

修士論文要旨

論文題目：役員退職給与の一考察

英文題目：A Study on Directors Retirements Allowance

学籍番号：LM19005

氏名：若林 寛

指導教授：肥後 治樹教授

【論文の構成（目次等）】

- 第Ⅰ章 問題意識
 - 第1節 問題意識
 - 第2節 問題点の所在
 - 第3節 検討

- 第Ⅱ章 制度の概要
 - 第1節 現行の会社法の取扱い
 - 第2節 現行の法人税法の取扱い
 - 第3節 役員給与（役員退職給与）の変遷

- 第Ⅲ章 「不相当に高額」の意義
 - 第1節 講学上の議論
 - 第2節 「不相当に高額」に係る役員退職給与の算定式
 - 第3節 裁判例

- 第Ⅳ章 「不相当に高額」の再検証
 - 第1節 功績倍率法における功績倍率の「適正性」
 - 第2節 功績倍率法における最終報酬月額「適正性」
 - 第3節 法人税法施行令第70条第2号の「適正性」

- 第Ⅴ章 結論
 - 第1節 実質基準の対象外法人の設定
 - 第2節 判断基準の立法化
 - 第3節 特殊事情の立証責任

【論文の内容】

法人税法第34条第2項において役員退職給与のうち不相当に高額な部分の金額は損金の額に算入しない旨が定められている。

この役員退職給与については、不相当に高額な部分の金額の有無による損金不算入の取扱いを巡り、これまで納税者と課税庁との間の争いが絶えず行われ、新聞報道でも泡盛「残波」で全国区の(有)比嘉酒造の残波事件を取り上げるなど、社会的にも話題性のある事柄となっている。

近年では働き方の多様化や海外人材の流入により様々な形で退職金の支給が行われることが想定されるが、同族企業における事業承継時の役員退職給与の支給額については、これまでの裁判を踏まえると、より慎重な判断が求められるようになっている。

さらに、日本は現在高齢化社会を迎えており、日本企業の99.7%を占める中小企業の経営者も高齢化の進展から多くの問題を抱えている。

（株）帝国データバンクから2021年（令和3年）2月5日に公表された全国社長年齢分析によると、社長の平均年齢は60.1歳であるとされ、調査開始以来初の60歳超となった。

また、事業承継に関する企業の意識調査では事業承継を経営上の問題と認識している企業は3社のうち2社にのぼるとされ、中でも「事業承継を行う上で苦勞してきたことは」という問いに対しては48.3%が「後継者の育成」と回答し高い水準といえる状況である。

その一例として、上記意識調査では「後継者を選任して教育を実施してきたが、経営者として納得がいくレベルまで到達させることができず、日々悩んでいる」と回答した現役経営者もおり、実務上では経営者としての職務の引継ぎには一定期間を要するようになっていくことをうかがわせる。そのため、現役経営者は、後継者には一定期間を掛けて職務権限を移しながら、自身の職務権限を段階的に少なくしていくことで引継ぎを進めていくことが多いといえる。

日本では上記のような経営者の高齢化も踏まえ、今後も事業承継を円滑に進めていく必要があり、中小企業庁でも集中実施期間として事業承継5カ年計画を策定する取り組みを行い、税制面でも事業承継税制等で支援する等、円滑な事業承継に向けた積極的な支援を行っている。

一方、多くの企業が事業承継時に役員退職給与の支給を検討することとなるが、いまだ役員退職給与の支給については支給後における税務調査を契機として納税者と課税庁との間で争いとなる事例が絶えないことから、その適正な役員退職給与額の算定について事業承継の場面で判断に迷う事例が多く存在するのではないかと考えられる。

その中でもこの争いは同族会社である中小企業に偏っており、これは納税者側による退任役員への勤続期間中の功績の程度の認識が課税庁側の視点における当該退任役員への功績の程度の認識と相違していることから生じ、かつ、その代替案として使用した比較数値から算定された役員退職給与額に相当の乖離がある事が発端となっていると考える。

また、益金処分的な性格を有する役員退職給与の実態を見据えながらの判断を行わなくてはならない課税庁側の課税処分の難しさも表している。

本論文では、不相当に高額な解釈を研究し、その中でも事業承継時において想定される事例を検討しながら、現行の最終報酬月額という変数が勤続期間中における功績の程度を最もよく反映する金額であるとする、これまでの裁判例で用いられていた考え方が硬直的な解釈とされているのではないかとという視点で研究を進める。

