

東京高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分取消等請求控訴事件
国側当事者・国(沖縄税務署長)

平成29年2月23日棄却・上告・上告受理申立て

(第一審・東京地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成28年4月22日判決、本資料266号-71・順号12849)

判 決

控訴人	有限会社A
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	山下 清兵衛
同	山下 功一郎
同	田代 浩誠
同補佐人税理士	野口 准史
同	内藤 高史
被控訴人	国
同代表者法務大臣	金田 勝年
処分行政庁	沖縄税務署長 宮川 昭
被控訴人指定代理人	山崎 諭司
同	酒井 武
同	寺本 大介
同	木村 政文
同	黒島 大吾

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決中、控訴人敗訴部分を取り消す。
- 2 沖縄税務署長が平成23年6月29日にした平成18年3月1日から平成19年2月28日までの事業年度(以下「平成19年2月期」という。)の法人税の更正処分のうち、所得金額3億1961万3063円、納付すべき税額1億0436万0100円を超える部分を取り消す。
- 3 沖縄税務署長が平成23年6月29日にした平成19年3月1日から平成20年2月29日までの事業年度(以下「平成20年2月期」という。)の法人税の更正処分のうち、所得金額3843万3583円、納付すべき税額1075万7100円を超える部分を取り消す。
- 4 沖縄税務署長が平成23年6月29日にした平成20年3月1日から平成21年2月28日

までの事業年度（以下「平成21年2月期」という。）の法人税の更正処分のうち、所得金額1億4248万1353円、納付すべき税額4195万1700円を超える部分を取り消す。

- 5 沖縄税務署長が平成23年6月29日にした平成19年2月期の法人税に係る過少申告加算税賦課決定処分を取り消す。
- 6 沖縄税務署長が平成23年6月29日にした平成20年2月期の法人税に係る過少申告加算税賦課決定処分を取り消す。
- 7 沖縄税務署長が平成23年6月29日にした平成21年2月期の法人税に係る過少申告加算税賦課決定処分を取り消す。

第2 事案の概要等

- 1 本件は、控訴人が、処分行政庁である沖縄税務署長から、平成19年2月期から平成22年2月期（平成21年3月1日から平成22年2月28日までの事業年度）までの各事業年度（以下「本件各事業年度」という。）において、役員4名に支給した役員報酬ないし役員給与及び代表取締役を退任した者に支給した退職給与について、いずれも不相当に高額な部分の金額があり、当該金額は各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入されないとして本件各事業年度の法人税についての更正処分（以下、それぞれ本件各事業年度についてされた更正処分を「平成19年2月期更正処分」、「平成20年2月期更正処分」、「平成21年2月期更正処分」、「平成22年2月期更正処分」といい、これらを総称して「本件各更正処分」という。）を受けるとともに、それぞれ過少申告加算税賦課決定処分（以下、それぞれ本件各事業年度についてされた過少申告加算税賦課決定処分を「平成19年2月期賦課決定処分」、「平成20年2月期賦課決定処分」、「平成21年2月期賦課決定処分」、「平成22年2月期賦課決定処分」といい、これらを総称して「本件各賦課決定処分」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。）を受けたことについて、上記役員報酬ないし役員給与及び退職給与の支給額はいずれも適正であるとして、本件各更正処分の一部取消し及び本件各賦課決定処分の取消しを求める事案である。

原審は、上記退職給与については不相当に高額な部分の金額があるとはいえないが、上記役員報酬ないし役員給与について不相当に高額な部分の金額があるとして、控訴人の請求のうち、平成22年2月期更正処分の取消しを求める請求は、欠損金額1億5045万3186円、翌期へ繰り越す欠損金1億5045万3186円を下回る部分（還付金に相当する税額5万1599円を下回る部分を含む。）の取消しを求める限度で理由があり、また、平成22年2月期更正処分のうち取り消されるべきもの以外の部分により新たに納付すべきことになった税額はなく、過少申告加算税を課することができないから、平成22年2月期賦課決定処分の取消しを求める請求は理由があるとして、平成22年2月期更正処分の一部及び平成22年2月期賦課決定処分を取り消し、その余の請求は理由がないとしていずれも棄却した。

控訴人は、原判決のうち、平成22年2月期更正処分に関する部分を除く控訴人敗訴部分を不服として、本件控訴を提起した。

2 関係法令の定め及び前提となる事実

原判決の「事実及び理由」中の「第2 事案の概要」の「1 関係法令の定め」及び「2 前提事実」に記載のとおりであるから、これらを引用する。なお、以下、略語は、特に断らない限り原判決の例による。

