

東京高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 法人税額等更正処分等取消請求控訴事件
国側当事者・国(芝税務署長)

平成29年8月28日棄却・上告・上告受理申立

(第一審・東京地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成29年1月18日判決、本資料267号-7・順号12956)

判 決

控訴人	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
被控訴人	国
同代表者法務大臣	上川 陽子
処分行政庁	芝税務署長 佐藤 純夫
同指定代理人	山崎 諭司
同	酒井 武
同	寺本 大介
同	繪柳 ふみ
同	吉留 伸吾
同	小川 達也

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 原判決を取り消す。
- 2 (1) 芝税務署長が、控訴人に対し、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。)について、平成25年5月28日付けで行った法人税額等の更正処分のうち、所得金額4146万4040円、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、控訴人に対し、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。)について、平成25年5月28日付けで行った法人税額等の更正処分のうち、所得金額2724万5886円、納付すべき法人税額750万2200円を超える部分を取り消す。
(3) 芝税務署長が、控訴人に対し、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。）について、平成25年5月28日付けで行った法人税額等の更正処分のうち、所得金額6326万0938円、納付すべき法人税額1799万6100円を超える部分を取り消す。

(4) 芝税務署長が、控訴人に対し、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。）について、平成25年5月28日付けで行った法人税額等の更正処分のうち、所得金額5573万2028円、納付すべき法人税額1575万9600円を超える部分を取り消す。

(5) 芝税務署長が、控訴人に対し、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。）について、平成25年5月28日付けで行った法人税額等の更正処分のうち、所得金額5546万9827円、納付すべき法人税額1568万0700円を超える部分を取り消す。

(6) 芝税務署長が、控訴人に対し、平成21年3月期及び平成22年3月期について、平成26年5月28日付けで行った法人税の加算税の賦課決定処分を取り消す。

(7) 芝税務署長が、控訴人に対し、平成23年3月期について、平成26年5月28日付けで行った法人税の加算税の賦課決定処分のうち9万円を超える部分を取り消す。

(8) 芝税務署長が、控訴人に対し、平成24年3月期について、平成26年5月28日付けで行った法人税の加算税の賦課決定処分のうち20万2000円を超える部分を取り消す。

第2 事案の概要

1 本件は、特許業務法人である控訴人が、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、原判決添付別表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。）に該当しないと上、本件各歩合給が同条1項各号の給与のいずれも該当しないから、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するれば、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同法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、また、本件各更正処分の理由付記には不備もあり（予備的主張③）、本件各更正処分等はいずれも違法であるとして、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月期につき控訴人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控訴人が過少申告を認める部分以外の取消し）を求めた事案である。

原審が控訴人の請求をいずれも理由がないとして棄却したところ、控訴人が本件控訴をした。

- 2 本件における関係法令の定め、概要、前提事実、争点、当事者の主張は、次のとおり補正し、当審における控訴人の補充主張を後記3のとおり付加するほかは、原判決の「事実及び理由」中「第2 事案の概要」1ないし4に記載のとおりであるから、これを引用する。

(原判決の補正)

原判決5頁14行目の「同法」を「平成26年法律第36号による改正前の弁理士法」に改める。

- 3 当審における控訴人の補充主張

(1) 補充主張(1)

ア 原判決は、法2条15号後段及び令7条1号の「法人の経営に従事している者(もの)」とは、法人内の地位・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すと解した上で、本件社員らが特許業務法人である控訴人の業務執行権を有すること等から法2条15号の「役員」に該当すると判断したが、以下のとおり、同判断は誤りである。

イ 法2条15号前段に列挙されている職位は、法律上、法人の経営又は運営の任に当たる職位であり、それらの職位に就く者はそれを承諾してその職位に就くのであるから、実際に法人の経営又は運営の任に当たらないことはなく、これらの者が経営又は運営以外の任に就くとすれば兼務以外にはあり得ない。そして、同号の前段と後段は整合的に解釈すべきであるから、同号後段及び令7条1号の「法人の経営に従事している者(もの)」も、実際に経営に従事している者をいうと解するのが合理的である。

