

熊本地方裁判所 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(八代税務署長)
平成25年1月16日棄却・控訴

判 決
当事者の表示 別紙1(当事者目録)記載のとおり

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

八代税務署長が平成21年6月16日付けでした原告の平成18年7月1日から平成19年6月30日までの事業年度の法人税に係る更正処分のうち、所得金額4314万4178円及び法人税額1327万0100円をそれぞれ超える部分並びに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、原告の平成18年7月1日から平成19年6月30日までの事業年度(以下「本件事業年度」といい、原告の各事業年度を「平成19年6月期」などともいう。)における前代表取締役に係る役員退職給与に、法人税法(以下「法」という。)34条2項に規定する「不相当に高額な部分」があったとして、八代税務署長(以下「処分行政庁」という。)が行った法人税の更正処分(以下「本件更正処分」という。)及び過少申告加算税の賦課決定処分(以下「本件賦課決定処分」といい、本件更正処分と併せて「本件更正処分等」という。)について、原告が、その一部の取消しを求める事案である。

1 関連法令等の定め

関連法令及び弔慰金等の取扱いを定めた相続税法基本通達は、別紙2(関連法令等の定め)記載のとおりである(以下、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」(法人税法施行令(以下「施行令」という。)70条2号)を「比較法人」又は「比準法人」という。)(乙14)

2 前提事実(争いのない事実並びに後掲の証拠及び弁論の全趣旨によって容易に認められる事実。以下、特に明示しない限り書証の掲記は枝番号を含む。)

(1) 当事者等

ア 原告は、土木工事業等を営むことを目的として昭和54年12月●日に設立された法人(本店所在地は熊本県八代市)であり、平成19年6月期の資本金の額は1000万円であった。なお、原告は、法2条9号に規定する普通法人で、同条10号に規定する同族会社に該当する。(甲1、3、乙4)

イ 乙(以下「前代表者」という。)は、原告設立時から平成18年11月●日までの約26

年11か月間、原告の代表取締役の地位にあった。前代表者は、同日、遊漁船で海釣り中、アンカーロープが右足に絡み、海中に転落して死亡した（以下「本件事故」という。）。(乙4、15、16)

(2) 前代表者に対する役員報酬

ア 前代表者の役員報酬は、平成7年1月から60万円であった（ただし、同月ないし平成9年における支給状況等の変遷は不明）。また、平成10年2月5日から同年12月27日支給分については月額70万円、平成12年2月5日から同年8月4日支給分については月額80万円であった（ただし、平成11年における支給状況は不明）。(甲3)

イ 上記役員報酬については、平成12年8月1日より月額50万円に変更され、同年9月5日以降、同額が支給され、その後変更されることはなかった。(甲3、乙5、6)

(3) 保険契約の締結

原告は、以下のア及びイのとおり、いずれも被保険者を前代表者、保険金受取人を原告として、各保険契約を締結した（以下「本件各保険契約」という。）。(乙16～18)

ア(ア) 平成2年7月1日、F生命保険株式会社との間で、保険金額を4500万円とする定期保険契約

(イ) 同日、I保険会社との間で、死亡保険金額を4500万円とする普通傷害保険契約

イ 平成15年12月1日、K生命保険相互会社との間で、保険金額を6000万円、災害時の保険金額4000万円を更に支給する特約付きの終身保険契約

(4) 原告による保険金の受領

原告は、前代表者の死亡により、本件各保険契約に基づき合計1億9000万円の保険金支払請求権を取得し、合計1億8818万4585円（未払保険料等が控除された後の金額。以下「本件保険金」という。）を受領し、平成19年6月期に雑収入として計上した。(乙1、16～18)

(5) 前代表者に対する弔慰金及び役員退職給与の支給

ア 原告は、平成18年12月1日、臨時株主総会を開催し、前代表者の死亡による代表取締役退任により、弔慰金として300万円（以下「本件弔慰金」という。）及び退職慰労金として1億円（以下「本件役員退職給与」という。）を支払う旨決議し、平成19年2月8日、前代表者の妻丙（以下「丙」という。）に対し、合計1億0300万円を支払った。(乙4、7～13)

イ なお、原告には役員の退職慰労金等に関する規程はなかった。(甲3、乙28、原告代表者)

(6) 確定申告

ア 原告は、平成19年6月期の法人税確定申告書（以下「本件確定申告書」という。）を法定申告期限までに処分行政庁に提出した。本件確定申告書では、原告の所得金額を4314万4178円(①)、差引所得に対する法人税額を1327万0100円(②)とした。(甲1、乙1)

イ 原告は、上記確定申告の際、本件役員退職給与及び本件弔慰金をそれぞれ損金に算入した。(乙12、13)

(7) 本件更正処分等

処分行政庁は、平成21年6月16日付けで原告の平成19年6月期の法人税について、以

下のとおり本件更正処分等をした。(甲2～4)

ア 本件更正処分においては、平均功績倍率法によって、前代表者に対する「退職給与として相当であると認められる金額」(施行令70条2号。以下「適正役員退職給与額」ともいう。)が4293万円(最終役員報酬月額50万円×勤続年数27年×平均功績倍率3.18)とされ、これを超える5707万円(③)が「不相当に高額な部分」に当たるとされた。なお、平均功績倍率法とは、比較法人の功績倍率(役員退職給与を最終報酬月額及び勤続年数で除して算出したもの)の平均値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出する方法である。

その結果、処分行政庁は、原告の平成19年6月期の所得金額を1億0021万4178円(前記(6)の①と上記③の和)、差引所得に対する法人税額を2942万1200円(④)、差引納付すべき法人税額を1615万1100円(④－②)とする本件更正処分及び過少申告加算税を175万8500円とする本件賦課決定処分を行った。

イ 本件更正処分における平均功績倍率の算出の過程は、以下のとおりである。(甲2～4)

(ア) まず、処分行政庁は、以下の①ないし④の各基準(以下、後記(イ)の⑤ないし⑦の各基準とともにそれぞれ「本件基準①」などといい、本件基準①ないし同⑦を併せて「本件比較法人抽出基準」という。)により、「比較法人となり得る法人」を抽出した。

① 熊本国税局管内(熊本、大分、宮崎及び鹿児島)において、日本標準産業分類における大分類(建設業)、中分類(総合工事業)を基幹の事業として青色の確定申告書を提出している法人であること。

② 平成16年7月1日から平成19年6月30日までの間に終了する事業年度において、代表権のある役員(以下「代表取締役等」という。)の退職に伴い、代表取締役等に対して退職給与を支給していること。

③ 上記②の代表取締役等に対して退職給与を支給した事業年度の月数が12か月で、総売上金額が3100万円以上2億5000万円以下の範囲にあること。

④ 不服申立て又は訴訟が係属中でないこと。

(イ) 次に、処分行政庁は、上記(ア)により抽出した法人から、以下の⑤ないし⑦の各基準により、比較法人として、A、B、C及びDの4社を選定した(別紙3(比較法人一覧表)参照。以下、これら4社を「本件比較法人」という。)(甲3、4)

