

東京地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 法人税額等更正処分等取消請求事件
国側当事者・国(芝税務署長)
平成29年1月18日棄却・控訴

判 決

原告	A特許業務法人
同代表者代表社員	甲
同訴訟代理人弁護士	志田 康雄
同補佐人税理士	吉井 清信
被告	国
同代表者法務大臣	金田 勝年
処分行政庁	芝税務署長 松川 和人
同指定代理人	山崎 諭司 酒井 武 寺本 大介 繪柳 ふみ 吉留 伸吾 小川 達也

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

- 1 芝税務署長が平成25年5月28日付けで原告に対してした平成19年4月1日から平成20年3月31日までの事業年度(以下「平成20年3月期」という。)の法人税の更正処分のうち所得金額4146万4040円及び納付すべき法人税額1176万0800円を超える部分を取り消す。
- 2 芝税務署長が平成25年5月28日付けで原告に対してした平成20年4月1日から平成21年3月31日までの事業年度(以下「平成21年3月期」という。)の法人税の更正処分のうち所得金額2724万5886円及び納付すべき法人税額750万2200円を超える部分並びに平成26年5月28日付けで原告に対してした上記の法人税に係る過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。
- 3 芝税務署長が平成25年5月28日付けで原告に対してした平成21年4月1日から平成22年3月31日までの事業年度(以下「平成22年3月期」という。)の法人税の更正処分のうち所得金額6326万0938円及び納付すべき法人税額1799万6100円を超える部

分並びに平成26年5月28日付けで原告に対してした上記の法人税に係る過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。

4 芝税務署長が平成25年5月28日付けで原告に対してした平成22年4月1日から平成23年3月31日までの事業年度（以下「平成23年3月期」という。）の法人税の更正処分のうち所得金額5573万2028円及び納付すべき法人税額1575万9600円を超える部分並びに平成26年5月28日付けで原告に対してした上記の法人税に係る過少申告加算税の賦課決定処分のうち加算税の額9万円を超える部分を取り消す。

5 芝税務署長が平成25年5月28日付けで原告に対してした平成23年4月1日から平成24年3月31日までの事業年度（以下「平成24年3月期」という。）の法人税の更正処分のうち所得金額5546万9827円及び納付すべき法人税額1568万0700円を超える部分並びに平成26年5月28日付けで原告に対してした上記の法人税に係る過少申告加算税の賦課決定処分のうち加算税の額20万2000円を超える部分を取り消す。

第2 事案の概要

本件は、特許業務法人である原告が、代表社員である甲（以下「甲」という。）以外の社員である乙、丙及び丁（以下、これらの3名を併せて「本件社員ら」という。）に対して支給した給与のうち、別表1の歩合給（実績給及び賞与。以下「本件各歩合給」という。）につき、所轄の芝税務署長から、本件社員らがいずれも法人税法（以下「法」という。）に規定する役員（法2条15号、34条1項）に該当し、かつ、使用人としての職務を有する役員（同項、同条5項。以下「使用人兼務役員」という。）に該当しないとした上、本件各歩合給が同条1項各号の給与のいずれにも該当しないから、損金の額に算入することはできないとして、平成20年3月期から平成24年3月期まで（以下「本件各事業年度」という。）の法人税の各更正処分（以下「本件各更正処分」という。）を受け、また、本件各事業年度のうち平成20年3月期を除く各事業年度の法人税に係る各過少申告加算税の賦課決定処分（以下「本件各賦課処分」といい、本件各更正処分と併せて「本件各更正処分等」という。）を受けたところ、本件社員らは法に規定する役員ではなく（主位的主張）、仮に役員に該当するとしても、使用人兼務役員に該当する上、その職務は全て使用人としての職務として行われたものであり（予備的主張①）、さらに、仮に本件社員らが使用人兼務役員でないとしても、役員に対する給与の損金への算入を特定の形式の給与に限っている法34条1項の規定は、憲法22条、29条が規定する営業の自由及び憲法14条1項が規定する平等原則に反して違憲・無効である（予備的主張②）から、本件各歩合給は全て損金の額に算入されるべきであり、本件各更正処分等は違法であるとして、その各取消し（本件各更正処分については各申告額並びに平成23年3月期及び平成24年3月期につき原告が過少申告を認める額を超える部分の取消し、平成23年3月期及び平成24年3月期の法人税に係る過少申告加算税の賦課決定処分については原告が過少申告を認める部分以外の取消し）を求める事案である。

