



退任時の最終報酬月額が零円であった場合に、
1 年当たり平均額法によることが、より合理的と認められた事例

平成 23 年 1 月 24 日裁決・TAINS コード番号 : FO-2-508

第 127 回 2026 年 8 月 7 日（金）

発表者 長谷川 記央

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

＜MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ＞

<https://www.mjs.co.jp/seminar/sozeihanrei.html>

退任時の最終報酬月額が零円であった場合に、1年当たり平均額法によることが、より合理的と認められた事例／平成23年1月24日裁決・TAINSコード番号：F0-2-508

はじめに

役員退職給与の「不相当に高額」に関する具体的な算式が、法律の規定には明確になされておらず、不確定概念を用いて表現されている。

このため、租税実務では、どのような算定方法を用いるのか、悩まされることが多々ある。

また、一般的に不確定概念は、価値概念と経験概念によるものがあげられ、租税実体法では経験概念によるものに限られ、不確定概念を用いることが認められている。

本報告においては、不確定概念にふれつつ、退職する役員の最終報酬月額が零円である場合には、役員退職給与の役員退職給与相当額がどのように算定されるのか、検討を行う。

1. 役員退職給与における「不相当に高額」

1. 1 役員退職給与における「不相当に高額」の概要

法人税法34条2項は「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。」と規定している。

法人税法34条2項の規定する「不相当に高額」という表現が、不確定概念に該当するため、法学上は租税法律主義の見地から、租税実務においては、どのように評価するかが問題となる。

役員退職給与の測定については、過大な役員給与の額（法人税法施行令70条）を規定する。役員退職給与の適正額の測定については、明確な規定がないため、どのように測定すべきか、税務会計学的に問題となる。条文に具体的な算式の規定がないため、具体的な算式を法令解釈によって導き出すことは困難であるため、税務会計学的手法を用いて検討することが望ましいであろう。

1. 2 「不相当に高額」の測定

「不相当に高額な部分の金額」の測定方法については、条文に明確な規定がないため、どのような算定方法を用いるかが問題となる。

木津（令和2年）¹によれば、「不相当に高額な部分の金額」の測定方法について、①功績倍率法、②1年当たり平均額法、③国家公務員の退職手当法に比準する方法があげられてい

¹ 木津憲亮「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—」（令和2年）27—29頁。

https://www.sozeishiryokan.or.jp/x_core/uploads/_media/award/z_pdf/ronbun_2020_09.pdf（最終閲覧日：令和8年6月18日）

る。

①功績倍率法は、同業者、類似規模法人の功績倍率を用いる方法をいう。具体的な算式は「最終報酬月額×勤続年数×功績倍率」となる。また、功績倍率は「功績倍率＝退職金の額÷最終報酬月額×勤続年数」となる。

なお、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。

②1年あたり平均額法は、類似法人の退職給与の額の1年あたり平均額を用いて算出する方法をいう。具体的な算式は、「類似法人退職者の勤続年数1年当たりの平均退職給与の額×当該役員の勤続年数」となる。

③国家公務員の退職手当に比準する方法とは、国家公務員退職手当法に基づいて算出する方法である。

木津（令和2年）は、平均功績倍率法が、多くの訴訟等で、最も合理的な方法として判示されていることをあげる。②1年あたり平均額は、納税者においては類似法人の役員退職給与の額を知ることができず、この方法を採用することが難しいことをあげる。③国家公務員の退職手当に比準する方法は、国家公務員と民間の法人の役員とでは、身分が異なるため、合理的でないことをあげる。

1. 3 主な先行研究レビュー

大淵（平成29年）は、次のことをあげる。

「一見して客観的に明白な過大給与等の支給事例を取り上げて否認するという論理は、法人税法34条2項を受けた同施行令(70条)において規定する。類似法人の支給状況、つまり、類似法人の平均役員給与額又は平均功績倍率に基づく役員退職給与の額を上回る部分が、常に不相当に高額な役員給与であり損金性を有しないとして否認する趣旨ではないということを意味している。

すなわち、役員に対する役員給与（報酬）の額は、当該法人に対する功労・功績等、当該役員の過去の法人に対する貢献の程度及びその価値について、当該法人における主観的尺度に基づいて評価すると共に、当該役員の潜在的能力をも評価して将来の貢献を期待して決定されるものであるから、そもそも、役員給与（報酬）の支給額を他の類似法人の支給事例と比較すること自体、本来、許されるべきものではないと解すべきである。なぜならば、ここでの功績、業績という法人への貢献を質的に評価するに当たっては、事業利益の状況や純資産形成の推移等、客観的、具体的な数値基準により定量的に評価すべきとはいえるものばかりではなく、当該法人の固有の定性的、主観的な価値判断が伴い、将来の持続的な経営への貢献の期待をも込めて決定されることも念頭におくべきである。

それは、正に、私的自治の領域の問題であるから、よほどの外れに高額な役員給与（報酬額）であれば格別、本件のように、その収益状況等、過去における格別の貢献等が認

められ、しかも、所得税・法人税の租税負担額が多額となる本件の場合には、合理的な私的自治の範囲内の役員給与（報酬）額の支給決定というべきである。」²

「過大役員給与の認定判断に当たっては、このような論理を失念してはならないし、そのことを踏まえて解釈すれば、法人税法 34 条 2 項の「不相当に高額」という「不相当」という言葉には、単純に類似法人の役員給与の支給額と比較してその超える金額が不相当と理解するのではなく、その役員給与（報酬）の過大性が職務の現実の履行内容から判断して「一見して客観的に明白な」支給事例について、その過大役員給与認定の事前の手法、手段として、その損金性を否認するというのが、過大役員給与等の否認のロジックと理解すべきである。この場合、後に論ずるように、平均役員給与（報酬）額によることは疑問があるといえよう。」³

金子（令和 6 年）は、役員給与における実質基準について、次のことをあげる。

「役員給与課税において、倍半基準を用いることは問題があることは明らかなであるが、それでも倍半基準が用いられる理由を考えると、他に妥当な方法がないからにほかならないであろう。役員給与の相当額を外部的に確認する方法がなく、経済実態を反映しないことがありうるとしても、国税不服審判所や裁判所の判断において合理的な方法として認定されることを期待して採用しているものとの懸念がある。

法人税法 34 条 2 項の「不相当に高額」という不確定概念を用いつつ役員給与課税を行うのであれば、倍半基準が適合しない場面では倍半基準で抽出した類似法人の役員給与をアレンジする対応を繰り返すのではなく、他の透明性を確保した手続きで、かつ、経済実態を反映した相当な金額を算出できる方法というものを探していくべきであろう。」⁴

