

法人税法における役員退職給与の定義に係る一考察

—東京地裁平成27年2月26日判決等を素材にして—

前田謙二
(会社員)

目 次

- I はじめに
- II 所得税法との比較による役員退職給与の解釈
 - 1 所得税法30条の退職所得の定義
 - 2 法人税法34条1項の役員退職給与の解釈
 - 3 判例（東京地判平成27年2月26日）による役員退職給与の解釈
 - 4 所得税法の退職所得と法人税法の役員退職給与との同一性
- III 法人税法の条文構成等における役員退職給与の解釈
 - 1 法人税法22条と法人税法34条との関係
 - 2 役員退職給与を法人税法34条の趣旨等から税法固有概念と解釈する可能性
 - 3 法人税法34条1項の役員給与から役員退職給与を除いた理由
 - 4 法人税法22条4項の公正処理基準からの解釈
- IV 退職基因要件の判別困難性
 - 1 役員退職慰労金の多様性
 - 2 限界事例等からの検討
- V むすびにかえて
 - 1 役員退職給与の定義の必要性
 - 2 役員退職給与の定義のあり方やその方向性

I はじめに

法人税法34条1項において、役員給与は退職給与や一定の条件を満たす給与（定期同額給与など）以外が損金不算入とされ、1項で損金算入される役員給与でも同2項で不相当に高額な金額に該当する場合は、損金不算入とされることになる。

一般的に役員に対する報酬には、給与・賞与・退職金という支給形態があるが、会社法ではいずれも役員の報酬等とされ、支給法人にとってはいずれも委任契約である会社役員に対する職務執行（役務提供）の対価である。

このように会社法では区分されていない役員の報酬等であるが、法人税法では役員に対する退職給与（以下、「役員退職給与」という）は原則として損金算入され、それ以外の役員給与とでは取扱いが異なるにも関わらず、役員退職給与の定義は置かれていない。近年において、役員退職慰労金の支給形態が多様化する中で、役員退職慰労金を支給する法人にとっては、当該支給が法人税法34条1項の役員退職給与に該当するかどうかで、課税関係が大きく異なることになる。また、平成18年度改正前法人税法では、役員退職給与が損金経理を要件として原則として損金算入できた

ことから、過大役員退職金に該当するのかが重要な論点であった。「退職」の事実認定で解釈に相違があった場合も、役員退職給与に該当しない場合は、結果として役員賞与となり損金不算入となると考えられていた。ところが、現行法では、改正前に役員賞与とされ、損金不算入になっていたものも損金算入が可能になった（事前確定届出給与など）。そこで、内国法人から役員退職給与として支給した給与が、後日税務調査で役員退職給与に該当しないと認定された場合に、この認定された役員給与が事前確定届出給与の要件を満たせたにもかかわらず、事前届出をしていないことから損金算入要件を満たせない場合も出てこよう。このような点に加えて、多様化した役員退職慰労金も考慮すれば、役員退職給与の定義を検討することは、改正前に比して重要性が増したともいえよう。

法人税法における役員退職給与の定義は、民法や会社法などからの借用概念なのか、所得税法における退職所得との同一性があるのか、また、法人税法22条4項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（以下、「公正処理基準」という）の問題として解釈すべきであろうか。それとも、法人税法22条の

別段の定めである法人税法34条の趣旨解釈等から、法人税法独自の固有概念として解釈するのか、など本稿において法人税法における役員退職給与の定義について検討したい⁽¹⁾。なお、本稿は、法人税法34条2項における「不相当に高額な部分の金額」に係る損金不算入⁽²⁾や同3項における「事実を隠蔽し、又は仮装して経理することによりその役員に対して支給する給与の額」に係る損金不算入に関しては、直接の検討対象としない⁽³⁾。

本稿では法人税法の役員退職給与の定義に関して、所得税法の退職所得との相違点や法人税法の条文構成等から解釈し、退職基因要件の判断の困難性を検討した後に、役員退職給与の定義の必要性を整理し、役員退職給与の定義あり方やその方向性を示したい。

II 所得税法との比較による役員退職給与の解釈

法人税法34条の役員退職給与に関する定義規定がないことから、判例等が豊富な所得税法における退職所得での解釈を参考にして、法人税法の役員退職給与の定義について検討する。

(1) 法人税法における「退職給与の意義は基本的には所得税法上の退職所得（30条1項）の意義（……）と同じであると解される」（谷口勢津夫『税法基本講義（第5版）』（弘文堂、2016）439頁[461]）とされているが、本稿では法人税法上の役員退職給与の定義について、現状の役員退職慰労金制度なども踏まえて検討してみたい。

(2) 過大役員退職給与に関しては、東京地判平成28年4月22日（〔未公開〕TAINS Z888-1993（第一審判決）：以下、「残波事件」という）で納税者が勝訴し、退職金の金額や比較対象の選定方法などが注目されており、今後議論が盛んになりそうで

ある。なお、当該事件の過大役員給与に関しては、東京高判平成29年2月23日がある（税務通信3447号（2017）5頁参照）。

(3) 役員を退任しても、事実認定として実質上退任していない者に対する役員退職給与の取扱い（代表取締役「形式的退任」事件（東京高判平成17年9月29日訴月52巻8号2602頁））などの問題（谷口・前掲注(1)283頁[268]参照）も、直接扱わない。また、役員退職給与の支払法人は、当該支払いが給与か退職金かで源泉徴収義務が異なるが、この点も所得税法の範疇なので、本稿では対象としない。

1 所得税法30条の退職所得の定義

所得税法では、会社から支給される給与等はそれらの受給者において、退職所得か給与所得かで課税関係が大きく異なる。退職一時金の場合には、退職金が過去の長期勤務に対するものであることから、納税者の担税力を考慮して平準化処置等として、原則的には退職所得控除や2分の1課税⁽⁴⁾と分離課税の制度があるが、給与所得には給与所得控除がなく、退職所得は課税上優遇されており、退職所得と給与所得の区分は大変重要なものとなる。

所得税法30条1項では、「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(……)に係る所得をいう。」と定義され、所得税法31条では一定の一時金を退職所得にみならず規定も置いている。判例では、最高裁昭和58年9月9日判決(民集37卷7号962頁)(以下、「5年退職金事件」という)において、退職所得を給与所得の一部分であることを前提として、退職所得が優遇されている理由は退職所得の内容と機能と趣旨から説明され⁽⁵⁾、「……退職により一時に受ける給与」にあたるためには、3要件(退職基因要件(退職すな

わち勤務関係の終了という事実によって初めて支給されること)・労務対価要件(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の後払いの性質を有すること)・一時金要件(一時金として支払われること)が示され先例とされている。また、「これらの性質を有する給与」とは、形式的にこれらの要件のすべてを満たしていなくても、実質的にみてこれらの要求するところと適合している給与等が該当し⁽⁶⁾、具体的には打切り支給の退職金などがこれに該当すると考えられる。

なお、過去の所得税の判例では、退職基因要件(5年10年退職、分掌変更など)、一時金要件(未払計上、分割支給など)が問題になっていた。

2 法人税法34条1項の役員退職給与の解釈

法人税法34条1項では、「内国法人がその役員に対して支給する給与(退職給与……を除く。……)のうち次に掲げる給与のいずれにも該当しないものの額は、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。」と規定される。この規定は、役員給与が法人税法34条1項1号から3号に該当する役員給与に該当しない場合は損金不算

(4) 特定役員退職手当等(所税30条2項及び4項)のように、役員等で勤続年数が5年以下の場合などは、2分の1課税の対象外となる。

(5) 5年退職金事件判決における退職所得の立法趣旨等に関して、退職所得の内容は、退職者が長期間勤務したことに対する報償で、長い勤務期間に提供した労務の対価の一部が累積したものの一括払いであり、退職所得の機能は、退職者の退職後の生活保障のためのもので、いわゆる老後の生活の糧であり、優遇措置の趣旨は、上記の内容と機能に照らし、通常の給与所得と同様に一律に累進税率による課税の対象とすることは公正ではなく、

社会政策的にも妥当でないことであるとされている(佐藤英明『スタンダード所得税法(第2版)』(弘文堂、2016)189頁参照)。

(6) 谷口勢津夫「5年退職金事件」[判例解説]金子宏ほか編『租税判例百選(第三版)』[別冊ジュリスト120号](有斐閣、1992)58-59頁参照。なお、「『これらの性質を有する給与』を画するにあたって『退職』の概念が重要な意味を有することを示しているといえよう。」(酒井克彦『所得税法の論点研究—裁判例・学説・実務の総合的検討—』(財経詳報社、2011)150頁)という指摘がある。

入になるが、この役員給与から役員退職給与は除かれることを意味している。しかし、法人税法にはこの役員退職給与に関する定義規定はない。

法人税法における役員退職給与に関しては、武田昌輔編著『DHC コメントール法人税法』（第一法規，加除式）2163の10及び11頁では、「税務上，退職給与金とは，退職給与規定に基づいて支給されるものであるのかどうかを問わず，また，その支出の名義のいかんにかかわらず，退職により支給される一切の給与をいうのである。すなわち，退職給与とは，本来退職しなかつたならば支払われなかつたもので，退職に基因して一時に支払われることとなつた退職手当，一時恩給等の給与をいう」とされ、「退職給与金は，退職により支給される一切の給与を含むのであるから，所得税法上退職所得として取り扱われるもの及び相続税法上相続財産とみなされる退職手当金などはもちろん，退職により支給される退職年金も含まれる。退職年金は，所得税法上は給与所得として取り扱われるが，これは定期的な支払われるため徴税技術上給与所得としたに過ぎないので，法人税法上は，退職を基因して支給されたものであることに着目して，これを退職給与金に含めているのである。」とされている。なお，所得税法では，退職年金は昭和63年1月1日から雑所得とされている。

このような整理を所得税法の退職所得にお

ける5年退職金事件の3要件と比較すれば，法人税法における役員退職給与は，退職基因要件が重要なものであり，退職時に役員退職給与の金額が将来的に確定する必要はなく，その算定式が明確であれば良く（退職年金の損金算入），一時金要件は直接適用されず，また，職務執行等の実体がなければそもそも架空の退職金となるので，労務対価要件（役員の場合は執務執行の対価）は前提とされると整理できよう。なお，法人税法において，役員給与も役員退職給与も役員過去の職務執行に対する対価である限り，この点に関してはこれらの損金性を区分する合理的な理由は見当たらない。