⑤ 当該法人を退職した代表取締役等が創業者又はこれに準ずる者であること。

⑥ 当該代表取締役等の退職の理由が死亡によるものであること。

⑦ 本件基準②の代表取締役等に退職給与を支給した事業年度、前事業年度及び前々事業年度の総売上金額、総資産額及び純資産額の各平均値が、原告の同各平均値の0.5倍以上2倍以内であること。

(ウ) そして、処分行政庁は、本件比較法人4社の功績倍率の平均値3.18(以下「本件平均功績倍率」という。)を採用して、上記アのとおり、前代表者に対する適正役員退職給与額を算出した。

(8) 不服申立て

ア 原告は、平成21年8月12日、処分行政庁に対し、本件更正処分等の取消しを求める旨の異議申立てをしたところ、処分行政庁は、同年10月30日付けで原告の異議申立てをいずれも棄却する旨の決定をした。(甲3、乙2)

イ 原告は、平成21年11月27日、上記決定を不服として審査請求をしたところ、国税不服審判所長は、平成22年11月12日付けで、審査請求をいずれも棄却する旨の裁決をした。（甲4、乙3）

(9) 被告による再調査

本件訴え提起後、被告（熊本国税局長）は、比較法人における代表取締役等に対する役員退職給与の支給事例（以下「役員退職給与支給事例」という。）について再調査を行った（以下「本件再調査」という。）。（乙19、22～25）

3 争点

(1) 平均功績倍率法の合理性

(2) 本件役員退職給与の額に、法34条2項に規定する「不相当に高額な部分」があるか

4 争点に関する当事者の主張

(1) 争点(1)（平均功績倍率法の合理性）について

【被告の主張】

法34条2項及び施行令70条2号の趣旨（役員退職給与のうち不相当に高額な部分の損金算入の否認による不当な租税負担回避の防止）に照らせば、類似又は一定の条件に合致する事例から得られる平均値をもとに適正役員退職給与額を決定することは合理的である。そして、平均功績倍率法は、最終報酬月額及び功績倍率を用いて施行令70条2号所定の各要素を考慮し、判定の対象となる法人（以下「判定法人」という。）の退職給与と比較法人の退職給与支給事例との適切な比較検討を行うことができるものであって、合理性が認められる。

【原告の主張】

ア 平均功績倍率法は、①役員退職給与のうち、平均値を超える部分について、比較法人については損金算入を認め、判定法人についてはこれを否認する点において公平に反しており、平均値である以上、これを超える金額であっても「退職給与として相当であると認められる金額」が存在するはずであるから、功績倍率は最高値以上の値によるべきであり、また、②個々の役員退職給与における功績倍率は法人や退職役員によって異なるところ、平均功績倍率法は、平均値をもって上限値とし、平均値を超えれば直ちに「不相当に高額な部分」とされ、事案に即した個別具体的な判断ができないものであることなどから、合理性は認められない。

イ また、平均功績倍率は社会通念によって判断できる事項ではなく、かつ、納税者にとって知ることが不可能な事項であるから、平均功績倍率法は、予測可能性に欠ける。

(2) 争点(2)（本件役員退職給与の額に、法34条2項に規定する「不相当に高額な部分」があるか）について

【被告の主張】

ア 平均功績倍率法によれば、適正役員退職給与額は4293万円（前提事実(7)ア）となるところ、①本件比較法人抽出基準及び過程（同(7)イ）は施行令70条2号が定める要件に従った相当なものと認められ、本件再調査（同(9)）によっても同一法人が抽出されたことなどからも、本件平均功績倍率の合理性が認められる。

また、②最終報酬月額は、特段の事情のない限り、役員在職中における功績の程度を最もよく反映しているところ、原告及び前代表者について特段の事情は認められないことから、本件退職役員給与額の算定に当たって、前代表者の最終報酬月額を用いることに合理性が認

められる。

イ 上記アによれば、平均功績倍率法によって算出された金額は、前代表者に対する適正役員退職給与額として相当であるから、本件役員退職給与の額のうち、上記金額（４２９３万円）を超える部分は、「不相当に高額な部分」であるというべきである。

そして、上記に加えて、別紙４（本件更正処分等の根拠及び適法性）記載のとおりであるから、本件更正処分等はいずれも適法である。

【原告の主張】

ア 本件平均功績倍率は、以下のとおり、合理性が認められない。

（ア） まず、本件基準③（総売上金額が３１００万円以上２億５０００万円以下の範囲にあること）は、上下限の差が２億１９００万円であって、事業規模類似性の基準として広きに失するというべきである。

（イ） また、本件基準⑤（退職役員が創業者又はこれに準ずる者であること）については、「創業者に準ずる者」の意味が不明である。そして、前代表者に匹敵するような「創業者に準ずる者」が存在するとは考えられないことから、「準ずる者」に対して役員退職給与を支給した法人をも抽出対象としたことには、合理性が認められない。

（ウ） さらに、本件比較法人抽出の過程において、①前代表者の原告に対する貢献度が極めて多大であったこと、②５７歳と働き盛りで、原告の中核を担っていた時期において突然の事故によって死亡したことなどの事情が考慮されているか不明である。

（エ） そして、本件比較法人は４社にとどまり、原告と「同種の事業を営む法人」で「事業規模が類似するもの」全体の役員退職給与の支給状況を十分に反映しているとはいえず、上記支給状況を的確に把握するには不十分である。

イ また、適正役員退職給与額の算定に当たって最終報酬月額のみを用いることにも合理性が認められない。すなわち、前代表者の最高報酬月額８０万円と最終報酬月額５０万円（前提事実(2)）には３０万円の差額があるにもかかわらず、最高報酬月額を一切考慮しないことは不合理である。

ウ さらに、本件においては、前代表者に対する適正役員退職給与額が本件平均功績倍率による役員退職給与額を超えるべき特段の事情が認められる。すなわち、①前代表者の原告に対する貢献度（３０歳で原告を設立し、以来、原告の運営に貢献してきたこと）、②退職の事情（働き盛りの時期における突然の事故死による退職であること、同事故は原告の「業務と関連のある行為」中に発生したものであること）、③本件役員退職給与の原資（原資は本件保険金であり、原告の事業活動による利益ではないこと、本件各保険契約は、前代表者が自らの死亡による会社の損害填補及び遺族の生活保障を含めた死亡退職金の支払原資の確保のために加入したものであって、本件保険金の一部が会社に留保され、原告には租税回避の意思はないこと）、④税務職員の見解等（税務調査の際、「約９０００万円までは容認される」との指導を受けた）ことなどに照らせば、本件役員退職給与の額（１億円）は「不相当に高額」とはいえない。

エ ところで、適正役員退職給与額の算出方法としては、様々な方法がある。すなわち、例えば、最高功績倍率法（比較法人の役員退職給与支給事例の最高値の功績倍率に、当該役員の最終報酬月額及び勤続年数を乗じて算出する方法。ただし、最高報酬月額を用いる。）によれば、８２７３万円となり、また、１年当たり最高額法（比較法人の役員退職給与額をその

