

役員退職給与につき平均功績倍率の1.5倍の倍率が是認された事件

東京地裁平29・10・13判決 (TAINS:Z888-2145) (控訴)

Brush up Point

本件は、役員退職給与の不相当に高額な部分の金額が争点となったが、東京地裁の判決のポイントは次のとおりで、注目すべき判断が下された。

- (1) 平均功績倍率を少しでも超える功績倍率により算定された役員退職給与の額が、直ちに不相当に高額な金額になると解することはあまりにも硬直的な考え方である。
- (2) 役員退職給与として相当であると認められる金額は、事後的な課税庁側の調査による平均功績倍率を適用した金額からの相当程度の乖離を許容するものとして観念されるべきものと解される。
- (3) 本件の場合、少なくとも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、相当額である。

I 事実関係

原告は、ミシン部品の製造及び販売、家庭金物、建材金物の製造及び販売等を目的とする同族会社である。そこで、原告の元代表取締役甲への死亡退職慰労金4億2000万円を損金の額に算入して平成21年8月期の本件事業年度分の法人税の確定申告をしたところ、被告三条税務署長は、本件役員退職給与の額のうち2億1124万8000円を超える部分の金額は、不相当に高額な部分の金額となり損金の額に算入されないとして、原告に対し本件事

業年度分の法人税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をしたところ、原告はこれを不服として、所定の手続きにより、その更正処分等の取消しを求めて本訴に至った。

なお、原告の役員退職慰労金規程には、①退職慰労金は株主総会の決議に基づき支給すること、②退任時に報酬月額がある場合の退職慰労金の額は「退任時報酬月額×役員在任期間×退職時役位係数」の範囲内とすること、③代表取締役の退任時役位係数は5.0倍とすること、④在任中特別に功労

があったと認められるときは②の規程による退職慰労金のほかに、その30%を超えない範囲において功労加算を行うこと等が定められていた。そこで、本件甲の退職金は、240万円(最終月額給料)×27年(勤続年数)×5倍(役員倍数)×1.3(功労加算)=4億2120万円と算定され、4億2000万円を支給することにつき、株主総会の決議を得ていた。

II 主たる争点と当事者の主張

本件の争点はいくつかあるが、その主たる争点は、本件役員退職給与の額のうち「不相当に高額な部分の金額」があるかどうかである。

原告は、就業規則等により定められた規程により支給された退職給与については、役員退職給与の支払に乗じて利益処分を行うものでないことは明らかであるから、役員退職給

与の額の相当性は推定される。また、被告が採用した平均功績倍率法については、従来から税務訴訟で指摘されている当該方式の欠点(地域限定、倍半基準の不適格性、類似法人抽出基準の不明確さ等)を指摘し、かりに役員退職給与として相当であると認められる金額を同業類似法人と比準して算定すべきであるとしても、その算定方法として、法令に算定方法に関する具体的な定めがない以上、最高功績倍率法等の納税者により有利な算定方法を採用すべきであると主張した。

一方、被告は、役員退職給与の相当額の算定に当たり、いわゆる平均功績倍率法を用いることが相当であるとし、本件につき、同業類似法人として、①原告の所在地と経済事情が類似する地域に所在し、②原告と同種の事業である日本標準産業分類の大分類「E-製造業」の中分類「24-金属製品製造業」

別表2

本件同業類似法人

順号	管轄税務署	事業年度	売上金額(円)	退職給与金額(円)	最終月額報酬額(円)	勤続年数(年)	功績倍率
				①	②	(注1) ③	(注2) ④/(②×③)
1	■ 税務署	平成24年5月期	753,279,897	124,000,000	800,000	36	4.31
2	■ 税務署	平成24年8月期	2,041,392,472	110,000,000	2,740,000	13	3.09
3	■ 税務署	平成20年3月期	888,180,586	180,000,000	4,000,000	15	3.00
4	■ 税務署	平成19年11月期	1,782,039,625	130,000,000	1,200,000	51	2.13
5	■ 税務署	平成18年8月期	962,294,651	292,500,000	3,000,000	26	3.75
平均功績倍率 (功績倍率の平均値)							3.26
原告	三条税務署	平成21年8月期	1,354,938,485	420,000,000	2,400,000	27	6.49