このように、金子（令和 6 年）は「不確定概念」を用いていることをあげている。

山本（平成 27 年）は、役員退職給与の適正額の算定について、次のことをあげる。

「役員退職給与の適正額の算定に当たって、税法上、明確な基準が定められていないという状況は依然として変わらず、本書の第 2 版から 10 年が過ぎた現在に至っており、納税者が自ら算定する具体的な方法が明確になったとはいえない状況が続いている。

数多くの判決や裁決が集積された現状にあっても、これという決定的な基準は見当たらず、納税者の側からは入手不可能な基準である功績倍率法や 1 年当たり平均額法が、裁判所において、合理性ありとして支持されている現状は、裁判における当事者対等の原則からも疑問を持たざるを得ない。

平成 24 年 12 月 18 日非公開裁決は、分掌変更による役員退職給与について、実質的

² 大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開 第Ⅲ巻』（平成 29 年、税務経理協会）213-214 頁。

³ 大淵博義・前掲注(2)214 頁。

⁴ 金子友裕「役員給与課税における実質基準適用に関する検討」租税訴訟 17 号（令和 6 年、財經詳報社）128 頁。

に退職したと同様の事情にあるとは認められないとし、退職したことに起因して一時的に支払われる給与、すなわち、退職給与として取り扱うことはできないとした上で、これを「法人税法第 34 条第 1 項 1 号から第 3 号までに規定するいずれの給与にも該当しない役員給与であるから、損金の額に算入されない。したがって、本件金員に不相当に高額な部分の金額があるか否かについては判断するまでもない。」と判断した。

上場企業の役員退職給与支給額は青天井といえる現在、中小企業の役員退職給与のみが、さして高額とも考えられない支給額についても不相当に高額であるとして否認され、争訴の場に持ち込まれなければならないという現状に解決の糸口はまだみえない。」⁵

長谷川（令和 7 年）によると、次のことをあげる。

「納税者の個別事情や功績度合いなどを考慮するためには、明確な法律に規定が必要である。納税者の個別事情や功績度合いは、納税者と租税行政庁との間に情報の非対称性が生ずることが理由としてあげられる。納税者の個別事情や功績度合いは、租税行政庁は納税者の説明等を受けて、その情報を入手することが可能であるため、情報の非対称性が生ずることになる。

このように、情報の非対称性は、納税者と租税行政庁の双方に生ずるものであり、納税者は租税行政庁に税務調査等で説明責任が課されるのに対して、租税行政庁は納税者に当初の申告作成時点において、同業者類似法人の役員給与等の説明責任を負わせることが難しい。租税債務の性質上、多数の納税者が存在し、反復永続的に租税債務が発生することから、全ての納税者に同業者類似法人の役員給与等の説明責任を課することは難しいといえる。したがって、役員給与等の資料を公開することによって、納税者の予見可能性を高めることで、租税行政庁の説明責任に代えるほかないといえる。」⁶

また、不確定概念について、長谷川（令和 8 年）は、次のことをあげる。

「租税実体法における不確定概念は、納税者が自己の経験を手掛かりにして客観的に確定し得るものである。価値観の多様化した現代においては、客観的経験則が価値概念あるいは社会通念に影響をうけることが否定できない。経験概念が価値概念あるいは社会通念の影響を受けることを理由に、不確定概念に係る通達等により形式的な基準を明示することは、課税要件明確主義を形骸化しかねず問題である。

租税実体法による不確定概念は、納税者が自己の経験を手掛かりに客観的に確定し得るものでなければならない。租税行政庁が大量性、反復性を有する租税の性質から多くの経験を経て、経験的事実を認識し、経験的事実を手掛かり、客観的に確定することができる。納税者は、租税行政庁の認識する経験的事実を認識できない場合があり、納税者の自己の経験をもって客観的に確定できないものは、不確定概念の経験概念には

⁵ 山本守之『新版 検証税法上の不確定概念』（平成 27 年、中央経済社）127 頁。

⁶ 長谷川記央「役員給与等に関する税務会計学的研究 不相当に高額な役員給与を題材にして」月間税務事例 57 巻 4 号、41 頁。

包含されない。しかしながら、租税行政庁に非協力的な納税者で、自らの説明責任を果たさない場合には、納税者の経験を手掛かりに確定し得るものであるのかを、租税行政庁が判断できないため、この場合に初めて租税行政庁の経験的事実をもって客観的に確定することを認めることが妥当である。

このような現象は、納税者と租税行政庁の情報の非対称性から生ずる問題である。

租税実体法における「社会通念」による判断は、不確定概念により導かれるものであるが、原則として納税者が理解する「社会通念」でなければならず、租税負担に誠実な意思を有していない場合に初めて租税行政庁の「社会通念」あるいは司法裁判所の「社会通念」によって判断されるものであり、第一次的には租税解释权が納税者にあることを理由に、納税者による「社会通念」が尊重されなければならない。また、租税行政庁あるいは司法裁判所が「社会通念」によって、納税者に租税債務を負担させる場合には、十分な調査義務あるいは説明責任を果たすことがもとめられる。」⁷

以上のことから、「不相当に高額」に対しては、納税者が容易に測定できないことがあげられる。また、私的自治の問題あるいは契約自由の原則についてふれるものがあり、役員退職給与の適正額であるか否かは、私法上の問題であることがあげられている。

他方で、不確定概念を用いつつ役員給与課税を行うのであれば、倍半基準が適合しない場面では倍半基準で抽出した類似法人の役員給与をアレンジする対応を繰り返すのではなく、他の透明性を確保した手続きで、かつ、経済実態を反映した相当な金額を算出できる方法を探していくほかないという見解もある。

このような見解は、租税実務における役員給与等の適正額の測定をいかに行うかという立場のものなのであろう。

法人税は、申告納税方式を採用していることから、納税者が自ら税額を確定しなければならない、第一次的には納税者に租税法の解释权が与えられており、納税者が容易に税額を計算できなければならない。このため、現行の租税制度においては、納税者が自ら税額が確定できる程度に、法律が明確であることがもとめられるため、「不相当に高額」という表現から納税者の経験則で、役員退職給与等の適正額を測定できないのであれば、課税要件明確主義の見地から問題である。このため、税務会計学あるいは租税法学という学術の見地からは、役員退職給与等の適正額が測定できないことが問題となる。このような問題は、まさしく不確定概念に係る問題である。

