

岡山地方裁判所 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(新見税務署長)  
平成21年5月19日棄却・確定

判 決

原告	有限会社A
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	近藤 弦之介
同	石島 弘
同	藤原 健補
同	上西 芳樹
同	藤田 奈美
同	河本 泰政
同	中村 英男
被告	国
同代表者法務大臣	森 英介
同指定代理人	高坂 富士夫
同	西原 広志
同	山根 明
同	下瀬 潤一
同	安藤 直人
同	松井 運仁
同	西森 千江子
同	林 嗣朗
同	赤堀 貴美
同	池永 真
処分行政庁	新見税務署長 滝山 尚志

主 文

- 1 原告の各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

新見税務署長が平成17年8月31日付けでした原告の平成13年10月1日から平成14年9月30日までの事業年度分の法人税に係る更正処分のうち所得金額13万9312円を超える部分及びこれに伴う過少申告加算税賦課決定処分を取り消す。

## 第2 事案の概要

1 本件は、原告の代表取締役であった乙（以下「亡乙」という。以下、略語については、別紙略語一覧参照）が業務中の事故により死亡し、生命保険金等2億1034万4575円が支払われたことから、原告が亡乙に死亡退職給与1億4000万円及び弔慰金2000万円を支給し、これを全額損金に計上して（青色）確定申告をしたところ、新見税務署長がそのうち3975万円（退職金2175万円、弔慰金1800万円）を超える部分を否認して更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分をしたため、原告が、上記各処分には更正の理由付記がなく、また、法人税法36条（下記参照）の不当に高額な部分の計算において違法があると主張し、その取消しを求めた事案である。

なお、本件において、法人税法とは平成18年法律第10号による改正前のもの（以下「法」という。）をいい、法人税法施行令とは平成18年政令第125号による改正前のもの（以下「令」という。）をいうものとする。

### 2 前提事実

当事者間に争いが無い事実に加え、証拠と弁論の全趣旨によれば、次の事実が容易に認められる。

#### (1) 原告等について

原告は、昭和62年11月12日に設立された養鶏業及び鶏卵、鶏糞の販売等を目的とする資本金1000万円（当初500万円であったが、平成10年5月20日に増資された。）の有限会社であって、現在、平成17年法律第87号（会社法の施行に伴う関連法律の整備等に関する法律）により会社法上の株式会社として存続している。

原告は、法2条10号の同族会社であり、法121条による青色申告書提出の承認を受けている。

原告の事業年度は、毎年10月1日から翌年9月30日までであり、その13期（平成11年10月1日から平成12年9月30日まで）から17期（平成15年10月1日から平成16年9月30日まで）までの決算状況は、別紙比較貸借対照表1ないし3及び同比較損益計算書1ないし3のとおりである。（乙1ないし4、16）

#### (2) 本件退職給与等について

ア 亡乙は、原告の設立以来、代表取締役の地位にあったが、平成14年1月4日、業務中の事故により死亡し、同年4月、B相互会社（以下「B」という。）から原告に対し、死亡（災害）保険金2億1034万4575円（ただし、配当金が含まれ、保険料が控除されている。以下「本件死亡保険金」という。）が支払われた。亡乙の役員在職年数は14年3か月（1か月未満切上げ）であり、死亡当時の役員報酬月額は50万円であった。

原告の現代表者は、亡乙の妻であり、亡乙死亡後の同年1月8日、新たに原告の代表取締役に就任した。（乙1ないし4、6の4、7、8）

イ 原告は、平成14年5月1日、臨時社員総会を開き、同総会において、亡乙に対し、退職給与1億4000万円（以下「本件退職給与」という。）及び弔慰金2000万円（以下「本件弔慰金」といい、本件退職給与と本件弔慰金とを併せて「本件退職給与等」という。）を同年9月30日までに分割して支給する旨の決議をした。（乙5）

ウ 原告は、亡乙の相続人である原告代表者らに対し、平成14年5月30日に3000万円、同年8月28日に1000万円、同年9月27日に2000万円及び同月30日に1億円を

支払い、その全額を平成13年10月1日から平成14年9月30日までの事業年度（以下「本件事業年度」という。）分の損金の額に算入した。（乙6の1ないし3）

(3) 課税処分等の経緯について

ア 原告は、平成14年12月2日、新見税務署長に対し、本件事業年度分の法人税について、所得金額を13万9312円、法人税額を3万0580円、納付すべき税額を1600円とする（青色）確定申告書（以下「本件確定申告書」という。）を提出した。（乙4）

イ 新見税務署長は、平成17年8月31日付け法人税額等の更正通知書及び加算税の賦課決定通知書（以下「本件通知書」という。）により、原告に対し、本件事業年度分の法人税について、所得金額を1億2038万9312円、法人税額を3547万6700円、差引納付すべき法人税額を3544万6100円とする更正処分（以下「本件更正処分」という。）及びこれに伴って過少申告加算税を529万1000円とする賦課決定処分（以下「本件賦課決定処分」といい、本件更正処分と本件賦課決定処分とを併せて「本件各処分」という。）をしてその旨を通知した。（甲2）

ウ 原告は、平成17年10月17日、新見税務署長に対し、本件各処分に対する異議申立て（ただし、本件退職給与に関する部分だけである。）をしたが、同税務署長は、同年12月27日、これを棄却する旨の決定をした。（甲3）

原告は、平成18年1月25日、国税不服審判所長に対し、審査請求をしたが、同審判所長は、平成19年1月10日、これを棄却する旨の裁決をした。なお、原告は、同審査請求において、亡乙の適正な役員退職給与額は5440万円であると主張した。（甲4）

原告は、同年6月6日、本件訴えを提起した。

(4) 本件更正処分の理由等

ア 本件更正処分の理由は、別紙更正の理由のとおりであり、これが本件通知に付記されている（以下「本件理由付記」という。）。（甲2）

本件理由付記の要旨は、本件退職給与のうち適正と認められる額は、平均功績倍率法に従い、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ものの役員に対する退職給与の支給状況から把握された平均功績倍率（2.9）に亡乙の最終報酬月額（50万円）と勤続年数（15年、14年3月を切上げ）を乗じた2175万円であり、本件弔慰金のうち適正と認められる額は、相続税基本通達3-20を準用して算定される亡乙の最終報酬月額（50万円）の3年分に相当する1800万円であるから、これらの合計である3975万円についてだけ損金の額に算入することができるというのである。

イ 新見税務署長が本件更正処分に当たって採用した平均功績倍率（2.9）は、次の(ア)ないし(カ)の抽出基準に基づいて選定された5法人の功績倍率、すなわち、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額を除いて得た倍率の平均である。これらの事例における退職取締役の勤続年数、報酬月額、退職金支給額、功績倍率は別表（本件比較法人の状況）のとおりであり、功績倍率の平均値は2.9、最高値は4.31（同表に記載のとおり、各功績倍率は小数点第2位未満の端数を、平均功績倍率は小数点第1位未満の端数をそれぞれ切り上げた数値である。）である。（甲3、4）。

(ア) 日本標準産業分類の分類項目表による養鶏業（大分類A＝農業、中分類01＝農業、小分類012＝畜産農業、細分類0124＝養鶏業）を営む法人

(イ) 平成12年2月1日から平成16年12月31日までの間に役員に対する退職給与

を損金経理した法人

(ウ) 上記(イ)の該当日が属する事業年度（以下「該当事業年度」という。）の法人税の確定申告について、法121条（青色申告）の承認を受けて青色申告書を提出している法人

(エ) 該当事業年度を通じて、上記(ア)の養鶏業を営んでいる法人

ただし、次のA及びBに該当する法人は除く。

A 該当事業年度の中途において、開廃業、休業又は業態を変更した法人

B 該当事業年度の法人税について、更正又は決定の各処分が行われた法人のうち、国税通則法又は行政事件訴訟法の規定による不服申立期間又は出訴期間が経過していない法人並びにこれらの争訟に係属している法人

(オ) 該当事業年度において養鶏業に係る売上金額が1億1963万7000円以上、10億7673万9000円以下の範囲内にある法人

(カ) 該当事業年度において養鶏業以外の事業を兼業していない法人

ウ 広島国税局長は、本件訴訟提起後の平成19年8月29日、管内50署の各税務署長に対し、次の(ア)ないし(カ)の抽出基準（以下「本件抽出基準」という。）に該当する法人について報告を求めたところ、玉島、笠岡、庄原及び西条の各税務署長から各1法人、合計4法人（以下「本件比較法人」という。）について該当の回答があり、他の46税務署長からは該当なしとの回答があった。上記玉島税務署長等からの回答によれば、別表（比較法人の功績倍率等）AないしDが本件抽出基準に該当しており、その功績倍率の平均値は2.5であり、最高値は4.00（同表に記載のとおり、各功績倍率は小数点第3位を、平均功績倍率は小数点第2位をそれぞれ切り上げた数値である。）である。なお、新見税務署長の依拠した別表（本件比較法人の状況）と対照すると、そのAがAに、BがD（ただし、在職年数が18年に変更）に、CがCに、DがB（ただし、在職年数が14年に変更）にそれぞれ対応している。（乙12、13の1ないし50）。