また、被控訴人自身も、法人税法基本通達9-2-1(乙10)において、令7条1号に規定する「法人の使用人以外の者でその法人の経営に従事しているもの」には、相談役、顧問その他これらに類する者でその法人内における地位、その行う職務等からみて他の役員と同様に実質的に法人の経営に従事していると認められるものが含まれることに留意するとして、「法人の経営に従事しているもの」に該当するか否かをその実態によって判断することを明らかにしている。

さらに、法34条1項が、内国法人が役員に対して支給する給与のうち、同項各号に該当しない金額につき損金算入を認めないこととした趣旨は、役員給与につきお手盛りのな決定がされることを規制するというものであるから、そのような決定に参画できる者、すなわち実際に経営に従事している者だけを対象にすれば足りるのであり、原判決の解釈は立法趣旨にも反している。

(2) 補充主張(2)

ア 原判決は、法34条5項が社長及び理事長を使用人兼務役員から除いているのは、これらの役員の法的地位が法人との間の委任契約に基づくものであり、これらの役員が使用人としての職務に従事したとしても、それは役員としての職務に従事したと一般的・類型的に評価し得るからであり、このことは法人との間で委任関係にある特許業務法人の社員である本件社員らも同様であるとして使用人兼務役員には該当しないと判断したが、以下のとおり、同判断は誤りである。

イ 法34条5項は、使用人兼務役員とされない役員として、社長、理事長その他政令で定める者と規定し、これを受けて令71条1項は、代表取締役、副社長、持分会社の業務を

執行する者等を規定するが、これらの役員はいずれも代表権を有する役員か役付役員として表見代表者となる役員であって、法人と委任関係にあることを理由に規定されたものではない。

そもそも、使用人兼務役員は、役員としての地位（委任関係）と使用人としての地位（雇用関係）を併有するものと解されるところ、原判決のように法人との関係で委任関係にあることをもって使用人兼務役員とされない役員と解釈するのであれば、法上、使用人兼務役員の存在を認める余地がなくなる。

また、特許業務法人の社員が経営に関与する程度は様々であるから、当該法人の定款の規定及び勤務の実態を検討することなく、特許業務法人の社員が、弁理士法上、業務を執行する権利を有することから直ちに使用人兼務役員とされない役員に当たるということはできない。

そして、控訴人では、全社員の同意により甲のみを代表社員と定め、本件社員らは代表権を有しておらず、弁理士業務の事務に専念しているのであるから、仮に、本件社員らが法2条15号の「役員」に当たるとしても、法34条5項の使用人兼務役員に該当するというべきである。

ウ 法34条5項及び令71条1項につき、原判決のような解釈を採用したとしても、①特許業務法人には、指定社員の制度があり、指定された事件については、指定社員のみが業務執行権を有するとされているから（弁理士法47条の3）、特許業務法人の社員全員がいかなる場合にも業務執行権を有しているとはいえないし、②特許業務法人では、実態として、全ての社員が日常的に会社法362条4項に列記された事項を決定して処理しているわけではないことは公知の事実であるから（甲37）、業務執行権を有する社員が当然に特許業務法人の経営に従事していると一般的・類型的に評価することはできない。したがって、特許業務法人の社員である本件社員らが使用人の立場で職務に従事することはおおよそないということできないから、本件社員らは使用人兼務役員に該当する。

（3）補充主張（3）

原判決は、法34条1項は、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判断した。しかし、控訴人は、もともと役員に対する給与について規制があること自体を憲法違反と主張しているわけではなく、定期同額給与という一定の給与形態についてのみ損金算入を認め、原則として役員に対する給与の損金算入を拒否している現行法の規定が、規制を正当化する合理的理由がなく憲法違反であると主張しているのである。原判決は、一般論を述べるだけで、控訴人の主張に沿った判断を何ら示していない。