勤続年数で除して得た金額のうち最高額に、当該役員の勤続年数を乗じて算出する方法)によれば、7290万円となる。

そして、予測可能性確保の観点からは、前代表者に対する適正役員退職給与額は1億円であると認めるのが相当である。

オ 以上によれば、本件役員退職給与の額には、「不相当に高額な部分」は存在しないというべきである。

第3 当裁判所の判断

1 争点(1)(平均功績倍率法の合理性)について

(1) 法34条2項は、役員退職給与の額のうち「不相当に高額な部分の金額として政令で定める金額」は、損金の額に算入しない旨規定し、施行令70条2号は、上記「不相当に高額な部分の金額」とは、法人が支給した役員退職給与の額について、その役員が当該「法人の業務に従事した期間、その退職の事情」、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、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」を超える部分の金額とする旨規定している。上記各規定の趣旨は、法人の役員退職給与が法人の利益処分たる性質を有する場合があることから、業務従事期間、退職事情、比較法人の退職給与支給状況等に照らして一般に相当と認められる金額に限り必要経費として損金算入を認め、同金額を超える部分は利益処分として損金算入を認めないということによって、個々の退職給与の実態に即した適正な課税を行おうとするものであると解される。

(2) ア 平均功績倍率法は、「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」について、功績倍率を算定することによって把握し、その平均値に当該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出する方法である(前提事実(7)ア)。

イ ところで、役員の最終報酬月額は、退職直前に当該役員の報酬が大幅に引き下げられたなどの特段の事情がない限り、役員在職中における法人に対する功績の程度を最もよく反映しているものであり、功績倍率は、最終報酬月額と勤続年数以外の退職給与額算定に影響を及ぼす一切の事情を総合評価した係数であると考えられる。

したがって、平均功績倍率法は、最終報酬月額及び功績倍率を用いて、施行令70条2号所定の各要素を考慮し、判定法人の退職給与と比較法人の退職給与支給事例との適切な比較検討を行うことができるものであるということができ、比較法人の退職給与支給事例の抽出が合理的に行われ、平均功績倍率が適正に算出される限り、その判断方法は、法34条2項及び施行令70条2号の趣旨に合致するものであるというべきである。

ウ もっとも、平均功績倍率法はあくまでも平均値を用いて「退職給与として相当であると認められる金額」を算出するものであるから、平均値による金額を超える部分が常に不相当であると考えすることは妥当ではなく、上記金額を超えて相当部分を認めるべき特段の事情(平均功績倍率法による役員退職給与額の算出過程では十分に考慮されないが、同額に相当の影響を及ぼし得る事情)がある場合には、平均功績倍率法による金額を超えて相当と認めるべき部分が存在するというべきである。

(3) 原告は、平均功績倍率法について、①役員退職給与額のうち、平均値を超える部分について、比較法人では損金算入を認め、判定法人ではこれを否認するものであって公平に反し、功

績倍率は平均値ではなく、最高値以上の値によるべきであり、また、②個々の役員退職給与における功績倍率は法人や退職役員によって異なるが、平均功績倍率法では、平均値を超えれば直ちに「不相当に高額な部分」とされ、事案に即した個別具体的な判断ができないことになるから、合理性が認められず、さらに、③平均功績倍率法は予測可能性に欠けるものである旨主張する。

しかしながら、まず、上記①については、平均功績倍率は、判定法人の退職給与額の相当性の判断基準であって、比較法人の判断基準ではないから、比較法人の功績倍率が平均値よりも高い場合であっても、直ちに同法人の退職給与額に「不相当に高額な部分」があることを意味しない。したがって、比較法人について上記平均値を超える部分の損金の額への算入を認めることになっても公平に反するとはいえない。そして、功績倍率について平均値ではなく、最高値以上の値によるとすると、比較法人に不相当に過大な退職給与支給事例が含まれていた場合には明らかに不合理な結論となるし、平均値によることで、比較法人間に通常存在する諸要素の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、比較法人における支払状況がより客観的に示されることになると考えられるから、平均値を用いることは、法令の規定の趣旨に沿うものであり、合理的であるというべきである。

また、上記②については、前記(2)ウのとおり、平均功績倍率法では、平均値による算出額を超えれば、その超過額が直ちに「不相当に高額な部分」とされる訳ではない。すなわち、当該判定法人の役員退職給与額に相当の影響を及ぼし得る事情であって、平均功績倍率法による役員退職給与額の算出過程で考慮されなかった事情がある場合には、平均功績倍率法を基礎とした上で、合理的な範囲で増額修正がされ、相当な役員退職給与額が算定されるべきことになる。

さらに、上記③については、役員退職給与のうち「不相当に高額な部分」が損金に算入されないこと及び相当額の判断基準が法令で明確にされている必要があり、かつそれで足りるというべきであって、施行令70条2号は、「不相当に高額な部分の金額」を算定する基準について一般的に是認できる程度に具体的、客観的に規定しているといえる。そして、この点を措くとしても、法人の事業規模や役員等に応じた一般的な平均功績倍率の分布は、公表されていることから（乙27）、予測可能性を欠くとはいえない。

上記に加えて、前記(2)の検討結果によれば、平均功績倍率法それ自体が合理性に欠けるとはいえず、原告の上記主張を採用することはできない。

2 争点(2)（本件役員退職給与の額に、法34条2項に規定する「不相当に高額な部分」があるか）について

- (1) 平均功績倍率法の合理性は、前記1(2)イのとおりであるから、比較法人が業種、事業規模、退職役員の地位、退職の事情等において判定法人と十分に類似性を有し、平均功績倍率が適正に算出されること（すなわち、比較法人抽出の合理性、抽出された比較法人と判定法人との類似性）、また、最終報酬月額において退職役員の在職中における貢献の程度が十分に反映されていることが必要である。そして、前記1(2)ウのとおり、上記平均功績倍率による金額を超えて相当部分を認めるべき特段の事情がある場合には、合理的な範囲で上記金額を増額して、適正役員退職給与額を算定すべきことになる。

そこで、まず、本件再調査（後記(2)）、原告の業種及び事業規模等の状況並びに前代表者の地位及び退職の事情等（後記(3)）に言及した上、本件再調査における本件比準法人抽出の

合理性（後記(4)）、本件更正処分等における本件比較法人抽出の合理性（後記(5)）及び本件平均功績倍率の相当性（後記(6)）、前代表者に対する適正役員退職給与額の算定に当たり最終報酬月額によることの合理性（後記(7)）、上記「特段の事情」の有無（後記(8)）について、順に検討する。

(2) 本件再調査について

前提事実並びに証拠（乙19、22～25）及び弁論の全趣旨によれば、以下のとおり認められる。

ア 本件再調査における類似法人の抽出基準及び過程

被告は、平成23年7月22日、熊本国税局管内の全税務署長に対し、各税務署管内に法人税の納税地を有する法人のうち、以下の(ア)ないし(オ)の各基準（以下、後記イの(カ)及び(キ)①及び②の各基準とともにそれぞれ「本件基準(ア)」などといい、本件基準(ア)ないし同(キ)を併せて「本件比準法人抽出基準」という。）により、原告と同業種・事業規模類似の法人（以下「類似法人」という。）を抽出し、報告するよう通達を发出した。（乙19）

(ア) 建設業のうち、一般土木建築工事及び土木工事を業としていること（すなわち、日本標準産業分類の分類項目表による分類が、大分類D－建設業、中分類06－総合工事業のうち、小分類061－一般土木建築工事業及び小分類062－土木工事業（舗装工事業を除く。）のうち細分類0621－土木工事業に該当する事業を営む法人であること）。

