

東京地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 法人税の更正処分取消等請求事件
国側当事者・国(小林税務署長)
平成22年6月8日棄却・確定

判 決

原告	医療法人A
同代表者理事長	甲
原告訴訟代理人弁護士	天野 博之
被告	国
同代表者法務大臣	千葉 景子
処分行政庁	小林税務署長
	益田 洋一
被告指定代理人	豊島 英征
同	馬田 茂喜
同	高橋 伸夫
同	志賀 弘一
同	杉村 博司
同	濱田 和隆
同	丸山 京一郎
同	井出上 秀文

主 文

- 1 原告の請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

小林税務署長が平成18年2月27日付けで原告に対してした、

- ① 平成14年1月1日から同年12月31日までの事業年度の法人税の更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分(ただし、いずれも平成20年7月31日付け裁決により一部取り消された後のもの)
- ② 平成15年1月1日から同年12月31日までの事業年度の法人税の更正処分のうち、所得金額2165万8745円、納付すべき税額585万7300円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分
- ③ 平成16年1月1日から同年12月31日までの事業年度の法人税の更正処分のうち、所得金額3184万0005円、納付すべき税額891万1900円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分(ただし、いずれも平成20年7月31日付け裁決により一部取り消された後のもの)

をいずれも取り消す。

第2 事案の概要

本件は、医療法人である原告が、平成14年1月1日から平成16年12月31日までの3事業年度（以下「本件各事業年度」という。）につき、それぞれ役員に対して支給する報酬の額を損金の額に算入して所得の金額を計算し確定申告をしたところ、小林税務署長が、上記報酬の額には法人税法（以下「法」という。）34条（平成18年法律第10号による改正前のもの。以下同じ。）1項に定める「不相当に高額な部分の金額」があるから上記報酬の額のうち当該部分の金額を損金の額に算入することはできないなどとして、それぞれ更正処分をするとともに過少申告加算税の賦課決定処分をしたことに対し、原告が、上記の報酬の額はいずれも相当なものであるから上記各更正処分及びこれに伴う上記各賦課決定処分はいずれも違法である旨を主張して、上記各処分の取消しを求めた事案である。

1 法令の定め

- (1) 法21条は、内国法人に対して課する各事業年度の所得に対する法人税の課税標準は、各事業年度の所得の金額とすると定める。
- (2) ア 法22条1項は、内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とすると定める。
イ 同条3項は、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とすると定める。
(ア) 当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額
(イ) (ア)に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額
(ウ) 当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの
ウ 同条4項は、イ(ア)ないし(ウ)に掲げる額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとすると定める。
- (3) ア 法34条1項は、内国法人がその役員に対して支給する報酬の額（同条2項の規定の適用があるものを除く。）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定める。
イ 同条3項は、同条1項に規定する報酬とは、役員に対する給与（債務の免除による利益その他の経済的な利益を含む。）のうち、法35条（平成18年法律第10号による改正前のもの。以下同じ。）4項に規定する賞与及び退職給与以外のものをいうと定め、同項は、賞与とは、役員又は使用人に対する臨時的な給与（債務の免除による利益その他の経済的な利益を含む。）のうち、他に定期の給与を受けていない者に対し継続して毎年所定の時期に定額（利益に一定の割合を乗ずる方法により算定されることとなっているものを除く。）を支給する旨の定めに基づいて支給されるもの及び退職給与以外のものをいうと定める。
ウ 法人税法施行令（以下「令」という。）69条（平成18年政令第125号による改正前のもの。以下同じ。）は、法34条1項に規定する政令で定める金額は、次の(ア)及び(イ)に掲げる場合の区分に応じ当該(ア)又は(イ)に定める金額（次の(ア)及び(イ)のいずれにも該当する場合には、当該各号に定める金額のうちいずれか多い金額）とすると定める。
(ア) 内国法人が各事業年度においてその役員に対して支給した報酬の額（法34条2項の規定の適用があるものを除く。次の(イ)において同じ。）が、当該役員の職務の内容、そ

の内国法人の収益及びその使用人に対する給料の支給の状況、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報酬の支給の状況等に照らし、当該役員職務に対する対価として相当であると認められる金額（以下「適正報酬額」という。）を超える場合 その超える部分の金額（その役員が2人以上ある場合には、これらの役員に係る当該超える部分の金額の合計額）（令69条1号）

(イ) 定款の規定又は株主総会、社員総会若しくはこれらに準ずるものの決議により報酬として支給することができる金額の限度額を定めている内国法人が、各事業年度においてその役員（当該限度額が定められた報酬の支給の対象となるものに限る。以下この(イ)において同じ。）に対して支給した報酬の額（法35条5項に規定する使用人としての職務を有する役員に対して支給する報酬のうちその使用人としての職務に対するものを含めないうち当該限度額を定めている内国法人については、当該事業年度において当該職務に対する報酬として支給した金額のうち、その内国法人の他の使用人に対する給料の支給の状況等に照らし当該職務に対する報酬として相当であると認められる金額を除く。）の合計額が当該事業年度に係る当該限度額を超える場合 その超える部分の金額（令69条2号）

2 前提事実（争いのない事実、各項末尾に掲記の証拠及び弁論の全趣旨により容易に認められる事実並びに当裁判所に顕著な事実）

(1) 当事者等（甲1ないし3、7、8、乙25）

ア(ア) 原告は、平成7年4月14日に設立された診療所及び介護老人保健施設の経営等を目的とする社団法人たる医療法人であり、主たる事務所の所在地は、宮崎県i市（以下「i市」という。）である。なお、設立時の理事長は、平成9年に就任した現在の理事長である甲（以下「甲理事長」という。）の父である乙であった。

(イ) 原告は、設立当初から、i市内において、内科を主な診療科目とする診療所であるB医院を経営していたが、その後、同市内において平成8年12月ころには介護老人保健施設C（以下「C」という。）及び現在のDを開設するなどし、平成17年11月にはケアハウスE（以下「E」という。）を設置して、それらを運営している。

イ(ア) 甲理事長の姉である丙（以下「丙」という。）は、平成14年4月12日に原告の理事に就任し、平成15年4月1日に監事に就任した。

なお、丙は、本件各事業年度において、東京都世田谷区内に居住していた。また、平成14年5月9日までは、原告の関連法人である有限会社F（同日、有限会社から株式会社に組織変更。以下「F」という。）の代表取締役であった。

(イ) 丙の夫である戊（以下「戊」という。）は、平成12年2月6日に原告の理事に就任し、平成14年から平成16年を通じて、原告の理事であった。

なお、戊は、本件各事業年度において、丙とともに東京都世田谷区内に居住し、東京都千代田区内にある株式会社において、コンサルタント業を営んでいた。

(ウ) 丙及び戊の次男であるG（以下「G」という。）は、平成14年4月12日、原告の理事に就任した。

なお、Gは、同月から平成15年6月までの間は東京都渋谷区内に、同月以降は横浜市内にそれぞれ居住していた。また、平成13年8月から平成14年4月15日までの間は東京都渋谷区所在の株式会社に、同年5月7日から平成17年8月までの間は東京都千代田区所在の株式会社にそれぞれ勤務していた。

(エ) 甲理事長の妹であるH（以下「H」といい、丙、戊及びGと併せて「戊ら」という。）は、平成14年1月1日より前から原告の監事の地位にあったが、平成15年3月31日に退任した。

なお、Hは、平成14年から平成15年までの間、名古屋市内に居住し、カラーコーディネート業を営んでいた。

(オ) なお、丙及び戊の長男であるI（以下「I」という。）も、本件各事業年度において、原告の理事の地位にあり、i市に居住していた。

(2) 確定申告及び更正処分等

ア 原告は、平成14年1月1日から同年12月31日までの事業年度（以下「平成14年12月期」という。）、平成15年1月1日から同年12月31日までの事業年度（以下「平成15年12月期」という。）及び平成16年1月1日から同年12月31日までの事業年度（以下「平成16年12月期」という。）の原告の各所得につき、その役員に対して支給した報酬の額が別紙1の「役員報酬の額」欄記載のとおりであると、これらをいずれも損金の額に算入して当該各所得の金額を計算した上で、別表1-1、別表1-2及び別表1-3の「確定申告」欄記載のとおり、各法定申告期限までにそれぞれ青色申告による確定申告をした（以下、上記各申告に係る申告書を「平成14年12月期申告書」などという。）。(甲1ないし3、8)

イ 小林税務署長は、上記各申告に係る各報酬の額のうち、戊らに対して支給した各報酬の額（以下「本件各報酬額」という。）に法34条1項にいう「不相当に高額な部分の金額」があるとして、平成18年2月27日付けで、別表1-1、別表1-2及び別表1-3の各「更正処分等」欄記載のとおり、本件各事業年度の原告の法人税の各更正処分（以下、併せて「本件各更正処分」といい、個別に「平成14年12月期更正処分」などという。）及び過少申告加算税の各賦課決定処分（以下、併せて「本件各賦課決定処分」といい、個別に「平成14年12月期賦課決定処分」などという。また、本件各賦課決定処分と本件各更正処分とを併せて「本件各処分」という。）をした。(甲4ないし6)

ウ 原告は、平成18年4月27日付けで、本件各処分の取消しを求めて異議申立てをしたが、小林税務署長は、同年7月6日付けで、原告の上記異議申立てを棄却する旨の異議決定をした。(甲7、乙1の1ないし3)

エ 原告は、平成18年8月4日付けで、上記異議決定を経た後の本件各処分に対し、国税不服審判所長に対し、審査請求をした。(乙2の1・2)

同所長は、平成20年7月31日付けで、別表1-1及び別表1-3の各「裁決」欄記載のとおり、平成14年12月期更正処分及び平成14年12月期賦課決定処分並びに平成16年12月期更正処分及び平成16年12月期賦課決定処分の一部をいずれも取り消すとともに、原告のその余の審査請求をいずれも棄却する旨の裁決（以下「本件裁決」という。）をした。なお、上記の一部取消しは、小林税務署長が本件各処分に当たり報酬の支給状況等を比較するために選定した類似の法人の事業内容が原告のそれと類似するものとは認められないとされ、類似の法人が新たに選定されたことによる。(甲8)

(3) 本件訴えの提起

原告は、平成21年1月29日、当裁判所に対し、本件訴えを提起した。

3 本件各処分の根拠及び適法性についての被告の主張

本件各処分根拠及び適法性についての被告の主張は、後記4の（被告の主張）において述べるほか、次のとおりである。

(1) 本件各更正処分根拠

ア 平成14年12月期

(ア) 所得金額 3798万1749円

次のaの金額にbの金額を加算し、c及びdの金額を減算した金額である。

a 申告所得金額 0円

平成14年12月期申告書に記載された所得の金額である。

b 役員報酬の損金不算入額 4121万円

原告が戊らに支給した過大な役員報酬額であり、法34条1項の規定により、損金の額に算入されない金額である。なお、金額の算定根拠は、後記4の（被告の主張）において述べるとおりである。

c 寄付金の損金不算入額の減少額 8192円

平成14年12月期申告書に記載された寄付金の損金不算入額であり、平成14年12月期の所得の金額の増加に伴い、法37条3項（平成18年法律第10号による改正前のもの。以下同じ。）に規定する損金算入限度額を再計算した結果、損金不算入額が0円となるため、申告所得から減算する金額である。

d 繰越欠損金の当期控除額の増加額 322万0059円

前期から繰り越した欠損金の額612万0940円のうち、原告が平成14年12月期申告書に当期控除額として記載した金額290万0881円を超える部分の金額であり、平成14年12月期更正処分による所得金額の増加に伴い、当事業年度の所得金額から控除されることとなる金額である。

(イ) 納付すべき法人税額 1075万4300円

前記(ア)の所得金額（ただし、国税通則法（以下「通則法」という。）118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てたもの。）に法66条（平成18年法律第10号による改正前のもの。以下同じ。）に定める税率（ただし、平成18年法律第10号による廃止前の経済社会の変化等に対応して早急に講ずべき所得税及び法人税の負担軽減措置に関する法律16条1項による置き換え後のもの。以下同じ。）を乗じて計算した金額である。

イ 平成15年12月期

(ア) 所得金額 4545万8046円

次のaの金額にb及びcの金額を加算し、dの金額を減算した金額である。

a 申告所得金額 2165万8745円

平成15年12月期申告書に記載された所得の金額である。

b 役員報酬の損金不算入額 2084万1042円

原告が戊らに支給した過大な役員報酬額であり、法34条1項の規定により、損金の額に算入されない金額である。なお、金額の算定根拠は、後記4の（被告の主張）において述べるとおりである。

c 繰越欠損金の当期控除額の過大額 322万0059円

平成15年12月期申告書において原告が損金の額に算入した欠損金額であり、平成

14年12月期更正処分に伴い、平成15年12月期に繰り越す欠損金額がなくなるため、平成15年12月期の損金の額に算入されない金額である。

d 事業税の損金算入額 26万1800円
平成14年12月期の所得金額の増加に伴い納付することとなる事業税の金額である。

(イ) 納付すべき法人税額 1299万7300円
次のaの金額からbの金額を控除した金額（ただし、通則法119条1項により100円未満の端数を切り捨てた後のもの。）である。

a 法人税額 1299万7400円
前記(ア)の所得金額（ただし、通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てたもの。）に法66条に定める税率を乗じて計算した金額である。

b 控除所得税額等 48円
平成15年12月期申告書に記載された、法68条（平成18年法律第10号による改正前のもの。以下同じ。）に規定する法人税額から控除する所得金額である。

ウ 平成16年12月期

(ア) 所得金額 4383万0061円
次のaの金額にbの金額を加算し、cの金額を減算した金額である。

a 申告所得金額 3184万0005円
平成16年12月期申告書に記載された所得の金額である。

b 役員報酬の損金不算入額 1216万5556円
原告が戊及び丙に支給した過大な役員報酬額であり、法34条1項の規定により、損金の額に算入されない金額である。なお、金額の算定根拠は、後記4の（被告の主張）において述べるとおりである。

c 事業税の損金算入額 17万5500円
平成15年12月期の所得金額の増加に伴い納付することとなる事業税の金額である。

(イ) 納付すべき法人税額 1250万8900円
次のaの金額からbの金額を控除した金額（ただし、通則法119条1項により100円未満の端数を切り捨てた後のもの。）である。

a 法人税額 1250万9000円
前記(ア)の所得金額（ただし、通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てたもの。）に法66条に定める税率を乗じて計算した金額である。

b 控除所得税額等 73円
平成16年12月期申告書に記載された、法68条に規定する法人税額から控除する所得金額である。

(2) 本件各更正処分の適法性

以上のとおり、被告が本訴において主張する原告の本件各事業年度の納付すべき法人税額は、平成14年12月期について1075万4300円、平成15年12月期について1299万7300円、平成16年12月期について1250万8900円であるところ、本件各更正処分における納付すべき法人税額は、平成14年12月期について976万0400円、平成1

5年12月期について1163万8300円、平成16年12月期において1207万9900円であり、いずれも被告が本訴において主張する額を下回るから本件各更正処分はいずれも適法である。

(3) 本件各賦課決定処分の根拠

本件各事業年度の法人税に係る各過少申告加算税の額は、通則法65条（平成18年法律第10号による改正前のもの。以下同じ。）の規定に基づき、本件各更正処分により新たに納付すべき税額を基礎として算出した次のアないしウの各金額である。

