が不相当に高額な部分であるとして更正処分を行ったところ、これを不服として争われた事例である。

当該事例は、原審と控訴審で異なった見解を示しているため、まず原審を確認することとする。

(ア) 福島地判平成 8 年 3 月 18 日

まず、原告は H への役員退職給与 9,100 万円について、退職金が 2,000 万円、弔慰金 5,000 万円、特別功労加算金 2,000 万円、葬儀費用 100 万円と、その内訳を主張している。このことについて裁判所は、死亡退職金として 9,100 万円が給料手当の勘定科目で一括計上されていたこと、9,100 万円全額が相続税の申告書において相続財産に含まれていたことなどから 9,100 万円全額を役員退職給与と解するのが相当としたが、H の退職事由を考慮して、役員退職給与の過大性の判断については各性質に応じた検討を行うと判示している。

そこで、役員退職給与の算出に功績倍率法を採用することについては当事者間に争いの事実は認められていない。

まず、同業類似法人の抽出について原告は、不動産賃貸業の場合、その抽出基準に保有する不動産の種類及び数などが反映された総資産額が重要となると考えるが、抽出された同業類似法人はこの点、考慮されて

⁷¹ 前掲注 23

⁷² 大淵博義氏は当該事例で最高功績倍率が採用されたことについて、「……最高値により納税者に有利な安全値としての適正退職給与の金額を算定することが合理的である……退職役員の勤続年数が極めて短期間であるという事情もあって同業者の最高値の功績倍率を採用したものと考えられる。」と述べている。大淵・前掲注 (19) 315 頁

⁷³ 原審福島地判平成 8 年 3 月 18 日平成 3 年（行ウ）第 4 号、控訴審仙台高判平成 10 年 4 月 7 日平成 8 年（行コ）第 5 号、上告審最判平成 10 年 10 月 7 日平成 10 年（行ツ）第 185 号

いないと指摘している。このことについて裁判所も更正処分における選定基準について「合理性に疑問を差し挟む余地もないではない」との見解を示すが、同一の経済地域に所在し、売上金額、所得金額などの各要素から判断して、合理性が失うまで著しい相違はないとしている。

そして、抽出された4法人の平均功績倍率である2.3、Hの最終報酬月額である50万円、勤続年数11年を採用し、役員退職給与の適正額として1,265万円が妥当であると判示した。

なお、その他、最終報酬月額50万円の3年分である1,800万円、葬儀費用として相当な範囲である100万円が損金算入できるものと判断されている。

(イ) 仙台高判平成10年4月7日

原審である福島地判平成8年3月18日における裁判所の判断と見解が異なる点は、功績倍率の算出方法の採用である。

当該判決では抽出された同業類似法人は相応の合理性は認めることができるとしているが、4法人での抽出は少数であること及び功績倍率に一定の幅が認められる点につき、「結果として抽出された対象は4法人5事例にとどまり、これによって判明した功績倍率は1.30から3.18までの約2.45倍もの幅があることからすると、右の功績倍率の平均値である2.30に基づいて算出された相当額については、類似法人の平均的な退職金額であるということはできるとしても、それはあくまでも比較的少数の対象を基礎とした単なる平均値であるのにすぎない……」と判示している。

そして、原告が採用すべき功績倍率については、「……功績倍率の最高値3.18を示している……法人については、平均値との開差も1.38倍程度であることからして特異な値とは解されず、また、その支給額が過大であるとして被控訴人においてこれを否認ないし更正したとの証拠もないので、本件においては右……法人の功績倍率こそが有力な参考基準となるものと判断する。」として、抽出された同業類似法人のうち、最高値である功績倍率を採用することが妥当であると判断している。

(3) 平均功績倍率法と最高功績倍率法の関係

功績倍率法のうち平均功績倍率法と最高功績倍率法が採用された事例の検討を行った結果、いずれかの方法を有利選択することはできないと確認できたが、矛盾点も浮き彫りとなった。

例えば、平均功績倍率法を採用することの根拠について、東京高判平成25年7月18日では、「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を得ることができる」と判示している。確かに岡山地判平成 21 年 5 月 19 日では、抽出された同業類似法人の平均値と原告との間に類似性は見出すことができる事例も確認できる。

しかし、同判決内では、抽出された同業類似法人の採用した功績倍率のばらつき及び幅について、「……ばらつきがあるからこそその平均をとるのであって、ばらつきがあるときに最高功績倍率を用いるというのは根拠がない……」と判示、さらに付け加えると、抽出された同業類似法人に不相当に高額な部分を支給した法人が含まれているかもしれないと課税庁が主張しているのである。

一方、仙台高判平成 10 年 4 月 7 日では、抽出された同業類似法人の功績倍率に一定の幅が認められれば、それは、「比較的少数の対象を基礎とした単なる平均値であるのにすぎない」と述べている。

そして、最高功績倍率法については、東京高判平成 25 年 7 月 18 日において、「……同業類似法人の抽出基準が必ずしも十分ではない場合や、その抽出件数が僅少であり、かつ、当該法人と最高功績倍率を示す同業類似法人とが極めて類似していると認められる場合などに限られるというべきである。」と、その採用できる場合を限定しているが、岡山地判平成 21 年 5 月 19 日では、「……最高功績倍率を用いるのを相当とすべき功績ないし功労があるわけでもない。」と、その採用には功績が必要である旨判示している。

以上のことから功績倍率の算出方法については、統一的な見解が存在するのではなく、事例ごとに変化しているようである。特に課税庁が抽出した同業類似法人により、功績倍率法の中でも平均功績倍率法によるのか最高功績倍率法によるのか違いが生じてくると考える。

この統一的な見解がなく、同業類似法人の抽出など納税者には知り得ない情報に基づく事由に左右されることは、納税者の予測可能性の観点から有益なものではないため、この点、課税庁においては認識すべきである。

(4) 1 年当たり平均額法が採用された事例⁷⁴

ア 札幌地判昭和 58 年 5 月 27 日⁷⁵

暖房配管工事及び管工事の資材などを製造する原告は、創業当時から代表取締役を務める者（以下、3 (4) アにおいて、この者を「I」という。）の病気を理由にした退任に伴い、役員退職給与として 1 億 2,000 万円支給し、

⁷⁴ 岡山地判平成元年 8 月 9 日昭和 62 年（行ウ）第 8 号、（控訴審広島高判平成 4 年 3 月 31 日平成元年（行コ）第 3 号）では功績倍率の算出方法として、平均功績倍率法、最高功績倍率法のほか 1 年当たり平均額法も検討されていた。結論的にこの方法によった退職金額は更正処分金額以下であったため、更正処分は妥当であるとの判決がされている。

