

役員年次給与・退職給与の適正額の判定等

公認会計士・税理士：生子 洋輔

目次	次
はじめに.....40	イ 概要.....47
1 役員給与適正額の判定規定.....41	ロ 最終報酬月額.....47
(1) 役員給与の損金算入規制.....41	ハ 勤続年数.....47
(2) 役員年次給与の適正額.....41	ニ 同業類似法人の功績倍率.....48
(3) 役員退職給与の適正額等.....41	ホ 功績倍率の平均値又は最高値.....48
2 役員年次給与の適正額.....42	(3) 1年当たり平均額法.....49
(1) 実質基準.....42	(4) 分掌変更等を伴う退職に係る支給時期との関係.....50
イ 実質基準の意義.....42	イ 分掌変更等を伴う役員退職給与の支給時期の議論.....50
ロ 類似法人との比較.....43	ロ 法人税基本通達の取り扱いと実務上の留意点.....50
ハ 最高額と平均額.....45	(5) その他.....52
(2) 形式基準.....45	4 おわりに.....52
3 役員退職給与の適正額.....46	
(1) 適正額の判定基準.....46	
(2) 功績倍率法.....47	

はじめに

本稿では、法人税法における役員退職給与を含んだ役員給与の適正額の判定等について説明する。役員給与は、会社経営における業績への貢献や、会社のこれまでの成長や発展を踏まえて経営者等の役員に支給するものである。よって、その「適正額」は、本来、株主総会決議等で必要な承認を得て経営者や会社が決めるべきものであり、

税に縛られるものではない、という主張もあると思う。その意味で、この後に述べる「適正額」の判定等は、あくまで法人税法の趣旨等を考慮した枠組みの中における議論に過ぎない。しかしながら、会社経営において、税は、見過ごせない要素である。特に、事業承継の場面における経営者に対する役員退職給与の支払いは、後継者のみならず、家族、従業員、顧問税理士など多くの関係者の関心事であり、慎重な対応を

怠った際の税負担への影響を軽んじるわけにはいかない。特に、後記 3(4)で述べる分掌変更等に伴う役員退職給与の支給については、法人税の所得計算だけでなく、所得税の所得区分にも影響を及ぼすので、留意が必要である。以下の法人税法における枠組みを改めて認識し、経営者や顧問税理士等が共に工夫のうえ、役員報酬等の支給方針（戦略）を持つことが望まれる。

1 役員給与適正額の判定規定

(1) 役員給与の損金算入規制

本誌別稿 阿保宗典「法人税法上の役員給与支給規制」で述べているとおり、平成18年に法人税法が改正された後の法人税法34条は、法人が支給した役員給与のうち、退職給与等の一部の給与を除いた同条で定める定期同額給与、事前確定届出給与及び利益連動給与以外のもの（法法34①）、同条1項又は3項の適用対象を除いた給与のうち不相当に高額な部分の金額（法法34②）、及び事実を隠蔽・仮装して支給する給与の額（法法34③）を損金不算入としている。ここで法人税法34条1項又は3項により損金不算入とならなかった定期同額給与等の各年度で支払われる役員給与（以下「役員年次給与」という。）や役員退職給与は、同条2項の判定の対象となり、同項で定める不相当に高額な金額かどうかは、同項の委任をうけた法人税法施行令70条の算定基準により判定されることになる^{*1}。

(2) 役員年次給与の適正額

法人税法施行令70条1号イ及びロは、役員年次給与に対する適正額の判定の「実質基準」と「形式基準」を定めており、適正額を超えた場合のいずれか多い金額が損金不算入となる。

同条1号イにおける「実質基準」は、適正額を「当該役員の職務の内容、その内国法人の収益及びその使用人に対する給与の支給の状況、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給与の支給の状況等に照らし、当該役員の職務に対する対価として相当であると認められる金額」と定め、それを超える役員年次給与の額が損金不算入となる。

一方、同条1号ロにおける「形式基準」は、定款の規定又は株主総会等の決議によって役員給与の限度額等を定めているときは、当該限度額を適正額として、それを超える役員年次給与の額が損金不算入となる。

(3) 役員退職給与の適正額等

法人税法施行令70条2号は、法人税法上の役員退職給与の適正額を「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」と定めている。

この役員年次給与（令70条1号イ）と役

^{*1} 一種の不確定概念である「不相当に高額」は、法人税法34条2項及び法人税法施行令70条について納税者の予測可能性等が保障されないとして、これまでも憲法84条等違反として争われたことがある。ただし、一例として、東京地裁平成28年4月22日判決（税資266号12849順号）では「規定の趣旨に照らして考慮すれば、納税申告の時点において、「不相当に高額な部分の金額」について、必ずしも確定的な金額までは判明しないとしても相応の予測は可能であるというべきである」と判示されるなど、これまでの違憲主張は退けられている。

員退職給与（令70条2号）における適正額の判定基準の比較は、図表1のとおりである。両者の判定基準では、類似法人における役員年次給与や役員退職給与の支給状況を参照する要素が最も重要であり、類似法人の比較における共通の問題点があるため、裁判例等を含め後述する。また、役員年次給与では支給する法人に関わる判定要素（例えば左欄の②③）が明示されているが、役員退職給与では明示されておらず、その差異に留意が必要となる。

