

近時の役員報酬税制に係る論点に関する検討 －近時の裁判例・裁決例等を参照して－

執筆者：弁護士 公認会計士 北村 導人/ 弁護士 乙部 一輝

June 2020

In brief

近時、多くの企業において、企業のガバナンス改革の一環として、役員報酬制度の目的やその在り方(実効性)の見直しが行われ、各企業・各役員に係る適切なKPIを意識した多様な役員報酬制度の設計・検討・導入が進んでおります。かかる報酬制度の多様化に対応するため、税制の面でも、とりわけ平成28年度(2016年度)、平成29年度(2017年度)税制改正以降、役員報酬税制に係る整備が進められてきました。

かかる税制改正後の役員報酬税制に関する論点は多岐にわたりますが、本ニュースレターでは、主に、新型コロナウイルス感染症(COVID-19)拡大に伴う役員給与の減額に関する論点(後記1)、業績連動給与の客観性要件に係る解釈に関する論点(平成29年度税制改正前の利益連動給与に関する国税不服審判所裁決令和元年6月7日を参照)(後記2)、事業承継に係る退職慰労金の退職給与該当性及び過大退職給与に関する論点(東京高判平成29年7月12日等を参照)(後記3)について、国税庁により公表された見解、近時の裁判例又は裁決例の内容を概観しつつ、若干の検討を行います。

In detail

本ニュースレターでは、役員報酬税制に関する以下の論点について、若干の検討を行います。

- (i). 役員給与の減額—新型コロナウイルス感染症拡大による影響を踏まえて(後記1)
- (ii). 業績連動給与における客観性要件の検討(後記2)
- (iii). 事業承継に伴う退職慰労金支給に関する問題点の検討(後記3)

1. 役員給与の減額—新型コロナウイルス感染症拡大による影響を踏まえて

今般の新型コロナウイルス感染症拡大に伴い、本年4月から5月に役員報酬の見直しを公表した日本の上場企業は161社にものぼっており¹、新型コロナウイルス感染症拡大に伴う役員給与の減額に関する論点が議論となっています。

(1) 役員給与の減額—総論

法人が支給する役員給与については、一般に、これを用いて所得金額が操作される懸念があり、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、課税の公平の観点から問題があるものと指摘されています²。そのため、法人税法(以下「法法」といいます)34条1項は、役員給与について一定の報酬類型に該当するもの以外の損金算入を否定しています³。

¹ 日本経済新聞 2020年6月9日付朝刊。

(<https://www.nikkei.com/article/DGKKZO60107790Y0A600C2DTA000/>)

² 『平成18年版 改正税法のすべて』(大蔵財務協会、2006)323頁参照。

³ 役員給与の損金算入については、債務確定が必要となる(法人税法22条3項2号)。例えば、役員に対する職務執行停止の仮処分が行われた事案において、事業年度終了の日までに当該費用に係る債務が成立しておらず、事業年度終了の日までに当該債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していたとはいはず、報

この法人税法 34 条 1 項により損金算入が認められる報酬類型として、定期同額給与、事前確定届出給与、業績連動給与が定められています。

このうち、定期同額給与は、その支給時期が 1 月以下の一定の期間ごとである給与で当該事業年度の各支給時期における支給額が同額であるものその他これに準ずるものとして政令で定める給与をいいます（法法 34 条 1 項 1 号）。定期同額給与は、同一事業年度内の各支給時期における支給額が同額の場合を基本としているところ、税法上、例外的に、一定の改定事由が認められ、その事業年度における改定前の各支給時期における支給額が同額、かつ、改定後の各支給時期における支給額が同額である場合には、定期同額給与に該当します（法人税法施行令（以下「法令」といいます）69 条 1 項 1 号）。

改定事由としては、以下の 3 つの類型が定められています。

① 通常改定（法令 69 条 1 項 1 号イ）

その事業年度開始の日の属する会計期間開始の日から（原則として）3 月を経過する日までにされた給与の額の改定

② 臨時改定事由による改定（法令 69 条 1 項 1 号ロ）

役員の職制上の地位の変更、その役員の職務の内容の重大な変更その他これらに類するやむを得ない事情（臨時改定事由）によりされたこれらの役員に係る給与の額の改定

③ 業績悪化改定事由による減額改定（法令 69 条 1 項 1 号ハ）

法人の経営の状況が著しく悪化したことその他これに類する理由（業績悪化改定事由）によりされた給与の額の改定（減額した改定に限る）

このうち、業績悪化改定事由とは、経営状況が著しく悪化したことなどやむを得ず役員給与を減額せざる得ない事情があることをいい、法人の一時的な資金繰り都合や単に業績目標値に達しなかったことなどはこれに含まれないものとされています（法人税基本通達（以下「法基通」といいます）9-2-13）。

業績悪化改定事由の有無については、会社の経営上、役員給与を減額せざるを得ない客観的な事情があるか否かにより判定されますが、財務諸表の数値が相当程度悪化したことや倒産の危機に瀕した場合だけではなく、第三者である利害関係者（株主、債権者、取引先等）との関係上、役員給与を減額せざるを得ない事情も含むとされており、以下のような場合においても、同事由に該当するものと考えられています⁴。