3 判例（東京地判平成27年2月26日）による役員退職給与の解釈

判例において地裁レベルで確定したものであるが，東京地裁平成27年2月26日判決（[未公刊] TAINS Z888-1918）⁽⁷⁾において，分掌変更による役員退職金の分割払いが，法人税法の役員退職給与に該当するのかを，所得税法とは別に法人税法で検討されたものがある。納税者が勝訴したので，注目を浴びた判例である⁽⁸⁾。

同族会社であるA株式会社（8月31日決算）は，平成19年8月31日に創業者甲が代表取締役を辞任して非常勤取締役になったことより，平成19年8月10日に甲に退職慰労金2億5,000

(7) 判例評釈として，酒井克彦「会計慣行の成立と税務通達(上)(中)(下)―東京地裁平成27年2月26日判決（判例集未登載）を素材として―」税務事例47巻11号（2015）1頁以降，税務事例47巻12号（2015）1頁以降，48巻2号（2016）1頁以降及び品川芳宣「分掌変更による役員退職慰労金の退職所得性と分割支払金の損金性」税研31巻3号（2015）88

頁以降などがある。

(8) 法人税の事案でも，本稿が直接検討対象にしない分掌変更等や過大役員退職金に関する判例は過去にもあったが，本判決は平成18年度税制改正以降で，明確に役員退職給与の定義に関して判示された事例であろう。

万円を3年以内に支給することを取締役会（計算書）で決議した。A社は、平成19年8月31日に甲に対して役員退職金の一部として7,500万円（第一金員）を支払い、A社の平成19年8月期における損金の額に算入して、法人税の確定申告書を提出した。その後、平成20年8月29日に甲への役員退職金の一部として、1億5,000万円（第二金員）を支払い、A社の平成20年度8月期に当該第二金員を損金の額に算入して、法人税の確定申告書を提出した。なお、A社は第一金員及び第二金員の支払時に、退職所得の支払いとして、源泉徴収を行い、所得税を納付した。課税庁は、A社の第二金員が役員退職給与又は退職金の支払いに当たらないとして、第二金員を損金不算入とし平成20年度8月期分の法人税額に対して更正処分等を行い、第二金員は賞与であるとして源泉所得税の差額に対して告知処分等を行った。そこで、原告はこれら更正処分等及び納税告知処分等の取消を求めたものである。

この事件において法人税法としては、役員退職給与の定義（分掌変更や改選による再任が退職に含まれるのか）や、分割支給がポイントであった。東京地裁は、役員退職給与の定義について、「法人税法34条1項は、損金の額に算入しないこととする役員給与の対象から、役員に対する退職給与を除外しており、役員退職給与は、法人の所得の計算上、損金の額に算入することができるものとされているところ、その趣旨は、役員退職給与は、役員としての在任期間中における継続的な職務執行に対する対価の一部であって、報酬の後払いとしての性格を有することから、役員退職給与が適正な額の範囲で支払われるものである限り（同法34条2項参照）、定期的に支払

われる給与と同様、経費として、法人の所得の金額の計算上損金に算入すべきものであることによるものと解される。そして、同法は、『退職給与』について、特段の定義規定は置いていないものの、同34条1項が損金の額に算入しないこととする給与の対象から役員退職給与を除外している上記趣旨に鑑みれば、同項にいう退職給与とは、役員が会社その他の法人を退職したことによって初めて支給され、かつ、役員としての在任期間中における継続的な職務執行に対する対価の一部の後払いとしての性質を有する給与であると解すべきである。」（筆者下線）と判示した。

なお、「本件取締役会決議において、本件計算書に基づき、本件退職慰労金の総額（2億5,000万円）及び分割支給の終期（3年以内）を決議していたのであり、本件第二金員が本件退職慰労金の一部として支給されたものである以上、具体的な分割方法が定められていなかったことは、本件第二金員について退職基因要件を否定すべき事情に当たらないというべきである（なお、あらかじめ退職給与の総額及び分割支給の終期が明確に定められていない場合においては、現実に支払われた金員が退職に基因して分割支給されたものであるかどうかの判断は通常困難になるものと解される。）」とも判示されており、法人税法34条1項の役員退職給与の退職基因要件において、分割支給は原則として影響しないとしている。また、当該法人による役員退職給与の分割支給は、利益調整を意図して行ったものであるとの課税庁の主張に対して、東京地裁は「企業が資金繰りに支障を来さないように役員退職給与を分割支給すること自体は、企業経営上の判断として、合理的なもの」とし、利益調整を窺わせる事実ないし証拠もな

いと事実認定している。

本判決では、法人税法の役員退職給与の定義として、役員退職給与に該当するかどうかは、退職基因要件と労務対価要件の2要件で判定されているが⁽⁹⁾、これらの2要件の判断に、所得税法における退職所得の内容や機能からくる優遇措置の趣旨等は考慮されておらず、法人税法34条1項の趣旨から利益調整の有無について、検討対象にしている。

4 所得税法の退職所得と法人税法の役員退職給与との同一性

まず、共通している「退職」という概念が所得税法と法人税法とで同様に適用できるのかという点が問題になる。所得税法における退職という概念は、「雇用契約（役員の場合は委任契約）の終了というような私法上の法律関係に即した観念として理解するべきではなく、雇用関係ないしそれに準ずる関係の終了ないしはそれらの関係からの離脱を意味するところの社会的観念として理解すべきものであり、「退職という観念は、民商法からの借用概念ではなく、租税法上の固有概念である」⁽¹⁰⁾とされており、一般の退職より広いと考えられる。この点は、法人税法における役員退職給与にも同様に適用が可能であろう。

次に、所得税法では、同じ役務提供（職務執行）の対価である給与所得と退職所得との区分において、3要件（退職基因要件・労務対価要件・一時金要件）の解釈において「退職所得」の文理解釈に加えて、退職所得の内

容や機能からくる優遇措置の趣旨という立法趣旨などからの考慮が重要になるが、これらの考慮は、法人税法における役員退職給与には直接該当しないであろう。法人税法上の役員退職給与と所得税法上の退職所得とは異なる税法の規定であり、異なる目的をもっており、法人税法の「役員退職給与」の解釈において、所得税法における退職所得の内容や機能からくる優遇措置の趣旨などを考慮する必要はない。たとえば、法人税法における役員退職給与に該当するものでも、所得税法では一時金は「退職所得」になり、年金等は「雑所得」とされ、それぞれの担税力に応じて課税される。また、所得税法において、役務（職務執行）の対価である給与所得に該当しない限り、退職所得に該当することがないので、公的年金制度のように勤務先でない組織からの退職一時金は、その性格が退職手当と同じであることから⁽¹¹⁾、みなし退職所得（所税31条）の規定をおいている。これに対して、法人税法における役員に対するこれらの年金掛金等は、福利厚生費として支払確定時に損金算入される。このような整理が正しいなら、法人が役員に外部拠出年金制度（退職時に一時金との選択性）に基づき年金拠出し、当該役員が退職時に一時金を選択した場合には、法人税法では法人が外部に拠出した時に福利厚生費として損金算入され、所得税法では当該役員の退職時に退職所得になると考えられる。このように、法人税法における役員退職給与と所得税法における退職所得とは、直

(9) 藤井保憲「分割払いした役員退職金の課税処理—『所得税法上の退職所得該当性』、『法人税法上の退職給与該当性』及び『法人税法22条4項の公正処理基準の解釈』—」税務事例48巻4号（2016）38頁参照。

(10) 金子宏「所得税法30条1項にいう退職所得にあたらぬとされた事例」[最新判例批評]判時1139号（1985）182頁。

(11) 山田二郎「退職金前払い制度と税務上の取扱い」東海法学25号（2001）12頁参照。

接の関連性がない場合もあるともいえよう。

なお、前掲3における事件の判決（東京地判平成27年2月27日）では、法人税法上の役員退職給与は所得税法の退職所得の定義の適用ではない（法人税法の退職給与には、所得税法の「これらの性質を有する所得」は含まれない）、という主張を課税庁が行っていたが、東京地裁は所得税法での退職所得の判定基準である5年退職金事件における3要件（退職基因要件・労務対価要件・一時金要件）のうち、実質的に本件に関係しない一時金要件を除外し法人税法上の役員退職給与を検討しているが、法人税法の役員退職給与が所得税法の退職所得と同一解釈かどうかの判断は判然としない¹²⁾。

このように、法人税法の役員退職給与に対して、所得税法上の「退職」という概念（税法上の固有概念）を適用することは可能であろうが、所得税法の「退職所得」の解釈である3要件については、法人税法の役員退職給与の解釈において、所得税法の内容をそのまま適用するのが妥当とは考えられない¹³⁾。

Ⅲ 法人税法の条文構成等における役員退職給与の解釈

法人税法の役員退職給与の定義として、所得税法の退職所得の概念をそのまま適用する

ことはできない。そこで、法人税法の条文構成等から、法人税法独自の役員退職給与に関する条件の有無等を検討する。

1 法人税法22条と法人税法34条との関係

役員退職給与は、株主総会等で役員の報酬等（役員退職慰労金）として適法に確定したものであり、会社法や企業会計処理基準などという公正処理基準（法税22条4項）で認められ、法人税法22条2項の債務確定基準を満たすものであるなら、法人税法22条において、原則として役員退職給与は損金算入されるはずである。法人税法34条が役員給与（役員退職給与を含む）に対する別段の定めには該当するが、役員退職給与は役員給与の損金不算入から除かれ（法税34条1項柱書）、他に法令の規定はない¹⁴⁾。このような条文構成からみると、役員退職給与は法人税法22条のみで、その損金性は判断されるようにみえる。

ただ、法人税法34条で損金不算入から除かれる役員退職給与が、法人税法22条での公正処理基準における役員退職給与とまったく同義に解すべきかどうかは検討を要すると考えられる。これらの概念がまったく同義であれば先程のような解釈になるのであろうが、もし異なる部分があるならば、たとえば、法人税法34条における役員退職給与という概念が

12) 藤井・前掲注(9)38頁参照。

13) 所税30条1項の退職所得における「これらの性質を有する給与」が、法人税法の「役員退職給与」に含まれるのかという論点について、本稿ではより厳格なケースである実際に退職した場合に支給される給与について退職基因要件を中心に検討するので、「これらの性質を有する給与」は直接検討対象としない。

14) 現行法人税法では、役員給与は「原則損金不算入の規定」との評価もあり（山本守之「役員退職

給与の判定と損金不算入規定」税務事例研究139号（2014）17頁参照）、このような考え方をとれば、すなわち、一定の要件を満たしたもののみ特別に損金算入を認める規定と考えた場合は、法税34条の「役員退職給与」に税法固有概念としての意味をもたせる傾向が強くなると考えられる。しかし、筆者は、役員の職務執行の対価である役員給与は原則として損金性があり、法税34条は役員給与が利益調整に利用される可能性があるため、例外的に一定の様式を定めたものとの立場をとる。