(イ) 平成16年7月1日から平成19年6月30日までの間に終了する各事業年度（以下「調査対象事業年度」という。）のうち、総売上金額（完成工事高）が3100万円以上2億7300万円以下の範囲内にある事業年度において、代表取締役等の退職に伴い、当該代表取締役等（遺族を含む。）に対して役員退職給与を支給していること（以下、当該役員退職給与を支給している事業年度を「役員退職給与支給事業年度」という。）。

なお、上記総売上金額に係る基準は、原告の本件事業年度を含む過去3事業年度における総売上金額の最小値及び最大値を基準値とする倍半基準による。

(ウ) 役員退職給与支給事業年度の月数が12か月であること。

(エ) 調査対象事業年度の法人税について、各事業年度とも青色申告による確定申告書を提出していること。

(オ) 調査対象事業年度について、不服申立て又は訴訟が係属中でないこと。

なお、被告は、上記(イ)による役員退職給与支給事例について、前代表者の事情との類似性を確保するため、各税務署長に対し、①退職役員の経歴等として創業者（法人設立時において代表権を有していた者）であるか、又はこれに準ずる者として会社に対する貢献度等について特筆すべき事情があるか、また、②退職事由が死亡によるものか、その死因は何かについて報告させた。

イ 上記アによる抽出結果

上記アによって抽出された類似法人は、別紙5（類似法人一覧表）の「類似法人」欄AないしACのとおり、29社であった（なお、上記29社の平均功績倍率は1.96倍であった。）。（乙22～25）

ウ 比準法人の選定基準及び選定過程

さらに、被告は、上記イによる類似法人29社から、以下の(カ)並びに(キ)①及び②の各基準及び選定過程によって、J、N、P及びUを比準法人として選定した（以下、これら4

社を「本件比準法人」という。なお、Hは、調査に協力を得られず、算定方法等が確認できなかったことから、比準法人から除外された。）。

本件比準法人J、N、P及びUは、本件更正処分における比較法人（本件比較法人であるA、B、C及びD）と同一である。

(カ) まず、施行令70条2号の「事業規模が類似する」法人を選定するため、前記ア(イ)（原告の過去3事業年度における総売上金額の最小値及び最大値による倍半基準によるもの）に加えて、類似法人の総資産額、純資産額及び資本金額についても同様に、原告の過去3事業年度における総資産額、純資産額及び資本金額の各最小値及び各最大値による倍半基準をもって類似性を検討した。

その結果、G、H、J、N、O、P、T、U、Z、AB及びAC（11社）が抽出された。上記11社の平均功績倍率は2.53倍であった。

(キ) 次に、施行令70条2号は、当該役員の「退職の事情」を考慮すべき旨規定されているところ、上記11社から、前代表者の退職事由との類似性を確保するため、①退職役員が「創業者」であり（別紙5「退職役員の経歴等」欄参照）、かつ、②退職事由が「死亡」のもの（同別紙「退職事由」欄参照）を抽出した結果、H、J、N、P及びUが抽出された（なお、上記抽出過程で除外された法人の各退職役員について、創業者に準じて扱うべきものは認められなかった。）。上記5社の平均功績倍率は2.68倍であった。

エ 本件比準法人による平均功績倍率は3.18倍であった。

なお、本件基準(イ)（事業規模基準—総売上金額）について、本件事業年度における原告の総売上金額を倍半基準の基準値とすると、比準法人はJ及びNのみとなり、平均功績倍率は3.00倍となる。

(3) 原告及び前代表者の状況について

前提事実並びに証拠（後掲のもの）及び弁論の全趣旨によれば、以下のとおり認められる。

ア 原告の事業内容及び規模等について

(ア) まず、原告は、土木工事業等を営むことを目的として昭和54年12月設立された法人（本店所在地は熊本県八代市）であり、原告の施工実績は、道路改良工事、排水路工事、河川工事、造成工事等、各種の分野に及ぶものであった。（甲6、乙29、33）

(イ) 原告の資本金の額は1000万円であって、法2条10号に規定する同族会社であった（前提事実(1)ア）。

そして、本件事業年度を含めて過去3事業年度（平成16年7月1日～同19年6月30日）における原告の総売上金額（完成工事高）、総資産額及び純資産額並びに各平均値は、別紙6（原告の過去3事業年度における総売上金額等）記載のとおりであって、原告の総売上金額は徐々に減少する傾向にあった。（乙1、20、21）

(ウ) 原告の従業員数は、役員3名（前代表者、丙及び丁）を除き、概ね11名前後であって、従業員の給与は月額平均20万円程度であった。（乙1、4、26）

イ 前代表者の地位及び退職の事情等について

前代表者は、原告設立時から代表取締役であって、原告の創業者であった。そして、平成18年11月、本件事故による死亡まで代表取締役の地位にあり、勤続年数は約27年に及び、死亡時まで原告の経営全般に関与し、職務内容等に変化はなかった。（乙28、原告代表者）

(4) 本件再調査における本件比準法人抽出の合理性について

まず、本件再調査における抽出基準（本件比準法人抽出基準）及び過程の合理性等について検討する。

ア 本件比準法人の抽出過程について

被告は、まず、本件基準(ア)ないし同(オ)によって類似法人を抽出し、さらに、本件基準(カ)及び同(キ)①及び②によって、上記法人から比準法人を選定した（前記(2)ア～ウ参照）。このように、まず、大まかな基準で類似法人を抽出した上、更に検討を加えて比準法人を選定するという手法も相当であると認められる。

イ 本件比準法人抽出基準について

そこで、本件比準法人抽出基準（本件基準(ア)ないし同(キ)）の合理性について検討する。

(ア) 本件基準(ア)（業種）について

原告の事業内容等（前記(3)ア(ア)参照）に照らし、本件基準(ア)の合理性は明らかである。

(イ) 本件基準(イ)（事業規模－総売上金額、退職役員の地位）について

① まず、事業規模類似の法人を抽出する基準として、基準値の0.5倍以上2倍以下の範囲内による倍半基準が用いられているところ、倍半基準は、事業規模の類似する同業者を抽出するための基準として合理性を有するものとして一般に承認されている。

ところで、本件事業年度は、平成18年7月1日から同19年6月30日までの事業年度であるが、原告の総売上金額は、平成17年6月期ないし同19年6月期において漸減傾向にあったことなど（前記(3)ア(イ)参照）に照らすと、倍半基準の基準値としては、本件事業年度を含む過去3事業年度内における総売上金額のうち、最小値である平成19年6月期の総売上金額6290万7288円の0.5倍である3100万円（百万円未満切捨て）を下限とし、また、最大値である平成17年6月期の総売上金額1億3613万7525円の2倍である2億7300万円（百万円未満切上げ）を上限とするのが相当であって、総売上金額がその範囲内にある法人としたことには合理性が認められる（なお、仮に、本件事業年度の総売上金額のみを倍半基準の基準値とすると、抽出基準は3100万円以上1億2600万円となり、抽出される比準法人はJ及びNであり、平均功績倍率は3.00倍となって（前記(2)エ参照）、本件平均功績倍率より低率となる。）。

