



## TKCのデータによる 最高功績倍率3.0適用の可否

第1審 東京地裁平23年(行ウ)421号、平25.3.22判決 (TAINS: Z888-1778)  
控訴審 東京高裁平25年(行コ)169号、平25.7.18判決 (TAINS: Z888-1788) (棄却)  
(上告、上告受理申立て)

### Brush up Point

本件は、死亡退職した代表取締役を支給した役員退職給与6,032万円が、不相当に高額であると判断された事案である。本件における判決のポイントは、次のとおりである。

- (1) 最高功績倍率法が使用される場合は、税務当局による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。
- (2) 納税者が利用したTKCデータは、TKC全国会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TKC全国会の会員が関与しているものに限られるので、汎用性のあるデータとはいえない。
- (3) 納税者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、日本標準産業分類の大分類とするものであって採用できない。
- (4) 本件役員退職給与の適正額は490万8,800円であって、6,032万円のうち適正額を超える5,541万1,200円については、法人税法36条に規定する『不相当に高額な部分の金額』に該当する。ただし、本件更正処分は、本件役員退職給与の額のうちこの金額の範囲内である4,784万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適法である。

### I. 事実関係

納税者X(原告・控訴人)は、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る。亡Aは、平成17年1月10日に死亡(死因は自殺)するまで、Xの代表取締役として勤務し、その勤続年数は13年であった。亡A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。

Xは、平成17年3月18日、取締役会を開催し、亡Aに対する役員退職給与を6,032万円とし、また弔慰金を384万円支払うことを承認し、これを支払った。Xは、本件係争事業年度の法人税につき、本件役員退職給与の額6,032万円と弔慰金384万円を損金の額に算入して法人税の確定申告書を提出したところ、所轄税務署長Y(被告・被控訴人)は、本件役員退職給与の額のうち1,248万円を超える部分の金額である4,784万円については、法人税法36条(係争年度の条文番号。以下、本稿において同じ。)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する更正処分等を行った。Xは、これを不服として、所定の手続きを経て、本訴に及んだ。

なお、亡Aは、【図表1】(40頁)のとおり、生前、Xの代表取締役のほか、Xのいわゆるグループ企業であるX2、X3、X4及びX5の各取締役を務めており、亡Aに対する退職給与及び弔慰金として、X2は退職給与7,210万円・弔慰金618万円、X3は退職給与4,950万円・弔慰金300万円、X4は退職

給与4,080万円・弔慰金300万円、X5は退職給与6,615万円・弔慰金560万円をそれぞれ支払っている。これらの4社の退職給与についても、所轄税務署長はそれぞれ不相当に高額であるとして更正処分等を行い、本件と同様に更正処分等の取消訴訟が提起されている。

### II. 主たる争点及び当事者の主張

本件の争点は、本件役員退職給与の額のうち法人税法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である。この点につき、Xは、本件役員退職給与の適正額は6,032万円か、少なくとも亡Aの最終月額報酬である32万円に、TKCデータ同業類似法人の功績倍率の最高値である3.0倍を乗じさらに亡Aの勤続年数である13年を乗じた上、これに亡Aの功労加算として130パーセントを乗じて算定された1,622万4,000円となるから、本件役員退職給与適正額を1,248万円としてなされた本件更正処分は、法人税法36条及び法人税法施行令72条に反し、違法であると主張した。

これに対し所轄税務署長Yは、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、Yの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、本件適正額の算定に当たり、特に考慮すべき亡Aの個人的事情があるとは認められないから、本件6,032万円のうちY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金額

である490万8,800円を超える5,541万1,200円については、法人税法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と主張した。

### Ⅲ. 判決の要旨

第1審東京地裁は、はじめに役員退職給与の適正額の算定方法につき、「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。」と判示した。そこで、本件においては、「Y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とX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。」と判示した。

次に、Xが用いたTKCデータ同業類似法人については、「そもそも本件TKC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TKC全国会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TKC全国会の会員が関与しているものに限られている上、X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……Y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。」と判示し、本件適正額の算定に当たってTKC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するXの主張は、採用することができないとした。なお、功労加算分については、「本件役員退職給与のほかには甲慰金として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。」と判示している。