税法固有概念で公正処理基準における役員退職給与より狭い概念であるなら、公正処理基準における役員退職給与と法人税法34条の役員給与との関係を考慮する必要があることになる。

2 役員退職給与を法人税法34条の趣旨等から税法固有概念と解釈する可能性

法人税法34条が法人税法22条の別段の定めであるという点に着目して、法人税法34条の役員退職給与に対して何らかの意味合いを定義できるとすれば、どのようなものになるであろうか。法人税法34条における役員給与の基本的な考え方は、法人税法34条1項2号(以下、「事前確定届出給与¹⁵⁾」という)に現れている。つまり、役員給与でも事前に税務署長への届出等の条件を満たせば損金算入される点にある。財務省『ファイナンス別冊 平成18年度税制改正の解説』(大蔵財務協会、2006)323頁では、法人税法34条1項の趣旨として、「法人が支給する役員給与については、役員に直接的に経済的利益を帰属させるというその態様から、お手盛りの支給が懸念され、会社法制上も特段の手続的規定に服するものとされています。税制上の観点からは、このような性質の経費について法人段階での損金算入を安易に認め、結果として法人の税負担の減少を容認することは、課税公平の観点からもとより問題があるが、「今般の税制改正に

おいては、会社法制や会計制度などの周遍的な制度が大きく変わる機会を捉えて、こうした役員給与の損金算入のあり方を見直すこととし、具体的には従来の役員報酬に相当するものだけでなく、事前の定めにより役員給与の支給時期・支給額に対する恣意性が排除されているものについて損金算入を認めることとするとともに、従来課税上の弊害が最も大きいと考えられた法人の利益と連動する役員給与についてもその適正性や透明性が担保されていることを条件に損金算入を認める」(筆者下線)とされている。また、判例では、東京高裁平成25年3月14日判決(訴月59巻12号3217号)において、第1審の東京地裁平成24年10月9日判決(訴月59巻12号3282号)を引用して、「法人と役員との関係に鑑みると、役員給与の額を無制限に損金の額に算入することとすれば、その支給額をほしのままに決定し、法人の所得の金額を殊更に少なくすることにより、法人税の課税を回避するなどの弊害が生ずるおそれがあり、課税の公平を害することとなるためであると解される。」とされている¹⁶⁾。これらの判決等から、法人税法34条1項の趣旨としては、期中における役員給与の増減による利益調整を防止し、課税の公平を担保することが目的であるといえよう。法人税法34条の立法趣旨を役員給与による利益調整防止と捉えれば、このような規定から除かれる役員退職給与とは、利益調整の手段と

15) 事前確定届出給与とは、「……その職務執行の対価として支給される役員給与についてその定めをいつ行ったのか、つまり職務執行の開始前なのか又は職務執行の開始後なのかによって損金算入の可否を区分することとしたことから、この事実を確認するために職務執行開始日までに税務署長に対してその定めの内容を届け出ることとされたも

の」(財務省『ファイナンス別冊 平成18年度税制改正の解説』(大蔵財務協会、2006)325頁)である。

16) なお、平成18年度改正では役員給与に関して、法人税法において、役員給与の所得税法との課税関係を考慮した「特殊支配同族会社の業務主宰役員給与の損金不算入」(法税35条)規定が創設されたが、後に削除されている(平成22年度改正)。

されたものは含まれないという解釈が可能であろう。つまり、利益調整の手段とされた役員退職給与は、法人税法34条1項の柱書では除かれまいということになる。では、このような解釈は可能であろうか。

たとえば、5年退職金事件を例にとり、現行法を前提とすれば、法人税法上は5年ごとに退職金を支給せずとも、当該支給金額を役員給与（賞与）として事前確定届出書を提出し、前事業年度の通常の株主総会までに確定させていれば損金算入可能である¹⁷⁾。そうだとすれば、現行法人税法で、別段の定めで対処すべき役員退職給与を利用した利益調整とは、前事業年度の通常の株主総会以後に確定した役員報酬（役員退職給与）が対象となろう。たとえば、臨時株主総会で役員退職給与を多額に決議しておき、その範囲内で取締役会に実際の支給金額の決定を委任する場合などが考えられよう。このような場合には、期中での利益調整の手段として、役員を退職させて、課税所得を故意に小さくすることが可能であり、このような利益調整に対する防止規定が

必要という論理も成り立ちうるであろう（ただし、法人税法34条2項で過大役員退職給与の規定の対象になる¹⁸⁾）。利益調整を念頭におけば、役員退職給与の方がその他の役員給与より金額が多額になる可能性が高いので、このような考え方もありえよう。

しかし、憲法において租税法律主義を定める租税法の解釈として、法人税法34条の役員退職給与という法人税法上何の定義もない用語に、「期中の恣意的な利益調整の手段とされた役員退職給与は含まれない」という意味を解釈のみで導くことには無理があるように思われる¹⁹⁾。

以上の検討から、法人税法における退職基因要件の判断は、所得税法における退職基因要件の判断とは異なるものになるが、法人税法34条における利益調整防止の趣旨目的から退職基因要件を検討することは、包括的租税回避防止規定を導入したのと同じように、租税法律主義との抵触を生じさせることになろう。そのような抵触を回避するために、利益調整防止の趣旨目的を考慮しないとすれば、

17) 本稿Ⅱ3で検討した東京地判平成27年2月26日でも、課税庁は当該法人が当該役員退職金の分割支給は、利益調整を意図して行ったものであるとの主張に対して、「企業が資金繰りに支障を来さないように役員退職給与を分割支給すること自体は、企業経営上の判断として、合理的なもの」と判断したこととも親和性がある。

18) 前掲注(2)の残波事件では、法人税法34条2項の趣旨は、「旧法人税法34条1項と同様に、課税の公平を確保する観点から、職務執行の対価としての相当性を確保し、役員給与の金額決定の背後にある恣意性の排除を図るという考え方によるものと解される。」と指摘している。

19) なお、公正処理基準は、「法人税法22条4項の立法趣旨が、法人税法の簡素化の一環として企業会計準拠主義を定めたこととされることから、この規定

を確認の規定あるいは通則の規定であるとする意見がある。」が、「……これまでの裁判例からみ限り、公正妥当の意味・規準は、適正な所得計算が行われ税負担の不当な軽減がないことであり、その根拠は法人税法1条の目的規定に求められるということになる。」（藤井・前掲注(9)41, 42頁）というコメントもある。これに対して、「公正処理基準の『第三者性』（税務行政の外部における基準の定立）は、課税権者による恣意的課税に対する歯止めとなり得るという意味で、企業会計準拠主義に対しては、むしろ私法関係準拠主義（……）のコロラリーとして、したがって、租税法律主義と同じく自由主義原理に基づく法原則として、積極的な評価を与えてよい」（谷口・前掲注(1)398頁[414]）という意見もあり、筆者は後者の立場をとる。

法人税法における役員退職給与の退職基因要件は、ただ役員が内国法人を退職することにより支給されることしか要件がないことになろう。

3 法人税法34条1項の役員給与から役員退職給与を除いた理由

平成17年会社法制定前(旧商法269条)において、功績加算部分や職務執行の対価の後払い部分である役員退職慰労金を「役員報酬」に含めて、「お手盛り防止」として株主総会等での規制対象に含まれるのかという議論があった。学説では有力な反対説もあったが²⁰⁾、判例(最高判昭和39年12月11日(民集18巻10号2143頁)など)では役員退職慰労金を役員報

酬に含める立場である。会社法361条においては、取締役の報酬や賞与²¹⁾その他の職務執行の対価を「報酬等」という表現でまとめ、役員退職慰労金もここに含めて、同じ規制の対象にされた²²⁾。これにより、利益処分による役員退職慰労金の支給はできなくなった。

法人税法において、平成18年度改正前では、「『退職給与』は報酬の一括後払的性質と在職中の功労に対する報償(利益の処分)的性格を併せもつことから、支給の実質の判断を法人の会計処理に委ねることとし、法人が損金経理をしなかった金額および損金経理をした金額のうち不相応に高額な部分の金額に限って、損金の額に算入しないこととされてきたのである(旧法36条)。」²³⁾その後、法人税

20) 鈴木竹雄「退職慰労金の特殊性」『商法研究Ⅲ 会社法(2)』(有斐閣, 1971) [初出, 1969年] 121頁以降参照。

21) なお、旧商法においても、役員賞与は判例や通説で利益処分とされていたが、平成4年改正で「委員会設置会社」では、利益処分で役員賞与は支給できなくなり(旧商特法21条の31)、旧商法と税法とで役員賞与に関する利益処分という考え方に乖離が生じた状況であったとの指摘がある(山口孝浩「役員賞与・役員退職金を巡る問題—改正商法等の取扱いを問題提起として—」税大論叢48号(2005) 226-239頁参照)。

22) 津野田一馬「経営者報酬の決定・承認手続(-)」法学協会雑誌132巻11号(2015) 85-86頁参照。

23) 岩崎正明「役員給与・役員退職金に係る所得課税」税務事例研究104号(2008) 30頁。また、同様の整理として、「役員賞与については、役員に対して支給する賞与であっても法人にとっては一種の経費であり損金の額に算入すべきであるとの意見がある。しかし、役員賞与は功労報償としての性格を有するものと考えられ、大企業の利益処分経理にみられるように、一般に利益の処分として認識されている。さらに中小法人の場合には、決算賞与の支払いによって法人の利益を比較的容易に調整することが可能となるといった問題もある。

以上のことから、現行の取扱いは維持することが適当である。」「(政府税制調査会法人課税小委員会報告(第6分冊)平成8年11月)(内閣府 税制調査会 HP <http://www.kantei.go.jp/jp/zeicho-up/1217honbun5p.html> [最終確認日: 2017年3月2日現在])という認識があったようである。