図表1 役員年次給与と役員退職給与に係る適正額の判定基準の比較

役員年次給与の実質基準（例示4点）	役員退職給与の判定基準（例示3点）
①当該役員の職務内容 ②当該法人の収益状況 ③使用人に対する給与の支給状況 ④類似法人における役員給与の支給状況等	①当該役員の業務従事期間 ②退職の事情 ③類似法人における退職給与の支給状況等

2 役員年次給与の適正額

(1) 実質基準

イ 実質基準の意義

役員年次給与が不相当に高額であるかどうかは、役員の職務執行に対する相当な対価（適正額）を超える金額かどうかであり、相当な対価とは、役員の職務や職責に見合った給与のことである。この役員の職務や職責に見合った給与を、法人税法は、先に述べた実質基準と形式基準により判定し、その損金算入を制限しようとするものであるが、実質基準においては、法人税法施行令70条1号イのとおり、①当該役員の職務

内容、②当該法人の収益状況、③使用人に対する給与の支給状況、④類似法人における役員給与の支給状況等、に照らして判定し金額を算定することとなる。具体的には、個々の役員ごとに、その職務内容（例えば、社長、常務取締役、平取締役、監査役等の区別等）、職務に従事する程度（例えば、常勤、非常勤の区別等）、経験年数、当該法人の業種、規模、所在地、収益の規模、使用人に対する給与の支給状況、及び当該法人と同種の事業を営む法人でその事業の規模、収益の状況等が類似するものの役員に対する給与の支給状況等を総合勘案して判定する。

このような実質基準による算定に関する裁判例や裁決事例は、例えば、勤務実態がなく名目として取り扱われるかどうかや非常勤に近い勤務実態かどうかなど、上記の「職務に従事する程度」について正常な勤務実績があるかどうかが争点となりやすく、古くから蓄積されている。他方で、例えば、代表取締役などの通常勤務している役員の「職務の内容」等について、その会社や役員の職務の特殊性（他の法人に対する優位性）を含む判定などを争点とする事案は、その評価が難しいと考えられる要素が含まれるため、本施行令条項を適用する課税処分は比較的少なく、訴訟にまで発展することは稀であると思われる。よって、通常勤務している役員に対する役員給与の相当額が如何程であるかがこれまでに争われたことは少ない。

前者の正常な勤務実績があるかどうかを争点とした事例は、長女である名目取締役の報酬の全額が否認された事例（次女であ

る学生兼取締役の役員報酬の一部が過大であるとされた事例でもある)^{*2}や、妻である取締役に対して勤務実態などから類似法人の非常勤取締役に対する報酬実績を参照し報酬の一部が否認された事例^{*3}など、中小企業の経営者の親族や近い人が取り上げられたことがこれまでも多い。他方で、長期入退院を繰り返していた取締役会長の職務従事（勤務実態）が認められ、処分全額が取り消された事例^{*4}などもある。このような事例では、たとえ取締役として職責上の義務を負うとしても、職務執行の対価である報酬が役務提供の実態が無い場合や明らかに実態に沿わない場合にまで法人税法において認められるものではないことが示唆されている。

後者の通常勤務している役員に対する事例は限られているが、その中でも課税庁側の処分傾向から残波事件^{*5}のように役員退職給与と同時に争われることが一定程度生じており^{*6}、役員年次給与だけをもって争われる事例^{*7,8}はさらに限られる。

通常勤務している役員に対する事例数が少ない理由としては、前述の「職務の内

容」等の判定が困難となる意味合いに、役員年次給与の適正額の合理的な算定が困難となり得る実情があると考えられる。例えば、前掲図表1左欄の実質基準の比準要素のうち、①②③は、支給法人側で実態把握が可能であり、証拠提出や弁論を通じて一定の判断（事実認定や評価）が導かれやすいが、最終的に適正金額を算定する過程で①②③の要素のみをもって直接適正額を導きだすことは、性質上困難を伴うと思われる。よって、これまでの裁判例等の結論までの過程においても、④の類似法人における役員給与の支給状況等を特に重要な要素として参照することが適正金額の算定手法として採用されている。そして、最終的にはその平均値を採るか最高値を採るかが争いとなるが^{*9}、このような算定手法について、より適切な代替手法が存在しない中、次に取り上げるような問題点が議論されている。

□ 類似法人との比較

類似法人の役員給与の支給状況等を参照するうえでは、課税庁側のデータに基づいた処分が起点となっているため^{*10}、どのよ

^{*2} 東京高裁昭和53年11月30日判決（税資103号674頁）参照。なお長女の事例は、法人税法132条同族会社の行為計算否認の適用事例である。

^{*3} 東京地裁平成22年9月10日（税資260号11507順号）参照

^{*4} 平成14年6月13日判決（裁判事例集No63、309頁）参照

^{*5} 沖縄の泡盛メーカーの役員報酬（給与）及び役員退職給与の相当額（過大額の損金不算入の是非）がそれぞれ争われた事例（以下「残波事件」という。）。正常な勤務実績のある役員に対する役員報酬の争いが少ないだけに社会的にも注目されていた。東京地裁平成28年4月22日判決（税資266号12849順号）、東京高裁平成29年2月23日判決（税資267号12981順号）参照