1. 4 役員退職給与における「不相当に高額」の問題

役員退職給与における「不相当に高額」の問題として、類似規模法人をどのような範囲とするかの問題があげられ、本事例においても問題とされている。類似規模法人については、倍半基準が採用される傾向がある。

⁷ 長谷川記央「租税法における不確定概念の検討－行政裁量を中心として－」租税訴訟 19号（令和8年、財経詳報社）

なお、倍半基準とは「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」⁸をいう。

それをうけて、「不相当に高額な部分の金額」の測定方法について、功績倍率法あるいは 1 年当たり平均額法のいずれかが妥当であるのか、という問題がある。

本事例は、退任時の最終報酬月額が零円であった場合のため、功績倍率法が妥当であるとすれば、「不相当に高額な部分の金額」は零円を超える金額となり、すなわち全額が「不相当に高額」として取り扱われることになる。

このため、最終報酬月額が零円の場合には、役員退職給与の損金算入が認められないのかという問題が生ずることとなる。

⁸ 木津憲亮・前掲注(1)39 頁。

(過大な役員給与の額)

第七十条 法第三十四条第二項（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 次に掲げる金額のうちいずれか多い金額

イ 内国法人が各事業年度においてその役員に対して支給した給与（法第三十四条第二項に規定する給与のうち、退職給与以外のものをいう。以下この号において同じ。）の額（第三号に掲げる金額に相当する金額を除く。）が、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を超える場合におけるその超える部分の金額（その役員の数が二以上である場合には、これらの役員に係る当該超える部分の金額の合計額）

ロ 定款の規定又は株主総会、社員総会若しくはこれらに準ずるものの決議により、役員に対する給与として支給することができる金銭その他の資産について、金銭の額の限度額若しくは算定方法、その内国法人の株式若しくは新株予約権の数の上限又は金銭以外の資産（ロにおいて「支給対象資産」という。）の内容（ロにおいて「限度額等」という。）を定めている内国法人が、各事業年度においてその役員（当該限度額等が定められた給与の支給の対象となるものに限る。ロにおいて同じ。）に対して支給した給与の額（法第三十四条第六項に規定する使用人としての職務を有する役員（第三号において「使用人兼務役員」という。）に対して支給する給与のうちその使用人としての職務に対するものを含めないで当該限度額等を定めている内国法人については、当該事業年度において当該職務に対する給与として支給した金額（同号に掲げる金額に相当する金額を除く。）のうち、その内国法人の他の使用人に対する給与の支給の状況等に照らし、当該職務に対する給与として相当であると認められる金額を除く。）の合計額が当該事業年度に係る当該限度額及び当該算定方法により算定された金額、当該株式又は新株予約権（当該事業年度に支給されたものに限る。）の当該上限及びその支給の時（第七十一条の三第一項（確定した数の株式を交付する旨の定めに基づいて支給する給与に係る費用の額等）に規定する確定数給与（ロにおいて「確定数給与」という。）にあつては、同項の定めをした日）における一単位当たりの価額により算定された金額並びに当該支給対象資産（当該事業年度に支給されたものに限る。）の支給の時における価額（確定数給与にあつては、同項に規定する交付決議時価額）に相当する金額の合計額を超える場合におけるその超える部分の金額（同号に掲げる金額がある場合には、当該超える部分の金額から同号に掲げる金額に相当する金額を控除した金額）

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（法第三十四条第一項又は第三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

三 使用人兼務役員の使用人としての職務に対する賞与で、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ものの額

庁に提出した。

(ロ) 請求人が、平成21年9月28日付で、原処分庁及び■■■■■あてとして原処分庁へ提出した「申立書」と題する書面（以下「本件申立書」という。）に添付された「退職金算定根拠」と題する書面（以下「本件退職金算定根拠」という。）には、請求人グループ各法人が計上した役員退職給与の算出根拠等が記載されているところ、本件役員退職給与計上額については、次のAからCによって算出した金額（166,200,000円）を基に、請求人の今後の見通し等を考慮して本件取締役会において議決されたものである旨、また、ここでいう「改定月額報酬」とは、本来であれば支払うべき役員報酬額であり、一般に妥当と認められる額として本件取締役会で決定した額である旨記載されている。

A 死亡時退職金（一般に支払われる退職金）：600,000円（改定月額報酬）×3.5倍（功績倍率）×35年（勤続年数）＝73,500,000円

B ■■■までの補償額（過労死による損害賠償額）：515,000円（最終月額報酬）×12か月×15年＝92,700,000円

C 上記A及びBの合計額166,200,000円

ニ 本件役員退職給与計上額に係る原処分について

(イ) 原処分庁は、平成21年10月30日付で、平成17年9月期の法人税の更正処分（以下「本件更正処分」という。）及び過少申告加算税の賦課決定処分を行ったところ、本件更正処分に係る更正通知書（以下「本件更正通知書」という。）には、更正の理由に要旨次のとおり記載されている。

請求人は、本件役員退職給与計上額（72,100,000円）を計上しているが、法人税法施行令第72条《過大な役員退職給与の額》（平成18年政令第125号による改正前のものであり、以下「旧法人税法施行令第72条」という。）の規定により、■■■■■の役員退職給与として相当であると認められる金額（以下「■■■■■退職給与相当額」という。）は、本件退職金算定根拠で申し立てている最終報酬月額（515,000円）に、勤続年数（35年）及び功績倍率（3.5倍）を乗じた63,087,500円となるから、本件役員退職給与計上額のうち、63,087,500円を超える9,012,500円は過大な役員退職給与となり、損金の額に算入されない。

(ロ) 異議審理庁は、異議申立てに係る調査（以下「本件異議調査」という。）において、■■■■■退職給与相当額は、いわゆる「1年当たり平均額法」により、次のA及びBのとおり算出した54,118,960円（以下、異議審理庁が算出した■■■■■退職給与相当額を「■■■■■退職給与相当額の異議審理庁認定額」という。）であり、本件役員退職給与計上額のうち■■■■■退職給与相当額の異議審理庁認定額を超える17,981,040円が不相当に高額な部分の金額に該当するところ、当該金額は、原処分の額を上回るから、原処分は適法である旨の異議決定をした。