なお、役員賞与が役員退職給与の区分に関する問題は、所得税法(大正9年度改正)でそれまで非課税であった役員賞与(会社の税金計算において、利益が出た場合に支給する役員賞与は損金不算入)を個人所得として課税したことにより、役員賞与を節税策として利用できなくなり、当時まだ非課税とされていた退職金を利用し、役員の方掌変更の機会に多額の退職金が支給されるようになったことから生じたようである。このような節税策に対しては、昭和34年度改正で「過大な役員退職金給与金の損金不算入」(旧法税則10条の5)が規定されるまでは、現行の同族会社の行為計算否認規定の元になる規定(大正12年に創設され以降改定)で過大な役員退職給与への課税が行われていた(以上に関して、山口・前掲注(2))182-194頁や衛藤正憲『Q&A 50事例で見る 疑問実務 役員退職給与を巡る諸問題』(大蔵財務協会, 2016) 4, 22頁参照)。

法は、会社法の施行（平成17年）を受けて、役員報酬等へのいわゆるお手盛り防止のための措置が講じられていることを尊重して、平成18年度改正で役員退職給与を全額損金不算入の対象外給与（過大役員退職給与を除く）としたものと解される²⁴⁾。

4 法人税法22条4項の公正処理基準からの解釈

役員退職給与は、法人税法において定義規定がなく、法人税法34条の趣旨等からも、特別な定義ができないとすれば、法人税法22条4項の公正処理基準や法人税法22条3項の債務確定との関係が問われることになろう。

(1) 企業会計基準

「退職給付に関する会計基準」（企業会計基準第26号）平成24年5月17日において、役員退職慰労金は、労働の対価との関係が必ずしも明確でないことから、退職給付会計基準の対象になっていない。しかし、「租税特別措置法上の準備金及び特別法上の引当金又は準備金並びに役員退職慰労引当金等に関する監査

上の取扱い」（監査・保証実務委員会実務指針第42号）平成23年3月29日において、一定の要件²⁵⁾を満たす役員退職慰労引当金は、営業費用に計上し、負債性引当金（企業会計原則注解〔注18〕）に計上することが求められている。このように、企業会計基準において、役員退職慰労金に関して、確定債務だけでなく、発生主義的における費用計上も認める規定振りになっている。

(2) 会社法²⁶⁾

役員退職慰労金は会社法上の「報酬等」に含まれ、会社法361条1項において、定款で定めるか株主総会の決議で決めることが要求されている²⁷⁾。ただ、定款でその額を定めるのは変更が容易でなく現実的には行われておらず、現在多くの会社の株主総会では、役員報酬等（役員退職慰労金）の各取締役の受ける個別額について決議することはほとんどなく、役員退職慰労金規定（黙示的な場合を含む）の定める支給基準にしたがって取締役会で決定することを決議する場合がほとんどであり、最高裁（最判昭和48年11月26日（判時722号94

24) 谷口・前掲注(1)439-440頁〔461〕参照。なお、バブル期に株主総会で設定した役員報酬限度額が改定されずにそのままにされている例などから、会社法361条がお手盛り防止の機能を十分に果たしているか疑問もあるが（津野田一馬「経営者報酬の決定・承認手続（二・完）」法学協会雑誌133巻1号（2016）125-126頁参照）、税務上は過大役員退職給与などの規定もあり、役員退職慰労金も報酬に含めて株主総会での報酬の規制の対象となることから、平成18年度改正のような規定になったと考えられる。

25) 要件とは、①役員退職慰労金の支給に関する内規に基づき（在任期間や担当職務等を勘案して）支給見込額が合理的に算出されること、かつ、②当該内規に基づく支給実績があり、このような状

況が将来にわたって存続すること（設立間もない会社等のように支給実績がない場合において、内規に基づいた支給額を支払うことが合理的に予測される場合を含む。）とされている（監査・保証実務委員会実務指針第42号3(1)②4頁参照）。

26) 「法人の『確定した決算』（74条1項）の基礎となる会計は、『一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うもの』（会社431条、614条）とされていることから、会社法会計も企業会計に準拠することになる。」（谷口・前掲注(1)399頁〔415〕）とされており、本稿では会社法の会計処理も検討する。

27) 近藤光男『最新株式会社法（第8版）』（中央経済、2015）268頁参照。

頁)及び最判昭和37年12月11日(民集18巻10号2143頁))もこのような処理を認めている²⁸⁾。また、取締役の報酬に関して、株主総会で事前に決議が行われなくてはならないのかについては、最高裁(最判平成17年2月15日(判時1890号143頁))は、株主総会の決議で役員報酬を定める規定の趣旨は、取締役のお手盛りの弊害を防止し、役員報酬の額の決定を株主の自主的な判断にゆだねるところにあることから、株主総会の決議を経ずに役員報酬が支払われた場合であっても、これについて後で株主総会の決議を経ることにより、事後的にせよこの規定の趣旨目的は達せられるので(当該決議の内容等に照らしてこの規定の趣旨目的を没却するような特段の事情があると認められない限り)、事後的承認も認めている²⁹⁾。

総会決議(その授権を受けた取締役会の決議)で取締役の報酬が具体的に定められた時に、会社と取締役間の契約内容となり、この時に役員報酬は具体的に債権債務が確立すると思われる³⁰⁾。

なお、会社法ではコーポレート・ガバナンス(CG)の観点が近年重視されてきており、上場会社に対するコーポレートガバナンス・コードでは、役員報酬も持続的な成長に向けた健全なインセンティブの一つとして、中長期的な業績と連動する報酬の割合や、現金報酬と自社株報酬との割合を適切に設定すべき

とされている³¹⁾。

(3) 公正処理基準と法人税法22条3項及び4項の関係

損金の額は、法人税法に別段の定めのない限り、法人税法22条4項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算される」ことになる。役員退職給与には法人税法上(過大役員退職給与の規定である法人税法34条2項や仮装隠蔽による役員退職給与の規定である法人税法34条3項は本稿では検討対象外)別段の定めがなく、通常は「販売費、一般管理費その他の費用」として計上されるので、法人税法22条3項の債務確定したものが対象になる。つまり、法人税法22条3項2号の債務確定基準に基づけば、公正処理基準により費用処理された金額のうち、期末までに役員退職給与として債務が確定したものを、当該事業年度の損金の額に算入することになる。これは、販売及び一般管理費に関しては、「債務として確定していない費用は、その発生の見込みとその金額が明確でないため、これを費用に算入することを認めると、所得金額の計算が不正確になり、また、所得の金額が不当に減少するおそれがある」³²⁾という理由からである。具体的に役員退職給与の債務確定時期は、一時金である役員退職給与の場合は、原則として株主総会の決議等によりその額が

²⁸⁾ 近藤・前掲注²⁷269頁参照。

²⁹⁾ 近藤・前掲注²⁷271-272頁参照。

³⁰⁾ 近藤・前掲注²⁷270頁参照。

³¹⁾ コーポレートガバナンス・コード 原則4-2 補充原則4-2①(東京証券取引所HP <http://www.jpx.co.jp/equities/listing/cg/tvdivq0000008jdy-att/code.pdf> [最終確認日:2017年3月2日現在])参照。

会社法361条の解釈論として、閉鎖会社を中心に

取締役による報酬のお手盛りをいかに防ぐかが議論されていたが、コーポレート・ガバナンスの議論において、上場会社を中心に報酬規制の目的として議論されている(津野田・前掲注²⁹96-118頁参照)。税務上は閉鎖会社がほとんどであることから、お手盛りや利益調整の防止が、なお重要であることに変わりはないであろう。

³²⁾ 金子宏『租税法(第21版)』(弘文堂、2016)317頁。

具体的に確定した日の属する事業年度であり（法基通9-2-28前段）、退職年金などの定期払金の場合には、実際に各年金の支給期日の到来日の属する事業年度ということになる（法基通9-2-29）。

役員退職給与が公正処理基準で、法人税法22条3項1号に規定する「売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額」に計上される場合は、収益との直接・個別的対応から、恣意性の入り込む余地がないから、債務の確定が要求されていない³³⁾。なお、「債務の確定」とは、①債務の成立、②具体的給付原因事実の発生（条件付債務の場合は、条件成就を含む）、及び③金額の合理的算定可能性、の3つの要件が充足された状態とされている³⁴⁾。

(4) 法人税法基本通達9-2-28（後段）

法人税法基本通達9-2-28では、役員退職給与の損金算入時期は、株主総会の決議等によりその額が具体的に確定した日を原則としつつ、後段で例外的に「退職給与の額を支払った日の属する事業年度においてその支払った額につき損金経理をした場合には、これを認める。」として、株主総会の決議等を経てい

ない場合でも支払時の損金算入を認めている。この規定は、株主総会の決議等により退職給与の額を定めた場合においても、短期的な資金繰りがつくまで実際の支給をしないことなどで、実態に即さない場合があるので、役員給与の確定や損金算入時期を実務に合わせたと考えられる³⁵⁾。

(5) 小 括

法人税法における役員退職給与の定義は、所得税法における退職所得の概念を直接適用できないし、法人税法34条の趣旨解釈である利益調整の防止からも直接解釈できない。ただ、役員退職給与は、「退職により支給される役員給与」というような最低限の定義を置くことは可能であろう。法人税法における役員退職給与の退職基因要件を検討するということは、役員退職給与の支給とその役員の退職との因果関係の有無を検討することが重要である。この因果関係に関して、①退職により支給が確定するものなのか、②退職の時期に受ける他の理由によるものなのか、という2点の視点が考えられる³⁶⁾。たとえば、①に関しては、実際には退職していないが、退職したと同様の状況にある場合に、役員退職金に該

33) 渡辺徹也「法人税法における債務確定基準」税法学575号（2016）282、283頁参照。

34) 谷口・前掲注(1)326頁[314]参照。金子宏名誉教授は、「『債務の確定』というのは、……債務の発生が確実であり、かつその金額が確認できること」（金子・前掲注(3)337頁）とされ、これらの条件を満たした費用の見越計上も認めておられる。債務確定基準の解釈は、学説等において定かではないが（渡辺・前掲注(3)282頁（注3）、泉絢也「法人税法における債務確定主義（債務確定基準）—債務確定の判断基準を中心として—」国士館法研16号（2015）47頁以降など参照）、本稿では、債務確定基準は①から③のような定義で議論を進

めることにする。

35) 平成18年度改正前は、当該通達の前段部分に「損金経理要件」が付されていたが、会社法の制定により、役員退職慰労金も職務執行の対価として、役員報酬の一部とされ、損金経理要件が廃止された。渡辺徹也教授は、この通達の後段は、部分的債務確定とみるべきとされている（渡辺・前掲注(3)290頁（注42）参照）。なお、この通達の取扱いがあるために、法人税法34条における利益調整の防止という趣旨が混乱させられているともいえる。本稿では原則として、当該通達の取扱いは直接検討の対象としない。

