

東京地方裁判所 平成●●年(〇〇)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	株式会社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

- 1 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4月1日から平成17年3月31日までの事業年度(以下「平成17年3月期」という。)の法人税に係る更正処分(以下「平成17年3月期更正処分」という。)のうち所得金額マイナス2996万3815円及び納付すべき税額マイナス12万5069円を超える部分並びに翌期へ繰り越す欠損金2996万3815円を下回る部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分(以下「平成17年3月期賦課決定処分」という。)をいずれも取り消す。
- 2 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17年4月1日から平成18年3月31日までの事業年度(以下「平成18年3月期」という。)の法人税に係

る更正処分（以下「平成18年3月期更正処分」という。）のうち所得金額零円及び納付すべき税額マイナス6万5363円を超える部分並びに翌期へ繰り越す欠損金8454円を下回る部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分（以下「平成18年3月期賦課決定処分」という。）をいずれも取り消す。

3 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18年4月1日から平成19年3月31日までの事業年度（以下「平成19年3月期」という。）の法人税に係る更正処分（以下「平成19年3月期更正処分」という。）のうち所得金額マイナス565万4922円及び納付すべき税額マイナス6万4949円を超える部分並びに翌期へ繰り越す欠損金566万3376円を下回る部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分（以下「平成19年3月期賦課決定処分」という。）をいずれも取り消す。

4 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19年4月1日から平成20年3月31日までの事業年度（以下「平成20年3月期」という。）の法人税に係る更正処分（以下「平成20年3月期更正処分」という。）のうち所得金額232万6313円及び納付すべき税額44万5200円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分（以下「平成20年3月期賦課決定処分」という。）をいずれも取り消す。

第2 事案の概要

本件は、原告が、平成17年3月期の法人税につき、原告の元取締役で、平成17年3月期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「本件亡乙役員退職給与」という。）の額を損金の額に算入して確定申告をし、また、平成19年3月期の法人税につき、原告の元代表取締役で、平成19年3月期中に原告を退職した丙（以下「丙」という。）に支給した役員退職給与（以下「本件丙役員退職給与」といい、本件亡乙役員退職給与と併せて「本件各役員退職給与」という。）の額を損金の額に算入して確定申告及び修正申告をしたところ、飯田税務署長から、本件各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、平成17年3月期ないし平成20年3月期（以下、これらを併せて「本件各事業年度」という。）の法人税に係る更正処分（以下、平成17年3月期更正処分ないし平成20年3月期更正処分を併せて「本件各更正処分」という。）及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下、平成17年3月期賦課決定処分ないし平成20年3月期賦課決定処分を併せて「本件各賦課決定処分」といい、本件各更正処分と併せて「本件各更正処分等」という。）を受けたことから、原告が亡乙及び丙に支給した本件各役員退職給与の額は相当であるとして、本件各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) 平成17年3月期及び平成18年3月期に適用される法人税法等

ア 平成18年法律第10号による改正前の法人税法36条（以下「旧法36条」という。）

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。

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

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。

(2) 平成19年3月期及び平成20年3月期に適用される法人税法等

ア 平成18年法律第10号による改正後の法人税法34条2項（以下「法34条2項」という。）

内国法人がその役員に対して支給する給与（括弧内略）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。

イ 平成18年政令第125号による改正後の法人税法施行令70条（以下「施行令70条」という。）

法第34条第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。

一 （略）

二 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

三 （略）

(3) 国税通則法（平成17年3月期及び平成18年3月期については平成18年法律第10号による改正前のもの。平成19年3月期については平成19年法律第6号による改正前のもの。平成20年3月期については平成21年法律第13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つたときは、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精密部品の機械加工（電気機械器具製造）を主たる事業とする同族会社であり、平成●年●月●日に設立されたものである。（甲5、乙4、6ないし9）
- イ 亡乙は、平成17年1月●日に死亡退職するまで、原告の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11年である。（乙11）
- ウ 丙は、亡乙の夫であり、平成19年3月●日に退職するまで、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14年である。（乙10）
- (2) 本件亡乙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 亡乙の原告の取締役としての報酬は、平成14年4月以降、死亡退職するまで月額30万円であった。（乙19）
- ウ 原告は、平成17年3月20日、取締役会を開催し、亡乙に対する本件亡乙役員退職給与4950万円及び弔慰金300万円の支払を承認し、そのころ、これを支払った。（乙11）
- エ 亡乙は、生前、原告の取締役のほか、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及び株式会社Dの各取締役並びに有限会社Fの代表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4080万円及び弔慰金300万円、株式会社Dは退職給与6615万円及び弔慰金560万円、有限会社Fは退職給与6032万円及び弔慰金384万円をそれぞれ支払った。
- (3) 本件丙役員退職給与の支出の経緯
- ア 丙は、平成19年3月●日に原告を退職した。
- イ 丙の原告の代表取締役としての報酬は、平成16年12月までは月額60万円であったが、その後、退職するまでの間は無報酬であった。（乙19）
- ウ 原告は、平成19年3月30日、取締役会を開催し、丙に対する本件丙役員退職給与5880万円の支払を承認し、そのころ、これを支払った。（乙10）
- (4) 本件各更正処分等の経緯
- ア 本件各更正処分等の経緯は、別表1-1、1-2のとおりである。
- イ 原告は、平成17年5月31日、飯田税務署長に対し、平成17年3月期の法人税について、本件亡乙役員退職給与の額4950万円を損金の額に算入して、平成17年3月期の法人税の確定申告書（以下「平成17年3月期確定申告書」という。）を提出した。（乙6）
- ウ 原告は、平成18年5月31日、飯田税務署長に対し、平成18年3月期の法人税の確定申告書を提出した。（乙7）
- エ 原告は、平成19年5月31日、飯田税務署長に対し、平成19年3月期の法人税について、本件丙役員退職給与の額5880万円を損金の額に算入して、平成19年3月期の法人税の確定申告書を提出し、さらに、平成20年6月10日、その修正申告書を提出した。（乙2の1、乙8）
- オ 原告は、平成20年6月2日、飯田税務署長に対し、平成20年3月期の法人税の確定申告書を提出し、さらに、同月10日、その修正申告書を提出した。（乙3の1、乙9）
- カ 飯田税務署及び長野税務署に所属する職員（以下「本件調査担当者ら」という。）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D及び有限会社F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、①平成17年3

月期の損金の額に本件亡乙役員退職給与の額のうち旧法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、②平成19年3月期の損金の額に本件丙役員退職給与の額のうち法34条2項に規定する「不相当に高額な部分の金額」が算入されていること、③原告がその金属くずの売却収入を除外していること、④損金の額に算入できる定期同額給与（法人税法34条1項1号参照）に当たらないこととなる役員報酬の遡及増額改定が行われていたこと（以下、上記③の金属くずの売却収入の除外と併せて「本件その他の非違」という。）により、原告の本件各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。

キ 原告は、平成21年10月6日、飯田税務署長に対し、上記カの本件調査担当者らから指摘を受けた事項のうち本件その他の非違について、平成18年3月期ないし平成20年3月期の法人税の修正申告書（以下、それぞれ「平成18年3月期修正申告書」、「平成19年3月期再修正申告書」、「平成20年3月期再修正申告書」という。）を提出した。（乙1、2の2、乙3の2）

ク 飯田税務署長は、平成21年10月26日、原告が金属くずの売却収入を除外していたことは、事実の一部を隠ぺいして確定申告書を提出していたというべきであるとして、平成20年3月期再修正申告書に係る重加算税の賦課決定処分を行うとともに、役員報酬の遡及増額改定に対しては過少申告加算税の賦課決定処分を行った。

ケ 飯田税務署長は、平成21年10月30日、本件亡乙役員退職給与の額のうち990万円を超える部分の金額である3960万円及び本件丙役員退職給与の額のうち2605万8942円を超える部分の金額である3274万1058円については、それぞれ旧法36条及び法34条2項に規定する「不相当に高額な部分の金額」に当たるため損金の額に算入されないとして、本件各更正処分等を行った。（甲1ないし4）

