

梅ヶ枝中央会計

株式売却と役員退職慰労金

Q 株式を売却する際、役員退職慰労金はどのように対応すべきですか？
A 一般に株式の売却価額が一旦決定しますと、株式売却の譲渡益課税と役員退職慰労金の退職所得控除制度の影響を検討することが有効です。

【売り手(個人)の税務】

個人株主が非上場株式を売却して収入を得た場合、申告分離課税により 20%(国税 15%、地方税 5%)の譲渡所得が発生します。

譲渡益＝売却代金－(取得費＋譲渡費用＋借入金利息等)

取得費	実際の取得価額、若しくは売却代金の 5%を概算取得費用とすることができる
譲渡費用	譲渡するために要した費用(消費税含む)
借入金利息	株式を取得するための負債利子で、譲渡した年内(譲渡年の 1 月 1 日～譲渡日まで)に支払うべき金額

【役員退職慰労金を利用した売り手の税務メリット】

オーナー社長やその親族が取締役等になっている場合、株式譲渡代金の一部を役員退職慰労金として支払うことによって、売り手も買い手も税務上有利になる事例が多くみられます。

譲渡代金の一部を役員退職慰労金で受け取ることによって、実質的に株式譲渡益の 20%よりも低い税率によることができます。勤続年数から算出する退職所得控除の他、退職所得控除後の金額に 1/2 を乗じて課税退職所得金額を計算するなど、税務上、退職所得に係る税金計算は非常に優遇されていますので、譲渡代金の受取方法は慎重に検討することが必要です(別途、住民税の計算が必要となります)。

勤続年数	退職所得控除額
20 年以下	勤続年数×40 万円(80 万円未満の場合は 80 万円)
20 年超	800 万円＋70 万円×(勤続年数-20 年)

※勤続年数 1 年未満は切り上げ

退職所得の金額＝(退職金収入額-退職所得控除額)×1/2

税率については、以下の退職所得の受給に関する申告書(退職所得申告書)の提出がある場合の平成 19 年～24 年分の源泉(特別)徴収額の速算表(所法 210①②、地法 50 の 6、地法 328 の 6、地法附則 7①、③)(復興特別所得税を含む)、平成 27 年以降も加味)が参考になります。

課税退職所得金額 (千円未満切捨て)	所得税		住民税	合計	
	税率	控除額		税率計	控除額
195 万円 以下	5.105%	0	10%	15.105%	0
195 万円 超 330 万円 以下	10.210%	99,548	10%	20.210%	99,548
330 万円 超 695 万円 以下	20.420%	436,478	10%	30.420%	436,478
695 万円 超 900 万円 以下	23.483%	649,356	10%	33.483%	649,356
900 万円 超 1,800 万円 以下	33.693%	1,568,256	10%	43.693%	1,568,256
1,800 万円 超 4,000 万円 以下	40.840%	2,854,716	10%	50.840%	2,854,716
4,000 万円 超	45.945%	4,896,716	10%	55.945%	4,896,716

【役員退職慰労金を利用した買い手の税務メリット】

譲渡代金の一部を役員退職慰労金で支給することによって、その支払金額は税務上被買収企業の損金に算入することができます。ただし、役員退職慰労金を会社内で定めた役員慰労金規程に従って支給したとしても、その金額が一般的に妥当と認められる金額を超える場合、その超える部分の金額は会社の損金になりません。

一般的に妥当と認められる役員退職慰労金額の計算に当たっては、以下の算定方法がよく使用されます。なお、支給根拠を明確にするために、あらかじめ「役員退職慰労金規程」を作成しておくことが望まれます。

役員退職慰労金＝役員退任時報酬月額×役員在任年数×功績倍率

(例)功績倍率 社長:3.0、専務:2.5 など

【売り手の役員退職慰労金と株式売却益の比較】

株式の譲渡益課税の税率 20%(20.315%＝所得税 15.315%＋住民税 5%)であり、売却対象の株式価値の一部を譲渡対価から役員退職慰労金に転化させておくことにより節税が可能となります。

すなわち、退職金の税率が 33.483%となる退職所得になるよう退職金を設定できれば、実質は、所得から一定の控除後で 1/2 となるため、株式譲渡益課税より低い税率の適用が可能となり、以下のとおり節税が可能となります。

(平成 26 年の所得税率等による試算)

(単位:千円)

勤続年数	5	10	15	20	25	30	35	40
①退職手当等の収入	20,000	22,000	24,000	26,000	29,500	33,000	36,500	40,000
②退職所得控除額	2,000	4,000	6,000	8,000	11,500	15,000	18,500	22,000
③(①-②)	18,000	18,000	18,000	18,000	18,000	18,000	18,000	18,000
④(③×1/2)	9,000	9,000	9,000	9,000	9,000	9,000	9,000	9,000
⑤所得税率＋住民税率 控除額	33.483%							
	649	649	649	649	649	649	649	649
⑥所得税＋住民税	2,364	2,364	2,364	2,364	2,364	2,364	2,364	2,364
⑥÷①実質負担率	11.8%	10.7%	9.9%	9.1%	8.0%	7.2%	6.5%	5.9%
⑦株式譲渡所得税	4,063	4,400	4,800	5,200	5,900	6,600	7,300	8,000
⑦-⑥節税額	1,699	2,036	2,436	2,836	3,536	4,236	4,936	5,636

本資料は、当社が信頼できると判断した情報源から取得した情報に基づいて作成いたしておりますが、その正確性、完全性を保証するものではありません。本資料の内容につきましては、貴社のご判断に基づき、ご活用いただきますようお願いいたします。なお、本資料の内容に関する一切の権利につきましては当社に帰属し、本資料の全部又は一部を当社の承諾なしに公表又は第三者に伝達することはできません

梅ヶ枝中央会計

Q.役員退職慰労金の算定上優位すべき点は？

A.過去の国税不服審判例・裁判例を参考に対応すべきです。

【国税不服審判所】

・国税不服審判所 HP の

ホーム >> 公表裁決事例集 >> 公表裁決事例要旨 >> 法人税法関係 >> 役員退職給与

にて、2015/6/2 時点では、下記 9 件の事例が公開されています(以下、筆者判断での抜粋・要約・強調)。

No	表題	裁決事例集	裁決
①	代表取締役から取締役への分掌変更に伴い支給した役員退職金について損金算入が認められないとした事例	No.22 - 133 頁	昭和 56 年 6 月 23 日
②	過大役員退職金に当たらないとした事例	No.28 - 225 頁	昭和 59 年 12 月 25 日
③	適正退職給与の額を功績倍率法により算出すべきであるとの原処分庁の主張を退け、1 年当たり平均額法により算出することが相当であるとした事例	No.32 - 231 頁	昭和 61 年 9 月 1 日
④	役員退職慰労金の算定に当たり、みなす役員としての期間を算入すべきであるとの主張を退けた事例	No.37 - 185 頁	平成元年 6 月 21 日
⑤	退職した役員に支払った役員退職給与の一部を親会社に対する寄付金であるとして否認した原処分を取り消した事例	No.40 - 177 頁	平成 2 年 12 月 20 日
⑥	業務上の事故で死亡し退職した代表者の遺族に対する退職金は不相当に高額であるとした事例	No.40 - 177 頁	平成 2 年 12 月 20 日
⑦	役員退職給与等の支給及びその金額について社員総会の承認を要する場合、その支給等に関する役員規定の理事会における承認をもって、本件死亡退職役員に係る退職慰労金等の債務が確定したということではできないとした事例	No.62 - 258 頁	平成 13 年 11 月 13 日
⑧	比較法人の平均功績倍率が、裁判事例や裁決事例による功績倍率よりも低いことのみをもって相当性を欠くものではないとした事例	No.74 - 146 頁	平成 19 年 11 月 15 日
⑨	役員の分掌変更の翌事業年度に支払われた金員を当該役員に対する退職給与として取り扱うことはできないとした事例		平成 24 年 3 月 27 日

