

<論 文 (税 法) >

「税務における金額算定上の幅について」

黒 田 宣 夫

要旨

役員給与及び役員退職金、移転価格税制における独立企業間価格、固定資産税の評価等については、納税者と税務当局との間で金額の算定を巡って見解の違いが生じやすい。妥当な金額の算定方法に当たっては幅が生じやすいが、これらについて判例、学説を交えながら論じた。

課税標準の算定に当たって弾力的な措置が採られることは、納税者にとって不利益にはならないが、租税法律主義の観点からは問題が無いわけではない。納税者間で評価金額に不平等が生ずることがあってはならないことであり、「不当に」とか「相当の」とかの解釈に当たっては、都合の良い解釈は許されないものであって、法令等を忠実に解釈して実務に当たることが望まれる。

キーワード

役員給与 役員退職金 移転価格税制 独立企業間価格 固定資産税の評価

目次

はじめに

1. 役員の過大給与
2. 役員の過大退職金
3. 移転価格税制における独立企業間価格
4. 固定資産税の7割評価

おわりに

はじめに

税法の条文には「不相当に高額」とか「不当に減少」とか抽象的な不確定概念が用いられることが多い。課税基準の算定に関して納税者と税務当局に解釈の幅が出てきて税務訴訟が多発するのも、課税額を数字で表す税務の世界にこのような抽象的な概念でもって法令の条文が制定されているからとも考えられる。法令の条文を補うものとして通達が制定されているが、租税法律主義の観点から問題とされることも多い。金額に幅が出てくるとすれば、納税者間に不平等が生ずるという問題が発生する。本稿では、納税者と税務当局との間で見解の違いが生じやすい役員給与及び役員退職金、移転価格税制における独立企業間価格、固定資産税の評価等について、妥当な金額の算定方法について判例、学説を交えながら論じることとする。

1. 役員の大給与

法人税法34条2項において役員対して支給する給与¹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損金に算入されないと定められている。これを受けて施行令70条1号において形式基準と実質基準を定めている。実質基準については、役員の職務内容、収益の状況、使用人に対する給料の支給の状況、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給与の支給の状況等に照らし、役員の職務に対する対価として相当と認められる金額を超える部分の金額は、損金に算入しないと定められている。

この規定の趣旨について、金子宏名誉教授は、「役員報酬は、役務の対価として企業会計上は損金に算入されるべきものである。しかし、役員賞与が利益処分として損金に算入されないこともあって、法人は、実質的に賞与に当たるものを報酬の名目で役員に給付する傾向がある、このような『隠れたる利益処分』

1 平成18年の法人税法改正により報酬、賞与及び退職給与が給与となる。

に対処するため、この規定が設けられているのである。²⁾」とされる。

この規定に関する判例として、名古屋地裁平成6年6月15日判決があり、旧施行令69条に規定する「相当であると認められる金額を超える部分の金額」について、裁判所は、「当該役員の職務内容、当該法人の収益及び使用人に対する給料の支給の状況、同業種・類似規模の法人の役員報酬の支給の状況等に照らして定まる客観的相当額（ある役員の役務の提供の対価として相当と認められる金額は一定額に限られるものではないから、ここに言う額は、その性質上、相当と認められる金額中の最高額を意味することになる。）を超える部分の金額が、これに当たるといふべきである。そして右客観的相当額の算定については、令69条1号に規定する事項を総合考慮して、当該法人の各役員について、職務に対する対価として相当であると認められる金額の限度を確定すべきである。」と判示した。

そして被告税務署長が、「原告の役員報酬の相当額は本件類似法人の平均値（代表取締役は620万円、取締役は380万円）であるといふべきであって、右平均値を超える部分の金額は「不相当に高額な部分の金額」に当たり、法人所得の計算上損金に算入することはできない。」と主張したのに対して、裁判所は、「平均値が原則的として相当な報酬額の上限であるといふべき合理的根拠もない（役員報酬は各法人においてその具体的事情に応じ個別的に定められているものであり、類似法人として業種等の条件がほぼ同一の法人を抽出することができた場合であっても、法人間で多少の差異があるのが通常である。その場合に原則としてその平均値が相当な報酬額であり、特殊事情がなければ、平均値を超える額は常に不相当に高額な部分となるといふことができないことは、明らかである。）。したがって、被告税務署長の主張するように、特別の事情がなければ平均値が相当な報酬額の上限であるといふ判断方法も採用することはできない。」と判示した。