(ア) 前記イの(ア)に同じ。

(イ) 平成12年2月1日から平成14年9月30日までの間に役員が退職しており、かつ同期間中に終了する事業年度に当該役員に対する退職給与を損金経理している法人であること

(ウ) 前記イの(ウ)に同じ。

(エ) 当該事業年度及び前二事業年度の養鶏業に係る年間の平均売上金額が、1億1821万円以上、10億6389万円以下であること

(オ) 当該事業年度直前の事業年度の資本金が1億円以下であること

(カ) 当該事業年度及び前二事業年度を通じて、上記(ア)の養鶏業を営んでいる法人で、養鶏業以外の事業を兼業していない法人であること

ただし、次のAないしCまでのいずれかに該当する法人は除く。

A 当該事業年度及び前二事業年度の中途において、開廃業、休業又は業態を変更した法人

B 当該事業年度の期間及び前二事業年度の期間が12か月に満たない法人

C 当該事業年度及び前二事業年度において、更正又は決定の各処分が行われた法人のうち、国税通則法又は行政事件訴訟法所定の不服申立期間又は出訴期間が経過していない法人並びにこれらの争訟に係属している法人

## (5) 関係法令の概要

### ア 法130条2項

税務署長は、内国法人が提出した青色申告書に係る法人税の課税標準の更正をする場合には、その更正に係る更正通知書にその更正の理由を付記しなければならない。

### イ 法36条

内国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、当該事業年度において損金経理をしなかった金額及び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、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。

### ウ 令72条

法36条に規定する政令で定める金額は、内国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した退職給与の額が、当該役員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（以下「比較法人」という。）の役員に対する退職給与の支給の状況等に照らし、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（以下「適正役員退職給与額」という。）を超える場合におけるその超える部分の金額とする。

### エ 相続税基本通達3-20

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及び3-19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) 被相続人の死亡が業務上の死亡であるときは、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（俸給、給料、賃金、扶養手当、勤務地手当、特殊勤務地手当等の合計額をいう。以下同じ。）の3年分（遺族の受ける弔慰金等の合計額のうち3-23に掲げるものからなる部分の金額が3年分を超えるときはその金額）に相当する金額

### オ 同基本通達3-23

次に掲げる法律等の規定により遺族が受ける弔慰金等については、法3条1項2号に規定する退職手当金等に該当しないものとする。

- (1) 労働者災害補償保険法12条の8第1項4号及び5号（業務災害に関する保険給付）に掲げる遺族補償給付及び葬祭料並びに同法21条4号及び5号（通勤災害に関する保険給付）に掲げる遺族給付及び葬祭給付
- (3) 労働基準法79条（遺族補償）及び80条（葬祭料）に規定する遺族補償及び葬祭料

## 3 争点及び争点に関する当事者の主張

本件における争点は、次の各点にある。

- (1) 本件理由付記は適法か。
- (2) 適正役員退職給与額を算定するに当たって平均功績倍率と最高功績倍率のいずれを用いるべきか。
- (3) 亡乙の最終報酬月額が80万円と評価されるべきか。

(4) 弔慰金相当額にさらに葬儀費用相当類を加算すべきか。

#### 4 争点に関する当事者の主張

(1) 本件理由付記は適法か。

(原告の主張)

ア 法130条2項の理由付記は、処分庁の判断の慎重、合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を被処分者に知らせて、その者が不服申立をし、又は訴訟を提起する場合に便宜を与えるためにある。

他方、法36条の趣旨は、役員に対する退職給与が利益処分の性格を持つことが多いため、一定の基準以下の部分は経費としてその損金算入を認めるが、それを超えて不相当に高額な場合には、その部分は利益処分として損金算入を認めないことにあり、不相当に高額であるか否かの判断は、一般に功績倍率法を用いて行われている。そして、令72条によれば、役員退職給与の額が過大であるか否かは、当該役員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に照らして決するべきとされている。

そうすると、法36条の趣旨に照らすと、功績倍率法を用いてされた更正処分については、付記された理由中において、比較法人として抽出された法人が処分対象となった法人と産業分類による業種目及び事業規模（売上金額、総資産価額、純資産価額、所得金額等）がいずれも類似していることが明らかにされない限り、適法な理由付記がされたということとはできないというべきである。

ところが、本件理由付記は、これらの点が明らかにされていないから、適法な理由付記がされているということとはできない。

イ 被告の主張に対する反論

(ア) 前記のとおり、理由付記は、行政の恣意を抑制するとともに、被処分者の不服申立ての便宜を与えることにあるから、被告のように帳簿否認の場合と法的評価による更正の場合とに分ける必要はなく、法的評価、法的判断の結論が表示されるだけでは、適法な理由付記がされたということとはできない。

(イ) 比較法人の業種、事業規模、退職給与の支給状況は全く明らかではなく、本件退職給与が比較法人に比して不相当に高額である根拠は全く示されていない。また、原告には何らの調査権限もないため、自己と同種、同規模の法人の役員退職給与の支払状況を調べることはできないし、原告は、一般に入手可能な支給事例データ収集、文献調査、専門家の求意見等の方法も知らない。そのため、本件更正処分が恣意的に行われたものか否かを検証することができず、ひいては不服申立ての是非の判断を行うこともできない。したがって、比較法人の抽出においてその法人の事業規模等についても明らかにすべきである。

(被告の主張)

ア 法130条2項の理由付記が処分庁の判断の慎重、合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を被処分者に知らせて、その者が不服申立をし又は訴訟を提起する場合に便宜を与えるためにあることは原告の主張するとおりであるが、青色申告制度のもとでは、帳簿書類の記載を否認して更正（以下「帳簿否認による更正」という。）する場合において付記すべき理由は単に更正に係る勘定科目とその金額を示すだけではなく、そのような更正をした根拠を帳簿記載以上に信憑力のある資料を摘示することによって具体的に明示

することを要し、帳簿書類の記載自体を否認することなしに更正（以下「法的評価による更正」という。）する場合には、更正は納税者による帳簿の記載を覆すものではないから、更正通知書記載の更正理由がそのような更正をした根拠について帳簿記載以上に信憑力のある資料を摘示するものでないとしても更正の根拠を更正処分庁の恣意抑制、不服申立の便宜という理由付記制度の目的を充足する程度に具体的に明示するものである限り、法の要求する更正理由の付記として欠けるものではない。（最判昭和54年4月19日、同昭和60年4月23日）

したがって、帳簿否認による更正ではなく、法的評価による更正の場合にあつては、更正の対象となる事実とこれに対する課税庁の法的評価ないし法的判断の結論が表示されている限り、法の要求する更正理由の付記として欠けるところはなく、法的評価ないし法的判断の根拠となった事実まで記載する必要はない。

本件更正処分は、原告が本件退職給与等を本件事業年度の損金の額に算入した事実を否認することなく、本件退職給与額のうち法36条に定める不相当に高額な役員退職給与の額が含まれているとの新見税務署長の法的評価によって更正をした場合であるから、本件退職給与等が本件事業年度の損金の額に算入されている事実及びこれに対する同税務署長の法的評価の結論とが表示されている限り、法130条2項が要求するものとして欠けるものがない。そして、本件理由付記には、本件退職給与等である1億6000万円が本件事業年度の損金の額に算入されている事実を述べた上で、これが「類似法人（中略）の役員に対する退職給与の支給状況等に照らし、不相当に高額と認められます」と述べ、本件退職給与等のうち法36条に規定する不相当に高額な部分が含まれるとの法的評価が表示されているのであるから、同条項が要求するものとして欠けるところはない。

イ 同種・同規模の法人における役員退職給与の支給状況については、納税者自らが調査、検討して適正役員退職給与額を損金に算入すべきものであり、このことは、申告納税制度の建前から、また、法36条及び令72条の文理からも明らかであり、納税者における支給事例の調査の可否や関係資料の入手可能性いかんによって、同条に基づく更正処分やその理由付記の適法性が左右されるものではない。

なお、同種・同規模の法人の役員退職給与の支給状況について、直接、当該法人に対して調査をする権限を有していないとしても、一般に入手可能な支給事例のデータ収集、文献調査、専門家への求意見等によって新見税務署長の判断の当否を検討することができる。

(2) 適正役員退職給与額を算定するに当たって平均功績倍率と最高功績倍率のいずれを用いるべきか。

（原告の主張）

ア 本件の特徴は、亡乙が、会社の存続・発展のための功労及び貢献度で他の取締役とは比較できない創業者社長であり、創業以来死亡するまで原告の代表取締役であったこと、亡乙の死亡原因は、原告の業務中の事故であり、死亡によって代表取締役を退職したことである。したがって、比較法人の抽出においては、類似業種であることは当然であるが、これらの点も考慮する必要がある。

そして、比較法人の選定が不十分であつたり、功績倍率にばらつきがあつたりする場合には、最高功績倍率を用い、比較法人の選定が十分で比較的ばらつきがない場合や比較法人が適用法人に比して事業規模、経営成績が優位にあるときは平均功績倍率を用いるべきである。

