

大分地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分等取消請求事件
国側当事者・国(大分税務署長)
平成20年12月1日棄却・確定

判 示 事 項

- (1) 原告会社の前代表取締役に対する適正役員報酬月額について、法人税法施行令69条1号(定期同額給与の範囲)に定める形式的基準に基づき判断すると、原告会社は平成13年5月31日の株主総会決議において、役員に対し報酬として支給しうる限度額(総額)を年額5000万円と定めたことが認められるところ、平成15年3月期の原告会社の役員報酬の総額は株主総会決議にかかる限度額を超過していないから、形式的基準からみた場合には、不相当に高額な部分として損金に算入すべきでない金額はないとされた事例
- (2) 原告会社の前代表取締役に対する適正役員報酬月額について、法人税法施行令69条1号(定期同額給与の範囲)に定める実質的基準に基づき、①前代表取締役の職務の内容、②原告会社の収益、③原告会社の使用人に対する給料の支給の状況及び④類似法人(大分県下の税務署管内における同業種・同規模の法人5社)の役員に対する報酬の支給の状況等に照らして検討すると、役員報酬額を上昇させる特段の事情及び合理的な根拠はないといわざるを得ず、このことは、類似法人の比準報酬月額に照らしても確認できるところであり、そうすると、課税庁が前代表取締役に対する適正役員報酬額を、報酬増額前である平成13年3月分の130万円と認めたのは合理的であり、相当であるというべきであって、前代表取締役に対する役員報酬額のうち、130万円を超える部分の金額は、不相当に高額な部分の金額であるとされた事例
- (3) 前代表取締役は、原告会社の経営を刷新し、利益の出る体制に変革し、原告会社を地域における業界随一の会社に興隆させる功績があり、前代表取締役に対する役員報酬月額が不相当に過大とは言えないとの原告会社の主張が、役員報酬月額の金額には何ら明確な根拠があるわけではなく、前代表取締役の職務の内容や売上額・売上総利益率の推移、使用人への給料の支給状況、類似法人の比準報酬月額等に鑑みると、原告会社の主張には何ら理由がないとして排斥された事例
- (4) 課税庁が抽出した類似法人の確定申告書、帳簿類等を一切提出していないことを理由に、類似法人の売上金額、売上総利益率、使用人最高給与額及び個人換算所得金額の比準4項目等の数値はその正確性が担保されていない等との原告会社の主張が、確定申告書に記載されている数字を写し取った役員報酬関係資料の内容・体裁に照らしてみても、また、本件訴訟の提起後に、熊本国税局長が大分県下の各税務署長に対し、本件と同じ抽出基準によって類似法人を抽出するよう指示して作成した調査表の数値と一致することが認められることからして、比準4項目等の数値は正確であるとして排斥された事例
- (5) 類似法人の抽出において、比準4項目を用いること、これらを同等に扱うこと及び申告所得金額を重視しないこと並びに類似法人が原告会社より規模が小さいことの合理性について疑問があるとの原告会社の主張が、比準4項目は、類似法人と原告会社との規模の差異や個性の代表取締役報酬額に対する影響を捨象するために使用されるものであるところ、「事業規模」に関する指標として売上金額を、「収益」に関する指標として売上総利益率を、「使用人に対する給料の支給の状況」に関する指標として使用人最高給与額を、役員との金銭の出入りに関する要素等を排除した実質的な所得金

額に関する指標として個人換算所得金額をそれぞれ比準項目としたのであるから、その内容に照らせば、これらの項目を用いるとともに、これらを同等に扱うことは合理的であるということができ、申告所得金額の内容は事業規模に関する指標であるところ、同指標は売上金額でもって評価されているとともに、個人換算所得金額においても評価されているし、比準4項目を用いれば、類似法人が原告会社より規模が小さいことによる影響は捨象されるとして排斥された事例

- (6) 類似法人の抽出において、倍半基準を申告所得金額、総資産価額、純資産価額及び売上総利益率等の各項目についても適用して適正に抽出すべきであるとの原告会社の主張が、法人税法施行令69条1号（定期同額給与の範囲）が定める類似法人の抽出は、適正役員報酬額を算定する一つの資料、指標を得るための手段にすぎないことに鑑みれば、類似法人の範囲を事業規模の点から一定の範囲内に絞るために使用される倍半基準の適用においては、比準4項目中の事業規模に関する指標である売上金額のみに適用することで十分であるとして排斥された事例
- (7) 適正役員報酬月額を算定するに際しては、単年度の数値のみを調査の対象とするのではなく、複数年度の数値を用いる方が単年度の特事情が希釈化される結果、比準法人としての適格性を有する法人を抽出することが可能になるとの原告会社の主張が、単年度の数値に基づいて算出する場合でも、複数の類似法人を抽出した上でその平均値を算出し、比準4項目を用いることにより、類似法人の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るから、単年度の数値のみを用いて算定しても十分であるし、適正役員報酬月額は、平成15年3月期のものについて算出するのであるから、原告会社の数値は同期のものを使用すべきであり、そうであれば、類似法人の数値についても同期の数値を使用するのが相当というべきであるとして排斥された事例
- (8) 前代表取締役に対する適正役員退職給与額について、法人税法施行令72条（特殊支配同族会社の判定等）に定める判断基準に基づき、①退任時の報酬月額、②役員在任年数、③最終役位係数に照らして検討すると、前代表取締役に対する適正役員退職給与額として算出した金額は、国の主張する6370万円が相当であるとされた事例
- (9) 弔慰金等は、役員・従業員の死亡を原因として雇用主から遺族に対して支払われるものであるから、社会通念上相当な額の弔慰金等については、法人税法上、退職手当等とは別に取り扱って別途損金算入を認めるのが相当であるものの、社会通念上相当な額を超える部分に相当する金額は、法人税法上、退職手当等に該当すると解するのが相当であり、相続税法基本通達3-20（弔慰金等の取扱い）が、相続人等が被相続人の雇用主等から受ける弔慰金等のうち、当該被相続人の死亡当時における賞与以外の普通給与の半年分を弔慰金等に相当する金額として取り扱い、当該金額を超える部分に相当する金額は退職手当等に該当するものとして取り扱うと定めていることが認められることに鑑みれば、前代表取締役に対して支給した弔慰金のうち、適正役員報酬を超える部分に相当する金額は、役員退職給与に該当するものとして取り扱うのが相当であるとされた事例
- (10) 国税通則法65条1項（過少申告加算税）の趣旨と同条4項の「正当な理由があると認められる」場合の意義
- (11) 適正報酬月額等に従った申告をすることができなかつたことについて、「正当な理由があると認められる」場合にあったといえるから、過少申告加算税を賦課することは違法であるとの原告会社の主張が、適正役員報酬月額は、法人税法施行令69条1項（定期同額給与の範囲）に基づいて、①当該役員の職務の内容、②当該法人の収益、③当該法人の使用人に対する給料の支給の状況及び④類似法人の役員に対する報酬の支給の状況等に照らして算定されるが、上記④の要素を調査するまでもなく、原告会社の把握している上記①ないし③の要素に照らしただけでも、前代表取締役に対する適正

役員報酬月額は算定することができたし、適正役員退職給与額及び適正な弔慰金額を算定することもできたというべきであるから、本件において原告会社の責めに帰することのできない客観的事情があったと認めることはできず、「正当な理由があると認められる」場合にあっては認められないとして排斥された事例