HP 上、裁決年月日が平成 3 年以前の裁決事例全文は、掲載されていません。

【②過大役員退職金に当たらないとした事例】

(ポイント)

- ・類似する法人の平均功績倍率に近似する 3 倍…審判所が 3 法人の支給事例を計算
- ・実質的に「使用人期間分を含む」社長代理として全期間の功績を評価
- ・退職給与の支給についての規定等はない。

請求人の主張	原処分庁の主張
<ul style="list-style-type: none"> ・初代社長は事務、経理、現場、人事及び渉外等一切の仕事をまかせて社長代理の権限を与えてきた 	<ul style="list-style-type: none"> ・常務取締役として従業員名簿に記載した時点から、みなし役員。取締役就任登記はその後。 ・従業員期間のすべてを通して役員をしていたとする証拠はない ・功績倍率は 3 を使用
判断	
<ul style="list-style-type: none"> ・社員と同族関係にない常務取締役と呼称し、この呼称にふさわしい職責を果たさせてきたことが認められる。 ・原処分庁の計算根拠が明らかでないので、審判所が原処分庁及びその近隣の税務署管内で同種の事業、事業規模が類似の 3 法人の支給事例を計算→最高 4.24 倍、最低 2.63 倍。平均 3.4 倍。 	

【③適正退職給与の額を功績倍率法により算出すべきであるとの原処分庁の主張を退け、1 年当たり平均額法により算出することが相当であるとした事例】

(ポイント)

- ・1 年当たり平均額法 > 功績倍率法の案件
- ・最終報酬月額が特段の事情があり低額であるときは、功績倍率法より 1 年当たり平均額法により算定する方法がより合理的。
- ・審判所が 5 法人の支給事例で計算。

請求人の主張	原処分庁の主張
<ul style="list-style-type: none"> ・平均功績倍率法と 1 年当たり平均額法でいずれか高額となる金額が退職給与の相当額 →いずれも同種の事業、事業規模が類似する「類似法人」 ・功績倍率は 3 及び 2 を使用 	<ul style="list-style-type: none"> ・平均功績倍率法を(株)政経研究所の調査結果より 3 社選定し、平均功績倍率 2.3。
判断	
<ul style="list-style-type: none"> ・(株)政経研究所の調査結果の事例によっては、売上金額・本店所在地は記載されず。また、事業規模が大の事例を使用。さらに、日本産業分類の大分類では類似性の判断も厳格さを欠く。 →審判所が新たに類似法人として 5 社選定(同一市内で売上・資本金・従業員数・勤続年数・自己都合基準) ・功績倍率法は一般的には妥当。ただし、退職時には非常勤役員・職務内容からみて著しく低額の場合は不合理 →結果、類似法人 5 社の 1 年当たりの退職給与の平均額 × 在籍年数。 	

【⑧比較法人の平均功績倍率が、裁判事例や裁決事例による功績倍率よりも低いことのみをもって相当性を欠くものではないとした事例】

(ポイント)

- ・法人税法第 36 条及び法人税法施行令第 72 条に規定する適正役員退職給与の額の具体的な判断基準としていわゆる功績倍率法を用いることについて争いはない

梅ヶ枝中央会計

・前代表者及びその夫である元取締役に対する役員退職給与の額は過大か。→ **過大**

請求人の主張	原処分庁の主張
<ul style="list-style-type: none"> ・原処分庁が選定した会社は不明 ・裁判事例や裁決事例でも功績倍率が 3.3~3.6 倍 <p>というのは定着していることなどからすると、F(代表取締役)の功績倍率を 3.6、H(取締役)の功績倍率を 3.3とするのが相当である旨主張</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・類似比較法人として 4社選定し、5事例による功績倍率の平均値 2.2を採用。
判断	
<ul style="list-style-type: none"> ・原処分庁の抽出基準は請求人の事業内容や事業規模等を反映させたものであって合理的。 ・比較法人から a 法人を除外した 3社を比較法人とし、平均値である 1.9。(DOWN) ・代表取締役か取締役か、また、創業以来の役員であるかどうかなどの名目だけではなく、会社への実際の貢献度等の実質も考慮されるべき 	

【その他の裁判事例…功績倍率】

昭和 56 年 11 月 18 日 東京高裁判決	社長 3.0、専務 2.4、常務 2.2、平取締役 1.8、監査役 1.6
昭和 60 年 9 月 17 日 最高裁	3.0
平成元年 1 月 23 日 東京高裁	2.2
昭和 52 年 9 月 26 日 東京高裁	7.5 (平均功績倍率は 2.7 であるが、他事情より)
平成 25 年 3 月 22 日 東京地裁	1.18 まず、平均功績倍率。 最高功績倍率の適用…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、最高功績倍率を示す同業類似法人が極めて類似している場合に限る

5 過大役員退職金に当たらないとした事例（一部取消し）（昭和56年4月1日～昭和57年3月31日事業年度法人税・昭59. 12. 25裁決）

（裁決の要旨）

原処分庁は、退職した請求人の専務（請求人の社長等とは同族関係にない。）に対して支給した退職金のうち、使用人期間分については不相当に高額な部分があると主張するが、同人は請求人の設立以来実質的に社長代理として請求人の業務発展に多大な貢献をし、昭和36年1月以降は常務取締役と称され、それにふさわしい功績を残したと認められることから、同人の請求人就職以来の全期間の功績を評価して、この功績倍率を請求人と類似する法人の平均功績倍率に近似する3倍としこれによって退職給与の額を計算した請求人の計算に不合理はなく、不相当に高額な部分があるということはない。

（参照条文）

法人税法第36条 同法施行令第72条

（裁決書（抄））

1 事 実

審査請求人（以下「請求人」という。）は、一般土木建築業を営む同族会社であるが、昭和55年4月1日から昭和56年3月31日までの事業年度（以下「昭和56年3月期」という。）及び昭和56年4月1日から昭和57年3月31日までの事業年度（以下「昭和57年3月期」という。）の法人税について、それぞれ青色申告書に次表の「確定申告額」欄のとおり記載して法定申告期限までに確定申告をし、更に、昭和56年3月期について、昭和56年10月2日に同表の「修正申告額」欄のとおり修正申告をした。

原処分庁は、これに対し、昭和57年12月28日付で、同表の「更正及び賦課決定額」欄のとおり、昭和56年3月期については更正処分をし、昭和57年3月期については、更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をした。

請求人は、これらの処分を不服として、昭和58年2月28日に審査請求をした。

ところで、原処分庁は、昭和57年3月期について、昭和58年4月18日で同表の「再更正及び賦課決定額」欄のとおり、再更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をしているので、これらの処分についてあわせて審理する。

区 分		確定申告額	修正申告額	更正及び 賦課決定額	再更正及び 賦課決定額
昭和56年 3月期	所得金額	円 172,744,749	円 174,225,999	円 174,461,581	円 —
	納付すべき税額	60,147,700	60,740,100	60,834,500	—
昭和57年 3月期	所得金額	297,518,620	—	390,157,299	389,548,747
	納付すべき税額	112,659,500	—	145,217,900	152,653,600
	過少申告 加算税の額	—	—	1,627,900	371,700