^{*6} 他にも大分地裁平成21年2月26日判決（税資259号11147順号）、大分地裁平成20年12月1日判決（税資258号11096順号）等参照

^{*7} 名古屋地裁平成6年6月15日判決（税資201号485頁）参照。評釈は、品川芳宣『第三版 重要租税判決の実務研究』（大蔵財務協会2014年）411～417頁等参照

^{*8} 東京地裁令和2年1月30日判決（税資270号13377順号）参照

^{*9} 前出^{*7}は、類似法人における平均値ではなく、売上金額と売上総利益の各増加率を加味して判断するのが相当であるとされている稀な事例である。

^{*10} 民間の任意団体・調査会社が提供するデータの功績倍率を基礎として役員退職給与を支給し、その後の税務調査においては認められるケースはある。ただし、訴訟段階においては後述するように課税庁側のデータと比較して不利にならざるを得ない実情がある。

うなデータを参照し抽出を行うことが適切か、抽出を行う際の抽出基準や類似法人の絞り込みが適切かなど、類似法人の比較における抽出実務の問題が争点となる。一例として、直近の東京地裁令和2年1月30日

判決で取り上げられている抽出基準の概要は、下記の図表2のとおりであるが、裁判では、このような抽出基準や類似法人の絞り込みの合理性について争点となることが多い。

図表2 本事例で示されている類似法人の抽出基準

抽出基準	補足説明及び本事例における実際の絞り込み
① 抽出対象区域	一般的には、対象法人（原告）の所在する税務署又は国税局管内等が対象となる。本事例では、埼玉県内の15の税務署が抽出依頼を受け、抽出を行っている。
② 業種	抽出時の業種選定として、日本標準産業分類における対象法人の基幹事業から選定する。本事例では、大分類「1－卸売業、小売業」の中分類「54－機械器具卸売業」の小分類「542自動車卸売業」が、対象法人の基幹事業として選定されている。
③ 売上金額（倍半基準 ^{*11} ）	抽出時の規模選定として、売上金額を用いる倍半基準が用いられることが多い。本事例では、対象法人の売上金額の2分の1から2倍までの範囲の会社規模の類似法人が抽出されている。
④ その他（除外事項等）	抽出時のその他の前提要件。本事例では、代表取締役に対して役員給与の支給があり、かつ争訟の係属していないものであることを要するとする2要件が用いられている。

※ 上記表は、本事例の記載内容を基に筆者が加工作成したものである。

また、どのようなデータを参照して抽出を行うかについては、類似法人の抽出を独自の蓄積された情報で行う課税庁側と、世間に公表されている情報しか持たない納税者側とでは、そもそも情報の格差（非対称性）が明らかに存在する点で問題が生じる。この問題は、類似法人との比準を中核とする法令それ自体が明確性を欠き、納税者側の予測可能性が保障されていないという観点で、これまでも残波事件などの裁判の過程においても憲法問題として取り上げられているが、この点について、裁判所は、一

般に公表された統計等を基に「入手可能な資料等から一定程度予測は可能というべき」として、合憲との判断を下している^{*12}。一般的な感覚としては、このような情報格差が生じる類似業種の抽出を基に行う算定手法の合理性に違和感を持たざるを得ないものの、これまでの裁判例等においては同様の抽出方法が踏襲されている^{*13}。

このように、類似法人との比較を行う過程では、上記の抽出における基礎データ、抽出過程の問題、抽出された法人の業種や規模等が結果的に類似していないことなど

^{*11} 売上規模のみを基にした倍半基準の適用に対しては、推計課税における同業者選定において本来用いられる趣旨があることを踏まえた指摘があり、残波事件のように課税庁側が経常利益に基づく改定利益を援用する事例が生じている。本事例では改定利益を用いるかは事案に応じて個別に判断すべきものとして、同事案では適用する個別事情はないと示されている。

^{*12} 前出*5 残波事件等参照

^{*13} 訴訟過程で課税庁側が民間調査会社のデータを用いることもある。岡山地裁平成18年3月23日判決（税資256号10348順号）等では課税庁側が使用した同データが肯定されている。

について争われることが多いが、法令が役員給与の金額決定における恣意性の排除を図り、もって課税の公平性を確保しようとした趣旨に鑑みると「比較対象に用いられる法人の抽出にあたり、事業の規模ないし性質の厳格な同一性までは要求されないことを前提としたもの」と解されている^{*14}ことから、類似法人の抽出に関連して納税者側が不合理だとして行う個々の主張に対しては、最終的に合理性を欠くものとはいえないなどと結論づけられることが多い。

ハ 最高額と平均額

類似法人の役員給与の支給状況等を参照した算定結果に基づいて「不相当に高額な部分」の判断を行う場合、最終的にその平均値を採用するのか、最高値を採用するのか、あるいは他の数値等を採用するのかの問題となる。ここでも、代表取締役等役員の個性が会社の業績や根幹を支えることが多い中小企業等の役員給与相当額の判断において、類似法人の役員給与の平均値等がそのまま引き合いに出される^{*15}ことについては、違和感がある。この問題については、以前から論じられてきており、代表取締役らの役員報酬（給与）の適正額が争われた際に、そのような平均値との比準そのものを否定する裁判例^{*16}、あるいは、課税段階でも平均値に相当のバッファーを見込んで適正額を算定している事例^{*17}も見受けられる。