以上のとおり、「Y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、490万8,800円であって、本件役員退職給与の額6,032万円のうち上記金額を超える5,541万1,200円については、法人税法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」とし、「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4,784万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。」と判示し、Xの請求を棄却した。

なお、控訴審判決も全面的に第1審を支持している。

### Ⅳ. 評 釈

#### 一. TKCデータの合理性について

本件においてYによる同業類似法人の抽出基準はかなり厳格であり、その結果、抽出された同業類似法人3件については、Xと高い類似性が認められるといえる。しかし、その結果抽出された同業類似法人3件の功績倍率はそれぞれ1.00、2.07、0.46であり、その平均値は1.18である。これは一般に税務の実際上、約3倍程度といわれている代表取締役の功績倍率を考慮すると、低すぎるといわざるを得ない。たとえ厳格な抽出基準に基づいて適正に抽出された同業類似法人であっても、その結果算出された平均功績倍率が1.18倍と通常に比して著しく低いのであれば、はたしてこの抽出基準に合理性があるといえるのだろうか。

一方で、Xが利用したTKC全国会発行の『月額役員報酬・役員退職金』(Y-BAST)による退職金データは、日本標準産業分類の大分類に従って業種が分類されており、また、抽出対象地域については限定されていないことから、Yの抽出基準と比較すると厳格性で劣る点は否めない。しかし、Yによる抽出基準において算出された平均功績倍率が著しく低いことを考慮すれば、抽出地域を全国に拡大することで、より多くの同業類似法人を抽出することが可能となり、その結果、より平均化した客観性が確保される値が算出される

ものと考えられる。したがって、TKCデータについて、本件判決が「その対象法人はTKC全国会の会員が関与しているものに限られている」として、これを判断基準に利用することに疑問を呈した点は、少なくとも本件においては、Yの極端な抽出基準と比較しても直ちに非合理的であるとするのは早計であったと考える。裁判所は合理的な判断基準の一つとして当然にこれを斟酌すべきであり、あたかも門前払いのようにこれを任意団体の全国データであると切り捨てた点は賛成できない。また、役員退職給与適正額の算定方法につき、平均功績倍率法の適用に拘泥することなく、本件のように平均功績倍率が著しく低い場合には、最高功績倍率法の適用も視野に入れた判決が下されるべきであると考えられる。

なお、一般に、税務当局が行う同業類似法人選定の情報は、事前に納税者が入手することは困難であり、係争時には、税務当局が独自に抽出した同業類似法人によって平均功績倍率が算定され、納税者がその選定に関与できない以上、このような手法を優先することには問題がある。従来から筆者をはじめ多くの論者がこの閉鎖性を指摘しており、このような状況を考慮すると、税理士及び公認会計士からなる任意団体であっても日本最大の規模を誇るTKC全国会が提供するデータは、対象が関与法人に限られているといえども、納税者が事前に入手可能であり、高い信頼性と普遍性を有する情報であるといえる。従来の閉鎖的な類似法人の選定は、当該対象法人を所轄税務署管内を中心として、地

域性を織り込んだ要件を重視してきた。しかし、いやま法人の活動はグローバルに展開され、地域性を重視した類似法人の選定に、どれだけ意味があるのか。むしろ、その要件に拘泥した結果、いわゆる倍半基準を含めて、税務当局も使い勝手のわるい選定基準を自ら使用する結果となってしまっている。全国的な要素を加味した選定基準は、いやま合理性を有するものとする。

なお、本件において、XがTKCデータにより抽出した同業類似法人は、業種と事業規模において若干恣意的な拡大があり、その限りにおいて採用することはできなかったとする判示には妥当性がある。しかし、納税者がTKCデータに基づき、適正な抽出基準により合理的に同業類似法人を抽出できた場合には、税務当局も裁判所もその判断を尊重すべきである。

図表1 原告グループ5社の当初支給金額

(単位:円)