2) 金子宏「租税法第10版」308頁（弘文堂2005年）

類似法人の役員給与の平均値を少しでも超えると過大給与となってその金額が損金不算入となるのは納得できるものではない。令70条では「相当であると認められる金額を超える部分の金額」とあり、課税処分庁の主張するとおりにも考えられるが、法人税法34条2項では、「役員に対して支給する給与のうち不相当に高額な部分の金額」となっている点を考慮に入れなければならない。法律が当然政令よりも優先するので、裁判所は、平均値を超える額は常に不相当に高額な部分となるとすることができないと判示した点は評価できる。³

続いて名古屋地裁平成8年3月27日の判決においても同じ裁判長であったことから、「類似法人の平均値を基準として原告会社と平均値との売上金額等の差異を修正した額を超える額が、常に不相当な額であるということとはできない」とし、前記判例と同一の考え方を示した。

ところが、名古屋地裁平成11年5月17日判決では、被告税務署長が、同種同規模法人の役員報酬の平均値を基に類似法人の売上金額、売上総利益の金額、個人換算所得及び使用人給与の最高額の平均比率を加重平均して算出した適正報酬額をもって相当な報酬額であるとする判決を下した。この判決は、類似法人の役員の平均報酬額と比較するものであり従来の判決⁴を踏襲するものであるが、当初に原告法人が支給した役員報酬を適正額としたうえで、役員が自己の所有する製造設備を原告法人に賃貸しておりその過大賃貸料が過大役員給与とされたものであり、純粋な類似法人の役員報酬額の平均値と比較するものではないと位置づけることができる。

このように過大役員給与とされる金額について判例自体必ずしも確立したも

3 この判決の問題点は、売上金額及び売上総利益の増加率から勘案して、前年度の役員報酬額の1.5倍をもって相当な報酬の範囲内としたが、前年度の代表者の低い報酬額を適正なものと考え、それを基礎に係争事業年度の適正報酬額を算出するという誤りを犯している。

4 岐阜地裁昭和56年7月1日判決。この判決において、被告税務署長が損金算入し役員報酬額は、類似法人の役員報酬の平均値をかなり上回るものである。

のが出ていないが、類似法人の役員給与の平均値を少しでも上回る金額が過大給与となると主張する課税庁の立場は支持できるものではない。

一方、所得税法57条1項において、青色事業専従者が、給与の支払を受けた場合にはその労務に従事した期間、労務の性質及びその提供の程度、その事業の種類及び規模、その事業と同種の事業でその規模が類似するものが支給する給与の状況その他政令で定める状況に照らしその労務の対価として相当であると認められるものは、事業所得等の金額の計算上必要経費に算入するとされている。納税者が青色専従者に給与を払ったが、課税庁が類似同業者の専従者給与の平均値が労務の対価として相当であり、それを超える金額は必要経費に算入されないとして否認した事件で、その原処分が正当であるとした判例に徳島地裁平成元年10月27日判決、名古屋地裁平成13年5月30日判決等がある。

所得税法57条1項の規定は、法人税法34条2項の規定とその規定振りが異なり、労務の対価として相当であると認められる金額が必要経費となるのであって、課税庁が類似同業者の専従者の給与の平均値をもって必要経費に算入することとし、それを上回る金額を必要経費に算入しないとしてもなら問題はなないと考える。しかしながら、法人税法34条にしる、所得税法57条にしる、労務の対価に相当する金額を損金なり、必要金額なりに算入しようとするものであり、法律上の条文をそろえて同様な取扱いをすることによって混乱が防げるのではないかと考えられる。

2. 役員の過大退職金

役員退職金については平成18年の法人税法改正により、法人税法34条2項に規定する給与に含まれることになり、役員に対して支給する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損金に算入されないとなっている。これを受けて施行令70条2号において、退職した役員に対して支給した退職給与の額が、役員の実務に従事した期間、その退職の事情、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