A 請求人と同種の事業を営み、その事業規模が類似する法人（以下「同業類似法人」とい

う。)で次の要件を満たす4社(以下「本件同業類似法人」という。)を別表2-1記載のとおり選定した。

(A) 製造業であること。

(B) 役員退職給与を支給した事業年度の売上金額が、請求人の平成17年9月期の売上金額の2倍から2分の1の範囲であること。

(C) 法人の所在地が■■■■■■■■管内であること。

(D) 代表取締役以外の取締役に対して、退職事由を死亡とする役員退職給与の支払があること。

B 本件同業類似法人の役員退職給与の額等を基礎として算出した勤続年数1年当たりの役員退職給与の平均額は、別表2-1「本件同業類似法人平均額」欄記載のとおり1,546,256円となり、当該金額に■■■■の勤続年数35年を乗じた54,118,960円が、■■■■退職給与相当額の異議審理庁認定額となる。

2.2 争点

本件役員退職給与計上額について、不相当に高額な部分として損金の額に算入できない金額があるか否か。

2.3 原処分庁と請求人の主張

イ 原処分庁

本件役員退職給与計上額における不相当に高額な部分として損金の額に算入できない金額は、次のとおり、適法に算出されている。

(イ) 本件退職金算定根拠によれば、最終報酬月額を600,000円(改定月額報酬)として役員退職給与の額を算出しているところ、■■■■の平成16年3月までの報酬月額は515,000円(その後は無報酬)であり、当該報酬月額は、平成16年9月期を含む直近3事業年度に同人に支給されたその最高額であったと認められるので、これを上回る額を報酬月額として■■■■に対する役員退職給与の額の算出根拠とすべき合理的な理由はない。

また、本件弔慰金が支払われていることからすれば、■■■■までの補償額を加算すべき合理的な理由も見当たらない。

(ロ) ■■■■は、本件役員退職給与計上額は■■■■から支給したいとの申出があった金額である旨申述し、また、■■■■は、本件退職金算定根拠は本件調査着手後に作成したものである旨申述していることからしても、本件役員退職給与計上額は、合理的な算出根拠に基づいて決定されたものとはいえない。

(ハ) よって、■■■■退職給与相当額を算出すると、上記1(4)ニ(ロ)のとおり、54,118,960円となる。

ロ 請求人

(イ) ■■■■は、請求人の設立時から経理等の仕事に従事し、また、数十億円の銀行借入金の連帯保証人になっていた等、請求人の発展に並々ならぬ貢献をしたが、過労により死亡退職したもので、その貢献度及び退職の事情をかんがみれば、最低でも本件退職金算定根拠に基づいて算出された166,200,000円が支払われなければならないところ、請求人の資金繰り及び経営状況等を考慮して、当該算出額よりも少ない金額を支給することとしたのであるから、本件役員退職給与計上額は不相当に高額ではない。

(ロ) 異議審理庁が、■■■■退職給与相当額を算出する上で用いた「1年当たり平均額法」は、法人税法に規定されているものではないから、請求人がこれによらなければならない理由はないところ、当該方法によって算出した■■■■退職給与相当額の異議審理庁認定額は、次の理由から適正な額とはいえない。

A 「1年当たり平均額法」を採用したことの妥当性について言及していない。

B 本件同業類似法人は、その業種が何の製造業であるか不明であり、また、退職事由が過労死であるか不明確であるなど、請求人との類似性が全くない。

(ハ) 仮に、■■■■退職給与相当額の異議審理庁認定額が、■■■■退職給与相当額であるとするならば、これと本件役員退職給与計上額との差額(17,981,040円)は、①過労死による損害賠償金として損金の額に算入すべきであり、また、②すでに申告済みの相続税に係る相続財産から減額する更正がされるべきである。

2.4 判断

イ 原処分関係資料及び当審判所の調査の結果によれば、次の各事実が認められる。

(イ) ■■■■は、請求人の経理担当等としてその経営に従事していたところ、同人の報酬月額、平成16年3月までは515,000円であったが、その後から同人が死亡した■■■■までの間は、無報酬であった。

(ロ) ■■■■は、本件役員退職給与計上額の算出根拠として、「退職金72,100,000 515,000×40×3.5」などと記載された「死亡退職金明細(弔慰金中課税額加算)」と題するメモ(以下「本件死亡退職金明細メモ」という。)を提示し、これについて本件調査担当職員に対し、要旨次のとおり説明した。

A 本件役員退職給与計上額は、■■■■が申し出た金額である。

B 上記算式中の勤続年数(40年)は、請求人設立以前の個人事業時代の年数(5年)を含み、功績倍率は、本件役員退職給与計上額が■■■■の申し出た金額になるよう当該勤続年数及び最終報酬月額を基礎として逆算して決めた。

(ハ) ■■■■は、本件異議調査担当職員に対して、要旨次のとおり申述した。

A 本件役員退職給与計上額は、■■■■、■■■■及び■■■■と相談し、■■■■の貢献度及び請求人の資金繰り等の諸事情を総合的に勘案して決定したもので、具体的な計算式によって算出したわけではない。

B 本件退職金算定根拠は、事後的に本件調査中に作成したものであり、功績倍率は、通常

3倍前後と聞いたのでそのようにし、改定月額報酬は、支給した本件役員退職給与計上額を基に功績倍率及び勤続年数で割り返して算出したものである。

(二) 請求人は、■■■■の死因が、業務上の過労によるものとするに足りる客観的な証拠資料等を提出しなかった。

ロ 法令解釈

法人税法第36条《過大な役員退職給与の損金不算入》(平成18年法律第10号による改正前のものであり、以下「旧法人税法第36条」という。)が、不相当に高額な役員退職給与の損金不算入を定めているのは、その損金性を決定する尺度たる当該役員会社の会社に対する貢献度を客観的に測定する基準がないため、その判断が主観的に流れやすい上、個々具体的な役員退職給与の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る事例が少なくないことから、役員退職給与の損金算入を認めるに当たっては、実態に即した適切な租税負担の公平を期する見地に立って、法人の行為計算にとらわれることなく、一般に相当と認められる金額に限り、収益を得るために必要な経費として損金算入を認め、その金額を超える部分は利益処分として損金の額に算入することを認めないものとした趣旨と解される。

そして、損金の額に算入しない金額は、旧法人税法施行令第72条によれば、役員退職給与の額が、退職役員その法人の業務に従事した期間、その退職の事情、その法人の同業類似法人の役員に対する退職給与の支給状況等に照らし、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(以下「役員退職給与相当額」という。)を超える場合に、その超える部分とする旨規定している。そうすると、役員退職給与相当額は、役員退職給与の支給がある同業類似法人を合理的な基準によって選定し、その同業類似法人の退職した役員の勤続年数、役員退職給与の額及び適正報酬月額等の数値を求め、これらの数値から合理的と認められる方法によって算出するのが相当と認められる。