② そして、倍半基準の基準値について、上記①のとおりとしたことから、役員退職給与支給事例を抽出する調査対象事業年度は、平成16年7月1日から同19年6月30日までの間に終了する事業年度としたことに合理性が認められる。

③ また、前代表者の地位（前記(3)イ参照）に照らすと、役員退職給与支給事例について代表取締役等の退職に伴うものに限定したことに合理性が認められる。

(ウ) 本件基準(ウ)（役員退職給与支給事業年度の月数）について

本件事業年度は12か月であるから、本件基準(ウ)の合理性は明らかである。

(エ) 本件基準(エ)（青色申告）及び同(オ)（係争中でないこと）について

まず、青色申告の承認がされている会社は、その取引を帳簿に記録し、当該帳簿書類を備え付けて保存することが義務づけられていることから、当該資料の正確性が担保されており、また、不服申立て又は訴訟係属中の者は、その売上金額等の数値が未確定であるか

ら、これを算定の基礎としないこととしたものと考えられ、いずれも当該資料の数値の正確性につき配慮するものとして合理性が認められる。

(オ) 本件基準(カ)(事業規模—総資産額等)について

本件基準(カ)は、総売上金額(本件基準(イ)参照)に加えて、過去3事業年度における総資産額、純資産額及び資本金額に関して倍半基準を用いて類似性を検討するものであり、比準法人の事業規模の類似性をより高めるものと考えられるから、合理性が認められる(なお、過去3事業年度について検討すべきことの合理性は、上記(イ)①と同様である。)

(カ) 本件基準(キ)(退職役員の地位及び退職事由)について

前代表者の地位等(前記(3)イ参照)に照らし、上記基準の合理性は明らかである。

以上によれば、本件基準(ア)ないし同(キ)はいずれも合理的なものであるといえる。

ウ 上記ア及びイのとおりであるから、本件比準法人抽出基準及び過程の合理性が認められる。

そこで、実際に上記基準及び過程によって抽出された法人(本件比準法人)4社(前記(2)ウ参照)について、本件役員退職給与に係る比較法人とすることの合理性ないし適格性について検討する。

(ア) まず、本件比準法人について、役員退職給与を支給した事業年度における総売上金額、総資産額、純資産額及び資本金額並びに各比較割合は、別紙5(類似法人一覧表)記載のとおりである。すなわち、①Jについては、総売上金額及び純資産額が原告の過去3事業年度における最大値と最小値の間にあって原告と同水準であり、総資産額も同最大値の約1.21倍にすぎず、資本金額も2倍であるにとどまる。また、②Nについては、総売上金額、総資産額及び純資産額のいずれも原告と同水準にあり、資本金額が2倍であるにすぎない。そして、③Pについては、総売上金額が最大値の約1.31倍であり、純資産額が最小値の約0.92倍であるものの、総資産額は原告と同水準であり、資本金額は原告と同一である。さらに、④Uについては、総売上額及び純資産額は原告と同水準であり、総資産額も最大値の約1.15倍にすぎず、資本金額は原告と同一である。

そして、原告の過去3事業年度における総売上金額、総資産額及び純資産額の各平均値(別紙6「上記3事業年度の平均値」欄参照)と比較すると、①Jの総売上金額は約1.22倍、総資産額は約1.63倍、純資産額は約1.15倍、②Nの総売上金額は約0.92倍、総資産額は約0.95倍、純資産額は約1.21倍、③Pの総売上金額は約1.80倍、総資産額は約1.12倍、純資産額は約0.72倍、④Uの総売上金額は約1.29倍、総資産額は原告の約1.54倍、純資産額は約1.18倍である。

上記によれば、本件比準法人はいずれも事業規模において原告との類似性が高いといえるべきである。

そして、本件比準法人は、本件基準(ア)(業種)を充足しており、原告と「同種の事業」を営むものであるから、いずれも原告と十分に類似するものであるといえる。

(イ) 次に、本件比準法人における役員退職給与支給の事情についても、別紙5(類似法人一覧表)記載のとおり、退職役員はいずれも「創業者」であり、退職事由はいずれも「死亡」である。また、勤続年数については、23年、18年、23年及び19年であるところ、前代表者の勤続年数27年と比較して短いものの、約0.67倍ないし約0.85倍であって、役員退職給与の支給事情についても、本件役員退職給与の支給事情に類似したもののといえる。

上記(ア)によれば、本件比準法人は、比較法人としての適格性を有し、上記(イ)によれば、退職役員の地位、業務従事期間及び退職の事情等についても、前代表者に係る事情に十分に類似する事例が選定されているものと認められる。

エ 以上によれば、本件再調査における本件比準法人の抽出は十分に合理的なものであったといふべきである。

(5) 本件更正処分等における本件比較法人抽出の合理性について

次に、本件更正処分等における抽出基準（本件比較法人抽出基準。前提事実(7)イ）及び過程の合理性等について検討する。

ア 本件比較法人の抽出過程について

処分行政庁は、本件基準①ないし同④（前提事実(7)イ(ア)）によって、「比較法人となり得る法人」を抽出し、さらに、本件基準⑤ないし同⑦によって、上記法人から本件比較法人を選定した（同(7)イ(イ)）。このように、比較法人の抽出に当たり、まず「比較法人となり得る法人」を抽出した上、更に検討を加えて比較法人を選定するという手法も相当であると認められる。

イ 本件比較法人抽出基準について

(ア) ところで、本件比較法人抽出基準と本件比準法人抽出基準との主な違いは、以下の①ないし③のとおりである。

① 本件基準①（業種等）では、本件基準(ア)と比較し、業種の絞り込みの程度が緩やかであること。

② 本件基準③（事業規模－総売上金額）では、本件基準(イ)と異なり、倍半基準が厳格に適用されず、上限が2億5000万円とされていること。

③ 本件基準⑦（事業規模－総資産額等）における倍半基準の基準値について、本件基準(イ)及び同(カ)では、原告の過去3事業年度における総売上金額、総資産額、純資産額及び資本金額の最小値及び最大値が倍半基準の基準値とされているのに対し、上記各額の各平均値が基準値とされている（すなわち、抽出対象法人の上記各平均値が原告の上記各平均値の0.5倍以上2倍以内にあることが抽出基準とされている）こと。

(イ) そこで検討するに、まず、本件基準①（業種等）について、本件基準(ア)と比して業種の絞り込みが十分ではないともいえるものの、「比較法人となり得る法人」の抽出基準として位置づけられているにすぎず（前提事実(7)イ(ア)）、本件比較法人抽出基準により抽出された法人（本件比較法人）は本件比準法人抽出基準により抽出された法人（本件比準法人）と同一であったこと（前記(2)ウ参照）に照らし、不合理とまでいうことはできないと考えられる。

また、本件基準③（事業規模－総売上金額）については、倍半基準を厳格に適用すると、正確には2億7300万円となるべきところ、同金額の近似値が用いられたものと考えられ、この点も不合理とまでいうことはできないと考えられる。

さらに、本件基準⑦（事業規模－総資産額等）については、原告の過去3事業年度の総売上金額等の各平均値を倍半基準の基準値として、抽出対象法人の同期間の同各平均値と比較することも、事業規模の類似性の一つの検討方法として合理性を有するものと考えられる。