判 決 要 旨

(1)～(9) 省略

(10) 国税通則法65条1項(過少申告加算税)は、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げる趣旨であり、同条4項の「正当な理由があると認められる」場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうと解される。

(11) 省略

判	決
原告	株式会社A
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	岩崎 哲朗
同	原口 祥彦
同	生野 裕一
同	上野 貴士
同	瀧田 浩二
同補佐人	B
被告	国
同代表者法務大臣	森 英介
同指定代理人	菊池 浩也
同	伊藤 彰
同	福本 昌弘
同	永澤 有司
同	川野 英樹
同	高木 修
同	平林 尚美
処分行政庁	大分税務署長
	本田 仁
同指定代理人	岩崎 光憲
同	志賀 弘一
同	杉村 博司
同	濱田 和隆
同	寺本 史郎

主 文

- 1 原告の請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事実及び理由

第1 請求

処分行政庁が原告に対して平成16年7月9日付けでした原告の平成14年4月1日から平成15年3月31日までの事業年度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並びに原告の平成15年4月1日から平成16年3月31日までの事業年度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いずれも取り消す。

第2 事案の概要

本件は、コンクリート製品製造業等を営む原告が、前代表取締役である乙に対して支給し、損金の額に算入した役員報酬額及び役員退職給与の額について、処分行政庁が、それぞれ平成16年法律第14号による改正前の法人税法（以下「法人税法」という。）34条1項及び36条に規定する「不相当に高額な部分の金額」があり、当該部分の金額は損金の額に算入されないとして行った法人税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分に対し、原告が、いずれも「不相当に高額な部分の金額」はないとして、上記各処分の取消しを求めた事案である。

1 前提事実

以下の事実は、当事者間に争いがなく、括弧内に記載した証拠及び弁論の全趣旨により容易に認定することができる。

(1) 当事者

ア 原告は、コンクリート製品製造業等を営む株式会社であり、乙（以下「乙」という。）は、昭和63年9月から平成14年8月16日に死亡するまで、原告の代表取締役であった。

イ 原告は、法人税法2条9号に規定する普通法人で、かつ、同条10号に規定する同族会社に該当する法人である。

(2) 確定申告の内容

ア 平成15年3月期

原告は、平成14年4月1日から平成15年3月31日までの事業年度（以下「平成15年3月期」という。）の法人税について、所得金額2714万9446円、法人税額0円と記載して、法定申告期限までに確定申告した（甲1）。

イ 平成16年3月期

原告は、平成15年4月1日から平成16年3月31日までの事業年度（以下「平成16年3月期」といい、平成15年3月期と併せて、以下「本件各事業年度」という。）の法人税について、所得金額0円、法人税額0円と記載して、法定申告期限までに確定申告した（甲2）。

(3) 更正処分及び賦課決定処分

これに対し、処分行政庁は、平成16年7月9日付けで、原告に対し、以下のような更正処分及び賦課決定処分を行った（以下、下記各更正処分を合わせて「本件更正

処分」といい、下記各過少申告加算税賦課決定処分を併せて「本件賦課決定処分」といい、両者を合わせて「本件更正処分等」という。）（甲1、甲2）。

ア 平成15年3月期の確定申告につき、所得金額2834万9110円、法人税額786万4700円とする更正処分及び過少申告加算税115万4000円とする賦課決定処分

イ 平成16年3月期の確定申告につき、所得金額2379万0939円、法人税額649万7000円とする更正処分及び過少申告加算税94万8500円とする賦課決定処分

(4) 本件更正処分等が前提とした事実関係

ア 乙は、平成12年1月に肺がんであることが判明し、手術をした。その後、平成14年3月ころに入院し、入院先での検査の結果、大腸がんであることが判明した。さらにその後、同年5月下旬にはいったん退院したものの、同年6月上旬に再入院し、同年8月16日に死亡した。

イ 原告は、平成13年4月以降、乙に対して支払う役員報酬の額を、平成13年3月まで支払っていた月額130万円から月額150万円に増額した。

ウ 原告は、平成14年4月以降、乙に対して支払う役員報酬の額を、平成14年3月までに支払っていた月額150万円から月額200万円に増額した。

エ 原告は、平成14年4月から乙が死亡した同年8月までの5か月間の役員報酬の合計額1000万円を、平成15年3月期の損金の額に算入した。

オ 原告は、平成14年1月から同年3月までの役員報酬額についても遡って200万円に増額したものとし、同年1月から同年3月までの間に支払済みの役員報酬の合計額450万円との差額150万円を、平成13年4月1日から平成14年3月31日までの事業年度（以下「平成14年3月期」という。）の損金の額に算入した。

カ 原告の取締役の報酬総額は、平成13年5月31日に開催された定時株主総会の決議により年額5000万円以内と定められた。

キ 原告は、乙が死亡し、原告の代表取締役を退任したことから、原告の内部規定である役員退職金規程により算出した退職慰労金1億1200万円及び弔慰金1200万円の合計1億2400万円を、平成15年3月期の損金の額に算入した。

ク 原告は、処分行政庁が行った法人税等の調査における指摘に基づき、平成14年3月期の法人税確定申告書に記載した所得金額6543万3657円を6691万4907円に修正する修正申告書を平成16年7月1日付けで処分行政庁に提出した。

(5) 平成15年3月期の法人税額についての本件更正処分の内容

平成15年3月期の法人税額についての本件更正処分は、以下の加算項目及び減算項目により行われた。

ア 加算項目

(ア) 過大な役員報酬の損金不算入額

上記(4)エに対し、処分行政庁は、乙に対する役員報酬として相当であると認められる金額の月額（以下「適正役員報酬月額」という。）は130万円である

とし、130万円を超える月額70万円の5か月分である350万円については、法人税法34条1項に規定する「不相当に高額な部分の金額」に当たり、損金の額に算入されないとして、平成15年3月期の所得金額に加算した。

(イ) 過大な役員退職給与の損金不算入額

上記(4)キに対し、処分行政庁は、弔慰金1200万円のうち、適正役員報酬月額6か月分である780万円について弔慰金としての損金算入を認め、これを上回る420万円と退職慰労金1億1200万円の合計額1億1620万円を乙に対する役員退職給与と認定した。その上で処分行政庁は、役員退職給与として相当であると認められる金額（以下「適正役員退職給与額」という。）は6370万円であるとし、6370万円を超える5250万円については、法人税法36条に規定する「不相当に高額な部分の金額」に当たり、損金の額に算入されないとして、平成15年3月期の所得金額に加算した。

イ 減算項目

(ア) 事業税の損金算入額

処分行政庁は、原告が、上記(4)クのとおり、平成14年3月期の法人税確定申告書に記載した所得金額6543万3657円を6691万4907円に修正する修正申告書を提出したことから、増加する事業税相当額14万2200円を平成15年3月期の所得金額から減算した。

(イ) 寄附金の損金不算入額

処分行政庁は、上記アの(ア)及び(イ)並びにイ(ア)により寄附金支出前所得金額が増加することから、寄附金の損金算入限度額の再計算を行い（その結果は、71万8256円である。）、確定申告における寄附金の損金不算入額（107万7500円）との差額35万9244円を平成15年3月期の所得金額から減算した。

