



TKCのデータによる 最高功績倍率3.0適用の可否

第1審 東京地裁平23年(行ウ)421号、平25.3.22判決 (TAINS: Z888-1778)
控訴審 東京高裁平25年(行コ)169号、平25.7.18判決 (TAINS: Z888-1788) (棄却)
(上告、上告受理申立て)

Brush up Point

本件は、死亡退職した代表取締役を支給した役員退職給与6,032万円が、不当に高額であると判断された事案である。本件における判決のポイントは、次のとおりである。

- (1) 最高功績倍率法が使用される場合は、税務当局による同業類似法人の抽出基準が必ずしも十分ではない場合や、その抽出件数が僅少でありかつ当該法人と最高功績倍率を示す同業類似法人とが極めて類似していると認められる場合などに限られる。
- (2) 納税者が利用したTKCデータは、TKC全国会が各会員に対して実施したアンケートの回答結果から構成されており、その対象法人はTKC全国会の会員が関与しているものに限られるので、汎用性のあるデータとはいえない。
- (3) 納税者が用いた抽出基準は、その抽出対象地域について何ら限定することなく全国としており、日本標準産業分類の大分類とするものであって採用できない。
- (4) 本件役員退職給与の適正額は490万8,800円であって、6,032万円のうち適正額を超える5,541万1,200円については、法人税法36条に規定する『不当に高額な部分の金額』に該当する。ただし、本件更正処分は、本件役員退職給与の額のうちこの金額の範囲内である4,784万円について損金の額に算入されるべきものではないとしてされたものであるから適法である。

I. 事実関係

納税者X(原告・控訴人)は、不動産賃貸業及び損害保険代理業等を営む同族会社である。亡Aは、平成17年1月10日に死亡(死因は自殺)するまで、Xの代表取締役として勤務し、その勤続年数は13年であった。亡Aの代表取締役としての報酬は、平成14年12月以降、死亡退職するまで月額32万円であった。

Xは、平成17年3月18日、取締役会を開催し、亡Aに対する役員退職給与を6,032万円とし、また弔慰金を384万円支払うことを承認し、これを支払った。Xは、本件係争事業年度の法人税につき、本件役員退職給与の額6,032万円と弔慰金384万円を損金の額に算入して法人税の確定申告書を提出したところ、所轄税務署長Y(被告・被控訴人)は、本件役員退職給与の額のうち1,248万円を超える部分の金額である4,784万円については、法人税法36条(係争年度の条文番号。以下、本稿において同じ。)に規定する『不当に高額な部分の金額』に当たるため損金の額に算入されないとする更正処分等を行った。Xは、これを不服として、所定の手続きを経て、本訴に及んだ。

なお、亡Aは、【図表1】(40頁)のとおり、生前、Xの代表取締役のほか、Xのいわゆるグループ企業であるX2、X3、X4及びX5の各取締役を務めており、亡Aに対する退職給与及び弔慰金として、X2は退職給与7,210万円・弔慰金618万円、X3は退職給与4,950万円・弔慰金300万円、X4は退職

給与4,080万円・弔慰金300万円、X5は退職給与6,615万円・弔慰金560万円をそれぞれ支払っている。これらの4社の退職給与についても、所轄税務署長はそれぞれ不当に高額であるとして更正処分等を行い、本件と同様に更正処分等の取消訴訟が提起されている。

II. 主たる争点及び当事者の主張

本件の争点は、本件役員退職給与の額のうち法人税法36条に規定する『不当に高額な部分の金額』として、本件事業年度の損金の額に算入されない金額があるか否かである。この点につき、Xは、本件役員退職給与の適正額は6,032万円か、少なくとも亡Aの最終月額報酬である32万円に、TKCデータ同業類似法人の功績倍率の最高値である3.0倍を乗じさらに亡Aの勤続年数である13年を乗じた上、これに亡Aの功労加算として130パーセントを乗じて算定された1,622万4,000円となるから、本件役員退職給与適正額を1,248万円としてなされた本件更正処分は、法人税法36条及び法人税法施行令72条に反し、違法であると主張した。