課税処分に対しても、課税要件事実の存否及び課税標準については原則として課税庁が立証責任を負い、法36条についていえば、「不相当に高額」であることを被告が立証しなければならないのであって、最高功績倍率を用いることが不当であり、平均功績倍率を用いることが相当であることの立証がない限り、最高功績倍率を用いるべきである。

イ 被告の主張に対する反論

(ア) 更正ないし否認されていない以上、功績倍率が高い法人が不相当な退職給与を給付しているとは限らないのであるから、他の法人において同じ値の功績倍率に基づく退職給与支給が行われても、その退職給与相当額の損金算入を否認し、更正される根拠はない。

(イ) 平均値によって比較法人間の差異が平準化されるという点についても、このことは、比較法人が適切に選択された場合にのみいいうることであり、創業者であるか否か、代表取締役であるか否か、令72条に規定される退職の事情も考慮しなかった場合には、平均をすることによって適切な個別具体的な事情が全く無視されることとなり、不当な結果をもたらす。

(ウ) 被告は、創業者の地位は投下資本から創業者利得を得るのみと主張するが、原告のような特例有限会社においては持分の譲渡が困難であって、実際上は廃業時に行う清算程度しか創業者利得は想定できず、特に一般中小企業においては、企業価値の上昇に伴うキャピタルゲインよりも企業が産み出す収益に基づく報酬等が経営上重要であり、投下資本の回収による創業者利得は考えられない。また、創業者は会社の金融機関からの借入れの保証人となり、又は実質的には何もない状況から倒産の危険を背にして会社を立ち上げ経営をしているのであって、経営基盤が固まった後に就任する取締役と比較してその功績ははるかに勝る。さらに、亡乙は、養鶏場のオートメーション化をはかり、ネッカ卵を県下で初めて生産することによって取引価格を上げ、利益状況を改善させている。

(エ) 代表取締役であることについても、権限と業務内容の差異が必ずしも役員報酬に反映されるとは限らないのであるし、中小企業の代表取締役は金融機関からの借入れに際して保証人となるなど会社倒産に伴う自らの破産という危険に直面するなどしているのであって、通常取締役と比較して功績が大きく異なるはずである。

(オ) 名古屋地判平成2年5月25日は死亡退職についての比較法人が抽出され、仙台高判平成10年4月7日も弔慰金相当額の損金算入を認めた上で、類似法人として業務中の事故死亡事案が抽出できていないことから最高功績倍率法を用いたのであるし、新見税務署も死亡退職という事由を本件更正処分に対してもは考慮していた。

(カ) 比較法人の抽出が不十分であることは、被告が3社で平均値を用いたとして挙げる札幌地判平成11年12月10日をみても明らかであり、同事案では抽出基準が代表取締役であること、退職事由が業務上の死亡でないことなどを具体的に挙げているからであって、本件とは事案を異にする。

(被告の主張)

ア 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、同種、類似の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、比較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役員退職給与の適正額を算定する方法であり、適正に算出された平均功績倍率を用いる限り、その判断方法は客観的かつ合理的であり、令72条の趣旨に最もよく合致する。他方、最高

功績倍率法は、役員が法人への貢献という個別的要因によって算定される役員退職給与の特殊性を考慮して納税者に有利な安全値を求める方法であるが、比較法人中に不相当に高額な退職給与を支給している法人がある場合には、法36条の趣旨に副った結果を招かないことになる。したがって、原則として、平均功績倍率を用いるべきであり、比較法人の抽出基準が不十分な場合や比較法人の数が僅少である場合等の特殊な場合においてのみ最高功績倍率は用いられるべきである。

本件では、本件抽出基準を用いて、4社の本件比較法人を基にしており、比較法人数は僅少ではなく、抽出基準としても適正である。すなわち、札幌地裁平成11年12月10日判決（乙9の1）は、比較法人が3社の事案において平均功績倍率を用いるのを相当としているのである。また、功績倍率が4というのは他の功績倍率と比較すると特に大きいので、最高倍率を使うこと自体が不適切である。この点、本件の調査では、支給事例が適正であるか否かについては検討していないのであるから、原告の4という数字も適正な値であるとの主張は当たらない。したがって、本件においては、平均功績倍率を用いることが望ましく、最高功績倍率を用いるべき特段の事情もない。

#### イ 原告の主張に対する反論

(ア) 役員退職給与の支給事例において、創業者社長が業務中の事故により死亡退職した事例自体、極めて希であり、かつ、その他の基準も満たす比較法人を抽出することは不可能に近く、比較法人の数の確保の観点から、そのような抽出基準を設けることは合理的ではない。そして、創業者としての功績については、比較法人の抽出によらなくとも、最終報酬月額に反映されているとみることもできるし、業務上の死亡の点も別途これに基づく加算を検討すればよい。また、最高功績倍率による場合、比較法人中にたまたま不相当に過大な退職給与を支給しているものがあつたときには明らかに不合理な結論となるし、比較法人の功績倍率の平均値を算出することによって、比較法人間に通常存在する差異や個々の特殊性が捨象され、より平準化された数値が得られるのであるから、平均値を用いることが法令の趣旨に副うといえる。

(イ) 本件比較法人は、広島国税局管内から本件抽出基準に従って抽出された4法人であり、その功績倍率は「2」、「4」、「1.8」、「1.89」、平均値は「2.5」である。これらの数値を比較すると、最高値の法人は過大な退職給与が支給されている可能性があるから、最高功績倍率法を用いることには問題がある。

(ウ) 創業者であることは、投下資本の回収の点で創業者利得を得る地位であっても、役員としての地位とは関係がないので、本件抽出基準において考慮する必要はない。なお、原告の主張する亡乙によるオートメーション化やネッカ卵の生産は、創業後に行なわれたものであり、創業後に行なわれた行為はいずれも法人役員としての業務として行なわれたものとして、創業者であることに起因してなされたものというべきではない。また、亡乙が代表取締役であったことについても、役員のうち代表取締役があり、他の役員と比較して権限、業務内容の差異を反映して報酬が定められているのであるから、その差異は最終報酬月額において反映されており、功績倍率において考慮すべきではない。代表取締役が保証人になるのは、その資力に着目しているのであつて、代表取締役であるからなされるというものではない。さらに、退職事情が死亡によるという点も、弔慰金において反映されており、これで足りるというべきである。

(3) 亡乙の最終報酬月額が80万円と評価されるべきか。

(原告の主張)

ア 亡乙の報酬月額は50万円とされていたが、その後代表取締役役に就任した原告代表者のそれは80万円に増額された。

平成13年当時は鶏卵出荷量が2200トンであったことから、報酬として分配できる金額は2200万円程度を見込めた。そして、当時は、亡乙と原告代表者で均等に報酬を受けていたので、年間1100万円、月91万円をそれぞれ受けることもできた。また、現在も年間2200万円程度を役員報酬に充てることができるが、取締役が3名となり、代表取締役を除く取締役は年間600万円、代表取締役が年間1000万円、月額83万円の報酬を受けうる地位にある。

したがって、亡乙は、少なくとも月額80万円の報酬を得られる地位にあったといえることができる。

イ 被告の主張に対する反論

(ア) 役員報酬を社員総会で決議して決定したとしても、その金額が必ずしも報酬を受ける当該役員に功労を反映しているとは限らない。すなわち、原告が亡乙の報酬月額を50万円としたのは、C及びDへそれぞれ月額300万円、月額130万円を返済するためであり、平成15年5月にC分が終了すると原告代表者の報酬月額は80万円となり、平成17年8月にはD分も終了したのである。このように、亡乙の報酬は、初期投資のための借入れを優先して返済するために、あえて低い役員報酬に留めていたのであって、亡乙が死亡しなければ翌年には80万円の報酬月額を受け取れたのである。

(イ) 比較法人が適切に抽出されているならば、退職取締役の貢献が退職後の法人の収益増加に寄与することは比較法人にも起き得ることであるとして、退職後の収益増加を加味して最終報酬月額を評価することはできないとの被告の主張も検討に値するが、本件では、比較法人が、創業者であるか、代表取締役であるかなどが全く考慮されておらず、比較法人は適切に抽出されていない。

(ウ) 財務状況について

原告は、次のとおり、著しい資金不足の状態にはなく、経営状態は良好であった。

a 鶏卵の取引相場は価格の上下によりしばしば売上原価が売上金額を上回ることがある。鶏卵価格が標準取引金額が補填基準額を下回ったときは安定基金から下落価格の9割分の補填金が交付されるのであり、平成13年ころは卵価が補填基準額を大きく下回ったために補填金を受けており、これは雑収入に記載されているのであって、なんら経営状態に問題はない。

b 確かに本件事業年度の前年度末当時は債務超過であったが、鶏舎建設投資として必要であり、順調に返済していた。なお、Cへは平成15年に弁済を完了している。

c 本件事業年度の前年度は、経常損益として1182万115円を計上しているが、安定基金より2166万2742円の雑収入があり、これは実質的には鶏卵事業による収益である。よって、十分な収入を得ている。

d 平成11年にオートメーション化をし、そのために借入れが増えた。債務超過になったのは利益状態の不良によるものではない。

(被告の主張)