そして、本件比較法人抽出基準について、上記(ア)の①ないし③以外の点については、

本件比準法人抽出基準と同様であるから、前記(4)イの検討結果に照らし、合理性があるといえる。

(ウ) 上記(ア)及び(イ)によれば、本件比較法人抽出基準についても合理性を有するものと認められる。

ウ 上記ア及びイのとおりであるから、本件比較法人抽出基準及び過程の合理性が認められる。

そして、上記に加えて、本件比較法人抽出基準及び過程によって抽出された法人（本件比較法人）は本件比準法人と同一であり（前記(2)ウ参照）、原告及び前代表者に係る事情と十分に類似する事例が選定されていること（前記(4)ウ参照）に照らすと、本件更正処分等における本件比較法人の抽出は十分に合理的なものであったというべきである。

エ なお、原告は、本件比較法人抽出基準及び過程について、次のとおり主張するので、以下、検討する。

(ア) 本件基準③（事業規模－総売上金額）について

まず、原告は、上記基準（総売上金額が3100万円以上2億5000万円以下の範囲内にあること）について、上下限の差が2億1900万円であって、抽出基準として広きに失する旨主張する。

しかしながら、上記基準は倍半基準の基準値を過去3事業年度の各総売上金額の最小値及び最大値としたこと（ただし、前記イ(ア)②及び同(イ)のとおり、近似値が用いられたこと）によるものであるところ、上記最小値及び最大値を基準値としたのは、原告の総売上金額が漸減傾向にあったことなどが考慮されたことによるのであるから（前記(4)イ(イ)①参照）、上記基準は原告の経営状態等が十分に考慮されたものであって、合理性を有するというべきである。

したがって、原告の上記主張は失当である。

(イ) 本件基準⑤（退職役員が創業者又はこれに準ずる者であること）について

また、原告は、上記基準について「創業者に準ずる者」の意味が不明である旨主張する。

しかしながら、上記「準ずる者」とは、創業者と同等又はこれに匹敵するような者に対する支給事例の有無をみて判断材料としようとしたものであると考えられる。そして、実際に抽出された本件比較法人4社の支給事例はいずれも「創業者」に対するものである（別紙5（類似法人一覧表）参照）。

したがって、原告の上記主張は理由がない。

(ウ) 本件比較法人抽出過程の合理性について

さらに、原告は、本件比較法人抽出の過程において、①前代表者の原告に対する貢献度が極めて多大であったこと、②57歳と働き盛りで、原告の中核を担っていた時期において突然の事故によって死亡したことなどの事情が考慮されているのか不明である旨主張する。

しかしながら、上記①及び②の事情は、本件基準②（退職役員の地位）、同⑤（退職役員が創業者又はこれに準ずる者であること）及び同⑥（退職事由）により、本件比較法人の抽出過程において考慮され、また、前代表者の最終報酬月額を算定の基礎とすることによって、適正役員退職給与額の算定過程においても十分に考慮されているものと考えられる（後記(7)及び(8)参照）。

したがって、原告の上記主張を採用することも困難である。

(エ) 本件比較法人が4社にとどまることについて

ところで、原告は、本件比較法人が4社にとどまり、原告と同種事業を営む事業規模類似の法人の役員退職給与の支給状況を的確に把握するには不十分である旨主張する。

しかしながら、本件比較法人は本件比準法人と同一であるところ（前記(2)ウ参照）、本件再調査において、原告と同業種・事業規模類似の法人（類似法人）は、29社が抽出されているのであり（前記(2)イ参照）、これは少ない数ではない。そして、本件比準法人（本件比較法人）4社は、上記類似法人29社から更に、①総資産額、純資産額等の事業規模に関する絞り込み、②退職事由による絞り込み等を行い、抽出されたものである。実際、本件比準法人（本件比較法人）は、いずれも原告と類似性が高く、比較法人として十分な適格性が認められる（前記(4)ウ参照）。

上記によれば、比較法人の数が不十分であるとはいえず、原告の上記主張を採用することは困難である。

(6) 本件平均功績倍率の相当性について

ア ところで、本件比較法人（4法人）の功績倍率は、高いものから、3.83、3.00、3.00、2.87であり（別紙5（類似法人一覧表）参照）、本件平均功績倍率（3.18）の周辺にあって、大きなばらつきは認められず、平均値が不相当に引き下げられているとはいえない。

イ また、証拠（乙27）及び弁論の全趣旨によれば、役員退職給与に関する実際の平均功績倍率は、①会長退職の場合、従業員数1ないし10人規模の法人であれば平均3.0倍、従業員数11ないし20人規模の法人であれば平均2.8倍であって、勤続年数26年ないし30年の会長に対する平均功績倍率は2.8倍であること、②社長退職の場合、従業員数1ないし10人規模の法人であれば平均2.5倍、従業員数11ないし20人規模の法人であれば平均2.3倍であって、勤続年数26年ないし30年の社長に対する平均功績倍率は2.0倍であることが認められるところ、本件平均功績倍率は、上記いずれの数値よりも高い値となっている。

ウ 上記ア及びイに加えて、前記(4)及び(5)の検討結果によれば、本件平均功績倍率には相当性が認められるというべきである。

(7) 前代表者に対する適正役員退職給与額の算定に当たり最終報酬月額によることの合理性について

ア 前代表者は、原告設立時から代表取締役であり、死亡時まで原告の経営全般に従事しており、職務内容等に変化はなかったのであり（前記(3)イ参照）、また、前代表者の月額報酬は、平成12年に50万円に減額されて以来、同額のままである（前提事実(2)）。そして、同金額が他の使用人に対する給与額（前記(3)ア(ウ)参照）と比較して低額であるなど、同額が前代表者の報酬額として特に低額であったと認めることはできない。

そうすると、上記最終報酬月額（50万円）は、前代表者の在職中における原告に対する貢献及び功績の程度を十分に反映しているといえ（前記1(2)イ参照）、前代表者に対する適正役員退職給与額の算出に当たり、最終報酬月額を用いたことは合理的であるといえるべきである。

イ なお、原告は、最高報酬月額を考慮することなく、最終報酬月額のみを基礎とすることが不当である旨主張するが、前記アの検討結果に照らし、上記主張を採用することは困難であ

る。

付言するに、証拠（乙28、29）及び弁論の全趣旨によれば、原告が前代表者に対して80万円（最高報酬月額）を支給していた当時、原告では代表者勘定利用した粉飾決算が行われていたこと、前代表者に対する役員報酬額が粉飾経理に利用されていたことなどが認められ、このような事実によれば、そもそも上記最高報酬月額が前代表者の貢献度を反映したものとは言い難い。この意味においても、原告の上記主張は失当である。

(8) 本件平均功績倍率及び最終報酬月額を基礎として算出された金額を超えて相当部分を認めるべき特段の事情の有無

前記(1)ないし(7)の検討結果によれば、本件平均功績倍率及び最終報酬月額を基礎として平均功績倍率法によって算出された金額（以下「本件適正役員退職給与額」という。）を超えて相当部分を認めるべき特段の事情（平均功績倍率法による役員退職給与額の算出過程では十分に考慮されないが、同額に相当の影響を及ぼし得る事情）がない限り、本件適正役員退職給与額を超える部分に相当する役員退職給与額については、「不相当に高額な部分」に当たるといふべきである（前記1(2)ウ参照）。