これに対し所轄税務署長Yは、本件役員退職給与適正額は、平均功績倍率法により算定することが合理的であり、Yの適正額の算定過程における同業類似法人の抽出基準、抽出方法及び抽出結果には合理性があり、本件適正額の算定に当たり、特に考慮すべき亡Aの個人的事情があるとは認められないから、本件6,032万円のうちYが抽出した本件同業類似法人の平均功績倍率に従って算定した金額

である490万8,800円を超える5,541万1,200円については、法人税法36条に規定する「不相当に高額な部分の金額」に該当することは明らかであると主張した。

Ⅲ. 判決の要旨

第1審東京地裁は、はじめに役員退職給与の適正額の算定方法につき、「最高功績倍率を用いるべき場合とは、平均功績倍率を用いることにより、同業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を得ることができるとはいえない場合、すなわち、同業類似法人の抽出基準が必ずしも十分ではない場合や、その抽出件数が僅少であり、かつ、当該法人と最高功績倍率を示す同業類似法人とが極めて類似していると認められる場合などに限られるというべきである。」と判示した。そこで、本件においては、「Yが本件同業類似法人を抽出するために用いた抽出基準は、いずれも合理的であると認められ、その結果、合計3件の本件同業類似法人を抽出することができたものであって、本件同業類似法人のうち最高功績倍率を示す法人とXとが極めて類似していると認めるに足りる事情があるとは認められないことも併せ考えれば、最高功績倍率法を用いるべき場合には当たらないというべきである。」と判示した。

次に、Xが用いたTKCデータ同業類似法人については、「そもそも本件TKCデータは、税理士及び公認会計士からなる任意団体であるTKC全国会が各会員に対して実施し

たアンケートの回答結果から構成されており、その対象法人はTKC全国会の会員が関与しているものに限られている上、Xが用いた抽出基準は、その抽出対象地域について何ら限定することなく全国としており……Yが用いた抽出基準に比べ、その対象地域及び業種の類似性の点において劣るものといわざるを得ない。」と判示し、本件適正額の算定に当たってTKCデータ同業類似法人の最高功績倍率である3.0倍を基礎とすべきであるとするXの主張は、採用することができないとした。なお、功労加算分については、「本件役員退職給与のほかには甲慰金として384万円が支給されているのであって、本件役員退職給与について更に功労加算を認めるべき必要性が高いともいえない。」と判示している。

以上のとおり、「Yが本件役員退職給与適正額の算定方法として平均功績倍率法を用いたこと及びその採用した本件同業類似法人の抽出基準は、いずれも合理的であるということができ、これによれば、本件役員退職給与適正額は、490万8,800円であって、本件役員退職給与の額6,032万円のうち上記金額を超える5,541万1,200円については、法人税法36条に規定する『不相当に高額な部分の金額』に該当し、損金の額に算入されるべきものではない」とし、「本件更正処分は、本件役員退職給与の額のうち上記金額の範囲内である4,784万円について損金の額に算入されるべきものではないとしてされたものであるから、結局、適法であるというべきである。」と判示し、Xの請求を棄却した。

なお、控訴審判決も全面的に第1審を支持している。

Ⅳ. 評 釈

一. TKCデータの合理性について

本件においてYによる同業類似法人の抽出基準はかなり厳格であり、その結果、抽出された同業類似法人3件については、Xと高い類似性が認められるといえる。しかし、その結果抽出された同業類似法人3件の功績倍率はそれぞれ1.00、2.07、0.46であり、その平均値は1.18である。これは一般に税務の実際上、約3倍程度といわれている代表取締役の功績倍率を考慮すると、低すぎるといわざるを得ない。たとえ厳格な抽出基準に基づいて適正に抽出された同業類似法人であっても、その結果算出された平均功績倍率が1.18倍と通常に比して著しく低いのであれば、はたしてこの抽出基準に合理性があるといえるのだろうか。