36) 酒井・前掲注(6)149頁参照。

当するの、というものがあろう。また、②に関しては、実際に退職した時に支給が確定したが、その支給が他の理由によるものか、というものがあろう。

①に関しては、勤務が継続している場合における退職金の支払いであり、「前払い退職金制度」³⁷⁾や「退職給与規定の改定」「役員昇格時の使用人部分の退職金」などが考えられる。役員退職給与に関しては、主に「役員の分掌変更による退職金」が該当するが、所得税法では30条1項の「これらの性質を有する給与」の解釈問題として議論され、判例（大阪地判平成20年2月29日（判タ1268号164頁）など）や通達（所基通30-2等）でも事実上の「退職」も認定されており、法人税法においても判例（長崎地判平成21年3月10日（税資259号順号11153））と同様に判断することが可能であろう³⁸⁾。このように整理できれば、①に関しては、比較的議論されてきた問題である。

②に関しては、役員が実際に退職する場合に、独立した役員退職慰労金の制度ではなく、他の制度の中に織り込まれている一時金の支給の場合等が想定でき、これに関してはこれまであまり議論されていなかったと思われるので、本稿では②のケースを中心に今後検討していくことにする。

IV 退職基因要件の判別困難性

役員退職給与と役員給与の区分が容易であれば、厳密に役員退職給与を定義する必要性は低いともいえる。法人税法の役員退職給与において重要な判断基準である退職基因要件に関して、所得税法での判例等を参考に役員退職給与と役員給与の区分の困難性を検討する。

1 役員退職慰労金の多様性

株式会社では、所有と経営が分離しており、取締役は経営の専門家であり、経営の専門家でない株主のコントロールを受けず、株主の利益ではなく自己（取締役）の利益を追求するインセンティブが働くことになる（エージェンシー問題）。そこで、経営陣の職務執行を規制するコーポレート・ガバナンスが重要になり、経営陣が適切な水準のリスクテイクをしつつ、積極的に経営してもらうために、インセンティブ報酬が重要になってきている³⁹⁾。役員に対するインセンティブ報酬を実務的に分類すると、株式か金銭か、たとえば株式でも、現物かストック・オプションか、現物株でも持株会社方式か、譲渡制限付株式や株式交付信託か、などという選択がある。また、金銭報酬においても、一般的な賞与（短期）

37) 所得税法の退職所得に関しては、退職金はもともと給与の一部の一括後払いであり、通説では退職金前払い制度は退職所得に該当しないとされる（金子・前掲注(00)182頁参照）。これに対して、退職金前払い制度は、租税回避や節税だけを意図したのではなく、企業の労働環境、雇用関係が大きく変動したことなどによるもので、前払い退職金は、退職所得とされるべきであるという指摘もある（山田・前掲注(11)1頁以降参照）。

38) 大阪地判平成20年2月29日や長崎地判平成21年

3月10日の判決は、谷口・前掲注(1)282, 283頁[268]で紹介されている。なお、このような場合には当該役員退職給与が後日税務調査で役員給与（賞与）として否認されるリスクがあるなら、事前確定届出給与として届出することも対応可能とも考えられよう。

39) 小山浩「インセンティブ報酬の税務—平成28年度税制改正及び最近の裁判例を踏まえて—」租税研究802号（2016）172頁参照。

かパフォーマンス・ユニット（中長期）か、株価連動型としてファントム・ストック⁽⁴⁰⁾かストック・アプリケーション・ライト⁽⁴¹⁾か、など色々な種類のものがあり、法人の役員報酬が多様化しているが、これは経営方針や経営組織等が異なることから生じていると考えられる。退職金制度に関しても、賞与の形態との選択性にするものもあり⁽⁴²⁾、受給者が役員の場合にも支給形態が多様化しており⁽⁴³⁾、役員退職慰労金についても株価に連動させる設計のものもある⁽⁴⁴⁾。

このような流れを受けて、平成28年度改正で法人税法においても、インセンティブ報酬として、譲渡等制限付株式（現物株式の交付形態）も認められ（特定譲渡制限付株式（税法54条、所税令84条））事前確定届出給与に分類されたが、事前確定届出が必要な給与からは除外されている（税法34条1項2号）。また、利益連動給与の算定指標の明確化も行われた⁽⁴⁵⁾。

しかし、このような経済的な実態を踏まえ

ると、役員退職慰労金であるにもかかわらず、法人税法上は損金不算入になる場合も出てきて、税法が経済取引を歪める可能性もあろう。多様性のある役員退職慰労金に関して、その定義がなく課税の予測可能性が低い場合には、法人が役員退職給与と解釈して税務上処理したが、課税庁が役員退職給与でなく役員給与と認定した場合に、現状の規定（税法34条）のように、事前に手続きをした一定の役員給与など以外は損金不算入になる規定では、利益調整ではない役員給与までもが損金不算入になる構造にあると想定できる。

なお、役員給与の事前確定届出給与の制度自体に関して、公正処理基準である会社法が役員賞与も役員報酬に含め、企業会計基準でも役員賞与を費用と認識するとされている中で、法人税法では役員給与が利益調整の手段として利用されることを懸念し損金不算入とし、一定の手続き（事前確定届出給与）などがある場合のみ、損金算入される制度となっている⁽⁴⁶⁾。現状として、内国法人のほとんどの

(40) 株式を渡したというふうに見做し、将来のあるタイミングで、株価に連動して現金を交付するもので、権利を付与された時の時価には関係がないもの（小山・前掲注(39)175頁参照）。

(41) 「権利を付与されたときの株価から退任するまでの間の株価の時価上昇分の金銭を交付するもの」（小山・前掲注(39)175頁）。

(42) 退職金と賞与の選択制度は各社様々だが、1998年度新入社員からパナソニックが導入し、三和総合研究所、コマツ、コナミ、大和証券、富士通などが導入している（白杵政治「日本における退職金・企業年金の課題」（2002年設立総会プレゼンテーション資料）23頁（退職給付ビックバン研究会HP（<http://www.ier.hit-u.ac.jp/jprc/>）【最終確認日：2017年3月2日現在】参照））。

(43) 「コーポレートガバナンス・コードが施行されていますので、インセンティブ報酬を導入される会社が多くなってきておりまして、例えば、退職金

の関係でいうと、業績や株価に一部連動した退職金を交付する仕組みを導入した会社もあります。こうなっていくと、退職金という名称であるものの、賞与とどう違うのか明確な線引きはできず、給与所得と退職所得の区分が相対化され、なかなか判断が難しくなっている」（小山浩「企業実務上注目される近似の重要租税判決の解説」租税研究794号（2015）82頁）との指摘もある。

(44) 小山・前掲注(39)174-175頁や森田純夫・小川直人「日本版リストラクテッド・ストックと他の株式報酬との制度設計上の比較」税務弘報64巻10号（2016）26頁以降など参照。なお、日米における経営者報酬の状況の実証研究に関する調査もある（津野田・前掲注(24)53-91頁参照）。

(45) なお、国外転出時課税制度（出国税）に関して、特定譲渡制限付株式は対象外であり、ストック・オプションも対象外とされた（所税60の2第1項）。

役員給与がこのような手続きを取り、損金算入されていると考えられる。法人税法が別段の定めとして、職務執行（役務提供）の対価である役員給与を損金不算入にする規定を設けることはあり得る選択肢であろうが、このような現状を踏まえると、役員給与を利益調整に利用する一部の納税者のために、大多数の役員給与に対して一定の手続きを課すのは、行政法における比例原則違反との考え方も可能かも知れない⁴⁶⁾。

2 限界事例等からの検討

所得税法における退職所得に関して、退職時に行使されたストック・オプション等の課税関係や役員退職金制度の廃止に伴い親会社から発行される新株引受権の課税関係などから、退職基因要件の判断が容易かどうかを検討する。

(1) 東京地裁 平成24年7月24日判決（税資262号 順号12010）

譲渡制限付株式に関して、退職基因要件が問題になった事件として、東京地裁平成24年7月24日判決の事件がある。勤務先の親会社

から譲渡制限期間まで雇用の継続又は一定の勤続年数後に退職し、競合他社に就職しないなどの条件を満たすことを要件とする譲渡等制限付株式（リストラクテッド・シェア：以下、「RS」という）を付与された社員が、当該一定の要件を満たした時点でRSの譲渡制限が解除された場合に、当該RSによる所得が退職所得か給与所得かが争われた事件がある。

勤務先（G社）の親会社（ML社）から付与されたRSには、付与日から4年後の1月末日（権利確定期間）まで譲渡制限が付されている。権利確定期間終了前に退職した場合は、キャリア・リタイアメント（ML社グループに5年間以上勤務した者が、勤務年数に年齢を加えた年数が45年以上となった後に退職し、かつ、RS付与日の4年後の1月末日まで、ML社グループの業務と競合する仕事に従事せず、ML社グループの従業員を勧誘しないこと）の条件を満たせば、解釈上権利確定期間終了日まで雇用関係の終了にはならないものとされ、権利確定期間終了日に株券の譲渡制限が解除される。なお、キャリア・リタイアメントの要件を満たさない場合は、雇用を終了したものとみなし、付与されたRSは

⁴⁶⁾ 本稿では、過大役員退職給与や過大役員給与に関しては直接の論点にしていなが、租税訴訟法学会 平成28年度 研修・研究大会「課税要件と要件事実—税法・通達の解釈」（平成28年8月28日）における残波事件の第一審判決に関する山下清兵衛氏の次のようなコメントもあった。

平成18年5月に会社法が施行される前には取締役の賞与は利益処分とされていたところ、裁判例（名古屋地判平成6年6月15日（訴月41巻9号2460頁））において過大役員給与の損金不算入制度の趣旨は、「隠れた利益処分」等に対処するためとされていた。ところが、会社法施行により、役員報酬（賞与も含め）は、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と整理され、企業会計基

準も同様に役員賞与も含めて、費用として処理されることになった。そこで、役員報酬（賞与を含む）は、利益処分ではなく、費用そのものであるから、職務対価性があれば否認されることはないはずで、法人税法34条2項の趣旨についても、勤務実体のない役員報酬を否認しようとするものとなろう。このように整理すれば、法人税法34条2項の「不相当に高額な部分」の判断は、職務対価性のみで判定されるべきである。

⁴⁷⁾ 前掲注⁴⁶⁾の租税訴訟法学会で、阿部泰隆神戸大学名誉教授は、役員報酬の規定が、手続規定のわずかなミスで、重大な不利益を生じる場合に該当するなら、「比例原則違反」とも考えられると示唆された。

