

# 法人税法上役員退職給与の不確定概念に 関する論争

楊 光 洙  
林 田 亜 紀

## I. はじめに

会社の取締役は株主総会においてこれを選任し、会社と取締役の関係は委任・受任の関係であり、民法の委任に関する規定に従うこととなる（商法第二百五十四条）。また、取締役は法令及び定款の定めならびに総会の決議を遵守し、会社のため忠実にその職務を遂行する義務を負うこととなっている（商法第二百五十四条ノ三）。さらに、取締役が受けるべき報酬について、定款にその額を定めていない場合は、株式総会の決議をもってこれを決めることになっている（商法第二百六十九条）。すなわち、法人の役員は、従業員と異なった立場にいるため、役員報酬や役員賞与及び役員退職給与について、法人の従業員のそれと同一視するのは適當ではない。しかし、法人の役員は法人（株主）と経営の委任・受任の関係でその法人の意思決定をするだけではなく、特に中小企業・零細企業においては他の従業員と同様に日常の業務の遂行を行っている<sup>1)</sup>。

役員報酬や役員賞与及び役員退職給与は、法人の従業員のそれと同じように、本来の姿としては企業自身が自主的に決定すべきことである。しかし、会社の役員が株主でもある同族会社にあつては、役員報酬や役員退職金等の額を事由に決定し、それを用いて課税回避や課税繰延等の不正が行われる可能性もある。そのため、特に同族会社にあつては、税務当局がそれらのものに関心を持ち、それぞれの名を借りた利益処分にあたるのでは

ないかと注目している。これは租税回避等の不正防止に必要であると言えるが、他方では企業の自主性を阻害しているともいえよう。

一方、退職所得が所得税法において有利に扱われているという特殊な性格も考慮しなければならない<sup>2)</sup>。退職所得は、過去長期間にわたる勤労の対価の後払いという性格を持つとともに、退職後（一般的には老後）の生活の資金に充てられるものであるという特性を有するところから、他の所得に比較して担税力は非常に弱いものと考えられている<sup>3)</sup>。所得税法には、退職所得の担税力が低い点を考慮した規定をいくつか定めている。

退職所得は、所得税法において、分離課税により累進税率の適用から除外されている他、多額の退職所得控除が認められるうえ、所得の金額の2分の1課税が認められている。そのため、同族会社の役員等が通常の給与所得として課税される役員報酬を安く押さえ、その分を退職所得という形で受領することにより、法人税の負担を軽減し、あわせて個人の所得税についても租税回避をはかることが可能になる。すなわち、退職給与が給与・報酬の先送りの手段として用いられ、課税の繰延べに利用されるおそれがあるのである<sup>4)</sup>。このような手段を用いた租税回避や租税繰延は公平な課税の観点から防止しなければならない。会社が自主的に定めて支給した役員退職金に関して、その担税力の面では過度の租税負担を強いることなく、他方で役員退職金を用いた租税回避や租税繰延の不正を防止しなければならない。この観点から、役員退職金の相当性に関する規定が必要になる。

法人税法第36条は「内国法人において各事業年度においてその退職した役員に対して支給する退職給与の額のうち、当該事業年度において損金経理しなかった金額及び損金経理をした金額で不相当に高額な部分の金額として政令で定める金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない」と規定している<sup>5)</sup>。これが過大な役員退職給与の損金不算入に関する規定である。また、法人税法施行令第72条では、この過大な役員退職給与の額に関して、「法人税法第36条（過大な役

員退職給与の損金不算入)に規定する政令で定める金額は、内国法人が各事業年度においてその退職した役員に支給した退職給与の額が、当該役員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、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金額とする」と規定している<sup>6)</sup>。

以上のように、法人税法第36条及び施行令第72条において損金経理していても、その役員の勤務期間、その退職理由、そして同業種、同規模の他の会社の役員に支給した退職給与と比較して多額のものとは損金算入を認めないと規定されている。ここで問題になるのが、退職した役員に対する退職給与として相当な金額をどのようにして算出することができるかということである。

課税当局は、法人が退職した役員に役員退職給与を支払った場合は、その法人から支払調書を提出するため、個々の役員退職給与を把握することができる。また、そのような支払報告書の蓄積を通じて、特定の役員退職金支払額が他と比較して相当であるかどうかを知ることが可能である。それに対して、一般の会社が役員の退職に際して、その適正額を知るために、他の同業種、同規模の会社の役員にいくら退職給与が支払われているかを知ることは極めて困難である。例え、税務当局と納税者の双方で支払報告書に相当する資料を入手できるとしても、その相当額の算定には解決困難な問題が伴う。

しかし、法人税法第36条の「不相当に高額な部分」及び施行令第72条の「相当である」金額の具体的な計算方法については、法人税法でも同施行令でも明記されていない。これは、租税要件について、不確定要素があることを意味する。換言すれば、それは不確定概念による規定の問題である。課税要件が明確に定められていない場合には、「不相当に高額な部分」や「相当である金額」をめぐる課税当局と納税者の間で争いがうまれる。

実際、我が国ではこの点を巡っていくつも裁判が行われた。我が国が申告納税制度を採用している限り、租税債権や債務は基本的に申告により確定するので、納税者が理解しやすいものでなければならず、上記のような不確定概念による規定は極力排除されなければならない。しかるに、法人税法第36条は不確定概念で規定され、施行令第72条によっても争いが絶えない。

本研究の目的は、法人税法第36条と施行令第72条の役員退職給与に関する不確定概念の規定についてその解釈の相違から生じる問題点とその改善策を考察することである。まず、第2章では、現在の法人税法第36条に至る経過と、法人税法第36条と施行令第72条が抱える問題点について述べる。第3章では、裁判例を中心に実務的な問題点を明確にするとともに、裁判の争点を整理する。第4章では、法人税法上の役員退職給与に関する不確定概念の問題点とその対応策について検討する。最後に、結論では、現実の問題と今後の課題について述べる。

## II. 所得税法上の不確定概念と役員退職給与の算定

### 1. 役員退職給与の損金不算入規定

現在、法人税法上の役員退職給与については、一般の従業員に対する退職給与と違い損金経理しても不相当に高額な部分の金額として政令で定める金額は損金の額に算入しないとされているが、どのような経過で現在のような役員の退職給与が規定されるようになったのか。役員退職給与の取り扱いについて最初述べられたのは昭和20年の「法人各税の取扱」でのことである。これによると、「九八.法人ガ其ノ役員又ハ使用人二対シ支給シタル退職給与金、創業功労金等ハ損金二算入ス」<sup>7)</sup>と述べられているのみで、現在のように不相当に高額な部分の金額という記述はない。

一方、上記「法人各税の取扱」を基として昭和25年の基本通達では、「二七二 法人がその役員又は使用人に対し支給した退職給与金は、たと

え法人が利益処分として計算した場合であっても、これを損金に算入する。」<sup>8)</sup>と定められている。このように役員報酬や役員賞与及び役員退職給与金についての課税についての取扱は、法人税の基本的・根本的な問題であるにもかかわらず、法人税法に規定が存在せず、通達があるのみであり、その取扱は通達によって行われてきた。

しかし、通達とは、国家行政組織法に基づいて発せられるもので、上級官庁が下級官庁に発する命令であり、法令で規定されているものの解釈の補完としての存在であればよいが、法律でも政令でもない通達が税実務のなかで大きなウェイトを占めているのは租税法律主義の観点からも問題がある<sup>9)</sup>。昭和34年以前は役員報酬や役員賞与及び役員退職給与金に対する法令自体がないというのは、我が国の租税法律主義に照らして問題であった。また、実務上もかなりの問題が生じた。そのため、昭和34年に法人税法を改正した。前述のように、昭和34年以前においては法人がその役員又は使用人に対し支給した退職給与に対して寛容であったと考えられる。しかし、昭和34年の改正では、役員報酬や役員賞与及び役員退職給与金について法人税施行規則によりその寛容さに終止符が打たれた。

法人税施行規則では「(過大な役員退職給与金の損金不算入) 法人が各事業年度においてその退職した役員に対して支給した退職給与金で損金として経理したものが、当該役員の当該法人の業務に従事した期間、その退職の事情、当該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金の支給の状況等に照らし、その退職した役員に対する退職給与金として不相当に高額であると認められる場合においては、その不相当と認められる部分の金額は、当該事業年度の所得の計算上、これを損金に計上しない(第10条の5)」<sup>10)</sup>と規定された。そして昭和40年の全文改正により、この規定は法人税法第36条となり、現在に至っている。

## 2. 役員退職給与の損金不算入規定と実務上の問題点

会社が支給する退職給与とは、退職という事実を起因として支給される臨時的給与である<sup>11)</sup>。その性格は次の2つに大別される。第1に、過去の勤労に対する対価の後払い、すなわち、報酬の後払いの性格を有するものと考えられる<sup>12)</sup>。第2に、退職者の在任期間中の功労に対する褒章、すなわち、利益の分与という性格を有するものと考えられる<sup>13)</sup>。また、この2つの考え方のほかに、「さらには、将来の生活保障について考慮されたものであるといわれるなどその性格も単純ではない。」<sup>14)</sup>という考え方もある。したがって、会社が支給する退職給与が第1の性格をもつものであれば損金性があり、第2の性格をもつものであれば利益処分の性格をもつため損金性はないこととなる。

