

■ Article ■

過大役員退職給与の算定における平均功績倍率の合理性—伊藤製作所事件

東京高裁平成30年4月25日判決

(平成29年(行コ)第334号、平成30年(行コ)第27号 法人税更正処分等取消控訴、同附帯控訴事件)

(訟月65巻2号133頁)

同志社大学大学院司法研究科教授 占部 裕典

.....
【事案の概要】

X社(被控訴人兼附帯控訴人・1審原告)は、資本金の額を4950万円とし、目的をミシン部品の製造及び販売、家庭金物、建材金物の製造及び販売等とする株式会社であるが、平成20年10月4日に死亡退職した元代表取締役の亡A(以下「亡A」という。)への退職慰労金(以下「本件役員退職給与」という。)の支給額4億2000万円(計算式は240万円(最終月額給料)×27年(勤続年数)×5倍(役員倍数)×1.3(功労加算)=4億2120万円)を損金の額に算入して当該事業年度分の法人税の確定申告をした。

これに対し、S税務署長(処分行政庁)は、本件役員退職給与の額のうち2億0875万2000円は不相当に高額の部分であるとして、X社に対して更正処分等の賦課決定処分(以下「本件更正処分等」という。)をしたため、X社が、Y(国、控訴人兼附帯被控訴人・1審被告)に対して、本件更正処分等の取消しを求めた。原審(東京地裁平成29年10月13日判決・訟月65巻2号151頁)は、処分行政庁の調査に基づく平均功績倍率(以下「本件平均功績倍率」という。)の3.26にその半数を加えた4.89に亡Aの最終月額報酬額240万円及び勤続年数27年をそれぞれ乗じて計算される金額に相当する3億1687万2000円までは退職給与として相当であり、同額を4億2000万円から控除した残額の1億0312万8000円が「不相当に高額な部分の金額」と判断して、本件更正処分等の一部を取り消した。Yは原審の判断を不服として控訴し、X社は請求が一部認められなかった部分を不服として附帯控訴した。

【判旨】

原判決一部取消、請求棄却

「平均功績倍率法で用いる算定要素のうち、まず、最終月額報酬額は、通常、当該退職役員の在任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、当該退職役員の在任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ができる。また、勤続年数は法人税法施行令70条2号が規定する『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。さらに、功績倍率は、これらの要素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り、同業類似法人における功績倍率の平均値(平均功績倍率)

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うことができる。このような各算定要素を用いて役員退職給与の相当額を算定しようと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、亡Aに対する退職給与相当額を算定する方法として、法人税法34条2項及び法令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。」(下線部筆者。以下同)

法人税法施行令70条2号が役員退職給与の相当額の算定要素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、役員退職給与の相当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は顕著とく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、役員退職給与の相当額に反映されるべきものとしたことにあると解される。」「法人税法施行令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。」

本件では「亡Aの具体的貢献の態様及び程度は必ずしも明らかではなく、同業類似法人の合理的な抽出結果に基づく本件平均功績倍率(公刊資料によって認められる数値に照らしても、有意なものと十分推認することができる。)によってもなお、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ったとまでは認められず、X社の主張は採用することができない。」

本件更正処分等は適法なものであるとして、X社の請求を棄却し、附帯控訴を棄却した。

なお、最高裁は、X社による上告を棄却し、上告審を不受理としている(最高裁平成31年2月21日決定・税資269号順号13245)。

【解説】

本件の主たる争点は、「不相当に高額な部分」の金額の算定にあたり、平均功績

倍率法の適用要件、具体的な退職役員の功績等（の評価）をどのように解するかである。

1. 本判決の意義

現在の判例の流れは、以下のような方向に収斂しつつあるといえよう。

法人税法34条2項の委任を受けた同法施行令70条2号は「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」と規定している。①最終月額報酬額は、通常、当該退職役員の在任期間中における報酬の最高額を示すとともに、当該退職役員の在任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おり、また、②勤続年数は「当該役員のその内国法人の業務に従事した期間」に相当し、さらに、③功績倍率は、これらの要素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り、同業類似法人における功績倍率の平均値（平均功績倍率）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ができることからすれば、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、法人税法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と解される（本高裁判決をはじめ、東京高裁平成25年9月5日判決・税資263号順号12286、福岡高裁平成25年6月18日判決・税資263号順号12234等。平成18年改正前の旧法人税法36条及び同法施行令72条の規定の下での判例でも同様）。ただし、平均功績倍率法はあくまでも平均値を用いて「退職給与として相当であると認められる金額」を算出するものであるから、平均値による金額を超える部分が常に不相当であると考えすることは妥当でなく、上記金額を超えて相当部分を認めるべき特段の事情がある場合には、平均功績倍率法による金額を超えて相当と認めるべき部分が存在するということになる。

このような平均功績倍率方法を採用する流れの中で、原判決はこれまでの枠組みとは大きく異なる枠組みを示したものであったが、本高裁判決は原判決の枠組みを完全に否定し、これまでの判例の流れに戻したといえる¹。ただ、特段の事情に関しては「平均功績倍率法による役員退職給与額の算出過程では十分に考慮されないが、同額に相当の影響を及ぼし得る事情」（前掲福岡高裁平成25年6月18日判決）、「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」（前掲東京高裁平成25年9月5日判決、東京高裁平成25年9月11日判決・税資263号順号12288等）と解するなど理解に相違があるといえよう。