2 主 張

(1) 請求人の主張

原処分は、次の理由により違法であるから、昭和56年3月期については原処分の全部の、また、昭和57年3月期については原処分一部の取消しを求めらる。

イ 更正処分及び再更正処分について

(イ) 昭和56年3月期

原処分庁は、請求人が昭和55年9月20日に支出し修繕費に計上したバックホーの走行用モーターの取替費用304,000円を資本的支出であるとして、その減価償却費相当額65,436円を控除した238,564円を減価償却超過額として損金の額に算入しなかった。

しかしながら、次の理由により、本件モーター取替費は修繕費となるべきものである。

A 本件バックホーは、昭和54年12月28日に中古品を1,400,000円で購入したものであり、取得時の経過年数が不明であったため、法定耐用年数の5年を耐用年数として減価償却費を計算してきたものであ

るが、請求人は、本件バックホーを海岸に近い工事現場で使用する
ことが多く塩害が著しく法定耐用年数の使用に耐えないのが通常で
ある。

B 本件バックホーには走行用モーター二台が装着されているところ、
本件支出はそのうちの一台を取り替えたものであり、通常の使用
に基づく部品の交換であって、本件支出により本件バックホーの
使用可能期間を延長させ、若しくはその資産の価額を増加させるも
のではない。

(ロ) 昭和57年3月期

A 収入金額について

原処分庁は、請求人がA町長から受注した工事で昭和57年3月期
中には未完成であって未だ引渡しを終えていないため、仕掛工事に
計上した、A町町民体育館新築工事（以下「本件工事」という。）が
同期中に完成し引渡しを終えているとして本件工事の請負金額
507,807,000円をその期の収益に計上すべきであるとし、益金の額に
算入した。

しかしながら、次のとおり、本件工事は昭和57年3月期中には引
渡しがなされていないから、同期の収益となるべきものではない。

(A) 請求人は、従来A町を中心として官庁工事を数多く受注してお
り、この場合その請負工事に係る収益は、当該受注工事が完成し、
その引渡しが完了した日をもって計上することとしてきたところ
である。

(B) 本件工事に係るA町長との工事請負契約書記載の最終引渡日
は、昭和57年3月31日とされているところ、このことは、発注者
であるA町の予算執行上の都合によるものであり、このため、受
注者である請求人に対し、当該最終引渡日に合わせた書類を提出
させ、かつ、当該最終引渡日以降においては本件工事に係る作業
がないもののようにして形式を整えているものであって、このよ
うなことは、地方自治体発注の工事については往々行われている

ことである。

本件工事については、昭和57年4月22日まで作業が継続されており、このことは請求人記録の作業日報によっても明らかである。

- (C) 請求人が本件工事を完了したのは、上記のとおり昭和57年4月22日であるが、仮にこの日を引渡しの日としないとしても、本件工事について発生した手直し工事についてA町が検査した同年4月3日をもって本件工事の完了、引渡しの日とすべきである。

なお、この手直し工事の検査日はA町建設課長の回答書でも明らかである

B 役員退職給与について

原処分庁は、請求人が専務取締役B（以下「B専務」という。）の退職に際して支給した退職給与30,000,000円のうち、9,000,000円を不相当に高額な部分の金額であるとして損金の額に算入しなかった。

しかしながら、次のとおり支給した額は、退職給与として相当な金額であるから全額を損金の額に算入すべきである。

- (A) B専務は、昭和22年4月1日に請求人の前身でありC鉱山の港湾荷役業務を主体とし、他に若干の土木工事も行っていたA海陸運送会社に入社した。
- (B) A海陸運送会社は、昭和23年8月に請求人である有限会社Dとなり、以後土木工事業に本格的に取り組んだ。しかしながら請求人の初代社長Eは、土木工事業についての知識に乏しかったため、土木関係を専門とするB専務に事務、経理、現場、人事及び渉外等一切の仕事をまかせて社長代理の権限を与えてきたところである。
- (C) 以後B専務は、歴代の社長を補佐し、会社経営の重責を無事に遂行し、かつ、その間にA町議会議員を2期務めることにより、請求人とA町との関係を深め、また、建設業協会の副会長を務めるなどして対外的にも責任のある仕事をし、請求人の現在の礎を

築いてきたが、昭和57年3月に至り請求人の業績安定に自信が得られたことと、自己の年齢とを考慮し、後継者育成のために勇退することとなったものである。

(D) 請求人は、B専務の退職に際し、上記(B)及び(C)の各功績と努力に対し30,000,000円の退職慰労金を給することとしたものであり、同人の請求人に対する功績の大なることは、金銭をもってしては評価できないところであるが、請求人の資金繰りをも考慮してこの金額を決定したものであり、この金額には不相当に高額な部分はない。

(E) しかるところ原処分庁は、B専務を取締役として呼称することとなったのが昭和36年1月以降であるとして、退職給与の相当額の算定を使用人としての在職期間分と役員期間分とに区分して行い、これによれば使用人期間分が10,200,000円と計算されるとし、このうち9,000,000円が不相当に高額な部分の金額であるとした。

しかし、一般的に使用人に対する退職給与については、その全額が損金の額に算入され、不相当に高額であるかどうかの問題は生じないものと解されるからこの原処分庁の主張は失当であり、また、B専務の請求人に対するすべての功績を評価して決定された退職給与につき、これを使用人期間と役員期間とに区分して算定することはそれ自体無意味である。

なお、原処分庁は、請求人がB専務を昭和36年1月に常務取締役として従業員名簿に記載したことをもって、みなし役員の扱いとしているが、実際にはそれ以前から常務と呼んでおり、同人は請求人の経営者としての重責を果たしてきたものである。

C 支払利息について

原処分庁は、請求人がF銀行A支店に昭和57年3月31日に支払った借入金利息813,390円がその計算期間が昭和57年4月1日から同年6月30日までであり、したがって翌事業年度の損金であるとして昭和57年3月期の損金の額に算入しなかった。

しかしながら法人税基本通達 2 - 2 - 14によれば前払費用の額のうち、支払った日から1年以内に提供を受ける役務に係るものを支払った場合において、その支払った金額に相当する金額を継続してその支払った日の属する事業年度の損金の額に算入しているときは、これを認めるものとされており、請求人は当該借入金利息に係る元本である借入金45,000,000円を3か月ごとに借入れを継続し、その都度支払利息相当額を損金としており、したがって、この借入金利息は、昭和57年3月期の損金の額に算入されるべきである。

ロ 過少申告加算税の賦課決定処分について

昭和57年3月期の更正処分の一部は上記イの(ロ)のとおりその一部が取り消されるべきであるから、過少申告加算税の賦課決定処分もその一部を取り消すべきである。

(2) 原処分庁の主張

原処分は、次の理由により適法であるから、審査請求を棄却するとの裁決を求める。

イ 更正処分及び再更正処分について

(イ) 昭和56年3月期

請求人が修繕費とした304,000円は、中古品で取得したバックホーの主要部品であるモーターを取り替えたことによるものであって、本件バックホーはその主要部品の取替えにより使用可能期間を延長したものであるから修繕費とはならない。

(ロ) 昭和57年3月期

A 収入金額について

本件工事は、次のとおり昭和57年3月期中にその工事が完了し発注者であるA町長に引き渡されており、その請負代金507,807,000円は同期の益金となるものである。

(A) 本件工事について、A町長とA土木出張所長がしゅん工検査及び工事完了検査を了したのは昭和57年3月29日以前であり、また、請求人の建築課長Gは、「本件工事は昭和57年3月31日で終了した