3 争点及び争点に関する当事者の主張

原判決9頁7行目の「規定するの」を「規定する」に、別表5の「役員別給与（本件役員）」を「役員別給与（乙）」にそれぞれ改め、後記4のとおり当審における控訴人の主張を付け加えるほかは、原判決の「事実及び理由」中の「第2 事案の概要」の「3 本件各更正処分等の根拠及び適法性に関する被告の主張」、「4 争点」及び「5 争点に関する当事者の主張」に記載のとおりであるから、これらを引用する。

4 当審における控訴人の主張

本件各更正処分等がされた時点において、法人税率は30パーセントであるのに対して、1800万円を超える所得に係る所得税率は40パーセントであるから、役員給与を多く支給すればするほど、当該企業・役員に係る法人・個人を通じた税負担は増大する。控訴人及び本件役員らは、本件役員ら給与の支給によって、沖縄税務署長が認定する適正役員給与額を支給した場合よりも、法人・個人を通じて■■■■円もの過大な税を納めている。したがって、本件は租税回避事案ではない。加えて、本件役員らは、役員として稼働する実態があるのみならず、控訴人に対する多大な貢献も認められる。すなわち、本件は、租税回避のため実体のない名目的な役員に過大な給与を支給する事案とは一線を画すものである。このような事案に対し、みだりに過大役員給与を認定して役員給与支給額の抑制化を招くことは、結果として、役員に対する報酬インセンティブの鈍化をもたらし、日本企業の活力を削ぎ、法人税収の大幅減少につながるものである。

原判決の認定判断は以下のとおり誤っており、租税回避性を有しない事案である控訴人に対してされた本件各更正処分等は、今後の日本経済の活性化のためにも取り消されなければならない。

(1) 売上高倍半基準採用の違法性

旧法人税法施行令69条1号及び法人税法施行令70条1号イが、役員報酬ないし役員給与が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額を判断する4つの要素を掲げているのは、これらの要素の検討が役員報酬ないし役員給与の職務対価相当額を導くに当たって社会経済的に有意であるとの前提があるからである。すなわち、旧法人税法施行令69条1号及び法人税法施行令70条1号イが「事業規模が類似するもの」という要素を掲げているのは、事業規模と役員給与額が一定の相関関係に立つという前提があるからである。したがって、旧法人税法施行令69条1号及び法人税法施行令70条1号イにいう事業規模（以下「施行令にいう事業規模」という。）とは、役員給与額と一定の相関関係に立つ項目として理解されなければならない。

原判決は、施行令にいう事業規模が類似するものの抽出方法として、本件各更正処分と同様、売上高倍半基準を採用した。しかし、最近の研究では、売上高と役員給与額との間には何らの相関関係もないことが明らかになってきており、本件各事業年度である平成19年から平成22年の法人情報を統計分析しても、売上高と役員給与額との間には何らの相関関係も認められない。施行令にいう事業規模は、役員給与額と一定の相関関係に立つ項目として理解されなければならないから、売上高をもって事業規模を測るのは、上記施行令に反した解釈である。

また、仮に役員給与額との相関関係の弱い指標によって類似法人の抽出を行う場合には、相関関係の弱い指標が相関関係の強い指標よりも強い影響力を持ち、役員給与相当額の判定を歪める事態になることは避けなければならないから、当該指標による抽出対象の絞り込み

を極力緩やかにすべきである。売上高は役員給与額との相関関係の弱い指標であるから、施行令にいう事業規模について、売上高を指標として類似法人を抽出するときは、絞り込みを極力緩やかにする基準を採用しなければならないところ、原判決は、売上高を指標とする抽出に際し、厳格な近似性を要求する倍半基準を採用している。原判決が採用する基準は、役員給与相当額の判定を歪めるものである。

しかも、施行令にいう事業規模が類似するとの文言は、社会通念に照らして事業規模が類似していることを意味すると考えられるから、その抽出基準は、社会通念上事業規模が類似していると考えられている法人を抽出できるものとなっていなければならないところ、売上高倍半基準では社会通念上事業規模が類似していると考えられている法人を抽出することができない。

以上のとおり、施行令にいう事業規模の類似する法人の抽出基準として売上高倍半基準を採用することは、旧法人税法施行令69条1号及び法人税法施行令70条1号イに反するものであるから、違法である。