		当初支給金額						
		年度	役職	勤続年数(年)	最終報酬月額	役員退職給与	弔慰金	功績倍率
1	X	H.17.11	代表取締役	13	320,000	60,320,000	3,840,000	14.50
2	X2	H.17.11	取締役	35	0	72,100,000	6,180,000	(1年当たり) 2,060,000
3	X3	H.17.3	取締役	11	300,000	49,500,000	3,000,000	15.00
4	X4	H.17.9	取締役	10	300,000	40,800,000	3,000,000	13.60
5	X5	H.17.8	取締役	7	700,000	66,150,000	5,600,000	13.50
合計		—	—	—	—	288,870,000	21,620,000	—

## 二. グループ法人全体での退職給与の支給について

本件事件の特徴として、【図表1】【図表2】に示すとおり、亡Aに対しXの他にもグループ企業4社から合計して2億8,887万円の役員退職給与及び2,162万円の弔慰金が支払われている。これらを合計すると3億1,049万円にのぼる。なお、亡Aの夫Bは、平成21年10月7日、亡Aに代わりXの代表取締役役に就任している。

現行法人税法においては、グループ法人全体で役員退職給与の相当性を判断するといった規定は設けられておらず、したがって、本件においても他の法人における退職給与の支払いについては、その関係につき一言も触れられておらず、争いがない。しかし、死亡退職した役員にグループ全体で3億円余りが支払われているという事実について、税務当局としても見過ごすわけにはいかなかったのだ

図表2 原告グループ5社の更正金額及び適正金額

(単位:円)

		更正金額				適正金額			
		更正金額	功績倍率	増差税額	過少申告加算税	適正額算定方法	役員退職給与適正額	平均功績倍率	類似法人数
1	X	12,480,000	3.00	12,903,700	1,910,000	平均功績倍率法	4,908,800	1.18	3
2	X2	63,087,500	(1年当たり) 1,802,500	2,703,600	270,000	1年当たり平均額法	48,838,790	(1年当たり) 1,395,394	5
3	X3	9,900,000	3.00	2,250,769	312,500	平均功績倍率法	7,524,000	2.28	2
4	X4	9,000,000	3.00	3,287,837	467,000	平均功績倍率法	4,470,000	1.49	3
5	X5	14,700,000	3.00	15,435,000	1,996,000	平均功績倍率法	9,539,000	1.91	2
合計		109,167,500	—	36,580,906	4,955,500	—	75,280,590	—	—

はないかと推察される。そして、X以外のグループ4社についても、それぞれ退職給与にかかる不相当に高額な部分の損金不算入につき更正処分等を行い、別件で取消訴訟が提起されていたが、いずれも本件とはほぼ同様の判決が下されており、税務当局の主張する適正額が支持され、更正処分は適法である旨判示された。

グループ法人全体で役員退職給与の相当性を判断するといった規定はないものの、グループ会社それぞれの当初支給額で用いられた功績倍率は13.50～15.00と高過ぎると考えられるため、役員退職給与の支給額を決定する際には、タックスプランニングの観点からも、実務上、比較的多く用いられる功績倍率3.0程度にとどめておくことが必要であったと考えられる。なお、注目すべき事実は【図表2】からも明らかとなっており、平均功績

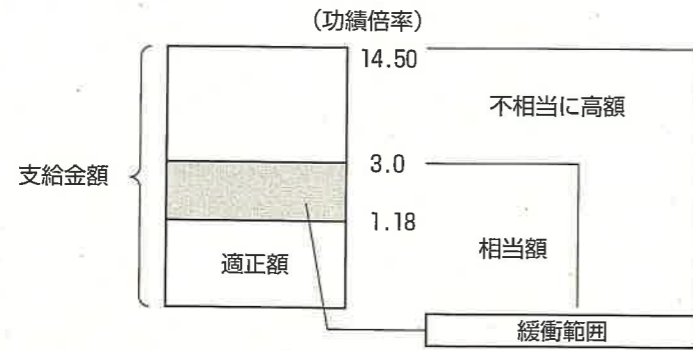
倍率法が適用されていないX2を除いて、更正処分はすべて功績倍率3.0を用いた金額でなされているという点である。