法人税法第36条では「損金経理しなかつた金額は（中略）その内国法人の各事業年上、損金の額に算入しない。」<sup>15)</sup>と規定されており、役員退職給与は、法人が損金経理によって支給しなければ損金の額には算入されない。すなわち、損金性の判断を法人の認識に委ねているのである<sup>16)</sup>。これは、昭和34年以前には役員退職金はたとえ利益処分として処理されていても損金算入を認められていたのに対して、改正後は損金経理した額に限り損金算入を認めるとの趣旨に変わったことによると解される。

また、法人税法第36条では「損金経理をした金額で不相当に高額な部分の金額として政令で定める金額は、（中略）損金の額に算入しない。」<sup>17)</sup>として損金経理してもその支給金額が不相当に高額であれば法人が損金経理しても、損金の額に算入されないとなっている。それはさらに損金算入規制の強化である。

一方、法人税法施行令第72条では、不相当に高額な部分の金額について、その役員の業務、従事期間、退職の事情、同業同規模類似の他の法人の役員の退職金と比較し、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超えた部分を不相当に高額な部分とし、その金額を損金には算入できないとしている。法人税法第36条及び施行令第72

条で、役員退職給与のなかには、多分に利益処分の性格もあるので、損金性の認識に関する意思表示として損金経理を要求するとともに、利益処分たる性格をもつ不相当高額の役員退職給与については損金不算入の規定を置いているのである<sup>18)</sup>。

しかし、法人税法第36条及び施行令第72条では具体的に不相当に高額な部分の金額、適正な役員退職給与の支給に関する計算手法等が明記されていないため、その計算に困難が伴い、納税者と課税当局の間にその額を巡って争いが生じる。また、同業同規模類似の他の法人についても、どの法人を選択するかによって結果が異なるのに、その具体的な選択方法についても明文化されていない。今日の租税実務では、納税者が公平で正確な納税を行うための資料を課税当局は提供せず、納税義務者が納税申告を行った後に、不相当額を判断し、否認するというプロセスが採られている。本来あるべき姿としては、納税者が納税申告の時点で役員退職金の適正額を知るための資料が準備されるか、その計算要素が具体的に明文化される必要がある。

国民の財産権は、「これを侵してはならない（憲法第29条）」<sup>19)</sup>と憲法によって保障されているが、他方、憲法30条により、「国民は法律の定めるところにより、納税の義務を負う。」<sup>20)</sup>として、財産による納税義務も課されている。国民からの租税の徴収は財産権の保障と納税義務の履行の均衡の上で行われなければならない。租税徴収が国民の財産権の侵害とならないためには、租税の賦課、徴収は、必ず法律の根拠に基づいて行われなければならない<sup>21)</sup>。近代法治主義では、権力の分立を前提とし、公権力の行使は法律の根拠に基づいてこれを認め、それによって国民の自由と財産の保護を保障する政治及び憲法原理を基本とするため、国民の富の一部を国家の手に移す租税の賦課、徴収は法律の根拠なくしてこれをなし得ない<sup>22)</sup>。法人税法第36条の「不相当に高額な部分」や施行令第72条の「相当である」のような不確定概念に基づく規定が、憲法で保障された財産権の侵害に該当しないか、あるいは、租税法律主義に抵触しないかなどが問

題となる。それは、法人税法第36条及び施行令第72条の規定が法の安定性と予測可能性を与えているかという問題でもある。

法人税法第36条及び施行令第72条の規定に基づき、役員退職給与の適正額を求めるために、国税庁は、昭和57年に入って、ある算式を作って、不相当に高額なもののチェックをはじめたといわれている<sup>23)</sup>。その算式では、適正報酬月額に在職年数及び功績倍率を乗じたものが適正額とされる。功績倍率は同業種、類似規模法人の平均率であり、ごく一般的な経験率は2～3倍程度といわれている。もともと、退職役員が社長、専務取締役、平取締役のいずれであるかにより平均退職給与も異なり、平均功績倍率も異なってくる。功績倍率が最大6倍程度まで認められた例もあるといわれている。

役員退職給与の適正額を算定するための算式の開発は、その合理性が認められれば、法事税法第36条と施行令第72条に法的安定性と予測可能性を与えるかもしれない。役員退職給与の適正額を比較法人が支出した退職金から把握する方法は、実際の役員退職給与の支給事例を参考にするのであるが、課税当局はその支給事例を役員退職給与に係る源泉所得税の納付実績から業種別と署別にアウトプットしているものを用いることができる。

しかし、功績倍率法のような算式が開発されても、納税者の側から、その算式に入力するデータを入手する方法は全く保障されていない。納税者は情報が公開されない中で、法人税法第36条に定める「不相当に高額」という不確定概念を解釈し、相当額を算出するという困難を追われている<sup>24)</sup>。その困難さから、その適正額を巡って納税者と課税当局との間に紛争が頻発している。

### 3. 役員退職給与の算定方法

役員報酬が過大か否かの判定基準は、法人税法施行令第69条に示されており、それには形式基準と実質基準がある。形式基準とは、定款の規定、



株式総会の決議等により定められている役員報酬の額を適正な役員報酬の限度額とするものである（法人税法施行令第62条2号）。実質基準とは、同種・類似規模の法人の役員報酬の支給状況、当該役員の職務内容、その法人の収益などから相当と認められる額を適正な報酬額とするものである（法人税法施行令第69条1号）<sup>25)</sup>。

役員退職給与について、過大か否かの判断基準は、既に述べたように、法人税法施行令第72条に定められている。しかし、同条では、役員報酬と異なり、形式基準に関する規定はない。同条では実質基準についてのみ定めている<sup>26)</sup>。法人税法施行令第72条では役員退職給与として相当な金額は、その役員が法人業務に従事した期間、その退職事情、同業類似法人の役員退職給与の支給の状況等に照らし、その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である。

しかし、これではあまりにも抽象的であり、何が相当な金額であるかに関して恣意的な判断に流れやすく、これが実務上問題の根底にある。実務的には、適正な役員退職給与の算定方法として、次の4つの方法が考えられる<sup>27)</sup>。

①平均功績倍率法

$$\begin{aligned} \text{適正退職金} &= \text{最終報酬月額} \times \text{在職年数} \times \text{平均功績倍率} \\ \text{平均功績倍率} &= \text{比較法人の功績倍率合計} \div \text{比較法人数} \\ \text{比較法人の功績倍率} &= \text{比較法人の退職給与支給額} \div (\text{退職役員} \\ &\quad \text{の最終報酬 月額} \times \text{勤続年数}) \end{aligned}$$

②1年当たり平均額法

$$\text{適正退職金} = \text{比較法人の退職金の額} \div \text{比較法人の役員} \text{の在職年数} \times \text{在職年数}$$

③公務員基準方式

公務員基準方式は、公務員の退職金の算定基準（たとえば、国家公務員等退職手当法による算定基準）によってその適正額を算定する方法である。

#### ④地方公共団体特別職基準方式

地方公共団体特別職基準方式は、地方公共団体の特別職（たとえば、助役、収入役）の退職金の算定基準によってその適正額を算定する方法である<sup>28)</sup>。

上記の計算方法のうち、平均功績倍率法と1年当たり平均額法が実務ではよく使用されているといわれる。特に平均功績倍率法は課税当局が重用し、圧倒的に採用されている方法であるといわれる。役員退職給与の適正額の計算方法として、公務員基準方式と地方公共団体特別職基準方式は民間企業では採用困難と思われる。その理由は、公務員と営利を目的とした私企業の役員では、その職務内容、功績その評価の方法が大きく違う点にあると考えられる。

平均功績倍率法が重用される合理的な理由は、算式中用いられる最終報酬月額が役員の在職期間中における報酬月額の最高水準を示し、会社に対する功績の程度をもっともよく反映すると考えられることがあげられる。また、算式に含まれる役員の在職年数の長短は報酬の後払いという点にも功績評価の点にも影響を及ぼすからとも考えられる。さらに、功績倍率はその役員の最終報酬月額と在職年数以外の営業規模、営業成績等の退職給与額算定に影響を及ぼす一切の事情を総合評価した係数であるから、平均功績倍率法は類似法人の退職給与の支給事例の抽出が合理的に行われる限り、法の趣旨に合致するものであるとされている<sup>29)</sup>。

平均功績倍率法で使用する平均功績倍率は、比較法人の功績倍率を示している。ここで、「比較法人」とは、同種の事業を営み、事業規模が類似する法人を指し、また「功績倍率」とは、役員退職給与の額を、その最終報酬月額に勤務年数を乗じた額で除した倍率のことである<sup>30)</sup>。平均功績倍率法で用いる役員の最終報酬月額が退職間際に大幅に引き下げられたなどの特別な事情がある場合や、もともとその役員の報酬月額が世間一般の役員報酬月額と著しく低額である場合及び同種の事業を営み、事業規模が類似する法人で役員退職給与を支払っている会社が存在しない場合には、平

均功績倍率法は合理的でないので使用できない。このような場合には、1年当たり平均額法の適応が是認される傾向にある。

比較法人の数が少なく、平均功績倍率法で計算した金額が合理性を欠くと判断される場合には、比較対象会社の功績倍率のうち最高倍率を使用する方法が用いられることもある。この方法が最高功績倍率法であり、平均功績倍率法の変形といえる。過去の裁判例においても、最高功績倍率法を採用して、役員退職給与適正額を判定した事例がある。しかし、最高功績倍率法は通常に用いられている方法ではなく、役員退職給与に退職役員の会社に対する貢献という個別的な要素を加味するにあたり、平均功績倍率法では不十分と判断される場合に、最高値を採ることによって、納税者に有利な安全値を求めるという特殊な例で用いられたといわれている。この最高功績倍率法に関しては、次のような理由で、その採用には否定的な意見が強いとされている<sup>31)</sup>。