(2) 役員能力及び法人の個別事情も比較判断すべきであること

現代の社会的事実として、企業の役員給与は、役員が当該法人に対する貢献の程度及びその価値や将来の貢献への期待度等を、当該法人が当該法人の尺度・経営方針の下で評価することで決定されている。このように役員給与は、当該企業や当該役員に係る極めて個別性の強い種々の要因に基づき決定されるものであるため、その相当額判定に当たっては、かかる個別事情を詳細に比較検討する必要がある。中でも、役員的能力についての検討は、個別事情の中核を占める非常に重要なものであり、かつ、能力は他者のそれと客観的に比較検討することが可能なものである。また、経営分析を行うには、収益性指標、安全性指標、効率性指標、生産性指標、及び成長性指標のトータルな数値を見る必要があるところ、甲4号証のとおり、控訴人の営業成績は、業界上位数社に入る極めて良いものとなっている。

にもかかわらず原判決は、役員を経営能力を比較対象とすると判断が主観的・恣意的なものにならざるを得ないとして、これを比較検討せず、控訴人の個別事情も検討せず、類似法人の最高額を超える部分の存在を、安易に不相当に高額と判定する評価根拠事実としている。原判決のこのような判断は不合理である。

(3) 控訴人の役員給与の変遷に係る事実認定と評価の誤り

原判決は、平成19年2月期の本件役員ら給与額が平成18年2月期より増加していると認定し、また、平成19年2月期の収益状況が平成18年2月期より悪化していることを挙げ、これらを[]の役員給与額の過大性の評価根拠事実としている。

しかし、原判決が平成18年2月期の本件役員ら給与の総額として認定する[]円には、利益処分として本件役員らに支給された総額[]円の役員賞与が含まれていない。平成18年2月期までは役員賞与の法的性質が利益処分であったため、平成18年2月期の決算承認に係る定時株主総会が開催された翌事業年度である平成19年2月期に、役員賞与が支給された。控訴人の役員給与の変遷を正しくみるならば、平成18年2月期の本件役員ら給与総額は、[]円と認定されるべきである。

また、平成19年2月期の本件役員ら給与は、平成18年2月期の業績等を基に事前に決定されるものである。平成18年の法人税法改正により、いったん決めた役員給与額は、会社業績が赤字程度までいかない限り変更できないのであるから、平成19年2月期の業績の

悪化を平成19年2月期の役員給与支給額に反映させることは不可能である。にもかかわらず原判決は、平成19年2月期の収益状況が平成18年2月期より悪化していることを平成19年2月期の本件役員ら給与の過大性の評価根拠としており、不当である。

(4) 使用人給与額の変遷と役員給与額の変遷の関係に係る評価の誤り

原判決は、本件各事業年度中の控訴人の使用人に対する給与の支払状況に大きな変化がない事実と、本件役員ら給与に増額分が認められる事実を、本件役員ら給与が不相当に高額と判断するための評価根拠とした。

しかし、使用人給与額と役員給与額との間に何らの相関関係もないのであるから、使用人に対する給与の支払状況という要素の評価について、原判決の判断は誤っている。

(5) 「不相当に高額」か否かの判定に当たって考慮すべき要素の脱落

税には、税を課することによって企業や個人の行動が不当に制約されることがあってはならないという中立性原則があるところ、役員給与額の決定は、まさに私的自治が妥当する分野である。したがって、役員給与を役員報酬の形で支給することによる租税回避を防止する（旧法人税法34条1項）ないし恣意性を持った役員給与の支給による租税回避を防止する（法人税法34条2項）といった法の趣旨に反するわけではないのに、機械的に過大役員給与の認定を行うことは、私的自治への不当な介入すなわち税の中立性原則を破壊するものとして、旧法人税法34条1項及び法人税法34条2項が許容していないというべきである。換言すると、これらの規定の性質からくる当然の帰結として、旧法人税法施行令69条1号及び法人税法施行令70条1号イが「等に照らし」という「等」に含まれるものとして、恣意的な役員給与支給による法人・個人を通じた租税回避の有無という要素の検討が必ず行われなければならない、租税回避が認められないときは、その認められないという事実を不相当に高額であることの絶対的評価障害事実として、過大役員給与はないと直ちに結論づけなければならないというべきである。

本件は、冒頭に述べたように、法人・個人を通じて、沖縄税務署長が認定する適正役員給与額を控訴人が支給した場合より多額の税金を納めており、本件役員らは全員役員としての稼働実態がある。その上、控訴人の売上総利益額に対する役員給与を含む人件費合計の割合は、他の製造業の比率とそう変わるものではない。控訴人は、その支給する役員給与額の決定に当たっては、社内のある程度のルールに従ってきた。

以上に鑑みれば、本件について、恣意的な役員給与支給による法人・個人を通じた租税回避の事実はなく、その結果、本件役員ら給与が不相当に高額と判断されることはないというべきである。原判決は、検討しなければならない最重要要素である、恣意的な役員給与支給による租税回避の有無という要素が検討されておらず、判断に重大な瑕疵がある。