また、最近では、代表取締役らの役員給与の適正額について、類似法人の役員給与を参照したうえで実質基準の①②③の要素を加味し、その職務、果たした職責、達成した業績等なんらかの事実が認定された結果として、類似法人の支給額の最高値が採用された事案^{*18}もある。

いずれにしても、前述のとおり役員給与の適正額の算定において他に具体的かつ合理的な代替手法が存在しない中では、類似法人の役員給与等の支給状況等を参照したうえで、その平均値や最高値などを採用することが、合理的であると解されている。

(2) 形式基準

会社法の役員報酬に係る規制を取り上げている本誌別稿 石井亮「会社法における役員報酬規制等」で述べているとおり、取締役へのお手盛り支給を規制している会社法361条1項を受けて、法人税法においても、定款等の定めを超える役員給与の金額の損金性を否定している（法令70一口）。この形式基準による限度額を計算する場合の役員は、給与について限度額が定められているものに限られ（法令70一口かつこ書）、税法上で実質的に役員とみなされる者は含まれない。これについて、役員給与の支給額が支給限度額を超えているかは、定款の規定又は株主総会等の決議による役員に対して支給すべき給与の定めの違いに

^{*14} 前出* 8 等参照

^{*15} 東京高判平成23年2月24日（訟務月報58巻6号2464頁）では、「類似法人における類似役員に支給される報酬額の平均値に比準して適正報酬額を求める場合には、当該法人と類似法人間に通常存在する程度の営業条件等の差異は平均値の中に捨象されるものと考えられるから、その差異が平均値に比準するのを相当としない程度に顕著であるといえない限り、これを無視して差し支えないものというべきである。」と判示されている。

^{*16} 前出* 7 参照

^{*17} 岐阜地裁昭和56年7月1日判決（税資120号1頁）等参照

^{*18} 前出* 5、8 参照

よって、下記図表3のとおり判定が異なる^{*19}。

図表3 形式基準による定めの違いとそれぞれの超過判定

定款規定又は株主総会等の決議内容	判定の内容
■役員全員の支給総額が定められている場合 ※ 株主総会で総額を定め、各役員の支給額の決定を取締役会に一任する場合は下段の判定を含む ^{*20}	各役員に支給した給与の総額がその支給限度額を超過するか
■個々の役員ごとに支給限度額が定められている場合	個々の役員ごとに支給した給与の額がその支給限度額を超過するか

なお、その他に使用人兼務役員に係る留意事項として、使用人分の給与を含めない旨を定款等に定めた場合に税務上もこの使用人分にかかる給与は役員給与に含めない^{*21}で上記の判定を行う旨の定め（法令70一ロかっこ書）や、使用人分給与を他の使用人に対する賞与の支給時期と異なる時期に支給した場合に損金不算入となる旨の定め（法令70三）があり、個別の取り扱い（法基通9-2-22～9-2-27）もあるが、本稿で詳細は取り上げない。

3 役員退職給与の適正額

(1) 適正額の判定基準

法人税法上、役員に対する退職給与は、

事業遂行上の経費として損金性を有するものとされている（法法34①かっこ書）。しかし、前述した役員年次給与と同様に、役員に対して支給されるという点が考慮され、不相当に高額な部分の金額については、損金の額に算入することができないとされている（法法34②）。

この役員退職給与が不相当に高額であるかどうかの判定は、①当該役員のその内国法人の業務に従事した期間、②その退職の事情（例えば、定年、自発的意思、会社の都合、役員の死亡（業務上、業務外）などが考えられる。）、③その内国法人と同種の事業を営む法人でその事業規模が類似するものの役員に対する退職給与の支給の状況等を勘案して行うとされている（法令70②）。このような判定3要素が例示されているが、これのみで判定されるわけではなく、会社に対する貢献度等のその他諸般の事情を総合勘案して判定すべきことになる。特に、会社に対する貢献度については、創業者である場合や当該役員が会社の発展等に特別の功績があったか否か等が問題となるが、判定要素における③類似法人との比較の中に功績度を含む様々な要素が包含されることになる。よって、それらの事情が考慮される場合には、相当に特筆すべき事情が必要とも考えられる^{*22}。

なお、役員退職給与の適正額を算定する際に用いる具体的な算定方法は、法令で明示されていないものの、これまでの裁判例

^{*19} 古い裁判例（山形地裁昭和41年2月21日判決（税資44号94頁））であるが法務面の実務的な留意事項として、品川芳宣『役員報酬の税務事例研究』（財経詳報社2001年）104～111頁等参照

^{*20} 国税庁 質疑応答事例 法人税（報酬、給料、賞与及び退職給与等3）

^{*21} 他方で、実質基準における法人税基本通達9-2-21の取り扱いは、そもそも使用人分給与、手当等を含むとされているので、併せて留意が必要である。

^{*22} 東京高裁平成30年4月25日判決（税資268号13149順号）等と同趣旨

等を通じて、次に取り上げる「功績倍率法」や「1年当たり平均額法」が、上記法令の判定要素を考慮した合理的な算定方法として採用されている^{*23,24}。

(2) 功績倍率法

イ 概要

「功績倍率法」は、業種や規模等が類似

している法人（以下「同業類似法人」という。）の役員退職給与に係る支給事例における功績倍率を利用して、役員退職給与の適正額を算定する方法であり、最も一般的に用いられている。具体的な算式は、以下のとおりである。

