

東京地方裁判所 平成●●年（○○）第●●号 法人税更正処分取消等請求事件
国側当事者・国（飯田税務署長）
平成25年3月22日棄却・控訴

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	野本 昌城 黒澤 基弘 升村 紀章 石橋 有悟 朝妻 健 笠置 泰平
同補佐人税理士	宇佐美 敦子
被告	国
同代表者法務大臣	谷垣 禎一
処分行政庁	飯田税務署長 三沢 文明
被告指定代理人	右田 直也 森本 利佳 福井 聖二 前川 秀行 泉 絢也

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

飯田税務署長が平成21年10月30日付けで原告に対してした原告の平成16年12月1日から平成17年11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マイナス241万7598円及び納付すべき税額マイナス216円を超える部分並びに翌期へ繰り越す欠損金269万3730円を下回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、原告が、平成16年12月1日から平成17年11月30日までの事業年度（以下「本件事業年度」という。）の法人税につき、原告の元代表取締役で、本件事業年度中に原告を死亡退職した乙（以下「亡乙」という。）に支給した役員退職給与（ただし、弔慰金を除く。以下「本件

役員退職給与」という。)の額を損金の額に算入して確定申告をしたところ、飯田税務署長から、本件役員退職給与のうち不相当に高額な部分の金額については損金の額に算入されないとして、本件事業年度の法人税に係る更正処分(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。)を受けたことから、原告が亡乙に支給した本件役員退職給与の額は相当であるとして、本件更正処分等の取消しを求めた事案である。

1 関係法令の定め

(1) 法人税法(平成18年法律第10号による改正前のもの。以下「法」という。)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つ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。

(2) 法人税法施行令(平成18年政令第125号による改正前のもの。以下「施行令」という。)72条

法第36条(過大な役員退職給与の損金不算入)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こえる場合におけるそのこえる部分の金額とする。

(3) 国税通則法(平成18年法律第10号による改正前のもの。以下「通則法」という。)65条

ア 1項

期限内申告書(括弧内略)が提出された場合(括弧内略)において、修正申告書の提出又は更正があったときは、当該納税者に対し、その修正申告又は更正に基づき第35条第2項(期限後申告等による納付)の規定により納付すべき税額に100分の10の割合を乗じて計算した金額に相当する過少申告加算税を課する。

イ 4項

第1項又は第2項に規定する納付すべき税額の計算の基礎となつた事実のうちにその修正申告又は更正前の税額(還付金の額に相当する税額を含む。)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、これらの項に規定する納付すべき税額からその正当な理由があると認められる事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除して、これらの項の規定を適用する。

2 争いのない事実等(証拠により容易に認定することができる事実は認定に用いた証拠を各文の末尾に記載した。)

(1) 当事者等

ア 原告は、長野県に本店を置く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り、平成●年●月●日に設立されたものである。(甲2、乙1、3)

イ 亡乙は、平成17年1月●日に死亡退職するまで、原告の代表取締役として原告に勤務していたものであり、その勤続年数は13年である。(乙4、8)

ウ 丙（以下「丙」という。）は、亡乙の夫であり、平成21年10月●日に原告の代表取締役
役に就任したものである。（乙1）

(2) 本件役員退職給与の支出の経緯

ア 亡乙は、平成17年1月●日に自殺して死亡した。

イ 亡乙の原告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。（乙9）

ウ 原告は、平成17年3月18日、取締役会を開催し、亡乙に対する本件役員退職給与60
32万円及び弔慰金384万円の支払を承認し、そのころ、これを支払った。（乙4）

エ 亡乙は、生前、原告の代表取締役のほか、原告のいわゆるグループ企業であるB株式会
社、株式会社C、株式会社D及び株式会社Eの各取締役を務めており、亡乙に対する退職給
与及び弔慰金として、B株式会社は退職給与7210万円及び弔慰金618万円、株式会社
Cは退職給与4950万円及び弔慰金300万円、株式会社Dは退職給与4080万円及び
弔慰金300万円、株式会社Eは退職給与6615万円及び弔慰金560万円をそれぞれ支
払った。

(3) 本件更正処分等の経緯

ア 本件更正処分等の経緯は、別表1のとおりである。

イ 原告は、平成18年1月31日、飯田税務署長に対し、本件事業年度の法人税について、
本件役員退職給与の額6032万円を損金の額に算入して、本件事業年度の法人税の確定申
告書（以下「本件確定申告書」という。）を提出した。（乙3）

ウ 飯田税務署及び長野税務署に所属する職員は、原告並びにそのグループ企業であるB株式
会社、株式会社C及び株式会社Eに対する税務調査（以下「本件調査」という。）を行い、
平成21年9月2日、原告に対し、本件事業年度の損金の額に本件役員退職給与の額のうち
法36条に規定する「不相当に高額な部分の金額」が算入されていることにより、原告の本
件事業年度における税務処理に誤りがある旨指摘し、修正申告書の提出を求めたが、原告は、
これに応じなかった。

エ 飯田税務署長は、平成21年10月30日、本件役員退職給与の額のうち1248万円を
超える部分の金額である4784万円については、法36条に規定する「不相当に高額な部
分の金額」に当たるため損金の額に算入されないとして、本件更正処分等を行った。（甲1）

オ 原告は、平成21年11月26日、本件更正処分等を不服として、飯田税務署長に対し、
異議申立てをしたが、平成22年1月25日付けでこれを棄却する旨の決定を受けたため、
同年2月9日、国税不服審判所長に対し、審査請求をしたが、平成23年1月24日付けで
これを棄却する旨の裁決を受けたことから、同年7月4日、本件更正処分等の取消しを求め
て本件訴えを提起した。（乙2）

カ なお、上記(2)エの原告のグループ企業であるB株式会社、株式会社C、株式会社D及び
株式会社Eが亡乙に対して支給した退職給与についても、それぞれの会社が法人税の損金の
額に算入したことにつき、不相当に高額であるとして飯田税務署長又は八戸税務署長がそれ
ぞれ更正処分等を行い、これら4社についても本件と同様に更正処分等の取消訴訟が提起さ
れている。

(4) 役員退職給与の適正額の算定方法

役員退職給与の適正額の算定方法については、一般的に、以下に述べる平均功績倍率法、1

年当たり平均額法及び最高功績倍率法がある。

ア 平均功績倍率法

退職役員に退職給与を支給した当該法人と同種の事業を営み、かつ、その事業規模が類似する法人（以下「同業類似法人」という。）の役員退職給与の支給事例における功績倍率（同業類似法人の役員退職給与の額を、その退職役員の最終月額報酬に勤続年数を乗じた額で除して得た倍率をいう。）の平均値（以下「平均功績倍率」という。）に、当該退職役員の最終月額報酬及び勤続年数を乗じて算定する方法である。

イ 1年当たり平均額法

同業類似法人の役員退職給与の支給事例における役員退職給与の額を、その退職役員の勤続年数で除して得た額の平均額に、当該退職役員の勤続年数を乗じて算定する方法である。

ウ 最高功績倍率法

同業類似法人の役員退職給与の支給事例における功績倍率の最高値（以下「最高功績倍率」という。）に、当該退職役員の最終月額報酬及び勤続年数を乗じて算定する方法である。

(5) 被告が主張する本件役員退職給与の適正額及びその算定根拠

被告が本件訴訟において主張する本件役員退職給与の適正額（以下「本件役員退職給与適正額」という。）及びその算定根拠は、別紙1のとおりである。

(6) 被告が主張する法人税額等及び過少申告加算税額等の算定根拠

被告が本件訴訟において主張する原告の本件事業年度の法人税に係る所得金額及び納付すべき税額並びに過少申告加算税の金額の算定根拠は、別紙2のとおりである。

3 本件の争点

- (1) 本件役員退職給与の額のうち法36条に規定する「不相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（以下「争点1」という。）。
- (2) 通則法65条4項に規定する「正当な理由があると認められるものがある場合」に当たるか否か（以下「争点2」という。）。

4 本件の争点に関する当事者の主張

- (1) 争点1（本件役員退職給与の額のうち法36条に規定する「不相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。）について