第1に、この方式によると、類似法人の中にたまたま高額な退職給与を支給しているものがあつたときには明らかに不合理な結論となる。

第2に、法人税法上の過大な役員退職給与とは、規定の趣旨から判断すると類似法人の平均値を超える額と解される。

一方、1年当たり平均額法は、特に退職役員の最終報酬月額が低額であるとか、退職直前に大幅に切り下げられているために、当該役員の会社に対する労働力提供に対する対価を適切に反映していないと判断される場合に用いられるといわれている。個別の比較企業が支払った役員退職金を在職年数で割ることで得られる在職年数1年あたりの退職金の額を計算し、すべての個別企業の1年当りの退職金額を平均した金額に、当該企業の退職役員の在職期間を乗じて、当該役員に対する退職金の適正額とするのである。この方法で計算された個別企業の1年当り退職金の額のうち最高額を用いるのが1年当り最高額法である。1年当り最高額法は1年当り平均額法の変種であり、1年当り平均額法が使用できない状況下で使用される。

平均功績倍率法、最高功績倍率法、1年当り平均額法および1年当り最

高額法等を用いる場合の主要な問題は、最終報酬月額が適正退職金額を計算する要素として適当であるかという問題と比較対象企業をどのように抽出するかという問題である。更に根本的な問題として、これらの方法を用いた退職金適正額の計算の合憲性の問題もある。

### Ⅲ. 裁判例の検討

#### 1. 札幌地方裁判所判決 (昭和58年5月27日)<sup>32)</sup>

##### (1) 裁判の内容

##### (事実の概要)

原告A社は、設立が昭和28年で、資本金3,080万円の同族の株式会社である。業種は管工事資材の製造及び暖房配管工事の請負業である。訴外Bは、A社の設立と同時に代表取締役就任し、病気のため退職する昭和49年3月28日までその職にあった。A社は同年3月29日に臨時株主総会を開き、その中で役員退職給与としてBに対して1億2,000万円を支給することを決議し、その全額を本件事業年度に損金経理した。

しかし、課税当局はこの役員退職給与1億2,000万円のうち7,000万円を超える5,000万円については、法人税法第36条の(過大な役員退職給与の損金不算入)及び施行令第72条(過大な役員退職給与の額)に規定する役員退職給与の額に該当するとして更正処分を行った。この更正処分に対してAは不服として、異議申し立て及び審査請求を経て訴訟に及んだ。

##### (主たる争点)

法人税法施行令第72条の規定する当該役員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に照らすために、課税当局は法人を抽出しているが、その抽出法人選定の妥当性が争われた。

##### (課税当局の主張)

役員退職給与の額の算出方法としては法令に定めはないが、一般的に平

均功績倍率法と1年当り平均額法が合理的である。これらの2つの算出方法のために類似法人を選択する必要があり、その選択に当たり経済規模の類似する57法人の中から、①主な事業が製造業又は建設業であること、②事業規模、③社長が会社創設者であること、④社長として従事した期間、⑤退職の事由、⑥退職時期の全ての条件に一致した3つの法人を選定した。そして、その役員の見最終報酬月額が類似法人の役員報酬と比較すると低額であるため、役員退職給与額の算出方法のうち1年当り平均額法を採用し、これに功績分を10%加味し、7,000万円と認定した。故に1億2,000万円のうち5,000万円は不相当に高額であるため損金算入を否認する。

(原告の抗弁)

課税当局がA社の比較対象とする法人を選定する方法に問題がある。資本金5,000万円未満に限定したこと、調査対象地域を仙台、金沢、高松、及び福岡の各国税局管内の税務署に限定したこと、その業種が製造業に限定されたこと、事業規模の要素として、従業員数、公表利益及び利益積立金を考慮していないこと、退職事由を健康上の理由のみを考慮し、死亡による退職を考慮していないことは合理的でないと主張した。

原告A社は、業種の同一性に関して、課税当局が類似法人として選択した法人はいずれも製造業のみであり、A社は製造業及び設備工事業であるので、両者に類似性はないと主張した。そして、原告は、課税当局が全業種の法人における高額な退職給与の支給例を調査すべきであると主張した。

また、訴外BはA社の代表取締役であるが、長期間従業員と差のない低額な報酬で、A社の設備投資をし、A社の事業拡大に努めてきたのでその結果においてA社は6つの営業部門を有するに至った。このような訴外BのA社に対する特別の功労、貢献を鑑みると、A社の訴外Bに対して支払った1億2,000万円の役員退職給与は相当の金額であると主張した。

(判決の要旨)

役員退職給与の相当な額を判断する場合において、比較の対象になるべ

き法人を選定するのに課税当局が用いた基準は以下の5つの基準であるが、これらはいずれも合理的である。

- ①資本金を5,000万円未満の法人に限定した。
- ②調査対象地域を経済事情の比較的類似する地域とした。
- ③調査対象法人を（日本標準産業分類）の大分類に従い、A社と同種の事業を営む法人に限定した。
- ④事業規模の類似性を判断する要素として資本金の他に売上高、総資産価額及び所得金額を考慮した。
- ⑤退職の事情を健康上の理由によるものとした。

原告A社は比較法人の選定に当たってもっと高額な役員退職給与の支給例を調査すべきである旨を主張するが、一般的に高額な役員退職給与の支給例を調査する必要はない。以上の理由でA社の主張は認められない。

## (2) 札幌地方裁判所判決の分析

### (調査対象地域)

比較法人を抽出するための法人の所在地をどのように限定すべきかについて争われている。原告が札幌税務署管内に所在するにもかかわらず、課税当局は仙台、金沢、高松、福岡に限定して比較企業を抽出した。原告はその合理性がないと主張している。これに対する裁判所の判断は、これらの地域を札幌市と経済事情の類似する地域と認定し、その地域に限定した法人抽出を合理的とした。

比較法人の抽出範囲はまず内国法人であり、その中でどのように地域限定していくかが問題である。企業活動や役員人事が極めて地域限定的で、役員報酬も限定された地域の所得水準を反映するものであれば、当該税務署管内に限定して比較企業を選定することが望ましいと考えられる。しかし、経済活動が広範囲に及び、役員雇用も全国規模又は世界規模で募集されるような場合には、比較企業の抽出を当該法人の所在地域に限定するのは合理的でないと思われる。同族会社においては、役員が広く募集され

ることではないであろう。その場合であっても、その製品の全国市場又は国際市場で競争にさらされ、同業他社と熾烈な競争を演じているような場合を想定すれば、同遺族会社の役員退職給与であっても、地域限定をしないで広く比較企業を抽出するのが合理的と言える。

本件原告は同族会社であり、経済活動が地域限定的であるとすれば、同一地域で比較企業を抽出することが合理的であろう。同一地域で比較企業が抽出できない場合は、経済事情が類似する地域に広げて比較企業を抽出することは合理的であると思われる。しかし、本件の場合は、札幌、仙台、金沢、高松、福岡などの経済事情が類似するかどうかは疑問の余地がある。

調査対象地域をどうするかは、同族会社かどうかに関わらず、役員としての労働力市場をどの範囲に限定して考えるべきかにかかっている。事業活動がグローバル化し、役員もヘッドハンティングによって広く世界中から雇用されるような時代には、狭く地域を限定しすぎると経済の実態に沿わないような課税となる恐れもある。

(同一業種)

法人税法第36条および施行令第72条では同種法人と比較して退職金の相当性を判断することを求めている。ここでは同種とは何かが争われている。原告は製造業及び暖房配管工事の請負業を営んでいる。それに対して課税当局は製造業又は建設業の中から比較企業を抽出している。原告はそれを不合理と主張し、裁判ではそれが合理的と認定された。

現在、産業分類では、全産業のうち、建設業（大分類）は設備工事業（中分類）と暖房配管工事請負業（細分類）、製造業（大分類）は、金属製品製造及び一般機械器具製造（中分類）と管工事資材の製造（細分類）となっている。その中で、売上高の割合は、建設業が36%で製造業が64%を占めている。ここで、原告と同一の事業を営む企業は、細分類により、暖房配管工事請負業及び管工事資材製造業を営む企業であろう。そのような企業が抽出できなければ、同じく細分類レベルで、暖房配管工事請負業または管工事資材製造業を対象とし、細分類レベルで比較企業が見つから

ない場合には、分類レベルを上げて、中分類の設備工事業及び管工事資材製造業を営む企業に対象を広げるべきであろう。それでも比較企業が抽出できない場合は、設備工事業または管工事資材製造業を営む企業に対象を広げることになろう。しかし、それでも比較企業が抽出できない場合には、どこまでレベルを上げるかが問題になる。

本件判決ではレベルを大分類まで上げ、製造業または建設業から比較企業を抽出している。その先に残るのは全産業だけである。このような大分類による業種選定でも、果たして法人税法第36条でいう「同業」といえるかどうか疑問が残る。

