

東京高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分取消等請求控訴事件

国側当事者・国(飯田税務署長)

平成25年9月11日棄却・上告・上告受理申立

(第一審・東京地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成25年3月22日判決、本資料263号-50・順号12174)

判 決

控訴人	株式会社A
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	黒澤 基弘
同	升村 紀章
同	朝妻 健
同	伊崎 健太郎
同	笠置 泰平
同	畑田 正彦
同補佐人税理士	宇佐美 敦子
被控訴人	国
同代表者法務大臣	谷垣 禎一
処分行政庁	飯田税務署長
	濱田 秀明
同指定代理人	右田 直也
同	森本 利佳
同	福井 聖二
同	増尾 博史
同	角木 渉

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 飯田税務署長が平成21年10月30日付けで控訴人に対してした控訴人の平成16年9月1日から平成17年8月31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2336万4476円及び税額633万3900円を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(略語は新たに定義しない限り原判決の例による。以下本判決において同じ。)

- 1 本件は、控訴人が、平成16年9月1日から平成17年8月31日までの事業年度（本件事業年度）の法人税につき、控訴人の元取締役で、本件事業年度中に控訴人を死亡退職した乙（亡乙。死亡時の報酬月額が70万円であった。）に支給した役員退職給与（本件役員退職給与）の額6615万円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額につき、1470万円を超える5145万円は、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（法人税法36条）として、本件事業年度の法人税に係る更正処分（本件更正処分）及び過少申告加算税の賦課決定処分（本件賦課決定処分。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、控訴人が、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。
- 2 原審は、控訴人の請求をいずれも棄却した。
当裁判所も、控訴人の請求は、いずれも棄却すべきものと判断した。
- 3 関係法令の定め、争いのない事実等、本件の争点及び本件の争点に関する当事者の主張は、次のとおり改めるほかは、原判決の「事実及び理由」の「第2 事案の概要」1～4（原判決2頁20行目～20頁21行目）に記載のとおりであるから、これを引用する。
 - (1) 原判決7頁25行目末尾に「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」につき、「その内国法人と同種の事業を営む法人でその事業規模が類似するものの役員に対する退職給与の支給の状況・・・に照らし、」と定める一方で、何ら「平均的な退職給与の支給の状況」などと定めていないことから明らかなおお、同業類似法人の役員退職給与の支給状況について何ら平準化された数値を求めるものとはいえないのであり、平均功績倍率法が、一般的に、最高功績倍率法に優れているということはない。また、最高功績倍率を用いることとした場合であっても、抽出された同業類似法人の中に他と比較して著しく過大な功績倍率を用いた法人があった場合には、当該過大な値を除いた値のうちの最高値を用いれば不合理な結論を回避することができる。」を加える。
 - (2) 原判決9頁2行目の「挙げられていること」の次に「、控訴人経営のレストランにおいては「お得なプラン」として「宿泊プラン」が別途用意され、宿泊客以外の顧客を対象としていること」を加える。
 - (3) 原判決10頁5行目末尾に「なお、施行令72条が例示する各事情は、単に役員退職給与の適正額を判断するための諸事情のうち典型的なものが列挙されているにすぎず、業務に従事した期間及び退職の事情以外の種々の事情の考慮を、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し、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定するべきではない。仮に功労加算をすべき場合を「極めて特殊な事情があると認められる場合」に限定するとしても、亡乙については、同族会社においても金融機関からの融資を受けるに当たって代表取締役のみを保証人とすることが通例なのに、代表取締役ではない亡乙が巨額の個人保証をしたこと、亡乙がうつ病等に罹患して自殺するに至った要因が主として控訴人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ことからして、極めて特殊な事情があるというべきである（なお、亡乙の死亡に係る事情は、正に「退職の事情」であり、「業務に従事した期間及び退職の事情以外の種々の事情」とするまでもなく、功労加算に当たって考慮すべき事情でもある。）」を加える。
 - (4) 原判決11頁4行目の「適当であるが、」の次に「抽出対象地域の選定については同業類似法