1 本件における関係法令の定め概要

(1) ア 法22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、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（同項1号）、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の終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額（同項2号）及び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（同項3号）とする旨を定め、同条4項は、同条3項各号に掲げる額は、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旨を定める。

そして、役員給与は、企業会計上は費用として処理されるものであるものの、法上は、22条3項にいう別段の定めである34条1項において、使用人兼務役員に対して支給する使用人としての職務に対する給与等を除く役員給与（同項柱書き）のうち、①同項1号に規定する定期同額給与、②同項2号に規定する役員職務につき所定の時期に確定額を支給する旨の定めに基づいて支給する給与のうち一定のもの又は③同項3号に規定する利益連動給与のうち一定のものいずれにも該当しないものの額は、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ものとされている。

イ 法上、役員とは、法人の取締役、執行役、会計参与、監査役、理事、監事及び清算人並びにこれら以外の者で法人の経営に従事している者のうち政令で定めるものをいうとされ（法2条15号）、法人税法施行令（以下「令」という。）7条は、上記の政令で定める者として、①法人の使用人（職制上使用人としての地位のみを有する者に限る。）以外の者でその法人の経営に従事しているもの（同条1号）、②同族会社の使用人のうち一定の者でその会社の経営に従事しているもの（同条2号）を掲げる。

ウ 法上、使用人兼務役員とは、役員（社長、理事長その他政令で定めるものを除く。）のうち、部長、課長その他法人の使用人としての職制上の地位を有し、かつ、常時使用人としての職務に従事するものをいうとされ（法34条5項）、令71条1項は、上記の政令で定める役員として、①代表取締役、代表執行役、代表理事及び清算人（同項1号）、②副社長、専務、常務その他これらに準ずる職制上の地位を有する役員（同項2号）、③合名会社、合資会社及び合同会社の業務を執行する社員（同項3号）、④取締役（委員会設置会社の取締役に限る。）、会計参与及び監査役並びに監事（同項4号）、⑤以上に掲げるもののほか、同族会社の役員のうち一定の者を掲げる。

(2) 特許業務法人は、弁理士の業務を組織的に行うことを目的として、弁理士法の定めるところにより、弁理士が共同して設立する法人である（同法2条6項）。

特許業務法人の社員は、弁理士でなければならないとされ（弁理士法39条1項）、全ての社員が業務を執行する権利を有し、義務を負う（同法46条）。そして、特許業務法人の財産をもってその債務を完済することができないときは、各社員は、連帯してその弁済の責めに任ずるとされる（同法47条の4第1項）。また、各自、特許業務法人を代表することとされる（同法47条の2第1項）一方、定款又は総社員の同意によって、社員のうち特に特許業務法人を代表すべき社員を定めることを妨げないとされており（同条2項）、その上で、特許業務法人を代表する社員は、特許業務法人の業務に関する一切の裁判上又は裁判外の行為をする権限を有するとされている（同条3項）。

特許業務法人の社員は、原則として他の社員の全員の承諾がなければ、その持分の全部又は一部を他人に譲渡することができず（弁理士法55条1項、会社法585条1項、4項）、その地位を相続により承継することもできず（弁理士法24条1項2号、51条1項1号）、また、新たな社員の入社の可否についても、同社員の氏名及び住所を定款に記載するため定款の変更を必要とすることから、総社員の同意によらなければならない（同法43条2項、47条1項）。