⁷⁵ 昭和 54 年（行ウ）第 9 号

これを損金算入して確定申告を行った。

これに対し、課税庁は役員退職給与の1億2,000万円のうち、7,000万円がIへの役員退職給与としての適正額であり、これを超える5,000万円は不相当に高額な部分にあたるとして更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行ったところ、原告がこれを不服として争われた事例である。

課税庁は代表取締役への役員退職給与の算出にあたり、次のような検討を行っており、裁判所もこれを支持している。Iへの最終報酬月額が30万円、勤続年数は22年として、4法人の同業類似法人を参考に算出した平均功績倍率は4.7倍であり、これを用いた役員退職給与額は3,102万円と算出される。次に、同業類似法人における1年当たりの平均退職給与288万3,000円に勤続年数22年を乗じて、6,342万6,000円と算出されている。さらにIは同業類似法人の平均勤続年数19.7年に比較して長期間であること及び同業類似法人の平均最終報酬月額63万円であり、Iの役員報酬は長期間従業員に比較して大差のない低額な水準にとどめ、事業拡大の設備投資にその資金を捻出していたことを考慮し、1年当たり平均額法によって算出された6,342万6,000円に10%の功労を加算した7,000万円を適正な役員退職給与として算出、検討しているのである。

原告は、Iが長期間従業員に比較して大差のない低額な水準にとどめ、事業拡大の設備投資にその資金を捻出していたなどの特別の功労を考慮すれば、Iに対して支給することとした退職給与の額1億2,000万円は相当な金額と主張していた。これに対して裁判所の判断は功労の検討に当たり、「…代表取締役の功労は、窮極的には、その事業規模（売上金額、総資産価額、純資産価額、所得金額）の数値に表現されるものである……」と、判示している。そして、当該事業規模を参考とした同業類似法人の抽出を行っている段階で、一定の功労は考慮されていると判示している。

当該事例は平均功績倍率法を採用した場合は3,102万円、1年当り平均額法を採用した場合は6,342万6,000円と大きく開きが生じるが、Iに対する報酬が近年増額されていなかったこと、本件類似法人における報酬の支給例と比較して低額であることから、平均功績倍率法によって得られた金額は本件類似法人における退職給与の額と比較しても低額になるので、課税庁は、平均功績倍率法ではなく、1年当り平均額法を採用したことは妥当な結果であり、また、検討過程にも納得させられる事例である。

一方、結果的には、課税庁がIの功労を認め、10%の功労加算がされているが、裁判所の見解としては、売上金額など個々の法人により差が出る項目である事業規模に代表者の功績は反映されているため、これらの法人と比較する時点で功績の評価は十分であり、さらにこれに上乗せして功労加

算金を支給することについて疑問を呈している。

確かに、役員退職給与の算出については功績倍率法が実務上、広く採用され、裁判所も関係法令⁷⁶の趣旨に合致する方法であるとしているが、その算出に用いられる計算要素及び算出過程に功績の評価が過剰に反映されているとも考えられる。例えば、最終報酬月額については、「最終報酬月額は、特別な場合を除いて、一般に役員在任中における最高水準を示すとともに、役員としての在職期間中における法人に対する功績を最もよく反映するもの……」（岡山地判平成18年3月23日）と解釈されており、功績倍率については、「……功績倍率は、当該役員の法人に対する功績や法人の退職金支払い能力等の個別的要素を総合評価した係数というべき……」（東京高判平成元年1月23日）と解釈されている。その意味から裁判所は功労加算金については、役員退職給与の算出に用いる各計算要素に功績評価が盛り込まれていることから、改めて上乘せ加算する必要はないとの見解であろう。

（5）小括

まず、役員退職給与を算出する上で重要な計算要素となる功績倍率の算出方法について、平均功績倍率法、最高功績倍率法が採用された事例の検討を行った。そして、功績倍率法ではなく、もう一方の役員退職給与の算出方法である1年当たり平均額法が採用された事例の検討を行った。

功績倍率法内での選択可能性について、平均功績倍率法と最高功績倍率法との間で有利選択は行えないことが確認できた。

しかし、平均功績倍率法と最高功績倍率法の関係でも述べたとおり、いずれを採用するかについて統一的な見解はなく、課税庁が抽出した同業類似法人との比較により左右される場合が多いことが確認された。つまり、納税者が役員退職給与を算出する際には、いずれの方法が適正であるかの確認が行えないのである。例えば、東京高判平成25年7月18日においてはTKCによる外部データを納税者は参考にしていたが、このデータにつき、裁判所は、当該データの調査対象法人がTKC会員に限られていること、抽出された対象地域が全国となっている点において、当該データを用いることについて疑問を呈している。

確認するところによると、そこから14法人の抽出が行えたことは、データの閲覧がTKC会員に限定されるものの、納税者が参考にできる最大の情報であると考えられる。⁷⁷当該事例については異業種のデータを抽出していたことなど、

⁷⁶ 前掲注23

⁷⁷ 当該事例について、『2005年度版役員の退職慰労金』（政経研究所・2005年・292～293頁）に

データの利用を誤っている点については、納税者においても非があったと考えられるが、役員退職給与の算出時に功績倍率の算出方法を参考にできるほど詳細な同業類似法人の情報は納税者に確認できる術はないといえる。

次に、1年当たり平均額法は最終報酬月額が低い場合に選択できる方法であると考えられるが、札幌地判昭和58年5月27日では、従業員へ支給する給与と大差のないことや、業績の変動によっても役員報酬の改定が行われていないことなどが、最終報酬月額が低いと判断される要因となっていた。もっとも、当該事例においても同業類似法人における最終報酬月額の平均値との比較は行われていた。

また、功績倍率法と1年当たり平均額法の有利選択について金子宏氏は、「納税者に有利な方法を適用すべきであろう。」⁷⁸との考えを示しているが、名古屋地判平成2年5月25日⁷⁹では退職した役員の最終報酬月額が低額であったため、1年当たり平均額法を採用すべきであるとの原告の主張は、退けられている。

役員退職給与の算出時点において、納税者は情報の獲得が困難であることが確認され、このことについて裁判所も、「……納税者の予測可能性が制限されることがあってもやむを得ないといわざるを得ない（平均功績倍率法に限らず、最高功績倍率法にせよ、一年当たり平均額法にせよ、比較法人の資料に基づいて計算する手法をとるのであるから、納税者の側での資料の入手が困難であることに変わりはないはずである。）」（札幌地判平成11年12月10日）と判示していることから、同業類似法人の情報を獲得することが困難であることを認めている。納税者がこのような同業類似法人の情報の獲得が困難であるということは、役員報酬が低額か、適正額か、高額かの判断が行えないため、役員退職給与の算出方法である功績倍率法と1年当たり平均額法のいずれを選択すべきなのか、その判断が行えない。そして、仮に功績倍率法のうち、平均功績倍率法を採用するにしても、平均値を取れるだけの同業類似法人の抽出が行えないであろう。