ア 平成14年12月期 143万9000円

通則法65条1項の規定に基づき、平成14年12月期更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった税額976万円（ただし、通則法118条3項の規定により1万円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。）を基礎となる税額とし、これに100分の10の割合を乗じて算出した金額97万6000円と、通則法65条2項の規定に基づき、上記更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった税額976万円のうち50万円を超える部分に相当する税額926万円を基礎となる税額とし、これに100分の5の割合を乗じて算出した金額46万3000円との合計額である。

イ 平成15年12月期 57万8000円

通則法65条1項の規定に基づき、平成15年12月期更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった税額578万円（ただし、通則法118条3項の規定により1万円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。）を基礎となる税額とし、これに100分の10の割合を乗じて算出した金額である。

ウ 平成16年12月期 31万6000円

通則法65条1項の規定に基づき、平成16年12月期更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった税額316万円（ただし、通則法118条3項の規定により1万円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。）を基礎となる税額とし、これに100分の10の割合を乗じて算出した金額である。

(4) 本件各賦課決定処分の適法性

被告が本訴において主張する本件各事業年度の法人税に係る各過少申告加算税の額は、上記(3)アないしウのとおりであるところ、本件各賦課決定処分における過少申告加算税の額は、平成14年12月期について143万9000円、平成15年12月期について57万8000円、平成16年12月期において31万6000円であり、いずれも被告が本訴において主張する額と同額であるから、本件各賦課決定処分はいずれも適法である。

4 争点及び争点に対する当事者の主張

本件の争点は、本件各報酬額に法34条1項に定める「不相当に高額な部分の金額」があるか否か、すなわち、本件各報酬額の相当性であり、この点についての当事者の主張は、次のとおりである。

(被告の主張)

(1) 過大な役員報酬の損金不算入について

ア 法34条1項の趣旨等

法34条1項は、役員職務行為に対する相当額の報酬は、当該法人が経済活動を行うために必要な経費として、これを損金に算入するが、職務行為の対価として相当な金額を超え

る額は、たとえ報酬という名目であろうと実質的には利益処分である賞与に該当するものとしてこれを損金に算入しないという趣旨に基づくものである（岐阜地裁昭和56年7月1日判決・訟務月報27巻12号2327頁参照）。

すなわち、仮に、役員報酬の全額について無制限に損金に算入されることが認められてしまうと、当該役員の職務行為の対価として相当な額を超えて、本来ならば利益処分あるいは賞与としての性質を持つものまでをも報酬という名目の下に損金に計上することを許すことになる。そうすると、租税法の大原則である負担の公平を著しく害する結果となるため、税法上一定の規制が加えられたものである（名古屋地裁平成6年6月15日判決・訟務月報41巻9号2460頁、その控訴審である名古屋高裁平成7年3月30日判決・税務訴訟資料208号1081頁及びその上告審である最高裁平成9年3月25日第三小法廷判決・税務訴訟資料222号1226頁参照）。

イ 法34条1項が定める役員報酬のうち不相当に高額な部分の金額

役員報酬のうち不相当に高額な部分の金額について、令69条1号は、内国法人が各事業年度においてその役員に対して支給した報酬の額が「当該役員の職務の内容、その内国法人の収益及びその使用人に対する給料の支給の状況、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報酬の支給の状況等に照らし、当該役員の職務に対する対価として相当であると認められる金額」（適正報酬額）を超える場合、その超える部分の金額がこれに当たるとしている。

そして、適正報酬額の算定については、上記の各事項を総合考憲して、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が確定される（前掲名古屋地裁平成6年6月15日判決及び前掲名古屋高裁平成7年3月30日判決参照）。

この点、個々の役員ごとに、その職務の内容（例えば、社長、常務取締役、平取締役、監査役等の区別等）、職務に従事する程度（例えば、常勤、非常勤の区別等）、経験年数、当該法人の業種、規模、所在地、収益の状況、使用人に対する給料の支給状況、当該法人と同種の事業を営む法人でその事業の規模、収益の状況等が類似するものの役員に対する報酬の支給状況等を総合勘案すべきものである。

ウ 医療法人の役員報酬に係る課税関係

(ア) 医療法人は、医療法（平成18年法律第84号による改正前のもの。以下同じ。）39条により設立が認められた特別法人であり、非営利性と一定の公共性を満たす医療法人制度の下、非営利性の観点から、剰余金の配当を禁止する規定（同法54条）が設けられており、また、業務の範囲についても医療事業と同法に定める付帯業務に限定されている（同法39条及び42条）。

このことから、医療法人は、営利法人である株式会社などと異なり、剰余金（利益金）を出資者（社員）に配当することができず、また、配当でなくとも、利益処分となる役員賞与や役員への著しく高額な賃貸料の支払など、事実上の利益の分配とみなされる行為についても禁止されている。

(イ) 税制の面においては、①非営利性を有するため会社でないことから、法人税法では、同族会社に適用される留保金課税の適用はなく（法67条参照）、また、②法人事業税の計算においては、社会保険診療報酬等に係る所得については課税除外とされるとともに、法人事業税の計算上、特別法人として軽減税率が適用されることとされている（平成15

年法律第9号による改正前の地方税法72条の14及び72条の22、平成18年法律第7号による改年前の同法72条の23及び72条の24の7)。

(ウ) 上記のとおり、医療法54条により医療法人は剰余金の配当が禁止されているため、配当に相当する部分を上積みした過大な報酬を支払っている場合には、都道府県知事から、適正な額に是正するよう行政指導が行われる(罰則規定として同法76条5号が設けられている)。そして、医療法人が役員に対して支給する役員報酬が適正な役員報酬額であるかどうかは、法34条及び令69条に規定する判断基準と同様の基準により判断される。

(2) 本件各報酬額に不相当に高額な部分の金額があること

戊らに対する本件各報酬額を前記判断基準に照らし判断すると、次のとおり、法34条1項に定める不相当に高額な部分の金額があることは明らかである。

ア 職務の内容について

戊らは、本件各事業年度において、いずれも原告における職制上の地位や職務分担がなく、また、具体的な職務の執行の内容も明らかでなく、原告における職務に常時従事しておらず、いわゆる非常勤の役員と認められる。そして、戊らの職務の内容については、次のような事実が認められる。

(ア) 戊及び丙について

a 戊について

(a) 戊は、東京都世田谷区に居住し、本件各事業年度においては、自らが経営する株式会社(東京都千代田区所在)において、専らコンサルタント業務に従事しており、原告の理事としては、年に約3ないし4回、式典に出席するなどの職務を行う程度であり、それ以外に理事としての具体的な職務を執行したとは認められない。原告の事務長も、戊とは三、四回会ったことがあるだけであること、戊から指示やアドバイスを直接受けたことはないことなどを述べているところである。

(b) 戊は、ケアハウスの収支計算書や工事施工業者の選定について、文書による指示をI及び甲理事長に渡していた旨を述べ、他方、Iも、Iが作成した事業計画を戊が確認し、具体的な融資の話についてはバックアップなどをしてくれる旨等を述べているが、これらの供述を裏付ける確たる証拠は見当たらない。本件各事業年度において、理事として、金融機関との融資折衝等の職務執行を直接かつ具体的に行っていたのはあくまでIであり、戊の本件各事業年度における職務の内容は、上記の式典への出席等のほかは、せいぜいアドバイスを行う程度であったと考えるのが自然かつ合理的である。

(c) 戊が、原告の法人設立及びCの開設時において貢献したとしても、そのことは、本件各事業年度における役員報酬の対価としての職務内容というべきものではない。

b 丙について

(a) 丙は、戊とともに、東京都世田谷区に居住しており、原告を訪問する頻度についても、戊と同様(年に約3ないし4回だけ)であり、また、理事又は監事としての日常的、具体的な職務を担っていたとも認められない。

丙は、本件各事業年度の社員総会のうち平成14年12月期において1回、平成16年12月期において2回出席しただけであり、他方、別個に本業を有していた。また、丙の原告の理事としての具体的な職務に関する確たる証拠も見当たらない。丙が

原告を訪問する頻度が少ない旨を原告の事務長が述べていることにも照らせば、丙についても、戊と同様、本件各事業年度では、原告の理事又は監事として、日常的、具体的な職務を行っていたとは認められない。

なお、丙は、平成15年4月1日に原告の監事に就任しているものの、その職務、すなわち、原告の業務及び財産の状況を監査し、それに伴う監査報告書の作成及び報告を行ったことを示す確たる証拠は見当たらず、係る事実は認められない。医療法の規定（同法46条の2第1項）により監事を1名置かなければならないことにも照らせば、丙が名目上の監事であることすらうかがわれる。

(b) なお、原告の事務長は、丙の理事としての職務について、Cの環境整備、施設内の設備及び食事の内容等に関する職員へのアドバイスをを行っていた旨も述べるが、それが本件各事業年度に行われたものかどうか自体不明である上、上記のとおり、丙が原告を訪問する頻度が少なかったことに照らせば、当該職務内容は、本件各報酬額のうち丙に係るものの対価として十分なものとは評価できないというべきである。

(イ) G及びHについて

審査請求において、原告は、戊及び丙の役員報酬に係る本件各処分取消しのみを求め、G及びHの役員報酬に係る部分については取消しを求めていなかったものであり、このような経過のみからしても、原告は、G及びHに対する役員報酬については、不相当に高額な部分があることは自認しているというべきである。

また、次のとおり、G及びHは、原告の役員としての職務に従事していなかったと考えられる。

a Gについて

Gは、本件各事業年度のうち原告の理事に就任していた期間（平成14年4月12日から平成16年12月31日までの間）、東京都渋谷区内又は横浜市内に居住していた。

そして、Gは、本件各事業年度の間は他の会社に勤務していたこと、原告の理事に就任した時期を記憶していないこと、将来、i市に転居する予定であったが仕事の関係から不可能となり理事を辞任したことを供述するなどしている。また、甲理事長、I及び原告の事務長も、Gに理事としての役割があまりなかったことなどを述べている。

以上を前提とすれば、Gは、将来的に転居することを前提として役員報酬を受けたものにすぎず、原告の理事としての具体的な職務は担っていなかったと認められる。

b Hについて

Hは、平成14年12月期及び平成15年12月期には、名古屋市東区に居住し、同地でカラーコーディネーターの事業を営んでいた。

そして、Hは、原告との関係について、以前理事を務めていたこと、理事に就任した時期及びその経過については記憶にないこと、平成7年の立ち上げのころからかわっていたが当時は無報酬であり、その他の経緯は記憶にないことなどを述べており、これらの供述に照らせば、H本人すら本件各事業年度に原告の監事に就任していたことを認識していなかったといえる。

他方、Hは、理事としての具体的な職務については何ら述べておらず、肩書きはなかったなどとも述べている。また、Hは、本件各事業年度において、社員総会に一切出席していない。

以上の各事実に照らせば、Hが原告の監事としての職務（医療法46条の4第7項）を担い、それを執行していたとは到底認められず、むしろ、原告の名目上の監事であったと認められる。

イ 法人の収益及びその使用人に対する給料の支払の状況

(ア) 原告の本件各事業年度の医業収入及び医業総利益

平成13年1月1日から同年12月31日までの事業年度（以下「平成13年12月期」という。）の金額をそれぞれ100とすると、原告の①医業収入について、平成14年12月期は100.0、平成15年12月期は101.4、平成16年12月期は100.2であり、②医業総利益について、平成14年12月期は99.7、平成15年12月期は101.3、平成16年12月期は99.8であり、いずれもほぼ一定に推移している。

(イ) 原告の本件各事業年度の医業利益及び当期利益

平成13年12月期の金額をそれぞれ100とすると、原告の①医業利益について、平成14年12月期は75.5、平成15年12月期は134.9、平成16年12月期は144.6であり、②当期利益について、平成14年12月期は41.3、平成15年12月期は281.0、平成16年12月期は336.6である。

このうち、②当期利益については、平成14年12月期は激減し、平成15年12月期は高い伸び率であることが認められるものの、これは、平成15年12月期以降は、原告の利益を上げて銀行の信用を得るために役員報酬が大幅に減額された結果である。すなわち、当該役員報酬を控除する前の医業利益（医業利益に役員報酬を加算した金額）は、平成13年12月期の金額を100とすると、平成14年12月期は105.7、平成15年12月期は95.3、平成16年12月期は84.0であり、平成16年12月期については役員報酬を減少させる要素として考慮する余地はあるものの、その他については大きな変動はないものと認められる。

(ウ) 原告の使用人び1人当たり給与支給額及び最高給与額

平成13年12月期の金額をそれぞれ100とすると、原告の①使用人の1人当たり給与支給額について、平成14年12月期は109.5、平成15年12月期は119.0、平成16年12月期は107.4であり、約230万円から約255万円できほど大きな変動はなく、同様に、②使用人の最高給与額について、平成14年12月期は102.5、平成15年12月期は104.2、平成16年12月期は109.1であり、約588万円から約626万円できほど大きな変動はない。

なお、上記最高給与額を受給する使用人は、平成14年12月期及び平成15年12月期においては理学療法士であり、平成16年12月期においては作業療法士である（理学療法士及び作業療法士法2条参照）。また、この両者の次に給与額の多い使用人は、医師を除いたところでは婦長であり、同人に対する支給額は、本件各事業年度において、ほぼ一定であり、使用人給与のすう勢からは、役員報酬を増減する特別な要因は認められない。

(エ) 検討

- a 以上の点を検討するに、原告の収益及び使用人に対する給与の支払の状況をみる限り、平成16年12月期については役員報酬を一定程度減額させる要素が認められるほかは、役員報酬の増減等の要因となる事実は認められない。
- b また、職務の内容が異なるため単純比較はできないとしても、前記のとおり、日常的、

直接的に職務執行を行っておらず、あるいは職務を担っていない戊らについて、使用人の1人当たり給与支給額や最高給与額と比較して過大な役員報酬が支給されれば、それはもはや職務の対価というべきものではなく、隠れた利益処分を行ったものとみるのが自然である。

そして、①前記のとおり、本件各事業年度における医業収入及び役員報酬を控除する前の医業利益がほぼ一定であるにもかかわらず、利益の確保を図るため、戊らの役員報酬が、平成14年12月期の合計額4520万円から、平成15年12月期には2460万円に、平成16年12月期には1440万円に大幅に減額されていること、②前記のとおり、名目上の役員であり、特段の職務を担っていなかったと認められるG及びHに対し、平成14年12月期にそれぞれ800万円及び1120万円もの多額の役員報酬が支給されていること、③戊及び丙についても、日常的、直接的に職務を行っていないにもかかわらず、支給された1年間の役員報酬の額が使用人の1人当たり給与支給額（1年間）と比較して最大で約1570万円、最高給与額と比較して最大で約1200万円（いずれも平成14年12月期の戊の役員報酬）も高額であることからすると、戊らに対する役員報酬は、職務の執行とは無関係に支給されたものとみるのが自然かつ合理的である。更に付言すれば、このことは、医療法が剰余金の配当を禁止していることから、役員報酬の名目で実質的に利益処分を行ったもの、すなわち、隠れた利益処分であると考えるのが相当というべきである。

ウ 類似の法人における役員報酬の支給状況

令69条1号に定める「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報酬の支給の状況」について、原告と同業種・類似規模の法人（以下「類似法人」という。）及びその法人における戊らと類似する役員に対する役員報酬の支給事例（以下「役員報酬支給事例」という。）について、被告が再調査した結果からも、次のとおり、本件各報酬額は不相当に高額である。