(6) 憲法84条違反

原審において控訴人が本件各更正処分等は憲法84条に反することを詳細に主張したところ、原判決は、一般に公表された統計等により、法人の規模や業務に応じた役員報酬ないし役員給与の傾向ないし概要を把握することは可能であり、納税申告の時点において、不相当に高額な部分の金額について必ずしも確定的な金額までは判明しないとしても相応の予測は可能であるというべきであるとした。しかし、原判決の上記認定は、自由心証の濫用ともいえるべきものである。

控訴人の資本金額は2240万円であるため、週刊税務通信（乙26）を基に役員給与の

傾向を予測すると、控訴人の適正報酬額は「食料品製造業、資本金1000万円～5000万円」という部分に記載された460万円になる。また、法人企業統計年報特集（平成18年度）（乙24）の資本金2000万円～5000万円の該当箇所からすると、一人当たりの平均役員給与額は600万円である。つまり、これらの資料から控訴人が予測できる類似法人の役員給与額はせいぜい600万円である。これに対し、平成21年2月期の■■■■の役員給与については、平成21年2月期更正処分においても■■■■円までは適正給与額と判断されているのであって、その差は■■■■円にも上る。他の役員についても、平成21年2月期更正処分において少なくとも■■■■円までは適正給与額と判断されているのであるから、一人当たり■■■■円程度の差が出ることになる。要するに、一般に入手できる資料から予測できる数値と、沖縄税務署長が現実に示した数値との間に、一事業年度単位で■■■■円の差が出るのである。これはもう誤差とはいえない金額の違いである。原判決が、相応の予測は可能である旨認定しているのは、社会常識を逸脱した認定というほかない。

第3 当裁判所の判断

- 1 当裁判所も、控訴人の請求は、原審認容の限度で理由があり、その余は理由がないものと判断する。

その理由は、後記2のとおり補正し、後記3のとおり当審における控訴人の主張に対する判断を付け加えるほかは、原判決の「事実及び理由」中の「第3 当裁判所の判断」に記載のとおりであるから、これを引用する。

2 原判決の補正

- (1) 原判決46頁23行目の「範囲内の範囲内」を「範囲内」に改める。
- (2) 原判決50頁8行目の「評価することができる（前記ウ）ことからすれば、」を「評価することができ、特に、改定利益が控訴人の163.1%から189.5%及び109.4%から183.2%といずれも控訴人を大幅に上回っていること（前記ウ）からすれば、これら2法人の役員報酬ないし役員給与を上回る」に改める。
- (3) 原判決61頁3行目の「平成22年月期」を「平成22年2月期」に改める。

3 当審における控訴人の主張に対する判断

- (1) 控訴人は、売上高と役員給与額には相関関係がないから、施行令にいう事業規模の類似する法人を抽出する基準として、売上高倍半基準を採用するのは違法である旨主張する。

しかし、控訴人の指摘する証拠（甲30、49）によっても両者の間に相関関係がないとまでは認め難い上、売上高と営業利益、純資産、総資産及び従業員数との間にはそれぞれ相関関係があるとされており（甲30）、本件の単式蒸留しょうちゅうの製造という事業については、売上金額を法人の事業規模を示す指標として事業規模が類似する法人を抽出することは合理的というべきである。

また、倍半基準は、対象の中から近似性を有するものを抽出する基準として合理的であり、仮にこの基準に該当しないものの中にも類似性があると一般的に考えられているものが存在するとしても、そのことにより倍半基準が合理性を有しないことにはならない。

控訴人の主張は失当であり、採用することができない。

なお、控訴人は、原判決別表7-1から7-4までの法人のうちには、グループ経営をしているものがあり、比較対照の資格を有しないと主張し、証拠（甲58）を援用するが、グ

グループ経営の法人であるからといって、直ちに事業規模の類似するものとして採用することが不相当であるとはいえず、不相当とすべき個別具体的事情の主張立証はないから、失当というべきである。

- (2) 控訴人は、本件役員ら給与に不相当に高額な金額があるか否かの判断に際し、役員能力は重要な比較検討要素であり、役員能力を考慮しないとする原判決の判断は不当である旨主張し、経常利益率、自己資本比率、流動比率、総資本回転率、売上高成長率等の経営分析指標（甲4）において控訴人は優位な数値を示しており、これらの個別事情を検討すれば、本件役員らに対する役員給与の支給額は不相当に高額であるとはいえないと主張する。