これまで役員退職給与の算出方法について、事例の検討を行ってきたが、いずれの方法を採用しても、納税者は役員退職給与の算出時点では適正額か否かの判断が行えないといわざるを得ない。このような現状を考慮すると、役員退職給与の適正額基準について、例えば何らかの形式的な基準を示すことで、情報不足により制限されている納税者の予測可能性を担保することも

よると、不動産業、従業員100名未満、資本金3千万未満、未上場という条件しか公表されておらず、そこから抽出されている同業類似法人はわずか1社であった。

⁷⁸ 金子前掲注(5)350頁

⁷⁹ 昭和62年(行ウ)第40号、名古屋高判平成4年6月18日平成2年(行コ)第12号

一考であろう。

そして、役員退職給与の適正額基準を検討する上で参考となるのは、裁判所が認める適正額と課税庁が更正処分にあたり算出した金額に一定の開きが確認されることである。この点における詳細は4章で検討を行う。

4 適正な役員退職給与の算出基準の検討

役員退職給与の算出には、関係法令⁸⁰の趣旨に適合するとして功績倍率法及び1年当たり平均額法が実務上広く用いられている。そして納税者と課税庁との間で役員退職給与の適正額について争われた事例では、当該算出方法の選定及びその計算要素である最終報酬月額、勤続年数、功績倍率についてその検討が及ぶところである。

(1) 先行研究

久保山笑加氏⁸¹は役員退職給与の過大性に関する研究について、功績倍率の算出方法に主眼を置いた検討を行っている。久保山笑加氏の研究は役員退職給与の過大性について、課税庁の抽出した外部データである同業類似法人が採用している功績倍率の数値のばらつきにより、裁判所の判断する功績倍率の算出方法が左右されるのではないかとの指摘がされている。

一方、渡辺充氏はアメリカにおけるゴールデン・パラシュート報酬に対する課税⁸²を参考として、役員退職給与の損金算入限度額の法定化を提案している。

まず久保山笑加氏の先行研究は、平均功績倍率法と最高功績倍率法によるものに限定されており、これらの方法の欠点を補う1年当たり平均額法については、その検討が行われていないが、功績倍率法の検討について有用である。

次に、渡辺充氏は納税者が役員退職給与の算出の際、役員退職給与の損金算入限度額を設けることにより、不確定概念である事項を明確にしようとする提案であり、これについても有用であるため概観することとする。

⁸⁰ 前掲注23

⁸¹ 久保山笑加「役員退職給与の過大性の判定に関する一考察～功績倍率の検討を中心として～」(久留米大学法学第51・52合併号・平成17年)170～123頁(頁数は最終頁の170頁から遡るように始まっているため、このような表記となっている。)

⁸² 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』第62巻・第1号・2002年4月28頁～30頁によると、「ゴールデン・パラシュートとは特恵的退任手当のことで、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のことをいう。」課税上の概要としては、直近5年間の役員報酬の平均額が3倍未満であるものは、特別な課税は行われない。しかし、3倍以上である場合には課税の対象とされる。

ア 事例から導かれる功績倍率の算出方法

久保山笑加氏は役員退職給与の過大性を巡り争われた事例の検討で、課税庁が算出した功績倍率について、その算出の対象となった同業類似法人の採用した功績倍率のばらつきにより、裁判所は功績倍率法のうち、平均功績倍率法によるか最高功績倍率法によるかの判断が分かれているのではないかとの仮説を立てている。

この功績倍率のばらつきとは、課税庁が抽出した同業類似法人が採用した功績倍率の最高値と最低値の幅である。この幅とは、単純に最高値と最低値の差ではなく、最高値は最低値の何倍であるかとの視点であるため、幅と表現されている。具体的には「最高値÷最低値」で算出されるのである。

久保山笑加氏の仮説は、課税庁が抽出した同業類似法人が採用した功績倍率の最高値と最低値の幅が 2.5 倍以上離れていれば、裁判所の判断として、課税庁が抽出した同業類似法人は原告とはかけ離れたものとなるため、最高功績倍率法によることが妥当ではないかと判示されるといったものである。

当該仮説は昭和 40 年の法人税法の改正以降の事例を考察することにより導かれたものであり、久保山笑加氏の作成した別表を参考にすると、功績倍率の最高値と最低値の幅が 2.5 倍の範囲内で平均功績倍率法が妥当であるとされたものは 5 事例⁸³と確認でき、功績倍率の最高値と最低値の幅が 2.5 倍以上かけ離れており、最高功績倍率法を採用することが妥当とされたものは 2 事例⁸⁴であった。

しかし、当該仮説に沿わない事例、つまり、功績倍率の最高値と最低値の幅が 2.5 倍以上かけ離れているにもかかわらず、平均功績倍率法が採用されたものも 4 事例⁸⁵確認できる。すべて仮説に当てはまるものではないものの、3 章において功績倍率の算出方法は、課税庁が抽出した同業類似法人

⁸³ 久保山・前掲注(81)別表・裁判例における役員退職給与過大性判定一覧(昭和40年法人税法大改正以降)125頁～123頁(頁数は最終頁の170頁から遡るように始まっているため、このような表記となっている。実際の久保山氏の論文頁では46頁～48頁との表記である。)東京高判昭和49年1月31日(上告審 最三小判昭和50年2月25日)、東京地判昭和49年12月16日(控訴審 東京高判昭和51年9月29日)、長野地判昭和62年4月16日、名古屋地判平成2年5月25日(控訴審 名古屋高判平成4年6月18日)、福島地判平成8年3月18日(なお、控訴審仙台高判平成10年4月7日及び上告審最三小判平成10年10月7日においては最高功績倍率法を採用している。)

⁸⁴ 久保山・前掲注(81)別表 東京地判昭和51年5月26日(控訴審東京高判昭和52年9月26日)、東京地判昭和55年5月26日(控訴審東京高判昭和56年11月18日、上告審最三小判昭和60年9月17日)。

⁸⁵ 久保山・前掲注(81)別表 浦和地判平成3年9月30日、高松地判平成5年6月29日、東京地判平成9年8月8日、札幌地判平成11年12月10日

によって左右される傾向にあると確認した意味においては首肯できる過大性基準であると考ええる。

イ 役員退職給与の損金算入限度額の法定化

渡辺充氏の先行研究⁸⁶をあたると、アメリカにおけるゴールデン・パラシュート報酬に対する課税を参考として、役員退職給与の損金算入限度額の法定化を提案している。これは旧法 36 条の規定はそのままに、旧法令 72 条を改正し、損金算入限度額を退職前 3 年間の平均年額報酬に 3 を乗じた金額を損金算入限度額とするものである。