#### (資本金)

課税当局は類似規模の法人を選ぶために資本金基準を用いている。原告の資本金が3,080万円であるところから、サンプル企業の資本金を5,000万円未満に限定した。そして、裁判ではそれを合理的と認めた。資本金は一般的に事業規模を表す「明白な経験則」とされているが、資本金は明白な経験則といえるほど事業規模を反映するものではない。資本金は売上高、純資産額、利益額等と合わせて総合的に判断するための一要素と考えるべきであり、資本金が近似する企業だけを取り上げるべきではないであろう。

本件では、資本金以外に売上高、総資産価額及び所得金額も考慮され、資本金だけで規模の判断を行っていない。その点では合理的である。しかし、資本金を第一基準として用い、その上で他の要素を考慮するのであれば、資本金の上限をもっと大きくしても良いように思われる。資本金が最小の1,000万円と純資産1億円という会社もあれば、資本金1,000万円と純資産1,000万円という会社もあるからである。資本金が必ずしも企業規模を的確に表すものでない以上、比較企業選定のための第一基準とすべきではない。資本金それにもかかわらず、規模判定の第1基準として資本金を用いるのであれば、資本金の幅を大きく採るべきである。

#### (従業員数・公表利益・利益積立金)

原告は、課税当局が企業規模の類似性を判断するのに従業員数、公表利



益、利益積立金を考慮していないから不合理であると主張した。裁判はこの主張を退けている。一般的に、企業規模は特定の基準で一義的には決定できない。多くの要素を総合して判断されるべきである。その観点からすれば、従業員数の考慮は必要であろう。この判決でも、従業員数、公表利益、利益積立金等の考慮が不要であると判事していない。これを考慮しないで行った課税当局の判断が不合理ではないといっているだけである。

(1年当り平均額法)

本件で合理的と認められた役員退職金の額は1年あたり平均額法で算出された金額に10%を加算して、7,000万円とされている。そうすると、1年当り平均額法で計算した金額は6,364万円、加算額は636万円と推定されるが、この加算額または加算率10%の根拠が明確でない。課税当局の恣意的判断によるものであるとすれば、租税法律主義に反するといわざるを得ない。

## 2. 東京地方裁判所判決（昭和46年6月29日）と東京高等裁判所判決（昭和49年1月31日）<sup>33)</sup>

### (1) 裁判の内容

#### (事実の概要)

原告A社は食肉販売を目的とする株式会社であり、その代表取締役であるBは東京都と民間の共同出資により東京食肉市場株式会社が設立され、その常務取締役に就任したため、昭和42年3月期にA社を退職した。A社はBの会社に対する貢献度が極めて高かったため役員退職給与の算定基礎となる役員功績倍率を3倍とした。

功績倍率3倍を用いて算定した退職金650万円をBに支給したところ、課税当局は、役員功績倍率は2.1倍が相当であり、Bに対する役員退職給与は、480万円が相当であると主張した。課税当局は480万円を超える170万円を法人税法第36条の「過大な役員退職給与の損金不算入」及び施行令第72条の「過大な役員退職給与の額」に規定する役員退職給与の額

に該当するとして更正処分を行った。A社はこの更正処分不服とし、異議申し立て及び審査請求を経て訴訟に及んだ。その結果、第1審では原告A社の勝訴となったが、第2審では逆に課税当局の勝訴となった。

(主たる争点)

退職給与算定における功績倍率を課税当局は2.1倍を主張し、A社は3.0倍を主張した。この功績倍率の算定につき、課税当局は、同署管内においてA社役員と同じ理由により退職した役員に退職給与を支給した11社のうちから3社を選定し、その功績倍率の平均値を2.1倍と算定した。A社は、比較法人の抽出によって平均功績倍率が影響されるにもかかわらず、課税当局の比較法人の選定は合理性に欠けるとして争った。

(課税当局の主張)

課税当局はA社のBに対して支給した役員退職給与の相当性の判断にあたり、A社と同じ業種の法人で、同時に東京食肉市場株式会社の設立に際して退職した役員に対して役員退職給与を支給した11社を選んだ。そして、A社を含む12社の過去5事業年度における平均売上金額の合計額において各社の占める割合に比重50%、所得金額の合計額において各社の占める割合に比重25%、さらに積立金の増加額の合計額において各社の占める割合に比重25%を乗じて、売上金額割合、所得金額割合及び積立金増加額割合を求め、この割合により事業規模及び役員の会社に対する貢献度を上、中及び下に区分した。

それによると、A社は他の3社とともに中グループに位置づけられた。この3社のうち1社は役員退職給与が極めて低額であるという理由で比較企業から除外し、その代わりに上位1社を加え、これらを事業規模及び役員の会社に対する貢献度がA社と近似している比較企業とした。これらの役員退職給与の貢献倍率は、それぞれ、2.1倍、2.0倍、2.3倍であった。その平均値は2.1倍であるから、これが平均功績倍率として算定された金額が適正金額であるとした。

(原告A社の抗弁)

原告は、BはA社の設立者で、設立以来代表取締役の任にあり、A社に対する貢献度は極めて高いと主張した。また、課税当局はBに対する功績倍率を2.1倍としているが、これは従業員支給方式による退職金の額を除いた数値に11社の役員退職金の支払例を鑑みて算定したものである。役員に対して支払う退職金を一般の従業員に対して支払う退職金の算定と同列に扱って論じる点で合理的ではないと主張した。

また、課税当局が選定した11社の業務内容は食肉の卸のみであるが、A社の業務内容は食肉の卸のほか、中間卸売及び小売業も行っており、抽出された企業はA社と同業種、同規模とは言えないと主張した。すなわち、選定された11社には著しい不均衡があり、課税当局の主張する功績倍率2.1倍は不当に低率であると主張し、BのA社における功績の大きさを考慮しても、選定された11社の中にはもっと多額な役員退職金を支給した事例を考慮しても、Bの功績倍率は3倍が相当であると主張した。

(判決の要旨：第1審)

法人税法第36条及び施行令第72条の趣旨は、役員退職給与の損金性を決定するのに該当する役員はその会社に対する貢献度を客観的に数的に測定する方法がないため主観的になりやすく、また、その役員退職給与が多分に利益処分の性質をもつため、実体に即した適正な課税と税の公平な負担の見地から、その損金性の合理的な検討について特に注意を喚起することにある。すなわち、当該事案について、同業種、同規模の他の会社の役員退職給与の支給金額を超えてもその超えた部分の損金性を否定するものではない。

役員退職給与を算定する場合のその役員はその会社に対する貢献度は、課税当局が列挙している売上金額、所得金額、積立金増加額の他に法人の設立、再興、設備投資の有無、その功罪によっても異ってくる。

A社が主張する3.0倍という功績倍率は同業種、同規模の他の会社の役員退職給与の支給状況と比較しても、不相当に高いと認められない。他に

3.0倍という功績倍率を否認する理由がないため、課税当局はA社が支給した役員退職給与のうち170万円を否認するのは、法の解釈適用を誤った措置である。

(判決の要旨：第2審)

法人税法第36条及び施行令第72条の趣旨は、役員に対する退職金が一般の従業員に対する退職金と異なり、利益処分の性質を含んでいることを鑑み、一般に相当と認められる金額に限り収益を得るために必要な経費として損金算入を認められて、その金額を超える部分は利益処分として損金算入を認めないことにあると考えられる。

A社と同一事情により役員が退職し役員退職給与を支給した同業種の会社の中からA社と同程度の事業規模を有する3社を選定し、その各社の退職役員の退職時における給与日、給与額、及び業務従事期間によって従業員退職金支給算式による退職金額に対する役員功績倍率を算定し、その平均倍率をもって本件の役員退職給与の相当性を判断したのは、過大な役員退職給与の損金不算入を定めた法人税法第36条の及び施行令第72条の趣旨に合致するものである。

## (2) 東京地方裁判所判決と東京高等裁判所判決の分析

(法人税法第36条及び施行令第72条の趣旨)

本事例は第1審で原告勝訴、第2審で被告勝訴という異なる判決が出されたこと以上に、第1審と第2審で法の趣旨の解釈が大きく異なる点が重要である。第1審では、法人税法第36条及び施行令第72条の趣旨を「法人の行為計算のみにとられることなく、その合理性の検討について特に注意を喚起しようとするにとどまる」とし、「当該事案の特殊事情をすべて捨象して同業種同規模の他の会社の退職給与の支給額を超える部分の損金算入をすべて否定しようとする趣旨に出たものではない」とする。このような趣旨に照らすと、課税当局が用いた売上高、所得金額及び積立金増加額の類似性は原告の主張する貢献率3.0倍と課税当局が主張する2.1倍

の差を不相当と認めさせるだけの説得性を持たないように思われるとした。そこには、基本的には会社が支払った役員退職金はすべて損金算入を認めるという昭和34年以前の寛容さが認められる。

第2審では法人税法第36条と施行令第72条の趣旨を第1審とは異なるものととらえている。第2審では同趣旨を「役員に対する退職金が従業員に対する退職金と異なり、益金処分たる性質を含んでいることに鑑み、右基準に照らし一般に相当と認められる金額に限り収益を得るために必要な経費として損金算入として認め、右金額を超える部分は益金処分として損金算入を認めない」ことととらえている。すなわち、会計上でいう収益に対応する費用部分の切り取りである。このような趣旨に照らすと、個々の企業の役員に対する退職給与の支給は個々の企業における当該役員の貢献度に照らして支給され、金額に多寡の差が生じているとしても、それ自体は何ら問題ではなく、問題は支給された退職給与のうちどれだけが収益に対応する費用であるか、過去の企業収益に対応させるべき損金であるかの判断こそが必要となる。同判決では収益を得るために必要か経費と金額を推計する方法として課税当局が用いた方法は適当としたのである。このような趣旨のとらえ方がその後課税当局側に浸透していったと思われる。