〈功績倍率法〉

役員退職給与の適正額 = 最終報酬月額 × 勤続年数 × 同業類似法人の功績倍率（※）

（※）同業類似法人の功績倍率 = $\frac{\text{同業類似法人における役員退職金の支給額}}{\text{最終報酬月額} \times \text{勤続年数}}$

上記算式の各要素を用いることについては、合理性があると解されているが、裁判例や裁決事例では特に各要素にどのような数値を用いるべきかが争点となることが多く、次のとおり個々に留意すべき事項が存在する。

ロ 最終報酬月額

最終報酬月額は、通常、退職役員の在職期間中における報酬額の最高額を示すものであるとともに、特段の事情がある場合を除き、当該退職役員の在職期間中における法人に対する功績の程度を最も良く反映しているものと解されている。

ただし、実際の支給額を用いるため、本来は幾らもらうはずだった等の主張は通らない。また、実際の支給額を用いるものの、

退職以前の支給状況で不自然で合理性がない増額がある場合など^{*25}は、「不相当に高額」な部分を除いた適正額に引き直される可能性がある。他方で、会社経営（業績）への配慮や病気による入院のため最終報酬月額が低額の場合又は無報酬としている場合など、最終報酬月額が当該退職役員の在任期間中の功績を表しているとは言えない場合には、特別な事情があるとして、功績倍率法ではなく、後述する1年当たり平均額法を使用することが合理的であるとされている。

ハ 勤続年数

勤続年数は、法人税法施行令70条2号が定める「当該役員のその内国法人の業務に従事した期間」に相当し、使用人兼務役員

^{*23} 過去には、類似法人との比較ではなく統計的手法によって適正額が判定された大阪地裁昭和44年3月27日判決（税資56号316頁）や国家公務員の退職手当の算定方法を参考にして適正額が判定された大阪高裁昭和54年2月28日判決（税資104号531頁）等もある。

^{*24} 役員退職給与は、ここで取り上げるとおり法令の判定要素を踏まえた具体的な算定手法までが確立しているが、役員年次給与については、前述の実質基準の項目で取り上げたとおり適正額かどうかの判定に留まっている。

^{*25} 他方で、職務内容の変更等によって役員退職時の報酬月額が減額されているときに適正な報酬額に引き直している事例として、高松地裁平成5年6月29日判決（税資195号709頁）がある。

やみなし役員として従事した期間も含めて判定される^{*26}。

なお、法人成りをした場合の個人事業期間は、法文からは勤続年数に含まれるとは読めないため、原則的にはその通算が否定されている^{*27,28}。

二 同業類似法人の功績倍率

役員退職給与の適正額算定における算式の各要素で、実務上、最も問題となるのが「同業類似法人の功績倍率」である。功績倍率は、役員退職給与額が退職役員の最終報酬月額に勤続年数を乗じた金額に対し、いかなる倍率になっているかを示す数値であり、当該退職役員の法人に対する功績や法人の退職給与支払能力など、最終報酬月額及び勤続年数以外の役員退職給与の額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解されている^{*29}。

同業類似法人の役員退職給与の支給状況等を参照して行う功績倍率の算定に際しては、同業類似法人の抽出及び抽出された法人との比較を伴う点で、前記2の役員年次給与の適正額で述べた問題が同様に生じることになり、抽出における基礎データや抽出過程の問題、抽出された法人の業種や規

模等が結果的に類似していないこと、選定された同業類似法人の功績倍率の平均値又は最高値のいずれを用いるか、などが問題となる。共通する問題については、役員年次給与の項目で既に取り上げているため、ここでは、役員退職給与の適正額を算定する際に選定された同業類似法人の功績倍率について、何を以てこれらの法人の功績倍率の平均値と最高値のいずれを用いるか議論があるため、次に取り上げる。

なお、功績倍率が3.0倍以内に収まるかどうか支給実務や現場判断での目安となっている話を耳にすることもある^{*30}が、功績倍率について争った結果として、最終的な功績倍率として同業類似法人の功績倍率の平均値が採用され、1.18倍という低倍率になってしまった訴訟事例^{*31}もあり、役員退職金の支給金額を現場実務として検討する際の功績倍率の決定や、その後の対応の仕方について、より慎重な対応が必要であると思われる。

ホ 功績倍率の平均値又は最高値

同業類似法人の功績倍率の平均を表す平均功績倍率は、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

^{*26} 平成22年4月6日裁判に同趣旨

^{*27} 同趣旨の裁判事例として、平成20年11月21日裁判がある。

^{*28} 他方で、勤続年数の要素が例示列举であることや、使用人に対する退職給与についてその退職が設立後相当期間経過後である場合に個人経営時の在職期間に対応する分も含め退職給与の全額を法人の損金に算入することを認めている（法基通9-2-39）ことから、役員も同様に相当期間経過後であれば理論的には認め得る可能性があることを示唆している裁判例として福島地裁平成4年10月19日判決（税資193号78頁）がある。