渡辺充氏はわが国における役員退職給与の適正額算出に用いられる功績倍率法の欠点は功績倍率の不安定性にあると述べている。その解決策として、課税庁により更正処分を受ける際、用いられる功績倍率は、納税者の知り得ない情報に基づいて同業類似法人の抽出を行って算出したものであるため、納税者の権利保障の意味から損金算入限度額という一定の形式基準を設けることを提案している。

なお、渡辺充氏が役員退職給与の損金算入限度額を算出する際用いられる要素に退職前 3 年間の平均年額報酬を提案しているが、これは、アメリカのゴールデン・パラシュート報酬に対する課税制度では直近 5 年間の平均年額課税報酬としているところ、わが国における当時の更正の除斥期間を考慮して 3 年としたものである。

また、退職前 3 年間の平均年額報酬に乗じる 3 という乗数は功績倍率を示すもので、これはわが国における事例の多くが採用する功績倍率の平均値⁸⁷であるとされている。さらに、アメリカのゴールデン・パラシュート報酬に対する課税制度においても 3 倍未満であるものは、合理的なパラシュートとされ、特別な課税は行われぬ点を考慮すれば、3 の乗数が妥当であると述べている。

アメリカのゴールデン・パラシュート報酬に対する課税において、当該役員の基本価額の 3 倍以上である場合のその超える部分は法人において損金不算入とするという点は、わが国における「不相当に高額な部分の金額」として損金不算入とする点は近似している。

アメリカの役員退職給与への課税方法として優れている点は明確に基本価額の 3 倍（実際の数値の妥当性については考慮しない。）を超える金額は課税対象とするとしている点であろう。ここは課税要件が明確にされてお

⁸⁶ 渡辺・前掲注 (82)

⁸⁷ 渡辺・前掲注 (82) 34 頁では、過去の平均功績倍率法が採用された事例を挙げ、これら判決の功績倍率の平均値が 3 に近似することを理由としている。

り、法的安全性も担保されているため、争いの余地は存在しないと考えられる。

また、わが国では法人側で「不相当に高額な部分の金額」として損金不算入とされた役員退職給与について、それを受給する役員においては所得税法上、退職所得として他の所得と比較して優遇措置を受けることとなる。これに対し、アメリカでは「不相当に高額な部分の金額」を受給する役員はその部分につき 20%の課税⁸⁸が行われる。これは支給する側と受給する側と双方に課税上の取扱いが統一しており、「不相当に高額な部分の金額」の課税上の定義が首尾一貫している点においても優れていると考える。

これらのことを踏まえてわが国における役員退職給与課税への導入を検討するが、元々、アメリカのゴールデン・パラシュート報酬に対する課税制度の趣旨は、企業の M&A に際し、敵対する企業からの買収に備える防衛策として役員と企業の間で巨額のゴールデン・パラシュート契約を締結することにより、敵対する企業からの買収を阻止しようとする動きに対する課税政策である。つまり、企業の M&A を促進するために制度化されたものである。またそのような趣旨から小規模法人にはその適用が及ばないのである。⁸⁹

それに対し、わが国における役員退職給与課税における趣旨は、隠れた利益処分への対処である。この趣旨の違いを無視して近似することを理由に、課税制度を部分的に抽出し、アメリカのゴールデン・パラシュート報酬に対する課税制度を導入することは不合理であろう。

ここでは、課税制度の趣旨の違いがあるため、わが国における導入は難しいといえるが、「不相当に高額な部分の金額」の意義及び性質は支給者においても受給者においても共通の認識としている取扱いは参考になる。したがって、アメリカのゴールデン・パラシュート報酬に対する課税制度から学ぶべき点は、そういった解釈にとどめておくべきであろう。

しかし、渡辺充氏が功績倍率の不安定性及び納税者の知り得ない情報に基づく役員退職給与の適正額についての問題提起により、形式的な役員退職給与の損金算入限度額を提案したことは、納税者において明確な算出方法であるといえる。

(2) 役員退職給与の適正額基準の検討

1 章では、役員退職給与の算出に採用される方法が如何にして実務上広く用

⁸⁸ 渡辺・前掲注(82) 33 頁では、当該課税は excise tax とされ、渡辺充氏の邦訳によると物品税、内国消費税、付加税にあたる。

⁸⁹ Internal Revenue Code (内国歳入法) 280G (b) (5)

いられるようになったのか、また、その計算要素にどのような問題点が含まれているのか確認を行った。

役員退職給与の算出方法である功績倍率法は、算出の要素に最終報酬月額を用いる企業が多く、これに勤続年数を乗じて得た金額と役員退職給与との差が功績などの個別評価となっており、その差の比率（倍率）が同業類似法人間で参考となる指標として合理的であると多くの事例で認められたため、この方法が一般化したと考えられる。そして、このように同業類似法人において支給された役員退職給与から算出した功績倍率を同様の計算式を用いて適正額の判断を行うことは、法令解釈の観点から適合するのである。

そして、計算要素である最終報酬月額及び功績倍率には役員の人への貢献度、功績の評価が反映されており、忝意性が含まれていると考えられる。

2章では功績評価に主眼を置いた事例の検討を行った。裁判所が認める功績の評価と納税者の主張する功績の評価に開きが認められ、裁判所は同業類似法人の売上金額、営業損益、申告所得金額など、経営状態の比較を重要視している一方、納税者においてはそれらの数値には反映されにくい設備投資及び債務保証など、経営に関する多角的な貢献度である定性的評価基準を主張していた。

3章では主に平均功績倍率法及び最高功績倍率法が採用された事例の検討の結果、納税者は十分な同業類似法人の情報が得られないことから、功績倍率法及び1年当たり平均額法のいずれの方法の採用も困難であることが確認された。

以上のような検討から、功績倍率法及び1年当たり平均額法は役員退職給与の算出方法として関係法令⁹⁰の趣旨に合致することから問題はないと考える。しかし、その算出に用いる計算要素について、功績評価など、忝意性が含まれやすい要素の範囲を現状より縮小させることにより、客観的に首肯できる基準及び十分な同業類似法人の情報が得られない納税者にとっても適正額と判断できる基準を見出したいと考える。