(ウェイト法の採用)

規模の類似性を判断するための要素は既に出てきたように、資本金、売上高、所得金額、従業員数などがある。これらの要素をどのように評価するかが問題となる。この事例で類似規模企業の抽出方法として用いられている方法はウェイト法である。課税当局は、これは地域及び業種が同じ原告を含む11社を売上高、所得金額及び積立金額の3つの要素でその規模を上中下に分類し、原告が属する区分に入る企業を類似規模の企業として抽出する方法を採った。

上中下の分類の際に、過去5年間の平均売上高に50%のウェイトを与え、所得金額と積立金額にそれぞれ25%のウェイトを与えた。この方法を採用することで、規模の判断に3つの要素が総合的に組み込まれ、総合的評

価を行っていると言える。ただし、この方法でも規模判定のための要素がこの3つで十分かどうかの問題と、その要素のウェイト付けが妥当であるかについては、検討の余地がある。

(功績倍率)

法人税法第36条の及び施行令第72条の趣旨のとらえ方の違いは、損金算入相当額の判断に大きく影響する。第1審のように、企業の自主的判断を尊重し、その趣旨を特に租税回避的行為がないかどうかに注意を喚起すべきとの立場をとるなら、3.0倍に不合理性が特段指摘されない以上、平均功績倍率2.1倍を超えるからといって直ちに不当な額とは言えないと判断される。

それに対して、第2審の立場をとれば、平均貢献倍率を超える金額の損金算入は認められないこととなる。適正と認められた金額4,8万円は平均功績倍率2.1倍を僅かに上回る金額であるが、最高功績倍率2.3倍による金額には及ばない金額である。そこには、平均功績倍率が基本としての機能を果たし、最高功績倍率法が課税当局の裁量の上限としての機能を果たしていることが観察される。

### 3. 広島高等裁判所岡山支部判決 (平成4年3月31日)<sup>34)</sup>

#### (1) 裁判の内容

(事実の概要)

原告A社は昭和14年5月に設立された工作機械の製造・販売を業とする株式会社である。取締役Bは法人設立と同時に原告A社の代表取締役に就任し、昭和51年5月にその取締役会長となった。原告A社は昭和56年3月18日の臨時株式総会で取締役Bの辞任を承認し、Bに対し退職金6億487万円の支給を決定し支給し、その年度に損金経理して申告した。この申告に対して課税当局は過大な役員退職給与として4億2,523万6千円を否認した。原告A社はこれを不服として異議申し立て及び審査請求を経て訴訟に及んだ事案である。

(主たる争点)

課税当局の類似法人の抽出基準の合理性かどうか。そして、役員の退職給与の適正額の算定方法として平均功績倍率法と1年当り平均額法は、法人税法施行令第72条に照らしても合理的であるかが争点である。

(課税当局の主張)

役員の退職給与の適正額の算定方法として平均功績倍率法と1年当り平均額法は法人税法施行令第72条に照らしても合理的である。原告A社の類似法人の調査、選定において、日本標準産業分類において、製造業で金属製品製造業又は一般機械器具製造業に該当し、事業規模が前3事業年度において売上高、総資産価額、純資産価額及び所得金額から見て同程度で、退職直前の地位が同程度であること、役員就任期間が同程度であること、退職時期が近いものという基準で抽出調査した。

しかし、近隣の税務署管内において該当する法人がなかったため、全国法人から抽出したところ、4社が該当し、原告A社はこれらのうち中程度である。課税当局の算定方法は、法人税法第36条及び施行令第72条の規定の趣旨に沿っており、合理的である。4社の平均功績倍率は3.4倍であり、平均功績倍率法で計算した取締役Bの役員退職給与は9,942万2千円であり、1年当り平均額法で計算した取締役Bの役員退職給与は、1億1,727万8,100円であるので、損金を認めた1億7,963万4千円はこれらをこえているので取締役Bの役員退職給与として適正である。

(原告A社の抗弁)

役員の退職給与の適正額の算定方法として平均功績倍率法と1年当り平均額法は法人税法施行令第72条に照らしても合理的であるとはいえない。役員報酬は役員の会社に対する寄与貢献の対価であり、役員の退職給与はその対価を在職中に受け取らず、会社に留保されていた部分を退職に当たって受け取るものである。そのためその役員の会社に対する具体的な貢献度を無視し、形式的な係数計算により役員の退職給与を算定するのは不合理である。また、A社が単なる金属製品製造業ではなく、A社の製品は高

度な技術を要する数値制御及び複合作業機械であり、精密機械としての側面をも有しているため、課税当局は類似法人の抽出の算定基準は不合理である。

(判決の要旨)

上場及び非上場の2,000社を対象にアンケート調査の結果、回答があった会社で役員退職給与の基準を定めており、その中の半数近くの59社が退職役員の最終報酬月額を基準として役員退職給与の算定をしている。さらに、そのうち31社が退職給与の算定方法として功績倍率法を使用している。また、27社が1年当り平均額法を採用している。故に役員退職給与の適正額の算定方法として平均功績倍率法と1年当り平均額法は法人税法施行令第72条に照らしても合理的である。

役員退職給与の額の算定に際して、平均功績倍率法と1年当り平均額法の双方の金額を算定し、そのいずれによっても更正処分によって適正とされた役員退職給与の額を下回るため、更正処分による役員退職給与の額は適正である。また、課税当局が類似法人の抽出基準とした以下の6つは適正である。

- ①同族法人で、業種目が日本標準産業分類における製造業のうち、金属製品製造業及び一般機械器具製造業に該当し、役員退職給与の支給があること。
- ②事業規模が原告役員の退職した本件事業年度の資本金の額、売上金額、総資産価額、純資産価額及び所得金額からみて、同程度であること。
- ③退職役員は、代表取締役であり、かつ、会社創立者、またはこれに準ずる者であること。
- ④退職役員の代表取締役として従事した期間が原告法人の退職役員のそれに近いものであること。
- ⑤退職理由が高齢によるものまたはこれに準じるものであること。
- ⑥退職時期が原告役員のそれに近いものであること。以上の理由で原告A社の主張は認められない。



## (2) 広島高等裁判所岡山支部判決の分析

### (同一業種)

本事案では比較法人の抽出に当たって、業種と役員の最終報酬月額が問題とされている。法人税法第36条及び施行令第72条によれば、比較企業は同一業種でなければならない。課税当局は、金属製品製造業及び一般機械器具製造業に属する企業を比較企業として抽出しているが、原告は原告の製品が高度技術を要する数値制御及び複合工作機械であり、精密機械としての側面をも有するものであるから、抽出法人は業種として不相当と主張する。

それに対して、判決理由では、第1に、課税当局が採用した選定基準は公的機関（行政管理庁）が設定した標準的な産業分類に基づいていること、第2に、精密機械としての側面を有するとしても、そのような事情が退職役員の退職給与の額に影響を及ぼすものであることを認めるに足る証拠がないことを理由に、課税当局の業種選定を合理的とした。比較企業が原告と産業分類上同一の中区分に属しておれば合理的としたのである。その上、同判決理由では、原告企業の製品が精密機械としての側面を有しているとしても、そのような事情が役員退職給与の額に影響を及ぼすものであることを認めるに足る証拠が示されていないことを理由に、中区分の一致で十分としている。これは、業種の類似性を産業分類上の大中小のどの区分での一致を求めるかに関して、課税当局の自由裁量を認めるものである。中区分や小区分で適当な類似企業が見あたらないときには大区分で、比較企業を抽出し、納税者がそれを不服とするなら、大区分や中区分における事業の相違が退職金に及ぼす影響の立証責任を納税者側に課すことによって、事実上納税者側の反論を抑制し、課税当局が比較企業を抽出する自由度を確保しようとするものである。

そもそも、法事税法第32条で「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……」とあるのは、同種の事業でなければ相当な金額に違いがあ

り、比較可能性があるとはいえないことを前提にした規定である。問題は、同判決理由にあるように原告が産業分類上の中区分では金属製品製造業及び一般機械器具製造業の属しているとしても、その製品が高度技術を要する数値制御及び複合作業機械であり、精密機械としての側面を認めても、なお、類似企業といえるかどうかである。これは、法人税法第36条の「同種の事業」をどう解釈するかに係っている。同種を産業分類の大分類で一致すればよしとするのか、小分類で一致しなければならないのか、あるいはその中間であるか野問題である。この判決はこの区分を最大に採り、その中で、事業の細部の違いを理由に、抽出法人の不当性を主張するのであれば納税者側にその不当性の立証責任を負わせようとするものである。

#### (最終報酬月額)

本件でもう一つ注目すべき点は役員退職時の月額報酬の問題である。一般的には役員の技術力、経験、勤勉などは最終の給与月額に反映されると言える。その場合には、その報酬月額に勤続年数と平均功績倍率を乗じて求めた退職金の額に技術、勤勉及び経験などの貢献が反映されることになる。