直ちに没収される制度である。また、当該RSのコンペンセーション・プランには、目的として、年次年末賞与の一部を株式で提供することなどが規定されており、ML社グループの退職に関しては、当該コンペンセーション・プランに基づくいかなる支払いも考慮しないとされている。原告は当該RSを付与された後、RSの権利確定期間終了日までにML社を実質的に退職し、上記キャリア・リタイアメントの要件を満たし、RSの権利確定期間終了日に譲渡制限を解除され、当該RSの譲渡制限解除による所得を退職所得として確定申告書を提出した。これに対して、課税庁はこの所得は退職所得ではなく、給与所得として更正処分等を行ったので、納税者がその取消を求めたものである。

東京地裁は、退職所得が給与所得に比して、優遇措置が講じられている理由等を述べ、5年退職金事件の退職所得の判断基準である、3要件（退職基因要件、労務対価要件、一時金要件）を大前提とし、事件の概要にある前提事実へのあてはめを行っている。本事件でのあてはめでは、当該RSが雇用契約に基づく労務の対価であることを前提にして、退職基因要件については、「コンペンセーション・プランの目的は、……主要な従業員に対して長期奨励報酬を提供することで、ML社グループの成長と収益性の拡大を図ること、現金に代わり、ML社グループの主要な従業員に、年末末賞与の一部を株式で提供すること、……このような目的の下に付与されるリストラクテッド・シェアは、少なくとも過去の特定期間の業績に基づき、賞与の一部について現金に換えて付与されるという性質を有するものである。……キャリア・リタイアメントの要件を

満たして雇用関係が終了する場合は、雇用が継続している者と同様に扱われ、……権利確定日に確定的に当該従業員に権利が帰属してリストラクテッド・シェアに係る経済的利益も確定し、現実化することになる。」とし、「このようなコンペンセーション・プランに基づくリストラクテッド・シェア付与の性質・内容からすると、付与されたリストラクテッド・シェアは、退職するか否かの事実関係には関わりなく、特定の従業員に対し、過去の特定期間の勤務成績に基づいて付与された賞与（ただし、経済的利益の最終的な帰属の不確定なもの）の性質を有するものであり、雇用関係が継続していることを条件として、一定期間の経過後には、譲渡等制限が解除されることによりリストラクテッド・シェアに基づく経済的利益を確定的に取得することができるものである。他方、キャリア・リタイアメントの要件に該当することは、退職により雇用関係が終了するにもかかわらず、リストラクテッド・シェアの没収を免れるために雇用継続が擬制される要件にすぎず、リストラクテッド・シェアが付与される要件ではないことが認められる。」とし、「本件リストラクテッド・シェアに基づく本件経済的利益は、退職所得の要件である〔1〕退職すなわち勤務関係の終了という事実によって初めて給付されることという要件をそもそも満たさないというべきである。」と判断した。

この東京地裁の事件では、確かに原告が実質的に退職しても、実際に株式の譲渡制限が解除されるのは、退職後の一定条件を満たした後であり、退職基因要件を満たさないという判断も妥当と考えられる⁴⁸⁾。

(2) 名古屋地裁 平成25年5月29日判決(裁判所ウェブサイト⁴⁸⁾)

ストック・オプション等に関して、退職基因要件が問題になった事件として、名古屋地裁平成25年5月29日判決の事件がある。この事件では、内国法人の社員が外国親法人からストック・オプション等(リストラクテッド・ストック・ユニット:以下、「RSU」という)を付与されていた。RSUには付与日から3年間譲渡制限期間が設けられており、原則として当該期間内では権利行使できないものである。ただし、RSUには譲渡制限期間に希望退職又は自己都合により雇用関係を終了した場合は無効になるが、「死亡、整理解雇、傷病障害を原因とする失職、定年退職、正当な理由又は権利の剥奪を伴わない雇用関係の終了が生じた場合には、雇用関係が終了し次第、被付与者のすべてのRSUは、当該被付与者とP3グループ(内国法人(P1法人)と外国親法人(P2法人))との雇用関係が終了した日に効力を発する」(筆者括弧書挿入)との契約条項があり、当該社員は内国法人を退職した時に、この契約条項により退職日に権利行使したRSUに係る所得を退職所得として確定申告書等を提出していた。これに対して、

課税庁はこの所得は退職所得ではなく、給与所得として更正処分等をしたので、納税者がその取消を求めたものである。

名古屋地裁は、退職所得が給与所得に比して、優遇措置が講じられている理由等を述べ、「所得税法30条1項にいう退職所得に当たるか否かについては、同項の規定の文理や上記で述べた退職所得に対する優遇措置についての立法趣旨に照らしてこれを決するのが相当である。」と判示し、5年退職金事件の退職所得の判断基準である、3要件(退職基因要件、労務対価要件、一時金要件)が大前提とされた。事実認定としては、当該RSUは、①その目的が、「当該社員の意欲を刺激して精勤の動機付けをし、また、P3グループを魅力あるものにすることによって優秀な人材が外部に流出するのを防ぐことにある」こと、②この目的のために退職時の規定も存在すること、③定年退職予定の者はその分RSUの付与数量が少なく調整されていること、④内国法人からは別途退職金が支給されていること、⑤内国法人の就業規則や退職金規程ではRSUについての退職金の性格を有するものである旨の定めがないこと、⑥内国法人が被付与者用に作成した説明資料でRSUによる所得は給与所

48) なお、当該事件の国税不服審判所平成23年2月1日裁決(裁決事例集82号)(国税不服審判所HP(<http://www.kfs.go.jp/service/JP/82/06/index.html> [最終確認日:2017年3月2日現在])参照)の評釈において、「退職とは無関係に本件所得が得られる選択肢A(4年間雇用継続)の存在を無視できない」(筆者括弧書挿入)(團野正浩「請求人が在職中に勤務先の親会社から同社のリストラクテッド・シェア(譲渡等制限付株式)を付与されたことによる所得は、退職所得ではなく、給与所得に当たるとした事例 国税不服審判所平成23年2月1日裁決(裁決事例集82号)」税大ジャーナル23

号(2014)250頁)ことが、給与所得の判断につながっている要因とされている。しかし、そのような論理が成り立つなら、たとえば、企業において退職金制度の代わりに選択的に賞与制度を導入しているところもあるが、このような選択性退職金制度に関して、賞与との選択権があるから、退職金制度を選択しても当該選択した退職金は退職所得に該当しないということになるのではないかと。

49) 裁判所HP(http://www.courts.go.jp/app/hanrei_jp/detail5?id=84696 [最終確認日:2017年3月2日現在])参照。

得とされていること、を認定した。あてはめとしては、「これらの諸点に照らすと、本件プランは、P3グループに属するP1法人と被付与者との間の雇用関係が継続することを前提として行われる社員報奨制度であって、本件プランに基づいて付与されるRSUは、被付与者が退職するか否かという事実には関わりなく、当該被付与者に対し、過去の特定の期間の勤務成績に基づいて付与された賞与（ただし、権利確定日までは、経済的利益の最終的な帰属が不確定なもの）としての性質を有するものであり、権利付与日から制限期間終了日までの間、雇用関係が継続していることを条件としつつ、死亡、整理解雇、傷病障害を原因とする失職、定年退職等の事由によって雇用関係が終了した場合には、被付与者の希望退職等を防止し、精勤させるという本件プランの趣旨・目的に反するものではないことから、制限期間終了日及び権利確定日を雇用関係終了日に早め、権利確定日（通常は制限期間経過後、上記死亡等の雇用関係終了の場合は雇用関係終了日）にRSUに基づく経済的利益を確定的に取得することができることとしたものと解される。」とした⁵⁰。

この名古屋地裁では、前掲(1)の東京地裁と同様に、「被付与者が退職するか否かの事実関係にかかわらず過去の特定の期間の勤務成績に基づいて付与される賞与の性質を有する

ものである以上、雇用関係の終了後に当該権利が確定した場合でも、退職所得ではなく給与所得に該当する。」⁵¹と判断されたものであろう。しかし、本件では、退職基因要件に関しては、実際に退職した時点で、RSUの権利が確定し、その時点で権利行使されており、RSUにおける経済的利益による所得が発生した原因事実は「退職」という事実というほかはないとも考えられる⁵²。東京地裁の事件とはこの点が大きく異なる。名古屋地裁でも退職基因要件を満たさないと判断されているが、その根拠であるRSUのスキームが社員報奨制度であることや、RSUの付与のベースが過去の特定期間の勤務成績であることなどが、どのように退職基因要件につながるのかがよくわからない⁵³。

退職所得の内容や機能からくる優遇措置の趣旨からの考慮が判断に影響を与え、RSUの制度目的を社員報奨制度として捉えて、RSUは退職所得に当たらないと導いたとも考えられる。しかし、本来退職金制度もそもそも社員報奨制度であるともいえ、「被付与者の希望退職等を防止し、精勤させるという本件プランの趣旨・目的」が退職金制度に該当しない根拠にはならないとも考えられる。また、経済的利益が賞与の実質を有することと、退職という事実によって初めて給付されるという要件がどのように関係するのかその論理も明

50) 当該RSUは、「過去の勤務成績に基づいて支給される」「今まで働いた分について、それは辞めても保障しますというプランになっている」(水野忠恒「ストック・ユニットに係る課税関係—わが国における争訟事例の検討—」租税研究792号(2015)173頁)として、裁判所の認定は退職所得ではなく、給与所得と判断する見解がある。なお、当該事件の要約は、水野忠恒『大系租税法』(中央経済社、2015)200頁(注38)にも記載されている。し

かし、筆者には、退職金制度があれば、今退職すればいくら退職金もらえるかは把握でき、今まで働いた分に対する退職金はある意味で保障されていると考えられる。このような整理を踏まえれば、過去の勤務に基づくことや働いた分の報酬が保証されることは、給与所得認定の根拠として決定的なものとは思えない。

51) 谷口・前掲注(1)282頁[268]。

52) 小山・前掲注(4)381頁参照。

確ではない⁵⁴。なお、本件で検討されたのか明確ではないが、対価要件に関しては、役員を前提とすれば、「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の後払いの性質を有すること」の解釈において、1年の委任契約などを前提とすれば長期間の勤務を前提にする必要もなく、極めて賞与に近い査定になっても問題ないようにも考えられる。このように、所得税法において、給与所得と退職所得とを区分する退職基因要件の判定には、かなり微妙なところがある。

なお、所得税法における退職所得の検討をする場合に、所得税法30条1項の「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」という文理解釈に加えて、退職所得の内容や機能からくる優遇処置の趣旨解釈などを考慮するとしても、現状の多様化した雇用形態における退職金に対して、現行の所得税法における退職所得概念にうまく対応できていないように思える⁵⁵。