役員退職給与相当額の具体的な算出方法としては、一般的に、同業類似法人における退職役員の最終報酬月額に勤続年数を乗じた額で役員退職給与の額を除いた倍率である功績倍率の平均値に、その退職した役員の最終報酬月額及び勤続年数を乗じて算出する「平均功績倍率法」及び同業類似法人における役員退職給与の額を勤続年数で除いた額の平均額に、その退職した役員の勤続年数を乗じて算出する「1年当たり平均額法」が用いられており、旧法人税法第36条及び旧法人税法施行令第72条の規定の趣旨に合致した合理的方法であると解される。

そして、役員退職給与相当額の算出に当たり、上記のいずれの方法によるかは、退職役員の退職の事情等に応じて、最も適すると認められる方法を個別に判断するのが相当であるが、役員退職給与の額は、通常、その退職役員の当該法人に対する功績が最も反映される勤続年数及び最終報酬月額を基礎として算出されていると認められるから、勤続年数及び最終報酬月額をその計算の基礎とする「平均功績倍率法」が一般的には役員退職給与相当額の算出方法として最も妥当なものであると解される。

しかしながら、最終報酬月額が著しく低いなど退職役員の在職期間を通じての当該法人に対する功績を適正に反映したものでない場合には、検討対象となる役員退職給与の功績倍率は同業類似法人における功績倍率の平均値に比べ著しく高率となるから、比較そのものが不合理なものとならざるを得ない。

よって、このような特段の事情がある場合には、最終報酬月額を基礎とする功績倍率を用いて算出する「平均功績倍率法」は妥当ではなく、最終報酬月額を計算の基礎としない「1年当たり平均額法」がより合理的な方法と認められる。

ハ これを原処分庁主張の■■■■■退職給与相当額の算出等についてみると、次のとおりである。

(イ) ■■■■■の業務従事期間について

■■■■■の業務従事期間（勤続年数）は、上記1（4）イ（ハ）のとおり、設立時（■■■■■■■■■■）から■■■■■■■■■■までの35年間（1年未満の期間を切り上げ）であり、原処分庁の認定は相当である。

なお、上記イ（ロ）のとおり、本件死亡退職金明細メモにおいては、■■■■■の勤続年数を、個人事業時代の年数（5年）を加えたとして40年で計算しているところ、旧法人税法施行令第72条において「当該役員のその内国法人の業務に従事した期間」と規定していることから、仮に■■■■■が請求人設立時以前の個人事業に従事していたとしても、その期間は勤続年数に含めることはできないというべきである。

(ロ) ■■■■■の退職の事情について

上記イ（二）のとおり、請求人からは、■■■■■の死因が請求人の業務上の過労とするに足りる証拠資料等の提示がないところ、同人の死因と請求人の業務との間に相当の因果関係があったと認めるに足りる証拠もないことから、■■■■■退職給与相当額の算出に影響を与える特別な退職の事情はなかったというべきである。

(ハ) 同業類似法人の選定について

A 選定基準について

(A) 事業内容について

請求人の主な事業内容は精密部品の機械加工とする製造業であることから、同業類似法人を日本標準産業分類の「大分類E－製造業」に該当する法人から選定したことは、合理的と認められる。

(B) 事業規模について

売上金額を事業規模に係る選定基準の柱とし、売上金額が、請求人の平成17年9月期の売上金額の2倍から半分、いわゆる倍半基準内にある法人を選定したことは、合理的と認められる。

(C) 退職役員の役職の類似性について

■■■■■の退職時の役職は取締役であったことから、退職役員の役職について、代表取締役以外の取締役という基準を設けて選定したことは、合理的と認められる。

(D) 地域及び退職時期の類似性について

同業類似法人の選定地域を■■■■■■■■管内としたことは、請求人の所在地との経済事情の類似性を担保していることから合理的と認められる。

また、同業類似法人の退職役員の退職時期を、平成13年以降の事業年度を対象としたことは、格別不相当とはいえず、合理的と認められる。

B 本件同業類似法人について

原処分庁は、上記Aの選定基準によって、別表2-1記載のとおり、本件同業類似法人を選定したが、当該選定基準は、過大な役員退職給与の額を定めた旧法人税法施行令第72条の規定に沿ったものとして合理性があり、恣意性は認められない。また、本件同業類似法人については、請求人の同業類似法人とすることが不合理と認められるような特別の事情も認められないから、請求人との類似性は担保されているというべきである。

しかしながら、当審判所の調査の結果によれば、上記Aの選定基準に該当する法人1社が、本件同業類似法人に含まれていなかったため、別表2-2記載のとおり、この1社を追加した5社を請求人の同業類似法人（以下、これら5社を「審判所認定の同業類似法人」という。）とするのが相当である。

ニ ■■■■退職給与相当額（審判所認定額）について

次に、上記ハ（ハ）Bで選定した審判所認定の同業類似法人により、■■■■退職給与相当額を検討したところ、次のとおりである。

（イ） ■■■■は、死亡退職時に取締役であり、その報酬月額は平成16年3月までは515,000円で、その後は死亡退職するまで無報酬であった。そうすると、■■■■退職給与相当額を算出するに当たっては、「平均功績倍率法」を用いると、算出要素となる退任時の最終報酬月額が零円である以上、■■■■退職給与相当額も零円となってしまう、■■■■の在職期間中の職務内容等からみて著しく不合理であり、同人の功績を反映した■■■■退職給与相当額を算出することはできないから、このような特段の事情がある場合に「平均功績倍率法」を用いることは相当でない。

よって、本件の場合には、1年当たりの役員退職給与の額を用いて算出する「1年当たり平均額法」によることが、より合理的と認められる。

（ロ） そうすると、別表2-2において算出した審判所認定の同業類似法人の1年当たりの役員退職給与の平均額1,395,394円を基礎とし、これに■■■■の勤続年数を乗じた48,838,790円（以下、当該算出額を「■■■■退職給与相当額の審判所認定額」という。）が、本件における■■■■退職給与相当額と認められる。

（ハ） よって、本件役員退職給与計上額（72,100,000円）のうち、■■■■退職給与相当額の審判所認定額（48,838,790円）を超える23,261,210円は、旧法人税法第36条に規定する不相当に高額な部分の金額となるところ、当該金額は、原処分の額（9,012,500円）を上回るから原処分は適法である。