から本件工事の現場日誌は同年4月以降のものは作成していない。」と陳述している。

(B) 本件工事につき昭和57年4月以降に支払われた工事経費は、請求人の工事台帳によれば同年3月中に発生した経費のみであって同年4月以降に新たに発生したと認められるものはなく、また、昭和57年4月1日から同月22日までの本件工事に係る作業内容は請求人の作業日報によれば、後片付け、掃除等のみであって、本件工事の本来の作業はすべて昭和57年3月31日までに終了している。

(C) A町長が本件工事につき発した手直指示書は、簡易な修復工事を指示し、かつ、その完了期限を昭和57年3月31日としているものであり、請求人は、同期限までに当該修復工事を完了し、同年4月3日にA町建設課長の確認を受けている。

なお、ささいな手直しは、本件工事に係る建物の引渡時期の判断には影響を及ぼすものではない。

B 役員退職給与について

請求人がB専務に支給した退職給与30,000,000円のうち9,000,000円は次の理由により不相当に高額であるから損金の額に算入されないものである。

(A) 請求人の備付け従業員名簿によれば、B専務は昭和36年1月から常務取締役として請求人の経営に従事していたことが認められ、これを基礎に計算すると、同人の役員としての在任期間は22年となる。

なお、請求人はB専務の在職期間について、入社以来社長代理として責任ある仕事を遂行してきたと主張するが、同人が在職期間のすべてを通して請求人の役員をしていたとする証拠はない。

また、請求人が提出した法人税の確定申告書によると、専務に対して支給した賞与を役員賞与として損金不算入の処理をしているのは昭和49年4月1日から昭和50年3月31日までの事業年度分

以降であって、この事実からも同人の全在職期間が役員としての在任期間であるという請求人の主張には理由がない。

(B) そこで上記(A)のA専務の役員在任期間を基礎としてその期間分の退職給与の額と使用人としての期間分の退職給与の額とを計算し、この合計額をもって同人に対する退職給与の相当な額を計算する。

a. 役員退職給与の計算

退職時の報酬月額300,000円に役員在任期間の22年につき1年を1として22を乗じ、これに功績倍率を3倍として3を乗じた額を適正な退職給与とし19,800,000円とした。

b. 従業員分の退職給与の計算

昭和36年当時の月額給与84,300円に使用人としての在職期間の14年につき1年を1とし14を乗じた額を適正な退職給与とし1,200,000円とした。

c. 退職給与適正額は、aの19,800,000円とbの1,200,000円との合計額21,000,000円となる。

なお、従業員分の退職給与の計算の基礎とした昭和36年当時の月額給与84,300円は専務の退職時の月額報酬300,000円を基礎として総理府統計局発表の消費者物価指数（総合）を使用して次のとおり計算した。

$$\begin{array}{l} \text{昭和57年3月} \\ \text{の月額報酬} \end{array} \quad 300,000\text{円} \times \frac{\text{昭和38年の指数 } 40.5}{\text{昭和56年の指数 } 143.9} = 84,300\text{円}$$

(注) 昭和36年の指数が不明であるため、昭和38年の指数を使用した。

C. 借入金の支払利息について

請求人がF銀行A支店から昭和57年3月31日に借り入れた4,500,000円に対する支払利息813,390円の計算期間は、昭和57年4月1日から同年6月30日までであって、当該利息は昭和57年3月期分に係る部分はなく、法人税基本通達2-2-14の適用はないもの

である。

ロ 過少申告加算税の賦課決定処分について

昭和57年3月期の過少申告加算税の賦課決定処分は、確定申告額が過少であったことについて、国税通則法（昭和59年法律第5号による改正前のもの。以下同じ。）第65条（過少申告加算税）第2項に規定する正当な理由があるとは認められないので正当である。

3 判 断

(1) 更正処分及び再更正処分について

イ 昭和56年3月期

本件バックホーにつき請求人の支出した304,000円が修繕費となるか、資本的支出となるかについて争いがあるので以下検討する。

(イ) 本件支出金により、請求人は、本件バックホーの走行用モーター1台を取り替えたものであることについては当事者間に争いがなく、かつその事実が認められる。取り替えられた当該モーターは、バックホーのキャタピラシャフトに連結して左右に各1台が取り付けられているもののうちの1台であって左右のモーターが共に作動して走行の機能を果たすものであるところ、うち1台が使用不能となって取り替えたものであり、また、当該取り替えられたモーターは、従前のモーターと同一の性能のものであることが認められ、本件バックホーがこのモーターの取替えによってその使用可能期間を延長させ若しくはその資産の価額を増加せしめるものとは認められないから、本件支出金は、これを全額修繕費として損金の額に算入するのが相当である。

(ロ) 上記(イ)のとおり、原処分庁が修繕費のうち損金の額に算入しないとした238,564円を損金の額に算入することに伴い、原処分において損金算入を認めた寄付金の額2,982円は零円となる。

ロ 昭和57年3月期

(イ) 収入金額について

請求人がA町長から受注した本件工事に係る請負代金507,807,000円についてその収益の計上時期に争いがあるので以下調査審理する。

A 事実関係

- (A) 本件工事につきA町職員によるしゅん工検査が昭和57年3月26日に行われ、同日同職員から請求人あてに手直し完了期限を同月31日とする手直し指示書が交付されていることについては当事者間に争いがなく当審判所の調査によってもその事実が認められる。
- (B) 請求人提出の資料によれば、請求人は、本件工事を昭和57年3月26日に履行した旨を記載した履行届を昭和57年3月26日にA町長あて提出していることが認められる。
- (C) 請求人提出の資料によれば、上記(A)の手直し指示書に記載された指示内容は、建物内部につき管理室ガラス引戸かぎ追加等の17項目と建物外部につきステンレスフードの掃除及び塗装等の3項目の合計20項目であり、請求人は、これらの手直し工事が完了した旨を昭和57年3月31日にA町職員に報告していることが認められる。
- また、A町建設課長から請求人あてに発行された昭和57年11月12日付けの文書によれば、手直し完了年月日は昭和57年3月31日であり同町がこの手直し工事につき確認した日は同年4月3日であることが認められる。
- (D) 請求人提出の作業日報及びA町建設課長の当審判所に対する答述によれば、請求人は昭和57年4月1日以降においても本件工事現場において現場事務所の撤収、残材料の整理とその倉庫への運搬収納等の作業を行っていることが認められる。
- (E) A町役場の資産台帳によれば、同町は本件工事に係るA町町民体育館を昭和57年3月26日に取得したと登録しており、また、当事のA町教育委員会社教係長Hは、当審判所に対し、昭和57年3月26日に請求人の現場主任Gから体育館のかぎの引渡しを受けた旨を答述している。
- (F) A町の支出命令票によれば、本件工事の代金の最終支払金111,807,000円は、昭和56年度一般会計分として昭和57年3月29日

発行の支出命令票により、同年4月12日に請求人に支払われていることが認められる。

B 結論

以上の事実に基づいて判断すると、請求人から、昭和57年3月26日に本件工事を履行した旨の届けを受けたA町は、同日検査を完了し、これによりA町町民体育館を同日取得したのものとして資産台帳に登録した上、同月29日に本件工事に係る最終支払代金111,807,000円の支払命令票を発行していることから本件工事は、昭和57年3月26日に完成し、同日引渡しが行われたとするのが相当であり、本件工事に係る請負代金は昭和57年3月期の収益として益金の額に算入するのが相当である。