(6) 平成16年3月期の法人税額についての本件更正処分の内容

平成16年3月期の法人税額についての本件更正処分は、以下の減算項目及び加算項目により行われた。

ア 減算項目

処分行政庁は、上記(5)の平成15年3月期の更正処分に伴って増加する事業税相当額244万5500円を平成16年3月期の所得金額から減算した。

イ 加算項目

(ア) 寄附金の損金不算入額

処分行政庁は、上記アにより寄附金支出前所得金額が減少することから、寄附金の損金算入限度額の再計算を行い（その結果は、36万1034円である。）、確定申告における寄附金の損金不算入額（33万0465円）との差額3万0569円を平成16年3月期の所得金額に加算した。

(イ) 繰越欠損金の当期控除額

処分行政庁は、前記(5)の平成15年3月期の更正処分に伴い、法人税法57条に基づき翌事業年度以降に繰り越されて損金の額に算入されるべき欠損金額は発生しないことになることから、平成16年3月期の確定申告書に繰越欠損金

の当期控除額として記載された2620万5870円を繰越欠損金の当期控除過大額として平成16年3月期の所得金額に加算した。

(7) 審査請求及び本件訴訟

ア 原告は、本件更正処分等について、国税不服審判所長に対し、平成16年8月31日付けで審査請求をし、国税不服審判所長は平成18年5月22日付けで審査請求を棄却する旨の裁決をした。

イ 原告は、当庁に対し、同年11月16日、本件更正処分等の取消しを求める本件訴訟を提起した。

2 争点及びこれに関する当事者の主張

(1) 処分行政庁が原告に対する平成15年3月期の法人税額を算定するに際し、その算定の基礎とした、原告の乙に対する適正役員報酬月額相当性

(被告の主張)

ア 法人税法34条1項は、法人がその役員に対して支給する報酬の額のうち不相当に高額な部分の金額として政令で定める金額は、当該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定めているところ、その趣旨は、役員報酬は役務の対価として企業会計上は損金に算入されるべきものであるところ、法人によっては実際は賞与に当たるものを報酬の名目で役員に給付する傾向があるため、そのような隠れた利益処分に対処し、課税の公平を確保しようとするところにある。

そして、法人税法34条1項の規定を受けて、平成16年政令第101号による改正前の法人税法施行令（以下「法施行令」という。）69条1号は、当該法人が当該役員に支給した報酬の額が、当該役員の職務の内容、当該法人の収益及びその使用人に対する給料の支給の状況、当該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報酬の支給の状況等に照らし、当該役員の職務に対する対価として相当であると認められる金額を超える場合、その超える部分の金額が不相当に高額な部分の金額になると規定している。

イ 処分行政庁が、上記アの規定に基づいて、平成14年4月から同年8月までの5か月間の原告の乙に対する適正役員報酬月額を130万円とした理由は以下のとおりである。

(ア) 原告は、平成13年3月までは月額130万円だった乙に対する役員報酬を、2度にわたる増額の結果、平成14年1月からは月額200万円にしたが、この増額には、以下のことから分かるように、合理的な理由がない。

a 乙は、平成12年1月から平成14年8月まで入退院を繰り返していたのだから、役員報酬増額の際には、従前と同等の職務を行うことは困難な状況にあった。

b 乙に対する役員報酬の2度の増額について、原告の株主総会等において決議がされていないのは不自然である。

c 原告の売上金額、売上総利益及び申告所得金額はいずれも大幅に減少し、乙以外の役員に対する報酬及び使用人1人当たりの給与の額も横ばいか微増であったにもかかわらず、乙に対する役員報酬のみが大幅に増額されているのは不自然である。

(イ) 原告と同種の事業を営む法人でその事業規模が類似する法人（以下「類似法人」という。）を以下の基準によって抽出し、当該類似法人の売上金額等を参酌して以下の方法によって比準報酬月額を算出したところ、123万4464円となって、乙に対する平成13年3月までの役員報酬月額である130万円の近似値であり、かつ、130万円を下回った。

a 類似法人の抽出基準は、以下のとおりである。

(a) 大分県に本店所在地を有する法人で、日本標準産業分類（総務省、平成14年3月改訂のもの、以下同じ。）の分類項目表による大分類F－製造業のうち、中分類22－窯業・土石製品製造業、小分類222－セメント・同製品製造業、細分類2223－コンクリート製品製造業に含まれる法人であること

(b) 平成14年4月1日から平成15年3月31日の間に終了する事業年度の売上金額が、原告の平成15年3月期の売上金額の0.5倍以上2倍以下の範囲（以下「倍半基準」という。）内の法人であること

b 比準報酬月額の算出方法は、以下のとおりである。

(a) 類似法人の売上金額、売上総利益率、使用人最高給与額及び個人換算所得金額の4項目（以下「比準4項目」という。）のそれぞれについて平均額を算出した上で、原告の比準4項目のそれぞれを類似法人の当該項目の平均額で除したものを加重平均し、これにより算出した割合に、類似法人の代表取締役報酬額の平均額を乗じた上、これを12か月で除したものを比準報酬月額として算出した。

(b) 比準報酬月額の算出に用いた算式は、以下のとおりである。

$$\left(\frac{\text{原告の売上金額}}{\text{類似法人の売上金額の平均額}} \times \frac{1}{4} + \frac{\text{原告の売上総利益率}}{\text{類似法人の売上総利益率の平均値}} \times \frac{1}{4} + \frac{\text{原告の使用人最高給与額}}{\text{類似法人の使用人最高給与額の平均額}} \times \frac{1}{4} + \frac{\text{原告の個人換算所得金額}}{\text{類似法人の個人換算所得金額の平均額}} \times \frac{1}{4} \right) \times \text{類似法人の代表取締役報酬額の平均額} \div 12 = \text{比準報酬月額}$$

ウ 処分行政庁は、類似法人の抽出においては、個々の法人の主業種に係る売上金額だけでなく、決算書上で売上金額に計上している他の収入も含めた売上金額に基づいて抽出したが、比準報酬月額の算出において類似法人の売上金額の平均額及び売上総利益率の平均値を求めるに際しては、個々の類似法人の主業種に係る売上金額だけに基づいて算出した。しかしながら、比準報酬月額の算出においても、個々の類似法人が売上金額に計上している全ての金額である総売上金額をもとに算出することが相当であることから、再計算すると、比準報酬月額は121万5686円となる。このように、いずれにしても、比準報酬月額は、本件更正処分において、処分行政庁が乙に対する適正役員報酬月額とした130万円の近似値であり、かつ、130万円を下回る。

(原告の主張)

ア 乙の功績及び原告の所得金額からすると、原告の規定に基づく役員報酬及び役員報酬を基にして算出される役員退職給与は、不相当に過大とはいえない。

(ア) 乙には、原告の経営を刷新し、利益の出る体制に変革し、原告を地域における業界随一の会社に興隆させる功績があった。

(イ) 原告は、過去10年間は、毎年平均して約5500万円程度の所得金額を計上していたし、平成14年3月ころの取締役会で乙の役員報酬を200万円に増額したのも、その頃に原告の決算内容が好調であったためである。

イ 被告は、抽出した類似法人の確定申告書、帳簿類等を一切提出していないから、被告主張に係る類似法人の比準4項目等の数値は、証拠の裏付けがなく、その正確性が担保されていないし、比準4項目の抽出過程が極めて不透明である。