(注1)「勤続年数」欄は、1年未満の期間を切り上げた。
(注2)「功績倍率」欄は、小数点以下第3位を切り上げた。



を基幹の事業とし、③事業規模の類似性を判断する要素である売上金額につき倍半基準を用い、④当該事業年度において原告と同じく死亡退職した代表取締役に対して退職給与の支給があり、⑤当該事業年度について不服申立て又は訴訟が係属中でないという抽出基準の全てを満たす法人を機械的に抽出し、その抽出基準の結果、原告の同業類似法人を【別表2】のとおり5法人とし、平均功績倍率は3.26が妥当であるとした。

Ⅲ 判決の要旨

東京地裁は、甲の退職給与算定における適正額につき、次のとおり注目すべき判示を下した。

「本来役員退職給与が当該退職役員の具体的な功績等に応じて支給されるべきものであることに鑑みると、平均功績倍率を少しでも超える功績倍率により算定された役員退職給与の額が直ちに不相当に高額な金額になると解することはあまりにも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。」

また、「法人税の納税者は、(法人税法施行)令70条2号所定の考慮要素である『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』を考慮するに当たり、公刊物等を参酌することで上記の支給の状況を相

当程度まで認識することが可能であるとは解されるものの、被告が行う通達回答方式のような厳密な調査は期待し得べくもないから、このような納税者側の一般的な認識可能性の程度にも十分に配慮する必要がある、役員退職給与として相当であると認められる金額は、事後的な課税庁側の調査による平均功績倍率を適用した金額からの相当程度の乖離を許容するものとして観念されるべきものと解される。」とし、このような考えに基づく、「少なくとも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、同号にいう『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』を超えるものではないと解するのが相当であるというべきである。」と判示した。

そこで、結論として、本件役員退職給与に係る功績倍率は6.49であり、本件平均功績倍率3.26にその半数を加えた4.89を妥当なものとし、「本件役員退職給与の額4億2000万円のうち、上記の功績倍率4.89に甲の最終月額報酬額240万円及び勤続年数27年を乗じて計算される金額に相当する3億1687万2000円までの部分は、甲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ものではない」とした。

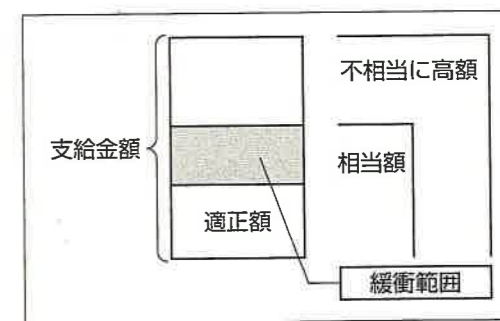
Ⅳ 解説

〔1〕本判決は、平均功績倍率の1.5倍をもって役員退職給与の相当額と判断しているが、なぜ1.5倍であるかの根拠は不明である。画期的な判断をしたわりには、説得力に欠ける。しかし、全体としては、筆者が従前から主張する硬直的な平均功績倍率法の解釈を、事例判決ではあるが柔軟に解釈した点は、十分評価できる。

〔2〕はじめに、「平均功績倍率法」は、「最高功績倍率法」、「1年当たり平均額法」とともに過去の多くの判決例により支持されており、類似法人が適正に抽出されている限り、合理的な役員退職給与の相当額の算定方法であり、筆者もそのこと自体に強く反対はしない。しかし、その平均額は類似法人間に通常存在する諸要素の差異やその個々の特殊性が捨象され、より平準化された数値であったとしても、あくまで人工的な数字であり、本判決では、「平均功績倍率を少しでも超える功績倍率により算定された役員退職給与の額が直ちに不相当に高額な金額になると解することはあまりにも硬直的な考え方」であると明言した。この点は、かつて筆者がいみじくも拙稿「TKCのデータによる最高功績倍率3.0適用の可否」(速報税理・ぎょうせい2014年2月1日号36～42頁)で「法人税法が規定する『不相当に高額』とは、誰が見ても明らかに“不相当”に高額であるということであるから、このような客観的相当額の差

異を考慮してもなお高額である部分のみを否認するという規定であると解される。したがって、類似法人の平均額という比準額をもって唯一無二の適正額とし、その額を超えれば直ちに否認するというようなことは、法の適正な解釈に基づくものではない。」と指摘した点と同一である。