なお、昭和57年3月26日に指示された手直し工事は、簡易な補修、掃除等であり、その工事も同月31日に完了していると認められるところ、この手直し工事は、A町建設課長が引渡しを受けた本件工事の軽微なかしの手直しを指示したのものとするのが相当であり、また、昭和57年4月1日以後の請求人が本件工事に係る作業としているものは、本件工事の引渡し後の整理と認められるから、いずれも本件工事の完成、引渡しの時期を左右するものとは認められない。

(ロ) 役員退職給与について

請求人がB専務の退職に際して支給した退職給与の額30,000,000円のうちに不相当に高額な部分があるかどうかについて以下検討する。

A 事実関係

(A) 請求人提出のB専務に係る従業員名簿には、同人が昭和22年4月1日に雇い入れられ昭和36年1月に常務取締役とされ、昭和57年3月31日専務取締役を解任されたものと記載されており、また請求人に係る商業登記簿謄本によれば、同人について昭和48年8月30日取締役就任及び昭和57年3月31日取締役辞任の登記がされていることが認められる。

(B) B専務は、昭和22年4月に請求人の前身であるA海陸運送会社

に入社し、更に昭和23年8月に請求人が設立されると同時に引き続いてその従業員となり初代代表者が土木工事業に関する知識の乏しかったことなどから実質的な社長代理としてこれを補佐する立場にあったことが認められ、請求人の設立当初から請求人の業務の発展に多大の貢献をしたものであること及びこれらの功績により、請求人は、請求人の社員でなく、また、社員と同族関係にないB専務を昭和36年1月以降常務取締役と呼称し、この呼称にふさわしい職責を果たさせてきたことが認められる。

(C) 請求人提出の臨時社員総会議事録によれば、請求人は、B専務に対する本件退職給与の額の計算を同人の最終報酬月額300,000円に勤務年数の35を乗じ更に功績倍率として3を乗じて算出した額の近似値として30,000,000円と決定したものとされているが、請求人代表者の答述によれば、請求人には退職給与の支給についての規定等はなく、本件退職給与の前記計算方式も後日に至ってその支給額30,000,000円に合わせて作ったものであり、請求人としては、会社設立以来社長代理として請求人に貢献した功績を総合勘案して退職慰労金を30,000,000円と決定しこれを支給したものであることが認められる。

(D) 原処分庁が退職給与の相当な額の計算の基礎とした功績倍率について原処分庁の計算根拠が明らかでないので、当審判所が原処分庁及びその近隣の税務署管内で請求人と同種の事業を営み、事業規模が類似すると認められる法人の役員退職給与の支給事例を調査したところ3法人の支給事例が認められ、これにより計算した功績倍率は最高4.24倍、最低2.63倍となりその平均功績倍率は3.4倍となる。

B 結 論

上記Aの事実を総合して判断すると、請求人の設立以来実質的に社長代理として請求人の業務発展に多大な貢献をし、昭和36年1月以降は常務取締役と呼称され、それにふさわしい功績のあったB専

務に対し、同人の請求人就職以来の全期間の功績を評価して、この功績倍率を3倍としこれによって退職給与の額を計算したとしても不合理ではなくこれによって計算した30,000,000円のうちに不相当に高額な部分があるということとはできない。

したがって、原処分庁が不相当に高額な部分の金額とした9,000,000円についても損金の額に算入するのが相当である。

(イ) 支払利息について

昭和57年3月31日に支払った借入金利息813,390円が昭和57年3月期の損金の額に算入されるか否かに争いがあるので、以下調査・審理する。

A 事実関係

請求人から提出された資料によれば、請求人は、昭和56年9月30日に45,000,000円の手形借入れをし、その後、同年12月29日と昭和57年3月31日にそれぞれ手形を書き換え借入れを継続しており、本件支払利息813,390円は、上記昭和57年3月31日に書き換えた手形45,000,000円に対する昭和57年4月1日から同年6月30日までの期間の利息であること及び請求人は、上記手形借入れに係る利息をそれぞれその支払日に支払利息として計上していることが認められる。

B 結論

法人税基本通達2-2-14は、法人が前払費用の額でその支払った日から1年以内に提供を受ける役務に係るものを支払った場合において、その支払った額に相当する金額を継続してその支払った日の属する事業年度の損金の額に算入しているときは、これを認めるものとしており、当審判所においてもこの取扱いは相当なもの認められる。

本件支払利息813,390円についてみると昭和57年4月以降提供を受ける役務に係る前払費用であるが、その支払った日から1年以内に提供を受ける役務に係るものであり、請求人がその支払った日の

属する事業年度である昭和57年3月期の損金の額に算入していることから、これを昭和57年3月期の損金の額に算入するのが相当である。

(ニ) 減価償却費の損金算入額について

原処分庁が本件バックホーに係る減価償却費として損金の額に算入した88,030円は、昭和56年3月期の本件バックホーに係る支出を修繕費として損金の額に算入したことに伴わないこととなる。

(ホ) 事業税の損金算入額について

原処分庁が事業税として損金の額に算入した28,260円は、昭和56年3月期の所得金額の異動に伴わないこととなる。

ハ 以上の結果、請求人の昭和56年3月期の所得金額は174,225,999円となり更正処分前の所得金額と同額となるから、昭和56年3月期の更正処分はその全部を取り消すのが相当である。

また、請求人の昭和57年3月期の所得金額及び留保金額は次表の「当審判所の計算額」欄のとおり、それぞれ379,851,647円及び339,018,018円となり再更正処分の額を下回るから、昭和57年3月期の再更正処分はその一部を取り消すのが相当である。

区 分		原処分庁の計算額	当審判所の計算額
申告所得金額		297,518,620 ^円	297,518,620 ^円
同上のうち留保金額		256,436,277	256,436,277
加 算 額	収入計上漏れ (本件工事分)	507,807,000	507,807,000
	” (本件工事以外分)	3,684,000	3,684,000
	役員退職給与	9,000,000	—
	支払利息	813,390	—
	小 計	521,304,390	511,491,000
減 算 額	工事原価計上漏れ (本件工事分)	426,304,437	426,304,437
	” (本件工事以外分)	2,604,822	2,604,822
	減価償却費	88,030	—
	未納事業税	28,260	—
	寄付金	248,714	248,714
	小 計	429,274,263	429,157,973
所得金額		389,548,747	379,851,647
同上のうち保留金額		348,715,118	339,018,018

(2) 過少申告加算税の賦課決定処分について

昭和57年3月期の確定申告額が過少であったことについて、国税通則法第65条第2項に規定する正当な理由があるとは認められないから、同条第1項の規定に基づき原処分庁が過少申告加算税を賦課決定したことは相当であるが、昭和58年4月18日付でされた過少申告加算税の賦課決定処分に

については、基礎税額の異動に伴いその一部を取り消すのが相当である。

(3) 原処分のその他の部分について

原処分のその他の部分については、請求人は争わず、当審判所に提出された証拠資料によっても、これを不当とする理由は認められない。

- 9 適正退職給与の額を功績倍率法により算出すべきであるとの原処分庁の主張を退け、1年当たり平均額法により算出することが相当であるとした事例（全部取消し）（昭和55年9月1～昭和56年8月31日事業年度法人税・昭61.9.1 裁決）

（裁決の要旨）

請求人の退任役員に対する退職給与の額は、功績倍率法により算出した金額と1年当たり平均額法により算出した金額とのうち、いずれか高い金額を超える部分の金額を不相当に高額な部分の金額とすべきであるとの請求人の主張について、原処分庁は1年当たり平均額法は役員退職給与の額の算定の重要な要素である最終報酬月額が考慮されていないため、功績倍率法に比べて合理性を欠くので、採用できないとしたが、最終報酬月額が役員の在職期間を通じての会社に対する貢献を適正に反映したものでないなどの特段の事情があり低額であるときは、最終報酬月額を基礎とする功績倍率法により適正退職給与の額を算定する方法は妥当でなく、最終報酬月額を基礎としない1年当たり平均額法により算定する方法がより合理的である。