問題は最終報酬月額が特別な理由により低額に抑制されている場合に平均功績倍率法では相当額が算出できないことである。本件で、原告は退職役員の最終報酬額は70万円であったが、長男で代表取締役の報酬180万円から推定して250万円が合理的と主張した。原告は、当該退職役員は創業者であり、自分の給与を極力抑えて事業発展に尽くしてきたので最終報酬月額は相当な退職金を算定するには過小と主張するのである。それに対して判決理由は、退職時の代表取締役の報酬月額180万円に対して当該退職役員の報酬月額70万円は低すぎることはないとした。これは、会社を創業し、長年それを経営し、後継者を育成して報酬月額が最高の時点で退職する場合と、報酬月額を減らして会長職等で勤務した後に退職する場合で相当な退職金の額が大幅に異なる可能性のあることを端的に示す事例である。

(相当額の恣意性)

本件は、裁判所が合理的と認める平均功績倍率法や1年あたり平均額法を用いたとしても、相当額の判断が恣意的であることを示している。以下の金額がそれを示している。

- ①原告が役員に支給した額 (604,870,000円)
- ②課税当局が適正と認めた額 (179,634,000円)
- ③平均功績倍率法で計算した額 (99,722,000円)
- ④1年あたり平均額法で計算した額 (117,278,100円)
- ⑤最高功績倍率法による額 (117,320,000円)
- ⑥1年当り平均最高額 (166,510,600円)

判決理由では、平均功績倍率法が「類似法人の功績倍率を比較検討して退職役員に対する退職給与の支給が不当に高額であるか否かを判断する方法として前記法令の趣旨に合致する合理的なものである」とされている。また、1年あたり平均額法についても、「平均功績倍率法を補完する方法として」、「これまた、前記法令の趣旨に合致する合理的なものである」としている。

判決理由をすべて認めるとすれば、この件では1年あたり平均額法で計算した1億1,727万8,100円が適正な退職金の額となる。ここで生じる疑問は、それではなぜ、課税当局は1億7,963万4,000円を適正な額と認めたかということである。その金額は1年当り平均最高額よりも高い金額である。この差をどのように説明するのか。このような金額を認めておいて、最高功績倍率法や1年当り平均最高額法を合理的方法と認めない理由が不明である。

この事例は、平均功績率法や1年当り平均額法計算された金額で課税当局が適正と認める額の最下限を示すだけであって、それを超えてどれだけの金額の損金算入を認めるかは課税当局の裁量に委ねられているか、納税者とか税調との間の交渉に委ねられているかのいずれかであろう、いずれにしても、課税要件法律主義に反することであると言えよう。

#### 4. 札幌地方裁判所判決 (平成11年12月10日)<sup>35)</sup>

##### (1) 裁判の内容

###### (事実の概要)

A社は札幌市を中心に北海道内で食料品製造販売を営む株式会社である。A社は、平成5年1月19日の臨時株式総会で代表取締役Bの辞任を承認し、Bに対し退職金3億円の支給を決定し支給し、その年度に損金経理して申告した。この申告に対して課税当局は過大な退職給与として1億5,960万円を否認した。原告A社はこれを不服として異議申し立て及び審査請求を経て訴訟に及んだ。

###### (主たる争点)

法人税法第36条及び施行令第72条が憲法第84条に反しないかどうか、課税当局は役員退職給与の支給額の算定方法として平均功績倍率法を採用しているが、抽出法人には平均功績倍率を超えて役員退職給与の支給している法人も存在するため、役員退職給与の算定方法としての平均功績倍率法の合理性が争点となった。また、退職役員の会社に対する功績の評価が争点となった。

###### (課税当局の主張)

法人税法第36条及び施行令第72条が単に抽象的で細部まで決められていないからということで租税法律主義の原則に反するとはいえず、当該法規の目的とするところを合理的に解釈し、一般的に是認できるものであれば、当該法規は租税法律主義の原則に反しないというべきである。また、役員退職給与の相当性の判断の基準について首定できる程度に具体的かつ客観的に定めているといえるので、憲法第84条の課税要件明確主義に欠けることはない。

役員退職給与が過大であるか否かの評価は、主観的計算を排除し、客観的な評価をもって算定しなければならず、平均功績倍率法、最高功績倍率法、1年当たり平均額法を用いることが法令の規定の趣旨に沿い一般的に合理的である。

この功績倍率法で用いる最終報酬月額が役員在職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といえる。最高功績倍率法は納税者に有利な安全値を求めるという考慮を背景とした方法であり、比較法人の中に不相当に高額な退職給与を支給している法人がある場合は不合理な結果を招くので、比較法人の抽出基準が必ずしも十分でない場合や、その数が僅少で、かつ、当該法人と最高値の比較法人とが極めて類似している場合のような特殊な事情の場合の時に採用される。

1年当たり平均額法は、退任役員最終報酬月額が退任間際に大幅に引き下げられたなどの事情で最終報酬月額が適正でない場合に合理性がある。原告A社の場合は、最高功績倍率法、1年当たり平均額法を取るべき特殊な事情がないので、平均功績倍率法により役員退職給与の適正額を算定するのが合理的である。

(原告A社の抗弁)

平均功績倍率法は法人税法第36条及び施行令第72条からは直接的に導き出されない基準である上、そもそも理論的に成り立たない。すなわち、平均功績倍率法に基準に基づくと、法人のうち約半数の法人の役員退職給与が常に否認されることとなり実態に全く合致しないし、反対に抽出された法人の役員退職給与が適正額として認められたものだけとすると、比較対象全てが相当とされているので、それらの平均値を超える部分が不相当であるとする根拠がないし、不相当と認定された法人だけが差別的な認定をうけることとなる。

また、平均功績倍率法の算定の対象となる類似法人は通常は納税者の競争相手であり、納税者がその資料を手に入れるのはまず困難であり、ましてやそれらの平均値を申告前に知ることは非現実的な話であるし、しかも平均功績倍率法の倍率は比較対象になる類似法人の抽出方法により変動するので、その正確性が必要となるが、納税者はこの点において反証の可能性がない。

課税要件明確主義は申告時における納税者の予測可能性を保障するもの

であり、法人税法第36条及び施行令第72条を合憲的に解釈するのに申告時に納税者がその判断資料を知ることができなければならない。課税当局により抽出された比較法人はわずか4件であり、その4件は事業規模において相当な差があるので、この4件の平均功績倍率を出しても意味がなく、比較法人の抽出方法において不合理である。

(判決の要旨)

憲法第84条の租税法律主義の趣旨は租税を課すことは国民から強制的に財産権を奪うものであり、国民の権利義務にかかわることであるから、国会の定めた法律または法律の定めた条件に沿って、行政当局の恣意的な課税が行われることを防止しようとしたものである。そのため課税要件にかかわる租税法規は、課税要件法定主義と課税要件明確主義の観点からできるだけ明確に定めることが求められる。

しかし、経済事象は、複雑多様にして流動的なものであるので、租税法規を常に明確かつ一義的に定めることは極めて困難である。法人税法第36条及び施行令第72条が不確定概念を用いているということで租税法律主義に反し、違憲であるとはいえない。当該法規の目的とするところを合理的、客観的に解釈し、その法規が課税の根拠、要件を規定したものと一般的に是認できる程度に具体的に客観的なものであれば、当該法規は租税法律主義に反せず、違憲ではないといえる。

役員退職給与の額はその法人及び退職役員の個別の事情によって異なるものであるからあらゆる場合を想定して、相当な役員退職給与の額を明確かつ一義的に定めることは困難である。その定めは、一方では相当な役員退職給与の額の決定に当たり考慮すべき事情を典型的に列挙しており、その事情を総合すれば相当な役員退職給与の額を判断することができるものである。この観点からすれば、施行令第72条は、退職給与の額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かつ客観的に定めることができるので、したがって、法人税法第36条及び施行令第72条は、租税法律主義に反するものでなく、憲法第84条に違反しない。

平均功績倍率法は、当該退職役員の当該法人に対する功績はその最終報酬月額に反映されており、適正に算出された平均功績倍率を用いる限り、その役員退職給与の算出方法は施行令第72条の趣旨に最も合致する方法と考えられる。また、租税法律主義の趣旨は、第一義的には、租税の内容及び手続きを法律または法律の定める条件によりよらしめ、恣意的な課税が行われることを防止しようというものであり、損益等の実現に応じた公平課税の実現のためには、租税法規の明確性の要請も一定の制限を受けざるを得ないから、そのために必要な限度において、納税者の予測可能性が制限されてもやむを得ない。

退職役員の退職までの功績は、同人の最終報酬月額に反映されており、その最終報酬月額を基礎として適正な退職報酬額を算定することには十分な合理的が認められる。以上の理由で原告A社の主張は認められない。

## (2) 札幌地方裁判所判決の分析

### (法人税法第36条及び施行令第72条の合憲性)

本事案は、不確定性概念に基づく法人税法第36条及び施行令第72条の合憲性という極めて根本的な問題で争われている。原告は法人税法第36条の過大な役員退職給与は、事実関係により隠れた利益処分と認められるべき不相当に高額な部分のみを例外的に損金不算入とするものと解すべきとの基本認識に立ち、法人税法第36条及び施行令第72条は相当ないし不相当という極めて抽象的概念によって損金算入の可否、すなわち、課税要件を定めるもので、憲法第84条の租税法律主義に内在する課税要件法律主義と課税要件明確主義とに違反する憲法違反の規定である疑いが強いと主張した。裁判所は、この主張を退け、法人税法第36条及び施行令第72条は違憲ではないとの判断を示した。