一方で、Xが利用した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、日本標準産業分類の大分類に従って業種が分類されており、また、抽出対象地域については限定されていないことから、Yの抽出基準と比較すると厳格性で劣る点は否めない。しかし、Yによる抽出基準において算出された平均功績倍率が著しく低いことを考慮すれば、抽出地域を全国に拡大することで、より多くの同業類似法人を抽出することが可能となり、その結果、より平均化した客観性が確保される値が算出される

ものと考えられる。したがって、TKCデータについて、本件判決が「その対象法人はTKC全国会の会員が関与しているものに限られている」として、これを判断基準に利用することに疑問を呈した点は、少なくとも本件においては、Yの極端な抽出基準と比較しても直ちに非合理的であるとするのは早計であったと考える。裁判所は合理的な判断基準の一つとして当然にこれを斟酌すべきであり、あたかも門前払いのようにこれを任意団体の全国データであると切り捨てた点は賛成できない。また、役員退職給与適正額の算定方法につき、平均功績倍率法の適用に拘泥することなく、本件のように平均功績倍率が著しく低い場合には、最高功績倍率法の適用も視野に入れた判決が下されるべきであると考えられる。

なお、一般に、税務当局が行う同業類似法人選定の情報は、事前に納税者が入手することは困難であり、係争時においては、税務当局が独自に抽出した同業類似法人によって平均功績倍率が算定され、納税者がその選定に関与できない以上、このような手法を優先することには問題がある。従来から筆者をはじめ多くの論者がこの閉鎖性を指摘しており、このような状況を考慮すると、税理士及び公認会計士からなる任意団体であっても日本最大の規模を誇る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。従来の閉鎖的な類似法人の選定は、当該対象法人を所轄税務署管内を中心として、地

域性を織り込んだ要件を重視してきた。しかし、いやま法人の活動はグローバルに展開され、地域性を重視した類似法人の選定に、どれだけ意味があるのか。むしろ、その要件に拘泥した結果、いわゆる倍半基準を含めて、税務当局も使い勝手のわるい選定基準を自ら使用する結果となってしまっている。全国的な要素を加味した選定基準は、いやま合理性を有するものとする。

なお、本件において、XがTKCデータにより抽出した同業類似法人は、業種と事業規模において若干恣意的な拡大があり、その限りにおいて採用することはできなかったとする判示には妥当性がある。しかし、納税者がTKCデータに基づき、適正な抽出基準により合理的に同業類似法人を抽出できた場合には、税務当局も裁判所もその判断を尊重すべきである。

図表1 原告グループ5社の当初支給金額

(単位:円)

		当初支給金額						
		年度	役職	勤続年数(年)	最終報酬月額	役員退職給与	弔慰金	功績倍率
1	X	H.17.11	代表取締役	13	320,000	60,320,000	3,840,000	14.50
2	X2	H.17.11	取締役	35	0	72,100,000	6,180,000	(1年当たり) 2,060,000
3	X3	H.17.3	取締役	11	300,000	49,500,000	3,000,000	15.00
4	X4	H.17.9	取締役	10	300,000	40,800,000	3,000,000	13.60
5	X5	H.17.8	取締役	7	700,000	66,150,000	5,600,000	13.50
合計		—	—	—	—	288,870,000	21,620,000	—

二. グループ法人全体での退職給与の支給について

本件事件の特徴として、【図表1】【図表2】に示すとおり、亡Aに対しXの他にもグループ企業4社から合計して2億8,887万円の役員退職給与及び2,162万円の弔慰金が支払われている。これらを合計すると3億1,049万円にのぼる。なお、亡Aの夫Bは、平成21年10月7日、亡Aに代わりXの代表取締役役に就任している。

現行法人税法においては、グループ法人全体で役員退職給与の相当性を判断するといった規定は設けられておらず、したがって、本件においても他の法人における退職給与の支払いについては、その関係につき一言も触れられておらず、争いがない。しかし、死亡退職した役員にグループ全体で3億円余りが支払われているという事実について、税務当局としても見過ごすわけにはいかなかったのだ