(ア) 類似法人及び役員報酬支給事例の抽出について

熊本国税局長は、平成21年5月12日、原告の主たる事務所の所在地を管轄する熊本国税局管内の全税務署長（36税務署長）に対し、次の抽出基準により類似法人及び役員報酬支給事例を抽出し、報告するよう通達指示した。他方、熊本国税局長は、同月11日、福岡国税局長に対し、上記と同一の抽出基準による抽出及び報告を、福岡国税局管内の全税務署長に通達指示し、その報告結果を回報するよう依頼した。

a 類似法人

当該税務所管内に法人税の納税地を有する法人のうち、次の(a)ないし(g)のすべてに該当する法人

- (a) 介護老人保健施設を主に運営する医療法人であること（なお、総収入金額に占める介護老人保健施設（短期入所療養介護及び通所リハビリテーション等の居宅サービスを含む。）に係る収入が50パーセントを超えていることとした。）
- (b) 内科を診療科目とする診療所を併設又は併営していること
- (c) 平成14年7月1日から平成15年6月30日までの間、平成15年7月1日から平成16年6月30日までの間及び平成16年7月1日から平成17年6月30日までの間に終了する事業年度（以下「調査対象各事業年度」という。）における総

売上金額が、いずれの事業年度も3億2200万円以上であり、かつ、13億0700万円以下であること

- (d) 調査対象各事業年度の法人税について、青色申告による確定申告書を提出しており、各事業年度とも、申告所得が欠損でないこと
- (e) 調査対象各事業年度の月数が12か月であること
- (f) 調査対象各事業年度について、不服申立て又は訴訟が係属中でないこと
- (g) 調査対象各事業年度のいずれかの事業年度において、非常勤の役員（医師である者を除く。）に対し、役員報酬を支給していること（ただし、調査対象各事業年度のいずれかの事業年度の途中で役員に就任又は役員を退任している場合には、当該事業年度の当該役員に対する報酬を除く。）

- b 対象となる役員
非常勤の理事又は監事

(イ) 類似法人及び対象となる役員の基準の抽出方法及び選定理由について熊本国税局長が上記抽出基準とした理由は、次のとおりである。

- a 抽出対象とした地域の範囲について

原告がi市（熊本国税局の小林税務署管内）に主たる事務所及び介護老人保健施設を置いていることから、経済規模の類似する宮崎県とその隣接する熊本県、大分県及び鹿児島県の熊本国税局管内4県とするのが合理的である。もともと、介護老人保健施設を運営する医療法人は限られており、類似法人として十分な件数が抽出できないことが考えられたため、熊本国税局に隣接し、かつ経済規模も類似する福岡国税局管内の3県（福岡県、佐賀県及び長崎県）を加えた九州内の7県下において介護老人保健施設を運営し、医療法人の主たる事務所を置く法人とした。

- b 同種の事業について

原告は医療法人であり、内科を主な診療科目とする診療所であるB医院及びCを運営し、介護老人保健施設を中心に運営している（原告の総収入に占める介護老人保健施設に係る収入の割合は、本件各事業年度とも8割程度である。）ことから、介護老人保健施設及び内科を診療科目に含める診療所を併せて経営する医療法人（平成18年法律第84号による改正前の医療法42条2項に規定する特別医療法人及び租税特別措置法67条の2に規定する特定の医療法人を除く。）とした。

- c 調査対象とする事業年度について

原告の決算期が12月であるところ、対象とする法人の決算月と異なる場合もあることから（医療法53条ただし書）、原告の事業年度と半年以上事業期間を同じくする事業年度とした。

- d 事業規模について

原告の本件各事業年度における収入金額の0.5倍以上2倍以下の範囲内（いわゆる倍半基準）の法人とした。

なお、倍半基準は、事業規模の類似する同業者を抽出するための基準として優れた合理性を有するものとして、一般に承認されているものである（東京地裁昭和61年5月26日判決・税務訴訟資料152号192頁、その控訴審である東京高裁平成元年3月20日判決・税務訴訟資料169号619頁参照）。

e 申告所得の欠損の有無について

原告は、本件各事業年度についても、申告所得金額が欠損でない（平成14年12月期は申告所得金額が0円であるが、これは、前々事業年度において発生した、前期から繰り越した欠損金を平成14年12月期の所得金額から控除したものであり、欠損金の控除前の所得金額は、290万0881円である。）ことから、類似法人についても申告所得が欠損でない法人とした。

f 決算内容の正確性について

本件各事業年度において、法人税の申告を青色申告により行っていない法人及び不服申立て又は裁判の係争中である法人など、決算内容の正確性が未確定な状態にある法人を除いた。

g 対象となる役員について

戊らは、いずれも医師でなく、前記のとおり、職務に従事する程度は非常勤であることから、医師でない非常勤の理事又は監事に対する役員報酬の支給のある法人とした。

なお、適正報酬額の算出についての正確性を期すため、事業年度の途中で役員に就任し又は役員を退任している場合、つまり、法人税確定申告書の附属明細書である「役員報酬の手当等及び人件費の内訳書」に記載された報酬の金額が年間支給額でないものを除いた。

(ウ) 類似法人の役員報酬支給状況について

a 被告の再調査に基づき、前記の抽出条件によって抽出された類似法人の一覧は、別表2のとおりである。

類似法人の売上金額等の各係数の状況をみると、各類似法人の売上金額は、本件各事業年度とも原告の売上金額の倍半基準（0.5倍ないし2倍）の範囲内となっており、同規模の法人といえる。また、類似法人のいずれについても、診療所及び介護老人保健施設を運営し、その老人介護保健施設等の収入の売上金額に占める割合（「老健割合」欄）は、50パーセントを超えており、原告に類似する業種・業態であることが認められる。

b (a) しかしながら、「役員報酬金額を加えた医業利益の額」欄をみると、本件各事業年度における原告との比較割合は、類似法人Bがそれぞれ1.91倍、2.08倍及び2.54倍、類似法人Iが2.11倍、2.30倍及び2.48倍と、ほぼ2倍を超えており、これら2法人のみが倍半基準の範囲外である（なお、類似法人Bに係る上記比較割合について、平成14年12月期はわずかに原告の2倍の数値を下回っているものの、本件各事業年度を併せた3期の平均値では、原告の2.15倍であることから、倍半基準の範囲外であると判断される。）。

令69条1号の定める役員報酬が不相当に高額であるかどうかの判断基準においては、「その内国法人の収益」の状況が定められているところ、適正報酬額の算出に当たっては、その法人の収益の状況が同規模である法人を類似法人として選定することが合理的である（名古屋地裁平成8年3月27日判決・税務訴訟資料215号1131頁参照）。そして、常に高収益である法人とそうでない法人とでは、役員報酬として支給できる金額が異なることが一般的であるため、類似法人の選定においても考慮することが相当であって、類似法人B及びIについては、類似法人から除外すべき

と考えられる。

- (b) なお、医業利益の金額ではなく、役員報酬金額を加えた医業利益の額により比較したのは、次の理由による。すなわち、①医療法人会計における医業損益計算の区分では、診療報酬などの医業にかかわる収入である「医業収益」から役員報酬を含む医業にかかわる費用である「医業費用」を差し引いて医業本来の活動の成果としての「医業利益」を計算表示することとされているところ、役員報酬の決定に際しては、当該法人の収益の状況を考慮して決定することが一般的であること、②原告の医業利益については、平成14年12月期から平成16年12月期にかけて増加しているものの、前記のとおり、その理由は、役員報酬金額を減少させたことにあり、役員報酬額を加えた医業利益の額はほぼ一定であることからしても、役員報酬額を支出する前の医業利益により類似性を判断するのが合理的であるためである。

(エ) 本調査の合理性

前記の抽出基準は、原告と業種及び事業規模等において類似性を有する法人及び戊らの原告における地位、職務の内容等に基づいて設定したものであり、これにより抽出した類似法人の役員報酬支給事例は、熊本国税局長の管内税務署長への通達指示及び福岡国税局長への依頼といった通達回答方式による方法に基づき、熊本国税局及び福岡国税局管内の各税務署長が抽出条件に該当するものを機械的に抽出したものであるから、いずれもその抽出に当たって恣意の介入する余地はない。

したがって、抽出された役員報酬支給事例については、正確性と普遍性が担保され、調査結果が合理的なものであることは明らかである。

(オ) 類似法人の役員報酬支給状況との比較

- a 以上を踏まえ、令69条1号に定める「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報酬の支給の状況」は、別表3-1及び別表3-2の役員報酬支給事例のとおりであり、これにより、本件各事業年度における平均役員報酬額（年額）は、理事では、平成14年12月期が140万円、平成15年12月期が185万7500円、平成16年12月期が163万4444円（小数点以下四捨五入。以下同じ。）となり、監事では、平成14年12月期が49万円、平成15年12月期が50万8333円、平成16年12月期が60万円となる。

なお、本件各事業年度において、類似法人における平均役員報酬額が一定額となっていないが、そもそも役員報酬は、基本的に、年度ごとの職務の内容に基づき、その対価として決定されるものであって、その決定に当たっては、各年度における経済情勢及びそれを反映した法人ごとの収益や設備投資等の個別事情を加味されるものであることからすると、何ら調査結果の合理性に影響を与えるものではない。

- b 類似法人の平均役員報酬額に基づき算出した役員報酬額（丙、G及びHについては、理事又は監事の就任に応じた役員報酬の支給期間に相当する金額である。）は、別表4の「類似法人の役員報酬相当額」欄記載のとおりであり、これを本件各報酬額と比較すると、「比較倍率」欄のとおり、戊について、平成14年12月期が12.9倍、平成15年12月期が3.8倍、平成16年12月期が3.7倍、丙について、平成14年12月期が7.6倍、平成15年12月期が13.2倍、平成16年12月期が14.0倍、Gについて、平成14年12月期が7.6倍、平成15年12月期が4.7倍、

Hについて、平成14年12月期が22.9倍、平成15年12月期が15.7倍と、いずれも相当に高額となっている。

したがって、前記の戊らの職務の内容に照らせば、令69条1号後段に規定する同業種・類似規模の類似法人における戊らと類似する役員に対する報酬の支給状況からみて、本件各報酬額には不相当に高額な部分があるというべきである。

エ 戊らの適正報酬額

戊ら役員ごとの適正報酬額は、次の理由により、前記ウ(オ)により、類似法人の平均役員報酬額に基づき算出した役員報酬相当額と考えるのが合理的であるというべきであり、当該適正報酬額を超えて原告が戊らに支給した役員報酬額（以下「過大役員報酬額」という。別表5参照）は、本件各事業年度における損金の額に算入されないこととなる。

(ア) 戊らの前記の職務内容からすれば、その適正報酬額については、多く見積もっても、類似法人における非常勤の役員がその職務の対価として支給された役員報酬の平均額を超えるものではないと考えるのが合理的であり、相当である。

(イ) 厳密に考えれば、戊らの適正報酬額の決定に当たっては、事業年度ごとの法人の収益及び従業員への給与の支給状況等を考慮すべきところ、前記のとおり、本件各事業年度における原告の医業収入及び医業利益はほぼ一定であり、原告における役員報酬の変動に影響を与えるものではないこと、及び戊らの職務においても、役員報酬を増減すべき程度の職務の内容の変化は認められないことからすると、原告の収益の状況に応じた変動を考慮する必要はない。

(ウ) 当該戊らの適正報酬額は、本件各事業年度のいずれの事業年度においても、原告の使用人の1人当たりの給与支給額及び最高給与額を下回る金額となっているが、前記のとおり、そもそも非常勤である戊らの勤務の程度及び職務の内容は、それぞれを上回るだけの対価が認められるものではない。

(エ) なお、戊は、原告の設立及びCの開設に対する尽力や資金援助をした経緯から、理事の就任条件として、原告設立から25年間の報酬を受けるとの覚書があると述べているが、過去における功労や職務の対価として支払われるものについては、当該事業年度の職務執行の対価ではなく、むしろ、利益処分ないしは賞与に該当するものであるから、戊の上記説明を前提とすれば、同人に対して役員報酬名目で支払われた金額は、利益処分又は役員賞与というべきものであり、役員報酬に該当するとはいえない。ましてや、戊が、原告の法人設立時からではなく、Cの運営が軌道に乗り、利益が上がるようになったころの平成12年に理事に就任し、報酬を受けようになったことからすると、まさに、原告の利益処分の目的で、過去の職務の労に対して支給がされたものであり、利益処分ないしは賞与の性格を有するものと考えるのが自然であって、本件各事業年度における戊に対する役員報酬が職務の対価とならないことは明らかである（東京地裁昭和46年2月9日判決・税務訴訟資料62号156頁、広島高裁岡山支部昭和35年6月27日判決・訟務月報6巻8号1607頁参照）。

オ 小括

本件各報酬額は、戊らの職務に対する対価として不相当に高額であることは明らかであり、法34条1項に定める不相当に高額な部分の金額は、損金の額に算入されないこととなる。

このため、本件各事業年度の損金の額に算入されない金額は、平成14年12月期が41

21万円、平成15年12月期が2084万1042円及び平成16年12月期が1216万5556円であり、それぞれ本件各処分における損金不算入の額（ただし、本件裁決により一部取り消された後の金額）の平成14年12月期の3789万7143円、平成15年12月期の1761万6429円及び平成16年12月期の1069万7143円をいずれの事業年度も上回る事となる。

(3) 原告の主張に対するその他の反論等

ア(ア) 法人税法上の「役員報酬」については、「役員に対する給与（債務の免除による利益その他の経済的な利益を含む。）のうち、次条4項に規定する賞与及び退職給与以外のもの」と定められている（法34条3項）。

そして、「役員報酬」から除外される「賞与」については、「役員又は使用人に対する臨時的な給与（債務の免除による利益その他の経済的な利益を含む。）のうち、他に定期の給与を受けていない者に対し継続して毎年所定の時期に定額（利益に一定の割合を乗ずる方法により算定されることとなっているものを除く。）を支給する旨の定めに基づいて支給されるもの及び退職給与以外のものをいう」と定められており（法35条4項）、その額は、所得の計算上、損金の額に算入しないこととされている（同条1項）。

(イ) 法人税法が、役員報酬については原則として損金の額に算入する一方、役員賞与については損金の額に算入しないこととした趣旨は、報酬と賞与の本質的な性質の相違にある。すなわち、役員報酬が役員の通常の業務執行の対価であって事業経営上の経費から支出されるものであるのに対し、役員賞与は利益獲得の功労に対する報賞であって利益金から与えられるものであり、それゆえに法人の所得の計算上、役員報酬は原則として損金に算入されるが、役員賞与については損金算入が認められていないのである（名古屋地裁平成4年2月28日判決・税務訴訟資料188号499頁、その控訴審である名古屋高裁平成4年7月30日判決・税務訴訟資料192号259頁、広島高裁平成4年12月11日判決・税務訴訟資料193号759頁、東京地裁昭和46年2月9日判決・判例時報647号36頁、福島地裁昭和46年8月9日判決・税務訴訟資料63号292頁等参照）。

イ(ア) まず、原告は、法人の事業開始及び運営に対して当該役員が提供する情報及び意見の専門性ないし高度性等の質的な観点を重視すべきであると主張する。

令69条1号は、適正報酬額の判断基準の1つとして、「当該役員の職務の内容」を挙げているところ、その具体例としては、会社についてはあるが、社長、専務取締役、常務取締役、平取締役、監査役等の区別や、総務担当、営業担当、技術担当役員としての職務担当分野、経験年数、その者の持っている指導力、企画力、技術力などをいうとされているから、当該役員が提供する情報や意見の性質を考慮すること自体は否定されないと考えられる。