^{*29} 前出^{*22}に同趣旨。なお、役員退職給与の支給実務においては、一定の役員の係数表に功労加算が乗じられることがあるが、功績倍率は功労加算の要素を含んだうえでの倍率であると解されているため、留意が必要である。

^{*30} 諸説あり、例えば、東京地裁昭和55年5月26日判決（税資113号442頁）において示された当時の全上場1,603社の実態調査の結果から算出される功績倍率の平均は、社長3.0、専務2.4、常務2.2、平取締役1.8、監査役1.6というものであったので、この結果を受けてか、実務において法人の代表者が退職する際に功績倍率3倍が目安にされることがあるとの説や、最高裁平成15年11月7日判決（税資253号9465順号）で用いられた功績倍率3倍が、その後実務上定着していったのではないかと等の説がある。

^{*31} 東京地裁平成25年3月22日判決（税資263号12175順号）、及び東京高裁平成25年7月18日判決（税資263号12261順号）参照。なお、同裁判では、同業類似法人3社の所得金額がマイナスであり、必然的に退職給与の支給額の平均が低くなる状況であった等の低倍率となった個別事情はあると見受けられる。

象され、より平準化された数値であり、それを用いた平均功績倍率法（同業類似法人の役員退職給与の支給事例における平均功績倍率に、退職役員の最終報酬月額及び勤続年数を乗じて算定する方法）は、その同業類似法人の抽出が合理的に行われる限り、法人税法34条2項及び法人税法施行令70条2号の趣旨に最も合致する合理的な方法と解されている^{*32,33}。

他方で、最高功績倍率は、同業類似法人の功績倍率の最高値であり、それを用い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や、その抽出件数が僅少で、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場合等の、特殊な事情のもとで採用される方法と解されており、そのような例外的なケース^{*34}を除けば、平均功績倍率

法が多くの裁判例等で採用されている^{*35}。

(3) 1年当たり平均額法

「1年当たり平均額法」は、同業類似法人の役員退職給与に係る支給事例における1年当たりの役員退職給与額の平均額を利用して、役員退職給与の適正額を算定する方法である。前記(2)の功績倍率法では、最終報酬月額、勤続年数、同業類似法人の功績倍率の3要素を用いて役員退職給与の適正額を用いるが、最終報酬月額が諸般の事情によって著しく低い場合など、功績倍率法により求められる役員退職給与の額が実態を反映しないことがあり、このような場合に、過去の裁判例では1年当たり平均額法が用いられている。具体的な算式は、以下のとおりである。

〈1年当たり平均額法〉

$$\text{役員退職給与の適正額} = \frac{\text{同業類似法人における1年当たりの役員退職給与額}(\times)}{\text{勤続年数}} \times \text{勤続年数}$$

$$(\times) \quad \frac{\text{同業類似法人における1年当たりの役員退職給与額}}{\text{勤続年数}} = \frac{\text{同業類似法人における役員退職給与額}}{\text{当該役員の勤続年数}}$$

1年当たり平均額法は、法人税法施行令70条2号で規定する「当該役員のその内国法人の業務に従事した期間」に相当する勤続年数と、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たより平準化された数値である、同業類似法人における1年当たりの役員退職給与額の平均額を用いた算式である。そのため、

^{*32} 前出*22に同趣旨。なお、平均功績倍率が採用されている代表的な裁判例として、前出*22以外に前出*31、札幌地裁平成11年12月10日判決（税資245号703頁）、福島地裁平成8年3月18日判決（同215号891頁）等がある。

^{*33} なお、これまでの裁判例で最も多く支持されてきた平均功績倍率法を機械的に適用することに疑問を呈した裁判例として、前出*22に関連した東京地裁平成29年10月13日判決（税資267号13076順号）がある。ただし、同判決の平均功績倍率を1.5倍した数値によって相当額を算定すべきとした部分は、後の控訴審前出*22で取り消されている。

^{*34} 最高功績倍率法が採用された裁判例として、仙台高裁平成10年4月7日判決（税資231号470頁）、岐阜地裁平成2年12月26日判決（同181号1104頁）、東京高裁昭和56年11月18日判決（同121号355頁）等がある。

^{*35} 前出*5の残波事件は功績倍率ではないが、同業類似法人の最終報酬月額の最高値が採用された初めての事案となった。この事件は、同時に国との間で役員年次給与が不当に高額かどうかを争っている中で、役員退職給与に対する判決で代表者の会社経営や成長等への功績が認められ、同業類似法人の最終報酬月額の最高値が採用された事案である。