2 前提事実（争いのない事実、顕著な事実、掲記の証拠及び弁論の全趣旨により認められる事実）

(1) 原告等について

原告は、甲が昭和51年3月1日から個人事業主として弁理士業を営んでいたA特許事務所の業務を承継し、平成15年3月●日に弁理士法に基づき設立された特許業務法人であり、国内及び外国への特許・実用新案等の出願代理、審判・訴訟代理、鑑定書の作成等の業務を主な取扱業務としている。そして、甲は、同日付けで総社員の同意の下、原告の代表者に選任されたものであり、本件社員らは、法人となる前のA特許事務所の時代から弁理士として同事務所の業務に従事し、原告が設立された際に原告の社員となったものである。（以上につき甲1の1、1の2、乙7）

(2) 原告と本件社員らとの間の給与に係る契約について

本件社員らは、平成15年4月1日付けで、原告との間で、原告から受ける給与に関し契約（甲2の1～2の3。以下「本件各契約」という。）を締結しているところ、本件社員らに対する報酬は月給制で、固定給及び歩合給の両建てとなっており、歩合給の金額は本件社員らの担当した件について原告が顧客に請求する額に一定比率を乗じた額とされ、本件社員らには原告の就業規則に規定された賞与及び退職金の規程は適用はないとされていた。

(3) 本件各歩合給等について

原告は、本件各事業年度において、本件社員らに対し、本件各契約に基づき、他の固定給としての給与と共に、本件各歩合給を別表1のとおり実績給又は賞与として支給し、その全額を各事業年度の費用に計上し（乙8の1～6）、さらにその全額を損金の額に算入して、後記（4）のアの確定申告をした。

(4) 本件各更正処分等に係る経緯について

ア 原告は、本件各事業年度の法人税について、別表2-1から2-5までの各確定申告の欄のとおり期限内に各確定申告をしたところ、所轄の芝税務署長は、平成25年5月28日付けで、同各別表の各更正処分・加算税賦課決定①の欄の所得金額及び納付すべき法人税額の項のとおり各更正処分（本件各更正処分）をし、また、平成26年5月28日付けで、同各別表（別表2-1を除く。）の各加算税賦課決定②の欄のとおり各過少申告加算税の賦課決定処分（本件各賦課処分）をした（なお、同各別表の各更正処分・加算税賦課決定①の欄の過少申告加算税の額の項の各過少申告加算税の賦課決定処分は、理由の不備を理由として、同各別表の各加算税賦課決定取消しの欄のとおり取り消されている。甲3の1～5の2、乙1～3、5、6）。

イ 原告は、平成25年7月23日、本件各更正処分につき同各別表の各審査請求①の欄のとおり各審査請求をしたところ、国税不服審判所長は、平成26年6月12日付けで、同各別表の各裁決①の欄のとおり、各審査請求を棄却する旨の裁決をし、また、原告は、同年5月30日、本件各賦課処分につき同各別表の各審査請求②の欄のとおり各審査請求をしたところ、国税不服審判所長は、同年10月17日付けで、同各別表の各裁決②の欄のとおり、各審査請求を棄却する旨の裁決をした（甲6～8、乙4）。

ウ 原告は、平成26年10月27日、本件訴えを提起した。

(5) 本件各更正処分等の根拠等について

本件各更正処分等は、法34条1項の規定により、本件各歩合給の額を損金の額に算入す

ることができないことなどを理由としてされたものである。

本件各歩合給の額を損金の額に算入しない場合の原告の本件各事業年度の所得金額及び納付すべき法人税額は、別表3-1から3-5までのとおりとなり（弁論の全趣旨。なお、別表3-4のうち③の額及び別表3-5のうち③から⑤までの額が過少申告であったことは、原告も争わない。）、本件各更正処分の金額はいずれもこれらの金額を上回らない。

また、本件各更正処分の金額を前提とすると、原告の本件各事業年度（平成20年3月期を除く。）の法人税に係る過少申告加算税の額は、本件各賦課処分の金額と同額となる（弁論の全趣旨）。

3 争点

本件の争点は、本件各更正処分等の適法性（本件各歩合給の損金への算入の可否）であるところ、具体的には、（1）本件社員らの役員該当性、（2）本件社員らの使用人兼務役員該当性及び給与のうち使用人としての職務に対して支給されているものの範囲並びに（3）法34条1項の合憲性である（本件各歩合給が同項各号所定の給与に該当しないものであること等、その余の点については当事者間に争いが無い。）