(3) 役員退職金制度の廃止に伴い親会社から発行される新株引受権の課税関係

国税庁の質疑応答事例において、「役員退職金制度の廃止に伴い親会社から発行される新株引受権の課税関係」⁵⁶というものがある。この質疑において、内国法人が役員退職慰労金制度を廃止し、役員に対して翌年の株主総会までの職務執行の対価として権利行使価格1円の新株予約権（権利行使価額を1円とし、譲渡制限が付されるほか、役員を退任した日の翌日以降10日間以内に一括して行使する条件付き）を付与した場合⁵⁷の課税関係が確認対象になっている。国税庁は、当該新株予約権は、職務執行の対価として給与所得に該当することを前提として、「従前の退職慰労金制度の代替として設けられ、翌年の株主総会までの期間に係る役員の職務執行の対価として割り当てられるものであるとともに、その権利行使は役員を退任した日後10日間以内に限り一括して行うことが条件とされています。したがって、照会の新株予約権に係る権利行使

53) 本件の事実認定にも疑問がある。④⑤に関して、RSUは外国親法人が内国法人社員と直接契約したものであり、当該内国法人にとって、自社の規定で当該社員にRSUを退職金として支給する規定がないことは、むしろ当然であり、⑥に関して、一般的にRSUに関する確定申告義務を喚起する資料であり、退職時の取扱いについて述べたものではない。③に関して、付与時から退職給与と認識していたので、このような短い勤続年数の査定になったのもであるとも解釈できよう。なお、当該社員の事例は、すでに定年で一旦退職し、1年の再雇用契約が終了する時点のRSUに関する課税問題であり、RSUの定年退職には該当しないものであった（当該社員は、内国法人（子会社）の登記上の役員であったが、内国法人では従業員と同じ退職金規定をベースに全額年金を選択していた）。名古屋地裁の事件での裁判所の実事認定は、筆者にはRSUが給与である論証とはいえず、かなり

微妙な事実認定のように思われる。

54) 小山・前掲注(4)381頁参照。

55) 佐藤英明教授は、退職給付の現況から現行退職所得課税の問題点を指摘され（佐藤英明「退職所得課税のあり方」税研31巻5号（2016）25頁以降参照）、年金課税との関係における問題点も指摘されている（佐藤英明「退職金と企業年金への課税について—JIRA再論(上)(下)—」ジュリスト1428号（2011）117頁以降、1430号（2011）84頁以降参照）。

56) 国税庁質疑応答事例「役員退職金制度の廃止に伴い親会社から発行される新株予約権の課税関係」（国税庁HP（<https://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/shitsugi/gensen/04/10.htm> [最終確認日：2017年3月2日現在]））。

57) 照会内容は、親会社が子会社の役員に対してストック・オプションを付与し、子会社に当該報酬債務を求償するものである。

益は、役員が退職したことに基因して一時に支払われることとなった給与等と認められますので、退職所得に該当します（所得税法第30条第1項、所得税基本通達30-1）。』と回答している。

この質疑応答における新株予約権（権利行使価格が1円なので税制非適格ストック・オプション）は、①役員の将来に対する職務執行の対価として、その勤務期間中に付与され、この新株予約権の行使による経済的利益は、②役員を退任した日の翌日から10日間以内に一括して行使することを条件（この期間に行使しない場合は失効）として、③過去の職務執行の対価である経済的利益（権利行使時の株の時価から1円を控除した金額）が、新株予約権を行使した時に退職所得とされる。

上記のように当該照会を整理すると、当該新株予約権は、①で当該役員の意欲を刺激して精勤の動機付けをし、また、当該グループ企業を魅力あるものにするによって優秀な人材が外部に流出するのを防ぐことを目的とした社員報奨制度といえ、②では退職日によって権利確定するのではなく、退職から10日間以内の任意の日に確定でき、③では委任契約である役員の職務執行を前提とすれば職務執行期間が1年という短期でも可能とも、理解できよう。

このように解釈すれば、この質疑応答事例と名古屋地裁の事件との違いは、質疑応答事例は役員退職慰労金制度の代替制度であるが、名古屋地裁の事件は通常の退職金制度とは別枠であったこと（名古屋地裁の事件では、RSUの制度や外国親法人与内国法人の従業員間の契約であり、内国法人の退職金制度と別枠であるのは当然とも考えられる）又は賞与制度の変形であったこと、及び権利行使日が退職日に定められるのか、退職日後10日以内の任

意の日なのか、という相違点などになるように思われる。これらの点を考慮すると、名古屋地裁の事件のRSUが給与所得であり、国税庁の質疑応答事例が退職所得であるという退職基因要件に係る区分が不明確といわざるを得ない。

(4) 小 括

名古屋地裁の事件と国税庁質疑応答の事例を比較しても、給与所得と退職所得との違いを区分する退職基因要件は、かなり微妙な事実認定や税法の解釈が影響を与えているといえよう。国税庁質疑応答の事例が役員退職慰労金規定の廃止を前提としていることや、名古屋地裁の事件の内国法人で役員退職慰労金規定に基づく支給でなかったことが事実認定されていることから、このような内規に基づくことで恣意性が排除されていると判断されたのかも知れないが、退職基因要件の判断において、法人税法では所得税法における退職所得の趣旨等を考慮しないので、退職基因要件の判断はより困難にならざるを得ないであろう。このような整理に従えば、名古屋地裁の事件は限界事例と考えられよう。

V むすびにかえて

今までの検討を踏まえ、法人税法34条1項における役員退職給与の定義の必要性を整理し、今後の役員退職給与の定義のあり方やその方向性を探りたい。

1 役員退職給与の定義の必要性

法人税法34条1項の役員退職給与には定義がなく、その重要な判断基準である退職基因要件の解釈も微妙な事実認定で判定されており、役員退職慰労金が多様化する現状では、以下のような問題点が生じると考えられる。

(1) 役員退職給与の定義がないことの弊害

たとえば、ストック・オプションを利用した役員退職慰労金スキームで、権利行使日(退職日)より前に退職金額を確定させるというような制度設計をした場合(権利行使日の数ヶ月前における株価の時価をベースに退職金額を確定)などでは、当該役員退職給与を役員給与の事前確定届出給与としても届出が可能であろう。このような場合に、内国法人が会社法上の適切な手続きを踏まえ、公正処理基準に従って、当該役員退職慰労金を損金経理し、その債務も確定しているにも関わらず、後日になって税務調査等で退職基因要件の事実認定で当該役員退職慰労金が役員退職給与ではなく、役員給与と認定されたケースを考えてみよう。このようなケースでは、内国法人にとって当該役員給与(内国法人の処理上は役員退職給与)に対して、事後的に法人税法34条における事前確定届出給与などの損金算入手続きは不可能であり、当該役員給与は損金不算入とならざるを得ない。

当該役員給与(内国法人の処理上は役員退職給与)は、会社法上適法な手続きを踏まえ

ることで株主により役員によるお手盛りの規制をクリアーしており、通常は内規等に基づいて支給されるなど、利益調整の可能性は少ないと考えられる。また、もし内国法人が当該役員退職給与を当初から税務上役員給与に該当すると認識できていたなら、法人税法34条1項2号に規定する事前確定届出給与の続きである届出書を提出できたとも考えられる。このような場合において、納税者と課税庁との退職基因要件の事実認定の相違が、仮装・隠蔽によるものではなく、限界事例のような微妙な事実認定によるものであるならば、役員退職給与は過去の職務執行の対価として妥当な金額(過大でない)とすれば、役員への職務執行の対価である役員給与の後払いとして損金算入を認める余地はないであろうか。

(2) 多様化する役員退職慰労金への対応

現在では、役員退職慰労金も多様化しており、ストック・オプションを利用したものや利益連動のものなども考えられている⁵⁸⁾。法人税法34条1項の役員給与から除かれる役員退職給与とは、文理解釈上「退職により支給さ

58) 役員退職慰労金に関しては、①会社経営に対する貢献と支給金額が連動しない、②不透明な手続・内容、③業績悪化時の支給の是非、④不祥事があった場合のリスク、のような問題点があり、特に、機関投資家が退任時に退職慰労金という形で在任中の業績と連動しない報酬を支給することを問題視しており、役員退職慰労金制度の廃止及びそれに代わる制度の必要性が指摘されている(田辺総合法律事務所ほか編著『役員報酬をめぐる法務・会計・税務(第3版)』(清文社、2016)278-280頁参照)。そこで「役員退職慰労金制度の代替措置としては、定例報酬の見直しを行う企業も少なくないが、一方で業績連動報酬を導入する企業が増加している。……今後は、リストラクテッド・ストックの利用も予想される。」(同281頁)。

なお、会社法において、「事前に不確定額報酬として、株主総会に支給基準を明示して承認を得ると引換えに、取締役が退職慰労金を受ける権利を保障する方が、インセンティブ報酬の設定手段として望ましいという考え方も成り立つ。」(落合誠一編『会社法コンメンタール8 一機関(2)』(商事法務、2009)177頁[田中亘])という指摘もある。このような考え方をとるなら、法人税法における役員退職給与は、年金のように支給基準等が確定していれば、実際の支給期が到来した時に、損金算入される点を考慮すれば、ストック・オプションを組み込んだ役員退職慰労金制度を支給基準等が確定した役員退職給与とみなし、退職基因要件を満たすならば、実際の支給時期(権利行使日)に損金認められるという整理の仕方も可能かも知れない。

れる一切の給与」をいうことになるのであるから、本来は利益連動の役員退職慰労金も損金算入されるはずである。しかし、利益連動などの役員退職慰労金が税務上、役員賞与との判別が困難な場合があるため、損金算入できるのかが不明確であり⁵⁹⁾、企業サイドではその利用を躊躇していると考えられる⁶⁰⁾。

平成29年度税制改正大綱（平成28年12月22日閣議決定）⁶¹⁾の52頁では、「退職給与で利益その他の指標（勤務期間及び既に支給した給与を除く。）を基礎として算定されるものうち利益連動給与の損金算入要件を満たさない

もの及び新株予約権による給与で事前確定届出給与又は利益連動給与の損金算入要件を満たさないものは、その全額を損金不算入とする。」とされている。これを新設規定と解釈するなら（確認規定でないなら）、現行法では利益連動給与の損金算入要件を満たさない役員退職慰労金などは、損金算入される役員退職給与に含まれることになるのであろうが、このような認識が一般的であったとは思われない⁶²⁾。