## 三. 「不相当に高額」の適正な解釈について

本来、役員給与の額は、個別的、主観的に決定されるものである。よって、納税者、税務当局及び裁判所において客観的相当額を判断することは困難であり、おのずとそこには一定の幅が生じることとなる。法人税法が規定する「不相当に高額」とは、誰が見ても明らかに“不相当”に高額であるということであるから、このような客観的相当額の差異を考慮してもなお高額である部分のみを否認するという規定であると解される。したがって、類似法人の平均額という比準額をもって唯一無二の適正額とし、その額を超えれば直ちに否認するというようなことは、法の適正な解



図表3 適正額・相当額・不相当に高額部分の関係性と緩衝範囲



積に基づくものではない。つまり、適正額と、実際の相当額の間には、【図表3】のとおり、いわば「緩衝範囲」が存在するのである。

この緩衝範囲が存在することによって、実務的には税務当局との間における客観的相当額の対立の緩衝が期待される。また、納税者側の個別的事情（退職役員の業務に従事した期間、その退職の事情、職務の内容、個別的な能力、当該法人の収益及び使用人に対する給料の支給の状況等を斟酌）も緩衝範囲によってある程度は考慮されることとなる。いわば、緩衝範囲は、現行法上、“適正額を超えて相当に高額”であっても“不相当に高額”な部分しか損金不算入としないといった不確定概念の適正な解釈上、必然的に生じるものであると考える。

これを、本件についてみると、平均功績倍率法によって算定された役員退職給与適正額を超える部分が否認されたのではなく、更正処分において功績倍率3.0を用いて算定された額が認定されていることから、両者の間に緩衝範囲の存在が認められる。しかし、一方で、筆者をはじめ実務家諸氏が実際に経験し

ているとおり、税務当局の裁量により、この緩衝範囲がコントロールされる場合が多く、法解釈上、何も足さず何も引かずといった「合法性の原則」からすると、税務当局の裁量は認められないところである。本件においては、税務当局は、自らの更正処分の妥当性を認めさせるために、あえて低すぎる適正額を算出し主張することで、恣意的に緩衝範囲をコントロールしたのではないかという懸念さえ抱く。また、裁判所は、税務当局の主張する適正額の判断基準の合理性は是認したものの、更正処分における金額の合理性については、何ら具体的な判断を示していない。たとえば、緩衝範囲の部分であっても、合理的な適正額を超える部分の金額は損金不算入とするといった判断も一つの結論であったはずである。裁判所は訴訟物に対するの審理をすることは明らかであるが、真理の追究なくして果たして裁判所はその責務を果たしたといえるのであろうか。裁判所は、単に税務当局の更正処分の妥当性をいう前に、真実な判断を下すべきことこそが責務と私考する。

第2回

誌上相談 中小企業経営に役立つ

会社法務の実務ポイント

質問：TAX-CPA研究会  
回答：弁護士 島村 謙

会社設立と資本金の額の意義

質問

会社を設立しようと思います。今は、資本金1円からでも設立できるやに聞いておりますが、実際には、資本金の額は、どういう風にして決めるのでしょうか。

回答

会社法では、最低資本金制度は廃止されましたが、創業期の事業資金を賄うため、あるいは債務超過に陥らないために、一定額以上の資本金ないし自己資本を確保することが重要です。業種によっては許認可を得るための最低基準もあります。

他方で、資本金の額が大きすぎると、税制上のメリットが受けられないなどのデメリットもあります。

資本金の額は、これら、業種、業態に応じた諸条件を勘案して決める必要がありますが、その事業が、黒字転換し、収支が安定するまでに要する事業資金の総額が一つの目安となります。

解説

1. 資本金・自己資本の意義

(1) 資本金

株主となる者が会社に拠出した金額は、原則としてその全額が「資本金」として扱われます。当該拠出額のうち、2分の1までの額は「資本準備金」とすることもでき、その場合は残額が資本金となります（会社法445条1項2項）。このようにして算定された数字

を、「資本金」と呼びます。

資本金の額を定める会社法上の意義は、剰余金の配当等の限度額を画することにあります。すなわち、剰余金の配当は、会社の純資産の額が、資本金や資本準備金等の額を超過する部分に限り可能とされ、自己株式の取得の際等にも、同様の規制があります（同461条）。

なお、資本金の額は、登記や決算公告により外部に開示されます。