（4）補充主張（4）

本件各更正処分では、「更正の理由」として、「弁理士法第46条においては、「特許業務法人の社員は、すべて業務を執行する権利を有し、義務を負う」こととされており、この社員の業務を執行する権限は、定款によっても制限することはできないこととされています。また、同条の業務執行とは法人の営業に関する事務を執行することとされており、契約締結等の法人の営業に関する法律行為や帳簿の記入等の事実行為も含まれることとされていることからすれば、特許業務法人の社員は、法人税法施行令第7条1号の「職制上使用人としての地位のみを有する者」とはなり得ず、かつ、特許業務法人の社員全てが、営業に関する法律行為を含む業務執行を行う者であり、同号の「法人の経営に従事している者」と認められ

ることから、法人税法上の役員に該当します。」との記載がある。

しかし、特許業務法人の社員の業務執行権には、法律上、弁理士業務の業務執行権も含まれており、特許業務法人の社員の業務執行が直ちに「法人の営業に関する事務を執行すること」とはいえない。また、本件社員らは、代表権を有していないので契約締結権を有していないが、上記「更正の理由」には、本件社員らの業務執行権について、契約締結等の法人の営業に関する法律行為が含まれるとの事実と反した記載がある。したがって、本件各更正処分の「更正の理由」には一見して明白な誤りがあるから、この点だけからも、本件各更正処分は取り消されるべきである。

第3 当裁判所の判断

- 1 当裁判所も、控訴人の請求はいずれも理由がないものと判断する。その理由は、次のとおり補正し、後記2のとおり、当審における控訴人の補充主張に対する判断を付加するほかは、原判決の「事実及び理由」中「第3 当裁判所の判断」1ないし4に記載のとおりであるから、これを引用する。

(原判決の補正)

原判決12頁22行目の「者とは」を「者には、実際に法人の経営に従事している者のほか」に、24行目の「を指し」を「を含むものであり」にそれぞれ改める。

- 2 当審における控訴人の補充主張に対する判断

(1) 補充主張(1)について

ア 控訴人は、法2条15号前段に列举されている職位の者は承諾してその職位に就くのであるから、実際に法人の経営又は運営の任に当たらないことはなく、同号の前段と後段は整合的に解釈すべきであり、同号後段及び令7条1号の「法人の経営に従事している者(もの)」も、実際に経営に従事している者をいうと解するのが合理的であると主張する。

しかし、法2条15号前段は、その列举する取締役等につき、その従事する具体的な職務の内容にかかわらず、一律に「法人の経営に従事している者」に該当すると規定するものであることは明らかであり、それは、法2条15号前段に列举されている職位の者が、その有する法令上の権限等に照らし、その従事する具体的な職務の内容にかかわらず、法人の経営に従事していると一般的・類型的に評価することができることによるものであるから、同号後段及び令7条1号の「法人の経営に従事している者(もの)」に該当するか否かも、その有する法令上の権限等に照らし、法人の経営に従事していると一般的・類型的に評価することができるか否かにより判断すべきであって、これと異なる控訴人の主張は採用できない。

イ 控訴人は、被控訴人自身が、法人税法基本通達9-2-1(乙10)において、「法人の経営に従事している者」に該当するか否かをその実態によって判断することを明らかにしていると主張する。

しかし、引用に係る原判決の「事実及び理由」中「第3 当裁判所の判断」1(1)で説示のとおり、法2条15号後段及び令7条1号の各「法人の経営に従事している者(もの)」には、その有する法令上の権限の内容にかかわらず、実際に経営に従事している者が含まれるのであるから、「法人の経営に従事している者(もの)」の中に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・職責を有する者が含まれると解することと、上記基本通達の内容とは矛盾するものではなく、控訴人の主張は採用できない。

ウ 控訴人は、法34条1項の趣旨は、役員との給与につきお手盛りの決定がされることを規制するというものであるから、そのような決定に参画できる者、すなわち実際に経営に従事している者だけを対象にすれば足り、原判決の解釈は立法趣旨に反すると主張する。