コ 原告は、平成21年11月26日、本件各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、本件各更正処分等の取消しを求めて本件訴えを提起した。（乙5）

サ 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及び有限会社F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。

(5) 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（以下「1年当たり役員退職給与額」という。）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。

(6) 被告が主張する本件各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各役員退職給与の適正額（以下、それぞれ「本件亡乙役員退職給与適正額」、「本件丙役員退職給与適正額」といい、これらを併せて「本件各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。

(7) 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各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) 本件各役員退職給与の額のうち旧法36条及び法34条2項に規定する「不相当に高額な部分の金額」として、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（本件各役員退職給与の額のうち旧法36条及び法34条2項に規定する「不相当に高額な部分の金額」として、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) 本件においては、①本件亡乙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、②他方、本件丙役員退職給与適正額を算定するに当たっては、丙の退職時の最終月額報酬が零円であり、功績倍率法よりも1年当たり平均額法の方が納税者に有利になるから、

1年当たり平均額法によるべきであって、併せて亡乙及び丙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を「不相当に高額」であるとする事は明らかに不合理であることからすれば、同業類似法人の最高功績倍率又は1年当たり役員退職給与額の最高額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、本件亡乙役員退職給与適正額を算定するに当たり、原告の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・E-製造業」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が6900万円以上2億7800万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G(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H(以下「本件亡乙・Gデータ」という。)から抽出したところ、合計40法人を抽出することができた(甲12の別紙2の別表1参照、以下「本件亡乙・Gデータ同業類似法人」という。)

ただし、本件亡乙・Gデータ同業類似法人の最高功績倍率は50.0倍であり、それに次ぐ倍率は26.3倍であるところ、いずれも退職時の月額報酬が5万円であることに鑑みれば、当該功績倍率が異常な値となっている可能性があることから、本件亡乙役員退職給与適正額は、これらに次ぐ功績倍率である5.5倍を参考として算定すべきである。

b 一方、本件丙役員退職給与適正額を算定するに当たり、原告の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・E-製造業」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19年中であること、③退職理由が死亡以外である代表取締役・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1億0500万円以上4億2000万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G発行に係る平成23年度版H(以下「本件丙・Gデータ」という。)から抽出したところ、合計46法人を抽出することができ(甲12の別紙3の別表1参照、以下「本件丙・Gデータ同業類似法人」という。)、その1年当たり役員退職給与額の最高額は375万円であったから、本件丙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。

c なお、本件亡乙・G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、本件丙・Gデータは、会社規模別に全国8515社、9854人の役員に係る退職金データをそれぞれ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、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、その最高功績倍率又は1年当たり役員退職給与額の最高額を用いたとしても、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。

そして、本件亡乙・Gデータ同業類似法人（ただし、功績倍率が不明である8法人及び異常な値と認められる3法人を除く。）の平均功績倍率は2.11倍であるところ、その最高功績倍率である5.5倍については、これと近似する功績倍率を採用した法人が存在すること（甲12の別紙2の別表1・No.2（4.1倍）、同・No.20（4.4倍）、同・No.24（4.1倍）、同・No.25（4.9倍）、同・No.33（4.2倍））などに鑑みれば、当該最高功績倍率は特異な値ではなく、本件亡乙役員退職給与適正額の算定の基礎とすべき合理性が認められるというべきである。

一方、本件丙・Gデータ同業類似法人（ただし、売上金額において上記抽出基準に該当しない6法人を除く。）の1年当たり役員退職給与額の平均額は116万9500円であるところ、その最高額である375万円については、これと近似する金額を採用した法人が存在すること（甲12の別紙3の別表1・No.4（365万円）、同・No.16（330万円）、同・No.27（333万円）、同・No.41（318万円））などに鑑みれば、当該最高額は特異な値ではなく、本件丙役員退職給与適正額の算定の基礎とすべき合理性が認められるというべきである。

- (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11年間、原告の取締役として、また、丙を補佐するいわば共同経営者として、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11年ころからは原告の取引金融機関との間で原告が借り入れた1億円の債務につき個人で保証するなど、社会通念上ごく一般的に行われる程度を超え、創業者である丙と同等の貢献を原告に対して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。

一方、丙は、原告の創業者として、倒産した会社の事業を引き継ぎ、受注困難な防衛産業の仕事を獲得して業績を上げるなど多大な功績を挙げるとともに、原告に対して無利息で金員を貸し付け、その法定利息相当額である約1000万円もの経済的利益を供与している。

このような亡乙及び丙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、本件各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、本件亡乙役員退職給与適正額は、本件亡乙役員退職給与の額である4950万円か、少なくとも亡乙の最終月額報酬である30万円に、本件亡乙・Gデータ同業類似法人の最高功績倍率である5.5倍及び亡乙の勤続年数である11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2359万5000円となるから、本件亡乙役員退職給与適正額を990万円としてされた本件各更正処分は、旧法36条及び旧施行令72条に反し、違法である。

また、本件丙役員退職給与適正額は、本件丙・Gデータ同業類似法人の1年当たり役員退職給与額の最高額である375万円に、丙の勤続年数である14年を乗じ、これに丙の功労加算として130パーセントを乗じた上、原告に対する貸付金の法定利息相当額である1000万円を加算して算定された7825万円となるから、本件丙役員退職給与適正額を2605万8942円としてされた本件各更正処分は、法34条2項及び施行令70条2号に反し、違法である。

ウ(ア) 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、被告が本件亡乙役員退職給与適正額の算定に当たり抽出した同業類似法人を「本件亡乙同業類似法人」といい、本件丙役員退職給与適正額の算定に当たり抽出した同業類似法人を「本件丙同業類似法人」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。

a 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2件又は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、特に本件においては、原告の同業類似法人は、例えば東京都大田区や大阪府東大阪市等に所在する工業団地等に多く存在していることに鑑みれば、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。

b 次に、事業規模の類似性について、被告は、本件亡乙同業類似法人及び本件丙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

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、本件丙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、本件丙同業類似法人が原告と事業規模において類似するとは必ずしもいえない。殊に、別表8・順号3の法人については、資本金及び所得金額において、原告を著しく下回っており、原告に比べて著しく小規模であることは明らかである。

- c また、同業類似法人の抽出数について、抽出された本件亡乙同業類似法人は2件、本件丙同業類似法人は3件にとどまるどころ、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ず、本件亡乙同業類似法人は上記裁判例が判示する3件にも満たない。

そして、被告が本件亡乙同業類似法人として抽出した2件は、本件亡乙役員退職給与が支給されたのは平成17年3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3月31日から平成18年3月31日までの間に終了する事業年度としたところ、同業類似法人を1件も抽出できなかったことから、平成13年10月期まで遡るなどして、ようやく抽出できたものであって、その抽出方法として著しく不適切である。

- d 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の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亡乙同業類似法人及び本件丙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。

- (イ) また、被告は、本件亡乙役員退職給与適正額の算定方法について、平均功績倍率法により算定すべきであると主張する。

しかし、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ところ、本件亡乙役員退職給与適正額の算定に当たり、本件亡乙同業類似法人は2件しか抽出されておらず、かつ、その功績倍率は1.55倍と3.00倍であり、開差があることに加え、その最高功績倍率である3.00倍も特異な値ではないことからすれば、当該値こそが有力な参考基準とされるべきである。

よって、本件亡乙役員退職給与適正額を算定するに当たり、平均功績倍率法が適用されるべき合理性は全くない。

(被告の主張)

ア 別紙1のとおり、本件亡乙役員退職給与適正額は平均功績倍率法により算定し、本件丙役員退職給与適正額は1年当たり平均額法により算定することがそれぞれ合理的であり、被告の本件各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、本件各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、本件亡乙役員退職給与の額4950万円のうち被告が抽出した本件亡乙同業類似法人の平均功績倍率に従って算定した本件亡乙役員退職給与適正額である752万4000円を超える4197万6000円については、旧法36条に規定する「不相当に高額な部分の金額」に該当し、本件丙役員退職給与の額5880万円のうち被告が抽出した本件丙同業類似法人の1年当たり役員退職給与額の平均額に従って算定した本件丙役員退職給与適正額である2158万0524円を超える3721万9476円については、法34条2項に規定する「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、本件亡乙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り、本件丙役員退職給与適正額の算定に当たっては同業類似法人の1年当たり役員退職給与額の最高額を基準とすべき旨主張する。