4 当事者の主張

（1）争点（1）（本件社員らの役員該当性）について

（被告の主張）

法は、一般に法人の経営に従事している者が役員に該当するとの基本的な考え方に立った上で、法人の取締役等、法令上、法人の経営に従事していると一般的に評価し得る権限を有する地位にある者については、個別具体的にいかなる権限を行使しているかを問うことなく、一律に役員に該当するものとし（法2条15号前半部分）、他方で、その地位だけでは、いかなる権限を有しているか一律に判断することが難しい者については、法人の経営に従事していると個別に評価し得る場合に役員に該当するものとしている（同号後半部分、令7条1号）。

本件社員らはいずれも特許業務法人である原告の社員であるところ、特許業務法人の社員は、全ての社員がその業務を執行する権利を有し、義務を負うとされる上、特許業務法人の社員の業務を執行する権利は、法令上、定款によっても制限することができず、定款又は総社員の同意によって代表社員が定められた場合であっても、代表権以外の業務を執行する権利を有するものと解されるから（弁理士法46条、47条の2）、本件社員らは原告という特許業務法人の経営に従事する権限を有する地位にあるものとして、役員に該当するというべきである。

（原告の主張）

法2条15号、令7条1号は、役員につき、法人の経営に従事する権限を有する者とするのではなく、法人の経営に従事している者とする旨を定めていることからすれば、役員該当性については、経営の権限の有無ではなく、実際に経営に従事しているかで判断すべきである。

原告においては、代表社員である甲のみが、代表権、すなわち、対外的な業務を執行する権利を有し、原告の経営に従事している一方、本件社員らは、弁理士法46条の規定により業務を執行する権利を有するとしても、対外的な業務を執行する権利を有しておらず、実際上、他の社員ではない従業員である弁理士と同様、弁理士としての日常の職務を行っている

のみであって、原告の経営に従事していないことからすれば、本件社員らは役員に該当しない。

(2) 争点 (2) (本件社員らの使用人兼務役員該当性及び給与のうち使用人としての職務に対して支給されているものの範囲) について

(被告の主張)

特許業務法人の社員は、法34条5項において使用人兼務役員の範囲から除かれる社長、理事長及び令71条1項に列挙されている各役員には該当しない。しかしながら、特許業務法人の社員は、前記のとおり、定款によっても制限できない特許業務法人の業務を執行する権利を有し、義務を負うのみならず、弁理士法上、その代表者を選任する権限を有すること、特許業務法人の財産をもってその債務を完済することができないときは、各社員は、連帯してその弁済の責めに任ずるとされること、原則として他の社員の全員の承諾がなければ、その持分の全部又は一部を他人に譲渡することができないこと、特許業務法人の社員は弁理士に限られることから、その地位を相続により承継することもできないこと、新たな社員の入社可否についても、同社員の氏名及び住所を定款に記載するため定款の変更を必要とすることから、総社員の同意によらなければならないことが指摘でき、以上からすれば、特許業務法人の社員は、その相互間の人的信頼関係を基礎として、同位の立場で出資をして特許業務法人を設立し、経営に当たるものであって、かかる地位に鑑みれば、特許業務法人の社員は、使用人としての職制上の地位を有し、かつ、常時使用人としての職務に従事するものとはおよそいえず、使用人兼務役員には該当しない。このような解釈は、令71条1項3号が、使用人兼務役員から除かれる者として「合名会社、合資会社及び合同会社の業務を執行する社員」を掲げていることと整合的である。

また、仮に特許業務法人の社員が使用人としての職務にも属する仕事（原告のいう弁理士としての日常の職務）に従事したとしても、それは役員としての業務の執行と見るべきものであって、これをもって常時使用人としての職務に従事する者との要件を満たすことにはならない。

したがって、特許業務法人の社員である本件社員らは使用人兼務役員に該当しない。

(原告の主張)