- (a) 株主との関係上、業績や財務状況の悪化についての役員としての経営上の責任から役員給与の額を減額せざるを得ない場合
- (b) 取引銀行との間で行われる借入金返済のリスクケジュール協議において、役員給与の額を減額せざるを得ない場合
- (c) 業績や財務状況又は資金繰りが悪化したため、取引先等の利害関係者から信用を維持・確保する必要性から、経営状況の改善を図るための計画が策定され、これに役員給与の額の減額が盛り込まれた場合

業績悪化改定事由に基づく役員給与の減額を行った場合、「経営状況が著しく悪化したことなどやむを得ず役員給与を減額せざる得ない事情」（法基通 9-2-13）があるか否かが、課税当局と争いとなることがあります。この点について、裁判例及び裁決例においては、関連会社の債権者からの求めに応じて行った役員給与の減額改定について、減額改定が行われた事業年度及び過去 2 年分の各事業年度において、収益が大幅に低下し、会社に多額の損失が発生した事実は認められず、かつ、売上高にも大きな変動もみられなかったことから業績悪化改定事由が認められないと判断したもの⁵、経常利益が対前年比で 6% 減少していることを理由に役員給与の減額改定を行ったところ、会社の売上高及び経常利益は、その前 6 事業年度と比

酬債務の確定が認められないことから、役員給与の損金算入を認めなかつた裁判例として東京高判平成 29 年 9 月 13 日月報 64 卷 6 号 932 頁（確定）がある。

⁴ 国税庁『役員給与に関する Q&A』（2012 年 4 月改定）2 頁。

⁵ 東京高判平成 26 年 10 月 15 日税資 264 号順号 12542（上告不受理決定により確定）。

較しても何ら遜色のない業績であり、減額改定は会社の設定した業績目標値に達しなかったことを理由としてなされたものであるとして、業績悪化改定事由は認められないと判断したもの⁶等があります。

事前確定届出給与については、事前の届出を行った後に、臨時改定事由又は業績悪化改定事由が生じた場合、変更の届出を行うことにより、変更後の届出内容に基づく役員給与の支給について、損金算入が可能とされています(法法 34 条 1 項 2 号、法令 69 条 5 項)⁷。

(2) 役員給与の減額—新型コロナウイルス感染症拡大に伴う業績悪化による減額

今般の新型コロナウイルス感染症拡大に伴い、多くの企業において、業績悪化が見込まれるところ、国税庁は、令和 2 年 3 月(最終更新同年 6 月 12 日)に『国税における新型コロナウイルス感染症拡大防止への対応と申告や納税などの当面の税務上の取扱いに関する FAQ』(以下「本 FAQ」といいます)を公表し、新型コロナウイルス感染症拡大に伴う、定期同額給与の減額改定に関して、以下のような見解を公表しています〔太字、下線は筆者らによる〕。

国税庁『国税における新型コロナウイルス感染症拡大防止への対応と申告や納税などの当面の税務上の取扱いに関する FAQ』

〈〈業績が悪化した場合に行う役員給与の減額〉〉

当社は、各種イベントの開催を請け負う事業を行っていますが、新型コロナウイルス感染症の感染拡大防止の観点から、イベント等の開催中止の要請があったことで、今後、数か月間先まで開催を予定していた全てのイベントがキャンセルとなりました。

その結果予定していた収入が無くなり、毎月の家賃や従業員の給与等の支払いも困難な状況であることから、当社では、役員給与の減額を行うこととしました。

法人税の取扱いでは、年度の中途で役員給与を減額した場合、定期同額給与に該当せず、損金算入が認められないケースもあると聞いています。

そこで、当社のような事情によって役員給与を減額した場合、その役員給与は定期同額給与に該当するでしょうか。

- 貴社が行う役員給与の減額改定については、業績悪化改定事由による改定に該当するものと考えられます。したがって、改定前に定額で支給していた役員給与と改定後に定額で支給する役員給与は、それぞれ定期同額給与に該当し、損金算入することになります。
- 法人税の取扱いにおける「業績悪化改定事由」とは経営状況が著しく悪化したことなどやむを得ず役員給与を減額せざるを得ない事情があることをいいますので、貴社のように、業績等が急激に悪化して家賃や給与等の支払が困難となり、取引銀行や株主との関係からもやむを得ずに役員給与を減額しなければならない状況にある場合は、この業績悪化改定事由に該当することになります。

〈〈業績の悪化が見込まれるために行う役員給与の減額〉〉

当社は、新型コロナウイルス感染症の影響により、外国からの入国制限や外出自粛要請が行われたことで、主要な売上先である観光客等が減少しています。そのため、当面の間は、これまでのような売上げが見込めないことから、営業時間の短縮や従業員の出勤調整といった事業活動を縮小する対策を講じています。

また、いつになれば、観光客等が元通りに回復するのかの見通しも立っておらず、今後、売上げが更に減少する可能性もあるため、更なる経費削減等の経営改善を図る必要が生じています。一方で、当社の従業員の雇用や給与を維持するため、急激なコストカットも困難であることから、当社の経営判断として、まずは役員給与の減額を行うことを検討しています。