人の抽出が恣意的に行われる可能性を排除するために、当該法人の所在地と経済事情の類似する全ての地域を抽出対象地域とすべきであるし、また、「」を加える。

(5) 原判決11頁9行目の「かかわらず、」の次に「そして、重要なのはあくまでも経済事情の類似性なのであるから、地理的な近接性まで要求することには何ら合理的な理由はないのに、」を加える。

(6) 原判決11頁17行目の「県民所得」の次に「(一定の地域の経済事情の類似性を考慮する上では、法人のみならず個人も相互に密接関連した経済活動を行っている以上、個人所得における経済事情の類似性を判断すべきである。)」を加える。

(7) 原判決13頁1行目末尾に「内閣府が公表する景気基準日付(甲34)によれば、日本経済は、平成11年1月以降、回復を続けていたが、平成12年後半以降、後退局面に入り、平成14年1月に底入れ後、平成20年2月まで景気回復局面が継続していたことが認められるところ、①被控訴人が挙げる本件同業類似法人2件のうちの1件の法人における役員退職給与支給の決定は、景気後退局面とほぼ重なる平成13年2月期に行われた(乙12・表3)のに対し、本件役員退職給与支給の決定は、6年以上にわたって継続した景気回復局面中の平成17年3月20日に行われたこと、②景気の状態は一般に役員退職給与の支給額に少なくない影響を与えることに鑑みれば、本件役員退職給与の支給時期と上記本件同業類似法人の1件の役員退職給与の支給時期との間に、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いうべきである。」を加える。

(8) 原判決13頁11行目末尾に改行して、次のとおり加える。

「施行令72条は、役員退職給与の適正額を算定するに当たって、同業類似法人の役員に対する支給の状況を考慮する旨規定するところ、同業類似法人間には「通常存在する諸要素の差異やその個々の特殊性」が存在するから、同業類似法人の役員に対する支給の状況を考慮するとしても、かかる「差異や特殊性」を全て網羅的に検討した上で役員退職給与の適正額を算出することは事実上困難であるし、逆にその困難性ゆえに、かかる「差異や特殊性」の選別・評価に当たって算定者の恣意が入り込む可能性も否定し難く、法36条及び施行令72条の趣旨に反するものといわざるを得ない。そこで、同業類似法人の役員に対する支給の状況を考慮するに当たっては、同業類似法人間における「通常存在する諸要素の差異やその個々の特殊性」を捨象して平準化された数値を得ることが可能となる平均功績倍率法こそが、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なのである。」

(9) 原判決14頁5行目末尾に改行して、次のとおり加える。

「控訴人は、平均功績倍率法、最高功績倍率法及び1年当たり平均額法の間には優劣はなく、いずれも合理性が認められるところ、納税者にとって最も有利な方法を採用すべきであるから、最高功績倍率法を採用すべきである旨主張する。

前記のとおり、上記各方法の間に一般的抽象的な優劣はないとして同列に論じる点において前提を誤っていることをおくとしても、法36条ないし施行令72条が役員退職給与の適正額を算定する方法として納税者にとって最も有利な方法を採用すべきことを定めているとする条文上の根拠は何ら見当たらないし、仮に納税者にとって最も有利な方法を採用すべきであるとしても、これは飽くまで、いずれの方法によることが合理性を有するののかという

限度において有利な方法が用いられるべき（合理性を欠く算定方法を用いることによって不利な結果を招くことのないようにすること）ということであって、単なる計算結果を比較していずれか有利な方法が用いられるべきというものではないと解すべきである。」