ホ この点に関し、請求人は、■■■■の功績及び退職の事情からすれば、本件退職金算定

根拠に基づいて算出された額を支払わなければならないのであるから、本件役員退職給与計上額は不当に高額ではない旨主張する。

しかしながら、■■■■の退職の事情については、上記ハ（ロ）のとおり、■■■■退職給与相当額を算出する上で特段の事情があると認めるに足りる証拠はなく、■■■■の功績については、審判所認定の同業類似法人の各退職役員にも、■■■■と同様に功績があると考えられ、その功績は、各役員退職給与の額に織り込まれていると認められることから、それらの数値を基礎として算出された■■■■退職給与相当額の審判所認定額は、■■■■の功績を反映しているというべきである。

また、上記イ（イ）のとおり、■■■■の報酬月額が、退職直前は零円であり、最後に支給された平成16年3月においては515,000円であるにもかかわらず、上記1（4）ハ（ロ）Aのとおり、本件退職金算定根拠については、死亡時退職金の算出に当たり根拠が明らかでない改定月額報酬600,000円を用いており、算出要素に合理性がなく、これを用いて算出された金額が不当に高額ではないということはできない。さらに、上記1（4）ハ（ロ）Bの算式による■■■■までの補償額については、死亡退職後15年間分の役員報酬に相当する金額を役員退職給与として後払いしなければならない合理的な理由も認められない。加えて、上記イ（ハ）Bによれば、本件退職金算定根拠は、本件調査中に、事後的に作成されたものであることを考慮すると、本件退職金算定根拠及びそれによって算出された額に合理性はない。そして、上記イ（ロ）のとおり、本件死亡退職金明細メモが、すでに決定された本件役員退職給与計上額を基に勤続年数などから逆算して功績倍率を決めて作成されたのであるから、同メモ記載の計算式が本件役員退職給与計上額の根拠ではないと認められ、これに上記イ（ハ）を併せて考えると、本件役員退職給与計上額は、具体的な算出式によることなく■■■■の意思によって決定されたものであると認められ、その算出に合理性があるということはできない。以上からすると、本件役員退職給与計上額が■■■■退職給与相当額であるということはできず、この点に関する請求人の主張は採用できない。

なお、請求人は、仮に、■■■■退職給与相当額の異議審理所認定額が正しいとするならば、これと本件役員退職給与計上額との差額は、①過労死による損害賠償金として損金の額に算入すべきである旨、②すでに申告済みの相続税に係る相続財産から減額する更正がされるべきである旨主張する。

しかしながら、①については、■■■■の死因が請求人の業務を原因とする過労であること及び当該差額がその損害賠償金として妥当な額であると認めるに足りる客観的な証拠もないことから、この点に関する請求人の主張は採用できない。また、②については、国税不服審判所は、国税に関する法律に基づく処分についての審査請求に対する裁決を行う機関であり、請求人が主張するような、審査請求の対象となった処分を離れて所轄庁に対して減額更正を命じる旨の裁決を求めることについては、当審判所の審理の限りではない。仮に、②が原処分庁の判断が法人税と相続税との間で不整合を生じているという趣旨であったと

しても、上記ロのとおり、過大な役員退職給与の損金不算入の制度は、退職役員の法人に対する退職金請求権の存在を否定するものではなく、同債権の存在を前提として、そのうちの過大な部分については、内国法人の所得の金額の計算上損金の額に算入することを認めないにすぎず、同債権を相続財産として相続税を課税したからといって何ら不整合な点はない。そうすると、この点に関する請求人の主張も採用できない。

3. 平成 23 年 1 月 24 日裁決の検討

国税不服審判所の判断では、役員退職給与相当額の具体的な算出方法としては、一般的に、同業類似法人における退職役員の最終報酬月額に勤続年数を乗じた額で役員退職給与の額を除いた倍率である功績倍率の平均値に、その退職した役員の最終報酬月額及び勤続年数を乗じて算出する「平均功績倍率法」及び同業類似法人における役員退職給与の額を勤続年数で除した額の平均額に、その退職した役員の勤続年数を乗じて算出する「1 年当たり平均額法」が用いられていることをあげる。

役員退職給与相当額の算出に当たり、上記のいずれの方法によるかは、退職役員の退職の事情等に応じて、最も適すると認められる方法を個別に判断するのが相当であるが、役員退職給与の額は、通常、その退職役員の当該法人に対する功績が最も反映される勤続年数及び最終報酬月額を基礎として算出されていると認められるから、勤続年数及び最終報酬月額をその計算の基礎とする「平均功績倍率法」が一般的には役員退職給与相当額の算出方法として最も妥当なものであると解されることをあげる。

また、最終報酬月額が著しく低いなど退職役員の在職期間を通じての当該法人に対する功績を適正に反映したものでない場合には、検討対象となる役員退職給与の功績倍率は同業類似法人における功績倍率の平均値に比べ著しく高率となるから、比較そのものが不合理なものとならざるを得ない。

よって、このような特段の事情がある場合には、最終報酬月額を基礎とする功績倍率を用いて算出する「平均功績倍率法」は妥当ではなく、最終報酬月額を計算の基礎としない「1 年当たり平均額法」がより合理的な方法と認められることをあげる。

そのうえで、死亡退職の直前は無報酬であったことから、「平均功績倍率法」を用いると、算出要素となる退任時の最終報酬月額が零円である以上、退職給与相当額も零円となってしまう、在職期間中の職務内容等からみて著しく不合理であることから、「平均功績倍率法」を用いることは相当でないとし、本件の場合には、1 年当たりの役員退職給与の額を用いて算出する「1 年当たり平均額法」によることが、より合理的と認められると、国税不服審判所は判断した。

国税不服審判所は、特段の事情がある場合には、「平均功績倍率」ではなく、「1 年当たり平均額法」を用いることが合理的な方法であると判断しているが、そもそも、特段の事情がある場合とは、どのような場合であるのかが問題となる。

本事例のように、最終報酬月額が零円であるような極端な事例では、判断が容易であるよ

うに思われるが、「平均功績倍率」と「1年当たり平均額法」を比較して、「1年当たり平均額法」で算定される「不相当に高額な部分の金額」が小さい場合には、「1年当たり平均額法」をもって判断できるのであるかが、租税実務においては問題となる。特段の事情がある場合に限り「1年当たり平均額法」で判断すべきと考えるのであれば、「平均功績倍率」と「1年当たり平均額法」を選択することは認められず、いずれか合理的な方法をもって、「不相当に高額な部分の金額」を算定すべきなのであろう。