(イ) しかし、本件各事業年度において、医療法人における理事の職務は、医療法人の意思決定に関与し、これに基づく事実上の職務執行の権限を有し、医療法人の常務を処理するというものであり、医療法人の常務全般にわたるものであって、単なる情報や意見の提供のみに限られない。よって、「当該役員の職務の内容」を判断するに当たり、情報及び意見の提供の点のみを重視することは適切でない。

ことに、情報や意見等は、当該医療法人にとっての有益性を客観的に判断することが困難なものであって、適正報酬額を算定する上でも不確定要素となり得るものであるから、

これらを過大視すべきでないのは当然である。役員の適正報酬額について検討した裁判例において、職務の内容については、役職の区別、常勤・非常勤の別、職務に従事する時間、職務担当の分野、客観的な職務遂行の内容等を具体的に検討し、これらが総合勘案されているのもかかる考慮に基づくものといえる（広島高裁昭和38年6月26日判決・訟務月報9巻9号1136頁、名古屋地裁平成11年5月17日判決・税務訴訟資料242号602頁、名古屋地裁平成8年3月27日判決・税務訴訟資料215号1131頁、名古屋地裁平成6年6月15日判決・訟務月報41巻9号2460頁等参照）。

したがって、理事が提供する情報や意見を極端に重視することに、合理的な理由は存しない。

ウ(ア) 次に、原告は、当該役員が法人に対して行う情報や意見の提供につき、数年間の収益の状況に基づき判断すべきであると主張する。

しかし、前記のとおり、法人税法上損金の額に算入することとなる役員報酬は、委任に基づく職務遂行に対する対価たる性質を有し、利益の有無に関係なく支払われるものであって、その金額は、役員の通常の職務遂行の対価として相当な額によるべきであることにも照らせば、職務執行の成果がいかなる時点で生じるかといった観点を過度に考慮すべきではなく、事業年度ごとの収益の状況から判断するのが合理的かつ相当というべきである。

すなわち、前記のとおり、理事の職務は、医療法人の職務執行全般にわたり、かつ、個別の職務遂行は複数の目的によって行われることもまれではないから、収益等の成果について、それがいかなる職務遂行と関連するものかを具体的に特定することは、極めて困難である（仮に、複数の事業年度にまたがる一定期間の収益の状況をみるとしても、そもそも対象としていかなる期間を設定すべきかが不明である。）。

そうすると、企業会計原則におけるいわゆる費用収益対応の原則によれば、人件費たる役員報酬は、職務遂行とこれに基づく成果（収益）との関連性、つまり職務遂行の対価たる人件費と特定の収入との対応関係が明らかでない限り、職務を執行した年度の費用として計上すべきであるから、いわゆる期間損益計算の考え方（企業が一定期間の活動の結果どれだけの成果（利益）をあげたかを計算することをいう。）に従い、それが生じた年度の期間収益に対応する費用として計上すべきであり、これらの考え方によれば、役員報酬は、役員の職務遂行の対価たる性質を有している以上、客観的に関連性が明らかな当該年度、すなわち当該支給年度における職務執行の対価たる性質を有するものとしてのみ考慮すべきである（福岡高裁平成18年7月6日判決・税務訴訟資料256号順号10448、前掲広島高裁昭和38年6月26日判決、前掲名古屋地裁平成11年5月17日判決、前掲名古屋地裁平成8年3月27日判決、前掲名古屋地裁平成6年6月15日判決等参照）。

(イ) なお、個々の事業の性質に応じて、成果や利益獲得における功勞に対して役員に給与を支給する場合、それは、もはや役員報酬ではなく、利益処分にあたるというべきである。

エ なお、平成18年法律第10号による改正後の法34条1項3号においては、所定の要件の下で利益連動給与を損金に計上することが認められるようになったが、上記改正前の法人税法の規定が適用される本件各事業年度において、これは認められていなかった。

オ(ア) 原告は、戊の職務執行につき主張し、戊の陳述書も提出するが、いずれも職務執行の時期及び具体的内容等について抽象的に述べたものにすぎず、本件各事業年度に行われたものであるのかすら不明なものでしかない。また、戊の陳述には、その内容自体、不自然、

不合理な点がある。

(イ) さらに、次の各事情にも照らせば、前記のとおり、戊が役員報酬に相当する職務執行を行っていたとは認められない。

a 原告は、介護老人保健施設を中心として介護サービス事業を運営する医療法人であるところ、介護サービス事業が比較的新しい事業であることに加え、原告の主張を前提としても、戊の職歴及び原告の事業に対する関与の具体的内容に照らせば、同人が、医療・介護を専門とする原告の特殊性に応じた特段の専門的知識・経験を有しているとはおよそ考え難い。

b 戊は、事業計画を作成した旨等も述べるが、戊が事業計画の作成、指導をしたことを裏付ける具体的かつ客観的な証拠は何ら示されていない。

なお、原告は、本件各事業年度の原処分調査時及び異議調査時においても、小林税務署の調査担当者から、戊の職務執行の事実を確認し得る書類等の提出を求められたものの、事業計画に関する書類等を一切提出していない。他方、前記のとおり、Iは、事業計画をIが作成していることを述べている。

c 原告は、乙及び甲理事長において、それぞれ理事長に就任した時点において医療法人の経営に関する知識、経験が十分でなく、全面的に戊にゆだねていた旨主張するが、次のとおり、かかる主張及びそれに沿う戊の陳述は不自然である。

すなわち、医療法人においては、理事長のみがその代表権を有し、その業務を総理するところ（平成18年法律第84号による改正前の医療法46条の3第3項）、理事長は、原則として医師（又は歯科医師）でなければならず、理事長以外の他の理事は代表権を有しないものとされている（同条第1項本文）。

上記の規定は、医療法人が医業経営を主たる目的として設立される法人であり、医療の公共性等を十分掌握する必要があるとの趣旨に基づくものであるところ、原告の定款（乙25）にも、上記規定と同様の定めがあり、また、都道府県の医療法人に対する指導・監督の要領が示された「病院又は老人保健施設等を開設する医療法人の運営管理指導要綱の制定について」（平成2年3月1日健政発第110号各都道府県知事宛厚生省健康政策局長通知）の「医療法人運営管理者指導要綱」の項目1の2(4)の運営管理指導要綱の第5項（乙26の471ないし475頁）においても、あくまで法人運営及び事業経営を行うのは理事長の職務であることを前提とした記載がされている。

したがって、原告の理事長である乙及び甲理事長が原告の経営に深く関与しなかったとはおよそ考え難い。

d 原告は、本年各事業年度後に開始、運営することになった特定施設入居者生活介護（ケアハウス）及び通所介護（デイサービスセンター）の各介護サービス事業については、戊の立案及び指導により実行されたものである旨を主張するが、上記の各介護サービス事業は、本件各事業年度の後に施設が開設されるなどしたものであるから、本件各事業年度における戊の適正報酬額を算定する上で考慮されるべきものではない。

原告の主張を、戊が原告の事業運営に継続的に関与しているとの趣旨のものと善解しても、甲理事長が原告の事業運営・事業計画と関連すると考えられるi市の市町村介護保険事業計画の策定に関与していた（したがって、少なくとも、甲理事長は、原告の介護サービス事業について熟知し、適切な意見を述べるのが可能であったと考えられ、

同事業に積極的かつ直接関与していたことがうかがわれる。) 一方、戊がこれに関与していないことからみても、原告の上記主張には信ぴょう性がない。

なお、他方で、戊は、i市の全人口に対する老人の割合について、明らかな誤りを含んだ陳述をしており、同人の介護サービス事業に対する知識・経験の乏しさがうかがわれる。

(原告の主張)

(1) 医療法人の役員報酬額は、医療的側面のほか、業務決定への貢献度によって決めるべきである。そして、この貢献度の認定においては、量的なもののみならず、法人の事業開始及び運営に対し、当該役員のノウハウすなわち当該役員が提供する情報及び意見の専門性ないし高度性、不可欠性（不代替性）、希少性等の質的な観点を重視すべきである。

また、事業に対する情報及び意見の提供の時期及び期間とこれに基づきなされた事業の収益の実現時期については、事業の性質上、数年度内にまたがるのがむしろ通常であるため、相当期間内でこれを対比して報酬の相当性を判断すべきである。

上記の点からすれば、本件各報酬額は相当なものである。

(2)ア 特に、戊の報酬額については、次の事情が考慮される必要がある。

(ア) 戊の職歴

a 昭和31年から昭和46年まで

株式会社R入社、鉄鋼部薄板課勤務

b 昭和46年から

工業用ロボット開発事業

スーパーマーケット・マンション事業・設計（設計独学も）

c 昭和53年5月

千代田区所在のJビルにて事業開設建築・不動産仲介・企業コンサルタント（顧問）

顧客先として、K研究所（L大学発ベンチャー企業）、M、N、O、株式会社P、Q

（j開発会社）、S組合、病院

d 平成6年3月ころ

老人保健施設関連事業

(イ) 原告の事業への戊のかかわり

a i市では、国の方針である老人保健施設の設置が遅れているので、早急に施設開設をしてほしいとして、同市長から乙医師に要請があったが、同医師には経済活動等は全く手に負えなかったため、同医師は、戊に全権を委任した。

b 同市があっせん紹介した老人保健施設建設候補地を戊が調査したところ、地権者の同意が得られず、市有地からの進入路が確保できない等の問題があったため、新たに土地を捜す必要が生じた。

老人保健施設としての入所見込み者数等からみて、適当と判断される土地（ゴルフ場開発予定跡地）が見つかったため、定期借地権を設定し、同土地に係る開発許可条件をホテル建設から老人保健施設建設に用途変更することで、用地を確保した。

上記の用地確保及び建築設計施工契約に伴う不動産取得税、借地料、開発目的の用途変更等に要する資金調達は一切は、返済方針の管理及び監督が戊によって行われるとの戊への信用ないし信頼の下で行われたものである。また、諸官庁の許認可の一切も、戊

の信頼性と交渉力の下に得られたものである。

イ 以上の点からして、原告の事業の開始発展にとって、戊の有するノウハウと交渉力は、高度性、不可欠性及び不代替性を有するものであったことが明らかであり、かつ、事業計画立案から収益の確保までの間に相当の期間が必要であったことも明らかである。

平成7年4月14日の設立以後、平成20年に至るまでの原告の事業の発展及び展開（在宅介護センターに係る事業のほか、平成17年11月のE開設や平成20年9月のデイサービスセンター開設等を含む。）は、戊の指導及び立案の下に実行されてきたものである。なお、平成33年にはCの敷地の定期借地権の期間が満了することから、原告は、平成20年7月31日に新たに取得したi市内の土地に原告関連施設全体を移転する予定であり、平成22年5月オープンを目途として、戊が様々な折衝を行っている。

第3 当裁判所の判断

1 法34条1項の趣旨等

(1) 法35条1項は、法人がその役員に対して支給する賞与の額は、その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定めるところ、これは、法人の役員が当該法人との間で使用人とは異なる関係に立ち、役員に対する賞与の支給は利益の処分であるとの理解に基づくものと解される。そして、法34条1項は、法35条1項に対応し、また、同項の適用を回避する行為に対処するため、役員の職務に対する対価として相当な額の報酬については、当該法人の費用としてこれを損金の額に算入することを認めるものの、職務に対する対価として相当な額を超える額については、その名目が報酬であっても実質的には利益の処分である賞与に当たるものとして、これを損金の額に算入することを認めないこととしたものであると解される。

(2) 法34条1項にいう報酬の額のうち「不相当に高額な部分の金額」の判断の在り方については、同項の委任を受けて令69条が定めているところであり、①同条1号は、法人が各事業年度においてその役員に対して支給した報酬の額が、当該役員の職務の内容、その法人の収益及びその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報酬の支給の状況等に照らし、当該役員の職務に対する対価として相当であると認められる金額（適正報酬額）を超えるか否かという基準（以下「実質基準」という。）により、適正報酬額を超える場合には、その超える部分の金額（その役員が2人以上ある場合には、これらの役員に係る当該超える部分の金額の合計額）が「不相当に高額な部分の金額」に当たるものと、②同条2号は、定款の規定又は社員総会等の決議により報酬として支給することができる金額の限度額を定めている法人について、各事業年度においてその役員に対して支給した報酬の額の合計額が当該事業年度に係る当該限度額を超えるか否かという基準（以下「形式基準」という。）により、当該限度額を超える場合には、その超える部分の金額が「不相当に高額な部分の金額」に当たるものと、それぞれ定めている。

そこで、以下、これらの各基準に照らし、本件各報酬額につき、「不相当に高額な部分の金額」があるか否かを検討する。

2 形式基準による検討

証拠（甲8、乙12の2・9）によれば、原告は、①平成13年1月20日開催の臨時社員総会で、戊の報酬の月額を150万円（平成13年1月分より実施）と、②平成14年4月13日開催の臨時社員総会で、戊及び丙の報酬の月額をいずれも150万円以内、G及びHの報酬の月

額をいずれも100万円以内（いずれも平成14年5月分より実施）と、③平成15年7月16日開催の臨時社員総会で、戊らの報酬の月額をいずれも100万円以内（平成15年8月分より実施）とそれぞれ決議したことが認められる。

上記の各決議によれば、戊の報酬の限度額（年額）は、平成14年12月期について1800万円、平成15年12月期については1550万円、平成16年12月期については1200万円となる。本件各報酬額のうち戊に係るものは、いずれも上記限度額を超えるものではない。丙、G及びHの報酬の限度額（年額）についても同様に検討すると（なお、丙及びGは平成14年4月12日にそれぞれ原告の理事に就任しているから、これらの者の報酬の平成14年12月期の限度額は、その任期に従ったものとなる。また、Hは平成15年3月31日に原告の監事を退任しているから、その報酬の平成15年12月期の限度額は、その任期に従ったものとなる。）、本件各報酬額のうち丙、G及びHに係るものも、いずれもその限度額を超えるものではない。

したがって、形式基準によれば、本件各報酬額につき「不相当に高額な部分の金額」が存するとはいえない。

3 実質基準による検討

次に、実質基準、すなわち、①戊らの職務の内容、②原告の収益及びその使用人に対する給料の支給の状況、③原告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報酬の支給の状況等に照らし、本件各報酬額の相当性について検討する。

(1) 戊らの職務の内容について

ア 認定事実

前記第2の2の事実のほか、証拠（甲9、10、乙6ないし11、12の1ないし14、13ないし15）及び弁論の全趣旨によれば、戊らの職務の内容等について、次の各事実が認められる。

(ア) 戊の職務の内容について

- a 戊は、本件各事業年度を通じ、東京都世田谷区内に居住し、東京都千代田区でコンサルタント業を営んでおり、複数の企業等との間でコンサルタント契約を結び、主として、月曜日から金曜日までの午前11時から夜半まで、コンサルタント業務を行っていた。
- b 戊が原告について最も頻繁に活動していたのは、原告の設立のときであり、その際には、60回くらい、i市に赴いた。

だが、その後、平成16年ころまでは、i市に赴くのは年に三、四回程度となり、本件各事業年度においてもそのような状況であった。i市を訪れた際には、甲理事長や、i市に居住して原告において金融機関への融資の働きかけ等のいわゆる金銭面を含め事業計画の策定その他のその運営における主要な事項に係る職務を担当しているIから、原告の状況等について聞くことはあったが、後記(オ)のとおり、原告の社員総会に出席していたほかは、特に、日常的に原告の運営等に深くかかわることはなかった。