（原告の主張）

ア(ア) 法人の役員退職給与の適正額の判断に当たっては、当該法人と同種の事業を営み、かつ、その事業規模が類似する法人である同業類似法人の退職給与の支給状況が重要な基準となるとともに、併せてその役員の当該法人に対する貢献度その他の特殊事情も考慮されるべきである。

そして、同業類似法人における役員退職給与の支給状況と比較するための方法としては、功績倍率法（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一般的であるところ、いずれかの方法が優先的に用いられるべきであるという一般的抽象的な優劣関係は存在しないから、両者のうち納税者に有利な方法が適用されるべきである。

なお、最高功績倍率法は、同業類似法人として抽出された法人が少数にとどまり、その功績倍率に開差がある場合において、その最高値が特異な値ではないときには、当該値こそが有力な参考基準になるのであって、一般的抽象的にみて、最高功績倍率法が算定方法の合理性の点において平均功績倍率法及び1年当たり平均額法に劣るということはない。

(イ) 本件において、本件役員退職給与適正額を算定するに当たっては、1年当たり平均額法よりも功績倍率法の方が納税者に有利になるから、功績倍率法によるべきであり、併せて亡乙の原告に対する貢献度その他の特殊事情も考慮すべきである。

また、納税者の利益を考慮すべきであることや平均額を超えた場合に直ちにこれが「不相当に高額」であるとするのは明らかに不合理であることからすれば、最高功績倍率こそが有力な参考基準になるというべきである。

イ(ア) a そこで、同業類似法人の抽出基準につき、①「日本標準産業分類・大分類・Kー不動産業、物品賃貸業」及び「同・Jー金融業、保険業」を基幹の事業としていること、②退職金支給決議日が平成17年12月31日以前であること、③退職理由が死亡である役付取締役・取締役に対して退職給与の支払決議があること、④退職給与の支払があった調査対象事業年度の売上金額が2000万円以上1億0300万円以下であることとして、これらのいずれにも該当するすべての法人をM(税理士及び公認会計士からなる任意団体)発行に係る平成19年度版N(以下「本件Mデータ」という。)から抽出したところ、合計4法人を抽出することができ(甲9の別紙4の別表1参照)、そのうち功績倍率が不明である1法人を除いた3法人(以下「本件Mデータ同業類似法人」という。)の功績倍率の最高値は3.0倍であったから、本件役員退職給与適正額は、これを参考として算定すべきである。

b なお、本件Mデータは、会社規模別に全国7320社、8454人の役員に係る退職金データを基礎とするものであるから、原告の所在地を管轄する国税局管内の法人であるという抽出基準のみによって抽出されたデータと比較して、より合理性のあるデータであるといえる。

また、原告の履歴事項全部証明書の目的欄に「損害保険の代理業」及び「生命保険の代理業」が挙げられていること、本件確定申告書において事業種目として「損保生保代理」が挙げられていること、原告の定款において会社の目的として「損害保険の代理業」が挙げられていることから明らかなとおり、金融保険業は原告の基幹事業の1つである。

さらに、同業類似法人の抽出範囲を全国とすべき場合とは、当該法人の所在地と経済事情の類似する地域において抽出された同業類似法人の数が少ない場合であって、そもそも地域における経済的事情の類似性を考慮することが著しく困難な場合であるから、その抽出範囲を全国とするとともに、最高功績倍率法を適用したとしても、その経済的事情の非類似性の程度において有意な差は生じないというべきである。

(イ) a また、亡乙は、少なくとも原告の設立当初より平成17年に死亡退職するまでの13年間、原告の代表取締役として、総務、経理、受発注等の各種事務処理及び人材教育育成等の人事業務を担うとともに、遅くとも平成5年ころからは原告の取引金融機関との間で原告を債務者とする一切の債務につき個人で包括的に連帯保証するなど、社会通念上ごく一般的に行われる程度を超え、原告に対する貢献を果たしてきたものである。そして、亡乙は、上記業務や巨額の個人保証等による過度の負担により、うつ病に罹患し、その治療中に自殺したものであって、その精神的不調及び死亡と原告における業務等との間に因果関係があることは明らかである。

このような亡乙の原告に対する貢献度その他の特殊事情を考慮すれば、その退職慰

労金には相当程度の功労加算が認められるべきであるところ、退職慰労金の加算制度を採用している会社における加算金支給率は、基本慰労金の30パーセント以内としている会社が最も多いことからすれば、本件役員退職給与適正額を算定するに当たってもこれを基礎とすべきである。

- b なお、平成18年度に退職慰労金の加算制度の有無について集計されたデータによれば、約75パーセントの会社が同加算制度を採用していることに鑑みれば、同業類似法人の役員退職給与支給額に基づき算定された金額に対して改めて退職慰労金を加算することには合理性が認められる。また、功労加算をすることにより役員退職給与の適正額の算定に当たり法人の恣意的な算定を認める結果につながりやすくなるおそれがあるとしても、それは一般的抽象的なものにとどまるから、同加算制度は何ら否定されるべきものではない。

- (ウ) 以上によれば、本件役員退職給与適正額は、本件役員退職給与の額である6032万円か、少なくとも亡乙の最終月額報酬である32万円に、本件Mデータ同業類似法人の功績倍率の最高値である3.0倍及び亡乙の勤続年数である13年を乗じた上、これに亡乙の功労加算として130パーセントを乗じて算定された1622万4000円となるから、本件役員退職給与適正額を1248万円としてされた本件更正処分は、法36条及び施行令72条に反し、違法である。

- ウ これに対し、被告が本件訴訟において抽出した原告の同業類似法人（以下「本件同業類似法人」という。）の抽出基準及びその結果は、以下に述べるとおり、その抽出対象地域、事業規模の類似性、抽出数及び抽出経過において合理性が全くなく、妥当でない。

- (ア) 抽出対象地域について、被告は、原告の所在地と経済事情が類似する地域である関東信越国税局管内（茨城県、栃木県、群馬県、埼玉県、新潟県及び長野県）としたことは合理的であると主張する。

しかし、同業類似法人の抽出に当たっては、一般的に当該法人の所在地と経済事情の類似する地域に存する法人を調査して選定することが最も適当であるが、かかる抽出対象地域において抽出された同業類似法人の数が少ない場合には、参考に値するデータを得るため、抽出対象地域を全国に拡張すべきであるところ、被告は、関東信越国税局管外において原告の所在地である長野県と経済事情の類似する地域があるかについて調査していないばかりか、その結果、関東信越国税局管内において抽出された同業類似法人の数が合計3件のみであったにもかかわらず、その抽出対象地域を関東信越国税局管内に限定しているのであって、抽出された同業類似法人の数が少なかったにもかかわらず、抽出対象地域を全国に拡張しなかったことは明らかに不合理である。

また、関東信越国税局管内の各地域は、そのほとんどが必ずしも原告の所在地とは地理的に近接しておらず、各国税局の管轄区域は、昭和24年に国税庁が発足した際に旧財務局の管轄区域をそのまま引き継いだものにすぎず、経済事情の類似性によって画されたものではなく、1人当たりの県民所得においても、各県の間特に類似性は認められないことなどに照らせば、原告の所在地と関東信越国税局管内の各地域における経済事情が類似するとの立証は全くされていないといわざるを得ない。

- (イ) 次に、事業規模の類似性について、被告は、本件同業類似法人の売上金額、所得金額、総資産価額、純資産価額及び資本金をそれぞれ指数化し、その平均値がいずれも原告を上

回り、原告にとって不利な結果とはなっていないから、その抽出結果は合理的であると主張する。

しかし、事業規模の類似性を判断する諸要素として上記各項目が有する意義はそれぞれ異なるものであるから、これらを指数化した上でその合計を平均化することは、上記各項目が有する意義を失わせるだけであり、何ら合理的ないし理論的な根拠がない。また、事業規模の類似性の判断は各法人について各項目ごとに個別に行うべきことに鑑みれば、各項目ごとの平均値を比較することも、何ら意味のないものといわざるを得ない。

さらに、本件同業類似法人の上記各項目の指数には、100に満たないものが数多く存在するのみならず、逆に100を大きく上回るものもまた数多く存在しているのであって、本件同業類似法人が原告と事業規模において類似するとはいえないことは明らかである。