ア 勤続年数と功績倍率の関係性

功績評価が最終報酬月額及び功績倍率に反映されることが、忝意性の介入を招き、結果として過大な役員退職給与が算出されると考える。

そこで以下において、勤続年数と功績倍率の関係性を検討することにより、功績評価時の忝意性の介入を縮小させることができないか、その可能性を検討する。

役員退職給与の計算要素である勤続年数と功績倍率について裁判所は、「役

⁹⁰ 前掲注 23

員在職期間は、そのなかに報酬の後払いとしての性格を評価する要素と功績評価としての要素が含まれていると考えられるから、こうした要素を加味して導き出される功績倍率は、法人の営業規模及び営業成績等をも含む退職金算定に影響を及ぼす一切の事情を総合的に評価した係数であるとみることができる。」（平成2年12月26日岐阜地判）と述べている。ここから、役員退職給与の計算要素である勤続年数と功績倍率は一定の関係性が認められると考える。

イ 役位係数

株式会社政経研究所が2006年1月から2013年10月までに退任した役員への退職給与について、上場、非上場含めた企業の回答から作成された調査結果から役員退職給与の算出方式を概観する。⁹¹

まず、算出の際の計算要素として、最終報酬月額を用いる企業数は194社のうち、97社であり、実に半数が役員退職給与の算出の際、最終報酬月額を用いていることがわかる。続いて、役位別1年当たり定額が36社、歴任時点での最終報酬月額が35社、その他の要素26社であった。

算出方法については集計対象188社のうち、退任時の最終報酬月額及び歴任した各役位別の最終報酬月額に役位係数を乗じる方法を採用している企業は91社、役位別の支給率を乗じる方法を採用している企業は17社であった。

そして全産業及び全規模⁹²における常勤役員の功績倍率の平均値は会長2.1、社長2.5、副社長2.0、専務1.7、常務1.8、取締役1.6、監査役1.6であった。

上記、全産業及び全規模の功績倍率の平均値と平均在任年数については、会長29.1年、社長10.1年、副社長12.6年、専務13.5年、常務9.4年、取締役8.9年、監査役5.8年であった。

概観すると、算出方法の計算要素に最終報酬月額及び歴任時の最終報酬月額を用いる企業は194社のうち132社、約68%に上ることが確認できる。役位係数及び支給率など固定化された数値を、最終報酬月額に乘じる企業は188社のうち108社、約57%に上ることが確認できる。

そして、功績倍率はこれまで検討を行ってきた事例よりも、比較的低い数値が平均値として並んでいることが確認できる。各役位別の平均勤続年数とこれらの功績倍率との関係は、会長が29.1年と長い勤続年数であり、これに対応する功績倍率の平均値は2.1と、一般的に低い倍率であると確認でき、そ

⁹¹ 前掲注1、59～66頁

⁹² 産業については、商業、化学、エネルギー、食品、建設、窯業、機械、電気、運輸、情報、サービス、金融などが挙げられ、規模として従業員基準は100名未満～3,000名以上、資本金基準は1億円未満～30億円以上、上場基準は未上場～1部上場、売上基準は10億円未満～500億円以上の企業が回答を行っている。

の他の役職における勤続年数は10年前後で最高値は社長の2.5倍であった。

これら近年の企業の調査結果から、役員退職給与算出の際、最終報酬月額を用いることが多く、算出方法としては役位係数及び固定化された数値ではあるが、功績倍率法を採用している企業が多いことが確認された。また、それらの結果は関係法令⁹³の趣旨に合致する方法であり、実務上広く用いられていることが改めて確認される。

そして、最終報酬月額について調査結果を確認すれば、事業規模に比例して最終報酬月額も増加していくことから、各役員への功績の評価は役員報酬に十分に反映されていることも確認できるのである。つまり、功績の評価は最終報酬月額に反映させ、役位別に固定された倍率を用いる企業が多いということである。しかし、当該役位係数は客観的な功績評価などを反映したものでないため、単純に役位係数を用いることで適正額基準とはいえない。

ウ 具体的な役員退職給与の適正額基準

具体的な役員退職給与の適正額基準の検討にあたり、算出方法及び計算要素である、最終報酬月額、勤続年数、功績倍率について、納税者において適正額と考えられる基準の検討を行う。

(ア) 適正額基準を目指した役員退職給与の算出方法の選定と最終報酬月額

役員退職給与の算出方法については功績倍率法と1年当たり平均額法が実務上広く用いられており、金子宏氏は最終報酬月額に十分な功績評価が反映されていなければ、いずれか有利な方法を採用することができるとしており、品川芳宣氏及び大淵博義氏も同様の見解を示していることは1章で確認した。

しかし、名古屋地判平成2年5月25日⁹⁴では最終報酬月額が低額であったため、1年当たり平均額法を採用すべきであると主張するも、最終報酬月額が著しく低額とはいえないとして、その主張は退けられている。また、高松地判平成5年6月29日⁹⁵では役員退職給与の適正額算出にあたり、合理的であると判断された方法は平均功績倍率法であったが、最終報酬月額が5万円と低額であった事情を考慮して修正後の最終報酬月額を41万2,500円が採用されている⁹⁶。このことから、必ずしもこのような有利選択は認

⁹³ 前掲注23

⁹⁴ 昭和62年(行ウ)第40号、名古屋高判平成4年6月18日平成2年(行コ)第12号

⁹⁵ 平成4年(行ウ)第2号

⁹⁶ 当該判決に関する解説として品川芳宣氏は、「(代表者)の長男で、(原告)の代表取締役の報酬月額のおおむね2分の1であるとしている。しかし、その算定に合理的な理由があるとも考えられない。むしろ、(代表者)の最終報酬月額は同人が前身会社で得ていた報酬月額68万円を採

められていないとはいえ、実質的に裁判所が合理的と認める役員退職給与の算出方法は、特別な場合を除いて功績倍率法といえる。

特別な場合、つまり1年当たり平均額法の採用には、最終報酬月額に役員個別の功績評価が十分に反映されていないと認められる必要があり、慎重な判断が求められる。例えば役員に対して無報酬の状態が続いていた場合には採用できる方法であるが、同業類似法人に比較して平均的な役員報酬を支給している場合には、十分な功績を立証しなければ採用できない方法であろう。

つまり、事例の検討では役員退職給与の算出方法として功績倍率法が最も多く採用されている。そして最終報酬月額は「特別な場合を除いて、一般に役員在任中における最高水準を示すとともに、役員としての在職期間中における法人に対する功績を最もよく反映するもの」（岡山地判平成18年3月23日）と捉えていることから、可能な限り功績評価を反映した役員報酬の支給が重要になってくると考える。

また、役員報酬があまりに高額すぎる場合は、役員報酬の支給についても法34条2項において不相当に高額な部分は損金算入ができない旨規定されていることから、納税者においてはこの基準の検討も怠ることはできない。