しかし、最高功績倍率法又は1年当たり役員退職給与額の最高額を用いた場合、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、最高功績倍率法又は同業類似法人の1年当たり役員退職給与額の最高額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又は1年当たり役員退職給与額の最高額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、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亡乙同業類似法人は2件、本件丙同業類似法人は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旧施行令72条及び施行令70条2号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、本件亡乙同業類似法人の抽出に当たっては関東信越国税局管内を、本件丙同業類似法人の抽出に当たっては飯田、伊那及び木曾の各税務署管内をそれぞれ抽出対象地域としており、いずれも原告の所在地と経済事情が類似する地域を対象とし、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、本件亡乙同業類似法人及び本件丙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として本件亡乙同業類似法人及び本件丙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、それぞれ「本件亡乙同業類似法人指数」、「本件丙同業類似法人指数」という。）の平均値を見ると、本件亡乙同業類似法人指数の平均値（ただし、原告の金額がマイナスである所得金額及び純資産価額を除く。）は145であり（別表5・「各指数の平均値」の「k」欄参照）、原告の指数（100）を上回り、さらに、所得金額と純資産価額については、いずれも原告が欠損又は赤字であるところ、本件亡乙同業類似法人においてはいずれも有所得（青色繰越欠損金控除前）又は黒字であり、原告を大きく上回っている。また、本件丙同業類似法人指数の平均値（ただし、原告の金額がマイナスである所得金額を除く。）も215であり（別表6・「各指数の平均値」の「k」欄参照）、原告の指数（100）を大きく上回っている。このように、本件亡乙同業類似法人及び本件丙同業類似法人は、いずれも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、そ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。

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、本件亡乙同業類似法人は、本件亡乙役員退職給与が支給されたのが平成17年3月期であるにもかかわらず、平成13年10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適切である旨主張する。

しかし、本件亡乙役員退職給与を支給した事業年度と本件亡乙同業類似法人の調査対象事業年度は3年5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適切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11年間、原告の取締役として各種事務処理及び人材教育育成等を担うとともに、平成11年ころから原告の取引金融機関との間で、原告の借入金債務を個人で保証するなど、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、本件亡乙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、旧施行令72条及び施行令70条2号においては、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、本件亡乙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7)や診断書(甲11)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33)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。

(ウ) さらに、原告は、丙は、原告の創業者であり、受注困難な防衛産業の仕事を獲得して業績を上げるなど多大な功績を挙げるとともに、原告に対して金員を無利息で貸し付け、その法定利息相当額の利益を供与するなど、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、本件丙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、単に創業者であるとの事情をもって、直ち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にはなり得ず、役員が法人に対して無利息で金員を貸し付けることも希有なこととはいえず、かかる事情をもって、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であるとはいえない。

また、防衛産業の仕事を新規受注したのはB株式会社であり、原告はその外注先にすぎないのであるから、丙が実際にそのような受注獲得に貢献したとしても、原告に対する貢献として評価されるものではない。

オ なお、原告は、本件亡乙・Gデータを基に抽出した本件亡乙・Gデータ同業類似法人の最高功績倍率又は本件丙・Gデータを基に抽出した本件丙・Gデータ同業類似法人の1年当たり役員退職給与額の最高額を用いて計算した結果を根拠として、本件各更正処分が違法であると主張する。

しかし、本件亡乙・Gデータ及び本件丙・Gデータは、その抽出対象法人がG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、本件亡乙・Gデータ同業類似法人（ただし、功績倍率が不明である8法人及び異常な値と認められる3法人を除く。）の件数は29件、本件丙・Gデータ同業類似法人（ただし、売上金額において原告の抽出基準に該当しない6法人を除く。）の件数は40件であるから、原告が主張する最高功績倍率法又は1年当たり役員退職給与額の最高額を用いるべき場合の、抽出された同業類似法人の件数が少数であるとの前提条件を満たさない上、抽出範囲が全国とされることとなれば、最高功績倍率法及び1年当たり役員退職給与額の最高額を用いた場合、経済事情の非類似性が一層際立つことになる。

加えて、本件亡乙・Gデータ同業類似法人の最高功績倍率である5.5倍は、その平均功績倍率である2.11倍の2.61倍であり、また、本件丙・Gデータ同業類似法人の1年当たり役員退職給与額の最高額である375万円は、その平均額である116万9500円の3倍以上であるから、それぞれ異常な高値というべきであり、役員退職給与の適正額の算定の基礎とすることの合理性を見出すことは困難である。

また、上記のとおり、本件亡乙・Gデータ同業類似法人の平均功績倍率は2.11倍であり、本件丙・Gデータ同業類似法人の1年当たり役員退職給与額の平均額は116万9500円であって、被告が本件訴訟において主張する本件亡乙同業類似法人の平均功績倍率である2.28倍、本件丙同業類似法人の1年当たり役員退職給与額の平均額である154万1466円をそれぞれ下回る。

したがって、仮に、本件各役員退職給与適正額の算定に当たり、本件亡乙・Gデータ同業類似法人及び本件丙・Gデータ同業類似法人を用いるとしても、それぞれ平均功績倍率法又は1年当たり平均額法を用いるのが相当であり、その算定結果は、被告が主張する本件各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、本件各役員退職給与の額に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、旧施行令72条及び施行令70条2号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各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並びに丙の原告に対する貢献等に鑑みて、それぞれ相当な退職給与の額を判断し、支出すべき本件各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各更正処分等を受け、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、本件各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 旧施行令72条及び施行令70条2号は、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挙しており、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 しかるに、原告は、本件各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、本件各役員退職給与の額の算定に当たり、旧施行令72条及び施行令70条2号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 (本件各役員退職給与の額のうち旧法36条及び法34条2項に規定する「不相当に高額な部分の金額」として、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 旧法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、旧施行令72条は、旧法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、当該役員のも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ると解される。

イ そして、上記旧法36条及び旧施行令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、旧法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。

ウ 以上のことは、法34条2項及び施行令70条2号についても同様というべきである。

(2)ア 本件亡乙役員退職給与について、証拠（乙19ないし21、23）及び弁論の全趣旨によれば、被告が本件亡乙役員退職給与適正額を752万4000円と算定した方法及び経緯は、別紙1のとおりであり、本件亡乙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(ア)ないし(ウ)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及び2の2件の本件亡乙同業類似法人が抽出されたこと、本件亡乙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2.28倍であって、これに亡乙の最終月額報酬である30万円及び勤続年数である11年を乗じると、752万4000円となること（別表3参照）がそれぞれ認められる。

また、本件丙役員退職給与について、証拠（乙25ないし26の3）及び弁論の全趣旨によれば、被告が本件丙役員退職給与適正額を2158万0524円と算定した方法及び経緯は、別紙1のとおりであり、本件丙役員退職給与適正額の算定方法として1年当たり平均額法を用いることとしたこと、別紙1の2(2)イ(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4・順号1ないし3の3件の本件丙同業類似法人が抽出されたこと、本件丙同業類似法人の役員退職給与の支給状況及び1年当たり役員退職給与額は別表4のとおりであり、その1年当たり役員退職給与額の平均額は154万1466円であって、これに丙の勤続年数である14年を乗じると、2158万0524円となること（別表5参照）がそれぞれ認められる。

イ そこで、以上の事実を前提として、被告の本件各役員退職給与適正額の算定方法及びその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、被告が本件亡乙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、本件丙退職給与適正額の算定方法として「1年当たり平均額法」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(5)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

もに、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、旧施行令72条及び施行令70条2号が明文で規定する「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、旧法36条及び旧施行令72条並びに法34条2項及び施行令70条2号の趣旨に最も合致する合理的な方法というべきである。