(ウ) また、同業類似法人の抽出数について、抽出された本件同業類似法人はわずか3件にとどまるところ、平均功績倍率法を用いる上で、比較法人の数が3法人では足りないとはいいい難い旨判示する裁判例があるが、これは、当該事案において比較対象となる適格を有する法人が3法人しか抽出されなかったことを消極的に是認しているにすぎない。

そして、被告は、原告の同業類似法人として本件同業類似法人3件を抽出しているものの、これは、本件役員退職給与が支給されたのは平成17年11月期であるにもかかわらず、当初、調査対象事業年度を平成16年11月30日から平成18年11月30日までの間に終了する事業年度としたところ、2件しか同業類似法人を抽出できなかったことから、平成15年3月期まで遡るなどして、ようやく3件の本件同業類似法人を抽出できたものであって、その抽出方法として極めて不相当というほかない。

(エ) さらに、抽出経過についても、被告は、納税者において閲覧等することができないデータに基づき、審査請求時と本件訴訟において、それぞれ異なる同業類似法人を抽出しており、このように場当たり的に同業類似法人を抽出していること自体、被告が主張する本件同業類似法人の抽出結果が不合理であることを示すものといわざるを得ない。

(被告の主張)

ア 別紙1のとおり、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、被告の本件役員退職給与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、本件役員退職給与適正額の算定に当たり、特に考慮すべき役員個人の事情があるとは認められないから、本件役員退職給与の額6032万円のうち被告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本件役員退職給与適正額である490万8800円を超える5541万1200円については、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。

イ これに対し、原告は、同業類似法人として抽出された法人が少数にとどまり、功績倍率に開差がある場合において、その最高値が特異な値ではないときには、当該値こそが有力な参考基準になるとして、本件役員退職給与適正額の算定に当たっては最高功績倍率法を用いるべきである旨主張する。

しかし、最高功績倍率法を用いた場合、抽出した同業類似法人の中に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不合理な結論となり、仮に、抽出された同業類似法人の中に特異な高値を示す法人がある場合にそれを排除するにしても、いかなる数値をもって特異な高値とするかは恣意的な価値判断によるしかなく、本来、客観的であるべき適正な

役員退職給与額の算定基準の中に、適正な役員退職給与額はかくあるべきという主観的価値判断を内在させることになり、矛盾する一方、平均値を算出すれば、抽出した同業類似法人間に存在する諸要素の差異等が捨象され、より平均化された数値が得られることとなる。

そうすると、最高功績倍率法を用いるべき場合があり得るとしても、同業類似法人の抽出基準が必ずしも十分でない場合や、その抽出件数が僅少であり、かつ、その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場合など、特殊な事情を前提として限定的に採用されるべきであるところ、本件では、そのような特殊な事情は認められないのであるから、原告の上記主張には理由がない。

ウ(ア) 原告は、同業類似法人を抽出するに当たっては、一般的には当該法人の所在地と経済事情の類似する地域に存する法人を調査して選定するのが最も適当であるが、かかる抽出対象地域において抽出された同業類似法人の数が少ない場合には、抽出対象地域を全国に拡張すべきであるにもかかわらず、その抽出対象地域を関東信越国税局管内に限定しているから、被告の同業類似法人の抽出基準及び抽出結果には合理性がない旨主張する。

しかし、被告が本件訴訟において抽出した本件同業類似法人は3件であるところ、平均功績倍率法を用いる上で、比較法人の数が3法人では足りないとはいいい難い旨判示した裁判例があることからすれば、同業類似法人の抽出件数自体は直ちに抽出結果の合理性を否定すべき理由とはならず、まして、その抽出対象地域を全国に拡張しなければならないとまではいえない。

また、関東信越国税局管内を抽出対象地域とした点についても、同業類似法人を抽出するに当たり、どこを抽出対象地域とするかについては、役員退職給与の適正額を算定すべき法人とできる限り事業の類似性が認められる法人を抽出することが施行令72条の趣旨に沿うものであると考えられることからすれば、役員退職給与の適正額を算定すべき法人の所在地と近接し、経済事情の類似する地域を抽出対象地域とするのが相当であるところ、本件においては、原告の所在地と経済事情が類似する地域である関東信越国税局管内を抽出対象地域としており、その結果、同地域から原告の同業類似法人を得ることができたのであるから、抽出対象地域を全国に拡張する必要はないというべきである。

そして、同業類似法人の抽出結果についてみても、本件同業類似法人の事業規模について、原告の売上金額、所得金額、総資産価額、純資産価額及び資本金をそれぞれ100として本件同業類似法人の上記各項目の数額を指数化したもの（以下「本件同業類似法人指数」という。）の平均値を見ると、各項目（ただし、原告の金額がマイナスである所得金額を除く。）ごとの平均値はそれぞれ134、227、957、589であり（別表5・「各指数の平均値」の「b」、「f」、「h」、「j」欄参照）、それらの平均値も477であって（別表5・「各指数の平均値」の「k」欄参照）、いずれも原告の指数（100）を大きく上回っており、原告に比して事業規模が著しく小規模であるなど、原告にとって不利な結果とはなっていないのであるから、本件同業類似法人の抽出結果は合理的である。

(イ) これに対し、原告は、原告の本店所在地と関東信越国税局管内の各地域における経済事情が類似するとの立証は全くされていない旨主張する。

しかし、関東信越国税局管内の地域は、少なくとも地理的に連続している上、地方支分部局は、北海道、東北、関東、甲信越、中部、近畿、中国、四国、九州等に設置されるものであり、一般的にこれらが一つの地域単位として共通性を有することは明らかであって、

その経済事情にも共通性が認められるから、いずれも関東甲信越地域内にある関東信越国税局管内を抽出対象地域としたことには合理性が認められる。

(ウ) また、原告は、事業規模の類似性を判断する諸要素として売上金額、所得金額、総資産価額、純資産価額及び資本金の各項目の有する意義はそれぞれ異なるにもかかわらず、これを指数化した上でその合計を平均化することは、上記各項目の有する意義を失わせる旨主張する。

しかし、上記各項目を指数化することは、原告との事業規模の類似性の判断を容易にさせるものであり、また、事業規模の類似性を判断するに当たり、上記各項目はいずれも指標として軽視できないものであることからすると、これらを等しく評価して平均化することは、上記各項目を総合的に評価し、単一の項目の比較のみではなし得ない事業規模の類似性の比較を可能にするものであるから、事業規模の類似性の判断を誤らせるものでないことは明らかである。

(エ) さらに、原告は、本件同業類似法人は、本件役員退職給与が支給されたのが平成17年11月期であるにもかかわらず、平成15年3月期まで遡るなどして、ようやく抽出できたものであるから、その抽出方法として不相当である旨主張する。

しかし、本件役員退職給与を支給した事業年度と本件同業類似法人の調査対象事業年度は2年8か月程度離れているだけであり、同業類似法人の抽出方法として不相当であるとする根拠は、原告からは何ら明らかにされておらず、原告の上記主張には理由がない。

エ(ア) 原告は、亡乙は、少なくとも13年間、原告の代表取締役として各種事務処理及び人材教育育成を担うとともに、平成5年ころから原告の取引金融機関との間で、原告の借入金債務について個人で包括的に連帯保証するなど、原告に多大な貢献をしており、同業類似法人の役員に通常存する事情を超える事情があるから、本件役員退職給与適正額の算定に当たっては、かかる事情を考慮すべきである旨主張する。

しかし、施行令72条においては、まず、退職役員個人の特殊事情が極めて顕著である従事期間及び退職の事情を例示し、退職役員個人の事情が他の会社と比べて極めて顕著とはいえない種々の事情については、共通的に表現し得られると思われる同業種・同規模の法人を挙げ、これらを基準として判定することと定めたのであって、同業種・同規模の法人を抽出することにより捨象される特殊事情は、もはや再度考慮する必要はないというべきである。

しかるに、亡乙が、原告の主張する上記各業務を行っていたとしても、それらは、社会通念上一般的な業務であり、当該事情が同業種・同規模の法人を抽出することによっても捨象されない特殊事情とはいえない。また、亡乙が原告の借入金債務を個人で包括的に連帯保証していたとの点についても、金融機関においては、融資に際し、貸倒れに備えて担保の提供や保証人を付けることを融資の条件とすることが通常となっており、企業が銀行から融資を受ける際に当該企業の役員がその保証人になることが上記特殊事情になるとも解されない。