しかしながら、法人税の取扱い上、年度の中途で役員給与を減額した場合にその損金算入が認められるのは、経営が著しく悪化したことなど、やむを得ず減額せざるを得ない事情(業績悪化改定事由)がある場合に限られると聞いています。そこで、当社のような理由による役員給与の減額改定は、業績悪化改定事由による改定に該当するのでしょうか。

- 貴社が行う役員給与の減額改定について、現状では、売上などの数値的指標が著しく悪化していない

⁶ 国税不服審判裁決平成 23 年 1 月 25 日裁決事例集 82 卷 158 頁。

⁷ 事前確定届出給与に係る臨時改定事由及び業績悪化改定事由の意義については、定期同額給与に係る臨時改定事由及び業績悪化改定事由と同様に解されるものと考えられます(国税庁『役員給与に関する Q & A』(2012 年 4 月改定)3 頁及び 18 頁参照)。

としても、新型コロナウイルス感染症の影響により、人や物の動きが停滞し、貴社が営業を行う地域では観光需要の著しい減少も見受けられるところです。

- また、新型コロナウイルス感染症の感染拡大が防止されない限り、減少した観光客等が回復する見通しも立たないことから、現時点において、貴社の経営環境は著しく悪化しているものと考えられます。
- そのため、役員給与の減額等といった経営改善策を講じなければ、客観的な状況から判断して、急激に財務状況が悪化する可能性が高く、今後の経営状況が著しく悪化することが不可避と考えられます。
- したがって、貴社のような理由による役員給与の減額改定は、業績悪化改定事由による改定に該当します。

業績悪化改定事由に基づく役員給与の減額改定に関して、現状、売上などの数値的指標が悪化しているとまではいえない場合においても、役員給与の減額などの経営改善策を講じなければ、客観的な状況から今後著しく悪化することが不可避と認められる場合に、業績悪化改定事由による役員給与の減額が認められることについては、従来の国税庁の見解においても明らかにされていたところ⁸であり、本 FAQ の内容は、従来、国税庁により公表されていた見解を基本的に踏襲するものと考えられます。

しかしながら、新型コロナウイルス感染症拡大に伴い生じた業績悪化又は業績悪化の見込みが、業績悪化改定事由に該当するか否かについては必ずしも明確ではなかったように思われ、本 FAQ において、新型コロナウイルス感染症拡大に伴い、「業績等が急激に悪化して家賃や給与等の支払が困難となり、取引銀行や株主との関係からもやむを得ず役員給与を減額しなければならない状況」や、「役員給与の減額等といった経営改善策を講じなければ、客観的な状況から判断して、急激に財務状況が悪化する可能性が高く、今後の経営状況が著しく悪化することが不可避」の状況にある場合に、業績悪化改定事由による役員給与の減額が認められることが明示されている点は、実務上の参考になるものと思われます。

もっとも、業績悪化又は業績悪化の見込みがある場合においても、当該悪化の見込みの程度が、法人の一時的な資金繰り都合や単に業績目標値に達しなかった程度に留まる場合など、事実関係次第では、業績悪化改定事由に該当しない可能性がある(法基通 9-2-13 参照)ため、具体的なケースにおいては、個別の事実関係に基づき、税務専門家を交えて判断をするのが慎重な対応であると考えられます。

(3) 新型コロナウイルス感染症収束後の役員給与の減額分の復額について

上記に加えて、新型コロナウイルス感染症が収束した後、一度減額した役員給与の額を元の額に戻した場合(復額)に、定期同額給与として、復額部分を含めた役員給与の全額の損金算入が可能かという点も論点になります。

この点、業績悪化改定事由に基づく改定事由については、役員給与の減額のみが条文上認められていることから(法令 69 条 1 項 1 号ハ)、仮に役員給与の減額の原因となっていた業績悪化事由が解消し、それに伴い、役員給与の額の復額をした場合においても、当該復額部分の給与については、定期同額給与としての損金算入が認められないものと考えられます^{9 10}。従って、業績悪化改定事由に基づく減額改定を行った場合において、新型コロナウイルス感染症収束後に役員給与の復額を行い、復額部分を含めた役員給与の全額について、定期同額給与による損金算入を志向する場合には、翌事業年度の開始を待った上で、通常改定に基づいて役員給与の復額を行う方法を検討することが考えられます(同号イ参照)。

一方、臨時改訂事由においては、給与の減額だけでなく、増額を行うことも可能と考えられています(法令 69 条 1 項 1 号ロ)¹¹。そのため、新型コロナウイルス感染症拡大に伴い「役員の職制上の地位の変更、その役員の職務の内容の重大な変更その他これらに類するやむを得ない事情」(同号ロ)が生じ、当該事情に基づき、臨時改訂事由による役員給与の減額を行った場合、新型コロナウイルス感染症の収束後に、再び、「役員の職制上の地位の変更、その役員の職務の内容の重大な変更その他これらに類するやむを得ない事情」が生じた場合においては、臨時改訂事由に基づく役員給与の復額を行うことも検討の余地があるものと考えられます。

⁸ 国税庁『役員給与に関する Q&A』(2012 年 4 月改定)4 頁。

⁹ 税務通信 3603 号 2 頁参照。

¹⁰ 復額部分についての損金算入が認められない場合においても、当初の業績悪化改定事由に基づく減額改訂が、適法な場合においては、復額により増額した部分以外の部分の役員給与については、定期同額給与としての損金算入が可能と考えられます(国税庁『役員給与に関する Q&A』(2012 年 4 月改定)12 頁参照)。