私法上は、役員退職慰労金の成立要件について、①会社と役員との間の慰労金に関する特約、②役員の退任、③定款又は株主総会決議による慰労金額の決定、である¹⁰。

小林（平成25年）によれば、役員退職慰労金について、次のことをあげる。

受任者たる役員は原則として無償であるため、委任者たる会社に対して報酬を請求するには、会社との間で報酬に関する特約が必要であると解されている。特約については、通常は、会社との認容契約中に黙示的に含まれている。退任役員に支給される慰労金の性質は、その在職中の職務執行の対価として支給されるものである限り、報酬に含まれると解するのが通説判例である。このため、役員退職慰労金の支給についても、役員と会社との間で特約の存在が必要となるが、この特約も報酬に関する特約同様に、黙示的に含まれるものと解されるものとされる。

会社法361条1項は「取締役の報酬、賞与その他の職務執行の対価として株式会社から受ける財産上の利益（以下この章において「報酬等」という。）についての次に掲げる事項は、定款に当該事項を定めていないときは、株主総会の決議によって定める。」と規定しており、定款あるいは株主総会決議によって定める。

私法上の役員退職給与は、定款あるいは株主総会決議によって定められており、私的自治の範囲で、役員退職給与相当額が算定される。

しかしながら、法人税では私法上の役員退職給与相当額とは別途、「平均功績倍率」あるいは「1年当たり平均額法」によって、役員退職給与相当額を算定することになり、あたかも、法人税の役員退職給与相当額が私法上の役員退職給与相当額と同義であるかのような外観を創出することになる。

納税者が私法上の役員退職給与相当額の算定にあたり、自己の経験を手掛かりに客観的に確定し得るものであるとすれば、租税実体法においても役員退職給与相当額は納税者が自己の経験を手掛かりに客観的に確定できるものと考えることができる。このような見解は、原則として、私法上の役員退職給与相当額と租税実体法においても役員退職給与相当額は同額であるのであって、租税実体法が新たに「功績倍率法」あるいは「1年当たり平均額法」を用いることは妥当ではない。

したがって、役員退職給与相当額は、私的自治の範囲で算定されるべきものであるといえる。

¹⁰ 小林公明『会社法による役員報酬・賞与・慰労金の実務 Q&A 法令・書式・判例のすべて』（平成25年、税務研究会出版局）540頁。

また、売上金額を事業規模に係る選定基準の柱とし、売上金額が、請求人の平成17年9月期の売上金額の2倍から半分、いわゆる倍半基準内にある法人を選定されており、倍半基準によって選定されており、国税不服審判所の判断は合理的であるとした。

私法上の役員退職給与相当額は、類似規模法人の役員退職給与の額に影響をうけるものではなく、在職中の職務執行の対価である性質があり、法人に対する功勞・功績等、当該役員の過去の法人に対する貢献の程度及びその価値について、当該法人における主観的尺度に基づいて評価するものである。

このため、法人税の役員退職給与相当額は、私法上の役員退職給与相当額とは関係なく測定されることになるため、「不相当に高額」の規定は、価値概念たる不確定概念であり、税法上は認められる不確定概念とはいえない。

本事例においては「1年当たり平均額法」が合理的なものと判断とされ、「功績倍率法」による役員退職給与相当額が零円と判断されなかった点については、評価されるべき事例といえる。

法人税の役員退職給与相当額の測定にあたり、私法上の役員退職給与相当額を否定する場合には、私法上の役員退職給与相当額の測定に誤りがある場合や異常な法形式を採用して租税を免れようとする場合に限られるべきであって、そのような事実が確認されていないのであれば、私法上の役員退職給与相当額を法人税の役員退職給与相当額として認めるべきであろう。

4. 役員退職給与に係る税務会計学的研究

4.1 役員退職給与相当額の算定

私法上は、役員退職慰労金は定款あるいは株主総会決議によって決定される。

法人税は、法人税法施行令70条に「内国法人が各事業年度においてその役員に対して支給した給与（法第34条第2項に規定する給与のうち、退職給与以外のものをいう。以下この号において同じ。）の額（第3号に掲げる金額に相当する金額を除く。）が、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を超える場合におけるその超える部分の金額（その役員の数が2以上である場合には、これらの役員に係る当該超える部分の金額の合計額）」と規定されており、実質基準によって役員退職給与相当額が判断される。

このため、私法上と法人税では、役員退職給与相当額の測定方法が異なっており、問題となる。

しかしながら、法人税法施行令70条の規定する「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」には、当該役員の職務の内容のうち法人への貢献度などといった価値概念によって評価されるべきものが含まれているように思われる。

また、法人は「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」を容易に知ることが難しく、納税者がその金額を算定することは困難である。

このため、私法上の役員退職給与相当額が、異常な法形式を採用した特約に基づくものである場合、あるいは租税回避を目的とするものである場合を除き、法人税の役員退職給与相当額は私法上の役員退職給与相当額と同額であると考えることが妥当であろう。

しかしながら、租税実務では、勤続年数及び最終報酬月額をその計算の基礎とする「平均功績倍率法」が一般的である。この場合に、本事例のように最終報酬月額が零円である場合に、「平均功績倍率」を用いると役員退職給与の全額が損金不算入となる。

私法上の役員退職給与相当額は、役員の在籍期間に、当該役員が会社へ貢献したことを評価して支給されるものも含まれるため、最終報酬月額が零円であることを理由に、直ちに役員退職給与相当額が零円とし、全額を損金不算入とすると、最終報酬月額がある納税者との間で不公平であるように思われる。具体的には、会社の業績が悪化して、資金繰りの都合でやむを得ず、定期同額給与の役員報酬を零円とした場合に、役員退職給与の損金算入が全く認められないことにもなりかねず、納税者間の課税の公平を損なうおそれがある。

このため、「1年当たり平均額法」によって、最終報酬月額が零円である場合など、特段の事情がある場合には、最終報酬月額を利用しない方法によって、役員退職給与相当額を算定することは、納税者間の課税の公平を図るために必要であろう。

以上のことから、法人税の役員退職給与相当額が私法上の役員退職給与相当額と異なるものであるとすれば、納税者が自ら税額を確定できるように、その算定方法を明確に規定すべきである。私法上の役員退職給与相当額は、会社が役員の貢献度等といった価値概念を含めて評価するものであるため、税法上の役員退職給与相当額は、租税政策の一環として算出されるものであり、あるべき課税所得計算を探究することを意味することから、明確な法律の規定によって定めるべき問題である。