〔3〕また、筆者は、相当額として否認されない金額は、適正額にさらに幾ばくかの「緩衝範囲」ともいべき領域があることも上記論文で指摘した。これに対し本件東京地裁は、「役員退職給与として相当であると認められる金額は、事後的な課税庁側の調査による平均功績倍率を適用した金額からの相当程度の乖離を許容するものとして観念されるべきものと解される」と判示し、筆者の指摘する緩衝範囲の存在も明らかにした。



〔4〕さらに、面白い点は、事前に公刊物等を参酌することで法人は同業他社の支給の状況を相当程度まで認識することが可能であり、特に「TKC全国会が提供するデータは、対象が関与法人に限られているといえども、納税者が事前に入手可能であり、高い信頼性



と普遍性を有する情報であるといえる。」と筆者は同上論文で指摘したが、東京地裁平25・3・22判決（TAINS：Z888-1778）は、これを否定的に解した。しかるに今回は、「TKC全国会（税理士及び公認会計士からなる任意団体）発行の同種の資料が同会の会員に頒布されており、これらの文献・資料には、業種等ごとに、法人の売上金額、役員役職名、退職事由、在任年数、最終月額報酬額、役員退職給与の支給額、功績倍率等の実例情報が掲載されていることが認められ、納税者はこれらの公刊物により又はTKC全国会の会員である税理士等を通じて同業類似法人における役員に対する退職給与の支給の状況を相当程度認識し得るといえることができるから、同号の規定が納税者に予測不可能な考慮要素を定めたものとまでいうことはできない。」と判示し、法の予測可能性確保のために、TKC全国会発行の『月額役員報酬・役員退職金』（Y-BAST）による退職金データは、その認知を得たのである。

〔5〕ところで、本件では、平均功績倍率

の1.5倍をもって適正額とするが、その1.5倍の根拠は不明である。かつて、一世を風靡した藤山雅行判事は、土地評価における収益還元法を重視した「永江事件」（東京地裁平15・2・26判決（税務訴訟資料253号順号9292））において、納税者と税務当局の鑑定評価額のうち、比準価格と収益価格のそれぞれ高い方を単純平均して土地の評価額とする異例の方法をとった。土地の評価に対し鑑定評価が乱立するなかで、筆者は藤山判決の行間に土地評価の困難性と、藤山裁判長が下した“三方一両損”的判断に、どこか皮肉を感じた（渡辺充『検証！藤山税務訴訟判決』（ぎょうせい平20）125頁）。本件も実は、1.5倍の根拠は、納税者主張の6.49に税務当局主張の平均功績倍率3.26を加算し2で割ると4.875となり、東京地裁が4.89としたのは、単に両者の主張を単純平均しただけなのではなかろうかと筆者は推測する。敗訴した税務当局は控訴したが、当然、今後この1.5倍という数字が一人歩きする可能性もあり、控訴審の大きな争点となる。



特集

地積規模の大きな宅地の評価の実務ポイント

— 評価単位をめぐる判決及び裁決 —（上）

渋谷法律事務所 弁護士 吉田 正毅

I はじめに

平成30年1月1日より、広大地の評価が廃止され、地積規模の大きな宅地の評価が施行されました。地積規模の大きな宅地か否かは、宅地の所在する地域と評価対象地の地積により形式的に判断されるため、広大地の評価のように各要件が問題となることはありません。ただ、広大地の評価では、広大地に該当するか否かを判断する前提として、1画地の宅地の範囲が争点となることが少なくあり

ませんでした。地積規模の大きな宅地の評価においても、その地積により地積規模の大きな宅地に該当するか否かが形式的に判断されることから、1画地の宅地の範囲が問題となりえます¹。

本稿は、評価単位についての裁判例及び裁決例の考え方を概観し、地積規模の大きな宅地の評価において評価単位を実務上どのように考えるべきかを検討するものです。

II 評価単位とは

財産評価基本通達（以下「評価通達」といいます。）7-2は、土地の価額は評価単位ごとに評価するとし、同通達(1)において、宅地の評価について、宅地は、1画地の宅地（利用の単位となっている1区画の宅地をい

う）を評価単位とすると定めています。国税庁は、「1画地の宅地」の判定について、原則として、①宅地の所有者による自由な使用収益を制約する他者の権利（原則として使用貸借による使用借権を除く）の存在の有無に

1 地積規模の大きな宅地の評価においても評価単位がポイントとなることを指摘するものとして、梶野研二「新“広大地”評価における実務ポイント」税理第60巻第14号（2017年）35頁