図表2 原告グループ5社の更正金額及び適正金額

(単位:円)

		更正金額				適正金額			
		更正金額	功績倍率	増差税額	過少申告加算税	適正額算定方法	役員退職給与適正額	平均功績倍率	類似法人数
1	X	12,480,000	3.00	12,903,700	1,910,000	平均功績倍率法	4,908,800	1.18	3
2	X2	63,087,500	(1年当たり) 1,802,500	2,703,600	270,000	1年当たり平均額法	48,838,790	(1年当たり) 1,395,394	5
3	X3	9,900,000	3.00	2,250,769	312,500	平均功績倍率法	7,524,000	2.28	2
4	X4	9,000,000	3.00	3,287,837	467,000	平均功績倍率法	4,470,000	1.49	3
5	X5	14,700,000	3.00	15,435,000	1,996,000	平均功績倍率法	9,539,000	1.91	2
合計		109,167,500	—	36,580,906	4,955,500	—	75,280,590	—	—

はないかと推察される。そして、X以外のグループ4社についても、それぞれ退職給与にかかる不相当に高額な部分の損金不算入につき更正処分等を行い、別件で取消訴訟が提起されていたが、いずれも本件とはほぼ同様の判決が下されており、税務当局の主張する適正額が支持され、更正処分は適法である旨判示された。

グループ法人全体で役員退職給与の相当性を判断するといった規定はないものの、グループ会社それぞれの当初支給額で用いられた功績倍率は13.50～15.00と高過ぎると考えられるため、役員退職給与の支給額を決定する際には、タックスプランニングの観点からも、実務上、比較的多く用いられる功績倍率3.0程度にとどめておくことが必要であったと考えられる。なお、注目すべき事実は【図表2】からも明らかとなっており、平均功績

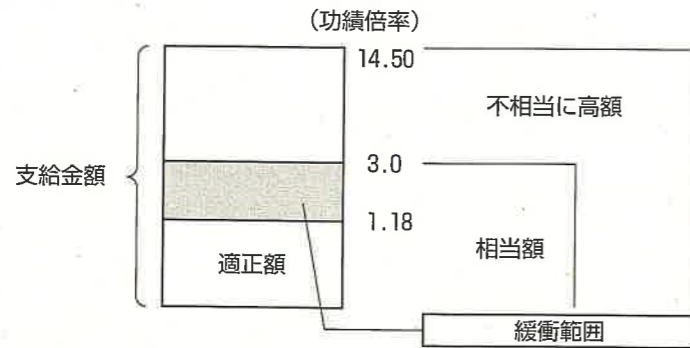
倍率法が適用されていないX2を除いて、更正処分はすべて功績倍率3.0を用いた金額でなされているという点である。

三. 「不相当に高額」の適正な解釈について

本来、役員給与の額は、個別的、主観的に決定されるものである。よって、納税者、税務当局及び裁判所において客観的相当額を判断することは困難であり、おのずとそこには一定の幅が生じることとなる。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



図表3 適正額・相当額・不相当に高額部分の関係性と緩衝範囲



積に基づくものではない。つまり、適正額と、実際の相当額の間には、【図表3】のとおり、いわば「緩衝範囲」が存在するのである。

この緩衝範囲が存在することによって、実務的には税務当局との間における客観的相当額の対立の緩衝が期待される。また、納税者側の個別的事情（退職役員の業務に従事した期間、その退職の事情、職務の内容、個別的な能力、当該法人の収益及び使用人に対する給料の支給の状況等を斟酌）も緩衝範囲によってある程度は考慮されることとなる。いわば、緩衝範囲は、現行法上、“適正額を超えて相当に高額”であっても“不相当に高額”な部分しか損金不算入としないといった不確定概念の適正な解釈上、必然的に生じるものであると考える。