の支給の状況等に照らし、退職した役員に対する退職給与として相当と認められる金額を超える部分の金額は、損金不算入となると定められている。

退職金を類似法人と比較する方法として、功績倍率法、類似法人の1年当たり退職給与の額に在職年数を乗じた1年当たり平均額法がある。功績倍率法には、平均功績倍率法⁵と最高功績倍率法⁶とがある。平均功績倍率法が合理的であるとする判例に名古屋地裁平成2年5月25日判決があり、同判決は次のように評価している。「平均功績倍率方式は、判定法人と同種の事業を営み、かつ、事業規模が類似する法人で役員の退職事情が同じものにおける役員退職給与の支給事例を抽出調査し、右各事例における退職給与の額を役員退職時の最終報酬月額及び在職年数を乗じた結果の数値で除して功績倍率を算定し、その平均倍率と判定法人における功績倍率を比較検討することによって、判定法人の退職給与の額の相当性を判断するものであるところ、役員の最終報酬月額は、退職間際に当該役員の報酬が大幅に引き下げられたなどの特段の事情がない限り、役員在職中における法人に対する功績程度を最もよく反映しているものであり、功績倍率は、最終報酬月額と在職期間以外の退職給与金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と考えられるのであるから、平均功績倍率方式は、そのような最終報酬月額と功績倍率を用いて前記政令の規定所定の各考慮要素を考慮し、判定法人の退職給与と比較法人の退職給与支給事

5 平均功績倍率法を採用した判例に東京地判昭和46年6月29日・東京高判昭和49年1月31日・最判昭和50年2月25日、東京地判昭和49年12月16日・東京高判昭和51年9月29日、長野地判昭和62年4月16日、静岡地判昭和63年9月30日・東京高判平成元年1月23日、名古屋地判平成2年5月25日・名古屋高判平成4年6月18日、浦和地判平成3年9月30日、高松地判平成5年6月29日、東京地判平成9年8月8日、札幌地判平成11年11月10日・札幌高判平成12年9月27日等がある。

6 最高功績倍率法を採用した判例に東京地判昭和51年5月26日・東京高判昭和52年9月26日、東京地判昭和55年5月26日・東京高判昭和56年11月28日・最判昭和30年9月17日、仙台高判平成10年4月7日・最判平成10年10月7日等がある。

例との適切な比較検討を行うことができるものであるということができ、比較法人の退職給与と支給事例の抽出が合理的に行われる限り、法令の規定の趣旨に合致するものであるというべきである。」としている。

さらに、原告が最高の功績倍率値をもつて比準すべきであると主張したのに対して、同判決は、「最高の功績倍率値をもつて比準する方式によると、比較法人の中にたまたま不相当に過大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し、抽出された比較法人の功績倍率の平均値を算出することによって、比較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のであるから、平均値を用いることは、法令の規定の趣旨に沿うものであり、合理的である。」と判示した。

一方、最高功績倍率法が合理的であるとする判決に東京地裁昭和55年5月26日判決がある。同判決では、比較するために抽出された法人の総資産額と原告法人のそれとを比較すると0.6倍から10.8倍であり、売上金額を比較すると0.4倍から11.8倍とばらつきがあることから、比較法人の功績倍率の最高値を基準として退職給与と金額の相当性を判断している。税務上比較する場合、業種や規模が類似する法人を選定するが、このような大きなばらつきがあっても退職金が過大であるかどうかの比較法人として選定するのは、退職金は長期間勤務後に支給されることもあり退職事例がめったに発生しないので、類似法人を抽出することが困難であるという事情がある。

また、平均功績倍率法が相当であるとした福島地裁平成8年3月18日判決に対して、その控訴審である仙台高裁平成10年4月7日判決では、次のように判示し、最高功績倍率法を採用している。「抽出された対象は4法人5事例にとどまり、これによって判明した功績倍率は1.30から3.18までの約2.45倍もの幅があることからすると、右の功績倍率の平均値である2.30に基づいて算出された相当額については、類似法人の平均的な退職金額であるということではできるとしても、それはあくまでも比較的少数の対象を基礎とした単なる平均値であるの

にすぎないので、これを超えれば直ちにその超過額がすべて過大な退職給与に当たることになるわけでないのは当然であり、したがって、被控訴人主張の右平均功績倍率に依拠して算定された金額をもって、これのみが合理性を有する数額であるとするには無理がある。そして、右比較法人は相応の合理性を有する基準によって抽出されたものであるところ、そのうちの功績倍率の最高値3.18を示しているエ法人については、平均値との開差も1.38倍程度であることからして特異な値とは解されず、また、その支給額が過大であるとして被控訴人においてこれを否認ないし更正したとの証拠もないので、本件においては右エ法人の功績倍率こそが有力な参考基準となるものと判断する。」として、役員給与に関する名古屋地裁平成6年6月15日判決と同様な理由により最高功績倍率法を妥当とした。