本件社員らについては、法34条5項に照らし、部長、課長その他法人の使用人としての職制上の地位を有し、かつ、常時使用人としての職務に従事する者に該当するか又はその実質があれば、使用人兼務役員と認められるというべきである。

そして、本件社員らについては、顧客ごとに編成されたグループのグループ長として、他の社員ではない従業員である弁理士と同様、弁理士としての日常の職務を行っているのみであって、原告の経営に全く従事していないことからすれば、法人の使用人としての職制上の地位を有し、かつ、常時使用人としての職務に従事するものといえ、仮に法人の使用人としての職制上の地位を有すると認められないとしても、法人税基本通達（昭和44年5月1日直審（法）25（例規）国税局長宛て国税庁長官通達。以下「通達」という。）9-2-6にあるように、常時従事している職務が他の使用人の職務の内容と同質であると認められるから、使用人兼務役員に該当するというべきである上、その各給与は、本件各歩合給も含め、全額が使用人としての職務に対して支給されたものというべきである。

(3) 争点 (3) (法34条1項の合憲性) について

(原告の主張)

役員の給与は、企業会計上は費用として処理されるものであるものであり、法上も、平成18年法律第10号(同年4月1日施行)による改正(以下「平成18年改正」という。)がされる以前には、通常の役員の報酬(給与)については損金の額に算入することが認められており、給与のうち不相当に高額な部分や役員に対する臨時的な給与である賞与のみ、損金の額に算入することが制限されていた。にもかかわらず、平成18年改正後の法34条1項は、原則として、定期同額給与等、一定の要件に該当するもの以外、役員の給与を損金の額に算入することを制限するに至ったものであるところ、かかる制限は、過度なものであって、憲法22条、29条が規定する法人の営業の自由を侵害し、また、憲法14条1項が規定する平等原則に反して違憲・無効である。

(被告の主張)

法34条1項の規定が、役員の給与のうち定期同額給与等のいずれにも該当しないものの額について、企業会計上の取扱いとは異なり、所得の金額の計算上、損金の額に算入しないものとしたのは、役員の給与の支給の恣意性を排除することにより課税の公平を害することがないようにするためであると解され、その立法目的は正当なものというべきであり、また、その課税要件等の定めが当該立法目的との関連で著しく不合理であることが明らかであるとも認められないから、同項が憲法に違反するとはいえない。

第3 当裁判所の判断

1 争点(1)(本件社員らの役員該当性)について

(1) 法は、2条15号において、基本的に「法人の経営に従事している」者を役員と定め、34条5項において、基本的に、上記の役員のうち「法人の使用人としての職制上の地位を有し、かつ、常時使用人としての職務に従事する」ものを使用人兼務役員と定める。

これらの規定からすれば、法は、常時使用人としての職務に従事する者であっても、「法人の経営に従事している」者として役員に該当し得るものであることを定めているということができ、また、法2条15号の規定は、役員に該当する者として、「法人の取締役、執行役、会計参与、監査役、理事、監事及び清算人」という法人の経営に従事していると一般的・類型的に評価し得る地位・職責を有する者を列挙し、これらの者については、当該個々の法人において具体的にどのような内容の職務に従事しているかを問うことなく、一律に役員に該当するものとしているのであるから、これらの法の規定に鑑みると、同号の規定にいう「法人の経営に従事している」者とは、法人内における地位・職責からみて法人の経営に従事していると一般的・類型的に評価し得る者を指し、このような者に該当する者であれば当該個々の法人における具体的な職務の内容を問わないものと解するのが相当であり、令7条1号にいう「法人の経営に従事している」者についても、これと同義と解するのが相当である。

(2) そこで、本件について検討するに、本件社員らはいずれも特許業務法人である原告の社員であるところ、弁理士法の規定によれば、特許業務法人の社員は、全ての社員がその業務を執行する権利を有し、義務を負うとされる上、定款又は総社員の同意によって代表社員が定められた場合であっても、代表権以外の業務を執行する権利を有するものと解され、また、特許業務法人の財産をもってその債務を完済することができないときは、各社員は、連帯してその弁済の責めに任ずるとされる。そして、上記の業務の執行をする権利の対象について