この点について、原告は、上記「特段の事情」として、①前代表者の原告に対する貢献度（30歳で原告を設立し、以来、原告の運営に貢献してきたこと）、②退職の事情（働き盛りの時期における突然の事故死による退職であること、同事故は原告の「業務と関連のある行為」中に発生したものであること）、③本件役員退職給与の原資（原資は本件保険金であり、原告の事業活動による利益ではないこと、本件各保険契約は、前代表者が自らの死亡による会社の損害填補及び遺族の生活保障を含めた死亡退職金の支払原資の確保のために加入したものであって、本件保険金の一部が会社に留保され、原告には租税回避の意思はないこと）、④税務職員の見解等（税務調査の際、約9000万円までは容認されるとの指導を受けたことなど）を考慮すべきである旨主張するので、以下、順に検討する。

ア 上記①（前代表者の原告に対する貢献度）について

まず、原告は、前代表者の貢献度を考慮すべきである旨主張する。

しかしながら、原告による前代表者の貢献度に係る主張は、「30歳の若さで」会社を設立して以来、「仕事一筋の職人として会社の運営に貢献してきた」（訴状8頁）、前代表者は「一代で原告を現在の規模に育て上げ、・・・原告の事業の中枢を担っていた」（同6頁）というにとどまり、一般的、抽象的な内容にとどまる（そして、本件全証拠によっても、原告の利益率や成長性が類似法人と比較して特に高いなど、前代表者において創業者として格別多大な功労があったことを推認させる具体的な事実を認めることはできない。）。

そして、このような創業者としての一般的な貢献や功績は、代表者であり、かつ創業者である者であれば認められる事情であって、本件平均功績倍率の算出過程等において十分に考慮されている。すなわち、①本件比較法人の抽出過程において、退職役員が代表取締役等であり、かつ「創業者又はそれに準ずる者」が抽出基準（本件基準②及び同⑤）とされ、実際に抽出された本件比較法人（本件基準法人）ではいずれも、代表取締役等であり、かつ「創業者」に対する支給事例であったこと（前記(4)ウ(イ)参照）、②原告が本件比較法人（本件基準法人）と比較して経営状況や業績が特に良好であるなどの事情は認められず、また、功績倍率の分布には大きなばらつきはないこと（別紙5（類似法人一覧表）、前記(4)ウ及び(6)ア参照）、③創業者としての貢献度は、一般に勤続年数の長短及び最終報酬月額に反

映されているものと考えられるところ、勤続年数についても前代表者の勤続年数に近似する事例が抽出されており（前記(4)ウ(イ)参照）、また、前代表者の最終報酬月額は同人の貢献及び功績の程度を十分に反映していると認められること（前記(7)ア参照）に照らすと、前代表者の貢献度に関して、本件適正役員退職給与額を超えて相当と認めるべき「特段の事情」があると認めることはできないといわざるを得ない。

イ 上記②（退職の事情）について

次に、原告は、㊦前代表者の退職が働き盛りの時期における突然の事故死による退職であること、㊧「業務と関連がある行為」の際に死亡したことを考慮すべきである旨主張する。

しかしながら、まず、上記㊦の事情については、そもそも「突然の事故死」であるということが、役員退職給与額に影響を及ぼし得る事情に当たるのか疑問である。そして、上記ア①ないし③の各事情に加えて、退職事由が死亡であることが抽出条件とされていたこと（本件基準⑥及び同(キ)②）などに照らすと、いずれにしても、上記㊦の事情は本件適正役員退職給与額の算出過程において十分に考慮されていると考えられる。

また、上記㊧の事情については、前代表者は海釣り中に死亡したものであるところ（前提事実(1)イ）、原告の主張によっても、前代表者は工事現場を「視察した後」釣りに行った、「まれに」海釣りに行ったとき、「釣れた魚は工事受注先の関係者や将来の受注につながるような方へのお土産にしていた」というにすぎない（訴状8頁）。そうすると、上記海釣りが、原告の「業務と関連のある行為」と認めることは困難であり、仮に、全く関連性がないとはいえないとしても、役員退職給与額に相当の影響を及ぼし得る事情に当たるといえるほどの関連性があると認めることは困難である。

したがって、原告の上記主張を採用することは困難である。

ウ 上記③（本件役員退職給与の原資）について

さらに、原告は、本件保険金が本件役員退職給与の原資とされたことを考慮すべきである旨主張する。

しかしながら、利益金としての保険金収入と、損金としての退職給与金の支給とは、それぞれ別個に考えるべきものである。そして、会社が役員を被保険者とする生命保険契約を締結するのは、役員退職給与の支給原資を確保するためのみならず、役員の死亡による経営上の損失を補填するためであるというべきであるから、会社が取得した保険金中、当該役員に対する適正役員退職給与額より多額であると認められる部分は、役員の死亡により会社の受ける経営上の損失の補填のために会社に留保されなければならないというべきである。

したがって、原告の上記主張も採用することは困難である。

エ 上記④（税務職員の見解等）について

なお、原告は、本件役員退職給与について「約9000万円までは容認されるとの指導を受けた」旨主張するが、税務職員が原告に対し、上記のような「指導」を行ったことを認めるに足る証拠はなく、いずれにしても、そもそも税務職員の見解等が、役員退職給与額に相当の影響を及ぼし得る事情に当たるとは考え難い。

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。

以上によれば、本件においては、本件適正役員退職給与額を超えて相当部分を認めるべき特段の事情があると認めることはできないというべきである。

(9) 前記(1)ないし(8)によれば、本件役員退職給与1億円のうち相当であると認められる金額

は、最終報酬月額50万円に勤続年数27年及び功績倍率3.18を乗じた4293万円であり、これを超える部分（1億円－4293万円＝5707万円）は、法34条2項にいう「不相当に高額な部分」に当たるといふべきである。

3 本件更正処分等の適法性について

前記1及び2の検討結果及び弁論の全趣旨によれば、本件更正処分等は、別紙4（本件更正処分等の根拠及び適法性）記載のとおり、いずれも適法なものと認められる。

4 結論

以上のとおり、原告の請求はいずれも理由がないからこれを棄却することとし、訴訟費用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。

熊本地方裁判所民事第3部

裁判長裁判官 片山 昭人

裁判官 武智 舞子

裁判官 賀来 哲哉

(別紙1)

当事者目録

原告	有限会社E
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	益田 敬二郎
同	原村 憲司
同	益田 陽介
被告	国
同代表者法務大臣	谷垣 禎一
処分行政庁	八代税務署長 柳田 秀彦
同指定代理人	熊谷 功太郎
同	石坂 尚子
同	多津田 幸由
同	林 俊生
同	大坪 正宏
同	石川 尚登
同	吉良 輝昭
同	黒田 直毅
同	鍵水 健
同	上村 謙悟
同	鶴田 貴志
同	亀井 勝則
同	芦刈 浩二
同	伊藤 彰

以 上

(別紙2)

関連法令等の定め

税率等に関する規定その他の税額の計算に関する規定で、本件で特に争われていない事項に関する規定は省略する。

1 法人税法（以下「法」という。）の定め

(1) 法2条3号は、「内国法人」とは「国内に本店又は主たる事務所を有する法人をいう」旨定めており、同法15号は、「役員」とは「法人の取締役」等をいう旨定めている。