(10) 原判決 15 頁 14 行目末尾に改行して、次のとおり加える。

「 控訴人は、飲食サービス業が控訴人の基幹事業の 1 つであるのに、同業類似法人の抽出に当たって、これを考慮していないと主張する。

しかし、一般的なホテルにも、通常、レストランが設置されており、たとえホテル内のレストランにおいて宿泊客以外の顧客へ飲食の提供をしたとしても、それはホテル内のレストランを有効利用するため、サービスの提供を行っているものであり、「宿泊業」に付随するものにすぎず、「お得なプラン」として用意されている「宿泊プラン」は、正に「宿泊業」を基幹事業としているからこそ可能なプランであり、飲食サービス業が控訴人の基幹事業の 1 つであるとは到底いえない。」

(11) 原判決 17 頁 1 行目末尾に改行して、次のとおり加える。

「 また、平成 13 年 2 月 1 日から平成 18 年 11 月 30 日までの間に、一定程度の景気の変動があったとしても、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ことまでは認めることはできない。」

(12) 原判決 19 頁 19 行目末尾に「すなわち、①「当該役員はその内国法人の業務に従事した期間、その退職の事情」については、亡乙の自殺による死亡退職というその退職の中核的な事情をどのように評価すべきかその評価基準が全く明らかではなく、②「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」については、控訴人においてその状況等を本件事業年度における納税申告当時、一切知ることすらできなかったのであるから、控訴人が本件役員退職給与適正額を判断することはできなかったことは明らかである。」を加える。

(13) 原判決 20 頁 20 行目末尾に改行して、次のとおり加える。

「ウ 施行令 72 条は、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類型的・例示的に列挙しており、かかる列挙された事情を基に、役員退職給与を算定する方法として、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ことが認知され、裁判例においても、施行令 72 条の規定は、役員退職給与の相当性の判断基準について、一般的に是認できる程度に具体的、客観的に定めているから、租税法律主義に反するものではないとされている。

したがって、控訴人が法 36 条及び施行令 72 条に基づいて亡乙に対する役員退職給与の適正額を判断することが可能であったことは明らかである。」

第 3 当裁判所の判断

1 当裁判所の判断は、次のとおり改めるほかは、原判決の「事実及び理由」の「第 3 当裁判所の判断」1 及び 2（原判決 20 頁 23 行目～38 頁 25 行目）に記載のとおりであるから、これを引用する。

(1) 原判決 23 頁 6 行目末尾に「同業類似法人における功績倍率の平均値を算定し、平準化した数値を求めるのは、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を捨象し、差異や特殊性の選別や考慮に当たっての恣意性を排除するためのものであり、法 36 条及

び施行令72条の趣旨に合致するものというべきである。」を加える。

- (2) 原判決23頁19行目の「当たっては、」の次に「地理的な近接性が経済事情の類似性に影響を及ぼすことは明らかであるから、」を加える。
- (3) 原判決25頁20行目～21行目の「推認されることからすれば、」を「推認され、仮にそのレストランが宿泊客以外の顧客にも飲食を提供しており、宿泊客には「お得なプラン」として「宿泊プラン」が別途用意されていたとしても、ホテルにレストランがあり宿泊プランとしてそのレストランが利用できることがホテル業にとって重要であり、」に改める。
- (4) 原判決25頁24行目～25行目の「9月30日」を「8月31日」に改め、25行目の「事業年度とし」の次に「(乙12)」を加える。
- (5) 原判決27頁4行目及び9行目の「9月30日」をいずれも「8月31日」に改める。
- (6) 原判決27頁13行目末尾に改行して、次のとおり加える。

「c 控訴人は、①被控訴人が挙げる本件同業類似法人2件のうちの1件の法人における役員退職給与支給の決定は、景気後退局面とほぼ重なる平成13年2月期に行われたのに対し、本件役員退職給与支給の決定は、6年以上にわたって継続した景気回復局面中の平成17年3月20日に行われたこと、②景気の状態は一般に役員退職給与の支給額に少なくない影響を与えることに鑑みれば、本件役員退職給与の支給時期と上記本件同業類似法人の1件の役員退職給与の支給時期との間に、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いうべきであると主張する。