ウ 仮に、被告主張に係る類似法人の比準4項目等の数値が正確であるとしても、

(ア) 比準4項目を用いることの合理性について、何ら主張立証がされていない。

(イ) 比準4項目を同等に扱うべきでなく、役員報酬額に対する影響度の強い申告所得金額を重視すべきである。

(ウ) 処分行政庁が恣意的に抽出した類似法人は、その大半が規模の点で原告よりも小さいものであるから、数値の分布が下方に偏ることになり、その当然の結果として、処分行政庁が算出した比準報酬月額が原告が適正なものとして主張する役員報酬月額を下回ることになるので、比較の対象として不適切なものである。

(エ) 処分行政庁が倍半基準を適用して類似法人を抽出するに際しては、売上金額のみについて倍半基準を適用すべきではなく、申告所得金額、総資産価額、純資産価額及び売上総利益率等の各項目についても倍半基準を適用して、類似法人を適正に抽出すべきである。

エ 処分行政庁は、適正役員報酬月額及び適正役員退職給与額を算定するに際し、単年度の数値のみを用いているが、複数年度の数値を用いることによって単年度の特殊事情が希釈化される結果、企業の客観的な状況を把握して比準法人としての適格性を有する法人を抽出することが可能になるのであるから、単年度の数値のみを用いて適正役員報酬月額等を算定したのでは更正処分が適法であったことが十分立証されたことにはならない。

ちなみに、原告の平成12年4月1日から平成13年3月31日までの事業年度（以下「平成13年3月期」という。）から平成15年3月期までの各事業年度における、比準4項目に代表取締役報酬額を加えた5項目の数値の項目ごとの平均値と、平成15年度における被告主張にかかる類似法人の上記5項目の数値の項目ごとの平均値をもとに、被告主張にかかる比準報酬月額の算出式に当てはめて計算すると、比準報酬月額は167万3927円になる。

(2) 処分行政庁が原告に対する平成15年3月期の法人税額を算定するに際し、その算定の基礎とした、原告の乙に対する適正役員退職給与額の相当性

(被告の主張)

ア 法人税法36条は、法人が各事業年度においてその退職した役員に対して支給する退職給与の額のうち、損金経理をした金額で不相当に高額な部分の金額として政令で定める金額は、当該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定めているところ、その趣旨は、法人の役員に対する退職給与が、損金として認めるには不相当に高額であるため、実質的には法人の利益処分たる性質を有

していると解すべき場合も想定されるところ、このような場合には、その不合理な部分について損金算入を認めないことによって、法人が租税負担を不当に回避することを防止し、適正な課税を確保しようとするところにある。そして、適正役員退職給与額の定め方については、法施行令72条が法人税法36条の規定を受けて、当該役員が当該法人の業務に従事した期間、当該役員の退職の事情、当該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、当該役員に対する退職給与として相当であると認められるか否かという判断基準を定めている。この法施行令72条が規定する判断基準を具体化する適正役員退職給与額の算定方法としては、従来から、平均功績倍率法、最高功績倍率法及び1年当たり平均額法が用いられているが、このうち、平均功績倍率法は、当該退職役員の当該法人に対する功績はその退職時の報酬に反映されていると考え、類似法人の役員に対する退職給与の支給の状況を平均功績倍率として把握し、類似法人の平均功績倍率に当該退職役員の最終報酬月額及び勤続年数を乗じて適正役員退職給与額を算定する方法であり、処分行政庁はこの平均功績倍率法に基づいて適正役員退職給与額を算定した。

イ 処分行政庁が、平均功績倍率法に基づいて、原告の乙に対する適正役員退職給与額を、6370万円（適正役員報酬月額130万円×勤続年数14年×功績倍率3.5）とした理由は以下のとおりである。

(ア) 類似法人を以下の基準によって抽出し、当該類似法人の役員退職給与額等を参酌して以下の方法によって当該類似法人の役員退職給与に係る平均功績倍率を算出したところ、3.387となり、原告が採用している功績倍率である3.5の近似値であった。

a 類似法人の抽出基準は、以下のとおりである。

(a) 熊本国税局管内（熊本県、大分県、宮崎県及び鹿児島県（種子島税務署及び大島税務署管内を除く。））において、日本標準産業分類の分類目表による大分類F－製造業のうち、中分類22－窯業・土石製品製造業、小分類222－セメント・同製品製造業に含まれる法人で、平成12年4月1日から平成15年3月31日までの間に事業年度が終了する期間に取締役に対して退職給与を支給している実績があり、かつ、その退職給与の支給事由が業務上の死亡以外の死亡により支給していること

(b) 役員退職給与を支給した事業年度の売上金額が原告の平成15年3月期の売上金額の0.5倍以上2倍以下の範囲内の法人であること

b 平均功績倍率の算出方法は、以下のとおりである。

上記aの基準により抽出された類似法人のそれぞれについて、退職役員の最終報酬月額に勤続年数を乗じた金額で役員退職給与の額を除いて得た倍率（以下「功績倍率」という。）を算出し、その平均値を平均功績倍率とした。

(イ) 乙の原告における勤続年数は、代表取締役に就任してから死亡により退任するまでの期間の1年未満を切り上げ、14年とした。

ウ 前記(1)（被告の主張）ウ記載のとおり、再計算した比準報酬月額が121万5686円とすると、原告の乙に対する適正役員退職給与額は5956万8614円

となるところ、いずれにしても、本件更正処分において、処分行政庁が乙に対する適正役員退職給与額とした6370万円を下回る。

(原告の主張)

被告の類似法人抽出過程は極めて杜撰なものであり、適正な功績倍率は得られていない。

原告は、独立行政法人の規定等に基づき、弔慰金、功労金及び特別功労金を除いた役員退職給与本体の功績倍率について3.5倍を採用したものであるが、被告は、功労金や特別功労金を含めて功績倍率を算出しているし、被告が明らかにしない類似法人の抽出過程で排除された法人における役員の功績倍率が3.5を上回っている可能性があるから、3.5をもって相当な功績倍率とすることはできない。

(3) 処分行政庁が原告に対する平成15年3月期の法人税額を算定するに際し、その算定の基礎とした、原告の乙に対する弔慰金の額の相当性

(被告の主張)

弔慰金については相続税法基本通達3-20がその取扱いを定めており、法人税法においてもこれに準じて判断するのが合理的であると認められるところ、当該通達では、弔慰金などについて、「被相続人の死亡により相続人その他の者が受ける弔慰金、花輪代、葬祭料等（以下「弔慰金等」という。）については、3-18（退職手当金等の取扱い）及び3-19（退職手当金等の判定）に該当すると認められるものを除き、次に掲げる金額を弔慰金等に相当する金額として取り扱い、当該金額を超える部分の金額があるときは、その超える部分に相当する金額は退職手当金等に該当するものとして取り扱うものとする。①（中略）②被相続人の死亡が業務上の死亡でないときは、その雇用主等から受ける弔慰金等のうち、当該被相続人の死亡当時における賞与以外の普通給与の半年分（遺族の受ける弔慰金等の合計額のうち3-23（退職手当金等に該当しないもの）に掲げるものからなる部分の金額が半年分を超えるときはその金額）に相当する金額」との取扱いを明らかにしている。この通達によると、乙に対する弔慰金として相当な額は、適正役員報酬月額として算定された121万5686円の6か月分に相当する729万4116円となり、原告が損金算入した弔慰金1200万円のうち729万4116円を超える470万5884円は、役員退職給与として取り扱われることとなる。