同業類似法人の抽出が合理的に行われる限り、法人税法34条2項及び法人税法施行令70条2号の趣旨に合致する合理的な方法と解されている^{*36}。

(4) 分掌変更等を伴う退職に係る支給時期との関係

イ 分掌変更等を伴う役員退職給与の支給時期の議論

法人税法上の役員退職給与の額は、原則として、役員等がその法人から現実に出職して支給されたものである限り損金算入が認められ、また、所得税法上も退職所得としての課税の恩恵が受けられるものである。しかし、例外として、現実には退職したという事実は認められないが、実質的には退職したものと同様の場合に支給されるものについても、その支給時に退職給与として損金算入が認められ、所得税法上も退職所得として取り扱われることがある。それが、役員の分掌変更等を伴う退職給与に係る議論であり、例えば、代表取締役から取締役や監査役への就任であったり、相談役や顧問への就任であったり、実際は何らかの勤務関係が継続するもののこれまで続けてきた役職を退職した扱いとして役員退職給与を支給することが考えられる。しかし、このような支給は、当該分掌変更等に「退職」と同様の事実がないと認定された結果、その損金性が否定されることが少なくない。

前記(3)までに取り上げてきた役員退職給与の適正額の議論は、その適正額を超える金額が損金不算入とされることを前提として確認を進めてきたが、ここで取り上げる役員の分掌変更等を伴う役員退職給与は、役員の「退職給与」性を否認された結果、法人税法34条1項各号に掲げる役員給与にも該当しないため、全額が損金不算入となり、損金算入の機会を将来にわたり失うことに繋がる。加えて、関連した直接的な影響として、受給者側は退職所得ではなく給与所得課税の扱いとなり、支給法人側では多額の源泉所得税の徴収漏れが生じることになる^{*37}。また、事業承継との関係では、役員退職給与の支給法人（中小企業）における自社株式の評価低減（財産評価基本通達による類似業種比準方式など）と関連して株式の贈与が行われている場合^{*38}、贈与税の追加納付（修正申告）も必要になる。以上の各種税負担への影響の大きさを踏まえると、ここで取り上げる役員退職給与の支給時期については、特に慎重な対応が必要である。

ロ 法人税基本通達の取り扱いと実務上の留意点

現行の法人税基本通達は、法人が役員の分掌変更等に際し、その役員に対し退職給与として支給した給与については、その支給が、例えば、次に掲げるような事実があったことによるものであるなど、その分掌

^{*36} 1年当たり平均額法が採用されている裁判例として、札幌地裁昭和58年5月27日判決（税資130号541頁）、昭和61年9月1日判決（裁判事例集No32、231頁）、岡山地裁平成元年8月9日判決（税資173号432頁）等がある。

^{*37} 他方で、本誌別稿 品川芳宣「非上場会社（中小企業）における役員報酬等の支給戦略」のとおり、不相当に高額とされた部分の役員退職給与については、退職所得として取り扱われるかについて疑義がないわけではないが、その部分が法人からの当該役員に対する贈与等であると明らかに認められない限り、所得税法上の退職所得として取り扱われている。

^{*38} ここでの事業承継との関係性における贈与税への影響は、役員退職給与の適正額の議論、役員の分掌変更等を伴う役員退職給与の支給時期の議論のどちらにおいても生じるが、前述のとおり、後者は役員退職給与全額による影響が生じるため、より留意が必要である。

変更等により、その役員としての地位又は職務の内容が激変し、実質的に退職したと同様の事情にあると認められることによるものである場合には、これを退職給与として取り扱うことができるとしている（法基通9-2-32、同旨所基通30-2(3)）。

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

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

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

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

平成19年3月13日発出の改正により、下

線箇所の追記による改正がなされているが^{*39}、それまでの通達では、報酬を1/2に減らせば会社に残ったまま退職金をもらえるなど、実質的に退職したと同様の事情があるという判断を形式的に捉え、誤った理解に基づく処分事案が増えていた。よって、改正による下線箇所は、特に大事な留意点となる。

通達改正に伴う上記ハの下線箇所は、例示全体の共通事項として「その法人の経営上主要な地位を占めていると認められる者を除く」と定めており、役員がその法人の経営上主要な地位を占めている状況^{*40}かどうか、事実認定を通じて問われることとなる。

例えば、上記通達改正前の代表的な事例^{*41}では、代表取締役が退任して代表権のない取締役となり、月額報酬も95万円から45万円に減少していたが、会社の売上げの相当程度を占める主要な活動について、同取締役が退職前後で変わらず重要な地位を占めていたなどの事実認定が積み重なり、「実質的に退職したと同様の事情にあるとは認めることはできない」と判断されている。また、上記通達はあくまで例示であり、分掌変更等には、法制上の役職ではない会長や相談役などの法人税法上の「みなし役員」も含まれることになるため、法人の経

^{*39} 同通達イ～ハはあくまでも例示であり、たとえ形式的に報酬が激減したという事実があったとしても、実質的に退職したと同様の事情がない場合には、その支給した臨時的な給与を退職給与として損金算入できる余地はないとされている。（高橋正朗編著「法人税基本通達逐条解説（十訂版）」（税務研究会出版局2021年）919頁）

^{*40} 平成18年11月28日裁決では、次の①～③のような事項の決定に関与していない場合には、経営に関する重要事項の意思決定に参画する機会を与えられていないため、経営上主要な地位を占めているとは認められないとされている。（①役職の新設や異動、給与査定などの人事上の決定、②取引先の選定や新規契約など、営業上の決定、③設備等の取得や修繕など会計上の決定）