これを、本件についてみると、平均功績倍率法によって算定された役員退職給与適正額を超える部分が否認されたのではなく、更正処分において功績倍率3.0を用いて算定された額が認定されていることから、両者の間に緩衝範囲の存在が認められる。しかし、一方で、筆者をはじめ実務家諸氏が実際に経験し

ているとおり、税務当局の裁量により、この緩衝範囲がコントロールされる場合が多く、法解釈上、何も足さず何も引かずといった「合法性の原則」からすると、税務当局の裁量は認められないところである。本件においては、税務当局は、自らの更正処分の妥当性を認めさせるために、あえて低すぎる適正額を算出し主張することで、恣意的に緩衝範囲をコントロールしたのではないかという懸念さえ抱く。また、裁判所は、税務当局の主張する適正額の判断基準の合理性は是認したものの、更正処分における金額の合理性については、何ら具体的な判断を示していない。たとえば、緩衝範囲の部分であっても、合理的な適正額を超える部分の金額は損金不算入とするといった判断も一つの結論であったはずである。裁判所は訴訟物に対するの審理をすることは明らかであるが、真理の追究なくして果たして裁判所はその責務を果たしたといえるのであろうか。裁判所は、単に税務当局の更正処分の妥当性をいう前に、真実な判断を下すべきことこそが責務と私考する。

第2回

誌上相談 中小企業経営に役立つ

会社法務の実務ポイント

質問：TAX-CPA研究会
回答：弁護士 島村 謙

会社設立と資本金の額の意義

質問

会社を設立しようと思います。今は、資本金1円からでも設立できるやに聞いておりますが、実際には、資本金の額は、どういう風にして決めるのでしょうか。

回答

会社法では、最低資本金制度は廃止されましたが、創業期の事業資金を賄うため、あるいは債務超過に陥らないために、一定額以上の資本金ないし自己資本を確保することが重要です。業種によっては許認可を得るための最低基準もあります。

他方で、資本金の額が大きすぎると、税制上のメリットが受けられないなどのデメリットもあります。

資本金の額は、これら、業種、業態に応じた諸条件を勘案して決める必要がありますが、その事業が、黒字転換し、収支が安定するまでに要する事業資金の総額が一つの目安となります。

解説

1. 資本金・自己資本の意義

(1) 資本金

株主となる者が会社に拠出した金額は、原則としてその全額が「資本金」として扱われます。当該拠出額のうち、2分の1までの額は「資本準備金」とすることもでき、その場合は残額が資本金となります（会社法445条1項2項）。このようにして算定された数字

を、「資本金」と呼びます。

資本金の額を定める会社法上の意義は、剰余金の配当等の限度額を画することにあります。すなわち、剰余金の配当は、会社の純資産の額が、資本金や資本準備金等の額を超過する部分に限り可能とされ、自己株式の取得の際等にも、同様の規制があります（同461条）。

なお、資本金の額は、登記や決算公告により外部に開示されます。

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。

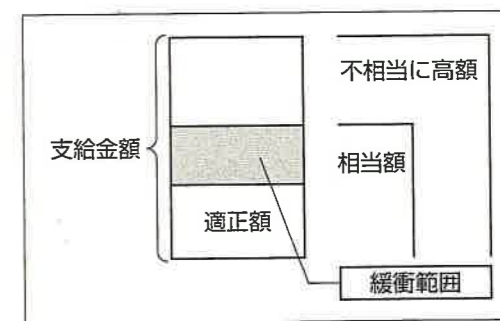
Ⅳ 解説

〔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

役員退職給与と 平均功績倍率1.5倍の控訴審判決

東京地裁・平29・10・13判決 (TAINS:Z888-2145)
東京高裁・平30・4・25判決 (TAINS:Z888-2177) (上告)