ただし、平成16年12月期には、一定の範囲で、Eの建設等の準備作業に携わった。同年9月には、農地の転用の許可の手續に関し、戊が宮崎県やi市の担当者と面談したことなどもあった。

(イ) 丙の職務の内容について

丙は、本件各事業年度において、東京都世田谷区内に居住しており、後記(オ)のとおり、

原告の社員総会に3回出席したほかは、原告の理事又は監事としての具体的な職務を特に遂行していなかった。

(ウ) Gの職務の内容について

Gは、原告の理事として在任中、東京都渋谷区内又は横浜市内に居住し、東京都所在の株式会社に勤務しており、原告の理事としての具体的な職務を特に遂行していなかった。

(エ) Hの職務の内容について

Hは、平成14年1月1日から平成15年3月31日までの間、名古屋市東区内に居住し、カラーコーディネーターの事業を営んでおり、原告の監事としての具体的な職務を特に遂行していなかった。

(オ) 原告の社員総会への戊らの出席状況等

本件各事業年度における原告の定時社員総会及び臨時社員総会の開催の状況、これらに対する戊らを含む原告の役員の出席の状況は、別表6記載のとおりである。

すなわち、平成14年12月期には4回、平成15年12月期には5回、平成16年12月期には5回の社員総会が開催されているところ、戊は、平成15年7月13日の開催分を除き、すべての社員総会に出席し、丙は、平成14年12月期に1回、平成16年12月期に2回、社員総会に出席したのみであり、G及びHは、一度も社員総会に出席していない。

イ 事実認定についての補足説明

(ア) 戊らの供述等の内容

a 戊は、平成18年1月17日、小林税務署の財務事務官に対し、東京都千代田区内で、概要、次の旨を述べた。(乙6)

(a) 原告の設立に当たって資金繰りに尽力し、不足していた建設資金についても援助した。理事の就任条件について、医療法人設立から25年間は報酬を払うようにとの覚書もある。

(b) 原告の設立のときは、60回くらい、i市に赴いた。その後、平成16年ころまでは、年間三、四回は、銀行や役所関係及び地元選出の代議員へのあいさつもあって行っている。最近は、平成17年末にEの落成式に参加した。

(c) 理事としての勤務状況を証明するような書類はない。ただし、仕事の内容としては、ケアハウスの収支計算書や、工事施工業者の選定について、文書による指示をI及び甲理事長に渡している。

(d) 理事の選任や報酬額の決定についてはIに一任していた。最近2年ほどは報酬が減額されていたが、これは、Iと税理士とが相談し、原告の利益を上げることで、銀行の信用を得るためだと思う。

報酬から税金や家賃、健康保険税を差し引いて、Iが丙に送金している。ただし、その一部はIに現金で管理させている。戊は、給与明細書などは見たことがなく、幾らもらっているのかも把握していない。

報酬の振込み用の戊名義の口座2口については、甲理事長の指示を受けて、Iが開設したと事後報告を受けている。

(e) 丙は、平成17年は、個人でカラーコーディネーターの仕事をしており、それ以前は●●にオフィスを構えていたようだが、詳しいことは分からない。Hは、以前は

名古屋市内で仕事をしていたようだが、現在は丙のアシスタントのようなことをしているようである。

b 戊は、本訴において提出した陳述書等（甲9、10）において、概要、次の旨を述べる。

(a) 施設を増やして高齢者の受入れ態勢を充実させるため、T銀行やU銀行等の金融機関にその大株主であるVに勤務する知人を介するなどして働きかけるとともに、施設の建築準備につきW、X等の担当者に相談の上、規模を考慮して下請け建設業者等への見積り依頼や発注などを行い、計画を実行していった。そして、まずデイケアへ高齢者を受け入れ、B医院をCと同一敷地に移してスムーズな介護や治療ができるようにした後、戊が拡張計画を立てて、一つ一つ、E等の施設を完成させてきた。例えば、平成16年9月には、農地転用許可の関係で、宮崎県高齢者対策課の担当者やi市市民戸籍課介護保険係の担当者等と面談したり、i市長に働きかけたりするなどした。また、Cにつき、借地の買取りを申し出たが、応じてもらえなかったため、隣接地を買取り、現在、給食センターと介護用品の販売の施設を建設中である。

戊は、原告の設立以後、常に原告の拡大を念頭に置いてこれを職務としている。初年度計画から13年間、次々に計画を立案し実行に向けて行動してきている。事業計画は、法人の1年間の活動を律するものであり、まさに経営者の仕事であるところ、実質的な事業計画の中身の決定者が誰であるかによって、事業計画への関与度合いを判断すべきである。

(b) Fの介護施設や、原告の施設拡大及び支部の設置についても、V、W、U銀行、T銀行等、東京でゼネコンと打合せをしたり、融資のための援助を依頼したりしたのは、すべて戊であった。

原告やCを軌道に乗せるのに二、三年、病院の併設に一年半を要したが、それらの作業のほか、その他の施設の拡張についても、甲理事長、I及び戊がいなければできなかったものである。医者である甲理事長に各種の活動ができる訳はなく、未経験者であるIに次々と企画が実行できるものではない。

(c) 非常勤の役員の報酬の多寡は、会社への貢献度、すなわち、①多くの利益を上げさせること、②長期間にわたって利益を上げさせること、③損失を未然に防ぐことといった点を総合的に勘案して決定されるべきところ、戊は、原告の設立以来、会社の内部留保を常に念頭に置き、設立当初は報酬も辞退し、原告に利益を上げさせ、前記のとおり、原告の経営が長期にわたり安定するよう計画を立案し実行している。このような貢献度でみた場合、戊の報酬は、甲理事長と同額以上であってもおかしくはない。

(d) 医療法人といえども、医学的な情報だけでなく、経営に不可欠な資金繰りのための融資の情報、金融の知識、病院が魅力あるサービスを提供するための建設関連の情報、建設会社等との交渉のノウハウ、税法等の経理の知識、訴訟の知識等は必要である。また、経営方針に関する場合、意見が事業の成功、失敗に大きく影響するのが通常である。戊の指導力、企画力については、関係者全員が証言できる。

c Gは、平成18年1月23日、小林税務署の財務事務官に対し、電話で、概要、次の旨を述べた。（乙14）

- (a) Y、株式会社Z（平成14年4月15日まで）、Mの関連会社（平成14年5月7日から平成17年8月まで）に勤務した後、平成17年9月より、農事組合法人に勤務している。
 - (b) 原告の理事に就任した時期は覚えていない。家族経営であるため就任することとなった。当時は東京の会社に勤めていたが、将来はi市へ行くつもりで引き受けたものの、仕事の関係でできなかったので1年して辞めた。
 - (c) 報酬の振込み口座の通帳は、Iが管理している。将来、i市へ行くときに、まとまった金が必要となってくると思うため、そのときの支度金として依頼していた。口頭でIに貸し付けていることになっている。
- d Hは、平成18年1月18日、小林税務署財務事務官に対し、東京都千代田区内で、概要、次の旨を述べた。（乙15）
- (a) 原告の理事に就任したのはいつか、記憶にない。
平成7年の立ち上げのころからかかわっていたが、当時は無報酬だった。その他の経緯は記憶にない。
 - (b) i市には実家がある。
毎月2回ほど帰省していたが、原告との関係での肩書はなかった。
 - (c) 役員報酬の金額及び受領方法について記憶にない。振込口座が2口設けられていることは知っている。印鑑をどうしたかや、窓口での届出については記憶にない。2口のうち1口を渡されており、他の1口はIが管理していることは知っている。Iが管理している預金について、詳しいことは知らず、報告を受けたこともない。
 - (d) 事務長は知っているが、婦長等は知らない。
- (イ) その他関係者の供述等の内容
- a 甲理事長は、平成18年6月9日、小林税務署の財務事務官に対し、原告の施設内で、概要、次の旨を述べた。（乙13）
 - (a) 甲理事長には法人の財務及び経営に関する知識がないので、その方面についてはほとんど戊に任せている。例えば、金融機関からの借入れをしてよいかについて判断を仰ぎ、実際に借り入れた際には報告している。また、法人の不動産取引が発生する場合や、死亡した乙の借金の清算等、様々な点について力になってもらっている。このように、原告の経営面に関しては、戊が実質的な責任者といえる状況にある。甲理事長は医者であるため、医療と福祉に専念したいと考えており、実際、専念できるのは、原告の経営を安心して戊に任せられるからである。
 - (b) 丙は、基本的には、戊の補佐的な役割である。平成8年11月のC立ち上げの際には、不動産取得税の立替え等の協力をしてもらった。現在は、原告の経営が安定しているので、理事としての役割は以前に比べると減ってきている。
 - (c) Gは、法人の理事としての役割はあまりない。身内の方が経営に対しても真剣になってくれるなどとの理由で理事に就いてもらった。連帯保証人になってくれたりしている。
 - (d) Hの職務は、Gと同じようなものである、普段、カラーコーディネーターの仕事をしているため、平成8年11月のC立ち上げの際に、施設内の配色をさせた。
 - b 平成13年9月3日に原告の事務長に就任したa（以下「a」という。）は、平成1

8年1月23日及び同年6月9日、小林税務署の財務事務官に対し、原告の施設内で、概要、次の旨を述べた。(乙7、8)

(a) 原告においては、毎月第3木曜日午後6時から運営委員会が開かれており、aも参加している。

平成13年9月ころ、原告の理事であったb(以下「b」という。)は入院しており、運営委員会への出席はなかったと思う。

運営委員会で戊と会ったことはない。

(b) 戊とは過去に三、四回会っている。最近では、平成17年11月のEの開所式のときに会ったが、あいさつを交わした程度である。戊から指示やアドバイスを直接受けたことはない。aの妻が師長をしている関係で、間接的には、C設立時に戊が頻繁に来ていたとは聞いている。また、職員に対しても色々と指導していたとも聞いている。

(c) 丙とは二、三回会ったことがある。Cの落成のときだったと思う。最近では、平成13年11月30日のC5周年記念のときに会ったが、特に話はしていない。特に丙から指示等を受けたことはない。職務内容についても知らない。

(d) Gとは一度も会ったことがなく、職務の内容も知らない。

(e) Hとは、二、三回会っている。最近では、平成15年ころに、Hの娘が原告でボランティアをすることになり、1週間から10日ほど、Hも一緒に来ており、その際に会った。何か仕事をしていたのかどうかまでは把握していない。Hから指示やアドバイスを受けたことはない。

c 平成7年12月から平成13年8月までの間、原告の事務主任として、事務長の肩書を有していたbを補佐し、平成18年1月当時はEの事務長を務めていたd(以下「d」という。)は、同月23日及び同年6月9日、小林税務署の財務事務官に対し、原告の施設内で、概要、次の旨を述べた。(乙9、10)

(a) dが原告の事務主任を務めていた当時、bは事務長の肩書であったが、施設長室とその近くに毎日出社していた。

hは、日々の実務は特別なかったと思うが、院内の環境整備に当たっていた。

(b) 戊は、平成8年11月のC開設の際には、週1回のペースで原告を訪れていた。

開設後、戊は、問題が発生したとき、例えば、地代についての相手方との交渉や、平成11年7月のB医院の移設の際の建設及び土地交渉に尽力した。その後は、年に一、二回、原告を訪れている。

C開設の際は、数え切れないほど戊と会っていたが、Cが落ち着いてからは、忘年会やB医院の移転の際に会ったぐらいである。最近では、平成17年11月のEの落成式で会ったが、挨拶を交わした程度で、特に職務に関する話はしていない。

(c) 丙については、以前はFの代表をしていたので頻繁に会っていたが、平成14年5月に代表がIに変わり、原告の役員になってからは、戊と同じ頻度くらいだと思う。dが休みの日等に来て土産を置いていたりしたこともあったが、それほど度々来ていたのではないと思う。仕事は、Cの環境整備、施設内の設備及び食事の内容等に関する職員へのアドバイスであった。

(d) Gは、正確な時期は覚えていないが、施設内の小道具の作成のために1週間くら

い滞在していたことがあった。また、平成11年に介護保険に関するビデオの編集・作成を行っていた。東京に勤務先の株式会社Yがあったので、そこ行き来しながら作業を行っていた。

最近では、平成14年か15年にGの結婚式で会ったくらいである。その際、原告の運営について話したりはしていない。

(e) Hは、カラーコーディネーターの仕事をしており、C建設当時は壁、床等の打合せのためにしばしば来ており、電話による打合せも行っていた。他の仕事はなかったと思う。最近では、平成17年11月のEの落成式に出席した。

(f) 理事の報酬額は、Iが決めており、甲理事長は直接に関与していないと思う。

d Iは、平成18年6月9日、小林税務署の財務事務官に対し、原告の施設内で、概要、次の旨を述べた。(乙11)

(a) 平成8年11月ころは、Iは東京に住んでおり、戊が経営していたeにいた。

当時、戊は精力的に動いていた。戊は、Cを立ち上げる際には、東京と宮崎を頻繁に行き来していた。

当時、gという者も戊の会社に籍を置いていたが、同人は、i市に1ないし2年住み込んで、戊の代理で行政当局等と折衝していた。

(b) 原告において、Iは、金銭面の仕事(金融機関への融資等の働きかけ)をし、運営会議には毎回出席している。

原告には、最低、週2回顔を出しているが、必ずしも現場へ顔を出す必要はなく、直接甲理事長に会えば用件が済むこともあり、他方、問題が発生したときは集中的に原告を訪れるときもある。経理面で重要な事項があれば、税理士とは連絡を取り合っている。

(c) 役員報酬については、Iが原案を作り、甲理事長と戊に案を上げて了承を得ている。税理士にも案を上げていた。その後、社員総会に諮っている。丙にも相談している。

(d) 戊がi市に来るときは、ほとんど必ず会う。会う場所は、病院だけとは限らず、Iの自宅であったりするが、甲理事長やその妻も来て、病院の業務内容や今後の介護保険の展望などを現場の人間の意見としてぶつけている。そして、Iが事業計画を作り、戊が内容を確認し、具体的な融資の話であれば戊がバックアップなどをしてくれる。また、直接会わずとも、電話やファックスなどで用件が十分に済むこともある。

以前、施工業者選んで急に東京に呼び出されたこともある。建設業者及び銀行との三者で融資の話をした。

戊の意見は大きく、様々な観点からアドバイスしてくれている。

(e) 丙は、以前はFの代表であったが、東京に住んでおり細かなところまで目が行き届かなかったことから、Iが引き継いだ。その後、丙は、原告の理事、監事に就任し、戊の補佐をしていたが、現場では特に業務はしていなかったと思う。

宮崎へは戊よりも丙の方がよく来ていたと思う。病院の運営状況を聞くこともあったし、家庭内の用事を別に済ませていたようである。

(f) Gも東京に住んでいたが、ちょうど仕事を辞めており、身内であって本音で物が言えることから宮崎に呼ぶことになっていたが、結婚して来られなくなったため、甲

理事長と戊の判断で、報酬を、打ち切った。理事在任中に仕事の件で会ったことはない。仕事としては、Cのシンボルマークのデザインくらいだと思う。

(g) Hは、カラーコーディネーターとして名古屋で事務所を持っていた。カラーセラピーを入所者に対して行うという話もあったが実現していない。月2回帰省しているとの話であるが、毎回会っているわけでもないため、どのようなことをしていたのかは知らない。Hが退任するまで、年に最低1回は会っていた。今でも東京の実家に帰れば会うことがある。会えば、一般的な話に交えて、原告の今後の見通しなどを戊とともに話すことはある。