このように判例は割れているがどちらかと言えば平均功績倍率法を採用する判例が多いといえる。この点について大淵博義教授は、「一般的に言えば、平均功績倍率法によることで合理性は支持されるものといえる。ただ、現実的には同族会社での役員退職給与の適正支給事例を把握するのは、その数が少ないが故に極めて困難を伴うものであり、しかして、同業種、同規模の基準も、退職給与支給事例の数の相関により、かなりの幅をもって設定せざるを得ない。かかる場合には最高値により納税者に有利な安全値としての適正退職給与の金額を算定することが合理的であるといえることができる。⁷」としている。

多くの判例や大淵博義教授は、平均功績倍率法が優れているが、同業種、同規模の基準による標本数が少ない場合に限って最高功績倍率法が採用されるという考え方であるが、筆者は、過大役員給与の場合と同様な考え方により、法人税法34条2項において役員退職金のうち不相当に高額な部分の金額が損金不算入となっている点を考慮すると、平均値を超える額は常に不相当に高額な

7 大淵博義「裁判例・裁決例からみた役員給与・交際費・寄付金の税務」315頁（税務研究会出版局 1996年）

部分となるとすることが出来ない。したがって、最高値を超える金額が不当に高額な部分の金額として損金不算入となると考える。

なお、札幌地裁平成11年12月10日判決において平均功績倍率法を主張する原処分行に対して原告会社は次のように主張した点は興味深い。「平均功績倍率という基準に基づくと、法人のうち約半数の法人の役員退職金が常に否認されることになり実態に全く合致しない。逆に、抽出された法人の役員退職金額が適正額として認められたものだとすると、比較対象すべてが相当とされている以上、それらの平均値を超える部分が不当とする根拠はないことになる。すべてが適正とされている以上、平均値が基準になるということは論理的にあり得ないし、仮にそうすれば、不当と認定を受けた法人だけが差別的な認定を受けているということになる。」と平均功績倍率法の欠陥を指摘したのに対して、裁判所は、「平均功績倍率法は、比較法人の退職給与のうちに、本来否認すべきであったのに実際には否認しなかったものがあり得ることを前提とするものであるところ（仮に、比較法人の退職給与がすべて適正な額の範囲内であることを前提とするならば、最高功績倍率法を用いるしかない。）、過去に本来否認すべきであったのに実際には否認しなかった事例が存在するからといって、否認すべきものを発見したときにこれを否認することを妨げる理由は存在しないから、原告の右主張は採用することができない。」と判示したが、原告の主張は論理的であり、それに対して判決は正面から答えたものとなっていない。前述の名古屋地裁平成2年5月25日判決が、「比較法人の中にたまたま不当に過大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」と判示するが、最高値に不当に過大な退職給与を支給しているものがあれば、その最高値は否認されてしかるべきであり、名古屋地裁平成2年5月25日判決のような理由でもって最高功績倍率法を否定する根拠とすることは出来ないと考ええる。

3. 移転価格税制における独立企業間価格

移転価格税制に関して、租税特別措置法66条の4第4項は、国外関連取引の対価の額と独立企業間価格との差額は損金の額に算入しないと規定している。そして、独立企業間価格とは、一方の企業が他方の企業を支配する特殊の関係がない場合に双方の企業間で取引条件その他の事情が同一又は類似の状況下で取引が行われた場合に成立したであろう価格をいう⁸とされる。そして、独立企業間価格には、独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法及びその他の方法があり、独立価格比準法は特殊の関係にない売手と買手が、国外関連取引に係る棚卸資産と同種の棚卸資産を当該国外関連取引と取引段階、取引数量その他が同種の状況の下で売買した取引の対価の額に相当する金額をもって当該国外関連取引の対価の額とする方法をいう（租税特別措置法66条の4第2項1号イ）。

独立企業間価格に関し、一定の幅を認めるべきかどうか争われたのが松山地裁平成16年4月16日判決である。この事案は、原告が国外関連者に非関連者に販売するよりも廉価で船舶を販売したことから、被告税務署長が、非関連者に販売された船価をもとに各種調整を行ったうえで独立企業間価格を算出し、その独立企業間価格に満たない差額を移転価格として損金算入を否認したものである。

