

論壇

役員退職給与相当額をめぐる考察
— 立法論からの解決を求めむ —



芥米 裕
【芝】

1 はじめに — 役員退職給与をめぐる論点 —

役員退職給与の支給をめぐる争訟は、絶えることなく頻繁に生じており、その結末も納税者敗訴の事案が圧倒的に多い状況にある。特に法人税法第34条（役員給与の損金不算入）第2項及び法人税法施行令第70条（過大な役員給与の額）第1項第2号1に規定する不相当に高額な部分の金額に係る損金不算入の認定は、裁判による判決が一貫した判断の軌道に引き込むことから、特段の事情が認めら

2 法34②等の法令解釈と合憲性

法34②の趣旨として、札幌地裁平成11年12月10日判決は、「法人の役員に対する退職給与が、損金として認めるには不相当に高額であるため、実質的には法人の利益処分たる性質を有している」と解すべき場合も想定され得るところ、このような場合には、その不合理な部分について損金算入を認めないことにより、法人が租税負担を不当に回避することを防止し、適正な課税を確保しようとするものであると解される旨を示している。つまり、法34②は、役員退職給与の損金性を確認する志向がなく、租税回避を防止する目的とした個別否認規定であること

3 役員退職給与相当額の算定方法

金子宏氏は、役員退職給与相当額について、「不相当に高額であるかどうかの判断は、・・・同種・類似（勤続年数）、②その退職の事情（普通退職、死亡退職等の別）、③その法人と同種の事業を営む法人でその事業規模が類似するもの（類似法人）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する旨規定している。これにより、損金の額に算入されない金額の存否は、法人の支給額と役員退職給与相当額との比較考量によって認識されることを表象

4 類似法人の抽出基準

類似法人の役員退職給与の支給状況等は、①対象法人との業種（日本標準産業分類に依拠）の類似性、②対象法人との地域（経済圏）の類似性、③対象法人との事業規模（主に売上高を基礎とした倍半基準³の採用）の類似性、④退職役員の数（役付別）の類似性に基き、対象法人の類似性に基き、対象法人の役員退職給与の支給事業年度等（支給時期の類似性）において、役員退職給与を支給している法人を抽出する方法（最高功績倍率法）⁴の抽出基準は、たとえば、①の業種の

5 結び — 役員退職給与相当額の明確化 —

類似法人を抽出して平均値により相当額を算定する法70①二の法令解釈を踏襲するのであれば、全ての法人の法人事業概況説明書（法規35①四）に上記4の抽出基準の基礎となる事項の記載を義務付け、国が類似法人の平均功績倍率と1年当たりの役員退職給与の平均額等、役員退職給与相当額を算定するための数値を定期的に公表すべきである。また、上記4の中小同族法人の実情を見据えること、中小同族法人には、非

していることから、「相当である」と認められる「旨の不確定概念を用いて課税要件の充足状況を判断することになる。このような法令の要求は、法人の節税効果によって争点を発現させ、双方の主張に損金の本質を論ずることなく、立ち位置の違いから、全くかみ合うところはない。

このうち、平均功績倍率法は、退職時の役員報酬が退職役員を支給法人に対する功績が反映されていると考えられていることから、類似法人によって合理的に算出された平均功績倍率を用いている限り、法70①二の趣旨に最もよく合致する方法である旨の法令解釈が判断を牽引している。この類似法人の平均値を採用することに基き、多々数理的な矛盾を指摘されているところではあるが、判決の態勢として、平均値によることで適正な退職給与額の認定自体を不合理ならしめる程度の顕著なものない限り、むしろ合理的に抽出された法人の情報が平均

張する根拠資料の合理性が勝る旨の判断が示されていない。つまり、法70①二に適合する類似法人の支給状況等は、納税者にとって事実上入手困難な資料に基づいて計算する手法を強いられることになる。これにより、現状の法令解釈に依拠する判断では、納税者にとって、納得の得られない結論が繰り返されることになる。

さらに、実務実態において、中小同族法人の役員退職給与の支給額は、①相当で高額な退職給与の支給慣例が定着できないこと、その原因として、②退職時に相当で高額な退職給与を支給する財源を持つ法人に限られていること、他方、③法人の存続のために役員報酬月額を抑え退職時に過去の功績を精算する意向をも

上場株式の評価手法である類似業種比準価額（財基180）に準じ、上場会社の役員退職給与の平均支給額を比準する役員退職給与相当額の算定方式を採用する必要もある。

とはいえ、本算定方法によっても、役員退職給与の損金性の本質に踏み込んでいくことにはならない。しかし、本稿の論点は、立法論に立ち戻ることにより、解決の道筋を得られるものと思考する。

1 以下、それぞれ「法34②」、「法70①二」といって呼ぶ。法70①二による相当と認められる金額を「役員退職給与相当額」という。

2 金子宏著「租税法第二十二版」弘文堂377頁

3 倍半基準とは、対象法人の売上高の2分の1から2

4 東京地裁平成25年3月22日判決は、納税者の根拠としたTKCデータ（YIB AST）によっても、国の抽出基準に劣ると判断され