また、1年当たり平均額法は、同業類似法人の役員退職給与の支給事例における1年当たり役員退職給与額の平均額に、当該退職役員の勤続年数を乗じて算定する方法であるところ、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反映しているものといふべき最終月額報酬を用いないため、その合理性において平均功績倍率法に劣る面があることは否めないものの、平均功績倍率法と同様、①勤続年数は、旧施行令72条及び施行令70条2号が明文で規定する「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、②同業類似法人における1年当たり役員退職給与額の平均額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を得ることができるものであることからすれば、退職の直前に当該退職役員の報酬が大幅に引き下げられたなど、平均功績倍率法を用いることが不合理であると認められる特段の事情がある場合には、このような1年当たり役員退職給与額の平均額及び勤続年数を用いて役員退職給与の適正額を算定する1年当たり平均額法もまた、その同業類似法人の抽出が合理的に行われる限り、旧法36条及び旧施行令72条並びに法34条2項及び施行令70条2号の趣旨に合致する合理的な方法というべきである。

イ(ア) これを本件についてみるに、亡乙の原告の取締役としての報酬は、上記第2の2(2)イのとおり、平成14年4月以降、月額30万円であり、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、本件亡乙役員退職給与適正額の算定に当たっては、旧法36条及び旧施行令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るべきである。

よって、被告が本件亡乙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ふべきである。

イ(イ) 一方、丙の原告の代表取締役としての報酬は、上記第2の2(3)イのとおり、平成16年12月までは月額60万であったが、その後、退職するまで無報酬であったから、仮に、平均功績倍率法を用いるとすると、その算定要素の1つである最終月額報酬が零円であるため、本件丙役員退職給与適正額も零円となる。しかし、証拠(甲23、乙33)によれば、丙は、14年間にわたり、原告の代表取締役としてその経営に関与し、原告に対して無利息で貸付けを行うなどしていたことが認められることに照らし、その

役員退職給与の適正額を零円であるとするのは、明らかに不合理である。

そうすると、本件丙役員退職給与適正額については、その算定方法として平均功績倍率法を用いることが不合理であると認められる特段の事情があるというべきであって、被告が本件丙役員退職給与適正額の算定方法として1年当たり平均額を用いたことは合理的であるというべきである。

(4) 次に、被告が本件亡乙同業類似法人及び本件丙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、本件亡乙同業類似法人につき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、本件丙同業類似法人につき飯田、伊那及び木曾の各税務所管内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、被告が本件亡乙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り、まして、本件丙同業類似法人の抽出対象地域を長野県内の飯田、伊那及び木曾の各税務所管内としたことに合理性が認められることは明らかである。

(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には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、抽出された本件亡乙同業類似法人の数が2件、本件丙同業類似法人の数が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、被告が本件亡乙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、本件丙同業類似法人の抽出対象地域を飯田、伊那及び木曾の各税務署管内としたことはいずれも合理的であるというべきであるところ、その結果、それぞれ2件又は3件の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 次に、「日本標準産業分類・大分類・E-製造業」を基幹の事業としており、さらに、国税庁が定める業種分類整理番号の大分類「製造業」のうち、中分類「21 機械製造業」ないし「28 時計・同部品製造業」に分類されていることを基準としたことは、上記第2の2(1)アのとおり、原告の主たる事業が精密部品の機械加工（電気機械器具製造）であり、上記業種分類整理番号の中分類「22 産業用電気機械器具製造業」に分類されると認められること（乙1、2の2、乙3の2、乙8、22参照）に照らし、合理的であることは明らかである。

ウ(ア) また、本件亡乙同業類似法人につき、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を除く取締役の退職があり、かつ、退職理由が死亡である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についてみるに、上記第2の2(1)イ、(2)アのとおり、亡乙が、原告の取締役であり、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。

一方、本件丙同業類似法人につき、調査対象事業年度を平成18年3月31日から平成20年3月31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（退職理由が死亡を除く。）があり、退職した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も、上記第2の2(1)ウ、(3)アのとおり、丙が、原告の代表取締役であり、平成19年3月●日に原告を退職したものであることに照らし、合理的であることは明らかである。

(イ) この点、原告は、本件亡乙同業類似法人につき、本件亡乙役員退職給与が支給されたのは平成17年3月期であるにもかかわらず、平成13年10月期まで遡って本件亡乙同業類似法人を抽出したことは、抽出方法として著しく不適切である旨主張する。

しかし、上記(ア)のとおり、本件亡乙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、本件亡乙役員退職給与が支給された平成17年3月期とは最大でも約4年1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、本件亡乙同業類似法人として平成13年10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、本件亡乙同業類似法人につき6947万2836円以上2億7789万1346円以下であること、本件丙同業類似法人につき1億0514万1464円以上4億2056万5856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6、8）によれば、原告の平成17年3月期の売上金額は1億3894万5673円であり、平成19年3月期の売上金額は2億1028万2928円であることがそれぞれ認められるから、上記抽出基準は、いずれも売上金額が原告

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ことに照らせば、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) a これに対し、原告は、本件丙同業類似法人には、本件丙同業類似法人指数が100に満たないものが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、本件丙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ず、殊に、別表8・順号3の法人については、資本金及び所得金額において原告を著しく下回っており、原告に比べて著しく小規模であることは明らかである旨主張する。

確かに、本件丙同業類似法人にかかる本件丙同業類似法人指数は、別表8のとおりであり、総資産価額について84ないし119、純資産価額について358ないし792、資本金について30ないし120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、別表8・順号3の法人は、資本金額が300万円、所得金額がマイナス4262万9000円であり、原告の資本金額1000万円及び所得金額マイナス565万5000円をいずれも下回っていることが認められる。

しかしながら、上記(ア)のとおり、本件丙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、本件丙同業類似法人指数についてみても、本件丙同業類似法人ごとの平均値（ただし、原告の金額がマイナスである所得金額を除く。）はそれぞれ206、292、146であり（別表8・順号1ないし3の各「k」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215であり、原告の約2.1倍であること（別表8・「各指数の平均値」の「k」欄参照）を併せ考えれば、本件丙同業類似法人は、上記各項目において上記のような一定の幅があること、別表8・順号3の法人が所得金額及び資本金額において原告を下回ってい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、別表8・順号3の法人の1年当たり役員退職給与額は261万5625円であり（別表5・順号3の「1年当たり役員退職給与額」欄参照）、本件丙同業類似法人のうち最高額を示しており、仮に、これを本件丙同業類似法人から除外すれば、原告の同業類似法人の1年当たり役員退職給与額の平均額は100万4386円となり（別表5・順号1及び2の各「1年当たり役員退職給与額」を合計して2で除したものの）、本件丙役員退職給与適正額は、被告が本件訴訟において主張する金額よりもさらに低い金額となる。

b また、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は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、被告が本件亡乙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、本件丙役員退職給与適正額の算定方法として1年当たり平均額法をそれぞれ用いたこと、被告が本件亡乙同業類似法人及び本件丙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、本件亡乙同業類似法人及び本件丙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、被告が本件亡乙同業類似法人及び本件丙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、本件各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、同業類似法人の最高功績倍率又は1年当たり役員退職給与額の最高額こそが有力な参考基準になるというべきであり、本件亡乙役員退職給与適正額の算定に当たっては、本件亡乙・Gデータから、①「日本標準産業分類・大分類・Eー製造業」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が6億9000万円以上27億8000万円以下であることを基準として抽出された本件亡乙・Gデータ同業類似法人の最高功績倍率である5.5倍を基礎とすべきであり、本件丙役員退職給与適正額の算定に当たっては、本件丙・Gデータから、①「日本標準産業分類・大分類・Eー製造業」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19年中であること、③退職理由が死亡以外である代表取締役・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1億0500万円以上4億2000万円以下であることを基準として抽出された本件丙・Gデータ同業類似法人の1年当たり役員退職給与額の最高額である375万円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、平均功績倍率法及び1年当たり平均額法は、抽出された同業類似法人の功績倍率の平均値又は1年当たり役員退職給与額の平均額を用いることにより、同業類似法人間に通常存在する諸要素の差異やその個々の特殊性が捨象され、より平準化された数値を得ることができるところに、その合理性を支える1つの根拠があるのであって、仮に、最高功績倍率又は1年当たり役員退職給与額の最高額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、同業類似法人の最高功績倍率又は1年当たり役員退職給与額の最高額を用いるべき場合とは、その平均値又は平均額を用いることにより、同業類似法人間に通常存在する諸要素の差異やその個々の特殊性が捨象され、より平準化された数値を得ることができるとはいえない場合、すなわち、同業類似法人の抽出基準が必ずしも十分ではない場合や、その抽出件数が僅少であり、かつ、当該法人とその最高値又は最高額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、被告が本件亡乙同業類似法人及び本件丙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、それぞれ2件又は3件の同業類似法人を抽出することができたものであって、本件亡乙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7・順号2)又は本件丙同業類似法人のうち1年当たり役員退職給与額の最高額を示す法人(別表4及び8・順号3)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、最高功績倍率又は1年当たり役員退職給与額の最高額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、本件亡乙・Gデータ同業類似法人のうち最高功績倍率を示す法人(甲12の別紙2の別表1・No.15)、本件丙・Gデータ同業類似法人のうち1年当たり役員退職給与額の最高額を示す法人(甲12の別紙3の別表1・No.30)についても同様である。