原告は、船舶建造請負取引にあっては、非関連者との間の取引において、船価に一定の「幅」があることは一般的な商慣習であるから、差異の調整を行って、比較可能な取引が想定できた場合でも、なお、その「独立企業間価格」を「点」で算定せず、上記の「幅」をもって算定すべきであるとし、さらに、船舶建造の請負取引では、被告が主張している独立企業間価格から、さらに20パーセント以上の「幅」による調整が必要となると指摘した上で、本件各取引と被告が算出した「独立企業間価格」との価格差は、いずれも20パーセント以内に

8 岩崎政明・平野嘉秋・川端康之編「税法用語辞典」（大蔵財務協会2001年）

収まっているから、本件課税処分は違法であると主張した。

これに対して、裁判所は、「独立企業間価格は、あくまで類似の取引との比較可能性があることを前提としているものであって、差異の調整をするにしても、完全に、同一の条件で調整ができるとは限らないから、調整上の誤差という意味での価格の「幅」ということが出てくることは予想できるし、その結果、納税者の負担が増えることが出てくるとは解される。しかし、移転価格税制は、当該取引の対価と独立企業間価格に差異があって、その差異があることで法人の所得が減少している場合に、当該取引が独立企業間価格で行われたものと看做して、所得計算を行うものであるから、独立企業間価格は、本件規定が定める算定方法に基づいて、一義的に定められるべきものである。上記OECDの見解や、価格の幅なるものを認めている上記見解も、比較対象取引が複数存在し、そのいずれか1つに絞り込むことが相当でない場合に限って、「幅」なる概念を認める可能性を示唆ないし支持しているものである（そして、そのような見解は、いずれか1つに絞り込むことができないから、独立企業間価格が算定できないと解することよりも、より妥当性があるものと解されるところである。）。しかし、原告の主張は、これとは異なり、比較対象取引を1つに絞り込むことができた場合でも、なお、「幅」の概念を持ち出して、本件各取引と被告が算出した「独立企業間価格」との価格差は20パーセント以内に収まっているから、本件課税処分は違法であるというのである。このような見解が、上記の見解と異なるものであることは明らかで、いわば原告独自の見解といわざるを得ないものであり、採ることはできない。」と判示し、一般的に価格の幅が認められ場合が有りうるとしながらも原告の主張する幅を認めなかった。

移転価格に幅を認めるべきかどうかについては、各種議論がある。裁判所も引用したOECDの移転価格に関するガイドライン（パラグラフ1.45）では、独立企業間価格の幅について、「移転価格の算定は厳密な科学ではないことから、もっとも適切な方法を使った場合においても、そのすべての信頼性が相対的に同等といういくつかの数値からなる幅が生み出される場合が多くあ

る。・・・幅の中の数値のバラツキは、比較可能な状況の下での比較可能な取引に従事する独立企業が、その取引につき全く同一の価格を設定しない場合があるという事実を表しているといえよう。しかしながら、検討している比較対象取引のすべてが、必ずしも相対的に同程度の比較可能性を有していないという場合もある。したがって、実際の独立企業間価格の決定にあたっては、必然的に優れた判断を行うことが必要となる。⁹」として幅が存在しうるとしている。

続けて「一つの関連者取引を評価するため二つ以上の方法適用する場合には、数値の幅が生ずることとなろう。・・・これらの幅から得られたデータは、例えば、数値の範囲が重複する場合には、より正確に独立企業間価格幅を定めるために有用であり、また、範囲が重複しない場合には、各方法の精度を見直すためには有用である。複数の適用方法から引き出される幅の利用に関して、一般的な原則は述べられないであろう。なぜなら、幅の決定に用いた方法の相対的精度と、異なった方法を適用した場合に用いた情報の質によって、これらの使用から引き出される結論が左右されるからである。」とも指摘する。

また、国税庁が制定する移転価格事務運営要領2-2では次のように規定されている。

「国外関連取引の検討は、確定申告書及び調査等により収集した資料等を基に行う。独立企業間価格の算定を行うまでには、個々の取引実態に即した多面的な検討を行うこととし、例えば次のような検討方法により、効果的な調査展開を図る。

- (1) 法人の国外関連取引に係る事業と同種で、規模、取引段階その他の内容が概ね類似する複数の非関連取引（比較対象取引の候補と考えられる取引）に係る利益率等の範囲内に、国外関連取引に係る利益率等があるかどうかを検討する。