¹¹ 国税庁『役員給与に関する Q&A』(2012 年 4 月改定)11 頁参照。

2. 業績連動給与における客観性要件の検討

(1) 業績連動給与の概要

近時、企業の持続的成長及び中長期的な企業価値の向上を目的としたコーポレートガバナンスの一環として、役員に対して業績連動型のインセンティブ報酬を交付する企業が増加しています^{12 13}。

法人税法は業績連動型の報酬について業績連動給与(平成 29 年度税制改正前は「利益連動給与」として、一定の要件の下で、損金算入を行うことを認めています(法法 34 条 1 項 3 号)。即ち、法人の業績等に連動して役員給与の支給額を事後的に定めることを許容することは、課税所得の操作による課税上の弊害を生ぜしめる可能性があるため、それを防止する観点から、業績連動給与(平成 29 年度税制改正前の「利益連動給与」)の損金算入に関して、支給の透明性・適正性を確保するための一定の要件が課されています¹⁴。

本ニュースレターでは、かかる一定の要件のうち客観性要件(要件の詳細は後記参照)を充足するか否かという点について、(平成 29 年度税制改正前の利益連動給与の)客観性要件の解釈が論点とされた国税不服審判所裁決令和元年 6 月 7 日(以下「本件裁決」といいます)が参考になると考えられるため、その内容等について検討することとします。

なお、平成 29 年度税制改正により、利益連動給与について、①算定方法に係る指標の追加、②交付できる資産の拡大、③交付主体の拡大を内容とする改正が行われています(名称についても「業績連動給与」と改称されています)が、客観性要件については、平成 29 年度税制改正後の業績連動給与の損金算入要件においても変更がなく維持されております。

(2) 平成 29 年度税制改正前の利益連動給与に関する国税不服審判所裁決令和元年 6 月 7 日

ア 事案の概要

本件は、審査請求人(以下「請求人」といいます)が、業務執行役員に支給する利益連動給与(以下「本件利益連動給与」といいます)を損金の額に算入して法人税等の確定申告をしたところ、課税当局が、本件利益連動給与は、その算定方法が客観的なものとはいえないから、損金の額に算入することはできないとして、法人税等の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をしたのに対し、請求人が、請求人の利益連動給与の算定方法は、客観的なものであるとして、当該処分の取消しを求めた事案です。

請求人は、本件利益連動給与の内容について、有価証券報告書上、以下のとおり記載していました。

有価証券報告書上の本件利益連動給与の内容

- A 本件利益連動給与の総額は●●とする。
- B ●●の場合には、本件利益連動給与を支給しない。
- C 本件利益連動給与の総額の上限は 1 億円とする。
- D 各適用対象取締役の本件利益連動給与の額は、以下の算定方法によって計算する(ただし、1 万円未満は切り捨て)

利益連動給与の総額×各適用対象取締役の役位別係数(A)÷在任する適用対象取締役全ての役位別係数の合計×在任期間係数(B)×考課係数(C)

- (A) 役位別係数
 - 取締役会長 ●●
 - 代表取締役社長 ●●
 - 代表取締役(専務執行役員) ●●
 - 取締役(専務執行役員) ●●
 - 取締役(常務執行役員) ●●
 - 取締役(執行役員) ●●

¹² 東京証券取引所によると、2018 年 7 月 13 日時点で、業績連動型の報酬制度を導入している企業は、東証一部上場企業の 43.5%とされています(東京証券取引所『コーポレートガバナンス白書 2019』76 頁)。

¹³ コーポレート・ガバナンス・コードの原則 4-2 では「経営陣の報酬については、中長期的な会社の業績や潜在的リスクを反映させ、健全な企業家精神の発揮に資するようなインセンティブ付けを行うべきである」とされています。

¹⁴ 『平成 18 年版 改正税法のすべて』(大蔵財務協会、2006)323 頁参照。

- | | |
|-----|---------------------------------|
| (B) | 在任期間係数=年間在任月数÷12 |
| (C) | 考課係数 |
| a | 上限を1.0とする |
| b | マイナス考課により、考課係数を1.0未満とすることができます。 |
| c | マイナス考課については、取締役社長が算定する |

請求人は、平成27年3月期に、7100万円、平成28年3月期に7500万円、平成29年3月期に8400万円をそれぞれ、利益連動給与として損金計上しました。

本件利益連動給与を算定する際の考課係数については、平成27年3月期及び平成28年3月期は、適用対象取締役の全員について1.0を適用していましたが、平成29年3月期の本件利益連動給与を算定する際の考課係数については、当時の代表取締役社長に1.0を適用せず、その他の適用対象取締役には1.0を適用していました。

イ 争点

本件裁決においては、利益連動給与の損金算入の可否が争われ、請求人の採用する利益連動給与の算定方法が、平成29年度税制改正前の法人税法34条1項3号イに定める「算定方法が…客観的なもの」(客観性要件)を満たすものといえるか否かが争点となりました。