(ウ) 検討

a 前記各供述の一般的な信用性について

前記(ア)及び(イ)に挙げた戊、G及びH並びにその他関係者の供述等について、特に、その一般的な信用性に疑問を抱くべきものは見当たらない。なお、aに係る質問てん末書(乙7)及び質問応答書(乙8)、dに係る質問てん末書(乙9)及び質問応答書(乙10)並びに甲理事長に係る質問応答書(乙13)については、各供述者の署名押印がないが、上記各書面の記載内容及び署名押印がない理由について付記されている内容に特段不自然ないし不合理な点は見受けられないことのほか、上記各書面は財務事務官がその業務上作成した書面であることや、原告も上記各書面の記載内容の信用性等について特に争っていないことにかんがみ、特にその信用性を否定すべきものとは解されない。

そこで、前記の各供述等につき、それら相互間の整合性や他の証拠ないし事情との整合性等を総合的に検討して、戊らの職務の内容を認定するのが相当である。

b 戊の職務の内容について

(a) 戊は、原告における自己の職務の内容について、原告の設立以後、資金繰りに尽力し、事業計画を自ら立案し、その実行に向けて行動してきたこと、金融機関や建設業者との交渉を行ったのはすべて戊であったこと、ケアハウスの収支計算書や工事施工業者の選定について文書による指示をI及び甲理事長に渡していたことなどを述べる(甲9、10、乙6)。

また、甲理事長は、財務や経営の面についてはほとんど戊に任せており、原告の経営面に関しては、戊が実質的な責任者といえる状況にあることを述べる(乙13)。

Iも、戊がi市に来たときには、甲理事長やその妻も交えて、病院の業務内容や今後の介護保険の展望などを現場の人間の意見として戊にぶつけ、あるいはIが作った事業計画を戊が確認すること、戊は様々な観点からアドバイスしてくれることなどを述べている(乙11)。

他方、前記認定のとおり、平成7年4月に設立された後、原告においては、C及び現在のDの開設等につき、Eの設置と、その事業を拡大してきているところである。この点、戊は平成16年12月18日に開催された臨時社員総会に出席しているところ(別表6参照)、同社員総会では、ケアハウス(E)の設立計画、そのために購入する対象土地、資金計画、金融機関等からの借入れ等についての審議がされているところである(乙12の14)。

(b) しかし、上記のC等の開設等がされたのは、平成8年であり、他方、Eが設置されたのは、平成17年11月であって、いずれも本件各事業年度における事情ではな

い。

また、aは、Cの開設時には戊は頻繁に宮崎を訪れていたと聞いているが、a自身は戊とは過去に三、四回しか会ったことがなく、戊から指示やアドバイスを直接受けたことはない旨を述べ(乙7、8)、dも、戊はCの開設のときには頻繁に原告を訪れ、平成11年7月のB医院の移設の際にも尽力したが、その後は年に一、二回原告を訪れるのみであり、戊と会っても特に職務に関する話はしていない旨を述べている(乙9、10)。

そして、Iも、Cの立ち上げの当時には、戊は頻繁に宮崎を訪れていたと述べつつも、本件各事業年度において戊が宮崎を頻繁に訪れていたといった旨は述べておらず、他方で、Iは、原告において金銭面の仕事(金融機関への融資等の働きかけ)をし、運営会議には毎回出席していること、役員報酬についてはIが原案を作ったこと、事業計画はIが作ることを述べているところである(乙11)。

(c) さらに、次のような事情も指摘することができる。

① 戊は、前記認定のとおり、本件各事業年度を通じ、東京都世田谷区内に居住しており、複数の企業等との間でコンサルタント契約を結び、主として、月曜日から金曜日までの午前11時から夜半まで、コンサルタント業務を行っていたものであるから、原告の理事としての職務の遂行に果たしてどの程度の時間を割くことが可能であったのか、少なからず疑問を差し挟む余地がある。

これに対し、甲理事長は、原告の設立以後、原告の運営にかかわってきたものであり、また、Iは、本件各事業年度を通じ、i市において、金融機関への融資の働きかけ等の金銭面を含め、事業計画の策定その他の原告の運営における主要な事項にかかわってきたものであるから、甲理事長及びIにおいて、理事として日常遂行すべきものとされる職務を遂行する能力を有し、現にこれに当たっていたものと推認される。

② 本件において、本件各事業年度において戊が作成した事業計画等に係る資料は、提出されておらず、戊がIないし甲理事長に何らかの指示をする旨の文書も提出されていない。

本件各処分に対する異議申立て及び審査請求の手續においても、そのような資料が提出されたことはうかがわれないことに加え、平成21年1月29日の本件訴えの提起以後、平成22年3月24日(第6回口頭弁論期日)に口頭弁論が終結されるまでの間、原告には1年以上の準備期間があったにもかかわらず、上記のような資料のほか、原告に係る一定の活動を記録した法人庶務日誌等の資料は、提出されていない。

(d) 前記(b)及び(c)の点に照らせば、他方で、前記(a)の事情を考慮したとしても、戊は、原告の設立の当時からその業務に事実上深くかかわっていたが、平成8年にCの開設等が終わったころ以降、次第に原告の運営等のいわゆる第一線から退き、平成12年に理事に就任した後、本件各事業年度においては、Eの建設等の準備の一部に係る事項を除き、原告の運営等のほとんどを甲理事長及びIにゆだねていたものと推認するのが相当である。

なお、本件各事業年度においては、前記の平成16年12月18日の臨時社員総会

のほか、融資に関する事項が審議の対象となった社員総会が5回あったことが認められるが（別表6参照）、それらは、Iが代表取締役を兼ねるFの借入金についての保証に係る事項（平成14年6月12日開催分。乙12の3）、社宅建築資金の借入れ及び手形借入れによる短期資金調達に係る事項（同年8月29日開催分。乙12の4）、上記社宅建築資金の借入れについての根抵当権の設定に係る事項（平成15年1月17日開催分。乙12の5）、平成16年1月から同年12月までの金融機関借入限度額に係る事項（同年1月15日開催分。乙12の10）並びに車両購入資金の借入れ及び手形借入れによる短期資金調達に係る事項（同年5月29日開催分。乙12の12）であり、その内容等のほか、Eの建設等に関する社員総会の決議は別途同年12月18日にされていること（a参照）からして、原告の運営上の日常的な事項として甲理事長及びIによって対処し得るものであったと推認されるから、上記の事情は前記判断を左右するものではない。

c 丙の職務の内容について

丙の職務について、甲理事長は、丙は基本的には戊の補佐的な役割であり、C立ち上げの際には協力をしてもらったなどと述べる（乙13）。しかし、Cの開設は、平成8年の事情であって、本件各事業年度における事情ではなく、戊の補佐的な役割という説明については、抽象的でその意味内容はあいまいであるといわざるを得ない。

また、aは、丙とは二、三回会ったことがあるのみであり、それもCの落成のときや、平成13年であったと述べ、特に丙から指示を受けたことはなく、丙の職務内容についても知らない旨を述べる（乙7、8）。他方、dは、丙がFの代表をしていたときには頻繁に会ったが、丙が原告の役員になってからは、戊と同じくらいの頻度で（年に一、二回）会うのみであった旨を述べる（乙9、10）。なお、dは、丙の仕事がCの環境整備等であった旨を述べるが、具体的に、丙が、どのような時期に、どのような職務を遂行していたかについては、何ら述べていない。

さらに、Iは、丙は、戊の補佐をしていたが、現場では特に業務はしていなかったと思う旨を述べるほか、丙がFの代表を辞めたのは東京に住んでおり目が行き届かなかったためである旨も述べている（乙11）。

そして、丙は、前記認定のとおり、本件各事業年度において計14回開催された社員総会のうち、3回にしか出席していない。

以上の点のほか、本件全証拠をもってしても、他に丙が原告の理事又は監事として具体的な職務を遂行していたと認めるべき事情はうかがわれない。

d Gの職務の内容について

Gは、家族経営であるために原告の理事に就任することとなったこと、就任した時期は覚えていないこと、将来i市に行くつもりで引き受けたが行けなくなったために辞めたことなどを述べ、具体的な職務の遂行については述べていない（乙14）。

また、甲理事長は、Gに法人の理事としての役割はあまりない旨を述べ（乙13）、aは、Gと会ったことはなく、職務内容についても知らない旨を述べ（乙8）、dも、正確な時期は覚えていないが、Gが施設内の小道具の作成のために1週間くらい滞在していたと述べるほかは、Gが原告の理事に在任している期間中は、Gの結婚式で会ったくらいである旨を述べる（乙10）。

他方、Iも、Gを宮崎と呼ぶことになっていたが来られなくなったために報酬を打ち切ったこと、理事在任中にGと仕事の件で会ったことはないこと、仕事としてはCのシンボルマークのデザインくらいだと思うことを述べる（乙11）。

そして、Gは、前記認定のとおり、本件各事業年度において計14回開催された社員総会に一度も出席していない。

さらに、原告は、本件各処分に対する異議申立てにおいては本件各処分の全部取消しを求めているものの（乙1の1ないし3）、審査請求においては、本件各処分のうち、戊及び丙に対して支給された報酬につき「不相当に高額な部分の金額」があるとの判断に係る部分についてのみ取消しを求めた（乙2の1・2）。

以上の点のほか、本件全証拠をもってしても、他にGが原告の理事として具体的な職務を遂行していたと認めるべき事情はうかがわれない。

e Hの職務の内容について

Hは、原告の理事に就任した時期や平成14年から平成15年の経緯については記憶がない旨を述べ、実家があるi市に毎月2回ほど帰省していた旨は述べるものの、原告との関係での肩書はなかったとし、その具体的な職務の遂行については述べていない（乙15）。

また、甲理事長は、Hの職務はGと同じようなものであること、C立ち上げの際に施設内の配色をさせたことのみを述べ（乙13）、aは、Hとは二、三回会っているが、何か仕事をしていたかは把握しておらず、Hから指示やアドバイスを受けたこともない旨を述べ（乙8）、dも、C建設当時はHがしばしばくるなどしていたが、他の仕事はなかったと思う旨を述べる（乙10）。

他方、Iも、Hがどのようなことをしていたのかは知らないことなどを述べるのみである（乙11）。

そして、Hは、前記認定のとおり、本件各事業年度において計14回開催された社員総会に一度も出席していない。

さらに、前記のとおり、原告は、本件各処分に対する審査請求においては、本件各処分のうち、戊及び丙に対して支給された報酬につき「不相当に高額な部分の金額」があるとの判断に係る部分についてのみ取消しを求めた。

以上の点のほか、本件全証拠をもってしても、他にHが原告の監事として具体的な職務を遂行していたと認めるべき事情はうかがわれない。

(2) 原告の収益及びその使用人に対する給料の支給の状況について

ア 証拠（甲1ないし3、8、乙22）及び弁論の全趣旨によれば、本件各事業年度における原告が運営する各施設の収入金額の状況は、概要、別表7（ただし、「請求人」は原告を指す。）記載のとおりであると認められ、平成13年12月期から平成16年12月期までの原告の収益及びその使用人に対する給料の支給の状況等は、別表8（ただし、「請求人」は原告を指す。）記載のとおりであると認められる。

イ(ア) これによれば、まず、平成13年12月期の金額をそれぞれ100とすると、原告の医業収入については、平成14年12月期は100.0、平成15年12月期は101.4、平成16年12月期は100.2であり、医業総利益については、平成14年12月期は99.7、平成15年12月期は101.3、平成16年12月期は99.8（いず

れも小数点以下第2位を四捨五入)であって、いずれもほぼ一定に推移しているといえる。

そして、医業利益に役員に対して支給された報酬を加えた額をみると、平成13年12月期は1億1336万3712円、平成14年12月期は1億1978万1470円、平成15年12月期は1億0801万5149円、平成16年12月期は9524万7526円であり、平成13年12月期の金額を100とすると、平成14年12月期は105.7、平成15年12月期は95.3、平成16年12月期は84.0であって、平成16年12月期にはある程度の減少がみられるものの、平成13年12月期から平成15年12月期までは、大差なく推移しているといえる。

(イ) 他方、同じく平成13年12月期の金額をそれぞれ100とすると、原告の使用人の1人当たり給料支給額については、平成14年12月期は109.5、平成15年12月期は119.0、平成16年12月期は107.4であり、使用人の最高給料額については、平成14年12月期は102.5、平成15年12月期は104.2、平成16年12月期は109.1であり、一定の変動はあるものの、大差なく推移しているといえる。

(3) 原告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報酬の支給の状況について

ア 証拠(乙16、17、19の1ないし10、20の1ないし26、21)及び弁論の全趣旨によれば、平成21年5月11日付け及び同月12日付けで熊本国税局長が福岡国税局管内及び熊本国税局管内に所在する原告と類似する法人の調査(以下「本件類似法人調査」という。)を行ったことが認められ、本件類似法人調査に当たって原告との類似性を有する法人に限定するための条件として付されたもの(前記第2の4の(被告の主張)(2)ウ(ア)記載の条件)も、原告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を選定するための条件として、相当なものであると認められる。なお、前記(1)アの戊らの職務の内容に照らし、報酬の支給の状況を調査すべき役員を非常勤の理事又は監事としたことも相当と認められる。

イ そして、前記アの各証拠によれば、本件類似法人調査において回答が得られたもののうち調査に付された上記条件を満たす法人の収益及び役員報酬金額等は、別表2(ただし、①類似法人Dの決算期「15年3月」の「老健施設収入」欄記載の「478,717」を「478,821」と、②類似法人Kの決算期「15年7月」の「医業利益金額」欄記載の「56,439」を「57,495」と、同「役員報酬金額を加えた医業利益の額」欄記載の「138,015」を「139,071」と、同「比較割合」欄記載の「128」を「129」と、③類似法人Oの決算期「16年3月」の「医業利益金額」欄記載の「67,608」を「77,685」と、同「役員報酬金額を加えた医業利益の額」欄記載の「136,608」を「146,685」と、同「比較割合」欄記載の「126」を「136」と、決算期「17年3月」の「比較割合」欄記載の「121」を「120」と、④類似法人Qの決算期「16年6月」の「老健施設収入」欄記載の「511,198」を「511,108」と、⑤原告の決算期「16年12月」の「売上金額」欄記載の「645,402」を「645,420」とそれぞれ訂正したもの。なお、金額欄の数字は1000円未満切捨て、割合欄の数字は小数点以下四捨五入による。)のとおりであると認められる(なお、「老健施設収入」とは、介護老人保健施設に係る収入の金額をいう。)

また、同じく前記アの各証拠によれば、別表2記載の類似法人における非常勤の理事又は

監事に対する報酬の支給の状況は、それぞれ別表3-1及び別表3-2記載のとおりであると認められる。なお、その他、①類似法人Bにおける非常勤役員に対する役員報酬額は、続柄が母である理事に対し、平成15年3月31日を末日とする事業年度に720万円、平成16年3月31日を末日とする事業年度に780万円及び平成17年3月31日を末日とする事業年度に816万円であり、②類似法人Iにおける非常勤役員に対する役員報酬額は、続柄が義父である理事に対し、平成15年3月31日を末日とする事業年度、平成16年3月31日を末日とする事業年度及び平成17年3月31日を末日とする事業年度のいずれも240万円、続柄が父である理事に対し、平成15年3月31日を末日とする事業年度に204万円であったことが認められる。

