

役員退職給与と 平均功績倍率1.5倍の控訴審判決

東京地裁・平29・10・13判決 (TAINS:Z888-2145)
東京高裁・平30・4・25判決 (TAINS:Z888-2177) (上告)

Brush up Point

東京高裁は、原判決を取消し、税務当局逆転勝訴の判決を下した。その判決のポイントは、平均功績倍率法の考え方であり、東京高裁は次のとおり判示した。

- (1) 平均功績倍率法は、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て平準化された数値を出すことに意義があるのであるから、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あったとしても、平均値を算定することの合理性は失われない。
- (2) 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ている限り、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。

I. 事実関係

X社(原告、被控訴人)は、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を目的とする同族会社である。そこで、X社の元代表取締役甲への死亡退職慰労金4億2000万円を損金の額に算入して平成21年8月期の本事業年度分の法人税の確定申告をしたところ、Y税務署長(被告、控訴人)は、本件役員退職給与の額のうち2億

1124万8000円を超える部分の金額は、不相当に高額な部分の金額となり損金の額に算入されないとして、X社に対し本事業年度分の法人税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をしたところ、X社はこれを不服として、所定の手続きにより、その更正処分等の取消しを求めて本訴に至った。

第1審東京地裁は、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ると示し、役員退職給与として相当であると認められる金額は、事後的な課税庁側の調査による平均功績倍率を適用した金額から相当程度の乖離を許容するものとして観念されるべきものとし、本件の場合、少なくとも課税庁側の調査による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、相当額であると判示した。Y税務署長は、この一部取消しを認めた判断を不服として控訴した。

II. 主たる争点と当事者の主張

本件の主たる争点は、本件役員退職給与の額のうち「不相当に高額な部分の金額」があるかどうかである。なお、第1審判決において、異例の平均功績倍率1.5倍を認める判断が下されたので、その点につきYがどのような反論をしたのかについて興味があったが、控訴審判決文においては残念ながら当事者の主張につき記述がないので、不明である。

III. 判決の要旨

東京高裁は、次のとおり判示し、Yの適用した平均功績倍率3.26は妥当なものであると判断した。

(1) 平均功績倍率法については、Yが本件において類似法人として選定した法人の中には、たとえば功績倍率4.31と高いもの、逆に2.13と低いものがあったが、「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。」「平均功績倍率法は、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を捨象して平準化された数値を出すことに意義があるのだから、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あったとしても、平均値を算定することの合理性は失われない。したがって、上記反論は不正確な前提に基づくものであり失当である。」と判示した。

(2) 次に、法人税法施行令70条2号の趣旨については、「法人税法施行令70条2号が、業務に従事した時間(ママ)、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ところから、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難し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。」と判示した。

そこで本件につき、特にX社が甲の特別の功績を問題とすることから、「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ている限り、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。」と判示し、甲につき、極めて特殊な事情があるとはいえないとした。

以上により、本件役員退職給与の額のうち、不相当に高額な部分の金額は2億0875万2000円（4億2000万円－2億1124万8000円＝2億0875万2000円）であり、所得金額はこれに6391万3941円（申告所得金額）を加えた2億7266万5941円であり、納付すべき法人税額は7989万3800円であると認められ、各金額はいずれも本件更正処分の金額を上回るものであるから本件更正処分は適法であるとし、逆転納税者敗訴の判決が下された。

IV. 解説

〔1〕本件は、第1審が平均功績倍率の1.5

倍をもって役員退職給与の相当額とし、その1.5倍の妥当性につき第1審が根拠を示さないうまま判示したことから、筆者は控訴審では、1.5倍という数字が一人歩きする可能性もあり、大きな争点になると考えていた。また、筆者は、ややシニカルに、1.5倍の根拠は、納税者主張の功績倍率6.49に税務当局主張の功績倍率3.26を加算し2で割ると4.875となり、第1審が平均功績倍率3.26を1.5倍して4.89としたのは、単に両者の主張を単純平均しただけなのではなかろうかと推測した。

しかし、控訴審では、1.5倍云々というよりも、平均功績倍率法の妥当性のみが議論され（公表判決文では当事者の主張につき詳述がなく、1.5倍の議論が出てこない）、筆者としては期待外れの判決となっている。

〔2〕第1審判決では、平均功績倍率法の妥当性を認めつつも、あくまで人工的な数字であり、「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」（第1審）であると明言し、誰が見ても明らかに“不相当”に高額な部分のみが否認されるという立場をとった。しかし、控訴審判決では、平均功績倍率法につき、従来から何度も判決文で引用されてきた「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された数値を出すことに意義がある」とし、そこから一歩踏み出すような判断を避けている。逆に言えば、平均功績倍率法で捨象できない個々の特殊性に合理的な理由

があれば、その個別事情は斟酌されることになり、控訴審判決もそれを「極めて特殊な事情」と呼び、その評価は可能であるとした。ただし、「極めて特殊な事情」についての具体的な例示はない。

〔3〕そもそも法人税法施行令70条2号は、「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、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」不相当に高額な部分の金額を判断すると規定しているところから、控訴審は、「その他の必ずしも個別事情としては顕著と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」と判示した。しかし、法人税法施行令70条2号は、「……状況等に照らし」としており、この「等」については、法律上、何が当てはまるかを想定した上で使うこととなっており、この「等」を軽々に切り捨てることはあまりに平均功績倍率法に大きな期待を持たせすぎであると筆者は考える。

たとえば、最近の事件に残波事件（控訴審：東京高裁平28年（行コ）第205号、平29・2・23判決（上告））があり、残波事件では役員給与の「不相当に高額」か否かの判定に当たって考慮すべき要素の脱落が大きな争点

になっている（退職金についても争点となっていたが、第1審で退職金については不相当に高額な支出はないと判断されている。）。

アメリカにおいても役員給与の妥当性については多くの訴訟が起きており、なかでも多要素テストとしてエリオットの5要件（Elliotts, Inc v. Comm'r, 716 F.2d 1241, 1245-46 (9th Cir. 1983)）は有名である。さらに今日では、独立投資家テストといった株主の投資に対する自己資本収益率を重視するテストでの判定も行われている。要するに、平均功績倍率法といった同業種かつ同管轄内における数社の金額的絶対額による比較という限定的なサンプル及び手法での比較にとどまるのではなく、資本比率など報酬の額（退職給与を含む）を絶対額ではなく比率で評価するような手法もわが国に取り入れるべきである。

なお、比較対象のサンプル抽出方法として、日本では倍半基準を用いているが、アメリカでは、税務当局が提出するガイドライン数社との検討のほかに、米国経営管理学会（American Management Association）や全米産業審議会（National Industrial Conference Board）、財務担当経営者協会（Financial Executive Institute）などから公表されたデータから抽出して比較することが一般的である。このような柔軟な態勢がいつになったらわが国に導入されるのであろうか。