（参照条文）

法人税法第36条、同法施行令第72条

（裁決書（抄））

1 事 実

審査請求人（以下「請求人」という。）は、塗装工事業を営む同族会社であるが、昭和55年9月1日から昭和56年8月31日までの事業年度（以下「昭和56年8月期」という。）の青色の法人税確定申告書に、所得金額を1,302,730円、納付すべき税額を289,100円と記載して法定申告期限までに申告したところ、原処分庁は、昭和59年10月31日付で所得金額を22,666,730円、納付すべき税額を8,458,300円とする更正処分及び過少申告加算税の額を791,000円とする賦課決定処分をした。

その後、原処分庁は、昭和60年2月27日付で過少申告加算税の額を408,000円と変更する決定をした。

請求人は、昭和59年10月31日付の処分を不服として同年12月7日に異議申立てをしたところ、異議審理庁は、昭和60年3月6日付で棄却の異議決定をした。

請求人は、異議決定を経た後の原処分について、なお不服があるとして昭和60年3月28日に審査請求をした。

2 主 張

(1) 請求人の主張

原処分は、次の理由により違法であるから、その全部の取消しを求める。

イ 役員退職給与について

請求人は、昭和56年8月4日に開催した臨時株主総会において、請求人の取締役を退任したA及びBの兩名（以下それぞれ「A」及び「B」といい、兩名を併せて「退職役員ら」という。）に対しそれぞれ15,552,000円及び16,632,000円合計32,184,000円の役員退職給与（以下「本件役員退職給与」という。）を支給する旨の決議をしたので、その全額を同年8月31日に退職役員らに支給するとともに昭和56年8月期の損金の額に算入して申告したところ、原処分庁は、本件役員退職給与のうち21,364,000円（A分10,452,000円、B分10,912,000円）は、法人税法第36条（過大な役員退職給与の損金不算入）に規定する不相当に高額な部分の金額に当たるので、損金の額に算入することはできないとして更正処分をした。

しかしながら、本件役員退職給与は、次の理由によりその全額を損金の額に算入すべきである。

(イ) 本件役員退職給与は、請求人の取締役として長期間職人よりも低額の報酬を受けながら会社の発展に貢献した退職役員らの功勞に報いるため、別表1のとおり、①退職役員らの最終報酬月額に勤続年数を乗じ、これに請求人が任意に決定した功績倍率を乗じて計算した退職慰勞金（A5,100,000円、B5,720,000円合計10,820,000円、以下「本件退職慰勞金」という。）に、②退職役員らの勤続期間中における職人の平均賃金月額と同期間中における退職役員らの平均報酬月額との差

額に調整率を乗じ、これに退職役員らの勤続期間の月数を乗じて計算した退職功労金（A10,452,000円、B10,912,000円合計21,364,000円、以下「本件退職功労金」という。）を加算して算定した適正な金額である。

(ロ) 原処分庁は、本件役員退職給与のうち本件退職功労金については、法人税法第36条に規定する不相当に高額な部分の金額に当たる旨主張するが、本件役員退職給与のうち不相当に高額な部分の金額があるかどうかの判定は、本件退職功労金を含めた本件役員退職給与の全額を対象として判断すべきであり、この場合には、次のいずれかの方法によって算出した金額のうち、いずれか高額となる金額を退職役員らの退職給与の相当額とし、これを超える部分の金額を不相当に高額な部分の金額とすべきである。

A 平均功績倍率法

役員に対する退職給与が支給されている他の法人で、請求人と同種の事業を営み、その事業規模が類似する法人（以下「類似法人」という。）を選定した上で、その平均功績倍率（退職役員の最終報酬月額に勤続年数を乗じた額で、役員退職給与の額を除いて得た倍率（以下「功績倍率」という。）の平均値をいう。以下同じ。）に、退職役員らの最終報酬月額及び勤続年数を乗じて算出する方法（以下「平均功績倍率法」という。）

B 1年当たり平均額法

類似法人における退職役員の退職給与の額をその勤続年数で除して得た額（以下「1年当たりの退職給与の額」という。）の平均額に、退職役員らの勤続年数を乗じて算出する方法（以下「1年当たり平均額法」という。）

ロ、過少申告加算税の賦課決定処分について

前記イのとおり、更正処分の全部の取消しに伴い、過少申告加算税の賦課決定処分も、その全部を取り消すべきである。

(2) 原処分庁の主張

原処分は、次の理由により、いずれも適法である。

イ 役員退職給与について

(イ) 請求人は、退職役員らの最終報酬月額、勤続年数及び功績倍率を基礎として計算した本件退職慰労金に、別途算出した本件退職功労金を加算して本件役員退職給与を算定しているが、請求人が本件退職慰労金の計算の基礎とした退職役員らの最終報酬月額は、請求人と退職役員らとの間の委任契約により任意に取り決められた適性なものであり、また、同じく請求人が計算の基礎とした功績倍率は、最終報酬月額と勤続年数以外で役員退職給与の額の算定に影響を及ぼす一切の事情の総合評価と考えるべきもので退職役員らの請求人に対する功績の度合を係数化したものといえる。

そうすると、これらの数値を基礎として算出された本件退職慰労金には、退職役員らの功績を評価した功労金部分の金額も含まれていると認めるのが相当であるから、請求人には、別途算出した本件退職功労金を退職役員らに加算して支給すべき合理的理由がない。

したがって、原処分庁は、本件役員退職給与のうち本件退職慰労金を退職役員らの退職給与の相当額とし、請求人が別途加算して支給した本件退職功労金は、法人税法第36条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しなかったものである。

(ロ) 請求人は、本件役員退職給与のうち不相当に高額な部分の金額があるかどうかの判定は、本件退職功労金を含めた本件退職給与の全額を対象として、平均功績倍率法又は1年当たり平均額法のいずれか有利な方法により判断すべきである旨主張する。

しかしながら、請求人主張の1年当たり平均額法は、役員退職給与の額の算定の重要な要素である最終報酬月額が考慮されないこととなるため、平均功績倍率法に比べて合理性を欠くと認められることからこの方法によることはできず、また、平均功績倍率法により判定したとしても次のとおりとなり、請求人の主張には理由がない。

A 株式会社政経研究所（以下「政経研究所」という。）が昭和58年1月現在で調査した類似法人甲社、乙社及び丙社（以下「類似法人

甲社等」という。)の役員退職給与の支給状況等及び平均功績倍率は別表2のとおりである。

B そこで、類似法人甲社等の平均功績倍率2.3を用いて退職役員らの退職給与の相当額及び本件役員退職給与のうち不相当に高額な部分の金額を算定すると、それぞれ別表3の「役員退職給与の相当額」欄及び「不相当に高額な部分の金額」欄記載の金額となる。

C そうすると、本件役員退職給与のうち不相当に高額な部分の金額の合計は21,696,000円となるから、この金額の範囲内でされた更正処分は適法である。

ロ 過少申告加算税の賦課決定処分について

前記イのとおり更正処分は適法であり、また、更正処分により納付すべき税額の計算の基礎となった事実が、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、国税通則法第65条第4項(過少申告加算税)に規定する正当な理由があるとは認められないから、同条第1項の規定に基づいて過少申告加算税を賦課決定したものである。