(イ) 勤続年数及び功績倍率

これまでの検討をまとめると、勤続年数と功績倍率の関係性について、「役員在職期間は、そのなかに報酬の後払いとしての性格を評価する要素と功績評価としての要素が含まれていると考えられるから、こうした要素を加味して導き出される功績倍率は、法人の営業規模及び営業成績等をも含む退職金算定に影響を及ぼす一切の事情を総合的に評価した係数であるとみることができる。」（平成2年12月26日岐阜地判）と述べており、勤続年数と功績倍率は互いの要素が含まれた関係性であるといえる。また、品川芳宣氏が役員退職給与について、「……役員の場合は、通常、従事期間に比例して支給される傾向にある。」と述べている。

そして株式会社政経研究所が2006年1月から2013年10月までに退任した役員への退職給与について、上場、非上場含めた企業の回答から作成された調査結果からは、役位係数という固定化された数値を用いる企業数が調査回答の57%に上ることが確認できた。

用する方が本人の実績を反映したもので相当であるとも考えられる。」括弧書き筆者。品川芳宣『役員報酬の税務事例研究 報酬・賞与・退職給与の判決等の集大成』（財務詳報社 2001年）327頁

これらのことから、納税者が役員退職給与の算出を行う際、算出方法については十分な個別的功績評価を反映した役員報酬を支給することにより、功績倍率法を採用することが望ましい。そして、その十分に功績が反映された最終報酬月額に乗じる勤続年数と功績倍率については一定の根拠ある係数を用いることで、客観的に難しい功績評価の証明を行うことが重要であると考えられる。

一定の根拠ある係数とは、例えば、勤続年数に応じた功績倍率である。役位係数など根拠ない係数を用いるよりも、勤続年数に応じているため、功績評価も一定程度反映されているといえる。そして何より、納税者においても今まで不確定概念であった功績倍率が勤続年数に応じた数値を用いることで、役員退職給与の算出が容易になり、課税庁においても勤続年数に応じた功績倍率の設定は、客観的な功績評価の検証が行いやすい基準と考える。

本稿は役員退職給与の適正額基準について、恣意性の介入が反映されやすい功績の評価を縮小させる意味で、一例として勤続年数に応じた功績倍率の検討を行ったが、この役員退職給与の適正額基準を設定するのは納税者において様々である。そして、その基準の設定においては次に検証を行う更正処分の範囲及びその性質を理解しておくことが重要であろう。

エ 更正処分の金額と役員退職給与の適正額範囲

青色申告である場合の更正については、法130条1項に、「税務署長は、内国法人の提出した青色申告書……に係る法人税の課税標準又は欠損金額……の更正をする場合には、その内国法人の帳簿書類を調査し、その調査により当該青色申告書……に係る法人税の課税標準又は欠損金額……の計算に誤りがあると認められる場合に限り、これをすることができる。ただし、当該青色申告書……及びこれらに添付された書類に記載された事項によって、当該課税標準又は欠損金額……の計算がこの法律の規定に従っていないことその他その計算に誤りがあることが明らかである場合は、その帳簿書類を調査しないでその更正をすることを妨げない。」と規定されている。

青色申告は、帳簿書類の備え付けと事業取引の記録及びその保存が義務付けられており、これを適切に行っている者に限り認められている⁹⁷ため、高い信頼性が表れている。⁹⁸そのため、法131条では、「税務署長は、内国法人に係る法人税につき更正又は決定をする場合には、内国法人の提出した青色申告書に係る法人税の課税標準又は欠損金額の更正をする場合を除き、その

⁹⁷ 法人税法 126 条

⁹⁸ 金子・前掲注 (5) 800 頁

内国法人……の財産若しくは債務の増減の状況、収入若しくは支出の状況又は生産量、販売量その他の取扱量、従業員数その他事業の規模によりその内国法人に係る法人税の課税標準……を推計して、これを行うことができる。」と規定しており、青色申告には推計課税が行えない。

役員退職給与の適正額については、その性格上、納税者と課税庁の適正額範囲の見解は異なっており、課税庁は納税者の主張する役員退職給与について功績評価などの個別事情を勘案して更正処分の金額を決定すると考えられるが、その際、どのような算出方法によっているか明らかでない場合も多い。

下記の表は裁判所が認めた役員退職給与の適正額と課税庁が行った更正処分の金額をまとめた事例の一部である。⁹⁹

表6 適正額と更正処分の金額に開差がある事例 単位：千円

裁判日付	算出方法		適正と判断された金額		更正処分の金額	
	最終報酬 月額等	勤続年数	功績倍率	金額	功績倍率	金額
東京地判昭和46 年6月29日	—		3.0	6,500	2.1	4,800
	180	12.4年				
東京高判昭和49 年1月31日	平均功績倍率法		2.1	4,800	同左	
	180	12.4年				
東京地判昭和55 年5月26日、東 京高判昭和56年 11月18日、最判 昭和60年9月17 日	最高功績倍率法		3.0	600×1名 450×2名 300×1名	同左	
	200×1名 150×2名 100×1名	1年				
札幌地判昭和58 年5月27日	1年当たり平均額法 (更正処分時に勤続年 数が若干長いことを考 慮して、63,426千円に 10%加算している。)		—	70,000	同左	
	300 1年2,883	22年				

⁹⁹ 他に、岐阜地判平成2年12月26日昭和62年(行ウ)第4、5、6、7号、東京地判昭和51年5月26日昭和48年(行ウ)第15号などが確認され、法令解釈の点から適正額と更正処分の金額に開きがあることが一般的であると考えられる。

岡山地判平成元年8月9日、 広島高判平成4年3月31日、	全ての算出方法によつた退職給与額が更正金額以下であったため、更正金額に合理性があるとされた。		平 3.4 最 4.0 — —	平 99,722 最 117,320 1年 117,278 他 166,511	6.15	179,634
	700	41.9年				
名古屋地判平成2年5月25日、 名古屋高判平成4年6月18日	平均功績倍率法 (更正処分の功績倍率3.6は明らかにされていなかったため最終報酬月額と勤続年数から算出している。)		2.5	12,188	3.6	17,550
	500	9.9年				
高松地判平成5年6月29日	平均功績倍率法 (更正処分の功績倍率4.0は明らかにされていなかったため最終報酬月額と勤続年数から算出している。)		1.4	1,155	4.0	3,300
	413	2年				
福島地判平成8年3月18日	平均功績倍率法 (功績倍率は共に2.3であるが、更正処分時に死亡退職の事情を考慮し、5割増しされている。)		2.3	12,650	2.3	18,975
	500	11年				
仙台高判平成10年10月7日、 最判平成10年10月7日	最高功績倍率法 (更正処分時に死亡退職の事情を考慮し、5割増しされている。)		3.18	17,500	2.3	18,975
	500	11年				
札幌地判平成11	平均功績倍率法		3.0	108,000	3.9	140,400