9 岡田至康監修「OECD新移転価格ガイドライン」20頁（日本租税研究協会1998年）

(2) 略]

この点について羽床正秀氏は「わが国の課税当局が、国外関連取引に係る利益率等が複数の非関連取引に係る利益率等の範囲内にあるかどうかを検討することを明確にしたものであるから、法人としては、自らの利益率等が複数の非関連取引に係る利益率の範囲内にあることを主張して、自らの移転価格が独立企業間価格であることを課税当局と正当に議論することが認められたといえる。¹⁰ 」として幅がありうることを認めている。

また、国税庁のA P A (Advance Pricing Arrangement) リポートでは「移転価格調査の場合、独立企業間価格は特定の水準(ポイント)で算定しますが、A P Aは所得移転がないと判断できる範囲(レンジ)で確認する機会が多くなっています。」とある。これは調査の場合、独立企業間価格を実績値でもって算定することになるが、事前確認の場合将来の予測値でもって算定せざるを得ないので、範囲(レンジ)が生じると考えられる。

一方、前述の松山地裁判決において原告が独立企業間価格に一定の幅を設けるべきであるとしたことに対して、品川芳宣教授は「幅の問題は、確かに、複数の算定方法からもたらされる数値それ自体には、それぞれ異なることが予想され、その意味での幅は生じるであろうが、いったんその算定に合理性が容認されて独立企業間価格が算定された場合には、さらに幅を設けることは措置法66条の4第1項の文言解釈からも到底容認できないであろう。¹¹ 」と主張される。

また、平成17年6月23日の裁決によると、請求人が独立企業間価格は公開データを基に複数の比較対象取引による価格の幅(レンジ)で算定すべきであり、本件6社を比較対象取引としてその取引価格の範囲内にある価格はすべて独立企業間価格とすべきであると主張したのに対して、国税不服審判所は「原処分

10 羽床正秀「国際課税問題と政府間協議」163頁(大蔵財務協会2002年)

11 品川芳宣「移転価格税制における独立企業間価格の算定」TKC税研情報14巻1号63頁

片は本件国外関連取引と機能面での類似性が最も高い比較対象取引を選定しており、本件各更正処分における独立企業間価格の算定方法は合理性があると認められる。」として幅を認めなかった。

以上、松山地裁判決に即して考えれば、品川芳宣教授が指摘するように、租税特別措置法66条の4第4項の規定から言って、国外関連取引の対価の額と独立企業間価格との差額そのものが損金不算入の対象になるのであって、過大役員給与や過大役員退職金の規定と異なることは明らかである。幅というよりも選択の余地があるのは独立企業間価格の算定につき、独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法のいずれを本件船舶の建造の場合に採用するかということである。その場合、比較可能性においていずれが優れているかに帰着し、いずれか低い価格をもって独立企業間価格とする発想もない。独立価格比準法の場合、同種の棚卸資産が存在することが前提となる。船舶の建造は受注生産であり、大量生産品の製造と異なり、個別性が強いと一般的に考えると、同種の棚卸資産であることを前提とする独立価格比準法はなじまないようにも考えられる。しかしながら、船舶のなかでもタンカー、コンテナ等同種の製品を建造している場合には独立価格比準法が採用されることになる。

ところで、独立価格比準法を採用する場合でも、比較対象取引として企業外の複数の比較対象取引の平均値を持って来ることもありうるが、本件の場合、比較対象取引となっているのは企業内取引であり、企業内における非関連者取引価格から、仕様、建造時期、決済条件等の差異が調整されて独立企業間価格が算出されており妥当な判断といえる。

4. 固定資産税の7割評価

固定資産税の課税標準は、土地の基準年度に係る賦課期日における価格で土地課税台帳に登録されたものである。地方税法341条5号において価格とは適正な時価をいうとされているが、その適正な時価とは、正常な条件の下に成立する当該土地の取引価格すなわち客観的な交換価値をいうと解される。したがっ