(ウ) なお、原告は、本件亡乙役員退職給与適正額につき、本件亡乙同業類似法人は2件しか抽出されておらず、かつ、その功績倍率は1.55倍と3.00倍であり(別表2・「功績倍率」欄参照)、開差があることに加え、その最高功績倍率である3.00倍も特異な値ではないことからすれば、当該値こそが有力な参考基準とされるべきである旨主張する。

しかし、仮に、本件亡乙役員退職給与適正額の算定に当たり、最高功績倍率法を用いたとしても、本件亡乙役員退職給与適正額は、亡乙の最終月額報酬である30万円に、勤続年数である11年及び最高功績倍率である3.00倍を乗じた金額である990万円となるところ、この金額は、飯田税務署長が本件各更正処分をするに当たり、本件亡乙役員退職給与適正額として認定した金額と同額である(上記第2の2(4)ケ)から、結局、本件各更正処分は適法であることとなる。

ウ また、本件亡乙・Gデータ同業類似法人及び本件丙・Gデータ同業類似法人についても、そもそも本件亡乙・Gデータ及び本件丙・G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G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、その対象法人がG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・E一製造業」とするのみであって、中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、本件亡乙役員退職給与適正額の算定に当たり、本件亡乙・Gデータ同業類似法人の最高功績倍率である5.5倍を基礎とすべきであり、本件丙役員退職給与適正額の算定に当たっては、本件丙・Gデータ同業類似法人の1年当たり役員退職給与額の最高額である375万円を基礎とすべきであるとの原告の主張はいずれも採用することができない。

(6)ア 原告は、亡乙は、少なくとも11年間、原告の取締役として、また、丙を補佐するいわば共同経営者として、各種事務処理及び人事業務を担うとともに、原告が借り入れた1億円の債務につき個人で保証するなど、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、本件亡乙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。

また、原告は、丙についても、原告の創業者として、倒産した会社の事業を引き継ぎ、受注困難な防衛産業の仕事を獲得して業績を上げるなど多大な功績を挙げるとともに、原告に対して無利息で金員を貸し付け、その法定利息相当額の経済的利益を供与しているから、本件丙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、旧施行令72条及び施行令70条2号が、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えない種々の事情については、原則として同業類似法人の役員に対する退職給与の支給の状況として把握するものとし、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、旧施行令72条及び施行令70条2号に例示されている業務に従事した期間及び退職の事情以外の種々の事情については、原則として、同業類似法人の役員に対する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えないほどの極めて特殊な事情があると認められる場合に限り、これを別途考慮すれば足りるというべきである。

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23、28、29、乙27、33)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11年間にわたり、原告の取締役として、総務、経理、労務管理等の各種事務全般を行っ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及び株式会社Dの各取締役並びに有限会社Fの代表取締役として、それぞれの業務をも並行して行っていたことが認められる。

これらの事実を照らすと、亡乙は、11年間にわたり、原告の取締役として、総務、

経理、労務管理等の各種事務全般に深く携わるなど、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33)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及び有限会社Fの取締役あるいは代表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までは到底認められない。

(イ) 次に、亡乙が原告の借入金債務を保証していたとの点についてみるに、証拠(甲6、23、乙33)によれば、確かに、亡乙は、Iとの間で、平成11年1月、原告がIから1億円を借り入れるに当たり、丙と共に同債務を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33)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、原告の借入金債務を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難いほどの極めて特殊な事情があると認められない。

(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7、8、10の1、2、甲11)によれば、亡乙は、①平成16年2月19日、J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、L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、M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8、9、11、32、乙33)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、N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、④M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。

(エ) 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、本件亡乙役員退職給与のほかに弔慰金として300万円が支給されているのであって、本件亡乙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。

ウ 次に、丙について、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) 証拠(甲6、23、乙33)によれば、丙は、倒産した航空防衛産業の部品加工をしていた企業の事業を引き継ぐために原告を設立し、その後退職するまでの14年間にわたり、原告の代表取締役として、営業や技術等の各種事務に携わるとともに、Iとの間で、平成11年1月、原告がIから1億円を借り入れるに当たり、亡乙と共に同債務を保証する旨の契約を締結したことが認められるものの、他方で、証拠(甲23、25、乙19、33)によれば、丙は、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及び株式会社Dの各代表取締役並びに有限会社Fの取締役として、それぞれの業務をも並行して行っていたことが認められる。

これらの事実によれば、丙は、14年間にわたり、原告の代表取締役として、営業、技術等の各種事務に深く携わるとともに、原告の借入金債務を保証するなど、原告に対して相当程度の貢献を果たしてきたことが認められるものの、その原告における業務内容等が、およそ社会通念上一般的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は認められない。

(イ) この点、原告は、丙は、受注困難な防衛産業の仕事を獲得して業績を上げるなど多大な功績を挙げた旨主張する。

しかし、証拠（乙33）によれば、原告が主張するところの防衛産業の仕事とは、B株式会社がO株式会社から受注した仕事であり、これをグループ企業である原告に発注したにすぎないというのであるから、これをもって、原告に対する貢献として評価すべきであるとはいえない。

(ウ) また、原告は、丙は、原告に対して無利息で金員を貸し付け、その法定利息相当額の経済的利益を供与している旨主張するところ、確かに、証拠（甲15、23）によれば、原告の丙に対する借入金残高は、平成17年3月期末時には5150万円、平成18年3月期末時には5850万円、平成19年3月期末時には9056万2000円であり、原告から丙に対して利息は支払われていないことが認められる。

しかしながら、代表取締役等の役員が法人に対して無利息で金員を貸し付けることも、中小企業、殊に、原告のような同族会社においては、稀有であるとまではいえず、同業類似法人の抽出が合理的に行われてもなお、同業類似法人の役員に対する退職給与の支給の状況として把握されたとはいえないほどの極めて特殊な事情があるとまでは認め難い。

エ 以上によれば、本件各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、被告が本件亡乙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、本件丙役員退職給与適正額の算定方法として1年当たり平均額法を用いたこと、被告が採用した本件亡乙同業類似法人及び本件丙同業類似法人の抽出基準は、いずれも合理的であるといえることができ、これによれば、本件亡乙役員退職給与適正額は、上記(2)アのとおり752万4000円であって、本件亡乙役員退職給与の額4950万円のうち上記金額を超える4197万6000円については、旧法36条に規定する「不相当に高額な部分の金額」に該当し、また、本件丙役員退職給与適正額は、上記(2)イのとおり2158万0524円であって、本件丙役員退職給与の額5880万円のうち上記金額を超える3721万9476円については、法70条2号に規定する「不相当に高額な部分の金額」に該当し、それぞれ損金の額に算入されるべきものではない。