ア 亡乙の報酬月額、原告が抱える様々な事情を考慮した上で、取締役会等の適法に権限を持つ機関によって50万円と議決されていたのであるから、あえて異なる金額に評価する必要はない。また、退職役員の貢献により退職後に収益が増加することはあっても、それは比較法人においても起き得ることであり、これをもって最終報酬月額を評価するべきではなく、専ら退職役員の貢献によって会社の増収が生じたと認める証拠もない。

イ 財務状況について

(ア) 本件事業年度の前年度である平成13年9月決算では、貸借対照表上、資産の部の合計額よりも負債の部の合計額の方が大きく、債務超過の状況にあった。

また、原告は、安定基金による支払いを営業外収入(雑収入)に計上しているとしているが、営業外損益加減算後の経常損益においても、前年度において1182万0115円の経常損失を計上している。経常損益は、企業の純粋な経営活動による収益力を示しているものであるから、収益力は低いといわざるを得ない。本件事業年度においては、営業外損益の部に属すべき退職給与、弔慰金、死亡保険金等を除くと(確定経常利益が1238万7906円であり、保険金収入2億1034万4575円を減算し、これに退職給与等1億6000万円を加算する。)、経常損益は3795万6669円の損失となり、直前事業年度の損失を大きく上回る。したがって、原告の収益力は低く、その経営状態は良好ではなかった。

(イ) 平成15年10月1日から16年9月30日まではさらに大幅な売上総損失、経常損失、当期純損失が計上され、長期支払手形は減少したものの、長期借入金、役員借入金は増加し、固定負債合計額が増加することで債務超過の状態となっている。さらに、2年間で役員借入金が1845万も増額している。本件事業年度で債務超過が解消しているのは、保険金収入が2億円以上あり、本件退職給与等の支出を除いても5034万円の収入が生じたからであって、原告の収益力が上昇したことによるものではない。

(4) 弔慰金相当額にさらに葬儀費用相当額を加算すべきか。

(原告の主張)

ア 業務中の死亡事故なので葬儀費用の一部負担として160万円を退職給与部分に加算すべきである。すなわち、社葬とすることが社会通念上相当とされるときには社葬に要する金額の限度で損金算入が認められ(仙台高裁平成10年4月7日判決・税務訴訟資料231号470頁参照)、その額は労働基準法上平均賃金の60日分とされているので、亡乙の報酬月額は少なくとも80万円であるから、加算すべき額は160万円となる。

イ 被告の主張に対する反論

(ア) 相続税基本通達3-20は、普通給与の3年分に相当する金額は相続財産に含めないことを規定したものすぎず、さらなる葬儀費用等の支給を全く認めない規定ではなく、葬儀費用相当額の損金算入の可否の問題と相続税基本通達3-20、3-23の規定とは全く別問題である。

(イ) 前記の仙台高裁判決の趣旨は、法人の役員等の死亡によってその費用を負担した場合、社葬とすることが社会通念上相当と認められるときは、社葬のために通常要する金額の限度で損金算入が認められ、社葬を行なっていないなくとも、葬儀費用の一部を負担することにより弔意を示すことは社会通念上相当であるというところであり、本件でも亡乙は原告の創業者であり、代表取締役であるとともに、業務従事中に死亡したのであって、社葬を行

なうのが相当である。

(被告の主張)

ア 原告の主張は、亡乙の報酬月額が80万円であることを前提としており、これは50万円として扱うべきであるから、その点において理由がない。

イ 弔慰金、花輪代、葬祭料等として支出する金員は、一般に死者を弔い、その遺族を慰めるものであるから、退職給与とはその性質を異にしており、これらを適正退職給与額に算入する理由はない。この点、原告が援用する仙台高裁平成10年4月7日判決の事案は、役員退職給与の額に死亡退職という事情を加味することを目的としたものであるのに対し、本件は、弔慰金の適正額を算定することを目的としたものであるから、事案を異にする。したがって、上記仙台高裁判決において、弔慰金等以外に葬儀費用相当額を損金の額に算入すべきとされていても、このことが本件にも妥当するものではない。

また、上記仙台高裁判決は、労働基準法80条を根拠として、相続税基本通達3-20の定める「弔慰金等」以外にも平均賃金の60日分を退職給与として損金に算入すべきとするが、労働基準法79条によれば、平均賃金の1000日分の遺族補償を行わなければならないとされており、同法80条によれば、平均賃金の60日分の葬祭料を支払わなければならないとされており、同法上の遺族補償と葬祭料とは合計で1060日分である。他方、相続税基本通達3-20では、賞与以外の普通給与の3年分(1年を365日とすると、1095日分)に相当する金額を弔慰金等に相当する金額として取り扱うものとされているから、この弔慰金等1095日分は、上記1060日分を上回っている。そして、同基本通達3-23においては、「次に掲げる法律等の規定により遺族が受ける弔慰金等については」とした上で、弔慰金等に該当する給付等を列挙しており、その3項において「労働基準法79条及び80条に規定する遺族補償及び葬祭料」と規定していることから、労働基準法に規定する「遺族補償及び葬祭料」が弔慰金等に含まれることは明らかである。そうすると、仮に弔慰金の額を判断するに当たって、労働基準法の規定を斟酌すべきとしても、相続税基本通達3-20は労働基準法が規定する「遺族補償及び葬祭料」を含んだものを「弔慰金等」としているのであるから、同基本通達3-20に従って計算した弔慰金等とは別に葬儀費用を損金の額に算入すべきとする原告の主張には理由がない。

### 第3 当裁判所の判断

#### 1 争点(1)(本件理由付記は適法か。)について

(1) 法130条2項は、青色申告に係る法人税について更正をする場合には、更正通知書に更正の理由を付記すべき旨を定めているが、右のように法が更正通知書に更正の理由を付記すべきものとしているのは、法が青色申告制度を採用して、青色申告にかかる所得の計算については、それが法定の帳簿組織による正当な記載に基づくものである以上、その帳簿の記載を無視して更正されることがないことを納税者に保障した趣旨にかんがみ、更正処分庁の判断の慎重、合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、更正の理由を相手方に知らせて不服申立ての便宜を与える趣旨に出たものというべきであり、したがって、帳簿書類の記載を否認して更正をする場合において更正通知書に付記すべき理由としては、単に更正にかかる勘定科目とその金額を示すだけでなく、そのような更正をした根拠を帳簿記載以上に信憑力のある資料を摘示することによって具体的に明示することを要するものであるが(最高裁昭和54年4月19日第1小法廷判決・民集33巻3号379頁)、帳簿書類の記載自体を否認することなしに更

正をする場合においては、右の更正は納税者による帳簿の記載を覆すものではないから、更正通知書記載の更正の理由が、そのような更正をした根拠について帳簿記載以上に信憑力のある資料を摘示するものでないとしても、更正の根拠を前記の更正処分庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という理由付記制度の趣旨目的を充足する程度に具体的に明示するものである限り、法の要求する更正理由の付記として欠けるところはないと解するのが相当である（最高裁昭和60年4月23日第3小法廷判決・民集39巻3号850頁）。

(2) よって検討するに、本件更正処分は、本件事業年度の損金の額に算入された本件退職給与1億4000万円及び本件弔慰金2000万円について、いずれもその帳簿記載を覆すことなくそのまま肯定した上で、本件理由付記（前提事実(4)ア（5丁）がその要約である。）のとおり、そのうち1億2025万円は法36条の不相当に高額な部分の金額と認められるとして、同額を損金の額に算入することはできないとしたものであり、これが帳簿記載を否認するものでないことは自明であるし、上記損金算入の否認についても、平均功績倍率（2.9）に最終報酬月額（50万円）と勤続年数（15年）とを乗じる算式を示してその根拠を明らかにしているといえることができる。そうすると、本件理由付記からしても、平均功績倍率を採用することの妥当性やこの率の求め方等を巡る見解の相違が新見税務署長と原告との主たる争点となり、原告においても、この争点に関して不服を申し立てるべきことをたやすく知ることができるというべきであるから、本件通知書に付記された理由は、上記のと通りの恣意抑制及び不服申立ての便宜という理由付記制度の趣旨目的を充足する程度に具体的に明示されているといえることができる。