さらに、益金処分的な性格を有する役員退職給与額に対して、他法令における考え方を参酌し、同族会社の中小企業でも恣意性が軽減されている場合と、そうでない場合とを比較することで、不相当に高額な支給を通じた益金処分による一定の制限を掛けながらも、功績の程度を反映する形での支給が行えないかという検討も行う。

そして、法人税法第34条第2項に規定する「不相当に高額な部分の金額」のその要件を明確にすることで、上記算定が不相当に高額となるかの判断基準を検討し、納税者、課税庁にとって適正な解釈がされることで歴史的に長く続く適正な役員退職給与額での争いが減少する一助になればと考える。その結果として、事業承継を促進させる手助けになれば幸いである。

各章の概要は下記の通りである。

第1章では、現状の後継者不足の中での事業承継の観点から、適正な役員退職給与額について不相当に高額かどうかの点での争いが多く、円滑な事業承継を進めるに当たっての課題がどのようなものかを確認する。

第2章においては、会社法及び法人税法における役員退職給与の変遷を辿り、報酬の適正性や現行の役員給与の取扱いを確認し、さらに、役員退職給与の不相当に高額な部分の金額が法人税法でどのように定められているかを確認する。

第3章においては、講学上で役員退職給与の不相当に高額な解釈がどのように行われているかを確認し、その上で、「不相当に高額」という不確定概念について、他の通達等における取扱いと比較し、納税者側での算定の限界及び参照するデータから得られる金額の不均一性を確認する。

また、納税者が自主的に適正な役員退職給与額を算定する場合に、その算定方法の選定についての基準の存在の有無を確認する。

さらに、功績倍率法においても、最終報酬月額が実額ではなく、比較法人の最高額を採用した事例や、功績倍率法でなく1年当たり平均額法を採用した事例等様々な裁判例があることから、これらの裁判例を通じて検討する。

第4章においては、「不相当に高額」の概念を研究し、功績倍率の適正性の観点と最終報酬月額の適正性の観点から、これまで多く使用されていた功績倍率とは異なる取扱いをした裁判例

を研究する。

さらに、不相当に高額という解釈が、他法令ではどのように位置づけられているかを確認し、本研究の対象となる同族会社とどのような相違があるかを明確にする。

第5章においては第1章から第4章で進めた研究を基に、問題意識に対してどのようにアプローチすべきか筆者の考えを述べる。

【主要参考文献】

1. 神田秀樹『会社法〔第23版〕』（弘文堂, 2021）
2. 高橋紀夫『会社法〔第2版〕』（嵯峨野書院, 2020）
3. 江頭憲治郎『株式会社法 第8版』（有斐閣, 2021）
4. 江頭憲治郎『株式会社法大系』（有斐閣, 2013）
5. 江頭憲治郎=中村直人『論点体系 会社法3第2版 株式会社3 役員等・計算 第329条～第465条』（第一法規, 2021）
6. 金子宏『租税法〔第24版〕』（弘文堂, 2021）
7. 青木孝徳ほか『平成18年版 改正税法のすべて』（大蔵財務協会, 2006）
8. 高橋正朗『法人税基本通達逐条解説〔10訂版〕』（税務研究会, 2019）
9. 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—』（財経詳報社, 2001）
10. 山内ススム『法人税法要説〔5訂版〕』（税務経理協会, 2019）
11. 山口孝浩「役員賞与・役員報酬を巡る問題—改正商法等の取扱いを問題提起として—」税務大学校論叢48号(2005)
12. 矢田公一「退職給与の支給に関する課税上問題—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—」税務大学校論叢70号(2011)
13. 村上泰治「同族会社の行為計算否認規定の沿革からの考察」税務大学校論叢11号(1977)
14. 田中亘『会社法 第3版』（東京大学出版会, 2021）
15. 武田昌輔=成道秀雄『法人税の損金不算入規定』（白土英成）（中央経済社, 2012）
16. 成道秀雄『税務会計—法人税の理論と応用—』（第一法規, 2015）
17. 成道秀雄=松嶋隆弘=坂田純一『法人税法の理論と実務』（松嶋康尚）（第一法規, 2014）
18. 水野忠恒『大系租税法(第3版)』（中央経済社, 2021）
19. 衛藤政憲『増補改訂版 役員退職給与を巡る諸問題』（大蔵財務協会, 2021）
（後略）

以上