しかるに、本件各更正処分は、上記第2の2(3)ケのとおり、それぞれ上記金額の範囲内である本件亡乙役員退職給与の額のうち3960万円及び本件丙役員退職給与の額のうち3274万1058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、いずれも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、旧施行令72条及び施行令70条2号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各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、旧施行令72条及び施行令70条2号は、旧法36条及び法34条2項に規定する「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、当該役員は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(5)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、旧施行令72条及び施行令70条2号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、本件亡乙・Gデータ及び本件丙・Gデータを基に同業類似法人を抽出して本件各役員退職給与適正額を算定している。

しかるに、証拠(甲23、乙10、11、14、17、22)によれば、原告が本件各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、P信用金庫の理事や公務員の退職給与の額、亡乙及び丙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、本件各役員退職給与の額を決定したことが認められるところ、上記第2の2(1)アのとおり、原告の主たる事業が精密部品の機械加工（電気機械器具製造）であり、金融機関であるP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、P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、旧施行令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は到底いえない。

なお、原告及びそのグループ企業であるB株式会社、株式会社D及び有限会社Fほか1社が連名で飯田税務署長及び長野税務署長宛に提出した申立書(乙17)には、本件丙役員退職給与の額を5880万円と決定した経緯につき、丙の最終月額報酬額を本来であれば支払うべき報酬額として140万円とし、これに功績倍率3.0倍及び勤続年数14年を乗じた旨の記載があるが、上記第2の2(3)イのとおり、丙の原告の代表取締役としての報酬は、退職時には

無報酬であり、平成16年12月までの間も月額60万円であったことからすれば、原告が丙の最終月額報酬額を140万円としたことに合理的根拠を見出すことはできないのであって、仮に、上記のような算定方法に基づき本件丙役員退職給与の額を5880万円と決定したものであったとしても、施行令70条2号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適切に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、本件各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

本件各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（旧施行令72条、施行令70条2号参照）、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。

(2) 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、旧施行令72条及び施行令70条2号の趣旨に最も合致するものである。

また、1年当たり平均額法についても、旧施行令72条及び施行令70条2号の趣旨に合致する算定方法であり、一般的には、旧施行令72条及び施行令70条2号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が、当該役員の最終月額報酬が同業類似法人における報酬の支給例と比較して低額であるなど、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特段の事情があれば、1年当たり平均額法が適する場合もある。

(3) 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、平均功績倍率法及び1年当たり平均額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) 本件各役員退職給与適正額の算定方法について

ア 本件亡乙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は、平均功績倍率法が最も合理的なものであるところ、亡乙の最終報酬月額が30万円であり、本件における亡乙の報酬支給状況について、最終報酬月額がないとか、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、本件亡乙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。

イ 本件丙役員退職給与適正額については1年当たり平均額法により算定するのが合理的であること

他方、丙は、退職時に代表取締役であつたが、その報酬月額は平成16年12月までは60万円であり、その後、退職するまで無報酬であつたから、本件丙役員退職給与適正額の算定に平均功績倍率法を用いると、算定要素となる退任時の最終月額報酬が零円である以上、本件丙役員退職給与適正額も零円となつてしまい、丙の在職期間中の職務内容等からしてみても不適正であり、同人の功績を反映した本件丙役員退職給与適正額を算定することはできな

い。

そのため、このような特段の事情がある本件においては、本件丙役員退職給与適正額の算定に当たり、平均功績倍率法を用いることは相当ではなく、1年当たり役員退職給与額を用いて算定する1年当たり平均額法を用いることが合理的である。

(2) 本件各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 本件亡乙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等について

(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亡乙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23年10月20日付けで発遣された指示文書（以下「本件亡乙指示文書」という。）により、次のaないしd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3件の該当法人の報告があった（乙23・表1参照）。

a 「日本標準産業分類・大分類・E—製造業」を基幹の事業としていること

b 調査対象事業年度は、平成16年3月31日から平成18年3月31日までの間に終了する事業年度とし、この間に取締役（代表取締役を除く。）の退職があり、かつ、退職理由が死亡である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

c 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、6947万2836円以上2億7789万1346円以下であること

d 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) 本件亡乙指示文書により報告された法人についての検討

被告は、上記(ア) aないしdの抽出基準により抽出された3件の法人について報告した各税務署長に対し、それらの法人に係る国税庁が定める日本標準産業分類を基にした業種分類整理番号を照会し、大分類「製造業」のうち、原告の営む業種とより類似する中分類「21 機械製造業」ないし「28 時計・同部品製造業」に分類されている法人を抽出したが、該当する法人はなかった（乙23・表2参照）。

(ウ) 本件亡乙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、本件亡乙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、b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、更に上記(イ)の基準を踏まえて、それらの基準に該当する法人の抽出を行ったところ、2件の法人が抽出された（乙23・表3参照）。

イ 本件丙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等について

(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、1年当たり平均額法により本件丙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飯田、伊那及び木曾の各税務署長（以下「関係各税務署長」という。）に対し、平成23年12月5日付けで発遣された指示文書（以下「本件丙指示文書」という。）により、次のaないしd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、関係各税務署長から合計3件の該当法人の報告があった（乙23・表6参照）。

- a 「日本標準産業分類・大分類・E－製造業」を基幹の事業としていること
- b 調査対象事業年度は、平成18年3月31日から平成20年3月31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（退職理由は死亡を除く。）があり、退職した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
- c 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1億0514万1464円以上4億2056万5856円以下であること
- d 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) 本件丙指示文書により報告された法人についての検討

被告は、上記(ア) aないしdの抽出基準により抽出された3件の法人について報告した各税務署長に対し、それらの法人に係る国税庁が定める日本標準産業分類を基にした業種分類整理番号を照会し、大分類「製造業」のうち、原告の営む業種とより類似する中分類「21 機械製造業」ないし「28 時計・同部品製造業」に分類されている法人3件を抽出した（乙23・表7参照）。

ウ 本件訴訟における本件各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その抽出対象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を対象とし、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ないし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「21 機械製造業」ないし「28 時計・同部品製造業」とし、④役員の退任理由を原告と同じ亡乙に関し死亡退職、丙に関し死亡以外退職としており、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、上記ア又はイの各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亡乙同業類似法人は、上記アのとおり抽出された2件の法人（別表2・順号1及び2）であり、本件丙同業類似法人は、上記イのとおり抽出された3件の法人（別表4・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棄され、より平準化された数値を得るためには、本件亡乙同業類似法人における功績倍率の平均値及び本件丙同業

類似法人における1年当たり役員退職給与額の平均額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各役員退職給与適正額について

- (1) 被告が本件訴訟において主張する本件亡乙役員退職給与適正額は、本件亡乙同業類似法人2件の功績倍率の平均値2.28（別表2・「本件亡乙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30万円及び勤続年数11年を乗じた金額752万4000円（別表3・「本件亡乙役員退職給与適正額」欄）である。

したがって、本件亡乙役員退職給与の額4950万円のうち上記752万4000円を超える4197万6000円については、旧法36条に規定する「不相当に高額な部分の金額」に該当する。

- (2) 被告が本件訴訟において主張する本件丙役員退職給与適正額は、本件丙同業類似法人3件の1年当たり役員退職給与額の平均額154万1466円（別表4・「本件丙同業類似法人の1年当たり役員退職給与額の平均額」欄）に、丙の勤続年数14年を乗じた金額2158万0524円（別表5・「本件丙役員退職給与適正額」欄）である。

したがって、本件丙役員退職給与の額5880万円のうち上記2158万0524円を超える3721万9426円については、法34条2項に規定する「不相当に高額な部分の金額」に該当する。

本件各更正処分等の根拠及び適法性に関する被告の主張

1 本件各更正処分の根拠

被告が本件訴訟において主張する原告の本件各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、それぞれ次のとおりである。

(1) 平成17年3月期更正処分

ア 所得金額（別表6-1・順号③） 1201万2185円

上記金額は、次の(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（欠損金額）（別表6-1・順号①） マイナス2996万3815円

上記金額は、平成17年3月期確定申告書に記載された所得金額と同額である。

(イ) 役員退職給与の損金不算入額（別表6-1・順号②、別表3）

4197万6000円

上記金額は、本件亡乙役員退職給与の額4950万円のうち被告が本件亡乙役員退職給与と適正額として算定した金額752万4000円（別表3・「本件亡乙役員退職給与と適正額」欄）を超える金額であり、旧法36条に規定する「不相当に高額な部分の金額」であって、平成17年3月期の損金の額に算入されない金額である。