ウ 審判所の判断の概要

(a) 利益連動給与の損金算入規定の趣旨

利益連動給与が損金算入される趣旨は、「支給時期、支給額に対する恣意性を排除した上で損金算入の余地を与えることとすれば、多様な役員給与の支給形態により中立的な税制を実現しうることから、平成18年度税制改正により、支給の透明性・適正性を確保するための一定の要件を課した上で、このような形態の役員給与についても損金算入を可能とすることとされたものである。」[太字、下線は筆者らによる。以下同じ]

(b) 客観的な算定方法の意義

上記の利益連動給与の損金算入の趣旨からすれば、法人税法第34条第1項第3号イの「算定方法が…客観的なもの」という要件を満たすというためには、その算定方法が、「個々の業務執行役員の給与の支給時期・支給額の決定に恣意が働かないような算定方法、すなわち、当該算定方法に利益に関する指標等を当てはめさえすれば個々の業務執行役員に対して支払われるべき利益連動給与の額が自動的に算出される算定方法であることを要し、事前の定めとは別途の事後的な評価を加えて支給額が決まる算定方法などは上記要件を満たさないものと解するのが相当である。」

そして、客観的な算定方法に関する判断方法について、「法人税法第34条第1項第3号イ(3)が、算定方法の内容が、報酬委員会の決定又は政令で定める手続の終了の日以後遅滞なく有価証券報告書に記載されていること等により開示されていることを要件として定めていることからすれば、当該開示を有価証券報告書に記載する方法により行う場合には、上記の「算定方法…が客観的なもの」という要件を満たすか否かは、有価証券報告書に記載されて開示された算定方法により判断すべきである。」

(c) 本件算定は「客観的なもの」といえるか

その上で、本件算定方法については、「本件算定方法における考課係数については、請求人は、マイナス考課の適用条件や具体的な算定方法について、本件開示で何ら開示しておらず、マイナス考課とするか否かも含めて、本件開示後に取締役社長が決定しているのであるから、当該考課係数の決定において恣意が排除されていると認めることはできず、本件算定方法が、利益に関する指標を当てはめさえすれば個々の業務執行役員に対する利益連動給与の額が自動的に算出されるものであるとは認められないことから、「本件算定方法は、法人税法第34条第1項第3号イに規定する『算定方法が…客観的なもの』という要件を満たさない。」

エ 審判所の判断の検討

(a) 平成29年度税制改正後の業績連動給与の客観性要件に係る解釈への示唆

本件裁決は平成29年度税制改正前の利益連動給与の客観性要件(「算定方法が…客観的なもの」)に関するものですが、前記(1)のとおり、客観性要件は平成29年度税制改正後の業績連動給与の損金算入要

件(「算定方法が…客観的なもの」)においても変更がなく維持されているため(現行法人税法 34 条 1 項 3 号イ)、以下で検討する本件裁決の内容は、平成 29 年度税制改正後の業績連動給与の客観性要件に係る解釈においても参考となるものと考えられます。

即ち、本件裁決は、利益連動給与に係る客観性要件の内容として、「個々の業務執行役員の給与の支給時期・支給額の決定に恣意が働かないような算定方法、すなわち、当該算定方法に利益に関する指標等を当てはめさえすれば個々の業務執行役員に対して支払われるべき利益連動給与の額が自動的に算出される算定方法」であることを要し、「事前の定めとは別途の事後的な評価を加えて支給額が決まる算定方法などは上記要件を満たさない」と判断しました。

本件裁決以前においては、利益連動給与の客観性要件を満たす算定方法とは、決定された算定方法に利益の状況を示す指標等を当てはめさえすれば業績連動給与の額が自動的に算出されるような算定方法を意味するものであり、会社の業績への貢献度について、事後に評価をし、その評価を加えたところで給与の額の算出を行うものや算定方法の中に定性的な要素が含まれている場合は、当該算定方法は客観性要件を満たさないとする見解がありました。本件裁決は、利益連動給与の客観性要件に関して、このような見解と同様の解釈が採用されたものと考えられます。

本件裁決はこのように「算定方法が…客観的なもの」の意義を明らかにしていることから、平成 29 年度税制改正後の業績連動給与の損金算入を志向する場合においても、個々の業務執行役員の給与の算定方法について、「当該算定方法に利益に関する指標等を当てはめさえすれば、個々の業務執行役員に対して支払われるべき業績連動給与の額が自動的に算出される算定方法」とし、例えば、事後的に、代表取締役等による評価が報酬算定の際の考慮事情となる等、「事前の定めとは別途の事後的な評価を加えて支給額が決まる算定方法など」は、客観性要件(「算定方法が…客観的なもの」)を充足しない可能性があるという点に留意する必要があります¹⁵。

(b) 平成 29 年度税制改正後の業績連動給与の開示要件に係る解釈への示唆

本件裁決は、「当該開示を有価証券報告書に記載する方法により行う場合」には、上記の「算定方法…が客観的なもの」という要件(客観性要件)を満たすか否かは、「有価証券報告書に記載されて開示された算定方法により判断すべき」と判断しています。即ち、有価証券報告書に開示された算定方法の内容が、「当該算定方法に利益に関する指標等を当てはめさえすれば、個々の業務執行役員に対して支払われるべき業績連動給与の額が自動的に算出される算定方法」となっておらず、客観性要件を満たさない場合には、損金算入が認められないと判断しています。