4. 2 不確定概念からみた役員退職給与相当額の検討

役員退職給与の「不相当に高額」の算定方法は、不確定概念が用いられており、具体的な算式が明示されていないため、問題である。

不確定概念は自己の経験を手掛かりに客観的に確定しうるものであることがもとめられる。租税実体法における不確定概念は、納税者が自ら税額を確定できるように、納税者の経験をもって、客観的に確定しうるものでなければならない。

しかしながら、役員退職給与の「不相当に高額」については、その算定方法すら規定されておらず、「不相当に高額」といった文言から法令解釈を行い、「平均功績倍率」や「1年当

たり平均額法」といった算定方式を導き出すのは、一般的な納税者には困難であろう。

役員退職給与の「不相当に高額」は、租税手続法における不確定概念であれば認められる範囲なのかもしれない。租税手続法は、徴収職員の滞納処分の執行にあたり、どの財産から差押えをするかといった判断は、徴収職員にある程度の裁量を与えるほかない。ただし、徴収職員がどの財産を差し押さえるかの裁量は与えられる一方で、どのような手続きを経て、そのような判断をしたのかは問題となる。例えば、換価の猶予の適用を認めるか否かにおいて、「その財産の換価を猶予することが、直ちにその換価をすることに比して、滞納に係る国税及び最近において納付すべきこととなる国税の徴収上有利であるとき」（国税徴収法151条1項2号）が要件となるが、国税の徴収上有利であるか否かの判断は、予測概念が含まれるが、その予測そのものの適否を司法裁判所に判断を仰いでも、その判断は難しいであろう。このため、司法裁判所の判断の対象は、適正な手続きを経て、判断されたものであるかの適否となる。

租税実体法における役員退職給与の「不相当に高額」は、租税行政の判断余地を与えるものではなく、司法裁判所の審査の対象が、「不相当に高額」の算定の手続きではなく、納税者の経験則をもって自ら税額を確定できるかであって、租税行政の「不相当に高額」の算定の手続きが明確にされたとしても、問題は解決されるものではない。租税行政庁の手続きがブラックボックス化されることも問題であるが、租税行政庁の手続きが明瞭化されたとしても、法律なく租税を課す結果には違いないため、行政権の肥大化を招きかねない。

役員退職給与は私的自治の範囲で決定されるものであり、新たに法人税法が役員退職給与相当額を設けて「不相当に高額」なものとして、租税を課するのであれば、明確な規定がないければならないが、租税手続法のように、租税行政庁に自由裁量としての判断余地を与え、その手続きが問題であるかのように捉えることは、租税実体法と租税手続法の不確定概念を混在させることになり、問題である。

したがって、租税実体法における不確定概念は、納税者の経験則によって画一的に確定しうるものでなければならず、租税行政庁に判断余地を与えるものではないことに注視しなければならないといえる。

4. 3 租税実務における役員退職給与の留意点

租税実務は、税務会計学あるいは法学の理論とは乖離して、租税法律主義に反するかは問題とせず「不相当に高額」の測定が問題となる。

本事例のように、特段の事情がある場合には「1年当たり平均額法」によって、役員退職給与相当額を算定することとされており、「平均功績倍率」によって最終報酬月額が零円であることを理由に、すべてを損金不算入とすることは妥当でない。

このため、役員退職給与を支給する場合には、特段の事情に該当するか否かを判断したうえで、どのような算定方法を選択するかを判断することがもとめられるといえる。

おわりに

役員退職給与の「不相当に高額」は、税務会計学あるいは法学の理論とはかけ離れ、明確な法律の規定がなく、どのような算定方法を用いるべきかが、争点となる。

このような状況は、不確定概念を用いる場合に、租税手続法は租税行政に対して相当の自由裁量を与えられるのに対し、租税実体法は経験概念による不確定概念に限って認められるが、これらが混在して考えられているためであるように思われる。

租税手続法における行政裁量であれば、予測概念を含む判断をするため、その判断のプロセスが審査の対象となることがあるのに対し、租税実体法は課税要件に該当するのかが審査の対象となる。

このように考えると、租税実体法である法人税法は課税要件に該当するのかが審査の対象となり、租税行政庁の判断そのものが問題となる。これに対して、租税手続法は、判断そのものが問題となるものもあれば、その判断のプロセスが問題となるものとが混在する。

したがって、役員退職給与の「不相当に高額」は、租税行政庁の判断のプロセスが問題となるのではなく、その算定方法そのものが問題となり、その算定方法が法律の解釈で導くことができないのであれば、問題である。

本報告においては、あるべき算定方法すなわち測定について、時間の都合上、ふれることはしなかったが、このようなあるべき課税所得計算を検討する学術的方法は、税務会計学的手法であるため、税務会計学の有識者に検討を委ねたい。

判例研究会をおえて

1. 役員退職給与の測定について

①功績倍率法は、同業者、類似規模法人の功績倍率を用いる方法をいう。具体的な算式は「最終報酬月額×勤続年数×功績倍率」となる。また、功績倍率は「功績倍率＝退職金の額÷最終報酬月額×勤続年数」となる。

なお、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。

①については、最終報酬月額が零円である場合には、適正な報酬月額がいくらであるかを測定して、適正な報酬月額を最終報酬月額として計算する方法があるとの指摘をうけた。

確かに、適正な報酬月額を測定できれば、最終報酬月額が零円である場合であっても、功績倍率法を用いることが可能であり、最終報酬月額が零円であることを理由に、直ちに功績倍率法を用いることの適否が問題とならないと考えられる。

他方で、適正な報酬月額を測定することは、租税制度が私法上の委任契約の報酬額の適正額を定めるかのような外観を作出することになり、私的自治の見地から問題ではないかとの、批判的な見解も考えられる。租税理論上、契約自由の原則に基づけば、役員退職給与は自由に設定されるものであり、役員報酬が高額であれば、所得税によって課税することができ、原則として、私人間の取引を尊重すべきである。このため、租税政策等を理由に役員退

職給与を損金不算入とするのであれば、法律の明確な規定をもって行うべきである。にもかかわらず、役員退職給与の支給を受ける役員に対する報酬月額の適正額を測定し、それに基づいて損金不算入とすると、かえって、私的自治を尊重しておらず、問題と考えられる。

租税実務においては、一般的に功績倍率法を用いて役員退職給与の適正額を算定しているため、適正な報酬月額を測定する方法を用いることが、役員退職給与の損金算入を可能とする実務上の技術であるように思われる。

このため、租税実務と租税理論との乖離があり、問題を難しくしている。