て土地課税台帳等に登録された価格が賦課期日における当該土地の客観的な交換価値を上回れば、当該価格の決定は違法なものとなる¹²。そして、固定資産税の土地の評価は、売買実例価額から求める正常売買価格に基づいて適正な時価を評定する方法が採られているが、この規定に、平成6年の評価替えから、宅地の評価に当たっては、地価公示法による地価公示価格、国土利用計画法施行令による都道府県地価調査価格及び不動産鑑定士又は不動産鑑定士補による鑑定評価から求められた価格を活用することとし、これらの価格の一定割合（当分の間この割合を7割程度とする。）を目途とする旨が付け加えられたが（平成4年1月22日自治固第3号）、この通達改正によって訴訟が多発することになった。

まず、それまで公示価格の2割程度であったものが、7割程度に通達により引き上げられたことに対して租税法（条例）主義に反するのではないかということが裁判上争われた。大阪地裁平成11年2月26日判決では、「租税法においては多分に専門的技術的かつ細目的な事項が存在し、例えば固定資産税の場合、それぞれ立地条件、使用状況等が異なる個々の課税客体について、公平に課税するとともに、課税標準算出の手續等を明確にするためには、専門的で複雑な規定を要するものであることは明らかであって、租税法については、課税の公平化、課税要件の明確化を期する観点からも、個々の事案ごとに税額を決する基準を詳細に定めることが要請されるところである。しかしながら、これらの課税要件のすべてを法律又は条例で規定することを求めることは實際上困難であり、憲法は、租税法においても、複雑多岐にわたり急速に推移変遷する経済状況に有効適切に対処し、課税の公平と評価の均衡を達成するため、一定の範囲で課税要件及び租税の賦課徴収に関する手續を法律又は条例から下位の法形式に委任することも許容しているというべきである。」として合憲であるとした。

名古屋高裁平成15年5月22日判決では、控訴人が、本件依命通達は固定資産

12 最高裁平成15年6月26日判決

価格の評価割合を定めるものであり、このような評価割合は税率と同視すべきであるから、これを通達により規定することは憲法84条に反すると主張したのに対して、裁判所は「本件依命通達は、固定資産の評価の基準並びに評価の実施の方法及び手続（法388条1項）について定めた評価基準についての取扱通達の一部を改正するものであって、形式的には税率とは無関係の事項に関するものであることが明らかであり、実質的にみてもこれによって税率を定めたのと同じ機能を持つものとはいえないから、控訴人の上記主張は採用できない。」とした。

合憲であるとしても、「適正な時価」を客観的時価と解する場合には、客観的時価を下回る価格も、それを超える価格と同様に、客観的時価ではないということになり、問題がないわけではない。¹³ 土地を持たない納税者は客観的時価で課税すべきであると主張することが考えられるし、課税された納税者は、客観的時価よりも低く評価されたことが不満であり客観的時価をもって評価すべきであるとして取消しを求めることも考えられるが、訴えの利益がないので現実問題として訴訟に現れることはない。

それでは、なぜ公示価格等の価格のおよそ7割をもってその適正な時価として扱うことが許されるのかについて、東京地裁平成13年2月20日判決は、「評価基準等による評価方法には誤差が生じるおそれがあることからすれば、少なくとも評価額が客観的時価を超えるという事態が生じないように、あらかじめ減額した数値をもって計算の基礎となる標準宅地の適正な時価として扱うことは合理的な方法というべきであり、また、評価手続上、賦課期日の時価が予測値にならざるを得ず、地価が下落する可能性も排除できないことに照らしても、課税標準の特例以外であっても一般的な負担軽減方法として適正な時価をあらかじめ控え目に評定することも、固定資産の価格を当該固定資産の適正な時価

13 同旨東京地裁平成8年9月11日判決

と定めた法の趣旨に反しない限度で許されるものというべきである。」としている。

同様に、基準年度の土地の評価額がその前年の1月1日の地価公示価格等の7割を目処とすることについて、金子宏名誉教授は、「①土地の価格には幅があるため課税の関係では堅めの評価をする必要のあること、②公示価格における不正常的な要素を排除する必要のあること、③基準年度の開始前の一年の間に地価が下落する可能性があること等の理由によるものである。¹⁴」とされる。

次に、この7割の評価割合については、評価の許容範囲を示しているのか、課税標準の上限である評価割合を示しているのかが問題となる。この点について争われた判決に東京地裁平成12年11月17日判決がある。原告が、「7割評価通達は、固定資産税の評価においては土地の通常の使用（収益価格）を前提とすべきであるにもかかわらず、地価公示価格や不動産鑑定士による鑑定評価額が土地の最有効使用を前提として行われることから、その開差を考慮したものであり、7割評価は土地評価の上限を示したものであって、基準年度の賦課期日の評価額（地価公示価格）の7割を超える部分は違法である。」と主張した。¹⁵