(原告の主張)

弔慰金については、乙の最終役員報酬月額である200万円の6か月分の1200万円を損金に算入することを認めるべきである。

(4) 処分行政庁が原告の平成15年3月期の確定申告に対してした過少申告加算税賦課決定処分の適法性

(原告の主張)

本件では、以下のとおり、国税通則法65条4項の「正当な理由があると認められる」場合にあったといえるから、仮に被告の主張する適正役員報酬月額及び適正役員退職給与額等に理由があるとしても、本件において原告に過少申告加算税を賦課することは違法である。

ア 「正当な理由があると認められる」場合とは、真に納税者の責めに帰することの

できない客観的な事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうと解されるところ、本件訴訟において被告が類似法人の数値の根拠となった資料の提出を守秘義務を理由に拒否していることからすると、申告時点においても原告が被告の主張する適正役員報酬月額等を知ることは不可能であったというべきであり、そうであるとする、原告が被告主張の適正役員報酬月額等に従った申告をすることができなかったことには、真に原告の責めに帰することのできない客観的な事情があるということが出来る。

イ 原告の役員は、乙の相続に際しては、実際に乙に対して支給した役員退職給与額をもとに算定した相続税を負担したところ、仮に被告の主張が認められるとすると、原告の役員は役員退職給与として損金の額に算入されない部分についてまで役員退職給与として相続税を課せられたことになって、実質的に税金の二重取りに遭ったことになるから、このような原告に対して過少申告加算税を賦課することは不当又は過酷であるというべきである。

(被告の主張)

国税通則法65条4項の「正当な理由があると認められる」場合とは、納税者において、申告時に過少申告とはならない適法な申告をする契機が客観的に与えられていなかったなど、過少申告に真に納税者の責めに帰することのできない事情があるため、過少申告加算税の趣旨に照らしても、なおこれを賦課することが不当又は酷になる場合をいうのであり、納税者の主観的な事情、法の不知や誤解は含まれないというべきである。

原告は上記(原告の主張)アのとおり主張するが、適正役員報酬月額の判断基準は法施行令69条1号により客観的に明らかにされている。法施行令69条1号の規定する類似法人の役員報酬の支給状況についても、入手可能な資料からある程度認識できる場合もあり、また、これが判明しなければ適正役員報酬月額を一切決定できないものでもないから、納税者において申告時に適正役員報酬月額を判断することは可能である。しかも、当該法人が現に支給した役員報酬の額が法施行令69条1号の規定する基準に従って算出された適正役員報酬月額を1円でも超えれば、その超過部分が全て損金の額に算入されないことになるのではなく、前者の額が後者の額を超えるものの、一定の近似値的範囲にとどまる場合には、不相当に高額であるとまではいえないと判断される場合もあることは、本件における処分行政庁の判断からも明らかである。

したがって、仮に原告が上記(原告の主張)アのように理解していたとしても、それは原告に法の不知又は誤解があったにすぎない。また、乙に対する役員報酬の増額は、客観的根拠に乏しく、乙らの主観的事情に基づくものでしかない。

以上のことから、原告が過少申告となったことについて「正当な理由があると認められる」場合にあってはといえないことは明らかである。

第3 当裁判所の判断

- 1 争点(1) (処分行政庁が原告に対する平成15年3月期の法人税額を算定するに際し、その算定の基礎とした、原告の乙に対する適正役員報酬月額の相当性) について

(1) 法人税法34条1項は、法人がその役員に対して支給する報酬の額のうち不相当に高額な部分の金額として政令で定める金額は、当該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定めており、この規定を受けて法施行令69条は、適正な役員報酬額の定め方について2つの判断基準を定めている。

すなわち、第1は、定款の規定又は株主総会等の決議により定められている役員報酬の限度額の範囲内か否かという形式的基準(法施行令69条2号)であり、第2は、当該役員の職務の内容、当該法人の収益及びその使用人に対する給料の支給の状況、当該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報酬の支給の状況等に照らし、当該役員の職務に対する対価として相当であると認められるか否かという実質的基準(法施行令69条1号)である。そして、これら2つの判断基準によって不相当に高額であるとされた金額のうちいずれか多い金額が損金に算入されないこととなる(法施行令69条本文かっこ書)。

(2) そこで、まず、形式的基準に基づいて判断する。

【判示(1)】

前記認定の前提事実(4)カのとおり、原告は、平成13年5月31日の株主総会決議において、役員に対し報酬として支給しうる限度額(総額)を年額5000万円と定めたことが認められるところ、証拠(乙10)によると、原告が平成15年3月期の法人税の確定申告において、損金に算入する額として申告した役員報酬額は、現代取締役甲に対する1080万円、専務取締役である丙に対する432万円、取締役丁に対する90万円、前代表取締役乙に対する1000万円の合計2602万円であると認められるから、平成15年3月期の原告の役員報酬の総額は株主総会の決議にかかる限度額を超過していない。

したがって、形式的基準からみた場合には、平成15年3月期には不相当に高額な部分として損金に算入すべきでない金額はないといえることができる。

(3) 次に、実質的基準に基づいて判断する。

前記のとおり、実質的基準について法施行令69条1号は、①当該役員の職務の内容、②当該法人の収益、③当該法人の使用人に対する給料の支給の状況、④類似法人の役員に対する報酬の支給の状況等を勘案すべき旨を定めているので、以下、これらの各事情について検討する。

ア 乙の職務の内容について

前記認定の前提事実(4)ア及び証拠(原告代表者尋問の結果)によれば、乙は、原告の代表取締役在任中、営業担当の従業員から報告を受けて指示を出すほか、自らも業者に対する営業活動や得意先との折衝をするなど営業を中心に仕事を行い、併せて、原告の代表取締役として経営全般を取り仕切り、重要事項の決裁をするなどもしていたが、平成12年1月に肺がんで入院して手術を受け、入院中は上記職務を電話等を使いながら行っていたが、その後も抗ガン剤の投与のため二、三週間入院し、さらに、平成14年3月ころ入院した際に大腸がんであることが判明し、同年5月下旬にはいったん退院したものの、同年6月上旬に再入院し、同年8月16日に死亡したことが認められる。

以上によれば、乙の職務内容は、乙の役員報酬が増額された平成13年4月より以前の平成12年1月から以降、闘病及び入院しての職務遂行であるから、従前よ

り減少していたと認めるのが相当である。

イ 原告の収益について

証拠（甲3）及び弁論の全趣旨によると、平成11年4月1日から平成12年3月31日までの事業年度（以下「平成12年3月期」という。）以降の原告の売上金額及び売上総利益の額は、それぞれ別表1記載のとおりであることが認められるところ、各年度の売上金額及び売上総利益の額を前年度のそれと比較すると、平成13年3月期はそれぞれ108.7パーセント及び105.7パーセント（小数点以下2位四捨五入。以下同じ。）、平成14年3月期はそれぞれ84.4パーセント及び85.1パーセント、平成15年3月期はそれぞれ80.7パーセント及び73.9パーセントとなり、平成12年3月期から平成13年3月期にかけては売上金額等が微増していたものの、平成13年3月期から平成14年3月期にかけては減少し、平成14年3月期から平成15年3月期にかけては更に減少したことが認められる。