Brush up Point

東京高裁は、原判決を取消し、税務当局逆転勝訴の判決を下した。その判決のポイントは、平均功績倍率法の考え方であり、東京高裁は次のとおり判示した。

- (1) 平均功績倍率法は、同業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を捨象して平準化された数値を出すことに意義があるのであるから、類似法人の中に算出された平均値より不相当に高い功績倍率を用いた法人があったとしても、平均値を算定することの合理性は失われない。
- (2) 法人税法施行令70条2号に例示されている業務に従事した期間及び退職の事情以外の種々の事情については、原則として、同業類似法人の役員に対する支給の状況として把握されるべきものであり、同業類似法人の抽出が合理的に行われている限り、役員退職給与の適正額を算定するに当たり、これを別途考慮して功労加算する必要はない。

I. 事実関係

X社(原告、被控訴人)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、X社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月期の本事業年度分の法人税の確定申告をしたところ、Y税務署長(被告、控訴人)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、X社に対し本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、X社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。

第1審東京地裁は、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示し、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し、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、相当額であると判示した。Y税務署長は、この一部取消しを認めた判断を不服として控訴した。

II. 主たる争点と当事者の主張

本件の主たる争点は、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。なお、第1審判決において、異例の平均功績倍率1.5倍を認める判断が下されたので、その点につきYがどのような反論をしたのかについて興味があったが、控訴審判決文においては残念ながら当事者の主張につき記述がないので、不明である。

III. 判決の要旨

東京高裁は、次のとおり判示し、Yの適用した平均功績倍率3.26は妥当なものであると判断した。

(1) 平均功績倍率法については、Yが本件において類似法人として選定した法人の中には、たとえば功績倍率4.31と高いもの、逆に2.13と低いものがあったが、「功績倍率の高い類似法人の退職給与額がそれ自体相当であるか否かは、当該法人を基準として同業類

似法人を倍半基準によって抽出することによって判断されるから、抽出される同業類似法人が当然に異なってくるのであり、平均功績倍率もまた異なってくる」、「平均功績倍率法は、同業類似法人における功績倍率の平均値を算定することにより、同業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を捨象して平準化された数値を出すことに意義があるのだから、類似法人の中に算出された平均値より不相当に高い功績倍率を用いた法人があったとしても、平均値を算定することの合理性は失われない。したがって、上記反論は不正確な前提に基づくものであり失当である。」と判示した。

(2) 次に、法人税法施行令70条2号の趣旨については、「法人税法施行令70条2号が、業務に従事した時間(ママ)、退職の事情及び同業類似法人の役員に対する退職給与の支給の状況等を列挙している趣旨は、当該退職役員又は当該法人に存する個別事情のうち、役員退職給与の相当額の算定に当たって考慮することが合理的であるものについては考慮すべきであるが、かかる個別事情には種々のものがあり、かつ、その考慮すべき程度も様々であるところ、これらの個別事情のうち、業務に従事した期間及び退職の事情については、退職役員の個別事情として顕著であり、かつ、役員退職給与の適正額の算定に当たって考慮することが合理的であると認められるところから、これらを考慮すべき個別事情として例示する一方、その他の必ずしも個別事情としては顕著と難しい種々の事情については、原則として同業類似法人の役員

に対する退職給与の支給の状況として把握するものとし、これを考慮することによって、役員退職給与の相当額に反映されるべきものとしたことにあると解される。」と判示した。

そこで本件につき、特にX社が甲の特別の功績を問題とすることから、「従事した期間及び退職の事情以外の種々の事情については、原則として、同業類似法人の役員に対する支給の状況として把握されるべきものであり、同業類似法人の抽出が合理的に行われている限り、役員退職給与の適正額を算定するに当たり、これを別途考慮して功労加算する必要はないというべきであって、同業類似法人の抽出が合理的に行われてもなお、同業類似法人の役員に対する退職給与の支給の状況として把握されたとはいえないほどの極めて特殊な事情があると認められる場合に限り、これを別途考慮すれば足りるというべきである。」と判示し、甲につき、極めて特殊な事情があるとはいえないとした。