年 12 月 10 日、 札幌高判平成 12 年 9 月 27 日、最 判平成 15 年 11 月 7 日	1,500	24 年				
大分地判平成 21 年 2 月 26 日	納税者の用いた係数		3.5	194,250	3.5	155,400
	1,500	37 年				
岡山地判平成 21 年 5 月 19 日	平均功績倍率法 (更正処分時には勤続 年数は 15 年で計算して いる。)		2.9	21,750	同左	
	500	14.3 年				
東京地判平成 25 年 3 月 22 日、東 京高判平成 25 年 7 月 18 日、	平均功績倍率法		1.18	4,909	3.0	12,480
	320	13 年				
東京地判平成 25 年 3 月 22 日	平均功績倍率法		1.91	9,539	3.0	14,700
	700	7 年				
東京地判平成 25 年 3 月 22 日	平均功績倍率法		2.28	7,524	3.0	9,900
	300	11 年				
東京地判平成 25 年 3 月 22 日	1 年当たり平均額法		—	48,839	—	63,088
	0	35 年				

(注) 千円未満は切り上げ。功績倍率は小数点 3 位以下を切り上げ。

表 6 を参照すると近年の判例から、裁判所が認める役員退職給与の適正額と課税庁が行った更正処分の金額に一定の開差が確認される。これは、課税庁が不相当に高額な部分の判断に慎重な姿勢を示していることが窺える。つまり、不相当に高額な部分を損金不算入とする法 34 条 2 項の規定の趣旨は、課税庁が抽出した同業類似法人から裁判所が適正額と判断した金額を超えれば直ちに不相当に高額な部分として課税を行おうとするものではなく、適正額を超え、客観的にも不相当に高額な部分と認められる部分に限り、課税を行おうとするものといえる。¹⁰⁰このことは法令解釈の点からも適切であると

¹⁰⁰ 渡辺充氏は、裁判所が判断した適正額と課税庁が行った更正処分の金額の幅を緩衝範囲と表現されている。「TKC データによる最高功績倍率 3.0 適用の可否」(速報税理 2014.2.1) 42 頁

考えられる。

この開差は、課税庁が考慮した個別的事情である功績評価であろう。しかし、上記表 6 において更正処分の金額の算出方法が明らかにされている事例は少数である。

例えば、福島地判平成 8 年 3 月 18 日は役員退職給与の支給対象者が業務上の死亡事故であったため、平均功績倍率は 2.3 ではあるものの、個別的事情を考慮し、国家公務員退職手当法における業務上の死亡退職事由の加算率を準用して算出したと記述されていた。

一方、東京高判平成 25 年 7 月 18 日及び東京地判平成 25 年 3 月 22 日の 3 事例¹⁰¹は、死亡退職した代表者はそれぞれの法人の役員を兼任しており、それらのグループ法人でも争われた事例であった。当該事例での更正処分における功績倍率は全て 3.0 であり、課税庁が恣意的に著しく低い同業類似法人を抽出し、更正処分の妥当性を認めさせるものとなっていることが指摘されている。¹⁰²

他に、表 6 への掲載は行っていないが、東京高判平成元年 1 月 23 日については、適正だと判断された功績倍率は 2.2 であったが、こちらについても同様に、更正処分の金額から功績倍率を算出すると、4.1 が採用されている。

このことから、裁判所に適正額と判断された金額と課税庁の更正処分の金額との間に何ら関係性を見出せるものではない。しかし、役員退職給与の適正額と更正処分の金額との開差、渡辺充氏が緩衝範囲と表現する部分は、納税者における損金算入の許容範囲であるといえる。

適正額と判断された金額は同業類似法人を参考としたものであり、個別的な事情は十分に反映されているとはいえない。その意味から、福島地判平成 8 年 3 月 18 日では同業類似法人の平均値に個別的事情である業務上の死亡事由を考慮した金額が更正処分の金額となったのである。

更正処分の金額の算出根拠が不明確なものが多いことも事実であるが、当該範囲を明らかにすることは慎重にならざるを得ないであろう。それは損金算入が許容される範囲が明らかとなれば、納税者において功績評価など損金性を立証できない、つまり損金性のない役員退職給与の算出が行われる可能性が高いからである。

(3) 小括

役員退職給与の適正額算出について、納税者においては同業類似法人の情

¹⁰¹ 当該事例は原告のグループ企業 5 社からの役員退職給与の適正額を巡るものであるが、1 事例は TAINS において確認できなかったことから表には掲載していない。

¹⁰² 渡辺・前掲注 (100) 42 頁

報の獲得が困難であることが確認でき、それを理由に不相当に高額な部分の役員退職給与の支給が行われることが多い。本稿は一例として適正額基準について、功績評価の恣意性に着目し、その縮小を図り、勤続年数に応じた功績倍率の検討を行ったが、納税者における役員退職給与の適正額基準の設定は客観的に首肯できる基準であればどのような設定も可能であると考え。それは、課税庁が考える役員退職給与の適正額の範囲が、同業類似法人の適正額を超え、納税者における個別の事情を勘案していることが多いと確認できるからである。

また、それは法令 70 条 2 号において、不相当に高額な部分の範囲を、「内国法人が各事業年度においてその退職した役員に対して支給した退職給与の額が、当該役員はその内国法人の業務に従事した期間、その退職の事情、その内国法人と同種の事業を営む法人でその事業規模が類似するものの役員に対する退職給与の支給の状況等に照らし、その退職した役員に対する退職給与として相当であると認められる金額を超える場合におけるその超える部分の金額」としていることから、納税者は支給する役員退職給与について、功績評価などを立証することによりその損金性を証明しなければならない。その損金性の証明には恣意性の介入は排除されなければならないし、客観的に首肯できる基準でなければならない。そういった基準に基づいて算出した適正額は課税庁において同業類似法人の基準を超えたとしても、法令解釈の意味から直ちに否認されるものではないと考える。

同業類似法人の平均値を超えたものは直ちに不相当に高額な部分に該当するものでないことは、2 章で検討を行った大分地判平成 21 年 2 月 26 日でも明らかであった。当該事例では、同業類似法人の平均値である功績倍率 2.3 から納税者が採用した 3.5 までの損金算入の許容範囲内で、その功績評価を認めていることが確認できるし、他の事例においても表 6 の更正処分の金額から明らかなどおり、課税庁においても同業類似法人の平均値を硬直的に用いているわけではない。