ウ 原告の使用人に対する給料の支給の状況について

（ア） 証拠（甲3）によると、平成12年3月期ないし平成15年3月期の原告における使用人給与の額、使用人数及び使用人1人当たりの給与の額は、それぞれ別表1記載のとおりであることが認められ、全体的にはほぼ横ばい傾向であった。

（イ） 証拠（甲8、原告代表者尋問の結果）によると、平成13年3月期ないし平成15年3月期の原告における使用人に対する最高給与支給額は、それぞれ、493万7700円、496万5200円、484万7200円であることが認められ、平成13年3月期から平成15年3月期にかけてはほぼ横ばいであった。

エ 類似法人の役員に対する報酬の支給状況について

（ア） 類似法人の抽出基準について

証拠（甲3、乙7、証人戊の証言（以下「戊証言」という。））によると、処分行政庁において原告に対する税務調査を担当した戊は、類似法人の抽出基準として、以下のa及びb（以下、「本件抽出基準」という。）を採ったことが認められる。

- a 大分県内で日本標準産業分類の分類項目表による大分類F－製造業のうち、中分類22－窯業・土石製品製造業、小分類222－セメント・同製品製造業、細分類2223－コンクリート製品製造業に含まれる法人であること
- b 平成15年3月期に終了する事業年度の総売上金額が、原告の平成15年3月期の総売上金額の0.5倍（3億2821万7000円、1000円未満四捨五入、以下同じ。）以上2倍（13億1286万9000円）以下の範囲内の法人であること

（イ） 類似法人の抽出過程について

証拠（甲1、甲3、乙6の1ないし6、乙13、戊証言）及び弁論の全趣旨によると、処分行政庁は、本件抽出基準の適用に際しては、実際には、大分県内でコンクリート製品製造業を営む法人のみならず生コンクリート業などの業種も加えた幅広い業種の法人を適用対象としたこと、抽出作業においては、まず、大分税務署管内の法人についてはKSKシステム（日本標準産業分類で管理してい

る国税総合システムのことをいう。) というコンピューター・システムに法人の業種及び総売上金額の倍半の情報を入力することにより、大分税務署以外の大分県下の税務署管内の法人については各税務署を訪れて当該税務署のK S Kシステムを参照することにより、合計13件の法人を抽出したこと、次に、各税務署から当該13件の法人の確定申告書の写し等を取り寄せて当該法人の業種を確認し、生コンクリート業者などコンクリート製品製造業以外の業種を営む法人を除外することにより6件の法人を抽出したこと、さらに、当該6件の法人の確定申告書に記載されている数値をもとに役員報酬関係資料(乙6の1ないし6)を作成したこと、その結果、6件のうちの1件については売上総利益率(72.57パーセント)及び個人換算所得(-1000万6399円)が原告のそれ(30.17パーセント及び3182万7274円)とかけ離れていたことから除外し、最終的に5件の法人を類似法人として抽出したこと、比準報酬月額算出において類似法人の売上金額の平均額及び売上総利益率の平均値を求めるに際しては、個々の類似法人の主業種に係る売上金額だけに基づいて算出したこと、その結果、平成14年4月1日から平成15年3月31日の間に終了する事業年度における類似法人の比準4項目及び代表取締役報酬額は別表2記載のとおりとなったことがそれぞれ認められる。

なお、証拠(甲1)によると、個人換算所得金額は、以下の方法で算出されることが認められる。

個人換算所得金額=申告所得金額(欠損控除前)+人件費(代表者及びその家族への支払分)+支払地代家賃(代表者及びその家族への支払分)+営業外費用のうち代表者及びその家族に支払っているものの金額-営業外収入のうち代表者及びその家族からの収入金額+特別損失-特別利益

(ウ) 比準報酬月額の算出方法及び算出結果について

証拠(甲1、甲3、甲8)によると、処分行政庁が比準報酬月額を算出するに際して用いた算出方法は、別表2記載の類似法人の比準4項目のそれぞれについて平均額・平均値を算出した上で、原告の比準4項目のそれぞれを類似法人の当該項目の平均額・平均値で除したものを加重平均し、これにより算出した割合に、別表2記載の類似法人の代表取締役報酬額の平均額を乗じた上、これを12か月で除したものを比準報酬月額とするというものであったこと、原告の比準4項目は別表2記載のとおりであったことがそれぞれ認められるところ、この算出方法に基づいて計算すると、比準報酬月額は下記aのとおり123万4885円となり、また、比準報酬月額の算出においても、個々の類似法人が売上金額に計上している全ての金額である総売上金額を基に算出することになると、類似法人の比準4項目及び代表取締役報酬額は別表3記載のとおりとなること、これを基に上記の算出方法に基づいて計算すると、比準報酬月額は下記bのとおり121万6108円となることそれぞれ認められる。

a (6億5643万4386円÷4億5901万1912円×4分の1+30.17パーセント÷27.02パーセント×4分の1+3182万7274円÷3189万8049円×4分の1+484万7200円÷425万7587

円×4分の1) × 1 2 6 5 万 9 0 0 0 円 ÷ 1 2 か月 = 1 2 3 万 4 8 8 5 円 (各係数は小数点以下5位を四捨五入、金額は小数点以下を四捨五入した。以下同じ。)

b (6億5643万4386円 ÷ 4億6631万0525円 × 4分の1 + 30.17パーセント ÷ 28.26パーセント × 4分の1 + 3182万7274円 ÷ 3189万8049円 × 4分の1 + 484万7200円 ÷ 425万7587円 × 4分の1) × 1 2 6 5 万 9 0 0 0 円 ÷ 1 2 か月 = 1 2 1 万 6 1 0 8 円

オ 小活

以上によれば、平成12年1月の入院以降の乙の職務内容は従前と比べて減少していたと認められるから、その間業績が上昇する等の特段の事情がない限り、入院以降に役員報酬額が上昇する合理的な根拠は認め難いところ、原告の平成12年3月期から平成13年3月期にかけての売上金額及び売上総利益はいずれも微増したにすぎず、平成13年3月期から平成15年3月期にかけては明らかな減少傾向であったから、そこに役員報酬額が上昇する特段の事情は認められず、また、平成12年3月期から平成15年3月期までの原告における使用人に対する給料の支給状況及び平成13年3月期から平成15年3月期までの使用人最高給与額はいずれもほぼ横ばいであったことに照らしてみても、入院以降の事業年度(平成13年3月期)の結果が反映する平成13年4月以降に役員報酬額を上昇させる合理的な根拠はないといわざるを得ず、このことは、類似法人の比準報酬月額が123万4885円ないし121万6108円にすぎなかったことに照らしてみても確認できるところである。

したがって、乙の適正役員報酬月額は平成13年3月時点の役員報酬月額130万円であると認めるのが相当である。

【判示(2)】

そうすると、処分行政庁が乙に対する適正役員報酬月額を、原告の乙に対する平成13年3月分の役員報酬月額と同額である130万円と認めたのは合理的であり、相当というべきであって、乙に対する役員報酬月額のうち130万円を超える部分の金額は、不相当に高額な部分の金額と認められる。

カ 原告の主張について

【判示(3)】

(ア) 原告は、乙の功績及び原告の所得金額からすると、200万円という乙の役員報酬月額は不相当に過大とはいえないと主張し、乙には原告の経営を刷新し、利益の出る体制に変革し、原告を地域における業界随一の会社に興隆させる功績があったとして、乙の功績を強調する。