従来、有価証券報告書等に開示が求められる算定方法の内容につき、実務上、どの程度の記載を行えば足りるかという点が議論されることがありましたが、本件裁決における上記の判断は開示要件を検討するに当たり参考となるものと考えられます¹⁶。即ち、実務上、開示要件充足性を検討するに当たっては、本件裁決における判断を参照して、「当該算定方法に利益に関する指標等を当てはめさえすれば、個々の業務執行役員に対して支払われるべき業績連動給与の額が自動的に算出される算定方法」であるか否かという観点で検証が行われることが考えられます。

なお、本件裁決は、平成 29 年度税制改正前の利益連動給与として損金算入が認められるための要件に係る判断ですが、平成 29 年度税制改正後の業績連動給与においても、開示要件が課されており(現行法人税法 34 条 1 項 3 号イ(3))、改正後の要件充足性においても参考になるものと考えられます。

3. 事業承継に伴う退職慰労金支給に関する問題点の検討

(1) 事業承継に伴う退職慰労金支給の問題点

新型コロナウイルスの緊急経済対策として、政府が、中小企業の経営資源引継ぎ・事業再編支援事業として 100 億円を投じるなど¹⁷、我が国における事業承継の推進が図られているところです。

事業承継を行う際、事業運営のノウハウ等を、後任の代表取締役等へ継承するために、前任の代表取締役が会社から退職をせず、代表取締役から「会長」「相談役」等の役職へ分掌変更した上で、後任の代表取締

¹⁵ 武田昌輔編著『DHC コンメンタール法人税法(3)』2161 の 68 頁。

¹⁶ 税務通信 3478 号 12 頁参照。

¹⁷ 経済産業省『令和 2 年度補正予算の事業概要(PR 資料)』(令和 2 年 4 月)16 頁。

(https://www.meti.go.jp/main/yosan/yosan_fy2020/hosei/pdf/hosei_yosan_pr.pdf)

役へ、経営上のアドバイスを行う例がみられます。この「会長」「相談役」等の役職への分掌変更に伴い、退職慰労金が支払われる例が実務上も多く見られますが、その際、当該退職慰労金が退職給与として、法人税法上の損金算入が認められるか否かが論点となることがあります。

分掌変更に伴い支給した退職慰労金を、退職給与として損金算入を志向する場合においては、2つの論点が主に問題となります。

- ① 退職慰労金の退職給与該当性
- ② (①につき、退職給与に該当することを前提に)当該退職慰労金の過大退職給与該当性

以下では、これらの論点につき、近時の裁判例を概観しつつ、若干の検討を行います。

(2) 退職給与該当性に関する検討－東京高判平成29年7月12日税資267号順号13033

ア 退職給与該当性総論

退職給与とは、本来「退職により」支給されるものですが、法人が分掌変更等により、「実質的に退職したと同様の事情にあると認められる」役員に対して支給した臨時的な給与についても、法人税法上の「退職給与」に該当するものと解されています¹⁸。

課税当局も、下記の通達において、一定の分掌変更について、退職給与に該当するものとして取扱うことを明示しています。

法基通9-2-32

(役員の分掌変更等の場合の退職給与)

法人が役員の分掌変更又は改選による再任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つたことによるものであるなど、その分掌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。

- (1) 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。
- (2) 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。
- (3) 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。

しかしながら、分掌変更に伴う退職給与の支給については、分掌変更後においても経営上主要な地位を占めていたとして、その退職給与該当性が課税当局により否認され争われることがあります。以下、近時、分掌変更後に支給された退職慰労金について、退職給与該当性が否定された裁判例である東京高判平成29年7月12日税資267号順号13033(以下「本件判決」といいます)を検討します¹⁹。

イ 事案の概要

X社の代表取締役であるAは、任期満了により、代表権のない取締役(相談役)となり、それに伴いX社はAに対して、退職慰労金(以下「本件金員」といいます)を支給しました。

X社は、確定申告書及び修正申告書を提出した後、Aに支払った本件金員は損金の額に算入されるべきであったとして更正の請求を行ったところ、課税当局は、本件金員について、Aは退任後もX社の取締役として退任前と同様の業務をおこなっているため、本件金員は損金の額に算入されないとして、更正をすべき理由がない旨の通知処分を行いました。これに対して、X社が、本件金員は退職給与に該当するとして、当該通知処分の取消しを求めた事案です。

¹⁸ 佐藤友一郎編著『法人税基本通達逐条解説』(税務研究会出版局、2019)863頁参照。

¹⁹ 本件は上告不受理決定(最三決平成29年12月5日税資267号順号13093)により確定しています。

ウ 判示の概要[本件判決が原審の判決(東京地判平成 29 年 1 月 12 日)を引用した部分を含みます]

(a) 退職給与の意義

「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り、役員が実際に退職した場合でなくとも、役員の分掌変更又は改選による再任等がされた場合において、例えば、常勤取締役が経営上主要な地位を占めない非常勤取締役になったり、取締役が経営上主要な地位を占めない監査役になるなど、役員としての地位又は職務の内容が激変し、実質的には退職したと同様の事情にあると認められるときは、その分掌変更等の時に退職給与として支給される金員も、従前の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限りにおいて、同項括弧書きにいう退職給与に該当するものと解するのが相当である。」〔太字、下線は筆者による。以下同じ〕