イ 所得金額に対する法人税額（別表6-1・順号④） 296万3600円

上記金額は、上記アの所得金額1201万2000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、法人税法66条1項及び2項（平成18年法律第10号による改正前のもの。以下、(3)まで同じ。）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。以下「負担軽減法」という。）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401万2000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。

ウ 控除所得税額等（別表6-1・順号⑤） 12万5069円

上記金額は、法人税法68条1項（平成18年法律第10号による改正前のもの。以下、(2)において同じ。）に規定する法人税額から控除される所得税の額であり、平成17年3月期確定申告書に記載された金額と同額である。

エ 納付すべき法人税額（別表6-1・順号⑥） 283万8500円

上記金額は、上記イの金額から上記ウ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。

オ 既に納付の確定した法人税額（別表6-1・順号⑦） マイナス12万5069円

上記金額は、平成17年3月期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。

カ 新たに納付すべき法人税額（別表6-1・順号⑧） 296万3500円

上記金額は、上記エの金額から上記オ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) 平成18年3月期更正処分

- ア 所得金額（別表６－２・順号④） ２９３０万６３６１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) 修正申告所得金額（別表６－２・順号①） 零円
 上記金額は、平成１８年３月期修正申告書に記載された所得金額と同額である。
- (イ) 繰越欠損金の当期控除額の損金算入過大額（別表６－２・順号②） ２９９５万５３６１円
 上記金額は、原告が法人税法５７条１項の規定に基づき平成１８年３月期修正申告書において損金の額に算入した平成１７年３月期の繰越欠損金額の当期控除額であるが、平成１７年３月期更正処分に伴い、平成１８年３月期においては繰り越される欠損金額は生じないため、平成１８年３月期の損金の額に算入されない金額である。
- (ウ) 損金の額に算入される事業税相当額（別表６－２・順号③） ６４万９０００円
 上記金額は、平成１７年３月期更正処分により原告が納付することとなる事業税相当額（増加額）であり、平成１８年３月期の損金の額に算入される金額である。
- イ 所得金額に対する法人税額（別表６－２・順号⑤） ８１５万１８００円
 上記金額は、上記アの所得金額２９３０万６０００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、法人税法６６条１項及び２項並びに負担軽減法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２１３０万６０００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。
- ウ 控除所得税額等（別表６－２・順号⑥） ６万５３６３円
 上記金額は、法人税法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、平成１８年３月期修正申告書に記載された金額と同額である。
- エ 納付すべき法人税額（別表６－２・順号⑦） ８０８万６４００円
 上記金額は、上記イの金額から上記ウ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。
- オ 既に納付の確定した法人税額（別表６－２・順号⑧） マイナス６万５３６３円
 上記金額は、平成１８年３月期修正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。
- カ 差引納付すべき法人税額（別表６－２・順号⑨） ８１５万１７００円
 上記金額は、上記エの金額から上記オ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。）であり、平成１８年３月期更正処分により原告が新たに納付すべき法人税額である。
- (3) 平成１９年３月期更正処分
- ア 所得金額（別表６－３・順号④） ２９０２万７２５４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) 再修正申告所得金額（別表６－３・順号①） マイナス５６５万４９２２円
 上記金額は、平成１９年３月期再修正申告書に記載された所得金額と同額である。
- (イ) 役員退職給与の損金不算入額（別表６－３・順号②、別表５） ３７２１万９４７６円
 上記金額は、本件丙役員退職給与の額５８８０万円のうち被告が本件丙役員退職給与適

正額として算定した金額2158万0524円（別表5・「本件丙役員退職給与適正額」欄）を超える金額であり、法34条2項に規定する「不相当に高額な部分の金額」であつて、平成19年3月期の損金の額に算入されない金額である。

(ウ) 損金の額に算入される事業税相当額（別表6-3・順号③） 253万7300円

上記金額は、平成18年3月期更正処分により原告が納付することとなる事業税相当額（増加額）であり、平成19年3月期の損金の額に算入される金額である。

イ 所得金額に対する法人税額（別表6-3・順号⑤） 806万8100円

上記金額は、上記アの所得金額2902万7000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、法人税法66条1項及び2項並びに負担軽減法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2102万7000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。

ウ 控除所得税額等（別表6-3・順号⑥） 6万4949円

上記金額は、法人税法68条1項（平成20年法律第23号による改正前のもの。以下、(4)において同じ。）の規定に基づき法人税額から控除される所得税の額である。

エ 納付すべき法人税額（別表6-3・順号⑦） 800万3100円

上記金額は、上記イの金額から上記ウ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。

オ 既に納付の確定した法人税額（別表6-3・順号⑧） マイナス6万4949円

上記金額は、平成19年3月期再修正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。

カ 新たに納付すべき法人税額（別表6-3・順号⑨） 806万8000円

上記金額は、上記エの金額から上記オ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。

(4) 平成20年3月期更正処分

ア 所得金額（別表6-4・順号④） 590万9089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) 再修正申告所得金額（別表6-4・順号①） 232万6313円

上記金額は、平成20年3月期再修正申告書に記載された所得金額と同額である。

(イ) 繰越欠損金の当期控除額の損金算入過大額（別表6-4・順号②）

566万3376円

上記金額は、原告が法人税法57条1項の規定に基づき平成20年3月期再修正申告書において損金の額に算入した平成19年3月期の繰越欠損金額の当期控除額であるが、平成19年3月期更正処分に伴い、平成20年3月期においては繰り越される欠損金額は生じないため、平成20年3月期の損金の額に算入されない金額である。

(ウ) 損金の額に算入される事業税相当額（別表6-4・順号③） 208万0600円

上記金額は、平成19年3月期更正処分により原告が納付することとなる事業税相当額（増加額）であり、平成20年3月期の損金の額に算入される金額である。

イ 所得金額に対する法人税額（別表6-4・順号⑤） 129万9980円

上記金額は、上記アの所得金額590万9000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、法人税法66条2項(平成20年法律第23号による改正前のもの。)の規定により、100分の22の税率を乗じて計算した金額である。

ウ 控除所得税額等(別表6-4・順号⑥) 6万6486円

上記金額は、法人税法68条1項の規定に基づき法人税額から控除される所得税の額であり、平成20年3月期再修正申告書に記載された金額と同額である。

エ 納付すべき法人税額(別表6-4・順号⑦) 123万3400円

上記金額は、上記イの金額から上記ウ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。

オ 既に納付の確定した法人税額(別表6-4・順号⑧) 44万5200円

上記金額は、平成20年3月期再修正申告書に記載された差引所得に対する法人税額と同額である。

カ 差引納付すべき法人税額(別表6-4・順号⑨) 78万8200円

上記金額は、上記エの金額から上記オ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。)であり、平成20年3月期更正処分により原告が新たに納付すべき法人税額である。

2 本件各更正処分の適法性

被告が本件訴訟において主張する原告の本件各事業年度の所得金額及び納付すべき法人税額は、それぞれ、①平成17年3月期につき所得金額1021万2185円及び納付すべき法人税額283万8500円(上記1(1)ア及びエの金額)、②平成18年3月期につき所得金額2930万6361円及び納付すべき法人税額808万6400円(上記1(2)ア及びエの金額)、③平成19年3月期につき所得金額2902万7254円及び納付すべき法人税額800万3100円(上記1(3)ア及びエの金額)、④平成20年3月期につき所得金額590万9089円及び納付すべき法人税額123万3400円(上記1(4)ア及びエの金額)であるところ、本件各更正処分における所得金額及び納付すべき法人税額は、それぞれ、①平成17年3月期につき所得金額963万6185円及び納付すべき法人税額212万5700円、②平成18年3月期につき所得金額2930万6361円及び納付すべき法人税額808万6400円、③平成19年3月期につき所得金額2454万8836円及び納付すべき法人税額665万9400円、④平成20年3月期につき所得金額590万9089円及び納付すべき法人税額123万3400円であり(別表1・本件各事業年度の「更正処分等」の「所得金額」及び「納付すべき税額」欄参照)、被告が本件訴訟において主張する上記本件各事業年度における所得金額及び納付すべき法人税額は、上記本件各更正処分におけるこれらの金額と同額かそれを上回ることから、本件各更正処分はいずれも適法である。