しかしながら、証拠(原告代表者尋問の結果)によれば、原告が乙の役員報酬額を最終的に200万円まで増額した理由は、乙自身が平成10年ころから報酬月額200万円を目標としてきたからというにすぎず、200万円という金額には何ら明確な根拠があるわけではないことが認められ、前記認定のような乙の職務の内容や売上額・売上総利益の推移、使用人への給料の支給状況、類似法人の比準報酬月額等に鑑みると、この点に関する原告の主張には何ら理由がないといふべきである。

【判示(4)】

(イ) 原告は、被告が抽出した類似法人の確定申告書、帳簿類等を一切提出してい

ないことを理由に、被告主張に係る類似法人の比準4項目等の数値はその正確性が担保されていない等と主張する。

しかしながら、6件まで絞り込まれた段階における類似法人の確定申告書に記載されている数字を写し取った役員報酬関係資料（乙6の1ないし6）の内容・体裁に照らしてみても、また、証拠（乙6の1ないし6、乙7、乙8の1ないし9、乙9の1ないし9）によると、本件訴訟の提起後に、熊本国税局長が大分県下の各税務署長に対し、本件抽出基準によって類似法人を抽出し、当該類似法人の比準4項目及び代表取締役報酬額について類似法人調査表を作成するよう指示したところ、処分行政庁が最終的に抽出した5件の法人と比準4項目等の数値が別表3と一致する5件の法人について類似法人調査表が提出されたことが認められることからして、被告主張に係る類似法人の比準4項目等の数値は正確であるといえることができる。

よって、この点に関する原告の主張には理由がない。

【判示(5)】

(ウ) 原告は、比準4項目を用いること、これらを同等に扱うこと及び申告所得金額を重視しないこと並びに類似法人が原告より規模が小さいことの合理性について疑問を呈する。

しかしながら、比準4項目は、類似法人と原告との規模の差異や個別性の代表取締役報酬額に対する影響を捨象するために使用されるものであるところ、「事業規模」に関する指標として売上金額を、法施行令69条1号に規定する指標である「収益」に関する指標として売上総利益率を、同じく「使用人に対する給料の支給の状況」に関する指標として使用人最高給与額を、役員との金銭の出入りに関する要素等を排除した実質的な所得金額に関する指標として個人換算所得金額をそれぞれ比準項目としたのであるから、その内容に照らせば、これらの項目を用いるとともに、これらを同等に扱うことは合理的であるといえることができ、原告の主張する申告所得金額の内容は事業規模に関する指標であるところ、同指標は売上金額でもって評価されているとともに、個人換算所得金額においても評価されているし、比準4項目を用いれば、類似法人が原告より規模が小さいことによる影響は捨象されるのであるから、この点に関する原告の主張にも理由がない。

【判示(6)】

(エ) 原告は、倍半基準の適用に際しては売上金額のみについて倍半基準を適用するのではなく、申告所得金額、総資産価額、純資産価額及び売上総利益率等の各項目についても倍半基準を適用して、類似法人を適正に抽出すべきであると主張する。

しかしながら、法施行令69条1号が定める類似法人の抽出は適正役員報酬月額を算定する一つの資料、指標を得るための手段にすぎないことに鑑みれば、類似法人の範囲を事業規模の点から一定の範囲内に絞るために使用される倍半基準の適用においては、比準4項目中の事業規模に関する指標である売上金額のみに適用することで十分というべきであるから、この点に関する原告の主張には理由がない。

【判示(7)】

(オ) 原告は、適正役員報酬月額を算定するに際しては、単年度の数値のみを調査

の対象とするのではなく、複数年度の数値を用いる方が単年度の特殊事情が希釈化される結果、比準法人としての適格性を有する法人を抽出することが可能になると主張する。

しかしながら、処分行政庁がしたように単年度の数値に基づいて算出する場合でも、複数の類似法人を抽出した上でその平均値を算出し、比準4項目を用いることにより、類似法人の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るから、単年度の数値のみを用いて算定しても十分であるし、適正役員報酬月額が平成15年3月期のものについて算定するのであるから、原告の数値は同期のものを使用すべきであり、そうであれば、類似法人の数値についても同期の数値を使用するのが相当というべきであるから、原告の主張は理由がないものというべきである。

2 争点(2) (処分行政庁が原告に対する平成15年3月期の法人税額を算定するに際し、その算定の基礎とした、原告の乙に対する適正役員退職給与額の相当性) について

(1) 原告における役員退職給与額の算出方法及びその算出結果

ア 証拠(甲4)によると、原告の役員退職金規程には、以下の定めがあることが認められる。

(ア) 第3条(退職慰労金の額の算出)

役員退職慰労金の額は次の算式によって得たものとする。

a 退職慰労金の額=退任時の報酬月額×役員在任年数×最終役位係数

b 代表取締役の最終役位係数は3.5とする。

(イ) 第4条(役員報酬)

役員報酬とは、名目のいかんを問わず、毎月定まって支給されるものの総額をいう。

(ウ) 第5条(役員在任年数)

役員在任年数は、1か年を単位とし、端数は切り上げる。

(エ) 第6条(在任期間の特例)

役員がその任期中に死亡し、またはやむをえない事由により退職した時は、任期中の残存期間を在職月数に加算して計算する。

イ 証拠(甲3)によると、原告は、乙に対する役員退職給与額を上記の役員退職金規程に基づいて算出するに際し、退任時の報酬月額200万円、役員在任年数16年、最終役位係数3.5として算出し、その結果、乙に対する役員退職給与額を1億1200万円としたことが認められる。

(2) 法人税法36条は、法人が各事業年度においてその退職した役員に対して支給する退職給与の額のうち、損金経理をした金額で不相当に高額な部分の金額として政令で定める金額は、当該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定めており、この規定を受けて法施行令72条は、適正役員退職給与額の定め方について、当該役員が当該法人の業務に従事した期間、当該役員退職の事情、当該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、当該役員に対する退職給与として相当であると認められるか否かという判断基準を定めている。

そして、この法施行令72条が規定する判断基準を具体化する適正役員退職給与額の算定方法の一つとして、従来から、いわゆる功績倍率法が一般的に用いられており、原告が採用した算定方法はこの功績倍率法に当たるから、その算出要素である退任時の報酬月額が不相当に高額であったり、役員在任年数の計算が、法施行令72条の規定する「当該役員が当該法人の業務に従事した期間」すなわち実際の在任期間より長く計算されていたり、最終役位係数が不相当に高くない限り、合理的な算定方法であるというべきである。

(3) そこで、乙に対する役員退職給与額を算出するについて原告が使用した退任時の報酬月額200万円、役員在任年数16年、最終役位係数3.5の相当性について検討する。

ア 退任時の報酬月額

前記1で判示したとおり、原告退任時の適正役員報酬月額は130万円であって、原告が退任時の報酬月額として使用した200万円は不相当に高額であるから、乙に対する適正役員退職給与額を算出するについては、退任時の報酬月額を130万円として算出すべきである。

イ 役員在任年数

前記認定の前提事実(1)ア及び証拠(甲1、甲7)によると、乙の役員在任年数は、乙が原告の代表取締役役に就任した昭和63年9月9日から乙が死亡した平成14年8月16日までの13年11か月であることが認められる。