判決理由は、経済事象は複雑多様にして流動的なものであり、これに対応して損益や所得資産の実質に応じた公平な課税を実施することが要請されることを考慮すれば、租税法規を常に明確かつ一義的に定めることは、

到底困難というほかないから、当該租税法規が不確定概念を用いているという一事だけで、直ちにこれが租税法律主義に反し憲法違反であるということではできないというものである。この判決理由は首肯できるものである。しかしながら、その法人税法第36条と施行令第72条の現実の運用が適当でないとしたら、結果的に課税当局の恣意的裁量により違憲状態が生じると思われる。

(平均功績倍率法の合理性)

本判決では平均功績倍率法の妥当性も争われた。原告の主張には、課税当局は平均功績倍率を自分の更正処分の合理化のために後追的に用いているにすぎず、不合理であると主張した。その証拠として、税務当局が和解条件として一定の功績倍率を提示した経緯を明らかにした。これに対して、判決は、納税額を課税当局と納税者の協議で決めることは租税法律主義に反するとの指摘し、例えそのような経緯があったとしても平均功績倍率は合理性を持つと判断した。この判断も一般論としては首肯できる。

しかし、事例は法の建前とは異なり、現実には憲法違反の運用が行われていることを暗示している。本件の役員退職金支給決定の株主総会は平成5年1月に開かれている。平成5年3月期にかかる納税申告に対する税務当局の更正処分は平成6年12月に行われている。それに用いた平均功績倍率3.9倍であった。この3.9倍を超える部分が損金不算入となり争いとなった。この平均功績倍率を求めるための比較法人は、原告と同一の国税局管内には類似法人がなかったとして、仙台国税局管内から4法人を抽出して計算された。しかし、提訴後裁判長は抽出法人全部が比較法人として不適当と認定した。

それに対して、課税当局は提訴後に改めて調査し、札幌国税局管内で7法人を抽出し、その平均功績倍率を2.9倍と算出した。当初の更正処分が3.9倍より小さいから、当初の更正処分は適法であると主張した。再抽出された比較法人の抽出基準は更正決定時の抽出基準とほとんど同じである。異なる点は、平成2年1月から平成5年11月までに役員が退職して



いる会社という条件が加わったことと、退職役員の役職が代表取締役または会長職であるという要件が代表取締役だけになった点である。これはいずれも条件緩和には該当しないから、条件の緩和によって比較企業の抽出が可能になったとは解せない。したがって、時の経過による退職事例の蓄積により比較企業の抽出が可能になったと解するか、当初から抽出可能であったが、その努力を怠ったと解するほかない。

この判例が示す重要な論点の一つは、当初の更正決定時には、課税当局さえ適当な平均功績倍率を得るための比較企業を抽出できなかったことである。そうであるなら、納税者は納税申告時に退職給与の損金算入適正額を平均功績倍率でもって知ることはできなかったということになる。税務当局も提訴後にやっと合理的とされる比較企業を得たのであるから、納税者が納税時にそれを知り得ないのは当然である。平均功績倍率法に投入するデータが容易に得られる場合はともかく、努力しても知り得ない情報に基づいて適正額を判断せよというのであれば、やはりそれは租税要件明確主義に反するものといわなければならない。少なくとも、このようなケースでは、平均功績倍率に代わる基準を開発すべきであろう。また、この判決では、留保利益がないことを理由に過少申告加算税を取り消したが、適正額を知るための比較企業が抽出できないような状況下で、結果的に過少申告となった本件のような場合には、例え留保利益があったとしても、過少申告加算税を課すべきではないであろう。

## 5. 裁判例分析の総括

役員退職給与に関する裁判の場合に主たる争点となるのは、比較法人の選定方法に誤りがないか、役員退職給与の算定方法としてどの方法が一番適切であるか、法人税法第36条及び施行令第72条が憲法第84条に照らし合わせて合憲かどうかなどに絞られる。

比較法人の選定は、法人税法施行令第72条の「当該役員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」という規定だけでは非常に困難であると考えられる。その理由として勤務年数、退職理由、同種の事業は抽出しやすいが事業規模となると、何を主として判断するのか、売上高か課税所得かその両方を判断するのか、またその判断事項を退職年度だけを見るのか過年度から比較するのかが問題になる。

また、所轄税務署に該当する法人がない場合、他の税務署管内も調査の対象とするが、地域性があると考えられるのでその点は問題がないのだろうか。役員報酬は役員退職給与の算出計算の基礎となる重要な事項であるが、株主と経営者が同一である中小の同族会社では、役員報酬を決定する場合に、法人はその役員の功績やその業務だけでなく、将来の法人の経営計画や投資計画をからめている場合が多いと考えられるので、事業規模が類似する法人を抽出する場合に問題があると考えられる。どの法人を抽出するかにより算定する功績倍率が変わることが予想できる。その結果、平均功績倍率法を採用しても最高功績倍率法を採用しても算定される役員退職給与の金額が変わることになる。それほど比較法人を選定することは重要事項であるのに、その比較法人の選定について検討した判例はいずれも説得力に乏しいように思われる。

裁判所や国税不服審判所において、判例も含めて具体的に適用した主な適正額判定の方法（役員退職給与の算定方法）を分類してみると、最も適用例が多いのが功績倍率法である。その事例をあげると、下記のとおりである<sup>36)</sup>。

- ①功績倍率の最高率によって算定した例（昭和51.5.12：東京地裁、昭和55.5.26：東京地裁、同二審昭和56.11.18：東京高裁）
- ②功績倍率の平均率によって算定した例（昭和49.12.16：東京地裁、同二審昭和51.9.29：東京高裁、昭和46.6.29：東京地裁、同二審昭和49.1.31：東京高裁）
- ③国家公務員退職手当法に基づいて算定した例（昭和54.2.28：大阪地裁）

④1年当たりの退職給与額と3年間の公表利益との関係を示す回帰方程式の二標準偏差値の範囲で判定した例（昭和44.3.27：大阪地裁）

⑤類似法人の1年当たりの退職給与の平均額から算定した例（昭和58.5.27：札幌地裁）

平均功績倍率法の場合は、平均以上の功績倍率で役員退職給与を支給した法人は、平均値を算出する時点で、既に課税当局はその法人の功績倍率を把握しているにもかかわらず、税務調査が入らず否認されなかったのであれば、法の下での平等という観点からも矛盾があるといえよう。

札幌地方裁判所（平成11年12月10日判決）では法人税法第36条及び施行令第72条の合憲性について、納税義務者、課税物件、課税標準、税率等の課税要件及び租税の賦課、徴収の課税手続きは、法律で定められなければならない（課税要件法律主義）、また、課税要件及び租税の賦課、徴収の課税手続きは、明確に定められなければならない（課税要件主義）ことから、課税要件にかかわる租税法規はできるだけ明確に定めることが求められる<sup>37)</sup>。

しかし、法人税法第34条の具体的基準としての施行令第72条は、あくまで抽象的である。これに対して判決では、経済事象は、複雑多様にして流動的なものであり、これに対応して損益や所得、資産の実質に応じた公平な課税を実施することが要請されることを考慮すれば、租税法規を常に明確かつ一義的に定めることは、到底困難というほかない<sup>38)</sup>。そして、この規定及び租税法における課税当局の自由裁量を認める余地があると判断している。さらに、当該租税法規が不確定概念を用いているという一事だけで、直ちにこれが租税法律主義に反し、違憲であるということではできず、当該租税法規の目的とするところを合理的かつ客観的に解釈し、その法規が課税の根拠と要件を規定したものとして一般的に是認できる程度に具体的で客観的なものであれば、当該法規は租税法律主義に反せず、違法ではないというべきであると判断している<sup>39)</sup>。

判決ではそれに対して、課税要件明確主義が導かれるところの租税法律

主義の趣旨は、第一義的に租税の内容及び手続を法律または法律の定める条件にそつて恣意的な課税が行われることを防止しようというものであると解される。また、損益等の実質に応じた公平課税の実現のためには、租税法規の明確性の要請も一定の制限を受けざるを得ないのであると判事している<sup>40)</sup>。

#### IV. まとめ

一般の会社が他の同業種及び同規模の会社の役員にいくら退職給与が支払われているかを知ることが、実際問題として難しい。したがつて、法律上、具体的な計算方法が記されていない現行の法人税法第36条「不相当に高額な部分」と施行令第72条「相当である」という不確定概念を用いた規定だけでは、その解釈によつて算定の結果が異なることは当然なことであろう。本研究では、これら法人税法第36条と施行令第72条の役員退職給与に関する不確定概念の規定について、その解釈の相違から生じる問題によつて起こされた裁判例を中心に、その問題点と改善策について検討してきた。

役員退職給与の算定方法については、検討してきた判例や裁決でもみるように、役員退職給与の適正額は千差万別であり、これを納税者が自ら算定する具体的な方法が明確であるとはいいがたい状況にある。課税当局は平均功績倍率等を用いて申告書に記載された役員退職金の適正額を計算するが、それとて法律で定められた方法ではなく、納税者に強制できるものでもない。納税者の側が仮に平均功績倍率法等を用いて計算しようとしても、類似法人の退職金などの資料を入手することは容易でない。そのような基準である功績倍率のみが裁判所において、合理性がありとして支持されるのは、当事者対等の原則からも疑問がある<sup>41)</sup>。