最高功績倍率法及び1年当たり最高額法は、その算定過程において用いられる役員退職給与の支給事例に係る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る過程が存在せず、平均功績倍率法及び1年当たり平均額法と比較して合理性において劣ると解されており（東京地裁令和2年3月24日判決・裁判所ウェブサイト等）、平均功績倍率法によるのが不相当な場合である特段の事情がある場合に限って最高功績倍率を適用すべきとする傾向にある（東京高裁平成25年7月18日判決・税資263号順号12261等参照）。また、1年当りの平均額法は、役員報酬が著しく低く押さえられてきたなどの理由により功績倍率法の適用が不合理な場合などに用いられてきているといえよう（前掲東京高裁平成25年9月5日判決等参照）。

2. 本判決と原判決における平均功績倍率の適用について

平均功績倍率を原則的に適用するという点では両判決は同様であるが、原判決は「国が用いた平均功績倍率は、その同業類似法人の抽出が合理的に行われ、かつ、平均功績倍率を当該法人に適用することが相当と認められる限り」、法人税法34条2項、同法施行令70条の2号の趣旨に合致すると解しており、抽出の合理性と適用の相当性を求めていた。抽出の合理性がなければ最高功績倍率法などを用いるという判断もありうるどころ、原判決も本高裁判決と同様抽出の合理性はあるとするが、原判決はさらに適用の相当性を求めるという判断枠組み（平均功績倍率の適用を厳格にすることにより平均功績倍率や最高功績倍率法でもない率を適用）を採用した²。なお、両判決は、最高功績倍率と平均功績倍率の優劣については、功績倍率の最高値は最高値に係る法人の特殊性等に影響されるものであって、指標としての客観性が劣るとしている。

そこで、YがX社の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が、この点について結論には両判決で相違はない。抽出基準そのものの合理性に係る判断は同様である。そして、本件平均功績倍率は3.26であることが認められている。ただし、両判決においては平準化した平均的な値である平均功績倍率の評価や、合理性の意味合いが次に述べるように異なるといえよう。

3. 平均功績倍率の適用の相当性と亡Aの具体的な功績等

原判決は、同業類似法人間における平均功績倍率は「あくまでも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て平準化した平均的な値であるにすぎず、本来役員退職給与が当該退職役員の具体的な功績等に応じて支給されるべきものであることに鑑みると、平均功績倍率を少しでも超える功績倍率により算定された役員退職給与の額が直ちに不相当に高額な金額になると解することはあまりにも硬直的な考え方」であり、実態に即した適正な課税を行うとする法人税法34条2項の趣旨に反することにもなりかねず、相当ではないとして、平均功績倍率にその半数を加えた数をもって算定した役員退職給与までは退職給与として相当であるとした。その結果、原判決は、少なくとも「平均功

績倍率の数にその半数を加えた数を超えない数の功績倍率により算定された役員退職給与の額は、当該法人における当該役員の具体的な功績等に照らしその額が明らかに過大であると解すべき特段の事情がある場合でない限り、(略)『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』を超えるものではないと解するのが相当であるというべきである。」(最適功績倍率法)と判断した。租税法律主義の下での納税者の視点を考慮しているともいえるものであった。抽出基準が合理的でない場合に最高功績倍率などの適用が検討されるどころ、原判決の背景には(1)納税者側の一般的な同業類似法人における役員に対する退職給与の支給の状況についての認識可能性の程度への配慮³、さらには(2)本件平均功績倍率を用いると抽出事例の「順号1及び5の支給事例は不相当に高額な金額の退職給与の支給をしていたということになりかねず、当該支給事例が、役員退職給与の損金算入額が争いなく確定し、支給事例としての一定の適格性が担保されている同業類似法人である(略)」という本件平均功績倍率の算定の前提と矛盾することになる」といった判断がある。本高裁判決は、(2)について「功績倍率の高い類似法人の退職給与額がそれ自体相当であるか否かは、当該法人を基準として同業類似法人を倍半基準によって抽出することによって判断されるから、抽出される同業類似法人が当然に異なってくるのであり、平均功績倍率もまた異なってくる」のであり、よって類似法人の中に算出された平均値より不相当に高い功績倍率を用いた法人が仮に入っていたとしても平均値を算定することの合理性は失われないと判示し、「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いい難いほどの極めて特殊な事情」があればこれを別途考慮すれば足りる(別段考慮説)と判断している。別段考慮説のもとで特段の事情の存在の立証責任は納税者であるところ、最適功績倍率法の下でのそれは課税庁にあることになるであろう。

今後は本高裁判決のような判断が加速していくものと思われるが、退職役員の具体的な功績等への取扱いや対応についてより精緻な検討が求められることになる。

【検討事項】

1. 法人税法34条2項の趣旨・目的について、平成18年改正前の旧法人税法36条のそれと異なるとした場合(東京地裁令和2年1月30日判決・税資270号順号13377参照)に、本高裁判決のような平均功績倍率法の枠組みは影響を受けるといえるか。
2. 「極めて特殊な事情」として、どのようなものが具体的に考えられるか。

以上

-
- 1 このような評価が一般的である。本高裁判決掲載の訟月65巻2号133頁の解説（船越真史）等参照。
 - 2 原判決について総じて賛成する見解もあるが、論理性が欠けるといった批判もある。主要な見解については、西本靖宏・ジュリスト臨時増刊〔平成30年度重要判例解説〕1531号192頁参照。
 - 3 公表資料のうち同業類似法人のTKCデータの評価について本高裁判決とやや異なる判断をする東京地裁判決平成25年3月22日判決・税資263号順号12175がある。喜多綾子・新・判例解説Watch16号229頁参照。