そうすると、乙の実際の役員在任期間は13年11か月であるから、乙に対する適正役員退職給与額を算出するについては、1年未滿を切り上げた14年を役員在任年数とすべきである。

ウ 最終役位係数

最終役位係数については、処分行政庁も、類似法人を調査して平均功績倍率を算定した上で、功績倍率は3.5が相当であると主張しているところに鑑みれば、原告の使用した最終役位係数3.5は不相当に高いとはいえないから、同数値をそのまま使用するのが相当である。

(4) 小括

【判示(8)】

以上によれば、原告の乙に対する適正役員退職給与額は、以下のとおり計算した6370万円と認められる。

$$130 \text{万円} \times 14 \text{年} \times 3.5$$

(5) 原告の主張について

原告は、被告が平均功績倍率法に基づいて適正役員退職給与額を算定したことに対し、その平均功績倍率算出の不相当性を主張するが、当裁判所は、平均功績倍率法を採用せず、原告の使用した功績倍率法に基づいて合理的に適正役員退職給与額を算出したものであるから、原告の主張は上記認定を左右するものではない。

3 争点(3) (処分行政庁が原告に対する平成15年3月期の法人税額を算定するに際し、その算定の基礎とした、原告の乙に対する弔慰金の額の相当性) について

証拠(甲1、甲4)によれば、原告の役員退職金規程には、業務上の死亡以外で任期中に死亡した場合は、死亡時の報酬月額の6か月分を弔慰金として支給するとの規定が

あり、原告は、同規定に基づいて、死亡時の報酬月額200万円の6か月分である1200万円を弔慰金として支給したことが認められる。

【判示(9)】

ところで、弔慰金等は、役員・従業員の死亡を原因として雇用主から遺族に対して支払われるものであるから、社会通念上相当な額の弔慰金等については、法人税法上、退職手当等とは別に取り扱って別途損金算入を認めるのが相当であるものの、社会通念上相当な額を超える部分に相当する金額は、法人税法上、退職手当等に該当すると解するのが相当である。そして、証拠(乙5)によれば、相続税法基本通達3-20が、相続人等が被相続人の雇用主等から受ける弔慰金等のうち、当該被相続人の死亡当時における賞与以外の普通給与の半年分を弔慰金等に相当する金額として取り扱い、当該金額を超える部分に相当する金額は退職手当金等に該当するものとして取り扱うと定めていることが認められることに鑑みれば、死亡時の報酬月額が適正役員報酬月額であれば、死亡時の報酬月額の6か月分を弔慰金として支給するという原告の役員退職金規程は社会通念上相当な額の弔慰金を算定する方式であるといえる。

そうすると、前記1で認定したとおり、乙に対する適正役員報酬月額は130万円と認められるから、その6か月分である780万円を弔慰金に相当する金額として取り扱い、780万円を超える部分に相当する金額は役員退職給与に該当するものとして取り扱うのが相当である。

4 争点(4) (処分行政庁が原告の平成15年3月期の確定申告に対してした過少申告加算税賦課決定処分の適法性) について

原告は、本件では被告主張の適正役員報酬月額等に従った申告をすることができなかったことについて「正当な理由があると認められる」場合(国税通則法65条4項)にあったといえるから、本件において原告に過少申告加算税を賦課することは違法であると主張するので、この点について検討する。

【判示(10)】

国税通則法65条1項は、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げる趣旨から、納税者は、修正申告又は更正により納付すべきこととなった税額の10分の1を過少申告加算税として納付しなければならないと規定し、同条4項は、修正申告書の提出又は更正に基づき納付すべき税額に対して課される過少申告加算税につき、その納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうちその修正申告又は更正前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由があると認められるものがある場合には、その事実に対応する部分についてはこれを課さないこととしているところ、同項にいう「正当な理由があると認められる」場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうと解される(最高裁第一小法廷平成18年4月20日判決・判タ1217号107頁参照)。

【判示(11)】

これを本件についてみるに、適正役員報酬月額は、法施行令69条1号に基づいて、①当該役員の職務の内容、②当該法人の収益、③当該法人の使用人に対する給料の支給の状況及び④類似法人の役員に対する報酬の支給の状況等に照らして算定されるが、前記1(3)オで判示したとおり、上記④の要素を調査するまでもなく、原告の把握してい

る上記①ないし③の要素に照らしただけでも、乙の適正役員報酬月額が130万円であると算定することができたし、前記2及び3で判示したところによれば、原告は、適正役員退職給与額及び適正な弔慰金額を算定することができたというべきであるから、本件において原告の責めに帰することのできない客観的事情があったと認めることはできない。

また、原告の主張の事由は、「正当な理由があると認められる」場合に該当しない事由である。

よって、「正当な理由があると認められる」場合にあっては認められないから、この点に関する原告の主張には理由がない。

5 結論

以上によれば、処分行政庁がした本件更正処分等はいずれも適法というべきであって、原告の請求には理由がないからこれらをいずれも棄却することとし、訴訟費用の負担につき行政事件訴訟法7条、民事訴訟法61条を適用して、主文のとおり判決する。

大分地方裁判所民事第2部

裁判長裁判官 一志 泰滋

裁判官 神野 泰一

裁判官 児玉 禎治

(別表1)

事業年度	平成12年3月期	平成13年3月期	平成14年3月期	平成15年3月期
売上金額	8億8635万8592円	9億6390万8111円	8億1328万2153円	6億5643万4386円
売上総利益の額	2億9776万9303円	3億1470万3650円	2億6785万0033円	1億9803万0329円
使用人給与の額	1億3231万3605円	1億3310万6474円	1億1956万4687円	1億1461万5839円
使用人数	43人	46人	42人	38人
使用人1人当たりの給与の額	307万7061円	289万3619円	284万6778円	301万6206円

(別表2)

法人名	比準4項目				代表取締役報酬額
	売上金額	売上総利益率	個人換算所得金額	使用人最高給与額	
A社	3億6278万0289円	30.58%	6074万4262円	410万3275円	1360万円
B社	7億5121万8030円	30.64%	6141万1770円	579万8945円	2400万円
C社	3億4393万0421円	32.86%	1296万3974円	332万5158円	840万円
D社	4億1385万7722円	26.44%	1693万7789円	440万1200円	1049万5000円
E社	4億2327万3099円	14.58%	743万2452円	365万9356円	680万円
平均	4億5901万1912円	27.02%	3189万8049円	425万7587円	1265万9000円
原告	6億5643万4386円	30.17%	3182万7274円	484万7200円	

(別表3)

法人名	比準4項目				代表取締役報酬額
	売上金額	売上総利益率	個人換算所得金額	使用人最高給与額	
A社	3億9927万3353円	36.80%	6074万4262円	410万3275円	1360万円
B社	7億5121万8030円	30.64%	6141万1770円	579万8945円	2400万円
C社	3億4393万0421円	32.86%	1296万3974円	332万5158円	840万円
D社	4億1385万7722円	26.44%	1693万7789円	440万1200円	1049万5000円
E社	4億2327万3099円	14.58%	743万2452円	365万9356円	680万円
平均	4億6631万0525円	28.26%	3189万8049円	425万7587円	1265万9000円
原告	6億5643万4386円	30.17%	3182万7274円	484万7200円	