3 判 断

(1) 役員退職給与について

本件役員退職給与のうち法人税法第36条に規定する不相当に高額な部分の金額があるか否かについて争いがあるので審理したところ、次のとおりである。

イ 次の事実については請求人及び原処分庁の双方に争いがなく、当審判所の調査によってもその事実が認められる。

(イ) 請求人は、昭和56年8月4日に開催した臨時株主総会において、本件役員退職給与の支給を決議し、これを退職役員らに支給するとともに昭和56年8月期の損金の額に算入したこと。

(ロ) 退職役員らの勤続年数は、それぞれAが17年、Bが13年(いずれも1年未満の端数は切り上げている。)であり、その退職の事情は、いずれも自己都合によるものであること。

ロ 当審判所が、原処分関係資料等を調査したところによれば、次の事実

が認められる。

- (イ) 総務庁（総務庁設置法施行前の昭和59年7月1日前は行政管理庁）編集の日本標準産業分類（以下「日本産業分類」という。）によれば、請求人の営む塗装工事業は、大分類の建設業、中分類の職別工事業に該当するものであること。
- (ロ) 請求人の昭和56年8月期における法人税確定申告書、貸借対照表及び損益計算書等によれば、請求人の事業規模（売上金額、資本金、従業員数）は次の表のとおりであること。

売上金額	資本金	従業員数
40,000千円	3,000千円	3人
備考	売上金額については、1,000千円未満の端数は切り上げている。	

ハ 当審判所において、原処分庁が類似法人甲社等を選定するための基礎とした政経研究所発行の「役員の退職慰労金各社の実態」と題する出版物（以下「本件出版物」という。）について調査したところによれば、次の事実が認められる。

- (イ) 類似法人甲社等の営む事業の種類は、いずれも日本産業分類の大分類は建設業であり、また、市場別、資本金及び従業員数は、それぞれ次の表のとおりであること。

項目 区分	市場別	資本金	従業員
甲社	非上場	50,000千円超 100,000千円未満	100人超 300人未満
乙社	非上場	50,000千円超 100,000千円未満	100人超 300人未満
丙社	非上場	30,000千円超 50,000千円未満	300人超 500人未満

- (ロ) 類似法人甲社等の売上金額及び本店所在地は記載されていないこと。

ニ ところで、法人税法第36条は、法人が損金経理により支給する役員退職給与の額のうち、不相当に高額な部分の金額として政令で定める金額は、その法人の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない旨規定し、同法施行令第72条（過大な役員退職給与の額）は、同法第36条で規定する不相当に高額な部分の金額は、その退職役員の業務従事期間、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旨規定している。

これらの規定によれば、請求人が退職役員らに支給した本件役員退職給与のうちに不相当に高額な部分の金額があるかどうかを判断するためには、本件役員退職給与の全額を対象として、退職役員ら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、類似法人の役員に対する退職給与の支給の状況等を比較して検討しなければならず、この場合の具体的な検討の方法としては、①まず、役員退職給与の支給がある類似法人を合理的な基準によって選定し、②次に、その類似法人の退職した役員の「勤続年数」、「退職給与の額」及び「適性報酬月額」等の数値を求め、これら数値から合理的と認められる方法によって比較検討するのが相当と認められる。

ホ 原処分庁は、本件退職慰労金は退職役員らの功績を評価して算定された相当な金額であるとして、請求人が別途加算した本件退職功労金は不相当に高額な部分の金額である旨主張する。

しかしながら、役員退職給与の額のうちに不相当に高額な部分の金額があるかどうかは、前記ニに掲記したとおり、その支給の内訳のいかんを問わず、その支給の全額を対象とし、類似法人の役員退職給与の支給状況等と比較して判断すべきであるから、この点に関する原処分庁の判断は、前記ニの法令等の解釈として妥当性を欠いたものと認められる。

ヘ 次に、原処分庁は、仮に本件役員退職給与の金額を対象として不相当に高額な部分の金額を算定したとしても更正処分は適法である旨主張し、

類似法人甲社等の役員退職給与の支給状況等から得られた平均功績倍率に基づき退職役員らの退職給与の相当額を算定しているため、この類似法人甲社等が、請求人の類似法人として合理的な基準によって選定されているかどうかにつき検討したところ、次のとおりである。

(イ) 前記ロ及びハの各事実によれば、類似法人甲社等の事業規模は、売上金額が不明で、資本金及び従業員数はいずれもその数値に幅があり、断定することはできないが、請求人の事業規模に比較してかなり大きいものであることが推認される。また、請求人の本店所在地は、C県D市であるところ、類似法人甲社等のそれは不明であり、地域的類似性も何ら考慮されなかったことがうかがわれ、加えて、類似法人甲社等の営む事業は、日本産業分類の大分類の建設業であるから、業種の類似性の判断についても厳格さを欠くきらいがあったものと認められる。

(ロ) したがって、原処分庁が本件出版物に基づき選定した類似法人甲社等は、他に類似法人の選定方法がない場合は別として、法人税法第36条及び同法施行令第72条が予定する類似法人としては、選定の合理性に問題があるものと言わざるを得ず、類似法人甲社等の数値から退職役員らの退職給与の相当額を判断することは相当ではない。

ト そこで、当審判所は、本件役員退職給与のうち不相当に高額な部分の金額があるかどうかを審理するため、次の方法により、新たに類似法人として別表4に記載する5社（以下「類似法人5社」という。）を選定した。

なお、類似法人5社の役員退職給与の支給状況等は、別表4のとおりである。

(イ) 当審判所は、E国税局が有する資料に基づき、同局管内で職別土木工事業を営む法人のうち昭和56年1月1日から昭和59年12月31日までの間に役員退職給与の支給がある法人56社を選定した。

(ロ) 次に、当審判所は、前記(イ)の法人のうち請求人と同様にD市内に本店を有し、かつ、次のすべての基準に該当する法人について調査し、

類似法人5社を選定したものである。

A 役員退職給与を支給した日の属する事業年度の①売上金額が20,000千円超600,000千円未満のもの、②資本金が1,000千円超20,000千円未満のもの及び③従業員数が10人以下のもの

B 上記Aに該当する法人の退職役員のうち①勤続年数が10年以上40年未満のもの及び②退職の事情が自己都合によるもの

チ 次に、前記トにより選定した類似法人5社の役員退職給与の支給状況等から得られる数値のうち、どのような数値を用いて退職役員らの退職給与の相当額を算定するのが合理的であるかについて検討したところ、次のとおりである。

(イ) 一般に、役員退職給与の相当額を算定する方法としては、類似法人の功績倍率を用いて算定する方法及び1年当たりの退職給与の額を用いて算定する方法があるが、このうち功績倍率を用いて算定する方法は、その算式からも明らかなように類似法人の退職役員の勤務年数、退職給与の額及び最終報酬月額を基礎とする方法であり、また、1年当たりの退職給与の額を用いて算定する方法は、上記のうち最終報酬月額を除く勤続年数と退職給与の額を基礎とする方法である。

(ロ) ところで、役員退職給与の額は、通常、その役員の会社に対する功績が最も反映される勤続年数及び最終報酬月額を基礎として算出されていると認められるところ、功績倍率を用いて算定する方法は、この勤続年数及び最終報酬月額をその計算の基礎としているから、一般的には役員退職給与の相当額の算定方法としては妥当なものであると解されるが、最終報酬月額が役員の在職期間を通じての会社に対する功績を適正に反映したものでない場合、例えば、長年、代表取締役として会社の中枢にあった者が、退職時には非常勤役員となっておりその報酬月額が減額されている場合、あるいは、退職時の報酬月額がその役員の在職期間中の職務内容等からみて著しく低額であると認められる場合には、功績倍率は最終報酬月額に大きく左右される結果著しく高率となるから、比較そのものが不合理なものとならざるを得ない。