しかし、内閣府公表の景気基準日付(甲34)によると、本件同業類似法人に係る調査対象事業年度において、一定の景気の変動があったことはいかかわれるものの、その変動が、控訴人の主張するような著しいものと認めることはできず、他に控訴人の主張を認めるに足りる証拠はない。」

- (7) 原判決30頁8行目末尾に改行して、次のとおり加える。

「控訴人は、平均功績倍率法、最高功績倍率法及び1年当たり平均額法の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、納税者に有利な方法が適用されるべきであり、本件の場合、最高功績倍率法が納税者に有利であるから、この方法が採用されるべきであると主張する。

しかし、同業類似法人の抽出が合理的に行われる限り、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というべきであることは、前記(3)アで説示したとおりであり、法36条及び施行令72条が、控訴人主張の各方法による計算結果を比較して、納税者に最も有利な計算結果になる方法を採用すべきである旨定めたものと解することはできない。」
- (8) 原判決32頁4行目の「あると解される。」を「あると解され、単に役員退職給与の適正額を判断するための諸事情のうち典型的なものを列挙したものにすぎないと解することはできない。」に改める。
- (9) 原判決34頁6行目の「公知の事実であり」の次に「(控訴人は、同族会社においても金融機関からの融資を受けるに当たって代表取締役のみを保証人とすることが通例であると主張するが、これを認めるに足りる証拠はない。)」を加える。
- (10) 原判決36頁12行目の「ということができ、これによれば、」を次のとおり改める。

「合理的であるということが出来る。

控訴人は、抽出件数が僅少であるから、平均功績倍率法ではなく、最高功績倍率法によるべきであり、最高功績倍率を用いることとした場合であっても、抽出された同業類似法人の中に他と比較して著しく過大な功績倍率を用いた法人があった場合には、当該過大な値を除いた値のうちの最高値を用いれば不合理な結論を回避することができると主張し、被控訴人による抽出件数が2法人2件にとどまることは、これまで説示したとおりである。

確かに、抽出件数が2件であると、これを平均しても、同業類似業者間の様々な差異が捨象されたとはいいい難いところがあることは否定できない。

しかし、控訴人の主張する最高功績倍率法における抽出事例（甲11の別紙6の別表1）を見ると、最高功績倍率は4.0倍であるが、その次順位の功績倍率は2.0倍と最高功績倍率の半分であり、本件Lデータ同業類似法人の平均功績倍率も2.0倍である。しかも、最高功績倍率4.0倍の事例は、控訴人自身が設定した売上金2億6500万円以上10億6300万円以下という抽出基準を上回る売上金11億0300万円であり、控訴人の主張を前提としても、この事例を除いた最高功績倍率を採用すべきことになるというべきである。そうすると、次順位功績倍率2.0倍が最高功績倍率ということになり、被控訴人による平均功績倍率法の結果1.91倍と大差がないことになる（功績倍率4.0倍の事例を除いた4件の平均倍率は1.50倍になる。）。また、本件Lデータが、対象法人が限られており、抽出基準も、抽出対象地域、基幹事業の点で、被控訴人の抽出基準に比べて劣るものであることは前記のとおりである。

したがって、いずれにせよ、控訴人の主張する最高功績倍率4.0倍は採用できないし、次順位の功績倍率2.0倍も採用することはできない。なお、本件更正処分は、亡乙の功績倍率を3.0倍として退職給与の適正額を算定しているから（甲1）、これは、上記次順位の功績倍率2.0倍を上回ることになる。

そして、平均功績倍率法によれば、」

- 2 控訴人は、その他、当審においても原審と同様の主張をするが、これに理由がないことは、原判決（前記1のとおり改めた後のもの）の説示するとおりである。

第4 結論

よって、控訴人の被控訴人に対する請求にはいずれも理由がないので、これをいずれも棄却した原判決は相当であるから、本件控訴を棄却することとし、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第1民事部

裁判長裁判官 福田 剛久

裁判官 塩田 直也

裁判官東亜由美は、差し支えにつき、署名押印することができない。

裁判長裁判官 福田 剛久