は、同法上、特許業務法人の経営に係る業務の執行を除くといった限定はなく、また、特許業務法人の社員の上記の責任の在り方等にも照らせば、特許業務法人の経営に係る業務の執行を含むというべきである。

したがって、上記の権限や責任を伴う特許業務法人の社員は、法人の経営に従事していると一般的・類型的に評価し得るものであり、役員に該当すると解されるから、その地位にある本件社員らは、原告における具体的な職務の内容にかかわらず、原告の役員に該当するというべきである。

2 争点(2)(本件社員らの使用人兼務役員該当性及び給与のうち使用人としての職務に対して支給されているものの範囲)について

(1) 法は、34条5項において、役員のうち「部長、課長その他法人の使用人としての職制上の地位を有し、かつ、常時使用人としての職務に従事するもの」を使用人兼務役員と定めるが、役員のうち「社長、理事長その他政令で定めるもの」については、使用人兼務役員から除いている。

このように法が「社長、理事長」を使用人兼務役員から除いているのは、これらの役員が、法人との間で雇用契約等に基づく事業主と使用人との関係に立つものではなく、その従事する具体的な職務の中に使用人が行う職務と同種の職務が含まれている場合であっても、それは使用人としての立場で従事するものではない(法人との間の委任契約等を根拠とするものである)と一般的・類型的に評価し得るからであると解される。そして、使用人としての職制上の地位を有さず、又は、使用人としての立場でその職務に従事しているものではないと一般的・類型的に評価し得る役員は、上記のように定義される使用人兼務役員には含まれないから、このような役員は、使用人兼務役員に該当しないと解するのが相当であり、法34条5項による政令への委任も、そのように一般的・類型的に使用人兼務役員から除かれる役員を定めることを委ねたものといえることができる。

(2) そこで、本件について検討するに、特許業務法人の社員は、法34条5項の社長及び理事長や、その他、同項の委任を受けた令71条1項各号で定める役員には該当しない。

もともと、前述のとおり、特許業務法人の社員は、特許業務法人の経営に係る業務を含む業務の執行をする権利を有し、定款又は総社員の同意によって代表社員が定められた場合であっても、代表権以外の業務を執行する権利を有するものと解されるところ、業務を執行する役員と特許業務法人との関係には民法の委任に関する規定が準用され(弁理士法55条1項、会社法593条4項)、両者は一般には雇用契約等に基づく使用人と事業主との関係に立つものではないといえるべきであるから、弁理士である役員が従事する具体的な職務の中に使用人である弁理士が行う職務と同種の職務が含まれている場合であっても、それは使用人としての立場で従事するものではないと一般的・類型的に評価し得るものである。したがって、特許業務法人の社員は、一般には、使用人としての立場でその職務に従事するものではないと一般的・類型的に評価し得る役員として、使用人兼務役員に該当しないものといえるべきであり、このような解釈は、令71条1項3号に、特許業務法人の役員と同様に民法の委任の規定が準用される(会社法593条4項)「合名会社、合資会社及び合同会社の業務を執行する社員」が掲げられていることと整合的であるといえることができる(本来、特許業務法人の社員も令71条1項各号の一に列挙されるべきものと解される。)

そして、本件社員らは、上記のような特許業務法人の社員としての地位を有するものであ

るから、使用人兼務役員には該当しないというべきである。

- (3) 以上に対して、原告は、本件社員らは、顧客ごとに編成されたグループのグループ長として、他の社員ではない従業員である弁理士と同様、弁理士としての日常の職務を行っているのみであって、原告の経営に全く従事してはいないことからすれば、法人の使用人としての職制上の地位を有し、かつ、常時使用人としての職務に従事するものといえ、仮に法人の使用人としての職制上の地位を有すると認められないとしても、通達9-2-6にあるように、常時従事している職務が他の使用人の職務の内容と同質であると認められるから、使用人兼務役員に該当する上、その各給与は、本件各歩合給も含め、全額が使用人としての職務に対して支給されたものである旨を主張する。