したがって、このような特段の事情がある場合には、最終報酬月額を基礎とする功績倍率を用いて算定する方法は妥当ではなく、最終報酬月額を計算の基礎としない1年当たりの退職給与の額によって算定するのがより合理的な方法と認められる。

(イ) 当審判所が、請求人から提出された退職役員らに対する報酬の支給状況等に関する資料及び原処分関係資料を調査したところによれば、次の事実が認められる。

A Aは、昭和11年1月にF店を創立して以来その経営に従事してきたが、昭和40年4月いわゆる法人成りにより請求人を設立後は、その取締役として請求人の経営に従事する一方、使用人と同様に現場作業にも従事し、請求人の発展に貢献してきたこと。また、この間の同人の報酬は、昭和40年4月が71,000円、最高は退職時の100,000円で、その平均額は84,451円であり、同期間中における職人の平均賃金月額は227,500円であったこと。

B Bは、昭和33年12月から使用人としてF店に勤務していたが、請求人設立後はAと同様取締役に就任し、請求人の経営に従事する一方現場作業にも従事し、請求人の発展に貢献してきたこと。また、この間の同人の報酬は、昭和40年4月が100,000円、最高は退職時の220,000円で、その平均額は131,469円であり、同期間中における職人の平均賃金月額は222,500円であったこと。

(ニ) 前記(イ)の事実によれば、退職役員らの最終報酬月額は、いずれもその在職期間中の職務内容等からみて著しく低額であると認められるから、本件の場合、類似法人5社の功績倍率を用いて退職役員らの退職給与の相当額を算定するよりは、その1年当たりの退職給与の額を用いて算定するのがより合理的な方法と認められる。

また、この場合の具体的な方法としては、請求人の事業規模が類似法人5社のそれと比較してほぼ中程度であると認められることから、類似法人5社の1年当たりの退職給与の平均額を基礎とする1年当たり平均額法によるのが相当である。

リ　そこで、当審判所が類似法人5社の1年当たりの退職給与の平均額1,623,764円を基礎として、1年当たり平均額法により退職役員らの退職給与の相当額を算定したところ、別表5のとおり、A27,603,988円、B21,108,932円となり、これらの金額はいずれも退職役員らに支給された本件役員退職給与の額を上回る。

　そうすると、本件役員退職給与のうちには、法人税法第36条に規定する不相当に高額な部分の金額はないこととなるから、更正処分はその全部を取り消すべきである。

(2) 過少申告加算税の賦課決定処分について

　更正処分の全部の取消しに伴い、過少申告加算税の賦課決定処分も、その全部を取り消すべきである。

別表1

請求人の役員退職給与の額の算出方法

退職役員ら		取締役 A	取締役 B	合計	備考
退職 慰勞 金	最終報酬月額 ㉑	100,000円	220,000円	—	1 勤続年数については、1年未満の端数を切り上げている。
	勤続年数 ㉒	(16年5か月)年 17	(12年5か月)年 13	—	
	功績倍率 ㉓	3倍	2倍	—	
	小計 ㉔ (㉑ × ㉒ × ㉓)	5,100,000円	5,720,000円	10,820,000円	
退職 功勞 金	勤続期間の月数 ㉕	197か月	149か月	—	2 退職功勞金の計算に当たって、Aに調整率を適用したのは、同人が高齢であるところから、職人より生産性が劣るためである。
	㉕の期間中における職人の平均賃金月額 ㉖	227,500円	222,500円	—	
	㉕の期間中における役員の平均報酬月額 ㉗	94,860円	149,270円	—	
	功勞金月額の基礎 (㉖ - ㉗) ㉘	132,640円	73,230円	—	
	調整率 ㉙	40%	—%	—	
	調整率適用後の功勞金月額の基礎 (㉘ × ㉙) ㉚	53,056円	73,230円	—	
	小計 ㉛ (㉕ × ㉚)	10,452,000円	10,912,000円	21,364,000	
合計 役員退職給与の額 (㉔ + ㉛) ㉜	15,552,000円	16,632,000円	32,184,000		

別表2

政経研究所調査による類似法人の役員退職給与の支給状況等

項目 会社区分	退職役員	退職時の役職	勤続年数	役員退職給与の額	最終報酬月額	功績倍率
甲社	a	常務取締役	30年	24,000,000円	520,000円	1.5倍
	b	取締役	24	20,000,000	450,000	1.9
乙社	c	取締役会長	26	30,000,000	270,000	4.3
丙社	d	取締役	32	11,040,000	220,000	1.6
					平均功績倍率	2.3

別表3

原処分庁の役員退職給与の相当額等の計算

退職役員ら	A	B	合計
本件役員退職給与の額 ㉑	15,552,000円	16,632,000円	32,184,000円
最終報酬月額 ㉒	100,000円	220,000円	—
勤続年数 ㉓	17年	13年	—
平均功績倍率 ㉔	2.3倍	2.3倍	—
役員退職給与の相当額 (㉒ × ㉓ × ㉔) ㉕	3,910,000円	6,578,000円	10,488,000円
不相当に高額な部分の金額 (㉑ - ㉕) ㉖	11,642,000円	10,054,000円	21,696,000円

別表4

類似法人5社の役員退職給与の支給状況等

区分	退職給与の支給時の事業規模			退職役員名	退職時の役職	勤続年数	役員退職給与の額	最終報酬月額	功績倍率	1年当たり退職給与の額	
	売上金額	資本金	従業員数								
請求人	千円	千円	人	A	取締役	17年	15,552,000円	100,000円	9.15倍	914,824円	
	40,000	3,000	3	B	取締役	13	16,632,000	220,000	5.82	1,279,385	
	25,000	1,000	5	a	取締役	17	25,000,000	100,000	14.71	1,470,588	
	140,000	15,000	8	b	取締役	30	35,000,000	600,000	1.94	1,166,667	
	527,000	3,200	10	c	取締役	32	74,400,000	800,000	2.91	2,325,000	
類似法人	24,000	2,000	1	d	取締役	36	40,000,000	430,000	2.58	1,111,111	
	54,000	4,000	9	e	取締役	22	45,000,000	500,000	4.09	2,045,455	
	類似法人5社平均							486,000		5.25	1,623,764
備考	<p>1 売上金額については、1,000千円未満の端数は切り上げている。</p> <p>2 勤続年数については、1年未満の端数を切り上げている。</p> <p>3 功績倍率及び平均功績倍率については、少数点第3位の端数を四捨五入している。</p> <p>4 1年当たり退職給与の額及び1年当たり退職給与の平均額については、1円未満の端数を四捨五入している。</p>										

別表5 当審判所の役員退職給与の相当額等の計算

項 目	退職役員ら	A	B	合 計
本件役員退職給与の額 ㉑		15,552,000円	16,632,000円	32,184,000円
最 終 報 酬 月 額 ㉒		100,000円	220,000円	—
勤 続 年 数 ㉓		17年	13年	—
平 均 功 績 倍 率 ㉔		2.3倍	2.3倍	—
役員退職給与の相当額 (㉒ × ㉓) ㉕		3,910,000円	6,578,000円	10,488,000円
不相当に高額な部分の金額 (㉑ - ㉕) ㉖		11,642,000円	10,054,000円	21,696,000円