以上により、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は2億0875万2000円(4億2000万円-2億1124万8000円=2億0875万2000円)であり、所得金額はこれに6391万3941円(申告所得金額)を加えた2億7266万5941円であり、納付すべき法人税額は7989万3800円であると認められ、各金額はいずれも本件更正処分の金額を上回るものであるから本件更正処分は適法であるとし、逆転納税者敗訴の判決が下された。

IV. 解説

〔1〕本件は、第1審が平均功績倍率の1.5

倍をもって役員退職給与の相当額とし、その1.5倍の妥当性につき第1審が根拠を示さないうまま判示したことから、筆者は控訴審では、1.5倍という数字が一人歩きする可能性もあり、大きな争点になると考えていた。また、筆者は、ややシニカルに、1.5倍の根拠は、納税者主張の功績倍率6.49に税務当局主張の功績倍率3.26を加算し2で割ると4.875となり、第1審が平均功績倍率3.26を1.5倍して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推測した。

しかし、控訴審では、1.5倍云々というよりも、平均功績倍率法の妥当性のみが議論され(公表判決文では当事者の主張につき詳述がなく、1.5倍の議論が出てこない)、筆者としては期待外れの判決となっている。

〔2〕第1審判決では、平均功績倍率法の妥当性を認めつつも、あくまで人工的な数字であり、「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」(第1審)であると明言し、誰が見ても明らかに“不相当”に高額な部分のみが否認されるという立場をとった。しかし、控訴審判決では、平均功績倍率法につき、従来から何度も判決文で引用されてきた「同業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を捨象して平準化された数値を出すことに意義がある」とし、そこから一歩踏み出すような判断を避けている。逆に言えば、平均功績倍率法で捨象できない個々の特殊性に合理的な理由

があれば、その個別事情は斟酌されることになり、控訴審判決もそれを「極めて特殊な事情」と呼び、その評価は可能であるとした。ただし、「極めて特殊な事情」についての具体的な例示はない。

〔3〕そもそも法人税法施行令70条2号は、「当該役員はその内国法人の業務に従事した期間、その退職の事情、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等に照らし」不相当に高額な部分の金額を判断すると規定しているところから、控訴審は、「その他の必ずしも個別事情としては顕著といえない種々の事情については、原則として同業類似法人の役員に対する退職給与の支給の状況として把握する」と判示した。しかし、法人税法施行令70条2号は、「……状況等に照らし」としており、この「等」については、法律上、何が当てはまるかを想定した上で使うこととなっており、この「等」を軽々に切り捨てることはあまりに平均功績倍率法に大きな期待を持たせすぎであると筆者は考える。

たとえば、最近の事件に残波事件(控訴審：東京高裁平28年(行コ)第205号、平29・2・23判決(上告))があり、残波事件では役員給与の「不相当に高額」か否かの判定に当たって考慮すべき要素の脱落が大きな争点

になっている(退職金についても争点となっていたが、第1審で退職金については不相当に高額な支出はないと判断されている)。

アメリカにおいても役員給与の妥当性については多くの訴訟が起きており、なかでも多要素テストとしてエリオットの5要件(Elliotts, Inc v. Comm'r, 716 F.2d 1241, 1245-46 (9th Cir. 1983))は有名である。さらに今日では、独立投資家テストといった株主の投資に対する自己資本収益率を重視するテストでの判定も行われている。要するに、平均功績倍率法といった同業種かつ同管轄内における数社の金額的絶対額による比較という限定的なサンプル及び手法での比較にとどまるのではなく、資本比率など報酬の額(退職給与を含む)を絶対額ではなく比率で評価するような手法もわが国に取り入れるべきである。

なお、比較対象のサンプル抽出方法として、日本では倍半基準を用いているが、アメリカでは、税務当局が提出するガイドライン数社との検討のほかに、米国経営管理学会(American Management Association)や全米産業審議会(National Industrial Conference Board)、財務担当経営者協会(Financial Executive Institute)などから公表されたデータから抽出して比較することが一般的である。このような柔軟な態勢がいつになったらわが国に導入されるのであろうか。