この点、原告は、平均功績倍率を2.9としたことの資料を摘示しない限り、理由付記として不十分であると主張する。しかしながら、理由付記制度に関する上記各最高裁判決は、上記のとおり、青色申告制度における帳簿記載の重要性にかんがみ、その記載を否認する場合には帳簿記載以上に信憑力のある資料を摘示することを要するとしたにとどまり、そうでない場合にまで一律に資料の摘示を要するとしたものではない。また、仮に、本件確定申告書の提出に当たり、原告が、法36条及び令72条を念頭においた上、適正役員退職給与に関する資料を収集し、後日の税務調査等に際しても、これを新見税務署の調査担当者に提示したのであれば、本件更正処分に係る理由付記においても、帳簿否認による更正の場合にならば、それ以上に信憑力のある資料を摘示するのを相当とすべき場合があることは否定できないが、本件においては、原告がかかる資料を収集、提示した事実を認めるべき証拠はなく、むしろ原告代表者尋問の結果によれば、原告は、本件確定申告書の提出に当たり、法36条及び令72条の存在すら意識していなかったことが認められるのであって、このように、自らは適正役員退職給与に関する資料の収集、提示をまったくしなかった原告が、新見税務署長の本件理由付記において平均功績倍率に係る資料の摘示を要求することは、甚だ不当であり、その必要性を認め難い。

したがって、本件理由付記に平均功績倍率を2.9としたことの資料が摘示されていないとしても、法の要求する理由付記として欠けるところはないというべきである。

よって、理由付記に関する原告の主張は理由がない。

2 争点(2)（適正役員退職給与額を算定するに当たって平均功績倍率と最高功績倍率のいずれを用いるべきか。）について

(1) 過大な役員退職給与の損金不算入を規定する法36条、令72条の概要は、前提事実(5)（7

丁) に摘示したとおりであり、これによれば、当該役員に支給された退職給与のうち、その業務従事期間、退職の事情、類似法人の退職給与支給状況等に照らして相当と認められる金額(適正役員退職給与額)を超える部分について損金算入を認めないこととされている。また、功績倍率法とは、当該退職役員の当該法人に対する功績はその最終報酬に反映されているとの理解の下に、功績倍率に業務従事期間と最終報酬月額を乗じて適正役員退職給与額を算定するものであり、法36条、令72条に照らしても、同給与額算定方法として合理的と認められるし、原・被告ともこの方法を採用すること自体には異論はなく、ただその功績倍率につき平均功績倍率と最高功績倍率のいずれを用いるべきかの点にのみ争いがあるにとどまる。

(2) よって判断するに、功績倍率法は、平均功績倍率又は最高功績倍率のいずれの倍率を用いるにせよ、当該法人の損益状況を前提として、これに対する当該役員の功績ないし功労を客観的に評価し、適正役員退職給与額を算定しようとする方法であるから、まず、原告の損益状況についてみるに、既に前提事実(1)(3丁)において確定した原告の13期(平成11年10月1日から平成12年9月30日まで)から17期(平成15年10月1日から平成16年9月30日まで)までの決算状況(ただし、亡乙は平成14年1月4日に死亡しているから、同年9月決算までが評価の対象となり、平成15年9月決算以降は参考数値である。)は、別紙比較貸借対照表1ないし3及び同比較損益計算書1ないし3のとおりであり、そのうち、主要な数値を摘記すれば、下記のとおりとなる。なお、エの比較損益計算書の数値は、本件事業年度において、Bから本件死亡保険金2億1034万4575円が支払われ、そのうち、本件退職給与等として合計1億6000万円が支給されたことから、これらをウの比較損益計算書の数値から控除(販売費及び一般管理から1億6000万円、営業外収益から2億1034万4575円)して修正したものである。

記

ア 平成12年9月決算(13期)

(ア) 比較貸借対照表

(資本の部)

資本金	10,000,000
剰余金	△4,695,548
資本の部合計	5,304,452

(イ) 比較損益計算書

(営業損益)

純売上高	367,412,472
売上原価	346,372,968
売上総利益(粗利)	21,039,504
販売費及び一般管理費	27,537,717
営業利益	△6,498,213

(営業外損益)

営業外収益	15,229,028
営業外費用	3,243,457
営業外利益	11,985,571

(経常損益)

経常利益	5, 487, 358
イ 平成13年9月決算 (14期)	
(ア) 比較貸借対照表	
(資本の部)	
資本金	10, 000, 000
剰余金	△16, 721, 863
資本の部合計	△6, 721, 863
(イ) 比較損益計算書	
(営業損益)	
純売上高	337, 569, 691
売上原価	342, 289, 951
売上総利益 (粗利)	△4, 720, 260
販売費及び一般管理費	23, 279, 010
営業利益	△27, 999, 270
(営業外損益)	
営業外収益	30, 591, 936
営業外費用	14, 412, 781
営業外利益	16, 179, 155
(経常損益)	
経常利益	△11, 820, 115
ウ 平成14年9月決算 (15期)	
(ア) 比較貸借対照表	
(資本の部)	
資本金	10, 000, 000
剰余金	△8, 846, 655
資本の部合計	1, 153, 345
(イ) 比較損益計算書	
(営業損益)	
純売上高	358, 912, 797
売上原価	371, 885, 428
売上総利益 (粗利)	△12, 972, 631
販売費及び一般管理費	186, 864, 399
営業利益	△199, 837, 030
(営業外損益)	
営業外収益	236, 270, 820
営業外費用	24, 045, 884
営業外利益	212, 224, 936
(経常損益)	
経常利益	12, 387, 906
エ 平成14年9月決算修正 (15期修正)	

(ア) 比較貸借対照表

省略

(イ) 比較損益計算書

(営業損益)

純売上高	358,912,797
売上原価	371,885,428
売上総利益(粗利)	△12,972,631
販売費及び一般管理費	26,864,399
営業利益	△39,837,030

(営業外損益)

営業外収益	25,926,245
営業外費用	24,045,884
営業外利益	1,880,361

(経常損益)

経常利益	△37,956,669
------	-------------

(前記のとおり、ウの比較損益計算書の販売費及び一般管理から本件退職給与等1億6000万円、営業外収益から本件死亡保険金2億1034万4575円を控除した。)

オ 平成15年9月決算(16期)

(ア) 比較貸借対照表

(資本の部)

資本金	10,000,000
剰余金	△8,339,231
資本の部合計	1,660,769

(イ) 比較損益計算書

(営業損益)

純売上高	341,756,817
売上原価	342,295,755
売上総利益(粗利)	△538,938
販売費及び一般管理費	27,658,306
営業利益	△28,197,244

(営業外損益)

営業外収益	43,982,393
営業外費用	14,943,725
営業外利益	29,038,668

(経常損益)

経常利益	841,424
------	---------

カ 平成16年9月決算(17期)

(ア) 比較貸借対照表

(資本の部)

資本金	10,000,000
-----	------------

剰余金	△46,331,258
資本の部合計	△36,331,258
(イ) 比較損益計算書	
(営業損益)	
純売上高	327,846,588
売上原価	348,856,520
売上総利益(粗利)	△21,009,932
販売費及び一般管理費	28,386,884
営業利益	△49,396,816
(営業外損益)	
営業外収益	26,505,112
営業外費用	14,989,823
営業外利益	11,515,289
(経常損益)	
経常利益	△37,881,527

(3) そこで、前記アないしエの数値に基づいて検討するに、これらの数値によれば、原告は、平成12年9月決算(13期)から亡乙が死亡した平成14年9月決算(15期)までの間、営業損益はいずれも赤字であり、そのうち、アの平成12年9月決算(13期)においては、売上総利益(粗利)及び経常利益とも若干の黒字となっているものの、イの翌平成13年9月決算(14期)においては、これらも赤字に転化し、比較貸借対照表上も債務超過に陥るほどに損益状況が悪化したばかりか、亡乙が死亡したウの平成14年9月決算(15期)においても、本件死亡保険金や本件退職給与等を控除して修正したエの比較損益計算書によれば、売上総利益(粗利)及び経常利益ともイの平成13年9月決算(14期)を上回る赤字を計上しているのであって、これらの数値に照らしてみる限り、原告の損益状況は決して芳しいものではない。

したがって、亡乙の生前の原告に対する功績ないし功労というのも、原告代表者らにとっての主観的評価はともかく、客観的にみれば、上記損益状況からも明らかなおり、原告の営業継続ないし存続自体が危ぶまれる状態にあったのであるから、さしたる評価を与えることはできないのであって、このような原告の損益状況は、同種、同規模の同業他社等と比較したとしても、せいぜいその平均程度か、むしろそれ以下と認められ、ひいては亡乙の功績ないし功労もまたその程度と認められるにとどまるというべきである。

この点、原告は、原告の経営状況は良好であった旨を主張(18丁)するが、前記アないしエの数値に照らして到底採用することはできない。

また、原告は、亡乙が創業者社長であり、創業以来死亡するまで原告の代表取締役の地位にあったが、業務上の事故により死亡するに至ったことを考慮する必要があると主張するが、亡乙の生前の原告の損益状況が上記のとおりである以上、客観的にみて、亡乙にさしたる功績があるとは認められないことは上記のとおりであるし、創業者社長であることや創業以来死亡するまで原告の代表取締役の地位にあったことは、原告の損益状況を離れて、それ自体を功績と認めるべきではない。さらに、亡乙が業務上の事故により死亡したことについても、現に新見税務署長が本件更正処分に当たってそうしたとおり、別途弔慰金等の支給によってこれを考慮