しかしながら、特許業務法人の社員の地位については、前述したとおりであり（なお、本件各契約は、委任報酬についての定めと解される。）、また、通達9-2-6は、前述のとおり一般的・類型的に使用人兼務役員から除かれる役員には適用されないものと解されるから、原告の主張は採用することができない。

3 争点（3）（法34条1項の合憲性）について

- (1) 憲法は、国民がその総意を反映する租税立法に基づいて納税の義務を負うことを定め（30条）、新たに租税を課し又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする（84条）一方、課税要件及び租税の賦課徴収の手續の内容について特に定めることをせず、これを法律の定めるところに委ねているところ、租税は、今日では、国家の財政需要を充足するという本来の機能に加え、所得の再分配、資源の適正配分、景気の調整等の諸機能をも有しており、国民の租税負担を定めるについて、財政・経済・社会政策等の国政全般からの総合的な政策判断を必要とするばかりでなく、課税要件等を定めるについて、専門技術的な判断を必要とすることも明らかであって、租税法の定立については、国家財政、社会経済、国民所得、国民生活等の実態についての正確な資料を基礎とする立法府の政策的、技術的な判断に委ねるほかはなく、裁判所は、基本的にはその裁量的判断を尊重せざるを得ないものというべきであるから、その租税法の立法目的が正当なものであり、かつ、当該立法において具体的に採用された課税要件等の定めが同目的との関連で著しく不合理であることが明らかでない限り、その合理性を否定することができず、これを憲法14条1項、22条、29条等の規定に違反するものということとはできないものというべきである（最高裁昭和●●年（〇〇）第●●号同60年3月27日大法廷判決・民集39巻2号247頁参照）。
- (2) そこで、法34条1項について検討するに、同項は、企業会計上の取扱いとは異なり、使用人兼務役員に対して支給する使用人としての職務に対する給与等を除く役員の給与のうち、同項各号のいずれにも該当しないものの額が、法人税に係る所得の金額の計算上、損金の額に算入されないこととしているところ、これは、法人と役員との関係に鑑み、役員の給与の額を無制限に損金の額に算入することとすれば、その支給額をほしいままに決定し、法人の所得の金額を殊更に少なくすることにより、法人税の課税を回避するなどの弊害が生ずるおそれがあり、課税の公平を害することとなるためであり、他方、同項各号に該当するものや使用人兼務役員に対して支給する使用人としての職務に対する給与等については、上記のような役員の給与の支給の恣意性が排除されており、その額を損金の額に算入することとしても、課税の公平を害することはないと判断されたためであると解されるところ、その立法目

的は正当なものというべきであり、その課税要件等の定めが当該立法目的との関連で著しく不合理であることが明らかであるとも認められないから、同項の規定は憲法14条1項、22条、29条等の規定に違反するものではないというべきである。

(3) これに対して、原告は、平成18年改正前に比べ、改正後の法34条1項は、役員給与の損金の額への算入を過度に制限するものであって、憲法22条、29条が規定する法人の営業の自由を侵害し、また、憲法14条1項が規定する平等原則に反して違憲・無効である旨を主張するが、平成18年改正等に係る点を踏まえたとしても、法34条1項の立法目的自体が正当なものではないとはいえず、同項各号の類型に応じ、法人において、法人や役員の実績等を踏まえた給与を支払う余地もあり、その課税要件等の定めが当該立法目的との関連で著しく不合理であることが明らかであるともいえないから、上記の主張は採用することができない。

4 以上からすれば、本件各歩合給の額を原告の法人税に係る所得の金額の計算上損金の額に算入することはできず、本件各更正処分等はいずれも適法である。

5 よって、原告の請求はいずれも理由がないからこれらを棄却することとして、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 古田 孝夫

裁判官 大島 崇史

裁判官大竹敬人は、差支えのため、署名押印することができない。

裁判長裁判官 古田 孝夫

別表 1、別表 2-1 から別表 2-5 まで、別表 3-1 から別表 3-5 まで 省略