^{*41} 大阪高裁平成18年10月25日判決（税資256号10553順号）参照

営に従事している^{*42}かどうかという観点で同様に留意が必要である^{*43}。

これについて中小企業の事業承継においては、旧代表者が、退職給与を受領しているにも関わらず、経営承継にあたり後継者育成に関わる過程で、良かれと思って代表取締役であった時と変わらぬ対応を行ってしまい、対内的にも対外的にも経営へ具体的に関与していたとして認定されてしまうことがあるため、留意が必要である。比較的新しい事例^{*44}では、営業部長経験しかなかった新代表取締役への指導を兼ね取締役（旧代表取締役）が経営への関与を変わず行っており、その事実が積み上がり、実質的に退職したと認められないとされ、役員退職給与全額が損金不算入となっている。経営承継の場面における育成指導と、実際の退職時期、及び役員退職給与の支給時期については、関係者が事前に慎重に検討したうえで工夫をする必要があることがあらためて示唆されている。

また、他方の上記通達の下線箇所のうちの注書き部分は、分掌変更等に係る役員退職給与の支給を例外的に認めているものの、その前提として実際の支給を伴うことが必要であることを示している^{*45}。この注書き

本文で「原則として」と記載しているのは、一定の場合に分割支給ができる余地を残しているからである^{*46}。

(5) その他

中小企業においては、役員の退職慰労金を賄うために、生命保険の契約がよく行われている。所得金額上の計算構造において、保険金の収入は益金を構成するものであり、退職給与の支払いは損金を構成するものである。したがって、保険金の収入と退職給与の支払いは別個のものであるため、保険金の収入額は、退職給与の適正額の判定において何ら斟酌をする必要はないと考えられている。つまり、役員の退職や死亡に伴って受領した保険金の全額を退職金として支給しても、その全額が法人において損金算入されるのではなく、そのうち役員退職給与の適正額の部分の金額のみが損金算入される。このような考え方が従前から裁判例^{*47}で採用されており、役員退職給与の適正額算定において保険金との牽連性を考慮する必要性は、特段生じない。

4 おわりに

本稿では、法人税法における役員退職給

^{*42} 経営に従事しているとは、「会社の事業運営上の重要事項に参画していること」（山口地裁昭和40年4月12日判決、税資41号330頁）と解されているが、個々の事実関係に応じて判断を要することになる。

^{*43} 直近の令和2年12月15日判決は「みなし役員」が争点となった事例であるが、法人への具体的な経営関与が明らかでなく、退職後の期間で給与等を一切受領しておらず、旧代表者が職務を全く行っていなかったと認めるに足る証拠もないとして退職の事実があったことを認め、全額損金算入とされている。

^{*44} 東京地裁平成29年1月12日判決（税資267号12952順号）参照

^{*45} 従前の旧法人税基本通達9-2-24（注）、9-2-25（注）に記載されていた未払金の取り扱いが同通達9-2-23（現通達9-2-32）に記載がなかったことより誤解が生じていた可能性があったため、東京高裁平成18年6月13日判決（税資256号10425順号）の判示を経て明らかとなった後に、通達改正が行われている。

^{*46} 前出^{*39}の918、919頁参照。分割支給の可否を争った東京地裁平成27年2月26日判決（税資265号12613順号）の処分取り消しを経て、八訂版より「役員の分掌変更等が実質的に退職したと同様の事情にあることが前提であることは言うまでもないが、分割支払いに至った事情に一定の合理性があり、かつ、分掌変更段階において退職金の総額や支払いの時期（特に終期）が明確に定められている場合には、恣意的に退職金の額の分割計上を行ったと見ることは適当ではないことから、支払いの都度損金算入することが認められると考えられる。」の記述が追加されたと思われる。

^{*47} 静岡地裁昭和63年9月30日判決（同165号962頁）、東京高裁平成元年1月23日判決（同169号5頁）等参照

与を含んだ役員給与の適正額の判定等について、裁判例等を踏まえた枠組みを確認した。役員年次給与や役員退職給与の適正額算定について、従来から裁判例等で合理性があるとされてきた判断の枠組みについては、直近の裁判例等の動向をみても、大きな変化の兆しは無いように見受けられる。このような状況にあり、適切な代替手法が存在しない現状では、中小企業やその関係者が役員報酬等の支給方針（戦略）を持つべき必要性は、冒頭のとおりである。

しかしながら、中小企業の活性化、経営強化、技術革新等が叫ばれる昨今、例えば「類似法人」との横並びで役員給与の「適正額」が決定されること自体、真に中小企業の活性化に繋がるといえるのだろうか。中小企業が活力を維持しながら、次世代へ

の円滑な事業承継に繋げるためにも、社会の変化に応じて、法人税法にも新たな解釈や判断による枠組みの変化が必要ではないかと思われる。

生子 洋輔

(しょうじ・ようすけ)

野村資産承継研究所 主任研究員

- ◆**経歴** 有限責任監査法人トーマツ等を経て現職。
公認会計士・税理士
- ◆**現職** 株式会社野村資産承継研究所 主任研究員、早稲田大学大学院会計研究科 非常勤講師
- ◆**共著** 『資産・事業承継対策の現状と課題』（大蔵財務協会）
『非上場株式の評価ガイドブック』（ぎょうせい）
- ◆**雑誌寄稿** 月刊税理 2017年8月号 特集『新評価通達による自社株評価の実務ポイント』等