そして、以上のような本件類似法人調査の結果につき、疑いを差し挟むべき事情は特に見受けられない。

(4) 戊らに対する適正報酬額の検討

ア 戊の適正報酬額について

(ア) a 前記(1)ア(ア)及び(オ)に認定した本件各事業年度における戊の職務の内容に照らせば、戊は非常勤の理事であって、証拠上遂行したことを具体的に認定することができる職務に係る報酬としては、基本的には、平成14年12月期及び平成15年12月期にはそれぞれ4回の社員総会の出席に、平成16年12月期には5回の社員総会の出席及びEの建設等の一定の準備作業にそれぞれ見合う程度のものが相当であるというべきである。

b 医療法人における理事の構成に関する医療法の定め（平成18年法律第84号による改正前の同法46条の3及び47条等参照）に照らすと、医師又は歯科医師ではないいわゆる非常勤の理事にあつては、一般に、当該医療法人の資産及び会計に関する業務を始めとするいわゆる経営面に係る職務等を中心に、助言、指導等のほか、業務への臨機の関与といった、非常勤という態様において遂行し得る範囲のものに従事することが一般であると推認される。

前記aの点からすると、戊については、本件各事業年度のうちでは平成16年12月期の報酬が最も多額であつてしかるべきところであるが、社員総会への出席はいわば理事としての最低限度の職務であるともいえ、そして、前記認定に係るEの建設等の準備作業への戊の関与の態様に照らしても、平成16年12月期の戊の職務の遂行について、医療法人の非常勤の理事として一般的に推認される上記の範囲を超えるものであったとは直ちに認められない。むしろ、前記のとおり、Iにおいて、金融機関への融資の働きかけ等のいわゆる金銭面を含め、事業計画の策定その他の原告の運営における主要な事項に係る職務を担当しており、甲理事長とともに理事として原告の運営上の日常的な事項に対処していたと推認されることや、本件各事業年度における戊の報酬の額に変動がみられ、本来であればEの建設等の準備に向けてその遂行した内容が増したと考えられる時期に至って、原告の経営上の都合によりむしろ戊の報酬が減額されていること（なお、乙12の13及び弁論の全趣旨によれば、平成16年12月18日の臨時社員総会において、平成17年1月分以降の戊の報酬については、従前の月額100万円以内（前記2参照）よりも更に減額されて月額50万円以内と決議されたことが認められる。）、さらに、理事の就任条件について原告の設立から2

5年間は報酬を払うようにとの覚書がある旨を戊が述べていることなどは、平成16年12月期においても、戊の報酬の額が、当該期間において実際に遂行した職務に対応するものとして定められたのではないことを推認するに足りるものというべきであり、少なくとも、戊の実際に遂行した職務が上記の一般的に推認される範囲を超えるものであったと直ちに認めるには足りず、かえって、支給された報酬の額が実際に遂行された職務に対応するところを超えていたことをうかがわせるものである。

そして、平成16年12月期よりも戊の遂行した職務の内容が乏しかったとみるべき平成14年12月期及び平成15年12月期については、なおさら、戊の職務の内容が上記の一般的に推認される範囲を超える程度のものであったとは認められない。

なお、戊が年に三、四回i市を訪れた際等に、甲理事長やIから原告の状況等について聞いて、助言、指導等をしたことがあったとしても、その頻度や内容等につき的確かつ具体的に裏付ける証拠は提出されていないところであり、上記の判断を左右するに足りる事情であるとはいえない。

- (イ) a 前記(2)のとおり、原告の医業収入及び医業総利益は、本件各事業年度において、ほぼ一定に推移しており、また、医業利益に役員に対して支給された報酬を加えた額をみると、平成16年12月期にはある程度の減少がみられるものの、平成13年12月期から平成15年12月期までは大差なく推移しているところである。

したがって、平成14年12月期及び平成15年12月期については、原告の収益との関係で、特に適正報酬額を異にするものとみるべき事情はうかがわれず、平成16年12月期については、平成14年12月期及び平成15年12月期と比較すると、やや減額した額をもって適正報酬額とみることが相当とも判断し得る事情があるといえる。

- b また、同じく前記(2)のとおり、本件各事業年度における原告の使用人の1人当たり給料支給額及び最高給料額は、一定の変動はあるものの、大差なく推移しているところであるから、この観点からは、本件各事業年度において、特に適正報酬額を異にするものとみるべき事情はうかがわれない。なお、本件各事業年度のいずれかにおいて、原告の使用人の労働の量等に大きな変動があり、これを補うために非常勤である理事が遂行すべき職務の量等に変動があったとみるべき事情も見受けられない。

- (ウ) a 本件類似法人調査によって、原告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を選別するに当たり、被告がその抽出条件を定める際に採用したいいわゆる倍半基準(0.5倍以上2倍以下の範囲内とするもの)は、事業規模の類似する同業者を抽出するための基準として合理性を有するものとして一般に承認されているものであるといえるところ、本件類似法人調査において報告された別表2記載の類似法人のうち、類似法人B及び類似法人Iについては、売上金額については倍半基準の範囲内にあるものの、役員報酬金額を加えた医業利益の額をみると、本件各事業年度において、全般的に、その額が原告のその2倍を超えているものといえることができる。そうすると、類似法人B及び類似法人Iについては、他の類似法人と異なり、原告とその事業規模が類似するものといえるかどうかについて疑問を差し挟む余地があるといえるところ、被告はこれらを本件において参照する対象から除くべき旨を主張し、原告も特にその点につき積極的に争わず、他に適正報酬額の算定等について見るべき

主張立証等を行っていない。以上の点にかんがみれば、本件において、戊らの適正報酬額を検討するに当たっては、別表2記載の類似法人から類似法人B及び類似法人Iを除いたものを基礎とするのが相当である。

- b そして、上記の基礎とすべき類似法人における非常勤の理事に対する報酬の支払の状況は、別表3-1のとおりであり、その平均額は、平成14年12月期については140万円、平成15年12月期については185万7500円及び平成16年12月期については163万4444円であると認められる。

- (エ) 原告のような医療法人について規定されている剰余金の配当の禁止（医療法54条）や付加的業務の範囲の制限（同法42条）等の定めにも照らすと、医療法人の役員に対して支給される報酬の額は、基本的に、当該役員の現に遂行する職務の内容に基づいて定められるべきものと解されるところ、前記のとおり、戊の遂行した職務の内容については、本件各事業年度を通じて、医療法人の非常勤の理事として一般的に推認される範囲を超えるものであったとは認められず、このことからすれば、本件各事業年度における戊の適正報酬額は、いずれも、前記(ウ)に認定判断した類似法人における非常勤の理事に対する平均報酬額を超えるものとも直ちには認め難いというべきである。

そして、前記(イ)に認定判断した本件各事業年度における原告の収益及びその使用人に対する給料の支給の状況からしても、上記の判断が特に不合理であるとみるべき事情はうかがわれない。

以上によれば、本件各報酬額のうち戊に係るものについては、平成14年12月期については140万円、平成15年12月期については185万7500円及び平成16年12月期については163万4444円をそれぞれ超える部分の金額をもって、「不当に高額な部分の金額」と認められるのが相当である。

イ 丙、G及びHの適正報酬額について

- (ア) 前記(1)ア(イ)ないし(オ)に認定した職務の内容に照らせば、本件各事業年度において、丙については、平成14年12月期に1回及び平成16年12月期に2回の社員総会への出席に見合う程度の報酬が支払われれば足りるというべきであり、他方、G及びHについては、そもそも報酬を支給されるべき対象となる職務の遂行自体を特に認めることができないところである。

したがって、戊について述べたのと同様の観点から、丙、G及びHの適正報酬額が、前記ア(ウ)に認定判断した類似法人における非常勤の理事又は監事に対する平均の報酬額を超えるものでないことは、明らかであるといえる。

- (イ) a そして、上記の類似法人における非常勤の理事に対する平均報酬額は、前記ア(ウ)に記載したとおりであり、同じく監事に対する平均報酬額は、別表3-2のとおり、平成14年12月期については49万円、平成15年12月期については50万8333円及び平成16年12月期については60万円であると認められる。

それゆえ、本件各報酬額のうち丙、G及びHに係るものについては、基本的に、年額で、理事として支給されたものは平成14年12月期については140万円、平成15年12月期については185万7500円及び平成16年12月期については163万4444円をそれぞれ超える部分の金額をもって、監事として支給されたものは平成14年12月期については49万円、平成15年12月期については50万

8333円及び平成16年12月期については60万円をそれぞれ超える部分の金額をもって、「不相当に高額な部分の金額」とであると認めるのが相当である。

b ただし、丙については、平成14年4月12日に原告の理事に就任し、平成15年12月期にあつては同年4月1日に監事に就任したものであるから、平成14年12月期の適正報酬額は105万円(=140万円×9/12)、平成15年12月期の適正報酬額は84万5625円(=185万7500円×3/12+50万8333円×9/12。小数点以下四捨五入)であり、これを超える部分の金額をもって、「不相当に高額な部分の金額」とであると認めるのが相当である。

c また、Gについては、平成14年4月12日に原告の理事に就任したものであり、平成14年12月期の適正報酬額については、105万円(=140万円×9/12)であり、これを超える部分の金額をもって、「不相当に高額な部分の金額」とであると認めるのが相当である。

他方、平成15年12月期について、被告は、報酬の支給月数を6か月としてGの適正報酬額を算出しているところ(別表4及び別表5)、証拠(乙11、乙12の9、乙14)及び弁論の全趣旨によれば、Gは、平成15年12月まで原告の理事ではあったものの、その報酬の支給は平成15年12月期の半ばにおいて打ち切られたことがうかがわれ、また、前記のとおり、Gが原告の理事としての具体的な職務を特に遂行していなかったと認められることも考慮すると、平成15年12月期のGの適正報酬額については、被告が主張する6か月分の金額である92万8750円を超えないものと認めるのが相当であり、したがって、これを超える部分の金額をもって、「不相当に高額な部分の金額」とであると認めるのが相当である。

d さらに、Hについては、平成15年3月31日に原告の監事を退任していたものであるから、平成15年3月期の適正報酬額については、12万7083円(50万8333円×3/12。小数点以下四捨五入)であり、これを超える部分の金額をもって、「不相当に高額な部分の金額」とであると認めるのが相当である。

ウ まとめ

以上によれば、本件各事業年度における戊らの適正報酬額は、別表5の「適正報酬額」欄に記載のとおりであると認めるのが相当であり、それゆえ、本件各報酬額のうち「不相当に高額な部分の金額」は、同別表の「過大役員報酬額」欄に記載のとおりであると認められる。

(5) 原告の主張について

ア 原告は、医療法人の役員報酬額は、業務決定への貢献度によって決めるべきであり、その際には、当該役員が提供する情報及び意見の専門性ないし高度性、不可欠性等の質的な観点を重視すべきであると主張するが、前記認定のとおり、本件全証拠をもってしても、本件各事業年度において戊が原告に対して提供した情報ないし意見等について、それらが原告の主張するような特殊な性質等のものであったことを十分な具体性をもって認めるには足りないから、原告の上記主張はその前提を欠くものというべきである。

イ また、原告は、事業に対する情報及び意見の提供の時期及び期間とこれに基づきなされた事業の収益の実現時期については、相当期間内でこれを対比して報酬の相当性を判断すべきであるとし、原告の事業の開始発展における戊の貢献を本件各事業年度の戊の報酬について考慮すべきである旨を主張する。

しかし、一般に、役員に対する報酬は、当該役員の職務の遂行の対価として支給されるものであり、法人税の取扱い上は、当該事業年度の期間における収益に対応する費用としての性格を有する限りにおいて、これを損金の額に算入することが相当とされるものと考えられ、このことは、実質基準について定める令69条1号が、その文言上、「各事業年度において」その役員に対して支給した報酬の額につきその遂行した職務に対する対価としての相当性を検討すべきものとしていることからもうかがわれるところである。また、前記のように剰余金の配当等が禁止される等の医療法人の性格にかんがみても、既に終了した事業年度における職務の遂行によって生じたいわゆる業績を後の事業年度における報酬の額を定めるに当たり考慮することには、慎重であるべきである。

加えて、原告においては役員任期は2年とされているところ（乙25（原告の定款）の19条1項）、原告が指摘し、本件証拠上もうかがわれる原告に対する戊の特別な貢献は、平成12年に戊が役員に就任する前の平成8年ころ（C等の開設等）か、そうでなくても平成11年ころ（診療所の移設）のことであるが、戊はその後に原告の役員に就任し、更にその後いわゆる重任がされて本件各事業年度を迎えている（乙12の8、弁論の全趣旨）。そして、たとえ重任がされても、法理論上は、任期ごとに原告との関係で役員として新たに別個の法律関係が生ずると解すべきものであり、既に終了した任期におけるいわゆる業績を、後の任期における報酬の額の相当性を評価するに当たり、後の任期に属する事業年度において実際に遂行した職務の内容等を離れて当然に考慮すべきものとする根拠は見当たらない。よって、原告の上記主張も採用することができない。

4 本件各更正処分の適法性について

- (1) 以上により、本件各報酬額について、「不相当に高額な部分の金額」は、別表5の「過大役員報酬額」欄に記載のとおり、平成14年12月期については4121万円、平成15年12月期については2084万1042円及び平成16年12月期については1216万5556円であると認められ、上記各金額は、原告の本件各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することができない。
- (2) そして、上記の点を踏まえ、本件各事業年度における原告の申告内容（甲1ないし3）及び弁論の全趣旨により、法37条3項、66条その他関係法令の規定に従って計算すれば、前記第2の3(1)記載の被告の主張に係る本件各更正処分の根拠のとおり、平成14年12月期の原告の所得金額は3798万1749円、納付すべき法人税額は1075万4300円、平成15年12月期の所得金額は4545万8046円、納付すべき法人税額は1299万7300円、平成16年12月期の原告の所得金額は4383万0061円、納付すべき法人税額は1250万8900円とそれぞれ認められる。

そして、本件各更正処分（ただし、平成14年12月期更正処分及び平成16年12月期更正処分については、本件裁決により一部取り消された後のもの。以下同じ。）における納付すべき法人税額は、いずれも上記各金額を下回るから、本件各更正処分は、いずれも適法であるといえる。

5 本件各賦課決定処分の適法性について

本件各更正処分により原告が新たに納付すべき法人税額を基礎として、通則法65条等の規定に従って過少申告加算税を算定すれば、その額は、平成14年12月期について143万9000円、平成15年12月期について57万8000円、平成16年12月期において31万60

00円となる。これは、本件各賦課決定処分（ただし、平成14年12月期更正処分及び平成16年12月期更正処分については、本件裁決により一部取り消された後のもの。以下同じ。）における過少申告加算税の額と同額であるから、本件各賦課決定処分は、いずれも適法であるといえる。

第4 結論

よって、原告の請求は、理由がないから、いずれも棄却することとし、訴訟費用の負担について行政事件訴訟法7条、民事訴訟法61条を適用して、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第3部

裁判長裁判官 八木 一洋

裁判官 中島 朋宏

裁判官衣斐瑞穂は、転補につき、署名押印することができない。

裁判長裁判官 八木 一洋

(別紙1)

本件各事業年度における役員報酬の支給状況

(単位：円)