すれば足りるのであって、亡乙が死亡したことによりBから本件死亡保険金2億1034万4575円が原告に支払われたからといって、これを亡乙の功績と評価することはできないし、評価すべきでもない。

したがって、原告の上記主張もまた採用することはできない。

- (4) 以上のとおりであり、亡乙の功績ないし功労は、同種、同規模の同業他社等と比較したとしても、せいぜいその平均以下程度と認められるにとどまるというべきところ、本件比較法人は、前提事実(4)ウ(6丁以下)のとおりの本件抽出基準によって抽出されたものであり、(ア)業種、(イ)役員退職の時期、(ウ)青色申告書提出の承認、(エ)平均売上高、(オ)資本金、(カ)兼業の有無等の各点において、原告に類似するといえることができるから、本件比較法人における役員退職給与の平均をもって亡乙の功績倍率を定めることは相当というべきである。

原告は、亡乙の功績倍率を定めるには、比較法人の抽出に当たり、亡乙が原告の創業者社長であり、創業以来死亡するまで代表取締役であったこと、原告の業務中の事故によって死亡し、代表取締役を退職したことを考慮する必要があるのに、本件抽出基準によって本件比較法人を抽出するに当たってはこれらが考慮されていないと主張するが、上記の創業者社長であることなどが功績倍率を定めるのに必要な事項でないことは、既に説示したところから明らかであるから、比較法人の抽出に当たってこれらの事項を考慮する必要はない。また、原告は、比較法人の功績倍率にばらつきが生じるときは、最高功績倍率を用いるべきであると主張するが、ばらつきがあるからこそその平均をとるのであって、ばらつきがあるときに最高功績倍率を用いるというのは根拠がないし、もともと亡乙に最高功績倍率を用いるのを相当とすべき功績ないし功労があるわけでもない。したがって、原告の上記主張はすべて採用することができない。

そうすると、本件抽出基準によって抽出された本件比較法人において支給された役員退職給与の平均功績倍率が2.5であり、本件更正処分当たって新見税務署長が用いた平均功績倍率が2.9であったというのであるから、同税務署長が用いた平均功績倍率は、相当と認められる2.5を上回っており、同税務署長が原告にとって過重な倍率を用いて亡乙の適正役員退職給与額を算定したということではできない。したがって、同税務署長が平均功績倍率2.9を用いて算出した亡乙の適正役員退職給与額2175万円は相当というべきであり、その算定に違法があるということではできない。

- 3 争点(3) (亡乙の最終報酬月額が80万円と評価されるべきか。)について

亡乙の生前の原告の損益状況は、既に前記2で認定したとおりであり、決して芳しいものではなかったのであるから、その死亡時の最終報酬月額である50万円は妥当であり、同人の報酬を月額80万円と評価すべき事情はない。

原告は、亡乙死亡後、原告代表者が月額80万円の報酬を得ていると主張するが、本件死亡保険金が支払われた後に原告代表者の報酬が増額されたにすぎず、前記認定の亡乙生前の原告の損益状況に照らして、同保険金の支払がない状態で亡乙の報酬月額が増額されたとは認め難い。

したがって、亡乙の最終報酬月額に関する原告の主張を採用することはできない。

- 4 争点(4) (弔慰金相当額にさらに葬儀費用相当額を加算すべきか否か。)について

仙台高裁平成10年4月7日判決・税務訴訟資料231号470頁(乙21の2)は、相続税基本通達3-20の「弔慰金等」のうちには、葬祭料を含むものであることから、弔慰金のほかに葬祭料として金額を加算することの相当性につき問題の余地もあるとしながらも、労働基準法上は遺族補償のほか葬祭料の支払が義務付けられている(同法80条)こと、また、業務上の事

故死であることを考慮すると、葬儀費用を一部負担することにより弔意を示すことは社会通念上相当と認められることを根拠に、前記の葬祭料のほか、なお葬儀費用の一部負担の趣旨加算を行うことは相当であるとして、退職金に葬祭料相当額である100万円を加算することを許容する旨の判断をしている。

しかしながら、相続税基本通達3-20の「弔慰金等」には葬祭料も含まれていることは同判決のいうとおりであるし、労働基準法79条、80条による遺族補償と葬祭料は、平均賃金の1060日分であるのに対し、同基本通達の「弔慰金等」は、賞与以外の普通給与の3年分、すなわち、1年を365日とすると1095日分であって、上記平均賃金の1060日分を上回っていることは被告の主張（20丁以下）するとおりである。

そうすると、前記のとおり、さしたる功績があったとはいえない亡乙に対し、労働基準法による遺族補償と葬祭料を上回る本件弔慰金1800万円を損金の額に算入することを認めた本件更正処分は相当であり、その上にさらに葬儀費用相当額を加算した損金算入を認めるべき何らの根拠もない。

したがって、本件弔慰金にさらに葬儀費用相当額を加算すべき旨の原告の主張を採用することはできない。

#### 第4 結論

よって、原告の各請求は、いずれも理由がないから棄却することとし、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。

岡山地方裁判所第1民事部

裁判長裁判官 近下 秀明

裁判官 篠原 礼

裁判官 植月 良典

略語一覽

略語	初出
亡乙	2丁
法	
令	
B	3丁
本件死亡保険金	
本件退職給与	4丁
本件弔慰金	
本件退職給与等	
本件事業年度	
本件確定申告書	
本件通知書	
本件更生処分	
本件賦課決定処分	
本件各処分	
本件理由付記	5丁
該当事業年度	6丁
本件抽出基準	
本件比較法人	
比較法人	8丁
適正役員退職給与額	
弔慰金等	
帳簿否認による更正	11丁
法的評価による更正	

以上

比較貸借対照表

平成13年 9月30日現在

資産の部				
科目	当期	前期	増減	増減率
	円	円	円	%
<b>【流動資産】</b>	[ 159,683,609]	[ 147,070,186]	[ 12,613,423]	[ 8.5]
現金及び預金	16,820,785	26,479,063	△9,658,278	△36.4
売掛金	18,487,008	28,391,636	△9,904,628	△34.8
鶏卵	162,880	561,780	△398,900	△71.0
成鶏	77,362,548	49,127,192	28,235,356	57.4
飼料	3,135,000	2,190,000	945,000	43.1
貯蔵品	997,555	997,555	0	
立替金	0	51,306	△51,306	△100.0
未収入金	1,494,000	1,600,000	△106,000	△6.6
前払費用	39,344,633	37,671,654	1,672,979	4.4
未収消費税	1,879,200	0	1,879,200	
<b>【固定資産】</b>	[ 226,038,642]	[ 266,497,770]	[ △40,459,128]	[ △15.1]
(有形固定資産)	( 155,381,497)	( 162,052,286)	( △6,670,789)	( △4.1)
建物	86,717,489	93,476,878	△6,759,389	△7.2
建物附属設備	22,169,181	21,907,869	261,312	1.1
構築物	3,449,596	4,023,020	△573,424	△14.2
機械装置	5,776,732	7,637,930	△1,861,198	△24.3
車輜運搬具	4,250,708	2,262,696	1,988,012	87.8
器具備品	3,865,266	3,663,014	202,252	5.5
土地	28,833,989	28,833,989	0	
一括償却資産	318,536	246,890	71,646	29.0
(投資等)	( 70,657,145)	( 104,445,484)	( △33,788,339)	( △32.3)
出資金	2,729,000	2,729,000	0	
投資有価証券	3,430,000	3,430,000	0	
長期前払費用	64,488,145	98,276,484	△33,788,339	△34.3
保証金	10,000	10,000	0	
<b>資産の部合計</b>	<b>385,722,251</b>	<b>413,567,956</b>	<b>△27,845,705</b>	<b>△6.7</b>

比較貸借対照表

平成13年 9月30日現在

負債の部				
科目	当期	前期	増減	増減率
	円	円	円	%
<b>【流動負債】</b>	[ 203,500,734]	[ 161,774,880]	[ 41,725,854]	[ 25.7]
支払手形	140,079,399	136,399,565	3,679,834	2.6
買掛金	17,186,300	10,354,553	6,831,747	65.9
短期借入金	38,384,000	0	38,384,000	
未払金	0	2,253,446	△2,253,446	△100.0
前受金	0	250,000	△250,000	△100.0
預り金	387,700	380,598	7,102	1.8
仮受金	0	476,340	△476,340	△100.0
未払費用	7,428,335	7,434,578	△6,243	
未払消費税	0	3,855,800	△3,855,800	△100.0
未払法人税等	35,000	370,000	△335,000	△90.5
<b>【固定負債】</b>	[ 188,943,380]	[ 246,488,624]	[ △57,545,244]	[ △23.3]
長期支払手形	103,829,548	124,536,384	△20,706,836	△16.6
長期借入金	61,109,000	99,877,000	△38,768,000	△38.8
役員借入金	24,004,832	22,075,240	1,929,592	8.7
負債の部合計	392,444,114	408,263,504	△15,819,390	△3.8
資本の部				
<b>【資本金】</b>	[ 10,000,000]	[ 10,000,000]	[ 0]	
<b>【剰余金】</b>	[ △16,721,863]	[ △4,695,548]	[ △12,026,315]	
当期未処理損失	16,721,863	4,695,548	12,026,315	256.1
(うち当期損失)	( 12,026,315)	( △5,117,358)	( 17,143,673)	
資本の部合計	△6,721,863	5,304,452	△12,026,315	
負債及び資本の部合計	385,722,251	413,567,956	△27,845,705	△6.7

[当期注記事項]

貸借対照表注記事項

有形固定資産減価償却累計額 ¥111,630,586.