(b) A の退任の経緯

「代表取締役の交代の経緯についてみると、…営業部長の職にあった B が A に代わり原告〔筆者ら注:X 社〕の代表取締役に就任するに当たっては、原告の経営に支障が生じないよう、A が、引き続き当分の間は原告の経営に関与して B に対する指導や助言を行うことによって、専ら営業部門で勤務してきた経営責任者としての経営全般に関する知識や経験の不足を補うことが予定されていたものと認められる。」

(c) 退任後の A の執務状況

「B は、代表取締役に就任した後、原告の経営に関する法令上の代表権を有してはいたものの、B が原告の営業以外の業務や組織管理等の経営全般に関する経営責任者としての知識や経験等を十分に習得して自ら単独で経営判断(組織管理の判断を含む。以下同じ。)を行うことができるようになるまでは、A が、原告の経営(組織管理を含む。以下同じ。)について B に対する指導と助言を行い、引き続き相談役として原告の経営判断に関与していたものと認められる。」

(d) 退任後の A の権限

「A は、営業会議及び合同会議には出席しなくなったものの、原告の幹部が集まる代表者会議に引き続き出席し、営業会議及び合同会議についても議事録の回付により経営の内容の報告を受けて確認し、助言や指導を行うなど、経営上の重要な情報に接するとともに個別案件の経営判断にも影響を及ぼし得る地位にあった上、10 万円を超える支出の決裁にも関与していたものと認められる。」

「さらに、…A は、原告の資金繰りに関する窓口役を務め、主要な取引先の銀行から実権を有する役員と認識されていたほか、営業部長の当時と同様に取引先等との営業活動による外出のため原告を不在にすることが多い A に代わって対外的な来客への応対を行うなどしており、対外的な関係においても経営上主要な地位を占めていたものと認められる。」

(e) 退任後の A の報酬内容

「なお、原告の取締役会は、平成 23 年 5 月 30 日、B の月額報酬を 85 万円、A の月額報酬を 70 万円、D の月額報酬を 60 万円とする旨の決議をしており、A の月額報酬は原告の代表取締役を退任する前の 205 万円から 70 万円に減額されているが、A がその減額後も B と遜色のない月額報酬の支払を受けていることや上記のとおり退任後も引き続き原告の経営判断に関与して B への指導や助言を続けていたことなどに照らすと、各取締役の上記変更後の月額報酬は、A が引き続き原告の経営判断への関与及び B への指導や助言を続けていたことを前提として定められたものとみるのが相当であり、代表取締役の交代後もなお A が原告の経営上主要な地位を占めていたことと別段そぐるものではないというべきである。」

(f) 結論

「以上の諸事情に鑑みると、A は、原告の代表取締役を退任した後も、その直後の本件金員の支給及び退職金勘定への計上の前後を通じて、引き続き相談役として原告の経営判断に関与し、対内的にも対外的にも原告の経営上主要な地位を占めていたものと認められるから、B が代表取締役に就任したことにより A の業務の負担が軽減されたといえるとしても、本件金員の支給及び退職金勘定への計上の当時、役員としての地位又は職務の内容が激変して実質的には退職したと同様の事情にあったとは認められないというべきである。…以上によれば、本件金員が法人税法 34 条 1 項括弧書き所定の「退職給与」に該当するとはいえないというべきである。」

二 判示の検討一事業承継に伴う退職慰労金支給の留意点

本件では、A の月額報酬が、代表取締役の退任に伴い、205 万円から 70 万円へと減額されており、上記の法基通 9-2-32(3)に掲げられている「給与」の「激減（おおむね 50%以上の減少）」に該当しています。しかしながら、本件判決は、A の代表取締役の退任後の執務状況、権限等の観点から、「役員としての地位又は職務の内容が激変して実質的には退職したと同様の事情にあったとは認められない」と判断し、代表取締役の退任に伴い支給された本件金員は退職給与に該当しないと判断しています。

具体的には、①A は毎日 X 社に出勤をしており、退任前と同様に代表取締役の執務室にて勤務を行っており、②退任後も、代表者会議に出席し、営業会議及び合同会議についても議事録の回付により経営の内容の報告を受けて確認し、助言や指導を行うなど、経営上の重要な情報に接するとともに個別案件の経営判断にも影響を及ぼし得る地位にあったこと、③X 社の資金調達等のため、多数回にわたり、単独で銀行の担当者との面談や交渉をしており、対外的にも、X 社の実権を有するのは A であると認識されていたことなどから、「対内的にも対外的にも原告の経営上主要な地位を占めていた」ことが認定されています。

分掌変更後の給与額は、分掌変更が「実質的に退職したと同様の事情にあると認められる」か否かの判断に当たり、重要な考慮事情の一つです。もっとも、分掌変更後の給与に「おおむね 50%以上の減少」が生じるなど「激減」しているような場合においても、分掌変更後の役員の権限が引き続き「経営上主要な地位を占めて」いる場合には、本件判決のように、当該分掌変更に伴って支給された退職慰労金が退職給与と取扱われない可能性があります。従って、退職給与該当性の判断においては、分掌変更後の給与に係る「激減」の有無に加えて、分掌変更後の役員の執務状況及び権限から当該役員が「経営上主要な地位を占めて」いるか否かという点についても事実関係に照らして検討する必要があります²⁰。