役職名	氏名	住所	役員報酬の額		
			平成14年12月期	平成15年12月期	平成16年12月期
理事長	甲		24,000,000	21,000,000	18,000,000
理事	b		4,800,000	—	—
理事	h		11,600,000	11,800,000	9,600,000
理事	I		12,000,000	8,000,000	4,800,000
理事	戊		18,000,000	7,000,000	6,000,000
理事又は監事	丙		8,000,000	11,200,000	8,400,000
理事	G		8,000,000	4,400,000	—
理事	f		—	3,000,000	6,000,000
監事	H		11,200,000	2,000,000	—
合計			97,600,000	68,400,000	52,800,000

別表1-1 平成14年12月期更正処分等の経緯

(単位：円)

区分	年月日	所得金額	納付すべき法人税額	過少申告加算税
確定申告	平成15年2月25日	0	0	—
更正処分等	平成18年2月27日	36,481,749	10,304,300	1,520,000
異議申立て	平成18年4月27日	0	0	0
異議決定	平成18年7月6日	棄却		
審査請求	平成18年8月4日	13,581,749	3,434,300	489,500
裁決	平成20年7月31日	34,668,892	9,760,400	1,439,000

別表1-2 平成15年12月期更正処分等の経緯

(単位：円)

区分	年月日	所得金額	納付すべき法人税額	過少申告加算税
確定申告	平成16年3月1日	21,658,745	5,857,300	—
更正処分等	平成18年2月27日	40,928,071	11,638,300	578,000
異議申立て	平成18年4月27日	21,658,745	5,857,300	0
異議決定	平成18年7月6日	棄却		
審査請求	平成18年8月4日	27,220,071	7,525,900	166,000
裁決	平成20年7月31日	棄却		

別表1-3 平成16年12月期更正処分等の経緯

(単位：円)

区分	年月日	所得金額	納付すべき法人税額	過少申告加算税
確定申告	平成17年2月25日	31,840,005	8,911,900	—
更正処分等	平成18年2月27日	43,169,019	12,310,600	339,000
異議申立て	平成18年4月27日	31,840,005	8,911,900	0
異議決定	平成18年7月6日	棄却		
審査請求	平成18年8月4日	31,840,005	8,911,900	0
裁決	平成20年7月31日	42,400,448	12,079,900	316,000

別表2 報告類似法人一覧表

(単位：千円、%)

類似法人	決算期	売上金額	比較割合	老健施設収入	老健割合	医業利益金額	役員報酬金額	役員報酬金額を加えた医業利益の額	比較割合
A	14年9月	1,022,381	159	577,662	57	78,979	57,300	136,279	114
	15年9月	972,802	149	597,546	61	65,209	56,020	121,229	112
	16年9月	961,639	149	599,223	62	18,737	58,900	77,637	82
B	15年3月	947,161	147	722,493	76	103,939	124,800	228,739	191
	16年3月	1,005,065	154	778,243	77	83,576	141,000	224,576	208
	17年3月	1,026,895	159	801,476	78	98,898	143,160	242,058	254
C	15年3月	614,764	95	564,926	92	45,187	24,460	69,647	58
	16年3月	731,103	112	675,112	92	29,505	24,366	53,871	50
	17年3月	777,690	120	719,515	93	61,672	24,200	85,872	90
D	15年3月	611,497	95	478,717	78	69,277	59,700	128,977	108
	16年3月	603,317	92	462,517	77	49,782	64,080	113,862	105
	17年3月	588,035	91	461,805	79	42,985	56,880	99,865	105
E	15年3月	385,422	60	254,720	66	32,552	64,060	96,612	81
	16年3月	386,392	59	259,725	67	17,339	64,560	81,899	76
	17年3月	393,424	61	265,541	67	33,032	69,960	102,992	108
F	15年3月	581,569	90	290,994	50	16,496	86,690	103,186	86
	16年3月	509,858	78	284,791	56	17,932	62,910	80,842	75
	17年3月	560,802	87	318,688	57	129,572	30,810	160,382	168
G	15年3月	580,082	90	454,349	78	47,315	55,240	102,555	86
	16年3月	571,495	87	452,700	79	25,642	55,440	81,082	75
	17年3月	591,193	92	473,457	80	26,738	55,440	82,178	86
H	15年3月	433,201	67	255,832	59	40,642	34,100	74,742	62
	16年3月	457,873	70	260,342	57	67,732	28,800	96,532	89
	17年3月	432,791	67	276,418	64	70,417	28,800	99,217	104
I	15年3月	813,780	126	644,071	79	192,650	60,440	253,090	211
	16年3月	836,479	128	677,225	81	169,322	79,400	248,722	230
	17年3月	834,169	129	674,759	81	154,813	80,950	235,763	248
J	14年8月	698,797	108	417,432	60	151,784	56,640	208,424	174
	15年8月	689,096	105	416,729	60	112,110	63,640	175,750	163
	16年8月	669,673	104	398,552	60	88,277	59,362	147,639	155
K	14年7月	463,473	72	316,703	68	80,458	81,576	162,034	135
	15年7月	464,062	71	319,755	69	56,439	81,576	138,015	128
	16年7月	455,685	71	319,719	70	53,279	82,526	135,805	143
L	15年6月	510,495	79	270,353	53	12,990	34,560	47,550	40
	16年6月	563,707	86	318,825	57	37,397	34,560	71,957	67
	17年7月	582,371	90	346,838	60	14,960	34,560	49,520	52
M	15年5月	792,072	123	470,639	59	43,520	59,300	102,820	86
	16年5月	791,079	121	481,659	61	46,675	58,700	105,375	98
	17年5月	788,577	122	479,494	61	59,455	61,800	121,255	127
N	14年9月	605,953	94	522,631	86	105,131	66,996	172,127	144
	15年9月	596,508	91	510,754	86	67,882	66,996	134,878	125
	16年9月	589,111	91	504,056	86	67,549	66,996	134,545	141
O	15年3月	682,890	106	457,291	67	79,677	63,810	143,487	120
	16年3月	674,167	103	450,408	67	67,608	69,000	136,608	126
	17年3月	777,717	121	557,033	72	127,816	69,000	196,816	207
P	15年3月	470,304	73	393,560	84	62,494	48,800	111,294	93
	16年3月	476,482	73	407,064	85	63,626	49,200	112,826	104
	17年3月	508,561	79	418,327	82	54,961	50,200	105,161	110
Q	15年6月	887,281	138	526,868	59	152,903	62,800	215,703	180
	16年6月	860,469	132	511,198	59	145,472	61,950	207,422	192
	17年6月	837,360	130	486,190	58	146,195	64,800	210,995	222
R	14年8月	659,442	102	404,454	61	57,411	63,780	121,191	101
	15年8月	612,202	94	388,037	63	52,170	63,780	115,950	107
	16年8月	612,481	95	382,673	62	48,888	63,780	112,668	118
原告	14年12月	644,203	100	512,589	80	22,181	97,600	119,781	100
	15年12月	653,334	100	521,982	80	39,615	68,400	108,015	100
	16年12月	645,402	100	517,573	80	42,447	52,800	95,247	100

- (注) 1 「類似法人」は、報告のあった法人を順次A、B、C、・・・とした。
2 「比較割合」は、それぞれ原告の計数と比較した割合を示す。
3 「老健割合」は、売上金額に占める老健施設収入の割合を示す。

別表3-1 役員報酬支給事例（理事）

（単位：円）

類似法人	役員	理事長との続柄	住所	平成14年12月期	平成15年12月期	平成16年12月期
A	a	長男		800,000	—	—
	b	次男		1,200,000	1,200,000	1,200,000
C	a	次女	東京都品川区	1,200,000	1,200,000	1,040,000
	b			360,000	360,000	360,000
D	a	妻		—	2,880,000	2,880,000
	b			3,000,000	—	—
F	a			960,000	—	—
	c	妻		—	—	880,000
	d	母		—	—	880,000
H	a	妹	東京都多摩市	600,000	600,000	600,000
	b	妹の夫	東京都多摩市	600,000	600,000	600,000
	c	長女		500,000	600,000	600,000
J	a	長男	岡山県岡山市	1,200,000	1,700,000	1,800,000
K	a	姉		3,000,000	3,000,000	—
	b	姉	広島県広島市	3,000,000	3,000,000	3,000,000
L	a			1,800,000	1,800,000	1,800,000
N	a	長女		1,020,000	1,020,000	1,020,000
O	a	長男妻		—	7,200,000	7,200,000
P	a	母		1,200,000	1,200,000	1,200,000
	b	長女		—	—	1,000,000
R	a	母		2,400,000	2,400,000	2,400,000
	b	妹		960,000	960,000	960,000
合計	役員報酬額			23,800,000	29,720,000	29,420,000
	人数（人）			17	16	18
平均役員報酬額				1,400,000	1,857,500	1,634,444

別表3-2 役員報酬支給事例（監事）

（単位：円）

類似法人	役員	理事長との続柄	住所	平成14年12月期	平成15年12月期	平成16年12月期
E	a	姉	東京都渋谷区	960,000	960,000	960,000
F	b			50,000	50,000	—
G	a			240,000	240,000	240,000
M	a	次女		600,000	600,000	600,000
O	b			—	600,000	600,000
Q	a			600,000	600,000	600,000
合計	役員報酬額			2,450,000	3,050,000	3,000,000
	人数（人）			5	6	5
平均役員報酬額				490,000	508,333	600,000

別表4 類似法人の役員報酬相当額との比較

(単位：円、倍)

事業年度	役職名	氏名	役員報酬支給額 ①	類似法人の 役員報酬相当額 ②	比較倍率 (①÷②)
平成14年12月期	理事	戊	18,000,000	1,400,000	12.9
	理事	丙	8,000,000	1,050,000	7.6
	理事	G	8,000,000	1,050,000	7.6
	監事	H	11,200,000	490,000	22.9
平成15年12月期	理事	戊	7,000,000	1,857,500	3.8
	理事又は監事	丙	11,200,000	845,625	13.2
	理事	G	4,400,000	928,750	4.7
	監事	H	2,000,000	127,083	15.7
平成16年12月期	理事	戊	6,000,000	1,634,444	3.7
	監事	丙	8,400,000	600,000	14.0

(注) 1 平成14年12月期における丙及びGは、平成12年4月からの就任月数(9か月)により算出した。

1,400,000円÷12か月×9か月=1,050,000円(小数点以下四捨五入)

2 平成15年12月期における丙は、理事就任月数3か月と監事就任月数9か月により算出した。

1,857,500円÷12か月×3か月+508,333円÷12か月×9か月=845,625円(小数点以下四捨五入)

3 平成15年12月期におけるGは、役員報酬の支給月数6か月により算出した。

1,857,500円÷12か月×6か月=928,750円(小数点以下四捨五入)

4 平成15年12月期におけるHは、監事就任月数3か月により算出した。

508,333円÷12か月×3か月=127,083円(小数点以下四捨五入)

別表5 被告が主張する適正役員報酬額

(単位：円)

事業年度	役職名	氏名	役員報酬支給額	適正報酬額	過大役員報酬額
平成14年12月期	理事	戊	18,000,000	1,400,000	16,600,000
	理事	丙	8,000,000	1,050,000	6,950,000
	理事	G	8,000,000	1,050,000	6,950,000
	監事	H	11,200,000	490,000	10,710,000
	計			45,200,000	3,990,000
平成15年12月期	理事	戊	7,000,000	1,857,500	5,142,500
	理事又は監事	丙	11,200,000	845,625	10,354,375
	理事	G	4,400,000	928,750	3,471,250
	監事	H	2,000,000	127,083	1,872,917
	計			24,600,000	3,758,958
平成16年12月期	理事	戊	6,000,000	1,634,444	4,365,556
	監事	丙	8,400,000	600,000	7,800,000
	計			14,400,000	2,234,444

別表6 社員総会への役員の出席状況

開催日		定時・臨時	主な議題	出席状況								
年度	月日			甲事務長	h	b	I	戊	丙	G	H	f
平成14年12月期	4月12日	臨時	社員の選任、退社の件	○	○	×	○	○			×	
	4月13日	臨時	役員報酬変更の件	○	○	○	○	○	×	×	×	
	6月12日	臨時	融資に関する連帯保証の件	○	○	×	×	○	○	×	×	
	8月29日	臨時	T銀行より借り入れの件	○	○		○	○	×	×	×	
平成15年12月期	1月17日	臨時	T銀行より借り入れの件等	○	○		○	○	×	×	×	
	4月1日	臨時	社員の退職と新監事選任の件	○	○		○	○	×	×		
	6月30日	臨時	社員の選任の件	○	○		○	○	×	×		
	7月13日	臨時	役員任期満了に伴う改選の件	○	○		○	×	×	×		○
	7月16日	臨時	役員報酬変更の件	○	○		○	○	×	×		×
平成16年12月期	1月15日	臨時	金融機関借入限度の件	○	○		○	○	×	×		×
	2月20日	定時	平成15年度決算の承認を求める件等	○	○		○	○	○	×		×
	5月29日	臨時	T銀行より借り入れの件	○	○		○	○	×	×		×
	12月18日	臨時	役員報酬変更の件	○	○		○	○	○	×		○
	12月18日	臨時	ケアハウスの設立の件等	○	○		○	○	×	×		○

(注) 社員総会議事録(乙第12号証の1ないし14)による。

別表7

請求人が運営する各施設の収入金額の状況

(単位：円、%)

区分	平成14年12月期		平成15年12月期		平成16年12月期	
		割合		割合		割合
B 医 院	131,614,024	20.4	131,352,426	20.1	127,847,849	19.8
老 健 施 設 C	500,024,476	77.6	507,072,797	77.6	502,038,662	77.8
D	12,564,900	2.0	14,909,225	2.3	15,534,350	2.4
合計	644,203,400	100	653,334,448	100	645,420,861	100

(注) 「割合」欄は、請求人の収入金額の合計額に対する各施設の収入金額の占める割合である。

別表8

請求人の収益の状況等

(単位：円、人)

区分	①	②	② ①	③	③ ①	④	④ ①
	平成13年12月期	平成14年12月期		平成15年12月期		平成16年12月期	
医 業 収 入	644,086,230	644,203,400	100.0	653,334,448	101.4	645,420,861	100.2
医 業 総 利 益	567,293,831	565,839,018	99.7	574,667,248	101.3	566,390,120	99.8
役 員 報 酬	84,000,000	97,600,000	116.2	68,400,000	81.4	52,800,000	62.9
内 戊	18,000,000	18,000,000	100.0	7,000,000	38.9	6,000,000	33.3
内 丙	—	8,000,000	—	11,200,000	—	8,400,000	—
使 用 人 給 与	227,648,048	251,568,091	110.5	237,635,021	104.4	246,867,480	108.4
使 用 人 数	106	107	100.0	93	86.9	107	100.0
一 人 当 た り の 給 与 支 給 額	2,147,623	2,351,104	109.5	2,555,215	119.0	2,307,173	107.4
使 用 人 の 最 高 給 与 額	5,742,500	5,886,000	102.5	5,982,000	104.2	6,267,000	109.1
医 業 利 益	29,363,712	22,181,470	75.5	39,615,149	134.9	42,447,526	144.6
経 常 利 益	7,638,145	2,740,610	35.9	25,406,261	332.6	31,100,544	407.2
当 期 利 益	6,144,580	2,540,610	41.3	17,267,424	281.0	20,683,246	336.6

(注) 「②平成14年12月期」欄の「②/①」欄、「③平成15年12月期」欄の「③/①」欄及び「④平成16年12月期」欄の「④/①」欄の各欄は、「①平成13年12月期」欄を100とした場合の本件各事業年度の各項目の指数を示す。