[前期注記事項]

貸借対照表注記事項

有形固定資産減価償却累計額 ¥96,713,041.

自 平成12年10月 1日

比較損益計算書

至 平成13年 9月30日

科目	当期	前期	増減	増減率
	円	円	円	%
(経常損益の部)				
(営業損益の部)				
【純売上高】	[ 337,569,691]	[ 367,412,472]	[ △29,842,781]	[ △8.1]
鶏卵売上	336,351,526	365,566,382	△29,214,856	△7.9
鶏糞売上	1,218,165	1,846,090	△627,925	△34.0
【売上原価】	[ 342,289,951]	[ 346,372,968]	[ △4,083,017]	[ △1.1]
期首棚卸高	561,780	35,100	526,680	
商品仕入高	28,387	0	28,387	
当期製品生産原価	341,862,664	346,899,648	△5,036,984	△1.4
合計	( 342,452,831)	( 346,934,748)	( △4,481,917)	( △1.2)
期末棚卸高	162,880	561,780	△398,900	△71.0
売上総損失	( 4,720,260)	( △21,039,504)	( 25,759,764)	
【販売費及び一般管理費】	[ 23,279,010]	[ 27,537,717]	[ △4,258,707]	[ △15.4]
営業損失	( 27,999,270)	( 6,498,213)	( 21,501,057)	( 330.8)
(営業外損益の部)				
【営業外収益】	[ 30,591,936]	[ 15,229,028]	[ 15,362,908]	[ 100.8]
受取利息	4,903	6,464	△1,561	△24.1
受取配当金	40,000	0	40,000	
雑収入	30,547,033	15,222,564	15,324,469	100.6
【営業外費用】	[ 14,412,781]	[ 3,243,457]	[ 11,169,324]	[ 344.3]
支払利息・割引料	3,976,566	3,243,457	733,109	22.6
安定基金	10,436,215	0	10,436,215	
経常損失	( 11,820,115)	( △5,487,358)	( 17,307,473)	
税引前当期損失	( 11,820,115)	( △5,487,358)	( 17,307,473)	
法人税住民税及事業税	206,200	370,000	△163,800	△44.2
当期損失	( 12,026,315)	( △5,117,358)	( 17,143,673)	
前期繰越損失	4,695,548	9,812,906	△5,117,358	△52.1
当期末処理損失	( 16,721,863)	( 4,695,548)	( 12,026,315)	( 256.1)

比較貸借対照表

平成14年 9月30日現在

資産の部				
科目	当期	前期	増減	増減率
	円	円	円	%
<b>【流動資産】</b>	[ 147, 115, 801]	[ 159, 683, 609]	[ △12, 567, 808]	[ △7. 8]
現金及び預金	61, 780, 928	16, 820, 785	44, 960, 143	267. 2
売掛金	7, 068, 859	18, 487, 008	△11, 418, 149	△61. 7
鶏卵	583, 200	162, 880	420, 320	258. 0
成鶏	40, 502, 646	77, 362, 548	△36, 859, 902	△47. 6
飼料	2, 378, 000	3, 135, 000	△757, 000	△24. 1
貯蔵品	0	997, 555	△997, 555	△100. 0
未収入金	0	1, 494, 000	△1, 494, 000	△100. 0
前払費用	34, 802, 168	39, 344, 633	△4, 542, 465	△11. 5
未収消費税	0	1, 879, 200	△1, 879, 200	△100. 0
<b>【固定資産】</b>	[ 174, 988, 565]	[ 226, 038, 642]	[ △51, 050, 077]	[ △22. 5]
(有形固定資産)	( 138, 358, 355)	( 155, 381, 497)	( △17, 023, 142)	( △10. 9)
建物	80, 222, 613	86, 717, 489	△6, 494, 876	△7. 4
建物附属設備	16, 424, 521	22, 169, 181	△5, 744, 660	△25. 9
構築物	2, 958, 043	3, 449, 596	△491, 553	△14. 2
機械装置	4, 404, 205	5, 776, 732	△1, 372, 527	△23. 7
車輛運搬具	2, 706, 080	4, 250, 708	△1, 544, 628	△36. 3
器具備品	2, 644, 692	3, 865, 266	△1, 220, 574	△31. 5
土地	28, 833, 989	28, 833, 989	0	
一括償却資産	164, 212	318, 536	△154, 324	△48. 4
(無形固定資産)	( 466, 200)	0	( 466, 200)	
ソフトウェア	466, 200	0	466, 200	
(投資等)	( 36, 164, 010)	( 70, 657, 145)	( △34, 493, 135)	( △48. 8)
出資金	2, 729, 000	2, 729, 000	0	
投資有価証券	3, 430, 000	3, 430, 000	0	
長期前払費用	29, 995, 010	64, 488, 145	△34, 493, 135	△53. 4
保証金	10, 000	10, 000	0	
<b>資産の部合計</b>	<b>322, 104, 366</b>	<b>385, 722, 251</b>	<b>△63, 617, 885</b>	<b>△16. 4</b>

比較貸借対照表

平成14年 9月30日現在

負債の部				
科目	当期	前期	増減	増減率
	円	円	円	%
<b>【流動負債】</b>	[ 157,276,697]	[ 203,500,734]	[ △46,224,037]	[ △22.7]
支払手形	115,240,344	140,079,399	△24,839,055	△17.7
買掛金	16,298,051	17,186,300	△888,249	△5.1
短期借入金	18,152,000	38,384,000	△20,232,000	△52.7
預り金	306,120	387,700	△81,580	△21.0
未払費用	4,523,382	7,428,335	△2,904,953	△39.1
未払消費税	2,673,600	0	2,673,600	
未払法人税等	83,200	35,000	48,200	137.7
<b>【固定負債】</b>	[ 163,674,324]	[ 188,943,380]	[ △25,269,056]	[ △13.3]
長期支払手形	46,161,492	103,829,548	△57,668,056	△55.5
長期借入金	42,607,000	61,109,000	△18,502,000	△30.2
役員借入金	74,905,832	24,004,832	50,901,000	212.0
負債の部合計	320,951,021	392,444,114	△71,493,093	△18.2
資本の部				
<b>【資本金】</b>	[ 10,000,000]	[ 10,000,000]	[ 0]	
<b>【剰余金】</b>	[ △8,846,655]	[ △16,721,863]	[ 7,875,208]	[ △47.0]
当期未処理損失	8,846,655	16,721,863	△7,875,208	△47.0
(うち当期利益)	( 7,875,208)	( △12,026,315)	( 19,901,523)	
資本の部合計	1,153,345	△6,721,863	7,875,208	
負債及び資本の部合計	322,104,366	385,722,251	△63,617,885	△16.4

[当期注記事項]

貸借対照表注記事項

有形固定資産減価償却累計額 ¥116,653,657.

[前期注記事項]

貸借対照表注記事項

有形固定資産減価償却累計額 ¥111,630,586.

自 平成13年10月 1日

比較損益計算書

至 平成14年 9月30日

科目	当期	前期	増減	増減率
	円	円	円	%
(経常損益の部)				
(営業損益の部)				
【純売上高】	[ 358,912,797]	[ 337,569,691]	[ 21,343,106]	[ 6.3]
鶏卵売上	358,194,497	336,351,526	21,842,971	6.4
鶏糞売上	718,300	1,218,165	△499,865	△41.0
【売上原価】	[ 371,885,428]	[ 342,289,951]	[ 29,595,477]	[ 8.6]
期首棚卸高	162,880	561,780	△398,900	△71.0
商品仕入高	0	28,387	△28,387	△100.0
当期製品生産原価	372,305,748	341,862,664	30,443,084	8.9
合計	( 372,468,628)	( 342,452,831)	( 30,015,797)	( 8.7)
期末棚卸高	583,200	162,880	420,320	258.0
売上総損失	( 12,972,631)	( 4,720,260)	( 8,252,371)	( 174.8)
【販売費及び一般管理費】	[ 186,864,399]	[ 23,279,010]	[ 163,585,389]	[ 702.7]
営業損失	( 199,837,030)	( 27,999,270)	( 171,837,760)	( 613.7)
(営業外損益の部)				
【営業外収益】	[ 236,270,820]	[ 30,591,936]	[ 205,678,884]	[ 672.3]
受取利息	4,827	4,903	△76	△1.5
受取配当金	112,000	40,000	72,000	180.0
雑収入	236,153,993	30,547,033	205,606,960	673.0
【営業外費用】	[ 24,045,884]	[ 14,412,781]	[ 9,633,103]	[ 66.8]
支払利息・割引料	5,465,084	3,976,566	1,488,518	37.4
安定基金	18,580,800	10,436,215	8,144,585	78.0
経常損失	( 12,387,906)	( △11,820,115)	( 24,208,021)	
(特別損益の部)				
【特別損失】	[ 4,429,498]	0	[ 4,429,498]	
固定資産除却損	4,429,498	0	4,429,498	
税引前当期損失	( 7,958,408)	( △11,820,115)	( 19,778,523)	
法人税住民税及事業税	83,200	206,200	△123,000	△59.6
当期利益	( 7,875,208)	( △12,026,315)	( 19,901,523)	
前期繰越損失	16,721,863	4,695,548	12,026,315	256.1
当期末処理損失	( 8,846,655)	( 16,721,863)	( △7,875,208)	( △47.0)