これに対して、裁判所は、「固定資産税は、土地の所有という事実に着目して課税されるものであって、個々の具体的な収益に着目して課税されるものでないことは前述のとおりであり、7割評価通達の本来の趣旨が賦課期日までの時点修正を目的とするものではないとしても、評価基準を適用し、7割評価による修正を経て算定された価格が賦課期日における客観的時価を上回らない限り、

14 金子・前掲（注2）508頁

15 この訴訟の原告代理人となった山田二郎教授は、「収益価格を重視した個別の適正な時価が明らかにされたときには、これを（正確にいうとその7割）を上限として課税標準を評定しないと、現行の固定資産税の評価制度に整合しているとはいえない。」と主張されている。山田二郎「固定資産税の評価をめぐる最高裁判決とその影響」税理46巻14号20頁

この点で、固定資産評価審査委員会が行った決定に違法があるとはいえないというべきであるから、原告の右主張は採用できない。」と判示した。

同様に、東京地裁平成15年3月26日判決においても「7割評価の原則の下においては、予想に反する価格の大幅な下落が起こったとしても、そのかなりの部分は、3割のアローワンスの中に吸収される可能性が高いものといえるのであるから、上記のような価格算定方法は、決して非現実的なものであるとはいえない。」と判示している。

このように判例は、7割の評価割合について評価の許容範囲を示しているとする立場であり、筆者も土地課税台帳に登録された価格が、賦課期日における客観的時価の7割を超えていたとしても違法があるとは言えず、客観的時価（10割）以下であれば適法と考える。しかしながら、許容範囲をもって評価せざるを得ないのは、評価手続上、賦課期日の時価が1年前からの予測値にならざるを得ないからであるが、予測値はやむをえないとしても予測が長期間にわたらないように法令改正をするなり迅速な評価を行えば、7割という低い評価割合を適用することもないと考えられる。

相続税の土地の評価では路線価方式が用いられているが、路線価も公示価格等の概ね8割でもって算定されており¹⁶、固定資産税と同様に評価の安全性等を考慮して評価されている。すなわち、1月1日の評価時点から相続時まで間に土地の価格が2割程度下落することも十分考えられるからである。仮に2割も下落しないことにより、土地につき2割の評価減を得たことにより恩恵をこうむる者があるとしても、画一的に大量処理を行う必要がある税務の立場上やむをえないとされている。¹⁷

16 公示価格の存在する地点では路線価はその8割となるが、公示価格のない地点では売買事例価額、不動産鑑定士等による鑑定評価額、精通者意見価格等を基として国税局長がその路線ごとに評定する（財産評価基本通達14）。

17 東京高裁平成11年8月30日判決

おわりに

役員の過大給与については、法人税法34条2項において役員給与のうち不当に高額な部分の金額として政令で定める金額は損金に算入されないと定められている。この点、同業者の役員給与の平均値を超える部分の金額を、不当に高額な部分の金額とする税務の取扱いは法律の解釈からして問題があると指摘した。役員の過大退職金については、平均功績倍率法が実務上採用されているが、平均を超えるると不当に高額な部分の金額となることには異論を唱えざるを得ない。平均値よりも幅を持たせた金額を超える部分が損金不算入となると考える。

一方、移転価格税制における独立企業間価格の算定に当たっては、法律の文言上は幅を持たせることは出来ないと考えられるが、独立企業間価格はあくまでも推定値であるため実務上幅を持って推計されている場合もある。

ところが、相続税の土地の財産評価に当たっては、公示価格等の8割評価が行われており、固定資産税の土地の財産評価に当たっては、公示価格等の7割評価が行われているが、これらは通達でもって弾力的措置が採られている。課税標準の算定に当たって弾力的な措置が採られることは、納税者にとって不利益にはならないが、租税法律主義の観点からは問題無しとはならない。

以上のように、法令によってはある程度のアローワンスをもって金額を算定する場合とアローワンスを認めない場合があるが、納税者間で算定金額に不平等が生ずることがあってはならないことであり、「不当に」とか「相当の」とかの解釈に当たっては、都合の良い解釈は許されないのであって、法令等を忠実に解釈して実務に当たることが望まれる。

(くろだのぶお 本学教授)