よって、本件役員退職給与適正額の算定に当たり、亡乙に同業類似法人の役員に通常存する事情を超える特殊事情があったとは認められない。

(イ) また、原告は、亡乙は、原告における各業務や巨額の個人保証等による過度の負担により、うつ病に罹患し、その治療中に自殺したものであるから、相当程度の功労加算が認

められるべきである旨主張する。

しかし、原告が提出した退院サマリー（甲４）や診断書（甲８）等の医療関係書証からも、亡乙の原告における業務とその精神疾患との関連は不明であり、丙の供述（乙１９）及びその他の証拠によっても、亡乙の精神疾患の発症又は死亡と原告における業務との間に因果関係は認められない。

オ なお、原告は、本件Mデータを基に抽出した本件Mデータ同業類似法人の最高功績倍率を用いて計算した結果を根拠として、本件更正処分が違法であると主張する。

しかし、本件Mデータは、①その抽出対象法人がMの会員が関与している法人に限定されており、抽出が網羅的に行われたとはいえないこと、②同業類似法人の抽出基準（業種）に、原告の基幹事業とはいえない金融保険業が含まれていること、③売上規模が原告の半分以下である法人も含まれていることなど、抽出基準の合理性に欠けるものであるところ、この点をおくとしても、本件Mデータ同業類似法人３件のうち最高功績倍率を示す法人は、原告の売上規模の半分にも満たず、原告との類似性が不十分であり、最高功績倍率法を適用すべき前提を欠く上、その抽出範囲が全国とされることとなれば、最高功績倍率を適用した場合、経済事情の非類似性が一層際立つことになる。

また、本件Mデータ同業類似法人の平均功績倍率は２．０倍であり、被告が本件訴訟において主張する本件同業類似法人の平均功績倍率である１．１８倍を上回るものの、原処分時における本件役員退職給与適正額を算定する際の平均功績倍率である３．０倍を下回るものである。

したがって、仮に、本件役員退職給与適正額の算定に当たり、本件Mデータ同業類似法人を用いるとしても、平均功績倍率法を用いるのが相当であり、その算定結果は、原処分時における本件役員退職給与適正額を下回ることになるから、原告の主張は失当である。

(2) 争点２（通則法６５条４項に規定する「正当な理由があると認められるものがある場合」に当たるか否か。）について

(原告の主張)

ア 通則法６５条４項に規定する「正当な理由があると認められるものがある場合」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ものと解される。

イ しかるに、本件においては、仮に、本件役員退職給与の額がその適正額を超える部分があったとしても、一般的な納税者は、法３６条及び施行令７２条の規定から相当な退職給与の額を一義的に判断することができず、原告は、被告が主張する抽出基準により算定された本件役員退職給与適正額を事前に知り得ないものであったといわざるを得ない。

また、原告は、亡乙の原告に対する貢献及びその退職の特殊事情に鑑みて、相当な退職給与の額を判断し、亡乙を被保険者としていた生命保険金等を活用するなどして内部留保に努め、支出すべき本件役員退職給与の額を決定したにもかかわらず、被告から一方的に本件更正処分等を受け、これに対応する法人税のみならず、更に過少申告加算税を課されたものである。

ウ そうすると、本件賦課決定処分については、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であって、「正当な理由があると認められるものがある場合」に該当することは明らかであるにもかかわらず、「納付すべき税額からその正当な理由があると認められる事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除して」いないから、通則法65条4項に反し、違法である。

(被告の主張)

ア 施行令72条は、役員退職給与適正額の算定に当たり考慮すべき事情を典型的に列举しており、その事情を総合勘案すれば、相当な退職給与の額を判断することができるのであるから、納税者は、役員退職給与を支給するに当たり、法令の定める原則に従って、相当な退職給与の額の決定に当たり考慮すべき事情を総合勘案し、相当な退職給与の額を算定すべきであることは当然というべきである。

イ しかし、原告は、本件役員退職給与の額の算定に当たり、その算定方法等につき顧問税理士等に相談することもなく、丙の意向を受けて決定しており、本件役員退職給与の額の算定に当たり、施行令72条に規定している考慮すべき事情を考慮したという事情は見受けられないのであるから、本件において、原告に、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であるとはいえない。

よって、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（本件役員退職給与の額のうち法36条に規定する「不相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。）について

(1) ア 法36条は、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旨規定し、これを受けて、施行令72条は、法36条に規定する「不相当に高額な部分の金額」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とする旨規定しているところ、その趣旨は、法人の役員に対する退職給与が法人の利益処分たる性質を有することが多いことから、上記の基準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、それを超える部分の金額については損金算入を認めないことによって、実体に即した適正な課税を行うことにありと解される。

イ そして、上記法36条及び施行令72条の規定に照らせば、法人が退職する役員に対して支出した役員退職給与の額が、その相当であると認められる金額を超え、法36条に規定する「不相当に高額な部分の金額」を含むか否かを判断するためには、当該退職役員がその法人の業務に従事した期間及びその退職の事情を考慮するとともに、その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、すなわち、同業類似法人の役員に対する退職給与の支給の状況等と比較して検討するのが相当である。

(2) 本件役員退職給与について、証拠（乙10ないし13）及び弁論の全趣旨によれば、被告

が本件役員退職給与適正額を490万8800円と算定した方法及び経緯は、別紙1のとおりであり、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ることとしたこと、別紙1の2(2)ア及びイの抽出基準により原告の同業類似法人を抽出したところ、別表2・順号1ないし3の合計3件の本件同業類似法人が抽出されたこと、本件同業類似法人の役員退職給与の支給状況及び功績倍率は別表2のとおりであり、その平均功績倍率は1.18倍であつて、これに亡乙の最終月額報酬である32万円及び勤続年数である13年を乗じると、490万8800円となること（別表3参照）がそれぞれ認められる。

そこで、以上の事実を前提として、被告の本件役員退職給与適正額の算定方法及び本件同業類似法人の抽出基準が合理的であると認められるか否かについて検討する。

- (3)ア まず、被告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」を用いたことについてみるに、役員退職給与の適正額の算定方法については、上記第2の2(4)のとおり、一般に、平均功績倍率法、1年当たり平均額法及び最高功績倍率法がある。

平均功績倍率法は、同業類似法人の役員退職給与の支給事例における平均功績倍率に、当該退職役員の最終月額報酬及び勤続年数を乗じて算定する方法であるところ、①最終月額報酬は、通常、当該退職役員の在職期間中における報酬の最高額を示すものであるとともに、退職の直前に大幅に引き下げられたなどの特段の事情がある場合を除き、当該退職役員の在職期間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といえること、②勤続年数は、施行令72条が明文で規定する「当該役員のその内国法人の業務に従事した期間」に相当すること、③功績倍率は、役員退職給与額が当該退職役員の最終月額報酬に勤続年数を乗じた金額に対し、いかなる倍率になっているかを示す数値であり、当該退職役員の法人に対する功績や法人の退職給与支払能力など、最終月額報酬及び勤続年数以外の役員退職給与の額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いえることができる。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が捨象され、より平準化された数値が得られるものといえることからすれば、このような最終月額報酬、勤続年数及び平均功績倍率を用いて役員退職給与の適正額を算定する平均功績倍率法は、その同業類似法人の抽出が合理的に行われる限り、法36条及び施行令72条の趣旨に最も合致する合理的な方法というべきである。

- イ 本件においては、上記第2の2(2)イのとおり、亡乙の原告の代表取締役としての報酬は、平成14年12月以降、月額32万円であり、退職の直前にその報酬が大幅に引き下げられたなどの特段の事情があるとは認められないことからすれば、本件役員退職給与適正額の算定については、法36条及び施行令72条の趣旨に最も合致する合理的な方法である平均功績倍率法により算定すべきである。

よって、被告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は合理的であるというべきである。

- (4) 次に、被告が本件同業類似法人を抽出するために用いた抽出基準が合理的であると認められるか否かについて検討する。

ア(ア) まず、抽出対象地域を関東信越国税局管内（茨城県、栃木県、群馬県、埼玉県、新潟県及び長野県）としたことについてみるに、同業類似法人を抽出するに当たっては、一般に、当該法人の所在地と近接した経済事情の類似すると認められる地域に存する法人を対