3 本件各賦課決定処分の根拠

上記2で述べたとおり、本件各更正処分はいずれも適法であるところ、本件各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、本件各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、それぞれ、当該新たに納付すべきこととなる税額を基礎とし

て、通則法65条1項ないし3項の規定に基づき、次のとおり計算した金額である。

(1) 平成17年3月期賦課決定処分

平成17年3月期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225万円（別表1・平成17年3月期の「更正処分等」欄の納付すべき税額212万5700円に、「確定申告」欄の所得税額等の還付金額12万5069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22万5000円に、通則法65条2項の規定に基づき、上記新たに納付すべきこととなる税額225万0700円のうち50万円を超える部分の金額175万円（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8万7500円を加算した金額31万2500円である。

(2) 平成18年3月期賦課決定処分

平成18年3月期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項に基づき、当該新たに納付すべきこととなる税額815万円（別表1・平成18年3月期の「更正処分等」欄の納付すべき税額808万6400円に、「修正申告」欄の所得税額等の還付金額6万5363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81万5000円に、通則法65条2項の規定に基づき、上記新たに納付すべきこととなる税額815万1700円のうち50万円を超える部分の金額765万円（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38万2500円を加算した金額119万7500円である。

(3) 平成19年3月期賦課決定処分

平成19年3月期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672万円（別表1・平成19年3月期の「更正処分等」欄の納付すべき税額665万9400円に、「再修正申告」欄の所得税額等の還付金額6万4949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67万2000円に、通則法65条2項の規定に基づき、上記新たに納付すべきこととなる税額672万4300円のうち50万円を超える部分の金額622万円（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31万1000円を加算した金額98万3000円である。

(4) 平成20年3月期賦課決定処分

平成20年3月期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78万円（別表1・平成20年3月期の「更正処分等」欄の納付すべき税額123万3400円から、「再修正申告」欄の納付すべき税額44万5200円を差し引いた金額。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7万8000円と、通則法65条2項の規定に基づき、上記新たに納付すべきこととなる税額78万8200円に同条3項の規定により計算した平成20年3月期再修正申告書に係る過少申告加算税の賦課決定処分に係る累積増差税額46万8200円を加算した125万6400円のうち50万円を超える部分の金額75万円（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3万7500円を加算した金額11万5500円である。

4 本件各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各更正処分に伴って課されるべき本件各事業年度の過少申告加算税の額は、上記3のとおりであるところ、これらの金額は、本件各賦課決定処分における過少申告加算税の額（別表1・本件各事業年度の「更正処分等」の「過少申告加算税の額」欄参照）と同額かそれを上回ることから、本件各賦課決定処分はいずれも適法である。

別表1-1

本件各更正処分等の経緯

(単位：円)

区分	年 月 日	所得金額	納付すべき税額	繰越欠損金の 当期控除額	翌期へ繰り越す 欠損金額	過少申告加算税の額	重加算税の額	
平成 17年 3月期	確定申告期限内	△ 29,963,815	△ 125,069		29,963,815			
	更正処分等	平成21年10月30日	9,636,185	2,125,700	0	312,500		
	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					
平成 18年 3月期	確定申告期限内	0	△ 65,363	29,758,096	205,719			
	修正申告	平成21年10月6日	0	△ 65,363	29,955,361	8,454		
	更正処分等	平成21年10月30日	29,306,361	8,086,400	0	0	1,197,500	
	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1-2

本件各更正処分等の経緯

(単位：円)

区分	年月日	所得金額	納付すべき税額	繰越欠損金の 当期控除額	翌期へ繰り越す 欠損金額	過少申告加算税の額	重加算税の額	
平成19年3月期	確定申告期限内	△ 8,885,422	△ 64,949		9,091,141			
	修正申告	平成20年6月10日	△ 8,354,922	△ 64,949		8,560,641		
	再修正申告	平成21年10月6日	△ 5,654,922	△ 64,949		5,663,376		
	更正処分等	平成21年10月30日	24,548,836	6,659,400		0	983,000	
	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					
平成20年3月期	確定申告期限内	0	△ 66,486	7,989,689	1,101,452			
	修正申告	平成20年6月10日	0	△ 66,486	7,989,689	570,952		
	再修正申告	平成21年10月6日	2,326,313	445,200	5,663,376	0		
	賦課決定処分	平成21年10月26日					46,000	14,000
	更正処分等	平成21年10月30日	5,909,089	1,233,400	0	0	114,500	
	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 2～5、7 及び 8 省略

平成17年3月期の所得金額等

(単位：円)

区 分		順号	金 額
申告所得金額		①	△ 29,963,815
加算	役員退職給与の損金不算入額	②	41,976,000
所得金額 (① + ②)		③	12,012,185
所得金額に対する法人税額		④	2,963,600
控除所得税額等		⑤	125,069
納付すべき法人税額 (④ - ⑤) (100円未満の端数切捨て)		⑥	2,838,500
既に納付の確定した本税額		⑦	△ 125,069
差引納付すべき法人税額 (⑥ - ⑦) (100円未満の端数切捨て)		⑧	2,963,500

(注) 「申告所得金額」欄の△印は欠損金額を示す。

平成18年3月期の所得金額等

(単位：円)

区 分		順号	金 額
修正申告所得金額		①	0
加算	繰越欠損金の当期控除額の損金算入過大額	②	29,955,361
減算	損金の額に算入される事業税相当額	③	649,000
所 得 金 額 (① + ② - ③)		④	29,306,361
所得金額に対する法人税額		⑤	8,151,800
控 除 所 得 税 額 等		⑥	65,363
納 付 す べ き 法 人 税 額 (⑤ - ⑥) (100 円 未 満 の 端 数 切 捨 て)		⑦	8,086,400
既に納付の確定した本税額		⑧	△ 65,363
差 引 納 付 す べ き 法 人 税 額 (⑦ - ⑧) (100 円 未 満 の 端 数 切 捨 て)		⑨	8,151,700

平成19年3月期の所得金額等

(単位:円)

区 分		順号	金 額
再 修 正 申 告 所 得 金 額		①	△ 5,654,922
加 算	役員退職給与の損金不算入額	②	37,219,476
減 算	損金の額に算入される事業税相当額	③	2,537,300
所 得 金 額 (① + ② - ③)		④	29,027,254
所得金額に対する法人税額		⑤	8,068,100
控 除 所 得 税 額 等		⑥	64,949
納 付 す べ き 法 人 税 額 (⑤ - ⑥) (100 円 未 満 の 端 数 切 捨 て)		⑦	8,003,100
既 に 納 付 の 確 定 し た 本 税 額		⑧	△ 64,949
差 引 納 付 す べ き 法 人 税 額 (⑦ - ⑧) (100 円 未 満 の 端 数 切 捨 て)		⑨	8,068,000

(注) 「再修正申告所得金額」欄の△印は欠損金額を示す。

平成20年3月期の所得金額等

(単位:円)

区 分		順号	金 額
再 修 正 申 告 所 得 金 額		①	2,326,313
加算	繰越欠損金の当期控除額の損金算入過大額	②	5,663,376
減算	損金の額に算入される事業税相当額	③	2,080,600
所 得 金 額 (① + ② - ③)		④	5,909,089
所 得 金 額 に 対 す る 法 人 税 額		⑤	1,299,980
控 除 所 得 税 額 等		⑥	66,486
納 付 す べ き 法 人 税 額 (⑤ - ⑥) (100 円 未 満 の 端 数 切 捨 て)		⑦	1,233,400
既 に 納 付 の 確 定 し た 本 税 額		⑧	445,200
差 引 納 付 す べ き 法 人 税 額 (⑦ - ⑧) (100 円 未 満 の 端 数 切 捨 て)		⑨	788,200