しかし、そもそも、法上の役員との範囲はその定義規定である法2条15号によって画されることは明らかであるから、法34条1項の趣旨を根拠に役員との範囲を画することはできない。また、当該個々の法人における具体的な職務の内容にかかわらず、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・職責を有する者を法34条1項の対象とすることは、予測可能性や納税者間の公平の観点からみて合理的であると解することができる。

エ 以上によれば、本件社員らが法2条15号の「役員」に当たると判断した原判決は相当である。

(2) 補充主張(2)について

ア (ア) 控訴人は、法34条5項は、使用人兼務役員とされない役員として、社長、理事長その他政令で定める者と規定し、これを受けて令71条1項は、代表取締役、副社長、持分会社の業務を執行する者等を規定するが、これらの役員はいずれも代表権を有する役員か役付役員として表見代表者となる役員であって、法人と委任関係にあることを理由に規定されたものではないと主張する。

しかし、令71条1項が規定するもののうち、副社長、専務及び常務は職制上の地位にすぎず、合資会社、合名会社及び合同会社の業務を執行する社員は、会社法599条により、必ずしも全員が代表権を有するものではないとされているし、会計参与にはそもそも代表権がないこと(会社法374条1項)などに照らせば、法34条5項、令71条1項が法人の代表権の有無に着目した規定でないことは明らかであるから、控訴人の主張は採用できない。

(イ) 控訴人は、使用人兼務役員は、役員としての地位(委任関係)と使用人としての地位(雇用関係)を併有するものと解されるところ、原判決のように法人との関係で委任関係にあることをもって使用人兼務役員とされない役員と解釈するのであれば、法上、使用人兼務役員の存在を認める余地がなくなると主張する。

しかし、引用に係る原判決の「事実及び理由」中「第3 当裁判所の判断」2(1)に説示のとおり、原判決は、使用人兼務役員に該当するか否かについて、当該役員が法人との間で委任関係にあるか否かで一律に判断するのではなく、法34条5項の「常時使用人としての職務に従事するもの」に該当するか否かの判断につき、当該役員が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、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認められる場合があるとしたものであるから、原判決のように解釈すると、法上、使用人兼務役員の存在を認める余地がなくなるとの控訴人の非難は当たらない。

(ウ) 控訴人は、特許業務法人の社員が経営に関与する程度は様々であるから、当該法人の定款の規定及び勤務の実態を検討することなく、特許業務法人の社員が、弁理士法上、業務を執行する権利を有することから直ちに使用人兼務役員とされない役員に当たるといふことはできないと主張する。

しかし、特許業務法人は、社員となる弁理士が共同で設立した法人であり(弁理士

法37条、39条1項)、全ての社員が業務を執行する権限を有しているから(同法46条)、特許業務法人の社員は、社員たる地位に基づいて弁理士業務を行うことが本来的に予定されていると認められる。したがって、本件社員らが、控訴人に雇用されている使用人弁理士と同様の弁理士業務を行っている部分があるからといって、それは、特許業務法人の社員たる地位に基づいて行っていると評価すべきものであり、法34条5項の「常時使用人としての職務に従事するもの」には該当するとはいえないから、控訴人の主張は採用できない。

イ(ア) 控訴人は、法34条5項及び令71条1項につき、原判決のような解釈を採用したとしても、特許業務法人には、指定社員の制度があり、指定された事件(以下「指定事件」という。)については、指定社員のみが業務執行権を有するとされているから(弁理士法47条の3)、特許業務法人の社員全員がいかなる場合にも業務執行権を有しているとはいえないと主張する。

しかし、特許業務法人において、仮に指定事件が常に存在するとしても、その間、指定社員以外の社員が他の事件について何らの業務執行も行わないとは考えられないから、指定社員の制度があるからといって、本件社員らが「常時使用人としての職務に従事するもの」に該当するとはいえず、控訴人の主張は採用できない。