象とすることが最も適当であるというべきである。

そして、上記第2の2(1)アのとおり、原告の所在地は、長野県であるところ、関東信越国税局管内の各県は、いずれも関東又は甲信越地域に属しており、一般に、これらが一つの地域単位として経済事情その他において一定の共通性を有するものと認められていることに照らせば、被告が本件同業類似法人の抽出対象地域を関東信越国税局管内としたことにも合理性が認められるというべきである。

- (イ) a これに対し、原告は、関東信越国税局管内の各地域は、1人当たりの県民所得においても各県の間特に類似性は認められないなど、原告の所在地である長野県と経済事情において類似するとは認められない旨主張する。

しかし、1人当たりの県民所得は、法人所得のみならず個人所得をも併せた県民所得を人口で除して平均化したものであるから、1人当たりの県民所得において各県の間明らかな類似性が認められないとしても、法人がその退職役員に支給する役員退職給与の適正額を算定するに当たり、一定数のサンプルを抽出する対象地域として相互に近隣地域にある関東信越国税局管内の地域を対象としたことは不合理であるとはいえない。

よって、この点に関する原告の主張は採用することができない。

- b また、原告は、被告は、関東信越国税局管外において原告の所在地である長野県と経済事情の類似する地域があるかについて調査していない上、抽出された同業類似法人の数が合計3件のみであったにもかかわらず、その抽出対象地域を全国に拡張しなかったことは明らかに不合理である旨主張する。

しかし、上記(ア)のとおり、被告が本件同業類似法人の抽出対象地域を関東信越国税局管内としたことは合理的であるというべきであるところ、その結果、3件の本件同業類似法人が抽出されたのであるから、さらに、関東信越国税局管外において経済事情の類似する地域があるかについて調査をしたり、抽出対象地域を全国に拡張したりしなかったからといって、その選定が不合理であるとはいえないというべきである。

よって、この点に関する原告の主張は採用することができない。

- イ(ア) 次に、「日本標準産業分類・小分類・691不動産賃貸業（貸家業、貸間業を除く。）及び692貸家業、貸間業」を基幹の事業としていることを基準としたことについてみるに、証拠(乙3)によれば、原告の本件事業年度の売上金額は5142万2113円であり、そのうち地代家賃収入が4754万5474円であり、損保手数料収入が387万6639円であることが認められるところ、このように、原告の売上金額の約92.4パーセントを地代家賃収入が占めていることに照らせば、原告の主たる事業は、不動産賃貸業であるというべきである。

したがって、被告が「日本標準産業分類・小分類・691不動産賃貸業（貸家業、貸間業を除く。）及び692貸家業、貸間業」を基幹の事業としていることを基準としたことは、合理的であるというべきである。

- (イ) これに対し、原告は、原告の履歴事項全部証明書の目的欄に「損害保険の代理業」及び「生命保険の代理業」が挙げられていること、本件確定申告書において事業種目として「損保生保代理」が挙げられていること、原告の定款において会社の目的として「損害保険の代理業」が挙げられていることなどを根拠に、金融保険業も原告の基幹事業の1つで

ある旨主張する。

しかし、上記(ア)のとおり、原告の売上金額の約92.4パーセントを地代家賃収入が占めており、損保手数料収入はその余の約7.6パーセントにとどまることに照らせば、原告の履歴事項全部証明書の目的欄その他に「損害保険の代理業」等が挙げられているからといって、金融保険業が原告の基幹事業の1つであるとは到底いえない。

よって、この点に関する原告の主張は採用することができない。

ウ(ア) また、調査対象事業年度を平成13年2月1日から平成18年9月30日までの間に終了する事業年度とし、この間に代表取締役の退職があり、かつ、退職理由が死亡である代表取締役に対して退職給与の支払があることを基準としたことは、上記第2の2(1)イ、(2)アのとおり、亡乙が、原告の代表取締役であり、平成17年1月●日に原告を死亡退職したものであることに照らし、合理的であるというべきである。

(イ) この点、原告は、本件役員退職給与が支給された本件事業年度は平成17年11月期であるにもかかわらず、平成15年3月期まで遡って本件同業類似法人を抽出したことは、抽出方法として極めて不相当である旨主張する。

しかし、上記(ア)のとおり、本件同業類似法人に係る調査対象事業年度は、平成13年2月1日から平成18年9月30日までの間に終了する事業年度であって、本件事業年度とは最大でも約4年9か月程度離れているにすぎず、その間に、役員退職給与の支給状況について比較・検討の対象とすることがおよそ不合理であるというべき経済情勢や社会情勢等の著しい変動があったとは認められないから、調査対象事業年度を平成13年2月1日から平成18年9月30日までの間に終了する事業年度とし、本件同業類似法人として平成15年3月期に役員退職給与の支払があった法人を抽出したことをもって、被告の抽出基準が合理性を欠くとはいえない。

よって、この点に関する原告の主張は採用することができない。

エ(ア) そして、調査対象事業年度における売上金額が2571万1056円以上1億0284万4226円以下であることを基準としたことについてみるに、証拠(乙3)によれば、原告の本件事業年度の売上金額は5142万2113円であることが認められるから、上記抽出基準は、売上金額が原告の2分の1以上2倍以下である法人を抽出対象とするものである。

しかるに、売上金額は、法人の事業規模を示す最も重要な指標の1つであるということができるとに照らせば、上記基準は、原告とその事業規模が類似する法人を抽出するための基準として合理的であるというべきである。

(イ) これに対し、原告は、本件同業類似法人には、本件同業類似法人指数が100に満たないものが数多く存在するのみならず、逆に100を大きく上回るものもまた数多く存在しており、本件同業類似法人が原告と事業規模において類似するとはいえないことは明らかである旨主張する。

確かに、本件同業類似法人に係る本件同業類似法人指数は、別表5のとおりであり、総資産価額について166ないし309、純資産価額について62ないし2287、資本金について100ないし1333であって、これらの指数にはそれぞれ一定の幅があることが認められる。

しかしながら、上記(ア)のとおり、本件同業類似法人の売上金額は、原告の売上金額の

2分の1以上2倍以下であり、少なくとも売上金額の点においては、原告と相当程度の類似性が認められることに加え、本件同業類似法人指数についてみても、本件同業類似法人ごとの平均値（ただし、原告及び本件同業類似法人の金額がマイナスである所得金額は除く。）はそれぞれ270、190、971であり（別表5・順号1ないし3の各「k」欄参照）、また、各項目（売上金額、総資産価額、純資産価額、資本金）ごとの本件同業類似法人3社の平均値はそれぞれ134、227、957、589であって（別表5・「各指数の平均値」の「b」、「f」、「h」、「j」欄参照）、いずれも原告の指数である100を上回っており、かつ、それらの平均値は477であって、原告の約4.8倍であること（別表5・「各指数の平均値」の「k」欄参照）を併せ考えれば、本件同業類似法人は、上記各項目において上記のような一定の幅があることを考慮してもなお、事業規模の点において、原告の同業類似法人とするに足りるだけの類似性を有するものと認められるというべきである。

なお、原告は、事業規模の類似性を判断する諸要素として上記各項目が有する意義はそれぞれ異なるから、これらを指数化した上でその合計を平均化することは、上記各項目の有する意義を失わせる旨主張するが、上記各項目は、いずれも事業規模の類似性を判断する要素として軽視することができないというべきであるところ、これらを指数化した上でその合計を平均化することは、上記各項目を等しく評価することに他ならないのであって、このような比較方法も、法人の事業規模の類似性を判断する方法として一定の合理性を有するものというべきである。

よって、この点に関する原告の主張は採用することができない。

オ 以上によれば、被告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、被告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いうべきである。

なお、原告は、被告が本件訴訟において審査請求の段階とは異なる同業類似法人を抽出したことをもって、本件同業類似法人の抽出結果が不合理である旨主張するが、上記アないしエのとおり、被告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合理的であるというべきであるから、被告が本件訴訟において審査請求の段階とは異なる同業類似法人を抽出したことをもって、その抽出結果が不合理であるとはいえない。