しかし、役員能力を別個の判断要素として考慮することは、何をもって役員能力と評価すべきかあいまいであり、主観的・恣意的要素を判断要素に加えることになるから相当ではない。また、控訴人の指摘する経営分析指標と個々の役員報酬額との関係について確立された一般的な理解があるとはうかがわれず、控訴人の経営分析に係る指標の数値（甲4）は、類似法人の代表取締役又は取締役の役員報酬ないし役員給与の最高額を超える額を支給することが不相当であるとの前記認定判断を覆すに足りるものではない。

したがって、控訴人の主張は採用することができない。

- (3) 控訴人は、本件役員ら給与の変遷に関し、原判決の認定及び評価に誤りがある旨主張する。

原判決別表5のとおり、平成18年2月期に本件役員らに支給された役員給与は合計■■■■万円であり、その他に、控訴人が主張するとおり、利益処分としての役員賞与■■■■円が支払われていることが認められる。控訴人は、上記役員賞与も平成18年2月期に本件役員らに支給された給与総額に含めた上で、各事業年度の役員給与支給額の変遷をみるべきである旨主張するが、平成18年2月期の役員賞与は、利益処分であって、損金に算入される費用ではなく、役務の対価として一般に相当と認められる範囲の役員報酬の額とは別のものである。したがって、これを本件役員らに対する役員給与支給額に含めるのが相当であるとする控訴人の主張は、採用できない。

また、控訴人は、平成19年2月期の役員給与支給額は平成19年2月期の収益状況により増減させることはできないのであるから、平成19年2月期の収益状況悪化を根拠に平成19年2月期の本件役員ら給与が過大であるとするのは不当である旨主張する。

しかし、控訴人の収益状況が客観的にいかなる状態にあったかを本件役員ら給与に不相当に高額な金額があるか否かの判断要素の一つとすることは、旧法人税法施行令69条1号及び法人税法施行令70条1号イの定めからして当然であり、控訴人の主張は失当である。

- (4) 控訴人は、本件役員ら給与に不相当に高額な金額があるか否かの判断に際し、使用人給与の変遷を考慮要素として評価した原判決の判断は不合理である旨主張する。

しかし、使用人に対する給与の支払の状況を本件役員ら給与に不相当に高額な金額があるか否かの判断要素の一つとすることは、旧法人税法施行令69条1号及び法人税法施行令70条1号イの定めからして当然であるから、控訴人の主張は採用することができない。

- (5) 控訴人は、本件役員ら給与に不相当に高額な金額があるか否かの判断に際し、租税回避事案ではないことを不相当に高額であることの絶対的評価障害事実と解すべきであり、これと異なる原判決の判断は不当である旨主張する。

しかし、旧法人税法施行令69条1号及び法人税法施行令70条1号イの解釈適用において、租税回避事案ではないことをもって役員給与が不相当に高額であるとはいえないとすべ

き根拠はなく、控訴人の解釈は独自のものであって採用することはできない。

- (6) 控訴人は、控訴人が本件各事業年度の確定申告をする時点で、本件役員ら給与につき、不相当に高額な部分の金額を予測することは不可能であったので、本件各更正処分等は租税法主義を定めた憲法 84 条に反し、取り消されるべきである旨主張する。

納税申告の時点において控訴人に不相当に高額な部分の金額について確定的な金額までは判明しないとしても、相応の予測は可能であること、旧法人税法施行令 69 条 1 号及び法人税法施行令 70 条 1 号イの規定は一般的に是認し得る程度に具体的で客観的なものであるというべきことは、原判決（54 頁 1 行目から 55 頁 19 行目まで）において説示するとおりである。控訴人は、本件各更正処分において沖縄税務署長が過大役員給与とはしなかった限度の本件役員ら給与額は、入手可能な資料等から予測しうる類似法人の役員給与額を大幅に上回るものであるから、控訴人において相応の予測が可能であったとはいえない旨主張するが、控訴人は、本件役員ら給与の額が予測し得る類似法人の役員給与額に比して大幅に高額であることを認識することができたと認められるから、本件役員ら給与につき不相当に高額な部分が存在することにつき相応の予測が不可能であったとはいえない。

したがって、控訴人の主張は採用できない。

第 4 結論

以上によれば、控訴人の請求のうち、平成 19 年 2 月期、平成 20 年 2 月期及び平成 21 年 2 月期に係る本件各更正処分等の取消しを求める部分は、いずれも理由がないから棄却すべきであり、これと同旨の原判決は相当である。

よって、本件控訴は理由がないから棄却することとし、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第 24 民事部

裁判長裁判官 高野 伸

裁判官 河本 晶子

裁判官 前澤 達朗