(2) ア 法21条は、「内国法人に対して課する各事業年度の所得に対する法人税の課税標準は、各事業年度の所得の金額とする」と定めている。

イ そして、法22条1項は、「内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする」旨定めており、同条3項は、「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とする」旨定めている。

(ア) (1号) 「当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額」

(イ) (2号) 「前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額」

(ウ) (3号) 「当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの」

(3) ア 法34条1項は、「内国法人がその役員に対して支給する給与（退職給与・・・を除く。以下この項において同じ。）のうち次に掲げる給与のいずれにも該当しないものの額は、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」旨定めている（なお、同項1号ないし3号は略する。）。

イ 同条2項は、「内国法人がその役員に対して支給する給与（前項又は次項の規定の適用があるものを除く。）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、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」旨定めている。

2 法人税法施行令（以下「施行令」という。）の定め

法34条2項（役員給与の損金不算入）の「政令」は、施行令70条である。同条の定めは、以下のとおりである。

施行令70条

法34条2項（役員給与の損金不算入）に規定する政令で定める金額は、次に掲げる金額の合計額とする。

1号 略

2号 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、当該役員の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、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場合におけるその超える部分の金額

3 相続税法基本通達の定め

弔慰金等の取扱いに関する相続税法基本通達の定めは、以下のとおりである。

(1) 相続税法基本通達 3-18

相続税法 3 条 1 項 2 号に規定する「被相続人に支給されるべきであつた退職手当金、功労金その他これらに準ずる給与」（以下「退職手当金等」という。）とは、その名義のいかんにかかわらず実質上被相続人の退職手当金等として支給される金品をいうものとする。

(2) 相続税法基本通達 3-19

被相続人の死亡により相続人その他の者が受ける金品が退職手当金等に該当するかどうかは、当該金品が退職給与規程その他これに準ずるものの定めに基づいて受ける場合においてはこれにより、その他の場合においては当該被相続人の地位、功労等を考慮し、当該被相続人の雇用主等が営む事業と類似する事業における当該被相続人と同様な地位にある者が受け、又は受けると認められる額等を勘案して判定するものとする。

(3) 相続税法基本通達 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。

ア 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

イ 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 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

(4) 相続税法基本通達 3-22

3-20 に定める「業務」とは、当該被相続人に遂行すべきものとして割り当てられた仕事をいい、「業務上の死亡」とは、直接業務に起因する死亡又は業務と相当因果関係があると認められる死亡をいうものとして取り扱うものとする。

以 上

(別紙 3)

比較法人一覧表

同種同規模 類似法人	退職給与の 額 (円) ①	最終報酬 月額 (円) ②	役員在職 年数 ③	功績倍率 ① ②×③	備考
A	62,100,000	900,000	23	3.00	小数点第3位 四捨五入
B	37,800,000	700,000	18	3.00	小数点第3位 四捨五入
C	29,700,000	450,000	23	2.87	小数点第3位 四捨五入
D	51,000,000	700,000	19	3.83	小数点第3位 四捨五入

(別紙4)

本件更正処分等の根拠及び適法性

1 本件更正処分の根拠及び適法性

(1) 本件更正処分の根拠

被告が本件訴えにおいて主張する原告の平成19年6月期の所得の金額及び納付すべき法人税額は、それぞれ別紙7「平成19年6月期の所得金額及び納付すべき税額の内訳」のとおりであり、各金額の根拠は次のとおりである。

ア 所得の金額（別紙7・番号1） 1億0021万4178円

上記金額は、以下の(ア)の金額に(イ)の金額を加算した金額である。

(ア) 申告所得金額 4314万4178円

上記金額は、本件確定申告書に記載された所得金額と同額である。

(イ) 過大な役員退職給与の損金不算入額 5707万0000円

原告は、平成19年6月期において、前代表者の死亡退職に伴い、本件役員退職給与（1億円）及び本件弔慰金（300万円）を支給することを決議した上で損金の額に算入したところ（前提事実(5)、(6)）、処分行政庁は、本件弔慰金300万円（前代表者の最終報酬月額50万円の6か月相当分）については、相続税法基本通達3-20により相応の弔慰金として損金算入を認めた。また、本件役員退職給与（1億円）については、前代表者に対する役員退職給与であると認定した上で、前代表者の適正役員退職給与額は4293万円であるとし、同金額を超える5707万円は法34条2項に規定する「不相当に高額な部分の金額」に当たり、損金に算入されないとした。

以上により、同額相当分について、所得金額が加算されることになる。なお、上記適正役員退職給与額は、前代表者の最終報酬月額50万円に勤続年数27年及び本件平均功績倍率3.18を乗じたものである（前提事実(7)ア）。

イ 所得金額に対する法人税額（別紙7・番号2） 2942万4200円

上記金額は、上記アの所得金額1億0021万4000円（ただし、国税通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた後のもの。以下同じ。）のうち、法66条1項及び同条2項に定める税率を乗じて計算したものである。

ウ 課税留保金額に対する税額（別紙7・番号8） 0円

本件更正処分により所得金額が増加するものの、法67条1項に規定する特定同族会社の特別税率が適用される要件である留保金額が留保控除額を超える場合に該当しないことから、本件更正処分後において、留保金額に対する課税は生じないこととなる。

エ 控除対象所得税額（別紙7・番号13） 2921円

上記金額は、本件確定申告書に記載された金額と同額である。

オ 差引合計税額（別紙7・番号18） 2942万1200円

上記金額は、上記イの金額（2942万4200円）に上記ウの金額（0円）を加算し、上記エの金額（2921円）を控除した金額（ただし、国税通則法119条1項の規定により100円未満の端数を切り捨てた後のもの）である。

(2) 本件更正処分の適法性

被告が本件訴えにおいて主張する、原告の平成19年6月期の法人税に係る所得の金額及び納付

すべき法人税額は、それぞれ１億００２１万４１７８円及び２９４２万１２００円であり、本件更正処分における所得の金額及び納付すべき法人税額は、それぞれ上記の各金額と同額であるから、本件更正処分は適法である。

２ 本件賦課決定処分の根拠及び適法性

前記１のとおり、本件更正処分は適法であるから、本件更正処分により原告が新たに納付すべきことになった税額を基礎として、次のとおり過少申告加算税の額を１７５万８５００円と計算してされた本件賦課決定処分は適法である。

上記金額は、①国税通則法６５条１項の規定に基づき、本件更正処分により新たに納付すべきこととなる法人税額１６１５万円（ただし、国税通則法１１８条３項により１万円未満の端数を切り捨てた後のもの。以下同じ。）を基礎となる税額とし、これに１００分の１０の割合を乗じて算出した金額（１６１万５０００円）と、②国税通則法６５条２項の規定に基づき、本件更正処分により新たに納付すべきこととなった法人税額１６１５万円のうち、期限内申告税額１３２７万３０２１円を超える部分に相当する税額２８７万円を基礎となる税額とし、これに１００分の５の割合を乗じて算出した金額（１４万３５００円）との合計額である。

以 上

別紙 5 ～ 7 省略