(5)ア 原告は、本件役員退職給与適正額の算定方法について、納税者の利益を考慮すべきであることや平均額を超えた場合に直ちにこれを「不相当に高額」であるとすることは明らかに不合理であることからすれば、最高功績倍率こそが有力な参考基準になるというべきであり、本件Mデータから、①「日本標準産業分類・大分類・K－不動産業、物品賃貸業」及び「同・J－金融業、保険業」を基幹の事業としていること、②退職金支給決議日が平成17年12月31日以前であること、③退職理由が死亡である代表取締役・会長に対して退職給与の支払決議があること、④退職給与の支払があった調査対象事業年度の売上金が2000万円以上1億0300万円以下であることを基準として抽出された本件M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旨主張する。

イ(ア) しかし、上記(3)アのとおり、平均功績倍率法が法36条及び施行令72条の趣旨に最も合致する合理的な方法であるというべき根拠の1つは、抽出された同業類似法人の功績倍率の平均値である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られることにあるところ、仮に、功績倍率の最高値である最高功績倍率を用いることとした場合には、その抽出された同業類似法人の中に不相当に過大な退職給与を支給した法人があった場合に明らかに不合理な結論を招くこととなる。

そうすると、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。

(イ) これを本件についてみるに、被告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、上記(4)のとおり、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(別表2及び5・順号2)と原告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。

そして、このことは、本件Mデータ同業類似法人のうち最高功績倍率を示す法人(甲9の別紙4の別表1・No. 1)についても同様である。

ウ また、本件Mデータ同業類似法人についてみても、そもそも本件M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M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Mの会員が関与しているものに限定されている上、原告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、また、基幹の事業についても「日本標準産業分類・大分類・Kー不動産業、物品賃貸業」及び「同・Jー金融業、保険業」とするものであって、そもそも原告の基幹事業であるとは認められない「金融業、保険業」が基幹の事業であることを条件としている上、中分類ないし小分類の存在を考慮しておらず、被告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。

エ 以上によれば、本件役員退職給与適正額の算定に当たっては、本件M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の原告の主張は採用することができない。

(6)ア 原告は、亡乙は、少なくとも13年間、原告の代表取締役として、各種事務処理及び人事業務を担うとともに、原告を債務者とする一切の債務につき個人で包括的に連帯保証するなどして、社会通念上ごく一般的に行われる程度を超える貢献を原告に対して果たしてきたものである上、これらの各業務や巨額の個人保証等による過度の負担により、うつ病に罹患し、その治療中に自殺したものであるから、本件役員退職給与適正額の算定に当たっては相当程度の功労加算が認められるべきであると主張する。

しかし、施行令72条が、役員退職給与の適正額の算定要素として、業務に従事した期間、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、役員退職給与の適正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、退職役員個人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ことから、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顕著とはいいい難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、役員退職給与の適正額に反映されるべきものとしたことにあると解される。

そうすると、当該退職役員及び当該法人に存する個別事情であっても、施行令72条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退職給与の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いい難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。

イ そこで、亡乙について、上記のような極めて特殊な事情があると認められるか否かについて検討する。

(ア) a まず、亡乙の原告における業務内容についてみるに、証拠（甲18、23ないし25、乙19）によれば、亡乙は、平成●年に原告を設立するに当たり、その事務作業をほぼ一人で行い、その後、平成17年に死亡退職するまでの13年間にわたり、原告の代表取締役として、総務、経理、労務管理等の各種事務全般に携わり、このほかにも、原告の保険代理店業務に係る顧客が交通事故を起こした現場に出向くなどの対応をしていたことが認められるものの、他方で、上記第2の2(2)エのとおり、亡乙は、原告に関する業務のほかに、原告のグループ企業であるB株式会社、株式会社C、株式会社D及び株式会社Eの各取締役として、それぞれの業務をも並行して行っていた上、証拠（乙3、19）によれば、原告には、亡乙以外に上記各種事務を担当する従業員がおり、亡乙の指示、監督の下にこれらの事務を行っていたことが認められる。

これらの事実には照らすと、亡乙は、13年間にわたり、原告の代表取締役として、総務、経理、労務管理等の各種事務全般に深く携わるなどし、原告に対して相当程度の貢献を果たしてきたことは認められるものの、その原告における業務内容が、およそ社会通念上一般に代表取締役の業務内容として想定され得ないほどの時間や労力を費やすなど特殊なものであったとはいいい難く、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いい難いほどの極めて特殊な事情があるとまでは認められない。

b なお、丙は、亡乙が土日の休みもなく、毎日10時間以上働いていた旨供述する（乙19）が、そもそも具体的な根拠に乏しい上、上記勤務時間は、亡乙が、上記aで述べたとおり原告のグループ企業であるB株式会社、株式会社C、株式会社D及び株式会社Eの取締役としての各業務を行った時間を総計したものであるというのであるから、仮に、この点に関する丙の供述を前提としても、亡乙が原告の業務

のために費やした時間が、他の同業類似法人の役員に比べて極めて長いというような特殊な事情があるとは到底認められない。

(イ) 次に、亡乙が原告の借入金債務を包括的に連帯保証していたとの点についてみるに、証拠（甲 3、18、乙 19）によれば、確かに、亡乙は、F 信用金庫との間で、平成 5 年 1 月、原告が同信用金庫に対して負担する一切の債務について、包括的に連帯保証する旨の契約を締結したことが認められる。

しかし、金融機関が法人に対して融資を行うに当たっては、その是非は別として、代表取締役等の役員を保証人とするを条件とすることが広く一般的に行われており、殊に、原告のような同族会社においては、代表取締役やその親族である取締役等の役員を保証人とするのも珍しくないことは公知の事実であり、しかも、証拠（乙 19）によれば、原告の借入金債務の弁済が滞り、亡乙が保証債務を履行するに至ったことはないと認められることを併せ考えれば、亡乙が金融機関との間で、原告の借入金債務について、包括的に連帯保証する旨の契約を締結していたことをもって、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いいろいほどの極めて特殊な事情があるとは認められない。

(ウ) さらに、亡乙が、原告における各種事務や巨額の個人保証等による過度の負担により、うつ病に罹患し、その治療中に自殺したものであると主張する点についてみるに、証拠（甲 4、5、7 の 1、2、甲 8）によれば、亡乙は、①平成 16 年 2 月 19 日、G 病院で、自律神経失調症と診断され、同病院に入院したが、同月 22 日には自覚症状が軽快したとして、同病院を退院したこと、②平成 16 年 4 月 6 日、H の精神科の医師により、自律神経失調症の薬及び抗うつ薬の処方を受けたこと、③平成 16 年 12 月 7 日、I 病院の神経精神科の医師により、抗うつ薬等の処方を受け、平成 17 年 1 月 6 日、同病院に入院したが、同月 8 日に亡乙の希望により同病院を退院し、同月●日に自殺したことがそれぞれ認められ、これらの事実によれば、亡乙は、自律神経失調症ないしうつ病に罹患しており、その治療中に自殺したものであると認められる。

しかしながら、亡乙がうつ病等に罹患し、自殺するに至った要因については、証拠（甲 5、6、8、27、乙 20）によれば、①亡乙は、自律神経失調症と診断される以前から更年期障害の治療を受けていたこと、②亡乙は、平成 16 年 11 月下旬ころ、L 鍼灸院において、「心配事はいくらでもある。今 1 番の心配事は仕事のこと。話題にもしてほしくない。」「仕事に追われていた今までの生活には戻りたくない。」などと述べたこと、③亡乙が自殺した際に丙宛てに遺した葉書には、「私のわがままをどうぞお許し下さい。東京へ行くのはもういやです。」などと記載されていたこと、④ I 病院の神経精神科の医師が作成した診断書には、「うつ病」、「平成 16 年 5 月実母が死亡、6 月頃より仕事が多忙になる。同年夏頃より抑うつ気分、気力低下、食欲低下、不眠、倦怠感が出現し、増悪。」と記載されていることがそれぞれ認められるのであって、これらの事実によれば、原告における業務の多忙やその精神的負担が、亡乙がうつ病等に罹患し、自殺するに至った要因の 1 つであった可能性を否定することはできないものの、他方で、更年期障害による影響や実母の死亡その他の事情による精神的負担が要因であった可能性も否定できず、丙宛てに遺した葉書の記載内容を見ても、亡乙が自殺するに至った直接的な要因は不明であるといわざるを得ない。