税務行政の現場では平均功績倍率を巡つて和解条件が話し合われている。その指摘を受けて裁判所はそのような経緯があつても、租税は和解に

よって決まるものではなく、租税要件によって決まるものとの建前論を展開した。また、本研究で検討した多くの判例で、一定の基準によって算出された金額に税務当局の裁量により上乗せした金額が相当額として使用されていることが明らかになった。すなわち、建前と現実の乖離が大きいことが判明したのである。

これだけ経済状況がめまぐるしく変化し、複雑多様化した経済事象のもとでは具体的な数値を法律化するのが困難であれば、通達あるいはなんらかの形で納税者と課税当局の双方が納得し、役員退職給与を算定する方法を明示する必要があると考える。例えば、役員退職給与を算定する方法については、現在の判例では功績倍率法の適応が多いのでこれを採用し、裁判例でも多く裁決された3倍を使用し、あるいは役員の最終報酬月額が退職間際に大幅に引き下げられたなどの特別な事情がある場合や、もともとその役員の報酬月額が世間一般の役員報酬月額と著しく低額である法人もあるので役員退職給与の算定方法を功績倍率法と1年当たり平均額法のいずれが多い方とすることも考えられる。

租税法の全体を支配する基本原則としては、租税法律主義と租税公平主義の2つがあげることができる<sup>42)</sup>。この大原則に従って法律を適用していくのであれば、判例や裁決による役員退職給与の適正額が千差万別であるということはあるえないはずである。法人税法第36条及び施行令第72条が建前上合憲であるとしても、実際の適用でこの二大原則に反するとすればやはり違憲といわざるを得ないであろう。税務行政領域ほど法の建前と現実が著しく乖離している領域はないのではないだろうか、そういわざるを得ないほど租税法律主義の形骸化が著しい<sup>43)</sup>。この点は、札幌地方裁判所判決で明確に示されたように合憲性は明らかである。しかし、その運用が適切でなければ、租税法律主義に反し、違憲となる可能性を秘めているといえよう。

現実的に、税法を動的な経済状況に柔軟に対応させていくことは必要であり、その点で不確定概念による規定もやむを得ない面はあるが、その

ために納税者の予測可能性が安易に破られてよいものではない<sup>44)</sup>。確かに不確定概念を用いずに租税法律主義の名の下に全てを法律化し法令・通達に具体的な数値を記載しそれを運用すれば、それらに数値の適応が一人歩きをし、その背後にある経済取引の適正な法的解釈とその法的執行が阻害される面もあろう。税法において不確定概念を用いる必要性はあるに違いない。

我が国では主要な税について申告納税制度を採用しており、租税債権・債務は第一義的には申告によって確定することになっているので、税法自体が納税者に理解しやすくなっており、しかも、簡明であることを要する。租税法解釈権は課税当局だけでなく、納税者にもあるので租税法に課税当局の自由裁量を認めることを排除するとともに、租税法の中に不確定概念を置くことを極力排除しなければならない<sup>45)</sup>。

申告納税制度を採用している税法においては裁判所ではなく、納税者自身が納税・申告する時点で正しく法令を解釈・適用するためには、課税当局が役員退職給与に対する諸資料ひいては不確定概念についての諸資料を公開することが、納税者と課税当局の間の無用なトラブルを避けられ、それにより公平かつ適正な申告納税制度の実現となるであろう。納税者にとって役員退職金の否認は多額の税負担を伴うので、納得できる基準の提示が必要であろう。

#### 注

- 1) 武田昌輔『立法趣旨法人税法の解釈 (平成10年版)』財経詳報社、1998年、191頁。
- 2) 山田二郎『税務訴訟の理論と実務』財経詳報社、1963年、364頁。
- 3) 川田剛『退職給与の意義』『戦後重要租税判例の再検証』月刊税務事例400号、財経詳報社、2000年、122頁。
- 4) 山田二郎、前掲書、364頁。吉國二郎・武田昌輔『法人税法 法令解説篇』財経詳報社1978年、219-221頁を参考にせよ。
- 5) 日本税理士会連合会・中央経済社編『法人税 法規集』中央経済社、2001年、27頁。
- 6) 同上書、194頁。

- 7) 武田昌輔『法人税コメンタール』第一法規、1998年、2251頁。
- 8) 同上書、2252頁。
- 9) 山本守之『租税法』税務経理協会、1998年、171頁。
- 10) 武田昌輔、前掲書、2253頁。
- 11) 山本守之『体系 法人税』税務経理協会、2002年、649頁。
- 12) 同上書。
- 13) 同上書、649頁。
- 14) 武田昌輔『法人税コメンタール』前掲書、2254頁。
- 15) 日本税理士会連合会・中央経済社編、前掲書、27頁。
- 16) 山本守之『体系 法人税』前掲書、649頁。
- 17) 日本税理士会連合会・中央経済社編、前掲書、27頁。
- 18) 山本守之『体系 法人税』前掲書、650頁。
- 19) The Constitution of Japan「日本国憲法」<http://constitution.at.infoseek.co.jp>、2003年12月25日。
- 20) LEX/DBインターネット「TKC法律情報データベース」<http://www.tkclcx.ne.jp>、2003年12月25日。
- 21) 山本守之『検証・税法上の不確定概念』中央経済社、2000年、1頁。
- 22) 同上書。
- 23) 吉牟田勲『新版法人詳説・立法趣旨と解釈（平成9年度版）』中央経済社、1997年、219頁。
- 24) 山本守之『検証・税法上の不確定概念』前掲書、102頁。
- 25) 山田二郎『税法講義』信山社出版、1996年、97頁。
- 26) 同上書。
- 27) 成松洋一『法人税裁決例の研究・不服審査手続きとその実際』税務経理協会、2003年、253頁。
- 28) 成松洋一『法人税セミナー 法人税の理論と実務の論点』税務経理協会、2001年、195頁。川田剛『基本 法人税』大蔵財務協会、2002年、248-250頁を参考にせよ。
- 29) 成松洋一『法人税裁決例の研究・不服審査手続きとその実際』前掲書、253頁。
- 30) 小島信史『税務会計の論点』税務経理協会、2001年、81頁。
- 31) 平山昇『役員の報酬・賞与・退職金』中央経済社、2001年、86頁。
- 32) LEX/DBインターネット、前掲書、2003年12月25日。品川芳宣『役員給与務事例集 報酬・賞与・退職給与の判決例 裁決例の集成と解説』商事法務研究会、1985年、130頁を参考にせよ。
- 33) 同上書。武田昌輔『役員退職給与金の相当性』租税判例百選、第三版、別冊ジュリスト、有斐閣、1992年、86頁を参考にせよ。
- 34) 同上書。

- 35) 同上書。山本守之『体系 法人税』前掲書、654-655頁を参考にせよ。
- 36) 山本守之『判決・裁判例からみた役員報酬・賞与・退職金』税務経理協会、1997年、202頁。
- 37) 同上書。
- 38) 同上書。
- 39) 同上書。
- 40) 同上書。
- 41) 山本守之『検証・税法上の不確定概念』前掲書、118頁。
- 42) 金子宏『租税法 (第9版)』弘文堂、2003年、77頁。
- 43) 三木義一『現代税法と人権』頸草書房、1993年、203頁。
- 44) 同上書。
- 45) 山本守之『体系 法人税』前掲書、179頁。

#### 参考文献

- 金子宏『租税法 (第9版)』弘文堂、2003年。
- 川田剛『基本 法人税』大蔵財務協会、2002年。
- 小島信史『税務会計の論点』税務経理協会、2001年。
- 品川芳宣『役員給与と税務事例集 報酬・賞与・退職給与の判決例 裁判例の集成と解説』商事法務研究会、1985年。
- 武田昌輔『立法趣旨法人税法の解釈 (平成10年版)』財経詳報社、1998年。
- 『法人税コメンタール』第一法規、1998年。
- 『判例に学ぶ法人税の実務対策』中央経済社、1985年。
- 『役員退職給与金の相当性 (租税判例百選、第三版、別冊ジュリスト) 有斐閣、1992年。
- 成松洋一『法人税裁判例の研究・不服審査手続きとその実際』税務経理協会、2003年。
- 『法人税セミナー 法人税の理論と実務の論点』税務経理協会、2001年。
- 日本税理士会連合会・中央経済社編『法人税法規集』中央経済社、2001年。
- 平山昇『役員の報酬・賞与・退職金』中央経済社、2001年。
- 三木義一『現代税法と人権』頸草書房、1993年。
- 山田二郎『税法講義』信山社出版、1996年。
- 『税務訴訟の理論と実務』財経詳報社、1963年。
- 山本守之『租税法』税務経理協会、1998年。
- 『体系 法人税』税務経理協会、2002年。
- 『検証・税法上の不確定概念』中央経済社、2000年。
- 『体系 法人税』税務経理協会、2002年。
- 『判決・裁判例からみた役員報酬・賞与・退職金』税務経理協会、1997年。



吉國二郎・武田昌輔『法人税法 法令解説篇』財経詳報社、1978年。

吉牟田勲『新版法人詳説・立法趣旨と解釈 平成9年度版』中央経済社、1997年。

川田剛「退職給与の意義」『戦後重要租税判例の再検証』月刊税務事例400号、財経詳報社、2000年。

The Constitution of Japan「日本国憲法」<http://constitution.at.infoseek.co.jp/>、2003年12月25日。

LEX/DBインターネット「TKC法律情報データベース」<http://www.tkclcx.ne.jp/>、2003年12月25日。