本件判決のような事業承継に伴う退職慰労金の支給に当たっては、実務上、例えば、①新しい代表者との共同代表の形にすることにより、代表者の地位の退任する前に、事業の引継ぎを先行させる、②相談役等への分掌変更後も、「実質的にその法人の経営上主要な地位を占めている」場合には、当該相談役等の退任のタイミングで退職慰労金を支給するなど、「実質的には退職したと同様の事情」が生じる時期と退職慰労金の支給時期が一致するような対応策を検討することが考えられます。

（3）過大退職給与該当性に関する検討

退職慰労金が退職給与に該当すると判断された場合においても、それが不相当に高額である場合には、当該不相当に高額な部分の金額は損金の額に算入されないものとされています（法法 34 条 2 項）。

退職給与における不相当に高額か否かの判断要素は法令 70 条 2 号に規定されています²¹が、その中でも、類似法人の退職給与の支給の状況との比較が重要な判断要素とされ、実務上、平均功績倍率法²²が広く用いられています。

近時の裁判例である東京地判平成 29 年 10 月 13 日月報 65 卷 2 号 151 頁は、平均功績倍率法につき「硬直的な考え方であって、実態に即した適正な課税を行うとする法人税法 34 条 2 項の趣旨に反することにもなりかねず、相当であるとはいえない」として、「課税庁側の調査による平均功績倍率の数にその半数を加えた数を超えない数の功績倍率により算定された役員退職給与の額は、当該法人における当該役員の具体的な功績等に照らしその額が明らかに過大であると解すべき特段の事情がある場合でない限り」は過大退職給与には該当しないとする、平均功績倍率法の合理性に疑問を呈する注目すべき判断を行いました。これに対し、控訴審である東京高判平成 30 年 4 月 25 日月報 65 卷 2 号 133 頁は、上記の地裁判決の見解を排斥し、平均功績倍率法は合理的な算定方法であると判断しましたが、本件は上告がなされており、上告審及び今後の功績倍率法に関する裁判例の動向が注目されます。

²⁰ 分掌変更と役員給与該当性が問題となった事案として、民宿事業を運営する会社の代表取締役を退任し、監査役に就任した際に支給された退職金につき、民宿の改修工事等の重要事項について、監査役就任後も対応していたことから、退職給与に該当しないものとされた札幌地裁小樽支部平成 28 年 4 月 15 日税資 266 号順号 12843(確定)、代表取締役を退任し、会長職(取締役)に就任したものの、後任の代表取締役が会社の営業及び財務に関与せず、引き続き、前任の代表取締役が他社と交渉して営業を行っていた事案につき、分掌変更に伴う退職金の退職給与該当性を否定した東京高判平成 17 年 9 月 29 日(上告不受理決定により確定)がある。

²¹ 退職給与における不相当に高額か否かの判断要素として、①役員の法人の業務に従事した期間、②その退職の事情、③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が規定されています（法令 70 条 2 号）。

²² 平均功績倍率法を合理的とする裁判例として、東京高判昭和 49 年 1 月 31 日税資 74 卷 293 頁、札幌地判平成 11 年 12 月 10 日月報 47 卷 5 号 1226 頁等。

Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

PwC 弁護士法人

〒100-6015 東京都千代田区霞が関 3 丁目 2 番 5 号 霞が関ビル

電話 : 03-5251-2600(代表)

Email: pwcjapan.legal@jp.pwclegal.com

www.pwc.com/jp/legal

- PwC 弁護士法人に属するタックス ローヤー(税法を専門とする弁護士)は、税務コンプライアンスを意識した経営を志向される企業の皆様のニーズに応えるため、付加価値の高い総合的なプロジェクトナルタックスサービス(税務アドバイス、事前紹介支援、税務調査対応、争訟に行くか否かの判断の支援、税務争訟代理等)を提供いたします。
- PwC ネットワークは、世界 100 力国に約 3,600 名の弁護士を擁しており、幅広いリーガルサービスを提供しています。PwC 弁護士法人も、グローバルネットワークを有効に活用した法務サービスを提供し、PwC Japan グループ全体のクライアントのニーズに応えていきます。
- PwC Japan グループは、PwC ネットワークの各法人が提供するコンサルティング、会計監査、および税務などの業務とともに、PwC 弁護士法人から、法務サービスを、企業の皆様に提供します。

パートナー

弁護士・公認会計士

北村 導人

03-5251-2685

弁護士

乙部 一輝

03-5251-2825

本書は法的助言を目的とするものではなく、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。個別の案件については各案件の状況に応じて弁護士・税理士の助言を求めて頂く必要があります。また、本書における意見に亘る部分は筆者らの個人的見解であり、当弁護士法人の見解ではありません。

© 2020 PwC Legal Japan. All rights reserved.

PwC refers to the PwC network member firms and/or their specified subsidiaries in Japan, and may sometimes refer to the PwC network. Each of such firms and subsidiaries is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.