そうすると、結局のところ、亡乙がうつ病等に罹患し、自殺するに至った要因が、原告における各種事務や巨額の個人保証等による過度の負担であったとまで認めるに足りる証拠はないといわざるを得ないのであって、このことをもって、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いい難いほどの極めて特殊な事情があるとは認められない。

ウ そして、原告が、亡乙に功労加算すべきとして主張するその他の事情を考慮しても、亡乙に、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いい難いほどの極めて特殊な事情があるとは認められない。

なお、上記第2の2(2)ウのとおり、亡乙に対しては、本件役員退職給与のほかに弔慰金として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。

エ 以上によれば、本件役員退職給与適正額の算定に当たって相当程度の功労加算が認められるべきであるとの原告の主張は採用することができない。

(7) 以上のとおり、被告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、上記(2)のとおり490万8800円であって、本件役員退職給与の額6032万円のうち上記金額を超える554万1200円については、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ころ、上記第2の2(3)エのとおり、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4784万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。

2 争点2（通則法65条4項に規定する「正当な理由があると認められるものがある場合」に当たるか否か。）について

(1) 通則法65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基礎となった事実のうちに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旨規定しているところ、過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対して課されるものであり、これによって、当初から適法に申告して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ようとする行政上の措置であり、主観的責任の追及という意味での制裁的な要素は重加算税に比して少ないものである。

このような過少申告加算税の趣旨に照らせば、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な事情があり、上記のような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ものと解するのが相当である（最高裁判所平成18年4月20日第一小法廷判決・民集60巻4号1611頁参照）。

(2) 原告は、一般的な納税者は、施行令72条の規定から相当な退職給与の額を一義的に判断することができず、原告は、被告が主張する抽出基準により算定された本件役員退職給与適正

額を知り得ないものであったから、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る旨主張する。

しかし、施行令72条は、法36条に規定する「不相当に高額な部分の金額」は、法人がその退職した役員に対して支給した退職給与の額が、当該役員のその法人の業務に従事した期間、その退職の事情、その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とする旨規定しており、役員退職給与の適正額を決定するに当たり考慮すべき事情を典型的に列挙していることに加え、上記第2の2(4)のとおり、役員退職給与の適正額の算定方法について、一般に、平均功績倍率法、1年当たり平均額法及び最高功績倍率法があるとされていることを併せ考えれば、施行令72条に規定する事情を適切に考慮すれば、役員退職給与の適正額を判断することができるものというべきであり、現に、原告は、本件訴訟において、本件Mデータを基に同業類似法人を抽出して本件役員退職給与適正額を算定している。

しかるに、証拠（甲18、乙7、19）によれば、原告が本件役員退職給与の額を決定するに当たっては、丙又はその他の原告の役員において、役員退職給与の適正額の算定方法として功績倍率法や1年当たり平均額法があることを知らなかったため、これらの方法によることなく、F信用金庫の理事や公務員の退職給与の額、亡乙の原告における業務内容や亡乙が従業員であれば業務上自殺したとして労災認定されていたであろうことなどを考慮し、本件役員退職給与の額を決定したことが認められるところ、上記1(4)イのとおり、原告の主たる事業が不動産賃貸業であり、金融機関であるF信用金庫の理事や公務員との間でその業種や規模等の点でおおよそ類似性が認められないことに照らせば、本件役員退職給与の額を決定するに当たり、F信用金庫の理事や公務員の退職給与の額を考慮したからといって、施行令72条に規定する相当な退職給与の額を決定するに当たり考慮すべき事情を考慮したものとは到底いえない。

そして、原告が主張するその他の点を考慮しても、本件賦課決定処分について、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であるとは認められない。

- (3) そうすると、本件賦課決定処分について、「正当な理由があると認められるものがある場合」には該当しないから、「納付すべき税額からその正当な理由があると認められる事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除」せずにした本件賦課決定処分は適法である。

第4 結論

以上によれば、原告の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。

東京地方裁判所民事第38部

裁判長裁判官 定塚 誠

裁判官 中辻 雄一郎

裁判官 渡邊 哲

本件役員退職給与適正額の根拠に関する被告の主張

1 「退職給与として相当であると認められる金額」の算定方法について

- (1) 退職した役員に支給する退職給与の額が、不相当に高額であるかどうかの判断は、当該役員が法人の業務に従事した期間、その退職の事情、同種・類似規模の法人の役員退職給与の支給の状況等を総合的に勘案して行うこととされており（施行令 7 2 条参照）、役員退職給与の適正額の算定方法として、一般に功績倍率法（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ある。

この中で、功績倍率法のうちの平均功績倍率法は、退職した役員の当該法人に対する功績がその退職時の報酬に反映されていると考え、同種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、比較法人の平均功績倍率に当該退職役員の最終月額報酬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ものであり、施行令 7 2 条の趣旨に最も合致するものである。

したがって、役員退職給与の適正額の算定方法としては、これによることが相当と認められないような特段の事情が認められない限り、施行令 7 2 条の趣旨に最も合致する平均功績倍率法によるべきである。

- (2) 他方、功績倍率法のうちの最高功績倍率法は、比較法人の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ものであり、算定方法の合理性の点で、平均功績倍率法に劣るものである。

2 本件における「退職給与として相当であると認められる金額」の算定方法等について

- (1) 本件役員退職給与適正額については平均功績倍率法により算定するのが合理的であること
上記 1 のとおり、役員退職給与の適正額の算定方法として、平均功績倍率法が最も合理的なものであるところ、亡乙の最終月額報酬は 3 2 万円であり、本件における亡乙の報酬支給状況について、最終月額報酬がないとか、退職直前においてその報酬が大幅に減額されたなどの事情はなく、平均功績倍率法によると不適正な役員退職給与額が算定されるなど、平均功績倍率法によるべきでない特段の事情は認められない。

したがって、本件役員退職給与適正額を算定するに当たっては、平均功績倍率法を用いることが合理的である。

- (2) 本件役員退職給与適正額の算定過程における同業類似法人の抽出基準、抽出方法及びその結果には合理性があること

ア 関東信越国税局長の指示文書に基づく法人の抽出について

被告は、平均功績倍率法により本件役員退職給与適正額を算定するため、関東信越国税局長から同局管内（茨城県、栃木県、群馬県、埼玉県、新潟県及び長野県）の各税務署長（以下「局管内各税務署長」という。）に対し、平成 2 3 年 1 0 月 2 0 日付けで発遣された指示文書（以下「本件指示文書」という。）により、次の(ア)ないし(エ)のいずれにも該当する法人について報告を求めたところ、局管内各税務署長から合計 2 件の該当法人の報告があつた（乙 1 3 ・表 1 参照）。

- (ア) 「日本標準産業分類・小分類・6 9 1 不動産賃貸業（貸家業、貸間業を除く。）及び 6 9 2 貸家業、貸間業」を基幹の事業としていること

(イ) 調査対象事業年度は、平成16年11月30日から平成18年11月30日までの間に終了する事業年度とし、この間に代表取締役の退職があり、かつ、退職理由が死亡である代表取締役に対して退職給与の支払いがあること

また、上記調査対象事業年度において、同業類似法人が得られない場合には、調査対象事業年度を平成16年2月1日に終了する事業年度まで延長すること

なお、調査対象事業年度の月数が12か月であること

(ウ) 退職給与の支払があった調査対象事業年度の売上金額が2571万1056円以上1億0284万4226円以下であること

(エ) 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

イ 本件指示文書以外の方法で抽出した法人について

また、被告（関東信越国税局長）は、国税庁が定める行政文書の保存期間を経過したため、税務署において法人税確定申告書の保存がなく、本件指示文書により局管内各税務署長に対して報告を求めることができなかった平成13年2月1日から平成16年1月31日までに終了する事業年度について、本件調査の際に法人税確定申告書の写し等が提出された法人を対象として、当該法人税確定申告書の写し等を基に、上記アの抽出基準のうち、(イ)の調査対象事業年度を平成13年2月1日から平成16年1月31日までに終了する事業年度と読み替えた上で、それらの基準に該当する法人の抽出を行ったところ、1件の法人が抽出された（乙13・表2参照）。