比較貸借対照表

平成16年 9月30日現在

資産の部				
科目	当期	前期	増減	増減率
	円	円	円	%
<b>【流動資産】</b>	[ 75,987,886]	[ 90,428,839]	[ △14,440,953]	[ △16.0]
現金及び預金	4,390,588	14,870,279	△10,479,691	△70.5
売掛金	16,549,688	9,416,675	7,133,013	75.7
鶏卵	182,666	784,193	△601,527	△76.7
成鶏	30,877,000	40,923,626	△10,046,626	△24.5
飼料	3,657,500	3,727,500	△70,000	△1.9
短期貸付金	250,000	0	250,000	
未収入金	5,644,800	5,049,000	595,800	11.8
前払費用	14,337,444	15,657,566	△1,320,122	△8.4
未収消費税	98,200	0	98,200	
<b>【固定資産】</b>	[ 129,199,065]	[ 147,565,726]	[ △18,366,661]	[ △12.4]
(有形固定資産)	( 122,545,305)	( 126,483,802)	( △3,938,497)	( △3.1)
建物	67,822,854	73,938,631	△6,115,777	△8.3
建物附属設備	18,055,072	14,098,855	3,956,217	28.1
構築物	2,175,364	2,536,644	△361,280	△14.2
機械装置	2,656,174	3,341,483	△685,309	△20.5
車輻運搬具	1,286,640	1,830,193	△543,553	△29.7
器具備品	1,715,212	1,870,673	△155,461	△8.3
土地	28,833,989	28,833,989	0	
一括償却資産	0	33,334	△33,334	△100.0
(無形固定資産)	( 284,760)	( 375,480)	( △90,720)	( △24.2)
ソフトウェア	284,760	375,480	△90,720	△24.2
(投資その他資産)	( 6,369,000)	( 20,706,444)	( △14,337,444)	( △69.2)
出資金	2,929,000	2,929,000	0	
投資有価証券	3,430,000	3,430,000	0	
長期前払費用	0	14,337,444	△14,337,444	△100.0
保証金	10,000	10,000	0	
資産の部合計	205,186,951	237,994,565	△32,807,614	△13.8

比較貸借対照表

平成16年 9月30日現在

負債の部				
科目	当期	前期	増減	増減率
	円	円	円	%
<b>【流動負債】</b>	[ 103,545,836]	[ 116,382,679]	[ △12,836,843]	[ △11.0]
支払手形	64,539,110	78,107,334	△13,568,224	△17.4
買掛金	20,157,485	17,013,864	3,143,621	18.5
短期借入金	14,792,000	16,612,000	△1,820,000	△11.0
預り金	234,580	229,020	5,560	2.4
未払費用	3,787,661	4,025,461	△237,800	△5.9
未払消費税	0	61,000	△61,000	△100.0
未払法人税等	35,000	334,000	△299,000	△89.5
<b>【固定負債】</b>	[ 137,972,373]	[ 119,951,117]	[ 18,021,256]	[ 15.0]
長期支払手形	9,291,000	21,197,744	△11,906,744	△56.2
長期借入金	35,323,000	25,995,000	9,328,000	35.9
役員借入金	93,358,373	72,758,373	20,600,000	28.3
負債の部合計	241,518,209	236,333,796	5,184,413	2.2
資本の部				
<b>【資本金】</b>	[ 10,000,000]	[ 10,000,000]	[ 0]	
<b>【利益剰余金】</b>	[ △46,331,258]	[ △8,339,231]	[ △37,992,027]	[ 455.6]
当期末処理損失	46,331,258	8,339,231	37,992,027	455.6
資本の部合計	△36,331,258	1,660,769	△37,992,027	****
負債及び資本の部合計	205,186,951	237,994,565	△32,807,614	△13.8

〔当期注記事項〕

〔貸借対照表関係〕

有形固定資産減価償却累計額 ¥138,717,987.

〔前期注記事項〕

〔貸借対照表関係〕

有形固定資産減価償却累計額 ¥128,286,396.

自 平成15年10月 1日

比較損益計算書

至 平成16年 9月30日

科目	当期	前期	増減	増減率
	円	円	円	%
(経常損益の部)				
(営業損益の部)				
【純売上高】	[ 327,846,588]	[ 341,756,817]	[ △13,910,229]	[ △4.1]
鶏卵売上	325,756,868	340,257,156	△14,500,288	△4.3
廃鶏売上	1,663,620	1,036,801	626,819	60.5
鶏糞売上	426,100	462,860	△36,760	△7.9
【売上原価】	[ 348,856,520]	[ 342,295,755]	[ 6,560,765]	[ 1.9]
期首棚卸高	784,193	583,200	200,993	34.5
商品仕入高	0	42,464	△42,464	△100.0
当期製品生産原価	348,254,993	342,454,284	5,800,709	1.7
合計	( 349,039,186)	( 343,079,948)	( 5,959,238)	( 1.7)
期末棚卸高	182,666	784,193	△601,527	△76.7
売上総損失	( 21,009,932)	( 538,938)	( 20,470,994)	( *****)
【販売費及び一般管理費】	[ 28,386,884]	[ 27,658,306]	[ 728,578]	[ 2.6]
営業損失	( 49,396,816)	( 28,197,244)	( 21,199,572)	( 75.2)
(営業外損益の部)				
【営業外収益】	[ 26,505,112]	[ 43,982,393]	[ △17,477,281]	[ △39.7]
受取利息	935	1,839	△904	△49.2
受取配当金	129,750	80,100	49,650	62.0
雑収入	26,374,427	43,900,454	△17,526,027	△39.9
【営業外費用】	[ 14,989,823]	[ 14,943,725]	[ 46,098]	[ 0.3]
支払利息・割引料	1,194,373	2,301,725	△1,107,352	△48.1
安定基金	13,795,450	12,642,000	1,153,450	9.1
経常損失	( 37,881,527)	( △841,424)	( 38,722,951)	( *****)
税引前当期損失	( 37,881,527)	( △841,424)	( 38,722,951)	( *****)
法人税住民税及事業税	110,500	334,000	△223,500	△66.9
当期損失	( 37,992,027)	( △507,424)	( 38,499,451)	( *****)
前期繰越損失	8,339,231	8,846,655	△507,424	△5.7
当期末処理損失	( 46,331,258)	( 8,339,231)	( 37,992,027)	( 455.6)



別表

本件比較法人の状況

法人名	事業種目	該当事業年度の売上金額	在職年数	最終報酬月額	役員退職給与の額	功績倍率
A	養鶏業	千円 650,592	年 25	円 200,000	円 10,000,000	倍 2.00
B	養鶏業	125,378	17	70,000	2,380,000	2.00
C	養鶏業	489,289	19	1,000,000	34,200,000	1.80
D	養鶏業	901,958	13	300,000	16,800,000	4.31
E	養鶏業	415,777	16	900,000	57,600,000	4.00
本件平均功績倍率						2.9

(注) 1 本件比較法人の各功績倍率は、小数点第2位未満の端数を切り上げた数値である。

2 本件平均功績倍率は、小数点第1位未満の端数を切り上げた数値である。

比較法人の功績倍率等

別表

比較法人	勤続年数 ①	報酬月額 ②	退職金支給額 ③	功績倍率 ④ ÷ (① × ②)		書証
A	年 25	円 200,000	円 10,000,000	①	2.00	乙13の1
B	14	300,000	16,800,000	②	4.00	乙13の2
C	19	1,000,000	34,200,000	③	1.80	乙13の3
D	18	70,000	2,380,000	④	1.89	乙13の4
功績倍率の合計 (①~④の計)				⑤	9.69	
功績倍率の平均 (⑤ ÷ 4)				⑥	2.5	

(注) ①ないし④欄の功績倍率は、小数点第3位を、⑥欄の功績倍率の平均は小数点第2位をそれぞれ切り上げた後の数字である。

被告主張額 (平均功績倍率による適正な役員退職給与額)

別表2

項目	金額等	
最終月額報酬	①	500,000円
勤続年数	②	15年
平均功績倍率	③	2.5
退職給与額 (① × ② × ③)	④	18,750,000円

(注) ①欄の勤続年数は、1年未満の月数を1年に切り上げた後の年数である。