(イ) 控訴人は、特許業務法人では、実態として、全ての社員が日常的に会社法362条4項に列記された事項を決定して処理しているわけではないから、業務執行権を有する社員が当然に特許業務法人の経営に従事していると一般的・類型的に評価することはできないと主張する。

しかし、上記(1)ウで説示したとおり、本件社員らが、控訴人に雇用されている使用人弁理士と同様の弁理士業務を行っている部分があるからといって、それは、特許業務法人の社員たる地位に基づいて行っていると評価すべきものであり、「常時使用人としての職務に従事するもの」に該当するとはいえないから、控訴人の主張は採用できない。

ウ 以上によれば、本件社員らが法34条5項の使用人兼務役員に該当しないと判断した原判決は相当である。

(3) 補充主張(3)について

ア 控訴人は、法34条1項は、憲法14条1項、22条、29条の各規定に違反すると主張したが、原判決は控訴人の主張を排斥するに当たり、一般論を述べるだけで、控訴人の主張に沿った判断を何ら示していないと非難する。

イ しかし、引用に係る原判決の「事実及び理由」中「第3 当裁判所の判断」3で説示のとおり、法34条1項は、その立法目的は正当なものであり、その課税要件等の定めが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、憲法14条1項、22条、29条の各規定に違反するものとは認められず、また、原判決の説示内容に不十分な点もないから、控訴人の主張は採用できない。

(4) 補充主張(4)について

ア 控訴人は、本件各更正処分の「更正の理由」の記載中に誤りがあるから、それだけで同処分は取り消されるべきであると主張する。しかし、法130条2項によれば、内国法人が提出した法人税の青色申告書につき、税務署長が更正処分を行う場合には更正通知書に

更正の理由を付記することを要するが、証拠（甲3の1ないし5）によれば、本件各更正処分には更正の理由が付記されていると認められ、また、更正処分取消訴訟においては、原則として理由の追加及び差替えが認められると解されていること（最高裁昭和56年7月14日判決・民集35巻5号901頁参照）に照らせば、仮に本件各更正処分の「更正の理由」の記載中に一部誤りがあったとしても、それ自体が本件各更正処分の取消事由となるとは解されない。

イ また、上記（1）の点はひとまず措くとしても、以下のとおり、本件各更正処分の「更正の理由」の記載中に誤りがあるとも認められない。

（ア）控訴人は、上記「更正の理由」中の「同条（弁理士法第46条）の業務執行とは法人の営業に関する事務を執行することとされており」との記載部分につき、特許業務法人の社員の業務執行権には、法律上、弁理士業務の業務執行も含まれており、特許業務法人の社員の業務執行が直ちに「法人の営業に関する事務を執行すること」とはいえないから、「更正の理由」に明白な誤りがあると主張する。

しかし、特許業務法人の社員による弁理士業務の執行が特許業務法人の営業としての一面を有することは明らかであり、上記「法人の営業に関する事務を執行すること」との記載には弁理士業務の業務執行が含まれるものと解されるから、控訴人の主張は採用できない。

（イ）また、控訴人は、上記「更正の理由」中の「同条（弁理士法第46条）の業務執行（中略）、契約締結等の法人の営業に関する法律行為（中略）も含まれている」との部分につき、本件社員らは代表権を有していないので契約締結権を有していないから、本件社員らの業務執行権について契約締結等の法人の営業に関する法律行為が含まれているとの記載は事実に反し、明白な誤りであると主張する。

しかし、上記部分は、弁理士法46条所定の「業務執行」の一般的な内容を説明したものであり、本件役員らの業務執行権について具体的に説明したのではなく、上記一般的説明として誤りがあるとはいえないから、控訴人の主張は採用できない。

ウ 以上によれば、いずれにしても、控訴人の主張は採用できない。

第4 結論

以上のとおり、控訴人の請求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て、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第15民事部

裁判長裁判官 安浪 亮介

裁判官 片山 憲一

裁判官 杉山 順一