ウ 本件役員退職給与適正額の算定過程における同業類似法人の抽出基準、抽出方法及びその結果の合理性について

被告が本件訴訟において採用した抽出基準は、①その選定地域につき原告の所在地と経済事情が類似する地域である関東信越国税局管内とし、②事業規模の類似性を判断する要素である売上金額を原告の半分以上2倍とし（いわゆる倍半基準）、③事業の類似性を判断する要素である業種につき日本標準産業分類の中分類を基礎として原告と同種の事業である不動産賃貸業とし、④役員の退任理由を原告と同じ死亡退職としており、その業種の同一性、規模等の近似性等のいずれの点においても、同業者の類似性の基礎的要件を欠くものではなく、合理的なものである。

また、被告における同業類似法人の抽出方法は、上記ア及びイの抽出基準のすべてを満たす法人を機械的に抽出するというものであり、抽出過程に恣意が介在する余地はなく、その抽出過程における合理性は十分に確保されている。

そして、被告が本件訴訟において原告の同業類似法人として抽出した本件同業類似法人は、上記アで抽出された2件に、上記イで抽出された1件を加えた合計3件の法人（別表2・順号1ないし3）であるところ、比較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ためには、本件同業類似法人における功績倍率の平均値を用いることが適当である。

したがって、被告の本件訴訟における同業類似法人の抽出基準、抽出方法及びその結果は合理的なものである。

3 被告が本件訴訟において主張する本件役員退職給与適正額について

被告が本件訴訟において主張する本件役員退職給与適正額は、本件同業類似法人3件の功績倍率の平均値1.18（別表2・「本件同業類似法人の功績倍率の平均値」欄）に、亡乙の最終月

額報酬 32 万円及び勤続年数 13 年を乗じた金額 490 万 8800 円（別表 3・「本件役員退職給与適正額」欄）である。

したがって、本件役員退職給与の額 6032 万円のうち上記 490 万 8800 円を超える 554 万 1200 円については、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。

本件更正処分等の根拠及び適法性に関する被告の主張

1 本件更正処分の根拠

被告が本件訴訟において主張する原告の本件事業年度の法人税に係る所得金額及び納付すべき税額は、次のとおりである。

(1) 所得金額（別表4・順号④） 5 2 7 1 万 7 4 7 0 円

上記金額は、次のアの金額にイの金額を加算し、ウの金額を減算した金額である。

ア 申告所得金額（別表4・順号①） マイナス 2 4 1 万 7 5 9 8 円

上記金額は、本件確定申告書に記載された所得金額（欠損金額）と同額である。

イ 役員退職給与の損金不算入額（別表4・順号②、別表3） 5 5 4 1 万 1 2 0 0 円

上記金額は、本件役員退職給与の額 6 0 3 2 万円のうち、被告が本件役員退職給与適正額として算定した 4 9 0 万 8 8 0 0 円（別表3・「本件役員退職給与適正額」欄）を超える金額であり、法36条に規定する「不相当に高額な部分の金額」であって、本件事業年度の損金の額に算入されない金額である。

ウ 繰越欠損金の当期控除額の損金算入過大額（別表4・順号③） 2 7 万 6 1 3 2 円

上記金額は、本件事業年度の前事業年度における繰越欠損金額であり、本件更正処分により本件事業年度の所得金額が増加することに伴って、本件事業年度の損金の額に算入される金額である。

(2) 所得金額に対する法人税額（別表4・順号⑤） 1 5 1 7 万 5 1 0 0 円

上記金額は、上記(1)の所得金額 5 2 7 1 万 7 0 0 0 円（ただし、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。）につき、法66条1項及び2項並びに経済社会の変化等に対応して早急に講ずべき所得税及び法人税の負担軽減措置に関する法律（平成18年法律第10号による廃止前のもの。）16条1項の規定により、800万円以下の金額について100分の22の税率を、800万円を超える金額 4 4 7 1 万 7 0 0 0 円について100分の30の税率をそれぞれ乗じて計算した各金額の合計額である。

(3) 控除所得税額等（別表4・順号⑥） 2 1 6 円

上記金額は、法68条1項に規定する法人税額から控除される所得税の額であり、本件確定申告書に記載された金額と同額である。

(4) 納付すべき法人税額（別表4・順号⑦） 1 5 1 7 万 4 8 0 0 円

上記金額は、上記(2)の金額から上記(3)の金額を差し引いた金額（ただし、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。

(5) 既に納付の確定した法人税額（別表4・順号⑧） マイナス 2 1 6 円

上記金額は、本件確定申告書に記載された「この申告による還付金額」と同額である。

(6) 新たに納付すべき法人税額（別表4・順号⑨） 1 5 1 7 万 5 0 0 0 円

上記金額は、上記(4)の金額から上記(5)の金額を差し引いた金額（ただし、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

被告が本件訴訟において主張する原告の本件事業年度の所得金額及び納付すべき法人税額は、上記1のとおり、それぞれ 5 2 7 1 万 7 4 7 0 円及び 1 5 1 7 万 4 8 0 0 円であるところ、これ

らの金額は、本件更正処分における所得金額及び納付すべき法人税額である4514万6270円及び1290万3500円（別表1・「更正処分等」の「所得金額」及び「納付すべき税額」欄）を上回ることから、本件更正処分は適法である。

3 本件賦課決定処分の根拠

上記2で述べたとおり、本件更正処分は適法であるところ、本件更正処分により原告が新たに納付すべき法人税額については、その基礎となった事実について、原告がこれを計算の基礎としなかったことに、通則法65条4項に規定する「正当な理由」があるとは認められない。

したがって、本件更正処分により原告が新たに納付すべきこととなる税額を基礎として課されるべき過少申告加算税の金額は、通則法65条1項の規定に基づき、当該新たに納付すべきこととなる税額1290万円（別表1・「更正処分等」欄の納付すべき税額1290万3500円に、「確定申告」欄の所得税額等の還付金額216円を加算した金額。ただし、通則法118条3項の規定により1万円未満の端数を切り捨てた後のもの。）を基礎として、100分の10の割合を乗じて計算した金額129万円に、通則法65条2項の規定に基づき、当該新たに納付すべきこととなる税額1290万3700円のうち50万円を超える部分の金額1240万円（ただし、通則法118条3項の規定により1万円未満の端数を切り捨てた後のもの。）に100分の5を乗じて計算した金額62万円を加算した金額191万円である。

4 本件賦課決定処分の適法性

被告が本件訴訟において主張する原告の本件更正処分に伴って課されるべき本件事業年度の過少申告加算税の金額は、上記3のとおり191万円であるところ、この金額は、本件賦課決定処分における過少申告加算税の額（別表1・「更正処分等」の「過少申告加算税の額」欄）と同額であるから、本件賦課決定処分は適法である。

別表1

本件更正処分等の経緯

(単位：円)

区 分		年 月 日	所得金額	納付すべき税額	翌期へ繰り越す 欠損金額	過少申告加算税 の額
平成 17 年 11 月 期	確 定 申 告	期 限 内	△ 2,417,598	△ 216	2,693,730	
	更 正 処 分 等	平成21年10月30日	45,146,270	12,903,500	0	1,910,000
	異 議 申 立 て	平成21年11月26日	全部取消し			
	異 議 決 定	平成22年1月25日	棄却			
	審 査 請 求	平成22年2月9日	全部取消し			
	審 査 裁 決	平成23年1月24日	棄却			

(注) 1 「所得金額」欄の△印は欠損金額を示す。
 2 「納付すべき税額」欄の△印は所得税額等の還付金額を示す。

別表 2、3 及び 5 省略

別表 4

本件事業年度の所得金額等

(単位：円)

区 分		順号	金 額
申告所得金額		①	△ 2,417,598
加算	役員退職給与の損金不算入額	②	55,411,200
減算	繰越欠損金の当期控除額の損金算入過大額	③	276,132
所得金額 (① + ② - ③)		④	52,717,470
所得金額に対する法人税額		⑤	15,175,100
控除所得税額等		⑥	216
納付すべき法人税額 (⑤ - ⑥) (100 円未満の端数切捨て)		⑦	15,174,800
既に納付の確定した本税額		⑧	△216
差引納付すべき法人税額 (⑦ - ⑧) (100 円未満の端数切捨て)		⑨	15,175,000

(注)「申告所得金額」欄の△印は欠損金額を示す。