このことから、納税者においては役員退職給与の適正額と損金算入が許容される範囲を混同してはならない。法令 70 条 2 号の正しい解釈は支給対象者である役員への損金性のあるものを適正額とするが、「退職給与として相当であると認められる金額」の範囲は一義的なものではない。納税者の算出基準を尊重しているからこそ、損金算入の許容範囲が存在している意味においては、納税者は適正額基準を積極的に設定し、自ら損金性を証明できる役員退職給与の算出根拠を明確にすべきであろう。そして、そのように客観的に功績評価が首肯できる基準に基づいて算出した損金性の認められる役員退職給与は、課税庁の考える損金算入の許容範囲に収まるであろう。

おわりに

役員退職給与の適正額について、納税者と課税庁の間で争われた事例の検討を行い、納税者においては算出方法及びその計算要素に用いる各要素に恣意性が介入することが問題点であり、その恣意性の介入は関係法令¹⁰³に定められる同業類似法人の参考とする情報の獲得が困難であることが原因の一つと考えられた。そこで、本稿は役員退職給与の適正額基準について、同じ計算要素である勤続年数との関係性に着目し、勤続年数に応じた功績倍率を適正額基準の一つと考えたのである。

功績倍率を勤続年数に対応させることの根拠は、まず、納税者が役員退職給与の算出時に同業類似法人の情報を獲得することが困難であることから、役係数など役職に応じた係数を用いる企業が多いことが理由として挙げられる。

このことから、納税者においては恣意性の介入を最小限にとどめ、課税庁においても首肯できる基準を検討し、勤続年数と功績倍率の関係性から、客観的に功績が評価できる基準と考える。それにより、功績の評価は最終報酬月額、つまり役員報酬のみに集約されるため、過大性の検討が行いやすいであろう。

本稿は客観的な功績評価の難しさに着目し、一例として勤続年数に応じた功績倍率の適正額基準を提案したが、当該適正額基準は納税者によって様々であるべきである。それは、法令 70 条 2 号は適正額基準について業務従事期間、退職の事情、同業類似法人の支給状況などに照らし、相当と認められる金額としていることから明らかであるし、納税者は役員退職給与の適正額基準を明確することで、自らが算出した役員退職給与の損金性を立証しなければならないからである。

一方、課税庁は法令 70 条 2 号における相当と認められる金額を同業類似法人

¹⁰³ 前掲注 23

の平均値のみで判断しているものではなく、損金算入の許容範囲を設けることで、納税者の個別的事情を勘案して更正処分の金額を決定しているのである。

このように、納税者では役員退職給与の適正額基準を設け、課税庁においてもそれを許容できる範囲が設けられている課税制度を考慮すれば、一概に不確定概念が存在するとはいえないであろう。

参考文献

書籍

味村治、品川芳宣 共著『役員報酬の法律と実務（新訂第二版）』商事法務研究会 2001年

大淵博義『裁判例・裁決例からみた役員給与・交際費・寄付金の税務（改訂増補版）』税務研究会出版局 1996年

金子宏『租税法（第十九版）』弘文堂 2014年

金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』有斐閣 2011年

酒井克彦『ブラッシュアップ租税法 判例学習の道しるべ』財務詳報社 2011年

品川芳宣『重要租税判決の実務研究』大蔵財務協会 1999年

品川芳宣『役員報酬の税務事例研究 報酬・賞与・退職給与の判決等の集大成』財務詳報社 2001年

武田昌輔監修『DHC コンメンタール所得税法・加除式』第一法規

武田昌輔監修『DHC コンメンタール法人税法・加除式』第一法規

田辺総合法律事務所、清新監査法人、清新税理士法人 編著『役員報酬をめぐる 法務・会計・税務』清文社 2009年

谷口勢津夫『税法基本講義（第4版）』弘文堂 2014年

水野忠恒『租税法（第5版）』有斐閣 2011年

村井正『租税法—理論と政策—（第三版）』青林書院 2002年

山本守之『判決・裁決例からみた役員報酬・賞与・退職金（四訂版）』税務経理協会 1999年

TKC 全国会システム委員会編集『平成25年度版 Y-BAST』2014年

『2014年度版 役員の退職慰労金』政経研究所 2014年

『2005年度版 役員の退職慰労金』政経研究所 2005年

論文集・雑誌

伊丹信行「役員退職給与のうち不相当に高額な部分の金額については損金の額に算入されないとされた事例」『月刊税務事例』第46巻 第7号 財務詳報社 2014年7月

岩崎政明「役員給与・役員退職金に係る所得課税」『税務事例研究』第104巻 日本税務研究センター 2008年7月

上西左大信「役員退職金・弔慰金」『税理』第46巻 第14号 ぎょうせい 2003年11月

衛藤政憲「同種の事業・事業規模類似の比較法人選定基準と選定対象地域の範囲」『国税速報』第6290号 2013年11月25日

久保山笑加「役員退職給与の過大性の判定に関する一考察～功績倍率の検討を中心として～」『久留米大学法学』第51・52合併号 2005年5月31日

品川芳宣「役員退職給与適正額の算定方法」『税研』第29巻 第6号 日本税務研究センター 2014年3月

関本大樹「倍半基準による推計課税の数理的構造に関する一考察—より妥当性の高い推計課税方法をめざして—」『税大ジャーナル』第22号 2013年11月

竹内進「役員給与と所得区分等の問題—分掌変更による役員退職金の支給を中心として—」『税法学』565号 日本税法学会 2011年5月

竹之内和紀「退職所得課税の問題点と解決策—新たな平準化措置の検討を中心として—」『租税資料館賞受賞論文集』第21巻中巻 2012年

西中間浩「最新判例・係争中事例の要点解説」『税経通信』税務経理協会 2014年1月

藤村知己「退任取締役への退職慰労金の支給について：小規模閉鎖会社における恣意的な退職慰労金の不支給」『白山法学』第8号 東洋大学法科大学院 2012年

矢田公一「退職給与の支給に関する課税上の諸問題—役員の方掌変更等の場合における打切支給のケースを中心として—」『税大論叢』70号 2011年6月28日

八ツ尾順一「役員給与の課税をめぐる基本的な問題」『税法学』565号 日本税法学会 2011年5月

山本守之「基準値・比準値による課税をめぐる問題点」『税理』第46巻 第14号 ぎょうせい 2003年11月

山本守之「不相当に高額とされた役員退職給与」『月刊税務事例』第45巻 第10号 財務詳報社 2013年10月

吉永広和「役員退職給与の不確定概念に関する考察—相当であると認められる

文理解釈を中心として」『エコノミスト・ナガサキー経済学研究科論集一』
第 17 号 長崎県立大学大学院経済学研究科 2011 年 9 月
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』第 62 卷
第 1 号 2002 年 4 月
渡辺充「TKC のデータによる最高功績倍率 3.0 適用の可否」『速報税理』ぎょう
せい 2014 年 2 月 1 日