やはり、利益連動する役員退職慰労金（利益連動給与の要件を満たさないものも含め）

59) たとえば、譲渡等制限付株式による経済的利益を、所得税法上退職所得として設計することが可能なのかが大きな論点として残されているとの指摘があり（小山・前掲注69）186頁参照）、国税庁が公表した「平成28年度税制改正に伴う所得税基本通達等の主な改正事項について（情報）」（個人課税情報11号）において、平成28年度改正に伴い新設される所基通23～35共5の2では、「特定譲渡制限付株式等の譲渡についての制限が解除された場合の所得区分」で、「退職に基因して解除された」と認められる場合は、退職所得とする」とされており、具体的な制度設計が今後の課題となると思われる（国税庁HP（http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/joho-zeikaishaku/shotoku/shinkoku/160926_2/pdf/01.pdf [最終確認日：2017年3月2日現在]）参照）。なお、法人税法において、特定譲渡制限付株式等で役員退職給与を支給すれば、たとえ税務調査で役員退職給与でなく役員給与と認定されても、当該給与は届出不要の事前確定届出給与とされるので、結果的に損金算入が認められると考えられる。そこで、当該取扱いは所得税法において特定譲渡制限付株式等の受領者が退職所得とされることを明確にする目的であろう。

60) コーポレートガバナンス・コードが導入された後でも、株式報酬に関する課税ルールの整備は遅れ、税制がインセンティブ報酬の普及を阻害しているとの実務界からの批判があるとの指摘もある（渡辺徹也「役員に対するインセンティブ報酬への

課税とコーポレート・ガバナンス—リストラクチャード・ストックを中心に」宍戸善一・後藤元編著『コーポレート・ガバナンス改革の提言—企業価値向上・経済活性化への道筋』（商事法務、2016）250-251頁参照）。

また、統計的なデータでは、有効回答2,997社のうち1,364社で役員退職慰労金制度があり、役員退職慰労金制度を廃止及び廃止予定企業（406社）の廃止後の措置については、「役員報酬に振分」が58.4%（237社）と最も多く、突出している。次いで、「何もしない」が21.9%（89社）、「業績に連動した賞与等支給」が11.1%（45社）、「ストック・オプション導入」が6.7%（27社）と続く。役員退職慰労金制度がなく当該制度に準じた制度がある企業（78社）で、「役員報酬に振分」が33.3%で、「ストック・オプション導入」が16.7%、「業績に連動した賞与等支給」が12.8%になっており（総務省人事・恩給局委託調査「民間企業における役員退職慰労金制度の実態に関する調査報告書」（平成25年12月）29頁（内閣官房HP（http://www.cas.go.jp/jp/gaiyou/jimu/jinjikyoku/files/minkan_taisyokukyufu25_00.pdf [最終確認日：2017年3月2日現在]）参照）、多様化した役員退職慰労金に今までの制度では対応しきれないとも考えられよう。

61) 財務省HP（http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2017/20161222taikou.pdf [最終確認日：2017年3月2日現在]）。

など、近年の役員退職慰労金の多様化も考慮すれば、納税者の予測可能性を確保するためにも、利益連動する役員退職慰労金などの取扱いも含め、役員退職給与を積極的に定義する必要があるだろう。

2 役員退職給与の定義のあり方やその方向性

本稿で整理した問題点に対処すべく、役員退職給与の定義のあり方や若干ではあるが今後の方向性を示しておきたい。

(1) 役員退職給与の定義

立法趣旨による恣意的な課税の可能性を回避するためにも、法人税法独自で退職基因要件をベースに役員退職給与の定義を設けるべきである。たとえば、法人税法上の損金算入される役員退職給与は、役員退職給与の恣意性や利益調整機能の弊害を排除するためにも、役員退職給与に対する内規（役員退職慰労金規定）などがあることを条件に、形式的に会社法での手続きで具体的に役員退職給与の金

額などが確定したものに限定することも考えられよう⁶³。なお、納税者の予測可能性を担保するために、役員退職給与に利益連動給与などの要件を満たす役員退職給与やこれら条件を満たさないものを含むのかを明文化すべきであろう。また、役員退職慰労金の多様化に対応すべく、内規において、確定額でなく一定の算式等でも恣意性が排除され、適正性や透明性が担保されると認められ、株主総会等でお手盛り防止が有効に機能している場合には、役員退職給与が確定しているものとして扱うことなどを具体的に定義等として明記すべきであろう⁶⁴。

納税者としては、役員退職慰労金の内規があることや会社法での役員の報酬等の手続きを形式要件とすることで、この手続きを経ない役員退職慰労金やその他の名目の退職を基因とした役員給与は、法人税法上、役員退職給与として損金算入できないことになる可能性がある⁶⁵。しかし、納税者にとって役員退職給与の定義がないことから、安易に法人税法34条の趣旨目的論による課税を回避でき、

62) また、「現在、『株式交付信託』を導入している会社の多くが、役員の退任時に株式を交付する仕組を採用し、税務上、退職給与として損金算入しているという。」（税務通信3442号（2017）2頁）という記事もあるが、役員に対する退任時交付型株式信託が役員退職給与に該当するという公式な見解は公表されていない。

株式を利用する役員の業績に応じた役員退職慰労金等の損金算入の議論すら、前掲注69)での指摘等のように、平成28年度改正で譲渡等制限付株式に関する法令の整備が議論された頃から、やっと一般には知られるようになったというのが筆者の実感である。

63) 株主総会での報酬規制を強化する方向からは、株主総会で役員退職慰労金の金額のみではなく、決定方針の関連を示すべきと思われる（津野田・

前掲注64)117頁参照）。

64) 平成29年度税制改正大綱に記載された、多様化した役員給与等への対応（利益その他の指標を基礎とする退職給与の規定や新株予約権への対応など）は、本稿で示した役員退職給与の定義の方向性と親和的ということになるであろう。

65) 役員退職給与の定義において、所税30条1項の退職所得で規定された「これらの性質を有する給与」を含めることは、実務的に必要かもしれない。そのような考慮が必要なら、役員退職給与の範囲がその分拡大するので、会社法での適正な手続きや内規を要件にする場合は、まず当該適正手続等に従ったものを役員退職給与に含め、それ以外のものについては別途退職により支給された給与であるかを判定する規定などの考慮が必要となろう。

予測可能性が確保できることで、租税法律主義も徹底することができよう⁶⁶⁾。

(2) 事前確定届出給与における宥恕規定の創設

役員退職給与に事前確定届出給与などの損金算入要件を満たす役員退職給与を含むなら、今後も役員退職慰労金の形態が多様化することを考慮して、課税庁等による微妙な事実認定での退職基因要件の判断も想定されるので、たとえば、事後に税務調査等で役員退職給与ではなく役員給与と認定されても、当該認定された役員給与を事前確定届出給与の対象から除外し、損金算入を認める規定(宥恕規定)を設けることも考えられよう⁶⁷⁾。

(3) 同族会社を対象とした利益調整への形式基準による規制条項

役員退職給与に関して、利益調整の防止と

いう機能を殊更に強化する必要があるなら、同族会社(非同族の同族を除く)⁶⁸⁾に対して、納税者の事務コストも考慮して、一定の少額基準免除(デミニマス基準)として内国法人の所得金額と利益調整金額との比率での規制⁶⁹⁾(たとえば、5,000万円の申告所得で20%の1,000万円以上の同族会社の役員退職給与を利益調整の対象とする)などを考慮する価値があるのではないか。同族会社等の行為又は計算の否認(法税132条)等の実質的基準における規定に加えて、形式的な基準を導入することで、納税者の予測可能性を高めるものである。特に、法人税法34条に関しては、本来職務執行の対価で損金性のある役員給与を、実質的に原則として損金不算入という規定の仕方を行い、大多数の損金算入される役員給与に事前確定届出等の多大な事務負担を強いている現状は行政法における比例原則違反ともいえ、法人税法34条のような規定に対しては、

66) 実務的には、このように割り切った形式基準を導入する場合は、同族会社と非同族会社に分けて、同族会社(非同族の同族を除く)に対しては、法基通9-2-28(後段)のような実務に即した配慮も必要になるかもしれない。

67) 平成28年度税制改正で導入された特定譲渡制限付株式による経済的利益は、法人税法上「事前確定届出給与」の対象としているが、事前届出を不要としており(法税34条1項2号)、このような取扱いが参考になろう。また、平成29年度税制改正大綱51-53頁では、所定の時期に確定した数の新株予約権を交付する給与を事前確定届出給与に含めるが、そのうち一定のものは事前確定の届出を不要とする記述もある。

68) 役員退職給与に関して、その恣意性の排除や利益調整を考慮する場合は、過去の判例から過大役員退職給与などを含めて問題になった同族会社(非同族の同族を除く)に着目する必要があると思われる。同族会社を別扱いにする考え方は、現行の役員給与に関しても定期給与を支給しない役員

に対する事前確定届出給与(法税34条1項2号)や利益連動給与(法税34条1項3号)に関する同族会社への取扱いに現れている。なお、最近のコーポレート・ガバナンス重視の傾向を踏まえると、上場会社とその他の法人での区分も考慮する必要があるかも知れない。

69) 萬有製薬事件の東京高判平成15年9月9日(判時1834号28頁)では、医師の論文に係る英文添削費用の差額補填が交際費にあたるかという事件であるが、当該補填額は各事業年度において1億円以上の額であるが、申告所得額の1%未満の金額であり、事業収支全体の中では、必ずしも大きな額とはいえず、このような費用を負担したからといって、それが特定の意図に基づくものと推認できるものではないとして、交際費該当性を否定している。このように、所得に対する費用金額の比率で費用の性質の判断の参考とした判例もあるので、利益調整に関しても同様な基準を設けることも検討の余地があるともいえよう。

一定の形式基準による緩和も考慮可能な考え方ではないだろうか。また、役員退職給与には、概念上損金不算入にすべき恣意性のある功績部分や利益調整の部分がある意味含まれる可能性があり、これらを明確に区分できないとすれば、寄附金課税（法税37条）のように、少額免除基準を設けて形式的に判断する規定を導入することも妥当とも考えられよう⁷⁰。

なお、本稿では役員退職給与の定義などのあるべき方向性を若干示したに過ぎない。今後の課題としては、これからの役員退職給与の税制改正の動向や支給形態の変化などを踏まえ、役員退職給与に関してより明確な定義等を提言することになろう。

(70) 寄附金の概念との類似性は、野一色直人教授の示唆に負うものである。